

現代會計學基礎講座 6

管理會計論

横浜市立大学会計学研究室 編

同文館

現代會計學基礎講座 6

管理會計論

横浜市立大学会計学研究室 編

同文館

昭和54年9月5日 初版発行

《換印省略》
略称—基礎講座⑥

現代会計学基礎講座 6
管 理 会 計 論

編 者 © 横 浜 市 立 大 学
 会 計 学 研 究 室
発行者 中 島 朝 彦

発行所 同文館出版株式会社
東京都千代田区神田神保町1—41 ☎101
電話(東京)294-1801～6 振替東京0-42935

Printed in Japan 1979

整版：中 台 整 版
印刷：藤本綜合印刷
製本：トキワ製本

は し が き

今日、経済生活が複雑となり、とくに生産経済の担い手である企業の経営規模が拡大し、組織がますます複雑化するにつれて、企業の経済活動の合理的・能率的運営は計数にもとづく会計情報なくしては困難ないし不可能となってきている。したがって、今日、会計に関する諸学科の知識、技能の習得は必要欠くべからざるものとなっているといっても過言ではない。

この『現代会計学基礎講座(全6巻)』は、会計に関する諸学科を勉強する人々のための教科書として主に編集されたものであるが、同時に実務に即した生きた知識の理解と実際の応用の習得が得られるように意を用いた。従来会計学に関する書物は数多く刊行されているが、学術研究書として好適であっても教科書としては不向であったり、教科書として恰好なものであっても実務参考書としては物足りないし、また会計学に関する部分的知識の集積に役立っても総合的な理解には不便である等、それぞれに一長一短をもっているものが多い。本講座は、この欠点を補い、会計学を大局的立場から総合的に把握しうるように、想を練り構を新たにして、時代の要求に応えるべく編集されたものである。

近代的企業は、次第に大規模化し、その組織はますます複雑化してきている。このような企業の合理的運営および統制に当っては、経営管理者は事実に通じた判断と有効な意思決定ができるような情報の提供をもとめる。経営管理者が必要とする情報の大部分は会計

制度からえられる。しかし、内部経営管理者のための会計、すなわち管理会計は、外部利用者のための会計、すなわち財務会計に対しその発展がおくれ、また経営管理の理論も、最近までは、管理会計担当者に対してほとんどなんらの理論的指針を与えなかった。その結果、管理会計の基礎理論も十分確立されず、その体系化も不十分であった。

しかしながら、ここ数年の間にこの分野に対して次第に多くの関心がはらわれるようになり、最近では経営管理者のいろいろな要求に役立つ情報を求める要請が次第に増大してきており、また経営管理理論の発展が管理会計情報の有用性を判定するための指針を与えてきていることから、管理会計の理論的体系化の必要性が痛感されてきている。

経営管理者の会計情報に対する要求は、伝統的な会計組織による方式によって提供される情報の観点からばかりではなく、従来の方式とは別の方式によって提供される情報の観点からも考察されなければならない。すなわち、伝統的方式は、アウトプットを利益目標と財政状態の測定に調和させることによって、経営管理者の全般的統制機能に非常によく役立ち、したがって伝統的なモデルを適切に組み立てることによって、責任基準にもとづくきわめて有用な資料を提供することができる。しかし、伝統的方式は、計画とくに経営管理上の代替案を評価する場合に大なる欠点を有する。そこで、利用目的に適合した情報を求める経営管理者の要求に役立つためには、会計担当者は伝統的なモデルと歴史的原価で評価した取引資料という2つの範囲をこえなければならない。すなわち、拡張して追加すべき効果的な領域としては、原価態様の分析、期間で調整した

現金収支計画の利用、一元評価による見積りでなくて分布幅あるいは確率分布を利用する計画上の代替案の報告、在庫その他の管理モデルおよびシミュレーション技術の展開および操作がある。

本書は、以上のような経営管理の領域における最近の進歩発展に対応して、管理会計の基礎理論を明らかにするとともに、その理論的体系化を意図して編集されたものである。

本書の執筆に当っては、管理会計の分野において現在学界の第一線で活躍中の最適任の方々にご援助を懇請した。したがって、本書は、会計学徒、会計専門家、経営管理者および実務家、その他国家試験の受験者にとっても、学びやすくしかも時代に即した好伴侶としての使命を十分に果たしうるものと信ずる。

終りに、本書の刊行に当たってご多忙の中を快く執筆に協力され、貴重な研究の時間を割いて下さった諸先生方、ならびに今回の企画・出版について並々ならぬ御尽力を賜った同文館出版株式会社中島朝彦社長・武井隆男出版課長以下出版部の方々、とくにいろいろお手を煩わせた松元司氏には心から御礼を申し上げたい。

昭和54年7月

横浜市立大学会計学研究室

代 表 宇南山 英夫

目 次

I 総 論	3
§1 管理会計の意義	3
(1) 管理会計とはなにか	3
(2) 経営管理活動と管理会計	8
§2 管理会計の体系	12
(1) 管理会計体系論の課題	12
(2) 意思決定に対する情報提供	17
§3 管理会計の発展	23
(1) 管理会計論の領域拡張	23
(2) 管理会計の固有な機能	27
〔復習問題〕	(32)
 II 短期経営計画と予算編成	 33
§1 経営計画と予算の役割	33
(1) 経営計画の種類	33
(2) 予算管理の必要性	35
§2 予算の編成	38
(1) 予算編成の手順	38
(2) 予算体系	45
§3 生産・販売量の決定	46
(1) 損益分岐点分析	46

目 次

(2) 線型計画法	55
§ 4 個別計画と予算との応答	63
(1) 線型生産計画モデルによる連結	63
(2) 生産量と販売量が等しくないときの処理	67
〔復習問題〕 (69)	

III 個別計画の設定 71

§ 1 はじめに	71
§ 2 設備投資計画の経済計算	71
(1) 投資プロジェクト	71
(2) プロジェクト評価の諸方式	75
(3) 関連データの収集と見積	78
(4) プロジェクト評価の仮設例	80
§ 3 生産計画の樹立と変更	84
(1) 生産計画の種類	84
(2) プロダクト・ミックスの変更	86
(3) 生産ロット・サイズの決定	89
(4) 追加加工かそのまま販売かの決定	92
§ 4 価 格 決 定	94
(1) 意 義	94
(2) 価格決定の諸方式	95
(3) 会計情報の利用	96
§ 5 長期利益計画	100
(1) 長期利益計画の意義と機能	100
(2) 長期利益計画の設定	101
(3) 長期利益計画と管理会計	104

〔復習問題〕 (106)

IV 原 価 管 理—————107

§ 1 原価管理の意義…………… 107

§ 2 原価低減によるコスト・マネジメント…………… 109

(1) 企業環境の改善…………… 110

(2) 経営構造の改善…………… 110

(3) 業務執行計画の改善…………… 112

§ 3 標準原価計算による原価管理…………… 113

(1) 標準直接材料費と標準直接労務費の設定…………… 116

(2) 標準製造間接費の設定…………… 117

(3) 標準製品原価の算定…………… 118

§ 4 標準原価差異分析と差異原因…………… 119

(1) 直接材料費の差異分析と差異原因…………… 120

(2) 直接労務費の差異分析と差異原因…………… 122

(3) 製造間接費の差異分析…………… 125

§ 5 原価差異報告書と原価差異の評価…………… 129

〔復習問題〕 (132)

V 資 金 管 理—————135

§ 1 資金管理の意義…………… 135

(1) 資金管理の目的…………… 135

(2) 資金管理と資金概念…………… 137

§ 2 短期資金管理と長期資金管理…………… 139

(1) 短期資金管理…………… 139

目 次

(2) 長期資金管理	145
§ 3 運転資金の管理	148
(1) 運転資金管理の意義	148
(2) 現金資金の管理	151
(3) 売上債権の管理	157
(4) 棚卸資産の管理	161
§ 4 設備資金の管理	163
(1) 設備資金管理の意義	163
(2) 設備投資計画と資本コスト	164
(3) 設備投資の規模	165
〔復習問題〕	(168)

VI 経営分析——169

§ 1 経営分析の意義と体系	169
§ 2 財務構造分析	172
(1) 収益性の分析	173
(2) 流動性の分析	179
(3) 生産性の分析	181
§ 3 管理構造分析	184
(1) 損益分岐点分析	184
(2) 予算差異分析	187
§ 4 社会適応構造分析	189
§ 5 む す び	192
〔復習問題〕	(193)

Ⅶ 管理会計システムの設計 197

§ 1 管理会計システムの展開 197

- (1) 管理会計システムへのアプローチ 197
- (2) 計画設定と統制 198
- (3) 意思決定と業績評価 200
- (4) 管理会計の概念 200
- (5) 管理会計情報システムの特徴 202
- (6) 利益計画の展開 203

§ 2 業務予算のための会計情報システム 205

- (1) 販売管理会計 205
- (2) 製造管理会計 206
- (3) 資金管理会計 211
- (4) 原価管理会計システム 213

§ 3 プロジェクト管理のための会計情報システム 216

- (1) プロジェクト管理へのアプローチ 216
- (2) 損益分岐点分析 218
- (3) 直接原価計算 221
- (4) 資本予算 223

〔復習問題〕 (231)

参 考 文 献 233

索 引 237

管 理 会 計 論

I 総 論

§ 1 管理会計の意義

(1) 管理会計とはなにか

管理会計論は、多くの場合、その総論的章節において、管理会計 (managerial accounting, management accounting) の定義を試みている。それは、「管理会計とはなにか」という根源的な問いに対して、論者が示した簡潔な解答とみることもできる。管理会計論は、そのことを通じて、みずからの研究対象を規定し、かつ、議論が及ぶべき外延を確定する。その意味では、管理会計の定義は、論者がどのような視点から対象に接近し、なにを基軸的な事象として析出しているかを集約的に反映するであろう。したがって、それは、それなりの個性をもつのである。ここでは、そのようにして示された既存の諸定義のうち、多くの文献において参照され、かなり広汎な支持を確保しているアメリカ会計学会・管理会計委員会による定義を引用することからはじめよう。その理由はほかでもない。そこでの定義が、その包括的な性格のゆえに、本巻における第2章以下の諸議論に対しても、共通の概念的枠組みを与えていると考えるからである。

アメリカ会計学会の1958年管理会計委員会は、企業の実践において現に適用されている各種の管理会計技法 (標準原価計算・予算

I 総 論

管理・損益分岐点分析・差額原価分析・変動予算・限界分析・責任会計)を素材としながら、それらの本質・意義・適用態様の解明を企図した。いわば「管理会計とはなにか」に答えることを、みずからの課題としたのである。1959年4月号の『アカウンティング・レビュー』に掲載された当委員会の報告書には、次のような管理会計の定義が示されている(1)。

「管理会計は、経営者が妥当な経済目的に対する計画の設定や当該目的を達成する意図のもとでの意思決定を行なうのに役立つように、企業の歴史的および予測される経済的データの処理に適切な諸技術や諸概念を適用することである。」

上記の定義は、すでに指摘したように、管理会計論の多くの文献によって引用されている。アメリカ会計学会のその後の各種委員会報告書についても、同様のことが指摘できる。たとえば、1966年の「基礎的会計理論」に関する委員会報告書⁽²⁾(ASOBATと略称されている)や、1969年の「経営意思決定モデル委員会」の報告書⁽³⁾がそれである。それらの委員会報告書は、厳密に言えば、1958年委員会報告書とは基本的な論調に差異が認められる。だが、それにもかかわらず、上記の定義を引用して、議論展開の起点としている。そのことは、1958年委員会による管理会計の定義が、ことがらをきわめて包括的にとらえており、したがって、それだけでは多分に茫漠としているからでもあろう。それは、論者によって解釈がわかれる余地を残しているのである。ここでは、その点にも関連して、ASOBATが上記の定義について試みた字句解釈を要約し列举的に紹介しておきたい⁽⁴⁾。それは、現時点における標準的な解釈ということもできよう。だが、読者は、そこでの解釈に、会計を情報システムとして

とらえる ASOBAT の立場が、なんらかのかたちで読み込まれていることにも気付くであろう。

「妥当な経済目的に対する計画の設定や当該目的を達成する意図のもとでの意思決定」これは、管理会計が貢献することになる経営管理機能を表現している。そこには、3つのことが含意されている。第1は、その貢献が、計画設定および目的達成の意思決定だけではなく、目標の形成や目標それ自体の妥当性の評価にも及ぶこと。第2は、目標が経済的なものであると否とにかかわらず、目標達成を志向する組織活動のほとんどすべてには、もともと経済的考慮が存在しているということ。第3は、目的達成という場合、そのための執行活動や統制活動もふくまれること。

「経営者への役立ち」これは、管理会計に課せられた役割をあらわしている。経営意思決定に対する情報提供ならびにその履行の監視といってもよい。その場合、経営意思決定機能と管理会計の情報提供機能とは、両者の境界線をいっそう不分明にする状況（経営管理チームへの管理会計担当者の参加、情報処理能力の増大、情報機能の統合など）が現実に進展しているとはいえ、両者の目的・機能範囲・責任の差異に照らして、明確に区別されなければならない。

「歴史的および予測される経済的データ」これは、管理会計が、歴史的データだけではなく、将来を予測した計画データをもその範囲にふくめること、しかも当該データが、多くの場合、財務的ないしは貨幣的形式で表現される経済的数値であることをあらわしている。もちろん、そのことは、貨幣に換算しない物量表示や、貨幣以外による各種の表現形式であらわされたデータを排除することを意味しない。むしろ、それらは、作業現場において有用であり、ま

I 総 論

た、各種の計画モデルにみられるように、非財務的データの重要性は増大している。したがって、管理会計は、それらをもふくめて、もっとも広義な経済的データの処理を要求されるのである。

「適切な諸技術や諸概念の適用」これは、管理会計の機能領域になんらの制約を加えないということを意味している。むしろ、管理会計は、経営者が直面している問題や彼らが用いている解決技法を通じて提起される情報要求との関連において、伝統的方法に拘束されることなく、必要な情報を産出するもっとも適切な技術を駆使し、かつ、その結果を適合的な形式で提供しなければならない。ここでの諸技術や諸概念は、情報要求の広がりに応じて、管理会計担当者の既存の固有領域を超えて、行動科学や経営科学にも及ぶであろう。管理会計担当者は、意思決定モデルの設定者や操作者ではないが、当該モデルへの適合的なデータの供給者として、情報要求を正しく知覚し、必要とあれば、他の分野に基礎をもつ測定や技術を適用するのである。

ところで、1958年委員会報告書の管理会計の定義は、ASOBATによる字句解釈からも知られるように、経営者に対する管理会計の貢献を基軸にして構成されている。その場合、経営者は、トップからローウにいたるラインの各管理者を意味する。また、そこでの貢献の内実は、あくまでもそれら経営者の側から規定されるであろう。すなわち、計画設定および目的達成のための執行・統制への役立ちとしてとらえるにせよ、あるいは、経営意思決定への適合的情報の提供としてとらえるにせよ、管理会計が遂行すべき諸機能は、各管理者が提起する諸要求との関連において規定されることになる。彼らの諸要求が既存の機能領域を超えるときは、管理会計担当