

今世紀わが国における管理会計の回顧と総括

Retrospect and Summarization of Management Accounting in Japan in this Century

竹 森 一 正*

Kazumasa TAKEMORI

1. わが国における情報会計の誕生

管理会計において回顧し総括せねばならない話題は、多くあるが、1ヶ月という限られた準備時間の関係で、私自身が関心を持ち係った問題を扱うことにする。その一つがコンピュータである。

20世紀は、19世紀末に始まった産業革命を受け継ぎ、資本主義を発展させつつ、株式会社の質的量的発展を実現して進んだ。このために、大規模な資金の需要と供給のための制度が整備され、その制度を推進するために財務会計が発展した。同様に、株式会社形態としての発展から原価計算と共に管理会計も発展した。20世紀は、第2次世界大戦という惨禍ももたらした。しかし、その多くの副産物が戦後の社会経済に影響を与え、コンピュータはその一つとして特筆すべき存在となった。1950年代に大企業においてコンピュータが大幅に導入されるようになると、その高性能故に、人間の能力を越えるものとの誤解が生じ、コンピュータはあたかもユートピアをもたらす万能的ツールのように思われるようになった。

確かに、当時を振り返れば、コンピュータが開いてくれるであろうバラ色の未来に心躍らされたものである。会計関係の学会を含むすべての社会科学関係の学会においても同様であり、会計学においては、コンピュータがもたらすであろう会計の展開に過度とも言える期待を持ったものであった。この傾向は日米共に同様であり、アメリカでは、アメリカ会計学会（以下AAAと略称）から *A Statement of Basic Accounting Theory* (AAA, 1966, 邦訳名『基礎的会計理論報告書』, 以下ASOBATと略称) が発表された。この報告書は、会計情報基準とされた *relevance*, *verifiability*, *freedom from bias*, *quantifiability* の4つの基準を提言し、同時に

*経営情報学科－会計

Department of Business Administration and Information Science - Accounting

"Essentially, accounting is an information system." (ASOBAT, p.64-I-1.) という表現で特徴付けられる将来の特徴を述べ、わが国会計学研究に大きな影響を与えた。この報告書は、R. Mattessich, *Accounting and Analytical Methods* (1964, 邦訳名『会計と分析的方法』) と共に情報会計とも言える分野を築くようになったことは記憶に新しい。

『会計』では「特集・AAA六六年報告をめぐって」の特集が組まれている(『会計』Vol.91, No.6)。その後も、両者に強く影響を受けた多くの論文や著書が発表されている。今から思えば、コンピュータの熱病とも言える現象であった。例えば、コア・メモリーを用いた2進法をわざわざ説明したもの、プログラムや数学の用語のみを解説したもの、議論の中心をASOBATの解説においたものなど、アメリカの新しい傾向を追う熱気を帯びた姿勢が特徴的であった。

この中でASOBATに対しての冷静なコメントとして、飯野利夫「会計余録・AAA報告の反響とSECの動向」(『会計』Vol.91, No.4) の中で「特に第5章のごときは beyond my imaginationだ」とのArthur Andersen & Co., Morrison 前会長(当時)の発言を紹介していることが興味深い。第5章は、会計の将来像として現在に至っても未だに引用されているほどであるから、この発言は歴史資料として貴重である。

2. 会計における有用性の提言

ASOBATがアメリカ会計学会から発表されているからといって、アメリカ全体がASOBATを賛美して、すべての議論をこの報告書から始めていたわけではないようであった。この点について、ある事実を明らかにしたい。私は、1979(昭和54)年8月、NAA東京支部主催の第2回ワシントン大学会計学ゼミナールにおいてGerhard Mueller教授の講義を聞くことができた。その要旨は、①会計学の発展は4期に分けられ、現在は第4期が始まったところである、②第3期は数学・統計学を使う会計の時期であり、これは、役に立たなかった、③第4期の会計に重要なのは、有用性(Usefulness)である、であった。この中で第3期の解説はまったく初耳の話であった。特に、ASOBATは古いとか、わが国での学会で多く引用され、わが国の大学院での講義・演習や研究会での教材として多く使われている論文・著書の筆者を批判したり、と驚きの内容であった。各期ごとに代表的な学者名があげられていたが、当のMueller教授は出ていない。話の筋から「第4期は自分の期である」ということだろうかと思った。

Mueller教授は、翌1980(昭和50)年5月に来日し、学士会館で講演と夕食会、日本経済新聞社で講演を行った。学士会館での夕食会は理事と関東側評議員による開催と聞いている。私は青木茂男教授(早稲田大学・日本会計研究学会長—当時—)から

受付を依頼された。青木教授の配慮で受付後会場への入室を許され、その雰囲気を知ることができた。日本人側は Mueller 教授が講演で述べた ASOBAT の扱いにとまどったようであり、質問は、ASOBAT および当時わが国で人気の高かった在外学者についての研究内容に集中した。特に、津曲直躬教授（東京大学）は、「公理的接近」への意見を聞こうと努力を重ねたが、AAA では誰も評価していないとか、ワシントン大学の大学院生は誰も読まないとかの答えしかなく、津曲教授のあけにとられたような表情は印象的であった。後日、私は、青木教授から Mueller 教授がなぜ ASOBAT に対してあのような態度をとるのだろうかとの質問を受けた。

私がこのような歴史上の話題を提供しているのは私自身の管理会計研究の反省としてである。私もかつては統合的数学モデルの存在を信じて勉強したことがあった。そのモデルをコンピュータに載せればすべてを最適に管理できるという夢のようなモデルを信じていたのである。その統合的モデルの中心となるものが ASOBAT という relevance ではないかとの期待を込めて研究を行ったものであった。

実は、私は 1972（昭和 47）年に「情報理論的接近による多変量予算統制のシステム設計」のテーマで企業会計賞に応募し、選外佳作を戴いている（番場嘉一郎選考委員長）。このテーマは、Baruch Lev 教授が提唱した財務諸表分析に熱エントロピーの理論を応用した研究（Baruch Lev, *Accounting and Information Theory*, Research Series No.2, AAA, 1969）を紹介したものであった。あの熱気のころから四半世紀が過ぎてみると、なぜあのように ASOBAT に夢中になったのか、また、なぜ relevance が深い意味を持つ概念に思えたのか不思議である。私が賞を戴いた元となった Lev 教授のエントロピー理論にしても、なぜにわざわざ他の分野から理論を借りねばならなかったのか、本当にそれが会計上の理論的精緻化に貢献したのか現在からふりかえると疑問である。

3. 会計教育におけるコンピュータ

日本会計研究学会においては、多くのコンピュータ関連の研究が報告されている。その中で最も最近の組織だった研究は、日本会計研究学会スタディ・グループ「21 世紀へ向けての会計教育」（藤田幸男主査・愛知学院大学）である。その中で第 3 章として「アメリカの諸大学の会計教育改革の取組み」を特に検討してみたい。ここでは、アメリカでの先端校でのコンピュータ会計教育が紹介されている。結論的に会計教育の中でコンピュータを教育する必要性は感じていても、実際は具体策がなく暗中模索の状態という感じを受ける。30 年前と同じ問題が指摘され、討議されていることは驚きである。紹介されているアメリカの大学にその理由を示すことができる。南

カリフォルニア大学（USC）はAAAのAI/ET部会（Artificial Intelligence/Emerging Technologies Section：人工知能・先端技術部会）の中心校で部会の中心のDaniel O'leary教授が在籍しており、アリゾナ州立大学（ASU）は情報関係が進んでいるハイテク校で、AISの権威者であるJoseph W. Wilkinson教授が在籍しており、ブリガム・ヤング大学（BYU）は一時AAAのURLを担当したほどの情報教育の先端校である。列挙されたアメリカの大学はこのように全米の情報会計の先端校であるにもかかわらず、教育の具体的例示はASUでのCAIを利用した簿記一巡のシステムがあるのみである。AAAではAECC（会計教育改善委員会）を設置し、会計教育の改善に取り組んでいる。情報会計教育についても積極的提言が掲げられている。しかし、提言されているからといって実行されているとは限らないのが世の常というものであろう。会計自体への理解とコンピュータと会計のリンクを理解する努力は、アメリカといってもそれほど楽に実現できるものではないだろう。30年前のコンピュータ社会やコンピュータ教育の記事や論文が今日でも新鮮に読むことができるのは、何よりの証明である。では、わが国で何をどのようにするかが真の課題であろう。

コンピュータ問題について教育実践に即した対応をした事例として、日本会計研究学会会計教育特別委員会（井上達雄委員長）の昭和41年度報告がある（『会計』Vol91, No6）。本報告において、大学において設置すべき科目として、電子計算機概論（4単位）、会計情報システム論（4単位）、電子計算機実習（2単位）を提言し、既存の科目の教育内容で追加すべき内容として、原価計算ではフローチャートを、管理会計では予算、販売、新製品開発および設備投資等についてのシミュレーションを、監査ではサンプリング、その他を提言した。実は、これらは今日でも十分に通用する提言である。その後、わが国での情報会計教育研究は、日本会計研究学会特別委員会（大山政雄委員長）「わが国の大学におけるEDP会計教育」（1983.9）、井上信一（香川大学）調査、亀井孝文＝林昌彦（流通経済大学）調査、河合久（中央大学）調査、前述藤田スタディ・グループなどがあいついで発表されている（私も簡単な調査結果を第7回国際会計教育会議で報告した）。1978年には産能大学経営情報学部が開設され、その後、私の所属校を含めてこの種の学部・学科が林立するようになり、情報会計教育は外見上は完成したかに見えている。しかし、これはある種の幻影的な事象であることではないかと思うのだが、その原因と解決策についての見解は少ない。

情報会計についても、また経営情報教育についてもコンセンサスがないことがコンセンサスという不思議な事実が動いていることは、一時の数学モデルの全盛時代の雰囲気に通じるものを感じる。

4. インターネット時代における情報会計の課題

(1) 伝統型情報化

最近、パソコンまたはコンピュータを利用した新しい教育システムが話題になっている。OHP、Microsoft社のPower Point、Lotus社のFreelanceを使用した情報の投影や、インターネットのホームページを教室のスクリーンに投影することは時々見られる所である。しかし、これらのツールは学会等の外部での報告には用いられても、現実の講義に用いるには多くの問題がある。

井尻雄士著 *Accounting Structured in APL* (AAA, 1984)に代表される、プログラム作成を主体にした会計教育は、涌田宏昭＝大山政雄両教授に代表されるOA第1世代が期待したようには進まなかった。APLを利用した会計教育も私が知る限り行われていない。「非常にリゴラスに、コンピュータにすぐ乗っかるような会計の過程の解釈というのができる」(田中章義編『日本における会計学研究の発展』同文館, 1990, p.69)というAPLに対しての井尻教授の称賛は、私の追查では証明されない。プログラム教育自体が会計学教育の中で難関であったこと、会計とコンピュータに通じる実務家がほとんど学会に参入しなかったこと、表計算ソフトが急発展したこと、等による。本来は、FORTRAN, COBOL, BASIC, C等のプログラム言語を使用して会計計算のプログラムを作成したり、会計システムを設計することが、正統派の情報会計教育のはずであったが現在では殆ど見られない。

ノートブック・パソコンを新入生全員に持たせて、コンピュータ・リテラシーを育てようという時期もあったが、会計教育において成果を挙げたということはなく、いつの間にかこの画期的試みは消えてしまった。ハードウェア主導型教育は失敗であった。

ちなみに、藤田スタディ・グループでは担当教師がVTRを自己製作して使用する例があげられているが(同上スタディ・グループ報告書 p.73), これはVTRマニアならでこそ可能なことで一般化できることではない。この例にあげられた先生は大変な時間を費やしてVTRを作成しているはずである。恐らくは趣味を兼ねて意地を張って制作しているのであろう。

伝統型情報化教育は失敗し、次の新しい試みを待つ中間段階というのが今日の状態であろう。

(2) URLでの情報化

今後の会計教育の情報化に大きな影響を与えると予感されるのがインターネットの

発展である。具体的には、WWW (World Wide Web) を URL (Uniform Resource Locators) により開設されたホームページを利用することである。時間を必要以上に消耗することは、第1段階と同じであるが、URL上で意見を述べたり、情報を集めたりという時代の流れが定着してくると、第1段階のように無視したり評論の立場を通すことはできないであろう。

とりあえずは、講義は従来通り大教室で教科書解説形式で行ない、課題をホームページ上で解答および解説するという方法が行われるであろう（私情協の阿部錠輔委員会はこの種のホームページの全国リンクを企画中とのことである）。この方法には、Eメールによる返信や質問も併設することになる。これへの回答は面倒くさく時間が掛かることであるが、熱心な学生の育成のためには避けられないであろう。Eメールによる交信は研究を含む教員のプライベート時間を大幅に犠牲にしないとできない作業である。また、ホームページ掲載用の原稿を作るためには、教室配布用のプリントを作る時間の数倍を必要とすることは事実である。1個人のコンピュータへの情熱と教育への献身だけで講義内容を情報化するためには大変な時間を犠牲にすることになる。

成績管理とその情報開示を行うには、データベース・ソフトでも表計算ソフトでも可能であるが、そのファイル作成には手作業・エンマ帳方式の3倍の時間が必要となる。同じテンプレートで翌年にデータだけ書き換えれば良いということが期待されるが、実際はそれほどの時間節約にはならない。このようにさほどハイテクとは言えないITであっても多くの余計な時間が掛かってしまう。

(3) 新しい研究・教育媒体の課題

インターネットの画像と音声の伝達機能を利用したTV会議システムを用いた遠隔教育も話題にはなるが、同様に時間が掛かるという理由で実現しない。ハードウェアとソフトウェアの設定は短時間で済むとしても、運用には大変な難題がある。まず、TVカメラに向かって話すのは、ゼミや講義で話すのとは根本的に異なる。普通の講義調をTVカメラで映すと間伸びしてとても実用には使えない。実は、カメラに向かって話すということはかなりの熟練を要する専門技能であり、これまでのように教室での講義のスタイルを自己流でやってきた大学教員が即応できるものではない。以上が私が最近行なった実験の結果明らかとなったことである。

映画やTVの末尾にいわゆる裏方である多くのスタッフ名が出てくる。衣装係、ヘア・メイク係、スタリスト係、各種撮影用小品提供者、照明係、音声録音係、擬音・環境音係、等々。これらのバックアップの上で映画やTVの画面はできている。TVの画面を日常としている学生達を引き付けるには、これらのスタッフ作業を解決しなければならない。

ただし、将来の展望は明るい。インターネット上でこのシステムを実施すると、1講義1ファイルで記録し、放送大学のVTR版とは違った通信制大学教育システムができる。ここでは、学生達は任意の時間に世界中の任意の場所から必要なファイルを呼び出し、パソコン画面上で講義を受ける。ゼミ討議は、チャット機能により指定時間帯で実施すれば可能である。

かつて、アメリカ会計学会では、Virtual session を設けて世界中から参加者を募り、チャット機能による部会を開こうとしたが、技術上の問題と参加者数の不足とで中止となった。その後、私は担当者に問い合わせたが返事はなく、AAAでの企画再開はないようである。この点で、平松一夫教授（関西学院大学）グループのインターネット・チャットによる実験した国際会計についてのシンポジウムは画期的な試みであった。

現在の状況の下でITによる新技術を用いて教育方法を改革しようとしても、担当者が大変な負担を負うことになるために今後も進まないであろう。更に、IT適応またはコンピュータ・リテラシーの程度と教員の適応度は一致しないから、今後もさほどの進展はないであろう。また、専門スタッフの支援体制は昨今の大学の状況から望み薄であるから、専任のスタッフを常駐させてのITを活用した教育は実現見込み薄であろう。

しかし、IT機器は徐々に安くなり使用方法も簡単になりつつある。コンピュータへの器用さを任じる者が少々犠牲を払えば、一定の進展は実現できるのではと期待もできる。安価なカラー画像の送受信ソフトと音声メール機能とカメラを併用すれば、新しい国際化への挑戦が期待できる。

注：当稿は、平成11年(1999年)12月11日(土)に、「今世紀我が国における会計・監査の回顧と総括」の統一論題テーマにより、名城大学天白キャンパスで開催された日本会計研究学会第92回中部部会における報告を加筆修正したものである。座長は斎藤隆夫教授（名城大学）、報告者は、武田安弘教授（愛知学院大学）、竹森一正、河合秀敏教授（愛知大学）および上田圭祐公認会計士（監査法人トーマツ名古屋事務所長）であった。