

＜編集者＞

マツ オ ケンキチ
松尾 憲橘 明治大学教授・商学博士
キク チンロウイチロウ
菊池祥一郎 日本大学教授・経済学博士

＜執筆者＞

ハラ ダ ユキオ
原田 行男 日本大学教授
はしがき, 第1章, 第4章第4節
ヨシムラ フミオ
吉村 文雄 金沢大学助教授
第3章第1節・第2節, 第4章第1節
キク イ タカアキ
菊井 高昭 上智大学助教授
第2章第1節・第2節・第3節, 第4章第2節
オオシマ マサカツ
大島 正克 亜細亜大学専任講師
第2章第4節, 第3章第3節, 第4章第3節

著者承認
検印省略

管理会計論〔会計学全書3〕

© 1983

昭和58年1月25日発行

定価3,000円

編者 松尾 憲橘
菊池 祥一郎
発行者 手島 正治

発行所 株式会社 高文堂 出版社

東京都千代田区神田小川町2-4

(芙蓉ビル) 郵便番号 101

電話 東京 (03) (293) 9492

振替口座 東京 5-97250番

落丁・乱丁その他不良品がありましたら本社でお取りかえ致します。
組・Kプリント
印刷・モリモト
製本・堀製本

I S B N - 7 7 0 7 - 0 0 0 2 - 4 C 1 3 3 3 ¥ 3 0 0 0 E

會計學全書 3

編 集

松尾憲橘・菊池祥一郎

管理會計論

〈執筆者〉

原	田	行	男
菊	井	高	昭
大	島	正	克
吉	村	文	雄

〈執筆順〉

高文堂出版社

編集者序文

会計学にかぎらず、どんな学問であれ、過去の学問を共同の遺産として継承することなしに、その学問を発展させることはできない。

とくに現代は会計学にとって、画期的な発展・変化の時代である。従来の会計学において、絶対的と信じられたものが根底からくつがえされている。それは歴史がかつて経験しなかった深刻な混迷と変化のなかで動いているからである。

会計学はもはや単なる企業経理に関する実務的知識のよせ集めではなく、新しい紀律ある企業体制をささえる動的社会秩序の形成要因としての会計に関するものでなければならない。たしかに、会計の将来を考えると、会計理論と会計実践によっていっそうの交流が益々必要となり、形式面と理論内容との相互関連の把握が重要となってくる。

本全書の総編集に当って、以上のような思考をもって、最善の業績を集大成するために、できるかぎりの努力を傾け、各巻の執筆者を委嘱し、熱心なご協力を得て次のような体系的配列をおこなったのである。

第1巻 会計学総論

第2巻 財務会計論

第3巻 管理会計論

第4巻 原価計算論

第5巻 国際会計論

第6巻 インフレーション会計論

第7巻 会計史

第8巻 監査論

第9巻 税務会計論

第10巻 連結会計論

第11巻 コンピューター会計論

本会計学全書の執筆者はそれぞれ若い英知と最新の業績を集成し、新鋭の研究者らしい努力をつくされた。そのご協力に心から感謝の意を申し上げます。

また、本会計学全書の出版にあたり、高文堂出版社代表取締役手島正治氏に多大な御尽力と御好意をいただき、ここに心から御礼を申し上げます次第である。

昭和57年

松 尾 憲 橘

菊 池 祥一郎

はしがき

1980年代は高度成長期より安定成長期へと転換し、産業構造の変化が著しくなっている。また、わが国を取巻く外部的経済環境も厳しい状況となってきた。国際的交流がなお一層要求されるし、従来のような大量生産・大量販売といった政策を踏襲することは不可能になり、これからは多品種少量生産、個性化志向、多様な価値志向へと向かうことに対応することが必要となってきた。さらにコンピューターの定着と省力志向、省エネルギー志向へと向かうことになってきている。このような状況の下において企業経営はそれらに適應する行動を展開してゆかなければならない。変化の激しい環境への適應には十分な計画と強力なリーダーシップが要求される。同時に組織の活性化と堅実なコスト意識をもつことが要請される。

本書においては適確な計画を前提とした会計の応用、それに計画にもとづく予算会計の実施のための方策、組織と会計との関連などを考察することとした。リーダーシップを向上させるためには適切な意思決定情報が必要であり、これがためには会計の占める役割は極めて重要である。

本書の執筆者は各方面に興味を示し、それぞれの方面で成果をあげようとしている。それに管理会計の個別領域が今後さらに考究されなければならないことから各論としてそれら課題をとりあげることにした。

最後に本書の刊行に際し、高文堂出版社代表取締役手島正治社長に大変お世話になった。ここに心より御礼申し上げます。

1982年11月

執筆者一同

会計学全書 3

管理会計論

目 次

編集者序文	3
はしがき	5
第1章 管理会計の特質	(原田)..... 9
第1節 管理会計の意義	9
第2節 管理会計の体系	17
第2章 計画会計	25
第1節 利益計画の概要	(菊井)..... 25
1 利益計画の発展	25
2 利益計画の意味	29
3 利益計画の重要性	37
第2節 長期利益計画	39
1 長期利益計画の特質	39
2 長期利益計画のたて方	42
第3節 短期利益計画	51
1 損益分岐点分析	52
2 利益計画図表	84
3 直接原価計算	90
第4節 個別計画	(大島)..... 98
1 業務的個別計画	98
2 戦略的個別計画	109
第3章 統制会計	135
第1節 予算管理論	(吉村)..... 135

1	予算管理概説	135
2	予算編成	144
3	予算差異分析	144
第2節	資金管理論	176
1	資金管理の意義と目的	176
2	財務安全性の意義	179
3	運転資金管理	180
4	現金資金管理	194
5	長期資金管理	211
6	比率による資金管理分析	220
第3節	原価管理 (大島)	226
1	原価管理の意義	226
2	標準原価計算による原価管理	229
3	コスト・マネジメントとしての原価管理	245
第4章	管理会計各論	251
第1節	企業診断 (吉村)	251
1	企業診断の意義	251
2	比較方法および分析技法	252
3	資本利益率の分析	255
4	売上高利益率の分析	258
5	資本回転率の分析	258
6	財務状態分析	263
7	生産性分析	264
8	その他	268
9	分析結果の評価	268
第2節	リニア・プログラミング (LP) (菊井)	272
1	LPの意味	272
2	利益計画への活用	274
第3節	多国籍企業管理会計 (大島)	287
1	振替価格設定	288

2	業績評価	293
第4節	企業集団経営と管理会計(原田).....	304
1	企業集団経営の特質	304
2	企業集団のマネジメント部門	307
3	業績評価	310
4	内部振替価格の処理	316

第1章 管理会計の特質

第1節 管理会計の意義

管理会計は企業の経営活動を計数的に把握し、その実態を分析し、解析し、その情報利用者に役立つよう伝達するものであり、財務会計とは異なった Accounting 機能をもっている。

経営活動は幅広く展開されているのが現代の特徴であり、製造活動あり、販売活動あり、購買活動あり、財務（金融的）活動あり、情報活動ありといったように多岐にわたっている。このような活動を著者は経営職能と称している。また、業種区分に見られるように具体的にビルを建築したり、自動車を組立てたり、カメラの製造を行ったりというように業種別活動もあるし、企業自体の管理に必要なマネジメント機能も存在する。また、広く地域社会との関連からいろいろな活動を行っている。これは企業それ自体もまた個人と同様に地域住民の一員として社会活動に参加するということであり、その活動が期待されると同時に、注目されている。これら諸種の経営行為について会計的側面より正確に把握しておかなければならない。

会計的とは一体どういうことであろうか。ここでいう会計的とは、経営行為の主体者である企業の行動について価値計数的に客観的に認識し測定するということであり、特に物量的に行為を測定するということである。この物量的という用語の中には時間とか数量とか貨幣量といったもろもろの物理的測定単位（尺度）を

含むものである。例えばカメラ製造業者がカメラ1台を製造するのにいろいろな部品を用意し、これらを組立てることになる。そのときレンズとかシャッター、ケースといったようにカメラという完成品を作りあげるのに各種の必要な部品を費すことになる。これら部品もまたいろいろな原材料から作りあげられている。また人手を要するし、各種のエネルギーを消費することになる。この原材料の消費高(いろいろな測定尺度がある)、人手の利用時間、電力等の消費高といったものは物理的な尺度で表現できる。なお一方において貨幣価値的にこれらを表現してみることも要請される。すなわち、現代は貨幣経済の中にあるので、最終的にはすべての行動を貨幣的評価によって表現してみるということになっている。どのような経済活動も究極的には貨幣で評価できる、いな評価しようとするのである。これに対して労働力(労働価値)ですべての経済活動は測定、評価できるし、そうしなければならないという考え方もあるが、わが国の現状は資本主義経済の下にあるし、経営活動をはじめ、個人の社会生活の決済にあたり貨幣を利用するということから労働力による測定、評価よりもより客観的である貨幣による測定、評価の方が便利であるといえよう。会計的とはこのように経済活動を究極的には貨幣価値で表現することであり、これによって伝達するということである。また、経営活動の良否を判断したり効率性の是非を判断したりするのもこの貨幣的測定の結果に基づいて行うということであり判断基準の尺度としても利用されるのである。

会計的に認識、測定できた結果をもっていろいろな価値判断に応用されてゆく。そこには当然、情報利用者が存在するわけであり情報の提供者と同時にその受け手が存在する。中でも情報の受け手は現代社会では多数存在し、その質的レベルも各様である。企

業の利害関係者を考えてみると、資本出資者あり債権者あり、コミュニティあり、従業員、経営者、管理者ありということで多様かつ質的要求レベルはまちまちである。これら情報利用者はそれぞれの目的から会計的情報を利用し、判断を下してゆくことになる。この判断が正確に行えるように情報提供者（加工者）は用意しておかなければならない。情報利用者は必要の都度利用すればよいが、情報加工者は経営行為（厳密には会計的取引が成立するたびにということになる）が展開される都度、記録、計算し、分類し、整理しておかなければならない。この記録、計算、整理、分類といったこともまた会計的行為の一種でもある。価値判断が正しく行われなければ企業の行為についても間違っって判断されることになる。少なくとも情報加工者は歪曲した情報を提供しないように努めなければならない。判断する側においての最終結論においてどのような結果になるかは別にして判断の元になるデータベース段階において間違いのないように加工しておくことが肝要である。判断者はそれなりの価値感によって最終的には判定を下すことになるが、それは判断者の過去における経験と能力によって左右されるものであり、加工者の責任に帰するものではない。

管理会計においての情報利用者は一般に企業内部の関係者であり、経営者、管理者、従業員ということになる。その他に出資者、債権者もまた利用者であるが、これは財務会計における利用者ということになろう。管理会計は経営活動それ自体について分析、解析するものであるからそれに密接に直接的に関連をもつ関係者に情報を提供するものである。

ここで財務会計と管理会計とはどのように異なるものかを指摘してみることにする。

情報の流れからすると、数量的情報と非数量的情報とがあり、

その中、われわれは数量的情報をとりあげることになる。なお、その数量的情報もまた、会計的なものと、非会計的なものとがあり、ここでは会計的な情報を採用するということになる。さて、この会計の情報でも各種考えられるのであるがアンソニーとウェルシュとが指摘するところによれば業務的信息（Operating Information）と財務的信息（Financial Reporting）と経営的信息（Management Accounting）とから構成される。業務的信息は業務遂行上にあたって関連するすべての情報であり、これらはさらに財務的信息とか経営的信息に貢献するものである。製造過程における詳細な記録、販売過程における記録とか購買過程における記録さらには立地とか諸設備に関する記録などが含まれることになる。

財務的信息はこの業務的信息をもとに財務諸表作成といった観点より分類し、集計してゆくことにより得られる情報である。なおそれには詳細な記録が必要となるが、これは補助簿とか伝票によって当然記録されることになる。

経営的信息はこれは管理会計の情報であり経営者ならびに管理者が全ての経営管理機能を発揮する上において必要な情報である。その管理機能遂行上必要な会計的記録が会計情報化されるのであって、それにはいろいろな方法をもって把握することに努める。単一の方法で各種の管理機能遂行に必要な情報をすべて用意できるかという、これは不可能でありそれぞれの用途、目的に応じて適切な分析、集計、整理を行うということになる。特に財務会計とは次のような点において極立って異なっているといえる。

- (1) 単一の会計組織（機構）は存在しない。
- (2) 一般に公正妥当と認められる会計原則といったものは存在しない。

- (3) 日常的というよりも臨時的である。
- (4) 定型的でなく非定型的である。
- (5) 強制的でなく任意的である。
- (6) 非貨幣的情報も含まれる。
- (7) 過去計算的であるよりも未来計算的である。
- (8) 包括的考察に重点をおくのではなく部分的考察に重点をおきやすい。
- (9) 精確性よりも問題解決的である。
- (10) 結論にいたる過程を重視し、結論それ自身についてはさほど重視しない。

最初の単一の、統合化された会計機構が存在しないということはそれぞれの利用目的によって必要な会計機構を確立し、活用するということであり、(2)の会計原則が存在しないということと関連をもつ。一般に公正妥当と認められた会計原則ということはわが国の場合には企業会計原則といったことになるが、これには財務諸表規則も、連結財務諸表原則も商法の会社の計算も含まれることになる。これは半ば強制的であり、ある手続、手順に違反して財務諸表を作成すれば、なんらかの処罰を受けることになる。こういった制約は管理会計には存在しないのであり、経営者なり管理者の利用者が自らの意思決定に基づいて選択適用してゆくのである。そこには強制的、定型的といった観念はなく、より正しいマネジメントが展開できるにはどのような会計情報を必要とするかというだけである。マネジメントの展開には会計情報のみが必要なのではない。その他多数の情報が必要であり、その多数の情報との兼ね合いとバランスのもとに会計情報は利用されるのである。そこには貨幣的価値計数のみならず、非貨幣的計数も多数利用されるし、日常的、ルーチン的情報のみならず、臨時的情報も利用さ

れるのである。

管理会計に利用されるデータ、情報は未来計算的なものとなりやすい。経営計画に必要な情報となれば将来数カ年間における経済的諸指標の趨勢とか労働人口の推移、もろもろの環境のうつりかわりといったことを重視しつつ、個々の企業がそれに対応し、かつ、積極的に参画してゆくための諸方策を数量化し、会計的意味を含ませたりして具体的に中・長期計画を作成することになる。また、それら計画を実現可能なものとするために予算化をはかったりすることになる。この予算化にあたっては資本（設備）予算といったことになる。どうしても中・長期間にわたることから未来計算的となってしまう。また、リスク、不確実性といったことがその場合伴ってくるので、これらを現在価値的に換算し直してみることも要請される。ここに各種の採算計算（Engineering Accounting）が必要となってくるし、エンジニアリング・エコノミーといったことが登場してくる。これらは精確性といったことよりもその予測の期間的配慮とその考察対象の選択の確からしさがより大きなウェイトをもって要求されてくる。また、同時に対象の選択の是非が問われることになる。経営計画の中でも設備投資に関する事とか環境変化への適応を要求される分野への投資とか、新製品開発のための投資、基礎技術とか基礎的研究への投資といったことは不確実性を伴うのでそれへの個別的対応が当然のこととして要請されるようになる。個別的に重点を絞ってそれらを集中して分析、検討し、成果を達成しようとする。この場合全体との関連性、バランス、総合性といったことをも考慮しなければならないが、未来指向とリスクの最小化をはかるために重点指向的となることは避けられないことである。

未来指向的、重点指向的と併せて、問題解決的性格をも管理会計はもっている。具体的に経営活動展開にあたり生じた問題につ

いては解決してゆかないことにはさきに進めなくなってしまう。経営活動には幾多の障害が横たわっており、これらをスムーズに解決してゆくのがリーダーの役割りでもあるし、解決しないことには成果を達成することができないのである。問題解決型になるとそのためにはあらゆる犠牲を払ってでも全うしなければならないということになり、経済性の面が見失われてしまうが、それも状況によっては認められなければならないことであり、正確性といったことは二次的なものとして取扱われるのである。また、管理会計は結論をみるのではなく結論にいたるプロセスを重視する性格をもっている。問題解決にいたるプロセスには数多の障害があるし、その障害をどのように乗り切ってゆくかが重要なファクターとなる。財務会計においては過去の実績を考え、かつ結果がどうなったか、どうなっているかを重視し、それを分析し、反省するといったことを展開するのであるが、管理会計においてはむしろ、障害に直面した場合、その障害をいかに科学的、合理的に克服していったのかを大切にす特性をもっているのである。現状の認識と将来への対応を考え、積極的に問題解決のために取り組んでゆくのが管理会計の本質であると考ええる。

また、H.R. Anderson と M.H. Raibon は管理会計と財務会計との違いについて次のような諸点を指摘している。

- (1) 情報利用者の側面：管理会計は内部報告に重点がおかれているので各管理レベルのマネージャーに利用されやすく、財務会計においては企業外部の利害関係者に重点をおくことから利用者も当然、外部の人びとが多くなる。
- (2) 会計システムの形態：財務会計は一般的に複式簿記システムに従って作成されるのに対して、管理会計では必ずしも複式簿記システムによって得られる会計情報のみならず、それ