

管理会計の内部報告会計的規定を めぐって

——松本雅男教授の所説を中心として——

三代澤 経人

- | | |
|------------------------|------------------------|
| I はじめに | III 管理会計の内部報告会計的規定の問題点 |
| II 管理会計の内部報告会計的規定とその論理 | IV おわりに |
- 松本雅男教授の所説をめぐって——

I はじめに

会計（企業会計）の基本性格が「情報システム」として規定されるようになってから、すでにかかなりの年月が経過している。管理会計論においても、今日、管理会計を情報システムとして意義づける論者が多い。しかしながら、そのいわゆる情報システム自体の意義は必ずしも明らかではないのである。

ところで、会計が情報システムと規定される場合、会計の機能に関して、情報提供ないし、報告・伝達の機能が重視されていることは改めて指摘するまでもないであろう。こうして会計の情報提供機能を重視する傾向は、情報システムとしての規定が行われる前から存在していたことはいうまでもない。会計学上、外部報告会計として意義づけられている財務会計はもとより、管理会計についても、一般に、内部報告としての情報提供機能が重視されているのである。しかも、こうした情報提供の対象の相違は、財務会計と管理会計とを区分する基準となっている。この場合、財務会計が外部報告会計であるのにたいして、管理会計は、一般に内部報告会計として意義づけられていることは周知のところである。

こうして、管理会計は一般に、いわば、企業の経営管理に役立つ会計情報を経営者・管理者に提供することを目的とする会計として意義づけられている。あらためて指摘するまでもなく、この管理会計観においては、経営者・管理者にたいしてその経営管理に有用な情報提供を行うことが管理会計の目的である。いいかえれば、会計情報を提供することによって経営管理に役立つことが、管理会計の目的とみられているのである。こうしてこの管理会計観においては、管理会計は経営管理に有用な会計情報を提供するものとして、論者によっては管理会計と経営管理そのものを明確に区別されるとともに、かくしてまた、いわば管理会計の経営管理にたいする独自性が示されているのである。

経営管理の過程において会計情報が必要とされ、会計的な情報提供ないし報告・伝達が行われること、とくに全社的な会計資料や会計情報にかんして、経理部などの会計担当部門のはたす役割が大きいことは明らかである。しかしながら、上述のように、管理会計は経営管理にた

いしてあたかもたんに情報提供だけを行うものであるかのような管理会計の把握方法にかんしては、疑問に思われる点が少なくない。

そこで、本稿では、会計が情報システムとして広く規定される以前の段階において、上述のように、いわば経営管理に役立つ会計情報を提供する会計ないしは内部報告会計を管理会計と規定されていた論者のうち、とくに、わが国の管理会計研究をリードされ、早くからその体系的な研究を発表されている松本雅男教授の所説を検討することをつうじて、管理会計の基本性格にかんする若干の考察を行いたいと思う。この考察をつうじて、情報システムとしての会計の規定および、財務会計と管理会計の関係にかんする検討の手がかりを得ることとしたい。

II 管理会計の内部報告会計的規定とその論理

——松本雅男教授の所説をめぐって——

まず、松本雅男教授の見解をみることにしよう。

改めていうまでもなく、松本教授は著書『管理会計』（経営学全書・第35巻、丸善、1973年）において明確に、「管理会計は、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会計である¹⁾」とされている*。この点は、教授がその旧著『管理会計概論』（新会計学全書・第18巻、春秋社、1964年初版）以来明らかにされているところである。しかも、この点に関する説明は『管理会計概論』の方がより詳しいので、以下、主として本書によって、当面の課題の検討に必要なぎりにおいて教授の見解を整理することとしたい。

* なお、「管理会計は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……²⁾」ともいわれている。

松本教授は「近代的な経営管理とは、『民主的な経営管理』と『合理的な経営管理』とが有機的に結合されたものである³⁾」とし、そのいわゆる「合理的な経営管理」についてつぎのようにいわれている。

「いっばんに合理的な経営管理は、計数化された客観的な情報に基づく経営管理である、といわれている。たしかに計数化された客観的情報に基づいて計画をたて、統制を行わなければ、その計画や統制が合理的であるかどうかを客観的に測定することができない⁴⁾」。

教授が、経営管理を計画と統制という2つの要素で考えられていること、また、近代的な合理的経営管理には、会計情報と解される「計数化された客観的な情報」を必要とするものと考えられていることが知られよう。このいわゆる近代的経営管理と会計の関係は、さらにつぎのように述べられている。

-
- 1) 松本雅男『管理会計』10ページ。
 - 2) 松本雅男、前掲書、11ページ。傍点一筆者。
 - 3) 松本雅男『管理会計概論』1ページ。
 - 4) 松本雅男、前掲書、1～2ページ。

「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初めて管理会計としての機能を果しうるのである。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⁵⁾」。

また、つぎのようにいわれる。

「経営管理者は管理会計の提供する情報を利用することによって、経営管理を一層有効に行いるのである。管理会計が、近代的な経営管理と密接不可分に結びつき、これの一部である、とされるゆえんである。われわれもまたこれを否定するものではない。しかしこの近代的経営管理のなかで計画の設定、統制の意思決定自体と、これに役立つ会計情報を提供する管理会計とは、一応区別して取扱うことのできる別個の領域であり、したがって両者の結合を意識しながら、管理会計それ自体を独立の研究領域となしうるのである⁶⁾」。

松本教授は、管理会計は経営管理の一プロセスないし一部であること、したがって、管理会計は経営管理と結合していることを明らかにしつつ、しかし、両者を区別し、管理会計は独自の研究領域とすることができるとされる。また教授が、管理会計は経営管理を一層有効にするもの、としていわば手段的に把握されている点は留意すべきであろう。この点は、「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」とされている点と関係しているとみられる。

なお、管理会計は経営管理の一プロセスであり両者は結合しているというその関係について、別著『管理会計』では、管理会計は経営管理の不可欠な一過程であるとして、つぎのように述べられている。

「近代的な経営活動の計画と統制には、管理会計が不可欠の過程としてはいりこんでいるのであり、管理会計を欠いた近代的経営管理はありえない。それゆえに管理会計は、企業における各階層の経営管理者たちが計画をたてたり、統制したりするのに役立つ会計情報を作成し、提出することであるといい、管理会計と経営管理とを対立するものとしてとらえるのは誤解を招くのであって、正確にいえば管理会計は、近代的な経営管理に不可欠な一過程として、経営管理者の計画と統制の意思決定に役立つ会計情報を作成し、提供することである、というべきであろう⁷⁾」。

松本教授は、『管理会計』においては、年来の所説を改められ、管理会計は経営管理の一過

5) 松本雅男, 前掲書, 221ページ。

6) 松本雅男, 前掲書, 5ページ。

7) 松本雅男『管理会計』8～9ページ。

程であり、両者を対立するものとしてはとらえていないが、しかし、管理会計はなお、経営管理における意思決定のために役立つ会計情報の提供を行うものとされているのである。

こうして松本教授は、つぎのように、管理会計を利益管理および原価管理とも区分される。

「……管理会計は、会計管理 (accounting control) と同義に解されることがある。たとえば故岩田巖教授の所説がこれである。しかしわれわれは、管理会計と会計管理を区別する。というのは、会計管理は一般に利益管理と原価管理から成るとされているが、管理会計を上述のように各階層の経営管理者の経営管理に役立つ会計情報を作成し提供することに限るならば、これは、会計管理よりも狭い意味をもっているからである⁸⁾」。「管理会計は会計管理の一部である⁹⁾」。

さて、上述のように、松本教授は管理会計を、経営管理者の経営管理に役立つ会計情報の提供を目的とする会計として意義づけていた。そこでつづいて、そのいわゆる管理会計そのものの基本性格についてみておくこととしよう。

松本教授は端的につぎのように述べられている。

「管理会計は、……企業経営者が、所与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ことを目的として、計画をたてたり、統制をしたりするのに役立つ会計情報を提供す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¹⁰⁾」。

ここに企業経営者の目的として指摘されている点は、いうまでもなく、企業の目的、しかも「最高目的¹¹⁾」といわれているものでもある。教授は、管理会計はこの企業・経営者の目的に役立つことを目的とするとしてつぎのように述べ、また財務会計との違いを明らかにしている。

「企業会計の目的は、多種多様である。しかし……企業は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、経営管理会計または管理会計 (managerial accounting, accounting for internal purposes) 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¹²⁾」。上掲の引用文において松本教授は、管理会計は計画、統制に役立つ会計情報の提供のために行う「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

8), 9) 松本雅男『管理会計概論』21ページ。

10) 松本雅男, 前掲書, 23ページ。

11) 松本雅男, 前掲書, 7ページ。

12) 松本雅男, 前掲書, 9~10ページ。

て存在している」とされている。松本教授が管理会計を経営管理にたいして手段的に把握されていることは先にも指摘したが、この叙述からは、さらに、そのいわゆる管理会計が会計自体の手段によって、とりわけその計算技術によって把握されていることが知られるのである。管理会計の経営管理にたいするこうした手段的な性格規定は、教授のつぎのような叙述に明確に示されている。

「管理会計は、……各階層の経営管理者が経営管理をなすに当たって使用する用具であり、したがって彼らのもつ経営管理上の要請から生まれ、これを満たすようにつくられなければならない¹³⁾」。

ところで、教授は管理会計のいわば過程的な要素として、つぎのように、会計数値の記録・計算、分析、報告を指摘されている。

「……管理会計は、各階層の経営管理者の経営管理に役立つように、会計数値を解説するにとどまるものではなく、これに役立つように会計数値を記録・計算し、その結果を分析し、報告することである、といえよう。さらに管理会計においては、公共会計……の場合とは異なり、この報告過程は、単に会計事実を関係者に報告することにとどまらず、必要があれば、助言と勧告をなすことまでも含むものと考えたい¹⁴⁾」。

会計が過程的に把握される場合には、その担い手となる行為主体がいなくてはならない。松本教授はこの点について、財務会計、管理会計「いずれもが、企業、したがってその実質的な担い手である企業経営者の任務である¹⁵⁾」とするとともに、管理会計は「経営管理者自ら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¹⁶⁾」とし、「管理会計を担当する人々——管理会計スタッフ——¹⁷⁾」として、管理会計の担い手を、主として管理会計スタッフにおいているとみられるのである。この点は、『管理会計』（第1章第1節第3項「管理会計と経営管理」D）において一層明確である。

Ⅲ 管理会計の内部報告会計的規定の問題点

以上、管理会計を内部報告会計的に把握される松本雅男教授の所説について、当面の課題とのかかわりで必要なかぎりにおいて紹介した。

あらためて述べるまでもなく、松本教授は、管理会計を会計技術・計算技術として意義づけられ、その担い手として管理会計スタッフを措定されることによって、経営者・管理者にたいするその会計情報の提供をもって管理会計の目的としてとらえられていた。またかかるものとして、管理会計の経営管理にたいする用具としての性格、いいかえれば、手段性を明らかにされるとともに、事実上、管理会計と経営管理とを領域的に区別されていたのである。

13), 14) 松本雅男, 前掲書, 5 ページ。

15) 松本雅男, 前掲書, 19 ページ。

16), 17) 松本雅男, 前掲書, 241 ページ。

松本教授の見解については、不明な点も少なくない。以下ではそうした点も含め、これらの論点をめぐって私なりに若干の検討を行うこととしたい。

1. 会計と会計技術

松本教授は、管理会計は「企業経営者が、計画をたてたり、統制をしたりするのに役立つ会計情報を提供す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」としていた。ここにいわゆる会計技術、計算技術が、「会計情報を提供するために行なう」ものとされているところから、会計において用いられる技術を意味していることは明らかであろう。

あらためて指摘するまでもなく、会計はその担い手（主体）である人間（ないし人間集団）によって行われる活動であり行為である¹⁸⁾。松本教授の上記の叙述からも、教授がこのように考えられていることは明らかである。すなわち、教授は管理会計スタッフを管理会計の担い手として措定され、会計情報の提供という活動ないし業務を行うものとされているからである。

しかしながら、管理会計が会計行為上用いられる技術であるとする場合には、そのいわゆる管理会計は、会計行為の手段（行為手段、この場合にはとくに方法的手段）として手段的に性格づけられることとなる。いうまでもなく、会計行為そのものはその行為の手段としての方法ではない。したがって、こうした場合には、管理会計は会計行為であると同時に、またその行為の手段（方法的手段）として、性格の異なる要素によって二元的に規定されることになる。とともに、会計行為ないし管理会計行為がその行為自体の手段として規定されることになる。こうしたとらえ方が理論的でないことは明らかである。私自身は、会計はその主体である人間（ないし人間集団）が行為手段（方法的手段および物的手段）を用いて行為対象に働きかけ、その目的を追求する人間的行為の過程として統一的に把握すべきものである、と考える。

会計学においては、従来、会計の担い手（さしあたり会計担当者）と、帳簿や、帳票、会計諸表、計算機その他の物的な手段が指摘もしくは前提され、とくに会計の方法的手段（ないし手段的方法）としての会計技術ないし会計方法が会計対象とのかかわりで明らかにされてきた。これらの要素は、全体として会計の機構ないし組織を構成するといえよう。会計は、こうした組織における個々の要素ではないし、また、全体としての会計の組織そのものとして意味をもつものではなく、主体的要素である人間の主導のもとに、その働きによってこれら諸要素が結合され、その目的を追求し実現するプロセス、すなわち人間の行為の過程としてその意味があたえられていた、と考えられるのである。会計学において会計の技術や方法の検討が重視されてきた契機も、会計がこうした人間的行為の過程であるからであるとみられるのである。

18) 以下の会計の行為性にかかわる検討は、詳しくは、拙稿「会計の行為性とその手段的規定をめぐる諸問題——企業会計の意義と性質に関する一つの覚え書——」『立命館大学人文科学研究紀要』第26号、1978年5月、6ページ以下参照。

なお、こうした人間的行為の過程としての会計であって、しかも、通常財務会計と管理会計とに区分されるもともと全一体としての会計の基礎的な過程として、当面考えられるところを結論的に示すならばつぎのとうりである¹⁹⁾。

すなわち、いま連続して展開し運動する会計の過程のなかで、任意の自己完結的な一つの過程をとってみるならば、計画を起点とし、統制を経て決算で終わる一つの循環的な過程を見出すことができる。会計の基礎的な過程は、計画、統制、決算という——それぞれの記録を伴う——三つの過程からなり、しかも、かかる順序で継起的に接続し、この三つの過程ないし局面をつぎつぎと経過し循環するとともに、この循環をくり返す一つの運動する事象として把握することができる、と考えられるのである。また、こうした会計の基礎的な過程は、経営管理の基礎的なプロセスと符合するものと考えられるのである。

ところで、人間の行為としての会計の過程が社会的に展開するものであることは明らかである。したがって、会計の過程ないしその展開の形態（形式）や様式は、社会的な視野のもとに明らかにする必要があるものと考えられる。しかるに、会計（会計行為）が会計の行為手段（方法的手段）である技術として規定される場合には、会計（会計行為）の形式ないし形態は、その手段である方法・方式——その形式——によって把握される、少なくとも可能性がある。しかして、会計行為がその方法的手段である技術の適用とみられる場合には、会計（会計行為）の形式・形態、したがって会計の内容はほかならぬ技術の形式によってとらえられる可能性があり、しかも、この場合、会計行為自体が技術として把握されることによって、あたかも手段性をもつもののようにとらえられる可能性がある、と考えられるのである。

あらためて指摘するまでもなく、会計は企業経営をとりまく社会経済的な状況や法的な規制および経営者の要求を含む経営上の必要や企業の会計能力の如何によって、その展開形態は多様であり、また歴史的にも変化し発展する。会計的方法的手段である技術はそうした会計の過程であくまでも利用されるものである。なんらかの合理的・合目的だとみられる会計の様式が技術として利用され応用されることはあっても、会計の形態・形式はその技術の形式だけではとらえられないのではないかと考えられるのである。

それゆえに、会計を技術的にとらえ、特定の技術の形式によって会計の形態と内容を規定し、しかも、しばしばみられるように、これを技術の形式によって硬直的にとらえるとともに、上述のように、会計行為自体を手段的にとらえることには問題があると考えられるのである。

なお、管理会計を技術として把握する視点は、管理会計を会計スタッフの業務とみる見方と無関係ではないとみられる。その問題点については会計の主体（担い手）にかんする検討をつうじて言及することとしたい。

19) 詳しくは、拙稿「財務会計と管理会計」『立命館経営学』第27巻第5・6号、1989年3月参照。

2. 会計とその主体（担い手）

松本教授は、財務会計、管理会計はいずれも「その実質的な担い手である企業経営者の任務である」とするとともに、管理会計は「経営管理者自ら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」とし、「管理会計を担当する人々——管理会計スタッフ——」として、事実上、管理会計の担い手を管理会計スタッフにおかれ、経営者・管理者をこれから除外されていた。

管理会計を内部報告会計的に規定する論者は、概して、管理会計をスタッフ活動として性格づけ、したがって管理会計の担い手（主体）を経理部、コントローラーなど会計スタッフ（ないし会計担当者）としている、といえよう。たとえば、故山辺六郎教授は「会計というものは、……ライン活動の合理的遂行を援助するスタッフ活動である……²⁰⁾」とし、また「会計の機能は本来、経営者の計画的活動を援助するスタッフ活動である……²¹⁾」としている。故吉田弥雄教授も情報提供機能によって管理会計を意義づけられていたが²²⁾、教授は明確に、「管理会計は経営管理に対してサービスを提供するスタッフ機能である²³⁾、とされていた。故青木茂男教授においては、旧著以来、スタッフとしての会計担当者、コントローラーによる会計資料・会計情報の提供を管理会計の目的とされているのである²⁴⁾。

こうして、管理会計の主体を会計スタッフとする場合には、管理会計が情報提供を目的とするという見解は理解することが可能である。同様に、吉田教授のいわゆる「経営管理に対してサービスを提供する」ものであること、また、青木茂男教授が、「管理会計は企業の経営管理に奉付することを目的とする……²⁵⁾」とされていた点も理解することが可能である。したがって、管理会計の主体（担い手）を会計スタッフとみることが、管理会計を内部報告会計的に把握し性格づける重要な論理的基礎の少なくとも1つとなっている、ということができよう。

しかしながら、松本教授が、管理会計、財務会計はともに「その実質的な担い手である企業経営者の任務である」と指摘されているように、管理会計は財務会計とともに、経営者をその実質的な主体とすると考えられる。会計は本来的に経営者が行う活動であるというべきである。とくに会計上重要な、会計の組織化・管理を行い、したがってまた会計政策を決定する主体は経営者である。経営者は会計の組織・管理主体であり、責任主体であって、そのいわば支配的な主体である。後述のように、会計は企業管理におけるいわばもっとも基底的な過程であって、

20), 21) 山辺六郎『管理会計』千倉書房, 1974年, 4ページ。

22) 吉田弥雄『現代管理会計論』〔改訂版〕同文館, 1976年, 5, 7ページ。

23) 吉田弥雄, 前掲書, 9ページ。

24) 青木茂男『新版・管理会計論』国元書房, 1965年, 16ページ, 同『現代管理会計論』国元書房, 1976年, たとえば92ページ参照。

25) 青木茂男『現代管理会計論』6ページ。

経営者は好むと好まざるとにかかわらず、会計を行い、これを理解しなければ、経営管理を行うことにはならないといえることができるであろう。

松本教授が、管理会計は「経営管理者自らこれを行なうこともある」とされているように、現実には、経営者はもとより各階層の管理者も、その実質的な担い手（主体）となっている。管理者は、たとえば部門予算案の作成をはじめ、予算責任の達成のために、実績の把握をつうじて指導・統制をおこなうのである。この場合、会計スタッフの助力・援助を得るとしても、管理者自らもなんらかの形態と程度において会計計算を行わざるをえないし、部門予算案の提出をはじめ諸資料の提出も行うのである。しかも、いわゆる分課制度が実施されているのであるから、管理者は管理会計だけでなく、なんらかの形において、いわゆる財務会計の担い手でもあるといえるのである。

ところで、各管理者の予算責任ないしは目標は、一般従業員の作業・労働の目標として割り当てられる。目標管理体制のもとでは、特殊な作業に従事する者をのぞく多くの従業員が、事実上全社的な利益目標とのかかわりにおいて目標設定に「参加」し、直接、間接に担うその目標の達成を追求せざるをえない²⁶⁾。割り当てられた目標を達成するために、自ら実績との比較を行い、自らの作業・労働を管理する。また、あるいは設計において、あるいは商品企画のために、あるいは受注にさいして、管理会計的な計算を行い、これにともなう報告も行わざるをえないし、さらに会計担当者以外の一般従業員においても、通常会計帳票の作成・記録に参加しているのである。もとより、ここにあげた例はそのごく一部であるが、一般従業員も、そのすべてではないとしても、会計機能の担い手であることは明らかである。

こうして、管理会計を行うものは、いうまでもなく、会計スタッフだけではない。経営者を管理・責任主体として、いわば全社的に遂行されているのである。したがって、松本教授にみられるように、管理会計の担い手から経営者・管理者を除外することはできないであろう。しかも、さしあたり、経営者・管理者によって行われる会計活動に限ってみるならば、これが経営管理活動であることは明らかであろう。さきにみたように、松本教授においても、管理会計は経営管理の一つのプロセスとしてとえられていた。

なお、松本教授は、管理会計は「各階層の経営管理者が経営管理をなすに当たって使用する用具であ」とされていた。こうした視点は、管理会計を内部報告会計的に規定される他の論者においてもみられる。たとえば、吉田教授は、「管理会計は、……経営管理の一局面である²⁷⁾」としつつ、「管理会計は経営管理のための手段・用具たる関係にある²⁸⁾」とされていた。しかしながら、経営者を管理・責任主体として行われる会計活動であるならば、論者によって

26) 敷田禮二『管理会計批判——戦後日米資本主義史と蓄積手段——』日本評論社、1969年、第1部第5章、第2部第8章参照。

27) 吉田弥雄、前掲書、8ページ。

28) 吉田弥雄、前掲書、8～9ページ。

指摘されているように、管理会計が経営管理にたいして手段的な性格をもつものとはいえないであろう。経営管理活動である管理会計は経営管理活動ではあっても、それ自体にたいして手段性はもちえないと考えられるからである。松本教授が、管理会計を経営管理にたいして手段的に解される基礎には、さきに検討したように、管理会計を会計技術・計算技術と考えられている点があるとみられるが、同時に、経営管理にたいして会計情報を提供するという管理会計の目的の認識がその基礎にあるとみられる。吉田教授においては、まさに会計情報の提供機能をもって、管理会計の経営管理にたいする手段性を強調されていたのである。

さて、上述のように、管理会計を行うものは会計スタッフだけではないし、会計スタッフが行う会計活動が会計のすべてでもないであろう。あらためていうまでもなく、会計スタッフは、基本的には、経営者・管理者の会計活動を助力し、会計の専門的な担当者として助言することはあっても、経営者・管理者が行うべき会計活動のすべてを行うわけではない。スタッフとしての会計担当者が経営者・管理者の会計活動を助力する部分は、基本的には、いわゆる専門技術的な活動であるといえよう²⁹⁾。

こうしたスタッフとしての会計担当者が行う業務は、経営経済的には、経営者・管理者の経営管理活動としての会計活動の一環であるということができよう。会計は企業管理における会計活動の総体である。したがって、これを会計スタッフの業務に限定し、しかも、経営組織上におけるその位置づけを前提することによって、これを基本的に性格づけ意義づけることはできない、と考えられるのである。

管理会計の担い手を会計の専門技術的な活動を行う会計スタッフとし、事実上その業務に限定される契機として、管理会計が会計技術としてとらえられている点をあげることができよう。しかし、この場合には、会計は、会計スタッフがスタッフとして経営組織上担う活動、基本的には、上述のように、会計の専門技術的な活動について経営者・管理者を助力し、助言する活動、すなわち、いわゆる会計情報の提供活動に限定されることとなる。この方法は、管理会計を技術的に検討し、しかも管理会計を技術的・手段的に性格づけるには有効ではあっても、しかし、管理会計の総体を明らかにするものではなく、かえって管理会計を矮小化する可能性があるものとみられるのである。

3. 管理会計の目的と会計情報の提供

繰り返すまでもなく、管理会計を内部報告会計的に規定される論者は、その担い手（主体）を会計スタッフとし、管理会計の目的を、経営管理者の経営管理に役立つ会計情報の提供にあるとされていた。管理会計の担い手が会計スタッフである場合には、この目的の規定はともかくも理解が可能であるとみられる。

29) 高宮晋『経営組織論』有斐閣、1968年、217ページ以下参照。

しかしながら、すでに明らかにしたように、管理会計は本来的に経営者を主体とする彼の活動であって、現実には、経営者を頂点として、管理者、会計スタッフはもとより広く一般従業員に至るまで、管理会計の担い手はその裾野を広げているとみられるのである。この場合においても、管理会計は、基本的には、経営者・管理者の活動としての性格をもつものといえよう。管理会計は経営管理活動として行われているのである。会計スタッフの業務はそうした経営管理活動としての会計活動の、あくまで一環をなすものである、と考えられるのである。

ところで、すでに指摘したように、これら会計の担い手は多少とも会計情報の提供を行っているのである。この会計情報の提供が経営管理のために、これに役立つものとして行われていることは明らかである。したがって、経営管理に役立つ会計情報の提供は、会計スタッフだけが持っているわけではないのである。ここにおける会計情報提供の課題は、一面では、管理会計がいわば全社的に担われ、すぐれて社会的に行われるとともに、これが組織的に行われることにもなっており、いわば必然的に随伴するものであるといえるであろう。また、とくに経営者・管理者による会計情報の提供は、他面では、管理・統制上の指示・指図、ないしは指導・命令を意味するものと解されるのである。もとより、経営管理過程で行われる上記の性格をもった情報提供は会計情報の提供だけではないことは明らかである。

したがって、いわゆる情報の提供ということそのものは、管理会計（の過程）を特徴づける独自の活動ではないであろう。したがって、管理会計はそのいわゆる情報提供ないし報告の機能によってその目的をとらえたとしても、これによって、その独自性をあらわすことはできない、と考えられるのである。管理会計と、したがってまたその情報がその他のものと区別される独自のものであるためには、管理会計における、情報提供とは異なる活動・行為によってとらえられる必要があるであろう。

周知のように、会计学においては従来、会計は記録・計算・報告、あるいは測定・伝達の機能によって、そのいわば基礎的な過程が把握されてきた。このうち記録は、報告・伝達の機能と同様、会計以外の活動においても行われるところである。そこで、残る機能ないし過程である計算ないし測定の機能によって考えざるをえない。なお、ここでは、歴史的に用いられてきた用語である計算を用いることとしよう。

企業の経営管理においては多様な計算が行われる。もとより、このなかに、数学的ないし数理的な計算もある。会計も数学的な計算を利用している。しかし、いうまでもなく、会計の計算においては、たんに数学的計算がそれ自体として問題になるわけではない。会計計算として、従来、損益計算が会計の目的として問題とされ重視されてきた。ここでも損益計算を重視せざるをえない。損益計算が会計固有のものであることは明らかである。また、損益計算は、それが行われたとしても、会計情報として報告ないし伝達されるとはかぎらないのである。それゆえ、会計において行われる計算は報告ないし情報提供のために行われるとは限らないのである。管理会計が内部報告会計的に把握される場合、会計は情報提供を行うものとして意義づけられ

るのであるが、この把握方法は、上記のところともかかわって問題があるものと考えられるのである。

ところで、損益計算は、会計学上通常、いわゆる財務会計ないし公表財務諸表計算の課題として検討され、しかも決算会計的に性格づけられているのである。すなわち、損益計算は、一定期間の損益（経営成績）および財政状態の実績を過去計算的に、ありのままに計算するものとして説明されるのである。しかし、公表財務諸表計算としての損益計算の現実には、合法的ないわゆる逆粉飾会計にみられるように、利益留保すなわち資本蓄積の増大という、利潤獲得の増大とならぶ企業の根本的な目的（根本的な利害〔利益〕）を最大限実現・充足すべく、有利性の計算・判断³⁰⁾のもとにすぐれて計画計算的・創造的に経営成績・財政状態（すなわち公表財務諸表・その内容）を計算・組織するものとなっている、とみられる³¹⁾。この計画計算的な損益計算の直接的な課題は、確定されるべき財務内容の計算（別稿³²⁾では、これを「確定財務の計算」と呼んだ）にあり、これは管理会計上の経営計画の計算ではないが、両者の基本性格は同一のものであるとみられるのである。それは、この計画計算的な損益計算が上記の有利性の計算（別稿では「利益計算」とも呼んだ。なお以下、判断を含むものとする）としての意義ないし性格をもつと考えられるからである。

ここに有利性の計算（判断）とは、基本的には、複数の判断対象にかんする選択と決定（意思決定）を直接的な課題とする。これは、企業の根本的な利害（「利益」）——企業の根本的な目的としての利潤獲得と資本蓄積の増大——と相互に規定し前提しあう関係のもとに一体となって展開し、根本的な利害（「利益」）実現の諸条件を、管理可能な諸要因を中心に計算・組織する機能をもつのであり、会計の基礎的・基底的な機能であると考えられるのである³³⁾。

さて、この有利性の計算は、管理会計においても、既述の計画・統制・決算という会計の基礎的な過程をつうじて展開する。すなわち、まず計画の過程では、達成すべき最有利な計画（plan）——具体的な利害（「利益」）——の計算・組織を課題とする計画計算＝計画会計として、また統制の過程では、計画（plan）を計画どおり達成すべく企業活動を計算し、現実的に組織する統制計算＝統制会計として、さらに決算の過程では、一定期間の活動とその業績を把握し評価するとともに、新たな企業活動とその計画のための改善の方途を分析・検討する決算計算＝決算会計として、それぞれ展開するとともに、全体として一つの過程を構成するのであ

30) 以下における企業の利害（「利益」）および、有利性の計算・判断の問題にかんして詳しくは、拙稿「企業の『利益』（利害）と会計の基本性格」『立命館経営学』第26巻第4号、1987年、11月、23ページ以下を参照。

31) 拙稿「決算概念と公表財務諸表計算」『立命館経営学』第30巻第5・6号、1992年3月、34ページ以下、前掲拙稿「財務会計と管理会計」75ページ以下を参照。

32) 前掲拙稿「決算概念と公表財務諸表計算」41ページ。

33) 前掲拙稿「企業の『利益』（利害）と会計の基本性格」45、47、55ページを参照。

る。

この過程は、経営管理のすべてではないとしても、しかし、その少なくとも根幹ないし基底的な内容をなすものと考えられる。松本教授における管理会計と意志決定との関係は必ずしも明確ではないが、上述のところから、この過程が意志決定を含むことは明らかであろう。この過程は、松本教授がいわれるような、「経営管理者の計画と統制の意志決定に役立つ会計情報を作成し、提出する」という過程でないことは、以上のところから、すでに明らかであろう。

ところで、上記の三つの会計過程の課題（直接的な課題）はそれぞれ異なっている。全体として一つの過程を形づくるのであるから、三過程のうちでより本質的な過程とみられる計画会計の課題にそくして、過程全体の意義ないし目的を端的に表現するとすれば、それは、最も利便な企業活動の計算・組織化にある、ということができらるであろう。

会計を特徴づけるものとして、情報提供ないし報告・伝達と記録以外のものとして選び出した会計における計算（会計計算）は、以上のような意味内容をもつものと考えられる。それが、会計学上いわゆる「測定」的なもの、あるいは数学的な計算にとどまるものでないことは明らかであろう。また、会計は計算過程にこそ他と区別しうる特徴があることは、会計学上従来、計算技術ないし計算方法をもっとも重視し研究してきたところからも明らかである。

会計の管理・責任主体あるいは、いわば支配的な主体が経営者であり、会計は経営者・管理者の行為・活動として展開すること、会計スタッフがこれら経営管理者の活動の一環をなすものとして働くことは、前述のとおりである。したがって、あらためて指摘するまでもなく、管理会計は経営管理活動それ自体である。しかも、経営管理において管理会計はたす役割は、いわゆる全般的経営管理ないし総合管理である³⁴⁾。

前述のように、管理会計を内部報告会計的に意義づける論者は、管理会計は経営管理に役立つ会計情報の提供を目的とするものとして、管理会計を経営管理の手段ないしは用具としてとらえられていた。その意味するところは、管理会計は会計情報という管理の手段を提供する、という点にあるものとみられる。しかし、以上のところから、管理会計は経営管理にたいして手段性をもつものでないことは明らかであろう。

IV おわりに

以上、なお不十分ながら、松本教授の所説を中心に、管理会計を内部報告会計的に規定される見解について若干の批判的検討を試みた。繰り返すまでもなく、松本教授をはじめ、管理会計を内部報告会計的に意義づけられる論者は、管理会計は各階層の経営管理者に役立つ会計情報の提供を目的とするものとしてとらえられ、経営管理にたいする管理会計の手段性・用具としての性格を主張されているのである。

34) 高橋昭三『経営財務論』森山書店、1971年、15ページ。

管理会計のかかる性格規定については、従来、必ずしも立ち入った検討が行われないまま今日にいたっている。しかも、はじめにふれたように、今日一般には、管理会計はもとより会計そのものが情報システムとしてとらえられており、その意味も必ずしも明らかにされないまま、会計の情報提供機能が高唱されているのである。

本稿では、そうした会計の情報システムの規定の検討をなお後日の課題としつつ、論点の比較的明確な、管理会計にかんする内部報告会計的な規定を検討の対象とした。管理会計は会計情報の提供を目的とする点とされる点、そして、この点を基礎に、管理会計は経営管理の手段であるとされる点については、かかる性格のものとして理解することはできなかった。

なお、本稿ではあえて取り上げなかったが、管理会計にかんしてこのような見解がもたれるきっかけの一つとして、会計学としての管理会計論の経営学（としての経営管理論）にたいする独自性を明確にし、これを独立の研究分野として確立しようとされる意向が読みとれるのである。この点はどのように考えればよいか、残念ながら、いまだ考えをまとめきれていない。今後の課題とせざるをえない。

また、時間的な制約のために、本稿において予定していた他の若干の問題の検討も省かざるをえない。読み返してみても足りないところが目立つが、それらについては別の機会に補うこととしたい。