

# 經濟論叢

第156巻 第6号

野村秀和教授記念號

---

|                           |         |     |
|---------------------------|---------|-----|
| 献 辞                       | 菊 池 光 造 |     |
| 井尻教授の双対的解釈についての考察         | 中 居 文 治 | 1   |
| 予算管理史研究の評価と課題             | 斎 藤 雅 通 | 15  |
| ヨークベニマルの研究                | 奥 村 陽 一 | 32  |
| 中小金融機関の経営破綻と監督システム        | 櫻 田 照 雄 | 69  |
| 標準原価計算の差異分析と原因分析          | 上 總 康 行 | 103 |
| 会計測定モデル分析をめぐる<br>理論問題の再検討 | 藤 井 秀 樹 | 125 |
| アメリカ年金会計における認識と測定の論理      | 佐 野 哲 哉 | 160 |

野村秀和 教授 略歴・著作目録

---

平成7年12月

京 都 大 学 經 済 學 會

## 予算管理史研究の評価と課題

——管理会計とマーケティング管理との比較・統合によせて——

斎 藤 雅 通

### I 問題の設定

近年の管理会計の研究領域における「激動」と言っても過言でないようなある種の反省と新しい変化・発展への模索を感じるのは筆者のみではないと思われる。科学的管理法，デュボン，GMなどの管理会計の歴史研究に基礎をおきながら管理会計の到達点を批判的に解明した，ジョンソン（T. H. Jonson）とキャプラン（R. S. Kaplan）の研究<sup>1)</sup>に代表されるように，管理会計の有効性にも関わる提起を巡り様々な議論が生起してきた<sup>2)</sup>。そしてリストラクチャリング，リエンジニアリング，戦略的管理会計など今日の新しい探求を検討する際にも，ジョンソンらが行ったのと同様に管理会計の史的研究は現代的に意義のある基本的な研究領域と言えるであろう。

管理会計は，Managerial Accounting，すなわち経営者の視点からの，あるいは経営者の経営管理のための会計として成立し，様々な技法やシステムを開発し，普及，定着していったのである<sup>3)</sup>。それは，管理会計のエポックメイキングであるマッキンジー（J. O. McKinsey）による『予算統制（Budgetary

1) H. T. Johnson & R. S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, 1987（邦訳，『レlevance・ロスト』白桃書房，1992年）。

2) たとえば，MAFNEG 研究会「管理会計の新展開——グローバル管理会計の模索」『産業経理』1991年9月；林穂「異なる目的に対して異なる原価システムは必要か」『経営実務』1992年3月参照。

3) 成立期の管理会計の特徴を巡る論点整理については，野村秀和「管理会計の性格——管理会計論の研究(1)——」『経済論叢』第94巻第2号，1964年8月を参照。

Control)』(1922年),『管理会計 (Managerial Accounting)』(1924年)を見ても, 予算管理を機軸として全社管理はもちろん, 各職能部門別に会計数値を活用して, いかに効果的な管理活動を遂行するかという視点からの論究がなされている。その内容は, 歴史的な著作であるにもかかわらず, 管理会計の今日的視点からも興味深い論点を提示しているのである。

本稿は, 予算管理が成立する今世紀初頭から1920年代までの時期に雑誌などの文献上で行われていく理論的解明と論議, 定式化の動向および当時の管理会計実践を素材に, 予算管理を機軸として管理会計の史的研究に関わる諸課題を整理検討することをテーマとしている。そしてそのことは, 管理会計研究に一つの反省を試みようとするものである。本研究では, 管理会計論の発展史研究を主軸としながらも, それに加えてマーケティング史研究の成果を取入れることによって論点の新たな検討を企図している。また本研究は, 私のこれまでの3つの研究結果, 即ち, (1)ナショナル金銭登録機会社 (National Cash Register Co.), (2)ウォルワース社 (Walworth Co.), (3)デニソン社 (Dennison Co.) の3社の管理実践とそれに関わった実務家の見解についての研究<sup>4)</sup>に基本的に依拠している。本稿は, その意味では, 一連の私の管理会計及びマーケティング分野の研究成果の中間的な小括としての位置づけも持っている。従って, 管理会計史に関する先学の研究業績全体にわたるサーベイやレビューを目的とはせず, いくつかの論点について検討することを主要内容としている。

4) 「19世紀末ナショナル金銭登録機会社における職能別部門管理の形成——企業予算の予備的考察——」『経済論叢』第128巻第3・4号, 1981年9・10月 (以下, NCR [1] 論文と略記する); 「ナショナル金銭登録機会社における予算システムの形成」『経済論叢』第130巻第3・4号, 1982年9・10月 (以下NCR [2] 論文と略記する); 「ウォルワース会社における予算システムの確立——アメリカ1920年代予算の典型——」『経済論叢』第134巻第1・2号, 1984年7・8月 (以下, ウォルワース論文と略記する); 「マーチャングダイジング形成過程の一考察——デニソン社のマーケティング実践によせて——」『立命館経営学』第25巻第1・2号, 1986年7月 (以下, デニソン [1] 論文と略記する); 「1920年代におけるマーチャングダイジング確立の意義——デニソン社のマーケティング実践によせて——」『立命館経営学』第27巻第2号, 1988年7月 (以下, デニソン [2] 論文と略記する)。

## II 管理会計の普及・展開プロセスの含意

### (1) マネジメント層による交流

これまで蓄積されてきたわが国の管理会計の歴史研究が、多くの課題意識や方法論でもって行われてきたことはいうまでもない。管理技法の個別的な形成過程を明らかにしただけでなく、予算管理論や標準原価計算論の成立、発展過程についてその時代の社会＝経済基盤の変化・発展の動向との関連を明らかにし、全体的連関的に評価しようとする研究など、様々な研究が先学によってなされてきた<sup>5)</sup>。

そうしたアプローチの一つの分類として、これまでの研究業績を〈理論（学説）史的アプローチ〉と〈実践（実務）史的アプローチ〉と仮に呼び得るような2つのアプローチに大きく区分することができる<sup>6)</sup>。理論史的アプローチが、雑誌などの公表されたある種の理論的普遍化志向の論文、記事を素材にして管理会計の論理的系譜を明らかにしようとするのに対し、実践史的アプローチは、企業で実際に行われていた管理会計実務を解明することによって歴史的発展を明らかにしようとするものといえよう。両アプローチは絶対的な区別があるわけではないが、研究のアプローチの相違として区別される。

そしてこの両者のアプローチの相互浸透、相互交流をみる際に〈連結ピン〉の機能を持つものとして、企業のマネジメント層、経営管理者の果たした役割が重要であると思われる。彼らが、管理会計実務を担い、また多くの場合、そうした管理実践に裏付けられた理論的提起を学会や雑誌上で公表、交流し、そのことを通じて他企業に管理実践や管理システムが普及していったと考えられるからである。したがって彼らの活動による管理会計理論と実務の普及、定着過程に私は着目したい。

5) 野村秀和「管理会計論の生成基盤について——管理会計の研究——」『経済論叢』第94巻第6号、1964年12月を参照。

6) 広本敏郎『米国管理会計論発達史』森山書店、1993年参照。同書の序章で教授は、管理会計の史的研究の業績サーベイに基づく整理と方法論上の問題提起をされている。

「普及過程」を重視するのは、以下の理由による。即ち、特定の時代にある企業が管理システムをつくりだしたとすれば、経営史的に興味深い事例として評価されねばならないが、しかしたとえそれが優れた事例であったとしても、それだけでは偶然的要素が強過ぎる場合には、必ずしも管理システムや管理思考の発展史としては十全ではないと思われるからである。社会科学的には一定の社会的大量現象として予算管理実務とその理論が生成発展、普及・定着していく過程を究明することが必要であろう。そうであってこそ、社会＝経済的基盤との関連も一層明瞭になるであろう。

1920年代初頭のGMの管理システムの開発と確立にとって、デュポン社の経営者がGMの経営に参画したことの大きな役割はよく知られている<sup>7)</sup>。経営実践は、学会誌や学会議事録などをとおしていわば理論的な形式で普及していくだけでなく、マネジャーによる訪問調査やデュポン社—GM社間の関係のように役員派遣による人的な結合・交流によって管理実践や管理ノウハウの移転・普及がかなり実現されたことも看過できないのである。

その典型的企業が、NCRである。NCRで開発した優れた管理システムは、強力な競争力を持つ同社による積極的公開の姿勢により、提案制度や福利制度が、Eastman Kodak Co.に取り入れられたり<sup>8)</sup>、1900年にはデニスン (H. S. Dennison) による訪問調査の結果、デニスン社に導入されている<sup>9)</sup>。そればかりか、NCRに勤務し、経営管理者としてのキャリアを形成した後、オーナー経営者であった社長のバクスンと衝突するなど様々な理由で退社し、他の企業に移籍した多くの経営管理者が果たした役割が注目される。「雑誌記事によると、1910年から30年までのアメリカ大企業の経営者 (executives) と販売部長

7) Cf. A. D. Chandler, Jr., *Strategy and Structure*, 1962, chapter 3; Alfred P. Sloan, Jr., *My Years with General Motors*, 1963, chapter 3. デュポン社の管理会計の詳細な研究については田中隆雄「管理会計発達史」森山書店、1982年を参照。

8) 斎藤、NCR [1], 49ページ; Cf. "Prizes for Suggestions in Manufacture," *American Machinist*, Vol. XXII, Apr. 13, 1899, pp. 313-315.

9) 斎藤、デニスン [1], 139-140ページ; Cf. Kim McQuaid, "Henry S. Dennison and the 'Science' of Industrial Reform, 1900-1950," *The American Journal of Economics and Sociology*, Vol. 36, No. 1 (Jan. 1977).

(sales managers) の1/6がNCRによって訓練され、解雇された人々であった]<sup>10)</sup>と言われるほど多くの経営管理者をNCRは輩出している。彼らがNCRで実践されていた管理システムと同様のものを導入し、経営者として成功を遂げた事例も多い。そうした他企業への移籍という経過を辿った代表的な経営者のリストが、表1である。

表1 NCR勤務経験のある経営者のリスト

|                              |                |
|------------------------------|----------------|
| レミントン兵器会社労務監督                | ウィリアム・E・ベスト    |
| レミントン兵器会社副社長                 | I・S・ベッツ        |
| ナショナル自動工具会社社長                | ウィリアム・F・ボックスホフ |
| シャルマーズ自動車会社前社長               | ヒュー・シャルマーズ     |
| デルコ技師長                       | ウィリアム・A・クライスト  |
| ジェネラル・モーターズ研究所研究担当重役         | フランク・O・クレメンツ   |
| シカゴのデヴィス＝リンゼイ＝スミス&ショーンツ会社    | フランク・パーカー・デヴィス |
| ニューヨークのデヴィス＝リンゼイ＝スミス&ショーンツ会社 | H・F・ディーヴンズ     |
| トレード・スケール会社西部地方支配人           | フランク・L・ディッツラー  |
| 合衆国海岸調査測量会社最高研究部電気技師長        | ハーバート・G・ドーセイ   |
| クライスラー会社副社長                  | ジョセフ・E・フィールズ   |
| ジェネラル・モーターズ会社副社長             | R・H・グラント       |
| インターナショナル・ビジネス・マシーン会社        | ジョン・B・ヘイワード    |
| ジョーダン自動車会社社長                 | エドワード・S・ジョーダン  |
| ジェネラル・モーターズ会社研究部長            | C・F・ケタリング      |
| バロウズ加算機会社総支配人                | A・J・ローヴァー      |
| トレード・スケール会社海外代理人             | ウィリアム・A・ルブラン   |
| バックカード自動車会社重役会長              | アルヴァン・マコーレイ    |
| 鉄鋼製品処理会社社長                   | ジョセフ・マカダムズ     |
| アドレングラフ＝マルティグラフ会社技術監督        | スター・F・ミッチェル    |
| クライスラー会社輸出部長                 | E・C・モース        |
| インタナショナル・ビジネス・マシーン会社副社長兼総支配人 | フレッド・W・ニコル     |
| デイトン・コカコラびん詰会社社長             | アール・L・リーダー     |
| アドレングラフ＝マルティグラフ会社社長          | ウィリアム・シャーマン    |
| トレード・スケール会長社長                | ヘンリー・セオボールド    |
| デイトンのウォール・カッセル&グロウンウェグ会社     | H・E・ウォール       |
| インターナショナル・ビジネス・マシーン会社社長      | トマス・J・ワトソン     |
| オハイオ州第6巡回裁判区合衆国地方裁判所判事       | サミュエル・H・ウェスト   |
| モナーク機械工具会社社長                 | ウヤンデル・E・ウィップ   |

(出所, I. F. Marcossion, *Wherever Men Trade*, 1945, pp. 128-129, 邦訳, 「セールスマンシップの先駆者: ジョン H. バタソン」, 120-122ページ)

10) S. C. Allyn, *My Half Century with NCR*, 1967, p. 26.

このリストには、インターナショナル・ビジネス・マシーン会社 (International Business Machines Corp. 以下IBMと略す) 初代社長のトマス・ワトソン (Tomas Watson) が含まれている。卓越した功績によって上級幹部に抜擢されながら、社長のバタスンとの対立で退社し、IBMでNCRのマーケティングや人事管理と同様の管理実践を推進することによって、NCRを追い抜き業界トップに躍進することを可能にし、IBMの基礎を築いた経営者である<sup>11)</sup>。また、同表には、NCR副社長を歴任後、GMに移籍し、20年代初頭に乗用車市場で圧倒的なシェアを誇っていたフォード社のT型車との販売競争戦でT型車に対抗するシボレー部門を成功裡に指揮し、後にGM販売担当副社長になるグラント (R. H. Grant) やGMの研究開発担当副社長になるケタリング (C. F. Kettering) などの名前も掲載されている。従って1920年代にフォード社を追撃し、追い抜くGMの管理システムの形成史を解明するためには、こうしたマネジメント層の交流についてもその波及効果、影響度について検討する視点も残された課題ではなかろうか。

## (2) 歴史的過程の現代的評価

予算管理の形成過程を考察する際、どの時期にどのような業界で、どのような経営規模の企業が予算管理を開発、導入したかを具体的に究明しなければならない。なぜなら、企業の置かれている経済的環境や事業展開している業界の構造などによって予算管理の位置づけも異なってくるからである。この点については、敷田教授は1930年のNICBによる調査をもとに、こうした規模別、機能別予算の特徴を明らかにしようとし<sup>12)</sup>、津曲教授の研究が同じくNICBの実態調査の分析とともに、N. A. C. A. の *Bulletin* に掲載された論文を業種別、テーマ別に分類して、予算管理の実態に迫る研究を行っている<sup>13)</sup>。この論点は個別企業をケースとして究明する際にも留意する必要がある。例えば、予

11) Cf. T. G. Belden and M. R. Belden, *The Lengthening Shadow*, 1962.

12) 敷田礼二「予算統制制度生成史序論」『立教経済研究』第11巻第2号、1957年11月。

13) 津曲直躬『管理会計論』国元書房、1977年 (第Ⅱ部第2章「企業予算の基本的機能」) 参照。

算管理と製造現場の標準原価管理との関係を取り上げる場合、生産財と消費財、個別受注生産と少品種見込大量生産等で対比されるように、産業技術の相違や業種の差異によって実態がかなり異なるはずである<sup>14)</sup>。予算管理の手段としての特徴や機能を分析し、普遍化を図る前にこうした当該対象企業のポジショニングの作業が不可欠である。

予算管理実践の発展過程を見ると、さきにマネジメント層という人的要素を重視する必要性を協調したことに関連するが、特定企業の実践が、大量現象としてみた予算管理の普及・定着にとって、あるいは当該時期の予算管理実践にとって、いかなる影響を与えたのかが問われなければならない。個別企業の管理実践をことごとく取り上げられない以上、そうした作業が意味を持つからである。例えば、ウォルワース社は、巨大企業として存続することなく、今日では無名に近い存在となっているが、かつてマッキンジーが自ら調査研究し<sup>15)</sup>、20年代にはすぐれた予算管理システム実務の典型的企業として評価され、予算管理システムの普及・定着に寄与した代表的企業であった。その意味では「どのような社会経済の発展段階において、いかなる資本がいかなる予算を要求したのかという具体的な実践史的研究」<sup>16)</sup>が、企業間の影響関係等も含めて具体的に要請されているのである。

具体的実践史研究の課題をGMの管理システムを事例にして、すこし検討してみよう。GMの史的研究は、経営史<sup>17)</sup>、マーケティング論<sup>18)</sup>、管理会計論<sup>19)</sup>

14) かつてNECで標準原価制度の導入に携わった中山隆祐教授は、予算と標準原価の関係について、業種のタイプによって異なると指摘している。Cf. 中山隆祐「利益管理会計」白桃書房、1967年、170-182ページ（第7章第2節「予算と標準原価の関係」）。

15) Cf. J. O. McKinsey, "Organization and Methods of the Walworth Manufacturing Company," *The Journal of Political Economy*, Vol. 30, No. 3, June 1922.

16) 敷田礼二、前掲論文、141ページ。

17) Cf. A. D. Chandler, Jr., *Strategy and Structure*, 1962; 下川浩一「米国自動車産業経営史研究」東洋経済新報社、1977年; 井上昭一「GMの研究——アメリカ自動車経営史——」ミネルヴァ書房、1982年。

18) 例えば、佐々由宇「計画的陳腐化について」『経営研究』第134号、1974年11月; 佐々由宇「アメリカ自動車産業におけるアニュアル・モデル・チェンジの一考察」『商学討究』第28巻第2号、1977年10月; 近藤文男「成立期マーケティングの研究」同文館、1988年。

19) 例えば高浦忠彦「資本利益率のアメリカ経営史」中央経済社、1992年、183-305ページ。



など様々な分野からアプローチが積み重ねられてきた。取り上げられる内容も、事業部制による管理、ROI、フルライン政策、アニュアル・モデルチェンジ等、多面的に究明されており、研究の積み重ねによってGMと言う企業の管理システムの際だった総合性、先進性を理解することができる。

しかし同時に、1920年代初頭に経営危機に陥ってさえたGMが、数年の間にどのようにフォード自動車を追い抜くことができるまでに変革を遂げることができたのかと言う具体的に実践的な問題について必ずしも各分野からのアプローチの全てが明快に解答を与えているわけではない。多分野にわたって開発された優れた管理システムのトータルな企業管理行動が、GMをして業界トップ企業にまでシェアを押し上げたのか、あるいは特定の戦略行動が決定的な要因として働いたのか等についての各アプローチの比較検討が十分になされずにGMの管理システム開発のやや一般的な分析的記述に重きをおいた研究となっているように思われる。

いま一つGMの管理システムの歴史的評価をみると1920年代から30年代の時期に、GMサイドから管理システムに関して公開した論文が公表されたにも関わらず、その先駆的特性についての論究が十分にはなされず、第2次大戦後のチャンドラーの研究成果を待たなければならなかったと言う事実がある。20年代末から30年代初頭にかけてのアメリカにおける管理会計実務に論及しているヘイズ (M. V. Hayes)<sup>20)</sup> やサイス (E. L. Theiss)<sup>21)</sup> らの研究の中でもGMの事業部制組織の予算管理システムについて触れていなかったり、触れていても著しく高い着目はしていないのである。この時期に必要なとされた予算管理シ

20) M. V. Hayes, *Accounting for Executive Control*, 1929. 同書の執筆は、多くの実務家の協力を得ているが、そのメンバーの中にGM副社長の Donaldson Brown も加わっている (*Ibid.*, p. xv). しかしヘイズは、同書でGMの組織図を掲載しながら、事業部制ではなく委員会制度にGMの組織上の特徴点を見い出している。

21) E. L. Theiss, "Budgetary Procedure as a Means of Administrative Control," *The Accounting Review*, Vol. 7, No. 1 (Mar. 1932). 同論文では、予算管理で注目すべき企業として、本稿で論究した Walworth Company, Dennison Company とともに American Telegraph and Telephone Company, Western Electric Company, Sweet-Orr and Company を挙げている (*Ibid.*, pp. 17-18)。

テムが全社的な調整を基本課題とする職能部門別組織におけるそれであったことに起因するといえよう。GMの管理システムに対する当時の管理実践の一般的課題意識からする評価と現代的評価とは必ずしも一致しない。GMによる事業部制開発の積極的評価は、後の時期まで待たなければならなかった。

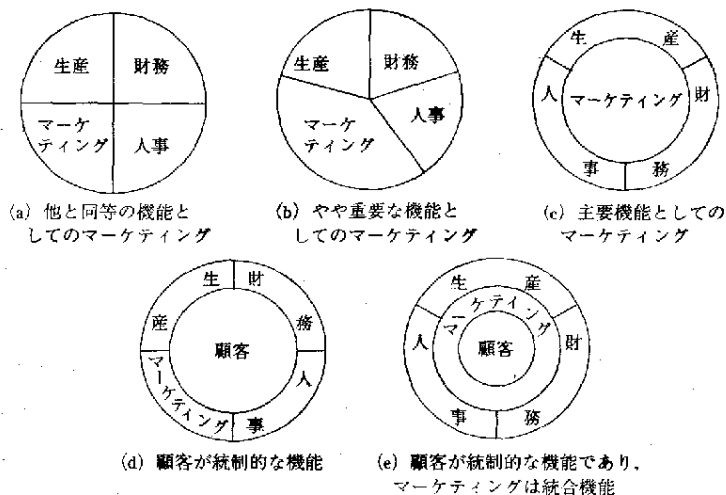
### Ⅲ 管理会計のポジショニング

#### (1) 管理会計とマーケティング管理の連関

われわれが対象としている経営現象についての研究が、専門分野別に分化し、分業的に発展していくことは、ある意味では、必然的な行程である。その中にあって、管理会計実践は、経営管理者とりわけトップマネジメントの管理行動へ寄与するものとして、成立したことは、管理会計に関する最初の体系的著作であるマッキンジーの『管理会計』をみても明らかである。そこでは、狭い会計部門の活動に留まらず、製造、販売、人事などの各職能部門における計数管理への鋭い問題意識をもち、さらには全社的な調整活動の担い手としてあらわれた予算統制に見られるように、全社的な計数管理を提起しているのであった。管理会計は、文字どおり管理〔者のための〕会計 (Managerial Accounting) として1920年代に成立したのである。その意味では、労務管理論や生産管理論のような他の職能部門別の管理論とは性格的に異なっている。他方、これとは違った「進化」の道筋を経てはいるが、セールスマンシップや広告管理などの部分的な販売管理から始まって次第に体系化されて発展したマーケティング管理も同様に、全社的な、トップマネジメントの視点を確立しようとする。より正確には、マーケティングの視点で、トップマネジメントをはじめ全社的な管理活動を統合しようとするのである。

図1は、コトラー (P. Kotler) によって示された、企業におけるマーケティングの重要性についての考え方のタイプである。(a)から(e)まで、販売という一職能部門としての役割から経営における役割が次第に高まってきたというマーケティング発展史の自己認識を表していると言えよう。そして現段階の企

図1 企業におけるマーケティングの役割についての考え方の変遷

(出所: P. Kotler, *Marketing Management*, (8th ed.) 1994, p. 27.)

業にあっては、(e)で表されるように、企業の任務は顧客を創造し、維持することであるとする顧客中心志向から出発し、「顧客のニーズを正しく理解し効率的に充足するためには、マーケティングは企業の中心的な位置を占めなければならない」<sup>22)</sup>、と唱えることになる。歴史的展開過程をみると、企業の一職能部門としての販売部門で販売部隊の管理を行っていた段階から、広告や販売促進、市場調査、チャネル管理、そして製品計画などへとマーケティング機能を拡大させるにつれて、マーケティング管理は企業活動の中心的な位置に置かれるようになった。その重要な契機は、1930年代に製品計画がマーケティングの中核的内容としてビルドインされたことであり、販売部門主導による生産部門との緊密な調整をマーケティング管理の課題とするに至ったことである。さらに第2次大戦後には、マーケティングの視点で企業の全活動が計画され、発動され、統制されるという、〈マネジリアル・マーケティング (Managerial

22) P. Kotler, *Marketing Management* (7th ed., 1991), p. 26.

Marketing)》が主張されるようになる<sup>23)</sup>。この背景には、急速な技術革新を進めながら展開される巨大寡占企業間の競争において、設備計画や財務計画も含めた長期的な製品計画を中核とする全社的なマーケティングの必要性がますます高まってきたことがある。こうした流れを受け継いで、コトラーらによって、市場戦略志向を強め、経営戦略と統合された〈戦略的マーケティング (Strategic Marketing)〉が展開されるようになっていく。

企業活動全体をマーケティングの視点から統合しようという現代マーケティングに関するコトラーの著作『マーケティング・マネジメント』(1991年)でも管理会計分野への論及は多面的になされている。「マーケティング計画と統制」の章では、売上と販売費の計画・統制のみならず利益管理の一環として、利益図表や予算管理にも当然言及がなされるのである。こうした全社的視点を志向するマーケティングは、同様に戦略的志向といった新しい展開を探索している管理会計にとって隣接分野として相互比較や相互連関の研究対象となる分野であることはいうまでもない。しかも予算管理史を回顧すれば、マーケティング管理の確立が予算管理の確立に不可欠の条件であり、両者の相互関係の発展史を究明すること自体が重要な課題であることが理解されるのである。

マーケティング管理において販売割当の重要な役割については、いうまでもない。それがしかも利益管理や予算管理の基礎にもなっている。損益分岐点を究明したネッペル (C. E. Knoeppel) の『利益工学 (Profit Engineering)』のなかで、ルイス (E. St. Elmo Lewis) は指摘している。「……利益統制において重要な役割を演じるものと評価して販売割当の設定課業に接近している企業は、ほんのわずかである。科学的な販売割当制度というのは会社が各販売地域から合理的に予想できるものを……科学的に見ようとする試みで」あり、「[NCRの] J. H. バクスンが販売管理者の見積に基づいて予測を開始した1887年まで遡る。……以来、その販売割当制度は持続的に洗練されていった。それは

23) 森下二次也「Managerial Marketing の現代的性格について」『経営研究』第40号、1959年2月。

高度に能率的な販売統制の基本的な技法である」<sup>24)</sup>と。

NCRに1910年に入社し、1927年時点でコントローラの地位にあったローンズ (G. R. Lohnes) は、「我々の経営において販売予算は何ら新しいものではない。……我々の会社は、販売割当を成功裡に確立する上でパイオニアであったと思う」<sup>25)</sup>と述べ、セールスマン別の販売割当設定手続きについて説明した後、「販売予算を作成する際には、我々はこれらの個々人の割当を累積でき過去の経験に基づいた、機種別の全体量を分析することもできる」<sup>26)</sup>と、同社がセールスマン別、機種別の販売割当に基礎づけられた達成確実性の高い販売予算の作成を行っていたことを明らかにしている。

ウォルワース社の事例でも、「販売割当は、予算計画全体の根底であり、予算運用の適合性は販売割当に依存する」<sup>27)</sup>ために販売部門では、販売割当の設定とそれに対する地域責任の明確化が重視されたのである。したがって割当は、全社予算に統合された予算型割当としてタイトネスの水準も予算の全社的な調整機能に適合して、可能性 (possibility) の水準でなく、見込み (probability) の水準で設定されていた<sup>28)</sup>。

このように、販売割当、販売員管理というマーケティング管理分野の確立が、同時に正確な予定収益の設定とそれに続くマーケティング予算編成、利益管理に統合された全社的な損益予算管理の確立を保証することになる。したがって、上述の事例は、マーケティング管理の高度な確立に向けた形成史と予算管理確立過程とが相互に影響し合いながら展開していることを物語っているのである。

30年代における生産財分野のマーケティング管理論に目を転じてみよう。マーケティング管理の中核的機能としての製品計画 (当時の用語表現では

24) E. St. Elmo Lewis, "Securing Sales," in C. E. Knoeppel, *Profit Engineering*, 1933, pp. 241-242.

25) G. R. Lohnes, "Budgetary Control," in N. A. C. A., *Yearbook*, 1927, p. 294.

26) *Ibid.*

27) J. H. Barber, "Budget Sales Quotas: A Problem and Suggested Solution," *Harvard Business Review*, Vol. III, No. 2, Jan. 1925, p. 220.

28) *Ibid.* 斎藤, ウォルワース論文, 75ページ参照。

「マーチャンダイジング」) について、1930年代に問題領域を正確に把握していたエルダー (R. F. Elder) は、マーチャンダイジング職能を「市場の需要に適合させるための商品の計画化と統制」と概括的に定義した後、マーチャンダイジングと予算統制の関係について注記を付けて、「本書で著者は、マーチャンダイジングの純粹に質的な側面に限定することを選択した。数量のコントロールは予算統制の問題と分ち難く編成されており、そこでは商品だけでなく人間や資金も取り扱われる」<sup>29)</sup>と論及している。

ここでは、製品計画機能を包摂することによってマーケティング管理が、単なる販売部門の管理に留まらず、販売職能主導のもとでの生産部門の管理活動との緊密な調整活動による新しいレベルに到達し、しかもマーケティング管理としての製品計画機能が、数量的側面を連結環として予算管理と一体化されていると言う認識が示されている。こうした認識は、企業全体の協同 (co-operation) と調整を重視し、「販売中心の協同と調整の視点を明確に打ちだしており、原価計算思考もこのような販売中心の協調側面からみることにより、真に管理的な標準原価計算思考として成立するものと」<sup>30)</sup>みていたと、野村教授が指摘された、標準原価計算の開拓者の一人であるハリスン (G. C. Harrison) の原価会計観と共通している。しかも、全社的な調整役として、「他のあらゆる部門の努力を調整する立場にある部門がひとつある。これこそが会計部門である」<sup>31)</sup>とハリスンは主張している。販売部門と生産部門を軸とする全社的な職能部門間の調整、さらに販売と会計職能の連関は、管理会計、とりわけ予算管理の形成史上重要な側面あるいはメルクマールとして取り扱うことが求められよう。

繰り返すまでもなく、管理会計の機能を歴史的に明らかにする重要な論点、

29) R. F. Elder, *Fundamentals of Industrial Marketing*, 1935, p. 230.

30) 野村秀和「ハリスンの原価会計観——原価計算思考における転換——」『経済論叢』第101巻第4号、1968年4月、27ページ。

31) 前掲論文、27ページ。原文は、G. C. Harrison, "Cost Accounting to Aid Production," *Industrial Management*, Vol. 57, No. 4, Apr. 1919, p. 315.

分析視角、課題として、かかるマーケティング管理との歴史的展開過程の比較、相互連関を一層深めなければならないであろう。

## (2) 管理システムの発展過程と予算管理

上述のような、マーケティング管理と予算管理との相互関係的展開過程の研究課題に加えて、全社的な「管理システム」の進化発展のなかでの予算管理システムの位置づけに関する究明も欠かすことができないと思われる。

表2は、戦略的市場管理 (Strategic Market Management) を提唱するアーカー (David A. Aaker) の著作に掲載された管理システムの進化 (Evolution) についての総括的表である。彼は、アンソフ (H. I. Ansoff) の研究業績に依拠して、戦略を開発し、実効するプロセスを歴史的に予算・統制 (Budgeting/Control)、長期計画 (Long-Range Planning)、戦略計画 (Strategic Planning)、戦略的市場管理 (Strategic Market Management) の4段階に区分し

表2 管理システムの発展

|                | 予算/統制        | 長期計画         | 戦略計画             | 戦略市場管理                     |
|----------------|--------------|--------------|------------------|----------------------------|
| 経営の強調点         | 偏差の統制と複雑さの管理 | 成長の予測と複雑さの管理 | 戦略的力点と能力の変更      | 戦略的奇襲と急速に展開する脅威/機会への対処     |
| 仮 定            | 過去は反復する      | 過去の傾向はつづくだろう | 新しい傾向と非連続性が予測できる | 計画のサイクルは急速な変化に対処するには不適切である |
| プロセス           | ← 期間的 →      |              |                  | リアルタイム                     |
| システムと結びついた時期区分 | 1900年代から     | 1950年代から     | 1960年代から         | 1970年代半ばから                 |

(出所: D. A. Aaker, *Strategic Market Management* (3rd ed.) 1992, p. 10)

ている。

アーカーにあっては予算管理が、管理会計システムとしてよりもむしろ全社的な計画・管理システムの一つとして位置づけられ、彼が今日的段階で提起している戦略的市場管理以前の、20世紀初頭から成立しているシステムと位置づけられている。「その重点は、〔予算からの〕偏差を統制し、複雑さを管理することにある。年次予算が様々な部門に設定され、予算からの偏差が注意深く調べられ、理由があきらかにされ、どのような修正行動が適切か検討される。この基本的仮定は、過去は反復するであろうと言うものである」<sup>32)</sup>と説明される。

アーカーの提起している戦略市場管理（あるいは簡単に戦略管理）は「戦略的奇襲や急速に展開する脅威と機会に対処するために、計画サイクルの外で戦略的意思決定が速やかになされる必要」<sup>33)</sup>から生じたと言う。戦略市場管理は、表の4つの管理システムを包含するシステムとして機能し、また戦略「市場」管理という表現は、戦略展開が市場とその環境によって促進されねばならず、またそのプロセスは反応的というより能動的であって、そのタスクが環境に影響を与えようとする点に特徴がある<sup>34)</sup>。

市場環境を重視するアーカーの戦略市場管理論は、学際領域にあることはいうまでもない。かれは学際的展開として、マーケティング、組織行動論、財務・会計、経済学、戦略論を挙げている<sup>35)</sup>。

経営戦略と管理会計との統合についての研究は、近年多くの研究業績がわが国でも公開されてきており<sup>36)</sup>、また管理会計実践史としても論究がなされてい

32) D. A. Aaker, *Strategic Market Management* (3rd ed.), 1992, p. 9. (邦訳、野中郁次郎他訳『戦略市場経営』1986年、14ページ参照。邦訳は、初版の1984年版である。本稿では1992年版をもとにしている。)

33) *Ibid.*, p. 11.

34) *Ibid.*, p. 12.

35) *Ibid.*, pp. 15-16.

36) 例えば、石川昭『戦略的予算管理』同文館、1985年；小林哲夫『現代原価計算論』中央経済社、1993年を参照。



る<sup>37)</sup>。またアンソニー (R. N. Anthony) の提唱した管理会計の三層構造, すなわち戦略的計画 (Strategic Planning), マネジメント・コントロール, オペレーショナル・コントロールの関係について<sup>38)</sup> は, 一定の研究蓄積が存在する。しかし歴史的考察として, 予算管理を管理システムの一環として位置づけるアーカーのような論調と従来の管理会計史としての予算管理システム (論) 発展史との比較, 相互交流については, 十分な吟味がなされ, 研究蓄積が見られるとはいえないであろう。

実務的には, 例えば経営計画と予算管理とが, 統合化されるかないしは関連させて利用されていた歴史的事実がある。1920年代の典型的予算システムともいえるウォルワース社の場合は, 「予測技法は, 予算アイディアの単なる拡張に過ぎ」ず, 「その原理は, 本質的には, あらゆる他の予算システムを基礎づけているものと全く同じ」<sup>39)</sup> と当時の社長のクーンリー (H. Coonley) は主張する。他方, 「会社の経験が示す最も望ましい成長率は年率約8%」<sup>40)</sup> として長期的に着実に成長する政策を採用してきたデニソン社では, 社長のデニソンが, 「計画化や予算化が慣習化するにつれて, 無制限の思い込みがより注意深い見積りや利用可能な事実でガイドされた推測に取って代わられるであろう」<sup>41)</sup> と述べているように, 相互に関連していたとはいえ, 予算とは別に計画化が管理システムと機能していた。換言すれば, 経営計画の必要性が認識され, それと関連, 統合されて予算システムが有効に機能していたのである。

デニソン社の事例にみられるように, 全社的な計画機能がすべて予算システムなどの管理会計システムに集約されるわけではない。したがって管理会計分

37) 上総康行『アメリカ管理会計史 (下巻)』同文館, 1989年 (第16章「1950年代における戦略的計画会計の展開」) を参照。

38) Cf. R. N. Anthony, *Planning and Control Systems*, 1965.

39) H. Coonley, "Development of Industrial Budgeting," *Annals of the American Academy of Political and Social Science*, Vol. CXIX, May 1925, p. 75.

40) H. Feldman, "The Outstanding Features of Dennison Management," *Industrial Management*, Vol. LXIV, No. 2, Aug. 1922, p. 70.

41) H. S. Dennison, "The Applied Technique of Stabilization," in L. D. Edie (ed.) *The Stabilization of Business*, 1923, p. 372.

野固有の展開過程の研究を深めるとともに、こうした関連する研究分野との管理史研究の総合化が図られることが望ましいと思われる。そのことが、予算管理を始め管理会計の歴史的、現代的研究に寄与することになろう。