

# 収益性会計の設計理念と財管一致の会計

高 橋 賢

## 1. はじめに

財管一致の会計が主張されるようになった背景の1つに、IFRSの影響がある。IFRSでは、投資家の立場が重視されており、そのために投資家と経営者の情報の非対称性を解消することが重要であると考えられている。経営者が経営判断に用いる情報と、投資家へ開示される財務会計の情報を整合させるような会計処理が要請される。IFRSでいわれている「経営実態に基づき自社で判断する部分」は、経営者が経営上の意思決定を行ない、業績を評価するための方法を用いて決定することが求められているという（正司，2012，31頁）。このような財務会計（制度会計）のあり方が、いわゆるマネジメント・アプローチと呼ばれるものである。今後、財管一致の会計システムに対する企業からの需要はますます増加していくと予想される。そのため、財管一致の会計システムの設計理念を再確認する必要がある。その理念を1960年代から提唱していたのが、本稿で取り上げるBeyerである。

Beyerは、1963年に『収益性会計』（Profitability Accounting）という著書を刊行した。これは、わが国でも広く支持された業績管理会計と意思決定会計という管理会計の体系を示したことで有名な著書である<sup>1)</sup>。1972年には、Trawickiを共著者に迎えて第2版が刊行された。

Beyerの構想する収益性会計とは何か。岡本（1978）によれば、利益計画、責任会計、データ

の多元的分類、貢献利益法、例外の報告といった諸要素を結合させ、財務会計にも管理会計にもともに役立つような種々の情報を提供する1つの統合システムであるという（岡本，1978，284頁）。つまり、Beyerの収益性会計は、財管一致の会計を指向しているのである。

本稿では、財管一致の会計の設計思想という観点から見た収益性会計の現代的意義を検討する。「2. 収益性会計の構成要素」と「3. 収益性会計の構造」において、Trawickiとの共著である1972年の第2版に基づいて、収益性会計の要点を整理する。第2版を対象とする理由は、初版よりも議論が整理されているということと、1960年代に行なわれた直接原価計算の外部報告論争をふまえた記述があるということである。そして「4. 財管一致の視点から見た収益性会計の意義」において、収益性会計がいかなる意味で財管一致の会計システムの設計思想を持っているのかを検討する。

## 2. 収益性会計の構成要素

### 2.1 財務会計と管理会計

収益性会計では、会計システムは、組織についての情報を財務的な用語で分類し表現するものとして認識されている。このように財務的な用語という形式を利用することで、会計は、有用な情報を、標準化され容易に理解できる形式で伝達する言語として機能することが可能になる。企業組織と関わりをもつほぼすべての人は、企業の定量的な財務情報に利害とニーズがある

ため、これらの情報利用者すべては、会計システムを、彼らが必要とする財務情報の源にする (Beyer=Trawicki, 1972, p. 4).

これらの利害関係者の利害とニーズに応じて、会計システムの目的には、次の3つがある (Beyer=Trawicki, 1972, p. 4).

- (a) 株主、債権者、政府、経営管理者に対して、企業に委託された資産の会計報告、および期間的な財務状態と成果についての説明を行なうこと。
- (b) 企業の業務の計画・統制において、経営管理者を支援する仕組みを提供すること。
- (c) 経営意思決定を支援する定量情報を提供すること。

このうち、(a)の目的に対して貢献する会計を、財務会計と呼ぶ。財務会計は制度として強制されているため、会計システムは基本的にこの目的に貢献すべきである。財務会計は、「資産の管理、および企業に影響を与える取引の分類と記録とに焦点を当てる。これは本質的に過去の記録である。財務会計は、全体としての企業の財務状態と成果とを期間的に計算し報告する」(Beyer=Trawicki, 1972, p. 5)と定義される。財務会計の特徴は、指針となるルールや原則が、法で規定されているか、GAAPとして成文化されていることである。これらの法規制の目的は、次のように説明される (Beyer=Trawicki, 1972, p. 5).

- ①重要な財務情報の公開を確実にする。
- ②有価証券を発行する異なる組織間の財務情報の比較可能性を確保する。

一方、(b)と(c)の目的に資する会計を、管理会計と呼ぶ。管理会計は、「企業の運営に当たって、経営管理者に有用な情報を提供するもの」(Beyer=Trawicki, 1972, p. 6)として定義される。このような情報提供は、一般的に、次の2つの方法で行なわれる (Beyer=Trawicki, 1972, p. 5).

- ①予定と実績との定量的な一致をはかるこ

とによる統制。

- ②代替案評価を助ける情報を提供することによる計画と意思決定のサポート。

管理会計と財務会計との違いは、財務会計が過去の記録を行なうのに対し、管理会計は、将来に焦点を当てなければならない点にある。また、管理会計を規制する法律は存在せず、システムは、経営管理者に有用であればどのようなものでも可能であることも、管理会計の重要な特徴である。企業活動は非常に多岐にわたるため、あらゆる経営要求を満たす単一の様式の情報は存在せず、異なる目的には異なる編集が必要であり、多くの意思決定では、会計システムに含まれるデータ要素は、市場調査や経営管理者の判断といった外部からのデータ要素と組み合わせなければならない (Beyer=Trawicki, 1972, p. 6).

## 2.2 会計システム

製品や生産設備のライフサイクルが短くなるにつれ、経営管理者は、非常に小さな企業を別にすれば、効果的に企業の経営管理を行なうために必要なあらゆる情報を、経験や直接の知識としてもつことはできないような状況が出現する。このような場合、経営管理者は、企業の内外で他者によって作成され、効率的な情報システムによって伝達される情報に、より大きな信頼を置かなければならないことになる。経営管理者は、経営管理サイクルの基本タスクのそれぞれについて特定の情報を必要とする。適切な情報を、適切なタイミングで、適切な形式で、適切なところに提供することは、さまざまなレベルの経営管理者が効果的に各機能を果たすのに必要である (Beyer=Trawicki, 1972, pp. 7-8).

情報システムへの依存が強まるといっても、意思決定における健全な判断の必要性が減じるわけではない。これは、経営管理者が、不完全ないし不適切な情報に基づいて意思決定を行なう状況は常に存在するからである

(Beyer=Trawicki, 1972, p. 8).

また、このような経営管理者の判断が重要な領域についても、情報システムの利用が適切である。この理由として、適切な情報システムの利用によって、①不適切な情報を削減できる、②情報が利用できる領域が明確になることがあげられる。特に②によって、経営管理者が、より主観的な判断が必要なところに多くの時間を投入することが可能になるというメリットがある。こういった情報システムの利用により、経営者は、より客観的かつ効率的に判断を下すことが可能になり、意思決定の質が向上するのである (Beyer=Trawicki, 1972, p. 8)。

ここで、会計システムには、定量的な財務情報の源として、次のことが期待されている (Beyer=Trawicki, 1972, pp. 8-9)。

- ①代替案の効果について定量情報を提供する。
- ②経営管理者、およびさまざまなセグメントの業績について定量情報を提供する。

財務会計と管理会計とは、情報の利用の仕方が明らかに異なる。しかし、財務会計で必要とされるインプット・データは、管理会計における計画、意思決定、統制においても必要とされるため、財務会計で必要となるインプット・データは、管理会計においても同様に必要である (Beyer=Trawicki, 1972, p. 6)。したがって、単一の統合された会計システムによって、財務会計の目的と管理会計の目的とを同時に満足させるべきである (Beyer=Trawicki, 1972, p. 9)。2つの会計を統合したものが収益性会計である。

### 2.3 利益概念

企業利益の計算は、資本主義自由経済システムの維持と発展に不可欠な概念として位置付けられる。その用途として次のようなものが例示される (Beyer=Trawicki, 1972, p. 40)。

- ①現在および将来の債権者や投資家が、企業の将来についての予測を立てるための

基礎とする。

- ②税務当局が、企業に対する課税の基礎として利用する。
- ③経営者の業績評価と報酬の決定の基礎となる。

しかし同時に、このような利益の計算と報告には、企業の経営管理者、職業会計人、投資家、規制官庁、税務当局の間で多くの論争が存在する。

一方、経営管理者は、外部報告に必要とされる利益とは異なる利益尺度を必要とする。このような経営管理者が必要とする利益尺度では、製造量や販売量、ないし他の要因の具体的な変化に応じて、どのように利益が変動するかについて焦点を当てる。これらの利益尺度は、単位においては比率あるいは絶対額、対象においてはセグメントあるいは企業全体など、目的に応じてさまざまな形式で表わされる (Beyer=Trawicki, 1972, p. 40)。

収益性会計は、このような利益情報を提供するために開発された。収益性会計のもとでは、単一のシステムによって、企業内部で矛盾なく、目的に応じて異なる形式の利益情報が提供される。

会計担当者によって計算される利益数値は、利害の調整に広範に用いられるため、会計担当者は第一に客観性を重視しなければならない。社会経済システムにおける会計の役割からすると、会計の目的は、企業の存続期間からすれば相対的に短い一定の期間ごとに、客観的な企業利益を計算することであると定義される (Beyer=Trawicki, 1972, p. 41)。

一方、純粋に概念的な観点から、利益は次のように定義される。

$$\text{利益} = (\text{期末における企業価値} - \text{期首における企業価値}) + \text{期中に分配した富}$$

このような利益は、経済学上の利益と呼ばれる。この経済学上の利益では、先にあげたよう

な社会経済システムにおける会計目的を達成できない。企業の存続期間中の特定の時点で、継続中の企業の価値を測定する客観的な尺度が存在しないためである。企業価値が客観的に計算できるのは、企業が終了した時点のみである (Beyer=Trawicki, 1972, p. 41)。

資産の取替価格や市場価格は、一定の客観性がある。しかし、企業価値は、本質的に主観的かつ推測的な企業の将来の貨幣獲得能力に依存するため、こういった資産価格に基づく利益計算は不適切である (Beyer=Trawicki, 1972, p. 41)。

このような欠点から、会計担当者は、特定時点における価値合計を測定し比較する方法ではなく、収益とそれらの収益を獲得するための原価との差額を、期間利益として計算するアプローチを採用している (Beyer=Trawicki, 1972, p. 42)。Paton=Littleton (1940) は、原価を「努力」、収益を「成果」と記述しているが、このアプローチにも、どう収益を定義するのかという点と、いつそれらを認識するのかという点についての主観的な評価問題が存在する (Beyer=Trawicki, 1972, p. 42)。会計担当者達はこの問題の影響を最小にするため、「販売から生じる利益は、販売の実現がほぼ確実になった時点で発生する」 (Beyer=Trawicki, 1972, p. 42) とする実現主義を採用しているという。

通常、販売取引とは、財が現金ないし現金同等物に変換したことを知らせる行動である (Beyer=Trawicki, 1972, p. 42)。販売取引は市場での検証が可能のため、販売時点における収益尺度は客観性をもつ。また、原価は、それ以前に財やサービスを市場で調達したときの市場取引によって客観的に測定されている。このようなことから、販売の実現によって収益と原価は同様の客観性をもつため、販売実現の時点が正味利益の測定にもっとも合理的である (Beyer=Trawicki, 1972, p. 42)。

会計担当者のタスクの1つは、収益、ないしは収益が認識される期に、すべての原価を配分

するような合理的な基準を発見することである。このような基準の探求は、すべての原価が特定の収益ないしは期間に跡付けられるか、このタスクのコストがそのベネフィットを上回ってしまうまで行なわれる (Beyer=Trawicki, 1972, p. 42)。

実現主義による利益の計算には、努力と成果のインターバルが相当ある場合と、因果関係が曖昧である場合に問題がある。こういった問題は、主に製造業において発生するが、これに対処する利益計算のアプローチとして、全部原価計算と直接原価計算がある (Beyer=Trawicki, 1972, pp. 43-45)。

#### 2.4 全部原価計算と直接原価計算

損益計算では、長い間、収益と製造原価とを対応させる手段として製品を利用してきた。これは「製造原価は、製品単位の製造のためだけに発生する。したがって、これらの原価から生み出される収益は、製品単位が販売されたときの受取価格を反映すべきである」 (Beyer=Trawicki, 1972, p. 43) という考え方に基づいている。

材料費や直接労務費のような製造原価の一部は、特定の製品単位と直接的な関係があるため、製品単位と容易に関連付けられる。しかし、製造を行なうことによって同様に発生する製造間接費のほとんどは、製品単位に直接跡付けることができない。また、これらの間接費が、製造活動に直接比例して変動しないことから、製造量を予測することによって、単位当たり配賦額が事前に決定される。この結果、製品単位当たり製造原価の全部が配分されることになる。そのため、このような原価計算は、全部原価計算と呼ばれる (Beyer=Trawicki, 1972, p. 43)。

棚卸資産の原価は、実際に製造原価を構成するものであるため、繰延べられる。このように棚卸資産に繰延べられる製造間接費の例として、工場、設備、賃料などがある (Beyer=Trawicki, 1972, p. 44)。これらの原価は、棚卸

資産を通じて製品に配分され、最終的には、製品の販売によって獲得された収益と対応させられることになる。

一方、利益計算のためには、販売費及び一般管理費に分類される他のすべての原価もまた、それらが収益に貢献する期の収益と対応させる必要がある。しかし、これらの原価のほとんどが、製品の製造に貢献せず、製品単位と関連付けて認識することが困難なものである（Beyer=Trawicki, 1972, p. 44）。一般にごくわずかな例外を除くと、販売費及び一般管理費と特定の収益とを体系的に関連付けるような合理的な基準が存在しない。販売費及び一般管理費の一部は明らかに、発生した期以降に認識される収益と関連するものである。しかし、繰延べる原価額と繰延べる期とを決定する客観的な基準が存在しないため、販売費及び一般管理費は、発生した期の収益と対応させられる。このような手続は、客観性と保守性をもつため、利益計算には好都合である。このような手続を採用することは、収益・費用対応の原則の適用に反しない。したがって、販売費及び一般管理費を繰延べる合理的な基準が存在する場合、より適切な利益計算のために、それらの原価は繰延べることが望ましい（Beyer=Trawicki, 1972, p. 44）。

全部原価計算と並ぶ利益計算のアプローチとして、直接原価計算がある。直接原価計算と全部原価計算の相違点としては、製造と販売に関する直接費が、製品からの収益から差し引かれることによって、貢献利益（contribution margin）が計算されることがあげられる。貢献利益とは、「その期の収益が、製造・販売キャパシティを提供するために発生した期間原価を回収し、利益を実現するための正味貢献額を測定する」（Beyer=Trawicki, 1972, p. 45）ような利益である。

直接原価計算における原価の変動費と固定費<sup>2)</sup>への分解の有用性として、以下の点があげられる（Beyer=Trawicki, 1972, p. 45）。

- ①利益計画作成のために、損益分岐点と固定費への貢献額を見積る。
- ②製品や製品ラインの収益性を計算する。
- ③予算編成を単純化する。
- ④原価統制をサポートする。

しかし、こういった内部利益計算や意思決定への有用性は、他の技法にも存在するため、直接原価計算固有の特性というわけではない。直接原価計算の本質的な特性は、この計算手法が、外部報告目的の利益計算の中で行なわれることにある（Beyer=Trawicki, 1972, p. 45）<sup>3)</sup>。

## 2.5 外部報告のための利益計算

外部報告に用いられる利益計算は、歴史的に、収益・費用対応の原則の一般的に受け入れられている解釈にしたがって、全部原価計算に依存している。このような利益尺度を利用することによって、客観性と一致性をもち、その期に企業が実現した経済的な進捗を測定するような情報が提供される（Beyer=Trawicki, 1972, pp. 45-46）。

しかし同時に、長年にわたって利用されてきた伝統的な利益計算方法は誤っており、直接原価計算こそが正しい期間利益を計算できる手法であると主張する直接原価計算論者の意見もある。伝統的な原価計算支持者と直接原価計算論者の基本的な争点は、固定製造間接費を棚卸資産の中に繰延べるか否かの問題である（Beyer=Trawicki, 1972, p. 46）。

利益計算における直接原価計算と全部原価計算の違いは次の通りである。企業の全存続期間の観点からすれば、変動費と固定費を合わせた原価の合計が収益の合計と対応するため、直接原価計算と全部原価計算のどちらで計算しても、利益額は等しくなる。しかし、一年のような相対的に短い観点から見れば、製造と販売は必ずしも均衡しないため、2つの技法から計算される報告利益も相当に異なるものになる。これは、全部原価計算においては、固定製造間接費の一部が棚卸資産に繰延べられるのに対

し、直接原価計算では、すべての固定製造間接費は、その期にチャージされるためである (Beyer=Trawicki, 1972, p. 46)。

また、直接原価計算において、固定製造間接費は生産準備のための原価であり、製品の原価とはみなされない (Beyer=Trawicki, 1972, p. 46)。つまり、直接原価計算のもとでは、固定製造間接費は、製造活動に関係なく、生産キャパシティの保持のために発生する原価であると解釈される。そして、直接原価計算においては、「キャパシティを利用する機会は時間を犠牲にするため、このキャパシティを提供するための原価もまた時間と関係する」(Beyer=Trawicki, 1972, p. 46) ため、固定費は時間と結びつく原価である。

このような考え方によって、直接原価計算においては、固定費が、製品に配分したのちにその販売による収益と対応されるのではなく、発生した期に直接配分されることが正当化される。

直接原価計算の支持者は、さらに次のように主張する。

「売上総利益は販売取引を通してのみ実現できるため、純利益は販売に応じて変動すべきである。全部原価計算のもとでは、ある期の純利益は、販売量が変化しない場合でさえも、低い水準の生産活動によって減少するか、高い水準の生産活動によって増加する」(Beyer=Trawicki, 1972, p. 46)。

直接原価計算の支持者は、このような現象は、未実現利益の認識によって発生すると結論付けている (Beyer=Trawicki, 1972, p. 47)。

一方、このような直接原価計算支持者の主張に対して次のような反論も存在する。

「純利益は、収益と原価両方の関数であり、収益に増加によっても、原価の削減によっても増加するだろう。実現の概念は、収益の認識のタイミングとのみ関連し、販売取引と結び付けられる。未実現利益は、販売が行なわれていないときに販売が行なわれたと仮定したとき

のみ発生する。直接原価計算と全部原価計算の両方は、収益の認識のタイミングに、販売時点という同じシグナルを利用するため、2つの手法の差異は未実現利益とまったく関係ない。」(Beyer=Trawicki, 1972, p. 47)

全部原価計算の支持者は、次のように述べ、直接原価計算と全部原価計算の差異は、すべて原価認識のタイミングにあるとする。

「直接原価計算では、固定能力の利用と遊休の差異は無視される。すべての固定費は、発生した期にチャージされる。全部原価計算では、この差異を認識している。未利用のキャパシティ分の固定製造間接費は当期の損失として扱われる。このことは、これらの原価の発生は何のベネフィットももたらさないということを含意している。利用された分のキャパシティの原価は、製品が販売されたときに収益と対応するために繰延べられる。」(Beyer=Trawicki, 1972, p. 47)

直接原価計算と全部原価計算の手續のどちらが適切であるかを決定することは、基本的にコスト・ビヘイビアを原価繰延べの基準として利用することが妥当であるかに関する問題である (Beyer=Trawicki, 1972, p. 47)。原価は、将来の期の収益に貢献できると合理的に期待できる何らかの比較可能な経済的価値をもつ場合に繰延べられる。直接原価計算のように、このことを否定するのならば、収益とその収益を生み出すための原価とを対応させる収益・費用対応の原則を否定することになる (Beyer=Trawicki, 1972, p. 47)。現実的な問題として、原価は、固有の特性から、直接費ないし期間原価に分類されるのではない。原価は、大なり小なり、組織、設備、および原価統制に関する意思決定の結果として、これらの特性を付与されるため、直接費や期間原価といった概念は、原価本来の特性ではない (Beyer=Trawicki, 1972, pp. 47-48)。

直接費と期間原価の概念をどのように定義するかによって、期間利益が大きく変動するにもかかわらず、これらの概念は、論者ごとに定義

表 1 収益性会計，直接原価計算，全部原価計算の比較（1）

	直接原価計算	収益性会計	全部原価計算
売上	\$12,000,000	\$12,000,000	\$12,000,000
変動費	7,200,000	7,200,000	
売上原価			8,700,000
貢献利益	\$ 4,800,000	\$ 4,800,000	
売上総利益			\$ 3,300,000
固定費およびプログラムド・コスト	2,400,000	2,400,000	
棚卸資産固定費調整（減算）		360,000	
販管費			1,260,000
税引前利益	\$ 2,400,000	\$ 2,040,000	\$ 2,040,000

（出所：Beyer=Trawicki, 1972, p. 49）

表 2 収益性会計，直接原価計算，全部原価計算の比較（2）

	直接原価計算	収益性会計	全部原価計算
売上	\$8,000,000	\$8,000,000	\$8,000,000
変動費	4,800,000	4,800,000	
売上原価			5,800,000
貢献利益	\$ 3,200,000	\$ 3,200,000	
売上総利益			\$ 2,200,000
固定費およびプログラムド・コスト	2,400,000	2,400,000	
棚卸資産固定費調整（加算）		(360,000)	
販管費			1,040,000
税引前利益	\$ 800,000	\$ 1,160,000	\$ 1,160,000

（出所：Beyer=Trawicki, 1972, p. 50 を一部修正）

が異なるほど混乱している。実際、棚卸資産に配分される間接費の割合は、それぞれの経営管理者が想定する直接費と期間原価の概念に依存しているため、同一の産業内においても、企業ごとに大きく異なる（Beyer=Trawicki, 1972, p. 48）。

### 3. 収益性会計の構造

#### 3.1 収益性会計における損益計算書

収益性会計の構成要素として、利益計画、責任会計、多次元的データ分類、貢献利益、例外報告、包括性と弾力性があげられる。それでは、そのような構成要素をもつ収益性会計においては、どのような損益計算がなされるのか？その

損益計算書は、表1および表2で示されている。その設計理念は、以下の通りである。

「収益性会計では、収益・費用対応の原則を採用する。これは、企業全体の純利益計算の問題と全部原価計算手法を結び付ける基礎である。…収益性会計では、全部原価計算による利益尺度を提供するだけでなく、損益計算書の中で、直接原価計算のように、売上高からその期の変動費を控除したものを示すことによって、コスト・ビヘイビアを十分に認識させることができる」（Beyer=Trawicki, 1972, p. 49）。

このように、収益性会計では、全部原価計算による計算と一致する利益を報告する計算書の中に、直接原価計算の貢献利益の概念が組み込

まれることになる。これによって、次のようなベネフィットが実現される (Beyer=Trawicki, 1972, pp. 50-51)。

- ①貢献利益の概念を公式的に導入することによって、増産や減産ないし製品や市場の拡張や廃棄に関する意思決定についての計画作成や予測が促進される。
- ②全部原価計算における利益概念によって、一般的に認められたフレームワークの中で、利益を計算し報告することができる。

表1は、販売量が生産量を越えて、期首の棚卸資産よりも期末の棚卸資産が減少した場合である。棚卸資産に含まれる固定費の期首期末での差額 \$360,000 を貢献利益から減算することで、収益性会計と全部原価計算の税引前利益が一致する。逆に表2は、生産量が販売量を超えて、期首の棚卸資産よりも期末の棚卸資産が増加した場合である。棚卸資産に含まれる固定費の期首期末の差額 \$360,000 を加算することで、収益性会計と全部原価計算の税引前利益が一致する。

### 3.2 収益性会計におけるデータの収集と分類

#### (1) 責任会計とデータの分類

収益性会計の大きな柱は、責任会計に基づく会計システムの設計である。経営情報システムが効果的に機能するためには、責任の明確な配分が不可欠である。これは、企業活動は人間によって遂行されるため、データは、特定の経営管理者が行動するにあたって利用できる形であるときのみ有用な情報になるためである (Beyer=Trawicki, 1972, pp. 19-20)。つまり、権限と責任の明確な配分によって、経営管理者がどのような情報を必要としているのかが識別されるのである。収益性会計のシステムはこの事実に基づいて構築される。

したがって、収益性会計においては、収益、原価、および利益の原データは、組織の責任構造にしたがって収集され分類されることになる

(Beyer=Trawicki, 1972, p. 20)。また、計画・統制システムは、必要な情報を、経営管理者にもっとも有用な形で伝達できるように構築される。このような適合プロセスは、経営管理者が業務を執行するにあたって必要な情報の提供と経営管理者の業績を評価する基礎の提供という2つの目的に貢献する (Beyer=Trawicki, 1972, p. 20)。

責任ごとに分類された情報は、各経営管理者の過去の行動の成果を示す。このような情報によって、経営管理者は、注意や検討が必要な重要な領域を識別することが可能になる。したがって、責任ごとに分類された情報は、経営管理者の業績を評価するだけでなく、経営管理者が業務を遂行するうえでも極めて有用なものである。これは、経営管理者の統制であると同時に、経営管理者による統制でもある。このようなことから、収益性会計における責任の設定は、制約的な概念ではなく、建設的な概念である (Beyer=Trawicki, 1972, p. 20)。

特に、複数の製品ラインにサービスを提供する間接部門における原価責任の設定や原価責任の配分は困難である。これは、誰がどの原価に責任を負うかを明確にする問題であり、このような問題の解決には、組織図が必要な情報を提供すべきである (Beyer=Trawicki, 1972, pp. 20-21)。

収益や利益の責任設定プロセスは、原価責任の設定とはほぼ同様である。これは次のような手順で行なわれる (Beyer=Trawicki, 1972, p. 22)。

- ①統制を行なう権限をもつ特定の経営管理者に対し、明確に責任を配分する。
- ②それぞれの責任領域に対して、標準や目標を設定する。
- ③責任ごとに実際の収益や利益のデータを収集し、事前に設定された目標と比較する。

#### (2) 多次元的なデータ分類

多次元的なデータ分類とは、会計システムをサポートするデータベースのインプットを、完全な柔軟性をもるように分類することである。



このようにインプット・データを分類することによって、会計システムは、ほとんどのような情報要求に対しても、必要な情報を加工して提供することが可能になる（Beyer=Trawicki, 1972, p. 15）。

経営情報システムのもっとも本質的な特性は、企業の経営管理において、有意義かつ有用な形で情報を伝達する能力にある。しかし、あらゆる経営管理ニーズに適切な単一の情報形式は存在しないため、このようなシステムの実現は困難である（Beyer=Trawicki, 1972, p. 22）。

収益性会計においては、財務会計目的も含めて、業務の統制、利益計画の作成、およびさまざまな意思決定におけるすべての情報ニーズを、単一のシステムによって充足することを目指している。データをモジュール化し多次的に分類することによって、このようなシステムが可能になる。このようにモジュール化され多次的に分類されたデータを、必要に応じて組み合わせ提供することによって、どのような情報ニーズにも応えられるシステムが実現する。このような多次的なデータ分類の基準として、サブユニットの情報要求による分類とデータのカテゴリーによる分類がある（Beyer=Trawicki, 1972, p. 23）。

原価や収益の責任は、すべての企業におけるセグメント化の1つの次元の基礎である。これは、統制、および組織の責任構造に応じた原価、収益、利益についての報告の仕組みを提供する（Beyer=Trawicki, 1972, p. 23）。しかし、ほとんどの場合、単一の次元でのセグメント化だけでは不十分である。他のセグメント化の例として、製品ライン、販売地域、物流チャンネルがあげられる。したがって、データ分類は、このように識別された各サブユニットについて、個別にデータを引き出せるようにしなければならない（Beyer=Trawicki, 1972, p. 24）。

### (3) 勘定の設定と勘定図の作成

収益性会計における情報は、次のような原則でデータは、収拾、分類、加工、伝達される。

- ①収益、原価、および利益のデータは、組織の責任構造にしたがって分類される。
- ②情報は、経営管理者の責任ごとに作成され、彼らの行動に利用できるような形で伝達される。

すべての財務データの収集と分類の基本的なスキームは、勘定図によって提供される。勘定図を適切に構築することによって、次のように、上記の収益性会計におけるデータ処理の2つの原則が達成されるため、収益性会計において、勘定図の設計は特に重要である。

- ①責任ごとのデータ分類が行なわれる。
- ②経営管理者や外部の利用者に対する報告作成におけるデータの編集と分類が行なわれる。

これと同時に、分類システムは、多様な目的に役立つように、データを選別して編集できるように認識しなければならない。このようなデータ分類の原則は、製造業だけでなく、サービス業や流通業など、さまざまな組織にも等しく適用可能である（Beyer=Trawicki, 1972, pp. 53-54）。

勘定図は、組織構造上の問題をそのまま反映するため、勘定図を作成することによって組織構造上の問題を解決することはできない。

「勘定図ないし情報・統制システムの要素では、企業の基本的な組織の弱みや組織図の欠点を修正することはできない。組織的な問題が存在する場合、それらは、経営情報システムが機能する前に解決しなければならない。」（Beyer=Trawicki, 1972, p. 54）

企業の組織構造が多くの変因からの影響を受け、すべての企業に適合するタイプの組織構造がないことを認めたとうえで、効果的な企業業務に不可欠な組織の一般的な原則として、次のようなものがあげられる。

- ①各経営管理者が、自分に割り当てられた責任を明確に理解している。
- ②各経営管理者には、自分の責任を実行するために必要な権限が与えられている。

これらの原則によって、経営管理者は自分が何が期待されていて、自分の責任の実行が制約を受けていないことを知ることができる。これらのことから、勘定図を構築する前に、次のことを検討し、必要に応じて、経営責任の再割当や、組織図の改訂が必要であるとしている。

①組織における権限と責任は、重複や誤解がなく、明確になっていなければならない。

②組織図は、実際の組織が機能する状況を反映していなければならない。

企業の会計システムは、企業に影響を与える取引を整理して分類、記録、要約するための一連の手續とスキームを基礎として構築・運用されている。前述のように、収益性会計において、このようなスキームは勘定図によって提供される。勘定とは、ある共通特性をもつ取引を要約したものであり、勘定図とは、特定の企業における財務情報を記録するために利用されるすべての勘定を一覧化したものである (Beyer=Trawicki, 1972, pp. 54-55)。

組織における勘定の設定には、次のような特性がある。

①勘定の細分化は、組織の利害に関係する取引、または細分化によって組織にベネフィットが認められる取引を分類するために行なわれる。

②あらゆる取引は、何らかの勘定に記録される。

勘定には、基本的に資産勘定、負債勘定、資本勘定が含まれる。これらの勘定は貸借対照表勘定と呼ばれ、これらすべてを集計したものは、ある一時点における企業の財政状態を表わす (Beyer=Trawicki, 1972, p. 55)。

企業で発生したあらゆる取引は、上記の勘定に直接記録することができる。しかし、現実には、会計担当者は、企業の当年の損益に影響する取引を記録し要約するために、収益勘定と費用勘定という損益勘定を設定し、勘定の拡張を選択している。これらの詳細な勘定は、企業の

業務の統制と管理に役立つようなデータ分類を行なうために利用される。損益勘定は、一定の期間の期末に、要約され、編集されることによって、その期間における損益への正味影響額を表わす。資産、負債、資本の勘定もまた、統制と報告に必要な情報を提供する必要性からさらに細分化される可能性がある。しかし、これらの勘定は、常に現在の状態を表わすため、損益勘定と異なり、期末に締め切る必要はない (Beyer=Trawicki, 1972, p. 56)。

勘定図の作成において、実現可能なかぎり、各勘定は、1種類の活動、1人の責任、1タイプの行動を反映するように細分化させ、各勘定には相対的に同質なデータが集計されるようにすべきである。勘定にこのような同質性をもたせることには、次のような利点がある。

①効果的な原価統制に不可欠である。

②ある勘定についての特殊調査の必要性を削減する。

そして、勘定には、取引を容易かつ正確に分類できるような、適切で分かりやすい名称をつけるべきである (Beyer=Trawicki, 1972, p. 58)。

勘定図の構築において、個々の勘定を識別するために、各勘定には数桁の数字から構成されるコードが与えられる。このようなコードを付与するコーディング・システムの基本原則は、各コードの数字が、その値だけでなく、桁も明確な意味をもつことである。コーディング・システムの設計に当たって、次の相反する原則を同時に満たすべきである (Beyer=Trawicki, 1972, pp. 58-60)。

①容易な理解と適用を阻害しない程度まで、コーディングを単純化する。

②再コーディングなしに修正や拡張が十分に可能な柔軟性をもるよう、詳細なコーディングを行なう。

前述したように、収益性会計において、収益と費用の収集と記録は、責任ごとに行なわれることになる。また、勘定図は、上記のコーディング・システムと細分化された勘定を利用する

表3 勘定のコード化

勘定番号	勘定名（貸借対照表勘定）
100	<b>現金</b>
	101 普通預金
	102 給与および配当金預託
	103 販売運転資金
	104 小口現金
110	<b>有価証券</b>
	111 米国債
	112 その他の有価証券
120	<b>受取手形と売掛金</b>
	121 受取手形
	123 売掛金
	125 債権

（出所：Beyer=Trawicki, 1972, p. 74 より一部抜粋）

ことによって、組織図において具体化された責任を反映するように設計される。こうすることによって、どのような経営レベルにおいても、経営管理者が責任をもつ費用の実績と予定とが、容易に要約され報告されることが可能になる（Beyer=Trawicki, 1972, p. 60）。

コーディングの例を抜粋したものが、表3である。本文では7頁にわたってコーディングの例が示されている。

#### 4. 財管一致の視点から見た収益性会計の意義

##### 4.1 収益性会計における財管一致の思想

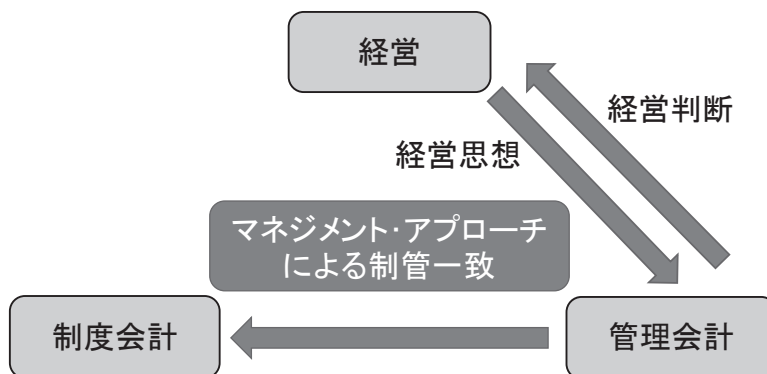
2. でも述べたように、Beyer=Trawicki (1972) は、財務会計と管理会計をあらかじめ二分したうえで議論を展開するのではなく、会計としての3つの役割を提示し、それぞれが1つのシステム上で果たされるような会計システムの構築を目指している。それが収益性会計であり、Beyer=Trawicki (1972) はもともと財管一致の会計システムを指向していたといえる。より厳密に言えば、別個にある財務会計と管理会計を統合して1つのシステムを作るというよりも、もともとの会計は1つであり、そこ

から目的に応じて財務会計としての役割と管理会計の役割を果たすことができるような情報システムを構築しようとした、ということである。

収益性会計の構造上の本質は、責任会計の観点で設計された直接原価計算である。収益性会計では、それを内部管理用（管理会計）だけではなく、外部報告用（財務会計）に用いることができるように工夫している。この点から考えると、正司（2012）の考える財管一致の状態に近いといえる。ちなみに、正司（2012）では財務会計ではなく制度会計という用語を使い、制管一致と呼んでいる。

正司（2012）では、経営と制度会計、管理会計の関係と、IFRSのマネジメント・アプローチの概念からの制管一致（財管一致）について、「経営と会計の融合」という形で図1のように示している。

収益性会計では、責任会計を軸として、組織のセグメンテーションや原価の分類が行なわれる。セグメンテーションや原価の分類は、完全に客観的でこれこそが唯一の「解」である、というものは存在しない。そこには、経営者の経営思想が入り込む。そのように設計された会計



(出所：正司，2012，36頁)

図1 経営と会計の融合

システムの数値を使い，さまざまな経営判断を下すことになる。そして，管理会計用の利益が，財務会計用の利益に変換されて公開される。これはまさに図1の関係性を表わしている。

#### 4.2 財管一致のための固定費調整

先にも述べたように，Beyer=Trawicki (1972) は，直接原価計算の本質的特性は，外部報告の機能までを含んだものであると位置付けている。彼らがこのような指摘をするのには，2つの理由があると考えられる。1つは，そもそもの直接原価計算の成立事情である。文献上初めて直接原価計算が現れたのは，Harris (1936) である。貢献利益法自体はHarris (1936) 以前にも特殊原価調査として行なわれている。Harris (1936) が直接原価計算の始祖の1人と呼ばれるのは，貢献利益の計算を経常的な損益計算上で実現したことによる。もともとのHarris (1936) のねらいは，売上高と利益が対応して推移する損益計算書の作成にあり，貢献利益の内部管理利用というよりも，利益計算の仕組みそのものの改変であった<sup>4)</sup>。今ひとつは，収益性会計の初版から第2版の間に，Horngrén=Sorter と Fess=Ferrara との間で外

部報告を巡る大きな論争があったからであると推測される<sup>5)</sup>。この論争では，直接原価計算の支持者であるHorngrén=Sorter が，会計理論の面から直接原価計算が外部報告に適用できるものであるという主張を展開した。その柱になった理論が，資産のサービスポテンシャルを将来に同種の原価を発生させない能力であるとした未来原価回避説である。このような主張が展開されたことから，Beyer=Trawicki (1972) は直接原価計算の本質的特性として外部報告の機能まで含んでいるとしたものと考えられる。

しかしながら，Beyer=Trawicki (1972) は，外部報告で用いる利益概念は，全部原価計算によるものであるとしている。その論拠は，1960年代のFess=Ferraraの全部原価計算支持論に非常に近い。Fess=Ferraraは一連の主張で，資産のサービスポテンシャルは将来の現金獲得能力にあるとし，その能力においては変動費も固定費も違いがないとした。したがって，コスト・ビヘイビアを基準として製品原価と期間原価の区別をするべきではないと主張していた。先の2.で見たように，Beyer=Trawicki (1972) はこの見解を支持しているということが出来る。

そのため，内部報告会計では責任会計に有用

である直接原価計算をベースとして、ある工夫をして報告利益が全部原価計算のものと一致するようにしている。その工夫とは、いわゆる固定費調整である<sup>6)</sup>。表1と表2を見れば分かるように、収益性会計の構造自体は貢献利益を計算する直接原価計算である。そこに固定費調整を施すことによって、外部報告用の利益が算出されるようにしている。この調整を容易にするようなシステム上の仕組みが、次に述べる情報システムの活用である。

#### 4.3 情報システムとの関係

Beyer=Trawicki (1972) は、第1章で、収益性会計のシステムは経営管理者の情報要求を広く満足させるよう設計され、システムのデータベースは財務会計と管理会計の両方の目的に有用な会計のインプットデータをすべて含むものでなければならないとしている。

そして、今後の見通しを述べた最終章では、「新しい経営情報システムの方向性」を示しているが、それは次のようなものである (Beyer=Trawicki, 1972, p. 340)。

- ① ビジネスモデル (business models) の一層の利用
- ② 企業のデータベースにおける外部情報の含有

①でいうビジネスモデルとは、計画や統制、意思決定を支援するシミュレーションモデルのことである。これについては、コンピュータの発達によってその利用が可能になっていくことを指摘している。収益性会計は、初版 (1963) の段階ですでに EDP の利用を前提としており、コンピュータシステムの活用が意図されている<sup>7)</sup>。

②は、データベースの範囲の問題である。彼らは、これからの情報システムは企業内の情報だけでなく、顧客、競合他社、市場、経済環境などに関するデータも含まれていくべきであると指摘している。これによって、社会や環境のインプットとアウトプットを説明する包括的な

諸表を可視化することができるようになるという (Beyer=Trawicki, 1972, p. 341)。現代におけるビッグデータの活用を予見するような指摘である。

また、収益性会計での多次元的数据分類や勘定のコーディングなどは、情報システムの活用を前提としたものになっている。この考え方は、現代でも通用するものである。現代では、財管一致の会計システムを構築する際には、多くの場合 ERP が前提とされている。たとえば、中野 (2008) の事例では、クレジット会社において ERP を基礎とした財管一致の会計システムの構築が紹介されている。この事例では、SAP 社の ERP を用いている。構築されたシステムでは、業務システムから、取引の最小単位のデータを蓄積するデータウェアハウス (Data Warehouse: DWH) を経由して、財務会計と管理会計へ同一方向にデータが流れる構成としている。

別々のデータベースを使うのではなく、1つのデータベースから目的に応じて必要な情報へと加工していく理念は、Beyer=Trawicki (1972) で貫かれているものである。ERP や次世代の情報システムによれば、スムーズに固定費調整などが行なわれ、財管で一致した利益を計算できることになる。

#### 5. むすび

情報技術の進展とともに、会計情報システムも大きく変化を遂げている<sup>8)</sup>。しかしながら、会計としてどのような思想で情報を提供するのか、どのような経営思想に基づいて必要な会計システムを設計するのか、ということと、単純な情報技術の進展の問題とは、いったん切り離して考えるべきである。もちろん、情報技術の進展に引っ張られる形で新しい情報ニーズが生まれることも否定しないが、会計情報へのニーズは、まず第一に経営管理者のもつ (外部への責任説明の必要性も含めた) 経営管理上のニーズから生まれるものであることを忘れてはなら

ない。その意味では Beyer の収益性会計の構想は、財管一致の会計システムの設計思想として未だ色褪せるものではないのである。

将来の見通し』『産業経理』第29巻第3号、53-59頁。  
渡辺久仁夫 (1969) 「当社における原価計算の機械化について」『産業経理』第29巻第3号、45-52頁。

## 付 記

本稿は日本学術振興会 科学研究費 基盤研究 (C) (課題番号 19K02009) の研究成果の一部である。

## 参考文献

- Beyer, R. (1963), *Profitability Accounting for Planning and Control*, N. Y.: The Ronald Press Co.
- Beyer, R. and D. J. Trawicki (1972), *Profitability Accounting for Planning and Control*, 2nd ed., N. Y.: The Ronald Press Co.
- Harris, J. N. (1936), "What Did We Earn Last Month?," *NACA Bulletin*, Vol. 17, No. 10, pp. 501-27.
- National Association of Accountants (1961), *Research Report No. 37: Applications of Direct Costing*, N. J.: National Association of Accountants.
- Paton, W. A. and A. C. Littleton (1940), *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, N. Y.: American Accounting Association.
- 岡本清 (1978) 「バイヤーの変動予算論」『一橋論叢』第79巻第3号、284-305頁。
- 河路武志 (2016) 「会計情報システムの枠組の発展に関する一考察」『早稲田商学』第446号、245-265頁。
- 薦田憲久、森久博 (2006) 「企業情報システムの変遷と今後の展望」『IEEJ Journal』第126巻第9号、594-598頁。
- 正司素子 (2012) 『IFRS と日本の経営：何が、本当の課題なのか!?』清文社。
- 高橋賢 (2008) 『直接原価計算論発達史：米国における史的展開と現代的意義』中央経済社。
- 高橋賢 (2019) 『管理会計の再構築：本質的機能とメゾ管理会計への展開』中央経済社。
- 中野晴之 (2008) 「財管一致の会計情報システムの構築：クレジット会社における会計情報システムの導入研究」『会計プロGRESS』第9号、78-90頁。
- 古木稔 (1972) 「収益性会計の基礎」『横浜商大論集』第5巻第2号、12-36頁。
- 三浦洋璋 (1969) 「原価計算のEDP化の現状と

## 注

- 1) Beyer (1963) は、企業会計の3つの機能として、財産保全会計、業績会計、意思決定会計をあげている。このうち後者2つが管理会計の体系の基礎となっている。Beyer (1963) の概要については、古木 (1972) が詳しい。
- 2) Beyer=Trawicki (1972) では、standby cost という表現が用いられている。これは内容からして固定費を指しているのので、本文中ではすべて固定費と表記する。
- 3) これはあくまで、Beyer=Trawicki (1972) が考える「本質的な」特性の問題である。筆者の理解では、外部報告を指向していない貢献利益の計算は直接原価計算とはいえない、ということはない。内部報告用に限定していても、貢献利益の計算が経常的に (内部管理用の) 損益計算書上で計算されていれば、それは直接原価計算である。  
しかしながら、後述するように、もともと直接原価計算の始まりは、損益計算構造の改善・改良にあり、必然的にその結果により外部報告を行なうという指向性も含まれてくることは確かである。その意味で、Beyer=Trawicki (1972) は「本質的な」特性と指摘していると考えられる。
- 4) 直接原価計算の利益管理などの内部管理機能に本格的に着目・言及されるようになったのは、第二次世界大戦後である。この詳細については高橋 (2008) を参照されたい。
- 5) Horngren=Sorter と Fess=Ferrara の論争の詳細については、高橋 (2008) を参照されたい。
- 6) 固定費調整の方法については、初版 (1963) が出版される以前に、すでに National Association of Accountants (1961) に詳細がまとめられている。
- 7) 1960年代、会計システムにEDPを用いる動きがあった。わが国においても、1960年代に会計にEDPが導入された事例が紹介されている。たとえば、渡辺 (1969) によれば、富士電機製造では、経理の人員の削減 (17人から12人)、決算日程の短縮 (10日間)、異常処理の減少、特殊原価調査や資産管理などにおける利便性の向上などがEDP導入による効果として紹介されている。また、三浦 (1969) によれば、興亜石油では、EDP導入に伴い、製油所の動

力源となっている蒸気や電力の最適供給計画を  
求めるリニアプログラミングモデルを採用して  
いる。

- 8) 会計情報システムの枠組の発展については、  
たとえば河路（2016）が詳しい。また、企業情  
報システムの2000年代までの変遷についての  
論文には、電力業界と鉄鋼業界に限定されてい

るが、薦田・森久（2006）がある。これはコン  
ピュータシステムの変遷の概要を見ることがで  
きる。

[たかはし まさる 横浜国立大学大学院国際社  
会科学研究院教授]

