

会計担当者の役割と職業倫理

メタデータ	言語: jpn 出版者: 明治大学大学院会計専門職研究科 公開日: 2020-05-27 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 片岡, 洋人 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/20784

【論文】

会計担当者の役割と職業倫理

The Roles and Professional Ethics of the Management Accountants

片岡 洋人

Hiroto KATAOKA

【キーワード】 会計担当者、不適切会計、職業倫理、記録職能、分析職能

目次

1. はじめに
2. 不適切会計と会計担当者
3. 管理会計担当者の役割期待の検討
4. 考察：情報ニーズからみた財務会計と管理会計
5. まとめ

1. はじめに

近年、企業不祥事（不適切会計、経営者不正、リコール隠し他）が多発している¹⁾。本来、企業は、社会的責任を自覚し、高い倫理感覚を保持する必要がある。そのためにも、会計情報システムに責任をもつ管理会計担当者は、倫理規範を確立し、トップ・マネジメントに対して良い情報も悪い情報も正確に提供しなければならない（岡本ほか2008、25頁）。なぜ今、会計担当者の倫理観について、再考が必要なのか？

東京商工リサーチは、2019年1月24日に「2018年全上場企業「不適切な会計・経理の開示企業」調査」を発表した（東京商工リサーチ2019）。2018年に不適切な会計・経理（以下、不適切会計）を開示した上場企業は54社で、2017年の53社（前年比1.8%増）を1社上回った。不適切会計の開示企業は、調査を開始した2008年の25社から2016年は過去最多の57社と9年間で2.2倍に増え、2018年は過去2番目となった。市場別では東証1部上場が26社（構成比48.1%）でほぼ半数を占めた。内容

1) 本稿において「不適切会計」とは、「意図的であるか否かにかかわらず、財務諸表作成時に入手可能な情報を使用しなかったことによる、又はこれを誤用したことによる誤り」（日本公認会計士協会2012、2頁）をいう。

別には、経理や会計処理ミスなどの「誤り」が22社（同40.7%）のほか、子会社で不適切会計処理が行われるなどの「粉飾」が21社（同38.8%）だった。産業別の最多は「製造業」で、17社（同31.4%）、次いで運輸・情報通信業が10社（同18.5%）であった。適正会計に対するコンプライアンス意識が求められる中、不適切会計は高止まりが続いている。しかし、これは近年に始まったことではない。例えば、Gleeson-White（2011）は次のように指摘している：

「根本的な問題があるのではないだろうか。1世紀半の間、企業会計に係る問題が繰り返されてきたことを考えれば、財務報告書は企業の資産と業績の変動を正確に表しておらず、監査も利己的な経営者の不正から株主を守ることはできない、といえるのではないか。企業の真の状態を明らかにせず、企業は破たんと隣り合わせにいる…。財務諸表には「透明性」もなければ、「真実性」もない。しかし、企業が倒れるたびに会計が正確でないと明らかになるにもかかわらず、会計そのものが疑問視されることはなかった。法律の改正などによりその場を取り繕うだけで、1933年から状況はほとんど変わっていない。どうやって企業の財務内容を把握するかという根本的な問題に対しては、80年たった今でも答えが出ていないようだ。

同じことは監査人についても言える。監査人が会計の不正を見逃す事態は繰り返し起きており、問題が起こるたびに規制を強化するなどして対応してきた。リーマン・ブラザーズの監査を行っていたアーンスト・アンド・ヤングは、不十分な開示に疑問をはさむことはなかった。アーサー・アンダーセンは、エンロンの突然の破たんとともに消滅した。どちらの会計事務所も、SPEの設立方法を会社にアドバイスしながら、会計の帳簿を監査していたが、利益の相反ともとれるこのような行為も珍しいものではない」（Gleeson-White 2011、邦訳209-210頁）

過去から現在に至るまで不適切会計が多発する中で、会計担当者の役割期待と職業倫理について、本稿では次の2つのリサーチ・クエスチョンを設定する：

- ① 不適切会計を防ぐためには、レギュレーションや公認会計士の質・人数のみに依存するのには限界があるのではないか？
- ② 会計担当者の役割期待と職業倫理において、本来的に検討すべき点が十分に議論されていないのではないか？

これらのリサーチ・クエスチョンに答えるために、本稿では、簿記から会計への進化のプロセスと照らして会計担当者の役割と職業倫理を再考することで、今後の会計担当者のあるべき姿を展望する。

2. 不適切会計と会計担当者

2-1. 近代の不適切会計

近年話題になった Soll（2014）の所説は大変興味深い。まず本項では、Soll（2014）からの重要な指摘をいくつか紹介してみよう：

「はやくも二〇年代後半には、会計責任の欠如が一因となって大恐慌が引き起こされ、会計士という職業そのものにも手厳しい審判が下されることになった。…。リプリーは、このような透明性の欠如した企業経営はアメリカ経済を損なうと警告した。「アメリカ企業は闇の部分と光の部分より多い」。一般の人々が健全な投資を行えるようにするためには、もっと情報の開示が必要である。企業が正確な数字によって真実の姿を開示しない限り、株式市場は機能しない、とリプリーは指摘した。…。だが「狂騒の二〇年代」の株高は、まさしくリプリーが批判したとおり、アメリカ企業の水増しバランスシートの産物であったことが判明した。」(Soll 2014、邦訳311-313頁)

1929年10月24日に始まった大恐慌の後、証券市場の信頼性を確立するべく、1933年の証券法や1934年の証券取引法などの一連の会計制度の指導・監督を行う機関として、1934年にはSEC (Securities and Exchange Commission) が設置された。しかし、戦後の経済と同様、会計士の地位は安泰のままではなかった。

「一九七〇年代には、会計をめぐる不祥事が多数発生して業界を震撼させた。たとえばペン・セントラル鉄道は、推測に基づくでたらめな会計の結果、四〇〇万ドルの純利益を計上した直後に倒産している。」(Soll 2014、邦訳318頁)

当時、不適切会計が相次ぎ、専門用語に対する難解な議論が行われた結果、会計士と監査に対する信頼は失われていったようである。1966年までには、企業が虚偽あるいは著しく不正確な財務報告をして、監査法人がそれを見抜けなかった場合には、企業と監査法人のどちらにも法的責任を問われることになった。

その一方で、大手の監査法人は、コンサルティング分野へ業務範囲を拡大することに、しのぎを削っていた。

「アンダーセンは職業倫理を重んじ、監査人が考えなければならないのは何よりもまず投資家のニーズに応えることだとし、「会計士は財務報告の公正性を保つために、判断と行動に絶対的な独立性を確保しなければならない」と主張する。…。規律と高い倫理規範は訓練によって身につくとアンダーセンは信じており、ノルウェー人の母親がいつも口にしてきたシンプルな原則に基づいて会計の理想を実現しようと試みた。その原則とは、「誠実に考え、誠実に行動すること」である。…。アンダーセンは、誠実に行動する限りにおいて、会計士はコンサルタントとして活動すべきだと考えていた。」(Soll 2014、邦訳316-317頁)

こうして、アーサー・アンダーセンは、監査で知り得た財務情報を活用してコンサルティングを行うことを始めた。コンサルティング部門の利益が監査部門を追い抜くようになるまで、長い時間は要しなかった。こうなると、監査法人の独立性には暗雲が立ち込めてくる。

「(ウェイスト・マネジメント、ワールドコム、エンロンなど) これらの企業は軒並み粉飾会計によって株価を押し上げていた。そして、かつては高い職業倫理と誠実な仕事ぶりで知られたアーサー・アンダーセンが、エンロンの不正会計容疑に伴い解散に追い込まれた……。アー

サー・アンダーセンが解散に追い込まれたのは、エンロンの不正取引が大規模だったことに加え、債務隠しによってあきらかに株高を誘導していたことが判明したからである。」(Soll 2014、邦訳325頁：カッコ内は引用者による)

2002年にはSOX法(Sarbanes-Oxley Act)が成立し、SOX法により信頼を回復することが期待されていた。しかし、SOX法の抜け穴が浮き彫りになり、リーマン・ショックへとつながったのである。

「アメリカでは、エンロンやワールドコムのように信用を失墜した株式市場もSOX法によって信頼を回復すると期待されたものである。だが会計規則の厳格化の結果は、期待に沿うものではなかった。銀行や企業は「創造性ゆたかな」財務・会計責任者やロビイストを高い報酬で雇い入れて従来にも増して強大になり、弱い立場の監査法人をつねに一歩出し抜く状況が出現したのである。

こうした問題が顕在化したのが、サブプライムローン問題に端を発する二〇〇八年のグローバル金融危機だったといえよう。」(Soll 2014、邦訳327頁)

以上のように、不適切会計の近代史を鑑みれば、次のようにまとめられたSoll(2014)の所説には、傾聴の価値がある。

「本書を通じて示したいのは、会計が単に商取引の一部ではなく、倫理的・文化的枠組みに溶け込んでいるときは、会計責任はよりよく果たされるということである。中世から二〇世紀前半にいたるまで、公正な会計を実行し報告する責任と信用の伝統を築くことのできた社会では、例外なく複式簿記が文化に根付いていた。…。会計は財政と政治の安定に欠かせない要素だが、信じがたいほど困難で、脆く、やり方によっては危険にもなる—これが中世イタリアの残した教訓であり、この教訓は七〇〇年前と同じく今日にも通じる。」(Soll 2014、邦訳18頁)

また、Gleeson-White(2011)も同様の指摘をしている。

「2000年以降、コーポレート・ガバナンスを強化する傾向が顕著になったことは、会計規制の新しい時代を示唆しているようにも思えるが、全般的には過去170年ほどの間に繰り返されてきた企業の不正行為への対応と変わりがないと言ったほうが良いだろう。」(Gleeson-White 2011、邦訳208頁)

不適切会計の近代史は、近代会計学・会計制度・公認会計士制度の発達史と換言してもよい。19世紀になって簿記は会計へと発展した(Littleton 1933)。会計の進化のプロセスにおいて、会計のプレゼンスが私的(private)から公的(public)へと重点移行した経緯は、現在、会計の公的な性格の再強化・再認識を検討する際に改めて確認されるべきであると思われる。

2-2. 会計担当者に求められる倫理観

不適切会計やガバナンスの不全が生じる原因は何か？ 例えば、経営破綻あるいは不適切会計が

多発する原因の一端は管理会計の機能不全の責任であるとか（挽2016）、不適切会計開示の原因の1つが経理制度の問題に起因しているといった可能性も指摘される（挽2017）。また、「企業の社会的責任を自覚せず、自分の会社さえ儲かればよいとする自己中心的な経営の終始する一部の経営者たちの責任であるが、そのような経営者支配を許す企業統治体制の不備にも批判が集中した」（岡本ほか2008、24頁）、「企業経営を成功させるには、企業倫理規範を確立し、それを遵守することが大前提である」（岡本ほか2008、25頁）といった指摘も見られる²⁾。

企業実務においても、次のように会計担当者の倫理観の重要性が説かれており、経理制度の機能不全が生じないように努力している：

「経理規程がどんなに立派であっても、それを正しく理解して運用しなければ厳正な経理を行えない。規程を曖昧に解釈して判断し、相手と変な妥協をすることは許されない。常に統一基準というモノサシで良し悪しを判断するからこそ、厳正な経営といえる。いついかなる場合にあっても、正しさが具体的に厳しく守れる。だからこそ、公正無私な経理が公然と行われているということになる」（樋野1982、139-140頁）

「会計において万全を期した管理システムが構築されていれば、人をして不正を起こさせないからである。また、万が一不正が発生しても、それを最小限のレベルにとどめることができる。しかし、そのための管理システムは決して複雑で最先端のものである必要はない。人間として普遍的に正しいことを追求するという経営哲学がベースにあれば、それは「一対一対応」、「ガラス張りの経営」、「ダブルチェック」などの原則にもとづくきわめてシンプルでプリミティブなシステムで十分なのである。このような考え方やシステムは、不正を防ぐというだけでなく企業の健全な発展のために不可欠であり…、京セラが順調に発展することができたのも、確固たる経営哲学とそれに完全に合致する会計システムを構築することができたからだと考えている」（稲盛1998、161-162頁）

このように、会計担当者の役割と職業倫理の重要性については疑いの余地はない。さらに、次の引用文の通り、外部監査人としての公認会計士にはもちろん、企業内の会計担当者にも高い知性と品性、そして高潔さが求められている。

『『会社会計基準序説』によれば、出資（所有）と経営の分離、そして企業規模の更なる拡大により、企業は公的な存在になり、会計も私的なものから公的なものになりました。そのため会計基準が必要になるのですが、ここで公認会計士に言及されている点が注目されます。すなわち、会計の公的義務が認識されるようにする役割の多くは公認会計士の肩にかかっており、公認会

2) 管理会計担当者の倫理規範についてはIMA（2017）を参照されたい。IMA（2017）によると、専門的能力（Competence）、守秘義務（Confidentiality）、誠実性（Integrity）、および信頼性（Credibility）が必要とされ、問題に直面した場合に、上司に相談するか、その上司が関与しているならさらにその上の上司や機関（監査委員会、取締役会など）へ問題提起する必要がある旨が提示されている。なお、近年では、内部通報制度を通じてコーポレート・ガバナンスを正していくことが究極的には会社のためになるという見解が増えてきたようである。

計士は、その責任を果たすため、広い理解と、鋭い正義感（a keen sense of equity）」と、そして高度の独立性を備えなければならない、と。

このことは、単に外部監査人としての公認会計士だけでなく、企業内会計士として仕事する場合にもあてはまります。また、公認会計士に限らず会計業務を担当するすべてが心すべきことであると思います。」（廣本2015、3頁）

本稿における主眼は管理会計担当者またはコントローラー制度における役割と職業倫理にあるが、会計の公的（public）なプレゼンスや公認会計士制度と切り離して議論することは適切ではない。

3. 管理会計担当者の役割期待の検討

3-1. 管理会計担当者とコントローラー制度

コントローラー（controller）とは、組織における会計の最高責任者のことをいい（Horngren et al. 2002、17頁）、管理会計担当者と言われる場合もある。アメリカ管理会計論は、コントローラー養成のための会計教育を行おうとするところから誕生した。イギリス官庁では15世紀以前にはコントローラーの職位が存在したが、民間企業では、1880年にアメリカの鉄道会社において財務職能の責任者として登場し、1892年にGEにコントローラーが置かれて以降、次第にアメリカ産業界においてコントローラーの職位が設けられるようになり、1920年ごろには一般化したといわれる。その背景とニーズは次のとおりである：

「経営諸活動についての正しい事実の分析と解明こそは、むしろ企業の大規模化につれて、企業においては、その社会的信託に対しきわめて重要な責任となってきた。まことにコントローラー制度は、企業規模の拡大を背景として、その社会性の増大とともに発展するに至った企業内部の管理制度である。それは従来の会計制度と密接不可分の関係にあり、むしろその発展であると考えられるとしても、たんに複式簿記によるところのいわゆる「牽制と照合」（checks and balances）の機構を通じて、企業財産を保護するというような、正確な記録機能の遂行のみに終わるものではない。そのような技術的要求は、企業の大規模化につれてますます必要となってくることは勿論であるが、さらにそのほかに新しい広範な義務と責任とが、社会的観点から要求されるものといわなければならないのである。」（古川1951）

コントローラーは、コントローラー職能が財務機能から独立する必要性が高まった結果、出現した（廣本1993、69頁）。「それは、コントローラー職能を管理会計の実践基盤として認識し、そして、コントローラー職能を標準と記録職能として把握することによって、「標準と記録」の思考を体系化の指導原理とする管理会計論を展開したものであった」（廣本1993、71頁）という。また、Horngren et al. (2002) によれば、Marmon Group の例から「ここ何年かで、管理会計担当者はトップ・マネジメントの財務および事業戦略に関するアドバイザーとなっている。営業部門の経営管理者は、意味のある原価情報を要求するが、管理会計担当者が提供する報告書によって、自分たちの行動が業

績にどのように影響したか理解できるようになった」(18頁)という³⁾。コントローラーの職務内容は企業によっても異なるが、企業内部のコンサルタントまたはビジネスパートナーとしての役割を強めつつあり、経営者の意思決定に役立つ情報の収集を支援している。

3-2. 先行研究の検討：経理屋からビジネスパートナーへ

多くの先行研究では、管理会計担当者が業務部門における意思決定に関与することの難しさが取り上げられている。業務部門での活動についてのトレーニングを受けた管理会計担当者が不足しており、経理の専門化が進む中、管理会計担当者が業務部門に異動することは少なくなっているという(谷口2015)。しかし、ほとんどの先行研究によると、管理会計担当者には「ビジネスパートナー(business partner)」としての役割が期待されている。

例えば、管理会計担当者の役割は、「(皮肉が込められた)経理屋(Bean counter)」から、「ビジネスパートナー」へと変化すべきことが強調される。そのためにも、役割変化を促すうえでジョブローテーションが重要である(Järvenpää 2007)、会計部門以外での経験が管理会計担当者の役割変化を促す(福田2003)、といった指摘も見受けられる。また、ビジネスパートナーとしての役割期待からのさらなる展開を想定した研究もある(Lambert and Sponem 2012; Goretzki et al. 2013; Morales and Lambert 2013; Goretzki et al. 2018)。このように、多くの先行研究では、経理屋からビジネスパートナーへという役割期待の変化と、どのようなビジネスパートナーであるべきか、という点が強調されている。

その他にも、ビジネスパートナーとしての管理会計担当者を育成するにあたり、日本企業を対象とする事例研究で、職能横断的な異動をとまなう育成事例も紹介されている(福田 2003; 挽 2007; Fujino 2017)。また、管理会計担当者が幅広い視野をもつために、経理部門と業務部門の間の異動による育成システムを設計する必要があるという指摘もある(Simon et al. 1954)。その結果、幅広い会計知識と会計データを利用するうえでの想像力ある理解、生産・販売・財務における主要な業務問題の理解、そして業務問題を包括的かつ全社的な視点から見る能力を身につけることができるという。

3-3. 経理組織と情報ニーズ

多くの先行研究では会計担当者にビジネスパートナーとしての役割期待を強調している一方で、Simon et al. (1954) が重要な提案をしている。

Simon et al. (1954) は、まず会計情報に対するニーズを、①実績記録情報ニーズ(Score-card questions)、②注意喚起情報ニーズ(Attention-directing questions)、および③問題解決情報ニーズ(Problem-solving questions)の3つに分け、情報ニーズ別に経理部門を組織化すべきであると指摘した。その上で、Simon et al. (1954) は、①実績記録情報ニーズは記録職能を、②注意喚起情報ニーズおよび③問題解決情報ニーズは分析職能をという形で、管理会計担当者の記録職能から分析

3) また、「会計を学ぶことにより会計部門での職を得られることに加え(さらに管理会計担当者として働くことにより)、経営における最高のポジションにつく準備ができたことになる。…。最近の調査の数字によると、マーケティング、製造、技術職を含む会計以外の分野よりも、会計のポジションからキャリアをスタートさせたCEOが多い」(Horn gren et al. 2002、21頁)という指摘もある。

職能を分離するように提案した⁴⁾：

- 分析職能（analytical function）とは、その組織の健全な発展のために、社長やライン管理者の業務に協力し問題解決を支援するビジネスパートナーとしての役割をいう。
- 記録機能（record-keeping function）とは、実績を記録し、定期的に財務諸表や業績報告書を作成し提供する監視人・警察官（watch dog; police man）としての役割をいう。

分析職能と記録職能についての適切な組織分離が行われていないと、次のような弊害が生じる可能性がある（Simon et al. 1954；廣本2009）⁵⁾。第1に、報告書作成に忙殺されてしまい分析的業務が無視されてしまう傾向がある（実績記録職能→注意喚起職能→問題解決職能という優先順位になってしまう可能性が高い）。第2に、分析職能と記録職能との間に責任のコンフリクトが生じ、記録職能を果たしながら経営管理者と密接な協働関係を展開することは困難である。第3には、経営管理者との共謀のリスクもあるという。さらに、次の引用文にも示す通り、不適切会計が生じる原因を突き詰めると、企業経営において管理会計担当者の記録職能が果たす役割が極めて大きいことを理解できる。

「経理担当者は、・・・ゲームのルールを守るように経営管理者を律する役割（他律の役割）を果たすことが期待されている。」（挽2017）

「東芝では、コーポレートにおいては財務部が、カンパニーにおいては経理部が警察官の役割をはたしていなかった。」（挽2017）

「筆者は制度そのものよりも、制度本来の趣旨に沿って警察官の役割を果たすべき経理社員の職業倫理と正義感を問題視する。」（挽2017）

4) Simon et al. (1954) は、①実績記録情報ニーズと②注意喚起情報ニーズとは厳密には区別が困難であるとも指摘している。また、片岡ほか（2012）は、ジー・プラン株式会社ではマネジメント目的の実績記録が最重要視されていた旨を指摘している。同社では、実績記録は、新しいビジネスモデルが市場に受け入れられているかを検証するために利用されていた。つまり、注意喚起の役割を果たし、ビジネスモデルの修正を促していたといえる。

5) Simon et al. (1954) は、記録職能から分析職能を分離するために、次のような提案をしている：

- 原価の計画設定・特殊調査・記録における場所と監督は工場レベルで集権化し、現状分析については部門ないし部門グループへ分権化すること。
- 工場会計課長に、広範な管理責任と、本社コントローラーないし副コントローラーに直接接する機会とを与えることによって、工場会計課長の職位を強化すること。
- 本社および工場レベルと並列の会計・コントロールの単位を設定し、これら2つのレベルに対応する部門間での直接的なコミュニケーションを許可し促すこと。
- 一般に、(本社レベル) 工場会計総監督者の職位、または(工場レベル) 部門会計単位の監督者の職位を置くことを避けることによって、諸レベルで最小限の会計課を維持すること。

管理会計担当者の役割期待に関する先行研究は、ビジネスパートナーとしての役割期待（分析職能）に焦点を当てたものが多い。しかし、不適切会計と会計担当者との関係性を検討するために本稿で改めて着目したいのは、監視人・警察官としての役割期待（記録職能）である。Simon et al. (1954) によると、記録職能については、コミュニケーションよりも地理的な分権化が課題であり、コストの考慮、会計データ入手可能性、迅速性、会計データの品質、会計コントロール、買掛金勘定・売掛金勘定への特別な配慮が必要になるという。とくに、会計データ（原始記録）には、特殊調査のためのデータ、差異説明のためのデータ、顧客の注文や売掛金勘定に関する疑問、特別注文の売価決定問題に必要な原価の詳細情報、会計データの分類の正確性についての疑問、在庫の場所と金額に関するデータ等をあげることができる。本稿の趣旨に照らせば、それらの入手可能性と品質には注意が必要である。

会計データ（原始記録）の入手可能性については、公式の権限よりもむしろ地理的場所の方が問題であると指摘されている（Simon et al. 1954）。例えば、工場の製造課長が特殊調査のための補足データを必要としている時、工場の会計部門がそのデータを持っているので、データは入手が容易である。一方、本社のコントローラー部門の特殊分析グループが同工場の会計部門からデータを入手するのは相対的にみて簡単ではない。ゆえに、「誰が報告書を利用するか」ではなく、「会計部門内外の誰が詳細データにアクセスしたいのか」が重要な問題になる。

そして、より重要なのは、会計データ（原始記録）の品質である（Simon et al. 1954）⁶⁾。会計データの品質には、財務諸表作成レベルにおける統一性の品質と、会計データ収集レベルの品質がある。とりわけ「会計データ収集レベルの品質」は、会計データが実際の取引や業務を正確に記述し、反映しているのかを表している。この品質を確保するために、その事実とデータをと比較することによってデータを改善できるのは、その原始記録データの発生場所でしかない。

これらの点について、Simon et al. (1954, 64頁) は次のように述べている：

「記録係が現場業務の近くにあるので、分権化の方が優れている。その記録係は、その製品がどんなものであるのかを知っている。もし出荷通知書に誤りがあったとすると、出荷部門へ行って誤りを訂正できる。」

「会計の人たちはあまりに離れているので、製品の価値を知らない。会計の人たちは小数点を移動させる（例えば、\$50の代わりに\$500にする）ことがあるが、ここにいって製品がどのようなのかを知っていたら、このような誤りはしないだろう。」

不適切会計やガバナンスの不全を防ぐためには、経理組織における適切な記録職能の構築だけでなく、現場と管理会計担当者との密接なコミュニケーションおよび信頼関係が重要になる（廣本2009）。会計情報自体が現場にとっての利用価値を有するように、かつ、現場が会計情報を利用したくなるように、直接的でアクティブ（積極的で自発的）なコミュニケーションを促す仕組みづくりが必要になる。また、記録職能の組織さえ適切に構築できれば十分なのではなく、よりよい分析職能も不可欠であり、両職能間の連携と情報共有が重要になる。この点については、産業革命期にお

6) ビジネスパートナーとしての役割期待（分析職能）に焦点を当てた先行研究が多い一方で、安酸（2018）のいう「会計報告の正直さ（honesty）」は、記録職能、とくに会計データの品質と関連する。

ける Josiah Wedgwood の原価計算の事例が参考になる。1772年、Wedgwood は14費目の原価要素を31種類の製品へ集計する最初の製品原価計算システムの設計を試みていた (McKendrick 1970)⁷⁾。さらに次のように、分析職能のニーズが出現した結果、記録職能が強化されている。

「ウェッジウッドがこれだけの事業を成功させた大きな要因は、緻密な原価計算にある。彼は生産時間、賃金、原料費、機械設備費、販売費などを綿密に計算した。」(Soll 2014、邦訳206頁)

「それだけではない。会計知識を習得したウェッジウッドは、なんと会計主任が会社の金を盗んでいることも発見する。この一件で初めて、会社の最終監査役は自分であり、その自分が常時コストを把握し不正を防ぐには、リアルタイムで監査を行うことが唯一の方法だと気づく。…。会計が機能するためには、こまめに集計し監査することが必要だった。」(Soll 2014、邦訳214頁)

その後、Wedgwood は、信頼する会計士を会計課に送り、会計担当者とともに帳簿を点検・確認し、毎週月曜日に報告を要求した。しかも、それを永久運動のように継続することを求めた。分析職能を適切に構築することで記録職能の強化へと繋げていた。

4. 考察：情報ニーズからみた財務会計と管理会計

伝統的には、機能と会計責任の観点から、財務会計と管理会計とが区分されていた。しかし、現代では、情報利用者（情報ニーズ）の観点から区分することが望ましい。そして、その場合には両者の境界は明確ではなく、両者は連続的な関係になっているといえる。Littleton (1933) の「会計の進化 (Accounting Evolution)」では、前編において記録職能からスタートした簿記が、後編において組織を取り巻く経営環境の中で様々な情報ニーズの出現によって会計へ進化した過程が記述されている。とくに、情報ニーズの公的な性格への重点移行と、工業経営における記録と分析という新たな情報ニーズが与えた影響が大きいように思われる。

7) 14品目の原価要素には、ろくろ工程への投入原材料、ろくろ成形・ろくろ細工・焼成前仕上、素焼き、グロス焼き、母型製作・鋳型、焼成窯とスリップ窯用以外の作業場の石炭、給仕・雑用係・倉庫係・記帳係の賃金、賃料・摩耗費・雑費、金メッキ加工、台座・真鍮加工・取付、梱包・ロンドンへの運送費、破損・災害・不完全品の損失加算、販売費、および運転資本利子が含まれている (McKendrick 1970)。また、次の指摘も興味深い：

「さらに革新的なのは、過去の販売実績に基づいて将来予測を立て、それに基づいて生産計画を準備したことである。…。富裕層向けと中流層向けの製品は別々に開発する必要がある、と結論づけている。」(Soll 2014、邦訳214頁)

「こうしてウェッジウッドは厳密な原価計算に基づいて生産コストを管理し、適切な価格設定ができるようになる。コストを分類し、順位をつけ、発生しうるコストを予測する手法は、経営に確率の概念を取り込んだ初期の例として、注目に値しよう。」(Soll 2014、邦訳214頁)

当時、Wedgwood は、顧客セグメント別の適切な販売価格決定と事前の採算管理目的の製品原価計算システムを設計し運用していたものと推測できる。

まず、企業の規模が拡大し、所有と経営とが分離され、会計の公的義務が認識されるようになる（Paton and Littleton 1940）、会計の公的なプレゼンスが強調され、公的な役割を担うという情報ニーズが「会計の進化」の第1の原動力であった。しかし、そのことは、会計の私的なプレゼンスが失われたことを意味するわけではない。記録職能と会計責任（accountability）との関係は、各勘定・責任センター・会計責任（accountability）の関係と言い換えてもよい。すなわち、責任会計では、組織の各階層（組織全体から末端の部署まで）における各々の責任者に会計数値（コスト、利益、ROIなど）が割り当てられる。当該責任者が会計主体として（財産の保全・運用などに対する）責任を負っている部署に対応する勘定の借方・貸方に金額が記入されて、会計責任が設定され、解除される。例えば、材料勘定の背後には材料保管担当の責任者がおり、材料勘定の借方に購入額を計上することは、当該責任者の会計責任（accountability）が設定されたことを意味する。同様に、材料が払い出されたときに会計責任が解除されたことを意味する。計画と統制（Planning and Control）のためには、その責任者の下で、どのようなコストが、いつ、どのように生じるのか（生じるべきなのか）を明確にする必要がある。

同時に、工業経営における記録と分析という情報ニーズも、「会計の進化」における重要な要素であった。Littleton（1933）によると、原価計算が複式簿記と有機的な結合を果たしたともいえる初期の財管連携は次のように説明されている：

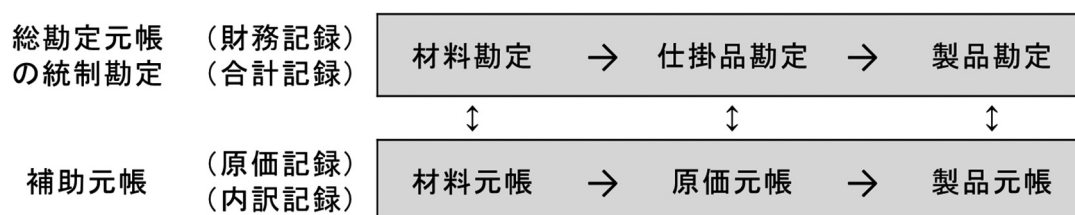
「(19世紀の工業経営の記録と分析にみる) かかる要請に応ずるべき「簿記機構」を発展せしめたことは、それだけでも、けっして小さな仕事ではなかった。さらに、これらの原価諸記録を元帳勘定に結び付けて、原料勘定と原料元帳とを照合させ、直接原価勘定と直接原価元帳とを照合させ、同時に原料と直接原価を支出に結合させたことは、まことに羨ましいほどの創造的業績であった。実に、原価会計の形成は複式記入原則に基づく簿記の創造にも比肩し得べき偉大な功績なりといっても決して過言ではない。」(Littleton 1933、邦訳487頁：カッコ内は引用者による)

廣本・挽（2015）においても、財務記録と原価記録との有機的結合について次のように説明されている：

「原価計算を財務会計機構（複式簿記）と結合させ、原価計算制度として実施する場合、・・・、原価計算の計算結果である原価記録は補助元帳に記録されると同時に、複式簿記（工業簿記）の計算結果である財務記録は統制勘定に記録される。そこでは、統制勘定には原価の総額（原価記録の合計額）が記録されるが、補助元帳にはその内訳が記録されているという関係で、原価記録と財務記録とが有機的に結合されていることが求められる。」（廣本・挽2015、91頁）

総勘定元帳の統制勘定と補助元帳の関係は、図表1のように例示することができる。

図表1 財務会計機構と原価計算の有機的結合



出所：廣本・挽（2015、92頁）から一部修正して引用

また、初期の財管連携は、現代における原価計算制度へと繋がっている⁸⁾。1962年に設定された『原価計算基準』では、次のように規定されている。

「原価計算制度は、・・・、財務会計機構と有機的に結びつき常時継続的に行なわれる計算体系である。原価計算制度は、この意味で原価会計にほかならない。」（『原価計算基準』2）

「原価計算は、財務会計機構と有機的に結合して行なわれるものとする。このために勘定組織には、原価に関する細分記録を統括する諸勘定を設ける。」（『原価計算基準』6（一）4）

『原価計算基準』は、原価計算制度の在り方を規定した極めて完成度の高い基準であり（片岡ほか2017）、事情の許す範囲で管理会計的性格が組み込まれている。しかも、『原価計算基準』は企業会計原則の一環を成しており、社会制度という公的な役割も担っていることには注意を要する（廣本・挽2015、85頁）。『原価計算基準』が備えている管理会計的性格と社会的性格（公的な役割）のバランスこそが、記録職能と分析職能との連携、そして財管連携をもたらす鍵であるといえよう。その結果、原価計算制度を利用することによる財管連携は、例えば「経営管理の各階層に対して、原価管理に必要な資料を提供する」（『原価計算基準』1（三））と示され、それに基づいた、組織階層別に必要なビジネス・レポーティングが想定されている（図表2）⁹⁾。

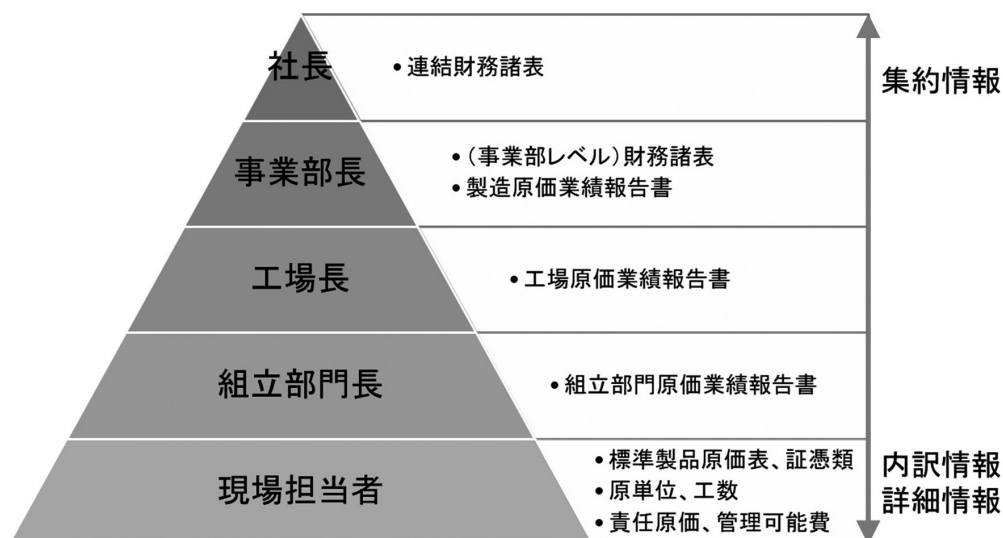
さらに現代の財管連携とビジネス・レポーティングとの関係を検討する際には、もう1つ重要な論点が残されている。すなわち、セグメント情報の外部報告へ「マネジメント・アプローチ」が導入されたことである（IFRS8）。「マネジメント・アプローチ」の考え方も管理会計的性格と社会的性格（公的な役割）のバランスの上に成り立っており、AICPAから発表された特別委員会報告（Jenkins 報告書）では、次のように指摘されている（American Institute of Certified Public Accountants. Special Committee on Financial Reporting, 1994）：

「本委員会は、産業別セグメント報告を改善するための第一義的な手段は、ビジネス・レポーティングを内部報告に合わせることでありと考えている。すなわち、企業は、可能な限り、ビジネス・レポーティングにおける産業別セグメントを、上級経営管理者ないし取締役会に対する内

8) 原価計算制度のメリットについては、廣本・挽（2015、92-94頁）、片岡（2013）、および片岡ほか（2017）を参照のこと。

9) 組織の階層ごとの会計担当者における視点の相違については片岡（2005）を参照されたい。

図表2 組織階層とビジネス・レポーティング



出所：片岡ほか（2017）から引用

部報告用のセグメントの定義と首尾一貫させるべきである。……。内部報告と一致させることは、企業をどのように管理しているかについての経営管理者の考え方を理解したいという多数の利用者の目的にも合致している。そしてこれと同じテーマは委員会によるビジネス・レポーティング・モデルの中心課題である。」(69頁)

「ビジネス・レポーティングのためだけに作成される情報の有用性は疑わしい。」(72頁)

その趣旨は、企業の経営者（最高業務意思決定者：chief operating decision maker）の資源配分・業績評価にかんする意思決定に用いる内部報告用の会計情報を開示することである。それによって、財務諸表利用者が経営者と同じ視点で企業経営を見ることができるようになることが強調されている。

以上より、管理会計担当者は、会計の公的な役割と、財管連携の重要性とを適切に理解することが重要である。企業の社会的責任を自覚して不適切会計を未然に防ぐために、記録職能が果たす役割は大きい。

5. まとめ

過去の歴史を鑑みても、法制度や公認会計士制度をはじめとした規制強化だけでは、不適切会計を防ぐには限界がある。

本稿では、管理会計担当者には監視人・警察官とビジネスパートナーの役割があることを指摘し、前者が記録職能に対応しており、後者が分析職能に対応していることを提示した。多くの先行研究ではビジネスパートナーとしての役割に焦点を当てて議論を展開していたが、企業が社会的責任を果たし、健全に発展していくためには、記録職能の強化、および記録職能と分析職能との連携が重要であることが明らかになった。その意味でも、Simon et al. (1954) が経理組織上において記録職

能から分析職能を分離することを提案していた点は慧眼であるといえよう。

さらに、Littleton (1933) の「会計の進化」のプロセスに照らすと、記録職能の情報ニーズから生成した簿記に、さまざまな情報ニーズが加わり、会計へと進化している。とくに不適切会計を未然に回避するためには、プリミティブでコアとなる記録職能の適切な構築と運用が不可欠であり、これは、古くからの課題であった。それだけでなく、現代における記録職能の強化には IOT の活用も欠かせない。適切な記録職能が構築され、高い職業倫理をもった会計担当者と現場の業務担当者との間の密接なコミュニケーションと信頼関係によって分析職能が高まることが望ましい。その結果として、現場での会計情報の利用が促進されて、分析職能と記録職能との好循環が形成できる。京セラの経営哲学と整合したアメーバ経営 (稲盛1998)、パナソニックの経営理念と整合した経理社員制度 (樋野1982) などは、参考にすべき好例であろう。また、これまで以上に、会計担当者教育の充実化が不可欠であり、リカレント教育を含めた大学での教育がますます重要になるといえよう。

(付記・謝辞)

本稿は、科学研究費【基盤研究 (C) 課題番号19K01998】の助成を受けて進められた研究成果の一部である。

【参考文献】

- American Institute of Certified Public Accountants. Comprehensive Report of the Special Committee on Financial Reporting, 1994, *Improving Business Reporting- A Customer Focus: Meeting the Information Needs of Investors and Creditors*, American Institute of Certified Public Accountants, Inc.
- Fujino, M., 2017, "Management accountants in Japan," In *The Role of the Management Accountant: Local Variations and Global Influences*, edited by L. Goretzki and E. Strauss, 136-151, London: Routledge.
- Gleeson-White, J., 2011, *Double Entry: How the Merchant of Venice Shaped the Modern World - and How Their Invention Could Make or Break the Planet*, Allen & Unwin (川添節子訳『バランスシートで読みとく世界経済史』日経 BP 社、2014年).
- Goretzki, L., E. Strauss, and J. Weber, 2013, "An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role," *Management Accounting Research*, 24: 41-63.
- Goretzki, L., K. Lukka, and M. Messner, 2018, "Controllers' use of informational tactics," *Accounting and Business Research*, 48(6): 700-726.
- Hornigren, C.T., G.L. Sundem, and W.O. Stratton, 2002, *Introduction to Management Accounting* 12th ed., Pearson Education.
- Institute of Management Accounts, 2017, *IMA Statement of Ethical Professional Practice*, Effective July 1, 2017 (<https://www.imanet.org/-/media/b6fbbeb74d964e6c9fe654c48456e61f.ashx> : 2019年5月1日確認).
- Järvenpää, M., 2007, "Making Business Partners: A Case Study on how Management Accounting Culture was Changed," *European Accounting Review*, 16(1): 99-142.
- Lambert, C., and S. Sponem, 2012, "Roles, Authority, and Involvement of the Management Accounting Function: A Multiple Case-study Perspective," *European Accounting Review*, 21

- (3): 565-589.
- Littleton, A.C., 1933, *Accounting Evolution to 1900*, The American Institute Publishing Co., Inc. (片野一郎訳『リトルトン会計発達史 (増補版)』同文館出版、1952年).
- McKendrick, N., 1970, "Josiah Wedgwood and Cost Accounting in the Industrial Revolution," *The Economic History Review*, 23(1): 45-67.
- Morales, J. and C. Lambert, 2013, "Dirty work and the construction of identity: An ethnographic study of management accounting practices," *Accounting, Organizations and Society*, 38(3): 228-244.
- Paton, W. A. and A. C. Littleton, 1940, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association.
- Soll, J., *The Reckoning: Financial Accountability and the Rise and Fall of Nations*, Basic Books (村井章子訳『帳簿の世界史』文藝春秋、2015年).
- Simon, H. A., Kozmetsky, G., Guetzkow, H., and Tyndall, G., 1954, *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department*, New York: The Controllershship Foundation.
- 稲盛和夫 (1998) 『稲盛和夫の実学－経営と会計』日本経済新聞社。
- 岡本清・廣本敏郎・尾畑裕・挽文子 (2008) 『管理会計 (第2版)』中央経済社。
- 片岡洋人 (2005) 「日本原価計算研究学会第1期企業研修制度最終報告－日本化薬株式会社における実務から得られた知見－」『原価計算研究』29(2) : 87-93。
- 片岡洋人 (2013) 「原価計算制度の再検討と資産・負債アプローチ」『会計論叢』8 : 57-71。
- 片岡洋人・岡田幸彦・窪田祐一 (2012) 「会計デザイナー－ポイント交換プログラムの生成・進化の経験から－」『會計』181(5) : 115-127。
- 片岡洋人・挽文子・森光高大 (2017) 「「原価計算基準」の再解釈とこれから」『原価計算研究』41 (2) : 13-25。
- 谷口智彦 (2015) 「財務経理部門のマネジャーのキャリアと経験学習」『商経学叢』62 (1) : 33-60。
- 東京商工リサーチ (2019) 「2018年全上場企業「不適切な会計・経理の開示企業」調査」(http://www.tsr-net.co.jp/news/analysis/20190124_02.html : 2019年5月1日確認)。
- 日本公認会計士協会 (2012) 監査・保証実務委員会研究報告第25号「不適切な会計処理が発覚した場合の監査人の留意事項について」日本公認会計士協会。
- 挽文子 (2007) 『管理会計の進化』森山書店。
- 挽文子 (2016) 「管理会計のいま」『青山経営論集』51 (3) : 61-74。
- 挽文子 (2017) 「経理制度の再検討－東芝の不正警戒事例からの考察－」『産業経理』77 (2) : 65-75。
- 樋野正二 (1982) 『不況になぜ強いのか「松下経理大学」の本』実業之日本社。
- 廣本敏郎 (1993) 『米国管理会計論発達史』森山書店。
- 廣本敏郎 (2009) 「現場と会計担当者の信頼関係とコミュニケーションの重要性」『企業会計』61 (2) : 112。
- 廣本敏郎 (2015) 「会計人のターニングポイント 学界から行政の世界へ」『会計人コース』2015年11月号 : 1-3。
- 廣本敏郎・挽文子 (2015) 『原価計算論 (第3版)』中央経済社。
- 福田淳児 (2003) 「管理会計担当者の役割, 知識, 経験」『原価計算研究』27 (2) : 59-66。
- 安酸建二 (2018) 「管理会計の立場からみた不正会計をめぐる研究課題」『會計』193 (2) : 13-23。