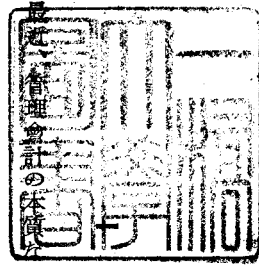


管理會計の領域

古川 榮一



最近管理會計の體裁が、いし性格に關して、わが學界では種々活潑な論議がなされている。これは企業における計算制度が複雑になり、その體系化が問題とされるようになってきたためである、とも考えられよう。管理會計論の登場は、代表的企業において實踐性を有する具體的な各種の計算制度の發展とともに、その實踐主體のいかんというところが問題となつてきているからである。

管理會計が一般會計からの發展であることはいうまでもないであらう。會計は、複式簿記を基礎とした記録および計算の方法として發達したものである。それゆえに、それは簿記的記録および計算にもとづく一種の報告制度であつた。管理會計がこのような従來の傳統的會計としての、いわゆる財務會計 (financial accounting) に對應して、企業において新しい會計領域を主張しようとするのは、それが有する管理機能を基礎として、經營管理との直接的なつながりのもとに發展しているからである。それゆえに、これはまた管理會計 (managerial accounting; management accounting) とらわれているのである。

管理會計が複式簿記の計算制度に立脚して行われることにおいて、それはまさに會計の名に値いするであろう。しかし、それが従來の傳統的財務會計に對して、新しい別個の領域を區別する必要が生じてきているのは、經營管理との直接的つながりを有しているために、それには別個の本質的問題が考えられる必要が生じてきたためである。したがつて、これを財務會計に對する異同の觀點のみから、その本質なり、その具體的内容をあきらかにしようとするのは、發展的には一應の理田があるとしても、それだけではなお決して充分ではないというのが、これまでの卓見における主張の中心的なものであつた。(拙稿、管理會計の展開、第五九卷第四號、この論文は、拙著、經營管理、昭和二十六年に附録として再録してある。)

本稿では少し角度をかえて、管理會計が現在もつとも有効に實踐されているアメリカ企業について、昨年英米生産力會議 (Anglo-American Council on Productivity) のなせる實地視察の結果にもとづいて作成された「管理會計の報告書」(Productivity Report on Management Accounting, 1950)を手がかりにして、管理會計としての問題領域を具體的にあきらかにしつゝ、さらにその本質的性格について考えてみたいと思つてゐる。

二

この報告書においては、管理會計の性格について、最初につきのようにあきらかにしていることが、まず注意されねばならない。

「管理會計事務は、企業における政策の樹立 (the creation of policy) ならびに日々の執行活動 (the day to

day operation)に對して、經營管理を援助するような方法で會計報告(accounting information)を提供することである。會計の技術は、複雑多岐にわたる諸事實が同一の畫面に表現されるように、諸事實の表示に役立てられるところのもつとも普遍的な手段であるから、きわめて重要なのである。しかし經營管理の機能は、このような畫面を作ること(the production of these pictures)にあるのではない。それはこの畫面を利用すること(the use of them)である。」

ここでは管理會計に關して、會計の技術(the technique of accountancy)と、さらに管理の機能(the function of management)とをあきらかに區別してゐるのである。管理會計は、會計の技術そのものではないということである。この會計の技術によつて提供される、企業における諸事實の表示(畫面)を利用することに、その重點がおかれてゐるのである。それは一方においては、政策の創造(樹立)に對して用いられるものであり、またそれは他方においては、日常の執行活動に對して用いられるものである。

それゆゑに管理會計は、これを利用する主體に關していえば、經營管理の責任者たる經營者であり、とくにトップ・マネージメントである。管理會計は、この經營者の遂行する管理機能に役立てられるものである。したがつて管理會計としての領域を、たんに經營者の實施しようとする經營管理に必要な會計資料の提供ということにまでとどめて考えるか、さらにそれを利用する經營管理の領域にまで擴大して考えるかということが、ここでは重要な問題となつてくるといわれるであらう。

このことは、管理會計をもつて經營管理を援助する會計事務(accountancy)としての技術に限定するか、それとも

これを經營管理の一形態と考えるが、に關係を有しているものであるということが出来るのである。すなわち管理會計の領域に關して、それが經營管理に必要な會計諸資料の提供までであり、それを利用するものは經營者であるがゆえに、經營管理そのものは管理會計の領域からは除外されるものであるか、どうか、ということである。このことは實に管理會計の本質を、會計技術の一形態と見るのか、それとも經營管理の一種と考えるかということに關して、議論の岐れてくる重要な問題點であるといわなければならない。

この生産力會議の管理會計報告書では、各委員は代表的アメリカ企業における管理會計の實踐狀況を視察するにあつて、とくにつぎの二點に重點をおいていることを強調している。すなわちその一つは、一般會計、原價計算および統計的諸報告が、經營管理組織のあらゆる階層に對して、いかに提供されているかの會計資料の表示方法についてである。さらにその二つは、このような報告資料が、いかなる方法で受取られ、かつそれがいかに經營管理に利用されているか (by what methods it is obtained and how it is used) とすることに關してである。(op. cit., p. 6) しかしこの報告書を通じて、そこに管理會計として表現されている内容は、その會計資料の表示方法 (提供) という側面よりも、それを受取り、それを利用している管理的側面に重點がおかれているということが出来るであろう。けだし視察團として注意深く考察した結果、各委員の一致を見る意見は、アメリカ産業における生産力の優秀なことも單一の要素は、實にその經營管理の有效性 (effectiveness of management) ということであつたとされているのである。このような經營管理の有效性が、はたしていかなる理由によるものであるかを調査して、そこに管理會計のすぐれた貢獻を結論しているからである。そうしてこゝでは管理會計は、經營管理において如何に役立てられて

いるかということが、詳細に説明されているのである。

この報告書の内容について、その重要な點を分類してみれば、つぎのように整理されるであろう。その第一は、管理會計が有効な經營管理に役立てられるために、アメリカ企業の管理組織がいかに整備されているかということ、その第二は、會計資料を管理會計として利用する場合のトップ・マネージメントの利用方法に關する問題である。さらに第三は、管理會計として會計資料を利用する場合における資料蒐集の方法などがあげられるであろう。

管理會計の領域と、したがつてまたその性格をあきらかにするために、この英米生産力會議の視察團が、アメリカ企業における管理會計の有効な實踐狀況を調査して、いかなる内容を重視して報告しているか。その報告内容について若干觸れてみるが、われわれの論述の裏づけにとつて、きわめて有意義であると考えられるのである。

三

アメリカ企業において、管理會計が有効に實踐されているのは、まずそこにそれに相應しい組織構成がなされているということがあげられる。もちろん企業内部における管理組織の構成は、會社の實情によつて異なることはいうまでもない。しかし、視察團の調査したところによれば、會計および原價計算機能が、トップ・マネージメントによつて強力に代表されるような組織構成になつていゝことが指摘されるのである。

換言すれば經營管理の最終責任は、トップ・マネージメントに屬するのであるが、管理組織の構成を通じて、會計および原價計算が管理會計として有効に利用され得るような組織的整備がなされている、ということが強調されてい

る。具體的には、それは多くの會社が財務部長 (Treasurer) とコントローラー (Controller) との兩者を有していたということである。さらにある大規模會社においては、財務擔當の副社長 (financial vice-president) があり、そのほかに財務部長とコントローラーとがおかれていたといわれている。

コントローラーは、その部下として會計主任 (chief accountant) を從屬させている場合が多いのであり、財務部長とまつたく異なる機能を有していることが指摘される。むしろコントローラーは、その名の示す通り、「計數による統制」(control through figures) を行うことを任務としているものであつて、會計主任のようにたんに記録し、計算するものではないという點が、この報告書においてとくに強調されているのである。

もつともコントローラーは、會計主任の上位者として、あらゆる會計および原價計算の諸機能についての責任者となつてゐる。しかしそれは、さらに豫算設定 (budgeting) についても責任を有している。また承認された執行活動の計畫および標準に對して、その實施を測定すること、ならびにあらゆる階層の執行活動の結果を報告し、かつ解釋することについても責任を有しているといわれるのである。このようなコントローラーは、すべての會社を通じて組織上は、それがいづれもトップ・マネージメントに所屬しているものであることが、強調さるべきであると報ぜられているのである。

このようにして管理會計の有效な實踐のための組織構成上の問題として、そこにコントローラー制度の確立が重點的にとりあげられている。そうしてそこでは、とくに財務部長とコントローラーとの機能の明確な分離ということゝ、コントローラーとしての機能遂行にとつて必要な各種の計算制度があげられるのである。多くの場合において、管理

會計の領域というときは、このような計算制度の體系が強調されるにすぎないのであるが、この視察團のとくに重點をおいているところは、むしろ組織構成の觀點から、コントローラーが財務部長から分離して、トップ・マネージメントに所屬しているということである。

この點を強調しているのは、これらの諸計算制度が、トップ・マネージメントと密接不可分の關係において、經營管理に對してそれがいかに利用されるかという、計算制度の利用的側面に觀察の力點がおかれているためであるとも考えられるのである。しからば、このトップ・マネージメントとの關係における管理會計の利用においては、そこではいかなることが問題とされているか。管理會計を正しく理解するために、その利用的側面に關して考察することは、きわめて重要な意味を有していることができるであらう。

トップ・マネージメントの構成は、一般に取締役會、取締役會から任命されて直接執行にあたる役員取締役、および社長から任命される部門經營者の三種に區別されるのが一般である。こゝにいわゆる役員取締役(Officers)としては、社長および副社長があげられる。それは企業における全般管理(General management)の機能を擔當するのである。管理會計の責任者に關していえば、アメリカ企業では財務副社長(Financial vice-president)がおかれる。さらにそのもとに、財務部長(Treasurer)およびコントローラーが所屬せしめられているような大企業の存していることは、前述の通りこの報告書に示されている。

この場合、形式的には財務副社長(財務役)は、わが國企業における經理部長に似ていると考えられるであらう。しかし實質的には、それは異つてゐるものと考えられなければならないのである。けだし、この場合アメリカ企業で

は、財務副社長は取締役會によつて任命され、社長を補佐して全般管理機能を擔當するものである。それは、たんに經理部門のみの部門管理者ではないからである。その點において、社長から任命される部門管理者としてのわが國企業の經理部長とは、異なる經營管理上の地位を有しているものといわなければならない。

コントローラーは、アメリカ企業においては取締役會から任命されて、役員取締役となることもある。しかし、多くの場合においては、社長より任命される經營者であり、取締役會に出席する取締役のうちから任命される場合が多いのである。その意味でコントローラーは、部門管理者としての組織上の地位を有しているものといふことができるのである。この點においては、彼は財務部長とまったく同様である。たゞしその機能は、管理會計の主任者として、企業の全部門に關係を有する全般管理の機能遂行に關係しているものである。したがつて機能的關係からいえば、コントローラーはむしろ全般管理者として、トップ・マネージメントの階層に所屬しているものと考えられなければならないのである。

こゝに管理會計の利用ということから、トップ・マネージメントとしては、そこに少くともつぎの三種の問題の區別される必要が生じてくるであろう。すなわちトップ・マネージメントの組織構成に關連して、一つは取締役會の利用する場合と、二つには全般管理者たる社長または副社長によつて利用される場合である。さらに三つには、部門管理者たる各部長（社長から任命されて各部門の管理を擔當する部門經營者）によつて利用される場合とが、それである。

このうち取締役會は、主として財務上の結果の報告の提供に對して興味を有している。しかも、そのような財務報

告は、企業の大局を見誤らないように提供されることが期待されている。それが企業の基本政策の樹立に役立てられることが要求されている。したがって會計資料の利用もまた、主要な財務事項に關するものにかぎられるのである。すなわち管理會計は、こゝでは財務會計としての領域をほとんど多くいではないものであるということができる。

しかるに、經營管理の直接執行上の責任を有している最高經營者(Top Executive)たるの社長および副社長の全般管理者は、取締役會に提出される財務上の諸報告を中心として論議するとしても、それはたんにその必要報告資料の一部にすぎないと考えられなければならない。彼等の關心は、むしろ將來に向けられている。こゝでは過去の報告資料は、將來に對する豫測または豫算の樹立のために役立てられるのである。したがって豫算の利用ということが、この場合における中心問題である。あるいは經濟情勢の變化に對應して、豫算を修正またはそれを再編成すること、ことに、その最大の關心がよせられる。

このような豫算の樹立または未來觀測のために、會計資料を利用するということが、この全般管理者の行う經營管理の役立ちであるとすれば、管理會計はそこではたんに過去會計としての性格から、未來會計として一層有效となつてくるであろう。このように經營管理者の利用の側面によつて、その内容が規定されてくるものといわなければならないのである。財務會計と區別された管理會計の特質が、はじめは過去會計に對する未來會計として強調されたのは、實にこのような全般管理者の必要によつて、豫算制度が經營管理上から重視されるためであるということができるのである。

それは經營管理にとつては、過去の結果よりも、將來への見透しが一層重要となつてくるからである。すなわち經

一 橋論叢 第二十七卷 第一號

營活動に對する具體的な目標決定は、その從屬者の統制のために、全般管理者にとつて不可欠であると考えられなければならない。かくして管理會計としては、經營管理の全般的執行責任を有する最高經營者層に對して、このように豫算樹立という觀點から、その役立ちが考慮されるものといわなければならないのである。

四

以上やゝ詳細にわたつて考察してきた視察團の報告内容は、管理會計をめぐる、アメリカ企業における管理組織の構成と、とくに最高管理層における活用にその重點をおいているのであるが、それはさらにつきのようなイギリス企業に對する勧告のうちに明瞭に示されているであらう。すなわち、この報告書は、イギリス企業に有效な管理會計を導入するについて、つぎの點が必要であることを強調して、勧告しているのである。

まず第一に、經營者は將來を考慮に入れて計畫をたてるにあつては、會計および原價計算に基礎をおいて、豫算および觀測計算 (budgeting and forecasting) を充分に利用するようにしなければならないということ。

第二に、トップ・マネージメントは各執行部門に對して責任の分散化をなすためには、そこに明確な實施標準と、會計的統制技術を充分に活用しなければならない。しかも、これらの實施標準の利用については、その執行責任を有する關係部門の同意を得なければならないということ。

第三に、トップ・マネージメントはその政策決定にあたつて、できるだけ早い機會に會計擔當者と協議する必要がある。それによつて會計擔當者から、その後は一層それに適したもつと明瞭な報告が次第に得られるようになるから

である。

第四に會計擔當者についていえば、彼等は各階層の管理責任者がいかなる報告を要求しているかを、つねに考慮しなければならない。それには上層部の管理者は主として將來を豫測して、執行活動に對する標準を設定することに關心を有している。さらにその他の階層のものは、日々の活動について關心を有していることを充分に承知していることが必要である。

第五にこのため會計擔當者は、その經營における管理上の諸問題と、その技術的過程について、みずからも通曉するように努力しなければならない。そうして最高經營者の行う政策決定と、さらに各執行活動の指示に役立つような報告の提供をなし得るように、その努力を集中しなければならない。

勸告は、このほかさらに五項目にわたつてなされている。しかし、管理會計の領域を考慮して、とくに重要と思われるものは、この五項目にわたる内容であるということができよう。けだしこゝでは、管理會計を利用する側にある經營者、とりわけトップ・マネージメントがいかなる觀點から、いかに利用するかということを示している。そうしてその觀點のもとに、それに役立てられるように、會計報告を提供するように、會計擔當者 (Industrial accountants) の管理會計技術について勸告をなしているからである。とくにこゝでは、會計擔當者はみずからもまた管理上の諸問題に通曉するように (acquaint themselves with the problems of management)、最大の努力を拂うことを要求されていることが注意されなければならないであらう。まことに、そのような管理上の觀點から提出される會計報告であることによつて、それがはじめて管理會計として有効となり得るからである。

こゝでわれわれにとつて重要なのは、會計擔當者は管理會計の計算技術者であるが、いまだ必ずしもその責任者ではないということである。管理組織の構成からいえば、それはトップ・マネージメントに所屬するコントローラーの部門從屬者にすぎないであらう。むしろ、コントローラーが管理會計の責任者である。たゞイギリス企業においては、いまだアメリカ式のコントローラー制度が確立されておらないために、こゝでは會計擔當者に對して、その報告提供の仕方について勸告されているものと考えられなければならない。

それゆゑに、この視察團の調査内容と、その勸告とにもづいて、管理會計として考えられる領域について考察しようとする場合、われわれはそれをいつたい會計擔當者の責任範圍として、すなわち報告提出の會計技術的側面のみを管理會計と考えることにとめてよいのか。それともこれをさらに、その利用者たるトップ・マネージメントの地位にある經營者の經營管理の領域にまで擴大して、考慮しなければならないのが問題となつてくるであらう。それは、この會計報告の提供ということと、それを經營管理に利用することとは、あきらかにその領域を異にしているものと考えられるからである。

もちろんこの管理會計の報告書は、管理會計學というような學的關心からなされているものではない。したがつてこれを基礎として管理會計の領域について論議することは、必ずしも適當ではないといわれるかも知れない。しかし管理會計は、たんに學者の論理の產物として生れたものではない。それは企業における經營實踐の必要に應じて、その發展が示されたものである。それに對して、その學的整理がなされつゝあるものである。いわば、それは發展途上にある問題領域であるために、實踐面に即しつゝ、問題の所在をあきらかにすることが必要であるといわなければならない。

らない。

それゆえに管理會計は、企業の經營實踐における具體的問題を基礎として、そこに包括される學的領域を劃すといふことが、考えられなければならないであろう。このためにわれわれは、實踐的見地からなされた視察團の管理會計の報告内容を重視し、そこから管理會計の領域について考察してみることが、充分有意義であると思つてゐる。

五

卑見においては、管理會計は計算制度の觀點からいうならば、これまで企業において實踐性を有している各種の經營管理に役立てられる計算方法の統一體系である。その意味で管理會計は、計算方法の綜合觀念にほかならないのである。しかし、このような統一體系としての計算制度を支持しているものは、實に經營管理の過程的構造であり、それは經營管理組織と不可分の關係にあることが強調されねばならないのである。

したがつて管理會計の領域を決定する重要な基礎は、これらの各種計算制度を統一體系にまで確立し、これを企業の經營管理において實踐する經營管理の機能とその組織にあるものと考えるのである。その意味において、管理會計は具體的には各種の經營管理的役立ちをなすところの計算制度であるが、それを機能的に綜合し、まとまつた管理會計としての統一體系を考えるには、それはつねに經營管理の過程と、したがつてまた管理組織との關係を離れては不十分であると主張せざるを得ないのである。

このことは、前述の英米生産力會議の視察團がなせる管理會計の報告書において、トップ・マネージメントの組織

構造との關係から、管理會計としての内容調査をしていることにも、よく現われているものと考えられるであろう。たゞこの場合に重要なのは、いかなる管理組織との結びつきにおいて、管理會計の所在が理解されるかということである。それは管理會計の直接責任部門が、コントローラー部門として考えられることにおいては、たしかに異論がないであろう。そうしてこのコントローラーは、經營管理の組織構造においては、あきらかに經營活動の直接執行を擔當するライン部門に對立するものであり、それはスタッフ部門に所屬することについても、問題は存しないであろう。われわれもまたこのことを明確に承認し、かつ主張しているのである。(拙著、經營管理、昭和二十六年、一九八頁以下)

しかし管理會計としては、コントローラーを通じて經營管理に積極的に役立てられねばならないものである。それは具體的には經營者の政策決定に用いられ、かつ日々の執行的經營活動の指導的役割を有するのでなければ、管理會計として無意味であるといわなければならない。そのために管理會計は一方においては、經營政策の樹立に役立てられて、豫算編成において具體的化されるとともに、さらにその實施の結果を詳細に分析して、實施の批判をなすことによつて、各執行活動に對する統制力として役立てられるのである。このような經營管理的役立ちが管理會計の本來の任務である。視察團の報告書では、經營政策の決定における豫算樹立への役立ちとともに、管理會計としては比較計算(comparison)を重んじているのは、まさにこのような實施の結果に對する比較計算による批判を通じて、執行活動に對する統制を重視しているためであるということができる。

このようにして管理會計は、コントローラー部門を通じて會計的報告資料(一般會計のみならず、原價計算とともに、豫算および比較分析の各資料をふくむ)を提供するのであるが、それがトップ・マネージメントたる經營者によ

つて經營者管理に直接に役立てられるところに、本來の意義が存しているものといわなければならない。このような經營管理的役立ちこそが、實に管理會計の本質的なものである。それは、あきらかに會計資料の利用の側面を意味しているものである、ということができるのである。

それは松本雅男教授の指摘されている通り、コントローラー部としては、その「職能は將來は知らず、すくなくとも現在の發展段階においては、米國においてもいまだラインの管理者が實施する經營管理に必要な知識を提供するにとどまる。」(松本雅男稿、コントローラー部の地位、産業經理、第十一卷第十一號、三四頁)それは、あくまでスタッフ的存在として、ライン部門の決裁までもなすものではないことは、われわれもまたまったく同意見なのである。このようにコントローラーは、最高經營者に從屬するスタッフにすぎないことは、きわめてあきらかである。しかし、そのことは管理會計の領域が、會計資料の提供にとどまるという、管理會計としての技術のみを意味していること、同意義ではないといわねばならない。たしかにコントローラーは、トップ・マネージメントに所屬するスタッフとして、經營管理に役立つ會計資料の提供を任務としているのであるが、管理會計の領域としては、それが最高經營者の政策決定にまで役立てられ、さらにまたそれが執行活動の實施に對する批判として、有効に經營管理に用いられるということが、考えられなければならないのである。

この意味において、會計資料は經營者の經營管理に用いる管理手段にすぎないとしても、そうしてそれを提供すること、コントローラーのスタッフ部門としての任務が存在するものであるとしても、管理會計としては經營者がこれをいかに利用するかということが重要な意味をもっているものといえることができる。それは會計資料を用いて行わ

れる經營管理の一種である。すなわちそれは、經營管理としての計畫樹立、その結果の評価または統制ということ、つねに關連的に考察されなければならないであろう。このように管理會計は、經營管理の機能を擔當するものである點を強調することによつて、それには管理會計の技術と、それを用いる經營管理の機能とを區別して考えることができるのである。そして管理會計としては、その綜合された領域を意味しているものであるといわれるのである。

こゝでわれわれは、もう一度觀察團の示している管理會計に對する問題領域を思い起してみることがあるであろう。すなわち「諸事實の表現としての畫面を作ることではなく、それをいかに用いるかということが、經營管理の機能なのである。」と。管理會計は、このような機能の擔い手として、企業におけるその意義が理解されねばならないであろう。