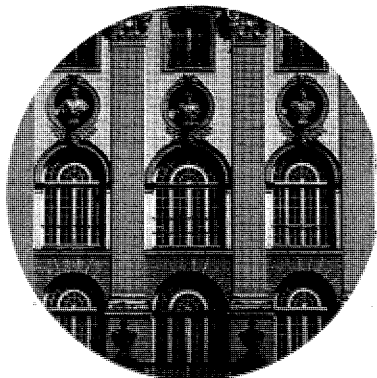


現代経営と管理会計：管理会計の発展とは何か (全3回)

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(3)・完

九州大学教授

大下丈平

Oshita Johei

これまで2回にわたって、活動基準原価計算(ABC)とバランス・スコアカード(BSC)を素材にして、グローバリゼーション下での現代経営における管理会計の役割とその発展のあり方を考察してきた。今回は、まず前回予告したマネジメントのパラドックス性に焦点を当て、そのパラドックス状況でのBSCのバランスのもつ意味を考察し、さらにABCが「活動」思考によって管理会計の発展に与えた影響をパラドックス状況にある企業組織のマネジメント・プロセスのなかで再考してみることを目的としている。そして、最後に「管理会計が発展するとはどういうことか」についての私見を提示したい。

マネジメントのパラドックス性

前回考察したように、BSCは4つの視点における業績指標間のバランスを予算に先立つ戦略策定段階で達成することを特徴としている。いま少し視点を変えると、そうした指標間のバランスの要請は、その指標の対象であるマネジメント・プロセスが複雑で、それを捕捉する視点・指標は互いには矛盾し、いわゆるパラドックス状況に陥らざるをえないということを示唆している。対象であるマネジメント・プロセスがそうであるからこそ、それをバランスさせることでマネジメント・プロセスに秩序を与える必要があるのである。BSCはこうしたパラドックス状況を包摂し、その手法内部で矛盾を解決しようとする論理をもつものにほかならない。

長期的な戦略的コントロールと短期的マネジ

メント(および実行)・コントロールの両者は、やはり長期と短期の間の1つの典型的なパラドックス状況にある。例えば、しばしば引き合いに出されるように、トップ経営者は長期的な視野で経営するように求められる一方で、業績は短期的に評価されるといったパラドックスがある。さらに、H.ブッカンの指摘するように、利益計画にしろ予算にしろ、それらはまさにパラドックス状況を示していると捉えることができる。というのは、計画設定はなるほど成果の予測を可能にするが、それは他面において組織の官僚制化を招き、迅速な対応を遅らせる恐れがある。また、予算についても、確かに短期的な権限委譲を可能にするが、他方、予算は管理者に短期的視野をとらせ、形式主義に陥らせる可能性をもっている。さらに言えば、責任センターという仕組みも管理者の管理能力を明らかにすることはできても、それは局地(部署第一)主義に陥る可能性をもっている。振替価格制度に関しても同様であり、確かに各部署の財務的成果の尺度として有効である反面、内部対立を生む可能性を秘めている。

こうしたことが何を意味しているかといえば、各手法はその独自の合理性を求めているとはいえ、それは他面から見れば非合理的なものとなるということである。要するに、あらゆる状況に適合的な管理会計手法はありえないのである。したがって、これをマネジメント・コントロールの視点から捉えれば、上記の3つのコントロール(戦略・管理・実行)のバランスのもとに、

前述の各種の手法のバランスを考える必要があることになる。

パラドックスのバランス化

パラドックスのバランス化ということであれば、前回詳述したように、BSCはまさにそのメカニズムのなかにパラドックスのバランス化を明示的に組み込んだマネジメント手法ということになる。その意味で、BSCはマネジメント・プロセスのパラドックス性を体現している。

BSCでなくとも、マネジメントのパラドックス性を克服する方法は存在する。よく見られる方法は、先の3つのコントロール・システムが示すように、責任レベルごとの手法の組み合わせによってバランスをとる方法である。たとえば、先の予算や責任センターがもつパラドックス性に関しては、トップ経営者の直接的な関与やコントロールの階層別監視の強化を行うことによって部分的に克服される。また振替価格制度に関しては、市場価格を採用することでパラドックス性を回避できよう。実は、こうしたことは伝統的なテキストの基本的な考え方となっているのである。

マネジメントのパラドックス性を克服する方法にかかわって、R.サイモンズは、企業経営のためのコントロール・レバーを車のアクセルとブレーキのアナロジーによって説明しているが、こうしたアナロジーはマネジメントのパラドックス性を鮮明に表している。さらに、BSCに関する最近の研究においては、BSCが提起する財務的指標と非財務的指標のバランス化を進めるために、それらを何らかの単一の指標へと統合する試みがある。少し視点は異なるとはいえ、それは、企業価値最大化の視点からマネジメントのパラドックス性を克服するための内在的な論理（特に指標間の重み付けの論理）を獲得しようとする試みとなっている。

管理会計の発展・進化とは何か

以上、パラドックスのバランス化の試みを見

てきたが、管理会計は、そこでは何か発展・進化する契機を獲得しているのであろうか。計画や予算をはじめ、責任センターや振替価格制度などの管理会計の手法において、何が変わったのであろうか。マネジメントのパラドックス状況を克服するために、各手法が組み合わされているにすぎないのではなかろうか。そもそも、パラドックスをバランスさせる形では、管理会計の手法はそれ自体として変化・発展しようがないのである。

他方、ABCによる管理会計への影響はどうであらうか。ホルングレンらに見られる最近の様子は第1回目ですでに検討した。それを繰り返すことはせず、ここではABCの創設者であるR.S.キャプランがアトキンソンらと執筆した『管理会計』の最新版に注目しよう。そこではまさに「活動」を基礎に企業組織がモデル化され、一貫して「活動」を軸に管理会計の構造と機能が論じられている。ここから、ABCこそ企業組織マネジメントの世界を会計的に語る方法に変革をもたらしたと結論できよう。もっとも、パラドックスのバランス化を目的とするのであれば、ABCはその根拠を同質性原則にまで遡る必要はなく、業種に応じて適切な「活動」を選定し、それをベースにして企業活動を語ればよいのである。

以上、3回にわたって、ABCとBSCを議論の素材にして管理会計の発展の方向を検討してきた。ここで1つの結論を引き出すとすれば、ABCが教えるように、管理会計の発展・進化は企業組織の経済的モデル化の次元でまず考えねばならないということであり、またBSCが示唆するように、企業組織マネジメントの抱えるパラドックス性を克服するためには、経済合理性という属性をもつ各手法を管理者の要求に応じた形で組み合わせることができかどうかが決定的に重要である、ということであろう。その意味で、マネジメントと管理会計とは不即不離の関係にある。こうした分析結果は、まさにグローバル化が管理会計研究にもたらした1つの成果として捉えることができる。