

最終講義

私の学際的管理会計研究

西澤 脩

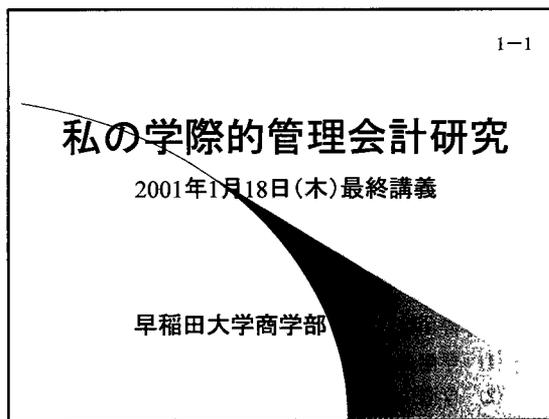
はじめに

- 1 私の決算と決算書
 - (1) 私の貸借対照表と損益計算書
 - (2) 研究業績に関する私の決算報告
- 2 マーケティング会計の研究
 - (1) マーケティング会計研究の原点
 - (2) 留学中のマーケティング会計の研究
- 3 研究開発会計の研究
 - (1) 研究開発会計の誕生秘話
 - (2) 発展し続けた研究開発会計
- 4 広告会計の研究
 - (1) “原価の会計と管理シリーズ”完成
 - (2) 広告会計がまず分離・独立
- 5 ロジスティクス会計の研究
 - (1) 開幕に一役買った物流時代
 - (2) 物流費の算定マニュアルと実態調査
 - (3) 物流三部作から「ロジスティクス・コスト」へ
- 6 学際的管理会計の将来
 - (1) 学際的管理会計の総決算
 - (2) 学際的管理会計よ、どこに行く

はじめに

本日は、早稲田大学における最終講義を開催しましたところ、教員やOBの方々を始め、学部や大学院の学生の人達も多数ご出席下さり、心より厚くお礼申し上げます。お陰様で、盛大に有終の美を飾ることができ、これほど喜ばしいことはありません。人生最大の意思決定として教職の道を選んで本当によかったと思っています。その上、学部長の嶋村紘輝先生には、過分のご紹介を賜わり、何とお礼を申してよいかわかりません。

本日のテーマは「私の学際的管理会計研究」ということですので、私事にわたることが多く、しかも自己中心のお話となりますが、最終講義ということでご無礼の段は予めご容赦下さいますようお願い申し上げます。自叙伝とはいえ自画自賛ばかりしても始まりません。できる限り第三者評価ということで、受賞や表彰を引き合いに出しますが、自己宣伝ではなく客観評価の一例とお聞き流し下されば幸いです。それでは図1—2に示した順序で、講義を進めてまいります。



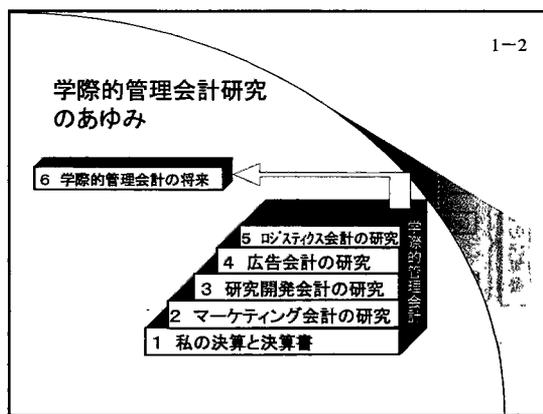
1 私の決算と決算書

まず、第1に私の決算と決算書からとりあげてみましょう。

(1) 私の貸借対照表と損益計算書

私は“足袋の町”として知られる埼玉県の実田市に生れ、旧制の中学を卒業しましてから上京し、あこがれの早稲田大学に入学しました。それは戦後間もない1948年のことですから、それから数えますと、何と52年の歳月が経ってしまいました。学部2年生の時から公認会計士を目指しそれ以来、会計学一筋に歩んでまいりましたので、敢えて申せば、“会計学と共に半世紀”を送ったと申すことができます。学部4年生の夏に公認会計士の第二次試験に合格しましたこともあり、恩師の青木茂男先生に勧められて大学院に進み、商学部の旧制助手になりました。日本の国連加盟が認められました1956年のことです。教歴は助手就任から起算しますので、教員生活を45年送った勘定になります。正に“光陰矢の如し”といいましょうか、万感胸を打つものがあります。

この間専ら会計学の研究に励んでまいりましたので、生粋のアカウンタントと申しても過言ではありません。アカウンタントであれば、最後には棚卸しを

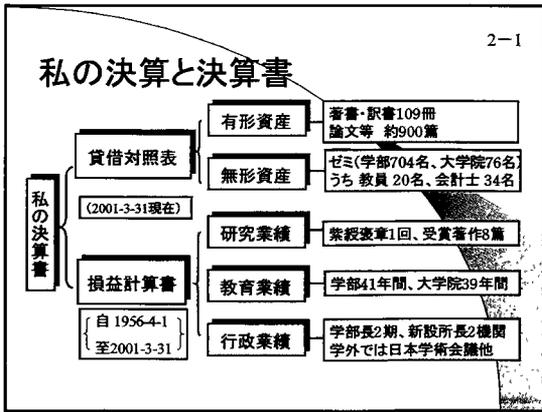


いたし、決算を行わないといけません。そこで「私の決算書」を作成してみますと、図 2—1 のとおりです。

事業年度ならぬ勤続期間は、助手になりました1956年4月1日より定年により早稲田大学を去ることになりました2001年3月31日まででございます。来る3月末現在の「貸借対照表」は同図の上部のとおりです。流動資産もなければ負債もなく、あるのは固定資産だけです。これが私の自己資本ともなります。固定資産のうち有形資産は、単著の著書と訳書だけでも109冊となります。共著・編著・論文・解説まで入れますと900篇に及ぶのではないかと思います。詳しくは定年後、棚卸しをしてみたいと思います。

無形資産と云いますと失礼ですが、人的資源はゼミ生だけでも、学部が704名、大学院が76名です。重複者も含め単純に合計いたしますと、780名に達します。このうち大学の教員になりました者が20名おります。公認会計士として活躍している方も、34名おります。それ以外に税理士になりました人も、30～40名おろうと思います。変り種としましては、日本航空のパイロットとなり、いま国内を飛んでいる者も、おります。

他方、45年間の「損益計算書」は、その下図のとおりです。会社ですと、営



業損益、経常損益、純損益に大別するところですが、大学ですので、研究業績、教育業績、行政業績に大別してみましょう。このうち、第1の「研究業績」は、本日のメインテーマですので、後程詳しくご報告いたします。第2の「教育業績」はどうでしょうか。商学部では1959年に専任講師になり教壇に立ちましてから、早いもので41年が経ちました。また大学院では1961年に助教授に進みましてから講座を担当して39年間となります。受講生は数えようもありませんが、総計では2万名を越すのではないのでしょうか。

第3の「行政業績」といたしましては、主なものだけ申しますと、商学部の学部長を2期務めさせていただきました。またエクステンション・センターとアジア太平洋研究センターの2つを新設し、初代の所長となりました。システム科学研究所の所長も、3期6年に及びました。つらい厳しいこともありましたが、今から顧みますと懐かしい思い出が一杯です。学外では幾つかの役転を経て、現在では日本管理会計学会の会長や米国管理会計人協会（IMA）日本支部の会長のほか、日本学術会議の第18期会員として第3部（経済学・経営学・商学・会計学を含む）の副部長も仰せつかっております。定年後はこれらの仕事に専念するとともに、著作に励みたいと思っています。

青木先生は、「学者は研究と教育と行政に均分して努めることが大切です」と申されたことがあります。年代により大分片寄りがありましたが、45年間を通算しますと、ほぼ先生のお教えを全うできたのではないかと考えております。

(2) 研究業績に関する私の決算報告

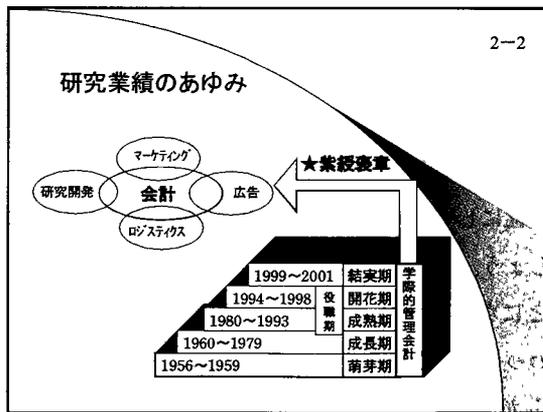
前置きはそれ位にして、本日の課題であります「研究業績」について決算報告をいたしましょう。図2-2のように、生涯の研究業績につきましては、もう4年前のことになりますが、1997年4月29日“みどりの日”に有難くも「紫綬褒章」を賜わったことがあります。受章式後、宮中に参内し、陛下からお言葉を賜わりました時は、人生最高の喜びでした。また会計学はもちろん経営

学・商学でも初の受章と聞き身の引き締まる思いでした。この「褒章の記」によりますと、次のように記されております。

「多年会計学の研究に努めて優れた業績を挙げ学術の進歩に寄与し事績まことに著明である」

そこに記されています「優れた業績」とは、何のことでしょうか。私の一方的な解釈では、学際的管理会計の開発を指すものではないかと考えています。ここに「学際」とは、独立した学問と学問の交差領域のことで、学際的管理会計といいますのは、管理会計を中核とし、これと隣接諸学の複合研究を指すものと言えます。もっと具体的には、a 会計とマーケティングとの学際的研究でありますマーケティング会計、b 会計と研究開発との学際的研究であります研究開発会計、c 会計と広告との学際的研究であります広告会計、d 会計とロジスティクスとの学際的研究でありますロジスティクス会計などを指します。これらの学際的管理会計は、私が手作りで開発してきたものです。その功が認められたものと思います。

こう申しますと、いかにも将来の隆盛を予見して何十年も前から学際的研究を始めたように聞えますが、そんな格好良いものではありません。発明・発見



は偶然のチャンスから生まれることが多いのと同じです。これまで悪戦苦闘してきた研究を後日になって意味づけてみたら、“学際的管理会計研究”になったという、それだけのことです。

事実、「学際的研究」（英語では“interdisciplinary approach”といいます）という用語が使用され出しましたのは、近年になってからのことです。1960年代のアポロ計画は、1969年に宇宙船が月面に着陸してそのハイライトを迎えました。これを支えたのがシステム思考で、システム・アプローチが強調され出したのは、その後のことです。システム・アプローチの結果生まれたのが学際的アプローチです。従いまして、私が学究に入った1950年代中頃には、そんな宇宙開発など夢のまた夢でした。いわんやシステム思考や学際的アプローチどころではありませんでした。予言者でも占い師でもない凡人が、多少とも時代を先取りした研究をすることができましたのは、多少の努力と多大な幸運のためと思っています。本日は専門的なお話しより、そのエピソードをこれから幾つか申しあげます。

それはともかく、私の学際的管理会計研究は、歴史的には5つの期間に大別することができます。

第1期は、「萌芽期」で1956年から1959年までの4年間が、これに当たります。学際的研究が手探りのカオスの状態から抜け出して、やっと芽を出し始めた時代です。後でお話しします“翻訳シリーズ”が始まってから終わるまでの期間です。

第2期は、「成長期」で1960年から1979年までの20年間がこれです。前半の'60年代は、萌芽期に芽をふき出しました営業費会計と研究開発会計が急速に成長し、幾つかの受賞に輝いた期間です。後半の'70年代は、それほどの花やかさはありませんでしたが、マーケティング会計が分化を始め、幾つかの新しい学際的領域が次々と誕生したそんな期間でした。

第3期は、「成熟期」で、1980年から1993年までの14年間がこれに当たります。

す。具体的には、還暦をはさんで“原価の会計と管理シリーズ”全10巻を完成させた期間です。このシリーズに収録されました学際的研究領域が、その後次々と独立し1本立ちするようになります。

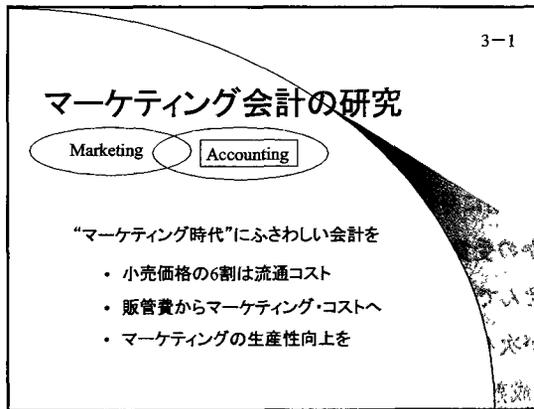
第4期は、「開花期」で、1994年から1998年までのわずか5年間で、これです。これまでの研究が“学際的管理会計”として社会的に認知された期間です。正に花開いたという感じです。紫綬褒章や太田・黒澤賞に輝きましたのが、それです。

最後の第5期は、「結実期」で、1999年から2001年までのわずか2年間で、これです。花開いた学際的研究が「私の学際的管理会計研究」として実を結び、定年の置き土産となりました。この小さな実を大切に育て、将来新しい芽を吹き出させて戴くことを期待しています。このような“学問の継承”がぜひ望まれます。

2 マーケティング会計の研究

(1) マーケティング会計研究の原点

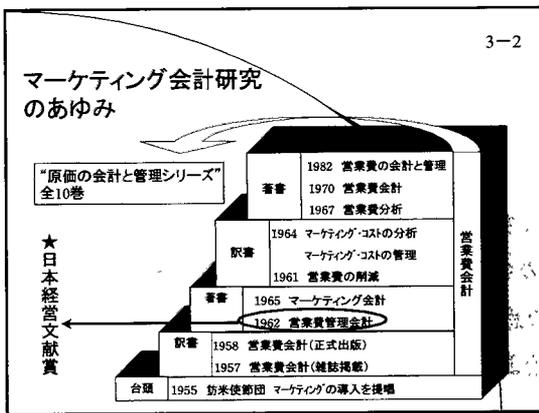
これから、学際的管理会計の各論に入り、まず始めにマーケティング会計を



取りあげてみましょう。マーケティング会計は図3—1のようにマーケティングと会計との学際的領域です。その歩みを図示してみますと、図3—2のとおりとなります。

戦後わが国にマーケティングがアメリカから導入されましたのは、1955年のことです。その当時、経団連の会長をしておりました東芝の石坂泰三社長が調査団の団長となり、アメリカに渡った時の帰国土産として紹介されましたのがmarketingでした。戦後、オートメーションが導入され、それによって生み出されました大量の製品は、枯渇した市場を潤わせ、やがて市場から氾濫し出したそんな時代でした。大量生産された商品を大量販売するために、新しい大量販売の技法としてマーケティングがとり入れられたのです。このマーケティングは商学部の大先輩であります宇野・原田両先生により普及されましたので、わが国のマーケティングは、早稲田が発祥地であると言われています。

宇野政雄先生は、戦争中“主計将校”でもありましたので、経理にも精通しておられました。その宇野先生から「マーケティング時代にふさわしい原価計算をやるように」と強く求められました。そこでとりあげましたものが、マーケティング・コストでした。それまでの原価計算は製造原価一点張りで、販売



費や一般管理費など問題にする余地はありませんでした。それよりも肝心な marketing という英語をどう訳したらよいかも分かりませんでした。ですから現在でもカタカナでマーケティングと呼んでいるわけですが、無理して漢字をあてはめれば「営業活動」といえようということで、marketing cost を初めて「営業費」と訳してみました。これが営業費という用語の始まりで、やがて営業費会計という学際的管理会計第 1 号が産声をあげることになります。

しかしそこに辿り着くまでには、長い生みの苦しみが続きました。話は助手時代の 1956 年（日本が国際連合に加盟した年）にまで遡ります。企業経営協会という会計実務家の研究団体から依頼があり、「海外の文献を翻訳し、それをタイプ印書の研究資料に載せてくれないか」と言うことでした。英語の勉強になればと思ひ二の返事で快諾しました。毎月 1～2 編を翻訳し、1956 年から 1960 年まで、途中留学中の 1 年は休みましたが連載も全部で 39 回に達しました。これが、後日、『営業費会計』^⑥と『営業費の削減』^⑦という 2 冊の翻訳書として正式に出版されました。“瓢箪から駒が出た”結果となりました。

この翻訳では、「さて何をとりあげようか」、そんなことから出発しました。実務家向けには、一学者の論文より海外の実態報告がよからうということで、文献の調査を始めました。今と違い当時は海外文献の入手は極めて困難で、海外事情も手探りの有り様でした。ですからその紹介が珍重されていたわけです。あれこれ詮索した結果やっと探し当てましたのが、NACA（米国原価会計人協会）が出している *NACA Research Series*（連続調査報告書）でした。NACA は、その後、NAA（米国会計人協会）となり、現在は IMA（米国管理会計人協会）と名乗っています。これが縁で私は“NAA 学派”となり、今や IMA 日本支部の会長になっています。人生の出会い、奇しき縁で結ばれている——そんな感を深める昨今です。

この翻訳が始まって 1 年経ち、連載も 14 回まで進んだところで、1 つのハプニングが起きました。企業経営協会が出しております『経営実務』という月刊

の機関誌を、都合により私に1号全部を提供したいという申出が舞い込みました。都合が何であるか解りません。多分何かの理由で穴があり、その穴埋めが廻ってきたのかと思います。まだ助手の身分でしたが、今度は活版印刷、しかも機関誌ということですから、天にも昇る気持ちでした。

さてそれではどうするか。どうするかといひましても、種はアットランダムに訳してきた調査報告書だけしかありません。大海で魚を釣る思いで苦慮しましたが、フトしたことから、アイデアが湧いてきました。翻訳しました報告書の中に製造原価以外のものが多く含まれていることがわかり、それらがある1つの線で結ばれていることを探知しました。それがマーケティング・コストつまり営業費でした。予感は適中し、標題を変え編集し直してみますと見事に1つの学問体系が完成しました。これが営業費会計 (marketing cost accounting) でした。

その後、日本生産性本部 (現在は社会経済生産性本部と呼ばれています) が、NACA Research Series 全巻を翻訳し出版することになりました。ついては、私の翻訳もその一環として正式に出版したいという申し出を受けました。半人前の私が晴れがましい出版は、いかがかとためらいましたが、青木先生と番場先生のお二人の監修という変則的な形で出版に漕ぎ着けました。これが1958年4月に出ました『営業費会計』^⑥という訳書でした。もちろん私にとっては処女作となりました。

(2) 留学中のマーケティング会計の研究

幸運は続くもので、同じ年の6月には急遽アメリカのミシガン大学に留学することになりました。早稲田大学とミシガン大学との教授交換協定によるもので、アメリカの国務省が日本復興プログラムの一環として実施していたものです。そのテーマがたまたま「生産性の向上」ということもあり、助手ながら特例中の特例として留学が認められたのです。

1958年といえますと、貿易も外貨も渡航もまだ自由化されておらず、いわば「鎖国」の状態でした。ですから渡米となりますと、郷里の「埼玉新聞」に写真入りで記事が載り、出発の日には出征兵士のように町内をあげて見送り、水杯で羽田を飛び立つ——今ではウソのような状況でした。

留学先のミシガン大学でも幸運が待ちかまえておりました。ミシガン大学は当時アメリカ会計学の巨塔をなしており、会計学の神様といわれるペイトン教授を初め有名教授がキラ星のごとくおられました。その中には、アメリカ会計学会の管理会計委員会の初代委員長に就任直後のシュラッター学部長もおり、同委員会の色々な情報を教えて下さいました。さらにアメリカ商務省で「営業費行政」を担当されておりましたタガード氏が会计学教授として招かれて来られたことも、私の営業費研究に極めて役立ちました。それにも増してラッキーでしたのは、早稲田の教員宿舎であります“ワセダハウス”が、図書館のすぐ近くにあったことです。図書館には、日本には全くなかった貴重な図書が山積みされており、それまで探し求めていた営業費に関する文献が次々と発見できました。

そこで意を決し、大学や会社を訪問するため出張する時以外は、終日図書館通いを続けることにしました。当時はコンピュータはもちろん、電子コピー機もありませんでした。このためどうしても必要な資料は大学ノートに片っ端から手書きしてゆくより仕方がありませんでした。朝から夜まで、手が動かなくなるまで書き続けました。考えてみますと、不能率極まりない研究で、今の学生達には信じ難い光景に見えることでしょう。ビッシリと書き込まれたルーズリーフ式の大学ノートは、その後、項目別に分類され仕訳されて、体系化されてゆきました。

最後には2冊のファイルにまとめられ、帰国の際は飛行機の中で抱きかかえるようにして持ち帰りました。表紙もボロボロになりましたが、このノートは今でも私の最も大切な宝物となっております。これらが「学際的管理会計研

究」の貴重な情報源となり、これから数10冊の著書が誕生してゆきました。その第1号となりましたのが、帰国後の1962年にダイヤモンド社から出版しました『営業費管理会計』^⑩という本です。新参者の著書第1号とはいえ、818頁に及ぶ大著を出させて戴き、ダイヤモンド社には感謝しております。お陰でそれまでに集めました全データを集約することができ、わが国で初めて営業費を対象にした新しい学際的な専門書を世に送ることができました。そのためもあり、日本経済新聞社が授与しています「日経・経済図書文化賞」は次点にとどまりましたが、日本事務能率協会が授与しております「日本経営文献賞」には見事入選することができました。

その後も営業費会計に関する著書や訳書は、図3—2にも示しましたように多数出されました。これらの研究成果を集大成しましたのが、1982年に出版されました『営業費の会計と管理』^⑪という本です。営業費の名を冠しました専門書は、これで打ち止めとなってしまいました。けっして営業費会計が廃れた訳ではなく、逆に盛んになりマーケティング時代の成熟に伴って専門分化していったためです。

以上のマーケティング会計を通じて私が主張してきたのは、図3—1にも示しましたように「“マーケティング時代”にふさわしい会計」を実践せよということでした。具体的には、次の3点を強調してきました。

- ① 小売価額の6割は流通コストによって占められているので、製造原価より流通コストの管理と削減を重視すべきです。
- ② そのためには決算書上の「販売費及び一般管理費」に代えて、マーケティング機能別にコストを測定することが不可欠です。
- ③ 単にマーケティング・コストを把握するだけでなく、売上総利益と対比してマーケティングの生産性を測定し、その向上を図る必要があります。

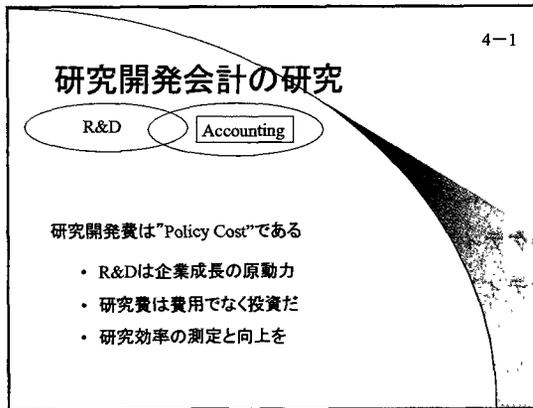
3 研究開発会計の研究

次には、図4-1に示しました研究開発会計の研究に移ります。これは研究開発（R&D）と会計との学際的研究といえます。

(1) 研究開発会計の誕生秘話

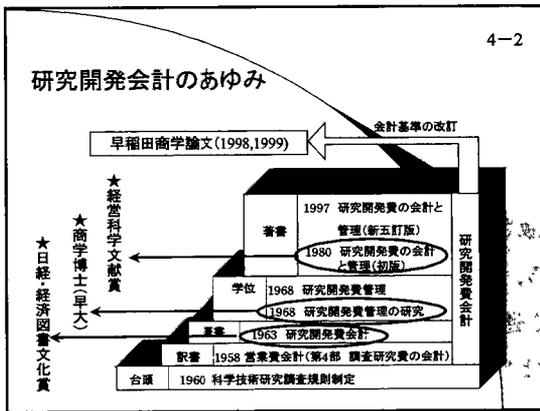
マーケティング会計に次いで研究開発会計に挑みましたが、1960年当時はまだ研究開発が広く熟知されるまでには至っておりませんでした。『科学技術研究調査規則』という法律を制定し、それに基づいて研究の実態調査が始まりましたのは、安保騒動が起きました1960年になってからです。会社のほか研究所や大学まで含めた全研究機関の当時の研究費は、わずか2,108億円にすぎませんでした。1998年度の研究費は15兆7千億円に達していますから、現在のわずか1%強にしかなりませんでした。研究開発の用語さえ定着しておらず、会社の研究所も看板程度にすぎませんでした。

そんな1963年に図4-2に示しましたように『研究開発費会計』^⑩という単著を出版しました。その時代に研究開発費会計を手掛けました裏には、こんなエピソードがありました。



先の「日本経営文献賞」を戴いたお祝の席で、白桃書房の先代社長から「次はぜひ当社で出させてください」と懇請を受けたことが発端でした。引受けたのは山々ですが、駆出しの新米学者がそう次々と大作を出せるわけではありません。そこでかつて翻訳しました『営業費会計』^⑥をもう一度あたってみますと、先の『営業費管理会計』^⑦で論及してない部分が見つかりました。それが同訳書の第4部「調査開発費の会計」でした。ここではR&Dを調査開発と訳しており今では冷や汗ものですが、その頃は「研究開発」の用語も定着しておりませんでした。そのうえ原文もわずか80頁にも足りませんでした。ミシガン留学中に集めました情報を手がかりに、やっと『研究開発費会計』^⑧としてまとめあげることができました。その途中で、早稲田大学の生産研究所（現在はアジア太平洋研究センター）でセミナーを開きました時は、受講者がわずか2名という悲惨な状態でした。

しかし、同書を出版しましたところ大きな反響があり、意外にも「日経・経済図書文化賞」に入賞してしまいました。その頃は入賞の条件として前年に次点にはいることも重視されていたようです。著書の第1作と第2作が続けて選に入りましたのも、学際的管理会計という新しいアプローチとテーマが高く評



価されたものと思います。

事実、研究開発費が会計上の重要課題として浮上してきましたのは、1970年代半ばになってからです。例えばアメリカでは、FASB（財務会計基準審議会）が財務会計基準第2号として『研究開発費会計』を公表したのは、ベトナム戦争が終った1974年のことです。また国際的には、IASC（国際会計基準委員会）が国際会計基準第9号として『研究開発活動会計』を制定したのは、新東京国際空港が開港した1978年のことです。

わが国ではどうでしょうか。企業会計審議会が『研究開発費に係る会計基準』を建議したのは、何と今から3年前の1998年になってからです。これらの会計基準の解説書は相当出回っておりますが、研究開発費の管理会計問題を本格的に論述しました専門書は、現在でも内外を通じてまだ数冊にすぎません。

(2) 発展し続けた研究開発会計

このように雄々しく産声をあげました研究開発費会計は、お陰で順調に発展を遂げ、今日に至っています。前書の『研究開発費会計』^④もその後、内容の改訂・増大に伴って書名も変わってきましたが、今日まで延々と続いています。1963年から数えますと37年間に及ぶロングセラーとなりました。その間、幾つかの受賞に輝きました。

1968年に完成しました『研究開発費管理の研究』^⑤は博士論文となり、新制博士制度で初の商学博士に浴しました。この論文は、同年『研究開発費管理』^⑥として出版されました。また1980年に『研究開発費の会計と管理』^⑦を出しましたところ、日本経営協会から「経営科学文献賞」を頂戴いたしました。

以上の研究を通じて主張しましたことは、図4-1にも示しましたように、「研究開発費は“Policy Cost”である」ということです。ここで Policy Cost とは政策費用のことであり、戦略的投資を意味します。私の研究開発費会計

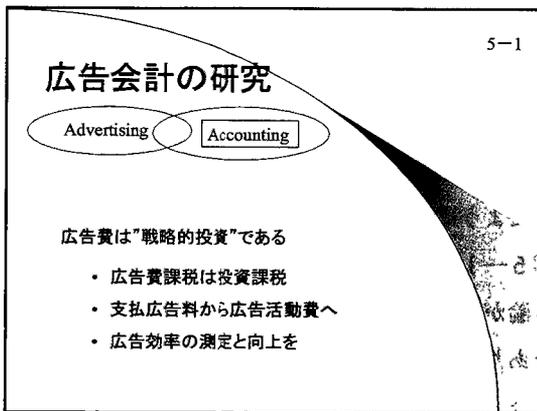
は、この点から出発し、この点に戻るところにその本質的特徴があります。具体的には、次の主張を展開してきました。

- ① R&Dは企業成長の原動力となり、経済発展の原点となります。
- ② 研究開発費は、企業を維持するための単なる費用ではなく、企業発展に不可欠な重要な投資であります。
- ③ 研究開発管理では研究効率を測定し、その向上をはかるべきで、いやしくも原価削減に走ることがあってはなりません。

企業会計審査会が発表しました前記の会計基準では、研究開発費の繰延べ容認を否定し、全額費用処理するよう大転換を行ないました。またその対象を工業製品だけでなくソフトウェアにも拡張しました。この点につきましては『早稲田商学』に'98年と'99年に2本の論文を書いておりますので、それを参照して下さい。

4 広告会計の研究

以上で研究開発会計を終わり、次には第3の学際的管理会計であります広告会計に進みます。図5-1がそれですが、本論に入る前に少しウォーミングアップしてみましょう。



(1) “原価の会計と管理シリーズ”完成

先程もふれましたようにマーケティング会計も総論の時代を終わり、各論の時代へと進みました。そして「営業費管理会計」もどんどんと分化を続け新しい学際的領域が独立してまいりました。そんな1990年（この年に東西ドイツが統合しました）にちょうど還暦を迎えることになりましたので、それを記念して全集を出そうと決意しました。この全集では、営業費会計を頂点とし、それから分化した特殊領域を対象としました。焦点をコストに絞り込み、会計処理と会計管理の両面から論究することとし、全集名を“原価の会計と管理シリーズ”としました。準備の整ったものからアットランダムに出版してゆきました。前後14年を費やしてやっと完成しました。

シリーズの総論をなしますのが、『原価低減の会計と管理』^②です。各論としては、前述しました『研究開発費の会計と管理』^③を皮切りに販売、物流、管理と続きます。販売面では、前述しました『営業費の会計と管理』^④及びこれからとりあげます『広告費の会計と管理』^⑤があります。他方、物流面では、三部作として『輸送費の会計と管理』^⑥、『保管費の会計と管理』^⑦、『物流費の会計と管理』^⑧が出ましたが、これらにつきましてはロジスティクスのところでも詳述いたします。管理面では、『本社費・金利の会計と管理』^⑨から『人件費の会計と管理』^⑩へと進み、『情報処理費の会計と管理』^⑪で、当シリーズが完結となりました。

(2) 広告会計がまず分離・独立

先程ふれましたように営業費会計からまず最初に独立したのは、広告会計でした。これは図5—1のように広告と会計との学際的領域です。

わが国で広告論が学問として本格的に研究されるようになりましたのは、商学部の大先輩であります小林太郎先生がミシガン留学から帰国されてからとあってよいでしょう。小林先生とはミシガンの“ワセダハウス”で同宿してお

りましたが、深夜まで八巻姿で広告の研究をされているのを見まして、後輩として感激いたしました。帰国され「広告論」を開講されましたのが1959年頃です。東京オリンピックが行われましたのが1964年で、図5-2のようにテレビ広告時代が開花するのはそれ以降のことです。

小林先生に励まされて広告費会計に着手しました。先に翻訳しました『営業費会計』^⑥にも、幸い「広告及び販売促進費」を取扱いました一章がありました。これとミシガン留学中に集めた資料が情報源となりました。

無から有を生み出す気迫で、広告に関連する会計問題を集めてまいりました。それらを会計処理、原価分析、予算管理、効率測定の各章に集約し世に問いましたのが、1968年の『広告費の効率管理』^④でした。広告費会計を論及しましたわが国最初の文献がこれです。その後、それを全面的に再構築しましたのが、1985年の『広告費の会計と管理』^③です。本書により広告費会計もやっと社会的認知を受けるようになりました。そのこともあり、本書によって「日本広告学会賞」を受けるとともに、広告費会計も広告論の不可欠な一部とされるようになりました。近年のことでは、その後日経広告研究所で「広告予算の編成とアカウントビリティ」について数年、講座を担当しました。

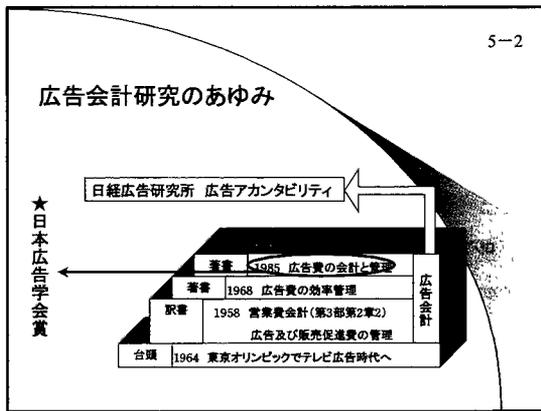


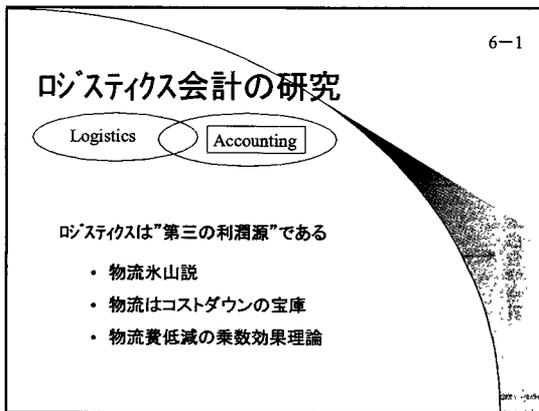
図5—1に示しましたようにこれらの広告費研究を通じて、「広告費は“戦略的投資”である」ことを主張してまいりました。この点では、前述の研究開発費と軸を同じくしております。広告費と研究開発費は、実は会計特質が同一であるという意外な事実を発見いたしました。さらに次の諸点も強調してまいりました。

- ① 広告費が投資である以上、広告費課税は投資課税となるから、広告税の新設は絶対避けるべきです。
- ② 広告費を管理するには、支払広告料だけでなく広告活動に必要な全コストを検討する必要があります。
- ③ 広告費は削減するより、広告効率を測定し向上させることが決め手となります。

5 ロジスティクス会計の研究

(1) 開幕に一役買った物流時代

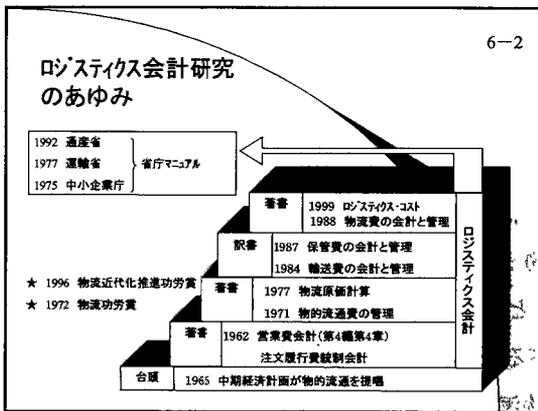
次にロジスティクス会計に移りましょう。図6—1をご覧ください。物流時代は1965年に開幕しましたが、当時は英語の physical distribution を直訳して



「物的流通」と呼びました。その後は「物流」と省略され、やがて「ロジスティクス」と改称されるようになりました。軍隊では輸送や保管のことを兵站と呼び、米軍はその近代化を急ぎましたが、旧日本軍はその担当者を輜重（シチョウ）兵と称んで、ややもしますと牛馬と同列に扱っていました。その差が敗戦の一因となりましたので、「物流で日本は敗けた」とさえ申しても過言ではありません。

軍隊だけでなく企業でも同じでした。販売は桧舞台で活躍しましたが、物流は舞台裏を支えるものとされていました。輸送の係は“運び屋”，保管の係は“倉庫番”，包装の係は“荷造り屋”と陰口を叩かれていました。私も初めて包装会計を手掛けました頃は、「西澤先生もとうとう荷造り屋になった」と囁やかれたようです。

このような物流が表舞台に登場したのは、ベトナム戦争が始まった1965年のことです。図6-2に示しましたように、この年の1月に『中期経済計画』が閣議決定され、物流が重要な経済活動として取り上げられました。この原案を作りましたのが経済審議会で、その中小企業・流通分科会の臨時委員に抜擢される幸運に恵まれました。私が研究していました営業費が流通コストに



発展し、それが流通ないし物流の重要問題となったからです。まだ助教授の頃でした。

『中期経済計画』に連動して、各省庁は一斉に物流行政に取り組みました。通産省でも産業構造審議会がその基本計画を立てることになりました。その手初めに物流の実態調査を実施することとなり、その調査項目に「物流コスト」をとり入れてもらいましたことが、物流費会計に本格的に取り組むチャンスとなりました。

先の営業費会計の研究は完全な輸入型でしたが、この物流費会計の研究は完全な自己開発型でした。このため用語や体系や方式を創案するのに大分苦慮いたしました。そのお陰で、出来上がりましたのは、全く独自の“西澤式物流会計論”となりました。

物流時代は、当初の5年間は官庁主導で進められました。が大阪万国博覧会が開かれました1970年には、産業界が物流に一斉に立ち上がりました。そのため、この年には2つの物流団体が設立されるとともに、物流専門誌も発刊されました。年末には私にとり一大イベントが起きました。光文社から『流通費』[®]というカッパの本が出版されたのです。「カッパの本は皆んなヒットする」ということで派手な宣伝も手伝い、ベストセラーとなりました。その副題につけられました「知られざる“第三の利潤源”」に因んで、“第三利潤説”が流通界の合い言葉にさえなりました。第1の利潤源は売上高の増大であり、第2の利潤源は製造原価の低減ですが、今後は第3の利潤源として、流通費、特に物流費を削減すべきだということを訴えたのです。

しかし、これは飽くまで表向きの建前論にすぎません。本音は、その頃ブームになっておりましたアントン・カラスの名曲“第三の男”にあやかっただけです。「第三」という言葉には「未知」という隠れた意味がありますので、副題の「知られざる」という枕詞にかけて“第三の利潤源”と称したのです。そのこともあり、物流費の削減を第三の利潤源と称したのです。その後、専門書と

しましては、1971年に『物的流通費の管理』^⑩が出版され、1977年には『物流原価計算』^⑪が出されました。

(2) 物流費の算定マニュアルと実態調査

物流費の研究で特に申しあげたいのは、各省庁で私が中心となり物流コストの算定マニュアルを制定したことです。さらに通産省の委託により物流元年の1965年以来今日まで、物流コストの実態調査も繰り返してまいりました。

最初にマニュアル化に立ち上がりましたのは、中小企業庁でした。1975年に中小卸売業向けに作成しましたが、『物流コスト算出マニュアル』でした。ここでは最初の試みとして、「決算会計から物流コストを求める方式」と、「管理会計により本格的に物流コストを積算する方式」と、毎年中小企業庁が発表しています『『中小企業の原価指標』より割出す方式』を考案しました。

ついで1977年には、運輸省は大企業向けに本格的なマニュアルを作りたいということで、『物流コスト算定統一基準』を制定しました。これは、西澤式物流会計を基準化したもので、その内容や水準は最高度のものでした。ここでは、民間企業における年間の物流費を算定し、この売上高比率で、物流水準を測定する方式を開発しました。そして物流の意識向上と物流費削減の動機づけを与えることを目的としていました。

ところがその後、物流が急速に多品種で少量で多頻度となり、ジャストインタイムさえ要求されるに至りました。物流サービスは向上しましたが、反面物流の弊害が増大し社会問題ともなりました。この矛盾を解決するため、通産省の産業構造審議会が立ち上がりました。そしてこのようなイレギュラー物流のコストを計算し実態を調査することになりました。その一環として私達が作成しましたのが、1992年の『物流コスト算定活用マニュアル』でした。ここでは、多頻度輸送、緊急輸送、特別時間指定輸送および小ロット輸送をとりあげ、それによって輸送費がどの位増加するのかを計算する方式を開発しまし

た。

他方、物流コストの実態調査としましては、通産省の委託により1965年以降、10年毎に品目別・業種別の物流コスト調査を行なっておりまいた。これらの“10年定点観測”に加え、1993年以後は連年調査を行なっています。さらに1995年以降は、個別企業のミクロの物流コストだけでなく、国全体のマクロの物流コストも調査し、さらに内外価格差や国際比較も試みています。これらの物流コストは貴重な統計資料となり、わが国の物流改善に活用されています。

これらの功績により、'72年には「物流功労賞」を戴くとともに、'96年には「物流近代化推進功労賞」も受賞しました。このことは、今でも誇りに思っております。

(3) 物流三部作から「ロジスティクス・コスト」へ

以上申しましたように、わが国の物流費会計は、私が試行錯誤を繰り返しながら作りあげてきたものでした。ところが1980年代半ばからアメリカでもやっとなり物流費会計がとりあげられるようになりました。特に会計団体であるNAAと、物流団体であるNCPDMが共同して実態調査をした結果が、2冊の調査報告書として出版されました。これは日本式物流費会計のアメリカ版とでもいうべきものであり、書名も *Accounting and Control* (「会計と管理」) とあり、奇しくも、私のシリーズ名と全く同じでした。

このため早速、翻訳し緊急出版しましたが、『輸送費の会計と管理』^⑧と『保管費の会計と管理』^⑨の2冊の訳書でした。これらのアメリカにおける事情をとり入れ再び書き下ろしましたが、1988年に出版しました『物流費の会計と管理』^⑩です。この“物流三部作”によりまして、物流費会計はほぼ完成の域に達しました。

ところが、1992年に入りますと、“物流からロジスティクスへ”というスロー

ガンの下に、物流時代はロジスティクス時代に大きく転向することになりました。ロジスティクスは物流からの発展形態ですが、物流とは幾つかの点で本質を異にしています。まず第1は顧客志向が最も重視され、輸送や保管は顧客サービスの手段とされました。第2には、輸送・保管のほか情報が重要な戦略としてとりあげられました。また第3には、輸送・保管の効率化を測定し向上することが重要課題とされました。

このため物流会計も本質転換しましたので、前書を全面的に書き直しましたが、1999年に出版しました『ロジスティクス・コスト』^④です。ここでは個別企業のミクロのロジスティクス・コストだけでなく、国全体のマクロのロジスティクス・コストもとりました。また一企業内のロジスティクス・コストだけでなく、取引先のロジスティクス・コストを対象とし、企業間コスト・マネジメントもサプライチェーン経営の観点から論及しました。

あれこれ申しましたが、以上述べましたロジスティクス・コストの研究を通じ、図6—1にも示しましたように、「ロジスティクスは“第三の利潤源”である」ことを、再三再四にわたり強調してまいりました。そのお陰で第三利潤説も浸透し、今日のようなロジスティクス時代を開花させることができました。その一環として“物流語録集”を作ってまいりました。その1つ2つをご披露いたしますと、次のとおりです。

- ① “物流冰山説” ……これは、物流コストの実態を氷山に譬えたものです。支払運賃・保管料は氷山の一角で、メーカーでは売上高の2～3%にすぎません。しかし、海の中に潜っている自家運送費や自家倉庫費まで含めると、売上高の8%にも達します。
- ② “物流はコストダウンの宝庫” ……例えばトラック輸送において、帰りの空輸送を利用して荷物を運びますと、コストは同じで輸送量は倍になりますので、単純に計算しますと輸送費は半減します。このように物流費は簡単に大幅削減ができますので、コストダウンの宝の山になるのです。

- ③ “物流費削減の乗数効果理論” ……物流費が売上高の 8% かかっている場合には、物流費を年 1 割削減しますと、売上高利益率 2% の会社では、年商を 4 割増加したのと同じ利益効果がえられます。物流費の 1 割削減は売上高増加 4 割にも相当するのです。

6 学際的管理会計の将来

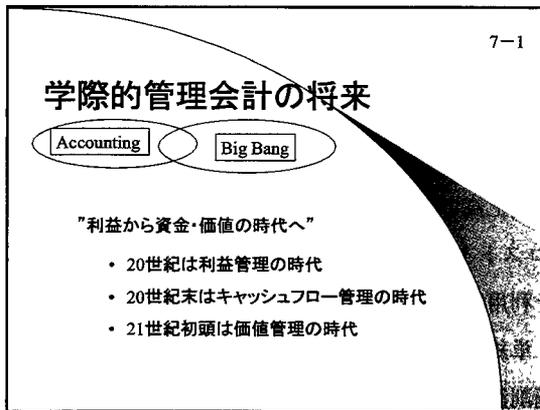
次に図 7-1 にあります「学際的管理会計の将来」に移りましょう。

(1) 学際的管理会計の総決算

以上、マーケティング会計→研究開発会計→広告会計→ロジスティクス会計の順で、それらをどのように開発し発展させてきたかについてお話しいたしました。最後にこれらを“学際的管理会計”として体系化しました経緯についてふれ、学際的管理会計の総決算をいたしたいと思います。

冒頭でも申しましたように私の学際的管理会計研究は、初めからそれを意図して開発したものではありません。長年の研究の結果、徐々にそれが芽生え体系化されていったのです。いま、その過程をふり返ってみましょう。

そもそも「管理会計」の総論につきましては、解説書や入門書は別にして、

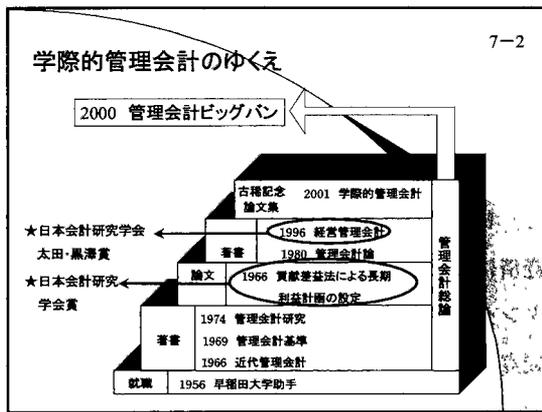


専門書だけでも図7-2のように何冊か書いてまいりました。

しかし今ふり返ってみますと、そのうち'60年代から'70年代にかけて出版されました『近代管理会計』^②や『管理会計基準』^③や『管理会計研究』^④では、残念ながら営業費会計や研究開発費会計などが章別に論述されているだけで体系化されるまでには至っておりませんでした。

学際的管理会計が「領域別管理会計」の呼称で、初めて体系化され管理会計の一領域として位置づけられましたのは1980年の『管理会計論』^⑤でした。これが一応完成しましたのは1996年に出版しました『経営管理会計』^⑥でした。当書では、伝統的な管理会計を新たに経営管理会計と呼び直しました裏には、1つのエピソードがありました。

信越化学の経理部長とお会いしました時、会社では管理会計と言うと締めつけの会計が連想され、それだけで反撥されてしまうのだそうです。それでは困るということで『経営管理会計』という書名を考え出しました。それが良かったのかどうかわかりませんが、当書で日本会計研究学会の「太田・黒澤賞」に浴しました。これは、著書に対して受賞するものです。論文に対しましては別に「日本会計研究学会賞」が授与されますが、こちらはミシガンからの帰国



後、1966年に既に載いておりました。^①

太田・黒澤賞の受賞理由として、「著者の過去の研究成果を集大成した」ことがあげられています。事実45年間にわたる管理会計研究を総括したものでした。当書では、管理会計各論を適用領域別にとりあげ、生産管理会計に続き、マーケティング管理会計、物流管理会計、全社管理会計を本格的に論述しました。当書が受賞したこともあり、このような領域別管理会計が市民権を得、定着するに至ったものと考えています。

本日のテーマであります“学際的管理会計”という用語を初めて使いましたのは、米ソ首脳が初会談した1985年のことです。大学からの求めで『早稲田フォーラム』という学術誌に、「私の学際的会計学研究」^②という論文を寄せた時でした。その後、日本管理会計学会で記念講演した時のテーマも「私の学際的管理会計研究」^③でした。今回はその続編ということですが、詳細は、昨年『早稲田商学』に書きました「学際的管理会計の開発と新展開」^④という論文を見て下さい。

(2) 学際的管理会計よ、どこに行く

以上、過去の決算報告をいたしました。が、アカウントントとしましては、決算のほか予算も立てなくてはなりません。20世紀に開発しました学際的管理会計は、21世紀には果してどこに行くのでしょうか。もちろんそう簡単に将来を予測することはできません。しかし大きく変転することは、間違いありません。その徴候は既に発生しています。

20世紀末には、ビッグバンともいえる大変革が起きました。ビッグバンは、金融に始まり経済に移転し、会計にも波及しました。財務会計の分野では、グローバル・スタンダードを求め会計基準が相次いで大改正されました。これらを管理会計の観点から一冊にまとめたのが、昨年暮に出版した『管理会計ビッグバン』^⑤という本でした。

ここでは、10の観点から、環境変化に伴ないましてパラダイムの変革が起き、その結果伝統的な管理会計が新しい戦略会計に転向したことを主張しました。これらを一口に要約しますと、図7-1に示しましたように、「利益から資金・価値の時代へ」転換するということです。もう少し具体的に申しますと、「20世紀は利益管理の時代」でして、専ら償却後の利益を増加させることが管理会計の課題とされてきました。ところが、減価償却計算の恣意性や銀行の貸し渋りもあり、償却前の利益であるキャッシュフローが重視されるようになりました。そのため「20世紀末はキャッシュフロー管理の時代」となりました。さらに明けました21世紀初頭では、利益や資金という会計概念を超えた価値概念が重視され、価値創造経営が重視されることでしょうか。企業価値や株主価値や顧客価値を高めることが企業の目的となります。あえて申せば、「21世紀初頭は価値管理の時代」だと、いえましょう。果して企業価値や株主価値や顧客価値とは何か、それらをどう測定し増大させるか——それが学際的管理会計の主要課題になるものと思います。

そろそろ時間も無くなりましたので、ここらで本日の最終講義を終わります。ご案内のように私は3月末で早稲田を去りますが、“早稲田会計学”は永遠です。早稲田会計学は、長谷川安兵衛、佐藤孝一、青木茂男の各先生によって築きあげられ、染谷恭次郎、新井清光、小川洌の各先生によって発展されてまいりました。わがワセダ会計学は21世紀にはさらに大きく飛躍することでしょう。それを祈りながら学園と別れを告げます。

本日は長らくご清聴下さり、本当にありがとうございました。 (礼)

〈引用文献〉

(1) 論文

- ①西澤 脩稿「貢献差益法による長期利益目標の設定」『会計』1966年10月号, 森山書店.
- ②〃 「研究開発費管理の研究」(博士論文), 1968年.
- ③〃 「私の学際的会計学研究」『早稲田フォーラム』1985年, 47・48合併号, 早稲田大学.
- ④〃 「私の学際的管理会計研究」『管理会計学』1998年, 第6巻第1号, 日本管理会計学会.
- ⑤〃 「学際的管理会計の開発と新展開」『早稲田商学』2000年, 第385号, 早稲田商学同攻会.

(2) 訳書

- ⑥西澤 脩訳『営業費会計』1958年, 日本生産性本部.
- ⑦〃 『営業費の削減』1961年, 日本能率協会.
- ⑧〃 『輸送費の会計と管理』1984年, 税務研究会出版局.
- ⑨〃 『保管費の会計と管理』1987年, 白桃書房.

(3) 著書

- ⑩西澤 脩著『営業費管理会計』1962年, ダイヤモンド社.
- ⑪〃 『研究開発費会計』1963年, 白桃書房.
- ⑫〃 『近代管理会計』1966年, 実務会計社.
- ⑬〃 『研究開発費管理』1968年, 白桃書房.
- ⑭〃 『広告費の効率管理』1968年, 日本経営出版会.
- ⑮〃 『管理会計基準』1969年, 同文館.
- ⑯〃 『流通費』1970年, 光文社.
- ⑰〃 『物的流通費の管理』1971年, 日本生産性本部.
- ⑱〃 『管理会計研究』1974年, 同文館.
- ⑲〃 『物流原価計算』1977年, 中央経済社.
- ⑳〃 『研究開発費の会計と管理』1980年, 白桃書房.
- ㉑〃 『管理会計論』1980年, 中央経済社.
- ㉒〃 『営業費の会計と管理』1982年, 白桃書房.
- ㉓〃 『広告費の会計と管理』1985年, 白桃書房.
- ㉔〃 『原価低減の会計と管理』1988年, 白桃書房.
- ㉕〃 『物流費の会計と管理』1988年, 白桃書房.
- ㉖〃 『本社費・金利の会計と管理』1989年, 白桃書房.
- ㉗西澤 脩編著『人件費の会計と管理』1990年, 白桃書房.
- ㉘西澤 脩著『情報処理費の会計と管理』1994年, 白桃書房.
- ㉙〃 『日本企業の管理会計』1995年, 中央経済社.
- ㉚〃 『経営管理会計』1996年, 中央経済社.
- ㉛〃 『ロジスティクス・コスト』1999年, 白桃書房.
- ㉜〃 『管理会計ビッグバン』2000年, 中央経済社.