

# 「管理会計の世紀」 伊藤博

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	<a href="http://hdl.handle.net/2297/24081">http://hdl.handle.net/2297/24081</a>

# 書評 伊藤 博著『管理会計の世紀』

吉 村 文 雄

## 1 はじめに

評者が、本書を採りあげて論評するのは、次の理由による。評者は、すでに、日本会計史学会編集の機関誌である『会計史 学会年報』1993年第12号に本書の書評を寄せている。だが、与えられた原稿枚数の関係で、書き残しや評者の意図を十分に表明できないところがあった。また、本書は、わが国の会計学会において評価された著書であることを考慮に入れば（本書は、1992年度の日本会計研究学会大田賞および日本会計史学会賞を受賞している。）、わが国の会計学会における共有の認識部分を含むものと思われる。その意味で、管理会計研究の視座と課題などを再把握するためには論及に値する業績の一つといえるであろう。本稿では、そのための準備作業としても本書の批評を試み、評者なりの責を果たすことにしたい。

ところで、管理会計の歴史を考察の対象とする本格的な著書は、今日でも数点のすぐれた業績をあげることができるが、現代の管理会計に接続する管理会計史論は、本書を含めても、きわめて数少ない。その意味でも、本書は、いわば管理会計史論の革新に接近する業績といえる。

著者は、過去に2冊の管理会計史に関する著書を上梓されている。1970年発行の『管理会計の基礎：アメリカ管理会計論生成・発展過程の素描』、および1971年発行の『現代管理会計論序説：続アメリカ管理会計論生成・発展過程の素描』がそれである。前者は、管理会計の生成期から第二次大戦終結時ごろまでの時期における管理会計の発展とアメリカの産業経済の発展状況について考察している。後者は、その副題に示されているように、前者の続編

では、以下において、本書の第1章からの構成をみていくことにしよう。

第1章では、アメリカ管理会計史がスタートするための基盤に「アメリカ工業教育の制度化」と「経営管理への広範な技術者の参加」が用意されていたことが説かれている。しかし、技術者の貢献は、要素論的特徴をもつものであったので、その部分的成果を全体的成果へと結節する媒介として管理会計が生成した基礎がここにあり、こうしたかたちで生成するに至る「管理会計は科学的管理の要素論的特徴に合致する方向で、自らの制度化を達成していかなければならなかった」(29頁)という。それ故に、「こうした要素論的方法と全体的認識の相克が、管理会計の歴史における主要な構図を形作ってきた」(29-30頁)と説かれる。注目すべき主張である。だが、そうであっても、ここでは「科学的管理」と「体系的管理」との歴史的な展開過程に関する整合的な議論が要求されるし興味を惹くことになるであろう。

如上の視点は、第2章以下に引き継がれていくことになる。こうした文脈のなかで、ライマン製作所の原価実務、鉄道業の原価計算手続、および Metcalfe の原価計算システムを評価し、さらに、Nicholson がコントロール目的および製造原価の伝達手段をその著書のなかで提示している点に注目する(第2章、第3章)。やがて、原価計算手続きが産業に多く採用されるようになり、この分野の文献も多くなって、こうした状況のもとで1918年ごろ「Harrison は、原価管理上の要請と期間損益計算上の要請とをともに満足させ得る標準原価計算システムを完成したのであった」(77頁)。この「新しい標準原価計算の提唱は、——パラダイム概念をかなりルーズに用いていえば——、技術者のパラダイムによって規定されていた原価問題を会計人のパラダイムで組替えることによって……まさに管理会計生成の契機そのものであった」(79頁)と述べるのである。

さて、次の場面からは、企業予算が登場することになる。デュポン社の事例、アメリカ国家予算の成立などを考証し、それに基づいて、利益管理および財務管理の手段として、つまり複合的な管理システムとして企業予算が生成したことを明らかにしている。そこで、「このまさに包括的な企業予算概念の出現こそ、本来的な企業予算史の黎明を告げるものにほかならない」(92頁)と主張されることになる。このスタンスから、Mckinsey 以前の諸論考にも

触れながら、Mckinsey の予算統制論（1921年）が、会計システムの支援を前提とする包括性を備えた予算を論じている、という点でそれを評価するのである。ここで注意すべきことは、如上の標準原価計算および企業予算の生成によって、管理会計の制度化が実現したことにはならない、としている点である。それは、本書でとりわけ重視している「制度化」には、とりわけてそのディシプリンの確立が必要であるという著者の基本的な考え方がその背景に存することと関係している。それ故に、その初期管理会計のディシプリンを代表する業績となったのが、Quaintance の業績を承継、発展させた Mckinsey の『管理会計』（1924年）であるという著者の主張には重要な意味がある。本書は、Mckinsey のこの著書が大学の講義の教材として用いられたという事実をもって制度化の証左となるものと解釈しているからである。それはそれとしてここではさらに、Mckinsey 管理会計論の基本的枠組みを「標準と記録」として析出していることに注目しなければならない。なぜなら、本書は、この成果を「管理会計論史上で正統派の地位」をはかるメルクマールとしておさえているように思われるからである。Mckinsey の著書は、Johnson = Kaplan が管理会計の発展がほぼ終了したとみなす時期に公刊されている。本書は、Johnson = Kaplan の主張とは対照的に、むしろその後の発展の道筋をつけることになる。その際に、本書のなかで規定されている「初期管理会計論」の特徴は、企業予算中心の展開であったことが示される（141頁）。そして、Mckinsey の継承者としての Hayes の管理会計論（1929年）を「初期管理会計論」を代表する業績の一つとして位置づけ、その主張の裏付けをしている。また、実践理論の歴史としての側面から管理会計の発展を把握するために、諸業績の検討を試みている。Hayes 以後の業績でまず注目されるのは、やはり「利益先取り計画」として知られる Knoepfel の利益図表に基づく利益計画である。次いで、直接原価計算論に転じ、利益増減分析を提示した Gregory を直接原価計算論の先駆者の一人とみて評価する（第7章）。本書は、このような歴史展開を叙述することによって、Johnson = Kaplan の所説との対照をなす主張の妥当性を検証する。つまり、この時期の諸業績が理論と実践との態様において占める位置とそれへの批判に対してもつ関係を論証することによって彼らの主張の反証とするのである。

第8章からは、主として第二次大戦以後の展開であり、「継承と革新」がテーマとなる。この課題のとらえ方として、「個々の企業の会計実践あるいは会計人自身の思考過程に、かかる継承と革新が並存していたのであって、それがもたらす固有の緊張関係が、それぞれの会計実践なり理論形成を方向づけていったのである」(181頁)と、著者が何よりも強調する「理論と実務の間の緊張関係」の進展についての考察がここでなされている。理論的には、管理過程論の影響のもとに形成された Goetz の理論(1949年)と意思決定原理に根ざした Vatter 理論(1950年)との対比が問題の焦点となっている。ここで議論は、Mckinsey の業績にはじまる「初期管理会計論」の基本的枠組みの変革の延長線上において「原価計算と管理会計の同化傾向」(216頁)を位置づけるが、両者の相互関係は複雑かつ多様であるため、個別具体的な検討を必要とする。こうした傾向は、一連の NACA(NAA) 報告書と AAA 報告書との比較検討へとつながっていくが、その結果、管理会計制度化の歩みのなかでの「原価計算の終焉」が論じられることになる(第9章)。企業予算の変貌も上の議論と密接に関連している。長期経営計画(長期利益計画、長期資金計画)、事業部制会計などの普及は、Mckinsey 以来の包括的予算体系の理想との乖離を産み出したとみる。そして、本書は、Sord = Welsch の実態調査の報告書(1958年)および NAA 報告書(1964年)などを分析することによって上述の主張を裏付けしている。それは、「企業予算論の革新」(第10章)に相応しい展開であり、当初の主張を支える一つの基礎を提供している。

第11章は、資本予算論である。Dean によって唱導された割引キャッシュ・フロー法の意義、それとの関連において認識される会計的方法の限界および割引キャッシュ・フローをいかに企業に適用するかに関する議論を展開している。1925年以降の管理会計の歴史において唯一の革新と Kaplan によって、強調された Dean の資本予算論(1954年)は、資本予算の近代的取扱い(つまり、割引キャッシュ・フロー法)をなした業績として評価されている。本書では、むしろ、Dean の1951年の著書を取りあげているので、Kaplan の所見(*Accounting Review*, 1984年)との間にくい違いがみられるが、これは、当時の資本予算論が管理会計論に与えたインパクトというものを強調するためではないかと考えられる。

本書は、Mckinsey（1924年）以降に展開された管理会計体系論に関して、著者の最近の見解を反映する注目すべき考察を行っている。この体系的展開は、「管理会計カリキュラムを規定するばかりでなく、現実の管理会計システム設計のよりどころとして、すぐれて実践的な意味を獲得していた」（271頁）と、ここでも自己の立場を表明している。さらに踏み込んで、管理会計に関連する実質的背景が多彩であったと管理会計が抱える問題性を指摘し、それは結局、管理会計論の流動化現象をもたらしたが、「少なくともその直接的な契機をもたらしたのも、結局はコンピュータの発展と、それを槓杆として登場した意思決定論にあった」（281頁）と、主張の要点を強調する。だが、管理会計体系論におけるこうした意思決定への重点移動は、それを実践態様との照応関係においてとらえた場合、これまでのところ必ずしも「予期した成果をあげ得なかった」（295頁）ことが指摘される。そこで、管理会計概念・手続の変革が不可避であれば、「管理会計体系の次なる変遷を展望する必要」（295頁）があると説く。この意味では、意思決定志向の管理会計は、いまだ制度化を成しとげていないということになるであろうが、これと対照的に、1950年代から1960年代の「計画と統制」という枠組みをもつ管理会計体系は、その時期、原体系として支配的であったので、「管理会計はその制度化の一応の段階に到達した」（296頁）というのである。

その意味では、第13章「経営科学」と第14章「行動科学」は、今日の管理会計における「理論と実務の乖離」および「実務それ自体の陳腐化」に関する著者の最近の見解を反映する注目すべき論考となった。本書は、管理会計のニュー・フロンティアとして重視している経営科学と行動科学に関する研究がこれまでに成しとげた成果を全体として評価しながら、固有の難点を指摘し、検討している。

経営科学に関しては、その成功例としてとりわけて線型計画法（LP）を指定し、踏み込んで検討する。次いで、不確実性へのアプローチおよび情報経済学などの魅力と難点を指摘したうえで、さらに踏み込んで経営科学と管理会計との相互交流のあり方と会計情報が本来的に抱える限界について検討している。注目しなければならないのは、経営科学的方法とりわけ数学的手法の採用によって顕在化する一つの大きな問題は、数学者の「失語症そのもの

より、その根底にあって人間の具体的な生活世界が相対的・主観的な世界で、この生活世界から抽象された因果連関や法則の世界が客観的世界とされ、後者のみが普遍的な領域として学問の対象となるという、生活世界と学的・理念的世界の転倒…をもたらした近代の実証主義に対する過度の信奉である」(326—327頁)と説いていることである。科学的方法なり数学的手法が、結局のところ理論と実務の乖離を産み出した。それは、実証主義の重要性を過大評価したことから来ているというのである。ここに、実務とのかかわり合いを意図するアプローチないしは論理に基づいて管理会計論を立て直す必要があるという著者の信念の一端を読み取ることができる。行動科学的研究も如上と関連する視点から考察している。本書は、Stedryの研究に関する検討からはじめているが、企業組織の経済的行動としての行動科学のアプローチをも含む多様なアプローチを考察の対象としている。そこに登場する研究者あるいはその諸業績も実に多数を占める。しかしながら、「それら諸研究の多くは、……管理会計システム設計・運営の一般的命題を導こうと企図するものであった」(349頁)ので、結局のところ、彼ら研究者の「導く諸命題の普遍妥当性は、たまたま研究者たちのモデルと合同な環境下においてのみ保証されるにすぎず、実務への提言はおろか現実の説明すら十分には果たせなかった」(349頁)と主張する。そして、組織のコンティンジェンシー理論はこうした行動科学革命に対する反省と結びついて登場している、というのである。本書では、行動科学のアプローチが、人間関係論にみられた「錯誤を補正する役割を担って登場したアプローチ」(331頁)ととらえ、その諸研究が成しとげた成果に一定の評価を与えながら、その広がった部分にコンティンジェンシー・アプローチを位置づけるが、それは未だ概念的レベルにとどまって、「逆に組織成員の動機過程や予算を介しての知覚問題から遠ざかる結果となっている」(353—354頁)とその問題点を指摘する。

終章(第15章)では、本書のこれまでの議論展開に基づいて、眼前の問題の分析と展望を試みている。今日の管理会計が抱える問題点は、「理論と実務の乖離」とくに「管理会計の有用性の喪失」、および「管理会計における実務自体の陳腐化」の2点である。前者に関しては、とりわけ行動科学、経営科学などの理論の側面が検討され、Horngren, Johnson = Kaplanなどが、数

学的手法に消極的な態度を示している事実を視野に入れながら、その一方において乖離の現象を一面的に強調するなり、数学的手法を全面的に拒否する傾向には否定的な立場を表明する。後者に関しては、とくに原価計算を検討し、「管理会計制度化の過程において生じた技術者の疎隔」（360頁）が陳腐化の要因であると説く。しかしながら、そのような要因を問うとともに、それを社会経済的状况と安易に短絡的に結びつける傾向に疑問を呈するのである。もちろん、問題の指摘は、それだけにとどまるものではなく、次の大きな問題として、管理会計の実務自体の大きな変革が進んでいるという今日の状況がある。その点を踏まえれば、必然視されることになるパラダイム・シフトに関する是非の問題が浮かび上がってくることになるが、本書は、むしろ「パラダイム・シフトを超えて、別途なある種の方法論的問題について、読者の関心を喚起すること」（365頁）のほうを選択する。そして、管理会計の歴史的過程に対する一元性の理解に疑問を投げかけ、そこに多面性あるいはさまざまな可能性の入り込む余地のあることを示唆する。その点を視野に入れて、現象学的社会学の方法を提唱する。そのことは、著者がどこまで公然と主張しているかどうかにかかわらず、既往の管理会計論に内在している伝統的科学主義、あるいはそうした科学主義の神話に対する反省を意図するものであり、「既往の科学的アプローチやその成果に対して新しい意味を付与し、それを別途な仕方でも実務に結びつけること」（381頁）が、関心事となる。そして、管理会計の主役としての役割と学際的研究の慎重な対応を強調して終章を閉じる。著者は、「理論と実務の間の望ましい緊張関係がもたらす発展が、管理会計発展の本来の図式である」（『会計』、1985年）ことを強調している。本論考において、著者はその自己の立場を十分に表明している。終章は、著者の長期にわたる会計研究とその思索の到達点を示していると考えられる。

以上が、評者の理解可能な範囲での本書の議論の主な流れである。

### 3 本書の特徴と疑問点

本書は、現代管理会計に関する著者の最近の見解を反映する論考を含んでおり、単なる歴史のみを扱った著書ではない。注目すべきは、管理会計現象の今日の特徴を「実務と乖離している理論」現象ととらえ、この視角から問題を設定していることである。これによって、本書の主たる研究方向が、明確なアイデアによって鮮やかに導かれ、そこから回顧的方法と問題設定に照らしての文献・資料の選択が適用され、管理会計発展の傾向と多様性が切り口鮮やかに解明されていて、著者の意図がどうであれ、この試みは成功していると考えることができる。たとえば、「理論と実務の乖離」は、その制度をみれば、管理会計生成時に端を発し、それ以降の段階で増幅され、経済構造の変化だけではなく、さまざまな可能性をも内蔵する社会的総体により産み出されたことを、本書がどこまで具体的に表明しているかにかかわらず、明らかにし得た点である。しかし、そこでの主役は、あくまでも管理会計であるから、その内部の層に含まれている可能性に注目しなければならないであろう。本書が、「管理会計の会計としての本質規定」(12頁)を重視している点は、その意味で看過されるべきでない。その基礎づけとしては、管理会計論の過去と現在におけるいわゆる適用原理の成立事情を考証し、それに基づいて適用原理の占める位置を批判的に論じている。また、アメリカ管理会計論全体のなかで、適用原理がどのような位置を占めるのかという問いかけに対しても、その占める位置と構造を広範な文献考証に基づいて明確に分析し、これに答えているが、その反面において、本書がその本質規定を十分に表現し得ているかどうか評者には最後まで疑問として残る。今日の管理会計史論の課題の一つは、その成立のメルクマールは何か、つまり今日までの議論に基づいていえば、会計制度の成立をもってそれとするか、あるいは予算制度の成立をもってみるかにある。それ故に、管理会計の会計としての本質規定を重視するのであれば、その本質規定が、会計制度、予算制度、管理会計制度あるいは「計画と統制」の基本枠組みをもつ管理会計制度とどのように結び付くのか、という課題に対する回答が期待されることになる。本書が「組織の秩序ないし能率は、この会計の持つ本来的な機能によって、はじめ

て保証される。いわゆる組織活動の内部的調整機能がそれである」(90頁)と強調している点は、一般的規定に關説したものとみることができるであろう。しかしながら、管理会計に対する技術者の貢献を問題にするときに、「科学的管理の要素論的特徴に合致する方向」で、制度化を達成していかなければならなかったとし、その一方において科学的管理と企業の利益業績とを結節する媒介として管理会計が生成するに至るとしているので、マネジメントの要求と管理会計(原価計算を含む。)の手段との相互関係は認識されているとみることができる。そうであれば、マネジメントの要求と会計との接点、つまり評者の問題意識からすれば、マネジメントの必要性和それに対する会計の貢献的機能という関係命題に注目しなければならないであろう。この場合に、とくに注意すべきは、本書での如上の主張は科学的管理を制度的課業管理のレベルでとらえた場合に妥当する見解ではないか、ということである。というのも、要素論的思考と全体的認識は、科学的管理それ自体に備わっているとみる有力な見解が存在し無視できないからである。この主張にしたがえば、標準原価および予算統制は、課業管理に対する批判から生成したものであっても、科学的管理の系譜に立つものであるといわなければならない。その場合、管理会計の各発展段階の技法形態を包括的に統一する理論枠組みは、異なったものになるし、管理会計の会計としての本質規定のもつ意味もより明確になるのではないかと思われる。にもかかわらず、適用原理が管理会計の生成・発展に対してもつ関係が、全体をとおして論じられている点は、本書をとくに価値あるものにしてはいえる。さらに、敢えて疑問点を一つ付け加えれば、コンティンジェンシー・アプローチに対する評価およびこれに関連して組織成員の動機過程を相対的に重視する主張がみられるが、これは経営戦略に対応する管理会計をどのようにとらえるかという問題とも関連するものであり、評者の問題関心からいえば、組織の生動性と結びつけて言及してほしいところであるが、本書の問題意識に注目すれば、過大な要求といえるかもしれない。もちろん、以上のような諸点によって、本書の価値がいささかも損なわれるわけではなく、むしろ、今日存在している管理会計論のいくつかの空白部分を創造的に補完した点は高く評価されなければならない。一方、近年の管理会計史論において、非典型的とみなされてきたような諸業

績が歴史的諸関連のなかで意義づけされるとともに、課題の解明に役立てられている。たとえば、最近ではあまり注目されなくなっている Nicholson の業績が評価され、しかもそれに対する適切な評価が与えられている。Bliss および Gregory の業績に対してもそうである。このような扱いは、惰性でなく、むしろ変動観とある面では同調し合うが、そのような管理会計の歴史的過程における内在的再構成は、管理会計論の対象に踏み込んで論理を導き出そうとする方法上の自覚とつながるものと考えられる。今日では、本書でも触れているように、組織成員の相互の理解を深める努力が求められている。その諸関係の総体は、複雑でかつ多元的であるので、個々の検討を踏まえた上でなければその相関性さらには管理会計現象の有意義性を明らかにすることはできないであろう。要点は、管理会計現象の問題性を性急かつ安易に解決しようとするのではなく、その現象の深い意味のある歴史的条件のもとに、具体的なかたちでどのように把握し、関係づけし、開示するかにある。変数分析ないし数学的手法といった科学的な客観的技法は、こうした意味の関係づけを客観的に論証する手段として用いられるであろう（上田直春、『社会学的思考の基礎』）。本書が提唱する現象学的社会学の方法は、如上の意味でも注目されるし、管理会計研究の地平の開拓をもたらすであろう。本書のこうした主張は、もちろん検討されるべきさまざまな問題点を含んでいる。にもかかわらず、本書における細心な考察と現代的知見を踏まえた上での大胆かつ周到な理論的基礎づけをもつ再定式化の構想は、有益かつ貴重なものと思われる。

本書は、近年稀にみる非常に洗練されたスケールの大きい力作である。本書の公刊を契機として、日本における管理会計研究が意識の上でもますます深められ、さらに本当の意味で発展していくことになるのではないかと思われる。（同文館出版刊、1992年、425頁）