

## 管理会計の歴史的発展と論理的展開

— 計画会計と統制会計の関係をめぐって —

## The Historical Development and Logical Development of Management Accounting

— On the Relation between Accounting for Planning  
and Accounting for Control —

足 立 浩  
Hiroshi ADACHI

### Abstract

Management is composed of planning and control, and management accounting is composed of accounting for planning and accounting for control. It is generally said that logically planning precedes control and control succeeds planning. Accordingly, it is said that accounting for planning (AFP) precedes accounting for control (AFC). It is the logical development of management accounting. But it is also said that historically AFC (e.g., standard costing, budgetary control) emerged earlier than AFP. It is the historical development of management accounting.

Why does the historical development oppose the logical development? In this paper, the author regards the historical development as the history of management accounting techniques which were put into concrete shapes. In this sense, it is true that historically AFC preceded AFP. The author also regards that AFP which were not put into concrete shapes yet underlay potentially in AFC. When AFP was put into concrete shapes, they became reality, and in this stage management accounting was completed logically. Therefore, in the completed form of management accounting, AFP precedes AFC, and it is the logical development of management accounting.

## I. 問題設定

—— 計画会計から統制会計への論理的展開と統制会計から計画会計への歴史的発展 ——

### 1. 計画と統制および計画会計と統制会計の相関

通常、経営管理プロセスは基本的に計画設定（planning：以下、原則として計画と略称）と統制（control）に二大別され、したがって管理会計も基本的に計画会計（accounting for planning）と統制会計（accounting for control）から成るとされる。そして、計画と統制の関係について、たとえばクーンツ（H. Koontz）によれば「計画化とは、何をするのか、いかにするのか、いつやるのか、だれがするのかということをもつて決定すること」で、「基本的には意思決定ということになる」が、「計画化と統制は、お互いにくっつきあった双生児のように相離れることのできないもので……統制によって部下を計画から逸脱しないように所定のコースに引き止めておくわけであるから、計画されない行為を統制することはできない。計画なしに統制しようとするのは無意味で……計画はしたがって統制の基準を与えることになる」という<sup>(1)</sup>。したがって、計画は論理的に統制の前提であり、統制に先立つものとなる。

管理会計論の立場においても同様に、「経営計画とは、諸目的を設定すること、およびこれらの諸目的の達成手段を考慮すること」であり、他方「統制とは計画、方針および目的への準拠性を確かめるのに必要な行為に関する概念であって、実績を観察、記録、報告し、実績と計画、目的および予算を比較し、また是正措置をとることを意味」し、「(a) 一定の行為を行うに先だって、あらかじめ統制の基準として目標、標準または目的を設定することと、(b) 実績を測定するためのある種の比較基準（標準）を使用することを前提としている」とされるから<sup>(2)</sup>、やはり計画会計が論理的に統制会計の前提であり、それに先立つこととなる。1949年にいち早く管理会計の体系を経営管理の基本的職能に即して計画会計と統制会計に区分したゲッツ（B. E. Goetz）も「すべての経営者はまずはじめに計画をたて、次にそれを実施する」とし、「統制とは計画に順応させることである」と述べている<sup>(3)</sup>。かくして、管理会計の「論理的展開」は計画会計から統制会計への展開としてとらえられていることになる<sup>(4)</sup>。

他方、管理会計の「歴史的発展」（＝管理会計技術・技法の具体的・実地的な歴史的展開）については、管理会計の概念規定上の相違からその起源等について諸説がみられるものの、おおむね統制会計（統制会計的領域の技法）から計画会計（計画会計的領域の技法）へと発展・展開したとみるのが一般的といえる。たとえば、最近の一般的説明の一つにおいても「近代的な意味での管理会計は、20世紀に入り、課業管理と時間・動作研究を根幹とする科学的管理法に基づく工場経営が一般的になった時期に成立したという見解が一般的である。管理会計と題された最初の書物では、標準原価計算と予算統制とが取り上げられた。このように、管理会計は、目標値を設定し、その達成度合を会計的に測定し、責任者の業績を明らかにすることを主目的とする業績評価会計（業績管理会計）あるいは統制会計を根幹としていた。……業績評価や業績管理といっ

たコントロールの側面に主な貢献をしてきた管理会計が計画や意思決定活動にもその適用範囲を拡大しはじめたのは、第二次世界大戦後のことである。安定的な高度成長経済を背景とした長期利益計画の樹立、大戦中に軍事目的で活用されてきたオペレーションズ・リサーチや経営科学の手法の管理会計への適用、利益計画に貢献する直接原価計算の提唱などが管理会計の適用範囲をコントロールに限定せず、計画や意思決定にまで拡張した。これらの一連の管理会計を意思決定会計あるいは計画会計と呼ぶ<sup>(6)</sup>としている。こうした認識は、たとえば溝口一雄教授によって「1920年代の科学的管理の運動を契機として管理会計はその存立の基礎を獲得したが、それ以来管理会計は、会計の統制機能を中心として考えられてきた……。第二次大戦後の経済復興期において、管理会計は、このコントロールの機能を深化することによって一生面を開拓した。……戦後経済が1950年代においてかつてない激しいテンポをもって成長するに及んで、企業の内外の諸条件がたえず変化するという事態が生じ、それに伴って、マネジメントの問題は、経常的・反復的な性質をもった経営活動の統制以上に、その将来の方向の決定に重要性を見いだすこととなった。意思決定ないし計画の思考が、マネージメントの世界にクローズ・アップしてきたのである」<sup>(6)</sup>として、すでに示唆されてきたところである。

標準原価計算や予算統制等を統制会計領域の管理会計技法とし、(長期)利益計画やそれに貢献する直接原価計算等を計画会計領域のそれとして、前者から後者への展開に管理会計の歴史的発展をみる視点は、上總康行教授の提示される「管理会計システムの4類型」(「表1」)にも——「簿記システム」や「会計システム」に属する複式簿記や全部原価計算をも固有の「管理会計技法」とみるかどうかは別として——うかがえよう<sup>(7)</sup>。また、田中隆雄教授の提示された「管理階層と管理会計手法」表(「表2」)およびとくに「管理会計の発展」図(「図1」)にもそのことがうかがえる。かくして管理会計の「歴史的発展」は、上述の「論理的展開」とは逆に統制会計から計画会計への展開としてとらえられているといえよう。

このようにみるなら、管理会計の「論理的展開」と「歴史的発展」とはたがいに「対立」ないし「逆行」しているということになる。

表1 管理会計システムの4類型

名称 構成要素	簿記システム	会計システム	予算システム	予算管理システム
中軸的利益概念	配当可能利益	純利益	利益剰余金	投資利益率
管理会計技法	複式簿記	複式簿記 全部原価計算	複式簿記 全部原価計算 標準原価計算 企業予算	複式簿記 全部原価計算 標準原価計算 企業予算 セグメント別利益計算 資本予算 長期利益計画

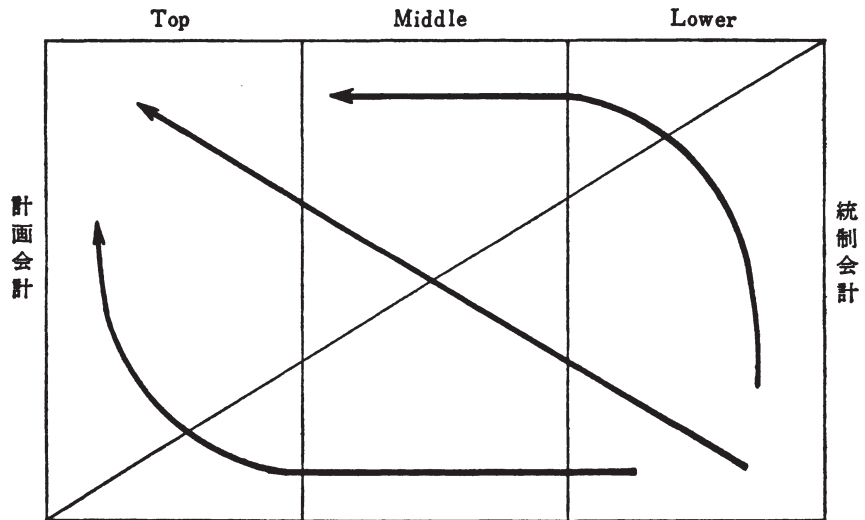
(出所) 上總康行『アメリカ管理会計史』(上巻) 同文館, 1989年, 17ページ。

表2 管理階層と管理会計手法

	管理会計手法	利用者			計算書の作成	管理会計概念
		Top	Middle	Lower		
計 画	設備予算	◎	○		コントローラー部	ROI
	資金予算	○	◎			損益分岐点
	損益分岐点分析	○	◎			責任会計
	利益計画	○	◎			機会原価
	シミュレーション	◎	○			取替原価
統 制	部門業績管理	○	◎		原価管理部	貢献利益
	標準原価計算		○	◎		標準原価

◎ 主として利用する階層  
○ かなり利用する階層

(出所) 田中隆雄『管理会計発達史』森山書店, 1982年, 11ページ.



(出所) 田中, 前掲書, 12ページ.

図1 管理会計の発展

## 2. 「論理的展開」と「歴史的発展」の「対立・逆行」

ところで、管理会計の「論理的展開過程」と「歴史的発展過程」とを明確に区別し、両者の「対立」ないし「逆行」を指摘されたのは田中隆雄教授である。管理会計を「計画と統制のための会計」とし、「Accounting for management……別言すれば、管理活動のために利用される会計（技術や概念）」<sup>(8)</sup>と規定される田中教授は、「管理会計の体系化をはかるためには、管理会計の諸技法をそれを利用する管理諸階層との関連で性格づけるやり方が有効」<sup>(9)</sup>との立場から、トップ・マネジメントの管理会計（計画会計＝Tp, 統制会計＝Tc）、ミドル・マネジメントの管理会計（計画会計＝Mp, 統制会計＝Mc）、ローワー・マネジメントのための管理会計（計画会計＝Lp, 統制会計＝Lc）に区分された。そして「周知のように、マネジメント・プロセスは戦略計画→執行計画→業務計画→執行→統制→業績評価→計画のサイクルをたどる。したがって、管理会計の体系は論理的には、トップ・マネジメントの計画会計が起点となり、ローワー・マネジメントの統制会計が終点となる。すなわち、トップ・マネジメントによる戦略計画の作成に有用な管理会計手法（たとえば、ROI）からはじまって、標準原価のように、主としてローワー・マネジメントによって利用される手法によって体系を完了する」とする一方で、「論理的展開過程とは別に、管理会計の歴史的発展過程は、Lcを出発点として、Tpを到達点としている」とされる<sup>(10)</sup>。すなわち「管理にとって会計情報は不可欠であり、管理とそのための会計は不即不離の関係にある……ゆえ、管理のための会計の発展過程は、管理の発展過程と密接に関連している」が、「資本主義企業における管理の発展過程は、部分的管理から総合的管理（企業管理）への発展過程で……生産、人事・労務、財務、マーケティングのような企業活動の特定の分野における管理がまず生成し、しかる後にこれらの諸分野を統括する総合管理（企業管理）が成立した」ところから、「管理会計は管理のこのような発展過程に対応して発展した。現場管理者のための統制会計がまず発展し、ミドル・マネジメントの計画および統制のための会計を経て、トップ・マネジメントのための計画会計へと発展していった」とされるのである<sup>(11)</sup>。

管理会計の発展・展開を、その「論理的展開過程」と「歴史的発展過程」とに明確に区別しつつ説明するという田中教授の視点はきわめて示唆的なものである。しかしながら、最大の問題は、この論理的展開過程と歴史的発展過程との「対立」ないし「逆行」という事実認識・認定が示されてはいるものの、それらが何ゆえ対立的ないし逆行的なものとならざるをえないのか、歴史的発展過程は何ゆえ論理的展開過程とは対立ないし逆行してあらわれざるをえないのか、という点について明確かつ積極的な説明がなされていないとみられることである。

この点についてはすでに別の機会に指摘し、筆者なりに若干解明を試みてもいるが<sup>(12)</sup>、問題の性質は管理会計史研究——ひいては会計史研究——上の認識論・方法論にもかかわる重要なものと考えられ、あらためて取り上げる必要のあるものと思われる。したがってここでは、既述のような管理会計における計画会計から統制会計への展開としての「論理的展開」と、統制会計から計画会計への展開としての「歴史的発展」とが、何ゆえに対立的ないし逆行的なものとならざるをえないのか、「歴史的発展」は何ゆえ「論理的展開」とは対立ないし逆行してあらわれざる

をえないのかという問題として設定し、その解明を試みることにしたい（ただし田中教授の視点は、上記のように管理会計の体系を部分的管理から総合的管理への発展というマネジメント自体の発展と関連して管理諸階層ごとのそれ〈それぞれにおける計画会計と統制会計〉として把握されており、ここに設定し〈直し〉た問題が、教授について指摘した問題点とただちにイコールとなりうるかどうかなお検討を要するところであるが、ひとまずはこのような問題設定で試みることにする）。

### 3. 筆者の仮說的認識

なお、あらかじめこの点に関する筆者の仮說的な結論的認識を端的に記せば、論理的には統制会計に先立つべき計画会計は、歴史的には当初、統制会計のうちにはいわば「潜在」しており、「歴史的発展過程」とは統制会計のうちには潜在していた計画会計の顕在化過程にほかならず、その過程を導くものが「論理」である、というにある。より一般化していえば、ある事物・事象の歴史的発展過程とはそれに内在（潜在）していたもの（契機・要素・要因等）の外在化（顕在化）の過程にほかならないが、換言すればそれは、内的契機・要素・要因に含まれていた可能性（「たんに考えられるというだけの抽象的可能性とは異なり、現実化する実在的可能性」<sup>(13)</sup>、潜在的な現実性）が外的条件のもとで発展・展開して現実性（顕在的な現実性）に転化＝自己実現していく過程であり、潜在的なもののうちに（論理的に）予定されていたものの現実化＝顕在化の過程であって、現実化（＝その段階での一応の完成）したものはその意味で論理的に完成・成立（したがってまた展開）しているものといえることになる。したがって、論理的に統制会計に先立つべき計画会計は、（計画会計顕在化に至る以前の）この歴史的段階ではなお統制会計に「埋没」（＝「潜在」）していたものであるが、論理的には現実の計画会計として顕在化＝現実化することを予定しており、顕在化した姿態（一応完成した形態）においてみるなら、それは論理的に展開するもの（すなわち計画会計を前提とする統制会計を現実に伴った計画会計）となっている、ということができる。

さらに、こうした“仮說的認識”の根底には、これまでの原価計算・管理会計の歴史的研究から得た筆者の次のような認識がある。

すなわち、歴史研究を通じてよく思い当たるのは、近代的あるいは現代的な管理的会計技法といわれるものの原初的ないし原基的な形態は、しばしば、かなり以前の歴史的段階（ただし、あくまで資本主義段階）においてもあらわれており、方法・技法としての精緻性、質的レベルはもちろん幼稚あるいは粗雑なものであるとしても、その基本的契機・要素ないし発想・考え方等において、少なくとも現象的には、近代的ないし現代的な会計技法におけるそれらと多分に共通する面が認められる点である。もちろん、このことは、技法としての質的レベルについて断っているように、単純に同質的なレベルで比較しうるものでないことはいうまでもなく、原基的な形態と近・現代的形態との間の歴史的差異を抹殺することは許されない。にもかかわらず、そうした技法へと具体化・具現化される基本的契機・要素ないし発想・考え方という点では多分に共通する



ものを認めうるのである。

こうした点で一定の共通性ないし同一性が認められるとすれば、それは何故であろうか。その基本的理由は、原基的段階であれ近・現代であれ、それらの会計技法が基本的には個別資本による過去・現在・将来にわたるなんらかの意味での自己認識の手段として具現化され形成されたものであるという点にあり（ここでの「自己認識の手段」という規定は、事物の認識は直接的・無媒介的にはなされえず、常になんらかの形式による媒介を不可欠とするが、会計技法はそうした意味での媒介としての形式〔会計的認識のための形式〕の一形態であることを含意している）。

18, 19 世紀であれ、1999 年であれ、個別産業資本の循環過程はいずれも基本的に

$G-W \begin{cases} A \\ \dots P \dots W' - G' \\ P_m \end{cases}$  として表され、個別商業資本のそれは  $G-W-G'$  として表される。

すなわち、そのかぎりでは歴史的段階の相違を越えて同一性を有するといえよう。自由競争段階の個別資本と独占段階の個別資本との間にも、この基本的同一性は存しよう。そして、会計技法が自己認識の手段・方法として形成されるものであるならば、会計対象となる個別資本にこうした同一性が存する以上——後述するように「対象の論理」との出会いにおいて形成される——認識手段としての会計技法（の形成への発想・考え方）においても同一性の面が認められることとなるのは当然のことといえよう。

かくして、自己認識のための会計技法形成への契機・要素ないし発想・考え方にはこうした同一性の面があることとなる。しかし、技法そのものはすでに指摘したように、原基的形態のものと同代的・現代的なそれとは質的に異なる。それは何故であろうか。

ここで、技法の質的レベルの相違というのは、換言すれば歴史的な差異性のことであるが、歴史的差異はもちろん歴史的段階の相違を反映したものであり、同一性をもつ契機・要素ないし発想・考え方（内容）が、歴史的諸段階（それに伴う諸条件・背景等）の相違のもとで会計方法・技法に具現化される際のあらわれ方（形式）の相違を意味する。すなわち、あえてまず端的にいうならば、内容としては同一でも、その形式面でのあらわれ方が歴史的諸段階によって異なるということである。内容としての「個別資本の自己認識（将来については自己の実現可能性の認識）」そのものは同一でも、その認識の媒介となる形式としての具体的な会計技法は歴史的諸段階によって異なったあらわれ方をするということである。そして、その「異なったあらわれ方」を規定するのは個別資本そのものの歴史的な態様の変化・発展である。それは、個別産業資本としてはかつてのマニュファクチュアから工場制生産へ、そして近代的大工業制へといった発展であるが、その発展に応じて変化した個別資本の態様自体のなかから新たな形式を掴み取り、認識の媒介としての会計的技法へと具体化していく（たとえば、工場制生産への発展による機械化の進展に伴う新たな原価要素の出現を減価償却費という形式〈それは減価償却計算技法の諸形式を随伴するものとなる〉によって把握するなど）ということであり、「対象の論理」に従うことであって、逆にいえば、それによってこそ、変化した態様に応じた新たな「自己認識」も可能になるのである。こうした意味での自己認識の媒介たる形式の歴史的変化が、会計技法の歴史的発展過程をな

すのである。

このように、マニュファクチュア→工場制生産→近代的大工業制の発展に応じて個別産業資本の態様に変化し、それに伴って会計的認識のための形式としての会計技法も発展するが、その発展は以前の技法の成熟とその限界の露呈→矛盾の展開における止揚を通じて成し遂げられるから、以前の会計技法の一定の側面・要素を保持しつつ、同時に古い側面・要素を廃棄して、より新しい技法の生成へと進むことになる。その際、古い会計技法の引き続き保持される側面・要素は、新たな技法においてその一部分ないし構成要素として保持されることになろう。したがって、新たな会計技法からみれば以前のそれは部分的・断片的なものに見えることになる。それゆえ、会計技法の歴史的発展過程はそのかぎりでは部分的・断片的なものからより全体的・総合的なものへの発展の歴史として見えることにもなる。

さらに、個別資本は——個別であるがゆえに歪曲される面をもつとしても——元来、個別的要素としての労働力(A)や生産手段(Pm)あるいは貨幣(G)、商品(ないし製品)(W, W')等それ自体ではなく、生産関係(生産をめぐる人と人との関係)すなわち社会関係をその本質的性格とするものであるから、その自己認識の対象=範囲は、経済社会の発展とともに、ある意味では無限に広がる可能性をもつ。すなわち、たんにAやPm, GやWなどの個別的要素にとどまらず、広く社会的諸関係にかかわる諸側面をも自己認識(自己の実現可能性の認識)の対象として取り込むこととなる。管理会計技法が長期計画からさらに戦略的計画面にまで及んで、個別資本の「内側」にとどまらずその「外側」=経済的・社会的環境面までも認識対象として取り込もうとするかのように拡大・展開するのは、社会関係をその本質的性格とする個別資本の本性に由来するところなのである。かくして、管理会計の歴史的発展とは、本質的には個別資本の(実現可能性の認識を含む)自己認識手段の発展であり、そうした内容が形式として具現化される歴史的過程を意味するということである。

## II. コスト・コントロールからコスト・マネジメントへの発展および予算統制から予算管理への発展における「媒介環」としての計画概念

仮説的認識の予備的説明にいささか紙数を費やしすぎたが、あらためて管理会計の論理的展開と歴史的発展との対立・逆行という問題に戻ろう。

ところで、cost controlは従来一般に原価管理ないしコスト・コントロールと訳出されてきたが、最近ではそれは、利益管理(利益計画)の一環として原価計画(cost planning)を含む総合的原価管理概念たる原価管理ないしコスト・マネジメント(cost management)へと発展したとされ、その意味でcost controlは厳密には——原価計画の実施・遂行過程としての——原価統制と訳出すべきともいわれる<sup>(14)</sup>。また、かつての予算統制(budgetary control)は、最近ではその内容において予算による統制機能よりもむしろ計画機能を重視するようになったため、予算管理(budgeting)と呼ばれるようになっていくとされる<sup>(15)</sup>。この場合にも、予算統制は予



算編成により作成された予算によって企業の経営活動を統制する過程として位置づけられ、したがって予算管理は予算編成と予算統制とから成るとされる<sup>(16)</sup>。そして、これらの動向、傾向それ自体はいずれも「歴史的発展」に属するものといえる。

ここでは、同じく「管理」といっても、(今日では)統制としての意味合いの強い control から(今日では)一般に管理として受けとめられる management へのいわば「概念的発展」がうかがえるが、その発展の契機ないし媒介環となっているものは「計画」(planning)という要素・側面の導入ということになる。したがって、「歴史的発展」としては「統制」概念が「計画」概念の媒介を経て、あるいは別言すれば「計画」概念の導入ないしそれによる規定を受けて「管理」概念に発展してきたということになる(ないし、いうふうに見える)。そして、このように理解するならば、「計画」概念の媒介を受ける以前の段階の「統制」すなわち具体的にはかつての(=歴史的発展過程における)コスト・コントロールや予算統制においては、「計画」の側面はひとまず「潜在」していたとみなさざるをえないであろう。というのは、「計画」概念による規定ないし媒介を受けていないのであるから歴史的には計画面の明確な存在(「顕在」)は確認できないものの、論理的には計画面のなんらかの介在なしには統制は存在しえないはずだからである<sup>(17)</sup>。

ところで、この計画(概念)、したがってまた計画会計(概念)は、すでに触れたように歴史的には第二次大戦後ないし1950年代にクローズ・アップしてきたものととらえられており、その背景・要因としては一般に企業規模の拡大に伴う固定資本の増大や企業活動の複雑化などが挙げられる。しかし、計画(概念)や計画会計(概念)は、はたしてその時期になってはじめてあらわれたものなのであろうか。

ゲッツは、「テラー(〈F. W. ー引用者補〉Taylor)は経営を計画と実施(planning and performance)に分割したが、この考え方は、今日でも根本的に重要である」とし、「おそらく経営を計画と実行(planning and execution)にはじめて明確に分割したのはテラーである」と述べている<sup>(18)</sup>。また、伏見多美雄教授は計画会計概念に関連して「近代の管理会計の最初の整備はアメリカにおける科学的管理法のための会計としての性格を帯びていた。そこでは、現業部門の課業管理を志向する統制会計に重点がおかれていたので、計画会計も原価統制や予算統制と結びついた短期志向の計画に傾斜していた」とし、さらに統制会計概念に関連して「近代の管理会計は1920年代のアメリカにおける科学的管理法の影響を受けて発達したが、その中心におかれたのは標準原価計算と予算統制である。そこでは、事前に設定される原価標準、利益目標に向かって従業員を指揮・監督・誘導し、事後にはこれらの標準や目標値と実績数値を対比して、その差異を分析し、改善措置に結びつけるという一連の方法が重視された。それは科学的管理法の中核をなす課業管理(task control)の思想の具体化であるといわれている。第二次大戦後に、この分野の研究および実務はマネジメント・コントロールを支援する会計という考え方に拡大された。統制会計の主眼は各階層、各部門の管理者の権限・責任と会計数値とを結びつけて、人間行動に対するモチベーション効果の高揚に努めるという責任会計(responsibility accounting)におかれるようになった」とされている<sup>(19)</sup>。伏見教授のいわれるこの段階での「原価統制や予

算統制と結びついた短期志向の計画に傾斜していた」計画会計というのは、溝口教授のいわゆる、課業管理レベルでの「統制のための基準ないし目標の設定をも計画行為と解していた」<sup>(20)</sup> 歴史的段階のものといえようが、ゲッツの指摘と合わせて確認しうるのは、科学的管理法段階においてともかくも計画および計画会計の存在＝あらわれ（＝「歴史的発展」における出現）が認められていることである。こうした認識によるならば、まず第1に、計画したがってまた計画会計の原基的形態（いわば“計画ないし計画会計”一般ないしそのものの一形態、潜在的形態）は、第二次大戦後ないし1950年代になってはじめてあらわれたものではなく、遅くとも1920年代の科学的管理法とその中核をなす課業管理の会計への適用——具体的には、とくに標準原価計算（およびその拡大的適用としての予算統制）——段階ですでに基本的にはあらわれているということになろう。

しかし、既述のように一般的・通説的理解では、原価統制や予算統制（具体的には標準原価計算と予算統制）は「歴史的発展」においてまず——計画会計に先立って——統制会計としてあらわれたものと認識されているのであるから、ゲッツや伏見教授の認識はこれに「反する」こととなる。さりとて、後者の認識が間違っているというわけでもないであろう。ここでは、たとえば計画の「長期」「短期」の別を介在させて一般的・通説的理解は長期計画を意識し、ゲッツ・伏見説は短期計画を意識しているということはいえとしても、それだけでは計画会計と統制会計の論理的展開と歴史的発展との対立・逆行という問題の説明（解明）にならないことは明らかである。そうした理解では、短期計画の場合は計画（計画会計）が統制（統制会計）に先行するが、長期計画の場合はその逆になるということになり、そのこと自体の説明があらためて求められることになるだけだからである。では、歴史認識におけるこうした（一般的・通説的理解とゲッツ・伏見説的理解との）「対立」はどのように判断すべきであろうか。

### Ⅲ. 「管理会計の歴史的発展」＝ 管理会計技術（技法）諸形式の歴史的発展

#### 1. 「計画および計画会計」一般とその具現・具体化

問題は、「計画および計画会計」一般が現実には、すなわち歴史的発展過程において具体的にあらわれる際の「あらわれ方」をどのように認識するか——すべきか——である。

ここで、別の機会に触れたことであるが<sup>(21)</sup>、計画概念にかかわるアンソニー（R. N. Anthony）の以下の指摘およびそれに対する筆者のコメントをあらためて取り上げることとしたい。

「ところで、すべての経営者は計画を立てるのであって、ある種の組織がありながら、その指導者が組織の目標およびその目標を達成する最良の方法について全然考えないなどということは想像もできない。なんらかの種類計画のもとで活動することをしない人間の集団は、たんに支離滅裂な目標のない群衆にすぎず、組織といえるものではない。

すべての経営者は計画を立てるが、その方法はかなり異なっている。まったく自分の頭のな

かだけで計画を立てる人もあれば、古い封筒の裏にざっとした見積もりを書く人もあり、さらに秩序正しい体系だったやり方で、紙上に計画を書く人もある。後者の人によって行われる過程は『予算』と呼ばれる。というのは、予算とはまさに数量的な用語で書き示された計画にすぎないからである。」<sup>(22)</sup> (傍点, 原文イタリック)

ここでは、一方で「組織の目標およびその達成方法の選択・決定」という意味(内容)での計画(=計画一般ないし計画そのもの。あえていえば「抽象的計画」)は基本的にあらゆる組織(経営組織)に存することが確認されるとともに、他方で計画を立てる方法・方式(=計画の形式・かたち。「具体的計画」)には様々な形態があり、「秩序正しい体系だったやり方で」作成されるところのいわゆる「予算」という(具体的)形式・形態(すなわち、管理会計技法の一典型としての予算)は、あくまでその一つにすぎないことが指摘されているといえる。

ところで、事物の発展は一般にその内容と形式との両面およびそれらの相互関係において認識することが可能かつ必要であるが、管理会計のように計算技術・技法ないし手法としての性格を主たる側面の一つとする事物の発展=歴史的発展とは、基本的にはそうした計算技術・技法ないし手法そのものすなわち形式・形態の歴史的な変遷・発展をいうのが普通であろう。もちろん、形式と内容とは——概念的にはともかく実質的には——不可分であるから、内容の発展との関連を抜きにした形式の発展は基本的にありえないこととなるが、計算技術・技法としての管理会計の発展としてとらえる場合にはこのようにいうことが可能であろう。そして、そうした視点から上記の Anthony の指摘をも含めあらためて考慮するなら、管理会計の歴史的発展とは結局、その具体的方法・方式=形式(計算技術・技法ないし手法の形式・形態)の歴史的発展のことであり、換言すれば管理会計の歴史的発展過程とはその計算技術・技法の具体的方法・方式すなわち形式(構造)面での具体的変遷・発展過程にほかならないということができよう。このことは、さらに付言するなら、特定の方法・方式=形式に具体化した諸計算技術・技法の発展過程ともいいうる(ただし、いうまでもないが、このことは管理会計の機能面での発展を無視するものではない。あくまで具体的な形式(構造)面に歴史的発展過程が端的にうかがわれる、というにある)。

田中教授が「管理会計の歴史的発展過程」といわれるとき、それは一定(ないし特定)の具体的形式・形態(方法、技法、技術、制度等のいずれにせよ)を備えた方法・技法等として歴史的にあらわれた過程を指しているのであり、換言すれば計算技術諸形式(形態)としての生成発展過程のことといえるのではないか。とすれば、そのこと自体は、科学的管理による媒介に伴う標準原価計算の成立とその「拡大的適用」としての予算統制への展開<sup>(23)</sup>をもって「管理会計の二大基軸」の確立をみたとされる辻 厚生教授の認識や、「管理会計の基礎をなすある種概念および手続に関しては、発展の系列がある程度正確に追跡されている。このような概念および手続には、標準原価計算、予算統制、損益分岐点分析、差額分析、変動予算、限界分析および責任会計がある」<sup>(24)</sup> (傍点引用者)という A.A.A. 1958 年度管理会計委員会報告書の指摘にも基本的に合致するといえよう。

さらにそれは、部分的管理(のための会計)と総合的管理(のための会計)との間の発展関係

について田中教授とは見解を異にするとみられる上総教授の「管理会計システムの4類型」(「表1」参照)における「管理会計技法」の段階的發展(「追加」という形での)表示とも基本的に合致するものと思われる。

## 2. 「歴史的発展過程」を規定する要因の分析視点

では、「管理会計の歴史的発展過程」が管理会計諸方法・方式すなわち管理会計における計算技術諸形式(形態)の発展過程であるとするならば、それらの発展を導き促す要因は何に求められ、またその発展過程にはどのような傾向性(ないし法則性)が認められるであろうか。

田中教授においては既述のように、管理のための会計の発展過程は管理の発展過程と密接に関連しており、資本主義企業における管理の発展過程は、部分的管理から総合的管理(企業管理)への発展過程であるから、「管理活動のために利用される会計(技術や概念)」としての管理会計の発展もまた、部分的なものから総合的なものへの発展としてとらえられることになる。実際、教授は「部分管理のための会計としてスタートした管理会計が、トップ・マネジメントのための会計として成立する時期を成立期と呼ぶことにする。別言すれば、管理会計成立の指標としてトップ・マネジメントのための管理会計の出現をあげることができる。なぜなら、この段階で、管理会計は、ローワー・マネジメントのための会計、ミドル・マネジメントの会計、そしてトップ・マネジメントの会計を包摂し、ひとまずその体系をととのえたからである。1920年頃に成立した管理会計は、その後さまざまな諸技法を包摂するが、その過程は技術の多様化、高度化の過程であり、体系の整序化の過程として把握すべきである。つまり、管理会計は、トップ・マネジメントのための会計を成立せしめた時点で、基本的にはその体系を形成したといえる」<sup>(25)</sup>とされている。すなわちそこには、「部分的なものから総合的なものへの発展」という認識がうかがえる(もちろん、厳密に言えば教授のいわゆる「部分管理のための会計」と筆者のいう「部分的な管理会計技術」とは概念として同一ではないが……)。その認識自体には留意すべきものがある。

他方で田中教授は、「管理会計は、当初から定まった体系を持って発生したわけではなく」「特定の目的に利用可能な会計情報、技術、概念が、徐々に積み重ねられ、今日のような多様な手法を持つに至った」ものであるが、「多くの異なった計算技術あるいはさまざまな概念を内包する管理会計の発展を、計算技術自体の発展として見ることは不可能で」、「計算技術史として描く限り、管理会計が複雑で多面的な技術を内包していく過程を解明することはできない」としつつ、「では、この過程を説明する媒介環は何か。それは、管理の側からの会計に対する要請である。それぞれの時代の管理が、会計に何を要請したか、によって管理会計の発展過程を解き明かすことができる。計算手段が自己論理的に発展し、今日の管理会計の体系ができたわけではなく、Managementの必要性が、さまざまな計算手段、概念を発展させたわけである。まさに目的に対する手段の適合性という視点から管理会計の発展を説明する以外に明快な説明は困難である」<sup>(26)</sup>とも述べている。

ここで問題となるのは、「管理会計の発展を、計算技術自体の発展として見ることは不可能」



という認識である。その認識は、「管理会計の発展過程を解き明かすことができる」媒介環を「管理の側からの会計に対する要請」に限定する視点と不可分のものといえる。すなわち、後者に限定するからこそ前者の側面を否定できるからである。しかし、そうすると、管理会計は「多くの異なった計算技術あるいはさまざまな概念を内包する」にもかかわらず、それが発展し体系化していく根拠を内在的要素・要因としての「計算技術（あるいは概念）」それ自体のうちには有せず、「管理会計そのもの」（すなわちそれなしには管理会計が管理会計たりえないという、管理会計に固有の要素としてのいわゆる管理会計技法）とはひとまず別の「管理の側からの要請」という外在的要素・要因に専ら規定されることとならざるをえないが、はたしてそうであろうか。

実は、この問題にかかわる筆者の基本的論点は別の機会にすでに提示したところである。「経営管理のための会計」と「会計による経営管理」との関連をめぐる論述がそれである<sup>(27)</sup>。そこでの論点の一つとして筆者は、管理会計を経営管理への奉仕機能としてとらえるなら、経営管理に役立つ会計はすべて管理会計であることになること、すなわち複式簿記も実際原価計算も、また素価計算ですらも、とにかく経営管理に役立ちさえすればそれは管理会計であることとなるが、それでは管理会計の実体とくにその名称が1920年代に出現してはじめて管理会計が名実ともに成立したという一般的理解とは多分にかけ離れるのみならず、いわゆる管理会計技法（具体的には、たとえばA.A.A. 1958年度管理会計委員会報告書が挙げた「標準原価計算、予算統制、損益分岐点分析、差額分析、変動予算、限界分析および責任会計」など）と複式簿記や素価計算、実際原価計算等との間の計算技術としての歴史的差異（計算形式自体の歴史的差異→質的差異）を実質的に抹殺してしまうこととなり、かえって管理会計に固有の質＝特質、ひいてはその本質の把握を曖昧にする危険性を孕んでいることを指摘した。

そもそも、事物の機能（内容）は本来その構造（形式）と切り離して発揮されうるものではなく、一定の構造はそれに対応・照応する機能を発揮し、特定の機能はそれに対応・照応する構造を不可欠とする関係にある。管理会計もまた計算技術である以上、それに特有（固有）の構造・機能を有するものといえる。特有（固有）の構造・機能をもたないなら、それは他のもの（たとえば財務会計）と区別できず、したがってまたその（それ自体としての）存在を確認できないからである。そして、機能がその構造と不可分であるということは、機能上の要請（たとえば「管理の側からの要請」）によって必要とされる構造が規定されるという側面（田中教授のいう「目的に対する手段の適合性」<sup>(28)</sup>）のみならず、構造の態様によって機能のあり様・あり方が規定されるという側面も存することを意味するのであって、その意味からも管理会計の発展過程を説明する媒介環を「管理の側からの会計に対する要請」に限定する視点は問題を孕んでいるといわざるをえないであろう。

津曲直躬教授は「管理会計が目的手段体系であるかぎり、それがはたすべき目的ないしは役割の析出は、『そのもの』を認識するにあたっての不可欠な条件となる。だが、同時に、そのこととの相互規定関係において、『そのもの』の手段としての属性ないしは特徴それ自体を析出することも、同じく不可欠の条件とされねばならない」<sup>(29)</sup>とし、「『管理会計とはなにか』をめぐっ



て、それが貢献すべき対象を単に確認することは、いわば必要条件の充足にすぎない。管理会計の手段としての固有な性格をも明らかにしないかぎり、定義としての厳密性は確保されないであろう<sup>(30)</sup>と指摘された(傍点はいずれも引用者)。細部についてはなお検討を要しようが、その主旨は上記の問題についても基本的に妥当するものといえよう。

以上に照らせば、「計算技術の発展過程として管理会計の歴史を描くこと」を否定される田中教授の視点は受け入れがたいが、「部分的なものから総合的なものへの発展」という視点には留意すべき面があるといえよう(なお、あらためていうまでもないが、筆者はここで、管理会計の発展過程を説明する媒介環を「管理の側からの会計に対する要請」に求める田中教授の視点を問題視しているのではなく、それに限定する視点を問題視していることに留意されたい)。

#### IV. 管理会計技術の歴史的諸形式の形成を導く要因

では、あらためて管理会計の歴史的発展過程を導く要因はどのようにとらえるべきであろうか。既述のように筆者は、「管理会計の歴史的発展過程」を管理会計諸方法・方式すなわち管理会計における計算技術諸形式(形態)の発展過程としてとらえるわけであるから、当然、こうした諸形式の歴史的発展を貫く傾向性(ないし法則性)を追究するとともに、そうした傾向性(法則性)を導く契機ないし要素・要因の解明を試みなければならないこととなる。その際、参照すべきものの一つが「会計的方法または会計技術」に関する馬場克三教授の論点である。

##### 1. 馬場克三教授の「対象の論理」

馬場教授によれば、「少なくとも、会計は何らかの客観的なものを記録計算の対象とするものであること、そしてこの対象の記録計算を何らかの目的のもとに行うものであること、この二点は疑うことのできない事実で……それが有目的的行為であるから、また、会計的方法または会計技術として現われざるをえないことも疑いのないところである」が、「しかし会計がある目的に対する手段の体系であるからといって、それゆえに、それが主観的ないしは恣意的な目的に奉仕するものだといってしまうことはできない<sup>(31)</sup>。そして、「会計そのものと会計の対象との関係について考えると、およそ会計がある客観的な存在を記録計算の対象とするものである以上、この対象のもつ論理構造は当然、会計的方法を一定の方向に規制することになると考えざるをえない。換言すれば、会計的方法はその対象の論理を知り、その論理に従うのでなければ、その目的とするところにふさわしい記録計算の技術を確立することはできないはずで<sup>(32)</sup>、それゆえにまた、「およそ技術的なものの構造を明らかにするための鍵は、何よりもまず対象の論理のなかに求められねばならない、……対象に内在する論理をまず把握してかからなければ、およそ技術的なものの構造は理解できない<sup>(33)</sup>」こととなる。とはいえ、もちろん「もともと簿記・会計は人間が財産その他の対象の出入を有効に管理しようとする目的に発したもので……明かに一つの有目的的行為である」から「目的の重要性を無視することは許されない」が、「人間の懐く目的は

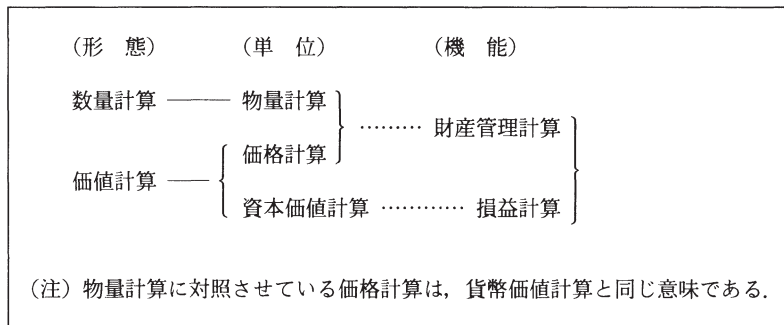
すでに人間の存在によって、あるいは人間が諸々の行為によって働きかけようとする対象によって規定されるから、会計的方法の前提となる目的も、会計が処理しようとする対象とは決して無縁のものではない<sup>(34)</sup>。かくして、「方法というものは……対象の論理を越えては形成されうるものではないが、しかし方法はむしろ対象の論理を、主体の選択した目的に合致するよう組みかえていくところに成立するものといわねばならない」<sup>(35)</sup>（傍点引用者）（別言すれば、「会計は会計対象の直接的反映ではありえない、それは実践目的に媒介された対象の論理の再編成である」<sup>(36)</sup>）とされるのである。さらにいえば、「会計の対象となるものは、取引としてあらわれる企業活動そのものであるが、これは一般的には企業資本の運動といい換えられるものである。しかしここで大事なことは、それをどのような概念で現わすかではなくて、この対象自身、一定の構造と独自の論理とをもっているということの認識である。一般に会計行為は、対象のもつこのような論理にしたがうのでなければ、これを一定の目的に適うように処理することができるものではないのである。一定の形式をもった会計的方法なるものが成立する根拠は、実はここにあるといえるのである」<sup>(37)</sup>（傍点引用者）とも述べられている。

以上に参照したところから、会計的方法＝会計技術の形成したがってまたその発展の解明には、「主体の選択した目的」もさることながら、それと並んで、否むしろそれ以上に「対象の論理」が重視されねばならないこと、また「一定の形式をもった会計的方法」すなわち一定の形式に具体化される会計的方法が「対象の論理」に従うことを基礎として成立するものであることが明らかにされているといえよう。管理会計技術＝管理のための会計的方法と同様であることは論をまたないであろう。

とすれば当然、「対象の論理」とは何かが次の問題となるが、馬場教授はこれについてもすでに「『対象の論理』という会計的方法の『対象』は、いったいいつ、どこで、どのようにして形成されてきたものであるか」を「改めて問題とし」、これを「数量計算から価値計算への展開——複式簿記生成の論理——」として「発展的に跡づけるべく試みて」いる<sup>(38)</sup>。

教授によれば、記録計算の方式は財産管理の必要（管理責任達成の必要含む）から発展せしめられる一面があったものであるが、財産の管理方法はその内容から（1）数量のみの記録計算によるものと、（2）価値（価格）による記録計算を用いるもの、とに区別しうる。ここで数量計算は物量計算であり、その本質は個々の財産の受入、払出を具体的に記録し、常時その現在高を計算し確認しておく財産管理計算である点に求められる。古い時代の幼稚な記録計算法は物量的数量のみの管理にとどまるが、貨幣経済が一般化し各種の財貨が貨幣価値で測定されるようになると、価値計算が数量計算のなかに入りこんでくる。そして、資本主義経済になると貨幣価値計算が支配的なものとなり、逆に数量計算は貨幣価値計算のなかに包摂されてしまうにいたる。（とはいえ、貨幣価値計算〈価格計算〉それ自体ではまだ資本価値計算ではない。）価値計算の発展にとって決定的なことは財産が統一体となる点にある。全財産が統一的価値として理解される結果、全財産は元本または基金の意味をもってくるが、このように個々の財産がどのように姿を変えようとも、どこまでもそれらが有機的な全体として統一的に把握されるところに価値計算の意

義がある。そして、このような価値計算の発展は、その目的がもっとも客観的に明確であり、それゆえにその統一が最も整然としている財産集団たる営利事業、企業のもとにおいてはじめて必然となり、可能ともなったのであって、このように財産管理的な数量計算がしだいに価値計算（それは「貨幣価値によって財産の記録計算を行うもので、数量計算と区別されたその本質は結局、資本価値計算であり、その機能は損益計算である」<sup>(39)</sup>）のなかに包摂されていく過程がとりもなおさず複式簿記の体系化されてゆく過程である。かくして、「価値計算は数量計算のなかにその端緒（出発点）をもっていたと考えねばならない。数量計算のなかに突然、外部から価値計算という異質物がおしこめられたものではない」<sup>(40)</sup> ということになるのである<sup>(41)</sup>（「図2」参照）。



(出所) 馬場克三『会計理論の基本問題』森山書店、1975年、106ページ。

図2

以上の指摘は「対象の論理」の形成過程に関する馬場教授の説明の一端（前半）であるが、これに照らして留意すべきは、数量計算という形式（形態）は財産管理計算をその機能（形式に対しては内容ととらえよう）としているが、「対象」たる個々の財産が物量として単位の異なるものである段階ではもちろん、たとえ価格によって単位が統一されても有機的全体としての統一的价值となるに至らぬかぎりはいくまで部分的・個別的財産の計算であり、かつそれらの単なる集合計算にとどまることから部分的・個別的性質の形式（端的に言えば部分的・個別的計算技術形式）たらざるをえないこと、逆に価値計算は、それが資本価値計算として完成された段階（姿態）においては有機的全体としての統一的价值（という「対象」）の増減計算（＝損益計算）を固有の機能とすることから必然的に全体的・総合的性質の形式（同様に全体的・総合的計算技術形式）となることである。そして、前者から後者への発展に計算技術の歴史的発展をみることができるが、その発展の「端緒（出発点）」は前者のうちに、その内在的契機・要素・要因として存在（換言すれば潜在）していたことである。

ところで、価値計算が数量計算のうちにその「端緒」をもっていたという点はとくに重要であるが、そのことは内容面のみならず計算技術形式面においてもとらえられねばならないであろう。

## 2. 計算技術発展の端緒と基本的論理

「すべて歴史的科学にあつては、端緒の問題は終結の問題である。端緒の問題を提起する要因は最も本質的な要因である」。「もちろん終結の問題も同時に端緒の問題であり、その過程が終結にまで到達して端緒の要因に含まれた可能性が全部実現した上でなければ端緒の問題を完全に解決することはできない」といわれる<sup>(42)</sup>。また、「発達」(development)の語源はdis(否定語)とvelop(包む)との合成語で、その意味は包みをひらいて中身をさらけ出すというにあり、「個体内に潜在する可能性が、発達過程において次々に顕現するというのが本来の意味である」という<sup>(43)</sup>。さらに、英語(development)、独語(Entwicklung)、仏語(développement)では「発達」とまったく同一用語の「発展」は、より簡単なより低い段階から、より複雑なより高い段階への移行をいい、運動が狭義には物体の位置の移動として理解され、変化が位置のみならずひろく事物の状態の変化として理解されるのに対して、発展はたんに事物の状態のみならず事物の本質までが変化する場合に用いられる<sup>(44)</sup>。

これらのことを念頭に置きつつ、「端緒」の意味を、ここではまず、樹木を例に考えてみよう。樹木の端緒的形態は一応、種子としてとらえられ(もちろん、「卵が先か鶏が先か」という問題は樹木についてもあるが、ここでは取り上げない)、種子→双葉→幼木→若木→大樹へと発展する過程で幹が成長し、枝、葉をつけ、やがて実(その核は種子)を实らせて一応の完成をみるに至る。結実という言葉は、実を結ぶ(種子から発展し、より高次の内容・形式を伴いつつ種子に還る)ことで一応の完成(終結)に到達することをあらわしたのもであろう。ところで、種子とはその内容と形式(形態)において異なり、そのかぎりで質を異にする双葉や幼木、若木、大樹(それら自体も互いにその内容と形式、したがってまた質を異にする)も、それらは基本的にすべて、そもそも種子に含まれ可能性として内在(潜在)していた諸要素・要因・契機が然るべき外的条件(種子に対して外的存在である土壌、水分、肥料、気温、太陽光線等)の整備・成熟のもとで発展し、実現(顕在化=現実性に転化)したものである。こうした発展は基本的に、原初的な種子のうちにはじめから内包されており、いわば予定されていたものである。それが成長の過程(すなわち可能性として予定されていたもの[潜在していたもの]の実現=現実性への転化=顕在化の過程)でその内容・形式を変化させ、その意味で質的發展を経つつ、大樹となり実(種子)を結んで完成する(一応の終結をみる)に至ったものである。したがって、それは樹木の歴史的発展過程としてとらえられ、そこでは内容の変化に伴う形式(形態)の変化=発展がみられ、かつこの形式(形態)の変化・発展によってそれが確認しうることとなる。しかし、逆に、完成した大樹を取り上げて眺めれば、実(み)は結実前の若木でも幼木でも、ましてや双葉でもなく、まさに樹木として一応完成した段階(ここでは大樹と表現している)に至ってはじめて実現するものであり、樹木としての体系が成立(種子のうちに含まれていた幹、枝、葉などの諸要素がすべて開花=実現)してはじめて現実化するものである。したがって、完成した姿態においてとらえた場合には、歴史的発展において端緒である種子は、逆に終結としてあらわれることとなる。そして、この完成した姿態というのは、樹木の「理(ことわり)」としてそれに含まれる

諸要素・要因・契機が基本的にすべて実現して、「理」として予定されていた体系を成立させたものであるから、論理的に然るべき内容・形式（形態）を備えたものとして成立していることとなる。すなわち、完成した樹木が実を实らせるには然るべき根、幹、枝、葉等（すなわち内容）が然るべき体系（形式）を備えて成立していることが不可欠で、そうした体系の成立はまさに樹木成立（完成）の論理的展開過程としてとらえることができよう。このような意味において事物の「歴史的発展過程」と「論理的展開過程」とは「対立的」ないし「逆行的」なものとしてあらわれるのである。しかし、同時に留意すべきは、歴史的発展過程も実は予定されていたもの（実在的可能性・潜在的な現実性）の実現（現実性への転化＝顕在化）過程であるという意味では、然るべき発展＝必然的発展という意味での論理的な道筋（過程）なのであり、「(対象の)論理」に導かれて発展するという点である。

ところで、このような説明は、有機体すなわち動植物など生物については妥当しうとしても、会計技術のような事物には妥当しないと考える向きがあろう。たしかに、生活機能を有する事物における発展とそうでない事物における発展とをまったく同じ論理で説明することは不適切である。しかし、そのことは必ずしも、両者における発展の論理自体に一定の類似性・類似的側面がありうることをただちに否定するものでもないであろう。

たとえ生活機能をもたない事物であっても、それが発展するものであり、しかも発展の過程でまったく別のものに変化して「そのもの自体」としての属性を一切失うに至るような事物はともかく、「そのもの自体」としての規定性（固有の属性）を失わない事物の場合は、それ自体のうちに発展のなんらかの根拠をもつとみるべきであろう。会計技術、したがって管理会計技術もまた、隣接諸科学との交流・交渉のもとでしばしばその——会計技術の一形態としての——独自性（固有性）に疑問をもたれつつも、基本的に管理会計技術としての一定の属性・体系性（システム性）＝管理会計技術としての独自性の根拠をもつものとみなされているといえる。その根拠が、会計技術もまた計算技術として技術の一形態であり、技術発展の論理に規定される側面をもつ点にあること、またその発展が計算対象との関係において規定されることなどについては別の機会に論じているので——既述の仮説的認識と併せて——それを参照されたい<sup>(45)</sup>。

ただし、本稿の主旨に照らして、以下若干付言しておきたい。

会計技術諸形式の歴史的形成＝歴史的発展を導く「対象の論理」の「対象」とは、馬場教授のいわれるように「統一的価値」としての元本または基金であり、その典型としての（形式的には）営利企業、端的（実質的）には個別資本（の運動）といえよう。そして、会計（技術）は「会計対象の直接的反映」ではありえないとしても「実践目的に媒介された対象の論理の再編成」である以上、「対象の論理」のなんらかの側面を反映するものであることは否定しがたい。ところで、対象としての個別資本の運動は個別資本そのものの再生産の過程であり、「自己増殖する価値」としての（個別）資本のいわば自己実現（の繰り返し＝反復）の過程といえる。そして、マルクス（K. Marx）がその一般的機能を「過程の統制（ないし調整）および観念的総括」<sup>(46)</sup>と規定した簿記＝（広義の）会計は、こうした個別資本の自己実現の過程を「観念的に総括」し「統制



(調整)」すべく形成された認識の手段としての技術であるが、それがそのようなものとして形成されうるのは、対象としての個別資本（の運動）そのものに内在する一定の契機・要素・側面から一定の形式を取り出すことによってであり<sup>(47)</sup>、したがってまた、そうした形式の一応の完成も、自己増殖する価値としての個別資本がまさに自己増殖を一応完成する局面、すなわち

$G - W \begin{cases} A \\ \dots\dots P \\ P_m \end{cases} \dots\dots W' - G' \quad (G' = G + g)$  における  $' = g$  の生成に至る局面においてみられることになる<sup>(48)</sup>。

そして、管理会計すなわち計画会計と統制会計においては、まず計画会計の面でこうした自己増殖が目標利益として設定され、それを達成する計画として確定されるわけであるから、管理会計技術・技法面で端的いえばそれは総合的な利益計画という形式において実現し、さらには自己実現すべき個別資本の完成局面の会計的表現（会計資料的具現）としての（総括的な）予算貸借対照表・予算損益計算書に具体化されることになる。他方、統制会計は、この利益計画の実現を保証するさまざまな個別的諸予算実施の過程として形成され、具体的には責任会計をベースとして標準原価計算・予算統制等々に具体化されつつ、実施過程の進行に応じて（部門ないし事業所・工場等別の）月次損益計算書（場合により貸借対照表も）等の実績報告諸資料の形であらわれることになる。

## V. 総 括

以上、管理会計の歴史的発展過程と論理的発展過程とは何ゆえに「対立的」ないし「逆行的」なものとしてあらわれる（あらわれざるをえない）のかという問題に関する説明を試みる形で、両者それぞれの意味および相互の関連を検討した。その際、管理会計の歴史的発展過程とは結局、管理会計諸技法に具体化された計算技術諸形式（形態）の歴史的発展過程であるにとらえ、他方、その論理的展開過程とはそれらの一応完成された姿態において論理的にとらえられたその体系であると認識した。そして、一応完成された姿態における体系は、それが形式として実現（具体化）することをもって完成するのであるが、その萌芽は歴史的発展過程の最初の「種子」（内在的な契機、要素、要因）のうちにすでに内包されて（＝潜在して）おり、それが外的諸条件の成熟のもとでさまざまな歴史的諸形式への具体化（諸形式への発現＝顕在化）を経ながら、一応完成した姿態（形式）に至るものと理解した。この「種子」から完成した姿態への諸形式の変化の過程が歴史的発展過程である。他方、完成された姿態においては、当初の「種子」はもはやそこには存在せず、存在するのは完成された体系の一部としての「種子」であり、その体系による規定を受けた「種子」であって、その意味で体系を前提としてはじめて成立しうるもの、換言すれば体系によって規定された結果として存在するものである。こうした意味で、論理的展開過程すなわち体系の論理構造においては、歴史的発展過程で出発点（端緒）をなしたものが逆に結果（終結）としてあらわれることとなるのである。

換言すれば、歴史的には統制会計は（顕在的）計画会計に先行してあらわれた。すなわち、ここでは計画会計はなお形式として具体化（＝顕現）するに至らず、統制会計のうちにいえば「埋没」（＝潜在）していた（したがって、この段階の統制会計もなお、完成した統制会計たりえず、未熟な、それゆえにまた十分に顕現せずという意味で潜在的な面を残した統制会計であった）。一応完成した管理会計、すなわち計画会計の顕在化した段階では、今度は統制会計は計画会計の先行を受けてはじめて統制会計としての機能を発揮しうることとなり、統制会計としての全き存立を獲得＝実現するに至る（基本的に完成した統制会計として顕現する）。後者の段階での統制会計は、前者の段階での統制会計に比してその質的レベルを異にしており、より高い質的レベル（次元）の統制会計として存立しているものである。すなわち、計画会計の必然的随伴物＝「結実」として存立しているものであり、その意味で、管理会計の（一応）完成した姿態において計画会計の先行に対応する随伴物＝「結果」としてあらわれているものである。

歴史的・具体的形式としては未熟な統制会計から出発し、そこにおける潜在的計画会計の展開およびその成熟を経て顕在的計画会計の形成・成立に至る。そして、この段階では統制会計は計画会計の先行を受け、その必然的随伴物＝結果（結実）として（全き統制会計として）機能展開＝存立するといえるのである。

もっとも、以上はなお多分に抽象的なレベルでの論理的説明の試みであり、その妥当性の検証は具体的な管理会計技術・技法の具体的分析・検討にまたねばならない。紙数の都合上、それについては機会をあらためて試みることにする。

## 注

1. Harold Koontz & Cyril O'Donnel, *Principles of Management: an analysis of managerial functions*, third edition, McGraw-Hill Book Co., New York・Tronto・London, 1964, pp.71, 73. 大坪 檀訳『経営管理の原則1－経営管理と経営計画－』ダイヤモンド社, 1965年, 109, 112 ページ.
2. The 1958 Committee on Management Accounting of the American Accounting Association, "Report of Committee on Management Accounting," *The Accounting Review*, Vol. XXXIV No.2 (April, 1959), pp.211~212. 青木茂男監修・櫻井通晴訳著『A.A.A. 原価・管理会計基準－原文・訳文・解説－』中央経済社, 1975年, 34~35, 153~154 ページ参照.
3. Billy E. Goetz, *Management Planning and Control: A Managerial Approach to Industrial Accounting*, McGraw-Hill Book Co., Inc., New York・Tronto・London, 1949, pp.3, 26. 今井 忍・矢野 宏訳『経営計画と統制』日刊工業新聞社, 1963年, 3, 31 ページ参照.
4. ここにいう「論理的」とは、基本的には「事物の法則的なつながり」（新村 出編『広辞苑 第四版』岩波書店, 1991年）ないし「事実の間にみられる、深いつながりや理由」（見坊豪紀・金田一京助・金田一春彦・柴田 武編『三省堂 国語辞典 第三版』1990年）としての「論理」に適しているという意味で用いている。また、管理会計の「論理的展開」は基本的にその完成した姿態においてとらえられる

- ものであり、その意味で同時に現在の時点における「実践的展開」でもあるといえよう。
5. 加登 豊「管理会計」神戸大学会計学研究室編『第五版 会計学辞典』同文館, 1997年, 250 ページ.
  6. 溝口一雄「責任会計」溝口一雄・青木茂男・岡本 清『責任会計』(黒澤 清責任編集, 新しい会計学, 第4巻)日本経営出版会, 1967年, 22~23 ページ.
  7. ちなみに「予算システム」は管理会計の「成立期(1920~1950年頃)」、「予算管理システム」はその「展開期(1950年頃〜)」とされている(上總康行『アメリカ管理会計史』〈上巻〉同文館, 1989年, 19~20 ページ). なお、「表1」の「セグメント別利益計算」は、ここでは直接原価計算を前提としてのものと理解している.
  8. 田中隆雄『管理会計発達史』森山書店, 1982年, 3, 4 ページ.
  9. 同前, 8 ページ.
  10. 同前, 10, 11 ページ.
  11. 同前, 11, 12 ページ. なお、以上の論点については229~235 ページにも展開されている.
  12. 足立 浩『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, 1996年, 45~51 ページ.
  13. 岩佐 茂「可能性-現実性 Möglichkeit-Wirklichkeit」岩佐 茂・島崎 隆・高田 純編『ヘーゲル用語事典』未来社, 1991年, 116 ページ.
  14. たとえば、青木監修・櫻井訳著, 前掲書, 109 ページ訳注 8.
  15. たとえば、小菅正伸「予算管理」神戸大学会計学研究室編, 前掲書, 1195 ページ.
  16. たとえば、末政芳信「予算管理」久保田音二郎編『管理会計(新版)』有斐閣双書, 1991年, 129 ページ.
  17. これは一つの「矛盾」であるが、たんなる論理矛盾ではなく、思考の過程(論理の筋道)と現実の過程(事物の運動)との間の不一致という意味での矛盾と理解している.
  18. Goetz, *op. cit.*, p.26. 今井・矢野訳, 前掲書, 31 ページ参照.
  19. 伏見多美雄「計画会計」「統制会計」神戸大学会計学研究室編, 前掲書, 335, 943 ページ.
  20. 溝口, 前掲書, 23 ページ.
  21. 足立, 前掲書, 13~14 ページ.
  22. Robert N. Anthony, *Management Accounting: Text and Cases*, revised ed., Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1960, p.443. 木内佳市ほか訳編『管理会計』日本生産性本部, 1963年, 223 ページ参照.
  23. 辻 厚生「管理会計論」松尾憲橋編著『理論会計学』〈体系近代会計学XIV〉中央経済社, 1981年, 185~186 ページ.
  24. The 1958 Committee on Management Accounting of the American Accounting Association, *op. cit.*, p.207. 青木監修・櫻井訳著, 前掲書, 30, 147 ページ参照.
  25. 田中, 前掲書, 13 ページ.
  26. 同前, 17 ページ.
  27. 足立, 前掲書, 第1章ほか参照.
  28. 田中, 前掲書, 17 ページ.
  29. 津曲直躬『管理会計論 -企業予算と直接原価計算-』国元書房, 1977年, 12~13 ページ.
  30. 同前, 23 ページ.
  31. 馬場克三『会計理論の基本問題』森山書店, 1975年, 5 ページ.
  32. 同前, 6 ページ.
  33. 同前, 100 ページ.
  34. 同前, 100~101 ページ.

35. 同前, 101 ページ.
36. 同前, 7 ページ.
37. 同前, 189 ページ.
38. 同前, 103 ページ.
39. 同前, 106 ページ.
40. 同前, 110 ページ.
41. 同前, 103~110 ページ.
42. 石谷清幹「技術発達の根本要因と技術史の時代区分」『科学史研究』第35号, 1955年, 7~9月号, 31~32 ページ.
43. 改訂新版哲学事典編集委員会編『哲学事典』平凡社, 1971年, 1103 ページ.
44. 同前, 1105 ページ.
45. 足立 浩「原価計算技術論 -会計技術論序説-」『紀要』(長崎総合科学大学)第24巻第1号, 1983年6月. 同「原価計算史研究の技術論的方法」松本 剛・西村 明編著『会計学の方法』ミネルヴァ書房, 1984年所収参照.
46. K. マルクス著, 大内兵衛・細川嘉六監訳, 岡崎次郎訳『資本論』II, マルクス・エンゲルス全集第24巻, 大月書店, 1966年, 165 ページ参照.
47. 足立「原価計算史研究の技術論的方法」松本・西村編, 前掲書, 162~164 ページ参照.
48. この点は, 馬場, 前掲書, 113~114 ページ, とくに114ページの「複式簿記も価値移動計算, 因果計算だけでなく, 帰属計算, 所有計算まで展開してはじめて自足完了したものとなる……. そしてこのような価値計算体系の形成は複式簿記における資本勘定の成立によってなしとげられた……. われわれが会計的方法の対象を個別資本の運動と規定する理由が以上によって説明された」という指摘に示唆を得ている.