

米國管理會計論の成立

一 序

管理會計は、経営科学、行動科学、あるいは経営情報システムといった諸研究領域における近年の著しい発展の中で、それらの研究成果を吸収しながら飛躍的に発展してきた。しかしながらその反面、管理會計は、そのよ
うな状況の中でそう遠くない将来に消滅してしまうのではないかと懸念も指摘されている。⁽¹⁾そこで筆者は、
将来の展望を含蓄して、管理會計が現在置かれている状況を説明するため、管理會計の歴史的研究を試みようと思
う。

筆者は管理會計を次のように定義する。管理會計とは、一企業におけるあらゆる階層の経営管理者のために、そ

廣 本 敏 郎

の企業の経営管理に有用な経済的情報を測定し、伝達する技術である。⁽²⁾ここに管理會計は、(1)情報の利用者、及び(2)會計の観点において財務會計と対比される。財務會計が企業外部の利害関係者に有用な情報を提供することを目的とする會計であるのに対して、管理會計は企業内部の経営管理者に有用な情報を提供することを目的とする會計である。しかし、財務會計によって生み出される財務諸表は、企業外部の利害関係者によって利用されるだけでなく、企業内部の経営管理者によっても利用される。従って、管理會計と財務會計の区別は、情報利用者が異なるといっただけでは必ずしも明らかでない。管理會計と財務會計を区別するもう一つの重要な点は、観点の相違である。⁽³⁾すなわち、財務會計が企業外部の情報利用

者あるいは第三者の観点からの会計であるのに対して、管理会計は企業内部の経営管理者の観点からの会計なのである。

筆者は、以上のように管理会計を定義して、アメリカにおける管理会計の、そしてその実際ではなく理論の歴史的研究を行う。ここに筆者の関心は、個々の管理会計技術の発展を踏まえて、それらの管理会計諸技術がいかに体系化されてきたのかということにある。これを要するに、筆者は米國管理会計論の歴史的研究を行うのである。

さて、私見によれば、米國管理会計論は、企業の経営管理に有用な情報に関する一定の基本的な見解ないし主張のもとに成立し、そして発展してきた。経営管理に有用な情報を提供することが管理会計の目的あるいは役割だからである。そこで本稿の目的は、その生成期に焦点をあて、米國管理会計論が、いかなる事情のもとに、いつ、いかなる基本的見解をもって成立したのかを明らかにすることである。

(一) AAA, "Report of Committee on Managerial Decision Models," *The Accounting Review*, Supplement to Vol. 44 (1969), p. 43; and H. P. Holzer (editor),

Management Accounting 1980: Proceedings of the University of Illinois Management Accounting Symposium (The Board of Trustees of the University of Illinois, 1980), p. v.

(2) この定義では考慮していないが、最近、企業集団についての管理会計が注目されている事に注意すべきである。たとえば、青木茂男「管理会計の課題及び方法の展望」会計、第一二〇巻第三号（一九八一年九月）を参照されたい。
 (3) 同様の点は、たとえば中村忠「制度会計の課題」一橋論叢、第六九巻第四号（一九七三年四月）、三六頁でも指摘されている。

二 シンガポ大学における管理会計コースの新設

アメリカの大学の会計学教師達は、一九一六年一二月、AAUIA (American Association of University Instructors in Accounting. 現在のAAAの前身)を設立したが、その背景には、大学における会計教育を再検討すべきであるという問題意識があった事に注意しなければならない。アメリカの大学における会計教育は、一九〇〇年以降、特に一九一〇年以降、会計コースを開講する大学の数において、又会計コースを履修する学生の数

において急激に發展してきたため、會計コースの内容は整備されておらず、又どの二つのコースをとっても同じ内容のものはなかったのである。實際、A A U I A の第二期會長となったエルウェル (E. H. Ewell) は、そのような状況を認め、第一回年次總會において、A A U I A は大学の會計コースを標準化する問題に直面していると主張したのであった。⁽⁵⁾

アメリカではこのように、一九一〇年代後半に入つて、大学の會計学の教師達が A A U I A を設立し、大学における會計教育を真剣に再検討し始めたのであった。

ところで、會計コースは一九〇〇年以降なぜ急増してきたのであろうか。そして又、その目的は何だったのであろうか。

マッキンゼー (J. O. McKinsey) によれば、アメリカでは、職業會計士の実務 (public accounting practice) が一八八〇年頃に発足し、そして一八九六年以降本格的に發展してきた。⁽⁶⁾ そのような職業會計士の成長は、一八七九年におけるスタンダード石油トラスの誕生を契機として展開したトラス運動によつて、大量の資金需要

が生じた事に端を発している。すなわち、資金供給者である債権者や投資家は企業の正確な情報を要求したのであるが、彼らは間もなく、情報の正確性を保証するためには利害関係のない第三者によつて報告書が監査される必要がある、と理解するようになり、その結果、職業會計士に対する需要が増加したのであった。かくして、一八九六年には「公認會計士法」がニューヨーク州議會を通過し、アメリカで初めて會計士職業が法的に認可されたのである。⁽⁸⁾ そして更に、一九〇九年以降法人税法の制定・修正が行われた事によつて、職業會計士に対する需要はますます増加したのであった。

前述の會計コースの急増は、職業會計士に対するこのような需要の急増に符号している事に注意しなければならない。ここに明らかなように、一九〇〇年以降會計コースが急増した主たる原因は職業會計士に対する需要の急増だったのである。⁽⁹⁾ そして又、そのような関係を促進するにおいて、一八八七年に設立された A A P A (American Association of Public Accountants、現在の A I C P A の前身) が積極的な役割を果した事も指摘しておかなければならない。⁽¹⁰⁾ たとえば、ニューヨーク大学やボ

ストン大学等における会計コースの導入に際して、A A P Aは多大の協力を行ったのである⁽¹¹⁾。

かくして、従来の会計教育の主たる目的が何であったのかということも既に明らかであろう。それは、職業会計士の養成であった。

さて、会計学教師達は、前述したように、大学における会計教育を真剣に再検討し始めたのであるが、そのような中で、シカゴ大学のマッキンゼーは、一九一九年一月、シカゴで開かれたA A U I Aの第四回年次総会において、従来の会計教育を次のように批判し、そして管理会計コースを新設するということを発表した⁽¹²⁾。すなわち、従来の会計コースの目的は職業会計士を養成すること、あるいは企業活動に対する社会的統制の手段として会計を教えることであった。しかしながら、大学商学部の主たる目的は経営管理者の養成にあり、そこでの会計教育は、企業の経営管理者にならうという学生、あるいは職業会計士ではなく企業の会計担当者にならうという学生に、経営管理用具としての会計を教えるべきである⁽¹³⁾。それ故従来の会計コースでは不十分である、と。要

第1表 管理会計教育と従来の会計教育の対比

	管理会計教育	従来の会計教育
(目的)	会計担当者(及び経営管理者)の養成	職業会計士の養成
(情報利用者)	企業内部の経営管理者	企業外部の利害関係者
(観点)	企業内部の経営管理者の観点	第三者あるいは企業外部の情報利用者の観点

するに、従来の会計教育は職業会計士の養成を目的とする会計教育、あるいは企業外部者の観点からの会計教育であって、それでは大学商学部の会計教育としては不十分である、というのである。

かくして、シカゴ大学では、一九二〇年に、マッキンゼーの指導のもとに管理会計コースが開講されたのであった。ここに、管理会計教育の特徴は、従来の会計教育に対して、第1表に示すように要約されるであろう⁽¹⁴⁾。

- (4) C. E. Allen, "The Growth of Accounting Instruction since 1900," *The Accounting Review*, Vol. 2, No. 2 (June 1927), p. 165.
- (5) F. H. Elwell, "The Problem of Standardizing University Courses in Accounting," *Papers and Proceedings of the AAUIA* (以下A&Pと略称する), Vol. 1, No. 1 (May 1917).

- (9) J. O. McKinsey, "President's Address: Present Trends in Public and Private Accounting Practice," *P & P*, Vol. 9, No. 1 (Feb. 1925), p. 59. See also McKinsey, "Modern Tendencies in Accounting Practice," *The Journal of Accountancy*, Vol. 39, No. 4 (April 1925).
- (7) 高橋泰蔵・増田四郎編「体系経済学辞典」改訂新版、東洋経済新報社、一九七五年、一四〇頁。
- (8) 青柳文司「会計士会计学」改訂増補版、同文館、一九六九年、二五頁。
- (6) ナンネン H. T. Scovill, "Accounting as a Profession," *The Journal of Accountancy*, Vol. 33, No. 4 (April 1922) を参照せよ。
- (10) A P A S 機関誌 (*The Journal of Accountancy*) の創刊号の巻頭論文 (J. E. Sterrett, "Education and Training of a CPA") が職業会計士の教育問題の重要性を論じたものであった事は象徴的である。又、次の論文も参照せよ。E. W. Sells, "Accountancy Education Should Be Held to a Uniform Standard," *The Journal of Accountancy*, Vol. 3, No. 3 (Jan. 1907); and J. F. Johnson, "Professional Accountancy and Education," *The Journal of Accountancy*, Vol. 5, No. 2 (Dec. 1907)。
- (11) P. E. Bacas, "The Correlation of Accounting In-

struction in Universities with the Needs of Public Accountants," *P & P*, Vol. 6, No. 1 (April 1922), pp. 37—38; and E. W. Lord, "Teaching Accounting at Boston University," *The Journal of Accountancy*, Vol. 38, No. 5 (Nov. 1924)。

- (12) McKinsey, "Accounting Courses in Preparation for Business Management," *P & P*, Vol. 4, No. 1 (March 1920). See also McKinsey, "Accounting as an Administrative Aid," *The Journal of Political Economy*, Vol. 27, No. 9 (Nov. 1919)。

- (13) A. C. Hodge and McKinsey, *Principles of Accounting* (The University of Chicago Press, 1920), p. 1 を参照せよ。

- (14) 情報利用者として、従来の会計教育が企業外部の利害関係者に焦点を合せたことに關して、マッキンゼーは次のように述べている。「…企業外部の利害関係者が、彼らが関心をもつ企業に關して一定の情報を得なければならぬことは、そして會計が、そのような情報を提供するに重要な目的に役立ちうることは、久しく認識せられた。」(McKinsey, "Accounting Courses in……," p. 57.)

三 管理会計教育の基盤

——会計担当者の著しい成長——

シカゴ大学で従来の会計教育が批判され、そして会計担当者の養成を目的とする管理会計教育が始められた背景には、基本的に、そのような会計教育を要求する会計担当者の現実の成長があった事に注意しなければならぬ。すなわち、管理会計コースの新設は、企業の経営管理に役立つ情報を提供する会計技術が工夫され、そして会計担当者がそのような技術に携るようになってきたという現実を、その基盤としていたのである。又、管理会計教育は、従来の会計教育の限界を認識した⁽¹⁵⁾ことが契機となつて始められた事に注意すべきである。会計担当者は、職業会計士(職業監査人)あるいは企業外部の情報利用者の観点からは望ましくない、あるいは要求されない情報を提供するまでに成長してきたのであり、その結果、第三者あるいは企業外部の情報利用者の観点から会計を論じる従来の会計教育に、その限界が痛感されたのであつた。⁽¹⁶⁾我々は次に、会計担当者の成長に目を向けなければならぬ。

アメリカにおける会計担当者の実務(private accounting practice)の発展についで、マッキンゼーは次のように論じている。⁽¹⁷⁾すなわち、会計担当者は、一九〇〇年頃には、多くの場合に財務部門に属し、「集金や負債の支払に利用される財務データの収集と、投資家及び債権者用の簡単な損益計算書と貸借対照表の作成」に携る簿記係にすぎなかったが、やがて徐々に成長を始めた。そして、一九一〇年代後半からその成長は顕著になり、職業会計士の成長に長年遅れを取つてきた会計担当者は、仕事の多様性及び重要性において職業会計士を追い越すまでに成長してきた、と。

それでは、一九〇〇年頃に始まり、特に一九一〇年代後半から顕著となつた会計担当者の成長の背景には、どのような会計技術の発展があつたのであろうか。

アメリカの企業の経営管理者は、一八七三年の恐慌とそれに続く不況の中で利益の減少に直面した時、企業間競争に生き残るためには製品の原価を引き下げなければならぬと考へた。そこで、製品の原価、特に直接労務費を引き下げようとして、機会さえあれば工場労働者の

賃率切下げを行ったのであるが、それは労働者の強い不
信感を招き、組織的怠業が発生するようになった。企業
の存続のためには直接労務費を引き下げなければならな
いののに、賃率を引き下げると労働者は働かなくなるので
ある。かくして経営管理者は、労働者が働かなくなるよ
うな賃率切下げを行わずに、直接労務費を引き下げなけ
ればならないという難問にぶつかったのであった。

しかしながら、その問題はテイラー (F. W. Taylor)
によって解答を与えられた。その問題を解く鍵は工場勞
働者の生産性にあると考えたテイラーは、労働者を能率
的に働かせるならば、その問題を解決できるのみならず、
更に、より高い利益とより高い賃金を同時に達成できる
と主張して、科学的管理法を展開したのである。⁽¹⁸⁾ 能率向
上の方法としての科学的管理法の最も基本的な要素は課
業思考 (the task idea) すなわち標準思考であり、科
学的管理法では、各労働者の仕事を経営管理者が事前に、
そして勘や習慣によらずに科学的に計画するのである。
課業とは経営管理者が事前に計画する仕事のことである。
そして、指定した時間内に労働者がその課業を正しく実
施するならば、通例の三〇%から一〇〇%増しの賃金を

与えるのである。⁽¹⁹⁾

原価管理に役立つ情報を提供することに関心をもち
計担当者達は、かくして、「科学的管理法の普及に努力
する能率技師たちと協力して、原価の達成目標である標
準を統計的、科学的手法にもとづいて設定し、標準と実
績とを比較する標準原価計算を工夫したのであった。⁽²⁰⁾」
そして、ほぼ一九〇四年から一九一〇年頃にかけて、標
準原価計算が誕生したのである。⁽²¹⁾

又、アメリカでは、一九世紀末から二〇世紀初頭にか
けて展開されたトラスト運動の結果、企業規模が飛躍的
に増大したため、企業の経営管理組織が拡大・複雑化し
た。そこで、二〇世紀に入ると合理的な経営管理組織が
強く求められ、職能部制組織が展開されるようになって
きたのであるが、それに伴って、職能部制組織の経営管
理に役立つ情報が要求されるようになったのである。マ
ッキンゼーによれば、職能部制組織の経営管理には、(1)
企業の方針を決定し、そして各経営管理者が部下の
経営管理者に一定の職務を委譲する基礎として役立つ情
報、(2)各経営管理者が彼に委譲された職務を正しく実施
し、そしてその活動を他のすべての経営管理者の活動と

調整するのを可能にする情報、及び(3)部下の経営管理者が彼に委譲された職務を能率的に実施したかどうかを、各経営管理者が判定するのを可能にする情報という三種の情報(22)が不可欠である。かくして、そのような情報を積極的に提供しようとする会計担当者達は、予算管理に携るようになってきたのであった。ちなみに、予算管理の発展に関して、辻教授は一九〇〇年から一九一〇年までをその生成期、そして一九一〇年から一九一八年までをその成立期と時代区分されている(23)。

更に又、前述のトラスト運動の展開に伴い、資金の供給者、特に銀行家は、企業への融資に際してその企業の財務安全性をよりよく把握するため、財務諸表分析を工夫するようになった。そして、そのような外部分析の発展につれて、企業の経営管理者も財務諸表分析に関心をもちようになり、会計担当者達は、経営管理者の観点から、財務諸表分析に携るようになってきたのである。かくして、一九一〇年代までの時期(西野氏は、この時期を経営分析の黎明期と呼んでおられる(24))において、比率分析を中心とする財務諸表分析が行われるようになってきた。そして又、標準比率が利用されるようになってきたので

あった(25)。

これまでに述べたものが主要なものであるが、その外にもさまざまな会計技術が工夫されてきた。ここで、そのいくつかを見ておこう。企業の経営管理者は、製品の価格を決定するために、その製品の実際単位原価を利用して、既に再三言及したトラスト運動の結果、固定費が飛躍的に増大したのであった。製品の実際単位原価は、固定費が存在する時、生産量の変動によって変化するのであり、その変化は、固定費が大きいほど、重大なものとなる。かくして間もなく、実際単位原価は価格決定に役立たないことが痛感された。すなわち、売れ行きが悪く価格を引き下げても販売しなければならぬ不況期に実際単位原価を基礎に価格を決定しようとするれば、生産量が少ないために実際単位原価は大きく、ますます売れ行きを悪くしてしまうのであった。二〇世紀に入つて工夫された製造間接費の正常配賦は、そのような問題を克服することを一つの目的としていたのである(26)。又、前述のトラスト運動の結果、生産能力も飛躍的に増大した。かくして、生産能力が販売能力を上回るようになってきたため、経営管理者は、操業度管理や設備政策に役立

ようと、操業状態の良否に関する情報を要求するようになった。チャーチ (A. H. Church) は、そのような情報を提供することを一つの目的として、科学的機械率法を工夫したのであった。⁽²⁷⁾

管理会計教育が行われるようになった一九二〇年までは、以上のような会計技術が工夫され、そして会計担当者はそれらの技術に携るようになってきていたのであった。管理会計教育は、会計担当者のそのような著しい成長を基盤として始められたのである。

ところで、会計担当者の著しい成長を基盤に管理会計教育が始められるようになったのは一九二〇年であったが、一九二〇年という年は決して偶然ではなかった。それは丁度第一次大戦直後である事に注意すべきである。時恰も、大戦中における過剰なまでの生産能力の増大と、そして戦時需要の消滅に伴う需要の激減によって、生産と販売の調整、原価管理といった問題が企業の経営管理において極めて重大な課題となっていたのである。その結果、予算管理や標準原価計算に携るようになってきて

いた会計担当者に大きな期待と責任がかけられたのであり、それに応えるべく、一九一九年一〇月には、会計担当者を主体とする N A C A (National Association of Cost Accountants 現在の N A A の前身) が設立されたのである。時代は正に、多くの有能な会計担当者を必要としていたのである。

そのような時代背景の中で、一九二〇年代に入ると、シカゴ大学における開講を始めとして、相次いで管理会計コースが開講されるようになった。その開講状況を見てもおこなれば、次の通りである。エルウェルが一九二四年に行った調査によれば、七つの大学 (大学名は不明) で開講している。⁽²⁸⁾ 又、ニューラブ (G. H. Newlove) の調査 (調査の対象期間は一九二四年から一九二七年までである) からは、アイオワ大学、オハイオ州立大学、オレゴン大学、ノースウエスタン大学、ミズーリ大学、及びワシントン大学で開講している事が分る。⁽²⁹⁾ それらの外にも、少なくとも、一九二五年から一九二六年にはボストン大学で、そして一九二七年から一九二八年にはテキサス大学で開講しているのである。⁽³⁰⁾

(15) ここに、会計本来の、すなわち複式簿記に内在する管

理機能を取りあげて、管理会計が論じられるようになったのではなからず事を理解すべきである。

- (16) 「J・マッキンゼー教授が経営管理者の観点の重要性を強調してゐることは、紛れもなく正当である。確かに、職業会計士の、それもそのかなり狭い職業監査人としての必要と利害が、我々の会計コースに過度の影響を及ぼしてきてゐた。」(W. A. Paton, "Review of: *Managerial Accounting*, Vol. I, by J. O. McKinsey," *The Journal of Political Economy*, Vol. 33, No. 4, August 1925, p. 471.)
- (17) McKinsey, "President's Address: Present Trends in...", p. 60.
- (18) H. Koontz and C. O'Donnell, *Management: A Systems and Contingency Analysis of Managerial Functions*, 6th ed. (Tokyo: McGraw-Hill Kogakusha, Ltd., 1976), pp. 34—35. (大坪権訳「経営管理——経営管理の基礎」ペンロウ社好學社、一九七九年、六六一—六七頁。)
- (19) F. W. Taylor, *The Principles of Scientific Management* (N. Y.: W. W. Norton & Company, 1967), p. 39. 尚、本書が初めて出版されたのは一九一一年である。
- (20) 岡本浩「原価計算」三訂版、国元書房、一九八〇年、四頁。
- (21) 岡本浩「米國標準原価計算発達史」白桃書房、一九六九年、八三頁。
- (22) McKinsey, "Accounting as an...", p. 762; see also

McKinsey, *Budgetary Control* (N. Y.: The Ronald Press Company, 1922), p. 26.

- (23) 辻厚生「管理会計発達史論」有斐閣、一九七一年、第九章以下。
- (24) 西野嘉一郎「経営分析の実務」中央経済社、一九七八年、六頁。
- (25) J. N. Myer, *Financial Statement Analysis: Principles and Technique*, 2nd ed. (N. Y.: Prentice-Hall, Inc., 1952), p. 12. (西野嘉一郎・海藤隆次共訳「J・N・マイヤー財務諸表分析」中央経済社、一九五七年、一六頁。)
- (26) 松本雅男「標準原価計算論」国元書房、一九六一年、九一頁以下。
- (27) 松本「標準原価計算論」三六頁。岡本「米國標準原価計算発達史」四五一—四七頁。
- (28) Elwell, "A 1924 Survey of Accounting Courses," *P & P*, Vol. 9, No. 1 (Feb. 1925), p. 73.
- (29) G. H. Newlove, "Graduate Courses in Accounting," *The Accounting Review*, Vol. 2, No. 2 (June 1927), p. 168. 尚、この調査は、学部ごとの開講分は報告をなしてゐない。
- (30) University Notes, *P & P*, Vol. 9, No. 2 (Dec. 1925), p. 171; and University Notes, *The Accounting Review*, Vol. 2, No. 2 (June 1927), p. 211.

四 個々の管理會計技術を論じた文献

さて、前述のように管理會計教育に対する需要が高まる中で、次のような文献が刊行された。

H. W. Quaintance, *Managerial Accounting*, 1922.

J. O. McKinsey, *Budgetary Control*, 1922.

J. H. Bliss, *Management through Accounts*, 1924.

クエインタンス (H. W. Quaintance) の *Managerial Accounting* は、フーザー (G. E. Frazer) が企画⁽³¹⁾、クエインタンスが監修した経営管理叢書の一編として執筆され、同叢書の別の一編と併せて刊行されたものである⁽³²⁾。

クエインタンスの *Managerial Accounting* は、管理會計の本質と目的、基本的経営条件、貸借対照表予算とその利用、遊休資本の発見、総合予算編成の第一歩、部門予算案、部門予算案の集計、及び広告管理という八つの章から成っている。ここに第一章である「管理會計の本質と目的」において、彼はまず、伝統的會計は本質的に過去の取引の記録であると指摘し、「管理會計は、借

方・貸方に記入されるデータのみを扱うのではない。企業の経営管理者が問題点を予想し、そして従業員との十分な協力を確保すべく企業活動を指揮できるように、少しでも役立つ情報を収集し、分類し、そして整然と提示することが管理會計の特徴である⁽³³⁾と論じている。そして経営管理組織に言及した後、管理會計においては責任會計が行われることを述べ、更に総合予算の編成に触れて、次のように論じている。すなわち、「企業の各部門管理者がそれぞれ、次の財務期間中に達成できると考える部門予算案を編成する。そして彼らは、社長のリーダーシップのもとに会議を行い、部門予算案を再検討する。かくして不一致点が処理され、企業全体の予算案に同意される時、結合されたその新しい予算案は総合予算と呼ばれる。この総合予算は、社長のリーダーシップのもとに経営管理者達が実施しようとするプログラムである⁽³⁵⁾」と。このような序論の後に、彼は、前述の「貸借対照表予算とその利用」、「総合予算編成の第一歩」、「部門予算案」、そして「部門予算案の集計」といった議論を展開しているのである。すなわち予算管理論を展開している⁽³⁶⁾のである。ところで彼は又、たとえば「基本的経

管条件」において固定費と変動費の分類を指摘し、生産量の変動が利益に及ぼす影響について論じる等、管理会計に関わるさまざまな局面に言及している。しかしながら、それらは未消化のまま詰め込まれているだけであり、それらを整理と体系化して論じるまでには至っていないと言わざるを得ない。

要するに、クエインタンスの *Managerial Accounting* においては、あくまで予算管理という個々の管理会計技術を中心に議論が展開されているのであって、管理会計論は成立していない。

マッキンゼーの *Budgetary Control* は、その表題が示すように、予算管理を論じたものである。その豊かな実務経験に基づいて本書を著わした彼は、(1)包括的予算管理を論じた点、及び(2)科学的な予算編成を論じた点を、その主要なメリットとして主張している。彼の予算管理論については、別の機会に詳細に検討したい。

ブリス (J. H. Bliss) の *Management through Accounts* も又、著者の豊かな実務経験を基礎に著わされ

たものであり、経営分析という個々の管理会計技術に関する書物である。⁽²⁷⁾ 尚、彼は一九二三年に *Financial and Operating Ratios in Management* を刊行している。それは *Management through Accounts* の姉妹書であり、⁽²⁸⁾ 後者を補充するものとして位置づけられている。⁽²⁹⁾ *Financial and Operating Ratios in Management* にも、⁽³⁰⁾ 彼は標準比率を算出しているのである。

以上に述べたように、管理会計教育に対する需要が高まる中で、クエインタンスの *Managerial Accounting*、マッキンゼーの *Budgetary Control*、そしてブリスの *Management through Accounts* とした文献が刊行されたのであるが、それらにおいては、いずれも個々の管理会計技術を中心に議論が展開されているのであり、未だ管理会計論は成立していないのである。

(31) 彼は又、同叢書に含まれる各テキストの詳細なアウトラインも準備したのであった。

(32) H. W. Quaintance, "Managerial Accounting," in S. Bell, *Theory and Practice of Accounting* (Chicago: American School, 1922). 尚、辻教授の「厚情によりて」

- 筆者は本書のコピーを入手した。ここに謝意を表した。
- (33) Quaintance, op. cit., p. 442.
- (34) *ibid.*, pp. 446—447. 尚、フーチャーは「予算管理の前提」として責任会計を強調して居る (G. E. Frazer, "Budget Control: Budget Control Requires a Definite Organization, Definite Accountability, and Accounts which Reflect Accountability," *Bulletin of the Taylor Society*, Vol. 7, No. 3, June 1922, p. 99)。
- 「責任会計に言及して居るが、それは指摘にとどまり、責任会計論は展開して居ない。」
- (35) Quaintance, op. cit., p. 447.
- (36) 彼の「予算管理論」については、「社」管理会計発達史論』第一章を参照された。
- (37) J. H. Bliss, *Management through Accounts* (N. Y.: The Ronald Press Company, 1924), pp. iii—iv.
- (38) *ibid.*, p. iv.
- (39) Bliss, *Financial and Operating Ratios in Management* (N. Y.: The Ronald Press Company, 1923), p. iii.

五 管理会計論の成立

——管理会計諸技術の体系化——

一九二〇年にシカゴ大学で初めて管理会計コースが開講された時、そこでマッキンゼーが論じたのは「予算管理」であった。⁽⁴⁰⁾ 従来の会計コースでは、会計は職業監査人の観点から論じられ、過去情報にとどまることが主張されるのであったが、そのような態度は職業監査人の場合には正当であるとしても、会計担当者の場合にはその存在価値を大いに減じる。そのことは、特に当時、会計担当者に対し「予算管理や標準原価計算に携ることが強く求められるようになってきたこと」によって痛感された。そこでマッキンゼーは、経営管理者の観点から会計を論じる「管理会計コース」を新設したのであった。⁽⁴¹⁾ 実際、彼が管理会計コースの新設を企図した直接の動機は、「学生に「予算管理を教えることであつた」と言つてよい。⁽⁴²⁾

さて、そのような段階にとどまる限りは、「予算管理論」が展開されるだけであつて、管理会計論が展開されることはなかつたであらう。しかしながら、彼はそのような段階にはとどまっていなかつた。彼は間もなく、単に「予算管理に携る会計担当者」ではなく、コントローラーとしての会計担当者に注目したのである。

第1図



第2図



彼は、管理会計コースの新設を企てた時には、コントローラー職能を明確には認識していなかった。実際、彼は、管理会計コースの新設を発表した論文（それは一九一九年末に発表された。）においては、第1図に示すような組織を例示して議論を展開していた。⁽⁴³⁾ここに、彼は「財務部長は時にコントローラーと呼ばれ

文において、彼が第2図に示すような組織図を提示した事から明らかである。⁽⁴⁵⁾

ところで、会計学の教師として、彼は次のような見解を有していた。すなわち、「我々は、職業会計士や会計担当者の養成に役立つ会計コースを提供するつもりならば、その観点及び内容を大いに拡大しなければならぬ。我々は会計コースを丹念に吟味して、それが会計実務をリードしているか、それとも会計実務から遅れているかに注意すべきである」と。⁽⁴⁶⁾そこで、コントローラー職能の展開を認識したマッキンゼーは、コントローラーの養成に役立つ管理会計教育を展開しなければならぬと考えたのであった。それは極めて重大なことであった。すなわち、そこにはじめて、管理会計諸技術を体系化する必要性が生じたのである。コントローラーは、情報の専門家として、⁽⁴⁷⁾企業の主要な経営管理者の一人であって、特定の会計技術にのみ携るのではない。それ故、単に個々の管理会計技術を論じるだけでは不十分なのである。

る」と述べ、コントローラーという言葉を用いてはいるが、未だコントローラー職能を明確には認識していなかった事が分る。しかしながら、その頃には、顕著な成長を示した会計担当者が、職能部組織の展開に伴って財務部長から独立し、コントローラーの地位につくようになってきていたのである。⁽⁴⁴⁾果して、彼は間もなく、一九二〇年の末までには、明確にコントローラー職能を認識したのであった。その事は一九二一年一月に発表した論

かくして彼は、コントローラーの養成に役立つ管理会計教育をいかに展開すべきであるかと考え始めたのであ

第3図
社長



ったが、その彼に、マーシャル (T. C. Marshall) が極めて重要な示唆を与えた。マーシャルは、企業の経営管理においてさまざまな標準が利用されるようになってきた事実を指摘すると共に、それらの標準を集中的に管理する部門があるべきだとして、第3図に示すような組織図を提示したのである。⁽⁴⁸⁾

マッキンゼーは、ここに、そのような標準と記録職能としてコントローラー職能を把握することに着目した。

会計担当者は、既述した標準原価計算、予算管理、あるいは財務諸表分析といった管理会計諸技術の発展を背景にコントローラーにまで成長してきたのであり、コントローラー職能は正に、標準原価、予算、あるいは標準比率といった標準と、実績記録を集中的に管理する職能として特徴づけることができるのであった。更に、当時のアメリカでは、標準化が時代の標語となってきたという事も指摘してよいであろう。⁽⁴⁹⁾ かく

してマッキンゼーは、コントローラー職能を標準と記録職能と把握して、コントローラーの養成に役立つ管理会計教育を展開する努力を始めたのであった。

一九二四年、マッキンゼーは *Managerial Accounting* を刊行した。それは、コントローラーの養成に役立つ管理会計教育を展開してきた彼の成果であった。⁽⁵¹⁾

コントローラー職能を標準と記録職能と把握することを基礎に本書を著わした彼は、第一部を「標準と記録の必要性及び性質」と題して、まず、企業の経営管理には標準が不可欠であること、そしてそのような標準には三つのタイプがあるということを明らかにしている。すなわち、次の如くである。まず経営管理組織に言及して、「組織の確立には、経営管理職務の委譲 (a delegation of executive duties) が不可欠である。そのような委譲によってはじめて、『ワンマン企業』が『企業組織』に展開する」と論じた後、組織の階層構造に関連して彼は次のように論じているのである。すなわち、「社長は、部下に権限を委譲する時、部下がその権限を適切に使用しているかどうかを決定する何らかの手段をもたなければ

ばならない。…部下に権限を委譲する経営管理者はみな、同じ問題に直面する。その問題の解決には、部下の活動の結果を判定する手段として役立つ標準を設定することが必要である。そのような標準がなければ、そのような判定は不可能である」と。

かくして企業の経営管理には標準が不可欠であると主張した後、彼は次に、企業の経営管理に必要な標準には三つのタイプがあることを明らかにしている。すなわち、企業の経営管理においてはさまざまな標準が利用されるが、それらは(1)手続標準 (standards of procedure)、(2)財務標準 (financial standards)、及び(3)業務標準 (operating standards) の三つに分類することが有用である、と論じているのである。⁽⁵⁴⁾ここに手続標準は非数量的情報であるので、ここでは財務標準と業務標準に注目しよう。⁽⁵⁵⁾

財務標準は、標準比率あるいは自社の過去の比率のことである。⁽⁵⁶⁾業務標準は、極めて包括的な概念であるが、財務標準と対比して、次の三つの特徴を有している。⁽⁵⁷⁾

- (1) 業務標準の場合には、財務標準の場合より、より頻繁に標準と実績の比較が行われる。
- (2) 財務標準が全体の活動から望まれる結果を表わし

ているのに対して、業務標準は個々の活動から望まれる結果を表わしている。

- (3) 業務標準の場合は、金額のみならず、物量でも表わされる。

財務標準と業務標準のこのような内容及び性質から分るように、財務標準のもとには財務諸表分析が、そして業務標準のもとには標準原価計算や予算管理が位置づけられているのである。⁽⁵⁸⁾

以上を要するに、マッキンゼーは、Managerial Accounting.において、企業の経営管理には標準及び標準と実績の比較に関する情報が不可欠であると主張し、⁽⁵⁹⁾そして財務標準と業務標準の分類のもとに、そのような情報を提供する管理会計諸技術を体系化したのである。ここに、米国会計論は成立したのであった。

(40) McKinsey, "Accounting as an..." pp. 777 and 780 — 781.

(41) 典型的には、このように、過去情報に拘泥することに従来の会計教育の限界が認識されたのであり、管理会計の特徴として未来計算が非常に強調された。その結果、ヘイス (M. V. Hayes) は、*Praxis (Management through Accounts)* を評して、過去情報にとらまえてくる事から、「会

(59) 標準と実績は不可分である事に注意しなければならない
 5. (McKinsey, *Managerial Accounting*, pp. 16—17.)

六 結

米国管理会計論は、初め財務部長のもとに単なる簿記係にすぎなかった会計担当者が、企業内部の経営管理に役立つ情報を積極的に提供するようになって著しく成長してきたことと、そして職能部制組織が展開されてきたこととによって、コントローラーの地位につくようになった事をその現実的基盤として、コントローラーの養成に役立つ管理会計教育を展開しなければならぬとする努力の中から成立したのであった。この事実を踏まえて米国管理会計論の成立要因を挙げれば、次の五つになるであろう。まず企業規模の拡大を挙げなければならない。実際、企業規模が小さい時には、経営管理のために会計情報が必要とされるということ自体がないであろう。アメリカでは、一九世紀末に展開されたトラスト運動の結果、企業規模は著しく拡大した。次に、管理会計諸技術の発展である。体系化するべき管理会計諸技術の発展がなければならぬことはいうまでもない。アメリカでは、

競争の激化、固定費の増大、経営管理組織の拡大・複雑化に伴う職能部制組織の展開等といった企業内外の著しい環境の変化に対処するため、一九一〇年代までに、標準原価計算、予算管理、あるいは財務諸表分析といった管理会計技術が発展してきていた。第三の成立要因は、そのような管理会計技術の発展を背景とする会計担当者の著しい成長を基盤に、会計担当者の養成を目的とする管理会計教育が展開されたことである。シカゴ大学では一九二〇年に管理会計コースが開講された。第四の要因は、コントローラー職能の展開である。一九二〇年頃までは、その成長が顕著になった会計担当者が、経営管理組織の拡大・複雑化の結果普及してきた職能部制組織の展開の中で、コントローラーの地位につくようになってきたのであった。そして、会計担当者の養成を目的とする管理会計教育の展開の中で、コントローラー職能に注目され、コントローラーの養成に役立つ管理会計教育が展開されたことが第五の要因である。これが、管理会計諸技術の体系化に導く直接の要因であった。マッキンゼーは、一九二一年頃から、コントローラーの養成に役立つ管理会計教育を展開する努力を始めたのであった。

かくして、米国管理会計論は、一九二四年に、マッキンゼーの *Managerial Accounting* において成立した。彼は、企業の経営管理に有用な情報は標準及び標準と実績の比較に関する情報であるという基本的見解のもとに、管理会計諸技術を体系化したのであった。

最後に、本稿との関連において我々に残された主要な問題を指摘しておこう。残された問題は、マッキンゼーの管理会計論を詳細に検討すること、そしてそのような標準と実績の思考に基づく管理会計論はその後ろかに展開されたのかを明らかにすることである。後者の問題に関連して、我々は、グレゴリー (H. E. Gregory) の *Accounting Reports in Business Management*⁽⁸⁾ 及び

イム (M. V. Hayes) の *Accounting for Executive Control* を検討しなければならない⁽⁹⁾。我々は、そのような研究を通じて、標準と実績の思考に基づく管理会計論の意義と限界を解明しなければならないのである。

- (8) H. E. Gregory, *Accounting Reports in Business Management: Use of Financial and Operating Statements, together with a System of Standards and Performance Records, in Maintaining Efficient Management and Control* (N. Y.: The Ronald Press Company, 1928).
M. V. Hayes, *Accounting for Executive Control* (N. Y.: Harper & Brothers Publishers, 1929)

(一橋大学専任講師)