

管理会計研究の新動向

廣 本 敏 郎

1 はじめに

1980年代以降、管理会計研究に大きな波が押し寄せている。筆者は、かつて、これを米国管理会計論における第3の波と呼んだが（廣本，1989a），その波は着実に広がりを見せ、管理会計研究に確かな影響を及ぼしつつある。その1つの証拠は、学術誌の相次ぐ創刊である。最近創刊された *Advances in Management Accounting* (AIMA) の中でも、J. G. Birnberg が、次のように述べている。「最近、管理会計実務および研究に対する関心が再び活性化している。そのことは、管理会計の理論家と実務家の両者を対象にした3つの主要なジャーナルが最近出現したことによって証明されている。本誌と、そして、the *Journal of Management Accounting Research* (JMAR) および *Management Accounting Research* (UK) がそれである。」(p. 2)

本稿の目的は、AIMA の中から、そのような新しい潮流の中で展開されている具体的な研究のいくつかを紹介し、検討を加えることである。歴史的転換期を迎え、管理会計研究がこれまでどのように展開してきたのかということに関心をもつ研究者が増えている。事実、JMAR でも AIMA でも、その創刊号の巻頭論文はそのような回顧論文である。そのような回顧を通じて、管理会計研究者が現在直面している状況についての理解を深めることが期待されているのである。そこで、まず、AIMA に掲載された回顧論文から紹介することにしよう。

2 管理会計研究の回顧

アメリカでは、H. T. Johnson and R. S. Kaplan の著者 (1987) に共鳴した研究者たちによって管理会計再生のプロセスが開始されたが、その一方で、管理会計の歴史に関心が向けられ、R. N. Anthony, C. T. Horngren, また、G. Shillinglaw の回顧論文が発表されてきた。それらは「著者たちの意志に基づいた自発的なものというより、編集者の依頼に応じて書かれたものである。それらはどれも管理会計の歴史を記述しようとしたものではない。……管理会計の領域におけるリーダーとしての経歴を踏まえた著者たちの経験の蒸留なのである。……著者たちは管理会計の発展の中で自分たちが経験した部分だけを記述し……各著者の強調点はそれぞれの経験を反映している。その結果、研究事項として列挙されているのは、著者たちが現在重要であると考えているものとなっている。かくして、それらの論文を一緒にすると、管理会計の過去と現状の異なる諸局面の詳細が明らかになる。」(Birnberg, 1992, p. 2)

Birnberg は、「何が起こってきたかに関する個人的な評価に上記 3 つの論文を統合」(p. 3) して、“Managerial Accounting: Yet Another Retrospective”を発表した。Birnberg によれば、管理会計は、製造企業の財務諸表作成に必要な棚卸原価の計算という目的を超えて、経営管理に有用な情報を提供するための知識体系 (a body of knowledge) として登場した。事実、Anthony も Horngren も、原価計算から管理会計へのシフトを回顧しているという。しかしながら、管理会計なるものがはじめて登場したのはその時だったわけではない。米国管理会計論は、既に 1920 年代に、過去計算の枠を超えて、経営管理に有用な情報を提供するための知識体系として登場していたのである。彼らが経験したのは、適切性思考、すなわち「異なる目的には異なる原価」を基本的思考とする伝統的管理会計論の確立期であった (廣本, 1993a)。

さて、Anthony や Horngren は伝統的管理会計論の構築に努力してきた

が、Birnbergによれば、その過程で彼らが強調してきた点は必ずしも同一でなかった。すなわち、「AnthonyもHorngrenもハーバードMBAの経験を共有しているが、物の見方は非常に異なっている。彼らの経験は、私自身の経験と照らし合わせると、管理会計思考に3つの学派(strands)があることを示唆している。それらは、マネジメント学派、経済学派、行動学派と名付けることができよう」(p.3)という。マネジメント学派が管理会計の有用な知識の最良の源泉は実務であると考えののに対して、他の2つの学派では、管理会計研究は行動科学や経済学からのアイデアを利用する。かくして、「マネジメント学派に対比して、他の2つの学派のアプローチでは、アイデアは、実務から研究というより、研究から実務へと向かうのである。」(p.4)

Birnbergによるこの分類には曖昧さが指摘される。事実、Birnberg自身、「多くの場合に、行動学派とマネジメント学派の境界は曖昧であるかもしれない。……行動学的研究者がフィールド・スタディを行うとき、境界線はぼやけてしまう」(p.13)と認めているが、行動学派の研究には実務から研究へのアイデア提供が含まれている。また、「管理会計のマネジメント学派に属する研究者は、経営管理者の実務を改善しようとする目的を持っている。マネジメント学派のメンバーを他の2つの学派のメンバーから区別するのは、そのような目的を基礎にもっている点である」(p.7)という。つまり、規範論的研究に関心があるマネジメント学派に対して、他の2つの学派はそうではないというのである。しかしながら、この指摘は、マネジメント学派と行動学派を区別する意義を強調するには適切であるが、マネジメント学派と経済学派の区別に関しては適切でない。なぜなら、経済学派には、説明論的研究だけではなく、後述するように、実務の改善を目的とする規範論的研究も含まれるからである。確かに、近年における経済学派の主たる関心は費用便益思考に基づく説明論的研究にあるとしても、経済学派は、経済学や経営科学を利用して実務の改善に貢献してきたことも忘れてはならない。

さて、Birnbergの言を俟つまでもなく、Anthonyはマネジメント学派に属し、また、経済学派の果たす役割に対して否定的である。経済学者が複雑

な問題を過度に単純化してしまうことに懸念を抱いているのである。他方、行動学派の研究に対しては好意的である。経営管理者は結局人間を管理するのであり、人間行動を無視した解は、いかなる提案であっても、実務でうまく機能しそうにないからである。

Shillinglaw もマネジメント学派に属し、管理会計研究が実務および現実の経営管理問題を基礎としなければならないと考えている。しかしながら、Birnberg によれば、Shillinglaw の見解には Anthony のそれとは異なる点がある。すなわち、「Shillinglaw は、意思決定のための原価を測定しようと従来行ってきたことは、その当時は適切であっただろうが、現在においてはもはや適切でないことを強調している。時代の変化と共に、生産工程の機械化が進み、より複雑になり、また、生産物はより多様化している。その結果、会計担当者の問題も変化した。よりよい意思決定を行うために経営管理者が要求するデータも変化した」(p. 6) と主張しているというのである。確かに、Anthony は特にそのような主張を行っているようには見えない。

次に、Birnberg は、「経済学派は、その基礎学問が経済学の論文だけでなく、OR や統計的決定論と呼ぶ方が適切な論文も含んでいる。……この学派の研究および研究者たちの焦点は、経営管理者の問題に対する規範的意思決定モデルを導く演繹的分析にある。彼らの仕事は、通常、一組の伝統的な経済学的仮定と問題に固有のいくつかの仮定から始まって、特定の問題に対する最適解を展開することに進んでいく」(p. 8) と説明している。ここに、『経営管理者の問題』には、振替価格、資本予算、差異の調査といった問題の他に、最適な情報や情報システムを選択する問題も含まれる。

Horngren は経済学派に分類される。「Horngren はマネジメント学派的視点から管理会計問題に入ってきた。そして、彼のテキストには行動的次元に対する関心が反映されてきた。しかしながら、彼の恩師は経済学派に属していた。Horngren は、Bill Vatter その人によって、また、彼の Managerial Accounting (1950) によって、管理会計問題の見方に大きな影響を与えられた。かくして、Horngren の論文 (1989) は経済学的視点から管理会計を論じ

ている。」(p. 10)

Birnberg はまた経済学派が特定の最良の実務を主張しない点に言及し、次のように述べている。「会計は費用便益テストを満たさなければならない。これは管理会計システムの設計に関する Horngren (1989) の議論で繰り返されているテーマである。管理会計システムは費用便益の考慮によって導かれていると、彼は主張する。かくして、Horngren にとっては、他の会計研究者(例えば、Kaplan)が提示する現行会計システムに対する批判のいくつかは不適切であろう。」(p. 10)

更に、Birnberg によれば、従来、経済学派が管理会計における支配的な学派であったが、近年、会計研究の適切性について懸念が生じているという。「Issues in Accounting Education の最近号に、会計研究全般が実務家に受け入れられていないことを心配するいくつかの論文が掲載されていた。」(pp. 11-12)

行動学派は、行動科学の方法や概念を手掛かりに、「人々が管理会計技法にいかに対応するかを体系的に研究してきた」(p. 13) ののであるが、Birnberg によれば、管理会計に対する行動学派の貢献は、逆機能的行動を導く逆機能的設計の問題に焦点を当ててきたことであった。(p. 16) 従業員を指揮し動機づけるという日々の問題を処理する上で、人間を理解する必要性は明白である。行動学派は、管理会計技法が持つ行動的意味合いについての理解を深める上で貢献してきたというのである。

管理会計研究を回顧した Birnberg は、以上のようにして、3つの学派を識別した。それでは、管理会計研究者が現在直面している状況をどのように理解し、今後の研究方向についてどのように考えているのだろうか。Birnberg は、次のように述べている。従来、マネジメント学派は管理会計テキストで扱われる問題を形成する上で強い影響力を持ってきたが、経済学派がその問題に対するアプローチに強い影響を及ぼし、管理会計研究を支配してきた。「行動学派は、マネジメント学派と密接な関係を持ち重要な問題を提示して

きたが、テキストにはあまり影響を与えることがなかった。将来の研究方向は、行動学派と経済学派を結び付けることを考えることであると思われる。なぜなら、経済学派は行動学派が提示した問題の重要性を認識しているからである。加えて、マネジメント学派が新しい興味ある問題、すなわち活動原価計算の問題を提供しており、それは重要であると思われる。」(p. 1)

3 イノベーション重視の経営と管理会計

日本企業の経営管理実務を研究する中で注目されている点の1つは、経営管理における考え方、経営哲学の違いである。例えば、Kaplanは次のような指摘を行っている。「(アメリカの原価計算・管理会計研究を振り返ると、過去25年間、OR、統計・確率論、経済理論を管理会計問題に適用することに努めてきたが)そのような研究は、製造状況を所与として受け入れ、(固定費あるいは段取費の存在といった)原価構造や(需要、実際原価、納入回数などの)不確実性はモデルの外生変数であると仮定して、状況が明示され安定した環境の中で最適な意思決定を導こうとしてきた。(しかし、近年の経験によれば、そのような仮定は適切でない。)……米国企業は、海外の競争相手、特に日本企業から、現在の製造環境を所与として受け入れ、その既存の条件に関して『最適な』方針を実行するというのではいけないことを学びつつある。経営管理者は、むしろ、品質を改善し、段取り時間を削減し、製造の柔軟性を高め、制限的な作業ルールを打破し、また、不確実な納入、低い品質、不安定な機械稼働を原因とする偶然性を削減すべく、積極的に製造プロセスに介入しなければならない。」(Kaplan, 1983, p. 688) また、岡本教授の著書「原価計算」(四訂版)にも次のような解説が追加された。「経済的発注量モデルの基本的な考え方は、製造および販売活動を円滑に行うためのクッションとして、適正な在庫品を保有することは必要である点にある。……これに対し、トヨタ・グループの『かんばん』方式の基本的な考え方は、在庫品を保有することはまったくの無駄であり、損失であるとして、経済的発注量モデルとは正反対の考え方をしている。……この方式はアメリカ

カでも, just-in-time approach (JIT) として注目されている。しかしながら, ここで注意しなければならぬのは, この方式は, 生産の合理化に対する日々の異常な努力なしには採用できないことである。」(岡本, 1990, p. 740) 経済的発注量モデルでは, 一定の制約条件のもとに原価を最小にしようとするのに対して, JIT では, むしろそういった制約をなくしていくことが必要であると考えているのである。

さて, 最適化よりも改善, 革新といったことを重視する経営が行われるとしたら, どのような管理会計, 測定システムが適切であるのか, この間に答えようとする研究が今日1つの流れを形成している。E. M. Goldratt の論文は, 正にそのような問題に取り組んだものである。

アメリカでは, 1980年代に工業経営の基礎を揺り動かす3つの大きな動きがあったという。それは, Total Quality Management (TQM), Just in Time (JIT), および Theory of Constraints (TOC) である。そして, TQM の焦点は製品の品質, JIT の焦点は在庫の削減, そして, TOC の焦点はボトルネックにあると理解されてきたという。しかしながら, それらを企業に導入しようとして, 例えば, 品質の改善のためにもっと努力すべきであると説得したとき, 原価節約ということがそのような努力を行わないことの正当化になったという。JIT の導入の場合も同様であった。品質をあげること, あるいは, 在庫を削減することがコスト削減に通じるということを説得する必要があった。同様に, TOC では「部分最適の合計は全体最適ではない」(Goldratt, 1992, p. 53) ということを強調しなければならなかった。要するに, TQM にせよ JIT にせよ, また TOC にせよ, Goldratt によれば, それらは1つの新しい経営哲学 (new management philosophy) を反映している。すなわち, 継続的改善を重視する考え方である。Goldratt によれば, TQM, JIT, TOC という3つの動向は, 「全く同じモットーをその旗印にしている。『継続的改善のプロセス (a process of on-going improvement)』というのがそれである。そのようなモットーの選択は, 特に, その目的が単に金を儲けることでなく, 将来また現在において, より多くの金を儲けることである

企業においては、全く自然な選択である」(p. 51) という。

Goldratt は、そのような新しい経営哲学のもとでは原価情報は障害になると主張する。原価節約を重視する原因が原価計算にあることが判明するにつれ、「TOC の主たる焦点は原価計算の打倒にある」(p. 53) と感じられるようになったという。かくして、「TOC は『原価』概念を完全に捨て去ることを提案してきた」(p. 40) のである。そのような提案の正当性に関して、Goldratt は、「TQM は、少なくとも現在出回っている文献に関する限り、原価計算測定値を直接には扱っていない。確かに測定値は扱っている。しかし、それは非財務的測定値であることが多い」(p. 40) と論じ、また、「トヨタ・システムの発案者である大野博士に原価計算に関する意見を求めたとき、私は彼の答を聞いて驚いた。私の記憶によれば(通訳が介在していたが)、彼の答は次のようなものであった。『原価計算は、私の生涯を通じて闘わねばならなかったものである。原価計算担当者を工場から追い払うだけでは十分でなかった。問題は、管理者の頭から原価計算を追い払うことであった。』」(p. 41) と述べている。

原価情報が逆機能的に作用し得るということ、原価情報には限界があるということ、また、非財務的情報が必要であるということは納得できる議論であるが、原価計算そのものを否定するのはどうであろうか。確かに、Johnson も Goldratt と同様の考えを持っている(廣本, 1993b, pp. 40-43)。しかしながら、筆者は、そのような考えには賛成できない。私見によれば、JIT の実行に原価計算が不適切であったのは、原価計算方法の選択が不適切であったためである(廣本, 1988, p. 37)。事実、ボトルネック工程に注意を集中し、全体としての効率を高めるという TOC の考え方に合致した原価計算システムを工夫した企業もある(Hiromoto, 1991, p. 13; Kawada and Johnson, 1993, pp. 33-34)。更に、Goldratt は原価情報の不適切性を強調するので、より適切な原価情報を提供しようとする ABC の有用性に関して否定的な見解を表明している(Goldratt, p. 40)。Johnson が ABC に否定的であるのも周知の事実である。しかしながら、彼らが観察したのは主として工場

現場における改善活動である。たとえそこでは原価情報が重要な役割を果たしていないとしても、その知見を一般的に主張すべきではないと思われる。更に言えば、日本企業では工場の改善活動は利益管理の一環として行われており、それを実現するためのシステムとして、製造段階における目標原価計算、すなわち改善原価計算が行われている(廣本, 1986; 門田, 1993; Hiramoto, 1988, 1991; Monden and Hamada, 1991; Monden and Lee, 1993)。この事実を見落としてはいけない。

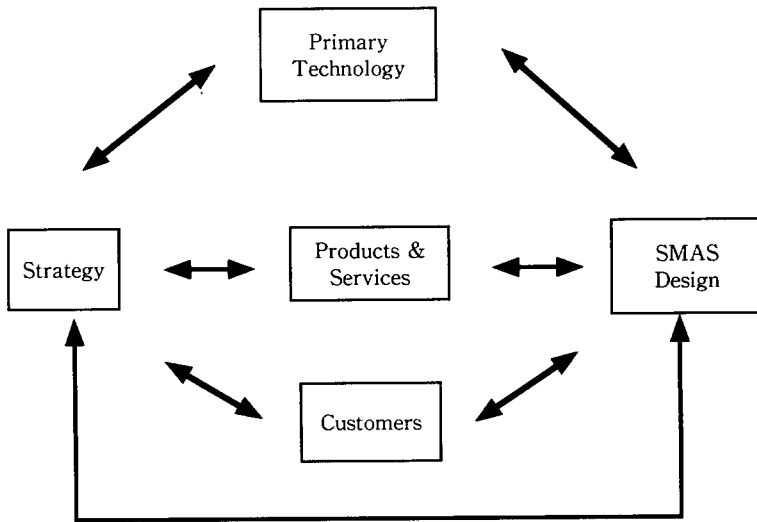
Goldratt 論文は、原価情報を排除する点は別にして、継続的改善を重視する新しい経営哲学を認識し、その新しい経営哲学をサポートする測定システムを設計しなければならないと主張している点において注目される。

4 戦略と管理会計

近年、戦略と管理会計というテーマが多く研究者の関心を集めているが、戦略の策定と実行が重視される経営環境において管理会計担当者が果たすべき役割は未だ十分に明らかにされていない。R. J. Palmer は、企業の戦略を支援する管理会計システム、すなわち、戦略的管理会計システム (strategic management accounting system, SMAS) は、企業の戦略的目標の達成に不可欠な情報を提供しないなら、企業の支持を得られなくなるとして、SMAS と戦略の関係および SMAS と戦略的経営管理プロセスの関係を論じている。

(1) 戦略と SMAS の設計

戦略と SMAS の間には、次頁の図に示すように、双方向の関係がある (Palmer, p. 186)。戦略が SMAS の設計に影響を与えることに関して、Palmer は、M. E. Porter (1985) および R. E. Miles and C. C. Snow (1978) が識別した戦略タイプを基礎にして、また、Shank の研究 (1989) を参照して、SMAS の設計に見られる差異を要約した表を示している。Palmer が示した表は例示にすぎないが、参考のためにその一部を示すと、56 頁に示す通



りである (p. 189)。

56 頁の表に示された項目の 1 つ 1 つを見ていくと、必ずしも納得できるものばかりではないかもしれない。また、戦略タイプの分類に関しても異論があるかもしれない。しかしながら、ここで重要なことは、このような研究によって、管理会計システムの設計が戦略に依存することが注目されるようになってきていることである。

1980 年代に入って、伝統的原価計算システムから提供される製品原価情報は歪んでいるから、製品に関する戦略的意思決定を正しく行うためには、ABC システムが必要であるという主張が行われてきた。そのような議論は、Palmer によれば、SMAS が戦略に影響を及ぼすという局面で扱われる。すなわち、「SMAS は、戦略的成功あるいは失敗の尺度を報告することによって戦略に影響を与える」のであるが、Palmer は、ここに ABC に言及し、「SMAS は、企業が生産する財貨およびサービスの選択を変えることによって戦略に影響を及ぼす。ABC の広く認められた便益は、それにより市場に提供すべき最も有利な製品組み合わせをより正しく認識できるようにすること

	Cost Leadership	Product Differentiation	
Purpose of cost allocation	Economic	Motivational	
Importance of standard costs in assessing performance	High	Low	
Need for near real-time detailed manufacturing reports	High	Low	
Need for near real-time detailed R&D, product design and market report	Low	High	
Significance of cost to price	High	Low	

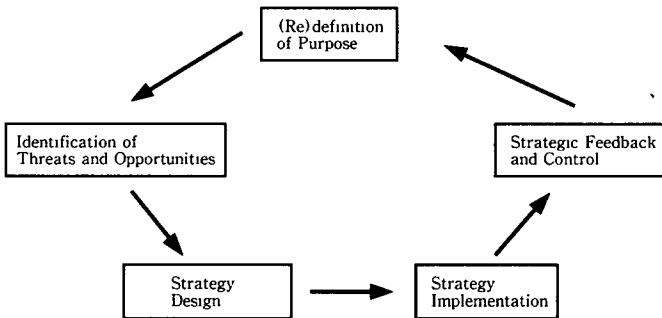
	Defender	Analyzer	Prospector
Purpose of cost allocation	Economic	Mixed	Motivational
Importance of standard costs in assessing performance	High	Moderate	Low
Need for near real-time detailed manufacturing reports	High	Moderate	Low
Need for near real-time detailed R&D, product design and market report	Low	Moderate	High
Significance of cost to price	High	Mixed	Low

である」(p. 190), 「ABCの尺度は, 所与の製品をより効率的かつ効果的に生産する工場立地の識別に関する意思決定を支援するのにも利用できよう」(p. 191)と論じている。ABCが, 顧客, 配給経路などの収益性評価に利用されることも言うまでもない。

(2) 戦略的経営管理プロセスとSMASの設計

Palmerは, 次に, 戦略的経営管理プロセスとSMASの関係を論じている。すなわち, 「(1) 戦略的使命を認識し, (2) 企業の脅威と機会を認識し, また, (3) 戦略的目標の達成を促進し, その目的に向けた組織努力をコントロールするSMASを上首尾に実行する上で, 管理会計担当者に有用な適用例を明らかにするために, 戦略的経営の規範的・行動的諸見解を列挙」(p. 195)している。

戦略的経営管理プロセスは, Palmerによれば, 次頁のように図示される



(p. 185). この図は、戦略的経営管理が反復的なサイクルを持った活動であることを示している。まず、組織の目標・使命が定義あるいは再定義される。次に、その使命に関して、企業内外の脅威および機会が分析される。その分析に基づいて、すべての組織活動に対して首尾一貫した包括的な基礎として役立つ戦略が設計される。そして、その戦略が実行され、最後に、結果が目標に合致するように、結果をモニターしコントロールするのである。Palmer は、現実のプロセスの観察者や行動科学的研究者による記述的・行動科学的モデルについても触れているが (pp. 184-185), いずれにせよ、上述の戦略的経営管理プロセスの中から、戦略的目標、脅威と機会、および戦略実行とフィードバックの順に、各ステップにおける管理会計担当者の役割および戦略的業績測定システムの設計について論じているのである。

まず、戦略的目標のステップとの関係について、Palmer は、組織が戦略的計画に失望するのは、目的を明確にし損なったとか、不合理な期待を設定したことによることが多いと指摘して、「組織の目的を設定する上で管理会計担当者の重要な機能は、設定された使命・目的が組織の財務的資源と合致することを検証することによって、不合理な期待がないようにすることである」(p. 195) と述べている。また、経営管理者の目標と組織の目標が一致しない場合には、管理会計担当者は倫理的なジレンマに陥るだろうと指摘している。どちらの目標に合致したシステムを開発すべきであるのか、その経営

管理者が上司であれば、そのようなジレンマに直面する会計担当者に個人的リスクが生じることは明白である。

脅威と機会のステップとの関係では、Palmer は、企業内外における強みと弱みを評価する分析用具として、管理会計担当者は、ポジション監査(position audit)や環境監査(environmental audit)を担当すべきであることを示唆している。また、不正確な原価システムによって実体のない脅威の幻想がもたらされる危険性についても述べている。ABCの論者が、伝統的原価計算システムが生み出す歪んだ製品原価情報は、実際には収益力のある製品が競争力を失っているかのような誤ったメッセージを伝えることを指摘してきたが、それがこの例である(廣本, 1990, pp. 117-119)。

戦略実行とフィードバックのステップとの関係では、業績測定システムの設計問題が中心になる。Palmerによれば、「業績尺度は、組織構成員の活動と組織戦略のリンクであり、そして、従業員の行動を動機づけ、評価し、コントロールするための強力な用具である」(p. 193)が、労働生産性、原価差異、操業度差異といった伝統的な業績尺度だけでなく、戦略に関連する企業内外の情報に焦点を当てた多様な尺度を利用すべきであるという。また、業績測定は職能横断的に行うべきであるとして、チームワークや共有尺度(shared measures)の概念に触れ、職能横断的な原価集計についても言及している(p. 199)。更に、組織の各階層に適合させるべきこと、戦略目標の達成度を確認するために可能な限りベンチマークを利用すべきこと、戦略を経営管理者の思考の中に浸透させるために戦略的業績尺度を正式な予算編成プロセスに組み込むべきことを論じている。加えて、Palmer は、ABCにおける原価配賦の目的は経済的意思決定の改善にあるが、戦略的行動を動機づける配賦を設計できるとして、「日本企業は、工場の管理者達が自動化および品質を最大にし、また、直接作業時間および直接作業の多い製品設計を最小にするよう動機づけるために、製造間接費の配賦基準として直接作業時間を利用し続けている」(p. 199)という例にも言及している。

以上が Palmer 論文の紹介と検討であるが、戦略と管理会計というテーマで行われている多数の研究を整理する際に参考になる。なお、業績測定に関して Kaplan は次のような指摘も行っている。興味深いので、補足しておきたい。Kaplan によれば、「多くの企業は、新製品を製造する施設の業績を評価する時にも、成熟製品に適切な業績尺度を利用している。」(Kaplan, 1983, p. 695) 今日では製品ライフ・サイクルに注意を払って、これをうまく経営管理していく必要があるが、製品ライフ・サイクルの初期にある製品の業績測定をいかに行うべきかは重要な研究課題となっている。Kaplan はまた、単一の収益性尺度に基づいて経営管理者の業績測定を行うことの問題点を指摘し、これに関連して、GE の業績測定システムに言及している。「General Electric は、その戦略的事業単位 (SBU) の経営管理者に対して柔軟なインセンティブ・システムを持っている。成熟事業あるいは縮小事業の SBU 管理者は、主として、当期の財務業績尺度を組み合わせで評価される。すなわち、売上高、純利益、ROI、キャッシュ・フローなどを加味して総合的な業績評価が行われる。しかしながら、成長期にあり、本社の新規投資が行われている SBU 管理者に対するインセンティブ・プランは、より非財務的尺度にウェイトが置かれ、会社に対するより長期的な貢献を示すように設計されている。そのような尺度には、マーケット・シェアの増加、品質の改善、製品革新、および効率的生産におけるリーダーシップが含まれている。」(Kaplan, p. 699) 更に、Kaplan は、そのような業績測定システムを導入する際には、投資家とのコミュニケーションを図り、製品・市場リーダーシップの戦略が企業にとって長期的に望ましいものであることの理解を得ることが必要になるであろうことを指摘している (Kaplan, p. 699)。興味深い指摘である。

5 情報技術の発展と管理会計

情報技術の発展は、情報を経営管理者に利用可能にする方法に大きな変化をもたらす可能性を有しており、管理会計システムの設計者にとって大きな機会を提供していることは明白である。しかし、経営管理者が利用すべき情

報をいかに選択するのか、経営管理者はいかに情報を利用するのかということについて、ほとんど知識の蓄積がない。情報技術を利用してよりよい管理会計システムを設計するためには、まず、管理会計に対する役割期待および経営管理者の情報ニーズを正しく理解しなければならない。このことは、特に Johnson and Kaplan (1987) が現在の管理会計は経営管理者の必要とする情報を提供していないと批判したことによって、更に一層重要かつ深刻な問題となっている。S. M. McKinnon and W. J. Bruns, Jr. の論文 "Management Information and Accounting Information: What Do Managers Want?" は、正にそのような問題に取り組んだものである。

McKinnon and Bruns によれば、管理会計テキストには、『経営管理には情報が必要であり、会計は主要な情報システムの1つであるから、責任ある有能な経営管理者になるためには、会計についての十分な理解が絶対に必要である』と書いてある。しかし、成功した経営管理者の中には十分な会計知識を持っていない者は勿論のこと、そのような知識を全く持っていない者さえいる。そこで、次のような疑問が生じる。情報が必要であるということは明らかである。それでは、経営管理者は日々の活動においてどんな情報を利用しているのか。どのような状況のもとで、会計情報は利用されるのか。McKinnon and Bruns 論文は、そのような疑問に答えるために行ったアンケート調査の報告である。

さて、アンケートは、以下に示す2つの状況のもとで経営管理者がどのような情報を利用するかを調査するように作成された。状況1では、オペレーショナル・コントロールのための情報が必要とされ、状況2では、マネジメント・コントロールのための情報が必要とされるという。「マネジメント・コントロールは効果的・効率的な業績を維持することに関わっており、対人的相互作用によって特徴づけられる。オペレーショナル・コントロールは日々の仕事が効率的に実施されるようにすることである。」(p. 61)

(状況1) 2週間のヨーロッパ休暇から戻ってきた。その間、何の連絡もとっていないとして、どの情報に関心があるか。

(状況 2) あなたの部門の四半期毎の業績評価の時、どの情報が重要か。

McKinnon and Bruns は、96 の情報項目のリストを作成し、その中から利用する情報を順位を付けて 10 個まで選択してもらうようにしたという。42 社 123 人から回答を得たアンケート結果の一部を示すと、次頁の表のとおりである (pp. 66 and 68)。

この表を見ると、各情報が、P (prime) または S (second) および C (count) または F (financial) に分類されている。P は第 1 次情報であることを意味し、対象の属性を数量化することによって直接に得られる数値であるのに対して、S は第 2 次情報であり、代数的変換を行って間接的に導かれた数値である。例えば、現金残高や従業員数は第 1 次情報であり、利益は第 2 次情報である。また、カウント情報 (C) と財務情報 (F) への分類は、明確な定義が行われていないが、会計ルールに基づいて提供される情報を区別するために利用されている。財務情報は会計情報 (A) とも呼ばれている。例えば、利益もマーケット・シェアも共に第 2 次情報であるが、利益は会計情報であり、マーケット・シェアはカウント情報である。また、運転資本額や地域別売上高は第 1 次情報であると同時に会計情報であるが、従業員数や現金残高、あるいは、生産・販売数量は第 1 次情報であると同時にカウント情報である。

McKinnon and Bruns は、従来の研究、および彼らの直観、一般的知識を基礎として、状況 1 では、第 2 次情報や会計情報より、第 1 次情報とカウント情報が選択されるだろうこと、また、状況 2 では、状況 1 の場合より、会計情報がより多く選択されるだろうことを予想した。更に、会計情報に対する選好は回答者の職務や教育・経験に関連していることも予想された。そこで、次頁のような結果を得て、McKinnon and Bruns は、「この予備的調査で回収したデータは、我々の予想に一致しているように見える。しかしながら、質問表調査の限界ゆえに、この結果からこの時点で処方箋を書くことはできない。通常そうであるように、更なる調査が必要かつ適切である。それでも、以上の結果から、会計担当者および情報システム設計者が経営情報シ

Rank Order of Most Selected Information Items—Situation 1

<i>Description</i>	<i>Prime/Second</i>	<i>Count/Financial</i>
Accountants		
Changes to budget or forecast	x	x
Actual versus budget income	x	x
Sales budgeted versus actual	x	x
Cash balances	x	x
Working capital level	x	x
Estimated corporate income	x	x
Estimated divisional income	x	x
New employees	x	x
Delinquent accounts	x	x
Receivables	x	x
Prime rate	x	x
ROA by division	x	x
Profit margin on sales	x	x
Backlog	x	x
Profit margin by product	x	x
Units produced	x	x
Units shipped	x	x
Special projects	x	x
Economic data	x	x
Cash payments	x	x
All Nonaccountants (marketing, production, and general managers combined)		
Changes to budget or forecast	x	x
Sales budgeted versus actual	x	x
Actual versus budget income	x	x
Units produced	x	x
Units shipped	x	x
Backlog	x	x
Profit margin on sales	x	x
Market share by product	x	x
Profit margin on sales	x	x
Sales mix by product unit	x	x
Dollar value of orders taken	x	x
Estimated divisional income	x	x
Profit margin by product	x	x
New customers	x	x
Quantity variances/actual to plan	x	x
Sales by territory	x	x
Time lost due to injuries	x	x
Advertising expenditures	x	x
Full cost of units produced	x	x
Units sold	x	x

Rank Order of Most Selected Information Items—Situation 2

<i>Description</i>	<i>Prime/Second</i>	<i>Count/Financial</i>
Accountants		
Actual versus budget income	x	x
Changes to budget or forecast	x	x
Sales budgeted versus actual	x	x
Inventory turnover	x	x
ROA by company	x	x
Profit margin on sales	x	x
Number of employees	x	x
ROA by division	x	x
Working capital level	x	x
Cost of goods sold	x	x
Sales mix by product unit	x	x
Receivables turnover	x	x
Cash balance	x	x
Estimated divisional income	x	x
Profit margin by product	x	x
Backlog	x	x
Estimated corporate income	x	x
Sales mix revenue by product	x	x
Receivables	x	x
All Nonaccountants (marketing, production, and general manager combined)		
Sales budgeted versus actual	x	x
Profit margin on sales	x	x
Actual versus budget income	x	x
Changes to budget or forecast	x	x
Profit margin by product	x	x
Sales mix by product unit	x	x
Units produced	x	x
Inventory value	x	x
Market share by product	x	x
Profit margin on sales	x	x
Units shipped	x	x
Cost of goods sold	x	x
Advertising expenditures	x	x
Inventory turnover	x	x
Sales mix/revenue by product	x	x
ROA by division	x	x
Quantity variances/actual to plan	x	x
Capacity utilization	x	x
Overhead cost variance	x	x

システムを設計あるいは変更する際に考慮すべき新しい方向が示されている」(p. 76)と述べて、次のような結論を提示している(pp. 76-77)。

- (1) 従来、管理会計テキストでは、会計情報に焦点が当てられてきたが、特に第2次情報である会計情報は、従来の仮定よりはるかに重要でない。
- (2) 情報システムの設計者は、第1次情報である会計情報にもっと配慮するのがよい。
- (3) 情報システムの設計者は、第1次情報かつカウント情報をより正確かつタイムリーに提供することに配慮する必要がある。

要するに、経営管理者は多様な情報を利用しており、会計情報はその情報の一部にすぎないことを理解する必要がある。従来の管理会計研究では、「会計情報が経営管理者が利用する最も適切な情報、あるいは、唯一の情報であると仮定」(McKinnon and Bruns, pp. 56-57)されてきた。そのような仮定はなかったと主張する研究者も決して少なくないであろうが、Horngrenも日本で行った講演の中で「管理会計システムは、1つの情報源にすぎない……その他にも、個人的観察、電話、委員会、会合、同業組合、特別研究などが情報源」(ホーングレン, p. 134)になると強調していたことに注意すべきである。Barnard (1938)によれば、経営者の主要な役割はコミュニケーションの役割であり、そのコミュニケーションは対面的でありインフォーマルであるときに最も良く達成される。Mintzberg (1973)も、経営者の仕事は明示的な分析ではなく判断であるというBarnardの結論を支持している。そして、多くの調査・研究によって、経営管理者の重要な情報源泉は人的資源であり、インフォーマルな個人的接触であることが指摘されている(McKinnon and Bruns, pp. 59-60)。

McKinnon and Bruns 論文は、著者達が強調しているように、予備的な研究にすぎない。経営管理者が利用する情報の種類はどのようなものであるのか。また、会計情報はいかなる状況のもとで利用されるのか。こういった問題に解答を提供するために、もっと多くの研究が必要である。

6 結び

Birnberg が指摘するように、管理会計研究と実務の関係に注目すると、従来、研究から実務へのアイデアの流れが強調されてきた。そのようなアイデアの流れが今後も重要であることに変わりないが、同時に、特に企業内外の環境が大きく変化した現代においては、実務から研究へのアイデアの流れが緊急の課題となっている（廣本，1988，pp. 40-41；小菅，1990，pp. 138-139）。

本稿では、そのような状況の中で最近創刊された AIMA の中からいくつかの論文を取り上げ、米国における管理会計研究の新しい動向を検討してみた。しかし、これは近年行われている研究のほんの一例にすぎない。実際、AIMA に掲載された論文でさえ、そのすべてを取り上げたわけではない。例えば、企業社会会計の発展形態としてのステークホルダー会計（stakeholder accounting）を扱った論文も掲載されているが（Estes, 1992）、それは管理会計の新しい領域として注目される（廣本，1993a，p. 438）。

現在非常に多様な研究が展開されているが、いずれ、それらは体系化される必要があるだろう。それがどのような体系になるかは今後の課題であるが、本稿でも検討したように、現代の企業環境のもとで、改善、革新といったことを重視する経営に適切な管理会計のあり方が論じられていることは注目されてよい。原価企画および改善原価計算、原価改善といった市場志向の原価管理システムや戦略と管理会計というテーマが注目を浴びているのは、そのことと密接に関連していると言える（廣本，1986，1988；近藤，1989，1990；小林，1993；櫻井，1993；Hiromoto，1988，1991；Monden and Hamada，1991；Monden and Lee，1993）。

参考文献

- R. N. Anthony. 1989. "Reminiscences about Management Accounting,"

- JMAR*, Vol. 1, 1989.
- C. Barnard. 1938. *The Functions of the Executive* (Harvard University Press, 1938).
- J. G. Birnberg. 1992. "Managerial Accounting : Yet Another Retrospective," *AIMA*, Vol. 1, 1992.
- R. Estes. 1992. "Social Accounting Past and Future : Should the Profession Lead, Follow—or Just Get Out of the Way," *AIMA*, Vol. 1, 1992.
- E. M. Goldratt. 1992. "From Cost World to Throughput World," *AIMA*, Vol. 1, 1992.
- T. Hiromoto. 1988. "Another Hidden Edge : Japanese Management Accounting," *Harvard Business Review*, July-August 1988.
- , 1991. "Restoring the Relevance of Management Accounting," *JMAR*, Vol. 3, 1991.
- C. T. Horngren. 1989. "Cost and Management Accounting : Yesterday and Today," *JMAR*, Vol. 1, 1989. Reprinted from A. Hopwood and M. Bromwich, eds., *Research and Current Issues in Management Accounting* (Pitman, 1986).
- H. T. Johnson and R. S. Kaplan. 1987. *Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting* (HBS Press, 1987).
- R. S. Kaplan. 1983. "Measuring Manufacturing Performance : A New Challenge for Managerial Accounting Research," *The Accounting Review*, October 1983.
- M. Kawada and D. Johnson. 1993. "Strategic Management Accounting—Why and How," *Management Accounting*, August 1993.
- S. M. McKinnon and W. J. Bruns, Jr. 1992. "Management Information and Accounting Information : What Do Managers Want ?" *AIMA*, Vol. 1, 1992.
- R. E. Miles and C. C. Snow. 1978. *Organizational Strategy, Structure, and Process* (McGraw-Hill, 1978).
- H. Mintzberg. 1973. *The Nature of Managerial Work* (Harper & Row, 1973).
- Y. Monden and K. Hamada. 1991. "Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies," *JMAR*, Vol. 3, 1991.
- and J. Lee. 1993. "How a Japanese Auto Maker Reduces Costs," *Management Accounting*, August 1993.
- R. J. Palmer. 1992. "Strategic Goals and Objectives and the Design of

- Strategic Management Accounting Systems," *AIMA*, Vol. 1, 1992.
- M. E. Porter. 1985. *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance* (Free Press, 1985).
- J. K. Shank. 1989. "Strategic Cost Management: New Wine, or Just New Bottles?" *JMAR*, Vol. 1, 1989.
- G. Shillinglaw. 1989. "Managerial Cost Accounting: Present and Future," *JMAR*, Vol. 1, 1989.
- 岡本 清 (1990)「原価計算」四訂版, 国元書房, 1990 年.
- 小菅正伸 (1990)「サロン・ド・クリティーク」企業会計, 1990 年 1 月.
- 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, 1993 年.
- 近藤恭正 (1989)「原価管理の変貌: 技術志向から市場志向へ」同志社商学, 1989 年 3 月.
- 同上 (1990)「原価管理の変貌: 技術志向パラダイムから市場志向パラダイムへ」会計, 1990 年 4 月.
- 櫻井通晴 (委員長) (1993)「新しい企業環境下における原価管理システムのあり方」日本会計研究学会特別委員会報告書, 1993 年 9 月.
- 廣本敏郎 (1986)「わが国製造企業の管理会計」ビジネス・レビュー, 1986 年 3 月.
- 同上 (1988)「管理会計研究覚書」一橋論叢, 1988 年 11 月.
- 同上 (1989a)「米国管理会計発達史試案」会計, 1989 年 1 月.
- 同上 (1989b)「管理会計システムの再検討」会計, 1989 年 11 月.
- 同上 (1990)「『戦略経営』実現のための管理会計の構築」日本公認会計士協会研究大会論文集, 1990 年.
- 同上 (1993a)「米国管理会計論発達史」森山書店, 1993 年.
- 同上 (1993b)「管理会計論の現代的課題: その歴史的考察」会計, 1993 年 2 月.
- C. T. ホーングレン (1992)「アメリカにおける管理会計と財務会計の回顧」会計, 1992 年 4 月.
- 門田安弘 (1993)「原価改善の意義とメカニズム: 標準原価計算との対比」会計, 1993 年 2 月.

(一橋大学教授)