

## 岡野浩著『日本の管理会計の展開——「原価企画」への歴史的視座——』（中央経済社、1995年）

内野 一樹

### 1. はじめに

Johnson=Kaplan の「適合性の喪失」(relevance lost) の提起以来、管理会計の理論が実務を捕捉できていないという側面が強調され、実地調査 (field study) によって新技法を析出し、理論を再構築することが緊要の課題とされている。即ち、内外の学界論壇の重点が、優良企業の管理会計実務を実地調査によって発掘・吸収する、という研究方法に傾斜しているように思われる。そうした研究動向にあって、史的分析によって獲得した視座 (perspective) によって、過去についての解釈を再検討し、現在についての認識に

変革を加える、という研究方法の意義を主唱されているのが、岡野浩氏による『本書』である。

『本書』は、管理会計の生成発展過程を巡る研究蓄積を基礎としてはいるが、通史的な叙述は行なわれていない。歴史叙述と方法論は表裏一体であるという認識の下で、副題に冠されているように、“日本の管理会計”としての原価企画をより高次元の視座から解明しようとする歴史研究 (historical study) かつ方法論的研究 (methodological study) である点に一つの特徴がある。

『本書』の特徴はまた、その論法において、下記のような揚棄 (Aufheben) 的な思考様式が随所に見受けられる点にある。これらは、

文 献	↔	実務資料
管理会計論史	↔	管理会計史
計算システム	↔	マネジメント・システム
設計原価型	↔	利益企画型
会計機能の分散化	↔	会計機能の統合化
会計	↔	非会計
会計管理	↔	実体管理 (生産管理)

対立的・二者択一的に捉えられるべきではなく、収斂・相互促進関係にあるとされる。

## 2. 本書の構成体系

『本書』は、本論が2つに分けられ、10章から構成されている。各章の章題は以下の通りである。第Ⅰ部は、4章から成り、近年の研究概況、時代区分（生成発展過程）、資料（史料）の制約等について予備的考察が行なわれ、第Ⅱ部の構想へ飛躍するための準備となっている。第Ⅱ部は、3章から成り、「日本の管理会計」としての原価企画を中心にその特質（特異性）が究明されている。次に、各章の論点を開示する。

### 序章

#### 第Ⅰ部 管理会計の歴史的視座

##### 第1章 管理会計史研究の課題

##### 第2章 管理会計史と管理会計論史

##### 第3章 会計史と方法：考古学と系譜学

##### 第4章 エマーソン標準原価論の再評価： 会計の不可視性の萌芽

#### 第Ⅱ部 日本の管理会計の構想

##### 第5章 日本の管理会計の可能性：会計における可視性と不可視性

##### 第6章 原価企画と製品開発マネジメント： 会計機能の分散化と統合化

##### 第7章 管理会計研究の射程

##### 終章 「ナレッジ」から「ウィズダム」

へ

## 3. 各章の内容

【序章】では、管理会計の「復権」を狙っている近年の欧米の研究動向が概観されている。即ち、昨今の欧米の研究者の主張には、欧米企業の競争力低下の原因の一つが、管理会計理論が実務との適合性を喪失したことにあるとして、管理会計研究者の実務への影響

力を高めることを念頭としていると看取される。

ここでは、H. T. JohnsonとR. S. Kaplanによる「適合性の喪失」、R. Scapensによる「理論と実務のギャップ」が考察対象として取り上げられている。

まず、「適合性の喪失」の方法論は、計算技法だけを分析しているため、近年「日本の管理会計」の典型として内外の研究者によって盛んに議論されている「原価企画」等を説明できないとされる。

また、「理論と実務のギャップ」の方法論は、「適合性の喪失」よりも射程は広いが、1950年代以前の発展は捨象され、「伝統的知恵」(conventional wisdom)の形成期(1950年代以降)に連続するものとして、安易に繋げていると批判される。即ち、特定の時期における「伝統的知恵」は、「認識の土台」(episteme)によって変化するということを理解すれば必要不可欠である、今世紀初頭における管理会計生成期の分析が欠落していると批判されるのである。

これら欧米の主要な論調を批判的に受け容れた上で、計算技術レベルだけを分析するのではなく、「理論と実務のギャップ」というレベルを越えて、計算技法を機能させている社会および組織の分析をめざす「社会理論」(social theory)として管理会計を構築すべきことを提言されている。

【第Ⅰ部・第1章】では、理論と実務を有機的に結合する際に、両者の媒介となる史的考察の先行研究の検分(survey)と今後の課題が提示されている。即ち、会計史研究一般において、会計諸技法の生成発展過程を編年史的に記述したものが多く、社会的背景等との関わりの中から各技法の様々な「意味」を探り、獲得された歴史的視座・視角によって、現状に対する批判を行ないながら今後の方向性を模索しようとする試みは極めて少数であ

ると述べられる。

そこでは、管理会計史において主要な位置を占める企業予算の史的考察（予算管理史と科学的管理の折衝）、さらには管理会計史と経済史・経営史の交錯（比較管理会計史の基底）について検討が加えられている。

まず、科学的管理との関係については、辻厚生・小林健吾両氏の研究方法論について再検討されている。即ち、企業予算を、科学的管理法から生成し、米国の1920年代における不況の産物であるとするそれまでの通説的見解に疑義をもたれ、「技術者の会計」と「会計士の会計」の相互関係によって、科学的管理と標準原価と企業予算との関連性を明示された辻厚生氏の研究と、企業予算の調整機能を重視し、分権化による企業予算の展開過程を叙述された小林健吾氏の研究を比較され、両者の方法論には、かなりの差異が見られるとされる。

そして、氏の恩師である辻氏が、従来は「空白期間」といわれてきた1920年代に至るまでの時期を追跡し、企業予算の生成発展過程を系譜的に明らかにし、管理会計が産業革命をいち早く達成した英国ではなく、米国で生成した理由を、原価計算を機能的に分類することによって、「型の析出」を通して解明されていることを高く評価される。特にその方法論において、「会計的管理的性格」をマルクス経済学に依拠しながら、資本主義の発展段階別に分析されていることは注目すべきとされ、肯定的に受け容れられている。

また、経済史・経営史との接点については、管理会計史の比較史的考察を通して、経済発展における管理会計の機能の差異を析出し、各国の管理会計の独自性および共通性を明らかにすることが必要であり、そのためには経済史・経営史の成果を参照しながら、これらの通説に対する管理会計史からの批判的考察が必要となるとされる。

そこでは、A.D.Jr.Chandler等の経営史の

成果を適用することを試行しているJohnsonを引き合いに出され、経済史・経営史の研究と同一史料を用いながら、管理会計史の独自の意義を追求すべきこと、管理会計の手法が企業組織に適用された背景(context)を、経済的・社会的・政治的・文化的要因等によって検討し、他方において手法の「逆機能」が企業組織に生じさせた問題を個々の企業の諸活動に即して明らかにしなければならないことを主張されるのである。

【第2章】では、史的考察に関わる史料（資料）の制約について考察されている。即ち、「文献による発達史」である管理会計論史と「実務資料による発達史」である管理会計史という二つの方法論の選択について論証されている。

そこでは、まず「文献」の語義として、①企業における実践を紹介・検討したものと②企業における実務を普遍化・一般化し、理論的に再構成したもの、という二つに分類できることを挙げられ、理論と実践は「連続と変化」、「継承と発展」を繰り返すものであり、両者は相互依存的であるとされる。故に、文献と実務資料の区別も頗る相対的であり、その何れかに厳密に分けることは難しいとされる。

それに加えて、「実務資料」についても、以下の3点を問題点として列挙されている。

- ①特定の作成者の意図が介在していること。
- ②研究者の見ることのできる実務資料には、一定の限界が存在すること。
- ③実務資料の客観的評価・一般化・普遍化は、研究者個人の能力に依存していること。

如上を根拠として、「文献」か「実務資料」かといった対立的・二者択一的に捉えるのではなく、蒐集可能な限りの「文献」と「実務資料」を分析して、管理会計技法が生成発展してきた社会的・経済的・政治的背景等と照合しながら、技法の「意味」を探り出し、単

なる断片的な史実の羅列に終始するのではなく、獲得した分析視角を通して一般化・普遍化するとともに、提示した仮説を再度検証しなければならないと主張されるのである。

【第3章】では、従来の研究では、新たな分析視角を提示して、今後の方向性を模索する意識が希薄である、という指摘（第1章）を承けて、Michel Foucault の「知の考古学」を管理会計史に援用する可能性を追求されている。即ち、従来の新古典派経済学に立脚した会計学研究を批判する基礎として、単純かつ素朴な本源的形式から完成された状態へ発展・進化するという「連続性」を否定したFoucault の歴史研究の分析枠組に焦点が当てられている。

そこでは、従来の歴史研究の暗黙裏の前提から導き出せる、現代的な視角から事象の起源を先験的に選出し、それに関連した史実を摘出するという作業を積み重ねながら、ある概念枠によってそれに一定の評価を与え、時間の流れに沿った時代区分を行ない、過去を再構成するという方法論は避けるべきだとされる。

まず、Foucault の基礎的方法論を成す考古学 (Archaeology) と系譜学 (Genealogy) の異同について説明される。そして、前述 (第2章) の理法 (logos) とFoucault の重視する「言説」とに類似が見出だせることに着目され、原価・管理・能率等の言表が如何に語られたかという言説の多様性と分散性の存在条件に焦点を当てた歴史研究を志向されるのである。そこでは、言説を生み出す土台である「認識の土台」を顕在化させながら、時の推移とともに生じる「認識の土台」の転換 (transformation) に着目し、一つの知の制度として成立する時点における企業組織や社会における「権力」(power) の構造等を抉り出せるとされるのである。

さらに、Foucault の基礎的方法論を会計史研究に適用することを試行する論者の例示

として、A.G.Hopwoodらの批判会計学研究の特徴と今後の課題を考察されている。

【第4章】では、第Ⅱ部で適用される会計の「可視性」と「不可視性」についての視角を得るために、標準原価計算の先駆者として評価されているHarrington Emersonの原価計算観の分析を行なわれている。

そこでは、まず、Emerson が実際と標準との関係を表すものとして概念規定した「能率」(efficiency) の以下の三つの分類について解釈されている。

- ①物量的・工学的能率 (physical or engineering efficiency)
- ②経営能率 (business efficiency)
- ③社会的・人間的能率 (social or human efficiency)

その上で、②「経営能率」の局面に集中した従来の研究では、「課業」との関連を考慮して能率向上の指標として標準原価を試行したEmersonの真意を見失っていると解されている。その際、「原価計算それ自体の客観性を追求した」同時代の論者であるA. H. Churchと比較されて、Emersonを時間・物量に基づいた課業の能率の達成を至上の目的とした標準原価計算論者として位置付けられている。

次に、Efficiency as a Basis for Operation and Wagesという表題の1908~09年の連続論文とこれに3章分を増補して刊行された1909年の単行書との間で、原価概念 (能率原価と割当原価) の変遷 (動揺) を分析されている。そこでは、彼の能率論全体における標準原価の位置付けに焦点を当てることなく、標準原価の計算構造に過度に着目した既往の研究成果 (批判の虚構性) を批判されている。

そして、コントロール技法としての標準原価の限界 (会計の不可視性) を認識していた論者としてEmersonを再評価されているのである。

尚、今後の研究課題として、計算システムとしての標準原価計算が体系化されるというChurchの方向に至った理由を解明すべきことを追記されている。

【第Ⅱ部・第5章】では、「世界標準」としての管理会計システムを構築するための前段階となる、「日本の管理会計」の基本的性格の解明に焦点が当てられている。即ち、その基本的性格を明らかにすることは、「日本の管理会計」を海外移転するという「外」への国際化(globalization)と日本の経営全体を見直していく「内」からの国際化という双方向での伝達(communication)の準備作業になると位置付けられている。

そこでは、言表(言葉)によって明示化された理論と実践との統合物である言説(語られ方)に着目し、その根底にある権力と知識との関わりに焦点を当てながら、諸技法や概念が根源的に持っている意味のずれ(ゆれ)を社会的・経済的・政治的・文化的観点から明らかにするという「比較管理会計史」の方法論的基礎(第2章)を承けている。

そして、「可視性」と「不可視性」との相互関係によって、欧米企業と日本企業の比較を行なっている。その結果、日本企業は、会計の機能を否定的(negative)に捉えており(会計の不可視性の側面を肯定的(positive)に捉える)、JIT(Just In Time)やTQC(Total Quality Control)等の生産管理(実体管理)が発達した。即ち、管理会計技法の大半が欧米から導入されたものであったが、会計の可視性と不可視性の境界線についての認識が欧米とは異なるために、会計管理と実体管理の間に差異をもたらした結論される。これを「日本的受容形態」を越えた「日本の管理会計」の存在と表現されている(101頁)。

そして、物量的次元による実体管理と製品開発段階での会計管理(埋め込まれた会計)

という2側面を有する源流管理が日本の管理会計の主要な論理であるとされている。

その上で、製品開発段階まで不可視性の回避を追求したものが「原価企画」とであると位置付けられている。

最後に、社会レベルでの可視性と不可視性を視野に入れることによる「日本の管理会計」の再検討、戦略的意思決定における管理会計情報の重要性の検討等が今後の課題として挙げられている。

【第6章】では、実務で「原価企画」という用語を最初に用いたとされるトヨタ自動車における原価企画の展開過程を追跡されている。

そして、原価企画は、①計算システムとしての側面(Target Costing)と②マネジメント・システムとしての側面(Target Cost Management)という2側面を有するが、この2側面が車の両輪のように連動することが実効性をあげる上で必要であり、2側面の乖離が大きくなれば逆機能をもたらすこともあり得るとされる。

①計算システムとしての側面……目標原価の設定段階、目標原価に含まれる原価要素、原価分解の程度を含意とする。

②マネジメント・システムとしての側面……目標原価を達成するために行なわれる様々な活動の総体を含意とする。

さらに、原価企画は、①設計原価型(cost engineering)と②利益企画型(profit engineering)という2つに類型化できるが、双方は相対的なものであり、双方の型が収斂してきていると見做されている。

①設計原価型……主として設計者の誘因(incentive)を高め、設計者への情報提供を最重視するエンジニア主導型の原価企画。

②利益企画型……経理部門やマーケティング部門のコミットメントが多く、利益管理を最重視する市場志向の原価企画。

また、原価企画を進める際に、元来経理部門を中心に行なわれてきた会計機能をその他の部門に①分散化させたり、逆に②統合化させるという2つの要請が共存することを指摘されている。

①分散化……原価企画を同時並行的 (concurrent) に進めていく際の要請。

②統合化……原価企画における改善額と採算計算の整合性を図る際の要請。

そして、フラット化組織への変更、さらには開発センター制への移行という製品開発組織の変革をも跡付けられ、さらに、第一世代 (1992年立上りのカローラ) から、第二世代 (1995年立上りのトラック)、そして第三世代 (1997年立上り、現在進行中) を経る原価企画の海外移転プロセスの特質を抽出されている。

最後に、今後の課題として、以下の2点を指摘されている。即ち、第一に、量産段階での原価改善と原価企画の関係の強化、第二に、製品担当主査 (product manager) と各部門管理者との権限・責任関係の二重性の解消である。

【第7章】では、管理会計研究の今後の方向性について、原価企画におけるサプライヤー (下請企業・開発支援型のツーリングメーカーや部品メーカー) 関係を統計的に分析され、Johnson=Kaplan によって提起された「適合性の喪失」以後の動向を視野に入れられている。

まず、原価企画は、計算技法としてのハードウェアの側面よりも、諸部門間や組織成員間等の企業内部のみならず、サプライヤーなどの企業外部でのネットワークを連結させることによって相乗効果を導出させ、「場の情報」の相互交換を促進させるといったソフトウェアの側面を重視したものであるという結論 (第5章) を踏まえて、サプライヤー関係に焦点が当てられている。

Johnson=Kaplanによって提起された「適

合性の喪失」以後の管理会計の研究動向は、①会計 (会計管理) の枠内に回帰するという方向性と、②非会計 (実体管理) を模索するという方向性の2つに整理される。この2つの方向性を二者択一的に捉えるべきではなく、双方向での対話が希求されると見做されている。そして、コントロールの役割 (control role) から脱却して、創発的役割 (productive role) を管理会計に付与して、行動作用因 (action driver) として様々な行動に影響を及ぼす仕掛けとなり得るものを提示することが求められていると解されている。

【終章】では、全章を総括された上で、管理会計研究の今後の可能性を2点指摘されている。一つは、「企業レベルの理論」であり、もう一つは「社会レベルの理論」である。

前者は、実務の背後に潜んでいる論理を明らかにして、事実の解明を行なう「実務の説明理論」を提示する方法である。後者は、実務に関する社会的な意義および法則性等を明らかにして、歴史視角から実務の社会的背景を提示する方法である。

これら二つの方法は、二者択一的に捉えるべきではなく、相互浸透を図ることによって管理会計論を再構築するべきであり、ナレッジ (knowledge) からウィズダム (wisdom) への昇華を主唱されて、『本書』を結ばれるのである。

#### 4. 本書の意義と若干の疑義

管理会計研究は、その実践的性格に起因して、理論と実務との乖離を如何に統合するかという問題が定在してきたのであって、その接近視角は研究者によって様々であった。

これまで幾度となく祖上に上せられてきた Johnson=Kaplanの所説は、実務における管理会計の有用性を回復するための方策を模索する、という観点から、生産現場における

現状分析を行ない、理論を再構築しようとした試みであると位置付けられる。彼らにとって史的考察の意義は、現在における実務の問題点や矛盾を説明するための論拠を提示することにあったのである。そして、『本書』の意義は、そうした事例研究から抽出された帰納的推論を、歴史研究から獲得された分析視角によって批判的に考察することが、現在の研究動向において十分に為されていないことを明らかにしたことである。即ち、単に現実を凝視する事例研究だけでは不充分なのであって、史的考察によって批判的視角を導出することの意義を明示した点が、『本書』最大の成果であるといえよう。その一方で、幾つかの問題点（今後の検討課題）について指摘しておきたい。

第一に、“日本的”管理会計を提示する論理についてである。即ち、近年の欧米の研究者には、日本企業の高い国際競争力は優れた管理会計技法に支えられているに違いない、という着想があり、日本ではそれに呼応するかのごとく、世界に向けて発信するべく“日本的”管理会計としての原価企画の研究が進められている現象を如何に諒解するべきであろうか。特に、原価企画を“日本的”と特定する論理が、いわば既定・所与のこととして明らかにされていないように思われる。

第二に、これは第一点とも関わるが、原価企画の定義が理解しにくい点である。原価企画の定義は、研究者によって様々であり、いまだ変動的である。氏は、第6章で原価企画の側面と類型を提示されているが、『本書』から定義を抄出すれば、「製品の企画・設計段階における戦略的コスト・マネジメント」（3頁）、「設計者に対する「プレッシャー」あるいは「規律的権力」の行使を意味を有している」（100-101頁）、日本会計研究学会の定義として「製品の企画・開発にあたって、顧客ニーズに適合する品質・価格・信頼性・納期等の目標を設定し、上流から下流に及ぶ

すべてのプロセスでそれらの目標の同時的な達成を図る、総合的利益活動」（109頁）、「主として設計部門の活動である」（135頁）（圈点…引用者）、等々、原価企画を計算技法・活動・管理機能の何れとして見做すのか、殊に氏の定義との相互関係が明確ではない。

第三に、「学際化」という言説をも越えた研究方法は、壮大であるが故に却って管理会計の外延の希釈化に繋がる危険を伴うという点である。即ち、「社会史」としての管理会計史を追究することによって、「会計史としての管理会計史の独自の意義を追究」（25頁）することが可能なのであろうか。

以上の諸点については、今後の検討課題として提示したい。

## 5. 結びにかえて

管理会計の危機（適合性の喪失）が提起されて、既に8年が経った。この間、内外の研究者は、企業の事例研究を通して「適合性の回復」を追求してきた。優良企業の現状分析による「適合性の回復（研究者の実務への影響力の回復）」の方策が、英米では、活動基準原価計算（Activity Based Costing ; ABC）等の技法の精緻化として現われ、さらに日本では、原価企画の提唱（海外発信）となって顕現したと解釈することは一法に過ぎない。

このような研究動向において、改めて歴史研究の意義を明示している点に、『本書』の最大の特徴および成果があるように思われる。『本書』に対する若干の疑義は、決して否定的認識だけでなく、そうした氏の研究姿勢に対する敬意、さらなる問題解明の切望に由来する。管理会計の史的考察を目論む者にとって、『本書』は、大いに示唆に富む書であろう。今後の氏の原価企画の解明、さらには「世界標準としての」管理会計システムの構築を衷心より期待するものである。