

経営管理と管理会計

——ゲネツツの所論を中心として——

船 越 弘

- 一、序
- 二、経営管理の内容
 - (一) 経営管理
 - (二) 経営計画と経営統制
 - (三) 経営計画と経営統制の作用

- 三、管理会計の内容
- 四、むすび

一、序

管理会計が経営管理の用具 (a tool of management)として次第に重要性を高め、経営学および会計

学の双方の立場から近年盛んに研究されつつあるが、

その研究の歴史は比較的新らしく、それはいまだ理論的な体系をなすに至っていない。

管理会計が始めて論ぜられたのは一九二四年以降であり、初期の文献ではマッキンゼイ(J.O. McKinsey)の Managerial Accounting, 1924、プリンス(J. H. Bliss)の Management through Accounts, 1924、マントリイ(H.E. Gregory)の Accounting Reports in Business Management, 1928。があり、また我が国では長谷川安兵衛教授の「予算統制の研究」昭和五年・「統制的会計」昭和十二年・その他が最初のもの

とされている。併しこれらのものは何れも管理会計と云うよりむしろ予算統制・標準原価計算・経営分析等の諸計算の研究として重点がおかれ、したがって管理会計が会計学の立場から論ぜられており、会計学の一分野として考えられて来たのである。

しかしながら管理会計が戦後本格的に研究されるに至つて、管理会計を従来の会計学から切離して別個の領域とし、更にはこれを経営管理の機能に則してとらえ、経営学の立場から考察する傾向が顕著になつてきている。なかでもゲッツの「経営計画と経営統制」**B.F. Goetz; Management Planning and Control** 1949. は経営者の立場から管理会計を方法的に基礎づけようと試みている代表的なものとして学界の注目を浴びている。しかしながら彼の論著の内容は管理会計をかかふる立場から一般的に性格づけようとするだけでなく、むしろこのような管理会計を有効適切に活用し得る経営管理はどのような方法で行なわれるべきかと

いうことを意図しているようである。即ち序文による「経営者または会計家にとつて会計、とくに原価計算が経営管理に、より大きい価値のある資料をあたえるためには、そこにいかなる改善が行なわれるべきか、また経営者が経営活動の計画と統制にこのような資料をいかにして有効に使用すべきかを試みるものである。そしてこれらの諸目的については会計学よりむしろ経営管理において論ぜられる。」と述べている。

しかしながらゲッツは経営管理を全般的に考察しているのではない。ゲッツが研究の範囲を経営計画と経営統制では広すぎ、また本書の副題である「工業会計の経営者の考察」では狭ますぎるとしているように、彼の論著の内容は経営者の立場から工業会計を考察し、それを経営計画と経営統制にとり入れた実践的意味における経営管理の理論と方法の展開であるといえる。

以下はかかる経営管理の内容と、それに対応する管

理会計の性格を明らかにしようとするものである。

二、経営管理の内容

（一）経営管理

テイラー（F.W. Taylor）の科学的管理法に源を發する経営管理（management）は経営組織（Business organization）とともにアメリカ経営学に固有の問題領域を形成するものである。即ち経営管理は利潤の追求のために経営活動（business activity）の合理化を図る作用であり、経営組織は経営管理を行なうために経営者と経営活動の担当者との間における交渉指導の、或は責任・権限の組織である。それ故に経営管理は経営組織と不可分の関係としてとらえなければならぬ。

経営管理の内容については具体的には論者によつて相当の相違があり、フエイヨル（H. Fayol）・デヒイヴィス（H.T. Davis）・シェルドン（O. Sheldon）

トムス（W. Thoms）と云う具合に歴史的な發展段階を経て今日に至つてゐる。^{①②③}これらの論者のあげている経営管理の内容は、それぞれの論者の経営管理論を構成する基礎的な要素であるから、ゲッツの経営管理論を考察するに當つてもまづ彼のいう経営管理の内容を明らかにすることが必要である。

ゲッツによると経営管理、結果的には管理会計は工業企業（industrial enterprise）の能率に関するものであるとし、経営能率の管理的探究は（イ）企業活動の計画（planning enterprise activities）、（ロ）企業作業の統制（controlling enterprise operations）、（ハ）社会的活動の調整（conducting social contact）の三つの活動グループについて行なわれるとしてゐる。この三つの活動グループは経営活動の機能の分類であると同時に経営管理の内容を示すものである。

次にこの三つについて大要を示すと次のようである。

即ち経営計画には方策の設定、組織の企画、生産要素の選択、生産技術及び手続の設定が含まれている。

計画を決定するということは、ゲッツによると予め多数の計画の個々について測定された企業利益上の窮極の効果を確め、そのうちから最も経済的な計画を選定することであり、それ故に計画作用は根本的には「選択」を意味している。

計画が選定されると次にその計画を各部門および各個人の個々の責任において遂行されるように再組織される。そして各部門責任者または各個人には一定の原価 (cost) とインヴェストメント (investment) で一定の給付 (achievement) を実現する責任が課せられる。即ち統制は経営の作業 (operation) を計画に一致させる作用である。

第三に社会的活動の調整は経営に対する圧力集団 (pressure groups) の調整の機能としてとらえられる^③。即ち経営活動は社会的活動の一部として社会の中

で行なわれ、たえず経営をとりまく政府・連合体・競争者・消費者の集団から圧力をうけ、そのために経営は経営活動の遂行にあつてこれらの圧力集団を納得せしめ、利害関係を調整しなければならぬ。このような調整は経営が圧力集団を納得させるために彼等に経営活動の状態を報告し、また圧力集団の要求を取入れるために彼等から経営に報告を求めることによつて行なわれる。

経営管理の機能にこの社会的活動の調整を取上げておくことは、現在の経営が社会的単位体としての性格が強いことと、また会計の機能が単に経営活動の記録・計算にとどまるものではなく、それを通じての企業の利害関係者に対する報告であり、それが報告義務 (accountability) と結びつけられるという二つの点から特に注目し値する。これはもともと経営計画と経営統制の二つの機能の中に含まれるべき性格のものであるにも拘らずゲッツがことさらこの項を設けてい

るのは、この機能を特に重要視しているためであると思われる。その結果、経営管理の内容は経営計画と経営統制の二つとなり、それはまた同時に経営管理の方法を示すものである。従つてゲッツによる経営管理は経営活動の計画と統制を通じて企業利潤の極大化を図るものであるが、それには経営活動のあらゆる極面を計数によつて把握し、即ち管理会計によつて得られた資料を駆使して行なわれなければならないのであり、そこに管理会計が経営管理の用具としての重要性をもつに至つたのである。

次にこのような経営管理が何故に複雑かつ困難になり、その結果管理会計の重要性が増大したかを、ゲッツの所論に基づいて明らかにしてみよう。ゲッツはその理由として次の四つをあげている。

1、工業の規模の拡大とその複雑化

(The growingscales and complexity of industry)

2、固定設備の利用効率とその重要性の増大

(The increasing use and importance of fixed capital)

3、変化の範囲と速度の増大

(The increasing range and tempo of change)

4、経営の社会的統制の増大

(The increasing social control of business)

その結果、経営管理は「治療的管理」(remedial management)に代つて「予防的管理」(preventive management)としての性格をもつ必要が生じたのである。即ち予防的管理は将来発生しそうな経営の困難な問題を予め調査し、未然に排除し解決するから、問題が発生してから解決する治療的管理よりも有利である。そしてかかる「予防的管理」の道具として最近急速に発展したのが経営分析、原価計算、予算制度であるが、これらの道具を利用することに熟達した専門的

な助力者によつて提供された資料を、或は機会原価 (opportunity cost)^⑤、および増加原価と増加収益 (incremental cost and revenue)^⑥の概念を理解し、それらを管理のために活用することは経営者に課せられた任務である。即ちゲッツは経営者がこれらの経営管理の用具を使用し、これを例示・平均・偏差・傾向・相関関係・時系列などとらえることを要求している。

このようにゲッツの経営管理は工業会計の経営者の考察という立場から把握されるのであるが、一方管理会計もまたこのような経営管理の下僕 (servant)として役立つためには、経営管理が複雑かつ困難になればなる程、管理問題および管理目的に關するより多くの資料、より迅速な報告、より正確な判断を可能にし、企業環境に對するより正確な適応性をもつものでなければならぬ。これらの要求を満たすものとして伝統的会計学とは異なる目的・前提・方法をもつ管

理会計が新たに経営の会計として登場したのである。管理会計がかかる経営管理の用具として役立つためには、その目的と機能は経営管理の目的と機能に従つて規定されなければならない。

その結果経営管理が経営活動の計画と統制という方法で利潤の極大化を図ることを目的とすれば、管理会計もまた後述の標準・記録・報告の制度 (system of orders, records, and reports) を通じて経営計画と経営統制のための基礎的な資料を準備するのである。

以上ゲッツの所論にもとづいて経営管理の内容と管理会計の役割について概説したのであるが、次に経営管理の性格について更に具体的な考察を行なつてみよう。

註

① 経営管理論の学説史的な研究については山本安次郎著「経営管理論」を参照。

② 山城章教授は管理活動の内容を「計画」「組織」「統制」「指令」「調整」の五つとされている。山城章著「経

営学の学び方」一四〇頁。

- ③ 古川栄一教授は経営管理の領域について、マーシャル (L. C. Marshall) の例をとり根本政策 (policy) の決定、計画樹立と組織の設定、日常的組織業務の管理という三つをあげておられる。「アメリカ経営学」四〇頁以下。

- ④ この関係を山城教授は「対境関係」と呼んでおられる。詳細については平井泰太郎編「経営の内部関係と外郭関係」より山城章著「経営体と対境の理論」四〇頁以下。

- ⑤ 機会原価は増加原価とともに特殊原価概念である。何らかの財の生産量の増加は生産要素の使用の増加を必要とし、或は他の財の生産から転換することによつて一般的に可能となる。機会原価はあるものを獲得するために犠牲とされる原価で、その結果代替的な諸用途から一つをとつた他のものは犠牲にしなければならぬ。即ち経済学における限界効用概念と同じ性質のもので、ゲッツはこれを「工業会計の経営者考察」において基礎的な役割を果すものとしている。(Goetz; op. cit. P. 43)。

- ⑥ ゲッツはこれに明確な定義をあたえていないが、所謂増分原価 (differential cost) と同義のものと解する。従つて経営規模が一定の場合、操業度の変化にと

もなつて生ずる原価および収益の増減部分である。

(一) 経営計画と経営統制

経営管理の窮極の目的は経済的能率である。即ち input output との比率を最大にすることである。そ

こで経営は目標を定め、経営活動をその方向に従わせるための経営活動の計画と統制という方法をとるのである。この計画するということが、統制するということは作用を意味しているのであるが一面また計画と統制は体系なり対象をもつものであり、その点について明らかにすることは、計画と統制を作用として理解することの前提となるものである。従つて私見ではゲッツの計画と統制の意義を体系なり対象と作用との二つの面に分けて考察するという方法をとつたのは、そうすることによつて計画と統制の性格をより明確に把握できると考えたからである。まづ計画と統制を体系および対象の面から考えてみよう。

1、経営計画の体系

経営計画 (managerial plans) はゲッツによると具体的には次のようなものから成立している。

- (イ) 方策 (policies)
- (ロ) 組織構成 (organizational configuration)
- (ハ) 手続 (procedures)
- (ニ) 製品設計 (designs)、生産要素 (resources)、生産方法 (methods) の選択

以下これらの個々について性格と目的を明らかにしてみよう。

ゲッツは方策を主要方策と部門方策に分けている。即ち主要方策は定款 (corporate charter) 或は附属定款 (by-laws) にとどめておくに十分な重要性をもつ方策である。例えば財務活動、利益分配、製造品目の選択・決定等に関するものであり、経営活動を全般にわたつて規定する。これに対して部門方策は各部門の経営活動に関する方策である。即ち下級管理者の各々が上級管理者から課せられた狭義の方策の枠内に

において、その方策を継続的により具体化したものであり、より執行的・細目的な性格をもっている。

通常方策は経営活動の大綱を示す基本的なものであつて、計画はそれに基づいて樹てられた将来の経営活動の具体的な目標ないしは標準であるが、ゲッツは方策を広義に解し、一般的な方策からむしろ計画としての性格のものまで含めているから、考察にあつては管理の段階に応じて方策と計画を適当に区別する必要がある。^①

次に具体化された方策は、その目的を達成するための組織を必要とする。組織はここでは部門計画の調整 (coordination) と経営目的に焦点を合すためのものとして理解される。即ち計画は各作業グループの作業を同一の目的に向けるための指導 (Leadership) を必要とするが、この場合作業の指導者とそれを援助する補助者は自己の権限のもとにあたえられた作業を実施する責任を有し、組織はこのような指導者と補助者と

によつて構成される。従つてここにいう組織は計画を実施するにあつて作業を指導し監督する指導者と補助者によつて構成される責任・権限の組織、即ち管理組織である。

またこの組織は作業実施 (performance) を測定し、それに対する責任を明確にするものであるが、管理会計はこの組織と相互に組合せ、相互に作用する。

したがつて会計資料の分類は管理の責任に応じた分類であり、管理の組織構成に依存する。即ち管理会計はこの組織の中にあつて標準と実際との比較によつて作業を統制する標準・記録・報告の制度 (system of standards, records, and reports) である。

手続は経営活動を指導し調整し明確化することによつて混乱をさけ、全ての活動を全般的な目的に向けるためのものである。即ち方策が活動の分野と目的を規定するのに対して、手続は一定の行為の連結を規定する。この手続は具体的には技術部、製造部、販売部、

計算部等の活動を伝票や報告書、指導書によつて連結するものであり、これを人体に例えたと方策が意思を決定し、組織がそれを実行する手足の神経なら、手続は機関を連結する主要動脈である。かかる手続の制度が指図・記録・報告の制度であり、管理会計の標準・記録・報告の制度はこの手続の制度と結合して理解されるのである。

最後に製品設計・生産要素・生産方法の選択である。計画が樹立されるに当つて具体的に何をいかにして生産するかを決定しなければならぬ。即ち方策によつて製造品目が決定されると、それらの型・品質をいかにするか、それに必要な機械の配置、工具の準備、製造工程、原料の選択について考慮されなければならない。管理会計はこれらの比較選定の基準としての原価資料を提供する。

以上計画を構成する基本的な要素について考察したのであるが、管理会計はこのような計画の個々の要素

に對して基礎的な資料を提供することによつて計画の樹立に重要な役割を果すものである。なおゲエツツは計画を殆んど経営の全領域を対象とするかなり広範なものとしており、従つて経営計画とは経営そのものの計画であると解される。

2、経営統制の対象

方策が具体化されると経営者は計画を樹立し、それに基づいて活動を開始する。この場合指図書が経営管理者から組織を通じて末端の作業員に流れ、作業が実施され、また報告は反對に作業員から上層の管理者に流れ、作業の成果と責任が明らかにされる経営統制の対象となるものはこのような経営における作業であり、ゲエツツはこれを給付・原価・インヴェスメントの三つの局面においてとらえている。

即ち給付とはこゝでは生産物或は用役によつて造出された経済的価値をいうのであつて、収益の源泉となるものである。したがつて経営は給付を出来るだけ合

理的に造出するためまづ給付の標準を設定し、それによつて各部門の給付を測定するのである。即ち各部門は目標を達成するために課業が割当てられ、それにとづいて各部門の給付の質と量が管理される。管理会計の標準・記録・報告の制度はこの作業における給付の記録・標準との比較およびその報告に役立つものであり、この報告にもとづいて原因の所在を調査し、矯正活動が行なわれる。

次に給付の実現は原価の発生をとまなうが、経営者はこの給付と原価の差額を出来るだけ大きいものにしよふとするから、各部門に課業が割当てられるとそれによつて各部門の原価も制限される。これらの原価の制限、或は費用の標準もまた作業実施(performance)と共に発生する実際の原価と比較され矯正することによつて統制される。

この場合原価の標準と原価の測定は金額的のみならず物量的にも行なわれる。これは原価をその発生の根

源において把えようとするためであり、一般の傾向と同様ゲッツも原価（real cost）を給付に対して消費された用役そのものと解している。

インヴェストメントの統制は給付の統制・原価の統制と同様の方法（標準の設定・作業の測定・双方の比較）によつて行なわれる。この対象となるものは、固定資産についてはその利用効率、慢性的なアイドル・タイムの有無や、またいかなる設備の増加が必要であり、どの項目の設備を整理すべきかということ等であり、また流動資産についてはその計画を実施するに於いて必要な資金や棚卸資産の在高が対象となる。これらの統制に必要な資料はさきの給付と原価の場合と同様、日々の作業の記録と報告の制度から得られる。

作業はこのように給付・原価・インヴェストメントの三つの局面から後述の手続によつて具体的に統制されるが、ゲッツによると統制の機能は作業の計画に對する適合を保証することである。また個々の従業員

は計画を結実させる手段としての作業単位体であり、従つて従業員の責任と作業実施を明確にするためには、計画と標準は各個人の責任別に再分類され、標準と作業実施が比較されるのである。

管理会計もまた管理の側面から把握するなら経営の作業を給付・原価・インヴェストメントの三つの側面から記録し、それを給付・原価・インヴェストメントに關する諸標準とそれぞれ比較し、差異を分析し、報告するという方法をとるべきであり、その点経営活動の成果を勘定口座で記録・計算する従来の会計とはかなり目的・対象・方法を異にするのである。

次にゲッツによる統制の機能は既述のように計画に適合せしめることとしているが、計画と統制をこのように目的と手段との關係に区別することには異論がある。即ち實際は計画を統制のための手段と考えることが出来るのであり、予算とか標準はそれ自体計画とか目的としての性格よりむしろ統制を行うための手段

としての性格を有し、それらは実際との比較の結果更に修正されるべきものである。従つて計画は統制を前提として、或は計画・統制・批判の循環関係として理解する方がそれらの性格をより明らかにすることができると考ふる。

註

- ① 方策と計画との区別については山城章著「経営学の学
び方」一三二頁参照。
- ② Goetz ; op. cit. p. 43
- ③ 山本安次郎著「経営管理論」九六頁。

(三) 経営計画と経営統制の作用

計画と統制は既述のように体系または対象と作用の二つの面から把握することによつて、より具体的に理解することができる。さきに経営計画の体系と経営統制の対象について考察したが、次に経営計画と経営統制の作用について具体的に考察してみよう。

1、経営計画の作用

経営管理と管理会計 (船越)

計画は経営活動の実施に先立つて経営の最も合理的な進路を決定することである。この場合予め多数の計画案が作成され、その中から最も経済的能率の高いものが選択される。

計画が選択される場合は、はじめて計画が設定される場合と、現行の計画に対して代替的計画 (alternative plan) が樹立 (develop) される場合との二つが考えられるが通常は後者の場合である。代替的計画の樹立は方策が変更され、また状況が変化した場合、或は発見された管理問題を解決する場合に要求される。ゲッツはこの経営計画作用の経過的な段階を次の四つに分けて示している。

(1) 経営活動の代替的コースの発見

代替的計画の樹立は、まづ管理問題 (managerial problem) の発見から始まる。管理問題は現行の計画に欠陥、または改善を要すべき事項が発見され、或はよりよきオルタネイチヴが考えられる場合に生ずる。

また具体的には管理問題は原料の不足、労働問題、新しい需要、新しい法律、運転資本の不足として現われる。このような管理問題発見の方法として、ゲェッツは更に次の三つをあげている。

(イ) 外部との接触 経営者は書物を通じて、会合によつて、或は相談役の活用によつて常に改善を必要とする問題をつきとめる。

(ロ) 例外原理 (exception principle) の採用 経営活動の日常的な手続 (routine) から例外的なものとか異常なものを区別して、管理問題の発見の手がかりとする。

(ハ) 定期的な経営監査 これは管理問題発見の方法のうち最も重要なものである。経営監査は当該産業の概観と会社の地位、人事、製造方法および手続、財政状態とその予測等について行なわれる。

(2) 詳細な計画手順案の樹立

このようにして経営管理問題が発見されたなら、経

営者はそれを解決するために矯正活動を計画しなければならぬ。この計画は各部門の有機的な関係を考慮して樹てられ、一つの企業において採用されるべき計画は各部門の活動を全て同一の目的に向うように調整されたものでなければならぬ。各部門間の活動の不一致は原価を増加し、目的を危くするから、全体として統一のとれた計画案を作成するためには、計画を構成する各部門の詳細な計画手順 (program) について調査し、詳細かつ正確に記録することが必要である。

(3) 計画を比較し得る手順にまとめる。

このようにして統一のとれた諸計画案が作成されると、次にこれらを比較してその中から代替的計画案を選択する。

この場合計画案は比較を可能にするために、予め各計画手順について予定された物量的な標準を結合し、貨幣上の価値に置替えておくことが必要である。しかしかゝる貨幣的な評価といえども単一の価値基準とし

て役立つものではないから、諸計画案を比較する場合にはそれぞれの計画を同一の基準によつて修正し、正確かつ適当な比較を可能ならしめるようにしなければならぬ。

(4) 計画の定期的な観察と再考

最後に代替的計画が樹立されるとその計画の実施に當つていまだ不確定なもの、或は危険なものがないかどうか、また見積りに誤りがないか、各条件に適合しているかどうかについて経営者は作業を観察し、検査と報告を求めて計画を比較し、差異を分析し、必要な事項について修正しなければならない。

ゲッツはこのように計画の作用を四つの段階に分けて考察しているが、計画の意義はしばしば述べているように「選択すること」であるから「計画」(plan)そのものの体系なり組織よりも、むしろ「計画する」(planning)という作用の面に重点がおかれていることに注目すべきである。^③

2、経営統制の過程

計画が選定され実施されると、経営者は経営の作業を採用された計画に一致せしめるように努力しなければならない。これは計画の細部について計画手順(program)が実施されると、それを指導し、改善し、検査し、修正することによつて行なわれ、このような過程についてゲッツは次の三つをあげている。

- (イ) 下位部門の指導
- (ロ) 従業員の刺戟と作業の検査
- (ハ) 矯正活動

計画は実施されるに當つて下位の従業員に伝達されなければならない。この伝達は初期には「話す」「見せる」という方法がとられたが、現代では「形式」「記録」「標準」とそれを基礎とした記入組織によつて伝達される。例えば標準作業指導書(standard-practice instruction)は使用されるべき工具と装置、最も効果的な動作の連結、標準作業時間等を示すものであり、

日程計画表 (schedule) と予算表 (budget) は一定の原価の制限のもとにあたえられた課業 (task) を履行するには、いかになすべきかということを職長または監督者に話すものである。

しかしながらこのような指導だけでは作業管理は不十分である。たとえ指導書が完全に理解されたとしても、これを実行するための作業員の努力がなければならぬ。そのために従業員を何かの形で刺戟し、作業を検査することが必要であるが、その方法として広く利用されて来たのが褒賞計画 (bonus plan) である。それに基づいて作業員の作業は即時検査し、評価される。

その結果作業の標準と実際との差異は標準記録・報告の組織を通じて調査され、上級管理者に報告され、欠陥のある計画・不適當な設備、不完全な原料、無能力な人間を排除し、不良機械或は装置は取替えられ、修繕され、補充される。かくして作業は常に計画ない

しは標準によつて統制され、正常な状態において実施されるのである。

以上の過程によつて経営活動が管理されるのであるが、これは実質的には各部門、各個人の作業を管理することを意味するものであり、従つて経営統制の過程は、各部門、各個人の作業実施 (performance) を給付・原価・インヴェストメントについて統制する過程を意味するものである。

3、計画樹立の前提

このようにゲッツが経営計画と経営統制を作用として把握していることはこれらの概念を理解する上に非常に注目すべき点であるが、計画についてはなお若干の推測が必要と思われる。

即ちゲッツは計画の起点を現行の計画に欠陥を有するときとか、更によりよき代替的なコースが発見されたときとしているが、このような発見をまつまでもなく、常に変動するときどきの情況に応じた一定期間

の計画案がつぎつぎと立てられ、それが毎期間毎に、または臨時的に更新されなければならない。かくしてゲエツツのいう予防的管理がより有用化されるのである。またゲエツツは経営管理の目的を利潤の極大化に求め、そのために最も経済的能率の高い計画を選定しようとするのであるが、現実には経営の希望する利益の大きさは、経営の外部事情或は内部事情によつて予め制限されている。従つてゲエツツのいう利潤の極大化は、このような制限のもとにおける極大化の意味に理解すべきである。

次に経営計画を樹立するに當つて、利益目標を明らかにすることが必要である。そのために経営の内部事情と外部事情の分析が行なわれる。即ち経営分析・市場調査・景気分析による諸分析であり、これによつて将来の経営の進むべき道が予測される。また計画の実施にあつて計画は予算手続に組入れられ、経営活動が予算によつて統制されることが必要である。

このように計画樹立の手続については、その前提としての予測と実施上の基準としての予算とを合せて考察することが好ましい。番馬嘉一郎教授は計画の前提としての予測の内容を次のように示しておられる。

「前提の設定は企業活動の一般水準の予測（景気予測）および当該企業の属する業務の状況の予測、一般物価水準、ことにその企業の属する工業の製品の原料となる物品の価格水準の予測、製品に対する将来の需要の予測、政府の経済的および政治的政策とか税法とかの企業におよぼす影響の予測である。」^② またコントローラーズ協会の「財務プランニングのフロー・チャート」に示された予算の編成までの手続の主たる段階は次のように示されている。「提示された目標と予測による諸条件の決定にもとづき、全般経営者の手で計画が立てられ調整される。この計画は現場管理者や部門管理者が予算案を作成する上の方針として業務担当役員から現場管理者や部門管理者が予算案を立てる。こ

れを業務担当役員は業務方針にてらして検討し、調整する。ついで検討調査された予算案を財務担当役員は財務方針にてらして検討し調査する。更にその結果を社長または経営プランニング委員会は、全般方針に照らして検討調整する。しかるのち、取締役会は予算案に對して最後の承認をあたえる。」^③

以上ゲッツの経営管理の内容と方法について考察したのであるが、その結果ゲッツの経営管理は常に管理会計を活用して経営活動を計画し統制するという方法による極めて実際のな面をとりあげた経営管理論であるということが出来る。他方管理会計がかかる経営管理の用具として役立つためにはいかなる要求が課せられるか、次に管理会計の性格と内容を明らかにしてみよう。

註

① Goetz: op. cit., p. 2

② 番馬嘉一郎「予測・方針・計画・予算」ビジネスレビ

ユ一第三卷第一号六三頁。

③ 番馬嘉一郎教授前掲論文六〇頁。

三、管理会計の内容

経営管理はこれを管理手続からみると指図・記録・報告の制度を通じて経営管理者によつて経営活動を計画し統制することを意味するが、ゲッツによると経営管理の下僕としての管理会計は標準・記録・報告の制度を通じて経営の計画と統制に役立つものとして、この指図・記録・報告の制度と共存的に理解される。^④

1、指図・記録・報告の制度

経営管理の手続としての指図・記録・報告の制度は具体的には次のように示される。即ち計画は上級管理者から下級管理者、職長(forman)、従業員へと製造指圖書・作業指圖書・標準作業指導書その他の指圖書によつて下位に伝達され、それに基づいて作業が実施

され記録される。これらの記録は整序され、作業時間数・原料使用量・製品出来高を示す報告書によつて職長を通じて下級管理者に報告される。報告をうけた下級管理者または職長はこれらの報告書から作業実施の狀態を知り、標準と比較し作業を調整する。この場合自己の権限に属さない重要なもの、或は例外的なものは更に上級の管理者に報告され指図をまつ。従つて指図・記録・報告は反復的に上位と下位の管理者または作業員の間を交流し、それによつて作業の統制と指導が行なわれるのである。

これに対して標準・記録・報告の制度としての管理会計は、従来の会計学にはなかつたところの標準と予算を設定し、実際と比較する方法による管理のための計算制度である。ゲエツツはこの標準を給付に関する標準・原価に関する標準・インヴェストメントに関する標準の三つに分け、これらの標準は貨幣量的標準よりも物量的標準が中心となることを強調している。計

画はこの標準を基礎として立てられ、予算はこの計画を会計的数値によつて表現したものである。また選定された計画の実施にあつて標準が経営組織の体系別に再分類され、各ライン部門および各個人の責任を示す予算の体系に組入れられる。したがつて予算統制と標準原価計算はこのような管理会計の主要部分を占めるものである。即ちゲエツツは管理会計は予算統制と標準原価計算を中心とし、その他一般的財務会計の大部分と全ての生産管理を含むとしている。

次にゲエツツによるとこの指図・記録・報告の制度は、次の三つの目的に役立つものである。即ち

- (1) 日常の経営活動の手續の整合
- (2) 法的財務的要求のための資料の提供
- (3) 経営活動の計画及び統制のための基礎的な資料の提供^②

このうち第三の目的に役立つものはいうまでもなく管理会計であるが、第一の指図・記録・報告の制度に

よる日常活動の手続の整合は、経営管理と管理会計との交渉を円滑ならしめるための前提条件であつて、それには各部門活動を調整し、責任・権限を下位部門の責任者に委任する執行委員会制度（*executive committee*）を樹立し、日常の業務については予め取扱規定を定め、それに従つて活動を自動的に整合し得るようにならなければならない。これはいわゆる「例外の法則」（*law of exception*）を意味し、その結果指図・記録・報告の制度は外部監査を可能にし、適当な内部牽制組織を通じて虚偽・誤謬から保護し、経営活動の秩序を維持し、経営管理に用いられる数量的・経過的な資料の準備を可能にする。

次に経営管理における管理会計の位置について述べてみよう。

経営管理の手続としての指図・記録・報告の制度と管理会計の方法としての標準・記録・報告の制度とは共存的に理解されることはさきに述べた通りである

が、管理会計の手続はこの経営管理の手続のうちに入りこみ一体として作用するので、この双方を厳密に區別することは大して意味のあることではない。したがつてゲッツがこの二つの制度を結合して標準・指図・記録・報告の制度としてるように、この双方を結合して管理会計による経営管理の手続を標準・指図・記録・報告の制度として統一することができるのである。^③

このような状態における管理会計の位置を私見によつて更に推し進めてみると、内部統制との関係においてとらえることができる。まづこのうち報告については内部報告書制度（*statements and reports for management*）が構成される。この内部報告書制度は経営管理を円滑に行うために管理組織の上下の段階を連結し、各ライン部門を調整する動脈となるものである。即ちゲッツによると管理会計は経営管理に役立つための資料を提供するものであるが、内部報告書の

制度はかかる資料の提供を行うための制度であり、管理会計の活用に対する基礎的な役割を果すものである。

なお当然なことではあるが更に付言すると、かかる標準・記録・報告の制度としての管理手続のみでは充分な経営管理を行うことは出来ない。即ちこれらの手続は管理作用の形式を示すだけであつて、それを實際に運営するための責任と権限を有する人間の組織が必要であり、したがつて経営管理作用はかかる手続の制度と責任・権限の制度を結合して理解されなければならぬ。

例えば内部統制の大綱によると内部統制はこのような管理の手続（管理会計制度と内部報告書制度）と責任・権限の組織（コントロール・および管理組織）とで構成される管理の形態であると考えられる。

2、管理会計の性格

次に経営管理のための資料を準備するには管理会計

にいかんことが要求されるかを考察しなければならぬ。これは同時に管理会計を性格づけるものであるからである。以下ゲエツツの所論を管理会計の目的・前提・方法に分けて略説してみよう。

従来の会計学が企業の取引上の忘備的な記録から次に財務諸表による外部報告資料の作成手続としての性格をもつに至つたのに対して、管理会計は経営の規模の拡大、組織の複雑化から結集する管理の困難を排除し、統一的な経営計画と経営統制の基礎としての資料を提供し、計画と実際との比較、差異の分析、矯正活動を可能にすることを目的とする。即ち従来の会計学の目的が主として外部報告であるのに対して、管理会計は主として内部報告であるということが出来る。

次に管理会計における資料の分類と評価は実践的な考え方に従つて行なわれる。即ち資料の分類と評価は管理問題の内容に従つてその都度変更されるから、時と場合によつて異なる分類と評価を必要とする。即ち

資料の分類は経営計画の目的からすると第一時的には選択される代替的計画(alternate program)に依存し、第二次的にはそれぞれの計画の要素に適用される評価原則の差異に依存する。また経営統制にとつてはその計画の実施に際して経営の組織、即ち責任の体系(hierarchy of responsibility)に依存する。また資料の評価は「現在の取換価値」(present replacement)と「機会原価」(opportunity cost)という管理会計における特殊原価の価値を基礎とする。即ち「この計画による原価は他のものよりどれだけ少なくなるか」ということである。それ故に問題は現在または将来にあつて過去ではなく、また単一な価値基準をもつものでもないのである。

管理会計には以上のような性格が要求されるのであるが、それではこのような管理会計は標準・記録・報告の組織を通じて経営管理のために具体的にいかにご利用されるだろうか。

先づ管理問題を発見するためにこれらの資料から諸傾向を分析し、計画と実際の差異を分析し経営監査を行う。他方経営活動の将来の予測を行い、これらを基礎としていくつかの計画案が作成され、それとともに詳細な計画手順(program)が作成される。この場合判断と計算によつて補なわれた多数の物量的標準を結果として、増加原価・増加収益、または「機会原価」の計算の適要によつて価値的な基準、即ち収益・費用・資産・負債の見積に交えられる。経営者はこれを比較して代替的計画を選択する。

次に選択された計画(plan)は分析され、その要素は作業履行・発生原価・生産要素等の使用に關する個別的な責任に従つて再分類される。経営の組織体系に即応した諸標準の系列が構成され、下位の作業段階において各個人の責任を示す予算の体系の中に組み入れられる。

また資料は分類されるだけでなく再評価される。即

ち「増加原価と増加収益」「機会原価」を用いた計画では計画要素(program element)は経営のそのときどきの重要性に従つて評価される。最終的な標準・見積・計画は計画手順を履行し、実行するために各個人に割当てられる。かくして作業は各部門・各個人別に記録され比較され、差異の原因を究明し矯正活動がとられるのである。

以上ゲッツの所論に基づいて管理会計の性格を明らかにしたのであるが、その結果管理会計の目的なり内容は経営管理の目的なり内容に依存して経営計画と経営統制の基礎としての資料を提供するものであり、標準・記録・報告の制度は管理会計を管理の側面から把握したのである。

3、経営管理と管理会計

次にかかる管理会計の学問的な性格について考察してみよう。即ち第一に管理会計に管理機能が認められるか否か、第二に管理会計論が経営学の領域であるか

或は会計学の領域であるかということである。しかしこれらの問題は何れも管理会計を理論的に性格づける重要な問題であるが必ずしも学者の見解は一致していない。

ゲッツは管理会計を経営管理の用具(a tool of management)として管理のための資料を提供するものであるとしているが、この用具の意味を卒直に解するならば、それはあくまでも用具であつてそれ自体管理を行なうものではない。しかしながらゲッツは管理会計を経営者の立場から常に管理機能に則してとらえており、極めて機能的なものであるということができ

る。我が国の例では管理会計に管理機能を認めようとするのが溝口助教授の見解である。即ち同助教授は、管理会計はその管理機能に着目してとらえられた機能的概念であつて、経営管理のための会計資料の提供にとどまらず、その資料の管理に対する利用の問題にまで

立入らなければ現段階においてことさらに管理会計を取上げることの意義がないとされている。^④

これとは異なつた見解として青木茂男教授は次のような意味のことを述べておられる。即ち管理会計における経営管理に必要な会計資料の提供という考え方の中には当然これを利用する経営者の立場を考え、そのような管理領域にまで亘る配慮なしには管理会計は決して有効適切なものとはなり得ないが、直接の管理機能それ自体を管理会計の領域として考えることは些か飛躍しているとされている。^⑤

このように両教授の見解が異なつているのは「管理会計」という場合、管理の方に重点がおかれるべきか、会計の方に重点がおかれるべきかの相違によるものと考えられる。それは同時に管理会計論が経営学に帰属するか、会計学に帰属するかの相違ともなる。

この管理会計の学的帰属については会計学に属するという見解と、経営学に属するという見解の二つに分

けることができる。

管理会計を会計学の一分野とする見解は、我が国管理会計論のパイオニアである長谷川安兵衛教授によつて代表さる。同教授によると予算統制や標準原価計算は統制用具であり、最初より経営管理の効果的手段として発達したものであつて、何れも会計学を基調としてその理論並びに技術の進歩から生れ出たものである。^⑥ それ故に管理会計は会計学の一分野であるとされている。

これに対して管理会計が経営学に属するという見解は山城・古川・山本教授をはじめ多くの学者によつて示されている。例えば山城教授は「管理会計の具体的な計数上の方法は会計学の課題と解してもよいが、計数的に考えたり計数結果を経営活動に利用することは経営活動そのものである。」といわれ、管理会計の性格や意味については経営学の課題とされている。^⑦ また古川教授によると「管理会計はあくまでも経営管理と

しての本質を有しているもので、ただそれに用いられる手段として会計記録や諸報告が問題となるに過ぎない。」「したがつて管理会計における原則的なものは管理原則が第一次的重要性を有している。」のである。

これと同様の立場から山本教授は「管理会計は会計学のよりは管理論的であり、それが経営管理論に所属すべきは明らかである。」と述べられている。

要するに管理会計がより管理的であるか、より会計的であるか、その結果管理会計が経営管理に属するか会計学に属するかは、管理会計を管理的な機能の側面から把握するか、計算制度の側面から把握するかによつて見解が異なるのであるが、一概にどちらであるとは断定しきる程のものは定説としていまだ存在していないのであり、これは今後に残された課題であらう。

この点ゲッツの管理会計論は会計的であるよりもかなり管理的である。即ちゲッツは管理会計を会計の側面から、それを予算統制・標準原価計算をはじめ

とする諸計算制度の体系として把握せずに、管理の側面から把握して標準・記録・報告の制度として理解されている。この管理会計の標準・記録・報告の制度は経営管理の方法に則した制度であるから、そこでは当然会計原則よりも管理原則が重要視されている。従つて会計については厳格な制限がなく、かなり広範な領域が考えられている。この点を指適して溝口助教授は

ゲッツの管理会計論を「管理会計」の新しい呼び名のもとに既成概念としての「会計」の枠をとり去つてこれを広い舞台の上ののせることには深い意義が存するが、会計の領域に包括し難いようなものまで含んでいると述べられているように、ゲッツは管理的な側面から管理会計の体系を揃えようとした結果、そこに会計としての性格に十分な配慮が行なわれていないように思われる。

私見では管理会計は標準・実際との比較という管理的な要素に加えて、それを金銭的に記録・計算すると

いう会計的な要素もまた有しているのであつて、その何れを無視しても管理会計の性格を充分にとらえることは不可能である。したがつて例えそれが将来いずれかの領域に整理されるとしても、現段階における管理会計をもつて経営学または会計学のいづれかに帰属せしめることは困難であるといえる。

したがつて管理会計の理論的な体系というのは技術論としての体系をいうのであつて、その意味から管理会計は経営管理に対する目的概念として理解されるのである。即ち管理会計は経営管理という目的に対する手段の体系であり、それ故に経営管理の下僕としての性格をもつものである。したがつて管理会計は経営者

または経営の立場から経営管理に則して考えられ、その結果、管理会計の目的なり内容は経営管理の目的なり内容にしたがつて改善され、経営管理により積極的に役立つための進歩・改善がなければならぬのである。その意味において管理会計は会計的な要素が次第

に失なわれて行き、より管理的な要素が強くなつて行くということが考えられる。

ゲッツの管理会計論はかかる技術論としての性格を有するものであり、管理会計が経営管理に積極的に役立つためにはいかにあるべきかということを目的・前提・理論・方法の別に考察しているのである。即ち経営管理の用具としての予算統制や標準原価計算・経営分析等の諸計算制度を個々に研究するのではなく、全般的な立場から管理会計を方法的に体系づけようとしたものであり、そこにゲッツの管理会計論の価値と特徴が見出されるのである。

註

- ① Goetz: op. cit., p. 8
- ② Goetz: op. cit., p. 16
- ③ Goetz: op. cit., p. 275
- ④ 溝口一雄著「管理会計」七七頁。
- ⑤ 青木茂男著「管理会計の知識」七二頁・七三頁及び「管理会計の性格と課題」企業会計四巻三号三八頁。

⑥ 長谷川安兵衛著・古川栄一校訂「管理会計」一九頁以下。

⑦ 山城章著「経営学の学び方」二五三頁。

⑧ 古川栄一著「経営管理」二三五頁。

⑨ 山本安次郎著「経営管理論」三四六頁。

⑩ 溝口一雄著「前掲書」二七六頁。

四、むすび

以上ゲエツツの経営管理論は管理会計を活用した極めて実践的な面における経営管理論である。即ち経営管理がますます複雑かつ困難となるにつれて従来の「治療的管理」から新たに「予防管理」としての性格をもつ必要が生じたのであるが、かかる経営管理の方法としてゲエツツは発見された管理問題を計画と統制を通じて解決し障害を未然に排除しようとするのであるが、それにはその時々々の経営活動の状況に応じた管理のための資料を駆使しなければならず、管理会計はかかる管理のための基礎的な資料を提供するものとして

重要な役割を果すものである。

しかしながら経営管理は管理会計と密接な関係をもつと共に組織とも不可分の関係にあることに注意しなければならぬ。即ち経営管理と経営組織とは併存的なものであつて、現実にはこの両者が結合して経営管理が営まれるのであるから管理の主体、即ち責任・権限の組織を無視して経営活動の合理的な遂行は考えられないのである。もちろんゲエツツにおいても組織の重要性は充分認めているが、それをかなり狭い領域において考えている。ニューマン (W.H. Newman) やマーシャル (L. C. Marshall) は組織をマネージメントにおける一つの機能として考えているが、ゲエツツはこれをマネージメントの機能の一つである計画の中に含めている。即ち組織はゲエツツによると計画の一構成要素であり、方策の内容に依存して構成され、管理目的に応じてその都度改変されるものであるが、ゲエツツの場合、経営管理を誰が行なうかということまで

は充分な考慮が払われていないように思われる。従つて経営管理の過程が具体的に責任・権限の組織とどのよりに結びつくかということについては明確でない。

最後にもともと管理会計は経営管理に役立つための諸計算制度の体系として会計学の立場から論ぜられていたのであるが、今日では経営学の立場からも論ぜられている。即ち管理会計が複雑かつ困難な経営管理に對してより積極的に役立つためには、常に變動する管理目的および管理問題に對してより多くの資料とより迅速な報告をなし、管理に對してより適応性をもつよう常に改善・進歩がなければならぬ。これはとりもなおさず、管理会計が會計的な性格からより管理的な性格への移行を意味するものである。ゲェッツは管理会計におけるこの傾向を卒直に認め、それを管理の側面から管理方法に則して標準・記録・報告の制度として理解している。そしてかかる観点から管理会計の技術論的な体系づけを試みたことは、彼の理論における一

つの特徴であり、それを活用した経営管理の理論と方法とともに高く評価されるのである。