

# 会計情報による 経営管理プロセスの体系化

山 田 勲

## はじめに

近年、会計を利害関係者の意思決定に役立つ経済的情報を提供する組織と考え、経済的情報を測定・伝達するための基準を定式化する試みがアメリカにおいていくつかみられる。とくに、管理会計に焦点を合わせれば、管理会計情報は経営者の意思決定、すなわち経営管理における経営者による意思決定に役だたなければならないとするものである。したがって、このような会計情報による経営管理プロセスのあり方について再検討する必要がある<sup>(2)</sup>。

従来、経営管理プロセスは、計画と統制に区分して取りあげられており、その両プロセスにおいてどのような情報が必要とされるかが問題とされてきた。この従来の経営管理プロセスを計画と統制とに分割する体系（分割説）とは別に、経営管理プロセスの体系化への新しいアプローチが主張されている<sup>(3)</sup>。

そこで、この小論では、会計情報による経営管理プロセスの新しい体系化を従来の分割説と対比させることにより、適切な経営管理プロセスの体系のあり方を検討してみる。

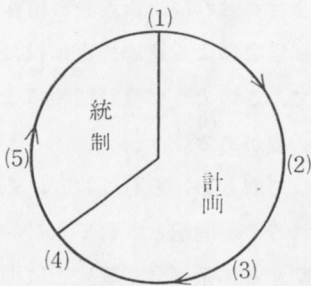
## I 従来の分割説

経営管理プロセスは、従来計画と統制に区分される。管理会計は、計画と統制における意思決定に役立つ経済的情報を提供する組織と定義することができ

る。その意思決定プロセスは次のようである。<sup>(4)</sup>

- (1) 問題を認識して明確にすること
- (2) 代替案をさがすこと
- (3) 得られた代替案を評価すること
- (4) 評価した代替案のなかから選択すること
- (5) 目的および目標に関係して行なわれ、あるいは達成された活動および結果の報告

このプロセスが順次にくり返えされて、経営管理が行なわれる。このうち、(1)(2)(3)(4)が計画プロセスで、(5)(1)が統制プロセスであり、会計情報は、(1)(3)(5)の段階においてとくに重要な役割を果たす。このプロセスの体系は次のようにとらえられる。



このような経営管理プロセスの体系は、大部分、アメリカの管理会計文献にみられる。<sup>(5)</sup>このアプローチは、選択された問題を所与のものと仮定して、計画の作成および計画の実施を強調している。経営管理プロセスにとってある情報がレリバントであるかどうかは、計画を作成する場合に影響があるか否かという点で決定され

る。このことは計画と統制の相互作用を考慮に入れておらず、計画時の諸情況の変化による統制影響、さらに統制時の諸情況の変化による計画への影響が経営管理における意思決定プロセスのなかに明示されてこない。計画にレリバントな情報が統制にもレリバントな情報であるとはかぎらない。

経営管理は例外の管理として理解されている。これは、どの程度うまく計画がたてられて実施され、計画の達成不可能程度にもとづいて、経営管理者に報告し注目すべき問題を明らかにする。統制はフィードバックを通じて計画に結びつけられる。経営管理を遂行するためには、経営活動の計画と実際の比較が要求されるが、この経営活動の計画は、相当程度、期待についての問題であ

り、時の経過や環境の変化とともに絶えず変化する。何が起こるべきかについて決定されたことがらは、実施すべき時機が到来したときには、組織体の目的を達成するために目論まれている行動を指導、または評価するためのレリバンタな合理的基準とはならない。かくて、経営管理者は組織体の構成員の行動の変化のみならず、その構成員の行動をとりまく諸状況の変化についての情報をも必要とする。したがって、このように、計画は各種の要因から影響をうけることから、従来の経営管理プロセスを計画と統制プロセスに区分することは、レリバンス概念を望ましいかたちで実施しない。

要するに、従来の経営管理プロセスの体系は、計画と統制とに分割するかたちでとらえられてしまうことから、(1)計画と統制の相互作用を無視していること、そして(2)その結果会計情報の評価尺度としてのレリバンス概念を満足させない。

## Ⅱ 新しい体系化の動き

### 1. ホーングレン説

会計情報による経営管理プロセスの体系化の新しい動きは、意思決定プロセスの観点からアプローチされている。その動きのなかでの主な主張者としてホーングレン教授とデムスキー教授がいる。まず、ホーングレン説をとりあげる。

ホーングレン教授は、意思決定プロセスを重視して、それとのかかわりあい<sup>(6)</sup>で経営管理プロセスを体系づけている。すなわち、彼によれば、経営管理プロセスの中心は、意思決定——ある目標に照らしてある活動の一群の諸代替案のなかからひとつのものを選ぶこと——にある。それには決定モデル (decision model) という、いくつかの代替案の効果を評価するさいのひとつの概念的基準が必要であるとして、意思決定の立場からの経営管理プロセスの体系化への

アプローチが試みられている。

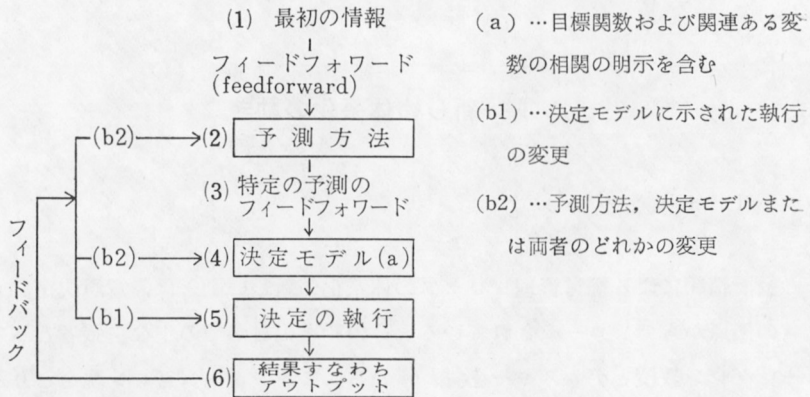
そして、計画と統制について、次のように定義づけている。<sup>(7)</sup>

「……，プランニングとは，目標を選択して，その目標達成のための手段を選択することである。……。統制とは，決定モデルを執行して，目標が満足に達成されるようにフィードバックを用いることである。」

この定義のなかのフィードバックの対象として次の2点を考えている。

- (1) モデルに示された将来の計画の変更
- (2) 決定モデルまたはそのモデルにインプットされる予測方法 (prediction method) の変更

これらの定義づけにもとづいて，ホーングレン教授は経営管理プロセスを次のように体系づけている。<sup>(8)</sup>



このようなホーングレン教授の経営管理プロセスは，次のような特徴をもっている。

- (i) 計画と統制という面を表にださず，その両プロセスの相互作用を重視して，意思決定プロセスというひとつの総合体として経営管理プロセスをとらえている。
- (ii) 経営管理プロセスの(1)～(4)を決定分析と選択，(5)を執行および(6) (b1) (b2)を統制として機能的に理解しており，とくに(1)～(4)，(5)のプロセスを

重視している。

ㄥ) (b1) (b2) のフィードバックについて、(6)の段階である執行の結果が、(4)にインプットされたものと一致しない場合にフィードバックが問題になるとしている。

(ㄷ) 経営管理プロセスを意思決定プロセスと結びつけたことから、フィードバックの監視の目を三つの側面に向けている。すなわち、経営管理プロセスの(2)の予測方法、(4)の決定モデルおよび(5)の執行の三つの段階からその不一致の原因を詳細に分析するというように、その源泉を厳密に発生別にとらえている。

この(イ)の特徴は、従来の見解である計画と統制プロセスに分割する分割説と異なる点である。しかし、(ㄷ)では経営管理プロセスを三つの領域、決定分析と選択（いいかえれば、計画の領域である）、執行および統制として理解されている。このことは、形式的にみて意思決定プロセスの立場から総合体として、分割説にみられない計画と統制の相互作用を考慮に入れて体系づけられたといえるが、内容的には、まだ従来と同様、計画と統制プロセスに分割しているものと暗示される。また(ㄷ)におけるフィードバックは、執行の結果の面からのみ行なわれるものとしている点も、従来の分割説と同じである。(ㄷ)において、従来発生源を執行上のエラーのみに重点がおかれていたものを、発生源を明確に区分し、経営管理を合理的に体系づけている。

このように、ホーングレン説は、意思決定という観点から経営管理プロセスを体系化するという新しい試みである。しかし、内容およびフィードバックの適用の点からみて、ホーングレン説は、なお従来の分割説の体系の基礎となっている企業経営の現象を踏まえて、その体系化をアプローチしている。分割説の基礎となっている企業経営の現象は、現代の企業経営における現象に対応しない。とくに、現代のように経営環境の流動化のはげしい状況において、環境要因は経営管理プロセスの体系に組み入れるほどに経営者の意思決定に対して重大な影響を及ぼしている。したがって、会計情報が目的に対してレリバントで

あるためには、企業経営の環境の変化による経営者の意思決定に対する影響が考慮されなければならない。また、経営管理プロセスの体系化においては、企業経営環境が、ひとつの重要な構成要素とならなければならない。

## 2. デムスキー説

デムスキー教授もホーングレン教授と同様、会計情報の意思決定への役だちという点を重視して、経営管理プロセスを意思決定期間にもとづいて体系化している<sup>(9)</sup>。デムスキー教授は、経営管理プロセスを考察する場合、意思決定者が意思決定期間の初めに内部情報、さらに環境情報にもとづいてある予測をし、この予測と意思決定者が最適とする決定モデルとを結びつけて、最適な決定を下すものということを前提としている。このプロセスを「フィードフォワード (feedforward)」として、さらにこのプロセスの執行の結果および環境情報によりコントロールのプロセスを「フィードバック (feedback)」としてこの体系におりこんでいる。

このフィードバックは、ひとつのエラーの結果が別のエラーのそれと同じでないという理由から五つの発生源にわたって考察している<sup>(10)</sup>。その五つとして次のものをあげている。

- (1) 執行上のエラー 特定の達成可能な活動を達成ないし維持することができなかったこと。たとえば、直接工が時間あたり単位の生産率を維持するように指図されたとき、モチベーションとか不適切な指図というなんらかの理由でその指定率を維持することができなかったような場合である。
- (2) 見積りのエラー あるプロセスをコントロールするために用いられる決定モデルのパラメーター値の予測の誤り。たとえば、在庫管理をとりあげてみると、最適な在庫管理は、総在庫費用 ( $TC = Cs q/2 + Cp d/q$ ) が最小になるように決定される。その最適解は、 $Cs$  (在庫保持費)、 $Cp$  (購入費用)、 $d$  (需要) がコントロール不能な変数(パラメーター)であることから、

次のように計算することによって得られる。

$$q \text{ (注文量)} = \sqrt{2dCp/Cs}$$

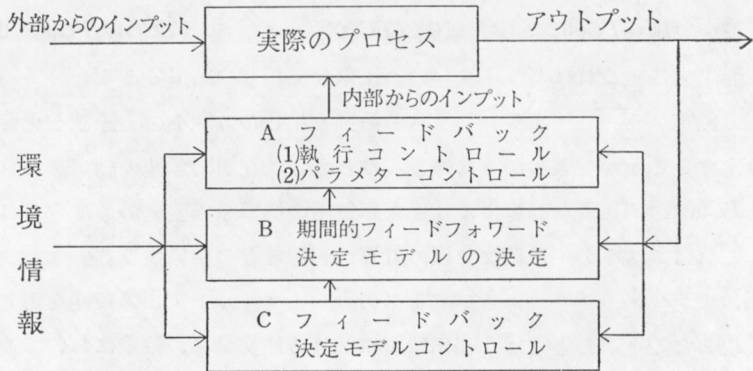
いま、購入費用の見積りを  $Cp$  と予定したのであるが、正確には  $Cp + \Delta Cp$  であったとする。この場合にも、 $Cp$  にもとづいて算定した総在庫費用の標準原価 ( $TC(s)$ ) と実際原価 ( $TC(a)$ ) とに差異 ( $TC(s) - TC(a) \neq 0$ ) が発生する。これはパラメーターの不正確な見積りの結果である。

- (3) 測定エラー あるプロセスの活動上生じたコストの実際額を正確に測定することができなかつた誤り。たとえば、在庫管理の測定をとれば、 $TC(a)$  の不正確な計算により総在庫費用の標準原価差異がもたらされる。これはコストの不正確な分類、計算、記録などの結果生じる。
- (4) モデルエラー あるプロセスのコントロールモデルの特性を誤って表現したこと。たとえば、在庫管理における注文量は、数量において連続的単位のものゝ離散的単位のものがある。注文量が連続的単位のものであれば、総在庫費用は  $TC(a) = Csq/2 + Cp d/2$  で、離散的単位であれば、それは  $TC(a) = Cs(q + \alpha)/2 + Cp(\alpha/q + \beta)$  である。ここにも、総在庫費用の実際原価を計算する場合、離散的単位のものであるのに、連続的単位のものとして計算してしまったことによりコスト差異が生じてくる。
- (5) ランダム差異 ランダムなパラメーターの不正確な確率的な作用により、実際原価と標準原価が一致しないこと。たとえば、在庫管理における需要パラメーター ( $d$ ) は、なんらかの形の確率分布、と平均値および偏差によって明示される。その需要要素が不正確に定められた場合、やはり総在庫費用の標準原価と実際原価に差がでてくる。このような不正確に明示されたランダム要素は、見積りエラーか、またはモデルエラーから生じる誤差に包含されてしまう。

標準原価差異をこれら五つの発生源泉に詳細、厳密に分析するとともに、ホーングレン教授の経営管理プロセスの体系は、一連の意思決定期間にわたって  
 プランニングの領域を構成する。<sup>(11)</sup> というのは、最初の意思決定やその執行は完

全であるはずがないし、意思決定期間内にえられた知識は、将来の意思決定期間の意思決定活動に影響を及ぼすという点にその体系化の立脚点がある。

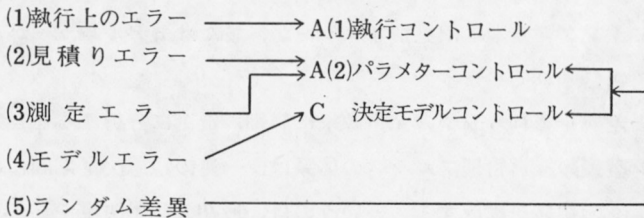
これまでの整理にもとづいて、デムスキー説の経営管理プロセスは、次のように体系化づけられる。<sup>(12)</sup>



このようなデムスキー説の経営管理プロセスは、次のような特徴をもっている。

- (イ) このプロセスのインプットからアウトプットまでを意思決定期間と定め、意思決定期間の初めから期末までを計画プロセスとしている。したがって、統制プロセスの段階もつねに計画の問題を取り扱うことになる。
- (ロ) 標準原価差異の発生を五つの発生源泉から生じるものと詳細に分析し、その発生源泉をモニターしていくことができるよう経営管理プロセスを体系化している。

標準原価差異の五つの発生源泉と経営管理プロセスとの関係は、次のようである。





## 会計情報による経営管理プロセスの体系化（山田）

このように経営管理プロセスのなかに差異の問題を組み入れている。

(イ) このような差異の問題はただアウトプットの結果からとりあげるだけでなく、環境の変化に応じて、さらには実際原価の不正確な測定によりその差異の問題を取り扱っている。

この(イ)の特徴により意思決定期間を経営管理プロセスの領域とみて、その期首から期末までを計画の領域としていることから、計画と統制のプロセスが区分されることなく、それらの相互作用がその体系に暗示されている。(ロ)の特徴により経営管理に役だつように詳細に差異を分析することにより経営管理に密接に関連ある会計情報を提供することができる。また、(ハ)により差異の発生が、アウトプットの結果のみでなく、環境の変化からの分析もとり入れられ、さらにレリバントな会計情報が提供されることになる。

## お わ り に

これまで経営管理プロセスの体系の従来の分割説と新しい主張の特徴を明らかにしてきた。

要するに、従来の分割説の特徴は、(イ)計画と統制の相互作用を無視し、(ロ)会計情報基準のひとつのレリバンス基準に適合しない。また新しい主張のホーングレン説の特徴は、(イ)経営管理プロセスをひとつの総合体としてとらえているが、(ロ)計画と統制の区分を暗示しており、(ハ)執行の結果の観点からのみフィードバックを問題にしている。さらに、(ニ)差異の発生源を三つの側面に詳細に分析している。デムスキー説の特徴は、(イ)の経営管理プロセスの全体を計画期間としており、(ロ)差異を五つの発生源に詳細に分析している。また(ハ)差異の問題を執行の結果からだけでなく、環境の変化に応じてもとりあげている。

これらの新しい主張は、従来の分割説の体系の基礎となった企業経営の現象を明確にし、その現象の現代における企業経営と対比する形でアプローチされている。とくに、それらは一連の意思決定プロセスに関連づけられている。し

かし、ホーングレン説においては、また従来の分割説の基礎となった企業経営の現象がその体系化の基盤となっている（特徴イ）。それに対して、デムスキー説は、現代の経済のはげしい変動のなかで、たえず経済環境の影響をうけて、経営管理が行なわれているのだという事実認識にたっている。したがって、一連の意思決定期間を計画期間としてとらえ、計画と統制の相互作用を重視している。また、統制を有効合理的に行なうため、執行の結果にもとづいて意思決定を評価するばかりでなく、環境の変化の意思決定に対する影響をも分析して、経営管理プロセスの体系のなかにおりこんでいるのは適切な措置である。有効・合理的な経営管理プロセスの体系化へのアプローチを試みた両説は、これまで研究されてきたその体系の現象を明らかにし、現代の企業経営に照らして帰納的に経営管理プロセスを体系化した。なかでも、従来の分割説の特徴の厳密な分析、さらに企業経営の現状の事実認識にたつて体系づけられたデムスキー説がよりすぐれているものといえる。

注(1) AAA, A Statement of Basic Accounting Theory, American Accounting Association, 1966. (飯野利夫訳『基礎的会計理論』国元書房, 昭和44年。)

H. A. Snavely, "Accounting Information Criteria," The Accounting Review, April 1967.

K. Shwayder, "Relevance," The Journal of Accounting Research, Spring 1968.

G. H. Sorter, "An Events Approach to Accounting Theory," The Accounting Review, January 1969.

(2) AAA, op. cit., p. 1. 邦訳書2頁。

(3) Charles T. Horngren, Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Third Edition, Prentice-Hall.

Joel S. Demski, "Decision-Performance Control," The Accounting Review, October 1969, pp. 669-679.

(4) AAA, op. cit., p. 50. 邦訳書74頁。

(5) AAA, "Report of Committee on Managerial Decision Models" Final Draft, 1968.

AAA, A statement of Basic Accounting Theory, AAA, 1966.

Dopnch & Birnberg, Cost Accounting, Accounting Data for Management's Decisions, Harcourt Brace & World, 1969.

- (6) Charles T. Horngren, op. cit., pp. 4-7.
- (7) Ibid., p. 5.
- (8) Ibid., p. 6.
- (9) Joel S. Demski, op. cit., pp. 669-678.
- (10) Joel S. Demski, "Optimizing the Search for Cost Deviation Sources," The Management Science, April 1970, pp. B-486-B-488.
- (11) Joel S. Demski, "Decision-Performance Control," The Accounting Review, October 1969, p. 670.
- (12) Ibid., p. 671.