

わが国戦後管理会計発達史（前編）

——米国管理会計の日本への翻訳的導入——

西澤 脩

はじめに

本稿では、「特集：企業会計——その過去と未来」の一環として、「わが国戦後管理会計発達史」を（前編）と（後編）の2編に分けて論述する。ここでは、わが国における戦後管理会計の2大系譜として、（前編）では「米国管理会計の日本への翻訳的導入」（Ⅰ～Ⅲ）を、さらに（後編）では「日本的管理会計の模索と構築」（Ⅳ～Ⅵ）を主題とし、主として文献研究を試みる。これらの2大潮流を代表する文献として、Ⅰでは米国会計人協会（NAA）の『NAA連続調査報告書』、Ⅱでは米国会計学会（AAA）の『管理会計委員会報告書』、Ⅲでは米国管理会計人協会（IMA）の『管理会計ステートメント』、Ⅳでは通産省・運輸省の『管理会計答申書』と『物流コスト指針』、Ⅴでは筆者の『原価の会計と管理シリーズ』、またⅥでは筆者の『ニュー管理会計シリーズ』をそれぞれ中心として、戦後管理会計の発展を論及し自分史の1頁ともしたい。

Ⅰ 管理会計技法を改善させたNAAの調査報告書

わが国における戦後の管理会計は、米国管理会計の翻訳的導入によって蘇生した。その原動力となったのは、米国会計人協会（National Association of Accountants：NAA）の『NAA連続調査報告書』（*NAA Research Series* —以下『NAA報告書』と略称）である。NAAは会計実務家の研究団体で、その実務指針が『NAA報告書』である。同報告書は、戦時下の1943年に『NACA連続調査報告書』（*NACA Research Series*）として創刊され、1967年に完結するまで総計43編（NAA-1～NAA-43と略称）が発行された。当初（NAA-9まで）は、戦時下の特殊問題を取り上げていたが、戦後は一般的な原価計算技法を対象とし、実態調査を基盤とした新技法の開発に努めた。そのうち30編がわが国では翻訳されたが、うち25編は日本生産性本部の『アメリカ管理会計シリーズ』として出版され、戦後におけるわが国管理会計の構築に決定的な役割を果たした。かくして、わが国戦後管理会計は、『NAA報告書』を基点として、以

下のような管理会計技法の新展開が図られた。

1. 製造原価計算は実際原価計算から標準原価計算へ発展

わが国では、戦後の企業会計制度を根底から再建するため、1947年に経済安定本部に企業会計制度対策調査会が設置され、「企業会計原則」・「監査基準」に続いて「原価計算基準」の制定が急がれた。原価計算については、15年もの検討期間を経て1962年に、大蔵省の企業会計審議会が『原価計算基準』を制定した。同基準は、原価計算の2大目的として財務諸表作成と原価管理を挙げ、実際原価計算のほか新たに標準原価計算 (standard costing) を採用することとなった。そのための資料として、NAAの*How Standard Costs Are Being Used Currently*, 1951を翻訳したのが、山辺六郎郎『標準原価計算の実際』で、その章構成は次のとおりである⁽¹⁾。

第1章「標準原価計算の再吟味」(NAA-11)

第2章「製造原価管理の援助のための標準」
(NAA-12)

第3章「棚卸資産評価のための標準原価」
(NAA-13)

第4章「売価決定および予算編成のための標準製造原価」(NAA-14)

第5章「標準原価の実例研究」(NAA-15)

同訳書を中心として、財務会計面では財務諸表の作成に標準原価が導入されただけではなく、管理会計面では「標準原価による原価管理」が産業界の最重要課題となった。

かくして終戦直後の原価計算は、実際原価計算から標準原価計算の時代へ発展し、やがて翻訳的導入から日本的開発へと前進していった。特に、中山隆祐著『実践標準原価計

算——二段式システムの新展開』では⁽²⁾、原価管理のための標準原価と棚卸計算のための標準原価を二本立てとし、日本独自の二段式標準原価計算を創案した。

実は、上記の各章は、括弧内に注記した『NAA報告書』(NAA-11～15)を転載・訳出したものであるが、その旨が明記されていなかったため、標準原価計算以外にも管理会計について一連の『NAA報告書』が刊行されていることが看過されてしまった。

2. 管理会計は製造原価計算から営業費会計へ拡大

上記の実際・標準原価計算とも当初は製造原価の分野に限定されていたが、管理会計の領域が、その後製造原価計算から営業費会計へ拡大されたのは、1950年台半ばに入ってからである。当時は、まだ外貨・貿易・渡航が自由化されておらず、産業・文化とも海外と遮断されていたため、米国における管理会計の最新論文を翻訳・紹介することが急務とされていた。そこで筆者は、3年間にわたり毎月各種の管理会計論文を翻訳し、タイプ印書の資料集に掲載し続けた。その折に偶然発見したのが『NAA報告書』である。そのうち非製造原価 (non-manufacturing costs) を対象とした8編を翻訳し体系化したのが拙訳書『営業費会計』で、次の章立てがとられた⁽³⁾。

第1部 利益算定のための営業費会計
(NAA-10)

第2部 計画のための営業費会計

第1章 営業費分析総論 (NAA-19)

第2章 製品別の営業費分析 (NAA-20)

第3章 地域等別の営業費分析 (NAA-21)

第3部 管理のための営業費会計

第1章 営業費管理総論 (NAA-25)

第2章 注文獲得費の管理 (NAA-26)

第3章 注文履行費の管理 (NAA-27)

第4部 研究開発費の会計 (NAA-29)

当訳書では、non-manufacturing costs および marketing costs を「営業費」と訳出し、営業費会計の領域を、営業費分析と営業費管理と研究開発費会計に3大別した。後日、営業費分析については、米国商務省から刊行されていた次の調査報告書が翻訳された。これが、拙訳書『営業費の削減』である⁽⁴⁾。

・C.H. Sevin, 『営業費分析』, Economic Series No. 50, 1946.

・C.H. Sevin, 『製造業における営業費の削減法』, Economic Series No. 72, 1948.

筆者は、1958年に早稲田大学からミシガン大学に研究派遣され、帰国後その成果を踏まえ、営業費会計について多くの著書・論文を発表すると共に、実務への導入に務めた。わが国経済は、1955年に製造時代からマーケティング時代に転換したこともあり、マーケティング時代に相応しい管理会計として営業費会計を開発・導入し、管理会計の一時代を築くことができた。

3. 管理会計は全部原価計算から直接原価計算へ転換

管理会計は、伝統的には変動費・固定費を一括した全部原価計算 (absorption costing) として実施されてきたが、その後両者を峻別した直接原価計算が開発された。直接原価計算を初めて提唱したのは、Dewey and Almy 化学会社の経理部長だったハリス (Harris, J.N.) である。ハリスは、1936年にNAA (当時はNACA) の機関誌に “What Did We Earn

Last Month ? ” と題する論文を発表し⁽⁵⁾、全部原価計算の欠点を指摘した後、新しい直接原価計算 (direct costing) を提唱した。その結果を受け、NAAは、協会の一大事業として直接原価計算の出版・調査・講演に当たった。

その一環として、『NAA報告書』が最初に直接原価計算を取り上げたのは1958年のNAA23であり、1961年のNAA37でもその後の動向を報じた⁽⁶⁾。前者は、藤田幸男他訳『直接原価計算』の第II部に収められ、次の章立てがとられた。

第1章 直接原価計算の生成

第2章 固定費と変動費の分解

第3章 直接原価計算における会計手続

第4章 直接原価計算の利益計画への役立ち

第5章 直接原価計算と利益測定

第6章 期末在庫の原価

第7章 結論

直接原価計算は、変動費だけで製品原価を個別に計算し、固定費は期間原価として一括管理する方式であり、原価の変動費・固定費分解をその前提としている。原価の変・固分解については、既に3編の『NAA報告書』⁽⁷⁾が発表されていた。これを翻訳・紹介したのが諸井勝之助他訳『損益分岐点分析』で、次の章構成がとられた。

第1章 「営業量にともなう原価変動の測定」 (NAA-16)

第2章 「原価・営業量・利益関係の分析のための技術」 (NAA-17)

第3章 「原価予算編成における営業量要因」 (NAA-18)

訳書の第1章では変動費・変動費の定義と測定、第2章では原価・営業量・利益関係分析 (C-V-P)、また第3章では弾力性予算がそ

れぞれ論及されている。これらの訳書は、わが国における直接原価計算の原典として理論・実務の規範とされ、今日では直接原価計算は管理会計の不可欠な管理技法とされるまでに至っている。直接原価計算は、やがて標準原価計算と結合して標準直接原価計算 (standard direct costing) として発展した。かくして、直接原価計算の時代が到来し、戦後管理会計の一頁を飾った。

4. 新しい管理会計技法の萌芽があいついで出現

管理会計の一時代を形成するまでには至らなかったが、その後における新管理会計技法の先駆的文献となった『NAA報告書』も、以下のように多数発表されている⁽⁸⁾。

- ① 資本利益率による業績評価…NAA-35 (小沢康人他訳『経営指標としての資本利益率』) は、売上利益率中心だった業績評価指標を資本利益率 (return on capital: ROC) に転向させ、資本利益率による管理会計の先駆的文献となった。
- ② 事業部制における社内振替価格…NAA-24 (青木茂男訳『価格設定と原価計算』) は、売価算定の基礎をなす製品原価の計算方式を論ずるに過ぎなかったが、NAA-30 (小沢康人他訳『経営指標としての資本利益率』) では、初めて社内振替価格 (intra-company transfer price) 問題を論じ、事業部制会計の基礎概念を築いた。
- ③ キャッシュ・フローの管理…NAA-38 (中原章吉他訳『経営管理のためのキャッシュ・フローの分析』) は、減価償却費控除前の純利益を cash flow と呼び、利益管理からキャッシュ・フロー管理への転換を訴え、キャッ

シュ・フロー会計の先駆けとなった。

- ④ 長期の利益計画会計…NAA-42 (森藤一男他訳『長期利益計画のたて方』) は、短期利益計画とは異なる長期利益計画 (long-range profit planning) の本質を展開し、長期経営計画会計の初期の代表的文献となった。
- ⑤ 数理手法による管理会計…NAA-40 (西澤脩訳『在庫管理の諸方法』) は、在庫管理の数理手法であるABC分析・経済的発注数量 (EOQ) 分析および発注時点 (ROP) 分析を管理会計に導入し、後日における数理管理会計開発の前触れをなした。

II 管理会計理論の構築に努めたAAAの委員会報告書

日米とも戦後の管理会計技法は、『NAA報告書』により大幅に改善されたが、管理会計理論の構築に大きな足跡を残したのは、米国会計学会 (American Accounting Association: AAA) の『管理会計委員会報告書』(Report of the Committee on Management Accounting 以下『AAA報告書』と略称) である。AAAは、会計学者の研究学会で、1957年に原価概念および基準委員会を発展的に解消し、管理会計委員会を新設した。当委員会は、原則として各年設置され、翌年に公式報告書を発表してきた⁽⁹⁾。これが『AAA報告書』で、1973年に終結するまでに6編の報告書 (AAA-1～AAA-6と略称) を公表した。これらを翻訳・集成したのが、桜井道晴訳『AAA原価・管理会計基準』である^(9②)。

1. AAA報告書はまず管理会計の定義と概念を表明

管理会計を指す専門用語としては、長い間 managerial accounting と management accounting の両語が共に使用されていたが、『AAA報告書』以後は management accounting の語が統一的に使用され、わが国では管理会計と訳出されてきた。しかし、日本語で「管理」というと“締め付け”が連想される憂いがあるので、管理会計よりは『経営管理会計』と呼ぶ方が適訳だったと思われる⁽¹⁰⁾。それはともかく、初年度の1957年度委員会は、管理会計の定義化を図ったが、その結果が公式に報告されることはなかった。当時滞米中だった筆者が、同委員長から個人的に見せて頂いた仮報告書(AAA-1)によれば、管理会計は次のように仮定義されていた。

「管理会計とは、企業の歴史的または(or)計画的な経済的資料を収集・記録・分類・要約・分析および報告することであって、計画設定および統制の機能を有効に実施するのに必要な情報を経営管理者に提供するために、標準および予算を設定し運用するのを援助することを含む。」

翌1958年度委員会は、前年度の仮報告書を再検討し正式な『AAA報告書』(AAA-2)を発表した。それによれば、管理会計の定義は次のように補正された。

「管理会計とは、企業の歴史的および(and)計画的な経済的資料を処理するにあたって、経営管理者が合理的な経済的目的の達成計画を設定し、またこれらの諸目的を達成するために合目的な意思決定を行うのを援助するために、当該目的に適合した技術および概念を適用することである。」

この定義から、管理会計は計画的資料だけでなく歴史的資料をも対象とし、さらに使用技法ではなく対象機能の側面から管理会計の概念構成を図るべきことが知られる。その結果、管理会計の機能別体系として、計画会計・統制会計(planning / control accounting)の枠組みが作られ、やがて意思決定会計・業績評価会計(decision / performance accounting)の体系へと発展した。

さらに1959年度の『AAA報告書』(AAA-3)は、生産管理・販売管理・財務管理等の領域別に管理会計の主要問題を検討した。続いて1961年度の『AAA報告書』(AAA-4)は、11の会計概念(実体、企業継続性、貨幣測定、原価主義、実現、対応、客観性、継続性、重要性、完全公開および保守主義)を解明し、財務会計との峻別に努めた。会計概念については、下って1970年度に再開された同委員会の『AAA報告書』(AAA-5)は一貫性問題を、また1972年度の『AAA報告書』(AAA-6)は会計測定問題をそれぞれ論及したが、大きな成果を上げることもなくAAA管理会計委員会は閉幕した。

2. 会計の本質転換を迫ったASOBAT報告書

1996年度のAAA委員会は、『AAA報告書』とは呼称しなかったが、*A Statement of Basic Accounting Theory* : ASOBATと題する報告書を発表した。このASOBAT報告書は、当時開幕しようとしていた情報時代を先取りし、情報時代における管理会計の本質を追究した⁽¹¹⁾。そして、「会計は、本質的には一種の情報システムである」として、伝統的な制度会計から情報会計への会計本質の転換

を迫った。ついで、広義の会計のうち、内部情報利用者に情報を提供するプロセスが管理会計であるとし、管理会計の本質を次のように定義した。

「管理会計とは、経済的情報を認識・測定および測定することによって、情報利用者に、情報に基づく判断および意思決定を下すことを可能にする過程である。」

このような情報時代における管理会計について、その未来像を次のように描き、近代管理会計の飛躍的な拡張を図った功績は、実に大なるものがある。

- ① 管理会計の研究対象を大幅に拡張
 - ・対象…管理会計は、過去・現在・未来の経営管理に関するすべての資料を測定・伝達することを対象とする。
 - ・手法…管理会計は、伝統的会計手法のほか、行動科学・数学・情報理論・コンピュータ科学等も活用する。
 - ・目的…管理会計は、企業活動の各階層における統制と意思決定の改善をすべて目的とする。
- ② 管理会計の3大過程とその実施法
 - ・第1…管理会計では、「動機づけ」を行うため、経済活動の原因を個人欲求・組織目標に結びつける。
 - ・第2…管理会計では、「測定」を行うため、測定プロセスを容易にするための会計仮定を設ける。
 - ・第3…管理会計では、「伝達」を行うため、情報の伝達を容易にするための会計仮定を設ける。
- ③ 管理会計を実施する要件を明示
 - ・技法…管理会計は、コンピュータ・統計分析・その他多種の測定技法を使用する。
 - ・主体…管理会計は、企業のほか、政府機関・

国・地方公共団体・個人等のあらゆる組織を管理会計の主体とする。

- ・箇所…管理会計は、経済活動において必要とされるあらゆる箇所で開催する。

Ⅲ 管理会計実務を飛躍させたIMAの管理会計指針

前述の『NAA報告書』は1967年に完結し、また『AAA報告書』は1972年に終結したため、1970年代は管理会計研究の休止期と化した。NAAは1991年に再度会名を米国管理会計人協会 (Institute of Management Accountants: IMA) に変更し、『管理会計ステートメント』 (*Statements on Management Accounting* —以下『IMA指針』と略称) の発行を再開した。『IMA指針』では、次の体系がとられた。

- ・ IMA-1…管理会計の基本目的
- ・ IMA-2…管理会計の用語
- ・ IMA-3…管理会計の概念
- ・ IMA-4…管理会計の実務および技法
- ・ IMA-5…会計活動の管理

『IMA指針』は、2000年に終了するまでの間、上記の体系の下で次の55編 (IMA-1A～IMA-5Zと略称) が刊行され、わが国の管理会計実務を飛躍的に発展させた。

- ・ 管理会計の基本目的 (IMA-1A～IMA-1E) …5編
- ・ 管理会計の用語 (IMA-2) …1編
- ・ 管理会計の概念 (IMA-3) …0編
- ・ 管理会計の実務および技法 (IMA-4A～IMA-4Z & IMA-4AA～IMA-4PP) …42編
- ・ 会計活動の管理 (IMA-5A～IMA-5G) …7編

1. 管理会計実務の基盤をなす管理会計理論も表明

筆者は、1995年に鹿野基金の出版助成を受けて、『IMA指針』の訳書を出版する好機に恵まれた。このため、同年までに刊行された26編を翻訳したのが『IMAの管理会計指針』および『IMAの原価管理指針』である。このうち前者には、管理会計理論を対象とした次の12編が収録されている⁽¹²⁾。

- 第1章 管理会計の定義 (IMA-1A)
- 第2章 管理会計の基本目的 (IMA-1B)
- 第3章 管理会計人の倫理的行動基準 (IMA-1C)
- 第4章 管理会計人に必要な一般知識 (IMA-1D)
- 第5章 管理会計の職業教育 (IMA-1E)
- 第6章 コントローラの有効性評価 (IMA-5A)
- 第7章 管理者に対する情報報告 (IMA-5B)
- 第8章 経営主体の業績測定 (IMA-4D)
- 第9章 運転資本の管理 (IMA-4N)
- 第10章 固定資産の会計 (IMA-4J)
- 第11章 固定資産の管理 (IMA-4L)
- 第12章 金融資産の利用および管理 (IMA-4Q)

まず管理会計の意義については、訳書の第1章で初めてIMAとしての定義を、次のように表明した (IMA-1A)。

「管理会計とは、経営管理者が、組織体の内部において計画・評価および統制を行い、かつ当該組織体の経営資源を適切に使用し、その会計責任を果たすために使用する財務情報を認識・測定・集計・分析・作成・解釈および伝達する過程である。管理会計はまた、株主・債権者・取締役局および税務当局等の非経営管理者に提供する財務報告書を作成すること

も含む。」

この定義の内容を具体化するため、第2章では、管理会計の2大目的として 情報提供と経営管理過程への参加をあげた後、以下の責任・活動および過程の内容を成文化した。

- ① 責任…管理会計人には、計画・評価・統制・会計責任の遂行・外部報告の5責任がある。
- ② 活動…管理会計人には、報告・解釈・資源管理・情報システム・技術利用・検証・管理の7活動がある。
- ③ 過程…管理会計には、認識・測定・集計・分析・作成・解釈・伝達の7過程がある。

さらに、管理会計の基本概念については、訳書の第3章ないし第7章で倫理基準・必要知識・職業教育・コントローラ制・情報報告を取り上げ、第8章で7つの業績測定尺度（1株あたり純利益、キャッシュ・フロー、投資利益率、残余利益、市価、所得、その他）を論述している。最後に第9章ないし第12章では、運転資本・固定資産・金融資産（後述のIMA-4M^(16④)でも言及）の別に、会計処理と会計管理の問題点を要約している。

2. コスト・コントロールをコスト・マネジメントへ拡大

他方、拙訳書『IMAの原価管理指針』には、管理会計技法を対象とした次の14編が収録されている⁽¹³⁾。

- 第1章 直接材料費の定義および測定 (IMA-4E)
- 第2章 直接労務費の定義および測定 (IMA-4C)
- 第3章 製造間接費の会計 (IMA-4G)
- 第4章 物流費の管理 (IMA-4P)
- 第5章 輸送費の管理 (IMA-4I)

第6章 保管費の管理 (IMA-4K)
 第7章 施設費の管理 (IMA-4O)
 第8章 本社費の配賦 (IMA-4B)
 第9章 情報システム費の配賦 (IMA-4F)
 第10章 資本コストの定 (IMA-4A)
 第11章 資本コストの利用 (IMA-4H)
 第12章 リスク管理費の会計および分類
 (IMA-4S)
 第13章 品質コストの管理 (IMA-4R)
 第14章 活動基準原価計算の実施 (IMA-4T)
 同訳書の第1章ないし第3章は、伝統的な
 製造原価管理を対象としたものに過ぎないが、
 第4章以下では、新技法を開発し伝統的なコ
 スト・コントロールをコスト・マネジメント
 にまで拡大させた。

(1) 物流時代の到来で物流コストの管理が
 注目

1970年代に入ると、マーケティング時代
 は物流（ロジスティクス）時代に転向し、
 物流会計の重要性がにわかに高まった。こ
 のため、筆者は、物流費会計の開発に取り
 組み、物流コスト・マニュアルの制定に専
 念した。しかし、米国で物流会計 (physical
 distribution accounting) が台頭するのは、
 1980年代の半ばに入ってからである。すな
 わちNAAは、米国の代表的な物流団体であ
 る米国物流管理協議会 (NCPDM) と共同
 して物流・財務管理者向けに、次の2つの
 実態調査報告書を発表した⁽¹⁴⁾。

・ *Transportation Accounting & Control*, 1983
 (拙訳書『輸送費の会計と管理』)

・ *Warehouse Accounting & Control*, 1985 (拙
 訳書『保管費の会計と管理』)

それを要約したのが、拙訳書『IMAの原
 価管理指針』の第4章ないし第6章である。

ここでは、物流を次のように定義し、それ
 に活動基準原価計算 (ABC) を導入したほ
 か、輸送費と保管費の予算管理を例示し、
 物流費管理の前進を図った。

「物流とは、顧客のニーズを満たすために
 最も費用効果の高い方式で、原材料および
 製品の効率的なフローを提供するよう、購
 入・輸送および保管機能を統合したものを
 いう。」

(2) 管理会計の有用性を蘇生させたABC /
 ABM

ジョンソン (Johnson, H. T.) とキャプラン
 (Kaplan, R. S.) は、1987年に *Relevance
 Lost* を出版し⁽¹⁵⁾、失われた管理会計の有
 用性を蘇生させるため、活動基準原価計算
 (activity-based costing: ABC) を提唱し
 た。拙訳書の第14章では⁽¹³⁾、このようなA
 BCを次のように定義し、その実施マニユア
 ルを提示している。

「ABCとは、実施する企業活動を識別し、
 企業活動に要する活動原価を集計し、各種
 の原価作用因を使用して活動原価を製品等
 に跡づける原価管理の一方式である。」

ABCでは、コストを材料費と活動原価に
 大別し、活動原価をプロセス活動、支援活
 動、関連活動を経て、原価作用因により原
 価計算対象に跡づける方式がとられる。さ
 らにABCにより発見した問題点を改善す
 るため、活動基準管理 (activity-based
 management: ABM) が開発された。やがて
 両者が結合したABC / ABMないしABCM
 は、コスト・マネジメントの重要領域を形
 成するまでに発展した。これらを論及した
 のが、次の『IMA指針』である^{(16)⑩}。

・ IMA-4CC 「ABMの実施—その落とし穴を避

けるには

- ・IMA-4EE「ABC / ABMを実施するための用具と技法」

(3) 設備投資の増大でファシリティ・コストが浮上

設備投資が増大するに伴いファシリティ・コストが急増した。このため、ファシリティ・マネジメント (FM) の一環として、ファシリティ・コスト (facility costs) の管理が新たに浮上し、次の報告書が相次いで発刊された。

- ・『NAA報告書』⁽⁸⁾…NAA-39「キャパシティ・コストの会計」(新井清光他訳『キャパシティ・コストの会計』)、NAA-41「維持費の管理」(新井清光他訳『キャパシティ・コストの会計』)
- ・『IMA指針』⁽¹³⁾…IMA-40「不動産占有費の会計分類」(拙訳書『IMAの原価管理指針』)
- ・『IMA指針』^(16②)…IMA-4Y「キャパシティ・コストの測定」、IMA-4LL「キャパシティ・コスト・マネジメント・システムの実施」、IMA-4BB「ワークポイント・コストの会計分類」

生産・販売に必要なキャパシティを保有する費用がキャパシティ・コストで(NAA-39)、コミットド・コスト(既定固定費)とマネエジド・コスト(管理可能費)では管理の方式が極めて相違する。キャパシティを維持する費用が維持費(NAA-39)であるが、維持費管理では、故障後の修理費よりも故障を予防するPM費が重視される。このような維持費とキャパシティ・コストの総称がファシリティ・コストである。このうちキャパシティ・コストを測定するた

めの会計モデルを示したのがIMA-4Yであり、キャパシティ・コスト・マネジメントの実施手順を表したのがIMA-4LLである。なお、キャパシティ・コストの特殊問題として、IMA-4BBではワークポイント(workpoint: 仕事場)のコスト・マネジメントが論じられた。

(4) コスト・マネジメントの実務指針を続々と提示

コスト・マネジメント(cost management)の手法として、『IMA指針』は、次のような実務指針を次々に提示し、わが国管理会計実務の向上に大きく貢献した。

- ① 本部共通費の現場配賦……事業部制会計において、本部共通費を各事業部にどう配賦するかが最大の問題点となる。本部共通費のうち本社費(service and administrative costs)についてはIMA-4B(拙訳書第8章)が、また情報システム費(information system costs)についてはIMA-4F(拙訳書第9章)が、その具体的な実務指針を提示した。
- ② 資本コストの会計と管理……設備投資会計の最大課題は、資本コスト(cost of capital)をいかに処理し管理するかにある。このうち、資本コストの会計処理についてはIMA-4A(拙訳書第10章)が、またその会計管理についてはIMA-4H(拙訳書第11章)が、その実務指針を示した。
- ③ リスク・マネジメントのコスト……設備投資に伴うリスクの増大により、リスク・マネジメント(RM)という新領域が台頭した。このため、管理会計でもリスクをいかに管理するかが問題となり、IMA-4S(拙訳書第12章)は、リスク・マ

ネジメント・コスト (risk management costs) の会計処理と分類方法を発表した。

④ 品質コストの管理……品質管理はやがて総合的品質管理 (TOQ) へと発展し、管理会計においてもそれへの対処が緊急課題となった。そのため、IMA-4R (拙訳書第13章) は TOCの会計指針を示すと共に、品質コスト (quality costs) をいかに管理すべきかに初めて言及した。

⑤ 総コスト・マネジメント……IMA-4MM は、下記の原価管理技法を統合し、これを統合的コスト・マネジメント・システム (ICMS) として提示した^(16③)。

- ・原価企画
- ・アセット・マネジメント
- ・キャパシティ・コスト
- ・プロセス・マネジメント
- ・サプライチェーン経営
- ・総合的業績管理
- ・活動基準原価管理

3. 終焉を迎えた米国管理会計の翻訳的導入

拙訳書が出版された1995年以降にも、27編の『IMA指針』が刊行されたが、特に翻訳書が発行されるまでに至らなかった。その点では戦後の翻訳的導入の時代が、終焉を迎えつつあったことが伺われる。これらの『IMA指針』は、その時々々の要請に応じて適時刊行されてきたが、以下これらを4つの動向に大別してその内容を要約・紹介してみよう。

なお『IMA指針』としては、上記の管理会計技法のほかに、IMA-A2『管理会計用語集』が発刊されているが^(16④)、わが国でそれに相応するものとして、拙著『英和・和英 管理会

計辞典』が出版されている。

(1) 時代の寵児となった環境会計と情報会計

環境保全が地球的課題として提起されるに従い、管理会計の世界においても環境会計 (environmental accounting) の開発が緊急問題となり、『IMA指針』は次の2編を発表した^(16⑤)。

- ・IMA-4W「企業環境戦略の実施」1995
- ・IMA-4Z「意思決定のための環境会計の用具と技法」1996

環境管理会計の2大領域は、環境監査と環境コスト管理である。同指針は、ISO-14010に基づいて環境監査の概念を論述し、さらに環境コストについて、3種類のコスト (隠れているコスト、偶発コスト、イメージアップ・コスト) 毎に、その管理方式を示している。

他方、環境保全と並んで高度情報化が世界的問題となるに及び、情報会計 (IT accounting) の革新が迫られた。このため、次の2編の『IMA指針』が発刊された^(16⑥)。

- ・IMA-400「インターネットによるEコマースの理解と実施」2000
- ・IMA-4PP「自動ワークフロー管理の実施」2000

インターネットによるEコマース (electric commerce:EC) には、「企業間EC」(B to B) と「企業—消費者間EC」(B to C) が含まれるが、IMA-400は、ECについて8のビジネスモデルとその戦略を明らかにした。さらにIMA-4PPは、特殊問題として非製造プロセスの情報フローであるワークフロー (workflow) の自動管理についても言及している。

(2) 企業価値を巡る新しい管理会計が登場

企業業績の測定尺度が「利益からキャッシュ・フローへ、そして価値へ」と転換したため、価値創造経営 (value-based management : VBM) がクローズアップした。VBMを最初に提唱したのはポーター (Porter, M.E.) で、1985年に『競争優位』を著し⁽¹⁷⁾、「価値活動の連鎖の仕方が競争優位を決定する」ことを強く訴えた。VBMは、企業内を対象とした価値連鎖経営から、やがて外部企業を対象としてサプライチェーン経営 (supply chain management : SCM) へと拡大し、現在も最先端経営として寵愛されている。『IMA指針』は、このようなVBMやSCMについて、次の4編を刊行している^(16⑦)。

- ・ IMA-4X 「競争優位を評価するための価値連鎖分析」1996
- ・ IMA-4II 「競争優位を実現するための総合的サプライチェーン経営の実施」1999
- ・ IMA-4JJ 「総合的サプライチェーン経営を実施するための用具と技法」1999
- ・ IMA-4AA 「株主価値創造の測定と管理」1997

IMA-4Xは、ポーターの価値連鎖概念を基盤として、競争優位を評価するための価値連鎖について、そのアプローチと価値連鎖分析の戦略的枠組みを提示した。さらに、IMA-4IIとIMA-4JJは、総合的サプライチェーン経営 (Integrated SCM : ISCM) を、「原材料の調達先から、その加工を経て、消費地に至る物財のフローを調整すること」と定義した後、ISCMを実施するためのステップを示し、その実施に必要な用具と技法を明らかにした。

他方、価値創造経営は、株主価値創造経営 (shareholder value-based management : SVBM) を中心として展開された。IMA-4AAは、SVBMを次のように定義し、株主価値の測定技法と株主価値の管理方法を披瀝した。

「株主価値創造経営とは、株主価値の主要作用因に管理者の意思決定を集中させることによって、会社が株主価値を最大化するのを援助するアプローチのことである。」

(3) 再び脚光を浴び出した生産管理の会計

その後生産管理の分野でも、原価企画、制約理論、リーン生産、プロセス管理、シアード・サービス・センター等の新方式が相次いで開発された。このため、しばらく鳴りを潜めていた生産管理会計が再び脚光を浴び、次のような『IMA指針』が次々と発表された^(16⑧)。

- ・ IMA-4FF 「原価企画の実施」1999
- ・ IMA-4GG 「原価企画を実施するための用具と技法」1998
- ・ IMA-4HH 「制約理論 (TOC) 管理システムの原理」1999
- ・ IMA-4KK 「リーン生産原理の実施」2000
- ・ IMA-4NN 「製品およびサービスを改善するためのプロセス管理の実施」2000
- ・ IMA-5G 「共用サービス・センターの実施」2000

これら各実務指針の要点は、およそ以下のとおりである。

- ① 原価企画の会計…原価企画 (target costing : TC) は、製品の全ライフサイクルにわたって、製品の全社的原価を低減することを目標として製品の設計および開発を行う日本発のアプローチである。

IMA-4FF と IMA-4GG は、TCの各種の実施用具と技法を開示した。

- ② 制約理論の会計…制約理論 (theory of constraints : TOC) は、ゴールドラット (Goldratt, E. M.) が、1980年代早期に開発したシステムで、「制約がシステムの業績を決定する」ことを管理哲学としている。これを取り上げたのが IMA-4HH で、TOCの会計特有の方式として、特に制約会計 (constraints accounting) とスループット会計 (throughput accounting) が注目される。
- ③ リーン生産の会計…リーン生産 (lean production) は、リーン(贅肉)のない生産のことで、設計から始まって生産・サプライチェーン・顧客への対応という全プロセスにおいて、無駄を発見し除去する方式である。リーン生産を対象にした IMA-4KK では、その枠組みと4つの実施段階を示した。
- ④ プロセス管理の会計…プロセス管理 (process management) は、1つ以上のインプットを投入し、顧客に対して価値のあるアウトプットを生み出す行動を管理することで、これを論じた IMA-4NN は、それを実施するための3段階を提示した。
- ⑤ 共用サービス・センターの会計…複数の現場部門が共同して使用するサービスが共用サービスであり、これを提供する部門が共用サービス・センター (shared services center : SSC) である。この問題を論じた IMA-5G は、SSCを実施するための4段階を報告した。

(4) 業績評価のための会計も再発展

近年は意思決定会計に時代の関心が寄せ

られているが、業績評価会計も見直され、次の『IMA指針』が発表されている^(16⑨)。

- ・ IMA-4V 「効果的なベンチマーキング」1995
- ・ IMA-4U 「競争的業績評価指標」1995
- ・ IMA-4DD 「総合的業績管理システムを実施するための用語と技法」1998

これら各実務指針の要点は、およそ以下のとおりである。

- ① ベンチマーキングの会計…ベンチマーキング (benchmarking : BM) は、最高水準にある企業の実務を不断に評価し、そのうち最善の実務を自社の経営に取り入れる方式で、企業内BM・業界内BM・世界最高BMの種類がある。この会計問題を論じた IMA-4V は、BMのプロセスとその用具および技法を展開している。
- ② 業績評価の会計…IMA-4U は、業績評価の用具である業績尺度 (performance measures) と業績指標 (performance indicators) を区別し、業績尺度 (一株あたりの純利益、キャッシュ・フロー、投資利益率、残余利益、市場価値等) より、業績指標 (環境指標、市場/顧客指標、競争相手指標、内部事業プロセス指標、人的資源指標、財務指標等) を重視すべきことを強調した。この後を受けて IMA-4DD は、バランスド・スコアカード (balanced scorecard : BSC) を含む総合的業績指標の作成・活用法を具体化した。

IMAは、2000年に『IMA指針』の発行を打ち切ると共に、その後機関誌 *Management Accounting* を *Strategic Finance* に改題し、管理会計は冬の時代に突入した。果たして、管理会計が再び春を迎えるのは、一体いつだろうか。

<注>

(1) *How Standard Costs Are Being Used Currently*, 1951 (山辺六郎訳『標準原価計算の実際』、白桃書房、1956)

- NAA-11 : *Reexamination of Standard Costs*, 1948.
- NAA-12 : *Standard Costs to Aide Control of Manufacturing Costs*, 1948.
- NAA-13 : *Standard Costs for Costing Inventories*, 1948.
- NAA-14 : *Standard Manufacturing Costs for Pricing and Budgeting*, 1948.
- NAA-15 : *A Standard Costs Case Study*, 1948.

(2) 中山隆祐著『実践標準原価計算』白桃書房、1963 (1964年に日本会計研究学会「太田賞」を受賞)

(3) Marketing Costs Series (西澤脩訳『営業費会計』、日本生産性本部、1958)

- NAA-10 : *Costs Included in Inventories*, 1947.
- NAA-19 : *Assignment of Non-Manufacturing Costs for Managerial Decisions*, 1951.
- NAA-20 : *Assignment of Non-Manufacturing Costs for Products*, 1951.
- NAA-21 : *Assignment of Non-Manufacturing Costs to Territories and Other Segments*, 1952.
- NAA-25 : *Cost Control for Marketing Operations-General Consideration*, 1954.
- NAA-26 : *Cost Control for Marketing Operations-Order Getting*, 1954.
- NAA-27 : *Cost Control for Marketing Operations-Order Filling*, 1954.

• NAA-29 : *Accounting for Research and Development Costs*, 1955.

(4) 西澤脩訳『営業費の管理—営業費分析の方法と実例』、日本能率協会、1961.

(5) Harris, J.N, "What Did We Earn Last Month?", *N.A.C.A. Bulletin*, January 15, 1936.

(6) Direct Costs Series (藤田幸男・森藤一男訳『直接原価計算』、日本生産性本部、1963)

- NAA-23 : *Direct Costing*, 1953.
- NAA-37 : *Current Application of Direct Costing*, 1961.

(7) C-V-P Analysis Series (諸井勝之助・山口達良訳『損益分岐点』日本生産性本部、1959)

- NAA-16 : *Measuring the Variation of Costs with Volume*, 1949.
- NAA-17 : *The Techniques for the Analysis of Cost-Volume-Profit Relationship*, 1949.
- NAA-18 : *The Volume Factor in Budgeting Costs*, 1950.

(8) その他のNAA Research Series.

- NAA-24: *Product Costs for Pricing Purposes*, 1953 (青木茂男訳『価格設定と原価計算』日本生産性本部、1959)
- NAA-30: *Accounting for Intra-Company Transfers*, 1956 (小沢康人・高木靖史訳『経営指標としての資本利益率』日本生産性本部、1961)
- NAA-35: *Return on Capital as a Guide to Managerial Decision*, 1959 (小沢康人・高木靖史訳『経営指標としての資本利益率』日本生産性本部、1961)
- NAA-38: *Cash Flow Analysis for Managerial Control*, 1961 (中原章吉・野口和男・岡下敏

- 訳『経営管理のためのキャッシュ・フロー分析』日本生産性本部、1963)
- NAA-39: *Accounting for Costs of Capacity*, 1963 (新井清光・藤田幸男訳『キャパシティ・コストの会計』日本生産性本部、1965)
 - NAA-40: *Techniques in Inventory Management*, 1964 (西澤脩訳『在庫管理の諸方法』日本生産性本部、1965)
 - NAA-41: *Control of Maintenance Costs*, 1965 (新井清光・藤田幸男訳『キャパシティ・コストの会計』日本生産性本部、1963)
 - NAA-42: *Long-Range Profit Planning*, 1964 (森藤一男・中原章吉訳『長期利益計画の立て方』日本生産性本部、1966)
 - NAA-43: *Financial Analysis to Guide Capital Expenditure Decisions*, 1967. (訳書なし)
- (9) AAA, Report of the Committee on Management Accounting
- ① AAA-1: *Report of the 1957 Committee on Management Accounting*, 1958 (西澤脩訳「AAA 管理会計報告書」、『企業会計』1959年7月号、中央経済社)
 - ② AAA: *Report of the 1958 ~ 72 Committee on Management Accounting* (桜井道晴訳『AAA 原価・管理会計基準』中央経済社、1975)
 - AAA-2: *Report of the 1958 Committee on Management Accounting*, 1959.
 - AAA-3: *Report of the 1959 Committee on Management Accounting*, 1960.
 - AAA-4: *Report of the 1961 Committee on Management Accounting*, 1962.
 - AAA-5: *Report of the 1970 Committee on Management Accounting*, 1971.
 - AAA-6: *Report of the 1972 Committee on Management Accounting*, 1973.
- (10) 西澤脩著『経営管理会計』中央経済社、1996 (日本会計研究学会「太田・黒澤賞」を受賞)
 - (11) AAA-6: *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966 (飯野利夫訳『アメリカ会計学会：基礎的会計理論』国元書房、1969)
 - (12) IMA, *Statements on Management Accounting* (西澤脩訳『IMAの管理会計指針』白桃書房、1995)
 - IMA-1A: *Definition of Management Accounting*, 1981.
 - IMA-1B: *Objective of Management Accounting*, 1982.
 - IMA-1C: *Standards of Ethical Conduct for Management Accountants*, 1983.
 - IMA-1D: *The Common Body of Knowledge Management Accountants*, 1986.
 - IMA-1E: *Education for Careers in Management Accounting*, 1987.
 - IMA-4D: *Measuring Entity Performance*, 1986.
 - IMA-4J: *Accounting for Property, Plant, and Equipment*, 1989.
 - IMA-4L: *Control for Property, Plant, and Equipment*, 1990.
 - IMA-4N: *Management of Working Capital: Cash Resources*, 1990.
 - IMA-4Q: *Use and Control of Financial Instruments by Multinational Companies*, 1992.
 - IMA-5A: *Evaluating Controllorship Effectiveness*, 1990.
 - IMA-5B: *Fundamentals of Reporting Information to Managers*, 1992.
 - (13) IMA, *Statements on Management Accounting* (西澤脩訳『IMAの原価管理指針』白桃書

- 房, 1995)
- IMA-4A: *Cost of Capital*, 1984.
 - IMA-4B: *Allocation of Service and Administration Costs*, 1985.
 - IMA-4C: *Definition and Measurement of Direct Labor Cost*, 1985.
 - IMA-4E: *Definition and Measurement of Direct Material Cost*, 1986.
 - IMA-4F: *Allocation of information Systems Costs*, 1986.
 - IMA-4G: *Accounting for Indirect Costs*, 1987.
 - IMA-4H: *Uses of the Cost of Capital*, 1988.
 - IMA-4I: *Cost Management for Freight Transportation*, 1989.
 - IMA-4K: *Cost Management for Warehousing*, 1989.
 - IMA-4O: *The Accounting Classification of Real Estate Occupancy Costs*, 1991.
 - IMA-4P: *Cost Management for Logistics*, 1992.
 - IMA-4R: *Managing Quality Improvements*, 1981.
 - IMA-4S: *Internal Accounting and Classification of Risk Management Costs*, 1993.
 - IMA-4T: *Implementing Activity-Based Costing*, 1993.
- (14) NAA, *Guidelines for Distribution and Financial Management*
- *Transportation Accounting & Control*, 1983 (西澤脩訳『輸送費の会計と管理』税務研究会, 1984)
 - *Warehouse Accounting & Control*, 1985 (西澤脩訳『保管費の会計と管理』白桃書房, 1987)
- (15) H. T Johnson & R. S Kaplan, *Relevance Lost* (鳥居宏史訳『レレバンス・ロスト』白桃書房, 1992)
- (16) IMA, *Other Statements on Management Accounting*
- ① • IMA-2A: *Management Accounting Glossary*, 1990: 西澤脩著『英和・和英 管理会計辞典』中央経済社, 2000.
 - ② • IMA-4Y: *Measuring the Cost of Capacity*, 1996.
 - IMA-4BB: *The Accounting Classification of Workpoint Costs*, 1997.
 - IMA-4LL: *Implementing Capacity Cost Management Systems*, 2000.
 - ③ • IMA-4MM: *Designing an Integrated Cost Management System for Driving Profit and Organizational Performance*, 2000.
 - ④ • IMA-4M: *Understanding Financial Instruments*, 1990.
 - IMA-5C: *Managing Cross-Functional Teams*, 1994.
 - IMA-5D: *Developing Comprehensive Competitive Intelligence*, 1996.
 - ⑤ • IMA-4W: *Implementing Corporate Environmental Strategies*, 1995.
 - IMA-4Z: *Tools and Techniques of Environmental Accounting for Business Decisions*, 1996.
 - ⑥ • IMA-400: *Understanding and Implementing Internet E- Commerce*, 2000.
 - IMA-4PP: *Implementing Automated Workflow Management*, 2000.
 - ⑦ • IMA-4X: *Value Chain Analysis for Assessing Competitive Advantage*, 1996.

- IMA-4II: *Integrated Supply Chain Management for Competitive Advantage*, 1999.
- IMA-4JJ: *Tools and Techniques for Implementing Integrated Supply Chain Management*, 1999.
- IMA-4AA: *Measuring and Managing Shareholder Value Creation*, 1997.
- ⑧ • IMA-4FF: *Implementing Target Costing*, 1999.
- IMA-4GG: *Tools and Techniques for Implementing Target Costing*, 1998.
- IMA-4HH: *Theory of Constraints (TOC) Management System Fundamentals*, 1999.
- IMA-4KK: *Implementing Lean Production Fundamentals*, 2000.
- IMA-4NN: *Implementing Process Management for Improving Products and Services*, 2000.
- IMA-5G: *Implementing Shared Service Centers*, 2000.
- ⑨ • IMA-4V: *Effective Benchmarking*, 1995.
- IMA-4U: *Developing Comprehensive Performance Indicators*, 1995.
- IMA-4DD: *Tools and Techniques for Implementing Integrated Performance Management Systems*, 1998.
- ⑩ • IMA-4CC: *Implementing Activity-Based Management: Avoiding the Pitfalls*, 1998.
- IMA-4EE: *Tools and Techniques for Implementing ABC/ABM*, 1998.
- (17) M. E. Porter, *Competitive Advantage*, 1985 (土岐坤訳『競争優位の戦略』ダイヤモンド社、1985)