

管理会計情報システムへの 機能的アプローチ

上山 俊幸

1. はじめに

管理会計は本来経営に必要となる情報のうち経営に関わる計数情報を提供するものである。またその具体的な仕組みが管理会計情報処理システムである。

経営戦略が企業の存続・維持・発展にとって重要な役割を担っていることは周知のことであるが、その傾向はますます増大していくと予想される。もちろん企業は外部環境との情報その他の交流（やりとり）を行いながら成長していくオープンシステムであり、そのことはとりも直さず、企業の外部環境要因が企業の経営に影響を及ぼしていることを示している。

ここではこのような前提に立って管理会計を現在という時間のなかで再度問いなおし、その枠組みを模索し、しかもそれを具体化していく場合のことまで射程に入れて管理会計情報システム、あるいはもっと具体化を進めて管理会計情報処理システムを構築していく際の検討を行いたい。

2. 組織の分権化

企業の組織に関しては、従来代表的な構造としての職能部門制組織と分権的組織としての事業部制組織がある。さらに、その進展した構造としてマトリックス組織その他の組織構造が存在することはいうまでもない。しかし、ここでは従来からの形態でありまた基本型でもある職能部門制組織と事業部制組織を考えることにする。

職能部門制組織であると事業部制組織であるとは関わらず、分権化が行われ責任と権限が委譲され、委譲を行う管理者にアカウントビリティーが残るという図式にはいささかも変わりはない。しかし、分権化の程度は異なり、一般的に事業部制組織のほうがより分権化が進んでいるというようにとらえられる。

ただ、事業部制組織とはいってもそのとらえ方は企業によってバラツキがあり、一様ではなく、とりわけ日本の企業についてはそれが甚だしい。事業部制組織という名称を使っている場合、実は職能部門制組織を事業部制組織と誤解しているだけのこともある。また、製品別の事業部制組織をとっている場合、そこにやはりバラツキがあつて、完全な事業部制組織に近いもの、すなわち人事、経理に代表されるスタッフ部門を各事業部が独自に保有する組織体もあれば、スタッフ部門はすべて本社が所管している組織体まであり、一般的にはその間のどこかに位置しているのである。これは、企業が組織構造のために存在しているわけではもちろんなく、いかに効率のよい経営を行えるかということを追求めた結果であり、そのことをここで議論する余裕はない。

ただし注意すべきことは、このような分権化が管理会計に及ぼす影響である。管理会計は経営組織の影響を受けるべきであるのかどうか、あるいはどのように分権化の程度を、管理会計システムの中に取り込んだらよいのかといったことが吟味されねばならない。

3. 経営と管理会計

管理会計の目的については様々な述べられ方がなされているが、基本的には財務会計に対する概念として位置づけられ、経営者・管理者に対して経営および管理に役立つ情報を提供することであるといつてよいだろう。管理会計の分類についてもいくつかの考えかたがあり、それらについては整理されている²⁾。ここでは管理会計の目的を計画と評価という観点でとらえると同時に、包括的に洗いなおしてみることにはしたい。つまり、経営そのものにまず焦点を当てることになさなければならないと考える。というのは、管理会計が経営者および管理者にとって有用な情報を提供することを第一義的目的としていると捉えるところから出発するからである。ということは、次のことに帰着するといつてよい。すなわち、経営者および管理者の職能に立ち戻り考察を行い、その中に情報の目的を見いだすべきであるということである。

それでは、経営者および管理者の職能、とりわけ経営者のそれはどのように捉えるべきであろうか。これについても様々な学派があつて、すなわち様々な主張があつてその優劣および特定を行うわけにはいかないのであるし、まして、本稿でそれを議論することは目的から逸脱することになりかねない。ただ、ここでは本来管理会計を考察するにあたっては経営に対する知見と切り離しては考えられないものであるし、その部分と管理会計の考察はリンク

すべきであるということを記しておかねばなるまい。

さて、経営者および管理者、とりわけ経営者は経営にとって必要な戦略や経営計画を立てることに始まって、最終的にはそれらの評価に重要な関わりをもつ、もっと具体的にいえばそれらの意思決定を行うのであるが、経営管理過程に着目すれば、計画、統制といったこと以外に経営要素を組織したり、組織構成員を動機づけたり、あるいはそれらの間の調整を行うといったことが行われるのである³⁾。

したがって、これらの職能に対して管理会計がどのような貢献が行えるのか、あるいはもっと進めてどのような貢献をすべきであるのか、といったことが議論されなければならないことになる。戦略や経営計画といった大きな意味での計画フェーズへの管理会計の寄与は、管理会計の計画あるいは予算立案への役立ちということで従来議論されてきた。また、評価のフェーズへの寄与についても業績測定、業績評価として論じられてきたところである。これらについては後で触れることになる。

それでは、前述の組織化、動機づけ、あるいは調整についてはどうであろうか。まず組織化についてであるが、これは計画の実行段階でいかにその計画に沿ったように企業活動をもっていくかということに重点があるのであって、したがって経営要素の結合を計画から実績が離れないように計画の実行過程でコントロールしていくのである。もちろん組織化が計画通りにいかない場合、つまり計画そのものに問題があったり、あるいは企業の外部環境が、当初の目論見と甚だしく異なってしまったり、計画通りにいかないと判断された場合には、計画あるいは戦略そのものの内容が再度検討の対象になる。

外部環境の変化の影響を受けながらも、計画から実績が離れないようにコントロールしていく過程では、管理会計の情報が不可欠になる。それは管理会計のもっとも根元的な部分であって、どのようなタイミングでどのような情報がだれに提供されねばならないかは情報ごとに論じる必要があるが、従来の議論の延長線上にある事項である。

動機づけについては管理会計の分野としては比較的新しいものであるといえてよいが、それは経営学の領域に心理学の知見が応用されてきた経緯と一脈通ずるところがあるのはいうまでもない。しかし、問題はこれを従来の管理会計の延長線上で議論してよいのかどうかということである。具体的には、本社費の配賦は——それはもちろん計画段階から評価段階にいたるまでを包含するのであるが——動機づけに対しては重大な関連性を有する。

この情報には、実行段階で組織の構成員を組織目標に向かわせる内在的な

力を保有していることが望まれる。それについては、目標となる数値が実現可能であるかとか、あるいは理想水準であって実現可能性が低いといったことと同様にその目標設定ほどの程度参画しえたかということが重要であることは以前から理解されていた。具体的にいうならば、利益計画から導出された予算編成方針を受けて、販売予算に始まる各種予算が立案される。その予算編成は各階層間で情報、すなわち予算案のやり取りがなされるのが普通であるが、予算案を実際につくる段階では、承認されたときに責任が発生することが予定される組織構成員は、責任をもつべき予算の数値およびその実行方針の作成に関与すべきであるということが、言われてきた。これこそが組織構成員を経営目標に向かわせる原動力であることに異論はあるまい。

しかし、理想はそうであってもなかなか理想通りにいかないのが実務の世界である。まして、欧米と比較してディベートの技術と経験をもたないわが国の企業の多くは、理想通りにはことが運んでいかないという状況である。このような風土に合致した予算立案段階への参画を実現するような方策が、確立されることも必要である。

そのような状況をすぐさま実現することは難しいが、とにかく予算を作成していく段階への責任を担う組織構成員の参画は欠かせないということだけは確かである。したがって、管理会計の予算ということに限っては、少なくとも組織構成員の動機づけを考慮していかなければならないということである。

ただし、これは予算の手続きという側面に深く関わっているということもまた事実である。つまり、予算管理システムの中の手続きの側面からのアプローチが必要であるということを示唆しているのである。

管理会計のもつ情報に動機づけというファクターを全面的に付与すべきなのか、一部付与すべきであるのか、あるいはそれは別に考えた方がよいのかといった議論が必要になるのである。

最後に、調整についてであるが、これについても従来の管理会計の延長線上で議論してよいのかどうかということが問題になる。管理会計の計画段階すなわち利益計画の段階から調整という機能は必要になるのであり、その意味では従来の管理会計の領域でよいのである。しかし、分権化が進んだ段階で管理会計の調整機能をどこまで考えればよいのか、といったことを検討しなければならない。分権化が進み、事業部制組織となっていくにしたがい、調整機能は本社に残された重大な機能であるが、計画が実行に移された段階では、事業部が調整機能を果していくことになる。ところが、経営環境の変化の大きい現在、完全に分権化された事業部制組織でない限り、計画の実行

時にも本社の調整機能が働かなければ、全社的な目標達成は困難であるとい
ってよい。したがって、管理会計の調整機能は本社としても大きなものとな
らざるをえないことになる。この本社の負荷を軽減するため、本社費配賦後
の業績評価が必要になるということが取り上げられることもあるが⁴⁾、これ
には注意が必要である。

4. 管理会計の構成

それでは、管理会計をどのような範囲として捉え、そしてその構成をどう
捉えるのがよいのかといった、もっとも根元的とでも言うべき事項について
検討する。管理会計をひとつのシステムと捉えることによって、議論すべき
枠組みがよりよく理解できるのである。

まず管理会計の目的であるが、これについては前述の通りであり、これを
受けた形で、その機能を系統的に検討する。経営の上位のレベルにいくにし
たがって金額およびその金額に何等かの関わりをもちうる情報、とりわけ要
約された情報が必要となるのであるが、これらの情報を計画段階から評価段
階に至るまでの各アクティビティに提供することがまず必要である。各アク
ティビティへの役立ちということは、この重要性はさておいても意思決定
へ何等かの情報が供給されることを意味する。

以上の議論では、予算管理を管理会計の構成要素と捉えて一部議論したの
であるが、管理会計の機能的観点からいえば、戦略に関わる計数的情報、し
かも金額と直接的、間接的に関わっている情報については管理会計の領域と
することが妥当であろう。管理会計を構成する要素は、利益計画、予算管理、
原価管理、設備投資計画(設備投資採算計算)、および経営分析と捉え、以降
では利益計画と予算管理に重点をおいて議論を進めていく。

なお、本稿で議論する内容に関して整理しておく、次のようになる。

管理会計 ⊃ 予算管理 ⊃ 事業部業績管理

このこととの関連でいま情報処理機器の支援を受けたかたちで脚光を浴び
ている SIS (Strategic Information systems) を取り上げないわけにはいか
ないが、この点についても後で議論したい。

5. 予算管理

企業における計数的な管理に必要な情報は、なにも金額に換算される数値
ばかりではないのであり、金額ベースによる管理とそれ以外の数値による管
理については以前に一部吟味している⁵⁾。予算管理の評価段階では個々の部

門評価あるいは事業部業績評価という形で実務上でなされているし、また理論的な検討もなされている。

一方、計画立案段階については上述のように、その理論的検討は緒についたばかりであるといえる。このことについての詳細は別の機会に議論しようとする。ただ、ここでは評価段階との関係で関連のある、というより最小限その関連を検討しなければ、評価段階の議論も意味がなくなってしまう部分については、触れておかねばならない。

職能部門制組織の部門および事業部制組織の事業部を分けて考えなければならぬので、それぞれを部門および事業部と呼ぶことにする。もちろん、事業部制組織の事業部の下位に属する部門もこれを部門と呼ぶことになる。

職能部門制組織の場合には、部門が独自に予算案を立案するわけではない。まず利益計画から導かれた方針にもとずいて販売予算が作成され、それに基づいて在庫予算、製造予算へと展開されていく。したがって、販売部門が担うべき販売予算の作成には、少なくとも販売部門の責任者が参画することが望まれる。在庫予算および製造予算についても、それぞれの責任者が参画することは同様に必要である。その予算の内容については、いま少し吟味することが必要である。販売は利益を実現する活動であるから、販売予算の立案あるいはその評価の段階における数値の中に目標となる利益額が含まれる。したがって、販売予算に関するプロセスでは利益額を考慮した計画および評価が行われることになるのはいうまでもないであろう。一方、製造予算であるが、これに利益を含めて計画あるいは評価に役立てようとする試みは十分な検討が必要である。販売で実現する利益を販売部門と製造部門の間で何等かの比率を用いて按分したり、販売部門と製造部門の話し合いで利益額を決定したり、あるいは製造原価に製造部門の決定した利益額を付加して販売部門に仕切ったりすることが実際には行われているが、これはあくまで便宜上そうしているだけであって、理論的に最もよい方法であると自信をもって行っていることではないといってもよい。

この他にも、売上高から工場の原価を控除した部分をいったん工場の利益とする方法⁹⁾もあるのであるが、今度は工場での利益が大きく出てしまうことは十分考えられるし、またそのことによってかえって利益ということの持つニュアンスとかけ離れる可能性もある。

もちろん、製造部門の組織構成員にとっては利益という企業のひとつの目標である部分に、いくらかでも接続して企業の発展に貢献しているという動機づけがほしいのは当たり前である。しかし、所詮無理に利益を接分したとこ

ろで便宜的であることには変わらないのであって、そのことがかえって販売部門のモラルを下げないとも限らないのである。ここでは、次の二つの方法が考えられる。その根底には、無理に利益を分解しない方がよいという考えがあることに注意する。

まず第一番目の考え方は、製造部門に利益の概念をいっさい持ち込まないというものである。製造部門は原価についてのみ責任をもって活動するということになるのであるが、機能的にみればこの考え方が一番単純であって、計画段階、および評価段階のやり方は理論的でもある。しかし、先に述べたモラルの面、言葉をかえるならば人間的側面をどうするかという問題が残されることになる。

第二番目の考え方は、販売部門で実現された利益の一部は確かに製造部門なくしてはありえなかったのであり、したがって製造部門にも利益への貢献を数字に表現して提供しようというものである。しかし、前述のようにここでは利益を無理に分解しないという方針で議論を進めているのであるから、利益を販売部門と製造部門の間で何等かの方法を用いて分割するという便法は使用しない。販売部門の活動で実現された利益ではあるが、製造部門も関与しているということから、利益の全額を販売部門と製造部門にそれぞれ提供するという方法を使用するのである。この方法は従来 of 制度会計の枠組みの範囲外ではあるが、管理会計の情報は企業内でのみ通用する情報であると位置づけ、さらに情報処理機器の発展によって情報処理時間は問題にならないという前提に立てば、実現は可能である。残る問題は、その意味づけである。販売予算の中にどれだけ新製品に関する予算が包含されえるか、という問題がまずでてくる。かりに、その年度に発売される新製品の予算額がすべて盛り込まれたとすると、当然値引きなどのことを鑑みれば、利益についての責任は販売部門にあるように見える。他方、製造予算については販売予算が優先するわけであって、製造予算は従属的に決定されることになる。したがって、製造部門がその利益の責任をとることはできないという結論に達することになる。ただ、ここでもうひとつ考慮しなければならないことがある。それは逆に製造予算を製造部門が達成できない場合には、当初立てた販売予算は達成できないのであり、したがって利益も確保できないということになってしまうのである。これをどのように責任の問題として取り上げるべきであるかを吟味する。

販売予算の達成については、販売部門が責任をもっているのであるが、もしかりに製造部門が製造過程のトラブルによって製造を滞らせてしまった場

合には、どう整合性をとったらよいであろうか。製造部門は、品質・原価・数量・納期に責任があり、それを達成するために活動をしているのであるが、いざ利益ということになると計画通り製造ができた場合でも利益という結果を享受できず、計画通りに製造できなかった場合には失った利益に責任をもつということによいであろうか。

このことについては、次のように考えてみてはどうかと考える。販売部門は販売活動を通じて販売予算を達成しようとするのであるが、時として低調な成績しか残せないといった場合がある。このとき、販売部門は利益責任を製造部門の責任に転嫁することはできないであろう。

したがって、もし利益を全額販売部門にも、そして製造部門にも与えた場合でも、責任の所在を把握できるようなシステムができればよいということになる。予算を達成できない場合に、その原因の所在と結果の関係を明確に提示できなければ、対策およびその行動が取れないことになる。しかし、利益が計画通りに確保できない場合、その理由として販売部門の活動が不十分であったのか、あるいは製造部門の活動が不十分であったのかは区分できる。もっと正確に言うならば、製品開発の部分の影響が大きいので、製造部門の責任かそれ以外の責任かは容易に判断できる。利益額の減少部分のうち製造部門が計画通りに機能しなかったことによる部分は製造実績によって理解できる。

最後にこの問題と事業部との関係であるが、完全に分権化していない事業部の場合にも、同様の考察結果を得ることになる。また、分権化が進んでいる組織体の場合、事業部内での販売部門および製造部門の予算管理には同じ考えで対応できるのはいうまでもない。

これら2つの考え方のいずれが優れているかということについては、即断できるだけの判断材料がない。しかし、利益が製造部門の活動なしには実現できなかったこと、そしてまたそのことを伝達することによって製造部門の組織構成員のモラルが向上するといったことを考え合わせるとき、第2番目の方法をさらに進化させていくことが有用ではないかと考えるのである。

6. 本社費配賦

前節では利益についての貢献および責任の問題について議論したのであったが、この節では本社費の取扱いについて触れることにする。

本社費の配賦については、原価計算上の製造間接費のそれと類似している部分がある。製造間接費はなんらかの配賦基準によって、結果として製品に

配賦されるのであるが、これは製造間接費の配賦問題として依然として解決をみない問題のひとつであることは周知のことである。それと同様に本社費も予算管理あるいは業績測定・業績評価の問題として従来から議論を呼んできた問題である。

分権化が進んだ事業部制組織ではいうに及ばず、職能部門制組織においても本社費の配賦問題は避けて通れない問題である。この問題は、先に議論した利益管理の問題と一部類似しているといってもよいであろう。

つまり本社費の配賦問題とは、製造間接費の配賦問題と利益管理問題の双方と共通的な部分を共有しているといってもよいと考える。ここでは、具体的にはどのように考えたらよいのかを検討する。

まずはじめに、業績評価について吟味していくことにしたい。そうすることによって、業績測定についても触れることになるのであるし、また本社費予算を事前に配賦して予算を立案することにも関連してくるのである。

職能部門制組織の場合には、販売部門および製造部門に本社費を配賦した場合、あるいはいくつかの工場に本社費を配賦した場合、その配賦された本社費を各部門で賄うことが責任となるということになる。この場合、製造部門あるいは各工場もしくはその下位構造としての部課や工程といったところでは賄いようがないといった方がよいであろう。したがって、職能部門制組織の場合には、本社費の配賦問題を単独で取り上げることは無理があるといわねばならない。

それでは事業部制組織においてはどうかであろうか。まず、完全に分権化が進んでいる組織体を考えた場合には、各事業部が独立した企業のように自己充足的に行動すると考えることができる。本社は企業全体の方向性を決定することと事業部間のコンフリクトが企業全体にとって悪影響を与えないように調整をとることを機能とすることになる。

したがって、本社費は全体のコストの中では問題にならないほど小さくなり、本社費を配賦しようがしまいが大きな問題とはならないことになる。しかし、実際には、完全な分権化をともなった事業部制組織は実現することが難しいのであって、そこに本社費配賦問題が発生してくるのである。

本社で採用や教育を一括して行う方が効率的な場合が多いし、研究開発にしても本社で管轄している方が圧倒的に多いのである。このような本社費を不完全な分権化の行われている事業部に配賦することの是非をここでは議論しなければならない。

事業部サイドの管理者の観点に立つとき、本社費があるなんらかの配賦基

準によって配賦されるのであるから、その配賦基準の妥当性に最大の関心を払わざるをえない。本社費を一括して売上高基準で配賦するということは負担能力主義に通じるし、便宜的すぎるのであって、各事業部からの反発は必至である。たとえ費目別に本社費を配賦するにしろ、あるいは部門に集計した後で配賦するにしろその配賦基準をめぐって、各事業部の十分なコンセンサスを得ることは困難であろう。日立製作所で実施されている工場プロフィットセンタ制のもとの工場損益の管理には、本社費を配賦した後の管理が行われていることが推察できる⁷⁾。しかし、筆者のヒアリングの経験からすれば、大手企業で実施されている本社費の事業部への配賦は、事業部サイドでは不満に考えているところが多いのではあるまいか。所詮、配賦とは便宜的に行われるものであって、そこには何等かの不確実性を残存させるものである。

したがって、本社費を配賦することによって、その配賦額を賄えるようにするためだけ、あるいは単に本社費を全社的にバランスさせるため、という目的でしか考えないというのであれば、当然理由が希薄であるといわねばならない。もし、そのほかに組織構成員を納得させることのできる理由があるとすれば、それは組織構成員を動機づけることができるというよいであろう。

本社費の負担額を各事業部が納得するか否かが鍵である。さもなければ、本社からの押し付けという形でしか受け取られず、受容ということからは程遠い代物になってしまうのである。

その場合、一律的に配賦するのであれば、事業部が抱えている製品群あるいは製造設備、さらには工場の立地条件に至るまでさまざまな要素が絡んでくるため、本社費の予算配賦額および実績配賦額を各事業部がコンセンサスをもって受け入れることには無理があるといわざるをえない。

従来のような、配賦額をも含めた予算を達成することが求められ、しかもそれが事業部の評価、したがって事業部長の評価につながるのであれば、当然といえるのである。また、実務の中でこのような無理な本社費の配賦を継続して使用していくことは、組織構成員のモラルの低下を生み出すことの原因になっていく恐れがある。かりに一般にモラルが高いとされている企業であっても、仕事上での自己実現ということを通じてのモラルの確保に成功しているだけであるかも知れず、再度この問題に正面から取り組むべきである。

それでは、この問題の解決策をどのように考えればよいのであろうか。決

定的な解決策は出てこないと考えるのであるが、しかし次善の策ということ
をここでは検討してみたい。

まずその場合の条件であるが、第一に事業部の評価をしなければならない
という責任会計からの要求である。第二に組織構成員の動機づけにつながら
ねばならないということからの要求であろう。これら二つの条件をいかに満
たした管理会計システムを構築していくかということが、ここでの焦点であ
る。

先にみたように、予算管理の中に二つの異なった機能を実現していくこと
は確かに難しいのである。そこでここでひとつの提案、上述の言葉を借りれ
ばひとつの次善の策を考えてみることにしたい。それは、二つの異なった機
能を同様に満たすことには無理があるので、まず事業部の責任として受容さ
れかつ帰属せしめることが論理的である、と考えられる最低の部分を押さえ
ることにする。具体的には本社費を表面的に区分することはしない予算を立て、
その部分に限って事業部の業績測定・業績評価を行うのである。本社
費についてはこれと別個に取り上げること考える。つまり本社費を含める
がそれは明確に識別しない利益を各事業部に予算として与えるのである。も
ちろん、予算の立案段階では各事業部の事業部長が参画するのは当然である。
本社費と利益を分割して利益は予算に合うように確保させ、かつ本社費をあ
る面で押し付け的に割り当てている現在のやり方では本社がコントロールし
ているという印象を払拭できないのである。

この考え方に対して、本社費を単に曖昧にするだけであるとか、あるいは
本社費の存在を意識させること⁸⁾ができないとといった反論もあるであろ
う。しかし、管理という側面からは、この方がよいのではないかと考える。
というのは、まず納得のできない配賦基準による本社費の配賦では、やはり
違和感を残すことになる。後者の反論については、本社費の存在の認識は必
要であることは認めるが、本社費の明確な配賦による方法が最もよいという
わけではないことを理解しなければならない。たとえば、配賦しない本社費
の明細情報を各事業部へ提供するにとどめる方がよいこともある。

したがって、利益の中に含まれる本社費の割合あるいは額を事業部側で知
る必要はないということである。それだけの利益を確保しなければ、企業が
活動していくことが困難になるということさえ理解できればよい。

もちろん本社費の中には、事業部の活動に跡付けることができるものもあ
るので、これまでもここでいう本社費と同様に一括して扱うことを提案して
いるのではない。これは配賦といういうことを経由せずに直接費として直課

すればよいことである。

7. 管理会計情報システム

実際にコンピュータの使用を前提にした管理会計情報システムを構築する場合、どのように取り組んでいけばよいのかという議論を進めていくことにする。現在 SIS という用語が喧伝されてきているのであるが、その実際は各先端的企業が他に先駆けて構築してきたシステムを総称して、後から命名したに過ぎないという面がある。しかしそれはさておき、そこには共通項があることも事実である。

システムが意思決定に必要な情報を提供することよりも、そのシステムを顧客開拓あるいは流通チャネルの開拓などのツールとして使用し、企業の業績を伸ばしていこうとしているということである。「戦略的情報システムは、企業が競争優位を獲得・維持するのに役立つ戦略を実施する上で、重要な要素となっている情報システムであると解される。つまり、戦略的情報システムのポイントは、経営意思決定のための情報蓄積およびその加工・分析といった、従来の情報システムの利用の仕方とは異なり、情報システムそのものを使って競争戦略を実施することにある。」⁹⁾ という認識が一般的である。これを「情報技術の戦略利用」¹⁰⁾ ということばがよく表している。したがって、この場合の SIS の対象には管理会計情報システムは入ってこないのはいうまでもない。もちろん、管理会計システムの機能を相手に提供することを戦略実施の手段とするならば、これは SIS の対象になることは明らかである。

また、管理会計は販売・物流と製造を接続するものではないのであって、「管理会計が、販売・物流系 SIS と製造系 SIS を接続する役割を果たさなければならぬ。もっとも、現状の管理会計ではその重任に耐えることができない。製造環境と市場環境の変化は激しく、管理会計自体もそれに対応しなければならぬからである。」¹¹⁾ ということの前半部分は検討を要する。

管理会計情報システムは基本的には経営あるいは管理にとって必要な情報をタイミングよく提供するという側面を要求されているのであるから、SIS という用語に踊らされることなく足元をもっとよく見つめて行くことが必要になっているといえる。

予算管理は狭義には予算を立案して、それが承認された段階から実績が測定され、実績が予算に収束するように活動をコントロールしていこうとするものである。その上で動機づけという側面をもっと見直さなければならぬという意見があるが¹²⁾、これについては残念ながら直接的にシステムに反映

できるような段階にはないので、この点は今後議論されて行くべきであるということだけを述べるにとどめざるをえない。ただ前述のような議論を進めて行けば、組織構成員のモラルの向上につながると確信している。

さて、管理会計情報システムは大局的にみた場合、どのような考え方をもって構築すればよいかを考える。まず、財務会計情報システムとどのような関連性をもたせるべきであろうか。これら二つの会計情報システムを別に扱ったほうがよいのか、あるいは一緒のシステムとしたほうがよいのかといった議論がしばしば行われる。しかし、システムサイドの観点から考えるのではなく、まず利用者サイドからの観点で考えねばならない。利用者サイドからみた場合、財務会計と管理会計のそれぞれの機能と情報をひとつのまとまりとして統合した方が操作性がよいか、あるいは少しく機械よりはなるが現実の問題としてレスポンスがよいかということなどを考慮しなければならない。財務会計情報システム利用と管理会計情報システム利用の近接度といってもよい。

この関係が高ければ高いほど、システムはひとつとして考えて取り組んだ方がよい。また最近のデータ中心のシステム設計の考え方では、どのような情報が必要か、あるいは将来的にそれらの情報をどう考えるかといった観点からシステム設計が行われる。

ただし、より根元的にはもっと重要なことがある。それは会計情報システムだけを取り上げるのでは不十分であって、企業全体の業務と情報からシステムをみていかなければならないということである。

データを中心に考えていくと、とりわけデータベースを構築しようとする場合には、論理スキーマを設計する段階で財務会計で使用するデータと管理会計で使用するデータを同時に考えておく必要がある、かりに財務会計のシステムだけをとりあえず設計して稼働する場合でも、データベース設計の段階では管理会計のデータ構造を考慮しておく必要がある。しかし、この場合でも、上述のように販売、生産、あるいは物流といった他のサブシステムとの関連に着目しながら、データベースを設計していかねばならない。

すなわち、データを中心にした設計方法を取る場合にはとくに、システムの開発時期に差があつたとしても、データベース設計段階で全社的なデータを考慮にいった設計がなされなければならない。また、会計情報システムを機能と情報の近接度によってとらえ、分割して設計した方がよいか否かを決定することが望まれる。

具体的に検討しなければならないのであるが、ここでは2つの異なる考え

方を対比しておくことにしたい。第1番目の考え方は、たとえば予算の進捗状況を確認しながら実績データを入力することを考えた場合には、財務会計情報システムと管理会計情報システムとは切り離しては考えられないとするものである。第2番目の考え方は、全社的な観点から管理会計の管理ということに着目して、管理会計を財務会計から切り離し、販売や生産の計画・統制といった広い意味での管理システムとして抱括しようとするものである¹³⁾。いずれにしても、トップダウン・アプローチによってサブシステム化し、部分的に、しかも段階的に設計していくことになるのである¹⁴⁾が、この二つの考え方についてひとつの結論を導くことは現段階では難しいのである。

その第1の理由は、企業によって管理会計への取り組み方に違いがあること、あるいはどの程度重要とみているかが異なるということである。第2の理由は、もしかりに第1の理由で述べたことがらと同じとしても、企業の保有するコンピュータ・リソースに違いがあることである。さらに、第3の理由として、システム設計者の経験や方針による差異が存在することである。

しかしそうはいっても、ある条件のもとではどのように管理会計をシステム化すればよいのかを検討する必要があると考える。とりわけ、第3の理由を根拠にバラツキが生じることは避けたい。この点については情報を詳細化して別途論じなければならない。

情報処理機器の発達によって、管理会計情報システムもその自由度を高めることができるようになってきている。従来は財務会計のシステムに従属したものとして扱われたり、あるいはそのようにみられてきたところもあった。しかし、いまや真に必要となる情報をコンピュータの使用ということとは切り離して吟味し、あるべき理想型を描き、そこからシステム化していくべきときにきている。

このことを改めて持ち出すこともないのであるが、言葉では理解していてもなかなか現実のものとなつてこないところが問題なのである。例えば、減価償却費の取扱いは、制度会計から算出される額をそのまま使用している場合が多いことを見ても理解できるのではないか。定率法あるいは定額法にしても法的な制約からそのようにしているのであつて、何も管理会計情報システムを設計し、また活用して行こうとしているところへ、その考え方を引きずってくることはないのである。このようなことを考えられるのも、先に述べた情報処理機器の発達の賜である。

管理会計ではもっと自由な発想で情報を捉えて行かねばならない。

ただこのこととは裏腹に、注意しておかなければならないことがある。必

要な情報といったことにも通じるのであるが、管理のための指標が多い場合には、不便になってしまうことがあるということである。逆に、ROI¹⁵⁾だけによって業績評価をするという極端なことは、とりわけ日本の事業部制組織の場合には無理があるのであるが、しかしだからといって、多ければよいというものではないのである。

8. おわりに

本稿では、まず組織の分権化が管理会計に与える影響について触れ、経営管理過程との関係で、管理会計を捉えようとした¹⁶⁾。その際、動機づけということをもどのように管理会計情報システムに取り込んでいったらよいのか、という点について吟味したが決定的な解決案はない。しかし、ここでは、利益および本社費の取り扱いへの考察を通して、その糸口が探れたものとする。

さらに、システム化をする場合の基本的な考え方を提示した。実際にシステム設計するときには、処理される情報にまでブレークダウンして詳細に分析していかねばならないのはいうまでもない。そうすることによって、管理会計システムの内容が詳らかになるはずである。この点については別の機会に触れるとして、大局的な捉え方は、吟味できたと考える。

今後は、本社の業績測定・評価の問題を検討していかなければならない。

注

- 1) 山辺六郎著、『原価計算の基礎』、白桃書房、1974、p. 56.
あるいは、高宮晋著、『経営組織論』、ダイヤモンド社、1974、p. 103.
- 2) たとえば、内田昌利、鈴木一道著、『管理会計論』、森山書店、1985、pp. 45-49.
- 3) 高宮晋著、『現代の経営』、ダイヤモンド社、1973、p. 168.
- 4) 谷武幸著、『事業部業績の測定と管理』、税務経理協会、1987、p. 113.
- 5) 上山俊幸稿、「生産性と原価計算」、『飯山論叢』、1988. 3、p. 36.
- 6) 小林健吾著、『予算管理発達史』、創成社、1987、p. 423のコンチネンタル・カン社の例。
- 7) 小倉昇稿、「リストラクチャリング戦略と管理会計の役割」、『会計』、1990. p. 85.
- 8) 谷武幸著、『前掲書』、p. 110.
- 9) 牧戸孝郎、皆川芳輝稿、「環境変化への適応と情報システム」、『会計』、1990. 11、p. 78.
- 10) 加登豊稿、「企業戦略とSIS」、『オペレーションズ・リサーチ』、1990. 6、p. 26.
- 11) 加登豊稿、『前掲書』、p. 28.
- 12) 小林健吾著、『前掲書』、pp. 487-501.
- 13) たとえば、James Martin、『STRATEGIC DATA-PLANNING METHO-

DOLOGIES』, Prentice-Hall Inc., 1982. (坂本広訳, 『情報システムの戦略的構築』, 日経マグロウヒル社, 1985, pp. 81-94.) の例では分離させている。

- 14) たとえば酒井博敬著, 『情報資源管理の技法』, オーム社, 1987, pp. 106-110.
- 15) デュポン社のことについては, 田中隆雄著, 『管理会計発達史』, 森山書店, 1982に詳しい。
- 16) このほか技術革新との関連についてもふれなければならないが, たとえば宮本匡章著, 『技術革新の進展と管理会計』, 岡本清, 宮本匡章, 桜井通晴編著, 「ハイテク会計」, 同友館, 1988, pp. 23-24. にもひとつの方向が提示されている。