

管理会計とコントロール・システム： 管理会計の発展

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 公開日: 2017-10-03 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 吉村, 文雄 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/2297/24599

管理会計とコントロール・システム

— 管理会計の発展 —

吉 村 文 雄

目 次

1. はじめに
2. マネジメント・コントロール理論の確立
3. J.O. Mckinsey の管理会計論
 - (1) 経営管理分析の特徴と標準・記録
 - (2) 記録の職能
 - (3) 経営管理活動と組織化
 - (4) Mckinsey 管理会計論の意義
4. J.G. Glover と C.L. Maze の管理会計論
 - (1) はじめに
 - (2) 問題解決プロセス
 - (3) 組織の概念
 - (4) 標準と記録
 - (5) 会計の管理機能
 - (6) 予算管理
 - (7) J.G. Glover と C.L. Maze の管理会計論の意義
5. おわりに

1. はじめに

第2次世界大戦後のアメリカにおける管理会計体系論は、経営管理の基本的職能に企業会計がいかなる貢献をなすうかという機能主義的な観点から、管理会計の枠組みの構成を企図する議論を展開してきた。このような論理構造によれば、まず第一に経営管理の基本的職能の分析が優先されるべき課題

るが、自律している。そして実際の経営管理の状況のもとでは、最高の達成可能水準をあらわすものと考えられている。その意味で、標準は常時変化するものとみなされる。手続標準は、各種の業務手続や会計手続を含んでいて、中央で権限をもつ管理者のもとに運営すること、および書式化しそれを関係者に配布することによって効果を発揮するものとなる。財務標準は、基本的には資本の利用能率（efficiency）を示すものである。資本利益率、流動比率および各種の回転率などの比率によって表わされる財務指標がこれを代表する。これらの指標は、貸借対照表、損益計算書およびそれらの補完的な報告書に基づいて算定されるが、資本の利用能率を判断するための標準として貢献するかぎりにおいて財務標準たりうるのである。財務標準は、すべての管理活動を統制することを目的に利用されるが、十分な条件を満たしていない。そこで業務標準が必要視されることになる。両者の違いは以下ようになる。財務標準は、貸借対照表と損益計算書をベースにおいて算出されるため、それは期間的な指標である。これにたいして、業務標準は日常的な業務活動をベースとする業績標準をあらわしているので、日常的に標準対実績の比較を提示する。また、財務標準は、経営活動に関する一定のまとまりのある集合を示すのにたいし、業務標準は、個別の経営活動、あるいは個人別の費用や売上高といった項目を示す。業務標準は、この点において個人を対象に統制するための指標にもなりうるだけでなく、統制の視点から物量的尺度によって表示されることもある。後者の測度によって示される業務標準が経営組織全体を同質的に統制するための手段になりえないことはいうまでもない。

Mckinsey は、業務標準のタイプとしての企業予算に言及している。企業予算の機能に関して、「企業予算は、経常の業務を統制するための標準として貢献するだけでなく、各部門の諸活動を調整する手段としても貢献する¹⁶⁾」と述べている。この見解は、企業予算が業務の観点と結びつくだけでなく、各部門間の調整活動を支える調整機能を提供する、ということを含意する。また、経営組織の中央には、各部門の諸経営活動の見積りを企業全体の調和的なプログラムに調和させることが期待されている。それは、各部門の見積りを共通目標の達成に向けて調整させる手続きが存在することを示している。こうした一連の考察は、共通目標（common end）を頂点におく組織的な目

標調整が、各部門の諸経営活動に関する計数的見積りによって遂行されることを示唆する。また、Mckinseyは、予算・実績比較の情報価値に関して、差異データが当初予算の修正を可能にする点にもふれている。以上のように、Mckinseyによって説かれる企業予算は業務標準であり各单位組織間を調整する手段でもある。A. Giddensの用語法にしたがっていえば、前者は社会統合に、後者はシステム統合に対応するであろう⁽¹⁶⁾。

ところで、Mckinseyが説く標準は、環境によって条件づけられるという特質を有する点に注目しなければならない。Mckinseyは、標準の必要条件をあげているので要点を示すこととする⁽¹⁷⁾。①標準はできるかぎり単純であるべきである。②標準はすべての状況に十分に適合する包括的で弾力的なものでなければならない。以上の二つは手続標準にあてはまる。③標準は変化している状況に適応可能であり、状況が変化するやいなや変更されなければならない。④標準は科学的な調査によって、つまり予想されるすべての状況を考慮に入れて決定されるべきである。⑤標準は正確さを決定するために絶えず検査されるべきである。⑥標準は実績との比較を可能にするような表現法を採用すべきである。

みられるとおり、そこでの標準は、今日の標準原価計算制度に置き換えてみると、現実的で当座的な標準に相当するであろう。

さて、ここで財務標準と業務標準との異同性についてもう一度みてみることにする。財務標準は、財務諸表から導出される財務比率によって主に構成されているので、内部的には、経営管理者の観点から財務比率の有用性が方向づけられて一定の意味をもつことになる。そこでは、なによりも財務諸表が基礎データとして重視されるから、おのずから財務比率は企業内部における経験的な基本的諸関係を反映した指標とならざるをえない。指標としての財務標準が過去の価値フローを定期的にフィルターをとおして算出した数値となるため、そのことをもって将来の資本の運用効率に影響を及ぼす指標とみなしうるのかについては、問題点が各論者により指摘されるところである⁽¹⁸⁾。比率分析は経営管理分析として一定の有効性が認められるとはいえ、比率の経営管理目的への適用にさいしては、比率を構成する2変数における変化の相関関係を見据えて解釈する必要がある。そのことは、過去の実績を

踏まえて算出された比率の解釈にとどまらず、それらの比率を将来の経営管理目的に適用するさいに必要な判断にたいしても同様のことがいえる。Mckinsey は、もっとも重要な財務比率として、15項目をあげている。それらは、いずれも貸借対照表と損益計算書から相関的に算出されるものばかりであるが、それらの比率は単に羅列されているだけで、諸比率を統一的な視点から包括的に体系づける展開は、本書を通じてどこにもみられない⁽¹⁹⁾。そうであっても、羅列している比率のなかには、当時の状況との関連において、むしろ経営管理の実態と実質的関連をもつと考えられる比率が含まれている。Mckinsey は財務標準を論ずる箇所で、J.H. Bliss の *Financial and Operating Ratios in Management* (1923) を脚注で紹介している。Bliss は、その著書において、ア・プリオリな思考に基づいてデュボン・システムとして知られる資本利益率を売上高利益率と資本回転率に分解する考え方を比率分析の理論に導入した最初の論者である⁽²⁰⁾。Mckinsey が提示した各種の比率には、デュボン・システムのいわゆるピラミット体系の裾野の部分にあたる諸勘定科目をも包括する基本的な段階的関連諸要素が含まれる。このようにみえてくると、そこでの財務標準としての比率群は、財務分析体系を構成する基本的要素の集合に等しく、その意味でも財務比率分析体系の再生産に方向性を与えるものとなり、そのための道具立てを提供しているといえる。

このように、Mckinsey の財務標準は、財務関係比率によって表わされているが、合目的論的に体系化すること、つまり幾多の比率の単なる羅列を避けるための整合化の試みはみられない。そうであっても、そこでの財務標準は、企業の価値循環運動を貨幣価値によって統括することを目的として意味づけされているといわなければならない。そのことは、企業にしばしば過剰在庫をもたらしてきた問題を解決すると期待された販売と生産の調整それ自体が Mckinsey の管理会計論のなかでとりあげられていることによって明らかである⁽²¹⁾。販売と生産の調整論は Mckinsey 以前にはみられなかった理論現象である。Mckinsey は、購買プログラムと生産プログラムとの調整および販売プログラムと生産プログラムとの調整を市場との関係を踏まえながら展開している。その計画的調整の目的は利益を増やし、費用を減少させるからという視点と結びついているが、企業の全体利益を最大化するという視点

からの論理的な展開は見出すことができない⁽²²⁾。財務標準を計数的手段とする経営管理分析の目的は、そのような意味での資本管理にある。換言すれば、そこでは価値フローに関する経営管理の分析が施されながらも、計画と統制の過程的分析が十分、整合的に行われていないのも事実である。にもかかわらず、そこには経営管理分析自体の貢献目的に関して重点の移行もみられ、その意味で理論的進展がみられる。そのことは、業務標準に関してもいえる。

業務標準は、個別の行為者の活動を点検する作業に貢献するもので財務標準と区別される。財務標準は、既述のように、集合体の活動の点検に貢献するものであるため業務標準と区別されるので、この区別は実質的なものとみることができる。Mckinsey は、このように標準の貢献的機能を区別する視点を踏まえて、企業予算に具体的な形態を与えている。本書で述べられている企業予算の機能は、日常業務を統制するための標準および部門の諸活動を調整する手段に直接結びついている。この文脈において、標準としての企業予算は、業務活動の統制を目的としている。これにたいして、手段としての企業予算は、各部門の諸活動の調整を目的として読み取ることができる。一方、各部門の職能が共通目標に向け動員されることによって、各部門は中央に従属することになるという縦の関係に注目し、「このような調整は…各部門の業務活動についての見積りをもつことによって促進される⁽²³⁾」と述べている。したがって、直截に言えば、調整の手段としての企業予算は見積りに対応するとみることができるので、標準と見積りの照応関係が問題になる。Mckinsey は、個人の割増し報酬金制度との関連において、販売見積りを標準にしている企業が何社か存在することを紹介している⁽²⁴⁾、また、セールスマンに報酬を与える方法は業務標準の例として興味があると述べるとともに、セールスマンの報告書を判断するのに標準販売費用率を算出することは可能であるとしている⁽²⁵⁾。他方、荷造運賃費の標準率が利用できれば、販売見積りを構成する販売量にそれを適応させることによって荷造運賃費の見積額を算定できると述べて、いわゆる原価標準について言及している⁽²⁶⁾。そして、「科学的調査に基づく期間的見積りが周到に算出され、これらの見積りが正確な報告書によって統制されるなら、企業は、徐々に、計画を作成し成果を判断するのに有用な標準を発展させるであろう⁽²⁷⁾」とも述べる。材料

予算に関して、標準原価が材料費、労務費、および製造費用にたいして設定されるべきなら、材料消費予算は購買予算よりも重要になり、そのような標準は、効率的な生産管理（production control）に不可欠であるという信念を示す⁽²⁸⁾。以上にみるように、本書では、見積りから標準への展開を計画から統制への過程と対称させるかたちで把握していると考えられる。そのような意味で、限定された管理職能領域における業務標準とりわけその1形態としての標準原価と結びつく予算の有効性こそが、標準の機能的な必要性をあらわしている。

(2) 記録の職能

標準は、実績との比較を容易にするようなかたちで決定されなければならない。したがって、標準との関連において記録は重要な意味をもつことになる。本書では、記録は計数で表わすものと計数で表わせないものとに2分したうえで、計数で表わす記録を会計と統計に区別し、主にそうした記録について論じている。そして、記録に求められる要件をあげ、結果として記録の機能を示すにいたっている。当面の議論にとって重要と思われる点だけをとりあげれば、つぎのようになる。「記録は、正確に判断させるデータを提供するために十分包括的であるべきである⁽²⁹⁾」と述べるのは、直截に言えば、記録が問題解決のために情報を提供するということを指摘したものと考えられる。その点にも関連するが、過去期間の成功を評価し、次期の経営活動の統制を執行するのに貢献する情報を管理者が確保できるように記録は構造化されるべきである、ともいう⁽³⁰⁾。そのことは、記録が計画・統制の経営管理活動にたいして貢献的機能をもつことを明らかにしたものとイえる。また、統制勘定および内部牽制システムの導入は、エラーの防止を促進するので、そのような目的に向くように設計されるべきであり、同様に各部門の記録が他部門の記録と相互に関連性をもつようにそして経営組織にたいしては会計責任（accountability）の動員を可能にするように記録の設計が企図される。そうした設計の思考は、標準と記録をセットする職能の集権化だけでなく会計記録に価値をもたらすような働きをするであろう。たとえば、「会計記録は、管理者に計算可能性を与えるときのみ経営統制（administrative

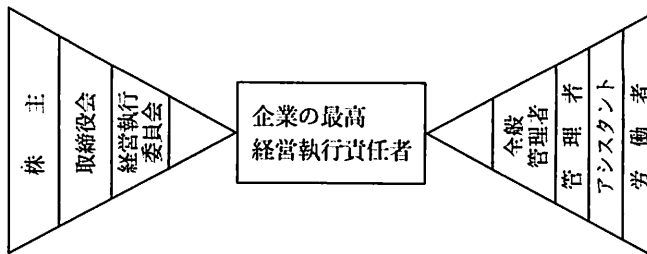
control) の価値をもつ³¹⁾」と説かれるとき、それは会計の統制機能と影響力が会計の計算的行為それ自体と結びついた相互行為の形態のもとで動員される可能性があることを示すものであるといえる。このように、Mckinsey の記録とりわけ会計記録は構造と機能の両面から分析されているものの、そこでの議論は、手段的側面としての会計行為の役割を強調するにとどまっている。

(3) 経営管理活動と組織化

Mckinsey は、経営管理の活動を分析するとき権限の委譲と責任の実施、つまり経営組織の垂直的な権限と責任の関係を重くみる。その結果、下位者の諸活動の結果を評価するための手段となる標準を設置することの必要を強調することになる。そのことは、それ以前のインフォーマルな決定からフォーマルな決定へと移行していくことを象徴的に示す。

一方、Mckinsey は、職能別管理組織の側面に関して独特の観点を提示している。経営管理組織は、本書では、三つの視点から分析されている³²⁾。第1は、企業組織を法的形態と管理形態とに区別する視点である。この場合、法的形態は、個人企業 (sole proprietorship)、組合、および株式会社とに区分する認識を示しているため、それは所有形態、つまり企業の資本所有関係に基礎づけられた企業形態の展開を示したものとみることができる。管理組織

図表 1 組織の管理形態

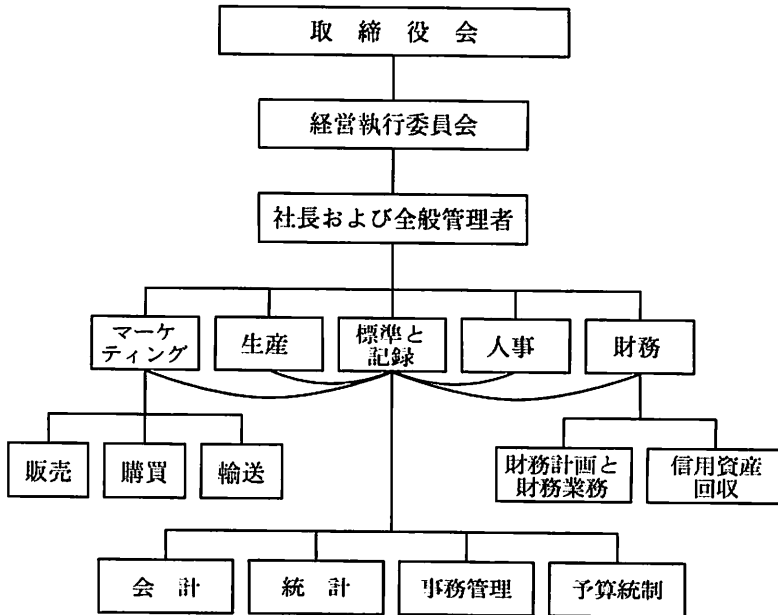


出所 J.O. Mckinsey, *Managerial Accounting*, P.5.

は、そうした企業形態の展開とは切り離れたかたちで分析されている。両形態は実態として歴史的に共に移動する統制形態として把握されねばならないが、分析の視点からは企業形態の展開を括弧でくくって議論することもできる。したがって関心は、管理組織に集中することになり、その結果として組織の管理形態は、図表1のように示される。その形態は、権限の委譲と責任の実施を軸とする管理組織の展開を含む。すなわち、資本所有関係に基礎づけられた企業形態の展開の最終局面で現われた所有-経営の分離への移行が、さまざまな管理機能の展開を引きおこし、なかでも管理活動において用いられる統制手段と管理活動の分割に依存する管理職能の展開は、管理組織の枠組みを構造化する場合に大きな影響力を及ぼすことができた。職能別管理組織は、そうした展開のなかで発展したものととらえられる。Mckinsey は、職能別管理組織の展開を基本的にはそのように理解していた。だが、職能別に管理活動を分割するとき採用される方法論をめぐる議論には、今から見れば、Mckinsey 独自の観点が含まれていたといわなければならない。本書は、管理者の職務の分類について述べている。そこでは、ワンマン企業 (one-man firm) から経営組織 (business organization) へ発展させるために、つまり組織を構築するためには管理者の職務の委譲が欠かせないということを強調する⁽³³⁾。そして、職務の委譲には、関連する目的やその他の規準が存在しなければ散漫なものになるので、管理者職務の分類が前提になければならないとされる。そこで、管理者職務の分類の方法として、経営管理過程による方法と諸管理活動を同質的なグループに分類させる方法とが取りあげられ、前者の方法は伝統的なものであって近代的な傾向とは対立的であるとして、退けられる。これにたいして、同質のグループ別に分類する方法は、管理についての専門家や専門職が発展する状況に対応できる組織設計の手段であり、Mckinsey はむしろこのほうを採用する。本書で提示された職能別管理組織は、このような思考法によるものである。製造企業をモデルに描いた組織図が図表2である。

第2の視点は、上記図にみられる職能別管理組織の管理をラインと職能との2面でとらえることにある。そこでの管理者は活動に関して職能的コントロールとラインのコントロールをもつというのがその内容である。職能的コ

図表 2 企業の職能別管理組織



出所 J.O. Mckinsey, *Managerial Accounting*, P.12.

ントロールは、経営活動にたいする計画、方法、あるいは手続きを作りあげる責任を意味する。これにたいし、ライン・コントロールの側面は、経営活動の執行面を監視する責任と関連している。各職能部門の管理者は、その2側面を同時にもつこともあれば、一方の側面だけしかもたないこともある³⁰⁾。

第3は、職能別管理者とスタッフ・アシスタントとに区分することにある。主要な管理者 (principal executives) はスタッフ・アシスタントを抱えることがある。この場合のアシスタントは執行権限をもたず、参謀的な機能を果ただけである。その意味で、権限の委譲に伴って生ずる下位管理者としての管理者的アシスタントとは区別されなければならない。こうした管理者的アシスタントのなかでも、標準-記録の職能の長であるコントローラーや人事管理者などの職能的コントロールを担う管理者を、Mckinsey はスタッフ管

理者 (staff executives) と呼んで、職能別管理者としての位置づけを明確に示す。

以上のように、本書で論じられている企業組織の管理形態は、主に二つの特徴をもつ。それらは、現在の時点からみれば、問題点とみることもできる。

第1番目の特徴は、管理責任者を大きく二つのグループに分けていることである。そして、所有者側のグループに取締役会と経営執行委員会を含めている。Mckinsey はこれらの組織を株主の直接の代理人と呼んでいるところからも理解しうるように、取締役会を所有側に位置づけている点が特徴的である。現時点からみれば、資本の所有と機能の分離におけるそこに至る過渡期的性格を備えた管理職能論とみることができるといえる⁽⁴⁵⁾。Mckinsey は、もちろん、経営管理の過程的論理に基づいて管理職能論を展開することには反対する立場を鮮明にしていた。管理職能の階層的分化を軸において展開されたこの管理職能論は、所有関係の歴史的な一定状況を反映しているとみることができであろう。政策形成、組織の計画化・編成、および組織の運営という経営管理の3層構造論としての展開は職能別管理組織の形成、とりわけ標準と記録の職能としてのコントローラシップの形態規定に影響を与えることになる。そのことは、管理会計の構造と機能の区別・統合の認識にとどまらず、対象規定の認識にも影響を及ぼしている。標準と記録の職能が価値フローを直接担う諸職能と同列の位置づけを与えられ、その他の諸職能と相互依存の有機的な機能関係としてとらえられているのは、階層的視点が反映していることを示すものである。

本稿で取り上げた Mckinsey の主著 *Managerial Accounting, Vol.1* (1924) は、全部で7章からなる。I. 標準と記録の必要と性格、II. 標準と記録による管理のための組織、III. 管理報告、IV. 販売管理、V. 購買管理、VI. 運送管理、VII. 生産管理。第四章から第七章までは、分化した職能領域での経営管理活動で生ずる主要問題を摘出し、そうした諸問題を解決するために必要とみなされる会計データと統計データの分類と手続きに関心がある。それは、いずれも管理会計の実践的課題を予算の計画・統制手続に構造化する過程についての考察を含んでいる。

(4) Mckinsey 管理会計論の意義

Mckinsey が取り組んだ管理会計論の課題は、①経営のトップ層が権限を行使する場合の管理対象領域を職能的に編成すること、②個別の職能的対象領域の管理活動に関して生ずることが予想される主要問題を析出すること、③そうした諸問題を解決するために役立つであろうと考えられる会計データと統計データを提示すること、にある。再言すれば、同質とみなされる管理活動を束ねて、それを各種の職能的領域として設定し、各領域のあいだに相互依存の関係をとり結ぶことによって、階層的な管理組織と過程的な職能別管理組織の枠組みを構築する。そのうえで管理会計の初期的枠組みを形成することになる。このように、Mckinsey の管理会計論は、管理会計概念の具象化を志向する議論を展開している。それ以前にみられる諸論考の多くが計算的概念や会計手続の精緻化の努力を積み重ねてきているのにたいし、Mckinsey の場合は、経営組織とその管理に関して生ずる全般的問題の解明、およびコントローラーやその職能的スタッフである会計担当者あるいは職業会計士が貢献できる各種の管理職能で生ずると考えられる多様な経営問題に関心をむけたのである。まさに、「管理会計がなにに貢献すべきか」を論じたものと解しうる³⁶⁾。それ故に、Mckinsey の議論は、その後の管理会計論の展開に一定の方向性を与える基礎を提供したといえる。

管理職能の分析に基づいて管理会計論の再構築を企図する Mckinsey の見解は、管理会計の側に立ってみれば、問題解決の方法を強調していたといわなければならない。本書では、経営組織の管理問題を分類しているが、その問題解決に有効な会計データと統計データを提供することが管理会計の主要な任務と考えられていた。そのことから、管理会計は、問題解決の概念を基礎に据えてそのうえに構造化される枠組みをもつことになる。Mckinsey の所説には、問題解決的思考が強く反映されていた。だが、問題解決プロセスそれ自体の分析、およびそれと意思決定プロセスや統制プロセスとの関係などは、その所説のなかで明確に定式化されることはなかった。そうした難点は、経営管理組織を階層的視点から分析したことによって、結果的に、管理職能論に特殊的な機能をもち込んでしまったことによるものと思われる。経営管理論において、Mckinsey が示した論理から過程的論理へと展開するの

はまだ先のことになるので、こうした問題解決的思考は、上記のような意味で、管理会計論の展開を基礎づける中心概念の構成にしばらくは影響を与えることになる。

Mckinsey の業績は、企業の内部管理者的視点を強調する内部分析への接近を志向する点において斬新だけでなく、経営管理活動の分析と組織分析とを区別する視点を管理会計論に導入した最初の論者であるということにおいて注目されなければならない。それは、管理会計の貢献的機能の発現領域を経営管理活動と組織を区別する視点に見出したことにより、注意深いかつ発展的な管理機能論の展開を可能にする基礎を与える論考となるものであり、管理会計の発展にとってきわめて重要な出来事であったといえる⁽³⁷⁾。しかしながら、管理会計技法が経営管理活動にたいして基本的にどのようなかたちで貢献できるのかについての議論は不十分なものであった。Mckinsey の管理会計論は、方法と実体との実質的関連性を会計の側からとらえて体系化するという利点が欠落している。にもかかわらず、管理会計論の対象領域を生産部門から事務および管理の部門に拡大し発展させ、今日の水準からみれば不十分なものであったけれども、ア・プリオリな思考形式によって管理会計システムの枠組みを提示した点は評価されなければならないであろう。

標準と記録の職能の実践的担い手であるコントローラーの職能的コントロールの一つにあげられていたのが予算統制である。既述のように、予算は、当座の行動を統制する標準としてだけでなく、各部門の諸活動を調整する手段として貢献するものとされている。このように、予算は標準であり計数的手段でもある。そこでは、業務標準も組み込まれているし、共通目標も前提されているとみることができるから、結論的にいえば、社会統合とシステム統合も実現する可能性がある。本書は、標準と記録およびコントローラーシップをベースにした企業予算論を中心に展開している。そのことは、Mckinsey 管理会計論が経営資源のフローをとらえる視点の構築を志向していることを示すものであり、管理会計の主要目的を資源の取得と利用によって生ずる諸問題の解決に貢献する方法に求める議論を準備するものである。Mckinsey 管理会計論は、結論的には、組織編成、経営管理活動（標準と記録）、および問題解決を準拠枠として成り立っている、といえる。この研究は、管理会

計の理論的發展のために舞台を提供したけれども、その後それを一層拡充し發展させる研究は少なかった。

その後、1929年に M.V. Hayes が *Accounting for Executive Control* を著わしているが、Mckinsey が設定した枠組みを大幅に超えるものではなかった⁽³⁶⁾。筆者は、そのような理解に基づいて、企業経営の主目的の実現にむけての手段的対応である組織化の問題に関心を示し、それと問題解決的方法との関連を多面的な構成をもつものとして理解している論考をつぎに分析する。

4. J.G. Glover と C.L. Maze の管理会計論

(1) はじめに

G.B. Giglioni と A.G. Bedeian は、マネジメント・コントロールの歴史的展開を文献史的に叙述している論文のなかで、1930年代後半から40年代にかけて企業会計との関連においてマネジメント・コントロール論を展開する代表的な論考として、J.G. Glover と C.L. Maze の *Managerial Control : Instruments and Methods in Industry* (1937) および B.E. Goetz の *Managerial Planning and Control : A Managerial Approach to Industrial Accounting* (1949) の2書をあげている⁽³⁹⁾。B.E. Goetz の論考については別稿を用意しているので、本稿では、前者の Glover と Maze の論考をとりあげ、共著者の理論の歴史的意義と限界を明らかにしたい。

(2) 問題解決プロセス

共著者は本書を著わすにあたって認識していた諸問題をつぎのように述べている。「われわれは、経営管理の方法と実践が多く面で不十分であり、消費者に与えるサービスの多くはまったく満足のいくものでなく、商品の生産コストと価格までもが高すぎる、ということを知っている⁽⁴⁰⁾」と。本書は、このように、当時の企業経営に特徴的にみられる諸問題を明らかにしている。さらに、当時の企業が社会的責任を前提した経営を行っていないと主張し、そしてそれにも関連して、当時の政治的・法的な制度傾向はもはやこれまでの経営のやり方を続けていくことができなくなったということを端的に示す

ものであると述べる⁽⁴¹⁾。共著者は、このように、企業経営が抱える内外の諸問題を提示するとともに、経営管理の職能についてはつぎのように主張する。「経営管理者は、経済学、社会学、および心理学という諸科学の基礎のうえに形成される一塊のルールと原則を適用することによって指揮と統制を行なう⁽⁴²⁾」と。この主張には、今日の時点からみれば、難点があるといわなければならないが、共著者の管理職能論と上述の新しい企業経営研究の必要性とをつなぎ合わせると、経営管理に関する科学研究が必要であることを指摘していることはわかる。こうした要求に応えるためには、開発的な政策と原則を探究し、実務にそれを適用する必要がある。共著者の企図するところは、こうした政策と原則を開発することにあるとともに、政策と原則にたいする開発的研究を、経済学、社会学、および心理学という隣接する諸科学の支援を求めて行なうべきであるとする点にあるが、筆者の観点からすれば、この主張には妥当するところがある。こうした主張の妥当性については、別稿で論述しているので、本稿は、共著者が政策・原則を軸に展開する経営管理と企業会計の枠組みをどのような相互依存の関係に構成するのかをみていくことになる⁽⁴³⁾。

本書は、企業の経営研究を、技術の側面と経営管理の側面の両面構成をもつものと解するだけでなく、この二つの側面を媒介する行為としてとらえている。この場合、技術の側面は、部品、製品、原材料、機械、設備、および技術的方法に対応する関心領域をなすもので、企業の経済生活にとって不可欠な基礎素材の側面とみなされるものである。それにたいし、経営管理の側面は、企業内外の環境や条件の変化に対応する状況適応的な方法を創造することに関心がある。したがって、これは社会経済的な側面とみなすことができる。この両側面は一般的な状況のもとでは相互依存の関係にあるとみられるから、本書で「管理者が日常的に押し寄せる多くの問題にたいして確実な解決法を見出すためには研究に頼らねばならない⁽⁴⁴⁾」と説いているのは、管理者が直面する諸問題は常にそうした相互依存の関係をとり結ぶ舞台のなかに存在し、諸問題を解決するシナリオはそれとは異なるスタンスで作成されるということを主張したものとみることができる。共著者の研究方法のスタンスはその辺にあると解しうる。具体的に説明するとつぎのようになる。

共著者は、当時の競争の焦点は価格とサービスの問題にあるとの認識を示す。これは企業の外的条件をあらわしたものである。これを受けて、「企業経営の担当者は、賃金のカットと劣悪な代替品への切替えを避けながら、コストを削減し製品とサービスの質を落とさない方法に関心をむける必要が強まってきている⁽⁴⁵⁾」と述べる。これは、企業の内的条件をあらわしている。このような企業内外の諸条件についての把握を踏まえて、「経営管理研究に関する体系的なプログラムがコストの削減とコントロールにたいして重要な役割を演ずることができるという確信⁽⁴⁶⁾」を示すに至る。以上の説明で、共著者が企図する研究方法を大筋でつかんだことになる。

ところで、共著者は、企業経営において競争力を失なう最大の原因は管理者の判断の甘さにあると主張する。この仮説を本書では検証する作業はなされないが、共著者によれば、これは自明のこととされる。そこで、とりわけ強調されている問題の分析プロセスがそれとの関連で提示される⁽⁴⁷⁾。

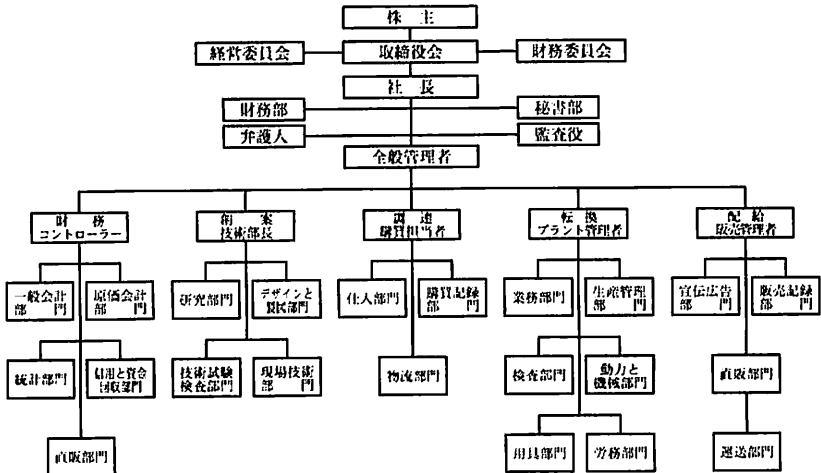
- ①. 問題の認識と説明
- ②. 問題のすべての諸相を決定するための分析的調査
- ③. 問題に関係する全事実の決定
- ④. 関連するデータの収集
- ⑤. 事実に関するデータの分析
- ⑥. 分析に基づいて結論を出す

現時点からみれば、この一連のプロセスは意思決定を終点とする意思決定プロセスにあたる。だが、本書は、問題の分析にとどめず、分析の結果を検証・実験するプロセスにも言及している。たとえば、製造業を例に説明すれば、あるコスト削減の手段が意思決定されたとき、その手段を全工場に採用する前に特定の部門に試験的に導入しその過程を観察・調査し、その結果、満足する成果が得られた場合に初めて工場の全部門に適用する、という具合にである⁽⁴⁸⁾。このようにみえてくると、共著者が説明する問題の分析と検証のプロセスは、今日の用語法によれば、問題解決プロセスということができる。

(3) 組織の概念

組織については注目すべき叙述がある。企業組織に関連づけるなら、それ

図表3 職能別管理組織



出所 J.G. Glover and C.L. Maze, *Managerial Control*, P.26.

は個人型企業と組織型企業とに分けられる。前者はコントロールと動機づけの機能が個人に集中するタイプであり、後者は統合化と動機づけ力が分散するタイプである。後者は管理機能と測定機能の問題と結びついて複雑に構造化していくので、共著者もこのタイプの企業では調整が成功の鍵を握ると述べている⁽⁴⁹⁾。前者のタイプでは、業績の測定が不正確になることは避けられないので、組織の問題は組織型企業のタイプを前提して分析される。組織の構造は図表3に示すとおりである。

組織は、垂直的構造と水平的構造によって基本的に構成される。前者の構造は、社長を頂点として労働者層に至るまでの権限の委譲関係を軸とする構造的特徴を有する。これにたいし、後者の構造は、職能別管理組織をあらわしている。本書で経営組織という場合、財務利益の追求を目的に調整された水平的な管理職能を構成する単位を指す。この意味で組織は用具的な扱いを受けることになる。「組織は、しかしながら、経営管理の用具である⁽⁵⁰⁾」と述べるのも、その点を踏まえている。そうであっても、組織と経営管理の構造が、無原則的な方法によって操作されるなら実効性を失うことになる。

共著者はこの点に理解を示し、それらを包括的でしかも有効なかたちに統合することの必要と、組織化は経営管理の職務であるから、経営管理者に組織化のための指導原則を与える必要を認める。組織原則は、つぎに示すように2分割される。

①. 組織の管理原則

- (a) 目標 (objectives) の決定
- (b) 政策の策定
- (c) 経営活動の職能化
- (d) すべての活動をコントロール目的に則して部門化すること。
- (e) 集中的コントロールの構築
- (f) 個別のタスクに最適な人材を充てる
- (g) 調整の達成

②. 組織の業務原則

- (a) 仕事を遂行するための確実な方法、システム、および手続きの公式化
- (b) すべての段階での活動に標準を設定する
- (c) 各段階の活動を記録し、その記録を保持する
- (d) すべての活動の発達と改善を促進する研究技術の展開と採用
- (e) 積極的な執行統制の展開と維持
- (f) すべての成員間に深い協調を展開する
- (g) 組織内のバランスと弾力性を確保する

管理原則は、希望水準の成果をもっとも効率的に達成させる構造を形成しようとする事業体を指導する原則であり、そのようなものとして設計される。換言すれば、それは、効率的な組織構造の形成を支援する計画、方法、および手続きをもたらす基礎概念である⁽⁵¹⁾。

目標は、組織の条件を決定するから、組織の編成とつながる。これにたいし、政策は、経営管理活動の指針としての役割を有し、経営管理者によって使用される手続きの原則である。全般的政策は取締役会が、全般的政策に基づいて公式化される基本政策 (major policies) は社長およびその取巻きが、この基本政策に基づいて公式化される部門政策は全般管理者および部門管理

責任者がそれぞれに公式化するというように、政策策定活動は階層化されている。こうした政策の階層別決定は、組織の垂直的構造をバックボーンにして生産されるものと解されるので、各管理者間の調整を自らの課題とするだけでなく、そのために効果的な手段を取り込むことになる。このように、ここでの政策策定プロセスは、結果として組織の統合が実現することを期待するが、同時に組織の水平的な機能部門をも含めた包括的な統合をもたらすためにも、その役割を集中的統制に与えることになる。だが、集中的統制は、権限と責任の委譲というコンフリクトの過程をとおして遂行されるので、この原則は、結果的に、部門や事業部といった組織単位を創設することにつながる。この組織単位は、目標の達成という基本方針にしたがって応分の業績を達成することが求められる。共著者によれば、目標達成にむけて活動力を集中し各組織単位に業績を達成させるという目的は、調整なしには成し遂げられないのである。このような調整を筆者は目標調整と呼ぶことにしている。そこで、以上にみるように、管理原則は、目標調整と集中的統制の二つの軸を中心に展開されているとみることができる。

業務原則は、共著者によれば、効率的に目標達成を可能にする構造を経営管理の必要に適切に応えられるようなかたちで維持するために、経営管理者を支援しうるように設計される⁽⁵²⁾。業務原則は、管理原則を支えるために管理原則に則り公式化される。それ故に、業務原則の特性は一言でいえば、貢献的機能の面にあらわれているといえる。

すぐれた方法や手続き、科学的に決定される規準としての標準、各種取引の記録等に関する諸原則は、いずれをも最終的な手段ととらえる原則ではなく、進歩的に改善を加えていくという性格を備えた原則である。進行管理と執行統制に関する諸原則は、能率管理とコスト削減の効果を期待する。協調の原則は、もっとも重要な原則の一つである。それとの関連において各種の条件が存在する場合、条件に適合する計画が策定できるとしても、計画の執行は人間関係の問題であると指摘する⁽⁵³⁾。執行統制の機能は経営管理者の責任を伴うが、高度の協調的精神が全労働力に浸透して初めて完遂しうるのはいうまでもない。それ故に、共著者は、協調を訓練と協同 (association) の成果である態度 (attitude) と結びつける。にもかかわらず、本書は動機づけ

論を積極的には展開していない。協調の原則は、むしろ予算の執行に関して適用されている。組織均衡の原則は、条件の変化に柔軟に対応できる要素を経営組織が所有する問題である。この原則は、上述の組織成員の協調精神の育成という問題を包摂する計画設定と統制という経営管理活動をスムーズに働かせる組織設計の問題に言及する。本書は、とりわけコスト管理を重点化してそのための組織の設計に力点をおいて論じている。組織の原則は、一言でいえば、コストの管理に重点をおいた組織の編成問題と結びついているとみることができる。

「業務原則は、科学的管理の原理と密接な関係を結んでいる⁽⁵⁴⁾」と説かれる。これが業務原則にたいする共著者の基本的な考え方である。その意味では異端ともみえる協調の原則といえども、科学的管理の原則と調整された原則論として展開されなければならない。このようにみえてくると、業務原則の概念は、標準・記録と執行統制を両軸において形成される能率管理の枠組みのもとに編成されたものといえる。

(4) 標準と記録

既述のように、標準と記録は業務原則の基軸となる原則である。そこでの標準は、科学的に形成されなければならないものとされている。そして、標準を、技術的標準と経営管理的標準とに分けて、後者の経営管理的標準をさらにつぎのように三つに分類する⁽⁵⁵⁾。

- ①. 財務標準 これは、貸借対照表と損益計算書から作成される各種の基準と諸関係値である。当時の経営管理の実態を踏まえれば、これには財務分析の比率法や指数法が用いられたと考えられる。財務標準は、業務標準の先行指標としての役割を果たすことができる。
- ②. 業務標準 これは、個人およびグループの業績に関する標準である。コストの削減と業務統制の向上を保証する標準で、部門管理の手段として用いられる。
- ③. 手続標準 これは、作業遂行の方法やシステムの維持、改善、および各種のルーチンの管理を支援するために設計される。

この標準の分類法は、Mckinsey が提示したものと全く同じであるが、本

書はつぎのような注目すべき説明を行っている⁽⁵⁶⁾。

標準化の機能には大きく分けて二つある。その一つが画一化の展開、最善の実践の結晶化と記号化、および方法・実践・プロセス・活動の統一化という機能である。もう一つは、収益性に影響を与える生産要素等の投入によって起る転換過程の展開に関連する機能である。前者の機能は、資源配分のシステムのうち資源の動員に与える影響力の観点から把握することができるものである。その展開は、企業組織内の権限の委譲関係という構造に起因するにしても、実際にはコンフリクトに帰結するプロセスを認識射程に取り込むことになるであろう。そうでなければ、標準化は、そのことを自らの課題として積極的に受け容れることをせず、結果的には標準それ自体が硬直的なものになる可能性が高まることになる。前者の機能は、その意味でも、生成的な標準の構造に依存する行為者の相互行為の観点から分析することができる⁽⁵⁷⁾。後者の機能は、同じく資源配分のシステムを構成する資源の動員にたいする影響力の観点から把握できるが、利潤追求を目的とする経済活動それ自体の展開と結びついて作用することにおいて前者と異なる。その側面は、たとえば、より大きな資本利益率を確保するという目的のために能率管理を促進することが直接の目的となる。その意味で、科学的な標準化から単純化(simplification)への流れは、標準化それ自体の変化を示すものであるが、歴史的には大量生産体制を生成せしめ、それを支える基体部分を構成してきている。後者の機能は、そのように、経済的機能に焦点を当てることによってその本質を把握することができるものであるし、前者同様に各行為者の相互行為の観点から分析することができる。

本書は、以上のほかに、標準化の範囲、標準化の原則、標準化のための組織にも関説しているが、標準化の機能に関する議論を超えるほどに理論的課題を生産するものとはなっていない。記録に関する叙述にも同様のことがいえる。

標準化の機能に関する所説は、経営管理の本質をつく議論を含んでおり、Mckinseyの所説にもなかつた情報価値をあらわしている。ただし、標準化は、業務原則論の展開のなかでその特質面の解明をはかる議論のなかで要求されているのであって、それがトップ・マネジメントの意思決定とどのよう

に結びついて機能するかについては十分に議論されているとはいえない。そうであっても、標準化の貢献的機能の側面を究明した点は、十分に評価されるべきである。

(5) 会計の管理機能

共著者は、会計の管理機能に関しても注目すべき説明を行っている。会計システムは、経営管理者が意思決定をする場合に必要とするもっとも重要な用具の一つであるから、経営意思決定との関連づけのなかでその存在価値を明らかにする必要がある。経営統制の基礎に存在すべきものが、正しく収集され正確に解釈された目的関連的なデータであれば、すべての記録と会計手続きは経営管理の必要に貢献するものでなければならないことになる⁽⁵⁸⁾。その意味で、経営管理者は、財務諸表の解釈と分析をとおして、計画設定、政策策定、および統制を遂行するというのである。この所説は平板にみえるがそうではない。本書は、経営管理活動を三つに大別している⁽⁵⁹⁾。すなわち、経営管理 (administration)、その最高責任者が社長である。執行管理 (execution)、この層の最高責任者は全般管理者である。スタッフ、これにはエコノミストや法律顧問等がいる。社長は会社全体の経営管理に責任をもつが、計画設定、指揮、および統制は一般管理者の責任に帰する。このように、経営管理と業務管理とを階層的論理によって区分するやり方は伝統的理論を継承していることを示すものであるが、分類法自体は組織の水平的部面にも適用できるので、共著者の場合、分類法それ自体を能率の決定という観点から重要視することになる。しかも、この分類法にたいする考え方は、会計システムにも適用される。だが、勘定分類は、必ずしも能率の決定のためだけに整備されるわけではなく、計画設定、指揮、および統制の目的でも設定されることに注意する必要がある。

以上のように、共著者は、会計の貢献的機能を階層的論理と意思決定の論理の両面展開によって把握しているといわなければならない。この点は、予算管理に関してもいえる。

(6) 予算管理

共著者は、「会計の目的は、企業の良い指揮、実行、および統制のために諸計画と諸政策を設定するにあたって、信頼できるデータを経営管理者に提供するような体系的方法ですべての企業取引を記録することにある⁽⁶⁰⁾」と説く。みられるように、計画設定と政策策定の目的は、指揮と統制の経営管理活動の遂行にあると解されている。つまり、計画と政策は指揮と統制という管理目的にたいする手段的機能としての役割を期待されているといえることができる。会計は、こうした経営管理職能を遂行する管理者にたいする情報提供という機能よりもむしろそのための記録の仕方に視点を置いて把握される。このような考察は、企業予算に関してもされている。

共著者は予算を経営管理の用具とみる。この見地から、予算編成にとってもっとも重要な条件は、陽の適合性となる。共著者が強調したいことは、つぎに示す文章にすべて含まれている。すなわち、「予算を効果的に使用するためには、その他の用具の場合と同じように、予算を特定目的に合わせてデザインすることを要する⁽⁶¹⁾」。では、特定目的とはどのような目的なのか。「予算編成の主要目的は、毎期の会社活動を体系的に計画し統制することを援助することである⁽⁶²⁾」と述べる。具体的には、予算活動は、業務管理のほかにトップマネジメントが策定する各種の目標、政策、および計画の必要性を決定したり修正を施すことを援助する点に基本目的をおいている。その他の目的は、支出統制、財務需要の決定、および財務構造をめぐる諸関係の予測といった財務管理を援助することにある。ここで用いられる予算は資金予算になるであろう。これにたいし、前者は業務予算および総合予算となる。なお、これらの課題を成し遂げるためには、経営組織で協調と調整を確保することがきわめて重要である⁽⁶³⁾。協調は、既述のように、組織の業務原則の一つであるから、予算の使用の面、すなわち予算管理の基礎にみられる人間関係に注目した課題となる。そこではまた、統制は予算をとおして執行されるとも理解されている。現時点からみれば、問題を含む表現法ではあるが、予算に与えられた役割を解明するための糸口を示しているとみることはできる。ちなみに、統制は予算によって執行されるというとき、それは予算の自律形態の側面が強調されている。この場合、予算は目的・手段体系を内在化

した完結体系をなす機能形態として、統制目的を完遂することが期待される。これにたいして、プロセスとしての予算は、自律と従属の関係を構造化した形態のもとに、一定の目的を完遂することが期待される。この場合、予算は、無機質な手段としての面、すなわち統制の道具性の面が強調されるので、経営管理者のニーズに適合するものでなければならない。そこでは、予算の機能的性格、換言すれば予算の貢献的機能の側面が問われているし、それ故にこそ弾力性に富むことがなによりも重要視される。調整は、この側面と結びついた管理活動と解することができる。

(7) J.G. Glover と C.L. Maze の管理会計論の意義

共著者は、コストおよびコスト削減を経営管理上の最重要課題であると認識していた⁽⁶⁴⁾。本書は、端的に言えば、そのような課題を解決する方法、概念を示すことを企図して書かれたものといえる。それ故に、全体の構成は、コストの管理や削減の問題と手続きに関する説明が大部分を占めるものとなっている。直截に言えば、共著者が考えた直面する問題は、コストの管理問題である。この問題を解決するために各種の管理会計技法を分析し会計的統合をはかる展開が本書を構成する内容である。トップ層を始発点とする政策策定プロセスと職能的な標準と記録の枠組みは、Mckinsey 以来の伝統的理論を引き継ぐものであるが、歴史的条件への対応を自らの課題として取り込む展開もみられる。たとえば、政策策定の最高責任者を社長とすることで、政策策定を経営組織内部でのプロセスと考える。また標準についても、標準の一つの発達形態である単純化を経営管理者の政策と結びつけて標準化の機能として明らかにするなど、伝統的理論ではおよそ考えられなかったであろう新しい展開がみられる。そうした展開のなかで、企業予算と企業会計は、経営管理の用具であると明確に規定し、そのうえで企業予算の自律と従属の関係を機能論的に展開する。その結果として、予算の動機づけ機能と調整機能が予算管理の課題として認識される。企業会計については、経営管理に必要な情報を提供するために企業の取引を正確に記録し分析することを目的とするという考えを示す。それ故に、企業会計は伝達機能よりもむしろ測定機能の面が重視されているとみるべきであろう。共著者は、科学管理が進展した

過去の20年間には、経営組織の成長と拡大を導く基礎となる諸原則の発展の基盤は産業管理者の経験が提供するものと認識されてきたと考察している。したがって、組織の問題解決は純粋に経験的に行われたことによって、多くの事業は勝算を得ることができたけれど、コストはかさみ、多くの企業は利潤創造の段階に到達しえてなかったと指摘する⁽⁶⁵⁾。本書は、このような問題意識に支えられている。本書が提示している組織の諸原則は、経験によって案出されたものばかりではなく、いわばア・プリオリな思考形式によって体系化されたものが含まれている。たとえば、業務原則は、科学的管理の原理と調整されるべきことを指摘するのもその例にもれない⁽⁶⁵⁾。共著者は、無原則的な管理手段の操作には実効性に乏しい面があることに理解を示し、経営管理の原則よりもむしろ経営管理の用具としての組織の原則を取りあげる。共著者によれば、組織化は、共通目標を能率的に達成させるように有効に資源を結合させることを意味している。そうであれば、組織の原則は、組織の構造と行為者間の相互行為とのあいだの関係を軸に展開する組織化の過程と、その一方で同軸に沿って展開する目標形成・標準化の過程との補完関係を財務の視点から認識したものとイえる。そのような展開の基軸に資源を指定している。そのことは、資源配分システムに関する経済的側面と社会的側面に焦点をあてることによって、管理会計の理論的枠組みを構築しようという意図の表現であるといえる。その場合、管理会計は、貢献的機能を基本に据えて枠組みが構成されることになる。本書は、その点を明らかにし、管理会計の基本的手続きとなったアプローチを仕上げている。その意味でも、管理会計の発展にとって重要な功績を残したといえる。

だが、そこでの組織原則論は、階層の論理に支配されていた。管理原則論は、社長を頂点に遂行される目標調整に関するプロセスを示している。業務原則論は、標準と記録を軸に構成され、科学的管理と同類とみる扱いがされている。その意味では、組織原則論を展開するための基礎にある経営管理の観点は、企業経営研究の方法に問題解決プロセスを採用したことも含め、Mckinsey が理論的に展開した管理職能論的な見地を継承するものである。ただ、共著者には、所有から切り離されたかたちの経営管理者的観点に立つ統一的な視点から管理会計の枠組みを構築しようとする研究がある。その点

で、Mckinsey の理論を超えている。Mckinsey は、管理会計がなにに貢献すべきかという問題意識に支えられて、管理会計が貢献すると考えられる経営管理上の諸問題を析出したのにたいし、共著者の場合には、むしろ管理会計としての補完的な機能の面、換言すれば貢献的機能の有用性を論じている。その意味では、Mckinsey によって理論的に展開された問題解決プロセスを理論的に再び注目させる役割を担って、とりわけその解決プロセスを、Mckinsey 以降に展開されてきた経験的研究の基礎の上に精緻化している点は、管理会計の発展にとって重要な局面をなすものであったといえる。そうであっても、経営管理過程論が一般に強調する計画設定、組織化、および統制という管理の過程的認識に基づいて管理会計を体系化する試みはされなかった。そのことは、その所説が経営管理過程論が完成するまでの過渡期的段階での研究であったとはいえ、管理会計に関する基礎理論が欠如していることを示している。したがって、管理会計の研究は、新しい理論的枠組みの形成から始められる必要があった。つぎに登場するのが B.E. Goetz の理論となる。

5. おわりに

本稿は、アメリカ管理会計論の確立期を代表すると考えられる諸論考をとりあげて、各論者がそこに反映させていると思われる管理会計思考、およびそれとの関連において構築された枠組みを析出してきた。それは、管理会計体系論の起点に位置づけられてきた Goetz の管理会計論と異なる特徴点を探す作業でもあった。だが、結果的に、Mckinsey の理論が Goetz の理論と、とりわけ基本的なところで共有する点のあることが明らかになった。また、Goetz 理論の10年ほど前に発表された Glover と Maze の理論は、コスト削減と組織化の相互規定関係について論究し、コストとコスト削減のための計数的管理手段の説明にその大半を費やし、そのなかで、企業予算は特定の目的のために設計される経営統制の用具であるということを明確にしている。そのことは、企業予算が目的適合的な手段の体系にあることを明示したものである。さらに、そこでは企業予算の目的を主要目的と副次的目的とに分け

て、両者の結びつけを調整と協調にゆだねている。明らかにそれは、機能主義的な議論であるが、問題解決的思考によって方向づけられた一連の会計行為に照応する。だが、それは企業予算が無機質な道具であり、管理者のニーズに合わせて型造られる計数的手段であるという信念に支えられた議論であることに注意を要する。なぜなら、その場合には管理職能の主体的行為が強調されることになるからである。Glover と Maze の管理会計論では、企業予算論との関係でみれば、計画設定と統制の管理過程が明確に認識されていたことができる。

さらに、H.W. Quaintance (1922) および M.V. Hayes (1929) の管理会計論について分析する必要もあるが、別稿で論じることとする。

注

- (1) A. Giddens は、このような主体／客体の2元論を批判して、社会理論の立場からではあるが、この2元論を克服する方策を提示している。これについては、つぎを参照。A. Giddens, *Central Problems in Social Theory : Action, Structure and Contradiction in Social Analysis*, (The Macmillan Press, 1979) PP.117-123, 友枝敏雄, 今田高俊, 森重雄訳『社会理論の最前線』ハーベスト社, 1989年, 129-136頁。
- (2) 社会システムが役割から構成されとの視点を拒否し、実践との関連で概念化されると主張する論考はつぎを参照。Ibid., PP.115-120, 邦訳書, 127-132頁。
- (3) 辻厚生「管理会計論」, 黒沢清主編『体系近代会計学Ⅳ』, 1981年, 第7章。
- (4) 津曲直躬『管理会計論』国元書房, 1977年, 12頁。
- (5) 伊藤博『管理会計の世紀』同文館, 1992年, 12頁。
- (6) G.E. Goetz, *Management Planning and Control : A Managerial Approach to Industrial Accounting* (MaGrAw-Hill, 1949), P.1.今井忍・矢野宏訳『経営計画と統制』日刊工業新聞社, 1963年。Goetzの著書について、邦訳書を参考にしたことを記しておきたい。
- (7) これにたいして、オープン・システムズ・アプローチを提案する論考がある。つぎを参照。T. Lowe and T. Puxty, "Prevailing Orthodoxy in Management Control" in W.F. Chua, T. Lowe, and T. Puxty(eds) *Critical Perspectives in Management Control* (Macmillan, 1989), P. 24.
- (8) A. Hopwood, "Accounting and the Pursuit of Social Interests" in W.F. Chua, T. Lowe, and T. Puxty (eds), *Ibid.*, P.149-150.本論文で、Hopwoodは、会計技法をニュートラルな性格をもつものとする見解を批判し、むしろ創造的であると主張する。この見解は、妥当する面をもつが、管理の素材的側面をも批判するので、この面で筆者の見解とは異なっている。

- (9) *Ibid.*, P.148.
- (10) この再生産の過程については、つぎを参照。A. Giddens, *op. cit.*, P.73, PP.210-222. 邦訳書, 83頁, 231-243頁。
- (11) R.N. Anthony, *planning and Control Systems : A Framework for Analysis* (Harvard Business School Press, 1965)高橋吉之助訳『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社, 1968年。
- (12) G. Shillinglaw, "Old Horizons and New Frontiers : The Future of Managerial Accounting" in H.P. Holzer (ed.) *Management Accounting 1980* (University of Illinois, 1980) PP.3-16.
- (13) J.O. Mckinsey, *Managerial Accounting*, volume I (The University of Chicago Press, 1924) P.3.
- (14) *Ibid.*, P.20.
- (15) *Ibid.*, P.30.
- (16) A. Giddens, *op. cit.*, P.80, 邦訳書, 79-87頁。
- (17) J.O. Mckinsey, *op. cit.*, PP.31-32.
- (18) 古くは, S. Gilmanによる批判がある。また, 財務管理論の立場から, E.M. LernerとW.T. Carletonによる批判が有力である。いずれもつぎを参照。拙稿「財務比率分析の展開とその問題点」『千葉敬愛経済大学研究論集』, 第17・18合併号, 1980年。159-188頁。
- (19) Mckinseyは, 第2巻を翌年に発行することをこの第1巻の序の部分で述べているので, この比率体系は第2巻で示す予定にしていたのかもしれない。
- (20) これについては, つぎを参照。拙稿「財務比率分析の展開とその問題点」前掲書, 159-188頁。
- (21) J.O. Mckinsey, *op. cit.*, PP.405-418.ここでは, 購買と生産の調整について述べている。なお, 販売プログラムと生産プログラムとの調整については, P.325, およびPP.508-521に詳細な説明がある。
- (22) 販売プログラム (sales program) が最大利益 (maximum profit) を供給すべきと述べている。J.O. Mckinsey, *op. cit.*, P.327.
- (23) J.O. Mckinsey, *op. cit.*, P.30.
- (24) *Ibid.*, P.322.
- (25) *Ibid.*, P.340.
- (26) *Ibid.*, PP.340-343.
- (27) *Ibid.*, P.346.
- (28) *Ibid.*, P.560.
- (29) *Ibid.*, P.37.
- (30) *Ibid.*, P.37.
- (31) *Ibid.*, P.38.

- 32 *Ibid.*, P.4.
- 33 *Ibid.*, P.7.
- 34 現在の諸議論に立脚していえば、職能的コントロールは事前統制に、ライン・コントロールは事後統制にあたる。
- 35 この時期の管理職能論の位置づけについては、つきを参照。稲村毅『経営管理論史の根本問題』ミネルヴァ書房、1985年。とくに、219-229頁。
- 36 この点を、Goetz 理論に見出してその理論の意義と限界を指摘したすぐれた論考がある。そしてそこでは、この命題こそ管理会計体系論の基本路線を構築するのに機動力となった問題意識であったかのように説かれている。だが、この問題意識は、すでに Mckinsey によって顕示されていたといわなければならない。つきを参照。津曲直躬『管理会計論』国元書房、10-14頁。
- 37 Mckinsey は、経営管理活動と組織との区別を本書の全体をとおして明確に整合的に説明したわけではなかった。しかし、この区別自体は、現時点からみても、すぐれた提示であったといわなければならない。
- 38 M.V. Hayes の理論の位置づけについては、つきを参照。伊藤博 『管理会計の世紀』、138-144頁。
- 39 G.B. Giglioni and A.G. Bedeian, "A Conspectus of Management Control Theory : 1900-1972," *Academy of Management Journal* (June, 1974), PP.292-305.なお、この論考に論及している論文として、つきを参照。拙稿「マネジメント・コントロール理論の展開起点」『金沢大学経済学部論集』第20巻第1号、3-17頁。
- 40 J.G. Glover and C.L. Maze, *Managerial Control : Instruments and Methods in Industry* (Ronald, 1937), P.3.
- 41 *Ibid.*, P.3.本書では、具体的にとりあげられてはいないが、ニューディールを契機に生じた企業にたいする政府の干渉と企業の管理価格政策の展開がその他の要因と相俟って会社間の競争を変貌させたことに関連していると考えられる。この点は、つぎの文献に詳しく述べられている。松尾憲橘『近代会計学の基調』国元書房、1967年。とくに、270-277頁。
- 42 *Ibid.*, P.3.
- 43 これについては、つきを参照。拙稿「管理会計へのアプローチ」『金沢大学経済学部論集』第19巻第1号、1-20頁。
- 44 J.G. Glover and C.L. Maze, *op. cit.*, P.10.
- 45 *Ibid.*, P.11.
- 46 *Ibid.*, P.14.
- 47 *Ibid.*, P.15.なお、共著者は、コスト・データの収集と分析が多大な望ましい情報を提供すると述べて、コスト分析がなによりも重要であることを示唆する。
- 48 *Ibid.*, PP.19-20.それは、意思決定論の創始者 H.A. Simon の意思決定公式と比較しても明らかである。

- 49) *Ibid.*, P.26.組織に関する調整論は、管理会計論の発展起点に位置づけられる。J.O. Mckinsey の諸論考において明確に示されている。
- 50) *Ibid.*, P.29.これに関して提示されている組織図では、経営管理組織の頂点に社長を据えたヒエラルキーとなっていて、近代化された組織体系をあらわしている。
- 51) *Ibid.*, PP.30-33.管理原則の一つである調整を達成させるための効率的な手段として、企業予算を採用する必要を示唆している。
- 52) *Ibid.*, P.34.
- 53) *Ibid.*, P.37.集中的統制が、結果的に行為者間のコンフリクトを生むという見解については、つぎを参照。拙稿「管理会計へのアプローチ」。
- 54) *Ibid.*, P.34.
- 55) *Ibid.*, PP.49-50.
- 56) *Ibid.*, PP.50-57.
- 57) このような行為に関して、近年では、戦略行為分析と制度分析とに分けて把握することを企図する文献が目される。たとえば、つぎの論考は典型的である。R.W. Scapens and N.B. Macintosh, "Structure and Agency in Management Accounting Research : A Response to Boland's Interpretive Act," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.21, No.7/8. PP.675-690.
- 58) J.G. Glover and C.L. Maze, *op. cit.*, PP.61-77.
- 59) 共著者が、管理会計の影響要因とみる組織の理論は、R.C. Davis, W.N. Mitchel, L.P. Alford, W.B. Cornell など、組織と管理の問題に関心を示した諸論者の見解に影響されていたと考えられる。共著者の標準化の概念および組織化の概念は、そのあらわれと思われる。それは、とくに、つぎのところで顕著にみられる。*Ibid.*, PP.50-53.
- 60) *Ibid.*, P.93.
- 61) *Ibid.*, P.200.
- 62) *Ibid.*, P.201.それと関連する見解は、P.232を参照のこと。
- 63) 本書では、調整は組織の管理原則として協調は組織の業務原則のなかでとりあげられているので、企業予算を機能的に把握する場合には、その点に注意する必要がある。
- 64) J.G. Glover and C.L. Maze *op. cit.*, P.233.この問題は、本書の主要な関心事となっている。
- 65) *Ibid.*, P.27.
- 66) *Ibid.*, P.34.