

管理会計の計算構造に関する一考察

丸田, 起大

<https://doi.org/10.15017/1087>

出版情報 : 経済学研究. 69 (3/4), pp.161-171, 2003-01-31. 九州大学経済学会
バージョン :
権利関係 :

管理会計の計算構造に関する一考察

丸 田 起 大

目 次

1. 問 題
2. 差異計算の構造
3. 差異計算の形態
4. 結 び ー会計と差異ー

1. 問 題

管理会計の標準的なテキストでは、例えば標準原価計算における原価差異の計算公式は、次のように説明される（例えば上總康行 [1993]、上埜進 [2001] など）。

$$\text{標準原価差異} = \text{標準原価} - \text{実際原価}$$

一方で、例えば予算管理における予算利益差異の計算公式は、次のように説明されるのが一般的である。

$$\text{予算利益差異} = \text{実際利益} - \text{予算利益}$$

本稿は、管理会計の理論・実践において一般に認められている、これらの差異計算公式の比較検討を一つの手掛かりとして、管理会計の計算構造論の一つの試みを展開し、そこから管理会計についての原理的な考察への示唆を導き出そうと試みるものである。

2. 差異計算の構造

まず標準原価差異の計算公式は、標準原価から実際原価を差し引くことによって、差異を計算しようとする形式となっている。このとき標準原価には、コントロールの基準 (criterion of control) としての意味が付されている。つまり標準原価差異の計算公式は、コントロールの基準となる統制基

準値としての標準原価から、コントロールの対象 (object of control) となる統制対象値としての実際原価を差し引くことによって、差異を計算しようとするものである。したがってこの差引計算においては、統制基準値は「被減数」、統制対象値は「減数」という関係におかれている (藤田昌也 [1987] [1997] [2000])。

$$\text{差異} = \text{統制基準値} - \text{統制対象値}$$

$$(\text{被減数}) \quad (\text{減数})$$

一方で、予算利益差異の計算公式は、実際利益から予算利益を差し引くことによって、差異を計算しようとする形式となっている。つまりここでは、コントロールの基準となる統制基準値としての意味を付された予算利益が、コントロールの対象となる統制対象値として位置づけられている実際利益から、差し引かれるという逆の構造になっている。したがってこの差引計算においては、今度は統制対象値が「被減数」、統制基準値が「減数」という関係におかれている。

$$\text{差異} = \text{統制対象値} - \text{統制基準値}$$

$$(\text{被減数}) \quad (\text{減数})$$

この相違をもたらしているものは何であろうか。まず標準原価には、それを「上回ってはならない」という上限 (upper-limit) としての意味が付されており、標準原価によるコントロールは、上限値を設定した上限統制 (upper-limit control) となっている。したがって標準原価差異は、上限統制基準値としての標準原価から、上限統制対象値としての実際原価を差し引くという形式によって計算される、上限統制差異としての意味をもつものである。

$$\text{上限統制差異} = \text{上限統制基準値} - \text{上限統制対象値}$$

これに対して予算利益には、それを「下回ってはならない」という下限 (under-limit) としての意味が付されており、予算利益によるコントロールは、下限値を設定した下限統制 (under-limit control) となっている。したがって予算利益差異は、下限統制対象値としての実際利益から、下限統制基準値としての予算利益を差し引くという形式によって計算される、下限統制差異としての意味をもつものである。

$$\text{下限統制差異} = \text{下限統制対象値} - \text{下限統制基準値}$$

ではなぜ標準原価には上限値という意味が付与されるのに対して、予算利益には下限値としての意味が付与されるのか。収益費用計算による損益の認識においては、費用は減数であり、収益は被

減数である。したがって利益は多いほうが好ましいということが前提となる経済社会であれば、利益を増加させるためには、統制対象となる収益は被減数であるためより大きいほうが、統制対象となる費用は減数であるためより小さいほうが、それぞれ好ましいということになる。ゆえに損益をコントロールするためには、それぞれの統制対象の属性に則して、費用については上限値を設定してそれを上回らないことを求め、収益については下限値を設定してそれを下回らないことを求めることになるのである。

以上のように、統制対象の属性に則した上限統制と下限統制という相違が認められるとしても、ではなぜ標準原価差異の計算公式においては、標準原価から実際原価が差し引かれる形式であって、逆に実際原価から標準原価が差し引かれる形式ではないのか、つまり差引計算における減数・被減数関係がなぜ逆ではないのか。また一方で、予算利益差異の計算公式においては、実際利益が予算利益から差し引かれる形式であって、逆に予算利益から実際利益が差し引かれる形式とはなっていないのか、という問いが見いだされる。

簡単な数値を使って考察してみたい。まず上述のように、標準原価差異は、上限としての意味を付された上限値としての標準原価から、実際原価を差し引くことによって計算されるものである。したがって例えば、標準原価が100円として設定されていたが、実際原価が120円であったという場合、標準原価100円から実際原価120円を差し引くという計算によって、標準原価差異は $\Delta 20$ 円と認識されることになる（便宜的にここで Δ はマイナスを意味するものとして使用する）。この $\Delta 20$ 円は、上限値である標準原価100円を「上回ってしまった」好ましくない部分として意味付けされることになり、ゆえに不利 (inadvantage, unfavorable, or negative) な差異と呼ばれることになる。

また例えば、標準原価が100円として設定されていたが、実際原価が90円であったという場合は、標準原価100円から実際原価90円を差し引くという計算によって、標準原価差異は10円と認識されることになる。この10円は、上限値である標準原価100円を「上回らなかった」好ましい部分として意味付けされることになり、ゆえに有利 (advantage, favorable, or positive) な差異と呼ばれることになる。

一方で予算利益差異は、実際利益から、下限としての意味を付された下限値としての予算利益を差し引くことによって計算されるものである。したがって例えば、予算利益が300円として設定されていたが、実際利益が250円であったという場合、実際利益250円から予算利益300円を差し引くという計算によって、予算利益差異は $\Delta 50$ 円と認識されることになる。この $\Delta 50$ 円は、下限値である予算利益300円を「下回ってしまった」好ましくない部分として意味付けされることになり、ゆえに同様に不利差異と呼ばれることになる。

また例えば、予算利益が300円として設定されていたが、実際利益が330円であったという場合、実際利益330円から予算利益300円を差し引くという計算によって、予算利益差異は30円と認識されることになる。この30円は、下限値である予算利益300円を「下回らなかった」好ましい部分として意味付けされることになり、ゆえに同様に有利差異と呼ばれることになる。

ここから理解されることは、一方では、上限を上回ってしまった不利な部分がマイナスの差異と

して、また上限を上回らなかった有利な部分がプラスの差異として、他方では、下限を下回ってしまった不利な部分がマイナスの差異として、また下限を下回らなかった有利な部分がプラスの差異として、それぞれが表示されるように、差引計算における統制基準値と統制対象値の減数・被関係が決まっているということである。

すなわち上限統制においては、統制基準値を被減数に、統制対象値を減数に配置することによって、不利な差異をマイナスで、有利な差異をプラスで表示しようとする上限統制計算が仕組みられている。他方、下限統制においては、統制基準値を減数に、統制対象値を被減数に配置することによって、不利な差異をマイナスで、有利な差異をプラスで表示しようとする下限統制計算が仕組みられているのである。

上限統制計算：上限統制差異＝上限統制基準値－上限統制対象値

下限統制計算：下限統制差異＝下限統制対象値－下限統制基準値

以上に見いだされた2つの構造原理は、同じ予算管理における差異計算のなかでも確認することができる。例えば、先述の予算利益差異の計算公式は、実際利益から予算利益を差し引くという形式であった。この実際利益は、売上高実績から売上原価実績を差し引く収益費用計算によって算定される。また予算利益も、売上高予算から売上原価予算を差し引く収益費用計算によって算定される。したがって予算利益差異の計算公式は、以下のように展開することができる。

$$\begin{aligned} \text{予算利益差異} &= \text{実際利益} - \text{予算利益} \\ &= (\text{売上高実績} - \text{売上原価実績}) - (\text{売上高予算} - \text{売上原価予算}) \\ &= (\text{売上高実績} - \text{売上高予算}) + (\text{売上原価予算} - \text{売上原価実績}) \\ &= \text{売上高予算差異} + \text{売上原価予算差異} \end{aligned}$$

すなわち予算利益差異は、売上高予算差異と売上原価予算差異からなるものとして、したがって予算利益差異を認識する下限統制計算は、統制対象値としての売上高実績から、統制基準値としての売上高予算を差し引いて、売上高予算差異を認識する下限統制計算と、統制基準値としての売上原価予算から、統制対象値としての売上原価実績を差し引いて、売上原価差異を認識する上限統制計算からなるものとして、理解できるのである。

下限統制計算：予算利益差異＝実際利益－予算利益

↓

下限統制計算：売上高予算差異＝売上高実績－売上高予算

上限統制計算：売上原価予算差異＝売上原価予算－売上原価実績

つまり同じ予算管理という一つの管理会計方法においても、一方で収益のコントロールためには、それを「下回ってはならない」という下限を示す売上高予算からの不利な差異を、マイナス表示するように差異計算を構造化し、また他方で費用のコントロールのためには、それを「上回ってはならない」という上限を示す売上原価予算からの不利な差異を、マイナス表示するように差異計算を構造化することを媒介として、それを「下回ってはならない」という下限を示す予算利益からの不利な差異を、マイナス表示するように差異計算を構造化して、損益をコントロールしようとしていることが分かる。

もちろん、ではなぜこのような計算構造がとられねばならないのかということが次の課題となる。例えば経営学の文献などでは、「人々がプラスの評価とマイナスの評価、プラスの情報とマイナスの情報に等しく反応するという（のは）誤解（であり）、実際にはマイナスの側への反応が強い」（伊丹敬之・加護野忠男 [1993] 330頁、カッコ内は引用者による）という指摘がある。さしあたり、とりわけ不利な差異をマイナスで表示することがもたらす人間認識への影響力というものが、一つの有力な手掛かりとなるのかもしれない。今後の課題としたい。

3. 差異計算の形態

以上の考察を通して、管理会計における差異計算においては、不利な差異をマイナスで表示するという原理を基底におきながら、統制対象の属性に則して、原価・費用のコントロールについては、上限値としての統制基準値から統制対象値を差し引くという形式で、利益・収益のコントロールについては、統制対象値から下限値としての統制基準値を差し引くという形式で、それぞれが会計構造化されていることを見てきた。

さて様々な管理会計方法は、それに対応する統制責任（controllability）に裏打ちされたものであり、管理可能性原則（controllability principle）にもとづいて、それぞれの統制対象についての会計責任（accountability）を付与するものとなっている。以下では、いくつかの管理会計方法における差異計算公式において、差異計算の基本原理が、様々な統制責任に対応してどのような形態をまとめているのかについて、それぞれの統制責任の空間的な属性と時間的な属性から考察してみたい。

まずここまでの素材の一つであった、標準原価計算における差異計算は、統制責任の空間属性から見ると、製造過程のみという経営における一部分を統制範囲（area of control）として定める管理会計方法であり、それは部分統制（partial control）のための差異計算としての側面を有している。

$$\text{部分統制計算：標準原価差異} = \text{標準原価} - \text{実際原価}$$

これに対して、予算管理における差異計算は、標準原価計算のように統制範囲を製造過程に限定するのではなく、経営過程全体を統制範囲として定める管理会計方法であり、それは全体統制（holistic control）のための差異計算としての側面を有している。

全体統制計算：予算利益差異＝実際利益－予算利益

また統制責任の時間属性から見ると、標準原価計算も予算管理もともに、1年以内という短期を統制期間（span of control）として定めるものであり、ともに短期統制（short-term control）のための差異計算としての側面を有している。

短期統制計算：標準原価差異＝標準原価－実際原価

短期統制計算：予算利益差異＝実際利益－予算利益

以上を整理すると、標準原価計算における差異計算は、上限統制計算であると同時に、短期部分統制計算としての側面をもつものであり、予算管理における差異計算は、上限統制計算・下限統制計算をともに内包する、短期全体統制計算としての側面をもつものとして、それぞれ理解できることになる。

短期部分統制計算：標準原価差異＝標準原価－実際原価

短期全体統制計算：予算利益差異＝実際利益－予算利益

さらに、統制責任の時間属性として、事前統制（ex ante control）か事後統制（ex post control）かという統制時点（timing of control）の軸からも考察することができる。例えば標準原価計算における差異計算は、製品製造後に算定される実際原価を受けての差異計算であることから、統制時点を事後統制に定めた事後統制計算である。また予算管理における先述の差異計算も、予算執行後に算定される実際利益を受けての差異計算であることから、やはり統制時点を事後統制に定めた事後統制計算となっている。

事後統制計算：標準原価差異＝標準原価－実際原価

事後統制計算：予算利益差異＝実際利益－予算利益

しかし現代の予算管理においては、予算の執行段階だけではなく、それに先立つ予算の編成段階においても、予算編成方針としての目標利益を達成できるように予算案を繰り返し検討するというコントロール過程の意義が一般に認められている。そこでは以下のような差引計算が展開されることになる。

目標利益差異＝予算利益－目標利益

すなわち予算編成段階では、まずそれを「下回ってはならない」という意味を付された下限とし

での目標利益が予算編成方針として設定される。予算利益は、編成中の予算案を前提として成行的に見積もられる利益額であり、予算執行段階における統制基準として適切なものになるように、予算編成段階においては、予算編成方針のもとで統制対象値の位置におかれるものとなっている。そして予算編成段階における統制対象値としての予算利益から、統制基準値としての目標利益を差し引くことによって、不利な差異をマイナスで表示しようとする差異計算が展開されるが、この点では先述の下限統制計算および短期全体統制計算と同じである。

しかしこの差異計算は、予算執行の「後」ではなく、予算執行の「前」すなわち予算編成段階においてなされるという点で、これまでの差異計算とは異なっている。すなわち予算編成段階において計算される不利な目標利益差異は、予算案の再検討を通して解消すべきものとして意味付けされるものである。ゆえにこの差異計算は、1年以内という短期を統制期間とし、経営過程全体を統制範囲として定めた、予算編成段階において展開される、統制時点を事前統制に定めた事前統制計算となっている。

短期全体事前統制計算：目標利益差異＝予算利益－目標利益

つまり予算管理は、1年以内という短期を統制期間とし、経営過程全体を統制範囲として定めながら、予算編成段階における事前統制と予算執行段階における事後統制のために、利益・収益のコントロールのための下限統制計算と、原価・費用のコントロールのための上限統制計算を展開する管理会計方法であると整理できる。

これに対して標準原価計算は、同じく1年以内という短期を統制期間とするが、経営過程の一部のみを統制範囲として定めながら、製品製造後における事後統制のために、原価・費用のコントロールのための上限統制計算を展開する管理会計方法であると理解することができる。

またこの事前統制計算という点で採り上げるべき重要な素材なのが、国内外を問わず近年の管理会計論におけるトピックとなっている原価企画である。

原価企画は、「新製品等の開発にあたり、顧客ニーズに適合する性能・価格・日程等の目標ならびに原価目標を設定し、その企画から製造初期流動段階までの全活動にわたって、これらの目標を同時的に達成することにより、当該製品等のライフサイクルにわたる利益企画管理をする活動」（田中雅康 [1995] 14頁）である。そこでは、長期的な利益計画および販売計画にもとづいて、目標販売価格から目標利益を差し引いて求められる許容原価と、現行の生産諸条件を前提に積上げて見積もられる成行原価との間で、以下のような差引計算がなされる（拙稿 [1998a] [2002a]）。

原価低減目標＝許容原価－成行原価

すなわち成行原価が許容原価を超えている部分は、それを「上回ってはならない」上限値としての許容原価から、統制対象となる成行原価を差し引く上限統制計算によって、統制基準値である許

容原価からの不利な差異として認識され、開発設計段階において再設計などによって解消されるべき原価低減目標として意味付けされることになる。

上限統制計算：原価低減目標＝許容原価－成行原価

この差異計算も、先述の予算編成段階における差異計算と同様に、実際に原価が発生する製品製造段階の「前」である開発設計段階においてなされるものであることから、統制時点を事前統制に定めた事前統制計算となっている。

事前統制計算：原価低減目標＝許容原価－成行原価

しかし統制期間という次元で見れば、予算管理が1年以内という短期を統制期間とし、経営過程全体を統制範囲として定めている、短期全体統制計算であったのに対して、この原価企画は、経営過程全体を統制範囲として定めるものであるが、製品のライフサイクルにわたる複数年を統制期間として定める長期統制（long-term control）のための差異計算である点で異なっている。

長期統制計算：原価低減目標＝許容原価－成行原価

したがって原価企画においては、製品のライフサイクルにわたる複数年を統制期間として定める長期統制のための、そして実際に原価が発生する製品製造段階の「前」である開発設計段階においてなされる事前統制のための、それを「上回ってはならない」上限値としての許容原価から、統制対象となる成行原価を差し引く上限統制計算が展開されていると理解できよう。

以上の考察にもとづき、全体統制と部分統制という統制範囲、長期統制と短期統制という統制期間、および事前統制と事後統制という統制時点など、統制責任の諸属性を基軸とした管理会計フレームワーク（拙稿 [1998b] [1999] [2001] [2002b]）に、ここまで検討してきたそれぞれの管理会計方法を位置づけてみれば、以下のように整理できる。

	長期全体統制	短期全体統制	短期部分統制
事前統制	(原 価 企 画)		
事後統制		(予 算 管 理)	(標 準 原 価 計 算)

管理会計史の教えるところから従えば、管理会計の史的展開の流れとして、伝統的な標準原価計算から、近代的な予算管理を経て、現代的な原価企画へという一つの理解を認めることができよう。したがって差異計算の変遷という視点で見れば、標準原価計算における短期部分事後統制のための差異計算から、予算管理における短期全体事前・事後統制のための差異計算、そして原価企画における長期全体統制のための差異計算へと、その計算構造の形態も展開してきたと理解できる。この計算構造の形態変化の論理についての十全なる考察は、他の機会を期したい。

	長期全体統制	短期全体統制	短期部分統制
事前統制	原 価 企 画	予 算 管 理	
事後統制			標 準 原 価 計 算

4. 結 び —会計と差異—

以上の考察を通じて、管理会計における差異計算の構造と形態を素材にして、管理会計の計算構造論の一つの試みを示してきた。ではそもそも差異とは何か、そして管理会計による差異認識の意味とは何か、という重要な課題についても言及しておかねばならない。

損益そのものは、見ることも触ることもできず、会計による形態化を通してはじめて認識され得る otherwise unknown (Hopwood [1986]) なものである。ゆえに会計は、差引差額計算という特定の認識様式を通じて、「見えざるものを見るように」するものであり、そのために差引差額計算における減数・被減数項目となるデータを、企業活動のなかから取り出してくる。このとき、流通・生産・貨幣価値変動といった損益の源泉に応じて、損益の認識様式も異なるものとなる (藤田昌也 [1987] [1997] [2000]、Fujita [2002])。

したがって管理会計を損益の統制のための会計計算としてとらえるとき、損益はモノを動かすように直接的に統制することができないため、損益に関わる人間行動の統制を媒介とせざるをえない。このとき、ムチでたたく身体的な統制 (physical control) もあれば、行為者の意識への働きかけを媒介とする精神的な統制 (mind control) もあるだろう (西村明 [2000])。この後者の仕組みとして、管理会計は、規準 (norm) となるものからの逸脱 (deviance) として、差異 (variance) というものを会計的に創り出すものとして機能している。すなわち差異とは、あるものと他のものの単なるギャップとしての相違 (difference) ではなく、規準となるものからの逸脱として、会計によって構築 (construct) されるものである。

ただし逸脱は、客観的に実在したり、規準に照らされて判断の対象となる事象に本来的に内在す

るものではなく、統制という目的のもとで、規準がおかれてはじめてカテゴリーとして生じてくるものである。つまり規準がなければ逸脱もなく、規準の数だけ逸脱も産み出され、規準が変われば逸脱とされるものも変わるのである。

管理会計においても、統制という目的のもとで、基準値がおかれてはじめて差異というカテゴリーが成立してくる。つまり基準値がなければ差異もなく、基準値の数だけ差異が産み出され、基準値が変われば差異とされるものも変わるのである。そしてこの差異は、基準値と対象値を減数・被減数とする差引差額計算という特定の認識様式を通じて、はじめて成立してくる。このとき、規準からの有利な逸脱には正のラベルを、不利な逸脱には負のラベルを貼るように、つまり有利な差異をプラスで、不利な差異をマイナスで表示するように、基準値と対象値の減数・被減数関係が配置されるのである。

ゆえに一方で基準値のあり方に応じて差異は変化するし、他方で対象値のあり方に応じて差異は変化することになる。例えば管理会計の歴史を振り返ってみれば、標準原価や予算利益のタイトネスやスラックをめぐる論争は、基準値のあり方をめぐるものであったし、配賦計算の信頼性や振替価格の設定方法をめぐる論争は、業績評価を左右する対象値のあり方をめぐるものであったと理解できよう。したがって差異とは、客観的に実在する逸脱が反映されたものというよりは、むしろ統制という目的に導かれて、会計を通して「在らざるものを在るように」創りだしたものである。

また統制という目的のもとで、統制責任が課されるところに基準値がおかれるが、むしろそれが差異の源泉となっていく。つまり差異があるから統制があるのではなく、統制があるから差異が産み出されるのである。そして本稿で整理したような、統制対象の属性に則した上限統制と下限統制、全体統制と部分統制という統制範囲、長期統制と短期統制という統制期間、および事前統制と事後統制という統制時点など、統制責任のあり方に応じて差異の源泉が異なるがゆえに、差異の認識様式も異なるものとなっているのである。

これらの考察を手掛かりに、管理会計における損益計算と統制計算の二重性の統一的な理解へ向けて今後もさらに検討していかねばならない。

【参考文献】

- Fujita, M. [2002] “Genesis of Accounting Profit : A Dialectical Approach” , *Critical Perspectives on Accounting*, Vol.13.
- Hopwood, A.G. [1986] “Management Accounting and Organizational Action : An Introduction” , Bromwich, M. and A.G. Hopwood ed., *Research and Current Issues in Management Accounting*, Pitman.
- 伊丹敬之・加護野忠男 [1993] 『ゼミナール経営学入門』日本経済新聞社。
- 上埜 進 [2001] 『管理会計—価値創出をめざして』税務経理協会。

- 上總康行 [1993] 『管理会計論』 新世社。
- 田中雅康 [1995] 『原価企画の理論と実践』 中央経済社。
- 西村 明 [2000] 『会計の統制機能と管理会計』 同文館。
- 藤田昌也 [1987] 『会計利潤論』 森山書店。
- 藤田昌也 [1997] 『会計利潤の認識』 同文館。
- 藤田昌也 [2000] 「ある学際的アプローチ (インターディスプリナリー・パースペクティブ) の批判的考察—会計学の方法について」 『経済学研究』 (九州大学) 第66巻第3号。
- 丸田起大 [1998 a] 「フィードフォワード管理会計としての原価企画—原価企画から何を学ぶか」 『産業経理』 第57巻第4号。
- 丸田起大 [1998 b] 「フィードフォワード管理会計のフレームワーク」 『経済論究』 (九州大学大学院) 第102号。
- 丸田起大 [1999] 「フィードフォワード管理簿記の可能性」 『経済論究』 (九州大学大学院) 第103号。
- 丸田起大 [2001] 「予算管理のフィードフォワード構造」 『佐賀大学経済論集』 第33巻第3・4合併号。
- 丸田起大 [2002a] 「原価企画のフィードフォワード構造」 『佐賀大学経済論集』 第34巻第5号。
- 丸田起大 [2002b] 「管理会計のフィードフォワード構造」 『會計』 第162巻第3号。

(佐賀大学経済学部助教授)