



管理会計の指導上の ポイントと留意点

～経営管理に必要な情報を活用する能力と態度を育てるために～

群馬県立前橋商業高等学校教諭 鈴木 友則

Q1

学習の導入部において、管理会計の必要性を理解させたいのですが、どのようなアイデアがありますか？

原価計算の知識だけで企業を経営すると、大きな損失を生む可能性があります。従来の科目「原価計算」は、製品を製造するために要した費用を計算する手続きを中心に学習しました。「原価計算」を学ぶことで、生産量を増加させれば単位あたりの製造原価が少額になることも証明できます。

例えば販売価格100円／個、製造原価90円（変動費50円／個 固定費4,000円）の製品を100個製造・販売した場合、利益は次のように計算します。

[100個製造して100個販売した場合]

収益 10,000円…100円×100個
費用 9,000円…変動費50円×100個
固定費4,000円
利益 1,000円

さらに20個増産すれば単位あたりの製造原価は少額になり、利益は1,000円増加するはずですが。

[120個製造して120個販売した場合]

収益 12,000円…100円×120個
費用 10,000円…変動費50円×120個
固定費4,000円
利益 2,000円…1,000円増加

しかし、生産の増加は本当に利益の増加に繋がるのでしょうか。管理会計の考え方は異なります。

次期以降の販売高は、マーケットの規模とシェアの増減により決定されます。世界恐慌以前のアメリカのように「製造したモノがすべて売れる」という条件は、現代ではあてはまりません。これまでの生産量である100個を販売するのが限界であるならば、増産した20個分の変動費はすべて損失として認識されます。

[120個製造、100個しか販売できなかった場合]

収益 10,000円…100円×100個
費用 10,000円…変動費50円×120個
固定費4,000円
利益 0円…1,000円減少

これでは利益の増加にならないばかりか、今まで確保できていた利益も失うこととなります。このように管理会計は、原価計算より広い視野で経営管理を支援するシステムであるといえます。学習の導入部では、上記の内容を生徒に理解させたいです。

Q2

生徒は変動費と固定費の意味がわからないようです。指導上のポイントは何でしょうか？

管理会計において、最終的に原価はすべて変動費か固定費のどちらかに分類されます。理由はそのほうが生産や現場の動きを直感的にわかりやすく伝えてくれるからです。正確性は二の次です。よって、準変動費や準固定費も例外なく原価分解により変動費もしくは固定費に再分類します。

費目別精査法を重視した指導では、「直接労務費＝変動費」等といった固定観念を生徒に持たせてしまいませぬ。変動費と固定費を費目別計算の概念から切り離して考えさせることが指導上のポイントです。高低点法や最小自乗法は数値的に操作しやすい分類をしているに過ぎませぬ。

Q3

予算編成の学習において生徒に関心を持たせたいのですが、どうすればよいのでしょうか。

売上高 - 原価 = 利益

これは損益計算書における利益と原価の関係です。損益計算書において収益と費用の差額が利益として表示されることは簿記で学んでいます。しかし、予

算における利益と原価の関係は異なります。

(予測)売上高 - (目標)利益 = (許容)原価

売上高は市場調査や経済観測から予測され、そこから目標利益を差し引くことにより管理の対象となる製造原価を求めます。予算を編成する場合には、売上高から利益を先取りして、残った原価のなかで経営活動が成り立つようにするのです。そこでは、財務会計と異なり経営者の意思が反映されます。生徒自身が「自分が経営者だったら～して予算を設定する」と意識させた授業を目指したいです。

Q4

埋没原価の概念は生徒に理解させることができますが、機会原価でつまづきます。支援する方法を教えてください。

経営意思決定に関する内容です。埋没原価は、過去の意思決定の結果で生じた回収不能な原価であり、無関連原価として扱います。つまり今後の意思決定において考慮の対象とはしません。よって埋没原価は無視します。この考え方は生徒にも理解しやすいようです。しかし、機会原価は「ある代替案を選択したことによって失われる利益」であり、もともと原価とは貸借逆の項目です。これが生徒の混乱を招きます。次の教材で考えさせましょう。

<A案, B案の正味現在価値>

A案の正味現在価値 (+) 500 円

B案の正味現在価値 (+) 540 円

A案もB案も正の値 (+) となるため、望ましいと判定できます。ここで、A案を採用することで発生する機会原価、つまりチャンスを逃すことになるB案の利益を考慮します。

[A案の採択にあたり機会原価を考慮した場合]

500 円 (A案) - 540 円 (機会原価) = △ 40 円

機会原価を差し引く意味は、代替案の優劣をつけるためです。意思決定した際の利益を計算するために用いるものではありません。よって、△ 40 円は投資の判断に用いる指標に過ぎず、獲得できる利益ではありません。正味現在価値の計算自体が複雑ですので、機会原価を差し引くことで (+) (△) の情報でわかりやすく示しているのです。指導においても誤解を招かないように留意します。

Q5

内部資料を用いる管理会計において、具体的な事例を用いた授業ができるでしょうか？

財務諸表を用いて固定分解をしてみましょう。勘定科目精査法をベースに、「売上原価」を変動費、「販売費及び一般管理費」を固定費と仮定し損益分岐点の計算や感度分析をします。他にも数期分の財務諸表から売上高（営業量）と営業費用（原価）を取り出し、最小自乗法等で数学的に固定分解を行う方法もあります。ともに正確なデータが得られるわけではありませんが、これらの手法により、安全余裕率の高い企業や少ない固定費で効率よく利益を上げている企業を見つけることができます。このような実際の数値は教科書よりも生徒に興味や関心を引くデータになります。

Q6

「原価計算」の授業の段階で、「管理会計」の学習に役立つ指導ができないでしょうか？

現在の原価計算は管理会計と密接な関係を持ち、様々な影響を受けています。例えば「原価計算」では、製造間接費の配賦において予算差異を学習します。予算の概念は原価計算の学習上でも必要な項目です。また、配賦基準となる基準操業度の水準も管理会計の観点により、実際の生産能力から期待実際操業度にシフトしています。さらに、標準原価計算では材料費差異の分析において、数量差異を数量の差異に実際単価ではなく標準単価を乗じて求めさせています。

実際単価

標準単価

	価格差異	混合差異
実際単価		
標準単価		数量差異

標準数量 実際数量

もし、数量差異に管理不能な差異（価格変動）が混入すると責任の帰属が曖昧になります。原価計算基準により何気なく求めている混合差異の処理も管理会計の視点に合わせています。

原価計算の指導も管理会計の目的や重要性を認識しながら行くと、生徒の理解も深まります。是非、管理会計を履修しない学校の先生方も、「管理会計」の学習指導の内容を確認して頂きたいです。