

日本管理会計学会産学協同研究グループ(2017年度)

最終報告書

「グローバル管理会計原則の可能性と展望に関する研究」

2019年11月30日

浅田孝幸（桃山学院大学）

青木雅明（東北大学）

清水孝（早稲田大学）

澤邊紀生(京都大学)

## 第1章 はじめに

本プロジェクト（グローバル管理会計原則の可能性と展望に関する研究）は、2017年度日本管理会計学会の産学協同研究グループの研究課題として採択された。本プロジェクトの目的は、現在のようにグローバル化・多様化した実務で用いられている管理会計システムを検討していく際に、これらの実務を統合するようなフレームワークを構築していくことである。私たちは、この目的を達成していくための一つの手がかりとして、CIMA(Chartered Institute of Management Accountants)とAICPA(American Institute of Certified Public Accountants)によって提唱されているGlobal Management Accounting Principles(GMAP)に着目した。

GMAPは2014年に提唱されたが、2017年時点において、この原則について十分な情報がなかったため、GMAPに関する調査・研究から始めることとした。この調査・研究の一環として、GMAPがどのようにして構築されて来たのか、その成り立ちについて調査を行った。（第2章：澤邊担当）次の段階として、企業の管理会計実務について実態調査を行い、GMAPの適用可能性を検討し、さらに、今後の研究の方向性に関する提案を行った。（第3章・4章：青木担当）

一方、IMA(Institute of Management Accountants)はCompetency FrameworkにおいてGMAPと類似する概念を示している。これを研究することは、本プロジェクトの目的であるグローバル化・多様化の時代における実務的な管理会計基準の有用性の検証に通ずると考え、このフレームワークに関する調査・研究を行なった。（第5章：清水担当）

本プロジェクトの研究期間は2年であるが、その目的を考えれば、2年間に限定されるものではなく、今後とも継続して行っていくべきものとする。最後に、現時点までに行われた主要な活動について簡単にまとめておく。

- ・ 日本管理会計学会における報告：2018年全国大会（慶應大学）における中間報告、2019年全国大会（専修大学）における最終報告
- ・ GMAP日本語版の公開(2018年1月)：AICPA(Association of International Certified Professional Accountants)の主催による出版記念イベント（2018年2月27日、ハイアット・リージェンシー東京）
- ・ 実務家へのインタビュー：2018年7月18日、2019年8月1日、8月7日、8月13日
- ・ 実務家とのパネルディスカッション：2019年7月15日

## 第2章 GMAPの成り立ち<sup>1</sup>

### 2.1 新しいコンピテンシーに基づいたシラバス作成の土台

GMAP誕生の直接の契機は、2010年に実施されたCIMAシラバスアップデートのための調査であった。2010年のシラバスアップデートは「新しいコンピテンシー」に基づいたシラバス(new competency based syllabus)作成を目指していた。その調査のなかで、普遍的に適用可能な管理会計原則(a universally applicable management accounting principles)の必要性が提起されたのである。

### 2.2 段階別アプローチによるGMAP作成

GMAPの作成は、CIMAがシラバスをアップデートする際のアプローチを土台として発展させたアプローチに沿って行われた。具体的には、次のような段階別のアプローチである。

- 第1段階 既存研究の整理(desk based research)に基づくドラフト原案作成
- 第2段階 内部コンサルテーション
- 第3段階 改善修正
- 第4段階 外部コンサルテーション
- 第5段階 改善修正
- 第6段階 最終チェック
- 第7段階 公表

第1段階では、既存研究の検討に基づいた土台となるドラフト原案が作成された。事務局でドラフト原案を作成したのはCIMAのHead of Policy ResearchであったNaomi Smithである<sup>2</sup>。その際に検討された既存研究としては、Berle and Means (1932), Burnham (1941), Van der Merwe (2007), Bromwich and Bhimani (1989, 1995, 2009), Zott and Amit (2010), Simons (2010), Ahrens and Chapman (2006)などが紹介されている<sup>3</sup>。

第2段階で、事務局が作成したドラフト原案は、アドバイザリーパネルによる内部コンサルテーションにかけられ、さらにCIMAの技術委員会で検討された。内部コンサルテーションを行うアドバイザリーパネルは、英国、米国、中国、香港、日本、インド、オーストラリアの実務家

<sup>1</sup> GMAPの成り立ちに関する記述は、とくに指定のないかぎり、CGMA(2014c)に依拠している。

<sup>2</sup> 内部コンサルテーションの対象となったアドバイザリーパネル用ドラフト原案(CGMA 2013)には、Charles Tilly, Dr. Noel Tagoeからの貢献と、Peter SpenceとWilliam Spencerの協力を得て、GMAPはNaomi Smithによって作成された、記載されている。

<sup>3</sup> CGMA(2014c)においてこれら文献の書誌情報は提供されていない。本稿でも、これにない書誌情報の提供は差し控えることとする。

と研究者から構成されていた<sup>4</sup>。アドバイザーパネルのフィードバック期限は2013年11月14日であった。

また、アクセンチュア、バンク・オブ・アメリカ、ドイッチェ・バンク、フィデルティ・インベストメンツ、IBM、JPモルガン、マーズ (Mars)、ロープス・アンド・グレイ (Ropes & Grey)、リグリーズ(Wrigley's)などの企業や、2013年度のグローバル・マネジメント・アカウンティング・リサーチ・シンポジウム (Global Management Accounting Symposium) 出席の研究者との意見交換が行われた。第3段階では、第2段階の意見交換を反映したドラフト原案の改善修正が行われた。

第4段階の外部コンサルテーションは、アドバイザーパネル用ドラフト原案 (CGMA 2013) を修正したドラフト (CGMA, 2014a) が用いられた。外部コンサルテーションは、2014年2月20日から5月20日の90日間の間に実施され、157の書面によるレスポンスが得られた。会計職業団体諮問委員会 (Consultative Committee of Accountancy Bodies)<sup>5</sup>、国際会計士連盟、主要規制機関・監督官庁などの主要ステークホルダーに対しては、個別にコンサルテーションの依頼が行われた。また外部コンサルテーション期間に、各国をまわってラウンドテーブルを開催し、管理会計の定義や、ドラフト原案の三原則 (後述) や管理会計機能の核となる実務領域などについて、広くフィードバックを得た。書面レスポンスやラウンドテーブルでのフィードバックの地域別・実務家研究者別の実数・比率は表2.1の通りである。

表 2.1 外部コンサルテーション段階でのフィードバック

	Total	Americas	Africa	Asia	Australasia	Europe	Middle East	Unknown	Practitioner	Academic	Unknown
Written	157	17	36	25	6	66	3	4	136	11	10
Round-table Attende	247	31	52	100	4	53	7	-	216	31	-
Total (Ratio)	404	48 (12%)	88 (22%)	125 (31%)	10 (2.5%)	119 (29%)	10 (2.5%)	4 (1%)	352 (87%)	42 (10%)	10 (3%)

(出所) CGMA(2014b, p.3)

<sup>4</sup> 筆者もアドバイザーメンバーの一人として内部コンサルテーションプロセスに参加した。アドバイザーメンバーリストは、<http://www.cimaglobal.com/About-us/The-Global-Management-Accounting-Principles/The-Global-Management-Accounting-Principles-Advisory-Panel/>に掲載されていたが、2019年11月現在ではリンクは切れている。

<sup>5</sup> 英国の5つの会計職業団体 (Association of Chartered Certified Accountants, Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Chartered Accountants Ireland, Institute of Chartered Accountants of Scotland)を包括する団体で、CIMAは設立メンバーであったが2011年に離脱した。なお日本語名称は日本公認会計士協会(2000)「会計基準設定主体」2000年3月17日作成、に依拠した。

第5段階では、外部コンサルテーションからのフィードバックの分析には、「書面によるレスポンスとラウンドテーブルでの意見の比較照合(Collation)」「共通テーマの抽出」「優先度の高い修正点の比較」「修正意見の選別とその理由の記録」などのステップが含まれていた。

ここからさらにドラフト案は何度か書き直され、その度にアドバイザーパネルからのフィードバックが求められた。最終的に、CIMAの技術委員会やボードの最終チェックを受けたうえでGMAP(CGMA, 2014c)は2014年10月22日に公表された<sup>6</sup>。

### 2.3 コンサルテーションドラフトからの変更点

外部コンサルテーションからのフィードバックに共通する要望として、「大胆な記述」「簡明な記述」「人間の要素 people elements を含めること」「倫理・ガバナンス・持続可能性を明示すること」「戦略開発の様々なアプローチを認めること」「図表を単純化すること」が前述の分析によって確認された。

これら確認事項は、表現上の改善以外に次のような変化をGMAPにもたらした。第一に、「人間の要素」が「原則」「業績システム」「実践領域」に追加されたことである(図2.1)。ラウンドテーブルでの意見交換を通じて、管理会計原則を活用する前提条件として、適切な能力を備えた人間が必要であることが改めて認識されたことを反映している。

図 2.1 効果的な管理会計機能の4つの要素 (出所) CGMA(2014c)

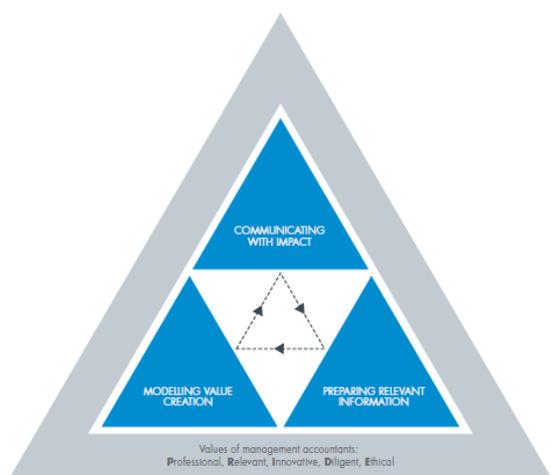


第二に、「GMAPの原則が3原則から4原則に変更された。コンサルテーションドラフトでは、「影響力あるコミュニケーション communicating with impact」「価値創造モデル化 modelling value

<sup>6</sup> Naomi Smith からアドバイザーパネルメンバーへのメール連絡日に基づく。プレスリリースは未確認。

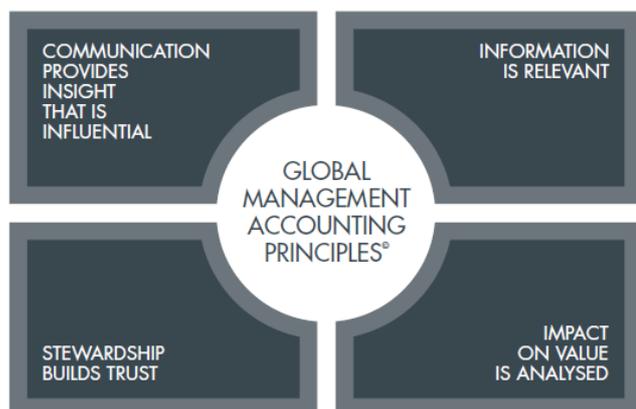
creation」「目的関連性ある情報の提供 preparing relevant information」の3原則が提示されていた(図2.2)。これが、外部コンサルテーションを経て、「コミュニケーションは影響をもたらす洞察を提供する communication provides insight that is influential」「情報は目的関連的である information is relevant」「価値への影響の分析 impact on value is analyzed」「ステewardシップは信頼を築く stewardship builds trust」の4原則へと修正された(図2.3)。

図 2.2 コンサルテーションドラフトでの3原則



(出所) CGMA(2013)

図 2.3 GMAP の4原則



(出所) CGMA(2014c)

第三に管理会計の定義が修正された。まず、アドバイザリーパネルに向けた最初のドラフトでは管理会計は次のように定義されていた。

管理会計は、組織が首尾一貫した態度で、コストやリスクや価値を倫理的に正しく管理できるようにする情報の作成と分析に関わっており、継続的な成功をもたらす事実に基づいた解決策を提供する。Advisory panel draft: management accounting involves the provision and analysis of information that allows an organization, with integrity, to ethically manage the costs, risks and value and to provide evidence-based solutions that influence sustainable success.(CGMA, 2013, p.7)

外部コンサルティング用のドラフトでは、次の定義が与えられていた。

管理会計は、組織が戦略を策定・実行し、その遂行のコントロールを支援する包括的な情報の分析と提供を担う。管理会計は、組織の健全な意思決定に貢献することを通じて、価値を創造し、組織の継続的な成功を確かなものにする。management accounting creates values and ensures sustainable success by contributing to sound decision making through the comprehensive analysis and provision of information that enable and supports organisations to plan, implement and control the execution of their strategy. (CGMA, 2014a, p.12)

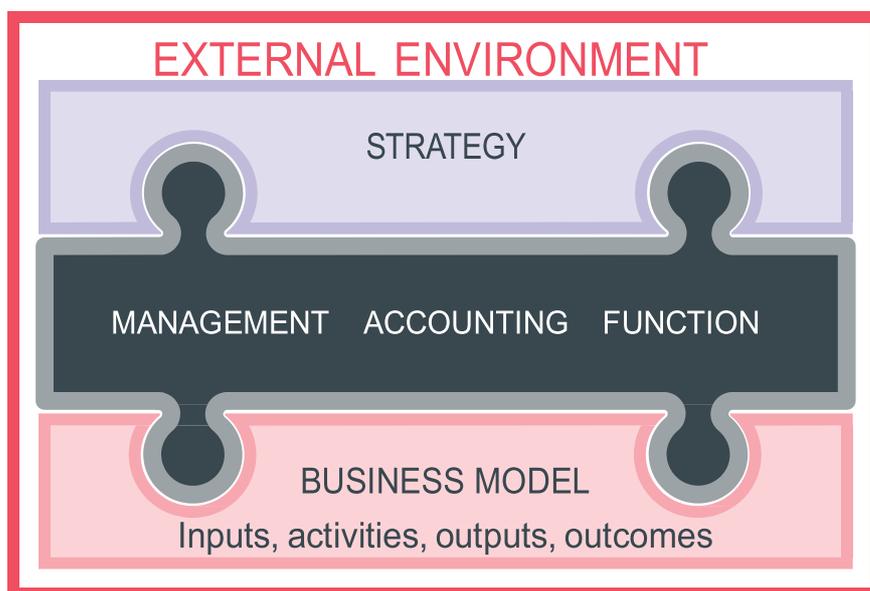
外部コンサルティングを経て、GMAP では次のような定義となった。

組織にとっての価値を創造、維持するために、意思決定に関連する財務的情報と非財務的情報を入手、分析、伝達、利用すること。management accounting is the sourcing, analysis, communication and use of decision-relevant financial and non-financial information to generate and preserve value for organisations.(CGMA, 2014c, p.50)

第四に、管理会計基準の適用対象として業績管理 performance management が明確化された。業績管理における戦略策定・遂行との関係では、直線的な因果関係ではなく、フィードバック・ループや継続的改善や因果学習が強調されることになった (CGMA, 2014c, p.18, GMAP 4. Application to performance management, 1<sup>st</sup> para.)。

第五に、戦略・管理会計機能・ビジネスモデルの関係の基底として、外部環境の意義が重視されることになった (図 2.4)。

図 2.4 戦略をビジネスモデルに結びつける管理会計



(出所) CGMA(2014c)

最後に、実践領域がコンサルテーションドラフトにおける 12 領域から 14 領域へと拡張された。新たに追加されたのは「財務管理 financial management」と「内部監査 internal audit」の 2 領域である。

#### 2.4 GMAP の利用方法の変更

GMAP の内容そのものではないが、GMAP の利用法もまた大きな変更が見られた。アドバイザリーコミTEE用コンサルテーションドラフト段階では、GMAP は「組織が、自組織の管理会計への取り組みの成熟度を判断することを可能にすべく」作成されたと述べられていた (CGMA 2013, p.6)。これに対応して、アドバイザリーコミTEE用コンサルテーションドラフト、2014 年には組織の管理会計成熟度を評価するための「オンライン診断ツール online diagnostic tool」が提供されることになっていた。

2014 年 10 月に公表された GMAP でも、「自組織の管理会計機能を本原則に照らし合わせて評価するためのオンライン診断ツールを開発している」(CGMA 2014c, p.6)と明記されている。

しかし、CGMA が 2014 年に公表したのは CGMA Competency Framework (CGMA, 2014d) であった。CGMA Competency Framework は、「管理会計専門家やその雇用者が、専門家として要求される知識を理解し、専門家の役割を果たすために必要なスキルを評価することを手助けするためにこのフレームワークはデザインされた」と説明している (CGMA, 2014, p.2)。なお、2018 年にはガイドライン (CGMA, 2018a)とオンラインツール (CGMA, 2018b)が公開され、2019 年に

フレームワーク自体のアップデート(CGMA, 2019)が行われている。

GCMA Competency Framework (CGMA, 2018a, p.4) では、「このフレームワークは個人の能力開発に向けて構築されたものであるが、重要な組織的役割も果たし、財務専門家（管理会計専門家）が個人の能力を開発し向上することを可能にするとともに、組織が財務チーム（管理会計チーム）に要求されるスキルセットを計画し開発することを可能にする」と述べられている。このような説明からも、GMAP (CGMA, 2014c) において述べられていたオンライン診断ツールは、CGMA Competency Framework Tool (CGMA, 2018b)として公表されたと考えられる。

#### 参考文献

CGMA (2013) *Global Management Accounting Principles: Driving better business through improved performance CONSULTATION DRAFT*, CGMA.

CGMA (2014a) *CONSULTATION DRAFT Global Management Accounting Principles: Driving better business through improved performance*, CGMA.

CGMA (2014b) *Competency Framework*, CGMA, April 2014.

CGMA (2014c) *WHITE PAPER: GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTING PRINCIPLES, Improving decisions and building successful organisations, An outline of the rationale, research approach, and consultation process*, CGMA.

CGMA (2014d) *GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTING PRINCIPLES, Effective management accounting: Improving decisions and building successful organisations*, CGMA.

CGMA (2018a) *Competency Framework Guide*, CGMA.

CGMA (2018b) *Competency Framework Tool*, CGMA.

CGMA (2019) *Competency Framework 2019 Update*, CGMA, April 2014.

日本公認会計士協会(2000)「会計基準設定主体」2000年3月17日作成

## 第3章 Global Management Accounting Principles(GMAP)の概要と実務への適用

### 3.1 GMAPの役割と機能

GMAPは、CIMA(Chartered Institute of Management Accountants)とAICPA(American Institute of Certified Public Accountants)によって提案された管理会計の実務に関する指針であり、その詳細は、Global Management Accounting Principles(2014) (以後GMAP(2014)と表記する)において説明がなされている。<sup>7</sup>本節では、GMAP(2014)に基づきGMAPの説明を行い、そのポイントを明らかにしていきたい。<sup>8</sup>

最初に、GMAPの意義を理解するため、GMAP(2014)に依る管理会計の定義から始める。組織の目的は継続的な価値を創り出し、これを維持していくことであり、管理会計はこの目的を達成するために、戦略を策定し、実行することを助けるものとして定義されている。組織が長期的に成功を収めていくためには、4つ管理会計の機能、すなわち、有能な人材、明確な原則、適切な業績管理、健全な実務という機能が必要になる。この関係は図3.1で示される。



図3.1 管理会計の機能

時代と言われるようになってから久しく、情報技術の発展により、今日では多くの情報を比較的容易に収集できるようになった。近年私たちが利用できるようになった情報は、私たちの想定を超えており、情報が多いことにより、意思決定が麻痺し、軽率な行動をとってしまうことが生じるようになってきた。その結果、多くの組織は、本来必要のないコストを被り、資源の無駄遣いを行うようになった。このような状況を打開するためには、情報の構造化が必要であり、管理会

これら4つの機能は組織における意思決定を改善すると考えられており、これは、GMAPにおいて意思決定が強調されていることを意味している。意思決定において情報は重要な役割を果たしており、ここで、組織における意思決定と情報の関係を整理することは、なぜ、2014年にGMAPが提案されたのかその理由を探る一助となる。

意思決定は不確実な環境の中で行われるものであり、有効な意思決定を行うためには、多くの情報が必要であると考えられてきた。一方、現在は情報化

<sup>7</sup> 以後、GMAP(2014)はGMAPの説明がなされている冊子、GMAPは4つの原則を指すものとする。

<sup>8</sup> 本節の説明は、GMAP(2014)に基づいているため、特に引用するという形は取らない。

計にこの「情報の構造化」を行う機能が求められるようになったと考えられる。

次に、GMAPで提案されるような原則がなぜ必要となるのか説明する。前述したように、管理会計は戦略の策定と実行をサポートするものであり、組織が長期にわたり成功していくためには、戦略における目標と実際の差を測定し、これを埋めていくことが必要になる。このような文脈において管理会計に求められることは、評価を行うための尺度を設定し、これに基づき測定することである。一方、管理会計の実務は、実施される組織・環境において異なるものと考えられるので、あらゆる場面に適用可能な原則が必要となる。そこで提案されたのがGMAPである。

### 3.2 GMAPの目的

組織が生み出した価値を維持していくためには、組織が直面するリスクへ適切に対応する意思決定をサポートしていくことが必要であり、GMAPの役割はこの点にある。GMAPの目的は、管理会計システムを改善していくことであり、以下のように要約できる。

- ・ 管理会計を表現する基本的な価値と属性の概略を示す。
- ・ 管理会計という専門職に対する理解を深める。
- ・ 管理会計が組織においていかに重要な役割を果たしているかを正確に認識し、さらに組織の高い階層ではどのように利用されているかを理解する。
- ・ 管理会計が持つ潜在的な能力が実現されるようにする

GMAPは多くの研究者・実務家の意見を集約して作られた。このため、多くの状況に適用できるものと考えられるが、その有効性については、適用される環境にも依存する。このため、GMAPが実務で有効に活用されていくためには、以下の点を意識していく必要がある。

- ・ 必要性を理解する：組織が継続的な成功を成し遂げていくために管理会計が役立っていることを理解する。GMAPが、組織の成功にどのような形で貢献しているかを常に検証する。
- ・ ツールと技術：GMAPを実務に適用する場合、適切なツールや技術が必要となる。ツールや技術を利用する際には、目的の変化に応じて適切なものを採用し、常に改良していくことが必要となる。
- ・ 診断：人の技能、GMAP、実務領域、業績管理システムは、組織は管理会計の機能の有効性を評価し、改善を行うべき領域を識別することに役立つかどうかを診断する。

### 3.3 GMAPの概要

ここではGMAPを構成する4つの原則について説明を行う。これらの原則は、GMAPにおける管理会計の定義と関連しているが、幾分、抽象的に表現されている。そこで、GMAPとの関連が分かるような形で管理会計を定義する。

管理会計は、組織の価値を生み出し、維持していくため、意思決定に関連する財務的・非財務的情報を入手、分析、伝達、利用するものである。

上述した管理会計の定義の下で、GMAP は以下の 4 つの原則から構成される。

原則 1：コミュニケーションは影響をもたらす洞察を与える。

原則 2：情報は目的関連的である。

原則 3：シナリオ分析とモデルを通じて、価値への影響が分析される。

原則 4：ステewardシップは信頼を築く。

これらの原則は、以下のように図示することができ、以下ではそれぞれの原則について、その目的と内容を説明していく。

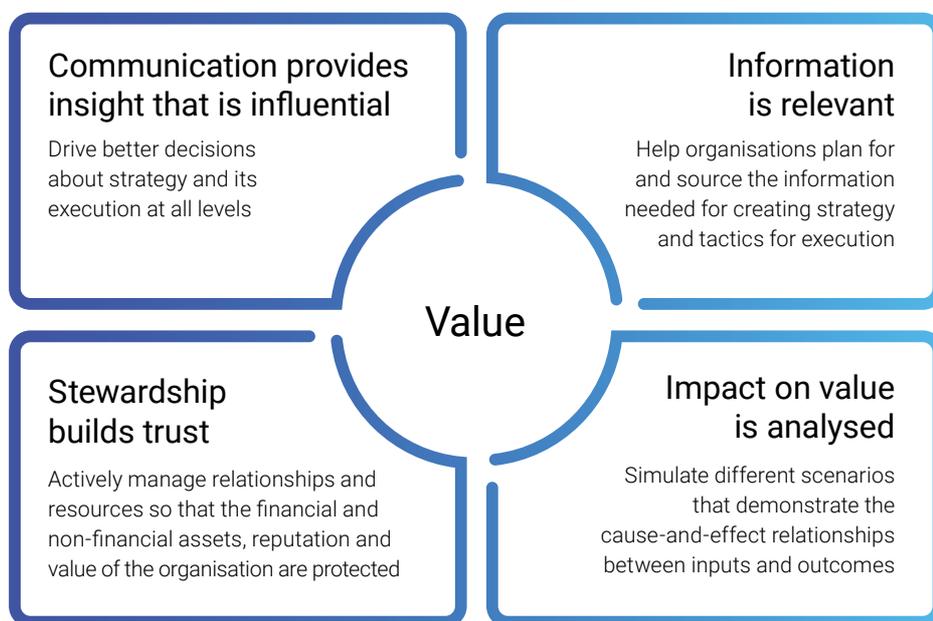


図 3.2 GMAP

### 3.3.1 原則 1：コミュニケーションは影響をもたらす洞察を与える

原則 1 の目的は、組織のあらゆる階層で戦略とその実施について優れた意思決定を導くことである。この目的を達成するためには、情報の構造化が必要となることは以前述べた通りである。重要な情報を適切に伝える管理会計システムを構築することにより、組織の中にある情報の障壁を取り除き、統合化された考え方を組織内に浸透させることができるようになる。このような組織では、情報を構造化して扱うことが可能になるので、結果的に、優れた意思決定を行えるようになる。それゆえ、原則 1 は情報の構造化に関係していると解釈することができる。

組織が戦略を策定し実施していくためには、組織内にある階層内又は階層間でのコミュニケーションが必要になる。また、組織内には様々な情報利用者が存在するため、情報利用者に応じ

たコミュニケーションが必要になる。原則1はこのようなコミュニケーションの必要性を示している。

コミュニケーションにより交換される情報が影響を持つためには、情報自体がタイムリーで、証拠に基づく信頼性の高い頑健な情報であることが求められる。原則1は、GMAPで論ぜられる情報全体に求められる特性に関係していると考えられる。

### 3.3.2 原則2：情報は目的関連的である

この原則の目的は、組織が計画することをサポートし、戦略を策定し、これを実施するために必要となる情報を入手することに関連している。GMAPでは、管理会計の中心的な役割を、「意思決定者がタイムリーに関連情報を利用できるようにする」こととしており、その意味で、原則2は、意思決定に関わる情報、すなわち、関連情報について述べたものと考えられる。さらに、この原則は、情報を収集し、妥当なものとして認識し、分析を行えるよう加工し、蓄積するプロセスも含んでいる。

この原則における重要なキーワードは「関連的(relevant)」であり、以下ではこのキーワードの意味について触れることにする。原則1で述べたように、情報は証拠に基づく信頼性の高い情報でなければならない。情報に求められるこのような特性を満たすためには、以下に示す3つの次元においてバランスを取りながら情報を収集することが必要となる。すなわち、

- ・ 時系列的なバランス（過去・現在・将来）
- ・ 組織内部と外部のバランス
- ・ 財務情報と非財務情報のバランス

次に、収集した情報を関連的なものとして認識するプロセスにおいて管理会計が果たす役割について説明する。管理会計は、意思決定に対して最も関連する資源を識別し、どの情報が意思決定に対して最も関連しているかを識別できるようなプロセスであるべきとされている。すなわち、この原則において、管理会計は意思決定に最も関連した情報を識別するプロセスとして捉えられている。

情報の価値は、正確さ、一貫性、タイムリーさといった情報の質にも依存する。このような情報を入手するためには、情報から不必要なノイズを取り除き、分類し、篩にかけ、タイムリーなものを識別していくことが必要となる。管理会計には情報を構造化する機能があると考えられているので、管理会計システムを通じて質の高い情報、すなわち、関連情報を収集し、分析していくことが可能になる。

### 3.3.3 原則3：シナリオ分析とモデルを通じて、価値への影響が分析される。

原則3の目的は、インプットとアウトプットの間の因果関係を証明する様々なシナリオをシ

ミュレートすることである。上で示されるインプットとは、組織が有する資源であり、アウトプットとは、組織が生み出す価値である。

企業が継続的に価値を生み出していくためには、戦略の成果を数量化し、目標が達成できるか、組織の価値が維持されるのか、損なわれるのか、これらの確率を評価する必要がある。当然のことであるが、組織の成果は外部の環境から影響を受けるので、戦略の成果を数量化する際には、この点を考慮しなければならない。シナリオ分析とは組織が活動する環境が戦略の成果に与える影響を検討するツールである。戦略の成果を数量化する際には、ビジネスモデルが必要であり、ここで利用される情報は、戦略の策定・実施に関連する情報であり、管理会計システムを通じて得られると考えられる。

シナリオ分析は、不確実性に対応し、組織が直面するリスクを減らすために行われる。具体的には、環境の変化に対応する複数のシナリオを比較するという形で実施される。この原則の下で、管理会計はシナリオに対して優先順位をつけることが可能になる。ただし、ここで示される優先順位とは、単にコストなどの数量的な尺度だけではなく、前節で示した、3つの次元におけるバランスを考慮した結果であり、統合的な考えに基づくものであることを意識する必要がある。

### 3.3.4 原則4：ステュワードシップは信頼を築く

この原則の目的は、組織の名声、財務的・非財務的資産や価値が守られるよう様々な関係と資源を積極的に管理することである。ここで述べられている関係とは、組織の内外に存在するあらゆる関係を示している。例えば、組織内の人間関係、組織と外部（顧客、投資家、取引業者、社会）との関係である。

この原則の根底にある考え方は、「信頼」に基づき「関係」が構築されるという考え方である。このため、原則4は、信頼を得るために管理会計とその担当者は何ができるのかという点に焦点を当てている。

管理会計担当者の役割は、意思決定プロセスに関わる利害関係者のニーズを調整することである。その最重要なことは、利害関係の対立が存在することを念頭に置き調整を行うことである。管理会計はこの調整に必要な情報を提供する。

この原則は、広い意味で社会からの信頼を得るために必要となるサステナビリティ(sustainability)にも関連している。組織がサステナビリティを確保していくためには、価値を生み出し続ける必要がある。これは組織単体で成しうるものではなく、社会との関係を適切に維持していくことが必要となる。すなわち、組織は、社会に対し一定の価値を供与し、環境への影響を最小限にしていかなければならない。管理会計は、経済的・社会的リスクや環境上のリスクを体系的に識別することができるかとされているので、この情報を用いてサステナビリティに関わる活動と戦略を統合的なものとすることができる。

管理会計担当者が信頼を得るためには、誠実さと倫理観が重要な要素となるので、原則4は、誠実さと倫理観を求めていると考えられる。このため、管理会計担当者には、私情を挟まず、客観的な情報に基づき、利害の調整を行うことが求められる。

### 3.4 GMAPにおける人的資源

3.1で管理会計の機能(人、原則、業績システム、実務領域)について説明した。ここでは、GMAPがどのように実務へ適用され、どのような実務領域に適用されるかについて説明する。その準備作業として、前述した4つの管理会計の機能の関係を示すと以下ようになる。

**原則は人によって組織の業績管理と実務へ適用される。**

以上より、「人」がGMAPの適用において重要な意味を持つことが分かる。そこで、「人」に関する説明から始める。

有効な管理会計システムを構築していくためには、「人」を養成していくことが必要である。その際、どのような人材を養成すべきか具体的に示すことが必要となる。CGMA(2014)では、信頼される財務の専門家に期待される能力をCGMA competency frameworkという形で具体的に示している。すなわち、

- 1) 技術的スキル(Technical skills) : 会計と財務のスキル
- 2) ビジネス・スキル(Business skills) : ビジネスに会計と財務のスキルを適用できるようなスキル
- 3) 人的スキル(People skills) : 人の意思決定、活動、行動に影響を与えるスキル
- 4) リーダシップ・スキル(Leadership skills) : 組織内の様々なレベルで人を導くスキル。
- 5) ITスキル(Digital skills)<sup>9</sup> : 基本的なコンピュータ・リテラシーからクラウド・コンピューティングといった高度な知識までを含むスキル

1)技術的スキルを身につけることにより、組織内外の利害関係者と共有する情報を収集、蓄積、加工、分析できるようになる。2)人的スキルを身につけることにより、財務の専門家は、データを洞察へ変えていくプロセスで、ビジネスやエコシステムの知識を利用できるようになる。3)人的スキルとは、有効なコミュニケーションを行う能力であり、この能力を身につけた人は、意思決定者の行動に影響を与えることができるようになる。4)人的スキルで想定されているレベルとは、同僚レベル、機能レベル、戦略レベルであり、このスキルを身につけた専門家は、それぞれのレベルで人を導くことができるようになる。5)ITスキルは、財務の専門家が1)から4)までのスキルを活用していく際に必要となる基本的なスキルであり、財務の専門家が将来においても

---

<sup>9</sup> 原文では“Digital skills”と表現されているが、ここではITスキルという言葉を用いている。

専門家として活動していくために必須となるスキルである。このスキルを身につけるためには、最新の技術に常に着目し、それを習得していくが必要になる。

これらのスキルの関係を図示すると図 3.3 のようになる。この図から IT スキルがすべての 4 つのスキル（技術的スキル、ビジネス・スキル、人的スキル、リーダーシップ・スキル）をサポートするための基礎的なスキルであることが分かる。当然のことではあるが、専門家としての職業上の倫理・誠実さ・プロフェッショナリズムが管理会計と財務の専門家に求められる。

次に、これらのスキルと原則の関係について説明するために以下の図を参照する。

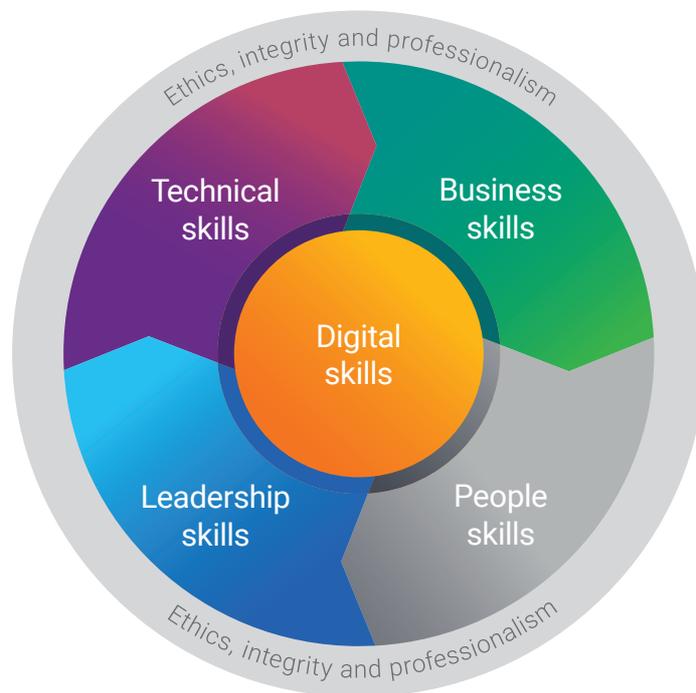


図 3.3 CGMA Competency Framework

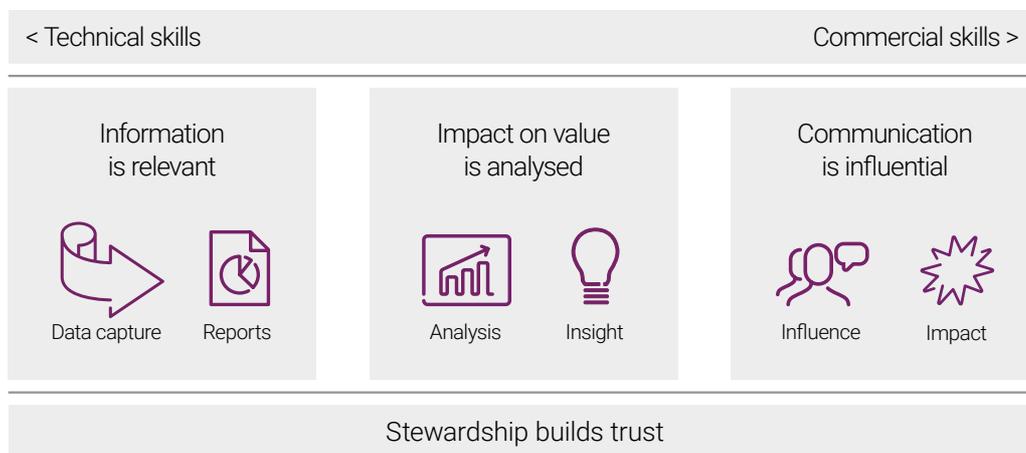


図 3.4 管理会計担当者の役割の変化

技術的スキルとビジネス・スキルは、主として原則 2（情報は目的関連的である）と原則 3（シナリオ分析とモデルを通じて、価値への影響が分析される）に関係し、人的スキルとリーダーシップ・スキルは、主として原則 1（コミュニケーションは影響をもたらす洞察を与える）に関係している。そして、原則 4（スチュワードシップは信頼を築く）が 3 つの原則を適用するための基礎となっている。この図はまた、管理会計担当者が人的スキルやリーダーシップ・スキルを身につけるに従い、組織に対する影響力が大きくなり、その役割も変化していくことを示している。

最後に、原則が適用される実務領域について説明を行う。GMAP(2014)では、この原則が適用される 14 の実務領域を示しており、以下ではこれを説明する。

1. コスト・トランスフォーメーションとコスト・マネジメント(Cost transformation and management) : 価値創出を維持し、さらに増やしながら浪費を削減する試み。これは、利害関係者に将来価値を与え、顧客目線の技術革新へ投資を行うため、資源を開放しながら、組織全体について無駄を継続的に識別し、減らしていくことに関係する。
2. 外部報告(External reporting) : 期待される将来の業績を有効に評価するための基礎となる、組織の財務的・非財務的業績、ビジネスモデル、リスクと戦略についての統合的かつ包括的な見解。
3. 財務戦略(Financial strategy) : 様々な戦略の中から企業の正味現在価値を最大化するような戦略を識別し、競合する機会へ希少な資本資源を配分し、すでに示されている目的を達成するために選ばれている戦略を実施し監視する。
4. 内部統制(Internal control) : 価値創出と維持に対するリスクを管理するための方針、システム、プロセス、手続きに関するフレームワークを文書化すること。これは、このフレームワークを能率的かつ有効に実行し、フレームワークを報告・監督することを含む。
5. 投資評価(Investment appraisal) : 戦略との整合性、オプションの優先順位、利用可能性、受容可能な利益対受け入れることのできないリスクといった点から特定の投資を行うべきかどうかを評価すること。
6. マネジメント・コントロールと予算統制(Management and budgetary control) : 組織のあらゆるレベルで事前に決められた目標に対し、あらかじめ業績をコントロールするようなシステム。これは、プロジェクト、人的資源、活動、プロセス、販売数量と売上、資源、業務費用、資産、負債、キャッシュフローや他の非財務的な尺度を含む。
7. 価格、値引、製品の決定(Price, discount and product decisions) : どのような製品を生産し、どのようなサービスを提供するかを決める、販売価格を決め、製品とサービスについて値引きの方法を決める。
8. プロジェクト管理(Project management) : 必要な時、必要な場所で適切な知識と資源を利用できるようにプロジェクトのすべての側面を統合化すること。とりわけ、期待された成果が、タイムリーに、コストが有効に活用され、品質がコントロールされるような方法で生産されることを保証する。
9. 規制と法令遵守(Regulatory adherence and compliance) : 会計、法令上の報告、税、その他法令遵守に関係する法令の義務を実施すること。目的は、処罰や他の強制的な活動を避け、優れた企業として市民権を得よう組織としての評判を高めること。
10. 資源管理(Resource management) : 組織が意思決定を行う文脈において、資源の利用可能性に

ついて優先順位を考えること。これは、企業が能率的かつ有効に製品やプロセスを継続的に改善できるよう管理していくのに役立つ。これは、資源、システム、従業員を戦略的目的や組織の優先順位に整合させることを含む。

11. リスク管理(Risk management)：戦略目的の達成を助けるために、組織の活動から生じる不確実性を識別し、評価し、対応するプロセス。
12. 戦略的な税管理(Strategic tax management)：組織の税金の支払状況が、あらかじめ法的な要請を満たすよう管理しながら、財務分析と意思決定において税がどのような役割を果たすか決めること。
13. 資金と現金管理(Treasury and cash management)：企業が扱うすべての財務的な事項。ビジネスを行うため外部・内部から資金を調達すること、為替や利率のリスク管理、金融機関、資金と現金の管理も含む。
14. 内部監査(Internal audit)：組織のリスク管理、ガバナンス、内部統制プロセスが有効に機能することを独立的に保証すること。これは、時々、統制の管理レビューと呼ばれることもある。

GMAP では上記の 14 の実務領域に対する管理会計者の貢献とそれぞれの領域において 4 つの原則がどのように適用されているかについて述べている。この点については、図 3.7a、3.7b、3.7c を参照いただきたい。

### 3.5 GMAP における業績管理システム

組織が将来にわたり継続的な成功を収めていくためには、事前にコストとリスクを管理しながら、株主に対する価値を生み出していくために機会を捉え、これを利用していかなければならない。その際、重要となるのが、業績管理システムである。ここでは、GMAP の適用において重要な役割を果たす、業績管理システムについて説明を行う。GMAP では、業績管理システムを戦略(Strategy)、計画(Plan)、実施(Execution)、検証(Review)からなる一連のループとして定義しており、以下ではそれぞれについて説明するところから始める。

戦略とは、組織の長期的な目的がどのようにして達成されていくかを明示的に示したものである。業績管理システムでは、戦略が成功裏に実施されたかについて評価を行う必要があり、そのためには、評価尺度について事前に決めておく必要がある。

計画とは、戦略で示される目的の意図を具体的に示したものであり、計画を実施する際には、組織は以下のものを準備しなければならない。

- 1) 必要とされる資源
- 2) 資源を価値あるアウトプットへと変えることを可能にするプロセス。
- 3) 目的が達成されたことをチェックするためのモニタリングシステム

戦略や計画において「データ・プランニング」は非常に重要である。これは、目標を設定したり、代替案の優先順位を決めたり、結果を予測したり、計画の実施状況を測定するために必要となるデータを入手、整理、洗練化し、具体的に表現することであり、原則2（情報は目的関連的である）に基づき設計されるべきである。データ・プランニングは、インプット・アウトプットに関する尺度と測定結果に関するデータを迅速に入手することを目的としており、GMAP を実務へ適用する際には、この考え方にに基づきデータを収集・利用することが必要となる。

実施は、組織目標を達成するために必要な行動を導くよう資源をタイムリーに提供し、最善のインセンティブ・システムを構築することに関係している。戦略や計画が実施される段階で、成果をリアルタイムに入手し、目標が達成されているかどうかを確認する必要がある。データプランニングでは、この実施段階のデータも適切に入手できるよう設計する必要がある。

検証は、計画が実施される際の実施項目やプロセスについて結果を分析することであり、この分析結果を利用し計画を修正することも含んでいる。この局面で重要となるのは、フィードバックである。すなわち、計画における実施項目やプロセスが能率的に行われたか、目標を達成したか、目標に対してどのような貢献を行ったかなどに関する情報を意思決定者に提供するシステムが重要である。このようなシステムにより、意思決定者は、必要に応じて戦略や計画を修正することができるようになる。

最後に、業績管理システムを構成する4つの要素（戦略、計画、実施、検証）がGMAPとどのように関わっているかを説明する。図2.5aと2.5bは、GMAPの4つの原則を業績評価システムに適用する際、業績管理システムを構成における4つの局面（戦略、計画、実施、検証）において考慮すべき点または注意すべき点が示されている。

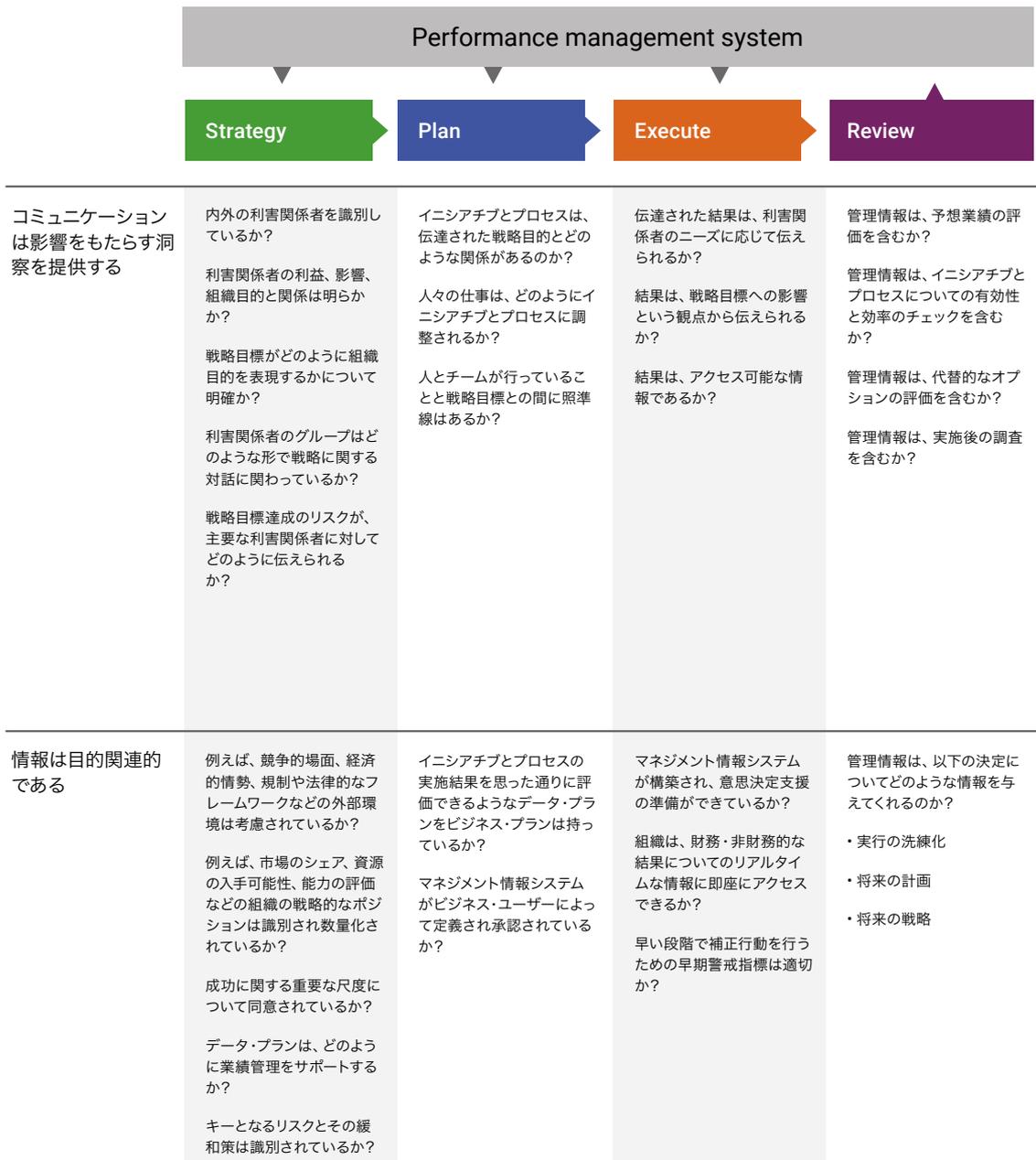


図 2.5a GMAP（原則 1・2）を業績管理システムへ適用

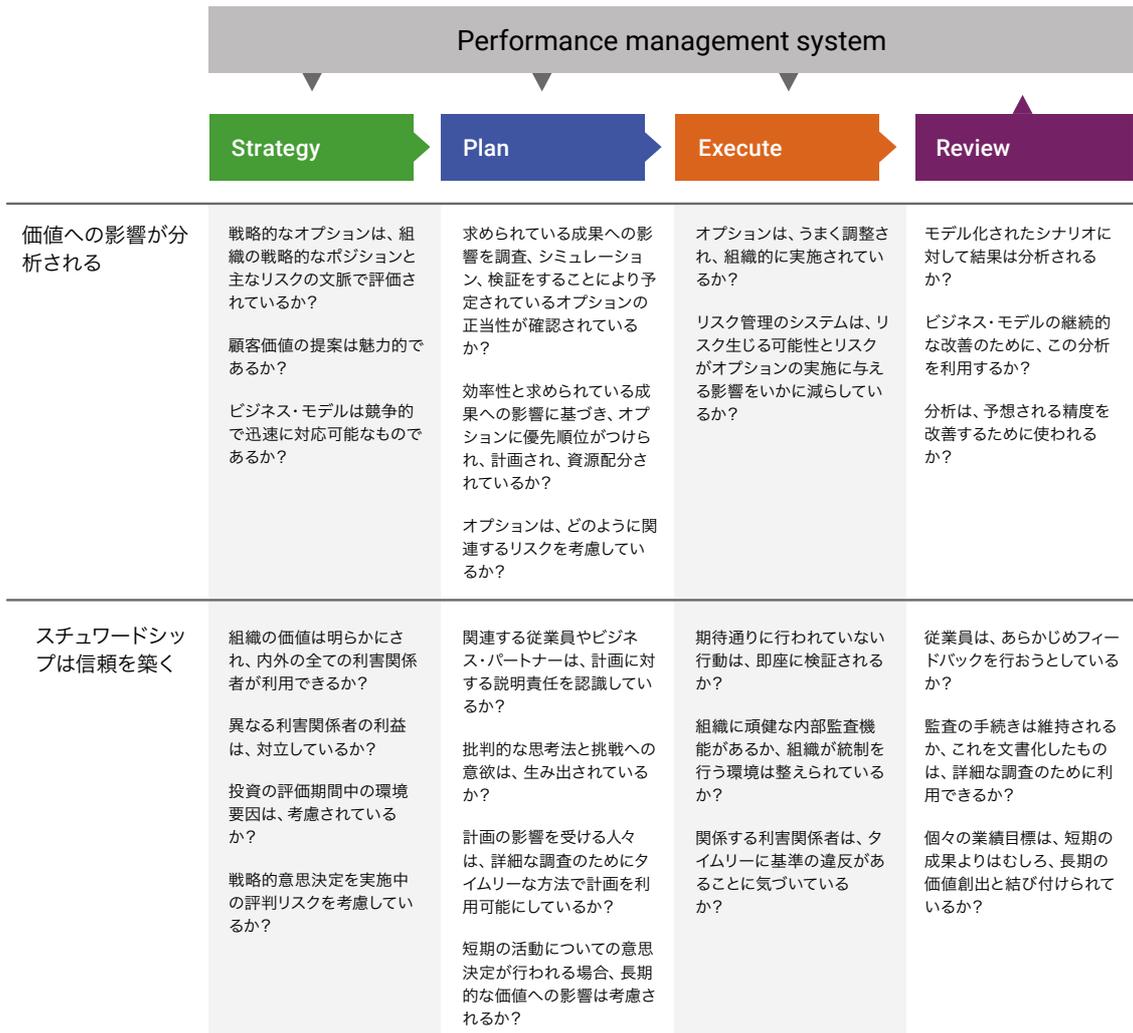


図 2.5b GMAP（原則 3・4）を業績管理システムへ適用

### 3.6 実務への適用

財務会計の領域では、GAAP や IFRS といった、組織の財政状態や過去の業績を評価するためのフレームワークが存在しているが、管理会計の領域では、管理会計担当者が、意思決定をサポートしたり、業績を改善することを助けるようなフレームワークが存在していない。組織は継続的な成功を収めていくために管理会計の機能を利用しようとするが、GMAP はその際に、それぞれの組織に適合するような管理会計システムを構築するための基礎を与えてくれる。

組織が継続的に価値を得ていくためには、管理会計の専門家は管理会計だけを担当するのではなく、組織全体に対して貢献することが必要になる。その意味で、実際に GMAP を実務に適用する場合、CFO の役割が重要になってくる。そこで、CFO の役割と管理会計の機能の関係を整理しておく。

CFO の機能は、資金を調達し、これらの資金を組織目的の達成のために利用し、どのように

利用されたかを報告することであり、以下の図のようにまとめることができる。

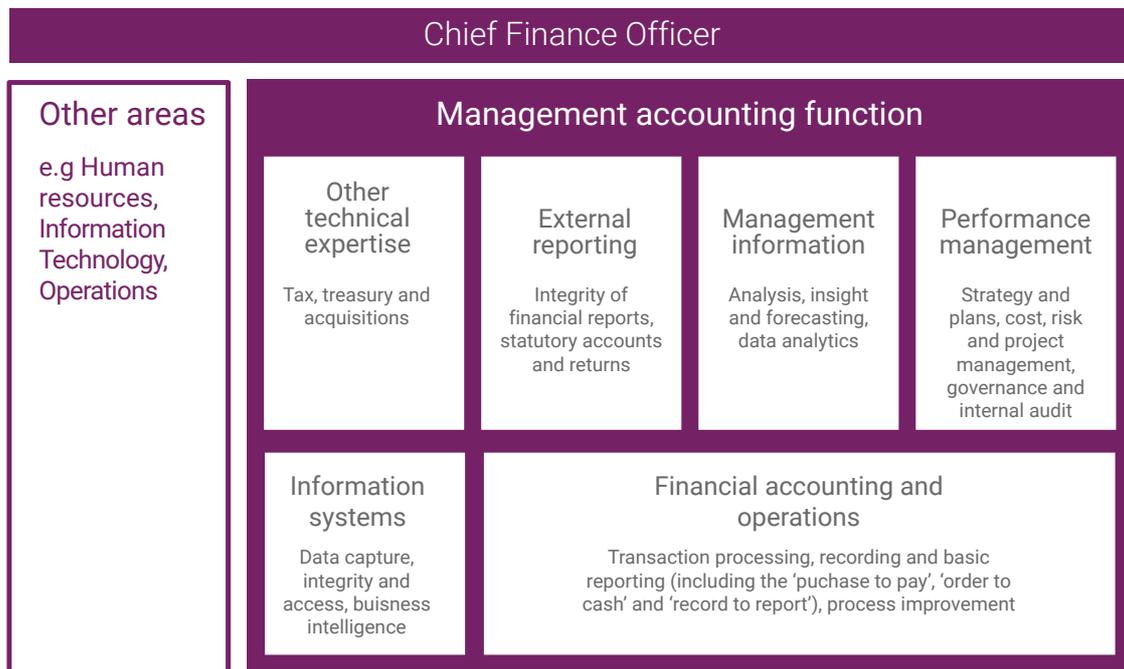


図 3.6 管理会計の主要な機能と CFO の役割

図 3.6 から、CFO の守備範囲は、管理会計の主要な機能として挙げられている、会計以外の専門知識(Other technical expertise)、外部報告(External reporting)、管理情報(Management information)、業績管理(Performance Management)、情報システム(Information system)、財務会計と業務(Financial accounting and operations)と管理会計以外の領域(Other area)をカバーしていることがわかる。これは、実務において管理会計システムを運用していく際には、CFO が重要な役割を果たすことを意味する。

3.4 では管理会計の主要な実務領域（14 領域）を示した。以下では、管理会計がそれぞれの実務領域において価値の生成にどのように関わり、それぞれの実務領域の中で、管理会計担当者がどのような形で貢献しているのかをまとめる（図 3.7a、3.7b、3.7c）。

実務領域	定義	組織にとっての価値	実務領域に対する管理会計担当者の貢献
コストの変質とコスト・マネジメント	価値生成を維持する、または高めながら、無駄を削減する活動。その活動は、利害関係者に対し将来の価値を生み出すようなイノベーションへの投資を行うため、資源を解放しながら、組織全体にわたり継続的に無駄を識別し、削減する。	金額に見合った製品やサービス価値の提供を通じて顧客満足の上向きさせる。  リーン文化を育て、革新的な製品やサービスを生み出すことにより組織の競争優位を高め、利害関係者の価値を増やす。	組織全体のコスト・ドライバーを理解する。  価値連鎖の能率が改善されることを支援する。  ビジネスの中に存在している関連する部署と協力して原価目標を設定する
外部報告	組織の財務・非財務的な業績、ビジネス・モデル、リスクと戦略についての統合的、包括的な展望を提供する。これらは、期待される将来の業績を有効に評価するための基礎となる。	組織が広い範囲の利害関係者と関わり、組織の戦略、ビジネス・モデル、業績を説明することを助ける。	組織が報告を、統合的な思考によって導かれる価値創出活動とみなすことを促す。  取締役会で定期的に示される情報を、戦略目標の文脈で報告する。  報告が規制やガバナンスに対応することを確実にする。
財務戦略	企業の正味現在価値を最大化することを可能にする戦略を識別し、競合する機会に希少な資本資源を配分し、あらかじめ決められた目標を達成するために選ばれた戦略を実行し、監視する。	組織の価値は、所有者と他の利害関係者のために最大化される。  組織の資金必要額は、所有者や他の利害関係者が持つ期待とバランスがとられる。  投資機会は綿密に評価され、頑健に実行され、適切に管理される。	資金を効率的に調達。  投資の評価。  配当方針の設計と実行。  運転資金のコントロール。  資本構造の最適化。
内部統制	価値を生み出し維持できるようリスクを管理していくための方針、システム、手続きのフレームワークを文書化し、フレームワークを能率的かつ有効に実行し、報告し、監督する。	有形・無形の資産が保護され、財務・非財務的な資源が正しく説明されることを合理的に保証する。  誤謬や不正のリスクと財務的な損失を被る可能性を減らすことにより、組織の財務的なステewardシップを高める。これにより、信頼の高い報告ができるようになり、適切な意思決定と財務管理を可能にする	資源の保護に対し信頼を与えるようなシステム、プロセス、手続を管理し、監督し、報告する。

図 3.7a 管理会計の実務領域への適用<sup>10</sup>

<sup>10</sup> 図 3.7a における「コストの変質とコスト・マネジメント」としているが、これは 3.4 で示されている実務領域「コスト・トランスフォーメーションとコスト・マネジメント」に対応する。

実務領域	定義	組織にとっての価値	実務領域に対する管理会計担当者の貢献
投資評価	戦略との整合性、オプションの優先順位、入手可能性、受入可能な利益があるかどうかという観点から特定の投資を続けるか否かを評価する。	利害関係者の価値を生み出すような機会を優先し、価値を損なう可能性を避けるように資金調達に優先順位をつける。	組織が特定の投資を行うことについて数値化可能な価値を決めるために適切な計算と分析を行う。  評価にあたり考慮されるべき全てのリスクを理解する。  機会が利用されるべきか、あるいは避けられるべきかについて、現実のオプションを意思決定者に提供する。
マネジメント・コントロールと予算統制	組織の全てのレベルであらかじめ設定された目標に対する業績を、率先してコントロールするシステム。これは、活動、プロジェクト、人員、プロセス、売上高、資源の量、業務費用、資産、負債、キャッシュ・フローや他の非財務尺度などを含む。	組織が、目標に対して業績を評価し、改善のための活動を行うことを助ける。  計画された活動を実行する立場にいる管理者が業績を先んじて管理できるよう、説明責任と統制を分権化する手段を提供する。	計画された目標に対する財務と業務の業績を監視し報告する。
価格、値引、製品の決定	どのような製品を生産し、どのようなサービスを提供するかを決め、製品やサービスの販売価格と値引の枠組みを決定すること。	製品とサービスの収益性を高め、組織が標的とする市場において製品・サービスの位置づけを決める際に役立つ。	目標価格とマージンを決定し、目標原価を決めるため市場を分析する。これは、製品、顧客と流通チャネルの収益性・貨幣価値を最大化する。  どのキャッシュ・フローが、価格決定の計算に関連するかについて理解する。  ビジネス・モデルを知り、その範囲内における特定の製品やサービスの適合性を理解することにより、市場におけるポジショニングを助ける。  特定の製品・サービスへの資金配分の決定を容易にするため、複雑な数値を理解可能な報告として表現すること。
プロジェクト管理	プロジェクトの全ての局面を統合する。そうすることで、適切な知識と資源が必要な時、必要な場所で利用可能になる。とりわけ、期待される成果が、タイムリーに、コスト有効的に、コントロールされた品質で生産されることを保証する。	実現されたプロジェクトと最小化されたリスクからベネフィットを得るチャンスを増やすようプロジェクトをコントロールする。	プロジェクトの計画、予算、支出に対して、財務的な調査を提供する。  プロジェクトに十分な資源が割り当てられ、プロジェクトの目的が組織の戦略的な優先順位を合致していることを保証する。  関連する利害関係者から有効な賛同を得るためにプロジェクトのプロセスを伝える。
規制と法令の遵守	会計、法令の報告、税やその他の規制に関して、法令や規制を守る。その目的は、罰則や活動の制限を避けることや、組織が優良な市民であるという名声を高めることである。。	規制による直接・間接的なコストを避けることを通じて、価値を維持し、損失を軽減するのに役立つ。	現在および将来の発展と組織に及ぼす潜在的な影響を理解するため、規制の全体的状況を監視する。  コンプライアンスを満たす場合、満たさない場合についてのコストを計算し、評価する。  組織が法律の文言と精神の範囲内でコンプライアンスにアプローチすることを保証する。

図 3.7b 管理会計の実務領域への適用

実務領域	定義	組織にとっての価値	実務領域に対する管理会計担当者の貢献
資源管理	組織的な意思決定の文脈で資源の利用可能性について優先順位を考慮すること。これは、組織が効果的、効率的に製品やプロセスを継続的かつ大幅に改善することを助ける。また、資源の配置、システム、従業員を戦略目的や組織の優先順位と整合させることに関連する。	組織が効果的、効率的に製品やプロセスを継続的かつ大幅に改善することを助ける。	希少な資源の利用可能性について優先順位を十分に考慮する。  必要性、利益とオプションを強調する経営資源マップを生み出す。  異なる資源配分について機会原価と比較優位が与える影響を理解する。
リスク管理	戦略目的の実施をサポートする組織の活動から生じる不確実性を識別、評価、対応するプロセス。	これらのリスクに対する認知と管理は、組織が戦略を実施し、利害関係者の期待を満たす際、成功の可能性を高めたり、戦略が失敗する可能性を低くすることに役立つ。	リスクを識別し、リスクの大きさ、組織とその環境に相応する適切な対応を行うようアドバイスする。  リスク管理を考え方に埋め込み、計画や業績と一緒に考慮する。  財務以外の担当者が、組織全体のリスクの可能性や影響を評価し、適切な対応を決めることを支援する。
戦略的な税管理	法的要件が満たされるよう組織の税務のあり方を事前に管理しつつ、財務分析と意思決定を行う際の租税の役割。	組織が活動する分野において関連する税法に関心を持ち、理解するようになる。	移転価格政策についてのアドバイス。  合併、買収に対する税金の影響について分析を行う。  資本投資の意思決定に関する税金の影響について計算する。  組織の倫理的道義心をもち行動する。
資金と現金管理	事業のために必要な企業内外からの資金調達、為替と金利リスクの管理、銀行取引、資金調達と現金管理など、企業が扱うあらゆる財務上の事項。	組織は債務について十分な現金を保有し、優先されるべき機会に資金を提供できる程度の現金を保有しなければならない。  組織が為替変動に直面する際のリスク・マネジメントを提供する。	財務担当者の求めに応じ、貸借対照表やキャッシュ・フロー計算書から情報を提供する。  正確な予想キャッシュ・フロー計算書を作成する。  財務上のリスクを管理する。
内部監査	組織のリスク管理、ガバナンスと内部統制プロセスが有効に機能していることを独立して保証する規定。 <sup>1)</sup> それは、しばしば経営者レビュー・コントロールと呼ばれる。	評判、環境、社会的なリスクを含む主要な財務・非財務的なリスクが、組織によって適切にコントロールされ、組織の長期的な価値が守られていることを保証する。  内部監査人が、外部監査人のプロセスを支援すること。  内部監査は、リスク管理、コントロールとガバナンスの有効性を評価、改善する組織的なアプローチである。	内部監査とコントロール機能についての費用便益分析によって、保証の効率的な提供を促進する。  会計と内部統制システムを継続的に評価し、再びその正当性を認める。

図 3.7c 管理会計の実務領域への適用

GMAP における 4 つの原則が、実務領域の中で機能しているかどうかを見極めるためのチェック項目があれば、現在利用している管理会計システムが有効に機能しているかどうかを評価できるようになる。GMAP(2014)では、14 の実務領域において、4 つの原則が機能するチェック項目を示している。これを全て示すことは、紙面の都合上難しいので、1 つの例として、「コスト・トランスフォーメーションとコスト・マネジメント」を取り上げ説明を行う。他の実務領域

についてはについては GMAP(2014)を参照いただきたい。

#### コミュニケーションは影響をもたらす洞察を提供する

- ▶ 原価目標は、同意を得るために、企業内にいる同僚やビジネス・パートナーと議論し、展開される。それらは、時間とともに洗練されていく。
- ▶ アプローチを実行するための計画は、関連する従業員やビジネス・パートナーから同意を得ている。
- ▶ コストの計画は、多様な利害関係者に対応できるよう細分化されている。
- ▶ コスト・マネジメントのアプローチが、組織全体にどれほど浸透しているかについてのレポートが作成される。
- ▶ コスト・ドライバーが、将来、有効に管理されるように、コスト・ドライバーは関連する従業員やビジネス・パートナーにより分析され、議論される。
- ▶ ビジネス・モデルの要素全般についてコスト・ドライバーの業績尺度が設定され、洗練されていく。鍵となる結果に対するコスト・ドライバーの影響は、価値創出や維持を理解するために計算される。
- ▶ ビジネス・モデルや価値連鎖における価値ドライバーの解釈を通じて、コストの成果を改善するためのアプローチが設計される。
- ▶ 合理的であり、ストレッチング（達成可能であるが容易には達成できないという意味）なコスト目標が策定される。
- ▶ 価値連鎖の効率性は、時系列的に比較される。
- ▶ コスト変質のプロセスは、活動が利害関係者のニーズに継続的に関連するよう、定期的に調査される。

#### 情報は目的関連的である

- ▶ コスト・ドライバーが認知され、記録される。
- ▶ ビジネス・モデル全体のあらゆる要素についてコスト・ドライバーを測定した結果は、時系列的に比較される。
- ▶ コストは、関連する組織における同等のコストと比較される。
- ▶ 資産活用については、その(業界)クラスで最高ものをベンチマークとして、時系列的に比較される。
- ▶ 前年から部門別/機能別に集計されたコストと生産水準は既知であり、比較される。

#### ステewardshipは信頼を築く

- ▶ 従業員の活動が組織の目的や予定されている将来のニーズと合致するよう、従業員のインセンティブは設計される。
- ▶ コンプライアンスは、常に、内部的な方針や手続き、または必要に応じて、関連する法的規制により維持される。
- ▶ 機会原価が計算され、推奨されるアプローチが、組織に対する正味の価値に基づき改善される。

#### 価値への影響が分析される

- ▶ 関連するデータ・モデルが利用され、価値創出のプロセスは、結果への影響を推定するために洗練されていく。
- ▶ ビジネス・モデルは見直され、コストの効果について評価される。

図 3.8 Cost transformation and management における GMAP の 4 原則

## 第4章 実務における GMAP の評価

本章の目的は、実務において GMAP がどのように評価されているかを明らかにすることである。理想的には、アンケート調査を行い、調査結果を統計的に分析することが必要と思われる。しかし、GMAP 自体が日本企業において浸透しているとはいえ、十分な調査を行うことを期待できない。そこで、本プロジェクトでは、企業で管理会計に関わる業務をしている実務家にインタビューを行なった。

インタビューは4人に対して行われた(2018年に1人、2019年に3人)。2018年のインタビューと2019年のインタビューは、その目的・内容が異なっている。2018年は、私たちの研究プロジェクトが始まったばかりであり、GMAP や CGMA に関する知識も乏しく、GMAP に関する基礎的な知識を入手することを目的として行った。2019年のインタビューは、GMAP に関する実務家の意見を聴取することを目的として行った。

### 4.1 CGMA と GMAP (2018年のインタビュー)

2018年のインタビューは2019年に予定されている調査の準備的作業として位置付けられる。このため、2018年のインタビューの目的は、①CGMA という資格に関する情報収集、②GMAP に関する印象を調査することである。目的①を達成するために、CGMA の資格を有する実務家(以後Z氏と記載する)にインタビューを行った。Z氏のプロフィールは以下の通りである。

職業：外資系の企業に勤務しており、そこでコントローラーをしている。

学歴：商学系の4年制大学を卒業し、現在、インタビュー当時都内の大学院(経営系)に通っていた。

Z氏は、会計に関する基礎知識を有し、インタビュー時には経営系の大学院で学んでおり、経営・マーケティングについても深い知識を有していると考えられる。インタビューの目的①と②に関する回答を示す前に、CGMA という資格試験について簡単に説明しておく。

CGMA の資格を取得するためには、戦略(Strategic)、管理(Management)、業務(Operational)、入門(Certificate)<sup>11</sup>という4つのレベルがあり、それぞれのレベルには3つの科目が配置されている。1つのレベルをクリアするためには、3つの科目に合格する必要がある。例えば、最上位のレベルである戦略レベルには、戦略マネジメント(Strategic Management)、リスク・マネジメント(Risk Management)、財務戦略(Financial Management)という3つの科目が設定されており、このレベルに合格(CGMA の資格を得る)ためには、これら3つの科目の全てに合格しなければならない。CGMA の詳細についてはCIMA の URL(<https://www.cimaglobal.com/Qualifications/Syllabus/>)を参照

<sup>11</sup> 直訳すれば「証明」とすべきであるが、内容を考慮し「入門」とした。

されたい。

①に関するインタビューから、CGMA に関して3つの特徴が明らかになった。すなわち、

- a) 実践的な内容である
- b) Case Study の試験が特徴的
- c) 受験希望者に様々な受験手段を提供している

CGMA の教材は、「3.4 GMAP における人的資源」で示した CGMA competency framework に基づき作成されており、回答者は、実践的な内容であるとの印象を述べていた。受験勉強は、仕事の上でも役立つ、特に、Financial Strategy と Risk Management の知識は役立ったとのことである。

CGMA 資格の上位3つのレベル（戦略、管理、業務）における試験は、ケーススタディであり、この試験では受験者に役割が与えられ、その役割に関する出題がなされる。受験者は、上位レベルの試験を無条件で受験できるわけではなく、上司から職歴に関する証明書を提出してもらう必要がある。これは、CGMA が実務経験に基づく知識を求めていることを意味する。また、上位レベルの試験は、ペーパーベースで行われ、これに合格するためには、論理的な思考を表現できるような能力が必要になる。以上より、CGMA におけるケーススタディの試験は、実践的であると考えられる。

CGMA のような会計に関する資格は、日本の企業においては高く評価されていないが、海外の企業では高く評価され、昇進する際も考慮されるとのことである。このため、資格取得を目指す人は、在職しながら受験することになる。コンピュータ・ベースの試験が導入されており、この試験についてはいつでも受験することができる。ケーススタディの試験は論述が中心であるが、年に4回受験する機会がある。前述したように、CGMA は4つのレベルに分かれており、受験者はその中に設定されている科目を1つずつ受験することができる。このような仕組みを採用することにより、受験者は実践的な知識を継続的に学習することが可能になる。

②に関するこのインタビューでは、回答者に事前に GMAP(2014)を読んでいただき、その印象を述べていただいた。その要点をまとめると、「前半部分が理解しにくいのでは？」というものであった。GMAP(2014)の前半部分では4つの原則について一般的に説明されている。回答者は、CIMA のシラバスに沿って受験勉強を行っていたので、前半部分について理解することはできたが、一般の人にとっては理解しにくいのではないかという印象を持っていた。<sup>12</sup>一方、後半部分については、原則が適用される実務領域が具体的に示されているため、理解しやすいという印象を受けたとのことであった。

最後に、2018年のインタビューから分かったことをまとめる。すなわち、CGMA は実践的な資格であり、この資格を取得するプロセスで、会計専門家としてのキャリアに役立つ知識を得る

---

<sup>12</sup> Z氏は、同僚（CGMAについて何も知らない）にGMAPを読んでもらい、その印象を聞いたら、前半部分がわかりにくい、とのことであった。

ことができる。GMAP の内容については、予備知識のないものにとっては、理解が難しくなるといふ傾向があることが、インタビューから分かった。

#### 4.2 実務家による GMAP の評価（2019 年のインタビュー）

2019 年のインタビューの目的は、GMAP に関する率直な評価を聞くことである。GMAP(2014) において原則の適用対象となり企業は、比較的規模の大きいグローバルな企業であるように思える。今後、GMAP の適用可能性を考えていく場合、GMAP(2014)で適用対象と考えられていた企業以外の実務家の意見を聞くことは意味がある。そこで、2019 年のインタビューでは、職歴の異なる 3 タイプの実務家を選び、インタビューを行った。彼らのプロフィールは以下のようにまとめることができる。

	A 氏	B 氏	C 氏
職歴	海外の企業・日本の企業（外資系）で CFO として長年の経験を持つ	経理担当者として 10 年以上の経験を持つ（国内上場企業 8 年、海外関連会社 3 年、国内上場企業 2 年）	中小企業に詳しいコンサルタント。税理士として 35 年以上、公認会計士として 8 年以上の経験
学歴	MBA（海外・日本）	会計修士	会計修士、博士（経営学）
資格	Certified in Finance Management, CMA, USCPA, Certified Internal Auditor, Certified Corporate FP&A Professional, Certified in Strategy & Competitive Analysis	USCPA, CMA, 日商簿記 1 級、建設業経理士 1 級	税理士、公認会計士、Certified Financial Planner (CFP®)、一級ファイナンシャルプランナー技能士

表 4.1 インタビュー回答者のプロフィール

A 氏は海外企業・外資系企業においてキャリアアップを重ね長年働いてきた。この意味で、A 氏の勤務してきた企業には GMAP の適用できる状況が存在するものと考えられる。GMAP(2014) では、管理会計システムを実際に運用していく際 CFO の役割が重要であることを指摘しており、A 氏からは、CFO の立場から GMAP に関する意見を聞くことが期待できる。A 氏はまた CMA(Certified Management Accountant)の資格を持っており、IMA の Competency Framework（第 5 章参照）に関する意見も聞くことが期待できる。

B 氏は日本の企業において経理担当者として長年の経験があり、日本企業の管理会計システムに精通している。B 氏からは、日本企業への GMAP の適用可能性に関する意見を聞くことが期待できる。

C 氏は税理士としての経験が長く、現在は中小企業を対象とするコンサルティングを行っている。C 氏のコンサルティング業務の中心は BSC の導入であり、中小企業における管理会計システムに精通している。C 氏からは、中小企業における GMAP の適用可能性に関する意見を聞くことが期待できる。

Z 氏は、GMAP(2014)の前半部分における GMAP の説明は一般の人には分かりにくいとの指摘

を行なった。そこで2019年のインタビューでは、この困難を回避できるよう回答者の選択を行なった。回答者には、英語版と日本語版のGMAPを渡し、インタビュー前に目を通しておくことを依頼した。A氏は海外でMBA取得、B氏とC氏は大学院で英語のテキストを使い管理会計を学んでいるので、三人とも十分な英語能力を持っており、英語版を十分に理解できるものと考えられる。また、3人とも会計に関する資格を持っており、会計に関して十二分な知識を有しているものと考えられる。以上より、3氏からは、GMAPの内容を理解した上で意見をいただくことができる考えた。

#### 4.2.1 A氏へのインタビュー（2019年8月1日）

GMAPに関してA氏の意見を要約すると以下のようになる。

- a) 管理会計にこそ原則が必要
- b) 3番目の原則（シナリオ分析とモデルを通じて、価値への影響が分析される）が実務において重要
- c) 説明の仕方に工夫が必要

管理会計システムは国・業種・企業によって異なるため、管理会計担当者はどのような考え方にに基づき業務を行えばいいのかわからない、すなわち、自分の立ち位置が分からなくなってしまう傾向が大きくなる。このため、GMAPのような原則は、管理会計担当者の道標となりうるというのが、a)の意味である。回答者は、国外・国内を問わず様々な業種でCFOを経験しており、この経験から、a)のような意見が述べられたものと考えられる。この意見は、GMAPの今後の適用可能性に対しても示唆を与えてくれる。すなわち、A氏の意見は、今後グローバル化が進み、国境や業種の垣根を超えて管理会計担当者が活動していく場合、GMAPのように管理会計に関する一般的な指針の重要性が高まっていく、ことを示唆していると考えられる。A氏はまた、原則が組織全体を繋げていく役割を果たしうるという意見も述べている。これもGMAPの今後の適用可能性を考慮する上で重要な視点の1つとなりうる。

b)は、A氏のこれまでの実務経験から述べられたものであり、A氏が行ってきた仕事の文脈で言えば、CFOが直面する様々な局面で表計算ソフトを用いて行う分析の重要性を示している。この原則は実務的に重要であるにも関わらず、説明が不足しているのでは、というのがA氏の感想であった。A氏はこの点に関連させて、c)についてもコメントしている。

A氏も2018年のインタビューと同様に、原則の説明の分かりにくさを指摘している。多くの読者はGMAP(2014)を読んでも、具体的に何をすればいいのかわからないのでは、というのがA氏の指摘である。これを避けるためには、何らかのストーリー（シナリオ）を用いて説明を行えば原則を理解できる可能性があることを述べている。これも、今後GMAPを実務へ浸透させていく上で重要な示唆といえる。

A氏はCFOの経験が長いので、CFOと管理会計担当者の役割について尋ねたところ、オーバーラップする部分が多いのでは、という回答であった。これはGMAP(2014)で述べられている、管理会計システムにおけるCFOの役割の重要性を確認できる回答といえる。

A氏はCMAの資格を持っており、また、IMAの役員でもあるため、IMAのCompetency Frameworkについても精通している。そこで、GMAPとIMAのCompetency Frameworkの違いについて質問を行った。その結果、「GMAPは意思決定という側面を重視しているの対し、IMAのCompetency Frameworkはマネジメント・コントロールに力点を置いている印象を受ける」とのコメントを得た。IMAのCompetency Frameworkについては次の章で詳しく述べることにするが、CGMAとIMAという2つの管理会計に関わる団体が提唱している原理の違いに焦点を当てることは、今後の1つの研究の方向ともなりうる。

A氏は、海外と日本の企業においてCFOをつとめており、双方の事情に詳しいと考えられるため、日本企業における管理会計について質問を行った。その回答は「日本の企業では管理会計担当者が活躍できる土壌がない。このような現状を打破するためには、CFOを養成することが急務である。」というものである。これは、GMAPに関する評価とは直接関係ないが、今後、日本企業の管理会計研究を行なっていく上で大きな意味を持つ示唆といえる。

#### 4.2.2 B氏へのインタビュー（2019年8月13日）

GMAPに関してB氏の見解を要約すると以下のようになる。

- a) 内容については理解でき、同意できる部分もあるが、日本企業において利用されるかどうかは疑問である。
- b) 企業の現状に危機感・問題意識を持っている人にとっては役立つのでは？

B氏は管理会計に関して、ビジネスの中心が意思決定にあり、管理会計は意思決定プロセスにおいて重要な役割を果たす、という考えを持っている。B氏はこれまでの経験から、日本企業のマネジメントは管理会計情報を必要とする意思決定を行っているか、という点に疑問を持つようになった。GMAPで示されているような管理会計システムは組織内に存在しないので、GMAPが日本の企業で利用されることは難しい、とB氏は結論づけたと推測できる。

B氏はGMAPで示された原則そのものについては同意できる内容であるとしている。これは適用可能な状況が存在していること意味しており、B氏はそのような状況として、マネジメントが明確な問題意識や危機感を持っているような状況を挙げている。このような状況で正しい意思決定を行うためには、収集したデータを十分に分析することが必要であり、これはGMAPで示される原則が適用されていることを示している。

B氏は、GMAPをPDCAサイクルの中で考えていくことにより、多くの人から理解されるようになるという意見を述べている。これは、Planの段階で関連情報を収集し（原則2）、この情

報を分析し（原則3）代替案の選択を行う。Plan を実行（Do）するため決定結果を組織内の人に伝える（原則1）。Check する段階で情報を収集し（原則2）、目標と実際との比較を行うため分析する（原則3）。最後に、修正行動を行う段階（Act）で修正行動を組織内の人に伝える（原則1）。この意見は、A氏の指摘、すなわち、GMAPをストーリー（シナリオ）を用いて具体的に説明することが有効であろう、という指摘に通ずるものがある。

B氏はこれまで日本企業3社で働いてきた。そこで日本企業における管理会計について質問を行なった。日本企業における会計担当者は、いわゆる経理担当者であり、GMAPで述べられているような管理会計担当者は存在しない。経理担当者の業務は、帳簿から財務諸表を作成するという財務会計領域の仕事である。予算作成もこの業務の延長上にある。管理会計は戦略を扱うセクションで担当することが多い。この意味で、管理会計の機能は限定的である。

さらにCFOに関する質問も行なった。その結果分かったことは、CFOの主要な業務は資金の調達とその利用に関する説明である。この説明責任は近年ますます重視されるようになっており、CFOが企業における業務に関わらざるを得ないという状況が生じている。管理会計システムがCFOをサポートする情報を提供できれば、CFOは有効に機能すると考えられる。それゆえ、日本企業に管理会計を浸透させていくためには、CFOがキーとなる役割を果たさう。以上がB氏のCFOに関するコメントであった。

#### 4.2.3 C氏へのインタビュー（2019年8月7日）

C氏は、税理士・公認会計士といった国家資格を活かした業務とコンサルティング業務を行っており、その顧客は中小企業である。このため、C氏は中小企業の管理会計に精通していると考えられる。C氏によれば、中小企業で公式に管理会計システムを保有している企業はほとんど存在しないとのことである。このため、中小企業にGMAPを導入するという文脈でGMAPに関するコメントを得るのは難しい。そこで、興味を持った原則について尋ねたところ、原理4（スチュワードシップは信頼を築く）との回答を得た。

C氏はBSCを中小企業に導入するコンサルティング業務を10年以上行ってきた。中小企業の場合、規模が小さいことから、組織内のコミュニケーションはそつなく行われていると考えられているが、実際、BSCの導入を成功させるためには、トップマネジメントと従業員、従業員間のコミュニケーションが重要となる。適切なコミュニケーションを行うためには信頼が必要となる。この意味で、C氏は原理4に関心を持ったとのことである。

C氏は、税理士・公認会計士・コンサルタントという多様な業務経験を持つので、この経験に基づき、今後、GMAPの適用が必要とされる、または、望まれる実務領域について質問を行った。その結果、以下に示す2つの実務領域への適用が考えられるとの回答を得た。

##### a) 内部統制(Internal control)

#### b) 戦略的な税管理(Strategic tax management)

C氏はIPO(Initial Public Offering)に関する業務も行なっている。IPOを行なう場合、現在では、上場する段階でリスクを考慮した内部統制のシステムが求められるとのことである。リスクへの対応は、企業や業種によっても大きく異なるため、GMAPのような原理は、内部統制システムを構築する際の指針となる。また、今後、IPO業務が増えることが予想されているため、内部統制は、GMAPの適用が有効な実務領域といえる。

C氏は税理士協会における研究部門に所属している。現在、税理士会は、将来的にグローバルな観点から税金を検討していくべきである、との方針を持っており、海外の税制について積極的に調査研究を行なっている。この実務領域は、税理士という立場から、将来的に見てGMAPの適用が望まれる領域と考えられる。

#### 4.3 インタビューのまとめと今後の研究の方向性

ここでは、これまで行ってきた実務家4人に対するインタビューから今後のGMAPに関する研究の方向性を探っていく。

2018年のZ氏のコメント「GMAPに関する説明の部分が分かりにくい」を考慮し、2019年には十分な英語能力し、高度な会計知識を有する人を回答者として選び、事前に英語版も読んでいただくよう依頼した。しかし、A・B氏からは、Z氏と同様のコメントを得ることとなった。これはGMAP(2014)における説明自体に問題があることを示唆している。それゆえ、「GMAPの説明が分かりにくい」という指摘は、GMAPを今後実務へ適用していく際には解決すべき事項といえる。

A氏は解決方法として、ストーリー(シナリオ)を用いた説明を提案している。B氏は、PDCAサイクルの中で説明するという案を提案している。これらの提案は、GMAPが適用されている企業のケーススタディを行うという研究の方向性を示している。

GMAPが多様な国・組織・業種の人々の意見を取り入れて作成されたという経緯を思い出せば、A氏による「管理会計にこそ原則が必要」というコメントは、GMAPが提案された背景を理解するのに役立つ。さらに、これは、GMAPが提案された背景を検討することにより、今後GMAPを適用できる状況を識別することが釜生になることを示唆している。

今回のインタビューから、CFOの役割が重要なものとなってきていることがわかった。B氏によれば、日本企業には公式に管理会計を扱う部署は存在しないケースが多い。しかし、このような場合でも、CFOという役職は存在し、管理会計に関連する業務を行っている。これは、CFOの役割の調査を足掛かりとして、企業の管理会計システムにアプローチできることを示唆している。このような調査を通じて、GMAPが適用される状況を識別していくことが可能になるかもしれない。

C 氏のインタビューから、管理会計において人間と人間の関係がいかに重要であるかという点を再認識できた。中小企業の場合規模が小さく、大企業に比べ信頼関係を築きやすいと考えがちである。C 氏のコメントは、管理会計システムが存在しない状態へ管理会計システムを導入する場合（中小企業に BSC を導入するケースが該当）、重要なことは信頼関係である、ということを示唆している。これは、管理会計システムが稼働していない状態においても GMAP の適用を考えられることを意味しており、今後、GMAP の実務への適用を調査する場合。原理 4（ステューワードシップは信頼を築く）を足がかりにすることができることを示唆している。

C 氏は GMAP が適用可能な領域として 2 つの実務領域（内部統制、戦略的な税管理）を挙げた。これらの領域は、従来管理会計ではあまり扱われることのなかった領域である。これは GMAP が管理会計以外の領域においても利用可能となることを示唆しており、より広範な文脈で GMAP を俯瞰していくことの必要性を示しているとも考えられる。

#### 参考文献

CGMA (2014) *Global Management Accounting Principles -Effective management Accounting: decisions and building successful organizations.*

#### 英語版

<https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf>

#### 日本語版

<https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/japanese-full-gmap-document.pdf>

## 第5章 IMA による Competency Framework

### 5.1 管理会計基準の必要性

管理会計は財務会計と異なり、外部利害関係者の利害調整を行う必要性がなく、それぞれの企業にとっての有用性が満たされればよい。したがって、管理会計手法は個々の企業の立場や考え方に依拠するから、すべての企業で管理会計手法が同一になる必要はない。しかし、それぞれの手法に関して指針となるような管理会計の基準はあってもよいだろう。

米国公認管理会計士協会(Institute of Management Accountants: IMA)は、かねてより *Statements on Management Accounting(SMA)*を公表しており、1990年代には当時の SMA について西澤脩早稲田大学名誉教授(前 IMA 東京支部会長)が2冊の翻訳書(西澤(1995a;b))を出版している。

SMA は管理会計のベスト・プラクティスに関して、IMA が作成し、管理会計の専門家がチェックをした出版物である。かつては SMA は紙媒体で出版されていたが、逐次ウェブサイトへの掲載へと移行し、2019年8月現在では9つの領域において57の SMA が公表されている(図表5.1)。

図表 5.1 IMA の SMA

<b>(1) Strategic Cost Management</b>	
①	Definition and measurement of Direct Material Cost
②	Developing an Effective Managerial Costing Model
③	Conceptual Framework of Managerial Costing
④	Implementing Activity-Based Costing
⑤	Costing Methodologies and Cost Management Practices in China
⑥	Tools and Techniques for Implementing ABC/ABM
⑦	Implementing Activity Based Management: Avoiding the Pitfalls
⑧	Lean Enterprise Fundamentals
⑨	Designing an Integrated Cost Management System for Driving Profit and Organizational Performance
⑩	Implementing Capacity Cost Management Systems
⑪	Measuring the Cost of Capacity
⑫	The Conceptual Framework for Managerial Costing
⑬	The Accounting Classification of Workpoint Costs.
⑭	Theory of Constraints (TOC) Management Systems Fundamentals
⑮	Tools and Techniques for Implementing Target Costing
<b>(2) Performance Measurement, Incentives &amp; Alignment</b>	
①	Enterprise Performance Management
②	Accounting Systems
③	Ability and Future: Effectiveness of Management Accounting Practices in Chinese Enterprises
④	Tools and Techniques for Implementing Integrated Performance Management Systems
⑤	Improving Federal Costing for Better Decisions
⑥	Enterprise Performance Management and the Role of the Management Accountant in India
⑦	Strategic Alignment for Driving Superior Business Results: Using Hoshin Kanri to Link Lean Initiatives with Business Strategies
⑧	Accounting for Lean Enterprise
<b>(3) Risk Management</b>	

① Forensic Analytics and Management Accountants
② Enterprise Risk Management Tools and Techniques for Effective Implementation
③ ERM: Tools and Techniques for Effective Implementation
④ Understanding Financial Instruments
⑤ Implementing an Effective Risk Appetite
⑥ Strategic Risk Management
⑦ ERM: Frameworks, Elements, and Integration
<b>(4) Operations, Process Management &amp; Innovation</b>
① Implementing Integrated Supply Management for Competitive Advantage
② Managing Quality Improvements
③ Implementing Shared Service Centers
④ Tools and Techniques for Implementing Integrated Supply Chain Management
⑤ Implementing Process Management for Improving Products and Services
⑥ Managing the Total Cost of Global Supply Chains
<b>(5) Planning &amp; Analysis</b>
① Customer Profitability Management
② <b><u>Key Principles of Effective Financial Planning and Analysis</u></b>
③ Effective Benchmarking
④ Delivering Business Value The Role of FP&A in Execution
⑤ Business Valuation
⑥ Value Chain Analysis for Assessing Competitive Advantage
<b>(6) Business Leadership &amp; Ethics</b>
① Behavioral Aspects of Cost Management
② IMA Statement of Ethical Professional Practice
③ Values and Ethics – From Inception to Practice
④ Managing Organizational Change in Operational Change Initiatives
⑤ Increasing Employee Engagement in Organizational Sustainability Efforts
<b>(7) External Reporting &amp; Disclosure Management</b>
① Flexible Budgeting Applied to Sustainability Measurements
② 0hZ
③ Integrated Reporting
④ The Evolution of Accountability: Sustainability Reporting for Accountants
⑤ Unrecognized Intangible Assets: Identification, Management, and Reporting
⑥ Implementing Corporate Environmental Strategies
<b>(8) The Future of Management Accounting</b>
① IMA Management Accounting Competency Framework
② Definition of Management Accounting
③ Redesigning the Finance Function
④ Tools and Techniques for Redesigning the Finance Function
<b>(9) Technology Enablement</b>
① Developing Competitive Intelligence Capability
② Developing Competitive Intelligence Capability

(IMA のウェブサイトより報告者作成)

これらのうち、The Future of Management Accounting セクションに分類されている IMA Management Accounting Competency Framework (2019 年版)が GMAPs と類似した内容を表しており、管理会計担当者に必要なコンピテンシーを示している。これはきわめて重要であると言え

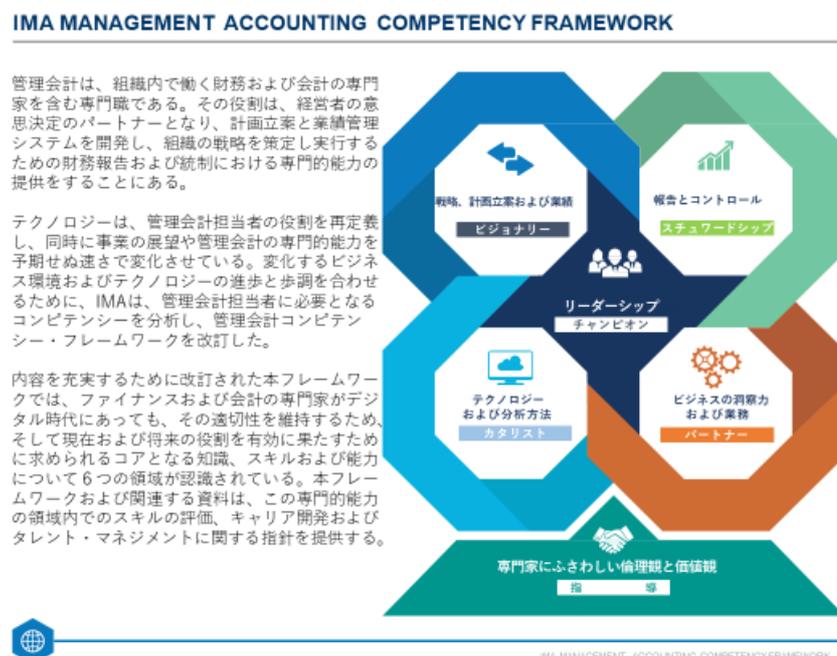
る。なぜなら、管理会計手法や管理会計の概念に関しては、多かれ少なかれわが国での多くの書物で触れられており、さほど目新しい内容ではないが、わが国の企業では、各階層(ローア・ミドル・トップ)における管理会計担当者の明確なスキルセットが示されることはほとんどないからである。わが国では、各階層の管理会計担当者に求められるスキルセットは何か、昇進や昇格に必要なスキルセットは何かを明確にすることなしに、きわめてあいまいな昇進・昇格が行われてきたのではないだろうか。

ここで特に必要なのは **partnering** という概念である。そもそも IMA が 2008 年に発表した管理会計の定義には、「経営者の意思決定のパートナーとなる」(・・partnering in management decision making,・・・)(IMA, 2008, p.4)とあり、意思決定が行われている場に参加し、そこでしっかりとした議論を行うことを含んだ専門的職業が管理会計なのである。ややもすると、わが国では、管理会計は意思決定や業績評価に関連する財務情報を作成する機能と考えられることもあるが、実際にはそうした情報の作成のみならず、ビジネスを理解して意思決定に際して意見を述べ、議論する立場にいななければならないのである。

## 5.2 コンピテンシー・フレームワーク

コンピテンシー・フレームワークは図表 5.2 にある通りであり、6つのドメインが置かれている。

図表 5.2 コンピテンシー・フレームワーク



出典(IMA, 2019, p.4)

「戦略、計画立案および業績」では、将来を描き、戦略計画を策定するプロセスを導き、意思決定の手引きを行い、リスクを管理し、業績をモニターするために求められるコンピテンシーが示される。「報告とコントロール」では、適切な基準や規則に従って組織の業績を測定し、報告するために求められるコンピテンシーが示される。「テクノロジーおよび分析方法」では、組織の成功確率を高めるためにテクノロジーを管理し、データを分析するために求められるコンピテンシーが示される(IMA, 2019, p.5)。

「ビジネスの洞察力および業務」では、企業全体の業務を返還するため、機能横断的なビジネス・パートナーとして貢献するために求められるコンピテンシーが示される。「リーダーシップ」では、組織目標を達成するため、他者と協働しチームを触発するために求められるコンピテンシーが示される。「専門家にふさわしい価値観と倫理観」では、持続可能なビジネス・モデルに不可欠である、専門家にふさわしい価値観、倫理的行動および法律遵守を示すために求められるコンピテンシーが示される(IMA, 2019, p.6)。

それぞれのドメインには、ドメインに求められる4つから8つのコンピテンシーを設定して、それぞれのコンピテンシーに関して、Limited Knowledge、Basic Knowledge、Applied Knowledge、Skilled、Expertの5つのレベルが置かれている。

たとえば、「ビジネスの洞察力および業務」ドメインには、コンピテンシーとして産業に特有な知識、業務の知識、品質管理および継続的改善、そしてプロジェクト・マネジメントの4つが置かれている。そのうち、産業に特有な知識については、図表 5.3 のように5つのレベルに必要な内容が記載されている。

図表 5.3 コンピテンシーの5つのレベル

INDUSTRY-SPECIFIC KNOWLEDGE				PARTNER
Understand and master dynamics and drivers of business success in a specific industry				
LIMITED KNOWLEDGE	BASIC KNOWLEDGE	APPLIED KNOWLEDGE	SKILLED	EXPERT
<ul style="list-style-type: none"> <li>Limited knowledge of the industry in which the company operates</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Demonstrate an understanding of the industry based on limited work experience or exposure to reports in the business media</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Evaluate the supply chain and identify risks related to specific vendors and customers</li> <li>Keep pace with industry developments proactively</li> <li>Monitor the activities of competitors</li> <li>Identify sources of competitive intelligence</li> <li>Perform a financial ratio analysis of competitors</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Prepare the discussion of risk for external reporting (e.g., the Management Discussion and Analysis (MD&amp;A) section in the annual report)</li> <li>Analyze the annual reports of customers, competitors, and suppliers</li> <li>Analyze the industry competitive structure, including the level of competitive rivalry</li> <li>Master industry-specific accounting and tax requirements</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Serve as an expert on the specific industry, including value chain, competitive issues, regulatory matters, and customer perspectives</li> <li>Serve as an expert speaker and/or advisor on industry matters</li> <li>Formulate ways to increase competitive advantage and/or identify new sources of value creation</li> <li>Lead an organization's competitive analysis team</li> <li>Evaluate an organization's strategic risk (i.e., determining if the strategy is aligned with market and industry conditions)</li> </ul>



出典(IMA, 2019, p.32)

### 5.3 GMAP とコンピテンシー・フレームワークの適用可能性

#### (2)コンピテンシー・フレームワークの適用可能性

コンピテンシー・フレームワークの適用可能性については、2019年7月15日に IMA 東京支部における研究会で、3名の実務家と1名の研究者がパネル・ディスカッションを行った。参加者は Johnson & Johnson K.K. ビジネスユニット・ファイナンス シニアマネジャーの小西晋也氏、(株)リクルート経営企画室事業統括部長の三木久生氏、インテグラーテ株式会社 エグゼクティブコンサルタント・ストラットコンサルティング株式会社 代表取締役の池側千絵氏、そして早稲田大学の清水孝である。以下の内容は、同日の各氏の報告資料および報告内容をまとめたものである。

まず、J & Jの小西氏は、同社のグローバル・ファイナンス・コンピテンシー・モデルについて紹介を行い、より優れた財務のパフォーマンスを実現すること、優れたリーダーを育成すること、財務の高潔性とコンプライアンスを保証することを目的とする、FP&A に携わる人々のコンピテンシーについて具体的な記述があるモデルをすでに活用していることが報告された。

リクルートの三木氏からは、同社のカンパニー・パートナー(CP)について報告があり、CPは必ずしもファイナンスの専門家ではないが、カンパニー長のディスカッション・パートナーであ

ることが報告された。さらに、CP が自ら持つべき知識について確認したり、本社が指導したりするのに、コンピテンシー・フレームワークは有用であるという意見が出された。

池側氏はコンサルタントの立場から報告され、日本企業の管理会計業務を高度化するためには、まず、CFO ポジションを創設し、CFO の下に FP&A 部門(経営企画)と経理財務部門を置き、CFO がこれを統括し人事交流も行うこと、事業部や部門に管理会計担当者(コントローラー等)を置いて CFO にレポートさせること、FP&A にコンピテンシー・フレームワークなどを活用して、管理会計の知識や経験を積ませることなどが必要であることを主張された。

以上三氏の他にも何人かの日本企業の経理マネジャーにヒアリングを行った。外資系企業の場合には、マネジャーの機能および階層によって要求されるコンピテンシーは明確にされている。これに対して、日本企業では何ができれば上位のマネジャーになれるかといった点は明らかにされていない場合が多く、暗黙のうちに了解されてはいるにすぎない。これは、日本企業の管理会計人材を閉鎖的にさせている、すなわち、ある企業の管理会計担当者が他社に移ってもなかなか実力を発揮できなくなる原因のひとつでもある。

もちろん、個々の企業が置かれている環境や組織文化などは異なるため、管理会計システム全体は企業ごとに異なるであろう。しかし、管理会計担当者が持つべき能力や適格性については共通である部分が多いはずである。管理会計の領域にどのようなものがあり、それぞれの領域では組織階層ごとに何が行われるべきかを企業が確認し、教育し、そして実行するための指針としてこうしたフレームワークを適用すべきものであると考える。

#### 参考文献

Institute of Management Accountants(2008) *Definition of Management Accounting*,  
<http://www.imanet.org/-/media/6c984e4d7c854c2fb40b96bfbe991884.ashx?as=1&mh=2>

00&mw=200&hash=4E6AF697C021AA3EB0C358AE6FE2AEB1BCA992DE(2019 年 8 月 20 日最終閲覧)

Institute of Management Accountants (2019) *IMA Management Accounting Competency Framework*,  
<https://www.imanet.org/insights-and-trends/the-future-of-management-accounting/ima-management-accounting-competency-framework?ssopc=1>(2019 年 8 月 13 日最終閲覧)

西澤脩(1995a)『IMA の原価管理指針』中央経済社。

西澤脩(1995b)『IMA の管理会計指針』中央経済社。

## 第6章 むすび

ここでは、章ごとにその内容をまとめることにより、本プロジェクトの成果・貢献について触れていく。

第2章では、GMAPに関する資料をドラフト段階から精査することにより、GMAPがどのように作成されてきたかを検証している。そのプロセスにおいて、管理会計の機能・原則・定義について変更があったことを明らかにしている。これは、GMAPが管理会計に関わる様々な人々の意見を取り入れて構築され、将来的にもこのような形で展開・発展していくことを意味しており、今後GMAPの研究を行う際の有用な示唆となりうる。

第3章では、GMAP(2014)に基づき管理会計の機能とGMAP目的を説明した。さらに、管理会計の4つの機能（人、原則、業績システム、実務領域）それぞれについて説明した。特に、原則については、本報告書における分析の中心と考えられるので、適用可能な実務領域を示しながら詳細に説明した。なお、この章における説明は、本報告書をGMAPに関する資料として利用できるよう、GMAP(2014)における説明を可能な限り再現する形で行っている。

第4章では、実務家へのインタビューを行っている。ここでは、管理会計に携わっている実務家4人からGMAPに関する印象、適用可能性に関する多くのコメントを得た。また、日本企業における管理会計システムの現状、CFOの役割についても有益なコメントを得ることができた。さらに、これらのコメントからGMAPに関する研究の方向性を示すことができた。

第5章では、IMAによるCompetency FrameworkにGMAPと類似点があることに着目しながらIMAのCompetency Frameworkについて調査を行い、管理会計においてはpartneringという概念が重要であるということを描している。また、Competency Framework上のドメインで必要とされるCompetencyについても触れている。さらに、パネル・ディスカッションを通じて3人の実務家からCompetency Frameworkの適用可能性について意見を聴取した。

グローバル化・多様化の時代において管理会計実務を研究・調査していくためには、実務を統合するようなフレームワークが必要になる。本プロジェクトの目的は、このようなフレームワークを見出していくことであった。GMAPはその有力な候補の一つであり、本報告はその意味でGMAPに焦点を当ててきた。

本プロジェクトの目的を考えた場合、2年という研究期間を超えて研究していくことが必要となる。本プロジェクトは、当初予定された内容を全て実施することができなかったが、今後の研究の第一段階として一定の成果を収めたものと、私たちは考えている。今後、実務を統合するフレームワークに関する研究が行われることを期待したい。

最後に、私たちの研究プロジェクトを支援いただいた日本管理会計学会、そして、貴重な意見を述べていただいた実務家の方に謝意を表したい。

2019年11月30日

プロジェクトリーダー 浅田孝幸 (桃山学院大学)

プロジェクト副リーダー 青木雅明 (東北大学)

清水孝 (早稲田大学)

澤邊紀生(京都大学)