

管理会計における日米間の学習順序の相違についての研究

学籍番号 2017458

氏名 舘山航

提出年度 2020 年度

目次

第1章 研究の背景と目的

第1節 研究の背景

第2節 研究の目的

第2章 研究の方法

第1節 Horngren's Cost Accounting について

第2節「公認会計士試験出題区分表」について

第3章 研究の結果

第1節 学習順序の比較

第2節 日米の管理会計の特徴

第3節 CVP 分析

第4節 ABC・ABM

第5節 予算と標準原価計算

第4章 まとめ・考察

第1節 まとめ

第2節 考察

参考文献

第 1 章 研究の背景と目的

第 1 節 研究の背景

はじめに本研究を行うに至った筆者の背景について説明する。筆者は公認会計士という資格取得を目指している受験生である。公認会計士とは企業の財務諸表監査を独占業務としている監査及び会計の専門家である。公認会計士は国家資格であり、公認会計士試験の合格が必要とされている。この公認会計士試験は短答式試験と論文式試験という 2 種類の筆記試験で構成されている。科目は短答式が財務会計論・管理会計論・監査論・企業法の 4 科目で、論文式が会計学(財務会計論・管理会計論)・監査論・企業法・租税法・選択科目(経営学・経済学・民法・統計学のいずれか 1 科目)である。表題にもある通り本研究では、公認会計士試験の試験科目とされている管理会計論(以下管理会計とする。)に注目する。

管理会計とは企業内部での業績測定や業績評価を行い、意思決定に役立つ会計の一種である。そして管理会計に注目する理由は筆者の経験にある。公認会計士試験の勉強をしていくにあたって管理会計は苦手科目であった。その理由は学習内容を一通り学んだ後でないとイメージできない論点や、前提条件が多かったからと考えられる。しかし一通り学習後もう一度復習すると理解できるということが多々あった。このことから日本の伝統的な学習順序に疑問を抱き、管理会計の学習順序を本研究のテーマとした。

第 2 節 研究の目的

前述の通り本研究では管理会計の学習順序を扱う。そして日本の伝統的な学習順序との比較としてアメリカの学習順序を用いて、両国の管理会計学習の意図や背景を分析する。そして管理会計についての理解を深め、学習順序の違いによる変化を明らかにすることを目的とする。

第 3 節 先行研究について

本研究ではアメリカの学習順序として Horngren's Cost Accounting¹を用い、日本の学習順序として「公認会計士試験出題区分表」を用いる。これらの有効性については後述する。そして本研究にあたってこれらを用いた管理会計の学習順序に関する先行研究を探したが、見つけることができなかった。そのためアメリカと日本の管理会計についての研究として大西(2010)を扱う。ここで「ア

¹ 後述するように Horngren による教科書は Cost Accounting という名称で 1962 年から出版され、その最終版は第 16 版である。最終版では著者名から Horngren という名前が消え、タイトルに含まれるようになっている。本論文では、一貫して Horngren's Cost Accounting と称する。

アメリカにおける管理会計の展開」と「日本における管理会計の展開」について考察する。

(1) アメリカにおける管理会計の展開

大西(2010)によると、アメリカの管理会計は次のように展開した。すなわち、アメリカの管理会計は原価計算を起源として、製造原価の算定のために発達してきた。その後原価計算は製造原価の算定から経営管理への活用へと目的が変化していった。このことより原価計算の領域が広がり、より広義に捉えられるようになった。そして第一次世界大戦後の不況から、政府や企業は予算管理に重点を置き始めた。国家予算、企業予算ともに管理会計における予算管理の考え方を展開していった。アメリカではこのようにして原価計算や予算管理を起源として管理会計が誕生した。管理会計誕生後は様々な技法や意思決定会計が発達し、今日まで展開してきた。

(2) 日本における管理会計の展開

大西(2010)によると日本では戦前、戦中から原価計算分野を中心に展開していった。日本での管理会計は主にアメリカやイギリスの文献の翻訳によって発達してきた。しかしアメリカやイギリスの文献での原価計算は日本の企業体系的に導入されていたとは言いがたい状況であった。その後日本でも原価計算に関する文献が出版され、管理会計が普及し始めた。そして第一次世界大戦後において欧米で産業合理化運動が始まり、その後日本でもその動きが見られ、管理会計の普及が進んだ。さらに実務としても浸透し、実務家が文献を出すようになった。その中にはドイツの管理会計を参考にするものもいた。そして1933年には『原価計算基本準則』が臨時産業合理化局から公表された。

原価計算の展開後、予算管理についても研究が展開されてきた。予算管理については早い段階から実務でも導入されてきた。予算管理に関してもアメリカやイギリスの文献の翻訳から始まり、その後日本でも予算管理に関する文献が出版されるようになった。

そして日本やドイツが国際的に孤立してきた背景から1930年代後半からはこれまで用いられていたアメリカやイギリスの文献よりもドイツの文献を用いるようになった。ここからドイツの原価計算論に大きく影響を受けて日本の伝統的な原価計算論が完成されてきた。この原価計算論は国家主導によって企業へと普及していった。

戦後はアメリカの管理会計論を中心に文献翻訳から展開していった。この管理会計論も各省庁主導で企業実務へと普及させた。その後は日本での研究も進み、新たな技法が発達するとともに企業への普及が進んでいった。

以上のようなアメリカと日本における管理会計の展開を踏まえたうえで、現行の両国の学習順序を比較研究していく。

第2章 研究の方法

本研究の研究方法としては日米の学習順序を比較するために、アメリカの管理会計テキストである Horngren's Cost Accounting と日本の「公認会計士試験出題区分表」を用いる。以下で両者の有効性について述べる。

第1節 Horngren's Cost Accounting について

本研究で用いるアメリカの管理会計テキストである Horngren's Cost Accounting について述べる。Horngren はアメリカの管理会計の学者であるが、1962 年にこのテキストを出版した。その経緯について『米国管理会計論発達史』で述べられている。

Horngren は 1949 年にマーケット大学卒業後、1950 年にハーバードの MBA プログラムに入学した。そして 1952 年にハーバードを卒業し、シカゴ大学の講師になった。そのころから Horngren は計算技術に重きを置いた会計教育に反対するようになり、1962 年に Horngren's Cost Accounting を出版した。これは従来の製造原価計算の説明を中心としたテキストとは異なり、狭義の管理会計分野を中心としたテキストであり、当時の人々を驚かせた。

そして Horngren's Cost Accounting は現在まで 16 版まで出版されており、世界的に長く広く使用されているテキストであるということが言える。そのためアメリカの学習順序としてこのテキストを用いることとする。

第2節 「公認会計士出題区分表」について

本研究では日本の管理会計の学習順序の代表として「公認会計士試験出題区分表」を用いる。その理由は筆者が公認会計士受験生であり、研究の背景でも述べたように公認会計士試験の勉強をするにあたって生じた疑問であるため、「公認会計士試験出題区分表」を用いることが適切であると考えたからである。さらに管理会計を学ぶきっかけとして公認会計士試験の勉強は一つの大きな要因でもあったと考えられる。

ここからは「公認会計士試験出題区分表」の有効性について述べていく。

まず公認会計士という職業の特性から説明する。公認会計士は独占業務である企業の財務諸表監査を主な仕事としていることから、高い専門性と信頼性を必要とする。そのために公認会計士は国家資格とされており、最低限の専門性と信頼性を担保するために公認会計士試験が行われる。このことから公認会計士試験は一定の信頼性を有していると言える。さらに「公認会計士試験出題区分表」は毎年、試験年度ごとに公認会計士・監査審査会のホームページにより掲載される。公認会計士・監査審査会という公的な機関から発表される「公認会計士試験出題区分表」は公的な文章であると言える。そして毎年度掲載していることから、法律の改訂なども反映されているため実務の変化にも対応していると言える。

次に「公認会計士試験出題区分表」の順序の適切性について説明する。公認会計士試験の勉強をする者のほとんどは予備校のテキストを使用するだろう。予備校のテキストはもちろん公認会計士試験に特化したものであるため、もちろん「公認会計士試験出題区分表」の順序で掲載されてい

る。同じく公認会計士試験対策のテキストである『スタンダードテキスト管理会計論』でも「公認会計士出題区分表」の順序で構成されている。下記の表 1 は「令和 3 年度公認会計士試験出題区分表」と大学の教材としても使用される『スタンダードテキスト管理会計論』の章題の順序を比較したものである。

表 1:「公認会計士試験出題区分表」と『スタンダードテキスト管理会計論』の学習順序比較

「令和 3 年度公認会計士試験出題区分表」	『スタンダードテキスト管理会計論』
①原価計算の基礎	1. 原価計算の基礎知識と実際原価:①②
②実際原価計算	2. 製造間接費の配賦と個別原価計算:③
③個別原価計算と製造間接費の配賦	3. 単純総合原価計算:④
④総合原価計算	4. 工程別総合原価計算:④
⑤連産品と副産物の原価計算	5. その他の総合原価計算④⑤
⑥標準原価計算	6. 標準原価計算:⑥⑦
⑦直接原価計算	7. 管理会計の基礎知識:⑧
⑧管理会計の基礎知識	8. 経営戦略実行のための管理会計とマネジメント・コントロール・システム:⑧
⑨財務情報分析	9. 財務情報分析:⑨
⑩短期利益計画のための管理計画(CVP 分析)	10. 短期利益計画のための管理会計:⑩
⑪予算管理	11. 予算管理と責任会計:⑪
⑫資金管理とキャッシュ・フロー管理	12. 資金管理とキャッシュ・フロー管理:⑫
⑬原価管理	13.原価管理:⑬
⑭活動基準原価計算・活動基準原価管理(ABC・ABM)	14. 活動基準原価計算と活動基準原価管理:⑭
⑮差額原価収益分析	15. 差額原価・収益分析:⑮
⑯投資計画の経済性計算	16. 投資計画の経済性計算:⑯
⑰分権化組織とグループ経営の管理会計	17. 分権性組織の業務管理:⑰
	18. 政府・自治体・非営利組織の管理会計
	19. 生産・在庫管理のための管理会計⑬
	20. 品質管理会計⑬

注 1:令和 3 年度公認会計士出題区分表の列で丸数字は筆者が整理のため付加した。

注 2:スタンダード管理会計論の列に付した丸数字は令和 3 年度公認会計士出題区分表のものを意味する。

表 1 は「令和 3 年度公認会計士試験出題区分表」と『スタンダードテキスト管理会計論』の学習順序である。表 1 を見てわかるように、章題は異なる部分があるものの学習順序はほとんど変わらない。このことから公認会計士試験の受験生は「公認会計士試験出題区分表」の順序で学習していることがわかる。

次に公認会計士試験対策のテキストではない、日本の管理会計テキストでは学習順序がどうなっているか見ていく。比較対象として櫻井通晴の『原価計算』・『管理会計』の2冊を用いる。櫻井通晴は広義の管理会計を原価計算部門と狭義の管理会計部門に分けて出版している。そしてこのテキストは公認会計士試験対策ではなく、管理会計の学問としてのテキストである。表2は「令和3年度公認会計士試験出題区分表」と櫻井通晴の『原価計算』・『管理会計』という管理会計テキストの学習順序を比較したものである。

表 2: 「公認会計士出題区分表」と『原価計算』・『管理会計』の学習順序比較

「令和3年度公認会計士試験出題区分表」	『原価計算』・『管理会計』
①原価計算の基礎	1. 原価計算の基礎:①
②実際原価計算	2. 製品原価算定のための原価計算:②③④⑤
③個別原価計算と製造間接費の配賦	3. マネジメントコントロールのための原価計算:⑥⑦⑩⑪
④総合原価計算	4. 経営意思決定のための原価計算:⑬⑯
⑤連産品と副産物の原価計算	5. 戦略の策定に役立つ原価計算:⑪⑬⑭
⑥標準原価計算	6. 管理会計の基礎:⑧
⑦直接原価計算	7. 利益管理のための管理会計⑩⑪
⑧管理会計の基礎知識	8. 原価管理のための管理会計⑬⑭
⑨財務情報分析	9. 経営意思決定のための管理会計⑬⑯
⑩短期利益計画のための管理計画(CVP分析)	10. 戦略策定のための管理会計⑪⑬⑭
⑪予算管理	
⑫資金管理とキャッシュ・フロー管理	
⑬原価管理	
⑭活動基準原価計算・活動基準原価管理(ABC・ABM)	
⑮差額原価収益分析	
⑯投資計画の経済性計算	
⑰分権化組織とグループ経営の管理会計	

注 1: 令和3年度公認会計士出題区分表の列で丸数字は筆者が整理のため付加した。

注 2: 『原価計算』・『管理会計』は2冊構成であるため、便宜上1～5までを『原価計算』、6～10までを『管理会計』の章題としている。

注 3: 『原価計算』・『管理会計』の列に付した丸数字は令和3年度公認会計士出題区分表のものを意味する。

櫻井通晴による『原価計算』『管理会計』は2冊構成であり、同じ論点を原価計算の観点からと管理会計の観点から述べているため、重複している部分があるものの、個別原価計算、総合原価計算、標準原価計算、狭義の管理会計分野というような学習順序であり、表2から概ね「公認会計士試験出題区分表」と同様の学習順序であると言える。このことから公認会計士試験を勉強する者以外で管理会計を学ぶものも、「公認会計士試験出題区分表」と同様の学習順序で学んでいると言える。

以上のことから本研究では日本の伝統的な学習順序として「公認会計士試験出題区分表」を用いることとする。

第3章 研究結果

第1節 学習順序の比較

Hornsgren's Cost Accounting と「公認会計士試験出題区分表」の章題を比較すると、表2のようになる。

表3: Hornsgren's Cost Accounting と「令和3年度公認会計士試験出題区分表」の章題

「令和3年度公認会計士試験出題区分表」	Hornsgren's Cost Accounting
①原価計算の基礎	1. 管理会計について: ①
②実際原価計算	2. 原価の用語と目的: ①
③個別原価計算と製造間接費の配賦	3. CVP 分析: ⑩
④総合原価計算	4. 個別原価計算: ②③
⑤連産品と副産物の原価計算	5. ABC・ABM: ⑭
⑥標準原価計算	6. 予算と責任会計: ⑧⑪
⑦直接原価計算	7. 変動予算、直接費差異: ⑥
⑧管理会計の基礎知識	8. 変動予算、間接費差異: ⑥
⑨財務情報分析	9. 製品原価計算・生産量分析: ⑥
⑩短期利益計画のための管理計画(CVP 分析)	10. 原価態様の決定方法: ⑩
⑪予算管理	11. 意思決定と関連情報: ⑮⑯
⑫資金管理とキャッシュ・フロー管理	12. 戦略・貸借対照表・収益性分析: ⑧
⑬原価管理	13. 価格決定、コストマネジメント: ⑮⑯
⑭活動基準原価計算・活動基準原価管理(ABC・ABM)	14. 原価配賦・顧客別収益差異分析: ⑬
⑮差額原価収益分析	15. 補助部門費・共通費・収益の配賦: ②
⑯投資計画の経済性計算	16. 連産品と副産物: ⑤
⑰分権化組織とグループ経営の管理会計	17. 総合原価計算: ④
	18. 減損・仕損・作業くず: ④
	19. 貸借対照表、品質と時間: ⑧
	20. 在庫管理: ④
	21. 設備投資意思決定: ⑯
	22. 振替価格、多国籍企業: ⑰
	23. 業績測定・報酬・多国籍企業: ⑰

注1: 令和3年度公認会計士出題区分表の列で丸数字は筆者が整理のため付加した。

注2: Hornsgren's Cost Accounting の章題は便宜上筆者が和訳したものである。

注3:Horngren's Cost Accounting の列に付した丸数字は令和3年度公認会計士出題区分表のものを意味する。

表3はHorngren's Cost Accountingと「令和3年度公認会計士試験出題区分表」の章題を比較したものである。表3からも明らかのように、両者の学習順序は大きく異なることがわかる。出題区分表では①から⑦までの原価計算分野と⑧から⑰までの狭義の管理会計分野で明確に分かれている。しかしHorngren's Cost Accountingでは原価計算分野と狭義の管理会計分野で分かれておらず、狭義の管理会計分野のCVP分析やABC・ABMなどが前半に位置している。以下ではアメリカと日本の管理会計の特徴を踏まえ、学習順序の相違についてより詳しく述べる。

第2節 日米の管理会計の特徴

(1) アメリカの管理会計の特徴

アメリカの管理会計の展開については前述したが、ここではアメリカの管理会計の特徴について述べる。大西(2010)によるとアメリカの管理会計は財務主導的とされている。「管理会計の成立期(20世紀初頭)から、株主に対する配当や事業拡張に必要な資金を考慮して利益計画を立てたり、資本利益率を計算し投下資本の効率を管理していた。企業管理の中枢に財務や管理会計が位置づけられており、製造の管理は工場の現場に委ねられていた。財務部門はトップマネジメントの主要な供給源となっていた」(大西2010、79頁)とあるように、アメリカの管理会計は財務主導的に行われていた。

(2) 日本の管理会計の特徴

上記のアメリカの管理会計に対し、日本の管理会計は「製造主導で原価管理に重点が置かれている」(大西2010、79頁)。そして「資本効率という視点、あるいは投資家としての視点というものが希薄であった」(大西2010、79頁)と言われている。このことから日本は製造業を想定された管理会計となっている。

そして日本には他国にない「原価計算基準」というものがある。「原価計算基準」とは1962年に公表された、原価計算に関する実践規範を記載したものである。これは会計の処理方法を画一的に強制するものではないが、具体的な処理方法が明示されている。「原価計算基準」に記載された会計処理は時代背景から想像できるように、製造業を想定した会計処理となっている。そして「原価計算基準」は今日まで一度も改訂されていない。このことからサービス業などが増加した企業の状況にあっていないという問題もある。

したがって日本の管理会計の特徴は「原価計算基準」の存在から製造業の管理会計処理に重きを置いているということが言える。

以下ではこれらの日米の管理会計の特徴を踏まえ、Horngren's Cost Accountingと出題区分表を用いて、より具体的な相違点について説明する。

第3節 CVP分析

まずは表3にもあるCVP分析についての相違を説明する。

CVP(Cost-Volume-Profit)分析とは損益分岐点分析とも言われ、費用・販売量・利益の3つの関係を基に意思決定を行う管理会計部門の技法である。そして損益分岐点とは「利益=販売価格×販売量-費用」の式で表されるもので、損益がゼロになる状態のことである。

表3を見ると、「公認会計士試験出題区分表」では10番目に位置しているが、Horngren's Cost Accountingでは3番目に位置している。この日米の違いについてそれぞれ下記で述べる。

(1) 日本のCVP分析

「公認会計士試験出題区分表」ではCVP分析は10番目の学習順序となっている。日本の学習順序では原価計算を一通り学んだ後にCVP分析を学ぶことになっている。これは前述の通り、日本の管理会計の特徴として、製造業を想定されていることが関係する。つまり原価計算の対象が製造業であると考えられている。製造業では原価の算定や管理、棚卸資産の計算などの正確性がより求められるため、日本の管理会計では原価計算分野が重要視されている。このことからCVP分析という意思決定に関する技法は狭義の管理会計分野に含まれ、原価計算分野を学んだ後に、学ぶこととなっている。

しかしCVP分析に関する日本の学習順序でいくつかの問題点もある。

まず原価計算分野と狭義の管理会計分野が明確に分かれていることから、原価計算と意思決定との関連性を意識しにくくなるという点である。最終的な意思決定をするために原価計算を用いることもあり、関連性を意識することが必要であると考えられる。しかし学習順序が離れていることから別々のものとして捉えやすくなってしまふおそれがある。

次に原価計算対象が製造業という点である。今日において、管理会計の対象範囲は製造業だけでなく、サービス業なども入ると考えられる。しかし前述の通り、日本には「原価計算基準」という製造業を想定して作られた基準が存在しているため、現在においても製造業のみを原価計算対象とし、現代の状況に適していないということが言える。

(2) アメリカのCVP分析

Horngren's Cost AccountingではCVP分析は3番目の学習順序となっている。アメリカの学習順序では原価計算分野と狭義の管理会計分野とで分けておらず、(1)で述べた日本の学習順序に対し、アメリカの学習順序では原価計算を学ぶ前にCVP分析を学ぶ点にある。これはアメリカの管理会計の原価計算対象に製造業の他、サービス業や非営利団体などを入れているためである。製造業のみを原価計算対象としている日本に対し、アメリカはサービス業や非営利団体についても原価計算対象にしているため、サービス業や非営利団体に想定されにくい、原価や棚卸資産を正確に計算することの重要性は比較的低下した。反対に、製造業・サービス業・非営利団体に共通して必要とされている意思決定を重要視することとした。このことから原価計算を学ぶ前に、管理会計の中心となる意思決定について学び、その後それに関連付けられた原価計算を学ぶという工夫がなされている。これにより最終的な意思決定との関連を意識して原価計算を学習しやすくな

ると考えられる。さらに原価計算対象の範囲を広げたことにより、現代の状況に合った管理会計が実現すると考えられる。

しかし CVP 分析に関するアメリカの学習順序で問題点もある。

Hornsgren's Cost Accounting では意思決定を意識させるための記述が多くなされている。特に原価計算の内容を学ぶときにはテキスト内で既に記述してある意思決定に関する内容を再度記述するという工夫が多々あった。これにより常に意思決定を意識しながら、原価計算を学ぶことを可能とさせているが、ページ数が多くなり、日本の学習順序と比べて簡潔な構成ではなくなるというおそれもある。

第 4 節 ABC・ABM

ABC (Activity-Based-Costing)・ABM (Activity-Based-Management) とは活動基準原価計算・活動基準原価管理とも呼ばれ、原価計算をより正確に行うための比較的新しい計算技法である。従来の原価計算の技法では間接費の配賦基準として操業度関連の配賦基準のみを使用していた。しかしこれは現代の製造企業には適合しない計算方法であり、実態を反映しなくなっている。これは顧客のニーズが多様化したことにより、少品種大量生産から多品種少量生産へと現代の製造企業が移行していることが原因であると考えられる。多品種の製造が必要になったため、それぞれの製品特有の支援活動が増えた。そのことによって従来の操業度関連の配賦基準のみを使用すると操業度と関係のない支援活動については適切に原価計算を行うことが困難な場合が出てくる。そのため ABC・ABM という支援活動にも特有の配賦基準を設けるといった技法が生まれた。

表 3 を見ると「公認会計士試験出題区分表」では 14 番目に位置しているが、Hornsgren's Cost Accounting では 5 番目に位置している。この ABC・ABM に関する日米の違いを下記で述べる。

(1) 日本の ABC・ABM

「公認会計士試験出題区分表」では ABC・ABM が 14 番目に位置している。前述の通り、日本の学習順序は原価計算分野と狭義の管理会計分野が明確に分かれている。日本の学習順序ではこの ABC・ABM が狭義の管理会計部門に含まれている。しかし ABC・ABM は原価計算に関連する論点である。表 3 の「公認会計士試験出題区分表」では③の「個別原価計算と製造間接費の配賦」と深く関連している。ABC・ABM が他の管理会計分野の論点と同様に後半に位置しているのは「原価計算基準」の存在が関係していると考えられる。日本の原価計算分野は「原価計算基準」の順序で構成されている。「原価計算基準」そのため「原価計算基準」が公表された後に生まれた ABC・ABM が原価計算分野でなく、狭義の管理会計分野に含まれている。

上記のことから ABC・ABM に関する日本の学習順序の問題点について述べる。日本の学習順序では ABC・ABM に関連する論点が離れている。そのため ABC・ABM に関連する論点である③の「個別原価計算と製造間接費の配賦」を学んでから ABC・ABM を学ぶまで時間的に離れてしまい、別々のものとして学習してしまう。そして関連付けや知識の定着が遅れるおそれもあると考えられる。

(2) アメリカの ABC・ABM

Horngren's Cost Accounting では ABC・ABM が 5 番目に位置している。日本の学習順序とは反対に、関連する個別原価計算の直後に ABC・ABM を学ぶことになっている。これは関連性を意識させるための構成となっているということが言える。このことによって知識の定着やイメージのしやすさを助けると考えられる。アメリカには「原価計算基準」のような基準がないことから関連性を重視した学習順序を構成でき、学習効率を考慮することを可能としている。

第 5 節 予算と標準原価計算

標準原価計算とは「原価計算基準」によると「製品の標準原価を計算し、これを財務会計の主要帳簿に組み入れ、製品原価の計算と財務会計とが、標準原価をもって有機的に結合する原価計算」であり、「必要な計算段階において実際原価を計算し、これと標準との差異を分析し、報告する計算体系」である。そして標準原価とは「財貨の消費量を科学的、統計的調査に基づいて濃度の尺度となるように予定し、かつ、予定価格又は正常価格をもって計算した原価」である。

標準原価計算の目的は主に 4 つある。一つ目は原価管理目的である。これは原価の標準として標準原価を設定することにより、事前管理として現場管理者の目標を動機づけしたり、期中管理として期中のコントロール活動をしたり、事後管理として原価差異を分析したりでき、効果的な原価管理となる。二つ目は財務諸表作成目的である。標準原価差異を適当な方法で処理することによって、標準原価によっても財務諸表を作成することができる。三つ目は予算編成目的である。標準原価は科学的、統計的に基づいて算定されているため、標準原価を用いて予算原価を計算することによって予算の信頼性を高めることができる。四つ目は記帳の簡略化・迅速化目的である。標準原価を用いることによって、記帳は数量のみで可能になるとため簡略化され、実際生産量や実際販売量が判明次第、製品原価や売上原価を計算できるため迅速化される。これらの目的の中で本研究では三つ目の目的にもある予算との関係に注目する。

(1) 日本の予算と標準原価計算

「公認会計士試験出題区分表」では標準原価計算が 6 番目に、予算管理が 11 番に位置している。このことから日本の学習順序では標準原価計算を学んだ後に予算について学ぶことになっている。

これには二つの問題点があると考えられる。

まず、予算の概念や知識を知らない状態で標準原価を学ぶ点である。前述の通り、標準原価計算と予算は深い関係である。特に標準原価計算を学ぶ際に、予算について触れずに説明するのは困難である。そのため日本の学習順序では標準原価計算を学ぶ際に、まだ未習論点である予算について触れながら学習せざるをえない。そのことによって、予算についてのイメージが薄いまま標準原価計算を学んでしまい、標準原価計算についての理解も薄くなってしまふおそれがあると考えられる。これは上記でも述べたように、「原価計算基準」があるように、原価計算に重きを置いた学習順序であるため、原価計算分野である標準原価計算を先に学び、狭義の管理会計分野である予算管理を後に学ぶというようになっているからである。

そしてもう一つの問題点は前節と同様、関連した論点が離れて位置している点である。「ABC・ABM」と「個別原価計算と製造間接費の配賦」ほど論点の位置は離れていないが、予算を学ぶのは標準原価計算を学ぶ直後ではなく、標準原価を学習後4つの論点を学んだ後に学ぶことになっている。前節でも述べたように、関連性が高い論点が離れていることによって、知識の定着の遅れや、イメージしやすさの妨げになるおそれがある。これも「原価計算基準」を中心とした学習順序であるために生じた問題であると考えられる。

(2) アメリカの予算と標準原価計算

Horngren's Cost Accounting では予算に関する論点が6番目に位置し、標準原価計算に関する論点が7, 8番目に位置している。アメリカの学習順序では日本の学習順序とは反対に、予算について先に学び、標準原価計算について後に学ぶとされている。これは標準原価計算を学ぶ前に予算についての知識を学ぶことによって、標準原価計算の理解の促進に配慮された学習順序であると言える。標準原価計算については予算を考慮せずに学ぶことが困難であるが、予算については標準原価計算に関する論点を用いずに、予算の概念や実際原価を用いた予算を学習することができる。そのため標準原価計算より先に予算を学ぶことが知識の定着やイメージのしやすさを助けるという点において有効であると考えられる。

さらにアメリカの学習順序では予算の直後に標準原価計算に関する論点が位置している。これは前節と同様に、関連性の高い論点を並びでおくことで、理解の促進・知識の定着を助ける効果があると考えられる。

しかし上記のような学習順序は日本の学習順序と比べて、計算演習という面では習得が難しいだろう。標準原価は他の原価計算の応用的な側面もある。そのため日本の学習順序では標準原価を学ぶ前に、計算演習を多く行うので、原価計算についての基礎をある程度習得できると考えられる。そのため日本の学習順序は標準原価計算の習得を助けるという側面がある。反対にアメリカの学習順序では最終的な意思決定の理解を中心としているため、比較的計算面での習得に時間がかかる可能性もある。

第4章 まとめ・考察

本章では第3節までのまとめと筆者の考察を述べる。

第1節 まとめ

日本の管理会計はアメリカやイギリスから影響を受け、誕生したと考えられている。その後ドイツの影響を受け、管理会計が発展していった。日本の管理会計の特徴として、製造業を想定した原価計算の枠組みである「原価計算基準」の存在がある。そのため日本の管理会計学習は原価計算分野を先に学び、その後に狭義の管理会計分野を学ぶという順序になっている。これらの特徴から日本の学習順序にいくつかの問題点があると考えられる。

まず関連性が高い論点が離れている点である。その例として CVP 分析、ABC・ABM、標準原価計算・予算などがある。CVP 分析は狭義の管理会計分野の論点で、意思決定に使う技法である。意思決定は原価計算と結び付けて学習した方がより理解が促進されるが、原価計算分野と狭義の管理会計分野が明確に分かれているため、関連性を意識しない学習となってしまうおそれがある。ABC・ABM は原価計算に関連性が高い論点であるが、比較的新しい論点であり、「原価計算基準」にはない技法である。そのため原価計算分野ではなく、狭義の管理会計分野に含まれていて、関連性が高い原価計算分野の論点と離れた位置になってしまう。これによって関連性を意識せず、理解を遅らせるおそれがある。標準原価計算と予算は関連性の高い論点であるが、これも同様に原価計算分野と狭義の管理会計分野とで明確に分けられているため、離れた位置になり、関連性を意識しない学習となってしまうおそれがある。

もう一つの問題点として、製造業のみを原価計算対象にしている点が挙げられる。「原価計算基準」は製造業を想定して作成されており、日本の管理会計は「原価計算基準」が中心となっているため、製造業のみを原価計算対象としている。しかし今日においては製造業の他にサービス業など増え、原価計算対象を広げる必要があると考えられる。その例として CVP 分析が挙げられる。CVP 分析は製造業のみ原価計算対象とする場合、原価計算を学んだ後に学ばないと棚卸資産の関係などがあり、理解が難しい。

そして未習論点の内容が別の論点の説明として使われ、理解を難しくするという問題もある。これは例として標準原価計算と予算が挙げられる。標準原価計算を説明する際に予算について触れることがある。この時まだ未習論点である予算について知識がないまま標準原価計算の説明として使用される。これも原価計算分野を学習したのちに狭義の管理会計分野を学習するという学習順序が原因である。

上記の日本の管理会計に対し、アメリカの管理会計は原価計算を起源とし、後に予算管理などの狭義の管理会計が展開してきた。アメリカの管理会計の特徴は財務主導的であると考えられている。そしてアメリカの学習順序は上記の日本の学習順序の問題点を解決している。

例えば CVP 分析に関して述べると、アメリカは原価計算対象に製造業だけでなく、棚卸資産のないサービス業や非営利団体も含めているため、原価計算を学ぶ前に CVP 分析という意思決定の技法を学ぶことができる。このことで最終的な意思決定を重視した学習順序とすることができる。さらにアメリカには「原価計算基準」のような枠組みがないため、関連性を意識した学習順序を可能

としている。ABC・ABM、標準原価計算と予算についても同様に関連性を意識した学習順序としている。

さらに標準原価計算と予算に関しては標準原価計算よりも先に予算について学ぶという学習順序になっている。このことによって標準原価計算の理解を助ける効果があると考えられる。

本研究では日本の学習順序とアメリカの学習順序の相違点とその背景について以上のような結果が見られた。

第2節 考察

本研究の結果を踏まえ、筆者による考察について述べる。管理会計の学習順序にはそれぞれ国の背景があり、理由があると言える。そのため同じ内容を学ぶ場合でも、その国に合った学習をする必要がある。日本では「原価計算基準」について学ぶ必要がある、そのためには原価計算を中心とした現在の学習順序が有効である。しかし「原価計算基準」は改訂されていないこともあり、現在の企業の実態を反映しているとは言えない部分もある。そのため上記のような問題点も生じる。この点ではアメリカの学習順序は原価計算対象を広げていることや意思決定に重きを置いていることなど、現在の企業実態を意識した学習順序となっている。

以上のことから管理会計はそれぞれの背景に即した学習順序で学ぶべきであると考えられるが、初学者として管理会計を学ぶ場合は、アメリカの学習順序で学ぶ方がよりイメージしやすくなり、早い理解をすることができるだろう。

参考文献

Srikant M Datar and Madhav V Rajan, "Hornngren's Cost Accounting," 16th ed, Pearson, 2018.

公認会計士・監査審査会「令和3年度公認会計士試験出題区分表」

URL:<https://www.fsa.go.jp/cpaaob/kouninkaikeishi-shiken/hani2-b/bessisyutudaihaninoyoshi.pdf>

大西淳也(2010)「企業における管理会計の展開」

山本浩二・小倉昇・尾畑裕・小菅正伸・中村博之『スタンダードテキスト管理会計論(第2版)』、中央経済社、2015年

廣本敏郎『米国管理会計論発達史』、東京森山書店、1993年

櫻井通晴『原価計算』、同文館、2014年

櫻井通晴『管理会計(第6版)』、同文館、2015年