

經濟論叢

第九十四卷 第六號

ストレーチーの帝國主義解体論……………	静 田 均	1
明治三十二年商法と評價損益論争 (2)……………	高 寺 貞 男	17
法人課税の經濟効果……………	牛 嶋 正	39
管理會計論の生成基盤について……………	野 村 秀 和	57
オートメーションと間接的生産労働者 (一)……………	小 谷 節 男	79

經濟論叢 第九十三卷・第九十四卷総目録

昭和三十九年十二月

京 都 大 學 經 濟 學 會

管理会計論の生成基盤について

—管理会計論の研究 (二)—

野村 秀和

は し が き

管理会計論の性格を論ずるばあい、その理論的構造とともに生成の基盤について解明することがとくに大切である。もともと会計には会計そのものの性質からして、本来的に管理的特質が与えられているとみられるのであるが、なおそのうえに、もっぱら管理機能に着目した管理会計論が生み出されなければならなかった必然性こそ、管理会計論の性格の重要な一面を示すものと考えられるからである。

会計学上、経営管理に役だつ計数資料を特定の会計制度に基いて提供することを主張とする管理会計論が問題とされるようになったのは、まず、一九二〇年代からであり、ことにそれは第二次大戦後いっそう広くとりあげられるようになった。すくなくとも、第一次大戦のあとでかかる管理会計論への志向が唱導されはじめたことは興味のあることである。

本稿の問題としてとり扱おうとするのは、管理会計論を生成せしめた要因についての通説的見解を紹介し、その批

判を通して、真に管理会計論を生成せしめた現実的基盤について理論的分析を試みることである。

管理会計論が問題とされてきたのは、要するに、管理会計の必要性をひきおこした現実的要請の存在とそれにこたえた歴史的・現実的条件の成熟があったからにはほかならない。したがって、かかる現実的要請とそれにかかわる歴史的・現実的条件を明らかにすることにより、主として計算技術論的な性格の面だけから理解されてきた管理会計論の性格が、さらに深く認識されることになるであろう。

管理会計論の生成基盤を多少ともまとめた形で論じている文献はあまりみあたらないが、この種の文献としてあげられるものなかでは、なかんづく以下に述べるゲーツの説が著名である。

彼はまず、「経営管理問題はよりいっそう複雑かつ困難となりつつある。その結果、経営者は従来よりも多くの資料を必要とするが、これらの資料は、より迅速に報告され、経営管理問題ならびに経営管理目的に厳密に合致し、企業をめぐる環境の変化に十分即応しうるものでなければならぬ。問題に焦点を合わせた資料を経営者はますます必要とするようになったが、そのおもな要因はつぎのとおりである。

- (1) 事業の規模と複雑性の成長
- (2) 固定資本の使用と重要性の増大
- (3) 環境の変化の範囲と速度の増大
- (4) 企業に対する社会統制の増大¹⁾

であるとして、このように管理会計論生成の基盤をなすものとして四つの要因をあげている。そして彼は、これら四つの要因について、それぞれ以下のように述べている。

まず第一の「事業の規模と複雑性の成長」についての説明は、つぎのように要約しよう。²⁾

人口増加や輸送機関の改善は、市場をいちじるしく拡大した。そのうえ技術的進歩も加わり、経済単位は大きくなった。この結果、企業規模が拡大し、企業の調整・監督という困難な問題が生じてきた。このため、企業の部門化および専門化と下部への権限委譲がこうした問題の解決策として採用される。しかし、各部門相互の目的や努力が重複したり、はなはだしいばあいには相殺し合うようにもなつて、企業全体の利益がそなわれることも生ずるようになる。したがつて、このような事態が生じないように、中央集権的な計数資料管理が要請されてくるのである。

第二の「固定資本の使用と重要性の増大」について説明されている要点は、つぎのとおりである。³⁾

機械の進歩は労働に代えて機械の採用を促すが、機械は労働よりも専門化されているため伸縮性が乏しく、また、計画変更のばあいには、労務費は労働者の解雇により削減できるが、機械費用 (Machine costs) の削減は困難なため、企業は機械の採用によりそれだけ事態に即応する弾力性を失う。

しかも、企業にとっては大量生産と標準化を内容として、大型専門機械を使えばそれだけ有利になるので、企業規模の成長は採用機械の大型化の過程でもある。このため、機械の費用が企業の総費用に大きな比率を占めることになり、ますます弾力性は失なわれる。

これらの事情から、機械等の固定資本の採用にあたっては、とくに経営者の長期的な見通しが要請され、そのため、経営計画の正確な作成のための計数資料がますます重要視されるようになる。

第三の「環境の変化の範囲と速度の増大」についての説明はつぎのように要約される。

生産方式や生産設備の技術上の進歩・改良はますます増大している。デザイン革命は各業種に製品のスタイルの変化を浸透させている。こればかりではない、もっとも顕著にあらわれたのは社会的変化である。たとえば、四〇カ年の長期市場予測をこころみている大企業もあるが、最近のような社会的変化——第一次大戦・二〇年代の大好況・三〇年代の大不況・第二次大戦等——の速度からみると、予測はとも簡単ににはなしうものではない。したがって、このような変化に即応しうるように経営計画や経営方針を樹立せねばならないが、そのためには、ますます管理会計的資料を必要とするようになる。

第四の「企業に対する社会統制の増大」についての説明は、要約するとつぎのとおりである。

まず彼は、政府の介入により、完全に私企業にとって代わった業種やそれと直接、競争関係にたっている業種もあるとして、郵便・学校・水道・動力等をこれらの例としてあげている。また、私企業への政府統制はいちじるしく増大し、そしてその統制は証券取引委員会・地方電化促進局・州際商業委員会・連邦取引委員会、その他の機関により行なわれており、その管轄と範囲は従来よりも拡大してきたため、企業の私的性格が漸減しつつある。さらに、国家の強制報告制度が拡大されたため、会計制度や生産管理報告制度が複雑になってきている。

また、労働組合の圧力のため、労働時間、賃金、労働条件等が労働協約で規定され、企業の弾力性ある自由処理を失わせている。さらに消費者からも、商品の価格と品質について圧力を受けるようになってきた。

このように、統制や圧力が強まり、企業の私的性格の漸減とともに、企業経営に困難な問題が生じてきたので、ますます計数管理を重視せざるをえなくなってきたのである。

(注記) わが国の会計学者についてみて、管理会計論の生成要因については、前述のようなゲーツの見解を紹介するとどよまるか、あるいは、かかる彼の見解をそのまま繰り返しているものが多いようである。

このうち彼の見解を紹介したものの代表としては、溝口教授の「管理会計論の二典型」⁽⁶⁾をあげることができる。また、青木教授も「新版管理会計論」⁽⁷⁾のなかで、管理会計の発展の基礎的理由として、彼の見解を中心に説明している。

松本教授は「企業会計の二形態」⁽⁸⁾のなかで、経営管理に役立つ会計の生成要因としてつぎの四点をあげている。

- 1 企業規模の拡大と企業の複雑化
- 2 固定資本の増加と重要化
- 3 生産方法並に生産用具の技術的進歩及び社会的変動の程度と速度の増加
- 4 経営に対する社会的統制の増加

これを見ると、教授の見解もゲーツのそれとまったく同じであることが知られるであろう。

このように、わが国の管理会計論研究の代表的な学者とみられている人びとも、管理会計論の生成要因については、基本的にはゲーツと同様の見解をたづねるとみることができよう。

- (1) Billy E. Goetz, *Management Planning and Control*, 1949, p. 9.
- (2) Billy E. Goetz, *ibid.*, pp. 9-10.
- (3) Billy E. Goetz, *ibid.*, pp. 11-12.
- (4) Billy E. Goetz, *ibid.*, pp. 12-13.
- (5) Billy E. Goetz, *ibid.*, pp. 13-14.
- (6) 溝口一雄「管理会計論の二典型」『産業経理』昭和二六年六月号。
- (7) 青木茂男「新版管理会計論」昭和三八年 第一章第二節参照。
- (8) 松本雅男「企業会計の二形態」『産業経理』昭和二六年六月号。

二

管理会計論の生成要因としてゲーツのあげている前述の四つの点は、通説としてほぼ一般に認められているものとみてよいであろう。しかし、彼のあげているこれら四つの点は、管理会計論の生成要因としてそのまま首肯しうるものとしてよいだろうか。この点に関しては、われわれとしてはむしろさらにたち入ってみる必要があると考えるのである。そこでさしあたりまず以下において、彼のあげている四つの点についてそれぞれ吟味を加えてみたいと思う。

ただその前にここでまず確認しておきたいことは、管理会計論が意識的に提起されたのは第一次世界大戦の後であり、しかも、それがますます重要な意味をもちだしたのは、第二次世界大戦以後のことであるという事実である。

なるほど一九二〇年代においても、第二次大戦後においても、資本主義の一般的発展にもなつて、ゲーツのあげている四つの点がいずれも管理会計論の生成に作用していることは事実であろう。しかし、このことは、逆に、資本主義時代なら何時でも、かかる作用の存在していることを示すものである。したがって、彼のあげている右の四つの点は、管理会計論生成に一般的な意味で影響を与えているとはいえても、果して、その具体的な生成の契機となりえたものであるかどうかは、さらに十分吟味してみる必要がある。

まず第一の要因「事業の規模と複雑性の成長」という点から考えてみよう。なるほどそれは、一見もつともらしく抽象的には成立することくみえるであろうが、具体的に検討すると種々の問題が生じてくる。

ゲーツは市場の拡大と技術的進歩の二つを企業の規模拡大の要因としているが、事実、これら二つの要因は、企業の資本蓄積という歴史的事実¹⁾に照らしてみれば、常に企業の規模拡大の要因として作用してきたし、また今後も

作用するであらうといえる。しかし、何時でもこれらの要因が企業の規模拡大に作用するという認識からは、これをもつて管理会計論をとくに第一次大戦後において生成せしめた要因としてあげることができない。

彼のばあい、市場拡大の内容は人口増加と輸送機関の改善である。しかし、論理的にみて人口の増加は単純に市場の拡大と結びつくものではない。けだし、市場拡大とは市場の需要拡大を意味するものであるが、人口増加と需要増加とは必ずしも相即応する関係にあるものとはいえないからである。しかも、人口の増加率をみると、二〇年代以後はそれ以前に比較してかなりの低下を示している⁶⁾ので、人口増加が市場拡大の質的飛躍になったとはとてもいえないのである。

ただ、一国内における輸送網の確立は市場の外延的拡大の一応のメルクマールとなる。アメリカではその確立はほぼ十九世紀末までに終っているのであるから、この点においても、それは歴史的にみて管理会計の生成とは直接の関係はないといわざるをえない。

技術的進歩についていえば、管理会計論が生成した二〇年代には相対的にみて技術的進歩はそれほど大きいものはなかった。リリーによれば、一八九〇年代に發明速度はピークに達するが、それ以後急激に低下していると述べている。そして彼は、これはすでに技術的進歩の現実の可能性が当時すでに一応限界に達しつつあることの結果だろうかと反問するとともに、他方同時に第二次大戦中に發明度がふたたび急激に上昇しはじめた事実をとりあげ、なされるべき發明はまだたくさん残されていた、しかし、なんらかの原因によりこの發明がなされる速度を低下させていたのだと説明している⁶⁾。

したがって、技術進歩は不断に存在するものではあるけれども、少なくともそれが二〇年代にとくに目ざましく発

展したとは結論できない。しかも、技術進歩を企業の規模拡大の原因の一つとしてあげるとともに、それを管理会計論の生成に影響を与えた要因とすることにはかなり無理がある。むしろゲーツのいう意味での企業の規模拡大の確立は、十九世紀末独占形成の時点で捉えるべきであろう。そしてそれは、まさに発明速度のピークの時点換言すればゲーツのいう「技術進歩」の時点というべきであろう。

ゲーツは企業の規模拡大から機能の専門化と権限委譲を内容とする企業の部門独立化を論理的に導きだし、この調整の必要性から管理会計論の生成要因を説くのであるが、企業規模の拡大が直ちに企業を部門化して独立させることになるかどうかは疑問である。

たしかに、企業の規模拡大は部門化の前提であろう。しかし、部門化を必然化せしめた要因はもつと別のところにあるといわなければならない。

部門化のねらいは、部門を独立採算的な管理単位⁵⁾として、企業内の各部門を競争させ、企業の利潤を増大させることにある。したがって、他企業との競争に勝つために企業内の部門間競争という手段を利用するのであるが、その結果が企業内部すなわち同一資本内部での努力や目的の重複ないし相殺としてあらわれ、ひいては他企業との競争にも支障をきたすという矛盾となつてあらわれるのである。

そしてこのようにみると、企業の規模が拡大し、複雑化したから調整が必要だというような単純なものではなく、また、歴史的事実からみても、規模拡大の内容をなす市場の拡大と技術進歩は、管理会計論の生成にたいし直接の関係をもつものとは認められない。むしろ管理会計論生成の積極的な要因は、規模拡大を前提として同一資本内部での部門の独立化を確立しなければならないような独占競争の激化——単なる激化ではなく、質的に強化された競争の

激化——のなかに見いだされるのである。

第二の要因の吟味にうつろう。ここでは、「固定資本の使用と重要性の増大」が理由とされている。

ゲーッンによれば固定資本の内容は機械である。機械の導入が十八世紀の産業革命以来急速にはじまったことは周知のことである。そして、かかる機械の使用がいかに有利なものであるかは、すでに一八三二年にパッペジイによって指摘されている。彼は海軍省の船舶用鉄タンクのリヴエット穴開作業で、手廻孔具では一タンクにつき七シリングの費用になるが、「特別の孔さく機を作成し、それを使用すると、一タンクの穴開作業の費用は七シリングから九ペンスに節約された」と述べている。この指摘にも明らかのように、機械の進歩とその利用は十九世紀において、すでに顕著に認められていたのである。

リリーもこのことを裏書している。彼は「こうした機械によってイギリスの織物工業は、十八世紀の中ごろから十九世紀の終りまでに数百倍にふくれあがった」と述べ、また、いろいろな発明の事実とその普及について例示したあと、「さて以上は、一九一八年までの一世紀間におこった機械的發展について、とくに日立った部分を若干のべたにすぎない。実は、機械はこの時期にほとんどあらゆる産業部門に侵入してきているのである」と総括している。

しかも、十九世紀末の独占形成——これは資本の集中と生産の集積の結果として出現する——は、この時期に拡大集中された固定資本の利用度の質的転位をもたらしたといえるであろう。したがって、ゲーッンのいう機械の導入を中軸とする固定資本の増大そのものはその後も不断にみられるとしても、それを直接的に管理会計論生成の要因とみなすことはとうてい認められるものではない。

むしろ、一般的に言って、固定費が増大したとしても、それと同時に需要が同じく増大するならば、すなわち逆に

いって過剰生産という事態が生じなければ、いわゆる「固定費問題」は生じないのである。固定費が問題となるのは、それが不働費として現象するからにはほかならない。したがって、固定費の圧迫がみられるようになったというのは、購買力の増大の停滞を原因としてしているのである。

固定資本の増大すなわち機械の採用の発展は、コストダウンや競争における優位の維持の保障されている間は問題をもたらざなかつた。また、大量生産による一時的な需要の不均衡のばあいにおいても、それほど問題とはならなかつた。

固定費問題が決定的な意義をもちだすのは慢性的な需要の減退すなわち過剰生産が一般化し、過剰生産設備の存在が慢性化し、市場の狭あいが固定し、しかも、そのような条件のなかでの独占資本間の競争の激化が進行するばあいである。この段階ではじめて、固定費の圧迫から企業は逃れることのできないことを自覚し、その対策をいろいろと考えるのである。したがって、単に固定資本の増大という理由ではなく、かかる固定資本の増大が需要の相対的減退——一時的なものでなく、恒久的なもの——と結びついた時点に、管理会計論生成の要因を認めなければならない。もちろん、ゲーツも固定費増大による弾力性の欠除を指摘し、間接的には市場問題と関係させているとみられなくもないが、その説明はいたって不十分であるといわなければならない。

なお、この段階では、一方では独占資本は独占協定による市場の分割で一定の需要を確保して一応の安定をみせてはいるが、他方では需要の固定化または相対的減退にたいする対策として、各独占資本は他の資本の支配する市場をねらって、不可避的に市場獲得競争に入らざるをえない。ここでは、技術革新（それは必然的に固定費増大と結びつく）によるコストダウン競争がますます過剰生産と過剰設備を削り出し、固定費圧迫を強めることにならざるをえ

ない。

この結果、かかる矛盾の解決はさらに高次な独占協定（国家の介入も含む）を生み出し、他方では企業内部での合理化の深化すなわち管理的要請の強化となつてあらわれるのであるが、これは矛盾の悪循環にはかならない。

このように、管理会計論を生成せしめた要因という点からみると、それは固定資本の増大にあるのではなく、固定資本の増大が資本の競争にとって必要条件であるにもかかわらず、その競争自身が固定資本の増大を企業にとって負担とさせる事態すなわち第一次大戦以後、表面的には好況とみられるなかに、矛盾の深化が徐々に進行していく過程のなかにあるというべきであらう。

第三の要因「環境の変化の範囲と速度の増大」について検討してみよう。

ゲーツのあげた四つの要因のなかでは、これがもっとも核心に近いものと考えられる。もっとも表現上の不十分さと彼の主観的な考えの浅さについては問題のあるところであり、したがって、もっと適確にとらえ表現する必要がある。

彼はこの第三の要因については、まず、生産技術的な変化の拡大をあげている。これは生産過程における合理化の進行といひ換えることができるが、このばあいでも、市場の独占が確立されている部分については、新技術は採用されないで、死蔵されることもあり、必ずしも一般的に生産技術が拡大するわけではない。たとえば「一九三四年、アメリカ・ベル電話会社は、九二三四件の特許を支配していたが、そのうちかれらが実際につかっていたのは四二二五件だけであった。」¹⁰⁾しかし、競争（潜在的なものも含めての）分野においては、ますます技術的進歩の拡大が強行されるのである。

しかも、彼がつぎに述べているスタイルの変化は、まさに競争分野が拡大深化していることを示すものである。そこでは、限定された需要の獲得競争すなわちデモンストレーション効果による需要移転を目的として、スタイルの変化がおこなわれている。したがって、実現過程のなかでの競争の激化、換言すれば需要の創造（実際のところ需要の移転にすぎないのだが）のための努力と生産過程における合理化の導入は、独占資本確立後の新たな矛盾を資本自身が解決しようとしている段階を示している。

さらに彼による重要な指摘は、社会的変化の内容である。彼は、ここ数十年間に世界大戦が二度、そして好況や不況の波の連続という急激な社会的変化の事実が、管理会計論を必要としたという。

たしかにこの点は事実であろう。しかし、これでは管理会計論の生成の事実を述べただけで、その生成の因果関係については何の説明もなされていない。なぜここ数十年に、ゲーンズの指摘する社会的変化が急速に拡がったのかが問題とされなければならない。

この原因は、世界分割を完了した国際的独占資本が、その支配する市場の再分割の闘争のために、過剰生産や過剰設備の矛盾のなかで激烈な競争を行なわざるをえないところに根ざしている。しかもそれは、社会主義国や社会主義世界市場の成立——これは一面では資本と労働との階級矛盾のいっそうの激化であり、他面では資本主義市場内での再分割闘争をさらに深刻化させる——により、増大し、加速されることはあっても、決して減少することはない。

このような社会的変化は、資本自身に危機意識を芽ばえさせざるをえない。そしてその対策としては、変化の激しさと速さからして、さしあたり、短期的で流動的な経営計画しか作成できないのである。いづれにしても、資本それも独占資本自身の矛盾の進行が、とくにいちじるしくなり、その結果、管理会計論的思考が企業にとって必要となっ

てきたとみるべきではなからうか。したがって、かかる矛盾の進行に対応する計数的計画思考は、実は資本自身の危機認識（企業の主観的認識としては、危機意識といった大げさなものではなく、独占競争のいっそうの激化という現象のなかで、単に競争している相手諸会社を意識しての計画にとどまるばかりが多いであろうが）として客観的にとらえることができるであろう。そして、このような独占競争による矛盾の激化とそれに対する対策の樹立は、生産技術の進歩やスタイルの変化となり、そして、それらの総体としての社会的変化（あるばあいには、戦争による市場分割闘争をも含めて）の急激な拡大となって、われわれの目の前にあるのである。

最後に、第四の要因「企業に対する社会統制の増大」について考えてみよう。

アメリカにおいて、政府による民間私企業への介入と統制の強化が本格的におこなわれはじめたのは、一九三〇年代のニューディール政策からであろう。その結果、私企業の私的性格が漸次減少したといわれているが、はたしてそうであろうか。

私的性格が強度に弱められたといわれる企業は、だいたいにおいて公益事業に多いことはゲーツも認めている。ところで、公益事業の分野において、その当時の統制強化とその基礎となった統一会計制度のもつ現実的意義は、決して私企業の性格を公的なものに変えたのではなくて、むしろ逆に、私的総資本の強化という立場から、不況からの脱出のために独占資本にたいする国家の援助であったと結論できる¹¹⁾。この結果、独占の再編強化が完了し、独占企業は公的性格というヴェールをかぶることにより、その実はさらにいっそう所有の私的性格を強めたのである。

このようにみると、政府の介入や統制は、いくらかの困難な事態を企業になげかけたとはいえ、基本的には資本の私的性格の擁護であり、大局的な立場から、資本の当面せる困難を解決したといえるのではなからうか。

労働組合や消費者の圧力も、ある程度は企業に対して困難な事態を作りだしてはいるが、こうした圧力に対する若干の譲歩は、むしろ、企業の公的性情を宣伝するために意識的に利用されていると考えたほうが正しいように思われる。

しかも、これらの圧力も、概していえば、本質的には体制維持的な性格のものであって、生産性向上運動や独立採算制度の採用といった資本の立場に協力するというたてまえをふまえたうえのものであるから、それが、どの程度まで企業に管理的必要性をもたらしたかは疑問である。

むしろ逆に、労働組合の生産性向上運動は経営計画の可能性を保証し、国家の統制は消費者に対する企業の弁明を国が代わって弁護してくれ、しかも一定の利益を保障してくれるメカニズムなのであるから、これらのことは計画化の基礎を強化するものであるともいえる。

したがって、第四の要因は、企業にとつては困難な事態でなく、むしろ有利な事態とさえ考えられるもので、管理会計論の発展を助けるための条件とはいえても、それを必要ならしめたところの生成要因とはいい難いと思われる。

(1) *Statistical Abstract of United States, 1958, p. 5.*

人口増加率	
年 度	%
1860	35.6
1870	26.6
1880	26.0
1890	25.5
1900	20.7
1910	21.0
1920	14.9
1930	16.1
1940	7.2
1950	14.5

(2) *S. Lilley, Men, Machines and History, 1948, pp. 191-194.*

(3) レーニン『帝國主義論』全集第二卷(大月版)二二〇頁。

(4) 野口 祐『経営管理論史』昭和三八年 二二一頁。

彼によれば「このように経営分権制は、多種の生産諸部門、あるいは広大な地域に分散した生産單位、または市場をもった巨大独占企業の管理方式として要求されたものである。第一次大戦以降すでにそれぞれの産業部門での独占化が一応完成をみた後の時期、つまり独占資本間のさらしに新しい市場の争奪をめぐる激しい競争のうち、また独占資本の専制権力のもとに、高度の技術を駆使して新たな商品と市場を開拓しなければならぬ企業活動のなかで考えだされたものである」と述べている。

- (5) 昭和三十五年九月に行なわれた通商産業省産業合理化審議会管理部会答申「事業部制による利益管理」の第一章の2「事業部制の意義と利点」のとおりで、つぎのように述べている。「このうち事業部制は、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單位(プロフィット・センター)すなわち、独立採算的な管理單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。」
- (6) Charles Babbage, *On the Economy of Machinery and Manufactures*, 1832, p. 100.
- (7) S. Lilley, *ibid.*, p. 81.
- (8) S. Lilley, *ibid.*, p. 118.
- (9) 国弘員人「固定費増大の意義」佐々木吉郎博士遺稿記念論文集『経営・会計の理論』昭和三七年 五〇七頁。
- (10) S. Lilley, *ibid.*, p. 200.
- (11) 拙稿「アメリカにおける公益事業の料金形成の一過程」『経済論叢』第九〇巻第四号 昭和三七年十月 八二頁。

三

すでに述べたように、管理会計論がこうした名称でもってはじめた問題は、第一次大戦後の一九二〇年代になつてからであり、そして、これについての議論の第二のピークは、第二次大戦後である。このように管理会計論がこれらの時期に提唱された背後には、個別資本の進んだ部分で、管理の必要性換言すれば個別企業にとっての大

きな壁の出現についての認識があり、その解決策として、総資本の立場から会計数値による管理の意識化の必要性が説かれはじめたとみることができるといえる。

したがって、管理会計論——会計数値による管理に力点がおかれている会計学の領域——の生成は、かかる矛盾の深化とそれに対応する企業の主体的条件とを吟味することによって明らかにされるであろう。

第一次大戦後における資本主義の矛盾の拡大はつぎのように要約される（第二次大戦後においても本質的な変化はない）。

まず第一に、社会主義国が一国であれ成立した事実によっても明らかのように、資本主義内部の階級闘争が一部分であるにしても資本の支配をくつがえし、労働者階級の闘いは世界的な規模で拡るがり、質的な飛躍を遂げたことである。この事実が資本主義の矛盾のもっとも決定的な表現であり、資本主義が危機の時代、すなわちつぎの新しい時代への移行期に入ったことを示している。

しかも、第二次大戦後においては、社会主義国は一国ではなく、社会主義世界市場を形成するほど、量的にも質的にも大きな発展を遂げ、資本主義の矛盾は、ますます拡大していることを示している。そればかりではなく、植民地における民族独立闘争が大きく発展し、植民地を分割し支配している帝国主義国に対して、強大な抵抗を行なっている。また、資本主義国においても、労働者階級の抵抗は前世紀に比べるとますます大きくなっている。

第二には市場問題の矛盾がさらにいっそう激化したことである。二十世紀に入ったところで独占の確立と世界市場の分割が完了し、その後の経済発展の結果、独占間競争は第一次大戦をひき起し、その結果一応の市場の安定化をもたらした。しかし、これと同時に、社会主義国の誕生により、資本主義市場は以前よりも狭あいさを増すとともに、

新しい世界分割のための独占競争がはじまった。しかも、個々の企業は戦時中に設備を拡大しているのであるから、この競争は彼らにとつてはまったく深刻な事態であった。ブリスはつぎのように述べている。「事實上、どの工業も戦時の需要に応ずるために、その物的生産設備をひどく拡大していた。多くの工業は、現在の必要ないし近い将来に多分必要とするであろう量をはるかに越えた生産能力を有する設備を今ももっている。事業がその設備を標準能力以下で操業させることは、普通には重い固定間接費の負担を負うことである。このような事態のもとでは、生産量をふやす必要性は緊急のこととなり、そして、この条件はきびしい競争を不可避的に生ぜしめる。」

しかも、このような競争に勝つためには、原価の切下げができればならない。そのためには、新技術の採用による生産設備の拡大が必要となり、その結果、また競争が激化するという悪循環がくり返されていくのである。

第三に問題となるのは、独占段階の停滞と腐朽の傾向の顕現化である。一九二〇年代に入ると、原価計算理論においても、補充率学説から標準原価計算理論に転化⁴⁾してきたように、過剰設備の恒久化が確立し、固定費のなかの不働設備費問題が登場してくる。新技術の死蔵や操業短縮、失業といった資本主義の停滞の現象は、独占資本の市場支配の確保や維持のために、また独占競争の激化の結果として、必然的に生ぜざるをえないのである。

以上において要約した矛盾すなわち、社会主義国の成立とその発展・資本主義市場の狭あい化・過剰設備の恒久化・階級闘争の激化等の内容は、すべて独占資本間の市場再分割競争の激化という現実として、個別的な独占資本の目につるのであるが、それはいずれにしても、資本主義そのものについての矛盾の深化拡大を意識させざるをえない。したがって、これらの独占段階における矛盾の拡大こそが、管理会計論を生成せしめた要因とみななければならない。しかし、それはあくまでも管理会計論を必要ならしめる要因である。

そこで、管理会計論が生み出されるための現実的な主体的な条件、すなわち企業における管理会計論の受入条件の成熟についての分析がなされて、はじめて管理会計論の生成基盤が明らかにされたといえるのである。

それでは、計数による管理の問題をその内容とする管理会計論は、独占企業のいかなる主体的条件の成熟により、現実の意味をもつようになったのであろうか。

第一次大戦後の独占資本は、戦時中の資本の集中の結果、高度な生産力と市場の独占支配を維持していた。このような事態は、一方では販売市場の確保とカルテル形成による需要予測すなわち売上予算の計数資料を確定するための可能性を与えるものであり、他方では巨大設備と中小資本系列化による下請管理で、原価切下の計数資料が確保されることを示すものである。またそこには、こうした点から企業内に、計数による管理の前提となるところの、ある程度まで客観的な計数資料を作成しうる条件（簿記技術と会計制度の完備）が成立していることが認められるのである。しかも、独占資本は金融資本としての実体をもっているのであるから、資金計画についての資料作成も条件がととのっているとみななければならない。そのうえ、資本集中は資本調達に変化をもたらし、次表に示すごとく二〇年代以後、傾向として社債（他人資本）の発行高が株式の発行高を大きく上廻るのである（一九二九年を除く）。また自己資本中の優先株についても、企業にとっては一定額の配当の支払を累積的に約束しているのであるから、経済的にみて社債と同様の性格と考えられる。したがって、これらの資本の利子支払の保証は資本調達の前提となる。この結果、資本集中の条件としての他人資本の支払利子と優先株の配当金を確実に保証し、しかもなおそのうえに、普通株の配当を確保し一定の資本蓄積を見込んだ計画利益の設定とその実現が重要な課題となってくるのである。

計画利益の計算の可能性を一応保証するところの収益予測と原価切下げの可能性の計数的把握は、すでに企業の内

第一表 アメリカ法人会社証券発行区分
(単位、百万ドル)

年 度	総 額	長期社債	短期社債	株 式
1920	2,966.3	1,234.4	690.8	1,071.1
1925	4,738.1	3,040.2	386.9	1,311.0
1929	10,026.4	2,842.3	262.6	6,921.4
1930	5,473.3	3,248.0	657.0	1,568.3
1935	2,267.4	2,066.1	50.5	150.8
1940	2,762.6	2,396.1	38.6	327.9
1942	1,042.5	908.4	4.7	129.4
1944	3,181.1	2,655.7	13.6	511.9
1946	6,652.1	4,532.1	38.3	2,081.7
1948	6,548.4	5,600.9	7.4	940.1
1950	5,866.9	4,417.9	177.4	1,291.6
1952	8,657.9	6,820.0	38.5	1,799.4
1954	8,663.4	6,714.0	129.5	1,819.9
1956	9,501.5	6,939.9	25.9	2,535.6

Statistical Abstract of the United States,
1958, p. 472.

部において管理会計の利用が現実的效果をもたらす条件の成熟を意味している。それゆえまたこのことは管理会計論導入の条件の一つをなすものとみることができるといえる。

その第二の条件は、独占企業と国家権力との結合が世界戦争のなかで強まり、この関係はその後、いろいろと形を変えたり、強くなったり、弱くなったりしながらも傾向としては強化されていく点に求められる。

若干の事例を次にあげてみよう。第二次大戦中、アメリカ政府の手により二億二五〇万ドルの建設費をかけて建設された近代的な高エネルギーの製鋼所を、USSステルは二年払い四七五〇万ドルで払下げを受けた。この結果、

太平洋沿岸における鋼塊生産能力の五一%をUSSステルは占めることになった。国防調達では、朝鮮戦争の最初の年の契約は上位五〇社がおよそ三分の二を占め、上位一〇社は総額の四〇%を獲得した(第二次大戦のときもほぼ同じ)。しかも、これらの防衛発注を受けた大会社は、注文をこなしきれなかったため、新工場の建設をはかり、その完成まで防衛注文をあたためることができたが、多くの中小資本は遊休設備をかかえながら、注文にありつけなかった。このほかにも、免税特典の問題があるが、ここでははぶいておく。

したがって、このような関係は、設備資金の補助、設備の払下げ、発注、免税の特典等による国家の産業助成政策

が、独占の計画化のなかに組み込まれてくる過程で強まるのであるが、独占資本間競争が、国家と国家との競争（戦争をも含む）という現象をとればとるほど、国家の援助は強まり、独占の計画化の基盤を強めることになるのである。もっともこのことは、反面ますます競争の激化を導き、計画そのものを困難にするが、しかしそれをさらにいっそう必要ならしめるとともに、他方では実質的に無意味にすることにもなるばあいが生じてくる。

最後に労働運動の問題である。社会主義國の誕生とその發展は、一面では階級闘争の激化を示すものではあるが、他面では、その結果、高度に發展した資本主義國（とくに帝國主義國）においては、資本の側からの強い懐柔工作が系統的におこなわれるようになり、植民地からの超過利潤の一部も分け与えられる結果、労働運動に分裂の現象が一般化し、体制維持的組合が育成されるようになった。これらの労働組合は企業の生産性向上運動に協力し、生産性向上に見合う賃上げを目的とするものである。このような組合の存在は企業にとって合理化計画の実現の協力者の存在ともいえるもので、計数的計画の一つの基礎となるものである。

しかもそのうえ、計数管理による考え方が労働者のなかにもち込まれるということは、彼らに管理的・節約的意識を計数資料によって注入し、生産性向上運動に協力する意識を植えつけ、無意識的に企業意識を定着させることにより、体制維持的思想的教育を行なうという重大なイデオロギー的役割をももっているのである。このように、経営者のための会計として出発した管理会計論が、労働者の教育のためにも役だつものとしてみなおされてきたのは第二次大戦後の特徴であるが、このことは、それだけ矛盾が大きくなってきたことを意味するものといえるであらう。

このようにみえてくると、企業の主体的条件としても、独占の強化による市場予測と原価計画の確立を基礎として、計画利益の計算の必要性と可能性が計数管理の導入をもたらし、また、国家の援助は計画化にプラスとなり、労働運

動の体制維持的狀態は計画化に協力する条件となつてゐることがわかるであらう。

したがって、私の考えるところでは、このような企業側の受入条件とさきに述べた独占段階——とくに世界大戦以後——の矛盾の拡大がもたらす企業の対策とが結合して、管理会計論の生成基盤を形成したとみるのである。しかも、管理会計論は労働者にたいする教育的効果の面だけからいっても、まさに管理の効果をあげてゐるのであるから、それが資本主義の矛盾の根本である階級闘争の激化の段階で生れてきたのも偶然ではない。しかし、それは独占の停滞と腐朽——過剰設備の恒久化に典型的に示されている——という現実に直面し、その解決を個々の企業の内部での計画化によって切りぬけようとしながら、さらにいつその矛盾の激化をもたらす事態に直面し、そしてこのことがまた、管理会計論を必要とする事態を生み出すという逃れることのできない悪循環の深みに落ちていくのである。またこのことは、資本主義市場の無政府性には手を触れないで企業内にどれだけ計画を導入しても、矛盾の解決にはならず、かえつて、矛盾の拡大に手を借すことになり、しかも、それに気がついてはいても、独占間競争の力は、このような悪循環に個々の企業を引きずり込むことを示している。まさに、かかる資本主義の悪循環の激化こそが、管理会計論の生成の基盤であり、またその再生産の根源でもあるのである。

(1) James H. Bliss, *Management through Accounts*, 1924, p. 49.

(2) 補充率學説とは、不動産備原価を真実原価から區別はするが、結局、原価に算入する理論で、A. H. Church が一九〇一年に採りあげた。しかし、この理論も二〇年代に入ると問題とされなくなり、原価に算入されるのは正常間接費のみに限定され、不動産備原価は異常項目として損益勘定で処理されるようになった。

(3) なお、一九〇七年から一九一九年までの工業における資本調達の内容をみると株式と社債の発行額はほぼ均衡し、時には株式の発行額は社債のそれを大きく上まわるが（一九二二年、一九一九年）、下まわるばあいの金額はごく僅かである。Statistical Abstract of the United

States, 1924, p. 293.

④ W. Adams & H. M. Gray, *Monopoly in America*, 1935, pp. 123-125.

⑤ W. Adams & H. M. Gray, *ibid.*, p. 102, p. 107.

⑥ W. Adams & H. M. Gray, *ibid.*, pp. 73-100.