

マッキンゼー『予算統制』研究の課題

北村 浩一

はじめに

1. 『予算統制』に関する先行研究
 - 1.1 わが国における書評・紹介
 - 1.2 体系的企業予算の生成
 - 1.3 予算管理の原型
 - 1.4 管理会計の成立
2. 予算システムの形成と目的
 - 2.1 予算システムの目的
 - 2.2 予算システムの形成
3. 予算の役割とコントロール
 - 3.1 差異分析・コントロールの有無
 - 3.2 予算の役割と責任会計
 - 3.3 『管理会計』への展開
 - 3.4 マッキンゼー『予算統制』研究の課題

むすびにかえて

資料 マッキンゼーの経歴と業績

資料1 マッキンゼーの業績

資料2 マッキンゼーの経歴

はじめに

マッキンゼー『予算統制』(Mckinsey[1922])はこれまで、企業予算論および管理会計論研究において、その生成初期の最重要な業績として位置づけられ、さまざまな形で取り上げられて

きた¹⁾。それは例えば伝統的な企業予算(いわゆる予算管理)の原初的な形態として、あるいは標準原価計算とともに伝統的な管理会計論の2大基軸を構成する予算統制技法の生成・確立の指標として位置づけられるなど、それぞれの諸研究の展開においていわば分析の起点として

1) これまでの諸研究では、Mckinsey に対して様々な日本語表記が採られてきたが、本稿ではかれが設立した Mckinsey & Company 日本法人の表記である「マッキンゼー」を用いている。

捉えられてきた。

このように『予算統制』は、企業予算論および管理会計論研究の展開において鍵を握る業績として広く認められている半面、その内容は必ずしも明確にされてきたとはいえない。それは例えば次のように、伝統的な企業予算システムである予算管理の内容が明確化されていることと対照的である。

「〔予算管理は、〕企業の総合的利益管理の手段として、短期利益計画において設定された利益目標の達成計画を各職能別部門予算として具体化し、かつこれらの部門予算を調整・統合して総合予算としての見積財務諸表にまとめあげる予算編成プロセスと、これらの予算をもって企業活動の統制を行う予算統制のプロセスとして展開されることの経営管理のシステムをいう」(伊藤 博 [1982], p. 840)²⁾。

すなわち、予算管理は総合的利益管理を目的としていること、そしてそのシステムが予算の編成と予算による統制から構成されていることが一般に認められているのと比べて³⁾、マッキンゼーの『予算統制』で描かれている予算システムをこのように広く認められる形で表現することができないところに、その内容が明確化されていない事実が集約されているといえよう。

以上のようにこれまでの諸研究では、内容が明確にされないままの『予算統制』を分析の基

点として企業予算論および管理会計論が展開されていることになる。このことは、『予算統制』の内容を明確にする必要を示唆しており、その課題に応えることは企業予算や管理会計の生成・発展を論じてきたこれまでの諸研究を改めて見直すという意味で重要な意義を有しているといえるよう。

このように、マッキンゼー『予算統制』研究における最大の課題は、これまでの諸研究では成しえなかったその内容の明確化にあるといえる。そしてその最たる課題へ取り組むためには、第1歩として『予算統制』の何をどのように明確にすべきかをより具体的な形で示す必要がある。

以上のことから、本稿はこれまでの諸研究の詳細な分析を通じて、マッキンゼー『予算統制』研究において検討すべき課題が何であるかを具体的な形で提示することを目的としている。このような目的から以下ではまず、これまでの諸研究で『予算統制』がどのように位置づけられてきたかを概観し、次にそれぞれの研究で『予算統制』の内容がどのように捉えられ、そして評価されてきたかを検討していく。

1. 『予算統制』に関する先行研究

まず本節では、マッキンゼー『予算統制』を取り上げる先行の諸研究を概観することを通じて、『予算統制』がこれまでどのように位置づけられてきたかを概観する⁴⁾。

2) 本稿では引用中に引用者が加えた補足説明を〔 〕内に記している。

3) 予算管理は小菅正伸 [1997], p. 1195, 小林健吾 [1996], p. 1016といった会計学の諸辞典でそのシステムが詳細かつ具体的に述べられているように、その内容は一般的に認められている程度まで明確化されているといえる。

4) なお、小林健吾 [1987] および廣本敏郎 [1993] では『予算統制』のみならず Mckinsey [1919] をはじめとするマッキンゼーの各業績が詳細に分析されている(『予算統制』および『管理会計』(Mckinsey [1924])以外の業績については本稿末尾の《資料1》を参照)。さらに、青柳文司 [1961b] でも Mckinsey [1919] の内容がその後の『予算統制』および『管理会計』へとつながっていることが指摘されている。また、本田利夫 [1965a]・[1965b] では Mckinsey [1922f] の内容が詳細に分析されている。

1.1 わが国における書評・紹介

わが国においてマッキンゼー『予算統制』は長谷川安兵衛 [1930] における次のような評価をはじめとして、さまざまな形で取り上げられてきた⁵⁾。

「アメリカに於ては予算統制は既に議論の時代を離れ、また実施に対する運動の時代を超越して、実行の時代に入りてから最早十年を経過し、まさに企業の予算統制は時代の寵児としてもはやされている。従ってアメリカを発祥地とする予算統制に関する文献も殆どこの地に見られるが、雑誌を通してこの企業の特殊の方面の予算統制に関する論文を除いて、独立の文献としては1922年シカゴ大学助教授ジェー・オー・マッキンゼー氏の発表せる「予算統制」を嚆矢とするものであり、現今においても尚この方面のスタンダード・ワークとして予算統制研究者の手から離すべからざる権威書である〔旧字体を一部新字体に変更している〕」（長谷川安兵衛 [1930], p. 72）。

ただし、『予算統制』がその研究対象として盛んに取り上げられるようになるのは、次のように『予算統制』の刊行後約30年、上記長谷川安兵衛 [1930] における評価から約20年を経過した1950年前後からである。

「予算統制についての独立文献中、その先駆をなしたのが本書である。本書は歴史的な

事実として、予算統制の最初のまとまった文献であり、爾後における予算統制の研究乃至実施への礎石、道標となったということにとどまらず、その後三十数年を経た今日においても、本書は予算統制についての標準的文献の一つとして、権威を保っている」（青木茂男 [1955], p. 145）。

このように青木茂男 [1955] をはじめ、和田木松太郎 [1955] および坂本藤良 [1958] ではそれぞれの論者が『予算統制』を書評および紹介という形で取り上げている。これらの研究は『予算統制』で述べられている内容を章ごとに概観し、それぞれについて寸評を加えるというものである。このように幾度となく書評・紹介という形で『予算統制』が取り上げられてきた背景について考えるとき、そこには『予算統制』を企業予算の研究における最重要な業績と捉える次のような各論者の共通した認識を見いだすことができる。

「予算統制の先駆的文献として、しかも内容的にも劃期的な示唆を爾後の研究に与え、予算統制研究の基礎を確立した文献として、本書〔『予算統制』〕の価値は後世にまで伝えられるべきものであろう」（青木茂男 [1955], p. 149）。

このように、マッキンゼー『予算統制』は企業予算研究を展開するにあたって最重要な業績の一つであるという認識のもとで、主として

5) 本稿ではマッキンゼー『予算統制』に関するわが国の諸研究を主たる対象としている。『予算統制』さらには『管理会計』に関する海外の研究に関しては今後機会を見て取り扱う。なおここでは『予算統制』の内容に触れている Goetz, B. E. [1949], p. 27や『管理会計』の書評である Paton, W. A. [1925], および Hatfield, H.R. [1925] をその例として挙げておく。

1950年代頃から各論者によってその分析・検討が加えられることになったといえよう。

1.2 体系的企業予算の生成

上述のように『予算統制』は企業予算研究においてその重要性が広く認識されているが、この認識は企業予算の歴史を論じる数多くの研究（年代順に長谷川安兵衛 [1930]、本田利夫 [1949]、古川栄一 [1952]、吉田弥雄 [1958]、伊藤 博 [1977]、辻 厚生編 [1985]、吉村文雄 [1985]、辻 厚生 [1988]、廣本俊郎 [1993]）でマッキンゼー『予算統制』の全体に与えられている次のような評価にも同じくあらわれているものである。

「1922年に Mckinsey の Budgetary Control が刊行された。それは、予算管理に関する先駆的な文献として誰もが引用する書物となった。このような代表的な書物の出現と相前後して、予算管理システムは急速に発展し、また、企業に導入されていった」（廣本敏郎 [1993], pp.58-59）。

「この委員会、コミュニケーション、計画といった各要素を1つの予算管理という制度に包括し、調整に向けて体系化し、それによる、組織論の問題と財務計数的な展開とを統合した技法としての企業予算の理論的な確立者が、マッキンジーであったと評価しうる。この意味でマッキンジーは、予算管理を近代経営での1つの社会的な基礎づけをもった歴史的な制度としての位置づけで、説明したものと評価

しうるのである」(小林健吾 [1987], p. 166)。

「[マッキンゼーは] 予算概念、予算設定の前提要件、予算統制組織に始まり、販売予算を起点として製造、購買、設備、一般管理費・販売費予算にふれ、さらにこれらを財務予算に総括した後、見積財務諸表の作成と諸予算報告書の運用に至る一連の予算制度に関する体系的な説明を意図したのである」（辻 厚生 [1988], p. 289）。

このように、マッキンゼー『予算統制』に対して各論者が共通して認識している企業予算研究における重要性は、具体的には『予算統制』を企業予算の歴史において体系的企業予算の生成を示す指標として位置づけることにあらわれているといえよう。

1.3 予算管理の原型

上記のような企業予算の歴史を論じる諸研究では、初めて企業における予算のシステムを確立したという体系的企業予算の生成の指標としてマッキンゼー『予算統制』を位置づけたうえで、その後の各時代の諸予算論者の主張や企業における実践を綴ることを通じて、企業予算の生成・発展を展開するというアプローチが採られている。そしてこのような諸研究のなかでも注目されるのは、以下のように伝統的な企業予算（予算管理）を完成型としたうえで『予算統制』をその原型と位置づけて企業予算の歴史的展開を論じる小林健吾 [1987] で採られているアプローチである⁶⁾。

6) そのほかにも「Mckinsey が説明する予算編成・予算報告の諸手続は、現時点から見れば、基本的には、伝統的な予算編成・予算統制の手続とよく似ている」（吉村文雄 [1996], p. 181）とあるように、『予算統制』を予算管理の原型として位置づけるアプローチは吉村文雄 [1995], [1996] でも見られる（吉村文雄 [1995], p. 13もあわせて参照）。なお、そこでの主張（詳細は後述する）は小林健吾 [1987] で展開されている枠組みにほぼ沿ったものであるといえる。

そこではまず、完成型としての予算管理が次のように総合的な利益管理を目的とする予算システムとして捉えられている。

「われわれは、企業予算の本質的な機能を、分権化とよばれる企業の管理組織の発展に伴って不可欠となるところの、経営者（トップ・マネジメント）の集権的な総合的利益管理の視角からする、企業全体の諸活動領域の調整にあると考える。それは、分権化とよばれる権限と責任の下位への分散化に対応して、企業がまとまった1つの組織としてトップによって運営されるために不可欠な統合化の手段としての役割において、企業予算を捉えようとするものにほかならない」（小林健吾 [1987], pp. 8-9）。

次に、この予算管理システム（予算管理で展開されている予算システムのことを指す：以下でも同様）を完成型とする分析視角をもとにして企業予算の生成・発展が歴史的に論じられており、次のようにマッキンゼー『予算統制』はその原初的形態を示すものとして位置づけられるのである。

「企業予算をトップ・マネジメントの集権的な総合的利益管理のための技法として捉え

るとき、このような会計的な技法がある企業の時代的な環境要因に触発されながら、歴史的な必然性を伴った1つの社会的な制度として確立するまでの期間を、その技法の生成と確立の時期と分類することができる。企業予算制度については、われわれは1919年の『政治経済学雑誌』での論文に始まって、1921年のボストン商工会議所のパンフレットの執筆等を通して、1922年の著書の発表に至る J.O. マッキンジーの果たした役割の中にその成立期を見出すことができるのである」（小林健吾 [1987], p. 9）⁷⁾。

すなわち小林健吾 [1987] では、『予算統制』で描かれている予算システム（以下予算統制システム）という原型にさまざまな諸要素が加わることで完成型としての予算管理システムが作り上げられるという企業予算の生成・発展の歴史を描いていることがわかる。このことは次の記述からも窺い知ることができる。

「〔マッキンゼーの論述の中に、〕マッキンジーが各部門の見積から全体のプログラムをまとめ上げる段階での調整と、まとめ上げられたプログラムに基づいての各部門の予算の編成というプロセスを想定していたことを見出すのである。これはまさに現在の予算編成

7) 小林健吾 [1987] では「マッキンジーの所論の中に予算管理の成立を見ることができが、それは1922年の『予算統制論』の出版によってではなくして、1919年と1921年の連載論文によってというべきである」（小林健吾 [1987], p. 186）とあるように、マッキンジーが『予算統制』を発刊する前年に連載した諸論文（本稿末尾の《資料1》を参照）を主たる対象として議論を進めている。ただし「1921年のマッキンジーの論文には、『アドミニストレーション』誌に1月から8月まで連載したもののほかに、12月に同誌に掲載した単独の論文があるが、いずれも1922年の著書『予算統制論』の骨子となったものである」（小林健吾 [1987], p. 149）とあるように、連載の諸論文を加筆し取りまとめたものが『予算統制』であることから（小林健吾 [1987], p. 179もあわせて参照）、小林健吾 [1987] における一連の所論を『予算統制』に関するものであると捉えることに差し支えはないと考えられる。

での利益計画の作成と、利益計画にもられた内容を予算編成方針として部門に示達することによる部門予算の編成という手続きに相当する手順を示しているものである」(小林健吾 [1987], pp. 151-152)。

ここでは予算統制システムから、利益計画と結びついた予算編成手続き—すなわち完成型である予算管理システムにおける手続きと同様の構成要素—を見出し、それゆえに『予算統制』を予算管理という完成型へ向かう出発点として位置づける思考を見出すことができるのである。

このように小林健吾 [1987] では、マッキンゼー『予算統制』を出発点/予算管理を到達点として企業予算の生成・発展を論じている。このような分析視角に基づくとき、完成型である予算管理システムを尺度あるいは基準として、予算管理で備えている構成諸要素が予算統制システムにどれほど備わっているか/あるいは備わっていないかという完成度を測ることでマッキンゼー『予算統制』が位置づけ・評価されていることがわかる。すなわち小林健吾 [1987] では、予算管理を基準に『予算統制』を分析・検討するというアプローチを通じて『予算統制』が予算管理という完成型へ向かう出発点として位置づけられているといえよう。

1.4 管理会計の成立

さらにマッキンゼー『予算統制』は企業予算の生成の指標として位置づけられるにどどまらず、以下の辻 厚生 [1988] の研究に見られるように、管理会計の成立の指標として位置づけられている点でも注目される⁸⁾。

「課業管理としての科学的管理の確立は、それが一貫して技術者ないし能率技師 (efficiency engineer) によって推進され、同時にこれが技術者の会計の展開に通じていた」(辻 厚生 [1988], p. 130)。

「能率技師は、現行の諸標準の分析・活用によって標準原価を設定するとともに、実際原価と割当原価との差額を分析し、能率の測定・向上をはかるのである」(辻 厚生 [1988], p. 135)。

ここでは「標準比較概念を支柱とする統制方式」(辻 厚生 [1988], p.198) とあるように、科学的管理に基づいた標準を基準として実績を評価することを通じて能率を測定するという標準概念—すなわち標準による能率測定—を基軸に管理会計の生成・発展が論じられている。

「技術者の会計がその当初から能率測定の視角から、原価問題に注目したことから原価に標準概念を導入することは簿記上の処理を除いてはさして困難ではなかったのに対し、予算統制にあってはその対象が経営活動の全領域に及ぶとともに、予算がすぐれて財務的・期間的管理方式としての特質をもつが故に、技術者の会計士に対する理解の進展がより一層不可欠の要件を構成したとみななければならない。すなわち、技術者の会計は生産工程の能率問題を越えて、経営全体の能率測定へと自己を脱皮させねばならなかった」(辻 厚生 [1988], p. 194)。

8) 上總康行 [1989] においても管理会計の生成・発展を論じる歴史的研究が展開されており、そこでは各所でマッキンゼー『予算統制』の内容が取り上げられている。

すなわち辻 厚生 [1988] では「標準・比較を通じての計画・統制思考を企業財務の面に及ぼす」(辻 厚生 [1988], p. 213) とあるように、標準による能率測定が生産工程を対象とする標準原価計算から、経営全体を対象とする予算統制へとその領域を拡大することをもって、管理会計の生成・確立として位置づけていることがわかる。そしてこのように管理会計の生成・発展を論じるなかで、マッキンゼー『予算統制』はその予算統制技法の制度的確立の指標として位置づけられることになる。

「マッキンゼーの予算統制論の特徴は、一方では伝統的・保守的会計に躊躇する会計士の会計からの脱皮をはかるとともに、他方では技術者の会計として把握される会計士への批判を、会計士の主導下での撰取・同化をほぼ完成の域に到達せしめるに至ったことを示すものである。彼にとっては、このことは在来の「結果」の追認に甘んずるだけの簿記機構の桎梏から伝統的会計を解放し、技術者が提起した未来の次元を含めた計画・調整・統制のための計算技術を期間損益計算に結節することによって制度化し、会計の領域を拡充することにほかならなかったのである」(辻 厚生 [1988], pp. 289-290)。

このように辻 厚生 [1988] では、標準による能率測定が生産工程から経営全体へと—すなわち標準原価計算から予算統制へと—その領域を拡大することで成される管理会計の生成・確立を示す指標としてマッキンゼー『予算統制』が位置づけられているのである。

以上のように、本節ではマッキンゼー『予算統制』を取りあげるこれまでの諸研究を概観し

てきた。そこでは主として1950年代頃から、企業予算の歴史を論じるにあたって体系的な企業予算の生成の指標として重要視されていること、そしてそれは伝統的な企業予算である予算管理という完成型へ向かう出発点として、さらには標準による能率測定の経営全体への拡大という管理会計の生成・確立の指標として位置づけられていることが明らかとなった。このことは、はじめに述べたようにこれまでの諸研究でマッキンゼー『予算統制』が企業予算論および管理会計論を展開する際にその分析の基点としていかに重要視されてきたかを裏付けているといえよう。

2. 予算システムの形成と目的

前節では、マッキンゼー『予算統制』の位置づけがこれまでの諸研究を展開するための分析の基点としていかに重視されてきたかを具体的に確認することができた。このように捉えると、『予算統制』の内容が必ずしも明確にされてこなかったという事実は、その明確化がこれまでの諸研究の展開の在り方を見直すことを意味していることになろう。このような観点から以下では、先行の諸研究のより詳細な分析を通じて、マッキンゼー『予算統制』の内容がどのように捉えられているかを検討し、そこで何が明確にされてこなかったか、そしてそれを踏まえて何を明確にすべきかを導き出す。この分析によって『予算統制』研究に与えられるべき課題が具体的な形で明らかとなるであろう。

2.1 予算システムの目的

まずここでは、予算統制システムの全体に関してその目的に対する各論者の諸見解を見てい

く。次のように『予算統制』で描かれている予算システムに対しては、それが財務管理を主目的としていると捉える見解が見られる。

「〔『予算統制』では〕財務予算が財務管理の大部分を占める如く考えられるのである」(和田木松太郎[1955], p. 74)。

「財務予算が資金 (fund) という現金乃至その代替物によって把握せられる、全部門活動の資金的集約であるという性質は本書〔『予算統制』〕においてもよくのべられている」(青木茂男 [1955], p. 148)。

「Mckinsey は、予算統制を、集権的管理としての総合管理を財務統制主導的に推進する方法と見ていたということができる」(吉村文雄 [1996], p. 181)。

「〔マッキンゼーの予算〕システムは、企業利益を追求するための合理的手段とみなされてはいるが、マッキンゼーは、いわゆる利益計画の基準としての目標利益に定義をあたえていない。このため、彼の予算統制は、実質的には利益追求の合理的手段とはなりえず、むしろ資金管理の手段としての特性をより多くもっているのである」(伊藤 博 [1977], p. 22)。

これらの主張からは、予算統制システムの目的が主として財務管理にあるとする認識を見出すことができ、それは伊藤 博 [1977], p. 22 のように、利益管理と財務管理という2つの目的の間の比重の軽重として論じられていることがわかる。

このような財務管理を主目的と捉える主張に対して、前節の1.3で見たように、予算管理の原型として予算統制システムを位置づける論者による見解では、完成型である予算管理が利益管理目的であるという認識に基づいて、次のように予算統制システムが同様に利益管理を主目的としていると位置づけられている。

「予算期間中に、予算実績比較や差異分析を通じて非常規的に実施される販売予算の修正と、それらの活動を經由する販売予算以外の予算の修正、いわば一連の個別予算の修正は、所定の具体的目的を前提して遂行されるものとみなさなければならない。Mckinsey は、このような目的を意識した計算システムによる管理を利益管理のカテゴリーでとらえたということができる」(吉村文雄 [1996], p. 149)。

このように予算統制システムの主目的を利益管理として捉える一方で、次のようにそれが未成熟であることもあわせて指摘されている。

「〔マッキンゼーは販売見積から部門予算が編成される過程で〕部門見積から全体および部門のプログラムを設定する手順と、このプログラムから部門予算を編成する手順とを明確に分けて意識的に述べてはいないことを指摘しておかねばならない。もし、この2つの手順を段階的に分けられているのであれば、それはプログラムの設定が今日の予算編成における大綱的利益計画の段階に相当し、プログラムから予算編成を行う段階が今日の予算編成方針に従っての部門予算の編成のそれに相当すると考えられるのである。しかしマッ

キンジーでは、部門のプログラムの作成はいわば部門の実行活動計画の作成に相当し、このプログラムが調整され決定されると、これを最終的に予算額で表現する手順しか残されていないと考えているようである」(小林健吾 [1987], pp. 158-159)。

「マッキンジーでは、より多くの利益を達成しようという観点からの見積の修正には言及しても、期間の目標利益を具体的に設定して、これを予算で調和的に達成することの強調は見出しえないことも確かである」(小林健吾 [1987], pp. 154-155)。

「企業規模の拡大に伴い、企業組織を構成する職能が相対的に自立化したことによって、各職能の相互関連が問題化し、調整の手段として予算が登場したことを示す Mckinsey の所説は、管理職能論の未熟さ故に、今日の予算計画・予算統制という明瞭な機能区分にまで至らず、そこには混乱も見られる」(吉村文雄 [1995], p. 13)。

これらの見解のように、利益計画で設定された目標利益を達成するという予算管理における利益管理目的を基準に見たときには、予算統制システムは予算管理に備わっている目標利益を設定する手続きを有していないという点で利益管理を主目的としているものの、それはまだ未成熟の段階にあると位置づけられることにな

る⁹⁾。このような位置づけは次のように、いま一つ予算統制システムを未成熟とする根拠として挙げられる調整 (coordination) をキーワードにした見解にもあらわれているものである。

「マッキンジーの調整は職能部門間の、いわゆる水平的調整に止まるのであり、目標利益を設定し、これに向けて各職能部門の活動をバランスのとれたものにしていき、かくすることによってトップと下位の管理者の間の関係を統合化していこうとする意味での計画的な垂直的調整が、十分には機能する制度が完成したわけではない点を強調しておかねばならない」(小林健吾 [1987], p. 166)。

「Mckinsey の所説は、たしかに、計画的調整としての垂直的調整を具体的に取り上げてはいないが、経営統制の執行過程としての垂直的調整を視野に入れていたということではできらるであろう。現時点での調整論に比し、職能的部門間調整に力点を置きすぎているということはいえる」(吉村文雄 [1995], p. 12)。

「[マッキンゼーの予算統制論は] 経営管理と予算との相互規定関係について明確なる説明を与えていないだけでなく、管理の垂直的関係を予算統制に及ぼす影響要因の一つと位置づける認識を示しながらも、ヒエラルヒー的な統合と利益目標との関係を保証するものについて明確に説明していない」(吉村文雄

9) 「各部門における予測の前提として、既に経営計画(具体的には予算編成方針)が確立していなければならないのである。本書『『予算統制』』ではこの経営計画を作成し、それに基づいて各部門に予算編成方針を通達する迄の過程が省略されていることに留意しなければならない」(和田木松太郎 [1955], p. 73) とあるように、予算管理を基準にして見る場合に予算統制システムで欠如している点があることは書評・紹介においても指摘されている(青柳文司 [1960], p. 60もあわせて参照)。

[1996], p. 181)。

これらの主張における予算統制システムに欠けている垂直的調整とは、各部門活動をいかに目標利益の達成へ向けるかという、いわば予算システムと目標利益との結びつきを意味しているといえる。そしてこのことを上述の目標利益の設定に相当する手続きが欠如しているという見解とあわせて考えれば、予算管理を基準として見るときに予算統制システムが利益管理を主目的としながらも未成熟であるという主張は、それが目標利益の設定と達成を目的とした手続きを備えているか否かを根拠にしていることがわかる。つまり、これらの見解では分析の基準である利益管理目的という観点からみて、予算統制システムが全体的には利益管理を主目的としていると捉える一方で、目標利益の設定と達成という個別の手続きの観点からみれば未成熟であると判断していることが分かる¹⁰⁾。

以上に見てきたように、マッキンゼー『予算統制』で描かれている予算システムの目的に対しては、財務管理と利益管理のいずれが主目的であるかという観点で見解が分かれているといえる。これらの見解を検討したときに注目すべき点は、これらの研究のいずれもが手続きという要素のみを取り上げて財務管理的あるいは利益管理的と判断しているところである。すなわち個別の手続きだけを見れば予算統制システムの目的は財務管理・利益管理のいずれにも比重

が置かれていると捉えることが可能になるのである。これが財務管理か利益管理かという上述の見解の相違を生じさせる要因であるといえよう。

このように考えるときには、マッキンゼー自身がそれぞれの手続きをどのような目的で形作ったかという形成に関する視点が予算統制システムの主目的が何にあるかを判断するために必要になるといえる。つまりこれまでの研究では、どのような必要性をマッキンゼーが予算システムの構成要素である個別の手続きに託しているのかという、予算システムの目的の背景にある『予算統制』の形成に関する分析を欠いてきたといえるのである。すなわち予算システムの目的は、個別の手続きの分析のみからではなく、それらの手続きをその形成の目的と結びつけて明らかにすることによってはじめて明確化されるといえるのである。

このように予算統制システムにおける諸手続きをそれらの形成目的と結びつけて明らかにすることで、上述のような見解の相違に対して一定の回答を加えることができると考えられるのである。これまでの諸研究における見解の相違とそれらに欠けている視点をこのように捉えるとき、予算統制システムの目的が何にあるかを判断することが『予算統制』研究に与えられる第1の課題であり、それはすなわち予算統制システムの構成要素である個別の予算手続きをその背景にある形成の目的と関係づけて明確にすることであるといえよう。

10) 「予算に関連した経営目標では利益に重点が置かれることに注目するならば、予算は利益目標に向けられた集権的な総合的管理、すなわち総合計画的な利益管理の技法としての役割を十分に発揮しえてはじめて、トップの集権的管理の技法としての役立ちが期待しうることになる。そのためには、予算は水平的調整のみならず、垂直的調整を達成するように、技法的に整備されて行くことが必要であったが、マッキンゼーの時代には、なおこの点での完成には、しばらくの時期の経過を待たなければならなかった」(小林健吾 [1987], pp. 169-170) とあるように、予算統制システムにこれらの要素が欠如しているのは時代的な技法の未成熟が理由であるとされている(小林健吾 [1987], p. 155および p. 166もあわせて参照)。

2.2 予算システムの形成

前項では、予算手続きとその背景にある形成の目的とを関係づけて論じることで予算統制システム全体の目的が何であるかを明確にするという『予算統制』研究に与えられる第1の課題が明らかになった。そこで、ここでは予算統制システムの形成に関する諸研究での見解を詳細に見ていくことを通じてこの第1の課題をより具体的なものとした。

まず、次のように『予算統制』の形成に関わる重要な要因として1921年当時の第一次世界大戦後恐慌の影響が指摘されている¹¹⁾。

「第一次大戦後の経営管理問題とはどのようなものであったのだろうか。経済史そして経営史によれば、まず、大企業の組織構造として、職能部制組織が広く普及してきていた。また大戦中における生産能力の急増によって、生産と販売の不均衡が顕著になっていた。かくして、生産活動と販売活動の調整問題を中心とした職能部制組織のコントロールの問題（職能部制組織における調整的計画・統制の問題）が、重要かつ緊急の経営管理問題となっていた、さらに、大戦後の不況のなかで、企

業活動の合理化・標準化も重要な経営管理問題として認識されていた。Mckinsey は、そのような状況のもとで、革新的な管理会計実務として予算管理（Budgetary Control）に注目し、それについて徹底的にフィールド研究を行ったのである」（廣本敏郎 [1989], p. 108）。

「予算統制の生成発展に言及する場合、総じてそれが第1次大戦後の過剰生産恐慌を契機に、生産と販売の矛盾を克服するために「不況の子」として1920年代に成立したとする見解が支配的である」（辻 厚生 [1988], p. 215）。

次に、いま一つ『予算統制』の形成に関わる重要な要因として政府予算制度の影響も指摘されている¹²⁾。

「経営計算は予算統制なる名称の下に、アメリカに於いて逸早くその長所が認められたのであった。その直接の動機をなしたものは既述の「予算及び会計法」に基づいて政府予算が運営されるに至ったことである。後述の如き事情から米国の企業家は比国家財政のために制定された計算方法を自己の経営に応用

11) この恐慌がもたらす影響は「マッキンゼーの著書によって提唱された「予算統制」という最新の経営技術は、膨大なストックをかかえ、販売不振に苦悩していた当時の業界において、市場の需要を予測して経営の計画化をはかり、生産能力と販売可能性とを調整し、経営合理化を促進する用具として、異常な歓迎を受けた」（吉田弥雄 [1958], p.36）とあるように、販売可能量を大きく超える生産による過剰在庫問題として具体化するとされている。また溝口一雄 [1981], p.12では、Mckinsey『予算統制』に限らず予算統制や標準原価計算の技法の形成に対して恐慌の影響を認める指摘もなされている。

12) 次のように、Mckinsey『予算統制』に限らず（体系的）企業予算の形成に対して政府予算制度の影響を認める指摘もなされている。「予算の起源は官庁予算にあり、英国では18世紀、米国では1890年代にさかのぼる。当時、アメリカの大企業は官庁予算にみならって広告費・研究費・設備拡張などの特別な経費についてだけ予算を編成していた形跡がある。20世紀にはいって、官庁予算はさらに発達をみせ、企業予算の編成に刺激となった」（青柳文司 [1986], p.61）。「今〔20〕世紀に入ると、州政府や地方政府は、道路建設・教育・保安などにたいする財政支出の増大に直面して、歳入の合理的な予測・計画とその有効な配分ならびに各種の行政活動にたいする厳格な支出統制を、みずからの予算制度に期待した。そこでの公共予算の運営が、成り行き管理からの脱却を図った企業にとって、一つのモデルとなったと考えることができる」（津曲直躬 [1977], pp. 88-89）。

せんと試みたのであった〔旧字体を一部新字体に変更している〕(本田利夫 [1949], pp. 111-112)。

「マッキンゼーの著書の出版される前年、つまり1921年の6月には、アメリカでは予算および会計法が合衆国議会で成立している。これは、それまで行われていた公共予算の集大成をも意味しており、国家の歳入および歳出を管理するうえで、それにふさわしい厳密さを備えていた。マッキンゼーの所論は、この予算および会計法に多くの共通項をみいだすことができる。マッキンゼーが、方法論的困難さにもかかわらず科学的管理論の会計への適用の範囲を超えて、しかもたんなるその拡張でないところの、予算統制論を体系づけたのは、上記法律を中心とする公共予算の研究を一方の基礎としたからであると考えて差支えあるまい」(伊藤 博 [1977], p. 23)。

ここでは『予算統制』の形成に関して、1921年に成立した「予算および会計法 (Budget and Accounting Act)」の影響があったという指摘がなされており、このことはこの法律の制定をメドに確立したとされるアメリカ連邦政府予算制度が何らかの形で『予算統制』の形成に関連していたことを示唆しているといえよう。

このように『予算統制』の形成には、その刊行前年の1921年に生じた第一次大戦後の恐慌と、同年に確立したアメリカ連邦政府予算制度の影響があったと考えられよう。これらのことは次のようにその両方の影響を指摘する各論者の見解にもあらわれている。

「アメリカにおいて、予算統制が切実の問

題として研究され、それが広く一般の企業で実践されるようになった直接の動機は、すでに述べたように、第一次世界大戦後の反動期における過剰生産にもとづく恐慌であった。それとともに、一九二一年六月十日アメリカ政府ではじめて制定された、「予算および会計法」もまた、この予算統制の思想の発展に対して大きな影響を与えているものであることは、決して否定できないであろう」(古川 栄一 [1952], p. 57)。

「『予算及び会計法』の運用は、好成績をあげたので、私企業の経営者は、予算制度の企業経営への応用について異常な関心を示した。元来、アメリカ人は新しい技術・発明・経営方法に対しては、根本原理はともかくとして、それがただビジネスに役立ちさえすれば、直ちにこれを実践化するという性格—フロンティア・スピリットを有している。それゆえ、アメリカの経営者が恐慌乗切りのための武器を予算的思考に求めたことはなんら怪しむに足りない。このような歴史的背景のもとに、シカゴ大学教授のマッキンゼーは、1922年「予算統制論」を公刊し、近代的な予算統制の理論と方法を明らかにしたことは、予算統制発展史上特筆大書されなければならない」(吉田弥雄 [1958], p. 36)。

「米国に於ける企業予算制度成立を時間的に見るならば、一方には一九二〇年の恐慌と、他方には一九二一年六月十日に議会を通過した「予算および会計法」と密接な関連をもっている」(山本安次郎 [1954], p. 286)。

「予算統制の生成の契機を1921年に採用さ

れた国家予算制度と1920年の恐慌とに求め、1920年代にその生成を見たと考えている。予算統制生成史に関するこのような見解は、内外においてともに見られうる通説的見解ともいえよう」(山田庫平 [1972], p. 27)。

「〔予算統制の発達〕その直接の要因は既論の如く一九二一年の「予算及び会計法」であったのであって、本法制定迄予算について種々の啓蒙運動が行われたのであるが、当時出た標語が一般の人々に速やかに受け入れられ、理解され、一時は国家予算に関する刊行物や専門の新聞迄発刊された位であった。この影響をうけて人々は私企業の経営にも斯くの如く稱揚された制度を応用せんとする積極的な関心を示すに至ったのであって、しかもそれがアメリカ未曾有の一九二一年の不景気と時を同じくしたのであった。〔…中略…〕当時の雰囲気や逸早くつかんだ著書としては今尚斯学の権威書たる一九二二年出版の J.O. Mckinsey の Budgetary Control や同年雑誌 Journal of political economy に発表した彼の論文を見逃すことは出来ない〔旧字体を一部新字体に変更している〕」(本田利夫 [1949], p. 121)。

以上の諸見解から明らかなように、『予算統制』は第一次大戦後の恐慌とアメリカ連邦政府予算制度の両方がともに影響を与えることで形成されたものと見なすことができる。すなわちこれらの2つの要因は、そのいずれかではなく両者が相まって影響を与えることで『予算統制』が形成されたと見ることが妥当であると考えら

れるのである。

そして前項2.1で見たように、予算統制システム全体としての目的が何なのかを明らかにするためには、この2つの要因がマッキンゼーの形成した予算手続きにどのような形で具体的な影響を及ぼしたかを検討することが必要になるといえよう。

したがって上述の『予算統制』研究に与えられる第1の課題—すなわち予算手続きとその背景にある形成の目的とを関係づけて論じること—は、より具体的には予算手続きの詳細を第一次大戦後の恐慌とアメリカ連邦政府予算制度という『予算統制』の形成に対する2つの影響要因とに結びつけて明確にすることであるといえよう。

3. 予算の役割とコントロール

前節では予算統制システムの全体に対する諸見解の検討を通じて、『予算統制』研究に与えられる第1の課題を見いだすことができた。次にここでは予算統制システムの詳細に関する諸見解を見ていく。これまでの諸研究において予算統制システムの詳細については特に差異分析、コントロール、責任会計といった側面から論じられている。そこで本節では、それらの論評を検討することを通じて『予算統制』研究に与えられる第2の課題を導き出したい。

3.1 差異分析・コントロールの有無

まず多くの論者が指摘するのは、次のように『予算統制』において差異分析が不在ということである¹³⁾。

13) もっとも「彼〔マッキンゼー〕は、予算計算を経営の全領域に拡大適用し、近代的予算統制の特徴たる予算編成、予算に基づく指導調整、予算差異分析の三過程の手續を体系化し、予算統制が経営活動の計画化と調整化を通じて、総合管理に貢献する所以を明らかにした」(吉田弥雄 [1958], p. 36) とあるように差異分析が存在するという指摘もあるが、ほとんど見られないといってよい。

「本書〔『予算統制』〕は、今日における予算統制の全貌をよく示しており、変動予算と差異分析を加えれば、今日通用の予算統制書とほとんど異なるところがない」（坂本藤良 [1958], p. 49）。

「〔マッキンゼーは〕 Budgetary Control においても Managerial Accounting においても、差異分析については全く触れていない」（廣本敏郎 [1993], p. 104）。

「Mckinsey が示した予算統制の一連の手続き体系論に、事後的統制手段としての予算差異分析とそれを手段とする管理の思考における整合的展開が欠如していた」（吉村文雄 [1995], p. 3）。

「マッキンゼーが予算差異分析にほとんど関心を持たなかった」（伊藤 博 [1977], p.22）。

そしてこれらの見解を次のようなコントロール（統制）の定義とあわせて検討するとき、差異分析が不在という上記の主張はコントロールの不在も示唆することになるという点で注目されるものである。

「統制は、(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」（A.A.A. [1958], 櫻井通晴訳, 原文 p. 35, 邦訳 p. 154）。

「統制は、狭義においては、予算と実績とを比較して、その差異を認識し、その発生原因を分析して、各管理者の能率を評価し、これを各管理者に報告することを意味する。しかし、広義においては、さらに進んで、各管理者がこの報告に基づき、改善措置を講ずることも含まれる」（吉田弥雄 [1958], p. 26）。

これらの定義からはコントロール（統制）の内容がその主たる手段としての差異分析を指しているかあるいは含んでいることがわかる¹⁴⁾。そしてこのように考えるときには、上記の主張のように『予算統制』に差異分析が不在であれば、同様にコントロールも不在であると理解することができることになる。しかしながら、以下のように『予算統制』におけるコントロールの有無については各論者で見解が分かれている点に注目すべきであろう。まず、次のように『予算統制』にはコントロールが不在であるという見解が見られる。

「マッキンゼーが予算統制の本質としてのべているところを見るのに、予算統制の本質機能として通常掲げられる計画、調整、管理の三機能のうち、前二者が特に強く云われており、コントロール機能については必ずしもそれが強く取り上げられているとは云えない」

14) コントロール（統制）は各論者で広義・狭義など様々に定義されている点で異なるものであり、必ずしも上記の引用で提示されているものと同一視することはできない。ただし、ここでの諸見解におけるコントロールに関してみる限りにおいては、予算を基準として実績との差異を測定・分析し、その分析結果を実際活動の改善へ向けたフィードバックへ結びつけるいわゆる予算による統制—すなわち差異分析をその主たる手段とするコントロール—を指しているかあるいは含むと考えることは可能である。

(青木茂男 [1955], p. 146)。

このように、差異分析の不在と同様にコントロールも不在という主張がなされている一方で、『予算統制』にコントロールが存在するという見解を見いだすこともできる。

「[マッキンゼーによれば] 予算統制は、すぐれて「経営管理の要具」(instrument of administration) にほかならず、したがってその基本的職能についても、効果的な管理に必要な「包括的な計画設定」(comprehensive planning) と並んで、「諸部門活動の調整手段」としての職能と「経営者の集中的統制のための基礎」としての職能がそれぞれ帰結されるのである。計画・調整・統制の各職能が、予算の経営管理職能に即して統一的に理解されるに至ったことを示している」(辻 厚生 [1988], p. 289)。

このように『予算統制』にはコントロールの主たる手段である差異分析が不在というほぼ一致している見解と、上述のようにコントロールの存在を認める見解とは矛盾してみえる。そこで、このような矛盾が生じる原因を探ることによってこれまでの諸研究で見逃された視点が浮かび上がると考えられる。

その視点とは、差異分析が不在である理由が何であるか／不在であるならば差異分析にかわってコントロールの役割を担う代替的な方法が存在するのか否か／それも存在しなければコントロールを意図せずに『予算統制』における諸手続きがシステムとしてどのように成り立っているのかという視点—すなわち予算統制システムに差異分析が不在である理由と不在な上でのそ

のシステムの成り立ち（代替的方法の存在の有無も含む）—についての検討である。

この視点からの検討によって、差異分析は不在であるのにコントロールは存在するというこれまでの研究に見られる矛盾の原因が明らかになるであろう。したがって、差異分析が不在である予算統制システムの成り立ちをその理由とともに明確にすること、それが『予算統制』研究に与えられる第2の課題であるといえよう。

3.2 予算の役割と責任会計

次に、上述の諸見解に見られるような『予算統制』における差異分析の不在とコントロールの存在との矛盾は、以下のように各論者が責任会計の視点から『予算統制』を位置づける際の諸見解にも同じく見られるものである。

「Mckinsey は、部門予算の管理責任領域別配分を計画概念によって説明するなどそこでの予算計画・予算統制の過程区分認識には不明な点もある。だがMckinsey は、予算の実施方法に関心を示して、個人別に業績目標を設定する手続きに言及している。さらには、部門見積の算定過程に注目し、個人責任と管理との緊張関係に論及するなど、責任それ自体を組織のどのレベルに与えるかという問題は残されているにしても、注目すべき論点を提供している」(吉村文雄 [1996], p. 146)。

「会計情報は、コントロール目的に役立てるつもりならば、責任単位別に分類集計する必要があるということは、Mckinsey だけでなく、この時代には多くの論者によって強調されるようになっていた」(廣本敏郎 [1993], p. 119)。

「マッキンゼーもまた、こうした原価責任が経営の組織での権限責任の範囲に応じて特定の管理者に確定されることが基本となることを最も早い時期に知っていた論者の1人であった。〔…中略…マッキンゼーの主張では〕部門への原価の集計は、その部門の管理者の責任に応じて行われなければならないとするのである」（小林健吾 [1987], p. 163）。

「原価に対する責任の観点は、事後的なコントロールに限らず、マッキンジーでは原価の見積にも適用して説明される。〔…中略…マッキンゼーの主張では〕差異の管理者への報告と必要な措置には触れられていないが、前述の管理責任に応じた原価の集計の主張からして、この過程が含まれていないとは考え難いであろう」（小林健吾 [1987], pp. 163-164）。

このように、これらの見解からは『予算統制』において責任会計の存在を認める考えを見いだすことができる。しかしながら、これらの諸見解を次の責任会計概念の内容と結びつけて見るときには、そこから差異分析の不在とコントロールの存在との間に見られるものと同様の矛盾が導き出されることになる。

「責任会計に関しては、責任単位において実際の結果と予測される結果との間の比較が行われる。したがって予算統制は、前もって利益を決定する諸要素を明確化させるのための実用的な一手段を提供する。それは、予測される結果が達成されないときには機敏な修正行動を促進するものである」（Knott [1946], p. 437ページ）。

「〔責任会計では予算報告書を通じて〕予算に対して実際の費用を収集・報告することでその組織単位の業績が得られる。報告書は各週ごとに各管理者に与えられ、したがって彼はその業績について判断し〔報告書に〕反映されているあらゆる欠点を正すための適切な行動を採ることができる」（Ailman [1950], p. 99）。

「責任会計とは、会計システムを管理上の責任に結びつけて、職制上の責任者の業績を明確に測定し、管理上の効果をあげようような会計制度のことであるといえる。そして責任会計をもつことの主目的は、経営者の業績評価に必要な資料を準備し、必要があれば、是正措置を講ずるのに必要とされるフィードバック情報を経営者に提供することにある」（櫻井通晴 [1978], p. 40）。

すなわち責任会計の内容とは、予算報告の目的およびそこで用いられる報告書が実際活動の改善というフィードバックへ向けて予算と実績との差異を測定しそれを分析するという、差異分析をその主たる手段としていることが分かる。このように見たときには、差異分析が不在の『予算統制』に責任会計が存在するという見解からは、差異分析の不在とコントロールの存在との間にみられるそれと同じ矛盾を見いだすことができるのである。

そしてここでこれらの矛盾の原因を探る際に注目されるのは、上述の諸見解で責任会計の有無を判断する根拠が予算の報告およびそこで用いられる報告書の内容に置かれているということである。すなわち差異分析が不在である『予算統制』における予算報告の目的と報告書の内

容が責任会計で見られるように責任単位における業績の良否を判断するという内容を有しているのか／そうでないのかを判断し、そうでなければそれらが具体的にはどのような目的と内容を有しているのかを明らかにすることによって上述の矛盾の原因が明らかになると考えられるのである。

したがってここに上述の『予算統制』研究に与えられる第2の課題—すなわち差異分析が不在である予算統制システムの成り立ちをその理由とともに明確にすること—は、より具体的には予算報告の目的および用いられる報告書の内容を差異分析の不在およびコントロール・責任会計の有無という観点から明確にすることであるといえよう。

また、このことを再びコントロール（統制）の定義とあわせて検討するとき、さらなる注目が浮かび上がる。

「統制は、(a) 一定の行為を行うに先だつて、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」（A.A.A. [1958], 櫻井通晴訳, 原文 p. 35, 邦訳 p. 154）。

ここではコントロールの内容を考える場合、予算には統制の基準—いいかえれば実績の良否を判断するための基準—という役割が与えられることになるという点に注目すべきである。すなわちこのことを『予算統制』における予算が基準・標準としての役割を与えられているか否かに関する以下の諸見解の相違とあわせてみると、重要な論点が浮かび上がるのである。まず次のように予算に基準および標準としての役

割を認めない諸見解が見られる。

「製造経費予算については、本書では、標準経費率（Standard rates）についてその採用を考えることがよいとしている。尤もこの場合問題となることは、もし製造量が増減すると、この経費率算定の基礎も異なってくるということである」（青木茂男 [1955], p. 147）。

「〔マッキンゼーの主張における問題点として〕部門の見積から調整されて部門プログラムに設定される段階に関連して、それが実際と比較されることは述べるが、基準あるいは目標としての性格が強調されていない」（小林健吾 [1987], p. 167）。

このように、『予算統制』の予算に基準・標準としての役割を認めない主張がなされる一方で、それらを認める次のような見解も見いだされる。

「マッキンゼーは予算を活動標準の一種であると説明することによって、この説明自体によっては予算の手続的な側面に加えるところはなかったけれども、予算が単なる支出限度額を設定するものではなくして、経営活動の活動目標であり、それによって活動の能率を測定すべき基準であることを明確にしたものといえよう。それによってまた、予算と実際との比較が、予測と実際との比較としての意味を超えて、目標を達成しえたか否か、そして達成しえなかったとすればどれほどであったかを分析する統制活動のプロセスとして明確に位置づけられることになるのである」

(小林健吾 [1987], p. 190)。

「[マッキンゼーは] 予算が目標であるとともに実際との比較の基準であることを指摘するのである。ここに、予算の規範性は、企業全体の有機的調和の達成によって与えられていることへの理解を見出すことができるのである」(小林健吾 [1987], p. 152)。

このような諸見解を差異分析の不在およびコントロール・責任会計の有無というこれまで見てきた諸見解とあわせて考えたときに、差異分析・コントロールが不在であるならば、同じく予算に基準としての役割を見いだすことができないと考えるのが妥当であるにもかかわらず、それを認める見解にもこれまでと同様の矛盾を見出すことができるのである。

このように見たときには、上述の『予算統制』研究に与えられる第2の課題—すなわち差異分析が不在である予算統制システムの成り立ちをその理由とともに明確にするために予算報告の目的および用いられる報告書の内容を差異分析の不在およびコントロール・責任会計の有無という観点から明確にすること—に、予算に基準・標準としての役割を見いだすことができるのか否かという観点を加えて検討することが必要になるといえよう。

なお、この予算に対する基準・標準としての

役割からの検討という視点は『予算統制』研究の課題をも超えた領域に関わるという意味で非常に重要なものである。以下、次項でこの論点をさらに追究していく。

3.3 『管理会計』への展開

マッキンゼー『予算統制』は次のようにその2年後に刊行される『管理会計』(Mckinsey [1924])の基礎としても位置づけられることが広く認められている¹⁵⁾。

「マッキンゼーは主著(『管理会計』)が出版される2年前『予算統制』と題する一書を公にしている。これも予算統制に関する最初の体系的な著作であることは序文にも明記されている。そして、この新しい管理用具についての研究を母体として2年後には管理会計論の体系化が意図された」(青柳文司 [1986], p. 182)。

「一九二四年にJ・O・マッキンジーの「管理会計論」第I巻が出版されたが、本書は一般に米国の「管理会計論」の文献史的確立の大任を果たしたものと高く評価されている。本書の構想は、一九二二年公刊の「予算統制論」やその他かれの諸論文と密接な関係をもっていることは言をまたない」(本田利夫 [1966a], p. 105)。

15) マッキンゼー『管理会計』は次のように、管理会計のみならず経営分析の歴史的展開の視点から当時この分野で最重要の業績とされる Bliss [1923] と並び評されている。「一九二四年、管理会計に関する最初の体系的な著作が、二人の新進学者によって世に問われた。シカゴ大学助教授マッキンゼー著『管理会計』、ノースウェスタン大学助教授プリズ著『会計による管理』がそれである」(青柳文司 [1961a], p. 86), 「経営管制的分析の提唱者たる Bliss と大体において時代を同じうし説を等しうする主著を公にし、その会計学研究の視点を在来の会計士の見地から経営者の観点に進め、そこに立脚した会計職能観に照応する会計機能遂行の手段としての経営分析実施の機構を構想し、之により経営経済的会計学の樹立と、内部管制的経営分析思想の普及及び分析実践化に貢献した学者に J. O. Mckinsey がある」(野瀬新蔵 [1949], p. 160)。

『管理会計』においても管理技術の中心は予算統制におかれ、それを核として他の管理技術や過去の会計制度の再編成が意図されている」(青柳文司 [1960], p. 68)。

これらの諸見解から『管理会計』は『予算統制』の内容を基に考えるべきものであることがわかる。この意味において、前項で取り上げた『予算統制』の予算に基準・標準としての役割があるか否かという視点は『管理会計』の分析・検討にも及ぶという点で非常に重要であることが分かる。

そして以下のように、予算に基準・標準という役割があるか否かに関しては『管理会計』に対しても『予算統制』の場合と同様にその見解が分かれている点で注目される。まず次のように『管理会計』において予算に基準・標準としての役割を認めない見解を見いだすことができる。

「こんにちの眼からみて意外に思われるふしは、[マッキンゼー『管理会計』において]管理会計の書物でありながら原価計算を説明するところに標準原価への言及がまったく見当たらないことである」(青柳文司 [1960], p. 70)。

「マッキンゼーの管理会計論には標準原価制度が導入されていない。予算と標準原価との結びつきの重要性を強調しながら、これが実際に管理会計論の体系に取り入れられていない」(青柳文司 [1986], p. 196)。

「われわれが疑問に思うのは、マッキンゼーの「管理会計論」に当然とりあげられるべき

原価計算、特に標準原価計算がほとんどとりあげられていないのは、何故であろうか。「管理会計論」には、第七編生産管理のうちに、「原価算定の方法と手続き」の一章が設けられているが、個別原価計算、工程別原価計算および組別原価計算の諸方法にふれ、実際原価計算の手続きを簡述しているだけで、標準原価計算については全く関説するところがない。尤も同編のうちの別の一章、「労務管理」の中では、「近年標準原価の発展に相当注意が払われている。この領域における最初の作業は、製造間接費の標準配賦率の設定に限られた。しかし、若干の企業では、標準材料費や標準労務費を設定している」と述べている程度で、管理会計の体系の中への標準原価計算の積極的な導入には何ら試みられていない」(本田利夫 [1966b], pp. 59-60)。

「[McKinsey の管理会計論においては、]体系的には、業務標準のもとに標準原価計算も含まれている。そして、後述するように、原価標準を予算に結合することも論じている。しかしながら、標準原価計算は十分に強調されておらず、特に、差異分析についての論述は全くないことが指摘されなければならない」(廣本敏郎 [1993], p. 82)。

これらの見解は厳密に言えば、『管理会計』における標準原価および予算と標準原価との結びつきの存在について論じたものであるが、これらは標準原価を含めても予算に対して基準・標準としての役割を認めない見解とみなしても差し支えないであろう。したがって、このように『管理会計』における予算に基準・標準としての役割を認めないと主張なされる一方で、次

のように予算にその役割を認める見解も見られる。

「マッキンゼーの管理会計論は、予算統制を中心に展開された「標準と記録」の体系である。そこでも時代の寵児である標準思想が前面に押し出されている」（青柳文司 [1961b], p. 102）。

「[マッキンゼーの『管理会計』に代表される] 生成期管理会計論は、「標準と記録」の思考を指導原理とし、経営管理に必要とされる標準のタイプの分類を基礎として体系化された。すなわち、そこでは、標準および標準と実績との比較に関する情報が必要であるという基本的思考のもとに、財務標準のもとに財務諸表分析が、また業務標準のもとに予算管理と標準原価計算が体系化されたのである」（廣本敏郎 [1993], p. 79）。

このように『管理会計』における予算の役割についての各論者の見解は基準および標準としての役割を認めるか否かで分かれているといえる。そしてこのことを上述のように『管理会計』が『予算統制』を基礎に描かれているものであることとあわせて考えるとき、『予算統制』における予算に与えられている役割に基準・標準としての意味を見いだすか否かという判断はすなわち『管理会計』におけるそれと密接につながっていくものであるといえるのである。さらに、次のように『管理会計』が管理会計論の歴史的研究において最重要な業績として位置づけられていることをあわせて考えるとその重要性がより高まることが分かる。

「米国管理会計論は、J. O. Mckinsey の Managerial Accounting によって、1924年に成立した」（廣本敏郎 [1993], p. 79）。

「1924年、Mckinsey による Managerial Accounting が刊行された。それは、コントローラー職能を管理会計の実践基盤として認識し、そして、コントローラー職能を標準と記録職能として把握することによって、「標準と記録」の思考を体系化の指導原理とする管理会計論を展開したものであった」（廣本敏郎 [1993], p. 71）。

このようにみれば『予算統制』研究に与えられた第2の課題のなかでも、特に予算に対して基準・標準としての役割を見いだすことができるのか否かという観点はいくつかのこれまでの予算統制論・管理会計論の歴史的研究を根底から見直す必要を示唆するという意味で特に重要であることは明らかであるといえよう。

3.4 マッキンゼー『予算統制』研究の課題

本稿は、内容が明確にされないままの『予算統制』を分析の基点として展開されてきた企業予算論や管理会計論を取り扱うこれまでの諸研究を見直すことが必要であるという認識に基づいて、マッキンゼー『予算統制』研究における最大の課題を先行の諸研究では成しえなかったその内容の明確化とした。そしてその第1歩として、『予算統制』の何をどのように明確にすべきかをより具体的な形で示すことを目的に議論を進めてきた。ここでは以上の分析内容を総括することでマッキンゼー『予算統制』研究の課題という本稿の主題への具体的な回答を提示する。

第1に、予算手続きとその背景にある形成の目的とを関係づけて論じることを課題としてあげることができる。それは、より具体的には予算手続きの詳細を第一次大戦後の恐慌とアメリカ連邦政府予算制度という『予算統制』の形成に影響を与えた2つの要因の双方に結びつけて明確にすることであるといえよう。

この分析によって、先行の諸研究で主として財務管理か利益管理かで見解の分かれる予算システム全体としての目的が何にあるのかが明確になる。

第2に、差異分析が不在である予算統制システムの成り立ちをその理由とともに明確にすることをいま一つの課題としてあげることができる。それは、より具体的には予算報告の目的および用いられる予算報告書の内容を差異分析の不在およびコントロール・責任会計の有無という観点から明確にすること、さらに予算に対して基準・標準としての役割を認めるか否かを判断することであるといえよう。

この分析によって、先行の諸研究における矛盾—すなわち差異分析の不在と、コントロール・責任会計の存在および予算に基準としての役割を認める諸見解との間にある矛盾—の原因を明らかにすることができるのである。

そしてこれらの課題のなかでも特に注目されるのは予算に対する基準・標準としての役割という視点である。この視点は、企業予算論の歴史的研究を見直すうえで鍵を握っていることにとどまらず、『予算統制』と同様にこれまでの諸研究で管理会計論の生成の指標として重要視されてきたマッキンゼー『管理会計』の位置づけにもその影響を及ぼすという意味で最も重要な課題であるといえるのである。

むすびにかえて

本稿で見てきたように、その内容の明確化という『予算統制』研究に与えられる最大の課題への取り組みは、第1に予算手続きとその背景にある形成の目的とを関係づけて論じること、第2に差異分析が不在である予算統制システムの成り立ちをその理由とともに明確にすることとして具体化された。

そしてこの2つの課題が解明されたとき—既述のように『予算統制』および『管理会計』において予算に基準・標準としての役割を認めるか否かが明確になったとき—には、さらにそこから以下のように第3の課題ともいべき論点を導き出すことができる。それは標準原価計算と予算統制を2大基軸と位置づける伝統的管理会計論の在り方に対する見直しである。すなわち次の諸見解が注目される。

「予算統制が標準原価と並んで管理会計の基軸を形成していること、さらにはこれらの計算制度がともに科学的管理の「必然的帰結」にほかならないことについては、論者のひとしく認めるところである」（辻 厚生 [1988], p. 215）。

「今日の予算統制は、その管理対象の範囲として作業活動のみならず他のすべての経営活動を包み込むものである。その根底に横たわるものは、テイラーの科学的管理法に見られた計画→実施→評価という基本的思想であり、いわば予算統制はこの思想を中枢として展開されているといえる。したがって、予算統制は、見方によってはテイラーの科学的管理法に見られた基本的思想に対するその適用

領域の拡大とその深化にもとづく必然的帰結とも考えられるのである」(山田庫平 [1972], p. 26)。

「両者〔標準原価計算と予算統制〕はともに事前計算を基礎とする点において等しい。すなわち、従前の会計制度はほとんど過去の数値、結果としての数値の把握ないしその利用に止まっていたのに反して、これらはまず規範としての数値を予定し、それに基づいて事務的な実際数値をこれと比較し、そこに生じた差異の分析を通じて経営能率を測定し、また差異についての責任の帰属、不能率の原因を明らかにし、そのための対策を示唆することなどによって、積極的な経営活動の管理に役立つものである」(溝口一雄 [1981], p. 11)。

「科学的管理の思考に結合した場合の、企業会計の性格の変化は、なんといっても事前計算の導入によって決定的となった。具体的には標準原価計算と予算統制の出現によって管理会計は一躍、時代の脚光を浴びることとなった。これら2つの計算制度をもって管理会計を代表せしめるという考え方が一般化したほどそれは強い印象を有していたのである」(溝口一雄 [1981], p.11)。

これらの諸見解から見いだされる焦点は、標準原価計算と同じ科学的管理に基づく標準概念という共通の基盤に成り立つことをもって、予算統制が標準原価計算とともに伝統的管理会計論の2大基軸として位置づけられてきたということである。すなわち本稿で取り上げた『予算統制』研究に与えられる2つの課題を解き明か

したとき、その先にこの伝統的管理会計論の在り方について根本的な見直しの必要が示唆されることを想定できるのである。

以上のように『予算統制』研究に与えられる課題を解き明かすことがその先のさらに大きな課題への出発点になることを指摘することで本稿のむすびにかえたい。

【参考文献】

- A.A.A.[1958], "Report of the Committee on Management Accounting", *The Accounting Review*, Vol. 34 No. 2, April (櫻井通晴訳『A.A.A.原価・管理会計基準』中央経済社, 1975年).
- Ailman, H. B. [1950], "Basic Organizational Planning to Tie in with Responsibility Accounting", *N.A.C.A. Bulletin*, May., in Thomas, W. E. Jr.(ed), *Readings in Cost Accounting, Budgeting, and Control*, South-Western Publishing Co., 1955.
- Bliss, J. H. [1923], *Financial and Operating Ratios in Management*, The Ronald Press Company.
- Goetz, B. E.[1949], *Management Planning and Control*, McGRAW-HILL BOOK COMPANY, INC (今井 忍・矢野 宏訳『経営計画と統制』日刊工業新聞社, 1963年).
- Hatfield, H.R.[1925], "Book Review: Managerial Accounting, by James Oscar Mckinsey", *Journal of Accountancy*, Vol. 39, August.
- Mckinsey, J.O. [1922], *Budgetary Control*, The Ronald Press Company.
- Mckinsey, J.O. [1924], *Managerial Accounting, Vol. 1*, The University of Chicago Press.
- Paton, W. A.[1925], "Review of : Managerial Accounting, Vol. 1, by J. O. Mckinsey," *The Journal of Political Economy*, Vol. 33, No. 4, August.
- 青木茂男 [1955]「<紹介>Mckinsey J. O., Budgetary Control, 1922」『産業経理』, 第15巻第6号。
- 青柳文司 [1960]「J.O.マッキンゼー」『原価会計』, 第4号。
- 青柳文司 [1961a]「管理会計論の生成 (その一)」『横浜市立大学論叢・社会科学系列』, 第11巻第4号。

- 青柳文司 [1961b] 「管理会計論の生成 (その二)」『横浜市立大学論叢・社会科学系列』, 第12巻第1号。
- 青柳文司 [1986] 『アメリカ会計学』中央経済社。
- 伊藤 博 [1977] 『管理会計論』同文館出版。
- 伊藤 博 [1982] 「予算管理」『会計学辞典』(黒澤 清ほか編, 東洋経済新報社)。
- 上總康行 [1989] 『アメリカ管理会計史(上)・(下)』同文館出版。
- 小菅正伸 [1997] 「予算管理」『会計学辞典(第5版)』(神戸大学会計学研究室編, 同文館出版)。
- 小林健吾 [1987] 『予算管理発達史—歴史から現在へ—』創成社。
- 小林健吾 [1996] 「予算管理」『会計学大辞典(第4版)』(森田哲彌・岡本 清・中村 忠ほか編, 中央経済社)。
- 坂本藤良 [1958] 「J.O.マッキンゼー」『企業会計』, 第10巻第14号。
- 櫻井通晴 [1978] 「責任会計の概念とその適用」『会計学研究』(専修大学会計学研究所), 第4号。
- 辻 厚生編 [1985] 『管理会計の基礎理論』中央経済社。
- 辻 厚生 [1988] 『管理会計発達史論(改訂増補版)』有斐閣。
- 津曲直躬 [1977] 『管理会計論—企業予算と直接原価計算—』国元書房。
- 西尾清一 [1924] 「J. O. McKinsey, Managerial Accounting, Volume I, 1924. および J. H. Bliss., Management through Accounts, 1924. を読みて」『会計』, 第19巻第3号。
- 野瀬新蔵 [1949] 『経営分析論』千倉書房。
- 長谷川安兵衛 [1930] 『予算統制の研究』森山書店。
- 廣本敏郎 [1989] 「米国管理会計発達史試案」『会計』, 第135巻第1号。
- 廣本敏郎 [1993] 『米国管理会計論発達史』森山書店。
- 古川栄一 [1952] 『予算統制論(改訂版)』森山書店。
- 本田利夫 [1949] 『予算統制論』東洋書館。
- 本田利夫 [1965a] 「米国「管理会計論」成立の一齣—ウォルウォース製造会社の事例研究によせて—」『会計』, 第88巻第4号。
- 本田利夫 [1965b] 「米国「管理会計論」成立の一齣—ウォルウォース製造会社の事例研究によせて—(二・完)」『会計』, 第88巻第5号。
- 本田利夫 [1966a] 「マッキンジーの「管理会計論」によせて(一)—彼の周辺と背景—」『会計』, 第89巻第6号。
- 本田利夫 [1966b] 「マッキンジーの「管理会計論」によせて(二・完)—彼の周辺と背景—」『会計』, 第90巻第1号。
- 溝口一雄 [1981] 「科学的管理法の成立と管理会計」『管理会計ハンドブック』(神戸大学会計学研究室編, 中央経済社)。
- 山田庫平 [1972] 「予算統制の歩み」『予算統制の基礎』(角谷光一・網島将吉・山田庫平, 中央経済社)。
- 山本安次郎 [1954] 『経営管理論』有斐閣。
- 吉田弥雄 [1958] 『予算統制論(第3版)』同文館出版。
- 吉村文雄 [1985] 「企業予算の基本的機能—予算管理史研究の一視点」『金沢大学経済学部論集』, 第6巻第1号。
- 吉村文雄 [1995] 「予算統制論の課題—J.O.Mckinseyの所説を中心に」『金沢大学経済論集』, 第32号。
- 吉村文雄 [1996] 「J.O.Mckinseyの予算統制論」『金沢大学経済学部論集』, 第16巻第2号。
- 和田木松太郎 [1955] 「<書評>ジェー・オー・マッキンゼー『予算統制』」『三田学会雑誌』, 第48巻第5号。

【資料 マッキンゼーの経歴と業績】

ここでは『予算統制』研究において彼の主張を直接的に裏付けるものではないものの、検討の際に参考になるという考えから、マッキンゼーの業績および経歴を資料として添付する¹⁶⁾。

《資料1》マッキンゼーの業績一覧¹⁷⁾

- [1] Mckinsey, J. O. [1919], "Accounting as an Administrative Aid," *The Journal of Political Economy*, November, pp. 759-781.
- [2] Mckinsey, J. O. [1920a], *Bookkeeping and Accounting, Vol. 1*, South-Western Publishing Company.
- [3] Mckinsey, J. O. & Hodge, A. C. [1920b], *Principles of Accounting*, University of Chicago Press.
- [4] Mckinsey, J. O. [1920c], "Accounting Courses in Preparation for Business Management," *Papers and Proceedings of the AAUIA*, March, pp. 53-59.
- [5] Mckinsey, J. O. [1921a], "Budgetary Control and Administration," *Administration*, Vol. 1, No. 1, January, pp. 73-82.
- [6] Mckinsey, J. O. [1921b], "The Sales Budget for Business," *Administration*, Vol. 1, No. 2, February, pp. 195-209.
- [7] Mckinsey, J. O. [1921c], "The Production Budget," *Administration*, Vol. 1, No. 3, March, pp. 358-367.
- [8] Mckinsey, J. O. [1921d], "The Purchases Budget," *Administration*, Vol. 1, No. 4, April, pp. 465-476.
- [9] Mckinsey, J. O. [1921e], "Budgetary Control of Plant and Equipment," *Administration*, Vol. 1, No. 5, May, pp. 647-658.
- [10] Mckinsey, J. O. [1921f], "The Expense Budgets," *Administration*, Vol. 1, No. 6, June, pp. 812-823.
- [11] Mckinsey, J. O. [1921g], "The Financial Budget," *Administration*, Vol. 2, No. 1, July, pp. 74-87.
- [12] Mckinsey, J. O. [1921h], "Estimated Balance Sheet and Estimated Statement of Profit and Loss," *Administration*, Vol. 2, No. 2, August, pp. 227-244.
- [13] Mckinsey, J. O. [1921i], "Organization and Procedure for Budgetary Control," *Administration*, Vol. 2, No. 6, December, pp. 793-798.
- [14] Mckinsey, J. O. [1922a], *Budgetary Control*, The Ronald Press Company.
- [15] Mckinsey, J. O. [1922b], *Financial Management: An Outline of its Principles and Problems*, American Technical Society.
- [16] Mckinsey, J. O. [1922c], *Budgeting* (Business Administration Series), The Ronald Press Company.
- [17] Mckinsey, J. O. [1922d], *Organization* (Business Administration Series), The Ronald Press Company.

16) なお当資料の作成において参考にした諸文献・資料の記述には一部食い違う部分が見られたが、筆者の判断でそれらの中から最も正確と考えられるものを採用している。

17) 書籍に関しては出版月のほとんどが不明 (Budgetary ControlのPrefaceは6月付になっている) なので、同一年度に複数の業績がある場合には、単著→共編著→論文→その他の順に並べている。したがって必ずしも発刊順には並んでいない。

- [18] Mckinsey, J. O. [1922e], "Relation of Budgetary Control to Cost Accounting," *NACA Bulletin*, Vol. 3, No. 8, January, pp. 3-14.
- [19] Mckinsey, J. O. [1922f], "Organization and Methods of The Walworth Manufacturing Company," *The Journal of Political Economy*, Vol. 30, No. 3, June, pp. 420-458.
- [20] Mckinsey, J. O. & Meech, S. P. [1923], *Controlling the Finance of a Business*, The Ronald Press Company.
- [21] Mckinsey, J. O. [1924a], *Managerial Accounting, Vol. 1*, The University of Chicago Press.
- [22] Mckinsey, J. O. [1924b], *Business Administration*, South-Western Publishing Company.
- [23] Mckinsey, J. O. [1924c], *Budgetary Control for Business*, Boston Chamber of Commerce.
- [24] Mckinsey, J. O. [1925a], "President's Address : Present Trends in Public and Private Accounting Practice," *Papers and Proceedings of the AAUIA*, February, pp. 59-64.
- [25] Mckinsey, J. O. [1925b], "Modern Tendencies in Accounting Practice," *The Journal of Accountancy*, April, pp. 299-308.
- [26] Mckinsey, J. O. [1925c], "Reorganizing Executive and Financial Management Functions," *Financial Executives*, Series. 5, pp. 3-31.
- [27] Mckinsey, J. O. [1927], "The Accountant's Relation to the Budgetary Program," *NACA Yearbook*, pp. 237-254.
- [28] Mckinsey, J. O. & Noble, H. S. [1935], *Accounting Principles*, South-Western Publishing Company.

《資料2》マッキンゼー (James Oscar Mckinsey) の経歴

年度	年齢	主な出来事	経歴	業績*
1889	0		ミズーリ州、ガンマの農家に生まれる	
1898	9	シカゴ大学・カリフォルニア大学に商学部が設置		
1912	23		ミズーリ州立教育大学学士**	
1913	24		アーカンソー大学法律学士	
1914	25	第一次世界大戦勃発		
1916	27		シカゴ大学 (イリノイ) 学士	
1917	28	同上米国参戦	シカゴ大学商学部に就任、会計学を教える 陸軍軍需品部門 (Ordnance Department) に入隊	
1918	29	第一次世界大戦終戦 (11月)		
1919	30		シカゴ大学・修士 イリノイ州の公認会計士試験に合格	Accounting as an Administrative Aid
1920	31	シカゴ大学に管理会計コースが開設	コロンビア大学 (ニューヨーク) の会計学講師を兼任 アリス夫人と結婚	Bookkeeping and Accounting Principles of Accounting Accounting Courses in Preparation for Business Management
1921	32	予算および会計法の制定 (6.21) 第一次世界大戦後恐慌	ハミルトン社 (Hamilton Bond and Mortgage) の会長に就任 フレイザー・トーベット会計事務所 (Frazer and Torbet) に勤める***	Budgetary Control and Administration The Sales Budget for Business The Production Budget The Purchases Budget Budgetary Control of Plant and Equipment The Expense Budgets The Financial Budget Estimated Balance Sheet and Estimated Statement of Profit and Loss Organization and Procedure for Budgetary Control
1922	33			Budgetary Control Financial Management Budgeting Organization Relation of Budgetary Control to Cost Accounting Organization and Methods of The Walworth Manufacturing Company
1923	34			Controlling the Finance of a Business
1924	35			Managerial Accounting Business Administration Budgetary Control for Business
1925	36			President's Address Modern Tendencies in Accounting Practice Reorganizing Executive and Financial Management Functions
1926	37		Mckinsey & Company を創設、社長に就任 シカゴ大学、企業政策の教授	
1927	38			The Accountant's Relation to the Budgetary Program
1928	39			
1929	40	世界大恐慌		
1930	41			
1931	42	国際予算統制会議 (スイス・ジュネーブ) 初開催 マッキンゼーは出席せず		
1932	43			
1933	44			
1934	45			
1935	46		マーシャル・フィールド社 (Marshall Field & Co.) の会長に就任	Accounting Principles
1936	47		アメリカ経営者協会 (American Management Association) の会長に就任	
1937	48		イリノイ州、シカゴにて没	

* 業績の詳細については《資料1》を参照

** 学士 (Phb) は教師の免許を意味している

*** フレイザー (Frazer, G. E.) はシカゴ大学商学部の同僚

[出所]

Marquis, A. N. [1936], *Who's Who in America, vol. 19(1936-1937)*, A. N. Marquis Company, p. 1668.

Urwick, L. F. [1956], *The Golden Book of Management: A History Record of the Life Works of Seventy Pioneers*, The Millbrook Press, pp. 267-270.

青柳文司 [1960] 「J.O. マッキンゼー」『原価会計』, 第4号。

小林健吾 [1987] 「予算管理発達史 - 歴史から現在へ」創成社。

廣本敏郎 [1989] 「米国管理会計発達史試案」『会計』, 第135巻第1号。

廣本敏郎 [1993] 「米国管理会計発達史」森山書店。

本田利夫 [1966] 「マッキンゼーの『管理会計論』によせて - かれの周辺と背景(一) - 」『会計』, 第89巻第6号。

Mckinsey & Company 社・マッキンゼーの歴史, http://www.mckinsey.co.jp/aboutus/mckin_his.html/