

---

**書 評**

---

## 西沢 脩著 「近代管理会計」

石 塚 博 司

## 1

近年、経済の高度化が進むにつれて、企業をめぐる環境はたえず変化し、これに対応するために企業経営自体も質的量的に変貌をとげざるをえなくなってきた。そして経営者が企業経営に成功するためには、管理に役立つ適切な会計情報を迅速に入手することが是非とも必要になっている。こうして企業経営における会計情報の重要度はますます増大し、コンピューターを始めとする近代的な資料処理システムの発達に支えられて、管理会計技術はいまや日進月歩の発展をとげつつある。

経営における各種の情報システムのうちでも、会計システムは最も整備されたものの1つであるために、会計情報は従来から、経営者が計画設定や統制に関して意思決定を行なう際の最も有力な定量的情報として利用されてきた。この事実を、これまで専ら会計専門家のみが扱っていた利益計画会計、予算会計、標準原価計算、事業部制会計といった研究領域に、経営科学者や行動科学者をして積極的にとりくませるようにしむけた。たとえば、企業の予算モデルに関する研究や、会計システムの組織行動や人間行動に及ぼす影響に関する研究などである。ここから、管理会計の研究領域もインターディシプリナリーな接近の場となりつつあることが感知される。

ところで本書の著者西沢脩教授は、別の意味で早くから異なるディシプリンの総合的研究に従事されている。これまで会計学の固有の研究領域とされてきた部分のみに限定されることなく、むしろ他の科学の研究領域とされていた問題や、会計学と他の諸科学との接点にあるような問題に積極的に取り組んでこられたのである。その成果は、「営業費管理会計」、「研究開発費会計」、「マーケティング会計」、「原価引下の新技法」などにみられるところである。つまり、会計学の基本的な方法論は維持しながら、会計以外

の諸科学の研究成果を吸収し、総合することに努力を傾注されてきたわけである。このたび出版された「近代管理会計」（実務会計社刊）は、このような背景をもつ著者が、はじめて管理会計の領域全般を総合的に取り扱った著書である。

## 2

本書は、12章から成る第一部管理会計総論と、9章から成る第二部管理会計各論によって構成されている。著者は、管理会計を「経営管理者の計画と統制のための会計」と定義する(p.6)。したがって、計画・統制という管理機能にもとづく体系化が本書の基礎をなすのであるが、無理に一つの体系づけの方法に固執することは有用でない(p.8)という考え方のもとに、少なくとも現段階において考えられるすべての管理会計領域にわたって近代的な会計技術を網羅的に展開することに意をそそぐ。その結果が、全部で21章にも及ぶ膨大な章編成となってあらわれたのである。

以下、各章ごとにみていこう。

第一章で管理会計概念を明らかにし、第二章でこれを組織的に支えるコントローラーの制度と組織を説明したのち、第三章では、計画会計の本質を総論的にとりまとめて論ずる。ここでは、計画会計を「特定の目的を達成するために網羅的に想定し列挙された選択可能な代替的諸コースの内容を経済的に評価するための会計」と定義し、この会計は部分計算または差額計算という特色をもち、特殊調査として実施されるとする(pp.31-32)。そしてこの計画会計を長期計画会計と短期計画会計、ならびに個別計画会計と期間計画会計に分類して説明する。ただ、ここで気になるのは、期間計画会計(pp.39-44)をも包括的に説明するには、さきの計画会計の定義では必ずしも十分ではないのではないかという点である。

いずれにせよ、このように細分された各々の計画会計領域の詳細は、それぞれ独立の章において論及されている。すなわち、第五章、第七章、第八章、第十三章、第十六章、第十八章である。

まず第五章は、(短期の)総合的期間計画会計としての「利益計画会計と資金計画会計」にあてられている。ここでは利益・資本図表によって利益計画の設定方法が、そして資金運用表を用いて資金計画の設定方法が説明され、さらに両者の関係が論ぜられる。

従来、利益計画というと一般に、一定期間において獲得すべき利益額または利益率の

目標値を決定することに重点をおいて説明がなされてきたように思う。筆者は、これはむしろ「利益計画」なるものを設定するための第1段階でしかないのであって、この目標値を達成するためには、それぞれの代替的コースをいかに組み合わせるべきかを試行錯誤的に探索し、決定するプロセスの全体を利益計画設定と解すべきではないかと考えている。このような考え方は、著者も明らかにされているのであるが (p. 69), そうだとすれば、むしろこの部分にもっと多くの頁を割いて詳細な説明をして欲しかったような気もする。(ちなみに Cyert & March, Bonini, Mattessich などのコンピューター・モデルのアプローチは一つの解法を示唆するものとする)

第七章は、長期の総合的期間計画を扱った「長期利益計画会計」である。この章についても実は、第五章について指摘した問題が残る。もっとも長期利益計画は研究も緒についたばかりであり、むしろ啓蒙の段階であることを考慮すれば、そこまで期待することはもともと無理な注文であるかもしれない。

第八章では、利益計画を支えるものとしての「総合的原価引下げ会計」がとりあげられている。ここで「総合的」とは、a 企業のあらゆる重要な機能を含み、b あらゆる人間を対象とし、c 計画・実施・測定 の諸要素を網羅し、d 組織化された継続的な活動であることを、その要件とする (p. 113)。つまり総合とは、単に各種の問題を総花的に列挙するものではなく、各々の部分を互に関連する構成要素として整序した全体系でなければならないという意味であろう。この章では原価引下げのための会計問題が鳥瞰図的に示されている。本章で全体の姿をとらえたのち、さらに突っこんだ研究をしたいという読者には、著者の別著「原価引下げの新技法」(白桃書房刊) が好適であろう。

第十三章は個別計画のための原価計算としての特殊原価調査を、第十八章は資本支出の経済計算としての設備投資会計を扱っている。いずれもよく整理され、簡潔にまとめられている。強いて注文をつければ、この二つの会計手法の関係をどのように解しているのかははっきり示して欲しかった点がある (たとえば p. 185 の説明や p. 191 の計算例と第十八章との関係について)。また、基本計画と個別計画の概念 (p. 184) や、AAA 原価委員会報告書の解釈 (p. 187) については、若干議論の余地を残している。さらに設備投資「会計」としては、各々の経済計算法にインプットすべき資料の測定把握方法に関する説明も欲しかったように思う。もっともこれらは制限された頁数を考慮しない無理な注文かもしれないが。

第四章は、管理会計のもう一本の柱を形成する統制会計に関する総論にあてられている。著者は統制会計を、標準の設定を扱う事前統制会計と、結果の比較を扱う事後統制会計に分けて考察する。そして第六章で、総合的経営統制会計という位置づけのもとに、予算統制をとりあげる。著者は、計画予算、予算統制、予算管理という三つの概念を区別するのであって (p. 44)、ここではこの区分における 予算統制 がとりあげられているのである。しかしこの場合にもやはり、「予算統制」における予算の編成 (pp. 84-88) と期間計画会計 (p. 42) すなわち利益計画会計 (p. 69) および資金計画会計 (p. 74) との概念の整理が必要となるであろう。

第十四章は、標準直接原価計算を扱う。ここではまず、伝統的な全部原価計算に対して直接原価計算が抬頭した背景、この計算方式の長短、費用分解の問題点について論述し (pp. 196-201)、次いで、直接原価計算の効用を発揮させるためには標準原価計算の導入が必要であるとして (p. 201)、標準原価の種類、設定方法、原価差異分析について説明し、最後に、この二つの原価計算方式を結合させた標準直接原価計算の構想の一つを発表されている (pp. 209-211)。

原価計算の歴史的な発展のあとをたどるとすれば、まず実際原価計算の欠陥を克服しようとして成立した標準原価計算について説明し、次にその発展とともに展開された直接原価計算の全部原価計算に対する挑戦を論述する方が適当なのではなかろうかという感じもする。直接原価計算は、その最初の文献とされる Harris の論文にもみられるように、標準原価制度との結合を考慮しながら成立したのであって、実際直接原価計算が成立したあとで標準原価概念が導入されたものではないからである。また、標準直接原価計算の構想において、期間原価にも標準原価を導入するという考え方を明らかにされているが (p. 210)、これは大いに議論のあるところであろう。

第十五章「営業費管理会計」、第十六章「マーケティング計画会計」、第十七章「研究開発費会計」は、さすがにこの研究分野の第一人者であるだけに、実によくこなれている。しかも、これらの三冊の別著の単なるダイジェストでない点非常な価値がある。

第十九章は資本コスト計算を、第二十章は事業部制会計を論じたものである。前者は、単に資本予算のための計算に用いるだけでなく、広く財務管理に利用することを意図されている。ただし紙幅の関係で、その論述は事業部評価のための社内金利制度への活用にかぎられてはいるが。第二十章は、これを受けてさらに事業部制における会計問題の

全体に論及する。

そのほか第一部総論の最後（第十二章）でAAA 1958年度管理会計委員会報告書の全文を紹介し、第二部各論のしめくくり（第二十一章）に管理会計実務に関する実態調査結果を掲載するなど、全体に心憎いばかりの配慮がなされている。

### 3

以上見てきたように、本書は、今日問題にされている管理会計領域のほとんどすべてを網羅的に包含しており、そこには最新の管理会計技術が盛り込まれているので、現代における管理会計の全貌を知るには、実に有益である。このように広範に問題をとりあげていることが、本書の特徴の一つとなっているのであるが、それは反面において、問題によってはもう少し深く突っこんで欲しいというところがないではない。もちろんこれは、本書のねらいや紙幅から云って、もともと無理な要望ではあるが。

それから全体としてもう一つ指摘したいことは、本書が、新しい問題や新しい技術を扱いつつも、伝統的な経営管理の原則や会計学の方法論を着実にふまえていることである。管理会計がその長い発展の歴史とともに貯えてきた遺産が集大成されているという感がある。その意味では新しいものを扱いつつも、実に手堅い。しかしそのことが反面において若干のものたりなさを感じさせるのも事実であろう。つまり、伝統的な管理論や伝統的な会計システムからの思いきった飛躍も試みて欲しかったということである。

いずれにせよ、新しい管理会計技術を適用しようとする実務家にとっても、管理会計問題に全般的な接近を試みようとする学生にとっても、本書が絶好の文献となることには疑はない。