

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的意味

—— 会計としての概念規定をめぐって ——

足立 浩*

要 旨

今日、管理会計論の領域では、管理会計の「会計としての本質的性格」に関わる問題として、会計情報と非会計情報との区別と関連を明確にすることなく、経営管理に役立つ計数的情報システムなら何でも管理会計システムとして捉えるような傾向（会計と非会計の混然一体化、ひいては「脱会計」傾向）、管理会計の会計としての方法（構造）とそれが機能する場としてのマネジメント・コントロール（システム）との区別と関連を明確にすることなく、両者を混同・混然一体化する傾向（会計と管理の混同・混然一体化傾向）が窺える。本稿では、そうした傾向の本格的な歴史的基点をアメリカ会計学会の『基礎的会計理論報告書』（1966年、通称ASOBAT）に求め、その前後の同学会の諸委員会報告書を参照しつつ、そのような主張・議論の論理と性格を分析し、管理会計の「会計としての本質的契機・要素」に照らして、それが「会計概念・理論の拡張」を標榜しつつも理論的には「脱会計」現象ともいうべきものであることを明らかにする。また、そのような視点から、こうした傾向を反映する具体的事例としての行動管理会計論およびバランスト・スコアカード（BSC）の基本的性格を分析する。

目 次

1. 問題設定
2. 管理会計における「脱会計」現象の歴史的基点 —— ASOBAT の歴史的位置 ——
3. 「会計構造の再設計」「会計概念・理論の拡張」と管理会計の“会計からの離脱”
 - 3.1 AAA 管理会計委員会報告書における管理会計概念の展開
 - 3.2 ASOBAT における会計・会計情報概念の拡張と変容
 - 3.3 ASOBAT 以降の管理会計に関連した AAA 諸委員会報告書の論点と会計概念の変容
4. 管理会計論における ASOBAT 等への危惧と追従傾向との両面的展開および今日的諸問題
—— 行動管理会計論および BSC を事例として ——
 - 4.1 「管理会計の会計としての本質」喪失への危惧
 - 4.2 ASOBAT 等の継承例としての行動管理会計論
 - 4.3 BSC の性格 —— BSC は管理会計技法か？ ——
5. 結び —— 「脱会計」現象の背景・原因と管理会計の理論的研究課題 ——

キーワード：会計情報、非会計情報、「脱会計」現象、会計としての本質的契機・要素

* 日本福祉大学経済学部

1. 問題設定

筆者は先に会計理論学会第 25 回大会の統一論題「会計理論の課題と研究方法 —— 批判的会計理論の評価と継承を中心に ——」において「管理会計における会計理論の課題と方法論的視点」と題して報告したが、その冒頭において、近年の管理会計論における 2 つの傾向への「違和感」を表明し、検討すべき問題の糸口として提起した。その 1 つは、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である。もう 1 つは、会計方法としての管理会計とそれが機能する場ないし枠組み（マネジメント・コントロールないしそのシステム）との「区別と関連」が明確にされないまま、両者を混同ないし混然一体化して捉える傾向であり、いわば「会計」と「管理」の混同・混然一体化である。そして、この相互に関連した傾向の一例としてバランスト・スコアカード（balanced scorecard：以下、BSC）を管理会計とする議論や行動管理会計論、さらには「市場特性分析や競合他社評価などといった戦略管理会計の技法」（丸田 [2006] p. 70）などの議論に言及した（足立 [2010] p. 58）。

こうした傾向はいわば管理会計における「脱会計」現象とも捉えうるものであり、そのような現象自体の歴史的展開とその意味 —— とくに今日的意味 —— の解明が会計理論上の重要課題であることは明らかであろう。しかし、上記の学会報告においては統一論題のサブタイトルを「中心」課題として意識せざるをえず、この問題については若干の言及にとどめざるをえなかった。したがって、本稿であらためてこの問題を取り上げることとしたい。その際、この現象の本格的な歴史的基点をアメリカ会計学会（American Accounting Association：以下、AAA）の基礎的会計理論報告書作成委員会による『基礎的会計理論報告書』（*A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966：以下、ASOBAT）と見る立場から、本稿では同報告書に先立つ AAA 管理会計委員会諸報告書を概観したうえで、ASOBAT の内容のうち、論題に直結すると考えられる部分を中心に振り返り、その（今日的）意味を検討したい。その際の分析方法はこれらに関わる諸報告書および諸論文に基づく文献的研究である。

2. 管理会計における「脱会計」現象の歴史的基点 —— ASOBAT の歴史的位罫 ——

現在、世界各国でいわゆる国際会計基準（もしくは国際財務報告基準 International Financial Reporting Standards：IFRS）への共通化の作業が進められ、日本の会計制度もここ 10 年間で大きく変化したとされるが、それは 2000 年前後からのいわゆる「会計ビッグバン」の 1 つの節目ともいえよう。その背景はいうまでもなくグローバリゼーションの進行にあるが、そのもとで

の「現代会計制度ともよぶべき今日の会計制度の特徴は、世界的に比較可能な財務諸表になるよう国際統合された会計基準であり、その中心概念は投資対象としての企業の価値すなわち時価の測定・開示——時価会計である」（山本 [2008] pp. 93-94）とされる。それは動態論に基づく取得原価主義会計を基軸とする近代会計制度からの大きな変化であり、山本はこの「取得原価会計から時価会計へのプロセスを詳述」（同前，p. 94）しているが、そのようなプロセスの事実上の歴史的基点（ないし起点）に据えられているのが ASOBAT である。

また、溝口はかつて管理会計において ASOBAT がもつ意味に関連して「ASOBAT の会計情報観はきわめて積極的であって、これらの情報基準の解釈を通じてむしろ会計情報の範囲を伝統的な考えかたからくるものに対して大幅に拡充しようと意図していたといっていよい。とくに、管理会計情報を意識してこの試みを行ったのである」（溝口 [1976] p. 2）と述べている。この指摘は、ASOBAT がとくに管理会計情報を意識して会計情報の範囲を伝統的な枠組みに比して大幅に拡充しようとしていたとの認識に基づくものといえるが、会計情報というものの伝統的枠組みと非伝統的枠組みとの区別と関連、あるいはより端的に会計情報と非会計情報との区別と関連を検討するうえで ASOBAT のもつ意味の検討を避けて通ることはできないことを示唆している。さらに、後述するように櫻井も、ASOBAT 以降のアメリカにおける管理会計研究は基本的に ASOBAT の提起した方向に沿って進められてきた旨を述べている。

それゆえ、「国際会計基準」の問題のみならず、冒頭に挙げたような管理会計に関わる今日の現象の意味の解明を試みるに際しても、常に ASOBAT のもつ意味を念頭に置いておく必要がある。本稿はこのような観点から、冒頭に提起した問題設定に対応して ASOBAT の内容のうち、とくに管理会計に関する論述内容を中心に検討し、そこに冒頭で指摘した 2 つの問題傾向への基点が窺えることをあらためて確認したい。ただし、あくまで管理会計における「脱会計」現象に焦点を定めるところから、ASOBAT に先立つ AAA 管理会計委員会の諸報告書および ASOBAT 以後の AAA 諸委員会報告書中の管理会計への言及部分についても検討する。日本における管理会計研究がアメリカにおけるその影響をきわめて強く受けてきたことに照らせば、冒頭に挙げたような問題点もまたその反映とも見られよう。その意味で、あらためて AAA 管理会計委員会等諸委員会報告書における管理会計概念の展開を振り返っておく必要があるからである。

3. 「会計構造の再設計」「会計概念・理論の拡張」と管理会計の “ 会計からの離脱 ”

3.1 AAA 管理会計委員会報告書における管理会計概念の展開

さて、AAA では 1957 年に「管理会計という用語のもつ意味を明らかにすること」を主要任務とする最初の管理会計委員会を設置し、いくつかの重要な報告書を発表した（青木監修・櫻井訳著 [1975] pp. 30, 146. 米国管理会計人協会著・西澤訳 [1995] pp. 3-4），ここでまず検討

しておきたいのは以下の3点である。

(1) 1958年度管理会計委員会報告書 (*Report of the 1958 Committee on Management Accounting*)

ここでは、まず「管理会計の発達と現状」の節で「管理会計は、その言葉のいかなる意味においても新しいものではない。管理会計は、いわゆる科学的管理法の発展と、今日あるような財務会計の全般的機構にその発端がある、多数のよく知られた概念・技術および手続の総体であることを強調したものである。管理会計の発展過程を正確に規定することはできないが、それでも、管理会計の基礎をなすある種の概念および手続に関しては、発展の系列がある程度正確に追跡されている。このような概念および手続には、標準原価計算、予算統制、損益分岐点分析、差額分析、変動予算、限界分析および責任会計がある」と述べている（青木監修・櫻井訳著 [1975] pp. 30, 147）。そのうえで「管理会計の本質と意義」の節で、既述のように「経済実体の歴史的および計画的な経済的データを処理するに当たって、経営管理者が合理的な経済目的の達成計画を設定し、またこれらの諸目的を達成するために知的な意思決定を行うのを援助するため、適切な技術と概念を適用すること」とし、さらに「管理会計は、有効な計画設定や代替的な企業活動からの選択、および業績の評価と解釈による統制に必要な方法や概念を含み、また、管理会計の研究は、経営管理上の特殊な諸問題、意思決定および日々の課業との関連において、会計情報を収集・総合・分析・提示する方法を考察することからなる」と説明している。ただし、「管理会計では、その多くのものはあらかじめ正確に知ることのできない経営管理者の重要な要請の決定に慎重な注意が払われているということが前提となっているから、弾力性が管理会計の本質的な特徴をなしている」とも述べている（同前、pp. 33, 151-152）。

ここでは、管理会計の定義においては経営管理目的の達成に有用な「適切な概念と技術の適用」とやや広く、その意味で漠然とした、また「適用」という面に重点を置いた規定とし、それに関わる「弾力性が管理会計の本質的な特徴」ともしているが、その前に、科学的管理とともに「財務会計の全般的機構」に端を発する「概念・技術および手続の総体」であることに留意していることが注目される。

「管理会計の重要性」の節でも、経営計画の設定に関連して、「この場合、企業の勘定組織から得られる基礎データ (The basic data collected in the accounts of the firm) が、現実的な予測、予算編成および計画設定の主要な礎石となり、その結果、このような基礎データが上述の諸用途に役立つような形で収集、記録されなければならない。代替案の選択が不可避免的に介入するような計画上の意思決定においては、しばしば会計を基礎とするデータ (accounting-based data) が基本となり、またその決定要素となる」（同前、pp. 34, 153）として、勘定組織との関連や「会計を基礎とするデータ」が意思決定の基本となり決定要素になることに留意している。ちなみに、「会計を基礎とするデータ」という言葉は本報告書においてかなり頻繁に用いられている。また、勘定組織との関連という点では、既述の「発展の系列」にも挙げられた責任会計に

ついてとくに、「責任会計の発展は、統制のための会計を基礎とするデータの利用という意味から、非常に画期的なことがらである。経営活動を統制するためには、配賦を最小限に抑え、また勘定分類の組織が企業の組織構造——つまり企業全体の責任・権限の分担——と密接にかみあうように、きわめて明確で特殊性のある勘定分類を行うことが重要である」(同前, pp. 35, 154)として強調している。

他方、「当委員会は、管理会計の発展は将来次の二重の形態をとるべきであると信じている」として、第1に会計担当者が「財務、生産および販売に関する主要な経営管理上の諸問題をより綿密に研究すべき」こと、第2に会計担当者が「経営計画と統制に計量的データを効果的に利用しうるように、計量的データ (quantitative data) の収集、分析、解釈および使用に適した技術を研究し、開発していかなければならない」としている(同前, pp. 35, 155)。ここでは、上記の「会計を基礎とするデータ」ではなく、一般的な「計量的データ」と表現され、その収集・分析・解釈および使用に適した技術の研究・開発が「会計担当者」の今後の任務と位置づけられ、それが将来の管理会計の発展の1つの形態となるべきことが示唆されている。この点は、「結論」における「経営管理者の広範な内部的必要性と会計に対する外部の要請とを勘案して、会計の基礎構造を再設計 (A redesign of the basic structure of accounting) するよう、真摯な考慮が払われなければならない。近代産業には、複雑で膨大なデータが山積しているが、現在、データ処理の技術や設備は当面のところ発展過程にあることを考えると、会計構造の根本的な変革 (basic changes in the accounting structure) も、現在では実施可能である」(同前, pp. 37, 157. 傍点引用者)との提言的指摘にもつながるものと見られる。

この1958年度管理会計委員会報告書における管理会計の定義はその後の諸報告書にも基本的に踏襲され、いわば管理会計概念の「定番」になるが、同報告について筆者は、財務会計の全般的機構・勘定組織との関連性やそれによる「会計を基礎とするデータ」が意思決定の基本的要素になることに留意する一方で、管理会計の本質的特徴を弾力性に求め、一般的な計量的データの収集・分析・解釈・使用に適した技術の研究・開発が将来の管理会計発展の1つの形態ないし側面となるべきことを示唆し、それとの関連で「会計の基礎構造の再設計」「会計構造の根本的な変革」を提起するという「二面性」に注目したい。つまり、同報告書では、財務会計の全般的機構や勘定組織、したがってまた「会計を基礎とする」ことを明確にした(換言すれば、限定した)概念として管理会計情報を把握・規定する一方で、必ずしも「会計を基礎とする」以外の一般的な計量的データの収集・分析・解釈・利用をも管理会計実践の1つの発展形態とし、事実上の非会計情報をも管理会計情報に包摂することを示唆しているわけである。

(2) 1959年度管理会計委員会報告書 (*Reports of the 1959 Committee on Management Accounting*)

1959年度管理会計委員会報告書は1958年度報告書が提示した管理会計の本質と重要性に関する既述の見解の拡充に力点が置かれたものである。そこでは管理会計の役割を「利益と投資活動

を効果的に計画し統制するというこの基本的な責任の遂行に役立ちうるように、企業の経営管理者のために、分析と評価資料を提供すること」であり、「企業の将来の業務計画とプログラムの財務的健全性と、代替的活動のコースについての期待利益の結果を評価することに向けられた活動」としている（同前，pp. 38, 165）。さらに「計画または業務プログラムの健全性ないし妥当性に関し、決定を下すにあたっては、このような計画またはプログラムの効果を、その企業の費用、利益、資産または収益率に及ぼすと見込まれる効果をもとに評価することがぜひとも必要とされる。会計の機構は、会社の業務活動に関連するすべての多様で複雑な要因が企業に及ぼしている影響を要約して表現するのに利用できる唯一の手段である。これらの諸要因の総合的な効果は、利益または費用の結果、資産への投資額、または利益率といった共通的に要約された形で表現される」（同前，pp. 38-39, 165）として、「会計の機構」がもつ総合性・総括性、それに基づく共通の表現能力に留意している。そのうえで、具体的には生産管理、販売管理、および財務管理の諸領域での管理会計の役割を論述した点に同報告書の新規性が認められる。

ところで、この「会計の機構」がもつ総合性・総括性および共通の表現能力への留意に関連して津曲は「管理会計の諸機能を会計の測定機構それ自体と結びつける試みとしても理解されうる」とし、1958年度報告書で「『経済的データの処理に適切な諸技術や諸概念の適用』として定義される管理会計は、現実には、それ自体に貫徹する会計測定の手段的特徴と結びついて、その発現のあり方を規定される」が、1959年度報告書は「それらの機能の遂行を可能にする管理会計の手段的特徴の解明に接近した」と評価している（津曲 [1977] pp. 24-25）。

しかし、「このような問題意識も、現実には、1959年報告書のあとをうけた1961年報告書によって否定されることになる」（同前，p. 26）。次にそれを見よう。

(3) 1961年度管理会計委員会報告書 (*Report of the 1961 Committee on Management Accounting*)

はじめに、この報告書の目的は「管理会計上の諸概念とその他の会計の領域で用いられている諸概念との相違を明確にすること」とされ、とくに意図したことの第2として「企業の効果的な経営管理、つまり計画と統制に必要とされる会計情報と会計方法に特有の性質を明らかに」することが挙げられている（青木監修・櫻井訳著 [1975] pp. 43, 175）。そのうえで「第 部 管理会計の定義」で、以前の管理会計委員会報告書の「きわめて要約した内容」として、1958年度委員会報告書における定義を1として踏襲したうえで、次のような諸点を挙げている。

「2. 管理会計は会計のいろいろな分野で用いられている諸概念と技術、およびその他、統計学、数学、経済学のような会計以外の関連領域で用いられている諸概念と技術を利用する。管理会計がこれら会計以外の領域と区別されるのは、管理会計の目的、卓越した観点および研究対象となる概念と技術についてなされるべき利用方法だけである。

3. ……管理会計においては、実務的で功利的な見解 (A practical and utilitarian point of view) が支配的である。管理会計が優れたものであるかどうかは、主として会計結果

の経営管理上の有用性によって決定されるのであって、統一会計基準にどの程度準拠しているかによって決定されるのではない。」(同前, pp. 44, 177. 傍点引用者)

ここにいう「実務的で功利的な見解が支配的」などの表現それ自体は、以前の管理会計委員会報告書には必ずしも見られないものであるが、「きわめて要約した内容」としてはそのような含意が確認できるということであろう。また、管理会計の優劣は「経営管理上の有用性」次第という点が明記されていることも注目される。さらに、2では会計の諸分野における諸概念・技術の利用と、統計学、数学、経済学など会計以外の領域における諸概念・技術の利用とが、いわば並列的に記述されていることも注目される(ただし、同報告書の「第 部 結論と勧告」の「第1の結論」では、検討された諸概念が「内部報告に適用されるときには、はっきりと異なった意味をもつ」としつつ、「貨幣測定」について「非貨幣的で定量的・定性的な測定データが貨幣的測定を補足する。そして、経済学、数学、統計学からもたらされる測定方法がこれらの会計プロセスを補足する」として、「並列」ではなく「補足する」関係と表現している 同前, pp. 55, 196)。

そのうえで「第 部」では、「通常、会計一般の領域の基礎をなしている公準、原則、基準の体系(ここでは、これらを総称して諸概念と呼ぶ)を、次の表題で示し、論述する」として「A 実体概念、B 企業の継続性(ゴーイング・コンサーン)概念、C 貨幣測定概念、D 原価主義と原価フローの概念、E 実現(認識)概念、F 対応(発生主義または期間区分)概念、G 客観性概念、H 継続性概念、I 重要性概念、J 完全公開概念、K 保守主義概念」を挙げ、「当委員会ではこれらの諸概念を個々にとりあげ、その概念が管理会計の領域に適用しうるかどうかという観点からこれを批判的に吟味した」としている(同前, pp. 45, 179)。それを逐一参照する余裕はないが、筆者が注目する記述には以下のようなものがある。

たとえば、「A 実体概念」に関して、内部経営管理報告では経営意思決定と統制のために各事業部、工場、販売店、部門、課などの「小実体」(sub-entities)を確認することが肝要としつつ、「経営管理者の機能は個々の責任、機能、製品およびプロジェクトに関して、経済的データを計量化すること(quantifying economic data)により促進される」(同前, pp. 46, 181)としており、1958年度委員会報告書で多用された「会計を基礎とするデータ」とは異なるニュアンスの「経済的データの計量化」という表現を用いている。また、「C 貨幣測定」では、「内部報告では一般に用いられても、外部報告ではまれにしか用いられない測定尺度の若干例」として以下のようなものを挙げている。すなわち、「1. 物的尺度」では「a. 個数、ポンド、平方フィートまたはガロン、b. 作業時間、c. 機械運転時間」、「2. 諸関係の尺度」では「a. 財務比率および営業活動比率、b. 指数、c. 操業度または正常操業度、d. 能率性指数、e. 趨勢や回帰分析のような統計上の補外法」である。そして、「内部報告を外部報告から区分する要因となっている尺度のいま1つの特徴は、内部報告では、業務上のデータを誘導し分析的な報告をするために、複式簿記の領域以外の数学および統計上の手法が非常に広く利用されているということである」(同前 pp. 48, 184-185)としている。さらに、「G 客観性」に関して、まず「目的適合性という用語」と「客観性という用語」とを区別すべきとしたうえで(同前, pp. 52, 190)、「内部報告のために

は、目的適合性があまりにも重要であるために、通常、目的適合性は絶対的な客観性を遮蔽するほどである。内部報告情報が優れているか否かは、基本的には、特定の経営管理上の要請を満たすにあたって、データが有用であるか否かによって決まるのであって、契約による証拠を通じて諸事実を検証する能力があるか否かによって決まるのではない」（同前，pp. 53, 192）としている。

最後に、「第 部 結論と勧告」では「第 3 の結論」として、「伝統的な会計上の諸概念はあまりにも狭く定義づけられているので、内部報告の領域にそれを適用することはできないということが指摘されている」とし、この問題解決の「より有望な方法は、内部報告の目的が事実、外部報告の目的とは相当異なったものであることを認識したうえで、内部報告の領域に適用できる別個の概念体系を作り上げることである」としている（同前，pp. 56-57, 199. 傍点引用者）。

以上、3つの管理会計委員会報告書を概観したが、そこから読み取りうる1つの傾向は次の点である。すなわち、管理会計概念は当初、とくに統制面での責任会計への言及に見られるように財務会計機構ないし勘定組織とのかなり明確な関連性において捉えられ、経営管理に用いられるデータ（ひいては管理会計情報概念）についても「会計を基礎とするデータ」との表現に見られるように「会計としての固有性」を踏まえたものであったが、次第にそれとの関連性が希薄化され、統計学、数学、経済学など会計以外の領域で用いられる諸概念・技術の適用が拡大されるなかで「会計の基礎構造の再設計」「会計構造の根本的な変革」が提起され、ついには「別個の概念体系」の形成が提起されるまでに至ったことである。そして、こうした傾向をある意味で決定的なものとしたのが1966年のASOBATである。次にそれを見よう。

3.2 ASOBAT における会計・会計情報概念の拡張と変容

(1) 会計領域・会計情報基準の拡張

周知のようにASOBATは「第1章 序説」でその「接近方法」の手順として「会計を、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、測定し、伝達するプロセスである、と定義」したうえで、「このような会計の定義は、他の会計理論の報告書に見られるものよりも広い。会計情報が必ず取引資料のみに基づかなければならないということはない。それどころか、取引には関係のない色々の型の資料が会計情報の基準に適合することを証明することも可能である」とした（AAA [1966] p. 1. 飯野訳 [1969] p. 2）。そこではまた、会計情報の「諸基準（standards）を設定するに当たって包括的な規準（criterion）となったものは情報の有用性である」と述べ、「これらの諸規準（会計情報の基準）は、『会計情報はそれが有用であるためにはどのような特性を備えるべきか』という問題に因って形成された」としつつ、本報告書が「会計の目的、範囲および方法に関する現行の会計実務の仮定を拡大し、また現在は会計の範囲外にあると考えられているが、経済的資料の測定と伝達という会計の範囲に含められるべき領域に諸基準を適用することによって、会計領域を拡大することを提唱している（第5章）」と述べている（*ibid.*, pp. 3-4. 同前，pp. 4-5. 傍点引用者）。

「会計情報の基準」については「第2章 会計基準」で、周知のように目的適合性、検証可能性、不偏性、量的表現可能性という「4つの基本的な基準」が勧告されたが、「それらの基準は、ある資料を会計情報のなかに含めるべきか、それとも会計情報から除外すべきかの基準となる。……これらの諸規準を十分に満足させる経済的資料は報告に当たって考慮されるべき会計資料である」とされ (*ibid.*, p. 8. 同前, p. 13), なかでも目的適合性が「最も基本的なもの」で「他の3つの基準はどれも、この基準ほどには基本的な重要性をもたない」(*ibid.*, p. 9. 同前, p. 15) とされた。

また、量的表現可能性について「会計は、歴史的側面から見ると、元来、経済活動を貨幣額によって表現するために考案されたものである。しかし貨幣額による表現は会計のすべてでもなければ、数量化のすべてでもない。数量化とは取引または活動に定められた四則法則またはその手続きに従う数値を結びつけることであると考えることができるからである。それらの数値がドル、フィート、トンまたは華氏の度数のどれでなければならないということはない。……このように会計を固定的にあらかじめ決められた活動領域に限定しないとすれば、数量化と数量化された資料とは会計担当者が関心をもつすべてではないにしても、そのうちの主要なものである」(*ibid.*, pp. 11-12. 同前, p. 18) と述べている。そのうえで「会計の発展は経済学および管理技術の進歩に後れをとってはならない。そしてこのことは数量的方法を今よりもいっそう広範に利用することを要求する」(*ibid.*, p. 13. 同前, p. 20) と述べている。

(2) 管理会計概念および管理会計情報基準の拡張

管理会計に関する ASOBAT の主な議論は「第4章 内部経営管理者のための会計情報」に見られる。そこでは説明の基礎として 1958 年度管理会計委員会報告書における管理会計の定義を挙げ、経営管理者の主要職能が一般的には計画と統制にあるとしたうえで、「計画とは、元来、意思決定活動であって、それは代替案のなかから選択することを含む。統制は計画が実施されるのを確認する」(*ibid.*, p. 37. 同前, p. 55) としている。また「経営管理者の情報に対する要求に応えるために、第2章で勧告した会計情報の基準が適用される」とし、「経営管理者の会計情報に対する要求は次の2つの観点から考察される。すなわち、(a) 伝統的な会計組織による方式によって提供される情報および (b) 従来の方式とは別に提供される情報の観点がこれである」(*ibid.*, p. 37. 同前, pp. 55-56) とする。そのような考察から明らかになるのは次の2点であるとして、「第1に、伝統的な方式は、アウトプットを利益目標と財政状態の測定に調和させることによって、経営管理者の全般的統制機能に非常によく役だつ。……伝統的なモデルを適切に組み立てることによって、責任基準に基づくきわめて有用な資料を提供することができる。しかしこの欠点は、計画、とくに経営管理上の代替案を評価する場合に最も顕著に現われる。第2に、利用目的に適合した情報を求める経営管理者の要求に役だつためには、会計担当者は伝統的なモデルと歴史的原価で評価した取引資料という2つの範囲を超えなければならない」(*ibid.*, pp. 37-38. 同前, p. 56) という。

ここでは、責任会計を基軸とする統制面では「伝統的な会計組織による方式によって提供される情報」が「きわめて有用」であるが、それは代替案の評価と選択という計画面では欠点として「顕著に現われる」ため、会計担当者は伝統的モデルと歴史的原価に基づく取引資料という2つの「制約」を超えねばならない旨を明示している。

「管理会計の概念」の節では1958年度管理会計委員会報告書にいう「利用目的に適合した技術および概念の適用」（既述の櫻井訳では「適切な技術と概念の適用」）について「この定義は会計職能の範囲に制限を加えるものではない」とし、会計組織は伝統によって制約されているというよりむしろ「経営管理者が直面する問題や彼が用いる解決策によって彼の情報についての要求に応ずべき任務を負わされている」（*ibid.*, p. 40. 同前, p. 59）という。また、会計担当者はこれらの要求を満たすため、第1に「必要な情報を作り出すのに役立つ最も適切な技術を利用する責任」、第2に「その情報を問題の要求に適合した形式で、その問題を解決するために利用する方法と矛盾しない性質をもつものとして提供する」責任とを負うが、「経営管理者の範囲が広範にわたるので、情報に対する要求も広範であり、したがって管理会計担当者は彼自身の技術や経済学はもちろん、行動科学や経営科学の分野にまで足を踏み入れなければならない」（*ibid.*, p. 40. 同前, p. 59）とする。

ここでは、管理会計が「会計としての伝統」に制約されることなく、経営管理者の要求に応じて必要な情報を作り出すのに役立つ最も適切な技術を利用し、また「会計としての形式」であるかどうかはともかく、要求に適合した形式で提供する責任を負うものとして規定されており、会計に固有の概念・方法としての「伝統」や「形式」から次第に乖離させられていく傾向を窺いうる。

「経営管理者の職能」の節では「計画と統制という2つの基本的職能」（*ibid.*, p. 43. 同前, p. 63）を挙げ、「計画とはいくつかの代替案のなかから選択することを意味し、また、全部ではないとしても、主として意思決定活動である」（*ibid.*, p. 44. 同前, p. 65）こと、他方「統制とは……代替案のうち選択されたものが認められ、それを実施するための計画が実行されていることを確認するプロセスをいう」としつつ、「系統的に表現された計画が実施されているかを確認する場合には、統制プロセスは計画された活動に携わる個人の業績を対象にする」としている（*ibid.*, p. 45. 同前, p. 66）。

「経営管理者の情報に対する要求」の節においては、「計画プロセスでは代替案の探求とその評価とが中心となっているので、情報組織は、現在、性質がわかっていない多くのものを含む各種の分析ができるように設計されなければならない」（*ibid.*, p. 47. 同前, p. 69）し、「代替案を評価する方法が異なれば、異なった形式の異なった情報が必要になる」（*ibid.*, p. 48. 同前, p. 70）という。また、「会計が組織体の統制についての要求に完全で組織的な方法で応じてきたので、会計が（統制のために）提供する情報は広く利用されてきた。しかし、それと同時に、その情報が会計に与えられた目的の全部には適合しないとして、厳しく非難されてきた。計画と意思決定とは経営管理の1つの側面であり、フィードバックと統制とはもう1つの側面である。過去に起

こったことや調査を必要とする領域に関する情報は、将来の行動を考えるためには有用であるが、必ずしも可能なかぎりの代替案を探索する場合の最も優れた指針であるということとはできない」(ibid., p. 51. 同前, p. 75) という。

「会計基準の適用」の節では「目的適合性は内部報告の中心にある」(ibid., p. 52. 同前, p. 76) とする一方、検証可能性について「行動の代替案を評価するために提供する情報の検証可能性は統制のために利用するものよりも低い。統制目的、とくに業績を測定するためには、結果に関する意見の一致を見た客観的に決定できる数値は、業績の状態をかなり『正確』ではあるが主観的に表わしたものよりも有用なことが多い。……行動の代替案の選択および評価に当たっては、検証可能性を得ることは困難である。幸いなことに、計画のためには検証可能性は統制の場合ほど必要ではない」(ibid., p. 53. 同前, p. 78) としている。

本章最後の「経営管理者の情報に対する要求の充足」の節では、「会計組織に関する伝統的な見解によれば、過去の資料は基本的なインプット、勘定科目表は基本的分類モデル、そして財務諸表は基本的なアウトプットであると考えられる。……この概念はまた、同一の基本的資料を組織体の各種の機能や意思決定の階層ごとに総括、分類することによって、活動の計画および統制に適合する情報を経営管理者に提供する。……本委員会は、このような組織に制約されている会計の概念は有用なものではあるが、今日の会計がいかなるものであるかについての見解としても、あるいはまた将来における管理会計の可能性を考えるための理論的フレームワークとしても狭すぎる、と考える」(ibid., p. 56. 同前, pp. 82-83) という。そして、「数量化された情報を求める経営管理者の要求を検討することによって、伝統的会計組織を通じて作られる情報の重要性和、会計の基準には合致するが往々にして上に述べた伝統的モデルの外にはみ出たものと考えられる情報を含むように会計の概念を拡張する必要性とが明らかとなる。本委員会は、このような状態を認識して、会計情報を求める経営管理者の要求に関する検討を2つの範疇に分けた。すなわち伝統的なモデルから提供される会計情報と、伝統的なモデルから離れて提供される会計情報とがこれである。……本委員会は、会計の職能が効果的に遂行されうするためには、2つの範疇の情報を含む統一された会計職能が望ましくかつ必要であると考える」(ibid., p. 56-57. 同前, p. 83. 傍点引用者) とする。

そのうえで「伝統的なモデルからの会計情報」に関して、「伝統的なモデルは資源配分の計画ならびに各種の活動に対する予算および調整のためのフレームワークを提供する。計画、とくに行動の代替案を評価する場合には、伝統的な会計モデルは適用できない。主としてこの方向に本委員会の会計理論の拡張に関する勧告が見いだされる」(ibid., p. 59. 同前, p. 86. 傍点引用者) としている。

他方、「伝統的なモデルから離れて提供される会計情報」に関して、「会計は範囲を拡大し重要性を増大し続けるであろうことを認識したうえで本委員会は次のことを提案する。すなわちこの研究のなかで示された基準に合致する経済資料を収集し処理することは会計の本質的部分であると考えるべきであり、またこれらのプロセスからのアウトプットは、その性質が目論まれたもの

であれ、実際のものであれ、またそれが単一評価によるものであれ、確率的な形式によるものであれ、さらにそれが貨幣単位によって表現されたものであれ、それ以外のもので表現されたものであれ、それらはすべて会計職能の所産として考えるべきである」(ibid., p. 59. 同前, pp. 86-87. 傍点引用者) という。さらに、資料を様々な形式で同時に利用できる分析手法の採用や情報を迅速かつ経済的に収集・処理できるコンピュータの利用に関して、これら「2つの要素が内部会計の職能の性質を変えつつある。……これらの要素は少なくとも操作主義的には、会計情報と会計以外の情報との区別を不明確にし、また果たすべき情報機能を変える傾向にある」(ibid., p. 59. 同前, p. 87. 傍点引用者) として、「会計担当者は利用目的に適合した情報を求めようとする経営管理者の要求に応えるためには、歴史的に評価された取引資料の範囲を乗り越えなければならない。とくに代替案を評価するためには、伝統的な会計情報は不適當であり、伝統的なモデルの外にある資料によって補足されなければならない。個々の意思決定モデルに特有な情報を要求することが増えるにしたがって、会計担当者はたくさんの資料と多くの分析技術に取り組むようになった。……会計担当者は遂行しなければならない多くの新しい職能と経営管理における変化しつつある自己の役割の性質を絶えず認識しなければならない」(ibid., p. 60. 同前, pp. 87-88) と述べている。

以上のように ASOBAT では、会計を「経済的情報の識別・測定・伝達プロセス」と定義したうえで目的適合性を中心とする4つの会計情報基準を提示し、それを満足させる経済的情報は会計資料であるとした。しかし、目的適合性、検証可能性、不偏性、量的表現可能性という基準は、複式簿記を基礎とする会計システムにおける会計概念・会計方法という「会計の固有性」に基づく意味での会計情報でなくとも、一般的な物量・数量情報についても適用・確認可能なものである。つまり、そのような基準自体は会計情報をそれ以外の情報と区別しうるものとはいえないであろう。とすれば、少なくとも従来の「会計に固有の概念・方法」に照らして会計情報と規定(限定)できないものを会計情報と規定するためには、「会計」概念それ自体の拡張あるいは修正が不可避となる。その意味で、ASOBAT が「経営管理者の情報に対する要求の充足」を追求するためには「伝統的組織を通じて作られる情報」(「伝統的なモデルから提供される会計情報」と、「(ASOBAT のいう——足立) 会計の基準には合致するが往々にして上に述べた伝統的モデルの外にはみ出たものと考えられる情報」(「伝統的なモデルから離れて提供される会計情報」とを含むように「会計の概念を拡張する必要性」が明らかとなったというのは、それが「会計情報」と位置づけたい経済的情報を会計情報に含めることができるように会計概念・会計情報概念そのものの拡張・修正を図ったものとも見られよう。

(3) 会計概念・会計方法の変容

ASOBAT はその最終章「第5章 会計理論の拡張」で、「将来の会計の範囲」に関して「会計は用いている方法と測定している活動によって他の情報システムと区別することができる。歴史的には、会計学の方法は、主として複式簿記機構、算術的な方式およびある伝統的な測定手法

の範囲に限定されてきた」(*ibid.*, p. 64. 同前, p. 93. 傍点引用者. ここで「会計学の方法」と訳されている部分は原文の the methods of the accounting discipline によるものであろうが、意味としては——「学の方法」ではなく——「会計(の)方法」とすべきであろう)として、それ自体としては適切な指摘を行いつつも、「会計学を次の2つのうちのいずれかによって拡張できることは明らかである。すなわち、その1つは会計学に新しい測定方法を取り入れる方法であり、いま1つは報告する活動の概念を拡張する方法である」(*ibid.*, p. 64. 同前, p. 93)とする。

ここで、「それ自体としては適切な指摘」としたのは、会計が「会計として用いている方法」すなわち「会計をして会計たらしめる本質的契機・要素」としての「会計に固有の方法」(ひとまず「複式簿記を基礎とする会計概念・会計方法の体系としての会計システム」とする)こそが——一般的な計量的データに基づく——単なる数量的認識とは区別される会計的認識を可能ならしめる媒介であり、それによってこそ「他の情報システムと区別することができる」としているものと読めるからである。また、そのような会計に固有の認識を可能ならしめる複式簿記を基礎とする会計システム(ここにいう会計方法)は、基本的には馬場によって明らかにされたように(馬場[1975]第4章ほか)、認識対象(上記の「測定している活動」)を個別資本の運動とすることによってこそ可能となるからである。

しかし、この部分に続けて ASOBAT がいう2つの会計「拡張」方法は「新しい測定方法」にせよ「報告する活動の概念を拡張する方法」にせよ、そのいずれもが複式簿記を基礎とする会計システムそのものの変容を示唆するものであろう。そこでは数学的方法や統計的方法等が導入され、それによる一般的な計量的データが利用されるわけであるから、複式簿記という会計に固有の認識媒介による会計的認識形態ではなく、一般的な数量的認識形態に転化せしめられるということになるのである。

ASOBAT の最終章はまた、「将来の会計情報システム」について「将来の会計情報システムは、会計のインプットとして、どのような目的であれ、そのために収集されたすべての数量化された資料を含み、また会計のアウトプットとして、基本的な公表報告書のほかに、計画、指揮および統制目的のためのすべての内部報告を含むことができるだろう。したがって、将来の会計情報システムは、伝統的な分類モデルに適合する計画された情報はもちろん、取引に関係のない資料であっても、それが過去のものであろうと計画されたものであろうと、また企業内部から収集されたものであろうと外部からのものであろうと、そのようなことにに関わりなく、経済主体の活動を指導するために有用なものはすべて、含むことができるであろう」(AAA [1966] p. 67. 同前, pp. 97-98. 傍点引用者)とし、さらに「将来の会計システム設計の最も重要な目的は、各活動の数多くの特質とそれから派生した活動を取り扱うことができるように、できるだけ広範囲な資料の源泉と資料の用途とを統合することである」(*ibid.*, p. 68. 同前, p. 98)と述べて、結局は「会計に固有の概念・方法」への「こだわり」を放棄し、「会計」を、会計情報を含む「経済的情報の識別・測定・伝達プロセス」としてしまうこと、すなわち「経済的情報」へと一般化してしまうことによって「会計の固有性」(換言すれば「会計情報の固有性」)を放棄したと見られる

のである。

本章の最後では「将来の会計理論の考えうる構造の輪郭」を示しているが、そのうち「 . 会計学の範囲」の「B. 会計職能を達成するために利用される基礎的な学科」として「これには、伝統的な会計方法のほかに、行動科学、数学、情報理論やコンピューター・サイエンスのような境界があまり明確に限定されていない分野が含まれる」とするほか、「 . 会計学の要素」の「A. 会計方法」として「これは電子計算機、統計的分析、その他の各種の測定方法のような技術を含む」とし (*ibid.*, p. 69. 同前, pp. 99-100), 「会計方法」に会計以外の方法を持ち込んでしまっているのである。

3.3 ASOBAT 以降の管理会計に関連した AAA 諸委員会報告書の論点と会計概念の変容

(1) 諸報告書の論点

ところで、ASOBAT 以降にも管理会計に直接または間接的に関連した AAA 委員会報告書がかなりある。ここでは本稿での関心に照らし、そのいくつかについて青木監修・櫻井訳著の前掲書によって概観しておこう。

それによれば、まず 1967-68 年度委員会のもとで 1969 年に発表された「経営意思決定モデル委員会報告書」(*Report of Committee on Management Decision Model*) では、ASOBAT で会計理論の 1 つの拡張領域として挙げられた意思決定プロセスを促進するための「意思決定モデル」が検討された。具体的には、A 情報と価値のモデル、B 在庫モデル、C 待ちモデル、D 資本予算モデルなどが提示されたが、その多くは ASOBAT で「伝統的会計モデルから離れて提供される会計情報」として特徴づけられたものとされる。その背景には「現在知られているような管理会計は今世紀の末頃までにはなくなってしまうであろう」との危機意識に対応して管理会計担当者が自らの領域を拡張し、経営意思決定モデルをも自由にこなせる能力をもたねばならないとの問題意識があったという(青木監修・櫻井訳著 [1975] pp. 240-243)。

次に、1969-70 年度委員会のもとで 1971 年に発表された「会計測定の基礎に関する委員会報告書」(*Report of the Committee on Foundations of Accounting Measurement*) では、会計測定こそが理論においても実務においても会計の核心であるという基本的視点のもとで測定の基礎を研究することを目的としている。ここで測定とは、「実体の過去、現在または将来の経済現象に数字を割り当てること」と定義された。興味深いのは、「会計と経営情報システムの関係」について、第 1 に「会計は経営情報システムのサブセットである」という経営科学者たちの見解、第 2 に「会計は伝統的な範囲を、会計が保持してきた外部財務報告だけでなく、経営情報システムを含むように拡張しなければならない」というアンソニー (R. N. Anthony) に代表される見解を示し、同委員会はこの対して、会計の範囲は前 2 者の連続体のいずれかにあるという第 3 の見解をとっていることである。経営科学者が会計を経営情報システムの一部とするのに対し、アンソニーに代表される会計関係者は逆に経営情報システムを会計の一部として含みうるよう、その概念・領域・構造を拡張すべきことを主張していることになり、後述するように会計

関係者の存立基盤に関わる危惧・危機意識と「変身」への志向が反映していると見られるのである。また「注意すべき点」として「非財務データの分析は、いつまでも会計の領域外におかれるのではなく、しだいに意思決定会計の領域が拡張していくにつれて非財務データ分析の領域が狭まっていくということ」を挙げている（同前，pp. 247-248）。

同年に発表された「会計課程の測定方法内容に関する委員会報告書」(*Report of the Committee on Measurement Methods Content of the Accounting Curriculum*)では、会計カリキュラムに適した計量的方法を探索し、評価し、妥当なカリキュラムを勧告することを課題として、計量モデルが必要とされる理由等を明らかにしたが、会計担当者が計量モデルを活用するうえで必要な「最低水準（基礎）」の数学知識として代数学、解析学、集合論の基礎、線形代数、確率論と統計学、数値計算、問題の定式化が挙げられ、「十分な数学知識（応用）」として解析幾何学、非線形計画、近似関数、システム分析とOR、常微分方程式、実験計画、変分数が挙げられている（同前，pp. 249-251）。

同じく同年発表の「会計課程の行動科学内容に関する委員会報告書」(*Report of the Committee on Behavioral Science Content of the Accounting Curriculum*)では、会計は行動に志向しており、多くの会計報告は意思決定（という行動——足立）のための情報を提供するためのものとする仮定に立って、会計が行動プロセスであるならば会計教育は行動科学に適切な注意を払わねばならないとしている。行動科学の目的は人間行動を理解し、説明し、予測することとし、その内容の1つとしての動機づけについて、組織目標と組織の達成度はしばしば会計上の用語で表され、個々の業績は会計上の尺度によって評価されるから、会計に対する動機づけ理論の意味はおそらく他の行動領域よりも大きいとしている。そして、会計教育者は行動科学の概念を会計カリキュラムに含めるようにすべきというのが勧告であり結論としている（同前，pp. 251-253）。ASOBATでも重視された行動科学的諸概念の導入が、後述する行動管理会計論に大きく影響していることはいうまでもないであろう。

また、同年発表の「会計と情報システムに関する委員会報告書」(*Report of the Committee on Accounting and Information System*)では、情報と通信理論における発展過程を探索し、これらの発展と会計理論との関係性を評価して、そのうえで会計情報システムを拡張し内容を深めていくためにデータ処理の方法を研究することが課題とされた。過去20年間に情報機能と環境の変化により会計機能とその環境は大幅に変化し、その過程で、かつては会計が唯一の公式の情報ネットワークを構成していたが、今や会計システムは他の情報システムのサブ・システムと考えられるようになってきたとしている。かくして会計担当者は情報マネジャーとしてシステム分析、通信理論、情報経済学、測定理論、サイバネティックスなどにも取り組む機会が与えられ、取り組まねばならなくなってきたという（同前，pp. 253-254）。

さらに、1970（69）-71年度委員会のもとで1972年に発表された「管理会計コース委員会報告書」(*Report of the Committee on Courses in Management Accounting*)では、管理会計を1958年度管理会計委員会報告書の定義に含まれるすべての領域を含むものと規定したうえで、管理会

計の領域 (fields) を (1) コンピュータ科学, (2) 行動科学, (3) 計量的分析, (4) 経営科学, (5) 原価計算, (6) 予算統制, (7) 投資分析と長期計画, (8) システムズの 8 つに細分した。そのうえで、会計担当者は従来のように単なる記録・分類・要約・報告者にとどまることなく統計的問題にも取り組むようになり、情報マネジャーとしての適格者にもなりえなければならないが、「このように変身する場合においてのみ、管理会計は将来ますます重要視されるようになるに違いない。……このような観点から会計のカリキュラムのありかたを検討すると、従来のように、最初に簿記を中心にした会計コースから勉強していくというやりかたではなく、最初に EDP, 行動科学, 計量的分析といったものから教授していくべき」ことになるなどとしているという (同前, p. 255)。

(2) 会計・管理会計概念の変容・変質

「ASOBAT 以降の管理会計関係に関するアメリカ会計学会の諸研究は、基本的には ASOBAT で方向づけられた線に沿って……進められてきた」(櫻井 [1981] p. 5) といわれるが、これら ASOBAT 以降の AAA 諸委員会報告書からも、経営意思決定の場における多様な情報への経営管理者の要求の高度化やそれに対応した——本来の——会計情報以外の多様な経済・経営・統計関連情報の提供・活用、そのための手段体系整備の実際の状況が窺える。と同時に、そうしたなかで会計担当者の位置づけと役割が低下するに伴い、彼らおよび研究者を含め会計関係者の間でその存在意義に対する不安や危機感が高まったことも窺いうる。そして、会計担当者が単なる記録・分類・要約・報告者から統計的問題等をも含む情報マネジャーへと「変身する場合にのみ」管理会計は将来ますます重要視されうるのであり、会計教育課程を含めそのような「変身」を図ることがいわば「(管理) 会計生き残り」への途とされているわけである。

しかし、そこで実際に提起されているのは、数学的・統計的知識に基づく計量的モデルの活用や「管理会計の 8 細分領域」に挙げられたコンピュータ科学, 行動科学, 計量的分析, 経営科学, システム・アプローチなど、「会計に固有の概念・方法」とは異質の諸概念・方法である。1958 年度管理会計委員会報告書は伝統的な——その意味で会計に固有の——概念・方法を意識しつつも「弾力性が管理会計の本質的な特徴をなしている」という立場から管理会計を経営管理にとって「適切な技術と概念の適用」と規定することによってそうした展開方向を「問題提起」し、1961 年度管理会計委員会報告書では管理会計はそもそも「実務的で功利的」なものであるとして従来とは「別個の概念体系を作り上げること」を「より有望な方法」として提唱した。そして、ASOBAT はそれらの展開のうえで「会計理論の拡張」として従来の会計概念・方法・基準そのものの「拡張」という表現で、1958 年度管理会計委員会報告書が提起した「会計の基礎構造の再設計」「会計構造の根本的な変革」を本格的に提起したものと見られるのである。そこに会計担当者および研究者を含む会計関係者の主観的意図はともあれ、客観的には「管理会計の変容」を媒介とした「会計担当者の変身」、さらにそれを契機とした「会計そのものの変容から変質」への問題提起までもが窺えるように感ずるのははたして「うがちすぎ」であろうか。

櫻井は「会計とは何か」についての 2 つの代表的見解として、アメリカ公認会計士協会

(American Institute of Certified Public Accountants : AICPA) による会計の定義とアメリカ会計学会 (AAA) による会計の定義とを挙げている。前者は「会計とは、財務的な性質——少なくとも一部は——を有する取引および出来事を、意味ある方法で、また貨幣の名目で、記録、分類、集計し、その結果を解釈する技術 (art)」(AICPA, 1940) と定義するもので、櫻井によれば「基礎的データを貨幣に限定し、会計機構を簿記に結びつけ、会計をもって記録、分類、集計するための技術であると規定する立場で……会計情報の提供者の立場から会計をみようとしたもの」である。他方、後者は「会計とは、意思決定のために、組織体の経済的データを、主として貨幣尺度を用いて測定、伝達するシステム」と定義するもので、櫻井によれば「基礎データを貨幣だけでなく物量を含む経済的データにまで拡張し、会計をもって意思決定のための測定と伝達的手段であると規定する立場で……会計を情報利用者の立場から考察した見解」であるが、「この立場は、1966 年のアメリカ会計学会 [AAA, 1966] 発表の『基礎的会計理論』(A Statement of Basic Accounting Theory ; ASOBAT) と題する報告書以降通説になっている見解」であるという。そして、櫻井自身は後者の見解がより妥当なものと考えたと述べている (櫻井 [2004] pp. 9-10)。

山本もまた、ASOBAT において「あるべき会計の姿とは、この『意思決定有用性基準』に則って規範的に構築されるものでなければならぬとアメリカ会計学会は主張した……。この理論において、戦後アメリカで大きく発展した行動科学の成果が導入され、情報やコミュニケーションの観点から会計が再構築されたのである。行動科学とは、与えられた環境のもとで個人がどのような行動をとるかについて、分析的かつ記述的に研究する科学である。その際に人間行動を分析するための重要概念が、『意思決定 (decision making) 』であった」(山本 [2008] pp. 94-95) として、「意思決定」をいわばキーワードとする行動科学の導入が「情報やコミュニケーションの観点から」する「会計再構築」をもたらした旨を指摘している。

これらの説明によっても、従来の、会計機構を簿記に結びつけて捉える点で会計固有の概念・方法を踏まえていた認識から、基礎的データを、物量を含む「経済的データ」一般にまで拡張し、かつ意思決定のための測定と伝達的手段一般へと拡張することによって会計固有の概念・方法を事実上放棄するとともに、それをもって「会計理論の拡張」「会計の基礎構造の再設計」「会計構造の根本的な変革」という名の「会計そのものの変容・変質」論議が ASOBAT 以降本格化されたことを窺いうるのである。

4. 管理会計論における ASOBAT 等への危惧と追従傾向との両面的展開 および今日的諸問題——行動管理会計論および BSC を事例として——

4.1 「管理会計の会計としての本質」喪失への危惧

ところで、主として ASOBAT およびそれ以降のこうした展開に対して日本における管理会計論には、一方で会計・管理会計そのものの存立・存在意義に関わる問題として危惧を示す傾向と、

基本的にはそうした提起を受けて会計・管理会計の拡張的展開を推進する傾向との両面的展開が窺える。

前者についていえば、たとえば溝口は「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問題」（溝口 [1967] p. 75. 溝口 [1984] p. 9. ただし、後者では「根本的な問題」が「根本的な疑い」へと修正されている）を指摘している。宮本も、ASOBAT の情報 4 基準は「会計の本質を情報システムとの関連で認識したことにより、情報についての一般的基準を提示したものであって、あるデータなり情報が会計情報であるかどうか判断するための諸基準とはなりえていない」とし、ASOBAT や AAA 経営意思決定モデル委員会報告書が提起したように「すべての意思決定問題を管理会計の対象とする場合には……管理会計の会計たる本質を失ない、他の学問へと変化してしまう危険性がある」との危惧を示している（宮本 [1973] pp. 20, 21）。谷も、青木（[1974] pp. 25-26）を参照しつつ、「インターディシプリナリーな研究の進展の結果、それが隣接科学の成果の吸収に終始している場合には、会計としての主体性を失い、隣接科学のなかに埋没してしまうのではないかという危惧」を述べ、また「ASOBAT のより根本的な限界は、管理会計では、目的適合性の基準を第一義的していることで……この基準は、会計の領域の拡張を許容するものではあるが、他方、会計の本質が見失われるという前述の危惧が生じることになる」として、「管理会計の会計としての本質ならびに経営管理に対する有用性の両面から管理会計の本質を考察されたい」と提起している（谷 [1984] pp. 31-33）。この「管理会計の会計としての本質」という指摘は重要なもので、同書序文でも「システムティックな経営管理領域の拡大や隣接諸科学の影響は……管理会計の会計としての本質の再検討を促し」ている旨言及されている（溝口 [1984] 序文, p. 1）。

他方、たとえば西澤は「ASOBAT は、会計を『情報利用者のために経済的情報を認識・測定・伝達する過程である』と拡張定義するに至った。この定義からは、経営管理に役立つ経済的情報はすべて管理会計情報であるということになり、近代的管理会計情報は、飛躍的な発展をとげることとなった」（西澤 [1976] p. 32）と評価している。

4.2 ASOBAT 等の継承例としての行動管理会計論

ASOBAT 等を継承ないしこれに追従する議論の一例として、たとえば行動会計論 (behavioral accounting research) ないし行動管理会計論を挙げうる。行動管理会計の定義について、内田の紹介では、たとえば「行動会計論の最初のアンソロジーといえる」ブランズ & デコスター (Bruns & DeCoster, 1969) は「行動会計は、人間や組織に測定および報告のプロセスがいかなるインパクトを与えるかを考察するもので……これまで伝統的な会計の焦点であった測定および報告のプロセスを遂行するための技術的問題につけ加えられた新しい問題」とし、シーゲル & ラマナスカス マルコーニ (Siegel & Ramanauskas-Marconi, 1989) によれば「行動会計は、財務的情報の収集・測定・記録・報告という伝統的な会計の役割の範疇を越えて、人間行動なら

びに効率的な会計情報システムの設計・構築・運用と人間行動との関係を研究対象とする会計の「1ディメンション」である（内田 [1997] pp. 9, 11）。

しかし、それは（伝統的な）会計本来の技術構造すなわち概念・方法そのものではなく、むしろそれが組織やそれを構成する個人に及ぼす影響のありように主な焦点を定めた議論ではあるまいか。すでに石塚はキャプラン（E. H. Caplan）の行動管理会計論に触れつつ「これらの問題は、会計技術そのものに本質的な欠陥があるというのではなく、むしろその適用の問題である。……しかしここでの問題は、会計技術の適用が、管理会計の問題であるかどうかにかかわる。従来の一般的な見方によれば、管理会計は1つの手段であって、経営管理者がそれをどのように適用するか、またそれからどのような意思決定を引き出すかは、会計の問題ではなく、管理の問題であるとされてきた」（石塚 [1967] pp. 69-70）と述べているが、実践的・現象的にはともかく、「会計としての問題」と「管理としての問題」との峻別のうえで両者の関連を問うことこそが「会計としての管理会計」論の理論的課題というべきであろう。

4.3 BSC の性格 —— BSC は管理会計技法か？ ——

同様の問題は冒頭でも言及したように BSC 論議についても当てはまる。BSC を管理会計技法ないし戦略管理会計技法の1つに位置づける見解ないし表現は、たとえば「3つのアルファベットによって表現される管理会計の指標、ツールないしシステム —— EVA[®], ABC, BSC ——」（櫻井 [2002] 「はしがき」 p. 1）や『企業会計』誌（Vol. 53 No. 2, 2001年2月号）での「特集 企業価値創造の管理会計 —— EVA とバランスト・スコアカード」のほか、松尾（[2006] 第部第6章ほか）、丸田（[2006] p. 63。ただし、丸田 [2005] では BSC が「戦略管理会計として位置づけられている」 p. 140 とする一方で、BSC は「体系的な戦略的コントロールのシステムである」 p. 150 としている）、チャップマン編著、澤邊・堀井監訳（[2008] pp. 170, 178, 194-195）、西村・大下編著（[2007] 「はしがき」 p. 2, 「第1章 管理会計とはなんだろうか」 pp. 9-10）、本多（[2003] p. 124）等に見られる。

ところで、このように BSC を（戦略）管理会計技法と捉える指摘は少なからずあるものの、そこでは「会計に固有の概念・方法」との関連においてなぜ BSC が（戦略）管理会計技法たりうるのかについての明示的な説明はさほど見当たらず、むしろ、ア・プリオリに BSC=管理会計技法と捉えている気配すら感じられる。ちなみに、BSC の提唱者とされるキャプラン & ノートン（R. S. Kaplan & D. P. Norton）は BSC をマネジメント・システムないしその基礎（Kaplan & Norton [1993] p. 134。鈴木・森本訳 [1993 Dec.-1994 Jan.] p. 94。Kaplan & Norton [1996] p. 75。鈴木訳 [1997] p. 92）、あるいは「戦略的マネジメント・システムを構築するためのフレームワーク」ないし「戦略的マネジメント・プロセスのためのオペレーティング・システム」（Kaplan & Norton [2001] p. 23。櫻井監訳 [2001] p. 46）などと規定しており、必ずしも管理会計技法の1つとは位置づけていない。BSC を管理会計技法の1つと規定するのであれば、BSC のどこがどのような意味においてそうであるのかの説明される必要があろう。

この点で松尾はいくつかの留意すべき論点を示している。「(第6章) 管理会計技法としてのBSCの意義」を論ずるに際して松尾は「BSCを管理会計技法の1つと考えるならば、当初の会計ツールとしての固有な特徴があるはずであり……その後のBSCの発展は、BSCの会計的機能の発展と捉えるべきなのであろうか。あるいは、会計の範疇にある管理会計技法としての枠組みを超えて、経営管理活動への拡大的な機能による発展と捉えるべきなのであろうか」という注目すべき問題を提起し、「今日的なBSCの発展的機能を追及するのではなく、原点に立ち戻り、BSCの会計技法としての本質的な機能を検討してみる」とする(松尾[2006] p. 128)。そして、既存の中心的管理会計技法としての予算と対比してBSCの特徴を探り、予算について「予算目標に関する情報は、貨幣的測定による一元化された総括的な(aggregate)情報であり、それゆえに、日々の業務活動を制御し方向付けるには一定の限界を有する」(同前, p. 146)のに対し、「BSCには会計が従来対象としている財務情報だけでなく……業務情報としての非財務指標も含まれている点にその特徴がある」(同前, p. 139)が、「BSCを管理会計技法すなわち、マネジメント・コントロールへの貢献的な機能と捉えると、従来の管理会計技法の限界が解消され、階層化された情報を一元化した効果をもたらす、行動指標の体系化をもたらす」という(同前, p. 146)。かくして、「管理会計技法としてのBSCの本質的な特徴は、行動の探索プロセスを通じて、個人レベルの行動指標を組み込んだことにある。これによって、所与の目標(戦略であろうと利益目標であろうと)の達成を個人の行動レベルへと落とし込み、所与の目標の迅速な達成が図られるものであり、それにより、組織は全社的な目標の実行のツールを入手したといえ」とするのである(同前, p. 147)。

松尾のこのような説明は、BSCをその当初の「会計ツールとしての固有な特徴」あるいは「BSCの会計技法としての本質的な機能」などとの関連において論じている点で留意に値する。また、「BSCを管理会計技法の1つと考えるならば」として少なからずア・プリオリに、との印象を受けるが、BSCの発展をその当初の「会計的機能の発展と捉えるべきか、あるいは会計の範疇にある管理会計技法としての枠組みを超えて、経営管理活動への拡大的な機能による発展と捉えるべきか」として、本稿の問題関心——管理会計技法そのものとそれが機能する場としてのマネジメント・コントロール(・システム)との区別と関連——にも関わる論点を提起している。

しかし、「従来会計が対象として」いなかった非財務指標をも含む点にBSCの特徴を見るとともに、それによって予算では希薄であった戦略との関係が非財務的な行動指標の体系化を通じてより直接的となり、もって従来の管理会計技法——としての予算——の限界が解消されるというのであるが、このような「業務指標としての非財務指標」の体系的導入がなぜ「会計としての管理会計技法」たることを保証するのであろうか。松尾は、「従来、議論されている財務指標と非財務指標のいずれを選択するかという問題は、BSCでは両者の指標を盛り込むことで問題が解消されている」とし、それによって「より重点的で、効果的なマネジメント・コントロールが可能となる」(同前, p. 139)とも述べているが、これによって解消される「問題」とは基本的

には「マネジメント・コントロール」のありよう、その有効性に関わる問題であって、そのことがBSCをして「会計としての管理会計技法」たることをただちに保証するものではないであろう。

管理会計が会計の一特殊形態たりうるのはそれが会計に固有の概念・方法を踏まえて成立していることによる。管理会計領域では非財務指標もまたその補助的・補足的な構成要素をなすとの議論・主張がなされてきたことは事実である。しかし、管理会計が会計の一特殊形態たりうるのはこのような補助的・補足的な構成要素としての非財務指標を含むことによるのではなく、あくまで会計に固有の概念・方法を踏まえていることによるはずである。その点でいえば、松尾の説明においても結局、管理会計概念をAAA管理会計委員会報告書によって、経営管理者による意思決定支援のための経営データの処理における「適切な諸技術や諸概念の適用」に置き（同前、p. 125）、管理会計技法を「マネジメント・コントロールへの貢献的な機能」一般に解消するところから、あくまで会計に固有の概念・方法を踏まえた、その一特殊形態としての管理会計技法としての説明にはなお及びきれいていないと見られるのである。

5. 結び——「脱会計」現象の背景・原因と管理会計の理論的研究課題——

以上、会計情報と非会計情報との区別と関連、また管理会計技法とそれが機能する場としてのマネジメント・コントロール・システムとの区別と関連が明確にされないまま管理会計概念が拡張的に展開され、それが「会計の一特殊形態としての管理会計」のありよう、「管理会計の会計としての本質的契機・要素」を曖昧にし、ひいては管理会計の「脱会計」現象ともいえる傾向をもたらしていることを指摘した。とくに本稿では、そのような現象展開の本格的な歴史的基点をASOBATに求め、その前後のAAA諸委員会報告書をも参照しつつ、経営管理に役立つ情報であれば何でも管理会計情報（したがって、そのような情報を提供するものは何でも管理会計）として捉えるような「脱会計」的認識への歴史的展開を検討・確認した。そして、そのような認識の今日の事例として行動管理会計論およびBSCを管理会計技法の1つとする議論の問題点を検討した。

ところで、このような「脱会計」現象は何に起因するものであろうか。様々な原因があろうが、筆者はその重要なものの1つとして、1971年発表の既述の「会計と情報システムに関する委員会報告書」も言及したように、コンピュータ等情報技術の著しい発展に伴い、会計システム、とりわけ管理会計システムが企業経営における主要かつ重要な公式的情報提供手段としての地位を相対的に低下させてきているという問題とそれに対する会計研究者を含む会計関係者の存在意義に関わる危惧があると考ええる。それは端的には、1972年発表の既述の管理会計コース委員会報告書で、会計担当者が単なる記録・分類・要約・報告者から統計的問題等をも含む情報マネジャーへと「変身する場合にのみ」管理会計は将来ますます重要視されうるのであり、会計教育課程を含めそのような「変身」を図ることがいわば「(管理) 会計生き残り」への途とされていたこと

に窺える。しかし、それ以前に ASOBAT においても既述のように、個々の意思決定モデルに特有な情報への要求の増加に伴い「会計担当者は遂行しなければならない多くの新しい職能と経営管理における変化しつつある自己の役割の性質を絶えず認識しなければならない」として、会計担当者の役割変化への認識の必要性を強調していたのである。このように自らの存立基盤および地位の相対的低下傾向が会計関係者の危機意識を高め、それを克服するための「変身」願望が非会計情報をも含む経営情報システムを管理会計システムとして会計の範疇に取り込もうとする志向を促し、ひいては会計そのものの変質としての「脱会計」現象を促しているのではあるまいか。また、そこに ASOBAT が強調した「会計」概念そのものの拡張を論理的に不可避とする基本的背景と原因も存するのではあるまいか。

しかし、「脱会計」が非会計（情報）をも会計（情報）と強弁することにつながるのであれば、それは会計の「変質」（異質なものへの転化）であって会計の発展とはいえないであろう。簿記・会計の歴史的発展を真摯に追究してきた渡邊は複式簿記をベースに「取得原価にもとづき、発生主義という会計の手法によって求められた配当可能な実現利益情報こそが本来的な会計情報であり、会計が提供できる意思決定に有用な情報なのである」としつつ、「重要なことは、意思決定に有用な情報にはさまざまなものがあり、会計情報は、そのうちの一つの情報にすぎないということである。会計が意思決定に必要なすべての情報を提供することができるのではないか、という傲慢な落とし穴に陥らないことが大切である」と述べている（渡邊 [2008] pp. 18-19, 21. 傍点引用者）。こうした趣旨の指摘は、冒頭で言及した会計理論学会での報告でも触れたように、津曲（[1977]「序文」p. 1, 本文 pp. 29, 80）、西村（[2000] p. 278 ほか）、大下（[2009] pp. 7, 88 ほか）にも窺えるが、会計としての管理会計の発展は、あくまで管理会計を会計の一特殊形態たらしめるところの「会計としての本質的契機・要素」（複式簿記を基礎とする会計概念・会計方法の体系としての会計システム）を抜きにしてはありえないのである。

もちろん、経営・マネジメントの現場で、会計情報に限らず非会計情報を含めて必要なあらゆる計数的データ・情報が収集・分析・活用されること自体は明らかな事実であろう。筆者はそのような現実のありようについては客観的な事実として率直に受け止めている。しかし、管理会計論として管理会計とは何か、その本質は何かの究明、すなわち管理会計の概念的把握においては、あくまで会計の一特殊形態としての管理会計のありよう、したがって「管理会計の会計としての本質的契機・要素」を解明・確認したうえで、それが経営・マネジメント上の目的に規定されて現われる諸形態を分析・解明することが不可欠と考えている。

換言すれば、現実の経営情報システムにおいて会計情報と非会計情報の両者が収集・分析・報告・活用され、それが経営管理に役立つ計数的情報システムとして機能しているとしても、だからといってそのシステムがただちに管理会計システムということにはならない。「会計（システム）の枠外」にあるものとしての非会計情報はそれ自体では会計情報たりえず、会計情報の特殊形態としての管理会計情報たりえないのであって、管理会計論としてはその点での区別（と関連）を常に明確にすることが不可欠ということである。

引用・参考文献

- American Accounting Association [1966] (Committee to Prepare A Statement of Basic Accounting Theory), *A Statement of Basic Accounting Theory*. American Accounting Association. 飯野利夫訳 [1969] 『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. [1993] "Putting the Balanced Scorecard to Work," *Harvard Business Review*, September-October. 鈴木一功・森本博行訳 [1993-1994] 『実践 バランスト・スコアカードによる企業変革』『DIAMOND ハーバード・ビジネス』.
- Kaplan & Norton [1996] "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System," *Harvard Business Review*, January-February. 鈴木一功訳 [1997] 『バランスト・スコアカードによる戦略的マネジメントの構築』『DIAMOND ハーバード・ビジネス』.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. [2001] *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press. キャプラン, R. S. & ノートン, D. P. 著, 櫻井通晴監訳 [2001] 『キャプランとノートンの 戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報社.
- 青木茂男 [1974] 『管理会計の本質』『會計』第 105 巻第 2 号.
- 青木茂男監修, 櫻井通晴訳著 [1975] 『A.A.A. 原価・管理会計基準 — 原文・訳文・解説 —』中央経済社.
- 足立 浩 [2010] 『管理会計における会計理論の課題と方法論的視点』『会計理論学会第 25 回大会 統一論題ディスカッションペーパー』.
- 石塚博司 [1967] 『行動会計と管理会計』『産業経理』第 27 巻第 3 号.
- 内田昌利 [1997] 『行動管理会計論 — アメリカ管理会計論における「人間要素」の析出とその学説系譜 —』森山書店.
- 大下丈平 [2009] 『現代フランス管理会計 — 会計, コントロール, ガバナンス —』中央経済社.
- 櫻井通晴 [1981] 『アメリカ管理会計基準研究 — 原価計算の管理的利用から現代の管理会計 —』白桃書房.
- 櫻井通晴編著 [2002] 『企業価値を創造する 3 つのツール EVA®・ABC・BSC』中央経済社.
- 櫻井通晴 [2004] 『管理会計 (第三版)』同文館出版.
- 谷 武幸 [1984] 「(第 2 部 § 1) 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.
- チャップマン, C. 編著, 澤邊紀生・堀井悟志監訳 [2008] 『戦略をコントロールする — 管理会計の可能性 —』中央経済社.
- 津曲直躬 [1977] 『管理会計論 — 企業予算と直接原価計算 —』国元書房.
- 西澤 脩 [1976] 『利益概念を中心とした管理会計情報の本質と限界』『會計』第 110 巻第 4 号.
- 西村 明 [2000] 『会計の統制機能と管理会計』同文館.
- 西村 明・大下丈平編著 [2007] 『ベーシック 管理会計』中央経済社.
- 馬場克三 [1975] 『会計理論の基本問題』森山書店.
- 米国管理会計人協会著, 西澤 脩訳 [1995] 『IMA の管理会計指針』白桃書房.
- 本多慶行 [2003] 『MBA 管理会計』日経 BP 実践 MBA, 日経 BP 出版センター.
- 松尾敏充 [2006] 『管理会計研究の新たな分析視角 — 管理会計技法を基軸にして —』大東文化大学経営研究所.
- 丸田起大 [2005] 『フィードフォワード・コントロールと管理会計』同文館出版.
- 丸田起大 [2006] 「(第 3 章) 経営戦略とフィードフォワード管理会計」上總康行先生還暦記念出版実行委員会編 『次世代管理会計の構想』中央経済社.
- 溝口一雄 [1967] 『管理会計の本質をめぐって』『會計』第 92 巻第 3 号.
- 溝口一雄 [1976] 『管理会計情報の本質と限界』『會計』第 110 巻第 4 号 (10 月号「特集・管理会計情報の本質と限界」).
- 溝口一雄 [1984] 『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.
- 宮本匡章 [1973] 『管理会計情報の検討』『會計』第 103 巻第 2 号.
- 山本昌弘 [2008] 『会計とは何か — 進化する経営と企業統治 —』講談社.
- 渡邊 泉 [2008] 『歴史から学ぶ会計』同文館出版.