

Title	日本管理会計史研究序説：社会史・文化史としての方法
Author	岡野, 浩
Citation	経営研究. 56(4); 99-113
Issue Date	2006-02
ISSN	0451-5986
Textversion	Publisher
Publisher	大阪市立大学経営学会
Description	

Osaka City University

In April 2022, Osaka City University and Osaka Prefecture University merge to Osaka Metropolitan University

日本管理会計史研究序説¹⁾

— 社会史・文化史としての方法 —

岡 野 浩

1. 序

日本における会計史研究では、従来、主として簿記・会計基準・監査の発展プロセスに焦点が当てられ、管理会計史に関する総合的研究は少なかったといえよう²⁾。

その一つの理由は、管理会計の史的考察そのものの困難性に関わる問題である。管理会計史の検討を行うには、なによりも企業内部で用いられる「計算システム」(岡野2003)を中心としながら、外部環境と特定の戦略や組織変化についての関連性などを考察しなければならないが、これには非常に難しい作業が伴う。一次資料を中心とした歴史を構築するためには³⁾、決算関連の会計データのみならず、取締役会などの議事録、原価・品質・納期を始めとする各組織の意思決定に関するデータなど、様々な内部資料が必要であるとともに、これらの内部資料の相互関連性を見出すために行動レベルのデータ(定性・定量)を交えながら特定の意思決定・業績評価に関わる個別具体的なイシューを分析するという緻密な作業が必要となる。また、首尾よく研究を公表する段階に立ち至ったとしても、公表が制限される場合もある。

第二に、歴史的評価を行うための基礎理論、歴史叙述の方法論としては長らくマルクス主義の影響が大きかったことがあげられる。すなわち、管理会計は「国家独占資本主義」との直接的な関連性のもとで位置づけられ(敷田1969, 宮上1979)、その歴史叙述の価値判断に関する新たな議論を起こそうというムーブメントは起こらなかった。また、こうしたことの反作用として、あるいは敗戦の結果として、日本における管理会計の分析よりも「進んだ」欧米諸国における発展プロセスを検討しようとする傾向が色濃く出ていたといえる⁴⁾。

第三に、これまで管理会計史研究では、予算管理や標準原価をはじめとする管理会計の技法的側面(「計算システム」)に焦点が当てられ、組織デザインなどの「マネジメントシステム」や「社会システム」との関係性に光を当てたものは少なかったといえよう(岡野1995)。その結果、「計算技法は海外から輸入されたものであり、とりたてて日本的な管理会計といえるものは存在しない」という理解が一般的であった。

本稿では、新たな日本管理会計史を叙述するための準備作業として、日本における管理会計の歴史的断面のいくつかを取り上げ、さらには、新制度主義に基づく社会史・文化史的な歴史

叙述の方法について若干の検討を行いたい。

II. 明治期から大正期における管理会計

1. 日本的管理会計の萌芽

1867年の『西洋事情』の刊行以来、西欧世界紹介の第一人者として知識家であり、また慶應義塾大学を創立し『学問のすすめ』を出版するなど、教育にも力を入れた福澤諭吉は、ブライアント&ストラットン(H. B. Bryant & H. D. Stratton)による簿記書 *Common School Bookkeeping* (1871)の翻訳である『帳合之法』(1874)を刊行した⁵⁾。

これは、単に簿記の技術を教えるためというよりは、マックス・ウェーバーやゾンバルトも指摘する「近代企業家精神」を鼓舞するために書かれたものであったとされる(黒澤1990, 76頁)。すなわち、「市民」レベルの意識革命の必要性を唱えていた福澤にとって、複式簿記の技法レベルにおける重要性よりも、「徳川幕府時代の封建的な呪縛からの人間開放、万人の自由平等観ならびに新しい社会的・法的秩序の基礎の上に立ち、すべての人民に最低限度の知識教養として彼のいわゆる「実学」を学ぶことを勧告した」のである。また、「天は人の上に人を造らず、人の下に人を造らずと言へり」という『学問のすすめ』は『帳合之法』出版の動機的源泉として捉えられた⁶⁾。

江戸時代においては、寺子屋での「読み書き算盤」に始まり、商家などに丁稚として奉公するという「伝統的訓育システム」が主流であった(野田1988, 辻本1999)。これが、商法講習所などの新たな教育機関(制度)における教育へ「変容」することによって、日本の「市民社会」において新たな秩序が形成され始めたとする。企業や教育機関の「教育装置」において複式簿記は「近代国家創出のテクノロジー」として位置づけられることになるが、果たしてそうであろうか。

その一方で、福澤の説く複式簿記が在来の帳合法にかわりうるほどの影響力を直ちに持ったわけではなかったことにも留意すべきであろう。実践と遊離した形での簿記の学習が強制されることによって、上述した近代化のための新たな「テクノロジー」としての役割を果たすことができなかつたと考えられるからである。

会計について社会的・文化的意義から考察する場合⁷⁾(Hopwood & Miller 1994、岡野ほか2004)、江戸時代と明治維新との連続と変化の両面をさぐる必要性を喚起すべきである⁸⁾。すなわち、近代的な「会社制度」の移植との関係、さらには江戸時代における「会社制度」と大福帳として総称される帳簿システムのみならず経営管理システム全体との関係性の分析が必須となる⁹⁾。すなわち、実際の企業経営における簿記の浸透プロセス(および抵抗・反対)をみながら、技術・業務の進め方、経営組織・組織文化などの集合体と会計との関係性として、さらには簿記の技術教育への偏重という日本における会計教育の問題性として捉えなおすことが必要となるのである。

福澤の『帳合之法』とともに、金融面から日本経済の近代化の推進に大きな影響を及ぼしたとされるのがイギリス人アラン・シャンド（A. Shand）による『銀行簿記精法』（1874年）である¹⁰⁾。これは同年に開業した第一国立銀行を始めとする多くの国立銀行の会計実務の指針にも用いられ、ここに（公的性格を有する）企業会計システムが制度化されたということもできる。シャンドの背後には、芳川顕正や渋沢栄一がおり、彼らの思想的な支柱であった福澤諭吉を始めとする先駆的思想家の業績があった。これを契機として銀行簿記会計の制度化が急速に進んだ。

その制度化については、当初、イギリス型配当宣言会計報告書（処分済会計報告書）の完全体系として設定されながら、3年半をへて、配当宣言前会計報告書（処分前会計報告書）に変更された¹¹⁾。こうしたプロセスの後、期間損益計算手法としての「損益法」が採用された結果「所有物消却」という科目によって減価償却は利益処分項目に含められた¹²⁾。また、海運会社その他にも減価償却が強制され、近代的会計制度は資本蓄積のための内部留保の手続きとして道を開くことになる。

明治6年の政変で権力を握った大久保利通は内務省を新設し、殖産興業政策を推進していった。内藤新宿試験場や三田育種場などの農業関連施設や富岡製糸場や堺紡績所などの官営工場が設立されたが、1870年末ごろには赤字に陥り、政府財政自体の破綻とあいまって、官営工場が民間に払い下げられた。

これまで政府幹部と同県出身の政商に払い下げられることによって財閥が生まれたという理解が主流であったが、すべての政商が企業経営に成功を収めたわけではなかった（宮本ほか1995）。いずれにせよ、この時期には企業経営の担い手がすでに存在し、近代的な経営管理手法が発展しつつあったといえよう¹³⁾。すなわち、三菱では、明治14年の政変以来、共同運輸会社との競争を強いられたが、これに対し、1882年から日本郵船の成立の85年まで、予算管理システムが採用されていた。積み上げ型の予算としては最古の事例とも言われている。日本郵船の成立後、事業の多角化と規模の拡大によって、三菱は本社による業務ユニット（支店、炭坑、鉱山、造船所など）の集権的管理システムから、日常的な会計処理を業務ユニットに委ね、月次ベースで部門別業績についてのデータを本社に報告するシステムに移行した（田中1987, 1989, 山下1995）。

2. 科学的管理の日本的「受容」と経営家族主義

科学的管理法に関する理論および実務レベルの考察については、わが国でもかなり早くから行われていた。すでに1911年には「無益の手数を省く秘訣」として紹介され、1913年にはテイラーの『科学的管理法の原理』の抄訳が出版された。1920年には倉敷労働科学研究所、1922年には協同会や産業能率研究所、1923年には日本能率研究会も設立され、機関誌『能率研究』が発行され、また、1925年にはテイラー協会日本支部が、1928年には全国的な能率増進機関

である日本能率連合会が発足するなど啓蒙・普及運動が展開された¹⁴⁾。

企業における科学的管理法の導入としては、三菱電機、東洋紡績、福助、中山太陽堂などがあげられるが、その導入も「日本的な色彩」を帯びたものであったとされる（一寸木 1976, 1992）。

たとえば、三菱電機の場合、ウェスティングハウス社で実施していた差別的出来高給制度をそのまま採用せず、日本的労務管理、なかでも賃金管理の一つの特徴ともいべき「標準的生活費保障」を加味したものに変更された。またその実施に当っては、現場労働者を含む全員参加型の委員会を設置し、そこで「各自の意見を協議せしめ、協力これを審議し、改善を立案」させるといった、戦後のQCサークル活動に酷似した手法を行ったところもあった（高橋 1994）。

だが、当時のわが国における労使協調のあり方、すなわち、労使双方の経済的要求条件の充足のうえよりも、むしろ「経営家族主義」の実現の上で求められていたことを見なければ、その意義は理解できないであろう。ここで経営家族主義とは、企業を一つの家族的共同体とみなし、経営者は従業員に対して家長的な温情主義による諸施策を実施し、他方、従業員はそうした温情に応じて企業の存続と発展に献身しなければならないとする、労使協調の考え方である（宮本ほか 1995）。

とりわけ、わが国におけるテイラーシステムの導入については、いわゆる日本の経営の形成の時期と連続していることに注意しなければならない。すなわち、「家族的温情主義」、「中核的労働者に対する終身雇用制・年功序列制の適用」といった日本の経営の特質が、不況、労働運動の高揚、合理化の追求など、明治末から大正時代にかけての経済的状況からもたらされたのであり、テイラーシステムもこれを促進させるシステムとして機能したのである。

アメリカにおけるテイラーシステムは個人主義を基礎とした機能的合理主義に立脚していたのに対し、日本の経営は日本的な共同体意識に支えられているもので、両者はそもそも異質のものである。ここにおいて、生成の背景を異にしているものを、敢えて導入しようとする意気込みとはいったい何であるのか、その底流にある理念あるいはロジックを見出す必要がある。

ここで注目されるのは、紡績業におけるテイラーシステムの導入例として早かった東洋紡績である。大正初期において、旧三重紡と旧大阪紡の2つの系統が融合することなく、それぞれ独自の操業法で製造されていたため、規格がばらばらで欠陥品が多く発生していた。そこでまず、1917年には四貫島工場で動作研究を実施し、「工程別標準動作」の設定を行い、新人工員の育成方法、機械器具の保全、石炭・電力の消費量、糊材料の標準化などを再検討した。各工場から主席や優良社員を選んで四貫島工場に集め、社内の専門部署から集められたスペシャリストが講義をしたわけであるが、実地試験と筆記試験の双方を経験し、現場に戻って標準動作の普及活動を自ら行った（東洋紡績 1953）。この推進体制の中において上述した「共同体意識」を増進させる意図を見出すことができる¹⁵⁾。

Ⅲ. 第二次世界大戦期および戦後における管理会計

1. 戦時下の原価計算：原単位計算への移行

戦時下において、会計は、生産を統制し経済運営を行うという、いわば戦いにおける最前線の役割を担わされた。国家による経済の統制は今までになかったほど企業に浸透し、原価計算はこれを可能にする「テクノロジー」の一つとして要請された¹⁶⁾。すなわち、国家戦略の遂行のために、原価計算の重要性が叫ばれたのであった¹⁷⁾。

原価計算基準（陸軍・海軍）の制定が国家主導のもとで実施され、陸軍および海軍による原価計算に関する基準が発布された¹⁸⁾（諸井1976, 津曲1981, Yoshikawa 2001）。その主な目的は、能率向上よりも軍需調達品の買い上げ価格の設定にあり¹⁹⁾、納入企業としてもいかに利益確保を行うかに関心が集まった。

だが、戦局が悪化するにつれて、重点が「原価計算」から「原単位計算」に移行していった。1944年5月になると、「製造工業原価計算要綱」は前年に企画院が決定した「原価計算制度の刷新簡素化に関する件」に基づき改正された²⁰⁾。これまでの「要綱」は適正価格決定の基礎資料としての活用のみが重視されてきたきらいがあり、価格決定を有利にしようという力が働いていたことは否めなかったが、改正された「要綱」では、経営能率増進の基礎資料として、数量と価格との総合計算体系である経営および生産の実態把握の面を活用すべきであるとした。つまり、統一原価計算において「価値計算」だけでなく「物量計算」との統一的把握を重視すべきとしたのである（長尾2004）。

1943年末にはインフレ防止策の放棄とあいまって、軍部・政府による原価計算利用の重点が「物量計算」に関連させられ、能率向上（企業合理化）目的が重視されるようになる。それは、1941年4月「軍需工場予算統制大綱」、「標準原価計算要綱」、「財務比較要綱」の草案が出されたことから看取できる。

さらに、物量計算重視の傾向は、潤沢な資金供給下における絶対的原材料不足という状況を反映し、「原単位計算制」に移行した。すなわち、原価計算制度の意義が「貨幣価値的計算による生産効率の把握」にあるのに対して、これは「生産要素の量において比較検討してその効率を把握²¹⁾」するための、いわば実物的計算制度であるといえよう²²⁾。

1944年4月からは、航空機、鉄鋼、軽金属関係において、原材料、電力等の使用効率、すなわち製品歩留の向上を促進するため、これを実現した工場に対し特別の報奨を与え、能率増進に対する業者の熱意を振起して創意工夫を発揮せしめることを目的とする「原単位切下報奨制」が特別価格報奨制と併用しながら実施された（和田1942, 帆足1944）。

原価管理が至上命題になった段階では「原単位計算」に集中するほかはなかったのであり、この点は日本の管理会計の在りようを考える上での緊要点である。

2. 占領期における管理会計：上流化・源流管理

第二次世界大戦の終結後、GHQによる日本の占領が開始され、様々な経済政策がなされたが、そのときのスローガンが「合理化」であり「民主化」であった。管理会計などの経営制度が全体としてアメリカから導入された「制度」という性格をもち、占領制度の一環としての特徴を有していた（坂本1957, 18頁）²³⁾。すなわち、企業システム全体が日本における軍国主義の源であるとされ、管理会計を含む経営に関する諸制度もアメリカの経営システムにとって替わられることになったのである。たとえば、GHQ占領下において、（主として電信関連製品に関する）品質管理を推進したのものとして、「CCS経営者講座」があげられるが（後藤1999）、日本生産性本部主催によるアメリカ視察もその文脈でとらえることができる。

しかしながら、占領終了後、デミング博士を招聘するなど、日本科学技術連盟（日科技連）の講座が実施されるにつれて、品質管理における会計の役割が変容する。すなわち、石川馨などの指導によって推進された品質管理は、GHQの指導とは明らかに異なるものであった。それぞれの日常業務において各人が品質や原価、納期、信頼性などの重要なファクターを考慮するという全員参加型・全社型の品質管理²⁴⁾、日本的品質管理に変容したのである（壽永・野中1995, 岡野1995）²⁵⁾。

さらに、開発VEやゼロロク VEと呼ばれるような、品質管理の「上流化」の傾向が顕著であったことが指摘できよう。多くの日本の企業にとって、すでに欧米企業が形成した市場に新規参入する場合、コストリーダーシップおよびニッチ戦略を採用し、短い製品ライフサイクルを維持せざるを得なかったこととも関連している。もちろん、上述した「上流化」は岡野（2002）（2003）で指摘した日本的経営システムの特徴としての「源流管理」に繋がるものであろう。GHQによって財閥そのものは消滅するものの、系列という形で温存され、さらには、サプライヤーを含んだ形での管理会計＝原価企画の生成基盤が形成されることになる。

3. 予算・標準原価計算と日本的経理組織：二段式標準原価計算からの「脱却」

科学的管理の導入の項で述べたように、予算制度や標準原価計算などの管理会計技法はすでに戦前の日本企業で実践されていたが（長谷川1936）²⁶⁾、計算技法の組織的な位置づけや役割は本来のそれらとは異なっていた。すなわち、欧米ではコントローラーという管理会計機能を果たす専門職が存在していたのに対して、日本企業ではそうした組織的な形態が異なっていたといえる²⁷⁾（岡野1995, 2002, 2003）。

また、差額の調整を要求する事は標準原価への移行をはばむものとする見解が多く出されるのもこの時期である。たとえば、三菱電機では標準原価は戦前に導入されたのは米国電気機械製造協会の統一原価計算要覧によるところが大きいですが、理想的な標準値を設定したところで、物価変動が激しいため標準の設定が困難であり、標準というよりも、もっとも近い過去の数字を基にして標準とせざるを得ない。税法が棚卸法に標準を認めなければ、標準価格を算定する

ことは無意味となる。そうなれば材料については単に標準数量の面のみ適用され、価格については税法に従うことにならざるをえない（中西ほか 1955, 154-5 頁）。

当時の標準原価計算の実践で注目されるのが、日本電気（NEC）における二段式標準原価計算である。NEC は 1899 年創業の、アメリカのウエスタン・エレクトリック社との合弁会社であるが、1953 年に、棚卸評価を目的とした標準原価（財務会計）と原価管理を目的とした標準原価（管理会計）という 2 つの標準原価を組み込んだ「二段式標準原価計算」を構築した²⁸⁾。

それを支える理念として NEC が注目するのは、「計算制度としての原価管理」、「例外管理」および「事前管理の重視」の三点である。まず、計算制度としての原価管理については、①誰の責任によって発生した原価であるか（責任確定計算）、②何が原因で発生した不能率による原価か（原価発生源泉計算）、③原価はいくらであるべきか（不能率の幅の計算）が含まれる。

第二の「例外管理」は科学的管理の主要概念であり、標準から逸脱偏向したものだけをとらえ、その偏向原因を分析審査することである。

第三の「事前管理の重視」とは、差異として発生してしまった不能率は「後の祭り」であり、差異分析によって原因を発見することは困難であるため、責任者の意欲付けをなし、原価への関心を高揚するという、心理的作用の重要性をこめて「事前管理」（牽制）としたのである²⁹⁾。

この NEC の実践は多分に折衷的であるといえる。すなわち、テイラー的な例外管理を表すものとして標準原価計算を位置づけながらも、他方において、標準原価計算による差額分析の限界を明確にし、事前管理を徹底させるという日本的「源流管理」を志向している点である。この例外管理と源流管理とを結ぶロジックこそ、第一の「計算制度としての」原価管理である。しかしながら、その後、実践的には「計算制度を越えた」原価管理の方向に歩みだすことになる。

IV. 社会史・文化史と管理会計史：新制度主義アプローチ

周知のように、企業を取り巻く環境の変化によって会計の在り様の変容を受けるとともに、会計の在り様が変わることによって企業活動も変化する。こうした会計と企業活動との双方向的な関係性の歴史を記述するためには、単に経済活動における「事実」の記録・報告のための中立的な装置として会計を捉えるのではなく、今日われわれが生活している世界や社会的現実の類型、企業や個人に開かれた選択肢を見出す方法、多様な活動やプロセスを管理し組織化する方法、他人や自分自身を統治する方法などに影響を及ぼす一連の「実践」であると理解しなければならない（岡野 2004）。

こうした「実践の歴史」を叙述するためには、社会史や文化史の様々なアプローチからの知見を受容しなければならないであろう。とりわけ、文化は個人や集団が創り出し、また享受するものであり、創り手、文化財、およびそれを享受するものの三者の相互関係に配慮しつつ文化の発展を追跡するのであるが、それが生み出された社会のありかたと切り離して論ずること

はできない(阿部ほか2002)³⁰⁾。ここにおいて、「創り出す」主体と「享受する」主体とのコミュニケーションが緊要となる。

岡野(2003)で述べたように、技術・調達・生産・経理・販売などの様々な組織に「埋め込まれた」³¹⁾多様で異なる会計機能が相互に認識の異なる人々がコミュニケーションできる空間や場(arena)が原価企画であると捉えたが、それがグローバル状況の中で信頼できる経営システムとして広く認知されるためには、目標原価や目標利益などの「計算システム」が「共通言語」になるだけでなく、それと人事評価などを含めた「経営システム」および「社会システム」との関係性が明確になることが求められるであろう。その分析のプロセスにおいて重要な意味を持つものが「文化」である。

こうした文脈において、会計は計算実践の制度化された「構築物」として理解され、経済的現実を映し出す「鏡=技法」としてではなく、現実を構築する「テクノロジー」であると認識されるのである。さらに、各自が持っている知識、場の認識、および社会が「当然のこととしてみなしている」認識によって原価が「社会的に構成されるとみなされるが、どのように構成されるかは状況依存的である」といえよう³²⁾。

岡野(2002)(2003)で述べた(日本的)機能別管理、現場・現物主義、ボランタリー性の強調、源流管理といった日本の経営システムの四つの特質についても、これらが相互に関連することによって主体的な「テクノロジー」を構成するプロセスを記述することが必要であって、このプロセスの記述そのものが「新たな歴史」となる。

本稿で検討した断面においても、その四つの特質の端緒的な在り様、あるいは日本文化のアーキタイプ(原型・かくれた形)³³⁾が見て取れるのである(加藤ほか2004)。

V. 結

本稿では、明治維新以降における日本の管理会計の生成発展について、明治維新における会計システムの構築ステージ、科学的管理と管理会計、戦時体制および占領体制における会計の役割など、いくつかの断面を取り上げるとともに、社会史・文化史としての管理会計史の叙述に関わる問題の検討を行った³⁴⁾。

振り返ってみれば、欧米研究者が「日本の管理会計」を「発見」したのは1990年代前半であったが、当時は他者としての異文化からの存在であり、われわれにとっても日本の管理会計は観察する対象物にすぎなかった。それはちょうど19世紀のロンドンやパリで開かれた博覧会での「陳列物」と同様のものにすぎなかったかもしれない。

だが、1990年代に入り、日本企業の生産・開発拠点を欧米や中国などのアジア諸国に移転するにつれて、「見物者」としてではなく「当事者」としてこれに関わるようになる。すなわち、日本的経営システムの一つの「表象」であったJITが「実体(現実のもの)」としてのJITに転換されることを意味する。また、原価企画は生産や調達に関わる範囲を超え、製品企

画、設計開発、生産技術、調達、経理、営業など、ほとんどすべての機能間の関係性を有することから、マネジメントの深部の問題にまで対象としなければならない。こうしたグローバル競争が一段と激化する今こそ、相互理解を促進させる仕組みや経営システムを構築する必要性に迫られている。

こうした状況の中で、従来までの研究で行われていたような、ある会計システムを生み出した時代の社会経済的背景からその会計システムを説明することではなく、われわれが生活している世界や社会的現実の類型を抉り出し、企業や個人に開かれた新たな選択肢を見出す方法や多様な活動、プロセスを新たに組織化したり統治したりする行動そのものが問われている。個人や集団が創り出し、また享受するものとしての文化（史）、およびそれを育てていく社会（史）の研究が求められているのである。

注

1) 本稿は Chapman, Shields, & Hopwood (forthcoming) のための英文論文（鈴木智英氏との共同）のもととなったものであり、当該論文とは異なる視点も多く存在する。

2) 個別研究として、小倉（1962）（1991）、高寺（1974）、豊島（1982）、平林（1977, 1978）、田中（1987）（1989）、西川登（1993）、岡野（1995）、山口（2000）などがあげられよう。

岡野（1995）（2002）では会計の「不可視性」の観点から、また、岡野（2002）（2003）では「（日本的）機能別管理」、「現場・現物主義」、「ボランタリー性の強調」、「源流管理」といった日本的経営システムの四つの特質との関わりから日本の管理会計を規定した。

3) 歴史方法論についての筆者の見解は岡野（1995）の第2章および第3章を参照。

4) このことは、戦後における日本の政治と個人とのナイーブな関係を反映したものとといえる。その影響からか、会計の計算技術としては欧米のものをそのまま取り入れたものにすぎないとみなされ、日本の管理会計の独自の意義や特質については等閑視されてきた（岡野 1995）。

土屋（1976）は日本の経営制度について次のように端的に述べている。「いくら西欧の諸制度を模倣したとしても、その制度の中にいる人間の思考様式や行動様式、また価値意識が相変わらず伝統的なものままであったならば、日本でのその制度は、表面では西洋のものと似ているかもしれないが、その制度の運営や、そのもつ社会的な影響や意味などは、西欧におけるそれとは別のものになるかもしれない。（中略）西欧では、政治や経済の諸制度は近代的な個人主義を前提にしたうえで、自発的に下から発達したものであったが、日本では、そのような責任と権利の主体という意味での個人が意識されないままに、表面的な諸制度のみ、上から人為的に持ち込まれた。表面的な諸制度は、やがてその制度のなかにいる人々の行動様式や価値意識を、その制度に適合するように、徐々に変化させるという作用はあったのかもしれないが、日本の場合には、他方で全国民的な団結を容易にして団全体のために個人に犠牲を強いという政治的意図があったために、逆に日本人の伝統的な価値意識や行動様式をますます強化してこうという圧力も併行して加えられていたので、西洋の近代的個人主義は、日本ではついに根づくことはなかった」。

5) 福澤は経済学などの実学の重要性を説き、個の自立を促す目的から、『帳合之法』と『学問のすすめ』とをほぼ同時期に執筆している。

6) これについては、時代の批判者であった福澤は何と闘っていたのかを考える必要がある。すなわち、旧勢力（政治体制および国学を中心としたアカデミズム）への批判的言説として福澤の主張を捉えなげ

ればならない。

- 7) 会計について社会的・文化的意義から考察するアプローチを世界で初めて、しかもいち早く戦前において確立した研究者は故木村和三郎教授(大阪市立大学)である(木村 1943, 1972a, b)。
- 8) 小倉(1991)の次の主張「日本の近代化が明治維新から始まったというのは西洋かぶれした日本人の見解であって、これが生活の中にまで浸み込んで自ら卑下する心情となり、国際的な舞台上でずい分不利な結果になっている。日本の近代化は多くの点で元禄ごろ始まり、独特の経過を辿って確立してきたものだが、明治維新で流入した西洋からの影響を割合に素直に同化させることができて、目に見えて促進されたのである。企業経営に関してもこれは明白である。その諸点のうち、日本の商人が資本意識を確立していたということを強調しておきたい」(127-8頁)は多くの含意をわれわれに与えてくれる。
- 9) これについては、宮本(1957)、小倉(1962)(1991)、西川孝次郎(1971)(1982)、河原(1977)、西川登(1993)、日本会計研究学会(1978)を参照。福澤は簿記の実務的な理解については丸善の中村道太に助けを求めていた。また、簿記の普及などその後の展開については弟子の一人である藤井清などに任せていた。藤井は神戸商業講習所において簿記教育を展開した。実業家としての福澤については玉置(2002)に詳しい。
- 10) シェンドは、1973年当時横浜にあったChartered Merchantile Bank of India, London and Chinaの幹部行員で、明治政府はイギリスの慣行を範に簿記・財務報告書及び銀行検査の各領域にわたる制度の開設および指導者の育成のために彼を起用した。
- 11) この経緯については、第一国立銀行初代頭取の小野善助が個人で営んでいた小野組に銀行から融資した131万2千余円のうち無抵当貸付76万9千余円が小野組の破産により銀行に甚大な影響を与えた事件(1885年)であったとされる。
- 12) 1875年前半期 第一国立銀行・第四国立銀行における建物の減価償却計上を端緒とし、1876年国立銀行条例改正を契機に全国の国立銀行に普及していった(田中1987, 1989)。明治期の減価償却の歴史については高寺(1974)、日本郵船については山口(2000)を参照。
- 13) 製造業での簿記・原価計算については、豊島(1982)、平林(1977, 1978)を参照。
- 14) 科学的管理の理論および実務への浸透のために中心的な役割を担ったのが上野陽一である。テイラーと会計との関連については中村(1924)、坂本(1931)および上野(1932)を参照。
- 15) 倉敷紡績でも工員教育の必要性から、明治30年代に「職工教育部」を新設し、工場作業の余暇を利用して小学教育の授業を実施するなど、「共同体意識」の増進のための施策が科学的管理の基礎となっている(倉敷紡績1953)。倉敷紡績における科学的管理の実施は1921年に付属機関として設立された倉敷労働科学研究所と本店実験所の共同プロジェクトとして、1923~1930年まで行われた。その内容は、
 1. 社内組織を機能別組織に改編する
 2. 全従業員の協力の方法を講じる
 3. 企画の決定
 4. 標準化の徹底
 5. 職工の質の精選
 6. 原価計算制度
 7. 能率監査の各項目であった。
- 16) Loft(1994)では、戦争は会計実務や会計に携わる人々に大きな影響を与えるとともに、会計も戦争に影響を及ぼすとする。不当な利益を得るものや非効率がしばしば存在したため、統制は必ずしも成功裏に達成されないこともあったが、国家と産業との関係について根本的に変化させたとしている(Loft 1994)。
- 17) 統制経済の進展につれて、原価計算制度確立の必要性から軍・官・民の協力支援のもとに発足したのが日本原価計算協会(産業経理協会の前身)であった。しかしながら、これは国家主導的なものであり、民間主導によるICMAやNAAとはその性格は大きく異なっていた。

統制会活動において原価に注目したのが精密機械統制会であった。その詳細は『精密機械統制会会報』に掲載された次の文献に詳しい。「工作機械の原価計算」(1943)、田島・桑江(1943)、宮崎(1943a)

(1943b) (1943c)、河野 (1944)

- 18) 中西寅雄教授は日本における経営経済学の創設者の一人であるだけでなく（中西 1936）、戦前では陸軍および企画院の原価計算基準、戦後においては『原価計算基準』（1962）の制定に深く関わったほか、日本生産性本部や企業研究会などの要職を歴任するなど、日本における管理会計・原価計算の理論および実務において最も重要な役割を果たした（中西 1980, 諸井 1976, 2002）。
- 19) 木村 (1943) は価格の管理を原価計算で行うことは不可能であることをすでに見抜いていた。
- 20) これに至る日本の経理統制の事情、およびドイツとの差異については久保田 (2005, 31 頁) に詳しい。
- 21) 「原単位計算制の採用」(1942)『大阪朝日新聞』1942年11月24日付。
- 22) 原単位計算制の意味として、①物資動員計画を中心とする生産計画の樹立ならびに実施に、直接必要な基礎資料を提供すること、②原料資材節約の観点からする生産能率の相互比較を明瞭にし、その能率向上に資すること、があげられる。原単位計算・物量計算については、「原単位計算制の採用」(1942)、木村 (1943)、黒澤 (1943)、小高 (1943)、荒武 (1944a)、荒武 (1944b)、岩田 (1944)、大西 (1944)、山岡 (1944)、岩田力 (1944)、丹波 (1944)、岩田 (1943)、帆足 (1944)、日本原価計算協会 (1944) など多くの論考がある。
- 23) また、「中小企業を包含した形態」であったことはその後の管理会計のあり方を規定するうえで重要な意味合いを持っていた。これはサプライヤーを包含した管理会計、すなわち原価企画の生成とも密接に関連するといえる。
- 24) ここでは製造現場のQCサークルだけでなく、現場管理者による改善活動、設計、生産技術、調達、生産準備室、経理、営業、サプライヤーをはじめとする様々な組織によるコラボレーティブな改善活動を指している。根本 (1992) も、QCサークルや改善提案制度と現場管理者による改善との貢献比率は2対8であると指摘し、全社的な取り組みの重要性を指摘した。
- 25) 全員参加型であることを反映して、品質管理の様々な取り組みは業績評価・人事評価と直結されることはなかった。また、その浸透のプロセスにおいて、欧米の品質管理では通常含まれている品質原価計算は重視されなかったことにも留意すべきである。
- Miller & O'Leary (1994) は、標準原価計算は企業内の個人を統治する新たな方法や人々の経済的生活を統治する新たな方法を可能とするものであり、その基礎となる標準化 (standardization) や規準化 (normalization) は企業を越えて、「国家能率」を増進させるための様々な標準化運動とリンクすることによって社会秩序の理想を示すことができたと主張する。
- これに対して、岡野 (2004) および岡野ほか (2004) では、わが国では、標準原価の役割がミラーとオリアリーが特徴付けた「人」(個人)を統治可能にするものでは必ずしもなかったことを指摘した。すなわち、先進的な日本企業では、標準原価ではなく、ジャストインタイムをはじめとする日本の生産システムや現場主義を前提とする小集団活動によって集団的に可視化され、原価企画などのコストマネジメントについても、個人の業績評価と会計との関係性は希薄であった (岡野 1995, 2002)。初期的な原価企画は(個人別)責任会計としての枠組みからは自由であったといえる。
- 26) 予算や標準原価計算はすでに1920年代に専門書などを通じてアメリカなどから導入され、長谷川 (1930a) (1930b) (1931) などの多くの論考が出版され、大企業を中心として実践に移されていた (柴谷 1981)。戦後では、1949年には日本事務能率協会によって雑誌『事務と経営』が創刊され、51年には産業能率短期大学に「原価計算専門家講座」などの公開セミナーが開かれるなど、管理会計に対する関心が高まっていた (小山田ほか 1997)。なお、アメリカにおける管理会計の発展については辻 (1971) (1978) (1984) および岡野 (1995) (2002) を参照。
- 27) 終戦以降の管理会計実践については中西ほか (1955) において詳しく取り上げられている。対象企業

は次のとおりである。旭化成、大日本紡績、富士紡績、呉羽化学、三菱化成、住友化学、十條製紙、小野田セメント、日本板硝子、三菱電機、日本電気、東京計器、川崎重工、石川島重工、山之内製薬、塩野義製薬、富士製鉄、東洋鋼板、住友石炭鉱業、三菱鉱業、日本鉱業、東京電力、東京ガス、日本郵船。また、予算管理(統制)の役割についての実態調査は長谷川(戦前)、和田木(戦中・復興期)、青木・松本(高度成長期1955年以降)、小林・辻(1965年以降)、日本生産性本部・津曲(1970年以降)がある(小林1976)。なお、予算管理と標準原価管理の関連性に関する業種別差異については松本(1976)に詳しい。

28) NECにおける二段式標準原価計算については、当時の学界や実務界においても大きな反響をもたらした。その構築に主導的役割を果たした同社経理部長の中山隆祐氏はその後日本大学教授となり、その後も学界において様々な議論がなされた。中山(1970)では、日本電気の場合、標準原価との差異を報奨制につなげる必要はないと明確に主張している。すなわち、原価差異率によって責任者の業績を評価しうるほど標準の精度が高いものではなく、監督者や作業者の業績をこれで評価することは公平性の観点からも問題であったと論じた。

29) 松下電器においても同様に、事前(コトマエ)管理が重視されていた。

30) 社会的・制度的な実践として会計を捉える思想的背景として新制度主義があげられる。新制度主義は社会学の諸理論に依拠しながら、現実が人々の関係性によって社会的に構成されるとする。この社会的現実または社会的現実を構成するものが「制度」であると捉え、社会的現実が自明(taken for granted)のものとして解釈される状況を「制度化されている」とみるのである。こうしたアプローチは、バーガー&ルックマンの『現実の社会的構成：知識社会学論考』などの社会学者による方法論との親和性を見ることが出来る。すなわち、社会的・経済的生活(life)の様々な領域のなかに埋め込まれている会計の「在り様」を重視し、日常性に対して会計がいかなる関係性を創造しているかという思考である(Hopwood & Miller 1994)。

新制度主義で用いられる基礎概念としては、組織や人々が置かれている関係のネットワークを示す「組織フィールド」(organization field)、この組織フィールドに所属する組織あるいはメンバーの間に共有された革新の体系(shared belief system)である「合理化された神話」(rational myths)、組織活動やメンバーのもつ多様性よりも、それらの形式的な構造が類似していることを「同型性をもつ」というが、この「同型性」が高まるプロセスである「異質同型化プロセス」(isomorphic process)、組織の形式的な構造と実際の活動との間にギャップがあることを意味する「デカップリング」(decoupling)などがあげられる。

「合理化された神話」の説明変数として「シンボル」、「認識システム」、「規範的信念」といった文化的環境要因が説明変数として用いられる。そのうえで、「合理化された神話」が、目的と手段との間の因果関係を説明する制度論理として、組織フィールドにおける秩序の再生産を可能にしていると見るのが新制度主義アプローチである(岡野2003)。

31) この「埋め込み」についての認識は、「原価は創られるものである」という解釈とも関連する。原価は実体的なものとして手にとることのできるものではないとする認識である。原価は「発生」の「結果」としてではなく、主体による「決定」の「産物」(＝構築物)として捉えるというのがこれである。

32) これについては状況論的アプローチが有効である(上野1999)。

33) 武田(2004)はこれを集団的無意識の領域に関わる思考様式や価値意識と表現している。

34) 原価企画の歴史など戦後におけるその他のトピックス(原価計算基準の「仮案」やコントローラーなど)についてはとりあえず岡野(1995)(2002)(2003)を参照。

参考文献

- 青木茂男（1976）『日本会計発達史：わが国会計学の生成と展望』同友館。
- 阿部 猛・西垣晴次（2002）『日本文化史ハンドブック』東京堂出版。
- 荒武太刀夫（1944）「原価計算に於ける物量計算」『原価計算』第4巻第1号、1月。
- 荒武太刀夫（1944）「物量計算再論」『原価計算』第4巻第2号、2月。
- 岩田 巖（1943）「原価・原単位・資金効率計算」『経営と技術』第7巻第1号、1月。
- 岩田 巖（1944）「物量計算の在り方」『原価計算』第4巻第2号、2月。
- 岩田 力（1944）「多量生産の物量計算実務」『原価計算』第4巻第4号、4月。
- 上野陽一（1932）「テーラー先生と原価計算」『会計』第31巻第4巻、10月。
- 大西武雄（1944）「原価計算上把握せられたる物量に関する資料の活用」『原価計算』第4巻第2号、2月。
- 小高泰雄（1943）「原単位計算制度に関する若干の考察」『三田学会雑誌』第37巻第9号、9月
- 岡野 浩（1995, 2002）『日本の管理会計の展開：「原価企画」への歴史的視座』（初版）（第二版）中央経済社。
- 岡野 浩（2003）『グローバル戦略会計：製品開発コストマネジメントの国際比較』有斐閣。
- 岡野 浩（2004）「日本の管理会計の変容：社会的・制度的アプローチからみた原価企画」『会計』第166巻第5号。
- 岡野 浩・國部克彦・柴健次（2004）「社会・組織を構築する会計」『会計』第166巻第1号。
- 小倉栄一郎（1962）『江州中井家帳合の法』ミネルヴァ書房。
- 小倉栄一郎（1991）『近江商人の経営管理』中央経済社。
- 小山田英一・服部 治・梶原 豊（1997）『経営人材形成史：1945～1995年の展開分析』中央経済社。
- 加藤周一ほか（2004）『日本文化のかくれた形』（現代文庫）岩波書店。
- 河原一夫（1977）『江戸時代の帳合法』ぎょうせい。
- 木村和三郎（1943）『原価計算研究』日本評論社。
- 木村和三郎（1972a, b）『科学としての会计学』（上・下）有斐閣。
- 久保田秀樹（2005）『欧米制度の移植と日本型会計制度』滋賀大学経済学部。
- 倉敷紡績（1953）『回顧65年』倉敷紡績。
- 黒澤 清（1943）「原価計算と原単位計算との総合」『原価計算』第3巻第6号、6月。
- 黒澤 清（1980）「中西寅雄と日本の原価計算」『中西寅雄経営経済学論文選集』千倉書房。
- 黒澤 清（1990）『日本会計制度発展史』財経詳報社。
- 河野文雄（1944）「鑄造原価と鑄造原単位」『精密機械統制会会報』第3巻第1号、1月。
- 後藤俊夫（1999）『忘れ去られた経営の原点：GHQが教えた「経営の質」CCS 経営者講座』生産性出版。
- 小林靖雄（1976）「予算管理制度の発展」（青木茂男1976所収）。
- 坂本重関（1931）「テーラーと会计学」『会計』第28巻第4号、4月。
- 坂本藤良（1957）『近代経営と原価理論』有斐閣。
- 敷田礼二（1969）『管理会計批判：戦後日米資本主義史と蓄積手段』日本評論社。
- シャンド、A.（1874）『銀行簿記精法』大蔵省。
- 壽永欣三郎・野中いづみ（1995）「アメリカ経営管理技法の日本への導入と変容」（山崎広明・橋川武郎編）『日本経営史』（4）岩波書店。
- 染谷恭次郎（1981）『会计学文献目録：明治・大正・昭和前期』中央経済社。
- 武田晴子（2004）「まえがき：日本文化のかくれた形」加藤周一ほか（2004）所収。
- 田中隆雄（1987）「郵便汽船三菱会社明治18年度予算書について」『東京経大会誌』第150号。

- 田中隆雄 (1989) 「三菱合資会社における業績報告」『東京経大会誌』第 162 号。
- 高寺貞男 (1974) 『明治減価償却史の研究』未来社。
- 高橋 衛 (1994) 『「科学的管理法」と日本企業：導入過程の軌跡』お茶の水書房。
- 建部宏明 (2003) 『日本原価計算理論形成史研究』同文館出版。
- 玉置紀夫 (2002) 『起業家福沢諭吉の生涯：学て富み富て学び』有斐閣。
- 丹波康太郎 (1944) 「原価計算と物量計算 (研究)」『国民経済雑誌』第 76 巻第 5 号、5 月。
- 田島輝重・桑江昌辰 (1943) 「原単位計算について」『精密機械統制会会報』第 2 巻第 2 号、2 月。
- 千葉準一 (1998) 『日本近代会計制度』中央経済社。
- 一寸木俊昭 (1976) 「テイラーシステムの導入」小林正彬ほか編『日本経営史を学ぶ 2』有斐閣。
- 一寸木俊昭 (1992) 『日本の企業経営』法政大学出版局。
- 辻 厚生 (1971) (1984) 『管理会計発達史論』(初版) (増補改訂版) 有斐閣。
- 辻 厚生 (1977) 『管理会計論研究』同文館出版。
- 辻本雅史 (1999) 『「学び」の復権：模倣と習熟』角川書店。
- 土屋守章 (1976) 「補論 企業経営の近代化：日本的経営革新の模索」小林正彬ほか『日本経営史を学ぶ 3』有斐閣。
- 津曲直躬 (1981) 「戦前・戦中の原価計算基準：財務管理委員会『準則』と企画院『要綱』」岡本清編『原価計算基準の研究』国元書房。
- 東洋紡績 (1953) 『東洋紡績 70 年史』東洋紡績。
- 豊島義一 (1982) 「明治・大正期の三菱造船所の原価計算に関する研究」『東北大学研究年報 経済学』1982 年 10 月。
- 長尾克子 (2004) 『日本工作機械史論』日刊工業新聞社。
- 中村初五郎 (1924) 「能率増進と会計機能」『会計』第 16 巻第 1 号、1 月。
- 中西寅雄 (1936) 『経営費用論』千倉書房。
- 中西寅雄 (1980) 『中西寅雄経営経済学論文選集』千倉書房。
- 中西寅雄・企業研究会 (1955) 『経営予算統制の実例』ダイヤモンド社。
- 中山隆祐 (1970) 「二元的標準原価計算における業績管理の位置」『産業経理』第 30 巻第 4 号。
- 西川 登 (1993) 『三井家勘定管見』白桃書房。
- 西川孝次郎 (1971) 『日本簿記史談』同文館出版。
- 西川孝次郎 (1982) 『文献解題 日本簿記学生成史』雄松堂書店。
- 日本会計研究学会 (1978) 『近代会計百年：その歩みと文献目録』日本会計研究学会。
- 日本原価計算協会「原単位計算の再検討」『原価計算』第 4 巻第 2 号、2 月。
- 根本正夫 (1992) 『トップ・部課長のための TQC 成功の秘訣 30 ケ条』日科技連出版社。
- 野田信夫 (1988) 『日本近代経営史：その史的分析』産業能率大学出版部。
- 長谷川安兵衛 (1930a) 「科学的管理法と標準原価」『会計』第 27 巻第 6 号、12 月。
- 長谷川安兵衛 (1930b) 『予算統制の研究』森山書店。
- 長谷川安兵衛 (1931) 『標準原価の研究』森山書店。
- 長谷川安兵衛 (1936) 『我企業豫算制度の實證的研究』同文館。
- 平林喜博 (1977) (1978) 「三菱造船所の原価計算に関する史的研究」(1) (2) 『経営研究』第 28 巻第 2 号、第 28 巻第 6 号。
- 福澤諭吉 (1866/70) 『西洋事情』(『福澤諭吉全集』第 1 巻)
- 福澤諭吉 (1866/70) 『学問のすすめ』(『福澤諭吉全集』第 3 巻)

- 福澤諭吉 (1866/70) 『帳合之法』 (『福澤諭吉全集』第3巻)
- 帆足 計 (1944) 「原単位切下報奨制と原価計算制度」『原価計算』第4巻第2号、2月。
- 松本雅男 (1976) 「標準原価計算論の発展」(青木茂男 1976 所収)。
- 宮上一男 (1979) 『会計学本質論』森山書店。
- 宮崎正吉 (1943a) 「機械工業における製造原価要素の照合について」『精密機械統制会会報』第2巻第4号、4月。
- 宮崎正吉 (1943b) 「機械工業における指図書について」『精密機械統制会会報』第2巻第7号、7月。
- 宮崎正吉 (1943c) 「原価計算数値の応用」『精密機械統制会会報』第2巻第11号、11月。
- 宮本又郎ほか (1995) 『日本経営史：日本型企業経営の発展・江戸から平成へ』有斐閣。
- 宮本又次 (1957) 「江戸時代の帳簿と帳合」『大阪大学経済学』第6巻第3・4号。
- 諸井勝之助 (1976) 「『原価計算基準』の制定」(青木茂男 1976 所収)
- 諸井勝之助 (2002) 『私の学問遍歴』森山書店。
- 山岡政朝 (1944) 「軍需会社の原価計算と減価償却」『原価計算』第4巻第3号、3月。
- 山下正喜 (1995) 『三菱造船所の原価計算：三菱近代化の基礎』創成社。
- 山口不二夫 (2000) 『日本郵船会計史』(予算・原価計算篇) 白桃書房。
- 「工作機械の原価計算」『精密機械統制会会報』第2巻第9号、1943年9月。
- 「原単位計算制の採用」『大阪朝日新聞』1942年11月24日 (神戸大学経済経営研究所『新聞記事資料集』企業経営編、第8巻、1973年、518頁。)

- Baxter, J. & W. F. Chua (2003) "Alternative Management Accounting Research: Whence and Whither," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, No. 2-3, pp. 97-126.
- Berger, P. L. & T. Luckmann (1966) *The Social Construction of Reality: A Treatise in the Sociology of Knowledge*, London; Penguin Books. (山口節郎訳『日常性の構造：アイデンティティと社会の弁証法』(『現実の社会的構成：知識社会学論考』) 新曜社、1977年。)
- Bryant, H. B. & H. D. Stratton (1871) *Common School Bookkeeping*, NY: American Book Co.
- Chapman, C. M. Shieds, & A. G. Hopwood (forthcoming) *Handbook of Management Accounting Research* (Vol. 1, 2), London: Elsevier.
- Hopwood, A. G. & P. Miller (1994) *Accounting as a Social & Institutional Practice*, Cambridge: Cambridge University Press. (岡野 浩・國部克彦・柴健次監訳『社会・組織を構築する会計：欧州における学際的研究』中央経済社、2003年。)
- Loft, A. (1994) "Accountancy and the First World War," in Hopwood & Miller (1994)
- Miller, P. & O'Leary (1994) "Governing the Calculable Person," in Hopwood & Miller (1994)
- Scott, W. R. (1995) *Institutions and Organizations*, Thousand Oaks, CA: Sage Publications, Inc. (河野昭三・板橋慶明訳『制度と組織』税務経理協会、1998年。)
- Yoshikawa, T. (2001) "Cost Accounting Standard and Cost Accounting Systems in Japan. Lessons from the Past: Recovering Lost Traditions," *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 11, No. 3.