

日本の管理会計の構造と特質

西村, 明

<https://doi.org/10.15017/4494366>

出版情報：経済學研究. 61 (3/4), pp.83-97, 1995-10-01. 九州大学経済学会
バージョン：
権利関係：

日本的管理会計の構造と特質

西 村 明

はじめに

本論文は、日本の管理会計の構造的な特質を解明しようとするものである。そのために、管理会計とそれに密接に結びついている経営管理システムとの相互関係を考察し、その関係の特殊なあり方を踏まえて、それらの両者を概念的に分離・整理し、最終的に日本管理会計が会計として有している意味を明らかにする。さらに、欧米で問題となっている管理会計の「日本化」(Japanization)について、文化に密着した組織管理の構築コストの側面から分析する。それゆえ、本論文は上記の問題を以下の要領で論述する。まず、次節では「日本管理会計」論の形成の背景と問題を取り扱い、第2節では日本の管理会計の特質を経営管理システムとの関連で考察し、第3節でさらに具体的に目標原価計算の構造を分析し、管理会計の会計としての日本的な特質を抽出する。最後の節で組織管理コストを文化的な関連から考え、日本管理会計の成功の一因を明らかにする。

1. 「日本管理会計」論の形成と問題

「高度経済成長」という国際的にも驚異的な経済現象は、周知の通り、その成長の秘密と原

因をめぐって経営学の世界にも大きな研究課題を持ち込んだ。1970年代において、“日本経営とはなにか”という問題は、国際的にも国内的にも一つの大きな研究テーマとなった(岩田, 1977, 14ページ)。そこでまた、日本経営の文化的な特質や欧米企業の経営との比較研究が盛んに行われるようになったのである。これを契機に、多くの管理会計学者も、日本企業の経営実態に関心を示し始めることになる。しかしながら、この問題と関連して、日本の管理会計学者に直接的に影響を与えたものは、1980年代後半のアメリカ管理会計学界の動向であろう。1970年代における石油危機のなかで、世界の先進諸国が弱体化するのは対照的に、日本企業は、それを契機に徹底的に減量経営と合理化を推し進めて、逆に国際市場でそのシェアを拡大した。それに続いて、国際経済を取り込んだ形でバブル経済が起こってくるのである。その結果、これまでの日本経営論を越えて、より具体的に日本の経営組織や会計システム、特に管理会計に国際的な関心が集中し、それらの内容や特質についての研究が盛んに行われるようになる(Bailes 他, 1991; Bromwich, 1989; Foster and Forngren, 1993; Lee, 1989; Morgan, 1989; Warner, 1992; Williams 他, 1991)。

管理会計に限定していえば、米国においても、

これまで国際的にリードしてきた自国の管理会計とその研究方法への反省が起こってきた (Johnson and Kaplan, 1987, pp. 22ff ; Kaplan and Johnson, 1987)。70年代を風靡した規範的な管理会計や行動科学的な管理会計は、現実の組織の要求に合致した情報システムを追求するフィールド・スタディの背後に追いやられるのである。こうした動向を代表するキャプランらは、これまでの管理会計の理論（規範的なモデル分析や行動科学的な管理会計理論）を整理し、これらが「多様化」(diversity)した組織の要求にできていなく、有効性を失っていることを指摘した。そして、彼やその支持者たちは、自ら企業組織に入り、そこでの問題を認識し、経営コンサルタントと力を合わせ、新たな会計情報システムを創造しようとしたのである(西村, 1989年, 4~10ページ)。これに対応して、イギリス、フランスでも、会計学者は、自国の経営組織が機動性を失い、これに反して日本企業が成功的な経営組織を持ち、うまく経営管理を行っていることに注目し、協力型の経営組織と管理会計との関係を追究し始めるのである(大下, 1995年, 75~101ページ ; Kharabanda and Stallworthy, 1991)。また、このような日本型の管理会計の自国への移植が、管理会計の「日本化」(Japanization)として議論されることになる(Munday, 1991 ; Marinaccio and Morris, 1991, p. 56-69.)。同時に、管理会計を組織的、社会的、政治的、文化的な側面から研究する方法が台頭してくるのである(Daniel, 1991 ; Ueno and Wo, 1993)。これを受けてまた、日本と欧米、日本とアジアにおける管理会計の差異と同一性が文化的な側面から取り上げられることになる(Dart, 1990 ; Gleave and Oliver, 1990 ; Ho, 1993)。

ところで、日本の管理会計学界では、上記の米国の学界の動向(特にキャプラン)の影響を受け、日本企業の管理会計の実態を認識しようとする企業実態調査研究ブームが生じてくる。米国では、日本経営の成功的な展開を契機に自国の管理会計システム(管理会計研究)と経営組織の現実的な要求との乖離を認識し、その乖離を縮めるという実践的な課題を有していたのに対して、日本では、会計学者はこの米国の実践課題に触発され(あるいは欧米からの、日本の管理会計とはなにかという疑問に答えようとし)、日本企業の管理会計実務を調査し始めるのである。しかしながら、日本における管理会計の実践的な研究課題については、改めていくつかの問題が問い直されねばならない。

少なくとも日本の管理会計は欧米諸国のそれよりも、現実の組織の要求に合致していたのである(それゆえに、欧米の会計学者はそれらに関心を抱き、研究し始めたのである)から、その実践課題は欧米のそれとは異なるはずである。それでは、日本の研究者たちは自分たちの「実証研究」にとっての実践的な課題をどこに置いてきたのであろうか。日本企業は会計学界に何を求めてきたのであろうか。さらに、計量モデルに熱狂していたエネルギーを吸収するほどの企業実態調査研究は学問的にどれほど魅力的で、また規範的な研究がもたらした以上のなにかを私たちに与えてきたのであろうか。学問的な領域についていえば、確かに企業実態調査研究は、日本の会計学者が現実から遊離し、空論を重ねている状況を強く反省させた。さらに、私たちは、日本企業の先進的な管理会計実践についての新たな知見をえて、従来の欧米の管理会計を中心とした研究に加えて、自国の現状を踏まえた国際比較研究という新たな研究視角をもつこ

とができるようになった。しかしながら、それにしても実態調査研究はどこまで続くのであろうか。

この間に英米と日本では、いささか学問領域でも差異が生じているようである。米国では、キャプランらはその実践課題を活動基準原価計算 (Activity Based Costing : ABC) に結実させたのに対して、ジョンソンは、それすらも否定し、さらに非財務的な情報システムの構築を提案している (Johnson, 1992)。彼の理論は、後に議論するように、日本の管理会計をオペレーショナルな側面から理解したものとしては興味深い。これに対して、英国とフランスでは、日本の管理会計の同一性と差異を認識し、同一性をどのような形で自国に導入しうるかを検討している。この実践課題は、管理会計への文化的、組織的、政治的側面の影響についての研究を要求する。ここでは、管理会計の理論的な研究が積極的な意味をもち始めている。その代表的なものとして、R. S. スケイペンスの仕事を挙げることができる。スケイペンスは、いみじくも実証研究に関わって次のように述べている¹⁾。

「これまでケース・スタディが公開されたにもかかわらず、今われわれは管理会計実務の性格に影響を与える要因について限定的な理解しかもっていない。従って、ABC の導入に起こりうる帰結を評価しうるためには、現行実務を説明できる理論的フレームワークが必要になる。」

(Scapens, 1991, p. 219)

数千ある巨大日本企業の管理会計の実践を調査し続けたとしても、中小企業の管理会計もや

はり日本的な管理会計を代表しているのであり、実態調査研究は終わりが無いであろう。それはともかくとしても、学界の独自機能はどこにあるのであろうか。しかしながら、現実には理論に先行するものである。欧米に比較してうまく合致していると思われた経営管理と会計との統合的なシステムも、急速な円高の進行のもとでやはり再検討されなければならなくなっている。また、日本企業が多国籍企業化しているなかで、管理会計の移植と文化摩擦は今後大きな問題となるであろう (Schein, 1987; Nishimura, 1995; Rehder, 1989)。その意味で、日本企業の管理会計の構造と特質を明らかにすることは重要なことのように思われる。日本の管理会計の特質を明らかにすることによって、逆に欧米の管理会計の特質を認識しうるからである。また同時に私たちは、会計が単に経営者や企業家の創意によるだけでなく、それが機能する社会の政治経済、文化に深く関わっていることを認識しうるのであろう。これまで管理会計の実践について公にされた実態調査からも、私たちは、若干の日本の管理会計の特質を明確にしうるのである。このような特質の解明への努力が、スケイペンスのいう管理会計の理論的なフレームワークへの道筋であるように思われる。日本の管理会計が理論的な意味で会計学の世界に貢献したものはなにか、この理解をさらに深めることによってより科学的な管理会計と理論が創造されることになるのではないだろうか。本論文は、このような実践課題をもって、日本の管理会計の構造について検討を加えるものである。

2. 日本の管理会計の構造

代表的な日本の管理会計として、本論文も、

1) 石川は、スケイペンスの訳書のなかで彼の理論構成と意味について興味深い指摘を行っている (石川, 1992)。アメリカ管理会計の動向との対置で興味深い。

他の論者と同様、自動車会社のジャスト・イン・タイム (Just-In-Time : JIT) と結びついた目標原価計算 (target costing), 特に原価企画を取り上げる。一般的には、日本の管理会計の特徴としては目標原価計算や原価企画の会計的特質よりも、それを支えている組織的管理システムが注目されている²⁾ (例えば、岡野, 1995)。つまり、目標原価や原価企画はさして国際的には革新的でなく (アメリカ管理会計を導入したものにすぎず), それが日本的な意味を持つのは組織管理システムのユニークさに支えられているからであると考えられている。日本的な組織管理システムについては、それは、チームワーク、ビジブル・マネジメント (カンバン・システム), 多機能化, 全員品質管理, タイムリーな生きた情報・伝達システム等で構成されている総合的な戦略的な管理システムとして特徴づけられるであろう (平野, 1990年)。そして、日本的な管理システムにおけるこのオペレーショナルな管理とその情報システムの重要な役割に光を当てたのがジョンソンである。かれは、日本企業が管理会計情報のみに強く依拠せず、オペレーショナルな非財務的な情報を活用したことに、その優れた点を見出している。彼の言葉は、非常に興味深い。

「実際、ABC原価はコストの源流に焦点を当てることによって、単に伝統的な会計の影を研究することから得られる以上に、原価に対する

理解を促進する。しかし、活動基準のコストドライバー情報を、製品その他の物品の原価の組替えに使うならまだしも、オペレーションのコントロールに用いることは、伝統的な標準原価情報がこれまで30年間行ってきたと同様、長期的競争力を損なう意志決定を企業に徹頭徹尾させてしまう。ABC情報をそのような(オペレーション活動の局面に)使用することは、「適合性喪失」の過ちを再び犯させることになるのである。」(177ページ)

「『洞窟から出た』企業は、生産現場でのプロセスをいかに実行するかを指令するために会計情報や財務情報を使用することは、もはやないであろう。」(153ページ) (ジョンソン, 1994)

多くの論者は、程度の差はあるにしても、目標原価計算の会計的な本質を探るよりも、その周辺部に注目してきたようである。たしかにこれは無視できない重要な点であるけれども、まず、目標原価計算 (特に原価企画) と管理システムとの統合のあり方が、日本の管理会計の特徴として注目されなければならない。また、目標原価計算の会計的側面がこれまでにない新たな理念によって基礎づけられていると見ない限り、この統合ということも起こりえない。このような問題を明確にするために、まず原価企画を包括する目標原価計算と管理システムの関係を見てもいい。

周知の通り、目標原価計算は、JIIと密接に関連している (Kato, 1993; Hiromoto, 1988; Lee, 1987; Yoshikawa 他, 1989; Sakurai, 1990; Nishimura, 1994; 田中, 1991; 門田, 1991)。目標原価計算は、二つの過程からなっている。それは「原価企画」と「原価改善」である。まず原価企画の段階において、新製品の目標原価は、長期の利益計画、市場での戦略価格、

2) 岡野は、「すなわち、日本における管理会計技法は、技法それ自体としてはアメリカから導入したにもかかわらず、機能あるいは運用の側面ではかなりの相違点が見られ、欧米における「機能」とは異なるものが多いといえよう。このことは、管理会計を、単なる計算技術レベル (「計算システム」) としてだけでなく、その計算システムを動かす「マネジメント・システム」として把握しなければならないことを意味する。」と述べている (岡野, 1995)。

そして、実際の生産環境を考慮して見積もられる。そして、原価企画の最初の計画段階において、主管（チーフエンジニア）の責任のもとで、原価管理者とデザイン・エンジニアは、顧客の必要と競争的な国際市場への参入という観点とともに満たすような新製品の構造に基づいて目標原価を展開する。そして次の原価企画の実施決定段階において、価値工学（VE）の観点から予想実際原価（すなわち見積原価）が見積もられる。生産部門の関係者と下請業者は、生産方法の改善と新しい素材・技術の採用によって、目標原価を達成する方法を創り出す。このように、原価低減と品質向上の目標がすでに計画値に織り込まれているのである。目標原価と見積原価との間のいかなる差異も、最小化されるように、諸々の方策と手順が未来志向的に変えられて、目標原価への接近が計られる。日本の会社において、この差異の分析は、いまや業績評価方法の重要な構成要素となってきた。

次に原価改善の段階は、大量生産の段階で起こる原価削減の過程である。目標原価は、能率の改善が達成されるような、ある決められた予算月数に段階での標準原価（例えば、トヨタでは6カ月）と比較されている。すべての階層のすべての部門の従業員と管理者は、標準原価を目標原価に近づけるために、日常的に、原価意識や工学的な視点から原価と技術の面での改善を提案し、実施することが期待される（田中，1991；門田，1991）。

目標原価計算は自動車会社のJITシステムと深く結びつき、企業管理の一環として戦略目標（低原価と高品質と高生産性の統合の実現）のために重要な役割を演じている。原価会計担当者とデザイン・エンジニアの間の相互作用、低原価と高品質の関係、「フィード・バック」

と「フィード・フォワード」の関係³⁾、および企画段階における原価引下げ過程といったものは、日本的企業管理システムの諸特徴である。これらのことがらを有効に用いることによって、それらは、在庫水準と製品の欠陥をゼロに近づけることを可能にしている。その結果として、低原価と高品質との統合という目標が満たされるのである。

この管理システムは、本質的には二つのサブシステムからなっている。すなわち、視覚管理（ビジブル・マネジメント）と新しい生産システムである。視覚管理は、「カンバン」方式と呼ばれる少々古い日本の文化（例えば、「見せしめ」）を体現するような直感的な管理と、そして先端的な情報システムから構成されている。つまり、自動車会社の作業現場において、この原則を効率的に実施するために、カンバン・システムは、コンピューター支援管理システムと結合されて、諸問題を素早く発見し、解決するための支援という本質的で統合的な機能を果たしているのである。

新しい生産システムは、小ロット、無在庫、多機能化、短いリードタイム、機械の適正配置という戦略(Hall 他, 1991)、そして、管理者と作業員間の水平的関係から成っている。生産システムは、視覚的管理過程で発見された問題

3) フィード・フォワード・コントロールとは、「変化を入力の前段階で計測し、出力が生ずる前に予測した修正信号を発生するようなプロセス制御である。」（小野他，1989，289ページ）より具体的には、「あるシステムにおいて、制御する系があらかじめ計算により予測して、その予測に基づき制御する方式である。フィード・バック方式が出力結果の一部を入力制御に戻し、目標と結果の誤差を比較評価しながらより効果をねらう制御をするのは対比的な方式である。フィード・フォワードの制御ができるようになったのは電子計算機の高度の発達により、予測計算が容易に成った結果で一部の自動制御系に利用されるようになった。」（高宮・小林，1987）

を解決するために、十分に柔軟でなければならぬ。特に、新しい「ひっぱり生産」(pull method)方式は、過剰在庫と欠陥品の予防に貢献してきた。この方法によれば、生産過程のそれぞれの段階は、ただそれに続く明示的な需要にのみ応じなければならず、自己の投入要請に対しては、生産の直前の段階に依存することができるだけである。また、このことは、先行する製造段階がそれに続く製造段階からの需要を無視して、生産物を生み出すような伝統的な「押し出し生産」(push)方式とは対照的である。そして、後者は、不必要な在庫や欠陥部品の蓄積をしばしばもたらしめているのである(平野, 1990; Lee, 1987)。この新しい生産体制のもとでは、品質は、必ずしも原価に対するトレード・オフなものではない(Daniel 他, 1991)。

以上に考察したように、日本における管理の形態は、欧米企業における反応的(reactive)または受動的な(passive)アプローチと比べて、事前行動的(proactive)で、予防的な(preventive)ものであるといえる⁴⁾。そのために、日本企業の組織形態は、情報の対面的な流れが促進されている統制の水平的な構造によって特徴づけられる。統制への日本的アプローチは、経営者が労働者と、また原価会計担当者と企画・生産技師とが対面的な関係において協力しており、その結果、生産サイクル全体に影響する諸問題の解決が意思決定におけるより幅広い参加の効果から得られるのである。これによって、時間的、空間的に適切な意志決定と、執行、統制が

迅速に行われることになる。このプロセスから生じる集団の責任は、緊密で効果的なチームワークを確立する場合に重要な役割を担っている。これは、欧米企業において典型的に見られる情報の一方的な流れでの統制の垂直的構造とは対照的(Nishimura, 1994; 西村他, 1995)である。

欧米企業の場合には、トップ・マネジメントは、投下資本利益率のような計画値に基づいて目標を設定する。事業部管理者や部門の責任者はこの総合計画に基づいて事業部予算や部門予算を作成するが、これらは現場レベルで具体的に実行され、その業績はまたトップ・マネジメントによって評価される。予算作成における若干のありうる協議は別として、日本の管理によって採られた相互作用・協議的なアプローチとは反対に、その力点は一方的な命令構造をもつより上位の管理レベルの意思決定に置かれている。それに対して、日本の場合には、その情報は対面的な管理に機能している。原価会計担当者と企画設計技師は絶えず議論を繰り返し、原価を企画する。そこには品質の維持・向上と原価低減目標が織り込まれている。また原価改善段階においても、現場の従業員と管理者の対面的な協力管理のもとに、原価管理はバリュー・エンジニアリングやバリュー・アナリシスと対面的に結びつき、原価引き下げは品質の向上との関連において遂行される。

日本の管理会計におけるもうひとつの重要な特徴は、合理的な目的よりも理想的な目的を設定することの戦術である。これは品質管理におけるゼロ在庫量・ゼロ欠陥品という目標に現われている。欧米的な合理性の観点からは、経済的発注量政策や欠陥品の許容水準に現われているような高品質と低コストとをトレード・オフ的な

4) およそいかなる近代的な管理会計も、反作用的な側面と予防的な側面、さらにはフィード・バックとフィード・フォワードの両側面を有している(Hopwood, 1986, p.17)。問題は、どちらの側面が主として、問題としている管理会計の内容・構造のあり方を規定しているかということである。

関係と仮定し、また生産性の向上と低コストとを統合することのなかに体现されている。日本的な目標原価計算の目的は、単に潜在的な市場のある程度のシェアを獲得するのに必要な価格からさかのぼることによってコストを決定するものではない。それは、生産における JIT やゼロ欠陥品といった要請を満たすために設計されており、日本企業によって採用される意思決定プロセスへの統合的、部門間的で、統合されたアプローチの一部でもある。

これらの目標や政策を促進するために連携して運用されている情報・統制システムは、これらの問題への欧米的アプローチを特徴づけている「フィード・バック」システムというよりはむしろ、「フィード・フォワード」システムとして述べられるであろう。「フィード・バック・ループでは、誤差(目標状態と実際の状態との差)が適切な動作を通じて修正される」のである。

(スティリングス他, 1991, 328~9 ページ) 局部が中心へと報告し、次に採るべき最適な行動への指示を与えられるというフィード・バック・アプローチは、上述の組織の垂直的な一方向的な形態に役立つために発展してきた。それに対して、カンバン原則やコンピューター支援マネジメントを基礎とするフィード・フォワード・システムは、問題の予知・予防という目的をもって発展してきたのである。

このように、目標原価計算は、これらの日本の管理の特徴を反映している会計のプロセスである。市場・消費者志向的な原価企画および異種機能の協力を通じて継続的な改善といった主要な要素は、事前行動的な管理形態の原則、経営組織の水平的な対面的形態、「完璧さ」の追求、最小コストでのアウトプットおよび先見・予防の必要性を体现している。欧米的な標準原

価計算といった方法と比べると、目標原価計算は、生産の企画・設計段階における目標原価と見積原価との間の差異の厳密な分析に焦点をおいているプロセスとして特徴づけられる。さらに、それは、より厳しいコントロールや上記したマネジメントの他の側面と結びつき、うまくいけば、生産段階における標準原価と実際原価の間の差異を排除するのである。

これらの日本的な管理会計とその管理システムの諸特徴は、以下の四つの主要な態度に要約される。すなわち、1. 事前行動的、予防的および慎重なものであること、2. 協動的・効率的な組織を確立していること、3. コミュニケーションの対面的なチャンネルを採用していること、そして4. 合理的で満足いく結果よりは、むしろ完璧に向かって奮闘していること、である。これらの特徴は、会計システムと管理システムの対面的統合ということにおいて見られるのである。これは、日本の管理会計のあり方を規定しているのである。しかしながら、この統合という性格を抽出することによって、日本の原価計算の独自性が等閑に付されてよいというわけにはいかない。

3. 目標原価計算の構造

これまでの分析によって、日本的な管理会計が事前行動的で、予防的な性格を有していることを明らかにした。それゆえ、原価計算も日本的な性格を有しているとするならば、その性格が具体的に証明されねばならない。これまで日本の大企業の管理会計実践を具体的に掘り起こしてきた田中(1992)は、非常に貴重なデータを私たちに与えている。まず、それを利用しながら、紙幅の関係上企画原価の設定に限定して

原価計算システムの意味について考えてみよう。

まず、企画される製品Aのライフ期間中に達成すべき目標利益 $\bar{P}a$ は以下のように計算される。

$$\bar{P}a = \bar{S}a \times P'$$

ただし、 $\bar{S}a$ = 目標売上高

P' = 売上高利益率

目標売上高は $\bar{S}a$ は、製品企画機能会議で決定され、販売価格と数量によって決定される。

すなわち、

$$\bar{S}a = \bar{U}a \times \bar{Q}a$$

ただし、 $\bar{U}a$ = 販売価格

$\bar{Q}a$ = 販売台数 (ライフ期間の合計台数)

他方、見積原価は、現行の製品の機能・原価を踏まえて積み上げ方式で計算され、それに基づいて見積利益が計算される。見積利益は、現実的な機能改善にとまなう結果として生じてくる。そこで、原価企画目標 G が以下のように計算される。

$$G = \bar{P}a - Pa$$

ただし、 Pa = 見積利益

通常、 $\bar{P}a > Pa$ である。

上の式を書き換えると、

$$\bar{P}a = Pa + G$$

原価企画目標は、目標利益に対する見積利益の不足額であり、原価企画によって改善すべき利益額である。そして、目標利益と見積利益とを詳細に見ると次のようになる。

$$Pa = (\bar{U}a - Ca) \bar{Q}a$$

$$\bar{P}a = (\bar{U}a - \bar{C}a) \bar{Q}a$$

ただし、 $\bar{C}a$ = 目標原価

$$Ca > \bar{C}a$$

その結果、 G は、以下の通りとなる。

$$G = (\bar{U}a - \bar{C}a) \bar{Q}a - (\bar{U}a - Ca) \bar{Q}a$$

$$= (Ca - \bar{C}a) \bar{Q}a$$

したがって、原価企画活動の目標は G を 0 にすることになる。

$$Ca - \bar{C}a = g$$

つまり、原価企画段階での原価管理目標は、見積原価と目標原価との差額 g を 0 にすることになる。

以上のように、田中は、非常に要領よく企画原価の設定計算を説明している。上記の計算方法は、二つの計画値 (目標原価と見積原価) の比較という特徴を有している。この目標原価と見積原価 (基準原価、或いは標準原価) との比較という方法は原価改善段階においても遂行されている (田中, 1992参照)。これは、一見したところ従来の標準原価計算とそれほど変わりがないように見えるかもしれない。しかし、伝統的な管理会計と比較した場合、大きな論理上の差異があることが分かる。標準原価計算の場合には、標準原価は実際原価と比較される。現実には活動が行われた後に、反省が起り、計画値へのフィード・バックがなされるのである。予算統制についても同様である。予算利益と実際利益との差異が認識され、その原因が究明され、次期の予算が修正されるか、予算利益を実現するための新たな方策・手順が取られる。

また、デムスキーが展開した利益差異分析においては、確かに二つの計画値 (事前計画値と事後計画値) が用いられ、機会原価差異と利益予測差異が分析されたけれども、その原理はフィード・バック的で、実際値が認識されてから、二つの計画値と実際値とが比較されている。すなわち、利益予測差異は、事前最適 (ex ante optimum) 利益と事後最適 (ex post optimum) 利益とを対比し、求められ、上級経営者の経営予測能力の態様を評価する指標となる。それに

対して、機会原価差異は、事後最適利益と実際利益とを比較し、求められ、資源の最適利用に伴う利用機会の喪失を示している (Demski, 1967)。この場合、事前最適利益と事後最適利益との比較は確かに二つの計画値の比較であり、目標原価計算に類似しているが、この比較は、あくまでも実際利益の観察値を媒介にしてしか行えない。なぜなら、事後最適値は、実際に発生した諸条件を基礎にリニアプログラミングでもって計算された最適利益であるからである。実際値と比較なしには、二つの計画値も存在しえないのである。その基礎は、計画値と実際値との比較である (西村他, 1983, 113~127ページ)。それゆえ、デムスキの利益差異分析も、計画値と実際値との比較ということでは、その原理は標準原価差異分析と同じように、フィード・バック的な基盤に立っている。

フィード・バックは、一定の方法や手順を決めておいて、実際の結果が目標値から逸脱した場合に外部環境条件の変化に対応して、方法や手順を刻々に調整することである。これに対して、フィード・フォワードは、将来の達成すべき目的に対して、未来志向的にいままでの方策や手順を弾力的に変えていくことである。このためにはコンピューターによるシミュレーションが有力な方法であるといわれている。管理会計に引き戻して考えた場合には、実際値が発生してるから、それを計画値に近づける方法は反作用的なものである。これに対して、実際値が生じる以前に二つの計画値を対応させながら計画値を実現させようとする方法は事前行動的 (proactive) で、予防的なものといえる。つまり実際値は、きわめて最初の計画値に近いものである。そのためには、最初の計画値 (目標利益・原価) は絶えず実際の条件を加味した計画値 (基

準利益・原価) と比較され、検討されなければならない。つまり、両者の計画値は現実的でなければならない。その意味で、この方式には、目標とする品質と原価とそれらの実現とが織り込まれているのである。医学でいえば、予防医学か治療かということになる。管理会計も両側面を持たなければならないのであるが、どの側面が主要なものであるかといえば、伝統的な管理会計は反作用的で、フィード・バック的な論理に立っていたのに対して、目標原価計算は予防的で、フィード・フォワードな論理に立っているといえる。

以上の通り、日本の管理会計を代表する目標原価計算あるいは原価企画も、やはり事前行動的で、予防的な性格を体現している。二つの計画値の比較とその差異分析は、標準原価計算とそれほどの相違がなさそうであるが、その操作的な意味において根本的に異なる特質を備えているのである。結局、目標原価計算の予防的機能は、フィード・フォワード的な管理システムと結びついてこそ発揮されるのである。その意味で、日本の管理会計は、原価管理と経営組織管理の対面的システムであるといえる。そして、その企業管理システムは、大きくビジブル・マネジメントと新たな生産方法から成っているのである。会計情報システムは、視覚管理の重要な一部であろう。前者は、生産過程のすべての段階で、生産要素の準備段階で問題が生じる兆候が現れると、シグナルを関係者に送るものである。後者は、そのシグナルに対応して関係者が協力し、問題を解決する仕組みである。そのためには、チーム・ワーク、従業員の多機能化、引っ張り生産方式、JIT 等は重要な役割を演じているのである。そして、このフィード・フォワード的、予防的な管理システムは、全社的

な活動目標としての品質向上と原価低減の統合という課題から引き出されたものである。

さらに、日本的な管理会計が財務会計ともシステムとして統合している点を無視してはならないだろう。標準原価に近い形で勘定に記載されるとしても、記載された勘定は、期間利益と結びつき、個々の原価企画活動と原価改善活動が企業の期間利益にいかんが貢献しているかを企業経営者と従業員に示すのである（西村，1983）。

4. 日本的な管理会計の文化的特質と組織管理の構築コスト

日本的な管理会計が欧米に比較して成功した一つの要因として、その組織管理コストの節約ということが考えられねばならない。これは、日本の管理会計の文化的特質とも深く結びついているのである。すでに考察してきたように、日本的な管理会計は、一般に、欧米のそれに比較して、比較的強い集団主義に依存している。そこで、冒頭に見たように、現在この集団主義的な経営管理システムが個人主義の強い欧米の国に移植できるかどうかの問題となっているのである。この場合、この日本の管理システムに見られる国民文化としての集団主義が“ムラ”や“イエ”などの組織社会に根拠を持っているのかどうかは問わないとしても、まずこの集団主義的な内容が検討されなければならない。一般に集団主義ということだけでは、日本の管理システムの東アジアの集団主義の強い国々との相違が明らかにならないであろう。もしこの一般的な理解にとどまっている限り、日本は集団主義の強い韓国、中国と同じ基盤を持ち、その管理会計の直接的な移転はきわめて容易である

が、欧米への移転は国民文化の差異という点から困難と言うことになる。たしかに移転の容易さの程度の差は一般に理解できるとしても、管理システムの構築にかかわる移転コスト (transferring cost) が検討されない限り、その程度の評価は困難である (Nishimura, 1995)。

しかしながら、このような文化的理解では恐らくこれまで述べてきた日本の管理会計の構造は説明できないであろう。また、管理システムの移転の問題に正しく対処できないであろう。日本的な管理会計の文化的なあり方については、集団主義の2重構造を見なければならない。確かに日本の社会システムにおいては、人々は、欧米の場合に比較して、組織中心的で、強い集団性を持っている。とにかく日本は組織が中心で、組織から離れて、生存しにくい社会である。そして、しばしば個人の権威と見えるものも、組織の権威をただ体現しているにすぎない場合が多々見うけられる。日本では、個々人が積み重ねてきたスペシャリティやプロフェッショナルよりも、どのような組織に帰属し、その組織をいかにうまく統括してきたかが高く評価される。その代表的な組織は企業であり、会社である。これまでそれを支えているものが年功序列制と定年制であるといわれてきたのであるが、この集団主義の根はもっと深いところにある。私たちの意識そのものが長い歴史的な産物として生まれながらにして組織帰属的であるし、会社と家族とは未分離の状況に置かれている。また、自分（個人）を犠牲にし、組織を立てることを美徳とするものの考え方が支配している。このような状況は、個人と組織との一体性という意識とシステムを容易に生み出すであろう。日本では、個々人の存在を確認し、大多数の個人の目標を実現するための民主主義も儀式化し、

組織目標に個人を従属させる手段となっている。

しかしながら、もしこの国民文化としての集団主義が日本の管理会計を生み出しているというならば、日本的なものは絶えず成功を保証されていることになる。問題は、なぜ高度経済成長の時期から石油危機の時期にかけて、日本の経営が成功したかということである。ここに、日本企業の独自の努力が評価されなければならない。つまり、国民文化としての集団主義を経営組織文化にまで昇華させたことである。この昇華された集団主義的な管理メカニズムは、単に国民文化と同次元にあるのではなく、取り込み・利用され、既に言及してきたような欧米のシステムとは異なる新たな原理で持って構築されたものである。日本の管理会計は、国民文化としての集団主義のみならず、企業が積極的に構築した集団的な経営管理のメカニズムにも支えられているのである。管理システムが自動的に集団的に成っているのではなく、意識的に従来の垂直的で、直線的な組織管理の論理が覆えされ、水平的で、対面的な組織管理のシステムが構築された点が重要なのである。この国民文化と経営組織文化との対応関係は単純なものではない。経営組織文化には、それ独自の創造性と原理が内在しているのである。これが、日本の管理会計の特質を反映しているのである。欧米の従来の経営組織文化が分業と専門化の論理に支えられ、経済的には合理性、能率性（生産性の増大と原価の低減）を求めて展開されてきたのに対して、日本のそれは協業と統合の論理に支えられ、経済的には有効性・効率性（高品質と低原価との統合）を求めて展開されてきたのである。

さらに、この経営組織文化に関わって、次の点が注意されなければならない。経営管理メカ

ニズムの構築はコストレスではないということである。経営管理メカニズムの構築のためには、計画、執行、モニタリング、評価、情報収集・伝達等の面で方法や手順を定め、組織するために多くの資金が支出されねばならない。この面で原価を節約するためには、国民文化に対応した組織管理システムの構築が最適な選択であろう。しかし、国民文化が、企業組織の目的を能率的、効率的に実現する方向と合致しない場合がある。例えば、戦後、集団主義的な国民文化に根ざしている日本は、合理化・近代化のために欧米の垂直的で、直線的な組織管理システムを導入しなければならなかった。事実、日本は、集団主義的な社会にアメリカ的な管理システムと管理会計を移植するために多大のコストを支払わなければならなかった。これは、生産性向上運動、内部統制システムや事業部制の構築、また予算統制制度の確立等から容易に伺えよう。このコストは、それか得られるベネフィットと比較するとそれほど大きなものではなかった。しかしながら、1970年代になると集団主義的な社会と個人主義的な経営管理システムとの矛盾と摩擦は、国際市場での日本企業の台頭という新たな課題に 대응することができないものとなるのである。つまり安くて、品質の良いものを納期にあわせていかに作るかが戦略課題となったのである。そこで、新たな経営管理システムの再構築が始まるのである。しかし、この構築は、欧米の場合に比較すると、それほどコストのかかるものではなかった。なぜならば、それは、欧米から導入された経済的合理性と能率性を基礎に国民文化の集団主義を踏まえ、新たな水平的で、対面的な組織管理システムを構築すればよかったのである。もっともこの新たな管理システムの創造と確立のために多大な投資

がなされたことは否定できない（例えばトヨタのカンバン方式の確立過程の努力を想起すれば十分であろう）。問題は、構築過程の費用と創造された管理システムの定着が欧米に比較して容易で、原価節約的に行われたことである。

個人と組織とが独立関係にある欧米企業においては、個人の目標を組織目標に統合させることは行動科学的アプローチの一つの大きな課題となってきたように、欧米において日本的な組織管理システムを構築することはコストリーである。ゴール・コングルエンシーの確立は大変な事柄である。テーラーは、人間を一つの物質的な生産要素と考え、科学的な条件と基準の下で最大の能率を達成することを考えた。労働は報酬と直接的に関係するものと考えられた。しかし、事態は必ずしもそのようには進行しなかった。その後、組織に置かれた人間のあり方が能率に深く関わるのが問題とされた。原価管理においても、単に物量基準としての標準原価とその差異はある時は能率指標と機能しえが、コミュニケーション、動機づけの手段としての原価が位置づけられるようになる。さらに環境の変化に対応して組織管理の弾力性が保持されなければならない。能率管理も、組織目標の達成度との関連性で評価されなければならない。効率管理のために、戦略意志決定（会計）のシステムが構築されなければならない（Belkaoui, 1980）。能率と効率とが如何に結合されるかが重要な研究課題となる。このような組織管理システムの構築はコストレスではない。欧米では、分業と専門化の発展に応じて、それに対応する垂直的、一方的な組織管理システムが構築されてきたのである。これが最もコスト節約的な道であった。そえゆえ、今日日本的な組織管理の文化を欧米で構築することは大変費

用のかかるものとなろう。しかし、欧米の企業も、国際市場で日本企業よりも優位に立つためには水平的、対面的な組織管理システムと日本的な目標原価計算を考慮せざるをえないのである。それゆえ、欧米にとっては、日本の管理会計の導入は、文化的な摩擦と同時に組織管理の構築コストの側面から検討されなければならない。

以上のように、組織管理システムの構築面でのコストの節約は、国民文化と対応させることによって遂行されてきたのである。それゆえ、日本的な管理システムは、欧米の組織管理システムを基礎に国民文化としての集団主義を取り込み、欧米の場合よりも低いコストで構築されたものである。さらに、この比較的成本レスな組織管理システムが、国際市場競争で高品質と低原価との統合を可能にしたのである。したがって、これまで長年垂直的で、直線的な組織管理システムに慣れ親しんできた欧米管理会計学界では、日本型管理会計は新規なもので、理解し難いものに映るのである。それには、国民文化と経営管理システムの論理との相違と新たなシステムを構築するコスト問題が絡んでいるからである。それゆえ、日本的な管理会計の他国への移転は、それが生み出すベネフィットとコストとの比較、さらには文化摩擦の側面から評価されなければならないであろう。この問題は、今後、日本企業のアジアへの進出と関わって無視できない問題となるであろう。

まとめ

日本の管理会計は、経営管理システムと深く結びついているが、その結びつきのあり方が重要な意味を持っているのである。つまり、水平

的、対面的な組織管理システムを支えている点が注目されなければならない。それゆえに、日本の管理会計は、会計的な意味において日本独自の（予防的、事前行動的な）性格を有しているのである。それは、目標原価計算に十分体现されている。日本的な管理会計と経営管理システムは、国民的な文化と経営組織文化の二重の集団主義に支えられ、その管理システムの構築に際してコストを節約し、しかも低原価と高品質の統合という最新の目標を実現しえたのである。それゆえ、またそれらは、国際的に注目されるようになったのである。私たちは、この日本的な管理会計の特質を認識し、その特質をさらに論理化することによって、より具体的で実践的な管理会計を構築すると同時に、管理会計理論の新たな展開に貢献しうるのである。

上記の意味において、日本の管理会計は、日本的な組織管理と会計が対面的に結びつくことによって会計（特に原価と利益数値）とオペレーショナルな管理数値（特に品質）をビジブルにすることに機能しえたのである。会計そのものは、オペレーショナルなものを直接的にビジブルにしえないとしても、対面的に物量情報と結びつくことによって初めて日本的な管理システムへの構築に奉仕しえたのである。会計学者の任務は、依然として会計自体のビジブル性の確保にある。ホップウッドの次の言葉は、管理会計の重要な側面を指摘するとともに、私たちの研究のあり方を示唆しているように思われる。

「会計は、組織経済の内在的に機能している姿をビジブルにさせる一つの方法である。それは、管理者が組織の内部的な活動状況を厳密に調べ、組織の物質的な性質に経済的な意味を割り当て、組織生活を構成している大量の個々の事象を経済的な言葉で統合し、そして後に再び

分解することを可能にさせている。物理的な距離あるいは構造上の諸形式が経営上の観察を制約しているところでは、会計システムは視覚（seeing）の静かな手段である。そうでなければ知りえなかったであろうものが組織的な記録に翻訳されうるのである。特殊なものや多様なものは経済的な言葉に一般化されうる。しばしばそれ自体は視覚されないけれども、会計の目（accounting eye）は、組織の地勢をビジブルにさせるばかりか、それがゆえに、管理可能で、潜在的に統制可能なものにさせるのである。」

（Hopwood, 1986, p. 14）恐らくこの言葉を誰も否定しないとは思われるが、日本の管理会計は、まさにこの言葉を忠実に実行したものではないかと思われるのである。

参 考 文 献

- Bailes, C. J. and T. Assada, 'Empirical Differences between Japanese and American Budget and Performance Evaluation Systems', *The International Journal of Accounting*, 26, 1991, p. 131-142.
- Belkaoui, A., *Conceptual Foundations of Management Accounting* (Philippines; Addison-Wesley, 1980).
- Bromwich, M., *The Revolution in Management Accounting?* (Sydney: University of Sydney, 1989).
- Dart, J., I. Ng, and Saikar, A., 'A Comparative Analysis of Managerial Practices among SME's from Malaysia, Singapore, and Thailand', *ASEAN Economic Bulletin*, Vol. 7 No. 1, July 1990, p. 85-95.
- Daniel, J. S., and W. D. Reitsperger, 'Linking Quality Strategy with Management Control Systems: Empirical Evidence from Japanese Industry', *Accounting Organisations*, Vol. 16 No. 7, 1991, p. 601-618.
- Demski, J. S., An Accounting System Structured on a Linear Programming Model, *Accounting Review*, October 1967, pp. 701ff.
- Foster, G. and C. Horngren, 'Cost Accounting and Cost Management in A JIT Environment', Ratnatunga, Janek et al (ed), *Issues in Strategic Management Accounting* (Sydney: Harcourt Brace Jovanovich,

- 1993), p. 180-198.
- Gleave, S. and N. Oliver, 'Human Resources Management in Japanese Manufacturing Companies in the UK : 5 Cases Studies', *Journal of General Management*, Vol. 16 No. 1, Autumn 1990, p. 54-68.
- Hall, W. R., T. H. Johnson, and P. B. B. Turney, *Measuring Up : Charting Pathways to Manufacturing Excellence* (Illinois, Business One Irwin, 1991), p. 61-85.
- Hariman, J., 'Influencing rather than Informing : Japanese Management Accounting', *Management Accounting*, March 1990, p. 44-46.
- Hiramoto, T., 'Another Hidden Edge—Japanese Management Accounting', *Harvard Business Review*, July-August 1988, p. 22-26.
- Ho, S., 'Transplanting Japanese Management Techniques', *Long Range Planning*, Vol. 26 No. 4, 1993, p. 81-89.
- Hopwood, G. A., Management Accounting and Organizational Action, Brownmich, M. and A. G. Hopwood (ed), *Research and Current Issues in Management Accounting* (London, Pitman ; 1986).
- Johnson, T. and R. S. Kaplan, The Rise and Fall of Management Accounting, *Management Accounting*, 1987, pp. 22ff.
- Johnson, T., *Relevance Regained* (New York ; Macmillan, 1992). : H. T. ジョンソン『米国製造業の復活』(辻厚生, 河田信訳, 中央経済社, 平成6年3月刊)。
- Kaplan, R. S. and T. Johnson, *Relevance Lost*, Harvard Business School Press, 1987.
- Kato, Y., 'Target Costing Support Systems : Lessons from Leading Japanese Companies', *Management Accounting Research*, 1993, 4, p. 33-47.
- Kharbanda, P. and E. A. Stallworthy, 'Let's Learn from Japan', *Management Accounting*, March 1991, p. 26-28.
- Lee, Y. J., *Management Accounting Changes For the 1990s* (Massachusetts : Addison-Wesley Publishing Co., 1987).
- Marinaccio, R. and J. Morris, 'Work and Production Reorganization in a 'Japanized' Company', *Journal of General Management*, Vol. 17 No. 1, Autumn 1991, p. 56-59.
- Morgan, J. M., and P. S. H. Weerakoon, 'Japanese Management Accounting : its Contribution to the Japanese Economic Miracle'. *Management Accounting*, June 1989, p. 40-43.
- Morgan, J. M. , 'Feedforward Control for Competitive Advantage : The Japanese Approach', *Journal of General Management*, Vol. 17 No. 4, Summer 1992, p. 41-52.
- Munday, M., 'A Case of Japanisation ?' *Management Accounting*, March 1991, p. 32-33.
- Nishimura, A., 'The Recent Development in Japanese Management Accounting and their Impact on British and New Zealand Companies', 『経済学研究』(Kyushu University), Spring 1994.
- Nishimura, A., 'The Development and Future of Management Accounting in Japan and the USA', 『経済学研究』(Kyushu University), September 1992, p. 109-120 ;
- Nishimura, A., Transplanting Japanese Management Accounting and Cultural Relevance, *International Journal of Accounting*, Vol. 30, 1995 (forthcoming).
- Rehder, R. R., 'Japanese Transplants : In Search of a Balanced and Broader Perspective', *Columbia Journal of World Business*, Winter 1989, p. 17-27.
- Sakurai, M., 'The Influence of Factory Automation in Management Practice : study of Japanese companies', Kaplan, S. R. (ed), *Measures for Manufacture Excellence* (1990), p. 48-53.
- Scapens, W. R., *Management Accounting* (London ; Macmillan, 1991). : R. S. スケイペンス『管理会計の回復と展望』(石川純治監訳, 白桃書房, 1992年)。
- Schein, E. H., 'Does Japanese Management Style Have A Message for American Managers ?.' Schein, Edgar, E. H. (ed), *The Art of Managing Human Resources* (New York : Oxford University Press, 1987), p. 209-227.
- Shields, D. M., C. W. Chow, Y. Kato, and Y. Nakagawa, 'Management Accounting Practices in the US and Japan', *Journal of International Financial Management and Accounting*, 3, 1991, p. 61-77.
- Ueno, S., and F. H. Wu, 'The Comparative Influence of Culture on Budget Control Practices in the United States and Japan', *The International Journal of Accounting*, 28, 1993, p. 17-39.
- Warner, M., 'How Japanese Managers Learn', *Journal of General Management*, Vol. 17 No. 3, Spring 1992, p. 56-71.
- Williams, A., B. Owen, and A. Emerson, *The Nissan Way, From Conflict to Commitment* (Auckland : William Collins, 1991).
- Yoshikawa, T., J. Innes, and F. Mitchell, 'Japanese Management Accounting : a comparative survey', *Management Accountant*, November 1989, p. 21-23.
- 岩田龍子『日本的経営の編成原理』, 文眞堂, 1977年刊, 14ページ。

岡野浩『日本の管理会計の展開』, 中央経済社, 1995年刊。

大下丈平「現在フランス管理会計の概念フレームワーク構築の試み」『会計』, 1995年; 「管理会計の適合性獲得の日仏比較」『経済・経営構造の国際比較試論』(九州大学国際経済構造研究会), 1995年刊, 75-101ページ。

小野周, 一松信, 竹内啓監訳『マグロヒル英和物理・数学用語辞典』, 森北出版社, 1989年12月刊, 289ページ。

平野裕之『ジャスト・イン・タイム生産の実際』, 日本経済新聞社, 1990年。

N. A. スティリングス他『認知科学通論』(海保博之他訳), 新曜社, 1991年2月刊, 328-9ページ。

田中隆雄『現代の管理会計システム』, 中央経済社, 1992年。

西村「管理会計の構造変化と研究方法」『企業会計』, 第41巻7号, 1989年。

西村明, 平井孝治「LPによる利益差異分析の新展開」『企業会計』, 第35巻第3号, 1983年, 113-127ページ。

西村他「日本の会計制度の構造と特質」, 「結語-アジア太平洋地域の会計」『アジア太平洋地域の会計』(西村, ウィレット, バイドン編, 西村監訳), 九州大学出版会, 1995年刊, 256ページ以下。

門田安弘『自動車産業のコスト・マネジメント』, 同文館, 1992年。

付記:

脱稿後気付いた2点について特に言及しておきたい。まず、原価改善段階におけるフィード・フォワードの意味(本文, 3. 目標原価計算の構造の部分参照)については、それは、目標原価と見積原価との差異分析にあるというよりか、この二つの計画値(目標原価と見積原価)の間の日常的な“せめぎあい”にある。つまり、それについては、原価差異を発生させないように、管理者と従業員全員が提案制度等に支えられ、生産・経営過程において日々改善を積み重ねている側面が注目されなければならない。次に、「企業実態調査研究」のなかで、単に特殊なケースの説明、紹介ではなく、長年の調査を踏まえ、また原価管理の側面から原価企画を理論化し、一般化した最近の業績(田中雅康『原価企画の理論と実践』, 中央経済社)が注目されるが、本論では十分に取上げることができなかった。田中は、原価改善を企画段階のなかに位置づけ、原価企画と原価改善を重層的に捉えている。本稿では、改善を一つの運動とみている。