

学籍番号：CD092005

管理会計における因果関係論

(要 旨)

大学院商学研究科

博士後期課程会計・金融専攻

宛 悦 琪

1. 論文構成

序章 問題提起

- 第1節 因果関係への注目
- 第2節 管理会計/原価計算における「因果関係」の多様性
- 第3節 本論文の視点
- 第4節 論文の構成

第1章 各分野における因果関係に関する研究

- 第1節 哲学・自然科学における因果関係の特徴
- 第2節 社会科学の特徴と因果関係
- 第3節 社会科学における因果関係に関する研究
- 第4節 管理会計/原価計算から見られる因果関係

第2章 会計理論における因果関係

- 第1節 片岡教授の所説
- 第2節 複式簿記から見た会計学的因果関係——井尻教授の所説に基づいて
- 第3節 価値移転から見た「因果関係」
- 第4節 活動基準計算

第3章 管理会計/原価計算における工学的因果関係

- 第1節 管理会計/原価計算における工学の意味と因果関係
- 第2節 損益分岐分析
- 第3節 差異分析
- 第4節 原価企画

第4章 管理会計/原価計算における心理学/行動学的因果関係

- 第1節 社会心理学における原因帰属
- 第2節 管理会計/原価計算における行動学
- 第3節 予算システムへの応用
- 第4節 Luft and Shields によるリサーチ研究

第5章 BSCにおける因果関係

- 第1節 BSCにおける因果関係およびそれをめぐる論争
- 第2節 BSCにおける「因果関係」に対する私見

終章 結論と今後の課題

2. 本論文の目的

近年、「因果関係」という言葉は管理会計/原価計算において様々なコンテキストで用いられている。しかしながら、管理会計/原価計算の分野において、この言葉に対する理解は必ずしも一致せず、また明確に定義されていないのである。それゆえに、「因果関係」への関心が高まるとともに、「因果関係」の定義が問題視され、論争を起している。そこで、筆者はこのような論争を論文の出発点にし、管理会計/原価計算全体を見ることによってこの分野における「因果関係」のあり方を考察する。本論文の研究によって、管理会計/原価計算における「因果関係」をどのように定義するかという問題について、今後への示唆を得ることを目的とする。

3. 問題提起（序章）

現在、管理会計/原価計算の様々なコンテキストで多様な「因果関係」の意味が見られている。ABCとBSCにおいても、因果関係の性質はやはり異なっている。例えば、ABCの場合の因果関係は、他の要因の影響がなければ同じ原因が同じ結果を得られるという意味の因果関係である。それに対して、厳密な意味の因果関係はBSCには存在していないといえる。そのため、BSCにおける「因果関係」を、狭義の意味で説明することはできない。その場合、因果関係の定義をより広義にとらえるべきである。

そこで、Nørreklit(2000)はHumeの定義する厳密な因果関係を用いるべきであると主張し、BSCにおける因果関係の妥当性を批判した。しかしながら、筆者はNørreklitの見解に疑問を持つ。Humeの定義は唯一の判定基準なのか。社会科学において確かにHumeの主張を支持する人が多いが、反対する人も少なくない。また、Humeの定義でなければ、管理会計/原価計算における「因果関係」を一体どのように理解すべきか。筆者はこのような問題意識をもって、本研究を展開した。

4. 各分野における因果関係に関する研究（第1章）

第1章では、各分野における「因果関係」の特徴を考察した。

第1節は認識論を主張するHumeの学説と、存在論を主張するBungeの学説を対比することによって、哲学・自然科学における「因果関係」の特徴を考察した。筆者の意図はどちらがより正確であるのかということを議論することではない。ここでいいたいのは、「因果関係」の意味論的問題について、認識論的な考えも、存在論的な考えもあり、異なる主張を用いることによって「因果関係」に対する解釈が異なるということだ

ある。

第2節は社会科学の非因果的特徴を説明した。筆者は2つの点に基づいてそのことを説明した。その1つは、社会的事象は一回限りでくり返しが無いものである、ということであり、もう1つは、人間の事象は非因果的性質のものである、ということである。

このような非因果的特徴にもかかわらず、実際には社会科学の分野において、「因果関係」に関する研究は絶え間なく続けられてきた。そこで第3節において、様々な領域における「因果関係」の研究を網羅的に取上げた Bunge(1982)のレビュー論文を検討することによって、社会科学における因果関係の様々な姿を考察した。

さらに第4節では管理会計/原価計算分野における様々なコンテキストで現れる「因果関係」を紹介した。このような説明によって管理会計/原価計算において多様な「因果関係」の姿を有することを示した。

しかしながら、ここでこの多様な因果関係の態様をどのように類型化するのかという問題が生じる。管理会計/原価計算研究は、関連する他の社会科学領域である経済学、社会学、心理学からの理論も応用している。従って、管理会計/原価計算における「因果関係」を研究する際に、他分野における「因果関係」の概念も生かす必要がある。また、どの分野の理論に基づくかによって、管理会計/原価計算において現れる「因果関係」の性格も異なってくる。管理会計/原価計算における「因果関係」は背後にある分野別で類型化することができるのではないかと思う。

5. 会計理論における因果関係（第2章）

本章は片岡の所説を出発点にして、また「因果的複式簿記」を主張する井尻の会計観を理論の裏づけとして会計理論における因果関係の意味を検討した。

片岡（2010）は歴史上で行われた「因果関係」に関する諸研究を基礎にして、自らの「因果関係」の見解を述べ、「因果関係」の2つの公準を定めている。片岡によると、因果関係は、極めて一般性が高く、原価移転の原理を基礎的に支えている。またこれらの因果関係の公準は、会計全般に適用される広義の「対応の原理」ということができるという。したがって、対応の原理は費用収益対応の原則を包摂することはいうまでもないという。またこのような因果関係の公準は井尻(1968)によって主張され、交換の公理として示されたものと本質的に同じものであるという。

明らかに、片岡による「因果関係」の所説に3つの概念が含まれている。それは、会計における交換の原理、原価移転/価値移転、および費用収益対応原則である。本章で

は第2節と第3節にてこれらの概念を詳しく説明する。それによって、会計理論における因果関係の意味をより明確にできる。

会計理論における「因果関係」は井尻による会計の「交換の原理」と解釈することができる。井尻(1968)によると、会計の対象であるすべての取引は、原因事象と結果事象から構成されており、それらを記録する会計の構造は、「因果的複式簿記」と呼ばれる。また井尻が「得たものと失ったものとの間の因果関係すなわち交換」と述べていることからわかるように、因果関係そのものを交換とみている。内部取引の場合を例にとってみると、例えば、仕掛品ができて、材料が使われる。また賃金が支払われて、現金が減る。設備が使われて、減価償却費分が減価する。その代わりに、製品が出来る。そこに「因果関係」があるという。つまり、製品を作りたいという「意図」があるから、製品が増えるのは原因で、材料が使われるのが結果である。それは製品というものを生み出すという目的のために行われた事象である。そこに「因果関係」の糸があって、それは会計理論における「因果関係」の原則である。

またその原則の原価計算の領域における適用形態は原価移転（いわゆる価値移転）ないし原価凝着の原則となる。Paton（1922）は「価値移転」について次のように述べた。「価値は、まず様々な形態で取得され、その後、仕掛品に転換し、最後に製品として完成される」。また「製造に使用されたいかなる財、サービス、または条件の価値も、元のもものが消費された対象、すなわち製品に移転し（pass over into）、その結果に凝着して（attach to）、したがってそれにその価値を与える」。

さらに、Gilman(1939)は Paton の主張を受け継いで、「原価会計係の作業の本質的な基礎」を、「価値移転のコンベンション(convention of transferred values)」や、「原価のコンベンション(cost convention)」、「原価移転のコンベンション(convention of cost transferals)」などと呼んでいる。彼は原価会計上における費用・収益の対応がこのようなコンベンションに基づいていると指摘し、また価値移転のコンベンションの具体的な適用には多くの人為的な通則や仮定が設けられなければならないと指摘した。

ここでいう人為的な通則や仮説は、Littleton（1937）により指摘された企業家の「意図」と解釈できる。要するに「企業家の観点によると、産出（output）は明確に計画された仕事の結果である」ということである。そこで企業家の計画は原因となり、産出は結果となる。

本章で「因果的複式簿記」や「価値移転」などの概念の説明によって会計理論における「因果関係」の意味を明らかにした。また会計理論における「因果関係」は一定の会

計法則を支えているが、その概念の中に企業家の「意図」が存在することに注意すべきである。

6. 管理会計における工学的因果関係（第3章）

本章ではまず管理会計における工学の意味を説明した。またそれと対応する因果関係の意味を考察した。

ここでいう工学はより厳密に言えば、経営工学のことである。また「経営工学とは何か」という問いの答えにはいくつかの立場がある。松浦(2009)は、以下の3通りにまとめている。1) 現場の効率化のノウハウ・技術の集大成の延長線上で経営工学をとらえる立場。2) 企業の諸業務を個別ではなく、全体としてシステムととらえるシステムズアプローチを強調する立場。これは企業を社会環境の中の経営システムと見て様々な角度から方法論を動員して総体的に分析・設計してゆこうとするものである。3) 経営管理を支援するための工学的アプローチであるとする立場。これは経営の諸機能を場として、固有の要因間の因果関係を明らかにして、設計論に高めようとしたねらいをもつものである。

1) は自然科学に基礎を置くものであるため、そこで現れた因果関係はいうまでもなく自然科学的、より厳密にいうと、物理学的因果関係である。それについては第1章第1節で詳しく説明した。

それに対して、2) と 3) は他分野と共有のシステム工学の援用を必要とする。他分野とは具体的にいうと数理学、統計学、経済学などが挙げられる。要するに、それらの分野における因果関係の特徴が含まれているといえる。これらの因果関係はいずれも論理的因果関係であって、一般的意味では「因果関係」と区別しなければならないものである。しかしながら、哲学・自然科学の概念からの脱却によって、統計学においても「因果関係」で説明することはできる。そこで財部静治著「統計による因果関係の研究」(1926)の主張を取上げた。

さらに本節は CVP 分析、差異分析と原価企画という工学的アプローチを用いる管理技法を分析することによって、管理会計/原価計算における工学的因果関係の活用を考察した。

7. 管理会計/原価計算における心理学/行動学的因果関係（第4章）

本章はまず心理学における「因果関係」の形を紹介した。Hume により因果的効力の

実在性が否定されて以来、数多くの議論がなされてきた、心理学においても、認知心理学者は共変動(covariation)情報と因果（相関）関係認知の問題として、動物心理学者は因果（随伴性）規則の学習の問題として、社会心理学者は原因帰属の問題として古くからこのテーマに関わってきた。そして、第1節は管理会計/原価計算と関係ある社会心理学における原因帰属だけを紹介した。

また第2節では、管理会計/原価計算におけるいくつか心理学/行動学のトピックを取上げた。それはリーダーシップ論、モチベーション論、行動科学的意思決定論というものである。

さらに、第3節において、管理会計/原価計算における心理学/行動学の活用に関して、予算システムを取上げた。予算統制に関する研究は、近年、評価基準としての予算あるいは標準原価の設定、実績把握と差異の分析という会計処理の技術的側面に関する研究にとどまらず、目標の伝達と動機付け、さらには業績評価という会計情報の行動的側面を意識する研究もなされている。因果関係の視点からいえば、予算統制において工学的因果関係だけでなく、モチベーションと業績の向上がもたらされる心理的因果関係も重視されることである。予算統制における心理学的因果関係は人間の心理および行動と予算目標達成の間の関係を指している。予算統制における人間の心理および行動と目標達成の間の関係は2つの側面を有する。1つは、人間の心理および行動が予算目標達成にもたらす影響である。例えば、予算スラックの問題である。もう1つの側面はその逆方向であり、予算の設定が人間の心理および行動にもたらす影響のことである。

最後に、Luft and Shields(2003)を紹介し、どのような理論が、どのような管理会計のトピックあるいは状況において、どのような因果関係を説明してきたのかということをも明らかにした。

8. BSCによる因果関係（第5章）

管理会計/原価計算における「因果関係」といえば、直ちにBSCを連想するであろう。しかしながら、「因果関係」について最も疑問視されているのもBSCである。ではBSCにおける「因果関係」を一体どのように認識すべきか。本章において、これまで考察してきた結果を踏まえてBSCにおける「因果関係」に対して私見を述べた。

まずBSCにおける各視点間の「因果関係」は、本来の哲学の意味でいう「因果関係」（たとえば、Humeの定義する厳密な意味での「因果関係」）である必要はなく、BSCにおける「因果関係」を検討する際、厳密な意味から離れて考えるべきである。

また管理会計/原価計算における他の「因果関係」の概念との比較によって BSC における「因果関係」を再認識した。そこで、まず会計理論による「因果関係」の概念と比較した。会計学/原価計算における「因果関係」は一定の会計法則を支えているわけであるから、必然的、不可欠ないし不可避免的な特徴を有するのに対して、BSC における「因果関係」はより婉曲的なものであるという。さらに工学・心理学的「因果関係」の概念と比較した。一定の法則に従っている工学・心理学的「因果関係」と比べて、BSC における「因果関係」は管理者自身の主観から作り出されたものであり、またサーチャプローチによって修正できるから、主観的かつ探索的な特徴を有する。またそのような「因果関係」の意味は戦略のコミュニケーションにある。要するに、BSC における「因果関係」は哲学・自然科学における厳密な意味を持たないとしても、戦略的マネジメントにとって重要な役割を果たしているということである。

9. 終章（結論と今後の課題）

本稿の研究によって、筆者は1つの結論を得た。それは、管理会計/原価計算における「因果関係」の意味論的問題を問う場合、哲学・自然科学で定義された厳密な意味に基づく必要はないということである。そこで社会科学における様々な分野で見られた比較的厳密でない「因果関係」の研究は、管理会計/原価計算における「因果関係」の意味への拡張に示唆を与えることができる。

そして本稿では、管理会計/原価計算における多様な「因果関係」を、このような分野軸で分類して考察を行った。それぞれは会計学、工学、心理学という順序に従って検討を進めていった。また各分野における「因果関係」に関する先行研究を検討することによって管理会計/原価計算における「因果関係」を考察した。要するに、そこで、各分野に使われている「因果関係」の意味を、管理技法における「因果関係」の意味として考えることにした。

また各分野の応用による「因果関係」の意味をさらに明確にするために、その分野の知識を応用しているいくつかの管理技法を詳しく説明した。それぞれの分野が具体的にどの管理技法に応用されているかは次の図で表すことができる。

図 6-1 管理会計/原価計算における「因果関係」－ 1

会計理論における因果関係	工学的因果関係	心理学/行動学的因果関係
複式簿記 製品原価計算	差異分析 CVP 分析 原価企画	予算統制

まず、会計学における「因果関係」は会計理論に基づいて価値移転の特徴を有する。また、工学的「因果関係」は物理的因果関係および論理的因果関係の特徴が見られる。最後に心理学的「因果関係」は心理学の理論に基づく様々な因果関係が見られて、その中に原因帰属概念があってそれが予算管理システムに利用されている。

BSC における「因果関係」はこれまで検討してきた「因果関係」の概念とは異なっており、独自の特徴を有する。それゆえに、BSC における「因果関係」は他の「因果関係」の概念と別のタイプに属すべきと考える。

そして筆者は以上の図にさらに BSC の「因果関係」を加えて、管理会計/原価計算における「因果関係」を最後に次の図で表すことにする。

図 6-2 管理会計/原価計算における「因果関係」－ 2

会計理論における因果関係	工学的因果関係	心理学/行動学的因果関係	主観的・探索的因果関係
複式簿記 製品原価計算	差異分析 CVP 分析 原価企画	予算統制	BSC

最後に、今後の課題として、管理会計/原価計算における「因果関係」の問題に関して、時間軸や、国際比較の視点からも考えられると思う。

例えば、各管理技法の生成時期に、管理会計/原価計算において「因果関係」に対する理解の違い、また原因の重要性への認識また結果との関係への認識の違いということを考えて、「因果関係」という切り口で管理手法に関する体系化の課題に新たな試みが可能となると考えられる。

また国際文化の違いについて、本論文の対象となる「因果関係」は主に英文の“causality”から訳されたものとする。しかしながら、文化の違いで、例えば、日本語の「因果」という言葉はまた“causality”と異なる意味を持っていると考える。このような文化の違いは管理会計に反映されないのか。反映されたとすれば、管理会計の手法または理論にどん

な影響を与えるのか。このような問題意識によって、「因果関係」という切り口で国際比較も可能となろう。

参考文献（本要旨にて参照したもののみ）：

Bunge, M. (1982), “The Revival of Causality”, Scientific Realism, 2001, Prometheus Books.

Gilman, S. (1936), Accounting Concepts of Profit, New York : Ronald Press （片野一郎監訳，久野光朗訳，『ギルマン会計学』）。

Littleton, A. C. (1937), “Concepts of Income Underlying Accounting” , Accounting Review, 12(1): pp.13-22.

Luft, J., and M. Shields(2003), “Mapping Management Accounting: Graphics and Guidelines for Theory-Consistent Empirical Research”. Accounting Organizations and Society, 28: pp. 169-249.

Nørreklit, H. (2000), “ The balance on balanced scorecard-a critical analysis of some of its assumptions”, Management Accounting Research, Vol. 11, No. 1, March 2000, pp. 65-88.

Paton, W. A. (1922), Accounting Theory, New York The Ronald Press Company.

井尻雄士(1968)『会計測定的基础—数学的・経済学的・行動学的探求—』東洋経済新報社。

片岡洋一(2010)「活動基準原価計算の総合原価計算への拡張」，ディスカッションペーパー。

財部静治(1926)「統計による因果関係の研究」『経済論叢』第22巻第3号，pp.443-458。

松浦春樹(2009)「経営工学の役割」『神奈川大学工学研究所所報』，32: pp.20-26。