

# 管理会計論の本質と体系

松本雅男

—

アメリカ会計学界の巨星、リトルトン (A. C. Littleton) は、最近その論文のなかで、「再発見された会計」として管理会計 (administrative accounting) をあげている。<sup>(1)</sup> ハワイ大学のコービン教授 (D. A. Corbin) もまた「会計革命が現在進行中であるが、その一部は、既に完成に近づきつつある。このことは管理会計的アプローチ (managerial accounting approach) が、現在もてはやされていることのうちにみられる」と、述べている。<sup>(2)</sup> アメリカでは、<sup>(3)</sup> じめて「管理会計」(Managerial Accounting) という著書が出版されてから既に四〇年近くの歳月がすぎているが、今日ほどこれが世の注目をひいたことがない。これについて、この数年間に、過去数十年間に匹敵するほどの著書、論文があらわれたし、アメリカ会計学会さえも、専門委員会を設け、これを通じていくつかの「報告書」を公表している。<sup>(4)</sup> このような管理会計論の流行は、わが国においても同様である。それにもかかわらず「魔術的な言葉—管理会計」といわれるほど、<sup>(5)</sup> 管理会計は、魅力的ではあるが、その意味や隣接分野との限界が必ずしも明確ではない。私

自身も既にいくつかの論文においてこれについて所信を明らかにしたが、これについては、わが国学界において支持もあつた代りに、批判もみうけられた。そこで、再びこの問題を取りあげて、管理会計の本質とその体系を示そうとするのが、本稿の課題である。

- (1) A. C. Littleton, Accounting Rediscovered, The Accounting Review, Apr., 1958, p. 247.
- (2) Donald A. Corbin, The Revolution in Accounting, The Accounting Review, Oct. 1962, p. 626.
- (3) James O. McKinsey, Managerial Accounting, Volume 1, 1924.
- (4) A. A. A., The 1958 Committee on Management Accounting, Report of Committee on Management Accounting, The Accounting Review, Apr., 1959, pp. 209—214.
- A. A. A., The 1959 Committee on Management Accounting, Report of the Committee on Management Accounting, The Accounting Review, July 1960, pp. 400—404.
- A. A. A., The Management Accounting Committee, Report of the Management Accounting Committee, The Accounting Review, July 1962, pp. 523—537.
- (5) V. Boyd and D. Taylor, The Magic Words—"Managerial Accounting", The Accounting Review, Jan. 1961.

—

管理会計の概念を明らかにするために、まず必要なのは、管理会計と経営管理者 (manager) の経営管理 (management) との関係をはっきりさせることである。ところが、管理会計は、会計技術ではなかつて、これの経営管理へ

の適用である、となすものがあるからである。たとえば英国のホイッスン (G. S. Whitson) は、次のように述べている。<sup>(9)</sup>

(9) G. S. Whitson, Management Accountancy, The Cost Accountant, Apr. 1955, p. 384.

「管理会計 (management accountancy) は、会計技術の一種ではなくて、むしろすべての利用しうる会計技術を一般的な経営管理目的に適用することである。その新しい点は、実務家のアプローチの仕方と心構えのうちにある。管理会計が、会計技術やこれの使用によってつくられた数字を含むことはもちろんであるが、ここで会計係に期待されているのは、経営管理者の容易に理解できる言葉で、彼らにその数字の意味と内容を伝えることである。それゆえに管理会計の真髄と考えられるものは、この解説的機能である。」

企業会計は、記録 (recording) 配分 (allocation) 解説 (interpretation) の三つの過程からなっているが、解説は、通常さらに分析 (analysis) と報告 (reporting) にわかれる。管理会計においては、一般に記録や配分よりも分析や報告が強調されていることは事実である。これは、次の二つの理由に基づいている。

一 従来企業会計において主流をなしていたのは、公開財務諸表の作成を主眼とする公共会計であった。そこでは企業外部の利害関係者すべてに役立つ財務諸表を作ることが重要であり、彼らがこれをいかに利用するかは、企業会計とは別に研究されることと考えられていた。というのは投資家、債権者、税務当局等の企業外部の利害関係者は、それぞれ利用目的を異にするために、彼らすべてに役立つ解説をなすことは、企業からみて困難であり、また不必要である。これに反し各階層の経営管理者の経営管理に役立つ会計情報をうるためには、企業会計制度から求めた経営

数値を分析し、これを解説することが、企業会計マンの是非はたさねばならない任務である、と考えられていたからである。従来企業会計が、外部報告を主眼として行なわれていただけに、特にこのような解説が必要であった。

しかし一九二〇年代以降アメリカでは、株式、社債による資本調達が増加するにつれて、企業経営者は、彼ら自らのためにも財務諸表を解説する必要が生じ、特に大衆投資家のオピニオン・リーダーとしての職業的財務分析家の発展は、これをますます重要ならしめた。かくて解説は、管理会計にのみ特有なものではなくなった。

二 企業会計の提供する会計情報は、利用されなければ、価値がない。会計情報を利用させるには、これを利用するものに報告し、わからせることが必要である。彼らに会計情報をわからせるには、経営数値を分析し、彼らの必要とする会計情報をつくらねばならない。しかるにこのためには、分析のし易いように記録し、分類しなければならぬ。たとえば信頼できる公開財務諸表を作るためには、原価要素を形態別に分類する必要がある。また利益計画の設定に役立つ原価情報を報告するには、原価を固定費と変動費に分解することが必要であるし、原価管理に役立つ原価情報を提供するには、原価を責任区分別に管理可能費と管理不能費に分析して報告しなければならぬ。しかるに原価を形態別、固定費・変動費別、または管理可能費・管理不能費別に分析するには、原価の原始記録、その後の原価配分過程においてもこれをなすようにあらかじめ配慮しておかねばならない。それゆえに現実に管理会計が、経営管理者の管理用具として有効に働くには、それは、解説過程のみでは不十分であり、記録、配分過程までも及ばなければならないのである。それゆえに管理会計が、企業会計の三つの機能のうちで解説機能を重視するからといって、これを企業会計でないといいうるわけではなからう。恐らくホイッスンといえども、この点を認めているのであ

って、管理会計においては、解説機能を重視するというにすぎないであろう。しかしこのことは、彼においては、管理会計は目的意識的な会計であることが示唆されていたという点で重要である。というのは、会計情報を解説するには、目的を意識していなければ十分に行ないえないからである。

ホイッスンよりも一層はつきりと管理会計を従来の会計と区別し、両者をきりはなして考えられるのが、古川栄一教授である。教授は、早くから管理会計に関するすぐれた業績をあらわし、その長い研究生生活の間に若干の発展がみられるが、管理会計についてはほ次のような考えをもつていらる。<sup>(7)</sup>

(7) 古川栄一、経営計理論、東洋出版社、昭二二。

同、財務管理組織、森山書店、昭二八。

同、財務管理、経林書房、昭三八。

財務活動は、企業における資本の調達と運用であり、これを対象として行なわれる経営管理の一形態が、財務管理である。——それゆえに教授においては財務管理は、経営管理一般から区別されている。——財務管理には、経営活動の全般にわたる資本循環過程に対する広義の財務管理と現金の出納および保管の執行的財務活動に対する狭義の財務管理がある。前者は、現在および未来にわたる現金の収入および支出の適合関係を通じて遂行される。このような企業全体としての統一的観点よりする総合的財務計画の樹立およびそれに基づく財務統制は、経営計算制度を管理手段として用いること<sup>(8)</sup>によつてはじめて遂行される。このような「財務管理の遂行過程に役立つ経営計算制度」換言すれば「広義の財務管理の遂行に対して密着した経営計算制度の総合体系」これが管理会計である。従つて管理会計は、財務管理と一体をなしてはじめて意義をもつ。

財務管理は、経営管理の一形態であるから、管理会計もまた経営管理の領域にある。財務管理は、財務計画の樹立とこれを実

施した結果の統制と評価からなっている。従つてその活動は、未来指向であり、ひいてこれと一体をなす管理会計もまた未来指向である。これに反し会計の本質的任務は、一定期間に実現した費用と収益との対立関係についての価値的確定である。従つて「会計は過去に指向しているものといわねばならない。」それゆゑに管理会計は、従来の会計から区別された新しい会計である。広義の財務管理は、「購買、製造、販売さらに狭義の財務活動、その他の執行的経営活動に対する直接的経営管理とは、おのづから異なる性質を有している。」そのために「その責任担当者は、各執行活動に対する直接的管理者とは異なり、全般的管理者の補佐としてのコントローラー部門である」換言すれば管理会計という補助用具を使用して広義の財務管理を実施するのが、コントローラーである。

この教授の所説については、次のことが注意されねばならない。

一 教授においては、管理会計は、財務管理の用具として、これと密接不可離に結びついているが、財務管理を担当するのが、スタッフとしてのコントローラーであり、従つてこれの用具としての管理会計もまたスタッフ活動である、ということである。

企業における局面的な職能の分化が、ライン職能とスタッフ職能の分化である。企業経営者は、はじめ経営管理に關する、あらゆる職能を自ら担当していたけれども、企業規模の拡大するにともない、その職能の一部を下層の経営管理者に委譲するとともに、局面的にその事務の一部をスタッフに担当させるに至つた。前者においては、その指揮、命令をなす権限の一部が同時に下層の経営管理者に委譲されるけれども、後者においては、ライン管理者は依然として直接に指揮命令して経営管理をなす権限を自らに留保し、彼の経営管理に役立つ助言、勧告をなす任務をスタッフ

に担当させているにすぎない。そして教授のいわゆる財務管理は、ライン管理者らの行なう直接管理ではなくて、これと一体をなして、ライン管理者の直接管理に役立つスタッフ活動である、という点では、何ら異論はない。スタッフは、ラインと一体をなしてはじめてその職能を完全にはたしうるのであり、両者がバラバラでは、スタッフとはいえない。しかし同時にスタッフ職能は、ライン管理者の直接管理とは、局面的に異なる職能であることを、知らねばならない。スタッフが自ら経営管理に関する最終的な決裁的活動まで行なうようになれば、それは、スタッフの越権であり、もはやスタッフではないといわねばならない。もちろんこのことは、スタッフの助言、勧告がライン管理者の意思決定に影響を及ぼさないといいことではない。却って彼らの意思決定を左右するほど有益な助言、勧告をなすことが望ましいのである。

問題は、教授のいわゆる財務管理、すなわち利益計画をたて、これにむけてコントロールすることが、ひとりコントローラーのみの任務ではなくて、あらゆる階層の経営管理者の任務であり、これに役立つ情報を提供するが、すべてのスタッフの任務であり、そのうち管理会計的情報を提供するのが、コントローラー——彼は、管理会計のみを担当するのではないが——の任務であるのではないかということである。これは、とにかく教授においても管理会計が、ライン管理者の直接管理を補助するスタッフ活動とみられていることが重要である。

二 教授は、管理会計を経営管理者の経営管理に役立つ会計情報を提供することであるとみることとは、経営管理と管理会計の有機的関連を不当に切断するものであり、むしろ管理会計の本質は、計算された会計数値を経営管理に利用するところにある。経営管理は、未来指向的なものであるから管理会計もまた未来指向であるが、会計の主眼は、

実現した利益の計算にあるから、これは過去を指向している。なるほど管理会計においてもこのような会計数値を計算する必要があるが、これは「計算技術者」のなすことであり、「管理会計の責任者」のなすことではない、とする。<sup>(8)</sup>

(8) 古川栄一、財務管理組織、森山書店、昭二八、四三八―四三九ページ。

これについては、二つのことが問題となるであろう。その一は、今日企業会計は、過去数値のみを取扱っているであろうかということであり、その二は、教授のいわゆる「会計情報の経営管理への利用」とわれわれがいう「経営管理に役立つ会計情報の提供」は、それぞれいかなる意味をもっているかということである。

まず第一の問題から考察しよう。

今日原価計算が、企業会計の一部門であることについては、殆んど異論がないが、これは、特別原価調査と原価計算制度からなっている。特別原価調査において最も重要なのは、将来とりうる、いくつかのやり方のうちでいずれか一つを選択する計画決定に役立つ計画計算であるが、ここではいくつかのやり方の未来値が比較されるのである。この計算が、企業会計でない、とはいえないであろう。

この点は、原価計算制度についても、同様である。ここでは、実際原価計算から標準原価計算へ、また全部原価計算から直接原価計算へ発展し、恐らく近き将来には、予算統制を組み入れた標準直接原価計算が、一層普及するであろうとみられている。このような原価計算制度は、一方では財務諸表の作成に役立つ原価数値を提供するとともに、他方では利益管理、原価管理に役立つ原価数値を提供するのであり、ここでは未来計算は、その計算制度のなかで実績計算と密接不可離に結びついている。それゆえに管理会計をこの点から企業会計から区別することができない。古



川教授が、管理会計を「新しい会計」といわれるのも当然である。

第二の「会計数値の利用」については、古川教授においては、前述したように、これは、コントローラーの担当するスタッフ活動にすぎないから、ライン経営管理者自身が、その直接管理に管理会計数値を利用することではなくて、彼らの直接管理に役立つように、コントローラーが、これを利用して、ライン経営管理者に助言、勧告することを意味するにすぎないようである。

これに対し、経営管理者の経営管理に役立つ「会計情報の提供」は、何を意味するのか、これについてはまず故岩田蔵教授の次の所説を引用するのが有益であろう。

「管理会計という言葉は、よくいわれるが、それを引くり返した会計管理という言葉は、私は、しばしば使っているのだが、……要するにこれは企業における特定の管理を会計という手段を通じて行うということにすぎない。」

しかし「この管理は、これだけで管理の全体が完了するわけではなしに、むしろこの会計管理は、どういうところに管理しなければならぬ問題があるか、あるいはその問題がどの程度の重要性を持つておるかというようなことの所在、あるいはその大さといえますか、性質といえますか、そういうものを発見するというだけでありまして、実際その発見した結果をもって現実に統制したり、監督、管理をするということは、別のところで行われるのが普通です。……現実の管理は、ラインの系統で上司がやるということになりました、そういう人たちにどういうところに管理しなければならぬ問題が存在するかという情報を提供する、そういう手段であります。」<sup>(9)</sup>

(9) 岩田蔵、『遺稿』、産業経理、第一五巻第四号、昭三〇、八一—〇ページ。

ここで経営管理者の経営管理に役立つ会計情報を提供することは、単に報告書を提出すればたるとは考えられていな

い。企業会計過程における解説は、報告した事実をできるかぎり相手に理解させることを含んでいるのみならず必要な場合には、これに基づく助言、勧告までも含んでいる。<sup>(10)</sup> 企業会計の担当者が報告した会計情報を相手が理解しなければ、その報告が利用されず、報告はもちろん、報告のために行なわれた会計記録、配分がすべて徒労に帰する。また企業会計の担当者は、報告された会計数値に最も通曉しているものであるから、必要な場合にはこれに基づいて自己の所信を述べ、これを利用するライン経営管理者の参考に資することが望ましい。もちろんライン経営管理者がこのスタッフの助言、勧告をとるか、とらないかは、自らの判断できめるべきことである。要するにスタッフたる管理会計の担当者は、ライン経営管理者の手足や頭脳の一部を形成するように、彼らと一体をなして働く必要がある。

(10) 拙稿、『管理会計の領域』、一橋論叢、第三八卷第一号、昭三二、一三一—一五ページ。

また企業会計における「報告」は、報告したことフォロワー・アップ(事後追及調査)をも含んでいる。

フォロワー・アップには、二つの種類がある。一つは、管理会計の担当者が、管理報告書を経営管理者に提出した後、経営管理者が、この報告に基づいて、適当な対策措置をとったか否かを追及調査し、もし改善措置が講ぜられていない場合には、再びこれについて会計的情報を関係ある経営管理者に提示しつづけることによって行なわれるものである。これは、決してスタッフたる管理会計の担当者が、ライン管理者にその責任を問おうとしているのではなくて、会計的情報を経営管理者に十分に理解させることを主眼とするものであるから、報告の延長であり、解説の領域に属する。

かかるフォロワー・アップには、(イ)管理会計の担当者、たとえば原価係自らが、ライン経営管理者と個人的に接触し

て行なう場合、(ロ) 経営管理者との共同討議を通じて行なう場合、(ハ) 経営管理者からの報告書に基づいて行なう場合とがある。この(ロ)の場合は、次のフォロー・アップと混同され易いが、この共同討議が、経営管理者の経営管理に必要な会計情報を彼らに十分に理解させることを主眼として行なわれる場合には、本質的には、管理会計の領域に属する<sup>(11)</sup>。

(11) 番場嘉一郎、『内部統制の体系と担当者』P、R、第六巻第四号、昭三〇、一七ページ。

第二のフォロー・アップは、経営管理者自体が、提示された管理報告書に基づいて不良な業績の原因を明らかにし、改善措置を自ら考える行為である。これは、管理会計の担当者が提出した報告書が活用されている、という意味では、管理会計と有機的に結びついているが、もはや管理会計自体の領域ではない。

これはとにかく、企業会計の解説過程をここまで拡充すれば——それは当然のことであるが——古川教授のいわゆる財務管理と一体をなした管理会計とその意味するところの内容は全く同じである。異なるのは、問題への接近の仕方である。これについて青柳文司助教教授は、次のように述べている。<sup>(12)</sup>

(12) 青柳文司、『管理会計論の限界』、横浜市立大学論叢、第一二巻第四号、昭三六、三五—三六ページ。

「会計による管理の見方も、資料の利用状況を特殊なものから一般的なものと移行させていけば、ほんらい管理のための会計の見方と変りないものになる。なるほど正統派の見方は、利用される情報の作成と提供までに論議をしばる。しかしそれとも提供する資料が、ラインによって利用される状況をごく大まかにでも想定できなければ、管理に役立つ資料の作成は不可能である。正統派の管理会計論は、利用状況を一般化し、さらにボカしてしまうゆえに、一見、それは資料の利用と関係ないかにみ

えるのである。逆のことは、「会計による管理」の立場についてもいえる。これは、資料の利用面を強調するあまり、えてして資料の作成過程が、等閑視ないし、自明のこととされる。しかし作成される資料そのものが不適當では、いかに利用のコツを心得ていても管理は、無効におわる。ここでは、通例、作成過程がボカされがちである。」

この所説は、ある意味では問題の核心をついているが、「管理のための会計」においても、常に必ずしも利用状況を一般化しているとはかぎらない。管理会計、したがって経営管理報告は、個々の利用目的さらに進んで生産形態やこれを利用する経営管理者層のいかんによって異なるべきことが強調されている。ただわれわれが、これによって指摘したいのは、

一 経営管理者の経営管理、古川教授のいわゆる広義の財務管理さえも管理会計の提供する会計情報のみによって行なわれるわけではなく、このほかに計数化しえない多くの要素をも考慮しなければならないこと、したがって管理会計の提供する会計情報の役立ちには限界が存在するということである。この点をやや異なる言葉で示したのが、ヴァッター (W. J. Vatter) である。彼によれば、<sup>(13)</sup>

会計 (accounting) は、決して経営管理自体 (management itself) に代るものでも、これの構成部分でもない。「経営管理は、経営意思を決定したり、管理 (狭義) を実行したりすることであり、会計は、経営意思の決定者でもなければ、命令の強制者、または経営秩序の維持者でもない。経営管理のための会計 (accounting for management) は、経営管理ではないし、かかるものである」と考えられるべきでもない。それは、経営管理者が、これをまたないでなしうるよりも一層すぐれた仕事をなしうるように助力する」にすぎない、と。

(13) W. J. Vatter, Managerial Accounting, 1950, p. 510.

ここで「経営管理」といわれているのは、ライン経営管理者の経営管理である。これは、ヴァッターのいうように、これを補助するスタッフ活動としての管理会計とは異なっている。しかし繰り返し述べたように、経営管理者の経営管理は、ライン経営管理者が主体となり、すべてのスタッフ——会計スタッフを含む——が、これと一体をなして働く企業活動である。特に近代的な経営管理は、会計情報に基づき、これと有機的に結びついて行なわれている。それゆえに管理会計は、近代的経営管理の一構成部分を形成しているといわねばならない。この点を一層明瞭にするために、経営計画決定のプロセスとそのなかに占める計画計算の地位を示したい。<sup>(14)</sup>

(14) 拙著、管理会計概論、春秋社、昭三九、三〇—三四ページ。

計画決定は、一般に次の過程（プロセス）からなっている。

一 計画設定の必要を見出す過程—問題の発見

計画は、常に「何かについて」たてられる。それゆえ、何について計画をたてる必要があるかということを知らずには、計画設定は始まらない。この意味で計画設定の第一段階は、計画設定の必要を見出すことである。

二 問題解決に役立つ、いくつかのやり方を予定する過程

問題解決にはさまざまなやり方がある。考えられるかぎり沢山のやり方を構想することが、すぐれた計画をたてるのに必要である。

三 将来とりうる、いくつかのやり方のうちで最もすぐれたやり方を選択する過程

やり方の選択は、過去の経験に基づき勘によっても行なわれることもあるが、理論的にこれよりも、すぐれている

のは、科学的な選択法である。これは、次の過程からなっている。

(一) 計画前提の措置

計画をたてるにあたっては、一企業のみではどうしてもできない要素(管理不能要素)を所与の条件としてうけいれ、これを基礎として計画をたてるほかはない。

(二) 将来とりうる、いくつかのやり方について、そのいずれがすぐれているかについて計画計算を行ない、計数的に優劣を決める。

(三) 計数化しえない影響要素の考慮

提案されたやり方を計数的に比較するのみでは十分ではない。というのは計画決定に影響を及ぼす要素は、必ずしもすべてこれを計数化できるとはかぎらないし、またたとえ計数化できるにしても、正確に計数化できるとはかぎらないからである。そこで合理的に計画をたてるためには、計数化しえない要素を考慮しなければならぬ。

(四) 計画決定の権限をもつものの裁決

計画計算の結果と計数化できない要素は、必ずしも同じ結論を示すとはかぎらない。この場合提供された、すべての情報を自らの経験、英知、アイデアに基づいて、大局的見地からそのいずれをとるかを決めるのは、計画決定の権限をもつ経営者の任務である。

さらにこれらの問題の発見、解決手段の列举やり方の決定の全部にわたって、資料が必要である。それゆえに計画資料の収集もまた広義では計画決定の一過程とみることができぬ。

統制 (control) とは、このようにして選択されたやりかたについて達成目標値を決め、実績をこれにむけて指導し、規制することである。このためには、目標値の決定、実績のはあく、目標値と実績の比較による差異の計算、差異の原因別分析による業績の評価、関係者への報告が必要である。これが統制会計である。しかし業績を計算し、報告するのみでは、統制が実現されない。この報告に基づいてライン管理者が何らかの対策措置をとることによって始めて統制が行なわれることになる。それゆえにライン管理者の経営管理 (計画決定と統制) は、管理会計 (計画計算と統制会計) の助をかりなくとも行なうことができるが、これの助をかりることによって一層有効適切に行ないうるのである。これ、近代的経営管理は管理会計を不可欠の用具とする、といわれるゆえんである。

これを要するに、管理会計は、企業会計の一形態であるが、同時に近代的な経営管理の一過程である、といえよう。

### 三

管理会計は、経営管理の一過程であるが、同時に企業会計の一部門でもある。そこで次に問題となるのは、管理会計は、企業会計としていかなる性質をもち、そのなかでいかなる地位を占めているかということである。

モンゴメリー会計事務所のバートナー・ラッセル (D. M. Russell) は、こう述べている。<sup>(1)</sup>

(1) Donald M. Russell, Applications of Generally Accepted Accounting Principles to Cost Accounting, N. A. C. A. Bulletin, Sec. 1 Aug. 15, 1948, p. 1, 533.

いかなる分野における会計もすべて経営取引を記録し、分析し、解説し、報告する技術にほかならない。これには、経営管理者の要請に応ずることを主眼とする原価計算 (cost accounting) と債権者、所有主、官庁、将来の投資家など経営管理者以外の人人の要請に主として関係のある財務会計 (financial accounting) がある。

スタンフォード大学の助教教授チャロブセン (L. E. Jacobsen) もその論文のなかで、「普通の使い方では、管理会計 (management accounting) は、<sup>(19)</sup> 原価計算 (cost accounting) を意味する、<sup>(20)</sup> と考えられるのが通例である」と注記している。

(19) Lyle E. Jacobsen, Management Accounting: Content and Approach, The Accounting Review, Jan, 1960, p. 64.

そこで次に明らかにしなければならないのは、管理会計を原価計算と同視するのは、いかなる理由に基づくのか、それは正しいのか、もし正しくないとすれば、管理会計はどの点で原価計算と異なるかということである。

断片的な会計記録は別として、相当整備された会計記録は、十二世紀頃イタリー都市国家の商人たちの記録にはじまる、といわれているが、これは、この頃これらの商人の間に信用取引が頻繁に行なわれ、これに関する記録が必要であったことと、当時、海外貿易のためにとられた組合企業において組合員に分配すべき利益を計算するために記録が必要であったからである。<sup>(21)</sup> これからみて、企業会計は、はじめから企業内部の経営管理者の経営管理に役立つ会計情報を提供することと企業外部の利害関係者に企業の財政状態および経営成績を報告することを目的としていた。この意味でダイネス (H. C. Daines) が「会計における管理目的は、程度の差こそあれ、常に存在していた」というの



は正し<sup>(19)</sup>い。しかし当時は、兩目的の差異が十分に意識されず未分化の状態にあった、これに一大影響を及ぼしたのは、第一に、大陸系商法に企業を制約する計算規程がとり入れられたことであり、第二に、イギリス会社法が改正されて、株式会社の設定が免許主義から届出主義となり、これに監査役制度が導入されたことであつた。

(17) 小島男佐夫、複式簿記発生史の研究、森山書店、昭三六、一〇〇—一〇一ページ。

(18) H. C. Daines, *The Changing Objectives of Accounting*, *The Accounting Review*, Apr., 1929, p. 3.

債権者保護の必要から、一、六七三年のフランス商事法令にはじめて財産目録計算規程がせられ、一、八六一年のドイツ一般商法典にはじめて財産目録と貸借対照表の規程が導入された<sup>(19)</sup>。これによって配当可能利益の計算表示が要求された。さらにイギリスでは、造船、鉱山などの新興産業に必要な資金調達を容易ならしめるために、一、八六二年会社法を改正し、株式会社の設立を容易にしたが、これに伴って増加する不在株主保護のために監査役による会計監査制度を制定した。これは、企業会計において財務諸表にのせる配当可能利益の計算を重要ならしめた。

(19) 山下勝治、『企業会計における利害調整形態』、企業会計、第九卷第一一号、昭三二、四一—四五ページ。

これらの事情から、まず企業全体を一会計単位とする年度一般会計 (general accounting) が重要となり、企業会計といえは、このような計算を意味する傾向が生じた。しかしこのような総合的な期間損益計算や財産計算は、当時漸く必要となつてきた合理的な価格計算や材料費、労務費の管理に有益な会計情報を提供することができなかった。かくて、価格計算のための特別原価調査や原価管理のための製造原価の記録は、一般会計と相ならんでかなり古くから行なわれていた<sup>(20)</sup>。しかしその多くは断片的であり、小数の例外的な企業において実施されているにすぎなかった。

これは、当時の経済状態や経営規模からみて当然のことであった。しかもはじめは上述の期間損益計算は、会計制度のなかで原価計算と有機的に結びついていず、原価計算は、専ら企業内部の経営管理者たちの管理用具にすぎなかった。このことは、一九世紀において原価計算の最も発展していたイギリスにおいて、期間損益計算の正確化をはかる必要から、ガークおよびフェルス (E. Garcke and J. M. Fells) が、一般会計を原価計算と有機的に結合する企をなした<sup>(21)</sup>に対し、これが当時原価計算の主眼とされていた管理目的を害することを憂えた批判の声が強かったことから察せられるのである<sup>(22)</sup>。

(20) S. Paul Garner, *Evolution of Cost Accounting to 1925*, pp. 1-90; 品田、米田、園田、敷田共訳、原価計算の発展、一粒社、昭三三、三一—四一ページ。

(21) E. Garcke and J. M. Fells, *Factory Accounts*, London, 1887.

(22) 拙稿、『原価会計の成立』、一橋論叢、第一一巻、第五号、昭一八、八九ページ。

なるほど一九世紀末から二〇世紀はじめにかけて、イギリスをはじめアメリカにおいても一般会計を原価計算と結合する必要が強調され、原価計算制度が普及するに及んで、原価計算が価格計算や原価管理に役立つ原価数値を提供するほかに、財務諸表の作成にも役立つことが、広く知られるに至った。しかし今世紀にはいり、原価計算発展の中心が、イギリスからアメリカとドイツに移るに及んで、それぞれの国の特殊事情のために、企業内部の経営管理者の経営管理目的に役立つ原価計算が、飛躍的な発展をとげるに至った。

ドイツにおいても、相当古くから価格計算や損益計算に役立つ原価数値をうるために原価計算が徐々に発達してき

た。<sup>(23)</sup>しかしこれが飛躍的に發展するに至ったのは、今世紀にはいつてからである。

ドイツでは、前世紀末から一部の企業で生産設備の拡充が盛んに行なわれたが、他方、生産設備の不働化が慢性化する企業も増加し、これの利用が切実な問題になってきた。これを背景に、シュマールレンバッハは、はやくから操業度と原価との関係を重視し、これを反映した原価計算理論を提唱した。特に第一次大戦後、植民地を失ったドイツでは生産設備の活用がますます重要化したために、発生主義に基づく實際原価を全部原価計算方式によって計算するほかに、価格政策、操業度政策との関連において動的な部分原価計算が強く要望されてきた。<sup>(24)</sup>これは、財務諸表作成目的を中心としたイギリス型原価計算に対し、価格計算に役立つことを主眼とした「計画設定型原価計算」の性質をもっていた。

さらに今次の大戦後は、従来の伝統とアメリカの影響をうけて、計画原価計算(Plankostenrechnung)の名のもとに、計画設定のための動的な特別原価調査、予算統制、標準原価計算を結合した新しい原価計算を生み出そうと努めている。ここまできかないにしても、この国の、原価計算は、やはり一般的に計画設定目的を重視している。

(23) K. Mellerowicz, *Kosten und Kostenrechnung*, II, Erster Teil, 1936, S. 20.

(24) 宮上一男, *工業会計制度の研究*, 山川出版社, 昭二七, 四一ページ。

アメリカの原価計算は、はじめイギリス系の会計士たちによって開拓され、一九一〇年代にはなお、財務諸表作成目的の實際原価計算を重視していた。しかしこの頃原価管理の用具としての原価計算もますます重要となってきた。詳言すれば、生産規模の拡大にともない激増してきた労働需要の不足を主として外国移民にたよってきたこの国

においては、出来高払賃金制―賃率の切下げ―社会的怠業の過程を経て労働管理の必要が切実であり、これは、科学的管理法を発展させた。しかしここで主として採用された時間標準、消費量標準などによる物量管理方式においては、責任区分別の総合的な業績評価をなしえないために、慧眼な能率技師たちは、標準原価による管理方式に注目しはじめた。この傾向は、第一次欧州大戦後、販売競争の激化に基づく原価引下げの必要からますます強化され、さらに一九三〇年代以降弾力性予算、月次管理型固定予算の導入にともない責任区分別の管理型原価計算が、アメリカ原価計算の主流をなすに至った。

(25) 拙著、標準原価計算論、国元書房、昭三六、一〇八一―一四七ページ。

今次大戦後、戦時中一時軽視されていた原価管理目的が、再び重視されるようになるとともに、さらに進んで新に原価引下げに役立つ「計画設定型原価計算」が強調されてきた。そして従来標準原価計算も原価業績の評価よりも、むしろ原価引下げに役立つ原価情報を提供することを強調するようになった。この原価引下げのための特別原価調査は、財務諸表作成目的の原価計算とは異なり、制度的に財務会計と有機的に結びついていない。

これを要するに企業全体を会計単位とする一般会計―財務会計は、企業がうけいれた資本が、一定期間にいかほど利益をあげたか、現在いかなる財政状態にあるかを総合的に示しうるけれども、この利益稼得を高めるために将来資本をいかに利用すれば最も有利であるのか、各原価責任者がそれぞれ示された達成目標を達成できたかを示しえない。企業内部の経営管理者の経営管理に役立つ、このような原価情報を提供できたのは原価計算であった。このような理由から、古くから原価計算においては企業内部の経営管理者の経営管理目的が強調され、米独両国の原価計算が、こ

れを中心として発達してきたことは、上述したとおりである。それゆえに原価計算が、しばしば管理会計と同視されるのも無理ならぬことである。

しかし総合的な期間損益を計算するには、正確な売上原価の計算を必要とし、さらにこのためには、製造原価計算を行なわねばならない。一九世紀末イギリスにおいて原価計算を一般会計と制度的に結びつけ、これから企業外部に公開される財務諸表の作成に役立つ原価数値を求めらるに至ったのは、このためである。このように、原価計算は、企業経営者の経営管理に役立つ原価数値を提供するとともに、財務諸表の作成にも役立つのである。また逆に総合的な期間損益計算や財産計算が提供する一會計年度における総合的な経営成績と財政状態は、企業経営者に企業全体についての総合的な見通しを与えるのであり、これは、彼らの経営管理に役立つのである。さらに予算統制 (budgetary control) は、企業全体の総合的な短期の利益目標をたて、これを達成するように各責任部門間を調整し、こうしてきめられた部門予算と実績を比較してその業績を測定し、さらにこれを通じて利益目標をさらに一段と高めようとする管理方式である。したがってかかる予算統制に役立つ計算は、財務会計に予算理念をとり入れたものであり、理論的には財務会計の発展形態にはかならない。このような予算統制は、まずはじめ、一九二〇年代アメリカにおいて製品の専門化、生産工程の標準化がさかんとなり、販売と生産、生産部門間、さらに資金の需給を調整する必要が増大するに及んで重視されてきた。それゆえにこれは、企業自らの管理用具である。

この意味では、財務会計もまた企業内部の経営管理者の経営管理に役立つ会計情報を提供できるのである。それゆえに原価計算を管理会計と同視するのは、誤りである。といわねばならない。

本来原価計算は、企業（経営）の目的とする給付（財貨・役務）の生産・販売のために生ずる「価値としての財貨の流れ」を、生産・販売された給付一単位との関連においてはあくする計算であり、具体的には、給付一単位にかかわらした原価の計算（狭義）または損益の計算（広義）である。このためにドイツではしばしば原価計算は、給付関係計算（Leistungsbezogene Rechnungen）ともいわれる。これに対し財務会計は、企業全体を会計単位とする総合的な損益計算・財産計算である。それゆえに財務会計を企業会計と称することがある。また資本としての貨幣の経営への流出入およびこの貨幣の所有単位としての企業への流出入を財務活動といい、その単位を財務単位という。これは、一般に所有単位としての企業と一致するので、企業全体を会計単位とする計算が、財務会計（financial accounting）といわれるのである。それゆえに財務会計と原価計算を区別する識別基準は、いかなる領域の「価値の流れ」をあくするかということであり、管理会計とは識別基準を異にするのである。なお念のために付言するが、原価計算は、財務会計から原価資料を与えられ、これを加工して財務会計に必要な原価資料を提供している。この意味では、原価計算は、財務会計と有機的に結びつき、その一部を形成している。しかし原価計算には、財務会計と有機的に結びついていない特別原価調査（special cost studies）があり、財務会計にもまた原価計算（給付関係計算）と関係のない経営外計算がある。それゆえに原価計算を管理会計と同視するのは、理論的に支持できないのである。

#### 四

管理会計は、これを原価計算と同視できないとすれば、その特質は、どこにあるのか、この点でわれわれに示唆を

与えるのは、従来からその任務は、企業内部の経営管理者の経営管理に役立つ会計情報を提供することにある、とされていることである。これは、管理会計は、特定の目的意識をもつ会計であることを示している。一般に企業会計は無目的に行なわれるものではなくて、常に何らかの目的に役立つために行なわれ、この目的の如何によって計算の範囲、評価の基準を異にしている。

詳言すれば、同じ財務会計でも債権者のために企業の債務支払能力を計算するために行なわれる場合と、投資家のために企業の投資価値を測定するために行なわれる場合とによって異なるし、同じ原価計算でも企業外部の利害関係者に企業の財政状態および経営成績を示すために行なわれる場合と、企業経営者の原価管理に役立つ情報を提供するために行なわれる場合とによって異なっている。換言すれば、企業会計に目的意識を与え、これを色づけるものは、計算目的である。

企業会計の目的は、多種多様である。しかし企業は、一定の自然的、法律的、経済的、社会的前提のもとで必要な安全性を確保しながら利益の極大化を図る目的をもって、財貨・役務の生産・販売を行なっているのである。それゆえ企業会計は、まずこの目的に役立つ情報を提供しなければならない。これが、企業会計の内部目的である。さらに企業は、社会的存在としてこれと利害関係をもつ企業外部の人々に企業の財政状態および経営成績を報告しなければならない。これが、企業会計の外部目的である。一般に前者は、管理会計 (managerial accounting, management accounting) / 内部報告会計 (accounting for internal purposes) などといわれ、後者は、財務会計 (financial accounting) / 公共会計 (public accounting) / 外部報告会計 (accounting for external purposes) などといわれている。

企業会計は、初めからある程度二つの目的をもっていたが、初めはまず企業経営者の内部的な管理用具として発達していった。しかしいくばくもなく、債権者保護、投資家保護の目的をもって制定された法令の規程と結びついて、主として公共会計として飛躍的な発展をとげた。しかも経済機構の複雑化、経営規模の拡大、固定設備の巨大化などのために、会計情報が経営計画の決定や経営統制に必要なことが痛感されてきた。この結果一時公共目的の蔭にかくされていた管理目的が大きくクローズアップされるようになった。かくて今日ではこの計算目的の見地から、上述したように、企業会計を管理会計と公共会計（または財務会計）に分類することが一般に認められてきた。<sup>(26)</sup>

(26) 拙稿『企業会計の二形態』産業経理、第一一巻第六号、昭和二六、『The Committee on Management Accounting, Report of Committee on Management Accounting, The Accounting Review, Apr, 1959, p. 207—214.』

このように公共会計と管理会計は、その計算目的を異にするために、その基礎概念（公準、原則、基準の総称）を若干異にするのである。これを次に略述しよう。<sup>(27)</sup>

(27) A. A. A., Management Accounting Committee, Report of the Management Accounting Committee, The Accounting Review, July 1962, pp. 523—537.

(一) エンティティ概念 (entity concept)

一定の目的を達成するために組織された、企業のもつ公式または非公式の単位——経済財および役務の集合体ならびに一群の人々が、経営単位 (Business entity) であり、これが、或る資産および或る活動が特定の企業のものであることを確認させる基礎を与え、したがってまた一連の記録または報告書に適した包括分野を明らかにする基礎を提供



するのである。それゆえこの経営単位は、内部報告にも外部報告にも、ともに重要である。企業会計では、これを会計単位 (accounting unit) としう。この単位は、外部報告については法律単位 (legal entity) を意味するに對し、内部報告については、この法律単位のなかで一層こまかく区分された単位を意味する。というのは、経営管理者の計画設定や管理のためには細分単位 (sub-entities) が基本的に重要であるからである。これには少なくとも次の三つの細分単位がある。

(a) 責任単位 (responsibility entities)

これは、企業の職制に従って区分された単位であり、個々の経営管理者の責任ある業務活動の計画と業績の測定を可能ならしめるのである。

(b) 製品単位 (product entities)

各製品種類もまた細分単位とみてよからう。このようにして各製品種類のために使用された資産と、これから生ずる業績が一個の独立した単位として別々に計画され、測定されることになる。

(c) プロジェクト単位 (project entities)

これは、たとえば新しい生産方法とか、新しい販売促進方法とかのようなプロジェクト別に区分された単位であり、特定の経営意思決定またはやりかたに関する業績の測定を可能ならしめるのである。

要するに、外部報告のため会計単位と内部報告のための会計単位とは、その単位の規模と範囲の点でその概念を異にしている。かかる差異の生じるのは、両者の目的が異なるからである。なるほど外部報告書と内部報告書はともに

経営管理の報告書 (reports of stewardship) である。しかし前者は企業全体の経営管理者が企業外部の利害関係者にその経営管理の状態を報告するものであるに對し、後者は、企業内部における個々の細分単位の経営管理者が、その経営管理の状態を報告するものである。それゆゑ外部報告は、企業内部における小区分のことにふれないで、企業全体の経営管理状態を報告すればたるに對し、内部報告は、企業全体の経営管理状態のみならず、企業内部における小区分の経営管理状態をも報告しなければならない。

### (二) 会計単位の継続性

公共会計は、原則として事業継続中の企業 (going concern) を前提としているが、管理会計の会計単位である企業内部における細分単位 (会計単位) は、通常永久に続くものとは仮定されていない。管理会計において、その会計単位がどの程度持続すると仮定するかは、その区分された会計単位のタイプとその問題に関係ある期間の長さによって左右されるのである。たとえば設備計画の設定に関するプロジェクトの期間は、通常業務計画の設定に関するプロジェクトの期間よりも長い、決してそのプロジェクト単位が永久につづくとは、考えられていない。

### (三) 金銭による測定 (money measurement)

「貨幣単位が、取引に関する情報を記録し、報告するために会計において使用される主要な測定単位である」ということは、外部報告にも内部報告にもあてはまるのである。

このことは、一定期間において生ずるさまざまな取引の結果を計数化するために客観的な共通分母を必要とすることから生ずるのである。しかし外部報告と内部報告は、表示の手段として貨幣単位にたよる程度を異にしている。換

言すれば、外部報告は殆んど全く貨幣單位に依存しているが、内部報告は、しばしばこれ以外に物量單位をも利用する。これは、主として内部報告の會計單位は企業全体であり、したがってこの業績を総合的に示すためには貨幣單位による総合が必要であるが、内部報告の會計單位は、企業内部における区分された單位であるために、ここでは貨幣單位以外の測定尺度の利用が可能であり、これによって一層経営管理者の経営管理に役立つ情報を提供できるからである。

外部報告に対して、内部報告のもつ、もう一つの特徴は、複式簿記機構外で数学的、統計的用具が、資料の分析に益々広く利用されるようになってきたということである。たとえば管理會計係は、品質管理、組織設計、棚卸資産分析のようなことまでもしなければならぬことになってきたが、ここでは、貨幣的な資料よりもむしろ物量的な資料が、測定や分析の目的に対し恐らく一層直接に適しているであろう。

かくて管理會計においては、財務會計の場合とは異なり、測定單位として貨幣尺度のみならず、物量尺度や比率尺度が使用されることになる。

#### (四) 原価基準

近代的會計は、外部報告會計たと内部報告會計たとを問わず、いずれも原価 (cost) を測定用具として広く使用している。しかしこれを両會計分野に適用するにあたっては重要な差異がある。これらの差異は、原価をいかに解釈するかということと、種々なタイプの取引を測定するにどの程度まで原価の流れを跡づけるかということの両者から生ずる。

外部報告に対しては、原価という言葉は、内部報告の分野においてよりもはるかに狭く、かつ首尾一貫した意味をもっている。すなわち外部報告に対しては「取得原価は、取得価格として示された現金またはその等価物の額である。」そしてこのように「市場取引で決められた価格からひき出された取得原価が、取得された財貨・役務を市場へ引渡される生産物に変える過程においてエンティティ内部で生ずる事象を数量化するのに使用される。かくて製品の原価は、その生産物まで合理的に跡づけできる取得原価の合計額であり、直接費と間接費の両者を含むべきである。いかなる製造原価要素といえどもこれを生産原価から除外することは認めえない。」

内部報告に対しても、原価という言葉はしばしば上述した意味で使用される。しかしこの報告には、さまざまなこと以外の意味をもつ原価もまた重要であり、ここでは原価は外部報告の分野においてよりも、さまざまな意味で弾力的に使用されている。したがって原価の意味は、一定の状況との関連においてはじめて具体的に確定されるにすぎない。換言すれば外部報告のために原価を配分する主要な目的は、(消費された財貨・役務に關係ある原価については)、企業全体の費用と損失を有効に測定することと、(消費されない財貨・役務に關係ある原価については)原価に基づいて資産を適正に測定することにある。内部報告のための原価配分も同じ目的をもって行なわれるが、同時に外部報告のためには重要でない他の目的をもって行なわれることもある。たとえば原価責任をきめるために、ある責任区分の管理可能費をその他の原価から区分して把握し、もって原価管理に一層役立つ原価を提供したり、利益計画に必要な企業全体についての費用——販売量——利益の關係を一層明瞭に示すために、種々に細分された会計單位(例えば事業部)の原価を固定費と変動費とに区分する。このように両会計において、原価配分を異にするのは、両者の達成しようとする

る目的が異なるからである。

(五) 実現概念 (realization concept)

「実現の基本的な意味は、資産または負債の変動が勘定において認識するに値するほどはっきりし、客観的となったということである。……典型的には、企業内部において資産がはじめてあらわれるのは、交換取引の結果であるが、この取引において交渉によってきめられた条件および金額は、証憑および市場の資料によって裏書されている。……生産という事実が、棚卸資産における原価配分の基礎である」<sup>(28)</sup>

(28) A. A. A., *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements, 1957 Revision, The Accounting Review, Oct., 1957, p. 538.*

実現ということは、要するにどの取引段階において会計上の取引として認識するかということである。上述の実現概念は、企業の資産、負債、資本、利益を企業外部の利害関係者に報告するには有益であるが、弾力性がたらないために企業内部の経営管理者への報告において必要とすることに必ずしもすべての点で適しているとはいえない。例えば、企業経営者の経営管理には、予算、標準原価、将来とりうるいくつかのやりかたの評価などが必要であるが、これらは、いづれも未来計算であり、上述の実現の概念を厳格に適用すると、会計上の取引としてこれを認識することができなくなる。

しかし最終的に実際の取引とつらなっていることがらは、そのサイクルのいかなる段階においても、そこで現実に存在するものを認識するかぎり、これを経営管理者の要請に応ずるために報告するのが合理的である。このように実

現概念を拡張して解すると、内部報告に必要なことと実現概念との間に矛盾が生じない。しかし上述したように公共会計と管理会計は、実現概念の理解を異にするのである。

(六) 費用、収益対応概念

外部報告のための期間利益の計算には、一定期間における収益にその期間の費用を対応させることが重要である。内部報告のためにもこのような期間的な費用、収益の対応が必要である。しかし管理会計においては、これよりも重要なのは特定の責任区分、機能、プロジェクトから生ずる収益にその費用を対応させることであり、すぐに対策措置をとるのに必要な情報を提借することを目的とする場合には、日々えられたり、消費された物量が計算され報告される。

(七) 客観性 (objectivity)

一般的にいうと、会計情報が契約その他、他から左右されない証拠によって検証することができ、個人的な偏見に影響されていない場合に客観的である、といわれる。そして外部報告たると内部報告たるとを問わず、いずれもかかる客観的な情報を提示しなければならない。しかし企業会計においては、無制限に客観性が要求されるわけではない。客観性を求めるあまり、会計情報の適切性 (relevance) が害される場合には、客観性に対する要請がすてられる。このこともまた外部報告にも内部報告にも同様にあてはまるのである。一般に会計情報は、報告設計の目的に対し有益な場合にはじめて適切であるといえる。

外部報告は、一般的に誰にも役立つ報告書 (general purpose statements) であるに対し、内部報告はそれぞれ特定

の目的に役立つように作られる。それゆえ外部報告は、内部報告の場合よりも客観性を重視する傾向が大である。これに反し内部報告のためには、目的に対し適切であることが非常に重要であるために、どちらかといえば客観性重視の色彩がうすれる。換言すれば、内部報告の良否は基本的には、契約上の証拠によって事実を検証できるか否かによってではなくて、特定の経営管理上の必要に應ずるのに、その資料が有益であるか否かによってきめられる。このことは、明らかに予算編成や個別計画設定のように、予定や予測を必要とする場合にあってはまるのである。

(八) 継続性概念 (consistency concept)

継続性概念は、次の二つの関連した必要に基づいてつくられている。

- (a) 趨勢分析に会計資料を役立てようと思えば、提示される資料が期間的に比較できなければならない。
- (b) 一定期間の利益その他の財務資料のゆがみをさけようと思えば、採用された会計上の概念や手続を継続して使用しなければならない。

このような要請は、内部報告にも外部報告にも同様にあてはまるのである。しかし客観性概念について述べたのと同じ理由で、この要請は、外部報告については内部報告についてよりも大である。

(九) 重要性 (materiality)

「重要性は、会計で使用されるときには、相対的に重要な、ある状態であるといえよう。ある項目の重要性は、その大きさ、性質またはこれらの両者に左右されるであろう。ある項目は、これを知っていることが、知識経験のある投資家の意思決定に影響を及ぼすと信ずべき理由があるならば、重要であると認められねばならない」

財務会計上この重要性概念は、会計過程のはじめに、ある項目を勘定に記録するかどうかを決定したり、さらに進んである項目を別個の勘定に記録するか、ほぼ同様な勘定に総合するか、雑勘定に記入するかを決定するのに利用される規準である。

しかし上記の定義において「知識経験ある投資家」(informed investor)という語の代りに「知識経験ある読者」という語を用いると、重要性概念は、外部報告ならびに内部報告を利用する、すべてのタイプの読者をふくむほどにこれを拡張できるであろう。しかしこの場合には、重要性は、報告書が誰に提示されるか、その人がこれを使用するにあたっていかなる目的をもっているかに左右されることになるが、このことは、とくに内部報告に対し重要な意義をもっている。すなわち内部報告は各階層の経営管理者層に対して提示されるのであるが、直接に業務に関与している下層の経営管理者は、上層の経営管理者よりも範囲こそ狭いが一層詳細な情報に関心をもっている。また内部報告の用途は、さまざまであり、多目的のものもあれば限定された少数の用途をもつものもあり、また経常的なものもあれば、一回かぎりのものもある。このためにある項目が経営管理者に重要であるか否か、またどの程度詳細な報告を必要とするかは、報告作成の目的に対し適切であるか否かに基づいて決定されることになる。

このように考えると、重要性概念は、前述の(七)において述べた「目的に対する適切性」の一面であるといえる。外部報告と内部報告はこの点では何らちがいがなく、その適用の複雑さの程度を異にするにすぎない。

(一〇) 公開性 (disclosure)

公共会計(財務会計)においては、公開される財務諸表の表示について公正表示の原則 (Principle of fair present-



ation)または公開性の原則 (principle of disclosure) が強調されている。例えばわが国企業会計原則は、その一般原則の四において「企業会計は、財務諸表によって、利害関係者に対し必要な会計事実を明瞭に表示し、企業の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならない」と述べているのは、この原則を指示しているのである。この点に関するかぎり、外部報告と内部報告の間に何らの差異もない。というのは、内部報告書もまたこれに關係あるそれぞれの経営管理者に必要な会計事実を明瞭に表示し、企業の場合に関する判断を誤らせないようにしなければならないからである。

しかし両報告は、目的を異にするために、公開の範囲および程度（精粗）を異にする。すなわち、通常外部報告において公開される情報の範囲は企業全体にわたるけれども、その程度は比較的大綱的である。これに対し内部報告において公開される情報の範囲は、経営管理者の階層によって異なるが、その程度は比較的詳細である。

#### (一) 保守主義 (conservatism)

保守主義には色々な意味があるが、<sup>(28)</sup> 会計上の保守主義は、客観性や継続性の原則に矛盾したものでなく、収益、費用の発生が不確実と思われる場合に、収益の発生については、不確実なものを除き、確実なものに限定し、費用の発生については、不確実であっても発生するおそれのあるものまでも見越計上する会計処理に関する用心の原則である。それゆえこれは確実に発生している収益をかくしたり、発生していない架空の費用を計上したりして、現実に発生した利益をかくす財務政策ではない。この点に関するかぎり、財務会計と管理会計の間に何のちがひもない。ただ経営者支配の大企業では実務上保守主義が、外部報告において内部報告においてよりも濫用されがちであるにすぎない。

(29) 阪本安一、財務諸表論、税務経理協会、昭三〇、二二〇—二四四ページ。

このように、管理会計と公共会計は、計算目的を異にするためにその内容を異にする。しかし、このことから、企業は計算目的ごとに異なる会計制度を作るべきである、と結論してはならない。これは、計算経済性の見地から許し難いことである。事実一つの計算がしばしば両目的に役立っているし、相互に依存していることもある。そこで原則として両計算を有機的に結びつけて、一個の体系的な会計制度を作ることが望ましい。しかしその結果却って計算を複雑化し、両会計の目的を十分に果たしえない場合には、むしろ両会計を制度的に結びつけないで別々に行なうことが望ましい。

これを要するに、管理会計は、企業における各階層の経営管理者が、経営管理——正確にはその意思決定——をなすに当って役立つ会計情報を提供するために行なわれる企業会計の一領域であり、単に企業会計の提供した会計数値を経営管理者の経営管理に役立つように解説すること、すなわち分析し、報告することに尽きるものではない。経営管理者の経営管理に役立つ会計情報を提供することを目的として行なわれる一切の会計過程——記録、配分、解説——を意味するのである。しかし管理会計は、経営管理者の経営管理からきりはなされた別個のものではない。近代的な経営管理は、民主的な経営管理（衆知を結集した経営管理）と合理的な経営管理（できるかぎり経営管理に計数を利用するが、これに限界のあることを知っている経営管理）とが有機的に統一したものであるから、計画をたて、統制を行なうに当って計数を活用しない経営管理は、近代的な経営管理とはいえない。他方、管理会計の提供する会計情報は、利用されてはじめて意義があり、利用されない会計情報は、計算の遊戯にすぎない。それゆえに管理会計においては、

利用目的を意識して記録、計算、解説が行なわれ、これらが有機的に結びついている。このような意味において管理会計は、近代的経営管理の構成部分であり、一プロセスである。かかる意味における管理会計を考察するのが、管理会計論の任務である。

## 五

次に問題になるのは、上述したような性質をもつ管理会計論をいかに体系づけるかということである。管理会計を取扱うアプローチの仕方には、次の三つの方法がある。

第一は、管理会計をその手段の側面から体系づける見解である。例えば古川栄一教授が管理会計を予算、短期簿記、事後原価計算（部分原価計算）、標準原価計算（事前原価計算）、経済性計算、経営比較、経営統計に区分して説明するのがこの一例である。<sup>(30)</sup>

(30) 古川栄一、経営計理論、千倉書房、昭二四。

第二は、管理会計を、この計算技術の適用される過程的経営機能の差異に基づいて体系づける見解である。例えば青木倫太郎教授が管理機能の重点を、(一)財務管理(二)営業管理(三)作業管理におき、その著書『管理会計』の基本的構造を(一)財務管理としての事業の支払能力批判と資金予算(二)営業管理としての営業批判(三)作業管理としての標準原価による作業批判に区分したり、<sup>(31)</sup>講口一雄教授が、経営管理会計を生産管理会計、販売管理会計、財務管理会計に区分するのが、この一例である。

(31) 青木倫太郎、管理会計、国元書房、昭二七。

溝口一雄、管理会計、同文館、昭二七。

第三は、経営管理機能の組織的差異に基づいて管理会計を計画計算と統制会計に分類する見解である。例えばゲッソの見解や、英国勅許会計士協会の報告書に示された見解がこれに近い。<sup>(32)</sup>

(32) R. E. Goetz, Management Planning and Control, 1949; The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Management Accounting: An Outline of its Nature and Purpose, 1954

管理会計は、前に述べたとおり、企業経営者の計画と統制に役立つ会計的情報を提供するために行なわれるが、一定の前提のもとにおいて必要な安全性を確保しながら長期収益性の増大をはかるために行なう一切の会計技術の総称であり、具体的にはこの目的を意図してつくられた計算技術として存在している。それゆえに、計算技術の差異に基づいて管理会計を体系づけることは、可能である。しかし経営管理に役立つ同じ計算技術でも経営管理に対し十分に役立つためには、これの適用される経営過程に適合するように作られねばならない。例えば、これを原価計算についていえば、原価管理に役立つ原価計算といえども、工場において行なわれるものと営業部において行なわれるものとは非常に異なるのである。それゆえ管理会計を経営過程に基づいて分類し、その内部をさらに計算技術の差異に基づいて体系づけることが可能であるのみならず、一層望ましいのである。

しかしわれわれは、管理会計は各階層の経営管理者の経営管理に役立つ会計情報の提供を目的とする計算であるが、経営管理機能 (management function) は、経営活動 (administration) と統制活動 (control) に大別されることを忘れ

てはならない。経営活動(狭)は、計画設定(planning)組織編成(organizing)調整(coordinating)からなるが、これらはいずれも将来とりうるいくつかのやりかたのうち、最もすぐれたやりかたを選択する過程であるから、これらを計画設定(広)に総括することができる。これに役立つ会計情報を提供することを目的とする管理会計が、計画計算(planning accounting)である。

これに対し統制とは、計画設定の結果選択されたやり方について達成目標を決め、これにむけて実績を指導し、規制する行為である。これに役立つ管理会計が、統制会計(control accounting)である。

計画計算は、将来とりうる、いくつかのやり方の収益性や安全性の程度を比較する計算である。それゆえにこの計算は、(一)比較される未来値を収集し、計算する。(二)計算された未来値を比較し、その差異を算定する。(三)比較結果を報告する(助言、勧告を含む)(四)報告結果を事後に調査するというプロセスからなっている。

このような計画計算は、次のような性格をもっている。

一 計画計算は、未来値の計算である。換言すれば計画設定は、上述したように、将来とりうる、いくつかのやり方と比較して、そのうちのすぐれたやり方を選択することであるから、これに役立つ計画計算においては、将来とりうる、いくつかのやり方について未来値が計算され、比較される。例えば従来とられていた手作業の原価と新に提案された機械作業の原価を比較する場合に、たとえ過去の手作業の実際原価を、機械作業の未来原価と比較するにしても、それは、従来通り、手作業を行なえば、過去の実際原価と同じ未来原価が発生すると考えられるからにすぎない。

二 計画計算は、臨時計算である。計画計算には、たとえば設備計画の決定のような個別計画設定に役立つ個別計

画計算もあれば、たとえば予算編成のような総合計画設定に役立つ総合計画計算もある。後者の場合には、一定の時間的間隔をおいて繰り返し経常的に行なわれる。それゆえ経常計算の色彩が強い。しかしこの場合でも、統制会計や公共会計の場合のように、日々経常的に行なわれるわけではない。また予算編成にあたっては、個別計画計算が、これに不可欠の要素としてはいりこんでいるが、個別計画計算は明らかに臨時計算である。というのは、将来とりうるいくつかのやり方が比較され、これに基づいていずれか一つが選択されると、計算結果はすべて消されてしまい、後の計算にひきつがれないからである。

三 計画計算は、上述した二つの性質をもっているために会計制度に組み入れられないで、特別調査として行なわれる。このことは、計画計算に役立つ資料が会計制度から求められないということを意味しない。有効な計画計算は、信頼しうる資料に基づいて初めて可能であり、このような資料が整備された会計制度から求められるのであるから、むしろ計画計算は整備された会計制度——すなわち実績計算の基礎の上に立っている、といえる。損益や原価の実績を計算する制度を整備しないで、計画計算の発展を期待しえないのである。このことはしばしば誤解されているから、とくに強調されなければならない。

計画計算には、基本的に二つの方法がある。一つは総額法であり、もう一つは差額法である。総額法においては、将来とりうるA計画案をとった場合の企業全体の収益性、安全性と、これと比較されるB計画案をとった場合の企業全体の収益性と安全性を比較し、いずれが有利であるかを決定するのである。これに対し差額法においては、比較されるA案とB案のいずれを採用しても同じことになることは比較しないで、そのいずれをとるかによって異なる点、

例えば A 案をとれば発生し、とらなければ発生しない増分利益または減分利益と、B 案をとれば発生し、とらなければ発生しない増分利益または減分利益を比較して、いずれをとるのが有利であるかを決定するのである。

理論的には、設備投資のような経営構造の決定には、総額法が差額法よりもすぐれている。というのは、差額法においては、上述したように、A、B 両案のいずれを採用しても同じことになる点は比較しないのであるが、同じと思われた点もこまかく計算してみると、実際には同じでないことが少なくない。しかるに経営設備の決定のように一度決めると後日になってこれを修正することが困難であり、しかもその影響が長い将来にまで及ぶような重要な決定については、このような見積間違いは重大な結果をもたらすからである。これに反し製品組合せ計画、操業計画のような短期の業務計画には差額法が適している。というのは、このような短期の業務計画は、設備計画の決定の場合とは異なり、見積間違いがわかると比較的容易にやり方をあらためることができるのみならず、迅速な決定を必要とし、総額法のような、やっかいな計算をまつことができないからである。

しかし実際には、設備投資のような経営構造計画の決定にも従来一般に差額法が広く利用されてきた。というのは、第一に差額法も慎重に注意して行なえば、その結果は総額法の場合とほとんどかわらない。第二に設備投資決定のための計画計算を特に必要とする鉄道会社・電力会社のような大企業においては、総額法による計算があまりにも複雑であり、その実用化が困難であるからである。

- 統制に役立つ統制会計は、(一) 計画決定の結果選択されたやり方について達成目標値(実績批判の規準値)を決める。(二) 実績を計算する。(三) 実績を目標値と比較して差異を計算する。(四) 差異の原因別分析を行なう。(五) 分

析結果を報告する。(六) 報告結果を事後に調査するという過程からなっている。

このような統制会計は、次のような性格をもっている。

(一) 実績批判の規準値と実績値の計算である。詳言すれば統制会計においては、統制の目標となる、実績批判の規準値とこれに照して業績を批判される実績の両者が計算されなければならない。批判規準と、実績のいずれを欠いても、業績を批判することができず、したがって統制に役立つ会計情報を提供することができない。

実績批判の規準値は、正確に言えば事後に計算された標準 (standard) である。しかしこれに代るものとしてしばしば、予算 (budget)、予定された標準 (例えば事前標準原価)、または過去における実績 (例えば前月の実際原価) が使用される。しかしいずれにしても、統制会計においては、実績を計算し、これを規準値と比較する必要がある。

(二) 統制会計は、経常計算である。というのは業績の評価は、たえず経常的に繰り返し行なうことによってはじめて統制に役立つのであって、これを行なったり、行なわなかったりしたのでは、統制に役立つまいからである。

(三) 統制会計は、上述したように、経常的な、実績・規準の比較計算であるために、原則として会計制度に組みこんで行なわれる。しかしこれは、必ずしも上述した統制会計の全プロセスが、会計制度に組み込まれることを意味しないし、こまかい規準・実績の比較がすべて「勘定」を通じて行なわれることを意味しない。たとえば規準値と実績との比較、差異の分析を会計制度のらち外で、統計的に行なうことがあり、またしばしば、規準値と実績との統轄的な比較は、「勘定」を通じて行なうが、こまかい内訳の比較は、比較表を使って行なっている。しかしこのような場合でも計算の正確性を高めるために、何らかの意味で、実績計算を会計制度に組み込むのが、通例である。このように計



画計算と統制会計は、非常に性格を異にしている。それゆえに理論的には、管理会計は、これをまず計画計算と統制会計に大別すべきであろう。

そこで次に問題となるのは、計画計算および統制会計をいかに細別するかということである。

## 六

計画計算の分類に当り、手懸りとなる計画形態には、次のものがある。

### 一 構造計画と業務計画

経営計画は、計画設定の対象に基づいて構造計画と業務計画に区分することができる。もっとも構造計画をたてるに当っては、将来とりうる、いくつかの構造計画案の投下資本利益率が比較されるが、これには業務計画を予定せざるをえないのである。また業務計画も構造計画を前提としなければ、これをたてえないのである。しかし一般に構造計画は長期的、臨時的であるに対し、業務計画は短期的、經常的であるのが通例である。それゆえこれは、計画計算にとつては重要な計画形態である。

二 経営計画は、計画設定範囲に基づいて個別計画 (project plan) と総合計画 (Gesamtplan) または期間計画 (period plan) に区分することができる。個別計画設定は、個々の問題について予定された行為のコースを決めることであるに対し、総合計画は一定期間における種々な個別計画を総合した計画であり、例えば年度損益予算が、この適例である。しかし両者は無関係なものではなくて、種々な個別計画の「終着点」が、期間、総合計算としての損益計算、

有高計算であり、損益予算を立てるに当たっては種々な個別計画がたてられる。

三 経営計画は、計画期間の長短に基づいて長期計画と短期計画に区分することができる。ここに長期計画とは、通常一年以上にわたる計画であり、短期計画とは、一年以内の計画をいうが、前者をさらに一年ないし五年間の中期計画と、それ以上の長期にわたる長期計画に、後者を年度の年度計画と月間の月間計画（または季間の季間計画）に区分することもある。

このように、経営計画は、いくつかの形態に分類できるが、大まかにいえば、構造計画は、長期計画の性質をもち、業務計画は、短期計画において重要である。そしてまず長期計画がたてられ、これと結びつけて短期計画がたてられる。それゆえに計画計算は、まず長期計画の決定に役立つ長期計画計算と、短期計画の決定に役立つ短期計画計算に大別するのが、合理的であろう。

長期計画は、個別計画と総合計画に大別されるが、例えば設備投資計画のような個別計画をたてるに当っては、大まかにしても総合的な長期利益計画や長期資金計画を考えずには、これをたてえないのである。そこで原則として大まかな長期利益計画や長期資金計画に基づいて個別に構造計画をたて、これに基づいて総合的な利益計画や資金計画をたてるのが通例である。それゆえに長期計画の決定に役立つ長期計画計算は、これを長期個別計画計算と長期総合計画計算に区分すべきであろう。長期個別計画計算には、例えば、製品の選択、経営位置の選択、設備投資の選択等に役立つ計画計算があるが、今日計画計算として最も発展しているのが、設備投資の選択に役立つ計画計算である。長期総合計画計算は、長期利益計画計算と長期資本計画計算に大別される。前者には、(一)売上高とこれに対応する

費用を予測し、これを売上高と利益の計画から求めた費用計画によって規制する積上法と、(二)希望利益率を分析して求めた部分比率を実状に即するように修正していく分析法がある。長期計画においては、こまかい費用計画をたてえないので、一般に広く利用されているのが、分析法である。それゆえにこれを中心として長期利益計画のたて方を説明すべきであろう。長期資本計画のちで今日最も普及しているのが、長期資金計画である。というのは長期の財務安全性を確保するのに最も重要なのは、長期資金計画であるからである。長期資金計画のたて方には、純益修正法と直接見積法の二法があるが、長期利益計画の設定について述べたのと同じ理由からこれについても純益修正法を中心として説明するのが適當である。

長期計画を立てることによって、企業は相当長期間にわたって進むべき目標が示される。しかし、これは次期において達成すべき目標とは異なっている。長期計画は、大きな枠の役割を果たすにすぎないから、その計画は大綱的で差支えない。この長期計画の線に沿って、業務運営を行なうためには、短期計画をたてねばならない。この短期計画は、達成目標として現実の業務運営の指針となるとともに、その業績を評価する規準 (Norm) となるものであるから、これを具体的に決めねばならない。企業全般にわたって、将来の一定期間における経営活動の具体的な実施計画を総合的な企業目標の見地から決めて、これを貨幣的に表現したものを予算 (Budget) といひ、この予算を作ることを予算編成 (budgeting) とし<sup>(33)</sup>。

(33) 鍋島達、『予算の特質とその理論的構成』企業会計、第九卷第二号、昭三二。

予算を編成するには、まず最高経営者が長期利益計画の一環として、短期の大綱的利益計画を立て、これに基づい

て予算編成方針を作り、これを部門管理者に示す。各部門管理者は、できるかぎりこの編成方針に沿いながら各自の部門予算案を作るのであるが、当該部門の実状からみてその編成方針に沿いえない場合には、両者を調整して予算を編成する。それゆえに予算編成過程は、(一)短期大綱的利益計画の決定に必要な情報の収集、短期大綱的利益計画の決定、これに基づく予算編成方針の決定と示達、(二)部門予算案の編成に必要な情報の収集、部門予算案の編成、(三)予算編成方針と部門予算案との調整、総合予算の編成からなっている。

ここでは、短期大綱的利益計画と狭義の予算が区別されている。これは、両者の間に次の差異がある、と考えられるからである。

(一) 大綱的利益計画は予算編成の出発点となるものであり、通常最高経営者のスタッフたる予算課または企画課において作られる。この場合、各部門管理者に計画作成に必要な資料の提供を求め、彼らの意見を徴するけれども、作成された計画について彼らの同意を求めるわけではない。これに反し予算編成に当っては、最高経営者——したがってそのスタッフは各部門管理者に部門予算案の提供を求めるのみならず、これを大綱的利益計画と調整して正式の予算とするまでには部門管理者の承認をえているのが通例である。なるほど従来予算を編成するに当っては、最高経営者の方針を強制したり(天下り方式)、部門管理者の作った部門予算案を積上げてそのままこれを予算とすること(積上げ方式)もあったけれども、今日では一般に、上述したように、正式の予算となるまでには最高経営者のみならず、部門管理者もまたこれを承認するという折衷方式がとられている。というのは、天下り方式をとれば予算は各部門の実状に沿うことができず、これの達成について各部門管理者の協力をえがたいし、積上げ方式をとれば予算が

とかく甘くなり、浪費奨励に陥る危険をもっているからである。

(二) したがって、部門管理者は大綱的利益計画に対しては、必ずしもこれを達成しなければならない責任はないけれども、予算に対してはこれを達成する責任をもつことになる。

しかし上述の大綱的利益計画は、長期利益計画とは異なり、予算(狭義)と同様に短期の利益計画であり、予算編成の初まりである。それゆえ、両者の作成を含めて予算編成と名づけるのが、通例である。

この意味における予算は、次のような機能をもっている。

I 嚮導的機能をもっている。企業経営者は、企業をとりまく環境と企業内部の状況をなるべく的確に予測し、これに基づいて目標を立て、これに向けて経営活動を指導しなければならぬ。予算は、長期計画と結びついた比較的短期間の業務運営の指針として、企業全体の立場から立てられた総合的な利益目標であるから、これは企業経営者が経営活動を指導するに当たり、嚮導的な役割を果たすのである。それゆえ予算編成は予見的計算であり、嚮導的計算(Denkungsrechnung)である。

嚮導的目標を立てるということは、従来のやり方をそのまま未来における経営活動の指導指針として示すことではなくて過去の事実と現在の環境および状況を分析するとともに、未来の変化を洞察し、この条件のもとで未来の経営活動をできるかぎり合理化して目標を立てることを意味する。経営過程の合理化は、将来とりうるいくつかのやり方のうちで最も企業目的の達成に役立つやり方を選択することである。詳言すれば、一定の自然的、法律的、経済的、社会的条件のもとで、必要な安全性を確保しながら、長期収益性をできるかぎり高めるといふ見地から、企業全体に

わたる業務運営の指針としての予算を編成するにあたっては、いかにすれば一層売上高を増加できるか、固定費または変動費を引下げできるかが、問題となる。これが、個別計画の設定 (Project planning) である。それゆえ総合的な期間計画 (period planning) としての予算編成は、個々の問題について将来とりうるやり方を選択する個別計画の設定を含んでいる。このような意味において、予算編成は計画機能 (Planning function) をはたすことになる。

## II 予算は、調整的機能 (coordinating function) をもっている。

調整機能とは、一企業をそれぞれ独立した個々の部門の集合体としてではなくて、相対的に独立した個々の部門の集合体として働かせることである。予算は、企業全体の総合予算とこれを構成する部門予算から成っているが、総合予算としての利益予算および資産、負債、資本の有高予算は、これを構成する部門予算としての販売、製造、講買、資金の各部門予算と有機的に結びつき、これらを通じて販売、製造、講買、財務の諸活動を調整する役目を果たしている。予算は、こまかい点では物量で示されているけれども、最終的にはこれを金額で示さなければならない。というのは、こうしなければ部門予算を総合予算に総合しえないからである。換言すれば、予算は業務運営計画を金額で表現したものであるために、企業全体の総合的な達成目標の見地から各部門活動を調整し、総合できることになるのである。

・ III 予算は、統制 (コントロール) 機能をもっている。ここで統制とは、管理、牽制などともいわれ、業績 (Performance) を達成目標に照して評価し、その実績を目標に向けて指導し、規制することである。それゆえ業績を統制するには、業績を批判しなければならないが、これには批判規準が必要であり、予算はこの役目を果たするのである。

近代的な予算は、上述したように、單純に部門活動を調整する用具にすぎないものではなくて、企業全体の総合的な達成目標としての利益予算、有高予算の見地から各部門予算を調整し総合したものであり、しかもこの部門予算は各部門管理者によって達成されるべき責任額として決められ、これが彼らによって承認されているのである。それゆえ、予算は各階層の経営管理者がその責任をどの程度果たしたかを判断する統制（コントロール）の規準たりうるのである。この意味において予算は統制機能をもつことになる。

しかし最近経済と技術の変動が極めてはげしいために、予算は、事後に計算された「発生すべき管であったもの」としての事後標準と結びつかないかぎり、業績批判の規準としての機能を弱めた。むしろ予算差異分析においては、何処に見積間違があったか、見積間違いは何故に生じたか、いかにすれば、見積を一層正確にし、一層利益を高めめるかの判断するのに役立つ情報が得られることが強調されている。それは、予算については、企業全体の利益をできる限り高めるといふ見地から各責任単位を協同させ、彼らを嚮導するのに役立つ点が重要であり、予算による業績評価もこの見地からみなければならぬことを意味する。それゆえに予算編成という総合計画の決定に当り、必然的に特定の問題について、将来とりうる、いくつかのやり方を比較し、そのうち最もすぐれたやり方を選択するといふ個別計画決定の問題がはいりこむのである。それゆえに短期計画の決定に役立つ計画計算は、長期計画計算と異なり、予算編成と結びつけて、短期個別計算を取扱うべきであろう。これが、筆者が、その著書「管理会計概論」において、予算編成と結びつけて、個別計画計算を取扱った理由である。<sup>(34)</sup>

(34) 拙著、管理会計概論、春秋社、昭三九、一〇二—一六〇ページ。

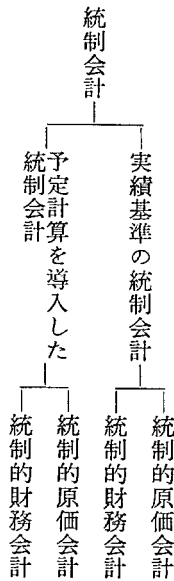
## 七

計画は、実行されて初めてその目的を果たすことができる。しかし、さまざまな不測の障碍のために、初めに計画したとおり実行できるわけではない。それゆえ、計画目標に到達できるように実行を指導し、規制することが必要となる。この行為が統制コントロール (control) である。なるほど今日のように経済・技術がはげしく変革する時代には、初めの計画どおりに実行することが、必ずしも適當ではない。計画実施過程において初めの計画を新しい事態に適合するよう調整しなければならぬ。しかしこの場合でも再び変更された新しい計画の線に沿って実行を統制する必要がある。また統制過程を通じて経営改善に対する新しいアイデアが生まれ、計画がねり直されるのが通例である。このような統制は、流れ作業機構のような物的機構によって行なわれることもあれば、経営管理者によって行なわれることもある。後者の統制において、経営管理者は何らの補助用具をも使用しないで、自らの英知と経験に基づいて統制することもできるが、補助用具、特に会計情報を使用することによって、一層有効適切な統制をなしうるのである。この各階層の経営管理者が役立つ会計情報を作成し、これを彼らに提供するものが統制会計の任務である。それゆえ、統制会計は経営管理者の統制の用具である。しかし、用具はこれを使用する主体と一体をなして初めて用具としての機能を果たしうるのである。統制会計においては、その会計的側面が強調されるけれども、その利用的側面との結合も重要であることを忘れてはならない。

企業会計は、把握対象の見地からこれを財務会計（一般会計）と原価会計に大別できるが、これらに予定計算を導入



するか否かによって、それぞれ予定計算を導入しない計算と予定計算を導入した計算に細分することができる。それゆえ統制会計は次のように分類できる。



現実の企業会計においては、このように純粹な形態をとることが稀であり、これらが部分的に組みあわされているのが通例である。

原価計算は、まず価格計算や棚卸資産価額の決定に役立つ原価見積 (cost estimate) として始まったが、いくばくもなくこれの正確化を高めるために実際原価計算が発達してきた。しかしこれと相ならんで古くから、工場において原価管理のために、この製品原価が年々または月々比較された。しかし初め実際原価は、前月または前年同期の実際原価と比較された。これが実際原価の自己比較 (または時間比較) である。

しかしかかる実際原価の自己比較には、次の二つの条件が必要である。

(一) 原価計算の継続性

これは比較される期間において、同じ原価計算法が採用されることを意味する。というのは、比較される期間において原価計算方法が変わると、これから求めた実際原価を比較しても無意味であるからである。このためには原価計

算制度の確立が必要である。

(二) 製品の同種性

比較期間において生産される製品が同種でなければ、その製品の実際原価を比較することができない。それゆえ実際製品原価の自己比較は、原則として受注個別生産工場では困難であり、これの実行し易いのは量産工場である。ここでは同種の製品がひきつづき量産されているけれども、個別生産工場では月々生産される製品の異なるのが通例だからである。

一般に実際原価の自己比較は、次の欠点をもっている。

(a) この原価比較において比較規準とされた昨年または先月の実際製品原価は、偶然性を持っており、また避けえた筈の無駄を含んでいるかもしれない。それゆえ、当期の実際原価がこの比較規準よりも低下したにしても、必ずしも望ましい状態は到達したとはいえないし、比較規準とされた実際原価が、このような性質を持っていることが初めからわかっているから、これを生産活動を始める前に示されたにしても、人々をかりたてて原価節減に努力させる効果が少ない。換言すれば、これは事前統制に役立たない。

(b) 仮に昨年または先月の実際原価が、適当な比較規準であるにしても、これとの比較によって知りうるのは、実際原価がいかに変動したかということにすぎない。しかし実際原価の優劣を判断するには、それが他の同種経営の実際原価または経営集団を代表する平均原価に比較して、いかなる地位にあるかを知る必要がある。これは、実際原価と他の同種経営の実際原価と比較することによって可能である。この比較が実際原価の相互比較である。

かかる原価の相互比較は、一企業が多数の工場を持っている場合に、これらの工場の実際製品原価を比較することから始まった。しかしこの比較がとくに識者の注目をひくに至ったのは、第一次大戦後ドイツ産業界において経営合理化に役立つ原価情報を得るために、広範囲に同種企業間において製品原価比較が行なわれたことに始まるのである。各工場の実際製品原価を相互に比較するには、比較される経営において採用される原価計算が統一されねばならない。というのは、異なる方法で計算した原価を比較しても無意味だからである。

実際原価計算に基づいて原価統制に役立つ原価情報を提供するためには、実際原価を同一経営の過去の実際原価か、または他の同種経営の実際原価と比較するのである。しかしかかる統制規準は、必ずしも管理期間における実状に即したものであるために、これを指示されたのみでは原価節約への意欲がかりたてられるわけではない。またこれを日常原価統制の規準として使用できるわけではない。詳細な原価差異分析によって初めて原価管理者の原価責任の有無・程度が確定され、どこに差異の生じた原因が存在するかが明らかにされる。そしてこれによって原価節約意欲がかりたてられ、原価計画に対する問題意識が生ずるのである。それゆえここで重要なのは、(一)適当な原価分析をなそうるように原価実績を記録し、計算すること、(二)実際原価差異を分析することである。

原価計算は、原価要素別計算、部門別計算、製品別計算の三段階を経て行なわれるので、これと結びつけてこの統制計算を取扱うのが、適当であらう。<sup>(35)</sup>

(35) 拙著、管理会計概論……、一六九—一七七ページ。

企業会計は、債権・債務の記録に始まったと考えられているが、<sup>(36)</sup>かかる記録は、取立てるべき債権、支払うべき債

務を忘れないために必要であった。この意味で、かかる記録は統制型財務会計の始まりであるといつてよい。また現金勘定、商品勘定の記録も現金や商品を預っているものの責任額を示そうとしたものであるし、<sup>(36)</sup>一定期間における総合的な期間利益の計算も、総合的な利益管理に役立つ情報を提供することを主要な目的の一つとしていた。

(36) 小島男佐夫、『複式簿記発生史の研究』森山書店、昭三六、一〇〇ページ。

期間利益を利益管理に役立たせるには、当期の業績と関係のない期間外の収益および費用を期間利益から除去する必要がある。期間収益および費用のうちには、経常的に発生するものもあれば、臨時的、偶発的に発生するものもある。期間業績の評価に役立つのは、経常的な収益と費用との差額としての利益額である。しかしよく考えると、経常的な収益および費用のうちには、企業の主たる目的とする製品の生産・販売から生ずる営業収益(売上高)および営業費用と、これと関係のない営業外収益および営業外費用がある。企業の経營業績を批判するには、両者を区別し、売上高とこれに対応する費用を比較して求めた営業利益を比較するのが、営業外収益と営業外費用を含めた利益を比較するよりも有益である。

このように年度利益を区分計算し、その区分利益を比較するのは、利益統制には有益であるが、営業利益差異の生じた原因を究明するには、さらにこれを(一)計算要素別、(二)期間別、(三)利益責任単位(profit responsibility center)別に分析する必要がある。

營業業績の良否は、營業利益をそのまま比較するよりも、これを經營資本に關係づけて經營資本利益率を計算し、この利益率を比較することによって一層明瞭となる。ここに經營資本とは、營業利益を生み出すために使用された資

本である。経営資本利益率は次のように分析することができる。

$$\frac{\text{営業利益}}{\text{経営資本}} = \frac{\text{営業利益}}{\text{売上高}} \times \frac{\text{売上高}}{\text{経営資本 (経営資産平均有高)}}$$

$$\text{経営資本利益率} = \text{売上高営業利益率} \times \text{経営資本回転率}$$

それゆえ、経営資本利益率に差異の存在する理由を明らかにするには、取引の良さを示す売上高営業利益率と、経営資本利用の良さを示す経営資本回転率を比較する必要がある。売上高営業利益率、および経営資本回転率をさらにこまかく分析し、これを比較すると、一層利益管理に役立つ会計情報を求めることができる。<sup>(37)</sup>

(37) 拙著、管理会計概論：一七八—一八一ページ。

営業利益を利益管理（計画と統制）に使用するには、これをなるべく短期間ごとに計算する必要がある。いかに営業利益をこまかく分析しても、その計算期間が長期でありすぎると、利益管理にあまり役立たないからである。年度損益計算が発達してきた一因も、この要請をみたすことにある。しかし今日のように経済変動のはげしい時代には、年度利益ではもはや利益管理に役立たなくなった。かくて広く普及してきたのが短期損益計算、特に月次損益計算である。<sup>(38)</sup>

(38) 久保田音二郎、『短期損益計算論』千倉書房、昭二四、一三一—九八ページ。

久保田音二郎、『短期損益計算』『短期損益計算の形態』神戸大学会計学研究室編、増補会計学辞典、同文館、昭三六、六一—七—六二〇頁。

管理会計論の本質と体系

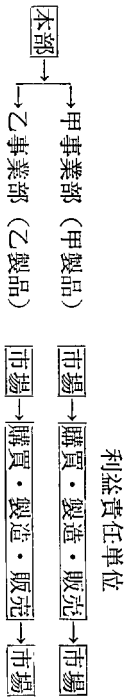
### I 職能別管理制度における利益分析

最高経営者は、経営規模の拡大にとまなない、その管理責任を業務区分別に部下に委譲したが、それはまず購買、製造、販売、一般管理の過程別に行なわれ、さらにそれぞれの業務管理者が、その部分職能を部下に委譲するに至った。かかる職能別分権管理組織に基づいて、営業利益はこの職能別の管理単位（部門）別に分析された。この利益分析に使用されたのが、部門生産物の振替に計算価格（振替価格）を利用するという方法である。

かかる管理組織に基づく営業利益の分析においては、内部振替価格をいかに決めるかによって部門利益の大小が決定される。それゆえ内部振替価格の決定基準として何人も納得するような信頼するにたる市場価格などがないかぎり、その決定が争論的となり、とかく任意的となりがちである。この欠点は、製造工程間の振替価格の決定に関してとくに明瞭にあらわれる。この欠点に対処する一つの方法が部門振替に標準原価を利用する方法であり、もう一つは次に述べる事業部制による利益管理方式である。

### II 事業部制における利益分析

ここに事業部制とは、『企業の諸経営活動を、それぞれ独自の市場および製品をもつ利益責任単位（プロフィット・センター）すなわち、独立採算的な管理単位に分けるとともに、その上にこれを統括する本部を形成する分権的な経



営管理形態である。<sup>(39)</sup>これを図示すれば、前ページ所載のとおりである。

(39) 通商産業省企業局、『事業部制による利益管理』第一章総説2。

この管理形態においては、利益責任単位としての事業部の前後が市場に連なっているために、受入れる財貨と払出す製品はいずれも市場で決められた客観的な市価で評価される。それゆえここで計算される利益は、職能別管理制度の場合のように、任意的な振替価格によって影響されない客観的なものとなり、それだけ利益業績の評価に役立つ効果が大い。

事業部制においても事業部長がさらにその責任単位内の業績を批判するには、原価分析のほかに、職能別の利益責任単位別に事業部利益を分析する必要のあることはいうまでもない。

利益業績を批判するには、上述したさまざまな利益額が比較されなければならないが、実際原価分析の場合を含めて、総じて実績基準の統制会計においては、実績を同一経営の過去の利益額または原価額と比較するか、他の同種経営における実際の利益額または原価額と比較するほかはない。しかしかかる比較は、業績批判に対し次のような欠点をもっている。

(a) 上述したように、統制される人々は一般に、たとえ同種の経営であっても、他の経営は自己の経営と通常経営条件を異にしていること、またたとえ同一経営であっても、比較期間において経営条件が変動していることを知っている。それゆえ、彼らは批判される実績の計算条件と異なる計算条件に基づいて計算された比較基準を達成しなければならぬ、達成可能な批判基準と考えない。したがって、たとえこれを適切に指示したにしても、これによって

利益責任意識や原価責任意識をかりたてることができない。それゆえ実績基準の統制会計は、事前統制にはさほど役に立たない。また同じ理由から、日常の事後統制にも役立たない。

(b) なるほど理論的には実績差異を原因別にこまかく分析し、作業能率差異以外の外部影響を除去することによって、管理責任者が責任を負わねばならない差異を見出すことができる。しかしかかる外部影響の除去は、やっかいで時間がかかるし、結果のわかるのがあまり遅いと、統制に役に立たない。

これらの欠点を除くためにとられたのが、予定計算を導入した統制会計である。

## 八

実際原価による統制の欠点を補うためにまず利用されたのが、見積原価による統制であった。ここでは、過去の実績と「勘」に基づいて見積原価を予定し、これを実際原価と比較してその原価業績を批判した。これによって統制期間の情況に即した原価規準を迅速に示すことができるので、事前統制を行ないうるのみならず、日常統制を行なうこともできる。しかし、見積原価は非科学的な原価見積に基づいて計算されるために、事前統制や日常統制はもろろん、こまかい原因別の原価差異分析による事後統制にも十分役立たない。<sup>(40)</sup>

(40) 拙著『標準原価計算論』国元書房、昭三六、二九—三一ページ。

原価統制に使われたもう一つの方法は、材料や作業時間について、科学的方法によってその標準消費量を決め、これと実際消費量を比較することである。このコントロール技術を広く活用したのが、能率技師たちであった。しかし



材料消費量差異と作業時間差異を合計することができないために、これによっては原価責任単位の総合的な原価業績を批判することができなかった。

見積原価による統制と物量標準による統制のもつ二つの欠点を克服するために採用されたのが、標準原価による統制であった。

標準原価計算は、その原価過程へ組み入れる標準原価として全部原価と部分原価のいずれをとるかによって、全部標準原価計算と部分標準原価計算——とくに直接標準原価計算——に分類される。<sup>(41)</sup>

(41) 拙著、標準原価計算論、…：一四九—一五八ページおよび四〇一ページ。

拙著、管理会計概論…：一九一—二〇七ページ。

従来一般に行なわれていたのは、全部標準原価計算であった。この原価計算においては、製造原価は、変動費たると固定費たるを問わずすべてこれを製品へ割当てて標準原価を計算し、実際原価と比較していた。しかしこれは次のような欠点をもっている。

(一) 標準原価を計算するためには、まず製品一単位当りの原価標準が予定されるのであるが、製造間接費標準を予定するには、部門別に標準配賦率を予定しなければならない。しかるに標準配賦率は、一定の標準操業度における予定配賦率であるから、これを決めるには標準操業度の決定を必要とするのである。しかるに標準操業度としては実現可能な最大操業度、(長期の)正常操業度、実際期待操業度などさまざまな操業度があり、それぞれ理論的根拠をもっている。仮にそのいずれか一つをとるにしても、この決定が必ずしも容易ではない。このために製造間接費標準、

したがって原価標準の正確性が害される。

(二) 標準配賦率を適正に決定しえたにしても、このような方法で求めた全部原価が、利益管理に役立つ原価情報を提供できるか、はなはだ疑問である。というのは、生産量と販売量が非常に異なる場合、販売量の少ないときに利益が多く、逆に販売量が多いときに利益が少なくなることが起こりうるからである。とくにこのような場合、この事実の原因を素人に説明することがむずかしく、このためにしばしば会計数字が誤解されたり、信用されなくなりがちである。

また全部原価計算においては、固定費と変動費の区別が必ずしも必要ではないから、これに基づいて予算を編成するためには別に原価分析を行なわなければならない不利益がある。

(三) 変動費と固定費は、おおむね管理責任者を異にするのみならず原価管理の方式を異にする。詳言すれば、変動費は主として現場の下級または中級管理者によって管理され、管理用具として単位当り原価標準に基づく標準原価方式をとるのが有益であるに對し、固定費は主として最高または中級の経営者によって管理され、予算統制方式をとるのが有益である。しかるに標準原価計算が全部原価方式をとるかぎり、この要請に必ずしも十分に応じえない。というのは、この場合には全部原価が部門別に計算され、そこで標準と実績が比較されるからである。

(四) 今日量産経営においては、最適の製品構成や操業度を求めたり、損益分岐分析をなすに当たり、各製品の限界利益率が利用されている。一般に個別的な経営計画の決定に限界利益を活用する分野がますます拡大しつつある。しかるに標準原価計算といえども、全部原価方式をとるかぎり、そのままでは限界利益を提供できない。

また不況期に競争の激化した際、短期間固定費の一部について原価補償を断念した売価決定をしなければならぬことがある。このような場合、全部原価計算においては、絶対に原価補償を必要とする変動費がいかほどで、一時原価補償を断念できる固定費がいかほどであるかを、原価分析をまたずに直ちに知ることができない。

全部原価計算のもつこのような欠点を克服するために標準原価計算は、新たに全部原価理念と相並んで直接原価(ダイレクト・コスト)理念をも取り入れようとする傾向を示してきた。<sup>(42)</sup>その理由をあげると次のとおりである。

(42) 直接原価計算の意義については、拙著、管理会計概論……二〇二—二〇五ページを参照されたい。

(一) この標準直接原価計算においては、前述した標準全部原価計算のもつ第一の欠点は解消する。というのは、この原価計算においては、やっかいな固定製造間接費の製品への配賦が行なわれないからである。

(二) この原価計算においては、全部原価計算の場合とは異なり、売上高の多少に従って利益が増減し、説明のし難い利益が計算されない。これを例示すれば次のとおりである。

	第1四半期	第2四半期	第3四半期	第4四半期	年間合計
売上高……………	\$30,000	\$28,000	\$32,000	\$31,000	\$121,000
変動製造原価 (\$0.65 替)	\$19,500	\$22,100	\$18,200	\$19,500	\$79,300
十期首有高 (\$0.65 替)	0	0	3,900	1,300	0
一期末有高 (\$0.65 替)	0	3,900	1,300	650	650
変動売上原価……………	\$19,500	\$18,200	\$20,800	\$20,150	\$78,650
製造差益 (manufacturing margin)	\$10,500	\$7,800	\$11,200	\$10,850	\$42,350
変動販売費……………	600	560	640	620	2420

限界利益.....	\$ 9,900	\$ 9,240	\$ 10,560	\$ 10,230	\$ 39,930
固定製造間接費.....	\$ 6,000	\$ 6,000	\$ 6,000	\$ 6,000	\$ 24,000
固定販売費.....	1,500	1,500	1,500	1,500	6,000
固定費合計.....	\$ 7,500	\$ 7,500	\$ 7,500	\$ 7,500	\$ 30,000
営業利益.....	\$ 2,400	\$ 1,740	\$ 3,060	\$ 2,730	\$ 9,930

このような損益計算書は、特別に原価分析をしなくとも、会計帳簿の記録から作ることができる。これは、予算の編成、限界利益の計算などには非常に便利である。

(三) この原価計算法をとると、上例のような損益計算書が作りやすい。しかるにこの損益計算書においては、売上高からまず変動費を差し引いて限界利益を計算するが、これらはいずれも製品単位についていくらと計算できるものである。したがって、これらの点では同じ性費をもち、比較できるのである。第二区分においては、限界利益からすべての期間原価を差し引いて営業利益が計算されている。これらは、いずれも一定期間についていくらと予定できるものであり、この点で同質であり、比較できるのである。

またこの原価計算においては、通常管理責任者の異なる固定費と変動費が非常にはっきりと区別されて記録され、計算されているから、全部原価計算に対しはしば指摘される第三の欠点をもたない。

(四) この原価計算においては、固定費と変動費を区別して計算するから、全部原価計算の第四の欠点ももたない。このような理由から、近時直接原価計算はアメリカにおいて非常に大きな関心を呼び、すでに内部報告目的には相当広く利用されている。しかしこの原価計算にはなお強い反対がある。そのおもな反対理由をあげると、次のとおり

である。

(一) なるほど直接原価計算は従来の全部原価計算に比較すると、経営管理上色々有益な資料を提供することができる。しかし、これは決して万能薬ではない。長期売価政策のためには、全部原価は依然として不可欠の決定基準である。というのは長期間にわたってみれば、全部原価を回収できなければ、企業は破産せざるをえないからである。もっともこの欠点については、直接原価計算の主張者も、全部原価が完全に無益であると述べているのではなくて、短期の価格計算基準として直接原価が有益であり、むしろ全部原価補償の売価下限としての全部原価は、特別原価調査として必要に応じ行なうべきことを主張しているにすぎないことを注意しなければならない。

(二) また、直接原価計算は、個々の経営問題について将来とりうるいくつかのコースの選択、すなわち個別計画の決定に対しては、固定費が影響しない場合にかぎり、有益な資料を提供できるのであり、相対的固定費（直接固定費）の關係する場合には役に立たないのである。この場合にはむしろ差額原価計算 (differential costing) が有益である。しかし一般的には、直接原価計算は各階層の経営管理者の計画決定や統制には全部原価計算よりも役に立つのであり、とくに標準原価計算と結合した場合にしかりである。

標準原価計算は、上述したように原価による統制に非常に有益であり、原価統制の一部を形成している。しかし原価統制は、企業全体の総合管理としての利益統制の一部にすぎない。しかもそれが主として役立つのは、責任区分別に区分された部門における原価業績の評価についてである。それゆえ、標準原価による部門の原価業績の評価は、予算による総合的な利益業績の評価によって補われなければならない。

利益統制は、実績計算に基づいて行なうこともできるが、これにはさまざまな欠点が存在する。この欠点を克服するために採用されたのが予算による統制である。

I 予算統制は、すでに予算編成過程に始まる。というのは予算編成にあたり、予算によって統制する人々をこれに参加させると、これによって人々は、予算制度の必要性、達成可能性を十分に納得し、これの達成に努力するように駆りたてられる。しかしこれだけでは予算による統制は始まらない。厳格に言えば、これによって予算統制実行の基礎がつけられたにすぎない。予算統制は、現実には予算の示達に始まる。というのは、これによって各階層の経営管理者は、達成すべき目標を「予算」という形で示されるのであり、したがって、彼らはこれを達成すべき責任を負うことになるからである。

II 予算による統制は、繰り返し述べるように、必要な安全性を確保しながら、予算利益を高めるように業務の実行を統制することである。それゆえ実際売上高を売上高予算よりもふやしたり、実際費用を費用予算よりも引下げること自体が目的ではなくて、売上高と費用との関係から生ずる利益を高めることが主眼である。換言すれば、利益を予算に計上された利益よりも増やすことができるならば、費用がある程度増えることが許されるのである。しかし通常売上高が売上高予算よりも減じたり、費用が費用予算よりも増えたりすると、利益が利益予算よりも減ずるので、このようなことがないかどうかを絶えずみながら適当な対策措置をとることが必要である。それゆえ管理会計が、予算統制に役立つには、予算編成によって決められた予算を適時、適切に通達し、実績をはあくし、予算と実績を比較して予算差異を計算し、これを原因別に分析しなければならない。

管理会計は、経営管理の一プロセスではあるが、最終的に計画を決定したり統制したりすることではなくて、これに役立つ会計情報を作成し、これを各階層の経営管理者に提示する経営活動である。それゆえ、いかに管理会計技術が精緻化され、こまかい会計情報が作られても、これらが経営管理者に利用されなければ、管理会計は全く意味のないものとなる。管理会計は、その作成した会計情報が、経営管理者による利用と有機的に結合して始めて管理会計としての機能を果たしうるのである。経営管理報告 (reporting for management) が、管理会計において重要な理由はここにある。「会計情報の提示」は、単にその報告書を作成して送付したり、会計情報を口頭で伝えることにすぎないものではなくて、このほかにその内容を経営管理者に理解させ、さらに進んで、必要があれば彼らに助言、勧告をなすことさえも含んでいる。これが、管理会計において経営管理報告書の形態やその作成原則を取扱わなければならない理由である。<sup>(43)</sup>

(43) 拙著、管理会計概論……二二一—二三〇ページ。

企業経営者は、企業目的を達成するために計画をたて、実績を計画目標に向けて統制する。この経営管理の不可欠の用具として役立つのが管理会計である。用具は使用されて始めて用具としての価値がある。しかし上述した意味の管理会計は、常に必ずしも有効・適切に行なわれているとはかぎらない。もちろん管理会計の担当者たちは、有効・適切な会計情報を提供しているか、また経営管理者たちがこれを適当に利用しているかを自ら検証し反省して、これ

の改善に努めている。それにもかかわらず、人間の常として自らの作ったものを過信し、誤りをおかしがちである。それゆえ、管理会計業務に直接たずさわらない第三者がこの不正誤謬を摘発し、さらに一層完全なものへ指導する必要があるとなる。この第三者が、企業外部の独立した職業人であることもあれば、企業内部の独立した従業員であることもある。前者は、たとえば職業的会計士 (professional accountant) やマネジメント・コンサルタント (management consultant) による外部監査であり、後者は内部監査係 (internal auditor) による内部監査である。詳言すれば、内部監査とは経営管理者に対し保全的および建設的サービスをなす基礎として、会計、財務、その他の業務を検閲する事業内部における独立の評価活動である。それは一種の統制形態 (a type of control) であるが、その機能は他の統制形態の効果を測定し、評価することである。

この内部監査の総合的な目的は、事業活動を最も能率的に管理 (administration) するに当たって経営管理者を補助することである。それゆえ管理会計は、内部監査によって補充されてはじめて完全なものとなる。かかる理由から管理会計論においては、内部監査をも取扱わねばならない。<sup>(44)</sup>

(44) 拙著、管理会計概論……二二二—二二九ページ。

管理会計は、前述したように企業会計一般をさすものではなくて、企業の実質的担い手たる経営管理者が、企業の維持発展を図ることを目的として行なう経営管理——計画と統制——の一部として、これの決定および実行に役立つ会計情報を提供する活動である。これは多種多様の活動から成っており、さまざまな人々によって行なわれている。経営管理者自らがこれを行なうこともあるが、一般にスタッフ活動として行なわれるのが通例である。管理会計が経



営管理に有効に役立つためには、これをライン経営管理者の担当する経営管理と一体をなすように結びつけるとともに、その職務を人々に適当に分担させ、これら相互の関係を合理的に編成する必要がある。これを取扱うのが、管理会計組織の問題である。<sup>(46)</sup>

(45) 高宮晋編『近代的経営組織の作り方』ダイヤモンド社、昭三二、二―三ページ。

高宮晋、『経営組織論』ダイヤモンド社、昭三六。

管理会計を担当する人々——管理会計スタッフ——は、何をなし、何をなしてはならないかは、彼等の職務を規定することであり、これは、責任と権限を明確ならしめることである。これは職位 (Position) の問題である。これに対し管理会計スタッフの職務相互の合理的編成は、管理会計職制の問題である。

企業会計は、内容と形式の二面をもち、その内容は、把握対象から財務会計と原価会計、把握目的から公共会計と管理会計、さらに管理会計は計画計算と統制会計、計画計算は長期計画計算と短期計画計算、統制会計は統制的原価会計と統制的財務会計に分類できることは前述したとおりである。これらが企業会計のなかでいかに結びついて行なわれているか、また行なわれるべきかが、管理会計組織の問題である。

これらが決まってはじめて管理会計は、現実働きだすことができる。それゆえ最後に管理会計論においては、管理会計組織の問題を取扱うべきであるが、ここでは第一に、管理会計スタッフの権限と責任、第二に、管理会計の職制、第三に、管理会計の組織を取扱わねばならないことになる。

上述したことが、現在私の考えている管理会計論の本質であり、これを上述した形で取扱うのが管理会計論の体系

である。

一橋大学研究年報 商学研究 8