

# 固定資産の管理に関する経営的考察

池田 徳三郎

Managing Study on Administration of Fixed Assets

Tokusaburo IKEDA

In recent years, economical and social systems assume a different aspect with the heavy change of society. Particularly, progress of computerized information processing technique has supplied business organizations with the new tools and has proved the new technique to understand problems of management. And then, it is the present problem to cope with the new tools since the conventional techniques related to the management of fixed assets are faced with a change for the better. It is a matter of great importance to try to reconsider the complicated problems related to the management of fixed assets returning to the original points from legal, accounting and managing points of view and setting each difference accurately from others. Thus, the technique of the management of fixed assets will be brought into relief accurately. The management of fixed assets has been reviewed from the standpoint of accounting, but little has been reviewed from the legal and managing standpoints for the present. Therefore, it is necessary to touch upon it from the legal and managing point of view.

Business organization “acquire, administer and dispose” “things” with the object of their business, but it will be done generally and rationally based on the three shifts of acquirement, administration and disposition through the formal proceedings. Therefore, it may be better to deal with the matter by extracting and comparing each of the three points of “administration, classification and restriction” from among the various problems of fixed assets taking the legal, accounting and managing points of view.

## 序 文

近年、社会の激しい変化にともない経済的、社会的システムが変容しつつある。特にコンピューターによる情報処理技術の発達は経営体に新しい用具を与え、経営問題に対して新手法を示すことになった。固定資産管理についても伝統的諸手法の改善が迫られ、これに対応することが今日の課題となっている。固定資産管理について法律上、会計上、経営上の各視点から原点に帰り再考し、各視点からそれぞれの相違を峻別し、固定資産管理の手法をより浮き彫りにしようと試みる。

そもそも経営体はそれぞれの目的に従って「物」を取得、管理、処分するが、これらの行為は正規の手続を経て、総合的、合理的に実施し、あるときは経営者の経営上の判断に基き、または経済

上の知識、法律上の保護により、さらに会計上の理論に根拠づけられ、対境関係の調和<sup>1)</sup>をはかりながら総合的、合理的に適切な方法がとられなければならない。しかしながら現状では経営体内部の規則、細則、慣行を通して経営体のなかで順次改善されているとは言え、なお伝統的な慣行が継承され実践されているのが今日的姿であり、実務上実施上のパターンと言えよう。しかも現在まで、複雑な固定資産管理について会計的視点から主に論述されてきたが法律的、経営的視点から殆んど論及されていないので固定資産に関する多くの諸問題のなかから「管理」「分類」「制限」の課題を抽出して、各視点から抽出した課題を中心に比較言及しようとするものである。経営学が生きた経営体を対象とし、実践的活動を把握しなければならないとするならば、経営体の固定資産管理に関して法律的、経済的、会計的その他隣接科学との有機的関係は無視できない。従ってこれらを統合した原理と実践についての考察が試みられるべきであろうと解される。その前提としてのそれぞれの領域について“固定資産管理”にスポットを当てながら比較を試みた。

## 1. 法律上の固定資産管理

固定資産に関する法律上の領域に属する諸問題と会計上または経営上のそれとは異なるが<sup>2)</sup>、この点に関し、①管理の概念、②分類(区分)、③法的制限の3点に分けて考察することにした。

① 法律上の管理 法律上「管理」の概念は従来学説上もほとんど明確にされていない<sup>3)</sup>現状である。わが国の民法その他の法律において管理、管理人、管理権、管理費用などの用語はしばしば使用されている。しかしその概念はかなり多義的に使用されており、特に民法は法人の管理を除き他人の財産の「管理」について規定し、自己の財産の「管理」については特別に規定していない。それは自己の財産を管理するのはむしろ常態であり、当然のことであるから格別に規定を要しないのであって、他人の財産の「管理」については法律上、特別の規定(制度)を要したものと解する。ただし、自己の財産の「管理」について格別の規定を要する場合には直接に自己の財産の管理を中心とした法の規制を現実に行っている(物品管理法第1条、固有財産法第1条)。

次に「管理」の概念のなかに「処分」「取得」が含まれているか否かについて、法的解釈上は「処分」は含めるが「取得」は含めないと解すべきである。ただし「処分」に関して民法第103条(代理権の範囲)は保存行為、利用改良行為の範囲を限定しているが、同法第28条並びに第953条等の規定を援用して処分を管理から独立した概念と解するのは妥当性を欠くと解する。これらの条項は他人の財産を管理する者で、かつ権限の定めなき者の権限に関する特別規定であり、その意味で財産管理の一般概念の根拠とすることは当たらない。むしろ私有財産制の原則から自己の財産の管理処分の自由を含めるべきであり、特別の場合を除き(国有財産法第1条、第5条以下)「処分行為」と「管理行為」とは対比すべき概念でないとして解する。

次に「取得」を管理概念から法律上独立すべきであると主張する理由は次のとおりである。取得行為は当事者の意思表示によりその効力を生じ(民法第176条)通常は契約による。ただし第三者の対抗要件として、不動産にあっては登記(民法第177条)動産にあっては引渡し(民法第178条、同第182条)の事実を要する。このように取得行為は法律上、事実上の事由により管理主体の所有に帰し、また占有に属するに至るまでの行為であり、管理行為は管理主体の所有に帰し占有に属した財産についての行為である。

所有、占有財産のプロセスを図示すると下記のとおり分類できるであろう。

取得行為(売買受贈その他の契約、相続、加工、混合、附合、埋蔵物発見、遺失物拾得……)

処分行為(売却、寄贈、担保設定、その他変形、改造、破壊……)

取得行為 → 管理行為 → 処分行為

(財産の取得) (財産の管理)

ただし、「取得過程」と「管理」は密接な関係にあり、ときには管理の問題たり得る。たとえば購入財産の所有権移転が検査終了後と約されている場合検査未了の財産の管理。購入財産に瑕疵ある場合の事後処理。または譲渡担保の目的物の取得。担保権実行としての担保目的物の担保権者への帰属等財産取得と財産管理の問題が関連する。

物品管理法は「管理」として「物品の取得、保管、供用及び処分」の各行為を含めている（同法第1条）。ただし、同法の目的が経営的側面をも考慮して需給計画、供用計画による物品調達等の計画化並びに適正かつ効率的な供用、その他良好な管理（同第13条、同1条）をも含めた手段として特別の目的に基く例外的規定と解される。この点、経営上の「管理」が性能管理、能率管理の立場から新設、配置、供用、取得計画の立案、実施統制が通常含まれていることと類似している。

② 法律上の区分 わが民法は権利の客体として「物」を有体物と無体物に区分し（同法第85条）さらに有体物を動産と不動産に区分している。すなわち土地及びその定着物ほこれを不動産とし、その他の物はすべて動産とする外、無記名債権は動産と看做している（同法第86条①②③）。しかしながら、動産、不動産の区分について従来その根拠は主に経済的価値の相違、権利公示制度の相違をあげていたが、前者の経済的価値の相違は相対的なものである。後者の権利公示制度も重要動産の公示化傾向の増大によってすでに権利公示制度の差異は一部ではあるが減少しつつある。それにも係らず、今日なお不動産、動産の区分は物権法定主義のもとに法的基本区分として一般化している。わが商法は同法第285条の3により「株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則」（法務省令第31号。以下単に商法規則という。）に資産の分類を規定している。すなわち資産の部は流動資産、固定資産及び繰延資産の各部に区分し、固定資産の部は有形固定資産、無形固定資産及び投資に区分している（同規則第5条）。民法、商法の分類区分は表顕上著しく異なっているのは、民法の特別法としての商法の特异性に起因する。その他税法、企業会計原則等の分類も民法とは異っているが、民法が物件法定主義を採用したがこれは本来の欠陥<sup>9)</sup>であり、また経済取引関係の進展、多様性に依じて新しい種類の物権の需要に応じられない必然的なものである。

③ 法律上の制限 取得、管理、処分について法律上の制限を受ける外、法律上の適用、手続解釈等は経営上、会計上とも相互に関係はあるが、当然法律上の範疇に含まれる。わが国の憲法は、財産権の内容は公共の福祉に適合するよう法律で定める（同第29条②）と規定し、民法はこれを受けて「私権は公共の福祉に遡う」と巻頭に明記し、さらに所有権は法令の制限内において自由に所有物の使用、収益、処分をすることを認めている（同第206条）。

(i) 法律上の制限について例示的に列举すれば

- A. 国有財産法による公用物（公有林野、官公庁の建物）、公共用物（道路、公団、河川、港湾）、禁制品（阿片、偽造等の通貨、国宝、重要文化財、猥せつ物等）についての制限。
- B. 不動産に関して民法第207条（土地所有の範囲）は法令制限を認め、具体的には採石法、鉱業法、ガス事業法、建物用地下水規制法、温泉法等の制限があり<sup>9)</sup>、土地の利用と無関係な上空、地下までの所有権、利用権の効力なしとの学説が多くなってきた。
- C. 定着物は建物、樹木、土地または建物に定着した施設、設備と解するのが通説であるがいずれも所有権の絶体性について公法上の制限を受ける。

(ii) 法律上の権利関係、その他について例示的に列举すれば

- A. 取得から所有権移転に至る法律上の権利関係として、所有物返還の請求権、所有権妨害除去

並びに予防の請求権、損害賠償請求権、第三者対抗要件としての登記制度等。

- B. 相隣関係により生ずる所有権内容の拡大と制限として、隣地使用権または立入権、隣地進行権、排水権、流水利用権、界標設置権、囲隣設置権、境界をこえる竹木、眺望、日熱の制限、井戸、用水留等の制限等。
- C. 動産、不動産の危険、侵害に対する処置として、危険に対する処置として、火災、風水害、落雷、地震、騒擾、暴発等、侵害に対する処置として盗難、横領、詐欺、争議、暴動等。
- D. その他、入会権、事業組合その他法律上の共有関係、借地借家の法的規制、同締結手続、同敷金、更新、冗取請求、譲渡制限、占有、賃借権の保護等、委託、寄託、信託等。

「物」の解釈に関して、所有権、占有権、地上権、永小作権、地役権、留置権、質権、抵当権、先取特権、その他一般債権等、民法、商法、税法その他関係法令によって規制され、取得、管理、処分について会計上とは異なる側面もっている。

## 2. 会計上の固定資産管理

法律上の財産に関する諸問題が主に物理的ないし事実的側面からのみ問題とされ、また主として経済取引上独立の客体として取り扱われ、法律上も何らかの保護または承認されているとき法律行為の目的たり得る。かかる財産は物件、債権、無体財産権、その他老舗、得意先関係も含まれるし、積極財産、消極財産の総体とも言える。これに対して会計上の財産 (Vomögen) は大別して、2つに分けられる。1つはヒューグリ<sup>5)</sup>、シェアー<sup>6)</sup>などの資本等式説に基く財産概念であり、他の1つはニックリッシュ<sup>7)</sup>などの唱える貸借対照表等式説に基く財産概念である。前者は19世紀の中葉から終りにかけての社会経済事情から、自ずと信奉された勘定理論であり、後者は20世紀初頭における産業革命後の資本主義経済台頭時の会計理論であった。すなわち、財産=自己資本+他人資本、資産=資本+負債 ( $A=k+p$ ) で表示され、財産は企業の経営を通じて統一的に総合された経済的諸財貨を意味し、会計学上の資産の概念と全く同一概念となる。よって少くとも財産と資本は貨幣的価値額として相等しく、貸借対照表として左右平衡すると説明する。前者の物的=勘定説における資本等式説は消極財産として財産勘定に属した負債が、後者においては他人資本として資本概念に包括され、従って財産対資本の関係を顕著に表現したものは貸借対照表と言い得る。また現在死物化したとみられる財産目録 (Inventar) は組織的な損益計算の制度をもたない初期において損益を計算するために作成され、後に債権者擁護、その他に役立つために一般化し今日に至っている。勿論、財産目録はその目的により今日的な意義の重要性を無視することの出来ない本質的意義は存在する。法律上の対象領域は異なるとは言え法律上の財産と会計上の財産はかなりの振巾をもって広がり、現在ではその差は顕しくなってきたと言えるであろう。

会計の側面からその機能的区分をすれば、企業会計では財務会計 (Financial accounting) と管理会計 (Managerial accounting) に区分できる。財務会計は外部の利害関係者に有用にして信頼し得る情報を提供することを主たる目的とし、一定期日、期間における経営体の諸活動を貨幣額により貸借、並びに収支を確定し、その経過を記録、計算し、その結果を集約的に報告する手続で、具体的報告様式としては損益計算書、貸借対照表、その他の財務諸表がある。これに対して管理会計は経営者または管理者が実施する経営諸計画、各部門の執行活動の目標の樹立、実績の評価、統制等に役立つ会計情報を提供することを主たる目的とし、この目的のため会計の側面から計数的に収集、分析、比較、評価して随時必要な時その結果を個別的集約的に計算表示することを意味する。具体的報告としては、財務会計と異なりその様式は必ずしも一定でないが、長、中、短期の総

合計画ないし個別計画、予算の編成、統制等が含まれる。その他経営体全体の立場だけでなく、責任別、製品別、プロジェクト別単位も考慮される。従って財務全体のように貨幣的表示によるものだけでなく物量的計算が重視される場合もあるし、実績数値の計算だけでなく標準、予算、または経営計画のため各種の特殊性原価概念による未来原価が利用されることもある。また管理責任単位間の内部振替取引に基く計算や決算期以外に数年間または年次、半期、四半期、月次計算も実施される。このような管理会計への歴史的要請<sup>9)</sup>は省略するが、経営管理のための会計という視点からは、かかる財務会計に限界があり、管理会計の重要性が再認識されてきた。両者の関係についてその経過は3つの展開過程を経ている。すなわち初期において先ず(イ)財産会計に包括されたジャンルで管理会計の目的が実施され主として財産保全がその中心課題であった。次に(ロ)財務会計と対立した関係において管理会計が主張され、実績会計である財務会計との相違に重点がおかれた。具体的には、管理要請による標準原価計算や予算統制等の導入であった。最後は今日の展開段階であるが、(ハ)財務会計と管理会計とを統合して理解する主張である。それは両者を会計情報システムとして理解し、コンピューターの総合的利用、意思決定の会計的諸情報の有機的利用、会計組織の再編成等の展開である。これらの展開は経営意思による経営管理機能の進展にともない会計機能もまたそれに対応して進展し、管理会計が今日の発展をしてきたと見るべきであろう。

以上の前提に立つ場合、会計上の管理の概念は財務会計の側面と管理会計の側面に一応区分して考察する必要があり、両者を混合して考慮するとき、複雑な理論の進展をみることになる。

(1) 財務会計 財務会計は経営体における一定期間の諸活動を貨幣額により記録計算し、その結果を一定期日に外部に報告することを目的とするが、財務会計の一分野としての資産会計 (assets-accounting) は経営体に帰属する資産の運用ならびに管理保全を貨幣単位額で計数的に把握し、これによって管理を遂行することになる。財の運用保全について発生の事実、理由を会計上の共通的ルールに従って記録、計算するが、それはあくまでも会計上の原則、慣行に従うのであって、法律上経営上のルールに従うのとは異なる。財務会計ないしその一分野としての資産会計が公正妥当と認められる会計上の諸法則並びに会計原則に従い、満足させる限り財務会計の目的は達成される。けだし財務会計 (資産会計を含む) は経営体の諸活動 (主として取引) の成果計算であり、財務状態の明瞭な表示にあるが、これを会計上の諸法則、原則に従って適正に計算、表示するとき、結果において資産の明瞭性、安全性、担保性を維持向上し、良好なる管理がなされることになる。経営体の諸活動の成果の良否は主として経営上の問題であり、少くとも財務会計の対象ではない。あくまでも財務会計は適正な成果計算技術と、明瞭な表示手続の手法を対象とする。ただ成果計算を明瞭に表示した結果は経営上の財務情報として経営上重要な役割を果たすことになるであろう。それは内部的には自らの経営成績の良否を判断し合理化の資料として将来の指針、計画に役立つ。外部的には必要な会計事実を明示し財務的実体を計数的に知らしめ、租税目的金融目的その他利害関係者に対する重要かつ基礎的な資料となる。特に資産のうち「物」については経営体の業種によっては金額的に大きな比重を占めることになるが、財務会計上は主に固定資産、棚卸資産として表示され、その取得、管理、処分は主として取引並びに減価の計算によって処理され、最終的には成果計算として明瞭に表示されることになる。

① 財務会計上の管理 固定資産について考えるに、固定資産の取得の事実、処分の事実又は経過的な減価償却等を会計上の諸法則、原則に基いて適正に計算し、財務諸表に表示することによってその過程、結果において財務会計上の管理は満足されることになる。かかる意味において財務会計上の管理は前記適正な計算、表示につくことになる。

② 財務会計上の制限 固定資産の取得、管理、処分に至る過程事実やその後の法律的、経済的な良否または最終的に経営上の意思決定の妥当性及び良否は財務会計上の対象ではない。財務会計は経営上の意思決定に基づいて実施された事実または事実の結果を、適正に記録、計算、表示するに過ぎない。従って、財務会計は会計上の諸法則、原則に従うことは当然としても直接的に法律上、経営上の制限を受けないのも、また当然のことである。財務会計上許容された選択すべき方法がある場合もその選定は最終的には経営上の意思により決定され、継続性の原則に拘束されるにすぎない。

③ 財務会計上の分類 「財産」に関する法律上会計上の相違についてはすでに触れたが、財務会計上の分類は会計上の諸法則並びに会計原則に基く分類に従う。資産の部は流動資産、固定資産投資等に分類され、法律上特に民法上の分類とはやや異なる。会計上、例えば固定資産(fixed assets)は流動資産に対する用語で長期にわたり反復使用する資産であり、普通3つの観点から限定<sup>9)</sup>されている。ただ固定資産をさらに有形固定資産(tangible fixed assets)と無形固定資産(intangible fixed assets)に分類したことは法律上の「物」に対する概念と類似しているが、上記形態分類の外に用途分類、地域別分類、その他はあるが特殊の分類といえよう。

(2) 管理会計 管理会計は上述のように経営目的のために会計的側面から計数的情報を提供するものであり、20世紀初頭、工場の科学的管理が時間研究、動作研究さらに原価計算と結びつき標準原価へ発展してきた。原価管理が管理会計の中心的課題であった時期から、さらに発展して市場の変動、製造、資金、利益等の総合的調整としての予算管理が総合的価値的管理の機能として重視され、内部統制の整備と共に一応の体系化がなされてきた。個別(部門別)予算から総合予算へ伸展し、利益計画が将来予測の資料として最も重視された。一方、各種の財務分析、財務比較が管理会計の分野として包括され、漸次体系化されてきた。しかしながら、管理会計はあくまでも将来並びに現在の経営意思の決定に役立つ重要な会計の情報であり、それは経営組織における一機能であって、政治的、経済的、技術的情報等を総合した情報では必ずしもない。

① 管理会計上の管理 管理会計の発展的過程において、管理の当初の要請は財産保全を中心としたものであったが、次の段階では実績会計である財務会計とは対立し、未来会計的特質が強調され標準原価計算、個別予算統制等の手法により個別的能率管理ないし、総合原価計算、総合予算統制等にみられる執行活動の統制機能へ変遷し、現在では業務計画、構造計画に対応する計画機能へと変遷をみてきた。従って、その内容についてマックスファーランド<sup>10)</sup>、アンソー<sup>11)</sup>、AAA<sup>9)</sup>の諸見解がある。従って初期における財産保全の手法は一部現在に残されているとしても現在の意義における管理会計は固定資産の管理的側面からの対象としては財務会計における固定資産の管理の法令、諸原則の域を出るものではないと解される。ただ経営上の要請にもとづいて管理会計側面からの分析、比較、評価等がなされるに過ぎない。

② 管理会計における分類 管理会計はあくまで会計上の諸法則並びに原則を基礎とするものであり、それが会計上の共通の尺度となっている。(i)会計情報の適用区分<sup>12)</sup>により、生産管理会計、販売管理会計、財務管理会計……(ii)計算技法の区分<sup>13)</sup>により、標準原価計算、予算、経営比較……(iii)経営管理目的による区分<sup>14)</sup>として、計画会計、統制会計などがある。しかしいずれの区分の場合においても財務会計における資産分類を基礎とすべきであり、経営目的により例外的に統合または細分されているに過ぎない。例えば、経営方針に基く基本計画の一環として工場を建設する場合、土地、建物、機械、備品その他の固定資産を取得すると仮定すれば④個別計画として調査、購買、製造、販売、貯蔵等の諸計画は設備投資計画、工場要員計画、教育計画などと結びつき最終的に財

務計画、資金計画となって総合的利益計画へ展開され、フィードバックされながら短期計画としての予算が作成される。㊸工場建設後の予算差異分析、評価がなされ㊹稼働後に製造、販売、利益等の諸計画と実績との差異分析、評価が必要となる。管理会計の観点からこれらの諸資料が作成されるとすれば、それは会計の側面から経営意思に基いて会計的手法により内部情報資料として作成される。この場合、管理会計の固定資産管理は㊶取得時における購入計画の分析、比較、評価の情報。㊷製造過程においては製造計画、利益計画と実績（事後原価計算）の差異分析、評価。㊸売却時においては長期利益計画または個別売却計画と実績との差異分析、評価にそれぞれ包含され、その一部を構成することになるが、しかし、会計上の資産である限り財務会計上の資産の分類を基礎とし作成されるか、或いは同分類を基礎として統合または細分されているに過ぎない。

③ 管理会計の制限 管理会計が会計の一分野である限り会計上の制限を受けることになり、その点は財務会計と同じである。ただ財務会計が直接的に経営上の制限を受けないのに対して、管理会計は会計上の制限の外に経営上の制限を受けることがある。けだし直接経営目的のための内部資料として管理会計の様式を統一的に網羅することは現在のところ不可能に近いし、また必要性に欠けると言わざるを得ない。

### 3. 経営上の固定資産管理

現代経営は人的、物的、資金的3要素の総合的諸活動を組織的、計画的に実施、評価するための総合的、統一的な管理方法であり、会計上の固定資産は物的要素並びに資金的要素の一部を構成している。しかし、拙論では資金的要素を廃し、物的要素のうち土地、建物施設、設備を対象とする有形固定資産に限定することにする。

① 経営上の管理 現代においては生産性を向上させ、収益性を高めるため経営方針に沿った施設、設備の諸計画、維持、改善を通じて最も効果的な諸活動を組織的に実践するが、現代の技術革新による機械化、オートメーション化の進展により、施設、設備の占める役割はより重要となってきた。なかでも生産部門においては生産の質、量、コスト等による影響は大きいので、性能の高度化、高速化が求められるに至った。それと同時に投下資金、維持改良の費用も巨大化してきたが、さらに技術改進のテンポの急速化は更新、改造のテンポを早めている。従って、有効適正な施設設備を適時に予定、製作し、効果的に配置し、その性能を維持向上し、保全していくことが必要である。経営上の固定資産の管理は以上の諸活動の全体を意味する。計画から取得、配置のプロセスを取得過程とし、使用から廃棄、売却のプロセスを保全過程として大別すると、取得過程は当該施設設備に関する調査研究、購入計画（財務、資金計画を含む）必要により要員計画、教育計画を含めた利益計画、予算編成、取得配置、予算統制、投資効率の測定、評価が含まれる。保全過程は予防、保全組織・制度、作業管理、保全資材・技術管理、標準化、教育訓練、帳票組織、故障統計、保全費管理、補修、改良、更新などが含まれる。勿論、当該施設設備のすべてについて取得過程、保全過程を経るのではなく(i)当該資産が金額的にも性能的にも小額、通常のものであれば取得過程、保全過程のそれぞれの一以上の事項（例えば前者の予算、後者で保全費管理、補修）を必要とすれば足りる場合もある。出来るだけ不必要な事項はさげ、必要な場合に限ることが、より管理目的に適することは説明するまでもないことである。しかし、(ii)当該資産が金額的、性能的に巨額、高度のものであれば取得過程、保全過程以外に必要な情報蒐集、計画、分析、評価がなされるし、また要求されることがある。かかる場合、経営上の固定資産の管理はその領域としては機能的観点から開発調査、技術、購入、製造、倉庫、人事、企画、財務その他、経営組織の各部門に関連性を有するこ

となる。これらが有機的に調整された機能的結合によって経営上の固定資産の管理は、円滑な運営と効果的な推進が望まれたことになる。従って、管理会計の諸情報と密接な関係がある外、政治、経済、法律、理、化、工、医等の技術的諸科学のすべて分野に関係し、それらを総合した諸情報によって経営意思の決定がなされることになる。ただし、施設、設備の範囲が広く、具体的には備品に至らない小備品、備品、運搬機械、車輛、船舶、機械、ガス、水道、下水設備、電気、配線、暖冷房設備、電力関係設備、建物付帯設備、建物、土地が対象となり、さらに生産部門における機械は電気、水道、その他施設設備、建物、土地とともに保全の対象となるのが普通である。そのため経営上の管理は経営目的による総合管理と個別管理に大別されるが、総合管理は(イ)要素的管理の総合としての総合管理(ロ)職能領域別管理の総合としての経営全般管理としての総合管理(ハ)実体的管理における時間管理および価値管理としての総合管理、さらに両者を総合した総合管理(ニ)生産管理と労務管理の総合としての総合管理等に通常区分され、一般的理解は(イ)、(ロ)である。例えば経営上の固定資産管理は経営の一要素である物的要素の管理であるが、この物的要素は経営諸活動において他の要素と結合されはじめて具体的経営成果をあげ得る。例えば労務管理は人間工学ないし労働科学に、電力管理は電気工学、設備管理は機械工学に科学的根拠をおき、それぞれの工学において純工学的技術的側面を担うものであっても経営上の合理化、利益化を対象とするものではない。個別管理は財務管理(資本調査、資金管理、利益処分等)、購買管理(外注管理、資材管理、購買の計画と統制)、生産管理(生産方式と組織、生産計画、課業管理、工程運搬管理、品質管理、原価管理、環境管理、研究開発、機械設備管理)、販売管理(販売機構方式、販売計画、価格管理、販売促進、商品計画)、人事管理(人事計画、職務分析、人事考課、教育訓練、意思疎通、賃金、労働時間、安全衛生、福利厚生、労使関係)、事務管理(事務改善、文書管理、事務所管理)、管理工学(管理数学、管理統計、電子計算機)などがあげられる。しかしここに個別管理としての固定資産管理を追加し、固定資産計画、固定資産分析、購買組織制度、保全組織制度、保全管理、補修改良管理、教育訓練等を包含することは対象物件によっては可能であっても、対象範囲が余りにも広域にわたり、さらに技術革新その他により、巨大資金を要するケースが増大する傾向にあるため、また他の個別管理と密接に関連してくる可能性が強いため、現時点では対象物件によっては総合管理として把握することが是と考えられる。

② 経営上の分類 経営上の諸情報は最終的には利益計算に結びつくことになるが、従って管理会計の諸情報が経営上の諸情報に密接な関係があるので、一般的には財務会計の分類と同じである。しかし経営目的によって、財務会計による形態分類の外に目的分類、機械分類、地域別分類等を採用することもあるが、これは経営者による経営内容の実状によって異なっており、外部情報のように統一的分類により報告形式を、画一的に採用するものではない。

③ 経営上の制限 激動する社会にあって、当該経営体は、総合管理時には個別管理の最終的意思決定を常に迫られる。従って、当該経営体は関係する法律上の制限、会計上の制限を受ける外、経営上のルールにも従うことになる。外部のすべての対境関係<sup>1)</sup>にあって株主、債権者、債務者、取引先、顧客、政府監督官庁に対して、固定資産の取得に関して、例えば公益上の法的制限、行政上の制限、法的諸契約等の問題があり、増資または借入に対する財務上の現状報告並びに総合的、個別的財務上の諸計画(特に利益計画、または返済計画)に関する会計上のルール、制限を受けることになる。また、取得過程に至る諸計画についての組織的、統一的な意思決定に至る総合的、個別的経営管理の諸計画、並びに対象物件による段階的調整等は経営上のルールに従うことになる。

#### 4. む す び

固定資産の管理に関する法律上、会計上、経営上の視点の相違を主に「管理」「分類」「制限」に区分して、それぞれ比較しながら、関連する事項について触れ、固定資産管理に関する経営上の諸問題と隣接科学との限界をできるだけ明確にし、その後には狭義の経営上の諸問題と隣接科学との有機的相互関係を連鎖させながら経営上広義の管理を総合的、合理的に処理することができると考えられる。法律上、会計上その他の諸科学を総合した経営上の問題は最終的に意思決定の諸手法としてすべてに関係することになる。当然のこととは言え固定資産の管理に関する対象物件の軽重があるため権限委譲による段階的管理はあるが、その場合でも権限被委譲者はそれぞれの立場で意思決定を迫られるので、当該資産の軽重に応じた情報蒐集並びに処理に関して、内部報告として提出する外、法人全体としては対境関係者に対する資料の提供、PR が望まれることになる。かかる意味において経営上の情報は固定資産の管理に関しても、狭義の経営上の諸情報と隣接科学の有機的相互関係を連鎖させ、総合的、合理的に処するため広義の経営管理に包含されることになろう。

#### 引用文献

- 1) 山城 章：経営学要論，白桃書房，53 (1972)
- 2) 池田徳三郎：月刊学校経理，12, 30 (1972)
- 3) 谷川 久：経営学全集，6，ダイヤモンド社，212 (1965)
- 4) 我妻 栄：物権法，岩波書店，23 (1956)
- 5) F. Hügli, Die Buchhaltungs-System und Buchhaltungs-Formen, Bern (1900)
- 6) J. F. Schär, Buchhaltung und Bilanz, Berlin (1932)
- 7) H. Nicklisch, Die Betriebswirtschaft, Stuttgart, (1929-32)
- 8) J. O. McKinsey, Managerial Accounting, Chicago (1924); B. E. Goetz, Management Planning and Control, (1949); AAA, A. Statement of Basic Accounting Theory, Illinois (1966).
- 9) 池田徳三郎：月刊学校経理，3, 47 (1973)
- 10) W. B. McFarland "Research Cost Accounting and Control" ed., Handbook of Industrial Research Management, New York, (1965)
- 11) R. S. Authony, Management Controls in Industrial Research Organizations, Boston, (1952)
- 12) J. O. McKinsey, Managerial Accounting, IV, (1924), 神戸大学会計学研究室編「経営管理ハンドブック」835, (1969)
- 13) 長谷川 安兵衛：統計的会計，東洋出版，(1937)；古川栄一：経営計理論，千倉書房，101, (1949)；溝口一雄編，管理会計講義，青林書院新社，26 (1972)
- 14) R. Beyer, Profitability Accounting for Planning and Control, New York. (1963) B. E. Goetz; AAA 8) 参照