

## 会計の統制機能と管理会計：管理会計の展開と差異 分析論(1)

西村, 明

<https://doi.org/10.15017/4475308>

---

出版情報：経済学研究. 47 (5/6), pp.225-249, 1983-03-10. 九州大学経済学会  
バージョン：  
権利関係：

# 会計の統制機能と管理会計

—管理会計の展開と差異分析論 (1)—

西 村 明

## はじめに

今日、経営管理が科学的管理 (scientific management) の時代から経営科学 (management science) の時代に転換しつつあるといわれている<sup>1)</sup> ように、管理会計 (management accounting) もまた、予算統制、標準原価計算などの「事前計算」から潜在的利益機会にかかわる「機会原価計算」 (opportunity costing) に重点を移行しつつあるように思われるのである<sup>2)</sup>。(とはいっても、現に機会原価計算というものが確立しているわけではない。また、それは、生産物の原価を計算するというよりも、直接原価計算と同じように、利益指向的な計算方法である。さらに、機会原価という言葉そのものも必ずしも明確に規定されて使われているわけではなく、今のところでは、機会原価計算という用語を使うことがかえって混乱を引き起こすかも知れないが、今日の管理

会計の特徴をとらえるためには、きわめて都合のよい用語であるように思われるので、ここでも用いた。そこでまず、本稿で用いる機会原価が意味するところをはっきりさせておかなければならない。通説では、機会原価とは、「経済的財貨ないし用役あるいは競合する二用途のうち、いずれか一方の用途が排除されるために失われる利益ないし収益」<sup>3)</sup> であるとされており、アメリカ会計学会の「原価概念・基準委員会報告」が述べている「原材料、労働、設備のいずれを問わず、資源の他の代替的用途を放棄することによって断念される利益を測定したもの」という規定と共通している<sup>4)</sup>。これまで機会原価は、以上にみたように、利益機会の断念ないし放棄にともなう損失額と考えられてきたのであるが、この考え方は、基本的には特殊原価調査の場合の意思決定の判断資料に機会原価を役立てることからきている。ところが、今日、線型計画法の利用のなかで論議されている機会原価はこの域をはるかに越えている。従来論議されてきた機会原価は特殊的、弧立的 (二用途のうちいずれかの選択という意味) であったのに対して、今日論議されている機会原価は、

1) D. B. Hertz, *New Power for Management—Computer Systems and Management Science*, 1967. p. 7.

2) もっとも、この場合、機会原価計算という言葉を用いているのは、管理会計が単に計量的な公式モデルによって取ってかわられているという事実を表現するためではない。むしろ実際原価や標準原価に対抗する意味で、機会原価が会計領域にあらわれてきたことを強調するためである。そこには、簿記会計における基礎概念の転換にかかわる問題があるように思われるからである。したがって、機会原価計算思考が管理会計に与えた影響と実際原価をより客観的に部門に配賦するために数学的な公式モデルを用いる問題とはやはり別別して考えるべきだと思っている。

3) 神戸大学会計学研究室編『新会計学辞典』, 1967年4月刊, 167頁参照。太田哲三他監修『原価計算辞典』, 1968年6月刊, 90頁参照。

4) A. A. A. Report of the Committee on Cost Concepts and Standards, *The Accounting Review*, April 1952, p. 176. (『A. A. A. 原価・管理会計基準』, 青木茂男監修, 櫻井通晴訳, 1981年6月刊, 89頁)。

最適計画を達しえなかったことによって生じてくる利益喪失額であり、計画編成および業績評価の過程にかかわるものであり<sup>5)</sup>、意思決定段階よりも、意思決定が客観条件との関連において正しく行われたのかどうか、あるいは最適プログラムが実現されたのかどうかを現実の経営活動過程のなかで認識しようとする概念である。さらに、シャドウ・プライスによってもっともよく表わされているように、従来の機会原価概念が特殊的、孤立的で、経営全体のシステムに無関連であったのに対して、今日用いられている機会原価は、総合的な——たとえば、製品の組み合わせ、生産要素・資源、限界利益などを総合的に考慮した——関連において認識されたものである。本稿では、むしろこの後者の意味において機会原価を用いている。)実際のところ、管理会計の手法の面においても、線型計画法や統計学などを応用した計量的な意思決定モデルが支配的になり、伝統的な貸借複式簿記を基底とするデータ処理方法はその背後に後退しつつある。概していえば、今日の管理会計は、隣接諸科学の影響を受けて新たな計量的な諸手法・諸概念を導入するなかで、自己の形式内容を著しく変えつつあるのである。(ここで論じる問題以外に、行動科学にかかわる問題があるが、これも、計量的な意思決定モデルに立脚する今日的な管理会計の特質をまず分析することによって明らかになるように思われる。)

アメリカ会計学会の管理会計委員会は、1958

5) 「特定の選択における資源の機会原価は、もしもその資源がその最適な選択の利用 (its best alternative use) のもとで利用されるならば、受けるであろう純効益 (net benefit) である。」(N. Dopuch, T. G. Birnberg & J. Demski, *Cost Accounting*, second ed., 1974, p. 31. C. T. Horngren, *Cost Accounting*, 1974, p. 349. W. E. Leininger, *Quantitative Methods in Accounting*, 1980, pp. 221 ff.)

年に管理会計をつぎのように定義づけた。管理会計とは、「経営管理者が合理的な経済目的のための計画を設定し、またこれらの諸目的を達成するために合理的に意思決定を行うのを援助するため、ある経済実体の歴史のおよび計画的な経済データを処理する場合へ適切な技術と概念を応用することである」<sup>6)</sup>。この委員会の見解は、その後さらに ASOBAT によって確認され、具体化されるに至り<sup>7)</sup>、これまでもっとも規範的なものとして取り扱われてきたのである。しかしながら、この定義も、やはりきわめて一般的、抽象的であるといわざるをえない。経営管理者が合理的な意思決定を行うために「経済実体の歴史のおよび計画的な経済データ」を処理し、提供することに管理会計担当者の任務がおかれており、会計の行為は、せいぜい経済情報の処理・提供ということになる。事実、1972年の管理会計コース委員会報告書は、会計を「経済データの測定・伝達」<sup>8)</sup>と定義づけることを確認している。たしかに会計は情報であり、測定を内容としており、この概念規定によって会計の一般的性格は明確になり、その他の隣接諸科学との共通の場を見出しえたのであるが、それがために会計の本来的な属性が一層不明確になってしまったようにも思われるのである。マテシッチ (R. Mattessich) が指摘しているように、「現在幅をきかせている

6) A. A. A. The Report of Committee on Management Accounting, *The Accounting Review*, April 1959, p. 210. (邦訳『前掲書』, 151頁)。

7) A. A. A. *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966, pp. 39-40. (邦訳『前掲書』211頁)。

8) A. A. A. Report of the Committee on Courses in Managerial Accounting, *Committee Reports Supplement to volume XLVII of the Accounting Review*, 1972. p. 1. (邦訳『前掲書』292頁)。

見解（広くとられている会計本質についての不明確な概念にかかわって——引用者注）は、情報処理活動だけを強調しすぎるものであり、会計を“企業固有の情報システム（the information system）”とみるものである。この見解は、きわめて漠然としているだけでなく、隣接科学の分野を著しく侵害するおそれさえあるものである<sup>9)</sup>。会計情報といわれるものが、他の情報とどのような異なった属性をもっているのかということが明確にされないかぎり、管理会計は、隣接諸科学の発展のなかに自らを解消してしまい、時には隣接諸科学の「分野を著しく侵害する」ことになりかねないのである。管理会計を経営科学に包摂してしまう考えなどはまさにかかる立場を代表したものであるといえる<sup>10)</sup>。一般に、会計学者は、これまで貸借複式簿記という計算様式でもってその他の諸科学に対する会計の独自性を表明してきたのであるが、今日においては、まさにこうした計算様式を固持することを伝統的なものとして忌避し、他の諸科学との共通性・一般性の追求に勢力をかたむけているのである。

管理会計の本質はその一般性の抽出によって明確になりうるとしても、その特殊的、具体的な規定を放擲してしまえば、つまりこれまでの管理会計（伝統的な管理会計としておこう）の特殊的、具体的なあり方を積極的に評価し、

そのなかに一般性、抽象性を位置づけることなしには、管理会計が如何なるものであるかは明らかになりえないように思われるのである。そこで、わたしは、管理会計の生成・発展過程を大雑把にみながら、会計と統制・管理との関係および管理会計の一般性と特殊性との関連について考察し、そしてさらに、こうした一般的な議論を差異分析論の展開過程のなかで具体的に分析し、今日の管理会計がもっている問題に接近しようと思う。それゆえ、考察の順序としては、まず第1章で会計の統制機能との関連において管理会計を分析し、経営科学の時代のもとの管理会計の意味内容を明らかにし、第2章では、標準原価計算のもとの差異分析の構造とそれに対する今日的な批判をみ、第3章において、線型計画的思考のもとの差異概念について分析を加え、それを標準原価計算の拡張としてとらえているデムスキ（J. C. Demski）、サミエルズ（J. M. Samuels）、カプラン（R. K. Kaplan）などの原価理論を検討し、最後にこうした原価理論にみられる今日的な管理会計の意味内容について述べる。本稿の分析は、この場合の第1章の部分にあたる。

## I 会計の統制機能

### 一. 統制（Kontrolle）と管理（Verwaltung）

管理会計と会計との関係および管理会計の形成の時期については、論者のあいだにはさまざまな見解がある。たとえば、ある論者は、会計の本来的な機能に着目して、会計は生れながらにして管理会計であると主張している<sup>11)</sup>。たし

9) R. Mattessich, *Accounting and Analytical Methods*, 1977, p. 19. (『会計と分析的方法』上巻, 遠藤久夫, 甘田出芳郎, 久木田重和訳, 1974年11月刊, 29頁)。

10) 最近このような見解はわが国でもふえつつあるが、中国の論者も、「現代管理会計は、現代経営科学の一構成部分であり、それは第2次世界大戦後急速に発展してきた新興の科学である。」と述べている。(余諸纓「現代管理会計の主要特点及其吸收利用問題」『中国経済問題』1981年第1期, 39—46頁)。

11) 「広い意味において、すべての会計は管理会計（management accounting）である。」(R. L. Barker, *Certification of Management Accountants-A Study of the Evolution, the Underlying*

かに会計は、貨幣を計量単位として企業の経済活動を一定の計算様式（貸借複記，T字型勘定システム）でもって日々，系統的に記録し，計算し，総合的にその状態と成果を反映・監督するものである<sup>12)</sup>。それゆえに，会計を企業経済活動を系統的，総合的に管理する道具と規定することができる。とくに総合的な企業活動の反映・監督には，マテシッチがいみじくも，「二元性の原理の卓越性や，普遍的な適用は，何といてもそれがもっている総合力——すなわち微細な多くの事象を一つの基本的な枠組みのもとに集大成し，包括的な構成図にまとめる力——に由来を求めることができるよう。」<sup>13)</sup>と述べているように，二元性の原理の一形態である複式記帳法（そしてまた貨幣という計量単位もそうであるが）が，これまで会計の総合的な管理に機能してきたのである。だが，そのまゝに，会計が本来的に管理機能をもっているのかどうか，その場合，管理とは何を意味しているのかが明確にされなければならない。

簿記（そしてまたそれを基礎とする会計）は生産の「付随業務（ein Beiwerk）」<sup>14)</sup>であるといわれるように，それは，たしかに生れながらにして「管理」機能をもっているようであ

る。しかしながら，この場合にいう「管理」機能とは何を意味しているのだろうか。少し立ち入って考察を加える必要があるように思われるのである。これまで，管理（Verwaltung）＝監督労働（Die Arbeit der Oberaufsicht）<sup>15)</sup>とは，指揮（Leitung），監督（Überwachung）および媒介（Vermittlung）——調整と訳したほうがいいかもしれないが，——の機能を指すものと理解されてきた<sup>16)</sup>。この意味において会計の「管理」機能を考えるならば，会計は生れながらにして管理機能をもっているとはいえない。

経営学では，管理（Verwaltung）は指揮（Leitung）とも区別し難い概念であり，同じような意味で両者が使われることもあるのであるが，基本的には，経営指導行為（Führungsleistung）の一つと理解されている。経営指導行為とは，「有意義で，計画的でしかも合目的に経営任務を実現する方向にあらゆる経営行為（Betriebsleistung）を調整し，秩序づけること」と考えられ，管理は，分業的経営（der arbeitsteilige Betrieb）のもとで経営指導行為を遂行するものと理解されている<sup>17)</sup>。通常，経営指導行為を管理と理解する場合もあるのであるが，ともかく管理は経営管理組織にかかわった概念であるということができるのである。

それゆえ，管理においては，経営任務の実現

*Body of Knowledge and the Impact on Accounting Practice and Education*, 1974, p. 198.) 「歴史の示すところによると，会計は発生当初や初期の発展過程においては，もっぱら経営管理（management）を志向しており，会計の基本的目的は，ほとんどすべて，経営管理者が共同事業の資産および成果を勘定処理しようとする必要性を満たすことに向けられていた。」（A. A. A. Report of Committee on Management Accounting, *The Accounting Review*, April 1958, p. 207（邦訳『前掲書』147頁）。

- 12) 張以寛『増減記帳法』，1981年2月刊，4頁。  
 13) R. Mattessich, *ibid.*, pp. 29, 103 ff.（邦訳『前掲書』43頁，13頁以下参照）。  
 14) K. Marx, *Das Kapital*, Zweiter Band, Dietz Verlag, 1965, S. 136.（『資本論』長谷部文雄訳，日本評論社版，第2部第1分冊，254頁）。

- 15) K. Marx, *a. a. O.*, Dritter Band, Dietz Verlag, 1959, S. 423.（邦訳『資本論』青木文庫，第3部第3分冊，593頁）。*a. a. O.*, Erster Band, S. 351.（邦訳『前掲書』，日本評論社版，第1部第3分冊，39—40頁）。  
 16) K. Marx, *a. a. O.*, Erster Band, S. 350.（邦訳『前掲書』第1部第3分冊，39—40頁）。  
 17) *Handwörterbuch der Betriebswirtschaft*, Begründet von Heinrich Nicklish, Band IV, 1961, S. 6020.

のために、統一性 (Einheit) と共通性 (Gemeinschaft) が問題となってくる<sup>18)</sup>。個別的なものの集合としての経営組織を一つの任務の実現に向わせるためには、統一性と共通性が不可欠なものである。それは、周知の通り、計画ということになるであろう。一般的にも、管理 (Verwaltung) には、「自己あるいは他人の業務の全体的あるいは部分的な計画的配慮」という意味が含まれているように<sup>19)</sup>、管理は、人と人との生産の関係 (組織) を調整しながら、合目的的に生産活動を遂行させる行為であるといえる。つまり、それは、組織を計画という行動規範でもって調整 (そして監督、指揮) することである。したがって、もしも管理を広く、management と理解するならば、それは、計画と統制を包括した概念となるのである。

上のような理解に立つならば、会計が本来的に「計画的な配慮」や「計画という行動規範」を自己のシステムのうちにもっているかといえ、否定せざるをえない。この場合、人間が計画的に労働過程を指揮するということと会計が計画統制的なシステムをもって労働過程の計画的な指揮に奉仕するということとは区別して考えなければならない。前者は、人間が一つの関係 (協業、社会) を結んで生産を行うかぎり存在しているものであるが、必ずしも計画統制的な会計を要求するものではない。ただ、計画的なシステムをもたない簿記 (会計) が、管理のために早くから利用されてきたこともまた否定できない事実である。

先にあげたマルクスが規定している「管理労働」や監督労働ということについても、マ

ルクスがオーケストラの指揮者を例示にあげているように、分業が行われ、その個別的な行為が結合され、一つの新たな社会的な力が創造されるためには、管理＝監督がなくてはならない。会計システムとのかかわりでいえば、企業内分業を基礎とする資本主義社会において、管理＝監督労働は、もっとも具体的に、生き生きと機能するのである。個別的労働の結合による新たな生産力が資本の生産力と映るがゆえに、資本家は、指揮・監督 (つまり管理) を資本の指揮として、専制的な形式をとって行うのである<sup>20)</sup>。後述するように、こうした指揮・監督のために、原価計算や工業簿記のような会計の外延的な発展がみられると同時に、計画という行動規範を会計システムの基底にすえた管理会計が生み出されてくるのである。

それでは、会計の本来的な機能とは何であろうか。マルクスが『資本論』のなかで簿記を「生産の付随業務」といった意味を如何に理解すればよいのであろうか。

マルクスが『資本論』(とりわけ第二部第一篇第六章第一節二の簿記) で述べているところから判断するかぎり、人間の労働は本来的に目的意識的であり、より少ない労働でもって最大の成果をえようとする経済計算的思考を内在している。そのために、人間は、自然を加工し、支配する過程で、必ずそれを統制し (kontralliert), 「観念的に総括」しなければならない。つまり、簿記 (会計) は、生産過程について「頭脳」においてかあるいは「計算貨幣の姿態で観念的に実在するもの」を「確定し (fixiert)」、 「統制し」、そして「一つの象徴的な像」 (ein

18) a. a. O., S. 6021-6022.

19) Meyers Kleines Lexikon, Dritter Band, 1932. S. 940.

20) 拙稿「中国における大躍進と財務監督取消し論争」『経済学研究』, 第49巻第4・5・6号, 262頁以下参照。

symbolishes Abbild) を作り上げるのである<sup>21)</sup>。したがって、ここでいう統制とは、人間（個人であるか社会であるかはさしあたり関係はない）が自然に働きかける関係を意味しており、目的意識的な生産にとって不可欠な要件である。この機能はもともと生産行為を行う際に「脳」のうちにおいてなされたものであり、その本来的な性格についてだけいえば、簿記はただそれが一つの自立的な形態をとったものにすぎない。したがって、簿記は、本来的に統制機能をもっているということができる。

統制 (control) という言葉は、本来的には「文書の複写」(the copy of a roll)あるいは「計算書類のコピーを維持すること」を意味しており、その後、「照合すること」、「比較による照合」、「正確性の検証」というように発展し、今日では「自由な行為の規制」、「指揮」、「支配」という意味をもつに至っている<sup>22)</sup>。ドイツにおいても、統制 (Kontrolle) は、「在高や技術的経済的な合目的性のもとでの生産過程と成果を、経済的かつ規則的に……検証すること<sup>23)</sup>」と理解されている。そして、経営会計学においては、統制は、以上のような理解のなかでも、より狭く、「比較による照合」という意味で用いられ、一般には計画数値と実際数値との比較を意味するものと考えられている<sup>23)</sup>。ともかく、生産過程を観念的に総括し、統制するという意味は、以上のような一般的な理解を含めて用いることができる。簿記(会計)はまさに在高を検証し、経済活動とその成果をとら

え、検証する機能を自らの内に保有しているのである。

以上のような理解から、会計は本来的に統制機能をもっており、生産過程に対する総合的な統制計算という属性を有していると考えられるのである。したがってまた、生産過程の総合的な統制計算としての性格から、簿記(会計)は、貨幣を計量単位とし(もっとも、これは、分業や商品交換という歴史的な発展のなかで具体化するのであるが)、またある事物の一定の運動過程を計算の対象としているのである。歴史的には、社会的分業の発生にともなう、社会的な労働時間の配分のために、つまり社会的な生産を管理するために、記帳係が一つの独自の社会的分業形態をとってあらわれ、記帳 (Buchführung) の手段(帳簿や筆記道具)や記帳労働がまた独自の形態をとり、簿記というものが社会的に顕現してきたのである<sup>24)</sup>。しかしこのかぎりでは、国家の会計と企業の会計とはいまだ未分離の状態であった。さらに、商品交換の発展にしたがって、簿記は、生産者個人の私有財産を統制し、しかも債権債務と結びつくことによって、貸借複式記帳法という形態をとり、銀行のみならず、資本家の生産活動を総合的に統制し、債権債務関係や商人の秩序を管理する道具となるのである<sup>25)</sup>。そしてさらに、資本主義社会では、産業資本家は、会計をもって財産や利益を期間的に記帳計算し、自己の経済活動を統制し、さらに

21) K. Marx, *a. a. O.*, Zweiter Band, S. 135. (邦訳『前掲書』, 第2部第1分冊, 日本評論社版, 253-4頁)。

22) *The Oxford English Dictionary*, volume II. C. 1933, p. 927.

23) Erwin Grochla (Herausgeben), *Handwörterbuch der Organisation*, 1969, S. 873-874.

24) M. Chatfield, *A History of Accounting Thought*, 1977, pp. 6 ff. (『会計思想史』, 津田正晃, 加藤順介訳, 7頁以下)。K. Marx, *a. a. O.*, Erster Band, S. 378. (邦訳『前掲書』, 第1部第3分冊, 日本評論社版, 94頁)。

25) 記帳の制度化や株式会社制度のもとでの会計の制度化については、拙著『財務公開制度の研究』, 1977年2月刊, 3頁以下参照。

また自己の生産関係を「調整」(管理)するために会計を利用するに至るのである。同時に、生産の社会化の進展にともなう、場所的、個別特殊な管理のための計算として原価計算があらわれてくるのである。簿記(会計)自体もまた、社会化した生産過程をとらえるために、外延的に拡張・発展するとともに、原価計算を自己のシステムに結合させるのである。管理のための会計として工場会計という新たな領域が生み出されてくるのである。近代的会計といわれるものは、以上のような形で統制機能を完成した、管理のために簿記を十全に展開した会計といえるのである。このような会計の統制機能や管理への奉仕の機能は、その他の管理方法(例えば経営統計や技術管理)では代替し難いものなのである。ハーツ(D. B. Hertz)が指摘しているように、「会計システムに適用された加算過程は、ある事象の状況について意味ある概念と中心的状況を与える。そして意思決定の基礎を与えうるのである」<sup>26)</sup>。

以上のように、会計は、本来的に生産過程を統制する機能をもつと同時に、管理のために役立つという機能(奉仕の機能)をもっていることができる。したがって、会計は生れながらにして管理会計であるということはできないのである。さらにまた、管理のために会計が利用されること(management through accounting)と管理会計(management accounting)とは区別されなければならないのである。マテシッチは、会計の統制機能を保護統制(custodial control)と効率統制(efficiency control)とに分けてみている。保護統制は、一つには保護、つまり仕事に従事してい

る人の誠実さと仕事をチェックすることであり、もう一つとしては、客観的な証拠、つまり高度に客観的な性質の文書にもとづく統制である。それに対して、効率統制は、人や組織によって発揮される能力の統制である<sup>27)</sup>。会計のかかる統制機能が管理(生産の組織の管理とその特殊な社会形態の管理=支配という二重の意味において)のために用いられるのが管理のための会計であり、財務会計といわれるものもここに包摂されてくるであろう。これに対して、管理会計は、この管理のための会計の特殊的、具体的な展開形態であり、計画と統制をシステムの内容として、そして効率統制を包括する会計システムである。以上に述べてきたような意味で、わたしの立場は、会計の統制機能に管理会計の存立の基礎をみる立場よりも、むしろ機械制大工業の生産過程を管理することの必要性のうちに管理会計の生成をみる立場に近いのである<sup>28)</sup>。

## 二. 工場会計と管理(Verwaltung)

さて、近代的な大工業の発展のなかに管理会計の形成をみる考え方においては、管理会計

27) R. Mattessich, *ibid.*, p. 412. (邦訳『前掲書』, 321-2頁)。

28) 管理会計の形成にかかわって、溝口一雄教授はつぎのように述べておられる。「私自身は管理会計を近代社会の企業における本源的な要求に基づくものと解しており、すでに近代的な複式簿記の生成過程において管理会計の原始形態を認めるものである」。「企業会計の本源的機能をこの財産保全的機能に認め、それに基づいて近代的会計の本質と規定しようとする見解も少なくないのであるが、われわれは近代企業会計の成立の基礎をこのような点には求めない」。「管理会計と財務会計」『体系近代会計学』第5巻, 1963年2月刊, 8頁, 10頁)。さらに管理会計と産業資本主義との関連については、辻厚生『管理会計発達史論』, 1971年3月刊がある。管理会計の形成については、青木茂男「管理会計の発展」『体系近代会計学』第5巻, 1963年2月刊, 57-8頁および『管理会計論』, 1958年7月刊, 1-2頁をも参照。

26) D. B. Hertz, *ibid.*, p. 19.



は、社会的分業においてではなく、企業内分業を前提とした分業による協業のもとで、労働過程の組織を管理するために生成してきたことになる。歴史的には、資本主義の生成発展の基礎をなす機械制工業において、その生成をみようとするものである。つまり、この時期には、原価計算や工場会計 (factory accounts)<sup>29)</sup> といわれるものが社会的に台頭し、企業会計の統制機能はより具体的、特殊的な形態をとって展開し、外延的に発達する。

マニュファクチュア段階(問屋制家内工業)においてすでに分業にもとづく協業が萌芽的に起こってくるのであるが、生産労働者はなお手工的であり、資本家もその労働の熟練性に依存せざるをえず、社会的な労働過程の編成は純粋に主観的で、部分労働者の単純な結合であり、機械体系にもとづく大工業の場合のように一つの全く客観的な生産有機体となりえなかった。したがって、資本家は、労働者の自由な総労働時間を占領しえず、手工的排他的機能に依存せざるをえなかった。それゆえに、かかる生産条件のもとでは、簿記の上では、資本家は、材料勘定や人名勘定(紡績工勘定、職工勘定)を通じて(つまり商業簿記方法によって)しか労働者を管理しえなかった<sup>30)</sup>。資本家の頭脳においては、労働者は、労働過程においてもなお個別性をとどめており、債権債務関係の一形態として認識されたのである。したがって、資本の「犠牲」としての原価概念も、材料を主たる

ものとして認識されていたのである。

だが、機械の工場内への導入によって、資本家は、個別労働者の熟練のわくから解放され、特殊な修業を必要としない婦人労働者、児童労働者までを同一工場内に大量に包摂することができるようになる。労働者は機械の付属物に転化する。手工的熟練から解放された工場内では、「自然科学の意識的、計画的な、そして所期の効果に応じて組織的に特殊化された」「厳格な規律」や「秩序」が支配するに至るのである<sup>31)</sup>。労働能力の質から量への転化(平均化)にともなって、「奴隷酷使者の鞭」(die Peitsche des Sklaventreibers)に代わって、「監督の閻魔帳」(das Strafbuch des Aufsehers)があらわれてくる<sup>32)</sup>。労働者の作業能率の均等化ないし向上のために、種々の近代的な管理手法が登場してくるのである。いまや、材料勘定や人名勘定によって労働者を管理する物質的基礎は消滅し、労働力に対してはその消費は資本の消費として認識されると同時に、作業時間の有効利用に対して最大の関心が向けられるのである。簿記においてもまた、その外延的な拡張が急激に進展する。一つには、貸借簿記そのものが原価概念を包摂していかなばならないし、他方では、労働者を管理するための記帳(補助簿)や伝票システムなどが生み出されてくるのである。

19世紀半ばにおいて、フォルト(C. D. Fort)は、第1表のように原価と利益への二重の関心を一つの帳簿において示そうとしている。つまりかれは、資本の消費としての費用とその回収、生産物コストへの関心を工場元帳の

29) E. Garcke & J. M. Fells, *Factory Accounts*, 1887, すでにこの時期には、勘定元帳から切り離された形で補助簿において原価計算がかなり詳細におこなわれていた。G. P. Norton, *Textile Manufactures' Book-Keeping*, 1889. N. Metcalf, *The Cost of Manufactures and the Administration of Workshops*, 1885.

30) 別府正十郎「原価計算の成立過程(一)」『経済学研究』, 第17巻第4号, 108頁以下参照。

31) K. Marx, *a. a. O.*, Erster Band, S. 510. (邦訳『前掲書』, 第1部第3分冊, 349頁。)

32) K. Marx, *a. a. O.*, S. 447. (邦訳『前掲書』, 第1部第3分冊, 227頁。)

第 1 表

入=Eingang

大型消防ポンプ (工場元帳 Fabrikbuch)

出=Ausgang

|    |    | 持ち出し分<br>(producte)          |      | 賃 金 |    | 家事以外<br>の 労 働 |     |      |     |    |    |                 |      |     |   |
|----|----|------------------------------|------|-----|----|---------------|-----|------|-----|----|----|-----------------|------|-----|---|
| 2月 | 5  | 3.2インチ厚板 単価 1ターレル. 10グロシェン   | ターレル | 4   | —  | —             | —   | —    | —   | 3月 | 22 | No. 245 のもとで倉庫へ | ターレル | 409 | — |
|    | 7  | 32ポンド 銅 単価12 1/2グロシェン        | "    | 13  | 10 | —             | —   | —    | —   |    |    |                 |      |     |   |
|    | "  | 賃金                           | "    | —   | —  | 1             | 20  | —    | —   |    |    |                 |      |     |   |
|    | 8  | 2 3/4ツェントナー 11ポンド 鉄 単価 6ターレル | "    | 17  | 4  | 8             | —   | —    | —   |    |    |                 |      |     |   |
|    | "  | 140ポンド 真鍮 単価 15グロシェン         | "    | 70  | —  | —             | —   | —    | —   |    |    |                 |      |     |   |
|    | 16 | 賃金                           | "    | —   | —  | 25            | 10  | —    | —   |    |    |                 |      |     |   |
|    | 18 | 車大工の計算                       | "    | —   | —  | —             | —   | 18   | 27  | 5  |    |                 |      |     |   |
|    | "  | 鍛冶匠の計算                       | "    | —   | —  | —             | —   | 19   | 18  | 5  |    |                 |      |     |   |
|    | 28 | 賃金                           | "    | —   | —  | 33            | 15  | —    | —   | —  |    |                 |      |     |   |
| 3月 | 2  | 同上                           | "    | —   | —  | 25            | 22  | 5    | —   | —  |    |                 |      |     |   |
|    | "  | 2薄板 単価 20グロシェン               | "    | 1   | 10 | —             | —   | —    | —   | —  |    |                 |      |     |   |
|    | 9  | 賃金                           | "    | —   | —  | 33            | 15  | —    | —   | —  |    |                 |      |     |   |
|    | 11 | ホース製作者の計算                    | "    | —   | —  | —             | —   | 27   | 22  | 5  |    |                 |      |     |   |
|    | 14 | 塗料                           | "    | 5   | —  | —             | —   | —    | —   | —  |    |                 |      |     |   |
|    | 17 | 賃金                           | "    | —   | —  | 3             | 10  | —    | —   | —  |    |                 |      |     |   |
|    |    | 工場経費 (燃料, 照明)                | "    | 10  | —  | —             | —   | —    | —   | —  |    |                 |      |     |   |
|    |    | 報酬 (provision)               | ターレル | 120 | 24 | 8             | 123 | 2    | 5   | 66 | 8  | 5               |      |     |   |
|    |    |                              | "    | 15  | 3  | 1             | 61  | 16   | 3   | 22 | 2  | 8               |      |     |   |
|    |    |                              | ターレル | 135 | 27 | 9             | 184 | 18   | 8   | 8  | 11 | 3               |      |     |   |
|    |    | 合 計                          |      |     |    |               |     | ターレル | 408 | 8  | —  |                 |      |     |   |
|    |    | 残高=利益                        |      |     |    |               |     | ターレル | —   | 2  | —  |                 |      |     |   |
|    |    |                              |      |     |    |               |     | ターレル | 409 | —  | —  |                 |      |     |   |
|    |    |                              |      |     |    |               |     |      |     |    |    | ターレル            | 409  | —   | — |

会計の統制機能と管理会計

\* 工場価格 (Fabrikpreis) の測定に際して、持ち出し分 (producte) の  $12\frac{1}{2}\%$ 、つまり 15-3-1、賃金の 50%、家事以外の労働の  $33\frac{1}{3}\%$  までたかめることができるとしており、この増加額ないし利益はここでは provision と名づけられている。

所収; C. D. Fort, Die einfache und doppelte Buchhaltung in ihrer Anwendung auf gewerbliche Unternehmungen, 1845, S. 22-27.

なかで明示しているのである。こうした二つの事柄への関心は、英米においては一般的には商的工業簿記による生産費用と収益との対応および補助簿（賃金支払帳、賃金帳など）による労働者管理という二元的な構造をとって具体化されていくのである。つまり、損益計算と分離したところで、補助簿や伝票システムを通じて、労働者が管理されるのである（そしてまた原価が計算され、管理されるのである）。クロンヘルムの帳簿組織にかかわって、宮上一男教授はこの点をつぎのように述べておられる。「次に賃金帳が詳細なる記録を含み、且つそれが各部門の職工長によって記録されるということは注目に値する。このことは工場制手工業における労働管理の形態を示すものであり……。」<sup>33)</sup>ここで述べておられる補助簿による労働者（ないし原価）管理と商的工業簿記的な損益認識という基本的なあり方は工場制手工業のみならず、機械制大工業においてもみられたのである。もっとも原価管理のシステムはさらに精練化されていくのであるが。例えばノートン（G. P. Norton）は、補助簿において部門費管理までを詳細におこなっている<sup>34)</sup>。上にみたような二元的な構造はかなりながい期間にわたって実践されるのである。アメリカにおいては、原価記帳と商業簿記とは、ほぼ第一次世界大戦前になってやっと一般的に結合するのであり、イギリスにおいても、「1910年ごろになってやっと、ガークとフェルズの制度によって与えられたような種類の整合<sup>35)</sup>」が用いられはじめたの

である。ガルク・フェルズは、周知の通り、すでにそれよりも早く（1887年に）、二元的な構造を総勘定元帳を通じて一元化し、労働力（とその対価）を会計的には総勘定元帳の賃金勘定で総合的に捕捉し、個別的には補助簿や伝票システムを通じて詳細に管理する方向を明らかにした。その結果、労働力の対価は、原価の一要素（製造勘定との関連において）として把握されると同時に、資本の費消部分として（売上原価勘定を通じて）収益と対応（損益勘定との関連において）させられている。このように、ガルク・フェルズは、総勘定元帳体系のなかに賃金勘定と製造勘定を導入することによって、労働力の対価をまず生産物の原価として認識し、そしてまた費用として収益とのかわりにおいてそれを総合的にとらえたのである。そして、原価は、いまや基本的には、素価（prime cost）として認識されるに至るのである。かれらのシステムの複雑さや原価概念のあいまいさについては議論のあるところであるが、少くとも、かれらの工場会計の目差しているところは、以上のようなものであったとって間違いないように思われる。

以上に考察したように、工場会計の確立にもなって、経営の管理（management）のための会計という内容のものが会計の場により具体的に明確な形態をとってあらわれてくるのである。しかしながら、わたしは、管理会計の成立をガルク・フェルズの『工場会計』や原価計算の台頭のうちに求める見解に対しては、やはり若干の疑問をもつものである。工場会計の成立は、近代会計システムを確立せしめた契機であって、近代的な会計の統制機能の展開形態で

to 1925, 1954, pp. 271, 285. (『原価計算の発展』、品田誠平、米口清貴、園田平三郎、敷田礼二訳、431頁、447頁。)

33) 宮上一男『工業会計制度の研究』、1952年4月刊、11頁。なお、原価会計的な立場から、原価計算の発展を分析したものとして、山下勝治『損益計算論』（復刻版）、1976年10月刊がある。

34) G. P. Norton, *ibid.*, third edition, 1894, pp. 219 ff.

35) S. P. Garner, *Evolution of Cost Accounting*

あろう。さらにいえば、経営の管理のために、会計の統制機能が生産の場にまで外延的に発展してきたとみることができる。経営の管理のために、会計が広く利用されるという側面が明確になってくるのであるが、会計システムそのものは、いまだ統制機能とは別に管理目的に規定された内容をとるに至っていないのである。つまり、管理に規定された（組織を统一的に規制するための行動規範としての計画が会計システムの基礎となっているという意味での）会計システムそのものの構築はいまだなされていない。経営の管理のために会計は最高度に発展するが、会計そのものは、いまだ統制機能の外延的な発展をなしているにすぎず、質的転化をとげるまでに至っていない。現に商業簿記による利益計算と補助簿による管理という二元的な構造が支配的であった時期には、会計という面から考えたならば、いまだ経営管理のために独自の会計システムを創造せしめる条件もなかったといえるのではないだろうか。

近代的な会計は、原価計算と結合した簿記会計を意味しており、原価計算・原価会計の成立なしには、簿記会計も今日のような近代的な形態をとりえなかったのである。とりわけ棚卸資産の評価が見積りや概算から解放され、一つの客観的な基礎をもつためには、原価計算（原価会計）は不可欠なものであった。かかる意味において、わたしは、ガルク・フェルズの業績を積極的に評価するのである。そこで、やはり、近代会計の成立と管理会計の成立とを区別して論じたほうがよいように思われるのである。

だが、辻厚生教授の労作<sup>36)</sup>においても明らかのように、管理会計の形成の基盤を産業資本主義の生成・発展のなかに求めることによ

て、管理会計が存立しうる基礎や管理会計の基本的性格・特質を明確にしうるのである。産業資本がガルク・フェルズが展開したような『工場会計』でもって労働者を管理しようとする動きを無視して、20世紀の管理会計（management accounting）を分析することは、まさに管理会計の社会的、歴史的意味をあいまいにする以外のなにものでもないのである。管理会計は、会計に内在する統制機能（Kontrolle）が資本主義社会での管理のための計算システムに再編成された、一つの最新の会計システムである。その意味で、管理会計は資本主義生産なくしては生まれてこなかったのである。そして管理会計（経営会計というほうがよいと思われるのであるが、一般に用いられている言葉をここでは採用しておく。）は、もっとも早く、しかも広範に経営管理組織を発展させた20世紀のアメリカ資本主義のもとで生まれてきたのである。

## II 経営管理組織と管理会計

### 一. 事前計算への転換

20世紀に至ると、経済や企業の様相は一変する。会計の管理への役立ちにおいても大きな転換がみられ、アメリカにおいてはその計算システムも「事前計算」として、これまでの事後計算に対置される内容をもつに至る。わたしは、やはり事後計算から事前計算への転換をとくに重視したいのである。計算システムが科学的管理法と結びつき、標準原価計算・予算統制といわれる事前計算になることは、少なくとも従来の実際全部原価計算に対立する一つの独自の計算システムの形成を意味している。（そしてまた、この事前計算が、統制機能をもって生まれてきた会計のあり方を質的にかえてしまっ

36) 辻厚生『前掲書』、35頁以下参照。

たのである。たとえば、標準原価会計や原価差異勘定などは新たな問題であろう。) アメリカにおいては、企業間の競争や市場価格から見積価格が推定され、その見積価格に対比して自己の販売利益を計算するために実際原価計算が採用されていたように、20世紀初頭まで売価計算のために原価計算が行われていた。これに対して、1910年頃から、「能率」の増進ということが会計のあり方を規定しはじめたのである<sup>37)</sup>。エバンズ(H. A. Evans)が「科学的な工場管理は正確な原価簿記(cost keeping)とは切り離し難い。」<sup>38)</sup>と述べているように、科学的管理法によって能率を増進するためには、現実を正しく認識しうる原価計算がなくてはならないのである。それまでただ最新の機械技術の導入にのみ目を奪われていた企業の所有者や経営者が経営管理に目を向けはじめ、仕事や原価を標準化すると同時に、当然のこととして「正しい原価会計体系」を要求しはじめたのである。そしてこの後者にたいする要求は、後に詳細に分析しようと思っているのであるが、慢性的な設備の過剰化という状況のもとで、平均的な間接費配賦計算を基礎とする実際全部原価計算(absorbed costing)では事実が正しくとらえられえないという認識に近づくのである。こうしたところに、標準原価計算の形成を基軸とする管理会計の台頭がうかがえるのである。つまり、「19世紀の会計士と企業経営者のあいだで、先進的な思考家は、計画・管理のために歴史的・取引基準的な会計報告書の限界を認識しはじめたのである」。それと同時に、原価計算も、「原価測定」(cost finding)から

「原価管理」(cost control)に大きく転換<sup>39)</sup>しはじめたのである。

## 二. 管理会計と経営組織の自立化

スコーヴェル(C. H. Scovell)が、原価計算の発展を科学的管理法、労働の組織(system of labor)および賢明でない競争の三点をあげているのであるが<sup>40)</sup>、これらの三点は、総括的には、企業管理内容の転換、つまり経営管理組織の形成にかかわった問題であるように思われる。先進資本主義諸国間の競争の激化にもなつて、各国にはトラスト、カルテル、コンツェルンが形成され、産業資本主義は独占資本主義に転化する。生産の社会化は極度に深まるが、所有は依然として私的であり、その両者の矛盾は、一層鋭くなる。金融独占の支配網にある株式会社は多階化、重層化し、それに対応して企業の経営管理構造も重層化する<sup>41)</sup>。一つの中核的支配機構に統合された、社会的な広がりをもった経営管理の構造(株式会社の法的形態——関係会社——をとるか事業部制の形態をとるかにかかわらず)は、表面的には、所有から相対的に自立化した、独自の形態をとってあらわれてくる。つまり、「所有と経営の分離」という現象があらわれ、経営管理組織が社会の前面に登場してくる。まさに、独占資本主義の段階において、「貨幣資本と生産資本との分離」、「資本の所有と生産における使用との分離」が最高の段階に達するのである。いまや、管理構造を支配することなくしては、社会化した生産を掌握しきれなくなる。逆にいえば、社会化した生産を支配するためには、独占資本

37) W. D. Ennis, *Work Management*, 1911, p. 11.

38) H. A. Evans, *Cost Keeping and Scientific Management*, 1911, pp. 8-9.

39) R. L. Barker, *ibid.*, p. 18.

40) C. H. Scovell, *Cost Accounting and Burden Application*, 1916, pp. 1-6.

41) アメリカ鉄道会社を中心とする分析については、拙著『前掲書』, 87頁以下参照。

は、社会的な経営管理者の組織を広範に確立しなければならない。ブラウン (C. B. Brown) は、20 世紀における会計の変容とのかかわりにおいて、この変化を的確につきのようにとらえている。「金融資本の金融政策は、産業資本家の政策と全く異なっている。金融資本家は、単一の企業に専門化するのに代わって多くの異なった産業へ自分達の影響を拡大しようとしてきた。その結果として、かれらは、多くの再建、合併に尽力した。かれらの権益はあまりにも多様すぎて、かれらが企業の実際的な日々の意思決定に際して積極的な企業家的役割を企てることを不可能にした。それゆえ、この機能を引き受けるべき経営者が任命された。経営へのこの権限移譲は、新しい力、専門経営者層の出現となった」<sup>42)</sup>。ガルク・フェルズが、所有者 (principals, proprietors あるいは個別株式会社) の立場から工場監督者や時間係を媒介にして労働組織をいかに伝票・帳簿 (あるいは勘定) システムでもって管理すべきかを問題にした<sup>43)</sup> のに対して、20 世紀の所有者たちは、生産そのものから遠ざかり、株式会社機構を通じて生産の管理を専門的管理者層にゆだねたのである。そして、専門的な経営管理者たちは、一つの相対的に自立した形でもって社会の前面にあらわれ、自分達の会計を形成しはじめたのである。

20 世紀の米国資本主義社会において、「owner-management から hired management をもつ公的所有者への急速な移行<sup>44)</sup>」が目立っ

た現象として現われてきた。チャンドラー (A. D. Chandler) もまた、つぎのように指摘している。「水平的企業連合から垂直的統合へという戦略移行が、アメリカ産業に初めて経営者企業をもたらした。……企業を経営するのはもはや所有者ではない。合併を遂行する上で一役を担い、また通常、一、二の金融業者の助言を得て新しい合同企業の施設を合理化した経験ゆたかな製造業者が、トップ・マネジメントの中核的存在となった。」「合併後の再編成を遂行するにさいし、これらトップの管理者たちは、みずからが担当する特定の任務を明確にしはじめた。管理を集権化するために、彼らは、統一的な会計と統計による統制を制度化した<sup>45)</sup>」。まさに、このような経営管理機構の構築のなかに、管理会計の形成が位置づけられる。アイリシュ (R. A. Irsh) は、「産業の経済的、社会的基礎が、徐々に 19 世紀の雇用主資本主義 (employer-capitalism) から 20 世紀の経営者主義 (managerialism) に移行」した点をとらえて、この移行の産物として管理会計の形成をみて、「われわれは、今日管理会計の時代に生きている。経営者主義は、会計が利益への将来的な参与者としての株主に直接責任を負っている企業経営者への助けとなることを要求した。」<sup>46)</sup> と述べている。

わたしも、20 世紀における経営管理機構の相対的独自化のなかに、管理会計の形成をみる。このことが、管理会計の性格をもっともよく特徴づけるものと思われるからである。管理

42) C. D. Brown, *The Balance Sheet to the Income Statement, A Study in the History of Accounting Thought*, 1968, pp. 42-43.

43) E. Garcke & J. M. Fells, *ibid.*, pp. 18, 119.

44) H. E. Humphreys, *Accounting and the Accounting in Management*, 1953, p. 6.

45) A. D. Chandler, *The Visible Hand*, 1980, pp. 415-6. (『経営者の時代』(下), 鳥羽欽一郎, 小林袈裟治訳, 720-1 頁)。

46) R. A. Irsh, *The Evolution of Corporate Accounting*, (M. Chatfield, Editor, *Contemporary Studies in the Evolution of Accounting Thought*, 1968, p. 39.)

会計のあり方は、この経営管理機構のあり方と切り離しては考えられえないのである。所有者ではなく、経営管理者の管理目的が直接的に会計のあり方を規定し、これまでの会計を再編成したところに、管理会計の存立の意味があるのである。とりわけ、その場合の会計の内容は、将来の企業活動を規制するために、経営管理者の行動にわく組み（行動規範）を与え、多種多様な行動を調整する事前計算という形態をとるのである。したがって、管理会計といわれるものは、それ自体簿記形式に無関連的である計算システム（標準原価計算や予算統制）が本来的に統制機能を有する簿記会計と結合し、両者が計画と統制のための会計システムに再編成されたものであるということができるのである。

### 三. 管理組織と計画的統制

以上に考察したように、管理組織の自立化とは、ほかでもなくマックス・ウェーバが官僚制の特質として示したように、規則、すなわち法規や行政規則によって、一般的な形で秩序づけられた明確な官庁的権限の原則、職務体系と審庁順序の原則（上級の監督、責任）、原案または草案という形で保証される書類、文書にもとづいて行われる職務執行および専門化した職務活動（専門的訓練）などの要素をもった近代的経営組織の確立<sup>47)</sup>を意味している。そうして、かかる形態にまで経営管理組織が発展すると、組織の構成員は、それ自体の機能として指揮、監督、媒介の機能を意識し、その遂行を自己の組織目的とするに至るのである。それゆえ、その機能の自立化とは、まさに目的意識的に労働過程を指揮・監督・媒介する行為を体系化（システム化）することに外ならないのである。す

で述べたように、生産物を標準化し、労働時間を標準化する生産技術や産業の発展を前提としなければならないのであるが、金融資本による独占的な支配形態としての株式会社の重層化体系が経営管理組織を自立化せしめ、その経営管理行為の自立化が、じつは組織に「統一性」と「共通性」をもたせる計画行為の規範システムを要請したのである。金融資本に包摂されたかつての所有者は、いまや上級管理者として企業経営を管理する責任を負わなければならない。さらに中級管理者も下級管理者も、一定の権限と責任のもとで自立性を与えられ、自らの専門的職務をはたさなければならない。そこでまた、個人的な資質による管理ではなく、文書や専門による管理が定着し、目的意識的な生産過程の統制と反映は、指揮・監督・媒介という機能のなかで、規制のための計画として機構化されるのである。つまり、ここに計画的な統制や公式的な管理方式が生起してくるのである。

このように、管理の自立化や管理会計の形成は、所有との対立性（相対的な自立化）によって促されるのである。逆にたとえば所有が管理と未分離の状態では、所有が管理を包摂している社会においては、経営管理システム（あるいは管理会計）はそれ自体として十分な発展をとげることにはできないのである。（だがここで注意しておかねばならないのであるが、管理は所有から決して絶対的に自立化しえないということである。むしろ相対的に自立化することによって、自らの立場において自己の対立物として所有を意識し、行動し、所有のわく組みを強化するのである。もちろん、逆に所有を弱める場合もあろうが、管理は、社会の所有制——株式所有はその一部にすぎないのであるが——やその

47) マックス・ウェーバー『官僚制』阿閉吉男、脇圭平訳、角川文庫、7-10頁。

社会制度のわく組みの中で独自の機能するのであって、自らそのわく組みをうちやぶることはできないのである。)

そしてまた、規制のための計画という思考は、必ずしも企業全体の計画から出発するものではなく、管理の要求にしたがって展開していくのである。能率運動のもとではじまった標準原価計算が、1920年代に予算統制にまで発展していく過程がそのことを物語っている。会計の統制機能は、いまや、管理会計という特殊的、具体的な形態をとって、個別企業のわく内にとどまらず、統一した支配網にある株式会社の重層化体系とのかかわりにおいて社会的な経営管理者階層と結合し、それ自体一つの社会的な管理システムとしての意味をもち始めるのである。いまや、会計は、個々の所有者や企業家の総合的な管理要具であるというばかりか、広範な経営管理者階層の管理行動を日常的に反映・統制する道具となり、社会化した生産に深く結びつくに至るのである。そして、管理会計は、一つの社会的な意味をもった管理のための会計として自ら自立化し、社会の前面にたちあらわれてくるのである。標準原価計算、予算統制という管理計算に会計の統制機能が結びつき、管理会計という新たな会計領域が生れてきたのである。これは、工場会計のような単なる統制機能の外延的な発展にとどまることなく、まさに会計の統制機能が事前計算と結びつき、新たに質的転化をとげたものなのである。会計は、いまや、管理のために事前計画に規定された総合的な統制計算となるのである。管理会計は、会計の統制機能の独占資本主義段階の一現象であるといえる。そこでまた、管理会計の形成を近代的な経営管理組織をもっとも早く確立したアメリカにおいて見出しえたのであ

る。

### III 経営科学と管理会計

#### 一. はじめに

さて、すでに指摘したように、今日の管理会計の領域では、統計学、線型計画法などの意思決定に有効な方法が応用され、管理会計は新たな発展の様相を呈している。いまやこれまでの管理会計(会計の統制機能を基底として展開された事前計算)における特定の計算様式(例えば、貸借複式簿記とか勘定システム)に全くかかわりなく、独自の展開をとげているようである。科学的管理法のもとで発展の契機を与えられた管理会計は、いまや経営科学などの隣接諸科学の影響のもとで新たに質的転化をとげようとしているのである。ハーツが「経営における種々の科学的発展の糸は、今日経営科学と呼ばれるものに結合された。」<sup>48)</sup>と述べているように、今日では、管理会計もまた、経営科学との関連を無視しては語ることはできないものとなっているのである。かつて辻厚生教授がアメリカ管理会計の生成に技師(engineer)の主導的な役割をみたのであるが<sup>49)</sup>、今日の管理会計は、軍事スタッフ、数学者、心理学者やその他の自然科学者の役割を無視することはできない。「経営科学は、1930年代後半に製造業に応用された高級の統計方法から起こり、それは軍事上のスタッフが直面した戦略的、戦術的な意思決定の著しく複雑な新たな問題を解決するのに役立たせるため第二次大戦後のオペレーション・リサーチあるいはオペレーション分析として広範に利用されるに至った」<sup>50)</sup>。

48) D. B. Hertz, *ibid.*, p. viii.

49) 辻厚生『前掲書』, 128頁。

50) D. B. Hertz, *ibid.*, p. 6.



1977年管理会計委員会報告書は、1956年以降管理会計に及ぼしてきた要因として、計量的意思決定モデルの発展、組織体における人間行動の研究および経営情報システムの発展の三つをあげている<sup>51)</sup>。計量的意思決定モデルは意思決定論、経営科学の発展によるものであり、人間行動の研究は行動科学としての体系をとり、最後のものは情報理論として一つの分野を形成している。そして、今日、会計はこのような隣接諸科学の影響を受け、自ら独自の形態をとるに至っている。例えば、計量的な意思決定モデルとの関係では意思決定会計として、行動科学との関係では行動会計として、情報理論との関連では情報会計として展開されている。もっとも、こうした最新の名前をつけられた会計がはたしてどのような内容をもっているのかということになると、必ずしも論者のあいだにははっきりしものが用意されているわけではない。

たしかに会計の内容は多様化し、豊富化し、今日的な課題を満足させるものとなり、会計は、経営管理者の有効な意思決定に役立つ情報の処理・提供として一般に定義づけられるに至っているが、先に言及したように、会計そのものの属性は必ずしも明確にはなっていないのである。こうした会計の概念の抽象化・一般化は、管理会計に及ぼした要因を自己の概念に包摂しようとした当然の結果であり、もしも自己の論理体系を明確にしないかぎり、隣接諸科学の諸成果を会計に取り込めば取り込むだけ、その概念はいっそう抽象的にならざるをえないのである。経営科学、情報理論や行動科学はそれぞれ自らの論理体系や方法体系を構築しつつあるの

に、管理会計はこれらの成果を取り込むことに熱中しすぎて、自らの論理体系や方法体系を構築することをなおざりにし、自らの論理体系を喪失することに存在価値をみる論者さえみい出されるのである。たとえば、ある論者は、管理会計と経営科学とを同一視し、また別の論者は、経営科学の一部として管理会計をみるのである<sup>52)</sup>。そこでまた、会計はせいぜい簿記・財務会計ということになり、管理会計は会計から排斥されてしまうことになる。はたして、管理会計は経営科学に包摂され、それ自体消滅させられてよいものだろうか。

## 二. 機会原価的思考

管理は、一つの面としてはある管理組織（究極的には生産経営の過程であるが）のアンバランスを前提としてその均衡を求めようとするものであり、一つの“秩序”の形成（そのための監督、調整、指揮）にかかわるものである。科学的管理法のもとでの標準原価計算には、まさに怠業、浪費、不能率ということを契機に能率をたかめるための管理規範として標準原価が展開されたのであり、予算統制は、まさに慢性的過剰設備という状況のもとで、市場と生産とを調整するために<sup>53)</sup>、計画を媒介とする経営管理組織の調整と規制を強く志向したものであった。とりわけこれらの考え方は、怠業にみられる資本と労働との対立を生産性向上でもって双方の利害を調整しようとした（つまり経営者にとっての利潤の増大、労働者にとっての賃金の増加という形で）テイラーの科学的管理法やマ

51) A. A. A. Report of the Committee on Concepts and Standard-Managerial Planning and Control, *The Accounting Review*, Supplement to Vol. 52, p. 55.

52) これにかかわる議論については、岡本清「管理会計の現状と将来」（松本雅男編著『管理会計総論』、1971年11月刊、257頁以下参照）。

53) 拙稿「設備の遊休化と原価会計の基本問題」（松尾憲橋博士選歴記念論文集『会計制度の基本問題』、1980年12月刊、115頁以下参照）。

ッキンゼーの予算統制論<sup>54)</sup>にみる均衡論的思考にもっともよく表わされている。そして会計の場では、この経営管理組織の“均衡”を追求する目標・規制として標準原価や予算統制があらわれてきたのである。

そしてまた、今日の経営科学も不確実性ということを前提にし、その不確実性のなかでの危険を予測し、利益機会を極大化しようとする機会原価思考を基礎としている。標準原価計算思考が絶対値的な思考での均衡論を基礎としているのに対して、機会原価計算は、相対的な思考での均衡論的思考にもとづいて構成されている。この点については、後の章でより詳細に展開するのであるが、標準原価計算は、原価の差異分析を通してその発生原因と責任所在を明確にし、より能率をたかめるために行われるのに対し、機会原価計算では、潜在的な利益機会の追求を基軸にしての総合的な最適化の思考が支配しているのである。機会原価計算にみられる獲得すべき利益の極大化と失う利益（機会原価）の最小化の思考は、不確実性のもとに諸事象を総合的にとらえると同時に、評価すべき対象を全体との関連において相対化することと結びついているのである。ハーツは、この点にかかわってつぎのように指摘している。「ある意味で、リニアプログラミングは、複式簿記の拡張および途方もない展開と考えられうる。なぜならば、リニアプログラミングは、問題となる生産ないし経済システムのすべての数量化されたインプットとアウトプットを完全にバランスさせた方法を会得しはじめたからである。しかしながら、リニアプログラミングは、さらにこれを越えているのである。別の意味におい

て、それは利益極大化あるいは原価極小化のような特定の経営目的を満足させる諸結果を生み出すであろう組み合わせを見出すための、諸資源の利用を分析する方法として述べられるであろう<sup>55)</sup>」。すでに経営科学で展開された諸方法（線型計画法、在庫モデル、輸送・割当問題など）は、今日の管理会計の領域で具体的に適用されていることは周知のところである。まさに、今日的な管理会計は、企業をとりまく環境全体のアンバランス（“不確実性”）のなかでいかに最適化をえるかということをめぐる展開され、しかも最適化計画と達成できなかった結果とを貢献利益との関連で分析し、そこに生じる差を企業の能力（capacity）の非最適利用にともなう機会原価とみるのである。標準原価計算はある作業の標準としての管理目標を明らかにしたのに対して、機会原価計算は、企業の生産条件や環境条件を総合的にとらえ、製品などの最適な組み合わせのもとで利益を極大化（あるいは原価を極小化）しようとする思考を基底にして意思決定過程における行動を規制しようとするものである。その意味で、標準原価計算が生産過程に直結した中級・下級管理者にかかわる行動規範であったのに対して、機会原価計算は、企業総体の行動について意思決定を行う上級管理者の行動規範である。この機会原価計算については、例えばサミエルズ（J. M. Samuels）は、機会原価（具体的にはシャドウ・プライス）的思考でもって大会社における各事業（製造）部門の業績を評価する方法を展開している<sup>56)</sup>。つまり、ある部門の最適化は必ずし

55) D. B. Hertz, *ibid.*, p. 26.

56) J. M. Samuels, Opportunity Costing; An Application of the Mathematical Programming, *Journal of Accounting Research*, Autumn 1965, pp. 182 ff. 光岡貞夫『機会原価と管理会計』, 1981年3月刊, 235頁参照。

54) J. O. Mckinsey, *Budgetary Control*, 1922, pp. 12 ff.

も企業全体の最適化につながらないことに着目し、部門自体の最適化の立場からの業績評価を越えて、企業全体の最適化の立場から部門の業績を評価するために機会原価を用いている。まさに、こうした業績評価の相対化の思考は、品質管理の管理図表を応用した差異分析論と相通じるものなのである<sup>57)</sup>。さらに、サミエルズは、この機会原価による業績評価を勘定システムに位置づけている。キャプラン＝トンプソン (R. S. Kaplan＝G. L. Thompson) は、機会原価思考をもって合理的な間接費配賦方法を展開し、相対的な収益性を基準として間接費の配賦をおこなっている<sup>58)</sup>。またデムスキ (G. S. Demski) は、機会原価を計画と統制との両面に組み込み、まさに計画そのものの再検討をふまえて、業績評価をより有効ならしめようとしている<sup>59)</sup>。

以上のように、今日にみられる管理会計論は、「不確実性の時代」における戦略的意思決定に照応するために複式簿記や勘定システムをはるかに越えた思考と方法を導入しているのである。従来の管理会計が貨幣的な評価と貸借複式簿記システムを基礎に展開され、直接原価計算にみられるように、費用——営業量——利益の関連分析にまで計算システムは拡大されたの

であるが、今日では、問題は、一定の環境や資源を前提にし、利益の極大化（機会原価の極小化）を満足させる製品の組み合わせと生産要素の組み合わせを求め、インプットとアウトプットとの関連を機会原価を媒介にして明らかにしようとするものとなっており、これまでの会計方法は有効性を失ってしまったかのように見えるのである。とりわけ、機会原価思考でもって資源の最適な配分をおこなおうとする課題は貸借複式簿記の領域を越えて、線型計画法の領域においてしか解決しえないのである。マテシッチは、今日的な課題との関連で伝統的な会計をつぎのように批判している。「会計は多くの理由から批判を受けている。すなわち、それは機会原価ではなく、不適当な歴史的な原価 (irrelevant historical cost) に基礎をおいていること、それは過去の記述を行うのみで将来の予測を行わないこと、そのモデルはもっぱら恒等式からなっているが、行動的な関数を欠いており、自らを最適行為 (optimization procedures) に導かないこと、それは心理的要因を無視し、最適組織構造について考慮することなく、“恣意的”な配賦手続を採用していること、その“測定”可能性の導入基準はあまり表面すぎるので貸借対照表は十分包括的でないこと、その計算の基準としての加法性の仮定は仮定のものであること、この測定は誤差の見積りが伴っていないこと等々」<sup>60)</sup>。それでは、どのような現実過程が、こうした伝統的な会計の有効性を喪失せしめたのであろうか。

### 三. 経営管理組織の構造的変化

さて、こうした管理会計の場における経営科学の展開の基礎には、現実の社会の大きな変化

57) H. Bierman and T. R. Dyckman, *Managerial Cost Accounting*, Second Edition, 1976, pp. 500 ff.

58) R. S. Kaplan and G. L. Thompson, Overhead Allocation via. Mathematical Programming Models, *The Accounting Review*, April 1971, pp. 352 ff. 石川純治「LPモデルによる間接費の配賦方法」『大阪大学経済学』, Vol. 28 No. 4, 62頁以下参照。

59) J. S. Demski, An Accounting System Structured on a Linear Programming Model, *The Accounting Review*, October 1967, pp. 701 ff. 佐藤精一『予算管理モデル』, 1979年2月刊, 161頁以下および牧戸孝郎『管理原価会計論』, 1975年4月刊, 194頁以下参照。

60) R. Mattessich, *ibid.*, p. 414. (邦訳『前掲書』下巻, 342頁)。

とそれに伴う経営管理機構の変化をみなければならない。わたしは、計画が意思決定として理解され、戦略的意思決定として位置づけられるところにその基礎をみるのである。

先に科学的管理法の時代における管理会計を株式会社の重層化・多階化にともなう経営管理組織の重層化の形成と関連させて考察したのであるが、今日では、その重層化は、一国内では多角経営としてあるいはコングロマリットとして、国際的規模においては多国籍企業としてあらわれている。少し長くなるが、この点についてのチャンドラーの言葉を引用しておこう。「1950年代を通じ、事業部制企業は、製品サイクルとして知られるに至った理論を利用することによって、その多角化戦略をさらに洗練化した。戦略は、新たに商品化された製品がサイクルを画きながら完全な成熟へと移行するまでに、最大の利益を獲得できるよう設定されるようになった。効率的に多角化された企業は、それぞれ異なって製品サイクルの段階にある一連の製品を保持するように努めた」<sup>61)</sup>。「ヨーロッパに対する第2の『アメリカの挑戦』の先頭に立ったのは、合衆国の企業による海外直接投資の半ば以上を受けもつ200社であった。これらの200社は、資本集約的に技術的に進んだ産業に集中し、統合化するとともに多角化し、さらに事業部制の組織形態を採用した企業であった。海外投資は逆に、多角化企業の組織構造に強い影響力を及ぼした。……1960年代に事業部制をとる多角企業の主要な変化がアメリカのビジネスに出現した。コングロマリットがそれであった」<sup>62)</sup>。こうした結果、企業は、短期

的な日常業務にまして、長期的な戦略の策定や資源配分に大きく関心をもちだしたのである。そして「技術的な前進によって刺激された世界全体への経済活動は、その巨大な規模の経営がいまや国家的な境界をよこぎり、政治的、経済的な境界を越える会社の拡張にはずみを与えた。近代的な多国籍企業は、その国際的生産とマーケティングを最適化しようとしている」<sup>63)</sup>。そこでまた、「いかに一層有効に国際的経済資源と活動を測定し、報告するかの問題」に関心が集中してくるのである<sup>64)</sup>。さらには、「資源の国際的な配分にとどまらず」、「国際的業績評価」<sup>65)</sup>が問題となってくる。ツェ (P. S. Tse) もまたつぎのように述べている。「業績評価は、トップマネジメントが資源配分の意味決定をおこなうのに役立つ。多国籍企業のトップマネジメントの責任の一つは、期待利益が最高である子会社に会社の資源を振り向けることである。すぐれた業績評価システムは、理論的には、高業績子会社を並の子会社と分ける機能に役立つ。この確認は、希少な資源がもっとも能率的、利益的に用いられることを経営者に決定させる」<sup>66)</sup>。そして「多国籍企業の究極的な目的も利益を形成することであるけれども、短期的には外国に子会社をつくらうとする意思決定は、戦略的な市場配慮にもとづいている」<sup>67)</sup>。経営の多角化（それが事業部制をとるか子会社形態をとるかとはともかくとして）や多国籍企業

63) A. J. H. Enthoven, International Management Accounting-A Change for Accountant, *Management Accounting*, Sept. 1980, p. 30.

64) A. J. H. Enthoven, *ibid.*, p. 25.

65) A. J. H. Enthoven, *ibid.*, p. 28.

66) P. S. Tse, Evaluating Performance in Multinationals, *Management Accounting*, June 1979, p. 21.

67) P. S. Tse, *ibid.*, p. 22.

61) A. D. Chandler, *ibid.*, p. 479. (邦訳『前掲書』, 817頁)。

62) A. D. Chandler, *ibid.*, p. 480. (邦訳『前掲書』, 819頁)。

に典型的に示されているように、国際的に分散化・専門化を拡大してやまない生産経営構造はふたたびそれらを全体に位置づける総合的な管理を要求するのである。そして、これらの基本的なあり方は、戦略的意思決定として位置づけられているのである。

多国籍企業の経営管理においては最適な資源配分、子会社の業績評価などと結びついて、その経営管理者の上層部における意思決定は、現実の過程を総合的にとらえ、国際的な市場を支配していく「戦略的意思決定」としてあらわれている。そしてまたこの場合の経営管理組織は、国際的な株式会社の多階的・重層的体系にかかわるものとして理解されうるのである。技術開発の長期性に対する商品市場寿命の短命化、国際市場における競争激化、資源問題などにみられるように<sup>68)</sup>、今日の企業、とりわけ多国籍企業には、たえざる「不確実性」と変動による危険が内在している。それだけに、“非定型”な意思決定と統制が前面にあらわれてくるのである。(そこでまた“非定型的”な現実を定型的な意思決定モデルにいかにかつ包括するかが問題となってくるのである。)しかしながら、企業にとっては、“不確実性”と危険が存在しているがゆえに、そこに利益獲得機会が潜んでいるのである<sup>69)</sup>。「機会を利用し、脅威を回避するための、多かれ少なかれ、図式化された、公式化されたシステム」つまり「将来的な機会と脅威(threat)の体系的な吟味」<sup>70)</sup>が志向されてくるのである。このように、今日の管理会

計は、こうした「不確実性」のなかでの最大の利益追求を公式的な意思決定モデルに表現しようとしているのである。

#### 四. 伝統的会計システムの限界

以上の戦略的意思決定という立場から会計をみる場合、貨幣を計量単位として勘定システムでもって記録・計算する方法は一つの障害にぶつかるであろう。たしかに会計は、貸借複式記帳を基底として展開されており、T字型勘定は、日々の営業事象を総合的に反映しようとするものである。そして、勘定を通じて統合されたものは再分類され、最終的には資本と損益の計算に結びつけられていく。それゆえに、会計は、企業活動を総合的、系統的に統制しうるのである。だが、この会計による統合と分類の方法は、経済事象の相互の関連性を明示しえないという欠陥をもっている<sup>71)</sup>。個々の日々の事象は仕訳帳において双対関係においてとらえられているとはいえ、T字型勘定システム(差引バランスの計算表示の形態)<sup>72)</sup>に包括される時、すべては統合され、残高として期末に関連が示されてくるだけである。その場合、経済事象の相互の関連は必ずしも明確ではない。ところが意思決定においては、まさにこの個々の経済事象の相互関連を明示することが第一に要求されてくるのである。マテシッチは、いみじくも、この点についてつぎのように述べている。「会計における分析的、行動的アプローチをこれまでよりも強調する理由は、さらに意思決定プロセスの定型化を試みようとする最近の思潮に求められる。企業家なり、経営者なりが、最適化

68) G. A. Steiner, *Strategic Planning in a Changing Environment* (D. T. De Coster, K. V. Rananathan & G. L. Sunden, ed., *Accounting for Managerial Decision Making*, 1978, p. 296.)

69) D. B. Hertz, *ibid.*, p. 8.

70) G. A. Steiner, *ibid.*, p. 293.

71) R. Mattessich, *Mathematical Models in Business Accounting*, *The Accounting Review*, July 1958, p. 473.

72) 拙稿「中国における複式記帳法の展開」『会計』, 第115巻第1号, 142頁。

モデルの分析道具をもたずに会計記録だけによって行動するものとすれば、絶えず繰り返して行わなければならない意思決定のために、彼らはつねに頭のなかで会計のデータの調整や選別あるいは修正といった仕事をなしているとみななければならぬ<sup>73)</sup>。つまり、そのために必要なことは、「モデルの中のすべての要素の相互関係を考えるべきであるという立場から問題を把握することである」<sup>74)</sup>。

こうした戦略的な意思決定の立場からなされた先駆的な仕事は、マテシッチの数学公式モデルやその他の論者の行列簿記にまず見出すことができるのである<sup>75)</sup>。貸借対照表勘定と損益勘定を一つの等式においてとらえ、企業の財務関係を一つの関数において表現しようとするマテシッチの考え方は、まさに企業の経済取引を全体的な相互関係においてとらえようとするものである。また行列簿記は、日常の簿記にとって代わりえないとしても、一つの表に企業財務の相互関連を明示するという大きな意味をもっている。さらに、こうした関連的な分析は、これまでの管理会計では損益分岐点分析図表にみることができる。これは、営業量、原価および利益の相互関係を明示し、企業の採算点を確認しながら、原価節約と売上高について計画を編成する際に資するもので、会計における関連分析の先駆的な方法であった。しかしながら、それは、なお会計で与えられた数値を感覚的に表示するにとどまっていた。ところが、関連分析

のより進んだ形態としての線型計画法は、会計では与えられない経済事象についてのより新たな論理的な関連性を認識せしめたのである<sup>76)</sup>。これは、行列簿記などよりもはるかに越えた機能をもつものである。伝統的な会計方法でもってしては解決しえなかったものが、経営科学の応用によって新たに解決されるようになったのである。感覚的・直観的な関連性の認識から論理的認識への移行がみられるのである。さらにそこでは、機会原価という本来的な関連概念において、全体のなかに個別が相対的に位置づけられ、戦略的意思決定により豊富なデータが提供されうるのである。つまり、経営科学の導入にともなって、管理会計は、規制のための計画という行動規範的会計から、意思決定のための行動規範を内容とする会計に転化したのである。

アメリカ管理会計学界の動向をみても、第2次世界大戦後においては、この戦略的意思決定のために伝統的会計システムがいかに奉仕するかということをめぐる展開がなされてきたようである。1951年の原価概念・基準委員会においては、特殊原価調査がとり上げられ、それにかかわって原価概念として差額原価、機会原価などの未来原価がとり上げられた<sup>77)</sup>。この段階での機会原価は、特殊原価調査の立場から、2用途のうちから一方を断念した場合に逸失する利益というように理解されているのである。

73) R. Mattessich, *ibid.*, p. 16.

74) R. Mattessich, *ibid.*, p. 415. (邦訳『前掲書』, 325頁)。

75) A. B. Richard, Input-Output Accounting for Business, *The Accounting Review*, July 1960, pp. 429 ff. A. W. Corcorn, Matrix Book-keeping, *The Journal of Accountancy*, March 1964. R. Mattessich, *ibid.*, *The Accounting Review*, pp. 474 ff.

76) 損益分岐点分析から線型計画への転換の意味内容については、R. K. Jaedicke, Improving B-E Analysis by Linear Programming Technique, NAA, *Bulletin*, March 1961, pp. 5 ff. 佐藤精一『前掲書』, 津曲直躬『管理会計論』, 1977年7月刊, 264頁以下参照。

77) A. A. Report of the Committee on Cost Concepts and Standards, *The Accounting Review*, April 1952, vol. XXVII No. L, pp. 176, 178. (邦訳『前掲書』, 86頁, 92頁)。

つまり、いまだ直接原価計算的な方法による計算思考から機会原価概念が理解されている。そして、1955年の経営管理目的のための報告書の基準をなす原価管理委員会試案では、計画と統制のなかに意思決定を包摂し、特殊原価調査はいまや企業計画の下位概念である個別計画 (project planning) の一環として一般化されるに至る。したがって、それに応じて未来原価も、その他の原価と同様、一般性を取得するに至る<sup>78)</sup>。さらに1959年の管理会計委員会では、経済資源の管理・使用という立場から投資機会の問題が取り上げられている。そこでは代替的な活動コースの選択、潜在的な利益の評価ということで意思決定問題はさらに具体化され、情報フィードバック機能に関心がむけられている。だがこの時点では資本利益率が意思決定の一つの基準として高く評価されている<sup>79)</sup>。1961年の管理会計委員会においては、OR、経営科学などの隣接諸科学の出現や、経営分析、意思決定のために用いられる電子計算機の有用性が取り上げられるに至っている。しかしながら、これらは、管理会計の展開の基軸にはいまだすえられていなかった<sup>80)</sup>。

ところが、1966年のASOBATに至ると「管理会計担当者は、自ら技術や経済学の理論だけでなく、行動科学や経営科学の領域まで介

入しなければならなくなってきた。』<sup>81)</sup>といわれ、経営学科などの成果が、管理会計の領域に深く入り込んでくるのである。その結果として、計画・統制を定型と非定型に分け、環境・条件の変動とのかかわりにおいて意思決定を有効なものにしようとする論理がうち出されてくる。それゆえ、定型の計画・統制には、公式的な計量的モデルや確率論が日常的に問題となってくるのである。そしてその後の管理会計委員会の方向は、まさに経営科学や行動科学、情報理論などの隣接諸科学の諸成果を管理会計に取り込み、意思決定のためのデータを精緻化することに進んでいった。そしてまた、管理会計は会計の独自の計算様式さえも放棄し、いよいよ計量的モデルに傾斜し、「情報提供」という一般化に到達するのである。この当然の帰結として、1971年の会計過程と情報システムに関する委員会は、「これらの環境の変化により、経営管理者が業務上の情報を会計システムに依存することが少なくなり、会計をもって主に集計データ、経済情報および特殊調査と財務報告書作成のシステムであるとみなすようになった。』<sup>82)</sup>と述べるに至っている。

管理会計における計画・意思決定への傾斜は、まさに1950年後半から60年代にかけてのアメリカ経営管理組織の変化のうちに求められうるのである<sup>83)</sup>。戦略的経営として表現される

- 78) A. A. A. Tentative Statement of Cost Concepts Underlying Reports for Management Purposes, *The Accounting Review*, April 1956, Vol. XXI No. 2. pp. 184-185. (邦訳『前掲書』, 120-1頁)。  
 79) A. A. A. Report of Committee on Management Accounting, *The Accounting Review*, July 1960, Vol. XXV No. 3, p. 400. (邦訳『前掲書』, 164-5頁)。  
 80) A. A. A. Report of the Management Accounting Committee, *The Accounting Review*, July 1962, Vol. XXXVII No. 3, p. 524. (邦訳『前掲書』, 177-8頁)。  
 81) A. A. A., *A Statement of Basic Accounting*

- Theory*, 1964, p. 40. (邦訳『前掲書』, 212頁)。  
 82) A. A. A. Report of the Committee on Accounting and Information System, *The Accounting Review, Supplement to Vol. XLVI*, 1971, p. 291 (邦訳『前掲書』, 285頁)。  
 83) シードは、戦略計画のおこりは1950年代末から60年代初めの長期計画の方法に発しているとして、1980年代の計画の質は10年前のそれと異なっていると述べている。(A. H. Seed, *Strategic Planning; the Cutting Edge of Management Accounting, Management Accounting*, May 1980, p. 10.)

アメリカ独占資本の経営の多角化・コングロマリット化と多国籍企業化は、現におかれている国際的・国内的な環境のもとで利益獲得機会の最大限の追求のあらわれであろう。日々の機会原価を最小にして、取得利益を最大にするような資源の利用という課題は、たしかにこれまでの伝統的な会計の手におえないものとなっているのである。

### 五. 今日的な管理会計の問題点

それでは、線型計画法などの手法は、伝統的な勘定システムを媒介とする総合的な統制計算を否定しうるのだろうか。わたしはそうとは思わないし、現実の客観過程は決してそうした方向には進んでいない。

管理会計は、これまで会計という総合的、系統的な統制計算を基礎にして経営管理者に役立ってきた。予算統制や標準原価計算がそうであった。標準原価計算は、期間的に総合的、継続的、系統的な会計（資本の運動とその成果を認識・統制する道具）をさらに場所的・個別的に、しかも未来思想的に補強し、会計の統制機能を強化し、さらには管理のための会計として会計を独自化させたのである。簿記会計は継続的に企業活動を具体的に反映するという意味で、期間的に総合的であるのに対して、標準原価計算は個別的、場所的、特殊のであり、しかも未来計算的である。したがって、両者が結びつき、標準原価計算が管理目的から再構築されると、管理会計の一部として標準原価会計が前面に登場してくるのである。したがって、予算統制や標準原価計算は、企業の経営管理者に管理目標を与え、あるべき企業活動を前提として現実の経済活動を規制することにその本来的任務を有していたのである。

ところが、経営科学の領域での公式的な意思

決定モデルは、この標準原価計算をはるかに越えた全体的、総合的な管理方法であり、分析方法であり、たしかに直面する問題についての意思決定に大いに役立ちうるのである。ところで、会計の統制的性格は期間的に総合的、体系的であることを基礎としているのに対して、線型計画法などの管理における総合性は、特殊的、空間的、条件的である。したがって、例えば、線型計画法によって導かれた最適解は短命である。とりわけ今日のように市場需要の変化、技術競争、資源供給の不安定性などが激化している条件のもとでは、最適解はきわめて条件的で、時間的な制約を受けざるをえない<sup>84)</sup>。それゆえ、日々の戦略的な意思決定に都合のよいものは、必ずしも社会全体の発達にとって都合のよいものとはなりえないのである。（さらに、ここでは詳細に言及できないが、一次線型であることも、損益分岐点分析と同様の難点をもっている。現実の経済活動は一次線型にすべておさまるほど単純ではないのである。それゆえ、現実の意思決定においては、等比級数に基礎をおく、現在価値法が依然として有効性もちつづけるのである。）

アメリカのゼネラル・エレクトリック社に長年勤めた経験をふまえて、川合幹雄氏は、『技術大国アメリカの凋落』という書物のなかで、「ニューヨークタイムズ」の記事を引用しながら、アメリカの経営のあり方についてつぎのように述べておられる。「プロフェッショナル・マ

84) J. H. Samuels, *ibid.*, p. 191. 特集「管理会計と数理計画」『オペレーションズ・リサーチ』、1980年1月号、9頁。もっとも、そうした問題を解決しようとする努力も続けられている。例えば、遊休設備能力の有効利用についてのLPモデルなどはそれであろう。(D. R. Anderson, D. J. Sweeney & T. A. Williams, *An Introduction to Management Science*, second edition, 1979, p. 204 ff.)



ネジャーらは、実情に即して物事を処理せず、単純化し、平均化して何でも同じように取り扱う。仕事を完遂するよりも、仕事を定義し、類型化、定量化して扱うことに興味がある。長期計画を立てることは彼らの得意とするところだが、計画すること自体が目的である<sup>85)</sup>。このような結果として、つぎのような状況が生じてくるのである。「不確実性を含む情報とか、簡単に数量化しえない情報は入力として不適當である。多くの場合、研究開発の計画は、不確実要因を含み、本質は基準化しえない面があるので、この新しいマネジメントに組み入れにくいことである<sup>86)</sup>。そこでアメリカの民生生産部門における技術凋落の原因の一つを、このマネジメントのあり方に川合氏は見い出しているのであるが、一つの本質をついた意見であるように思われる。すなわち「危険回避」と機会の最大限利用という経営管理思考は、戦略的意思決定といわれるように一見攻撃的な経営思考であるようにみえるのであるが、不安定な状況、不利な条件のもとではきわめて保守的、守備的な経営管理思考に転化するのである。川合氏が指摘しているように、危険をおかそうとしない経営管理者は大胆なテクノロジーの取り組みを拒否し、将来性のないと思われるプロジェクトを選択しない。チャーチマンが指摘しているように、最適化というすばらしい成果は、同時に「最適化された退廃」を生み出すかもしれないのである。

「おそらくこのためにオペレーションズ・リサーチは多くの純粋科学型の要素を吸引することになり、またこのために、その最もよく知られた貢献はモデルおよび計算法なのである。そ

れによればわれわれはたちまちのうちに、神ばかりか悪魔のオペレーションを含むほとんどあらゆるものを合理化することができるであろう。これはすばらしい成果であると同時に恐しい成果でもある。——すばらしいという理由は、オペレーションは最適ルールにしたがって機能することがわれわれにわかるからであり、恐しいという理由はそれが最適化された退廃であるかもしれないからである<sup>87)</sup>。さらにチャーチマンが指摘しているように、「現代的な合理性がどんなものであれ、その意味は論理的整合性よりもはるかに豊かであるはずである。それは、整合性、健全さ、協力、善ばかりでなく、矛盾、反対、闘争、悪をも含んでいなければならない<sup>88)</sup>。矛盾、反対、闘争を包括するような論理は、はたして計量的な公式モデルに包括しうるのであろうか。最適化の追求が、逆に全体システムの攪乱と「退廃」を生み出していないであろうか。会計領域における経営科学的なアプローチの進行と同時に、経営者の社会的責任、従業員の心理的要素、消費者・労働組合の経営への参加などが取り上げられてきているのはなぜだろうか。まさに、公式的なモデルからはみ出し、むしろ公式的モデルに組み込まれることによって引き起こされる矛盾、闘争、反対が存在するからであろう。この矛盾、闘争、反対を包括する論理こそが数学的な論理学を越えた社会科学であり、唯物弁証法なのである。

管理会計についていっても、期間的に総合的な統制計算としての伝統的な会計システムは、決して時点的、場所的に総合的な経営管理システムである線型計画法などによっては代替されえないのである。さらに意思決定したものは

85) 川合幹雄『技術大国アメリカの凋落』、1981年4月刊、154頁。

86) 川合幹雄『前掲書』、94頁。

87) C. W. チャーチマン『システム科学への挑戦』(竹内靖雄訳)、1970年10月刊、164頁。

88) C. W. チャーチマン『前掲書』、195頁。

必ず会計の統制（検証）を受けざるをえないのである。さらにまた機会原価計算が、現実の利益計算にとってかわりえないことは自明のことである。企業が国際的規模に広がり、多角経営が支配的である現段階では、空間的、時間的に総合的に管理しようとする要求は増大するであろう。その意味で、時間的にしかも空間的に総合的に管理しようとするシステムは、経営科学と会計との統合においてはじめて可能であるように思われるのである。しかしこれは技術的な意味においてそうであるのであって、日々の「矛盾、反対、闘争」の過程を総合的に管理しようするシステムが今日の社会で実現しうるかどうかは、また別の事柄である。つまり、「数学的には複雑すぎるが“技術的”には単純すぎる OR モデル」が「数学的には単純すぎるが“技術的”には複雑な会計」<sup>89)</sup>とどのように統合しうるのか、そしてその統合がはたしてどのような社会的意味をもつのかは、やはり社会経済体制との具体的な関連において研究が進められなければならないように思われる。とはいっても、さしあたり会計学者は、「数学的には複雑すぎるが“技術的”には単純すぎる OR」に平伏してはならないのである。いかなる計量的公式モ

デルも会計機構を通じて作成されるデータなしには作りえないし、またその統制（検証）を受けざるをえないのであるから、経営管理において展開される計量モデルは、会計構造そのものに対立するというよりか、むしろそれを基礎としなければならないのである。しかしながら、計量的公式モデルを通じて求められた最適解（この場合は機会原価思考を基礎にしたものであるが）を評価し、そのデータをさらにどのように会計機構のなかに再構築しなおすかということはいまのところほとんど手がつけられていないのである。ここに、会計とは何か、いかなる機能を本来的にはたすものであるかということが否応なしに問いかけてくるのである。したがってまた、「数学的には単純すぎるが“技術的”には複雑な会計」が今日の社会においていかなる意味内容をもって存在しているのかを、経営科学との対置ないし統合のうえで明確にされなければならないようになってくるのである。

そこで、つぎに、以上のような問題意識をもちながら、管理会計と経営科学との関連性を一層明確にするために、標準原価計算から機会原価計算への移行をふまえながら、差異分析論を考察し、今日的な管理会計の意味内容を明らかにしよう。(未完)

89) R. Mattessich, *ibid.*, p. 421. (邦訳『前掲書』, 332頁)。