

經濟論叢

第九十四卷 第二號

- 時間短縮の可能性と労働組合前 川 嘉 一 1
- 一八九〇年代ロシアの經濟思想の動向田 中 真 晴 16
- 管理會計の性格野 村 秀 和 39
- オートメーションと直接的生産労働者小 谷 節 男 40
-

昭和三十九年八月

京都大學經濟學會

管理会計の性格

——管理会計論の研究(一)——

野村 秀 和

は し が き

会計学の分野のなかで、管理会計にたいする関心はますます高まるばかりである。そして、管理会計にかんするか
ず多くの研究が発表されてきた。

しかし、このような研究の成果にもかかわらず、管理会計の性格についてまとまった見解が確立されているとはい
いがたい。十人十色とさえいつてよいのではなからうか。

本稿では、管理会計にかんするいろいろな見解を紹介し、整理し、ひとまず通説の考える管理会計の概念を明らか
にするとともに、それに欠けている点を指摘し、管理会計の性格を明確にすることを目的としている。

一

管理会計の性格を論ずるばあい、まず必要なことは今までに主張されてきた管理会計についてのさまざまな意見を

検討し、これを基礎にして研究することであろう。ここではそのすべてについてふれることは不可能であるので、さしあたりまず、わが国における管理会計の研究者として知られている学者のうちの幾人かの人びとの見解とアメリカにおける管理会計の研究の若干を以下に紹介する。

管理会計の研究の初期の研究者としてとくに著名なのはマッキンゼー (J. O. McKinsey) である。かれは「管理会計」 *Managerial Accounting*, 1924. という名称の著書を最初に公けにしたのであるが、その書物のなかでつぎのように述べている。

「企業経営者の仕事は、多分に統制——企業活動の統制と指導——の問題である。知性的統制は、正確でかつ包括的な情報に基づかねばならない。企業管理に用いられる情報は、それが適切に作られた会計報告書によって集約され、分類された形式で提出されるばあいにもっとも役にたつのである。」

このようなマッキンゼーの主張が一九二四年になされて以来、管理会計にかんする研究は急速にひろがってきたが、とくに第二次大戦後はこの傾向がますます強くなってきたようである。

一九五九年、ビーヤマン (H. Bierman, Jr.) はマッキンゼーが発表した著書と同じ名称の「管理会計」なる著書を出版したが、かれはそのなかでつぎのように書いている。

「企業経営が複雑になればなるほど、経営者はますます会計報告書に依存せざるをえない。会計士の提出する会計報告書を吟味しないならば、どんなに熟達している経営者にとっても、大企業をうまく経営する仕方を決めていくことはまったく不可能である。これらの会計報告書は、一般に認められた会計原則によって記録されたか、あるいは管理目的にとって必要な調整がおこなわれた財務取引の総括に基礎を置いている。」

この総括は、経営者につぎのことを示している。

營業の諸結果（損益）

企業の財務状態

非能率の領域

資金の源泉と使途

将来の營業の予想結果」

わが国においても、管理会計はますます関心をもって研究されはじめている。通説の代表の一つとして、さいぎん改版された青木茂男教授の見解は以下のとおりである。

「いかなる形態であれ、事業の経営管理に役だてられる会計はすべてこれが管理会計であるとして、いかなるものであれ、経営管理に役だてられるという会計機能の一面をとらえて、企業会計が先天的に管理会計としての性質の全部を包含するとみなすことは、妥当な見解とは思えない。経営管理に役だちうるような会計であるためには、当然会計があらかじめそのような意図のもとに行なわれねばならない。……

したがって管理会計とは経営者・管理者の行なう経営管理に奉仕する意図のもとに行なわれる会計およびそのような会計が経営管理に活用される会計機能を包含するものということができる。このような意味においてはなんといっても管理会計の意義はすこぶる広く、一般的なものである。……

しかしながらより近代的な管理会計の概念は、近代的な経営管理方式との関連において求められねばならない。財務会計の果たす経営管理的役だちや、原価計算、経営分析、予算統制等のもつ経営管理的意義を、ただそれが経営管

理に奉仕するという会計機能を共通点として、それらの点をぬきだして個々にこれらを管理会計というのであるとするならば、それは必ずしも近代的な管理会計とはいえない。

近代的経営管理の方法を、総合的なプランニング・アンド・コントロールに求めるとき、管理会計の近代的定義もまた、広義の管理会計よりもいっそう限定されたそして体系づけられたものと考えられねばならない。すなわちそこにおいては、会計の断片的な経営管理機能を取りあげるのではなくして、総合的かつ、体系的な経営管理の視点にたつて、プランニングのための会計と、そしてコントロールのための会計とを両者一貫した関連のもとにとりあげ、これに役だつ会計を、特殊調査計算および会計制度として行ない、かつこれらが経営管理の各領域についていかに適用されるかが検討されねばならない。」

このような青木教授の見解は、多少のちがいはあっても、通説のとする多数の見解とみることができる。

このような考え方に對し、通説のなかにも若干の異論が存在する。その代表者の一人である溝口一雄教授は次のように主張される。

「(管理会計とは)企業会計をその管理的機能に則して理解した場合の呼称である。管理会計はいわば機能的概念であるから、これを特定の計算制度ないし方法として規定することは誤りである。管理会計の性格を明らかにするにはその対立的概念である財務会計の意義をあわせ考えることが必要である。両者は企業会計における異った計算制度ないし方法として区別されるのではなく、企業会計に対する接近の仕方、すなわち立場の相違に基くものとして理解されなければならない。」

「管理会計とは……特定の会計制度を意味するものではない。それは近代的な経営における経営管理の具体的な手

段として意識された会計ということに外ならない。むしろそれは経営計算即ち会計の本来的な任務を意識化したにすぎぬものである。」

以上においてみたのは、従来までに主張されてきた管理会計についての特徴的な見解であるが、とくにわが国の会計学者の通説をとる人びとのなかには、かなり明確な意見の相違がみられるのである。

- (1) James O. McKinsey, *Managerial Accounting*, vol. 1, 1924, p. 139,
- (2) Harold Bierman, Jr., *Managerial Accounting*, an introduction, 1950, p. 4.
- (3) 青木茂男 新版管理会計論 昭和三八年 一一三頁。
- (4) 神戸大学会計学研究會編 増補会計学辞典 昭和三八年 一四七頁。
- (5) 溝口一雄 経営管理会計 昭和二五年 二七頁。

二

わが国における管理会計についての見解には、通説をとる人びとのなかにかなり明確な相違がみられるのであるが、その相違せる主張の要点を整理すると、それはつぎのような二つの類型に区分することができるようである。

第一の類型

- (一) 管理会計とは企業の経営管理者にとって、直接的に経営管理に役だつ手段として、計数資料を提供すること。
- (二) 管理会計は、企業経営者に直接的に役だつ計数資料を提供するための、特定の会計制度を意味している。

第二の類型

- (一) 管理会計は、近代的な企業経営において経営者の主体的な立場から経営管理の具体的な手段として意識された

会計をいう。

(二) 主體的に管理に有効と意識されれば、いかなる会計制度も管理会計に含ましめるという意味で、管理会計は特定の会計制度を意味するものではない。

そしていまこれらの点からみると、第一の類型は手段方法を重視した見解であり、第二の類型は会計機能を中心にした主張であることは明らかである。したがって、前者は特定の計算領域を財務会計に対立して形成するのであるが、後者には、その必要は認められていない。

(注記)

第一の類型に属する代表的な見解と第二の類型に属する代表的な見解とを整理してみるとつぎのようになる。

第一の類型を支持する見解

すでに紹介したマッケンゼーやビーマンおよび青木茂男教授の見解は、この第一の類型に属するものであるが、その他にはつぎの諸氏がこれに近い見解をとっている。

ブリス (J. H. Bliss) の主張は以下のとおりである。「財務統計や会計統計から読みとりうる情報は、経営の基本的な諸関係を理解していることにより十分に評価される。財務・営業報告書のなかにみられる抽象的事実が、もっとも重要なものではない。むしろ、その関係が表示されることが重要なのである。……ある組織のもとにおける経営条件は有利もしくは不利の関係を反映している。それは、比率、回転率およびその他の経営効果の測定値によって示される諸関係により、もっとも有効に分析されるのである。」

また、ルイス (R. F. Lewis) はつぎのように指摘する。「まず、すべての予測と予算とを財政的な結果をあらかじめ示すよ

うなかたちにおいて、形式をととのえなければならぬ。このことは、貴方の会社の財務諸表についてすでにおもだった調査・分析ができあがっていることを意味しよう。ここにおいて、貴方の会社の規模と集中管理のすゝみ具合とは、いかなる種類の表が最重要であるかを指示するにちがいない。」

わが国で、近頃よく引用されているゲーツ (B. E. Goetz) の見解はつぎのとおりである。

「経営者は、経済的能率を高めて、株主、債権者、顧客、従業員ならびに公衆という協働的なプレッシャー・グループに最大の満足を与えようと努力する。この目的のために経営者は企業活動を計画し、計画に一致した運営をはかろうとする。それには代替的諸計画を比較することができ、もっとも適切な満足が得られると思われる計画を合理的に選択するための資料が必要となる。また、それには、当期の作業を報告し、実績と計画とを比較対比し、計画との差異を明らかにし、迅速かつ経済的な管理調査を可能にし、望ましからざる状態を修正することがでざる資料を必要とする。管理会計は、これらの資料を提供せんとするのである。」

さらに松本雅男教授の見解を示すと、「今日いわゆる経営管理会計は、直接的には企業収益性を増大するために企業経営者の行う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。

この他にも、第一の類型に属するとみられるものは多いが、そのうちの主なもののなかから、つぎに二・三のものを挙げておく。

A・A・A「管理会計委員会報告書」一九五九年四月の Accounting Review 誌所収。

Richard L. Smith, *Management through Accounting*, 1962.

阪本安一「管理会計の問題点」『産業経理』昭和二十六年六月号所収。

青木倫太郎 管理会計 昭和二十一年。

第二の類型を支持する見解

溝口教授の見解はすでにふれたとおりであるが、これに近いものとして、管理会計と財務会計という対象上の区分があるわけではない、問題をとりあげる主体的な立場について経営管理的な要請との関連で企業会計をとりあげるのが管理会計であると主張する中島省吾助教授の見解がある。

古川栄一教授は、企業外部の利害関係者への報告がすべて財務会計であり、企業経営者にとっての内部経理がすべて管理会計であるかは疑問だとして、企業の活動領域の相違からの区別はつけ難いと主張し、管理会計とは経営者にとって、その最高管理を効果的に実施するための統制手段とみなしている。

それでは、このような二つの類型は、それぞれの論者達が議論しているほど大きな相違をもっていると考えられるものであろうか。

確かに表面的には、第一の類型と第二の類型とは大きな差異を示している。その根本的な対立点とみられる内容は、第一の類型が、特定の会計制度による計数資料の提供であるのに対して、第二の類型は、管理に有効と意識された会計制度は、これをすべて管理会計とみなすところにある。

だが、このような対比の仕方は、今すこし、吟味の要があるのではなからうか。

まず最初に、比較的少数説とみられる第二の類型の吟味からはじめよう。

管理に有効と「意識」された会計制度は、すべて管理会計とみなすという考え方のポイントは、管理に有効と意識されたその内容と誰れが意識するかという二点にある。まず、その内容についていえば、この「意識」化の行為は、

誰れがそれを行なうにせよ、企業会計のすべての制度のなから管理に有効な制度を選別し、そしてそれから、管理に必要な計数資料を獲得するか、あるいは既存の会計制度とちがう新しい会計制度を創造し、そこで必要な計数資料を整備するかのどちらか、または、これらの両者を意味するということに結局は落ちついてくる。また、誰れが意識するかは、当然、経営者が意識するのであると答えられるであらう。

すなわち、換言すれば、経営者の主体的立場から、管理に必要と考える計数資料を選別し、獲得するばあいには用いられる会計制度が、管理会計ということになる。このばあい、入手された計数資料が管理に有効に利用されるために、若干の加工・調整が行なわれるのが普通である。

このような意識化の行為すなわち計数資料の選別・入手は、最初は、まさに主体的すなわち個別的であつたと考えられる。そこでは、個々の企業ごとに、管理に必要とする計数資料のちがいがみられ、意識化の内容も、すべて個別的な差異をもつて行なわれたと考えられる。

しかし、このような個別性は、意識化の行為が、広範に実施されるようになると、必然的に一般化せざるをえない。そして、この段階で、管理会計の研究が、どの企業にも有効な一般性をもつ管理技術の研究として登場してくるのである。

したがって、出発点においては、不特定の会計制度のうちで、具体的個別的に管理に有効に利用される内容を管理会計とみなしてきたのであるが、このような具体的個別的意識化の行為が企業管理における一般的な性格を帯びてきたとき、不特定の会計制度ではなくして、特定の会計制度のなかに管理に有効に利用される計数資料の入手が固定されることになる。

このように考えるならば、第二の類型は、第一の類型に必然的に転化していくものであって、決して対立するものでないことが明らかであろう。

このことと同時に、第二の類型は第一の類型に対する批判を含んでいることも見落してはならない。アンソニーは「会計制度は、ほとんどすべての企業に設けられている。それは企業に関する情報を貨幣単位で収集し、要約し、分析し、かつ報告する手段である。この制度を学ぶ場合には、それが財務会計と管理会計とよばれる二つの部分から成り立っていると考えることが有用である。もっとも、この二つの部分は実務においては、それほどはっきり区別されているわけではない」と述べている。実務においては、財務会計と管理会計とを区別することがむづかしいのは、財務会計もまた、管理に役立ちうるからである。おおよそ、会計記録は、すべて管理に役立つものである。したがって、管理一般が問題となる限りでは、特定の会計制度のみを管理会計と考える第一の類型は成立しない。だから、管理会計を特定の会計制度として自立させるためには、問題はむしろ、その特定の会計制度が財務会計に比較して、管理に役だつ役だち方がちがう点にしばられてくる。換言すれば、いわゆる管理一般に比べて、特定のあるいはより高次の管理内容が、特定の会計制度に含まれると考えるのである。この点の展開の不十分さは第一の類型の見解にもみられるようである。

- (1) James H. Bliss, *Management through Accounts*, 1924, p. 31.
- (2) Ralph F. Lewis, *Management Uses of Accounting*, 1961, 角谷光一・藤方誠一共訳 一〇頁。
- (3) Billy E. Goetz, *Management Planning and Control*, 1949, 今井淑・矢野宏共訳 三三五頁。
- (4) 松本雅男編 管理会計 昭和三十一年 一六頁。
- (5) 中島省吾 「管理会計論への一反省」『会計』昭和三十一年三月号所収。

(6) 古川 栄一 「管理会計と財務会計」 『産業経理』 昭和二六年六月号所収。

(7) Robert N. Anthony, *Management Accounting*, rev. ed. 1960. 木内佳市・長浜穆良共訳 一七頁。

三

前節までにみた管理会計の性格をめぐる見解の第一の類型と第二の類型を整理して、通説が主張しようとしている内容をまとめてみると以下になるであろう。

企業会計における実務——記録・計算・整理——は、それ自体に管理的性質をもつものであるが、それが個別的に管理に利用され、すなわち管理手段として意識化されることから、一般的にどの企業にも利用されるように、一定の加工・調整が加えられたものを内容とする特定の会計制度に発展したものを管理会計と呼ぶことができる。したがって、管理手段として個別的に意識されていたものが、一般的に意識された段階ではじめて管理会計の成立をみると考えられるのである。

通説の考え方を整理し、補足するならば、前述のごとき管理会計の性格づけが論理的に導きだされる。また、このように概念づけることにより、管理会計の対象が明確になってくるのである。

マッキンゼーやブリスが管理会計を問題にした初期の段階では、管理に有効と一般に考えられた内容は、現在、問題にされている内容と比較して共通する点もあるが、また、かなりちがっている点もみられる。

特定の会計制度のなかで管理会計が提供する計数資料は、相対的であり、弾力性をもち、多面的である。このことは、管理会計の制度的性格が、常に多元的であることを示すものである。すなわち、なんらかの意味で事前計算的な

標準数値と事後計算による実績との対比がなされることが、管理にとって重要なのであり、管理会計なる会計制度はこのような実績と標準との対比表示を適切におこなうことにより、管理者の管理行為を検証していくことになる。また、事前計算的な標準数値は唯一絶対のものではなく、代替可能ないくつかの標準数値として提出され、他の条件との勘案による採否を管理者に選択させるばあいの資料となる。

初期の管理会計はブリスに特徴的にあらわれているように、実績（事後計算）を中心とした比率吟味であった。したがって、そこでは財務会計によって提供される計数資料の加工・調整に依存することが可能であり、また、それ以外の方法による計数資料は統計資料以外にとくに会計資料としては存在しなかった。このような時期には、現在では管理会計の代表的なものとみられる予算統制は、会计学の一部門とは考えられていなかったのである。

古川教授は、昭和八年には「予算統制を以て会计学の一種とは考えずに、これを経営経済の科学的管理に対する一方法」と考えているのであるが、戦後の昭和三六年には「管理会計の研究の台頭に関連して、予算統制がその代表的形態」であるという考え方をとっている。もちろん、教授においては、現在でも、「管理会計がはたして会计学の領域に属するか、経営学の研究に属するかは今後の問題」であるとして、管理会計を会计学とは確認していないのであるから、戦前・戦後を通じて考え方は変わっていないというようにみられないことはない。

しかし、管理会計が会计学に属する分野であることは、財務会計との対比で管理会計を論ずるばあいの前提ではなからうか。

ともあれ、古川教授の見解は会計はあくまで、事後計算的なものと考えるところ点だけは確かであろう。管理会計の発生はこのような事後計算（実績）に対する加工・整理から発展してきたのである。そしてそれは比率分析として

一応一般化された。

しかし、管理会計は現実の要請に依えて、第二次大戦以後急速に発展してきた。その発展は、一つには、比率分析の結果を生かすために、戦前からみられる管理組織の充実にともなう小単位ごとの測定制度であり、他の一つは、実績に対比される標準（事前計算）の計数資料作成に力点が移ってきたことである。プランニングとコントロールが管理会計の現在の中心であることは、そのことの表われであるとみてよいであろう。

このように、管理に役だつ役だちがたが、比較対比という同じ方法を採用しながら、実績（事後計算）に力点をおいていた以前の計算制度から、標準（事前計算）の計数資料の作成に力点が移ってきたと考えられる。

- (1) 古川栄一 予算統制論 昭和八年序文。
- (2) 古川栄一 予算統制論増補版 昭和三十六年序文。
- (3) 古川栄一 前掲書 四四頁。

四

管理会計の性格を明らかにするためには、管理会計制度がどのようなねらいのもとに生みだされたのか、また、現在、どのような意図で使用されているのかという問題と、そしてそれは、客観的にどのような役割をはたしているのかということが問われねばならない。前者については、実務に従事している人びとの資本の立場からの見解を聞くことにしよう。実務家が管理会計をどうみているかを知るのも興味のあることである。また、後者については、批判会計学がいままでに管理会計制度の役割について述べているところを参考としよう。

日本電気の中山隆祐氏は、管理会計制度は経営の不能率部分を摘発し、経営者に経営の改善点を察知せしむる制度であると定義し、そのためには、モノサシ（標準）を作つて、それに合わせなければならぬ（統制）、ズレも調べる必要がある（監査）と主張する。

また、日本化成の鈴木永二氏は、管理会計制度構成上の着眼点は、costing for costing であると端的に指摘している。

要するに、実務家の関心は管理会計がコストダウンにいかに関与するかということに落ちつく。

つぎに、批判会計学の管理会計にたいする見解をみてみよう。それによれば、『管理会計』は少なくとも、人をうごかす一つの機構であり、制度である。この意味で、『管理会計』は、金銭管理の会計でもなければ、たんに、原価を管理する会計でもない。また、たんに、物量を管理する会計でもないであらう。ひろく経営を管理する会計であり、これを実践的内容にせんじつめていえば、人間管理のための会計、能率管理のための会計であらう。……

このようにして、会計は、もはや取引を模写し反映するにすぎない写真のようなものではなくして、特に『管理会計』についていえば、いわば、能率そのもの、いいかえれば、取引そのものを變更し、つくりだす手段の役目を果している。」

実務家は管理会計をして、コストダウンの手段とみなしたのであるが、批判会計学は管理会計を人間管理のための会計と断じた。問題の採りあげかたやアプローチの相違はあるが、管理会計のねらいを両者とも適確に把握しているといえよう。このように両者の管理会計観ともいうべきものが一致していることは注目し値する。

ところで、管理会計は資本が企業管理を有効におこなうために、その手段として一般化した会計制度であることは

すでに述べた。なお、それにつけ加えて、管理会計のねらいや客観的役割についてもすでにふれた。

しかし、これだけでは管理会計の性格を十分に明らかにしたとはいえない。管理会計制度が管理手段として一般化される歴史的必然性が明らかにされて、はじめて、管理会計の性格が明確になるのである。何ゆえ、コストダウンを目的として、現段階において人間管理をこれほどまでにおこなうのか、それも、相対的で代替可能な会計数値をつかって、企業のすみずみまで管理しようとする、すなわち全面的な合理化を追求しようとするのか。

これらの原因として考えられているものには、競争の激化もあろう、企業の規模の増大もあろう。しかし、これらの原因だけでは、管理会計が現段階で必然的に生成してくる理由にはならない。なぜなら、管理会計制度の存在しない以前にも、そのような事実が認められるからである。

私には、管理会計を生成せしめた真の原因は、資本自体の危機感にその契機があるように思われる。それは、資本主義の矛盾や腐朽が基礎となっているのであるが、このような管理会計の生成の基礎ともいふべき内容を明らかにし、そのことによって、管理会計の歴史的必然性を加味しないことには、管理会計の性格を十分に明らかにしたとはいえないであろう。（このような管理会計の生成の基礎については、次稿で述べる予定である）

- (1) 中山隆祐 「経営改善のための管理会計」『産業経理』昭和二六年六月号所収。
- (2) 鈴木永二 「管理会計の再吟味について」『産業経理』昭和二六年六月号所収。
- (3) 現代経営会計講座 第四巻 昭和三年 四頁。