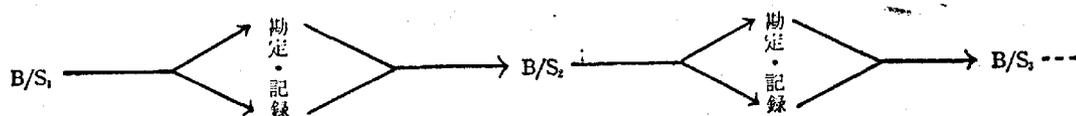


複式簿記とデータ・コントロール

藤田 芳夫

会計的利潤計算の根柢にあるアプローチは資本の価値増殖を $G-W-G'$ と
言う資本運動の時間的経過に即して、直線的に把えることである。W. A.
Paton は次のように言っている。「会計人の仕事の精髓は一定期間ごとに貸
借対照表を作成することである。Sprague が彼の古典的著書 *Philosophy of*
Accounts で述べているように、貸借対照表は『会計活動の基盤であり、……
あらゆる勘定の起源と終着点である』。換言すれば、会計人の課題は、精密
さの点で差があるものの、貸借対照表を定期的に勘定と記録からなる体系に
展開し、また、この体系を定期的に貸借対照表に集約することである、と考
えることができる⁽¹⁾」、と。

即ち、ここでは次図に示すように、貸借対照表は勿論損益計算書も、直線
的な時間の経過にそくして把握されている。



第一図

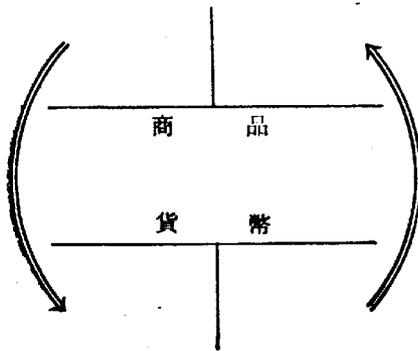
利潤計算、殊に期間利潤の測定と言う観点からすれば、勿論かく見る他な
いが、計算された利潤を支えているアカウントビリティの見地からすれば観
点は自ずから異ってくる。

アカウントビリティ・アカウントィングの見地に立てば、会計の基本構造

(1) W. A. Paton, *Essentials of Accounting*, 1st ed., 1938. p. 30.

は、それが如何に忠実に資本の循環運動を反映するかと言う点から眺められねばならない。即ち、資本の循環運動そのものの持つ反覆性を反映した勘定の Closed Loop (又は Closed Circuit) として把えねばならない。何故なら、アカウントビリティの面から見ると言うことは、勘定の背後に人を見るということであり、勘定体系をその背後にある人的組織との対応関係で見ることだからである。勘定と物、物と人、人と勘定の関係を利潤計算と同じ時間の直線的距離で測ることは出来ない。

そこで、 $G-W-G'$ と言う資本の循環運動は、次図の如く円形の循環運動



として把えられる。即ち、資本の循環運動は貨幣と商品の二勘定の左右両側に累積的に記録されるのである。

勘定が資本の循環運動の個々の局面について、累積的な記録を作成することにより、記録即ち勘定は物と人の両者に対して緊密な関係を保持する。記録(勘定)と物の間では、記録の示すゾル・ベスタントと物が示すイスト・ベス

第二図

タントの間に照合関係が成立し、物と人の関係は記録(勘定)によってその
(2)
 アカウントビリティを明らかにするのである。

二

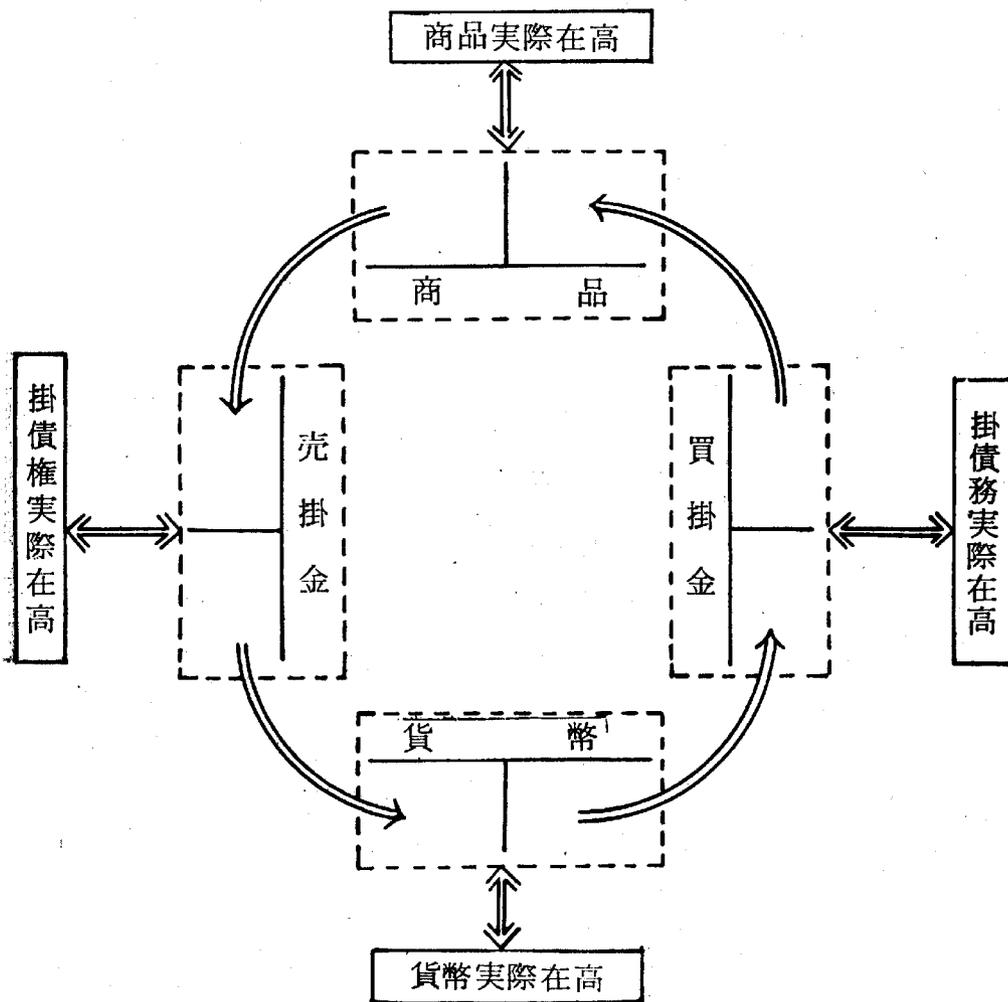
この関係は信用関係が介在しても変わらない(第三図参照)。唯、資本の循

(2) Paton と Littleton 両教授は、「原価の付着性」(Cost Attach) と言う基礎概念を説明されるさい、勘定による資本循環過程の追跡に言及して、次のように言われている。「勘定は企業と外部の絶えず変化する関係を記録するとともに、企業内部で継続的に発生している移動や変換を追跡することにより、経済過程にとり有用な手段である」と。(Paton & Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, 1940, p. 13.)

しかし、両教授の場合、目的が財務会計にあるため、この点の立入った分析は与えられなかった。

環過程が複雑になれば、ゾル・ベスタントとイスト・ベスタントの照合は個々の資本循環局面で行われる他、関係のある局面相互間の関係として検査される。

現金とか商品と言う個々の循環局面で行われるゾル・ベスタントとイスト・ベスタントの照合を簿記の一次的照合関係と言うならば、二つの資本循環局面、たとえば現金と買掛金の間で行われる照合（即ち、仕訳）や試算表により、資本の循環局面全体について行われる照合は簿記の二次的照合関係と言うことが出来る。複式簿記は、実はこの記録と記録の間の二次的照合関係によって発生したものである。



第三図

簿記の勘定構造の根本にあるものを記録と物と人間の関係に求めようとするならば、名目勘定の性格を明らかにしておく必要がある。

複式簿記において、名目勘定を成立させる必然性は商品の記録の中にある。G—W—G'は本来G—W…W'—G'である。しかし、未実現利益の計上を排除する限り、仕入勘定と売上勘定は分裂せざるを得ない。

売上勘定を物の勘定と見ることは出来ないから、売上勘定は収益勘定と考える以外にない。またこれに伴って、売上勘定に対応する費用勘定としての売上原価勘定も出現せざるをえない。周知のように、商品の勘定処理法には幾つかの方法がある。実体勘定としての商品勘定を想定する最も有力な方法は、販売毎に売上損益を分けて計上する所謂分記法である。しかし、この場合も、収益勘定としての売上勘定と費用勘定としての売上原価勘定は外形的に存在しないだけで、計算過程の内部では売上高から売上原価を減算する段階が存在している。即ち、

現 金	××商 品	××
	販 売 益	××

と言う仕訳は、次の

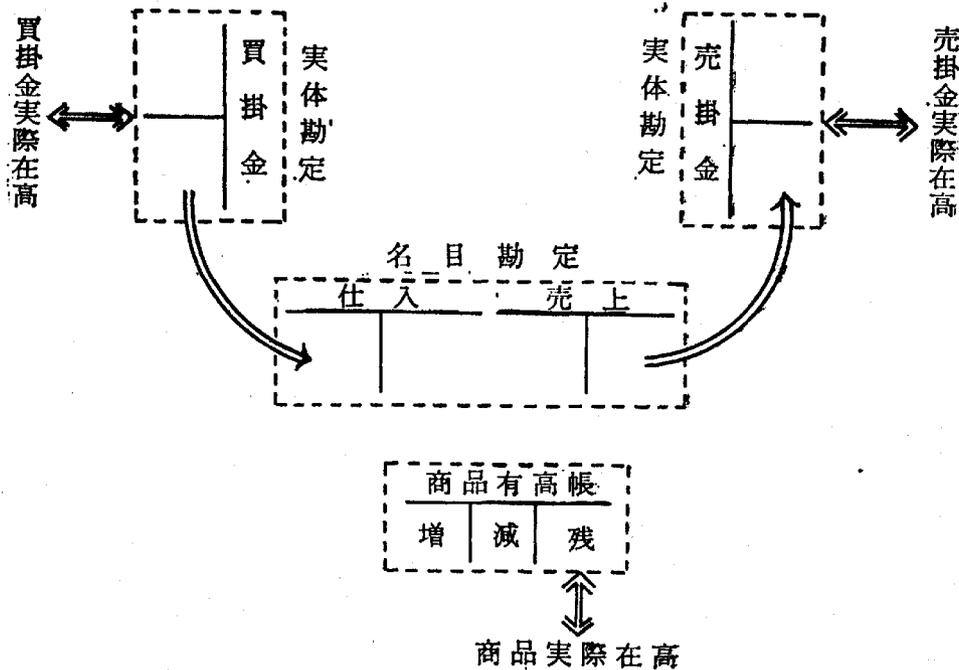
現 金	××売 上	××
売上原価	××商 品	××

という仕訳において、売上と売上原価を相殺したものにすぎないからである。換言すれば、商品の記録はそれがどのような簿記的方法を使用するにせよ、収益勘定と費用勘定を含まざるをえないのである。

そこで、記録による商品の管理は実体勘定としての商品の勘定と、名目勘定としての商品の勘定という二つの勘定又は勘定群からなる二重構造を持たざるをえない。

通常、この二重構造は繰越商品勘定と仕入勘定を費用勘定とし、唯期末整理によって、期末決算時点における実体勘定として繰越商品勘定を設定することにより解決するのである。従って、そこでは実物としての商品に対する

継続的な管理職能は商品有高帳に譲られている。(第四図参照)



第四図

従って、簿記による資本循環運動の追跡と把握は、本質的に二つの要素から成ることになる。一つは実物としての資本を把える要素であり、もう一つは売上勘定・仕入勘定の如く、貨幣的資産の増減原因を示すもの、即ち実物の変動原因を把握する要素である。

名目勘定が存在せざるをえないと言う事が簿記のアカウントビリティ・アカウントティングとしての性格を弱めることになるであろうか。答は否である。名目勘定が存在すると言うことは、試算表の構造を生ける資本運動と死せる資本運動、生ける資本源泉と死せる資本源泉に分類して把握する筆者の立場では、むしろ当然の事であって、簿記のアカウントビリティ・アカウントティングの性格を強めこそすれ、何ら弱化する如き影響を及ぼすものではない。何故なら、名目勘定は実体勘定の附属物であり、更にアカウントビリティ・アカウントティングの本質は企業内に創り出された人間関係にあるからである。

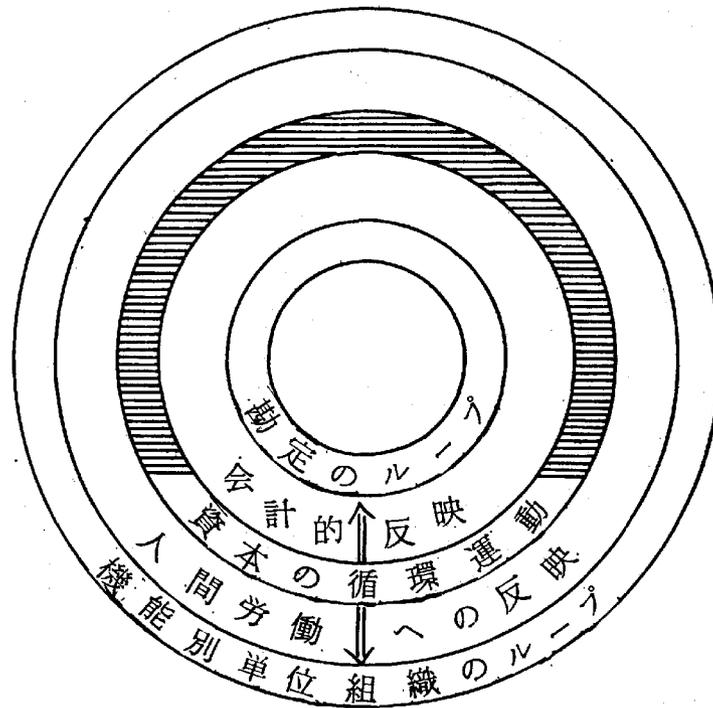
三

実体勘定と名目勘定により勘定の Closed Loop が形成されると言うことは、資本の循環運動それ自体が勘定の上に反映されるからに他ならない。しかし、資本の循環運動は勘定に反映されるだけでなく、循環運動を支える人間的側面、即ち企業の機能的分業組織をも決定する。資本の循環運動は自然現象ではないから、経営者の意志により影響される。経営者の意志、即ち資本の循環運動を如何に組織し、管理すれば最も合理的であるかと言う判断は、資本の循環運動に影響を与え、それに応じて企業内の人間の組織も多様な形態を採ることは言う迄もない。しかし、基本的には、資本の循環運動は、そこに投下された資本の運動という面から見れば、勘定の Closed Loop として把えられ、循環運動の担い手たる人間の面から見れば、分業により専門化された機能別組織の Closed Loop として把えられる。(第五図参照のこと)

いま、資料処理 (Data Processing) ということを極めて一般的に考えれば、その目的は、第一に、個々の取引ないし経営活動について事実を詳細に記録し、第二に、ルーチンの活動の証憑を作成し、第三に、一定の取引又は経営活動を要約した報告書を作成し、第四に経営上の問題点を分析することである⁽³⁾。しかし、このように考えると、簿記の本質たる会計的資料処理とその他の非会計的な資料の処理の相違及び両者の密接な関係を明らかにすることが出来ない。そこで、資本の循環運動に立ちかえって、考察することから始めなければならない。

上述のごとく、勘定組織は資本循環運動の会計的反映であり、機能別組織はその人間労働への反映であるとする立場から資料処理を見ると、企業内の Closed Loop を構成する各単位組織は、そこにおける生産的労働の結果とし

(3) Gregory & Van Horn, *Automatic Data Processing Systems*, 1st ed., 1960, p. 3. 但し、両氏は資料の記録については明確にしておられない。



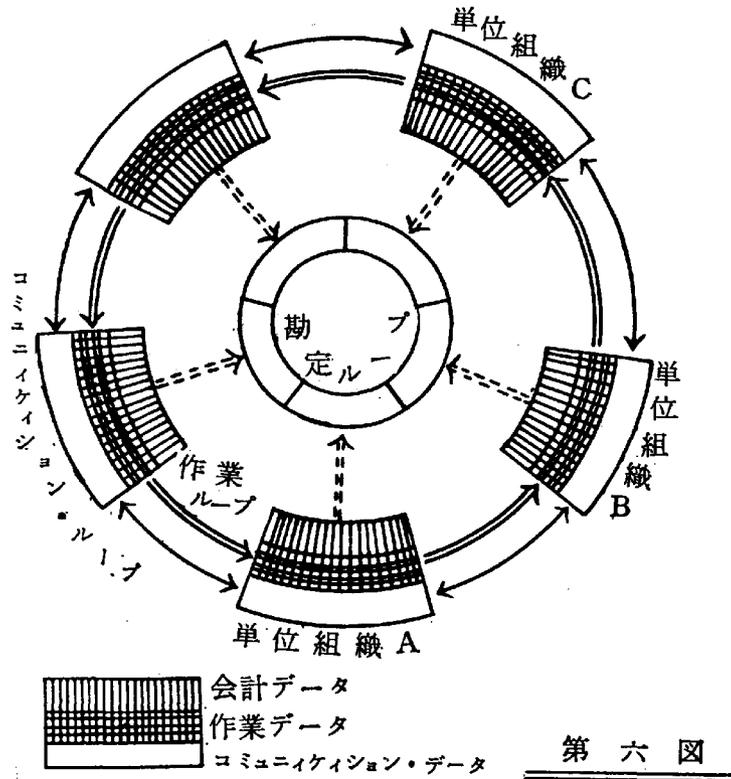
第五図

て作業資料 (Operation Data), 会計資料 (Accounting Data), 及びコミュニケーション資料 (Communication Data) という三種類の資料を産み出す。

作業資料 (Operation Data) は各单位組織の担当する資本循環過程の特定の局面を価値又は投下原価数量 (Invested Cost Figure) という抽象的な量としてではなく, 特定の単位組織の作業の特性に従って把え, そこに惹き起こされた変化・移動を示す記録である。

会計資料 (Accounting Data) は作業資料に示される記録を投下された原価数量又は何らかの規範性を持つ資本量 (Capital Fund Figure) で把える資料である。

コミュニケーション・データ (Communication Data) は, 分業により専門化した各单位組織が全体として一つの Closed Loop を作るという特質から直接産み出される資料である。各单位組織が行う作業は, 通常それ自体孤

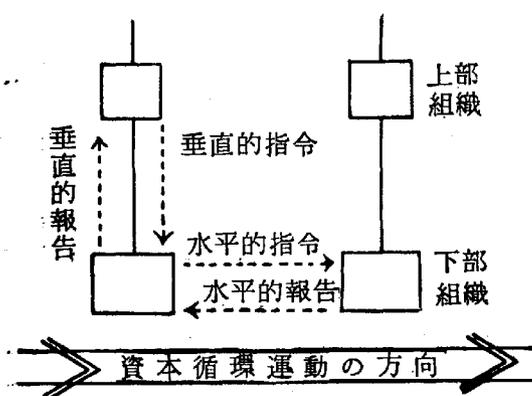


立できない。それは関連する他の単位組織との通信を必要とし、コミュニケーション・データ⁽⁴⁾を産み出す。

但し、コミュニケーションには水平的コミュニケーションと垂直的コミュニケーションの二種類がある。水平的コミュニケーションのうち、(a)一つはルーチン的工作の引継ぎとその完了を通知するものであり、(b)もう一つはルーチン的工作を遂行するため必要な調整の為の通信である。前者は、資本の循環運動の流れの方向に沿うもので、次の局面を担当する単位組織に対して指令 (Order) する機能をもつもの (水平的・ルーチン的工作指令機能) と、資本の循環運動の流れを遡上して、前の局面を担当する単位組織に対し、単純な通報を行う機能をもつもの (水平的・ルーチン的工作通報又は連絡機能) か

(4) この点について、Raymond Villers は、次のように言っておられる。「企業組織と経営の問題が複雑であることは、そうした相互依存関係の結果である。組織の如何なる部分も分離しえない。それは全体の部分としてはじめて十分な意義をもちうるのである」と。(R. Villers, *Dynamic Management in Industry*, 1960, p. 106.)

らなっている。後者は、顧客からの注文品について、現物の有無を倉庫に問合せるように、各単位組織はそのルーチン的工作を遂行するため、調整のためのインフォメーションが必要である。このため行われる問合せと回答が調整のためのコミュニケーションである。



第七図

垂直的コミュニケーションには下部組織への垂直的指令機能（デシジョン・データの伝達）と上部組織への垂直的報告機能（オペレーション・データの報告）が含まれている点に留意しなければならない。

上述した点について、C. Gillespie 教授の見解を検討してみよう。教授は

会計書類 (Accounting Forms and Papers) と会計書類から作成される報告書の機能として次の四点を挙げておられる。

第一の機能は、作業 (Operation) の結果を決定することである。これは経営資料 (Business Papers) から数量的情報 (Quantity Information) と金額的情報 (Dollar Information) を引き出す所謂 distribution 機能と、経営者の為に報告書を作成する二点を含む。

第二の機能は、資産・負債の変動を跡づけること、即ち様々な勘定記録を維持する会計機能である。

第三は、企業内の各単位組織を活動せしめる指令機能である。そして、

第四は、経営活動の計画樹立、業績のフォロー・アップ、計画の修正を容易ならしめる点にある、としている。⁽⁵⁾

この Gillespie 教授の見解は、まづ、資料処理の立場に立てば、各単位組織の活動は、すべて三重の性格を持つと言う特質を何ら明らかにしていな

(5) C. Gillespie, *Accounting Systems, Procedures and Methods*, 2nd ed., 1961, pp. 1~2.

い。また、会計の追跡記録すべき対象として名目勘定の占める位置が明らかでないことを度外視しても、会計書類 (Accounting Papers) と経営資料 (Business Papers) の区別があいまいである。更に、コミュニケーション・データの機能のうち、水平的指令・報告機能と垂直的指令・報告機能が明確にされていない。そして最後に、計画の樹立・フォローアップ・修正等は会計書類又は Business Papers そのものの機能ではなく、データの担い手たる書類から作成又は誘導されるインフォメーションの利用上の問題である。両者は明確に区別すべきものである。以上が Gillespie 教授の見解に対する批判である。

四

いかなる企業についても、前述した勘定ループ、組織ループ、コミュニケーション・ループの三重構造を考えることが出来る。分業の程度が低い場合には、会計資料を処理する人間は、経営者自身であるか、又は少数の人間が直接的営業活動から離れてスタッフとして会計資料の処理を行う。三重構造の存在は組織の規模とは無関係である。会計活動は本来スタッフ活動である。⁽⁶⁾

スタッフ部門としての会計部門がライン部門としての営業部門と截然と区別されることは、会計におけるアカウンタビリティ・プリンシプルの貫徹を図るための根本的前提条件である。即ち、Accountability Accounting を基盤とし、その上に財務会計と管理会計の全体系が構築されうる根本条件である。

会計部門が独自のスタッフ部門として機能することの意義は、次の二点にある。第一は、これにより企業会計は必然的に複式簿記を採用せざるをえな

(6) R. Villers は会計部門のスタッフ性を明確に認めて、次のように言われている。「企業において、… (スタッフ という) 言葉は執行補助者 (Executive Assistant) だけでなく、技術、会計、人事等の如く、すべての専門部門に適合する」と。(R. Villers, *op. cit.*, p. 78)

くなる、と言う事であり、第二は、複式簿記と内部統制システム (Internal Control System) が不可分の緊密な関係を有するものになる、と言うことである。

まづ、第一の複式簿記採用の必然性と言う点から考察しよう。前述したように、勘定体系は原理的に一つの独立した Closed Loop を形成する。仕訳帳・元帳・試算表の如き複式簿記の独得の装置が会計活動の具体的な表現として現われるには、Accounts Loop が独立の Closed Loop として存在しうると言う論理的な可能性だけでなく、この可能性が現実の必然性に転ずる契機が必要である。私見では、所有経営者が会計係である場合には可能性にすぎないが、その権限の程度や組織の規模はともかく、会計部門が独自の職能を担う独立の単位組織として出現することが、この契機である。

何故なら、Accounts Loop の本質は、実は諸勘定がバラバラではなく、順次に関連しながら一つの有意義な Accounts Loop を形成する、という点にある。若し、会計部門が独立せず、資本の循環過程の追跡が個々の機能別単位組織に一任されているとしたら、会計資料を仕訳帳、就中普通仕訳帳と言う特別の手段により分解する必要はない。その場合、会計処理は当該部門のみの為に行われるのであって、他部門の為に記録されるのではない。この目的のためには、一つの取引を相異なる二つ以上の勘定に記入するため分解する必要はない。所謂単式簿記でよいことになる。(例えば、所謂単式簿記の現金出納帳その他を見よ。) 単式簿記から複式簿記へ、或いは、簿記そのものが複式簿記とならざるをえない必然性は、営業部門から切断されたスタッフとしての会計部門の出現であり、複式簿記の二次的照合機能の担い手は仕訳帳と試算表である。

スタッフとしての会計部門が出現した場合、仕訳と試算表の意義は次のように考えることが出来る。

会計部門は会計資料を自から産出するのではなく、ライン部門で作成された資料により会計記録を作成する。従って、会計部門の作成する記録は、期

末財務諸表や総勘定元帖の勘定の如く抽象度の高いものから、原価計算上の記録の如く、相対的に抽象度の低いものに至るまで、すべて他部門の作成した会計資料を媒介とする間接的記録である。

すべてが間接的記録にならざるをえない会計記録においては、記録・計算の正確性を如何にして保証するかと言う問題の外に、ライン部門から来る会計資料そのものの直実性を如何にして確実ならしめるか、と言う問題が生れる。この二つの問題はアカウントィング・システムにとり、決して別個の二つの問題ではなく、会計記録の真実性を如何にして確保するかと言う一つの問題の二つの側面に外ならない。

単式簿記において、記録の真実性を保証する手段は、拙稿「単式簿記と複式簿記」（近く発表予定）で示したように記録と実際の照合、即ちゾル・ベスタントとイスト・ベスタントの照合であった。このことは各ライン部門独自の記録についても妥当する。会計部門が独自のスタッフ部門として出現しても個々の勘定又は記録について、この記録と実際の照合が持つ意義が薄れる訳ではない。しかし、ここでは、間接的記録である会計記録は、個々の勘定や記録を作成する外に、二つの勘定間における資本の流れを記録計算すると言う独自の使命を担っている。換言すれば、記録と実際の個別的照合の外に、二つの勘定、従ってまた二つの勘定の背後にある二つの部門について記録と記録を照合しなければならないのである。

個々の取引毎に行われる個別仕訳であれ、同一範疇に属する一群の取引を集約した合計仕訳であれ、仕訳が必ず等額二面計算として行われると言う事は、間接的記録体系となった会計記録において、二つの勘定の個々の記録の間に照合性を持たせること、従って勘定の背後にある部門相互間に記録上の照合性を持たせることを目的とするのであって、これ以外の要因が支配的であると考えることは出来ない。

この点は、会計が機械化されると極めて明白になる。C. Gillespie 教授は次のように指摘しておられる。簿記が機械化されると、「…通常、証憑

(media)は勘定に直接転記されるのであって、普通の手記簿記の場合、まづ仕訳帳に記入され、次いで勘定に転記される方法とは反対である。…手記簿記の場合の仕訳帳は無くてもよい。(例えばインボイスの如き)転記媒体のファイルを取引発生順の記録(Chronological Record of Transaction)とすることが出来る。また場合により、転記作業の副産物として作成される検算表(Proof Sheet)が正規の仕訳帳として利用される⁽⁷⁾」と。

もっともこの場合、会計伝票に記載すること自体仕訳作業であると考えられることも出来る。しかし、IBMカードその他の如く、一枚のカードに十幾つもの項目が記載されるとき、これを簿記的な意味で仕訳を行ったものとする事は出来ない。丁度、日記帳、仕訳帳、元帳からなる古い帳簿体系において、日記帳に記入することが仕訳でなかったのと同様である。仕訳は、それが元帳への転記の前に行われるか、それとも転記作業の副産物として産出されるかはともかく、勘定間の記録の照合性を証明するために借方項目貸方項目を明示した記録でなければならぬ。即ち、本質的な要素として残るものは勘定間における記録と記録の照合性の維持である。

勘定の個々の記入を照合するだけでなく、すべての勘定記録を全体として照合し、一定期間における資本の循環運動の全記録をすべての部門について照合する方法が合計試算表である。合計試算表は複式簿記における等額二面計算の論理の必然的結果であり、極めて重要な意義を持っている。それは現金出納帳が記帳される単式簿記で作成される収支計算書よりも遙かに高い総合性を持っている。また、この記録と記録の照合と言う試算表本来の使命から見れば、残高試算表よりも合計試算表の方が重視されねばならないことは当然である。

以上、資本の循環運動を追跡把握する合計記録において、スタッフとしての合計部門の出現と複式簿記の関係を考察した。それは第一に、記録の真実性を保証する手段としての仕訳と合計試算表の意義を問うことであった。記

(7) C. Gillespie, *op. cit.*, p. 143.

録と実際の照合を簿記の一次的照合機能と言うならば、仕訳と合計試算表における記録と記録の照合は簿記の二次的照合機能と言うことが出来る。この簿記の二次的照合機能こそ、単式簿記と複式簿記を区別するものであり、この二重の照合構造こそ複式簿記の基本構造をなし、また会計活動を担う人間の企業内での特殊な位置に原因するものである。

五

会計部門の出現が持つ第二の意義は、会計記録の真実性を保証するため、複式簿記は内部統制システムと必然的に結合すると言う点である。

記録と実際の照合と言う簿記の一次的照合機能及び記録と記録の照合と言う簿記の二次的照合機能によっても、尚会計の真実性を保証するに足りない。何故なら、A部門からB部門への資本の移動において、A部門から流出する財貨・用役とB部門への流入が同一人の管理下であれば、財貨用役の真実の流量とその流れを証明するためA部門が発行するコミュニケーション・データが喰違う可能性がある。そこでは、過失や誤謬が存在しうるだけでなく、より重要なことは不正を防止発見する要因がないことである。また個々の部門に関する記録と実際の照合についても、記録の作成と物の保管が個々の部門に委されておれば、個々の部門の内部で不正があっても、記録を操作することが出来る。従って、記録の真実性を保証する為には、まづ第一に、営業と保管と会計職能を明確に区別し、それぞれ別個の組織に担当させなければならない。⁽⁸⁾

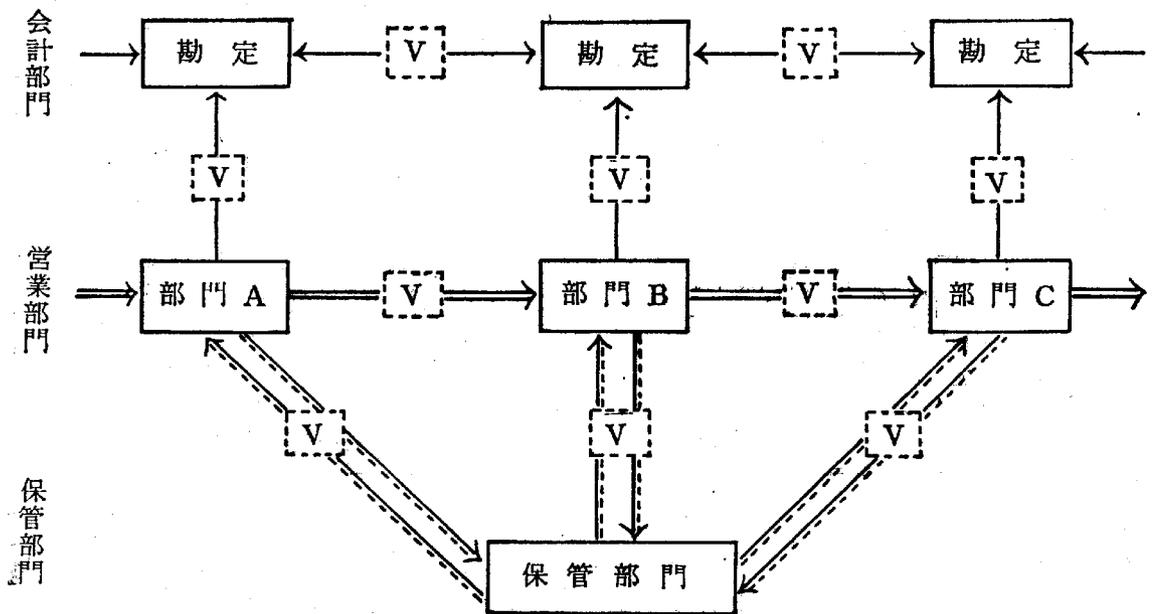
倉庫部門を典型とする保管部門の出現は、単に物が数量的に増大したので作られるのではない。倉庫部門の独立により、保管の為の場所的・空間的経済性を増し、保管労働の生産性を高める他に、内部統制の機能を発揮させる

(8) Committee on Auditing Procedure of AICPA, *Internal Control*, 1949, p. 7. 及び岩田巖教授稿「内部統制とは何ぞや」, 1951 (同教授著「会計士監査」1954, p. 355)

ことが根本的要因として存在するのである。この点を見失えば、財務部門において、何故貨幣保管職能が分岐独立するかを理解することは出来ない。

会計の真実性を保証するため営業と保管と会計の分離独立と言う基礎条件が充たされるならば、次は企業内のすべての組織の中間に、即ち本来のライン諸部門の中間だけでなく、分離された保管部門との間にも、また会計部門との間にも検証装置 (Verifying Device) を組み込んで、物の流れとコミュニケーション・データの流れをたえず自動的に照合し、記録の真実性を確保しなければならない。即ち会計における記録と記録の照合関係が部門間の物の流れの上での照合関係により補強されるのである。この関係は第八図の如く示すことが出来る。

企業内のすべての組織の中間に検証装置を組み込んで、記録の真実性を確保しようとする努力は古くから内部牽制々度 (Internal Check System) として知られて来たものである。AICPA の監査手続委員会はその原理を「何人といえども、取引を処理するに当り、すべての権限を持ってはならない。必ず誰かが介在し、その人物により照合されねばならない」と言う命題で示し



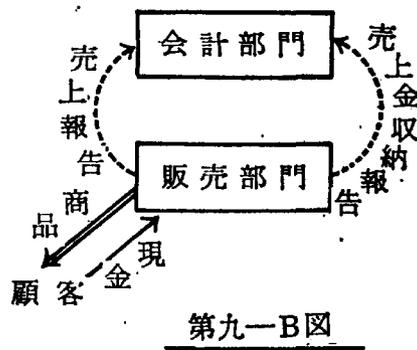
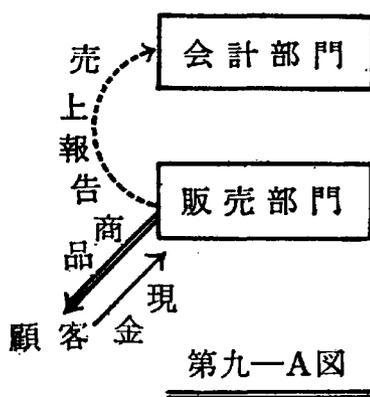
第八図

ている⁽⁹⁾。

ここで注意すべきは、内部牽制更に広く内部統制一般は、故岩田巖教授も指摘されたように、会計個有の問題ではないと言う点である⁽¹⁰⁾。言うならば、それは経営活動の遂行に当り、人間の労働を如何に組織するかと言う組織原則の一つである。そこで、会計の立場から見れば、内部牽制それ自体ではなく、会計活動と内部牽制の係わり方こそが問題とされねばならないのである。

営業と保管と会計が分離されるのであるから、営業活動は他の営業部門のみならず、保管部門・会計部門にもコミュニケーション・データにより伝達されねばならない。

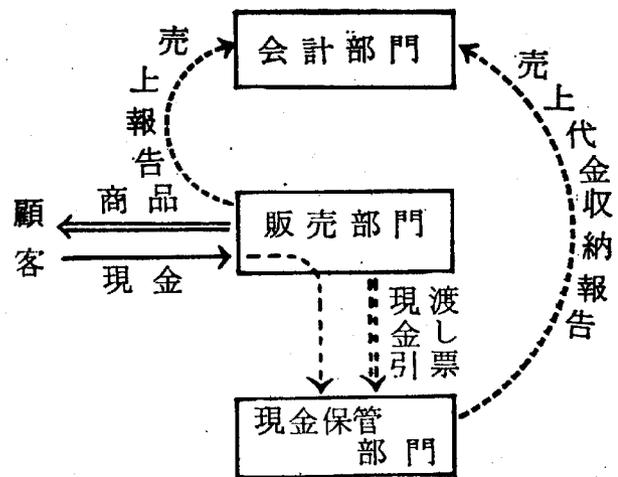
会計データ・コントロール活動の一部であるとともにその基礎である会計データの検証活動はこのコミュニケーション・データの流れの内に内部牽制原理に基づく検証活動 (Verifying Operation) を組み込むことにより行いうる。例えば下図のAでは内部牽制原理は働かない。B図においても内部牽制原理は働かない。しかし、C図では売上代金収納報告が販売部門からではなく、現金保管部門から来ることにより、売上報告と売上代金収納報告の



(9) Committee on Auditing Procedure of AICPA, *ibid.*, p. 8. 尚、原文は次の通りである。 “... that no one person should control all phases of a transaction without the intervention of some other person or persons who afford a cross-check.”

(10) 岩田巖教授「会計士監査」p. 349.

照合が行われ内部牽制原理は初めて有効に作用しうる。従って検証装置を各单位組織の中間に組み込むと言うことは、会計部門の立場から見るかぎり、一つの取引ないし営業活動を処理する仕事を二つ以上の単純な作業に分解し、それぞれの作業から Communication Data Flow を起こさせ、この二つの流れを特定の点で交叉させる



第九一C図

ことである。また営業、保管部門から見れば、財貨用役の流れに伴い、必ず実際と記録の突合せを行わせることである。重要な事は、検証されるものが単に会計資料に限らないと言う点である。作業資料が同時に検証されることによって、はじめて会計資料と作業資料はその真実性において同質的 (Homogeneous) になりうるのである。かくして、本稿で言う検証装置の本質は Communication Data Flow の起点、経過点、終点を決定し、その中間のどこに検証作業 (Verifying Operation) を組入れるかを規定する手続 (Peocedure) に外ならないのである。

勿論、一つの Communication Data Flow の内に一つ以上の検証作業を組み入れることも可能である。(第一〇図の出庫指図書 (Shipping Order) の流れ参照。) また Communication Data Flow の距離が長い場合には、複数の検証作業を組み入れる必要がある場合もある。(例えば、第一〇図に示すように受註→発送→インボイス作成手続では、内部の交叉検証だけでも A, B, C の三カ所で行い、更に顧客が行うであろう D までを含めた場合が示してある。) ただし、資料を記載する書式や枚数を工夫して、検証作業の数を最少限に止めることが望ましいのは言うまでもない。これらの点を具体的にどうするかという事は個々の企業の Accountability Accounting Policy の

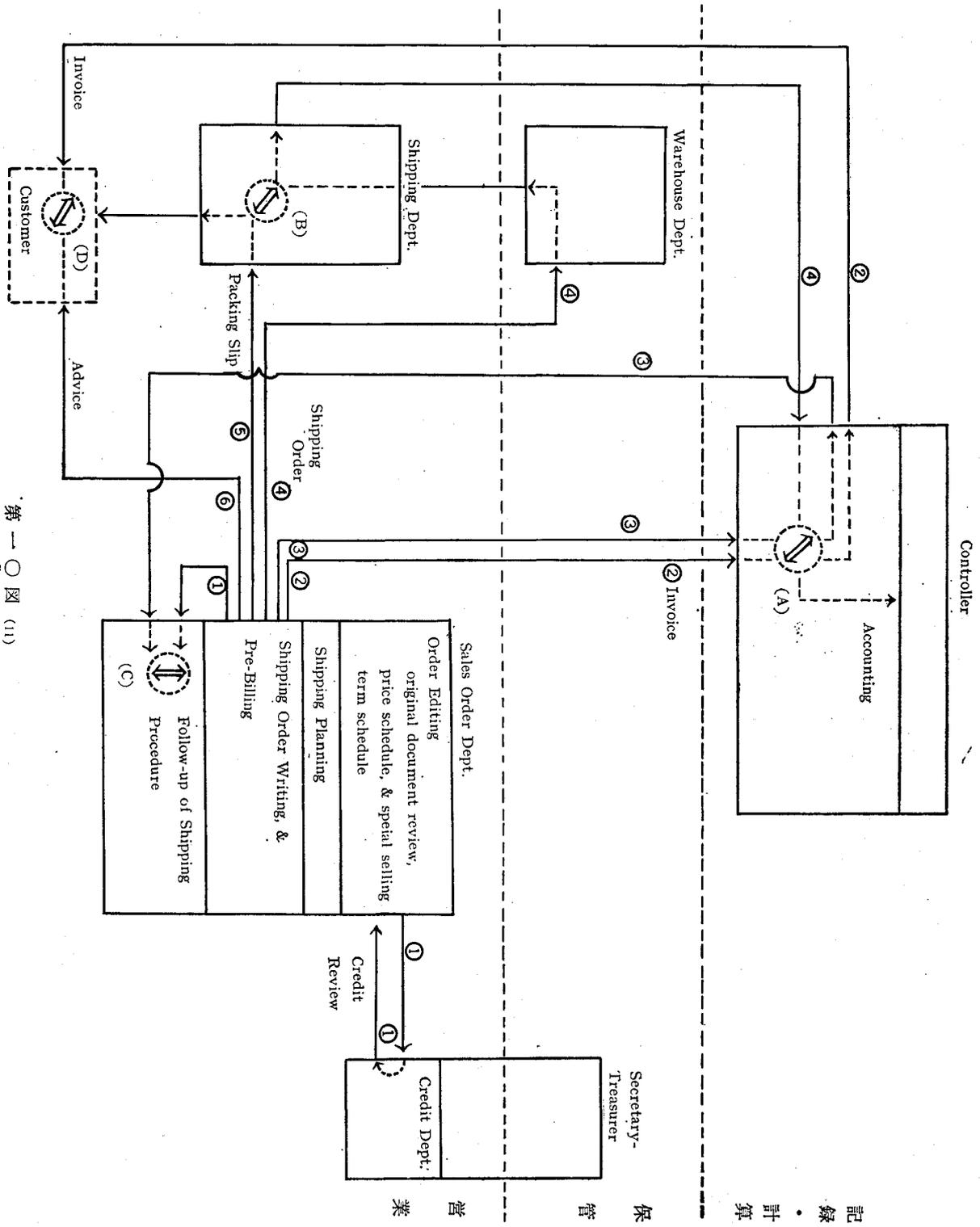
問題である。

六

企業の経営活動は外部取引・内部取引を含め、その種類はかなり多数に上るであろうし、またその量は極めて龐大なものになりうる。いま若し、すべての Communication Data Flow の中間に検証作業を組み入れるとすると、それは当然ルーチン的なものになる。何故なら検証作業を規定する手続の根本をなすものは個々の検証作業担当者に委譲された責任と権限に外ならないからである。従業員の多数が受持つ責任と権限は当然ルーチンに属する。

この事は複式簿記による企業会計にとり、極めて重大な意義を持っている。Communication Data Flow の中間に組込まれる検証作業のすべてを会計部門が担当する訳ではないが、その内一つは必ず会計部門で行われるからである。会計部門は極めて単純な且つ龐大な量の検証作業と記録・計算作業を行わねばならない。換言すれば、会計部門で行われる作業の大部分は単純な事務労働に分解されざるを得ない。かくして此処に、会計を機械化し、更に所謂事務と会計のオートメーションを惹き起こす基盤が成立するのである。

この事は同時に、標準原価計算や予算統制の如き管理会計技術を会計の中に取り入れ、会計を質的に発展させるための基盤でもあった点に注意しなければならない。何故なら、J. F. Magee によれば、管理の本質は、第一に、実績が計画通り遂行された程度、又は条件の変化のため、実績が計画からずれざるをえなかった程度を記録しておくことであり、第二に、計画と実績のずれを考慮して、将来の計画を系統的に調整する手順からなっている。したがって、良い管理とは、管理上の決定が日常作業として自働的に行われ、例外が殆んど生じないことであり、管理システムは物理的な過程を機械的又は電氣的に制御するときと同様、すぐれた自働制御システムの設計方法を支配



第一〇〇図 (11)

(11) 第一〇〇図は Committee on Auditing Procedure of AICPA, op. cit., Chart 5 "Sales" にもとづいて、筆者が作成したものである。

している法則に従わなければならない、と言っている。⁽¹²⁾

したがって、標準原価や予算が会計システムとして実行されるためには、標準原価や予算がルーチン・データとして Accounting Data Flow を構成する一分子とならなければならない。標準原価や予算の中核をなす規範性をもつ criterion は、Communication Data Flow の中に組み込まれた検証作業の具体的内容をなす基準に他ならない。この基準からの逸脱は、誤謬や不正が発見された場合と同様、発見された場所から始まる新しい Communication Data Flow によって処理される。管理会計技術が精緻になればなるほど、例外原理が働かねばならないが、例外原理を実現する条件として個々の管理会計技術は益々ルーチン化され、又その事によってのみ、既にルーチン化されている会計活動の体系の内に円滑に包含されうるのである。

したがって、Accountability Accounting の水準でとらえても、また管理会計の視点からみても、会計の機械化を推進する必要と可能性が存在しているのである。また同時に、会計の機械化それ自身が会計と内部統制の諸技術を一体化する方向に作用するのである。会計の機械化と内部統制技術の間には相互にその発展を促進し合う関係がある。「記録手続のデザインと計画の分野で行われた進歩発展のうち、大部分は最近の成果である。しかも機械化の最も新しい方法を如何に利用するかと言う観点から行われたものである」、⁽¹³⁾ と言う指摘は正に上述した点を言ったものと考えらるべきであろう。

営業と保管と会計を分離した基本的な狙いは、営業と保管部門から会計機能を分離する点にあったのであるが、すべての Communication Data Flow が一度は会計部門を経由するならば、会計資料も営業資料もともに Communication Data として部門間を流し (第一〇図参照)、会計部門で会計記録と非会計的営業記録を作成することも合理的になる。

会計部門で非会計的な資料の整理、解釈、報告をも行うようになれば、会

(12) J. F. Magee, *Production Planning and Inventory Control*, 1958, p. 12.

松田, 千住訳『生産計画と在庫管理』1961, pp. 16~17.

(13) Committee on Auditing Procedure of AICPA, *op. cit.*, p. 11.

計部門は最早古い会計専門の部門ではありえない。1920年代からアメリカで旧来の会計部門がその装いをコントローラー部門に改めた原因は、アメリカの企業会計における内部統制システムの発展にあるが、それはまた上述した内部統制技術と会計機械化の相互促進作用の論理にもとづくアメリカにおける会計機械化の進展と言う現実に立脚している事をも見落すべきではない。電子計算機の使用がより高度化すれば、近い将来コントローラー部門の一層の変貌が実現すると見なければならぬ⁽¹⁴⁾だろう。

(14) 事務と会計の革命が進行しつつあるという認識は、何も電子工学の専門家に限らない。たとえば、F. M. Knox は「今日、アメリカの企業では事務の革命がおこっている」、と言っている。(of. F. M. Knox, *Integrated Cost Control in the Office*, NOMA Series in Office Management, 1958, p. 1.)