

## 初期の管理会計研究にみる方法論的特徴

奥 山 茂

### 目 次

- I. 問題の所在
- II. 会計学における研究対象と研究課題—二つの異なる課題とアプローチの峻別
- III. 初期の管理会計論（学）にみる目的観
- IV. 初期の「管理会計」研究の使命—方法論上の作用因
- V. 結びに代えて—管理会計論（学）の実相

### I. 問題の所在

会計学における先人による科学としての研究への取り組みを振り返り、更にはその淵源にまで遡ってみると、Schmalenbachが突き付けられた命題に帰着する。つまり「未だかつて一度も正式な名称を持ったことのない新しい学問の方法論的観点」<sup>1</sup>に関連して、「経験上の経営問題の体系的の研究に携わる私経済学は、それが実践的行為のための指針と処方箋とを展開しない場合のみ、科学であると主張しうるにすぎず、これ以外の場合には、それは単なる技術論であるにすぎない」<sup>2</sup>という見解が彼に突き付けられた命題に他ならない。これをきっかけに彼は「科学とは何か」、「技術論とは何か」を問い続け<sup>3</sup>、自分の専門が「技術論」として分類されることを容認し<sup>4</sup>、自己のその「技術論」をはっきり見極めるために科学的方法を用いる学者だと自覚して研究に取り組んだ<sup>5</sup>。先駆者としての苦悩は計り知れないものの、未開の領域を切り開き、体系化に取り組んだことは評価されてしかるべきであろう。とはいえ、ここでの関心は「技術論」論争にあるわけではなく、まだ正式な名称さえ持っていなかった新興の領域を研究対象としていた新しい学問についてのその当時の研究方法にある。

新興の領域であれば研究方法の手掛かりを既存の学問に求めることは至極当然のことといえる。わが国における会計学の研究は、当初より主にドイツの理論あるいは米国の理論から大きな影響を受けていたことは紛れもない事実である。上記の「技術論」も例外ではなく、わが国においてもドイツの理論の影響の下に、これをめぐる論争も見られた。それ故に、わが国の初期の「管理会計」研究においても同様の傾向が見出されるだけでなく、更には隣接領域の研究者も加わってそれぞれの方法論および知見を前提とし、独自の観点から「管理会計」の体系・性格が

議論されていた<sup>6</sup>こともまた当時の成り行きとしては不思議なことではなかったといえるであろう。このように初期の「管理会計」研究においても新興の領域として様々な視点からのアプローチが試みられていたことは極めて興味深い。そして、その結果ともいべきか、今日の「管理会計」論に至るまでの研究の系譜において、研究初期の段階から「管理会計」研究の進歩とともに、「管理会計」の範囲も拡大してきていると捉えることについてはおおよそその理解が得られるとしても、同じ「管理会計」とはいうものの、その指示対象の範囲については特定の時期においても、更には個々の研究者によっても必ずしも統一的な理解がみられてきているわけではない。このことは、「管理会計」研究の初期の段階から今日に至るまでの間に、どの時期であっても「管理会計」という用語の指示対象の範囲について、おおよそその共有知識とみなされる範囲はある程度一致しているとしても、その範囲の境界、つまりその外延については必ずしも共通の理解がみられていないことを意味している。ましてや研究方法に至っては、歴史的な観点からみれば、この新興の領域に固有の制約が影響しているように見える。ここでは方法論的な観点からそのことを確かめることが主眼となる。

「管理会計」の指示対象の範囲は、初期の頃に比べれば着実に拡張されてきており、新たな管理会計のツールとして認知されれば管理会計の体系に追加的に組み込まれてきている。そのことの是非を問うことも必要ではあるが、それ以前に追加的に組み込むことが可能であるのか否かについての判断基準が何であるのかということも関心事であることは言うまでもない。とはいえ、ここではこのような近年の傾向に鑑みて、今一度そもそもの問題である「管理会計とは何か」を考えるに際して、上記の理由によりその研究方法についても問うことが必要であると考えられる。

これまでの研究にみられる方向性としては、具体的なツールを増やすという意味での拡張とは別に、一つの企業単体から資本関係に基づく企業グループへの拡張<sup>7</sup>、あるいは価値連鎖のつながりに基づく企業グループへの拡張<sup>8</sup>、更には新たな次元での「管理会計」領域の構想<sup>9</sup>も見られるが、他方ではむしろ「管理会計」の一部を構成すると看做される領域・活動・特定の費目要素（典型は固定費<sup>10</sup>）に限定するような研究は初期の研究においても数多くみられる。いずれにしても、どのような研究であろうと当然のことながら、「管理会計」と管理会計論あるいは管理会計学（以下、管理会計論（学）という）<sup>11</sup>とを研究方法論の視点から、両者をどのように区別し、関係付けるのかという極めて基本的かつ重要な問題も視野に入ってくることになる。そこで、ここでは特に、初期の「管理会計」研究に焦点を当てて、方法論的な観点から考察することにより、新興の領域であった「管理会計」の研究にとって、とりわけ初期の段階において方法論上の制約は存在していたのか、もし存在していたとすればそれはどのようなものを明らかにすること、そして管理会計論（学）の理論的な性格を検討することが課題となる。

## Ⅱ. 会計学における研究対象と研究課題—二つの異なる課題とアプローチの峻別

今更ながらではあるとはいえ、極めて重要な研究の根幹にかかわることでもあるので、「管理会計」研究が会計研究の一部を構成しているという前提の下に、敢えて会計学における研究課題と研究方法を先ず以て明確にしておく必要がある。その理由は、次に見出される。初期の「管理会計」研究においても、異なる「管理会計」観が提示されていたことは明らかであり、そのような「管理会計」観がどのようなものであるのかということを考察する前に、研究の立ち位置についての確認が肝要と考えられるからに他ならない。もちろん多様な観点、アプローチの方法が考えられるものの、着目すべきは、前提となる会計観についての次の見解である。「会計学の分野に於いては貸借対照表更には企業会計（年次決算）を以て或る目的に対する手段なりとする観点が既にあるが、かかる見方は何れも会計学の分野にだけ特有のものではない。」<sup>12</sup> そうであるとすれば、このような「目的論的会計観と呼ぶことが出来る」<sup>13</sup> 観点に立ち、すなわち会計「全体更にはその各部分が総て合目的なものとする会計観に立って、他の社会科学に於いて、そこで問題にする社会現象の全体を合目的なもの体系即ち目的論的な体系と観て行こうとする如く」<sup>14</sup> 「管理会計」研究においても「管理会計」の全体を目的論的な体系であると観ることによって初めて、その個々の構成要素の本質が「管理会計」の目的と必然的に関係することを主張することができると考えられる。更には、財務会計と「管理会計」とを合わせた目的論的な体系<sup>15</sup> についても、同様に考えることができるとすれば、より広い意味での会計の体系を説明することにもつながることになるはずである。

ここで注意すべきは、研究の出発点としてはこのような目的論的会計観に立脚しているとしても、研究のアプローチとしては二つの異なる研究方法が見られる<sup>16</sup> ということである。要するに、その二つの異なる研究方法のうちの「第一の方法にあっては、手段（資産・負債の本質）を、上位目的（企業会計の目的、更にはその上位目的）から演繹する。これに対して第二の方法にあっては、上位目的（企業会計の目的、更にはその上位目的）を、手段（資産・負債等の本質）から逆に遡って解明する」<sup>17</sup> というような相違が見出されるのである。このことから「第一の方法は具体的手段を演繹する処に、第二の方法は上位目的を解明する処に、それぞれ課題のあることが明らかとなる。」<sup>18</sup> この指摘は、専ら会計学上の基本概念である資産・負債等の本質規定の方法について、上位目的から演繹的におこなわれるのか、それともまた当該概念の本質規定から遡って、つまり帰納的に上位目的が解明されるのか、という二つの研究方法の決定的な相違を端的に示唆しているといえる。

初期の「管理会計」研究においてもこのような目的論的会計観に立脚していたとすれば、同様にこのような二つの研究方法の可能性が見出されることになるはずである。そこで、新興の領域としての「管理会計」の研究では果たしてどのような方法によっておこなわれていたのかということに目を転じてみると、初期の「管理会計」研究には方法論的な制約が大きく影響していたよ

うにみえるのであるが、これは謬見に過ぎぬのであろうか。この検討は、後に委ねることとして、方法論的な観点からは、もう一つ重要なことが看過されてはならない。

もう一つの重要な指摘は、次のようなものである。「会計学においては、従来、その実践的学問としての性格のためか、理論の体系化という点が著しく遅れていたことを認めねばなるまい。しかし、会計学が一つの科学として成立しうるためには、理論の体系化が不可欠である。」<sup>19</sup> さらに「理論の体系化を考える場合には、そもそも体系化された理論とは如何なるものであり、そのような理論を構成するためには如何なる研究方法を用いるべきかが問われねばならない。」<sup>20</sup> このような理論の体系化という観点から、「会計学の文献を吟味してみると、会計実践の『認識・説明』および会計実践の『指導・改革』という二つの課題が考えられている」<sup>21</sup> のである。また、会計学における研究課題は何かという観点から、会計実践の「認識・説明」は、実際に存在する会計実践を認識して、なぜそうであるのかということの理由を体系的に解明することに他ならないこと、また会計実践の「指導・改革」は、実際に存在する会計実践を望ましい姿に変えるためのあるべき会計実践を体系的に提唱することに他ならないとの指摘<sup>22</sup> も見られる。この第一の課題は、実際に存在している会計の「現実の姿」を「認識・説明」することであり、これに対して第二の課題は、実際に存在している会計の「現実の姿」を「指導・改革」することに他ならない。倉地は、このような「存在の『指導・改革』をその課題とする会計理論を、『説明理論』としての会計理論と呼び、存在の『指導・改革』のための当為を提唱することをその課題とする理論を『指導理論』としての会計理論と呼ぶ。」<sup>23</sup> 更に、倉地は、このような二つの異なる理論の関係については、「十分に体系化された説明理論が存在する場合にのみ、そこで経験的に解明された法則を応用して、存在を、人間の望む方向へ動かすことが可能となる」<sup>24</sup> のであり、そのために「如何なる手段・方法を採ればよいかを研究するに当たっては、説明理論で経験的に解明された法則なしには、指導理論は、その考究を一步たりとも先へ進めることができない筈である。この意味で、説明理論と指導理論（倉地はその後、指導理論を指導論と呼称を変更しており、ここでもそれに倣い以下では引用部分を除き指導論と呼称することにする）とは、基礎理論と応用理論との関係にある」<sup>25</sup> という。

以上のような目的論的会計観に立脚した会計研究に見られる二つの課題の存在とそれに対応した二つの研究方法、そして二つの会計理論に見られる決定的な相違、更にはこの相違に関連して、理論の体系化という観点から明らかとなる二つの課題の存在とその相違をそれぞれ正しく認識しておくことがここから先に進むためには少なくとも必要であることはいうまでもない。

そして更に加えて、初期の「管理会計」研究の内容を検討する際に、もう一つ重要な視点として、定義の性質が看過されてはならない。「管理会計」という一つの名辞、つまり概念についての本質を規定することは、定義することに他ならない。前述のように一つの体系においては、最上位の目的に至るまでも最も下位の目的から順次より上位の目的へと階層的に積み重ねられるように研究が進捗することにより、目的の解明が進むことになると思えば、どの階層の目的であ

ろうとも、それぞれに定義が対応するはずであり、またその定義はそれぞれの階層に応じた本質規定となるはずである。もちろんこれは、説明理論の場合を前提としていることはいうまでもない。なぜならば、指導論においても特定の名辞についての定義はあるとしても、理論の性格の違いから明らかなように定義の性格が説明理論における定義のそれとは異なっていると考えられるからである。

とはいえ、定義には場面に応じてそれぞれ適した定義があることから、実際には各種の定義が混在している<sup>26</sup>といわれている。このような各種の定義については、いずれの定義であろうとも、定義として守るべき規則は、順守されて然るべきであろう<sup>27</sup>。

そのような規則が「管理会計」の定義にも適用されることを念頭に置いた上で「管理会計」研究としてどのような課題に取り組み、そのためにどのような研究方法によってどのように理論の体系化を目指すのかということが問われなければならないはずである。本来このような問題意識は研究の開始時点、つまり初期の「管理会計」研究の段階において重要となる筈であったところが、「管理会計」の歴史を遡っていくと、このような本来の研究方法に影響を及ぼす制約が存在し、そのような問題意識を遠ざけるかのように研究に作用していたことが推察され得るのである。初期の「管理会計」研究に作用した制約とは果たしていかなるものであろうか。

### Ⅲ. 初期の管理会計論（学）にみる目的観

ここでの主な考察の対象である初期の「管理会計」についての研究方法を考察する前に、それも含めた全体としての当時の「管理会計」および管理会計論（学）に見られる目的観を明らかにしておくことが先決の課題と考えられることから、先ず以てその手掛かりを研究初期時点の文献から探ってみることにする。その際に、注意すべきは「管理会計」観という用語・表現である。当時もあるいはその後の管理会計・管理会計論（学）の史的研究にもこの「管理会計」観という用語・表現は登場する機会が多いものの、必ずしも一義的に使われているわけではない。そこで、これまでの研究における「管理会計」観という用語・表現に含意されている要素をここでは次の3つの分析視点にもとづいて抽出し、それぞれの内容について、考察することとする。すなわち、第一の視点は「管理会計」の目的、第二の視点は「管理会計」の捉え方・位置づけ、第三の視点は「管理会計」の内容・体系である。

まず手始めに、わが国における「管理会計」の歴史を遡ってみると、「管理会計」という用語がある時期を境にして広まったといえるであろう。その根源を辿れば、その当時のアメリカの文献に見られる「書名」に行き着くこともまた事実であろう。わが国における「管理会計」研究の先駆の一人である溝口は1952年に上梓した「管理会計」の序文冒頭において次のように述べている。『「管理会計」とは主としてアメリカでいわれている“managerial accounting”あるいは“management accounting”にあたる言葉である。旧著『経営管理会計』を世に送ったのは丁度二年前のことであるが、わずかの間にもはや『経営』という説明的用語を冠する必要がなくなった

ほど『管理会計』という表現がポピュラーとなっているように思われる。』<sup>28</sup> この記述は、当時の「管理会計」という新興分野の置かれた状況を端的に示しているといえるであろう。その当時に出版された単行本あるいは公表された論文等の表題を概観してみても、それ以前には、「原価会计学」というような表記は見られるものの、わが国の「管理会計」は概ねその頃から用語として認知されるようになったことを確認することができる<sup>29</sup>。ここで着目すべきは、上記の著書のタイトルが「管理会計」となっていることである。その理由を当時の研究状況に見出すとすれば、次の状況説明が一つの答えを示している。溝口によれば、「『管理会計』に関する議論は相当活発に行われてきたのであるが、『管理会計』そのものの理解にはさまざまな異なったものがあって、かならずしも見解の一致をみているわけではない。』<sup>30</sup> 更に、「『管理会計』はまだその展開の基礎固めを行っている段階にある。』<sup>31</sup>

また、当時の管理会計研究の対象となる「管理会計」の内容について一例として同書を参照してみると、「第1編は管理会計の基本問題の考察にあて、旧著において不備であった本質論の部分を明瞭にすることを主たる目的とし、第二編においては管理会計の実践機構として現在最も世人の関心を集めているコントローラー制度について、最近の諸文献を参照し、そのありかたを究明することを意図し、第三編では予算制度を中心とした生産部面の管理における具体的な手続きと問題を概観した。なお、補論は本稿に関連する現代的な諸問題を補足的に論じたものである。』<sup>32</sup>と述べられている。特に、コントローラー制度は内部統制を実質的に遂行するための機構としての根幹をなすものと位置づけられており、この制度と管理会計は有機的に結び付けられることによって「管理会計に新しい性格を植え付け、その実質的進化をもたらした」と評されている<sup>33</sup>。これらの内容からも当時の溝口が考えていた「管理会計」研究の対象となる中心的内容を窺い知ることができると同時に、当時の管理会計の体系に関する思考の一端を垣間見ることでもある。そして同書の意図に照らせば敢えて「管理会計」という書名に留めたようにも見受けられるのである。

管理会計の目的に関する溝口の見解によれば、「その（管理会計の－奥山）意味は経営管理のための会計すなわち、経営管理に役立てられるべき会計ということであり、したがってマネージメントのための用具として解せられることになる。』<sup>34</sup>ということである。これが第一の視点についての溝口の答えといえる。さらに注目すべきは、「重要なことは経営管理のために会計が利用されるということであって、そこに会計の持つ管理的機能が認められる。』<sup>35</sup>という指摘である。これに関連して、「会計に管理的機能を賦与するものは経営管理それ自体のありかたであると思われる」<sup>36</sup>とも述べており、これらのことから溝口にあつて「管理会計」は「特定の会計制度を意味するものではない」<sup>37</sup>ということ、つまり経営管理に有効と看做される既存の会計制度は、「管理会計」として理解されていることが分かる。これが第二の視点に対する溝口の答えといえる。このような理解は、更に管理会計の適用領域についても経営管理の重点が基本的職能としての生産、販売および財務に置かれることにより、「生産管理会計、販売管理会計、財務管理会計

の三部門である」<sup>38</sup>との思考につながっていくことになる。これが第三の視点に対する溝口の答えといえる。もちろん、管理会計の体系としてその三部門しか念頭にないということではないことは、上掲の引用より明らかであり、いわば当時の標準装備ともいえる予算制度、原価管理というような内容が含まれていることは言うまでもないが、「計算技術の適用される過程的経営機能の差異に基づいて体系づける」<sup>39</sup>ところにその特徴が見出されることから、むしろその理解に焦点を当てることがここでは重要といえる。

上記の第一の視点については、「管理会計」を「経営管理のための会計」とみなす思考は当時の通説的見解<sup>40</sup>であり、それが「J. O. Mckinsey を始祖とする正統派の管理会計論」<sup>41</sup>の目的観とみなされていた。しかし、「管理会計」観についての見解は、上掲の3つの視点からみれば上記のような捉え方とは異なる見解も見出される。実は、溝口の「管理会計」観は、当時としては正統派ではなかった<sup>42</sup>との評価もみられる。

そこで次に、もう一人の管理会計研究の先駆者<sup>43</sup>であり当時の管理会計研究に大きな役割を果たした松本の著書も確認しておくことにする。因みに、松本は、この新興の分野を研究する学問を早々に「管理会計学」と命名している<sup>44</sup>。松本は、数ある著作の中でも1964年の「管理会計概論」の序文においてこの書を世に問うにあたり、「今日『管理会計論』ではなばなく取扱われている問題の中には、10年前には殆ど顧みられなかったものが少なくないし、今日でもなお人によってそこで取扱う問題がかなり異なっている。要するにまだ『定説』を見出し難いのである。」<sup>45</sup>と述べている。そのような理由もあり、松本は出版をためらっていたものの結局は出版に踏み切った理由として、管理会計の「特定の問題を詳論するほかに、テキストで『管理会計論』の全貌を示し、当面の問題が、その全体系の中でいかなる位置を占めているか、他の管理会計問題といかなる関係を持っているかを明らかにすること」<sup>46</sup>を学生から強く要望されたことを明記している。そして、この記述にも当時の新しい学問分野の知識への渴望がよく表れている。

「管理会計」という用語が漸く定着し、その研究が始まって間もない当時の状況を勘案すれば、前掲の「管理会計」あるいはこの「管理会計概論」という書名も、首肯できないわけではない。実際に、松本の上掲の記述によれば、その意図するところは当時において可能な限りの範囲での「管理会計」研究にあったことが窺える。また、松本の当該著書の内容は、主に計画計算（序説、長期計画計算、短期計画計算）、予算編成、標準原価・予算による統制会計を中心にしたもの<sup>47</sup>であり、このようないわば標準装備の内容の「管理会計」観は、それ以前からの予算統制と標準原価計算を以て「管理会計」とみなす当初からの「管理会計」観に立脚し、これを踏襲してその後の新たな知見を加えて拡充させたものと捉えることができるといえるであろう。このような基本的内容について、他の文献と比較してみても表面上は大きな相違は見られないものの、上述の3つの分析視点についてそれぞれ確認してみると、溝口の「管理会計」観とは決定的な相違点が見出される。

「管理会計」の目的に関する松本の見解によれば、「企業会計は基本的に異なる二つの目的を

もっている。その一つは、最大の利益獲得に役立つことであり、今一つは、獲得した利益の適正な配分に役立つことである。企業に提供された資本または役務をなるべく有利に運用しこれから最大に利益をあげるように企業の計画をたて、これの実行を計画目標に向けて管理するのが企業経営者の任務である。従ってこの目的に役立つ会計は、企業経営者の経営管理用具となる会計であり、これからえた情報が企業内部の経営管理に役立つ会計であるという意味において内部報告会計、経営管理会計（または管理会計）といわれる。<sup>48</sup> この見解から明らかなように「管理会計」は企業内部の経営管理に役立つ会計であり、これが第一の視点についての松本の答えといえる。さらに注目すべきは、次の指摘である。「企業会計は、これを計算目的の見地から外部報告会計と内部報告会計（経営管理会計）に区分しうるが、このことから両者はそれぞれ完全に別個の会計制度として具体的に存在すると考えてはならない。」<sup>49</sup> これだけでは誤解につながる可能性もあるが、外部報告会計と内部報告会計という「二つの会計は、制度としては有機的にむすびつけられなければならない。」<sup>50</sup> との指摘もあることから、松本にあっては、企業会計という体系の中の構成要素として「管理会計」が位置付けられており、「管理会計」が内部報告会計という会計制度として外部報告会計というもう一つの会計制度とともに存在していると考えられているということであり、これが第二の視点に対する松本の答えといえる。これに関して松本は、「管理会計」が「それ自体独立の研究対象」<sup>51</sup> であるという。溝口のように「管理会計」を既存の会計制度が備えている機能と観るのではなく、松本は、「管理会計」を独立した会計制度として認識しているところに決定的な相違を見出すことができる。また、このように「管理会計」を一つの独立した会計制度として認識していることから、「管理会計」の体系とその内容に関しても、これを「理論的には計画計算と統制会計とに区別すべき」<sup>52</sup> ことを主張する。

しかも、理論的にはそうであるとしてもより「一層実践的に役立てるには財務、購買、製造、販売、一般管理という経営過程に基づいて分類するのが一層適当な体系であるといえよう」<sup>53</sup> ともいう。つまり、理論的には「経営管理機能の組織的差異に基づいて」分類するとはいえ、実際の実務上は「計算技術の適用される過程的経営機能の差異に基づいて」分類することが望ましいとの見解である。これが第三の視点に対する松本の答えといえる。確かに、この理論的な分類は、初期の管理会計論（学）に見られる通説的な見解ではあるものの、「管理会計」の体系、あるいはその内容をこの二つの要素に分類することは、括りとしては有効であるとしても実務上は個々の職能と結びつけることにより実践的に機能させた上で、これを計画計算と統制会計の二つの観点から再構成するというような重層的な見方が窺える。

ここまで、初期の「管理会計」研究における2人の代表的な研究者の著作にもとづいて「管理会計」観についてのそれぞれの見解を3つの分析視点から考察した。「管理会計」自体が会計の仕組みとして独立（孤立してはいない）した存在であるか否かという極めて重要な論点において相違が見られることは、管理会計論（学）にとってはその研究対象そのものの存在にかかわることでもあり、この相違は方法論の観点からは決定的な意味を持つといえるであろう。

管理会計論（学）の研究対象である「管理会計」自体の範囲確定と同義ともいえる「管理会計」の体系にも関連するこのような相違が重要な論点であることはいうまでもないものの、特にその英語表記に着目して、このような名称で呼ばれる「この分野に属するものをどの様に限定するかについて、又特に所謂財務会計との関係に関連して、その内容を如何に規定するかについて多くの議論が繰り広げられて来たが、今なお、その意味する所について定説がうちたてられてはいない。」<sup>54</sup> という指摘も傾聴に値する。この種の呼称を用いている場合に、「会計の研究上他の領域から独立せしめられ、又統一的な原理で体系づけられ得る一つの問題領域の存在を主張しようとしているものか」<sup>55</sup> 否かは重要な関心事といえるであろう。これもまた、方法論的な観点からの一つの興味深い問題提起といえることができるだけでなく、財務会計と管理会計との関係をどのように捉えるのかということへの問題提起にもつながる極めて重要な論点ということもできる。いずれにしても、この点については、別の論点にもかかわる内容であることから後日を期すこととし、少なくとも初期の代表的な文献においては、「管理会計」観をめぐる二つの思想が存在していたことと「管理会計」を独立した制度として捉えるのか否かについても、これに起因して財務会計と「管理会計」との関係についても、延いては会計の体系をどのように捉えるかについての観点も代表的な文献にもとづく限り、見解が一致していたわけではなかったということは明らかになったといえる。

#### Ⅳ. 初期の「管理会計」研究の使命—方法論上の作用因

前章において、初期の代表的な「管理会計」研究の文献から研究方法に直結する「管理会計」観を探ってみた結果として、ここでの第一の分析視点である「管理会計」の目的については、「経営管理のための管理会計」という目的が共通しており、しかもこの目的が最初に措定されているところにも共通点が見出されることが明らかとなった。このことは、方法論上の大きな特徴として看過されてはならない。確かに、目的としてはそうであるかもしれないとしても、「経営管理のための管理会計」を純粹に目的論的会計観から考えてみると、目的と手段との関係とその全体の体系、更には目的と手段との論理的な関連付けという点では、本来は緻密にいくつかの階層状に最も下位の目的と手段との関係の解明に始まり、その連鎖が上位目的の解明につながって体系化された結果としてその全体の関連付けが初めて解明されるはずであるにもかかわらず、当初から特定の手段に対する（上位の）目的としてあらかじめ措定されていたような一つの目的手段の体系と捉えられるのである。つまり、研究の方法としては、「管理会計」の目的がそのための具体的な用具である手段の観察・考究の結果から帰納的に解明されたものではなく、何よりも先に「管理会計」の目的ありきという発想の下に、論理的にはこれから演繹的に導出された手段に相当するものとして、当該目的に適合する具体的な計算技法・仕組み等のツールがその目的のための手段として認められるという一つの思考の枠組みが浮かび上がってきたといえる。このことは、「管理会計」という用語の指示対象のおおよその範囲画定が暗黙の裡におこなわ

れ、しかもその目的も初めから言わずもがなのものとして認識されていたという経緯が確認できることから容易に推察できるであろう。このようなアプローチは既述の如く「目的から手段を演繹する」方法に他ならない。とすれば、「管理会計」のそのような目的自体が素性のわからぬ怪しげなもののように見えてくるのではあるが、他方では経営管理という目的のための手段は、当時であっても「管理会計」と呼ばれる領域のツールしか存在していないということではなかったという指摘も見られる<sup>56</sup>。そうであるとすれば、いわば借り物の目的が仮に措定されていたと考えられないことはない。とはいえ、そのような経営管理という目的にとっては複数存在していたであろう手段のうちの一つに過ぎぬはずの「管理会計」の目的を経営管理と定義付けるだけでは不十分であり、少なくとも「管理会計」という手段とそれ以外の手段とを区別するための種差<sup>57</sup>が明確にされなければならない。それが不明のままではそのような「管理会計」の目的では管理会計の本質規定としても定義付けとしても不十分であり、しかも定義としては広定義と言わざるを得ない。もちろんこのことは、あくまでも既述のもう一つのアプローチが仮にわずかながらも可能性としてある場合に限って成立する考え方に他ならない。それとは別の「目的から手段を演繹する」アプローチを前提にしているのであれば、そのような目的はそもそもここにいう定義でも本質規定でもない全く異質の存在に過ぎないものといわざるを得ない。

このように初期の研究におけるアプローチとしては明らかに「目的から手段を演繹する」方法が採用されていると考えられるものの、その目的自体がさらに上位の目的として措定されているという可能性が完全には排除できないような状況が生じた事情としては、そもそも「管理会計」という用語とそのおおよその範囲画定について、当時ある程度の共通理解はできていたとしても、それは必ずしも明確なものではなく、かつその目的も差し障りのない程度に狭すぎることなく、他方では多様なツールをある程度は包含できるような抽象度の高さを備えた内容が所与のものとして措定されているということに対しては暗黙の理解が存在していたのではないかと推測され得る。

そこで、ここではこのような方法論上の疑問に直結する問題点に焦点をあてて、そのような研究方法が採用された理由・経緯を初期の文献から探ってみることにする。その際の考察視点は、当時の「管理会計」が必要とされた事情・背景に他ならない。

わが国の「管理会計」研究にとっては、理論と実務の両面から当時の有力な研究者と実務家の参加により編集された「管理会計の研究」<sup>58</sup>の本格的な研究書の序文には次のように記されている。「管理会計の重要性は、最近わが国においても一般に認められており、これに関する研究もきわめて活発になってきている。それは戦後における財務会計の画期的な発展に刺激されたことにもよるであろうが、それを実際に要求するにいたったのは、むしろわが国企業における経営規模の拡大と、さらに経営合理化の展開であったと考えられなければならない。」<sup>59</sup>この指摘は、わが国において管理会計が必要とされた当時の事情を簡明に述べているといえる。

また、「管理会計の本質なり、またはその包括する具体的内容になってくると、必ずしも明

瞭であるとはいわれない。それは財務会計に比べると、管理会計はなおきわめて新しい問題であるからである。しかもそれは企業会計における管理機能の展開であり、企業の管理組織と不可分に結びついているためである。このように管理会計は、一面においては企業会計にとって新しい領域を画するものとして、さらに他面においては企業の管理組織につながるものとして、それは種々複雑な問題を有している。このためにその有効な実施については、是非とも理論的な究明を行うとともに、企業の実践上からも詳細な検討を要するものといわなければならない。<sup>60</sup> この古川の「管理会計」の捉え方は、前章にて考察した溝口のそれと軌を一にしているものの、「管理会計」の有効な実施が関心事であり、そのための理論的な究明と実践上の検討が主張されていることを看過してはならない。この文脈での理論的な究明は、いうまでもなく既述の二つの研究方法のうちの少なくとも「説明」ではなく、タイプとしては「指導・改革」を意図したもの、さらに補足すれば「啓蒙・普及」を意図したものであると推察できるであろう。このような主張が上述のように当時の有力な研究者と実務家が集結して編集された本格的な研究書において開陳されていることの是非は別にして、そのような方法を採用すること、しかもそれが有力な研究者の間ではあたかも共通の合意事項であるかのように認識されていた理由は何かという問題が再び想起されることになる。結局、冒頭の疑問点に帰着することになるのであるが、ここまでで、前章において明らかとなった当時の「管理会計」観に見られる言いようのない不可思議な感覚の原因の一端が姿を見せたといえるであろう。研究方法をめぐるこの足並みの揃い方がそれである。

このような状態を招来した理由を探るために、その当時の管理会計論（学）が誕生した背景についての興味深い見解を確認しておくことにする。

野村は、前章において考察した主な所説を含めてその異同を検証した上でそれらを総じて「通説」として一括りにしている<sup>61</sup>。その通説の主張は、次のようにまとめられている。「企業会計における実務—記録・計算・整理—は、それ自体に管理的性質をもつものであるが、それが個別的に管理に利用され、すなわち管理手段として意識化されることから、一般的にどの企業にも利用されるように、一定の加工・調整が加えられたものを内容とする特定の会計制度に発展したものを管理会計と呼ぶことができる。したがって、管理手段として個別に意識されていたものが、一般的に意識された段階ではじめて管理会計の成立を見ると考えられるのである。」<sup>62</sup> このように個々の企業において実務上の必要に迫られて、実際に管理手段として利用されるようになってから個別の「管理会計」が生成するということは、正鵠を射た指摘であり、実務が先行して存在していたはずであるという着眼は方法論にとっても重要なことといえる。そこでここでは、このような視点から「管理会計」が誕生した背景を探ってみることにする。

「管理会計論の性格を論ずるばあい、その理論的構造とともに生成の基盤について解明することがとくに大切である。」<sup>63</sup>と野村は指摘する。この指摘の背景として、「経営管理に役立つ計数資料を特定の会計制度に基いて提供することを主張とする管理会計論」<sup>64</sup>あるいはそのような「管理会計論への志向が唱導されはじめたこと」<sup>65</sup>に対する興味があり、しかもそのような「管理

会計論を生成せしめた要因」<sup>66</sup>を通説的見解の批判的考察によって見出した野村の論証は、ここでの考察にとっても極めて有益な示唆を含んでいる。

この場合の考察の対象は、専ら当時の米国における「管理会計」研究であり、中でも Goetz<sup>67</sup>の見解である。これは、当時の「わが国の管理会計論研究の代表的な学者とみられている人びとも、管理会計論の生成要因については、基本的にはゲーツと同様の見解を採っているとみることができる」<sup>68</sup>とさえ言われるほどに、Goetzの著書はわが国における初期の「管理会計」研究にとっては、著名かつ中心的な文献、いわばバイブルといっても過言ではない。そこで、わが国の通説的見解の基礎となっている「原価計算をその母体とするアメリカ管理会計」<sup>69</sup>とこれを研究対象とする管理会計論（学）の代表的な Goetz の見解への野村による批判を通して確認しておく必要がある。

当時の状況として、経営者にとっては従来よりも複雑かつ困難化した経営問題への対処に必要な資料がより一層要請されるようになっていた。その主な原因として、Goetzは、「(1)企業の規模が増大し複雑化したこと、(2)固定資本の使用と重要性が増大したこと、(3)環境の変化の範囲と速度が増大したこと、(4)企業に対する社会統制が増大したこと」<sup>70</sup>という4つを指摘した。もちろん、これらは当時の米国における企業とその企業を取り巻く環境を念頭に置いたものであることは言うまでもない。野村はこれらの4つの原因についての Goetz の説明を、個々に詳細に批判的な視点から考察<sup>71</sup>した結果として、真の原因は別にあるとの帰結に至るのである。彼のいう真の原因とは、「矛盾の深化とそれに対応する企業の主体的条件」<sup>72</sup>に見いだされる。前者は、資本主義そのものについての矛盾の深化と拡大を含意しており、これが管理会計論（学）を生成せしめた要因である<sup>73</sup>。また後者は、「企業内部において管理会計の利用が現実的効果をもたらす条件の成熟」<sup>74</sup>に他ならない。「このような企業側の（管理会計の）受入条件と独占段階—特に世界大戦以後—の矛盾の拡大がもたらす企業の対策とが結合」することによって、管理会計論（学）の生成基盤が形成されたとすれば、そのような基盤を前提とする「管理会計」は、その要請を受けて生まれたものであり、まさに「経営管理のための会計」さらに言えば「経営者のための会計」でなければならなかった所以と考えられる。ここに、初期の「管理会計」研究に見られる方法論上の一つの作用因として、初期に提示された「管理会計」観、つまり広定義の「管理会計」観という制約の存在が指摘できるのである。かくして、初期の「管理会計」研究にとっては、この制約により最初に目的が指定されてしまい、そのことによって必然的に理論の性格も研究方法も制約を受けることになったのであり、これこそが、初期の「管理会計」研究において実際の研究を方向づけた作用因となったと考えられる。

## V. 結びに代えて—管理会計論（学）の実相

これまでに判明した初期の「管理会計」研究にみられる方法論上の特徴は、当時の先行研究である米国の「管理会計」の文献・見解を参考にすることによって、役に立ってこそ意味があると

というような基本思想とともにいわば必然的に研究上の制約として持ち込まれたことに由来するというのももちろん考えられ得る。また他方では、そのような方法論上の特徴が、わが国の先駆的な研究者自身によって意識的に指定された研究課題とそのために採られた研究方法であったのか否かは別にして、当時の研究者の多くが経営規模の拡大、経営合理化という実情を念頭に国内における本源的な要請として「管理会計」の新しい実務と理論への欲求に応えることを強く意識していたことにも由来するということも考えられ得るのである。とりわけ初期の「管理会計」研究に従事していた先人は、主に米国の「管理会計」実務と理論に学び、それに倣い、それを基礎として当該実務を広め浸透させること、またいずれのタイプであるかは別にして既存の理論のみならず新たな理論を紹介すること、そして当時のわが国の「管理会計」の実務・理論において遅れている部分を最新の考え方に改善・発展させる、あるいは場合によっては稚拙な実務を近代的な実務に転換するための提言をおこなうというような大きな役割を担っているという自負があったはずであり、現時点から見ればそれはその時点での研究に課されていた大きな使命であったと捉えることもできるであろう。

わが国においても、当時既に予算制度、標準原価計算などの具体的なツールは用いられており、それ以外にも特定の費目要素の管理・分析に焦点をあてる手法なども紹介され、利用されるようになった段階では、既に個々の計算技法・ツールとしてはある程度広く認知されていたことになる。これらのツールの啓蒙・普及に初期の「管理会計」研究は、間違いなく貢献していたといえるであろう。このことは、これまでの検討から初期の「管理会計」研究には「管理会計」観をめぐる方法論上の制約が存在していたことが明らかであり、その制約による必然的な結果といえることができる。

松本は、企業会計は一つの計算技術であることを明言した上で、「かかる『技術』を科学的に取扱うには二つの立場がある。一つは、存在科学として考察する立場であり、ここでは存在する技術がいかなる目的対しいかに役立っているかが、認識され、説明されるにすぎない。今一つは、規範科学の一部門としての技術論として考察する立場である。この場合には技術によって達成しようとする目的がまず仮定され、この目的に役立つ技術の体系が考察される。合目的な技術体系を見出すためにはすでに存在する技術の認識と技術の適用される基盤が合わせ考察されなければならない。」<sup>75</sup>という。当時の代表的な研究者としての立場上、その使命を果たすとすれば、そのようなことを意識せざるを得ないことは明らかであるものの、どちらに与するとは明言していないものの文脈からは規範論的な志向も窺える。なお、この引用文にみられる存在科学は、ここにいる説明理論（基礎理論）と同じ系統であり、他方この引用分にみられる規範科学は、ここにいる指導論（応用理論）と同じ系統であると考えられる。また、他方では、溝口は「管理会計論は技術論として形成されるものである」<sup>76</sup>といい、更には「我々は管理会計論を決して科学として形成せんとするものではない」<sup>77</sup>とさえいう。さてさて初期の「管理会計」研究の代表的な先人は、実はどちらも技術論を前提とした上での研究であったということである。それが

Schmalenbach の直接の影響であるのかどうかは気になるところではあるものの、冒頭でも言及したようにここでは「技術論」論争には立ち入らない。既にⅡ章において確認したように同じく目的論的会計観に立脚しているとはいえ、二つの課題とそれに対応した二つの研究方法、そして二つの会計理論には決定的な相違があることは明らかとなっており、この指摘は、まさに説明理論と指導論との相違についての指摘でもある。

この両者の関係については、方法論上の本質的相違点の一つとして「説明理論では経験的検証が必要かつ可能であるのに対して、指導理論においては、経験的検証は本来不必要であり、かつ不可能なのである。」<sup>78</sup>ということが指摘されている。実は、このことはすでに言及した定義の性質にも関連することであり、説明理論における定義は当然のことながら真偽判定できなければならないが、これに対して指導論における定義についての真偽判定はできないという決定的な相違が看過されてはならない。そして、このことから指導論の限界も指摘されている<sup>79</sup>のである。その指摘にみられる論理を援用してここでの研究対象である「管理会計」に当てはめると次のように考えられ得る<sup>80</sup>。

そもそも現行の管理会計実務は、「ある目的（x）のために必要なものとして存在している」と解することができる（そのような x を探求することこそ、説明理論としての管理会計論（学）の課題である）。したがって、現行の管理会計が x 以外の或る目的（例えば y という目的）に对应していないことを以て、現行の管理会計を批判し、その改変または廃止を主張することは的外れの批判である。現行の管理会計は、元来 x 以外のためのものではないのである。しかも、それは x という目的が必要としているからこそ存在している。もし、これを改変または廃止してしまったら、x という目的が果たせなくなってしまうことになる。そこには、x を善しとする価値観と y を善しとする価値観との間での優劣の争いがあり、その結果として x または y が判断されている。つまりどちらが善いかという価値観の相違に過ぎない。このような価値観の相違は多数の指導論間での競合でも同様に生じることになるが、価値観の争いである以上、その優劣は客観的には決着のつけかねる問題である。とすれば、指導論のなし得る改変の主張とは、現行の管理会計は x という目的のために必要なものとして存在しているものであるから、それはそれとして存置しておいて、それとは別に「或る目的から見て望ましいと判断される y という目的のために別のシステムを設定してはどうか」と主張し得るだけである。しかも、その主張が受け入れられるか否かは、当事者である経営管理者の判断に委ねる以外にないのである。これが指導論の主張の限界といえる。

以上が「管理会計」に倉地の指摘する論理を当てはめた場合の説明理論（基礎理論）としての管理会計論（学）と指導論（応用理論）としての管理会計論（学）との関係に他ならない。

また、そのような両者の関係について「管理会計」が提供する情報に目を転じてみると、「管理会計」情報が経営管理（者）に役立つこと、つまり情報特性としての「有用性」は「管理会計」情報にとっては極めて重要な特性であり、それはいわば情報を利用する側からの当然の要請

といえるであろう。「管理会計」ツールおよびそこからもたらされる情報が役立つことは、当該「管理会計」ツールが管理会計論（学）の生み出した成果であるならば、管理会計論（学）が実務に役立つという場面も現実的にはあり得るとしても、そのような管理会計論（学）は、これと一線を画す説明理論（基礎理論）としての管理会計論（学）における研究とは全く別の理論体系であることは、既に明らかになっている。そもそもの研究の目的が異なっているのであり、両者が交わるとすれば、説明理論（基礎理論）としての管理会計論（学）の研究成果を基礎にして、そこから新たな応用研究につなげる場合であって、理論的な性格が異なるものを比較しても意味がない。

歴史的には「管理会計」は、「当初から定まった体系を持って生成したわけではない。特定の目的に利用可能な会計情報、技術、概念が、徐々に積み重ねられ、今日のような多様な手法を持つに至った。」<sup>81</sup> という理解は大半の合意が得られるものであろう。そのような手法の集合体が「管理会計」に他ならないとしても、計算技術等の具体的なツールが研究上の重要な手がかりであり、そこから生まれる会計情報の内容もまた重要な手がかりとなるはずである。もちろん固有の概念が、研究の対象であることはいうまでもない。特に固有の概念の場合には、前述の定義の規則に則ってその本質規定がおこなわれなければならないことは贅言を要しない。

そのような「管理会計」を研究対象とする二つの全く異なる性格の理論のうちのどちらに与すべきかを殊更にここで強調する必要もないであろうが、少なくとも初期の研究においては、全体の傾向として指導論（応用理論）あるいは規範理論の性格を持つ理論が中心となっていた時代であったことは間違いないといえるであろう。実務が先か、「論（学）」が先かという視点から見れば、仮に実務が不十分な水準であるとしてもそれが研究対象として認識されれば、そこに更に研究するという動機づけがあれば研究はおこなわれるであろう。しかし、その場合にもやはり二つのアプローチの可能性が存在する。一方は、そのような不十分な水準の実務を十分な水準にまで改良・改善することを発想・志向し、もう一方は、そのような不十分なものを不十分なものとしてではなくそれ自体を全きものとしてその存在意義を問うことを発想・志向する。後者の場合には、部分的あるいは断片的にその時点で存在していることが確認された計算技法等の一部分から現存する（あるいは場合によっては未確認の）一つのまとまりのある計算技法を推定するような生成史研究の可能性にもつながる。

このような視点について更に重要なことは、この論点は岩田の指摘する「原理が方法を規定するか方法が原理を制約するかの問題」<sup>82</sup> にもつながるということである。ここにいう方法は方法論ではなく具体的な計算方法を意味していると考えられる。この問題に対して、吉田は「指導論にあっては原理が計算方法を具体的に規定するのであり、説明理論にあっては具体的計算方法の分析から出発して原理が解明されるのである。」<sup>83</sup> との解答を提示してくれている。その際に、「この指導論に於いては、原理の内容は常に、論理的に先なるものたる上位目的から『のみ、しかも演繹的に』規定される。したがって、それは論理的に後なるものたる下位の命題から制約さ

れてはならない。』<sup>84</sup> ことも併せて指摘する。

かくして、初期の時代に限らず、いつの時代であってもこれらの二つの全く異なるタイプのアプローチは存在してきているはずであり、前述のように方法論的な観点からは目的論的体系を前提にしているとしてもそのような二つの全く異なるタイプの研究の可能性が常にあるとすれば、表面的には同じ管理会計論（学）であっても「その背後に潜む課題の相違の認識、更にはその基礎にある方法論的区別即ち指導論と説明理論との区別が必要である」ということは常に意識されなければならない。しかも両者の関係が前述のようなものであるならば、実務の要請に基づく現行の実務の改善の提案、あるいは実務の要請がなくとも明らかに改善が期待できるような新しい知見に基づく現行の実務の改善の提案、更には全く新しい革新的な実務の提案が本当に実務に望まれるようなものであり、実際に受け入れられるようなものであるとしても、それはそれを生み出すことができる説明理論（基礎理論）が存在すればこそその賜物に他ならないことが改めて強調されなければならない。このような指導論と説明理論との関係の認識と両者の区別こそが初期の「管理会計」研究と会計学の先人からの知見として学ぶべきことであり、そのような二つの全く異なるタイプの研究の常在・混交がわが国の管理会計論（学）の実相といえるであろう。

冒頭において言及したドイツ経営経済学の泰斗 Schmalenbach の古典的見解が説明理論の特徴を示しているといわれている<sup>85</sup>。すなわち「我々が企業の会計の中で、或る方法に出会い、その方法が、旧来からの慣習だからということの他、如何なる存在理由もそこに認識されていないものであるとしても、その方法は、その唯一の存在理由の故を以て、ある程度顧慮されて然るべきである。その方法が、少なくとも廃止されるべきではないという程には役立っているのだということを、慣習だからという存在理由は証明しているのである。更に加えて、そのような慣習が持つ目的ないし重要さは、久しく親交（十分に探究）して後初めて明らかとなる様な隠れたものであるので、その重要さが隠れているという唯それだけの理由から、その様な慣習は縷々軽んぜられている様に思える。したがって研究者は、改革欲に簡単に囚われて終うことなく、先ず、在るが儘の現実を理解するに可能な限りを尽くすべきこととなる。」<sup>86</sup> その経営経済学では、そもそも会計学を明確には独立した領域としては認識していない。したがって、管理会計論（学）という領域もまた明確には認識されていない。わが国の会計学が研究対象とする「管理会計」「財務会計」などの個々の会計領域はすべて経営経済学の研究対象として包摂されている。とすれば、経営経済学において未だかつて一度も正式な名称を持ったことのない「管理会計」に相当すると考えられる研究対象領域はどのように受容・継受されて今日に至っているのか、そして管理会計論（学）に相当する理論研究の性格はどのようなものであるのか、これらの疑問は経営経済学を繙くことにより解明する他に途はない。これは別の機会を俟つことにする。

## 注

- 1 von Walter Cordes (Hrsg.), Max Kluk/Erich Pottoff/Günter Sieben, Eugen Schmalenbach: Der Mann Sein Werk Die Wirkung, Stuttgart 1984, 57 頁。  
なお邦訳としては、橋本航三郎、平田光弘（共訳）『シュマーレンバッハ 炎の生涯』有斐閣 1990 年がある。
- 2 von Walter Cordes (Hrsg.), Max Kluk/Erich Pottoff/Günter Sieben, Eugen Schmalenbach: Der Mann Sein Werk Die Wirkung（前掲），57 頁。
- 3 von Walter Cordes (Hrsg.), Max Kluk/Erich Pottoff/Günter Sieben, Eugen Schmalenbach: Der Mann Sein Werk Die Wirkung（前掲），57 頁。
- 4 von Walter Cordes (Hrsg.), Max Kluk/Erich Pottoff/Günter Sieben, Eugen Schmalenbach: Der Mann Sein Werk Die Wirkung（前掲），57 頁。
- 5 von Walter Cordes (Hrsg.), Max Kluk/Erich Pottoff/Günter Sieben, Eugen Schmalenbach: Der Mann Sein Werk Die Wirkung（前掲），57 頁。
- 6 今井は、管理会計の解釈について「会計学の立場からこれを理解する学者と、経営学の立場からこれを理解する学者と二つの見方がある。」ことを指摘した上で「経営学の立場から理解すべき」ことを主張した。今井忍「管理会計の目的とその領域」（『産業経理』第 16 巻第 5 号，15-20 頁所収）15 頁。また、松本によれば、わが国においては「最初管理会計はドイツ経営経済学を学んだ学者達によって経営学の一部として取扱われ、会計学者たちはほとんどこれを問題としなかった。」その後、経済状況の変化に伴い経営の合理化が必要となったこともあり、「企業経営者の経営管理用具となる会計方法を体系づけようとする企てがあらわれてきた。」松本雅男「日本における管理会計論の発展」（『会計』第 64 巻第 7 号，31-49 頁所収）32・33 頁。この時期が長谷川、青木、陶山をはじめとするわが国における「管理会計」研究の実質的な創世期といえる。他方では、後に経営学の泰斗と称される山城は、経営学の知見にもとづき、「経営体の機能における経営－管理－作業三機能の包摂階層関係」と関連づけて管理会計の本質を解き明かすことを試みている。山城章「管理会計批判」（『産業経理』第 14 巻第 12 号，29-35 頁所収），29 頁。
- 7 研究の対象としては、子会社・関係会社を含む連結グループの管理会計がある。
- 8 研究の対象としては、サプライチェーンのような企業間の枠組みの中での管理会計がある。
- 9 例えば、次の文献がある。高橋賢『管理会計の再構築：本質的機能とメゾ管理会計への展開』中央経済社 2019 年。
- 10 原価計算という計算技法は、外部報告目的にも内部報告目的にも有用なツールと位置付けられるが、そのために財務会計の枠組みにも組み込まれる一方で、「管理会計」の枠組みにも組み込まれている。このような位置付けを前提とすれば、原価要素についての研究は「管理会計」の研究の一部を構成していると考えられる。
- 11 上沼克徳『学としてのマーケティング』同文館 2020 年，76 頁。その響に倣うとすれば、「管理会計学」を名乗ることなく、「管理会計」あるいは「管理会計論」に甘んじてきたということになるが、以下では、敢えて「管理会計論（学）」（本文中では鍵かっこを付さず）と表記しておくこととする。
- 12 吉田威『経営経済的会計の基礎理論』白桃書房 1991 年，10 頁。
- 13 吉田威『経営経済的会計の基礎理論』（前掲），10 頁。
- 14 吉田威『経営経済的会計の基礎理論』（前掲），10 頁。
- 15 このような考え方の前提としては、財務会計と管理会計のそれぞれの体系が個々に存在し、これを包含する体系としての『企業会計』が存在していると考えられている。
- 16 吉田威『経営経済的会計の基礎理論』（前掲），11-13 頁にて詳論されている。
- 17 吉田威『経営経済的会計の基礎理論』（前掲），13 頁。
- 18 吉田威『経営経済的会計の基礎理論』（前掲），13 頁。
- 19 倉地幹三「会計学における研究課題と研究方法—会計学方法論に関する一考察」（『一橋論叢』第 68 巻

- 第 1 号, 32-47 頁所収), 32 頁。
- 20 倉地幹三「会計学における研究課題と研究方法—会計学方法論に関する一考察」(前掲), 32 頁。
- 21 倉地幹三「会計学における研究課題と研究方法—会計学方法論に関する一考察」(前掲), 33 頁。
- 22 倉地幹三「会計学における研究課題と研究方法—会計学方法論に関する一考察」(前掲), 34 頁。
- 23 倉地幹三「会計学における研究課題と研究方法—会計学方法論に関する一考察」(前掲), 36 頁。
- 24 倉地幹三「会計学における研究課題と研究方法—会計学方法論に関する一考察」(前掲), 45 頁。
- 25 倉地幹三「会計学における研究課題と研究方法—会計学方法論に関する一考察」(前掲), 45 頁 (括弧—奥山)。倉地は次の論文において「指導理論」を「指導論」と呼称を変更している。倉地幹三「会計学における挑戦のあり方」(『企業会計』第 25 巻第 5 号, 793-804 頁所収), 794 頁。
- 26 近藤・好並によれば, 指示による定義, 同意語による定義, 唯名的定義, 發生的定義, 実質的定義, 操作的定義がある。近藤洋逸, 好並英司『論理学概論』岩波書店 1992 年, 16-19 頁。
- 27 近藤・好並では, 次の 5 つの規則を守ることが求められている。規則 1 としては, 「定義は被定義項の公共的内包を与えるべきである。すなわち被定義項のクラスに属する諸対象の共通な性質であって, しかも任意の対象がそのクラスに属するか否かを判定するのに十分な基準—これが公共的内包である—を述べるべきである。」規則 2 としては, 「定義項の決めるクラスと被定義項のそれとは一致すべきである。」規則 3 としては, 「定義は被定義項またはこれと同意義の名辞を用いてはならない, すなわち循環してはならない。」規則 4 としては, 「定義は曖昧な, 多義的な, または比喩的な言葉を用いてはならない。」規則 5 としては, 「定義は, 肯定的な言葉で述べるときには, 否定的な言葉で述べるべきではない。」近藤洋逸, 好並英司『論理学概論』(前掲), 20-21 頁。
- 28 溝口一雄『管理会計』同文館(当時の表記)1953 年, 序 1 頁。そもそも「管理会計」の原語に相当すると考えられる用語については, 谷厚生によれば 1907 年の Cleveland の論文“Principles of Budget Making”において administrative accounting を用いたのが最初であり, ついで 1922 年に公刊された Quaintance の著書“Managerial Accounting”, その後の McKinsey によって普及した(谷厚生『管理会計発達史論』有斐閣 1971 年, 3 頁)。
- 29 例えば, 『会計学文献目録大集』では大学研究機関雑誌, 一般雑誌, 単行本の各種別にそれぞれ「管理会計一般」という区分が設定されている。中央経済社(編)『会計学文献目録大集』中央経済社, 1969 年, 35-37 頁, 174-184 頁, 387-388 頁。
- 「原価会計から管理会計になった」という指摘も見られるが, 原価会計と財務会計と管理会計との関係は, 原価計算をめぐるいわば綱引きのようにたどることができであろう。このような領域の区画設定という論点は, 管理会計研究にとっても重要な意味を持っている。David Dugdale/T Colwyn Jones/Stephen Green, Contemporary Management Accounting Practices in UK Manufacturing, London 2006, 31 頁。
- 30 溝口一雄『管理会計』(前掲), 序 2 頁。
- 31 溝口一雄『管理会計』(前掲), 序 3 頁。
- 32 溝口一雄『管理会計』(前掲), 序 3 頁(傍点—奥山)。
- 33 溝口一雄『管理会計』(前掲), 5 頁。コントローラー制度, 更には内部統制を管理会計には含めないという見解も見られる。例えば, 阪本安一「管理会計の問題点」(『産業経理』第 11 巻第 6 号, 34-38 頁所収), 34 頁。
- 34 溝口一雄『管理会計』(前掲), 4 頁(括弧—奥山)。
- 35 溝口一雄『管理会計』(前掲), 4 頁(傍点—奥山)。
- 36 溝口一雄『管理会計』(前掲), 12 頁(傍点—奥山)。
- 37 溝口一雄『管理会計』(前掲), 38 頁。
- 38 溝口一雄『管理会計』(前掲), 42 頁。
- 39 松本雅男『管理会計概論』春秋社, 1964 年, 22 頁。松本によれば, 「管理会計」の体系へのアプローチには 3 つのタイプが存在しており, 第 1 のアプローチは手続きの側面から体系化する見解, 第 2 のアプ

- ローチは計算技術の適用される過程の経営機能の差異に基づいて体系づける見解、第3のアプローチは経営管理機能の組織的差異に基づいて管理会計を計画計算と統制会計に分類する見解とされている。溝口の見解はこの中の第2のアプローチが採られていることになる。
- 40 足立浩『アメリカ管理原価会計史－管理会計の潜在的展開過程』晃洋書房、1996年、16頁。
- 41 足立浩『アメリカ管理原価会計史－管理会計の潜在的展開過程』（前掲）、16頁。
- 42 足立浩『アメリカ管理原価会計史－管理会計の潜在的展開過程』（前掲）、15頁。
- 43 「管理会計」という書名のわが国最初の書籍は、青木倫太郎の『管理会計』（東洋出版社、1936年）といわれているが、「管理会計」という言葉が次第に用いられるようになったのはゲッツやメイの著書、そして松本雅男の論文「管理会計の性格」（一橋大学産業経営研究所編『現代商学の基本問題』1950年12月所収）あたりが直接のきっかけになったとの指摘〔飯野利夫「座談会：我国会計学の潮流」（染谷恭次郎（編）『我国会計学の潮流 第1巻』雄松堂書店、1984年、3-44頁所収）、36頁〕が見出される。なお、1950年までに「管理会計」を書名または論文名に用いている研究者としては、長谷川安兵衛、青木茂男、古川栄一などが確認できるがこれ以降は広く用いられるようになったことは、周知のとおりである。
- 44 松本は、例えば次の論考において「管理会計学」という呼称を用いている。松本雅男「企業会計の二形態－財務会計と管理会計の関係－」（『産業経理』第11巻第6号、22-28頁所収）、22頁・25頁。
- 45 松本雅男『管理会計概論』（前掲）、序2頁。
- 46 松本雅男『管理会計概論』（前掲）、序2頁（傍点－奥山）。松本は、「管理会計」に関する数多くの論考を業績として残しているものの、「管理会計」に関する単著としては、これが最初の著作となっているようである。
- 47 松本雅男『管理会計概論』（前掲）、目次1-4頁。
- 48 松本雅男「第1章 総説」（松本雅男（編）『管理会計』巖松堂、1956年、1-61頁所収）10頁（括弧－下記文献より奥山が補足）。松本雅男『管理会計概論』（前掲）、10頁。
- 49 松本雅男「第1章 総説」（松本雅男〔編〕『管理会計』（前掲））、13頁。
- 50 松本雅男「第1章 総説」（松本雅男〔編〕『管理会計』（前掲））、13頁。
- 51 松本雅男『管理会計概論』（前掲）、5頁。
- 52 松本雅男『管理会計概論』（前掲）、24頁。
- 53 松本雅男『管理会計概論』（前掲）、24頁。
- 54 中島吾吾「バッテリー教授の管理会計論をめぐって」（『會計』、第64巻第4号、34-46頁所収）、34頁。
- 55 中島吾吾「バッテリー教授の管理会計論をめぐって」（前掲）、35頁。
- 56 山城によれば、前掲注6に見られる包摂階層関係に即して経営－管理－作業という3つの階層が構想されており、その中でも中間に位置づけられる管理に管理会計が役立つとはいえるものの、「最上層のみを最高意思決定の層とみると、その場合の計数の特性は、会計や管理会計とはいささか趣を異にする計数観が問題となる。すなわち、最高の方針を決定し、経営意志を決定する場合に利用せられる計数値は、管理会計値以外に純統計値や数学的な抽象数値も必要である」という。つまり、経営管理には管理会計のみあればよいということではない。山城章「管理会計批判」（前掲）、31頁。
- 57 近藤・好並によれば、「或る種を同じ類に属する他の種から区別する特徴を種差と呼んでいる。」近藤洋逸、好並英司『論理学概論』（前掲）、14頁。
- 58 古川栄一、岩田巖（共編）『管理会計の理論と実際』一橋書房、1952年、序2頁。
- 59 古川栄一・岩田巖（共編）『管理会計の理論と実際』（前掲）、序1頁。なお、漢字表記について、旧字をすべて新字に変換したが、ひらかな表記については、原文のままとした。
- 60 古川栄一・岩田巖（共編）『管理会計の理論と実際』（前掲）、序1-2頁。表記については注2を参照。
- 61 野村秀和「管理会計の性格－管理会計論の研究（一）」（『経済論叢』第94巻第2号、39-52頁所収）、39-46頁。
- 62 野村秀和「管理会計の性格－管理会計論の研究（一）」（前掲）、49頁。
- 63 野村秀和「管理会計論の生成基盤について－管理会計論の研究（二）」（『経済論叢』第94巻第6号、57

-78頁所収), 57頁。

64 野村秀和「管理会計論の生成基盤について—管理会計論の研究(二)」(前掲), 57頁, (傍点-奥山)。

65 野村秀和「管理会計論の生成基盤について—管理会計論の研究(二)」(前掲), 57頁。

66 野村秀和「管理会計論の生成基盤について—管理会計論の研究(二)」(前掲), 57頁。

67 Billy E.Goetz, Management Planning and Control: A Managerial Approach to Industrial Accounting, New York/Toronto/London 1949. なお, 邦訳として, Billy E.Goetz 著, 今井忍・矢野宏(訳)『経営計画と統制』日刊工業新聞社, 1963年がある。ここではこの邦訳を参照している。

68 野村秀和「管理会計論の生成基盤について—管理会計論の研究(二)」(前掲), 61頁。

69 櫻井通晴『アメリカ管理会計基準研究』白桃書房, 1981年, 55頁。

70 Billy E.Goetz 著, 今井忍・矢野宏訳, 『経営計画と統制』(前掲), 11頁。

71 野村によれば, 「企業の規模が増大し複雑化した」という点については, 「企業の規模が拡大し, 複雑化したから調整が必要だ」というような単純なものではなく, また, 歴史的事実から見ても, 規模拡大の内容をなす市場の拡大と技術進歩は, 管理会計論の生成にたいし直接の関係を持つものとは認められない。むしろ管理会計論生成の積極的な要因は, 規模拡大を前提として同一資本内部での部門の独立化を確立しなければならないような独占競争の激化—単なる激化ではなく, 質的に強化された競争の激化—の中に見出だされるのである。」(64-65頁)。次に, 「固定資本の使用と重要性が増大した」という点については, 「管理会計論を生成せしめた要因という点からみると, それは固定資本の増大にあるのではなく, 固定資本の増大が資本の競争にとって必要条件であるにもかかわらず, その競争自身が固定資本の増大を企業にとって負担とさせる事態すなわち第一次大戦以後, 表面的には好況とみられるなかに, 矛盾の深化が徐々に進行していく過程のなかにあるというべきであろう。」(67頁)。更に, 「環境の変化の範囲と速度が増大した」という点については, 急速に拡大した社会変化の原因は, 「国際的独占資本が, その支配する市場の再分割の闘争のために, 過剰生産や過剰設備の矛盾のなかで激烈な競争を行なわざるをえないところに根ざしている」(68頁)のであり, そのような競争による矛盾の激化にこそ, 「生産技術の進歩やスタイルの変化」(69頁), 「そして, それらの総体としての社会的変化(あるばあいには, 戦争による市場分割闘争も含めて)の急激な拡大」(69頁)の真因が見出されている。そして最後に, 「企業に対する社会統制が増大したこと事業の規模と複雑性の成長」という点については, 「企業にとっては, 困難な事態ではなく, むしろ有利な事態とさえ考えられるもので, 管理会計論の発展を助けるための条件とはいえても, それを必要ならしめたところの生成要因とはいえない」(70頁)と論破している。

本脚注内の出典はすべて, 野村秀和「管理会計論の生成基盤について—管理会計論の研究(二)」(前掲)による。

72 野村秀和「管理会計論の生成基盤について—管理会計論の研究(二)」(前掲), 72頁。

73 野村秀和「管理会計論の生成基盤について—管理会計論の研究(二)」(前掲), 73頁。

74 野村秀和「管理会計論の生成基盤について—管理会計論の研究(二)」(前掲), 75頁。

75 松本雅男「管理会計論序説」(『會計』第67巻第2号, 1-15頁所収), 15頁。

76 溝口一雄『管理会計』(前掲), 72頁。

77 溝口一雄『管理会計』(前掲), 73頁。

78 倉地幹三「会計学における研究課題と研究方法—会計学方法論に関する一考察」(前掲), 39頁。

79 倉地幹三「会計学における研究課題と研究方法—会計学方法論に関する一考察」(前掲), 43頁。

80 倉地幹三「会計学における研究課題と研究方法—会計学方法論に関する一考察」(前掲), 44頁。倉地では, 「現行会計」として示されているが, ここでは「管理会計」に置き換えて, その論理にあてはめて, おおよそ原文に沿ってはいるが, 一部修正・省略している。

81 田中隆雄『管理会計発達史』森山書店, 1982年, 16頁。

82 岩田巖『利潤計算原理』同文館, 1956年, 253頁。

83 吉田威『経営経済的会計の基礎理論』(前掲), 97頁。

84 吉田威『経営経済的会計の基礎理論』(前掲), 97-98頁。なお, 二重括弧部分は次の文献からの引用と

して示されている。Ulrich Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Düsseldorf 1972, 4 頁。

85 吉田威『経営経済的会計の基礎理論』（前掲），98-99 頁。ここでは，その邦訳をほぼ参照している。

86 原著は，Eugen Schmalenbach, Dynamische Bilanz（第 5 版）Leipzig 1931, 50 頁。なお，邦訳部分は，上記注 83 に依拠し，括弧挿入も吉田によるものである。