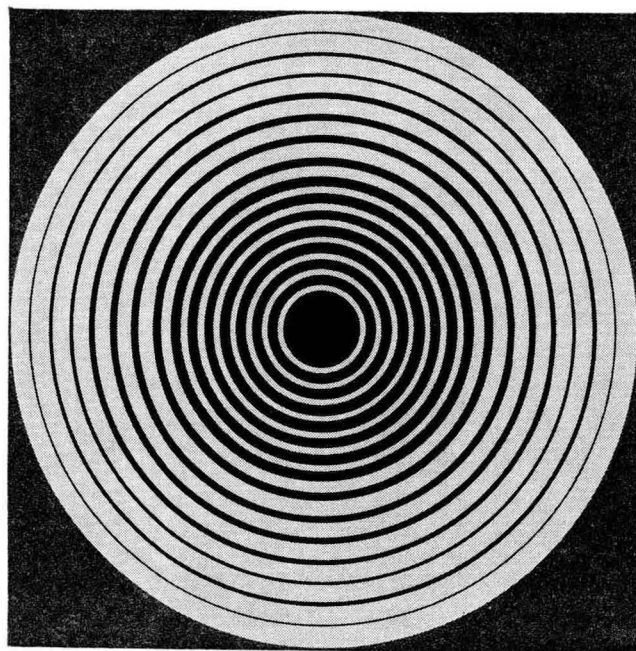

アメリカ管理 会計基準研究

— 原価計算の管理的利用から現代の管理会計 —

櫻井通晴著



東京 白桃書房 神田

〈著者略歴〉

さくら い みち はる
櫻 井 通 晴

昭和37年 早稲田大学第一商学部卒業

昭和44年 専修大学経営学部助手

昭和46年 早稲田大学大学院博士課程修了，専修大学専任講師

現在 専修大学経営学部教授

〔著書〕『経営原価計算論』中央経済社，昭和54年

〔訳書〕青木茂男監修・櫻井通晴訳著『A. A. A. 原価・管理
会計基準』中央経済社，昭和50年

青木茂男監修・櫻井通晴訳『会計のためのビジネス・
システムの設計』ダイヤモンド社，昭和45年

〔主要論文〕「原価計算対象の変遷」『会計』昭和53年3月（日本
会計研究学会賞受賞）

アメリカ管理会計基準研究

昭和56年2月26日 初版発行

著者 櫻井通晴

発行者 大矢順一郎

印刷者 堀内俊一

* * *

発行所 株式会社 白桃書房

〒101 東京都千代田区外神田5-1-15
電話 (03)836-4781(代) 振替東京 0-20192

落丁・乱丁本はお取り替えいたします。

堀内印刷／日進堂製本

書籍コード 3034-260408-6915

は し が き

管理会計は、ここ20～30年の間に著しく変化してきている。それは、一方では伝統的側面での研究が深められてきたと同時に、他方では新しい技術が次々に開発され、管理会計の領域が拡大されてきた結果であるといえる。管理会計が近年このように急激な変化をとげてきた結果として、その内容は顕著に拡充してきている。しかしながらその反面、あまりにも急激かつ多大な変化を余儀なくされたために、管理会計の技術と理論との間で種々の矛盾が生じてきている事実をわれわれは無視することができない。

そこで、管理会計研究のあり方として必要なことは、かかる矛盾を1つ1つ地道に解決していく努力を積み重ねていくことではないかと思う。またその研究方法としては、たんに目先の現象を追うだけではなく、原点にたち戻って管理会計の本質をしっかりとふまえたうえでの研究が重視されなければならないと考える。

本書は、管理会計研究の現状について以上のような認識をもとに、管理会計の基礎理論を探求し、もって管理会計のあり方を考察しようとするものである。すなわち、本研究では技術や手続ではなく基礎理論の探求に研究の主眼をおいた。その目的のため、本書ではつぎの研究方法を採用した。

第1に、基礎理論の研究は、アメリカ管理会計基準の研究という形をとった。ここで「基準」は首尾一貫した理論体系の意味で用い、またその理論的基盤は、アメリカ会計学会の管理会計に関連する一連の委員会報告書に求めた。ただし、同報告書の主要なものの多くは、すでに青木茂男教授の監修により、『A. A. A. 原価・管理会計基準』（中央経済社、昭和50年）において訳出され、その他若干の報告書の内容は同書で概要が示されている。そのため、本書ではできるかぎり同報告書の基本的理念の摂取を試みた。研究の中心は、書名が示すように、ア

アメリカの管理会計基準に向けられている。しかし、必要に応じて、ドイツの原価理論およびわが国の管理会計研究にも目が向けられている。

第2に、本研究では歴史的アプローチをとり、現代の管理会計を歴史的発展過程のなかでとらえた。とくに、原価計算を管理会計の母体であると規定した結果、原価計算の発展過程からの管理会計の考察を含め、また管理会計を歴史的所産の1つとして特徴づけた。このようなアプローチを採用したのは、管理会計の概念や技術が時代とともに変化するだけでなく、その本質もまた変化すると考えたからにほかならない。

本書は、筆者が昭和44年に専修大学に奉職してから今日に至るまで、たどたどしい研究の歩みを続けてきた一応の成果をとりまとめたものである。別著『経営原価計算論』（中央経済社、昭和54年）が、広い意味での管理会計の技術的側面を考察したものであるのに対し、本書は基礎理論を究明していることに特徴がある。本書をとりまとめるにあたっては、『専修経営学論集』『会計』などの雑誌に発表した論文に加筆修正をおこない、一部の章については全く新しく書き下した。

管理会計の研究書がこのような形で完成したのは、ひとえに恩師 青木茂男先生のおかげである。学部の子どものころから今日まで、ほぼ20年間、公私にわたってご指導いただいたご厚情に心から感謝の意を表したい。早稲田大学の諸先生をはじめ、日本会計研究学会の諸先生には、日頃のご指導とご助言を賜わり、厚くお礼申しあげたい。とくに津曲直躬教授には、本書の第2章(学会報告)と第13章の内容に対して、貴重なコメントを頂戴した。大学院時代の助手(2年間)期間を含め、10年以上にわたって奉職している専修大学の会計学スタッフにもお礼申し上げたい。

本書の出版に際しては、白桃書房社長 大矢順一郎氏をはじめ、同社関係者の一方ならぬご協力をいただいた。とりわけ照井規夫氏にはお世話になった。ここに深く感謝の意を表したい。

専修大学北海道短大専任講師 細川晃，慶応義塾大学大学院博士課程（本年4月から創価大学専任講師） 志村正，慶応義塾大学大学院博士課程 伊藤和憲，

横浜国立大学大学院修士課程 前田祐男，および早稲田大学大学院修士課程
山田覚の諸氏には，昨年夏の山中湖での研究会において有益な示唆を得た。諸
氏は学部では専修大学で私のゼミナールにおいて共に学んだ前途有為な研究者
である。諸氏の将来の発展を心から祈ってやまない。

なお，校正には完璧を期したつもりであるが，筆者の思いちがいなどあるか
もしれない。識者のご批判を賜われれば幸である。

昭和56年2月

櫻井通晴

〔付記〕 本研究に対しては，昭和50年度 文部省科学研究費の交付を受けた。また，本
書の出版に際しては，昭和55年度 専修大学図書刊行助成金の交付を受けた。

目 次

序 章 本書の研究方法与構成	1
1. 本書の研究方法	1
2. 本書の構成	2

第 I 部 原価の管理的利用

第 1 章 原価計算の起源・完成期	9
序	9
1. 原価計算の起源に関する 2 つの見解	10
2. 原価会計（狭義の原価計算）と Littleton 説	13
3. 原価計算の完成期に関する 2 つの見解	14
4. 経営原価計算（広義の原価計算）と Garner 説	17
結語	19
第 2 章 原価計算対象の変遷	21
——給付からコスト・オブジェクティブ概念へ——	
序	21
1. 原価計算の発展過程とその類型化	22
2. 原価計算対象の変遷と給付	26
3. コスト・オブジェクティブ概念の提唱	31
結語	37

第3章 経営原価計算の構想	39
序.....	39
1. 近代原価計算の2つの領域.....	40
2. 近代原価計算の対象領域確定をめぐる諸見解.....	43
3. 経営原価計算の本質とその領域.....	46
結語.....	51

第II部 管理会計の現状と課題

第4章 管理会計の系譜	55
序.....	55
1. 管理会計成立前の管理機能.....	55
2. 管理会計の成立過程.....	57
3. 伝統的管理会計の確立.....	60
4. 隣接諸科学による管理会計の拡充・発展.....	65
結語.....	68
第5章 管理会計の本質と領域	69
序.....	69
1. 管理会計の発展と現状.....	70
2. 管理会計の意義・本質.....	75
3. 管理会計の重要性.....	79
4. 管理会計の適用領域.....	82
結語.....	86
第6章 管理会計体系における会計の論理	89
序.....	89

1. 1947年度「原価計算基準準備委員会」の体系	90
2. 1951年度「原価概念および基準委員会」の体系	91
3. 1955年度「原価概念および基準委員会」の体系	93
4. 管理会計委員会における管理会計体系	96
5. 主要な管理会計体系の特徴	99
結語	107
第7章 管理会計情報選択の基準	109
序	109
1. 管理会計委員会の「基準」と歴史的伝達法	110
2. ASOBAT の「基準」と利用者意思決定モデル法	112
3. 内部計画と統制委員会の「基準」と情報評価法	115
結語	122
第8章 管理会計上の目的適合性基準	123
序	123
1. 管理会計情報と目的適合性	123
2. 管理会計委員会報告書における目的適合性概念	125
3. ASOBAT と目的適合性基準	127
4. ASOBAT 以降の目的適合性基準の評価	130
結語	133

第Ⅲ部 管理会計の展開

第9章 隣接諸科学導入の基本的アプローチ	137
序	137
1. 環境の変化と管理会計領域拡張の背景	138

2. 隣接諸科学と伝統的管理会計	140
3. 伝統的管理会計との接合のアプローチ	142
結語	151
第10章 意思決定モデルと管理会計	153
序	153
1. 経営意思決定モデルと管理会計の将来	154
2. 経営意思決定モデルの本質と履行	155
3. 経営意思決定モデルと会計システム	159
4. 管理会計における計量的モデルの利用	164
5. 計量的意思決定モデルの管理会計への影響	167
結語	170
第11章 情報システムと管理会計	173
序	173
1. 情報システムの変化と会計	174
2. 情報理論と周辺科学	178
3. 経営情報システムと会計の関係	183
4. 情報システムの管理会計への影響	188
結語	190
第12章 行動科学と管理会計	193
序	193
1. 管理会計における行動科学の初期的研究	194
2. 伝統的な管理会計モデルと近代組織論にもとづく行動仮説	196
3. 管理会計における行動科学研究の問題領域	200
4. 行動会計の展開	208
5. 行動科学の管理会計への影響	213
結語	215

第13章 社会的責任と管理会計	217
序	217
1. 企業の社会的責任	218
2. 管理会計における社会責任会計の課題	221
3. 企業の社会責任活動と会計	224
4. 社会原価の測定	227
5. 人的資源会計	229
結語	235
付録A；社会責任活動	237
付録B；工場閉鎖から生じる社会原価の実例	240
結 章	247
——将来の展望——	
索 引	251

序 章 本書の研究方法与構成

1. 本書の研究方法

管理会計 (management accounting) は、組織体 (一般には企業) の経営管理者のために計量的情報を提供し、もって内部経営管理者の経営管理に役立てることを目的とする経営計算体系である。管理会計は内部経営管理者のための経営管理に役立つ情報を提供するという、目的のための手段的特質を有する。そのため、学問研究それ自体を主眼とした研究は、あまり多くはみられない。

管理会計では、経営管理目的を遂行するという目的達成のための技術たる標準原価計算、予算管理、損益分岐点分析、直接原価計算、増分分析あるいは資本予算といった計算技術の解明が重視される。それは、管理会計が目的のための手段としての性格を有することからすれば、当然のことであるともいえる。別著『経営原価計算論』(中央経済社、昭和54年)では、広い意味での管理会計上の問題を、もっぱら技術的側面から考察した。

周知のように、今日では、企業における急激な技術革新とそれにとまなう急速な計数的管理手法の発展、そしてまた人間行動に関する研究が進展した結果、社会経済的基盤そのものが2、30年前とは大きく変化してきている。また一方では、1960年代以降のコンピュータの発展を1つの契機として、意思決定論、情報理論および行動科学などの管理会計への積極的な導入を通じて、会計学もまた大きく変化しつつある。このようなことから、われわれは今や管理会計技術のみの研究では、伝統的管理会計の壁を破ることはできなくなっており、今後は管理会計技術の研究とともに、基礎理論の研究も必要不可欠になりつつあるといえる。

そもそも社会科学としての管理会計は、一定の社会経済的背景のもとで成立し、幾多の変化をとげながら現在に至っている。管理会計上の諸概念も、社会経済的環境の変化により、必要が生じたときに作られ、その必要が変化すれば概念もまた一層有益な概念に代わって古い概念が捨て去られることさえある。同様に、管理会計の本質、領域も時代的背景に照らして研究がなされねばならない。要するに、管理会計は、歴史的所産の1つであるとみなすことができる。

以上から、本書では歴史的アプローチを採用し、管理会計の基礎理論を、歴史的流れのなかで考察した。

2. 本書の構成

本研究の意図は、アメリカ管理会計基準の研究にある。管理会計基準の研究は、イギリス、ドイツおよびわが国についても同様になされるべきであるとは思われるが、本研究はアメリカの管理会計基準にその対象を限定した。

財務会計とは異なり、管理会計においていわゆる基準 (standard) と称しうるものが存在しうるかについては、議論が存しよう。管理会計が財務会計と異なっている企業の任意によって行われることからすれば、社会規範の意味での基準が存しないことは明らかである。それゆえ、本書で管理会計基準研究という際の「基準」は、社会規範としてではなく、W. A. Paton=A. C. Littleton が述べているところの、⁽²⁾「脈絡ある、相互に斉整された首尾一貫した理論体系」を意味する。

本研究は、アメリカ会計学会 (American Accounting Association; AAA) の管理会計に関連する諸委員会報告書の研究を基礎にしている。具体的には、本研究は、(1) 原価概念および基準委員会報告書の研究、(2) 管理会計委員会報告書の研究および (3) 「基礎的会計理論」 (*A Statement of Basic Accounting Theory*;

(1) R. K. Mautz, "Accounting as a Science," *The Accounting Review*, April 1963, pp. 317-325. は有益な示唆に富む。

(2) W. A. Paton & A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association, 1940, p. ix. 中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店, 昭和44年, 1頁。

以下 ASOBAT とい⁽³⁾う)や経営意思決定モデル委員会以降のアメリカ会計学会諸委員会報告書の研究を基礎にしており、各研究領域にはほぼ対応して、本書はつぎの3部に区分されている。

第Ⅰ部 原価の管理的利用

第Ⅱ部 管理会計の現状と課題

第Ⅲ部 管理会計の展開

アメリカ会計学会の委員会報告書と本研究との関係については、一方では「原価概念および基準委員会報告書」のように、基準公布からすでに30年近く経ていて、しかもその内容が種々の観点から論じ尽くされているものがある。これらについては、委員会報告書を直接考察の対象とすることはせず、報告書の基礎にある理論を研究し、それがわが国の管理会計研究にとっていかなる意義をもつかを検討した。他方、「管理会計委員会報告書」の見解は、ASOBAT以降の委員会報告書の諸見解などで補足しながら批判・検討した。また、「経営意思決定モデル委員会」以降の報告書は、とくに最近のものなかには、ほとんど研究が手がけられていないものもある。それらの委員会報告書については、報告書の内容検討自体を研究対象にしたものも多い。

このように、各委員会報告書の内容は、厳密に各部ごとに区分されるわけではないし、その取り扱い方もかならずしも画一的ではない。しかし、本書はいずれもアメリカ会計学会の管理会計に関連する委員会報告書を基礎にしているという点で共通の特徴をもつ。

以下では、各部の構成とその特徴を述べておきたいと思う。

第Ⅰ部 原価の管理的利用

原価計算には、財務会計への役立ちとともに、管理会計目的への奉仕という重要な役割がある。第Ⅰ部では、原価計算を管理会計の歴史的発展過程のなかで位置づけ、現代の原価計算は経営原価計算の立場からとりあげるべきである旨の主張を行い、さらに、それらの認識をもとに、わが国の原価計算研究のあ

(3) American Accounting Association, *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association, 1966. 飯野利夫訳『基礎的会計理論』国元書房、昭和44年。

り方を検討している。

原価計算は、従来、財務会計機構と結合して入手される原価情報を、外部利害関係者のために提供する技術としてのみ理解される傾向が少なくなかった。原価計算のもつこの本来的な機能が今後ともに重要性をもち続けるであろうことには疑いがない。しかしながら、現代の原価計算への役割期待は、財務会計情報を提供するためにのみ存するのではない。標準原価計算を用いて経営活動を統制し、予算による管理を行い、プロジェクトの収益性評価を行い、セグメント別収益性を分析するため、原価計算は企業にとって不可欠の経営管理手段となりつつある。そこでわれわれは、原価計算を経営者の立場からとりあげるべきことを提案したいのである。

各章の構成をみると、第1章では原価計算の起源・完成期をめぐる A. C. Littleton と S. P. Garner の見解を対比の形でとりあげ、原価計算の歴史観の相違が生ずるのは、論者が原価計算の本質をどのようにとらえているかに起因するとの仮説を論証した。ついで第2章では、原価計算対象の変遷を原価計算の発展過程との関連で考察し、原価計算の基礎概念が時代に応じて変化し、その時代に対応した原価概念が用いられるべきことを主張した。

第3章では、前章までの歴史的考察をもとに、現代の原価計算は経営原価計算の立場から展開されるべき旨を主張し、経営原価計算の構想を展開した。

第Ⅱ部 管理会計の現状と課題

原価計算研究は、1920年前後になるともっぱら原価の管理会計的利用へとその重点が移行していき、その後の管理会計成立過程を経て、1950年代には伝統的管理会計が確立することになる。管理会計はその成立から確立までどのような過程を経て生成発展し、伝統的な意味での管理会計はどのように位置づけられるべきであるか。第Ⅱ部ではこれらの問題を考察する。

具体的には、第4章で管理会計の系譜を展望し、その視点のもとで第5章において、アメリカ会計学会の「管理会計委員会報告書」を足掛かりに管理会計の本質および領域を検討している。ついで第6章では、管理会計体系において経営学の論理と会計学の論理をどのように調和させるべきかを論じている。

第7章においては、J. S. Demski=G. A. Feltham の (1) 歴史的伝達法、(2) 利用者意思決定モデル法、および (3) 情報評価法の区分を基礎に、管理会計情報選択の基準を検討している。そして第8章では、管理会計情報選択の基準のうちでも管理会計上とくに重視されてきた目的適合性 (relevance) 基準を取りあげ、それがもつ意義と実践的な役割を批判的に検討した。

第Ⅲ部 管理会計の展開

アメリカの企業経営は、1960年代になると経営科学、情報システムおよび行動科学の管理会計への積極的な導入を契機として、大きく変化をとげることになる。これら隣接諸科学の管理会計への導入がどのような形で行われ、それが伝統的な管理会計の内容をどのように変化させたであろうか。われわれはこれらの問題について正しい評価を下し、さらに、かかる評価をもとに、管理会計が今後隣接諸科学をどのように消化・吸収していくべきかを探究していく必要がある。

隣接諸科学の問題を扱った管理会計の理論的・実践的研究は、数多くの有能な研究者や実務家によってなされてきた。それらの研究のうちで、とくに新しい環境のもとにおける将来の会計のあり方を描いた理論的研究の1つに、アメリカ会計学会から1966年に発表された ASOBAT がある。ASOBAT の果たした管理会計上の意義は、本研究にとって2つの側面から評価できる。1つは、会計を基本的には情報システムであると認識することによって、意思決定を中核とする管理会計の新しい理論的枠組みが構築された点であり、いま1つは、会計が将来探求すべき研究対象として、(1) 意思決定論、(2) 行動科学、(3) コンピュータ科学とシステム設計、および (4) 測定と情報理論が指定され、将来の管理会計研究の領域が方向づけられた点である。

ASOBAT 以降の管理会計関係に関するアメリカ会計学会の諸研究は、基本的には ASOBAT で方向づけられた線に沿って研究が進められてきたといっ

(4) Joel S. Demski & Gerald A. Feltham, *Cost Determination: a conceptual approach*, The Iowa State University Press, 1976, pp. 3-9.

(5) American Accounting Association, *op. cit.*, p. 63. 飯野利夫訳、前掲書、91頁。

てよい。そこで指定された4つの領域のうち、測定は意思決定にかかわらしめ、コンピュータ科学とシステム設計は情報システムとして論ずることができる。

そこで第Ⅲ部では、隣接諸科学の諸問題を、

(1) 意思決定論

(2) 情報システム論

(3) 行動科学

に分け、これに社会責任会計のテーマを加え、これらが管理会計で今後どのように論じられるべきかを考察している。

具体的には、第9章で隣接諸科学の基本的アプローチをとりあげ、これを検討したうえで、第10～12章でそれぞれ意思決定論、情報システム論および行動科学を管理会計にどのように接合させるかの問題を考察している。そして第13章では、最近の大気汚染、海洋汚染、企業の買い占め・売り惜しみなどに関連して、管理会計でもとりわけ1970年代以降重要な問題の1つになり始めてきた社会責任会計のテーマをとりあげ、これらの問題を管理会計が今後どのような形でとり扱うべきかを論じている。