管理会計

利益計画（りえきけいかく、profit planning）

利益計画とは、**利益管理**のひとつの職能である。すなわち、利益管理は利益計画と利益統制の二つの職能からなっており、これらの概念は経営管理の二つの職能である経営計画と経営統制に相応している。このような観点からみると、経営計画のうち利益に直結するような内容をもっているのが利益計画である。もちろん、すべての経営計画は最終的に利益に結びつけられるが、それが立案された時点では利益の確定ができないものがある。たとえば、新製品の開発計画や海外進出計画などは、経営計画ではあるが利益計画ではない。

利益計画は**期間計画**（period planning）と**個別計画**（project planning）に区分される。前者は伝統的に**短期利益計画**(1年)と**中期利益計画**（3年）、**長期利益計画**（3年以上）の三つに区分されてきた。しかし、企業環境の変化が激しくなっているので3年以上の計画の予測は困難になっている。それゆえに、現在では、具体的な長期利益計画をもっている企業は少ない。

短期利益計画は、目標利益の設定、目標利益を達成するための目標売上高の決定、目標売上高を達成するための費用計画という３段階を経て作成される。目標利益は次年度に必要な利益額を決定し、それをベースにして事業部に割り当てる方法はトップダウン方式と呼ばれる。もうひとつの方法は、各部門あるいは事業部ごとに次年度の売上目標を決め、過去のデータにもとづいて利益額を算定するものであり、ボトムアップ方式と呼ばれる。これらの方法は、いずれも一長一短があるので、日本企業は折衷型をとっている。

利益計画の内容をより具体的に表したものが予算である。そして、会社全体の予算を達成するのが予算管理であり、計画（plan）、実施（do）、チエック（check）、行動（action）からなるPDCAが基本となっている。

変動費（へんどうひ、variable cost）

変動費とは操業度の変化に応じて増減する費用のことであり、操業度の変化とは関連のない費用が**固定費**（fixed cost）である。ただし、ここでは総額を指しており、製品単位当たり変動費は操業度が変化しても一定であり、逆に単位当たり固定費は増減する。操業度とは、企業の一定期間―通常1年―における生産能力の利用度のことである。いま、生産能力を生産量で表すとすれば、その企業が現実に生産可能な生産量に対して、どの程度の生産量をあげているかを示すものが操業度である。もし、生産量と直接工の作業時間が比例関係にあれば、操業度は作業時間で表すことができる。同じようなことは機械運転時間についてもいえるが、この場合は工場内のどの機械を対象とするかを決定しなければならない。

いま、食パン製造会社の例を用いて説明することにしよう。パンの生産量と小麦粉の使用量は比例関係にあるので、小麦粉の総原価は変動費であるが、食パン1斤当たりの小麦粉の単位原価は同じであり、食パンの単位当たり変動費と販売価格の比率を**変動比率**という。パンを製造する機械の減価償却費は生産量とは関係なく発生するので固定費である。企業の原価あるいは費用の種類によっては、変動費と固定費の両方の性格をもっているものもある。それらは**準変動費、準固定費**と呼ばれる。前者は電力料や水道料などがあるが、基本料金(固定費)とメーター料金(変動費)からなっている。後者の例としては機械のレンタル料があげられる。ある一定の生産量までは1台で出来るので固定費であるが、それを超えるともう1台を必要とするような場合はレンタル料が2倍になるので変動費であり、しかも追加料金が大きく変化するので**飛躍費**とも呼ばれている。

固定費（こていひ、fixed cost）

企業の原価あるいは費用は操業度との関係によって**変動費**（variable cost）と固定費に区分される。変動費とは操業度の変化に相応して増減する費用のことであり、固定費は操業度の変化とは関連なく一定である費用のことである。操業度はメーカーの場合、生産量で示すのが一般的であるが、在庫量を無視できれば売上量でも測定できる。また、生産量と作業時間、機械運転時間が比例関係にあれば、これらによって測定することもできる。

変動費と固定費の区分で重要なのは、いずれも総額を指していることである。自転車製造業の例をあげるならば、タイヤ、車体の原材料（鋼材）などは**直接材料費**と呼ばれ、生産量と比例関係にあるので変動費である。しかし、これは総額(投入額)が変化するのであって、自転車1台当たりの直接材料費は一定である。

自転車を生産するための機械設備の減価償却費は、生産量とは関係なく一定であるので固定費である。しかし、これも総額であって自転車1台当たりの固定費は、生産量が増加すれば小さくなる。すなわち、生産量が増加するほど1台当たりの固定費の負担額は少なくなるが、これを「**規模の経済**」という。

総費用を変動費と固定費に区分するということは、操業度との関連だけでいえることであり、原価あるいは費用に影響をおよぼす他の要素（原価作用因という）が一定であるとしている。たとえば、自転車製造業の例で、タイヤの原料となるゴムの市場価格が大幅に下落したとすれば、生産量が増加しても総額は変わらないかもしれない。しかし、それは操業度の変化とは関係ない要因であるので考察の対象としないのである。

プロフィット・センター（profit center）

ある組織の業績評価をするさい、どのような基準にもとづいて行われるかは、あらかじめその組織の責任者は認識していなければならない。その基準が明確に示されていれば、その組織の責任者はそれに沿って組織を活性化し、高い評価を得るように行動することができるからである。プロフィット・センターとは、そ

の組織が獲得した利益あるいは利益率によって業績評価を行うということであり、その典型的な例は事業部である。わが国の大企業は事業部制を採用している場合が多い。そして、事業部の業績評価とは、とりもなおさず事業部長の評価ということであるが、一般に用いられるのは一定期間にあげた利益（率）である。

事業部制を採用している企業は、**事業部別損益計算書**を作成している場合が多い。これは財務会計とは別に管理会計のためのものであり、基本的な形式はつぎのようである。

事業部売上高
－）事業部変動費
事業部限界利益
－）キャパシティコスト
事業部利益
－）本社費配賦
事業部利益

事業部の業績評価をするさいには、利益額だけでなく利益率も用いられる。その代表的なものとしてはアメリカの化学総合メーカーであるデュポン社が提唱した**投資利益率**（return on investment;ROI）である。これは事業部が使用する資本効率を表す財務比率であり、つぎのような式で表される。

資本利益率＝売上高/資本×利益/売上高
（資本回転率）（売上高利益率）

資本額は事業部の資産額を用いることが多いので、これは資産利益率と呼んでもよい。

ローリング方式（ローリングほうしき、rolling method）

利益計画を具体的に示したものが企業予算である。これは短期利益計画を実行するためのプログラムであり、1年あるいは半年の期間を対象として見積B/S, 見積P/L, 見積C/F（資金収支表）が作成される。

予算編成の方法には、**固定型**と**ローリング方式**の二つがある。利益計画は一般に1年の短期利益計画と3年の中期利益計画がある。もちろん、短期利益計画は毎年あらたに作成されるが、企業環境の変化が激しいので以前に予測されたものとは異なることが多い。その場合、中期利益計画も変更するのがローリング方式であり、しないケースが固定型である。したがって、固定型の場合には当初の中期利益計画と実際の短期利益計画との間に乖離が生じる。

もうひとつのケースは、短期利益計画の範囲内で修正するかどうかである。企業は毎月、予算と実績を比較して差異分析を行っている。そして、四半期あるいは半年を経過した時点で、年度予算の達成が困難と判断した場合には、その修正が行われる。市況の変化によって販売予算を修正すると、それに相応して製造予算も修正しなければ在庫不足あるいは過剰在庫が発生してしまうからである。

たとえば、半年後（3月決算ならば、9月末の時点）に修正する場合、前年度に作成した今年度の予算をあらたに編成しなおすのがローリング方式であり、後半の半年予算だけを修正するのが固定型である。ローリング方式で年度予算全体を修正するのは、中期利益計画の見直しと

一貫性をもたせるためである。このようにローリング方式という意味は二つあるが、今日では短期利益計画の範囲内で修正する場合に使用されることが多い。

損益分岐点（そんえきぶんきてん、break－even point）

短期利益計画の具体的な手法は予算管理であるが、予算編成をするさい、さまざまなシミュレーションが行われる。利益計画の要素は費用（cost）、営業量（volume）、および利益（profit）の三つであり、これらの関係を分析すればさまざまな情報が得られる。ここで営業量とは生産量あるいは販売量を指しているが、これら三つの要素の頭文字をとってＣＶＰ分析という。狭義のＣＶＰ分析では生産量＝販売量を前提としている。損益分岐点とは、このＣＶＰ分析の特殊なケースの分析から生じるものである。すなわち、営業量がいくらであれば、損益がゼロになるのかを求める分析である。

いま、単品種生産の企業を仮定しよう。その製品の販売価格をp、販売量をX,製品単位当たりの変動費をv、固定費総額をF、利益をRとすれば、つぎの式が成り立つ。

$$R = p \cdot X - v \cdot X - F$$
$$= (p - v)X - F$$

販売価格から単位当たり変動費を差し引いた（p－ｖ）を限界利益あるいは貢献利益という。いま、一定期間における企業の損益がゼロになるケースを求めてみよう。利益も損失も発生しない点を求めるので損益分岐点分析という。上掲の式でR＝０とおくと

$$0 = (p-v)X_b - F$$
$$\therefore \quad X_b = F / (p - v)$$

となる。ここでX_bは損益がゼロとなる販売量のことであり、損益分岐点上の売上量という。

つぎに、損益分岐点上の売上高（S_b）を求めるには、売上量に販売価格を掛ければよいからつぎのようになる。

$$P \cdot X_b = p \cdot F / (p - v)$$
$$S_b = F \div [(p-v) / p]$$

単位当たり限界利益(p－ｖ)を販売価格pで割ったものは**限界利益率**という。すなわち、損益分岐点上の売上高を求めるには、固定費を限界利益率で割ればよい。

環境会計（かんきょうかいけい、environmental accounting）

環境問題がグローバルなものになってくると、環境保全に対しても国際的なルールが必要になってくる。その代表的なものがISO14001と呼ばれる国際規格である。これは企業が良好な環境管理システムをもっているかどうかをチエックする基準となるもので、1996年に国際標準化機構(ＩＳＯ)によって制定されたものである。わが国では2001年に環境庁（当時）が「環境報告書ガイドライン」が発表されたのを契機にして、それを作成する企業が増えている。また、環境庁は2000年に「環境会計システムの確立に向けて」という報告書を発表している。

環境報告書と環境会計はきわめて類似した概念として使用されているが、一般には環境報告書がより広い概念であって、環境会計はその一部であるとみなされている。すなわち、環境会計は金額および物量で表示された数値データが中心であるのに対して、環境報告書は企業の

環境保全に対するさまざまな情報と取り組み姿勢を示したものである。

米国のＩＢＭが環境会計に取り組んだのが90年代初めといわれているが、わが国では富士通が1999年に公表したのが最初である。

環境会計は法律によってその作成や公表が義務づけられているわけではなく、**企業のＩＲ活動**―投資家向け広報―の一環としてなされている。わが国における環境会計の枠組は環境省から公布されているガイドラインに沿って行われている。そこでは「**環境保全コスト**」と「**環境保全効果**」が可能な限り対比することになっており、環境保全対策に伴う経済効果を示すことを提唱している。すなわち、「費用―効果分析」の手法がベースとなっている。

環境保全コストとは、環境のために企業が投資および支出した金額であり、環境保全効果は物量単位と貨幣単位の二つを測定単位として提案されている。しかし、経済効果をこれらの測定単位で示すことはきわめて困難であり、場合によっては企業の我田引水に陥る危険もある。

設備投資計画（せつびとうしけいかく、investment planning for plant and equipment）

今日、生産技術の進歩はめざましいものがあるが、ITなどの先端技術への投資は巨額であるので、経営者は慎重に決定しなければならない。設備投資は構築物、機械設備など固定資産に対する投資であり、会計的には資本支出であるが、その性格によって更新投資、増産投資、戦略投資などに分類される。

設備投資プロジェクトが提案されると、どのプロジェクトがもっとも有利であるか、を決定するために経済性計算が行われる。管理会計で使用される投資計算の手法は、理論的に追求されたものではなく、現実に利用可能なものに限定される。

管理会計ではつぎのような基本的な手法が用いられる。第１は回収期間法であるが、これは初期投資額を回収できる期間がもっとも短い投資案が有利とするものである。この回収期間法に利子率を組み込んだものが正味現在価値法である。毎年の利益の現在価値の合計額から初期投資額を差し引いた値がプラスであれば、その投資案は採択される。

第２は**会計的利益率法**であるが、これは年間の利益あるいはキャッシュ・フローから投資対象の減価償却額を差し引いて残存価額を加えたものを初期投資額で割って利益率を求める方法であり、もっとも高いものが採択される。これは財務諸表上の利益と一致するので投資利益率の会計的表現であるといえる。

第３の手法は、**割引キャッシュ・フロー**（discounted cash-flow;DCF）と呼ばれるものである。これは回収期間法と会計的利益率法のキャッシュ・フローに時間的価値を入れたものであり、より正確な投資決定モデルである。

わが国の企業でもっとも多く用いられている手法は回収期間法であり、しかも利子率を無視する簡便法である。これは単純であるが、企業はできるだけ早く回収できるような投資が安全性という観点から望ましいと考えているからである。