

# 業績管理と管理会計情報

板 垣 忠

## 1 問題の提起

管理会計は生成の当初から常にその内容や機能が問題にされてきたが、特に近年、管理会計が隣接諸科学から多大のインパクトを受けたことを契機として、あらためてその内容と機能を截然と規定する必要に迫られている。そして、その必要にこたえることが管理会計研究の現下の課題であるが、その課題を解決することは決して容易ではなく、その内容にいたっては、ゴール・ラインはまだ視界にも入っていないように思える。

管理会計の内容と機能を具体的にどのように規定するにせよ、それらはライン部門の上はトップから下はローアまでのあらゆる階層のマネジメントが行う経営管理との関係において論じられなければならないことはいうまでもない。ライン部門管理者の行う経営管理は、企業という組織の目的の達成を確実に促進するための活動である。したがって、管理会計の内容と機能を経営管理との関係において論じる場合には、経営管理活動の具体的な内容に即して論じなければならない。

経営管理活動の内容は計画設定と統制の二つの活動に区分することが可能であるが、企業目的の達成との関係で考える場合には、それを意思決定と業績管理の二つに区分する方がよい。それは次の理由による。すなわち、計画設定と統制という区分では、現実に行われている経営管理活動を如実に表わしていないからである。経営管理者は、長期的には、企業において生産する製品、それを生産する設備等の経営の基本構造について適切な意思決定を行

い、短期的には、決定された経営構造のもとでの日常の業務が一層能率的に行われるように管理することによって、企業目的のよりよき達成をはかる。

かくて、管理会計の内容と機能はこの経営管理者が行う意思決定と業績管理に即して論じなければならない。管理会計は、その担当者がつくり出した情報をライン部門管理者に提供し、それが実際に生かされてこれらの意思決定と業績管理が適切かつ効果的に行われることを確実にすることをその実質的な内容としている。したがって、管理会計の内容と機能を細かく規定するには、これらの意思決定と業績管理の両方を取り上げなければならないが、ここではそのうちの後者だけを取り上げ、それと会計情報とのかかわり合いを吟味することを通じて、管理会計の内容と機能を截然と規定するという課題についてのゴール・ラインに一步でも二歩でも近づくための里程標を立てることを試みてみたい。

## 2 管理会計の体系

以上のように管理会計の内容と機能をライン部門管理者の行う意思決定と業績管理に即して論じるということは、管理会計を意思決定会計と業績管理会計に体系化することに通じる。周知のように、わが国では、管理会計の体系をめぐる議論は、管理会計をめぐる議論のうちでも最も華々しいものであり、それについてはこれまでにいくつかの考えがもたれてきたが、近年では、バイヤー (R. Beyer) を始祖とする意思決定会計と業績評価会計ないしは業績管理会計への体系化が多くの承認を得つつあるように思われる。筆者も上のような背景のもとでこの体系化を支持するものである。そして筆者の場合は業績評価会計ではなく、明らかに業績管理会計である。

もっとも、管理会計の体系をめぐる議論が華々しかったわりには、必ずしもその議論が実際上の意味をもつに至ったとは思えない。管理会計の体系をこれ程までに論じる意味はどこにあるのだろうかという疑問さえ投げかけられていることからそのことがいえる。何故、このように管理会計の体系を

めぐる議論が実際上の意味をもたなかったのだろうか。私見によれば、それは議論が管理会計の体系のみに終始し、それを論じることの意味が十分明らかにされず、延いては、その意味するところについて具体的な展開がなされなかったことに起因している。

管理会計の体系について論じ、その体系化をはかることには二つの意味がある。一つは、管理会計論それ自体を一つの知識構造体系として組み立てるための基本的な枠組みを構築するという点であり、もう一つは、そのもとで管理会計の諸技法を体系化し可能であればそれを論理的技術的に統合するという点である<sup>1)</sup>。このうち、これまでの議論では主として前者だけが念頭におかれ、後者については殆ど顧みられなかった嫌いがある。管理会計が一つの技法である限り、管理会計の体系をめぐる議論は最終的には管理会計の技法に及ばなければならない。津曲教授が、「管理会計の体系に関する議論は、私の考えでは、管理会計の諸手段を整理箱の中にどういうふうに体系的におさめたらいいかに関する議論だと思うのです」と述べておられるのは<sup>2)</sup>、問題の本質をついた至言である。ところが、管理会計の体系をめぐるこれまでの議論はそこまで及ばなかったのである。そのために議論が皮相的になり、実際上の意味をもつに至らなかったのである。これからの議論は具体的に管理会計技法の体系化に及ばなければならない。後述するように、実はそのことが容易ではないのであるが。そして、そのことを通じて理会計の内容と機能を明確に規定することにすすまなければならない。むしろ、「管理会計の体系化の問題よりも、管理会計がどのような内容と性格をもつべきかの問題が、焦眉の問題として認識されている<sup>3)</sup>」とさえいえる。なお、管理会計の体系をめぐる議論の意味がこのような点にあることを考えに入れても、管理会計は意思決定会計と業績管理会計に体系化すべきであるという考えは変わらないし、むしろ、それだからこそ余計にこの体系化がすぐれていると思う。

このようにして、今後は管理会計の体系をめぐる議論は管理会計技法の体系についての議論にすすまなければならない。筆者の場合、管理会計の体系として意思決定会計と業績管理会計という体系を支持する裏には、当然管理

会計の技法をそれぞれの会計のもとに体系化する必要があることを含意している。本稿において業績管理を取り上げる場合には、さしずめ業績管理会計の技法の体系化が問題になる。そして、その問題を解決してはじめて業績管理会計の内容を具体的に規定することが可能になるが、管理会計一般の内容が非常に流動的である現在、この作業は容易ではなく、その試みもあまりなされていない。しかし、容易でないからといって、このまま放置しておいてよいものではない。いずれこの作業が始められなければならないし、筆者自身もその積りであるが、本稿ではこの作業をすすめる方法を試論的に示すにとどめ、作業それ自体は他日を期することにしたい。

上述したように、業績管理はライン部門管理者の重要な経営管理の一つであるが、その業績管理を導く会計情報を管理者に提供する会計技法を体系化するに当たっては、まず業績管理それ自体の諸局面を明らかにし、次いでその諸局面に必要な情報を識別し、さらに、その情報をアウトプットするための技法を特定しなければならない。そして、それらの情報やそれをアウトプットするための技法のうち、会計情報したがってまた会計技法をその他の情報や技法から識別したうえ、それを業績管理会計のもとに体系化しなければならない。これまでの業績管理会計延いては管理会計をめぐる議論が余りにも抽象的で實際上大きな成果を生まなかったのはこのようなプロセスが踏まれていなかったからである。

以上のような方法は、宮本教授によって論評されているアラファ (S. M. Arafa) の提示する第4の会計学研究のアプローチに相当するものと思われる。このアプローチは、1966年に公表されたAAAの「経営意思決定モデル委員会」の報告書で採用された研究方法で、アラファはこのアプローチでの研究ステップを、(1)意思決定モデルの本質と方法の検討、(2)モデルに必要な情報ないしデータのタイプの分類、(3)現有会計制度がそのような情報要求にどこまで応えうるかの確認、(4)モデルに必要な情報の収集・処理のために、会計職能をどこまで拡張しうるかの検討、の四つに区分している。そして、アラファもそれを紹介された宮本教授も原則的にこのアプローチを支持され

ている<sup>4)</sup>

かくて、業績管理会計の内容を規定するには、情報を必要とする業績管理の諸局面それ自体をはっきりさせ、その情報のうち管理会計によって提供できるものはどれかを識別するというプロセスを踏むのが妥当であろう。業績管理の諸局面をはっきりさせることが急がれるところである。

(注)

- 1) 拙稿「業績管理会計の課題」溝口一雄先生還暦記念論文集「現代管理会計論」279—8頁、昭和56年。
- 2) 津曲直躬教授の円卓討論「管理会計論の展開方向」での発言。「会計」第118巻第5号、昭和55年11月号、140頁。
- 3) 宮本匡章教授著「会計的情報と意思決定」45頁、昭和53年。
- 4) 宮本匡章教授著、上掲書26—28頁及び33頁。なお、宮本教授が取り上げられているアラファの学位論文は次のものである。S. M. Arafa, Accounting Information for Planning and Control Models: The Case of PERT and Critical Path Method, University of California, Berkeley, 1970. 宮本教授の紹介によると、アラファはこの論文で新しい会計学への研究アプローチとして、次の四つを挙げている。(1)意思決定思考のアプローチ、(2)データ志向のアプローチ、(3)会計基準によるアプローチ、(4)AAAの“Committee on Managerial Decision Model(1969)”の報告書にみられるアプローチ。なお、ここでいわれている意思決定は計画と統制の両方を含む広義のそれである。

### 3 管理会計の機能

管理会計をめぐる問題のうち現在解決を迫られているもう一つの重要な問題は管理会計の機能である。以下、業績管理との関係で管理会計の機能を考えてみたい。

はじめに述べたように、企業の経営管理者は企業目的をよりよく達成する方向で日常の業務を管理する。経営の日常の業務は非常に多岐にわたり、トップマネジメントがそのすべての業務を管理することは到底不可能である。トップマネジメントは、その多岐にわたる経営の業務を分担して遂行するための組織をつくり、それぞれの組織単位が割り当てられた業務を遂行する。そしてそれぞれの組織単位に管理者を配置し、組織単位内で部下が行う業務

の遂行を管理する責任と権限をその管理者に委譲する。したがって、業績管理とは、それぞれの組織単位の管理者が、彼に委譲された責任と権限を背景に、組織単位内で部下が行う業務が組織全体の目的達成を促進する方向で行われるように管理することであり、その方向を指示し管理活動を導くのが会計情報である。組織は階層的であり、それぞれの階層に管理者が配置されるから、ある上位管理者によって管理される人が、同時に下位の管理者を管理する地位にあることがある。この場合は上位管理者が管理の対象にするのは下位管理者の管理行動であり管理業績である。アンソニー (R. N. Anthony) のいうマネジメント・コントロール<sup>1)</sup>はこのような業績管理にほかならない。門田教授の次のような説明がこの辺のことをよく表わしている。すなわち、マネジメント・コントロールは、「組織の目的を達成するために下位管理者が資源を効果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」であり、いかえれば、上位の管理者が下位の管理者の意思決定をコントロールすることである<sup>2)</sup>。今日の経営の組織はすべて上のような階層的組織と考えてよいから、今日ではマネジメント・コントロールの意味での業績管理は欠くことのできない経営管理のプロセスである。そして、後述するように、特にこのマネジメント・コントロールを導く手段として管理会計は重要な機能を果たすのである。なお、マネジメント・コントロールが業績管理のすべてではない。最下位管理者が部下である作業者を管理することも業績管理である。この業績管理はアンソニーのいうオペレーショナル・コントロールに当たるとみてよかろう。

以上のような業績管理特にマネジメント・コントロールに対して管理会計はどのような機能を果たすのであろうか。管理会計は、ライン部門管理者が行うマネジメント・コントロール延いては業績管理に有用な会計情報を提供し、彼らの行動を援助または補佐するにとどまるのだろうか。それともそれ以上に及ぶのだろうか。

管理会計が提供する会計情報は、ライン部門管理者が業績管理を行うに当たっては不可欠の情報であり、それなくしては効果的な業績管理は期待でき

ないということについては疑問の余地はなく、論者の理解は一致しているが、具体的に管理会計の機能はどこまで及ぶのかという点になると、論者の間に微妙な意見の違いがみられる。一つは、管理会計はライン部門管理者に会計情報を提供することを通じて、側面からライン部門管理者を援助または補佐するものであるという意見である。このような理解のもとでは、業績管理の主体はあくまでラン部門管理者であって、スタッフ部門たる管理会計担当者はそれに対して補助的な役割を果たすに過ぎないものと考えられる。

管理会計の機能についてのもう一つの意見は、管理会計はライン部門管理者に会計情報を提供し、それを通じてライン部門管理者に働きかけ、彼の業績管理行動をリードするものであるとしてのその機能を積極的に理解する考え方である。いってみれば、管理会計はライン部門管理者の業績管理を管理するものと考えられる。津曲教授が、「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合において、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<sup>3)</sup>」とされたり、「予算管理は各管理者が遂行するマネジメント・コントロールに対するコントロール」あるいは「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<sup>4)</sup>」と述べられているのはこのような理解に基づくものと思われる。また、ウィルスマー (A.W. Willsmore) の次のような言明の中にも、同じような理解を読みとることができる。すなわち、「管理会計は、会計担当者が経営組織において果たすべき新しい役割を開拓した。会計担当者は外部の利害者集団のために得点を記録する傍観者である代りに、彼は今や経営管理者チームの実際にプレイをするメンバー (playing member) になった」。「工業会計担当者は経営管理者のようになることはないが、経営管理上の問題の性質と会計情報がその解決に対してなすことのできる貢献を理解する必要がある。マネジメント・コントロールの本質は、何が生起しているかを知り、しかも必要であればそれについて有効な何かをするのに十分早くこれを知ることである。しかし、管理会計は、経営管理者の方針と努力の結果についての適切でタイムリーな情報を用意することよりはるかに多くの

ことを含意している。会社の目標の達成と首尾一貫した反応を引き起すために歴史的会計情報を使用するに当たっては高度の知識が必要である。また、経営管理は必ず前向きであるから、管理会計は、不確実性に対する会計を意味することにはなるが、将来を計画することにも関係する<sup>5)</sup>」。

この言明の中にみられる、会計担当者がマネジメント・チームのプレイング・メンバーになったという表現は次のように理解することができる。すなわち、管理会計担当者は経営管理上単なるインフォメーション・センターとしての地位にとどまるものではなく、実際に経営管理の一端を担当するようになったことを意味すると解される。管理会計担当者が経営管理を担当するには二つの方法が考えられる。一つは、上に述べたように、会計情報をライン部門管理者に提供することを通じて、彼の管理行動をリードし管理するという方法であり、もう一つは、やはり会計情報をライン部門管理者に提供し、彼と一体となつてあるいは彼に代つて下位の管理者の管理行動を管理するという方法である。管理会計担当者はこのいずれかの方法で実際に経営管理を行うものと考えられる。その意味では、管理会計は経営管理機能を果たしていると理解できよう。

管理会計担当者は、現実には、ライン部門管理者の自発的な取り組みを期待して、彼に会計情報を提供するだけではなかろう。ライン部門管理者の管理行動が会計情報で指示したとおりに行われることを期待して会計情報を提供し、管理行動が実際にそうなるようにいろいろな手段を講ずるはずである。いろいろな形でライン部門管理者に働きかけを行ったり、さらに進んでライン部門管理者と一緒に会つて会計情報によって管理される下位管理者を管理するであろう。現実の業績管理延いては管理会計の実践はこのようなものと考えられる。管理会計の機能を考察する場合には、実態に即して考えなければその真の機能を見失うおそれがある。

以上のような理解に対して、もちろん、既に述べたような、管理会計の機能をそこまで拡大しないで消極的に解釈する考え方がある。経営管理の主体はあくまでライン部門管理者であつて、管理会計担当者が経営管理上いかに

有用な情報を提供するにしても、それはあくまでライン部門管理者を援助または補佐するにとどまるという解釈がこれである。

管理会計の機能をめぐっては以上の二つの理解があり、現時点ではまだそれを消極的に理解しライン部門管理者を援助または補佐するものとする説が根強いが、管理会計が単に会計資料をライン部門管理者に提供することから会計情報を提供するというようにすすんできたことの背後には、それを通じてライン部門管理者の行動に影響力をもとうとする意図があるのであり、管理会計の機能をただライン部門管理者を援助または補佐することと理解するのは消極的に過ぎると思われる。管理会計は、ライン部門の管理者の行動をリードし一定の方向に向かわせることを意図して会計情報を彼に提供するのである。そのためにこそ、会計情報はライン部門管理者をそのように動機づけるものでなければならないことが要求される。もっとも、どのような情報であれ、単にライン部門管理者にそれを提供ないしは伝達するだけで、ライン部門管理者は動機づけられるものではない。経営管理は人による人の管理である。このことは、管理会計担当者がライン部門管理者に対してとる行動についてもいえる。管理会計担当者は、常にライン部門管理者との接触を密にし、会計情報についての理解を深め協力を求める態勢をつくっておき、それを通じてライン部門管理者の管理行動をリードし一定の方向に向かわせなければならない。いうまでもなくその方向は組織全体の目標の達成を確実にするという方向である。管理会計は、組織全体の目標の達成したがってまたそのための業績管理に対して積極的に機能しなければならない。

(注)

- 1) アンソニーがマネジメント・プロセスを、(1)戦略的計画 (strategic planning)、(2)マネジメント・コントロール (management control) および(3)オペレーショナル・コントロール (operational control) の三つに区分したことは周知のとおりである。Robert N. Anthony, *Planning and Control Systems, A Framework For Analysis*, 1965, P. 15 ff. ここでは、マネジメント・コントロールは、経営管理者が組織の目的を達成するために資源が効果的かつ能率的に取得され、使用されることを確保するプロセスである、と定義されている。

- 2) 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集「現代管理会計論」228-9頁。昭和56年。
- 3) 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。
- 4) 同教授稿「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頁。
- 5) A. W. Willsmore, Accounting for Management Control, 1971, pp. V-VI.

#### 4 管理会計情報

以上のような管理会計の機能についての理解を踏まえて、次に業績管理との関係で管理会計情報について考えてみよう。既に述べたように、ライン部門管理者の行う重要な経営管理として業績管理がある。業績管理とは、個々のライン部門管理者が権限と責任の及ぶ範囲内の業績を、企業全体の業績目標—具体的には利益目標—の達成に貢献するように管理することである。もしもある管理者が自己の責任と権限内の業務の一部を下位管理者に委譲している場合には、その管理者は下位管理者の業績を管理することになる。

以上のような各階層のライン部門管理者の行う業績管理をリードするのが管理会計情報である。管理会計情報はこの業績管理をより効果的にリードするものでなければならない。そのためには、管理会計情報は次のような要件を備えていなければならない。

第1に、管理会計情報はリードすべき業績の内容を明確に示さなければならない。業績の内容は組織のそれぞれの単位(部門)で遂行される業務によって異なる。大まかにいえば、資材購買部であれば購買業績であり、製造部門であれば生産業績であり、販売部門であれば販売業績である。これらの業績はインプットの面とアウトプットの面の両面で測定される。インプットの面はその業務の遂行に要するコストであり、アウトプットの面はその業務によってもたらされた成果量である。つまり、より少ないコストでいかに多くの成果を実現するかが問題である。したがって、生産業績では製造原価と生産量が業績の具体的内容となる。これに対して、購買業績については購買原価

と購買量が、また販売業績については販売費と販売量ないしは売上高がそれぞれ業績の内容となる。管理会計情報はまず第1にこのようなリードすべき業績の内容を明確に示さなければならない。しかも、これらの業績を管理するに当たってはいろいろな局面に適した情報が用意されなければならないし、それを用意するための技法が適用されなければならない。

第2に、管理会計情報は業績をリードする目標を明示しなければならない。上に述べたように、管理会計情報は各階層のライン部門管理者の行う業績管理をリードし方向づけるものであるから、その方向なり目標を明示しなければ管理会計情報として役立たない。

第3に、その管理会計情報が明示する方向ないしは目標は、それによってライン部門管理者を実際に動機づけできるものでなければならない。もっとも、ライン部門管理者を動機づけるのはどんな情報かという質問に答えることは困難である。行動科学研究のより一層の進展が待たれるところである。

第4に、管理会計情報はライン部門管理者に理解されなければならない。そのためには、管理会計情報は客観的証拠によって裏づけられていなければならない。ライン部門管理者の動機づけもそうすることによってはじめて期待できるであろう。

第5に、管理会計情報は貨幣評価が可能でなければならない。もっとも、このことは現実にすべての情報が貨幣によって評価されていないということの意味してはいない。しかし、企業会計の核心は企業の資本利益計算であり、生のままの経営活動の計算ではなくその財務上の大きさの計算である。そして、業績管理は窮極的にはそれを指標として行われるから、当然のことながらそれをリードする管理会計情報も財務上の大きさに結びつかなければならない。さらに、管理会計情報によるライン部門管理者の行う業績管理のリードは、企業全体の利益目標の達成を指向して行われることから考えても、管理会計情報は財務上の大きさに表現できなければならない。会計情報が他の情報から区別される一つの決定的な基準はやはりこの点にあると思われる。管理会計情報は実際に貨幣によって評価されているかあるい

は実際に貨幣によって評価されていなくてもそれが可能な情報でなければならぬ。管理会計は、業績管理との関係でいえば、以上のような要件を備えた情報をライン部門管理者に提供し、それを通じて彼が行う業績管理をリードし方向づけるという機能を果たす会計である。

## 5 むすびにかえて

以上、本稿では業績管理との関係で管理会計の機能と管理会計情報について考察してきた。管理会計研究の現下の課題の一つである管理会計の機能については一つの考えを示すことができたと思っている。しかし、もう一つの課題である管理会計の内容についてはアプローチの方法を示すにとどまった。管理会計は隣接諸科学の強いインパクトを受けてその内容を定めかねているが、いつまでもこのままの状態ではいられない。本稿で示した方法にしたがって、管理会計の内容についても一定の考えを示す機会をもちたいと思っている。

(1982. 2. 20)