

管理会計の適合性

—その喪失と回復—

由 井 敏 範

はじめに

ジョンソン＝キャプランの共著 [8] が公表されて6年が経過した。当初の衝撃は薄れてきたとはいえ、その後彼らはそれぞれ研究を進め、昨年にはジョンソンの近著 [7] が世に問われた。彼らの問題関心はなお継続しているわけである。しかも、わが国では同じ年に [8] の翻訳書が出版されている。このことは、ジョンソン＝キャプランの検討が必ずしも時機を失するものではなく、ある意味で、今日の政治的・経済的状况において必要な作業であることを暗示しているように思われる。

このような問題意識の下に、本稿では、ジョンソン＝キャプランの適合性喪失の検出プロセスとその対案に焦点を当てつつ、ホッパー＝アームストロング [5] を一つの導きの糸として彼らに内在する問題を検討する。

I. 予備的考察——適合性喪失の道筋——

ジョンソン＝キャプランの分析の大きな特徴は、管理会計の発生史を辿り、歴史分析に基づいてその適合性の喪失を導出していることにある。歴史分析は、彼らの主張を根拠づけるにあたって、極めて重要な役割を果たしているのである。その骨子は次のように要約できよう。

① 管理会計の端緒は19世紀初頭に求められる。産業革命と規模の経済による利得獲得能力増大の結果、それまで市場交換を通して行われていた工程

を企業内部に取り込んだ単一活動の階層的企業が出現する。ここにおいて、価格のバロメーター機能に代替するための管理会計情報のニーズが発生する。こうして出現した19世紀の3つのタイプの単一活動企業（製造業、鉄道輸送業、大規模流通業）における管理会計実践は、「内部化された各工程を評価する」という「一つの共通目的」を持っており、「各タイプの単一活動企業は、この目的のためのユニークなタイプの会計情報を認識していた。すなわち、製造業では原材料もしくは半製品をある生産段階から次の段階に加工する直接費であり、鉄道輸送業ではトン・マイルあたり原価であり、大規模流通業では在庫回転率であった。どのケースでも、この新しい会計情報は、単一活動企業がその内部管理された工程で資源を利用する効率に焦点をあてていた。」（〔8〕 p. 42, 37頁）¹⁾。

② 「1880年から1910年の間に、アメリカの金属加工業における技術担当管理者は、課業の生産性を分析することと利益を製品に関連づけることの両目的のために、原価測定の新技術を数多く開発した。」（〔8〕 p. 48, 43頁）。科学的管理と呼ばれるこの動向は、テイラーの標準情報による工程・課業の効率分析に代表されるが、これは、多品種製品と工程の複雑性という金属加工業の特質を背景として、「各工程の業績を企業全体の収益性にリンクさせる」（〔8〕 p. 57, 53頁）ためのチャーチの製品原価計算システムへと結実した。しかしこれは、当時の情報処理技術ではコストがかかりすぎたため、第1次大戦までに消失した。

③ 大規模な合同運動により、20世紀初頭には製造、輸送、流通などの複数の活動を統合した垂直的統合企業が出現する。その原因は、企業家たちが「外部市場での交換よりもうまく管理された階層組織を用いた方が、高い利益を得る機会があると気づいていたから」（〔8〕 pp. 93-94, 87頁）である。そして、成功した垂直的統合企業は官僚的非効率を回避するために中央集権的構造を採用したが、これは、企業の全体目標と部門活動の調整、特に部門

注1) 本稿を通して、邦訳のある文献については原書ページの後に邦訳書のページ数を記している。但し、訳文は必ずしも邦訳書と同一ではない。

間資本配分の必要性をもたらした。そのために案出されたのが、デュボン社の投資利益率（ROI）や予算に代表される管理会計システムであった。「デュボン社の投資利益率公式は、会計数値で垂直的統合企業の業務を統制するための理想的ツール」（〔8〕 p. 84, 77頁）だったのである。

④ 垂直的統合企業の難点は企業組織の複雑性にあった。第1次大戦後の製品多角化に際して、この複雑性による管理上のロスが企業活動遂行上の重大な桎梏と化し、中央集権的組織は分権的な事業部制組織に転換された。「現場の管理者と方針決定の管理者を分離することにより、事業部制企業は、組織の中央集権的形態によって引き起こされる多角化の主な障害を克服」（〔8〕 p. 97, 90頁）した。「多角化した大企業においては、事業部制組織は事業部と本社の管理者間の伝達量を著しく減らし、従って、管理者は集権的組織で利用していたよりも効率的かつ効果的に資源を利用できる」（〔8〕 p. 117, 108頁）からである。その結果、事業部制組織は「投資利益率情報によって、資本市場と管理者市場が今日果たしているのと同じ役割」（〔8〕 p. 98, 91頁）を果たした。投資利益率情報は、資本配分だけでなく、部門管理者の業績評価にも利用され始めたのである。ここから、部門管理者の機能障害的（機会主義的）行動の可能性が生じてくる。こうした事業部性組織に付随する問題に対処しコントロールするために、1920年代のゼネラル・モーターズ（General Motors：GM）は投資利益率情報を中心として年間営業予測、販売報告書、変動予算を盛り込んだ「革新的管理会計システム」を開発・利用した。

⑤ 「1925年までに、アメリカの製造業は、今日知られている実質的にあらゆる管理会計手法を開発してしまった。」（〔8〕 p. 125, 115頁）。逆にいえば、1925年以後、管理会計において際立った革新はみられなかった。それには様々な要因が作用している。一つには、会計職業の台頭と外部資金調達必要性を背景として、財務報告目的のための原価情報が意思決定目的にも利用され始めたこと、したがって管理会計独自の情報ニーズが減退したことが挙げられる。これによって、実務家の管理会計研究の意欲が阻害され、管

理会計研究が専ら企業の現実を顧慮しない大学研究者によって担われてきたことが、革新力の喪失に大きく影響してきたものとみられる。その結果、管理会計は適合性を失い、経営意思決定に適切な情報を提供できなくなってしまった。これが顕在化したのが1980年代である。

⑥ 1980年代には、管理会計システムの陳腐化が明らかとなった。すなわち、管理会計システムは、(1)タイムリーで詳細な工程効率情報を提供しないし、生産効率に決定的な要素から目を逸らす、(2)正確な製品原価情報を提供しない、(3)ROIのような短期業績測度に執着することによって経営管理者の視野を近視眼的にし、長期投資の減少を来す、という事態が招来した。この時期に適合性の喪失が顕在化したのは、グローバルなマクロ経済環境の変化に負うところ大である。こうして、アメリカ企業は、適合性を喪失した管理会計システムに基づく誤った意思決定のために国際競争力を失い、衰退を余儀なくされた。

以上のようにして導出された管理会計の適合性の喪失の指摘は斬新であり、アメリカの研究者・実務家に大きな衝撃を与えたこと、周知の通りである。しかしながら、その導出プロセス、特に彼らの歴史分析は問題を孕んでいる²⁾。節を改めてこの点を考察してみよう。

II. ジョンソン=キャプランの問題点

前節でみたように、ジョンソン=キャプランの歴史分析の対象期間は、管理会計が適合性を有していた19世紀初頭から1920年代までの約100年間(①—④)と、それ以降1980年代までの適合性を喪失した期間(⑤⑥)に分かたれる。いうまでもなく、前者から後者への転換がここでの基本的関心事である。まずその原因の説明をみておこう。

2) したがって、ジョンソン=キャプラン [8] が「管理実践の発展に関する貴重な歴史的パースペクティヴを提供している」([14] p. 116) というノリーの評価は、ミスリーディングであり、根本的な問題を見失っているといわざるを得ない。

彼らによれば、①-④の期間に管理会計が適合性を有していたのは、それが「管理者の情報ニーズに役立ってきた」からである。ここで「管理者の情報ニーズ」とは、「内部工程の効率と収益性についての情報」であり、これによって「大組織の管理者は増大した企業サイズ（規模の経済）と業務の多角化（範囲の経済）からの大いなる利得を享受できた」（〔8〕 p. 205, 189頁）のである。したがって、単一活動企業-垂直統合企業-分権の事業部制企業という組織化の展開が市場の内部化によって効率を高めることができたのは、その時々管理者の情報ニーズに応え得る管理会計システムが開発されてきたからにはかならない、ということになる。組織化の発展に呼応した管理会計の発展、これが彼らのいう「適合性」の内容なのである。

ところが、⑤⑥の期間における適合性喪失の説明は、この「適合性」の内容に必ずしも対応していない。その基本的原因は、管理会計に対する財務会計の優位性に基づく情報ニーズの変化に求められている。すなわち、情報ニーズが満たされなくなったのではなく、情報ニーズは満たされてはいるがそのニーズが財務会計的に偏向してきたこと、管理者が組織の効率の運営のために当然入手しておくべき情報を認識・需要できなくなり、したがって革新力が失われたこと、そして管理会計研究が専ら企業の実態を知らぬ大学研究者に担われてきたこと、に起因するとみられているのである。

このように、彼らの説明が一貫していないのはなぜか。ここで注目すべきは、⑤⑥の期間には組織上の発展がみられないことである。そのため、適合性の喪失を語るためには、事業部性企業という同一の組織の下で、ROIを中心とする同一の管理会計手法の適合性と非適合性を同時に説明するという、矛盾した要請を満足しなければならなくなっているのである。このことが、組織化の発展に呼応した管理会計の発展という構図の外部に適合性喪失の原因を求める結果を招いているといつてよい^{3), 4)}。これは更に、2つの重要な

3) ジョンソン=キャプランは、ROI 測度がデュボンと GM には適格的であったのに、どうして現在は機能障害的行動を惹起し操作されているのか、を説明する6つのファクターを挙げている（〔8〕 pp.202-205, 187-189頁, [9] pp. 411

（次頁脚注へ続く）

視点と結び付いている点で着目に値する。それは第1に、ジョンソン＝キャプランの反学者的、反大学的態度である。1925年以前の革新的管理会計実践は、「大学研究者よりむしろ、実際の組織で働いているエンジニアや産業家たちによって考案された」（キャプラン [9] p. 401）のであり、管理会計研究の主体が単純なモデルを駆使する大学研究者に転換することによって革新力が失われたとする主張の基底には、現実の企業に関する知識や経営管理の経験こそが革新力の源泉だという考えが潜んでいる。これは大学における研究・教育の否定的評価を含意している。またこれと関連して、第2に、管理会計が「適合性」を有してきた古き良き時代（①－④）の理想化が看取される。彼らにとっては、企業家精神を有する経営管理者による組織発展と管理会計手法の開発こそ資本主義の本来の姿であり、これは、効率追求による社会的発展観→社会的適者生存説（Social Darwinism）と容易に結び付く。

ところで、ジョンソン＝キャプランの立場は更に重大な問題を孕んでいる。批判会計の立場から彼らの立場を検討しているホッパー＝アームストロング [5] に依りつつ、この点を考察してみよう。

ホッパー＝アームストロングが挙げる第1の論点は、理論的フレームワークとしての取引費用説（transaction cost theory）である。彼らは、「組織形態と会計の発展は効率の追求によって駆り立てられる、という『常識的』仮説」（[5] p. 408）に立脚していることを根拠に、ジョンソン＝キャプランを取引費用説とみなし、多くのスペースを労働過程論の立場からの取引費用説批判に割いている。そこで指摘されているのは、契約の集合としての企業イメージによる権力関係の無視、取引概念の曖昧性、競争的市場の仮定の

-413)。

- 4) ホッパー＝アームストロングも同様の問題点を指摘している。すなわち、彼らは、「取引費用の減少からの利益の追求が、1920年代半ばまでの組織形態と会計システムの展開を駆り立てるのに十分であったとすれば、その後このプロセスが止んだのは何故か」と問い、「解答は必然的に取引費用フレームワークの外部から輸入されねばならない」（[5] p. 411）としているのである。しかし、後述するように、われわれはジョンソン＝キャプランを取引費用説と断定することには若干の疑問を抱いている。

不適切性、支配的イデオロギーの拡充としての歴史解釈などであるが、こうした取引費用説一般のより包括的批判はニーマーク＝ティンカー [13]、ティンカー [15]、ティンカー＝ニーマーク [17]、ニーマーク [12]、ドゥボフ＝ハーマン [3] などで既に行われており、特に新たな論点は提示されてはいない。したがって、彼らの貢献はジョンソン＝キャプラン批判の一環として取引費用説批判を展開していることにあるといつてよい。

しかし、ジョンソン＝キャプランを単純に取引費用説と割り切ってよいものであろうか。確かに、ジョンソン＝キャプランは階層組織と管理会計の発展の根拠を効率の追求（取引費用の節約）に求めているし、チャンドラーの歴史解釈との近似性⁵⁾も彼らの立場を取引費用説と断定するに足る証拠となるであろう。この限りで、ジョンソン＝キャプランは取引費用説と多くの問題点を共有することになる。したがって、取引費用説を媒介したジョンソン＝キャプラン批判は意味がないというわけではない。しかしながら、ジョンソン＝キャプランはむしろ取引費用説との相違を強調しようとしているようにみえる。例えば、彼らは事業部性組織を絶賛するウイリアムソンに対して一定の留保を与えているし（[8] p. 95, 89頁, 及び p. 99, 92頁）、キャプランは、取引費用説が「企業の組織構造の発展を理解するための一つのボキャブラリー、ある種の直感、及び概念的フレームワーク」（[9] p. 406）を提供してきたことを認めつつも、取引費用の分析の非厳密性と実際の組織によるテストの貧困さを指摘して、その影響力の限定性を主張している。こうした点を考慮すれば、ジョンソン＝キャプランを限定条件なしに取引費用説に立脚するものとみなし、それを介して批判を展開することは、必ずしも妥当な方法とはいえないであろう。

ホッパー＝アームストロングの指摘する第2のより重要な論点は、労働過程論の優越性である。彼らは、ジョンソン＝キャプランの「取引費用説」に

5) キャプランはジョンソンの（したがって彼らの）アメリカにおける管理会計の歴史分析がチャンドラーの業績に基づいて形成されていることを認めている（[9] p. 391）し、ジョンソン＝キャプラン [8] におけるチャンドラーの文献の頻繁な引用もこのことを裏付けている。

労働過程論の視点を対置して、前者が如何に重大な問題を等閑視しているかを論じている。彼らによれば、取引費用説に比して労働過程論は、「連続性よりむしろ危機を、内の一貫性より矛盾を、調和よりも社会的・政治的コンフリクトを、自己均衡化する競争の市場よりも企業の独占力を、個人についての原子論的見方よりも特定の経済における階級形成のパターンを、エコノミスト的な還元主義よりも文化的・制度的環境下での人間の作用を強調する」([5] p. 406)。要するに、ジョンソン＝キャプランには、資本と労働の対立の構図、社会的、政治的あるいは文化的視点が欠落している、というわけである。これは正鵠を射ている。管理会計が管理・統制のための情報提供に関係する限り、労働統制について語られないのは極めて奇妙な事態である。もちろん、ジョンソン＝キャプランもいくつかの箇所では労働問題に言及しているが、物財だけでなく労働力を含めて効率を定義⁶⁾、それを分析規準に据えることにより、事実上労働問題は彼らの視界から消失している。そのため、19世紀初頭から1920年代までの管理会計が適合性を有したとされる期間(①-④)は、スムーズで無矛盾的な発展プロセスとして描かれる結果となっている。内部請負制(internal contract system)や科学的管理等の社会経済的意義の皮相的あるいはお座なりの記述はその証左である。既にみたこの期間の理想化という特徴は、こうした資本-労働関係の無視にその基盤を有している。理想化は、資本主義の基軸的關係たる資本-労働関係の如何を無視して生産力発展のプラス面のみに目を奪われることにほかならないのである。これでは会計の社会的役割を見極めることは到底不可能であろう。

最後に、ホッパー＝アームストロングは、労働過程論の視角からの歴史解釈を対置している。その目的は、ジョンソン＝キャプランが「適合性の喪失」を論ずるために利用した歴史的事象の多くは、「経済・産業史の『労働過程』アプローチを通じてもっとよく理解される」([5] p. 406)ことを示すため

6) この点で、ジョンソン＝キャプランの「効率」概念についてのわれわれの解釈は、物財的なものに限定しがちなホッパー＝アームストロングのそれとは異なっている。

である。下記のゴードンほかによる時期区分を参考にして、彼らの主張の概略を追ってみよう。

長期波動と その諸局面	およその時期	初 期 プロレタリア化	同質化	区分化
I A *	1770年代～1820年頃			
B	1820年頃～1840年代半ば	模 索		
II A	1840年代半ば～1873年頃	確 立		
B	1873年頃～1890年代末	衰 退	模 索	
III A	1890年代末～第1次大戦		確 立	
B	第1次大戦から第2次大戦		衰 退	模 索
IV A	第2次大戦～1970年代初め			確 立
B	1970年代初め～現在			衰 退

* Aは上昇局面、Bは下降局面を示している。

(出所) ゴードンほか [4] p. 12, 14頁

彼らによれば、初期プロレタリアート化 (initial proletarianization) は資本による労働の形式的包摂の時期であり、この時期の会計情報は主として労働搾取の強化のために利用された。成功企業の利益の大半が、規模の経済や技術革新からではなく、オーナー経営者の労働規律の統制と労働日の延長能力から生じたからである。

同質化 (homogenization) は資本による労働の実質的包摂の時期であり、これは内部請負制の解体、科学的管理運動を経て確立された。直接には内部請負者の利潤を収奪するために行われた内部請負制の解体には、直接賃金支払のための労働コスト情報が不可欠であり、これは、資本家による労働者からの内部コストの知識の奪取、職長・監督者の台頭・増加を意味していた。一方、テーラーの科学的管理の基本的特徴は、「生産工学とコントロールに依存した、脱熟練化され断片化された労働の創出」([5] p. 420)であった。こうして、多くの職務が同質的で半熟練的な作業と化し、「駆り立て体制」(drive system)⁷⁾と呼ばれる新たな体制が現出した。この同質化過程の主たる影響は労働速度の強化と離職率の加速であり、それは、1920年代のアメ

7) ゴードンほかによれば、駆り立て体制の主要な側面は、作業の再編成、工場規模の急拡大、職長の役割の継続的拡大、の3つである ([4] p. 128, 85頁)。

リカ自動車産業の季節的レイオフと生産ラインのスピードアップに典型的にみられる。

区分化 (segmentation) は、主要セクターと副次セクターの区分、更に前者における相対的に独立なものと従属的なものとの区分に基づく、職務と労働市場の分断化である。独立主要セクターは専門家と経営者、従属主要セクターは熟練労働者、そして副次セクターは未熟練労働者の職務と市場に対応しており、こうした区分化は、同質化が胚胎していた労働側の団結の脅威に対抗するための労務管理体制として位置づけられる。より具体的には、1930年代の不況を通じて顕著になってきた労働組合運動の再生、労働組合の認知と雇用安定への政府の圧力に対する妥協の産物と解釈される、1948年のGMと全米自動車労組 (United Auto Workers) の協約を契機として押し進められた、(主要セクターにおける) 資本と労働の暗黙の合意 (capital-labor accord)⁸⁾ によって区分化の確立が認められる。そして、管理会計システムは、経済変動の影響の回避を意図した計画化のための予算編成、独占価格設定政策のための原価情報の提供という形で、この合意の形成・維持に貢献した。

このような労働過程論の視角からの歴史解釈は、次の単純な命題によって正当化されるであろう。利潤の源泉は剰余労働である。剰余労働の量は労働時間の長さ、技術的な必要労働時間と剰余労働時間の比率だけでなく、労働強度にも依存する。しかも、現実には、労働市場で購入された労働力からどれだけの労働を抽出するかは資本の裁量下であり、労働過程における資本の労働抽出度に応じて単位当りの剰余労働量、したがって利潤の多寡が決まる⁹⁾。技術革新は必要労働時間の短縮を通じて利潤率上昇のポテンシャルを

8) 資本と労働の暗黙の合意がアメリカの戦後体制において果たした役割については、さしあたりポールズほか [1] 参照。

9) このような労働の特殊性 (労働力と労働の区別) 把握は、ゴードンらによって展開されてきた社会的蓄積構造 (social structure of accumulation: SSA) アプローチの根幹をなしている。これに関してはワイスコフほか [18] pp. 392-395, 由井 [21] p. 76, 注16参照。

もたらずが、その実現の如何は労働過程における資本と労働の相対的力量に依存するのである。それ故、総体的な「効率」＝利潤率上昇の追求を強調するジョンソン＝キャプランにあっては、資本と労働のコンフリクトの視角からの労働過程の統制形態の分析が不可欠であるし、階層組織の発展や管理会計の適合性の喪失も労働統制の面から語られることが必要であろう。

また、ゴードンほか〔4〕の段階区分を踏襲することにより、ホッパー＝アームストロングは資本主義の3つの危機（19世紀末、1930年代、1960年代末）が労務管理体制に与える影響に焦点をあてる結果となっており、これは、危機を通して不連続的に段階的に発展するという資本主義に特有の発展様式を理解しようとし、ジョンソン＝キャプランに対する批判としては有効であろう。

但し、ホッパー＝アームストロングがゴードンらの依拠しているSSAアプローチの理論的フレームワークを完全に受け容れているのか否かは定かではない。しかし、「会計情報システムと労働過程の資本主義的統制の発展の諸局面との間にある関係が存在する」〔5〕p. 433という認識は、資本－労働関係を基軸とした制度的・構造的アプローチとして特徴づけられるSSAアプローチと共通するものであり、少なくとも問題意識の一端を共有しているといつてよい。いずれにしても、ジョンソン＝キャプランに関連して労働過程論的視角の重要性に注意を喚起したところに、ホッパー＝アームストロング論文の意義があるといえよう。

以上みてきたように、ジョンソン＝キャプランとホッパー＝アームストロングの決定的相違は、管理会計の本質把握に関わっている。管理会計の本質を労働統制とみるとき¹⁰⁾、ジョンソン＝キャプランの適合性喪失の導出プロセスは重大な問題を含んでいる。けれども、彼らの指摘する管理会計の現状＝適合性の喪失は注目に値するし、彼らはその処方箋をも提示している。次節では、この処方箋の適否を考察する。

10) ジョンソン＝キャプランは、管理会計の原初目的を「原価統制と業績測定を促進するための情報提供」〔8〕p. 253, 233頁)に求めている。

Ⅲ. 適合性回復のシナリオ

管理会計の適合性の喪失を指摘するだけではストーリーは完結しない。その対案が提示されることが必要である。ジョンソン=キャプランの示している対案は有効であろうか。

彼らの適合性喪失物語において特に強調されるのが、不正確な製品原価情報である。伝統的原価計算システムでは、原価センターに集計された間接費は、直接作業時間や直接労務費あるいは機械時間のような「生産量感応的なドライバー」(volume-sensitive drivers)を利用することにより、生産量に比例して各製品に配賦される。したがって、間接費が生産量単位に比例して発生したり変化したりしない場合——例えば、バッチ数や生産ラインの数に比例して発生する場合——には、製品原価情報は系統的に歪められることになる。これは不適切な計画策定や意思決定をもたらすことになり、企業の戦略的行動を制約し、その長期的盛衰に決定的影響を与える。そこで提案されるのが、活動基準原価計算(activity-based costing: ABC)である。

ABCは、「資源を消費する活動が原価を発生させるのであり、製品はそれがデザイン、エンジニアリング、製造、販売、配送、及びサービスのために必要とする諸活動によって原価を招来する」(ジョンソン [6] p. 29) という仮定の下に、活動(activity)に基づいて原価を製品に帰属させる原価計算システムである。これは2段階の作業から成る。すなわち、第1段階では、生産量感応的なコスト・ドライバーと生産量非感応的なコスト・ドライバーを識別・選択して各ドライバーに間接費を集計し、第2段階では、各製品によって消費されるドライバーの比率(コスト・ドライバー率)を決定し、これに基づいて間接費が製品に配賦されるのである。その結果、間接費の配賦は、段取りや検査などの生産量非感応的なコスト・ドライバーにも基づいて行われることになる。

このように原価の発生原因=活動を通じて間接費の正確な配賦を目指す

ABCは、今日の発展した情報テクノロジーのおかげでコスト効率的に実行可能となっているというのが彼らの主張であり、少なくともその多品種少量生産企業における有効性は認められ始めている¹¹⁾。この限りで、ABCの提案には、適合性喪失に対する処方箋として一定の役割が認められてよい。ところが、ジョンソンは、アメリカ企業のグローバルな競争力の回復のためには、ABCだけではなお十分ではない、との見解を表明している¹²⁾。

彼によれば、多品種少量生産の場合には、ABCによる製品原価情報は伝統的な原価計算情報に比して信頼性が高く、ABCは、価格設定や製品ミックスの収益性の評価などの戦略的意思決定に有効性を発揮するという意味で、製品原価情報に対する適合性を回復し得る。しかし、適合性の回復に必要なのは会計情報の改善だけではない。1950年代から1980年代までの「適合性喪失の暗黒の時代」(Dark Age of Relevance Lost)を招き、アメリカ企業が長期的競争力の低下と収益性の悪化にみまわれたのは、不正確な会計情報の利用に加えて会計情報を作業統制のために利用したからである。問題の中核

11) ホッパー＝アームストロングは、区分化された労働市場の議論を援用して、1930年と1960年の間頃の多くのアメリカ製品市場において競争が比較的少なかったことを考慮すれば、「戦略的意思決定目的のための細かく調整された製品原価(正確な製品原価——引用者)は、主要セクターの企業にとって2次的な考慮事項であったかもしれない」([5] p. 433)という主張を展開している。これは、主要セクターと従属セクターの区分を資本集約的工程と労働集約的工程の区別に対応させた上で、後者の区別を企業間に拡張するという誤りを犯している。問題は同一企業内(多品種少量生産企業内)での原価配分であって、企業間のそれではない。

なお、彼らは、この主張に関連して、適合性喪失の原因を、不正確な製品原価情報にではなく1970年代以降の日本を始めとする極東諸国の競争力の急成長に求めている点で、皮肉なことに、以下でみるジョンソン[7]と同様の見解を提示する結果となっている。

12) 共著の執筆以来、ジョンソンとキャプランは、特にABCのポテンシャルに関して互いに見解を異にしているが、ここでは主としてジョンソン[7]の見解を取り上げている。その理由は、第1に、ABCのみを唱道するキャプランに比してジョンソンの提案はよりソフィスティケートされている(例えば、クーパー＝キャプラン[2]の単純さを見よ)と考えるからであり、第2に、ミルトンのレトリックからすれば、“lost”は“regained”によって閉じられねばならないからである。なお、キャプランのABC擁護論については、[10]に詳しい。

は会計情報の改善にあるのではなく、トップダウン方式の統制に組み込まれた会計情報の利用様式にあるのである。したがって、「それ〔ABC——引用者〕は、原価計算情報を改善するためのツールとしては無欠である。けれども、企業の競争力を改善するためのツールとしては、それはインチキ薬である。」〔7〕 p. 132) という評価が下されることになる。ABCが作業と工程の統制に用いられるとすれば、それは伝統的原価情報とは別のタイプのトップダウン式の命令ツールとなり、真の適合性回復＝グローバル経済での競争力の回復には直結しない。

では、適合性を真に回復するための方策は何か。

ジョンソンはトップダウンに代えてボトムアップ方式を提案する。トップ・マネジメントが会計情報を握り、それに基づいて下位に指令を下してゆく方式から、顧客と工程に関する情報を、顧客に接し工程に携わる人々が収集・利用して、絶えざる改善を可能ならしめる方式への転換である。このボトムアップにおいて鍵となるのが、敏感さ (responsiveness) と弾力性 (flexibility) である。

敏感さとは顧客の欲求に対する速やかな対応を意味している。「顧客は企業の存在理由を提供している」〔7〕 p. 73) のであるから、グローバル経済で競争力を有するためには、企業は、顧客の欲求に敏感でなければならない。そのための最良の方法は、顧客との長期の相互依存関係を樹立することである。より具体的にいえば、敏感さは、(1)利潤は、製品の一回限りの販売からではなく、忠実な顧客から生じることを信じ、(2)企業のあらゆる工程を、忠実な顧客を見出し、満足させ、確保しておくという目標に向け、(3)企業の全メンバーに、彼らの仕事が顧客の欲求を如何に満たしているかを認識させる、ことによって達成されるのである。

一方、弾力性は、顧客の欲求の変化への素早い対応方法に関係している。顧客の嗜好やニーズは時間を通じて変化し、彼らが他社の製品に乗り換える機会も増加する。したがって、企業はこうした変化に速やかに対応し得べく弾力的でなければならない。そのためには、工程のバリエーション、遅滞、

過剰などを生ぜしめる制約を絶えず取り除くことにより、作業を単純化するとともに余分な仕事を排除することが必要である。これを実際に担うのは学習・革新の権限を付与された従業員である。その結果、原価の低減・資源の有効利用が図られ、このことが敏感さの達成を裏で（資金的、資源的に）支えることになる。弾力性と敏感さは表裏の関係にあるのであり、両者は、「従業員に、問題を解決し、産出工程を絶えず改善する権限を与える企業によって達成される」（〔7〕 p. viii）のである。

こうした敏感さと弾力性を中心とした顧客優先（customer first）のボトムアップ体制を確立すること、これがジョンソンの提案の核心である。

これに対してまず指摘すべきは、トヨタに代表される日本企業の経営方式の理想化である。ボトムアップ方式は日本型経営をモデルとして案出されたものであり、彼の提案は、端的にいえばアメリカ企業に対する日本化（Japanization）の推奨である。これは既に述べた古き良き時代の理想化と無縁ではない。ヘンリー・フォードの企業家精神の実質的継承者をトヨタと断ずることにより、日本化は理想的企業家精神の発露とみなされ、適合性回復手段として合理化されているのである。JIT（just in time）、TQM（total quality management）あるいは顧客の家庭への戸別訪問による情報収集の絶賛はこうした理想化の証拠である。そして、理想化の常として、ここでの理想化も否定的な側面の無視を意味している。例えば、JITに言及されるのは画期的在庫管理システムとしてのみであって、それが如何に従業員や下請・関連企業の犠牲の上に成り立っているかという点には全く考慮が払われていない¹³⁾、おそらく頻繁な戸別訪問や電話攻勢によって顧客が多大な迷惑を被ることがあるとは夢想だにされていないにちがいない。このように、日本型経営の利点のみに着目したジョンソンの提案は、適合性回復の処方箋としてはミスリーディングだと言わざるを得ない。

13) ウィリアムスほか〔19〕は、日本のトップ自動車メーカーの従業員が如何に過酷な労働条件を強いられているかを例証しつつ、日本化は困難であるし望ましくもない、との結論に達している。

更に、提案の有効性に関して問題になるのは、労働力の確保である。ボトムアップ型経営の成否は、それを推進し得る適切な質と性向を備えた労働力の確保に依存している。これは、労働過程における資本と労働のコンフリクトの調整と労働市場に現れる労働力の教育に関わっている。前者については、ジョンソンは何の方策も示していない。トップダウン方式の統制を否定することが彼の目的だからであろう。しかしながら、資本主義的生産関係の下では、労働者が何らの規制や条件なしに自発的に絶えず改善を行い忠誠心を示すことはありえない。日本的な協調的労使関係が念頭にあるとすれば、これが、固有の風土の下で歴史的・文化的に培われてきた、労働条件についての暗黙の了解¹⁴⁾に基づいていることが強調されてよい。後者については、敏感さと弾力性を強調するチーム志向で現場重視の教育などが推奨されているが、速効性に欠ける点を度外視しても、教育効果、あるいはより根源的には人間存在について過度に楽観的であり、その現実的効果の程は疑問である。日本の経験に学ぶのであれば、日本企業の躍進に貢献してきた大部分の人々が、学生時代に資本－労働関係の分析を基軸とするマルクス経済学の洗礼を受けていること¹⁵⁾が重要視されてよいであろう。

最後に、ジョンソンの構想における会計の役割の劇的減少に触れておかなばならない。ジョンソンにとっては、あらゆる会計情報はトップダウンを含意しており、会計情報が統制目的に利用されたのが適合性喪失の主因である。したがって、統制目的のための会計情報の利用を止め、会計の役割を企業活動の結果のチェックなどの狭い領域に限定することが、適合性の回復に適う方策となる。当初のジョンソン＝キャプラン [8] では会計問題であった適合性の喪失は、ジョンソン [7] では、もはや会計とはかけ離れた問題と化しているのである。これは、アカウントントにとって重大かつ議論の余地ある論点であろう。

14) 奥村 [20] にいう「会社本位主義」は、こうした了解の1つの表現形式だといえよう。

15) この事実は、日本企業の経営者たちが執筆している、日本経済新聞「私の履歴書」欄の記述から確証されるであろう。

以上みてきたように、ABCには製品原価情報の改善に資する点で一定の有効性が認められるが、適合性の回復＝アメリカ企業の国際競争力の回復と捉えて展開されるジョンソンのボトムアップ体制の有効性には懐疑的たらざるを得ない。その基本的原因は、ジョンソンの近著〔7〕では効率概念は後景に押しやられているとはいえ、日本型経営の理想化によって、ジョンソン＝キャプラン〔8〕におけると同様に決定的に重要な側面（資本－労働関係）が考慮外に置かれているからである。

IV. 結びに代えて——ジョンソン＝キャプランの功罪——

1980年代のアメリカ経済衰退の原因を管理会計の適合性の観点から歴史的に分析し、そこから導出されたジョンソン＝キャプランによる適合性喪失の指摘は卓見であり、その功績は広く認められてよい。けれども、これまでの考察から明らかなように、その導出プロセスは問題を孕んでいるし、適合性回復のために提示されている処方箋も現実性を欠いている。その根本原因は調和論的社会把握にある。それを体現しているのが、効率追求的歴史解釈と1920年代までの起業的資本家の企業家精神並びにその発展プロセスの理想化である。このことによって、階級対立や危機などの否定的側面の存在とそれらが資本主義的發展において果たす積極的役割を見据える道が閉ざされてしまっていること、これが最大の問題である。彼らの主観的意図にもかかわらず、彼らの分析は新古典派経済学のイデオロギーから自由ではないのである。

こうしたジョンソン＝キャプランの評価に関しては、ティンカー〔16〕が興味深い分析を行っている。

周知のように、ジョンソン＝キャプラン〔8〕のタイトル（Relevance Lost）はミルトンの『失樂園』（Paradise Lost）を振ったものであり、ジョンソン〔7〕のタイトル（Relevance Regained）は同じくミルトンの『パラダイス・リゲインド』（Paradise Regained）を振ってつけられている。そして、ティンカーによれば、ミルトンは中世的暗黒と資本主義的啓蒙との

境目 (no-man's-land) に位置づけられる。すなわち、ミルトンは、一面では検閲に反対し離婚を支持する社会的進歩人であったが、他面では宗教問題に関して新興の社会秩序よりも古い秩序を選好する保守主義者であったという意味で、半分だけ革命主義者 (half-a-revolutionary) であったにすぎない。ジョンソン=キャプランは、ミルトン式のレトリックを用いた正にそのことによって、半分だけ革命的たるべく運命づけられていた、というわけである。適合性喪失の指摘は革命的であったが、分析視角は保守的な彼らの評価として、これは極めて適切な表現ではなからうか。

ジョンソン [7] の公刊された1992年は、共和党のブッシュから民主党のクリントンへと政権が交代した年である。レーマン [11] は、1960年代末からの構造的危機を「同意による管理」から「強制による管理」への転換点と位置づけ、そこにおける会計の役割を検討しているが、彼女の表現を借りれば、この度の政権交代は逆に「強制による管理」から「同意による管理」への再転換を示唆しているように見える。クリントン政権とハーバードとの結び付きを考えると、この過程におけるジョンソン=キャプランの果たす役割が新たな会計問題を惹起する可能性がなきにしもあらずである。ともあれ、最後に、われわれはティンカーとともにこういっておきたい¹⁶⁾。

アメリカとヨーロッパの経済的見通しは厳しく、これはミルトンに訴えることによって変わりそうにもない。

引用文献

- [1] Bowles, S. et al., *Beyond the Waste Land: A Democratic Alternative to Economic Decline*, Anchor Books / Doubleday, 1983. (都留・磯谷訳『アメリカ衰退の経済学』, 東洋経済新報社, 1986年)
- [2] Cooper, R. and R. S. Kaplan, "Activity-Based Systems: Measuring the Cost of Resources Usage", *Accounting Horizons*, Sept. 1992.
- [3] Du Boff, R. and E. S. Herman, "Alfred Chandler's New Business History: A Review", *Politics and Society*, Vol. 10 No. 1, 1980.

16) ティンカー [16] p. 13.

- [4] Gordon, D. M. et al., *Segmented Work, Divided Workers: The Historical Transformation of Labor in the United States*, Cambridge University Press, 1982. (河村・伊藤訳『アメリカ資本主義と労働』, 東洋経済新報社, 1990年)
- [5] Hopper, T. and P. Armstrong, "Cost Accounting, Controlling Labour and the Rise of Conglomerates", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16 No. 5/6, 1991.
- [6] Johnson, H. T., "Activity-Based Information: A Blueprint for World-Class Management Accounting", *Management Accounting*, une 1988.
- [7] Johnson, H. T., *Relevance Regained: From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment*, The Free Press, 1992.
- [8] Johnson, H. T. and R. S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987. (鳥居訳『レレバンス・ロスト』, 白桃書房, 1992年)
- [9] Kaplan, R. S., "The Evolution of Management Accounting", *The Accounting Review*, July 1984.
- [10] Kaplan, R. S., "In Defense of Activity-Based Cost Management", *Management Accounting*, Nov. 1992.
- [11] Lehman, C. R., *Accounting's Changing Role in Social Conflict*, Markus Wiener Publishing, Inc., 1992.
- [12] Neimark, M. K., *The Hidden Dimensions of Annual Reports*, Markus Wiener Publishing, Inc., 1992.
- [13] Neimark, M. K. and T. Tinker, "Identity and Non-Identity Thinking: A Dialectical Critique of the Transaction Cost Theory of the Modern Corporation", *Journal of Management*, Vol. 13 No. 4, 1987.
- [14] Noreen, E., "Commentary on H. Thomas Johnson and Robert S. Kaplan's *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*", *Accounting Horizons*, Dec. 1987.
- [15] Tinker, T., "Panglossian Accounting Theories: The Science of apologising in Style", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13 No. 2, 1988.
- [16] Tinker, T., "The Paradise Lost of Relevance Regained: John Milton's Management Accounting", mimeo, 1992.
- [17] Tinker, T. and M. Neimark, "The Struggle Over Meaning in Accounting and Corporate Research: A Comparative Evaluation of Conservative and Critical Historiography", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 1 No. 1, 1988.
- [18] Weisskopf, T. E. et al., "Hearts and Minds: A Social Model of U. S. Productivity Growth", *Brookings Papers on Economic Activity*, No. 2, 1983.
- [19] Williams, K. et al., "How Far From Japan? A Case Study of Japanese Press Shop Practice and Management Calculation", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 2 No. 2, 1991.

- [20] 奥村 宏『会社本位主義は崩れるか』, 岩波新書, 1992年。
[21] 由井敏範「現代資本主義における恐慌論の有効性——SSA 学派の検討」利岡
他編著『マルクス・ケインズ・新古典派』, 晃洋書房, 1990年。