

論壇

管理会計研究の現状と課題

小倉 昇

<論壇要旨>

本論文の目的は、日本管理会計学会 2011 年度全国大会の統一論題「管理会計研究の現状と課題」における 3 名の報告者による研究報告の内容を整理し、それらに基づき、また不足する部分を補いながら、近年の管理会計研究の展開を特徴づける視点を見出すとともに、管理会計の研究課題を提示することである。統一論題の研究報告者は、ポイントを得た先行研究のサーベイにより、それぞれの領域における研究動向を要約するとともに、各自の問題意識に基づく研究課題の提案を行った。また、コメンテータの河田信氏からは、「気付き」という共通項を指摘し、組織構成員による創発的な経営への参加が管理会計の研究課題として重要であることが提案された。

<キーワード>

インタンジブルズ、バランスト・スコアカード、組織間コストマネジメント、公的組織の予算管理、

Recent management accounting researches and current issues

Noboru Ogura

Abstract

The 2011 annual meeting of the JAMA (Japanese Association of Management Accounting) was conducted at Kansai University from October 8 to 10, 2011. The purposes of this article are to summarize three reports given under the key theme "Recent management accounting researches and current topics" and discussion, and to propose a direction of future researches and some research topics. Three research reports, which are presented following to this article in this issue, gave us clear briefing of recent researches on intangibles management, inter-organizational cost management, and management accounting in public organizations, and pointed some future perspectives on each topics.

Key Words

Intangibles, balanced scorecard, inter-organizational cost management, budgeting in public organizations

2012年1月15日 受理
青山学院大学大学院会計プロフェッショナル研究科

Accepted 15 January 2012
Graduate School of Professional Accountancy,
Aoyama Gakuin University

1. 統一論題の課題とねらい

2011年10月に関西大学で開催された日本管理会計学会全国大会では、「管理会計研究の現状と課題」というテーマの下で統一論題の研究報告とディスカッションが行われた。この年が、日本管理会計学会創設から満20年に当たる年であるので、最近20年ほどの管理会計研究の発展を振り返り、管理会計学の現状を整理してみようというねらいから上記の統一テーマが選択されたのである。

統一論題では、下記の3人の研究者が、戦略管理会計、コストマネジメント、非営利組織管理会計の管理会計を代表するそれぞれの分野について最近の研究動向と最先端の研究課題について報告した。

伊藤和憲氏（専修大学）「バランスト・スコアカードの現状と課題」

窪田祐一氏（大阪府立大学）「組織間コストマネジメント研究の展開」

藤野雅史氏（日本大学）「行政経営改革は管理会計に何をもたらしたのか」

これらの研究者の報告内容は節をあらためて詳しく触れたいと思うが、その前に、筆者なりの立場から1980年代以降の管理会計研究に対する視点をしておきたい。

1980年代後半から2000年の期間には、米国では活動基準原価計算（activity-based costing:ABC）、経済付加価値（economic value-added:EVA）、バランスト・スコアカード（balanced scorecard:BSC）などの新しい手法が次々と提案された。同じ時期に日本でも、原価企画の研究が本格化し、社内資本金制度やミニプロフィットセンターなど日本企業が実践の中で育成してきた独自の管理会計手法に研究の目が向けられた。

また、決して新しい手法とはいえないが、品質コスト（cost of quality）やライフサイクル・コストイング（life-cycle costing:LCC）などすでに提案され、利用されていた概念の見直しが行われたのもこの時期であった。品質コストについては、品質管理コストと失敗コストの均衡点を理想とする静態的な考え方が、1960年代から70年代にかけて米国の品質管理学会を中心に発展してきたが、1980年代にはいり日本の製造企業から輸出されるようになった低コスト・高品質の製品を目の当たりにして、静態的な品質コスト均衡モデルに対する批判や反省が米国内で強くなった。その結果、予防コストの投入から一定のタイムラグを経て失敗コストの削減に結びつく因果関係を分析する動的な品質コストモデルが評価されるようになる。1980年代には品質コストの集計を行っている日本企業をほとんどみることができなかったのに対し、梶原氏が行った2007年の質問紙調査では、回答企業の65パーセントが品質管理コストと失敗コストを含む品質コストの集計を行っていたことが明らかになった（梶原、2008、p.65）。

またLCCについては、1960年代に米国政府の耐久財調達のために国防総省が中心になって開発した原価計算手法であるといわれている（中島、2011、p.11）。1990年代はいると、情報システムのコスト・パフォーマンスを評価するために、システムのライフサイクル全体にかかるコスト（システムの導入コストだけでなく、運用費用に加えてソフトウェアのバージョンアップ費用、運用中のシステム拡張のためのコストなどを含む）を計算する必要が主張されTCO（total cost of ownership）と呼ばれた。また、英国では、サッチャーから政権を受け継いだメージャー政権下で行われた行政経営改革の中で、1992年にPFI（private finance initiative：公共サービス提供への民間資金の活用）が提案された。PFIの経済性を評価するために、VFM（value for money）という概念が使われた。VFMとは、行政自身が公共サービスの提供を実施する際のLCC

と、PFIによって民間資金が参加する際のLCCの差額である。(中島, 2011, 104-107)

さらに、1990年代に提起された環境マネジメントの議論の中でも、LCCの概念は再検討されるようになる。設備の利用の途上で排出される環境負荷物質の処理や設備の利用が終了した後に生じる廃棄物の問題は、行政が対応し税金で費用が負担される場合が多かったので、社会コストと認識されていた。ところが、環境負荷物質の処理コストが増大するとともに、税金で負担していた処理コストを設備の利用者あるいは受益者に負担させる必要性が主張された。税金で負担しているときには個々の設備と結びつけた正確なコスト計算は必要なかったが、設備利用者に費用負担を求める場合には、設備種類ごとの厳密な計算を求められる。つまり、1980年代以前には設備の購入費用(あるいは製作・建設費用)と運用段階で利用者が負担する費用を合わせたものを計算しLCCと呼んでいたが、設備利用段階で生じる廃棄物(排気ガス、汚水、ごみ)の処理費用や設備自身を廃棄するための費用を、設備ごとに厳密に計算して利用者負担させる必要性が主張されるようになったのである。(國部, 2004, pp.71-82)

このように、1980年代以後の20年間は、新しい管理手法や概念の管理会計への導入と既存の管理会計手法の見直しが活発に行われた時代と位置付けることができるだろう。しかし、このような現象だけを取り上げて、近年の管理会計研究の特徴と理解することは早計だろう。決して新しい手法や概念を提案することだけが研究者の役割ではなく、新しく提案された手法を含めて、既存の管理手法が実際の組織の中でどのような効果を期待できるのかを評価する必要があり、また、実務の中で適切に運用されるためには必要な環境条件や導入手順を突きとめて明らかにすることも、研究者に求められる。本稿では、1980年代以後の管理会計研究を「研究拡張の側面」と「研究深化の側面」に分け、両者の側面から管理会計研究の発展を振り返ることを試みる。まず、次の節では、統一論題の報告者の研究報告を概観し、それぞれの報告者が管理会計の研究をどのように捉えているのかを確認する。第3節では、第2節の内容を補いながら管理会計研究の拡張の側面を筆者の視点から特徴づける。最後に第4節では、管理会計研究の深化の側面を「管理会計研究の課題」と捉えたい。

2. 統一論題報告者の報告論旨

(1) 第1報告者：伊藤和憲氏「バランスト・スコアカードの現状と課題」

伊藤氏の報告では、人的資産を中心とするインタンジブルズのマネジメントに関する研究の現状と課題が紹介された。まず、バランスト・スコアカードの基本となる4つの視点(財務の視点、顧客の視点、内部プロセスの視点、学習と成長の視点)のうち学習と成長の視点に強く関わるインタンジブルズのマネジメントが最も遅れている研究領域であることを指摘した。さらに、インタンジブルズのマネジメントに関する最近の研究を取り上げて、研究が深まらない原因を次のように推定した。

まず、Kaplan and Norton(2004)の学習と成長の視点に関する解説を引用して、インタンジブルズが人的資産、情報資産、組織資産などから構成されるものの、これらの構成要素が個別に価値を持つものではなく相互に因果関係を構築する必要性を指摘している。しかしながら、インタンジブルズのマネジメントに関連する先行研究の多くは、人的資産や情報資産などを個別に取り出して議論しており、インタンジブルズの構成要素間の因果関係に目を向けることが少なかったと、問題提起した。

このような観点からインタンジブルズのマネジメントを考える際に、伊藤氏は次の3つの構築方法が考えられることを提案した。

ひとつ目は、戦略目標アプローチである。戦略目標アプローチでは、学習と成長の視点における戦略目標と他の視点（たとえば内部プロセスの視点）の戦略目標の間に因果関係を持たせることを重視する。因果関係連鎖の川下にある戦略目標を実現するために必要な人的資産、情報資産、組織資産を抽出し、重点的に強化を図る考え方である。

2番目の戦略実行アプローチは、インタンジブルズが戦略テーマ (strategic themes) を支援すると考える。2001年に出版された "The Strategy-Focused Organization" 以後の Kaplan and Norton の著書では、企業戦略は複数の戦略テーマから構成されることを指摘し、一つの戦略テーマに一つの戦略マップをあてて表現すべきであることを強調している。つまり、一つの戦略テーマを実現するためには、財務の視点から学習と成長の視点までそれぞれの視点で戦略テーマに合わせた戦略目標を準備し、たがいに因果関係を持つことを確認すべきであると考えられている (Kaplan and Norton, 2001, Ch.3)。

したがって、たとえば「コスト効率が高いサービスの提供」という戦略テーマの戦略マップの最下段には、このテーマの実現に必要な学習と成長の視点の戦略目標が置かれる。この戦略目標の裏付けとなる人的資源、情報資源、組織資源は、「コスト効率が高いサービスの提供」という戦略テーマを支援するインタンジブルズであると考えられることができる。同じように、「地球に優しい企業」という戦略テーマに対しては、別の戦略マップが準備され、その戦略マップには、「コスト効率が高いサービスの提供」の戦略マップで採用されたものとは異なる戦略目標が並べられる。このように戦略テーマに対応したインタンジブルズの複数のセットを抽出し、それらの育成に力を注ぐ方法が戦略実行アプローチである。

3番目に提示された戦略策定アプローチは、将来の戦略を支援するインタンジブルズのマネジメントである。特に、新たな市場を創造といった未経験の世界に踏み込んで、断続的に経営戦略の見直しを行いながら組織のビジョンを実現させる状況を考えれば、どのような人的資源や組織資源を準備すべきかを決定することは、さらに困難な課題となる。現実的には、その時点で既存の経営戦略も進行しているので、それらのマネジメントも考慮しなければならないから、戦略策定アプローチが単独で採用されることは考えられないが、戦略目標アプローチおよび戦略実行アプローチと並行して実行されている事例が存在することを伊藤氏は指摘した。

インタンジブルズのマネジメント構築の3つのアプローチの観点から、伊藤氏は米国のグレイ・シラキューズ社が人的資産開発プログラムに用いているレディネス評価 (Kaplan and Norton, 2004, p.237) を拡張して適用する可能性について指摘している。

(2) 第2報告者：窪田祐一氏「組織間コストマネジメント研究の展開」

窪田氏は、まず先行研究のサーベイを通じてサプライチェーン・マネジメントの研究と原価企画の研究の接点で、1990年代後期に、組織間コストマネジメントの研究が生まれたことを明らかにしている。その後、組織間コストマネジメントの研究は組織間のマネジメント・コントロールにまで関心が広がることによる組織間管理会計への発展と、戦略的コストマネジメントへの展開という2つの方向をとる経緯が説明された。

窪田氏は、これらの研究の展開を、構造的コストマネジメントと遂行的コストマネジメントの二層で理解し整理することを提案した。構造的コストマネジメントは、事業戦略に適合するコスト構造になるようにサプライチェーンの組織、製品 (部品)、プロセスを設計する考え方で

あり、遂行的コストマネジメントは、バイヤーとサプライヤー間の個々の取引のコスト最小化を求める考え方である。前者は、サプライチェーンの全体最適を追求するものであるのに対して、後者は部分最適に陥る可能性を残すので、構造的コストマネジメントを前向きに評価する管理会計分野の先行研究は多い。

しかし、サプライチェーンを組織化することには、問題点も伴う。最適な効率性を目標に設計されたサプライチェーンが環境の変化に対して脆弱性を持つことは、産業界がしばしば経験してきたことである。これは、東北地方大地震やタイのバンコク周辺の水害に際して世界的な規模で部品の供給が停滞したという報道を待つまでもない。また、効率的なサプライチェーンの構築に先立って、中核企業が負担した先行投資（技術開発投資や物流システム構築への投資など）の回収をめぐる、巨額の先行投資によって選択肢が制約されている中核企業に対して機会主義的な要求を突きつけるサプライヤーが生じる危険性（ホールドアップ問題）が、産業組織論の研究者から提起されている。

構造的コストマネジメントを求める際に克服しなければならない問題は多く残されているので、一方的にこれを優先させるのではなく、サプライチェーンの再構築と運用の両面を連動させる観点からコストマネジメントを論じる必要があるということが窪田氏の主張であった。最終的には、日本企業が関連するサプライチェーンの現状を観察することによって、窪田氏は、組織間コストマネジメントが直面する5つの研究課題を提示しているが、それらの課題は、本誌の窪田氏の論文に詳述されているので、それを参照されたい（窪田、2012）。

（3）第3報告者：藤野雅史氏「行政経営改革は管理会計に何をもたらしたのか」

藤野氏の報告では、日本政府による最近20年間の行政改革の経過と、それに関連する先行研究を振り返ることにより、政策評価制度の導入と予算制度改革が表裏一体の関係であることが説明された。1980年代初期に始まるイギリス政府の一連の行政経営改革（new public management）以来、先進国では行政の効率性や有効性の評価に政策評価が広く取り入れられるようになってきている。しかしながら、従来の行政予算の構成が行政政策の対象となる政策と対応していなかったために、政策評価を行おうとしても、政策実行から得られた成果が投入された資源に見合ったものであったのかどうか、判別できていなかった。ひいては、政策の採否を決定する際にも、政策実行のためにどれだけの資金（経済的資源）を投入すべきかという意思決定も適切にはできていなかった、という問題を藤野氏は指摘した。

このような行政予算の構造的な問題は、予算の設計のみに責任を負わせる問題ではない。従来の行政組織が経常的な行政業務を効率的に行うという観点から設計されており（つまり専門別の業務分業を前提にしたたてわり組織）、行政予算がこれらのたてわり組織に資金を配分することを目的に設計されていたからである。ところが、現代の行政では複合的な政策を要請される頻度が高くなったために、ひとつの部門でひとつの政策を完結的に実行できる確率が低くなってきている。たてわり組織の行政では部門間協力が進まず、政策実行の障害になっているという組織の硬直性の問題は、マスコミ報道などでしばしば指摘されている点である。

たてわりの行政組織を前提にした部門予算にも同じ問題が発生する。予算の計算単位（したがって実際支出額の集計単位も）が、実行される重要な政策に対応していなかった。このことが、政策に関する経済的な評価や管理が適切に行えていなかったという問題の指摘につながる。しかし、2000年代になってからの日本政府の予算制度改革を経時的に観察する限り、政策の実行単位と予算編成の単位が対応するように徐々に改められ、さらに予算執行プロセスの管理

が政策実行とリンクして行えるように改善されていることを、藤野氏は指摘した。

政策の実行・評価のプロセスと予算編成・予算執行のプロセスの間に厳密な対応関係を求める仕組みは業績予算と呼ばれ、各国で広く研究されている。藤野氏の報告によれば、日本政府で業績予算への動きが始まるのは、2001年に設置された経済財政諮問会議における予算改革である。この前後から、日本政府の行政改革の一貫として政策評価制度が導入され、それに対応する形で、経済財政諮問会議の主導で予算の重点配分が強調されるようになる。詳しい経過は、本誌に掲載されている藤野氏の論文に詳述されているので、それを参照されたいが、小泉内閣から4代の自民党政権だけでなく、民主党政権に移行した後も同じ方向での予算改革は進められ、全体として10年あまりの試行錯誤の改善が続けられてきたことを藤野氏は報告している。その結果、日本政府の政策評価制度からもたらされる業績情報と、予算編成プロセスで議論される予算情報はお互いに関連付けて作成されるようになり、日本独自の業績予算が構築されたと考えられる。

藤野氏は、2001年から10年間にわたる日本政府の業績予算への移行プロセスを研究することは、公的部門における管理会計の構築過程を理解することにつながり、また、そのプロセスで発見された問題点は、非営利部門の管理会計が取り組まなければならない研究課題であることを示した。

3. 管理会計研究の現状（管理会計研究の拡張）

前節で要約したように、統一論題の各報告者はそれぞれが研究対象とする分野の最近の研究についてサーベイを行い、過去の研究の展開を踏まえた上で、現時点での研究課題を抽出しその研究の方向を提示している。3氏の研究報告の内容は本誌に別稿として掲載されているのでこれ以上言及する必要はないだろう。また、3氏の研究報告だけで管理会計研究のすべてがカバーされているわけではないので、これ以後は筆者なりの観点から3氏の報告内容を補いながら、第1節で提示した管理会計研究の拡張の側面と管理会計研究の深化の側面を説明したい。以下では、1980年代以後の管理会計研究の拡張を特徴付けるために3つの観点をを用いる。

（1）組織のバウンダリの拡大

もともと管理会計学は、組織内の意思決定やコントロールのための会計情報の利用を研究するものであった。これに対して、複数の企業が協力関係を構築することによって得られるベネフィットに注目する研究が、経営学では戦略的企業間提携（strategic alliance）として、管理会計では企業間コストマネジメントの研究として、1990年代に大きく発展したことは窪田氏の報告で明らかにされている。

企業間提携の議論や企業間コストマネジメントの議論の背景には、経済学における取引コスト理論や契約理論の研究成果がある。伝統的なミクロ経済学では、市場への参加者として個人と企業の経済的行動を分析することを目的としていた。取引コストの理論は、市場における取引（競争的経済活動）と企業内の組織化された取引（協力的経済活動）のどちらが効率的か、という問題意識から出発するのだが、分析結果として中間組織（つまり競争市場でもなく、組織化された企業でもなく、経済主体間の半協力的・半競争的關係）という概念が生じた。

中間組織という概念に基づいて、企業間関係をさらに微視的に、製品開発、マーケティング、物流などの機能に分解して、実際の経済活動を観察する立場が戦略的企業間提携の研究姿勢で

ある。また、企業間関係の組織化、つまり継続的な企業間関係を維持するための仕組み作りとして、プロセス設計、情報の共有、成果の配分などの議論を深化させることが組織間コストマネジメントの立場である（窪田、2012）。

組織間コストマネジメントの議論の中で、会計情報とりわけ原価情報は多面的な役割を果たす。設計された共同プロセスのコスト・パフォーマンスを評価するための情報として原価情報が利用され、情報共有の対象としてサプライヤーの原価情報が重要な位置付けにあり、また、公正な成果配分を実現し検証するためには正しい原価が計算されていることが前提条件になっている。原価情報に対する共通の理解は、企業間関係の構築には不可欠のキーコンセプトであり、ここにオープン・ブック・アカウンティング（OBA）が強調される理由がある。

組織のバウンダリを超えた管理会計研究の展開は、LCC（ライフサイクル・コストイング）にもみることができる。LCCという言葉は、もともと1960年代に米国政府の調達契約の経済的合理性を判断する考え方として提案されたもので、決して新しいものではない（岡野、2003, p.11）。設備の購入（あるいは製作・建設）の意思決定や設備のコスト・パフォーマンスを評価するために、設備の購入費用（あるいは製作・建設費用）と運用段階で利用者が負担する費用を合わせたLCCを計算する必要性が主張されたのである。この段階でのLCCは、設備の利用者が負担するトータルコストを計算することを意味していたので、組織の境界を越えたとはいえなかった。しかし、1990年代の環境マネジメントの議論の中では、LCCが利用者コストに加えて社会コストを含む概念として新しい定義を与えられたことは、本稿の第1節で説明したとおりである。

環境マネジメントの文脈で扱われる原価情報（環境コストマネジメント）に関する議論は、企業内での会計情報の利用を目的とする管理会計および企業と資本市場の関係における会計情報の利用を目的とする財務会計と区別するために、社会会計と分類する場合もある。環境コストマネジメントが社会会計に属するべきか、管理会計に属するべきかを検討することが本稿の目的ではないが、環境コストマネジメントの研究には従来の管理会計の知識が応用可能な問題も少なからずあり、管理会計研究の周辺領域として位置付けられることを指摘したい。

（2）期間のバウンダリの拡大

伝統的な管理会計は期間計算であることを前提としていた。損益は1年あるいは半期（6ヶ月）を計算単位として管理され、原価は月次計算を前提として管理されていた。唯一の例外が、設備投資意思決定（資本予算）のための正味現在価値法（net present value）と内部利益率法（internal rate of return）の適用であるが、これらの手法は、Joel Dean(1951)が紹介して以来、ほとんど大きな進歩はみられなかった。逆に、情報技術の進歩とともに、損益管理は月次予算・月次決算へと移行し、原価情報を旬次（10日毎）または週次で集計する会社も現れ、必要な工場では日次原価計算と称して前日に生産された製品の原価が翌日の午前には提供されるという原価管理システムが、1990年前後には実用化されていた。

ところが、1990年代には複数期間にわたる意思決定問題を評価する手法や業績評価の手法が研究対象として次々と提案された。複数期間モデルの代表は、経済付加価値（economic value-added）であった。経済付加価値を提案したStewartの1991年の著書の中では、経済付加価値を2通りの方法で利用することが主張された。ひとつは、事業部門の業績評価指標として経済付加価値を用いることであり、他のひとつは、将来の経済付加価値の予測値をもとに企業価値（上場企業の場合は株式の時価総額）を推定することである（Stewart, 1991）。

経済付加価値を用いた時価総額の推定が管理会計学の研究に含まれるかどうかは議論があるだろうから、ここでは敢えて取り上げないが、経済付加価値を事業部門の業績評価に用いるという提案は米国の実務界で高く評価され、多くの企業が経済付加価値を導入した。事業部制やカンパニー制（社内分社制度）を採用する日本企業でも、事業部門の業績評価指標に経済付加価値の考え方を取り入れている企業は少なくない。

資本コストを取り入れた経済付加価値を業績評価尺度として用いる事業部門の管理者は、もし彼が n 億円の設備投資を行うとすれば、そのことにより翌年度は新たに $r \cdot n$ 億円（ r は資本コスト）の営業利益を稼ぐ責任をもたなければならないというメッセージを経済付加価値から受け取る。経済付加価値を用いることによって、当期の利益だけを念頭に置いた意思決定ではなく、当期の利益と同時に来期以降の利益も考慮した意思決定に管理者を導くと、評価されたのである。

事業部門の業績評価指標として総資本利益率（return on investment : ROI）を使うという管理会計実務も、古くから行われていた。1980年代以前にはインベストメント・センターの代表的な業績評価指標は ROI であるとテキストブックに書かれていた。しかし、多くの資本予算の研究者からは、ROI を評価指標として使った投資意思決定は誤った結論を導くという問題点が指摘され、また、Shillinglaw(1959)からは ROI を業績評価指標に用いる事業部では、部分最適な投資意思決定が行われる可能性があるという問題点が指摘されていた。したがって、ROI を業績評価に使った場合には過去に投資された資産を有効に利用することを動機付けることは可能であるが、新規投資については、損益予算から導かれる ROI とは別の資本予算の仕組みの中で意思決定が行われなければならない。なかった。

それに対して、投資意思決定に使われる経済計算とも整合性の高い経済付加価値は、前期から引き継いだ資産を有効に利用するという責任だけでなく、将来の収益を獲得するために新たな投資意思決定を行うという責任を、事業部門管理者の業績に反映させる評価指標として期待された。ROI を業績評価指標に使う事業部門（SBU）と経済付加価値を業績評価指標に使う事業部門における管理会計機能を対比して（表-1）に整理しておく。

（表-1）インベストメント・センターの業績評価指標の比較

	伝統的な SBU	企業価値指向の SBU
業績評価指標	ROI（総資本利益率）	EVA（経済付加価値）
SBU の予算システム	損益予算と資本予算が分離・並列	資本コストを連結環として損益予算と資本予算が連動
SBU 管理者の責任	過去に投資された資産を効率的に運用すること	新たな投資意思決定を行うことによって、将来の経済的便益を創出すること

1990年代には、コストマネジメントの分野でも複数期間を対象とする管理モデルの研究が開発された。ひとつの代表例は原価企画の研究である。説明するまでもなく、原価企画は、製品の開発・設計の段階で原価低減施策を実施し、将来の製造原価を引き下げる原価低減手法である。製造原価を引き下げるための施策が実施される時点と、原価が低減する時点との間には時間差があり、多くの場合には異なる会計期間に帰属する。

品質コストやLCCも、おなじように原価低減施策の実施と原価低減効果の出現に一定のタイムラグを予定しているコストマネジメントの手法であることは、本稿の第1節で記述した。これらのコストマネジメントの効果を測定するためには、原価低減施策の実行のために投入された経営資源とその効果の因果関係が、複数の会計期間にわたって観察されなければならない。

(3) システムのバウンダリの拡大

もともと会計は、紙の上にペンで書かれた取引情報のデータベース（仕訳帳と元帳）を基盤にして構築された情報システムであった。これは財務会計も管理会計もかつては共通に持っていた性質である。ところが、比較的低価格の小型計算機が発売される1970年代後半から、会計システムを計算機上に移行する会社が多数を占めるようになった。1980年代の会計システムは高速の入出力装置と大容量の記憶装置の利点を活かし、経理部の人間を減らすことには貢献したが、基本的には紙の上に構築された帳簿システムを磁気ファイル上にコピーしただけのものであった。

1990年代に入ると、情報処理技術はオープン・ネットワークの時代を迎える。オープン・ネットワークの特徴は、複数の計算機をネットワーク上で相互接続するために必要なデータ・インターフェイス（electronic data interchange : EDI）である。メインフレーム・コンピュータと呼ばれる種類の計算機が主役であった時代には、それぞれの機種や基本システムごとに処理されるデータの形式について厳しい制約があり、あらかじめルールを決めておかなければ異なるシステム間でのデータのやり取りができなかった。それが、オープン・ネットワークの時代に入るとネットワーク上で流れるデータの形式が標準化され、システム間のデータ交換のハードルははるかに低くなった。

(表一2) 会計システムの変遷

伝統的会計システム	紙とペンと人間を最も効率的に使うシステム。
メインフレーム上の 会計システム（集中処理）	高速の入出力、演算処理。大容量の規則装置。 他のシステムから孤立した会計システム。
ネットワーク上の 会計システム（分散処理）	他のシステムとの相互接続（EDI）。 入出力の分散化。

企業の中では、それ以前には独立したシステムとして運用されてきた会計情報システムや顧客情報システム、人事情報システム、生産情報システム、技術情報システムなどが、イントラネットを介して相互接続されるようになり、ERP（基幹情報システム）と呼ばれる統合型の経営情報システムも多くの企業に導入された。管理会計に視野を限定しても、ABCから活動基準原価管理（activity-based management）や活動基準予算（activity-based budgeting）への展開やBSCの広範囲の普及などは、オープン・ネットワークの技術が背景にあることは否定できない。

さらに、POS（point of sales : 販売時点情報管理システム）からの情報をうまく使うことによって、顧客を年齢層、来店頻度、嗜好性、などによって分類し、顧客グループ別の利益率を計算・分析する技術はすでにいくつかの文献で紹介されている（浅田・鈴木・川野、2005。清水、2000、p.123-141）。トレーサビリティ・システム（traceability system）に原価情報を載せることも可能である。複数のサプライチェーンの経路があるときに経路間のコスト比較がリアルタイム（たとえば日次や週次）で実行できるので、原料価格の変動や為替レートの変動に弾力的

に対応してサプライチェーンの計画の見直しを頻繁にかつ弾力的に行うビジネスモデルが議論されていることについては窪田(2012)が指摘したとおりである。

4. 管理会計研究の課題（管理会計研究の深化を求めて）

前節で説明してきた種々の背景の下で、管理会計は研究対象と研究内容を多様化させてきた。それらの個々の研究にはそれぞれに異なる研究課題があるはずであるから、管理会計全体の研究課題を取りまとめて表現することは大変難しい。それでもなお誤解を恐れずに、管理会計の諸分野が直面する共通課題を挙げるとすれば、2つの課題があるといえる。ひとつは、研究対象の多様化に付随して拡張した成果尺度の体系化であり、他のひとつはコストの因果関係の把握である。

まず、成果尺度の体系化という課題について考えよう。1980年代までの管理会計では、会計データベースに記録された情報を使って測定可能な成果だけが管理会計の対象とみなされていた。このことと比較すると、この20年間で成果尺度に関する視野は大きく広がった。伊藤氏の報告では人的資産構築の成果をレディネスという尺度で測定する事例が紹介された。従業員個人のスキルネスやコンピテンシーの測定は1990年代にはすでに実施されていたが、それらは人事管理や人材開発の研究対象であった。個人ではなく組織単位として戦略遂行能力や特定の機能実施能力を測定しようとするレディネスの考え方は、問題意識としては管理会計に近いものであるが、具体的な手法はスキルネスやコンピテンシーの測定のために開発された手法に頼っている。

また、藤野氏の報告で取り上げた行政組織の業績予算では、経営成果を評価するために政策評価が行われる。政策の実行および評価の単位と対応した単位で予算の集計を行うことが主張された。ここで業績予算のベースと考えられている政策評価も、10年前までは会計担当者が関心を持つべき事象ではなかった。それが、2000年代には行政予算の枠組みの一部として議論されている。

このように多様で種類も多い成果尺度を、すべて管理会計の担当者が関与して測定すべきであるとか、測定結果を会計データベースに取り込んで保有しなければならないと主張しているのではない。それぞれの成果の測定は、その成果尺度を扱うのに適した部署に任せておけばいいだろう。管理会計担当者は、会計以外のデータベースに保存されている評価結果の情報を利用すれば十分である。しかしながら、これらの数多くの成果尺度と管理会計の距離感あるいは対応関係は、きちんと整理しておく必要があるだろう。

最近、KPI (key performance indicator) や非財務指標 (non-financial indicator) という表現で新しい成果尺度に目を向けようとする文献が増えている。しかし、これらの表現は、伝統的な管理会計が扱っていた成果尺度に対して、近年登場した新しい成果尺度を区別する意味しかなく、単純で貧弱な表現だと思う。新しい成果尺度は、既存の管理会計指標との関連性も多様であり、管理会計への影響度や重要性の程度も一律でないからである。

藤野氏が報告の中で区別したように、アウトプット（プロセスから産出される財やサービスの量）として測定される成果と、アウトカム（組織やシステムがその目的を達成している程度）として測定される成果を区別することも、ひとつの考え方である。

ふたつ目の課題であるコストの因果関係に話を移そう。もともと原価情報は管理会計の主役を演じていた。原価計算から管理会計へと発展したという歴史的経緯も理由のひとつであるが、

目的をもって投入された経済資源を貨幣価値に換算して、統合的に示したものが原価であるという重要な属性を持つことが、もうひとつの重要な理由である。管理会計の研究範囲が拡張したとしても、このような原価情報の重要性はゆるぎはしない。

すでに述べてきたように、最近四半世紀の間に管理会計の適用対象は広範囲に広がり、成果尺度の多様性も増している。これらの考察対象に投入されている経済資源を適切に集計、あるいは予測計算することが管理会計に求められている基本機能といえるだろう。さいわい ABC とそれに付随する原価概念や手法は高い弾力性を持っており、銀行、物流、情報システム、医療機関、行政組織など幅広い原価対象に適用している事例がすでに紹介されているので、ABM や ABB に続く ABC の応用形態がひとつの解になるのかもしれない。

しかし、ABC がすべての課題を解決する万能薬であるとは思えないし、そうではないことが判明したときには、既存の原価概念や集計方法を超える新たな原価概念や原価計算手法が求められる可能性も高いだろう。

参考文献

- 浅田孝幸、鈴木研一、川野克典 .2005.『固定収益マネジメント』中央経済社.
- Dean, J. .1951. *Capital Budgeting: Top-Management Policy on Plant, Equipment and Product Development*, Columbia University Press.
- 藤野雅史.2012.「行政経営改革は管理会計に何をもたらしたのか」管理会計学 20(2).
- 伊藤和憲.2012.「バランスト・スコアカードの現状と課題」管理会計学 20(2).
- 梶原武久.2008.『品質コストの管理会計』中央経済社.
- Kaplan, R.S. and D.P. Norton .2001. *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in The New Business Environment*, HBSP. (桜井通晴訳. 2001. 『キャプランとノートンの戦略バランスト・スコアカード』東洋経済)..
- Kaplan, R.S. and D.P. Norton .2004. *Strategy Maps*, HBSP. (櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川恵一訳 .2005. 『戦略マップ：バランスト・スコアカードの新・戦略実行フレームワーク』ランダムハウス講談社).
- 國部克彦.2004.『環境管理会計入門』産業環境管理協会.
- 窪田祐一.2012.「組織間コストマネジメント研究の展開」管理会計学 20(2).
- 中島洋行.2011.『ライフサイクル・コストニング』創成社.
- 岡野憲治.2003.『ライフサイクル・コストニング』同文館.
- Stewart, G.B.,III. .1991. *The Quest for Value*, Harper.
- Shillinglaw, G. .1959. *Divisionalization, Decentralization and Return on Investment*, *NAA Bulletin*.
- 清水孝 .2000.『経営競争力を強化する戦略管理会計』中央経済社.