

論 壇

私の学際的管理会計研究

西澤 脩*

<講演要旨>

1956年に早稲田大学の商学部に助手として奉職して以来、40有余年を経ましたが、この間一貫して管理会計を研究してまいりました。私の学風を一口で申せば、学際的管理会計 (Inter-disciplinary Management Accounting) の研究でありまして、管理会計を中核として、隣接諸学との学際的な研究を進めてまいりました。その結果、マーケティング会計、研究開発会計、物流会計、広告会計等を開拓することができ、これらは現在では、それぞれ新しい独立した学問として定着するまでに至りました。このような学際的管理会計研究の系譜とその成果について次の4点から講演を行います。

- 1 マーケティングと管理会計の学際的研究
- 2 研究開発と管理会計の学際的研究
- 3 物流と管理会計の学際的研究
- 4 広告等と管理会計の学際的研究

なお、この論壇は、日本管理会計学会の1997年度全国大会において、1997年9月5日(金) 15:00より16:15まで、城西大学の4号館4-104教室で行われました特別講演を記録したものです。

<キーワード>

管理会計、学際的管理会計、マーケティング会計、研究開発会計、物流会計、本社会計、金利会計、情報処理会計、人件費会計

1998年1月 受付

* 早稲田大学商学部教授・日本管理会計学会副会長

1. はじめに

ただいま、ご紹介頂きました早稲田大学の西澤でございます。本日は、「私の学際的管理会計研究」と題する特別講演を行う機会が与えられ、誠に光栄に存じます。特に司会の坂口博先生からは、過分のご紹介を賜り、何とお礼を申してよいかわかりません。

まず、これまでの会計学研究を振り返ってみたいと思います。生まれて初めて会計学と出会ったのは、戦後間もない1949年に早稲田大学商学部に入學し、友人に薦められて早稲田大学会計学会というサークルに入会した時のことであります。それから数えると48年の歳月が経ってしまいました。過日、早稲田のOB会で、「会計学とともに半世紀」と題する講演を求められました時は、一瞬ドキンとしてしまいましたが、よく考えてみると、そうオーバーではないような気がいたします。早稲田で本格的に会計学の研究を始めましたのは、日本の国連加盟が認められました1956年のことであります。その年に早稲田大学商学部の助手になりました。大学院ではまだ博士後期課程の学生でしたが、大学の門を出ると公認会計士になっていましたので、助手と学生と公認会計士の三足の草鞋を同時に履くことになりました。それから数えましても、41年の研究生活が続きました。

その間の功績に対し、本年春、図らずも“紫綬褒章”を賜る幸運に恵まれました。4月29日「みどりの日」に正式発令があり、5月16日には受章式の後、宮中に参内し「春秋の間」で陛下からお言葉を賜り、身の引き締まる思いでした。紫綬褒章と申しましても、私自身全く予備知識さえなかったため、その意義も十分に分からず、勲章と褒章の区別さえ知らない状態でした。実は、勲章は、生涯の功績に対し晩年に与えられるのに対し、褒章は、特定の功績に対し年齢に関係なく授けられるものだそうです。褒章条例によりますと、「事績著明ナル者」が対象とされ、事績つまり功績の内容により色別されています。そのうち紫綬は、「学術上ノ創作・発明」が対象とされています。特に「学術上ノ創作」の部は、俗にミニ文化勲章とも呼ばれているようで、今春は、一橋大学の学長を初め13名が受章いたしました。私の場合は、「会計学研究功績」ということが受章の理由とされました。

研究功績の内容といたしましては、著訳書（100冊）、受賞（7回）、表彰（5回）、学会現役員（10学会）等が考えられますが、一口で申せば、「学際的管理会計によって新しい会計領域を次々に開拓したこと」が認められたのではないだろうかと思っています。具体的には、図1に示したように、Aマーケティング会計に次いで、B研究開発会計、C物流会計、D広告会計、Eその他（本社会計、金利会計、人件費会計、情報処理会計）があり、これらを包括したものとしてF管理会計総論があります。しかし、これらの研究成果は、予め計画的・意図的に創案したものと言うよりは、結果的・回顧的に見ればそのような成果が生み出されていたと申すほうが適切です。事実、学際的思考のルーツをなしますシス

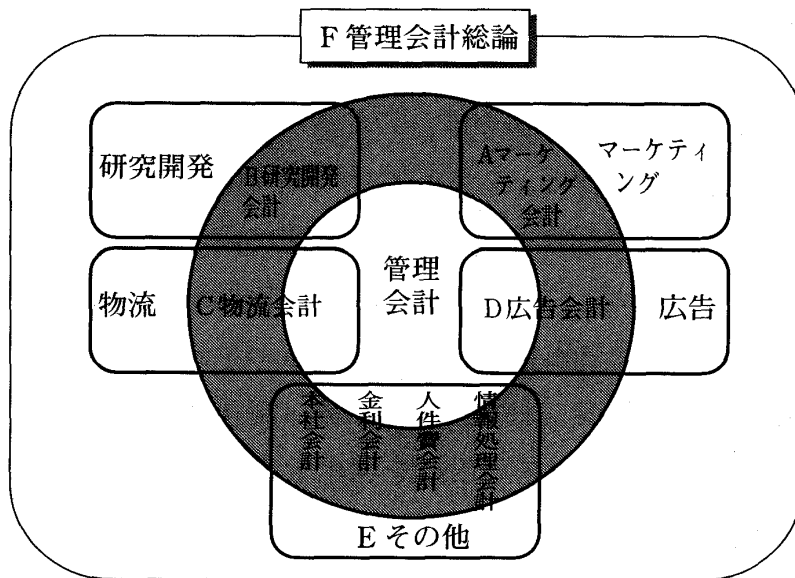


図1. 学際的管理会計研究の系譜と成果

テム・アプローチが提唱されるようになりましたのは、1960年代末のアポロ宇宙開発以後のことであり、また学際的（inter-disciplinary）という用語が使用され出したのは1970年代に入ってからであります。私が研究に着手しました1956年当時には、そのような発想もなければ用語も存しませんでした。それにもかかわらず、かかるアプローチが生み出されましたのは、助手兼公認会計士として理論と実務の両面に関わったこと、留学帰りもありセミナーに駆り出されたこと、出版やコンサルティングから新課題が次々に求められたこと、換言すれば、関係方面の強い要請に応じてきた結果ではないかと思っています。

2. マーケティング会計研究の系譜と成果

さて、本論に入りましょう。学際的管理会計研究としましては、各種の領域を開拓してまいりましたが、最初にとりあげましたのは、マーケティング会計（Marketing Accounting）でした。これは、マーケティングと会計の学際的研究領域です。マーケティングが初めて導入されたのは、1955年のことあります。この年に石川泰三経団連会長を団長とする訪米使節団が米国に渡り、その土産として持ち帰ったのがマーケティングという新しい学問でした。早稲田では、宇野政雄・原田俊夫両先生が先頭となり普及されましたので、マーケティングは早稲田が日本の発祥地とさえ考えられています。その影響を受け、マーケティング時代にふさわしい会計学としてマーケティング会計の開拓に挑んだのでした。先ず、Marketing Costsを営業費と訳出し、図2に示しましたように営業費会計の構築に全力をあげたのです。

その端緒となりましたのは、助手時代に1956年から1958年にわたり、企業経営協会原価計算研究会の*Cost Accounting Review : CAR*という小冊子（タイプ印刷）に合計27の論文を翻訳し連載したことでした。初めは、アルバイトかたがた英語の勉強を兼ねて始めたのですが、今から省みえますと、これが私の研究方向を決める決定的な出来事となったのです。その後、同協会の『経営実務』という機関誌の一号全頁を提供するということで、翻訳論文を体系化したのが、「営業費会計論」と題する特集号（1957年5月号）でした。これは、それまで訳出したNAA Research Seriesの中から営業費会計に関するものを抽出し体系化したものです。後日、日本生産性本部（現在は、社会経済生産性本部）では、番場嘉一郎先生がNAA翻訳シリーズの出版を開始しました。当時は、まだ助手の身分でしたが、私の翻訳をそのシリーズに取り入れて出版して下さりました。本書が拙訳書『営業費会計』（1958年4月）で、これが私の処女作となりました。

A マーケティング会計 Marketing Accounting

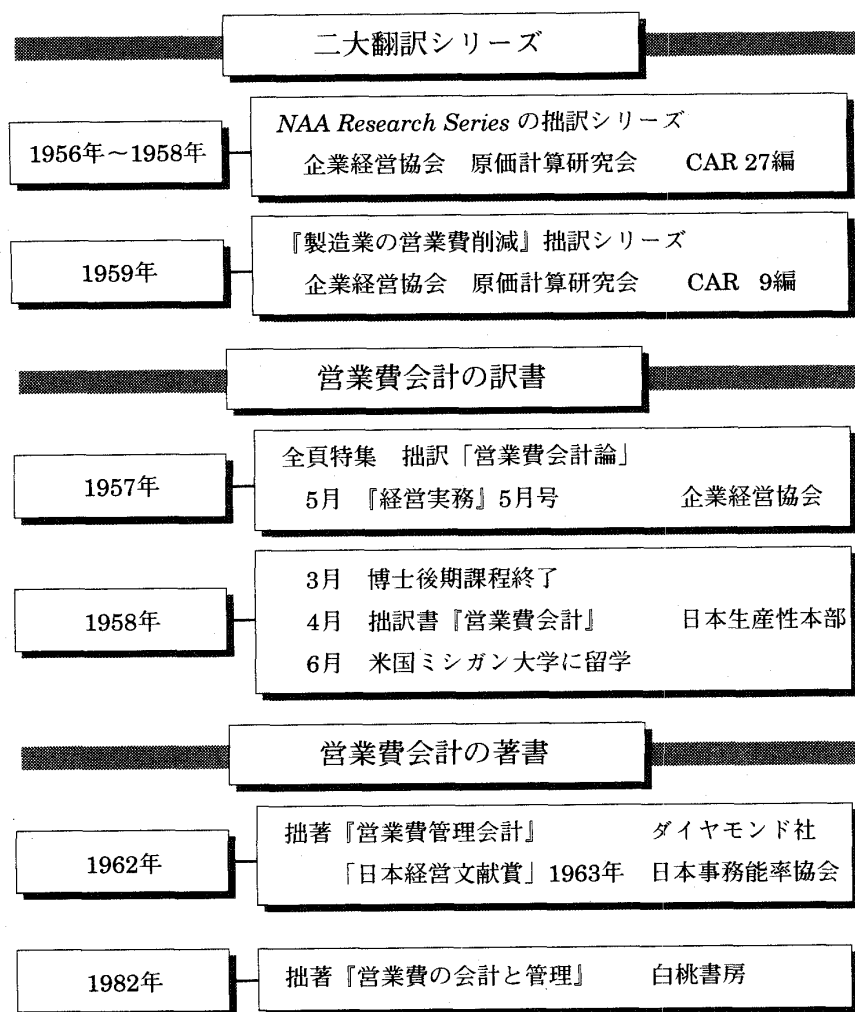


図2. マーケティング会計研究の系譜と成果

他方、1956年に早稲田大学とミシガン大学との間で教授の交換協定が結ばれました。後日助手もその特例として交換協定に参加が認められ、前訳書を出版した直後の1958年6月にミシガン大学に留学するチャンスに恵まれました。ミシガン大学には、ペイトン教授のほか営業費の専門家もあり、営業費会計の研究に没頭することが出来ました。その頃は、渡航・外貨・貿易の自由化が認められない、いわば鎖国の時代でしたから、わずか1年の留学とはいえ実に貴重な機会となりました。帰国後に出版した著書第1号が『営業費管理会計』（818頁）で、1963年に日本事務能率協会の「日本経営文献賞」を受賞するとともに、日本経済新聞社の「日経・経済図書文化賞」の次点に選ばれました。学究として、これほどの幸運な門出はありませんでした。

しかし、幸運だけではありません。人知れぬ苦悩もありました。私がNAAの翻訳を始めた頃は、訳そうにも洋書も雑誌も無い、買おうにも外貨が無い。また米国のことを聞く相手もいない—そんな状態でした。やっと見つけた論文集の中から、*NAA Research Series*を探し出し、それを一つの学問体系にまで作りあげるには、金鉱の発見にも似た苦難の道がありました。用語1つとっても大変で、marketingを営業活動と訳し、marketing costsを営業費と訳出するまでには、長い時間がかかりました。会社では、販売費及び一般管理費のことを営業費と俗称していましたので、言葉は同じでも、専門用語の営業費は、marketing costsの訳語であって、「マーケティング活動に要するコスト」を意味することを理解してもらうのに大分苦労しました。

このような営業費会計の研究は、1982年には拙著『営業費の会計と管理』として、一応の学問的体系を確立するまでに至りました。営業費会計は、やがてマーケティング会計に発展しましたが、その後は、分化の一途を辿り、幾多の衛星分野に分離・独立してゆきました。

3. 研究開発会計研究の系譜と成果

このようにマーケティング会計の研究は、総論から各論に重点が移行してゆきましたが、最初に分離・独立したのが、図3の研究開発会計 (Research and Development Accounting) でした。これは、研究開発 (R&A) と会計との学際的研究領域です。1960年に「科学技術研究調査規則」が制定され、これに基づいて科学技術行政や研究開発費の実態調査が行われてまいりました。1960年当時は、会社・大学・研究所の全研究開発費は、僅か2,109億円にすぎませんでした。本年は、松下電器1社だけでも4,000億円ですから、私が研究開発会計を手がけましたのは、研究開発時代が開幕する以前のことでした。当時は、研究所といっても名ばかりで、研究所ブームが起これ各社がこぞって中央研究所を設立し

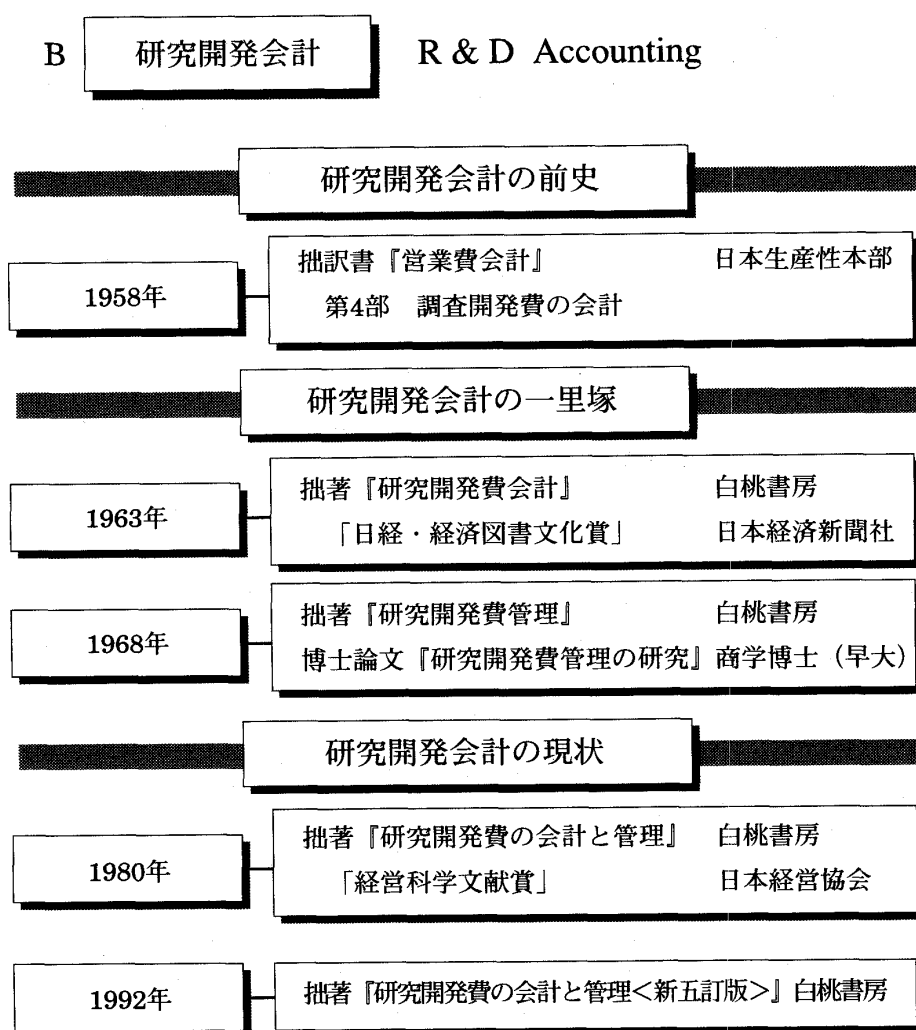


図3. 研究開発会計研究の系譜と成果

出したのは、1960年代末になってからであります。

そんな時代に研究開発会計を手がけましたのは、神のお告げがあったわけでも、30年後を先取りしたわけでもありません。止むに止まれぬ事情があったのです。裏話を申し上げますと、その前年『営業費管理会計』が受賞し、出版元の白桃書房からお祝の席でぜひ次作の出版をと依頼されたことが発端でした。まだ駆け出しの身でそう持ち駒がある筈がありません。実は、拙訳書『営業費会計』の中で、まだ前著に使用してなかったのは、第4部「調査研究費の会計」だけだったのです。そこで、これを種本にするより仕方がなかったのです。当訳書では、Research and Developmentを調査研究と訳しており、今から考えますと冷や汗ものですが、当時は、まだ研究開発の語が定着していなかったのです。やっと完成した構想を基にセミナーを開きましたら、受講者がたったの2名ということで、またまた冷や汗をかいてしまいました。

しかし、苦心惨憺、1963年に完成した第2作『研究開発費会計』で、今度は日本経済

新聞社の「日経・経済図書文化賞」を受賞しました。今から33年前の1964年のことであり、まだ弱冠34歳で助教授に過ぎませんでした。68年には、『研究開発費管理の研究』で新制第1号の商学博士を早稲田大学から頂き、1980年には拙著『研究開発費の会計と管理』で、日本経営協会の「経営科学文献賞」を受賞することができました。

研究開発費が会計の分野でとりあげられるようになりましたのは、1974年にFASBがFAS第2号*Accounting for Research and Development*を世に問い、1978年にIASCがIAS第9号*Accounting for Research and Development Activities*を発表して以来のことです。わが国では、本年やっと大蔵省企業会計審議会に研究開発費に関する特別委員会が設置されたばかりです。1963年の『研究開発費会計<初版>』以来、現在の『研究開発費の会計と管理<新五訂版>』まで、何と34年間も、同一書がロングセラーを続けられましたのは、偏に独創性と時代の要請によるものと信じております。

4. 物流会計研究の系譜と成果

総論から各論への第2の分化は、図4のように、物流会計(Logistics Accounting)でした。これは、物流(ロジスティクス)と会計との学際的研究領域です。物流は当時物的流通(Physical Distribution)と呼ばれておりましたが、1965年に「中期経済計画」が閣議決定され、物流時代が開幕しました。「中期経済計画」は、経済審議会が答申したもので、初めて物流を重要な経済問題としてとりあげました。当時流通コストを研究していた関係から、その臨時委員として末席を汚したのが、物流との最初の出会いとなりました。1970年には、産業界に物流ブームが台頭しましたが、その一役を担いましたのが、拙著『流通費—知られざる“第三の利潤源”』でした。これは、カッパ・ビジネスとして発売されたもので、派手な広告ともあいまってベストセラーとなりました。その結果、第三利潤説、物流氷山説、乗数効果理論等のキャッチフレーズがもてはやされ、物流の語やその重要性が急速に普及したのです。物流会計の中心をなす物流コストのアイデアは、拙訳書『営業費会計』の第3章「注文充足費の管理」から入手したものです。注文充足費は、やがて注文履行費と呼ばれ、その中心として物流費がクローズアップしてきたのです。

物流費会計の発展には、産業界からの強い要請がありました。1963年には、日本包装技術協会が日本生産性本部より独立しました。さらに1970年には日本物的流通協会と日本物流管理協議会が相次いで新設され、1992年には、両協会が新設合併し社団法人日本ロジスティクスシステム協会が誕生しました。これらの協会では、物流コストが重要な研究課題とされ、またセミナーの人気テーマとなりましたため、その調査・研究が強く求められました。

C

物流会計

Logistics Accounting

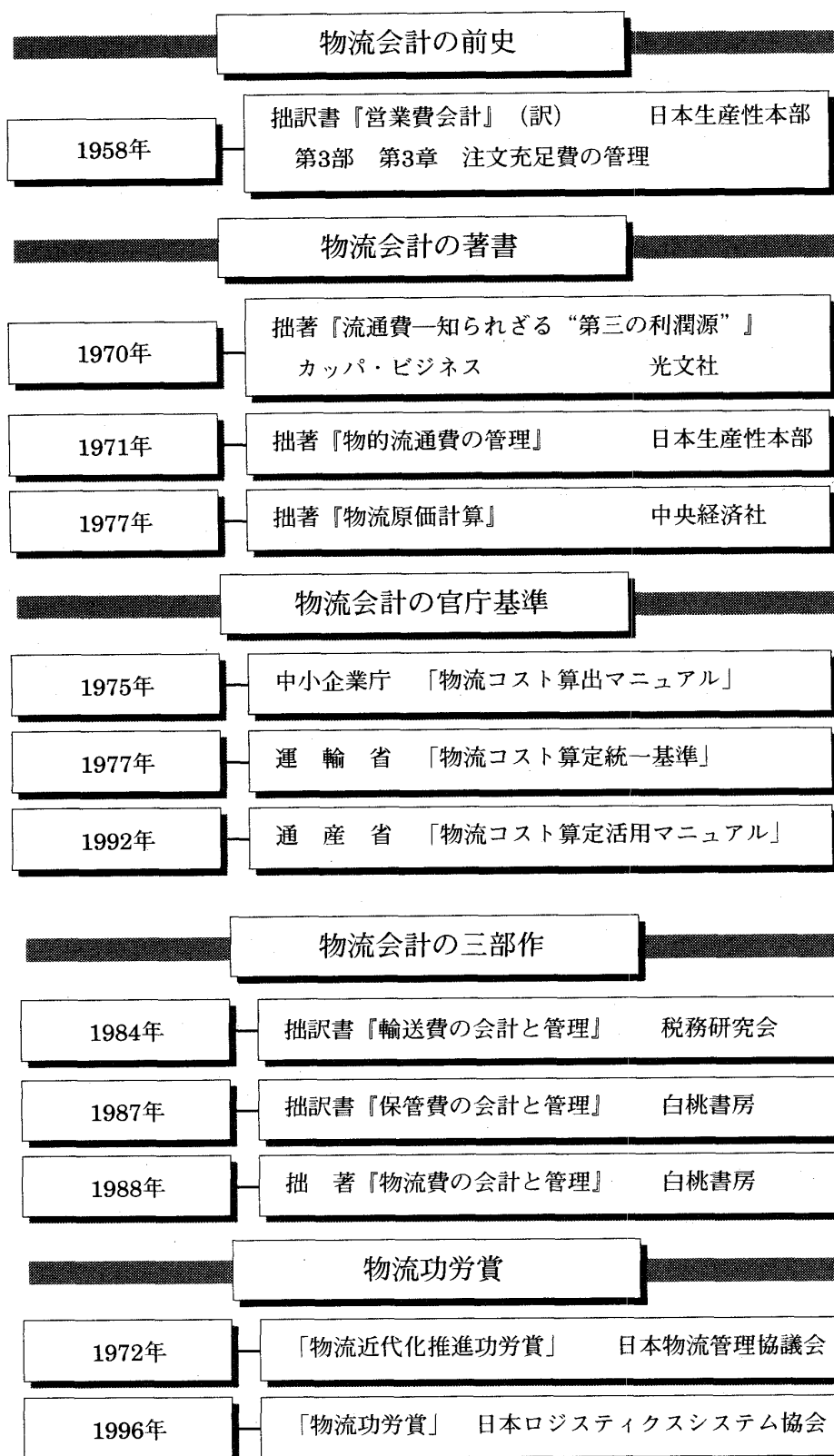


図4. 物流会計研究の系譜と成果

産業界だけではなく、官界も同じで、産業政策として物流コスト指数を必要としたため私が委員長となり、基準作りに奔走いたしました。1975年には、中小企業庁で「物流コスト算出マニュアル」を制定したのを皮切りに、1977年には運輸省では「物流コスト算定統一基準」を開発し、また1992年には通産省で「物流コスト算定活用マニュアル」を発表しました。これらは、いわば西澤式物流原価計算を制度化したもので、各省庁の後援で積極的な普及が図られました。さらに通産省の委託により、1965年以来、10年置きに物流コストの定点観測を行い、重要な物流指標として定着するまでにいたしました。このような成果が認められ、1972年と1996年の2度にわたり「物流功労賞」を受賞したこともあります。

米国では、物流コストの本格的な調査が実施されるようになりましたのは、1980年代の後半に入ってからでして、米国会計人協会（NAA）と米国物流管理協議会（NCPDM）の共同調査結果が、83年に *Transportation Accounting & Control*（拙訳書『輸送費の会計と管理』、1984）として、また85年に *Warehouse Accounting And Control*（拙訳書『保管費の会計と管理』、1987）として出版されたにすぎません。両書を取りいれ集大成しましたのが、1988年の拙著『物流費の会計と管理』であります。

5. その他の学際的管理会計研究の系譜と成果

マーケティング会計からの第3の分化は、図5のように、広告会計（Advertising Accounting）でした。これは、広告宣伝と会計学との学際的研究領域です。広告費につきましては、電通が毎年「日本の広告費」と題する統計を発表しています。1947

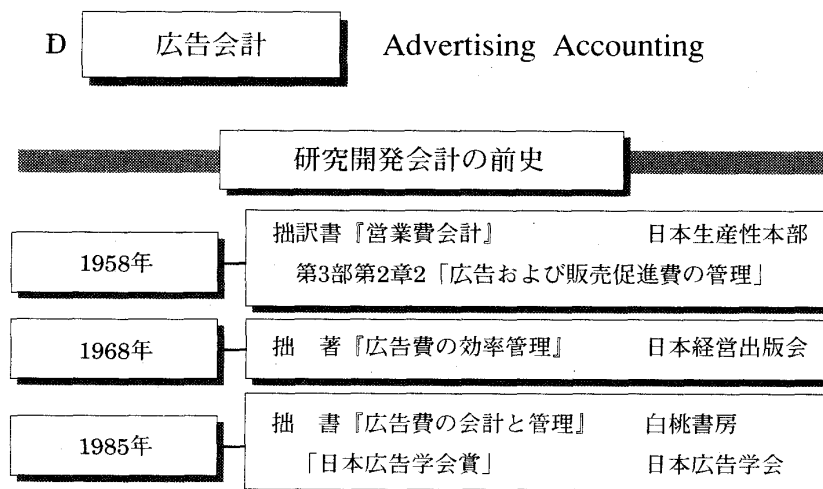


図5. 広告会計研究の系譜と成果

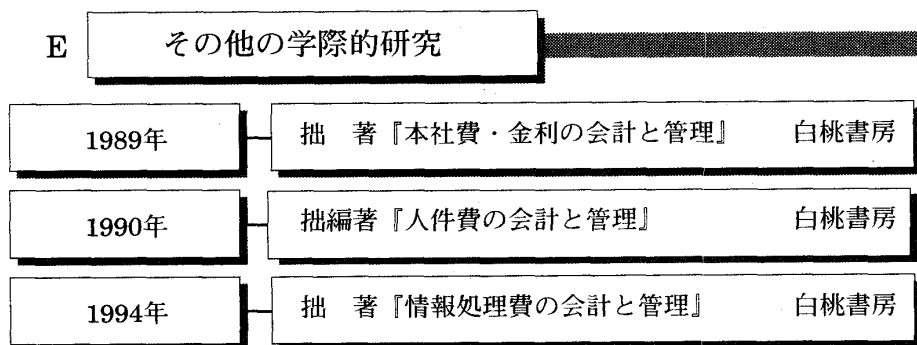


図6. その他の学際的研究の系譜と成果

年の第1回発表では、日本の全広告費は僅か17億円に過ぎませんでした。去年はトヨタ1社で709億円も支出しています。テレビを中心とする広告時代が始まりましたのは、1964年の東京オリンピック以降といえます。

わが国の広告論は、ミシガン大学にご一緒に留学しました小林太三郎先生が、帰国後開発されたものであります。先生と同じワセダハウスに宿泊していたこともあり、広告費の研究をするように度々要請されました。このため、1958年の拙訳書『営業費会計』に収められた第3部第2章2「広告および販売促進費の管理」を基に、広告費会計を最初に構築しましたのが、1968年の拙著『広告費の効率管理』です。次は1985年の拙著『広告費の会計と管理』で、本書には1985年に日本広告学会賞が授与されました。

そのほか、これまでに開発しました新領域としましては、図6のように、本社費・金利会計（拙著『本社費・金利の会計と管理』）、人件費会計（拙編著『人件費の会計と管理』）、情報処理会計（拙著『情報費の会計と管理』）等がありますが、時間の関係から説明は割愛いたします。

6. 終わりに

学問は総合と分化の反復であり、分化された専門領域は、やがて総合されて新しい学問体系を作り出してまいります。私の著作は、積み上げ方式により、論文はやがて単著となり、これらが全集となり、最後に新管理会計論として総括されてゆくのです。

このような管理会計総論としましては、図7のように、1966年の拙著『近代管理会計』に続いて、1980年に拙著『管理会計論』が世に問われ、1997年には拙著『経営管理会計』として一応の完成をみたわけであり。後書につきましては、昨年、日本会計研究学会の「太田・黒澤賞」が授与されるとともに、再び、「日経・経済図書文化賞」の次点にと

りあげられましたことは、永年の研究が認められたものと感謝いたしております。

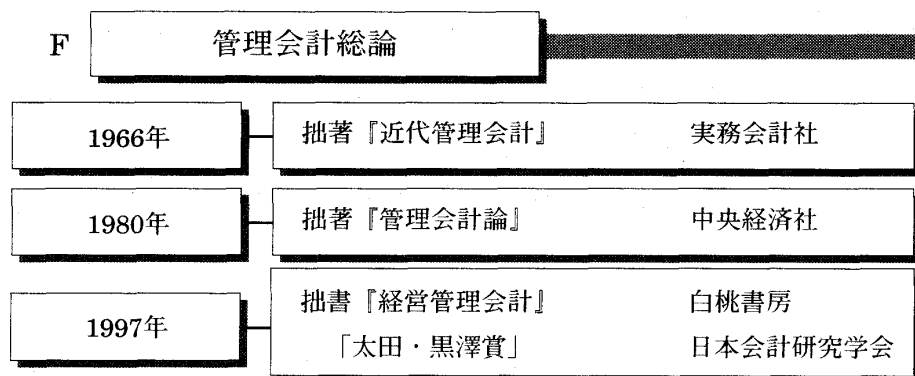


図7. 管理会計総論研究の系譜と成果

りあげられましたことは、永年の研究が認められたものと感謝いたしております。

これらの研究成果を省みますと、幾つかの教訓を見出すことができます。その第1は、専門用語は、いわば外国語とも言えますが、言葉の壁を破れば、会計の隣接諸学（マーケティングや研究開発や物流等）も比較的簡単に融合できるということです。第2は、既成の学問領域はほぼ完成に近づきつつありますが、会計学との学際的領域は殆ど未開拓であることです。第3は、会計は汎用の用具なため、色々な隣接諸学にも等しく適用できることです。以上は、言葉は拙いかも知れませんが、私の体験によるものですから、実感はあるものと信じています。

会計学の世界におきまして、輸入の時代から輸出の時代に代り、模倣の学問より創造の学問が尊重されるようになりました。創造とは、褒章用語で言えば「学術ノ創作」のこととであります。冒頭にも申しましたように、会計学の領域におきまして、褒章に値する学問を創り出すことがぜひ肝要と思います。

この度、会計学の分野で初めて紫綬褒章を賜りまして、個人としましてこれほど喜ばしいことはありませんが、もっともっと慶ばしいことは、会計学の研究を国として初めて評価して下さったことです。栄典とは無縁と考えられました会計学の分野にも門戸が開かれました。日本管理会計学会の会員の中から、第2の受章者が出ることを強く期待してやみません。誇りと希望をもって管理会計の研究に邁進しようではありませんか。本日の特別講演が、その一助になれば幸いです。

最後に重ねて、ご出席の先生方にお礼を申しあげ、私の講演を終わります。本日は、本当に有り難うございました。

以上

Special Lecture

My Study on Inter-Disciplinary Management Accounting

Osamu Nishizawa*

Abstract

It has been passed for more than 40 years since I promoted to Instructor at School of Commerce, Waseda University in 1956. I have consistently studied management accounting in this period. Speaking in a world, I can feature my study approach as Inter-disciplinary Management Accounting because I have devoted myself to study the inter-disciplinary areas between management accounting and its adjacent disciplines. I have been successfully to develop the new inter-disciplinary fields called as Marketing Accounting, Research and Development Accounting, Logistics Accounting and Advertising Accounting etc. as my research results. I had the good opportunity to give the lecture on the genealogy and results of my study on Inter-disciplinary Management Accounting on special lecture session of the General Meeting of JAMA on sept.5,1997.

Key Words

Inter-disciplinary Management Accounting, Management Accounting, Marketing Accounting, Research and Development Accounting, Logistics Accounting, Advertising Accounting, Corporate Expense Accounting, Interest Accounting, Manpower Cost Accounting

Submitted January 1998.

*Professor of Accounting, School of Commerce, Waseda University and Vice-president, The Japanese Association of Management Accounting.