

## 管理会計の経営的性格

船越弘

### 一、開 題

管理会計が経営管理との関係を無視して考えられない事は云う迄もないが、その関係がいかなるものであるかについては、諸学者の見解は必ずしも一致したものではない。

即ち現実には管理会計と経営管理を区別し、それを目的と手段との関係において把握する見解と、管理会計を経営管理の一部として、経営管理の領域において理解する見解の二つが対立している。そしてこの両者の観点の相違は管理会計論が経営学に属するか、会計学に属するか、学的帰属の問題でもあり、その結果は管理会計の性格を根本的に左右する重要な問題であると云わねばならない。管理会計を経営管理の手段とする見解は、管理会計を会計学の立場から会計制度とし

て理解する云わば最も一般的な見解で、我が国でも多くの学者がこの見解を支持し、我が国の管理会計の発展に大きな影響を与えて来たのである。これに対し、管理会計を経営学の立場から会計による管理とする見解は、一部の経営学者の間に主張されているに過ぎず、したがって管理会計の性格については一般に前者の立場から考察されているのである。

しかしながら管理会計は実質的には科学的管理法と表裏一体の関係をもつところの、管理原則に基づいた管理作用を意味するものであって、それ故に管理会計は会計的な性格よりも、むしろ管理的な性格をもつものと考えざるを得ない。私見では管理会計を経営管理の手段としての会計とは解さず、会計による経営管理として管理に重点を置いて理解するのである。

以下は会計学と経営学の二つの立場から把握される管理会計の性格について検討し、その結果管理会計の経営的性格を明らかにしようとするのである。

## 二 財務会計と管理会計

まづ、管理会計の性格を考察するにあたって管理会計を会計学の立場から把握する場合、それがいかなる方法において考察され、そしていかなる性格をもつものとされるかについて検討しなければならない。

管理会計を会計の立場から取上げる代表的な見解としては、第一に我が国における管理会計論のバイオニアとも云われる長谷川安兵衛博士の見解をあげなければならない。

長谷川博士は、「管理会計は、まづたく経営管理を目標とし、経営管理の効果的手段たることを目指して進展したものである。斯くて管理会計は経営管理の強化が叫ばれるにつれ、その必要と価値とを増すものであり、会計学は事後的な回顧的な会計制度から未来的な会計制度へと躍進するに至つたのである。」とされている。即ち管理会計は未来計算の導入によって、既応の会計学から一歩進めて、前計画を基調と

するところの新しい会計学であり、会計学の新しい領域を構成するものであるとされており、そしてこの見解は我が国におけるその後の管理会計論の発展に重要な影響を与えて来たのである。

したがって管理会計が会計の一分野であり、財務会計とともに企業会計の二大領域を占めるという見解は我が国における管理会計論の中軸をなすものであるが、この場合、一般に管理会計の性格なり内容は、それに対立する財務会計との比較によって明らかにしようとする方法がとられている。この場合、財務会計と管理会計の区別の基準には種々なるものが考えられるが、管理会計の本質的な性格が経営管理との関連において求められることからすると、その区別には次の二つの場合が考えられる。即ち財務会計と管理会計の性格の相違点を両者の目的の相違に求める場合と、それを管理機能の有無に求める場合である。しかもこの区別の仕方の相違は、その結果、管理会計の性格に対する理解を著しく異にしているのである。

## 1 目的による区別

財務会計と管理会計を目的によって区別すると、財務会計の目的は財務諸表を中心とする外部報告資料の作成手続であり、管理会計の目的は管理に必要な資料を経営者に提供するところの、内部報告資料の作成手続であるということができる。

例えばゲッツ (B. E. Goetz) は財務会計と管理会計を目的、前提、方法から区別しているが、目的による区別で大要次のように述べている。<sup>(1)</sup>

もともと簿記は収支計算の必要から初まり、債権債務の計算を経て今日の複式簿記制度にまで発展して来たのであるが、一方、経営規模の拡大と非人格化は取引上の債権者・銀行債権者の圧力を増大せしめ、また企業形態の拡大、及び経営と所有の分離は株主をも外部圧力集団 (pressure groups) とし、これらの集団をはじめ、政府、税務当局、その他の諸集団の経営に対する圧力は次第に増大し、完全なそして信頼し得る種々の資料を要求するに至った。その結果、複式簿記を基礎とする従来の会計学は企業の忘備的な記録から次第に外

部報告資料の作成手続としての性格をもつに至ったのである。またこの外部圧力集団が要求する資料は、その企業に対する彼らの利益と財産の安全を保証するためのものであり、かつまた、これらの報告資料の正確性を保証し、経営を監視するために職業的監査人や会計士の必要性をもたらした。したがってこれらの諸集団の要求する資料は主として企業の法的財務に関する資料であり、かかる法的財務的要求 (legal-financial requirement) から従来の会計学が法的財務的性格をもつに至ったのである。

一方、経営規模の拡大の結果、管理組織は複雑化し、経営の非人格化の傾向は経営内部においても生ずる。即ち、経営者は次第に個人的な「対面接触」によって得られる経営の諸事象に対する知識を失い、それに代って報告が次第に重要性を増して来たのである。その結果、経営の各部門における活動を調整し、全体として統一のとれた、合理的な経営活動を維持するための管理が主要な任務となったのである。管理会計はこのような個人的な接触を失なった経営者に対して、企業活動の計画と統制の基礎として使用される資料を提供するものである。したがってこのような目的に対しては、伝統的会

計学はもはや妥当性を失なっているのと云わねばならぬ。即ち管理会計は経営活動の現状を報告し、差異を分析し、迅速かつ経済的な管理上の調査と矯正を可能とするものでなければならぬ。

ゲッツはこのようにして、財務会計と管理会計を目的によつて区別するのであるが、その結果、財務会計は *accountant* の要請に応えるための会計であり、管理会計は *management* の要請に応えるための会計であると云うことが出来る。

因に、管理会計の意義について青木茂男教授は「管理会計とは経営者、管理者の行う経営管理に奉仕し得る如く意図され、体系づけられた会計の総括的呼称である」としたい。そして現在までの会計学の発展過程においては、いわゆる財務会計や、原価計算や、予算統制、標準原価計算、経営分析及び比較、内部監査等の会計制度につき、これらの会計制度が経営管理に積極的に関連する面をとりあげて、これらが管理会計の内容を形づくっているとなし得よう<sup>(三)</sup>とされている。

尤もこの場合、財務会計が複式簿記や原価計算を中心とする計算制度の体系であり、管理会計は予算統制や標準原価計

#### 管理會計の經營的性格（船越）

算を中心とする諸計算制度の体系であるというように、その目的が計算制度自体をも区別するように考えられぬこともないが、現実には財務上の目的をもつといわれる計算制度でも管理的な要請を満たし得るし、反対に管理的な目的をもつといわれる計算制度でも財務上の目的に利用される場合があるので、財務会計と管理会計は必ずしもそれぞれ独立した別個の計算制度の体系を意味するものではない。即ちこの区別は計算制度自体をも区別するのではなく、それらの計算制度の経営管理に役立つ面をとり上げての区別であると考えられる。従つて、ここでは財務会計と管理会計は企業会計という同一実体の異なる反面のあらわれでなければならぬのである。

しかしながらこの場合においても、財務会計と管理会計はともに会計という同一範疇の中において理解されている。したがつてそれは会計と会計との比較であつて、会計技術という同一の手段が異なった目的に利用されることを意味する。その結果、財務会計が法的財務的な資料を提供するように、管理会計もまた経営管理に必要な資料を提供するだけであつて、その性格は会計技術として、経営管理目的に対する用具

という手段の地位に止まるに過ぎないのである。

したがって目的によって財務会計と管理会計と区別された場合の管理会計の性格では、それが財務会計と本質的に異なったものであると云う程のものではない。我々が管理会計を財務会計と区別するのは、前者が後者と本質的に異なった性格をもつという理由からである。

そこでこの両者の区別は会計の目的による区別ではなく、経営の会計を理解する立場の相違、結果的には管理的な職能を持つものと、持たぬものとの区別でなければならぬという考え方がなりたつのである。次に、管理会計を経営管理的な職能に則して把握される溝口一雄助教授の見解を引用して、さきの見解と比較してみよう。

## 2 経営の会計を理解する立場からの区別

溝口助教授によれば、財務会計対管理会計の問題は、目的概念からの差異ではなく、経営の会計を理解する立場の問題であるとされる。即ち、「財務会計の理解に対する管理会計的理解は計算方法や計算制度の差異ではなく、経営会計を把握する立場の問題であり、管理会計とは経営の会計をその本

来的な任務としての管理的機能に則して理解した場合の呼称にほかならない」とされて<sup>(四)</sup>いる、この管理会計的理解というのは、「会計を単に計算制度ないし計算技術としてのみとらえずに、その活きた機能の側面に力点をおいてみるという点<sup>(五)</sup>である」とされ、管理会計のもつ経営管理機能が重要視されている。

管理会計と財務会計をさきのように目的によって区別する場合と、経営会計の理解の立場によって区別する場合とは、そこにおいて理解される管理会計の性格がかなり異なったものになっている。即ち、前者の見解からは管理会計を単に経営管理の手段として理解し、それに管理機能を認めないのに対して、後者では溝口助教授のように経営管理機能に則して把握、管理会計に積極的に管理機能を認めようとするのである。因に、このような管理会計の性格に対する見解の相違は、当然、会計管理と管理会計との関係に対する見解の相違ともなつてあらわれる。例えば青木教授は、管理会計は会計の立場に立つて会計担当者↓経営者・管理者の見方をするのに対して、会計による管理においては会計↑経営者・管理者の立場に立った見方であるとされ、両者を区別される。即ち、「管

理会計は経営管理に奉仕しうる如く意図され、体系づけられた会計」であつて、資料の提供とその説明にとどまるものであるが、「会計管理は管理会計以降の段階のものであり、重点はむしろ会計資料の活用におかれる」とされている<sup>(六)</sup>。これに對して溝口助教授では、会計管理の原語が accounting control であるとする場合、英米においては「会計による経営管理」という意味では今日までのところあまり利用されておらず、實質的には「会計による管理」の意味はむしろ管理会計 (managerial accounting) に見出される場合が多いとされている。したがつて實質的には積極的に管理機能の認められた管理会計と、経営管理の一部として、「会計による管理」とみる場合の会計管理とは隔るところはないのである<sup>(七)</sup>。要するに会計管理と管理会計を区別するかしないかは、管理会計に管理機能を認めるか認めないかの相違に基づくものであり、管理会計を会計の立場から把えるか、或は経営管理の立場から把えるかによつて異なるのである。

さて、問題をもとに歸して、さきに財務会計と管理会計との区別は、溝口助教授の場合、経営の会計を理解する立場の相違であり、管理会計は経営の会計を管理的職能に則して理解

#### 管理會計の經營的性格 (船越)

したものであるとされているが、この場合の管理会計は、経営管理機能を積極的に認めた機能的な概念であるというところに特徴が見出される。けれども溝口助教授の場合、管理会計は管理機能をもつた会計であつても、会計の一形態であるという点では財務会計と変りなく、同様に会計の領域において理解されているのである。それ故に管理機能に則して把えられた管理会計は、資料の提供の段階における会計の領域からその利用の段階における管理の領域にまで拡張されるのである。ここにおいて我々は、伝統的会計學に對比された管理會計論が著るしく経営學の立場ないし領域に接近していることに気づく。即ち、管理會計論が最初アメリカ会計學から成生し、それが科學的管理法と密接な關係をもつて發展してくるにつれて、次第にその管理的職能が重要視されてきた事實を卒直に示すからである。

しかしながら、このような事實から管理會計が會計と管理の二つの領域にまたがるものであると解することが可能であるだろうか。これについて溝口助教授は「たとえ予算統制の場合、予算と実績との差異を單に報告することまでが「會計」の問題であり、それ以降の差異の原因分析を行い、その

結果について判定を下し、また責任の所在について判断をなすことまではいわば「管理」の問題として別個のものとする  
ことが可能であるだろうか。この場合に「会計」と「管理」  
を論理的に区分することは不可能ではないにしても、実践的  
には無意味なことではないだろうか。」と云われている。<sup>(八)</sup>  
しかし問題は管理会計にとって管理的な職能と会計的な職能の  
何れが基礎的な職能であるかということにあり、それによつ  
て管理会計の性格に対する理解が本質的に異なるのである。  
管理会計の性格を深く掘下げて究明していくなら、それは基  
礎的には会計か管理の何れか一方でなければならぬ。

管理会計の性格を理解するためには会計と管理は厳密に区  
別されるべきである。即ち、管理会計を会計とみるならそれ  
は会計原則が第一義的重要性をもつが、管理とみるならそれ  
は管理原則に第一義的な重要性がおかれるべきである。会計  
と管理は本質的に異なったものであるから、管理会計に会計  
と管理という二つの作用を同時に認めることは、異質物の混  
合であつて理論的に明確を欠くものである。我々は会計を簡  
単に定義することの軽卒は避けなければならないが、少なく  
とも会計の内容を期間的損益の勘定形式による計算技術の体

系とみるなら、会計の内容は計算技術に止まるものであつて  
管理機能を意味するものではない。また管理会計に管理機能  
を認めた場合は、もはやそれは会計による管理であつて会計  
を意味するものではない。したがつて「管理機能をもつた会  
計」ということは理論的には考えられないのである。またこ  
の場合の会計は管理の手段であつて管理自体ではない。

もつとも会計と管理をこのように区別することは、管理会  
計が会計と無関係であるということを意味するのではない。  
むしろ実践的には会計と管理は不可分の関係にあり、管理会  
計が会計を無視して考えられないことは云う迎もないことであ  
る。要するに問題は会計を利用する主体の立場から、会計  
の管理における活用が置かれるということであり、そ  
の意味において管理会計は管理的な職能に基礎的な重要性を  
認めるのである。それ故に管理会計は会計的な性格よりもむしろ  
経営的な性格を持つものであつて、このような観点から  
すれば管理会計の性格なり内容を論ずる管理会計論はむしろ  
経営学的な性格をもち、経営学の立場において考察されるべき  
ものと考へる。

### 三、會計学的會計と經營学的會計

會計学は經營学の一部であるという見解は經營学者の間では一般的なものであるが、更に管理會計は會計上の問題ではなく管理上の問題であるとして、それを經營学の立場から把握する見解も一部經營学者の間で主張されている。<sup>(九)</sup> 私見もまたこの立場から管理會計を把握しようとするのであるが、この場合、管理會計の性格は具体的にどのよう理解されるだろうか。次にかかる立場から管理會計を取上げる一例として山本安次郎教授の説を引用してみよう。

山本教授によれば、會計は一応經營過程から切離し、抽象的に會計学的會計(いわゆる財務會計)として純粹に考察せられ得るけれども、それはもともと經營職能の一つとしての會計作用であり、いわば經營学的會計であつたのである。

即ち、「理論的、概念的には經營と會計は一応區別されるが、事實的存在的には両者は結びつき、會計は經營内在的會計としてのみ存在する」のであつて、それ故に「抽象理論的に會計学的會計として、また存在理論的には經營学的會計として、……會計は二重性において理解せられ得る」のであ

管理會計の經營的性格 (船越)

る。ところで山本教授によれば「會計は本来的には經營管理と結びつき、會計管理ないし管理會計たる性格をもつ」ものであるが、しかるに「經營管理の発達にもなう會計の發達は新しい意味での管理會計を成立せしめることになつたが、それが上述の會計の二重性ということをいよいよ具体的に明白化することになつた」<sup>(一〇)</sup>とされている。即ち會計は本来的に經營学的會計であり、管理會計の發展は「管理會計の非會計性の發展、その經營学的性格の明瞭化、會計の二重性の明確化を意味する」<sup>(一一)</sup>ものとされている。この場合、山本教授のいわゆる非會計というのは經營学的會計(管理會計)を意味し、それに対比された場合の會計は會計学的會計(財務會計)を意味するものと解すべきである。

また山本教授は「管理會計の成立發展は會計の發展であるよりは管理そのものの發展を意味し……管理會計は會計という言葉で呼ばれるけれども実は會計学的會計ではなく、經理部の負担する任務の拡大にもなう日常用語にすぎず、強い會計というなら、それは經營学的會計といわねばならぬ」<sup>(一二)</sup>とされているのは管理會計の非會計性(即ち管理性)とその經營学的性格を強調されているからである。したがつて

財務会計と管理会計の区別を問題とする場合、一般に両方も会計と認めた上で会計と会計の区別が問題とされ得るけれども、山本教授の見解では両者の区別は会計と非会計との区別であるとされている。要するに会計はもともと経営学的性格を有するものであって管理会計はその性格のより具体的なあらわれであるとされるのである。

このように管理会計の性格については、それを会計とみる立場と管理とみる立場の二つについてけんとうしたのであるが、その結果、前者の立場からすれば管理会計は経営管理の手段として役立つところの経営の会計であつて、その発展は会計の領域の拡張であり、また会計性の発展を意味し、また後者からすれば管理会計の発展は経営管理の発展であり、同時に管理会計の非会計性の発展を意味することになる。

次に管理会計の性格をより明らかにするために、更に管理会計と経営学的会計の同異について考えてみよう。

ドイツ経営学からすれば経営は一般にいわゆる組織的思考 (organisatorisches Denken) と計算的思考 (kalkulatorisches Denken) との二つの側面から把握されることは周知の通りであるが、経営学的会計はこの計算的思考の制度化とし

て理解されているのである。即ち計算的思考は経営活動を計算の側面からとらえることであり、それを会計という言葉であらわすなら、経営職能の一つとして本来的に経営と結びつけられた会計を意味するものである。したがつて管理会計は一般に経営学的会計と同義に理解されており、山本教授の場合も管理会計は経営学的会計であるとされているのである。<sup>(一四)</sup>

これに対して溝口助教授は管理会計論は経営学的会計とは異なつた立場にあるものとされている。即ち経営学的会計学はドイツ経営学の強い影響のもとに立ち、或はドイツ経営学の具体的内容として生成し来つたのであり、またそれが理論科学として主張されるのに対して、管理会計論は経営学的会計学のようにドイツ経営学の影響を一義的に受けるものではなく、科学的管理の思想に裏づけられ次第に形成され発展して来たのであり、また管理会計論は予め与えられた経営目的を実現するための手段としての会計について、具体的な経営実践におけるあり方を論ずべき技術論であるという意味のことを述べられてゐる。<sup>(一五)</sup>

事実、管理会計論が科学的管理法の影響を受けて、アメリカの会計学から生成したという歴史的な経過からすれば、そ

の内容はドイツ経営学の計算的思考に基づく経営学的会計学とは自ら異なるものが考えられ、その点からは経営学的会計学とは区別されるものと考ええる。しかしながら、アメリカの会計学は外部集団に対する経営成果の報告と、外部集団の利益の安全を図るための監査の必要性から、第三者の立場を中心とした財務諸表論及び監査論として発展し、経営のための会計という本来の機能は次第に失なわれて来たのであるが、一方科学的管理法の強い影響もあり、また経営自体の組織の複雑化によって、再び会計を経営との関連において取上げる必要に迫られ、それが管理会計として新たに問題とされるに至ったのであって、それ故に会計はゲッツが「経営計画と経営統制の副題にあげているように a managerial approach to industrial accounting (工業会計の経営的考察)として取上げる必要が生じたのである。即ち管理会計的な考え方は、会計数値を経営自体のために活用するということであって、そこで使用される会計数値の内容自体を直接に問題とするのではない。このように会計を経営との関係において取上げようとする考え方はむしろドイツの計算的思考を意味するものであり、したがって管理会計は、会計を本来の経営職

#### 管理会計の経営的性格 (船越)

能の一つとして把握する経営学的会計とその性格において異なるところがないと考えるのである。

我々は管理会計がアメリカの会計学のうちに成生し、それが科学的管理法と密接な関係のもとに経営者の会計として発展して来た事実を否定するものではない。管理会計は最初会計学の一分野として主として会計学者の手によって開拓され今日でもそれが財務会計とともに企業会計の二大領域を構成するという考え方はむしろ一般的なものとして認めなければならない。またこの立場からの管理会計の考察はすでに多くの問題を解決し、管理会計の領域と内容は一応整理され大系づけられるべき段階であるともいわれている。けれども管理会計は単に会計に終ってはならないのである。重要なことは、管理会計が管理のための用具自体ではなく、その用具を駆使するところの管理作用であるということである。したがって管理会計の問題は単に会計技術に止まらず、広く経営管理の問題のうち求めなければならないのである。即ち、今日の複雑困難な経営管理に対して管理会計が十分な機能を果たすためには、管理会計の問題は、むしろ管理のための用具をいかに活用するかという管理技術に求めなければならないのである。

り、またかかる管理技術の研究改善こそ管理会計の重要な課題であると云わねばならない。それ故に管理会計は経営管理の方向においてとらえられることによってのみ、その発展が期待されるものと考ええる。

註(一) 長谷川安兵衛教授著 古川栄一教授校訂「管理会計」

(二) B. E. Goetz; Management Planning and Control, 1949, p. 269.

(三) 青木茂男教授「管理会計の知識」三頁

(四) 溝口一雄助教授「管理会計」五〇頁

(五) 溝口助教授 同書 四頁

(六) 青木教授 前掲書 六頁、一七一—一八頁

(七) 溝口助教授 前掲書 七六—七七頁

(八) 溝口助教授 前掲書 七七頁

(九) 例えば山城章教授「経営学の学び方」、古川栄一教授「経営管理論」のうちにこのような見解が何われる。

(一〇) 山本安次郎教授「管理会計論の新展開のために」P

R 七卷三号一三頁

(二) 山本教授 同論文 一三頁

(三) 山本教授 同論文 一三頁

(四) 山本教授 同論文 一四頁

(五) 山本教授 同論文 一五頁

(六) 溝口助教授 前掲書 七一頁—七二頁

#### 四、管理会計の経営的性格

近年、経営管理は複雑かつ困難の度を加え、それ故に経営管理の重要性が増大して来たのであるが、その結果、経営管理は経営活動の過程において発生した不能率を事後的に排除する治療的管理 (remedial management) に代って、将来の経営活動の合理的なコースを予定し不能率を未然に排除する予防的管理 (preventive management) の必要性が生じたのである。この事實は経営管理の飛躍的な発展を示すものであるが、同時に管理会計もまたそれにともなって急速な進歩をとってきたのである。

次にかかる予防的管理において管理会計がいかなる役割を果すものであるかを確めることによって管理会計の経営的な性格を明らかにしてみよう。

## 1、予防的管理と管理会計における計数

ゲッツは経営管理、結果的には管理会計の重要性が増大した理由として、(1)工業の規模の拡大と複雑化、(2)固定設備の利用効率と重要性の増大、(3)変化の範囲と速度の増大、(4)経営の社会的統制の増大、の四項目をあげ、その結果経営管理は古い治療的管理に代って、新しく予防的管理としての性格をもつ必要が生じたことを力説している。<sup>(一)</sup>

即ち治療的管理においては、過去の経営活動の事実<sup>(二)</sup>に不能率な点があればそれを排除し、改善し、正常な経営活動を維持しようとするのであるから、改善すべき問題が発見されるまでは経営活動はそのまま正常なものとして継続される危険を含んでいると云わねばならない。このような治療的管理に必要な資料は過去の計算記録に基づく会計数値のみで充分であった。それ故に、簿記・原価計算を中心とする伝統的会計学がその機能を十分に果たしていたのである。しかしながら、治療的管理のみではとうてい現代の大規模かつ複雑な経営活動を合理的に運営することは出来ない。そのためには将来発生しそうな経営の困難な問題を予め調査し、それを未然に排

除し、解決するところの予防的管理を行なわねばならぬのであり、更に将来の経営活動の合理的な進路を予め計画し、それに基づいて常に能率的な経営活動が実施されるのである。したがって予防的管理を実施するために経営者はより広範な資料と、より迅速かつ正確な報告を必要とし、それによって正確な判断を可能にし、経営活動の方向を常に経営の環境に適應せしめなければならないのである。

経営者は今日の問題と明日の計算に関心を有し、現代の作業を基礎として、或は将来の計画の基礎としての資料を必要とするのである。そこでゲッツは経営者に対する要請として「最近発達した経営管理のための道具には彼自身これらの道具に熟達していなくても、その意味を理解し、これらの技術を利用する専門的な助力者によって提供された結果を適用し得なければならない。経営者はそれを例示・平均値・偏差誤差・傾向・相関関係・時系列・指数などで捉え、また機会原価・増加原価・増加収益の概念を理解し、使用しなければならぬ。また標準や見積の使用、或はその評価について知<sup>(三)</sup>

したがって予防的管理に必要とされる資料は単に会計的数

値にとどまらず、金銭的、数量的にあらゆる形式の計数が用いられ、しかもそれらの計数的な資料は経営活動のあらゆる局面をカバーする広範囲なものでなければならぬのである。この点、従来の治療的管理が伝統的財務会計の過去計算に基づく資料が必要が満たされてきたことから比較すると著しい相違であると云わねばならない。それ故に管理会計もまた複式簿記・原価計算はもちろん予算統制・標準原価計算経営分析・経営統計・その他経営者によって経営管理に駆使されるあらゆる計数を取扱うのである。

このような経営管理に活用されるあらゆる種類の計数を果して会計の枠内において理解することが出来るだろうか、もちろん会計的な数値が中心的な地位を占めるけれども、統計的数値やその他の計数もまた多く含まれているのであるから、この場合、管理会計において使用される資料を会計の数値に限るなら、管理会計はもはや予防的管理に対して、その役割が限定されたものとなり、その結果、管理会計の発展もまた理論的に限定されたものと考へざるを得ないのである。また管理会計で取扱われる数値を会計数値に限らず、統計やその他経営者に管理者によって取扱われる数値の全てを含め

て、それを会計の領域にはめ込もうとするなら、それはもはや会計としての性格を失なったものと解さざるを得ない。

したがって管理会計は会計数値のみによる管理ではなく、統計的数値、その他の数値も取扱われるのであるから、管理会計は会計という名称にこだわらず広く計数による管理であると解すべきではなからうか。我々が管理会計の会計的な性格を否定し、経営的な性格を強張する一つの理由はこの点にあるのである。

## 2、管理会計の原理

我々が管理会計の経営的性格を主張するいま一つの理由は管理会計は会計的数値を中心とした諸計数による管理でありそれ故に、管理会計の原理は経営管理と同様の管理原則に基づいているということにある。

我々は常に管理会計が経営管理と不可分の関係にあることを力説するが、それは管理会計の作用が経営管理の作用と結びつくからであって、その両者は作用を媒介として一体に結合されるのである。したがって経営管理は *planning* と *controlling* の作用として把えねばならぬと同様、管理会計もま

た会計数値を中心とした諸種の計数による管理の作用として  
把えられる。即ち管理会計の問題を経営管理のための資料の  
提供の段階に止めず、その資料を活用する管理の段階に求  
めようとするのである。

経営管理はゲエツツによると経営計画と経営統制の二つの  
作用を意味する。<sup>(三)</sup>即ち、経営者はそのときの経営の外部環境  
内部状況を考慮し、未来の経営活動の方針を定め、経営活動  
の具体的な計画を樹立するのであるが、計画を樹立するとい  
うことは、予め多数の計画案を作成し、そのうちから最も能  
率の高いと思われる計画を選択することである。次に計画が  
選択されるとそれに基づいて作業が実施されるが、経営の作  
業は各個人の責任において実施され、そこで各個人の作業は  
給付 (achievement)・原価 (cost)・インヴェストメント  
(investment) の三つの局面から測定され、計画に一致する  
ように統制されるのである。

標準はかかる計画と統制という管理作用には不可欠の要素  
である。即ち、標準は計画とか予算の編成の基礎として役立  
てられるばかりでなく、計画の実施に当って作業成果の測定  
の尺度として重要な役割を果すものである。したがって標準

#### 管理会計の経営的性格 (船越)

は単に金銭的のみならず、物量的にも作業のあらゆる面にお  
いて設立され、精密な作業の管理を可能にしなければならな  
い。ゲエツツは経営の作業を給付・原価・インヴェストメン  
トの三つの側面から把えるが、標準もまた給付に関する標準  
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  
に大別し、この三つの標準は更に各個人の作業実施 (perform-  
ance) の測定を可能にするように詳細な面にまで分類して  
設定するものとしている。<sup>(四)</sup>

管理会計はこのような標準を管理の手段として活用すると  
ころの作用の一面として理解せられるのである。標準の出現  
は経営管理の発展に基礎的な役割を果し、管理会計もまたこ  
の標準によって作業を管理する制度として発展して来たので  
ある。経営の作業は各個人の責任において実施せられるが、  
各個人の作業は標準に合わせることによって統制される。し  
たがって標準は各個人の作業の基準となるべきものであつて  
管理会計は作業の実際を標準と比較し、標準に合わせるため  
の管理制度であるということが出来る。

管理会計を管理原則に則してとらえると、ゲエツツのよう  
にそれは標準・指図・記録・報告の制度 (system of stand-

ards, orders, records, and reports) であるといふことができ(五) る。もっともゲエツンの「経営計画と経営統制」では彼は

理論的には管理会計を伝統的財務会計と対比されたところの経営管理の用具 (a tool of management) として会計の範疇において取上げているが、彼の論著の内容は実質的には経営管理論であつて、管理会計を標準・指図・記録・報告の制度としてとらえているのである。この標準・指図・記録・報告の制度は予め作業の標準を設定し、製造指図書、標準作業指図書 (standard-practice instruction) 等によつて作業が指図され、次にそれに従つて実施される各個人の作業を記録し、標準と比較し、差異のある場合はそれを分析し、原因と責任の所在を明らかにすることによつて作業能率を測定し、経営者・管理者に報告する制度である。経営者はこの報告によつて作業の実施状態を知るとともに矯正を必要とする点について適当な処置を講ずるのである。したがつて管理会計の原理は(1)標準の設定、(2)作業実施 (performance) の記録、(3)差異と原因の分析、(4)矯正の四つの作用による管理であり、標準・指図・記録・報告の制度はこの管理原則をそのまま表現したものと解される。

既に述べたように、管理会計が会計ではなく管理であるとする第二の根拠は、管理会計がこのように管理原則を基礎とした制度であると考えるところにある。

このような標準・指図・記録・報告の制度が円滑に作用するためには経営者・管理者から個々の作業員に至るまでの指図と報告による意思の交流が必要となり、それは管理の組織構成に依存するのである。

管理会計は管理組織と組合わされ、相互に作用するが、特にコントローラーはかかる管理会計の実践機構として最も重要な部門である。けれども経営の作業は各個人の責任において実施せられるものであり、管理会計が各個人の作業能率の管理を基礎として更に作業の全体的な管理に役立てられるのであるから、直接個人の作業能率を管理するところの各階層における管理者もまた、それぞれの管理責任に応じて管理会計の担当者であると云えるのである。経営管者と管理会計は組織を通じて作用するのであるから、標準・指図・記録・報告の制度としての管理会計の作用は経営組織の作用としての権限 (authority) と報告義務 (accountability) の循環関係の中で把えられるべきである。それ故に管理会計と組織との

関係は管理会計における一つの重要な課題であると云わねばならぬ。

註(一) Goetz: op. cit. p. 9.

(二) Goetz; cit. p. 14.

(三) 但しゲッツはこの外に「社会的活動の調整」の一項目を設けているが(註. 3) 実質的にはそれを「計画」と「統制」の中に含めて論じているので経営管理の内容は標題通り「経営計画」と「経営統制」の二つとして考えられる。

(四) Goetz; op. cit. p. 115.

(五) Goetz; op. cit. p. 275.

## 五、結 論

以上、管理会計の性格を考察するに当って、それを会計学の立場から把握する場合と経営学の立場から把握する場合の二つについて、それぞれ代表的な見解を引用し検討し、その結果、管理会計を管理の制度として経営学の見地から理解することを主張したのである。

しかしながら、我が国における管理会計の研究は会計学の

管理会計の経営的性格 (船越)

立場と経営学の立場の双方から行なわれており、それぞれ特徴のある見解が次々と発表されているが、これらの一方は、英米の会計学及び科学的管理法の影響を受け、また他方は、ドイツ経営学における計算的思考の影響を受けて、共に学問的な根拠に基づいて管理会計における諸問題の究明が行なわれているのであるから、何れを妥当とするかはそれぞれの見解によって異なり、一概に断定し得るものではない。

けれども、経営管理が治療的管理から予防的管理に発展するにつれて、そこにおいて取扱われる資料も従来の会計的数値による資料から更に統計的数値その他、種々の計数による資料に範囲が拡大され、また管理会計では更にその資料をいかに管理に利用するかが問題となって来たのである。即ち管理会計はかかる資料を合理的に活用する管理の制度として重要な役割を果して来たのである。

それ故に、現状における管理会計の性格を明らかにするためには会計の言葉に制約されることなく、管理会計に積極的な管理機能を認め、それを経営管理の段階において広く標準・指図・記録・報告の制度として理解しなければならぬ。このことは管理会計の経営的な性格を明確に示すものであり、

経営的な要請が管理会計の技術的な発展を促して来たのである。

したがって管理会計の性格や原理について考察する管理会計論は当然経営学的な性格をもたねばならず、経営学の方角において取上げることによってのみその理論的な発展が期待されるものと考ええる。