

予算管理の機構と管理会計

—管理会計の機能への接近—

板 垣 忠

1 まえがき

管理会計は、それに含まれる諸概念ならびに諸技法を適用して各種の情報を産出し、その情報をライン部門管理者に伝達して、彼らに経営管理上の諸問題についての解決策¹⁾を示し、実際に彼らがその解決策を実施に移すように仕向けるものである。つまり、それは、管理会計担当者が伝達した情報がライン部門管理者の経営管理行動に活かされることを確実にすることまで含むものである。したがって、管理会計では、一方では各種の情報を産出し経営管理上の諸問題についての解決策を示すシステムの研究と、他方では伝達された情報が実際にライン部門管理者によって経営管理行動に活かされる際の様相についての研究の二つが問題になる。後者を欠いた管理会計研究は完全なものとはいえない。

管理会計はいかにすぐれた情報を産出しても、それが実際に経営管理に活

1) ここで示される解決策はもちろん管理会計の諸概念ならびに諸技法を適用することによって得られる解決策である。管理会計だけでは必ずしも経営管理上のすべての問題にとって最善の解決策を提示できないことがあることから、「コントローラーは問題解決型の情報を提供しない、それを提供するためには、各種の予測技法を駆使する専門スタッフを下位部門にもつ必要がある」という意見がある（津曲直躬教授稿「コントローラーの基本機能—とくに管理会計業務との関連において—」関西学院大学会計学研究室編「現代会計の基本問題」昭和53年、223—4頁）。しかし、だからといって、管理会計も窮極的には経営管理上の諸問題に対して解決策を提示することを意図しているということそれ自体を否定するのは適当ではないであろう。

かされなければ意味がない。したがって、管理会計では産出された情報がどのような形で経営管理に活かされるかが明らかにされなければならない。つまり管理会計の機能が明らかにされなければならない。

管理会計の機能については必ずしも以上のような線で理解が一致している訳ではなく、むしろ二つの見解が微妙に対立をみせているのが現状である。そこで、小稿ではまず管理会計の機能²⁾についての二つの説を整理して私見を提示し、重ねてこの問題の研究の進展をはかるための素材を提供したい³⁾。

ところで、管理会計の機能を研究するに当たっては次の点が問題になる。すなわち、管理会計ではその具体的な技法がそれぞれの企業の具体的な経営管理の組織と機構のもとで機能する。したがって、その機能について抽象的にのみ論じることは余り生産的ではない。具体的な管理会計の技法が具体的な経営管理の構造のもとでどのように機能するかを問題にしなければならない。そうすることによって管理会計の機能をよりの確につかむことが可能になる。そこで本稿では、可能な限り具体的な経営管理の構造を想定して、そのもとで管理会計の重要な技法の一つである企業予算がどのように機能するかを明らかにすることも試みてみたい。もちろん、管理会計にはいくつかの技法があり、経営管理の構造も多様であるから、管理会計の機能のしかたは一様ではない。したがって、この点についての以下の考察はあくまで「個別」であって「一般」ではなく、その意味では限界があるかも知れない。しかし、「一般」の規定は「個別」の考察を通じてはじめて可能なのであり、その点からすれば、本稿での考察は十分意味をもつものである。

2) 管理会計の機能には、経営の諸活動を会計情報として写像する局面での機能と、その会計情報を活用する局面での機能の二つがあるが、本稿ではもっぱら後者を取り上げる。

3) 筆者は、簡潔にはあるが一度管理会計の機能について論じたことがある(拙稿「業績管理と管理会計情報」『山口経済学雑誌』第31巻5・6号、昭和57年3月、37頁)。したがって、本稿はそこでの論述を補強するという意味合いをもっている。

2 管理会計の機能についての二つの説

管理会計が経営管理のための会計である以上、それは実際に経営管理に活かされなければならないが、それがどのような形で活かされるのかという点については、必ずしも論者の中で認識が一致している訳ではない。筆者のみるところでは、この点については微妙に違う二つの説が対立しているように思われる。はじめにそのことを明らかにしてみよう。

まず、管理会計の機能についての理解に二様の説があることは、ホーングレン (Charles T. Horngren) の「組織における会計担当者の役割」についての次のような論述に明確に示されている。「スタッフ部門の主要な業務はライン部門をサポートまたはそれにサービスすることである。スタッフの活動は組織の基本的活動に間接的に関係している。……販売ならびに製造担当幹部 (sales and production executives) のラインの役割と対照的に、コントローラーはスタッフの役割を果たす。会計部門は、予算編成、差異分析、価格設定ならびに特別の意思の決定に当たっての勧告や援助を含む専門的なサービスを他の管理者 (managers) に提供する責任をもっている。会計部門はライン部門に対して直接的な権限を行使するものではない。統一的な会計ならびに報告の方法を規定する権限は、トップのライン管理者 (top-line management) によってコントローラーに委譲される。統一的な会計手続は会社の社長によってオーソライズされ、コントローラーによって彼のために制定される。コントローラーが会計情報を提供するに当たってライン部門の役割を指示しているときは、彼はスタッフ人であるコントローラーとして意見を述べているのではなく、トップのライン管理者に代わって意見を述べているのである」「本書では、コントローラーは管理会計担当最高幹部 (chief management accounting executive) を意味している。われわれは、現代のコントローラーは彼自身の部門に対して以外はライン権限の意味でのコントロールは一切行わないということは既に見てきた。それにもかかわらず、現代のコントローラーシップ概念は、特別な意味ではコントローラーはコント

ロールを行うと主張している。すなわち、コントローラーは、関連あるデータを報告し解説を加えることによって、強制力または影響力を及ぼすかあるいは経営管理者をして目的に一致した論理的な決定をさせる姿勢を写しだす⁴⁾

このように、管理会計の機能についての理解には二様の説がある。前者を消極的理解、後者を積極的理解として特徴づけることができよう。経営管理上管理会計はどのような機能を果たすのかという問題は近年における管理会計研究の重要なテーマの一つとなっていることもあって、この問題について論じたものは数多く見受けられるが、それらは、結局、上の二つの説にまとめることができるように思う。もっとも、二つの説の境界は必ずしも鮮明ではなく、しかも論者において微妙な表現がなされているものもあって、個々の理解が二つの説のうちのどちらに属するかをきめるのは容易ではないが、筆者の理解では一応次のように整理することが可能なように思う。まず、消極的理解に属するものとしては次のような説をあげることができる。

はじめは宮本匡章教授の次のような説である。すなわち、「管理会計はいうまでもなくマネジメントに役立つ会計でなければならない。そのためには、当該企業の各階層の経営管理者が、会計に何を求めているのか、換言するならば各経営管理者の意思決定の内容とその意思決定プロセスとを、可能なかぎりの確に知っておかねばならない。あくまでも管理会計は、情報の提供を主たる任務とするものであって、決して情報の最終的な利用者ではないからである。そこでまず最初に必要とされるのは、この立場に徹することであろう⁵⁾とする説がこれである。ここでは、明らかに管理会計の機能はマネジメントに役立つ情報の提供にあるとされている。

宮本教授とほぼ同じような理解をされるのは門田安弘教授である。門田教

4) Charles T. Horngren, *Introduction to Management Accounting*, 5th ed., 1981. pp.11-13. なお、ホーングレン自身はこの二つの説の比較検討はしていない。

5) 宮本匡章教授稿「管理会計と組織構造—円卓討論に参加して—」『会計』第125巻第2号、昭和59年2月号、9-10頁。

授は管理会計の機能を次のように理解される。すなわち、「管理会計は、マネジメント・コントロールにおける意志決定に必要な情報を提供することを、その主要機能とする。」「管理会計の主たる機能は、『マネジメント・コントロール』にある。それは『組織の目的を達成するために下位管理者が資源を効率的かつ能率的に取得し使用することを、上位管理者が確保すること』である。いいかえれば、上位の管理者が下位の管理者のとり意志決定をコントロールすることである。したがって、階層的な組織における業績管理のプロセスが『マネジメント・コントロール』の過程にほかならない。このようなマネジメント・コントロールの過程をサポートする手段として管理会計システムが存在するわけである。管理会計システムは、このように階層的業績管理のプロセスを支える手段であるが、それは『情報システム』であって、マネジメント・コントロールにおける管理者の種々の意志決定に対し必要な情報を提供する機構である。このような管理会計システムを担当する幹部は、アメリカでは『コントローラー』(controller)と呼ばれる者であることが多い⁶⁾と。ここでもやはり管理会計の機能はライン部門管理者の行うマネジメント・コントロールに役立つ情報の提供であるとそれている。

管理会計が提供する情報は実際に経営管理に利用されなければ意味はない。この面に重点をおいて、松本雅男教授は管理会計の機能を次のように理解されている。すなわち、「管理のための報告は、記録・配分・分析によって作られた管理会計情報を経営管理者に提出するにとどまらず、これを相手にできるかぎり理解させ、助言、勧告することまでも含んでいる。経営管理者が、管理会計スタッフの提出した会計情報を理解しなければ、これによって心を動かされ、これを経営管理の意思決定に利用しないであろう。利用されない管理会計情報は、いかに精緻、適切であったにしても、無価値である。しかし、本当に経営管理者の意思決定に管理会計情報を利用させるには、単にこれを彼らに理解させるにとどまらず、進んで利用せざるをえないような気持

6) 門田安弘教授稿「意志決定における予測情報の信頼性」溝口一雄先生還暦記念論文「現代管理会計論」昭和56年、228-9頁。

ちを起こさせることが肝要である。このためには、管理会計スタッフは、経営管理者の経営管理にいかなる情報が必要であるかを十分に理解し、その要請に適した情報を作成し、これを経営管理者に理解させ、さらにこれを利用できる環境作りに協力しなければならない。さらに、管理会計スタッフは、報告事項にもっとも通暁しているのであるから、これにもとづいて自己の所信を述べ、経営管理者の意思決定に影響を及ぼすように努めるべきである。」

「管理会計と経営管理者の計画・統制に関する意思決定自体とは観念的には区別されるべきであるが、近代的経営管理においては、両者は有機的に結びついており、管理会計はその一部を形成している。」「このように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、正確に言えば管理会計は、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⁾と。このように、松本教授は管理会計を経営管理と一体的なものとして位置づけ、管理会計情報が経営管理に利用されなければ意味がないとして、上の二つの理解よりやや積極的に理解されているが、やはり管理会計の機能は管理会計情報の提供にあるとされているところから、松本教授の理解も消極的理解に含めてよかろう。

同じように、管理会計の機能を少し積極的に理解されるのは山形休司教授である。すなわち、次のとおりである。「会計の機能は、情報処理にあるということは、会計は情報処理プロセスを通して、間接的に管理プロセスに作用を及ぼしうるものではあっても、経営管理実践としての計画や統制のプロセスそのものとは、一応理論的には、区別して考えていることである。でないと、計画や統制プロセスの中に、会計機能を埋没させてしまうことになる。

7) 松本雅男教授著「管理会計」昭和48年、6 - 9頁。

会計を計画や統制機能の中に埋没させて把握すると、会計固有の機能がどうしても、ぼやけてくるのである。そこで、ここでは、情報処理という会計に固有の機能を、とくに強調せんがために、計画や統制という管理プロセスから、敢えて、大胆な分離を試み、そのような前提にもとづいて管理会計の機能を考察してみようと思うのである。とはいえ、現実の経営実践は複雑多岐にわたるので、私の主張するような分離論は、理論的に成立しえても、現実にはそれほど明白なものではない。しかし、管理会計実践に固有の特徴を明白にするという意図からすれば、経営管理活動そのものは、そのための情報提供機能とは明白に区別すべきことがらである。」「管理会計は、そのような経営管理活動の展開に有用な情報を提供するという機能を有する。したがってそれは、経営管理活動そのものではないが、その遂行に役立つような記録の保持、目標設定、問題点の摘出などの機能を、情報処理活動を通して実行するものである。すなわち、組織活動担当者の活動を情報処理活動を通して、側面から援助することに管理会計の機能がある。したがって、それは、直接的には、情報処理活動を担当するものではあっても、経営管理活動の担当者への働きかけを通して、経営管理活動への貢献を意図しているのである。しかも、具体的な経営管理活動の担当者は、結局は、人間である。組織の各管理階層や職位に配された人間の活動を通して、経営管理活動は実践されていくのであるから、情報処理による側面からの援助といっても、それぞれの組織階層上の管理担当者の責任と権限の範囲内での行動に働きかけることが管理会計の機能になる。」⁸⁾

以上のように、山形教授は管理会計の機能をかなり積極的に理解され、それは、管理会計担当者が経営管理活動の担当者に情報を提供し、経営管理活動の担当者がそれにもとづいて最適な意思決定をするように彼らに働きかけることにあるとされている。したがって、山形教授を管理会計の機能を消極的に理解するグループの中に入れることには問題があるかも知れない。しか

8) 山形休司教授稿「管理会計の機能」『会計』第120巻第6号、昭和56年12月号、8-9頁。

し、同教授が理論的に経営管理活動と情報提供機能とを区分し、会計の固有の機能として後者を強調されているところから、山形教授の理解も管理会計の機能を消極的に理解する説に含めることができよう。

管理会計は、各階層の経営管理活動の担当者に対して経営管理に役立つ情報を提供するものであるとして、その機能を消極的に理解する説としては、代表的なものとして以上の4つの理解をあげることができる。

これに対して、管理会計の機能は、経営管理活動の担当者に対して情報を提供して彼らに働きかけをしたりあるいはその活動をサポートしたりするだけでなく、それ以上に及ぶとして、管理会計の機能を積極的に理解する説がある。その代表的なものは津曲直躬教授の次のような理解である。すなわち、「『管理会計の機能』は、原理的には、企業全体の利益目標との照応において、各管理者による計画設定、統制の管理行動を固有な計数的手段によってコントロールすることとして認識される。」⁹⁾「そこで予算管理とは、用語法上のまぎらわしさを怖れずに大づかみにとらえるなら、各管理者が遂行するマネジメント・コントロールにたいするコントロールということができる。企業予算にもう少し引きつけて表現するなら、企業予算によるマネジメント・コントロールの計数的操作といってもよい。その場合コントロールまたは操作は、管理過程学派の定義を引用するまでもなく、対象を目標に合致させる諸過程にはかならない。したがって、予算管理は、各管理者が主体的に遂行する計画設定活動や統制活動を、特定の目標に合致させるようにコントロールまたは操作する諸過程を意味する。企業予算は、そのような諸過程にとっての有効な計数的手段として選択されるのである」と¹⁰⁾

このように、津曲教授にあっては、明らかに、管理会計にコントロール機能があることを認めておられる。もっとも、教授にあっては、この機能はコントローラーによってではなく、ライン部門の各管理者によって実現される、

9) 津曲直躬教授稿「管理会計と管理機構」『会計』第120巻第6号、昭和56年12月号、35頁。

10) 津曲直躬教授稿「管理会計論の展開方向—企業予算論をめぐって—」『会計』第118巻第5号、昭和55年11月号、17-8頁。

とされていることに注意しておかなければならない。すなわち、次のとおりである。「計数的手段としての企業予算が有効であるかどうかは、みずからがコントロールの対象ともなる管理階層の各管理者によって判定されねばならない。なぜなら、マネジメント・コントロール活動をコントロールするのは、予算担当部門としての予算スタッフやコントローラーでは決してなく、トップ・マネジメントの権限を階層的・連鎖的に委譲・分担する各管理者それ自体にほかならないからである。そうであれば、企業予算によるマネジメント・コントロールのコントロールとは、管理階層の各管理者が、企業予算を手段として、それぞれ、みずからの統制範囲内の下位の各管理者の計画設定活動や統制活動を、所与の目標に合致するように、コントロールすることを意味している。」¹¹⁾つまり、教授によると、管理会計にはコントロール機能があるが、それは各階層の管理者を介してはじめて実現されるのである。この所説は、管理会計の機能をその利用面で捉えたものにほかならない。管理会計では情報の産出と利用の二つの面が問題となり、その機能はとくに利用の面に関係している。したがって、津曲教授の上のようなアプローチは当を得たものであり、その結果、管理会計のコントロール機能を認められていることを特記しておかなければならない。

一方、ライン部門管理者の意志決定機能と管理会計の情報機能とを峻別することは困難になってきている、とされるのは溝口一雄教授である。すなわち次のとおりである。「マネジメント機能における経営意志決定の重要性が前面に出てくるに及んで、意志決定機能とそれに対する情報との関係は割り切って区別することが困難となりつつあるとしなければならない。要するに、意志決定は情報提供から独立した過程であるとは必ずしもいえなくなっているのである。会計機能としての情報提供はすでに意志決定機能と一体的に結びついており、意志決定のかなりの部分が同時に情報機能によって担当されているとみることもできる。このことは、かつては明らかに意志決定の領域として会計機能から切り離された位置におかれていたものが、最近では管理

11) 津曲直躬教授稿，前掲論文，18頁。

会計技法の発達に伴って明確なパターンを形成していて、すでに会計行為そのもののうちに編入されてしまっているものが少なくないという事実からもいえるのである。たとえば、短期利益計画の中核的部分をなしている損益分岐点分析などを数えることができるだろう。この場合には、利益計画のプロセス自体が会計情報の提供によって決定されているとみるべきである。したがって、経営意志決定機能と会計的情報とを概念としては識別することは当然であるとしても、後者をつねに従属的な経営機能としてみることは正しいとはいえない。マネジメントの行動を計数的に明らかにすることが管理会計論の本質的な使命であるということが出来る。¹²⁾このように、溝口教授にあっては管理会計の機能は実際にそれが果たしている役割に即して捉えられており、明らかに情報提供以上に及んでいる。

溝口教授とほぼ同じような理解をされるのは中瀬教授で、次のような所説を披瀝されている。すなわち、「ここでの管理会計システムは、管理会計担当者とその行為の所産である管理会計情報という二つの要素から構成される。そして、そのシステムの、直接的には情報の《意味作用》を重視することにより、管理会計システムが情報提供機能を果たすだけでなく、企業行動のあり方についても主体的・創造的に関わって行く論理を求めようとする。この作業は、『企業の行動のあり方を明らかにする』という意義を担う管理会計システムの構築に向けての第一歩でもある」と¹³⁾

管理会計の機能は現実には管理会計担当者によって果たされるが、その管理会計担当者の役割を非常に積極的に理解するのはNAAである。NAAは管理会計実務委員会 (Management Accounting Practices Committee) の報告書において管理会計を次のように定義している。すなわち、「管理会計は、経営管理者が組織内で計画を設定し、業績評価をし、統制をするに当たって

12) 溝口一雄教授編著「文献学説による管理会計論の研究」第1部概説8頁、昭和59年。

13) 中瀬忠和教授稿「コミュニケーション・システムとしての管理会計」「会計」第124巻第3号、昭和58年9月号、75-6頁。

使用する財務情報を識別し、測定し、集積し、分析し、調製し、解説し、伝達する過程である。管理会計はまた株主、債権者、行政機関、税務当局のような経営管理者以外のグループのために財務報告書を作成することを含む¹⁴⁾と。これにみられるように、NAA 管理会計実務委員会は管理会計に外務報告会計を含めており、明らかに通説とは違った理解をしている。その根拠を審らかにする必要があるが、ここではそれは問わないことにする。

NAA は、この定義を受けて「管理会計の目的」(Objectives of Management Accounting) というステートメントと発表し、そのなかで、管理会計の目的を達成する上で、管理会計担当者は (1) 情報を提供する、(2) 経営管理過程に参加する、と明言している。そして、管理会計担当者の経営管理過程への参加については次のように説明している。すなわち、「相応のレベル (appropriate levels) の管理会計担当者は組織体 (entity) を管理する過程に積極的にかかわる。この過程は戦略的決定、戦術的決定ならびに業務上の決定をすることと組織全体の努力を調整することを助けることを含んでいる。管理会計担当者は、経営管理者の一部として、組織が一体化された全体として、長期的、中期的ならびに短期的に最善の利益になるように運営されることを確実にすることに参加する¹⁵⁾と。このように、NAA は、管理会計担当者が積極的に経営管理に参加するとしている。いうまでもなく、NAA は管理会計に関する世界で最も権威ある団体であり、それが、このような理解をしたことは注目すべきことである。この NAA の理解は、かつて、AAA が、基本的には会計の情報機能と経営管理者の意思決定機能とは区別すべきであるとしながら、「管理会計の役立ちと管理会計担当者の技能を完全に利用するためには、客観性が失われると否とにかかわらず、会計担当者を経営管理者組織の不可欠の一員として参加させることが必要である。

14) NAA, Management Accounting Practices Committee, Statement on Management Accounting No. 1A, Definition of Management Accounting, *Management Accounting*, January 1981.

15) NAA, Statement on Management Accounting No.1B, Objectives of Management Accounting, *Management Accounting*, November 1982, p. 57.

経営管理技術の発展、情報処理能力および情報機能の統合が情報機能と意思決定機能との間の境界線をだんだん不明確にしてゆくにつれて、このことはますます重要になってくる」¹⁶⁾とした理解をさらに発展させたものとして特記しておかなければならない。

以上、正確を期するためにやや冗長と思われる程管理会計の機能をめぐる諸説を紹介し吟味してきた。これにより明らかなように、管理会計の機能をめぐっては、これを管理会計情報の産出（伝達を含む）の面で捉えようとするいわば消極的な理解と産出の面だけでなく利用の面も含めて捉えようとするいわば積極的な理解の二つがある。

今日の管理会計したがってまたその担当者である管理会計担当者は、ライン部門の経営管理者とともに、経営構造の決定、組織全体ならびに部分の目標の設定、目標を達成するための方法の確定、確定された方法どおりに経営活動を遂行することにより目標の達成をはかることなどすべての経営管理問題に責任をもっている。しかも、管理会計担当者はライン部門管理者に対して従属的な立場に立つのではなくて、むしろ、管理会計担当者はその道のスペシャリストとして「あるべき経営」について自らの意思を形成し、ライン部門管理者との接渉を通じて企業としての最終的な意思決定に到達する。この意味で、管理会計担当者も経営意思決定したがってまた経営管理に参画する。管理会計担当者はライン部門管理者に対して会計情報を伝達するが、ここではライン部門管理者が意思を決定する際の資料が提供されるのではなく、参考にすべきあるいはさらに従うべきスタッフ部門の意思が伝達されるのである。そして、その情報がすぐれていればいる程、またスタッフ部門とライン部門の関係が良好に保たれていればいる程、スタッフ部門の意思がそのまま企業の意思になる可能性が多い。このようなことから、スタッフ部門である管理会計担当者は単にライン部門管理者に対して情報を提供するだけでなく、よりすすんで積極的に経営管理に参加すると考えるのが妥当のように思

16) AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966, P. 42. 飯野利夫教授訳「基礎的会計理論」62頁、昭和44年。

われる。以下、節をあらためて、これらのことをもう少し具体的に考察してみよう。

3 予算管理の機構

はじめに述べたように、管理会計ではその具体的な技法がそれぞれの企業の具体的な経営管理の組織と機構のもとで機能する。したがって、管理会計の機能を論じるには、具体的な管理会計の技法が具体的な経営管理の構造のもとでどのように機能するかを問題にしなければならない。そこで、以下において、管理会計の重要な技法の一つである企業予算を取り上げ、それが実際にどのように機能しているかを明らかにし、上に述べたことの傍証としたい。

企業予算による管理は予算編成に始まる。予算は企業経営の主体である経営者が次年度に実現したい会計的業績として編成される。その意味では、予算は経営者の意思決定の結果を示したものである。もちろん、経営者の意思が直ちに予算に反映されるのではなく、通常まず経営方針という形で示され、次いで大綱的利益計画に反映される。ここに大綱的利益計画というのは、次期に獲得したい目標利益とそれを実現するための収益、費用ならびに資本の相互関係を大綱的に計画したものである。これに対して予算は、少なくとも目標利益、収益ならびに費用の三者の相互関係を管理単位ないしは業務区分ごとに計画したものである。両者はともに広義の利益計画の一つの形態である。利益計画はそれに続く利益統制の基準となるものであるから、それは最終的には各業務区分ごとの予算として設定されなければならない。けだし、計画は必ずしも管理単位や業務区分ごとに設定される必要はないが、統制は必ず管理単位ないしは業務区分の管理者によって行われなければならないからである。

かくて予算は企業全体の目標と企業を構成する各業務区分の目標を具体的

な金額によって設定するという機能を果たす。この機能は一般に計画機能と呼ばれているものであるが、これを予算による経済活動の目標設定機能と呼んでもよからう。そしてこの機能は、津曲教授があげられている「企業レベルにおける目標形成機能と管理階層の個人レベルにおける目標に向けての行動の動機づけ機能」¹⁷⁾という企業予算についての二つの機能のうちの前者に当たる。

上述したように、この企業の経済活動の目標は企業の経営者が組織に実現してもらいたい意思である。経営者の意思は組織全体とそれを構成する各部分の両方について決定され、その結果が企業予算によって具体的に示される。この経営者の意思の決定したがってまた企業予算の編成は具体的には企業のいろいろな機関において行われる。実際にどこで決定されるかは企業によって違っているだろうが、それが全般的な経営意思の決定であることからすれば、常務会ないしは取締役会なканずく前者において協議決定するのが妥当と考えられる。ここでも、経営者の意思の決定したがってまた企業予算の編成は最終的にはこの常務会で協議決定される場合を想定して論をすすめる。

常務会は、通常、社長、副社長、専務取締役および常務取締役によって構成される全般経営層の中核機関であり、その本来の性格は、社長と一体となり、その手足として全般経営層の職能を果たすところにある。そして、それは厳密にいえば決定機関でも諮問機関でもなく、協議機関である¹⁸⁾。企業予算はこの常務会において協議決定されるが、この場合、常務会のメンバーのうちの誰かが企業予算を専門に担当し、その人を中心にして企業予算を編成する。

このように企業予算は常務会において編成されるが、その編成に当たっては、担当者は、企業経営の責任者としての意思形成つまり予算案の作成と形成した意思ないしは作成した予算案をもって関係部門と接渉をもつことの二つを行う。このうちの前者においてスタッフ部門たる予算課が重要な役割を

17) 津曲直躬教授稿，前掲論文，16頁。

18) 小野豊明氏著「日本企業の組織戦略」33頁，昭和54年。

果たす。この予算課の役割を解明することが取りも直さず管理会計の機能延いては管理会計担当者の役割を明らかにすることになる。

予算課は、経営意思の形成という予算編成責任者—経営者—の意を体して、具体的には経営者が確立した経営方針を受けて、次年度における企業外部の環境や企業内部の条件を予測、勘案し過去の実績を基礎にした上で予算原案を作成する。この予算原案の作成に当たっては、関係部門の意見を聴取し、それを予算原案に反映させるというプロセスももちろん考えられるが、ここではそのことには触れないことにする。

予算課は作成した予算原案を予算編成担当者に提示する。その予算原案が経営者にとって満足できるものであれば、それがそのまま予算案となり、逆に、それが経営者の意に満たなければ、それを修正した上で予算案を作成する。

以上のように予算課は予算案の作成延いては経営意思の形成に積極的に参画し、その大部分を担当する。それは単に経営者が行う経営意思の形成を助けたりそれを補佐するといった働きにとどまるものではない。われわれはこのような予算課の働きを予算課延いては管理会計担当者の意思形成機能と呼んでおきたい。管理会計は一つにはこの意思形成機能を果たすのである。

予算案が作成されると、責任者はそれをもって関係部門と接渉に入る。それは、いくら経営者の意思とはいえ、予算が部門管理者への一方的な押しつけであってはならないし、また、それが部門管理者にとっての現実的な努力目標となり、その達成に向けて彼らの協力が得られなければならないからである。予算編成責任者と部門管理者の接渉では、予算編成責任者は全般的経営という立場に立ち、その立場から企業全体の目標を達成するためにそれぞれの部門に達成してもらいたい目標を各管理者に提示し、了承と協力を求める。

これに対して、部門管理者はあらかじめ下位管理者の意向を聴取した上でそれぞれの部門の立場から提示された目標が現実的な努力目標として了承できるかどうかについて判断を下す。了承されればその時点で部分目標が設定さ

れ、どうしても了承が得られなければ、提示された目標を修正した上で部分目標を設定し、それに伴って全体目標も修正する。企業予算はこのような接渉を通じて編成され、最終的には常務会において承認される。接渉に当たっては、その責任権限の点からいって全般経営層である予算編成責任者がリーダーシップをとる。その意味では、企業予算にとってはT型が本源的である¹⁹⁾。そして、この過程においては、経営意思の形成に参画した予算課は、もちろん全般経営層と一体となって、予算案に組み込まれた部分目標の妥当性を立証し、経営意思の貫徹をはかるよう行動する。この点でも予算課は依然として意思形成機能を果たしている。

なお、ここで全般経営層と部門管理者の関係について簡単に触れておきたい。企業の管理組織においては、企業の全般業績について責任をもつ全般経営層とそれぞれの部門の業績について責任をもつ部門管理者が区別できる。通常、常務会延いては取締役会が前者、各部門の長が後者で、両者はそれぞれの立場で行動する。もっとも、わが国の場合実際には取締役甚だしい場合は常務会のメンバーである取締役が各部門の長を兼ねることがあるから、全般経営層と部門管理者を明確に区別することは必ずしも容易ではないが、理

19) 津曲教授は、企業の総合予算制度を、極端な図式化により、トップ・ダウン型(T型)とボトム・アップ型(B型)の二つの類型に分類され、それぞれ次のように特徴づけられている。すなわち、「T型は、企業全体の利益目標ないしはトップ・マネジメント機構が設定する年度利益計画を、上位目標・下位目標の階層的・連鎖的な配分を通じて、ラインの末端の各管理責任区分の個別具体的な達成目標にまで分解し、全体として有機的に結びついた目標体系—各部門予算に枝分れた総合予算の体系—を形成する。それにたいして、B型は、ラインの末端の各管理責任区分における個別具体的な達成目標の設定を起点にして、共通の変換・集約尺度を求めて各下位目標を合算・調整しながら、T型とはまったく逆の方向を辿って最上位目標としての利益目標へと統合し、全体として有機的に結びついた目標体系—各部門予算を積上げた総合予算の体系—を形成するのである」と。もっとも、同教授はこのように類型化されながら、純粋なT型または純粋なB型はむしろ例外的であり、いずれにウエイトがおかれるにせよ、両者をなんらかのかたちで組み合わせた総合予算制度つまり折衷型が一般的であろう、とされている。そして、わが国企業の前算管理実践では、T型が本源的であり、現実にはT型の特徴がより強く識別されるT折衷型が一般的である、とされている。同教授稿「管理会計と管理機構」『会計』第120巻第6号、昭和56年12月号、31-6頁。

念上は二つを区別することができる。

企業予算は以上のような全般経営層と部門管理者の接渉というプロセスを経て編成される。経営管理は、企業の全般経営層が企業の目的を達成するために企業の構成員に活動してもらいたいと欲するとおりに活動してもらうことを確保することであり、そのためには、実際の活動に先立って、企業の構成員に活動してもらいたいと欲することを目標として彼らに提示し、実際に彼らはその目標の達成に向けて行動するように動機づけることが何より必要である。そしてその動機づけを実現するための有効な手立ての一つとして、企業予算の編成に当たって上のようなプロセスを踏むことが必要となる。このようにして企業予算を編成してそれを部門管理者に伝達することにより、全般経営層は階層的関係を通じて順次下位管理者の管理行動を方向づけコントロールするのである。したがって、実際に各階層の管理者をはじめ企業の全構成員が企業の全般経営層の欲するとおりに行動するかどうかは、全般経営層が上のような機能をよりよく果たすように企業予算を編成することに成功するかどうかにかかっている。そのために必要なことの一つは、経営意思の形成したがってまた予算案の作成が関係者の納得が得られるように客観的裏づけに基づいて行われることである。そのことを確実にするために予算課が重要な役割を果たす。

もちろん、以上のようなプロセスによる予算編成はあくまで予算編成の一つのスタイルであって、あらゆる場合に上のようなプロセスを経て予算が編成される訳ではない。たとえば、部門管理者がそれぞれの部門について編成した予算を積み上げてつまりボトム・アップ方式によって企業予算を編成するケースもある。しかし、この場合にも、全般経営層は部門管理者が編成した予算をめぐって彼らと接渉するのであり、部門予算をそのまま承認するのではない。したがって、この場合にも全般経営層はあらかじめ経営の意思を形成しておかなければならない。その点からすれば、管理会計担当者である予算課は上の場合と同じ機能を果たす。

以上のようにして全般経営層のうちの担当者が部門管理者と接渉を行った

上で予算案を作成すると、それが常務会にはかられ協議の結果最終的に予算が成立する。

このようにして予算が成立すると、次に全般経営層はその予算を直接または予算課を経由して関係部門に伝達して達成すべき目標とそれを達成するための方法を指示する。それによって、全般経営層は各部門の管理活動を方向づけコントロールする。そして、それぞれの部門管理者は予算によって指示されたとおりに行動することによって目標を達成する責任を付与される。一方、予算課は、その編成に大きく参画した予算どおりに各部門が活動しているかどうかを監視し、もって各部門の目標したがってまた企業全体の目標の達成に貢献する責任を付与される。企業予算を関係部門に伝達すればそれで役目は終わりというものではない。ここでは、企業予算は明らかに各部門管理者の管理活動をコントロールするという機能を果たし、予算課は、各部門の管理者に対して助言勧告をするだけでなくそれ以上の働きをする。

予算管理の次の重要な局面は、各部門に指示された目標が実際にどれだけ達成されたかを測定し、業績を評価することである。各部門の予算に実績を対比して予算の達成程度を測定し、その良否について判断を下す。そして、もし目標が達成されていなかったならば、その原因を析出し、それを除去するための方策を決定してそれをその部門の管理者に指示し、部門管理者はその方策を講じることによって以後の業績の向上をはかる。

この業績評価は予算管理を実体化するための不可欠のプロセスであり、もし業績評価が行われなければ予算管理の実をあげることは不可能である。もちろん、業績評価の主体は全般経営層ないしは階層的関係における上位の管理者であって予算課ではない。しかし、この業績評価において、予算は業績評価の基準として機能し、予算課は業績評価のプロセスのうちの大部分を担当し、自らの責任において業績向上のための方策を決定して部門管理者に指示する。したがって、ここにおいても、企業予算延いては予算課は経営管理の一部を担当すると考えられる。

4 むすびにかえて

以上、管理会計の機能を鮮明にすることを試みてきた。その試みの過程では、通常のやり方とは違って、管理会計の機能を抽象的に論じるだけでなく、管理会計の重要な技法である企業予算が具体的な経営管理の構造のもとでどのように機能しているかを明らかにするという方法をとった。その結果、上のように、企業予算延いては予算課はライン部門管理者に経営管理に役立つ情報を提供するというだけでは律し切れない機能を果たしていることが明らかとなった。すなわち、企業予算は、(1) 各部門に達成すべき目標を指示して管理者の行動を方向づけ、(2) それを基準にして管理者の行動の結果を評価する、の二つのプロセスによって各部門管理者の管理活動をコントロールする。そして予算課は、このようなコントロールが実効をあげ、業績の向上が実現するように行動する責任をもっている。その役割は単なる情報提供にとどまるものではない。

管理会計の機能を論じるには上のようなアプローチによるのが妥当と思うが、残念ながらこのようなアプローチによった文献は少ない。そして、筆者自身実証研究を行っていない。したがって、本稿で明らかにしたことは必ずしも絶対に確信がもてるものではない。今後も引き続き本稿で示した管理会計の機能についての考えに対する傍証を固めるための作業を続けていきたい。

(昭和60年3月3日)