

【研究ノート】

管理会計の本質と体系： マネジメント・コントロールとの関係性と固有の機能^{*}

伊藤 克容

1. 問題の所在

本稿では、管理会計（management accounting）とマネジメント・コントロール（management control）の関係性について、検討し、整理する。研究分野を代表する2つのメジャーな用語、概念をここであらためて検討する必要があるのは、なぜか。両者の関係性が混沌としているためである。多くの研究者にとって、自明であるから、あたりまえすぎるから、この問題にふれないのではなく、踏み込まず、避けて通るのが生産的で賢明だと考えられているのかもしれない。共通理解が浸透し、どのテキストにも通説として掲載されているような状況とは、とてもいえない¹。体系論は、かつては議論の中心であったが、いまはほとんど顧みられない、骨董品のなテーマ選択ではあるが、今後の研究の方向性を左右する、重要なテーマであることを疑う余地はない²。

伊藤（2019）では、マネジメント・コントロール概念に着目し、その経時的な変遷について考察を加えている³。歴史的に、マネジメント・コントロールは、①管理会計の一分野とし

^{*} 本研究はJSPS科研費 JP22K01792の助成を受けたものです。

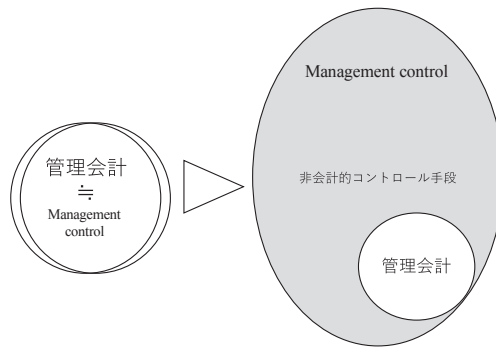
¹ 代表的かつ標準的なテキストである、岡本ほか（2010）でも、「マネジメント・コントロール」は、索引語にすら採用されていない。

² Seeing is believing.ということわざがあり、日本語では「百聞は一見にしかず」と訳される。これを言い換えたものに、Believing is seeing.があり、こちらも真理の一端を言い当てているとして、よくつかわれるようである。「見ようとしているものが見える」、「見ようとしているもの以外は視野に入っていない」の意味であり、いかに解釈図式が重要かを示している。認識論は、解釈図式、認知マップ、世界観、ドミナントロジックと言い換えることもできるが、管理会計研究において、典型的には「体系」についての議論として検討されていた。理論体系全体をどのように理解するかは、現在ではほとんど顧みられることはないが、個別の事例データ収集、理論の検証の大前提として、避けては通れない重要な問題だと考えている。社会科学における、認識論の重要性については、野村（2017）を参照されたい。

³ 伊藤（2019）の全体の構成は、以下のようになっている（下記参照）。事前に正解のない状況での高次学習が求められた結果、インターラクティブ・コントロール（第3章）、イネープリング・コントロール（第4章）、イノベーション創出（第5章）など伝統的なマネジメント・コントロールが想定していなかった手法や考えかたが要請されるようになった。高次学習とは、経営判断を求められる問題状況を所与とせず、枠組み自体にも変更を及ぼすような学習行動である。高次学習と対になる低次学習は、問題状況の構造を所与とした範囲内で、のぞましい状態を実現するために実施される学習行動をいう。事前に正解がないのが高次学習、ある程度正解が定まっているのが低次学習であると表現することができる。事前に正解がない高次学習が求められる状況では会計数値によるコントロールは機能低下が避けられない。実績と比較される標準に規範性（業績測定の基準としての正当性）がないためである。

て議論されてきたこと⁴、②概念が生成した当初は、マネジメント・コントロールを構成する内容は、そのほとんどが管理会計であったこと、③時間の経過（マネジメント・コントロールに対する役割期待の変化）とともに、マネジメント・コントロールの内容は拡大して解釈され、様々なコントロール手段を含む、コントロール・パッケージの議論が提唱されたこと、その結果として、管理会計がマネジメント・コントロールの部分集合として理解されるようになってきていることが主張されている（図表1参照）。

図表1 マネジメント・コントロールと管理会計の関係



(出所) 著者作成。着色部分が表現しているのは、マネジメント・コントロールに含まれる、非会計的なコントロール手段である。着色部分の境界線（会計的コントロールとは何か）をどのように考えるかが重要な問題となる。

これともなって、会計以外のコントロール手段も動員される必要が生じた。加えて、価値連鎖の加わるサプライヤーや顧客もマネジメント・コントロールの対象となり、組織間マネジメント・コントロールが注目を集めるようになった（第7章、第8章）。伊藤（2019）で十分に検討できなかった問題は、マネジメント・コントロールが拡大した状況での、管理会計の本質と体系である。これが本稿を作成する問題意識となっている。

序章	組織を創るマネジメント・コントロール
第1章	マネジメント・コントロール概念の確立
第2章	マネジメント・コントロール概念の拡張の方向性
第3章	戦略創発のためのマネジメント・コントロールの検討
第4章	業務ルーティン改善のためのマネジメント・コントロール
第5章	イノベーション創出のためのマネジメント・コントロール
第6章	「戦略変更」におけるマネジメント・コントロールの役割
第7章	組織間マネジメント・コントロールの進展
第8章	顧客に対する影響活動
終章	要約と結論

⁴ マネジメント・コントロール概念を提唱した研究成果として、Anthony（1965）が知られている。櫻井（2014）でも、Anthony（1965）の所説では、マネジメント・コントロール≒管理会計であることが指摘されている。

これに加えて、伊藤（2019）では、上記の①～③に関わる、マネジメント・コントロール概念の変容が、どのような経緯、要因によってもたらされたかが検討されている。企業環境の複雑化によって、事前に正解のない高度学習を組織構成員に促す必要性が高まったことが大きな原因である。

マネジメント・コントロール概念の拡張とともに、管理会計はマネジメント・コントロールの部分集合になった。この考えかたが、いったん妥当であるとしたら、考察対象、概念をとりまく状況としては大きな変化である。変化にともなって、その本質はどう影響を受けたのか（あるいは、影響されていないのか、そもそも本質とは何か、どう表現できるか）、マネジメント・コントロールに含まれる、ほかのコントロール手段に対して、管理会計固有の役割は存在するのか。これらは、管理会計研究の存亡、正当性に関わる重大な問題である。

大雑把に整理すれば、管理会計＝マネジメント・コントロールであった時代を経て、現在では、管理会計＜マネジメント・コントロールとして理解されている。

Google Scholar⁵で期間を指定せずに、management accountingを検索すると約 800,000件と表示される。management controlの場合は、約 387,000件である。management accounting > management controlとなっている。2020年以降に期間指定をして検索をかけると、management accountingが約 494,000件、management controlの場合は約 738,000件となる。2020年以降に限定すれば、management accounting < management controlと論文のヒット数が逆転する。これは、国内外における学会での動向を反映しているものとして、著者の観察、印象に一致している。現在では、管理会計の研究よりも、マネジメント・コントロールを対象とした研究のほうが、盛んであるといえるかもしれない⁶。

管理会計がマネジメント・コントロールの部分集合であるとするならば、両者の境界は、どこにあるのかをはっきりさせなければならない。そのためには、管理会計とはマネジメント・コントロールの一部であるとしても、いったい何であるのかを明確にする必要があるだろう。管理会計とは何かを理解するには、その概念の内容、つまりどのようなサブカテゴリーが含

⁵ https://scholar.google.co.jp/schhp?hl=ja&as_sdt=0,5（最終アクセス2024/04/03）

JSTORでも同様に検索をかけてみると、management accounting（期間指定なし）が352,633 results、management control（期間指定なし）が1,297,540 resultsとなり、期間に関わらず、management accounting < management controlとなっている。いちおう、期間指定をしてみても、management accounting（2020年以降）が20,352 results、management control（2020年以降）が78,815 resultsであり、management accounting < management controlの関係は変わらない。JSTORは、Journal Storageの略である。1995年に創設された電子図書館であり、2,000近い学術雑誌の全文検索を提供している。<https://www.jstor.org/>（最終アクセス2024/04/03）

⁶ Google Scholarを日本語でも検索してみると、管理会計（期間指定なし）は約49,700件、マネジメント・コントロール（期間指定なし）は約15,800件となる。管理会計（2020年以降）は約11,800件、マネジメント・コントロール（2020年以降）は約7,910件となる。国内では逆転は起こらず、両者の差は詰まっているが、管理会計のほうが、ヒット数が多いままである。

まれているかも重要となる。体系論について考えることを通じて、管理会計および会計情報固有の価値とは何かを検討するのが、本稿の目的である。管理会計をどのように理解するかは、国内では伝統的に管理会計の体系論として、かつて活発に議論されてきた。

「組織構成員に組織にとって適切な行動を取るように影響を及ぼし、動機づける」のが、マネジメント・コントロールの役割である⁷。継続的な実績記録とモニタリング、PDCAサイクルでの注意喚起を通じて、組織単位の業績測定が実施されることから、会計情報は、影響システムとして、効果的であるのは疑う余地がない⁸。会計には、ほかのコントロール手段にはない性質、特殊性はあるのだろうか。

下記では、管理会計の体系論を真正面から扱った、松本（1964）と櫻井（2014）について、検討したい⁹。

2. 松本（1964）における管理会計の体系に関する検討

管理会計概念を国内に定着させた有力な論者として、以下では、松本（1964）について、とりあげる。

(1) 松本教授の来歴と貢献

松本教授とは、どのような研究者であったのか。管理会計研究にどのような貢献を果たしたのか。

⁷ 企業会計は通常、財務会計と管理会計に大別される。企業外部の利害関係者に社会的に共有された、所与のルールに則って、組織の財政状態、経営成績を報告するのが財務会計の役割である。これに対して、企業内部の経営管理者を主要な受け手と位置づけ、組織および組織の構成単位の状況を報告するのが管理会計であると説明される場合が多い。管理会計情報を提供することには、組織内部の上位者にとっての情報システムとして機能すると同時に、下位者の行動を変化させる影響システムとしての機能をあわせもっている。人間の行動は、数字で測定されて評価されることを前提にすると大きく変化する可能性がある。管理会計情報を適切に提供すること（コンテンツとプロセスの両方を含む）によって、組織は組織構成員の、のぞましい行動を誘発し、促進することができる。逆に、不適切な管理会計情報の提供によって、組織が意図していない方向に組織構成員の行動を変化させてしまう可能性もある。マネジメント・コントロールが注目された背景には、影響システムとしての管理会計の重要性が広く理解されるようになったことがあげられる。影響システムについては、伊丹（1986）、廣本（1988）、伊丹・青木（2016）を参照されたい。

⁸ Simon et al.（1954）では、会計情報は、実績記録情報（scorekeeping、歴史的な会計情報の収集と分類）、注意喚起情報（attention directing、標準と実績との比較による問題点の明確化とその是正）、問題解決情報（problem solving、特定の問題状況における代替案の作成と最善案の選択）の3つに分類されている。経常的に提供されるのは、実績記録情報と注意喚起情報であり、問題解決情報は必要に応じて随時、提供される。岡本ほか（2010）では、管理会計固有の情報としては、注意喚起情報と問題解決情報があげられている。これらを作成し、提供するプロセスと理論は、それぞれ、後述する体系論でいう、業績管理会計と意思決定会計に対応する。

⁹ 松本（1964）と櫻井（2014）は、見た通り、刊行年次が半世紀、ちょうど50年ずれている。なお公開情報によれば、櫻井通晴教授の生年は、1937年であり、1904年生まれの松本雅男教授とは、30歳以上の年齢差がある。

岡本（1986）によれば、「松本雅男博士は、わが国における管理会計および原価計算研究の代表的な権威であり、一橋大学における管理会計の創始者としての重大な役割を果たした。…昭和11年、先生（松本雅男教授）は彦根高商からドイツに文部省留学生として派遣された。そしてある日シュマーレンバッハ¹⁰を自宅に訪ね、研究テーマとしていかなる問題が将来重要となるであろうかと質問した。シュマーレンバッハはそのさい、二つのテーマを指摘したが、その中の一つが、Rechnungswesen（会計）とVerwaltungslehre（経営管理）とを結合させたものであった。これこそ先生が臚げながらも予感した新しい学問領域、すなわち「経営管理者のための会計」に他ならず、それは暗夜に投げられた光明の思いであった。金融論で銀行の経営分析を勉強してきた先生が、会計学への転向を余儀なくさせられ、シュマーレンバッハの示唆によって経営管理者のための会計学研究に眼を向けたとき、具体的なテーマとしては、企業経営者のための経営分析を選び、この問題の本格的な研究に取り組むことになったのは、当然の成行きであったといえよう」（pp.498-499）と述べられている。このことから、米国で1924年に成立していた管理会計¹¹とは、異なった経路、文脈で、国内に管理会計が導入され、管理会計研究が着手された当時の状況を知ることができる。

管理会計の原形となるべき講義科目について、岡本（1986）では、「松本先生が高瀬先生のお蔭で、東京商大予科教授として母校に帰ったのは、昭和16年のことであった。学部では「計理特殊問題」を担当させられたが、その講義の内容は、ドイツ留学以来研究を深めた経営比

¹⁰ Eugen Schmalenbach（1873-1955）。ドイツの経営経済学者。

¹¹ 米国における管理会計論の生成と発展に関しては、廣本（1993）に詳しく記述されている。廣本（1993）の関心の所在、主たるテーマは、管理会計の体系である。廣本（1993）では、経営管理に役立つ個々の計算技法・概念の発展を追跡しつつも、個別の計算技法や概念がどのようなロジックで体系化されてきたかの歴史を記述しようとしている。米国管理会計論は、生成期（1919-1929年）、成長期（1930-45年）、確立期（1946-66年）、展開期（1966年以降）に区分されている。米国管理会計論は、McKinsey（1924）の刊行をもって成立したと主張されている。生成期の管理会計論は、当時の先進的な企業に普及していたコントローラー制度を管理会計の実践基盤として認識した上でコントローラー職能が標準と記録をつかさどる職能として把握され、「標準と記録」の思考を体系化の指導原理とする管理会計論が展開された（本文、図表2参照）。成長期の管理会計論は、「異なる目的には異なる原価（Different costs for different purposes）」（利用目的に対する適合性、relevance）の思考を指導原理として、生成期の代表的な計算技法であった、財務諸表分析、予算管理、標準原価計算に直接原価計算、CVP分析、差額原価収益分析などが追加された。確立期の管理会計論では、会計情報の利用目的の分類にもとづいて、計画会計と統制会計というかたちで体系化がなされた（本文、図表3参照）。これに続いて、会計情報システムを設計し、運用する上で、経常的な情報と臨時的な情報との区別が重視され、1960年代に入って、意思決定会計と業績管理会計の体系が提唱され、普及した（本文、図表4参照）。臨時計算である、意思決定会計では、問題解決情報が必要であり、差額原価収益分析が重要となる。経常計算を想定する、業績管理会計では、注意喚起情報が必要であり、計算技法としては、CVP分析、直接原価計算、予算管理、責任会計、標準原価計算などが含まれる。展開期の議論としては、費用便益思考会計が目まされている。会計情報の作成と提供にはコストがかかる。精緻な意思決定モデルを開発し、その意思決定モデルに適切な情報を明らかにしてみても、常に会計情報の入手が有利になるとは限らない。会計情報は経済財なので、もたらされるベネフィットが取得コストを超過している必要がある。費用便益思考の提唱は、「異なる目的には異なる原価」の思考に対する反省を意味している。

較であり、この科目が翌17年に「経営分析及び比較」に、そして昭和19年には「経営比較」と改称された」と述べられている。その研究成果は、「企業比較論:企業能率測定の理論と実務」(千倉書房, 昭和23年)となって公刊されたのである。注目されるのは、この書物がたんに経営分析ないし比較の手法を取扱ったものではなく、次のような意図から書かれていることである。すなわち、「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。なるほど正確に言えば、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が存しなかった。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下に統一し、これを組織的に説明せんと企てた。」と。したがってこの書物は、今日の言葉をもってすれば、まさしく管理会計論と名づけられるべきものであった」(pp.499-500)と記述している。

松本教授は、管理会計論を会計学の一分野として、提供することを考えていた。ここで直面した問題は、管理会計の本質とは何か、境界線をひく、ほかの会計分野(財務会計)とは、どのように異なっているのか、管理会計論の全体の体系、フレームワークはどのようになっているかをあきらかにしなければならなかったことである。

岡本(1986)では、「新しい学問領域を主張し、これを確立することは、至難のわざである。当時、伝統的会計学の権威者達は、新しく台頭してきた管理会計にたいし多分に批判的であった。これらの権威者達によれば、財務会計とか管理会計という区別は存在せず、会計は唯一つであって、いわゆる管理会計なるものは、(財務)会計資料を経営管理のために利用するにすぎず、それはたんに応用の問題にすぎないとした。また経営学の権威者達も、いわゆる管理会計なるものの本質は、「会計資料を用いて行なわれる経営管理の一種」だ、と観たのである。こうした四面楚歌の中にあって、松本先生は、管理会計を体系づける努力を重ねた」(p.500)と述べられている。

(2) 初期の管理会計体系論をとりまく状況

理論体系とは、ある特定の領域やテーマに関する複数の理論や概念が集積し、統合され、整然と整理された枠組みを形成していることを指す。英語では、*theoretical framework*と表現される。アイデンティティを見失うことなく、ひとつの研究分野が確立するには、理論体系が必要であろう¹²。

¹² 管理会計は、以前から、アイデンティティの確立、保持に苦勞していたことが分かる。アイデンティティクライシス(identity crisis)とは、個人が自己のアイデンティティや自己認識に関する深刻な疑問や不安を経験する心理的に不安定な状態を指す。通常、人生の重要な変化や困難な状況に直面したときに発生する。アイデンティティクライシスは、自己の価値観や目標、人生の目的についての考え方が揺らぎ、自己のアイデンティティに関する深い探求が必要とされる場合に生じるとされるが、経営と会

岡本（1985）では、以下のように述べられている。

「長谷川博士¹³や古川博士¹⁴の体系は、標準原価計算、予算統制など、具体的な計算手段の側面からする体系である。青木博士¹⁵や溝口博士¹⁶の体系は一生産、販売、財務といった管理会計の適用領域の側面からする体系である。これらの体系の長所、短所を勘案し、松本先生は、企業比較論の研究成果に基づき、経営管理者の経営管理機能の側面からする体系化を提案したのであった。

先生の体系は、けっして一夜の着想によるものではなく、長期にわたる経営分析研究の努力の結晶である。会計行為は大別して、取引の認識、測定、記録、分類、解説の段階からなる。伝統的財務会計の権威者達によれば、管理会計は会計行為の最終段階（解説）の問題にすぎないとし、それが通説であった。しかし経営分析を多年にわたり研究してきた先生は、財務会計用に分類されている会計資料を、いざ管理会計用に利用しようとしても、利用できないことが多いという事実直面していた。さらに分類のみならず、計画計算との関係で、財務会計の使用しないデータが管理会計では必要となり、したがって認識、測定の段階からすでに管理会計は財務会計とは異なる側面をもつ。要するに会計行為のあらゆる段階を通じて、会計資料の利用目的が重要となる。管理会計は経営管理者の用具なのであるから、使用目的に合わせて作らねばならない。そこで先生は、経営管理者の職能を、計画、調整、統制にありと考へ、管理会計の体系を、計画のための会計、調整のための会計、統制のための会計に3分した。しかし調整のための会計という固有の計算は存在しないことに気づき、その後自説を修正して、管理会計の体系を、計画会計と統制会計とに2分したのである」¹⁷ (pp.500-501)。

上記のように、計算技法（計算手段）による体系、適用職能による体系が主張されていた

計の要素をあわせもつ、管理会計には、アイデンティティクライシスが常につきまとうが、フレームワークの欠如、陳腐化（状況の変化に応じて改訂、更新すべきであったが、手つかずであったこと）によるものであろう。フレームワーク（Framework）は、学問分野において理論や概念を整理し、組織化するための枠組みや基盤のことを指す。どのように議論、論点、課題を仕分し、蓄積するかの人為的な間取り図、地図のようなものといえるかもしれない。複雑な現象や問題を理解しやすくし、分析や研究の方向性を示すのに不可欠である。フレームワークを確立することによって、異なる研究者や専門家同士が専門用語や議論の流れ、構造を共有することを可能にし、情報の共有と協力が促進される。フレームワークの確立は、研究活動や知識の獲得、伝達、評価などを効率的に組織化するのに有効である。

¹³ 長谷川（1937）。長谷川博士とは、長谷川安兵衛（1896-1942）、早稲田大学商学部教授。

¹⁴ 古川（1937）による。引用文中の、古川博士とは、古川栄一（1904-1985）、一橋大学商学部教授。

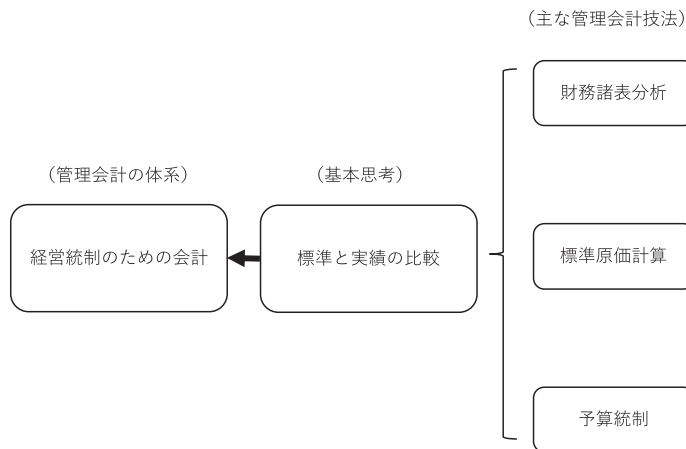
¹⁵ 青木（1936）による。引用文中の、青木博士とは、青木倫太郎（1902-1989）、関西学院大学商学部教授。

¹⁶ 溝口（1952）による。引用文中の、溝口博士とは、溝口一雄（1921-1994）、神戸大学経営学部教授。

¹⁷ このような経営管理機能を重視して、計画と統制の2つのサブカテゴリーから管理会計の体系を形成する見解は、当時としては、学会において少数説にすぎなかったが、その後になって管理会計論の主流派を形成するに至ったという。管理会計は計画会計と統制会計からなるが、計画会計は長期計画会計と短期計画会計とに分けられ、さらにそれぞれが個別計画計算と総合計画計算とに細分される。統制会計は統制財務会計と統制原価会計とに分けられ、さらにそれぞれが実績計算にもとづくものと予定計算を導入したものにと細分されるとした。なお、一橋大学では、昭和34年（1959年）に、「経営比較」は「管理会計」に改称された。

のに対して、経営管理職能による体系が新たに提唱された状況が確認できる。経営管理職能による体系とは、換言すれば、経営管理者の職務（経営管理プロセス）にもとづいた議論の整理の仕方である経営管理職能による体系の優位性は、どのような点に求められるのかを松本（1964）にもとづいて見てみよう。

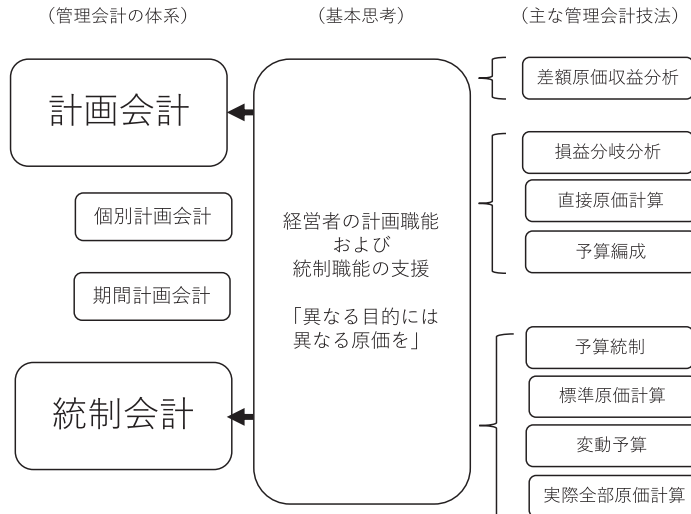
図表2 生成期管理会計論の体系



(出所) 岡本ほか (2010) , p. 13 より作成。

なお、1920年代にMcKinsey（1924）によって生成した当初の管理会計論の体系を図示すると以下のようなになる（図表2参照）。これに対して、計画会計と統制会計からなる、管理会計の体系は、廣本（1993）では、成長期に位置づけられる管理会計の体系である（図表3参照）。

図表3 計画会計と統制会計から構成される管理会計の体系



(出所) 岡本ほか (2010) , p.14より作成。

(3) 松本 (1964) における「計画会計と統制会計の体系」

1. 研究動機

松本 (1964) では、「アメリカではじめて『管理会計』(managerial accounting) という著書が出版されてからすでに40年近くの歳月が過ぎているが¹⁸、今日ほどこれが世の注目をひいたことがない。これについて、この数年間に、過去数10年間に匹敵するほどの著書、論文があらわれたし、アメリカ会計学会さえも、専門委員会を設け、これを通じていくつかの「報告書」を公表している¹⁹。このような管理会計の流行は、わが国においても同様である。それにもかかわらず「魔術的なことば:管理会計」といわれるほど、管理会計は魅力的ではあるが、その意味や隣接分野との境界が必ずしも明確ではない」と述べられ、管理会計の研究が盛んであった当時から、内容、本質、隣接学問領域と区分する基準があいまいであったことが指摘されている。このことが、まさしく、松本 (1964) は、「管理会計論の本質と体系」というタイトルの論文の作成にとりくまなければならなかった研究動機である。

2. 独立した企業会計の一分野としての属性

「管理会計の概念を明らかにするために、まず必要なのは、管理会計と経営管理者 (manager)

¹⁸ McKinsey (1924) を指す。松本 (1964) の公刊時点から数えると、ちょうど40年が経過している。McKinsey (1924) の出版を2024年現在から遡るとちょうど100年になる。

¹⁹ アメリカ会計学会の報告書の内容については、後述する。

の経営管理 (management) との関係を明らかにすることである。というのは、管理会計は、会計技術ではなくて、これの経営管理への適用である、となすものがあるからである」と述べ、以下のような Whiston (1955) の所説を引用している。

「管理会計 (management accountancy) は、会計技術の一種ではなくて、むしろすべての利用しうる会計技術を一般的な経営管理目的に適用することである。その新しい点は、実務家のアプローチの仕方と心構えのうちにある。管理会計が、会計技術やこれの使用によってつくられた数字を含むことはもちろんであるが、ここで会計係に期待されているのは、経営管理者の容易に理解できる言葉で、彼らにその数字の意味と内容を伝えることである。それゆえに管理会計の真髄と考えられるものは、この解説的機能である。」

松本 (1964) によれば、企業会計は、記録 (recording)、配分 (allocation)、解説 (interpretation) の3つのプロセスからなっている。配分は、計算、集計などの数値の操作を指している。解説は、さらに分析 (analysis) と報告 (reporting) に区分される。管理会計においては、一般に記録や配分よりも、後工程である、分析や報告が強調されるという。最終工程である、解説 (分析と報告) が重要であるといっても、最初から解説を意識した記録や配分をおこなわなければ、有用な管理会計情報は提供できない。財務会計情報と管理会計情報は、同じ会計情報という属性は共通してもっていても、上流から両者の違いを明確に区別して、記録、配分の段階を実行する必要がある。この点に関しては、以下のように述べられている (松本 1964, p.4)。

「たとえば信頼できる公開財務諸表を作るためには、原価要素を形態別に分類する必要がある²⁰。また利益計画の設定に役立つ原価情報を報告するには、原価を固定費と変動費に分解することが必要であるし、原価管理に役立つ原価情報を提供するには、原価を責任区分別に管理可能費と管理不能費に分析して報告しなければならない。しかるに原価を形態別、固定費・変動費別、または管理可能費・管理不能費別に分析するには、原価の原始記録、その後の原価配分過程においてもこれをなしうるようにあらかじめ配慮しておかねばならない。それゆえに現実に管理会計が、経営管理者の管理用具として有効に働くには、それは、解説過程のみでは不十分であり、記録、配分過程までにも及ばなければならないのである。それゆえに管理会計が、企業会計の3つの機能のうちで解説機能を重視するからといって、これを企業会計でないといいうるわけではなからう。」

作成目的が異なること、作成にかかわる会計業務も別系統で実施させなければならないこ

²⁰ 形態別分類とは、機能別分類とともに原価計算で頻繁にもちいられる原価分類の方法である。機能別分類が資源消費の目的に対応させて原価を分類するのに対し、形態別分類は発生形態別に原価を分類する。典型的には、材料費 (物品の消費)、労務費 (労働力の消費)、経費 (物品、労働力の消費以外) に3分類される。

とが、企業会計のなかで管理会計と財務会計を明確にすべき根拠と考えられていたことが分かる。これに続いて、松本（1964）では、経営管理がライン職能であるのに対し、管理会計情報の提供はスタッフ職能であること、原価計算と管理会計は同じではないことが強調されている。

3. 企業会計のなかの管理会計

管理会計と財務会計の違いについて、松本（1964）では、エンティティ概念（管理会計では、責任単位、製品単位、プロジェクト単位が重視される）、会計単位の継続性、金銭による測定（monetary measurement）、原価基準、実現概念、費用・収益対応概念、客観性、継続性概念、重要性、公開性、保守主義の11の観点から、説明をおこなっている。

たとえば、「金銭による測定」については、以下のように述べられている（pp. 26-27）²¹。

『貨幣単位が、取引に関する情報を記録し、報告するために会計において使用される主要な測定単位である』ということは、外部報告にも内部報告にもあてはまるのである。このことは、一定期間において生ずるさまざまな取引の結果を計数化するために客観的な共通分母を必要とすることから生ずるのである。しかし外部報告と内部報告は、表示の手段として貨幣単位にたよる程度を異にしている。換言すれば、外部報告は殆んど全く貨幣単位に依存しているが、内部報告は、しばしばこれ以外に物量単位をも利用する。これは、主として内部

²¹ 実現概念（realization concept）について、「実現ということとは、要するにどの取引段階において会計上の取引として認識するかということである。上述の実現概念は、企業の資産、負債、資本、利益を企業外部の利害関係者に報告するには有益であるが、弾力性がたらないために企業内部の経営管理者への報告において必要とすることに必ずしもすべての点で適しているとはいえない。例えば、企業経営者の経営管理には、予算、標準原価、将来とりうるいくつかのやりかたの評価などが必要であるが、これらは、いずれも未来計算であり、上述の実現の概念を厳格に適用すると、会計上の取引としてこれを認識することができなくなる。しかし最終的に実際の取引とつながっていることがらば、そのサイクルのいかなる段階においても、そこで現実存在するものを認識するがぎり、これを経営管理者の要請に応ずるために報告するのが合理的である。このように実現概念を拡張して解すると、内部報告に必要なことと実現概念との間に矛盾が生じない。しかし上述したように公共会計と管理会計は、実現概念の理解を異にするのである」との説明がなされている。会計学における実現概念（realization concept）とは、収益や利益を認識する際に、それらが実際に確定した時点でのみ認識されるべきであるという考えかたをいう。収益や利益は、それらが実際に発生し、確定した時点で収益計上や利益計算が行われるべきだという原則であるが、企業会計上はのぞましい情報特性であるにしても、管理会計と財務会計とで適用の判断が異なる場合があることは重要である。のぞましいが、程度が異なる、適切性のほうが優先するというのは客観性にも共通する。求められる客観性（objectivity）のレベルについては、以下のように説明されている（pp. 30-31）。「一般的にいて、会計情報が契約その他、他から左右されない証拠によって検証することができ、個人的な偏見に影響されていない場合に客観的である、といわれる。そして外部報告たと内部報告たとを問わず、いずれもかかる客観的な情報を提示しなければならない。しかし企業会計においては、無制限に客観性が要求されるわけではない。客観性を求めるあまり、会計情報の適切性（relevance、原文ではrelevancyとなっている）が害される場合には、客観性に対する要請がすてられる。このこともまた外部報告にも内部報告にも同様にあてはまるのである。一般に会計情報は、報告設計の目的に対し有益な場合にはじめて適切であるといえる。」客観性が求められるのは、財務会計でも管理会計でも同じである。財務会計の場合は客観性が適切性と分かちがたく結びついているが、管理会計の場合は適切性がその上位にあるため、求められる客観性のレベルが変動する、場合によっては客観性が少ない情報でも許容される。

報告の会計単位は企業全体であり、したがってこの業績を総合的に示すためには貨幣単位による総合が必要であるが、内部報告の会計単位は、企業内部における区分された単位であるために、ここでは貨幣単位以外の測定尺度の利用が可能であり、これによって一層経営管理者の経営管理に役立つ情報を提供できるからである。…かくて管理会計においては、財務会計の場合とは異なり、測定単位として貨幣尺度のみならず、物量尺度や比率尺度が使用されることになる。」

4. 管理会計の体系

松本（1964）では、前述のように、3つ体系化の方法が検討されている。

1つめは、管理会計をその計算手段（計算技法）の側面から体系づける見解である。古川（1949）では、予算管理、複式簿記（短期簿記）、事後原価計算（部分原価計算）、標準原価計算（事前原価計算）、経済性計算、経営比較、経営統計に区分して説明されている。具体的な説明を記述する場合は、計算手段（計算技法）の説明は避けて通れない。どのような体系を採用しても計算技法の説明は必須である。全体がどのような構造になっているかを考えずに、手っ取り早く、管理会計の全体を理解するには最適であろう。このようなアプローチでは、管理会計は、個別の計算技法の集合体としての意味しかもたず、境界領域はあいまいなままとなる。

2つめは、管理会計を、この計算技術の適用される経営管理機能にしたがって分類する見解である。たとえば、青木（1952）では、経営管理の重要項目として、財務管理、営業管理、作業管理をあげ、それぞれに対応する問題領域として、「財務管理としての事業の支払能力批判と資金予算」、「営業管理としての営業批判」、「作業管理としての標準原価による作業批判」に区分している。溝口（1952）では、管理会計を生産管理会計、販売管理会計、財務管理会計に区分している。

3つめが、経営管理者の職能に対応させて、管理会計を計画会計（計画計算）と統制会計に分類する見解である。管理会計は各階層の経営管理者の経営管理に役立つ会計情報の提供を目的とする計算であるが、経営管理機能（management function）での活動内容の違いとそれにとまなう情報要求の差異を重視した体系である。松本（1964）では、は経営活動と統制活動からなり、さらに、経営活動は、計画設定（planning）、組織編成（organizing）、調整（coordinating）からなるが、これらはいずれも将来とりうるいくつかのやりかたのうち、最もすぐれたやりかたを選択する過程であるから、これらを計画設定として総括することができるという。これに役立つ会計情報を提供することを目的とする管理会計が、計画計算（planning accounting）である²²。

²² 松本（1964）では、以下のように、業績管理会計の構成要素となる、経常的に反復される、短期の期

これに対し統制とは、計画設定の結果選択されたやり方について達成目標を決め、これにむけて実績を指導し、規制する行為全般を指す経営行動である。これに役立つ管理会計が、統制会計 (control accounting) となる²³。

計画計算 (計画のための会計) と統制会計 (統制のための会計) では、あきらかに性格の違った計算が実施される。松本 (1964) では、その点を重視して、管理会計を計画計算と統制会計に大別する体系を支持している。

3. 櫻井 (2014) による管理会計体系論

櫻井 (2014) における管理会計発展に関する認識としては、管理会計は、1920年代にアメリカで成立し、第二次世界大戦後、経済の発展が最も著しかったアメリカを中心にして発展してきたと考えられている²⁴。重視されているのは、学会の公式見解 (報告書) である。管理会計の体系は1950年代以降、アメリカ会計学会 (American Accounting Association, AAA) の委員会で約20年にわたって議論されてきた²⁵。

(1) アメリカ会計学会 (AAA) の委員会報告書に基づく管理会計体系

アメリカ会計学会が経営管理機能を計画と統制の概念によって定義づけた最初の報告書としては、1955年の「経営目的のための報告書の基礎をなす原価概念試案」が知られている。

間計画があまり強調されず、臨時計算としての性格を重く見ている。松本(1964)によれば、計画計算は、将来とらうる、複数の代替案の収益性や安全性の程度を比較する計算である。プロセスとしては、①比較される未来予測値を収集し、計算する。②計算された未来予測値を比較し、その差異を算定する。③比較結果を報告する (助言、勧告を含む)、④報告結果を事後に調査するという一連の活動を想定している。計画計算は、未来予測値の計算であり、意志決定問題 (意思決定問題) に対応して、臨時に計算される。したがって、会計制度に組み入れないで、特別調査 (特殊調査) として位置づけられる。

²³ 松本 (1964) では、統制会計の実施プロセスは、①計画決定の結果選択された事業計画について達成目標値 (実績批判の規準値) を決める。②実績を計算する。③実績を目標値と比較して差異を計算する。④差異の原因別分析をおこなう。⑤分析結果を報告する。⑥報告結果を事後に調査するという、一連の活動からなる。統制会計の要件としては、実績批判の規準値と実績値の計算が不可欠であることがあげられている。この点に関しては、「統制会計においては、統制の目標となる、実績批判の規準値とこれに照して業績を批判される実績の両者が計算されなければならない。批判規準と、実績のいずれを欠いても、業績を批判することができず、したがって統制に役立つ会計情報を提供することができない。実績批判の規準値は、正確に言えば事後に計算された標準 (standard) である。しかしこれに代るものとしてしばしば、予算 (budget)、予定された標準 (例えば事前標準原価)、または過去における実績 (例えば前月の実際原価) が使用される。しかしいずれにしても、統制会計においては、実績を計算し、これを規準値と比較する必要がある」(p.40) と述べられている。統制会計は、經常計算であること、原則として会計制度に組み込んで実行されることが強調されている。

²⁴ 管理会計の生成を決定づけたメルクマールとしては、廣本 (1993) 同様、McKinsey (1924) をあげている。McKinsey (1924) は、領域別の体系を採用していたと記述されている点は、標準思考を強調する廣本 (1993) との相違点である。櫻井 (2014) では、機能別体系をもたらした成果として、Goetz (1949) にも言及されている。

²⁵ AAAにおける管理会計の体系についての議論は、櫻井 (1981) で詳しい考察がなされている。

この委員会報告書では、計画（個別計画と期間計画）と統制からなる管理会計の体系が採用されていた。これに続く、1958年度の「管理会計委員会」報告書では、1955年委員会報告書による、計画と統制の体系が継承されている。1959年の「管理会計委員会」報告書でも引き続き、計画と統制の体系が採用されている。この報告書では、計画と統制の体系に加えて、生産管理、販売管理、財務管理などの適用領域別体系も併存している点に特徴がある。1966年には、『基礎的会計理論』（A Statement of Basic Accounting Theory, ASOBATと略記）がアメリカ会計学会（AAA）から発表された。ASOBATでも、計画と統制という経営管理職能が重視されているが、意思決定の種類が定型的か、非定型的かという分類基準を組み合わせている。定型非定型の区分から、ASOBATでは、戦略的意思決定と業務的意思決定を区別することができる。1969年には、AAAから「経営意思決定モデル委員会」報告書が発表された。この委員会報告書では、意思決定モデルが「経営者による計画と統制機能の遂行を支援する」役割を果たしているとして重視されている。1976年の「経営計画と統制：概念・基準委員会」報告書では、経営計画と統制のための会計を管理会計と代替的にもちいている。

ここまで確認したように、AAAの管理会計体系は、一貫して、計画と統制による体系を採用している。

(2) Anthony (1965) におけるマネジメント・コントロールの位置づけ

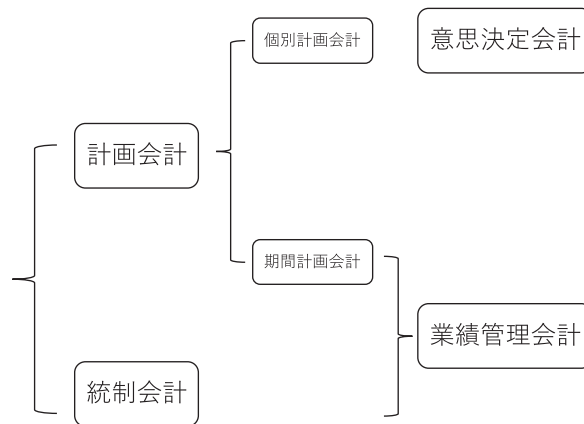
Anthony (1965) では、組織における計画と統制のプロセス全体を戦略的計画、マネジメント・コントロール、オペレーショナル・コントロールに分割した。戦略的計画とは、目的の選択と目的達成のための方法論の決定、資源の配置を想定している。マネジメント・コントロールには、戦略的計画の枠内で実施される、計画と統制のプロセスが含まれている。オペレーショナル・コントロールは、現場での作業を効率的に実施する活動をいう。

期間計画と期間統制は密接に絡みあっている。期間計画と期間統制をマネジメント・コントロールとして一緒に議論できるのが、Anthony (1965) のフレームワークにもとづく管理会計体系のメリットである。マネジメント・コントロールは、短期利益計画と短期利益統制の両方をあわせた概念であるから、正確には、マネジメント・プランニング・アンド・コントロールとすべきであったが、字数が多すぎるために、マネジメント・コントロールという用語が採用された。定義としては、「経営者が、組織の目的達成のために、資源を効果的・効率的に取得し、使用することを確保するプロセスである」とされた。

Anthony (1965) 以降、短期利益計画と短期利益統制を業績管理会計（マネジメント・コントロール）として一緒に考える、意思決定会計と業績管理会計の体系が、普及していっ

た²⁶。計画会計と統制会計から構成される管理会計の体系と意思決定会計と業績管理会計から構成される管理会計の体系を比較すると図表4のようになる。予算編成などの経常的な期間計画について、計画という面を重視するか、期間的な利益管理の一部であるという面を重視するかが違いをもたらしている。

図表4 2つの体系の関係性



(出所) 岡本ほか (2010) p.15より作成。

(3) マネジメント・コントロールのフレームワークの提案

ここまで確認した主要な体系論は、管理会計論を対象としたものであった。Malmi & Brown (2008) では、会計以外のコントロール手段も含めた、様々なコントロール手段のパッケージとしてのマネジメント・コントロールが検討されている (図表5参照)²⁷。

²⁶ 櫻井 (2014) では、意思決定会計と業績管理会計の系譜に連なる体系論として、Beyer (1963), Beyer & Trawicki (1973), Anthony & Reece (1975), Horngren (1978), Anthony & Govindarajan (1998, 2007) がとりあげられている。Anthony & Reece (1975) では、全部原価会計、差額会計、責任会計に3分割されているが、それぞれを財務会計、意思決定会計、業績管理会計に、それぞれの内容をふまえて用語を読み換えることができると指摘されている。その意味では、管理会計は、意思決定会計と業績管理会計に2分されることになる。Horngren (1978) では、会計情報の種類として、実績記録情報、注意喚起情報、問題解決情報が強調されていることから、注意喚起情報を提供する管理会計プロセスは業績管理会計 (Anthony & Reece (1975) の表現では責任会計) に、問題解決情報を提供する管理会計プロセスは意思決定会計 (Anthony & Reece (1975) の表現では差額会計) に類似したものだと考えることができる。Anthony & Govindarajan (2007) では、用語法の違いはあるが、基本的な構造は、Anthony (1965) を踏襲している。

²⁷ 櫻井 (2014) では、Chenhall (2003), Merchant & Otley (2007), Merchant & Van der Stede (2012) などの見解を検討し、マネジメント・コントロール概念が拡張していることが示されている。

図表5 マネジメント・コントロールの体系

文化によるコントロール					
クランによるコントロール		価値・理念によるコントロール		象徴・儀礼によるコントロール	
経営計画		サイバネティックコントロール			報酬・俸給
長期経営計画	短期事業計画	企業予算	非財務的業績測定		
		財務的業績測定	ハイブリッドな業績測定		
管理的コントロール					
統制構造		組織構造		方針・手続き	

(出所) Malmi and Brown (2008), p.291 をもとに作成。着色部分が従来の管理会計に相当する。

上段の文化によるコントロールには、クランによるコントロール、価値・理念によるコントロール、省庁・儀礼によるコントロールが含まれている。クラン (Clan) の辞書的な意味は、「部族など祖先が共通であるという意識を持つ、緩やかな社会集団」と記されている。組織構成員のなかで価値観や文化を共有することで、互いに支援し合う社会的グループやコミュニティが形成される。安心感や帰属意識が提供されると同時に、組織全体の目標に向けて共同で努力するように促される。

Malmi and Brown (2008) では、文化によるコントロールを、クランによるコントロール、価値・理念によるコントロール、象徴・儀礼によるコントロールに3分割することを提案している。説得力はあるが、3つの構成要素は、相互に密接に関連しており、明確には分割できないと考えられる。

図表5の中段には、経営計画 (長期経営計画と短期事業計画に大別される)、サイバネティックコントロール (cybernetic control)、報酬・俸給が含まれている。経営計画と報酬・俸給については、一般的な用語である。組織構成員の行動や判断、インセンティブに大きな影響を及ぼすことはあきらかである。

サイバネティックコントロール²⁸は、組織構成員の行動によってもたらされた成果をモニ

²⁸ サイバネティックコントロール概念を中心に据えた研究成果としては、鈴木ほか (2016)、庄司 (2021)

タリングし、目標達成に導くことに主眼を置いている。計画値（標準）と実績の比較による、フィードバックループを通じて情報が収集され、それにもとづいて様々な経営行動が調整される。サイバネティックコントロールによって、計画値と現在の状態との間の差異が検知されるのは、期末だけではなく、期中においても、計画値とこのままいくとどのようになりそうかといった実績予測値との比較がおこなわれ、差異が生じそうであれば、それを防止するための施策が促されることになる。

Malmi and Brown (2008) では、サイバネティックコントロールのなかに、企業予算、財務的業績測定、非財務的業績測定、ハイブリッドな業績測定²⁹の4つのサブカテゴリーが含まれている。文化によるコントロールと同様、サイバネティックコントロールの4要素も相互に排他的な分類ではなく、会計情報を暗黙のうちに含んでいると推察はされるが、明記されてはいない。サイバネティックコントロールという表現は、コントロールのプロセスが強調されており、伝達される情報の内容については、対象となっていない。この点が、本稿で補足できるポイントであると考えられる。

下段の管理的コントロールは、個人とグループを組織化し、行動をモニターし、業務の内容やプロセスを明示するコントロール手段が含まれている。管理的コントロールとして、統制構造、組織デザインと構造、および手続きと方針からなる。以上で見た通り、マルミとブラウンの提唱するパッケージとしてのMCSの内容は、文化によるコントロールまでを含む広義のコントロール概念となっている。

(4) 新しい体系の提案

櫻井 (2014) では、AAAの報告書からMalmi and Brown (2008) による「パッケージとしてのマネジメント・コントロール」まで管理会計およびマネジメント・コントロールの体系の変遷を追跡し、最後に、あるべき姿（新しい管理会計の体系）を提案している³⁰。

を参照した。前者は、ラグジュアリーホテルチェーン運営会社の従業員を対象としたアンケート調査（7,651サンプル）にもとづいた実証研究である。後者では、サイバネティックコントロールの学習を阻害する側面に着目したコンピュータシミュレーションを実施している。

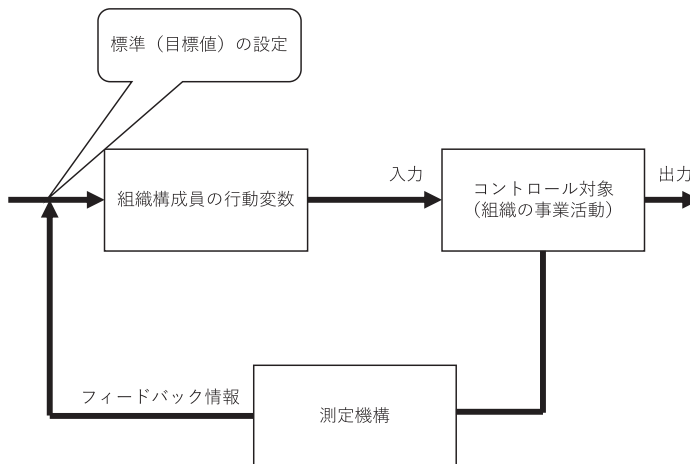
²⁹ ハイブリッドな業績測定とは、財務的業績測定尺度（会計情報）と非財務的業績測定尺度（物量情報）とを併用した業績測定を含意していると考えられる。このような業績測定のアプローチは、バランススコアカード（balanced scorecard, BSC）として知られている。バランススコアカードは、企業の戦略を実行するための継続的なパフォーマンス管理のためのフレームワークとして提案、普及した。通常、財務、顧客、内部プロセス、学習と成長の4つの視点から構成される。業績測定を会計情報だけで実施せず、物量情報とハイブリッドにすることの意味は、先行指標（Leading indicators）を取り込めることにある。先行指標とは、将来の動向や変化を予測するために使用されるデータや指標のことをいう。会計数値としては未実現ではあるが、現在の状況や将来のトレンドを表現するのに有用である指標は、業績測定に含めるのが効果的である。BSCに関する議論は、Kaplan & Norton (1996, 2001, 2004) に詳しい。

³⁰ 櫻井 (2014) による、管理会計の新しい体系は、以下の通りである。管理会計の問題領域は、まず「戦

4. マネジメント・コントロールのなかの管理会計情報：会計情報固有の価値とは

サイバネティックコントロールのなかでは、財務情報も非財務情報（物量情報）も同じように扱われる。庄司（2021）では、サイバネティックコントロールのプロセスとして、業績標準の設定、システムによる業績の測定、実際業績と標準との比較、のぞましくないシステムのばらつきに関する情報のフィードバック、そしてシステムのコンポーネント（構成要素）の修正が紹介されている。これは通常の業績管理会計のルーティンと同じである。サイバネティックコントロールで重要なのは情報のフィードバックを通じた行動の修正という形式の学習ループを持っていることである（図表6参照）。

図表6 サイバネティックコントロールの一般的な構造



（出所）著者作成。

サイバネティックコントロールという表現では、プロセスが強調され、情報内容（コンテンツ）については何も語られていない。サイバネティックコントロールのプロセスを前提として、会計情報によるサイバネティックコントロールを実施することの意味は、何かあるのか。換言すれば、マネジメント・コントロールにおける管理会計情報の固有の価値とは何であろうか。

略の策定」と「戦略の実行」の2つに大別される。戦略の実行は、経営意思決定のための会計（さらに、戦略的意思決定会計と業務的意思決定会計に2分）、マネジメント・コントロールのための会計、業務コントロールの3つの要素からなる。Anthony（1965）をベースに、戦略の策定という問題領域を新たに対象としたことが重要である。

会計情報の固有の価値は、①貨幣測定による包括性（公分母であること）、②利益を獲得する（資本を増殖させる）という組織の目的、社会とのつながり（会計責任の履行に関わること）、③情報の硬度の3点にあると考えられる。

(1) 貨幣測定による包括性（「公分母」としての機能）

少なくとも500年以上前から、会計情報は、企業を含む、一定規模以上の組織の運営に不可欠なツールであったことが知られている。たとえば、Littleton（1933）では、複式簿記の初期の代表的な文献として、1494年にルカ・パチョーリが著した『スママ』（『算術、幾何、比および比例に関する全集』）をあげている。Littleton（1933）では、複式簿記の生成要素として、①簿記で整理すべき対象である資料（具体的には、私有財産、資本、商業、信用取引、委任関係³¹）、②資料を表現する手段（記録方法、交換手段かつ共通尺度としての貨幣、算術）をあげている。

経済社会を効率的かつ円滑に運営するうえで、会計情報は、広くもちいられている。会計情報は、様々な経済的資源を貨幣換算することを出発点にして、作成される。貨幣が経済社会で不可欠なツールであるのは、物々交換の非効率さを想像すれば容易に納得できるだろう。

貨幣は、様々な財やサービスの交換手段として機能する。経済的資源には希少価値があるはずである。需要があれば、取引の値札がついて、金額が確定する。貨幣は、様々な財やサービスの交換に使用される普遍的な媒体であることから、多様な経済的資源を比較し、四則演算する「公分母」（common denominator）としての役割を果たす³²。貨幣によって、財とサービスの価値を容易に比較し、演算し、効率的に配置できるように一覧することができる³³。貨

³¹ 「委任関係」は、日本語訳を出版する際に、訳者（片野一郎教授）によって追加されている。私有財産、資本、商業、信用取引が揃えば、委託するものと委託されるものとの関係（委任関係）が通常、発生すると考えられる。Littleton（1933）では、会計の発展と普及をもたらした要因として、会計責任（accountability）が強調されていることから、委任関係を付け加えたものと思われる。理解を促進するという意味で、適切で妥当であった。なお、会計責任とは、委任関係を円滑に処理するために、組織や個人が財務情報の正確かつ適切な記録、報告、開示をおこなう責任をいう。組織の本質は、プリンシパル（委託者、頼む側）とエージェント（代理人、頼まれた側）の关系到単純化することができる。御互いに別人格で、利害が異なり、他人同士である、委託者と代理人の協働が正しくなされるためには、会計情報をもちいて、代理人に委託した経営資源がどのように推移し、現在どうなっているのかを丁寧に確認する必要がある。

³² 「会計は公分母である」は、会計情報に変換すれば、値段がつく限りの資源を比較したり、加減乗除したりすることができる。公分母とは、分数において分母が同じであることをいう。共通分母をもつ言い換えることもできる。公分母をもつ分数同士は、比較や計算が容易になる。たとえば、 $1/19$ と $2/19$ は共通分母をもつので、後者のほうが前者より大きいとか、合計すると $3/19$ になるなどが容易に把握できる（分母がともに19）。共通分母の揃える演算は、通分といわれる。会計情報に変換する、換言すれば、貨幣評価することは、通分と似た意味をもつ。

³³ 交換手段としての機能、計量単位としての機能に加えて、貨幣には、価値保存手段としての側面がある。貨幣は、一般的な財やサービスとは異なり、時間の経過とともに価値を減じることがない。価値を保持できることで、将来の使用に備えるための貯蓄や投資が可能となる。

幣は、財やサービスの価値を計量、測定する単位として機能する。貨幣が経済活動において、重要な役割を果たしていることがあきらかである³⁴。

(2) 社会とのつながり（会計責任の履行）

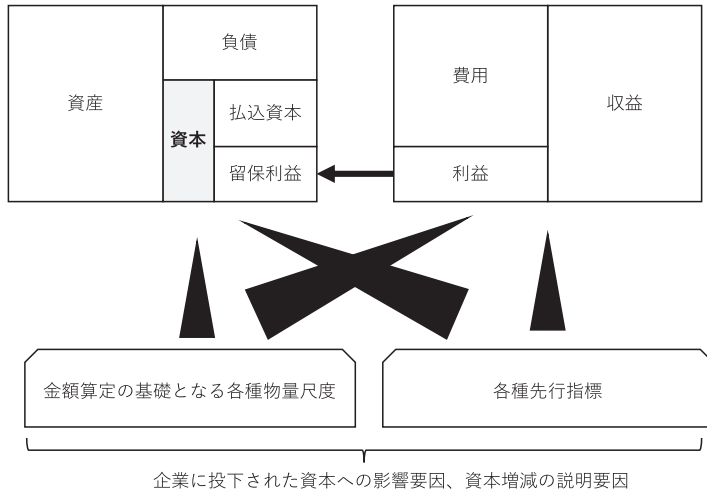
会計情報の優位性は、資本の循環過程を包括的に測定していることにある。

岡本ほか（2010）では、「企業会計が他の情報システムと本質的に異なるのは、企業活動全体に貨幣という光を当てて、その影を掴まえる点にあり、その影とは、その企業に投下された資本の循環過程そのものにほかならない。したがって企業会計の本質は、企業資本の運動全体を把握する経済的情報システムである」（p.3）と述べられている。

会計の構造をもちいれば、組織構成員の具体的な行動や判断、個別の事象、様々な取引が、企業に投下された資本の増減にどのように影響するかをあきらかにすることができる。廣本（2005）では、会計情報のこのような特性は、マイクロ・マクロ・ループとよばれている。マイクロ・マクロ・ループとは、「個」と「全体」をつなぐメカニズムであると理解されている。注意しなければならないのは、会計情報によって、可視化されているのは、企業活動そのものではない。経営活動そのものを対象としているのではなく、まずその企業の支配下にある経済財を規定して、その上でこれらの経営活動がその経済財にどのような影響を及ぼしたかを記録している。特定の部分を可視化するだけでなく、企業資本の循環運動の全体像を把握できる点にマイクロ・マクロ・ループとしての会計情報の優位性がある。

³⁴ 杉田（2022）では、「貨幣には価値尺度（財やサービスの価値を測る基準となる）、交換手段（財やサービスの交換の仲立ちをする）、支払い手段（債権・債務の決済をおこなうことができる）、価値貯蔵手段（ためておくことでいつでも財やサービスと交換できる）の機能がある」（p.105）と説明されている。

図表7 ミクロ・マクロ・ループとしての会計情報の意義



(出所) 著作作成。

変化の激しい状況で組織構成員に適切な行動を促すには、各自の行動や判断が組織全体の状況にどのような影響を及ぼすかを理解できていなければならない。適切な現場判断を求めらるるのであれば、文脈を理解する大前提としての会計情報によるミクロ・マクロ・ループの提供が不可欠である。当然のことながら、組織構成員は、文脈情報としてのとして会計数値を読解する、最低限のリテラシーが求められる。

企業に投下された資本の増減への影響が想定される限り、物量情報、先行指標もまた、組織構成員にとってのミクロ・マクロ・ループを読み解く手がかりとなる（図表7参照）。

マネジメント・コントロールを実施する際に、プロセスとしては、サイバネティックコントロールが多用される。サイバネティックコントロールのコンテンツとして会計情報をもちいることのメリットは、全体への脈絡を理解させるという意味ではかの情報からは得られない固有の貢献が期待できることである。非会計的業績測定尺度（非会計情報、物量情報）も資本循環に影響を及ぼすと考えられる程度に応じて、会計情報に準じた効用をもっている。

(3) 情報の硬度

市場での取引という事実によって、会計数字は検証プロセスを経ている。単なる推計値、予測値ではなく、裏付けをもっているという意味で、数字の硬度（hardness）が高いといえる。硬度の高い数字とは、客観的で恣意性の少ない数字のことである。

会計情報には、多種多様な経済的資源をすべて貨幣換算して評価することで、一覧し、比

較可能な状態にする、公分母の性質を備えている。会計情報の基礎となる部分は、市場での実際の取引を通じて作成されるため、硬度が高い（信頼性が高く、測定値がぶれにくい）という優位性を有している（Ijiri, 1981）。

5. 結びにかえて

本稿では、管理会計の体系論を題材に、管理会計とマネジメント・コントロールの関係性に焦点を当て、その変遷と相互関係を明らかにしている。これまでの研究では、両者の関係は混沌としており、その理解には整理が必要である。

伊藤（2019）でも考察したように、マネジメント・コントロールの概念が時代とともに拡大した結果、現在では、管理会計はマネジメント・コントロールの一部として位置づけられるようになった。様々なコントロール手段を併用することがあたりまえになったとして、今後の研究では、両者の境界を明確化し、それぞれの役割や本質を理解する必要があるだろう。本稿では、ミクロ・マクロ・ループによる全体と個との脈絡を明示することが、会計情報の固有の価値の源泉であると結論づけた。

松本（1964）では、計算技法に着目した体系、適用職能の体系に対して、経営管理職能にもとづく体系（計画会計と統制会計）が提唱された。櫻井（2014）による管理会計体系論に関する検討では、当初は、アメリカ会計学会の報告書にもとづく管理会計体系に代表されるように、計画と統制の会計が主流であったことが示された。その後、Anthony（1965）によって、マネジメント・コントロールの概念が強調され、意思決定会計と業績管理会計の体系が一般化した。組織構成員にのぞましい影響を及ぼすという、影響システムとして管理会計が注目され、強調された結果、管理会計の枠内に閉じた体系論ではなく、Malmi & Brown（2008）に代表されるような、管理会計をそのほかのコントロール手段と併記し、マネジメント・コントロールを包括的に検討するアプローチが支配的となっている。

マネジメント・コントロールの中で、特にサイバネティックコントロールにおいては、財務情報と非財務情報が同様に重要視されている。サイバネティックコントロールのプロセスにおいて、情報のフィードバックが行動の修正につながる形式の学習ループを持つことが重要であるのはいうまでもないが、そのなかで会計情報が扱われている意味については、ほとんど議論されていなかった。

会計情報の固有の価値には、いくつかの要素が考えられる。1つは、貨幣測定による包括性がある。会計情報は経済社会を効率的に運営するために不可欠なツールであり、貨幣を共通の尺度として使用することで、様々な経済的資源を比較し、効率的に配置することができる。2つめに、会計情報は組織の資本の循環過程を包括的に測定し、企業活動全体の影響を把握することができる点が重要である。会計情報は、企業資本の運動全体を把握する経済的

情報システムとして機能し、個々の行動や判断が全体に与える影響を理解する（換言すれば、ミクロ・マクロ・ループを構築する）のに役立つといえる。3つめに、会計情報は情報の硬度が高いという特徴も看過できない。市場での取引に基づいて作成される会計情報は、検証プロセスを経ており、客観的で信頼性の高い情報となっている。

会計情報はマネジメント・コントロールにおいて、固有の貢献を果たしている。サイバネティックコントロールのプロセスにおいて、会計情報をコンテンツとして流通させることで、組織構成員は組織全体の状況を理解し、適切な行動や判断を選択する可能性が高くなる。

図表8 構造的両利き経営を前提とした責任会計論

<p>全体調整ユニット (本社機能) 全社的な資源投入を最適化するとともに、CVC、M&Aなどを通じて、新規事業開発プロセスの外注/内製のバランスを図る。 構造的、逐次的、文脈的両利きを実現するMCをデザインし、運用する。</p>	<p>深化ユニット</p>	<p>原価センター 自己の管理下にある部門で発生した原価についてのみに責任を負う組織</p>
		<p>利益センター 収益と原価との差額としての利益によって業績測定される組織</p>
		<p>投資センター 利益とそれを生み出すのに利用された投資額を関連づけた投資効率尺度によって業績測定される組織</p>
	<p>探索ユニット</p>	<p>新規事業センター 「多産多死」を前提とし、成功した投資案からもたらさせる巨額の収益によって、集合体として長期的に採算がとれることを目指したプロジェクト群。成功した投資案についても、Jカーブが想定され、収益化には時間を要する。</p>

(出所) 著者作成。

最後に残された課題について、付言しておきたい。

サイバネティックコントロールは、きわめて有効なコントロールプロセスであるが、不確実性が高い状況では、運用が異なることに注意しなければならない。不確実な状況に対処する手法としては、仮説検証を目的としたテスト&ラン・アプローチが知られている。

通常のサイバネティックコントロールでは、事前にある程度、正解が確定しているのに対して不確実性の高い状況では、事前に正解は定まっていないことも多い。事業計画を仮説として仮置きした場合は、業績測定の標準としての意味が異なってくることに注意しなければならない。

両利きの経営（とくに、探索ユニットと深化ユニットを併置する、いわゆる「構造的両利

き」状態)を考えることで、管理会計およびマネジメント・コントロールの内容はより充実し、拡大する可能性がある(図表8参照)。深化ユニットと探索ユニットで、会計情報にもとづくサイバネティックコントロールを2系統、準備する可能性を考えなければならない。責任会計などの伝統的なアプローチも、テスト&ラーン・アプローチの視点から見直されるべきであるが、この問題については、稿を改めたい。

(成蹊大学経営学部教授)

参考文献

- AAA (American Accounting Association). (1956). Tentative statement of cost concepts underlying reports for management purposes. *The Accounting review*, April 1956.
- (1959). Reports of committee on management accounting, *The Accounting Review*, April 1959.
- (1960). Report of the committee on management accounting, *The Accounting Review*, July 1960.
- (1966). *A statement of basic accounting theory*. American Accounting Association. (飯野利夫訳(1969)『基礎的会計理論』国元書房。)
- , Report of committee on managerial decision models. Supplement to *The Accounting Review*, Vol. 44.
- (1977). Report of the committee on concept and standards: Management planning and control. Supplement to *The Accounting Review*, Vol. 52.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: A framework for analysis*. Division of research, Graduate school of business administration, Harvard university. (高橋吉之助訳(1968)『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社。)
- Anthony, R. N. and Govindarajan, V. (1998). *Management control systems, 9th ed.*, Irwin, McGraw-Hill.
- (2007). *Management control systems, 12th ed.*, Irwin, McGraw-Hill.
- Anthony, R. N. and Reece, J. S. (1975). *Management accounting principles*. Richard D. Irvin, Inc.
- Beyer, R. (1963). *Profitability accounting for planning and control*. The Ronald Press Company.
- Beyer, R. and Trawicki, D. J. (1973). *Profitability accounting for planning and control, 2nd. ed.*, The Ronald Press Company.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), pp. 127-168.

- Goetz, B. E. (1949). *Management planning and control: A managerial approach to industrial accounting*, McGraw-Hill. (今井忍・矢野宏訳(1963)『経営計画と統制』日刊工業新聞社.)
- Horngren, C. T. (1978). *Introduction to management accounting*, 4th ed., Prentice-Hall, Inc.
- Ijiri, Y. (1981). *Historical cost accounting and its rationality*, Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P. (1996). *The balanced scorecard: Translating strategy into action*. Harvard business school press. (吉川武男訳(1997)『バランススコアカード』生産性出版.)
- (2001). *The Strategy-focused organization: How balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Harvard business school press. (櫻井通晴監訳(2001)『戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報社.)
- (2004). *Strategy maps: Converting intangible assets into tangible outcomes*. Harvard business school press. (櫻井通晴, 伊藤和憲, 長谷川恵一監訳(2014)『戦略マップ：バランスト・スコアカードによる戦略策定・実行フレームワーク』(復刻版)東洋経済新報社.)
- Littleton, A. C. (1933). *Accounting evolution to 1900*, American Institute. (片野一郎訳(1978)『リトルトン会計発達史(増補版)』同文館出版.)
- McKinsey, J. O. (1924). *Managerial accounting*, Volume 1. The university of Chicago press.
- Malmi, T. and Brown, D. A. (2008). Management control system as a package: Opportunities, challenges and research directions. *Management accounting research*. 19(4), pp.287-300.
- Merchant, K. A. and Otley, D. T. (2007). A review of the literature on control and accountability. Handbook of management accounting research. in *Handbook of management accounting research, Vol. 2*, Ch. 13, edited by Chapman, C. S., Hopwood, A. G. and Shields, M.D. (London: Elsevier), pp. 799-817.
- Merchant, K. A. and Van der Stede, W.A. (2012). *Management control systems, Performance measurement, evaluation and incentives*, 3rd ed., Financial Times, Prentice Hall.
- Simon, H. A., H. Guetzkow, G. Kozmetsky, and G. Tyndall. (1954). *Centralization vs. decentralization in organizing the controller's department*. Controllership Foundation, New York.
- 伊丹敬之(1986)『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店。
- 伊丹敬之・青木康晴(2016)『現場が動き出す会計：人はなぜ測定されると行動を変えるのか』日本経済新聞社。
- 青木倫太郎(1936)『管理会計』東洋出版社。
- 伊藤克容(2019)『組織を創るマネジメント・コントロール』中央経済社。
- 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』95(4), pp. 493-506.

- 岡本清, 尾畑裕, 挽文子, 廣本敏郎(2010)『管理会計(第2版)』中央経済社.
- 櫻井通晴(1981)『アメリカ管理会計基準研究』白桃書房.
- (2014)「現代の管理会計にはいかなる体系が用いられるべきか? : マネジメント・コントロール・システムを中心に」『専修経営学論集』99, pp. 9-34.
- 庄司豊(2021)「経営組織におけるサイバネティックコントロールの効果に対するアンラーニングの影響 : コンピュータシミュレーションによる分析」京都大学博士論文.
- 杉田敦(2022)『政治・経済(高等学校公民科用高校教科書)』東京書籍.
- 鈴木研一, 日浅優, 豊崎仁美(2016)「『場の活き(はたらき)』とサイバネティック・コントロール」『立命館経営学』54 (5), pp. 1-18.
- 野村康(2017)『社会科学の考え方 : 認識論, リサーチ・デザイン, 手法』名古屋大学出版会.
- 長谷川安兵衛(1937)『統制的会計』東洋出版社.
- 廣本敏郎(1988)「管理会計研究覚書」『一橋論叢』100 (5), pp. 601-618.
- (1993)『米国管理会計論発達史』森山書店.
- (2005)「マイクロ・マクロ・ループとしての管理会計」『一橋論叢』134 (5), pp. 828-858.
- 古川栄一(1937)『経営計理論』千倉書房.
- 松本雅男(1964)「管理会計論の本質と体系」『商学研究(一橋大学研究年報)』8, pp.1-66.
- 溝口一雄(1952)『管理会計』同文館.