

管理会計情報の構成内容

正 田 嘉 昭

1. 序説 会計データの分析の必要性

管理会計のレリバンス・ロストは、管理会計の提供する情報が経営者の意思決定等にレリバントでない、即ち経営者が指定した意思決定などの目的にデータが合致していないという理由から言われている。¹⁾ その実際の意味は経営者が会計情報の利用の際に予定していた経済的分析方法に会計情報が適合しないとの意味であると考えられる。ところが会計情報は記録時の手続きから直ちに予想されるように、もともと会計情報というよりも会計データ、即ち処理前のデータが不適合であって、独自の方法が必要なのではないのかという疑念が生じる。

この管理会計のレリバンス・ロストの議論に特徴的なものは、「意思決定のために」会計が役立つ情報を提供せねばならないという内容である。これは会計データに対して、使用する経済的分析手法が依拠している思考方法に沿うデータ、情報を提供せねばならないという主張である。会計の方の事情を見ない要求と思われる。それは会計データの本来の性格が配慮されていないと言ってよい。しかしこれは同時に会計の方での会計データそのものの性格の分析が不十分であることを意味している。会計データの特徴的な内容を

注1) この内容や経過については既に多くの著書・論文が発表されており、今さら引用する必要はないと思われるが、この主張の動機は重要な意味を持っている。筆者の考えでは、この問題は管理会計の不適合の問題というだけでなく、外部報告会計にも当然言われるべきものであって、会計学の基礎理論に関わる問題であると見ている。この問題についてはH. Thomas Johnson & Robert Kaplan 著の“Relevance Lost, The Rise and Fall of Management Accounting” 1987を見られたい。

指摘していない以上、自己の想定する目的のみに視野を絞って、利用するデータの性格に配慮することなく、会計に対してそれに適合するデータを要求しても、それは当然であるとも言える。「…のための会計」という構想自体は、本来は使用するデータの側の性質、この場合は会計データの分析が必要なのであり、想定される目的にこれが本来合致していないのならば、いわば代用的用途でしかない。

代用的な用途であるのならば、おのずと会計システムを通じて集められたデータを使用してもそれほど役立つまいであろうということは、容易に推測できる。標識・名称をどこまで詳しく表示しても、決して対象物に行き着くことはないからである。その場合には会計システムを通じて集められたデータの本来的な利用の仕方を見つけるのが急務である。筆者はこの点に関して、責任会計が有力な本来の用途ではないのかと考える。レリバンス・ロストの類の議論はABCの発掘と発展によって沈静化したが、上記のような問題が解決されないのならばいずれ繰り返されよう。会計の数字が何を意味しているのか、指示しようとしている対象が何かを調べることの重要性をこのレリバンス・ロストの問題は示していると思われる。ヴァッターの資金会計論以来この手の議論は殆ど見られなくなっているように思われるが、ここに至って調べる必要が生じていると思われる。²⁾

2. 会計データの研究

これまでの勘定学説や貸借対照表論の類の研究は、会計データそのものの研究であると筆者は考えるが、今ではあまり見かけない。それはおそらくその困難さの故に放置されたのであろう。これらを学説として研究するという

2) 資金理論の紹介はチャットフィールド著津田正晃・加藤順介訳「会計思想史」文眞堂、昭和53年刊、288-290参照のこと。また William J. Vatter, "ACCOUNTING MEASUREMENTS FOR FINANCIAL REPORTS", 1971 の論述内容と筆者の構想の異同についてはまだ検討していない。35頁までで説明されている枠組みに類似点があるように感じられるが、確認していない。

類の研究は見られるが、それは直接的に会計が何を指し示そうとしていたのかを明らかにしようとするこれまでの研究とは異なる。会計データの表現するものを価値と見做して検討を放棄したものであるように筆者には見えるのである。

その後の理論は、「価値」を会計システムに流すという考え方を採用しているものが多い。現実には具体的に認識されない「価値」と呼ばれるデータを頭の中で構成しているのである。価値と会計データは本質的に相違していると筆者には思われる。それは前者の価値の概念は、主観的な性格からは決して解放されるものではなく、常に価値を語る者の頭の中での問題にしかならない。価値の中の比較対象として採用されたもの間での無矛盾、優劣付けでの整合性の問題にしかならない。客観性というものはある特定の場を除いてはありえないのである。これに対して、会計データは具体的な会計組織を通じて現実に記録される。それは記録する機構の持つコンセプトによって規定される性格を持つ。しかもこのコンセプトのうち物理的な性格に由来するものは決して逃れることのできないデータの本来の性格を規定している。これを無視して議論してよいことにならない。それは本来のデータの性格を歪めることになるのである。具体的には、記帳の契機となる取り引きについての判断や具体的内容の捉え方などである。証ひょう書類に基づく取り引きの認識などである。これは現実での取り引きの認識であると同時に、取り引きの性格や捉え方についての規定でもある。認識が観念的な作業であることを理由にしてこれらの事柄を無視してはならない。また、単なる証拠ぞろえのためのやむを得ざる手続きというのも納得できない。やむを得ない妥協の策であるというのは、現実の作業の持つ意味をあえて無視して、観念論的な操作で代用しようとの意図が伺われる。そしてその考え方の予定された線上には経済的分析手法の採用が想定されていると考えられる。いわばこれらの分析手法のもたらす効果に期待し、会計の収集・処理するデータの検討を疎かにしているというように考えざるを得ない。しかし会計データがこれらの分析手法に適合する性格を持っていないのならば、そのような利用は

現実と遊離したものになる。その場合の結果は単に分析の適否の問題のみではなく、利用にマイナス効果をもたらす結果を招来する可能性がある。逆機能である。これの一例が企業予算に見られる。それは管理者の精神的問題に起源を持つというより、取り扱われるデータについての認識の誤りによるものであろう。もしそのような由来を持つ予算の逆機能が生じるならば、それは精神的な対策などでは対処できないものになる可能性がある。データの意味内容の誤解はデータの利用の全体を破壊するであろう。これは日常語の場合には容易に判るのに、会計データに関してはそのような危惧を抱くことは少ないように見受けられる。少なくとも管理会計では、外部報告会計とは異なって外部の習慣・規制に左右されることは少ないので、このような危険に対する対策は採りうると思われる。但し、勝手にデータの本来の性格を無視するような方策は、逆機能の可能性が大きいので採用を警戒すべきである。

3. 管理会計データの構成

管理会計データは会計データであり、会計データが現在では複式簿記の機構による収集処理を想定しているのであるから、管理会計データも勘定記録やその延長線上の拡張されたもの、具体的には集計表によって表現されると考えられる。しかし、個別の構成を見るときには標準的な勘定記録の形式を中心に考えればよいことになる。複式簿記は結局は貸借平均の原理で表現されるように、取り引きの貸借対照の累積記録である。総勘定元帳や試算表などは極言すれば、仕訳帳の勘定項目別の分類ソートを実行してその上で所定の処理を施したものであると言える。しかも仕訳帳は個別取引の集積であり、そのよって立つ根拠は数学の「両辺に等しいものを加えても値は変わらない。」という法則の準用である。単に借り方と貸し方が等しいことを保証されている記録を延々と集積したものにはすぎないのである。

この時、データの構成項目は日付、摘要欄の借方、貸方、元丁欄、借方金額、貸方金額の仕訳帳の縦の欄に示されるとおりである。これは分類すれ

ば、摘要欄に書かれている取引の識別分類のための勘定科目と日付、金額、丁数の数字に分けられる。仕訳帳以降で処理される記録内容はこれらになるであろう。このうち、日付と丁数の持つ役割のうち丁数は他の帳簿との関連付けであり検索のための一つの工夫であると考えられる。従って、取引内容という点から見れば具体的な取引とは係わっていない。要するに記録内容としては本質的ではない。日付はどうか。これは取引が生起した時を明示することにおいて本質的な意味を持つ。しかしこの持つ役割は今では論理関係のチェックにそれほど役立たなくなっている。分担制の取引記録が実行されている故である。また取引件数が少数なら、しかも報告書提示の時点付近に集中しているなら、日付の必要性を感じないこともあるであろう。これは取引説明の文章化では言及しなくても十分であると感じられることもある。それでも日付の説明が必要という場合は取引件数が多数であることに拠る。ところが残りの勘定科目と金額はこれは文章による説明でも必要なものである。これは取引の説明文章を構成してみることで明らかである。要するに、勘定科目と金額が本来的に中心をなすデータであると言える。そこで金額と勘定科目の二つが何を指し示しているのが問題である。勘定科目は取引ごとに適用される取引の代表ラベルであると考えられるので、これ以降簡単にラベルという呼び方も使用することにする。この両者がこれまで同一の経済事象を指し示すものと見なされていたと思う。しかし、筆者の考えでは必ずしもそうとはいえないのではないのか、と考えている。ラベルが金額の付されているものを指示しているときは物的財貨、特に銀行券であれば、その見方は妥当するであろう。ところがラベルの付け方は必ずしもそうとはいえない。それは複合経費などに見られる。この場合は物財と観念的なものの結合体として観念されたものを指示するように付されている。しかしこれに付けられた金額が同一のものを指示しているということは有り得ない。それはこの観念構成体が実体を持たないからである。ラベルは幾らでも観念的な構成体を想定して名称を付すことは可能である。しかし金額は具体的な資料を構成操作することによって誘導されるものであり、後者に観念構成体を合致さ

せることは可能であっても逆は有り得ない。従って、ここにラベル或いは勘定科目の指し示すものと金額の指し示すものとは一致するとは言えない。ラベルは金額の指し示すものではなく、それと何等かの係わりのあるものを表現していると見立てて採用される可能性を持つ。そしてこのことが可能な「係わりのあるもの」は会計的な操作のうち金額集計と比例配分とが可能な内容のものでなければならない。それは会計の処理機構から処理されて吐き出される会計データ、情報に対して施される操作はそのいずれかであるからである。要するに四則演算が可能でなければならないのである。この点では、価値に由来する概念はラベルとしては採用できる可能性を持つ。会計の数値が価値を意味するというのはこの点に由来する見方である。ラベルの指し示すものを会計の本質として考えたのがその原因ではないか。金額の方はラベルの指し示すものが現実には得られないがために代替的なデータとして収集処理されたものであるという代用品的理解である。しかしこの考え方は、ラベルとして採用される可能性のある概念構成体系は相当数ありうるので、一つの立場の域を出ないのではないかと思う。さらにこの考え方は金額の方が動かせないものでいずれ、これを利用してデータ処理データ、情報として提示したとしても、それは近似値でしかないし、しかもその近似値も生データに近い段階で言えるにすぎないから、このような考え方で整理・操作されて得られた情報は現実との合致という点ではかなり疑わしい。それは先に利用方法を想定してそれに沿ったデータを収集し、もし収集したデータがそれに沿わないならば、貸借平均の原理を破壊しないように注意しながら、目的の内容に沿ったように修正を加えることを要求することを意味する。要するに、価値のような概念を中心に構成するならば、それは初めから利用図式を想定してそれに合うようにデータの修正を加える必要があるのである。この修正は主観的な内容でありうる。そして現にそのようなことが実行されるともいえる。それはかなり以前から行われていたのではないのか。決算期に実行される見積りに基づく項目修正等の中にそれらは見られる。いわば既に上記の概念構成体である価値の概念を主体にした会計機構の組み立ては

既に実行されていると断定してよい。

このことは会計にどのような問題をもたらしているのか。その例は幾つか挙げられるであろう。例えば同一問題についての複数処理の認定もその一つである。それは価値の概念から誘導される立場からは唯一のやり方しか認められないはずであるが、それにもかかわらずその実際の処理はいずれの処理方法でもよいという対応の仕方が見られる。これは主観的な修正が混入しているからである。また費用の計上にもそれは認められる。資本財の一部価値減少、即ち減価償却の問題である。結果の大きく異なる定額法と定率法のいずれもが何故認められるか。企業実体の存続している全体で見れば、いずれの方法でも固定的に採用するならば良いという説明がなされることがあるが、少なくとも内部管理用の用途では、そのような処理を行った報告の与える影響は、恐らく重大なはずである。それはその根拠を説明されるときに、その説明は恐らく手続きの手順紹介にとどまるであろう。これによって内容を理解せよというのは、記録処理の手順を初めから順に追って辿っていくことを報告書の利用者に強制するに等しいのである。そしてその結果得られる理解は現実の内容を持たないものになると思われる。

このような事情をふまえた上で、管理会計の情報の内容を見ていく必要があるが、ここで注意すべきことがある。それは、これまでの会計で採用された処理、特に期末決算期に行われた処理は期中取引の処理とは異質の可能性を持つということである。期末決算時にすべきとされている処理は、恐らく期中処理とは異なる性格のものである、或いは期中取引とは異なる性格のものに報告書内容を変換することを意図している可能性がある。これが期中処理とは別個に行われる理由であると推定できる。それは実世界で存在していた事柄を、人間の内的な世界の問題に変換することを初めから承知の上で実行していたのではないかということである。そしてその理由の焦点は利益処分にあると思われる。多くの会計の慣習や原則や公準がこれに係わっていることは、上記の事柄を裏付けている。管理会計はこのような問題を承知の上で対応しなければならない。それは内部管理者への報告で決算処理に準じ

る作業により報告書の取りまとめを実行すること、決算期の処理事項とされていることもデータとして利用可能である限りは利用するという、そしてそれは何よりも、既に主観的な内容に変換されているデータをも含めて取り扱わねばならないということを了承の上で管理会計情報の意味・内容・利用方法の考察をしなければならない。不当な処理が紛れ込んでいると感じて、それを確認の上でその該当データ・情報の利用の制限は留意しなければならない。これは既に管理会計の実務や原価計算の実務では実行されている。例示すれば費用予測や原価差異分析での一次費用関数の使用に見られる。有効操業圏の設定がその一例である。しかしこのようなやり方はやはり問題がある。言うならば臨時の一次的な対応の印象しかないのである。本来的には全体を見直すことによって、本来の会計情報の指し示す内容を指示する必要がある。また会計情報は本来の指示する内容だけでなく、派生的内容も持たせることができる。しかしそれは本来の指示しているものと何等かの相似関係あるいは類似の関係がなければならない。そうでなければ、使用制限をその都度、綿密に指示しながら使用せざるを得ないし、またしばしば誤った指示をする可能性がある。この作業をするためにまず為すべきことは会計情報の根幹である金額数値の指すものを突き止めることが必要である。可能なラベルの構成体系、即ちラベルが作ることでできる世界を突き止め金額数値の作る世界との関係を調べる必要がある作業と思われる。この点に関して、次の点を指摘しておきたい。それは金額とラベルの混同である。初歩的な簿記のテキストに見受けられるもので収益を利益増加の原因とみる見方である。これはラベルが指示している物が利益増加の原因即ち財貨価値の増加というだけであって、金額が原因そのものを指しているわけではない。もっと詳しく言うと、金額の指す物は因果関係が必ずしもあるとは言えない別の物であって、ラベルがこれが何等かの意図に関係付けられた原因を指しているに過ぎない。これは貸借対照表項目と損益計算書項目の相互の変動関係を分析した初歩の複式簿記のテキストに載っている変動表を検討すれば明らかであると思

う。³⁾

4. 会計データの意味するもの

以上のような意味で会計データが指示する対象は、金額の処理即ち集計・比例配分が可能な何者かであろうと推定される。これは金額データの処理がラベルほど自在ではないことが根拠である。もちろんラベル側も無矛盾な統一的な概念構成体でなければならない。それは普遍言明として記述されるからである。そして、比較的具体的な事柄の側面を捉えて概念構成体が作られる。実際には存在する制度などが利用されるのである。ところが金額の方が指示しているものは金額の記録についての制限があるので、自由に構成できるわけではない。そこで、ここではその指示対象を突き止めるを試みる。

この問題を取り扱うためには比較的簡単な企業を想定してその仕組みを考察するのがよいであろう。そこで企業を取り巻く図式で複式簿記の構図を必要とすると考えられるものを取り上げねばならない。その基本的な図式として出資者とその資金の委託を受けたものの二人から構成されるものを選ぶ。後者の資金の委託を受けたものは業務の実行者と考えることもできる。まず最初は出資が為されるが、この出資は現金で行われるとする。なお現物出資の場合はこれに準じて、相当額の現金を出資したのと同様であると双方が合意したとすれば、その図式で見て良いことになる。要するに現金出資をまず最初に行っていると考えるのである。ここに次のような問題が生じる。それは出資は結局は現金の預かりをして、その現金を運用する了承の下にその委託を受けた者は業務を行うのである。この時に、出資者側はその返還と運用成果としての現金増加があればその増加分の配分をも要求すると考えられる。出資現金の突然の返還要求や増加現金の配分を要求されるときには、委

3) 例えば沼田嘉穂「簿記教科書〔五訂新版〕」同文館、平成4年刊の23頁の資産・負債・資本の変動表や新井清光「最新商業簿記」実教出版、1992年刊の8頁と10頁に記載されている二つの表等で資産・負債・資本と費用・収益との連動関係を検討すれば明らかである。

託を受けた者は当然のこと困ることになるからこれらの取り扱いについて出資者側と交渉を行って、取り決めるのであろう。これらは争いを生んだはずであり、従ってこのことについて何等かの仲裁・裁定等が第三者によって行われたはずである。それは場合によっては（特に一方の力が強すぎる時などでは）公的機関の介入があったと考えられる。これらの積み重ねがこれらに関連した慣習を発生させた。法規制になじまなかったり、法の及ばない範囲の特殊な内容に関わるときには当然その問題についての知識を持つものが仲裁即ち利害の調整に乗り出したと考えて不思議はない。会計慣習はこの積み重ねであると思われる。規制効果を持つ慣習は利害の衝突する場面でしか生じ得ないはずである。これは出資者と委託を受けたもの即ち受託者の間の社会一般に認められた取り決めであり、当然のことながら、会計報告の要求も含まれている。しかしそのみではなく、出資現金と成果配分の問題にまで慣習は及んでいたと考えるのが妥当と思われる。それは会計報告の前提を含んでいたはずであるし、また会計報告自体がその図式の中で必要性を認識されて慣習化されたものであると思われるからである。これらの慣習は公的規制として行う必要があるのならば、それは法規制として法体系中に取り込まれているはずである。ただし、これらのことは歴史の中で行われたことであり、現在ではこの図式にまつわる慣習はどこまでが慣習でどこまで法規制に取り込まれたかの判定はその都度行われなければならない。しかしここに必要であると考えられた報告のうち出資金の行方についての報告は現在では会計慣習化しているものと見ることが出来る。

この図式においては、出資者と受託者の間には出資金の返還方法や出資金の運用成果の配分についての調整が必要とされたはずである。それは出資金が運用するために別のものに替えられたり、場合によってはサービスのために消滅してしまっていることもあるし、また投資有価証券になっているかもしれない。このような場合に現金の返還を要求されることは場合によっては、受託者にとって困ることになりうる。法的な違約金支払義務の発生により、受託者個人としての返済義務を負うこともありうるからである。これ以

外の動機も当然多数考えられるが、いずれにしても出資金の不意の返済には応じがたいということは一般的に了解されていたと思われる。また先述した成果の配分にしても調整が必要である。それは受託者のもたらした成果であると同時に出資現金がもたらした成果でもあるからである。従って双方とも配分権を主張できる。⁴⁾ここに片方の一方的な配分処理は禁止するという慣習や規制が生じうる。この二つの理由から、受託者はその成果の配分や出資現金の返還請求に対抗するため、或いは受託者として正当なことをしていることの証を立てるために、時期を事前に指定した出資金の運用顛末の報告が必要とされることになる。そしてこれが会計報告の本来のものであったと考えられる。将来の出資者に対する報告は株式会社制度等の持ち分権の証券化が為されたときに初めて必要とされたものであって、証券化が為されていない段階では現在の出資者に対するものであったはずである。そして会計や簿記の慣習はこの後者の段階から既にあったと考えるべきである。そのような意図で行われる会計記録の金額記録は何を指しているのだろうか。考えられるのは、出資現金の由来とその運用の顛末である。それは出資された現金がどのように運用されてより大きな現金になってどのように戻ってきたのか、外部の第三者からの追加的・臨時的な出資や信用はどのように関わっているのかを、いろいろな業務の事象の中でどのような姿を採ってどのように行われたのかを、それぞれの取り扱われた現金のまとまり即ち現金額を一つの単位ブロックとして取り扱うものである。またこれらに由来する財貨・権利・信用・サービスなどは、この現金のまとまりをもとに再構成をすることによって記録される。それはラベル選定の問題でもある。従って、出資現金の流れを見ているのであるが、その本来の意識は、出資者から預かった現金が報

4) この点では資本主義論とはおそらく相容れないであろう。それは企業体の保持する現金のうち、商品マージンに由来する部分に対しては受託者即ち事業経営を担当するものもその権利を主張し得るからである。要するに合議の上で配分されるべきものであり、資本主のみが権利を主張することは出来ないと考えられる。資本主義論については例えばチャットフィールド前掲書の281-286頁を参照のこと。

告をまとめた期間においてどのように運用したのかを示しその正当性を事象ごと現金以外のものに変換された顛末についての責任を示しているものであると考えられる。即ち会計記録される数値は出資現金が運用され増やされその結果どれだけの成果配分が可能かを個別の取引レベルにまで分解可能な形にすることによって現金の運用の責任を正当に果たしていることを知らせられるようにしたもの、出資者に説明可能なようにしたものである。このことは受託者が引き続き業務を担当したいのならば当然に準備することになる記録である。いずれにしても金額の示しているものは出資現金にまつわる責任である。早矢仕健司氏は1960年代までのアカウントビリティの概念の研究が上記と同様の趣旨の「受託責任会計説」であることを指摘している。⁵⁾

一般に商業企業体では、商品を仕入れてそれを販売して商品に投下した現金の金額よりも多い金額の現金を得ることにより、その成果を挙げるのである。出資現金は商品に投資され（即ち商品という現金化できるのかの保証のないものに変換することが行われ）、営業の過程を経て現金化される。受託者はこの過程を金額に焦点を合わせて監視していく必要がある。出資者への説明の必要があるからである。現金が今、どのような形になっているのかの説明をである。要するに商品仕入れ、商品販売、売掛の債権、現金回収といった流れを現金の変化したものとして捉えることであると言ってもよい。統一的な説明を考えるならば、それは現金を転用した責任を転用現金の転用し

5) 早矢仕健司氏は1995年度の日本会計研究学会のスタディ・グループ「アカウントビリティ概念の拡充」の中間報告書「企業会計とアカウントビリティ概念の拡充」担当部分のうちの3・4頁でこの1960年代までの研究動向に関する記述の中でこのことに触れている。この中で引用されている故岩田巖氏の所説は筆者の本稿の考え方とほぼ同様と思われるが、まだこの出所の論文や同氏の著書の入手・確認していないので同一内容かどうかは判定しかねる。この引用されている文言からは会計数値そのものが指し示す対象を会計責任であると見ているか否かも不明である。「勘定はこのアカウントビリティを区分決定する」との引用文が筆者と同様の見方であるか否かは、原文の文脈にて確認する必要があると思われる。なおギルマン著、久野光朗訳「ギルマン会計学（上巻）」同文館、昭和44年刊の主として4章及び5章の論述も参照。特に52頁及び訳者注記3（訳書の59頁）に出ているローマの奴隷理論のところを参照のこと。ギルマンの所説はアカウントビリティに関するこの時期の代表的な論述である。

た単位ごとに確認される転用現金額に載せて記録処理しているのである。この解釈方法はいろいろなメリットがある。それは、異種の投資対象をまとめて一つのことで言い表すことができるからである。取扱責任者の職能に基づかせることも可能である。(これ以外の解釈では異種の投資の金額を合計することは有為ではなくなる。これは価値という解釈でも意味内容を失うと考えられる。)

また、投資が周辺装備に対して為されたときにはどのように見るべきであるのか。このような投資は決して商品と同じルートを辿って現金として戻ってくることはない。それは商品が扱われている企業では商品の回転を上げることにより、その現金額を取り戻すことにしかりようがない。周辺装備として購入した設備等の資本財は、商品のように取得時に払った現金よりも多額の現金を取り戻せないのである。要するに商品以外への投資は直接現金に化けて戻ってくることはない。それは資本財以外へのちょっとした支払いでも同様である。これらは商品回転を上げる目的で投資がなされていると考えられる。従業員に人件費を払うのは受託者が彼のみでは商品の取扱量に限界があるので、人手を増やして商品の取扱量を増やそうと意図したためである。商品の回転を上げることを意図しているのである。照明の電力料金の支払いも同様である。商品をより買いやすくする雰囲気を作ることにより商品回転を上げようとするのである。これらへの出費は、一体の出費として行われ、出費対象の消費された部分のみが出費されているのではないことにも注意を払う必要がある。物財等のラベルの方を中心として考える場合には、一部消費ということが観念される可能性があるが、現実の事象の中ではこれらのことは有り得ない。金額の分割は責任の分担として観念されるからこそ可能なのである。またとくにこれらへの出費は共同責任になりやすいので、現金から転じたものの有効利用を協同で図るべきものについての有効利用の共同責任を金額表示する。特に管理会計や原価計算において配分計算が行われるときに、その財貨の価値消費を認識して実行しているという説明を聞くことがあるが、これは現実にはこの意味はイメージできないであろう。上記の

図式の中での共同責任を考えて、責任金額を割り当てているのであるというように解釈することは、より現実に沿ったものであると思う。そしてこれならば集計・配分処理を施された会計数値の意味も具体的に捉えることができる。ある責任者に集計されたある種の金額は、その責任者が責任を持って運用管理や保全をすべき一体の対象を指し示しているのである。これならば会計数値の意味は具体性を持って捉えることができる。

この見方はかなり柔軟性を持つ意味合いがある。本来の金額の意味は上記のとおりであるとしても、ラベル側について色々な標識を選んでそれを目安に再構成することができる。投資ブロックを一体として見る、例えばプロジェクトを考えて金額を集計するときには、それはプロジェクトへなされる投資の諸々のものが一体として認識されるのであるが、それを目安に合計した金額はこのプロジェクトに投資された諸々のものについての運用責任の金額であると言える。それは色々な標識による細分を可能にしているのである。結局、複式簿記の記録が為されるときには記録される金額は出資者から預かった現金額の管理責任の大きさを金額として記録しているのである。現金回収に色々な形ではあるが寄与すべきことをその取扱担当者に知らせるという使い方が内部会計の利用方法との結び付きでは考えられる。ここに責任会計との論理的な結び付きが確認できるものと思う。金額が本来指し示しているのが出資され転用された現金にまつわる責任であるから、それらの取り扱いに内部で責任を持っている者の職制上の責任区画をラベル側の分類基準としても、それは自然であると言える。業務の流れに沿ってラベル側を分類するのは、やはり業務の実行責任者を常に関係付けることが可能であるし、一連の業務単位ごとに取り扱いの対象となる複数の投資対象が関係しているのだから、これもそれなりに合理的なラベル側の分類基準になる。これら他にも多数、ラベル側の分類基準として考えることができるであろう。要するに筆者の考える利用図式は金額情報が出資者から預かった現金額の管理責任の大きさを指し示しているとするのであるから、このラインと矛盾しないラベル側の分類基準を採用すべきであるということなのである。

5. 管理会計での会計データの利用

以上のような会計データの内部管理用の利用はどのようになされるのであろうか。上記の如く金額数値の指示対象とラベル側の指示対象とが、相関しているならばラベル側の指示のみを頼りに会計報告やその構成データのそれぞれについて解釈を実行することは問題がない。しかしながら利用が予定されているツールの背景理論が異なる性格を持つときには、利用に制限が生じる。金額数値の指示対象とラベル側の指示対象とが相関していないならば、結局は三つの側面での非相関が生じる。この時、提示されたデータの解釈は簡単ではない。それは視点をどこにおいて解釈するのが正当なのかの問題が根本的な出発点であろうが、いずれを優先すべきかは全体の視座をどこに定めるのかによるであろう。この決め手は恐らく無い。そこで、現実の利用としてどのようなものが考えられるのかを見ていくことが手掛かりとして有力である。そこで問題を利用の場面と利用の仕方について見ていくのが良いであろう。

会計データの利用の仕方を探るためには、管理会計の体系に準拠することが有力な手段であるが、ここでは業績評価での利用と意思決定での利用の二つに場合を分けて見ていく。このとき意思決定問題、業績評価問題はおのおの典型に絞って見ていく。複雑な利用状況は想定しない。それは一般的な利用の図式を探るためである。この時に焦点は会計数値をそれぞれどのように利用するのかにある。

まず業績評価における利用から見ていくことにする。ここでの利用は基本的には業績上実行された行為の評価数値として利用しているのである。当然、行為に焦点を合わせてデータの解釈をするであろうが、行為自体は色々な方向から分類され得る。それは管理者の組織の中での管理範疇の面から分類できる。ラベル側の情報の細分を優先させるやり方である。これは業務の流れの中の構成業務単位をもとに構成していくこともできる。これも上と同

様である。或いはある企業内の事象を概念的に捉えて、即ち概念構成体を構成してこれに所属する業務を集めてその内部に一つの秩序を構成することもできる。いずれにしてもこれらはラベル側の概念構成体に指導させて構成した利用の図式である。この時、金額の指示する内容は二次的な考察に回される。要するに利用制限として認識される事柄はこの事情から誘導されている可能性が強いのである。この図式のもとに最少業務からなる業務の構成体が背後に認識されることになる。それはラベルの与える情報に会計データの解釈の指導を委ねている結果である。間接費予算差異の会計的分析において見られる有効操業圏の注意書きもこの指示対象の相違に起因するデータ使用制限の一例であると考えられる。要するに、業績評価における会計データの利用はラベル側の分類を起点に会計データを解釈し、データの性格に基づく利用制限を考慮すべしという図式になるのである。業務の良否の判定や管理者の管理状況の把握もこのような図式、即ち会計データの意味する内容自体ではなくラベル側が例えば職制上の責任に基づいて構成されているのならば、責任者の階層構造の枠組みをまず概念構成したうえで、会計数値の評価のための利用に入るのである。しかしラベルの方を最初に準拠枠として使用してしまうから、会計数値の直接指示する対象は通常は考慮されない。そして業績評価ではこれでも以前は間に合っていたのではないのかと思われる。それはこれまでの会計データの利用が数値の比較というやり方で為されたからである。⁶⁾ 予算実績差異、標準原価差異は言うに及ばず対前年度比の利用など基本的に手段として比較が用いられたのである。これは例外原則を通じて必要な機能を果たしたように見えたのである。しかし筆者の考えではこのようなデータの利用は本来のデータの利用ではないと考える。それは報告の形で為される会計数値とラベルの告知はメッセージなのであって、意味内容を本

6) 佐藤正雄氏はその著書で業績評価のために採用されている方法として過年度実績・当期実績比較法、基準値・当期実績比較法、他社比較法、経営比率による方法と点数法の四つの方法を説明している。この方法のうち最後の方法以外はこの利用方法についての問題点が全て妥当だと思う。佐藤正雄、「業績評価会計入門」同文館、平成3年、36頁から40頁参照。

来知らせるべき、被報告者に内容を理解させるべきものだからである。要するに本来の機能ではなく、代用機能より詳しく言えば業務上起こった不都合のサインを告知するという機能が使われているのである。それは恐らく内容に立ち入ることは全くないということすら意味している。結局は会計数値は形式的に使用され実質的な意味内容を伝えるものとしては機能していないということである。付言すれば経営分析の内部利用もこの類であろう。これは実質内容でなく会計数値の見た目に利用者の意識を集中させるというような意味であり、この内容が問題になるような要するに複雑な立場に立たされている者の実行する業務は、会計数値の利用者が実体的な問題の分析に入る、即ち原因分析と称する会計以外で実行される説明付けを受けるまで、決して事情や心情を理解されないことを意味する。管理者の業績評価で例えば多忙のために彼の上司が原因分析に踏み込まないと言うことがあれば、内容の考慮をしないと通常考えられている会計数値に対する不信任は募るであろう。要するに心理的な問題はここに既に根差しているのではないかと筆者は考えている。言うならば会計数値の方の意味を軽視して会計数値の表現しているものの理解を試みるならば、ある程度納得させられる上司の業績評価も、形式的処理に終始するやり方では不信任をもたれるだけであろう。もちろんこのようにしたからと言ってすべてが解決するわけではない。それは会計データ即ちラベル情報と会計数値情報の一体化したものの本来指し示していないものについてまでは明らかにできないのであるから、その点では限界があるであろうが、しかしそれは評価される当人も会計情報の読み込みと解釈によって評価に納得をするであろう。この点で会計情報が正常に機能する可能性を高めてくれるであろう。

次に意思決定での利用を考えてみよう。この場合には会計数値自体を問題にすることもあるが、参考数値としての利用にとどまる場合もありうる。意思決定においてはまず状況判断が為されなければならない。それは状況を掴むことにより、対処の方針が誘導されるからである。ところがこの状況判断は実は多面に及ぶのである。会計情報はこの状況把握のため一つの手掛かり

である。ところがこの場合にも業績評価と同様な問題が生じる。ラベル指導型の会計の金額数値の形式的利用である。この場合は業績評価の場合と異なり、単なる異常事態の告知では情報として機能しないであろう。要するに何か問題があるという程度の情報提供では意味がほとんど無いであろう。業務に直接関心を寄せている当事者が少しも問題の所在に気付かないなどということはあることではないからである。要するに事情をより鮮明に知り、何等かの意味付けをするために会計の提供する情報が利用されるのである。ここに会計情報が正確に何を指し示しているのかを突き止める問題の重要性が認識できる。意思決定のモデルの使用が予定されているのであれば、このモデルに投入するデータの意味内容を知らなければならない。さもなければ見当外れの結論を引き出しかねないからである。要するに会計データの形式的な提示は有効でないどころか有害ですらあり得るのである。恐らくこれが会計側が例えば特殊原価調査のような形で問題の指摘とその判断結果までも意思決定当事者と思われる人間に告知するというやり方をしていた理由なのであろうと思う。間違ったデータの利用が会計の信頼性を失墜しかねないと考えた結果なのではないかと想像される。先に述べたように金額数値の方が現金回復・利用等の現金の広い意味での管理責任を指し示しているという見方をするときには、当然のこと意思決定での利用に制限が生じるであろう。しかしそれが金額データがその意味しか持っていないのならば、その範囲での利用にとどめるべきであると思われる。会計データの形式的提供はこの延長線上の意味での危険性を常に持っているのである。管理会計の有用性喪失は会計データにたいする我々の接し方から出てきている問題なのであって、単に一つや二つの技法の発掘が為されたとしても一時凌ぎにしかならないと思われる。どのようなラベルの細分化が行われたとしても、もちろん確かにそれなりの精密化の効果はあるかもしれないが、依然として形式的な利用しか出来ないのならば同じことの繰り返しになると思われる。

6. 結 論

以上、述べてきたことはある意味ではかなり通常の見解と異なるところがあるかもしれない。しかし管理会計が有用性を喪失したと言われたことは実際には、以前から管理会計に接してきた誰もが持っていた危惧を言葉に表した者が出現したにすぎないとも言える。そして有用性喪失の原因は実際には会計データの仕組みの難しさにあると言える。個別の数字ブロックに対する跡付けすら要求する会計では数字自体が固有の意味乃至は指示対象を持つはずである。しかし現在ではこの固有の意味乃至は指示対象は通常は価値という概念の利用によってあまり意識されなくなっているように思われる。経済学の概念の持ち込みは、会計情報の利用がもたらす経済学的分析の利用と結びつく性格を本来持っていることは認めるべきであるが、会計情報は独特の手続きに支配されて処理されている以上は固有の内容を持っていると考えるべきである。しかし価値という概念で管理会計では議論が当然のごとく進められているのを見るとき、我々が会計データの固有の性格を知らないという危惧を持つのである。この類の研究が特に管理会計では最初から放棄されている印象がある。通常の会計情報・データの理解は会計処理の手続きを遡って頭の中で再現して手続きそのものの全体像を捉えることではなかったのか。これはデータの指し示すものを明らかにしないで利用しようとする形式的利用と本質的に共通する。日常の自然言語による情報伝達ではメッセージの伝達はメッセージの受領者の解釈で、即ち指し示している内容或いは対象事項をイメージすることによって完了する。先のような手続きでは伝達は為されていないのに等しいであろう。それを依然として繰り返すことは、単なる手順の踏襲となるであろう。管理者のため会計情報・データを提供する管理会計は、本来的なデータである期中の実際の記録に基づくデータを、実際に何を指示しているのかの解明を中心に、調べる必要がある。会計データの指示しているものを理解するならば、このデータの利用者は提示されたデー

タが示しているものの具体的イメージを再構成するのが容易になるであろう。イメージの構成が可能ならば、当事者はより立体的にこの報告対象になったものの検討が可能になるのである。逆にこれができないのならば実数数値の何等かの基準と比較しての異常サインをみてとるくらいのことしかできない。要するに例外原則の働きに期待した利用である。これが多くの問題、特に人間問題の根源になっている可能性が高いのである。これまで管理会計では会計数値の分析は経営分析の基本的スタイルの踏襲であったように思われる。中身に入ること避けてきたきらいがある。それは客観性に対する危惧だったのかもしれない。しかし筆者は次のように考えるべきだと思う。即ち、会計データの処理する前のものは出来るだけ観念的な内容を持たせないようにする必要があるが、提示する情報は解釈の出来るような内容であってしかるべきであること。会計情報の利用はそれの指示している対象のイメージ構成が会計情報の受領者の頭の中で必ず行われるはずであるからである。これは通常の日常会話等の情報伝達を見れば直ちに明らかである。受領者のイメージ構成を助けるような形で情報を提供するの当然なのであって、そもそも詳細なラベルを金額情報に付した形で会計報告をしているのはこの意図だったはずである。だから問題の焦点は会計情報の利用者が解釈を間違いなく出来るように報告内容を明確化することにある。このためには会計情報の指示対象を曖昧にしてしまってはいけないのである。