

## 紹介

H. Thomas Johnson and Robert S. Kaplan  
*Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*  
 (Harvard Business School Press, Boston, 1987)

村 瀬 儀 祐

はじめに

第2次世界大戦後、管理会計は飛躍的に発展したといわれている。とりわけ1960年代以降、「原価会計 (cost accounting)」といえば経営意思決定のための管理会計のことであるかのように理解されている。出版される原価会計の理論書では、いずれも経営意思決定が強調され、そのための漸新な概念と手法が説明されている。しかし、このように経営意思決定のための原価会計論が発展しても、一体、実際の実務レベルではどのようになっているのか、と問うと、どうもその点がはっきりしない。発展しているのは、経営意思決定を強調した原価会計の理論であって、実務ではないのではないかと考えられる。というのは、原価会計の理論書等で展開されるものに対応するような実際の実務例を追求しても、容易に見つけ出すことができないからである。したがって、経営意思決定の原価会計の発展は、第2次世界大戦後の会計理論現象であって、実務現象ではないのではないかと、という素朴な疑問をおさえることができない。実際の原価会計実務とは、どのようなもので、一体それはどのように機能しているのか、この現実が明らかにされなければならない。

ところが、今年(1987年)のはじめに、この疑問に答える手がかりをあたえてくれる著書が出版された。それは、ジョンソンとカプラン(H. Thomas Johnson and Robert S. Kaplan)の両教授になる『適合性の喪失：管理会計の勃興と衰退』(*Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*)である。本書によれば、今世紀前に勃興した管理会計は、1925年以降、衰退し、今日では、財務諸表に計上される売上原価と棚卸資産の算定のための「棚卸評価原価会計 (inventory costing)

が製造業企業の唯一の『原価会計 (cost accounting)』の形態となった」(p. 135) といふ。すなわち、第2次世界大戦後の原価会計は、理論レベルで経営意思決定のための管理会計の理論が展開したにもかかわらず、実際の実務レベルにおいては、財務諸表目的の原価会計のみが存在していただけであると指摘しているのである。この指摘は、管理会計論の性質を検討するうえで重要であると考えられる。そのために、そのような指摘がどのような文脈のなかでされているか、本書の内容と構成を紹介しながらみることにしよう。

### 1. 管理会計成立の根拠

現在の原価会計システムは、次の三つの目的を満足させようとしている、とジョンソンとカプランは述べている。

- (1) 「財務諸表が月ごと、また4半期ごと、1年ごとに作成できるような一定の期間原価を製品へ配分すること。」
- (2) 「コスト・センターのマネジャーに工程管理の情報を提供すること。」
- (3) 「製造マネジャーと経営マネジャーに製造原価予測を提供すること。」(p. 248)

しかし、現行の原価会計システムは、「財務会計考慮が支配的となっており」(p. 248)、財務会計目的の「単一の原価システムのみがこれらの三つのまったく異なった目的に用いられている」(p. 248)とする。著者たちによれば、このように(1)の財務会計目的の原価会計システムが(2)と(3)の管理会計目的にも同時に用いられるようなことは、今世紀前の初期の製造企業にはみられず、そこでは「二つのシステム、すなわち管理会計システムと財務会計システムがそれぞれ独立して機能していた」(p. 9)という。ところがこのような二つの原価会計システムは、今世紀の初頭以降、財務会計システムに一元化され、管理会計機能はまったく衰退してしまったという。

著者たちが主張する管理会計とは、次のように理想化されている。

「管理会計システムは、原価を管理する努力を促進し、生産性を測定し、改善し、そして生産工程の改善を工夫するために、タイムリーで正確な情報を提供するものでなければならない。管理会計システムは、価格設定と新製品の導入、陳腐化製品の廃棄、競争製品に対する対応が、製品資源の需要についての最良の情報にもとづいて作成されるよう正確な製品原価を報告しなければならない。最後に、大規模な分権化さ

れた組織は、その経営者のパフォーマンスを動機づけ、評価するシステムを必要とする。そのシステムは、グローバルに拡散した経営のなかにあつて、多種の製品と工程に関連して多様な機能をはたす経営者に対して適切な刺激とシグナルを提供するものでなければならない。」(p. 4)

このような意味での管理会計は、今世紀の初頭までに勃興したという。ジョンソンとカプランは、このような管理会計システムの成立によって、企業規模の拡大が促進されたとする。すなわち、「企業規模は、市場において利益稼得機会を見出す限界原価を、企業内部で利益稼得機会を見出す限界原価が上回るポイントまで成長する」というコース (Ronald Coase) の仮説に関連して、管理会計は、「企業内部で利益稼得機会を発見する原価を低める」ものであり、この機能によって「複雑な企業組織の規模拡大の潜在力を高める」とする (p. 88)。したがって著者たちの立場からすれば、管理会計は、企業規模の拡大の結果生れたものではなくて、企業内での経済取引の調整を可能ならしめることによって、利得稼得機会を市場を通じるよりも大ならしめ、そのことによって企業規模の拡大を促進したものであるとする。すなわち、「管理会計は、巨大な組織がそれを必要としたために生じたのではない。逆に、管理会計それ自体が大規模企業の成長を促進したのである」(pp. 20-21) とするのである。

このように勃興した管理会計は、勃興した当初においては、経営者の意思決定に適合した情報を提供していたが、しかし、「今日の管理会計情報は、組織の財務報告システムの手続とサイクルによって制御されたものであり、経営者の計画と統制の意思決定に対して、あまりにも遅く、あまりにも集散的で、あまりにも歪められたものであるために、適合性のないものである」(p. 1) とする。著者たちは、アメリカにおける管理会計の発達を、経営者の意思決定に対する適合性の喪失の歴史として叙述する。そして、最後の結論として、管理会計が再度、経営意思決定への適合性を回復するために、従来の財務会計目的の原価会計システムとは別に、工程管理と製造原価予測の原価会計システムがそれぞれ独立して機能するような効率的システムをうちたてる必要があるとしている。

## 2. 管理会計の勃興

### (1) 19世紀, 単一活動企業の管理会計

ジョンソンとカプランは、19世紀において、企業家たちは、市場の交換取引を通じてよりも、管理会計手段による企業組織内の転換プロセス（conversion process）の調整と統制を通じて、より大きな利益稼得機会があることを発見して、企業規模を拡大した、と述べている。この時代の管理会計は、製造、運輸、流通といった単一の経済活動を営む企業（single-activity business）によって採用されたものであり、組織内部の転換プロセスの効率を促進し評価するものであったという。すなわち、

「150年以上も昔のそのような組織の形成は、新しい会計情報に対する需要をつくり出した。これまで市場の交換を通じて外的に価格にて供給されてきた転換プロセスは、組織内で遂行されるようになると、内部活動からのアウトプットの『価格』を決定するための測定基準に対する需要が生じた。組織内で生じる転換プロセスについての価格情報が欠如しているために、所有主は、労働と原材料が完成品へ転換する効率性を要約する測定基準と、また転換プロセスを監督する経営者を動機づけ評価することにも貢献する測定基準を考案した。その測定基準は、しばしば工場が所有主の中央オフィスよりかなり遠くにはなれているところでは、とりわけ重要であった。このように、管理会計は、多元工程のヒエラルキカルな経営組織が市場での不断の取引を通じての転換プロセスよりも効率的である企業家の利潤追求活動を支えるために発展した。」  
(p. 7)

ジョンソンとカプランは、このような初期の管理会計の代表的な例として、19世紀前半のニュー・イングランド地方の綿織物工場と、19世紀半のカーネギーに代表される製鉄会社と大規模小売チェーンストアのような流通企業の管理会計をあげている。

19世紀前半の代表的な綿織物会社（Lyman Mill）の管理会計は、労務に焦点をあてた工程管理の情報を提供していたという。

「Lyman Mill の経営者は、短期の意思決定をなし、また市場交換価格によって統制されない操業の一部面、すなわち完成品への原材料の転換における管理を達成するための情報を必要とした。競争的な市価は、経営者の管理をこえたものであり、完成品や原材料、消耗品、労働時間についての交換比率を決定するために、経営者は、

それらの価格を引き出す会計システムを必要としない。しかし工場経営者は、労働者が原綿をつむぎ糸と織布へ転換させる割合には影響を及ぼすことができる。転換活動の原価についての勘定からの情報は、評価と管理という経営者の職務の助けとなる。そのような情報には、各労働者と各直接経費のタイプに関する部門による産出ポンドあたりの転換コストが含まれる。さらに、工場の職長と会社の経理係との間の通信は、彼らが特別注文価格と設備変更についての短期意思決定を、これらの直接の転換コストから引き出された貢献利益情報を用いることによって行なったことを示している。」(p. 31)

このような19世紀初頭の綿織物会社による企業内の転換プロセスに焦点をあてた管理会計と同質の、しかもはるかに洗練されたシステムは19世紀後半の *Carnegie Steel Company* の原価管理にみられるという。

19世紀半までに交通(鉄道)と通信(電信)の発展は、広範囲な地域にわたった原材料の取得と製品の配給を調整できるようにした。この条件のもとで鉄道会社は、地域的に分散化した活動を監督するために、現金の受払を統制する新しい会計手続を考案するとともに、トン・マイルあたり原価の測定基準や営業係数(営業費用に対する収益の割合)を多地域にわたる部門の利益稼働力を評価するのに用いた。また、19世紀後半には、*Marshall Field* や *Sears, Woodworth* のような大規模流通会社があらわれると、これらの会社は、地理的に分布した部門の購買と価格設定、仕入の活動の有効性と効率性を評価する手段として、部門ごとの総マージン(売上高マイナス仕入・営業原価)と商品回転率のごとき測定基準を考案した。

さらに、19世紀後半の管理会計システムは、科学的管理運動(*Scientific Management Movement*)と結びついて発展したという。

「*Frederick Taylor* のような、科学的管理技師の目標は、労働と原材料の効率と利用を改善することであったが、しかし、彼らがつくり出した労働の等級や単位あたりの労働時間、単位あたり材料量のごときフィジカルな基準は、労務原価と材料原価について標準へとたやすく変換された。これらの労務原価と材料原価は、しばしば間接費の配分と結びつけられ、価格決定に用いることができるよう完成品単位あたり原価へと集合された。標準は、労務と原材料に対して支払われる価格の変化を反映するよう不断に最新化された。」(p. 10)

これらの標準原価会計システムは、「初期プロセス産業において発展した転換効率の測定とあわせて、完成品単位原価は、経営意思決定—この場合は価格設定—の手助けとなるよう算定されたものであり、外部の財務諸表の作成のために算定されたものではない」(p. 10)とする。19世紀後半に生成した管理会計システムは、財務会計システムとは別に独立して機能したという。

「このように、管理会計システムは、組織の重要な経営活動における効率を促進するために作り出された。そこには、受取と支払を記録し、期間ごとに、おそらく年度ごとに企業の所有者と債権者のために財務諸表を作成するところの取引をベースとしたシステムが独立して存在していたであろう。しかし、二つのシステム、すなわち管理会計システムと財務会計システムは、それぞれ独立して機能していた。」(p. 9)

## (2) 20世紀初頭、中央集権的統合企業の管理会計

20世紀に入ると、製造と販売、輸送といった多様な経済活動を中央集権的に経営する統合企業 (centrally managed, integrated business firms) があらわれた。多くの統合企業は、原材料の産出と購入から、製造と加工、最終消費者への販売にいたるまでの多様な経済活動を一手に集中し、内部化することによって、多大な利益を獲得する機会を見出した。しかし、この多面的な活動を擁する統合企業は、企業内部に複雑な交換システムをつくり出すために、官僚的非効率性の泥沼に沈む危険性があった。この問題に対して、初期の統合企業は、企業活動をそれぞれ特殊化された活動(例えば配給、製造、輸送、金融、仕入)の部門へ分割し、中央オフィスにてこれらの部門を調整し、それらの多様な活動を企業の共通目標に向けて統轄することによって解決しようとした。このような中央集権的な組織編成によって、各部門の経営者は、それぞれの部門の活動を効率的、効果的に遂行することに専念でき、また同時に、トップ・マネジメントは、もっぱらその努力を多様な部門の活動の調整に振りむけることができるようになった。この中央集権的組織編成のもとで、初期の統合企業のトップ・マネジメントは、二つの管理会計手法を考案した。すなわち、第1は、「原材料から最終消費者までの内部資源の流れを調整し均衡させるための予算」であり、第2は、「企業全体のパフォーマンスと多様な部門のパフォーマンスを比較するための投資あたり利益 (return on investment)」(p. 64)である。

とりわけ投資あたり利益の測定基準は、統合企業における資本の効率的、効果的運用を評価することにむけられたものであった。このような部門の投資決定と資本運用の評価のための測定基準は、19世紀の単一活動企業における転換プロセスの効率性に焦点をおいた管理会計にはみられなかったものである。20世紀初頭の統合企業による投資あたり利益の測定基準は、トップ・マネジメントが部門への投資決定と資本運用を評価するために用いられたものであり、1920年代以降にみられるような部門経営者のパフォーマンスを評価するのに用いられなかったという。このような管理会計手法を発展させたパイオニアは、Du Pont Powder Company であった。

「多くの重要な経営と予算の活動は、Du Pont の上級経営者によって考案されたが、最も重大で最も持続力のある管理会計のイノベーションは、投資利益（return on investment：ROI）の測定基準であった。投資利益率（ROI）は、各経営単位と組織全体の商業的成功の全体的な測定基準を提供した。資本の配分は初期 Du Pont 会社の中心的な経営職能であったために、部門経営者は ROI パフォーマンスに責任をもつものではなかった。部門経営者は、経営の規模を所与のものとして受け入れ、ちょうど19世紀の経営者が行なったように、内部の経営プロセスにおける効率を促進することのみに専念した。トップ・マネジメントだけが ROI を資本の配分を制御するのに役立て、また現業部門のパフォーマンスを（部門経営者のパフォーマンスとは関係させずに）評価するのに役立てるよう用いた。Du Pont の財務部長であった F. Donaldson Brown は、ROI をその構成要素へ分化させ、二つの効率性の測定基準—営業係数（売上利益率）と回転率（資産に対する売上高）—の結合としてそれがみられるように表示した。」（p. 11）

### (3) 1920年代、分権化企業の管理会計

1920年代には、企業経営は新たな困難に出会った。それは、企業が扱う製品の多様化（product diversification）により組織が複雑になったこと、そして、プロフェッショナル経営者（professional manager）がオーナー経営者（owner-manager）にとって代わる過程がすすむと、プロフェッショナル経営者の企業目標にむけた動機づけの問題が生じた。この問題に対する企業の対応は、多元部門組織（multidivisional organization）をつくり出すことであった。多元部門組織の設定によって、トップ・マネジメントは、

日々の多面的な現業ラインの管理から解放され会社戦略のプランニングに専念できるようになり、多元化された部門の経営者は単一の製造ラインや地域の活動に専念できるようになった。すなわち、「現業経営者よりポリシー経営者への分離 (separating policy manager from operations managers)」(p. 97) によって、企業経営の複雑化とプロフェッショナル経営者の動機づけの問題に対処したのである。

この多元部門企業においては、すでに20世紀のはじめに Du Pont によって開発された投資利益率の測定基準が利用された。しかし、同じ投資利益率といっても、以前の統合企業にあっては、資本の部門配分の基準として、すなわち中央集権的統制の手段として機能したのに対して、多元部門企業にあっては分権化と部門経営者のパフォーマンスの評価と動機づけの手段として機能したという。

「多元部門企業は、投資あたり利益情報を新しく利用した。統合化された多様な活動は、投資あたり利益情報を企業の多様な活動間への資本配分を中央集権化するために用いたが、多元部門企業は、投資利益率測定基準を部門経営者に対して資本の効率的使用の全責任を移譲するために用いた。各部門の内部化された活動についての投資利益率は、部門経営者がトップレベルの利益目標に直接的な注意を払うようトップ・マネジメントに保証するものであったために、このような責任の移譲ができたのである。これらとの比較的明確な部門パフォーマンスの測定は、トップ・マネジメントが成功した経営者に、資本を追加してふりむけたり、また、トップ・マネジメントのポストへ昇進させるといった二つのことを通じて報いることができるようにした。他方では、経営に失敗した部門経営者からは資本をひきとめ、また解雇すらした。」(p. 98)

かくして多元部門企業の管理会計は、三つの職能—(1)「利益志向目標を追求する強い刺激を経営者に提供すること」、(2)「内部監査を通じて、はっきりした方法でパフォーマンスをありうる原因に関連させることによって刺激の力を高めること」、(3)「キャッシュ・フローを事後に調整するやり方で高度に利用できるよう配分する手助けとなるモニタリングと測定の手続を発展させること」(p. 99) —を実現せんとしたものであった。このような管理会計システムの代表的なものは、General Motors ものである、とする。ジョンソンとカプランは、General Motors の管理会計の特徴について次のように指摘している。



「GM の管理会計システムは、ブラウン (Donaldson Brown) が『責任の分権化による統制の集権化』と規定したことを可能にする三つの職務を遂行した。第1に、それは、トップ・マネジメントの財務目標と各部門の事前の経営目標を比較するために年次の経営予測を提供した。トップ・マネジメントは、各部門の予測計画を全社的な財務政策と調整するために経営予測を用いた。第2に、そのシステムは、実際の結果が計画したものから離脱するような場合には、迅速に指示をあたえる販売報告書と変動予算を提供した。それらは、さらに、部門経営者が予測した遂行目標を達成するよう現在の経営についての修正を指示した。販売報告書と上級レベルの変動予算システムは、各部門の実際のパフォーマンスに対するコントロールを可能にした。第3に、管理会計システムは、トップ・マネジメントが統一の遂行基準にもとづいて部門間に資源と経営報酬を配分できるようにした。全社的な財務目標に対する高い程度の自動的な一致と、そして、部門経営者の自治との双方を促進した。」(pp. 101-102)

### 3. 適合性の喪失

今日用いられているすべての管理会計(労務費、材料費、間接費に対する原価会計、現金、利益、資本に対する予算、変動予算、販売予測、標準原価計算、差異分析、振替価格、部門業績測定といった)は、「1925年までに事実上、生成した」(p. 12)と、ジョンソンとカプランは述べている。これらの管理会計手法は、少なくとも1925年までは、経営者の管理のニーズに貢献したが、しかし、著者たちによれば、「この時点でイノベーションのペースは止まってしまった」(p. 12)という。そして「この停滞(stagnation)は、一部には財務諸表会計が支配的となったことに帰することができる」(p. 13)と指摘している。

1980年から1910年までの間、技師経営者(engineer-manager)は、経営管理に適合する製造原価算定の手続を発展させたが、「しかし、この手続は1914年の製造企業会社の実務と著述から消えてしまった」(p. 126)という。そして、「それにかわってあらわれたのは、20世紀の会計人が財務報告のために棚卸資産を評価するのに発展させた原価算定の手続であった」(p.126)という。

「製造原価管理会計(managierial product costing)の消失によって生じた間隙を埋めて、棚卸評価原価会計(inventory costing)が、製造業企業の唯一の『原価会

計 (cost accounting)』の形態となった。第1次世界大戦後、『製造原価』について経営者と会計人が語る時、それは棚卸資産勘定からの原価情報に関するものであった。次第に、会計人と経営者は、原価会計の目的を経営意思決定もしくは経営管理のためではなく、財務報告書のための売上原価と棚卸資産の評価として規定するようになった。」(p. 135)

今世紀に入るまでにアメリカの製造業者は、財務諸表を公表していたが、そこでは「原価会計を財務諸表目的の棚卸資産評価のために用いることはなく」(pp. 130-131)、「経営者は、経営管理目的と財務報告目的とに対してそれぞれ別のシステムを用いていた」(p. 13)という。しかし、

「1900年以降次第に、パブリック・アカウンタントの財務報告むけのルールが会計帳簿外で生じたドル額でもって製造仕掛品を評価する実務に終りをつけた。パブリック・アカウンタントは、すべての原価と財務勘定を『統合した (integrate)』複式簿記帳簿より、監査財務報告書における情報が引き出されるよう求めた。統合という言葉は、財務諸表にて報告されるすべての金額が、期間費用であろうと期末資産であろうとかかわりなく、オリジナルな(すなわち歴史的な)原価の取引記録において跡づけできるものでなければならないことを意味する。パブリック・アカウンタント(すなわち監査人)の『統合化』(後に『明確化 (articulation)』)といわれた)の要請は、今日、棚卸評価原価会計として知られているものを擁護するよう導びいた。」(p.131)

いまや、「会社は、典型的にはただ一組の帳簿を(または税と財務報告の実務が異なる場合には二組の帳簿を)つけたにすぎなかった。そのために管理会社の実務は、財務会計実務に従属し、その下僕となった」(p. 178)とするのである。

20世紀初頭まで存在していた原価管理の会計システムが消滅して、棚卸評価原価会計が原価会計の唯一の形態となった理由の一つとして、ジョンソンとカプランは、原価管理会計システムの情報コストが高すぎたことをあげている。

「1910年まで、製造原価システムは、規模の経済(効率性)と事業範囲の機会(製品の多様化)について幅広い範囲の意思決定に適合する情報を提供していた。これらのシステムのうち、多様な生産ラインについて正確に原価を追跡するようデザインされたものは、1910以降、第1次世界大戦までには確実に、消失してしまった。おそら

く、その主たる理由は、高いコスト・ベネフィット率であろう。既存の情報処理テクニックが複雑な製造プラントにおいて、それぞれ異なった製品を製造するのに用いられる資源を正しく跡づけることは、出費もかさむものとなった。最も利益度の高い製品のみをマーケティングし、失敗したものを排除することによって得られる高い利益は、そのような選択を行なうのに必要な情報コストに値するものでなかった。」(pp. 127-128)

したがって、パブリック・アカウンタントの勢力が工場管理技師よりまさり、原価管理会計を追放したからそれが消滅したのではなかった。それは経営者の「そのような情報のコストとベネフィットについての判断を反映している」(p. 144)とする。

さらに、ジョンソンとカプランは、棚卸評価原価会計が唯一の原価会計となった理由として、大学の会計学教育をあげている。

「大学の会計教育は、今世紀における財務報告の発展と平行している。会計学は、1900年以前では大学の教科としては事実上、未知のものであった。後の発展も、パブリック会計について学生を訓練しようとする需要によっておおよそ形づくられた。財務報告の理論と問題が、事実上、必要とされるコースすべてを含むものであった。結果として、第2次世界大戦前に会計の訓練をうけた人たちは、きまって現代財務報告の訓練を受け、管理会計の訓練をうけなかった。これらの卒業生の多くは、パブリック会計のキャリアから出発し、そして後にアメリカ製造会社の財務と会計のエグゼクティブになり、そしてまたトップ・マネジメントにすらなった。それ故、彼らが経営意思決定の主要な情報源として最終的に財務会計資料を用いたとしても、決して驚くべきことではない。」(pp. 134-135)

第2次世界大戦後、管理会計の知識は学者によって展開された。しかし、学者による管理会計の知識は、「実際の企業の意思決定と手続を検討することから引き出されたものでなく、他のアカデミックな領域における『理論家』によって示された経営管理と企業についての定型化されたモデルから引き出されたものであった。したがってそのモデルは、実際の企業のために発展されたものではなく、また実際の企業においてテストされたものではなかった」(p. 172)。管理会計の学者は、エコノミストの単品・単一工程(one-product, one-production-process)の企業モデルに強い影響をうけたために、そこで設定されたモデルは、実際の数百・数千の製品を複雑な生産工程において製造する

企業に対して適用することの困難な、適合性のないものであった。また、管理会計の実務家たちは、自分たちの組織のプランニングと予算、統制システムにインノベーションがなされても概してそれを秘密にし、「事実上、新しいアイデアが原価管理システムの設計と使用に影響を及ぼすようなことはまったくなかった」(p. 176)としている。

「このようにして、1980年までに、われわれは不幸な状況へとたどりついた。大学における研究者は、単純化され、定型化された製造設定において、管理会計の高度にソフィケートされたモデルを発展させるのにいそがしかった。研究者は、実際の組織現象によって動機づけられることもなく、また現代の組織からのデータにもとづいてテストすることもせず、またテストさえもできないものであった。他方、実務的な管理会計人は、組織の問題も、どのインノベーションも著述することもなかった。一世紀前の状態とちがって、実務家の世界は、管理会計研究やインノベーションに無関心であった。このような状態にあって、実際の管理会計システムが組織にまったくベネフィットを提供するものでなかったことは、別に驚くべきことではない。ある状況にあって現在の管理会計システムによって報告される情報は、経営者による良好な意思決定をできなくしているばかりか、実際のところ悪い意思決定を促進したのである。」(p. 176)

ジョンソンとカプランは、財務会計主導の原価会計が展開するなかで、1925年以前に開発された管理会計システムは、今日、おそらく陳腐化してしまっている、と述べている。

その最たるものは、間接費を直接労働時間をベースとした配賦率でもって製品に配賦する実務である。そのように決定された間接費の配賦率は、実際に支払われた時間あたり労務費率の少なくとも4倍、時には10倍や15倍、20倍ですらあることも普通のこととなっている。全体からすればわずかな割合しか占めていない直接労働時間にもとづいて間接費を製品へ配分する方式は、経営意思決定に適合していないばかりか、まちがった意思決定を促進する。すなわち、直接労働時間をベースにした間接費配賦方式のもとでは、経営者は、ささいな意味しかもたない労務費に細心の注意を集中するが、急速に増大する間接費にはほとんど注意を払わなくなる。また、製品を自家製造する(直接労働の増)より外注にまわす傾向(直接労働の減)を不適切なかたちで促進する。さらにこの方式のもとでは、労働割合の低い製品から労働割合の高い製品へと原価を転換させる

ことによって、製品原価を歪め、労働割合の低い製品の製造へと事業拡張する傾向を促進させている、と指摘する。

「コスト・センターが変動費と固定費を識別し区別する変動予算を採用する場合でも、変動原価部分は、直接労働活動に応じて変化すると仮定される。その仮定は、いくつかの原価カテゴリーにとっては適切であっても、他の変動費は、機械時間や段取り、検査件数、原材料の変動と取扱いに応じて変化する。比較的低い直接労働内容を有する製品——すなわち特別な段取りと取扱い、品質管理を要する低操業度の注文品は、変動間接原価を高い直接労働時間を有する製品のうゑに転嫁する。すなわち、原価は、低操業度の頻繁に段取りが行なわれる注文品から、まったく特別な取扱いや注意を必要としない長期継続の、あまり段取りの必要のない標準的製品のうゑに転換される。この状況のもとで、工場は、頻繁な段取りと特別に迅速で技術的なデザイン特性、品質保証、製造工程を高いレベルに調整する技術変化配列を必要とするより低い操業度の製品を含む幅広い生産ラインを引き受けはじめる。」(p. 190)

このような労働割合の低い製品の製造への拡大は、拡大にともなう原価を、つけ加わった活動を生じさせた製品に対してではなく、多くの直接労働時間を有する製品へと配賦する。企業が生産ラインを拡大させると、高い操業度の標準的製品はますます割高となるのである。そしてまた、このことはアメリカの経営者が同じ製品について外国製品の価格と競争できないと判断することになり、外国からの製品輸入を促進する傾向を生み出す、と指摘している。

またジョンソンとカプランは、1925年までに多元部門企業において部門経営者のパフォーマンスを評価する手段であった投資利益率は、今日、その目的に役立たないものとなっている、としている。すなわち投資利益率によって経営者を評価する制度は、経営者が会社の長期的成長を犠牲にして短期的利益を追求する傾向をつくり出したとする。

今日の状況のもとでは、経営者は、不況期でも、イノベーションがなくとも、一定の投資利益率目標を達成できる。「経営者は、利益を、より多く販売するかより効率的に製造するかによってではなく、多様な非生産的活動に従事し、会計コンベンションを開発し、金融事業に従事し、裁量可能支出を減少させることによって『稼得』できることを見出したのである」(p. 197)。

財務会計手続の利用と開発によって見せかけの短期利益をつくり出す点については次

のように述べている。

「歴史的な原価会計手続と『一般に認められた会計原則』(GAAP)は、利益と投資の測定を操作(manage)するのに十分な機会を経営者に与えている。一つの例として、着実な利益成長を表示し、当該期間の予算または予算費用に適合するように、収益と費用の計上のタイミングについてかなりの裁量が存在する。時には経営者は、予算利益と費用目標に一致させるために『一般に認められた』ものをのりこえて進む。会計オフィスの利益を増大させる機会は、より自由な会計コンベンションを採用した時に生じる。例えば、加速減価償却から定額減価償却への切り換え、投資税額控除について繰延法からフロー・スルー法への変更、耐用年数の延長化、すでに費消した項目の資本化、年金ファンド資産についてより高い利益率の設定、過去勤務年金原価のより長期にわたる償却、長期契約工事について完成基準から進行基準への切り換えがなされた時である。一局面の利益の底上げは、また、市価が簿価をうまわった資産を売却したり(もしその資産がなおも必要な場合は、経営者はこれをリース・バックすることがよくある)、または、市価が帳簿を下まわった負債を償却したり(つまり割引にて社債の再購入によって)することによって、高めることができる。」(p. 197)

また財務会計手続は、いくつかの原価を部門に配分するにあたって、悪い原価会計を導いている。例えば、年金会計における過去勤務原価の部門配分は、部門の従業員の勤務年限に関係して配分されるから、新しいプラント(年少者がいる)より、古いプラント(年長者がいる)へ過重な傾斜配分を行なう。過去勤務原価は、意思決定に関係しない埋没原価であるにもかかわらず、この方式にもとづくと、古いプラント部門の廃止にもなりかねない意思決定へと導びく。

また今日の経営者は、革新的な製品や効率的な生産工程の開発を通じるよりも、合併の財務的な処理やセールス・リースバックなどの「創造的金融取引」(p. 200)を通じて利益を得ようと努力している。しかし、このような方策は、1980年代のグローバルな競争に生きのこれない。「究極的に富は、目新しい金融的取引と資産に対する所有権契約を考案することによってではなく、想像力ある知的な資産投資によって作り出されなければならない」(p. 201)としている。

最後にジョンソンとカプランは、経営者が短期利益を追求するあまり、企業の長期的成長に必要な支出を切りつめる傾向があるとして次のように述べている。

「短期利益中心点のパフォーマンスに没頭することによって生み出される、おそらく最も害のある機能障害的行為は、上級経営者が裁量可能な無形の投資に対する支出を減少させるインセンティブであろう。販売の不振もしくは原価の上昇が短期利益目標の達成を困難にしている場合、経営者は、しばしば試験研究、販売促進、配給、品質改善、応用エンジニアリング、人的資源、消費者との関係に対する支出——これらすべては会社の長期のパフォーマンスにとって決定的に重要なものであるが——をカットすることによって短期利益を支えようとする。そのような減少の直接的な効果は、報告される利益稼働力を底あげするが、しかし、それは会社の長期の競争的位置を犠牲にしたうえでのことである。」(p. 201)

このような問題がなぜ1920年代に生じなかったのかということについて、ジョンソンとカプランは、第1に、1920年代には短期の財務パフォーマンスに対するプレッシャーが低かったこと、第2に、部門経営者の企業への滞留年限が長かったこと、第3に、経営組織規模が今日とくらべて小さかったこと、第4に、上級経営者が今日と違って技術と製造の経験をもっていたこと、第5に、会計数値にもとづいた経営者のボーナスプランがそれほど普及していなかったこと、第6に、今日とは経営環境が違っていたことをあげている。(pp. 203-204)

#### 4. 適合性の回復の方向

現代の原価会計は、大規模企業の内部活動についての効率性と有効性のシグナルを提供していないために、大規模企業は、「より小さいより集中的な組織 (smaller and more focused organization) との競争に対して弱さをもつようになっている」(p. 206)。小規模で集中的な企業は、せまい製造部門と製造工程を効率的に運営することによって、もはや多元的部門の利益稼働力を評価できない大規模組織よりも、その経営能力においてもすぐれたものとなっている。今日では、「大規模な分権化企業や財務や他の管理活動を集権化して達成しようとしたどのような規模の経済性も、より小さいより集中化した組織の競争的プレッシャーに対応する力がないために消えさろうとしている」(p. 206)。そこでジョンソンとカプランは、大規模組織が未来に生きのこるためには、その管理会計システムを再検討する必要があるとしている。

今日、さらに経済環境は変化しようとしている。トータル・クオリティー・コントロール

ル（TOC）やジャスト・イン・タイム（JIT）といった新しい経営管理手法があらわれ、コンピューターによって統轄された製造システムがあらわれ、ハイ・テクノロジー製品の出現によって製品のプロダクト・サイクルは短縮化され、金融、交通、通信、健康などの業務に対する政府の規制緩和（deregulation）がなされるなかで、これまでにないグローバルな競争の経済環境があらわれてきている。このような状況のもとで、管理会計システムは、市場における競争的位置について適合性のあるシグナルを提供できるように改造されなければならない、とする。

管理会計が適合性を回復する道として、ジョンソンとカプランがあげるのは、「監査志向の棚卸評価原価会計（auditor-oriented inventory costing）」（p. 135）とは離れた、「工程管理（process control）」と「製造原価算定（product costing）」のためのシステムをつくり出すことである。単一のシステムが以上の三つの目的に同時に貢献することはできない。今日では、コンピューターの発展により情報コストも大きく減少しているために、これらの三つのそれぞれの目的に貢献する会計システムを設定することの方が、そこから生れるベネフィットを高いものとしている、とする。

「単一のシステムがこれら三つの原価会計目的のすべてを満足させることはのぞましいことである。しかし、低い情報テクノロジーのパワーを前提とれば、このことは必然的なデザイン基準とはならないはずである。もっと大切なことは、各々の機能をうまく遂行することである。もし、これらの目的、財務報告と工程管理と製造原価算定のそれぞれ独立したシステムをまずはじめに要請すると、これらの重要なそれぞれの機能を遂行することのベネフィットは、三つの異なったシステムを發展させ、運営するコストよりまさっているはずである。」（p. 248）

このように工程管理と製造原価算定の原価システムを財務諸表むけの棚卸評価原価会計と切り離して、それぞれ独立して遂行するという条件のもとで、経営者には次の三つの任務が課される。

1. コスト・センターの境界の明確な定義。
2. 産出物の測定可能な単位が通過する期間の予測。
3. コスト・センターの活動水準の変動にともなう原価の変動を説明するコスト・ドライバー（cost drivers）の理解。」（p. 230）

この三つが確定された後に、コスト・センターの変動予算が設定可能となる。この場



合、工程管理にあたって、コスト・センターの活動水準に影響をうけない原価の配分が問題となるが、ジョンソンとカプランは、「もし原価がコスト・センターによって統制できないとあれば、コスト・センター内の工程管理を容易にするよう特にデザインされた報告書に、それらのコストを含めるべきでない」(p. 231)と主張する。コスト・センターに跡づけ不能の原価の部門配分は、棚卸資産評価の財務会計上の要請から生れたものであり、効率的な工程管理に必要なことではない。跡づけ不能の原価をコスト・センターへ配分することは、部門経営者のパフォーマンスの評価にほとんど適合性をもたない、とする。

製造原価計算において、短期の変動原価の理解は、現在の経営と市場状態にあわせてプロダクト・ミクスを調整したり、特別注文の受入可能性を判断したり、増分原価をうまわる小規模受注を獲得するのに役立つ。しかし、先にみた跡づけ不能原価をコスト・センターに配分しない方式のもとでは、日常的に測定していない増分製造原価を合理的に推定することが必要になる。また、このような短期の製造意思決定は、「短期の変動原価ではなく長期の変動原価に照して行なわれるべきである」(p. 233)としている。

ジョンソンとカプランは、「長期的な製造原価」を推定することが製造原価算定にとって「最も重要な目標」(p. 234)である。この点こそ伝統的製造原価算定に欠けていたものである、とする。今日、工場間接費やデザイン、開発、技術の応用の原価、マーケティング、販売、配給、サービスの工場外で生じる原価が急速に増加し、これらはいずれも固定費に分類されている。しかし、これらの固定費は、長期的な観点から変動費に分類されるべく努力すべきである。「すべての固定費を変動費と考えるべきとする」アプローチが開発されなければならないとする。(p. 239)

「最も重要な製造原価の多くを固定原価または埋没原価と呼ぶことは、現行の原価会計思考の貧困を示すものである。すべての原価は、同時に、経営意思決定の結果である。いくつかの原価概念は、現在の製造産出物の数量をベースとすれば、短期間には変化しないであろうが、しかし、このことは、それらが管理不能であることを意味しないし、日々行なわれる製造関連の意思決定によって生じるものである。これらのいわゆる固定原価は、ほとんどが変動原価である。過去数十年間、ほとんどのものは、総製造原価に比例して増大した原価である。好ましい製造原価システムの目標は、今日、固定原価または埋没原価と考えられている原価が実際のところ製造産出物とプロ

ダクト・ミックス、製品多様化についてなされた意思決定に応じて変化するものであったかどうか、より明確にし、より透視しやすいものとなるべきである。」(p. 235)

ジョンソンとカプランは、すべての原価を変動費とする方法として、「取引の原価(cost of transaction)」もしくは「間接費の跡づけ(overhead cost attribution)」(p. 239)と呼ぶアプローチを唱えている。このアプローチのもとでは、例えば、段取り、品質管理、製造エンジニアリング、受入れと発送、製造スケジュール、在庫管理に関連した工場間接費は、それを生み出した取引すなわちコスト・ドライバーごとに跡づけることが要請される。

「原価の跡づける過程は、製品レベルではなく、構成要素レベルからはじまる。多くの製造過程にとって、製品は、最終的な組立段階まで明らかではない。われわれは、各段階における製造の基本単位を扱わなければならない。それは、通常、原材料か購入部品か半組立品となろう。あらゆる個別の構成要素もしくは半組立品に対して、われわれは、工場のコスト・ドライバーについての需要、すなわち、段取りの数、注文数、材料変動数、労働と機械の時間数、その他を推定しようとする。」(p. 238)

このような方式のもとでは、「すべての構成要素と半組立ての原価を完成品へさかのぼって分解する(集計する)ことによって、容易に製造原価が得られる」(p. 239)。すなわち、製造原価がコスト・ドライバーごとに跡づけられることによって、すべての製造原価は管理可能な変動原価となるとともに、製造原価予測に適合した情報が得られる、とするのである。

最後に、ジョンソンとカプランは、現代における大規模分権化組織における投資利益率にもとづいた部門経営者の評価システムの無意味性を主張し、会社の長期目標を実現するための非財務的指標の重要性を唱える。すなわち、「短期財務測定基準は、企業の長期利益目的に対してより良い標識と予兆を提供する多様な非財務的指標にとって代わるはずである」(p. 259)としている。

おわりに

以上、ジョンソンとカプランの著書のアウトラインをみてきた。本書は、アメリカ管理会計の歴史を経営意思決定に対する適合性の喪失の歴史として叙述している。この叙

述において興味ある問題は、著者たちのいう財務会計目的の棚卸原価会計の位置づけについてである。

貸借対照表上の棚卸資産と損益計算書上の売上原価の算定の問題は、製造業会計において成立の当初から存在していたものである。本書によれば、1925年までには、財務会計目的の原価会計とは別に、経営者の意思決定に適合する管理会計の各種の手法が考案されたが、しかし、1925年以降、それらの管理会計の手法は経営意思決定目的に対する適合性をいちじるしく喪失し、財務会計目的の原価会計が圧倒的な優位を占め、原価会計の唯一の形態として機能しているという。もし、これが事実とすれば、今日の管理会計という理論の発展にもかかわらず、現実には機能している管理会計とは、財務諸表に統合されるところの原価会計ということになる。この原価会計（管理会計）について、著者たち、経営意思決定に対する適合性のなさを指摘しているが、しかし、ここで追求されなければならないのは、現実の原価会計（管理会計）実務の特定の目的に対する適合性のなさよりも、財務諸表に統合される原価会計実務がなぜ機能しているか、ということである。すなわち、現実の原価会計（管理会計）実務が、現実には機能しているその働きにおいて、その役割が分析されなければならない。本書は、現実の管理会計（棚卸評価原価会計）実務が経営意思決定に役立たないことを主張しても、その現実的な役割については分析しようとしなない。この点の分析こそ重要であると考ええる。

第2次世界大戦後、管理会計理論は経営意思決定のための会計情報を強調してきた。本書によれば、これら戦後、展開した経営意思決定の会計理論は、現実の経営管理実務に対しては、ほとんど影響力をもっていないという。しかし、財務会計理論に対しては、この管理会計の意思決定理論は大きな影響力を発揮した。すなわち今日のアメリカ会計理論は、財務会計基準審議会（FASB）の概念ステイトメントにもみられるように、「意志決定——有用性アプローチ（decision-usefulness approach）」が採用されているが、このような論理こそ、当初、管理会計の意思決定志向の理論から借用したものとみることができる。アメリカ会計学会（AAA）の1977年に公表されたモノグラフ（Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance）においても、次のような指摘がされている。

「1950年代には、管理会計文献において、強い利用者志向の動きがあった。その動きは、当時、外部報告において、意思決定——有用性目的を最初に認めるきっかけと

なった。」<sup>(1)</sup>

現代会計理論は、管理会計の理論を借用することによって、年金会計、偶発損失会計、リース会計などの新しい会計実務の展開を合理化する役割をはたしている<sup>(2)</sup>。このようにみると、戦後の管理会計理論は、現実の経営管理実務に関係せず、何の役割もはたさなかったが、財務会計理論とそして何よりも現実の会計実務（いわゆる棚卸評価原価会計実務）に対しては、重要な役割をもったと言える。

財務会計と管理会計の「統合」は、特定の時代局面でたびたび主張される。例えば、標準原価計算は、財務会計と管理会計の「統合」の論理を背景に、棚卸資産を標準原価にて評価し標準原価差異のほとんどを費用化する会計処理を合理化した。さらに直接原価計算を財務会計に「統合」して、これまでの原価計算において棚卸資産額に含まれていた固定費を期間費用として費用化する会計方式も、近年、主張されている。そしてまた、1966年のアメリカ会計学会（AAA）による ASOBAT（A Statement of Basic Accounting Theory）は、外部利用者と内部経営管理者の会計情報を包括（統合）した会計情報の論理を設定することによって、伝統的な取得原価主義の会計理論を排撃して、新たな会計実務の展開を合理化する理論的基礎をつくり出した。管理会計は、経営管理に係わるものとして強くその独立性が主張され、新しい概念、新しい方式を論理化するが、しかし、後のいつかの時点で再度、「統合」の論理が主張されて、現実の会計実務の進展を合理化する論理的基礎へと吸収される。したがって、アメリカにおける管理会計理論の発展は、現実の管理実務に係わらせてみるのではなく、会計実務に係わらせて、その役割が検討されなければならない。

とすれば、ここで紹介したジョンソンとカプランの著書は、再度、別の新しい視角から検討しなおす必要がある。

注)

(1) American Accounting Association, Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance, 1977, p. 11, 1966.

(2) 村瀬儀祐『現代会計制度論』（森山書店、1987年、9頁）