
わが国戦後管理会計発達史（後編）

—— 日本的管理会計の模索と構築 ——

西澤 脩

IV 各省庁が果たした日本的管理会計の再構築

前述のようにわが国戦後管理会計は、米国管理会計の翻訳的導入によって再開されたが、その傍ら日本的管理会計の模索と構築が急がれた（図表1参照）。当時は行政主導型の経済運営が強力に展開されていたため、企業会計も関係各省庁の主導により開発された。企業会計のうち財務会計は、企業会計審議会の意見書に基づいて法整備が図られたが、日本的管理会計は、通商産業省（現在の経済産業省〈通産省と略称〉）や運輸省（現在の国土交通省〈運輸省と略称〉）の次の報告書により改革された。

- ・通産省産業構造審議会の管理会計に関する答申書（以下、『管理会計答申書』と仮称）
- ・通産省・運輸省の物流コストに関する指針等（以下、『物流コスト指針』と仮称）

1. 産業構造審議会が果たした管理会計革新

通産省の産業構造審議会（1965年までは産業合理化審議会と呼称）は、『通産省設置法』

第6条によって設置され、通産大臣の諮問に応じて産業構造の改善に関する事項を調査・審議した結果を答申してきた（第7条）。その下部機構として設置されたのが管理部会で、1951年から1972年までの間に『管理会計答申書』を計6編公表した。同答申書（答申第1～6号と呼称）は、管理会計組織と管理会計機能の両面において、戦後における日本的管理会計の再構築を果たした⁽¹⁾。

(1) コントローラ部と事業部の組織を導入

答申第1号・第2号および第4号により、本社部門にはコントローラ部が導入され、現場部門には事業部制が導入されて、管理会計の組織改革が行なわれた。

① 経理部をコントローラ部に改組

管理会計組織のうち本社部門にコントローラ制を導入したのは、1951年の答申第1号『企業における内部統制の大綱』である。同答申では、内部統制（internal control）を次のように定義し、企業に内部統制組織を導入し確立すべきことを提唱した。

「内部統制とは、企業の最高方針にもとづいて、経営者が、企業の全体的観点

図表1 日米における戦後管理会計の主要なシリーズ文献

米国の管理会計文献			日本の管理会計文献			日米の社会的背景 (法制・経済・経営・会計の動向)		
NAA IMA	AAA	西暦	元号	通産省・ 運輸省	西澤			
I NAA 報告書		1943年	昭和18年			1941年：第2次世界大戦勃発		
		1945年	〃 20年			1945年：第2次世界大戦終結		
		1951年	〃 26年			1957年：NACAはNAAへ改名		
		1958年	〃 33年		IV 管理会計 答申書	1962年：『原価計算基準』制定		
		1967年	〃 42年			1965年：合理化審は産構審へ		
		III IMA 指針		1972年	〃 47年			1973年：石油危機勃発
				1973年	〃 48年			1973年：IASC・FASB設立
				1975年	〃 50年			1973年：近代会計制度百周年
				1978年	〃 53年		IV 物流コスト 指針	1975年：日本原価計算学会設立
				1980年	〃 55年			1989年：昭和から平成へ
1981年	〃 56年					V 原価管理 シリーズ	1991年：NAAはIMAへ改名	
1992年	平成4年				1991年：日本管理会計学会設立			
1994年	〃 6年					1997年：持株会社制度解禁		
1999年	〃 11年			1999年：株式交換制度創設				
VI 管理会計 シリーズ		2000年	〃 12年			2000年：株式分割制度創設		
		2003年	〃 15年			2001年：企業会計基準委員会設立		
		2004年	〃 16年			2002年：連結納税制度開始		
		2005年	〃 17年			2005年：新会社法成立		
		2006年	〃 18年			2006年：会計計算規則制定		
		2007年	〃 19年			2007年：平成不況脱出		

(注)

- I NAA報告書：NAA, *NAA Research Series*.
- II AAA報告書：AAA, *Reports of the Committee on Management Accounting*.
- III IMA指針：IMA, *Statements on Management Accounting*.
- IV 管理会計答申書：通産省産業構造審議会の『管理会計答申書』
物流コスト指針：通産省・運輸省の『物流コスト指針』
- V 原価管理シリーズ：西澤脩著・訳著『原価の会計と管理シリーズ』
- VI 管理会計シリーズ：西澤脩著『ニュー管理会計シリーズ』

から執行活動を計画し、その実施を調整し、かつ実績を評価することであり、これらを計算的統制の方法によって行うものである。」

換言すれば、計算的統制の方法による間接的な経営管理が、内部統制である。このような内部統制の機能は、わが国では、伝統的に“経理部”と称される部門が担当してきたが、内部統制の観点から重大な欠陥が内在していた。旧“経理部”には、計算的統制機能と財務執行的機能が混在していたため、財務執行の計算的統制が自己管理に落入り、そのため管理会計機能それ自体が弱体化していた。このため管理会計の強化策として、次の経理部改組が建議された。

- ・内部統制を専門的に担当するものとして、統制部門のうちに独立したコントローラ部を確立し、これをその主任者たるコントローラに総監させる。
- ・経理部門として従来一般に担当してきた諸機能のうち、予算・決算・原価計算・その他の計算処理に関する計算的統制機能は、財務執行的機能から分離独立させ、専らコントローラ部に吸収させる。
- ・資本調達・資本運用・現金収支の実施や、それに伴う信用関係の処理は、いづれも企業の財務執行に関するものであるから、財務部に専門的に担当させる。

その具体策として、執行部門の中に財務部を設置するとともに、統制部門としてコントローラ部を新設し、両部門に次の各課を設ける方式が、答申第2号により提示された。

- ・コントローラ部…予算課、会計課、統計課、監査課
- ・財務部…売掛課、投資課、買掛課、資金課

かくして、日本的経理部は米国式のコントローラ部 (controller dept.) に改組され、コントローラ部 (改組後も「経理部」と称する会社が多い) は、財務会計と管理会計を専従する総合的会計情報センターとして機能する基礎が築かれた。

② 機能別会計は事業部制会計へ転換

管理会計組織のうち現場部門に事業部制を導入したのは、答申第4号『事業部制による利益管理』(1960年)である。同答申では、事業部制 (division system) を次のように定義し、事業部制の導入を提唱した。

「事業部制は、企業の諸経営活動を、それぞれ独自の市場および製品をもつ利益責任単位 (プロフィット・センター) すなわち、独立採算的な管理単位にわけるとともに、その上にこれを統轄する本部を形成する分権的な経営管理形態である。」

経営管理組織は、それまで職能別分権制を堅持していたため、管理会計も職能別会計制を採用し、販売部門については収益業績を、また製造部門や購買部門については原価業績を測定するに過ぎなかった。しかし、部門毎の利益業績を評価するには、各部門を利益責任単位すなわちプロフィット・センター (profit center) とする必要がある。このため事業部制を導入し、本部の下に製品別または地域等別の事業部を設置し、事業部を「会社の中の会社」として利益管理する方式がと

られた。このような事業部制組織では、各部門の利益業績は、次式で算出される。

- ・ 売上高－変動費＝売上差益
- ・ 売上差益－管理可能固定費＝管理可能利益
- ・ 管理可能利益－事業部所属のその他の固定費＝事業部利益
- ・ 事業部利益－事業部外の費用＝純利益

上記のうち、管理可能利益によって事業部長の利益業績が評価され、事業部利益により事業部自体の利益業績が評価され、さらに純利益によって会社全体の利益業績が評価される。事業部制はその後カンパニー制に発展し、利益業績だけでなく資金業績も評価されるに至ったが、同答申によりその基礎が築かれた。

(2) 経営計画のための未来会計を開発

日本の管理会計はそれまで経営統制会計が主体であったが、『管理会計答申書』により、新たに経営計画会計が重視され、利益計画・原価計画・財務計画のための会計が開発された。

① 統制中心の会計から計画重視の会計へ

経営統制会計から経営計画会計への重点移動を訴えたのは、答申第3号『経営方針遂行のための利益計画』（1956年）である。それまでの日本的経営では経営統制が偏重されていたため、管理会計も経営統制会計一点張りで、専ら標準原価計算や予算統制が活用されるにすぎなかった。しかし、戦後に経営計画時代が到来すると、それに役立つ経営計画会計を開発し実施することが緊急の課題となった。このため同答申は、企業の業務遂行の指針が経営方針であり、これを具体化したも

のが経営計画であるとし、経営計画会計として次の2つを提示した。

- ・ 利益計画 (profit planning) …経営方針によって示された長期の平均目標利益率を勘案して、来年度における目標利益率を幾らにするか、またこれをどうやって実現するかを計画したものが利益計画である。目標利益は資本利益率の形で表明され、それを達成するための予定収益および許容費用は、次式で算出される。利益計画会計では、利益・資本計画図表および利益・資本算定式が活用される。

$$\text{予定収益} - \text{目標利益} = \text{許容費用}$$

- ・ 資金計画 (fund planning) …企業の安全性・支払能力等を考慮しながら、資本を財務・製造・販売・財務という経過的な面で計画するのが資金計画である。資金運用表形式の資金計画表では、計画期間内において予定される資金の源泉と使途を主要項目別に掲げ、かつ運転資本の増減がその原因別に分析される。また、2区分式の資金計画表では、資金計画表は固定資金計画表と運転資金計画表に大別される。

かくして管理会計は、回顧的な経営統制会計から未来志向の経営計画会計に重点移動し、やがて業績評価会計・意思決定会計に発展するための条件が整備された。

② 統制中心の原価管理から計画重視の原価管理へ

統制中心の原価管理が原価統制であり、計画を重視した原価管理がコスト・マネジメント (cost management) であるが、原価管理を原価統制から原価計画に転換

させたのは、答申第5号『コスト・マネジメント』（1966年）である。同答申では、コスト・マネジメントが次のように定義され、その導入が促進された。

「コスト・マネジメントとは、利益管理の一環として、企業の安定的発展に必要な原価引下げの目標を明らかにするとともに、その実施のための計画を設定し、これが実現を図る一切の管理活動をいう。」

コスト・マネジメントには、次の原価統制と原価計画が含まれるが、抜本的な原価引下げを達成するには原価計画を重視すべきである。

- ・原価統制（cost control）…原価標準（予算・標準）が実現されるように、執行活動を指導し規制するのが原価統制で、執行活動の達成目標を原価標準の形で伝達し、それと実際原価の差異を分析する。
- ・原価計画（cost planning）…長期の安定的成長を図るため、将来とりうる方策を比較・考量し最も原価が低い方式を選択するのが原価計画で、長期の原価引下げ目標を設定し、それを実現するために企業環境・経営構造および業務を改善する。

原価統制では、標準直接原価計算や統制予算が使用されるにすぎないが、原価計画では、OR・IE・価値分析・事務の機械化・特殊原価調査が活用される。同答申により、原価統制と原価計画を包括したコスト・マネジメントが定着した。

- ③ 短期の財務計画から長期の財務計画へ
財務の面で短期計画から長期計画への転換を図ったのは、答申第6号『企業財

務政策の今後のあり方』（1972年）である。財務計画は、従来短期計画として設定されてきたが、国際化時代を迎え長期計画が重要課題となった。このため同答申は、次の総合財務計画を確立し、国際化に対応すべきことを答申した。

「資金の運用・調達その他あらゆる経営活動を相互関連的システムとしてとらえ、長期利益計画を頂点として長期・短期の計画を連絡し、かつ各業務分野の計画を結合した総合財務計画を確立する。」

総合財務計画の頂点をなすのが長期財務計画で、長期利益計画および長期資金計画がその主体となる。長期財務計画会計の中心は、設備投資の経済性計算（economic study）で、その計算手法が次のように体系化された。

- ・拡大的プロジェクトの評価法…利益額比較法（会計的な平均利益額法、正味現在価値法）、原価比較法（会計的な平均費用法、資本回収係数法）、投資利益法（会計的な投資利益率法、キャッシュ・フロー割引法）、利益指標法（将来利益対投資比率法、割引キャッシュ・フローによる利益指標法）、資金回収期間法（単純な回収期間法、割引キャッシュ・フローによる回収期間法）
- ・取替投資の評価法…新設備代替案の評価法、取替時期の評価法
- ・近代化投資の評価法…品質向上投資の評価法、省力化投資の評価法
- ・戦略投資の評価法…目標達成度評価法、還元利益評価法、総合的評価法（効果対投資比較法、評価尺度法）

設備投資の経済性計算については、それまで論者により各種各様の体系・方式・用語・算式等が提案され混乱していたが、同答申によりほぼ統一され、その評価法が定着するに至った。

2. 通産省と運輸省が制定した物流コスト指針

戦後のわが国経済は、農業時代に始まり工業時代を経て流通時代に突入し、流通時代はマーケティングから物流へ重点移行した。物流時代を開幕したのは1965年1月に閣議決定された『中期経済計画』であり、これを基点として各省庁は一斉に物流政策の策定に立ち上がった。物流政策の一環として物流会計の確立が強く求められ、中小企業庁に続いて運輸省・通産省は、以下のような物流コスト指針を制定し、行政指導に当たった。国の機関が物流コスト指針を制定したのは世界的にも希で、この点ではわが国の管理会計が欧米に先行したと言える。幸い筆者は、これら指針の開発に直接関わったので、その経緯を一瞥してみよう⁽²⁾。

(1) 企業庁は中小企業向けのマニュアルを制定

最初に物流コスト指針を制定したのは中小企業庁で、1975年に指針第1号として『物流コスト算出マニュアル』（企業庁マニュアルと略称）を発表した。同指針は、中小卸売業者が物流コストを算定する方式として次の3方式を開発し、物流意識の高揚に務めた。

- ・管理会計方式の物流原価計算…管理会計手法により原始データから物流コストを積算し、包装費・配送費・保管費・情報

費および物流管理費を集計する。

- ・財務会計方式の物流原価計算…損益計算書上の原価データから物流コストを抽出し、支払物流費のほか自家配送費・物流人件費・物流施設費・物流金利を入手する。
- ・原価指標方式の物流原価計算…中小企業庁が各年公刊している『中小企業の原価指標』から、業種別に売上高対物流コスト比率の標準値を推計する。

中小企業を対象にする以上、物流機能に要するコストを原始データから簡易に抽出できるように、先ず管理会計方式を創案した。しかし、それだけでは砂上の楼閣となる憂いがあるので、若干精度が落ちても決算書から物流コストを推計する簡便な財務会計方式も考案した。そのほか、『中小企業の原価指標』から物流コスト統計を類推する原価指標方式も提案したが、残念ながら実践されるまでには至らなかった。

(2) 運輸省は大企業向けの統一基準を開発

企業庁マニュアルに続いて、運輸省では大企業向けに物流コスト指針を制定し、1977年に指針第2号として『物流コスト算定統一基準』（以下、運輸省基準と略称）を発表した。運輸省基準は、企業庁マニュアルと異なり、高度で専門的な物流コストの算定基準を開発することを目的とした。このため、物流コスト（physical distribution costs）を次のように分類し、その内容を詳細に定義したうえ、当計算方法と計算表を提示した（第1編第2部第2章および第2編第2章）。

- ・物流領域別分類…物流コストを調達物流費・社内物流費・販売物流費・返品物流

費・廃棄物流費に細分するが、生産物流費は除外する。

- ・支払形態別分類…物流コストを自社払物流費と他社払物流費に大別し、前者は自社物流費と委託物流費に再分類すると共に、自社物流費は材料費・人件費・用役費・維持費・一般経費・特別経費に細分する。
- ・物流機能別分類…物流コストを物資流通費と情報流通費と物流管理費に大別し、物資流通費は、包装費・輸送費・保管費・荷役費・流通加工費に再分類する。
- ・その他の物流管理目的による分類…物流コストを適用方法別・物流操業度別・管理可能性別に分類する。

次いで、各物流コストを算定するための計算方法と計算表を提示した。さらに支払形態別物流コストを全物流領域別に亘って集計した後、物流機能別計算を経由して適用別に再集計し、製品別・地域別等の物流コストを算定するための統一基準を制定し（第1編第2部第3章および第2編第3章）、高い評価を受けた。

(3) 通産省も物流コスト・マニュアルを制定

1990年代に入ると、物流環境は重厚長大から軽薄短小に、また小品種・多量・定時物流は多品種・少量・多頻度物流に本質転換した。このような新物流時代に対応するため、産業構造審議会から新しい物流コスト・マニュアルの制定が求められた。このため1992年に急遽開発したのが、指針第3号の『物流コスト算定活用マニュアル』（以下、通産省マニュアルと略称）である。

ここでは、「実態把握のための物流コスト算定マニュアル」（第1部）、「原価管理のた

めの物流コスト算定マニュアル」（第2部）に続いて、「意思決定のための物流コスト算定マニュアル」を対象とし、次の輸送条件別に自家輸送費を算定する実務モデルが開発された（第3部）。

- ・多頻度輸送費計算…納入先の要求により、輸送回数が標準的な回数を上回る時の輸送費増加額の計算
- ・緊急輸送費計算…納入先の要求により、所定の運行計画とは別に、トラックを特別仕立てする時の輸送費増加額の計算
- ・特別時間指定輸送費計算…納入先の要求により、所定の配送時間以外の時間に配送するため待時間が生じる時の輸送費増加額の計算
- ・小ロット輸送費計算…納入先の要求により、一口あたりの輸送容積が標準パレット積載量以下となった時の輸送費増加額の計算

運輸省基準と異なり、通産省マニュアルでは実用性を重視し、「簡易かつ共通に利用可能なモデル」を制定することが前提とされた。このため、「確定申告書方式」と愛称し、所得税確定申告書の作成手順に準じ、原価計算表に示されたコードに従って計算して行けば、自動的に所要の物流コストが算出できる方式を考案した。出来れば計算ソフトを開発し、パソコンにデータをインプットすれば、即座に物流コストがアウトプットされることも期待したが、そこまでは至らなかった。

V 学際的管理会計に挑んだ原価管理シリーズ

官庁主導型でテイクオフした経済再建も軌

道に乗り、やがて世界の経済大国にまで高度成長したわが国は、文化大国を目指し学問分野でも欧米追従型から自主開発型に移行した。

管理会計の領域でも新しい自主開発が急がれ、学際的管理会計（interdisciplinary management accounting）が提唱された。このような学際的管理会計を原価の側面から論及したのが、拙著『原価の会計と管理シリーズ』（原価シリーズ第1～10巻と略称）である⁽³⁾。

1. 研究開発と管理会計との学際的研究

オートメーションによって工業復興をなし遂げたわが国が、高度経済成長を実現するため研究開発を重要政策として打ち出したのは、1960年のことである。同年に『科学技術研究調査規則』が制定され、次のように研究（research）が定義され（「用語の説明より」、今日まで毎年実態調査が繰り返されている。

「研究とは、事物・機能・現象等について新知識を得るために、あるいは、既存の知識の新しい活用の道を開くために行われる創造的な努力及び探求をいう。」

会社では、狭義の研究のほか開発も含まれるため、「研究開発」（research & development：R&D）と称される。このような研究開発と管理会計との学際的研究が研究開発会計で、その原価的側面が研究開発費会計である⁽⁴⁾。拙著『研究開発費会計』（1963年）では、“研究開発費はPolicy Costsである”との命題に基づき、戦略的投資である研究開発費を割当予算で管理するとともに、費用便益分析で投資効率を向上する方策が提唱された。

なお、原価シリーズ第2巻『研究開発費の会計と管理』の第I部「研究開発費の会計」では、研究開発費の会計処理問題を論述し、

A I Sの『研究開発活動会計』やS F A Sの『研究開発費会計』が紹介され、さらに会計法規上の研究開発費の独立表示・繰延経理・税務特例等も検討された。また、研究開発費の会計管理会計問題を論及した第II部「研究開発費の管理」では、ゼロベース予算（Z B B）による研究開発費管理、研究開発費予算の十大原則（予算一般の3原則、予算編成の4原則、予算実施の3原則）、研究開発費の費用便益分析（特に筆者の確率割引利益指数法）、中央研究所の利益管理（貢献利益法による中央研究所利益の算定）等が重要課題とされた。

2. 流通と管理会計との学際的研究

“経済の暗黒大陸”と喝破された流通（distribution）を文明大陸に開花させるために、統計審議会は1965年に流通を次のように定義し、その統計整備を訴えた⁽⁵⁾。

「流通活動とは、物理的ないし社会的な“ものの流れ”に関する経済活動のことをいう。その範囲は、それぞれいわゆる運輸・通信活動ならびに、いわゆる商業活動を主体とするものであるが、それらを助成する諸活動も含める。」

このような流通に要するコストが流通費であり、マクロの社会的流通費と、ミクロの物的流通費および商的流通費の3種が存する。流通費との学際的研究が流通費会計（distribution cost accounting）であり、「カップボックス」の拙著『流通費—知られざる“第三の利潤源”』（1970年）では、流通費の削減は、売上高の増大と製造原価の削減に次ぐ「第三の利潤源」としてアピールした。

(1) 社会的流通費は小売価格の6割

1964年の経済審議会答申書は、社会的流通費 (social distribution costs) を次のように定義し、流通経路の再編成に着手した。

「社会的流通費とは、メーカーの販売費のような生産段階において発生する流通費から、卸段階や小売段階におけるグロス・マージンまでを含めた、国民経済的立場からの流通費のことである。」

社会的流通費は、社会的コストの本質を有しており、メーカー・卸・小売りのビジネス・コストである営業費と売上総利益とを包括する概念で、小売店の小売価格とメーカーの製造原価の差額に相当する。21世紀財団 (TCF) は、1929年に米国における社会的流通費の実態を調査したが、その調査報告書『流通費は過大か』(1939年)により、社会的流通費が最終小売価格の58.5%も占めている事実が判明した。その後各機関により実態調査が繰り返され、社会的流通費を抜本的に削減するため、流通経路革命が断行されていった。

(2) マーケティング・コストが営業費

拙訳書『営業費会計』(1958年)に続いて刊行された拙著『営業費管理会計』(1962年)では、営業費は次のように定義され、注文獲得費と注文履行費と一般管理費に3分類された。

「営業費とは、製造業においては製品が製造され倉庫に保管されたとき(販売業においては商品を仕入れたとき)から、製品(商品)が販売され現金として回収されるまでに発生するすべての費用をいう。」

さらに原価シリーズ第3巻『営業費の会計と管理』では⁽³⁾、第I部「営業費会計の一般理論」に続いて第II部「営業費の生産性分析」で、形態別→機能別→セグメント別の営業費分析を追求し、貢献差益法による収益性分析が詳述された。さらに第III部「予算と標準による営業費管理」では、ゼロベース予算(ZBB)による営業費管理が導入され、第IV部「機能別の営業費管理」では、広告費、販売費、物流費、管理費の別にその管理法が展開された。さらに第V部「事業部別の営業費管理」では、事業部制下の営業費管理もとりあげられ、松下電器の事例が紹介された。

その後、営業費会計は、研究開発費会計・広告費会計・物流費会計・本社費会計・金利会計・情報費会計等に専門分化され単独の学問として独立したため、総論としての営業費会計は殆ど論及されなくなってしまった。

(3) 物流費はコストダウンの宝庫

企業コストである物流費 (physical distribution costs) との学際的研究が物流費会計で、販売費会計とともに営業費会計の2大領域をなしている。1973年に『日経流通新聞』創刊とともに1年間に亘り「物流会計講座」が連載されたが、これを収録した拙著『物流会計入門』(1974年)では、“物流はコストダウンの宝庫”とし、“物流冰山説”を唱えた。すなわち、決算書上の支払運賃・保管料は物流氷山の一角に過ぎず、海中部分に相当する自家物流費を探知するには、水中レーダーである物流会計が絶対不可欠とした。

物流費会計についても多数の著書・論文が公刊されたが、原価シリーズ第4巻の『物流費の会計と管理』⁽³⁾では、第I部「物流費会計総論」で、米国の物流研究団体であるNC PDMの次の定義を紹介し、それに要するコストが物流費であるとした。

「物流とは、原材料、半製品および完成品の原産地から消費地点までの能率的な移動を計画し、実施し、統制する目的で、2つまたは3つ以上の活動を統合したものをいう。」

さらに、物流費会計の3大手法として物流原価計算と物流採算分析と物流費予算管理を掲げ、その定義・内容および手続きを詳述した。次いで第II部「輸送費の会計と管理」では、特に自家輸送費を中心にして輸送原価計算、輸送費予算・標準、その他の輸送費管理が論及された。また、第III部「保管費の会計と管理」では、自家倉庫か営業倉庫かの決定に続いて、自家倉庫費の会計、特に科学的在庫管理法が追求された。

VI 新世紀初頭の進路を示した管理会計シリーズ

前節I～Vでは、20世紀末までの管理会計発達史を概観したが、21世紀初頭には管理会計はどのように推移するであろうか。2001年1月に施行された『高度情報通信ネットワーク社会（IT社会と略称）形成基本法』（IT基本法と略称）は、IT社会の実現を国是としている⁽⁷⁾。これを背景にIT経済ひいてはIT経営を支える新管理会計の進路を展望してみよう。このような観点から草稿したのが、拙著『ニュー管理会計シリーズ』（管理シリーズ第1～7巻と略称）である⁽⁶⁾。

1. IT社会における経営と会計

IT（information technology：情報通信技術）基本法は、21世紀初頭のおが国が目指すべきIT社会を、次のように定義している（第2条）。

「aインターネットその他の高度情報通信ネットワークを通じて、b自由かつ安全にc多様な情報または知識をd世界的規模でe入手し、共有し、発信することにより、fあらゆる分野におけるg創造的かつ活力ある発展が可能となる社会をいう。」（a～gの符号は筆者が追加）

上記のうちaはブロードバンド化、dとfはグローバル化、bとeはアライアンス化、cはナレッジ化、gはユビキタス・コンピューティング化を指すので、私見によれば、「IT社会とは、ブロードバンド化によって、グローバル化・アライアンス化およびナレッジ化が促進され、ユビキタス・コンピューティング化が実現する社会である」といえる。その結果、IT経営およびIT会計において、以下のトレンドが現出するものと思われる（管理シリーズ第1巻の『IT時代の会計と管理』参照）。

① 経営と会計のグローバル化…IT社会においては、第1に物的障害（時間・空間・形態の障害）や国別障害（法律・言語・慣習の制約）が排除され、時空を超えたユビキタスな取引が行われる。そのため、国ごとの法律・慣習よりもグローバル・スタンダード（global standard）が優先され、グローバル経営および会計が定着する。会計の世界では、国際会計基準審議会（IASB）の『国際財務報告基準』（IFRS）は、デファクト・スタンダード（事実上の基準）

からディジュール・スタンダード（法的基準）へと変貌する。

② 経営と会計のアライアンス化… I T社会においては、第2に過当競争は相互提携に転化し、共同の利益を求めて企業提携（business alliance）が強化され、最適化原理は、部分最適化から全体最適化に拡大される。このため、価値連鎖理論が重視され、企業内の価値連鎖経営は企業間のサプライ・チェーン経営（supply chain management：SCM）にまで進展する。さらに一連の法改正に伴い、連結経営や持株会社経営の会計も一般化する。

③ 経営と会計のナレッジ化… I T社会においては、第3に価値観が拡大し、“ヒト・モノ・カネ”の有形資産だけでなく無形資産も第4の経営資源となる。このため、ナレッジ経営（knowledge management）が注目され、暗黙知は形式知に顕在化され、個人知は組織知に集約される。また、企業目標は、「利益からキャッシュ・フローへ、さらに価値へ」と重点移動し、価値創造経営が推進される。また会計面では、企業のステークホルダーから見た企業価値の創造や研究開発（R&D）が促進される。

2. グローバル重視の会計と管理

グローバル経営の許では、具体的にはキャッシュ・フロー、時価評価、環境保全および活動基準の会計と管理が急速に進展する⁽⁸⁾。

(1) キャッシュ・フローの会計と管理

キャッシュ・フロー（cash flow：CF）計算書の作成は、既にグローバル・スタンダードとなっており、キャッシュ・フロー

計算書は第3の財務諸表として定着している。企業会計審議会も、遅ればせながら1998年に『連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準』を制定し、キャッシュ・フローを次のように定義したうえ、直接法と間接法との自由選択を認めている。

「キャッシュ・フロー計算書が対象とする資金の範囲は、現金および現金同等物とする。」

しかし、管理会計では、直接法より間接法を採用して、利益とキャッシュ・フローとの関連性を明示することが是非とも必要である（前著『IT時代の会計と管理』第3章参照）。さらに、キャッシュ・フローとしては、営業キャッシュ・フローから維持キャッシュ・フロー（現事業を維持するためのキャッシュ・フロー）を控除したフリー・キャッシュ・フローを算出することが望まれる。フリー・キャッシュ・フローは、経営者が自由（フリー）に使用できるキャッシュ・フローで、未来投資（新規事業への投資、M&Aの実施、リストラクチャリングの断行等）や財務体質の改善（借入金の返済、社債の償還等）や株主還元（配当の支払、自社株の買入等）に活用される。

さらに、設備投資の経済性計算では、営業キャッシュ・フローの割引額によって、投資利益が算出される。このため、次の割引キャッシュ・フロー法（discounted cash flow：DCF）が広く使用されている。

- ・正味現在価値法（耐用期間中の全年度の営業キャッシュ・フロー及び最終年度の残存価額の現在価値と、各年度の総投資の現在価値との正味差額を算出）
- ・内部利益率法（耐用期間中の全年度の営

業キャッシュ・フローの現在価値が、総投資の現在価値に一致する割引投資利益率を算出)

- ・割引回収期間法（耐用期間中の全年度の設備投資の現在価値が、N年間にえられる営業キャッシュ・フローの現在価値と一致するN年の年数を算出)

(2) 時価評価の会計と管理

時価評価もグローバル化し、企業会計審議会は、既に金融商品については『金融商品に係る会計基準』を、また固定資産に関しては『固定資産の減損に係る会計基準』を制定している。特に日本公認会計士協会の『金融商品に係る実務指針』は、時価(fair value)を次のように定義し(par.47)、その実践化に努めている。

「時価とは、公正な評価額であり、取引を実行するために必要な知識をもつ自発的な第三者の当事者が取引を行うと想定した場合の取引価額である。」

これらの財務会計基準を背景として、管理会計では以下の時価評価が行われる(管理シリーズ第7巻の『時価評価の会計と管理』参照)。

- ① 金融資産の時価評価…米国におけるこれら金融商品の管理会計実務としては、米国管理会計人協会(I MA)が、『金融商品の利用と管理』について実態調査した結果が参考となる。
- ② 棚卸資産の時価評価…在庫管理では、パレート分析であるABC分析に基づいて、A在庫については経済的発注数量分析(EOQ分析)と発注点分析(ROP分析)が実施される。
- ③ 不動産の時価評価…国土交通省の『不

動産鑑定評価基準』に基づき、原価法、取引事例比較法又は収益還元法で算定される。また不動産管理では、不動産投資の経済性計算が最大の課題となる。

- ④ 無形資産の時価評価…財務会計では、有償取得したインタンジブルスに限り取得原価で資産に計上される。しかし、管理会計では、有償取得分と自己創設分の全体について時価で評価する。さらに、“社内会社制”を導入し、部門間の社内振替価額を時価で評価すると、本社と現場部門を利益管理することができる。

(3) 環境保全の会計と管理

国際標準化機構(I S O)は、1996年以降ISO14000シリーズを発表し、わが国も1993年に『環境基本法』を制定した。環境省も『環境会計ガイドライン』を制定し、その中で環境会計(environmental accounting)を次のように定義している。

「環境会計とは、事業活動における環境保全のためのコストとその活動により得られた効果を認識し、可能な限り定量的(貨幣単位又は物量単位)に測定し伝達する仕組みをいう。」

このような環境会計には、外部機能と内部機能が含まれる(管理シリーズ第8巻の『環境保全の会計と管理』参照)。内部機能を対象にしたのが環境管理会計で、経済産業省の『環境管理会計手法ワークブック』によれば、環境管理会計では、次の諸方式が活用される。

- ・環境配慮型設備投資のマネジメント…環境設備投資プロジェクトの経済性計算と効果性評価
- ・環境配慮型原価管理システム…環境品質

原価計算、環境配慮型原価企画システム、
マテリアルフロー・コスト会計、ライフ
サイクル・コストニング

- ・環境配慮型業績評価システム…環境パフ
ォーマンス情報を導入した業績評価シス
テム

(4) 活動基準の会計と管理

伝統的原価計算（TAC）では、物流費は費目別→機能別→原価計算対象別に計算されてきたが、意思決定会計では、費目別→機能別→活動別→原価計算対象別に計算が進められる。ここに「機能」とは効用を異にする職能（生産、販売、輸送、保管等）をいい、その適用態様（例えば、輸送については第1次的には鉄道輸送と自動車輸送、第2次的には営業輸送と自家輸送、第3次的には走行・積み込み・積卸し等に細分）を「活動」と呼ぶ。このような活動別の原価計算には、次のものがある（管理シリーズ第3巻の『物流活動の会計と管理』参照）。

- ① 活動基準原価計算（activity-based costing：ABC）…ABCでは、実施する活動（activity）を識別したうえ、当該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原価計算対象に割当てする方式がとられる。TACでは、機能別原価を操業度で一括配賦していたが、ABCでは、活動別原価を原価作用因で個別割当する。かくして真の原価が判明し、利益に直結した会計戦略が実施できる。
- ② 活動基準管理（activity-based management：ABM）…ABCによって識別された原価作用因を、物量のまま原価計算対象

ごとに比較し、実績や標準と比較して不効率な原価作用因を発見し除去する。その結果、顧客サービスを下げずに原価削減が可能となる。

3. アライアンス強化の会計と管理

アライアンス経営の許では、具体的には企業再編と企業集団の会計と管理が広く普及する⁽⁹⁾。

(1) 企業再編の会計と管理

企業再編会計は、以下のように進められる（管理シリーズ第5巻の『企業再編の会計と管理』参照）。

- ① M&A（合併・買収）会計…合併や買収の会計では、次の方法で企業評価（business valuation）を行うことが先決となる。

- ・収益価値基準評価法では、将来獲得することが予想される毎期のキャッシュ・フローを、適正な資本還元率で資本に還元した価額で評価する。
- ・株式市価基準評価法では、1株当たりの平均市価に株式総数を乗じた価額で評価する。
- ・複成原価基準評価法では、取得資産の個々の複成原価を集計し、その合計額で評価する。
- ・帳簿株価基準評価法では、純資産額を株式総数で割って算出した株式実価で評価する。

- ② 会社分割会計…日本公認会計士協会の『会社分割に関する会計処理』によれば、次のように処理される。

- ・会社分割が「取得」と判定されるとき

は、資産の購入と考え、取得した資産・負債に売買処理法が適用される。

- ・会社分割が「持分の結合」と判定されるときは、結合前会社の営業が結合後も継続すると考え、簿価引継法が適用される。

③ 株式交換・移転会計…企業会計審議会の『企業結合に係る会計基準』によれば次のように処理される。

- ・株式交換・移転が「取得」とされるときは、パーチェス法が適用され、株式交換では取得原価で被取得企業の株式が計上される。
- ・株式交換・移転が「持分の結合」とされるときは、持分プーリング法が適用され、結合当事企業の企業結合日の適正な帳簿価額による純資産額に基づいて、完全子会社株式の取得原価が算定される。

(2) 企業集団の会計と管理

企業集団会計の主な問題点は、以下のとおりである（管理シリーズ第4巻の『企業集団の会計と管理』参照）。

① 連結企業集団の連結会計…連結管理会計では、次のトロイカ方式がとられる。

- ・第1は企業集団全体の月次連結決算で、二重目的の原則・迅速性の原則・簡易性の原則および統一性の原則に基づいて実施される。
- ・第2はセグメント別のサブ連結会計で、事業種類別と所在地別に、社内外売上高から配賦可能営業費用を控除して営業利益（配賦不能営業費用控除前利益）が算出される。
- ・第3はサプライ・チェーン別のサブ連

結会計で、特定ミッションごとに各企業は自社の業績をABCにより算定した後、連携企業はこれをサブ連結して全社業績を算出する。

② 連結企業集団の管理会計…連結企業集団では、M&Aのほか株主価値創造経営（shareholder value-based management）が重視され、連結企業集団における株主価値の増大が指導原理とされる。

③ 持株会社集団の税務会計…税務面では、連結納税により企業集団全体の節税を図ることが要請される。このため、国税庁長官の承認を受けると、単独納税に代えて連結納税を選択することが認められる。

4. ナレッジ尊重の会計と管理

ナレッジ経営の許では、具体的には企業価値と研究開発の会計と管理が強力に展開される⁽¹⁰⁾。

(1) 企業価値の会計と管理

企業価値としては、これまで経営者から見た事業価値が主体とされてきたが、近年企業を取り巻くステークホルダーから見た企業価値の創造も重視され、以下のような企業価値会計が注目を集めている（管理シリーズ第6巻の『企業価値の会計と管理』参照）。

① 事業価値会計…企業価値の主体をなす事業価値（business value）は、事業から将来得られるフリー・キャッシュ・フローを割引いた現在価値で計算する。この場合、割引キャッシュ・フロー法のほか、会計法（損益法、キャッシュ・フロー法、純資産法）やその他の方法（相続

税方式、リアル・オプション法)も活用される。

- ② 株主価値会計…EVA (economic value added : 経済付加価値)を創案したS. スチュワートによれば、EVAはNOPAT (net operating profit after taxes : 税引後純営業利益)から資本コストを控除して求める。損益計算書ではなく株価から株主価値を求めるのが、MVA (market value added : 市場付加価値)で、EVAの変化からMVAの変化を予測することができる。
- ③ 顧客価値会計…顧客満足により顧客価値 (customer value) を創造する経営が、顧客価値創造経営である。ここでは、顧客価値は、顧客が受け取る実現価値 (製品価値やサービス価値) から、顧客が放棄する価値犠牲 (商品購入代や将来コスト) を控除して算定する。
- ④ ブランド価値の会計…経済産業省の『ブランド価値評価研究会報告書』は、ブランドを「企業が自社の製品等を競争相手の製品等と識別化または差別化するための標章」と定義し、ブランド価値を「 $f(PD, LD, ED, r)$ 」の式で求めるモデルを提案している (ただし、PDはプレステージ・ドライバー、LDはロイヤルティ・ドライバー、EDはエクспанション・ドライバー、rは割引率を指す)。

上記の4大価値は各個に独立して管理するだけでは不十分である。今後は、バランスト・スコアカード (balanced score-cards : BSC) により、株主、顧客、消費者および経営者・従業員の4大視点から有機的・総合的に管理し、企業価値を昂揚す

ることが肝要である。

(2) 研究開発の会計と管理

“知財立国”を実現するため、2002年に『知的財産基本法』が制定され、知的財産 (特許や著作物等) の保護と、技術開発の促進が図られた。知的財産の創出源をなすのが研究開発 (research and development : R&D) であり、研究開発会計としては次の諸問題が焦点となる (管理シリーズ第2巻の『研究開発の会計と管理』参照)。

- ① 研究開発費の会計…企業会計審議会は、研究開発費の繰延べを禁止し、研究開発費はすべて発生時に費用とし処理することにしたため、ようやくグローバル・スタンダードに沿うことになった。
- ② ソフトウェア費の会計…研究開発としては、工業製品だけでなくソフトウェアをも対象とされるに至った。ソフトウェア制作費のうち研究開発目的のものは研究開発費として費用処理されるが、それ以外のものについては、制作費のうち製品マスターの完成までのものだけが研究開発費として費用処理される。
- ③ 研究開発の管理会計…管理会計としては、以下の諸点が重要となる。
 - ・業績管理では、中央研究所について、費目別・部門別・プロジェクト別の研究原価計算を実施するだけでなく、社内特許料制度を採用して研究開発利益を算出する。
 - ・予算管理では、研究開発予算の10大原則 (一般原則・予算編成原則および予算実施原則) に基づいて、研究開発予算を編成し実施する。
 - ・効率分析では、費用有効度分析のほか

費用便益分析 (cost-benefit analysis) を実施し、キャッシュによる正味現在価値法や内部利益法さらには割引利益

指数法により、研究開発の効率化を促進する。

<注>

- (1) 通産省産業構造審議会の『管理会計答申書』
 - ・ 答申第1号・通産省産業合理化審議会『企業における内部統制の大綱』、1951。
 - ・ 答申第2号・通産省産業合理化審議会『内部統制の実施に関する手続要領』、1953。
 - ・ 答申第3号・通産省産業合理化審議会『経営方針遂行のための利益計画』、1956 (古川栄一著『利益計画のたて方—経営方針遂行のための利益計画』、森山書店、1956)。
 - ・ 答申第4号・通産省産業合理化審議会『事業部制による利益管理』、1960 (古川栄一他著『事業部制のすすめ方—解説「事業部制による利益管理」』、経林書房、1960)。
 - ・ 答申第5号・通産省産業構造審議会『コスト・マネジメント—原価引下げの新理念とその方法』、1966。
 - ・ 答申第6号・通産省産業構造審議会『企業財務政策の今後のあり方』、1972。
- (2) 通産省・運輸省の『物流コスト指針』
 - ・ 指針第1号・中小企業庁『物流コスト算出マニュアル—卸売業のための流通コスト算出の方法』、1975。
 - ・ 指針第2号・運輸省流通対策本部『物流コスト算定統一基準』、1977 (運輸省流通対策本部『解説・物流コスト算定統一基準—物流コスト計算の実務手引』、日本物的流通協会、1977)。

- ・ 指針第3号・通産省産業政策局流通産業課『物流コスト算定活用マニュアル』 (通産省産業政策局流通産業課編『物流コスト算定活用マニュアル』、通商産業調査会、1992)。
- (3) 西澤脩著・訳『原価の会計と管理シリーズ』
 - ・ 第1巻・『原価低減の会計と管理』(著書)、白桃書房、1988 (『原価の会計と管理シリーズ』総論)。
 - ・ 第2巻・『研究開発費の会計と管理』(著書)、白桃書房、1980 (社団法人日本経営協会「経営科学文献賞」受賞)。
 - ・ 第3巻・『営業費の会計と管理』(著書)、白桃書房、1982。
 - ・ 第4巻・『物流費の会計と管理』(著書)、白桃書房、1988。
 - ・ 第5巻・『輸送費の会計と管理』(訳書)、税務研究会、1984。
 - ・ 第6巻・『保管費の会計と管理』(訳書)、白桃書房、1987。
 - ・ 第7巻・『人件費の会計と管理』(編著)、白桃書房、1990 (西澤脩還暦記念論文集)。
 - ・ 第8巻・『広告費の会計と管理』(著書)、白桃書房、1985 (日本広告学会「日本広告学会賞」受賞)。
 - ・ 第9巻・『本社費・金利の会計と管理』(著書)、白桃書房、1989。
 - ・ 第10巻・『情報処理費の会計と管理』(著書)、白桃書房、1994。
- (4) 研究開発会計の引用文献
 - ・ 西澤脩著『研究開発費会計』、白桃書房、

- 1963（1964年に日本経済新聞社「日経・経済図書文化賞」受賞）。
- ・西澤脩著『研究開発費管理の研究』、白桃書房、1968（1968年に「商学博士<早稲田大学>」授与される）。
 - ・総理府令第25号『科学技術研究調査規則』、1960。
 - ・ IASC : IAS#9 , *Accounting for Research and Development* , International Accounting Standard Committee , 1978.
 - ・ FASB : SFAS#2 , *Accounting for Research and Development Costs* , Financial Accounting Standard Board , 1974.
- (5) 流通費会計の引用文献
- ・ 経済審議会中小企業・流通分科会『中期経済計画答申書』、1964年11月17日。
 - ・ 統計審議会『物資流通消費に関する統計上の整備について』、1965。
 - ・ The Committee on Distribution, *Does Distribution Cost Too Much ?* , The Twentieth Century Fund, 1939.
 - ・ NCPDM, *The Definition of Physical Distribution* , National Council of Physical Distribution Management.
 - ・ 西澤脩著『流通費—知られざる“第三の利潤源”』、光文社、1970（カッパ・ビジネス）。
 - ・ 西澤脩著『物流会計入門—コストダウンの新技法』、日本経済新聞社、1974。
- (6) 西澤脩著『ニュー管理会計シリーズ』白桃書房ほか
- ・ 第1巻・『IT時代の会計と管理—21世紀の管理会計』（著書）、白桃書房、2003。
 - ・ 第2巻・『研究開発の会計と管理—知的財産時代のR&D管理』（著書）、白桃書房、2003。
 - ・ 第3巻・『物流活動の会計と管理—物流のABCからSCMまで』（著書）、白桃書房、2003。
 - ・ 第4巻・『企業集団の会計と管理—グループ経営の羅針盤』（著書）、白桃書房、2004。
 - ・ 第5巻・『企業再編の会計と管理—組織戦略の会計指針』（著書）、白桃書房、2004。
 - ・ 第6巻・『企業価値の会計と管理—価値創造経営への途』（著書）、白桃書房、2005。
 - ・ 第7巻・『時価評価の会計と管理—公正価値を求めて』東京リーガルマインド、2007。
 - ・ 第8巻・『環境保全の会計と管理—エコビジネスの世界』未刊。
- (7) 「IT社会における経営と会計」の引用文献
- ・ 『高度情報通信ネットワーク社会形成基本法』、2001。
 - ・ 国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board）『国際財務報告基準』（*International Financial Reporting Standards*）。
- (8) 「グローバル重視の会計と管理」の引用文献
- ・ 企業会計審議会『連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準』、1998。
 - ・ 企業会計審議会『金融商品に係る会計基準』、1999。
 - ・ 企業会計審議会『固定資産の減損に係る会計基準』、2002。
 - ・ 日本公認会計士協会『金融商品に係る実務指針』、2000。
 - ・ 国土交通省『不動産鑑定評価基準』2003（全面改正）。
 - ・ 米国管理会計人協会（Institute of Management Accountants）『金融商品の利用と管理』（*Use and Control of Financial Instruments by Multinational Companies*）、

- 1992。
- ・環境省『環境会計ガイドライン2005年版』、2005。
 - ・経済産業省『環境管理会計手法ワークブック』、2002。
- (9) 「アライアンス強化の会計と管理」の引用文献
- ・日本公認会計士協会『会社分割に関する会計処理』、2001。
 - ・企業会計審議会『企業結合に係る会計基
- 準』、2003。
- ・『法人税法』第4条の3。
- (10) 「ナレッジ尊重の会計と管理」の引用文献
- ・S. Stewart, *The Quest for Value*, 1991.
 - ・経済産業省『ブランド価値評価研究会報告書』、2000。
 - ・企業会計審議会『研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書』、1998。