

# 日本の管理会計の進化

一橋大学 挽 文子

## 1 はじめに

伝統的管理会計論は、米国において、1919-29年の生成期および1930-45年の成長期を経て、1946-1966年に確立したと言われている〔廣本、1993〕。

管理会計論はアメリカで誕生し、その後もアメリカで発展してきた。わが国の管理会計論もアメリカの管理会計論を学ぶことによって育てられてきた。〔同上書、p.2.〕

それでは日本における伝統的管理会計論も、米国における伝統的管理会計論と同じもので、検討するに値しないのか。

管理会計論の発展といった場合、その発展を管理会計システムの設計に関する理論の発展ととらえることができるが、いかなる事情のもとで生成・導入されたかによって、その設計は大きく異なる。米国における伝統的管理会計論の確立期、日本では、多くの経営者が戦後のインフレと経済事情の中で労働争議や資金不足問題に頭を悩まされていたことを決して忘れてはならない。たとえばトヨタ自動車や花王はその時期に倒産寸前まで追い込まれ、日銀の協調融資を受けている。松下電器では1949年に1,650名の希望退職者を整理したが、当時の資本金は4,630万円にたいし、借入金は4億円、支払手形は3億円に及んだ。

## 2 本報告の目的

今回の統一論題のテーマは「国際比較管理会計の行方」、各国管理会計制度の研究やその国際比較研究から何を学ぶのかを議論する企画であり、テーマは一任いただけるとのことで報告の機会を与えていただいた。本報告では、各国管理会計制度といった場合の国として、日本と、伝統的管理会計論を生成・発展させてきた米国を取り上げる。

日本の管理会計論は米国の伝統的管理会計論を学ぶことによって育てられてきたことは事実であるが、米国とは大きく異なる環境制約のもとで誕生したシステム（日本企業の管理会計実務）を観察し、それを理論化することによって独自の発展を遂げてきたことも事実である。後者の例としては、たとえば1954年松下電器産業が事業部制のもとで導入した社内資本金制度やバジェット金利があげられる。導入の背景には、当時の米国とは大きく異なる環境制約とそのような環境制約下で誕生した松下幸之助氏のダム式経営の考え方

が存していた。トヨタでは、1950年の労働争議終結直後豊田英二らが渡米し、フォードのルーヂュ工場見学などを通じて改善提案制度や現場の管理層に対する教育プログラムを学び、これらをトヨタに導入、さらに1962年にはVEを導入した。他方において1960年代には独自に原価管理を「原価企画」「原価維持」「原価改善」と分類する体系をとっていた。

米国における伝統的管理会計論の研究は、米国企業の管理会計実務の理論化・体系化をはかればよかったわけであるが、日本の管理会計の生成・発展を論じるときには、日米の比較という視点が重要になる。米国の管理会計研究者が日本企業の実務を対象とした研究に組織的に着手したのは1980年代以降のことである。日本では、それよりもずいぶん前から、一方では米国管理会計理論と米国企業の実務から、他方では当時の環境制約などから影響を受け、米国で誕生した管理会計システムのカスタマイズ（米国 日本）と、オリジナルな管理会計システムの設計の両方が行われてきた。さらに、米国が日本から学ぶようになってからは、日米間でキャッチボール（日本 米国 日本...もしくは米国 日本 米国）が行われるようになった。

『日米企業の経営比較』によれば、国際比較のレベルでは、労働市場や金融市場などの市場特性が戦略や組織特性に大きな影響を及ぼしている〔加護野他、1983〕。その当時の米国と比較した場合の日本の金融市場の特徴としては、安定株主の比率が高いことから金融市場からの圧力がそれほど高くないこと、株式市場における評価にそれほど敏感でないこと、政府による外国人投資家保有規制もありテーク・オーバーの脅威はより少ないことなどがあげられていたが、1990年代後半以降、日本の金融市場の状況は以前と大きく異なってきた。また、個別企業に注目すれば、海外展開が進展した結果、日本とは異なる労働市場のもとでの経営が一層重要になってきた。このような背景のもとで、日本企業の管理会計システムが再構築されてきた。

本研究の目的は、日米の管理会計の比較を通じて日本の管理会計の進化を検討することである。

### 3 本研究のアプローチと構成

先行研究のレビューを行い、まず、これまでの研究を整理する。次に、先行研究に欠如していた点を指摘する。最後に、新たなタイプの研究の必要性を提唱する。

〔引用文献〕

加護野忠雄・野中郁次郎・榊原清則・奥村昭博（1983）『日米企業の経営比較』

廣本敏郎（1993）『米国管理会計論発達史』