

「管理会計イノベーションの普及」とは何か：管理会計の発展と変化の視点から

大下, 丈平
九州大学大学院経済学研究院：教授

<https://doi.org/10.15017/1661055>

出版情報：経済学研究. 83 (1), pp.1-27, 2016-06-30. 九州大学経済学会
バージョン：
権利関係：

「管理会計イノベーションの普及」とは何か

— 管理会計の発展と変化の視点から —

大 下 丈 平

- 1 初めに
- 2 管理会計発達史論の伝統と革新
— アクターネットワーク理論 (ANT) による考察をめぐって —
 - 2.1 管理会計の発展と変化
 - 2.2 GPM の失敗と ABC の成功 — そこから何が明らかになったのか
- 3 MSH/GPM と ABC/TDABC との比較検討から見えるもの
 - 3.1 ヘルスケアにおける TDABC の「共通情報基盤」としての役割
 - 3.2 パラドックス状況のなかを貫徹する会計原理
- 4 結び — 管理会計発達史論の行方

1 初めに

従来の管理会計発達史論¹⁾は、今では管理会計イノベーションの変化・普及のプロセスとして論じられることがある。そして、その場合の基

礎理論の一つに、社会学的な方法であるアクターネットワーク理論²⁾ (Actor-Networks Theory: 以下 ANT) がある。本稿は、三人のフランス研究者³⁾の手による Alcouffe et al. (2008) が、このアクターネットワーク理論によって戦後を中心

1) 従来の管理会計発達史論に関する先行研究のうち、英米関連のものは拙稿 (1991) を参照。またフランス関連のものは拙著 (1996) において簡単な整理がなされているので参照されたい。ちなみに本稿では、日米で用いられる用語としての原価計算 (cost accounting) と管理会計 (management accounting) という用語とフランスでそれらに対応する用語との違いに気を配っている。日米での原価計算 (cost accounting) は、フランスの管理会計 (comptabilité de gestion) に対応し、日米の管理会計 (management accounting) に対応する用語は、フランスでは内容的にはマネジメント・コントロール (contrôle de gestion) であると言えるであろう。本稿での原価計算と管理会計のそれぞれの用語法はフランスのそれに近く、原価計算と管理会計とをそれほど区別しないで用いているが、その両者とマネジメント・コントロールとは明確に峻別する立場をとっている。ちなみに、本稿でのマネジメン

ト・コントロールの定義としては、Bouquin (1991) に拠り、「管理者が業務コントロールのおかげで、戦略的選択と当座の行動が一貫性を持つであろうこと、持っていること、持ったことを保証するプロセスとシステム」(p.35) としておきたい。また、管理会計の定義もごく簡単に「貨幣的フローのモデル化の一つ」としておきたい。

その辺の事情を考慮しながら、小論をお読みいただきたい。

2) この内容については、本文のなかで後述される。ちなみに、わが国ではアクターネットワーク理論自体を取り上げたものは少なく、國部 (2013) や潮 & 足立 (2009) はその中の貴重な論考である。

3) ここで3人のフランスの研究者とは、リヨン・ビジネススクールのシモン・アルクフ教授、パリ第9大学のニコラ・ベルラン教授およびリール大学のイヴ・ルバン教授の3人である。

としたフランス管理会計の「変化」の一面を紐解こうとした意味を問うことを契機としている。

実は、これには次のような理由がある。つまり、筆者は上記三人の研究者の一人であるパリ第9大学のニコラ・ベルラン教授と20年来の研究者仲間であるが、彼が共著論文であるとはいえ、アクターネットワーク理論のような研究方法を用いて論考をまとめるなど考えもしなかったからである⁴⁾。後述するように、確かにアクターネットワーク理論という方法を用いた分析は明快であり、そこに登場する多くのアクターとそのネットワーク作りが織りなす管理会計ツールの形成と展開という“ドラマ”を見事に描き出すことに成功していることは、十分に理解できるからである。

しかし、この論考を通読したあと、一つの疑問が残ってしまった。それは何かというと、彼らがこの論考によって何を明らかにしようとしたのかという根本的な問題であった。なるほど、彼らは論文の冒頭に、次のように記している。つまり「本研究は管理会計の普及をアクターネットワークの構築と翻訳のプロセスとして見ることに関心があり、その目的は会計変化の特徴をよりよく理解することである⁵⁾」と。しかし、そこでいう「会計変化の特徴」とは何であろうか。会計変化・普及の特徴をよりよく理解するという目的が、管理会計研究、とりわけフランス管理会計研究にとって一体どのような意味を持つのであろうか。そうした素朴な疑問か

ら本稿は書き起こされている。つまりそこから、彼らが採用するアクターネットワーク理論という、主としてフランス社会学の領域で形成され、英国の会計学領域で採用されてきた方法とその目的に筆者の関心と幾つかの疑問が向けられたのである。

そこで本稿は、まずフランスでかつて考案された同質セクション法（以下 MSH）と Georges Perrin Method（以下 GPM、後の UVA 法）⁶⁾ と 1980年代以降の米国で生みだされた活動基準原価計算（以下 ABC）の3つの管理会計ツールをアクターネットワーク理論によって考察した彼らの論考を取り上げ、その結果と意義を考察した。その後 ABC から派生した時間駆動型活動基準原価計算（以下 TDABC）というツールを加えた、2組4つの管理会計ツールを素材として筆者独自の考察を行う。そこでは、フランス管理会計の重鎮 H. ブッカン⁷⁾の4つのツールをめぐる研究活動と彼のネットワーク構築活動の中

6) 同質セクション法（以下 MSH）と Georges Perrin Method（以下 GPM）の詳細については、拙著（2009）および拙稿（2014）を参照されたい。GPM は後に名称を UVA 法と変更するが、その UVA 法の構造と機能については拙稿（2014）に詳しい。ちなみに、Alcouffe et al. (2008) での GPM の解説部分を引用しておきたい。「原価のあるべき分割（配賦）を求めるのではなく、生産の統合を達成する一つの標準に力点を移すことができる。製品のミックスがどうであれ、GP と呼ばれる測定の間接単位を用いるのが目標であった。」「その論理は、…ひとつの工場では、各作業活動は GP 単位で計算される一定の時間をもつ。各活動の作業時間が分かれば各製品を製造するのに必要な GP 単位数を計算することができる。そこで、工場全体のアウトプットがある所与の期間の GP 単位で計算されうる。ある GP 単位に関わる生産原価はそれゆえ計算できる。それはその期間の企業費用と運営費を同じ期間に生産された GP 換算値で測定された製品数量で割ったものに等しい。」(p.5) 以上の説明からも、本稿の第4節で紹介する UVA 法と同じ計算構造をもっていることが理解されよう。

7) パリ第9大学の元教授で、フランスにおけるマネジメント・コントロール論、管理会計論の第一人者。2012年に逝去。

4) さらに彼らの共著論文を読むと、筆者がこの20年以上にわたって行ってきた研究の過程を彼らがほんの17頁ほどの頁数で再現するのを取っていることが理解されよう。

5) Alcouffe et al. (2008), p.1. この引用文から理解されるように、管理会計の「普及」と「翻訳」、それから「変化」という用語がほぼ同じような意味で用いられていることに注目しておきたい。

心として回顧し、そこでの分析結果を基礎としながら、考察の対象をヘルスケアという少々特殊な領域に移して課題に接近している。本稿は、そのことを通して「管理会計イノベーションの普及」の意味を歴史的かつ理論的な視点から明らかにすることを目的としている。ちなみに本稿でも Alcouffe et al. (2008) に倣い、「普及」、「翻訳」および「変化」という用語をほぼ同じ意味を持つものとして用いることにしよう。

そうした目的を掲げて考察を行うプロセスのなかで一つ明らかになったことがある。それは何かといえば、管理会計の「発展論」と「変化論」という大きな研究の系譜の存在である。これが浮き彫りになったことである。これらの2つの系譜の存在が考察の上で重要な手がかりを与えてくれているからである。本稿はここで明らかになった管理会計の「発展論」と「変化論」の2つの系譜を分析のための概念として、表題の「管理会計イノベーションの普及」の意味を説明することになっている。

さて本稿は、以上の問題意識のもとに、次のような構成をとっている。まず次節では、上記の2つの系譜の特質を簡単に整理することから始めている。つまり、本稿での課題に関わると思われる重要な先行研究を取り上げ、そこから管理会計の「発展論」と「変化論」という研究の2つの系譜を導出し、その両者の特徴を対照的な形で明らかにしている。そして、これを管理会計発達史論の伝統と革新を捉えるための分析概念とした。そのうえで、Alcouffe et al. (2008) がアクターネットワーク理論によって行った GPM と ABC を素材にした「管理会計イノベーションの普及」の考察の意味を明らかにする。そこではとりわけ、アクターネットワーク理論がイノベーションの成功をパラドックス

として捉える点と、H. ブッカンのネットワーク構築上のアクターとしての行動の独自性に注目している。また、この段階ではまだ管理会計ツールの一つである TDABC が提案されていないことが、本稿の課題との関わりで重要な論点となっていることを確認しておきたい。

次の第3節では、その TDABC が提案された段階で、筆者が行った MSH /GPM と ABC /TDABC の比較検討の結果を簡単に紹介している。拙稿 (2014) では、Alcouffe et al. (2008) とは違った視点から「管理会計イノベーションの普及」の考察の意味を明らかにしようとしたが、そのなかで、Alcouffe et al. (2008) でも取り上げられ、かつ筆者が長年追跡してきた H. ブッカンの業績を再度紐解き、改めてその研究活動と研究ネットワーク構築活動を分析している。そしてそのことを通して、フランス管理会計論におけるアクターネットワーク理論の貢献とその限界を明らかにしている。以上の考察を踏まえ、最後の第4節では、管理会計発達史論を展望する視点から、全体を総括している。

ここで、結論を少し先取りしておけば、本研究は管理会計の「発展論」と「変化論」という2つの系譜を基本的な分析概念とし、そのうえで「変化論」の系譜にあるアクターネットワーク理論によるフランス管理会計の分析の意味を検討した。アクターネットワーク理論が（管理会計ツールを含む）すべてのイノベーションの成功をパラドックスとして捉えることから、そうした議論は必ずやコントロール論特有のパラドックスを持ち込まざるをえなくなるということである。そして、それは必然的に議論が管理会計論からコントロール論の領域に入り込んでいく可能性を持つということである。

2 管理会計発達史論の伝統と革新

—アクターネットワーク理論 (ANT) による考察をめぐる—

まず本節では、筆者がフランス人研究者達による考察を契機として獲得した管理会計発達史論の伝統と革新の構図を整理しておきたい。

筆者は長きにわたって管理会計発達史論⁸⁾を研究対象としてきたが、なかでも1980年代に揺籃し、90年代以降に結実する『レレバンス・ロスト』⁹⁾ 論争の持つ意義を追い求めてきた。『レレバンス・ロスト』の著者らによれば、それまでの管理会計発達史論に批判的な立場からではあるが¹⁰⁾、1925年までに管理会計の基本的な構造が完成し、その後1985年に至る60年間にはいくつかの例外を除き、発展と呼べるものはなかったことになっている。つまり彼らによれば、「実質的に、1925年までに今日利用されている全ての管理会計実務は開発されてしまっていた。すなわち、労務費、材料費、製造間接費の原価諸勘定とか、現金、損益、資本に関する予算とか、変動予算、販売予算、標準原価、差異分析、振替価格、そして事業部の業績測定尺度である¹¹⁾。」そこでは、財務会計精神が管理会計のそれを凌駕したことによって、管理会計の発展が妨げられたことが主要な原因の一つとなっていた¹²⁾。この財務会計精神の勝利に関しても、本書の冒頭に次のように述べている。「今日の管理会計情報は、企業の財務報告システムの手続き

やサイクルで生み出されているが、非常に遅延するし、概括的でかつ歪められているので、管理者が計画を設定したり意思決定するのに適切でない。四半期あるいは年次の利益目標に到達することが強調されているので、内部会計システムは、わずかに月次損益報告書を作成することに焦点をあてているにすぎない。また、月次もしくは四半期の損益数値を計算するためかなりの経営資源が振り向けられているにもかかわらず、その数値はその期間に発生した経済価値の実際の増減を測定していない¹³⁾」と。

こうした『レレバンス・ロスト』における「管理会計情報の関連性の喪失」という問題提起は、その当時、キャプランがKaplan (1982) で展開していた計量的管理会計の隆盛を考慮するならば、ほんとうに衝撃的な出来事であったことは間違いない。筆者も彼らの問題提起を自らの問題として捉え、それに対する方策を模索し始めたときであった¹⁴⁾。

まさにそうしたときにはあるが、この『レレバンス・ロスト』論争とは違った視点から管理会計発達史論を冷静に論じる研究がすでに1980年代に生じつつあったことを、筆者は迂闊にも失念していた。というよりも、今世紀に入っ

8) 本稿では、管理会計発達史論でいう「発達」とここ
でいう「発展」とを同じ意味で用いている。

9) Johnson and Kaplan (1987)。

10) そのように考える理由については、拙稿 (1991) に
おける『レレバンス・ロスト』論争の評価を参照され
たい。

11) Johnson and Kaplan (1987), p.12. (邦訳10頁)

12) この『レレバンス・ロスト』に関して、筆者はかつ
て「3つのレレバンス・ロスト」という考え方を提示
したことがある。その「3つのレレバンス・ロスト」の
一つ目は会計研究領域内からの会計批判であり、まさ
にキャプラン＝ジョンソンらの本来の『レレバンス・
ロスト』の提案である。二つ目の「レレバンス・ロ
スト」とは生産現場からの会計批判であり、ジョンソ
ン & プロムス (2002) 始め、最近では河田 & 今井 (2011)
による生産現場からみた会計批判である。そして、最
後は資本市場を軸に据えた視点からの会計批判である。
言うまでもなく価値ベースのマネジメント (VBM) 論
からの会計、会計数値批判である。特に、この最後の
資本市場からの会計批判は、歴史的に見ても米国のビ
ジネスモデル改革において極めて重要な役割を担ってきた。

13) Johnson and Kaplan (1987), p.1. (邦訳1頁)

14) 拙稿 (1991) はそのときの模索の成果である。

た頃から「会計変化」(Accounting Change)、とりわけ「管理会計変化」(Management Accounting Change)ということが次第に論じられるようになってきたことは了解していたが、当時、それがどのような意味をもつのか、そしてそれが管理会計発達史論の系譜とどのように切り結ぶことができるのかについて、ほとんど理解することができなかつた。そもそもこうした「会計変化」、「管理会計変化」といった問題の立て方にどのような意味があるのかについて、その時点では思いを致すことができなかった。例えば、1980年代の『レレバンス・ロスト』論争の嚆矢と位置づけられる Kaplan (1984) では、development や evolution という用語が頻繁に用いられてはいるが、change といった用語はほとんど採用されていなかったからである。

そうしたなかで、偶然にも杉山善浩著『管理会計変化の探求』(中央経済社、2014年)に出会った。本書を手にしたことでその疑問の一部分を解消することになった。本書は、管理会計「変化」研究とこれまでの管理会計発達史論と切り結ぶためのヒントを与えてくれたのである。その杉山 (2014) にとって、変化は対象を理解するための方法論ということになっているだけでなく、変化を通して環境要因がどのように組織の内部プロセスを決定するのかを知ることができるという¹⁵⁾。まさに「変化は研究のための方法論である¹⁶⁾」ということになる。杉山 (2014) はその方法論から、Wickramasinghe and Alawattage (2007) に倣い1925年頃の管理会計の基本的な構造の完成を「機械的環境下の管理会計」として位置づける一方、その後1985年頃の『レレバンス・ロスト』論争当時の会計動向を

「ポスト機械的環境下の管理会計」と特徴づけている¹⁷⁾。

本稿は、管理会計発達史論と管理会計変化論との関わりを直接的に追究することを目的とするものではないが、論題に掲げた「管理会計イノベーションの普及」とは何かを明らかにするのに必要な限りで、この問題についても少し先行研究を整理する形で取り上げている。そして、その作業の中から本研究のための分析概念となる「発展論」と「変化論」という2つの系譜が引き出されることになっているのである。

2.1 管理会計の発展と変化

繰り返しになるが、本稿は3人の共著論文 Alcouffe et al. (2008) に触発されて、「管理会計イノベーションの普及」とは何かを探ることを目的としているが、その探求のプロセスのなかで、先行研究を管理会計の「発展」と「変化」の2つの系譜に整理することができることに気がついた。つまり本課題に関連する多くの先行研究を渉猟するなかで、図表1のような「発展論」と「変化論」の2つの系譜の持つ特徴を対照的に描き出すことができたのである。以下、この引き出された2つの系譜の特徴を比較した表を解説することにしよう。そして、この2つの系譜が本研究の課題に接近するための一つの方法的視点・分析概念となっているのである。

筆者は長く『レレバンス・ロスト』(1987)の意義を明らかにするといった問題意識を持って研究を進めてきたことはすでに言及したが、いまこの『レレバンス・ロスト』を管理会計の「発展論」と「変化論」とを比較する視点から読み

15) 杉山 (2014)、まえがき。

16) 杉山 (2014)、まえがき。

17) もっとも、杉山は全面的に Wickramasinghe and Alawattage (2007) のフレームワークに依拠していることに注意しておきたい。

図表 1 管理会計の発展と変化の系譜の比較

	発展の系譜	変化の系譜
鍵となる作品	◆『レレバンス・ロスト』(1987)が継承	◆「会計システムの考古学」(1987)が嚆矢か
指 標	◆経済性・効率性に向け、一元的	◆効率性等に限らず、多元的
結 果 か プ ロ セ ス か	◆発展の結果・成果に注目 (good, best な会計 方法の仮定、あるべき会計方法の存在を前提)	◆結果・成果より変化のプロセスに注目
方 法 論	◆方法論は一元的となり易い (例えば、取引 コスト論、エージェンシー理論など)	◆方法論は多様性もつ (例えば、社会学的ア プローチなど: Alcouffe et al. (2008) は社会 構成主義的パラダイムに立つ)
公 式 か 非 公 式 か	◆公式の会計システムを前提として議論 (そ の補完として、その後 BSC を想定)	◆当初から非公式の会計システムの補完性を 前提
新旧の会計史	◆伝統的な会計史 (ここでの管理会計研究の フロンティアは何かが問われる)	◆「新しい会計史」と自称
出 自	◆米国が中心	◆英国が中心

(出所) 筆者作成

直してしてみれば、本書が実は管理会計の「発展論」の系譜をそれこそ発展的に継承していることに気づかされよう。またこの『レレバンス・ロスト』がこれまでの伝統的な管理会計論に地殻変動を引き起こしたといわれる場合でも、それはまさに管理会計の「発展論」の立場に立ってのことであったことは確認しておかねばならない (しかしながら、後述するように、『レレバンス・ロスト』はそこから離脱する契機をすでに持っていることに注視しておきたい)。

他方、管理会計の「変化論」の視点から書かれたと位置づけられるホップウッドの初期の作品である「会計システムの考古学」が『レレバンス・ロスト』と同じ年 (1987年) に出版されていることは興味深い (もっともそのことは、他の多くの論考のなかでも、とりわけこのホップウッドの論考を管理会計「変化論」の嚆矢として位置づけた場合のことではあるが)。それにしても、両者が時を同じくして公刊されていたことは偶然ではない。それだけの理由があるのである。けだし、ホップウッドの論考「会計システムの考古学」は、後述するように、米国か

ら発せられた『レレバンス・ロスト』の危機意識とはまた別の角度から管理会計に対する危機意識を提示したものと捉えることができるからである。それはまさに英国発であり、米国による経済性・効率性といった一元的な視点とは距離を置いたものであり、さらに言えば、そうした効率性をも包摂した、より多元的な指標を前面に押し出した作品の嚆矢をなすものであったからである。例えば、後述する Alcouffe et al. (2008) の分析の軸をなすアクターネットワーク理論のアプローチのなかで用いられている、文字通りの「ネットワーク」というコンセプトや権力といった分析概念が重要な役割を担う形で用いられているからである。

以上の流れをホップウッド自身の言葉を借りて語れば、次のようになる。「これまで会計は自らをかつてそうでなかったものにするプロセスの一つの帰結として認識されるというよりも、しばしばあるべきものになる (becoming what it should be) と見なされてきた。こうした目的論的な発展の経路が、会計クラフト (accounting craft) における多くの変化を理解する基礎を提

供してきた。技術的もしくは経済的な合理性と目的についての多面的な考え方が会計エリアにおける実践的な発展の出現を意味するものとなるために要請されてきた¹⁸⁾」という。すなわち、これまで会計は技術的、経済的な合理性という目的論的かつ一面的な発展の経路のうに載せられてきたというのである。こうした考え方は、次の管理会計の「発展論」と「変化論」の間における最も決定的な相違につながっている。

それでは、その管理会計の「発展論」と「変化論」の間の最も決定的な相違とは何であろうか。それは、まずこれまでの管理会計「発展論」がものごとの結果や成果に注目してきたのに対して、「変化論」の方は結果や成果よりも変化のプロセスに注目していることであろう。つまり、「発展論」の方は、「グッドなもしくはベストな会計方法」を仮定し、そこにあるべき会計方法の存在を前提として議論を進めるという立場をとっているのである。こうした点に関しても、ホップウッドは次のように述べている。「会計変化の伝統的な議論（本稿での「発展論」の議論に相当する－引用者）の大多数は、会計を組織改変、改善と見なしている。会計はよりよくなるために変化する。会計クラフトは徐々にではあるが進歩するものと見なされている。分析、調査、実験的学習はともに、会計の増大する潜在力の実現に帰結すると見なされている。また会計は、かつてそうでなかったものになるなかで、あるべきものになっていくプロセスにあると見なされてきた¹⁹⁾」というのである。

一方、「変化論」の方といえば、そうした「グッドなもしくはベストな会計方法」を前提とせず、人間の社会的な相互作用を通じて創造

され、制度化・習慣化されていくといった認識の方法をとっていることに気づかされる。いわゆる方法論としての社会構成主義的な立場から、日常的な常識を始め、ここで問題になっている会計方法のようなものまで含めて、すべてのものの認識が社会的相互作用を通して構築され、維持されると考えられているのである。その意味で社会的に構築された現実、絶え間なく変化していく動的なものと考えられているのである。

こうした認識上の相違から、図表1に示すように、その方法論に関して言えば「発展論」は一元的、直線的なものとなりやすく、例えば経済学でいう取引コスト論やエージェンシー理論などのような考え方と親和性を持つことになる。他方、「変化論」の方は、その方法論が多様性をもっていることに特徴を持っている。一つの例として先に社会構成主義的なものを挙げたが、まさにこれは Alcouffe et al. (2008) が採用している方法的立場であるし、その他にも、例えば Burns and Scapens (2000) などの制度論的なアプローチに基づく研究も広く社会学的な方法に基づく代表的な研究成果の一つに組み入れられるであろう。もちろん、こうした研究成果は管理会計の「変化論」の枠組みに組み入れられる論考であることは言うまでもない²⁰⁾。

最後に、会計システムの公式、非公式の問題についても、管理会計の「発展論」と「変化論」の間に決定的な相違が見られることに触れておきたい²¹⁾。まず「発展論」の方は、公式の会計システムを前提として議論をしているが、「変化論」の方は当初から非公式の会計（もしくは会計的でない）システムの補完性を前提として理解される。したがって、バランスド・スコアカード (BSC) のようなマネジメント・ツールは、「発展論」においては公式の会計シス

18) Hopwood (1987), p.208.

19) Hopwood (1987), pp.209-210.

テムを補完するものとして想定されていると考えられる。

ちなみに、こうした「変化論」の立場に立つ論者の中には、自らの立場を「新しい会計史 (The New Accounting History)」と位置づけているものがあるが²²⁾、まさにこれは「伝統的な会計史」との違いを強調するためのものである。それはホップウッドの方法を管理会計の領域で継承したミラー達の論考 Miller et al. (1991) に代表されるが、彼らは「新しい会計史」の立場を次のように端的にまとめている。「新しい会計史は、会計史に対する“進歩”とか“発展”とかの適用可能性に関するある種の懐疑論を引きずっている。このことは会計変化の顕著な特徴である。より大きな正確性や真実性に直線的に発展するという会計実践についてのイメージとは異なり、新しい会計史は会計の有意な推移や転換、社会関係およびそれらに関する闘争に関心

を持っている²³⁾。」ここに見られるように、「新しい会計史」は、会計が直線的に「発展」することに対する懐疑から出発していることが理解されよう。それゆえに、そこでの「変化」は、「方法論の多様性と会計という学問領域における歴史の位置づけの変化の両方を含みこんでいる²⁴⁾」のである。その結果、「その変化の拡大といった事情は、新しい会計史を我々に様々な研究上の疑問や課題の緩やかな集まり (a loose assemblage of diverse research questions and issues) として語る権利を与えている²⁵⁾」と結論するのである。

さらに、ホップウッドの考え方に倣えば、「新しい会計史」は、技術的な合理性を素朴に受け入れるのではなく、会計の組織的・社会的起源を徹底して探索し、会計クラフトを基礎づける組織的プレッシャーや理論的根拠の多様性を受け入れ、対立する利害 (conflicting interests) が会計のような経済的な計算形態の発展と複雑に絡みあう仕方を視野に入れることを研究課題に挙げることを求めるのである²⁶⁾。さらに、「新しい会計史」は会計を公平無私の属性とは見なさず、ある特定の可能性と組織的意味のパターンを生み出すものと考え、会計が組織的かつ社会的な行為へもたらす帰結に対して、十分な注意を向けることになる²⁷⁾。また、「変化論」の立場に立つ論者として、ホップウッドは次のように

20) 管理会計「変化」研究の系譜では、ジョンソン＝キャプランが提起したような、企業の優れた逸話 (anecdote) を捜し求めるために企業のケース研究を重視しているが、このケース研究は社会学的アプローチに馴染むといえる。また Burns and Scapens (2000) は、主として社会学的アプローチからその管理会計変化の一般化を試みているが、これ以後、彼らのフレームワークに基づく企業のケース研究が大量になされるようになった。なお、庵谷 (2013) では、この領域での研究成果が丁寧に整理されている。また、多様性に関して、國部 (2013) (2015) は複数評価原理の会計学を公共性の視点から展開している。また國部 (2015) が引用する Skeggs (2014) においても、最近の社会学の視点から本稿に課題に関わる論点が展開されており、興味深い。参照されたい。

21) 公式の会計システムと非公式のそれとの関連の問題については、高寺 (1985) において Hopwood (1973) などを活用しながら、すでに丁寧な考察がなされている。ということは、本稿で管理会計の「変化論」の嚆矢を Hopwood (1987) にしていることに少々修正を加えなければならないことになる。ともかくも、本稿では差し当たり Hopwood (1987) を管理会計の「変化論」の嚆矢としたが、この点は管理会計の本質をめぐる問題に関わっており、今後の課題としておきたい。

22) Miller et al. (1991)。

23) Miller et al. (1991), p.399.

24) Miller et al. (1991), p.395.

25) Miller et al. (1991), p.395.

26) Hopwood (1987), p.209. ちなみに、こうした技術的な合理性を素朴に受け入れるのではなく、会計の組織的・社会的起源を徹底して探索する側面に注目し、会計の記述的特性を強調することがある。高寺 (1985) (1988) や永野 (1997) がこれにあたるが、これは本文の図表 1 でみた「変化論」の諸属性と親和性を持つものと考えられる。

27) Hopwood (1987), p.209.

も言う。「知識はドグマとしてではなく啓蒙の源泉であらねばならず、そのために変化のダイナミズムを持たねばならない。そうした視点からすれば、会計は実践として、知識の世界で常に確かめられ、再検討され問われ、批判され得るし、されねばならない²⁸⁾。」そして、そもそも「会計は学際的な探求の場所であってきたし、これからもあり続けなければならないのである²⁹⁾」と。要するに、知識は啓蒙の源泉として変化のダイナミズムを持たねばならないという。これはまさに知の本質³⁰⁾から会計のあるべき姿、つまり会計変化の在り様を説いたものと言えよう。

以上、本項で試みようとした管理会計発達史論の伝統と革新の議論は、先行研究を紐解くなかで結果として管理会計の「発展論」と「変化論」の系譜を析出することになった。言うまでもなく、前者の「発展論」は米国を中心としたものであるし、後者の「変化論」は英国を中心としたものである。思えば2008年前後に引き起こされた米国発の金融危機であるリーマンショック以来、それまでの資本市場ベース、ファイナンス・ベースに立つビジネスモデルがその信頼を失い、その後、それに代わるビジネスモデルを提供できていない現状において、これまでの管理会計「発展論」の系譜においてはそのフロンティアがいま強く求められていると言えるであろう。その意味で言えば、「変化論」において期待され、予期されている領域が「発展論」の求めるフロンティアとなりうるのかどうか。この点は、両者の今後の推移如何に関わってお

り、その動向は予断を許さない状況にある³¹⁾。

以上、管理会計発達史論に関わる先行研究を管理会計の「発展論」と「変化論」の系譜から見直してみることにより、先の図表1を得ることができた。これを一つの分析上の手掛かりとして、以下、本稿の課題に接近していきたい。上述した杉山（2014）も変化論研究のためのアプローチの一つとしてアクターネットワーク理論を掲げていることはすでに触れた。そこで、次項では改めて、このアクターネットワーク理論による考察をめぐり、以下、課題として掲げた「管理会計イノベーションの普及」とは何かについて引き続き考えていきたい。

2.2 GPM の失敗と ABC の成功—そこから何が明らかになったのか

前述したことであるが、Alcouffe et al. (2008) を紐解けばすぐに理解されるように、彼らの執筆の目的は、GPM と ABC の極めて対照的な数奇な運命をアクターネットワーク理論によって描きだし、それを通して「管理会計イノベーションの普及」、さらにより一般的に会計変化の特徴とその意味を理解しようとすることにあった。繰り返し述べてきたことであるが、彼らは会計変化を説明するのに、従来の管理会計方法論とは縁遠い社会学的な方法であるアクターネットワーク理論を採用している。つまり、会計変化がどのようにして起こるのかを分析することに関して、これまでのような技術的、経済合理的な側面から接近するのではなく、より社会学的

28) Hopwood (2007), pp.1370-1371.

29) Hopwood (2007), p.1371.

30) 知の本質をパラドックスの視点から捉える中岡 (2007) は、パラドックスの扉を開けていけばいくほど、「知ること」について知ることが深まっていくという。参照されたい。

31) こうした方向で考えられる管理会計のフロンティアの開拓領域としては、差し当たり、上述した國部 (2013) (2015) に見られる「複数評価原理の会計学」の構想であり、またフランスのコントロール論の領域では、Moquet (2010) によって構想されている「社会責任戦略コントロール論」の試みなどが考えられる。

な視点に立っているのである。ともかく、会計変化を説明するためには、こうした社会学的な視点の方が、管理会計学がこれまで馴染んできた会計技術的な観点よりも優れていると考えられているのである。

Alcouffe et al. (2008) は、一貫してアクターネットワーク理論を採用し、これによって、まずジョルジュ・ペラン (Georges Perrin) という人物を取り上げるところから話を始めている。なぜ彼を取り上げるかと言えば、本稿でいう4つの管理会計ツールのうちの一つであるGPMを彼が独自に考案したからである。彼の名の頭文字をとって、ジョルジュ・ペラン法 (GPM) と名づけられた。その彼は理工系のグランゼコールとして著名なパリ中央大学校出身のエンジニアであるが、幾分社交性に欠けたところがあった。そうした彼の人柄やそこから帰結する管理会計技法に対する保守的な普及策の結果として、GPMが社会的に広く普及することに失敗したのであった。そうしたプロセスが詳細に描き出されるのである。他方、ABCの方はといえば、研究者、実務家、コンサルタントなどを介してフランス国内において短期間に成功裏に普及していきるのであるが、GPMと対照的に、物事が首尾よく進むプロセスが丹念に描き出されるのである³²⁾。

つまり、ジョルジュ・ペランはその社交性に欠けた人柄から管理会計技法に対する保守的な普及策しか構想できず、その結果GPMは社会的に広く普及することができなかった。その場合に、特に重要なことは、彼がフランスのMSHや米国から持ち込まれた直接原価計算との論争

を避ける方策をとったことであった。他方、ABCはフランスにおいて、研究者、実務家、コンサルタントなどを介して短期間に普及していった。その普及の過程を具体的に言うならば、ECOSIP³³⁾やCAM-I Europe, DFCG (Director Financier et Contrôle de Gestion)³⁴⁾などを活用することによって進めていったのである。ABCは、こうした公私を問わず、関連した組織をフルに活用し、短期間のうちに全国規模で普及していったのである。いま手元にあるフランスにおけるマネジメント・コントロールや管理会計・原価計算のテキストを見ても、ABCの持つ影響力の大きさを実感することができる。

そうしたGPMとABCの対照的な比較分析において、Alcouffe et al. (2008)の全編を通して社会学の方法が適用されていることは理解されるし、とりわけ有用な分析ツールとして「翻訳 (translation)」というコンセプトが用いられていることがわかる。その「翻訳」とはどのようなものかと言えば、相互に絡み合いつつ、相互作用する4つのプロセス (問題提起、関心付与、取り込みおよび動員の4つプロセス) を含む過程 (これらの4つのプロセスについては後述す

33) ECOSIP (Economie des Systèmes Intégrés de Production) は「統合生産システムの経済」(エコシッブと略称) と訳することができる、産官学の管理会計研究に関する作業グループのことである。拙著 (1996)、160頁参照。なお、ECOSIP (1990) には、当時のグループの研究成果が取り纏められている。当時のECOSIPの会員は本書によると65名となっており、大企業を初め、EU、大学、グランゼコールなどの多彩な機関・組織のメンバーによって構成されていた。

34) DFCGは財務担当役員やマネジメント・コントローラー達の全国組織である。ちなみに、筆者は2015年6月にフランスのディジョン (Dijon) 市にあるブルゴーニュ大学で開催されたブルゴーニュ地域のDFCGの全体討論のパネリストの一人として招請された。そこでは、財務担当役員やマネジメント・コントローラー達を始め、多くの大学関係者達が集まり、ファイナンスやマネジメント・コントロールといった問題領域を中心に地域における会員達の研修が熱心に行われていた。

32) しかし、後述するが、こうした対照的な展開は、同質セクション法を媒介として、すでに拙著 (2009) のなかで大方記述されている。その意味で、拙著 (2009) を「管理会計変化」を扱ったものとして読むこともできる。

る)であり、その過程を通して、様々なアクターによるネットワーク作りが行われる様子が描き出されている³⁵⁾。

アクターネットワーク理論 (ANT) はこの「翻訳」というプロセスを通してイノベーションの普及を説明し、この「翻訳」プロセスはイノベーションが進展する「文脈 (context)」のなかでそのイノベーションを分析するのである。ここで重要なことは、この「文脈」がイノベーションのひとつの構成要素となっていることである³⁶⁾。こうした視点において重要なことは、「変化」は様々な組織的かつ組織外の要素の合流点のなかに埋め込まれているということである。そして、繰り返しになるが、ANTがこのいかなるイノベーションの成功も一つのパラドックスとみなしていることである³⁷⁾。

GPMにしるABCにしる、一つのイノベーションを「翻訳」するプロセスは、変化プロセスのなかで、幾つかの目標を追求するためにアライアンスを進める行為者間の相互作用の中で生みだされるということである。そして、これらのアライアンスは人的行為者と非人的行為者から構成されたアクターネットワークを構築することになっているのである。「翻訳」のプロセスをめぐっては、人的行為者と非人的行為者から構成されたアクターネットワークとして、例えば経営活動、研究・教育、制度規制、性格、名誉心、マクロの経済動向など、それこそ我々の社会生活をめぐる様々な事象が取り上げられている。ここにはまさに社会学的アプローチによる方法論とそれによる対象規定の特徴が如実に表れていると思われる³⁸⁾。上述したように、いか

なるイノベーションの成功も一つのパラドックスとみなすという視点は、以上のようなアプローチから発しているのである。

以上の結果をまとめると、図表2のようにGPMとABCを比較した形で整理することができる。また、この図表2は上記の「翻訳」の4つのモメントによってGPMとABCを比較対照した表である。以下、順を追って、この4つのモメントについて解説を加えておこう。

さて最初の「問題提起」のモメントにおいては、GPMは技術的なものに限定されるのに対して、ABCは極言すれば国家の防衛に関するものまでに拡張されると考えられているのである。また、「関心付与」のモメントでは、GPMが商業上のものに関心を持つ一元的なものであるのに対して、ABCは商業始め、教育、研究、知的活動までを含む多元的なものとなっている。そのうえに、ABCは同質セクション法 (MSH) や直接原価計算などの他の管理会計ツールなどとの対決も辞さないものとなっているところに特徴を持っている。

次の3つ目の「取り込み」のモメントでは、上述したところから予想されるように、GPMが一人のチャンピオン (つまり構想者のジョルジュ・ペラン本人だけ) によって支持されるのに対して、ABCはそのネットワークに登録され

35) Alcouffe et al. (2008), p.3.

36) Alcouffe et al. (2008), p.2.

37) Alcouffe et al. (2008), p.3.

38) 社会学者の見田宗介によれば、「歴史というものは加速度的に進んでいくということが70年代くらいまでは、ほとんど常識だった」が、いまでは、「いろいろな業界や現場でよく知られたあたりまえのことですが、世代の差がすくなくなってきた、歴史の動きがだんだんスローダウンしてきている」と認識されるようになってきたという (見田 (2012), 11頁参照)。こうした社会学的視点からすれば、人の社会生活を根底から覆すような歴史的な大変動が少なくなってきたと捉えられる。その意味で、管理会計における「発展や進展」から「変化」といったものの捉え方の移行のなかにも、方法論としての社会学的な視点が反映されているのではなかろうか。

図表2 翻訳の4つのモメントから引き出された4つの教訓

	GPM (のちの UVA 法)	ABC
問題提起 (problematization)	技術的なものに限定される	国家の防衛に関するものまで含む
関心付与 (interestment)	商業上の関心のみ (一元的)	商業始め、教育、研究、知的活動まで含むために多面的であるし、他との対決も辞さない
取り込み (enrolment)	一人のチャンピオンによって支持される	そのネットワークに登録された多数の行為者によって支持される
動員 (mobilization)	フランスでの GPM と ABC というイノベーションの比較はローカルな論争	英米での議論はグローバルなもの

(出所) Alcouffe et al. (2008) に基づき筆者作成。

た多数の行為者によって支持されるものとなっている。最後に「動員」といったモメントによって2つの管理会計ツールを比較すれば、フランスでの GPM と ABC というイノベーションの比較はローカルな論争である一方、英米での議論はグローバルなものとなっていることである。つまり、この最後の「動員」モメントから窺えることは、フランスの論者が GPM (さらにその発展形態である UVA 法) のような議論やこれと対をなす同質セクション法 (MSH) のようなものはフランスに固有なローカルな議論であると見なす立場をとるようになってきていることに注目しておかねばならない。

以上、言うまでもなく、Alcouffe et al. (2008) でのアクターによるネットワークの構築をめぐる事実関係に関する記述・分析は明快であり、それだけ人を納得させるものがある。確かに、そこからアクターネットワーク理論の強調するネットワーク構築活動や権力関係の重要性を理解することは容易い。しかし、よく考えてみると、こうした分析から管理会計の何が明らかになったと言えるのであろうか。これが問われなければならない。

ここで、次節での議論との関連で1点だけ書き留めておかねばならない重要な点がある。そ

れは当初、ブッカンは ABC の「普及」に対して反対 (もしくは無視) の立場をとっていたのであるが、あることを契機にその立場を変更してしまうのである。当初、ブッカンの ABC への態度は極めて消極的であった³⁹⁾。つまり、ブッカンによれば、ABC は新しいものではなく、それはフランスの同質セクション法と本質的には同じものであるという立場であった。したがって、ブッカンが ABC の「普及」に前向きなアメリカ帰りの多くのフランス人研究者達とは距離を置き、その ABC ネットワークに入ることはなかった。

その後、ブッカンが ABC を普及させるためのネットワークに入る契機となった「事件」があったのである。その「事件」とは何かと言えば、ABC がその重点をマネジメント・コントロールへの利用の側面に移すなかで、ABC から活動基準管理 (以下 ABM) へと変貌したことにあった⁴⁰⁾。つまりブッカンが ABC から ABM への重点移行のなかに何を見たのかというと、彼はその研究の重点を管理会計からマネジメント・コントロールへと移すなかで、マネジメント・コントロールを支える管理会計情報システムとしての ABC のもつ重要性に着目したのである。そ

39) Alcouffe et al. (2008), p.12.

40) Alcouffe et al. (2008), p.12.

の辺の事情を Alcouffe et al. (2008) は次のようにまとめている。「ブッカンはそのイノベーションのなかに、会計言語を革新する一つの行為を見ている。さらにこの革新的行為によって、ブッカンが求めている新しいマネジメント・コントロールのモデルの出現が可能となった。この第二の翻訳⁴¹⁾の波は、マネジメント・コントロールの革新的なモデルを求めているブッカンにとって、ABC は本来通過すべき点となった。かつて反対者として活動していたブッカンは、今は味方となり、ABC のネットワークに参加したのである⁴²⁾。」そして、その後のブッカンのマネジメント・コントロール論や管理会計論は、ABC を抜きにして語ることが出来ないほどになってくるのである。しかし、問題の論点はそうしたところにはなかった。後述するところから理解されるように、問題の核心は、ブッカンがそのイノベーションのなかに会計言語を革新する一つの行為を見出したことにあったのである。

ところで、次節での議論に関わるが、筆者はすでに GPM と ABC の異なる運命を全く別の視点で描き出したことがある。アプローチが異なると、同じ対象を扱ったとしても、まったく異なる結果が導き出されることになる。採用するアプローチの方法の違いによって、分析対象から得られるものが異なってくるからである。

筆者は、GPM と ABC の対照的な運命を伝統的な技術的視点を重視する方法を用いて考察してきたのであるが、そうした伝統的な技術的視点の重要性を改めて確認させる事態の展開を今我々は確認することができる。それは、今世紀に

入り、活動基準原価計算 (ABC) の発展形態として、まさに同じ人物（言うまでもなく、同じ人物とは R. S. キャプランである）の手によって「時間駆動型活動基準原価計算 (TDABC)」が提案されたことである。MSH /GPM と ABC /TDABC の 4 つのツールを素材にして会計変化の動態を明らかにしようとするならば、最近の ABC と TDABC のもつ極めて会計上、原価計算上の技術的な関わりを不問に付すことはできないし、それがなければ、GPM と MSH との関わりを明らかにすることも困難を伴うと思われるからである。アクターネットワーク理論のいうアクターのネットワーク構築活動や権力関係によって、GPM や MSH などをめぐる「会計変化」の動態が説明できたとしても、それら 4 つの管理会計ツールの会計計算の構造や機能の相互関連などが何も明らかにならないからである。次節では、筆者がこれまで採用してきた管理会計発達史論の方法によって MSH /GPM と ABC /TDABC の 4 つのツールを素材にして、その「会計変化」の動態とそれらの計算構造と機能の関連を明らかにするが、その前にこれらの疑問について少々言及しておきたい。

その疑問とは、多くの論者が、従来のように「管理会計の発展⁴³⁾」という形ではなく、「管理会計イノベーションの普及」という形で管理会計の「変化」を論じるようになってきた根拠であり、また Alcouffe et al. (2008) のように、特にアクターネットワーク理論を援用する理由に対するものである。このような疑問を提示することは、要するに図表 1 で整理した構図がどのようにして生じてきたのかを問うことにつながる

41) それではこの場合、第一の波とは何かと言えば、言うまでもなく、ブッカンが当初 ABC の普及に対して反対（もしくは無視）の立場をとっていた状況をさす。

42) Alcouffe et al. (2008), p.12.

43) 「管理会計の発展 (evolution)」と言うのは、まさにキャプランの初期の論文である Kaplan (1984) の題目そのものである。

であろう。本稿はそもそもこうした疑問の提示に対して正面から答えることを目的としている訳ではないが、以下では、考えうる理由を幾つか書き留めておくことにしよう。

まず一つの理由として考えられることは、最近頻繁に行われる統計データによる実証的な分析⁴⁴⁾（これは、いわゆる機能主義的アプローチの機軸を形成）によって管理会計システムの特徴を描き出したり、さらに管理会計イノベーションの出現や普及を説明しようとするとき、そうした機能主義的分析によってはどうしても捕捉、説明できない点が多数見出されることに気がつくようになったことが考えられる。また、アクターネットワーク理論においては、すべての「会計変化」の事象をパラドックスとしてのイノベーション現象として捉えるという点に注目すれば、社会学でのアクターネットワーク理論の運用方法とその理論の管理会計領域での応用方法を検討する場合、そうした認識方法が用いられねばならないほどに深刻なパラドックス状況が見られ、事態は複雑で錯綜してきていることを想像させるのである。

要するに、アクターネットワーク理論はそうした簡単には説明できないと考えられる点を図表1の対比された特徴とともに、少し視点を変えて（例えば視野の拡大、与件の解除、多様な方法の採用など）、分析の対象にしようとしているのである。ということは、彼らがいう「管理会計のイノベーションの普及」とは、実際には管理会計情報の運用先を見据えたコントロールのレベル（特にマネジメント・コントロールのレベル）での問題を扱っているために、会計技

術的な観点よりもネットワーク構築活動や権力関係といったマネジメント・コントロールに密接に関わりを持つ事象に焦点が当たってしまっているのである。こうしたことも理由として考えられよう。さらに言えば、管理会計「変化」研究が社会や組織のなかでの会計の比較的短期の変化⁴⁵⁾を対象とするために、管理会計発達史論の研究によるよりも実証的な分析に馴染み易いといったことが考えられるのではなからうか⁴⁶⁾。管理会計「変化論」の系譜の登場を契機に、多くの興味深い企業・組織のケース研究が盛んに行われるようになってきたことがそれを裏付けている。

さらに言えば、これに関して、筆者は次のように書いたことがある。つまり、先の未曾有の世界的金融・経済危機とその後の米国型ビジネスモデルの不調の原因は、1980年代初頭からの『レバンス・ロスト』を嚆矢として、米国が30年間に渡り国家的な危機意識のもと、産・官・学を一体となし矢継ぎ早に繰り出してきた金融・経済・通商政策上の数々の方策が最終的に迎えた不幸な帰結であった、と⁴⁷⁾。言うまでもなく、この流れは、1980年代初頭の英米にその端を発した「小さな政府」、規制緩和、構造改革などを標榜する新自由主義的な政治的・経済的思考に端を発している。管理会計の「発展論」の系譜と対峙するかたちで「変化論」のそれが生み出されてくるのは、こうした状況に対して一つの

45) もっとも筆者は、杉山 (2014) やその基礎的なフレームワークを提供している Wickramasinghe and Alawattage (2007) などにおいては、こうした認識は適合しないことを理解している。

46) ちなみに、マネジメント・コントロールのレベルにおけるパラドックスの緩和や多様性のコントロールに対して、筆者はガバナンスレベルでのコントロールにその解決策を求めた。この点に関しては、拙稿 (2015a) を参照されたい。

47) 拙稿 (2009)、232頁。

44) こうした実証的な研究方法の登場や普及それ自体が、一面において「変化論」の普及と親和性をものと考えることができる。

オールタナティヴを求める時代の要請であったと言うことも考えられよう。

さて、以上の本節での分析は、上記したように、まだ TDABC が本格的に登場する以前の状況の中で行われたものであることを確認しておきたい。下記の図表 3 に示したように、本節での考察は GPM（後の UVA 法）がまだ注目されていない時点における、3つの管理会計ツールの間の分析であったのである。

図表 3 3つの管理会計ツールの比較

	理論性 (正確性の追求)	現実性 (経済性も追求)
戦後1950年代から 今日までのフランス	同質セクション法 (MSH)	Georges Perrin Method (GPM)、 のちの UVA 法
1980年代以降、 今日までの米国	活動基準原価計算 (ABC)	(まだ提案されて いない)

(出所) 筆者作成

そこで次節では、筆者がヘルスケアの場面で行った4つの管理会計ツールの比較分析⁴⁸⁾を通して、Alcoufee et al. (2008) のアクターネットワーク理論で生き生きと描き出された部分とどうしても見落とされてしまう本質的な論点の両方を明らかにしていきたいと思う⁴⁹⁾。

3 MSH/GPM と ABC/TDABC との比較検討から見えるもの

繰り返し述べてきたことであるが、Alcoufee et al. (2008) の分析の時点では、まだ TDABC の提案が十分浸透していなかった⁵⁰⁾。ということは、その当時に TDABC の提案を認識してい

ば、引き出される結論も変わっていたであろうと考えられよう。いま、次の図表 4 に示すように、図表 3 の空白のセルの部分に時間駆動型活動基準原価計算 (TDABC) を書き入れ、時代と国籍を異にする2組の4つの管理会計ツールを分析の対象とするならば、どのような結論が得られるのであろうか。

図表 4 2組4つの管理会計ツールの比較

	理論性 (正確性の追求)	現実性 (経済性も追求)
戦後1950年代から 今日までのフランス	同質セクション法 (MSH)	Georges Perrin Method (GPM)、 のちの UVA 法
1980年代以降、 今日までの米国	活動基準原価計 算 (ABC)	時間駆動型活動 基準原価計算 (TDABC)

(出所) 筆者作成

いま少し筆者の研究成果を先取りして言うならば、TDABC は ABC が同質セクション (section homogène)、つまり原価計算を行う上で必要となってくる原価の同質的な固まり (集計単位) をうまく作れない場合、さらに言えば、経済合理的視点から同質性原則を実現できない場合に、敢えて ABC を活動基準はそのままにして時間ベースに引き戻して、そのレベルで積極的に同質性を創造していくことに注目することができるといことである。そうすることによって、TDABC はより実践的な形で ABC が本来持っている管理会計・原価計算の一般原理である同質性原理を浮き彫りにできるということである。この点に注目しながら、以下の展開を進めていきたい

さて、筆者が4つのツール (MSH /GPM と ABC/TDABC) の比較分析の結果から、Alcoufee

48) 詳細は拙稿 (2014) における4つのツールの比較分析を参照されたい。

49) より正確に言えば、見落とされているというよりも、見ようとしないうということであろう。分析において見ようとしないうものは見えてこないのである。

50) TDABC は2007年の Kaplan and Anderson (2007) の公開によって広く普及することになった。

et al. (2008) で問題となった GPM と ABC をめぐる事態をどのように捉えることになったのかというと、その要点は次節のようなものとなる⁵¹⁾。

3.1 ヘルスケアにおける TDABC の「共通情報基盤」としての役割

企業経営の場合、それを支えるコントロールや管理会計の仕組みはそれぞれの状況に応じて多様な形をとることになろう。それらの様々な経営現象を様々な方法で説明することができることは言うまでもない。これまで取り上げてきた社会学的な方法であるアクターネットワーク理論もその様々な方法のなかの一つであろう。そのアクターネットワーク理論が、様々な経営現象をその主体である行為者がもつネットワーク構築活動や権力関係によって説明することに何の不思議はない。しかし、繰り返しになるが、それによって管理会計の何が明らかになるのであろうかという疑問が、筆者にはどうしても生じてくるのである。筆者の視線は、そうした経営現象の中において、管理会計・原価計算のレベルで貫徹される事柄、つまり特に上述したように、TDABC が登場したことによって我々が再確認することができた点に向かうのである。結論から言えば、まさにそれは管理会計・原価計算の一般原理ともいえる同質性原理が議論の前面に躍り出ることになった点である。要するに、TDABC の登場は極めて実践的な形で ABC が本来持っている管理会計・原価計算の一般原理である同質性原理を浮き彫りにしたということである。

そこで、こうした考え方（一つの結論）を獲得した経過は次のようなものであった。まずこ

51) 以下の文章 (3.1) は、拙稿 (2014) の結論部分を実質的に示したものであることをお断りしておきたい。

うした筆者の結論を引き出す契機となった論考がある。それは、経営戦略論の M. ポーターと管理会計論の R.S. キャプランが共同でヘルスケアにおける原価問題を扱った論考 Kaplan and Porter (2011) である⁵²⁾。かれらにおいては、TDABC のようなツールを活用すれば、活動基準を採用しながら時間をベースとすることで経済合理的に「共通情報基盤」を構築し、医療へのすべての参加者が原価に関する仕組みを理解し、それを通して事態のありのままを理解することができると考えられたのである。そして、そのプロセスを経てヘルスケアにおける「競争戦略」を実質化し、患者にとっての「成果」を生み出すと同時に、原価を引き下げ、最終的に価値改善を達成することが意図されているのである。TDABC をベースにすることで、将来的には、いままで実現が不可能と考えられていたような、医療に従事するすべての人や組織の行動が統合・連携される可能性がそこに見出されたのである⁵³⁾。あえて繰り返そう。本稿は要するに、活動基準を採用しながら、そこに時間ベースを持ち込むことによって活動における同質性を積極的に確保しようとする工夫に注目しているということである。

こうした議論を、拙稿 (2014) では、フランスに特有な管理会計の二重性（原価の認識と制御）の視点から捉え直している。まず前提条件として、医療提供者の原価の測定が可能であるならば、そこから医療提供者間に競争が生み出され、それによって患者レベルでの価値改善が達成されるというシナリオである。そこでの価

52) 拙稿 (2014)。

53) こうしたヘルスケアにおける時間をめぐる議論は、原価の側面だけでなく、患者「成果」の側面を併せもっている。

値改善は、当然に患者成果の増進と原価低減（原価の制御）によるものである。管理会計の二重性に関して、このケースで患者成果の増進と原価低減の両者を結びつけるものは何かと言えば、それは医療提供者間の競争である。原価の認識をベースに、医療提供者が競争状況に入ることにより原価を引き下げ、結果として価値を増加させるのである。ここで見出された論理からすれば、医療提供者間の競争を通してそうした一見矛盾した観点は緩和され、さらに一定の解決の道が提示されることになっているのである。

したがって、問題の核心は、時間をベースとした TDABC が医療提供者間の競争を生み出すことのできるツールとして位置づけられていることにある。まさに TDABC が時間という伝統的なコンセプトを軸に、経済合理的に人や設備などの資源を統合・連携させることによって、医療提供者間の患者成果や原価への意識を高めることが期待されているのである⁵⁴⁾。

米国におけるヘルスケアの原価危機に直面したなかで提示されてきたキャプランらの大胆な提案は、原価計算の一つの本質的なあり方を見事に闡明している。まさに、彼らの TDABC への視点が、彼らの意図を超えて、原価計算の本

質的なあり方、発展の方向性を見事に示唆していると考えられるのである。

さらに、フランスの論者の分析視点⁵⁵⁾にも注目しておかねばならない。彼らは ABC から TDABC への流れと、ABC から GPM（後の UVA 法）への流れを比較対照しようとしたのである。次頁の図表 5 は、ABC から TDABC への流れと、ABC から GPM（後の UVA 法）への流れを比較対照して示した図表である。周知の ABC から TDABC への流れの方の説明は省略するとして、ABC から GPM（後の UVA 法）への流れの方については、考察に必要な限りで、UVA 法の構造と機能について簡単に解説を加えておきたい。

具体的な計算例⁵⁶⁾は拙稿（2009）に譲るとして、UVA 法の基本的仕組みを簡単に説明すると、次のようになる。まず資源の同質的集合としての UVA ポストを決定し、次にその UVA ポストによって資源消費を描き出すのである。その描き出されたものを「操作範囲」と呼ぶ。フランスに特有の考え方である同質セクション法（MSH）の示唆する同質原理を遵守しつつ、なおシステムが複雑にならないようにする工夫に UVA 法の特徴がある。その工夫とは、相対的価値を採用するところにある。仮にある t 時点において、ある UVA ポストが 100 を消費し、別の UVA ポストが 200 を消費するならば、2 つの UVA ポスト間での資源の配置が変化しない限り、1 : 2 の比率はその期間内では安定しているというものである⁵⁷⁾。そこで、ある一つの基礎項目の業務様式である「操作範囲」を決定し、そこから UVA 値（これを基礎比率という）を算出す

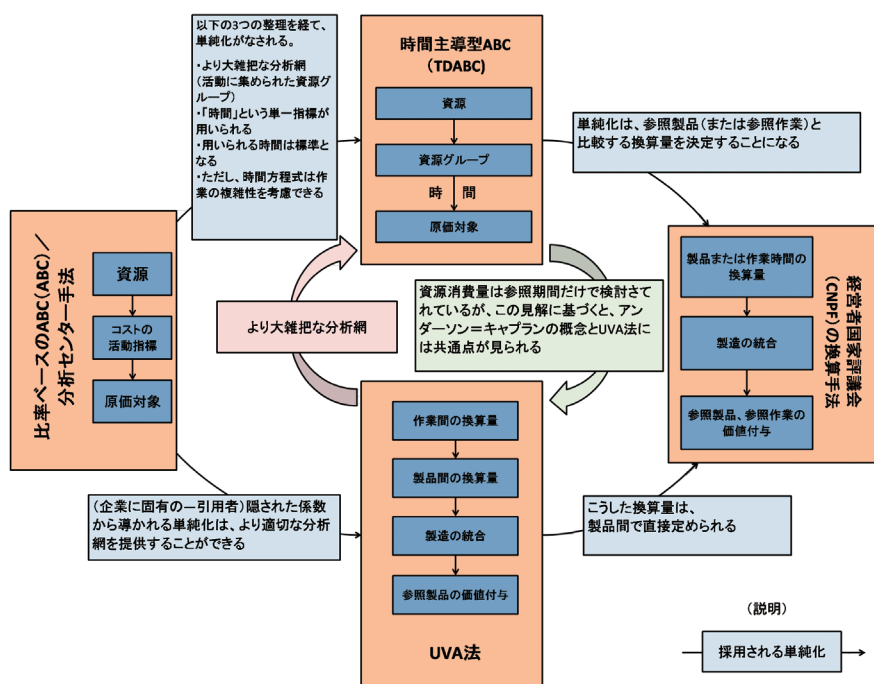
54) TDABC 設計の視点からすれば、ABC には次のような欠点があるという。① ABC に関するインタビューと調査には多くの時間と費用がかかり、そのデータは主観的で有効性に疑問があり、保存・処理・報告には多額の経費がかかる。②ほとんどの ABC モデルは独立的であり、全社的な収益性状況を統合的情報として提供し得ないし、変化する状況に簡単に対応できない。③未利用のキャパシティが存在する可能性を無視するとき、理論的正確性を欠く（Kaplan and Anderson (2007), p.7（邦訳 9 頁））、といったものである。それゆえに、TDABC をヘルスケア領域で運用すれば、こうした欠点はすべてクリアされるであろうことが想定されている。逆に、TDABC は経済的に運用することができ、かつ未利用のキャパシティ情報を含めた統合的情報を提示できるといふ。

55) La Villarmois et Levant (2007), p.176.

56) UVA 法の計算例は拙稿（2009）から引用したが、ここでは UVA 法の生成過程や歴史的意義についても解説している。参照されたい。

57) Fievez et Staykov (2006), p.20.

図表5 ABC から TDABC と GPM (後の UVA 法) への流れの比較



(出所) La Villarmois O. (de) et Y. Levant (2007), p. 176.
(注記) 表題は筆者による。

る。そして、その UVA 値をベースとして諸 UVA ポストの価値を計算する。それを前提に、計算対象となっている製品・サービスの「操作範囲」の価値を UVA 値によって計算（表現）するのである。それは、まさに UVA という単一の製品を製造・販売している企業を想定することを意味する。同質性原則を遵守しながら、なおシステムを複雑にしないという UVA 法の計算の仕組みは、以上のようなものなのである。

さて、上の図表5から理解されることは、原価計算というもの、一端 ABC のような純粋な理念モデルを得た後は、ひたすらそのモデルからの単純化（経済的な合理化）を志向するものであることである。もっとも、その場合に再度確認しておかねばならないことは、単純化（経

済的合理化）を図ることによって失われる原価計算上の計算の正確さを担保するための仕組みを組み入れていることである。その仕組みが TDABC の場合も GPM (UVA 法) の場合も時間による換算計算⁵⁸⁾における同質性の意識的創造にあることは言うまでもないであろう。つまり、同質性の意識的創造によって単純化による経済性と計算の正確性の間のバランスを取るという

58) 簡単に言えば、この方法は、多様な製品、多様な活動をもつ企業を唯一の製品もしくは極めて限られた製品群を製造している企業へと擬制的に転換することによって、計算の単純化を図る方法である。この方法は、生産の全体をある「基本的単位 (étalon)」の製品の倍数に換算することができることを前提とする。その意味で「換算手法」とは、まさに同質的な原価集計単位を尺度にして製造全体を統合する手法である。換算手法については、Levant et Zimnovitch (2010) および拙稿 (2012)、30頁の注記38を参照されたい。

工夫をしているのである。

ここで一つの結論を得ることができる。こうした原価計算の進展のあり方を企業組織の経済的モデル化の一つとして考えるならば、これこそ原価計算の「発展」と言えるのではなかろうか⁵⁹⁾。換算計算における同質性の意識的創造のプロセスこそ、原価計算の一般的なあり方であるとするれば、ここでも原価の同質性原則こそ管理会計・原価計算の一般理論の核心をなすものと考えることができるのである。

3.2 パラドックス状況のなかを貫徹する会計原理

以上までに獲得した成果に基づいて、先に見た Alcoufee et al. (2008) の分析成果を振り返ってみよう。確かに、Alcoufee et al. (2008) の論考はアクターネットワーク理論に基づきながら、GPM (UVA 法) の失敗事例と ABC の成功事例を、MSH を介して丁寧に描き出してはいる。しかし、ABC が TDABC の出現をもたらしたいま、MSH を巡る議論が再び呼び起されることになる。いうならば、半世紀の時を経て、MSH を巡るきわめて会計技術的な議論が呼び起こされ、要請されているのである。我々は、アクターネットワーク理論が捉えようとした様々なアクターによるネットワーク構築活動と権力関係をめぐる複雑なパラドックス関係の整理に留まってはならない。管理会計発達史論を問題とするならば、その先に、そこを静かに貫徹する（目に見えない）原理を認識するべきである。ABC から

TDABC への展開が我々に語りかけているのは、まさにこのことではなかろうか。

思えば、この30年余り、筆者はそれこそ H. ブッカンの研究活動とそれと重層的に連なるネットワークをフォローしてきたといつてよいであろう。筆者がこれまで著してきた2冊のフランス管理会計に関する著作とその後の研究成果はまさに、氏の研究活動と研究ネットワークを歴史的かつ理論的な視点から明らかにしたものであった。しかしながら、アクターネットワーク理論を援用した Alcouffe et al. (2008) の分析の結果と筆者のそれとは、上述したように、まったく様相を異にするものとなっている。繰り返しになるが、彼らが意図したような「管理会計イノベーションの普及」の過程を説明することによって、管理会計の何が明らかになったのであろうか。フランス管理会計の歴史的な一連のイベントの相互関連をアクターをめぐるネットワーク構築活動や権力関係によって整理することによって得られた知見が管理会計発達史論に何を付け加えたというのであろうか。確かに、パラドックスを抱え込む事態を考察の軸に据えたところから見れば、外側から管理会計を包摂するコントロール論の方へ舵を切り、議論の場をそこへ移し変えたとも考えられるのである。

筆者はここでも、こうした事情を想起させる有力な研究に偶然に出会うことになった。それは、すでに一部取り上げた國部 (2013) における「経済活動と計算実践」との間の密接な関連を論じた研究である。國部 (2013) は、伝統的な新古典派経済学の方法が経済活動をブラックボックス化し、その実態に光を当てることなく前提としてしまう傾向を批判しつつ、「計算 (calculation)」の新しい理解、つまり「計算」を受身的な技術と考えるのではなく、「遂行的な装置

59) わが国では、この TDABC を管理会計・原価計算の発展として積極的に理解する論者は少数であろう。この点に関しては拙稿 (2011) を参照されたい。ちなみに重見 (2015) は最近の TDABC をめぐる議論を整理し、その上で地方自治体における TDABC の活用状況をケース研究によって実証的に明らかにしている。

(performative devise)」と考える方法的立場を採用する⁶⁰⁾。そこから経済活動を「計算実践」の結果とする立場に立つのである⁶¹⁾。そして、そうした立場から、上記の独自の「計算」概念の理解に基づいて進められている研究を2つのカテゴリーに区分する。一つは本稿で取り扱ったアクターネットワーク理論を創設したラトゥールやカロンといったフランスの社会学者達のグループで、國部(2013)では「計算の社会学派」と呼ばれている。他方、もう一つのカテゴリーは、上述してきたホップウッド始め、その後継者のP. ミラーやM. パワー⁶²⁾らの研究グループで、彼らは「計算の会計学派」と呼ばれている。両学派は研究の対象や方法を幾分異にすることは、ともに管理会計発達史論における「変化論」の担い手に加えられることはいうまでもない。ということは、本稿で採用する管理会計発達史論の方法論に従えば、これらはともにコントロール論の方向へ舵を取ることになる。

コントロール論の方向へ舵を取ることにするという事情を想起させる指摘が、先の國部(2013)に見られるのである。このことを次に紹介しておこう。少々長くなるが、興味深い指摘がなされているので煩をいとわずに引用しておきたい。「両者(「計算の社会学派」と「計算の

会計学派)」のこと(引用者)は、カロンらが市場現象を究明するために計算を研究するのに対して、ミラーやパワーは組織や社会の管理現象を究明するために計算を研究する点において、研究の思考方法を異にする。しかし、その目的はカロンらにおいては市場というブラックボックスを開くことであり、ミラーやパワーにおいては組織や社会の管理制度というブラックボックスを開くことで、この点で共通する。すなわち、社会を駆動しているメカニズムでありながら、一般にはブラックボックスに覆われているものを開き、その中身が計算装置であることを示し、実際にはそれが計算実践として駆動することで、市場や組織や社会が構成されていることを明らかにした点で共通しているのである⁶³⁾」と。ここで注目すべきは、ブラックボックスとされている市場や組織や社会の中に「計算装置」を見出し、それが「計算実践」として駆動することを見ることによってそれらを開こうとする姿勢である。

國部(2013)はアクターネットワーク理論の生みの親であるラトゥールの科学技術者社会論の基礎概念となっている「計算」概念に注目しているが、この「計算」概念を仮に本稿の方法論にしたがって、フランスのマネジメント・コントロール論⁶⁴⁾のコントロール概念に置き換えるならば、「計算装置」はコントロールの装置(例えば、経営計画や予算、振替価格、タブロー・ド・ボールなど)に、「計算実践」はコントロールの実践を担うシステム(制御システム、情報システムなど)やプロセス(目的設定、制御、

60) 國部(2013)、4頁。ここでは、この「装置(devise)」という用語に注視しておきたい。これに対応するフランス語は、同じく「装置」と訳されることが多い *dispositif* である。

61) 計算実践の重要性に関しては Miller(2007)の明解な解説が参考となろう。とりわけ彼のいう「計算実践は本質的にかつどこまでも社会的なものである」(p.395)という言説は、計算実践の本質を言い当てていると思われる。

62) 「計算の会計学派」に属する M. パワー(Michael Power)は主として財務会計や監査の領域で多くの業績を生み出してきた。特に本稿との関わりでは、パワーの内部統制や全社リスク・マネジメント(ERM)に対する独自の分析が秀逸である。

63) 國部(2013)、14頁。

64) ここでは、アンリ・ブッカンのマネジメント・コントロール論を念頭においている。ちなみに、本稿でコントロール論とは、ブッカンのマネジメント・コントロール論を指していることに注意されたい。

事後評価の一連のプロセス)に対応するであろう⁶⁵⁾。となれば、本稿での課題となっている「管理会計イノベーションの普及」のプロセスは、コントロール論がそうであるように、パラドックスを抱え込まざるを得なくなってくることは必定であろう。

前述したように、アクターネットワーク理論はいかなるイノベーションの成功も一つのパラドックスと見なすと考えている。GPMやABCなどの分析で見たように、イノベーションの成功には、その創始者だけでなく、イノベーションの利用者の思いや期待、彼らが直面している各種の問題が関わっていることは言うまでもない⁶⁶⁾。Alcouffe et al. (2008)においては、「普及」と「翻訳」とを広い意味で類似のものとして用いているが⁶⁷⁾、その翻訳のプロセスそのものがイノベーションを運用する人々を結びつけるリンクの束となっている。したがって、「アクターネットワーク理論はいかなるイノベーションの進展であろうが、それを線型の連続したモデルとして見るのではなく、収斂する、並行する、離散する活動の多様で、累積的で、結合的な連続体を持つ一つの複雑なプロセスと見なす⁶⁸⁾」のである。Alcouffe et al. (2008)におけるパラドックス概念はこうしたものとして理解しておく必要がある。

コントロール論のパラドックス概念に関わって、アクターネットワーク理論の他に、さらにミラーほかの「新しい会計史」論のなかの分析においても、「ちょっとしたパラドックス状況(something of a paradox)」を髣髴とさせる記述

が見られる。つまり、次のようなことである。「新しい会計史の実践家の多くが、現に起こった過去事象を献身的に順を追って語る訓練を受けた歴史家ではない。というよりも、かれらは人類学、経済学、科学史、組織理論および社会学といった多様な学問領域の出身であり、そうした学問領域に依拠した者たちである。現在、会計の過去に対して投げかけられて、本論文でも問題となっている議論の多くを活発化しているものこそ、こうした学問領域が持つ関心事項なのである⁶⁹⁾」という。そうした「新しい会計史」の論者は、会計史を、「発展論」が考えるように管理技術の必然的な発展と見るのではなく、「合理性と多くのものへの介入様式との特定の複合体(one particular complex of rationalities and modes of intervention among many)⁷⁰⁾」で捉えており、ここでも指摘されているように、会計を多くの学際的な視点から、それこそパラドックス状況を前提としたかたちで捉える傾向が強く現れるようになってきているのである。

以上、ブッカンのコントロール論の特徴であるパラドックス概念を分析の導き手としながら、Alcouffe et al. (2008)でのアクターネットワーク理論による考察が向かう方向性やミラー他の「新しい会計史」の論者がもつ視点を整理してきた。すでに見たように、國部(2013)においては、これまで欠けていた、「経済活動」を「計算実践」概念を軸とした社会学的な視点から捉えた考察が見られたが、本項ではそれをコントロール論の土俵に持ち込んでみた。ここから結果として明らかになったことと言えば、そこでのコントロールのパラドックス概念が象徴的に示しているように、本稿で掲げている「管理会計イ

65) ここでのコントロールの装置やシステム、プロセスは、全てブッカンのコントロール論の構成要素である。

66) Alcouffe et al. (2008), p.3.

67) Alcouffe et al. (2008), p.2.

68) Alcouffe et al. (2008), p.3.

69) Miller et al. (1991), p. 396.

70) Miller et al. (1991), p. 396.

ノベーションの普及」といった課題は、管理会計論やコントロール論だけでなく、社会、組織（さらに市場）といった領域を専門的に扱う社会学などの関連する隣接諸科学との共同作業を要請するものとなってくるという点である。そして、その課題にできる限り接近しようとすれば、必然的に学際的なフィールドワークをベースとした方法論を採用せざるを得なくなってくるであろうということである。

以上を簡単に整理するならば、次のようになる。本項までの以上の考察の結果から、本稿の「2.1 管理会計の発展と変化」の項で管理会計発達史論の伝統と革新の議論を管理会計の「発展論」と「変化論」の系譜として整理したが、従来の「発展論」とは違った視点から提起された「変化論」の系譜はまさに管理会計論からコントロール論へと向かう論点を持っているということである。

さて、以上、管理会計論からコントロール論へ向かう外延的な議論の必然性をしっかりと認識しながらも、何度も繰り返し述べてきたように、本稿は、同時に管理会計の内包へと向かう議論にも焦点を当てねばならないことを強調したいのである。前述のように、コントロール論の方へ舵を切ったなかでも、4つのツールをめぐる管理会計イノベーションの普及の過程の分析において、管理会計・原価計算の会計的技術がもつ本質的な原理が静かに貫徹している事態を見逃すべきでないことを改めて強調しておきたい。

前述したように、GPM（のちのUVA法）の実践的な重要性を認識し、普及させようとしたフランスの論者達の分析が示しているように、一旦ABCのような純粋な原価計算の理念モデル

を得た後は、そのモデルの経済的合理化を志向するものであるということである。そして、その経済的合理化を図ることによって失われる原価計算上の計算の正確さを担保するための仕組みを組み入れることになるということである。その仕組みがTDABCの場合もGPM（UVA法）の場合も時間による換算計算における同質性の意識的創造にあることは言うまでもないであろう。こうした意図しない形で進む原価計算の形態変化こそ、管理会計・原価計算の発展なのであろう。先に見た換算計算における同質性の意識的創造のプロセスの道筋こそ、我々が取り組むべき課題であり、そうした問題設定こそが、（コントロール論ではない）管理会計発達史論が目指す方向であると言えるのではなかろうか。

要するに、管理会計の「発展論」と「変化論」の2つの系譜を分析上の視座とすることによって分かったことは、コントロール論へ向かう外延的な議論のダイナミズムを現実的に捉える必要性和、その一方で意図しない形で静かに進む原価計算・管理会計の形態変化を捉える、管理会計の内包へ向かう議論を行う必要性が存在するということであつた。我々はこの二つの必要性に、常に同時に対峙しなければならないということである。本稿で明らかにしようとしたものは、まさにこのことであつた。

4 結び—管理会計発達史論の行方

以上、本稿ではAlcouffe et al. (2008) におけるフランス人研究者達の研究成果に幾分かの疑問を持ちながら、「管理会計イノベーションの普及」とは何かといった課題に取り組んできた。とりわけ筆者が長く取り組んできた管理会計発達史論研究の中にこの課題を位置づけ、この領

域に関する先行研究を渉猟し、整理する試みを進めてきた。その結果、一つの分析のための概念を獲得することになった。それが管理会計の「発展論」と「変化論」の系譜という分析概念であった。

これによれば、筆者がかつて『レレバンス・ロスト』論争に関わって提起した「3つのレレバンス・ロスト」のどの「レレバンス・ロスト」も、管理会計の「発展論」と「変化論」の2つの系譜のうちの「発展論」の系譜に属するものと位置づけることができた。しかし、そこで確認しておかねばならないことは、その「3つのレレバンス・ロスト」がすべて従来の管理会計論の枠組みを外延的に越えていく契機を持っていることであった⁷¹⁾。

同様に、本稿の分析において『レレバンス・ロスト』と同時期に提起されたことが理解された管理会計の「変化論」の系譜も、従来の伝統的な管理会計論の枠組みを越えていく契機を持っていることは言うまでもない⁷²⁾。この「変化論」のうちに位置づけられる Alcouffe et al. (2008) のアクターネットワーク理論による分析は管理会計イノベーションの成功をパラドックスとして捉える視点を持っていたが、これはまさに管理会計論自体のうちに入り込む議論をするのではなく、「管理会計イノベーションの普及」をアクターによるネットワーク構築活動によって説明するという方向に向かう点に力点が置かれていた。繰り返せば、これはまさに、管理会計論の内包に向かうというよりも、管理会計論を出てコントロール論の世界に外延的に広

がっていくものとなっているのである。これを「変化論」から「発展論」への問題提起の帰結と見れば、それはこれまでの「発展論」を軸とした管理会計発達史論の方法では立ち行かなくなってきたことの証左であり、「変化論」が提起する諸提案を認めざるを得なくなってきたということである。いわゆる「変化論」が示唆する管理会計の外延的問題である。

例えば、我々は次のような深刻な外延的な問題群を抱えている。つまり、昨今、財務会計・財務報告の領域で話題の統合報告 (Integrated Reporting)⁷³⁾ が進めている環境や社会さらにはガバナンスに関する情報 (ESG 情報) の公表の要請である。これは、これまでの財務情報の公表だけでは投資家など多くのステークホルダーの情報要求を満たすことができなくなってきたことを示唆している。この統合報告の提案の本質的な意味は、環境・社会・ガバナンス情報を求めることによって、これまでの財務情報による一元的な指標をより多元的な形に編成する契機となっているのである。この統合報告も本稿でいう「変化論」の視点からみれば、これまでの「発展論」のもとで培われた財務報告制度への問題提起となっていることは間違いなさであろう⁷⁴⁾。

この統合報告と類似の視点から、本稿の理論的な基盤に据えてきたブッカンのコントロール論をある面で乗り越えようとする試みがある。それは、新進気鋭のフランス人研究者アンヌマリ・モケの「社会的コントロール」の提案 (Moquet (2010)) である。これもまた、伝統的なコントロール論への社会的責任戦略のための

71) この辺の事情については、拙稿 (2012)、22-23 頁を参照されたい。

72) その意味で、管理会計の「変化論」の系譜を第4の「レレバンス・ロスト」と位置づけることも可能であろう。

73) 統合報告については、エクレス & クルス (2012) を参照した。

74) 拙稿 (2015b) およびそこで取り扱われている統一論題のパネリストの諸論考を参照されたい。

新しいコントロール論からの問題提起と読むことができる。これはまた、管理会計領域での「変化論」から「発展論」への問題提起と同じ構図を示していると考えられる。実際、彼女の社会的責任戦略のためのコントロール論は「変化論」を支える社会的、制度論的アプローチの成果を十分に吸収して練り上げられたものであるからである。このような「社会的コントロール」の提案は必然的に組織の内部だけでなく外部の多くのステークホルダーを巻き込んだ多次元のガバナンスを要請することが必然的なものとなっているからである⁷⁵⁾。

さて、以上の外延的な展開は、そもそもの本稿の課題「管理会計イノベーションの普及」の意味を問うなかで見出されたものであった。他方で本稿は、図表4で示したように、2組、4つの管理会計ツールを相互に関連させながら分析することによって、そこから同質セクション法(MSH)に見られる原価計算・管理会計の一般原則の重要性を引き出すことになった。その場合の一つの論拠となったものが、第3節で取り扱ったM. ポーターとR. S. キャプランらのヘルスケアにおける原価問題を扱った論考 Kaplan and Porter (2011) であった。それは、彼らが「時間ベースのABC」(つまりTDABC)によってヘルスケアの領域に「共通情報基盤」を作りあげる意味を問うたものであった。それこそ、管理会計の「発展論」からみた管理会計の内包的問題としての一つの結論である。

それでは、最後に改めて「管理会計イノベーションの普及」とは何であるかを問うてみよう。本稿でのこれまでの分析では、まだ十全な解答を用意することはできないが、敢えてそれに答

えようとするならば、いま改めて管理会計の「変化論」の意義を整理してみる必要があるであろう。本研究の成果から言えることは、次のことであろう。すなわち「変化論」が、これまでの「発展論」での議論においては概ね与件とされてきた社会、組織を始め、そこでの組織戦略・構造・技術さらに労働編成などをその与件から外し、そうした与件をも含めた形で管理会計イノベーションの変化・普及の様子を描き出そうとする試みを行ったことであろう。確かに、アクターネットワーク理論は図表3や図表4にあるような形で管理会計ツールの成功、失敗の根拠をダイナミックに描き出すことに成功している。しかし、それによって3つもしくは4つの管理会計ツールの間の会計計算の構造や機能に関する関連などについては不問に付されるままになってしまった。実際、アクターネットワーク理論などの社会的な方法における課題・目的は、そうしたところにはないからである。とはいえ、管理会計の「変化論」の系譜の研究を得たことによって、我々は管理会計の「発展論」の系譜の研究では十分な評価を与えられてこなかった各種の与件群を、それこそ多様な研究方法をもって改めて取り上げて分析することで、結果として管理会計ツールが「発展する」プロセスを丁寧に跡付けることが可能となったのである。その意味で、「発展論」と「変化論」の系譜の研究は相互に補完的なものとなっているであろうし、今後も一層その補完関係は強まっていくものとなろう⁷⁶⁾。今の時点で言えるのはこれくらいであろう。

ともかく、管理会計の外延的問題としてコントロール論があり、管理会計の「変化論」の系譜の分析視点は管理会計をコントロール論の領域に強く引き寄せるものとなっている。その場

75) 拙稿(2015a)における筆者の考えるガバナンス・コントロールの構想を参照されたい。

合、この管理会計論とコントロール論の関係が国ごとに異なっていることにも注意しておかねばならない。つまり「発展論」と「変化論」の2つの系譜を持つ英国とそれを持たず、かつ管理会計論とコントロール論がそれぞれ明示的に区分されているフランスでは、管理会計「変化論」に対する評価が異なってくるであろう。Alcouffe et al. (2008) による「管理会計イノベーションの普及」の考察が、彼らがこれまで保持してきたフランスのコントロール論の方法でなされたということもできるし、フランスに比べて管理会計論が広大な学問領域を占領している英国の方法を採用して、あくまでも英国流の管理会計方法論を駆使してなされたということもできる⁷⁷⁾。さらに注記76にも記したように、「管理会計イノベーションの普及」の考察の意味を問う場合、英国とは異なる、フランスの管理会計学、管理学 (Science de Gestion) の研究・教

育における歴史的な条件をも視野に入れて考察を進めていかねばならないだろう。こうしたフランスの特殊な事情を加味した研究は、今後の課題としておこう。

ともかくも、あくまでも筆者の最終的な課題は、内包的問題としての原価計算・管理会計の歴史的展開であり、その一般的な原理の解明にある。そもそも本質的で重要なものは目には見えにくい。管理会計「発展論」に依拠するにしろ、管理会計「変化論」に依拠するにしろ、さらにコントロール論のなかに議論を持ち込むにしろ、筆者の最終的な課題はそこにある。原価計算・管理会計の歴史的展開、その一般的な原理を捉えるためには、気づかれないうところで静かに進む本質的な事態の歴史的推移を捉え、それが何を意味しているのかをじっくりと洞察する必要がある。いま求められているのは、そうした研究態度ではなかろうか。

(参考文献)

- ・潮清孝&足立洋 (2009)「アクターネットワーク理論を用いた管理会計研究の動向」『メルコ管理会計研究』メルコ学術振興財団、第2号、75-85頁。
- ・エクレス R. G. & M. P. クルス (2012)『ワンレポート：統合報告が開く持続可能な社会と企業』(花堂靖仁監訳、ワンレポート日本語版委員会訳) 東洋経済新報社。
- ・大下丈平 (1991)「原価計算・管理会計史論に

76) 補論的に、冒頭で触れた杉山のいう管理会計「変化」の方法論に立ち返って、とりわけフランスにおいて管理会計の「変化」を捉える方法論がもつ意義を改めて考えてみよう。杉山 (2014) を再び取り上げると、そこでは機能主義的アプローチ、解釈的アプローチおよび批判的アプローチの3つが区別されている。各アプローチはそれぞれに幾つかの理論を持ち、様々な視点から対象へ接近することができるという。繰り返しになるが、本稿の対象としたフランス人研究者による Alcouffe et al. (2008) の「管理会計イノベーションの普及」の考察は、このうち社会学的アプローチのなかのアクターネットワーク理論による分析であった。これらの管理会計変化を捉える3つのアプローチのうち、英米の論者に比べ、フランスの研究者は一般的に機能主義的アプローチを採用し、他の方法を採用することは稀であったように思う。その理由として幾つか考えられるが、フランスにおける管理会計学の研究・教育における歴史的な条件が影響していると思われる。特にそこでの会計勘定論 (勘定結合論、接合論、プラン・コンタブル・ジェネラル論など) の優勢さを始め、分析会計 (原価計算) の独自の位置づけ (とりわけ1999年におけるプラン・コンタブル・ジェネラルからの分析会計の切り離し)、さらに経営におけるエンジニアの優位性など、筆者のこれまでの研究成果からも多くのフランスに特有の事象を拾い出すことができるからである。

77) 英国ではフランスに比べて管理会計論が広大な学問領域を占領していると述べたが、これはあくまでも相対的な問題である。とはいえ、フランスにおける管理会計論 (少々古くは分析会計論) に対するコントロール論の優位は厳然とした事実であることには間違いない。

- ついでの一考察—ジョンソン=キャプラン『失われた関連性』における問題提起を受けて—」『経済学研究』第56巻第3・4合併号、145-188頁。
- 大下丈平 (1996)『フランス管理会計論：工業会計・分析会計・管理会計』同文館。
 - 大下丈平 (2009)『現代フランス管理会計：会計、コントロール、ガバナンス』中央経済社。
 - 大下丈平 (2011)「時間主導型 ABC は原価計算の発展か？—フランス管理会計論の視点から—」『会計』森山書店、第180巻第6号、125-139頁。
 - 大下丈平 (2012)「コントロールのパラドックスと管理会計—『レバンス・ロスト』の意義を考える—」『九州経済学会年報第50集記念号』12月、19-31頁。
 - 大下丈平 (2014)「ヘルスケアにおける「競争戦略」と原価計算—TDABC と UVA 法の比較考察をめぐって—」『経済学研究』第80巻第5・6合併号、113-135頁。
 - 大下丈平 (2015a)「ガバナンス・コントロールの可能性：「価値多様性と管理会計」に寄せて」『会計』森山書店、第187巻第2号、41-55頁。
 - 大下丈平 (2015b)「環境、社会およびガバナンスに対して管理会計はどう向き合うか」『管理会計学』日本管理会計学会、第23巻第2号、3-16頁。
 - 庵谷治男 (2013)「制度論パースペクティブに基づく管理会計研究の可能性」『早稲田商学』、第438号。
 - 河田信 & 今井範行 (2011)『ジャストインタイム経営入門：5 S から本社、会計、資本市場まで』中央経済社。
 - 國部克彦 (2013)「経済活動と計算実践」『日本情報経営学会誌』第33巻第4号、4-18頁。
 - 國部克彦 (2015)「複数評価原理の会計学と公共性」『会計』森山書店、第187巻第2号、29-40頁。
 - 重見秀和 (2015)「地方自治体における TDABC の活用—ABC における理論・実践の流れの中で—」『東アジア研究』山口大学大学院東アジア研究科、第13巻、196-221頁。
 - ジョンソン H. T. & A. プロムス (2002)『トヨタはなぜ強いのか：自然生命システム経営の神髄』(河田信訳) 日本経済新聞社。
 - 杉山善浩 (2014)『管理会計変化の探求』中央経済社。
 - 高寺貞男 (1988)『可能性の会計学』三嶺書房。
 - 高寺貞男 (1985)「A. G. ホップウッドの記述的会計論」『経済論叢』、第136巻第3号、235-251頁。
 - 永野則雄 (1997)「ホップウッドの会計変化論」『経営志林』(法政大学経営学会) 第34巻第4号、47-59頁。
 - 中岡成文 (2007)『哲学塾 パラドックスの扉』岩波書店。
 - 見田宗介 (2012)『現代社会はどこに向かうのか—《生きるリアリティの崩壊と再生》』弦書房。
 - Alcouffe, S. N. Berland and Y. Levant (2008) Actor-networks and diffusion of management accounting innovation: A comparative study, *Management Accounting Research*, 19 (1), pp.1-17.
 - Bouquin, H. (1991) *Le Contrôle de Gestion*, Presses Universitaires de France, 2e édition.
 - Burns, J. and Scapens R. W. (2000) Conceptualizing Management Accounting Change: An institutional Framework, *Management Accounting Research*, Vol.11, pp.3-25.
 - ECOSIP (1990) *Gestion Industrielle et Mesure Economique: Approches et Applications Nouvelles*, ECONOMICA.

- Fievez, J. et D. Staykov (2006) *Les concepts de la Méthode UVA*, Présentation de la Méthodes Unité de Valeur Ajoutée, http://odlv.free.fr/documents/recherche/photos_GP.htm
 - Hopwood, A. G. (1973) *An Accounting System and Managerial Behaviour*, Saxon house.
 - Hopwood, A. G. (1987) The Archaeology of Accounting System, *Accounting, Organization and Society*, 12 (3), pp.207-234.
 - Hopwood, A. G. (2007) Whither Accounting Research?, *The Accounting Review*, Vol.82, No.5, pp.1365-1374.
 - Johnson, H. T. and R. S. Kaplan (1987) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, HBS Press. (邦訳『レレバンス・ロスト—管理会計の盛衰—』(鳥居宏史訳)、白桃書房、1992年)
 - Kaplan, R. S. & M. E. Porter (2011) How to Solve the Cost Crisis in Health Care, *Harvard Business Review*, 89 (9), September, pp.47-64.
 - Kaplan, R. S. & S. R. Anderson (2007) *Time-Driven Activity-Based Costing: A Simple & More Powerful Path to Higher Profits*, HBSP. (邦訳 (2009)『戦略的収益費用マネジメント 新時間主導型ABCの有効利用』(前田貞芳、久保田敬一、海老原崇訳) マグロウヒル・ビジネス・プロフェッショナル・シリーズ)
 - Kaplan, R. S. (1984) The Evolution of Management Accounting, *The Accounting Review*, Vol.LIX, No.3, pp.390-418.
 - Kaplan, R. S. (1982) *Advanced Management Accounting*. Prentice Hall. (邦訳 (1989)『R. S. キャプラン上級管理会計』(西村明・昆誠一監訳) 中央経済社)
 - Levant, Y. et H. Zimnovitch (2010) L'évolution contemporaine du calcul des coûts: un éclairage par les méthodes d'équivalence en France, M. Gervais (éd.) *La Comptabilité de Gestion par les méthodes d'Equivalence*, Economica.
 - La Villarmois, O. (de) et Y. Levant (2007) Le Time-Driven ABC: la simplification de l'évaluation des coûts par le recours aux équivalents – un essai de positionnement, *Finance-Contrôle-stratégie*, Vol.10, No.1, Mars, pp.149-182.
 - Miller, P., T. Hopper, R. Laughlin (1991) The New Accounting History: An introduction, *Accounting, Organization and Society*, Vol.16, No.5/6, pp.395-405.
 - Miller, P. (2007) Governing by Numbers: Why Calculative Practices Matter, *Social Research*, Vol.68, No.2, pp.379-396.
 - Moquet, A. C. (2010) *Le contrôle sociétal: Les cas Lafarge et Danone: de nouveaux modèles de management portés par le projet de développement durable*, Vuibert, Paris, 2010.
 - Skeggs, B. (2014) Values beyond value? Is anything beyond the logic of capital, *The British Journal of Sociology*, Vol.60, No.1, pp.1-20.
 - Wickramasinghe, D. and C. Alawattage (2007) *Management Accounting Change: approach and perspective*, Routledge, London.
- (付記 本稿は日本会計研究学会第74回全国大会での自由論題報告内容に加筆・修正したものである。また、日本学術振興会平成27年度科学研究費補助金(基盤研究(C))の研究成果の一部である)

[九州大学大学院経済学研究院 教授]