

あ だち ひろし
足 立 浩

学位の種類 博士(経済学)
学位記番号 経第79号
学位授与年月日 平成12年5月18日
学位授与の要件 学位規則第4条第2項該当

学位論文題目 アメリカ管理原価会計史
—管理会計の潜在的展開過程—

論文審査委員 (主査)
教授 田中隆雄 教授 藤井建人

論文内容要旨

本論文は、いわゆる管理会計成立期以前のアメリカにおける管理会計的実践の諸事例を取り上げ、それら各々のもつ歴史的意義の解明とともに、全体としての“いわゆる管理会計成立期以前の管理会計的実践”のもつ歴史的・理論的意義の解明を試みたものである。すなわち、そうした諸実践を管理会計発達史において歴史的・理論的にどのように位置づけるかが本論文の基本課題であるが、それは同時に、そうした視点からみて管理会計の原点＝その本源的・本来的な機能・本質をいかに認識すべきかという問題でもある。

第I部「潜在的管理会計論序説」では本論文の課題と方法を論じている。第1章は、科学的管理との関連で1880年代から1920年代までの標準原価と予算統制を二大基軸とする近代的管理会計の成立を画する通説的認識に対し、科学的管理を「会計そのもの」にとっては外在的要因とみて、内在的要因としての従来の内部管理的会計実践を重視する視点から、通説にいう「二大基軸としての標準原価と予算」という形式(構造)の成立以後でなければ管理会計の成立は認められないのか、科学的管理に媒介された科学的標準とその拡大的適用としての予算という形式成立以前の「管理」をいかにとらえ、それに奉仕した管理会計的実践の歴史的・理論的意義と位置づけをどのように認識すべきかを問題としている。

資本主義的管理とは基本的に企業という集団の目的達成のための計画と統制といえるが、それは分業に基づく協業を基礎とし、集団の目的達成に必要な諸業務の諸個人への割り当てと諸個人の遂行責任追及を不可欠とするため、責任・権限の分担系列としての経営管理組織において展開し、「個人責任制度」とこれに基づく「個人アカウントビリティ・システム」（「究極的には個人責任にかかわる『人の計算・測定』をもって管理会計の機能・本質とみる視点」〈辻 厚生氏〉に照らせば管理会計システムの基底）を随伴する。アメリカ会計学会の1958年度管理会計委員会報告書は、統制は人を通じて行うもので、会計を基礎とするデータは内部的統制を目的とする職員の責任内容に合わせて報告されねばならず、そのためには勘定分類の組織が企業の組織構造—つまり責任・権限の分担—と密接にかみあうようになされることが重要としている。したがって、予算に具体化される計画も企業の組織構造＝責任・権限の分担系列に対応する責任予算として再編されねばならないが、このことは管理会計がその構造上の要件として、①目標・計画に基づく—その統制面への「橋渡し」ないし再編・転換形態としての—標準・予算の設定（事前計算手続き）と、これに対する実績の把握と比較および差異分析（事後計算手続き）を通ずる統制という二つの側面・要素を不可欠とすることと同時に、②そのための「勘定分類の組織」が経営管理組織＝責任・権限の分担系列に対応してなされねばならないことを意味する。ここで②は①の前提をなす。とすれば、②の要件が成立した時点で①の要件としての標準・予算の形式そのものの成立をなおみるに至らずとも、分担された責任に照らしてなんらかの基準に基づく業績（＝責任達成度）評価・統制の思考・観念が生ずることは責任概念の本性から当然想定され、それが会計技術上一定の構造＝形式を採りえたことも想定される。この意味で、標準原価と予算という形式を備えるには至らぬが②の要件を備えた会計技術の一定の構造・技法を「いわゆる管理会計成立期以前の管理会計的实践」ととらえうるが、②の要件を備えるかぎり、これを「いわゆる管理会計」成立の前提ないし重要な契機（内在的要因）としてとらえうる。すなわち形式的にはいわゆる管理会計として確立されてはいないが、内容的には管理会計の基底としての個人アカウントビリティ・システム＝「企業全体の組織構造—責任・権限の分担—と密接にかみあった勘定分類の組織」に基づく「個人責任にかかわる『人の計算・測定』」という機能を備え、「経営管理に奉仕する会計」として機能しているからである。これを「潜在的管理会計」と規定し、いわゆる管理会計との対比および関連を「潜在的管理会計の展開と顕在的管理会計の展開」ないし「管理会計の潜在的展開過程と顕在的展開過程」としてとらえ、説明しようとするものである。

こうした問題意識から第2章では従来の管理会計史研究の問題点を辻 厚生、田中隆雄、上總康行の3氏の先行研究に照らして検討し、「潜在的管理会計論」の意義を指摘した。

第3章では、「個人責任にかかわる『人の計算・測定』」という管理会計の機能＝中心的内容は潜在的展開過程においては、労働者間であれ管理者間であれ、まず組織における諸個人の責任達成度を反映する実績（職務遂行度を反映する会計〈数量〉的指標で、職務のレベルにより物量、原価、収益、利益、投資利益率等の諸形態を採る）間の比較という形であらわれるとした。それは形式的には標準対実績でなく実績間比較であるが、優れた実績は比較・評価の際の基準＝一種の規範とし

て実質的に機能することから、いわゆる標準はこの段階では実績に「潜在」しており、実績間比較という形式ながらも規範的意味をもつ「潜在的な標準」に基づく「個人責任にかかわる『人の計算・測定』」機能を果たしている。そこからこれを「潜在的管理会計」と規定しうるとし、かつそれが「標準原価・予算」概念生成の内在的要因としての計算技術的基盤であるとした。他方、この潜在的管理会計の展開を可能ならしめる外在的要因を「生産の技術的過程」と「生産の組織的過程」に求めた。前者の中心たる労働手段体系の発展による“一定時間内での一定量の生産物供給の技術的法則化”と後者の“分業に基づく協業を基盤とする組織＝責任・権限分担系列の成立”は、「潜在的な標準」が生産過程の管理計算の尺度として材料・労働力の管理に適用されることを可能ならしめ、実績間比較の形式を通ずる「個人責任にかかわる『人の計算・測定』」機能の展開を可能ならしめた。ただし、マニュファクチュア段階ではなお手工業が基礎で、この狭い技術的基礎は生産過程の真に科学的な分解に基づく課業＝科学的標準の確立を妨げた。近代的大工業制下でこの「狭い技術的基礎」は打破され、一つの自動装置としての機械体系の全面的浸透は、一定時間内での一定量の生産物供給の技術的法則化に規定された「科学的標準」の追求を生産における全要素（労働力、労働手段、労働対象）について強制する客観的基盤として作用し、とりわけ標準作業時間・標準材料消費量観念の生成を促す。標準原価と予算という顕在的管理会計の二大基軸の成立は、潜在的管理会計技術（内因）の発展とその機能展開を可能ならしめる生産技術的・組織的基盤（外因）両面の十分な成熟を待ってはじめて可能となったのである。

第Ⅱ部（第4～7章）と第Ⅲ部（第8～12章）は以上の論理的展開に対応する実証的展開で、第Ⅱ部「管理会計の原基的形態としての管理原価会計」は、いわば「管理会計一般」の原基的形態としての位置づけを、第Ⅲ部「重層的 management 会計の歴史的基盤としての管理原価会計」は、第Ⅱ部での諸形態の発展的形態としての位置づけを意図している。

第4章は、「近代的工場の原型」「近代的工場管理の起源」と位置づけられる19世紀初頭の Springfield Armory における生産過程の会計的統制システムの構造と機能を、1819年の「Dalliba 報告」によって解明し、管理会計の基底としての責任会計の原基的一形態の生成とその由来・条件を析出している。第5章は、Springfield Armory を含む19世紀初頭から1870年代にかけての銃器製造業における原価計算実践を追跡し、それが製造間接費の原価算入を含む近代的原価計算の原基的形態としての歴史的意義をもつことを解明している。第6章は、アメリカ産業革命を主導した綿織物工業における「商業的管理から産業的管理への移行」の端緒的・代表的企業である Boston Manufacturing Company を中心に、19世紀前半期の諸企業の管理原価会計の構造と機能を分析している。第7章は、19世紀中葉の綿織物工業企業 Lyman Mills の原価会計がいわゆる簿記と原価計算の基本的統合を体現したものであったことに照らしつつ、そのもつ労務管理機能と財務管理機能とを析出した。

第8章は、重層的経営管理システムの開拓者と位置づけられる鉄道企業組織の特徴をなす分権的管区制組織とそれを基盤とする会計的管理システムの基礎的成立過程を Western, Baltimore and Ohio, New York and Erie の3鉄道について追跡し、とくに Erie における D. C. McCallum の

いう「個人アカウントビリティ・システム」の管理会計的性格と歴史的意義を解明している。第9・10章は、上記諸鉄道経営の経験・教訓を体系化した Pennsylvania Railroad Company における分権的管区制組織とそれを基盤とする内部管理的会計システムの形成過程を、同社の第1期（1847年度）～32期（1878年度）年次報告書における会計的・統計的計算書・報告書の発展過程を通じて解明し、重層的管理会計システムの歴史的基盤としての位置と意義を析出した。第11章は、競争の時代に至った1870年代の鉄道業で原価計算の最も明確な革新者と位置づけられる Albert Fink の原価分析・計算を「Fink 報告」によって検討し、固定費・変動費分解を特徴とするそれが、差別料金政策の展開および内部管理の効果的遂行に果たした機能的意義と、「原価公開」を通ずる「人民的統制拒否」に果たした政策的意義との両面を析出している。第12章は鉄道経営・会計の先駆的意義と他産業への浸透を意識して、19世紀後期の最も典型的な産業資本家 Andrew Carnegie の管理原価会計実践を追跡し、大企業における最高経営者の機能を理解していた産業資本家による経営政策展開においてそれが果たした機能的意義の解明を試みている。

なお参考論文との関連に触れると、それは本論で説明した潜在的管理会計論の基本的コンセプトを、現代管理会計発展の基本的論理の解明という新たな研究課題に適用し展開するうえで、当面必要と考えられる基本的な問題設定および仮説的認識と分析視点の確認・提起を試みたもので、その焦点は、論理的には計画会計が統制会計に先行するにもかかわらず、歴史的には統制会計が計画会計に先行した根拠・理由の解明を試みる点にある。

論文審査結果の要旨

本論文は管理会計成立期の前史にあたる時期、すなわち19世紀初頭から20世紀初頭を主たる研究対象にし、アメリカにおける管理的原価会計（Managerial Cost Accounting）の発展過程を解明している。綿工業、鉄道業など異なる産業に属する少なくない企業の分析によって、管理的原価計算はこの時代にその原基的形態を整えており、通説でいう「原価計算の時代」というよりは、それはむしろ「潜在的管理会計」と規定されるべきであると結論づけている。つまり、本論文はこの時期の原価会計の歴史的意義をより積極的に評価し、管理会計成立史研究に注目すべき新たな見解を提示している。

本論文では、上述の見解を実証するため、会計的統制とりわけ会計報告責任＝個人アカウントビリティ・システムを中心概念にして、業績管理会計における会計情報の進化を詳細に分析している。管理会計の成立を規定する重要な概念である「標準」は科学的管理法の始祖 F. W. テイラーに端を発しているが、本論文では、「標準」概念成立以前の管理尺度として、実績値のもつ意義を積極的に評価している。また、参考論文では、論理的には「計画」（従って「標準」）が先行するにもかかわらず、歴史的には「統制」が先行する所以について考察を加え、本論文の記述を補強している。

本論文が研究対象としている主な企業、組織、産業は次の通りである。すなわち、The United

States Army's Armory at Springfield (銃器製造)、Boston Manufacturing Company (綿工業)、Lyman Mills Corporation (綿紡織)、Baltimore and Ohio Railroad、New York and Erie Railroad、Pennsylvania Railroad Company (以上、鉄道業) などである。これらの組織はいずれもアメリカ経営史研究の重要な研究対象になっており、その意味でも本論文が経営史研究の本流に管理会計研究の視点で貢献する本格的な研究として高く評価できる。

従来の原価会計史研究は、その多くが文献史的研究であったのに対し、本論文は個別企業における会計実践すなわち歴史的事実を、丹念に渉猟し、それらの資料(必ずしも一次資料が多いわけではない)を深く分析することによって、原価会計の発展過程をダイナミックに再現している点は評価に値する。

この20年ほどの間に、管理会計史研究の領域でいくつかの注目すべき研究成果が世に問われたが、本論文は豊富な資料による原価管理会計の克明な記述という点では、先行研究をはるかに凌駕している。

本論文の問題点をあげるとしたら、それは「潜在的管理会計」という概念の難解さである。この場合の「潜在的」とは、通常、「萌芽的」と表現される内容に近似しているが、「萌芽的」よりはより根源的な質を内包していることを表現するために、このような用語が使われている。しかしながら、こうした概念規定は本論文の独創性を反映こそすれ、本論文の評価を妨げるものではない。

よって、本論文は博士論文として合格と判定する。