

# 経営会計論の展開と課題

## －私的研究過程と今後の課題－

柳 田 仁

---

序 私的経営会計研究の道(随想)

I 経営会計論の生成

1. 近代原価計算論の生成
2. 原価計算論から経営会計論への展開

II 経営会計論の展開

1. ドイツにおける経営会計論の展開
2. アメリカにおける経営会計論の展開

III 経営会計論の潮流

1. 環境会計論の登場
2. 環境会計論からCSR経営会計論への展開

IV 現代における経営会計論上の諸課題

1. CSR経営会計論上の諸課題
2. その他経営会計論上の諸課題

V 今後の展望

## 序 私的経営会計研究の道（随想）

本稿は、退職記念論集への投稿ということで、私的な回顧・研究過程を中心に経営(管理)会計の展開とその課題を論じることをお許し願いたい。

元来、経済学や法律学に関心のあった筆者が、会計学を専攻するようになったのは、会計職業人として既に活躍していた長兄(公認会計士)や姉(税理士)の影響があるといえるだろう。経済学部の学生として専門課程に進級する頃、自己分析すると売りになるものは何も持ち合わせないため、専門分野を作ることを考えた。経済学・法律学はとてつもなく広く、掴みどころがない。スペシャリストになるには領域があまり広くない会計学が向いているのではないかと考え、この分野に入ることに決めた。

私の入学した大学の経済学部には2つの会計学関係のゼミナール、経済会計論(合崎堅二教授)と財務会計論とがあり、後者のゼミに入ることができた。指導教員は玉田啓八助教授で、会計学の基礎を和書・洋書で学んだ。18名のゼミ構成員には、3年在学中、公認会計士2次試験合格後に経営戦略論の教授、労務管理論の教授、上場企業本部長・環境担当役員、会社監査役、自営業者等になった者たちがおり、積極的な学生も多かった。

学部卒業時、まだたいした実力もなくモトリアム学生だった私が、学生部の進路相談に行くと担当の中西旭先生(会計監査論の大家)から、大学院に進むようアドバイスを受け、それに従った。

大学院修士課程の指導教授は、簿記会計の権威といわれた井上達雄教授(当時学長)であった。講義やゼミでは、ペイトン&リトルトンの『会社会計基準序説』やリトルトンの『会計理論の構造』等の著書が使用され、それらによって会計学の理論的基礎を学んだ。修士論文のテーマは「引当金に関する一研究」である。その論旨は、当時、種々雑多のものが含まれていた引当金勘定を純化し、負債性の引当金に限るべきであるというものである。

8名いたゼミ修士号取得者のうち4名は公認会

計士、各1名は税理士・高校教員等になったが、同級のゼミ生ではドクターコースに進学するのは皆無だった。上級生が教員公募で苦戦していることにも原因があった。私自身も、修士号は無事取得したが、さらにドクターコースに進み、教員・研究者になる道までは考えられず、そこで足踏みをしてしまった。

その間に、家業や会計事務所の仕事等に従事しながら産業経理協会主催の原価会計講習所の本科および原価管理士科の夜間の講習に1年間通い、原価計算・経営(管理)会計論を専門に学んだ。当時、太田哲三、黒澤清、古川栄一、久保田音二郎、鍋島達、山辺六郎、番場嘉一郎、田島四郎、沼田嘉穂、青木茂男、松本雅男、溝口一雄、今井忍、中山隆祐、小林健吾、岡本清他、我国会計学・経営管理論の超一流の学者の講義を聴くことができた。この講習を聴講することで、その後の研究・教育活動に多大な影響を受けた。

大学教員になるという確固たる目標をもって別の大学院に進むことになるのはその2年後である。大学院に再度入学するにあたって、これまで得意科目としてきたドイツ語を武器に、また、財務会計に比し研究者の少ないか経営(管理)会計論を専攻することにした。

私の希望に該当する先生を身近に見つけることができた。小川洸というまだ30代後半の先生であった。会計雑誌で1、2度そのお名前を拝見しただけであったが、その先生に指導を受けることに決めた。小川先生のゼミ・講義で、私の将来の研究方向を決めたものは「ドイツ会計学」という講義であった。

その講義では、Gerhard Munzelの“Die fixen Kosten in der Kostentraegerrechnung” (原価負担者計算における固定費)を採用されていた。マスターからドクターまでの院生が10数名履修していたが、各人に訊きさせ、進めていく約20回の通年授業では、40頁弱しか進まなかった。私は、ドイツの経営会計論を取り扱っているこの文献に特に関心を持ち、付録を含めて残りの200余頁を、長い時間をかけて全訳した。

ドイツ語の専門書を読む力が多少なりともついていた私は、この文献を柱にする修士論文を書くことにし、その他関連文献としてPaul Riebel、Konrad Mellerowicz、K.Agthe、J.Loeffelholz等の著書・論文を読んだ。

Munzelの著書で論じる「結合限界全部原価計算」のポイントは、固定費を製品固定費、製品グループ固定費、共通固定費に細分して、それらを意思決定ごとに原価算入するか否かを検討することにある。また、Riebelの「相対的個別費・補償貢献額計算は、原価をその対象階層別に賦課することで大部分の原価を個別費(直接費)化することである。本論文は、審査員の先生方に評判がよかった。

大学院博士課程後期修了後、奉職した名古屋学院大学から1年間(自1982年3月下旬至1983年4月上旬まで)のドイツ研修の機会を与えられたのは就任後8年経過してからである。オランダ・ベルギーとの3国国境まで1キロのところにあるアーヘン工科大学で研修することにした。また、Riebelのいるフランクフルト大学からも受入許可を受信したので、F大には、1カ月に1、2回アーヘンから通うことにした。A大を主たる研修先に選んだ理由は、Munzelの指導教授であるHerbert Vormbaumが同大学の経営経済研究所所長をしていたこと、またV教授の論文を読んでいてその個性的な考え方に関心を持ったからである。例えば、彼は固定費を、「細かく割ることのできない原価の塊」と定義している。

初めての留学で期間も短い、外国人向けの大学内の語学学校に通いながら講義や研究会にも出席した。この度の留学では、主には計画原価計算論や経営経済学について学んだ。Vormbaum教授からは、留学終期に「日本がなぜ、急激な経済成長を遂げたかまとめてくれ」と依頼されたこともあった。

また、F大のRiebel教授は、非常に親切で、話しやすい先生だった。指導して下さるテーマ

も以前に勉強したことのある「相対的個別費・補償貢献額計算」だったので質問もしやすく大いに勉強になった。また時々、当時F大に留学中の慶大・会計学教授K氏とともに自宅にも招いて下さり、教授の現在の研究テーマや日本から留学された高名な先生方のお話も伺った。玄関先に飾ってある浮世絵はドイツ経営学の大家・市原季一教授からプレゼントされたものとか、溝口一雄先生(当時 神戸大学会計学教授)はこちらに来られるとヨーロッパの国々を幾つも車で周るというような他愛のない話もあった。

大学の休暇には、留学中にしかできないことを経験しようと、ユーレールパスを使用して、オランダ、ベルギー、フランス、スペイン、ポルトガル、スイス、オーストリア、イタリア、北欧等を周遊して、当地の大学・研究所等も訪問して研究者に会見したり、資料収集もした。

1983年3月に、留学期間を1ヶ月残してアメリカ合衆国に渡った。安全なドイツから治安の悪いアメリカに行くということで、当時在独中に友人となった研究者、商社員、出向社員等からいろいろと忠告を受け、米国在住の知人も紹介された。

アメリカではワシントン、サンフランシスコ、ロスアンジェルス等に宿をとり、主に資料集めをした。アメリカの大学は当時でも、ドイツの大学のように名刺やパスポートだけで図書館に入れてくれるところは少なかった。そこで、スタンフォード大学に許可願いの手紙を出しておいた。すなわち、当時経営会計論の大御所C.T.Horngren教授には、筆者が日本での「外書講読」でH教授の著書“Cost Accounting”を使用している旨書き、スタンフォード大学・図書館への入館を可能にして下さるよう依頼した。H教授の返信では、客員研究員相当の資格を与えるからこの私信を入館の際、見せるようにとのことだった。おかげで大学・図書館への出入りは自由にでき、資料もそれなりに収集することができた。この1度目の留学成果は、中央経済社から『ドイツ管理会計論』<sup>1</sup>として帰

<sup>1</sup> 本書は全面改訂し、『国際経営会計論』という改題で2006年に中央経済社から刊行されている。

国後2年経過してから刊行できた。

二度目のドイツ留学は、神奈川大学研修制度により1994年7月から1995年8月までである。ドイツ経営会計論も停滞気味で、新しい領域「環境会計」が研究されだしたらしいということで、デュッセルドルフ(ハインリッヒ・ハイネ)大学のGerd Rainer Wagner教授に師事した。外国人客員教授として毎週講義をせよとのことであったが、研修に行くのであって教えに行くのではないとの理由で、最後に1度だけ講演をするということで勘弁していただいた。しかし、学部への入学式、教授会、卒業式、その他諸行事には出席するように要請された。これらの行事に出席して、入学生・在学生数に比し、卒業生数の少なさに驚かされた。

一人部屋の研究室も与えられ、原則として週に1度は教授、助手兼ドクター候補者との研究会が開催され、それから学ぶものが多かった。この助手達の中から10年後に、ロンドン大学教授、ブレーメンの大学教授等が輩出している。

また、この度の留学では「環境保全および環境会計」に関する在ドイツ日系企業およびドイツ企業のアンケートをこの助手達のアドバイスを受けながら実施した。その結果は学会報告、論文、著書に活用した。

Wagner教授の守備範囲は広く、生産管理、環境経営会計、リスク管理、経営倫理等、著書、論文も多数出され、大学以外での要職も兼ね多忙な先生である。しかし、偶に、他大学の研究会や催し物にも自家用車で送って下さることもあった。また、成績評価は非常に厳しいが、学生とサッカーをしたり、うちとけたところもあるので人気があった。2度目の留学の成果は、主に『環境経営会計の基礎理論と実践』(夢工房)等に収められている。

なお、前回留学したアーヘン工科大学にも顔を出し、Vormbaumの後任であるH.Dyckhoffの授業にも参加させていただいた。この時、既に学部のゼミナールで環境報告書を資料とし

て報告している学生がいるのには刺激を受けた。当時、日本では環境報告書はまだ数社しか発表しておらず、作成すること自体が話題になっていた時期である。

さらに、2006年7月より神奈川大学から3ヶ月の短期在外研修の機会が与えられた際は、ドイツには50日間程度しか滞在できなかった。しかし、Wagner教授が研究室まで準備して迎えて下さったのはありがたいことであった。

この短期研修では、各国のCSRの現状を調査・研究するためにイギリス、ポルトガル、スペイン、フランス、ベルギー、ドイツ、オーストリア、ハンガリー、ルーマニアと西から東へ至る行程をとり、最後に、学会参加のためドイツに舞い戻った。以下、当時の調査・研究の一部を現状も加味して概略紹介する。

イギリス：環境・経営会計面では、食料・環境省の国民への情報公開はあまり進んでいなかった。最大の関心事は他のEU諸国と同様に、温暖化ガスの削減、更には電気電子機器廃棄物規制(WEEE)、電気電子機器有害物質使用規制(RoHS)等の問題もある。CSR(狭義)に関して実践はともかく、厳しい規制がある。

ポルトガル：経済面では、主要産業である自動車・同部品の輸出も振るわず、失業率も公表の2倍以上の20%ともいわれ、慢性的な財政赤字に悩んでいる。環境・経営面では、EUの共通課題である温暖化ガス削減、さらにはWEEE、LoHS、中途半端な廃棄物の分別等が挙げられる。CSR(狭義)に関しては更に関心が薄い。

スペイン：GDP世界8位というEUの優等生といわれた国であるが、最近では経済成長の鈍化にともない財政赤字に悩み、EU危機の一端を担うという不名誉な状況に陥っている。しかし、EUの環境・CSR規制の遵守に努力している。すなわち、EU指令にほとんど準拠し、国内法化する場合にも順番を入替えたり、勘定科目名を変更するに過ぎない<sup>2</sup>。

フランス：イギリスとともにCSR担当大臣ま

<sup>2</sup> Ana M.a Martnez-Pina Garcia(Ministry of Economy and Finance)2006年7月ヒアリング。

で置くCSR先進国であり、特に雇用確保や人権の尊重を重視している。2001年5月「新経済調整法(NRE)」で、社会・環境活動の会計を上場企業においてアニュアル・レポートに含めることが定められている。2003年6月には、持続可能な発展に向けた全国レベルの戦略を採択している。

最近のユーロ危機は、フランスにも経済的・社会的影響を与えている。

ベルギー：企業進出の多い北部オランダ語圏フランダースと南部フランス語圏ワロンでは言語対立が激しい国である。首都ブリュッセルにはEU本部がおかれていることもあり、EU指令の遵守に務めているが、特に、運輸・家庭部門のエネルギー増加で、京都議定書の遵守も危うい。なお、CSRに関しては、強力な推進組織があり、ロビイストも数万人いるという。最近、ギリシア国債を多額保有していた、同国大手銀行が倒産の危機に見舞われ、国有化されることになった。

ドイツ：これまでドイツにおいてはH. Steinmann、H. Hax等によって主張されてきた企業倫理、法令遵守等は規範論的側面から重要視されてきたが、顧客サービス重視、男女平等という面は遅れているので今後改善しなければならない問題であろう。また、意外に高い失業率からも、雇用の安定も重視しなければならない。

ドイツ政府は、2001年4月に「持続可能な発展委員会」を設置し、2002年4月には全国レベルの「持続可能な発展戦略」を採択し、その一環としてCSRを促進している。

最近のドイツは、ギリシア・イタリア等の財政大幅赤字に発したEU危機で、国内的にも影響を被っている。

ハンガリー：ソ連邦解体以来、資本主義化の著しいハンガリーにおいては、インフラ整備が追いつかず、補修が間に合わない穴だらけの道路、騒音公害等、環境問題も溢れている。

現在では国民の生活水準は上昇し、円高下の日本にも観光客として訪れる者も現れはじめた。しかし、ユーロ危機に際し、EU欧州委員会からは、財政再建策が不十分だとされ、抜本的な見直しを勧告されている。

ルーマニア：2007年1月に、ブルガリアとともにEUに正式加盟した同国は、1人当たりGDPは旧加盟国平均の3割程度しかなく、国民の平均月収は4万前後で他加盟国との格差は大きい。また、汚職、人身売買等も過去には多発している。工業化も遅れ、隣国に買出しに行く国民もいる。しかし、一歩郊外に出れば、手付かずの自然が残っていた。

さらに、環境規制、CSR面では、自国の特色を出すことに苦慮しながらも、結果的にはEU指令の準拠を目標としている<sup>3</sup>。官吏、国民ともEUのお荷物にならないように懸命に努力している。また、人材不足は、各国への公募でカバーしている。

短期留学からの帰国後、筆者はCSRの幅広い研究及び環境税等にも研究の範囲を広げている。その他、東日本大震災・フクシマ原発事故、IFRS、ブータンのGNH等と経営会計論との関連についても関心を持つようになっていく。

以下に、筆者の今日までの研究の軌跡の一部を史的に概略紹介する。

## 1 経営会計論の生成

### 1. 近代原価計算の生成

実践性の高い社会科学の一分野である会計学・経営学は、その時代の要請・背景に大いに影響を受ける。それ故に、経営会計論は、幾多の変遷を遂げてきた。

経営会計論の主な生成基盤は、近代原価計算に求めることができる。正確な製品原価の算定

<sup>3</sup> 各国の部分「ヨーロッパ諸国における環境会計の新展開」『神奈川大学国際経営論集』No.23(2007), p.113-117一部加筆修正引用。

に重点を置くこれまでの原価計算は、資本主義的生産によって供給過剰になり、製品があふれることになると、他社との差別化を図らなければならない。そのためには、他社よりも高品質で、かつ廉価な製品を効率的に生産することが要請されることになる。ここにおいて原価管理という近代原価計算論の目的が前面に出ることになる。

産業革命先進国イギリスでは、特に19世紀の最後の20年間に工業簿記・原価計算に関連する文献の出版が集中した。産業革命以降、機械化に伴う原価算定上の諸問題解決のため原価計算論が研究されるようになったからである。従来、金額が少なく無視されていた間接費が大量に発生することで、その認識・分類・配賦等の問題がクローズアップされるようになったのである。例えば、T.Lilienthalは、その著『ルードヴィヒレーベ株式会社の工場組織、工場簿記、総原価計算』のなかで一般経営間接費を3つのグループに分けている。第1グループで総原価が把握され、部門に直接賦課される。第2グループは、製造とは関係ある間接費であるが、直課されない。第3グループは、製造に関係のないその他の間接費である。また、間接費の配賦を種々の部門で発生した労務費に関連する百分率で行う。その場合、百分率の決定は過年度の平均値に由来するとしている<sup>4</sup>。

この時代は、製品原価を正確に算定することによって、価格決定に資することに原価計算の主要な目的があった。しかし、産業革命の進展にともない大量生産の時代を迎えると、原価計算に更なる目的が要請されることになる。それが原価管理目的である。

原価管理目的に関して、最初に触れたSchmalenbachは、原価計算の目的に関連し

て以下のように論じている。とりわけ2つの目的、すなわち経営態様のコントロールと価格計算である。両目的は、生産形態の相違によってあるいは前者が、あるいは後者が重要となる。また、一般に、この経済性管理で原価の削減が問題となればなるほど、ますます経営態様のコントロールが重要となる。このことは市場価格が、需要と供給との関係で決まる同種大量見込生産形態の場合に該当する。それに対し、多種少量製品で、市場価格が存在しない場合には、原価計算はその企業の目標価格を決定するのに役立つ<sup>5</sup>。

この原価管理思考は、ドイツにおいては、M. R.Lehmannのいう「計画原価」、それを使った計画原価計算に展開していくことになる。

一方、アメリカにおいてはF.W.Taylor等の「科学的管理運動」が端緒となり、原価管理目的の標準原価計算が生成することになる。すなわち、労働者の怠業・不能率を排除して作業の効率化を促進し、モチベーションを高めることを意図した科学的管理法実践の展開過程にその基盤を求めることができる。しかし、この管理法では、労務費の管理のみを目標とした結果、その他の製品原価を構成する直接材料費、製造間接費等がむしろ増加することも往々にしてある。それ故に、分析的原価研究が、労務費ばかりでなく、全ての原価に必要とされ、適用されるようになった。その結果考案されたのが、標準原価計算である。

標準原価計算はH.Emerson, C.M.Gillespie, G.C.Harrison, F.J.Kneoppel等によって提唱された。たとえば、Emersonは、1908年“Engineering Magazine”に掲載した論文では、そのVで「実務における標準の実施」という項目で標準原価に関して触れている<sup>6</sup>。彼は、

<sup>4</sup> 拙著『国際経営会計論』中央経済社、2006年、11頁。Lilienthal, T. : Fabrikorganisation, Fabrikbuchfuehrung und Selbstkostenrechnung der Firma Ludwig & Co A.-G.,Berlin,1994 .

<sup>5</sup> Schmalenbach,E.:Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 6 Aufl.1934, S.105. 拙著『国際経営会計論』24頁。

<sup>6</sup> Emerson,H. : Efficency as a basis for operation and wages, Engineering Managzine,1908.,p.173.

時間当たり原価			
	実 際	標 準	削 減
直接労務費	36.93	27.77	25%
間 接 経 費	18.98	11.11	41.5
設 備 経 費	48.94	29.17	40
合 計	104.85	68.05	106.5
年合計原価			
直 接 費	99,794	75,000	24,794
間 接 費	51,255	30,000	21,255
設 備 経 費	117,470	70,000	47,470
合 計	268,519	175,000	93,519

出所：Emerson,H. : Efficency as a basis for operation and wages, Engineering Managzine,1908.

この論文の中で標準産出量を基準に前年6ヶ月から12ヶ月の状況を、次のように例示している。

彼の提唱した標準原価概念は、上表のように標準原価の実際原価に対する削減率を示し、原価管理に役立っている。また、Harrisonは、プライスウォータ事務所在職中の1911年に、イリノイ州ケワニーにある作業用手袋を生産するボス製造会社で標準原価システムを考案し設定した。これが、アメリカで最初の現場で設定された完全な標準原価システムだという。彼は、標準原価計算を卸売業や製造業へ導入した経験から、標準原価の展開、設定方法、活用に関して具体的に説明し、従来の研究者よりも詳細で明瞭な原価差異分析法、そしてその結果を記載する原価差異分析表に関しても論及している<sup>7</sup>。その後も、J.Whitmore等研究者によって標準原価計算の精緻化が図られた。

このようにして、原価管理にウエイトを置いた近代的原価計算が成立することになるのである。

## 2. 近代原価計算論から経営会計論への展開

資本主義的生産によって大量の製品が市場に溢れ、供給量が需要量を超えることで、価格・品質競争がますます激化するようになる。その結果、原価の管理が重要になったことは既に論じた通りである。

経営会計論の発展を促した要因として、後述のB.E.Goetzも述べているように、企業規模の拡大と複雑化、固定的資本の増加と重要化等を挙げることができる。

しかし、資本主義社会は、好況と不況とを繰り返すため、企業としてはこれに対応しなければならない。すなわち、景気循環や事件・事故によって生じる損失・リスクを少しでも削減しようとする。そのためには、事前に計画を設定する必要がある。

計画設定は、複数の代替案の中から最善の案件を選択することであり、それは全部ではないとしても、主に意思決定活動である。計画機能は、問題の認識、その問題解決のための代替案の作成、その代替案の評価、最善案の決定とい

<sup>7</sup> Harrison,G.C. : Standard Costs,Installation, Operation and Uses, W.E.Stone,Reprinted by Yushodo Press Co.,Ltd.,1988、Editor' Preface iii.

う4つの段階または要素に分類できる。これらの要素は、その問題状況によって重要性は異なるが、そこに含まれる問題の範囲や検討中の課題を無視すれば、ほとんど計画活動のうちにある。

その計画設定に必要な情報を提供する技法・用具が要請される。経営会計論は、このような要請にこたえるために20世紀前半にアメリカやドイツで生まれた比較的新しい学問である。当初は、原価計算技法のみであったが、経営管理

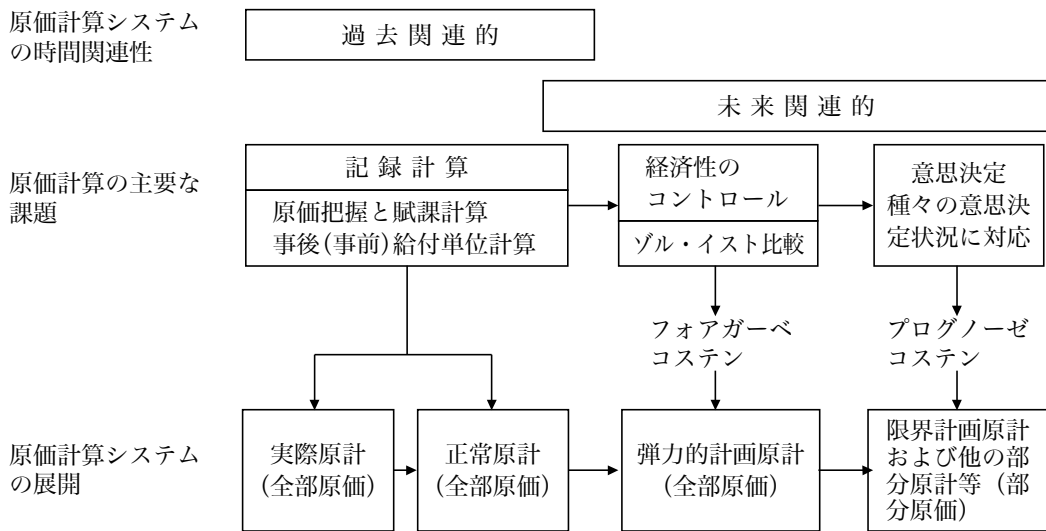
論・経済学・数学・心理学・行動科学等隣接科学の技法を吸収することで学問体系が形成されることになる。

## II 経営会計論の展開

### 1. ドイツにおける経営会計論の展開

ドイツにおける経営会計論成立までの過程を示せば、以下の図表ようになる。

図表 II - 1 製品原価算定のための原価計算から意思決定のための原価計算への展開



出所：Vormbaum, H., & Rautenberg, H. G.:Kostenrechnung III fuer Studium und Praxis-Plankostenrechnung, Baden-Baden, 1985, S.22.

図表 II - 2 全部原価計算及び部分原価計算の体系

		未来志向		
		実際原価計算	正常原価計算	計画原価計算
意思決定への改善	全部原価	① 全部実際原価計算	② 全部正常原価計算	③ 全部弾力計画原価計算
	部分原価	① 部分実際原価計算	② 部分正常原価計算	③ 限界弾力計画原価計算

出所：Vormbaum, H., & Rautenberg, H. G., a. a. O., S. 22.



ドイツにおいては、記録計算のための実際原価計算システムから経済性コントロールのための計画原価計算システムを経て、意思決定のための限界計画原価計算へと展開された。

溝口一雄(神戸大学)名誉教授によれば、西ドイツにおいて「管理会計」(本稿では経営会計と同義)という名称では不思議なほど取扱われなかった理由として、西ドイツの企業経営の態様によるところが少なくない。だが「管理会計」という名称こそ使用されないものの、実質的にはその研究とみなされるものが数多く行われている<sup>8</sup>という。

戦後の1949年以降、学界人と実務家との共同研究の場としての研究報告会「計画原価研究会“Arbeitsgemeinschaft Plankosten”(後の計画計算研究会“Arbeitsgemeinschaft Planungsrechnung”)」が開催されることになる。この「アグプラン(AGPLAN)」は、最初から実務界と学会との共同研究により、実務界での計画原価計算の発展を図ることを目的としていた。そこでは、学会からの研究と実務界からの経験に基づく問題が発表された<sup>9</sup>という。この研究会では、「計画原価計算に関する理論」の他に、「計画計算と合理化」、「計画計算と企業」等、単に計画原価計算の問題にとどまらず、広く「経営における計画問題」を取扱った。

この計画原価計算の起源に関しては種々の見解がある<sup>10</sup>が、H.G.Plautは、F.W.Taylorの科学的管理法に求めている。

「約百年前、アメリカ合衆国のTaylorという技師が、労働者の提供する用役量に満足せず、作業研究と時間研究を実施し、それに伴う仮説を展開して一つの考えに到達した。彼は部下の提供する実際用役量の少なさに驚き、統計的に

把握するだけで満足せず、製造作業の結果と作業時間すなわち製造賃金のゾル・イスト(標準・実際)比較を確立した。ゾル作業時間票、及びこれから誘導されたゾル・イスト比較は、はじめアメリカ合衆国でTaylorやGilbrethという研究者によって実施され、ヨーロッパに伝播した。」<sup>11</sup> すなわち、ヨーロッパへはW.W. Neumayer, Michel等によって、1930年代に漸く標準原価計算(計画原価計算)が持ち込まれたという。さらに、限界計画原価計算については、Plautの参加したアメリカ使節団が、持ち帰ったという。

しかし、筆者は上述の表でも示したようにドイツ固有の実際原価計算→正常原価計算→計画原価計算→限界計画原価計算という流れがあり、その流れとPlaut等の述べるアメリカ流の標準原価計算、直接原価計算とが交わってドイツ流の計画原価計算、限界原価計算が成立したと考える。このことは前述のM.R.Lehmannの計画原価計算論、K.Agtheの段階的固定費回収計算、K.Mellerowiczの固定費補償計算、W.Kilgerの弾力的限界計画原価計算から想起されることである。

ドイツにおいて限界計画原価計算、固定費回収計算等の成果が発表された後は、環境経営原価計算が登場するまで、特に注目すべき経営(管理)会計技法は提唱されず、専らアメリカ、日本等の管理会計技法を導入するにとどまった。

## 2. アメリカにおける経営会計論の展開

標準原価計算の概念を更に拡張して予算管理に至るのは、J.O.McKinseyである。アメリカにおける予算管理論の確立は、McKinseyが

<sup>8</sup> 論壇「西ドイツの経済と経営—その光と影の軌道—」『企業会計』Vol.37.No7,1985.

<sup>9</sup> 小林靖雄『計画原価計算』中央経済社、25頁以下。

<sup>10</sup> たとえば、W.Kilgerは、その起源としてF.W.Taylorの科学的管理法の他に、不確実な経済状況に伴う経営計画の展開を挙げている。拙著『ドイツ管理会計』中央経済社、1987年、88頁。

<sup>11</sup> Plaut,H.G.:Entwicklungsformen der Plankostenrechnung—Vom Standard-Cost-Accounting zurGrenzplankostenrechnung, S.6. Hrsg.Jacob,H.:Schriften zur Unternehmensfuehrung,Neuere Entwicklungen in der Kostenrechnung(11). 拙著『国際経営会計論』中央経済社、2011年、66—67頁。

1921年に“Administration”という雑誌に企業予算に関する論文を連載で発表し、翌年その著書“Budgetary Control”を刊行した時期に遡るのが通説<sup>12</sup>である。彼は原価計算と予算の関連からはじめ、予算の分権化された組織での調整機能という点を指摘し、予算統制を将来の経営活動遂行のための管理手段であり、計画と実績との差異分析を可能にする利益管理制度であるとしている。すなわち、彼は予算統制の目的を、各職能部門の調整、総合的な経常利益管理の基礎を提供するものであるとしている。

更に、彼の予算論では、販売見積から出発して販売予算・販売費予算・広告費予算、製造予算(材料費予算、労務費予算、製造経費予算)、購買予算、設備予算、経費予算、財務予算から見積財務諸表(見積貸借対照表、見積損益計算書)までが体系化されている<sup>13</sup>。

このMcKinseyの予算論は、J.H.Williams, H.W.Maynard, F.V.Gardnerの変動予算論、更にG.A.Welschの予算論へと引き継がれるのである。

## 2-1 B.E.Goetz

初期経営会計論の体系的な発展は、B.E.Goetzに始まる。彼は、その著“Management Planning and Control,1949”の第1章冒頭で、「本研究は、経営管理者によって必要とされる情報を提供するために企図された会計ロジックおよび技法を展開することである」と経営会計論を定義している。本文では、問題の正確性と範囲、経営管理会計の目的・前提、物量標準、増分と機会、計画設定の諸技法、金銭記録、マネージャリヤル・コントロール等に関して論じている。

近年、経営管理問題の複雑化にともない、経営管理者はより迅速で、的確、かつ変化する環

境に合致したより多くのデータを必要とするようになった。それにしたがって、経営会計論も発展したが、それをもたらした主なトレンドとして、Goetzは以下の4点を挙げている。

- ① 企業規模の拡大と複雑化
- ② 固定的資本の増加と重要化
- ③ 経済変革の程度と速度
- ④ 企業への社会的拘束の増加

以上のような、環境変化に対処するために、経営者は困難に直面してからの対処療法(過去志向)的経営から予防(未来志向)的経営への発想の転換が要請されるようになった<sup>14</sup>。

## 2-2 AAA:1955・58年度「管理会計委員会」報告書

1955年にAAA理事会(委員長N.M.Bedoford)は、「経営管理目的のための報告書の基礎となる原価概念試案」を発表し、その中で経営管理機能を計画と統制とに分け、計画設定のために有用な原価概念は、将来の活動に関する意思決定に関連する概念である。それに対して、統制のために有用な原価概念は、採用した計画を遂行するために役立つ概念であるとする。また、経営計画を個別計画と期間計画とに区分している。

個別計画：経営管理者が、特定の問題に直面した際、将来の意思決定のための代替案を評価するプロセスである。

期間計画：経営管理者が、企業の将来の総合的活動に対する一連の許容しうる計画を、特定期間にわたって組織的に設定するプロセスである<sup>15</sup>としている。

<sup>12</sup> 小林健吾『予算管理発達史—歴史から現在へ—』1987年、148頁以下。伊藤博「予算管理の史的考察」〈青木茂男先生古希記念出版委員会編『予算管理ハンドブック』1996年、第2編§8) 71頁。

<sup>13</sup> McKinsey,J.O.:'Budgetary Control,Ronald Press,1922,p.43f.

<sup>14</sup> Goetz,B.E.:Management Planning and Control, first ed.(1949), p. 9. 拙著(2006)、前掲書、202、203頁。

<sup>15</sup> AAA:Report of Committee on Management Accounting, 1958. 櫻井通晴訳『AAA原価・管理会計基準』21頁以下。

## 2-3 1960年代以降における展開

### (1) ASOBAT

AAAから1966年に公表された報告書“*A Statement of Basic Accounting Theory; ASOBAT*”は、我国会計学界にも多大な影響を及ぼした。本報告書の最大の特徴は、会計を基本的に情報システムとして捉え、会計理論を情報科学として再編成するように示唆している点にある。

その第4章では、「内部経営管理者のための会計情報」というテーマを設け、経営会計論の概念、経営管理の機能、経営管理者の情報要請、会計基準の適用、経営管理者の情報要請の充足に関して論じている。また、経営会計論を「経済実態の歴史的・計画的な経済的資料を処理する際、経営管理者が合理的な経済目的の達成計画を設定し、これら諸目的を達成できるよう知的意思決定を行う支援をするために、適切な技術・概念を適用することである」と定義している。経営管理の機能については、その機能を従来通り計画と統制に分類して、その活動を定型と非定型とに区分した4つの組み合わせを提示している。

更に、経営管理者の情報要請では、最初に、計画のための必要情報を検討するために①問題の認識と明確化、②代替案の作成、③代替案の評価、④代替案のうちから最善のものを選択という4つの段階に分けて検討し、更に調整を含む統制について触れ、計画と実績との対比分析・フィードバックについて考察している<sup>16</sup>。

### (2) R.Beyer

1963年、Beyerは、“*Profitability Accounting for Planning and Control*”という著書を発表し、これまで通説であったAAA等の経営会計論の体系を計画会計と統制会計との区分に異を唱え、業績評価会計と意思決定会計とに分類したことは銘記すべきである。

すなわち、計画会計は、個別計画会計と期間

計画会計とに区分できる。前者が臨時的、非反復的な計算(→意思決定会計)であるのに対し、期間計画会計は経常的、反復的な計算であるため、むしろ統制会計と密接な関係(→業績評価会計)にある<sup>17</sup>からである。

### (3) R.N.Anthony

Anthonyは、1956年に“*Management Accounting*”、1965年に“*Planning and Controlling: A Framework for Analysis*”という著書を発表している。後者の88年改訂版で、彼は経営会計の体系をストラテジック・プランニング、マネジメント・コントロール及びタスク・コントロールの3つに分類している。この3分類体系は、彼独自の見解である。

その他、この時代にはG.Shillinglawの“*Cost Accounting: Analysis and Control An Introduction*”、R.Mattessichのシュミレーションモデルを用いた企業予算編成モデルの研究等が注目される。

### (4) C.T.Horngren

1965年に、Horngrenは“*Accounting for Management Control: An Introduction*”を発表している。本書は、現在でも改訂版が出されている息の長い経営会計論の基本書であるが、70年出版当時の目次の一部を挙げれば、以下のようなものである。

第1部 成果記録・会計責任・業績評価  
(第1-6までの各章省略)

第2部 計画設定及び統制のための会計の核心

第6章 概要：成果記録・注意喚起・問題解決

第7章 原価態様・営業量・利益関係

第8章 原価態様：詳細

第9章 統制のための標準及び変動予算

第10章 固定費の統制：ディスクレシヨナル・コストとコミットド・コス

<sup>16</sup> 柳田仁(2006年)、前掲書、205頁。

<sup>17</sup> 岡本清他『管理会計』中央経済社、2008年、15・16頁。

ト

第11章 責任会計と原価配賦のための貢献  
差益法

第12章 管理会計システムの評価と事業部  
業績の測定

第13章 問題解決のためのレバント・コ  
スト分析

第14章 長期計画の設定

第3部 より進んだ研究のための諸課題

第15章 経営計画設定に及ぼす法人所得税  
の影響

第16章 製品原価計算と間接費の配賦

第17章 製品原価計算のための直接原価計  
算および標準原価計算

第18章 計算的技法の管理会計への影響

第4部 付 録

本書冒頭で、Hongrenは会計システムの3  
大目的として以下のものを挙げ、その1および  
2を経営会計論の目的として強調している。

- ① 当座の業績を計画・統制するのに活用す  
るため、経営管理者に対する内部報告
- ② 戦略的計画、すなわち特殊・個別的な意  
思決定および全般的政策および長期計画  
策定に活用するための経営管理者に対す  
る内部報告
- ③ ステークホルダー、政府および他の外部  
利害関係者集団に対する外部報告

以上のように、本書は当時の経営会計の体系  
を網羅した基本書とも呼ぶべきものであった。  
本版は、1974年に小倉栄一郎・加藤勝康によつ  
て翻訳され、日本生産性本部から出版され、我  
が国経営会計研究者に多大な影響を与えた。

なお、2010年版発行の“Introduction to  
Management Accounting”は、

第1部 意思決定の焦点

第2部 計画編成および統制のための会計

第3部 資本予算

第4部 製品原価計算

第5部 基本的財務会計

付録

から構成されている。また、共著者は、Gary  
L.Sundem、William O. Stratton、David  
Burgstahler、Jeff Schatzbergの4名である。  
70年版に比し、より明確な管理会計の体系的構  
成となっており、最後に基本的財務会計事項も  
追加している。

### (5) Robert S. Kaplan

Johnson & Kaplanによれば、伝統的な  
企業管理会計システムでは、今日の企業環境拡  
大にともない、管理会計システムは、工程管理、  
製品原価計算経営の業績評価に対して、有用で  
適時な情報を提供できない<sup>18</sup>。過去数十年間に  
実務と理論との間に著しい乖離が生じたとし、  
伝統的経営会計に対して、実務と融合した経営  
会計システムの再構築を提唱する。

その結果、提唱された管理会計技法がActivity-  
Based Costing/Activity-Based Management  
(ABC/M)、Balanced Scorecard (BSC;共同  
提唱者Norton) 等である。後者のBSCの中で、  
環境保全も柱の1つに据えている。

## III 現代における経営会計の潮流

### 1. 環境会計の登場

各国の工業化にともない20世紀後半は、環境  
問題がクローズアップされることになる。地球  
規模での環境問題の発生で環境保全が叫ばれる  
ようになると、それに呼応してドイツ等環境先  
進国では、1980年代後半より経営会計側面より  
「(自然) 環境」が、研究課題となった。従来、  
経営学・会計学において「環境」といえば、企業  
の「市場的環境」であった。

<sup>18</sup> Johnson, H.Thomas & Kaplan, Robert S. : RELEVANCE LOST The Rise and Fall of Management Accounting, Harvard Business School Press,1987,Preface、鳥居宏史訳『レバンス・ロストー管理会計の盛衰一』白桃書房、1992年、緒言。

小国が隣接するヨーロッパにおいては、広大な国土を有するアメリカのように自然環境面において余裕がない。隣接国の環境汚染は即座に自国の環境に影響を及ぼす。たとえば、ドイツ人にとっては父なる大河ライン一つをとってみても、スイス、フランス、ドイツ、オランダ等の国々を流れ、流域各国にさまざまな利害を与えている。

また、この時代経済大国ドイツにおいては、大気汚染、酸性雨で南東部のシュヴァルツヴァルトの樹木が枯死し、国内廃棄物も爆発的な勢いで増加していた。効率的な法規制は1991年の『包装廃棄物回避政令』から始まる。すなわち、ドイツ国内で発生する廃棄物を分析調査した結果、容積にして約50%が包装廃棄物であることが判明した。この廃棄物の増加を抑え、減少させるために包装廃棄物回避政令が施行されたのである。この結果、廃棄物は減少に転じた。

このような状況下で、ヨーロッパにおいて環境会計という学問が登場したのは当然の帰結と考える。環境会計とは、「環境保全への取組みを効率的に推進するために、事業活動における環境保全のためのコストとその効果を、可能な限り貨幣・物量単位で測定・伝達する仕組みである。」(環境省『環境会計ガイドブック2002年版』)。この環境会計に内部会計側面を加えたものが環境経営会計論である。

これまでにG.R.Wagner, J.Kloock、ドイツ連邦環境省等の「環境経営原価計算」「環境原価の内部化」、B.Wagner & M.Strobelの(マテリアル)フロー・マネジメント、H.Dyckhoff, J.Fleigの戦略的環境管理論等の研究成果が公表されている。

## 2. 環境会計からCSR経営会計論への展開

自然環境にのみ焦点を合わせている環境会計に対して、企業の行動規範すなわち企業倫理、

法令遵守、雇用の保証、ビジネス関係、社会貢献、人権尊重、男女平等広範な社会的観点を織り込んで企業を評価する必要がある。いわば、利益指向のみの経営(管理)会計から企業の社会化にも配慮したものである。このような考え方に立ち、経営会計的側面から研究するのがCSR経営会計論である。EUにおいても近年、「環境」だけを特別扱いすることなく、CSR(Corporate Social Responsibility)全般にシフトしている。

現代企業は、単純な利益至上主義から、社会とのかかわりも考慮しなければ、もはや生き残ることが不可能な状況に直面している。CSR経営会計論では、企業活動とその社会責任との調和を探究しなければならない。さらにまた、Balakrishnan等によれば、意思決定のあらゆる局面でCSRの一部である企業倫理が関連するという。倫理規範に反することで多少の利益が得られても、その後には多大な犠牲をとらなければならない。したがって、倫理基準遵守に固執することがコスト便益分析に叶うものであるといえる<sup>19</sup>としている。

以上のように、今日の企業経営では、環境保全は無論のことCSR(狭義)を考慮することなく企業活動を継続することは困難である。

「欧州企業におけるCSR取り組み状況」(報告書、2005年、11頁、JETROロンドン)によれば、CSRの内訳として以下の項目が挙げられている。

- (1) CSRの促進  
認識の向上、研究、公民提携、ビジネス奨励制度、経営管理用具
- (2) 透明性の強化  
法規範、報告、ラベル、SRI、広報、その他
- (3) CSR支援政策の開発  
持続可能な開発、社会政策、環境政策、公的調達、貿易および輸出政策、その他

<sup>19</sup> Ramji Balakrishnan, & K. Sivaramakrishnan & Geoffrey B. Sprinkle: Manaerial Accounting, John Wiley & Sons, Inc, 2008 ,p.15.

また、GRIは以下の4グループを挙げている。  
労働慣行と公正な労働条件：雇用、労働・労使関係、安全衛生、教育研修、多様性と機会  
人権：方針とマネジメント、差別対策、児童労働、強制・義務労働、懲罰慣行、保安慣行、先住民の権利  
社会：地域社会、贈収賄と汚職、政治献金、競争と価格設定  
製品責任：顧客の安全衛生、製品とサービス、広告、プライバシーの尊重<sup>20</sup>

なお、2010年11月に発行されたISO26000では、企業の他、政府・学校・NGO等のあらゆる組織を対象とし、組織の持続的な開発への貢献を支援することを目的としている。またこの規格は、組織の規模・業種を問わず利用できるものとしている。ISO26000は、ISO/TMB“社会的責任”ワーキング・グループによって作成された。

その目次構成は、つぎのとおりである<sup>21</sup>。

まえがき、序文、1.適用範囲、2.用語および定義(27項目)、3.社会的責任の理解、4.社会的責任の原則、5.社会的責任の認識及びステークホルダーエンゲージメント、6.社会的責任の中核主題に関する手引き、7.組織全体に社会的責任を統合するための手引き、付属書A.社会的責任に関する自主的なイニシアチブ及びツールの例、 付属書B及び参考文献から成っている。4の.社会的責任の原則では7つの原則、すなわち説明責任、透明性、倫理的行動、ステークホルダーの利害の尊重、法の支配の尊重、国際行動規範の尊重、人権の尊重を挙げ、行動規範として尊重することを求めている。更に6の社会的責任の中核主題に関する手引きでは、7つの主題、すなわち組織統治、人権、労働慣行、環

境、公正な事業慣行、消費者問題、コミュニティへの参画及びその発展と関連する課題や具体的なアクションを挙げ、社会的責任の理解や組織への統合、信頼性やパフォーマンスの向上等、実践上での参考となることを意図している<sup>22</sup>。

次に、環境保全を除くCSRの代表的な項目に関して概説する。

企業倫理：これは、利潤原理に従って現行法の枠内で行われる具体的な企業活動が、その内外の利害関係者集団との間の対立関係において、その行動を平和的に指導するような合意形成のための手続きである<sup>23</sup>。この項目は、常識的で抽象的なために各国において統一的な解釈、数量化・貨幣化が困難である。

法令遵守：ここで法令とは、必ずしも明文化された実定法だけを指すのではなく、その周辺の慣習法・規則等を含む広義のものを示す。その際、遵守する法令の範囲をどの程度まで広げるべきかが問題となる。各国に法規制を任せられた場合には、ある国には合法でも、他の国には違法というケースがしばしば生じることになる。

社会的貢献：現代企業には、社会的諸課題解決のために企業市民として地域社会、NPO市民活動に貢献することが要請されるようになった。アメリカにおいては、CSR構成項目のなかで最も重要視されるものの1つである。

人権尊重：人権とは、日本国憲法第11条にも規定されているように人間が人間として生まれながらにして持っている基本的な権利である。企業におけるあらゆる活動局面において従業員、株主債権者、一般消費者等の基本的人権は尊重されなければならないということである。

男女平等：企業においても性別によって給料、

<sup>20</sup> Global Reporting Initiative: Sustainability Reporting Guidelines, 2002. 河野征男・矢部浩祥訳『サステナビリティ リポーティング ガイドライン2002』57-59頁。

<sup>21</sup> ISO26000-Social Responsibility ISO26000 Project Overview、(財)日本規格協会訳「ISO26000 プロジェクト概要」3頁。

<sup>22</sup> ISO/SR監修『日本語訳ISO26000 (2010) 社会的責任に関する手引き』日本規格協会、2011年。ISO26000-ESG 小黒由紀子用語解説/大和総研。

<sup>23</sup> 万仲脩一『企業倫理学—シュタイマン学派の学説—』ふくろう出版、2004年、146頁。

昇進、待遇、その他あらゆる事項において差別をしないことである。特に、ヨーロッパにおいては男女平等に関し伝統がある。

## IV 現代経営会計論における諸課題

### 1. CSR経営会計論上の諸課題

企業を長期持続的に維持発展させ、満足利益を得るためにはCSRを配慮した経営を行わなければならない。

しかし、CSRには種々の観点があり、貨幣的に評価できるものが限られており、客観的に評価できないものが多い。したがって、心理学・行動科学、経済学、法律学等、隣接諸科学の支援が是非とも必要である。

また、企業目標である長期持続的満足利益の追求とCSRとの衝突が、皆無とは言いきれない。さらに、掛け声だけで終わってはならないということである。

### 2. 経営会計論における最近の諸課題

最近の諸課題としてはIFRS導入に伴う管理会計上の問題、東日本大震災から生じたSCM断絶、原発事故による発電コスト見直しの問題、企業の実力を超えた円高進行の問題等があるが、本稿では前二者について簡潔に触れる。

#### 2-1 IFRSからの影響

我が国においてIFRS採用に関しては、EU金融危機、東日本大震災等の突発的事象の発生により強制適用が、さらに繰り延べられた。しかし、財務会計においては既に多大の影響を受けている。

経営会計論においても、主に以下のような影響を受け、問題生じるものと考えられる<sup>24</sup>。

- (1) 経営会計全般を従来の日本基準で行う

か、IFRS基準で行うかによる差異の問題

- (2) 経営会計においても、財務会計同様に連結会計システムの構築・強化が求められること
- (3) 予算管理システム、月次損益管理システム、業績評価システム、投資管理システムへの影響
- (4) 内部統制・リスク管理への影響等

#### 2-2 大震災から派生して生じた問題

- (1) 人的・物的損害による操業停止・廃業
- (2) SCMへの影響

従来、SCMの効率性や利点のみ強調されてきたが、今次の大震災やタイの水害等でのサプライチェーンの切断、被害で、バックアップ体制の重要性が指摘された。

- (3) 電力発電コスト

これまで、原子力発電価が最も廉価で、環境保全にも適っていると提唱されてきたが、「想定外」の災害で、その真価が問われている。

結局、コスト・環境保全の両者を充たすためには、火力・水力・再生エネルギー・原子力を組み合わせた発電をすることが現状ではベターとされる。そしてドイツのように原発は、原則40年とはいわず可能な限り早期に廃炉にできるよう努めるべきである。

## V 今後の展望

ドイツ経営会計論も歴史的・理論的思考から現実的・実践的思考に変遷しているが、必ずしも「アメリカナイズ」されたとは言いきれない。むしろ現代の企業実務に近づいたともいえる。たとえば、ダイムラー・ベンツは、以前は、高級車においては注文から納品まで6ヶ月を要したが、その期間を大幅に短縮した。

すなわち、高品質の車を製造していれば、い

<sup>24</sup> 「IFRSで管理会計はここを見直す」(佐藤秀一、吉永和弘、岩根和弘稿)『旬刊経理情報』中央経済社、2011、10、1号、8-10頁参照。

つでも売れるというような殿様商法的な考えを捨て、迅速な納品に変更した。このような考え方が、経営会計実務、更に理論にも影響を及ぼしたのである。また、中国・韓国・インド・ブラジルといった新興国企業にも注目する必要がある。実務性の強い経営会計論のような学問で

は、優良企業の実務慣行を理論に融合する必要がある。

さらに、CSR情報は無論、不確実性の高い状況下では、可能な限り多くの情報を収集するために、伝統的会計の対象外とされていた非貨幣情報もさらに多く取り込まなければならない。