

管理会計論における会計論と管理論の交錯

— 日本管理会計論を素材として —

足立 浩*

要 約

筆者は先に、近年の管理会計論における会計情報と非会計情報（換言すれば、会計と非会計）との混同・渾然一体的認識傾向、および管理会計方法とそれが機能する場ないし枠組みとしてのマネジメント・コントロール（換言すれば、会計と管理）との混同・渾然一体的認識傾向を指摘するとともに、「管理会計の、会計としての本質的契機・要素」を会計的認識に固有の形式たる会計概念・会計方法とする見地から、それらの概念的整理・峻別を徹底する必要性を指摘した。本稿では、最近注目されている「日本管理会計論」を当面の素材としつつ、あらためて会計を認識、管理を实践と見る基本的見地からこの傾向を「会計論」と「管理論」の交錯・混同傾向として措定し、その実情を指摘するとともに、そうした交錯・混同傾向をもたらす認識論・方法論的基盤・根拠の解明を試みることにする。

キーワード：管理と会計，実践と認識，行為的統制（直接的統制），観念的統制（間接的統制），実践ベースアプローチ

目 次

1. 問題設定
2. 立論の前提としての管理と会計の概念的整理および「会計の特殊形態としての管理会計」概念 — 「会計論としての管理会計論」の要諦
 - 2.1 管理と会計の概念的整理
 - 2.2 「会計の特殊形態としての管理会計」概念
3. 日本管理会計論における会計論と管理論の交錯傾向
 - 3.1 「実務との対話」による日本管理会計の利用状況・実践的有用性の解明
 - 3.2 「管理会計のコピキタス化」の意味と問題
 - 3.3 日本管理会計の「情報システム機能」と「影響システム機能」
4. 「実践ベースアプローチ」の意味と交錯傾向の認識論・方法論的基盤
 - 4.1 「実践ベースアプローチ」による管理会計観
 - 4.2 「『実践』という視点」に基づく方法論的認識と交錯の基本的根拠
5. 結び — 当面の総括と今後の課題 —

* 日本福祉大学経済学部

1. 問題設定

筆者は先に「管理会計における会計理論の課題と方法論的視点」と題して、最近の管理会計論における 会計情報と非会計情報との混同・渾然一体的認識傾向（ 会計と非会計との混同・渾然一体的認識）および 会計方法としての管理会計とそれが機能する場ないし枠組みとしてのマネジメント・コントロール（ないしそのシステム）¹⁾ との混同・渾然一体的認識傾向（会計と管理との混同・渾然一体的認識）について検討した。そこでは、あらためて「会計としての管理会計」概念、換言すれば「会計の特殊形態としての管理会計」の概念を追究するうえで、会計をして会計たらしめる本質的契機・要素、それを抜きにすれば会計がもはや会計たりえなくなるという意味での本質的契機・要素として会計概念・会計方法を挙げた。

それは、その前提として、管理（経営管理）と会計との関係について、基本的には前者は実践（対象の直接的統制行為＝行為的統制）、後者は認識（対象の間接的統制行為＝観念的統制）と捉える立場から、認識には多様な形態があるが会計的認識を他の認識形態（たとえば会計以外の物量的認識）から区別するものは会計に固有の認識の形式であり、それを端的には会計概念と会計方法とする立場からである（足立 [2011a]）。

本稿では視点を少し変え、上記のような傾向について「会計論としての管理会計論」（別言すれば「管理のための会計」 accounting for management 論）と「管理論としての管理会計論」（別言すれば「会計による管理」 management through accounting 論）として整理・峻別する視点から、あらためて管理会計論、とりわけ近年急速に展開されつつあるいわゆる日本の管理会計論における両者の交錯ないし混同傾向とその意味を追究し、管理会計の概念的把握すなわち「会計理論として、管理会計の会計としての本質を解明すること」（換言すれば「会計理論として、会計の特殊形態としての管理会計の本質を解明すること」）の一助とすることを試みる。

2. 立論の前提としての管理と会計の概念的整理および「会計の特殊形態としての管理会計」概念 — 「会計論としての管理会計論」の要諦

ところで、こうした議論を試みるに際しては、立論の前提として筆者なりの管理と会計の概念的整理を提示しておく必要がある。

2.1 管理と会計の概念的整理

管理（経営管理）と会計の基本的概念および両者の関係について、筆者は上述のように、前者は実践（対象の直接的統制行為＝行為的統制）、後者は認識（対象の間接的統制行為＝観念的統制）と捉えている。その際、いうまでもなく実践は認識を前提とし、認識もまた実践を通じて（更新されることを含め）得られるもので、両者は互いに前提し合っており、その意味では現実

的には不可分でもある。しかし、概念として実践と認識とが別物であることはいうまでもなく、両者を「不可分の関係」にあると見ること自体が、概念的には両者を区別する前提に立っている。そして、認識には多様な形態があるが、会計的認識を他の認識形態（たとえば会計以外の物量的認識）から区別するものは会計に固有の認識の形式であり、それは端的には会計概念と会計方法である。

もちろん、会計もまた人間の行為であるから会計行為あるいは会計実践と表現することができ、その意味では実践の一形態である。その場合、会計実践には、対象の測定、記録、計算および報告などの行為ないし実践が含まれることになる。しかし、会計実践という場合、それはあくまで対象を、会計的認識に固有の会計概念・会計方法を媒介とする測定・記録・計算・報告等を通じて観念的に把握＝認識すること（後述する「～するコト」）である。管理会計実践も会計実践であるかぎりにはなによりもまず認識行為であり、それを「超える」のは対象への直接的関与（直接的統制行為）としての管理である。その意味で、管理者・従業員等に一定の影響を及ぼすこと（により所期の活動を実行させること）は、認識を前提しつつも、それを超えた実践としての管理のカテゴリーに属する。なお、これに関しては、西村 [2000] および大下 [2009] の以下の指摘を参照されたい。

「いま、会計統制 (accounting control) と管理 (management) との関係を整理するならば、会計は、経済事象を日々系統的に記帳計算し、一定の会計概念と会計方法でもってその運動過程を総括表に描き出して、成果を確定し、経済事象のあり方を反省させ、管理者に奉仕するものである。管理者は、かかる会計的情報をもって、生産における人と人との関係を調整し、指揮し、監督して、社会的生産力を高める。会計は、生産過程の運動と成果についての事実を帳簿上に反映し、その事実を比較検討し、事物の存在を確認し、それを保護する。これに対し管理者は、とりわけ人と人との関係を調整し、指揮し、監督し、社会的生産力を合理的に組織するのである。

統制 (control, cybernetics) は人間が自己の存在のために自然の質料を転換させる自然的な行為であり、労働に内在する自己統制 (self control) である。……概念的には、統制には、記録による観念的な統制と行為的な統制が考えられるが、簿記会計は前者に属している。それに対して経営管理者は後者に属している。」(西村 [2000] 9頁)。

「会計システムの利用と応用は時代と共に大きく変化する。しかしながら、会計の基本的な特徴は、必ずしも急速に変化するとは限らない。今日でさえ、形態変化を経験してきているとしても、会計は、ルカ・パチョーリ (1445 - 1517 年) の時代以来変化していない部分を保留している。したがって、現代的な管理課題を前提とする時、会計がなしうるものとそうでないものとを区分し、混乱を避けるために会計がなし得ないものを会計領域に持ち込んではならない。とりわけ、会計研究者は企業が色々な手段を用いて行っている全体的な問題を会計方法だけで解決しようとするけれども、結局、会計と管理、会計と情報システムとの間に混乱を持ち込むことになるだけである。このことは、今日のように多様化した、複雑な

社会では特に重要な事柄である。会計自体が果たしている役割は何であるのか、まずこのことが問われなければならない。」(西村 [2000] 278 頁)

「確認しておかなければならないことは、管理会計の機能はあくまで会計の機能であって、マネジメント・コントロールの機能とは峻別されねばならない……。フランス管理会計は、一方で、活動思考を基軸とする新たな管理会計論の構築に進みつつあるが、他方で、管理会計が会計としてできることとできないことを明確にし、その守備範囲を強く意識して……。容易に管理会計領域を拡大しようとする方法への警鐘ともなっている」(大下 [2009] 88 頁)。

2.2 「会計の特殊形態としての管理会計」概念

もう一点確認しておきたいのは、管理会計論として問題を論ずるに際しては、あくまで「会計としての管理会計」、換言すれば「会計の特殊形態としての管理会計」が対象となることである。換言すれば、会計論である以上、会計をして会計たらしめる本質的契機・要素、それを抜きにすれば会計がもはや会計たりえなくなるという意味での本質的契機・要素としての会計概念・会計方法を抜きにしては、論理的に成り立ちえないことである。

ここで、方法の面についていえば、「計算方法」は認識方法の一特殊形態であり、会計計算方法は計算方法の一特殊形態として、認識方法の一特殊形態でもある。この会計計算方法を、単なる物量計算方法など会計計算方法以外の計算方法形態(非会計計算方法)と区別するものは会計計算に固有の方法すなわち会計方法である。

会計方法をどのように捉えるかについては、とくにその歴史的発展の諸段階をどのように捉えるかによって容易には確定しえない面もあるが、会計としての基本的成立を画して以降の歴史的段階についていえば、複式簿記という固有の記録・計算方法を抜きにして語ることはできない。その意味では、今日、複式簿記との関連を欠いた会計方法というものは本質的にありえず、なんらかの意味でそれとの関連が不可欠である。そして、管理会計が会計の特殊形態である以上、管理会計方法についても本質的に同様である。

別稿(足立 [2011a] 76-77 頁)で指摘したように、この点に関し津曲は、「管理会計技法に貫徹する企業会計の特徴」について、貨幣的利益の確定という自らに内在化された目的のもとで、企業の経済活動を対象とする「勘定網による二元的・貨幣的数値転換……と資本利益計算への期間統合」であるとし、この「企業会計の……技術的特徴が、管理会計の諸技法に、他の計数的技法からみずからを区別する手段的特徴として貫徹していると考え」とした(津曲 [1977] 80 頁)。あくまで企業会計本来の技術構造的特徴の貫徹をもって管理会計を他の計数的管理技法から区別しようとする津曲の認識論・方法論的視点は「管理会計の会計としての本質的契機・要素」への留意の不可欠性を端的に示したものといえよう。

また、こうした視点を「会計視点へのこだわり」として、より徹底したのが西村である。西村によれば、会計は会計概念(資産、負債、資本、収益、費用、利益等)と会計方法(複式簿記、T字型勘定、帳簿組織等)をもって経済活動を認識する行為である。簿記(会計)によって(流通

過程を含む広義の)生産過程の個々の現象が文書上確定され、検証され、全体の成果計算が行われ、生産過程全体が認識統制される。会計は生産過程の運動と成果についての事実を帳簿上に反映し、その事実を比較検討し、事物の存在を確認し、それを保護する(認識統制すなわち観念的統制)。これに対し管理者は、とりわけ人と人との関係を調整し、指揮し、監督し、社会的生産力を合理的に組織する(行為的統制)。そして、個別的・場所別に限定されていた管理行為が会計システムとしての標準原価会計によって系統的・全面的(期間的)に記帳計算され、また総括・検査・分析・報告され、利益計算を踏まえて企業の全体が計画され、統制されるようになるに伴い、伝統的な管理会計が成立する。さらに、その後の管理会計の外延的發展にも関わらず、管理会計が会計として存在しうるのは会計の統制機能による。管理会計がいかなる形態を採ろうとも、会計概念と会計方法を抜きにしては会計がもつ認識統制機能は発揮しえず、いかなる他の情報システムも会計の統制機能に代替しえない。会計の統制機能がもつ個性を基底に据えた総括性、空間と時間を基底に据えた歴史性、物量を基底に据えた貨幣による統合性、ストックを基底に据えたフロー認識などは、他の方法で代替が利くようなものではない。いかなる経営管理も、この会計的な統制機能を無視してはうまくいかない(西村 [2000] 第1章)。

さらに、ここで筆者は、米国会計学会(American Accounting Association: AAA) 2006年大会全体集会の共同論題「会計学は学問なのか?」(Is Accounting an Academic Discipline?)において、デムスキー(Demski, J. S.)と並んで行ったスピーチでフェリンガム(Fellingham, J. C.: AAAの2004~2005年研究担当副会長)が、会計学の学問的信頼性を回復する方策の第一として「(80年以上前に - 引用者)ハットフィールドがきわめて雄弁に讃えたように、複式簿記に戻れ」(return to the double entry accounting system)と述べていること(Fellingham [2007] p. 161. 田中 [2010] 7-9頁参照)も挙げておきたい。

かくして、管理会計といえども会計の特殊形態である以上、会計に固有の本質的契機・要素、「管理会計の会計としての本質的契機・要素」との関連を抜きに語ることはできず、具体的には複式簿記との関連、それに基づく「資本利益計算」すなわち損益計算(財務会計)との繋がりを抜きに語ることはできないこととなるのである。

概要以上のような認識を前提に、以下、日本の管理会計論の論点を概観しよう。

3. 日本の管理会計論における会計論と管理論の交錯傾向

近年、いわゆる日本の管理会計論として日本企業において開発・展開された「管理会計」の研究が重視され、国際的にも注目されている。挽によれば、「日本の管理会計という概念が1991年以降用いられるようになったが、現時点では様々な議論が行われている。例えば、日本発の管理会計である、日本の管理会計である、日本発の管理会計と海外に移転や展開をするプロセスでそのまま持っていけない管理会計実践である」(挽 [2007] 70頁。原文ママ)などであるが、「『日本の管理会計』の文脈で議論されるのは、原価企画、原価改善、JIT、TQC、TPM、ミニ・ブ

ロフィット・センターおよび内部資本金制度（社内資本金制度）等多様である」という（同前，58頁）。そこでは、たんに管理会計の技法・手法のみならず、その背後にある日本的経営の特徴・特質との関連が重視されている。

こうした日本の管理会計論の進展と深化が管理会計研究の発展においてきわめて望ましいことであるのはいうまでもない。それはとくに、管理会計の実践的有用性の解明とそれに基づく「進化」または「深化」として評価されうるものといえる。

しかし、筆者は、こうした実践的有用性の視点からする日本の管理会計論の進展を高く評価する一方で、それが「管理会計の概念論」としての意味における「会計理論として、管理会計の会計としての本質を解明する」うえでは必ずしも期待に沿うものではないように受け止めている。その疑念の焦点は、冒頭で触れたように管理会計の概念的把握という視点からすれば、「会計論としての管理会計論」と「管理論としての管理会計論」とが概念的に整理・峻別されず、しばしば交錯・混在しない混同したまま議論が展開されているのではないかと、ということである。

以下ではまず、若手研究者たちによる日本の管理会計論（の一端）を概観しよう。

3.1 「実務との対話」による日本の管理会計の利用状況・実践的有用性の解明

吉田らによれば、日本の管理会計とは、1つには原価企画や原価改善、JIT (just in time) などに代表される日本の先進的企業実践に由来する「日本発の管理会計」の意味合いであり、もう1つには組織コンフリクトとしての日本の経営との密接な関係における管理会計の実践を表すという（吉田 [2012] 2頁）。

そして、「日本の管理会計像の探求」に際し「概念的には米国的管理会計に対して日本の管理会計の3つの原理」を想定している。その第1は市場志向のプランニング・コントロールであり、そこには、市場に近い現業部門の権限が米国に比べて大きいマネジメント・システムの分権性と、原価企画、JIT、MPC (micro profit center : なお、日本では「ミニ・プロフィット・センター」と呼ぶ場合が多い) などの手法に内包された市場志向性の2つの含意があるという。第2は、物量尺度による実体管理が主導的で、品質、コスト、納期などの複数目標の同時的達成を自律的に志向し、かつ部門横断的な活動やTQC (total quality control) を通じた継続的改善活動など職務区分の曖昧な協働が強調される社会的（プロセス）コントロールの重視、第3は、伝統的な会計の可視化の機能に加え、適時性や理解容易性を含む概念としての「見える化」であるという（同前，7-9頁）。

また、吉田・福島らは「日本企業では、JITやTQCのように源流に遡って原価発生の根源的な要因や品質向上の阻害要因を検討・除去するカイゼンや源流管理を志向することや、物量尺度を用いた実体管理に重点を置いた管理会計が実践されることが主張されてきた（Okano and Suzuki, 2007；岡野，1995）」ことを挙げ、「日本企業では、事業部門への計画・統制機能の実質的委譲（岡野，2002）、実体・計数管理（吉田，2008）や、現地・現物主義に基づく管理会計が実施されている（Hiromoto, 1988；Okano and Suzuki, 2007；岡野，1995）」とも述べている（吉

田・福島 [2012] 133, 140-141, 143 頁).

彼らは最後に、「第1章で示した市場志向のプランニング・コントロール, 社会的 (プロセス) コントロール, 見える化という日本の管理会計の3つの原理に準拠し……日本企業に特徴的な4つの管理会計行動を取り上げ」ている。その第1はOBM (open-book management: オープンブックマネジメント) で, 日本企業では現場における会計情報の開示・利用が組織プロセスや組織業績に好影響を及ぼしてきた可能性があることである。第2は業績・報酬リンクで, 近年では業績評価システムと人事・報酬システムの2つのシステムが非財務指標を用いてリンクしつつあり, 「業績と報酬をリンクさせる新たな日本企業の管理会計行動も予想される」という。第3は物量管理の重視で, 会計は生産現場を可視化できず, その不可視化を回避するために日本企業は貨幣単位を用いた原価管理よりも物量単位を用いた原単位管理を重視していたことである。第4はゼロディフェクト (ZD) 志向で, 日本企業はQCサークルやTQCなどで生産現場における品質の作り込みを重視し, 品質第一主義をとることで消費者の信頼を獲得し, 売上高や利益の増加を実現してきたことである。そして, 「これらの4つの管理会計行動パターン」を「日本の管理会計行動の特徴」またはその「候補」と位置づけている (吉田・妹尾・福島 [2012] 176-177 頁)。

吉田らの共著の「序」においては「管理会計について日本企業の利用実態の把握, 理論・実務ギャップの解明とともに, 日本の管理会計像を探求すること」が意図され, 欧米とは異なる日本企業における独自の利用形態についての把握のないままに手法の教科書的説明がなされてきた従来の傾向に対し, 「規範的な説明ではなく実務との対話を通じた理論化を目指そうとするのが, われわれの基本的な姿勢である」という (吉田・福島・妹尾 [2012] i 頁)。管理会計を多角的・多面的に研究するうえで, 「実務との対話を通じた理論化」を目指すこうした姿勢自体は高く評価されるべきものであろう。

しかし, 筆者が課題とする管理会計の概念的把握すなわち「会計理論として, 管理会計の会計としての本質を解明すること」(換言すれば「会計理論として, 会計の特殊形態としての管理会計の本質を解明すること」) という点からすると, 少なくとも以下の点においてなお首肯し難い問題を含んでいる。すなわち「市場志向のプランニング・コントロール, 社会的 (プロセス) コントロール, 見える化という日本の管理会計の3つの原理」について, 少なくとも前2者は果たして「管理会計の原理」(傍点引用者) というべきものかどうかである。

抽象的には「管理のための会計」とも規定される管理会計が会計の特殊形態であることは, 論理的には誰しも否定しがたいことであろう。これを否定するのであれば, そもそも「管理会計」という用語・表現や——抽象的ではあっても——「管理のための会計」という概念規定自体が否定されねばならないからである。とすれば, 「管理会計の原理」には当然, 会計としての本質的契機・要素, それを抜きにすればもはや会計が会計たりえなくなるという意味での本質的契機・要素がしかるべく措定され, そのうえで会計の特殊形態としての管理会計としての本質的契機・要素が位置づけられるべきではないか, というのが筆者の理解である。しかし, 吉田らの研究における「管理会計の原理」説明の主眼は「実務との対話」に基づくその利用状況および実践的有

用性の説明に置かれている。その意味で「会計の特殊形態としての管理会計の本質的契機・要素」の説明としての「管理会計の原理」的説明、端的には「会計論としての管理会計論」というよりは、管理会計の経営管理上の利用状況と実践の有用性の説明、端的には「管理論としての管理会計論」にとどまっているのではないかということである。このことは「4つの管理会計行動パターン」についても同様にあてはまるであろう。

もちろん、管理会計の構造の解明のみならずその機能の解明もまた、管理会計の本質的契機・要素を解明するうえで重要かつ不可欠な課題であることはいうまでもない。しかし、問題の厳密かつ論理的な認識・把握・解明という点からすれば、管理会計の「利用のされ方」それ自体はひとまず「会計そのものの問題」（会計論としての問題）ではなく「管理上の問題」（管理論としての問題）ではあるまいか。別稿でも触れたように、石塚はキャプラン（E. H. Caplan）の行動管理会計論に触れつつ「これらの問題は、会計技術そのものに本質的な欠陥があるというのではなく、むしろその適用の問題である。……しかしここでの問題は、会計技術の適用が、管理会計上の問題であるのかどうかにかかわる。従来の一般的な見方によれば、管理会計は1つの手段であって、経営管理者がそれをどのように適用するか、またそれからどのような意思決定を引き出すかは、会計の問題ではなく、管理の問題であるとされてきた」と述べている²⁾（石塚 [1967] 69-70 頁、足立 [2011b] 121 頁参照）。

もっとも、「従来の一般的な見方」に拘泥していたのでは進歩が妨げられる虞もあるから、吉田らの日本の管理会計論が「実務との対話を通じた理論化」によってこうした「見方」を克服する可能性をもつものであることを期待したい。しかし、それは「管理論としての管理会計論」によってではなく、あくまで「会計論としての管理会計論」として追究されねばならないのではあるまいか。

3.2 「管理会計のコピキタス化」の意味と問題

若手研究者による日本の管理会計研究にはほかにも注目すべきものが見られるが、次に日本の管理会計実践の特徴を「管理会計のコピキタス化」として説明している潮の研究を見てみよう。潮の研究はいわゆる「アメーバ経営における管理会計実践」を克明に追跡しつつ展開されたもので、その実践的意義については少なからぬ示唆が得られる。

潮によれば、ジョンソン & キャプラン（Johnson, H. T. and R. S. Kaplan）によるいわゆる管理会計の「適合性の喪失」の指摘以降、管理会計の発展には2つの潮流を確認できるという。すなわち「1つは計算技術のさらなる高度化・精緻化によって、適合性を回復しようとする流れであり、もう1つは、技法そのものの精度や合理性よりも、より広い層の従業員を巻き込み、幅広い層の利益意識を高めようとするような、本書が『管理会計のコピキタス化』と呼ぶ流れである。」（潮 [2013] 7 頁）

潮は、日本における管理会計の発展は米国発の管理会計技法の“輸入”に拠ってきたが、「近年では独自の特徴を持つようになり」、「その1つが『現場』への広がりによって……、それを

本書では『管理会計のコピキタス化』と呼ぶ」という。そして、コピキタスの概念に照らしつつ「これを管理会計の発展プロセスに当てはめ、冒頭で述べたような管理会計における技法の高度化との対比概念として、『会計情報に基づく管理が、組織内に広く普及・浸透していくこと』を表す言葉として、本書では用いる」としている（同前、18頁。傍点引用者）。さらに、「Simons [1995] の双方向型コントロールの概念は、会計指標を通じた現場への積極的な関与の重要性を示しており、会計情報に基づく管理の対象をより現場へと広げることの重要性を示唆している、という意味において、本書で言うところの『管理会計のコピキタス化』の重要性を示唆している」とも述べている（同前、22頁）。

ところで、ここではまず、「会計情報に基づく管理が、組織内に広く普及・浸透していくこと」あるいは「会計情報に基づく管理の対象をより現場に広げていくこと」とする規定自体は「会計情報に基づく管理」との表現にも明らかなように、概念論としては、後述する「管理のための会計」(accounting for management) そのものではなく「会計による管理」(management through accounting) についての規定といわざるをえないことを指摘しておこう。それは、冒頭の「技法そのものの精度や合理性よりも、より広い層の従業員を巻き込み、幅広い層の利益意識を高めようとするような……流れ」という説明にも当てはまる。つまり、「会計としての管理会計」の概念規定（「会計論としての管理会計論」）というよりは、「管理における会計情報活用のありよう」（「管理論としての管理会計論」）に概念規定の焦点が置かれているのである。

次いで潮は、「管理会計のコピキタス化」のありようを3段階に区分して把握している。

その「契機」について、クーパー (Cooper, R.) が見出したいわゆる MPC を取り上げ、「これは数十名程度の組織ごとに利益計算を行うことで、現場従業員の経営への参加意欲と利益意識の向上を図る管理会計実践」とし、「本書が『コピキタス化』と呼ぶような、その後の管理会計の関心が現場へと広がる契機であった」としている（同前、23頁）。

では、この MPC には「管理会計の会計としての概念および方法」においてどのような新機軸が認められるのであろうか。潮は、クーパー自身は「そのような利益中心点の『規模』に特徴を見出して」としているが、プロフィット・センターの適用される組織規模（組織単位）の大小自体は、プロフィット・センターそのものの性格・特徴に、またそこにおける「利益計算」の構造・特徴にいかなる本質的な変化をもたらしているのであろうか。適用対象としての組織規模・単位の大小に変化が認められることは明らかであるが、そのことは「管理会計の会計としての概念・方法」にいかなる新機軸をもたらしているのか。その点は必ずしも明確に説明されてはいない。適用対象の「ミニ化」が、プロフィット・センターという管理会計上の概念およびそこでの利益計算という会計方法に、従来とは質的に異なる、または有意な変化をもたらしているならば、それはまさに「会計としての管理会計の概念・方法」上の問題であり、そのレベルでの議論は「会計論としての管理会計論」たりえよう。しかし、既存の概念・方法の適用対象の広がりそのものに特徴を認めるにとどまるのであれば、それは管理会計活用上の特徴であり、管理上の特徴の問題ではあるまいか。

潮は次に、「このような MPC 制のもとで現場従業員に期待されている役割は、自分たちが理解可能なように設計された管理会計システムを利用して、自ら『計画設定』を行うことである。すなわち管理会計システムや計算技術の理解可能性を高め、会計情報の共通言語化を進めることで、現場の従業員が自ら管理会計システムを活用して計画設定を行うことが可能になるという考え方であり、本書で言うところのユビキタス化の第二段階として位置づけることができよう」という（同前、25 頁、傍点引用者）。

ここでは「管理会計システムや計算技術」はあくまで「理解・利用」の対象であり、それ自体の変化・発展が指摘・説明されているわけではない。また「会計情報の共通言語化」も「会計情報」自体の質的变化を意味するよりはその「理解・利用」を意味するものであろう。また、こうした「理解・利用」を通じて「現場の従業員が自ら管理会計システムを活用して計画設定を行うことが可能になる」ことが「ユビキタス化の第二段階」というわけであるが、現場従業員自らが計画設定を行えるようになること自体は管理上の実践問題であり、「管理会計システムや計算技術」上の構造それ自体における変化・発展を意味するものではないのではあるまいか。ここでも、会計（論）上の議論なのか管理（論）上の議論なのかは鮮明とはいえない。

潮はまた、「イネープリング・コントロール」概念に照らして、「現場従業員が自ら会計数値を利用して計画設定を行うという意味でのユビキタス化に加え、その前提となる管理会計システムそのものを自らの手によって再設計することが想定されており、本書で言うところのユビキタス化の第三段階としての管理会計の発展の可能性」に触れている（同前、26,27 頁）。

ここに至ってようやく、「管理会計システムそのものの再設計」が俎上に上るのであるが、それはここではまだ「発展の可能性」として示唆されるにとどまっている。そして、現状で「可能性」ととどまる段階であれば、それを日本の管理会計実践の特徴（の一環）として規定することが適切かどうかについても、なお慎重さが求められるのではあるまいか。

既述のように、潮の研究において詳細に追究されているアメーバ経営のもとでの管理会計的システムの実践的意義については示唆を受けるところが少なからずあり、その点では高く評価したい。ただ、筆者が現時点で最も関心の対象としている管理会計の概念的把握（管理会計の会計としての概念的説明、会計論としての管理会計概念の論理的説明）という点では、上記のようないくつかの疑念、問題点を払拭することができないのである。

3.3 日本の管理会計の「情報システム機能」と「影響システム機能」

ところで、こうした若手研究者の研究に大きな影響を及ぼしていると思われる「ベテラン研究者」の 1 人である廣本は「欧米における日本の管理会計研究のブームの引き金となった」ものとして自らの論文（Hiromoto [1988]³⁾）を挙げつつ、次のように述べている。

「管理会計には『情報システム』としての機能と『影響システム』の機能があるという指摘が注目されたのは、日本企業では、伝統的な管理会計が前提としてきたのとは異なる経営が行われていることを示唆していたからである。影響機能を重視した管理会計実務には、経営システムの

違い、組織構成員に対する役割期待の違いが反映されている。伝統的管理会計が情報提供の役割を果たしてきたというのは、後述する『命令と統制のシステム』の中において、プロセスが計画どおりに機能するように統制するための情報を提供してきたことを意味する。それに対して、日本の管理会計は影響機能を果たすというのは、『学習と創造の経営システム』の中でエンパワーメントされた従業員がイノベーションにコミットし、組織業績の向上に貢献すべく判断し行動するように影響を与えるということである。"Another Hidden Edge" は、影響機能を重視する日本の管理会計の具体例として、原価企画、非財務情報の重要性、戦略と会計とのリンケージなどを論じた。(廣本 [2012] 6 頁)

廣本はまた、Hiromoto [1988] 以降の日本の管理会計研究の展開過程で「日本の管理会計の特徴を解明しようとする研究」の例として「Hiromoto ([1991], p. 4) は、影響機能を基本にししながら、市場志向、ダイナミック・アプローチ、チーム志向アプローチ (a team-oriented approach) という特徴を指摘した。さらに、廣本 ([2004], 8 頁) は、経営の透明化やダブル・ループ・フィードバックが強調されることを指摘した」という (同前, 8 頁)。さらに、岡野の研究にも言及し、「Hiromoto [1988] は、会計の影響機能と情報提供機能を対比させたが、岡野 [1995] は、会計の可視性と不可視性という概念を使いながら、管理会計の影響機能を強調している」とし、それらの「研究に共通するのは、日本の管理会計は、単にトップの計画あるいは戦略が正しく実行されているかどうかを知らせる情報提供システムではない、ということである。日本の管理会計は、実体活動がトップの計画どおりに行われるようにコントロールするためのシステムではない。トップから現場の従業員まで全員参加の経営によって、組織目的の実現に向かって協働するのを支援するシステムである」という (同前, 11 頁)。

ここで「影響システムとしての機能」が日本の管理会計の最も注目すべき特徴・特質として挙げられていることは明らかである。そのうえで「日本の管理会計の特徴」として「市場志向、ダイナミック・アプローチ、チーム志向アプローチ」、さらには「経営の透明化やダブル・ループ・フィードバックが強調されること」が挙げられている。

ところで、ここに挙げられた「日本の管理会計の特徴」としての「市場志向、ダイナミック・アプローチ、チーム志向アプローチ」、さらには「経営の透明化やダブル・ループ・フィードバックが強調されること」は、どのような意味において日本の「管理会計の特徴」なのであろうか。より端的に言えば、「会計の特殊形態としての管理会計」としての、換言すれば、管理会計の「会計としての」どのような意味内容において「特徴」たりうるのであろうか。ここに挙げられた諸特徴は、はたして「会計としての」特徴なのか、それとも管理会計が機能する場としてのマネジメント・コントロール (・システム) の特徴なのか。それらはむしろ、日本の管理会計が機能する場としての日本の経営という管理 (経営管理) システム上の特徴ではないのか。筆者はまず、このような点において釈然としない。

さて、廣本は上記のような理解には「日本の管理会計の組織コンテキストを知ることが必要」とし、「日本の管理会計の背後にある日本の経営」について「加護野他 [1984] によれば、日本

的経営の要諦……の第一は『衆知を集めること』であり、その第二は『労使の信頼関係』である」(同前, 11, 12, 15 頁)とする。そのうえで「日本の経営システム」の特徴を「学習と創造の経営システム」と捉え、「日本の管理会計は、伝統的管理会計とは異なり、自律的組織を前提とする『学習と創造の経営システム』に組み込まれた管理会計システムである(廣本編著 [2009], 31-33 頁)」という(同前, 24 頁)。そして、「日本の管理会計が前提とする自律的組織の経営システム(学習と創造の経営システム)は、現場における情動的相互作用や緊張関係を適切にマネジメントするように構築されなければならない」とし(同前, 31 頁)、こうした「相互依存関係のマネジメントを強化する管理会計実践」として小林(小林 [2001])に依拠しつつ次の事例を挙げている。

「会計情報を利用しながら、相互依存関係のマネジメントの強化を図るマネジメント・コントロール・システムの構築の事例はまだそれほど多くはないが、若干の事例は観察されている。たとえば、加登 [1993] や日本会計研究学会 [1996] で紹介されている某事務機器メーカーでの原価企画におけるコスト変動リスク管理の取組みもそのひとつである。この取組みでは、クロス・ファンクショナルに展開されている製品開発プロセスのなかで、たとえば上流のどこで手をあげれば下流になって思わぬコスト増が現れることを開発チーム全体に周知徹底させるような仕組みが構築されている。その仕組みがあるので、個々のメンバーはプロセス全体を視野に入れてみずから PDCA のサイクルを繰り返し適用することができると説明されている(小林 [2001], 7-8 頁)」(廣本 [2012] 34-35 頁、傍点引用者)。

この紹介例では、「原価企画におけるコスト変動リスク管理の取組み」における「仕組み」が挙げられており、それを「日本の管理会計」の具体的な仕組み = 構造の一例として受け止めることも可能なように思われる。またそれは、そのほかに挙げられているホンダやキヤノンの事例説明に比べれば会計情報提供の「仕組み」を挙げたものとして「わかりやすい」事例とも見られる。

しかし、「会計情報を利用しながら、相互依存関係のマネジメントの強化を図るマネジメント・コントロール・システムの構築の事例」という説明(規定)に照らせば、それはあくまで「マネジメント・コントロール・システム」の構築事例であって、会計情報はそこで「利用される」ものとして位置づけられているにすぎないとも受け止めうる。つまり、会計情報の作成・提供システムとマネジメント・コントロール・システムとは、概念的にはひとまず別物であり、前者は後者の一部・一環としての位置にあるといえる。その場合、「日本の管理会計」はそれが会計システムであるかぎり前者の位置と役割を持つものとなるが、利用される会計情報を作成・提供する会計システム自体が「会計としての」具体的な構造においていわゆる伝統的管理会計システムとどのように異なるのかは、必ずしも明らかにされていないのではないかという疑問の余地も残されている。

実際、廣本による上記引用部分の直前で小林は、「管理会計の手法ということからいえば、ABC/ABM あるいはバランスト・スコアカード(BSC)は相互依存関係のマネジメントをサポートする潜在的な可能性を持っているといえるかもしれない」としつつ、「しかし、手法そのもの

が解決をもたらすというよりも、それらの手法の導入も含めて相互依存関係のマネジメントを強化するようなマネジメント・コントロール・システムの構築を考えるとより生産的と思われる」と明言している（小林 [2001] 7 頁）。ここでは「それらの手法の導入も含めて」とはされているものの、管理会計手法それ自体というよりは——筆者によれば、それが機能する場としての——マネジメント・コントロール・システムのありように主眼が置かれていることは明らかであろう。小林はまた、「ITの展開や厳しいグローバルな競争状況のもとでは相互依存関係を積極的に展開することが一層重要になってくることは明らかで……それに応じて、管理会計に多かれ少なかれ変革が要求される」としつつも、「そこで要求される変革は、新しい手法の展開ということだけではない。それよりも管理会計情報の用い方がむしろ重要であるかもしれない」とも述べている（同前、8 頁）。ここでは、管理会計手法それ自体の問題と、それにより提供される管理会計情報の利用の問題とが概念的に峻別されていることに留意したい。

要するに、廣本はこれを日本的「管理会計実践」例として挙げているのであるが、管理会計の「会計としての」具体的構造、ひいては、それを抜きにすればもはや管理会計が管理会計たりえなくなるという意味での「管理会計の会計としての本質的契機・要素」においてどのような「日本の管理会計としての特徴」が認められるのかは、必ずしも明らかではないように思われるのである。さらに端的に疑念として提起するなら、「日本の管理会計の特徴」としつつ説明されている事柄の多くは「日本の経営システム」というマネジメント・コントロール・システムの特徴であって、「管理会計の、会計としての」特徴として受け止めることは躊躇せざるをえないということである。そのような説明状況にあることが、筆者のいう「会計論としての管理会計論」と「管理論としての管理会計論」との交錯ないし混同傾向でもある。

また廣本は、既述の、日本の管理会計の最も注目すべき特徴・特質としての「影響（システム）機能」について、注記で次のように述べている。

「伝統的管理会計論でも管理会計の動機づけ機能が強調されるから、管理会計の影響機能は何も目新しいものではないという議論があるかもしれない。マネジメント・コントロールは『他の人間の活動を指揮し、あるいは、それに影響を及ぼそうとする人間の企て』に関連した概念であることが強調され、管理会計の影響機能が論じられてきた（廣本 [1984] [2004] など）。しかし、その内容は、部門管理者が内部監査のサービスを受けるよう意思決定させるとか、上司の計画どおりに部下が行動するように影響を与えることである。ある選択肢を前提に、上司の計画どおりに選択させるという影響にすぎない。あるいは、一定の原価関数、利益関数を前提に、環境変化に応じて最適な意思決定・行動をとらせることである。いずれにしても、現場での改善やイノベーションを期待するものではない。」（廣本 [2012] 45 頁）

この説明で注目されるのは、既述部分では「日本の管理会計が影響機能を果たすというのは……」「影響機能を重視する日本の管理会計」などとして、影響機能の存在自体に日本の管理会計の特徴・特質が認められていたのに対し、ここでは伝統的管理会計にも動機づけ機能という影響機能

を認めつつ、日本の管理会計との違いを、影響機能の有無ではなく影響（機能）の内容上の違いに求めていることである⁴⁾。すなわち、「米国型経営システム」に典型的な「命令と統制の経営システム」（同前，19頁）を体現する伝統的管理会計では「上司の計画どおりに部下が行動するように影響を与えること」であったが、「日本の経営システム」に見られる「学習と創造の経営システム」（同前，24頁）のもとにある日本の管理会計では「現場での改善やイノベーションを期待する」という意味での影響である。

しかし、現場での改善やイノベーションが期待できるのは、何よりもまず「日本の経営システム」が「学習と創造の経営システム」であることに拠ったはずである。つまり、こうした「影響内容」の相違をもたらすものは、何よりもこのような「命令と統制の経営システム」と「学習と創造の経営システム」という「経営システム」上の相違ではないのかということである。筆者は米国型経営システムと日本の経営システムそれぞれの特徴をこのように規定することに必ずしも同意するわけではないが、「管理会計実践以前」の経営システムのそのような特徴づけ自体において、すでに「影響内容」に相違が生まれることは容易に想定されるところであろう。とすれば、ここでも、影響機能が経営システム上の問題（管理論としての問題）なのか、管理会計上の問題（会計論としての問題）なのか判然とせず、実質的に交錯・混在していることになる。

4. 「実践ベースアプローチ」の意味と交錯傾向の認識論・方法論的基盤

4.1 「実践ベースアプローチ」による管理会計観

ところで、近年においてこうした交錯傾向をもたらしている認識論・方法論的背景・要因の重要な1つとして、いわゆる「実践ベースアプローチ」に留意しておく必要があるように思われる。

岡野によれば、実践ベースアプローチとは、経営戦略と管理会計との関係を「実践」として分析し、理論化の必要性を強調するアプローチである。「そこでは、戦略化や組織化に埋め込まれた行為者による『実践』の分析を通じ、戦略や管理会計がどのように構築され、また再構築されるかのプロセスそのものに焦点を合わせながら、従来の研究では看過されてきた行為主体の行為との相互作用がなされる文脈において理解することの必要性を説く。すなわち、従来の方法は『行為』よりも『構造』の解明に力が注がれてきたのに対して、計算構造やシステム設計のあり方が行為者による実践にどのような動的影響があるかを問題とする。」その代表的なものにはアクターネットワーク理論（ANT）に依拠した研究、新制度化パースペクティブ、および状況論的アプローチ、そしてカーネギー学派（センスメイキングやルーティン）などが挙げられ、「これまで、理論と実践との対立の構造に重点が置かれ、管理会計が情報システムなど、名詞的な存在・『モノ』(thing)と把握されていたのに対し、実践そのものの内面に深く分け入り、実践を動詞的な『動き』(action)あるいは『コト』(～するコト)として捉えようとする(Chua [2007])」という(岡野 [2012] 140-141頁)⁵⁾。

この叙述の前段で岡野は、「ここで用いる方法論として」の実践ベースアプローチに関する参

考文献中、自らのものとして岡野 [2009] を挙げているのでそれを参照しよう。

それによれば、「会計と企業活動との『双方向性』の歴史（連続性と非連続性）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』として理解すべき」であり、「そこでは、会計は計算『実践』の制度化された『構築物』として理解され、経済的現実を映しだす『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」ことになる（岡野 [2009] 20頁）。

こうした指摘に照らせば、実践ベースアプローチでは、会計は「経済的現実を映しだす『鏡』（技法）」として「名詞的な存在・『モノ』（thing）」と捉えられるべきものではなく、「動動的な『動き』（action）あるいは『コト』（～するコト）として捉え」られるべきものとなり、会計的計算の方法・技法としてではなく、いわば実践プロセスそのものとしての会計と捉えられることになる。また、「実践」そのものであるがゆえに、会計は「現実を構築する『テクノロジー』である」（傍点引用者）とも理解されることになるのであろう。

岡野はこうした理解のうえで、「日本の管理会計においては、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』多様で異なる会計機能が存在し、相互に認識の異なる人々はそれぞれの計算構造を有している」、「様々な主体からみた原価についての認識は各々異なるのであり、会計機能を経理部門に集中して専門化されたものとみるのではなく、複数の関連組織に分散的に埋め込まれているとみる必要がある」（傍点引用者）とし、「こうした考察によって、たとえば原価企画は、異なった計算空間や計算構造を持った人々が互いにコミュニケーションできる計算空間（calculable space）や場（arena）としてポジティブに捉えられることになる」（傍点原文）が、それは「認識の『摺り合わせ』を行うために真の『現場』に認識を集中させる目的から構築されたものである」（傍点引用者）という（同前、20-21頁）。

ここで筆者は、まず、「相互に認識の異なる人々はそれぞれの計算構造を有している」という指摘に注目したい。ここでは、技術・調達・生産・経理・販売などの様々な関連組織の人々の間で「相互に認識の異なる」のは、彼らが「それぞれの計算構造を有している」ことによることが指摘されているといえる。すなわち「それぞれの計算構造」間の相違が「相互の認識の相違」をもたらすわけであるが、それらが「認識」である（「認識」の局面・段階にとどまる）かぎりにおいては、そのこと自体がただちに問題（支障）を生ずるわけではないであろう。それは、代替案（選択肢）が複数あっても問題はない——というより複数なければ代替案（選択肢）たりえない——ことと同じである。

「認識の相違」が問題（支障）となるのは、それが「実践」（実施）の局面においてなお解消されない場合である。すなわち実践においては通常、「認識の摺り合わせ」をも経たうえて最終的に選択・決定された最善（つまり1つ）の選択肢が実施（実行）されるのであり、代替「案」を

複数にまたがって実施することはない。仮に複数実施される選択肢があるとすれば、それはそれらがいずれも実践的に必要な選択肢と判断された場合で、いずれもが「案」としてではなく、複数の実施が最善（1つ）の選択として決定されたことによる。要するに、「認識」においては「それぞれの計算構造」に応じて相違が生じうることは必然であり、かつそのかぎりではとくに問題でもないといえる。そして、会計はなによりもまず、この「認識」に関わる（直結する）ものであり、その認識の内容を規定するものが計算構造なのである。

岡野 [1995] では、「原価管理とりわけ原価企画をコンカレントに進めていく際には、元来経理部門を中心として行われていた会計機能をその他の部門に転移させることが必要となってくる。トヨタの場合、内製品の集計・計算は経理部が行っているのに対して、外注品については購買部と原価企画室が担っている。また、内製品の原価企画において重要な位置を占めるのは、設計部と新製品の製造工場の決定や工程設計を担当する生産技術部であり、外注品の原価企画ではおもに設計部と購買部が中心となっている。こうした点は、源流管理を徹底し、製品開発をクロス・ファンクショナルな体制で行っていく場合には必要不可欠なものであり、これを『会計機能の分散化』と捉えることができる」と述べている（122頁）。

様々な部門・関連組織間で「会計機能の分散化」が展開されるなら、それによってそれぞれの職能に応じた「それぞれの計算構造」とそれに基づく「認識の相違」が生じうることはいわば必然であろう。しかし、それらは最終的には「実践」として特定の製品の開発・生産・販売等の実施へと収斂させられねばならない。この段階では「認識の相違」は解消されねばならず、まして「実践上の相違」はありえない。それゆえに、「異なった計算空間や計算構造を持った人々が互いにコミュニケーションできる計算空間や場」が不可欠であり、そこで「認識の擦り合わせ」がなされるのであろう。こうしたプロセスを全体として「会計的活動としての認識とその調整」とし、その意味で「実践のプロセスとしての管理会計」あるいは「複数の関連組織に分散的に埋め込まれた管理会計」と規定することも可能ではあろう。

しかし、留意すべきは、会計は本質的に「対象の間接的・観念的統制」としての「認識」以上のものではなく、「実践のプロセスとしての管理会計」もまた会計の特殊形態である以上、この「制約」から脱することは基本的にありえないことである。その意味で、「対象の直接的・行為的統制」としての「実践」たる「管理」とは概念上明確に区別されるべきであり、会計システムとしての管理会計システムと管理システムとしてのマネジメント（・コントロール）・システムもまた概念上明確に区別して論じられるべきであろう⁶⁾。

4.2 「『実践』という視点」に基づく方法論的認識と交錯の基本的根拠

ところで、実践ベースアプローチに関する、より端的な整理・説明が藤岡 [2009] によりなされている。藤岡によれば、従来の「管理会計システムを組織や戦略から独立した中立的な『モノ』(thing)として認識する研究アプローチでは、管理会計と組織的行為及びその相互作用を通じた個人、組織、戦略の変化のプロセスという動きの中で構築される組織実践が研究の対象とされ

ることはなかった」(傍点引用者)。しかし、「管理会計と戦略の関係という重要な企業実践を理解する」うえで「この関係を『実践』という視点から理解しようとする研究アプローチでは、会計を、企業活動を映し出すための中立的な鏡(計算技法)として捉えるのではなく、経済的現実(そして組織・社会)を構築していく『テクノロジー』として認識する。つまり、会計システムを戦略から独立した『受身』の存在としてではなく、戦略実践へ積極的に働きかけていく『影響システム』としての側面も研究の射程に入れようというのである」(藤岡 [2009] 73-74 頁)。

藤岡によれば「伝統的な研究アプローチの限界を補完するための理論視角として、戦略管理会計の領域に『実践』という視点が本格的に注目されるようになったのは、比較的最近のことである(Ahrens & Chapman 2005, 2007)」が、そこでは「管理会計や戦略の関係性は、それぞれの実践の相互作用を通じてできあがりつつあるコト(～するコト)として、その相互構成的な『動き』の中で、これらを理解しようとする。そうした相互構成的な『動き』の「主役である主体の行為を分析に取り込むことで、状況に埋め込まれた活動や機能(situated activities and functionality)を理解しようという」もので、「そうすることで、既存の計算構造やシステムそのもののみを研究の対象とするのではなく、戦略化や組織化という動きの中で機能していく動詞的存在としての Accounting や Controlling を分析することが可能となるというのである」(同前, 75 頁)。

その前提には、「実務的には、理論的・計算構造的に『優れた』会計手法や業績評価指標の『有無』が、企業業績の向上に必ずしも結びつくわけではない。なぜならば、『戦略的な』技法やテクノロジーが組織へ導入される過程で向き合うこととなると思われる多くの問題、たとえば、社内コミュニケーションの問題……、システム間の摩擦……、社内の抵抗……などに対応していくために求められる組織能力、組織学習……そして重層的な文化特質の理解……などが重要となるから」という理解があり、「『戦略的な』経営・会計システムの有無が競争優位の源泉となるわけではなく(Barney 1991)、これらを自らの文脈に合わせて対応させ、組みかえていくための、現場における日々の努力を通じた組織能力の構築とその際に生ずる問題への対応こそが重要となる(Johnson et al. 2003)」という認識があるとされる(同前, 75-76 頁。傍点引用者)。かくして、「こうした研究動向を踏まえつつ、管理会計や戦略という存在を自明のものとしてその形式的構造の解明や技法間の関連のみに分析の焦点を合わせるのではなく、社会・組織そして戦略を構築してゆくテクノロジーとしての会計を捉え、これらの相互構成的な関係を行為者の『実践』の分析を通じて経験的に理論化していくことが重要となる」(同前, 76 頁)というのである。

藤岡による概要以上のような実践ベースアプローチの説明は簡潔にして要を得たものであり、多分に理解しやすい。と同時に、そこでは「個人、組織、戦略の変化のプロセスという動きの中で構築される組織実践が研究の対象とされる」ことや「現場における日々の努力を通じた組織能力の構築とその際に生ずる問題への対応こそが重要となる」こと、すなわち——「認識」としての会計に対する——「実践」としての管理のありようの問題に研究の焦点が置かれているこ

とをも明示的に説明しているといえよう。それは、その点にこそ実践ベースアプローチの最大の特徴（特長・意義）があることを意味するものでもあろうが、筆者のいう概念的把握、概念論の視点からすれば、むしろそのような特徴こそが「会計論としての管理会計論」と「管理論としての管理会計論」との交錯・混同傾向をもたらす認識論・方法論的根拠となっているのではあるまいか。

ところで、このようなアプローチはヨーロッパにおけるドセルト、ブルデュー、フーコー、ギデンズ、スキヤツキなどに代表される「実践論的転回」(practice turn) という社会学における動きに対応した 1990 年前後からの組織論や戦略論の研究動向に対応したものとされるが、澤邊によれば、戦略と管理会計に関わる「ヨーロッパ的な研究アプローチは、戦略と管理会計をそれぞれ独立して認識される対象だと仮定していないという意味で、北アメリカ的研究アプローチとは基本的に異なっている。戦略は、それ単独で存在しているとは考えておらず、管理会計もまたそれ単独で存在しているとは考えられていない。戦略や管理会計は、その他の多くのマネジメント・テクノロジーや行為主体との連関のなかでそれ自身の形と持続性を得ていると、……論者達は考えている」という（澤邊 [2008] 249 頁）。

戦略や管理会計の実践的有効性はその機能的意義において認められるが、何らかの構成物（もの = 要素、事象等）の機能はそもそも他の要素・事象・条件等との関わりにおいて発揮されるものであるから、戦略や管理会計が「その他の多くのマネジメント・テクノロジーや行為主体との連関のなかで」その意味（機能的意義）を捉えられること自体は当然のことである。その意味では、戦略や管理会計が「それ単独で存在している」わけではないことは、もとよりいうまでもない。

概念的・論理的にも、「連関 = 関係性」において捉えるということは連関・関係する複数のもの（要素・事象等）の存在を自ずと前提しており、またそれらが連関・関係する複数のものであることは、それらが互いに異なるものであることを前提としている。さらに、それらの間の連関・関係のしかた・ありようは連関・関係するものの内容・構造・属性等々によって規定されるであろうから、概念的にはまず、それぞれのもの（要素・事象等）が何であるかが問われなければならないであろう。澤邊自身が上記部分の前段で適切に指摘しているように、戦略と管理会計は「独立変数であろうと従属変数であろうと、認識対象として両者は独立した存在として捉え」られる。すなわち「対象としてそれ単独で認識される存在論的地位をもっている」（同前、248 頁）からである。

他方、「それに対して、認識対象として独立していないという意味は、それ単独ではなく、他の事象との関連を通じてのみ当該対象を認識把握できるという意味である」（同前）との澤邊の指摘に照らせば、ヨーロッパ的な研究アプローチにおける論者達が「戦略と管理会計をそれぞれ独立して認識される対象だと仮定していない」ことは、概念上、戦略や管理会計をそれ自体として認識対象とすること自体もできないことを意味しよう。しかし、それでは、連関・関係する複数の要素・事象間の連関・関係のしかた・内容を規定するそれぞれの要素・事象等の内容・構造・

属性等の認識をそれ自体としてできないことになり、ひいては、連関・関係のしかた・内容自体の的確な認識も困難となるのではあるまいか。

もちろん、こうした批判的見地については、それが戦略や管理会計を依然「モノ」という名詞的存在として捉え、「～するコト」（形成されつつあるコト）という動詞的存在として捉えていないことによる「旧態依然」の見地に拘泥したものとの指摘も想定されよう。しかし、こうした議論がそもそも「戦略と管理会計の関係」の探求をベースとしているかぎり、たとえ「形成されつつあるコト」という動詞（組織実践）的な「相互構成的関係」に焦点を定めているにしても、概念として別々のものである戦略と管理会計とを認識対象とし、かつそれゆえにこそそれらの「関係」のありようが追究されていることは否定しがたいであろう。とすれば、上記のように「戦略と管理会計をそれぞれ独立して認識される対象だと仮定していない」ことは、概念上、戦略や管理会計をそれ自体として認識対象とすること自体もできないことにならざるをえず、結果的には両者の関連・関係性の内容にも的確に踏み込めないこととならざるをえないのであって、あえていうなら論理矛盾ともなりかねないのではあるまいか。またそうであるならば、そこに本稿の主題である管理会計論における会計論と管理論の交錯の基本的根拠・基盤も存するのではあるまいか。

5. 結び — 当面の総括と今後の課題 —

以上、立論の前提として管理（実践）と会計（認識）の関係および「会計論としての管理会計論」の要諦に関する筆者の見地を提示したうえで、いわゆる日本の管理会計論をさしあたりの素材として管理会計論における会計論と管理論の交錯傾向を指摘・説明し、その認識論・方法論的基盤としてのいわゆる「実践ベースアプローチ」の問題点に言及した。そこでは、一方で管理会計の実践的有用性の追究という面での日本の管理会計論および実践ベースアプローチの意義を評価しつつも、管理会計の概念的把握すなわち「会計理論として、会計の特殊形態としての管理会計の本質を解明する」という面では、かえって会計論と管理論との交錯ないし混同をもたらす虞があることを指摘した。

要点をごく簡潔に繰り返せば、第1に、概念論としては実践としての管理と認識としての会計との概念的区別・峻別が重要な前提となるが、実践ベースアプローチにはこの区別自体を曖昧にする虞があり、そこに「会計論としての管理会計論」（いわば「（本来の）管理会計論」）と「管理論としての管理会計論」（いわば「会計（的）管理論」）との交錯・混同傾向をもたらす認識論・方法論的根拠・基盤があることである。第2に、会計が認識であること、会計的認識を非会計的認識と区別するものは会計に固有の会計概念・会計方法であること、そして管理会計は会計の特殊形態であり、この会計概念・会計方法という会計的認識に固有の形式（構造）を抜きにしては成立しえないことに照らせば、そうした固有の形式（構造）のありようの解明・説明への焦点・照準を欠いた管理会計論は本質的に不備なものといわざるをえないことである。

ところで、今後の課題についていえば、第1に、小論では日本の管理会計論をさしあたりの素材としたところから、検討対象を専ら日本人研究者の日本の管理会計論者の議論・主張に限定したことである。しかし、それらの認識論・方法論的基盤（の有力な1つ）である実践ベースアプローチは欧米、主としてヨーロッパの論者の議論がベースになっており、それに焦点を定めた追究が不可欠なことである。

第2は、管理会計論の歴史的発展過程においてこうした議論がもつ意味と位置づけの解明である。管理会計の概念については長年、AAA1958年度管理会計委員会報告書における規定「経済実体の歴史のおよび計画的な経済的データを処理するにあたって、経営管理者が合理的な経済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、適切な技術と概念を適用すること」（The 1958 Committee on Management Accounting [1959] p. 210. 青木監修・櫻井訳著 [1975] 33, 151頁参照）が定番とされ、現在もなお有力なものとなっている。ところで、ここにいう経営管理のための「適切な技術と概念の適用」（the application of appropriate techniques and concepts）はまさに「～するコト」としての「動詞的動き」を意味するものといえようが、こうした「有力な管理会計概念」が実践ベースアプローチや日本の管理会計論とどのような関係にあるのか（または関係がないのか）が問われよう。

ちなみに筆者は別稿で、この1958年度報告書はじめAAAの管理会計委員会諸報告書や『基礎的会計理論報告書』（A Statement of Basic Accounting Theory: ASOBAT）等で提起された「会計の基礎構造の再設計」や「会計構造の根本的変革」、「会計理論の拡張」などが管理会計論における「会計（情報）と非会計（情報）」および「会計と管理」の混同・渾然一体的認識傾向の背景にあることを指摘し、とりわけ1961年度管理会計委員会報告書にいう、管理会計では「実務的で功利的な見解が支配的」でその優劣は「主として会計結果の経営管理上の有用性によって決定される」とした認識論がそうした傾向のベースにあることを指摘した（足立 [2011a] 66-68頁）。小論で取り上げた日本の管理会計論やその認識論・方法論的基盤といえる実践ベースアプローチが、管理会計論におけるこうした歴史的背景・経緯に直接規定されたものとは速断できないが、会計と非会計、会計と管理についての概念的・論理的な整理・峻別を必ずしも重視しない点においては共通するように思われる。

さらに、管理会計論生成期以来の論点として注目されるマッキンゼー（J. O. McKinsey）の「管理のための会計」論およびブリス（J. H. Bliss）の「会計による管理」論と、実践ベースアプローチや日本の管理会計論との関連性（の有無を含め）である。

青柳によれば、かつてマッキンゼーを始祖とする正統派の管理会計論は経営管理のための会計（accounting for management）を管理会計とみており、他方、ブリスを始祖とする非正統派の管理会計論は会計による経営管理（management through accounting）を管理会計とみていたという。ここで、「経営管理のための会計」とは経営管理に役立つ会計方法の整備とそれによる会計情報の作成である。たとえば経営分析、標準原価計算、直接原価計算、特殊原価調査、予算統制などの会計方法を整備し、それらの経営管理に役立つ会計方法を使って会計情報を作成する

ことを意味するもので、いわば会計担当者すなわち会計情報の作成者の立場に立つ管理会計観とされる。他方、「会計による経営管理」とは会計情報の利用過程であり、会計情報の利用者すなわち各層管理者の観点に立つ管理会計観である。そこでは会計という「機器」そのものに主眼があるのではなく、それを駆使しての企業経営に主眼があるため、経営管理を主、会計を従とみるもので、非正統派の管理会計観とされてきたという（青柳 [1977] 21 頁）。

松尾もまた、「アメリカにおいて、J. O. McKinsey; Managerial Accounting と J. H. Bliss; Management through Accounts の二冊の管理会計の著書が 1924 年に出版された。マッキンゼーは『管理のための会計』を展開し、プリスは『会計による管理』を展開し、それぞれ管理会計論の先駆となった」という（松尾憲橘 [1967] 105 頁）。

この「2つの管理会計論」について筆者は、以前に別の観点から検討したが（足立 [1996] 16-23 頁）、上記の AAA 管理会計委員会諸報告書や ASOBAT 等における諸論点との歴史的関わりを含め、日本の管理会計論やその認識論・方法論の基盤（の1つ）たる実践ベースアプローチとの関わり（の有無を含め）についての検討が必要といえよう。

[注]

- 1) ここで、「会計方法としての管理会計とそれが機能する場ないし枠組みとしてのマネジメント・コントロール（ないしそのシステム）」と述べた部分について、前稿（足立 [2011a]）では「会計方法としての管理会計とそれが機能する場ないし枠組み（マネジメント・コントロールないしそのシステム）」と表現した。これについて、筆者は「システム」を付けるべきか否かでなお、若干の「迷い」を残していることを説明しておきたい。管理会計システム（管理会計方法・手法）もまた「マネジメント・コントロール・システム」の一部であるとする理解（たとえば小林 [2001] 9 頁）に立つならば、両者の違いは「範囲」の違いであって本質的な相違（概念上、質的に異なるものとしての相違）ではないとの理解もありえよう。その場合、本稿でいう「交錯ないし混同あるいは渾然一体的認識」はさほど問題にはならない可能性がある。しかし、「システム」を削除して「マネジメント・コントロール」とするならば、本稿でいう「実践」（直接的・行為的統制）としての「（経営）管理」とそれに対する「認識」（間接的・観念的統制）としての「会計」（管理会計）として、実践と認識という、概念上質的に異なる、峻別して議論されるべきものとなろう。このような意味で「システム」の扱いについてなお検討を要すると考えている。ただし、概念論として厳密な論理的説明を追求する際には、管理と会計、実践と認識はもちろろん、マネジメント・コントロール・システムと管理会計システム（方法・手法）についても、その「同一性と区別」ないし「連関と区別」が明確にされねばならないと考えている。
- 2) 石塚のこの指摘に対して廣本 [1993] はすでに、「会計は技術であって、確かに1つの手段ではあるが、よりよい会計システムを設計するためには、それが組織の中でどのように使われ、どのように機能するかについて十分な理解が必要である。それは、従来適用の問題として研究の外に追いやられてきたが、それが行動科学研究においては研究の中心に持ち込まれてきたとあってよい」（362 頁）と述べている。管理会計の実践的有用性あるいはその現実的機能の追求（追究）が主題であるかぎり、廣本のこの指摘は至極当然ともいえる。しかし、「従来の一般的な見方」の堅持としてではなく、管理会計のより厳密な概念的把握に向け、「会計論」と「管理論」との概念的区別・峻別を念頭に議論する場合には、石塚のこの指摘はやはり留意されるべきであろう（足立 [2011b] 121 頁参照）。
- 3) Hiromoto [1988] についていえば、それが「日本の管理会計」を国際的に知らしめるうえで貴重な貢献となったことは高く評価されるべきである。ただ、第2節での「会計論としての管理会計論」の要諦に関わる筆者の見地からいえば、いくつかの疑問点も否定しえない。たとえば「日米管理会計間の相違」の一例としての製造間接費の配賦において、自動化（機械化）が進んだ製造環境では直接作業時間

基準 (direct labor hours) は正確な配賦計算とならず工場現場での原価の現実を反映しえないとされるのに対し、(株)日立製作所のビデオカセット・レコーダー部門では、継続的原価改善において決定的に重要な直接労務費削減を効果的に進めていくうえで「直接作業時間基準による配賦が組織全体に強力な自動化への望ましいインセンティブを創り出す」ことから、あえてそれを用いていることが例示されている。それは、製品原価の的確な計算よりも、従業員の働き方を企業の長期的目標と調和させるべく動機づけることを重視しているからという (p. 23)。しかし、それは「会計としての管理会計」あるいは「会計の(一環)としての原価計算(間接費配賦計算)」上、どのような特質・特徴をもっているのだろうか。そこで説明されているのは会計方法(配賦計算方法)を利用するに際しての主たる狙い・目的上の相違であって、会計方法それ自体のありようの相違ではないのではあるまいか。

他方、日立の別の工場では「製品モデルにおける部品数を基準とした間接費配賦計算技法」(an overhead allocation technique, based on the number of parts in product model) が例示されている。「部品数基準」(p. 23) というのはテキスト等ではほとんど目にしないところから、「会計方法」としての新規性も窺いうる。ただ、そうした方法の利用も、間接費の発生額に大きく影響する製造プロセスの多様性や、(特定製品部門ごとに異なって常用される)多様な「ひいき部品」(custom parts) の数を減らし、共通の標準部品を多用させて原価低減を図るとともに、それに伴い標準部品の大量購入による単価低減

総原価の低減追求という全社目的との繋がりが意図されているようである。この場合、こうした配賦方法が日本企業において独自の理論的・実践的認識・経験から生み出されたものであるならば独自の「日本的(管理)会計方法」として規定しえようが、この事例の背景・ベースたるこうした問題の理論的・実践的認識においては必ずしも「新規」なものとは規定しえないようにも思われる。とくに、共通化された標準部品の大量購入が単価低減等を伴うことはいわば「常識」であろうが、こうした事例が米国において「特異」なものとして受け止められるとすれば、それはむしろ、「管理会計以前」の経営システム、組織風土・文化等における相違、すなわち部門・単位組織間の独立性(換言すれば、部門間の閉鎖性)が高い米国的経営システムと、そうした独立性・閉鎖性にさほどこだわらない日本の経営システムとの間の相違に主たる「基盤・根拠」があるのではないであろうか。

また、「非財務的尺度の広範な活用」についても、「管理会計システムが原価のみを測定するなら、従業員はもっぱら原価にのみ注目するようになる」からとされている (p. 26)。しかし、いわゆる非財務的指標(尺度)が管理「会計」上の問題であるのかどうかについては、AAA 等でもそのように議論され扱われているから、ということではなく、「管理会計の会計としての本質的契機・要素」に照らして、より根本的に検討されるべきであろう。このように、「会計論としての管理会計論」にこだわる筆者の視点からは、なおいくつか検討されるべき課題が残されているように思われる。

- 4) ちなみに、「影響機能」が日本の管理会計の特徴・特質というが、(いわゆる財務)会計の主たる成果・産物である財務諸表が投資家等の利害関係者の行動に影響を及ぼすことはすでに論じ尽くされてきたところである。つまり、「会計情報の受け手」になんらかの影響を及ぼすというのであれば、その意味での「影響機能」(「影響システム機能」)は会計が「情報提供機能」(「情報システム機能」)を有することのうちにすでに含まれているといえる。とすれば、あえて「情報システム機能」と区別される「影響システム機能」を強調する意義がどこにあるのかも、あらためて問い直されることとなるのではあるまいか。
- 5) ちなみに、この部分の叙述は、岡野 [2009] 21-22 頁をほぼそのまま再録したものであるが、同論文ではそれに際し依拠したことが明示されている藤岡論文 [2009] は、この岡野 [2012] ではなぜか、参考文献にも挙げられていない。
- 6) 他方、筆者は、岡野 [1995] においては「原価企画の二側面」として「目標原価の設定プロセスや目標原価に含まれる原価要素、原価分解の程度(部品、設計者)など、『計算システム』としての側面」と「計算システムによって得られた目標原価を達成するために行われる様々な活動の総体を意味する『マネジメント・システム』としての側面」とを区別していること (118-120 頁。他に 111-112 頁) に留意しておきたい。そこでは、会計システムとマネジメント・システムとが概念上明確に区別されていると理解できるからである。

また、「トヨタでは一貫して経理部の中に原価企画に関わる部署を残している点」に注目し、「これは、『マネジメント・システム』の側面では技術部門や生産技術部門などに移転されているものの、『計算システム』としての側面は依然として経理部に残されていることによるとみるべきであろう。こうした

『会計機能の分散化』とともに、その逆の『会計機能の統合化』も同時に志向されている。とりわけ原価企画と原価改善あるいは予算管理との整合性をはかる際には『統合化』の要請が強くなることに留意すべきである。つまり、原価企画における改善額と採算計算との関連性をいかにつけるかが重要な問題となるのである(同前, 123-124 頁)としている点にも留意したい。ここでは、個別製品レベルでの原価管理問題すなわち個別的な管理問題と、いわば総括的な「採算計算」すなわち包括的な会計問題(予算管理含め)との「整合性」「関連性をいかにつけるか」という問題が明確に意識されている。換言すれば、原価企画における管理問題がそれ自体としてではなく、包括的な会計枠組みのなかに位置づけられて意識されていると見られ、まさに「会計としての管理会計」の枠組みにおいて問題が認識されていると見られるからである。

なお、詳細は省くが、この点では京セラ株式会社と花王株式会社の2社をリサーチ・サイトとした挽[2007]の実証研究において「両社に共通する日本の管理会計あるいは日本の管理会計の特質」ないし特徴の1つに「管理会計と財務会計との結びつきを強調していること」が挙げられていることにも同様に注目したい(310 頁のほか、とくに京セラについては212 頁参照)。管理会計が会計の特殊形態である以上、財務会計との結びつきを欠いた管理会計は本質的にありえないからである。

[引用・参考文献]

- Fellingham, John C. [2007] "Is Accounting an Academic Discipline?," *Accounting Horizons*, Vol. 21, No. 2, June, pp. 159-163.
- Hiromot, Toshiro [1988] "Another Hidden Edge - Japanese Management Accounting," *Harvard Business Review*, July-August, pp. 22-26.
- The 1958 Committee on Management Accounting (R. L. Brummet, P. T. Crossman, S. Pressler, W. K. Weltmer, G. A. Welsh) [1959] "Report of Committee on Management Accounting," *The Accounting Review*, Vol. XXXIV, No. 2, April, pp. 207-214.
- 青木茂男監修・櫻井通晴訳著 [1975] 『A.A.A. 原価・管理会計基準 - 原文・訳文・解説 -』中央経済社。
- 青柳文司 [1977] 「3. 管理会計の体系」横浜市立大学会計学研究室編 [1977] 『新管理会計事典』同文館, 23-32 頁。
- 足立 浩 [1996] 『アメリカ管理原価会計史 - 管理会計の潜在的展開過程 -』晃洋書房。
- 足立 浩 [2011a] 「管理会計における会計理論の課題と方法論的視点」『会計理論学会年報』No. 25, 63-82 頁。
- 足立 浩 [2011b] 「管理会計論における『脱会計』現象の歴史的基盤とその今日的意味」『日本福祉大学経済論集』第43号, 103-125 頁。
- 石塚博司 [1967] 「行動会計と管理会計」『産業経理』第27巻第3号, 64-70 頁。
- 潮 清孝 [2013] 『アメーバ経営の管理会計システム』中央経済社。
- 大下丈平 [2009] 『現代フランス管理会計論 - 会計, コントロール, ガバナンス -』中央経済社。
- 岡野 浩 [1995] 『日本の管理会計の展開 - 『原価企画』への歴史的視座 -』中央経済社。
- 岡野 浩 [2009] 「管理会計戦略の実践的射程 - 実践に埋め込まれた理論^{フィズダム}」『企業会計』Vol. 61 No. 6, 18-26 頁。
- 岡野 浩 [2012] 「原価改善 - 原価企画・原価維持との相互浸透と『企画原価』の創出 -」廣本敏郎・加登 豊・岡野 浩責任編集『日本企業の管理会計システム』(体系現代会計学第12巻)中央経済社, 139-169 頁。
- 小林哲夫 [2001] 「相互依存関係のマネジメントと管理会計の変革」『企業会計』Vol. 53 No. 3, 4-11 頁。
- 澤邊紀生 [2009] 「監訳者あとがき」クリストファー・チャップマン編著/澤邊紀生・堀井悟志監訳 [2008] 『戦略をコントロールする - 管理会計の可能性 -』中央経済社, 245-251 頁。
- 田中章義 [2010] 「アメリカ会計学会の反省と教訓 - 実証会計学をめぐる問題 -」『会計』第178巻第1号, 7 月, 1-18 頁。
- 津曲直躬 [1977] 『管理会計論 - 企業予算と直接原価計算 -』国元書房。
- 西村 明 [2000] 『会計の統制機能と管理会計』同文館。
- 挽 文子 [2007] 『管理会計の進化 - 日本企業にみる進化の過程 -』森山書店。

- 廣本敏郎 [1993] 『米国管理会計論発達史』 森山書店.
- 廣本敏郎 [2012] 「日本の管理会計の特徴」 廣本敏郎・加登 豊・岡野 浩責任編集 [2012] 前掲書, 3-47 頁.
- 藤岡資正 [2009] 「管理会計と戦略の相互構成的関係 - 『実践』という視点」 『企業会計』 Vol. 61 No. 6, 72-79 頁.
- 松尾憲橘 [1967] 『管理会計論序説』 森山書店.
- 吉田栄介 [2012] 「日本の管理会計の探求に向けて」 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好 [2012] 『日本の管理会計の探求』 中央経済社, 1-10 頁.
- 吉田栄介・福島一矩 [2012] 「日本企業におけるコストマネジメントの実証研究 [1]」 吉田・福島・妹尾 [2012] 前掲書, 131-143 頁.
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好 [2012] 「序」 吉田・福島・妹尾 [2012] 前掲書, i - ii 頁.
- 吉田栄介・妹尾剛好・福島一矩 [2012] 「日本の管理会計の展開」 吉田・福島・妹尾 [2012] 前掲書, 175-188 頁.