

# 日本における管理会計論の生成過程の 背景からみた会計情報の意義 —地方自治体への適用のために—

## A Study on Bibliographic Consideration of Management Accounting in Japan —For Japanese Local Government—

佐藤 幹  
Tsuyoshi Sato

### 要 約

昭和初期からの日本の管理会計論の生成過程に由来するその特性および管理会計論の体系の変遷や確立の過程から、利用する情報の種類の拡張を認識し、日本の管理会計論とは何かということを検討する視角から、会計情報、非財務情報の定義を試み、加えて生成の背景からうかがえる管理会計論の守備範囲や管理会計情報の意義を探索し、日本の地方自治体への適用の可能性と限界を模索した。

営利企業等で用いられる狭義の会計情報は日本の地方自治体には存在しないものもあり、柱として同様には活用できない。また、組織のパフォーマンスを「利益」のように貨幣額で測定・記録できない部門が多い地方自治体では、営利企業における管理会計の仕組みや技法をそのまま適用できない。

したがって、日本の地方自治体では会計情報より広い範囲の情報である非財務情報を、営利企業でもちいる以上に活用して、マネジメントを行う必要があることを述べたうえで、管理会計より広い概念としてのマネジメント・コントロールによる組織のマネジメントを指向していくべきことを示唆した。

### キーワード

統制会計、計画会計、会計情報、非財務情報、地方自治体、マネジメント・コントロール

### はじめに

溝口は、「管理会計の研究を志す者にとって始めにその史的発展過程を知っておくことは必要」であると述べている（溝口、1972, p. 3）。

文献のレビューにあたって、会計史の研究方法を参考にしたい。会計史研究では過去に出版された文献をもとに歴史を考察する方法と個別企業における取組記録をもとに歴史を考察する方法があり、前者を管理会計論史、後者を管理会計史と区分している（岡野、1986, pp.97-98. 他）。本稿は会計史ではないが、前者のアプローチを参考に、管理会計論生成期である昭和期の文献を手がかりにレビューし、管理会計論とは何か、また、会計情報とは何かを探索しようとするものである。

筆者はこれまで自身が行ってきた研究の過程で、バランスト・スコアカード（Balanced Scorecard）がなぜ管理会計論の中で取り上げられるのか、いいかえると非財務情報をもちいるマネジメントの仕組みやツールが、なぜ管理会計論として研究されるのかを説得的には説明できていなかった。

また、筆者は地方自治体を研究対象にしてきており、地方自治体における管理会計とは何かを、明確にすべきであると考えてきた。その端緒を開くためにも、日本における管理会計論の確立に貢献した中心人物の一人である溝口に着目し、主に昭和期の文献を手がかりに、日本における管理会計論の生成過程を振り返る。その後、管理会計論

の体系の変遷に着目して、現在、通説となっている管理会計論の体系に至る道のりを概観する。最後にこれら文献のレビュー結果をもとに、会計情報や非財務情報とは何かを疎明したうえで、日本の地方自治体における管理会計適用の方向性と有用性について示唆を行う。

## 1. 日本における管理会計論の萌芽

### (1) ドイツ経営経済学とアメリカ会計学との関係

谷によると、溝口の管理会計の本質と体系に関する見解は、溝口(1985a, b)に集大成されている(谷, 1985, p.114)。溝口は、『管理会計』と銘をうった考えは、わが国ではかなり古く、すでに戦前においてもあった。たとえば、青木倫太郎教授、長谷川安兵衛教授の業績がそれである。しかし、私自身はより強い影響を黒澤清教授の主張された『経営経済学としての会計学』の構想に認めることができる。これはドイツ的な思考ともいうべきものである。元来、ドイツには独立した学称としての『会計学』はなく、それは経営経済学そのものとされている。シュマーレンバッハの諸説はその代表的なものといえる。この傾向は今日においても依然として維持されていると「いい」(溝口, 1985a, p. 9)としている。そこで、まず、ドイツ経営経済学(Betriebswirtschaftslehre)の意義や黒澤の見解について検討を加えたい。

昭和初期の文献では、ドイツの経営経済学は日本の会計学を包含し、会計学的研究に優れた代表的な学者、例えばシュミット(Schmidt, F.), シュマーレンバッハ(Schmalenbach, E.)等は会計学者でなく経営経済学者であるとされる(向井, 1934, p.23)。

溝口のいう黒澤の構想とは、「会計学が新興科学の一つとして台頭したのは、最近十年以内に於ける、経営経済学の勃興以降のことに属する。経営経済学の熾烈なる学問的精神によって、古き会計学は坩堝のなかに投ぜられた。新しき会計学はこの坩堝のなかから、経営経済学の一分身としてあるいはその主要部分として再び表はれようとしているのである」(黒澤, 1933, 序文 p.1-2)ではないかと筆者は考える。また、この序文中で、「会計学の最も新しき分野たる原価計算と予算統制とを扱った」(黒澤, 同上, 序 p. 4)とし

ている。

黒澤は、当時のアメリカ会計学に対応するものはドイツ経営経済学であると述べ、また、アメリカでは財務会計論の領域から原価計算、経営分析、予算統制、標準原価論等の特殊領域が派生し、これをドイツ経営経済学が取り入れたとする(黒澤, 1935, p.12)。

また、岡本(1968, p.335)および両頭(1996, p.89)によれば、シュマーレンバッハが、松本雅男に与えたとされる、今後の会計学研究の方向性に関する示唆は、Rechnungswesen(計算制度論または会計学)とVerwaltungslehre(管理論または経営管理)の結合、すなわち「経営者のための会計学」を指向せよということであったという。

向井は、古川(1933)の内容を、予算統制は予算数字の計算それ自体は会計技術の問題だが、予算を基礎としてさらに経営の経済的管理を目的とし、広く経営経済全般の問題に関係するもので、予算統制は単に会計技術の問題には限定されず、広く経営経済に関係するものであると要約して紹介したうえで、黒澤の『會計學』をあげ、黒澤が会計学的研究を「計理士学としての会計学」と「経営学としての会計学」に区分し、後者に経営分析・経営貸借対照表論・原価計算および予算統制が属するものとし、原価計算および予算統制を統制的会計学と命名したとしている(向井, 1934, pp.24-25)。

増地<sup>1</sup>によれば、ドイツには会計学という用語はなく、会計学の内容は概ね経営経済学に含まれ、シュマーレンバッハのように日本では会計学者であるかの如くに知られる経営経済学者が多いとしている。また、当時の会計学はアメリカの会計学の影響を受けており、計理士学として会計学の要素が強い、一方、予算統制や原価計算を喫緊の課題とする経営者学としての会計学はドイツ経営経済学の体系中に収まるものであるとしている。なお、計理士学としての会計学と経営者学としての会計学が併存することが会計学の純化を妨げるであろうとしている(増地, 1931, pp.24-29)。

1 周知のように増地庸治郎は一橋大学におけるドイツ経営経済学の著名な研究者であり、古川栄一の師である。

黒澤は、会計学は会計実務家のための手続論ではなく、国民経済における組織原則の研究手法として位置付けられるべきであって、会計学というより計算経済学と名付けるべきではないかと述べている（黒澤，1940，序文，p. 2）。

このように日本の管理会計論は、学際的な学問領域を扱う学問として生成し、経営学分野の新たな技法を吸収しながら発展していくといった性格を有していたのである。

## （2）黎明期の文献のレビューからの知見

山本は、予算統制と標準原価に焦点をあてると、1933年の黒澤の『會計學』や1936年公刊の青木の『管理会計—企業管理者に必要な会計の知識—』等がその萌芽であるとする（山本，1964，p.94）。また、柳田は、黎明期の研究者として、長谷川安兵衛、青木倫太郎、古川栄一の名前をあげている（柳田，2006，pp.215-220）。

溝口は、初期の管理会計論の著作として、1937年公刊の長谷川の『統制的会計』と1949年に公刊された古川の『経営計理論』をあげている（溝口，1984，p.10）。この古川の著書は1937年に公刊した『経営計理論』（全2巻）を修正して1巻と

してまとめ、まったくの新書として公刊したものである。この他、長谷川・古川（1950）『管理会計』は長谷川の死後、古川が長谷川（1937）の内容の一部と書名を新たにして公刊したものである。

では次に、初期の管理会計論の著作とされることの多い、黒澤（1933）、青木（1936）と長谷川（1937）の3冊の目次を比較してみたい（図表-1）。

以上3冊の目次を見ると、黒澤（同上）は当時の会計学全般を扱うものであり第4編の全部と第3編の一部が管理会計論の内容である。青木（同上）はその序文で「重役」が知っておくべき会計を取り上げたものであると述べているように、第9章の全部とその他の章で管理会計論に関係するものが若干見受けられる程度である。一方、長谷川（同上）は全編にわたって管理会計論に関する内容を著述したものである。

加えて、太田は、長谷川（同上）はアメリカの Managerial Accounting の内容を伝えたもので、予算統制や標準原価を主題とするまとまったものとしては、日本で初めての管理会計論の著作である（太田，1968，p.136）としていることから、長谷川（同上）が日本初の管理会計論の著作と

図表 - 1 目次の比較

黒澤（1933）『會計學』	青木（1936）『管理会計 - 企業管理者に必要な会計の知識 -』	長谷川（1937）『統制的会計』
第1編 会計学序説 第1章 会計学の生成 第2章 会計学の発展 第2編 貸借対照表論 第1章 貸借対照表の概念 第2章 信用経済的貸借対照表問題 第3章 連結貸借対照表 第3編 貸借対照表及経営分析 第1章 貸借対照表分析 第2章 期間比較 第3章 企業比較 第4章 経営比較 第4編 原価計算と予算統制 第1章 原価計算の概念 第2章 コンテンラーメン 第3章 原価計算法 第4章 予算統制	第1章 企業管理者と会社の計算 第2章 財務諸表 第3章 標準 第4章 支払能力批判 第5章 活動資金批判 第6章 資本資金批判 第7章 営業批判 第8章 作業批判 第9章 予算統制と標準原価	第1編 統制的会計学総論 第1章 統制的会計学の成立 第2章 統制的会計学の学的帰属 第2編 標準原価論 第3章 近代産業組織と標準原価 第4章 回顧的原価会計論への抗議 第5章 標準原価と科学的管理法 第6章 標準原価の原価公式 第7章 標準原価建設の技術 第8章 標準原価の会計機構 第3編 予算統制論 第9章 予算統制総論 第10章 予算統制の価値と適用性 第11章 予算統制と国家予算 第12章 予算統制導入の準備 第13章 予算統制の前提条件 第14章 販売予算の編成 第15章 製造予算其の他の編成 第16章 予算の総合 第17章 予算報告書制度 第18章 予算変動分析

（筆者作成）

いってよいであろう。

アメリカにおける管理会計論の名称について、辻は、「管理会計 (Management Accounting) という用語の出現は比較的新しく、今世紀以降のことである。文献的には1907年のクリーブランド (F. A. Cleveland) の論文 “Principle of Budget Making” において administrative accounting を用いたのが最初である。ついで1922年に公開されたクエインタス (H. W. Quaintance) の著書 “Managerial Accounting: An Introduction to Financial Management” が続き、1924年のマッキンシー (J. O. McKinsey) の著になる *Managerial Accounting* によって定着をみたのである」(辻, 1981, p.184) としている。その後、この認識は一般に認められるようになったことから、McKinsey がアメリカ管理会計論の先駆者であるといってよいであろう。また、日本における複数の回顧録の文献において、青木、長谷川、古川、溝口が McKinsey から多くの刺激を受けたとされており、日本の管理会計論はアメリカの影響を色濃く受けたものであるといえよう。

岡野によると企業予算が日本に初めて紹介された時期は、『會計』に寄稿されている論文から見ると1920年前後で、これらの中でも長谷川はいち早く McKinsey などによる1920年代のアメリカ企業予算論を紹介している (岡野, 2002, p.18)。

筆者の調べでは、長谷川は『會計』に、1928年～1942年の間に全36本の論文を寄稿しているが、そのうち現在の管理会計論の範疇に属するものは以下の8本であると考えられる。

その8本とは、「銀行と予算統制」1930, Vol.27, No. 1; 「近代の会計学の意義と予算統制」1930, Vol.27, No. 4; 「科学的管理法と標準原価」1930, Vol.27, No. 6; 「企業予算と国家予算の比較研究」1932, Vol.30, No. 6; 「原価会計に於ける投下資本利子問題」1933, Vol.33, No. 5; 「実証的研究を通して観たる我産業予算制度」1935, Vol.37, No. 4; 「予算統制の学的帰属を論ず」1936, Vol.38, No. 2; 「販売予算編成に関する実証的研究」1936, Vol.38, No. 6である。

加えて、長谷川 (1991) は、長谷川安兵衛が日本の管理会計論の萌芽となる文献を数多く残したことを詳細に記述している。ここにおいても長谷川安兵衛が、いち早く管理会計論を体系的に論じ

たことなどをもって、日本における管理会計論の開拓者であったとしている。

このようなことから、黎明期の日本の管理会計論は、長谷川などにより標準原価計算や予算統制といった個別の計算技法を研究するものとして展開されたことが分かる。

なお、岡本は松本 (1948) をとりあげ、「ここに本書が取扱ったのは実にこの企業統制用具としての会計学である。なるほど正確にいえばかかる統制会計学は従来といえども、企業会計、予算統制、標準原価計算、経営比較等の名の下に研究されている。然しこれらはいずれも統制会計学の部分領域を別々に取扱ったにすぎずして、未だこれを統一した構想は存しなかった。本書は、立論の当否は別として、企業の本質に基づいてこれらを一つの体系のもとに統一し、これを組織的に説明せんと企てた」(松本, 1948, 序 p. 2) をあげ、管理会計論の体系の確立に関する言及があったればこそ、管理会計論の著作として認められるべきであるとしている (岡本, 1968, pp. 6-10)。

### (3) 体系の変遷から得られる知見

一般に管理会計論の体系は計算技法によるもの、経営機能領域によるものおよび経営管理機能によるものに大別され整理される。

このうち経営管理機能による体系は、アメリカにおいて1920年代初頭より検討され、佐藤によると、計画会計 (Planning Accounting) と統制会計 (Control Accounting) からなる管理会計体系論が現れ、その後、計画を個別計画 (Project Planning) と期間計画 (Period Planning) に区分する見解がだされた。さらに企業の会計を3つに区分し、財産保全会計 (Custodial Accounting) を財務会計であるとし管理会計とは別のものとして扱い、期間計画のための会計と統制会計を統合して業績評価会計 (Performance Accounting) とし、個別計画のための会計を意思決定会計 (Decision Accounting) とする体系が打ち立てられた後、意思決定会計と業績管理会計の2本柱の体系となった (佐藤, 2012, p.33) (図表-2) としている。

日本における管理会計論の体系の変遷と確立はアメリカにおける体系の変遷による影響を大きく受けている。

図表 - 2 アメリカにおける管理会計論の体系の変遷

統制	計画会計 (Planning Accounting)	個別計画会計 (Project Planning)	意思決定会計 (Decision Accounting)	意思決定会計
		期間計画会計 (Period Planning)	業績評価会計 (Performance Accounting)	業績管理会計
計画	統制会計 (Control Accounting)	統制会計		

(出所) 佐藤, 2012, p.33を修正。

岡本によれば、日本では、まず標準原価計算と予算統制の出現に関連して、事前計算か事後計算かといった観点から、計算技法の側面から体系付けられ、その代表は長谷川や古川であるとする。しかし、計算技法はいわゆるツールであり、管理会計と財務会計の双方においてもちいることができるので、この体系では理論的な説明がつかなかった。そこで、その欠点を克服するために溝口は、適用領域別の体系化を主張し、生産管理会計、販売管理会計、財務管理会計に区分し、その管理手法の適用領域別の管理会計論の体系を展開した。その後、松本は、管理会計が「経営者のための会計」であることに着目し、経営管理職能の側面から体系づけを行ったとしている（岡本, 1986, pp. 8-9）。

松本自身は、①計算技法の側面から体系づける見解、②計算技法の適用される過程的経営機能の差異にもとづいて体系づける見解、③経営管理機能の組織的差異に基づいて管理会計を計画会計と統制会計に分類する見解の3つをあげている（松本, 1964, pp.22-23）。

岡本によると、松本は、本来管理会計は経営者が何のために使うかということから体系づけるべきであるという観点に立ち、初めは経営者の職能を計画、調整、統制の3つに区分し、計画のための会計、調整のための会計、統制のための会計という3つからなる体系を採用していた。しかし、調整のための会計というものには、特別の計算技法がないことに気づき、計画のための会計と統制のための会計という2つからなる体系の管理会計論を展開した。当時は少数説であったが、アメリカ会計学会が同じような立場で体系づけたことも

あり、松本の体系が一般に認められることとなったとしている（岡本, 1968, pp. 8-10; 岡本ウェブ資料）。

その後、溝口は管理会計の体系を4つに分け、①計算技法による体系、②経営職能領域による体系、③経営管理機能による計画会計と統制会計からなる体系、④経営管理機能による意思決定会計と業績管理会計からなる体系で説明している（溝口, 1984b, pp.10-19）。

かつて、溝口は、管理会計論の体系を方向付けた契機は経営計画論の台頭であり、技術革新に応じてプランニングをマネジメントする計画会計を取り入れて、従来の統制会計と併せて改めて体系化する必要が生じてきたとしている（溝口, 1963, p.26）。溝口がいうように、計画会計の発生と展開が管理会計論に大きな変化をもたらすこととなった。

## 2 管理会計情報の意義

### (1) 会計における情報の意義

管理会計情報の意義を検討する前に、まず、会計における情報とは何かということについて今一度確認しておきたい。直接、情報の意義について述べられたものではないが、頻繁に引用されるアメリカ会計学会（1966）*A statement of basic accounting theory*（基礎的会計理論）では、会計とは何かを説明する中でその情報の意義を確認できる。

それによれば会計とは、「情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を識別して、測定し、伝達するプロセスである」（アメリカ会計学会, 1966, 邦

訳, p. 2) とされ, また, 次に掲げる4つの目的に対して情報を提供することであるとしている。①限りある資源を利用することについて意思決定を行うこと。これはもっとも重要な意思決定の領域を確定し, また, 目的や目標を決定することを含む。②組織内にある人的資源および物的資源を効率的に指揮, 統制すること。③資源を保全し, その管理について報告すること。④社会的な機能および統制を容易にすること(同上, 邦訳, pp. 5-6)の4つである。したがって, これらによると, 会計情報とは, 企業経営に関連する意思決定と業績管理のためにもちいる経済的情報であるといえよう。

溝口は, アメリカ会計学会(同上)の会計情報観はきわめて積極的であって, 伝統的な会計情報の範囲を大幅に拡充しようと意図していたといってくよく, 特に管理会計情報を意識しての試みを行った(溝口, 1976, p. 2)としている。

また, 会計情報が具備すべき属性として, ①目的適合性, ②検証可能性, ③普遍性, ④量的表現可能性をあげている(同上, 邦訳, pp. 5-6)。これについて平松は, この4つのうちでも有用な会計情報の提供という観点からは目的適合性が重要である(平松, 1987, p.103)としていることから, 1980年代後半においてもこれらの属性が一般的に認められ, 今日にいたっていると考えられる。

管理会計情報とは何かを考えるにあたって, 筆者は目的適合性に加えて, 量的表現可能性, すなわち定量的であるか否かが重要な属性であると考え。さらに, 定性的なものであっても統計学における測定尺度<sup>2</sup>に照らして, その情報の定量性の厳密さを把握しておく必要がある。

## (2) 管理会計情報の意義の拡張

管理会計論の体系中に, 計画会計という, 過去計算に対する未来計算の概念が導入されたことで, 管理会計情報の意義の拡張がはじまった。

周知のように古川は会計学と経営学の双方の分野にわたる研究者であるが, その古川の管理会計観を, 古川(1953, pp.75-79)を要約して, 松本

2 測定尺度は, ①名義尺度, ②順序尺度, ③間隔尺度, ④比率尺度の4つに分けてもちいられる。尺度水準ともいう。

は, 「経営活動全般にわたる資本循環過程の計画と統制が財務管理であり, これの遂行に役立つ経営計算制度が管理会計である。それゆえ管理会計は, 財務管理と密着しており, 両者をきりはなして考えることができない。財務管理は, 未来指向であり, ひいてはこれと一体をなす管理会計も未来指向である。これに反し, 会計の本質的任務は一定期間に実現した費用と収益の対立関係についての価値的確定である。したがって, 会計は過去を指向しているといわねばならない。換言すれば管理会計の主眼は, 従来の会計のように会計数値を記録したり, 計算したりすることにあるのではなく, これを財務管理に利用するところにある」(松本, 1964, p. 3)と端的に表現している。

実際, 古川は, 「財務と会計との関連は, むしろこの未来に指向している財務活動において一層密接に考慮されることになる。そうしてそれには, そのような財務活動に役立つ会計が要求されなければならないのであって, それは過去および現在計算を任務としている従来の会計に対して, 未来に指向した新しい会計である。それがいわゆる管理会計(財務管理計算制度といわれるものである)」(古川, 1953, p.77)とし, 未来計算としての管理会計の役割を強調している。

さらに, 「このような財務と会計との背離関係が, 一般には現金主義と発生主義との相違として指摘されている」(古川, 1953, p.79)としており, 従来の会計の過去計算という縛りをこえて, 新たな情報の必要性について喚起を促している。おそらくはこのような発想の展開が, キャッシュフロー計算書などに結びついていったのであろう。

また, このことは, 次節で述べる日本の地方自治体の会計システムが単式簿記・現金主義によることにも関連し, 状況が異なれば, 利用する情報の種類が変化することを物語るものであり興味深い。

このように, マネジメントに利用する情報の種類の広がりを受けて, 鍋島は, 「管理会計を会計として理解しようとするならば, 会計の規定から『貨幣的表現』と言う制約をとりはずし, 企業の会計とは『企業に関する価値計算を蒐集し, 総合し, 分析し, 報告する手段である』と解さなければならない。この解釈に立つかぎり, 管理会計において価値計数(会計数値)は, たんに貨幣的表

現をもつ数値のみに限定されることなく、きわめて広般にまたがる物量数値をも包含することができる」(鍋島, 1963, p.41)として、貨幣情報をこえた財務情報の利用も許容するものであるとする。

### (3) 管理会計情報のさらなる拡大

計画会計の概念の導入とともに、近隣諸科学の進歩にも目を向ける必要がある。石塚は、「会計の意義を最も狭義に解すれば、それは複式簿記の原理にもとづく取引の記録、報告に限定される。この場合には計画会計なるものは存在しない」、また、「経営計画の分野において、会計学は経済学、経営学、統計学、工学、数学などとの共同研究をますます要求されてきている。この場合、会計資料はLP, OR, PERT その他統々と開発される新しい技法に適切に投入されることを期待されている。それゆえ、計画会計の焦点の1つは、これらの技法を正しく把握することとともに、それに適した会計数値を正しく測定し、提供することにある」(石塚, 1966, p.106, 107)として、会計情報の定義を行ったうえで、計画会計が出現したことを契機に会計情報の役割を明確にしている。

Johnson and Kaplan は、管理会計論のレバンス・ロストの観点から、経営管理者が行う計画や統制においては、月次利益や四半期利益を測定することよりも、企業の戦略にもとづき、必要な非財務情報(指標)を測定し報告することの方が重要である(Johnson and Kaplan 1988, 邦訳 pp.236-241)とし、バランスト・スコアカード出現のプレリユードとなるような記述をしている。

一方、溝口は、「財務会計と管理会計との統合を情報論の見地から求めることは、注目に値するが、同時に企業会計の問題が、より広い経営情報の一部分として扱われることから、経営情報理論のうちに吸収され、ひいては会計学の特質が見失われはしないかという根本的な疑いがある。管理会計論としての会計学が自らの存在理由を明らかにするには、その方法についての自覚が必要である」(溝口, 1984a, p. 9)とし、また、最近では足立が、「管理会計を経営情報システムの一形態としつつ、会計情報を含め経営管理に役立つ計数的情報なら何でも管理会計情報として捉えるような傾向で、会計情報と非会計情報との『区別と関

連』が明確にされないまま、経営管理に役立つ計数的情報の提供手段・システムであることをもってただちに管理会計(システム)と同一視するような傾向」(足立, 2011, p.104)があると懸念を抱く論者もいるが、そもそも管理会計論の生い立ちを振り返れば、利用する情報の広がりとは当然のことなのではなかろうか。

## 3 日本の地方自治体での会計情報の活用

### (1) 地方自治体における非財務情報の役割

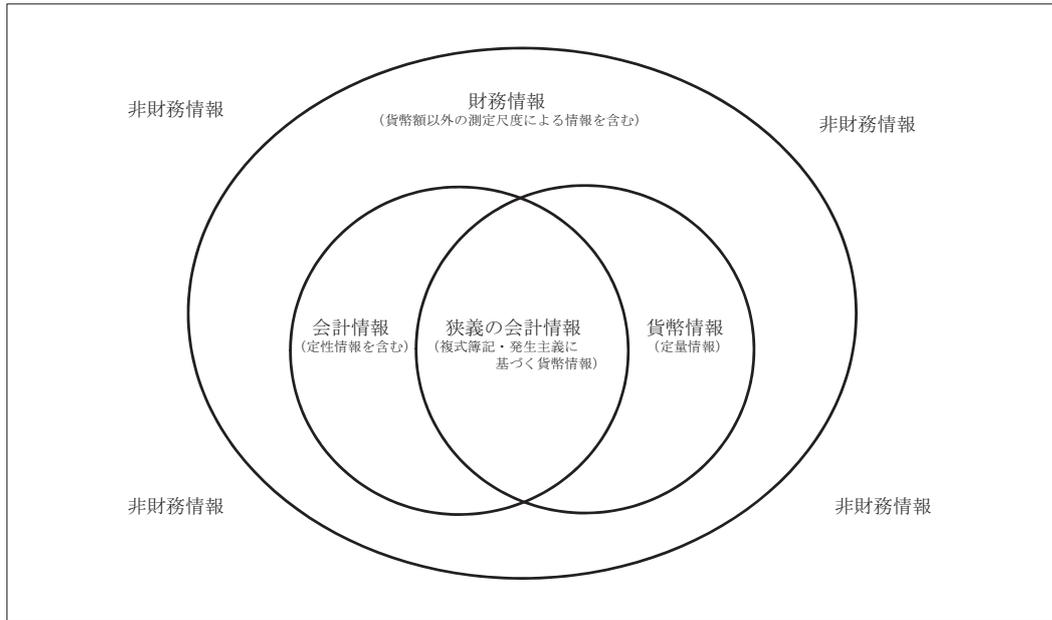
ここで日本の地方自治体の会計システムについて簡単にふれておきたい。佐藤によると、日本の地方自治体への複式簿記・発生主義の導入に関する議論は1990年代からはじまり、2006年には国の作成基準に準拠し、複式簿記・発生主義の考え方の導入を図り、貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書、純資産変動計算書の4表(以下、財務4表)の整備を行うなど公会計の整備の推進に取り組むべきとの総務事務次官通知が出された。その後、2007年には公会計の整備推進についての自治財政局長通知が出され、2009年秋までに都道府県や政令指定都市等では、財務4表を整備するよう要請された。その結果、多くの地方自治体で財務4表が作成されるようになった(佐藤, 2012, p.18)。

しかし、現在においても東京都などの一部の例外を除いて、日本の地方自治体のほとんどでは複式簿記・発生主義は採用されていない。

一方で、単式簿記・現金主義による決算情報として、収入済額から支出済額を差し引いて求める形式収支などの収支差額や地方財政状況調査として従来から用いられている財政力指数や経常収支比率などに加え、「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」により算定が義務付けられている健全化判断比率(実質赤字比率、連結実質赤字比率、実質公債費比率、将来負担比率)、さらには行政評価<sup>3</sup>が、行政運営の改善に役立つ情報を提供するものとされてきた。しかし、地方自治体の

3 本稿でいう行政評価とは1996年に三重県ではじめられた事務事業評価を先駆とするもので、法律等によらず地方自治体が自発的に行う、課レベルの組織単位で実施する事務や事業を主な対象としたパフォーマンスの評価のことである。

図表-3 各種情報の意義と各々関係



(筆者作成)

マネジメントは改善されているとはいえない状況にある。

## (2) 各種情報の意義と各々の関係

さて、ここではこれまでの論述を踏まえて、マネジメント一般でもちいられる各種情報の本稿における定義について述べる。

過去計算である伝統的な会計情報としては、経済事象を貨幣的に測定した情報、つまり貨幣情報が中心であった。

繰り返しになるが、貨幣情報とは貨幣額による測定が可能な定量情報である。しかし、中には会計情報に財務諸表の注記事項のような定性情報を含むとするもの(古市, 2003, p.42)もある。本稿においては会計情報とは複式簿記・発生主義に基づく定量情報である貨幣情報のことをいい、これを狭義の会計情報という。また、会計情報と同様によく使われる用語として財務情報がある。本稿が焦点を当てようとしている研究対象は主に日本の地方自治体であることから、本稿でいう財務情報には単式簿記・現金主義による貨幣情報も含み、かつ、その情報から直接得られる情報以外にその情報を加工した情報である貨幣額以外の単位で表される定量情報、いかえると財務諸表分析等で用いられる比率も含むものとする。加えて、貨幣情報以外の定量的会計情報やそれと貨幣情報

の両方を用いて加工された比率としての情報を財務情報といい、それ以外の情報を非財務情報<sup>4</sup>という。これら各種の情報の関係を図で表すと図表-3のとおりとなる。

## 4. マネジメント・コントロール技法等に対応する情報の選択

前節では、マネジメントにもちいる各種情報と日本の地方自治体で用いられる会計情報の特殊性について述べた。これらを踏まえて、マネジメントにおける種々のフェーズにおいてもちいられる仕組みや技法を管理会計論における基礎的な概念であるマネジメント・コントロールに関係づけて述べていきたい。

それに先立ちマネジメント・コントロールの意義について簡単に述べる。

### (1) マネジメント・コントロールの意義

もともとマネジメント・コントロールの議論はAnthony (1965)を契機として盛んになった。非営利組織のマネジメント・コントロールを対象とするAnthony and Youngは、マネジメント・コ

4 園田(1999, p.105)では、財務諸表分析で用いられる比率を非財務情報から除外している。

ントロールの概念の源流がBarnardの*The Function of the Executive*にある(Anthony and Young, 2003, p. 2)としている。また, Johnson and Kaplanによれば, 1920年代にはデュポン(Du Pont)社やゼネラル・モーター(General Motors)社でもマネジメント・コントロールの議論はあったが, Simonの研究が端緒である(Johnson and Kaplan, 1988, p.166, 邦訳, p.153)とする。そのSimonの教えをうけた伊丹は1986年に『マネジメント・コントロールの理論』を刊行し, マネジメント・コントロールの概念を整理している。

廣本は, 戦略を決定し, 更に, 組織構造を決定し, 人事を行えば, 企業組織は動くかと言えば, 実は動かない。動くことは動くが期待通りには動かない。そこで, 仕組みとしてのマネジメント・コントロールが必要とされる(廣本, 2009, p. 4)として伊丹の考え方に立脚してマネジメント・コントロールを説明している。

Anthony and Youngでは, マネジャーの仕事として「導き, 教え, 組織化し, 影響を与え, 計画し, そして統制する」(Anthony and Young, 2003, p. 3)をあげ, このうち計画と統制とをマネジメント・コントロールとしてとらえるとしている。Anthony and Govindarajanではマネジメント・コントロールとは「組織の戦略を実現するために, 組織の他のメンバーに影響を及ぼすプロセスである」(Anthony and Govindarajan, 2007, p. 6)とし, また, 戦略を実現するものとしてマネジメント・コントロールのほかに組織構造, 組織文化, 人的資源管理があり, それらはお互いに影響を及ぼし合う関係にある(Anthony and Govindarajan, 同上, p. 8)としている。

この他, マネジメント・コントロールを広義な概念としてとらえる研究者の定義として, Simonsは, 「マネジメント・コントロールとは, マネジャーが組織行動のパターンを維持または変更するために活用する情報をベースとした公式的な手順と手続きである」(Simons, 1995, p. 5)としている。Otleyは「マネジメント・コントロールシステムとは, マネジャーの職務遂行にとって有用な情報, 企業を存続させる行動パターンの構築・維持を支援する情報を提供するもの」(Otley, 1999, p.364)と比較的広い定義を行っている。

Malmi and Brownはマネジメント・コントロールを5つに区分して説明するフレームワークを示している。それは, ①経営計画によるコントロール, ②サイバネティックコントロール(Cybernetic Control)<sup>5</sup>, ③報酬・俸給によるコントロール, ④管理的コントロール(組織デザイン, 業務マニュアルなどによる), ⑤文化によるコントロール(バリュー: Value, シンボル: Symbol, クラン: Clan<sup>6</sup>などによる)からなるとされる(Malmi and Brown, 2008, p.291)。このようにマネジメント・コントロールの概念が広がり, 多様なコントロール技法の存在が意識されると, これらを同時に複合的に適用することがより望ましいと考えられるようになり, コントロール・パッケージやコントロール・ミックスという発想が徐々にとられるようになり(伊藤, 2010, p.81), このような考え方を参考にすれば, 次項で述べるようにバランスト・スコアカードの進化の状況をうかがい知ることができる。

また, 管理会計との関係については, 「管理会計システムはマネジメント・コントロール・システムのサブシステムとして位置づけられている」(小林, 1999, p. 1)とする考えもあるが, 現在においては管理会計の概念が広がり, マネジメント・コントロールと同一化しつつあると, 筆者はとらえている。

以上で述べたことをまとめれば, 要するにマネジメント・コントロールとは意思決定と業績管理, いいかえれば計画と統制のための情報提供を主な役割とするものであるといえよう。

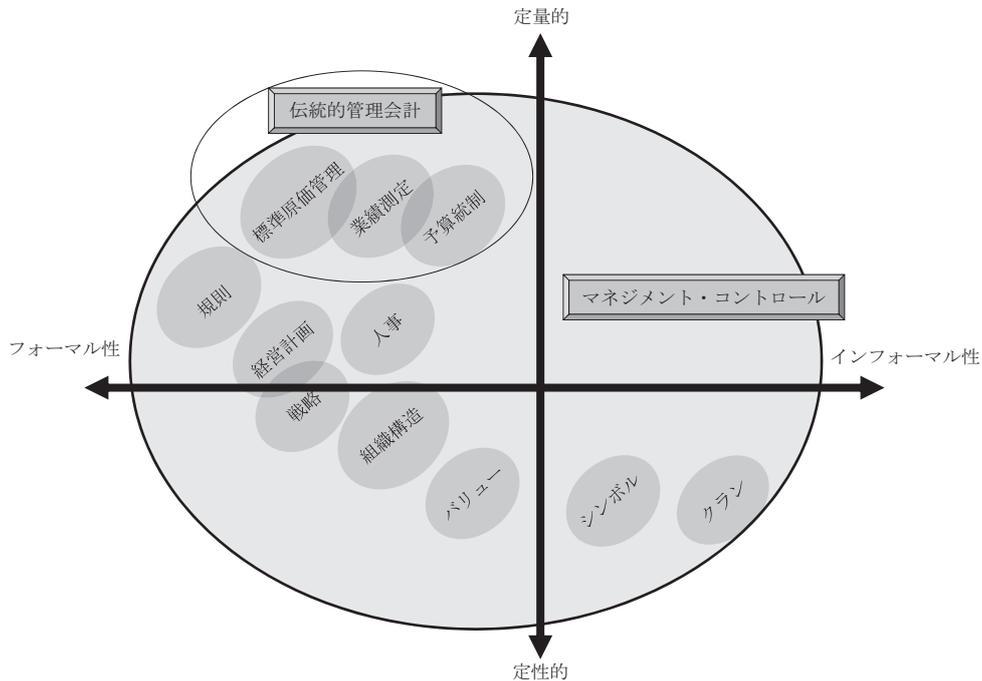
## (2) 各種情報の活用の方向性

ここでは, 前節で述べた各種情報と前項で述べたマネジメント・コントロールの関係について考えてみたい。その前に前項で述べた仕組みとしてのマネジメント・コントロールやマネジメント・

5 サイバネティックコントロールは自動プロセス制御や工学的自動制御などと訳される。また, この文献ではサイバネティックコントロールを企業予算, 財務的業績測定システム, 非財務的業績評価システムおよびハイブリッドな業績評価システムに細分化し, 誕生当初のバランスト・スコアカードをハイブリッドな業績評価システムに位置づけている。

6 クランとはもともと血縁集団のことを意味していたが, 共通の特徴・目的・利害などで結ばれた集団のことである。

図表-4 マネジメント・コントロール技法等のポジション



(出所) 佐藤, 2012, p.82を修正。

コントロール技法を図で表す。

佐藤 (2012, pp.81-83) を参考に情報が定量的か定性的か、また、技法等の活用動機がフォーマルなものかインフォーマルなものかの違いに着目して、それぞれの技法等の位置づけを行ったものが図表-4である。この図では当初、標準原価管理(標準原価計算)や予算統制(企業予算)を柱としたマネジメント・コントロールが、近隣諸科学であつかわれる情報や手法を吸収し、定性情報も利用するようになったことやインフォーマルな動機により行われるものにまで影響を及ぼそうとして、その領域を広げている状況を表そうとするものである。

参考までに図表-4の上にバランスト・スコアカードの守備範囲を重ねて描くように考えてみると、誕生当初は伝統的管理会計の技法等の範囲をわずかに超える程度のもので、ハイブリッドな業績評価システムといわれたバランスト・スコアカードが、多角的な非財務情報を利用するほとんどのマネジメント・コントロール技法等を含むものへと進化してきたことがうかがえるであろう。

もともと日本の地方自治体のように狭義の会計情報が利用できない場合は、その他の情報を利用

せざるをえず、これまで営利企業が行ってきたバランスト・スコアカードなどを典型とする非財務情報を利用する管理会計の取組を参考にすることは有用である。具体的には、前節で述べたように日本の地方自治体では単式簿記・現金主義による貨幣情報など、営利企業では用いられない情報(例えば、先にあげた収支差額、財政力指数や健全化判断比率等)があることや、組織のパフォーマンスを「利益」のように貨幣額で表示することができる分野が少ないので、他の情報でパフォーマンスを表示することを考える必要もある。したがって、狭義の会計情報以外の情報、特に非財務情報を用いたマネジメントを指向する必要性があるろう。

管理会計の概念の広がりとともに、営利企業がこれまで行ってきた非財務情報の利用を参考に広義的管理会計ともいえるマネジメント・コントロール(図表-4に掲げられているような仕組みや技法をもちいる方法)によれば、日本の地方自治体においてもマネジメントの改善が可能となり、組織のパフォーマンスの向上が図れるのではなかろうか。

## おわりに

主に日本の黎明期の管理会計論の文献のレビューを通して、現代における管理会計論や管理会計情報の意義を明らかにしようとする作業の過程を通して、日本の地方自治体における財務情報や非財務情報の活用の方向性について検討した。営利企業におけるバランスト・スコアカードの適用においては、狭義の会計情報よりも戦略に基づく非財務情報の活用が重要であるとされてきた。この方向でのマネジメントの改善は、狭義の会計情報が存在しない日本の地方自治体においても有効であると考えられる。ただし、営利企業のように非財務情報によるマネジメントの結果が利益額のような狭義の会計情報につながることはない地方自治体においては、広い範囲のマネジメント・コントロールの仕組みや技法をもちいることも検討すべきであろうことを述べた。

本稿では取り上げることができなかったが、今後、Financial Accounting Standards Board（財務会計基準理事会）およびGovernmental Accounting Standards Board（米国政府会計基準理事会）における会計や会計情報の定義、さらにService Efforts and Accomplishments（サービス提供努力と成果）の情報についても検討を加え、有用な非財務情報とは何かを明確にし、日本の地方自治体への管理会計の合理的な適用方法について、さらに研究を深めていきたい。

## (付記)

日本における管理会計論の黎明期の文献のレビューは、故阪口 要先生が、かつて筆者に与えられた課題の1つでもあった。かねてから阪口先生の師である溝口の文献を手がかりに、昭和初期のものをレビューしたいと思ってきた。その端緒が本稿の前半部である。

## 引用・参考文献

- 青木茂男（1950）『管理会計』東洋書館。  
青木茂男（1966）『経営計画会計』国元書房。  
青木茂男（1967）「私の管理会計観」『企業会計』Vol.19, No. 5, pp.114-116。  
青木倫太郎（1936）『管理會計：企業經營者に必要な會計の知識』中央経済社。  
青木倫太郎（1967）「私の管理会計観」『企業会

計』Vol.19, No.5, pp.108-111。

- 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の意味—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』（日本福祉大学）No.43, pp.103-125。  
石塚博司（1966）「青木茂男著『経営計画会計』」『早稲田商学』（早稲田大学）No.189, pp.103-108。  
伊丹敬之（1997）『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店。  
伊藤克容（2010）「マネジメント・コントロール概念についての考察」『産業経理』Vol.69, No. 4, pp.75-84。  
太田哲三（1968）『近代会計の側面史—会計の六十年—』中央経済社。  
岡野 浩（1986）「管理会計史方法論序説—管理会計史と管理会計論史との統一的理解」『経営研究』（大阪市立大学）Vol.37, No. 2 pp.97-109。  
岡野 浩（2002）『日本の管理会計の展開—「原価企画」へ歴史的視座—第2版』中央経済社。  
岡野 浩（2006）「日本管理会計史研究序説—社会史・文化史としての方法」『経営研究』（大阪市立大学）Vol.56, No. 4 pp.99-113。  
岡本 清（1968）「松本雅男先生—その人と学説」『一橋論叢』（一橋大学）Vol.60, No. 4, pp.333-348。  
岡本 清（1986）「一橋における原価計算・管理会計の歩み」『一橋論叢』（一橋大学）Vol. 95, No. 4, pp.493-506。  
加登 豊・河合隆治（2002）「管理会計における非財務的情報の活用」『国民経済雑誌』（神戸大学）Vol.186, No. 1, pp.71-88。  
黒澤 清（1933）『會計學』千倉書房。  
黒澤 清（1935）「アメリカ会計学とドイツ経営学」『會計』Vol.37, No. 2, pp. 1 -16。  
黒澤 清（1940）『會計學 4訂増補版』千倉書房。  
小林哲夫（1999）「戦略的管理会計に関する一考察—アカウントビリティのスタイルとプロセス」『會計』Vol.155, No. 1, pp. 1 -12。  
財団法人産業経理協会（2008）『産業経理』DVD,

- Vol. 1, No. 1 - Vol.66, No. 4 (1941-2007)。
- 佐藤 幹 (2012)『地方自治体における管理会計の貢献可能性—バランスト・スコアカードの適用をめぐる—』広島大学博士論文。
- 柴川林也 (1973)「古川栄一先生と経営学」『青山経営論集』(青山学院大学) Vol. 8, No. 1・2, pp.227-233.
- 園田智昭 (1999)「戦略的管理会計と非財務的尺度」『三田商学研究』(慶応大学) Vol.41, No. 6, pp.103-121.
- 高橋吉之助 (1967)「私の管理会計観」『企業会計』Vol.19, No. 5, pp.116-119.
- 谷 武幸 (1984)「総論」溝口一雄編著『文献学説による管理会計論の研究』中央経済社。
- 谷 武幸 (1985)「溝口一雄先生：人と学問」『国民経済雑誌』(神戸大学) Vol.152, No. 3, pp.103-120.
- 辻 厚生 (1971)『管理会計発達史論』有斐閣。
- 辻 厚生 (1981)「管理会計論」松尾憲橋編『理論会計学』中央経済社。
- 鍋島 達 (1963)「管理会計と経営職能」鍋島達編『管理会計 体系近代会計学』中央経済社。
- 日本會計學會編 (2000)『會計』DVD, Vol. 1 -Vol.158 (1917-2000)。
- 日本會計研究学会 (1978)『近代会計百年：その歩みと文献目録』日本會計研究学会。
- 長谷川恵一 (1991)「長谷川安兵衛博士の原価会計学—わが国における管理会計論の萌芽」『産業経営』(早稲田大学産業経営研究所) No.17, pp.81-113.
- 長谷川安兵衛 (1930)『予算統制の研究』森山書店。
- 長谷川安兵衛 (1931)『標準原価の研究』森山書店。
- 長谷川安兵衛 (1936)『我企業予算制度の実証的研究』同文館出版。
- 長谷川安兵衛 (1937)『統制的会計』東洋出版社。
- 長谷川安兵衛・古川栄一 (1950)『管理会計』中央経済社。
- 番場嘉一郎 (1973)「経営財務管理と会計—古川教授の所論にかかわらしめて—」『青山経営論集』(青山学院大学) Vol. 8, No. 1・2, pp. 9 -21.
- 平林喜博 (2007)『会計史への道 一つの覚書』関西学院大学出版会。
- 平松一夫 (1987)「ASOBATにおける目的適合性概念の問題点」『商學論究』(関西学院大学)Vol.34, No. 4, pp.103-115.
- 廣本敏郎編 (2009)『自律的組織の経営システム—日本的経営の叡智』森山書店。
- 古川栄一 (1933)『予算統制論』森山書店。
- 古川栄一 (1937)『経営計理論 前篇 経営学全集第9巻』東洋出版社。
- 古川栄一 (1937)『経営計理論 後篇 経営学全集第10巻』東洋出版社。
- 古川栄一 (1949)『経営計理論』千倉書房。
- 古川栄一 (1951)「管理会計の展開」『會計』Vol.59, No. 4, pp. 1 -19.
- 古川栄一 (1953)『財務管理組織』森山書店。
- 増地庸治郎 (1931)「会計学と経営経済学—池内氏の述作を機縁として—」『會計』Vol.28, No. 1, pp.24-29.
- 松本雅男 (1948)『企業比較論—企業能率測定の理論と実務』千倉書房。
- 松本雅男 (1950)『改訂 企業比較論—企業能率測定の理論と実務』千倉書房。
- 松本雅男 (1951)「企業会計の二形態—財務会計と管理会計の関係—」『産業經理』Vol.11, No. 6, pp.22-28.
- 松本雅男 (1964a)「管理会計論の本質と体系」『商学研究』(一橋大学)No. 8, pp. 1 -66.
- 松本雅男 (1964b)『管理会計概論』春秋社。
- 溝口一雄 (1950)『経営管理会計』國元書房。
- 溝口一雄 (1952)『管理会計』同文館。
- 溝口一雄 (1963)「管理会計と財務会計」鍋島達編『管理会計 体系近代会計学』中央経済社。
- 溝口一雄 (1965)「管理会計の領域と体系」『企業会計』Vol.17, No. 4, pp.86-90.
- 溝口一雄 (1967a)「管理会計の本質をめぐる」『會計』Vol.92, No. 3, pp.62-76.
- 溝口一雄 (1967b)「私の管理会計観」『企業会計』Vol.19, No. 5, pp.119-121.
- 溝口一雄 (1970)「管理会計の体系」『国民経済雑誌』(神戸大学)Vol.122, No. 2, pp.53-66.
- 溝口一雄 (1972)『管理会計講義』青林書院新社。
- 溝口一雄 (1976)「管理会計情報の本質と限界」

- 『會計』Vol.110, No. 4, pp. 1 - 9 .
- 溝口一雄 (1984a) 「管理会計の現代的意義」 溝口一雄編著『文献学説による管理会計論の研究』中央経済社。
- 溝口一雄 (1984b) 「管理会計の体系」 溝口一雄編著『文献学説による管理会計論の研究』中央経済社。
- 溝口一雄 (1985a) 「管理会計論の発展とその方向 (1)」『税経通信』Vol.40, No. 1, pp. 9 -12.
- 溝口一雄 (1985b) 「管理会計論の発展とその方向 (2)」『税経通信』Vol.40, No. 2, pp.20-25.
- 向井梅次 (1934) 「経営学と会計学との関係」『會計』Vol.34, No. 5, pp.23-30.
- 柳田 仁 (2006) 『国際経営会計論—ドイツならびにアメリカ・日本の比較研究』中央経済社。
- 山本敬子 (1964) 「わが国における管理会計論の展開」『三田商学研究』(慶應義塾大学) Vol. 6, No. 3, pp.94-110.
- 両頭正明 (1996) 「滋賀大学における会計学 (1): 彦根高商時代の会計学」『彦根論叢』(滋賀大学)No.301, pp.87-96.
- American Accounting Association, *A statement of basic accounting theory*, 1966. (飯野利夫訳『基礎的会計理論』国元書房, 1969年)
- Anthony, R. N., *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard University Press, 1965. (高橋吉之助訳『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社, 1970年)
- Anthony, R. N. and D. W. Young. 2003. *Management Control in Non-profit Organizations*, 7th ed. McGraw Hill, New York.
- Anthony, R. N. and V. Govindarajan. 2007. *Management Control Systems*, 12th ed. McGraw Hill, New York.
- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan, *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1988. (鳥居宏史訳『レレバンス・ロスト—管理会計の盛衰—』白桃書房, 2005年)
- Malmi, T. and D. A. Brown, Management Control Systems as a Package: Opportunities, Challenges and Research Directions, *Management Accounting Research*, 2008, Vol. 19, No. 4, pp.287-300.
- Otley, D., Performance Management: a Framework for Management Control Systems Research, *Management Accounting Research*, 1999, Vol.10, No. 4, pp.363-382.
- Simons, R., *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, 1995. (中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』産能大学出版部, 1998年)
- 岡本 清『一橋における原価計算と管理会計』一橋の学問を考える会, 橋問叢書第55号。  
[http://jfn.josuikai.net/nendokai/dec-club/sinronbun/2005\\_Mokuji/Kyoumonsousyo/dai55gou/Genkakeisan\\_Kanrikaikei.htm](http://jfn.josuikai.net/nendokai/dec-club/sinronbun/2005_Mokuji/Kyoumonsousyo/dai55gou/Genkakeisan_Kanrikaikei.htm)  
 (2012年9月28日現在)