

論文

マネジメント・コントロール論の変化と戦略管理会計論

堀井 悟志

<論文要旨>

1965年にAnthonyは、戦略的計画設定／マネジメント・コントロール／オペレーショナル・コントロールという体系を提示した。その後、機能拡大したマネジメント・コントロール論が展開された。それに応じて戦略管理会計論が提唱されたが、その位置づけに関してはさまざまな見解がある。そこで本論文では、戦略管理会計論の位置づけを切り口として、管理会計体系論について検討した。管理会計が会計である以上求められる期間業績測定機能は、管理会計体系論として重要視されるべきである。そのために、プロジェクトに焦点を当て、期間業績測定を前提としない戦略管理会計論はマネジメント・コントロールの中で論じられるべきではなく、戦略的計画設定を支援するための会計として位置づけられるべきなのである。

<キーワード>

管理会計体系論, 戦略的計画設定, マネジメント・コントロール, 戦略管理会計, 期間業績測定

The Change in the Theory of Management Control
and Strategic Management Accounting

Satoshi Horii

Abstract

In 1965, Anthony proposed the framework; Strategic Planning, Management Control and Operational Control. Since then, the theory of management control that extended the boundaries was developed. According to that development, the theory of strategic management accounting was proposed. There are some opinions on the position of strategic management accounting in the framework of management accounting. Therefore in this paper, I consider the role of strategic management accounting, and argue the framework of management accounting and the position of strategic management accounting in the framework. The function of period performance measurement, which is required because management accounting is accounting, should be regarded as important in the argument about the framework of management accounting. Therefore strategic management accounting that focuses on strategy formulation and project planning and does not consider period performance measurement should not be positioned on management control, and should be positioned on strategic planning.

Key Words

Framework of Management Accounting, Strategic Planning, Management Control, Strategic Management Accounting, Period Performance Measurement

2002年10月17日 受付
2003年6月22日 受理
京都大学大学院経済学研究科博士後期課程

Submitted 17, October 2002.
Accepted 22, June 2003.
Graduate School of Economics, Kyoto University

1. 再検討すべき管理会計論の体系

管理会計論の体系は、かなり古くから議論されてきた。現在主に利用されている体系は管理職能に着目したものであるが、それは Goetz [1949]が提起した計画設定 (planning) のための会計と統制 (control) のための会計への区分に始まる。その後、Anthony [1965]は、計画設定／統制システムの体系としてマネジメント・コントロール論を論じた¹。さらに経営戦略論の発展や戦略経営の必要性の高まりにより、マネジメント・コントロール論も変化を余儀なくされた。マネジメント・コントロール論の変化をうけて、従来の管理会計論への批判が大きくなり、やがて戦略管理会計論 (strategic management accounting) が提唱された。戦略管理会計論についての文献が多数見られるようになってきたが、それらは「管理会計のフレームワーク (体系) 全体の中で、いったいどのような方向をもって展開されているのかに関しては、必ずしも明確ではない」(上総 [1999]: 105-106. 括弧内は筆者が付け足した)²。「もともと、管理会計システムはマネジメント・コントロール・システムのサブ・システムとして位置づけられて」(小林(哲) [1999]: 1) きたために、一方でマネジメント・コントロール論のための技法として戦略管理会計論を位置づける動きがある。他方で、戦略的計画設定のための会計として位置づける見解もある。また、従来の管理会計の体系を意識することなく議論をするものもある。このように、戦略管理会計論をめぐる、管理会計体系論に関する見解の相違が生じている。本論文では、戦略管理会計論が管理会計体系論の中でどのように位置づけられるべきか、について検討していく。管理会計体系論を議論することにより従来の管理会計論と戦略管理会計論の違いや関連性をより明確にしたい。

2. マネジメント・コントロール論の確立と展開

2.1. Anthony [1965] のマネジメント・コントロール論

Goetz の体系論は、主要な管理職能が計画設定と統制であることに着目したものであり、「管理過程論の影響を直接受け」(伊藤 [1992]: 187) たものであった。ここで計画設定とは「将来の企業活動を予定する意思決定」(上総 [1993]: 57) であり、統制は「計画の実現を確保すること」(上総 [1993]: 58) である。計画には事前的な計画以外に期中における計画の修正も含まれる。また統制には、事前統制、期中統制、事後統制がある³。事前統制としては計画の周知徹底と事前確認が考えられるが、これは計画の伝達として当然のことである。期中統制は統制対象期間の細分化として捉えると、統制は概念的には事後統制として考えられる。よってここでは統制を事後統制として捉え、計画期間後における業績評価、是正措置として考えている。

この計画設定／統制という体系に対して Anthony は、「計画設定と統制は定義しうる抽象概念であり、異なるタイプの精神的活動を要求するものであることは容易に理解されうるが、それは、組織の中で実際に行われる組織活動を識別できる主要なカテゴリーとは結びつかない」(Anthony [1965]: 10-11) と述べた。そして経営管理の階層化に着目し提示したのが、戦略的計画設定 (strategic planning) / マネジメント・コントロール (management control) / オペレーショナル・コントロール (operational control) という体系を提起した。

Anthony は、計画設定と称される管理職能の中に 2 つのタイプがあることを見出した⁴。1 つは組織の継続的な統制プロセスと関連のある計画設定であり、もう 1 つは方針設定・目標設定といった直接統制と関連を有しない計画設定である (Anthony [1965]: 15)。これら 2 つの計画活動は、「その思考過程は相似しているが、その他のほとんどの点では、…非常に相違している」 (Anthony [1965]: 15)。そこで前者の計画活動をマネジメント・コントロール、後者を戦略的計画設定と分類した。戦略的計画設定が非定型的、不定期であるのに対し、マネジメント・コントロールは計画設定が統制と密接な関係にあるために、定型的、定期的である⁵。

2.2. マネジメント・コントロール論の展開

——マネジメント・コントロールにおける機能拡大——

経営戦略論が発展し、戦略経営の必要性が高まると、Anthony によって 1965 年に提示されたマネジメント・コントロール論は、精緻化されるとともに変化を余儀なくされた。長期計画などの位置づけが曖昧に取り扱われていた部分が指摘され、Anthony はマネジメント・コントロール・サイクルの第一局面にプログラミングを位置づけたマネジメント・コントロール論を提示した (Anthony and Welsch [1974])⁶。

Anthony によると、戦略的計画設定は「組織の諸目標およびこれらの目標を達成するための戦略を決定するプロセス」 (Anthony [1988]: 10) とされ、「戦略の決定」が定義の上で明記された。ここで目標とは、「組織の広くて、期間を限定しない、全体としての狙いを描写したもの」 (Anthony and Govindarajan [2001]: 9) で、「満足のいく資本利益率を稼ぐこと」 (Anthony and Govindarajan [2001]: 9) などが挙げられる。戦略とは、「その目標を達成するために組織によって採用された方針」 (Anthony [1988]: 31) である。環境分析、市場分析、自社／競争相手分析を通じて、機会と脅威を認識し、自社や競争相手の強み・弱みを識別することにより競争に勝つための方向性を決定するのである⁷。

次に、マネジメント・コントロールは「管理者たちが組織の戦略を実施するために組織のほかのメンバーに影響を与えるプロセス」 (Anthony [1988]: 31) と定義され、「戦略の実施」が明記された。マネジメント・コントロール・プロセスはプログラミングから始まり、予算編成が行われ、実行の後に予算を基にした統制が行われ、そして再びプログラミングへとつながる循環的なプロセスである (Anthony [1988]: 80)。プログラミングとは、環境の影響を考慮し戦略を効率的、効果的に実施するために、「向こう数年間に組織が着手するプログラムの決定と、各プログラムへの適切な資源配分の決定を行うプロセス」 (Anthony [1988]: 80-81) である。プログラミングの位置づけについて、Anthony は、「プログラミングはマネジメント・コントロールの一部であると確信している。プログラミングは規定された方法で、規定された時期に実行される体系的なプロセスである」 (Anthony [1988]: 81)⁸と述べている。これに対し、「戦略的計画設定は非体系的である。戦略は機会や脅威を受けて再検討される」 (Anthony and Govindarajan [2001]: 301) と述べている。このように見ると、マネジメント・コントロールと戦略的計画設定の分類基準は、そのプロセスが定期的かつ体系的であるか否かであることがわかる。

ここで、プログラミングについて詳述すると、「プログラミングには 2 つの段階があって、その第 1 はプログラムの分析と決定である。これは『個別計画』としていわゆる（投資経済計算、研究開発計画などのプログラム別の）構造的個別計画と（構造的個別計画や長期総合計画では考慮されない 1 年間の業務的なプロジェクトを含む詳細な）業務的個別計画からなる。…第 2

の側面は、プログラムの期間的割り付けであり、『期間計画』として（個々の構造的個別計画の総合調整を行う）長期総合計画と（個々の詳細な業務的個別計画の年度的な総合調整を行う）短期総合計画の作成である」（門田 [2001]: 9. 括弧内は門田 [1978]: 61-62 をもとに筆者が付け足した）。

Anthony のマネジメント・コントロール論においては、マネジメント・コントロールは戦略実施が目的である。そこでは、戦略は所与であった。しかし、それでは「企業経営の革新や再構築はおぼつかないことが明らかになり、戦略経営オリエンテッドな MCS（マネジメント・コントロール・システム）の重要性が認識されるようになってきた」（伏見 [2001]: 22. 括弧内は筆者が付け足した）とされた。そのために、Anthony のように環境に対して受動的な「クローズド・システムとしての」（吉村 [1990]: 58）⁹マネジメント・コントロール論をさらに機能拡大し、環境との相互作用を重要視する「環境志向的かつ未来志向的」（吉村 [1993]: 62）なマネジメント・コントロールが Lowe and Puxty [1989], Emmanuel, Otley and Merchant [1990], Merchant [1997], Simons [1990], Maciariello and Kirby [1994], 伏見 [2001] たちによって構想された。そこでは、マネジメント・コントロール・プロセスに戦略的計画設定が位置づけられ、戦略的計画設定が定期的・体系的に行われる¹⁰。そして必要があれば、「戦略が体系的な、比較的オープンな、そしてしばしば入念な計画設定プロセスを通じて開発される」（Merchant [1997]: 4）のである。

また、この「オープン型」マネジメント・コントロール¹¹においては定期的な戦略的計画設定のみならず、「環境の変化による脅威によって生じる戦略と執行に関する危険性を、最終段階にいたる前に、時期を逸せずタイミングよく感知して、環境に適応するように戦略を修正変更」（鈴木 [2000]: 44）することが最重要になる。そのために活動を継続的に管理するマネジメント・コントロールと戦略的計画設定は相互作用的で戦略の策定と実施が区分できないとされている（Simons [1990]: 128）。戦略策定と実施の不可分性が、「オープン型」マネジメント・コントロール論の一番の特徴であり、Anthony のマネジメント・コントロール論との一番の相違である。

3. 戦略管理会計論の登場

上述のようなマネジメント・コントロール論における変化を受けて、管理会計の領域においても従来の管理会計論では不十分であるという批判がなされ、戦略管理会計論を提唱する動きが大きくなっている。

従来の管理会計論は、「内部効率性の改善を意図した内部志向的な管理会計」（小林（哲）[1999]: 1）であり、「主として企業目標が決定され、当該目標を達成するための計画が策定され、当該計画に沿って各種活動が遂行されるプロセスをモニターしながら統制を行うものであった」（清水 [2001]: 3）。このような従来の管理会計は、外部環境にはほとんど注意を払わず、「管理会計と経営戦略との関係はほとんど論じられてこなかった」（小林（啓）[1994]: 99）¹²、と批判されている。

このような批判の中で、戦略管理会計論が提唱された。代表的な論者としては、Simmonds, Bromwich, Shank and Govindarajan, Ward, Smith などがあるが、ここでは紙幅の関係上、Simmonds

[1981], Bromwich [1990], Shank and Govindarajan [1993]を取り上げる¹³。

戦略管理会計論の提唱者の一人である Simmonds によると、戦略管理会計とは「事業戦略の策定と監視のために自社とその競争相手に関する管理会計情報——特に実際の原価と価格、操業度、市場シェア、キャッシュ・フロー、および資源を必要とする程度に関する相対的な水準とその傾向——の準備と分析である」(Simmonds [1981]: 26)。Simmonds は、自社の競争的ポジションを維持あるいは向上させる事業戦略を策定する際に、「当該事業においてどの企業が、どの程度、なぜ損益を上げているのか、を知る」(小菅 [1994]: 24) ために、競争相手の原価および種々の操業度の情報が不可欠であると説き、競争相手分析会計 (competitor accounting) を展開している。競争相手分析会計による情報に基づいて競争相手の現状と今後の行動を予測し、そのうえで自社がどのような行動をとるべきかについての判断がなされる。しかし Simmonds の競争相手分析会計は、戦略管理会計の技法的側面にとって重要な貢献をしたが、競争相手の情報の入手可能性に関する問題があり (吉村 [1993]: 63-68), 「いまだ抽象的な議論もしくは概念的なモデルの域を出ていない」(小林 (啓) [1994]: 129)。また、小菅教授が Simmonds の「戦略管理会計はどの程度伝統的な『責任会計』と結び付くことができるのであろうか」(小菅 [1994]: 38) と疑問を呈しておられるように、戦略管理会計と責任会計ないし予算管理との結びつきについては展開されていない。そのために、Simmonds の戦略管理会計論は、自社/競争相手分析として『事業戦略策定のための情報』を、より有用な情報として提供」(小菅 [1994]: 36) するための会計、すなわち「戦略分析会計」(上總・上古 [2000]: 214)¹⁴として位置づけられる。

Bromwich は戦略管理会計論を競争相手だけでなく顧客の視点も含んだ「企業外部」の情報の利用へと展開した。Bromwich によると、戦略管理会計とは、競争優位の持続のために「企業の製品市場および競争相手の原価と原価構造に関する財務的情報を収集・分析し、多期間にわたってこれらの市場における企業と競争相手の戦略をモニターすること」(Bromwich [1990]: 28) である。新製品の開発などにおいて顧客に提供する製品の特性¹⁵を決定し、その製品について競争相手を含めて原価を集計・評価すること、またどのような製品群が範囲の経済性のために原価優位を持続できるかを評価することが求められている。小林哲夫教授が、Bromwich の「理論的な説明は戦略的課題と会計の役割を結びつける点で示唆に富むものである」(小林 (哲) [1993]: 120) が、既存の「会計システムないし原価計算システムの役割や機能についてもまだ十分に論述されているとはいえない」(小林 (哲) [1993]: 120) とするように、Bromwich の戦略管理会計論もまた直接的に責任会計ないし予算管理に結びついているとは言えない。そこでは、自社/競争相手分析として戦略の策定に有用な情報を提供し、その実施のための具体的な製品開発計画策定を支援することが目的とされている。前者は戦略分析会計、後者は構造的個別計画支援会計 (以下、個別計画会計と略す)¹⁶としての役割である。

Shank and Govindarajan によって提唱された戦略的コスト・マネジメント (strategic cost management) (Shank and Govindarajan [1993]) も戦略管理会計論として考えられる。これは、自社、競争相手の価値連鎖 (value chain) を構成する諸活動の原価を中心にした価値連鎖分析と、諸活動に対してさまざまなコスト・ドライバー分析を展開し、価値連鎖のどこで競争優位、特に原価優位が生じ、持続性はどのくらいあるのかに関する情報を得ようとするものである。そこでは、戦略策定における自社/競争相手分析はもちろんのこと、競争優位の創造・持続のためには具体的にどのような価値連鎖を構成すべきかという構造的個別計画についても論じている。このような戦略的コスト・マネジメントに対して、小林哲夫教授が「現実の諸状況のもと

で具体的にどのようなマネジメント・コントロール・システムを構築できるのかが問題になる」(小林(哲) [1993]: 119)と述べているように、戦略的コスト・マネジメントも「競争優位性を高める、より良い戦略を策定するのに原価情報を利用する」(Shank and Govindarajan [1993]: 6)ための技法であるため、責任会計ないし予算管理を含むマネジメント・コントロール・システムに直接的に結びついていない¹⁷。そのために、戦略的コスト・マネジメントも戦略分析会計ないし個別計画会計と言える。戦略的コスト・マネジメントでは、活動基準原価計算(activity-based costing: ABC)が具体的な計算システムとして展開された。ABCはその後、活動基準管理(activity-based management: ABM)へと展開されたが、Kaplan and Cooperによって主張された戦略的 ABM はサプライヤーや顧客と自社間の価値連鎖について分析したもので、非付加価値活動の排除などを通じて、経営資源の再配分、原価低減を行い、原価優位の構造的個別計画策定を支援するものである(Kaplan and Cooper [1998])¹⁸。これも個別計画会計と言える。

さらに、原価企画(target costing)は「原価情報に基づいて、競争戦略とコストを新製品の『設計図』に作り込むという意味で戦略的コスト・マネジメント」(上総 [1999]: 117)として位置づけられており、これは明らかに競争戦略を実施する新製品開発の個別計画会計である。

以上の分析から明らかなように、戦略管理会計論は戦略策定の際の自社/競争相手分析のための戦略分析会計とプログラミングの一部である構造的個別計画策定支援のための個別計画会計から構成されている。また、戦略管理会計論では、実施過程における戦略のモニターも対象とはしているが、先に見たように業績の測定に基づいて統制を行う責任会計や予算管理とは直接結びついていない。そのような戦略モニターは統制とは言い難く、計画期間中の戦略ないし構造的個別計画の改訂として、計画のやり直しと捉えるべきである¹⁹。

4. 戦略管理会計論の位置づけ

4.1. マネジメント・コントロールのための技法としての戦略管理会計論 ——戦略重視型マネジメント・コントロール論——

戦略管理会計論の位置づけには大きく2つある。1つは、マネジメント・コントロールとしての位置づけであり、もう1つは戦略的計画設定としての位置づけである。この相違は、マネジメント・コントロールにおいて取り扱う範囲の相違から生じている。ここでは、それらについて比較検討を行っていく。

まずマネジメント・コントロールのための技法に関して、Anthonyは、「『マネジメント・コントロール』の代わりに『管理会計』という言葉を使うことにする。というのは『管理会計』というのは、マネジメント・コントロールに関連した会計を指す言葉だからである」(Anthony [1965]: 100)と述べているように、マネジメント・コントロールのための会計を管理会計としてとらえてきた。そして、Anthony and Govindarajan [2001]や門田 [2001]では、プログラミングがマネジメント・コントロールの一部として位置づけられているために、価値連鎖分析(戦略的 ABM)、ABC、原価企画、投資経済計算といった個別計画会計としての戦略管理会計技法はマネジメント・コントロールに位置づけられている。先に見たように、Anthony and Govindarajan [2001]において、マネジメント・コントロールは、プロセス(意思決定)が体系的かつ定期的か否かによって分類されている。このようなマネジメント・コントロールにおいては、プログ

ラミング、予算管理が主要なものとして位置づけられ²⁰、環境分析、自社／競争相手分析、戦略決定が戦略的計画設定に位置づけられる。次の図1はこの関係を示したものである²¹。ここでの特徴は、プログラミングをマネジメント・コントロールとしていることである。

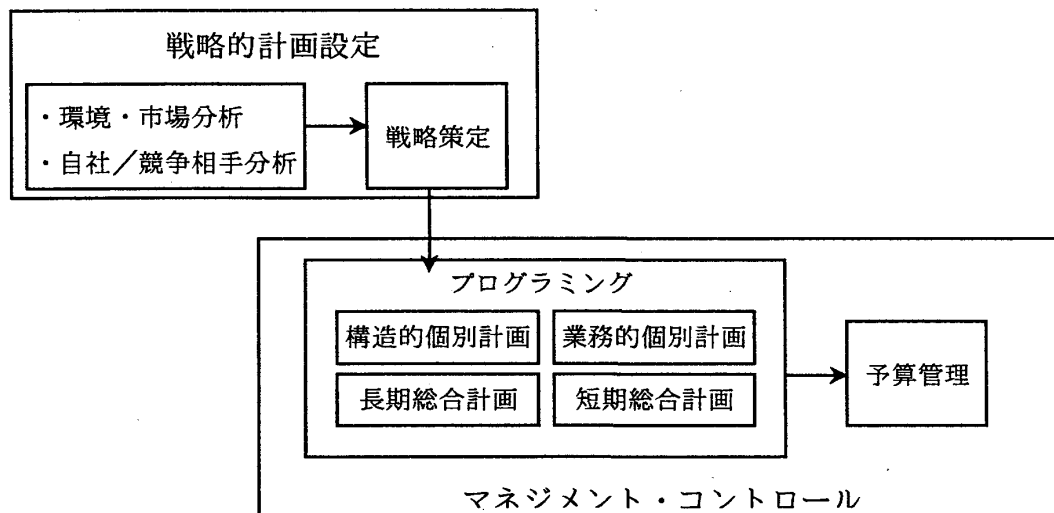


図1 マネジメント・コントロールと戦略的計画設定の扱う範囲

(出所) Anthony [1988] , Anthony and Govindarajan [2001], 門田 [2001]をもとに作成

さらに、Anthony のマネジメント・コントロール論をさらに拡張し、マネジメント・コントロールに戦略策定までもを内包することにより、戦略分析会計としての戦略管理会計論もマネジメント・コントロールに位置づける見解もある。この特徴は、戦略の実施と策定を非分離なものとしてとらえることである。この「オープン型」マネジメント・コントロールを図示すると図2のようになる。吉村教授は、このようなマネジメント・コントロールを示した後、戦略管理会計においては「管理会計の機能展開が期待されているとみることができるから、経営統制（マネジメント・コントロール）システムに概念的基礎をおいているといえる」（吉村[1993]: 68. 括弧内は筆者が付け足した）と述べ、具体的な技法として Simmonds の競争相手分析会計を取り上げている。このような見解には、Anthony 同様、管理会計論はマネジメント・コントロール論に位置づけられるべきであるという基本的な認識があるように思われる。

このように、戦略分析会計／個別計画会計といった戦略管理会計論をマネジメント・コントロール論に位置づけるものは、戦略のための技法をマネジメント・コントロールに取り込み、

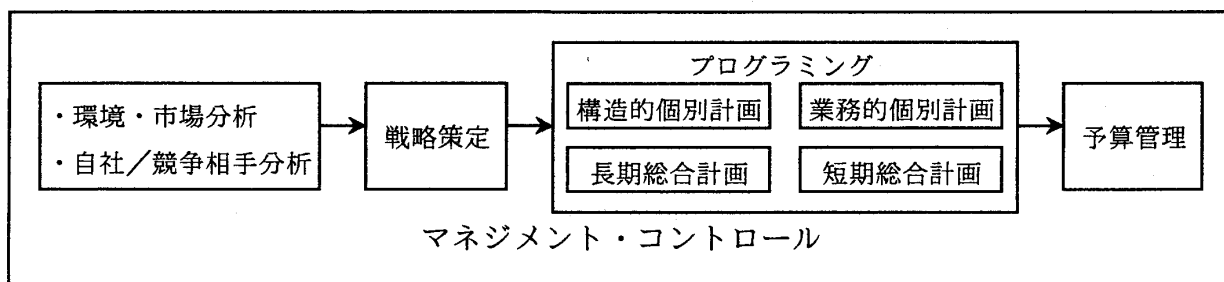


図2 「オープン型」マネジメント・コントロール

計画にも重点を置いたものと言える。そのために、ここではこのようなマネジメント・コントロール論のことを戦略重視型マネジメント・コントロール論と呼ぶことにする。

4.2. 戦略的計画設定のための技法としての戦略管理会計論

——会計重視型マネジメント・コントロール論——

次の見解は、管理会計をマネジメント・コントロール論にこだわらずに議論しようとするものである。ここでは、戦略管理会計論は戦略的計画設定のための技法として位置づけられる。つまり、原価企画、ABM、価値連鎖分析、投資経済計算といった戦略分析会計／個別計画会計は戦略的計画設定のための会計に位置づけられる（上総 [1993]；田中 [1997]）。

上総教授は、マネジメント・コントロールとは、「短期目標利益を達成するため、向こう1年間の企業活動を全社的な視点から総合的に計画・統制すること」（上総 [1993]：125）と定義されている。つまり、全社的な視点からの短期的な計画設定・統制プロセスがマネジメント・コントロールである。そして、（おおよそ長期的な）基本目標、基本方針、基本計画の設定に関わる意思決定プロセスが戦略的計画設定である（上総 [1993]：65）。そのために、Anthony and Govindarajan [2001]や門田 [2001]がプログラミングとして、マネジメント・コントロールに組み込んでいたもののうち、構造的個別計画と長期総合計画が戦略的計画設定プロセスであり、業務的個別計画と短期計画がマネジメント・コントロールとして考えられている。そのために戦略分析会計／個別計画会計としての戦略管理会計論は戦略的計画設定に位置づけられる。これらを図示すると図3のようになる。

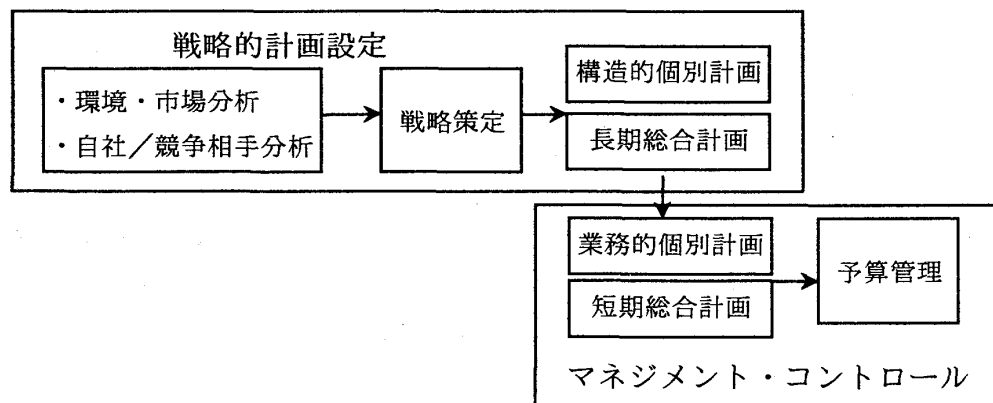


図3 会計重視型マネジメント・コントロールと戦略的計画設定の範囲

このような戦略的計画設定とマネジメント・コントロールの区分には、管理会計論の会計としての特質が根底にあると思われる。その特質とは、上総教授が定期的な「利潤計算を可能にする手段、それが会計に他ならない」（上総 [1993]：6）とされているように、管理会計が会計である限り求められる期間業績測定に他ならない。もとより期間業績測定により期間計画と実績による統制が可能になる。これにより期間計画と統制が経営管理として不可分なものとして扱われ、マネジメント・コントロールの基準が期間となる。このようなマネジメント・コントロール論では、本来の会計機能である期間業績測定に重点が置かれている。そこで、このようなマネジメント・コントロール論を会計重視型マネジメント・コントロール論と呼ぶ。

4.3. 比較検討

戦略管理会計論の位置づけについて、大きく分けて2つの見解を見てきた。1つは、戦略管理会計論はマネジメント・コントロールのための技法として位置づけられる（戦略重視型マネジメント・コントロール論）というものであり、もう1つは戦略的計画設定のための技法として位置づけられる（会計重視型マネジメント・コントロール論）というものである。2つの見解は、マネジメント・コントロールを戦略重視とするか、もしくは会計機能重視とするかによって異なって展開されている。ここでは、2つの見解について比較検討していきたい。比較検討していく上で、重要なのは、「管理会計に対するニーズすなわちその目的がいかにかに生成し、どのように存在しているか」（浅羽 [1991]: 87-88）に着目し、管理会計の各技法を的確に位置づけることを可能にする管理会計体系を考えるべきであるということである。目的の異なる技法が同じ範疇に位置づけられると、その技法の本質を見失うことにつながりかねないのである。

図1, 図2, 図3から理解できるように、戦略重視型マネジメント・コントロール論においては、構造的個別計画（図2においては戦略策定も）がマネジメント・コントロールに含まれるのに対し、会計重視型マネジメント・コントロール論においては、それらは戦略的計画設定に位置づけられる。このように2つの見解の重要な相違は、構造的個別計画とそれに対応する長期総合計画の扱いにある。構造的個別計画や長期総合計画は、事業の長期的な方向性を決定するものであり、それ自体には「業績評価のシステムが備わっていない」（溝口 [1972]: 33）。たとえば、定期的に見直しが行われたとしても、その手続きは業績評価（統制）というよりも計画期間中の修正、つまり計画のやりなおしである。構造的個別計画と長期総合計画は、その後展開される業務的個別計画と短期総合計画、さらには予算管理を通じて、はじめて業績評価（統制）が行われることになる。したがって、構造的個別計画と長期総合計画は業績評価（統制）とは間接的な関係しかもちえない。

管理会計体系論の意義と会計の期間業績測定的重要性から見ていくと、統制と直接結びつかない戦略／構造的個別計画にのみ有用な戦略管理会計技法と期間業績測定により計画と統制を結びつけることを可能にする技法（予算管理など）とは同じ範疇で論じられるべきではなく、構造的個別計画、長期総合計画、長期利益計画といったプログラミングの一部は戦略的計画設定として位置づけられるべきである²²。よって戦略分析会計／個別計画会計として位置づけられる戦略管理会計論は、マネジメント・コントロールにおいて論じられるべきではなく、戦略的計画設定のための管理会計技法として論じられるべきである。

5. 会計重視型マネジメント・コントロール論の重要性と今後の課題

以上見てきたように、本論文では戦略管理会計論の位置づけをもとに管理会計論の体系について検討してきた。そして戦略管理会計論はマネジメント・コントロールの中で論じられるべきではなく、戦略的計画設定を支援するための会計として位置づけられるべきとした。マネジメント・コントロールにおいては、計画設定と統制が不可分なものであることを強く意識するものであり、戦略的計画設定においては、計画に有用な情報を提供することが重要である。これは門田教授が、管理会計を他の諸科学と識別する本質的な特徴として述べられた「管理会計

のもつ『業績管理』の機能」(門田 [2001]: 7) と他の機能は区別が必要なのであり、今一度、管理会計の会計としての特質——期間損益計算、業績管理——を重要視しようとするものである。

最後に、検討すべき今後の課題をあげて終わりにしたい。戦略管理会計論として位置づけられる技法の詳細な検討である。本論文では、戦略管理会計論の概略しか取り扱わなかったが、各技法の詳細を検討し、戦略管理会計としての特質を明らかにしていく必要がある。そして、管理会計が会計である以上、各々の戦略管理会計技法とマネジメント・コントロールの連繫(目標利益の設定や予算管理への展開)について議論していく必要がある。これらのことについては今後の課題としたい。

謝 辞

本論文は、2002年9月8日～10日に横浜市立大学で開催された「管理会計学会第12回 2002年度全国大会」の報告原稿に、加筆し修正を施したものである。報告に際して、司会の井岡大度先生(東京理科大学)、片岡洋一先生(東京理科大学)、門田安弘先生(筑波大学)、三代澤経人先生(立命館大学)などから貴重なご意見とご質問を賜った。ここに記して深く感謝申し上げる次第である。

また、2人の匿名のレフェリーの方々および本誌編集委員長小倉昇教授により、この論文を改善することができたことについて深く謝意を表す次第である。

注

¹ Anthony 以前にもマネジメント・コントロールについては議論されていたが、計画／統制システムの体系としてマネジメント・コントロールを論じたのは Anthony が最初である。これについては、Machin [1983]: 26 を参照せよ。Anthony 以前のマネジメント・コントロール論については、吉村 [1990] [2000a] [2000b] [2002] を参照せよ。

また、管理会計システムは情報を提供する情報システムであり、本論文においてもシステムに関する議論があるためにマネジメント・コントロール・システム(論)とすべきと思う人もいるかもしれないが、本論文はそれらを足がかりに管理会計の体系論を検討するものであるので、「マネジメント・コントロール論」という言葉を使用する。

² 同様の指摘は本橋正美 [1996]: 137 においてもなされている。

³ このような3つの統制に関して、予算による具体的な展開については上總 [1993]: 159-161 を見よ。以下数行は、3つの統制について Goetz [1949]、上總 [1993] の議論をもとに自分なりに整理した。

⁴ 本論文ではマネジメント・コントロールと戦略的計画設定の区分を問題として取り上げているので、マネジメント・コントロールとオペレーショナル・コントロールの区分については省略する。

⁵ その他、多くの区別があるが、本論文では必要な部分のみを記すことにする。他の区別について、詳細は Anthony [1965]: 30-68 を見よ。

⁶ Anthony and Govindarajan [2001] では、戦略的計画設定が戦略策定に、そしてプログラミング

が戦略的計画設定に名称を変更されたが、定義の上でも、内容的にも相違はない。本論文では、一般的に使用されている言葉に基づいて、「戦略的計画設定」、「プログラミング」という言葉を使用する。

⁷ Aaker, D.A. [1984]などを参照されたい。

⁸ Anthony [1988]: 81 によると、1950 年代までは「プログラミング・プロセスは非体系的であった」。

⁹ Anthony のマネジメント・コントロール論に対するこのような理解の詳細については、Lowe and Puxty [1989]を見よ。

¹⁰ 定期的な戦略的計画設定について、山本昌弘教授は、「戦略の見直しは、予算編成と並行して年度ごとに行われることも多い」と指摘されている（山本 [1993]: 166）。

¹¹ Anthony のクローズド・システムとしてのマネジメント・コントロールに対して、このようなマネジメント・コントロールを「オープン型」マネジメント・コントロールとした。

¹² 同様の指摘は、Drury [1992]: 2 and 10-11; 清水 [2001]: 4 などにも見られる。

¹³ このような論者を選んだ理由としては、戦略管理会計論の特質を見る上で、よりインパクトのある分析技法を提示していると筆者が考えたためである。ここでは取り上げなかった Ward (Ward [1992]など) についての検討は、小林 (啓) [1994]を参照。また、Smith (Smith [1995]など) については、小菅 [1995]を参照せよ。

また、本論文では、戦略管理会計論の優劣をつけることが目的ではないので、戦略管理会計論の詳細の検討は割愛する。戦略管理会計論の詳細についての検討は後日の課題とする。

¹⁴ 上総・上古 [2000]では、戦略策定の際の市場分析、自社／競争相手分析を行うための会計を「戦略分析会計」としている。

¹⁵ ここで言う特性とは、「できあがり具合のような物的特性だけでなく、使用上での性能、信頼性、保証条件のような質的要素、供給保証や販売後の保守のようなサービス要素も含む」（小林 (哲) [1993]: 111）。

¹⁶ 上総・上古 [2000]では、戦略策定に際しての市場（顧客）分析、自社／競争相手分析を行うための会計を「戦略分析会計」、その後の戦略策定、構造的個別計画のための会計を「戦略決定会計」としている。しかし、戦略決定会計として論じている技法は戦略管理会計として構造的個別計画の策定を支援するものである。これを戦略決定会計として論じるとすれば、戦略策定を支援するものと混同する恐れがある。よってここでは、構造的個別計画を支援する会計を「構造的個別計画支援会計」（個別計画会計と略す）とした。

¹⁷ Shank and Govindarajan [1993]は戦略的ポジショニングとマネジメント・コントロール・システムについて述べているが、これは戦略的コスト・マネジメントの技法としてではなく、戦略ミッションによるマネジメント・コントロール・システムの変化を扱っているに過ぎない。

¹⁸ 戦略的 ABM の他に、業務的 ABM が存在するが、これは内部の業務効率の向上を目指したものであるためにここでは検討しない。

¹⁹ 戦略管理会計論の議論の中には、戦略の実施に関する統制として、バランスト・スコアカード (Balanced Scorecard: BSC) を中心として、財務的指標の他に非財務的情報の収集・報告が必要であると論じているものもある。しかし、BSC は戦略／構造的個別計画の策定に直接的に情報を提供するものではなく、先に立てられた中長期計画を期間計画に変換し、戦略を確実に実施するためのシステムである (Kaplan and Norton [2001]などを参照)。これは、他の戦略管理会計技法とは役割を異にするものである。そのために本論文では BSC を検討しなかった。BSC については、稿を改めて論じる予定である。

²⁰ Anthony [1988] [2001]においてマネジメント・コントロール・プロセスとしてプログラミング、予算編成、実行、業績評価、是正措置を挙げられている。業績評価は予算に基づくものとして書かれているので、ここでは予算編成と業績評価、そしてそれに伴う是正措置をまとめて予算管理としている。

²¹ 各事項間に矢印を書いているが、現実にはこのような線型プロセスとして行われているとは限らない。これは、あくまでも概念的なものである。プロセスや情報フローについての詳細は

後日の課題とする。

²² Anthony and Govindarajan [2001]の言うように戦略的計画設定と、構造的個別計画、長期総合計画といったプログラミングの間にも相違があるかもしれない。しかし、管理会計の技法としては、戦略的計画設定に位置づけられる技法もプログラミングに位置づけられる技法もともに目的は戦略的、長期的な意思決定、つまり計画に有用な情報を提供することである。

参考文献

- Aaker, D.A. [1984] *Strategic Market Management*. New York. John Wiley & Sons. (野中郁次郎・北洞忠広・嶋口充輝・石井淳蔵訳 [1986]『戦略市場経営——戦略をどう開発し評価し実行するか』ダイヤモンド社)
- Anthony, R.N. [1965] *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston: Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University. (高橋吉之助訳 [1968]『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社).
- [1988] *Management Control Function*. Boston. Massachusetts. The Harvard Business School Press.
- and G.A. Welsch [1974] *Fundamentals of Management Accounting*. Homewood, IL: Richard D. Irwin.
- and V. Govindarajan [2001] *Management Control Systems*. 10th.ed. New York. McGraw-Hill.
- 浅羽二郎 [1991]『管理会計論の基調』文真堂.
- Bromwich, M. [1990] The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets. *Accounting, Organizations and Society*. 15 (1/2) : 27-46.
- Drury, C. [1992] Introduction. in Drury, C. ed. *Management Accounting Handbook*. Oxford; Butterworth-Heinemann : 1-13.
- Emmanuel, C., D. Otley and K. Merchant [1990] *Accounting for Management Control*. London. Chapman and Hall.
- 伏見多美雄 [2001]「戦略経営時代のマネジメント・コントロール・システム——伝統的 MCS 論の限界と新たな課題」『企業会計』53-5 : 18-26.
- Goetz, B.E. [1949] *Management Planning and Control: A Managerial Approach to Industrial Accounting*. New York. McGraw-Hill. (今井忍・矢野宏訳 [1963]『経営計画と統制』日刊工業新聞社).
- 伊藤博 [1992]『管理会計の世紀』同文館.
- Kaplan, R.S. and R. Cooper [1998] *Cost and Effect*. Boston. Massachusetts. Harvard Business School Press. (櫻井通晴監訳 [1998]『コスト戦略と業績管理の統合システム』ダイヤモンド社).
- Kaplan, R. and D.P. Norton [2001] *Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Boston. Massachusetts. Harvard Business School Press. (櫻井通晴監訳 [2001]『キャプランとノーтона戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報社).
- 上総康行 [1993]『管理会計論』新世社.
- [1999]「戦略的計画設定と予算管理の結合」『経済論叢』164-6 : 103-124.
- ・上古融 [2000]『会計情報システム』中央経済社.
- 小林哲夫 [1993]『現代原価計算論——戦略的コスト・マネジメントへのアプローチ——』中央経済社.
- [1999]「戦略的管理会計に関する一考察——アカウンタビリティのスタイルとプロセス——」『會計』155-1 : 1-12.
- 小林啓孝 [1994]「戦略的管理会計論」会計フロンティア研究会編『管理会計のフロンティア』

- 中央経済社：99-144.
- 小菅正伸 [1994]「戦略管理会計の構想——シモンズの所説を中心として——」『産業と経済』8-3/4：21-40.
- [1995]「戦略管理会計の構造——スミスの所説を中心として——」『商学論究』43-1：39-63.
- Lowe, T. and T. Puxty [1989] The Problems of a Paradigm: A Critique of the Prevailing Orthodoxy in Management Control. in Chua, W.F., T. Lowe and T. Puxty (eds.). *Critical Perspectives in Management Control*. London. Macmillan：9-26.
- Machin, J.L. [1983] Management Control Systems: Whence and Whither?. in Lowe, T. and J.L. Machin (eds.). *New Perspectives in Management Control*. London. Macmillan：22-42.
- Maciariello, J.A. and C.J. Kirby [1994] *Management Control Systems — Using Adaptive Systems to Attain Control —*. Upper Saddle River, NJ. Prentice Hall.
- Merchant, K.A. [1997] *Modern Management Control Systems: Text and Case*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- 溝口一雄 [1972]「管理会計の体系」溝口一雄編『管理会計講義』青林書院新社：25-39.
- 門田安弘 [2001]『管理会計——戦略的ファイナンスと分権的組織管理——』税務経理協会.
- [1978]『多目標と階層組織の管理会計』同文館.
- 本橋正美 [1996]「戦略管理会計の理論的フレームワークの模索」『明治大学社会科学研究所紀要』35-1：137-144.
- Shank, J.K. and V. Govindarajan [1993] *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*. New York. The Free Press. (種本廣之訳 [1995]『戦略的コスト・マネジメント——競争優位を生む経営会計システム——』日本経済新聞社).
- 清水孝 [2001]『経営競争力を強化する戦略管理会計』中央経済社.
- Simmonds, K. [1981] Strategic Management Accounting. *Management Accounting*. 59 (4)：26-29.
- Simons, R. [1990] The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives. *Accounting, Organizations and Society*. 15(1/2)：127-143.
- Smith, M. [1995] *Strategic Management Accounting: Issues and Cases*. North Ryde, N.S.W. Butterworth.
- 鈴木辰治 [2000]『戦略的経営管理論の基礎——管理職能論を中心として——』税務経理協会.
- 田中隆雄 [1997]『管理会計の知見』森山書店.
- Ward, K. [1992] *Strategic Management Accounting*. Oxford. Butterworth-Heinemann.
- 山本昌弘 [1993]「マネジメント・コントロールとストラテジック・コントロール」研究年報『経済学』(東北大学). 55-2：157-168.
- 吉村文雄 [1990]「組織プロセスとマネジメント・コントロール」『金沢大学経済論集』27：47-66.
- [1993]「戦略管理会計論の展開」『会計』143-4：58-70.
- [2000a]「マネジメント・コントロール理論の展開起点」『金沢大学経済学部論集』20-1：3-17.
- [2000b]「マネジメント・コントロールと会計」『金沢大学経済学部論集』20-2：23-42.
- [2002]「管理会計とコントロール・システム」『金沢大学経済学部論集』22-2：3-37.