

管理会計研究の視点と課題

王, 効平

<https://doi.org/10.15017/2920763>

出版情報：経済論究. 76, pp.135-160, 1990-03-27. 九州大学大学院経済学会
バージョン：
権利関係：



管理会計研究の視点と課題

王 効 平

I 管理会計と利益管理

企業の経営活動は、調達可能な一定の経営資源を所与として、最小の資本投下で、最大の成果を得ようとする、経済性の追求を内包する活動である。そして今日では、それは絶えず変化する環境がもたらす機会と脅威の中で遂行されることになる。この最小の資本投下と最大の成果の獲得という原理は一つの経済計算的思考に基づくものであり、経済活動の合理性と経済性を前提として成立することになる。この経済計算の一つの側面を担っているのが会計であり、会計は日々の記帳計算を通じて、経済活動に伴う資本投下、回収、そしてその差額としての剰余（成果）を原価・収益・利益として捉える活動である¹⁾。企業の成否は究極的に利益指標によって測定される。この利益指標は利益総額で表わされる場合もあれば、収益性を表す投資利益率で表される場合もある。

収益と原価との差額としての利益は、企業の存続・発展のためのみならず、社会経済発展にも不可欠なものである。企業は究極的に一定の利益額の達成を主たる目標としているが、同時に多目標を有しており、具体的には収益性・成長性・生産性・人材養成・社会的責任などの諸目標を追求している。しかしこれらの諸目標の中で収益性目標、つまり利益目標が中心目標であり、すべての他の目標を実現するための基礎である²⁾。確かに社会成員として存在している以上、企業は当然社会的な規制を受け、社会環境に適合した経営を遂行しなければならない。社会の要求、社会的規制を認識した（社会的責任費用を負担した）上での利益最大化の追求は企業にとっての最終目的である³⁾。その他の諸目標は利益目標を制約し、拘束しながら、またそのための手段にもなっている。

このような利益目標を実現する企業の経営管理活動は、生産管理・販売管理

・人事管理・財務管理などの多種多様な形態をとって現れているが、これらの諸活動遂行の職能を担う経営管理組織もまた様々な形態をとる。例えば、機能別組織・地域別組織もあれば、プロジェクト組織もある。経営管理組織はまた意思決定権限や情報の分権化ということからみて、中央集権型・分権型、またはその中間型に区分することができる。しかしいずれにしても、いかにして最大限の利益を追求するかをめぐって、他の目標を調整しながら組織が編成されている。利益は生産経営活動の結果として生じているものであるが、それは盲目的で、消極的なものではなく、過去の実績、現有の経営条件、環境の変化を考慮した上で、利益目標をあらかじめ定めて、その達成方法を考案し、意識的に適用した結果、実現されるものなのである。このプロセスは利益管理プロセスである。

利益管理は、経営管理活動のすべてを利益指標でもって統括するもので、利益計画 (profit planning) と利益統制 (profit control) から構成される。利益計画は、ある経営期間または特定のプロジェクトにおける利益目標を数量データで表示し、その実現のための代替案を編成し、最適案を選択するものである。それに対して、利益統制は利益目標をさらに具体化し、それに基づいて業務を執行し、その執行過程を監督し、さらにまたその達成度をチェックし、業績評価を行う一つの管理プロセスとして理解される⁴⁾。しかし「利益＝収益－原価」という構造から、利益の増加は原価引き下げと売上収益の増大に集約されることから分かるように、利益管理は利益目標を基底においた収益(販売)管理と原価管理を通じて行われることになる。すなわち、企業組織の各部門では、利益指標を念頭に原価低減・収益増大につながる管理活動を遂行する形で、利益管理が行われるのである。この場合、計画管理という視点からは、上式の各要素は次のように書き換えられる。

「目標利益＝計画収益－計画原価」

利益管理についての理論的研究は、1930年代にアメリカのノイッペル (C. E. Knoepple) によって初めて行われた。彼によれば、利益管理とは利益志向の管理方法であり、管理機能の計画・統制への区分から、利益計画と統制 (profit planning and control) として捉えており、それは具体的には利益予算の編成

とそれによる経営活動の統制，具体的には変動予算の編成を重要な内容としている⁵⁾。ノイッペルの研究は，その後の利益管理論の積極的な展開のための基礎をなしたものとして広く注目されてきた。これを踏まえて，1957年に予算管理論で著名なアメリカの学者ウェルシュ（G. A. Welsch）は，利益管理を予算管理と同一視し，予算原理と予算技術を企業のあらゆる活動領域に適用し，各管理機能に対する権限と責任の明確化を目指す包括的予算プログラムを提示した⁶⁾。彼が主張している利益計画と利益統制の諸原則はアメリカの好業績をあげている会社によって広く承認され，適用されてきたことは，G. A. ウェルシュ＝B. H. ソードの実態調査でよく証明されている。これに対して日本の会計学界における利益管理の研究は昭和三十年代の前半までにほとんど行われなかったが，通産省産業合理化審議会が1956年に「経営方針遂行のための利益計画」を，1960年に「事業部制による利益管理」を相次いで発表した。それはアメリカで展開されてきた利益管理論を踏まえて，企業における全般的経営方針の設定と総合的経営管理の一形態としての内部統制の遂行を連結するものとしての，利益計画設定の意義を強調している。日本におけるこのような形での利益計画の展開の背景には50年代中ごろから日本経済が高度成長期の入り口にさしかかっており，企業の積極的な経営を促進しようとする政策的な思慮が働いていたことが考えられる。これをきっかけに利益管理に関する理論的研究も盛んに行われるようになった。その代表的な学者として古川栄一，青木茂男をあげることができ，管理会計と結び付けて実践・理論の両面にわたって大きな成果をあげた者として，中山隆祐をあげることができよう⁷⁾。

いずれの社会制度の下でも，社会的に組織された生産経営（社会的生産）が

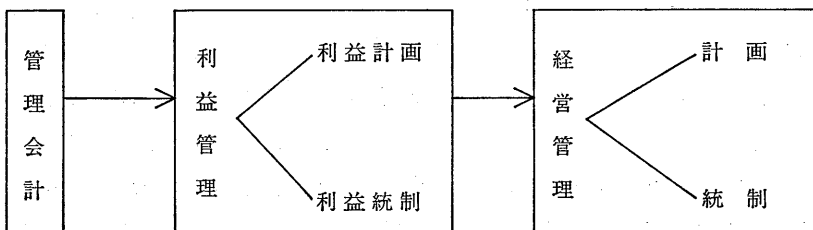


図 a

行われるところでは、経営管理者は所与の資源を効果的に利用し、最大利益（最大剰余）の追求、経済効益の追求を行っている。以上のように組織がどのような形態をとるとしても、経営管理の機能は基本的には計画と統制から構成され、経営管理活動のすべては利益管理を通じて統括される。利益計画は、会計年度を枠とし、定常的業務活動を対象とする期間（長期と短期）利益計画と、会計年度のような期間の枠にとらわれずに、特殊な、非定常的経営管理活動を対象とする、個別（プロジェクト）利益計画に分類される。利益統制（つまり業務執行の監督、管理方策の適用、業務評価など）もこの利益計画のあり方（期間か個別か）に照応した形で行われることになる。管理会計は、まさにこのような利益管理を基準に展開しており、利益・原価・収益などの会計数値を測定・計算し、分析・加工し、そして報告を通じて経営管理に貢献している。図 a は管理会計と経営管理活動との相互関係を示している。

II 管理会計の定義をめぐって

管理会計とは何か。または管理会計の本質とはなにか。この問題について会計研究者は明確な回答を準備することなくしては、管理会計を体系化し得ないし、また管理会計を一つの独立した学問（科学）として打ち立てることは恐らく難しいであろう。管理会計は、様々な形態をとって現実の企業経営に機能している。また管理会計の属性や職能を認識するために様々なアプローチが存在している⁹⁾。異なるアプローチは通常管理会計について異なる定義を下しており、それぞれ自らの定義に基づいて体系化を模索している。

ここでは筆者は、「管理会計は、利益管理活動に集約される合目的的な経営管理活動の遂行のために、ある特定期間のまたは特定のプロジェクトの目標利益を算定し、その実現を目指す計画・統制活動に関わる収益・原価を計算・処理し、分析する技法である」と定義する。この定義より、管理会計の主な特質を次の三つに整理することができる。①管理会計は数量分析技法である。②その計算対象は実質的には物量単位であっても、最終的にはその計算結果である、それらを貨幣評価した収益・原価・利益を扱うものである。③経営管理の結果

として生み出された業績を客観的に記録するよりも、環境条件の変化を予測した上での、実現すべき目標利益の算出、つまり利益予測計算（または利益管理計算）が中心課題である。

以上の定義から、管理会計は、企業の外部関係者の利害調整機能を行うために企業活動の過去の利益実現値を記録し、整理し、分析し、公表する財務会計、そして単に物量データを扱う統計ないし工学的技法、および計量不能な情報を扱う他の分析技法と区別されうる⁹⁾。最近の管理会計研究においては、概念規定・定義があいまいであり、管理会計とその他の経営科学の数量分析技法との区別がつきにくくなっており、いわゆる管理会計領域が著しく経営科学の方向に接近していることは周知のところである。以下筆者自身の定義を明確にする目的で、管理会計についてのいくつかの代表的な定義を検討して見よう。

まず1958年 AAA 管理会計委員会報告書によれば、「管理会計とは、経営者が合理的な経済目的のための計画を立案し、それらの目的を達成するための合理的な意思決定を援助するため、企業の歴史的および予測的経済データを処理するにあたって、適切な技法と概念を適用することである。」¹⁰⁾と定義されている。ここでは、計画と意思決定のための技法と概念の適用を管理会計の機能として考えており、その対象を歴史的、予測的経済データとしている。これに続いて、1961年の AAA 管理会計委員会報告書は、積極的に管理会計領域を拡大し、管理会計の対象またはそれが提供する分析と評価資料を情報と規定して、情報理論との関わりにおいて会計情報システム論アプローチを基礎づけている。特に1966年の ASOBAT は、「会計が情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように、経済情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである」¹¹⁾と管理会計を定義し、伝統的会計理論の変革を意図して、財務会計と管理会計を統合するフレームワークとしての会計情報システムを確立しようとしている。会計情報の基準として、①目的適合性、②検証可能性、③不偏性、④量的表現可能性、の四つをあげているが¹²⁾、しかしこの四つの会計情報基準は経営情報一般にも普遍的に適用されるために、会計情報と経営情報、さらに情報一般との区別が不明確である。さらに、ASOBAT は、「経営者の範囲が広範囲にわたるので、情報に対する要求も広範囲であり、管理会計担当者

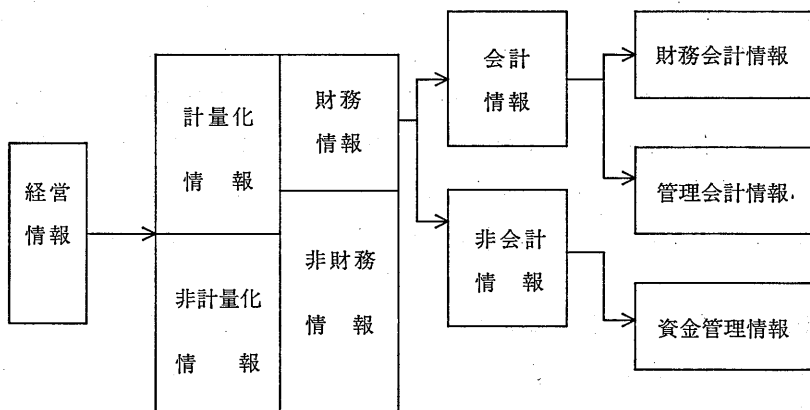
は、彼自身の技術や、経済学はもちろん、行動科学、経営科学の分野にまで足を踏み入れなければならない¹³⁾と指摘している。この主張はその後の会計研究における領域の拡大を促したことは否定できない。ASOBAT は具体的には計画プロセス・統制プロセスの分析を通じて、各段階に関連する情報提供の役割を管理会計が積極的に果たすべきだと強調しているが、それは会計担当者の企業における地位低下を防ごうと意識したからであろう。現にコンピューター、情報処理技術の発展にともなう MIS (management information system) や DSS (decision support system)、データベースが導入され、従来会計独自の分野に属していたものは奪われつつあることは事実である。また「管理会計とは、管理者の意思決定活動と統制活動に役立つであろう情報を収集し、要約し、分析し、そして報告するシステムである」、との R. S. キャプランの定義も ASOBAT を踏襲していると言える¹⁴⁾。

今日では、管理会計研究においては経営管理活動の計画・統制の機能区分と共に、意思決定と業績評価の機能区分が定着し、特に意思決定論・情報理論の影響を受けて、利用者意思決定モデルアプローチ、情報分析アプローチが盛んに展開されるようになった。しかしながら、隣接諸科学の技法は管理会計でそのまま同じ意味をもちうるのか、つまり、技法が違うのかそれとも技法の意味が違うのか、また経営情報システムと管理会計情報システムとどう違うのか、などについて議論すること無しに、独自の研究対象の不明確化という現象が現れたことについて、われわれはいま真剣に事態を直視し、検討を加えなければならないと思われる¹⁵⁾。

管理会計が科学として存立するためには、隣接諸科学の研究成果を援用することは必要であり、むしろ当然の帰結であるといえる。しかしながらその導入・援用の原則をはっきりさせることなくしては、自己の理論体系と援用した理論体系との関係があいまいにならざるを得ない。管理会計論は管理会計実務、すなわち現にこれまで企業で用いられている管理会計技法を対象とし、その特有の属性は何か、その機能は何かなどをはっきりと認識したうえで初めてその独自の学問体系をうちたてることが可能となるのである¹⁶⁾。管理会計が利益管理計算技法として企業組織の中で生誕し、定着している以上、その他の経営

技術・計算技法と異なる特質，異なる職能を持っているはずである。管理会計が果たす機能はその他の分析技法がとって替わることができないものであり，管理会計分析技法はそれ独自の特殊な職能に根ざして成立しているのである。すでに述べたように，企業の合目的的な経済活動は究極的には最大利益の追求を目的としており，経営管理活動は利益管理という総合的管理活動に集約される。そこで，経営管理活動を数量化し，利益管理にかかわる利益・収益・原価を計算・処理し，分析する技術体系が管理会計である。これはその他の経営支援技術——例えば統計技法，管理工学技法など——によっては代替できない機能を有している。しかしこのことは管理会計がその他の技法の思考・概念を援用することを否定するものではないし，管理会計研究においても隣接諸科学の知識・分析方法を導入し，管理会計を豊かなものにすることを妨げるものではない。いずれにしても，それは自らの枠組みの中での利用であって，決して無原則な包括ではない。

管理会計が諸技法を駆使して分析計算した結果としての資料は紛れもなく情報であるが，それは会計情報であり，正確には管理会計情報であるから，経営情報一般またはその他の情報と区別すべきである。管理会計情報の位置づけを次のように図示しておきたい。



図b 経営情報と管理会計情報

もし情報 (information) とは，不確実性を無くすための知識であると考えれ

ば¹⁷⁾、経営管理は常に不確実性に満ちた未来事象に取り組んでいるから、利益目標を正しく設定し、またはそれを完全に実現するためには、当然不確実性を無くすための情報を必要とする。その場合情報がベネフィットをもたらすがゆえに、情報の取得のためにコストを支払わなければならない。そこで情報は次のように分類できる。(1)経営情報は多岐にわたるが、その性質により、計量化(quantification) 情報(または計数情報)と非計量化情報(または非計数情報)に分類しうる。(2)また、貨幣的数量表現の可能性を基準にして、貨幣的計量情報としての財務情報とそうでない非財務情報に分類しうる。非財務情報には計量的情報(物量情報)と計量化できない情報が含まれている。(3)会計情報は財務情報に属するもので、当然貨幣的に計量可能な情報であり、利益計算情報としてとらえることができよう。財務情報に属するが、会計情報でないものとして資金管理情報がある¹⁸⁾。(4)さらに会計情報は、過去の経営活動業績を日記録し、分類し、計算した結果、実現利益として表示される財務会計情報と、未来経営関連事象を予測して算定される目標利益およびそれに関わって具体化される計画収益・計画原価を含む管理会計情報とに分類される。財務会計情報と管理会計情報の特質は数多く挙げることができるが、ここでは分類の便宜上、それぞれの計算対象たる実現利益と目標利益の相違から分類した。つまり、大ざっぱな言い方ではあるが、財務会計は過去の経営実績としての実現利益を計算・処理し、報告することをその職能とすれば、管理会計は目標利益または実現の期待される利益を計算・処理し、報告し、最適な利益管理が遂行されることを保証することをその職能としている。このことは財務会計情報の一部を管理会計情報として利用することを否定するものではない。

財務会計と管理会計との主な相違点を次のいくつかに要約することができる。

(1) 財務会計は「資産＝負債＋所有者持分」という基本的等式を基礎としているが、管理会計は必ずしもこのような等式に基づかず、柔軟性を有する各種の数量分析がその中心となる。

(2) 財務会計は公認の会計原則、法規に従うが、管理会計はこれらには直接に支配されていない。

(3) 財務会計は事業全体を対象とするが、管理会計は全体のみならず、各部門、各業務・職務を個別的に取り扱う。

(4) 財務会計は過去志向のもので、実際値を正確に、客観的に記録することが要求されるが、管理会計は不確実性事象を扱わなければならないので、適時性を要求され、近似計算になりがちである。

(5) 財務報告表の作成、報告自体が財務会計の目的であるが、その利用は会計主体の範囲外のことである。管理会計は計画・統制または意思決定・業績評価を目的とする手段で、それらの効果的遂行が可能なように会計情報を加工し、修正する。

以上にみてきたように、ASOBAT 以後管理会計研究の主流をなしてきた情報分析アプローチや、利用者意思決定アプローチは、情報利用者の意思決定プロセスの分析を重視しており、意思決定者の情報要求を満たすことを会計の目的とし、このような意味での目的適合性の追求を会計の課題としてきたがために、会計情報と非会計情報との区別、または会計情報と経営情報一般との区別をあいまいにしてしまったのである。そのために、管理会計と隣接諸科学との領域区別の不明確さ、あるいは管理会計の情報理論、管理科学、システム論への解消を結果したと考えられる。管理会計は経営管理への役立ちを目的とする手段であるから、当然目的適合的でなければならないが、管理会計の属性やその職能とは何かについて、上述のようなアプローチだけでは解明することはできないと思う。一つのアプローチとして、管理会計の計画・統制または意思決定・業績評価支援機能を前提にした上で、管理会計独自の分析技法と計算技法を対象とし、それらの特徴および歴史的な意味を明らかにし、管理会計がもつ属性と機能を考え、科学としての「管理会計学」の確立を目指す必要がある¹⁹⁾。

管理会計は異なる経営組織形態に応じて異なる形式をとり、また経営環境の変化、生産技術や会計処理技術の変化に伴って変化するものである。個々の計算技法は経営管理の会計要求を満たしえなくなった場合には、改良されるか自然消滅していくが、それに代わる新しい管理会計技法がまた開発され、生成してくる。社会的な生産組織としての企業が存在する限り、経営管理が遂行され、利益管理が行われるから、管理会計が必要となる。個々の特殊な管理会計分析

技法が死滅しても、管理会計そのものは死滅しない。したがって、管理会計学もその研究対象としての管理会計事象の変化を追跡し、その法則性を見いだし、新たな体系化を常に試みなければならない。さらに体系化された理論を実践の中で検証を受け、実践に対して積極的に貢献していかなければならない。

Ⅲ 数量分析について

管理会計の分析方法は数量分析（または定量分析）の領域に属するものである。定性分析の重要性を否定するものではないが、もしも管理会計が合理的な経営管理活動を利益管理に関わらせて計算・処理し、分析し、そのための経済性・収益性（利益獲得力）の評価を目的とする貨幣表示した数量化情報を生み出し、提供するための分析方法体系であると考えれば（筆者はこのように考えているのであるが）、管理会計技法として数量分析モデルを研究対象とし、その展開の法則性を探求することはきわめて重要なことであると思われる。そこで次にさらに詳しく数量分析の意味と限界を説明しておく。

1. 数量分析の意味について

管理会計は利益管理のための計算・分析技法とすれば、それは経営管理活動——計画・統制または意思決定・業績評価——を、価値的に記録し、計算・処理し、分析し、報告する形で、経営管理に機能（奉仕）することになる。また管理会計情報は数量（または計数）情報に属するが、それは単に数学的处理を施された、数量自体の変動傾向、パターン、または相関関係を求める統計情報、または純粋な物量情報とは異なり、これらに直接的にまたは間接的に依存しているとしても、根本的には利益にかかわる貨幣表示された数量情報である。したがって、管理会計を研究するに当たっては、その技法体系自体に立ち入って、その意義と限界を認識することの意味を考える場合には、貨幣表示に基礎をおく数量分析がそのための重要なアプローチであることはいうまでもない。

管理会計の技法は、簿記勘定に基礎をおいている伝統的原価計算方法とそういう形を取らない予測・見積およびこれにかかわる諸概念の利用を含んでいる

だけでなく、さらには今日数量分析の中心をなすモデル分析をも含んでいる（広義的に解釈すれば、管理会計の全ての技法が一定の前提条件下での数量分析であるから、全てがモデル分析と言っても差し支えないと思う）。数量モデルは今世紀60年代以降、経営科学の発展の影響を受けて、管理会計領域において盛んに展開されたものである。それは現実の経営管理にかかわる諸現象の中に存在する法則性を、論理的な形式、とりわけ数式でもって表したもので、現実を如実に反映したのではなく、一定の前提条件を設けて、現実を単純化し、抽象化したものである²⁰⁾。経済学のモデル、統計学のモデル、ORモデルまた純粋数学モデルなども管理会計モデルと同じような構造をもっている。しかし、企業の利益管理に適用される場合に、他のモデルと異なって管理会計モデルは自らの枠組みをもっており、独自の立場から管理会計の問題をとらえている。

CVP分析とPERT/costに対する筆者のかつての考察が示唆したように、現代管理会計論の一つの大きな特徴は、管理会計に対する数量分析の展開、モデルの精緻化である。西村はこれを一元的・確実な状態から、多次元・不確実性モデルへの展開として認識している²¹⁾。このような思考からCVP分析を例にとれば、伝統的CVP分析は多数の仮定条件を設けて、一元的で、静止状態の下で損益分岐点の算出を分析の中心においた単純モデルであるのに対して、多種製品CVP分析は諸資源の制約を考慮した多元的なモデルであり、筆者が試みた不確実性下の非線形CVP分析は営業量のみならず、原価パラメーター・収益パラメーター（価格）も確率変数になっているから、典型的な不確実性の下での多元的管理会計モデルになっている²²⁾。またPERT/cost分析も資源の最適利用、時間・進度に絡んだ原価統制を問題とし、機会原価分析を含めて展開しうるから、やはり多元的で、不確実性下のモデル分析である²³⁾。このようにより現実に近い仮定条件を組み込んでいくことによって、こうした研究は、モデルがさらに弾力的になり、現実の管理会計問題への適用可能性を高めることをねらっている。

単純モデルから複雑なモデルへの分析展開（精緻化）は、モデル分析における考え方の重点移行（強調点・思考様式の変化）の反映でもある。例えば科学的管理運動の中で生まれた標準原価計算は、課業研究、時間研究による原価標

準の設定、これに基づく差異分析を内容としており、安定した環境を前提とした単純な生産（原価）管理モデルである。これは科学的管理の研究を経て生まれてきたことの意義を認めるとしても、不況に伴う不働費回収の困難を、生産（原価）管理のみに機能するこの技法でもって解決できないことは明かである。そこで採算を重視する立場から損益分岐点分析が開発されたのである。しかし企業経営にとっては採算がとれることだけではもちろん満足できるわけではない。企業は、採算点である損益分岐点を越えたところで一定の希望利益があげられるように経営し続けている。多種製品 CVP 分析、非線型 CVP 分析および不確実性下の CVP 分析がこのような要求を反映して展開されてきたといえる。これらはいずれも最適な意思決定を目指している。確実性下の非線型 CVP 分析は限界分析（または均衡分析）により一意的に最適営業量を確定することができるが、販売量に不確実性が入れば、そこで計算された最適営業量に合わせて生産を行っても、それは必ずしも市場で実現できるとは限らない。さらに原価パラメーターが不確実になった場合のように、最適点が原価パラメーターがとる値によって変動することになり、一意的に決まらなくなる。このような状況の下では、経営管理は原価パラメーターの変動、その分布形態を正確に、適時に把握し、それに合わせて営業量を決定することが要求される。したがって各々の CVP 分析モデルは、仮定された異なる経営条件に対応した最適な意思決定のための情報の提供を目的としている。つまりその現実の条件に従って、モデルの強調点・思考様式は変わってきているのである。これは単にモデル自体の内的な変化ではなく、やはり経営競争の激化、多角化経営の要請に依拠して、また計算技術用具としてコンピューター技術の発展に伴う大量データ処理が可能になったことによって展開されたものである。（もちろんこれはすべて企業で定着しているかといえば問題であるが、これについてはⅣ節の実証分析にかかわらせて議論しよう。）

モデルの精緻化に代表される数量分析の展開は、複雑な経営管理の現実へ接近し、管理会計モデルの論理性を映し出すことを目指しているが、以上に述べたような積極的な意味を認めながら、その限界性についてもわれわれは認識しておかなければならない。

2. 数量分析の限界

モデル分析を中心とする数量分析の限界または問題点を次のいくつかにまとめることができる。

(1) 数量分析は仮定条件を設けて、分析対象の比較的認識しやすい側面を取り扱う傾向がある。管理会計の対象たる経営管理活動には、定量化しやすい側面と定量化しにくい側面があるから、数量分析は管理会計が扱うべき重要な側面（利益管理にとって本質的なものが入っている可能性もあるが）を見逃すことになれば、経営意思決定を誤らせる恐れがある。

(2) モデルの精緻化は、通常現実と合わない仮定条件をより現実に近いものに取り替えることによって行われるが、このような場合には、一般的な傾向として複数の変数、複数のパラメーターが現れるから、モデルの操作可能性（いわゆるモデル解析の簡便さ、容易さ）が弱まることになる。これは管理会計モデルのみならず、OR モデル、経済学モデルにも当てはまるから、これはモデル分析に共通する問題点である。

(3) 管理会計の数量分析は総合的な経営管理活動としての利益管理にかかわる収益・原価・損益等の指標、データを提供して、意思決定における代替案選択の正当性や、計画執行の妥当性を評価するためのものであるから、意思決定に必要とされるすべての数量への情報要求を満たすことはできない。これは管理会計固有の限界性として認識すべきであろう²⁴⁾。経営意思決定の情報要求は数量化情報もあれば、数量化できない情報もあるが、管理会計情報は数量化情報に属するが、数量化情報すべてを包括するものではない（例えば統計情報が管理会計情報以外の数量情報である）。

(4) モデルの精緻化は時にはモデルの本質的な特徴を弱めることもある。例えば、伝統的 CVP 分析は損益分岐図表の適用と損益分岐点の算出が分析の中心であったが、これらを見捨てて単なる確率計算に焦点を絞るやり方や、管理会計の領域をすべて含めてしまおうとするような非常に広義的な CVP 分析（もちろんすべての経営活動を原価・営業量・利益関係に集約しうが）を展開しようとする動きは、本来の CVP 分析のメリットを失わせる恐れもある。

(5) モデル分析の中でも、特に60年代の後半から一時隆盛を極めた利用者意思決定モデルアプローチは、その経営管理支援の効率性と実用性を強調してきたが、経営管理実践に移行する場合に重要視しなければならない費用・便益の分析はモデル分析自体に含まれていない。精緻化モデルを管理会計システムに組み込む場合に便益よりもかかるコストが高いことがありうる。

限界を認めた上で、数量モデルの適用がまた効果を挙げることも認めなければならない。確かにこれらの限界を、データ処理技術の発展や高度な数理知識の援用によって克服することができると考えて、一部の学者は、精緻化の意味を考えず、精緻化の技術的側面ばかり追求しているが、これは問題といわざるを得ない。経営情報システム (MIS: Management Information System)、意思決定支援システム (DSS: Decision Support System) と管理会計システム (MAS: Management Accounting System) とを混同して、管理会計に全ての経営情報を要求する傾向が今日の管理会計研究に依然根強く存在している。筆者は数量分析技法としての管理会計の会計方法の深化と会計対象の拡張は自らの枠組みをもって行われるべきであると考えている。西村は管理会計研究におけるモデル分析の意味と限界を認識することの重要性を特に強調し、次のように述べている²⁵⁾。「計数モデルは複雑、多様な現実を極めて単純化し、抽象化したものであり、特に管理会計で用いられる計数モデルは均衡モデル・最大化(最小化)モデルであるから、もしもこれらの計数モデルをもって現実の管理会計の全面を表現できると考えるならば、われわれは、計数モデルと現実の経営管理の要求との間の大きなギャップに今さらながら驚き、時には『計数モデル分析』そのものを否定しようと考えすることになる。この場合には計数モデル分析に問題があったのではなく、全面的に表現できると考えたこと、つまり出発点における考え方が間違っているのである。」氏は計数モデルに代表される定量分析を形而上学的な認識方法として考え、管理会計そのものの存在・発展の論理を認識するために、定量分析と定性分析を統合した分析方法の開発の必要性を主張している²⁶⁾。

数量分析の意義と限界を認識した上で、次に今日の管理会計研究の中で注目されている諸問題点を整理しておこう。

IV 日米管理会計研究の動向

1. 関連性の喪失——ジョンソン＝キャプランの問題提起

80年代に入ってから管理会計研究は流動化を極め、新たな管理会計の体系化の必要性を痛感しながら、効果的な研究方法が見いだせないときに、アメリカのジョンソン＝キャプラン (H. T. Johnson & Kaplan, R. S.) の「失われた関連性」(relevance lost) の主張は管理会計学界に一石を投じ、大きな注目を浴びた²⁷⁾。彼らの言う管理会計領域の「関連性」の喪失は大きく三つにまとめられる。(1)経営管理の要求に対する管理会計実務(システム)の関連性喪失、(2)管理会計教育の関連性喪失(時代遅れの古い技法しか教えていないこと)、(3)管理会計実務と管理会計理論の間の関連性喪失である。

(1)の問題については、これをもう少し具体的に説明すれば、次のようになる。(i)現在なされている管理会計報告は企業の経済的・技術的実態に関連のない情報を提供しており、原価低減と生産性向上を目指す製造管理者(operation manager)に製造工程の効率に関する適時で詳細な情報を提供していないこと、(ii)製品への原価配賦、特に急増する製造間接費についての配賦が、製造環境の実態を的確に反映していない直接労務費基準が依然として使われているから、正確な製品原価情報を提供できない。そこで価格設定、製品組み合わせ、陳腐化製品の撤廃、競合製品への対応などについて誤った意思決定を導く恐れがあること、(iii)今日、経済管理者の業績評価の焦点が、四半期また月次の利益ないし ROI などの指標による短期財務業績に集中し過ぎているために、業績評価システムは、技術、製品、工程および競争環境などの実態を正確に反映することができず、組織の「真の価値創造活動」を弱め、長期的な視点に立つ生産性・収益性の追求を阻害している。

このような問題意識は最近発表されたキャプランの論文、著書に随所に現れている。

また(2)の会計教育の遅れについては、管理会計の教科書は60数年前に開発された古い技法しか教えていないことを指摘している²⁸⁾。

(3)の管理会計理論と実践との乖離は、多くの会計研究者が認識しているが、キャプランは特に数量分析（またはモデル分析）の問題点を指摘している。「数量分析の導入は管理会計領域を拡張するものではなく、それは単に企業が前世紀から今日までに行ってきた計画と統制のための意思決定を支援する分析技法を提供したに過ぎない」²⁹⁾。この指摘は数量分析を積極的に押し進めてきたキャプラン自身によってなされていることにやや意外な感じを受ける。彼を含めて、数量分析を積極的に展開してきた一部の会計研究者は、実務でこれらの技法が受け入れられなかった理由として管理会計担当者が若い頃これに関する教育を受けなかったこと、そして高度な数量分析技法の使用にともなう大量のデータ処理にコストが掛かりすぎることをあげているが、仮りにこれらの理由が当を得ているとするならば、管理会計の数量分析技法を開発することに集中しすぎて、その教育に力をいれなかったことに、管理会計研究者の責任を問うことができるし、逆に教育で数量分析の知識を伝授すれば、実践の中で適用しうることを暗黙に認めたことになる。またデータ処理にかかわる技術的、費用的制約は、コンピューターの普及によって問題でなくなることも推定できよう。したがって、この二つの障害が除かれれば、数量分析で展開された技法が実践の中で普及しうるように思っているのであろう。しかし、現実とは異なる状況を呈している。理論と実践との乖離は別の理由に帰するものであろう。キャプランは、管理会計の関連性回復のための一つの解決法として実態調査研究 (field-based study or field research method) を提唱している。

2. 関連性の回復をめぐる

実態調査研究の認識は、現実の経営管理における管理会計実践を考察することにより、管理会計の関連性喪失の現状を認識し、実践の中から新しい分析技法または思考を見だし、それを基礎に新たな目的適的な管理会計システムの開発を目指そうとするものである。キャプランはまず革新的で、成功した企業をケース・スタディすることにより、管理会計実務の現状を認識し、成功した管理会計技法を捜し出す必要があることを強調している³⁰⁾。

キャプランは、モデル分析について、一定の仮定条件を設けており、異なる

人が操作しても同じ結論に導くことを特徴とする内部妥当性 (internal validity) (または厳密性) をもつものとしてみているが、しかし、複雑で、多变的である現実の経営環境を反映しきれない欠陥をもっている。現実の経営管理実務や管理会計実務はよく定式化できず、繁雑で不確実的で、疑問に満ちていることを考えれば、外部妥当性 (external validity) をもっている研究方法が当然必要となってくる。そこで実際の経営管理実践にはいり混乱の中から問題を析出できる実態調査研究が今日の管理会計研究に最もふさわしい方法として提起されたのである³¹⁾。

日本・アメリカの会計学界において最近ブームになっている「実証分析」(日本の一部の論者はこう呼んでいるが) はほとんどアンケートによる実態調査、ケース・スタディに片寄っており、管理会計の現実を認識した上での体系的な研究が展開されていない。従ってこのような実証分析は完全なものではないように思う。次に実証分析を通して認識され関心をもたれているいくつかの問題(の側面)を検討してみよう。

管理会計理論と実践との間の乗離が存在していることが実態調査で分かっているが、その発生要因を十分に解明しない限り、「関連性の回復」も困難である。そこでアメリカの一部の会計学者がアメリカ経済衰退の問題に関わらせて議論していることが注目される。彼らによれば、米国が経済競争に負け、日本がその勝者になった主要な要因は、それぞれの管理会計システムの適否にあるという。しかし彼らは必ずしも直接に管理会計・原価計算の問題を議論せずに、むしろその環境である経営管理形態、生産技術の相違に焦点を当て、そこから管理会計の相違を見だし、関連性を回復するための秘訣を探ろうとしている。

「日本的経営」の特質が世界的に注目され始めたのは60年代後半の高度成長が成し遂げられた頃であり、今度管理会計研究者によって改めて熱心に検討され始めた³²⁾。周知のように、日本的経営の主要要素として、終身雇用、人的資源の開発、企業家族主義、企業内組合(労使強調)、職場輪務制、稟議制、そして全面的品質管理等があげられているが、これらは日本の文化と緊密に結び付いており、これにより高い生産性をあげてきたために、日本的経営の成功をもたらし、ひいては日本経済の競争優位を確立した。しかしこれは必ずしも日

本文化特有（固有）のものではなく、アメリカの企業もそれを移植可能であると主張する研究者もいる。

対照的にアメリカの産業が弱体化しつつある原因として次の諸要素が挙げられている³³⁾。(1)経営者の業績評価尺度としての短期利益指標 ROI の利用による企業の長期的健全さの無視、(2)経営者の強いリスク回避姿勢、(3)革新的製品・工程開発の怠り、研究開発の遅れ、(4)株価維持、乗っ取りからの脅威の回避への関心の集中、(5)経営者の在任期間の短期化と高い移動性、(6)短期的報酬に片寄りすぎること、(7)多種多様な株主利害の明示の困難さ。これらの問題点を認識した上で、米産業を振興し、競争的優位を取りもどすために、日本の成功的実践を取入れる必要があり、且つ成功する可能性がかなり高いと一部の学者が確信している。彼らは特に日本の成功的な企業によって開発され、運用されてきた企業の生産管理技法 JIT, TQC, FMS, CIM 等に注目している。

JIT と TQC は生産領域における新しい管理方法であり、FMS, CIM はコンピューターの導入による自動化生産方法であるが、いずれも今日の技術革新の領域に属するもので、日本が成功を納め、高い生産性をあげて、競争に勝つ原動力となったのである。JIT は日本の自動車産業に広く採用され、製造・加工工程の合理化により、生産開始から完成品の運搬までの時間を短縮させ（無駄を省き）、在庫水準をゼロに近付かせ、無欠陥、高品質の製品生産を可能にする生産システムである。これにともなって展開された TQC はアメリカで用いられている SQC (Statistics Quality Control) (統計的品質管理技法) と異なって、従業員全員の自発的参加による、協調性をもった、すべての作業（業務活動）の高効率の追求活動である。これらの方法が日本で根を下ろし、成功した理由は日本の独特の文化、協調な思考・行動様式（規範）にあることは否定できない。また FMS・CIM 等に代表される自動化生産システムは、数値制御機械 (NC)、自動運搬機、自動倉庫とコンピューターによって構成され、多品種少量生産、顧客のニーズに合わせた製品の設計、段取り時間の短縮、在庫の低減、品質の向上、生産情報の迅速な収集・利用等を可能にしたのである。これらの技術革新による製造工程の変化は当然管理会計システムの対応を要求する。

しかしこのような生産技術、管理技法と管理会計との結び付きについてはこれまで一部の会計研究者は注目して論文を発表してきたが、これらの技法の技術構造の説明に終始するくらいがあり、このような新しい環境に対応する管理会計（または会計）がどう変わらざるをえないか、どうあるべきか、つまり管理会計の技術的構造をめぐる理論研究はまだ現れていない。

新しい環境のもとでは、高度に統合化された従来の会計システムが遅延した財務（評価）情報しか提供できず、経営意思決定への「関連性」を喪失していると主張するキャプランは、非財務情報の提供の必要性を力説している。彼の言う非財務情報は品質、生産性、配達の適時性、技術力、人的資源（work force or human resource）などを含んでいるが、これらを如何なる統一した尺度を用いて測定するか、いかに従来の財務情報の提供を職能とする会計システムに統合し、調和させるかに関する新たな問題が生じる。数量情報一般の提供を管理会計（または会計）の職能と規定するならば、60年代以後展開されてきた経営情報システムへの復帰を意味し、前述の管理会計独自の枠組みの喪失の問題が未解決のままになる。

もう一つ注意すべき問題点としては、アメリカの会計学者は日本の経済成功の秘密がその管理会計にあると日本の管理会計の特異性の究明に奮起しているにもかかわらず、日本の会計学者は必ずしも日本の管理会計実践の特質について注意を払っていない。これは日本における管理会計研究と実践とは非常に遠い関係にあることに起因している。このことは日本企業の保守的な姿勢によるものか、また会計学者が外国（特にアメリカ）の文献研究に関心を向けすぎていることによるものと考えられる。アメリカの会計学界に促されて、JIT、原価企画、TQCなどの管理会計的意味の考察をやっと始めたところであるが、高い経済成長率・高度な生産技術をもつ日本は管理会計研究の面においても国際的な貢献をもっとすべきではないか。

V おわりに——今後の展開方向

以上において筆者は管理会計と利益管理との関係を考察し、管理会計の定義

づけを試み、数量分析の意味と限界を明確にした。更に最近日米管理会計学界において注目されてきた「管理会計の関連性喪失」という議論、そして「関連性の回復」のための実証分析の問題点などについての筆者の考え方を述べた。現に行われているケーススタディ、アンケート調査に代表される実証分析は管理会計の体系的分析（管理会計理論体系の構築）にほど遠い。また管理会計を社会的事象とみなし、それが組織構成員の疎外をもたらししていると批判し、または管理会計が依存しているところの取引コスト理論を批判することで管理会計批判を展開しているところの議論も、現に存在している管理会計を見据えて、その構造、本質を解明することの重要性を無視している。また資本主義の企業の管理会計に固有する限界性を認識したところにその批判的意義を評価できても、あるべき管理会計の青写真を提示していないことにこのような批判的議論の限界性を見ることができる。

さてどのような研究方法がよりよい方法であろうか。筆者はやはり管理会計の計算技法、分析技法そのものを研究の対象とし、数量分析によって各技法の特徴、その思考様式を探究するやり方を取り、同時に他のアプローチをこれを補完するものとして研究を進めていきたいと考えている。

西村は、数量分析の意味と限界をさらに解明することの重要性を強調して、自らこのような研究を進めているが、氏は会計の本来の機能を統制計算と規定し、日々の経済活動を系統的に記帳し、それらを体系的に分類・総括し、全面的に資本の運動と利潤の増減変化を確定し、統制することをその内容としている。したがって管理会計におけるモデル分析も勘定システムとの結合を意識しており、もし成功すれば、会計としての属性がモデル分析に賦与されたと考えている³⁴⁾。筆者は会計の本来の機能と結び付いたモデル分析の意味を大いに評価するが、何も管理会計の計算様式、報告様式を議論する場合に、勘定にこだわる必要がないように思う。伝統的管理会計は会計勘定を手段とする原価計算、工業簿記に基礎をおいていたが、現代管理会計は現実の経営管理に対してより弾力性をもった分析を要求されている。ただその枠組みとして、分析結果たる管理会計情報は、やはり収益、原価、利益（または損益）などのような貨幣表示されたものに限定されるのであって、こうした会計情報を取り扱ったも

のが管理会計と考えられるのである。

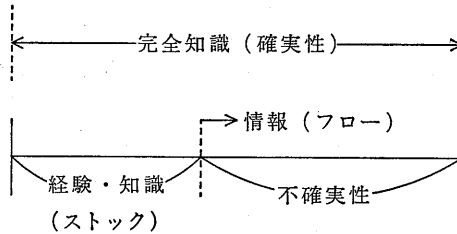
経営管理活動は常に環境の変化への適応を求められ、多元的、不確実な要因を明示することを管理会計に要求しているが、管理会計はまさにこのような要求に応じるべきで、多元的で、不確実性を取り込んだ分析技法を展開しなければならない。科学的管理運動が革新的な経営管理思想を生み出し、管理会計の生誕の基礎をつくったことを考えれば、今日の経営の多様化はまたそれにふさわしい管理会計技法を生み出し、新たな体系化の契機をわれわれに与えているのである。

〔注〕

- 1) 通常経済学では、企業活動にかかわって「利潤」・「収入」・「費用」等の概念を使っているが、ここでは会計学の用語として「利益」・「収益」・「原価」に統一した。もっとも英語などの文献では同じ表現（語彙）が使われる場合が多い。また管理会計では費用と原価とを必ずしも区別して使っていないので、本論文では一部の慣用語を除いて、意識的に原価概念に統一した。また「企業」という概念も必ずしも資本主義制度のもとでの企業に限定するわけではなく、社会化生産を行う組織体一般を指している。
- 2) 企業経営の目標については、ドラッカー〔14, p. 87〕, 岡本 清〔12〕, 4頁〕はそれぞれ8つ、または Backer & Jacobson（佐藤俊徳〔8〕参照）は12個を挙げている。利益目標（または収益性目標）の順位付けはそれぞれの立場の相違から一様ではない。
- 3) ドラッカー（前掲書）は企業が最大利益を追求するのではなく、必要最小限の利益たる適正利益を追求するものと主張している。具体的にはリスクの補填、税金の納付、新たな資本の創出を満たすものとして適正利益を定義しているが、さらなる利益獲得機会があれば、企業はそれを逃さず攪むことに努めるはずで、こういう意味で「新たな資本の創出」の意味を理解するならば、最大利益と適正利益が本質的に変わらないものと考えても差し支えないであろう。いずれの社会制度のもとにおいても、制度の規制下で所有している資源をもって可能な限り最大の成果をあげようと努めるのは、社会的生産を行う人間組織体の合目的的な経済活動の本質と考えている。
- 4) 利益管理を資金管理と対置したり、あるいは経営管理活動の一構成要素として扱う見解があるが、筆者はすべての経営管理活動を総合するものとして利益管理を捉える。簡略に説明すれば、つまりすべての具体的経営管理活動は利益指標によって評価され、その適否が判断されるのである。
- 5) C. E. ノイッペルは利益管理について多数の論文、著書を発表しているが、日本で

は古川栄一〔12〕, 国弘員人〔6〕がこれらを詳細に紹介している。

- 6) G. A. Welsch (諸井勝之助訳編〔13〕) 参照。
- 7) 青木茂男〔11〕参照。
- 8) 西村 明〔22〕によれば, 社会的生産が行われたところに会計があり, 会計には本来統制機能が備わっている。19世紀後半から経営規模の拡大, 所有と経営の分離にもなって, 経営者階級の内部経営管理組織の要求に応じて, 企業会計の分化が生じ, 経営管理者のための会計として管理会計が登場したという。標準原価計算, 予算統制などの伝統的管理会計技法の誕生でもって管理会計の生成とみる見解が一般的になっているが, これは会計に本来あった統制機能(広く解釈すれば管理機能)が独自の形態をもって独立したと考えてよい。
- 9) 企業の中で意思決定・業績評価が必要とする情報を収集し, 分析し, 加工し, 提供する役目を担っているのは, 管理会計のほかに, 消費者嗜好変化, 同一製品市場における外部企業の参入頻度, 製品のライフ・サイクルの変化, 品質の許容範囲における誤差の変化, 人事移動状況などに関するデータ処理を扱う統計分析技法や, 新製品開発にかかわる技術要素(例えば, ネットワーク作成, デザインのように), 合理的な工場配置等にかかわる調査, シミュレーション等のエンジニアリングの技法が挙げられる。これらの技法は相互依存関係にあることは容易に想像できるが, 無境界なものではない。したがって理論研究においても研究対象の相違から, 管理会計学, 応用統計学, 管理工学(ORを含む)が独立して存在しうるわけである。しかし, それぞれの境界科学としての側面(学際的研究がされうる側面)が存在することはまた事実である。学際的研究が自らのフレームワークをしっかりとった上で行われることは本来の姿ではないかと考えている。
- 10) AAA〔16〕, 1958]
- 11) AAA〔17〕, 1966, p. 1.]
- 12) AAA, *ibid.*, 1966, p. 1.
- 13) AAA, *ibid.*, 1966, p. 51-56. (飯野利夫訳, 75—82頁)
- 14) R. S. Kaplan〔18〕, p. 1], (西村 明・昆 誠一監訳, 1頁) 参照。
- 15) 1960年代後半から管理会計についての学際的研究は隆盛を極めたが, このような研究展開の特徴について学者によっては「変遷の時代」(R. Mattessich), 「領域の拡張と内実の多彩化」(津曲直竊), 「流動化現象」(ASOBAT) と様々な特徴付けがなされている。
- 16) ある分野に関する科学が成立するためには, それが扱う対象の性質をまず析出することが必要で, 続いて対象に内在する矛盾または発展の法則性を解明することがきわめて重要である。
- 17) 石川純治〔1〕, 7頁]によれば, 「一般に情報とは不確実な事象に関するなんらかの知識, すなわち不確実性を減少させるなんらかの追加的知識である」という。彼は次のようなグラフを使って情報と不確実性との関係を説明している。



- 18) 利益計画が設定されれば、資金の裏付けが必要となり、したがって対応する資金計画が立てられるが、これは資金の調達、資金の運用、特に運転資本の管理を対象とするものである。管理会計情報と資金管理情報とはもちろん完全に切り離せるものではないが、資金管理の目的はやはり資金の計画を設定し、資金の統制を実施する過程で、経営財務の流動性ないし健全性を維持・促進するところにあり、企業経営管理活動すべてを経済評価し、利益管理計算を通じて反映し、支援するという管理会計情報の目的とは異なるものである。
- 19) 管理会計研究において、「管理会計」と「管理会計論」とは必ずしも区別して使われていないから、両概念の誤用、混同が著しい。ここでは「管理会計」を管理会計実務または管理会計技法に、「管理会計論」または「管理会計研究」を管理会計の理論ないし学問に、意識的に区別して使っている。
- 20) モデル分析は形式論理を追求するものであるが、それが対象の本質、発展の論理性を正確にとらえることができなくても、やはりそれに接近しようと努めている。企業で適用されている管理会計技法を個々のモデルとして見ることができる。規範的アプローチはあるべき管理会計(モデル)の構築を目指していることの意義を認めるが、やはり特定の個々のモデルの歴史的意味を考察した上で、モデル発展の可能性を追求する形でのモデル分析展開の価値を認めなければならない。
- 21) 西村は伝統的管理会計と現代管理会計の相違を比較し、現代管理会計展開の軸を、不確実性の認識と多次元の認識の二つに求めた。〔24〕参照。
- 22) 伝統的 CVP 分析にあっては、原価・収益・損益のいずれも営業量と直線的関係にあり、営業量が確定されれば、それらも一義的に確定されるものであった。しかし、筆者が曾って展開した不確実性下の非線形 CVP のように、営業量のみならず、原価パラメーター・収益パラメーターも企業の内的、外的環境の変化によって不確実になり、これらいずれも損益構造の変化をもたらすから、このモデルが多次元・不確実な管理会計モデルである。〔5〕参照。
- 23) PERT 技法は不確実性に直面するプロジェクト管理のための分析技法で、そのネットワーク分析にかかわる作業時間見積、実施過程における各部門の調整のいずれにも不確実性が絡んでいる。単純に物的作業を管理すれば原価管理が合理的に遂行されるわけではなく、時間・進捗・原価がそれぞれトレード・オフ関係にあるから、多次元

認識が当然要求される。王〔4〕参照。

- 24) 本論文の中で繰り返し強調してきたが、管理会計が提供する経済性、利益性指標は経営意思決定にとって不可欠で、極めて重要であるが、管理会計分析における最適思考と経営意思決定における最適思考にずれが生じることが考えられる。それは意思決定の全ての情報要求を管理会計が満たし得ないことに起因する。管理会計情報は経営意思決定の最適化にとって必要条件になっても十分条件ではない。したがってこれは管理会計固有の限界であると同時に管理会計の守備範囲でもある。これを突破して MIS, DSS またはデータベースとして、管理会計を拡張しようとする理論研究は上述の意味での管理会計の発展と言うよりも、その消滅を意味すると考えられる。
- 25) 西村 明〔2〕, 258頁〕参照。
- 26) 西村 明〔前掲書258頁以下〕参照。
- 27) H. T. Johnson & R. S. Kaplan〔25〕, 1987) は、管理会計における関連性（または目的適合性）の喪失を指摘、新しい管理システムの創造、新しい管理会計研究方法の確立を緊急課題として提起した。
- 28) H. T. Johnson & R. S. Kaplan, *ibid.*, chap. 1.
- 29) R. S. Kaplan〔26〕1984, p. 390〕.
- 30) R. S. Kaplan, *ibid.*, 1984. C. E. Haukins〔32〕
- 31) Kaplan は管理会計研究者の実態調査経験の不足を考慮し、研究者が数年かかりの大規模で包括的研究よりも、一つの企業ないし数個の企業について、より深い経験を得るためのケース・スタディの必要性を指摘している。ケース・スタディについては将来性を判断する一般的パラダイムではなく、実地調査によって何がなし遂げうるかの指標としてみるべきと主張している。Bruns & Kaplan〔31〕。
- 32) J. Y. Lee〔33〕.
- 33) J. Y. Lee, *ibid.*, chap. 1, 2.
- 34) 西村〔21〕,〔23〕参照。

参考文献

- 1) 石川純治著『情報評価の基礎理論』中央経済社、1988年7月。
- 2) 岡本 清著『管理会計の基礎知識』中央経済社、1981年。
- 3) 王 効平「不確実性と CVP 分析の展開」『原価計算』特別号第62冊、日本原価計算研究学会、1989年3月。
- 4) 王 効平「管理会計における PERT/cost の展開」九大『経済論究』第72号、1988年11月。
- 5) 王 効平「不確実性下の非線型 CVP 分析の展開」九大『経済論究』第69号、1987年11月。
- 6) 国弘員人著『損益分岐点論』中央経済社、1952年2月。
- 7) 佐藤康男「管理会計の体系化Ⅰ」法政大学『経営志林』特別号、1981年。

- 8) 佐藤俊徳著『管理会計——利益管理のための会計情報』愛知大学経営会計研究所, 1983年8月。
- 9) 染谷恭次郎編著『近代管理会計論——現状分析と新展開』中央経済社 1977年10月。
- 10) 伊藤博著『管理会計論』同文館, 昭和52年2月。
- 11) 青木茂男著『利益管理』春秋社, 1961年9月。
- 12) 古川栄一著『利益計画の立て方』(増補版) 森山書店, 1964年12月。
- 13) ウエルシュ著『企業予算』(諸井勝之助訳) 日本生産性本部, 1961年。
- 14) ドラッカー著『現代の経営』(現代経営研究会訳) 自由国民社, 1956年。
- 15) AAA., "Report of Committee on Management Accounting," The Accounting Review, Apr. 1959.
- 16) AAA., "Report of the Management Accounting Committee" The Accounting Review, July 1962.
- 17) AAA, A Statement of Basic Accounting Theory, 1966. (飯野利夫訳『基礎的会計理論』国元書房, 1969年6月)
- 18) Kaplan, R. S., Advanced Management Accounting, 1982. (西村 明・昆 誠一監訳『R. S. キャプラン 上級管理会計』中央経済社, 1989年4月。
- 19) 加登 豊「アメリカ大企業における管理会計の動向」『会計』第129巻第6号。
- 20) 桜井通晴「変革期における管理会計研究の方法」『会計』第130巻第2号, 1987年2月。
- 21) 西村 明・平井孝治「ラグランジエ乗数と原価差異分析」『企業会計』第39巻 第1号, 1987年1月。
- 22) 西村 明「会計の統制機能と管理会計」九州大学『経済学研究』第47巻第5-6号。
- 23) 西村 明編著『管理会計の分析方法』同文館, 1988年5月。
- 24) 西村 明「管理会計研究の展開」九州大学『経済学研究』, 第52巻 1-4合併号, 1987年。
- 25) H. T. Johnson & Kaplan, R. S., Relevance Lost—— The Rise and Fall of Management accounting, Harvard Business School Press, 1987.
- 26) R. S. Kaplan, "Evolution of Management Accounting", The Accounting Review, Vol. 59, No. 4, Oct. 1984.
- 27) R. S. Kaplan, "Yestodays' Accounting Undermines Production", Harvard Business Review, July/August, 1984.
- 28) R. S. Kaplan, " Measuring Manufacturing Performance : A New Challenge for Managerial Accounting Research, " The Accounting Review, Oct. 1983, pp. 686~705.
- 29) AAA., Report of the Committee on Behavioral Science Content of the Accounting Curriculum", The Accounting Review Supplement to Vol. 46, 1971, pp. 247-285.

- 30) W. J. Bruns & R. S. Kaplan, Accounting and Management, Harvard Business School Press, 1987.
- 31) W. J. Bruns & Kaplan, R. S., "Field Research in Management Accounting" in W. J. Bruns & Kaplan, R. S., (ED) Accounting and Management, Harvard Business School Press, 1987.
- 32) C. E. Hawkins, A Comparative study of the Management Accounting Practices of Industrial Companies in the United States and Japan, University Microfilms International, 1984.
- 33) J. Y. Lee, Managerial Accounting Changes for the 1990s, Addison-Westey Publishing Company, 1987.