

わが国における管理会計の導入

鈴木 一 道

- I はじめに
- II 科学的管理思想の導入
- III 管理会計技法の導入
- IV 管理会計の日本的導入～むすびにかえて

I はじめに

科学的管理に基軸のひとつを据えた管理会計は、きわめてアメリカ的な性格を持つものといえる。それが、日本にいつ、どのようにして導入されたのかという、管理会計の導入の経緯に係わる特殊日本的な側面について、科学的管理の理念と管理会計の技法との両面から検討するのが本稿の目的である。したがって、対象とする時期も、第二次大戦までに限られることになる。

II 科学的管理思想の導入

日本が封建時代の残滓をぬぐい、資本主義体制を確立したのは、明治維新からほぼ2,30年経過した時のことである。すなわち、わが国では、日清戦争（1894年から1895年まで）を境にして繊維工業が発達し、これに続いて日露戦争（1904年から1905年まで）をバネにして重化学工業が発達してくるのである。

こうしたなかで、アメリカ科学的管理の文献は大正時代、1910年代には早くも陸續と翻訳され、その思想と技法が紹介され始めた。

1912（大正元）年にはテイラー（F. W. Taylor）の*The Principles of Scientific Management*（1911）が、早くも横河民輔によって『科学的経営法原理』として翻訳されている。さらに、ギルブレス（F. B. Gilbreth）の*Motion Study*（1911）も大壁早治によって『手数省略新式工場管理法』として翻訳されている¹⁾。

また、1913（大正2）年には、池田藤四郎の『無益の手数を省く秘訣』によって、「科学的管理（Scientific Management）」の概念が「科学的経営法」として丁寧に紹介された。

この著書は、次のような文をもって始まる。「明治44年の春以来、能力調査技師と言ふ新しい一

の職業が世に顕われた。其の仕事は大会社、大工場の内部諸機関——機械工具の配置、作業振等——を科学的に調査し、是に依って当業者の未だ気付かぬ幾多の『無駄』を巧に指摘し、其『無駄』を全く除き去るか、若くは又其『無駄』に代る可き他の有効な手段を工風するか、何れにもせよ、其内部諸機関の能力を、一層有効に一層偉大に働かせようと言ふのである²⁾。

また、最後の部分で、「此サイエンティフィック、マネジメントの精神を一口で言へば、製造原価を切りつめることである³⁾、「要するに真面目の科学的経営法は、製造原価を合理的に切り詰める為に適用される組織的常識に外ならぬものである⁴⁾」として、科学的管理の重要性を指摘している。

本書は、テイラーに擬せられた太郎という少年が、父親が資産を失ったことから、進学を断念し、機械工場の見習職工となるが、与えられた仕事に対して、問題意識をもちつつ、熱心に取り組み、工夫を重ね、能率をあげてゆくことから、次第に出世し、ついに生産技師になるという物語の展開のなかで、読者に科学的管理の思想を啓蒙しようとするものである。

しかしながら、日本における科学的管理の導入は官主導であった。政府が「科学的」、「近代的」工場管理の問題に目を向けたのは、1911（明治44）年の工場法公布にかかわり、1916（大正5）年の同法施行を機とする⁵⁾のである。1910年代において、このような「科学的」管理に関する初期的な諸制度が整備されるとともに、人材養成もはかられていたのである。こうした基盤をもとに、やがて1920年代さらには1930年代の「科学的」管理の導入と普及の施策が展開されてゆくこととなる⁶⁾。

これに対して、企業が科学的管理を導入したのは、1920年代の第一次大戦後における景気後退期のことである。これは、その時期におけるわが国の工業化の進展を裏付けるものであると同時に、大戦後の恐慌および労使関係の悪化を反映したものに他ならなかった。

このような経済界の科学的管理に対する取り組みの代表的な事例は、第一次大戦直後の英米訪問実業団の英米実情調査とその報告書の発表であった。

この訪問団は、日本工業倶楽部理事長の団琢磨を団長とし、同倶楽部のメンバーを中心として、1921（大正10）年10月から翌年5月にかけて、「工業組織及び経営の新研究」などをテーマとして、第一次大戦後の英米両国の経済および産業の実情を視察したものであって、この間に、156もの銀行、会社、工場を訪問してきた。訪問団は、帰国した直後の晩餐会の席上で、「英米訪問実業団意見書」を発表している。

この意見書は、前文、事業の合同整理、商業会議所改善、商業道德の涵養、日支関係の振作、実業教育の普及、有能人材の養成、対公共事業奉仕、工場経営の研究、労使協調の本義、通信機関の充実などからなっていた。

この内、工場経営の研究においては、「工場の経営に就きては吾邦固より諸外国に対して大に遜色有するを免れ難き而已ならず輒近米国に於ては工業組織を初め工場全般の経済的経営竝に能率増進の方法等に就き大に科学的研究を重ね一層大量生産の特能を発揮するに努め着々実際に効果を挙げつつあり。生産能力の上に於て彼我益々相隔絶せんとするの状態にして而して吾邦最早労

銀の低廉を以て自ら稱し難く国家の生産政策として最も此種の研究を懈るべからざるに至れり。左れば此後は官民相努めて各種研究機関の新設拡充を為し学問と実際との連絡を計り学問の進歩をして之を工業の発達に資せしむるの施設に於て吝なるべからず」⁷⁾と述べられている。

第一次大戦後の1920年代の、このようないわゆる「アメリカ巡礼」は、日本のみならず、イギリスやドイツでも期せずして同様に行なわれた。このようなアメリカ巡礼を各国が同様にこなったことは興味深い。このような科学的管理の導入が、管理会計のその後の企業へのスムーズな定着を可能にする基礎となったはずである。

1930年代以降、統合的な科学的管理運動が国を挙げて組織的に展開されるに至る。すなわち、1929（昭和4）年には、東京万国工業会議が42カ国の参加のもとに開催され、次いで翌年には、商工省臨時産業合理局に6つの常設委員会のひとつとして生産管理委員会が設置され⁸⁾産業の合理化に大きな役割を果たすことになった。

商工省臨時産業合理局の常設委員会は、各種の業態を通じる一般事項の調査審議を任務とする以下の6の委員会から構成されていた⁹⁾。

生産管理委員会～生産過程の科学的管理方法に関する審議を目的とする

財務管理委員会～財務管理の合理的基準方式の審議を目的とする

販売管理委員会～販売に関する合理化の具体的方法を攻究する

消費経済委員会～生産の方面の合理化に呼応して一般消費の方面の合理化に関する実行方法の審議を目的とする

国産品愛用委員会～国産品愛用に関する具体的運動方法を審議する

統制委員会～各企業全般に亘り企業統制に関する事項の審議を任務とする

これらの6つの委員会のうち、生産管理委員会、財務管理委員会および販売管理委員会は、個別企業における科学的、合理的管理方式の審議を目的としているのに対して、消費経済委員会、国産品愛用委員会および統制委員会は産業統制という、統制経済の貫徹を図る上で、必要な事項を国策の見地から審議することを目的としており、後述のように、産業合理化が異なる2つのアプローチを包含していたことがわかる。

なお、これらの委員会とは別に、特定の業種に関する具体的改善方針の審議討究を任務とする臨時委員会が編成されていた。

また、産業合理化の促進が政府の施設に依頼すべきものでなく、商工業者の自覚と官民一致の協力にまたなければならないことはいうまでもなく、さらに、国民全般の間に産業合理化に関する精神的運動を起こすことが緊要であるとの考えから、日本商工会議所は1930（昭和5）年春の臨時総会において、産業合理化運動の指導に努力すべきことを決議し、その事業の一貫として、産業合理化にかんするパンフレットを発行することにした¹⁰⁾。このパンフレットは『産業合理化』と名づけられ、同年2月の第1輯以来、1936年の20輯まで発行され、わが国において、経営の近代化に大いに裨益したと思われる。

このようにして、政府と財界団体も、1920年代初頭から20年代を通じて、「科学的」管理につい

での認識を深めていった。実際、機械工業や紡績業などの「各種工場」においては、大正末年までに「科学的」管理法を導入しており、政府もその必要を認識していたことがわかる¹¹⁾。

Ⅲ 管理会計技法の導入

わが国の近代的会計手法の導入は、1873(明治6)年の福沢諭吉訳『帳合の法』(H. B. Bryant=H. D. Stratton, *Common School Book-keeping*, 1871)、および大蔵省訳による『銀行簿記精法』(A. A. Shand, *A System of Bank Book-keeping*)をもって始まるといってよい¹²⁾。

経営管理への会計の利用についていえば、三菱が日本ではもっとも早く複式簿記を取り入れた産業会社である。三菱造船所は、すでに1877(明治10)年にはかなり進んだ内容の「郵船汽船三菱会社簿記法」を制定し、それにしたがって帳簿の記入を行っていた¹³⁾。

すなわち、科学的管理がアメリカから導入される以前より、日本では経済発展を背景に、三井、三菱などの財閥では、拡大してゆく企業規模にあわせて、集権管理の手段として予算制度を導入していたのである。これはほぼ1890年代ないし1900年代のことである。

したがって、わが国における企業予算の導入は、比較的早いと考えてよい。たとえば、長谷川安兵衛は、1873年の「歳入歳出見込会計表」が国家予算の嚆矢であり、それが翌々年に「歳入歳出予算表」と改められたが、これが我が国における「予算」という文字の初めであるという。さらに、ある証券取引所では1878年の開所以来、国家財政予算編成の形式を則り、その制度を採用し、前期決算または3ヵ月平均額等を斟酌し、科目も項目節に整理して、毎年末に予算を編成しており、これがわが国における最初の企業予算制度であるとする¹⁴⁾。

その後、マッキンゼー(J. O. McKinsey)の*Budgetary Control*(1922)が『企業に於ける予算編成』として三菱合資会社資料課によって翻訳、紹介された。このころから、アメリカ型の近代的予算の研究が開始された。

また、わが国への原価計算の導入も、実務的には早くも明治初期ないし1910年代の初期にみられた模様で、たとえば英国から造船技術をもってきた長崎の三菱造船所では、最近まで英国式の原価計算が行なわれていたし、王子製紙京都工場の前身である梅津パピール・ファブリックの1880(明治13)年頃の帳簿に、原価計算を行っていたことを見だし得る¹⁵⁾。

三菱造船所の原価計算は、ルイス(Lewis)の*The Commercial Organization of Factories*(1896)に基づいているといわれている。ここでは「要素別計算の明確な導入、とくに間接費の詳細な把握、部門別計算の導入など、それ以前と比較して本格的な原価計算の形を整えることになる。これによって見積原価の算定は大幅に改善され、また原価管理・原価引下げの基礎を築くことになった」¹⁶⁾のである。

すなわち、三菱造船所は、1900(明治33)年には製造勘定と製品勘定とを同時に成立させ、1918(大正7)年には現代とほぼ同じ原価計算を完成させていたといわれている¹⁷⁾。しかしながら、ここにはいまだ科学的管理の理念的影響は及んでおらず、したがって、当然のことながら標準原

価計算は導入されていない。

科学的管理のわが国への導入と、それに伴う具体的な管理用具としての標準原価計算の導入が始まったのは、1920年代、すなわち第一次大戦後の景気後退期である。1920（大正9）年に、岡野正平により「製造浪費の測定と生産標準の設定」（商業及び経済研究第17冊）と題する論文が公表され、その論文で、ネッペル（F. J. Knoeppel）の2論文「製造浪費の会計原理」と「生産標準の設定」が紹介された。これが、わが国における最初の標準原価計算の文献であるとされている。さらに、アメリカの標準原価計算をわが国に早く取り入れたのは長谷川であり、彼の『標準原価の研究』は1931（昭和6）年に出版されている¹⁸⁾。

標準原価計算は、1927（昭和2）年の金融恐慌以降の不況時代に入るまでは、あまり世の注目を惹かなかつたが、この不況時代の産業合理化手段として、企業内部における経営管理の合理化のために原価比較を行なう必要が認められるに至り、当時アメリカでその効果をうたわれていた標準原価計算の輸入が一部の大会社に考えだされてきたのである¹⁹⁾。したがって、原価会計と予算統制に対する関心の高まりは、1930年代の空前の景気後退をのりきるために、政府によってリードされた第一次産業合理化運動の時期に生じた²⁰⁾のである。

わが国の場合、財閥系の特に重電機業界では、生産技術と管理技術、さらには資本も含めて欧米企業と密着していた。たとえば、三菱電機はウェスティング・ハウス、富士電機はジーマンス、東芝はGEという具合にである。この産業では、科学的管理はもとより、標準原価計算の導入に関しても、他の業界よりはるかにその条件が整備されていたといえよう。また世界大恐慌後の産業合理化運動の影響もあって、1930年代には、各社はそろって標準原価計算を採用するに至った。

しかしながら、1930年代の産業合理化運動の展開に際し、織物業の場合には、「科学的」管理の適用による合理化の側面は初めから無視され、もう一方の側面である産業統制による合理化が、もっぱら重視されることとなった²¹⁾。

また、1937（昭和12）年には、商工省臨時産業合理局財務管理委員会で「製造工業原価計算準則」が審議決定され、翌1938（昭和13）年に、日本における最初の原価計算関係の規則として発表された。ここでは、原価計算の目的を原価要素の使用量および価格の管理統制、製品売価の決定および会計の補助的手段としての損益計算の明確化の3点にあるとした²²⁾。これは産業合理化運動の一貫として、原価計算普及の啓蒙的、教育的役割を果たした。たしかに、統一原価計算制度の基礎となったが、あまり利用されなかった²³⁾といわれている。

しかし、翌1939（昭和14）年の「軍需品工場事業場検査令」は、「軍需品調達に適正化をはかるため国家総動員法の規定に基づき原価計算実施の制度を法律的に確立させた」²⁴⁾ものとなった。

このようにして、結局、条件の整った一部企業への普及は別として、標準原価計算の一般企業への普及は容易に進展しなかった。その理由の1つに、第二次大戦の影響をあげることができる。

すなわち、軍需品の調達価格を決定する原則として、コスト・プラス・プロフィット契約方式が採用され、陸軍、海軍でそれぞれ原価計算の基準を定めたが、両者を統一し、かつ一般産業への普及をめざして、1942（昭和17）年に企画院による「原価計算規則」、各業種別の「原価計算準

則」および「製造工業原価計算要綱」が発表された。これは、調弁価格の算定と公定価格の統制を内容とする適切な価格決定と経営能率の増進とをその目的としてかかっていたが、価格決定目的に中心がおかれていた。

また、「これを基にして実務界も実際に原価計算をすすめて行くということになり」²⁵⁾、1941（昭和16）年には日本原価計算協会が発足し、原価計算制度の確立と普及のために努力したのであるが、戦時産業統制を目的としていたので、これによっても一般企業へ標準原価計算が普及した形跡はない。むしろ、軍需に関係をもつ大企業では、実際原価計算が強制されたことにより、標準原価計算への関心は、むしろこの時期に低下したと考えられるのである。

戦時経済への突入にともない、切迫した環境のもとで原価・管理会計も戦時産業統制のために変換を余儀なくさせられた多くの原価会計基準が価格統制（統一原価会計の期間が生じる）という主目的のため公表され、また若干の優れた管理会計基準が能率改善のために公表されたけれども、それらが果たしたのは原価の削減であり、管理会計実務は資源の欠乏するなかで生産を維持することを優先するためであった。この状況は予算についても全く同様であった。要するに、この時代は管理会計発展にとって暗黒時代であったといえる²⁶⁾。

第二次大戦中に企業予算が戦争の影響をいかに受けたかについて、中川秋穂は実態調査をもとに、次のようにいう。「即ち経営は戦争目的遂行の見地よりする国家の規則に左右されつつ製造中心に国策に協力するからして、予算統制は嚴重なる条件を付せられた所与の活動成果達成を第1目的とする統制管理手段となり、従来の予算統制に於けるが如き競争原理下の経営統制手段たる意味は著しく減退して、自主的予算統制から他律的予算統制へと相貌を変化してきた」のであり、「かくして、予算統制の重点は販売予算から移動して製造予算本位となり、予算内容を決定すべき予算期間は短縮化せんとしており、予算修正が特別の重要性を帯び、予算数字が物量数字を加えて複雑となってきた」²⁷⁾。

それにもかかわらず、管理会計が経営管理の場で広く実施されるようになるのは、第二次大戦中、およびそれ以後のことである。1941（昭和16）年には、「陸軍軍需品工場予算統制要綱」が定められ、これにより、予算に対する一般企業の認識が高まった。

原価計算の側面でも、終戦後、多くの経理規定が消滅したが、統制経済を実施してゆくために、価格統制令を維持する必要から、物価統制に不可欠な「原価計算規則」のみは継続し、その後に若干の修正を行ない、23年に「原価計算規則」が総理庁令として公布された²⁸⁾。

IV 管理会計の日本的導入——むすびにかえて

青木茂男は、日本における管理会計の発展が欧米に対比して有する特質について、次のように述べている。

「わが国の場合、特に企業会計制度については、官庁による法規などが企業会計を方向づけ、内容的規制をするものとして、強い影響力をもっていることはいうまでもないが、企業の自主性、

主体制（ママ）の上に実施されるものであるところの管理会計についても、官庁の審議会などによる意見書が管理会計の発展に与えてきた影響は無視できない²⁹⁾。

青木は、主に第二次大戦後を念頭において論じているのだが、制度会計とも称される財務会計が多少なりとも国家の法秩序（ないし慣行）の中に組み込まれることは当然のこととしても、あくまで、任意の管理会計についても、国家的規模での支援ないし介入が行なわれ、このことによって管理会計の形式が企業に浸透したことは興味深い。しかも、それは経営の内部過程を対象とし、経営能率向上を目的とする手段というより、国家による産業統制を目的とするものであった。

また、日本の管理会計は標準原価計算からではなく、企業の全般的管理手段である予算が先行したことも興味深い。アメリカにおいては、科学的管理がまず作業現場の管理手段としての標準原価計算を成立させ、次いで、管理会計の領域の拡大に伴ない、予算を成立させた。科学的管理の理念が理解され、その理念が標準原価計算として工場現場という具体的な、見えやすい場へ適用され、そして企業予算として、企業全体という抽象的な、見えにくい場へ適用されるという過程が正常進化の過程だと考えると、この発展過程にも日本の管理会計の特異性が現われていると指摘することができる。

日本の場合、一部の例外をのぞけば、さしあたりの管理の中心の対象が工場の現場でなく、むしろ金融を中心とした大規模組織の調整的管理であったことをもって、このような管理会計の特異性を説明できるかもしれない。

わが国の場合、科学的管理思想にしても、管理会計の諸技法にしても、アメリカ文献の翻訳は迅速に行なわれてきたが、「合理化」が必ずしもこうした正常進化の過程を辿らなかったのは、第一次および第二次世界大戦の影響が大きく作用したといえる。

注

- 1) 佐々木聡「我が国における科学的管理運動展開の一側面—戦間期における政府と財界団体の認識と施策—」『経営論集』32巻1号、100ページ。および奥田健二、佐々木聡編『初期翻訳書・翻案』（日本科学的管理史資料集 第2集 図書篇 第1巻）五山堂、1995年、1ページ。
- 2) 奥田健二、佐々木聡編、前掲書、1ページ。
- 3) 同上、140ページ。
- 4) 同上、141ページ。
- 5) 佐々木、前掲稿、100ページ。
- 6) 同上、101ページ。
- 7) 社団法人日本工業倶楽部編『25年史・上』1943年、301-302ページ。
- 8) 佐々木、前掲稿、108ページ。
- 9) 日本商工会議所編『産業合理化』第1＝第3輯（復刻版）五山堂、1999年、21-27ページ。
- 10) 同上、裏表紙。

なお、日本商工会議所は、商工省臨時産業合理局の後援をえて、1934年中小商業標準簿記および工業標準計算法について、懸賞論文を募集している。実務家から、実務経験に基づく水準の高い論文が寄せられた。

- 11) 同上, 103ページ。
- 12) 黒沢清はこの年が制度的にも決定的な意義があったとしており, 近代会計制度の源流が明治初期に始まったことを発見できるという(黒沢清編『わが国財務諸表制度の歩み』雄松堂, 1987年, 7ページ)。
- 13) 田中隆雄『管理会計の知見』森山書店, 1997年, 196ページ。山下正喜『三菱造船所の原価計算—三菱近代化の基礎—』創成社, 1995年, 74, 79ページ。
- 14) 長谷川安兵衛『我企業予算制度の実証的研究』同文館, 1936年, 16ページ。
 長谷川は, 1934年に, わが国における予算統制の実情について調査を行なった。それによれば, 回答企業425社の約75%が1930年代中期になんらかの企業予算システムを使用していた。予算制度を採用する319社のうち比較的発達していると想像できるものは231社, 製造業に限れば, 67社(74%)が, そしてさらに, 科学的予算制度を採用していると思われるものは29社, 製造業に限れば17社あった。
 企業規模別に分析すると, 企業規模が大きければ大きいほど予算システムを使用する企業の割合は高かった。また, 予算システムは当時相当程度受け入れられていたように思われるが, アメリカにおけるほどには完全な域に達していなかったという。長谷川の調査は予算システムが主として経費の削減を促進する統制手段として認識されていたことを示している。全般的経営統制の手段としてのその認識は欠落しており, 部門間の調整に対する無機能性が示されたことは興味深い。
 また, 同時に質問された標準原価制度については, 全体(289社)のうち181社(63%), 製造業に限れば, 159社のうち120社(76%)が採用していた(同上書, 81, 85ページ)。
 なお, 東京と大阪の証券取引所は1878年にそれぞれ東京株式取引所, 大阪株式取引所として誕生している。
- 15) 木村・小島『改訂 工業会計入門』森山書店, 1971年, 202-203ページ。
- 16) 山下正喜「明治・大正期三菱造船所の原価計算」『会計』第116巻第3号, 41ページ。
- 17) 山下, 前掲書, 15, 191ページおよび平林喜博『原価計算の基本問題』83ページ。このように, わが国の原価計算の発展に及ぼした三菱の貢献は大きいものがあるが, この点, 同じ時期の三井との比較で, 鍋島達は次のように述べている。
 「三菱は三井に比べると, やっぱりインダストリーの方に重点があるせいでしょう」。「三井は, どうしても商業資本でしょう。三菱の方が重工業の方にいてるんだから」。鍋島達発言(田中章義編『インタビュー 日本における会計学研究の発展』同文館, 1990年, 所収) 695ページ。
- 18) 木村・小島, 前掲書, 207-8ページ, 362ページ。
- 19) 同上, 362ページ。
- 20) Uchida, M., "The Development of Management Accounting in Japan—From 1920s Through 1960s—", *Hokkai-gakuen Univ. Keizaironshu*, Vol. 34, No. 1, pp. 73-74.
- 21) 佐々木, 前掲稿, 103ページ。
- 22) 木村・小島, 前掲書, 203ページ。
- 23) 佐藤孝一『原価計算論』中央経済社, 1955年, 17ページおよび『会計年表』中央経済社, 1969年, 67ページ。木村・小島, 前掲書, 203ページ。
- 24) 佐藤孝一『会計年表』71ページ。
- 25) 井上達雄発言(田中編, 前掲書) 121ページ。
- 26) Uchida, M., *op. cit.*, p. 74.
- 27) 中川秋穂「戦時経済と経営予算統制」(日本経営学会編『戦時体制下における企業経営』経営学論集, 第13輯, 同文館, 1939年, 所収) 209ページ。
 中川は, 1938(昭和13)年に戦時下における予算統制の実態調査を行なった。73社に依頼し, 回答は29社。統計に採用したのは19社であった。

- 28) 木村・小島, 前掲書, 203-204ページ。
- 29) 青木茂男『管理会計研究』中央経済社, 1980年, 64ページ。