

〈論文〉

管理会計論における会計情報の特性

広原 雄 二

要 約

本稿は、管理会計の研究分野において展開されている管理会計技法から提供される情報が、理論的に会計情報といえるのかについて、いくつかの観点から演繹的に考察し、一つの考え方を提起したものである。

そこでは、米国にみる見解、管理会計情報を4つの視点に基づき定義づけしようとする見解、管理会計の体系化に基づく見解、最新の著書に基づく見解および管理会計技法の実務への採用状況に基づく見解に対して検討を行い、各々の見解を整理し、管理会計論において必要とされる会計情報の特性を明らかにした。

その上で、管理会計情報が3つの視点から捉えられることを明らかにした。

キーワード：会計、会計情報、財務会計、管理会計、予算管理

1. はじめに

会計学は、一般に、財務会計論と管理会計論に大別され、それぞれの研究領域において盛んな研究が行われ発展を遂げてきた。財務会計論は、企業外部の利害関係者に対して、当該企業の経済事象について財務諸表を用いて報告することを目的とする会計を研究領域としている。その中心は、財務諸表を構成する貸借対照表と損益計算書にある。これらの計算書類に記載されている情報が会計情報であることは疑いようのない事実である。また、これらの計算書類は、簿記という一連のプロセスを経て作成されることから、そのプロセスで必要とされる情報についても会計情報といえることができる。これには、貨幣尺度に基づく情報、すなわち、財務情報と非貨幣尺度に基づく情報、すなわち、非財務情報が含まれる。

一方、管理会計論は、企業の経営管理者が自らの意思決定および部下の業績評価に必要な会計情報を提供する情報システムを研究領域としている。これには、様々な技法が含まれる。例えば、標準原価計算では、結果として計算される製品原価情報のほか、原価管理を目的とした各種差異に関する情報が提供される。これには、財務情報と非財務情報が含まれる。財務会計と有機的に結びついている限りにおいては、これも会計情報といえることができる。また、1980年代から台頭し、現在では、管理会計技法として確立しているABCは、製品原価情報の正確な測定を意図した原価計算技法の一つとして台頭してきたところから、会計情報を提供する技法として扱われてきた。そこでは、アクティビティやコスト・ドライバーなる概念が提起された。この概念から提供される情報

は、その後、展開された ABM で用いられ、経営戦略に役立つ会計情報とされた。この情報には、財務情報のほか、非財務情報も含まれる。とくに、ABM の場合、非財務情報の有用性が高い。

また、1990 年代から台頭し、これもまた、管理会計技法として確立している BSC において提供される情報は、「財務の視点」からの情報を含んでいるものの、それは、4 つの視点のうちの一つに過ぎない。

このように、近年、管理会計技法として確立した、こうした技法で提供される情報は、従来の理論的枠組みの中では、会計情報と認識するには疑いの余地のあるものが存在する。そこで、本稿では、管理会計の研究分野において展開されている管理会計技法から提供される情報が、理論的に会計情報といえるのかについて、いくつかの観点から演繹的に考察し、一つの考え方を提起していくことにする。

2. 検討すべき会計情報の要件

会計は、研究者により様々な定義づけが行われ、これに基づき理論的な展開がなされてきた。ここでは、代表的なものと考えられている定義を拠り所として考察を行っていくことにする。しかし、その前に、本稿では、会計を次のように定義づけ、これとの対比において検討を行っていくことにする。

会計とは経済的事象を認識・測定する行為をいう。

この定義は、本論を展開するにあたっての仮の定義である。ここで、経済的事象とは、ものを生産・消費する過程で生じる事柄をいう。「もの」とは、目に見えるものとそうでないものがある。製造業で生産される製品が前者の例であり、通信業で提供される通信というサービスが後者の例となる。「生産・消費」とは、材料や労働力などを消費し、ものを作り出すことをいう。こうした過程で生じる事柄を経済的事象と呼んでいる。

「認識・測定」とは、会計上、要求されるものであることを確認し、それを金額で表すことをいう。企業でいえば、簿記上の取引に相当するものが「確認」であり、それは、具体的には勘定科目とともに金額で示されることになる。

ここでの例では、製造業や通信業といった企業を挙げたが、これに限られるわけではない。よく社会のテキストにでてくるものとお金の流れに基づくと、3 つの側面から経済的事象を捉えることができる。

図 1 のそれぞれにおいて、ものとお金の流れがあるところから、必然的に会計が存在する。国（地方公共団体等を含む）に適用する会計を公会計、企業に適用する会計を企業会計そして家庭に適用する会計を家計という。これまで、会計というと一般に企業会計をさしてきた。企業会計は、一般に財務会計論と管理会計論から体系化される。財務会計論は、企業外部の利害関係者に対して、企業の経済事象について財務諸表を用いて報告することを目的とする会計の理論をいう。これを支える理論として簿記論や財務諸表論などがある。一方、管理会計論は、企業の経営管理者が自

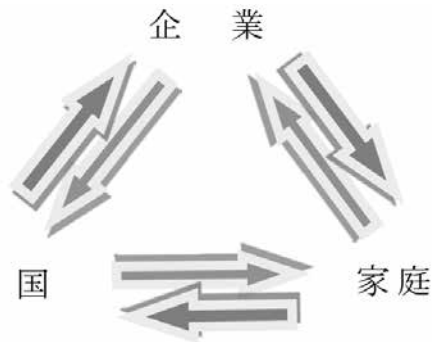


図1 社会のものとお金の流れ

らの意思決定および部下の業績評価に必要な会計情報を提供する情報システムに関わる理論をいう。これを支える理論として意思決定会計論や業績管理会計論などがある。

今日、最も一般的なものとして考えられているのは、このように企業会計を財務会計論と管理会計論から体系化されることを前提としたものである。そこで、ここでは、このような思考に立脚している代表的な定義を検討し、会計情報となりうる要件を明らかにしていくことにする。

(1) 財務会計論を基礎とした定義①

企業会計というと、一般に財務会計をさすことが多い。そこで、まず企業会計を財務会計論と管理会計論から体系化されることを前提とし、財務会計論の立場から定義づけを行っているものから検討を行っていくことにする。この立場によれば、会計は、「経済主体が営む経済活動およびこれに関連する経済事象を測定・報告する行為をいう」¹⁾と定義される。ここで、「経済主体」とは、経済事象を測定・報告する対象をさしたものである。先ほど、図1で示したように国、企業、家庭などがその例となる。「経済活動およびこれに関連する経済事象」は、ものを生産・消費する過程で生じる活動とこれに関連する事柄をいうものと考えられる。仮の定義で示した「経済事象」の解釈と基本的には変わらない。「測定」は、経済活動および経済事象を金額で示すことをいい、「報告」は、「測定」した結果を相手に示すことをいう。そして、ここでは、相手である報告対象の相違に基づき、会計を財務会計と管理会計に分類している。

そのうえで、管理会計を次のように定義している。それは、「経営者などのトップ・マネジメント、事業部長などのミドル・マネジメントなど企業内部のマネジメントに対して経営意思決定、業績評価などに役立つ情報を報告することを目的とする会計」²⁾と定義される。

このような定義に従えば、会計情報となる要件としては、主として金額で示されていることが要求される。ここで「主として」としたのは、結果として示される情報だけではなく、その情報が提供されるプロセスで必要とされる資料およびその金額を補足するための資料も会計情報に含まれるものと考えられるからである。ここに、会計情報の範囲についての問題が生じてくる。

例えば、貸借対照表や損益計算書からなる決算書が会計情報となるのは疑いの余地がない。このように、財務会計の領域では、会計情報の範囲を明確化しやすい。しかし、管理会計の領域では、

上述の管理会計の定義にも何えるように、その範囲についてはより不鮮明となる。

(2) 財務会計論を基礎とした定義②

この立場に立つ定義をもう一つ検討していくことにする。それによれば、会計は、「ある特定の経済主体の経済活動を、貨幣額などを用いて計数的に測定し、その結果を報告書にまとめて利害関係者に伝達するためのシステムである」³⁾と定義される。ここでも、「経済主体」とは、経済活動を測定・報告する対象をさしたものである。「経済活動」は、ものを生産・消費する過程で生じる活動と考えられる。仮の定義で示した「経済事象」の解釈と基本的には変わらない。「測定」は、経済活動を金額で示すことをいい、「伝達するためのシステム」は、「測定」した結果を利害関係者に示すことをいう。そして、ここでは、利害関係者の相違に基づき、会計を財務会計と管理会計に分類している。

そのうえで、管理会計を次のように定義している。それは、「最高経営者を頂点とする企業内部の各階層の経営管理者のために、企業の経済活動を測定し伝達する会計である」⁴⁾と定義される。

このような定義に従えば、ここでも会計情報となる要件としては、主として金額で示されていることが要求される。そして、管理会計の領域では、利害関係者が内部のそれに限定される。

(3) 管理会計論を基礎とした定義①

ここでは、管理会計論の立場から定義づけを行っているものを検討していくことにする。この立場によれば、会計は、「意思決定のために、組織体の経済的データを、主に貨幣尺度を用いて測定、伝達するシステム」⁵⁾と定義される。ここで、「意思決定のために」とは、伝達する対象が誰なのかを意味したものである。つまり、投資などの意思決定を行う外部の利害関係者を対象にした会計なのか、それとも、経営管理に関して意思決定を行う内部の利害関係者を対象にした会計なのかである。「組織体」とは、図1で示したものがその例となるが、ここでは企業が念頭におかれている。「経済的データ」は、ものを生産・消費する過程で生じる活動とこれに関連する事柄で生じる資料をいうものと考えられる。「測定」は、「経済的データ」を主に金額で示すことをいい、「伝達」は、「測定」した結果を相手に示すことをいう。そして、ここでは、「伝達」する対象の相違に基づき、会計を財務会計と管理会計に分類している。

そのうえで、管理会計を次のように定義している。それは、「企業内部の経営者のために、経営管理を目的とする会計」⁶⁾と定義される。

この定義に従えば、会計情報となる要件としては、主として金額で示されていることが要求される。そして、管理会計の領域では、その情報の利用者が企業内部の経営者すなわち内部の利害関係者に限定される。

(4) 管理会計論を基礎とした定義②

ここでは、管理会計学大辞典の定義に基づき検討を行っていくことにする。それによれば、管理会計は、「経営者が自ら企業の経済活動の方向を決定したり、部下の管理者の経済的決定に影響を与え、彼らの業績を評価し、もって将来の経済活動をよりよい状態にするための財務情報システムである」⁷⁾と定義される。

この定義に従えば、管理会計の対象が内部の利害関係者であることは、ほかの定義と同様である。特徴的といえるのは、管理会計の会計情報が財務情報であるとしているところである。すなわち、この定義によれば、会計情報となる要件として、金額で示されていることが要求される。これまでの定義が「主として」とあるように、その範囲に幅を持たせているが、この定義では、その範囲を明確化しているところに特徴がある。

ここでは、企業会計を財務会計論と管理会計論から体系化されることを前提とした代表的な定義に基づき、会計情報となりうる要件を検討した。「会計」という定義からは、会計情報の要件として、共通して経済活動が主に金額で示されているということが要求される。そして、管理会計では、それが内部の利害関係者に適用されるのである。この要件にある「主に」というところに、どこまでがその許容範囲とされるのかについて検討しなければならない余地が生まれる。財務諸表が、財務会計の会計情報であることは疑いようのない事実である。この情報は、貸借対照表や損益計算書をみても明らかなように、主に金額で示されているものの、それを補足するために注記など金額以外のものも含んでいる。さらに、この計算書類は、簿記という一連のプロセスを経て作成されることから、そのプロセスで必要とされる情報についても会計情報ということが出来る。

このように、財務会計の会計情報は、金額以外の情報であってもその許容範囲を明らかにすることが容易である。しかし、管理会計の会計情報では、それを明らかにすることが困難である。例えば、貸借対照表と損益計算書に計上されている会計情報を取り上げてみることにする。管理会計では、その研究領域の中で予算管理が含まれている。これは、端的にいうと見積貸借対照表と見積損益計算書を作成し、これを実績値と比較し、経営管理者の経営管理に役立てようとする技法である。

したがって、これらの会計情報は、財務会計の会計情報であると同時に管理会計の会計情報でもある。製造業である場合には、管理会計で取り上げられる標準原価計算に関する情報もこれに当てはまるのである。管理会計では、内部の利害関係者、具体的には、経営管理者に役立つ会計情報を提供するところにその必要性が存在している。経営管理者が必要とする情報には、その立場に応じて様々なものが存在する。しかし、これらの情報は、究極的には見積貸借対照表と見積損益計算書に計上されている数値を達成するために必要なものとなっていることが要求される。

このようなことから、伝統的には予算管理や標準原価計算、さらには設備投資の経済性計算などから提供される情報が、管理会計の会計情報として存在してきた。そして、現在では、ABMやBSCなどから提供される情報が、管理会計の会計情報として存在し、その範囲は拡大しつつある。ここで問題なのは、予算上の数値を達成するために必要なものは、すべて管理会計情報であるとする思考である。社会科学の研究は、時代の変化とともに学際的になる傾向がある。しかし「会計」という立場から研究していくためには、自らの立場を明確にしておく必要がある。

そこで、次節では、管理会計の会計情報に関していくつかの見解を検討し、その要件を明らかにしていくことにする。

3. 管理会計情報が会計学の一領域であるとする根拠

前節では、管理会計における会計情報の要件について、管理会計の各定義に基づき検討を行って

きた。そこでは、その情報が主として金額で示されることが確認できた。同時に、それには、幅があることも確認できた。狭義の見解では、管理会計情報は財務情報であり、金額で示される。他方、広義の見解では、管理会計情報は予算上の数値を達成するために必要な情報がすべて網羅される。

前者の見解は非常に分かりやすいが、会計情報と財務情報の違いを明らかにしておく必要がある。また、後者の見解は「会計」という枠からあまりにも離れてしまう恐れがある。

そこで、ここでは、いくつかの観点に基づき、さらに踏み込んだ検討を重ねていくことにする。

(1) 米国にみる見解

管理会計の領域が広がる契機となったのは、アメリカ会計学会の『基礎的会計理論報告書』(A *Statement of Basic Accounting Theory*: 以下、ASOBAT) といわれている⁸⁾。ここでは、まず、そのASOBATの定義を見ていくことにする。

それによれば、管理会計は「経済実体の歴史のおよび計画的な経済的データを処理するにあたって、経営管理者が合理的な経済目的の達成計画を設定し、また、これらの諸目的を達成するために合目的な意思決定を行うのを援助するため、適切な技術と概念を適用することである⁹⁾」と定義される。ここで、「経済実体」とは、前述の「経済主体」と同様、経済事象を測定・報告する対象をさしたものである。財務会計では、これが企業全体を指すことになる。一方、管理会計では、これが企業全体から事業部、部門、グループなどあらゆる組織上の責任単位にまで及ぶ。「歴史のおよび計画的」とは、実績値と予測値を含むことを示している。前述したように、「経済的データ」とは、ものを生産・消費する過程で生じる活動とこれに関連する事柄で生じる資料をいうものと考えられるので、これには、実績値と予測値があることがわかる。ある部門管理者の管理下にある実際原価と予定原価を例に挙げると理解がしやすい。

また、ここでいう「経営管理者」とは、組織上の責任単位と密接に関係しており、企業内のあらゆる組織単位の責任者がそれになりうる。「合理的な経済目的の達成計画を設定し」とは、端的に言えば利益計画上の原価、収益および利益を示しているものと考えられる。これらの目的を達成するために、経営管理者が必要とする技術や概念が管理会計であるとするのが、この定義の特徴である。

この定義によれば、利益計画上の数値を達成するために必要な情報およびその情報を作り出すための仕組み、すなわち技術や概念がすべて含まれることになる。行動管理会計やBSCが管理会計であるという根拠にもなることができる。しかし、この定義は、あまりにもその範囲が広く、「会計」の本質を捉えていないように思えてならない。その証に、この定義の主語を「経営情報システム」と読み替えてもなんら問題はなく、むしろの方が当てはまっているようではない。

ついで、アメリカ会計士協会(National Association of Accountants: 以下、NAA)の定義を見ていくことにする。

それによれば、管理会計は「経営管理者が組織体の内部において計画・評価および統制を行い、かつ当該組織体の経営資源を適切に使用し、その会計責任を果たすために使用する財務情報を認識・測定・集計・分析・作成・解釈および伝達するプロセスである。管理会計はまた、株主・債権者・規制機関および税務当局等の非経営管理者に提供する財務報告書を作成することも含む¹⁰⁾」と

定義される。ここで、「経営管理者」とは、前述したように様々な階層の責任者が含まれる。「組織体の内部」とは、前述の定義と同様、組織体内のあらゆる責任単位にまで及ぶことを表している。「計画・評価および統制」とは予測値と実績値を使用してコントロールを行うことによって会計責任を果たすことを表している。この定義の特徴はその後を示される「財務情報を認識・測定・集計・分析・作成・解釈および伝達するプロセス」にある。「財務情報」と明示しているところは「会計」の本質を表している。また、この文言は、簿記でいう財務諸表作成プロセスと類似している。これは、管理会計でいう予算管理を意識した定義であるといえる。予算管理では、予算上の数値を各責任者別に割り当てることによって計画・評価および統制を行っている。そして、それは最終的に見積りの財務諸表と実績の財務諸表に集約される。後半の文言は、財務会計の内容となっているが、これは、予算管理の結果、財務諸表が作成されるものであることを意図している。その意味において、この定義では、管理会計の中に財務会計が含まれる内容となっている。

さらに、アメリカ管理会計人協会（Institute of Management Accountants：以下、IMA）の定義を見ていくことにする。

それによれば、管理会計は「経営意思決定を支援し、計画設定や業績管理のシステムを考案し、また、組織の戦略を形成し実行する際に経営管理者を支援するために財務報告およびコントロールに関する専門的知識を提供することを含むプロフェッションである」¹¹⁾と定義される。ここで、定義の前半は、管理会計の2大領域である意思決定会計と業績管理会計を示している。また、定義の後半については、財務報告およびコントロールに関する専門的知識を提供することが管理会計の重要な役割であることを示している。この定義は、会計についての解釈が非常に曖昧である。とりわけ、この定義にある「専門的知識」については、受け取る側の解釈によって相当の幅ができてしまうものと思われる。経営管理に有用と思われる情報は何でも管理会計情報であるとする思考に立てば、非常に都合のよい定義といえる。ASOBATの定義と同様、主語を「経営情報システム」と読み替えても違和感がない。現在の管理会計を取り巻く環境をよく反映した定義ともいえる。

以上、ここでは米国における管理会計の定義を考察してきた。どれもその時代の影響を反映した定義となっていることが伺える。これらの定義の中では、NAAの定義が最も管理会計の本質を表したものになっていると思われる。この時代は、レレバンス・ロスト以降、ABCが台頭してきた時期であり、管理会計の研究が盛んに行われてきた時期でもある。NAAの後の組織となるIMAの定義は、管理会計の範囲が大幅に広がっているが、それは同時に「会計」の範囲を非常に曖昧にさせるものとなってしまっている。研究領域の拡大によって研究の幅は広がっていくが、その本質が見えにくいものとなってしまっている。

(2) 管理会計情報を4つの視点に基づき定義づけようとする見解¹²⁾

企業の経営管理では、会計情報に限らず有用な情報であればすべての情報が活用される。ここでは、そのような情報を会計情報、非会計情報、財務情報および非財務情報に分類し、各々の観点から論理的、概念的に管理会計情報の特質を明らかにしようとしている。そして、現在の管理会計では、企業の経営管理に役立つ情報は管理会計情報であるとする傾向があることを踏まえ、とりわけ、非財務情報に関して会計情報となりうる範囲の検討を行っている。

この見解によれば、会計情報には狭義の会計情報と広義の会計情報とがある。狭義の会計情報と

は、簿記上の取引に基づいた一連のプロセスにおいて提供されるものをいう。この意味においては、最終的に作成される財務諸表はもちろんのこと、作成のプロセスで提供される各種の帳簿なども会計情報とみなされる。また、広義の会計情報とは、簿記上の取引を認識するための証憑も会計情報とみなされる。この証憑には、財務情報のほか、物量などの非財務情報も含まれる。そして、この解釈に基づき、会計情報には財務情報と非財務情報があるとしている。

ついで、会計情報をこのように捉えた上で、経営情報との対比により管理会計情報の特質を明らかにしようとしている。いうまでもなく、経営情報は、経営管理に役立つ情報がすべて含まれる。管理会計情報は、その経営情報の一部にすぎない。しかしながら、現在、管理会計情報が経営管理に役立つ情報であるとする思考が管理会計論全般にみられる傾向がある。

このことに対し、前述の広義の会計情報の概念に基づき、管理会計情報の特質を明らかにしている。そのうえで、その情報には財務情報と非財務情報があるとし、一定の範囲内において非財務情報が管理会計情報になることを明らかにしている。

(3) 管理会計の体系化に基づく見解

管理会計論は、米国において1920年代に誕生したといわれている¹³⁾。それ以来、管理会計は、経営管理の手法としていくつかの側面から体系化が試みられてきた。一般には、計算技法に基づく体系、経営の職能領域に基づく体系、経営管理階層に基づく体系および経営管理機能に基づく体系が知られている¹⁴⁾。管理会計が経営管理に有用な会計情報を提供することを目的に存在していることから明らかなように、これらのうち、経営管理機能に基づく体系が最も妥当な体系といえる。一般に、この体系には二つの考え方がある。一つは、計画会計と統制会計に分ける思考である。そして、もう一つは、業績管理会計と意思決定会計に分ける思考である。

前者における計画会計とは、計画に有用な会計情報の提供を目的とする会計をいい、統制会計とは、統制に有用な会計情報の提供を目的とする会計をいう¹⁵⁾。ここで用いられる「計画」とは、前もって何を、いかに、いつ、そして誰がするべきかを決定することをいう¹⁶⁾。また、「統制」とは、経営活動が一定の基準に従っているかどうかを検討し、基準と相違がある場合には、これを是正していく過程をいい、この基準となるものが「計画」になる¹⁷⁾。

後者における業績管理会計とは、期間計画と統制のための会計をいい、意思決定会計とは、個別計画のための会計をいう。ここで用いられる「計画」には、期間計画と個別計画がある。期間計画は、会社全体あるいは特定のプロジェクトに対して、特定の期間の計画を樹立することをいう。これは、利益管理の一環として行われる予算管理によって具現化される。したがって、業績管理会計は、主として予算管理によって行われることになる。また、個別計画は、特定の問題に対して、将来とるべき提案を決めるために、相互代替的な諸提案を評価する過程をいう。これに関わる意思決定には、経営の基本構造に関わるものであるか否かにより、戦略的意思決定と業務執行的意思決定に分類される。これらは、主として設備投資の経済性計算や差額原価収益分析によって行われることになる。

管理会計は、目的に対する実行手段としての機能を有する。したがって、前者、後者いずれの場合においても、ここでの管理会計は、経営管理機能の実行手段として位置づけられる。ここで、前者の思考に基づいて管理会計の体系化を試みている文献¹⁸⁾を取り上げることにする。それによれ

ば、組織内の各経営管理者は、それぞれの立場に応じて経営管理責任を負っている。例えば、販売部長であれば目標売上高の達成があり、製造部長であれば原価標準の達成がある。そこでは、それぞれの立場に応じて利害の対立が生じる可能性がある。これに対して、利益の最大化ではなく、満足化を目指すことにより、総体として目標の達成を図ろうとするのである。すなわち、組織全体としては、経営管理活動の指標として利益または投下資本効率を掲げることで、その目標の達成を図ろうとするのである。

ここでは、経営管理活動の目標を達成するための実行手段として、管理会計を位置づけている。そのうえで、企業会計における管理会計の特徴を次のように捉えている。

すなわち、「企業会計は、…対象を数値変換する操作可能な機能体系として観念されることになる。」¹⁹⁾としたうえで、その特徴を「役割期待をそれぞれ異にし、したがって、それにこたえる現実的機能に差異が存している財務会計と管理会計において、共通して確認可能である」²⁰⁾としている。これは、企業会計の目的である利益の計算において、企業の経済活動を対象とし、これを勘定科目による二元的かつ貨幣額による測定と資本利益計算への期間統合によって具体化されるとしている。

このことは、管理会計が財務会計により提供される情報とリンクした情報を提供できることを示唆している。すなわち、財務会計から最終的に提供される利益または資本効率に対して、目標となる利益または投下資本効率を提供することによって、経営管理者に現実性と操作可能性を与えることにより、各経営管理者の個々の経営管理活動を適切に導くことが目的に対する実行手段となる管理会計の役割であるとしている²¹⁾。

その具体的な実行手段には、予算管理や直接原価計算を挙げることができる。しかし、より重要なのは、財務会計、より具体的には複式簿記のシステムにより作成される貸借対照表と損益計算書との関係にある。すなわち、企業の業績を測定する尺度を最も表しているこれらの書類に対して、経営管理者がどのような影響を及ぼせるのかについて明らかにできるシステムこそが管理会計の役割に期待されているのである。

(4) 最新の著書に基づく見解

ここでは、数年内に刊行された著書による管理会計の定義およびその著書の展開に基づいて、管理会計における会計情報の要件について検討していくことにする。なお、ここでは、版を重ねることによって刊行された著書は、広義の管理会計の立場を取っているため、検討を最小限にとどめておく。

まず、2014年に刊行された著書についてみていくことにする。著書『管理会計変化の探求』²²⁾では、管理会計を機械的環境下とポスト機械的環境下の二つに区分し、それぞれの管理会計技法の検討を行っている。前者では、CVP分析、予算管理、標準原価計算、設備投資の経済性計算など、また、後者では、BSC、ABC、ABM、ABB、脱予算管理などを取り上げている。そして、このような管理会計変化を探求するために3つのアプローチを取り上げ、考察を試みているのである。ここでは、管理会計変化の定義は行われているものの管理会計の定義は行われていない。これは、時代の変化に応じて管理会計の内容が変化するものと考えているためであると思われる。このことから、この著書では、管理会計を広義に捉えているものと考えられる。

次に、2015年に刊行された4つの著書についてみていくことにする。まず1つ目の著書『現場で使える管理会計』²³⁾では、IMAの定義を用い、管理会計の定義づけを行っている。そこでは、これまで伝統的に会計情報と考えられてきた財務情報に加えて、非財務情報も会計情報に含まれるとの立場が取られている。2つ目の著書『次世代管理会計の礎石』²⁴⁾でも、脱予算管理やBSCが取り上げられているところから、同様の立場が取られているものと考えられる。また、著書『管理会計 第6版』²⁵⁾は言うまでもなく、広義の立場が取られている。

さらに、2016年に刊行された3つの著書についてみていくことにする。まず、1つ目の著書『管理会計基礎論』では、管理会計を次のように定義している。管理会計とは、「経営者や管理責任者、一般従業員など、組織の内部に帰属する者に対して、経営上の判断に有用な情報を、会計数値として提供する会計技法である」²⁶⁾としている。そのうえで、会計数値の内容を基本的に原価情報²⁷⁾としている。著書全体については多くを伝統的な技法に焦点を当てている。戦略管理会計に属すると考えられているABCやBSCなどは最終章にまとめられている。ついで、2つ目の著書『セミナー管理会計』では、管理会計を次のように定義している。管理会計とは、「経営者が自ら企業の経済活動の方向を決定したり、部下の管理者の経済的決定に影響を与え、彼らの業績を評価し、もって将来の経済活動をよりよい状態にするための財務情報システムである」²⁸⁾としている。そのうえで、財務情報の内容を基本的に貨幣金額による数値²⁹⁾としている。著書全体については定義に示されているように財務情報が中心となっている。しかし、一部には財務情報が中心とは言いがたい技法も含まれている。そして、3つ目の著書『管理会計の理論と実務 第2版』でも、管理会計が扱う情報の中心を財務情報としながらも、管理会計の定義に戦略の策定を含め、管理会計の領域を拡大させている³⁰⁾。このように、解釈することにより非財務情報を扱う技法についても管理会計技法であるとする立場を取っている。しかし、同時に非財務情報を扱う技法を経営学や経営戦略論の技法ではないかとの考え方ももっているようである³¹⁾。筆者も同様の考え方ももっている。このことについて、学会等でお会いする研究者にお聞きしてみると、各論では疑問符をもちながらも総論では管理会計の領域に入るといふ考え方が多いことに気づくのである。

戦略管理会計が台頭して以来、このような非財務指標の有用性が多く議論されてきた。そこでは、理論的には有用であるとの結論に達している。しかし、実務においては、それが反映しているとは言いがたい。2016年に刊行された3つの著書には、それが反映されているように思われる。

(5) 管理会計技法の実務への採用状況に基づく見解

ここでは、管理会計技法の採用状況から管理会計における会計情報の要件について検討していくことにする。企業の経営管理者、とりわけトップマネジメントは、財務会計の理論に基づいて作成される財務諸表の数値に対して責任を負っている。周知のように、財務諸表の中心は貸借対照表と損益計算書である。管理会計は企業の経営管理者に役立つ会計情報を提供するシステムであるところから、財務諸表の観点からみれば、見積貸借対照表と見積損益計算書がその中心となる。

管理会計では、これを予算管理という技法で体系化している。ここでは、まずその予算管理について、アンケート調査に基づく実務への採用状況についてみていくことにする。「わが国企業予算制度の実態調査」³²⁾³³⁾によると、平成14年度調査で98.8% (160社中158社)、平成24年度調査で98.9% (184社中182社)が制度として予算管理を行っている。

両調査とも、その目的について損益予算の実現を最も多く挙げているところから、見積貸借対照表と見積損益計算書に示されている数値の実現に向けて予算管理が行われていることがわかる。なお、これらの調査の中で、平成14年度調査では「非財務指標」について、平成24年度調査では「ABC」や「BSC」についての採用状況を調査しているが、どちらについてもほとんど採用されていないことが分かる。非財務指標の有用性については、しばしば管理会計の研究分野で議論されている。しかし、その指標の有用性を掲げているBSCの採用状況を考慮しても、それが、財務諸表の数値に明確に影響を与えているものとは考えていないようである。また、ABCは当初、より正確な製品原価の計算を行い、適切な意思決定を行うことを目的に台頭してきたが、ABCからABMへの展開にみられるように、財務諸表の数値との関連性が不明確になっているように思われる。そのことが調査結果に反映しているものと推測される。

ついで、予算管理を除く管理会計技法全般について、アンケート調査を行った文献についてみていくことにする。「管理会計技法の理論と実践」³⁴⁾によると、次のような調査結果が得られている。

まず、原価計算技法としても捉えられている管理会計技法について、その採用状況をみると、標準原価計算では44.4%が採用しているとの調査結果がでている。以下、直接原価計算12.1%、標準直接原価計算6.1%、ABC1.0%、品質原価計算0.0%、ライフサイクルコストリング1.0%、スループット原価計算0.0%、バックフラッシュコストリング1.0%、マテリアルフローコストリング0.0%となっている。

この調査結果に基づけば、財務諸表の作成と関係のある技法は一定程度採用されていることが分かる。一方、間接的な関係性はあると考えられているが、それとは直接的な関係を見出しにくい技法についてはほとんど採用されていないことが分かる。原価計算技法についても予算管理同様、財務諸表との関連性が重要視されているものと考えられる。

ついで、多くの著書において管理会計技法として捉えられておる技法について、その採用状況をみると、CVP分析では46.5%が採用しているとの調査結果がでている。以下、差額原価収益分析14.1%、設備投資の経済性計算57.6%、BSC4.0%、在庫管理システム6.1%、原価企画14.1%、ABM2.0%、ABB3.0%となっている。

この調査結果に基づけば、CVP分析と設備投資の経済性計算で多く採用されていることが分かる。一方、1980年代後半から台頭してきたとされるABM、ABBおよびBSCの採用は非常に少ない。ただ、原価企画についてはある程度の採用がある。これについては、さらなる調査が必要とされるが、一つの要因としては予算管理、ひいては財務諸表との結びつきが関係しているものと考えられる。例えば、設備投資の経済性計算は資本予算と、原価企画は短期利益計画から導かれる予算管理、ひいては財務諸表と密接な関係がある。また、CVP分析にしても直接原価計算との関連から財務諸表の数値と密接な関係がある。

このようなことから、実務で採用される管理会計技法は、企業の業績を表す財務諸表と密接にリンクしていることが要求されるものと考えられる。

4. 必要とされる会計情報の特性

管理会計論における会計情報は、主として金額で示されており、それが内部の利害関係者に用い

られるところに特徴がある。第2節で触れたように、現在では、主としての部分が拡大解釈されつつある。つまり、財務会計上の目標数値を達成するために必要な情報は、すべて管理会計情報であるとの思考である。これに対して、前節では、米国にみる見解、管理会計情報を4つの視点に基づき定義づけしようとする見解、管理会計の体系化に基づく見解、最新の著書に基づく見解および管理会計技法の実務への採用状況に基づく見解に対して検討を行ってきた。

ここでは、各々の見解を整理し、管理会計論において必要とされる会計情報の特性を明らかにしていくことにする。

まず、米国にみる見解では、ASOBAT、NAA および IMA の定義をみてきた。どれもその時代の影響を反映した定義になっていることが伺えた。とくに、IMA の定義は、管理会計情報の範囲を大幅に広げている。しかし、それは同時に「会計」の範囲を非常に曖昧にさせる結果につながっている。このようなことを踏まえ、ここでは、NAA の定義が最も管理会計の本質を表したものになっていると結論付けた。

ついで、管理会計情報を4つの視点に基づき定義づけしようとする見解では、経営管理に必要な情報を会計情報、非会計情報、財務情報および非財務情報に分類し、管理会計情報の特性を明らかにしようとしている。そこでは、管理会計情報の内容が次のように整理される。すなわち、会計情報には、狭義の会計情報と広義の会計情報とがある。前者は、簿記上の取引に基づいた一連のプロセスにおいて提供されるものをいう。また、後者は、簿記上の取引を認識するための証憑も会計情報とみなされる。これには、財務情報と非財務情報が含まれる。そして、この解釈に基づき、会計情報には財務情報と非財務情報があるとしている。そして、広義の会計情報の概念に基づき、管理会計情報には財務情報と非財務情報があることを明らかにしている。

ついで、管理会計の体系化に基づく見解では、経営管理活動の目標を達成するための実行手段として、管理会計を位置づけている。そのうえで、これが財務会計により提供される情報とリンクした情報を提供できることを示唆している。すなわち、財務会計、より具体的には複式簿記のシステムにより作成される貸借対照表と損益計算書により提供される会計情報に対して目標となる会計情報を提供することによって、経営管理者の経営管理活動を適切に導くことが管理会計の役割であるとしている。そして、その具体的な実行手段として、予算管理や直接原価計算を挙げている。このように、ここでは財務会計情報に対する目標値を管理会計情報と捉えているものである。

ついで、最新の著書に基づく見解では、過去3年の間に刊行された著書を中心に検討した。ここでは、一般的に管理会計情報に非財務情報が含まれるとする思考からそうではないとする思考への変化がみられた。

そして、管理会計技法の実務への採用状況に基づく見解では、財務諸表の作成と関係のある管理会計技法が一定程度採用されていることが分かる。このことから、先の管理会計の体系化に基づく見解を裏付ける結果となっている。

このように、ここでは5つの観点から検討を行ってきた。このことを踏まえれば、管理会計情報は、次の3つの視点から捉えることができる。

最狭義：財務会計（複式簿記の一連のプロセス）で用いられる財務・非財務情報に対する予測情報
狭 義：上記に伝統的な管理会計技法で用いられる財務・非財務情報を含む

広 義：上記に現在の管理会計技法で用いられる財務・非財務情報を含む

「管理」という用語には、何かの「計画」を行い、その計画を達成するために「統制」を行っていくという意味がある。これを会計に当てはめれば、財務会計情報が統制した結果として示される情報になる。これに対応するものとして、まず、管理会計情報は、結果として示される財務会計情報に対する予測情報を含むことになる。これが最狭義の管理会計情報である。具体的には、短期の利益管理を具現化する予算管理で用いられるものがここに入る。ここでは、結果として示される財務諸表に対して、見積の財務諸表を作成し、これをブレイクダウンすることによって各経営管理者が各自の経営管理に役立てることのできる情報を手に入れることができる。この情報には、売上、売上原価、各種の債権・債務など貸借対照表や損益計算書に計上されている財務情報のほか、その情報を直接、裏付ける非財務情報が含まれる。例えば、売上では、誰にどのようなものをいつ販売するかのような情報が非財務情報となる。

狭義の管理会計情報では、上記に伝統的な管理会計技法で用いられる財務・非財務情報が含まれる。具体的には、CVP分析や設備投資の経済性計算で用いられるものがここに入る。周知のように、CVP分析は原価を変動費と固定費に分類し、操業度との関係において原価を分析する技法である。これは、製造業において標準直接原価計算と結びつけることにより、貸借対照表や損益計算書に計上される売上原価や棚卸資産の管理に影響を及ぼすことができる。また、設備投資の経済計算については、長期の視点にわたって、固定資産の管理に影響を及ぼすことができる。ここでの情報にも、貸借対照表や損益計算書に計上されている財務情報のほか、その情報を直接、裏付ける非財務情報が含まれる。

この分類では、財務会計すなわち複式簿記の一連のプロセスと結びついている限りにおいては最狭義の管理会計情報と同様のものとなる。しかし、前述したように実務への採用状況を考慮すると必ずしもそうとは言い切れないので、狭義の分類を2つに区分した。

そして、広義の管理会計情報では、上記に現在の管理会計技法で用いられる財務・非財務情報が含まれる。具体的には、BSCで用いられるものがここに入る。筆者は、管理会計が企業会計の一部であるという前提に立てば、財務会計すなわち複式簿記の一連のプロセスとの関係で捉えられるべきであるとする思考をもっている。この思考に立てば、ここに入る技法から提供される情報が、管理会計情報になることに疑問が生じる。しかし、広い意味では財務諸表の数値に貢献する情報を提供することや前述したようなことを踏まえれば、ここで用いられる技法から提供される情報も管理会計情報といえるであろう。

5. おわりに

本稿では、これまで確立してきたとされる管理会計技法から提供される情報が、会計情報といえるのかについて、一つの考え方を提起した。議論の展開においては、管理会計技法から提供される非財務情報に対して、会計情報となる範囲を明らかにすることに重点を置いてきた。

そのうえで、ここでは、財務会計すなわち複式簿記の一連のプロセスとの因果関係に基づいて管理会計情報を3つに分類した。

最狭義は、最も財務会計との結びつきが強いものである。例としては、予算管理から提供される情報を挙げるができる。この情報には、貸借対照表や損益計算書に計上されている財務情報のほか、その情報を直接、裏付ける非財務情報が含まれる。

狭義は、実務での採用状況に応じて財務会計との結びつきが変化するものである。ここには、同じ管理会計技法であっても実務での採用状況により財務会計との結びつきが変化してしまうものが含まれる。

広義については、財務会計との結びつきが弱いものである。ここに含まれる情報を明確に管理会計情報として位置づけるには、さらなる研究が必要とされるかもしれない。

《注》

- 1) 広瀬義州 (2015), 『財務会計 第13版』中央経済社, p. 2.
- 2) 同上書, p. 6.
- 3) 桜井久勝 (2015), 『財務会計講義 第16版』中央経済社, p. 1.
- 4) 同上書, p. 2.
- 5) 櫻井通晴 (2000), 『管理会計 第2版』同文館, p. 8.
- 6) 同上書, p. 11.
- 7) 門田安弘 (2000), 「管理会計」日本管理会計学会編『管理会計学大辞典』中央経済社, p. 2.
- 8) 足立浩 (2011), 「管理会計論における「脱会計」現象の歴史的基盤とその今日的意味——会計としての概念規定をめぐって——」『日本福祉大学経済論集』第43号, p. 104.
- 9) American Accounting Association (1966), *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association, pp. 39-40.
- 10) The National Association of Accountants (1990), *Statements on Management Accounting*, Prentice-Hall, 1 A, p. 4. (米国管理会計人協会著, 西澤脩訳 (1995), 『IMA の管理会計指針』白桃書房, p. 34.)
- 11) Institute of Management Accountants (2008), *Statements on Management Accounting: Practice of Accounting: Definition of Management Accounting*, Institute of Management Accountants, p. 1.
- 12) 足立浩 (2015), 「管理会計における非財務情報の位置と意味——会計的非財務情報と非会計的非財務情報——」『日本福祉大学経済論集』第50号, pp. 1-27.
- 13) 廣本敏郎 (1993), 『米国管理会計論発達史』森山書店, p. 42.
- 14) 山田庫平 (2015), 「管理会計の意義」(山田庫平, 吉村聡編『現代原価・管理会計の基礎』東京経済情報出版, p. 19.)
- 15) 同上書, p. 20.
- 16) 高宮晋監修, 大坪檀監訳 (1979), 『H. クンツ／C. オドンネル経営管理——2 経営計画』マグローヒル好学社, p. 12.
- 17) 高宮晋 (1970), 「統制」(高宮晋編『新版 体系経営学辞典』ダイヤモンド社, p. 417.)
- 18) 津曲直躬 (1977), 『管理会計論 企業予算と直接原価計算』国元書房, pp. 71-81.
- 19) 同上書, p. 80.
- 20) 同上書, p. 80.
- 21) 同上書, p. 81.
- 22) 杉山善浩 (2014), 『管理会計変化の探求』中央経済社, pp. 1-2.
- 23) 清水孝 (2015), 『現場で使える管理会計』中央経済社, pp. 2-3.
- 24) 吉川晃史 (2015), 「予算問題とその対応」(上總康行, 澤邊紀生編『次世代管理会計の礎石』中央経済社, pp. 96-97.)
- 25) 櫻井通晴 (2015), 『管理会計 第6版』同文館, pp. 28-30.
- 26) 吉田康久 (2016), 『管理会計基礎論』中央経済社, p. 2.
- 27) 同上書, p. 4.
- 28) 門田安弘 (2016), 「管理会計とは」(門田安弘編『セミナー管理会計』税務経理協会, p. 2.)

- 29) 同上書, p. 2.
- 30) 川野克典 (2016), 『管理会計の理論と実務 第2版』中央経済社, p. 2.
- 31) 同上書, p. 2.
- 32) 三木僚祐他 (2003), 「わが国企業予算制度の実態 (平成 14 年度) (1)アンケート調査の集計とその鳥瞰的分析」『産業経理』, 第 63 巻第 1 号, pp. 125-151.
- 33) 大槻晴海他 (2013), 「わが国企業予算制度の実態 (平成 24 年度) (1)アンケート調査の集計結果とその鳥瞰的分析」『産業経理』, 第 73 巻第 1 号, pp. 154-176.
- 34) 広原雄二他 (2014), 「管理会計技法の理論と実践」『産業経理』, 第 74 巻第 2 号, pp. 190-208.

(原稿受付 2017 年 10 月 11 日)