

# 管理会計における責任の概念

正 田 嘉 昭

## 序 文

かつて企業内部に積極的に導入され盛んに利用された管理会計も最近では苦境に立たされている。その理由は、結局はデータの利用の問題にある。もちろんこの批判は今始まったことではなく、以前からは存在した。管理会計が提供するデータはいわゆる簿記上の「取引」にもとづく金額データであり、その利用の難しさの理由は、データ利用の根幹をなすはずのデータの意味の読みとりの難しさにある。これまで金額データの意味の研究は外部報告会計制度の制約のもとにあるシステムを前提に、その制約にしばられて研究されてきたものであり、管理目的での会計データの利用という観点からみると管理会計で利用可能なデータの意味解釈がなかったのである。外部報告会計制度の各種の規則や取決めを前提にした解釈が含まれているのである。筆者は継続企業などの前提は制度的な理由から出ているものであって、データそのものの性格から出てきているものではないと考える。管理会計ではこういった制約をはずして研究することが可能なので、この問題は管理会計が扱うのが適当なのではないかと考える。さいわい原価計算と管理会計は前者が会計のシステム的な構造の分析を、後者が管理利用のような適用問題を主として扱っており、いわば簿記システムの設計問題を研究する立場にあるから、研究は正当化されるであろう。これまでいわれてきた各種の会計構造に関する事柄で、外部報告制度に根差しているものを排除し、純粹に会計システムとしてのあり方を検討することが可能であり、またそうするべ

きであると思われる<sup>1)</sup>。

ところで、H. T. Johnson & R. S. Kaplan のレリバンス・ロストは管理会計の停滞の真の理由とは筆者には思えないのである<sup>2)</sup>。確かに以前の企業状況を前提に完成の域に達したものは、それが作られた背景が変化してしまえばその後の変化した状況下では利用しにくくなるかも知れない。しかし部品取替えやシステムの再編成で対応できるし、そもそも管理会計はそのような工夫を行うことで発達してきたのであるから、それは根本的な理由にはならないであろう。構想が時代遅れであったとしても、システムの一部に人間をはめ込めば、ニーズに合わせて柔軟に対応できる。通常は複雑なシステムの再編成は一気に行うものではない。部分的な部品のはめ替えや、マン・マシンシステムの不都合を人間の処理で吸収することで、徐々に変化させて状況に対応する。このほうが動作の安定したシステムを作り易いという意味もある。

だから管理会計が使いにくいのは、別の理由によると考えるべきであって、筆者は会計の金額データの意味の捉えにくさこそがその理由であると考えた次第である。たとえば原価差異分析の差異数字の意味の読取りにくさにより、原因分析の手続きが必要となるのである。報告を受けるのは関連する業務の指導的立場にある、状況や技術的内容を知っているはずの管理者であり、物

注1) この点に関しては H. T. Johnson & R. S. Kaplan によって次の指摘がなされている。1920年代の Du Pont Company や General Motors の組織形態は、その後の半世紀の間に企業がめざすモデルになり、管理会計側では、それ以上の革新的手続きを開発する為の刺激がなくなってしまった。その後の状況変化にもかかわらず、管理会計はそれに追いつく努力を怠ったため、歪められた製品原価を計算報告したり、集計階層が必要以上に多い行程管理情報を遅く提示したり、会社の経済的状況の良否を反映しない短期の業績数値を報告したりといった問題を生じさせた。そしてこのような管理会計の停滞が20世紀の外部報告用の財務諸表に会計システムを支配させた。この状況が会計数値の意味の研究を外部報告会計の視点を交えて行うことに導いたものと思われる。H. T. Johnson & R. S. Kaplan, RELEVANCE LOST : The Rise and Fall of Management Accounting 1987 Harvard Business School Press pp.12-13.

2) 例えば H. T. Johnson & R. S. Kaplan は、管理会計データが役立ちにくい理由を、管理会計の発展が1920年代の状況で満足してしまい、その後の開発努力が殆ど消滅してしまったことに求めている。前掲書 pp.1-2 および p.12 参照。

量データも手持ちしているはずであるから原因はすぐに見当が付く。実際に会計データや原価差異データを不要と考えたとしても不思議ではない。にもかかわらず原価差異数字について原因分析が必要になるのは、原価差異が報告制度により報告され、そしてまたこの金額データの意味が読取りにくいからであろう。そこで管理会計のデータの提供されるシステムの特性にもとづいて、この金額データの意味を考えていく必要がある。なお、金額データには報告書の見出し項目名や勘定科目名などのラベルが付けられており、このラベルと金額そのものの両方が問題とされるべきであるが、本稿では主として金額そのものについて検討することにする。

## 1. 管理会計の根本的問題

管理会計では金額情報がどのような意味を表現しているのか、これらの情報をユーザーが受け取った時に、これからどのようなイメージを形成できるのかといった問題は情報利用の基本問題であり、傾向数字の分析などの問題は、これらに対する補助的問題である。しかし前者の問題は今まで不思議なことに検討されてこなかった。会計の金額データの内容すなわち指示対象を管理会計では検討する必要はないと考えたのかも知れない。代表的な管理会計のテキストを調べるとき、この問題に関連しそうな章のタイトルが見当たらない。また最初にある管理会計全般についての部分にも見当たらない<sup>3)</sup>。会計データの利用では、自然に考えるならば、その会計データの意味するところを意味するままに受け止めてイメージすることが出発点である。しかし管理会計に於いては、それは他の分野で検討すべき事項であって、管理会計

---

3) 例えば W. L. Ferrara, F. P. Dougherty & G. B. Boer, *Managerial Cost Accounting : Planning And Controll* 1991 Dame Publication Inc. 西沢脩「経営管理会計」平成8年 中央経済社、青木茂男「現代管理会計論」昭和51年 国元書房といった管理会計のテキストにはデータの意味に関する記述は筆者は確認できなかった。またこの手の問題が関係しそうなテーマである業績評価や意思決定問題、或いは管理会計の各技法についての説明のところにも見当たらない。

で検討すべき事項ではない、ということであったのかも知れない。

しかし管理会計では外部報告会計と異なり、守るべき管理上不都合な会計慣習などは考える必要はなく、データそのものに焦点をあてて、慣習の制限が加わる前のデータを取り出して研究することが可能である。外部報告慣習にもとづく問題の回避が可能なのである。管理会計は、会計データの本来の意味、即ち特定目的のために変換される前のデータの意味を調べることができる立場にあるのである。そして今までこれを調べることなく、言い換えればその議論や工夫の前提であるデータの意味・表象しているものが何かという、データ利用の前提を知らずに、その後続の議論であるデータの使い方や工夫を論じていたのである。手続きや手法の判断基準になるべきものを持たずにいたために、実務上の工夫は全てとりあげ、また実務側からの提案の受入れ可否を根拠をもって検討したりすることなく受入れたり（有用であることが実務上言われたからといっても正しいことの証明にはならない。）、さらには他分野の流行の理論があればそれを取込み可能か、不都合をもたらさないかの議論もなく取り入れたのである。それが管理会計の分野は膨大な知識の集積場となった理由である。取込み可否の本来的な議論が出来なかったのは、結局は会計情報の利用の仕方の検討が実質的にはなされなかったからである。この状況を突破する鍵は会計データの利用のされ方にあり、最も基本になるとと思われる会計データの意味を読取る問題を明らかにすることが重要であると筆者は考えるのである<sup>4)</sup>。

## 2. 金額データの意味するもの

そこでまず会計データ即ち取引の時に記録される金額データの意味を考えることにする。会計データは基本的には複式簿記か複式簿記と同等の内容であると考えられるシステムが吐き出すデータである。それは例えば記録され

---

4) 付言するとこの手の問題は管理会計に限らず、財務会計など情報の利用が生命線になる分野では、等しく問題であると思う。

る時に使われる媒体が帳簿でなくてカードや集計表であるかも知れないが、その場合でもこれらが全体として作るシステムが複式簿記の原理に従っているならば、複式簿記のシステムと見なされるのであり、これはある種の標識に従った階層化を含むシステムでは通常見られる。要するに会計データは複式簿記データなのである。これは物量データが含まれているにしても、それは複式簿記データを誘導する場合に追加的に必要とされたデータであり、計算過程で使われたデータに過ぎない。あくまで脇役なのである。会計データの利用の面から言うと、会計の側としてはあくまで金額データの利用に焦点があり、検討すべきものは金額データなのである。そして問題はこの金額データが理由や正当性を吟味することなく四則演算されてしまうことにある。この金額が例えば経済的価値と考える時には金額の合計や控除が理屈に合わないケースは幾らでも存在するのである。そこで複式簿記の仕組みを持ち出して、これを使って、会計データの本体である金額データの意味を探ることにする。複式簿記が何を記録・表現しようとしているのかは、勘定理論などでかつては検討されたようであるが今ではこの検討は少ない。しかしこれは会計の本質・あり方を規定し、計算方法・報告内容・規制のあり方を決め、会計でないものと会計との境を決め或いは理論の出発点を決める本質的なものとする。ここではあくまで管理会計のデータの利用の立場から会計の金額データの意味付けを行っていくことに限定する。

#### a. 複式簿記システムと企業のライフサイクル

筆者は複式簿記についてはまず歴史的な研究よりも、複式簿記の型がもっている意味に着目すべきであると考えている。歴史的な研究は確かにこれのかつての原形などを示してくれたりする。しかしこれをまっぴら研究を遅らせるべきではないと考えている。管理会計データに限らず、決算報告データの有用性すら疑われる状況だからである。データの正体を知らずにその先の議論をするのは、盲と象の例えに等しい。相手を誤解しているならばそれから出

された結論は全く検討はずれかも知れないからである。

この複式簿記はまずその最も単純なパターンは現金出資取引に見られる。そこでこの取引から検討を開始する。従来は継続企業を意識して、開業貸借対照表や期首貸借対照表を話のスタートにもっていくことが多く見られる。しかしこれは余りにも意識し過ぎであろう。筆者の考えではこれがその後の例えば「もの」に着目するきっかけを作ったのではないかと考えている。それ以降は経済価値をこれに付けて解釈する理論や、消費主義の理論もこの流れをくむものであろう。会計的価値もこれに類するのかも知れない。しかしこれが機械的に四則演算を実行するような強引とも思われるやり方に結びついたのである。これは会計の金額数値の指示対象を見誤った結果である<sup>5)</sup>。とにかく最初の取引は現金出資かそれと同等のものと考えべきなのである。原物出資は現金出資とみだてて解釈すべきものと思われる。その理由は、原物出資は最初の記録時にはその金額が設定されるからである。このことは軽視すべきではない。それはいうならばその原物が幾らの現金を出資したのに相当するのと言う観点から金額設定されると言う意味だからである。どんな企業でも開始は現金出資であると見るべき理由は上記のような理由である。

その後は業務を行う体制を作って業務を実行することになる。要するに装備を行い、売物を取り揃え、顧客に商品やサービスの販売をする。もちろんこのためには商品を購入し、サービス要員を確保してサービスに当たり、代金を客からもらうのである。これらの取引を段階をおって見ていくことにする。

まず、業務を行う体制づくりであるが、このためにはいろいろな装備を購入する。そのときもちろん原物出資されたものであれば当然そのまま使うが、通常は出資された現金を充当する。サービス要員を確保する、従業員を雇う、外部サービスを契約する、などいずれも最初は出資現金を使うのである。従

5) 会計の数値に価値という言葉を使うことを疑問と思う。価値は対象の本体と機能に対して、対象の取得予定者が幾らを払うかと言う問題であって、この問題には当事者の対象の機能に対する評価と、その金額を払うか払わないかの意思決定の問題が含まれていることに注意すべきである。

来はこれを即物的に現金をものに変化させたことに注目して複式簿記が記録していると見たのであろう。要するに着目したのはものの姿形に着目してこれを記録していると見たのである。もちろんそれはそれで当然と言えば当然であろう。記録の担当者もその現象に着目して記録しているのであるから。要するに装備の購入により現金が装備品などに姿をかえたのである。しかし筆者はこの記録の見方が錯覚を引き起こしたのではないかと考えている。そしてこれが後々の理論や手法について、役立てることが難しいと言う現在の状況を誘導したのではないのかと考えている。

これらの取引事象をもう一度振り返ると、まず手持ちの現金を装備品を購入して装備品に変化させたのであるが、これを金額表現することはなぜ必要なのかが問題である。変化させたものについてはその後の管理や確認は物量データは必ず保持されるのであるから（原物調べや個数調べは必ず行われる）金額表現してまで記録を保持する積極的な必要性は、この意味からは見られない。だから金額表現の理由は別に求めるべきである。筆者の提案はその前との関連から、その理由を誘導すべきであるというものである。それは元々出資で受入れた現金は、業務のために自由に使うことを認めてもらう代わりに、出資金を上回る現金を手に入れた時には配当として分配する、という暗黙の了解の上での事であったはずである。要するに配分は現金での配分が想定されていると考えるべきである。よって問題は現金が現金以外の形をとっていることにあるのであって、この点での跡付けが必要と考えられたと推定できる。言替えると現金を他の姿に替えたことは、もし即時の精算などが実行された場合には（ふつうには起きないはずであるが）、その場合に現金で出資額分を返金できない点を責任化して記録したものとみることにもできる。現金以外の姿をとったものは、たとえ代替りのものを獲得しようとしていなかろうと、出資額をかえすことは出来ないのであるから、いずれその理由を出資者との協議の場で説明する責任が生じる。業務を依託され、現金を受託したものはいずれは依託者との協議の場で、その現金の行方を説明する責任が生じる。そこでこの責任をダイレクトに記録すると考えるならば、複式簿

記が取得したものに支払った金額をつけることも納得ができる。現金の支払でなくてその他のものとの交換であっても、交換したもののついていた取得額は、それに対する責任額を意味しているから、それと交換して取得したものにその金額を充てることも説明がつくのである。

以上のように考える時には、実際にもものやサービスを取得した時に付けた金額は、ものやサービスについての一般的な意味での「価値」を考えて付けているものではなく、むしろ現金を転用した責任を示す金額なのである。この点については金額を所得物について付ける時はその取得時点なのであって、その時点でそれを示すための証憑類に既に付いていた金額を付けることからこのことは明らかである。もの自体の金額はその金額が不明な時（証憑がないか或いは取引相手の請求がない場合など）に初めて考える事になるのであり、それとて交換時の決定されるであろう金額を想定して決めるに過ぎない。結論としては複式簿記の機構に従う限り取得物に金額を付けていても、それはもちろん取得物の取得時即ち交換時の評価金額は定められるが、それは自分の方が投資即ち現金の転用をした金額を決めるためであって、取得物の価値を評価しようとするものではない。転用責任金額と価値は同じように見えるかも知れないが異なる。前者は対象物の属性の問題よりもその行為を実行したことに基づき金額を決めているのに対して、後者は対象物の機能を記録者が直接値踏みしているからである。このことは記録金額が取引によって決定されている事実と符合する。

次に問題にする取引は、先の取引の流れにそって考えると、販売する商品やサービスの準備と提供である。サービスについては実際には装備への投資の問題であることは、先の説明から明らかである。商品についてもやはり同様である。装備と商品の違いは、後者がもともと客に販売し引き渡すために入手しているものではなく、自分の所での利用のためである。サービス提供はこの装備を使って現金を獲得するのである。だから物的な交換対象物は通常は客への引き渡し対象にはならない。提供されるのはあくまで目に見えないサービスである。これは労働力への投資に結局はなるが、現金は給料や外

部サービスの依託支出のように交換物を手許に残さない。要するに現金が消滅したままになるのである。だからサービス産業での売上は装備への投資によって、現金を獲得するものであると言える。これに対して商品は客に手渡して現金と交換する為のものである。もちろんこれはすべて現金と交換できるとは限らない。売れなかった商品は何らかの処分がなされて現金化されるか、あるいは放棄される。商品購入は現金の転用であるが、直接客から投資分よりも多くの現金を交換で入手するためのものであり、現金回収の基本的ルートになっている。これら商品やサービスを提供し、現金として回収するのをより効率化し、或いはいわゆる大量生産の効果を期待して、装備への投資は行われているのである。メインの現金回収ルートである商品販売やサービス提供による、現金回収の促進のためなのである。このような流れで現金の回収がなされる。この時点で商品への投資は現金化されて現金の姿に戻ったのである。このように見ていくとき販売行為だけでなく商品引き渡しをへて現金回収した時点で現金を商品の姿に替えた責任は解除されると見ることができる。投資責任の解除は現金の回収によって行われるのである。

#### b. 複式簿記の慣習と合意事項

これまでの説明によって、筆者は次のような見方を提示した。それは企業のライフサイクルからして、企業を出資者と事業遂行者との間である種の合意が行われたうえで、最初に現金が投下されて、それが事業実行のために必要なものに転用され、それを商品やサービスなど目的給付と呼ばれるものの客への提供を通じて回収する、そして集まった現金を配分する。この時に完全配分するならばそれは企業の消滅であり、一部配分し以降の事業継続が合意されるならば継続企業となる。それは当事者間の協議の結果決められるものである。このことから次のようなことがいえるであろう。

期間計算は当事者間で行われる協議資料の準備の為に行われるものである。事前の合意としては、現金配分に関する合意を中心とし、その周辺の合意も

付加される。周辺の合意の中には資料解釈の問題や業務遂行者（現金の受託者）が守るべき事項等についての合意や事業継続の前提事項等が考えられる。このような期間計算等の協議資料の準備は出資者側の事業強行解散を回避するためにも必要である。十分な現金配分額の決定額の根拠説明がなければ事業強行解散がなされるかも知れないし、業務遂行者の交代を出資者が主張するかも知れないからである。

利益額は基本的には最初に投入された現金額乃至は現金相当額を超過する額である。これが今までの流れからして当然の見方であろう。しかし先の各種の合意事項から、特に事業継続を合意される場合には、配分されると困る額がある。現金流出は事業遂行には大きな負担であるからである。しかも現代では課税の問題があり、この分については現金流出せざるをえない。これらの事を考慮して、あくまで事業継続即ち協議以降の事業継続を前提に、配当制限の取決めがなされることは、当然である。要するにこういった点までも合意事項になっている可能性がある。協議の場での決定で難航が予想されるものについては事前の取決めが行われて当然だからである。

要するに会計慣習に出てくるような約束事は当然行われたであろうし、外部の制度機構が約束事の適正化のために介入してくることもあるであろう。また約束事のなされる局面は現金配分、事業継続、業務実行担当の交代条件などに及ぶとおもわれる。保守主義や減価償却などはこの流れを組むものであるかも知れない。実際に減価償却が資金回収と言う考え方があることは周知であろう。これらの事をすべて勘案する時には、事業の取引記録を責任記録に中心を置いて記録することが、上記のいずれの側面にも即時に対応できる最良の方法であると考えられる。複式簿記のシステムはこれを念頭に置いて工夫されたものとみなすことができるのかも知れない。

利益額は上記の観点から眺める時には、本来的には配当拠点を示し、各種の約束事を加味して考慮する時には、配当上限額を示す。各種の法定の積立額などを控除したのもも利益と呼ばれていることはこの延長線上の意味であろう。要するに、上記の見方は複式簿記の仕組みから誘導したものであり、

その場合にこれまで特に見落とされてきたものが、企業の成立と精算の持つ意味であって、これを加味して再考するならば、複式簿記の記録している金額は経済的価値や会計的価値等のように価値と呼ばれるものではない。記録されたのは出資者から業務の実行を依頼されていた業務遂行者の、現金と転用し現金として回収すべき責任、即ち投資回収責任である。もちろん増加現金分の配当を適正実行するためには保全責任も生じる。また費用発生は直接出資者の出資金減額を意味するので、これには業務上正当な行為であったのか否かの説明と言う狭い意味での説明責任を生じる。要するに責任といっても種類の責任ではなくて、投資回収責任、保全責任、狭い意味での説明責任がある。そして出資者との協議の場での業務遂行過程について説明する責任は当然ある。これは先の責任を包括する責任であるといえる。そして記録しているのはこの責任について取引が生じるたびに金額数字を付けているという解釈である。それは現金配分額を決める時に事業継続するならば配分されては困る金額を、その対象や理由を直ちに引出して説明するための資料として準備したものである。だから物量データが原物確認などで常時記録される場合であっても金額記録されるのである。

### 3. 複式簿記データの管理利用

以上の解釈をする場合は、これまでの経済価値を想定していた理論との関連を調べなければならない。両者が関連することは金額記録が取引時点での経済的意思決定によって決まることから、当然想定されるのである。また投資対象物がものの形で存在しているならば当然それをみながら経済的価値を考えるものもある。これは特に業務管理や人的管理では業務の構想や処置の場合に目に見えるものを手がかりに、各種の意思決定や評価が行われるからである。計画設定も標準管理も価格交渉もすべてそうである。目に見えないものから思考を始めることはそれほど多くはなく、例えば高額の権利等の購入があってそれに附随する意思決定や評価などの場合に現れるに過ぎない。

しかし普通その問題の本体は金額問題ではなくて技術的な問題や具体的な手順問題、担当者選などの問題であり金額資料が活躍するのはそれらが「引き合うのか引き合わないのか」を考える次の段階である。たいていは既に具体的な手順構想が幾つか固まってその上で評価を求められるのである。そこで金額の問題が出てくる。問題は複式簿記の吐き出すデータでそれに答えることができるのかということである。この問題をより詳しく見ると次のような様相を持つ。

先の説明の流れと関係させると、金額数字自体は過去の取引を資料に対象物の金額推定などを求められると言うことになるが、上記の考えでは複式簿記で記録している金額は過去の投資責任を意味している金額であるので、対象物については直接語っているものではないから、どのような角度からの金額が求められているのが問題になる。対象物の金額といっても種々の意味合いがある。これを幾つか列挙しよう。

複式簿記データの意味するものであれば、これを管理上の意味付けをすれば、以前に該当物がどれだけ商品販売に寄与したかを直接示すものではないにしても、その金額相当の現金配分制限をしたと言う意味がある。よってこれは例えば節税効果や現金準備額確保などの意味合いを持つ。そこでこれにいくら金額をつけるかを定める為には現金の流れに関するコンセプトが準備されていなければならない。要するに資金繰りの構想の一貫として金額決定されるのである。

一般的な交換価値即ち販売或いは購入価額の意味であるならば、それはその金額相当の投資が引き合うか否かの問題になる。これは対象物とその業務利用構想の中で果たす機能効率に対して出費額が引き合うかどうかということで、どちらかと言うと対象物の機能の評価の問題であるが、同時に同程度の機能を果たす代替品の情報の問題である。

この問題には実際には構想の採否の問題が隠されている。それは対象物の機能に出費が引き合わないならば、その構想自体が不採用になることが考えられる。これは対象物だけでなくシステムの不採用の問題である。要するに

上記の情報提供の意味合いの中にはシステムの評価が附随しているのである。

原価計算の問題との関連では受注価格や量販価格の設定の問題が生じる。これは全社的立場からの投資の問題と考えるならば一般的な財務の構想の中で決定される問題になる。いわゆる資本予算の問題である。またこれが特売品の販売の根拠である場合にはその特売品の販売に対象物がどのように関与するかの評価の問題になる。これは対象物の値段設定の問題ではなく上記特売物の売上予測の問題になる。

これ以外にもあるであろう。しかしいずれの場合にも対象物の金額データはそのデータの利用構想の中に位置付けられるものであり、提供した金額データがどのような内容をそのユーザーに伝えることができるかの問題が、データの有用性を決定する要になる。

もう一つの問題は、複式簿記自体の出すデータが先の通りであれば、特定の用途即ち現金の投下回収の流れに組込んで解釈されるので、それにそぐわない利用は出来ない。必ずデータの利用目的にかなったデータに変換することが必要である。決算時の修正仕訳などもこの一例であろう。本稿で提案している構想はむしろこの点に主眼がある。複式簿記の吐き出すデータの性格を明らかにし、それを起点に修正を加えて、所定の目的に適合するデータをうる。これにはいろいろな場面での目的を摘出し、そこでの状況を詳細に調べて、金額データの利用のされ方を調べ、これに適合するデータのイメージを作り、その上で修正の方法を考えるという構想である。これまでは実際に業務の現場で使える管理会計の内容がすべて実務任せになっているが、上記のような視点を持たず、場当たり式に会計データをとりまとめて提供していた疑いがあり、担当者の勘に任せていたのである。もちろんその中からも有力な用具が出てきてはいる。これに他分野の成果やキャッチフレーズを取込むことで改善の工夫もされたであろうが、いずれも根本的な解決にならなかったのである。

## 結 語

本稿で述べた事柄は、管理会計ではあまり考慮されることはなかったとおもわれる。実際、筆者の手持ちの管理会計関係の文献にはこれを取り上げたものは確認していない。しかし管理会計では業務上の問題解決に会計データを使うから、会計データの本来の特徴やその意味するところを知ることは重要である。相手の正体が判らなければその後の議論は手探りになってしまうからである。この意味でこの構図を取り上げたものである。

そして会計データの正体を知るには、会計の基本的な記録システムである複式簿記データの真の意味を明らかにする必要がある。これを知った後で所定の目的のデータ利用にはどのような修正が必要かをあらかじめ目的パターン別に検討しておけば、迅速に管理会計データ利用に対応できる。その場で必要な修正処理はできるだけ少なくすべきである。本稿ではこれを念頭において複式簿記データの真に意味するところを探ることを試みた。金額自体が責任を示すものと言うこの構想によるとき、責任の共同引き受けや個人への責任割当てなどの考え方を付加したり、業務の流れに基づく命令関係のロジックを付加したりすることによって、金額データを四則演算処理の根拠付けも可能なのではないかと考えたのである。

会計の金額データの加算・合計や分割・分配の根拠は、これまで明確な理由を意識して語られていない。これは経済的財貨の消費という、数字の担い手を原子化してこれらが消費される時の事柄を根拠に、これらの処置の根拠が求められて、通説化したからかもしれない。しかし意思決定問題や業績評価の問題を詳しく検討する時は金額に所定の操作を加える場合のこのような根拠づけは不適切なことすらある。ここの投資ブロックを勝手に金額分割したり外見に従って分割結合したりしても、それが不合理な例は幾らでもある。どんな投資であっても業務のロジックに乗って考えられているのであり、そのロジックに反する金額操作の処理をすれば、使えないデータになるのは明

らかである。それは投資意思決定でも、管理者個人の業績評価でも同様である。万一ロジックを無視した自由自在の金額処理が可能であり、これを控えて目に見える物的標識に基づいて分割したとしても、報告された数字は常に偏向を指摘されるであろう。会計データはこの四則演算は自由自在に行うことができるが、もしもデータの意味を考えずに行えば、そしてラベルの側のロジックのみによって行えばそのデータに対して、してはいけない演算操作をすることになるかも知れない。これを行えばほとんどのものが理解し得ないような根拠付けが必要になるであろう。この線が出てきたのではないかと疑えるようなものがあるように思われるのである。もちろんこれが会計データ特徴であると逃げるわけにはいかない。現実と対比して使われる管理会計データは、その利用者が理解できなければならないからである。再度注意すると、ラベルのイメージを勝手に膨らまして操作を加えることは危険である。会計の金額数字は必要な修正が加えられていない限り、会計数字の特性にあう操作しか受け付けられないはずであり、これは意味の異なる数字を生み出す可能性をもつ。ラベルの示すものと数字の示すものが同じとは限らないのである。処理によって意味の曖昧になるデータは誤解を与える情報である。以上の事を考えて上記の構想を延長すると、今後の研究のあり方としては、いろいろな利用局面で必要な或いは有効な金額データの性格を調べる必要がある。どの局面の金額データなのかを利用局面毎に分類して明らかにする必要がある。

次にこれが判明したのちに、複式簿記データにどのような修正をどのように加えるかを検討する必要がある。管理会計ではこれまで起点になるものを考えていなかったために、いろいろなコンセプトが混じったデータを起点に考えて利用用途にあうように追加修正を加えたためにデータ内容の混乱が生じた可能性が考えられるからである。これらのことを考え直すための起点として構想したものが、ここでの内容である。もう一度くり返すならば、複式簿記の吐き出すデータを、外部報告制度にいっさい関わらないようにして考察し、ついでいろいろな用途で使う会計データを調べそのイメージを確定し、

その上で複式簿記の吐き出すデータにどのような修正が必要なのかを考察すべきである。もちろん、これが進めば修正をどの時点で行うかの検討も可能になるとおもわれる。

以上