

## 管理会計体系論の再検討

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 公開日: 2017-10-03 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 吉村, 文雄 メールアドレス: 所属:
URL	<a href="http://hdl.handle.net/2297/23936">http://hdl.handle.net/2297/23936</a>

# 管理会計体系論の再検討

吉 村 文 雄

1. はじめに
2. 統制概念の変容と管理会計体系論
3. 意思決定会計と業績評価会計の展開
4. 管理会計体系論の新展開
5. おわりに

## 1. はじめに

第2次世界大戦後に展開された管理会計体系論は、経営管理問題との関連において体系的把握を試みたものが主潮をなしている<sup>(1)</sup>。ところで、経営管理の問題が経営管理職能に力点をおいて認識される場合、管理会計体系論は、管理職能の分析を重視する視点から形成されるという特徴をみせることになる。この職能的接近との関連において管理会計の体系的構築をはかる場合、たとえば管理職能を計画、統制、および調整あるいは意思決定という職能に分類するというかかる作業に依拠して包括的な枠組みが構築されようとも、管理会計体系論は、管理職能に対する重点のおきどころによってその強調点や特色をかえることになり、それによって多岐的に展開する可能性をもつことになる。伝統的経営管理論においては、経営管理活動を主として管理過程に即して分析を試みていた。だがそうであっても、管理会計側からみれば、それが管理会計体系論に対して十分に一般的な整序枠を提供するものであったかとなると、必ずしもそうともいえない段階にとどまっていたといえるであろう<sup>(2)</sup>。この意味において、管理会計を体系的に展開するにあたっては、管理職能についての整合的な理解を必要としたといえる。だが、このことがあ

る意味では、管理会計の基本的性格の把握に関して一定の制約をもたらしたということに注意しなければならない。

管理会計は、管理職能に対する役立ちを重要な任務としているものの、一方では会計を主体とする諸技法をみずからに内在する固有のまとまった体系をもったものと認識されてきている。このことを前提において管理会計を理論的に展開するなら、会計のもつ管理機能の側面だけでなく、管理会計技法に固有な手段的側面をも考慮に入れた基本構造の形成を第一義的な課題としなければならないであろう。ここに管理会計の本質認識に通じた脈絡をもつ素地を確保することになると考えることができる。本稿では、このような課題に対する議論の展開を直接の目的とするものではないが、上の考察によって少なくともつぎのことを明確に意識できるであろう。つまり、管理会計は、資本管理の内容を有する経営管理活動との相互規定関係によって特定化される計算技術構造と、上位目的としての企業目的の達成を可能にするための操作がとりわけ会計の技術的形態の構造をとおして成立する社会的構成との統一という特質をもっているということである。前者の計算技術的構造の側面は、会計目的に対して手段的な特性を発揮し、後者の社会的構成の側面は、この会計の手段性が制度を媒介して政策・方針と結びついて形成する管理会計実務のなかに見出される特性を有するのである。

なお、以上のように理解する会計構造は、管理会計体系の形成をはかる場合に理論的基礎をなすものとして位置づけられなければならない。さらに、会計の技術的な作用は、管理構造に照応して、企業における主体的目的との関係によって調整されるということが指摘されるであろう。この意味において、会計の技術的特性は、会計の社会性との相互規定の関係にあって企業の管理活動に対して重要なはたらきをしているとみななければならない。

そこで、以上のような思考に基づいてとらえ直すならば、管理会計論は、直截にいえば、会計の手段的機能とそれを主体的に利用する経営管理活動との関連性を把握する視点から展開されなければならないことを指摘しうる。<sup>(3)</sup>すでに言及したように、会計の技術的特性がその社会的機能に重要な影響を及ぼすため、その意味で経営管理活動との関連性をとらえることには意義がある。かくして、いまや管理会計体系論は、会計における手段性と管理機能

の両側面に焦点をあてて検討されなければならないであろう。改めて述べるまでもなく、ここでいう会計の管理機能とは、会計的方法と会計制度の統一としての管理会計が、一定の企業目的を有効に達成するための経営管理に対してもつ相互作用のことである。

以下では、このような視座から、管理会計体系論の展開を考察することにする。もちろん、このことは、上述した見解の妥当性を確かめることも含むであろう。

(注)

(1) 第2次大戦後における管理会計体系論の展開について論及している最近の文献として、つぎの研究をあげておく。溝口一雄編著「管理会計講義」背林書院新社、1972年、第1章～第3章、津曲直躬著「管理会計論」国元書房、1977年、第1部、前田良芳著「業績管理会計論序説」白桃書房、1978年、第4章、青木茂男著「管理会計研究」中央経済社、1980年、第1編～第2編、辻 厚生稿「管理会計論」黒沢清主編「体系近代会計学Ⅳ」, 1981年、第7章。

(2) つまり、伝統的管理会計体系論は、主として管理過程学派の見解に依拠してきたとみるのである。この意味で、フェイヨル(H. Fayol)、ニューマン(W. H. Newman)、クーンツ=オドンネル(H. Koontz and O'Donnell)などの見解は、管理会計体系論に多大な影響を及ぼしてきたといえよう。しかしながら、この見解にも重大な問題が存していることが指摘される。この点については、たとえばつぎの文献を参照。

R. N. Anthony, Planning and Control System, Harvard University, 1965,  
高橋吉之助訳「経営管理システムの基礎」ダイヤモンド社、1968年。

(3) この点については、A. A. A., "Report of the Committee on Management Accounting," The Accounting Review, April 1959, pp. 209～211を参照。なお、会計理論の構造については、馬場克三著「会計理論の基本問題」森山書店、1975年、第6章を参照。

## 2. 統制概念の変容と管理会計体系論

既述のように、戦後になって展開された管理会計体系論は、主として経営管理の基本的職能に対する会計の役割に注目し、このような視点からの体系的構築を企図していた。このような理論的な接近の仕方では、経営管理の基本的職能をいかに定立するかによって、それを起点とする展開方向は決定的とならざるをえない。すなわち、管理会計体系論は、経営管理論における管

理職能論の登場とその後の動静によって、基本路線が明確化する一方で内容に関する変遷をつづけてきているのである。

さて、管理会計体系論の基本路線は、1949年に、Management Planning and Control : A Managerial Approach to Industrial Accountingを著したゲッツ (B. E. Goetz)によって敷かれたことは、幾多の論文によって指摘されているところである。<sup>(4)</sup>最近の論攻でも、たとえば辻 厚生教授は「ゲッツ以後の体系論は、総じて彼の提起した見解の精緻化、ないし補完をはかったものといえなくもない」と述べられ、<sup>(5)</sup>ゲッツ体系論をこう評価されるのである。一方、津曲直躬教授は、ゲッツの示した管理会計体系論の方向指定に対して一定の評価を与えながらも、ゲッツが与えた「基本路線は、『管理会計とはなにか』といういわば原理的な認識にあたって、それがなにに貢献すべきか」を重視し、「それがどのような貢献をなしうるか」を直截に問うていないと解される<sup>(6)</sup>とされる。このように、ゲッツ以後の体系論が管理会計の貢献機能に関して多彩な展開をみせ、ゲッツ理論の補完をはかったものであるとしても、その推移を分析するためには統一的な視点としての主題を必要とする。われわれは、上述の指摘にも関連して、これに統制機能を指定するのである。そこで、当面の課題は、戦後における管理会計体系論の展開を統制概念の変遷に関心をはらいながら検討することとしたい。

ところで、これについては最近でも、管理会計の立場から統制概念の変遷を論じられた佐藤精一教授のすぐれた論攻がある。<sup>(7)</sup>そこでもとりあげられて論評された文献にベッドフォード(N. M. Bedford)の論文がある。ベッドフォードは、1957年にアカウンティング・レビュー誌上で発表した論文のなかで計画設定と統制の区別、つまり計画設定が統制から分離して別個の機能を遂行するものと認識された経緯について言及している。ベッドフォードは、それまで統制に含められていた計画設定を統制から分離させるという思考が経営管理分野の発展に照応して好ましいとされたのは過去10年以内のことであると指摘している。<sup>(8)</sup>さらに立ちいって、大要、つぎのようにも述べている。第2次世界大戦まで、ほとんどのアカウンタントは、企業の計画が利益を創出すべきものと考えていたのに対し、統制は利益を創出するように会社の諸活動をコントロールするプロセスとみなされていた。この広い意味で、統制

は、企業の将来の活動を決定することと、諸計画の遂行を保証することを含んでいたというのである。<sup>9)</sup> こうして、ベッドフォードは、このような統制概念が混乱をひき起しているとして計画設定を別個の管理機能とすることの意義を説くのである。

ベッドフォードによって、アカウンタントが管理機能を計画設定と統制とに識別するようになったと指摘された戦後期は、既述のゲッツが計画会計と統制会計とに区分する管理会計体系論を展開した時期にあたる。この意味でも、ゲッツの体系論は、現代に継承された管理会計体系論の先駆的位置を占めるものといえる。

ところで、ゲッツの体系論における計画のための会計は、主として個別計画を対象としたものであり、組織下層の日常業務に関する計画を注視する所見は明確でない。そのこととも関連して、統制のための会計についての見解にも明確さを欠いていたといえる。<sup>10)</sup>

この傾向は、アメリカ会計学会の1951年度委員会報告書においても同様である。報告書は、「原価計算 (cost accounting) は、経営管理のツール(tool)である」と定義したところで、その内容について、「原価計算は、財務会計のためにデータを提供することのほかに、統制の問題と代替案に関する意思決定に関連する多くの原価尺度を管理者に提供する」<sup>11)</sup> こととしている。以上のことは、原価計算の目的に関する議論のなかで一層明確に示される。それらを列挙すると、つぎようになる。<sup>12)</sup>

- (1) 一般財務諸表の作成に必要な原価を集積すること。
- (2) 各種レベルの管理者に対して、原価のコントロールに必要な原価データを提供すること。
- (3) 経営意思決定とそれに関連する経営方針に必要な原価情報を管理者に提供すること。

これらのうち、第3の目的としてあげられている経営意思決定は、主として特殊原価調査に関して論及されている。<sup>13)</sup> したがって、1951年度委員会報告書では、原価計算を対象としているという限定づきであっても、個別計画を中心とする経営計画が意識されていたとみなければならない。一方、一般財務諸表の作成という目的に関しては、予算編成がとりあげられている。そこ

でも、企業予算は利益目標の設定のために充用されるものとされている<sup>90</sup>。だが、そこでの問題意識は、主として企業予算のために役立つ原価計算制度におかれていて、いわゆる計画会計についての十分な説明は与えられていない。このこととも関連して、期間的業務管理に関しては、むしろ原価統制が強調されている。したがって、この報告書では、個別計画、原価統制および損益計算を柱とする原価概念の整理に重点がおかれていたといえる。そのために、期間計画に結びつく計画会計と統制会計の区別には明確さを欠くこととなった。

この計画会計と統制会計を明確に区別する考察は、アメリカ会計学会の1955年度委員会報告書<sup>91</sup>までまたなければならなかった。

本報告書は、企業原価の本質について、つぎのように規定している。「原価は、有形、無形の経済的資源の取得または創造にあたって、目的に則して放棄された、または放棄されるべき価値の測定額を表わす一般名辞である<sup>92</sup>」と。したがって、原価は経営目的に即して測定されるとともに、それを介して意図する目的に適した原価概念が打ち出されることになる。この場合、原価概念は、管理目的によって規定されるから、経営管理活動における原価の利用目的を特定化することが必要になるであろう。これとの関連で、本報告書は、経営管理職能を計画設定と統制に大区分し、さらに前者を個別計画設定と期間計画設定とに分類している<sup>93</sup>。それまで、計画機能が管理会計の体系に関して、統制から明確に区別されたものとして認識されたのは基本的には個別計画であった。ところが、ここでは期間計画の設定活動が統制活動とは異質なプロセスとして強調されることとなったのである。

同様に、統制活動は、原価の手段的機能に関連させて、コミュニケーション、動機づけおよび業績評価に分類された<sup>94</sup>。これらの機能は、原価資料の提供目的として認識されており、その意味でそれぞれの機能に対して原価がいかなる有用性をもつのか、あるいはいかなる手段的役立ちをもつのかを明らかにしている。しかしながら、これらの三つの機能が統制活動に対してそれぞれいかなる独自の意義をもつのか、あるいはそれぞれの機能がいかなる相互関係によって統制機能を発揮するののかについては、十分な説明が与えられなかったのである。

ここで一つ注目すべき点は、統制機能を事前統制と事後統制とに区分し、

これについての明確な議論を展開したことである<sup>61</sup>。この区分は、業績評価にかかわるばかりでなく、動機づけやコミュニケーションとも関連する問題であるが、ここではとくに、コミュニケーション機能とのかかわり合いに着目して、計画プロセスにつながるフィードバック機構が意識されていたこと<sup>62</sup>に注意しなければならない。

さて、1958年度管理会計委員会報告書では、管理会計の本質と意義という管理会計自体の解明に重点が移行することになる。もちろん、そのことは経営管理職能との関連において把握されており、それまでの体系論が原価計算の経営管理への役立ちに焦点をおいていたのに対し、本報告書は、会計を基礎とするデータ、あるいは経済的データが経営管理職能に対しいかなる役立ちをもつのかを直截に問うことによって管理会計システム設計の基礎を形成することに重点をおいている。そのための準備作業として、管理会計の基礎をなす既存の諸概念や諸手続の再検討をとおして、管理会計のこれらの技法や概念が近代的経営管理の要請に応えるに足るものでない点を析出し、そのことを踏まえて、内部管理の要請に適合するような管理会計の技法や概念の開発を企図したのである<sup>63</sup>。

したがって、計画の側面については、個別具体的な計画機能に論及し、統制の側面についても、事前統制および事後統制を含む一連の統制プロセスについて論じている。ここで特記すべきことは、企業の組織構造を意識した責任会計の概念が重視されていることである<sup>64</sup>。この点で、本報告書は、すでに1955年度委員会報告書において、企業の組織を構成する意思決定者に対して会計情報を提供するという会計機能重視の観点にたつて、いわば羅列的にあげられていたコミュニケーション、動機づけ、および業績評価の諸機能を、責任会計の概念を媒体にして相互に関連づけるいと口を与えたといえよう。それは、やや結論的にいえば、ゲッツが強調した個人責任に立脚した管理会計制度<sup>65</sup>を理論的に補完するものといえる。

だが、そのことをもって、統制活動が整合的に分析されたうえに、経営管理活動全体を包括するような内容の充実がはかられているとは必ずしもいえない。一定の構造をもつ会計対象が経営管理と結びついて発現する個々の管理活動は、一定の目的と論理を伴ったものでなければならない。管理会計

は、このような目的と無関係ではありえないから、いかなる目的に対して、またいかなる機能領域 (functional area) に対して機能するのが当然解明されなければならない。別言すれば、管理会計の目的を規定するとともに経営管理活動に対して管理会計が遂行する機能を明確にすることは、重要な論点である。それまで、管理会計の目的はもっぱら管理目的に焦点をあて、しかもこの目的に対する手段系統としての原価概念の析出に力点がおかれていた。その点は、本報告書でも、既述のとおり重点が原価概念から管理会計の概念・手続に移行していることを除けば、大筋においてそれまでと異なるところはない。したがって、ここでも、企業活動や企業目的の分析、およびそれと関連する会計測定の説明を直接試みることはなかったといえる。もっとも、このことは、当委員会が意識していたことである。そのことは、つぎに示す文言からも明らかであろう。「本委員会は、管理会計の発展が将来二重のかたちをとるべきであると考えている。第1に、アカウントは、財務、生産、および販売に関する主要な管理問題を一層入念に調査研究すべきである。第2に、アカウントは、計画設定と統制に計量的データを有効に利用できるように、このようなデータの収集、分析、解釈、および利用のために一層適切な技術の研究と開発を進めるべきである」と。

このうち、第1の展開方向は、1959年度委員会報告書のなかで明確にとりあげられることになる。

この意味で、1959年度委員会報告書は、見のがしえない重要な報告書となった。本報告書では、「私企業の主要目的は、経済的資源をその管理のもとで利用することによって長期利潤 (long-run profit) を極大化し、追加資源を有利に使用するための投資機会を探索することである」とし、企業の管理者にはこの目的を実現するために、主として、「利潤を有効に極大化し、かつ投資機会を最大にするような計画とプログラムを展開する」責任があるとされている。それに対応して、「管理会計の役割は、利益と投資を効果的に計画し統制するために、経営管理者が基本的な責任を遂行するのに役立つ分析や評価を提供することである」とされる。その場合、管理会計は、企業における将来の業務計画やプログラムに関する財務健全性および代替的行動コースに関する予想利益結果の評価を志向する奉仕活動として機能することが、指

摘される<sup>65</sup>。つまり、会計機能の役割はこのような評価目的のために期待されているというのである。というのも計画などの効果は一般に利益とか原価の結果、資産への投資額、あるいは利益率 (rate of return) という共通の表現形態で要約されるからである。本報告書は、このような共通の表現を与えるものが会計機構であるとみている<sup>66</sup>。すなわち、「会計機構は、会社の諸活動に関連する多彩で複雑なすべての要因が企業に及ぼす効果を要約するのに役立つ唯一の手段である<sup>67</sup>」と強調するのである。このことは、経営管理活動に対する会計の奉仕機能が、じつは会計の機構を不可欠の条件としているということを物語るものである。

以上のように、本報告書では、企業目的が長期利益の極大化である点を明確にしたのであるが、しかしこの単一目的のみで企業に課せられた責任を完遂できるはずもない。だから、この基本目的を効率的に達成するために必要な管理目的が管理職能に付託されなければならないことになる。それゆえ、管理会計はこの二つの目的の効果的達成をみずからの目的として内在化することによって、それに対して手段的特性を発揮することが期待されているとみることができるのである。これにも関連して本報告書の見解として特記すべきは、統制活動に関してフィードバック機構が明確に提案されたことと、企業の機能領域としての生産、販売、および財務に関する管理問題がとりあげられたこと<sup>68</sup>である。

フィードバック機能は、すでに1955年度委員会報告書において、業績評価のプロセスに関して意識されていたが、今回は明確なかたちで出現することとなった。これによって、計画設定・統制のサイクルについての確認と明確な理解に到達するとともに、統制がフィードバック機能を介して意思決定と結びつくという体系を打ち出すにいたったのである。こうして、ここに統制機能の概念の深化をみるにいたったのである。

ところで、このことは、ただちに会計機能に対するあの種の要請となってあらわれることになる。ある意味で、これは会計自体の限界とつながる問題であり、重要な論点を提起したといえるであろう。だが、会計の限界の克服を示唆する議論は、すでに1958年度委員会報告書のなかで、将来の管理会計の発展形態としてあげられた第2番目の文言(8頁参照)にみられる。しか

しながら、そこで提起された課題は計量的技法の開発を企図するものであった。そうであるなら、1959年度報告書は、1958年度報告書において提起された問題を別の角度から論証したものと見える。しかも仔細にみると、この会計の限界や会計情報論へつながらる問題点などは、生産、販売、および財務の機能領域に関する管理問題の分析のなかで、明示的にも暗示的にも示されている。<sup>60)</sup>

さて、上述の課題に対して一つの解答を示したのが、1966年度委員会の「基礎的会計理論の報告書」(A Statement of Basic Accounting Theory)(以下では、ASOBATと略称する)である。

周知のとおり、ASOBATは、管理会計に適応するシステムを「内部経営管理者のための会計」と規定し、会計を情報システムとみる見地から、これを内部報告会計とする見解を示した。こうして、本報告書は、会計学を会計情報システムの観点から再構成することを企図して、管理会計が当面する基本的問題について、つぎのように述べている。

「内部利用のための会計の目的は、組織体の内部の人々に組織体の目標の達成を容易にする事実に通じた判断と有効な意思決定ができるような情報を提供することである。」<sup>61)</sup>

以上、要するにASOBATにおいては、意思決定と会計の情報提供機能との関連の解明に力点がおかれている。その限りでは、管理会計体系論は、意思決定プロセスの分析を起点とすることになるであろう。だが、この局面でASOBATは、「内部経営管理者のための会計の性質、すなわち管理会計の概念を検討することから始めるのが適切である」と述べて、そのためには、経営管理者の職能を理解する必要があること、さらに、経営管理者の職能を検討することは、経営管理者の情報要求を理解するために必要であることを強調して、経営管理機能の分析を重視するのである。<sup>62)</sup>

そこで、管理者の情報要請にかかわる経営管理職能についてASOBATの見解をみることにしよう。ASOBATは、経営管理の基本的機能を、管理過程論に依拠して、計画設定と統制とに二分している。この点で、従来の見解と異なるところはない。しかしながら、この基本的機能をつぎに示す表1の<sup>63)</sup>ように分類し、管理過程を意思決定活動とつなげる議論を展開している点に

注目しなければならない。

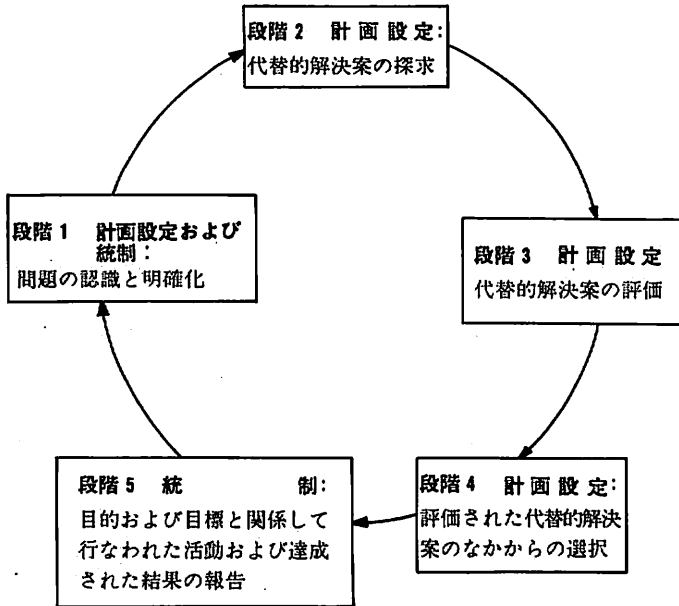
表 1

機能 \ 活動	非定型的活動	定型的活動
計画設定	(1)	(2)
統 制	(3)	(4)

ここで、計画設定過程は、(1)問題の認識と明確化、(2)代替的解決案の探求、(3)代替的解決案の評価、(4)評価された代替的解決案のなかからの選択の4つの段階からなるプロセスと解されている<sup>43</sup>。ところで、この諸段階は一般に意思決定プロセスといわれているモデルと同様であるが、それは、「全部ではないが主として意思決定活動である<sup>44</sup>」と述べて、意思決定プロセスと全く同一ではないことを指摘する。また、この意思決定活動はトップからローワまでの組織階層に共通の活動であるとされている。そのことは、「代替案にはさまざまな性質のものがあり、意思決定階層によって異なっている。組織の最上位層においては、代替案は組織体が達成しようとするさまざまな組織目標や組織目的となる。それよりも、下位の階層では意思決定は、設定された下位目標を達成するための資源の代替的配分計画を意味する<sup>45</sup>」と述べていることから明らかである。この点は、統制過程に関しても同じように理解されている。つまり、「統制は、組織体の上方および下方への変化の媒体として作用する<sup>46</sup>」というのである。さらに、統制過程については、従来と異なる見解がみられる。つまり、フィードバック、業績評価、コミュニケーション、および動機づけに関説しつつ、統制に調整 (coordination) を含めていることである。この場合、調整機能は、「事業部予算の場合のように、上層の組織階層でも、また下位の生産あるいは作業場レベルでも行われうる<sup>47</sup>」ものと解されている。

以上のように、本報告書は、計画設定を意思決定活動と結びつけ、統制をフィードバックと結びつけることによって、図1<sup>48</sup>のような経営管理機能の過程的分析を試みるのである。この計画設定と統制のプロセスは、上・下の管理階層に共通した機能と解されている。一方、調整は計画設定と統制に共通

図1



した機能ととらえられている<sup>4)</sup>。かくて、概して、計画設定側面では、各階層の管理者の意思決定に役立つ情報の提供機能を明確に打ち出しているものの、従来の体系論とあまり異なるところはない。これに対し、統制の側面は、フィードバック機能を一層強調して明確に示し、そのうえ調整機能をみずからに内在化するという新しい課題を提起している。だが、フィードバック機能としての調整の位置づけは不明である。そうではあっても、統制と調整の関連を指摘したASOBATの見解は、管理会計体系論を一層深化させ発展させる可能性を与えたといえる。

(注)

- (4) なお、本書の邦訳書、今井 忍・矢野 宏訳「経営計画と統制」日刊工業新聞社、1963年を参照。ゲッツの見解の詳細については、青柳文司稿「ゲッツ管理会計論の構想」横浜市立大学論叢、第13巻第3・4合併号を参照のこと。
- (5) 辻 厚生「前掲稿」192頁。
- (6) 津曲直躬「前掲書」12頁。

- (7) 佐藤精一稿「コントロール概念の変遷と会計の諸問題」会計, 第12巻第6号, 31~42頁。
- (8) N. M. Bedford, "The Nature of Business Costs, General Concepts," The Accounting Review, Jan. 1957, p.11.
- (9) *Ibid.*, pp. 11~12.
- (10) Cf., B. E. Goetz, "Management Planning and Control, A Managerial Approach to Industrial Accounting," 1949, pp.165~228. この点は, つぎの文献によっても指摘されている。津曲直躬「前掲書」12頁。前田貞芳「前掲書」83頁。
- (11) A. A. A., "Report of the Committee on Cost Concepts and Standards," The Accounting Review, Apr. 1952. その詳細については, 青木茂男監修, 桜井通晴訳著「A・A・A・原価・管理会計基準」中央経済社, 1975年, 81~114頁を参照のこと。
- (12) *Ibid.*, p. 174.
- (13) *Ibid.*, pp. 174~175.
- (14) *Ibid.*, p. 175.
- (15) *Ibid.*, pp., 185~188.
- (16) *Ibid.*, pp., 180~181.
- (17) A. A. A., "Tentative Statement of Cost Concepts underlying Reports for Management Purposes, The Accounting Review, Apr. 1956.
- (18) *Ibid.*, p. 183.
- (19) Cf., *Ibid.*, p. 184.
- (20) Cf., *Ibid.*, p. 188.
- (21) Cf., *Ibid.*, pp. 189~190.
- (22) Cf., *Ibid.*, pp. 188~190. フィードバック機能は, 1951年度委員会報告書でも知覚されているが, 1955年度報告書では計画設定につながるものとして明確に認識されている点で前報告書とは異なる。
- (23) A. A. A., "Report of Committee on Management Accounting," The Accounting Review, Apr. 1959, pp. 207~214.
- (24) Cf., *Ibid.*, pp. 211~212.
- (25) Cf., *Ibid.*, pp. 211~212.
- (26) Cf., *Ibid.*, p. 212.
- (27) 周知のとおり, ゲッツが個人責任に立脚した管理会計論を構想した点は高く評価されている。この点については, B. E. Goets, *op. cit.*, pp. 233~234, および辻 厚生著「管理会計論研究」同文館, 1977, 78~90頁を参照。
- (28) Committee on Management Accounting, *op. cit.*, p. 212.
- (29) A. A. A., "Report of the Committee on Management Accounting," The Accounting Review, July, 1960.
- (30) *Ibid.*, p. 400.
- (31) *Ibid.*, p. 400.

- (32) *Ibid.*, P. 400.
- (33) Cf., *Ibid.*, pp. 400~401.
- (34) Cf., *Ibid.*, p. 401.
- (35) Cf., *Ibid.*, p. 400.
- (36) Cf., *Ibid.*, p. 402. 本報告書は、フィードバック機構が計画設定だけでなく、特定の意思決定にも役立つことを強調し、他方において生産、販売、財務の機能領域別分析を試みていることによって、管理会計対象についての掘り下げた分析を志向していたといえよう。だが、それを内部報告会計として体系化する議論を展開しているとはいえない。
- (37) Cf., *Ibid.*, pp. 402~404.
- (38) A. A. A., A Statement of Basic Accounting Theory, 1966, 飯野利夫訳「基礎的会計理論」国元書房, 1969年。
- (39) *Ibid.*, p. 38, 邦訳書, 56頁。
- (40) *Ibid.*, p. 39, 邦訳書, 57頁。
- (41) Cf., *Ibid.*, p. 39, 経営管理機能分析は、フェイヨル (H. Fayol), サイモン (H.A. Simon), マーチ=サイモン (J. G. March and H. A. Simon) などの所論に依拠していることを指摘している。しかし、これらの所論を管理会計論として展開することの議論は十分でない。
- (42) *Ibid.*, p. 44.
- (43) Cf., *Ibid.*, p. 45.
- (44) *Ibid.*, p. 44.
- (45) *Ibid.*, p. 44.
- (46) *Ibid.*, p. 45.
- (47) *Ibid.*, p. 45.
- (48) *Ibid.*, p. 50.
- (49) なお、調整を計画設定に含める有力な見解がある。この点について、つぎの文献をあげておこう。R. N. Anthony and G. A. Welsch, *Fundamentals of Management Accounting*, 1977, p. 9. 山辺六郎「管理会計」千倉書房, 1979, 74~81頁。

### 3. 意思決定会計と業績評価会計の展開

ASOBAT は、経営管理過程論に依拠して、経営組織と情報を結びつける観点から管理会計体系論の構築を志向していることで、前述の AAA の一連の体系論の展開を承継しているといえる。とはいえ、経営組織を職能体系に限定することなく階層組織をも適応させて、(管理)会計を情報システムとして再構成をはかっていることにおいては前例にない特色がみられる。

だが、管理組織の階層制を意識するのあまりに、目的連鎖体系が強調されることになったともいえる。もっとも、組織階層に適った情報システムを管理会計体系論に導入することがさしせまって提起された課題であったという事情を考慮するなら、<sup>64</sup>その限りにおいて、そのことの意義を見出しうるのであろう。そうであっても、ASOBAT が内部報告会計に関して中心的な会計基準と規定した目的適合性 (relevance) は、それ自体、普遍性をもった規準であるにもかかわらず、上述のような枠組みに照らしてみると、必ずしも整合的とはいえない。その理由の一端を示せば、ASOBAT がフェイヨル (H. Fayol) 等の管理過程学派の見解に基づいて、経営管理過程である計画設定と統制の異質性を所与としてうけいれながら、他方では、サイモン (H. A. Simon) の見解に依拠して分析を試みているものの、これを統一づける要因についての問題意識が欠落しているからである。<sup>65</sup>したがって、この不備を補完する試みは、さしあたり意思決定の重要性に注目し、その管理会計体系における位置づけを検討することであると考えられることができる。その場合、管理会計論の枠組みは、経営管理過程と意思決定の関係把握を当面の課題として再構成されることになろう。

ASOBAT 以後にこのような試みを展開した代表的な文献としては、ホーングレン (C. T. Horngren) の Cost Accounting : A Managerial Emphasis 3rd ed., 1972 や デコスター=シェイファー (D. T. Decoster and E. L. Shafer) の Management Accounting : A Decision Emphasis. 3rd ed., 1982 などをあげることができる。ホーングレンは、意思決定と情報の関係に留意してつぎのような図 2 を示す。<sup>66</sup>

デコスター等もまた、ホーングレンの理解に似た見解を図 3 として示す。<sup>67</sup>

ホーングレンやデコスター=シェイファーの諸見解に共通する特徴は、第 1 に意思決定が計画設定と統制とを媒介する活動として存立すること、そして、意思決定は企業予算を不可欠の管理会計技法としていることである。第 2 に、フィードバック・プロセスが、意思決定と目標の変更、および将来のすべての活動を計画達成にむけて方向づけることの両者を含むことである。

この見解では、経営における意思決定は、計画設定と統制が重なり合ったプロセスとして認識されているから、この意味で総合予算編成はこのプロセ

図2 会計情報と意思決定プロセス

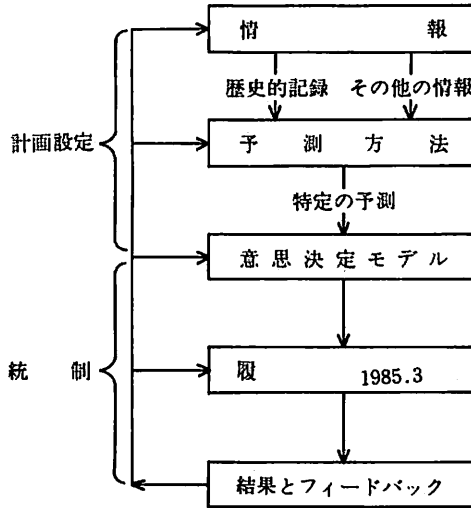
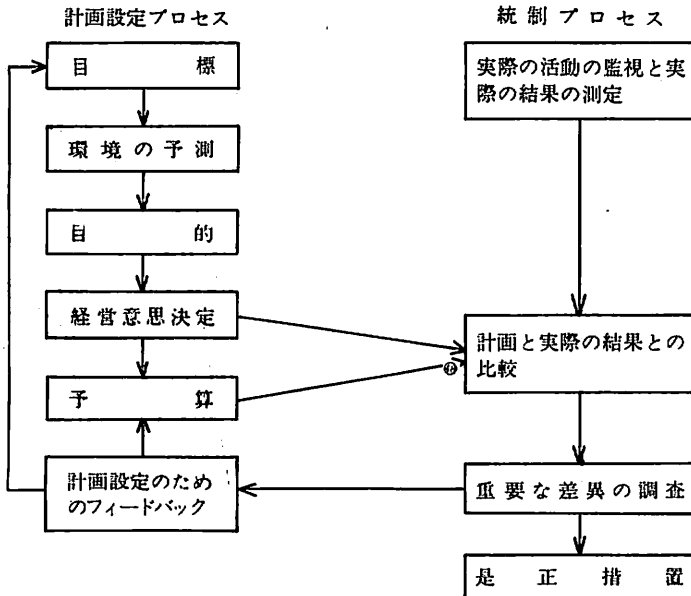


図3 計画設定と統制のプロセス



스에適合した活動とみることができが、ここではむしろ、総合予算編成が各責任センターの意思決定を統合・調整する機能をもつ点に注目すべきであろう。たとえば、デコスター等は、つぎのように述べている。「計画設定プロセスは、責任センターにおけるすべての予算原案 (tentative budgets) が統合されるとき、最終的なかたちを現わしはじめる。個々に決定された諸予算は、究極的には総合予算 (master budgets) とよばれる統一体に総合調整されなければならない<sup>60</sup>」と。この見解は、意思決定の結果が予算によって表現されること、しかも各予算原案が調整を経て総合予算として統合されるとみることによって、多様なかたちをとって現われる意思決定の結果が組織の共通目標を志向する総合予算を介して調整されるということを示している。すなわち、「総合予算は、責任センターにおける決定のすべてが、収益、費用、資産、負債、および資本に及ぼす予想される影響の全体を表現する<sup>60</sup>」ため、意思決定、調整、および企業予算の有機的関係として把握されるのである。

フィードバック機構が、目標の変更や意思決定モデルの変更として機能するということは、フィードバックが計画設定や意思決定と統制とを結びつける機能を遂行しているということでもある。そこで、この点をつよく意識すれば、管理過程として明確に識別されてきた計画設定と統制のいずれとも質的に異なったプロセスが認識されることになろう。このような動向のもといちはやく登場したのが、バイヤー(R. Beyer)のProfitability Accounting for Planning and Control, 1964であった。バイヤーは、上述のように計画設定と統制が重なり合う領域のある点に着目して、管理会計を意思決定会計と業績管理会計とに二分して体系づける思考を明らかにしたのである。<sup>60</sup>このように、バイヤーの構想は、管理会計体系論の再構築を企図したものであったが、その基礎に、計画設定と統制という管理過程論が理論的支柱として存在していたことも指摘されなければならない。なぜなら、そのために、管理過程と意思決定会計・業績管理会計との関係について明確さを欠くことになったといえるからである。しかし、そうであっても、このような構想の論拠となった重要な点は、期間計画設定と統制の不可分性であったということを見のがすわけにはいかないであろう。しかも、それを俎上にのせ、検討を加えるなら、それは十分発展性をひめた問題提起であったことに気づかざ

るをえないのである。かくて、統制とは異質であって、計画設定と統制が一体的に把握されるプロセスに対して独自の意義を与えようとする見解が、それまでの意思決定会計・業績管理会計の枠組みとは異なった概念装置を伴ってあらわれることになる。

たとえば、ユースケ (K. J. Euske) の著書 Management Control : Planning, Control, Measurement and Evaluation, 1984 もそのことを究極の課題としながら、とくにマネジメント・コントロールについて検討を加えている。ユースケによれば、マネジメント・コントロール・システムのモデル<sup>69</sup>、および計画設定、統制と評価 (evaluation) の関係は、<sup>69</sup> つぎのように図解されている。

図4 マネジメント・コントロール・システムのモデル

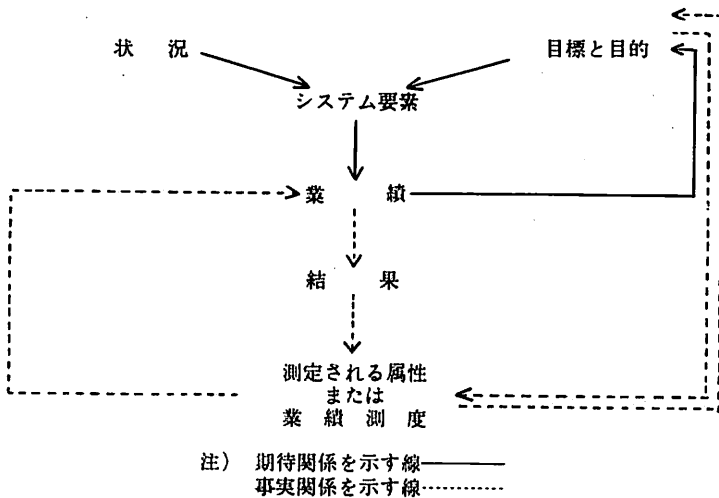
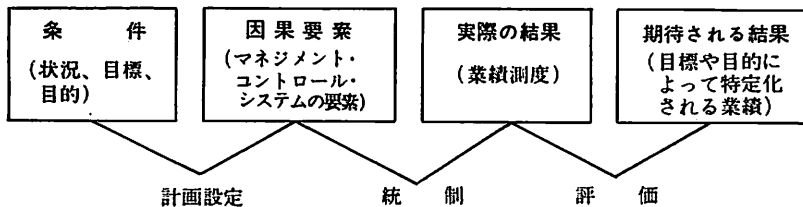


図5 計画設定、統制、および評価の関係



これらの図解によると、評価は、実際の結果と要請された結果との間の関係を分析するプロセスであり、統制と区別されている。この段階は、フィードバック機構と関連し、従来は統制に重点をおいて議論された範疇である。また、ここでは、評価としての分析プロセスが測定手段の開発を意図する測定と目標の一致 (congruence) と判断の3要素からなるとされている。<sup>60</sup>そこで、このプロセスは、短期業績測度の改善や修正行動を促進する要因となるであろう。他方、統制については、ニューマン (W. H. Newnan) やアメイ (L. R. Amey) の見解に依拠して、たとえば統制の種類を、操舵 (steering)、点検 (yes-no)、および事後 (postaction) としている。これとの関連において、フィードバック・コントロールは、これを事後評価 (after-the-fact evaluation) とみることによって、評価プロセスに含まれることになる。<sup>60</sup>

また、計画設定は、エメリイ (J. C. Emery) やアコフ (R. L. Ackoff)<sup>61</sup>の見解に依拠して、計画設定と統制の相互依存性を強調しつつ、計画設定と統制を区分する。さらに、「計画設定は、史的知識を必要とする」と述べて、プロセス重視の観点をのぞかせるのである。つまり、このような視点から、計画設定とフィードバックの機能との結びつきが論証されることになり、計画設定、統制、および評価の相互関係が過程的に把握されることになるのである。

以上のようなユースケの所論には、なお論理的不整合がみられるものの、多くの文献を渉猟しつつ示したそのマネジメント・コントロール概念は、アンソニーの見解にちかいものとなっている。ところで、評価は、マネジメント・コントロール・システムからの情報を用いて分析することを含み、その結果によってマネジメント・コントロール・システムに影響を与えるであろう。このことを強調するなら、評価は、マネジメント・コントロールのプロセスに対置するプロセスとして類型化されることも可能となる。たとえば、経営管理のプロセスを意思決定に関連づけて規定し、これに対置する評価プロセスを、コンテキスト評価 (context evaluation)、インプット評価、プロセス評価、およびプロダクト評価 (product evaluation) に類型化する見解がこれにあたる。<sup>62</sup>この見解は、意思決定を経営管理に貫徹する基本的機能

とみる視点から、その意思決定を類型化し、それに対応するものとして評価を位置づけるのである。このことは、評価が、上述のそれぞれの意思決定に役立つ分析として機能するとともに、実績と目標・目的、あるいは実績と業績基準との間の関係分析としてクローズド・ループのフィードバックを介しての業績評価にも貢献するということを含意する。

この構想は、意思決定と評価の相互関係、および計画設定、統制、評価の相互依存あるいは相互規定関係を基本線において、評価を縦の関係においてとらえようとするものである。この意味において、この体系論は、組織における業績管理の階層連鎖を骨格とする目的・手段体系として構築される可能性をひめているといえよう。

(注)

- (50) アメリカにおいて、1960年代以降支配的となったコングロマリット合併などの企業集中の進展は、企業の管理構造を本格的に事業部制管理構造へ移行させることとなった。このことは、経営管理の垂直的調整や水平的調整の必要性を促進する要因となったといえよう。管理会計技法は、こうした調整に奉仕してきたといえる。なお、企業集中の進展と事業部制管理構造については A. D. Chandler, Jr., *Strategy and Structure, Chapters in the History of the Industrial Enterprise*, M. I. T. Press, 1962, 三菱経済研究所訳「経営戦略と組織」実業之日本社, 1967年を参照のこと。
- (51) Cf., Committee to Prepare A Statement of Basic Accounting Theory *op. cit.*, pp. 43~46.
- (52) C. T. Horngren, *Cost Accounting : A Managerial Emphasis* 4th., 1977, p.5.
- (53) D. T. Decoster and E. L. Schafer, *Management Accounting : A Decision Emphasis*, p. 485.
- (54) *Ibid.*, p. 14.
- (55) *Ibid.*, p. 14.
- (56) R. Beyer, *Profitability Accounting for Planning and Control*, 1964, p. 17.
- (57) バイヤーの所論について検討している文献は、非常に多い。ここでは、バイヤーの見解に批判的な文献を2点だけあげておこう。小林健吾稿「業績評価会計と経営計画」企業会計, 第19巻第6号, 津曲直躬著「前掲書」36~41頁。
- (58) K. J. Euske, *Management Control*, 1984, p. 4.
- (59) *Ibid.*, p. 6, なお、本図は、E. A. Suchman, *Evaluative Research*, 1967, p. 173 に掲載されているモデル図に修正を加えたものである。
- (60) *Ibid.*, p. 53.
- (61) W. H. Newman, *Constructive Control : Design and Use of Control Systems*.

1975. L. R. Amey, Budget Planning and Control Systems, 1979.

(62) K. J. Euske *op. cit.*, pp. 33 ~ 35.

(63) J. C. Emery, Organizational Planning and Control Systems 1969. R. L. Ackoff, A Concept of Corporate Planning 1970.

(64) K. J. Euske, *op. cit.*, pp. 26 ~ 27.

(65) Cf., *Ibid.*, pp. 651 ~ 68. なお、この点については、D. L. Stufflebeam, W. J. Foley, W. J. Gephart, E. G. Guba, R. L. Hammond, H. O. Merriman, and M. M. Provus, Educational Evaluation and Decision Making, 1971, p. 236を参照したことが記されている。しかし筆者は、本書を参照することができなかった。

#### 4. 管理会計体系論の新展開

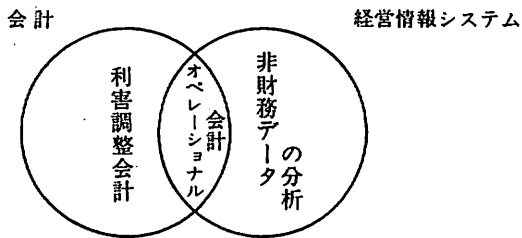
上述の見解は、意思決定を経営管理に貫通する概念とみる立場から、意思決定の具体的な形態として、大筋において計画設定、統制、および評価の過程を抽出していると解することができるであろう。しかしながら、評価は、事後統制（内容は、主として差異分析）につづくフィードバック機能にとどまるものでなく、計画設定および統制の各段階にも適応的な機能として拡大視されている<sup>60</sup>。その限りでは、統制は一層純化されたかたちをとることになるのに対し、評価は、むしろ意思決定に並立したかたちをとることになる。この場合、評価は、測定、目標一致および判断を構成要素とするから、会計の立場からすれば、これにコミュニケーション機能あるいは情報の流れを介在させることによって、評価会計が管理会計論の重要な枠組みとして強調されることになるであろう。

これは、統制概念の修正と評価概念の拡充を意味するものとみることができよう。これに対し、このような分類は、単なるトートロジー (tautology) にすぎないとの批判が予想される。だが、上述の評価の構成内容を見ると、この業績評価会計は、管理会計の特徴をすぐれて代表していると解されることに注意しなければならない。たとえば、意思決定は、個々の管理者あるいは組織単位として機能するため、現実には、個々の意思決定は上位の組織目標を志向して調整されなければならないが、業績評価会計は、このような調整のために貢献する技法として意義づけることができる<sup>61</sup>。さらに、業績評価会計は、意思決定あるいはその調整のための具体的な管理形態としての計画設定と統制に適應する独自の論理と構造をもつとみることができるのである。

そこで、とりわけその位置づけに注意がはらわれなければならない。

業績評価会計の位置づけは、その特性からして意思決定会計との関係によってあらわされる。上述したように、1951年以降に管理会計体系論を展開してきたアメリカ会計学会 (A. A. A.) の「経営意思決定モデル委員会報告書」(1969年)では、意思決定を計画と統制の管理機能を遂行するさいの代替案に関する選択にかかわる概念であるとみて、業績評価会計は意思決定会計に対して、従属する関係にあるかのようにみている<sup>68</sup>。これに対して、同じAAAの「会計測定的基础に関する委員会報告書」(1971年)では、会計測定の観点から、図6のように、会計をオペレーショナル会計 (operational accounting) 利害調整会計 (equity accounting) の範疇に区分している。これまでの管理

図6 会計と経営情報システムの関係



会計体系論では、測定問題をさける傾向があったのに対し、この体系論は測定に関する問題意識から体系的構築をはかっている点で、無視できない構想とみることができる。たとえば、これにも関連して、豊島義一教授はつぎのように示されるのである<sup>69</sup>。

表2

	財務会計	管理会計
意志決定会計	外部意志決定会計 (とくに株主の投資意志決定に役立つ情報を提供するための会計)	内部意志決定会計 (経営管理者の多様な意志決定に役立つ情報を提供するための会計)
利害調整会計	外部業績評価会計 (従来の伝統的な財務会計)	内部業績評価会計 (たとえば事業部制会計)

こうして、つまるところ利害調整会計あるいは業績評価会計と、意思決定会計とは、並列ないしは対立する関係として位置づけられることになる。すでに述べてきたように、業績評価は測定の機能を内包している。さらに、経営管理機能を計画設定、統制、および評価と類型化しても、それぞれの管理機能を遂行するために、情報は不可欠であることというまでもないことである。また、管理者の情報要求・利用目的を考えてみるに、情報要求は多元化しているとみなしなければならないが、ここで多様な利用目的に対応する情報は、測定プロセスの結果に依存することが強調されよう<sup>66)</sup>。しかるに、測定は計画設定、統制、および評価のすべてに関連することが確認される。この意味でも、管理会計が、伝統的枠組みに固執しない会計制度として再構成される可能性のある点是否定しえない。しかし、意思決定に対する情報提供という課題に応える管理会計技法の拡充・発展志向を会計の基本的枠組みに関してとらえ直すなら、技法の発展を促進してきた管理会計体系論にも問題を宿していることが指摘されよう<sup>67)</sup>。そのことは、管理会計体系論の再検討をうながすことにもなるが、上述における問題意識を積極的に議論に反映すべきなら、測定に力点をおく観点からするアプローチには意義を認めなければならないであろう。現在注目される意思決定会計と業績評価会計に二分する体系論もこの観点から分析しなおすことによって、管理会計理論に新たな内実を与えることになる。そこで、今日の管理会計理論は、この議論をとおして管理会計独自の論理と構造の解明にむけて前進することになるであろう。

(注)

- 66) 管理階層に即して理解される業績管理プロセスとみることもできよう。なお、マネジメント・コントロール・プロセスと管理会計の関係については、門田安弘著「多目標と階層組織の管理会計」同文館、1978年を参照。
- 67) 総合予算 (master budget) が諸計画を調整する手段であるとしてそのことを重視する有力な見解がある。たとえば、D. T. Decoster, et al, *op. cit.*, pp. 14~15があげられる。
- 68) A. A. A., "Report of Committee on Managerial Decision Models," Supplement to the Accounting Review, Vol. XLIV, 1969, chap. 1, 法政大学会計学研究室訳「アメリカ会計学会基礎的会計理論の展開」同文館34~37頁。

- (69) A. A. A., "Report of the Committee on Foundations of Accounting Measurement," Supplement to the Accounting Review, Vol, XLVI, 1971, p. 11, なお、津曲直躬稿「会計測定における測度と時間」企業会計Vol, 23, No.7を参照のこと。
- (70) 豊島義一稿「意志決定会計の形成に関する若干の考察」神戸大学会計学研究室編「現代管理会計論」中央経済社, 1981年, 175頁。
- (71) Cf., N. M. Bedford, Extensions in Accounting Disclosure, 1973, pp. 44~60.
- (72) 戦後の管理会計体系論について、津曲直躬教授は、管理会計論の対象規定との関連において理論的問題を含んでいることを指摘する。示唆に富む見解とおもわれる。津曲直躬「前掲書」71頁を参照のこと。

## 5. おわりに

第2次大戦後の管理会計体系論は、経営管理職能に対する会計の役立ちを基本要素とみることによって、経営管理の過程的分析に依拠して、当初は基本的に計画会計と統制会計に区分してきた。このような管理会計体系論は、管理会計論を整序する枠組みとして、管理会計の概念や諸技法のあり方を方向づけてきた。しかしながら、管理会計論の展開は、経営管理者の意思決定に関する情報要求をみずからの課題とする方向をたどることとなった。このようなインパクトは、意思決定会計・業績評価会計という体系論の登場をもたらしたといえる。だが、そこにも管理会計論に内在する会計的方法の成立要件や会計の社会的関係を明確に規定しえていないという問題が含まれている。そのことは、管理会計論のありうる態様を示唆するものといえる。

本稿は、以上のように管理会計体系論の展開を統制概念の変遷に注意と関心を向けながら検討してきた。最後に付言すれば、意思決定会計・業績評価会計の体系は、ありうる管理会計の発展方向を示すマイルストーンとみることができるとも考えられている。別の機会にあらためて検討したい。