

管理会計研究覚書

廣 本 敏 郎

1 はじめに

管理会計の領域では、近年、非常に大きな変化が起こっている。企業環境の、そして経営管理問題の大きな変化に直面して、世界的規模で、管理会計システムの見直しが行われ、また実際さまざまな試みが行われているのである。そこで、管理会計の研究・教育の世界でも、最近、そのような現実の変化を反映して、フィールド研究の必要性が主張され、わが国では「ハイテク会計」(1988)、またアメリカでは Accounting & Management (1987)、あるいは Relevance Lost (1987) といった書物が刊行されている。管理会計研究は、かくして、今1つの転機に直面している。

更に、もう1つ別の意味で、管理会計研究は大きな転換点に立っている。今日、日本経済は世界経済において極めて重要な地位を占めるようになり、日本企業の経営管理、そして管理会計に対する関心は、特に1980年代に入ってアメリカで非常に高まっている。振り返ってみると、1970年頃からアメリカの産業は日本企業によってその揺るぎない地位を徐々に失ってきた。しかし、鉄鋼業においてそのような事実を最初に認識した時、アメリカの産業界は、それは、日本企業の経営管理が優れているからだとは思わなかった。そうではなく、彼らが日本企業に最新の技術を提供したからだと考えた。そして、1970年代半ばに家電でその支配的地位を失った時には、日本企業がダンピングをしているからだと信じた。しかし、1980年代に入ると、そのような理屈で済ませることができなくなった。アメリカが世界に誇った自動車で、更には半導体で日本

企業の進出を見て、彼らは遂に、アメリカの製造業の復権、国際競争力の強化という問題に真剣に取り組み始めたのである。わが国の管理会計研究者は、戦後、欧米、特にアメリカの研究成果を吸収・消化し、それを日本の産業界に導入することにより、日本の経済発展に大いに貢献してきた。しかし、今や、日本企業に見られる管理会計実務を基礎にして新しい管理会計理論を構築し、国際的に管理会計の、そして経済の発展に貢献すべきである。

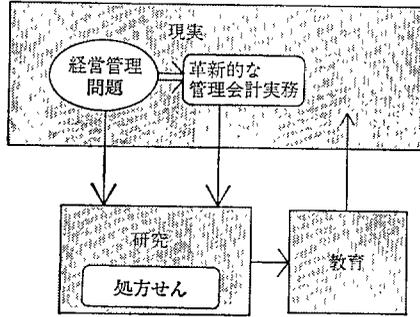
さて、従来、わが国においては諸外国の研究成果を対象とする研究が中心であったとは言え、それは、個々の研究を断片的に、あるいは上面だけを捉えるものではなかった。歴史的アプローチが採られ、あるいはまた比較研究が体系的に行われてきたことは誇ってよい。実際、そうした物事の本質を探ろうとする態度があったからこそ、欧米から学んだ成果を導入しながら、それを物真似するにとどまらなかったのである。しかしながら、現実の管理会計現象を自らの問題意識で観察し、主体的に研究することが不十分であったことは認めざるを得ない。本稿の目的は、以上のような認識に立ち、今後の研究のための1つの覚書として、管理会計の理論研究について若干の考察を行うと共に、今日における研究トピックを例示することである。

2 規範論的研究と説明論的研究

管理会計における理論研究の認識対象は、管理会計現象ないし実務である。管理会計とは「経営管理に役立つ会計」であって、経営管理との関係で利用される会計である。管理会計現象は、かくして、経営管理 (management) と会計 (accounting) の交錯する所に生じる。

そのような管理会計研究には相異なる2つの目的がある。1つは、「より良い実務を唱導すること」であり、もう1つは、現実に観察される管理会計現象の「基礎を解明すること」である。前者は管理会計実務の処方せんを提供することを目的とし、後者は管理会計実務の基礎を説明することを目的とする。前者の目的のもとに行われる研究は「規範論的研究」(normative or prescriptive research)、後者の目的を持つ研究は「説明論的研究」(positive or descriptive

規範論的研究



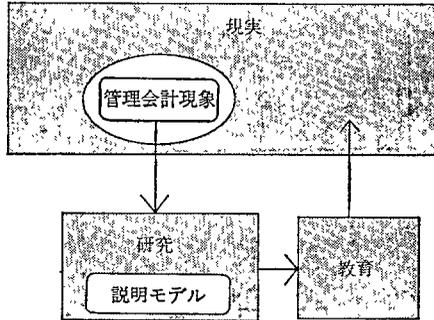
research) あるいは「基礎研究」と呼ぶことができる。

研究対象は共に管理会計現象であるとは言え、規範論的研究では管理会計の“how to”を扱い、説明論的研究では管理会計の“why”を扱う。それ故、2つの研究の基本的アプローチは異なる。管理会計は「経営管理用具」であり、企業の経営管理者がその必要に基づいて作るものである。一般的に言えば「経営管理を取り巻く諸要因→管理会計実務」という関係がある。規範論的研究にせよ説明論的研究にせよ、その関係に注目するわけであるが、その関係に対するアプローチは異なるのである。規範論的研究では「いかに設計すべきか」に答えようとし、説明論的研究では「何故そのように設計されているのか」「何故そうあるのか」に答えようとする。そこで、規範論的研究では、「目的→手段」の関係として捉え、何らかの目的（経営管理問題の解決）を仮定した上で「手段としての管理会計」を考察するのに対して、説明論的研究では、「原因→結果」の関係として捉え、「結果としての現実の管理会計」の認識を出発点にしてその原因、メカニズムを考察するのである。

規範論的研究と説明論的研究のそれぞれについて、「現実」「研究」「教育」の関係を図示してみた。

規範論的研究の図において、「現実」から「研究」に向かって2本の線が出ている。1本は経営管理問題からであり、もう1本は革新的管理会計実務から

説明論的研究



である。処方せんあるいは規範モデルは、経済学的モデルや数量モデルを適用して何らかの目的に適切な会計技術を工夫・改善するという形で用意されるだけでなく、現実の経営管理問題を解決するのに役立つ革新的な実務を観察し一般化することによっても得られるのである。なるほど、後者の場合には、現実に存在する実務を観察し記述する。しかしながら、そこで観察される実務は「平均的実務」ではなく、「革新的実務」である。一定の経営管理問題に役立つべく管理会計の“how to”を求めている点では、前者と同じである。規範モデルは必ずしも実務に反するものである必要はない。

説明論的研究の図を見ると、現実の管理会計現象が1本の線で囲まれている。それは、管理会計現象はその文脈の中で捉えられなければならないことを意味している。管理会計現象は、それが利用されている組織環境の中で考察される必要がある。

また、どちらの図においても、その研究成果は、教育プロセスを通じて実務にフィードバックされている。実務に役立つわけである。しかし、その役立ち方は異なる。規範論的研究は、処方せんを提供することによって役立つ。すなわち、特定の目的に役立つべき具体的方法が提示されるのであり、実際に適用されて役立つことが期待されている。それに対して、説明論的研究は、そのように具体的な処方せんを提供するのではない。そうではなく、管理会計システ

ム的设计に伴う諸要因について基礎的な理解を与えることによって、実務家が、それぞれの状況の下で良いシステムを設計しようとして困難に直面した時、その解決に際して役立つことが期待されるのである。良い理論であるかどうかは、従って、規範論的研究では、その処方せんが実際の経営管理問題を解決するのに役立つかどうかにより判定されるのであり、それは、その処方せんが現実の問題に合致したものであるかどうか、また現実に適用可能なものであるかどうかにより大きく依存している。説明論的研究においては、それは、経験的管理会計現象のメカニズムを正確に表現しているかどうか、予測に役立つかどうかによって判定されるであろう。

以上をまとめると、次の表のようになる。

	規範論的研究	説明論的研究
目 的	処方せんの提供	基礎の解明
基本的問い	いかに設計すべきか	何故そうなのか
基本的アプローチ	目的・手段の関係	因果関係

3 規範論的研究の課題

このセクションでは、規範論的研究における現代的なトピックを例示する。管理会計は、情報システムとして、また影響システムとして機能するので、その2つの機能ないし役割のそれぞれについて論じることによろう。

3-1 情報システムとしての管理会計

経営管理者が経営管理を行うに際して情報を必要とすること、そして、管理会計がその重要な情報源泉の1つであるということは明白な事実であろう。そうであれば、管理会計システムの設計者が経営管理者の情報ニーズに絶えず注意を払わなければならないということも自明なことである。

さて、今日、企業環境は大きく変化し、経営管理者が必要とする情報も非常に変化している。その結果、管理会計担当者は、新しいタイプの情報を提供す

ること、あるいは既存の測定システムを変更・改善することを要請されている。例えば、設備投資は、今日、単なる合理化、原価節約のためだけに行われるのではない。CIM (computer-integrated manufacturing) 関連の投資、FA 化投資が増大し、設備投資はより戦略的になっている。すなわち、多品種少量生産への対応 (フレキシブルな生産)、納期の短縮、高品質の確保、あるいは先進技術への対応 (新技術の経験) といった要因が重要な投資動機となっているのである。しかしながら、従来の設備投資の経済計算においては、そのような要因は一般に計量されていない。比較的容易に測定される製造原価の節約額に専ら注意が払われてきた。今や、CIM 投資のメリットを測定することが必要であろう。問題は、いかにそれを測定するかである。

また今や、品質は極めて重要な競争要因であり、多くの企業がその製品の品質を改善すべく努力している。しかしながら、品質が悪いとどれだけのコストがかかるのかについての情報は十分でない。かくして、品質原価 (quality costs) の測定と報告も要請されている。更に、今日の経済においては、サービス活動の重要性がいよいよ増している。製造企業においても、その中でさまざまなサービス活動が行われ、その比重は非常に高まっている。サービス・コストを把握することは、管理会計担当者にとって重要な課題である。

(製品原価計算の新たな課題)

製品の生産・販売を行う企業の経営管理者は、その意思決定において、製品原価情報を必要とする。その情報提供において原価計算が果たすべき役割は極めて重要である。なぜなら、原価計算システムが製品原価に関する唯一の情報源泉だからである。ここに、最近注目すべきメッセージが提示された。それは、次のようなものである。

- 1) 製造間接費の製品別配賦において、操業度に関連づけられる配賦基準 (volume-related allocation bases) を用いる伝統的システムは、製品原価を大きく歪めている。
- 2) その歪曲はシステムティックなものである。すなわち、生産量の少ない製

品の原価は不当に低く計算され、生産量の多い製品の原価は不当に高く計算されるのである。

- 3) 正確な製品原価は、一般に、操業度関連配賦基準のみに依存する原価システムによっては（たとえば、機械時間や材料費など複数の基準を使うとしても）算定できない。生産量ではなく、取引回数に比例して変化する製造間接費に対しては、異なるタイプの配賦基準を利用しなければならない。

かくして、取引関連の配賦基準を利用した原価計算システム（the transaction-related cost system）の設計が勧告されるのである。この勧告は、企業の経営管理者は製品の意思決定において全部原価情報を利用している、そして、それにも拘わらず、現行の全部原価計算が提供する情報に満足していないという理解を基礎とした上で、製造間接費のコスト・ドライバーの変化に注目して提示されたものである。興味深いトピックである。

その他に、製品原価計算の領域においては、従来の「モノ」の原価を計算することに加えて、「サービス」の原価計算や「ソフトウェア」の原価計算が重要になってきている。すなわち、運輸、金融、通信などにおける近年の規制緩和は、それらの業界における競争の激化を意味し、「サービス」原価情報に対する需要を非常に増大させているのである。また、今日の経済活動において、情報技術、情報関連産業は急速にその重要性を増し、ソフトウェア生産の比重はますます高まっている。ソフトウェアの生産は、材料を加工することによって行われる従来のモノの生産とは異なる。そのようなソフトウェアの原価計算は、我々にとって大きな課題である。

3-2 戦略の実行と管理会計

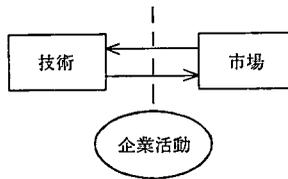
管理会計は「情報提供」の役割だけでなく「影響を与える」という役割も果たす。管理会計システムは、企業の従業員の考え方や行動に重大な影響を及ぼすのである。この事に注目するならば、今日、企業環境が大きく変わり、新たな企業戦略の実行が要請されているという事実は、管理会計の設計者にとって重大である。新しい時代に望ましい戦略や目標をトップ・マネジメントがいく

ら訴えても、しばしば、それだけでは不十分である。そのような戦略の変更・実行を組織内に浸透させることが出来るか否かは、管理会計システムに大きく依存している。変化する環境の中で組織が常に革新的であり続けるためには、かくして、管理会計システムを企業戦略の変化に対応させることが必要になるのである。

(1) 2つの管理思考

今日、企業間競争は国際的になると共に消費者のニーズは多様化し、ますます激しいものになっている。そして、技術革新はいよいよ加速している。その結果、企業のマネジメントも従来のやり方では必ずしも適切でなくなってきた。

企業は、技術と市場を結び付ける存在として考えることができよう。企業活動は、いろいろな技術を組み合わせて、市場が必要とするもの、欲するものを供給すべく行われるのである。



理想的には、企業活動は技術的制約・可能性と市場ニーズのよいバランスの上に実施されるべきである。しかしながら、よいバランスは結果として存在するものであり、実際の企業活動は、市場あるいは技術のどちらか一方に傾いて行われる傾向がある。まずは技術に目を向け、現在の技術的標準を考慮し、その範囲内で市場のニーズに応えようとする経営管理者がいるだろう。それに対し、まず市場ニーズに注目して、何よりもまず市場の動向を検討し、それに応えるべく技術的制約を取り払い、技術の可能性を追求しようとする経営管理者もいるであろう。かくして、マネジメントのやり方には2つのタイプが識別される。技術志向のマネジメント (technology-driven management) と市場適応

志向のマネジメント (market-driven management) が、それである。

さて、特定の企業がどちらのタイプに属するかは程度問題であるが、技術志向のマネジメントは、市場・技術的環境がより安定した企業に適していると言えよう。近年、市場・技術的環境が不安定になると共に、国際競争力を獲得してきた日本企業のマネジメントを観察すると、どうも市場適応志向のマネジメントが採用されているようである。その事を支持してくれる例は、さまざまな領域で見られる。例えば、ハーバード・ビジネス・スクールで開催されたある会議でも、次のような会話が交わされている。なぜ日本企業が成功しているのかという問いに対して：「マーケティングにおいて、日本とアメリカではコミュニケーションのやり方が違う。日本では、“私の要点を証明させてもらいたい”という言い方をしない。彼らは、耳を傾けようとする。…我々は、もっと耳を傾けなければならない」(HBS Bulletin, Dec. 1983, p. 61)。あるいは又、戦後松下電器が家電業界において台頭した理由の1つは、客の声をよく聞くことを徹底したからだと言われている。それに比べて、競争会社は顧客から文句があった場合「電気はそういうものです」という説明をしたと言う。それは正に、技術志向の企業のやり方であった。時代が豊かになるにつれ、そういうやり方をしているのは、消費者はついてこなくなったのである。

(市場適応志向のマネジメント・コントロールのための会計)

トップ・マネジメントは、もし市場適応志向のマネジメントをその組織に植え付けたいと考えるならば、そのような行動を組織に動機づける手段を講じる必要がある。

今日のわが国の管理会計実務を観察してみると、しばしば、設計段階においては「目標原価」が利用され¹⁾、生産段階においては目標原価低減率を織り込んだ予算が利用されていることに気づく。それらは、市場適応を志向し、技術革新を図るようにコントロールするシステムである。他方、技術志向の管理会計の代表である原価管理用具としての標準原価計算に目を向けると、その利用は後退していることが分かる。市場適応志向の管理会計システムの設計は、今

日最も重要な研究課題の1つである。

(2) 現代の製造戦略

多品種少量生産、一個流し、非価格競争、あるいは FA、CIM という言葉に象徴されるように、近年における製造環境の変化は極めて大きい。新たな製造戦略の実行が要請される中で、管理会計もそれに対応を迫られている。例えば、QCD 管理や TPM 活動の実行のためには、工場のパフォーマンスを測定する上で、その目標に合致した非貨幣尺度が必要になる。また、今日の製造環境においては、利用される部品数が非常に増加し、製造原価の低減のために部品数を削減することの必要性が近年ますます強調されているが、加工費の配賦方法を工夫することにより、部品数の少ない製品設計を動機づける企てが行われていることに注目すべきである。

(新生産戦略と管理会計)

現代の生産環境においては、需要が多様化すると共に、その変化が非常に速くなっていることに注意しなければならない。そのような生産環境では、安定した需要を仮定して単一製品を大量生産する時代と同じことをしてはダメである。また、工場の操業時間の内容も大きく変わってきている。待ち時間、移動時間といった非作業時間が操業時間の大半を占めるようになり、直接作業時間は総時間の10%位であるとさえ言われている。工場能率の管理は作業能率の管理であり、作業時間を管理すれば良いように思われてきたが、今日の生産現場はそうではなくなっているのである。

JIT や OPT (optimized production technology) に代表される新しい生産システムを見ると、次のような考え方が強調されている。

- 必要なものを必要なだけ作ること
- 全体の能率 (global efficiency) を高めること
- リード・タイム (lead time; throughput time; elapsed time) を短縮すること

このような生産方針，戦略を実行することが今日要請されているのである。ここに，管理会計担当者にとって重大な事実，そのような新しい生産戦略を実行するに当たって会計システムが重要な役割を果たしているということである。大野耐一氏は，かつて次のように述懐している。「私は，非常に小さなバッチで生産します。私は，工員に常に忙しく製品を作っているようなことはさせません。私は，必ずしも原価の最も低い機械で作りません。しかし，そのようなことは原価計算原則に合わないのです」「私は，私の工場から原価計算担当者を追い出しただけではありません。私の従業員の頭から原価計算原則の知識を追い払うように努めました」(Fox, p. 20).

これは，経営管理において原価計算あるいは管理会計の影響がいかに大きなものであるか，重要なものであるかを教えてくれる恰好の実例である。そのケースは，原価計算の存在そのものが悪いと言っているのでは決してない。大野氏はそう考えていたかもしれないが，もしそうであれば，それは誤解である。悪かったのは，そこで選択されていた原価計算の方法である。例えば，直接作業時間(=段取時間+加工時間)による製造間接費の配賦は，生産ロットを大きくする考えを助長するであろう。なぜなら，ロット・サイズが10個であろうが100個であろうが，必要な段取時間はほとんど変わらないからである。あるいはまた，同じ仕事を行う機械に対して別個の配賦率を設定するならば，安い配賦率の機械に仕事が集中してしまいそうである。

新しい生産戦略に合致するように管理会計システムを再設計することは，今日最も興味深いトピックの1つである。

(3) 情報システム対影響システム

管理会計は，経営管理者に意思決定情報を提供すると共に，従業員に影響を及ぼす。そのような認識に基づいて，(1)と(2)では，それぞれの役割に焦点を当てて議論してきた。しかしながら，1つの管理会計システムがその2つの機能を同時に，しかも自動的に果たすかもしれない。そして，その際，一方の機能にとっては適切であるのに，もう一方の機能には不適切であるというこ

とがありうる。例えば、かなり機械化が進んだ工場で、更に無人化を達成すべく、直接工を削減するために直接作業時間基準による配賦を行うとしよう。それは、そのような影響システムとしては適切な方法であるかもしれないが、より正確な製品原価情報を提供するという役割には不適切となりそうである。これは、管理会計システムの設計に際して直面するであろう厄介な問題の1つである。それに対する処方せんを書くためには、我々の知識はあまりに不十分である。そのためには、まず、基礎研究が必要となるであろう。

4 説明論的研究の課題

現実の管理会計現象は、さまざまな要因の合成である。どのような要因がどのようなメカニズムで関わっているのかを解明しようとするのが、説明論的研究である。

説明論的研究では、現実の管理会計現象を知ることが研究の出発点となる。「なぜ？」という疑問の対象となる経験的管理会計現象を観察することが、研究の引き金となるのである。例えば、設備投資の意思決定に適切な方法は、DCF法であると主張されてきた。しかし、それにも拘わらず、実務では必ずしもDCF法が利用されず、逆にあまり適切でないとされる回収期間法などが広く利用されている。それは何故か。「なぜ管理不能費が配賦されるのか」も興味深い疑問の1つである。古くからある規範的陳述(normative proposition)の1つである「管理可能性原則」にも拘わらず、今だにそれに反する実務が広く行われているのである。また、最近注目されるトピックとして「なぜ管理会計システムの変更は難しいのか」というのがある。Accounting & Managementは「著者たちの多くが、それぞれ独立に、次のように結論した。最も驚くべき発見は、内部の実績記録・測定システムの大きな変更に対する組織の非常な抵抗であった」と記している。疑問を生むそのような現象が観察されると、説明論的研究の入り口に立っているわけである。しかし、それは研究の出発点にすぎない。そのような実務の単なる観察・記述は、それだけでは説明論的研究ではない。その原因、メカニズムの解明が企てられなければならない。そのよう

な研究の例をいくつか挙げるならば, Demski and Feltham (1978), Zimmerman (1979), Baiman and Demski (1980), Baiman and Noel (1985), Merchant (1987), 谷 (1987) などがある。

規範論的研究であれ説明論的研究であれ, その中でさまざまな仮定が必要になる。しかし, その仮定の如何が研究の価値(有用性)に及ぼす影響は同じではない。規範論的研究の場合には, そこで行われる仮定が非現実的であればその理論は意味のないものになってしまうが, 説明論的研究では, 仮定が必ずしも現実的でないということが, 理論を無意味にするということはない。この違いは注目してよい。しかし, だからと言って, 置かれている仮定に鈍感であって良いわけではない。

(エイジェンシー・モデルの仮定)

いろいろな説明努力の中でしばしばエイジェンシー・モデルが利用されるが, その議論は, 自己の利益を追求し, 自分の報酬を最大にすべく行動する個人が, 契約関係で結びつき協働することを仮定している。そこでの1つの仮定は, 人が仕事をするのは報酬を得るためであるというものである。換言すれば, 仕事そのものをしたいのではなく, 仕事はむしろ, 報酬を得るためにしなければならぬ犠牲, 苦痛とみなされているわけである。しかしながら, 人には, その仕事が好きだから行うという面があることに注意すべきであろう。

又, 組織はそれぞれ独立の行動主体である個人が集まって構成されているが, それらの個人は, 組織内においては, その組織目標を達成すべく協働しなければならない。各人が行う仕事に対する報酬について契約を結ぶことは, その協働を可能にする1つの方法である。しかし, 唯一の方法ではない。一体関係によって人々が結びつき協働するということもあるだろう。すなわち, 集まった個人が仕事をする場を形成し, その場, あるいは組織に一体化して, その中で各自が果たすべき役割を遂行するのである。

いずれにせよ, どのような仮定を行うかによって異なる説明が可能になるのであり, 組織論, あるいはまたフィールド研究が必要になることを理解すべき

である。もう1つ、意思決定における会計の利用について触れておこう。

(単独の意思決定と集団の意思決定)

会計情報が現実の意思決定プロセスで利用されていることは明白である。しかしながら、適切であると考えられている情報が必ずしも利用されているわけではないようである。ここに、我々の知識は不十分である。会計情報がいかに利用されているのか、いかなる目的に利用されているのかについてさえ理解が十分でない。

我々は、従来、意思決定会計を考察する時、1人の意思決定者が何らかの選択問題に直面しているという状況を仮定してきた。しかし、組織内で行う意思決定は、そのように単独で行うものばかりではない。意思決定における会計情報の利用を考察する際には、その意思決定が「1人の人間による意思決定」なのか「複数の人間による共同決定」なのかを区別することが必要であるように思われる。たとえば、代替案の評価プロセスに注目すると、前者の場合には、その意思決定者の目的関数に適切な情報が必要であることが理解されるが、後者の場合には、それだけでなく、他の人々を説得する、あるいは納得させる情報が必要になると考えられる。

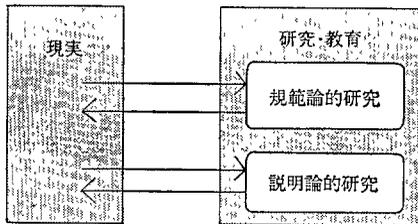
5 むすび

理論研究には2つの段階がある。まず、(1) 現実を観察し、それに適切な理論を構築する。そして、(2) その理論を精緻化、洗練化、あるいは補強し、あるいは理論の内部整合性を図るのである。このような観点から言えば、アメリカに最近見られるフィールド研究の主張は、段階(1)の重要性を強調している²⁾。

研究は、理想的には、(1)と(2)のプロセスを繰り返しながら進められるべきである。しかし、実際には、研究は、(1)から始まるが、ひとたび(2)の段階に入ると、現実を忘れて(2)に没頭する傾向がある。その傾向は、個人のレベルのみならず研究者全体のレベルでも観察される。実際、アメリカに

における管理会計研究の歴史を振り返ってみると、この20年以上、段階(2)の研究に力が注がれてきた³⁾。今、ようやく、企業環境の激変をキッカケにして、現実の管理会計現象、あるいは今日の経営管理問題に対する管理会計モデルの適切性を見直すことの重要性が強調され、一部の、しかし有力な研究者達がそのような研究に取り組み出したのである。

他方、理論研究には2つのタイプがある。規範論的研究と説明論的研究である。現時点においては、本稿で割り当てたページ数からも分かるように、規範論的研究にホット・トピックが多い。少なくともこの数年は、そのような状況が続くであろう。しかしながら、説明論的研究も重要である。それは、単に、いろいろな研究があってよいという意味ではない。2つの研究は異なる目的を持ち、違う形で実務に役立つからである。次のようなシナリオが書けるであろう。規範論的研究が「良い方法」を唱導する。実務はそれを取り入れようとする。しかし、その実践は容易なことではないかもしれない。あるいは、実務はそれを採用しようとさえしないかもしれない。すると、説明論的研究がその原因を解明する。その結果、「改善された良い方法」が工夫される。かくして、規範論的研究と説明論的研究は、謂わば車の両輪となって、管理会計発展のダイナミズムに貢献するのである。管理会計の発展には、実務の発展のためにも理論の発展のためにも、2つの研究の展開が不可欠である。

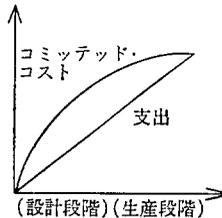


最後に強調しておきたいことは、いずれの研究においても大事なことは、観念論で研究を進めることは非生産的であるということである。理論研究においては、現場あるいは実務を自分の目で観察し、自分自身の問題意識の上に、1つ1つの事実、データを丹念に積み上げながら研究を進めていくことが必要で

ある。

(筆者記) 本論文の草稿段階で、岡本清教授から有益なコメントを戴いた。記して、謝意を表したい。また、尾畑君(一橋大学)にもコメントを頂戴した。感謝する。

- 1) 製造業において“上流管理”という言葉をしばしば耳にするが、それは、設計・開発段階における管理の重要性を指摘している。製造原価の管理を考えてみると、



そのためには、生産現場の活動を管理することが不可欠であることは言うまでもない。しかしながら、製造原価の発生額は製品設計によって大きく制約を受けており、生産段階での原価管理には大きな限界がある。つまり、上の図が示すように、設計活動と生産活動に要する支出ないし原価自体は直線で示したように発生するとしても、生産段階で発生する原価の大部分は設計活動の中で決められ、コミットしてしまうのである。かくして、製品の設計段階における原価管理は極めて重要となる。

- 2) 「分析的、実験的、また統計的研究方法 (analytic, experimental, and empirical research methods) は、客観的妥当性 (internal validity) を非常に重視する。つまり、読者は、何が行われたかを理解でき、研究者の結論がその研究で用いられた仮定および方法から論理的に導かれるかどうかを判断できるのである。……しかし、それらの研究方法が高度の現実妥当性 (external validity) を持っている、すなわち、その数学モデルや実験で検討している現象が、実際の組織で経営管理者が直面している現象に何らかの関連性を有しているという保証は、ほとんどない。それに対して、フィールド研究の方法は現実妥当性に強く、客観的妥当性には弱い傾向がある。現実妥当性に強いのは、研究者が実際の意思決定プロセスや現実の組織で経営管理者が採る行動を研究するからである」(Accounting & Management, p. 3) フィールド研究では、しかし、研究者の発見に客観性が少ないので、読者は、適切な変数を選択し重要な変数を見落とさないという研究者の能力 (the clinical ability of the researcher) を信頼しなければならない。

- 3) アメリカでは、大多数の研究者が専ら (2) の段階に集中して研究を続けてきた

原因の1つは、研究の評価プロセスにあったことが指摘されている。客観的妥当性を持つ研究方法、厳密な研究方法ばかりが高く評価されてきたというのである。そのような事情のため、Accounting & Management の母体となった会議の最も重要な目的は「管理会計の領域において、フィールド研究の方法を公認された方法 (a legitimate method of inquiry) として確立するプロセスを開始することであった」。

(参考文献)

- 岡本清, 宮本匡章, 桜井通晴編著「ハイテク会計: 環境変化に対応した新会計システムの構築」同友館, 1988年。
- 小林啓孝「意思決定状況と会計情報」会計, 1988年7月号。
- 桜井通晴他著「ソフトウェア原価計算」白桃書房, 1987年。
- 谷武幸「事業部業績の測定と管理」税務経理協会, 1987年。
- 宮部義一「新時代のコスト把握についての一試論」企業会計, 1987年6月号。
- Baiman, S. and J. S. Demski, "Economically Optimal Performance Evaluation and Control Systems," *Journal of Accounting Research* (Supplement 1980).
- and J. Noel, "Noncontrollable Costs and Responsibility Accounting," *Journal of Accounting Research* (Autumn 1985).
- Bruns, W. J., Jr. and R. S. Kaplan, eds., *Accounting & Management: Field Study Perspectives* (Harvard Business School Press, 1987).
- Cooper, R. and R. S. Kaplan, "How Cost Accounting Distorts Product Costs," *Management Accounting* (April 1988).
- Demski, J. S. and G. A. Feltham, "Economic Incentives in Budgetary Control Systems," *The Accounting Review* (April 1978).
- Foster, G. and C. T. Horngren, "JIT: Cost Accounting and Cost Management Issues," *Management Accounting* (June 1987).
- Fox, R. E., "Coping with Today's Technology: Is Cost Accounting Keeping Up?" in *Cost Accounting for the '90s*, Conference Proceeding (NAA, 1986).
- Hiromoto, T., "Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting," *Harvard Business Review* (July-August 1988).
- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan, *Relevance Lost* (Harvard Business School Press, 1987).
- Kaplan, R. S., "Must CIM Be Justified by Faith Alone?" *Harvard Business Review* (March-April 1986).
- McIlhattan, R. D., "How Cost Management Systems Can Support the JIT Phi-

- osophy," *Management Accounting* (September 1987).
- Merchant, K. A., "How and Why Firms Disregard the Controllability Principle," in *Accounting & Management*, edited by Bruns and Kaplan.
- Morse, W. J., H. P. Roth, and K. M. Poston, *Measuring, Planning, and Controlling Quality Costs* (NAA, 1987).
- Okamoto, K., "Planning and Control of Maintenance Costs for Total Productive Maintenance," in *Japanese Management Accounting*, edited by Monden, Y. and M. Sakurai (John Wiley & Sons/NAA, forthcoming).
- Zimmerman, J. L. "The Costs and Benefits of Cost Allocations," *The Accounting Review* (July 1979).

(一橋大学助教授)