

現代経営と管理会計：管理会計の発展とは何か (全3回)

大下, 丈平
九州大学大学院経済学研究院：教授：産業・企業システム部門

<https://hdl.handle.net/2324/21025>

出版情報：企業会計. 55 (4), pp.116-117, 2003-06. 中央経済社
バージョン：
権利関係：



現代経営と管理会計

—管理会計の発展とは何か(1)

九州大学教授
大下 丈平
 Oshita Johei

日本経済の1990年代は「失われた10年」と形容されたが、それからほぼ3年を経ても回復の契機さえ見いだせない。この期の不況を政策不況や構造不況などとする診断結果が発表され、多くの処方箋が提起されつつあるが、どれとしてデフレ不況から抜け出す手掛りとなっていないところに、事態の深刻さがある。

こうした活発な経済政策論争の重要な前提として、IT化に導かれた経済・金融のグローバル化の問題がある。特に経済・金融のグローバル化に伴う財政・金融政策のタイミングと実効性の問題、社会主義国の市場経済化による世界的なデフレの常態化の問題、さらには先進国でのポスト工業化社会（あるいは知識社会）の到来による新しい産業構造構築の必要性の問題などが想起されるが、こうした問題・課題はわれわれに経済・企業の運営をグローバルな視野をもって考えていく必要性を強く問い掛けている。

もっとも、本欄では、分析の視野をグローバルに広げながらも、その焦点をグローバル化下での「現代経営における管理会計の役割」に絞り、3回にわたって「管理会計の発展」をめぐる問題について考察を加えていく。第1回目は、グローバル化が管理会計論に与えた影響を活動基準原価計算（ABC）にみる。ここではABCへの新しい視点を提起する。第2回目は、これも最近のトピックスであるバランス・スコアカード（BSC）の意義をフランスの同種の手法（タブロー・ド・ボール）と比較

しながら再検討する。最終回の第3回目は、全体を総括しながら、マネジメント・コントロールの領域と管理会計の領域とのかかわりを明らかにすることで、「管理会計が発展する（進歩する）とはどういうことか」について考えてみたい。

ABC は戦略的か

いま戦略を「企業目的を達成するためのシナリオ」と簡単に定義すれば、ABCは戦略形成にどのようにかかわっているのか。ABCは当初、増加する製造間接費の配賦問題を解決することで製品収益性をより正確に認識するものとして登場し、その意味で製品戦略に貢献できた。さらにABCが生み出す情報を業務の改善に使うときには活動基準管理（ABM）と呼ばれ、予算設定段階に使われると活動基準予算（ABB）と呼ばれた。さらに、米国流企業統治論が活況を呈するなかで、ABCに企業価値創造のツールとしての役割が求められると、ABCは経済的付加価値（EVA[®]（注）：EVA[®]はStern Stewart社の登録商標である。）、BSC、さらには制約理論（TOC）などと同列に論じられるようになってきた。そして最後には、企業価値創造をより確実にするために、ABCとこうした他の手法との統合が構想されている。

しかし、少し丁寧にABCと他の手法との相違に目を向けると、ABCだけが持つ原価のモデル化の機能に注目できる。たとえばEVA[®]とABCとの統合構想はEVA[®]を活動別に計算しているにすぎないし、また馴染みの貢献利益法と

ABCの統合の試みも段階的固定費回収計算のために活動レベルに応じて間接的原価を集計しているだけである。そうしたABCを活用した新しい試みは、これまでの分析手法に一つの深みを加えたものとなっていることは確かである。しかし、このことをもってABCの戦略性を語ることはどうであろうか。

この点に関して興味深いことは、米国の管理会計テキストの定番であるホルングレン他の著作『管理会計入門』(Prentice Hall)では、版を追ってABCの取扱いに変化が見られることである。ABCは当初は製品原価計算の範疇に位置づけられていたが、次第にABCの本質が鮮明になるにつれ、「原価態様の測定」に続く「原価管理システムとABC」の章で解説されるようになってきた。これは、まさにABCが原価モデル化の一つの方法として認知されたことを示唆している。そして、彼らも述べているように、ABCこそ「原価計算システム設計における最も重要な改善」なのである。



ABCと同質性原理

このように見てくると、ABCがまさに原価のモデル化の変革を達成したという意味で管理会計発展の一つの原動力となっていることに気づかされる。こうした事情は、ABCの導入を契機に伝統的な管理会計を組替えて新しい管理会計を構築するフランスにも端的に見られる。フランスでの事情を少し紹介しよう。

驚くべきことに、もともとフランスではABCの原理をすでに会計原則(PCG)内に持っているのである。PCG内の同質セクション法の原理がそれである。「同質セクション」が活動に相当し、それは一つの作業尺度(配賦基準)を定義できる作業実体を指している。フランス管理会計では、従来、原価のモデル化を重視し、その一般原則を原価の同質性(連動性)としてきた。原価が同質的であるとは互いに同じ比率で発生した原価をいい、同質性とは連動した資源の集積と資源間の補完性を属性の核とした。同

質セクションは、そこで消費される資源が同一であるからではなく、資源が相互に補完的であることが主要な特徴となっている(こう考えればABCを同質性原理によって定義できる)。こうしたフランスの事情からも、ABCの提案は、同質性原理が原価のモデル化の一般原則たりうることを明示したものと了解されよう。

次に指摘しておきたいことは、この同質性という属性が技術に強く影響されるということである。原価のモデル化に対する技術の規定性は決定的であり、同質性原理の下では、同質セクション法とABCをそれぞれに適合的な生産技術に規定された一つの特殊な会計手法と位置づけることができる。生産技術に従って同質性のレベルが《作業から活動、プロセス、製品、顧客》に至るどこかの段階に決まり、そこで採用される会計方法(総合原価計算、同質セクション法、ABC、個別原価計算など)が選択される。そして、そこからの情報とそれを管理要求に応じて処理する方法(たとえば全部原価や直接原価、予定原価などの方法)が生み出されてくるのである。

しかし、同質セクション法とABCには大きな違いがある。それは前者の作業尺度が単に相關関係を示すのに対して、後者のコスト・ドライバーは因果関係まで進み論理を持っているからである。原価の真の原因にまで遡るABCの論理は、同質セクション法に見られる多段階配賦を突き崩す契機を持っており、より正確な原価による正確な企業表現を企図する。さらに言えば、真の原因に遡ることで、ABCからABMへの移行に見られるように、活動の発生とそれが企業のパフォーマンスにおいてもつ役割とを結びつける局面に入ることになる。単に原価を計算するといった論理から原価管理への移行が看取されるし、さらに活動パフォーマンスの測定指標をその原因のモデル化を通して提案しなければならなくなってくるのである。

次回にはBSCを素材にして、「パフォーマンスの原因のモデル化」が管理会計へ及ぼす影響について考えてみたい。