

効率的事業活動と管理会計

中 井 和 敏

要 旨

企業会計は財務会計と管理会計領域に大別され、財務会計は事業活動の成果を会社法や証券取引法、法人税法などの諸法規に基づいて適切に処理し、企業を取り巻く利害関係者（ステークホルダー）に正確な会計情報を報告するという責務を負っている。これに対し、管理会計には企業内部の経営者や経営管理者へ経営管理（Management）のために役立つ会計情報の提供が期待されている。管理会計には財務会計に適用されるような法的規制がない。また、個別企業ごと事業活動の形態や事業の進め方が異なるため、報告様式は企業によってさまざまである。しかしながら、管理会計は、社内で発生する多様な会計情報を整理し、経営者や経営管理者が行う意思決定に役立てることを目的としている。このことはすべての企業にとって共通である。集約される会計情報を有効な経営意思決定や効率的な事業活動の推進に活用するためには、売上に関する情報を始めとし、製品原価あるいは販売活動や一般管理活動に消費される諸費用などの会計情報に関する全社的な共有が必要である。

1. はじめに

企業会計を財務会計と管理会計に大別し、財務会計における報告対象を株主や債権者など企業を取り巻く外部の利害関係者（ステークホルダー）に、管理会計の報告対象を企業内部の経営者や経営管理者とするのが一般的である。周知のように、財務会計は「Financial Accounting」、管理会計は「Management Accounting⁽¹⁾」と英訳されている。このような言い方でわかるように、財務会計には財務に関する正確な報告書を、つまり、法律に準拠した適切な財務報告書を作成するための会計、管理会計には経営管理（Management）のために役立つ会計というように、それぞれの役割の違いを表わしているのである。

管理会計は、企業活動で発生するさまざまな会計情報を整理し、特に、経営者や経営管理者が行う意思決定に役立てることを目的としている。この会計情報は経営者や経営管理者だけでなく、すべての従業員に開示し、情報の共有化を図ることが望ましい。財務会計は会社法、証券取引法（「金融商品取引法」という名称に変わり、2008年4月以降に始まる会計年度から適用される予定である）、あるいは法人税を中心とした税法などにより、その記載内容が規制されている。これに対し、管理会計にはその報告様式に法的規制はなく、利益管理、原価管理⁽²⁾を中心とした経営目的達成のために会計情報を集約し、経営者や経営管理者を始めとし関係部門に対し、事業活動を効率的に展開するための財務データをどのように提供するのが課題となる。

2. 管理会計の基本的役割

(1) 管理会計の役割

企業会計では、財務諸表として企業が保有する資産や負債などを表示する貸借対照表や当該年度の売上や費用などの企業業績を表示する損益計算書などが作成される。これらは会計年度における財産状況や事業活動の成果をまとめたものである。

周知のように、企業会計は財務会計と管理会計に区分され、財務会計によって株主や債権者など企業を取り巻く外部の利害関係者（ステークホルダー）に正確な財務報告を行なうことが、また、管理会計によって経営者や経営管理者に対し意思決定に役立つ財務データの提供が期待されている。

財務会計と管理会計の役割にはこのような違いがあるため、一見、両者にはつながりがないような印象を受けるが、両者には相互補完の関係があることはいうまでもない。たとえば、特に、決算期末において損益計算書を作成する際、売上原価の算定や棚卸資産や仕掛品の評価を行なうが、こういった場合、管理会計手法である標準原価計算による会計データなどが利用されるケースもある。あるいは、短期の利益計画策定や中・長期の経営計画を立てる場合においても、これまでの経営実績をベースに経営目標を設定することがある。こういった場合にも、財務会計ベースで作成された経営数値を基に実績分析（経営分析）を行い、経営計画とともに利益計画や資金計画などを策定する。このように、財務会計で得られた経営数値は、状況に見合った適切な管理会計手法を活用することによって企業の将来ビジョン、あるいは、それを実現するための戦略が策定され、実行に移される。したがって、経営目標達成に向けて事業活動を効果的に推進するためには、財務会計ベースでの適切な経営数値の把握と、管理会計ベースでの管理手法の実践が欠かせないのである。参考までに管理会計と財務会計の違いを示しておく（図表1）。

図表1 管理会計と財務会計の相違点

	管理会計	財務会計
情報利用者	企業内部者	企業外部者
利用目的	意思決定と業績評価	意思決定と利害調整
法的規制	なし（任意）	あり（強制）
情報基準	目的適合性、迅速性、未来志向	準拠性、正確性、過去志向
情報の頻度	随時・頻繁	定期的
会計単位	セグメント・プロジェクト	企業全体・企業集団
測定尺度	貨幣尺度と非貨幣尺度	貨幣尺度

（出所）佐藤絃光・齋藤正章『新訂 管理会計』財団法人 放送大学教育振興会、2003年、24頁

管理会計で扱う会計情報は企業内部で活用されるため、なかには機密情動的なものもある。財務会計ベースで集約されて示される経営数値も、企業内部で扱う場合、将来的に効果的な事業活動を展開するために、部門ごと活動しやすいように細分化した経営数値が作られ企業内部で共有されることも想定される。このように、管理会計は企業内部のさまざまな活動や組織の戦略や戦術と関連付けて活

用されることが多い。企業の経営者や経営管理者の意思決定（「設備投資を行なうべきか否か」「各製品の持つ収益力の把握」「将来計画の策定」など）や、事業部や各部門の業績評価などについて役立つ会計情報を提供するためには、財務会計ベースで得られた定量情報を、経営の諸活動を効率的に推進するための情報として如何に加工することができるかどうか問われるのである。換言すれば、管理会計手法とは、企業価値向上に向けた業務効率化を推進するための、会計情報の効果的活用方法であるといってもよい。

(2) 管理会計的視点について

① 売上高の要因分析

売上高を単に絶対額だけで把握するのではなく、必ず「販売価格×販売数量」に分解することが必要である。このことによって、売上高の増減についての原因追求が初めて可能になる。たとえば、売上高が増えた場合、「値上げによる販売価格のアップ」という要因によって売上高が増加したのか、あるいは「販売数量の増加」によるものなのか、その原因が明確になり、次期以降の対策が立てやすくなる。このような見方は、損益分岐点分析の基本であり、利益計画策定には必要不可欠な手法となる。

② セグメント別の管理

セグメントとはいうまでもなく「区分」ということである。これはさまざまな領域で活用できる。たとえば、「製品」「得意先」「部門別」「販売チャネル別」などである。「得意先」などは「地域別」「売上高の規模別」といったように、より細分化した形でセグメントすることができる。

損益計算書は会社全体の数字で表示されるため、セグメント別に損益の状況を把握しなければ、全体数字で利益を獲得していたとしても、損失を発生させている、あるいは利益獲得の程度の貢献度の違いなどセグメント別の特徴を把握することができない。もしも、損失を発生させているセグメントがあれば、そのセグメント内で発生している問題を分析し、改善に向けた具体的な対策が可能になる⁽³⁾。

③ 予算・実績比較

収益・費用について実績数値を予算との比較でコントロールすることは当然であるが、これは損益計算書を中心とした把握の仕方である。貸借対照表に関していえば、たとえば、設備投資を行なう場合、その資金を他人資本で調達するか、増資など自己資本（株主資本）によるのかといった問題がある。また、保有する減価償却の対象となる資産について、定率法による償却方法を採用すれば、年々減価償却費が減少し利益の増大化が図られる。あるいは、売上債権についていえば、その回収期間の長短によって企業資金の保有高が異なってくる。資金不足により借入金を増加させれば、支払利息の負担が多くなり損益に影響が出る。このように、経営管理の立場からすれば、損益計算書ベースだけでなく、貸借対照表ベースでの予実算比較も必要である。

(3) 管理会計の生成

管理会計の発展過程を概観すれば、20世紀初頭、T型フォードに見られるような同一製品の大量生

産による規模の経済性と生産性の向上は、製品価格の大幅な引き下げを実現したことがエポックメイキングになろう。その背景には、未熟練作業者を多数雇用し、大量生産体制に対応でき、同時に効率的な生産を行なうマネジメントが求められていたのである。このようなマネジメントのあり方として、Taylorの科学的管理法が挙げられる。Taylorの科学的管理法では、いうまでもなく、まず、仕事を細分化し、未熟練作業者を含めたすべての作業者に割当て、それぞれの仕事があまく遂行できるように、仕事の特徴を考慮した作業時間を含めたノルマ（目標）を設定し、ノルマ達成の状況に応じた賃金を支払うという方式をとったのである。このような科学的管理法の発想は、後の「標準原価計算」や「予算統制」という領域に活かされるようになる⁽⁴⁾。

さらに、1920年にはシカゴ大学で初めて管理会計の講座が開設された。その講座を担当したマッキンゼー(McKinsey, J.O.)は、1922年に“*Budgetary Control*”を、そして、1924年には“*Managerial Accounting*”を出版している。同年、ブリス(Bliss, J.H.)も“*Management through Accounting*”を出版している⁽⁵⁾。特に、1924年に出版されたマッキンゼーの著書“*Managerial Accounting*”では、「会計を利用したマネジメント」、あるいは「マネジメントのための会計的計算技法」を「管理会計」と表したこともあり、この著作をもって「管理会計の成立」とみなされているのである⁽⁶⁾。

(4) 管理会計のその後

管理会計の萌芽は19世紀末から20世紀初頭のアメリカでみられるが、管理会計を基盤とした諸技法が今日のような形になったのは、その後、直接原価計算、CVP分析などさまざまな技法が紹介されたことによる。しかし、1987年にJohnson and Kaplangが“*Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*” (Harvard Business School Press, 邦訳：鳥居宏史訳『管理会計の盛衰』白桃書房、1992年)を出版したことは衝撃的なことであった。Johnson and Kaplangの指摘を要約すれば、「①標準原価計算に基づく管理会計は1950年代以降の米国企業の競争力を弱めた。②管理会計情報は、遅すぎ、まとめ過ぎで、歪められている。③財務によらない業績評価指標が必要。」とし、スローガンのように言えば「これまでの管理会計は有用でない」ということになり、「経営環境が変化しているにもかかわらず、今日用いられている管理会計諸方法の中に1925年以降に開発された革新的なものはほとんどない」と指摘しているのである⁽⁷⁾。

管理会計はこのような問題も内包していたが、企業経営に対し責任を負っている経営者あるいは経営管理者などにとって、管理会計手法によって提供される情報は、経営意思決定に役立つものとして重要な位置を占めることに変わりはない。もちろん、意思決定のための情報（資料）は会計情報だけではない。しかし、会計情報はビジネスの共通語であり、全社的に共通の問題として共有できるため、企業経営にとって不可欠な情報であることはいうまでもない。企業を取り巻く諸問題を把握し、分析することによって当該企業の経営課題を発見し、課題解決に向けて対策案を構築し実行に移して行くという一連の事業活動の推進にとって管理会計の役割は大きい。

管理会計は財務会計のように法的規制を受けることはない。したがって、管理会計で得られる情報を定量的、あるいは時系列的に加工し、実態把握や将来目標に向けてどのような活動を行なうのか、

そういった指針の設定の際にも活用できる。換言すれば、生産管理の方法、在庫管理、設備投資の経済計算、価格政策や販売戦略の構築など、事業活動のすべての場面で活用することができるのである。

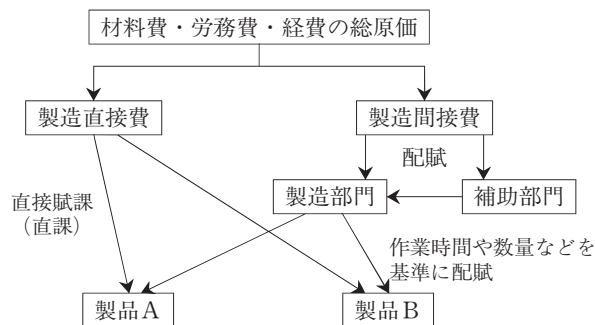
3. 活動基準原価計算と制約理論

(1) 活動基準原価計算（ABC：Activity Based Costing）

事業活動を効率的に推進するためには、株主や投資家あるいは債権者などから調達した企業資金を効率的に運用し、利益の増大化を図るために事業活動の問題点を把握し、分析し、その原因を追求する。そして、問題解決に向けた改善・努力が求められる。そういった場合、管理会計手法が用いられる。活動基準原価計算（ABC）もそのような管理手法のひとつである。特に、製品製造原価の計算において、これまでの伝統的な原価計算の方法では、生産工程の合理化や省力化、あるいは拡大するIT化などによって近年、ますます増大化する製造間接費を製造する製品にどのように配賦すべきかが問題になっている。この間接費は、元来、生産段階ばかりでなく、販売活動においても発生する。しかし、発生したコストと収益の対応関係が特定しにくい側面がある。ABCは、増大する間接費をどのように製品（場合によっては「サービス」など）に割り当てるのかといった、いわゆる「間接費の配賦計算の問題」に焦点を当て、その課題解決のために考案された管理会計手法である⁽⁸⁾。

一般的に、製品原価を算出する場合、製品の製造や加工に費やされる人件費などのいわゆる「直接費」は製品に直課（直接賦課）できるため、特に、問題にならない。しかし、「間接費」については当該製品に直課できないため、一定のあるいは合理的に考えられた（全社的に合意されていることが望ましい）配賦計算が必要となる。伝統的な原価計算における「間接費の配賦計算」の多くは、「作業時間」あるいは「生産数量」などを基準として配賦されていた（図表2）。

図表2 伝統的な原価計算による間接費の配賦方法



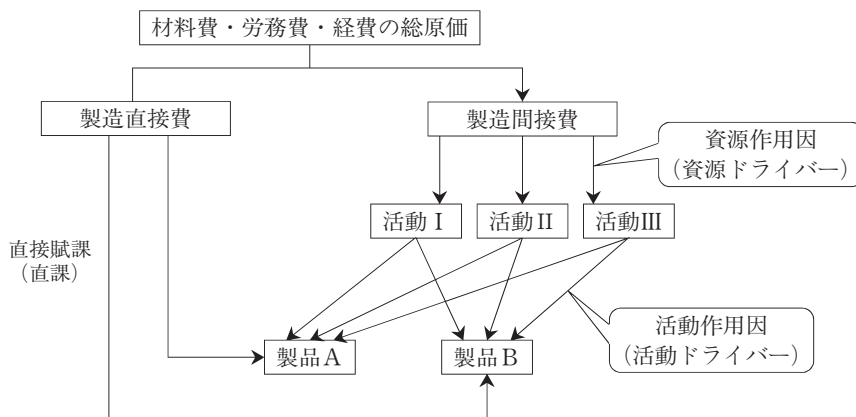
このような配賦方法で果たして合理的で適切な製品原価の計算を行なうことができるのか、特に、間接費と当該製品との間に比例的関係が見い出せない以上、上記のような計算方法が適切かどうか、いろいろな場面で問題を生じるようになった。こういった問題を解決するために提唱されたのが「活動基準原価計算（ABC）」である。

製品原価を計算する場合、「直接費」は当該製品だけに消費される費用で、どれだけ使われたのかが

特定でき、的確に算定できるものなので、特に問題にならない。それに対し、「間接費」は各製品に共通に賦課される費用で、たとえば設備全体に関わる減価償却費、管理部門の人件費、電力量、水道光熱費など、特定の製品を製造する場合に、これだけの金額が算定できると確定できない費用のことである。このような費用については、作業時間や生産数量など比較的測定可能な基準を設定し、比例的に配賦していた。間接費の割合が比較的少額な場合は、このような配賦基準で製造間接費を製品原価に組み入れても特に問題になることはなかった。

しかし、IT化の進展、省力化、ロボット化などによって発生する費用の多くは製造間接費としてカウントされる。そういった場合、たとえば、ある簡単な組み立てといった程度で完成する製品が100個造られ、非常に複雑で精密な製品が10個製造される場合、精密な製品に対し多くのIT関連費用や間接費が投じられたとしても、これまでの配賦計算では、100個と10個の生産数量を基準として、間接費を比例的に配賦してきた。このような計算方法では、比較的簡単に製造される100個の製品に、複雑で精密な製品の10倍もの間接費が負担させられることになり、結果として、製造原価も高くなるのである。しかし、これでは10個の複雑で精密な製品の方が、製造間接費を多く消費しているという実態を正しく反映していないことになる。また、販売価格の設定にも支障をきたすことにもなる。このような矛盾を解決するために考案されたのがABCである。つまり、製造間接費の配賦基準を活動(Activity)を基準(Based)とした配賦計算(Costing)を意味するというもので、「ABC」と称されている。「活動」とは「ある機能の目的を遂行するのに必要とされる行為⁹⁾」であり、一般的には、「段取回数」「検査回数」「搬送作業」などが「活動項目」として挙げられる。参考までに「ABC」の配賦計算プロセスを示しておく(図表3)。

図表3 ABCによる間接費の配賦方法



ABCによる間接費の配賦計算をより明確にするために、伝統的な原価計算による配賦計算との違いを事例として示しておく(図表4)。

(図表4)で明らかのように、製品Aと製品Bについて、製造間接費を伝統的な原価計算で間接費用の配賦計算を行なうと、製造間接費300万円は直接作業時間と関係付けられ、工場全体の作業時間で

ある500時間を基準として、「製品A」にかかった400時間と、「製品B」にかかった100時間という作業時間に対し比例配分される。したがって、まず、基準となる1時間当たりの単価(6,000円)を算出する必要がある。そして、製品A全体にかかった400時間という製品Aを生産するために費やした総作業時間(400時間)に割り掛け、それを製品1個当りに配賦するのである。このような計算ステップを算式で表わすと、以下ようになる。

- ① 1時間当たりの製造間接費 = 300万円 ÷ 500時間 = 6,000円
- ② 製品A全体に割当て = 6,000円 × 400時間 = 240万円
- ③ 製品A 1個当たりの配賦額 = 240万円 ÷ 500個 = 4,800円

その結果、製品Aについては1個当たり4,800円の間接費を配賦することになる。製品Bも同様の計算プロセスで行なう。

- ① 1時間当たりの単価(6,000円)を計算ベースにおく
- ② 製品B全体に割当て = 6,000円 × 100時間 = 60万円

図表4 伝統的な原価計算とABCによる計算方法の相違

	工場全体	製品A	製品B
生産数量	600個	500個	100個
作業時間	500時間	400時間	100時間
直接材料費	150万円	100万円	50万円
直接労務費	200万円	150万円	50万円
製造間接費	300万円		
製造原価合計 (650万円)			
間接費	段取回数	90万円 (30回)	8回
	検査回数	60万円 (10回)	7回
	発送作業	150万円 (30時間)	20時間
(伝統的な方法による配賦計算)			
直接作業時間だけを配賦基準にし「製品A」と「製品B」に配賦。 直接作業時間1時間当たりの製造間接費 = 300万円 ÷ 500時間 = 6,000円			
		製品A	製品B
各製品全体への配賦額		6,000円 × 400時間 = 240万円	6,000円 × 100時間 = 60万円
1個当たりの配賦額		240万円 ÷ 500個 = 4,800円	60万円 ÷ 100個 = 6,000円
直接材料費(1個毎に直課)		100万円 ÷ 500個 = 2,000円	50万円 ÷ 100個 = 5,000円
直接労務費(1個毎に直課)		150万円 ÷ 500個 = 3,000円	50万円 ÷ 100個 = 5,000円
1個当たり製品製造原価合計		9,800円	16,000円
(ABCによる配賦計算)			
「段取回数」「検査回数」「発送作業」という各活動の単位当たりの原価を算出し、各製品1個当りに配賦する。			
		製品A	製品B
①段取回数 90万円 ÷ 30回 = 3,000円		30,000円 × 8回 = 24万円 24万円 ÷ 500個 = 480円	30,000円 × 22回 = 66万円 66万円 ÷ 100個 = 6,600円
②検査回数 60万円 ÷ 10回 = 6,000円		60,000円 × 7回 = 42万円 42万円 ÷ 500個 = 840円	60,000円 × 3回 = 18万円 18万円 ÷ 100個 = 1,800円
③発送作業 150万円 ÷ 30時間 = 5万円		5万円 × 20時間 = 100万円 100万円 ÷ 500個 = 2,000円	5万円 × 10時間 = 50万円 50万円 ÷ 100個 = 5,000円
各製品全体への配賦額		24 + 42 + 100 = 166万円	66 + 18 + 50 = 134万円
1個当たりの配賦額		166万円 ÷ 500個 = 3,320円	134万円 ÷ 100個 = 13,400円
直接材料費(1個毎に直課)		100万円 ÷ 500個 = 2,000円	50万円 ÷ 100個 = 5,000円
直接労務費(1個毎に直課)		150万円 ÷ 500個 = 3,000円	50万円 ÷ 100個 = 5,000円
1個当たり製品製造原価合計		8,320円	23,400円

③ 製品B 1個当りの配賦額=60万円÷100個=6,000円

ということになり、製品Bについては1個当り6,000円の間接費を配賦することになる。

なお、直接費(このケースでは、「材料費」と「労務費」)は製品ごと固有に発生する費用であるため、直接賦課(これを「直課」と呼んでいる)として、製品原価に組み入れる。

これに対し、ABCでは間接費の内容を把握することから始まる。そして、できるだけ実際の活動の状況に即して、間接費を負担させるのである。300万円の総製造間接費の内訳は、(図表4)に示されているように、「段取回数に掛かった費用」「品質検査に関する費用」「発送作業に関係した費用」の3項目であり、費用として発生した金額は、それぞれ、①段取回数(90万円)、②検査回数(60万円)、③発送作業(150万円)となっている。「段取回数」「検査回数」「発送作業」という各活動の単位当りの原価を算出し、さらに、製品Aと製品Bの製品ごとに費やしたコストを算出し、配賦するのである。計算プロセスを(図表5)として示しておく。

図表5 ABCによる製造間接費の配賦計算のプロセス

項目		製品A	製品B
①	段取回数(全体で30回) 90万円÷30回=3,000円	段取回数は8回 30,000円×8回=24万円 24万円÷500個=480円	段取回数は22回 30,000円×22回=66万円 66万円÷100個=6,600円
②	検査回数(全体で10回) 60万円÷10回=6,000円	検査回数は7回 60,000円×7回=42万円 42万円÷500個=840円	検査回数は3回 60,000円×3回=18万円 18万円÷100個=1,800円
③	発送作業(全体で30時間) 150万円÷30時間=5万円	発送作業は20時間 5万円×20時間=100万円 100万円÷500個=2,000円	発送作業は10時間 5万円×10時間=50万円 50万円÷500個=1,000円
各製品全体への配賦額		24+42+100=166万円	66+18+50=134万円
1個当りの配賦額		166万円÷500個=3,320円	134万円÷100個=13,400円

まず、各間接費の全体の金額を把握し、製品ごとの実際回数や実働時間を測定し、単位当りの間接費を算出し、実際行なった段取回数と検査回数、および実際にかかった発送に関する作業時間に割り掛けるのである。このような計算によれば、製品A 1個当りの製造間接費の配賦額は166万円÷500個=3,320円となり、製品Bへの配賦額は134万円÷100個=13,400円となる。

ABCでは、製造間接費をこのような段取回数や検査回数という作業を「活動(activity)」と、また、「活動の消費量(回数や時間など)」を「コストドライバー(cost driver)」と称している。間接費として発生するこのような諸活動を区分集計し、製品ごとの「コストドライバー(cost driver)」に応じて、各費用を配賦するのである。ABCはただ単に間接費を配賦する基準を厳密にした方法であると理解されている向きもあるが、ABCは製造間接費の精緻な分析を行なうことによって、発生する間接費を把握した上で活動別のコスト計算を行なうため、活動別の間接業務を見直し、業務そのものの効率性を追求することにもつながるので、こういった面からも改善努力が期待できるのである。

事例における伝統的な原価計算による間接費の配賦計算とABCによる配賦計算の結果、製造原価には以下のような違いがみられる(図表6)。

製品Aは、伝統的な配賦方法では1個当り9,800円となり、ABCでは1個当り8,320円となる。製

図表 6 伝統的な方法とABCによる配賦計算での1個当りの製造原価の相違

	製品A	製品B
各製品全体への配賦額	6,000円×400時間=240万円	6,000円×100時間=60万円
1個当りの配賦額	240万円÷500個=4,800円	60万円÷100個=6,000円
直接材料費(1個毎に直課)	100万円÷500個=2,000円	50万円÷100個=5,000円
直接労務費(1個毎に直課)	150万円÷500個=3,000円	50万円÷100個=5,000円
1個当り製品製造原価合計	9,800円	16,000円
各製品全体への配賦額	24+42+100=166万円	66+18+50=134万円
1個当りの配賦額	166万円÷500個=3,320円	134万円÷100個=13,400円
直接材料費(1個毎に直課)	100万円÷500個=2,000円	50万円÷100個=5,000円
直接労務費(1個毎に直課)	150万円÷500個=3,000円	50万円÷100個=5,000円
1個当り製品製造原価合計	8,320円	23,400円

品Bは、伝統的な配賦方法では1個当り16,000円となり、ABCでは1個当り23,400円となる。

どちらの方法がより実態を反映した製造原価といえるであろうか。いうまでもなく、ABCによる配賦方法が、より製造原価を正確に算定しているといえよう。ということは、価格政策の面でも販売価格の見直しが行なわれることは当然であるが、生産現場においても、将来的にどのような設備投資を行なっていけばよいのか、経営判断を危うくすることにもなりかねないのである。特に、販売価格の設定については、販売チャンスを逃していることも考えられ、本来なら当然獲得できたはずの利益を失っているかも知れないのである。

(2) 制約理論とスループット

① 制約理論

企業が保有する経営資源(人、モノ、金、情報など)は無限にあるわけではない。このような経営資源のキャパシティを考慮し、利益率が異なる複数の製品を製造あるいは販売している企業は、このような制約条件のなかで、獲得する利益が最大となるような売上高や生産量を決定しなければならない。こういった局面で用いられる方法に「プロダクト・ミックス (product mix)」や「セールス・ミックス (sales mix)」といわれるものがある。これらの方法により、制約条件となる生産設備や人材、あるいは企業資金などの経営資源を測定し、単位当りの粗利益(マージン:販売価格から変動費、すなわち仕入原価、変動製造原価、変動販売費など、を差し引いたもの)を算出し、マージン率の高い製品や商品へ経営資源を集中させ、企業全体としての利益の最大化を図るのである。ちなみに、限界利益とは、売上高から売上に応じて変動する費用(材料費、直接労務費など)を控除して算出される利益のことである。

これまでも、このような考え方はマーケティングや管理会計あるいは生産管理などの領域でも議論されてきた。企業の持つさまざまな制約条件、特に、製造過程の中で発生する制約や隘路、これを「ボトルネック」といい、このボトルネックを取り除き、企業価値向上を目指す方法で、これをTOC(Theory of Constraints:「制約理論または制約条件の理論」として提唱したのが、イスラエルの物理学者エ

リヤフ・ゴールドラット (Eliyahu M. Goldratt) である。ゴールドラットはその著書『ザ・ゴール⁽¹⁰⁾』でこのことを提唱し、管理会計の領域では「スループット会計 (Throughput Accounting)」として知られている。彼によれば、「スループット (throughput)」とは「限界利益 (marginal profit)」あるいは「貢献利益 (contribution margin) = 固定費を賄うことに貢献する利益」といわれるようなものとはほぼ同義的なものとして考えているようである⁽¹¹⁾。スループット会計はこのスループットの総額の極大化を図ることを目指すもので、経営意思決定に欠くことのできない会計手法であると主張している。ただ、このスループット会計には、「限界利益 (marginal profit)」を重視するという点では、従来からある「直接原価計算 (direct costing)」の考え方が基底にあるように思われる。TOC (Theory of Constraints 制約理論) では、この「スループット」を重視し、企業価値向上のためには、この「スループットの極大を目指すべき」としている。そして、目標達成の障害となっている要因を「制約 (ボトルネック)」と捉え、制約の原因となっている業務や業務プロセスを把握し、その制約を排除することによってスループットの極大を図ることを経営目標にするのである。

たとえば、ある製品を生産する場合、多くは複数の生産工程を経る。しかしながら、各生産工程の進捗度はその生産能力 (キャパシティー) に影響される。TOC では、キャパシティーの最小工程がボトルネックになると捉え、このボトルネックとなっている工程が原因となり大量の仕掛品が発生し、時間当たりの生産量が少なくなり、そのことが損益面やキャッシュ・フローに影響を与え、結果として、トータルとしてのスループットが悪化すると捉えるのである。

② スループットの意義

「スループット」は売上高から直接材料費を差し引いて算出する。ただし、企業利益の極大化を図るためには、ただ単に、スループットだけを最大にするということではなく、スループットを獲得するために、直接材料費以外の労務費や経費、あるいは販売費や一般管理費などトータルの費用の低減を図り、結果として、キャッシュ・フローの極大化を最終目標にしているのである。

スループットの極大化の方策には次のようなものがある。

- 1) 売上高の増大
- 2) 直接材料費の原価低減
- 3) 直接材料費以外の費用の低減

これらの方策はすべて直接スループット (粗利益) の極大を目指すものである。これに加え、先述したある生産工程が制約条件となり仕掛品が増大するケースでは、ボトルネックになっている生産工程が特定できれば、その工程に改善を施し、ボトルネックを排除することによって仕掛品が減少し完成品の増大化が図られることになる。すなわち、生産工程のリード・タイムの短縮化によって、仕掛品の在庫数が減少し、減少した分だけ完成品の数量が増える。そして、増えた当該製品が市場で販売されることになれば、販売数量の拡大によって、スループットそのものが増加することになる。

仕掛品の低減は、製造部門を持つ多くの企業において、重要な経営課題になっている。仕掛品を如何に少なくするのか、その方法にはいろいろなことが試みられている。たとえば、Aという工程が終

了してから、Bという工程に移すという段階的な作業順序ではなく、AとBの工程を同時にやってしまうといったような生産方式の導入によるリード・タイムの短縮化などもその一つである。AとBの工程のうち、どちらがボトルネックになっているのか、または両方なのか、障害になっている工程上の問題点を如何に早く排除するかが課題になるのである。場合によっては、対費用効果の問題もあるが、思い切って一部の工程を外注化するのも有効な手段となるかも知れない。生産工程の全体像を捉え、各工程の中で、ボトルネックになっている箇所を発見し、改善を加えスループットの極大化を追求する。TOCに全社的な改善運動として展開できるのではと期待されているのは、このような理由があるからであろう。

『ザ・ゴール』の中で、スループットの増大化を図るための改善について、次のようなステップで検討を進めることを提案している。参考までに挙げておく⁽¹²⁾。

〔ステップ1〕 制約条件を「見つける」

〔ステップ2〕 制約条件をどう「活用する」か決める。

〔ステップ3〕 他のすべてを〔ステップ2〕の決定に「従わせる」

〔ステップ4〕 制約条件の能力を高める。

〔ステップ5〕 「警告!!」ここまでのステップでボトルネックが解消したら、

〔ステップ1〕に戻る。ただし、「惰性」を原因とする制約条件を発生させてはならない。

ゴールドラットは、さらにその後、製造部門におけるボトルネックの排除による、スループットの拡大といった問題の解決と同時に、「市場」におけるボトルネックの問題をも考えていたようである。このような問題意識を背景に出版されたのが『ザ・ゴール2 (原題: IT'S NOT LUCK)』である。そこでは、制約条件について、マーケティング、あるいは人間関係といった領域での「思考プロセス」をどのように活用したらよいか、という課題を設定し、「TOC」を単に生産管理だけの局面に対応させる理論に止まらず、企業で発生する多くの問題にも対応できるような「思考プロセスのあり方」についても検討を加えている。参考までに、同書の中で、問題解決のためにどのような思考プロセスをとればよいか、ゴールドラットがその論証の際に用いているポイントとなる基本タームだけに限定して列挙しておく。

①思考プロセス (Thinking Process) のステップ

1) 「何を変えればよいか (What to change?)」

2) 「何に変えればよいか (What to change to?)」

3) 「どのように変えればよいか (How to cause the change?)」

といった一連のプロセスを系統的に思考する。

②現状問題構造ツリー (Current Reality Tree)

問題解決に対し「何を变えれば最大の効果が得られるか」を明確にするために、最初に、現状の問題点（これを、UDE (Undesirable Effects=「好ましくない結果」と称している)を挙げ、これら諸問題の「因果関係」を見つけることで、その中から「変えるべき」根本的問題を明確にする。

なお、「好ましくない結果 (UDE: Undesirable Effects)」とは「現状問題構造ツリーを構築する場合に挙げておく必要のある問題点」のことである。

③雲 (Cloud) : 「対立解消図」

現状問題構造ツリーで根本的な問題を見つけ出した後、問題の根本的な原因となっている矛盾や対立 (コンフリクト) を解消するための方法を考える。

④未来問題構造ツリー (Future Reality Tree)

「対立解消図」により発見した問題解決の手法を実行した場合、その効果について検証する方法で、根本的な問題が解決した状態で現状問題構造ツリーがどのように変化するのかを理解し、新たな問題 (ネガティブ・ブランチ) が発生していないかどうかなどについて検証を行なう。

⑤ネガティブ・ブランチ (Negative Branch)

「対立解消図」を使って見つけた対立解消アイデアを実行した場合に、新たに発生する問題 (マイナス面)。未来問題構造ツリーを構築して示され「マイナスの枝」と呼ばれる。

⑥前提条件ツリー (Prerequisite Tree)

思考プロセスの「どのように変えればいいか」を考えるための手法であり、目標を達成する過程で発生する障害 (前提条件) とそれを克服する中間目標を設定する。この場合、因果関係だけではなく、アイデア実行の時間的順序関係が重要と指摘している。

⑦移行ツリー (Transition Tree)

思考プロセスの最後のステップであり、いわゆる「実行計画」に相当するもので、前提条件ツリーで展開した各中間目標を達成するために何をしなければならないのかといった必要な行動を示す。これにも「前提条件ツリー」と同様、時間的順序関係が重要になる。

これら基本タームの概念が持っている具体的内容についての検討は、本論の主旨からやや外れるため、別の機会に譲ることをお断りしておきたい。

4. 利益管理手法としての直接原価計算

(1) 全部原価計算と直接原価計算

利益管理手法として、費用を固定費と変動費に区分し、限界利益の獲得の程度を固定費との関連で捉えるという、CVP (Cost-Volume-Profit) 分析の方法がある。CVP分析では、総費用と売上高が等しくなる、すなわち、利益がゼロとなる点 (損益分岐点=利益も出ないが損失も出ない売上高) を把握することが主要目的となる。このような考え方を原価計算に応用し、有効なマネジメントを図る方法がある。

製造された製品について原価計算を行なう場合、製品を製造する際に発生するすべての原価（製造原価）を製品原価に集計する方法を「全部原価計算（full or absorption costing）」といい、製品を製造する際に発生する変動製造原価だけを製造原価とする計算方法を「直接原価計算（direct costing）⁽¹³⁾」と呼んでいる。

全部原価計算では製造（販売）活動で発生したすべての原価要素を製品原価に総原価として算入する。この計算では原価は、材料費、労務費、経費、販売費及び一般管理費などに区分して集計される。これはすべての原価部分が製品原価（総原価）の構成に貢献する重要度は同質であるという考え方に基づいている。これに対し、直接原価計算では製品原価の範囲を変動製造原価としての直接原価に限定する部分原価計算であり、製造原価を構成する原価要素を変動費と固定費に分解し、操業度の変化と比例の関係で変化する変動製造原価によって、製品単当たり原価が算定されるのである。しかしながら、直接原価計算は現行の財務報告制度において制度的承認を与えられていない。これは、現行の制度会計のルールが、貸借対照表上の棚卸資産原価の確定に当って、直接原価計算による資産評価を認めていないことによる⁽¹⁴⁾。

製品の原価を算定する場合、「全部原価計算と直接原価計算の違いは、固定製造原価が全部原価計算では、製品原価を構成するのに対し、直接原価計算では期間原価となる点である。期末の棚卸資産原価は、全部原価計算の場合、変動製造原価と固定製造原価からなるが、直接原価計算の場合には変動製造原価だけからなる。営業利益についていうと、全部原価計算の営業利益は、直接原価計算の営業利益に期首と期末の棚卸資産原価中の固定製造原価の差額を加えたものになる⁽¹⁵⁾。」

このように、全部原価計算では、主に製造間接費で構成される固定製造原価をも組み込んで製品原価が算定されるため、操業度（生産数量）や製品や仕掛品といった棚卸資産が多くなればなるほど、製品原価が異なって計算される。このことは、長期的あるいは短期的期間でみても、経営計画や利益計画策定、あるいは価格政策というような重要な政策決定などを行なうといった経営管理のために有効な機能を果たす計算制度とは言い難いのである。ただし、わが国では外部報告目的のための財務会計制度としては法的に認められていないため、直接原価計算制度を導入し、経営管理のために活用している企業は、決算期末に財務資料を集計し決算書を作成する時、全部原価計算方式に基づいて再度作成しなければならないのである。

多くの実務家は、経営管理（特に、「利益管理」）という観点では、「全部原価計算」は活用できないという実感を抱いている。事実、筆者も実務に携わっていた頃、頻繁に直接原価計算に基づく損益計算書の作成や利益計画策定の際、直接原価計算の考え方に基づいた経営シミュレーションなどを活用しながら目標とする経営計画（利益計画）を策定していた。

(2) 【事例】全部原価計算と直接原価計算による損益計算方法とその違い

ここで、全部原価計算と直接原価計算の計算方法の相違について、問題を明確にするために極めて簡単な「事例」を設定し、検証してみたい。

(条件)

(ケース1)		(ケース2)	
製品販売価格	@10万円	製品販売価格	@10万円
変動製品原価	@ 2万円	変動製品原価	@ 2万円
固定製品原価	@ 2万円	固定製品原価	@ 2万円
固定販売費・管理費	50万円(月)	固定販売費・管理費	50万円(月)
販売数量	10個	販売数量	7個
月初在庫数量	0個	月初在庫数量	0個
当月生産数量	10個	当月生産数量	10個
月末在庫数量	0個	月末在庫数量	3個
*いずれも、月初の在庫はないものとする。			

このような条件のもとで、製品をある月に10個製造したとする。ただし、月初の在庫は保有しないものとし、

(ケース1)：製造した製品が全部販売され、在庫はゼロ。

(ケース2)：7個販売できたが、残りの3個は在庫となった。

という2つのケースについて、それぞれ「全部原価計算による損益計算書」と「直接原価計算による損益計算書」を作成し、全部原価計算による損益計算と直接原価計算による損益計算を行ない、(ケース1)のように製造した製品がすべて販売した場合と、(ケース2)のように10個製造し販売に回したが、3個売れ残り、在庫として保有した場合について、それぞれの計算プロセスと計算結果を表示しておく(図表7)。

図表7 「全部原価計算」と「直接原価計算」による各ケースの計算結果

(ケース1)の損益計算

「全部原価計算」による損益計算書		「直接原価計算」による損益計算書	
売上高	100万円	売上高	100万円
売上原価	40万円	変動売上原価	20万円
売上総利益	60万円	限界利益	80万円
販売費及び一般管理費	30万円	固定費	
営業利益	30万円	固定製造原価	20万円
		固定販売費・管理費	30万円
		営業利益	30万円

(ケース2)の損益計算

「全部原価計算」による損益計算書		「直接原価計算」による損益計算書	
売上高	70万円	売上高	70万円
売上原価	28万円	変動売上原価	14万円
売上総利益	42万円	限界利益	56万円
販売費及び一般管理費	30万円	固定費	
営業利益	12万円	固定製造原価	20万円
		固定販売費・管理費	30万円
		営業利益	6万円

(図表7)で明らかのように、(ケース1)のように、製造した10個の製品がすべて販売された場合は、全部原価計算による損益計算の結果と直接原価計算によるそれは、いずれも30万円という営業利益が得られている。

これは、期首と期末(ケースでは月初と月末)に製品や仕掛品といった棚卸資産がない場合は、全部原価計算の計算方式でも直接原価計算の計算方式でも、変動費であろうと固定費であろうと関係なく、それらの費用はすべて当該期間に発生した費用として控除される。そのため、在庫(製品や仕掛品など)が存在しない場合は、計算結果として、全部原価計算の利益も直接原価計算の利益も等しくなる。

しかしながら、(ケース2)で明らかのように、仕掛品といった製造途中にあるものや製品在庫などがある場合には、全部原価計算では12万円の利益が出ているが、直接原価計算によれば6万円の営業利益しか出ていない。このように両者の方法には、その計算結果において違いが生じるのである。

両者においてこのような相違が発生する原因は、全部原価計算では、在庫が残った場合、製品製造原価のうちの固定費の部分が仕掛品や製品在庫という「資産」として、翌期(「ケース2」の場合は翌月)に繰り越されることによる。つまり、全部原価計算の場合には、固定費部分が製造原価に組み込まれて計算されるので、仕掛品や製品という在庫が発生した場合は、この固定費が費用から除外され、その分が資産として計上されるからである。当然ながら、こういった費用(この場合は「原価」)は売上原価に含まれないことになる。これに対し、直接原価計算では、期首製品在庫は変動費だけで構成されており、前の期間に発生した固定費はすべて期間費用として計上するため、次期に繰り越さない。

したがって、期末(ケースの場合は月末)の製品(あるいは仕掛品など)にカウントされた固定費については、全部原価計算によれば、直接原価計算の場合と比べ、営業利益は大きくなる。しかし、翌期(ケースの場合は月末)には、期首(前期末:ケースの場合は前月末)の仕掛品が完成し、完成品となり、当該製品が販売されれば、仕掛品や製品などといった資産に含まれていた固定費の部分は、売上原価という費用(利益のマイナス項目)になる。こういった関係を算式で示せば(図表8)のようになる。

図表8 全部原価計算と直接原価計算によって算出される利益の関係

- | |
|--|
| <p>①(期首に製品や仕掛品の在庫がなく、期末にそれらの在庫がある場合)
 $\text{全部原価計算の営業利益} = \text{直接原価計算の営業利益} + \text{期末製品(仕掛品)に含まれる固定費製造原価}$</p> <p>②(期首と期末のいずれにも、製品や仕掛品の在庫がある場合)
 $\text{全部原価計算の営業利益} = \text{直接原価計算の営業利益} + \text{期末製品(仕掛品)に含まれる固定費製造原価} - \text{期首製品(仕掛品)に含まれる固定費製造原価}$</p> |
|--|

事例における(ケース2)の場合は、月初に在庫を保有していないので、①の算式が適用され、

$$\begin{aligned} & 6 \text{ 万円 (直接原価計算の営業利益)} \\ & + 6 \text{ 万円 (2 万円} \times 3 \text{ 個: 期末製品 (仕掛品) に含まれる固定費製造原価)} \\ & \hline & = 12 \text{ 万円 (全部原価計算の営業利益)} \end{aligned}$$

ということになる。

全部原価計算と直接原価計算による計算結果にこのような違いが出るのは、先述したように、直接原価計算による製造原価はすべて変動費のみで計算し、製品の製造過程で発生した固定費については、製造原価から除外し、すべて期間費用として計上することに起因している。したがって、全部原価計算では、製品在庫が発生した場合は固定費部分は資産に計上されることになり、製品や仕掛品といった在庫、すなわち、棚卸資産が多くなった分、当該期間においては、ケースに即していえば固定製造原価の分だけ費用が減額され、結果として営業利益は、直接原価計算と比べ、全部原価計算による営業利益の方が多くなる。しかし、翌期（この場合は翌月になる）は、月初の在庫高が多くなるので、その分の固定費は減額されることになる。すなわち、全部原価計算では固定製造原価が仕掛品や製品といった棚卸資産に含む方法で算定されるが、直接原価計算においては固定製造原価を棚卸資産に算入しないため、このような方法の違いによって、異なる営業利益（その他の利益も含む）が算出されるのである。

ちなみに、前節で触れた、TOCによるスループットの計算と変動費を中心とした製造原価の計算の大きな違いの一つは、スループット計算では、業務費用（スループット以外の費用）を個別製品ごとに配賦しない。また、製造工程の途中にある仕掛品にもそのような費用を配賦しない。スループット計算ではこのような計算プロセスで製品原価が算定されるため、製品在庫の増減によって利益そのものが変動することはない。この点、直接原価計算では、たまたま多く製品を在庫で持ったとしても、たとえば、100個製造し、30個しか販売できなかった場合でも、固定費を上回る限界利益が確保されていれば利益が得られる。ただし、過剰な在庫は企業資金に深刻な影響を与えることになる。このため、このような利益計算方法は総合的な経営管理という点で有効な手法になり得るのかといった疑問が残る。しかしながら、この点に関する議論は紙幅の関係もあり、別の機会に行ないたい。

それでは、どちらの方法が正確な利益計算になるのであろうか。このような基本的な疑問としての「問」に関する本質的なあるいは根源的な「答」は、今のところ明確に示すことは出来ない。しかし、現行の会計制度では「全原価計算方式」での決算書の作成を義務付けている。この理由の一つに、先述したように、すべての原価部分が製品原価（総原価）の構成に貢献する重要度は同質であるため、直接原価計算のように原価要素を変動費と固定費に分解し、変動費だけを製品原価と捉える資産評価の方法は認めないという考え方がある。これは、計算の正確性が確保されているかどうかという議論ではない。あくまでも、資産評価の方法に適切性・妥当性を有しているか否かという問題である。

したがって、ここでは資産評価の妥当性を議論しているのではなく、筆者も多くの実務家と同様、これまでのささやかな実務経験を振り返った時、全部原価計算方式による利益管理よりも、直接原価計算方式による利益管理を行なった方が、総合的な経営管理目的という観点からも、はるかに有効な

方法であると認識していることを付記しておきたいのである。

(3) 直接原価計算の意義

製造業における直接原価計算では、製品製造に関わるすべての原価を変動費と固定費に分解し、生産量と比例的に変動する製造原価だけを集約し製品原価とする。このような計算プロセスを有する直接原価計算の主要な目的は、経営者・経営管理者に対し、長期経営計画を基礎にした短期利益計画策定に役立つ原価資料を提供することである。ただ、これだけでなく、直接原価計算の持つ有用性を列挙すれば、次のようになる。

- ①企業で発生するすべての費用を変動費と固定費の2種類で把握できる。
- ②固定費の営業利益への影響を極力排除している。
- ③全部原価計算に求められている固定製造原価の配賦を不要にしている。
- ④売上高と製造原価との関係が明確になる。
- ⑤当該企業にとっての必要なマージン（限界利益あるいは貢献利益）が算定できる。
- ⑥損益分岐点の測定が容易になる。

総合的な事業活動という観点ではもっと多くのことが指摘できるが、直接原価計算には、少なくともこういった事項に関する有用性を具備していると結論付けることについては異議ないと思われる。

なかでも、短期利益計画策定の基礎となる「損益分岐点分析の考え方」は重要な経営管理手法であり、この手法については、一般的に「CVP分析(Cost-Volume-Profit Analysis)」として説明される。これは企業の会計情報を「費用(cost)・売上高or操業度(volume)・利益(profit)」の3つに区分し、それらの相互関係を分析する手法である。なかでも利益は費用と売上高との差額（あるいは「関係」といってもよい）として求められるため、費用と売上高の関係をどのように把握すればよいのかといったことが、短期利益計画策定の際、最も重要な課題になることを意味している。複雑多岐な事業活動によって発生するさまざまな計数情報(それは会計情報として集約される)を3つのカテゴリーで捉え、売上高から変動費を差し引き、「限界利益(貢献利益)」を求め、予想固定費をどれだけ吸収できるのか、そしてどれだけ利益が得られるのか、その利益は目標とした利益になるのかといったような計画を立てることが可能になる。

短期利益計画は、企業を取り巻く経営環境の諸条件を十分考慮し、次年度の獲得すべき目標利益をいくらに設定するのか、そのためにはどのような実行可能な行動が必要になるのかといった、全社的な行動計画として策定される。そして、そこには原価計算を始め、必要な会計情報が網羅されることになる。短期利益計画にとって必要不可欠な会計情報は

- ①製品の製造コストはいくらになるか、また、どれだけ製造すればコストが下がるか。
- ②販売数量をどのくらい設定すれば利益が得られるのか。
- ③販売するためのコストはいくらになるか。
- ④目標利益をいくらにすればよいのか。

⑤目標利益獲得のための販売価格と販売数量をどのように設定すればよいのか。

というように、まずは、「費用・売上高（あるいは生産数量）・目標利益」に関する計数情報を把握しなければならない。したがって、短期利益計画策定に当っては、コストは営業量(売上高や生産数量)の変動に対し、どのような変化を生ずるのか。また、コストのなかで変動費と固定費はどのように変化するのか、あるいは、コスト（変動費や固定費）の発生要因はどのような活動によってもたらされるのかが明らかになる。

変動費は、生産活動や販売活動を中心とした経営活動によって発生する費用であり、事業活動を「Activity」とみなせば、事業活動が活発になればなるほど、発生する勘定科目や付帯する金額も多額になる。反対に、事業活動が低迷すれば費用として計上される金額は少額になる。こういった意味で、変動費のことを「アクティビティ・コスト (Activity Cost: 活動原価)」ということもできる。

一方の固定費は事業活動の活発さに直接関係しないで発生するもので、たとえば、電力料金などは、作業時間によって発生する金額は異なるものの、製品を1個造ろうが、100個造ろうが、作業時間が同じならば、生産個数にかかわらず同じ金額の電力料金が発生することになる。また、建物や機械設備の減価償却費（定額法による場合を想定している）や賃借料、あるいは人件費などの費用は毎月一定額決まって発生する。このような固定費を、経営能力を維持するための費用を意味しているということで、「キャパシティ・コスト (Capacity Cost)」と称することもある。

企業活動に関して発生する変動費と固定費という2つの費用を、経営サイドはどのように考え、コントロールすればよいのだろうか。この問題を考える場合、企業資金の流入と流出という視点から、すなわち、キャッシュ・フローの問題を交え検討してみたい。

変動費の内容として、製造過程では「原材料費（直接材料費）」や「直接労務費」がある。また、販売費関係では「荷造運送費(物流費)」や「販売手数料」といったものが考えられる。これらの多くは、営業循環のなかで表われるもので、未経過勘定が発生した場合は、決算時点では「流動資産」や「流動負債」に計上されるものが多い。それも、多くは現金支出を伴い、しかも、その流入(キャッシュ・インフロー)や流出(キャッシュ・アウトフロー)は短期的に行なわれるケースが多い。これに対し、変動費と異なり、固定費のなかには人件費や賃借料といった短期的な現金支出を必要とするものもあるが、減価償却費やその他長期的な期間で考えてもよい費用も多く含まれている。たとえば、ある月の減価償却費が回収できなかったという理由で資金繰りに窮し、その結果、倒産に追い込まれたという事例は少ないと思われる。

事業活動は製造業では「生産・販売」、商業や小売業では「仕入・販売」が継続的に行なわれている。このような活動を継続して行なうためには、企業資金の安定確保といった観点で、まずは変動費の早期回収が最優先課題になると思われる。このようなこともあり、企業資金の流入源泉である「売上高」を巡る売上債権など適正管理といった資金管理が前提となるが、まずは事業活動の活発な再生産を維持するということで、変動費を早期に回収する必要がある。したがって、売上高から最優先に回収すべき変動費を差し引き、それによって得られた、「限界利益（貢献利益）」を確保し、その範囲内で固定費を賄い、利益を獲得するという循環過程が円滑に行なわれることが求められるのである。このよ

うなことから、短期利益計画策定の中心課題は、当該企業の適正な「限界利益（貢献利益）」の確保ということになる。

このような考え方を基礎にして、直接原価計算方式による損益計算書を表示し、参考までに、現行会計制度で決められている「全部原価計算による損益計算書」と「直接原価計算による損益計算書」の様式の違いが明らかになるように（図表 9）として示しておく。

なお、特に「直接原価計算による損益計算書」については、適正と思われる勘定科目を恣意的に設定していることをお断りしておきたい。

図表 9 損益計算書の相違

全部原価計算による損益計算書 自×年×月×日 至×年×月×日				直接原価計算による損益計算書 自×年×月×日 至×年×月×日			
売上高		×××		売上高		×××	
売上原価				変動売上原価			
期首製品棚卸高	×××			期首製品棚卸高	×××		
当期製品製造原価	×××			当期製品製造原価	×××		
期末製品棚卸高	×××	×××		期末製品棚卸高	×××	×××	
売上総利益			×××	変動販売費及び一般管理費			×××
販売費及び一般管理費			×××	限界利益（貢献利益）			×××
営業利益			×××	固定製造原価			×××
営業外収益			×××	固定販売費及び一般管理費			×××
営業外費用			×××	営業利益			×××
経常利益			×××	営業外収益			×××
			(以下略)	営業外費用			×××
				経常利益			×××
							(以下略)

このように、本稿で「直接原価計算による損益計算書」について検討する背景に、企業における管理会計の役割を検討し、そのための会計情報をどのように取り扱えばよいのかという問題意識があった。当初、管理会計は、その発展過程において、そもそもは原価管理目的を起点としたこともあり、原価計算をどのように適正に行うのかが中心的テーマであった。これは、20世紀初頭、特に工業生産の規模が拡大し、一つの工場で何種類かの複数の製品を製造することが必要になった時、どのように生産現場を有効に管理すればよいのか、そして、製品原価を適正に把握するためにはどのような原価計算システムを確立しなければならないのかについて考える必要に迫られた。しかし、当時の製造プロセスは、現在と比べた場合、生産技術のレベルも低くその多くはいわゆる人海戦術で行なわれていたといっても過言ではない。また、多くの作業員に対しては、出来高払い方式での賃金支払いが多く、工場では発生する費用の多くは、生産数量とほぼ比例関係にあり、また、生産数量に比例しない製造間接費いわゆる固定費については、製品原価の構成比率は低く、発生した製造間接費（固定費）を各製品に配賦したとしても、仕掛品や完成品在庫が発生した場合でも、利益計算にさほど影響を与える

ものではなかった。

しかしながら、今日の製造業における生産設備は高速化、高度化、ロボット化、IT化、さらには大規模化が進展している。また、経営組織も分業化や専門化が進んでいることも周知の通りである。企業によっては生産数量に比例しないで発生する固定費の割合が60%を超えるケースがあり、場合によっては、固定費が80%を超えるケースもみられる。さらに、消費者動向も複雑になり、ニーズの多様化も相俟って、いわゆる多品種少量生産を余儀なくされている実態もある。こういった経営環境の変化は、生産工程のさらなる効率化を目指すことにより、反対に従来以上の製造間接費の増加を招くといった皮肉なケースもみられる。

このように、企業が製造する製品（財）や消費者に提供するサービスなどにかかる費用の構成要素に大きな変化がみられるにもかかわらず、これまでの管理会計にはこのような状況変化に対する適応能力がなかったともいえよう。こういった問題の解決を図るため、キャプランらによってABC（Activity Based Costing；活動基準原価計算）が提案されたのである。

5. おわりに

「ABC」が紹介されて以後、管理会計領域に大きな影響を与えることになった管理手法として、1990年代初頭に米国で開発され、米国の製造業、サービス業に広く浸透し、わが国にも紹介された「BSC：Balanced Scorecard（バランス・スコアカード）」という業績評価あるいは業績管理のための有効な手法がある。これは、ハーバード・ビジネススクールのR.S.キャプラン教授とコンサルタントのD.P.ノートン氏によって提唱された企業経営マネジメントのツールである。これについては、近年、大企業を中心に導入が図られている。BSCでは、企業活動を「学習と成長の視点」「顧客の視点」「社内ビジネス・プロセスの視点」「財務的視点」という「4つの視点（The Four Perspectives）」で捉え、「財務的視点」を優先しながら、各視点に達成目標を設定し、長期的な「企業ビジョンと戦略」にリンクさせ事業活動を行っていくという経営管理手法である。BSC（バランス・スコアカード）の「バランス」とは、財務的指標と非財務的指標のバランス、社内と社外とのバランス、過去と将来とのバランスなど、さまざまな意味があるが、これら4つの視点はそれぞれ独立ではなく、各指標間の因果関係に基づいて設定され、短期的利益と長期的利益、全社目標と部門目標、株主・顧客・従業員などの利害関係者（ステークホルダー）の間のバランスを取りながら、統一的な戦略策定とその戦略（会社目標）と整合性のある各部門における実践が求められるのである。BSCは財務的指標を目標に掲げるため、管理会計領域で扱われることが多いが、これまでの管理会計的手法では、過去の企業努力や業績を評価し、将来につなげるという傾向がみられたが、BSCでは、どちらかといえば将来を見据え、新たな企業価値を創造していくことに主眼が置かれている。

このほかに、主に製造業や流通業において、原材料や部品の調達から製造、流通、販売という、生産から販売にいたる商品供給の流れを「供給の鎖（供給連鎖管理）」（サプライチェーン）と捉え、それらを連鎖的に管理する経営手法がある。これは個々に存在しながらも各々が相互に緊密に関係のも

とで業務を行なっている部門、あるいは協力会社など関係する企業間などで情報を共有することで、ビジネス・プロセスの最適化を目指す戦略的な経営管理手法であり、これを SCM (supply chain management) と称している。

SCM の基本コンセプトには、読んで字のごとく、サプライチェーンの鎖の 1 つひとつを構成する「サプライヤー (供給者)」の個別的な最適化を追求するのではなく、あくまでも、生産から始まる製品やあるいは商品の供給から、それらが最終消費者へ渡るまでの供給体制全体の適正化を追求する経営管理手法である。これは、端的に言えば、販売力が弱い、あるいは需要そのものが少ないといった状況があるにもかかわらず、製品価格を引下げれば販売量の増大化が期待できるといった理由などで、生産量を増やすことによって製造コストを下げたとしても、販売に結び付かず、最終的には在庫増を招いたりすることがある。また、反対に、販売強化を図るさまざまな努力をしたとしても、原材料や製品の生産計画の不備や過少在庫などににより商品供給が不十分な場合、販売チャンスを逸することになりかねない。こういった状況をどのように克服し、問題の解決を図るのが「SCM」に求められる経営課題である。

SCM を有効に機能させるためには、POS データなどから得られる販売情報に基づいて的確な需要予測を行い、これを基礎に「生産・在庫・販売」といった各場面での具体的な計画を作成し実行することが必要である。情報システムとしての SCM の構築方法にはいろいろあるが、一般的には計画系 (SCP : supply chain planning) と実行系 (SCE : supply chain execution) に分類され、それぞれの立場から必要な情報をどのように収集・整理し、関係する担当部門にフィードバックあるいはフィードフォワードしていくのかについて検討することが求められている。このためには、会計情報として得られるさまざまなデータを、各部門が効果的に活用できるように整理し、情報として加工するといった本来の管理会計的志向がますます必要になる。

注

- (1) 管理会計を「Managerial Accounting」と英訳する場合もあるが、近年では「Management Accounting」とするのが一般的である。
- (2) 管理会計は原価計算(Costing)と予算管理(Budgeting)を中心とする考え方もある。このような見解も意義あるものであり、いずれも経営目的達成のために管理会計が利用されるという共通の認識がある。
- (3) セグメント別の会計については西澤修『経営管理会計』中央経済社、1996年、363頁-386頁の「営業管理会計」および387頁-413頁の「販売管理会計」が参考になる。
- (4) 牧戸孝郎・木村彰吾「管理会計」『経済科学』名古屋大学大学院経済学研究科刊、第50号別冊、2003年、62頁-63頁。なお、管理会計の発展過程については、「岡本清『米国標準原価計算発達史』白桃書房、1969年」「上総康行『アメリカ管理会計史 上巻』『同 下巻』同文館出版、1989年」「伊藤博『管理会計の世紀』同文館出版、1992年」「廣本敏郎『米国管理会計論発展史』森山書店、1994年」「足立浩『アメリカ管理原価会計史 管理会計の潜在的展開過程』晃洋書房、1996年」「笠井昭次編著『現代会計の潮流』税務経理協会、1996年」「岡野浩『日本の管理会計の展開「原価企画」への歴史的視座』中央経済社、2002年」「現代会計研究会編『現代会計研究』白桃書房、2002年」などが参考になる。
- (5) 内田昌利・鈴木一道『管理会計論』森山書店、1985年、11頁
- (6) 牧戸孝郎・木村彰吾、前掲書、63頁
- (7) 鳥居宏史『入門 管理会計』中央経済社、1998年、139頁
- (8) ABC(Activity Based Costing: 活動基準原価計算)は、1980年代、米ハーバード大学のロバート・キャプラン教授が提唱した管理会計手法で、肥大化する間接費をどのように製品やサービスに配賦し、適切な製造コストを把握するのかという問題を解決するために考案された原価計算の方法である。ABCでは発生した間接費を活動単位に分割して、個々の活動ごとに合理的に設定された基準を基にコストを算出する。また、ABCから得られたコスト分析を基に、業務効率を改善していく経営手法をABM(Activity Based Management: 活動基準原価管理)とっている。
- (9) 櫻井道晴『間接費の管理—ABC/A BMによる効果性重視の経営』中央経済社、1995年、132頁
- (10) Eliyahu M. Goldratt & Jeff Cox, *The Goal*, Second revised edition, The North River Press Corporation, 1992 (三本木亮訳『ザ・ゴール』ダイヤモンド社、2001年)。なお、ゴールドラットの著書で邦訳されたものに『ザ・ゴール2』(2002年)、『チェンジ・ザ・ルール!』(2002年)、『クリティカルチェーン』(2003年)があり、いずれもダイヤモンド社から刊行されている。
- (11) ゴールドラットは「スループット」を「Throughput = Sales(売上高) - Material Cost(直接材料費)」と捉え、「Profit(利益) = Throughput - Operating Expense(諸経費)」を算出すべきと考えているようである。しかし、「スループット」と従来の「限界利益」と違うところは、「Material Cost」を、単に従来のような「変動費 = 売れた分だけを売上高に対応させて費用として計上する」だけでなく、売れ残った製品在庫に費やした材料費も含めていることである。このような捉え方は、過剰な在庫は会計上の利益とは別に「キャッシュ・フローの悪化を招くもの」として認識できるため、在庫の圧縮も同時に図ることができることをスループット会計は狙っていると思われる。
- (12) Eliyahu M. Goldratt & Jeff Cox, *The Goal*, Second revised edition, The North River Press Corporation, 1992 (三本木亮訳、前掲書、474頁)。
- (13) 直接原価計算のことを「variable costing」と英訳する場合がある。これは製造原価を計算する際、製造原価を構成する原価要素から操業度と比例関係を持つ原価、すなわち変動製造原価だけを取り出して集計するからである。このような意味から、直接原価計算(direct costing)ではなく変動原価計算(variable costing)と称した方が実態を正確に表わすことになるかも知れない。
- (14) 森田哲彌・宮本匡章編著『会計学辞典(第3版)』中央経済社、1985年。同辞典の中の「全部原価計算」と「直接原価計算」の項目についての解説を引用(一部加修正)している。
- (15) 佐藤絃光・齋藤正章『新訂 管理会計』財団法人放送大学教育振興会、2003年、131頁