

経営フォーラム

実態調査から見た管理会計理論と実務の乖離

西澤 脩*

<研究要旨>

筆者は、1994年秋に主要会社1,000社に対して、管理会計の全領域に亘り227項目のアンケート調査を実施した。当調査に回答した229社の回答を集計・分析した結果を『日本企業の管理会計—主要229社の実態分析』と題して出版した。当調査を解析した結果、管理会計理論と実務の間に相当の乖離を発見した。中には理論と実務が一見正反対の傾向を示している回答結果さえ存する。

なぜ管理会計理論と実務は乖離するのか、両者を融合させるにはどうすべきか。この課題に挑んだのが、本論文である。本論文では、対象とする理論と実務を定義・類別したうえ、理論と実務のうち応用理論と実態理論について両者の関連性を検討している。この場合には、乖離説や一体説は容認し難いので、融合説に立ち、いかに両者を融合すべきかを論及する。

まず管理会計理論と実務の乖離・融合問題を解明するため、有用性—特に目的適合性の立場に立ち、目的適合性を単一目的適合性、複合目的適合性（経営機能別・管理階層別に細分）及び環境適応型目的適合性に分類する。これらの目的適合性別に乖離の要因と融合の方策を、内外の文献を基に史的に考察し、理論的検討の基盤とする。またこれらの立前論とは別に本音論についても言及する。

本論としては、以上の検討に基づき4つの仮説（単一目的適合性、経営機能別目的適合性、管理階層別目的適合性及び環境対応型目的適合性の各仮説）を立て、これを上記の実態調査結果により例証する。最後に管理会計理論と実務の融合を図るには、日本管理会計学会に期待するところが極めて大きいことを主張し、本論文の結論とする。

なお、本論文は、1995年11月10日に立命館大学で開催された日本管理会計学会第5回全国大会の統一論題において研究報告した草稿を加筆したものである。

<キーワード>

管理会計理論、管理会計実務、有用性、目的適合性、実態調査、仮説・例証、乖離・融合

1995年12月 受付

* 早稲田大学商学部

1. 管理会計理論と実務の意義と関連性

そもそも理想と現実，立前と本音は一致しそうで一致しないのが世の習である．理論と実務もその例外ではない．なぜ一致すべき理論と実務は乖離するのか，両者を融合させるにはどうすべきか．この問題を管理会計の立場から解明しようとするのが，本論文の目的である．

この問題に関心を寄せるようになったのは，わが国主要企業における管理会計の実態を解明するため，1994年秋に主要企業1,000社に対し郵送によるアンケート調査を実施したことに起因する．当調査では，227項目の質問について229社から回答を得ることができた．当調査結果は集計・解説を加え，既に1995年10月に『日本企業の管理会計－主要229社の実態分析－』と題し中央経済社から出版されている〔西澤，1995 A〕．

当書によると，幾つかの点で管理会計理論と実務が大きく対立しており，場合によっては一見正反対の様相を呈している回答さえ見受けられた．その原因を探り理論と実務を融合させることは，日本管理会計学会の課題でもある．このため立命館大学で1995年11月に開催された第5回全国大会では，統一論題を「管理会計の有用性－理論と実務の融和をめざして－」と定め，筆者自身も「実態調査から見た管理会計理論と実務の乖離」と題し，研究報告を行った〔西澤，1995 B〕．

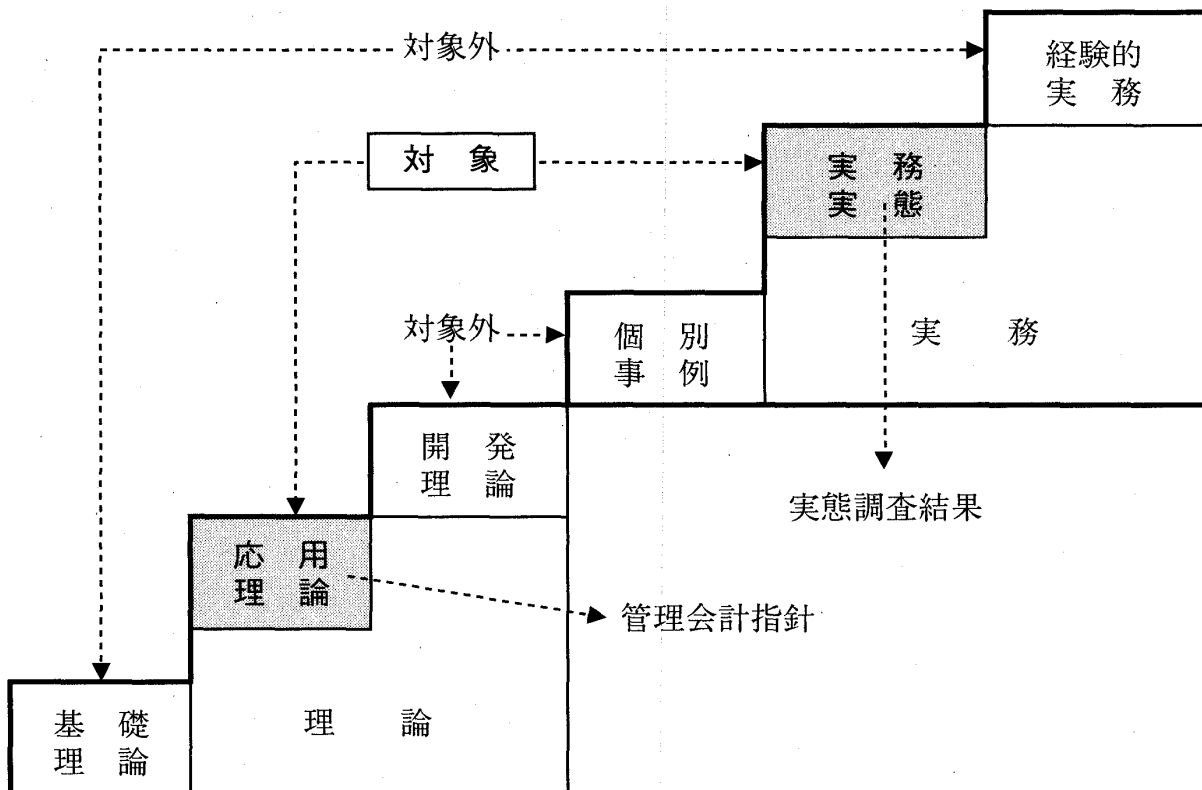


図1 管理会計理論と実務の関係

さらに『企業会計』誌も同じ趣旨から、1995年の12月号で「管理会計理論と実務の融合」と題する特集を組み、筆者もその中で「管理会計における有用性の喪失と復活」について論文を寄せている〔西澤, 1995 C, pp.26～32〕。

それにしても「理論」とは何か、「実務」とは何かを明示しないと、両者の関係を論及することができない。そこで「理論」と「実務」の意義と関係を筆者の理解により図示してみると、図1のとおりである。当図では、管理会計理論と管理会計実務を次のように分類することを、前提としている。

(1) 管理会計理論の3分類

- ① 基礎理論……実務への応用を意図しない純粹理論（例えば、会計哲学や会計史等）
- ② 応用理論……実務への応用を意図した実践理論（例えば、日米の権威ある機関の報告書等）
- ③ 開発理論……特定企業への適用だけを意図した導入理論（例えば、特定企業のシステム開発やコンサルティング等）

(2) 管理会計実務の3分類

- ① 経験的実務……理論的改善を意図しない成り行き的な実務（例えば、零細企業の実務等）
- ② 実務実態……実態調査から見た実務の一般的状态（例えば、アンケート調査やヒヤリングやフィールド・スタディ等）
- ③ 個別事例……特定の会社や事業部門等の特殊な実務（例えば、A社、B社の個別の事例等）

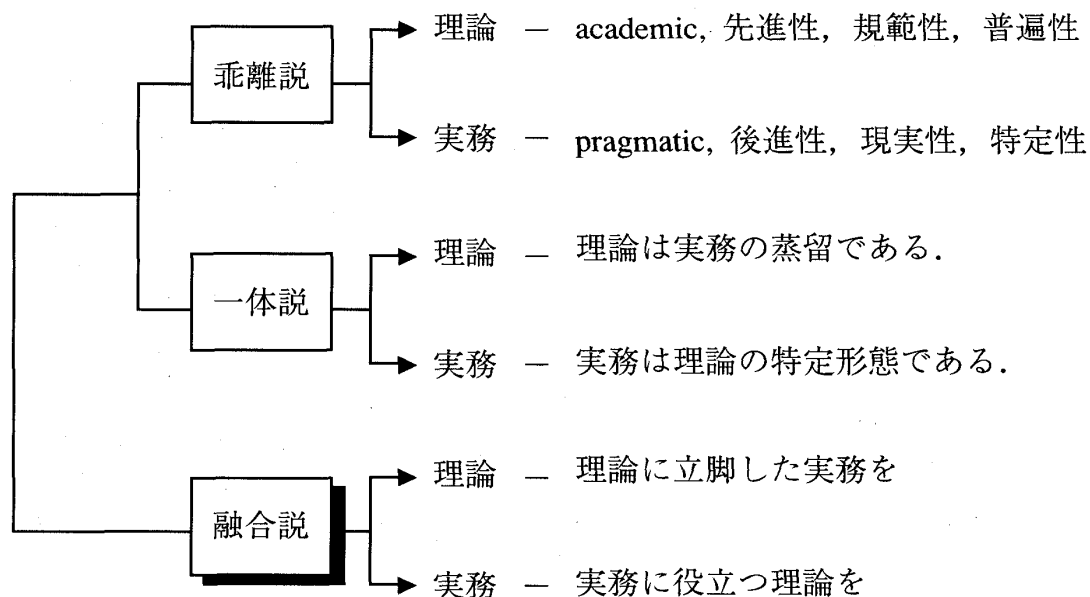


図2 管理会計理論と実務の関係

他方、これらの理論と実務の関係については、次のように3説を類別した(図2参照)。

(1) 乖離説

乖離説によれば、理論は **academic** であり、先進性・規範性・普遍性があるが、実務は **pragmatic** であり、後進性・現実性・特定性があり、本質・機能が相違するので、理論と実務が乖離するのはやむを得ないものとされる。

(2) 一体説

一体説によれば、理論は実務の蒸留であり、実務は理論の特定形態であるから、そもそも理論と実務は一体化すべきものとされる。

(3) 融合説

融合説によれば、理論面からは理論に立脚した実務展開が要望され、実務面からは実務に役立つ理論展開が要請され、両者を融合させることが最大の課題とされる。

図表1の場合について論ずれば、基礎理論と経験的実務は、融合を全く意図していないので乖離説が成り立つ。また開発理論と個別事例は、本来融合を目的としているので、一体説がそのまま該当する。従って理論と実務の融合説が主として問題となるのは、応用理論と実務実態の間についてである。この場合の応用理論としては、例えば拙著『経営管理会計』を想定し、実務実態としては、例えば拙著『日本企業の管理会計』を想定することができる。前書は、NA(C)A, IMA, AAA, 大蔵省, 通産省, 日本会計研究学会等から戦後制定・公表された一連の管理会計ステートメントを集大成したもので、いわゆる「一般に認められた管理会計指針」をなすものと自負している[西澤, 1996]。従って、応用理論と実務実態の乖離・融合問題は、例示的には上記2書の比較・検討として検証することができる。

2. 管理会計における理論と実務の乖離と融合

本論文では、上述のように対象を限定して理論と実務の関連性を論及するが、いたずらに理論と実務の対立を指摘するだけでは問題解決にはならない。そこで管理会計理論と実務の乖離・融合に関する過去の歴史を内外の文献に基づいて考証してみよう。

管理会計理論と実務の乖離・融合問題は、既に前記の拙稿論文でも詳述したように[西澤, 1995 C], 管理会計の有用性(**usefulness**)を中心として展開することが有効である。FASBのSFAC No.2は、「会計情報は、目的適合的かつ信頼性あるものでなければならず……………それが失われれば会計情報は有用性を喪失する」と論じ[FASB, 1980, par.33], 有用性は目的適合性(**relevance**)と信頼性から構成されていることを明ら

かにしている。

ここに目的適合性とは、SFAC No.2によれば、「情報利用者に過去、現在、将来の事象の成果に関する予測を行うか、事前の期待を確認又は修正するに当たって、情報利用者を援助することにより、意思決定に差異を生じさせる情報能力を言う」ものとされる[FASB, 1980, par.46]。AAAのASOBATも、「目的適合性は、基本的な会計基準であって、情報は、促進を意図した活動又は発生を希望する成果と関連を有しているか、それらと有効に関連を有すべきことを求める基準である」と論じている[AAA, 1966, p.7]。

目的適合性における目的を単一目的と複合目的（経営機能別目的と管理階層別目的に細分）と環境対応型目的に分類してみると、管理会計理論と実務の乖離要因と融合方策を表1のように要約することができる。以下、この内容を時代を追って論及しよう。

表1 管理会計理論と実務の乖離と融合の要因

目的適合性の種類			乖離の要因	融合の方策
立 前 論	単一目的適合性		外部報告の優先	条件理論の導入
	複 合 目 的 性	経営機能別	情報費用の増大	費用便益理論の採用
		管理階層別	情報ニーズの相違	エージェンシー理論の活用
	環境対応型目的適合性		環境対応の遅延	会計技法の技術革新
本 音 論	① 学者は実務を知らず、実務家は理論を知らない。 ② 学者は成功を信ずるが、実務家は失敗を恐れる。 ③ 学者は革新を好むが、実務家は革新を試みる暇がない。			

(1) 単一目的適合性

1920～30年代においては、伝統的に単一目的適合性が固守され、原価計算の領域では真実原価の計算が最大の課題とされていた。このような真実原価理論(true cost theory)の許では、法的強制力のある外部報告目的が優先し、肝心な内部管理目的が軽視されざるをえない。この傾向に対する批判として、J. M. クラークは、1923年に『間接費経済学』を発表し、「異なる目的には異なる原価を」適用することを発表した[Clark, 1923, Chap.7]。これがクラークの条件別理論(conditional theory)であるが、条件別に適合性を追求すべきことは、当時は未だ一般化するまでには至らなかった。

(2) 経営機能別の目的適合性

その後、条件別理論が主流になったのは、1960年代に入ってからである。特にC.T. ホーングレンが強く推進したこともあり [Horngren, 1989, p.25], 機能別の目的適合性が重視された。その結果、経営機能については情報利用者の情報ニーズが尊重され、当該ニーズを満たすために、幾多の数量モデル（例えば、統計的回帰分析、CVP分析、差異調査モデル等）が、あいついで開発された。

ところが、R. W. スケイペンスは、このような数学的で複雑な数量モデルは、実務では殆ど使用されていない事実を発見した [Scapense, 1985, p.5]。その理由の1つは、費用が余りにもかかりすぎる点にあった。1970年代に入ると、情報経済学(information economics)が誕生し、「情報にもコストが要する」ことが認識された。コストを要する以上は経済性が問題となり、費用と効果を併せ検討する費用便益理論(cost-benefit theory)が、目的適合性の主要課題となった。

(3) 管理階層別の目的適合性

しかし、このような費用便益理論も、便益の測定が事実上困難なこともあり、目的適合性を達成する救世主とはなりえなかった。1980年代に入ると、エージェンシー理論(agency theory)が提唱され、情報ニーズも管理者の階層により相違することが認識された。その結果、管理階層別に目的適合性を追求することが必要となり、エージェンシー理論を背景にして複数の情報利用者及び期間を対象に、非対称情報を数式展開する方式が普及した。しかし仮説が単純な反面、モデルが複雑すぎ、費用便益の観点から却って理論と実務の乖離が拡大してしまった。

(4) 環境対応型の目的適合性

1980年代後半から1990年代初頭にかけて、企業をとりまく社会的・経済的・技術的環境が急変した。ところが管理会計は旧態依然で、環境への対応を欠き、目的適合性を失った。例えば、H. T. ジョンソンとR. S. キャプランは、『レレバンス・ロスト』において、「今日の管理会計情報は、あまりにも遅延しすぎ……………目的適合性を喪失している」と非難した [Johnson and Kaplan, 1987, p.1]。

その対応策として管理会計技法の技術革新が強調された。ジョンソンは新著『レレバンス・リゲインド』でTQC等の工学技法を重視するあまり [Johnson, 1992], 却って管理会計の目的適合性を否定する結果に終わってしまったことは残念である。

(5) 理論と実務の乖離・融合の本音論

以上、目的適合性の観点から管理会計理論と実務について乖離要因と融合方策を年代を追って考察した。これらの乖離・融合も単なる過去の一事象にすぎないものではなく、現行の

理論と実務の中にも渾然一体となって内在している。従って現行の理論と実務を目的適合性のタイプ別に類別し、両者の乖離原因を解明すると、やがて両者を融和する道も開かれよう。

しかし、これらはいわば立前論にすぎ、それだけでは、理論はともかく実務を改善することはできない。実務を改善するには、あえて本音論を戦わすことが不可欠であり、それなくしては問題解決を図ることができない。このため敢えてタブーの本音論に挑んでみると、次のとおりである（表1「本音論」参照）。

- ① 学者は実務を殆ど知らないし、実務家は余り理論を勉強していない。相互に他の事情を熟知していないので、理論と実務の融和が困難である。
- ② 学者は実務への適用を信じて新理論の開発に努めている。しかし、実務家はその導入に失敗すれば責任を負わねばならないので、慎重にならざるをえない。
- ③ 学者は次々に革新的な方式を提唱するが、実務家は現業に多忙で、その提案を検討し導入する時間・能力的な余裕を有していない。

これらの本音を真に解決するには、学者に実務参加の機会を与えるとともに、実務家にはリカレント教育ないし生涯教育を施す必要がある。また企業のトップは、革新を奨励し失敗時の責任は自己が負うことを表明することが大切である。さらに実務への導入を促進するには、コンサルタント等の活用も強く望まれる。

3. 管理会計理論と実務の乖離・融合に関する仮説と例証

本音論はさておき立前論の立場から表1に示した目的適合性の種類別に、4つの仮説を立て、前記の実態調査によってこれらを例証してみよう。ここに仮説・例証とは、実証理論における厳密な「仮説・検証」を意味するものではなく、仮の説を例示するにすぎない。なお例示に当たっては前著『日本企業の管理会計』を使用するが、当調査では複数回答方式を採用しているため、回答数の合計は回答会社数を上回っていることに留意されたい。

(1) 単一目的適合性の仮説と例証

第1に単一目的適合性について、次の仮説を立てることができる。

仮説1－『単一目的適合性を固持すると、内部管理より外部報告が重視され内部管理が有用性を喪失するので、複合目的適合性により管理会計の有用性を復活すべきである。』

この仮説を例証するため、外部報告のための財務会計と内部管理のための管理会計を取り上げ、その関係について実態調査結果を表記してみると、表2のとおりである〔西澤, 1995, p.39〕。同表のDのように「本格的な管理会計は実施していない」会社が、224社

表2 財務会計と管理会計の実態

延べ社数

A	両会計は別個の部門が担当している……………	47	163	210
B	期中は管理会計で処理し，期末に財務会計に調整している．……	28		
C	コンピュータで管理会計と財務会計を同時並行的に実施している．……	135		
D	本格的な管理会計は実施していない．……………	50		
E	その他……………	2		

設問 回答	業種別分類				規模別分類				総回答会社	
	製造業		非製造業		一部上場		その他		合計	平均
	回答数	百分率	回答数	百分率	回答数	百分率	回答数	百分率	回答数	百分率
A	37	21.8	10	18.5	40	21.9	7	17.1	47	21.0
B	21	12.4	7	13.0	25	13.7	3	7.3	28	12.5
C	101	59.4	34	63.0	112	61.2	23	56.1	135	60.3
D	38	22.4	12	22.2	39	21.3	11	26.8	50	22.3
E	2	1.2	0	0.0	2	1.1	0	0.0	2	0.9
社数	170	100.0	54	100.0	183	100.0	41	100.0	224	100.0

のうち50社あり，22.3%に達している．特に1部上場会社のうち管理会計を実施していない会社が39社（21.3%）存する事実は，驚かざるをえない．管理会計理論の立場からは，近代企業では管理会計を実施することが大前提とされている．しかし，一部上場会社でさえ2割強の会社が管理会計を実施していない理由は何か．管理会計なしで経営が効率的に管理できるのだろうか．

一部の大会社が管理会計を実施していない理由を，単一目的適合性に求めてみよう．Aのように「両会計は別個の部門が担当している」会社が47社（21.0%）存することは，換言すれば8割近い会社が財務会計と管理会計を同一部門が担当していることを意味する．同一部門が両者を担当する場合には，財務会計と管理会計を調整し一本化することが重要な課題となる．調整法としては，Bのように期末調整型をとる会社もあれば，Cのようにコンピュータ調整型をとる会社もあるが，要は一本化が不可欠となる．財務会計は法的強制力を有するので，企業会計は財務会計主導型となり，管理会計を実施していない約2割の会社は，単一目的適合性を固守しているため本格的に管理会計を実施していないものと思われる．

もう1つの例を人的資源会計について示してみると，表3のとおりである〔西澤，1995 A,p.40〕．当表は，物的資源会計に対比される人的資源会計の実態を調査したもので，同表のA及びBのように人的資源への支出を「資産に計上している」か「資産計上したことがある」会社は，215社中わずか10社（4.7%）にすぎない．Cのように「資産計上は一切考えたこともない」会社が，なんと174社（80.9%）に達している．これらの回答結果

表3 人的資源会計の実態

		延べ社数	
A	人的資源への支出を資産計上している。……………	4	10
B	人的資源への支出を資産計上したことがある。……………	6	
C	資産計上は一切考えたこともない。……………	174	184
D	できれば将来資産計上を考えてみたい。……………	34	
		218	

設問 回答	業種別分類				規模別分類				総回答会社	
	製造業		非製造業		一部上場		その他		合計	平均
	回答数	百分率	回答数	百分率	回答数	百分率	回答数	百分率	回答数	百分率
A	3	1.8	1	2.0	3	1.7	1	2.6	4	1.9
B	5	3.0	1	2.0	4	2.3	2	5.1	6	2.8
C	133	81.1	41	80.4	144	81.8	30	76.9	174	80.9
D	25	15.2	9	17.6	28	15.9	6	15.4	34	15.8
社数	164	100.0	51	100.0	176	100.0	39	100.0	215	100.0

からは、わが国では人的資源会計は、殆ど実践されていないと言っても過言ではない。

管理会計理論では、ヒト・モノ・カネのうちヒトがこれまで無視されてきたので、ヒトを対象とした人的管理会計の導入が強く望まれる。しかし、実務はこれを無視しているのが実態である。その理由の1つを単一目的適合性に求めてみよう。単一目的適合性の許に財務会計と管理会計を一本化する場合には、財務会計とパラダイムを異にする人的管理会計は、財務会計に併用する余地が存しないのである。今後は複合目的適合性をとり、財務会計と別個に管理会計を実施すれば、理論と実務の乖離を融合させることができよう。

(2) 経営機能別目的適合性の仮説と例証

第2に機能別目的適合性について、次の仮説を立ててみよう。

仮説一『機能別目的適合性を追求するため複雑な数量モデルを導入すると、費用便益性が損なわれるので、簡便方式を選好する方が管理会計の有用性向上に役立つ。』

この仮説を例証するため、表4の実態を示してみる〔西澤, 1995A, p.155〕。これは管理会計の中心をなす利益計画の設定方法を調査したもので、Dのように「トップの政策により決定する」会社が、180社中143社（79.4%）に及んでいる。換言すれば、計量的に利益計画を設定している会社は、180社と143社の差額である37社（20.6%）しか存しない。37社のうち25社が利益図表をまた27社が利益公式を使用しているが、資本に関して資本図表や資本公式を使用している会社は、わずか3社しかない。

なぜ利益計画という最重要課題を、トップの政策決定に委ね、CVPないしCVPC分析を使用しないのか。具体的には、資本図表や資本公式を実務では殆ど使用していないのは、

表4 利益計画の設定法の実態

		延べ社数
A	利益図表により設定する。……………	25
B	利益公式（CVP分析）により設定する。……………	27
C	資本図表や資本公式も利用する。……………	3
D	トップの政策により決定する。……………	143
		55
		198

設問 回答	業種別分類				規模別分類				総回答会社	
	製造業		非製造業		一部上場		その他		合計	平均
	回答数	百分率	回答数	百分率	回答数	百分率	回答数	百分率	回答数	百分率
A	20	14.8	5	11.1	20	13.8	5	14.3	25	13.9
B	22	16.3	5	11.1	22	15.2	5	14.3	27	15.0
C	1	0.7	2	4.4	3	2.1	0	0.0	3	1.7
D	104	77.0	39	86.7	115	79.3	28	80.0	143	79.4
社数	135	100.0	45	100.0	145	100.0	35	100.0	180	100.0

なぜか、大きな疑問が生ずる。その理由の1つを機能別目的適合性、特に費用便益理論に求めてみよう。機能別目的適合性の観点より経営機能を計画と統制に大別し、次に計画を利益計画と資金計画に区分する。これらをさらに短期と長期に、またプロジェクト別、セグメント別、期間計画別に順次細分してゆく。各機能を細分し各別に計画会計を適用すればするほど、有用性を向上させることができる。

ところがその反面、手数や費用が増大するので、費用便益理論の立場からは、費用を余り要しない簡便方式が選好される。トップの政策決定に委ねられているのは、そのためと考えられる。反面、計量的手法（特に資本図表や資本公式）が実践されていない理由は、費用の割に大きな便益がえられないとの実務側の判断によるものと考えられる。

上記と同一の推論は、費用分解についても下すことができる。表5は、利益計画で必要

表5 変動費と固定費の分解の実態

		延べ社数
A	勘定科目法で費用分解している。……………	149
B	散布図法で費用分解している。……………	0
C	最小自乗法で費用分解している。……………	0
D	変動費率法で費用分解している。……………	6
		149
		155

設問 回答	業種別分類				規模別分類				総回答会社	
	製造業		非製造業		一部上場		その他		合計	平均
	回答数	百分率	回答数	百分率	回答数	百分率	回答数	百分率	回答数	百分率
A	142	97.9	7	87.5	121	96.8	28	100.0	149	97.4
B	0	0.0	0	0.0	0	0.0	0	0.0	0	0.0
C	0	0.0	0	0.0	0	0.0	0	0.0	0	0.0
D	5	3.4	1	12.5	6	4.8	0	0.0	6	3.9
社数	145	100.0	8	100.0	125	100.0	28	100.0	153	100.0

とされる変動費と固定費の分解について実態調査した結果である〔西澤, 1995A, p.93〕. 同表のAのように「勘定科目法で費用分解している」会社は, 153社中149社でなんと97.4%に及んでいる. Dの変動費率法はともかく, Bの散布図表法とCの最小自乗法は, 使用している会社が1社も存しない. 一体, この実態は何を意味するのか.

管理会計の講義では, 散布図表法, 最小自乗法, 変動費率法について多くの説明を費やし, 場合によっては最小自乗法の展開や計算演習まで試みることが多い. ところが実務ではこれらが全く使用されていないのは, 誠に残念である. 一見不正確とも思われる勘定科目法を, 殆ど全部の会社が使用している理由は, 2つ考えられる. 第1は, 勘定科目法の方が, 散布図表法に比べデータが少なくてすむと共に, 最小自乗法より処理が簡単ですむことである. 第2は, 勘定科目法は財務諸表をそのまま使用できる利点がある.

これらの理由から実務では専ら勘定科目法が利用されている以上, 管理会計理論では勘定科目法をもっと重視すべきである. 特に準変動費を費用分解する際の問題解決に当たらないと, 管理会計理論は実務に貢献することができない.

(3) 管理階層別目的適合性の仮説と例証

第3に管理階層別目的適合性の観点からは, 次の仮説を立てることができる.

仮説一『管理階層により必要とする情報ニーズが相違するので, 管理階層毎に異なる情報を提供することによって管理会計の有用性を向上させるべきである.』

当仮説を例証するため, 表6の実態調査結果を示してみよう〔西澤, 1995A, p.156〕. これは, 予算編成に先立って目標利益を指示する方法を調査したものである. Aのように「期間利益額で指示する」会社は, 209社中198社で, なんと94.7%に達している. Bのように売上高利益率法による会社も30社(14.4%)あるが, Cの資本利益率法を使用して

表6 目標利益の指示法の実態

設問	回答	業種別分類								延べ社数	
		製造業				非製造業					
		回答数	百分率	回答数	百分率	回答数	百分率	回答数	百分率	回答数	百分率
A		150	93.8	48	98.0	162	94.7	36	94.7	198	94.7
B		26	16.3	4	8.2	24	14.0	6	15.8	30	14.4
C		5	3.1	0	0.0	5	2.9	0	0.0	5	2.4
社数		160	100.0	49	100.0	171	100.0	38	100.0	209	100.0

いる会社はわずか5社（2.4%）にすぎない。

管理会計理論では、利益金額より利益率が選好され、利益率としては売上高利益率より資本利益率が推奨されるが、実務はこれと正反対の実態を示している。大学では実務に役立たないことを教えているとか、管理会計理論が間違っているとは考えられない。欧米の文献でも等しく利益金額より資本利益率を重視していることは通説となっている。

そこで、管理会計理論と実務の乖離原因を管理階層別目的適合性に求めてみよう。この観点からは、同じ管理者でも管理階層により必要とされる情報ニーズが相違するので、どの管理階層を対象とするかにより回答結果に乖離が生ずることになる。管理会計理論では、トップがミドルに目標利益を指示する場合は暗に想定されている。このため、利益金額より売上高利益率、さらには資本利益率を使用することが推奨されている。ところが今回のアンケート調査に回答したのは、ミドルであるため、ミドルがローアに目標利益を指示する際の実態が回答されたものと思われる。後者の場合には、資本利益率では抽象的であり、またミドルは資本責任を有していないので、利益金額で指示する方法が広く行われているのであろう。

これと同一の推論は、表7の実態調査結果についてもあてはまる〔西澤，1995A, p.37〕。当表は目標利益の指示に続く利益業績の評価方法をアンケート調査したものである。業績評価に際しても、Bのように224社中194社（86.6%）が利益金額を評価基準として使用している。Cのように売上高利益率法を使用している会社は53社（23.7%）であり、Dの資本利益率法を使用している会社はわずか21社（9.4%）にすぎない。目標利益の指示法

表7 利益業績の評価方法の実態

設問	回答	業種別分類								規模別分類				総回答会社	
		製造業				非製造業				一部上場				合計	
		回答数	百分率	回答数	百分率	回答数	百分率	回答数	百分率	回答数	百分率	回答数	百分率	回答数	百分率
A		70	42.2	16	27.6	67	37.6	19	41.3	86	38.4				
B		148	89.2	46	79.3	157	88.2	37	80.4	194	86.6				
C		42	25.3	11	19.0	41	23.0	12	26.1	53	23.7				
D		17	10.2	4	6.9	19	10.7	2	4.3	21	9.4				
E		5	3.0	2	3.4	5	2.8	2	4.3	7	3.1				
社数		166	100.0	58	100.0	178	100.0	46	100.0	224	100.0				

延べ社数

A 売上金額目標の達成度で評価する。.....	86	} 268	} 361
B 利益金額目標の達成度で評価する。.....	194		
C 売上高利益率目標の達成度で評価する。.....	53		
D 資本利益率目標の達成度で評価する。.....	21		
E その他.....	7		

と利益業績の評価法は、類似の傾向を示しており、前記と同じような推論を下すことができる。

(4) 環境対応型目的適合性

第4に、環境対応型目的適合性の視点からは、次の仮説を設けることができる。

仮説一『環境変化に対応する新しい管理会計技法を開発し実践化するには、多大の年月と努力が必要なので、産学あげてその促進に努めることが管理会計の有用性向上に不可欠である。』

当仮説を表8の調査結果について例証してみよう〔西澤, 1995A, p.49〕。当表は、環境変化に対応する新しい原価管理の新方式を実態調査したものである。Fの標準直接原価計算は、126社中78社（61.9%）が実施し、ほぼ定着している。次いでCの原価企画は37社（29.4%）、Eのゼロベース予算も23社（18.3%）が導入済みである。ところが昨今学界や出版界で注目されているAのABCはわずか13社（10.3%）しか実施されていない。Bのライフサイクル・コストリングは8社（6.3%）が実施されているにすぎず、Dの品質原価計算に至ってはわずか1社（0.8%）しか実施していない。

アメリカではABC(Activity-Based Costing)は時代の寵児とされ、IMAの機関誌 *Management Accounting* では、再三再四に亘ってとりあげている。しかし上記の調査結果からは、ABCは日本には通用しないのかの懸念さえ生ずる。筆者自身は、ABCは日本にも十分適用可能であると信じている。ただABCを初め新しい管理会計技法を実務に定

表8 原価計算の新方式の実態

設 問	回 答	業種別分類				規模別分類				総回答会社	
		製造業		非製造業		一部上場		その他		合計	平均
		回答数	百分率	回答数	百分率	回答数	百分率	回答数	百分率	回答数	百分率
A		10	9.3	3	16.7	9	8.9	4	16.0	13	10.3
B		6	5.6	2	11.1	7	6.9	1	4.0	8	6.3
C		34	31.5	3	16.7	31	30.7	6	24.0	37	29.4
D		1	0.9	0	0.0	1	1.0	0	0.0	1	0.8
E		20	18.5	3	16.7	20	19.8	3	12.0	23	18.3
F		68	63.0	10	55.6	61	60.4	17	68.0	78	61.9
社数		108	100.0	18	100.0	101	100.0	25	100.0	126	100.0

延べ社数

A	活動基準原価計算（ABC）を実施している。.....	13	59	160
B	ライフサイクル・コストリングを実施している。.....	8		
C	原価企画を実施している。.....	37		
D	品質原価計算を実施している。.....	1		
E	ゼロベース予算（ZBB）を実施している。.....	23		
F	標準直接原価計算を実施している。.....	78		

着させるには、長い年月と多大な努力が必要とされるにすぎない。

そこで前記の新手法について、導入後の経過年数を調査してみた。標準直接原価計算 (Standard Direct Costing) は、1966年に通産省答申書によって提唱されて以来〔通産省、1966、第3章第7節〕、30年の歳月が経っている。原価企画 (Target Costing) はいつ開発されたか定かではないが、田中雅康教授によれば1973年から本格的に実施されているので〔田中、1995、p.2〕、22年が経過していることになる。

他方、ゼロベース予算 (Zero-Based Budgeting) は、筆者がアメリカから輸入したのが1978年で〔西澤、1978〕、既に18年間を費やしている。それにひきかえABC、ライフサイクル・コストイング (Life Cycle Costing)、品質原価計算 (Quality Costing) は、わが国に紹介されて未だ数年しか経過していない。いま新原価管理方式の経過年数と採用率を対比してみると、次のように比例関係の存することが判明する。

- ・標準直接原価計算は、30年で61.9%
- ・原価企画は、20年で29.4%
- ・ゼロベース予算は、18年で18.3%

導入後の経過年数から考察すると、ABCは、10%「しか」採用されていないと解するよりも、10%「も」採用されていると評価すべきである。このような解釈論を筆者は「もしか」理論と称している。統計的数値は同一でも、それを「も」と解するか「しか」と評するかによって結果の解釈が正反対となる。管理会計分野でも、会計解釈論を真剣に検討する必要がある。

それはともかく新管理方式の開発・実践に長年の歳月と多大な努力が必要な事実を等閑視すると、管理会計は環境変化に即応できなくなり、有用性を喪失することになる。管理会計の有用性を復活するには、個人の研究や1会社の実践に委ねるだけでは不十分である。わが日本管理会計学会(JAMA)が原動力となって、産学協同の道を切り開くことが不可欠である。

引用文献

- [1] AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966, AAA.
- [2] Clark, J. M., *The Economics of Overhead Costs*, 1923, Univ. of Chicago Press.
- [3] FASB, SFAC No.2, *Qualitative Characteristics of Accounting Information*, 1980, FASB.
- [4] Horngren, C.T., "Cost and Management Accounting: Yesterday and Today," *Journal of Management Accounting Research*, Fall 1989, AAA.
- [5] Johnson, H.T., *Relevance Regained*, 1992, Free Press.

- [6] Johnson, H.T. and R.S. Kaplan, *Relevance Lost*, 1987, Harvard Business School Press.
- [7] Scapens, R.W., *Management Accounting*, 1985, Macmilan Publishers Ltd.
- [8] 田中雅康著『原価企画の理論と実践』1995, 中央経済社.
- [9] 通産省産業構造審議会『コスト・マネジメント』1966.
- [10] 西澤 脩著『ゼロベース予算ーゼロ思考の経営革新』1978, 同文館.
- [11] 西澤 脩著『日本企業の管理会計ー主要229社の実態分析』1995, 中央経済社：A.
- [12] 西澤 脩稿「実態調査からみた管理会計理論と実務の乖離」『日本管理会計学会第5回全国大会研究報告要旨集』1995年11月10日：B.
- [13] 西澤 脩稿「管理会計における有用性の喪失と復活」『企業会計』中央経済社, 1995年12月号：C.
- [14] 西澤 脩著『経営管理会計』1996, 中央経済社.

The Gap between Theory and Practice in Management Accounting from the Viewpoint of a Questionnaire Survey

Osamu Nishizawa*

Abstract

I conducted a questionnaire survey on the 227 items, covering all areas of management accounting to 1,000 leading Japanese corporations in the Autumn of 1994. I found the serious gap between theory and practice in management accounting as the result of analyzing the replies. There were replies which showed the probable contrary conditions between theory and practice.

Why does practice alienate from theory in management accounting and how should they reconcile? My thesis challenges above problems. In this thesis I define and classify theory and practice and then study the relationship among them. As Alienation theory and Unification theory cannot be adapted in this case, I discuss how to reconcile from the viewpoint of Reconciliation theory.

First of all, in order to solve the alienation vs. reconciliation problems between theory and practice in management accounting, I pick up the main theme of Usefulness, especially Relevance. I classify them into three categories that is single relevance, duplicate relevance (devise it into relevance by business functions and by management levels) and relevance by environment countermeasures types. I study historically the reasons of alienation and the method of reconciliation through literatures from home and abroad in each of the categories and present the background of theoretical study. I disclose my real intention as well as the formal intention on them.

In the main part of the thesis, I show four hypotheses on the basis of above discussion and then illustrate each of them by the result from my questionnaire survey cited earlier. Lastly, I intend and conclude that the Japanese Association of Management Accounting need to play an important role in order to reconcile theory and practice in management accounting.

Key Words

Management Accounting Theory, Management Accounting Practice, Usefulness, Relevance, Questionnaire Survey, Hypothesis and Illustration, Alienation and Reconciliation

Submitted December 1995.

* Professor of Accounting, School of Commerce, Waseda University