

# 管理会計における非財務情報の位置と意味

## —— 会計的非財務情報と非会計的非財務情報 ——

足立 浩\*

### 要 約

近年の管理会計論においてはいわゆる非財務情報を管理会計情報すなわち会計情報の一種・一形態として位置づける傾向が窺われるが、非財務情報がどのような意味内容において会計情報たりうるかについては必ずしも厳密には論じられていない。そうした状況に鑑み、本稿では、会計情報が会計情報たりうる所以（根拠）は情報一般を会計情報として特殊化させる会計の本質的要件 端的には会計概念・会計方法 にこそあり、それによる媒介・規定を不可欠とすること、それに照らせば非財務情報には会計的非財務情報と非会計的非財務情報とがあること、管理実践においては会計情報・非会計情報、財務情報・非財務情報のいかに問わず有用な情報はすべて活用されるのが当然であるが、管理会計論ないし会計学という学問的追究の領域ではそれに関わらず、会計情報・非会計情報についての論理的・概念的追究が求められることを明らかにする。

キーワード：会計情報，非会計情報，管理情報，会計的非財務情報，非会計的非財務情報

### 目 次

1. 問題設定
2. 会計情報の意味と本質的要件
  - 2.1 狭義の会計情報
  - 2.2 広義の会計情報
3. 会計情報概念・非財務情報概念に関する筆者の基本的見地
  - 3.1 会計情報の本質的要件としての会計概念・会計方法
  - 3.2 会計情報と管理情報 会計と管理 の区別と関連（差異性と同一性）
  - 3.3 2種類の非財務情報 - 会計的非財務情報と非会計的非財務情報
4. 管理会計論における非財務情報論議の問題点
  - 4.1 辻 正雄の非財務情報概念
  - 4.2 田中隆雄の非財務情報概念
  - 4.3 宮本匡章の会計情報概念と非財務情報概念
  - 4.4 青柳文司の会計情報概念と経営情報
  - 4.5 浜田和樹の「財務情報と非財務情報の融合」
5. 非財務情報論議と会計システムの枠組み
  - 5.1 カプランの非財務指標提起
  - 5.2 会計システムの枠組みと会計的非財務情報の位置および意味
  - 5.3 非財務情報の意義および限界と会計枠組み
6. 結び

\* 日本福祉大学経済学部

## 1. 問題設定

近年、とくに管理会計論においていわゆる非財務情報が重視される傾向にある。そこではしばしば、非財務情報も（「広義の」という注釈が付される場合を含め）ア・プリアリに会計情報として扱われる場合がしばしば見られる。すなわち会計情報として論理的に概念規定できるのかどうか不明確なまま、換言すればどのような意味内容において会計情報たりうるのかが明らかにされぬまま、会計情報として論じられる傾向が窺える。

しかし、いうまでもなく会計情報は会計としての本質的要件（会計を構成する本質的契機・要素・要因。それを抜きにすればもはや会計が会計たりえなくなるという意味での本質的契機・要素・要因）に基づく、あるいはそれに規定された情報であって、そのような本質的要件を欠く情報は、非財務情報のみならずいわゆる財務情報であっても会計情報とはいえないのではあるまいか。

本稿ではこのような問題意識から、会計情報自体の概念論的規定および会計情報としての非財務情報の位置と意味について論理的・認識論的なレベルで論ずるとともに、会計情報としての非財務情報（「会計的非財務情報」とする）と会計情報とはいえない（むしろ管理情報・ないし経営情報・とでも呼ぶべき）非財務情報（「非会計的非財務情報」とする）とを概念的に峻別する必要性を指摘し、そうした視点から管理会計論の領域における非財務情報論議を検討することとする。

その際、第1に、会計情報概念に関わるいくつかの注目すべき指摘を参照しつつ、会計情報が会計情報たりうる本質的要件について筆者の基本的見地を整理する。とくに会計情報としての非財務情報（会計的非財務情報）と非会計情報としての非財務情報（非会計的非財務情報）について、その同一性・関連の側面（管理情報・ないし経営情報・としての同一性）と差異性・区別（会計情報と非会計情報）について論理的・概念論的に整理する。第2に、管理会計論領域における非財務情報論議の一端を概観し、とくに会計情報としての本質的要件の論理的説明になお難の認められる議論の問題点を解明・指摘する。そのうえで第3に、非財務指標に関する筆者の以前の論述内容を振り返りつつ、会計的非財務情報および非会計的非財務情報が会計としての管理会計の発展あるいはその否定においてどのような意味をもつものかについて検討することとする。

## 2. 会計情報の意味と本質的要件

### 2.1 狭義の会計情報

吉見は「会計情報としてではない財務情報、あるいは非財務情報」にも関連して「会計情報は、簿記という計算過程を通じて作成されることに特徴を持つ。簿記記帳は仕訳を通じてなされ、仕訳は会計上の取引がなければなされないから、会計上の取引があることが会計情報の作成、開示

の前提となる」(吉見 [2008] 69, 70 頁) と述べている。ここにいう「会計上の取引」は「簿記上の取引」と同義と見られる。それは要するに、会社の財産(資産・負債・資本 純資産)が増減する取引をその原因となる収益・費用の発生を含めて意味するものといえる。すなわち、会計学の辞典において「簿記上の取引とは、資産・負債・資本(純資産)の金額に変動を及ぼす一切の事実をいう。収益・費用が発生すれば、資産・負債・資本(純資産)の金額も変動するので、これらも簿記上の取引に含められる」と説明されるとおりである(角ヶ谷 [2007] 1060 頁)。また、鳥邊・東原は「会計情報とは、企業の経済活動という現実の事象を、会計ルールに従って加工ないし写像したものである。会計ルールとは、商法、証券取引法等の法律の他に、各種の省令や通達等及び各種の会計基準や会計慣行を指す。また、現実の事象は、主として複式簿記機構を基礎とする会計処理プロセスを経て最終的には財務諸表として計数的に表現される。その中間プロセスにおいて作成される各種の帳簿類も会計情報に含まれる」(鳥邊・東原 [1996] 8 頁) と述べ、会計に固有の「会計ルール」と「複式簿記機構を基礎とする会計処理プロセス」を会計情報の前提要件と位置づけている。

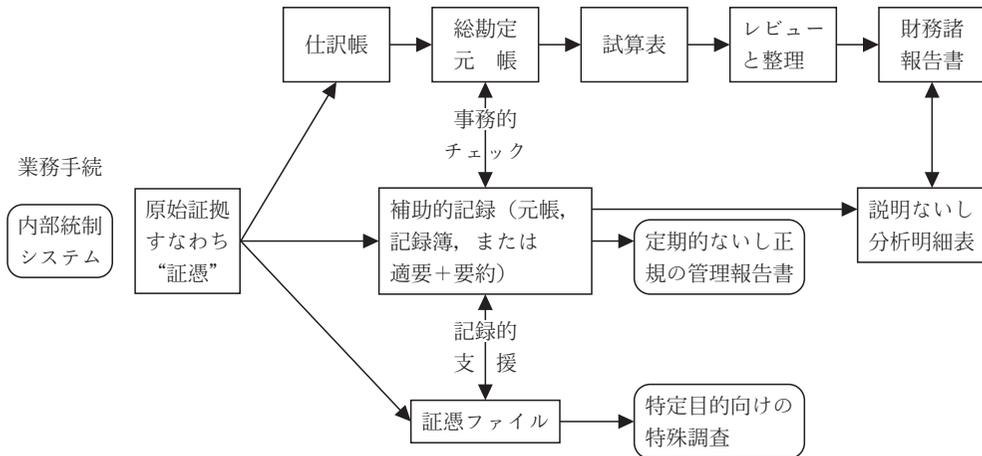
後述する宮本 [2007] や青柳 [1997] においても、狭義の会計情報については簿記(代表的な現代的企業会計においては複式簿記)の計算過程を通じて作成されることが不可欠の(その意味で本質的な)要件であることが確認できる。

## 2.2 広義の会計情報

会計情報は「簿記という計算過程を通じて作成される」とする吉見の説明は、会計情報を狭義に、というより論理的かつ厳密に規定すればそのとおりであろう。ただし、会計情報をいわゆる「会計システム」の構成要素となる会計データとして位置づけるものも含め広義に捉える場合には、たとえばヴァッター (Vatter, W. J.) によるパウチャー(証憑)をそのようなものとして位置づける認識・理解も可能と考えられる。

ヴァッターは「会計システム」と題して図表 1 を提示し、「内部統制システム」(Internal Control System) が「原始証拠すなわち『証憑』」(Original Evidence or "Vouchers". 以下、原則として「原始証憑」または単に「証憑」)をいわば起点として構成・展開されることを説明している。ヴァッターによれば「会計システムは、諸活動と密接に統合されているが貸借対照表や損益計算書とは直結しない多くの目的を達成すべく設計された諸手続と諸記録の複合的装置である。このシステムには一般に『証憑』といわれるある種の記録ないしビジネス書類の作成が含まれるが、それは様々な課業を達成すべく設計された備忘録で、その課業の 1 つは企業活動の様々な部分で発生したことについて会計部門が情報を受け続けられるようにすることである。これらの証憑はすべての会計記録や諸表作成の基礎 (the basis for all accounting records and tabulations) をなすもので、分類され諸種の補助元帳、分析表、および報告書において提示される会計データを『支え』、また内部検査および統制のシステムに手段を提供するものである。添付図から会計システムの諸部分の関係と、管理報告書と財務報告書との違いについてある程度理解で

図表1 ヴァッターによる会計システム



(出所) Vatter, W. J. [1950] p. 108.

きょう」と述べている (Vatter [1950] p. 107. 傍点引用者)。

図表1およびヴァッターの説明によれば、原始証憑自体が会計システムの構成要素として位置づけられるが、そこでは仕訳帳 総勘定元帳 試算表 決算整理を経て財務諸表 (図表1では Financial Reports を財務諸報告書と訳した) が作成・提示される手続とは別に、その手続を支えるものでもある諸種の補助的記録 (元帳, 記録簿, または摘要+要約) (Subsidiary Records (Ledgers, Registers, or Summary + Recapitulations)) から定期的ないし正規の管理報告書 (Routine or Regular Managerial Reports) が作成される (換言すれば、管理報告書の作成がそれらにより支えられる) ことが示されている。また、証憑ファイルによって特定目的向けの特殊調査 (Special Studies for particular purposes) - いわゆる特殊原価調査 (special cost studies) を含むと見られる - が支えられることも示されている。

ここから窺えることは、第1に、いわゆる財務会計の成果である財務諸表も管理会計の成果である管理報告書も仕訳帳・総勘定元帳という主要簿を「介した」うえでか、あるいは諸種の補助簿 (補助記入帳・補助元帳) から直接かの相対的な違いはありうるにしても、いずれも会計システム - 換言すれば (広義の) 複式簿記機構 - から得られ、かつその基礎に証憑が存在することである。第2に、いわゆる特殊原価調査を含む特殊調査は必ずしも (広義の) 複式簿記機構における主要簿および補助簿を介するとは限らないものの、証憑がその基礎に存することは確認しうることである<sup>1)</sup>。なお、図表1に見られる「会計システム」の構成・構造についての理解はヴァッターに固有の特異なものではなく、細部についての異論はありうるとしても概ね共通に認識されているものといえよう。

証憑それ自体を「会計情報」と規定するか、それ以前の「会計データ」と規定するに留めるか<sup>2)</sup>、また (狭義の会計方法としての) 複式簿記手続=計算過程を経て作成されたか否かは (ひ

とまず) とமாக, 既述のように会計情報を広義に捉え会計データをも包摂するものとし, またここにいう「会計システム」に包摂され, それを構成するものとするなら, 証憑に記載されたデータないし情報もまた会計情報としての「市民権」を得ることになるう。

その点は, いわゆる会計(ないし会計帳簿)の電子化という, かつての手作業による会計手続ないし形態から激変した今日においても基本的に変わらないといえる。榊によれば, 会計帳簿の電子化の流れのなかで 1990 年代以降「入力に関するマンマシンインターフェイスが向上し, 会計伝票を起票せず, 直接, 請求書, 領収書などの原始証憑から費用の発生部門が入力を行う『伝票レス会計』あるいは『ダイレクトインプット』と呼ばれる方法が広く普及している」(榊 [1999] 120 頁) という。そのことは, 会計伝票はなくなったが原始証憑が実際上その役割を果たすようになったことを意味し, 証憑が(広義の)会計情報(またはそのベースとしての会計データ)として位置づけられることを意味しよう。

榊によればまた, 「会計情報システムが単に手作業で行っていた簿記一巡の手続きをコンピュータ化したものであった時には, コンピュータ化されているファイルは, 仕訳帳, 総勘定元帳だけであった。会計情報システムがより統合化されてくると, 売掛金管理システムや買掛金/未払金管理システムと連動し, あるいは, 購買管理システムや販売管理システムと連動して, それらのシステム内で管理される得意先元帳や仕入先元帳などの補助簿もコンピュータ化されてきた。さらに, 自動仕訳が広く行われるようになると, 自動仕訳のもととなる入力された伝票もコンピュータ化された会計帳簿に関連する書類の一部となった。また, ...企業間ネットワークの進展で, 請求書や領収書などの原始証憑も...コンピュータシステムが生成した請求データ, 領収書データなどをネットワークを経由して相手先から, あるいは相手先へ電送することで入手したり, 送付したりすることに変わりつつある。このようなネットワークの進展によって, 一部の原始証憑はコンピュータ化された会計帳簿に関連する書類になっている」という(榊 [1999] 122 頁)。これに照らせば, (電子化されても) (原始) 証憑は「(コンピュータ化された) 会計帳簿に関連する書類」として(広義の) 会計情報の一環に位置づけられていることを確認できよう<sup>3)</sup>。

榊がいうように, 企業間ネットワークの進展で請求書や領収書などの原始証憑も, コンピュータシステムが生成した請求データ, 領収書データなどをネットワークを経由して相手先から, あるいは相手先へ電送することで入手したり, 送付したりすることに変わりつつあるなら, 証憑の形態も変化し, また証憑それ自体に勘定科目が記載されているとは限らないであろう。が, 元来「証憑書類は帳簿記入の基礎資料となり, 記帳手続の合理化・省力化のため帳簿そのものに流用することも可能」(大藪 [2007] 669 頁) ともされる。とすれば, 広義では証憑が榊のいう「会計帳簿に関連する書類」や鈴木<sup>4)</sup>のいう「(完成した) 会計データ」としての「市民権」をもつものと解することは可能であろう。なお, 手記による伝統的帳簿記入方式とコンピュータ下の簿記との違いについては鈴木 [2000] を参照されたい。

### 3. 会計情報概念・非財務情報概念に関する筆者の基本的見地

以上のような議論を念頭に、会計情報概念に関する筆者の基本的見地をひとまず以下のように整理しておきたい。

#### 3.1 会計情報の本質的要件としての会計概念・会計方法

会計情報とは、狭義においては簿記（現代的企業会計においては複式簿記）という会計に固有の計算過程（会計計算形態を計算一般から区別するもの）を通じて作成されることが不可欠の（＝本質的な）要件であり、換言すれば会計方法（会計としての測定・記録・計算・報告方法）によって媒介された情報ということになる<sup>4)</sup>。ただし、この会計方法の対象となるものは資産・負債・資本（純資産）・収益・費用等、会計用語ないし会計概念として規定されているものである。すなわち会計概念を抜きに会計方法は具体化しえないと同時に、会計方法を抜きにしては会計概念も具体的数値を付与されえないから具体化しないこととなる。その意味では、会計概念と会計方法に媒介されて初めて会計情報たりうるのであり、そのような媒介を経ない情報は非会計情報ということにならざるをえない<sup>5)</sup>。

他方、既述のように広義ではヴァッターのいう「会計システム」を構成する証憑（パウチャー）等をも含めて会計情報と捉えることが可能である。そして、証憑には取引の内容、金額、支払先、支払条件などが記載され、これには物量情報（それ自体は非財務情報）も含まれている（それはさらに補助簿に記載・記録され、広義の複式簿記機構の一環をなす）。証憑そのものはヴァッターの図表1においても、厳密には仕訳帳 総勘定元帳 試算表 決算整理を経て財務諸表に繋がる複式簿記手続（プロセス）や、補助的記録から定期的ないし正規の管理報告書に繋がる管理会計的手続（プロセス）には乗っておらず、その意味では狭義の会計方法に媒介されていないという見方も成り立ちうる（その意味で、狭義の会計情報としての要件を欠く）。しかし、証憑に記載されたデータないし情報がそれらの方法・手続において記載・記録されるわけであり、またそれらのデータ・情報をもとに特定の会計用語・会計概念として勘定科目名も確定されるところから、証憑におけるデータ・情報もまた、その限りでの非財務情報を含め広義での会計情報として捉えることが可能といえよう。さらに、大藪 [2007] の説明のように証憑書類が帳簿そのものに流用される場合もある（いわゆるパウチャー・システム）。その意味で広義においてもやはり、会計情報たりうるためには会計概念・会計方法の媒介が必要なのである。

以上について換言すれば、次のようにもいえよう。会計情報であるならそれに固有の表現形式が不可欠で、それは基本的に会計概念・会計方法によって媒介されることを不可欠とする。会計情報がそれ以外の情報（非会計情報）と区別される根拠は、それが会計情報として、情報一般の特殊形態である点にある。この特殊性にこそ会計情報を非会計情報から区別しうる根拠、それなしでは会計情報が会計情報たりえない唯一の根拠があるのである。それは会計計算を計算一般か

ら区別する特殊性でもあり、会計情報を単なる数量情報（＝非会計情報）としての物量情報から区別する根拠でもある。こうした意味で、会計情報の概念規定において会計概念と会計方法は論理的に不可欠な媒介であり、したがってまた会計情報の本質的契機・要素・要因となるのである。

### 3.2 会計情報と管理情報 会計と管理 の区別と関連（差異性と同一性）

会計情報概念に関連してもう1点言及せねばならないのは、会計情報と管理情報ないし経営情報との概念上の峻別である。ここにいう「管理情報ないし経営情報」については一般には経営情報と呼ばれる場合が多いが、本稿では「管理」（経営管理）と「会計」の基本的概念および両者の関係について、「実践（＝対象の直接的統制行為＝行為的統制）としての管理」と「認識（＝対象の間接的統制＝観念的統制）としての会計」とを対置的に捉える視点から（足立 [2014] 2-5 頁参照）原則として管理情報という用語を用い、会計情報と対置させることとする。

また、管理情報の意味についてもより明確にしておこう。会計情報概念（したがってまた非会計情報概念）を検討している本稿において会計情報と対置させるということは、管理情報を非会計情報として位置づけ規定していることを意味する。会計情報が管理において活用されることはいうまでもなく、その意味においては会計情報も管理情報の一種ということが出来る（関連・同一性）が、ここではそうした意味においてではなく、会計情報ではないが管理に用いられ役立てられる情報を管理情報と規定している（区別・差異性）（森 [1995] 157, 335 頁参照）。

その主たる含意は次の点にある。すなわち管理会計論においてはしばしば、上述の会計情報としての本質的要件を満たしていないにもかかわらず管理に役立てられる計数的情報であることをもって管理会計情報と位置づけ規定する議論が見られる。いわゆる非財務情報論議がその最たるものとなっているが、第1に会計情報としての本質的要件を満たさぬ情報を（管理）会計情報とすることは論理的・概念論的には成り立ちえないことを明確にすることである。第2には、会計情報ではないが管理に役立つ計数的情報あるいは非財務情報（非財務情報には計数的情報 定量的情報 以外の情報 定性的情報 も含まれうる）については、非会計情報としての管理情報（ないし経営情報）と規定し呼称すればよく、またそうすることによって会計情報との概念的相違を論理的にも明確にできることである。

次節でも見るように、管理会計論における非財務情報論議においては管理に役立つ計数的・定量的情報（場合によっては定性的情報も含め）であることをもって管理会計情報と規定するものがしばしば見られる。そこでは、原則的な見地としては複式簿記機構を通じて処理されることを会計情報の要件としつつも意思決定や管理上の必要性からそれだけでは不十分とし、結局は厳密な意味での会計情報以外の（非会計）情報についても意思決定や管理に役立つ情報という点を主たる根拠に（管理）会計情報と規定してしまう傾向が窺えるのである。

そうした議論の主たる根拠となっているものは、基本的にはアメリカ会計学会（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）である

う。これについては別稿で批判的に検討したが（足立 [2011b]）、周知のように ASOBAT では、「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。そこでは会計情報の「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（会計情報の諸基準）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、「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情報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」した（AAA (Committee to Prepare A Statement of Basic Accounting Theory) [1966] pp. 1, 3, 4. 飯野訳 [1969] 2, 4, 5 頁参照）。

そして、「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、普遍性、量的表現可能性という「4つの基本的な基準」が勧告され、「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 (a basis for inclusion or exclusion of data as accounting information) となる。…これらの諸規準を十分に満足させる経済的情報 (economic data) は報告に当たって考慮されるべき会計資料 (accounting material) である」としつつ、そのなかでも目的適合性を「最も基本的なものの (primary)」としたのである (Ibid., pp. 8, 9. 同前, 13, 15 頁参照)。

詳細は前掲拙稿に譲るが、そこでも指摘したように ASOBAT で示された会計の定義は、端的に言えば情報利用者の意思決定や判断に役立つ経済的情報システムというにある。しかし、会計情報と経済的情報とは概念として明らかに別物である。会計情報が経済的情報の一環でありその特殊形態であることは事実であるが、だからといって論理的・概念的に見て経済的情報一般がただちに会計情報になりうるわけではない。

そこで ASOBAT は「会計領域の拡大」を提案し、それに適合的な会計情報の新たな規準として上記4基準を提起したわけであるが、それらの諸基準は必ずしも会計情報に固有のものではなく、一般的な数量情報（物量情報）についても妥当する。すなわち、目的に適合し、妥当性（あるいは再現性）を検証でき、特定の傾向・利害等に偏らないなどの基準はそもそも有用な情報一般に本来求められる属性である。量的表現可能であることは定量的情報に限定するものといえるが、それが直ちに会計情報を意味するわけではないともいうまでもない。

端的に言えば、ASOBAT における会計情報基準や会計情報概念は計数的な経済的情報一般に該当するものであって、会計情報を（経済的情報一般を含む）他の（=非会計）情報から峻別するという意味で会計の本質的な要件を踏まえたものとはいえないのである。その意味で、会計情報に関する概念規定の厳密性、それに関わる立論の論理的一貫性において多分に「曖昧さ」が認められるのである。

こうした論理的・概念的な「曖昧さ」は ASOBAT 以前の AAA 管理会計委員会諸報告書等でもすでに見られたところである（足立 [2011a] [2011b] 参照）。そのひとまずの「集大成」

ともいべき ASOBAT を含め、AAA にいわせればそれらこそが「会計構造の再設計」「会計概念・理論の拡張」を意味し、したがってまた会計の進歩・発展を意味するものとなるのであろう。また、そこでの最大の「論理的」根拠が「目的適合性」換言すれば「有用性」である。しかし、科学的探究の最も重要な任務がまず存在（実在・現に在るもの・こと）の客観的解明・説明にあるとすれば、それを抜きにして当為（あるべきもの・こと）を論ずることが飛躍した議論となりかねないことはいうまでもない。換言すれば、有用性・役立ちへの「願望（必要性）」から「かくあるべき」との当為（規範）を提示し、現存在（実在）の概念をそれに沿うように修正・変更するというのは、事実を真理の唯一の客観的基準とする科学的認識の方法としては「逆立ち」しているのではあるまいか。

ASOBAT に先立つ AAA1961 年度管理会計委員会報告書（Report of the 1961 Committee on Management Accounting）では「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」ことを強調した（青木監修・櫻井訳著 [1975] 44, 177 頁。なお、practical には「実用的な」の意味、utilitarian には「実利を重んじる」の意味もある）。

いうまでもなく、管理実践においてそれに役立つあらゆる情報が利用されることは当然のことであり、実態としてもそのとおりであろう。また管理会計実務において実用性・有用性が重視されることには筆者もななら異存はない。しかし、だからといって管理会計論すなわち会計学という学問の一領域での議論において、論理的妥当性や概念規定上の厳密性を曖昧にしてよいことにはまったくなりえない。認識論としての論理的妥当性や概念規定上の厳密性の追求は実践・実務上の功利性や実利性の追求とは異質・異次元のものであり、学あるいは論の領域における対象の概念的・認識論的把握・追究においては前者に徹すべきであろう。

要するに、管理に役立つ計数的情報であっても既述の会計としての本質的要件を欠く情報を会計情報と規定することには論理的・概念論的な妥当性は認められず、その意味でそのような情報は、会計情報ではないが管理に役立つ情報という意味で管理情報（ないし経営情報）と規定すれば済むことなのである。

### 3.3 2 種類の非財務情報 - 会計的非財務情報と非会計的非財務情報

以上の立論、とくに「3.1 会計情報の本質的要件としての会計概念・会計方法」に照らせば、非財務情報について基本的に 2 種類のを規定することが可能である。すなわち複式簿記機構の枠内はもちろん、証憑を含む広義の会計枠組みとしての（ヴァッターのいう）「会計システム」枠内にあるものは、非財務的情報であっても「会計情報としての非財務情報」と位置づけることが可能で、その意味で「会計的非財務情報」と性格づけ規定することができる。

他方、複式簿記機構の枠内はおろか広義の会計枠組みとしての会計システム枠内にはないもの - すなわち会計概念・会計方法による媒介をいっさい経ない情報 - については会計情報とは規定し

ようがない。既述のように計数的情報ではあっても経済的情報（一般）は会計情報たりえないからである。それについては「非会計的非財務情報」と規定するほかない。

なお、いわゆる財務情報あるいは金額情報についても、単にそれだけではやはり非会計的非財務情報である。金額的に計算された情報であっても既述のように計算一般（ここではさらに金額計算一般）と会計計算とは別物で、会計計算は（金額）計算一般の - 会計概念・会計方法に媒介された - 特殊形態であり、かつその特殊性にこそ会計計算の会計計算たる根拠があるのであるから、そのような媒介を経ない計算情報としての財務情報・金額情報はやはり非会計情報としての財務情報・金額情報なのである。

そして、本稿の検討対象とする非財務情報論議においては、このような意味での会計・会計情報概念を念頭に置いた議論が一部に見られる一方で、むしろそのような認識論的・概念論的理解とは無縁の議論がしばしば展開されているように思われる。以下では、非財務情報に関するいくつかの議論を検討することとする。

## 4. 管理会計論における非財務情報論議の問題点

### 4.1 辻 正雄の非財務情報概念

日本会計研究学会第68回大会（2009年9月）の第2会場統一論題「管理会計の課題と展望」における報告と討論内容を掲載した『会計』第177巻第2号（2010年2月号）の巻頭論文で辻（2008-2010年度日本管理会計学会会長）は「管理会計の役割期待が大きくなればなるほど、非財務情報がますます重要となってくる」とし、「財務情報は貨幣単位に物量を掛けて集計することによって得られるものであるが、それらが集計されてしまうとそれを利用して直截的にコントロールすることは難しくなる。この難点を避け、活動の水準を直接表す非財務情報を利用する実務は、今後ますます盛んになる」としたうえで、「とりわけ、非財務情報のなかでも、企業価値の創造にかかわる顧客満足、従業員満足、品質、市場シェア、生産性、およびイノベーションといったことに関する非財務情報はますます重要になるであろう」と述べている（辻 [2010] 8, 9頁）。また、統一論題円卓討論「管理会計の課題と展望」における辻座長のまとめ（最終発言）では、“とかく旧来からの議論の展開だと、管理会計と会計というのがついているので、一体、これは会計なのか、経営なのか、ファイナンスなのかというような検討もするが、今日はその時間もなくなった。ただ、非財務的な情報が重要で、財務的な情報とあわせて用いると企業業績がいいというアメリカでの研究もあり、そういうものを含めた管理会計のシステムをどうつくっていくかというのが、これからの課題”との旨を述べている（（座長）辻 [2010] 127頁。傍点引用者）。

ここでは「顧客満足、従業員満足、品質、市場シェア、生産性、およびイノベーションといったことに関する非財務情報」が事実上、管理会計情報として認識され位置づけられている。

ところで、会計が「過程の観念的（＝間接的）総括・統制」（西村のいう「観念的統制」）であ

るのに対し、管理（経営管理）はいわば「過程の実践的（＝直接的）統制」（西村のいう「行為的統制」）であれば（西村 [2000] 9頁参照）、そこで扱われるものが（貨幣形式に媒介されたものではなく）直接的な物量となるのは当然である。物質的生産・流過程それ自体は経済的諸資源（企業・事業体レベルでいえば経営的諸資源、いわゆる「ヒト・モノ・カネ等」）の姿態転換および移動という、いわば物理的過程（物量的 転換 過程）であるから、そのありよう、実態そのものは直接的な物量計算（数量計算）による物量情報（数量情報）に基づいて「観念的に総括・統制」されるほかない。その場合、財務状況の把握についても資金量（貨幣量）という、それ自体としては物量情報に依ることとなる。辻のいう「活動の水準を直接表す非財務情報」それ自体はそのようなものといわねばならない。

会計はそれを、貨幣形式と会計概念・会計方法を媒介としつつ資本の運動過程として、すなわち資本価値計算として（観念的に）総括・統制する。繰り返せば、生産・流過程の直接的管理（直接的統制＝行為的統制）それ自体は物量計算（による物量情報に基づく認識）に依らざるをえないが、それを資本価値の計算として総括（間接的統制＝観念的統制）する場合には価値計算に依らざるをえない。この意味で、管理における非財務情報の重要性は実践的には、すなわち過程の直接的管理・統制としては当然かつ必然のことなのである<sup>6)</sup>。

問題は、そのような非財務情報がいかなる意味で管理会計情報たりうるのか、である。

これが既述のように会計情報としてではなく管理情報として性格づけられ規定されているのであれば、論理的・概念論的に問題はない。しかし、上記の辻の文脈では明らかに管理会計における非財務情報すなわち管理会計情報として位置づけられ規定されているといえよう。しかし、会計情報の一種・一形態、会計情報の特殊形態であることに関する然るべき論理的・概念論的説明は基本的に見当たらないのである。

別言すれば、管理における多様な情報活用の必要性はそのとおりであるが、それは何も管理会計によってしか満たされないものではない。会計情報以外の多様な情報をも含むいわゆる経営情報システム（筆者の管理情報用語に対応させれば管理情報システム）がまさにそのような必要性に対応すべく存在しているはずであり、またそれが充実していれば（管理）会計（情報システム）が「しゃしゃり出る」必要もないことである<sup>7)</sup>。

非財務情報のなかには前節で規定・説明したように（広義の）「会計システム」に含まれる会計情報としての非財務情報もあるが、それはあくまで、基本的に 広義のそれらを含め 会計概念・会計方法に媒介されたものであることを不可欠の要件とするのである。辻のいう「顧客満足、従業員満足、品質、市場シェア、生産性、およびイノベーションといったことに関する非財務情報」ははたしてそのような要件を満たすものであろうか。これらの事象もそれが簿記上の取引対象となるに至り、また証憑を含む（広義の）会計概念・会計方法、ひいては会計システムに媒介されるに至れば管理会計情報たりえようが、そうでなければ管理会計情報として規定することは論理的・概念論的には無理ではあるまいか。にもかかわらずア・プリオリに管理会計情報の一環として位置づけようとするのでは「没概念的思考」あるいは「(管理会計人の) 職域拡大志

向」ともいわれかねないのではあるまいか。

#### 4.2 田中隆雄の非財務情報概念

これより前に田中は「非貨幣的情報も管理会計にとっては、重要な情報である」とし、「カプランの指摘に関連した非貨幣情報として」自らのヒヤリングに基づき、「品質」では納入不良件数、納入不良率、工程不良廃却金額、同対売上高比率、「生産実績」では未納件数、生産厳守率、「棚卸資産」では棚卸資産回転率、棚卸資産残高、「生産性・設備効率」では生産性、設備故障時間、設備故障回数、延段取時間、月間段取回数、1回当たり段取時間、「安全」では災害度数率、災害発件数、「モラル」では提案件数を挙げている。そのうえで「このような、品質、生産、棚卸資産、安全、モラルに関する非会計的情報は、原価などの会計情報と並んで、生産活動の効率を測定するうえでも、あるいは生産に関する意思決定を行ううえでも、有用性が高い」と述べている（田中 [1991] 240-242 頁、傍点引用者）。

田中のこの指摘に照らせば、上記のような「非貨幣的情報」すなわち一般にしばしば「非財務情報」といわれるこれらの情報は「非会計的情報」であることが確認される。しかし、同時にそれらは「管理会計にとっては、重要な情報である」ともされている。

田中がいうように、これらの情報が生産活動の効率測定や意思決定において有用であることは明らかである。現実の生産活動等の管理すなわち実践としての管理においては会計情報であれ非会計情報であれ、あるいは財務情報であれ非財務情報であれ、必要かつ有用な情報が活用されることは至極当然である。問題は、認識としての会計における情報の意味に関する論理的説明（＝概念規定）の妥当性いかん、すなわちこれらの情報が「非会計的情報」であるとされる一方で「管理会計にとって重要な情報」とされることの意味である。

上記では「原価などの会計情報」に対比して明確に「非会計的情報」と説明されており、田中によればこれらの情報は「非会計」情報であることになるが、にもかかわらず管理「会計にとって重要な情報」とあるとの説明（＝規定）とはどのように整合するのであろうか。

田中は別著で、「管理会計の主要な理論、技術、情報を整理してみる」として「管理会計の諸領域」と題する図表2を挙げている（田中 [1997] 14-15 頁）。そのうえで、「管理会計情報のタイプ」として「管理会計の情報には、実績に関する情報と予測に関する情報がある。実績に関する情報の多くは、正規の会計システムから得られる。…タスク・コントロールに関する情報やマネジメント・コントロールにする情報の多くは、会計システムによって提供される。しかし、戦略的意思決定に関する情報のように、管理会計情報の中には、通常の会計システムでルーティンに作成出来ない情報も少なくない」とし、実績記録情報、注意喚起情報、問題解決情報の「3つのタイプに分けることもできる」としている（同前、15-16 頁、傍点引用者）。さらに、「管理会計情報の評価基準」として「財務会計では会計処理が適正であるかどうかは、会計基準や法令、規則に照らし合わせて判定できる。しかしながら、管理会計はそうした基準には拘束されない。それでは、管理会計情報の作成や会計システムのデザインあるいはそれらの評価にあたって、一

図表2 田中による「管理会計の諸領域」

	原 価	予 算	数 理 的	非財務的情報
戦略的意思決定	原価企画	設備投資 戦略的プロジェクト		顧客価値 顧客満足
マネジメント・ コントロール	コスト・エンジニア リング 間接費の配賦 直接原価計算 ABC・ABM 品質原価計算 原価改善	CVP分析 短期予算 責任会計 振替価格 資金予算 財務諸表分析	原価差異調査 エイジェンシー理論 製品ミックス	納期管理 不良率 レスポンス・タイム
タスク・コント ロール	標準原価計算 実際原価計算			スルー・ブット・タ イム タクト・タイム

(出所) 田中 [1997] 15頁.

体なを基準にすべきであろうか」とし、「ひとつの試みとして」(1) レリバンス, (2) 影響力, (3) 予測可能性, (4) 測定可能性, (5) 正確性, (6) 整合性を挙げている (同前, 18-19頁).

ところで、田中が挙げたこれら「管理会計情報の評価基準」については「評価基準」の意味をまず検討する必要があると思われる。すなわちそれらは「管理会計情報」と呼ばれるものが経営管理上の有用性を発揮するために備えるべき要件基準と見られるのであるが、筆者が意識している管理会計の論理的・認識論的研究においては、経営管理上の有用性いかなの前に、「管理会計情報」がいかなる意味において「会計情報」である(たりうる)のかが問題となる。既述のように図表2は、田中によれば「管理会計の主要な理論、技術、情報を整理」したものであり、そこに「非財務的情報」が提示されていることはそれらの「非財務的情報」もまた「管理会計情報」と規定されていることを意味しよう。しかし、それらはいかなる意味において「会計情報」の一種・一形態としての「管理会計情報」なのであろうか。その点に関する明確な説明は必ずしも明確ではないといわざるをえないのである。

次に会計情報概念との関連における非財務情報概念の端的・簡潔な規定として辞典上のいくつかの説明を参照してみよう。辞典上の短い説明では不十分とする見方も当然あろうが、他方で概念規定上のポイントを端的に表しているということもできるからである。

#### 4.3 宮本匡章の会計情報概念と非財務情報概念

まず宮本は、安藤・新田・伊藤・廣本編集代表『会計学大辞典 - 第五版 -』の「会計情報」の項目において「財務諸表作成に不可欠なデータや情報を中心に、その他のものをどの程度まで会計情報に含めるかについては、必ずしも統一的な見解がなく、広狭さまざまに解釈されているのが現実である」という。また「会計固有の特質とみなされる貨幣単位で表現される(金額)情報

と、その基礎を構成する物量情報の両者を、会計情報として取扱うのが一般的」としつつも、「きわめて厳密な狭義の解釈では、複式簿記機構を通じて処理されたものでなければ、金額情報であっても会計情報とはみなさない。まして物量情報は、会計情報作成のために不可欠であっても会計情報とはみなされない」とする一方で、次のように述べている。

「しかし、なぜ会計情報の概念が必要視され提示されてきたのかを考え、会計情報が注意喚起機能と問題解決機能とを果たすことに注目するならば、用語の定義にこだわることは決して生産的ではない。財務会計ないし制度会計として取扱われる分野では、もっとも代表的な会計のアウトプットである財務諸表の作成を主眼とするのであるから、そこで取扱われる情報は、金額情報はもちろんのこと、物量情報であれ、場合によっては定性情報であれ、原則としてすべて会計情報とみなしてよからう。さらに、管理会計の分野で取扱われる情報も、もともとマネジメント・サイクルのすべての段階で必要とされる、いわゆる経営管理に不可欠な情報を取扱うのであるから、それが複式簿記機構で処理されない金額情報であっても、たとえば予測情報のように不確実でバイアスのありうる金額情報や物量情報であっても、管理会計上で必要とみなされたものはすべて会計情報とみなすことも可能なのである。」(宮本 [2007] 128 頁)

ここに挙げられた「物量情報」や「(場合によっては) 定性情報」は通常、それら自体としては非財務情報と規定されるものであろう。ここではまず、「きわめて厳密な狭義の解釈」として「複式簿記機構を通じて処理されたもの」でなければ会計情報とはみなさないとする見解を紹介する一方で、そうした見解では「物量情報は、会計情報作成のために不可欠であっても会計情報とはみなされない」と一概に断定している。しかし、(本来の、つまり会計情報と規定するにふさわしい) 会計情報の作成に必要な物量情報は各種の補助簿 (補助記入帳, 補助元帳等) において実質的に複式簿記機構の構成要素として位置づけられており、そうした物量情報は広義においては「複式簿記機構を通じて処理されたもの」という要件を満たしているといえる<sup>8)</sup>。

「きわめて厳密な狭義の解釈」のなかには宮本のこのような解釈もありえようが、物量情報一般が「複式簿記機構を通じて処理されたもの」からただちに排除されるとするのは、複式簿記機構の実際に照らしても適切ではないであろう。ただし、ここで宮本はあくまで「きわめて厳密な狭義の解釈」としてそのような見解を紹介したまでも見られ、筆者の指摘も必ずしも宮本の認識自体に向けたものではない。現に、上記のように宮本自身、「会計固有の特質とみなされる貨幣単位で表現される (金額) 情報と、その基礎を構成する物量情報の両者を、会計情報として取扱うのが一般的」と述べている。貨幣単位での表現自体が会計情報たらしめる特質 (= ひいては本質的要件) とする点は筆者の認識と異なるが、会計情報の「基礎を構成する物量情報」が証憑を含む会計システム枠組み内にあるものとしての物量情報を意味するのであれば、それは筆者のいう会計的非財務情報の一環をなすものといえよう。

他方、ここでは宮本自身の認識として、「財務諸表の作成を主眼とする」かぎり「金額情報はもちろんのこと、物量情報であれ、場合によっては定性情報であれ、原則としてすべて会計情報

とみなして」よいとしている。さらに、管理会計分野においては「マネジメント・サイクルのすべての段階で必要とされる、いわゆる経営管理に不可欠な情報を取扱う」のだから複式簿記機構で処理されない「予測情報のように不確実でバイアスのありうる金額情報や物量情報であっても、管理会計上で必要とみなされたものはすべて会計情報とみなすことも可能」とも述べている。

ここでは「経営管理に不可欠な情報」という規定と「管理会計上で必要とみなされたもの (= 情報 - 引用者)」という規定とが用いられ、両者は事実上同義のものとして扱われているように受け取れる。しかし、「直接的・行為的統制としての管理」と「間接的・観念的統制としての会計」との概念的相違に留意し、かつ管理情報と会計情報との同一性（関連）とともにとくにそれらの差異性（区別）（管理情報と会計情報とはいずれも管理実践に役立つ 間接的・観念的統制 = 認識としての 情報であるという点での同一性と、会計情報には会計情報固有の形式を不可欠とする点での、会計情報とは形式を異にする管理情報との差異性。より簡潔に言えば、情報としての同一性と情報の形式における差異性）に留意する場合には、両者は根本的に異なることに注意せねばならない。

「複式簿記機構で処理されない金額情報...たとえば予測情報のように不確実でバイアスのありうる金額情報や物量情報」であっても、実践（直接的・行為的統制）としての経営管理において必要であることはそのとおりである。しかし、いうところの「経営管理に不可欠な情報」がただちに「管理会計上で必要とみなされる」管理会計情報となるわけではない。管理会計情報は当然（すなわち論理的に必然的なこととして）、会計としての管理会計上の情報であり、会計情報としての本質的要件を備えたものであるはずであろう。そのような要件を欠く情報は「経営管理に不可欠な情報」ではありえても会計情報ではありえず、したがってまた（論理的に）会計としての管理会計情報ではありえないからである。

もちろん、管理情報と会計情報との同一性に触れたように、（管理）会計情報も管理情報の一種・一形態とはいえる。しかし、両者がその形式（ないし要件）を異にしていることも事実であり、端的に言えば複式簿記機構とはまったく無縁の物量情報をも「経営管理に不可欠な情報」であることをもって管理会計情報とすることは、論理的・概念論的には当を得ないであろう。

また、財務諸表の作成を主眼とするかぎり、「場合によっては定性情報であれ、原則としてすべて会計情報とみなし」うるともしているが、既述のように会計は計算一般が会計概念・会計方法に媒介されて会計計算として特殊化されたものであるから、計算対象とはならない定性情報それ自体までも会計情報とするのは論理的・概念論的に「飛躍しすぎ」といわざるをえないであろう。

#### 4.4 青柳文司の会計情報概念と経営情報

青柳は「会計情報」について、「帳簿、伝票、財務諸表など、会計処理によって作成される帳表記録を会計情報という」としたうえで次のように述べている。

「...会計情報も企業内外の情報利用者の意思決定に役立てられる。情報利用者の情報要求

はさまざまであり、財務諸表の記録だけで要求が満たされるとは限らない。さかのぼって、帳簿記録の明細が会計情報として役立てられることもある。さらにまた、複式簿記の機構に乗らない情報も必要になる。たとえば、特殊原価調査によって作成される原価情報である。これも会計情報とよばれる。

どこまでの範囲の情報を会計情報とよぶか、まだ定説はない。…会計情報は定量情報の一種であるが、そのなかに会計情報を見分ける確かな標識は見定めがたい。複式簿記の機構によって処理された定量情報だけを会計情報とよべば範囲は明確になるが、それでは意思決定への役立ちが乏しく、狭きに失するきらいがある。少なくとも、簿記とは必ずしも連携しない原価計算によって作成される情報も会計情報とよんでよく、事実、そうよばれている。しかし、会計処理を原価計算の技術にまで拡張すれば、およそ四則演算による情報処理はすべて会計処理となり、処理された情報は会計情報になる。物量会計という呼称もあるように、金額情報だけでなく物量数値も会計情報になる。意思決定への役立ちを考えれば、そのような広い範囲の会計情報の規定も必要になろう。…

会計情報は企業情報や経営情報の一種であり、企業の運営や経営管理に役立てられる情報の範囲に属する。…簿記は財務情報を処理し、原価計算は物流情報を素材にし、人的資源会計は人事情報に関与するといっても、会計情報が経営情報のいっさいを包含するとみることがはゆきすぎであろう。穏当な見方としては、会計担当者の情報処理能力の範囲内にある情報を会計情報とよぶのが無難であろう。会計担当者の能力が高まれば、会計情報の範囲も広がる。それは歴史的な概念である」(青柳 [1997] 120-121 頁)。

ここでは「会計情報」について、様々な問題・論点が未整理なまま論じられているともいえそうである。

まず、会計情報を「会計そのもの(会計としての構造形式)」に即して「会計処理によって作成される帳表記録」とし、その点では会計に固有の概念・方法等の形式による媒介(すなわち「会計処理」)を経たものを会計情報と 正当に 規定している。これは会計情報の論理的・概念的規定として妥当なものといえよう。

しかし、続けて「それでは意思決定への役立ちが乏しく、狭きに失するきらいがある」として「少なくとも、簿記とは必ずしも連携しない原価計算によって作成される情報も会計情報とよんでよく、事実、そうよばれている」ことを根拠に、「複式簿記の機構に乗らない情報」である特殊原価調査による原価情報なども会計情報とする捉え方を肯定している。ここでは、会計情報の概念規定について「意思決定への役立ち」という、「会計そのもの(会計としての構造形式)」にとってはひとまず「外的」な要素・要因あるいは条件から出発して説明されており、「意思決定への役立ちに乏しい」という、概念規定すべき対象そのもののありよう、その構造そのものとは別の、その意味で概念規定としての論理的妥当性とはひとまず異質・別次元の「役立ち・有用性」を持ちだして「簿記とは必ずしも連携しない原価計算によって作成される情報」や「複式簿記の機構に乗らない情報」である特殊原価調査による原価情報も会計情報概念に該当するとして

いるわけである。

ここで留意すべきは、会計情報はたしかに意思決定に役立つ必要のあるものであるが、非会計情報としての管理情報ないし経営情報もまた意思決定に役立つ必要性という点では同じであること、したがって会計に固有の概念・方法等の形式による媒介（すなわち「会計処理」）を経たものを会計情報と（限定）し、それを「超える」情報については管理情報ないし経営情報として規定して、必要な意思決定への役立ちをそれによって得られればそれで「役立ち・有用性」の問題は解決するということである。つまり、会計情報のみにすべての「意思決定への役立ち」を求める必要はなく、管理情報ないし経営情報に期待しうる側面・領域あるいは部分はそれに「委ねればよい」にもかかわらず、会計情報に「その範囲を超える」多くの役立ちを期待しすぎるどころから会計情報概念の、論理的には無理な概念拡張が生じている虞があることである。

ここではまた、「会計処理を原価計算の技術にまで拡張すれば、およそ四則演算による情報処理はすべて会計処理となり、処理された情報は会計情報になる」とし、計算情報一般を会計情報にしてしまうことには懸念を示唆している。これは論理的に妥当な認識といえる。会計計算は認識の一特殊形態である計算の、また一特殊形態であるが、四則演算による計算一般とは異なり会計計算独自の概念・方法に規定された特殊形態であるところに会計計算の会計計算たる所以（会計そのものに不可欠な本質的契機・要素・要件）が存する。その意味で「四則演算による情報処理」としての計算情報一般と会計情報との峻別は論理的にきわめて重要なことであり、青柳のこの「懸念」は論理的な概念規定という点から妥当なものである。

にもかかわらず、続けて「物量会計という呼称もあるように、金額情報だけでなく物量数値も会計情報になる。意思決定への役立ちを考えれば、そのような広い範囲の会計情報の規定も必要になろう」として物量数値（一般）をも会計情報にすることを、「意思決定への役立ち」という「必要性」を根拠に肯定的に受け止めている。ここでは結局、物量数値一般を「会計情報になる」としてあり、上記の計算情報一般との峻別が曖昧化しているといえる。

上記のように青柳は「帳簿、伝票、財務諸表など、会計処理によって作成される帳表記録を会計情報という」として伝票（すなわち証憑の一種）をも会計情報に含める点でヴァッターの「会計システム」と共通しているから、物量数値一般ではなく「会計システム」の枠内にあるか否かを基準とし、物量数値（物量情報）自体についても会計情報としてのそれと非会計情報としてのそれを区別する説明が可能と思われるが、ここではそのような論理的思考性は窺えない（ただし、「物量会計という呼称もあるように」とする「前置詞」が会計システム枠内の物量数値に限定する意味で用いられているのであれば適切な認識とも受け取りうる）。

青柳は最後に、「会計担当者の情報処理能力の範囲内にある情報を会計情報とよぶのが無難で、...会計担当者の能力が高まれば、会計情報の範囲も広がる。それは歴史的な概念である」という「無難な見方」を提示している。

会計情報が「歴史的な概念」として捉えられる（べき）ことの指摘は適切であるが、会計担当者の能力が高まれば会計情報の範囲も広がるとする認識もまた論理的緻密さに乏しいのではある

まいか。もちろん、ここでの「会計担当者」は個々の担当者レベルのそれではなくむしろ「会計」そのものの「能力」ともいえよう。また ASOBAT の流れを汲む AAA 管理会計コース委員会報告書 (Report of the Committee on Courses in Managerial Accounting, 1972) が「管理会計の領域」をコンピュータ科学, 行動科学, 計量的分析, 原価計算, 予算統制, 投資分析と長期計画, システムズの 8 つに細分し, 会計担当者が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を含め情報マネジャーとしての適格者にもなるべきで, 「管理会計担当者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」(青木監修・櫻井訳著 [1975] 240-243, 255-256 頁) としたような意味での「(管理) 会計担当者の能力」であろう。

しかし, そのような「変身」自体が (管理) 会計の「会計としての発展」を意味するというより, むしろ「経営情報システム中への埋没」を意味するという懸念や疑問もあるのであり (足立 [2011b] 119-124 頁参照), ひいては「会計担当者の能力向上」による「会計情報の範囲拡張」なのか, それとも「会計担当者の経営情報一般担当者への変身」と「会計情報の固有性の喪失と経営情報一般への埋没」なのかが根本的に問われなければならないであろう。

以上, 紙数上の制約もあろうが, 青柳のここでの説明には全体として論理的な説明と「現状追隨的」な説明とが混在しているくらいが強いといわざるをえない。

なお, 「簿記とは必ずしも連携しない原価計算によって作成される情報」について, 他方で「会計処理を原価計算の技術にまで拡張すれば…」ともしている点は, 「会計処理」の意味と「(一般的な) 計算処理」の意味についての「概念的混同 = 混乱」を窺わせるものではあるまいか。計算情報一般を会計情報にしてしまうことへの懸念を示唆しつつも「物量会計という呼称もある」ことを根拠に, 結局は「会計情報になる」としている点も, 会計 (情報) の厳密な概念的把握という立場からすれば, 呼称の存否いかに関わらず「物量会計」がどのような意味において会計たりうるか, あるいは会計たりえないかの論理的説明がまずあってしかるべきであろう。そのうえでそれがどのような意味で「計算」の一種・一形態ではなく「会計」の一種・一形態たりうるか, ひいては「会計情報」たりうるか否かが説明されるべきではあるまいか。

#### 4.5 浜田和樹の「財務情報と非財務情報の融合」

浜田はいわゆる知的資産管理の重要性に関連して次のように述べている。

「知的資産を高めるためには, 財務的成果による評価だけではなく, 知的資産を高めるためのプロセスの評価, その結果の評価を含めた総合的な評価を行い, 常に知的資産の向上に努めるよう仕向ける管理が必要であると考え。しかし, 知的資産の向上のみを目標と考えるのではなく, 市場での成果を表す目標と同時に, あるいは関係づけて考察する必要がある。そのためには, 両者の目標を非財務尺度と財務的尺度を用いて具体的にバランスよく設定し, それらの達成を目指す総合的マネジメントが必要となる。この側面に管理会計人が重要な役割を果たそうとすれば, 財務的尺度のみを扱うものが会計だと考えないで, 管理会計の対象

範囲を、財務情報と非財務情報の両者の融合による管理まで拡大する必要がある。」(浜田 [2000] 38 頁、傍点引用者)

ここでは 既述の筆者の基本的見地に照らせば 認識としての会計を意味する「管理会計」と実践としての管理を意味する「総合的マネジメント」「管理」とが混然一体的に論じられているといえよう。既述のように管理実践においては会計情報・非会計情報、財務情報・非財務情報のいかに問わず、有用な情報はすべて - 融合であれ総合であれ - 活用されるし、そうするのが当然である。その意味で「財務情報と非財務情報の融合」であれ「非財務的尺度と財務的尺度の総合」であれ、マネジメント = 管理実践上の提起としてはなんら異存ない。ただし概念論上の問題として論ずる場合には、管理と会計とは実践と認識として峻別される必要があり、したがってまた「管理会計の対象範囲」として会計上の問題を論ずるのであれば、財務情報・非財務情報（または財務尺度・非財務尺度）がどのような意味内容において（管理）会計情報（または会計尺度）たりうるか（あるいは、たりえないか）がまず明らかにされるべきではあるまいか。

## 5. 非財務情報論議と会計システムの枠組み

### 5.1 カプランの非財務指標提起

ところで、こうした非財務情報論議の主たる根拠となっているものとして ASOBAT に触れたが、そのほかにもとくに留意すべきものとして、ジョンソン (Johnson, H. T.) とともに Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting, 1987 を刊行したカプラン (Kaplan, R. S.) の非財務指標に関する議論があろう。既述の田中の指摘にも窺えるが、とくに 1980 年代以降の管理会計論議におけるその影響力には注目すべきものがあるからである。

同書に先立ついくつかの論文でカプランは非財務指標の重要性を強調しており (Kaplan [1983] [1984a] [1984b]), 筆者は同書刊行直後にそれらについて一定の検討を試みている。それによればカプランは、DCF (Discounted Cash Flow) 法等の代表的投資評価手法はじめ従来の管理会計技法が容易に数量化されうる財務情報にのみ狭く焦点を定めすぎていることを懸念し、品質や生産性等の諸能力・条件が国際競争上の重要な戦略的要因になっていることに照らして「今日の製造活動に必要な測定システムが考慮しなければならない」諸点を以下のように列挙した。

品質 欠陥率、故障の頻度、やり直しを要しない完成品比率、顧客により発見される欠陥の割合・頻度等の統計的データ

在庫 在庫減に伴う運転資金必要量の減少、工場内貯蔵庫や資材運搬面での節約以外に、在庫不要に伴う必要借入金の減少、工場床面積拡張の必要性の減少等を反映しうる 1 回当たりの取扱量の大きさとか、仕掛品、購入品目の在庫平均値などの直接的指標

生産性 価格変動の影響を取り除きうる労働力・原材料・エネルギー等生産要素別の直接的・物量的生産性諸指標

技術革新 顧客が評価するユニークな特徴の高性能製品、タイムリーな配送等の直接的モニター、新製品の立ち上がり時間、製品および工程の開発目標の達成度等

労働力 従業員の志気や態度、熟練度や教育水準を示す諸指標、欠勤率、退職率、連続無事故日数等

柔軟性 製品当たり部品総数、諸製品における共通部品対特殊部品比率、半製品数等

こうした事例を掲げたくうえでカプランは「要するに、伝統的原価計算方式による財務的評価基準は企業の製造活動の不十分な要約でしかありえない。今日の地球規模の競争では、企業の製造業績の評価において品質、在庫水準、生産性、柔軟性、配送力と従業員について非財務的な評価基準が必要となる。財務的には満足な業績を達成する企業でも、非財務指標での業績が停滞し悪化するようでは、世界的レベルでの競争力ある企業たりえないであろうし、そうした地位を長期間維持することはできないであろう」と述べている (Kaplan [1984b] p. 98. 足立 [1988] 46-47 頁)。

これらの非財務指標 (非財務情報) には既述の「会計システム」の枠内ないし構成要素中に含まれ、そこから入手可能なものもあるが、それとは事実上無縁なものも多々見られよう。

既述の繰り返しになるが、カプランが製造現場の効果的管理実践に活かすためにこれらの非財務諸指標・情報を提起していること自体は当然のことである。管理実践においては会計情報・非会計情報、財務情報・非財務情報のいずれであれ、役立つものはすべて利用・活用するのが当然だからである。問題は、これまた繰り返しになるが、これらの非財務情報について会計学・管理会計論上で既述のように論理的・概念的に整合的な説明なしに ア・プリオリに 会計情報として規定し議論する傾向である。

## 5.2 会計システムの枠組みと会計的非財務情報の位置および意味

ところで、筆者はカプランのこの提起に関連し、上記に続けて次のように論述した。

「こうした非財務指標が財務指標の限界を克服すべきものとして求められている事実は、管理会計技術の本質的性格とその発展の論理の究明にとって重要な意味を持っている。というのは、非会計情報としての非財務情報の出現は「本質的には会計情報なるが故に有する固有の限界」\*の克服であり、一面で会計的・財務的資料の否定 = 会計そのものの否定という意味を持つからであって、管理会計技術の発展過程でこうした現象が生じることは、それがどこまでも会計技術として発展しうるのか否かという問題を投げかけるものとなるからである。そして、その際留意すべきは、もしそれが管理会計 というより会計そのもの 以外のところから生じたものであるならば、この否定はまさに会計の否定そのもの、たんなる否定 (形而上学的否定) であって、財務指標を基礎として成り立つ管理会計の発展の停止・途絶を意味するからであり、逆に従来の管理会計の内部から生じたものであるならば、それはたんなる否定ではなく、いわゆる否定の否定 (弁証法的否定) として、質的な発展の可能性を含むものとなるからである。」 (足立 [1988] 47 頁. \*は河合 [1986] 53 頁よりの引用)

さらに筆者は、とくに後者に関連して次のようにも論述した。

「管理会計の発展としてこうした非財務指標の展開が可能であるのは、会計数値が物量をその基礎的構成要素として成立しているからにほかならないが、そのことはまた管理会計技術の発展の論理に深い関わりを持つものとなる。この非財務指標の始原的形態はいわゆる原単位計算であろう。それは原価管理の基礎をなす物量管理（physical control）の効果的遂行に資する計算技術として、貨幣価値形式での原価計算技術とは一応別の、相対的に独自の構造（形式）と機能とを有している。それは、完成された原価計算技術の立場から見ると自己に含まれていた要素の分離＝分化として成立し、その上で相対的に独自の構造を持ちそれに応じた独自の機能（物量管理）を果たすという意味で単能化の過程を進展する側面を持ったものである。」（足立 [1988] 48 頁）

原単位とは製品 1 単位当たりの材料消費量、作業工数、機械時間、電力消費量などの要素別物量であるが、それらに標準を設定しておけば「管理会計の二大基軸」（辻 厚生 [1985] 5, 12 頁）の一方の基軸をなす標準原価計算のデータベースとなり、それと実績を比較すれば歩留率や生産性の測定にも役立つ。それらは材料等の購入計画や製造予算など「管理会計の二大基軸」のもう一方の基軸である予算統制のデータベースともなりうる。したがってまた、現場の従業員にとって管理不能的要素である材料価格等を除いた数値、換言すれば物量情報・データそのものによって管理することが可能ともなる。

そして重要なことは、それらが基本的には広義の複式簿記機構の一環をなす補助簿（補助記入帳・補助元帳）において記録され、またその「前段」の証憑において記載されるもので、その意味で筆者のいう広義の会計情報としての位置と意味とを明確に有することである。

かくして、このような「会計システム」の枠内にあるデータ・情報の多様な発現（形態化）は、会計情報としての非財務情報すなわち会計的非財務情報として規定することができるのである。しかし、カプランが提示した上記非財務指標のすべてにそのような会計的非財務情報としての「資格」を認めうるかどうかは、なお疑問とせざるをえないであろう<sup>9)</sup>。

### 5.3 非財務情報の意義および限界と会計枠組み

ところで、会計情報であるかどうかの概念的検討とは異なるが、会計情報としての論理的概念規定が困難な非会計的非財務情報までもが会計情報論議において取り沙汰される所以はどこにあるのであろうか。換言すれば、なぜそのような論議が現われるのであろうか。

いうまでもなくその主要な根拠は、会計情報あるいは財務情報のもつ限界にある。要するに、ジョンソン&カプランや辻（正雄）も指摘している、そうした情報の「集約性」に伴う実体管理（直接的統制）の困難化である。その点では、非財務情報は会計的非財務情報であれ非会計的非財務情報であれ、物理的・物量的過程としての生産・流通諸領域における実体（実態）の、個別的ではあるが直接的な把握を可能ならしめ、部分的ではあるが多面的な評価と統制を可能ならしめるものといえる。それが非財務情報の基本的な意義であらう。

しかし、資本（企業）にとっては、そうした直接的把握・統制の部分的・多面的効果も究極的には会計計算に固有の機能たる損益計算を基礎とした資本価値計算において集約的に把握・確認されてこそ本来的な意味がある。換言すれば、非財務情報は基本的に個別的・部分的なものでしかないところにその固有の限界が認められるのであり、またその限界は会計情報としての総括的・集約的な把握・表示を可能ならしめる会計概念・会計方法、ひいては会計システムに媒介されることによってのみ克服されうるといえよう（足立 [1988] 48-49 頁）。

## 6. 結び

以上、冒頭に提示した筆者の問題意識および問題設定に対応する検討を試みた。そうした問題に対する結論的認識は、基本的にはすでに「3. 会計情報概念・非財務情報概念に関する筆者の基本的見地」において述べたところであり、とくに繰り返すことはしない。

要は、管理会計情報も会計情報の一特殊形態として、会計情報ひいては会計としての本質的要件 会計概念・会計方法 による規定を不可欠とすること、そのような意味での会計情報と非会計情報との論理的・概念論的峻別が管理会計における非財務情報の位置と意味の解明、ひいては管理会計論における非財務情報論議には不可欠であること、そのような視点からみれば、非財務情報は会計的非財務情報と非会計的非財務情報とに区別され、前者は会計情報たりうるが後者は会計情報たりえないこと、さらに、管理実践においては会計情報であれ非会計情報であれ、また財務情報であれ非財務情報であれ、論理的・概念論的理解のいかにかわらずおよそそれに役立つ情報はすべて利用するのが当然であるが、管理会計論ないし会計学という学問的追究の領域では、そのような有用性・実用性・功利性・実利性 - の追求一辺倒ではなく厳密な論理的・概念論的追究が不可欠である、というにある。

[注]

- 1) 筆者は以前、「『必要に応じて随時に特殊の原価を…統計的・技術的に調査・分析する』特殊原価調査を『管理会計の用法の典型』とした近藤（[1975] 97 頁）の見解について、「会計固有の会計概念・方法に抛らず統計的・技術的に随時調査・測定された原価データが何故に『会計としての管理会計』ないしその用法たりうるかの明示的説明はなく、現にそのようなものとして受けとめられているという現象レベルの実態認識あるいは通説的管理会計論における認識がそのまま前提されているといわざるを得ないのではあるまいか」との批判的認識を提示した（足立 [2011a] 71-72 頁）。特殊原価調査の方法が統計的・技術的なもので会計固有の概念・方法とは別のものであるかぎり、それは会計方法とはいえず、したがってまた「管理会計の用法」ともいい難いと思われるが、特殊原価調査が証憑という「会計記録や諸表作成の基礎」データを使用する点においては（広義の）会計システムの構成要素に関わるものであるとすることは可能と思われる。なお、拙稿中の「統計的・技術的に随時調査・測定された原価データ」の部分については、「統計的・技術的に原価データを随時調査・測定する特殊原価調査」という表現に改めることが適切と考えられる。

なお、松尾はヴァッターによる管理会計および財務会計と管理会計との関係に関する説明について次のように述べている。「会計は経営管理の一部である。会計制度は日常の業務に関係のある種々なることを

取り扱っている。日常の業務は経営管理過程と会計過程の両者からなる一つの分離できない部分である。経営方針の決定もこの実施の監督も、勘定制度によって、個々の取引とむすびついた日常の処理を通じて集められた資料からつくられた業務報告書にもとづいて行なわれているし、行なわれるのが有益である。したがって、このような経営管理目的の達成に役立つために、企業内部の詳細な業務についての事実を組織的にあつめるのが管理会計の任務である。…管理会計と財務会計はその目的を異にするために、そこで取扱われる基本問題が異なっている。しかし、これらは会計制度としては密接に結合している。会計制度は Vouchers と称する種々な書類、伝票の作成をふくみ、これらの証拠はすべての会計記録および作表の基礎である。つまり、取引と結びついて詳しい証拠がつけられるが、これにもとづいて、経営者の管理に役立つ内部報告書がつけられ、同じ資料が企業外部の利害関係者の見地から要約され総合されて、企業の公表する外部報告書の作成資料となる。つまり、会計手続は財務会計と管理会計の両者の目的に応ずる規定を含んでいるのである。」(松尾 [1967] 127-128 頁)

- 2) 会計情報と会計データの異同に関連して青柳は次のように説明している。

「会計処理をほどこされるまえの記録は会計データという。取引証拠は会計データである。これに処理をほどこした仕訳記録は会計情報である。しかし、元帳記録からみれば仕訳記録はデータであり、財務諸表からみれば元帳記録もデータである。このようにデータと情報は相対的な概念であり、データ処理を情報処理とよぶように、両者は互換的に用いられる。」(青柳 [1997] 120-121 頁)

- 3) 他方、電子会計帳簿における会計データ概念について鈴木は次のように述べている。「電子会計帳簿は会計データを記録する帳簿であり、会計データの素である電子データは資料に属し電子会計帳簿には該当しないと解する。会計データとは、物量計数に単価データを用いて金額換算された段階の会計データをいう。また、完成した会計データは、従来の手記簿記における概念を援用し、仕訳帳に記録できる状況が整い、電磁的・光学的ファイルに記録されたデータをいうものとする。つまり、複式簿記の二面性原理により取引が捉えられ、取引年月日、勘定科目、金額、取引内容が記録された電子記録である。会計データの素である物量情報段階のデータは経営計数データであり、会計データには該当しない。物量計数に単価データを用いて金額換算された段階で会計データとなる。この様に解するのは企業会計の基礎的前提である貨幣的評価の公準に適合した状態にいたるからである。この状態以前の電子記録は、いずれも会計データではなく、会計データの要素を含んだ電子データとなる。」(鈴木 [2005] 24-25 頁。傍点引用者)

- 4) ここでは「報告方法」も含めているが、それは「会計としての形式による報告方法」すなわち貸借対照表、損益計算書等会計報告書類 - (狭義の) 財務諸表 - のほか、ヴァッターのいう「会計システム」の枠内にある内部的管理報告書類の意味であって、有価証券報告書総覧やいわゆる営業報告書等あるいは内部的管理報告書類に掲載された報告・情報だからといってそのすべてが会計報告、ひいては会計情報になるわけではない。

- 5) こうした理解について、それと一致するか否かはなお不明な部分を残しているが、藤田の次の説明を参照されたい。

「会計は企業活動を対象としているかのごとく見えるのは、損益計算のデータ、すなわち資産、負債、資本、収益、費用の諸勘定情報を企業活動から直接獲得するからである。会計は損益計算するものであるということは、損益がそれらの情報をもとに計算を通じて表現されるということである。かつそのようにしか存在しない。損益自体は具体的にみえたり、触れたりすることはできない。ただ差し引き差額の計算をすることによって初めて形態化される…。しかしその差し引き差額計算の被減数、減数の項目のデータを企業活動のなかから獲得するのである。そのかぎりでは会計の対象が直接的には企業活動であるかのごとくみえるに過ぎない。…会計計算は、決して反映模写といわれるような会計の対象と会計の内容が一致するというようなものではない。というより、会計の対象と思われた資本運動も結局は、経済の概念で捉えられた今様にいえば1つの概念フレームワークで捉えられた構築物であり、real object (実在) そのものではない。会計もまた勘定の概念のフレームワークで捉えられた構築物である。反映と思われていることは一方の概念のフレームワークからもう一方の概念のフレームワークへ変換することに他ならない。」(藤田 [2012] 164-165 頁)

同じくその意味的的確な理解にはなお慎重な検討を要するが、クリステンセン&デムスキも『会計情報の理論 - 情報内容パースペクティブ -』とその書名を翻訳された書物で下記のような諸点を述べている (Christensen & Demski [2003] 佐藤監訳, 奥村・川村・大鹿・内野訳 [2007])。

「われわれにとって会計は情報を伝えるためにデザインされるものであり、したがって、結局は、特定

の情報源を扱うことになる。…第二のカギは…会計が情報の表現法に与えている構造を認識することである。」(Preface, p. vii. 訳書「はじめに」1頁)

「会計は情報を提供するという主張は、日常会話に登場するほどに、平凡なきまり文句になっている。しかし、この主張に実質を注入し、情報が生産されるという主張と論理的に整合するように会計を考えることは決して容易なことではない。この主張に実質を与えるには、『情報』が意味することと『会計情報』が意味することを本気で考えなければならない。」(p. 10. 傍点原文イタリック. 訳書 13 頁, 傍点原文)

「会計は、重要なメッセージを伝えるために価値評価の言語と代数を使用する情報源であり、会計理論は、特定の情報源のデザインとマネジメントとともに、会計方法の選択に関連している。」(p. 11. 訳書 14-15 頁)

「会計の尺度を経済的尺度の実用的なバージョンと見るのは自然であり、われわれが最初に会計的測定の抽象的モデルを展開する方法も経済的尺度をベースにしている。しかしその際、われわれが強調するのは会計的測定の構造である。それが、会計が情報源であるという意味を理解するカギとなるからである。」(p. 57. 訳書 69 頁)

「そこでの考え方は、企業の活動がキャッシュフロー流れを作り出し、これらの活動を会計的に記述するために会計手続を適用するというものである。当然ながら、異なる手続は異なる会計表示をもたらす。…会計手続の集合 A (CF, r) は…企業の経済的履歴を会計的履歴に写像するものと考えられる。」(pp. 60-61. 訳書 73, 74 頁)

「会計の側には、また別のストーリーが存在する。このストーリーが経済構造ではなく、会計の構造に結びつくからである。その支配的な特性は、会計の認識のルールと代数の中に見出される。この構造は会計システムに入ってくる情報の処理を制限し、結果として、会計的価値評価と市場の価値評価との一致の欠如という結果をもたらす。」(p. 173. 訳書 210 頁)

「情報源として見た場合、会計は自身の情報を様々な会計計算、すなわち会計手続に依拠して伝達する。したがって、その情報は特定の測定スケールによってコード化される。さらに、情報源が複数存在するが故に、いかなる時点においても、会計システムは利用可能な情報のすべてを捉えることはない。そのため、比喩的に言えば限定的な認識が行われ、このことは会計的価値と市場価値とが同一にはなり得ないことを示唆している。」(p. 215. 訳書 262 頁)

「会計は抽象的なシグナルを報告するわけではなく、基礎にある事象に会計手続を適用した結果としての情報を伝達する。」(p. 219. 訳書 267 頁)

「会計の思考や実践は、経済的ストックと経済的フローという概念を保持しながら、それに会計のスタンプを押す。会計的フローと会計的ストックは、現在の市場価格で直接に観察されるものとは異なる形で、定義され推論される。これが、会計的認識の役割である。資産、負債、費用、収益などの概念からはじめて、それに認識テストを課して、たとえば、ある資産または特定の収益項目が、会計システムに、いつ認識され記録されるかを決定する。広く解釈すると、この認識テストは会計システムにおける事象の包含と排除を規定し、どのようにそれらが記録されるかを特定する。」(pp. 304-305. 訳書 367 頁)

「このように、企業の認識ルールは会計情報構造を定義する。異なる認識ルールは異なる会計情報構造を提供し、その逆もいえる。」(p. 317. 訳書 383 頁)

「会計が唯一の情報源であるという罠に陥ってはならない。…実際、監査は、市場シェア、アナリストの期待、談話室の噂話等のような非会計的な情報に強く依存している。」(p. 441. 訳書 536 頁)

渡邊もまた、複式簿記の真摯かつ厚重的な歴史的研究に基づき下記のように指摘している。

「会計的認識の本質…会計上の認識というのは、全ての経済的事象のなかで会計上の取引として財務諸表の項目に該当し、ある経済事象が会計上の記帳対象となる取引であるか否かを判断し、識別する行為を指している。」(渡邊 [2014] 72 頁)

「会計の計算構造を支える複式簿記の中心的な役割は、経済事象すなわち会計的取引を記録し、期間損益を計算し、それを利害関係者に報告する行為である。…すなわち、経済事象である取引を仕訳という会計の特殊言語を通して、映し出していく行為である。」(同前, 251 頁)

なお、渡邊は「財務会計の管理会計化(包括利益の歪)」として、「本来、過去会計である財務会計に将来の予測を見込む管理会計的な現象が生じてきた。その結果、財務会計の事実にもとづく客観性と検証可能性に裏打ちされた信頼性に大きな歪が出てきているといえよう」(同前, 272 頁)と述べている。これに関連して筆者は、予測的会計情報を重視する管理会計も会計の特殊形態であり、予測的ではあれ会計情報

を作成・提供するものであるかぎり複式簿記を基礎とする会計概念・会計方法による媒介を抜きには成立しえないはずであることを強調しておきたい。

- 6) 一例として、筆者が訪問調査時に提供された米国の大規模非営利医療事業体 CHWSC (Catholic Healthcare West Southern California) の内部管理のための会計的資料のなかには、その構成施設の1つにおける労務費統制のための予算(目標)・実績差異分析に関する資料がある。そこでは同施設内諸部門(看護、補助、人事、精神科、財務、事業、管理)および諸部門内各センター・ユニットごとの目標労務費・実際労務費・労務費差異の各金額が提示されているが、それを超える項目数で、それらの金額の構成内容を示す常勤換算職員数(FTEs=Full Time Employees:常勤職員のみならずパートタイム職員の労働時間数をも常勤職員数として換算表現したもの)について、予算支払FTEs、目標支払FTEs、実際支払FTEs、支払FTEs差異、実際超過勤務FTEsの諸項目データが記載され、かつこれらの5項目が上記労務費3項目よりも「先に」挙げられている。諸部門・センター・ユニットなどの現業部署では、その各管理者に対し労働時間数という物量上の予算・目標・実際・超過の各値に焦点を定めた管理責任の追及が重視されていることを反映するものといえる(足立[2012] 282-286頁参照)。
- 7) 小倉は「管理会計研究の課題(管理会計研究の深化を求めて)」として、最近の管理会計研究における「研究対象の多様化に付随して拡張した成果尺度の体系化」に関連し、次のように述べている。率直に言えば、その含意のより具体的な説明を望みたいところであるが、筆者の認識に一面、共通するものがあるように思われる。

「このように多様で種類も多い成果尺度を、すべて管理会計の担当者が関与して測定すべきであるとか、測定結果を会計データベースに取り込んで保有しなければならないと主張しているのではない。それぞれの成果の測定は、その成果尺度を扱うのに適した部署に任せておけばいいだろう。管理会計担当者は、会計以外のデータベースに保存されている評価結果の情報を利用すれば十分である。しかしながら、これらの数多くの成果尺度と管理会計の距離感あるいは対応関係は、きちんと整理しておくべきであろう。最近、KPI(key performance indicator)や非財務指標(non-financial indicator)という表現で新しい成果尺度に目を向けようとする文献が増えている。しかし、これらの表現は、伝統的な管理会計が扱っていた成果尺度に対して、近年登場した新しい成果尺度を区別する意味しかなく、単純で貧弱な表現だと思う。新しい成果尺度は、既存の管理会計指標との関連性も多様であり、管理会計への影響度や重要性の程度も一律でないからである。」(小倉[2012] 106頁)

- 8) 小栗によれば「複式簿記の中の物量計算にもとづく財産管理機能がそうした自己統制機能を支えているのである。複式簿記の役割を記録に限定すれば、記録のほとんどは物量計算であるといってもよい(それは補助簿によって担われている)」。物量計算により記録・計算されるものは物量情報といえるから、上記の冒頭部分は「複式簿記の中における物量情報にもとづく財産管理機能」と言い換えることが可能であろう(小栗[2014] 216頁)。また、安藤によれば「会計の計算は、物量計算に始まり、貨幣経済が発達した段階において、価値(金額)計算が加わったと考えられる。…中世イタリアで完成し、今日まで続く複式簿記では、物量計算により財産種類別の管理を(補助簿で)行い、価値計算により総財産ないし資本の管理を(主要簿で)行っている。貨幣経済社会においては、物量計算と価値計算を伴う簿記があつてはじめて、会計責任が果たされるのである」とされる(安藤[2007] 118頁、傍点引用者)。なお、大藪[1990]によれば補助簿は下記のように「複式簿記の機構上必須ではないが」、「複式簿記機構を通じて」の意味を下記の岡田[2005]の説明のように「主要簿と補助簿とを結びつけて…形成される」標準的な会計帳簿組織を通じてという意味に読み替えるなら、補助簿も複式簿記機構の実質的構成要件として位置づけることになる。

「補助簿とは複式簿記の機構上必須ではないが、複式簿記を実施する経済主体の必要に応じて設けられる帳簿をいう。補助簿のうち、記帳手続時に原始簿に相当するものを補助記入帳といい、転記簿に相当するものを補助元帳という。補助記入帳は特定取引についての明細記録簿であるのに対して、補助元帳は特定勘定についての明細記録簿である。」(大藪[1990] 410頁)

「複式簿記に不可欠な主要簿は主に損益計算および財務諸表の作成のために取引すべてを記録するものであるが、具体的な個別の資産管理や取引管理のためには情報不足なので、各種の補助簿が設定されている。…これら主要簿と補助簿とを結びつけて標準的な帳簿組織が形成されることになる。」(岡田[2005] 285頁)

- 9) なお、前掲拙稿の文脈ではカプランの提示した非財務指標を含め「今日求められている非財務指標の開

拓は基本的に後者、すなわちもともと管理会計の内部にあった要素の拡張・拡充的發展を意味するものといえる」と論断したが、本稿での論述内容に照らせばこのような修正的限定が必要であろう。

[引用・参考文献]

- American Accounting Association (Committee to Prepare A Statement of Basic Accounting Theory) [1966] A Statement of Basic Accounting Theory, American Accounting Association, Evanston, Illinois. 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。
- Christensen, J. A. and J. S. Demski [2003] Accounting Theory, An Information Content Perspective, McGraw-Hill Companies., Inc., New York. 佐藤絢光監訳 / 奥村雅史・川村義則・大鹿智基・内野里美訳 [2007] 『会計情報の理論 - 情報内容パースペクティブ -』中央経済社。
- Kaplan, R. S. [1983] "Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research," The Accounting Review, Vol. 58, No. 4, October, pp. 686-705.
- Kaplan, R. S. [1984a] "The Evolution of Management Accounting," The Accounting Review, Vol. 58, No. 3, July, pp. 390-418.
- Kaplan, R. S. [1984b] "Yesterday's accounting undermines production," Harvard Business Review, July-August, pp. 95-101.
- Vatter, W. J. [1950] Managerial Accounting, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, N. J.
- 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。
- 青柳文司 [1997] 『会計情報』神戸大学会計学研究室編 [1997] 『第五版 会計学辞典』同文館出版。
- 足立 浩 [1988] 『管理会計の技術論的展開』末石直久編著 [1988] 『管理会計の動向』税務経理協会, 38-55 頁。
- 足立 浩 [2011a] 『管理会計における会計理論の課題と方法論的視点』『会計理論学会年報』No.25, 63-82 頁。
- 足立 浩 [2011b] 『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 -』『日本福祉大学経済論集』第 43 号, 103-125 頁。
- 足立 浩 [2012] 『社会的責任の経営・会計論 - CSR の矛盾構造とソシオマネジメントの可能性 -』創成社。
- 足立 浩 [2014] 『管理会計論における会計論と管理論の交錯 - 日本管理会計論を素材として -』『日本福祉大学経済論集』第 47・48 合併号, 1-24 頁。
- 安藤英義 [2007] 『会計』安藤英義・新田忠誓・伊藤邦雄・廣本敏郎編集代表 『会計学大辞典 - 第五版 -』中央経済社。
- 大藪俊哉 [1990] 『補助簿』森田鉄哲彌・宮本匡章編著 [1990] 『会計学辞典 (第二版)』中央経済社。
- 大藪俊哉 [2007] 『証憑』神戸大学会計学研究室編 [2007] 『第五版 会計学辞典』同文館出版。
- 岡田裕正 [2005] 『帳簿組織』会計学中辞典編集委員会編 [2005] 『会計学中辞典』青木書店。
- 小倉 昇 [2012] 『管理会計研究の現状と課題』『管理会計学』第 20 巻第 2 号, 97-107 頁。
- 小栗崇資 [2014] 『株式会社社会の基本構造』中央経済社。
- 河合 朗 [1986] 『管理会計システム見直しの必要性』『企業会計』第 38 巻第 6 号, 53-58 頁。
- 近藤禎夫 [1975] 『原価計算と管理会計』大即英夫・永松秀志編著 [1975] 『管理会計総論』日本評論社, 93-131 頁。
- 神 俊作 [1999] 『会計帳簿の電子化』『新潟国際情報大学 情報文化学部 紀要』第 2 号, 115-130 頁。
- 鈴木 茂 [2000] 『コンピュータ下の簿記原理の考察』『産能短期大学紀要』創立 50 周年特別号, 155-164 頁。
- 鈴木 茂 [2005] 『電子会計帳簿の要件と帳簿組織』『産能短期大学紀要』第 38 号, 15-27 頁。
- 角ヶ谷則幸 [2007] 『取引』神戸大学会計学研究室編 [2007] 『第六版 会計学辞典』同文館出版。
- 田中隆雄編著 [1991] 『フィールド・スタディ 現代の管理会計システム』中央経済社。
- 田中隆雄 [1997] 『管理会計の知見』森山書店。
- 辻 厚生 [1985] 『総説 - 管理会計史と管理会計論』辻 厚生編著 [1985] 『管理会計の基礎理論』中央経済社, 3-16 頁。
- 辻 正雄 [2010] 『管理会計の課題と展望』『に係わる基礎的視座』『會計』第 177 巻第 2 号, 1-21 頁。

- (座長) 辻 正雄 [2010] 「円卓討論 管理会計の課題と展望」『會計』第 177 巻第 2 号, 95-127 頁.
- 鳥邊晋司・東原英子 [1996] 『會計情報と経営分析』中央経済社.
- 西村 明 [2000] 『會計の統制機能と管理会計』同文館出版.
- 浜田和樹 [2000] 「非財務的尺度と財務的尺度の総合 - 総合的マネジメントと管理会計 - 」『管理会計学』第 8 巻  
第 1・2 合併号, 33-50 頁.
- 藤田昌也 [2012] 『會計理論のアポリア』同文館出版.
- 松尾憲橘 [1967] 『管理会計論序説』森山書店.
- 宮本匡章 [2007] 「會計情報」安藤英義・新田忠誓・伊藤邦雄・廣本敏郎編集代表 [2007] 『會計学大辞典 -  
第五版 - 』中央経済社.
- 森 宏一編集 [1995] 『哲学辞典 [新装版]』青木書店.
- 吉見 宏 [2008] 「非財務情報の監査 - 企業価値の向上に向けて - 」『會計』第 173 巻第 4 号, 69-80 頁.
- 渡邊 泉 [2014] 『會計の歴史探訪 - 過去から未来へのメッセージ - 』同文館出版.