

## 研究論文

# レレバンス・ロストの再考

三 木 僚 祐

## A Review on Relevance Lost

Ryosuke MIKI

【要 約】 Kaplan(Robert S. Kaplan)が、Johnson(H. Thomas Johnson)との共著で、*Relevance Lost-The Rise and Fall of Management Accounting* を発表してから既に 25 年が経とうとしている。本書は、出版されるや否や多くの研究者の注目を集め、その後の管理会計研究にも大きな影響を与えた。

本書の中で書かれていることの中で注目を集めたのは、1925 年までに伝統的な管理会計技法のほとんどが開発されてしまっており、企業環境が激変している現在において管理会計は有用性を失ってしまっているという主張である。この主張に多くの研究者が衝撃を受け、その後、新しい管理会計技法開発の開発に関する研究が数多くに行われるようになったのである。

ところで、管理会計が有用性を失ってしまったという主張については、今まで多くの研究において取り上げられてきたが、一方で、有用性の喪失を受けて、Johnson=Kaplan は、どのように管理会計システムを革新しようと考えていたのかについては、実はほとんど明らかにされていない。もちろん、本書の中で、提案されている新しい原価計算技法である ABC(Activity-Based Costing : 活動基準原価計算)については、多くの研究の中で考察されているが、この ABC が、Johnson=Kaplan が構想する新しい管理会計システムの中で、どのように位置づけられるのかについては、明らかにされていないのである。

しかし、*Relevance Lost* の中で、Johnson=Kaplan は、確かに、あるべき管理会計システムの姿について言及しているのである。そこで本研究では、Johnson=Kaplan が、*Relevance Lost* の中で、伝統的管理会計の有用性の喪失を受けて、管理会計システムをどのように変革しようとしていたのかについて、明らかにしていきたい。

## はじめに

Kaplan(Robert S. Kaplan)が、Johnson(H. Thomas Johnson)との共著で、*Relevance Lost-The Rise and Fall of Management Accounting*を発表してから既に25年が経とうとしている<sup>1</sup>。本書は、出版されるや否や多くの研究者の注目を集め、その後の管理会計研究にも大きな影響を与えた。

本書の中で書かれていることの中で注目を集めたのは、1925年までに伝統的な管理会計技法のほとんどが開発されてしまっており、企業環境が激変している現在において管理会計は有用性を失ってしまっているという主張である。この主張に多くの研究者が衝撃を受け、その後、新しい管理会計技法開発の開発に関する研究が数多くに行われるようになったのである。

ところで、管理会計が有用性を失ってしまったという主張については、今まで多くの研究において取り上げられてきたが、一方で、有用性の喪失を受けて、Johnson=Kaplanは、どのように管理会計システムを革新しようと考えていたのかについては、実はほとんど明らかにされていない。もちろん、本書の中で、提案されている新しい原価計算技法であるABC(Activity-Based Costing:活動基準原価計算)については、多くの研究の中で考察されているが、このABCが、Johnson=Kaplanが構想する新しい管理会計システムの中で、どのように位置づけられるのかについては、明らかにされていないのである。

しかし、*Relevance Lost*の中で、Johnson=Kaplanは、確かに、あるべき管理会計システムの姿について言及しているのである。そこで本研究では、Johnson=Kaplanが、*Relevance Lost*の中で、伝統的管理会計の有用性の喪失を受けて、管理会計システムをどのように変革しようとしていたのかについて、明らかにしていきたい。

第1節と第2節では、*Relevance Lost*の発表前にKaplanによって発表されている管理会計システムの革新に関する論文を考察し、Kaplanが*Relevance Lost*を出版する前に、どのような研究を行っていたのか明らかにする。第3節では、第1節と第2節での考察を踏まえた上で、*Relevance Lost*の中で示されている新しい管理会計システムがどのようなものであったのかについて明らかにする。

## 1. 管理会計システム革新の必要性

### (1) 管理会計研究の課題

Kaplanは、1980年代に入り、日本や西欧の製造企業の躍進に伴い、米国の製造企業の業績が著しく低迷しているという状況を見て、米国製造企業の業績回復のために管理会計研究者も何らかの貢献をすべきではないかと考えるようになった。1970年代以降、米国の管理会計研究者の間では、理論と実務が大きく乖離しているという問題が大きく取り上げられていた<sup>2</sup>。これ

<sup>1</sup> Johnson, H.T. and R. S. Kaplan, *Relevance Lost-The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987. (鳥居宏史訳『レlevance・ロスター管理会計の盛衰』白桃書房、1992年)。

<sup>2</sup> 廣本敏郎『米国管理会計論発達史』森山書店、1993年、383頁。

は、管理会計研究が、実務にほとんど貢献していないという事実を示すものであった。Kaplan は、米国の製造企業が業績低迷に苦しんでいる今こそ、管理会計研究者が、実務に貢献する研究を開始する絶好の機会であると考えたのである。Kaplan が、実務に貢献するために、管理会計研究者が取り組むべきテーマとして考えたのは、非財務業績評価尺度の開発と原価計算手続きの修正である。

まず、非財務業績評価尺度の開発の必要性について検討しよう。Kaplan は、米国企業の業績低迷は目先の短期財務業績を優先するあまり、長期的な視点に立った経営が展開できていないことに原因があると考えていた。そこで、ROI(return on investment)など従来の米国企業で重視されている短期財務尺度に代わる新しい業績評価尺度を開発する必要があると感じたのである。

次に、原価計算手続きの修正であるが、Kaplan は、伝統的な原価計算システムは、製品ライフ・サイクルの短縮化、多品種少量生産体制への移行、製造技術の飛躍的な進歩といった製造環境の変化に対応できていないと考えていた。そのため、正確な原価測定が行われず、原価情報が、企業の意思決定や統制に役立っていないと感じていたのである。

このような問題意識のもと、Kaplan が 1983 年に発表したのが、“Measuring Manufacturing Performance : A New Challenge for Managerial Accounting Research” と題する論文である<sup>3</sup>。本論文は、1987 年の AAA(American Accounting Association : アメリカ会計学会)の年次大会において、AAA/AICPA 優秀会計文献賞を受賞している。本論文の要約は、以下のように書かれている<sup>4</sup>。

「米国の製造業の業績に問題があることが、近年明白になってきた。日本や西欧の製造業者は、米国企業よりも少ない作業者と低い在庫水準で、より品質の高い製品を製造することができる。より能率の高い生産者なることができる外国企業の能力は、多くの米国のビジネス・スクールの教育・研究プログラムでは、ほとんど注目されてこなかった。製造企業の重要成功要因を理解することに大きな努力を傾けることが必要である。満足できる製造業績をあげるための決定要素を理解するためには、多くの学問領域の貢献が必要になるであろうが、この問題について会計も重要な役割を果たさう。会計研究者は、生産性、品質、そして在庫コストのような、製造業績の非財務尺度を展開することができる。企業が市場に新製品を導入するためには、製品リーダーシップ、製造の柔軟性、そして納品業績に関する測定尺度が展開されう。資本予算手続きのためや、新しい FMS(flexible manufacturing system)の技術を使う製造活動の監視のためには、拡張された業績尺度も必要である。特に重要な課題は、上級経営管理者に単純で要約的な短期の財務尺度に過度に注目することをやめさせることと、長期的な競争力と収益性により合致する指標を開発することである。」

要約にもあるとおり、本論文では特に、非財務業績評価尺度開発の必要性が強調されている。先も述べたように、米国企業は、長期的な競争優位獲得を犠牲にしてでも、短期財務業績を高

<sup>3</sup> Kaplan, R.S., “Measuring Manufacturing Performance : A New Challenge for Managerial Accounting Research,” *The Accounting Review*, October, 1983, pp.686-705.

<sup>4</sup> *Ibid.*, p.686.

めようとする傾向があった。そのことが、業績の低迷につながっていると考えており、企業の長期的な競争力と収益性に合致する業績評価尺度を開発することが急務であると考えたのである。

また、企業の長期的な競争優位獲得という目標の達成度合いは、財務尺度で測定することは難しいと考え、非財務業績尺度の利用を主張するのである。さらに、非財務業績評価尺度の測定だけではなく、その結果が、報奨制度(*incentive systems*)に連動されなければならないことも指摘している<sup>5</sup>。

ただし、複数の業績評価尺度を利用するという事は、様々な部門や事業部の業績を共通の尺度で測定できないという問題が生じることになる。このことによって、部分の目標と全体の目標を整合させるという垂直的調整が難しくなる可能性もある。この問題について、Kaplanは、次のように述べている<sup>6</sup>。

「ことによると、財務尺度の人気の理由は、それらが明確で、包括的な業績の尺度を提供するからかもしれない。すべての業務と業績の尺度を貨幣単位で示すことによって、我々は、多様な業務単位や事業部に共通した1つの全体的な業績尺度を得ることができる。対照的に、実際のあるいは物的尺度の重大な問題は、それらが1つの全体的な尺度にまとめることが難しい、ないしは不可能な偏狭な尺度であるということである。

しかし、複雑な生産およびマーケティングの環境において、管理者の業績を動機付け、評価するために、いかなる尺度であれ1つだけの尺度に頼ることは思慮が足りないことではないだろうか。いかなる尺度であれ、1つだけの尺度による業績測定は、管理者に企業の長期的な利益に対して必要な貢献をすることなく、この尺度の数値だけを向上させるという近視眼的な行動とらせるということになるだろう。このような理由から、いくつかの企業は、経営業績に関して、財務尺度だけに過度に依存することから脱却しようとしているのである。」

Kaplanは、複数尺度による業績評価の困難性を認めつつも、財務尺度への過度の依存から脱却する必要性を訴えている。また、いくつかの企業では、複数尺度の利用という取り組みを開始しているとも述べている。

ところで、要約の中では触れられていないが、原価計算手続きの修正の問題についても、本論分では言及されている。従来の原価計算の手続きの問題点について、Kaplanは、次のように述べている<sup>7</sup>。

「FMSによる生産が行われるようになると、標準原価モデルに取って代わる新しい管理会計手続きが恐らく必要になるだろう。製品の特性が変わり、様々な顧客の要求に合わせるために生産ランが短くなり、注文品を処理するときに利用可能な機械に合わせて各バッチごとに生産方法が変更されるようになるとき、標準は、最新かつ適切なものであり得るだろうか。新しい原価計算システムが、将来どのようなものになるのかについて、現在のところは明確ではない。それらは、将来の研究によって進展させなくてはならない。しかし、新しい環境において、

<sup>5</sup> *Ibid.*, pp.697-700.

<sup>6</sup> *Ibid.*, pp.698-699.

<sup>7</sup> *Ibid.*, pp.700-701.

古い原価計算モデルを利用し続けることは、企業の製造戦略にとって不適切で、非生産的なことになるだろう。

さらなる原価計算の問題は、企業が標準製品を大量生産することから、弾力的生産業務においてよく見られるジョブ・ショップ環境に移行する時に生じる。例えば、ジョブ・ショップ業務は通常、直接作業時間にもとづく配賦率を通じて間接費を製品に割り当てる。固定設備のより効果的な利用を通じて製品に占める直接労務費の割合が減少するにつれ、企業は、実際直接賃率が 10 ドルである時に、直接作業時間にもとづく間接費配賦率が 50 ドルを超えることさえあることに気づいている。企業の労働力戦略に関連する別の問題は、労務費を固定費とみなすべきか、変動費とみなすべきという問題である。したがって、将来の工場の姿を反映する高度に自動化された弾力的製造環境における企業業務のために、原価予測と原価管理に関する新しい手続きが、必要とされるだろう。」

Kaplan は、多品種少量生産体制への移行および製品ライフ・サイクルの短縮化によって、標準の設定が困難なものになり、さらに設定された標準の妥当性も保証されにくいものになってきていると指摘している。また、操業度と関連を持たない固定費が増大しており、従来の間接費配賦手続きでは、製品原価計算や製造間接費差異分析を適切に行うことができないという問題も指摘している。このような問題を克服するために、原価計算の手続きをどのように変えていくかを検討することも重要な課題だと考えているのである。

Kaplan は、非財務業績評価尺度の開発と原価計算手続きの修正という 2 つの課題を解決するためには、研究室の中での研究だけでは限界があると考えており、実務調査の必要性を訴えている。Kaplan は、JIT(just in time)などの新しい経営管理システムを積極的に導入している米国の革新的企業は、既にこれらの課題に取り組んでいるはずだと考えており、管理会計研究者は、そのような革新的な企業実務の調査を通じて、課題解決ができると考えているのである。このことについて、Kaplan の次のように述べている<sup>8</sup>。

「特性や仕様が変更されない、単一の標準製品を長い生産ランで製造するという過程にもとづく伝統的原価計算システムは、この新しい環境では、適切なものではなくなるだろう。企業の新しい製造戦略を支援する新しい内部会計システムの考案が課題となる。品質、在庫業績、生産性、弾力性、およびイノベーションに関する改良された尺度が必要とされるであろう。これらの製造目標の達成にもとづく管理業績尺度が、現在のような短期業績尺度の強調に取って代わって、開発されるべきである。

これは、簡単な研究課題ではない。このために、研究者は、実際の製造実務について精通し、もっと積極的に実務に関わっていく必要があるだろう。様式化され、単純化され、ことによると陳腐化した製造業務の前提にもとづく原価計算モデルに対して、他の学問領域からの分析手法を適用するという管理会計研究者の現在の研究戦略から脱却することが重要である。」

## (2) 原価計算システムに関する実態調査

Kaplan は、先の問題意識を踏まえて、米国の革新的な製造企業に対する訪問調査を開始し

---

<sup>8</sup> *Ibid.*, pp.688-689.

たのである。この訪問調査の結果についてまとめた論文が、1985年に発表された“Accounting Lag : The Obsolescence of Cost Accounting Systems”である<sup>9</sup>。本論文では、Kaplanが行った米国企業4社に対する調査の結果とその考察が記されている。なお、この調査は、基本的に原価計算システムに関する調査のようであり、本論文で管理会計システムと呼ばれているものは、原価計算システムとほぼ同義であると思われる。Kaplanは、今回の調査の概要と目的について、以下のように述べている<sup>10</sup>。

「効果的な管理会計システムは、業務、マーケティングと販売、そして製品と工程開発における企業の価値創造活動を反映していなければならない。特に、そのようなシステムは、企業の製造業務のための組織と技術から孤立して開発、維持されることはありえない。もし、製造環境において相当な変化が生じたならば、管理会計システムもまた、経営意思決定および統制のために適切な情報を提供するために、変化しなければならない。

新しい製造環境において経営管理を行うために、企業が管理会計システムをどのように修正しているのかを学ぶ試みとして、私は革新的な企業として選んだ企業を訪問した。これらの企業は、無作為には選ばれてはいない。訪問企業は、新しい産業競争において生き残り、勝ち抜こうとしていると思われる米国の企業を代表するように選ばれている。したがって、訪問企業は、グローバル競争を勝ち抜くため、積極的に生産性を高めたり、新しい製造技術を導入することにより、ハイテク産業界もしくは成熟産業界においてリーダー企業となっている。本研究の目的は、革新的企業において、新しい製品および製造技術に対する今日の強調を支援するために、管理会計システムがどのように変化しているのかを学ぶことである。」

上記に記されているように、Kaplanは、革新的な業務活動を実践している企業が、どのような管理会計システムを持っているのか、訪問調査を行ったのである。Kaplan自身は、このような革新的な企業は、必ずや管理会計システムに関しても何らかの刷新を行っているはずであると考えたのである。ところが、この調査の結果は、意外なものであった。この調査の結果について、Kaplanは、以下のように述べている<sup>11</sup>。

「この予備調査での発見と結果について先取りして述べるならば、私は企業の測定システムと、製品技術や製造工程の革新との間の結びつきを改善するためには、多くの未開拓の機会があることを発見した。訪問企業のそれぞれは、製造業務において相当の変革を行っていたのは明らかであるが、同様の変革が、管理会計システムには起こっていないようであった。75年前に開発された既存の管理会計手続きは、非常に頑強で今日のように急激に変化している製造環境においても依然として有用なものなのだと言主張する人もいるかもしれない。それゆえ、現

<sup>9</sup> Kaplan, R. S., “Accounting Lag: The Obsolescence of Cost Accounting Systems,” in Clark, K. B. R. H. Hayse and C. Lorenz(ed.), *The Uneasy Alliance: Managing The Productivity-Technology Dilemma*, Harvard Business School Press, 1985, pp.195-226. ただし、本稿では、次に示す1991年に出版された著書の中に再掲載されたものを使用している。Kaplan, R. S., “Accounting Lag: The Obsolescence of Cost Accounting Systems,” in Cooper, R. and R. S. Kaplan, *The Design of Cost Management Systems: text and cases*, Prentice Hall, 1991, pp.63-79.

<sup>10</sup> *Ibid.*, pp63-64.

<sup>11</sup> *Ibid.*, p.64.

代の管理会計システムにほとんど革新が起こっていないという発見は、企業が情報システムについて適切な選択を行ってきたということを示すことになるのだ。私と上級の財務担当重役や業務担当重役との会話や議論の内容にもとづけば、私は、米国企業における管理会計システムの現状に関するこのような自己満足的で楽観的な解釈には同意できない。」

以上のように、Kaplan が当初予想していたこととは異なり、革新的な製造業務を行っている企業では、管理会計システムの変革も起きているという事実は発見できなかったのである。ただし、この結果に対し、彼は、現状の管理会計システムが新しい製造環境に対しても適合しているという結論を下すことはできなかった。それは、訪問企業の人々の会話から、彼らが現状の管理会計システムに対して決して満足しているわけではないということを知ったからである。それでは、なぜ、製造業務の進歩の速さに比べて、管理会計システムの進歩が遅れてしまっているのだろうか。今回の訪問調査から、Kaplan は 4 つの理由を導き出している<sup>12</sup>。

第 1 の理由は、「適切な役割モデルの欠如」である<sup>13</sup>。この理由について、Kaplan は、以下のように説明している<sup>14</sup>。

「製造業務のための組織と技術における劇的な変化の起動力の大半は、日本の製造企業の観察からもたらされた。・・・しかしながら、日本の管理会計システムの詳細を観察することは、はるかに難しいことだと思われる。つまり、革新的な会計システムの比較可能な例を、米国企業が利用することはできないということである。・・・それゆえ、自社の既存の管理会計システムの不適切性を認識している企業でさえ、すぐに利用可能な代替案を持っていないのである。それらの企業は、成功している革新的な企業の経験を共有することができないため、自分自身で革新していかなければならないのである。」

業務の革新については日本企業のような先進的な企業の観察により、即時に取り入れることが可能であるが、管理会計の実務については先進的な企業から観察することができず、自分で革新しなくてはならないため、時間がかかると考えたのである。

次に第 2 の理由は、「コンピューター会計システムの普及」である<sup>15</sup>。これについて、Kaplan は、以下のように説明している<sup>16</sup>。

「理論的には、プログラミング可能なコンピューターの中に蓄積されている会計システムを持っていれば、会計システムの変更に対して、企業はかなり弾力的であるはずである。しかしながら、実際には、企業の財務諸表や税務書類のための記帳を行う全社的取引基準会計システムに損害を与えるリスクなしに、会計システムを修正することは難しいように思われる。したがって、複雑で修正が容易ではない会計システムは、企業の管理会計シス

---

<sup>12</sup> *Ibid.*, pp.76-79.

<sup>13</sup> *Ibid.*, p.76.

<sup>14</sup> *Ibid.*, p.64.

<sup>15</sup> *Ibid.*, p.76.

<sup>16</sup> *Ibid.*, p.76.

テムの革新的で環境適合的な変更の障壁となってしまうのである。」

会計システムをコンピューター化している企業は多いが、そのような企業が、システムを変更したいと考えていても、そのためにプログラムを変えることは非常に難しく、そのことによって管理会計システムの革新が遅れてしまったと考えたのである。

第3の理由は、「財務会計の強調」である<sup>17</sup>。これについて、Kaplan は、以下のように説明している<sup>18</sup>。

「今日の原価計算実務の大半は、科学的管理運動に跡付けることができることを思い出してほしい。科学的管理運動の革新者たちは、企業の製造業務に密接に関わっているエンジニア達であった。しかし、過去70年間のうちに、企業の会計システムの業務は、工場の業務からしばしば孤立している専門の会計担当者に移譲されてしまった。この間に、外部利害関係者(株主、投資家、債権者、政府機関、税務当局)のための財務報告システムの重要性が、急激に増大してしまったのである。企業の会計担当者は、外部の利害関係者のために、首尾一貫して客観的な方法で取引を記録し、原価を配賦することにより関心を持つようになった。彼らは、客観的かつ首尾一貫して記録している数字が、企業の製造業績を記述し、動機付け、統制するのに適合性を持っているかどうかについて、関心を持たなくなってしまったのである。」

会計担当者は、企業の製造業務について知識を持たないし、そもそも関心がないため、新しい製造環境に適合した管理会計システムを構築することが難しくなっていると考えたのである。今後は、会計担当者は、会計の知識だけでなく、製造業務について関心および知識も持つことの必要性を指摘している。

最後に第4の理由は、「トップの問題意識の欠如」である<sup>19</sup>。これについて、Kaplan は、以下のように説明している<sup>20</sup>。

「しかしながら、会計の遅れについての第4のそして、最も重要な説明は、企業の上級管理者が、管理会計システムの適切性と反応性を改善する必要性を強調してこなかったということである。企業のトップは、彼らが経営管理システムを選択する権限を持っていることを認識しなければならない。内部会計手続きは、財務諸表や税務書類の作成のための会計とは異なるものでありえるし、そうあるべきだ。また、会計システムは、現在の製造技術と業務と調和し適合するために、継続的に精査されるべきである。」

Kaplan は、管理会計システムの変革の遅れの最大の原因は、企業のトップ自身が、その必要性を認識していなかったことにあるのではないかと考えたのである。トップが管理会計システムの革新に無関心である理由として、Kaplan は、事業部制という組織構造の問題があると

---

<sup>17</sup> *Ibid.*, p.77.

<sup>18</sup> *Ibid.*, pp.77-78.

<sup>19</sup> *Ibid.*, p.78.

<sup>20</sup> *Ibid.*, pp.78-79.

考えている。米国の多くの企業が事業部制を採っているが、事業部制の採用によって、トップは、戦略的意思決定に専念できるようになった一方で、現場の業務に関する関心を持たなくなってしまったのである。このことから、Kaplan は、事業部制組織にもとづくマネジメント・コントロールに対しても変革の必要性を感じるようになるのである。

## 2. マネジメント・コントロール・システム革新の必要性

### (1) 事業部別業績管理の問題

Kaplan は、先の訪問調査などの結果を踏まえ、当初の想定に反して、米国の製造企業において管理会計システムの革新がまったく起こっていないことを知ったのである。Kaplan は、製造現場では、熱心に JIT などの新しい経営管理システムを導入しているにも関わらず、旧態依然とした管理会計システムが、その努力を水の泡にする可能性があると考えた。

また、Kaplan は、管理会計システムの陳腐化は、企業の上級経営管理者の製造業務に関する無理解が大きく影響していると考えた。さらに、これは、事業部制組織を前提とするマネジメント・コントロール・システムによって引き起こされていると考えたのである。Kaplan は、非財務業績評価尺度の開発と原価計算手続きの修正に加えて、マネジメント・コントロール・システムについても見直しを訴える論文を発表した。それが、1984 年に *Harvard Business Review*(HBR)に発表された“Yesterday’s Accounting Undermine Production”である<sup>21</sup>。本論文は、その年の HBR 優秀論文賞を受賞している。論文の冒頭において、Kaplan は以下のように述べている<sup>22</sup>。

「グローバル競争が激化している現代において、米国企業は、製造における卓越性を取り戻すため、奮闘している。製品や工程の品質、在庫水準、および労働者政策の改善に対する注目が高まるにつれ、世界的な競争者になろうとする企業の戦略の中で、再び製造というものが重要な要素となってきた。しかしながら、製造業務のための組織と技術におけるこのような変革の持続的な成功に対して、（ほとんど気づかれてはいないが）大変に大きな障害が残されている。大半の企業は、今日の環境とは全く異なる数十年前も昔に開発されたものと同じ原価計算とマネジメント・コントロール・システムを依然として使っているのである。」

本論文では、先に検討した 1983 年に発表された論文において示されていた非財務業績評価指標の開発や原価計算手続きの変革の必要性についての記述もなされている。ただし、本論文において特に強調点されているのは、マネジメント・コントロールの変革の必要性である。Kaplan は、このことについて、次のように述べている<sup>23</sup>。

---

<sup>21</sup> Kaplan, R.S., “Yesterday’s Accounting Undermine Production,” *Harvard Business Review*, July-August, 1984, pp.95-101.

<sup>22</sup> *Ibid.*, p.95.

<sup>23</sup> *Ibid.*, pp.98-99.

「製造業績の改善のためには、適切な財務および非財務データを適時的に提供する会計システムだけでは不十分である。マネジメント・コントロール・システムが、根本的に変革されることも必要である。特に、企業が分権的業務単位を調整し、動機付け、そして評価するためにROIのような要約的な財務尺度を利用するというやり方を再考しなければならない。

ROI尺度は、今世紀初頭に形成された新しい複合活動企業の経営管理を支援するために開発された。ROIは、多様な業務部門の効率性に関する指標の1つとして、新しい投資の要求の評価の手段として、そして、全体の企業の財務業績に関する包括的な尺度として用いられた。

ROIのコントロールへの利用を通じて、20世紀初頭の企業は、経営管理能力の専門化を達成した。職能部門(製造、販売、財務、そして購買)の管理者は、専門家になることができ、そして、企業全体のROIを向上させる彼らの部門戦略を追求することができた。日々の業務責任から解放された上級経営管理者は、企業の多様な活動の調整と長期戦略の策定に集中することができた。

実際、ROIによるコントロールを通じた分権化は、上級経営管理者を製造業務から身体的にも組織的にも開放した。何年もの間、この解放は、企業を多くの多様な事業ラインに拡大することを可能にするために有効かつ必要な特色であった。しかしながら、近年、「数字による」企業運営つまりROI尺度に過度に依存するが事業部の業務と技術については詳細な知識を持たないことの問題が、困ったことに明らかになった。」

上記の記述に関して、Kaplanは、ROIを批判しているのではなく、事業部制組織を批判していることに注意すべきである。事業部制組織を採用することにより、上級経営管理者は、製造業務の管理から開放され、全社的な意思決定に専念できるようになった。しかし、その間に上級経営管理者は、現場に関する知識を失ってしまったのである。そのため、上級経営管理者、製造現場の状況を知らないまま、ROIという数字のみに依存して、意思決定を行うようになってしまった。上級経営管理者は、事業部長に対してもROIの向上のみを要求することになり、さらに事業部長も、部門長にROIに貢献するよう要求することになるのである。このように、事業部制を採用することによって、マネジメント・コントロールは、現実の製造業務が考慮されないようになり、ROIという財務数値のみを考慮して行われるようになってしまったのである。

本論文において、Kaplanは、ROIに過度に依存したマネジメント・コントロールによって引き起こされる問題点について、様々な例を指摘しているが、その中でも最も大きな問題点について、次のように述べている<sup>24</sup>。

「最後に、ROI基準の尺度を用いることによって生じる最も重大な問題は、自由裁量費や無形資産に対する投資を減らすようなインセンティブを管理者に与えてしまうことである。販売不振やコスト増加により、利益目標の達成が難しくなってしまうとき、管理者達はしばしば、短期利益を維持しようとして、R&D、販売促進、流通、品質改善、アプリケーション・エンジニアリング、人的資源、顧客関係といった企業の長期的な収益性にとって不可欠なものに対する支出を削減しようとする。このような支出削減の直近の効果は、報告される収益性を引き

---

<sup>24</sup> *Ibid.*, p.101.

上げることであるが、このことは、企業の競争上の地位を犠牲にするリスクを伴うことになる。」

この時点では、Kaplan は、ROI を重視する事業別業績管理の問題を回避するためには、上級経営管理者が、製造業務に精通しなければならないと指摘しているが、この後、この問題の根本可決のための研究に取り組むこととなる。本論文の最後において、Kaplan は、各層の経営管理者や会計担当者に向けて、もっと製造業務について関心を持つべきだとして、以下のようなメッセージを示し、管理会計システム革新の必要性を呼びかけている<sup>25</sup>。

「ゼネラルマネージャーは、現在の測定システムが不適切であることに注意しなければならない。いかなる企業も数字によってうまく運営できるかどうかは疑わしいが、今日のシステムによって作成されている数字が、経営意思決定と統制の基礎をまったく提供しないことは確かである。管理者は、製造業績に関する財務数値と非財務指標の両方が改善されることを必要としている。どれほどうまく設計されていても、すべての適切な情報をとらえることができる測定システムは存在しないので、いかなる業務システムも、現場の直接的な観察によって補われなければならない。ROI の公式が 80 年前に可能にした上級経営管理者の業務からの分離は、部分的に撤回されなければならないだろう。優秀な上級経営管理者は、業務のための現在の組織と技術に精通していなければならない。

会計および財務担当重役としては、彼らのエネルギー(そして、彼らの思考)を外部報告から、企業の有形および無形の資産のより効果的な管理に向け直さなければならない。内部管理会計システムは刷新が必要である。古い内部原価計算および管理実務は、企業の製造環境から孤立して存在していることは許されない。すなわち、もし企業が世界的な競争者として繁栄することを望むならば、このような孤立は許されないことなのである。」

## (2) 管理会計の歴史に関する研究

Kaplan は、管理会計実務の歴史に関して文献調査を通じて考察し、管理会計実務の進展がいつの時点で止まったのか、またその理由はなぜかについて明らかにしようとした。この研究についてまとめたものが、1984 年に発表された“The Evolution of Management Accounting”と題する論文である<sup>26</sup>。本論文の要約は以下のように示されている<sup>27</sup>。

「この論文では、原価計算とマネジメント・コントロールの実務の展開が調査され、1980 年代の変化している産業競争に対するそれらの適合性が評価されている。本論文は 1850 年から 1915 年に至るまでの原価計算の展開を検討することから始まっており、そこでは、鉄道や製鋼企業の出現によって生じた要求やその後の科学的管理運動からの活動についての記述が含まれている。DuPont(1903 年)と、General Motors の再編成(1920 年)は、分権化された業務のマネジメント・コントロールにおける主要な革新に対する機会を提供しており、それらの企業により、業績評価のための ROI という尺度、公式の予算管理、およびインセンティブ計画が生まれた。より最近の

---

<sup>25</sup> *Ibid.*, p.101.

<sup>26</sup> Kaplan, R.S., “The Evolution of Management Accounting,” *The Accounting Review*, July, 1984, pp.390-418.

<sup>27</sup> *Ibid.*, p.390.

展開には、割引キャッシュ・フロー分析と、経営科学や多人数決定理論の適用が含まれる。直接労務費が高い割合で含まれる標準製品の大量生産のために60年以上前に開発された原価計算とマネジメント・コントロールの継続きは、現代組織の計画や統制に対してはや適切なものではない。また、短期的な業績を動機付け、評価するための主要な尺度として利益を用いることに関する問題が明らかになっている。この論文は、製造のための新しい組織や技術に変更することを成功させている組織によって導入されている革新的な実務を見つけるためには、実務調査にもとづく研究に回帰する必要があることを主張している。」

上記の要約にもあるように Kaplan は、原価計算の実務の歴史とマネジメント・コントロールの実務の歴史を分けて考察している。Kaplan は、まず原価計算実務の進展が止まった時期について、次のように述べている<sup>28</sup>。

「したがって、洗練された原価計算の理論と実務は、1925年までに開発されてしまった。これらの革新の多くは、直接労務費の割合の比較的高い標準製品を大量生産することに積極的に従事している企業の効率性の改善のために利用されていた。現在の状況と異なり、原価計算、資本会計、そして財務会計システムは別々に保持されており、原価計算システムは、一般的に製造部門のために設計されており、製造部門によって運営されていた。原価情報は、業務効率の評価、価格決定の支援、そして作業員の統制と動機付けのために利用されていた。強調点は、作業(job)と工場の効率に置かれており、企業全体の商業的成功には置かれていなかった。」

現在の原価計算実務は、少品種大量生産体制が主流の科学的管理法の考えのもとに確立されたものであり、その実務は1925年までに開発されてしまったと述べている。また、当時の原価計算は、作業能率の管理を重視しており、企業全体の利益管理には用いられていなかった。その理由は、当時の企業は製品品種も少ない単一活動企業であり、垂直的調整の必要がなく、作業能率さえ向上させていけば、企業全体の利益が向上したからである。

次にマネジメント・コントロールに関する実務の進展が止まった時期については、以下のよう

に述べている<sup>29</sup>。

「要約すれば、1925年までに、DuPont や General Motors が、今日のマネジメント・コントロール実務の多くを開発してしまった：職能別ないし多角化した事業部別組織を通じた分権化、ROI 業績尺度、公式の資本配分手続き、予算編成と計画のサイクル、変動予算、標準操業度に基づく目標 ROI 価格設定、報酬と利益配分計画、そして市価基準の振替価格政策。」

マネジメント・コントロールに関する実務の進展は、DuPont や General Motors によって ROI にもとづく事業部別業績管理が開発された1925年で止まっていると指摘されている。ここで注目すべきは、実は原価計算の進展がとまった時期は、ROI にもとづく事業部別業績管理が開発された時期と一致しているということである。Kaplan は、明言はしていないが、この

<sup>28</sup> *Ibid.*, p.396.

<sup>29</sup> *Ibid.*, p.401.

事実を示すことにより、事業部別業績管理の登場が、原価計算の発展を止めたということを主張したかったのだと思われる。

以上のことから、Kaplan は、現行の管理会計実務は、すべて 1925 年までに完成してしまったと結論付け、次のように述べている<sup>30</sup>。

「事実上、今日の企業で用いられている実務や主要な原価計算の教科書に記述されている実務のすべては、1925 年までに開発されてしまっている。組織の性質や競争の規模が過去 60 年の間で相当に変わってしまっているにも関わらず、原価計算とマネジメント・コントロール・システムの設計と実施に関して、ほとんど変革は起きなかったのである。」

そして、Kaplan は、1925 年からの 60 年間、実務での進展についての記述は、文献等の記録には見られなくなったので、この間の管理会計の展開は、研究者によってもたらされたとしているが、それらの研究は、実務に何の影響ももたらさなかったと述べている<sup>31</sup>。

「1925 年以降、原価計算と経営管理における興味深い展開はなかった。たとえば、原価態様に関する多くの側面が開発され、詳細な研究が行われ、そして文献に記述された。しかし、これらの展開は、主として研究者によってもたらされ、数少ない例外を除き、ほとんど実務に影響を及ぼさなかった。」

Kaplan は、管理会計研究者にも、管理会計実務の進展の停止に責任があると考えている。研究者の今までの研究は、管理会計モデルの革新ではなく、旧来のモデルを、情報経済学などの他の領域の研究成果にもとづいて数理的に分析することに終始していた。管理会計研究者も、実務に目を向けず、管理会計実務の陳腐化を今まで見過ごしてきたのである。今までの研究者の取り組みについて、Kaplan は、次のように述べている<sup>32</sup>。

「今日の研究者は、原価計算とマネジメント・コントロールに関して、IBM、Texas Instruments、Procter & Gamble、3-M、Johnson & Johnson、そして McDonald's といった実際の企業からは、何も学んでいない。むしろ、今日の管理会計論文の参考文献には、Arrow、Jensen、Meckling、Hirschleifer、Marschak、Radner、Ross、Simon、Williamson、そして Wilson のような経済学者が挙げられている。つまり、管理者の行動に関する今日の研究者の知識は、実際の企業の意思決定や手続きの研究にもとづいておらず、実務について限られた知識しかもっていない経済理論家によって示された経営管理行動や企業行動に関する様式化されたモデルにもとづいている。これらのモデルは、実際の企業のために開発されたものでもないし、実務の中で検証もされていない。確かに、現代企業の生き残りのための知識、技術、そして革新についての役割は、経済および管理会計の分野のいかなる現代理論家によっても、検討されていない。」

---

<sup>30</sup> *Ibid.*, p.390.

<sup>31</sup> *Ibid.*, p.401.

<sup>32</sup> *Ibid.*, p.407.

Kaplan は、先の実務調査で実務での革新を発見できなかったが、たまたま見つけられなかっただけで、必ずやいくつかの優良企業は、革新を起していると考えている。そのような革新的実務の発見が、これからの研究者の課題であり、革新的実務を発見した上で理論化し、その成果を広く実務に知らせることが、管理会計研究者の役割であると考えているのである。Kaplan は、これからの管理会計研究の方向性について、次のように述べている<sup>33</sup>。

「研究者は研究室を出て、革新的な組織の実務を調査する必要があるだろう。企業は、新しい組織編成やアウトプット生産のための新技術の導入によって環境の変化に対応している。彼らは、組織の中に、新しい測定システムも導入しているかもしれない。研究者の課題は、1980年代の Pierre du Pont, Donaldson Brown, Alfred Sloan、そして Frederick Taylor を見つけ、企業の成功のために機能すると思われる革新的な実務を記述し、記録することである。」

なお、Kaplan は、特に直近の研究課題は、事業部別業績管理の問題の克服にあると考えている。本論文において、かつて、うまく機能していた事業部制構造が、なぜ今になって問題を引き起こしているのかについて検討が行われている。事業部は、責任会計の理論の中では、利益センターとみなされているが、この利益センターが問題を生じさせている原因について、Kaplan は、6つの理由を挙げている<sup>34</sup>。

第1の理由として、1920年代や1930年代には、短期財務業績に対する圧力が、1970年代や1980年代ほど強くなかったことが挙げられている。現在、管理者に対する短期財務業績達成の圧力が強すぎるため、長期的な便益を犠牲にしてまで、管理者は短期財務業績を高めようとしてしまうのである。

第2の理由として、1924年と比べて1984年において、管理者の移動が多いことが挙げられている。もし、事業部長が、その職務に少なくとも5年から7年は留まっていれば、便益を評価するのに長期間を有する投資を思いとどまることはないと考えられるのである。

第3の理由として、1924年と比べて1984年において、企業規模が拡大してしまったことが挙げられている。1920年代の小規模企業では、事業部長が、長期の競争優位を犠牲にして短期の利益を達成したとき、上級経営管理者はその事実を明らかにできたかもしれないが、現在はそれができないのである。

第4の理由として、雇用制度の変化を挙げられている。かつては、現在と異なり、上級経営管理者や事業部長になれるような従業員は、同じ企業に定年まで在籍することが一般的であった。したがって、管理者に企業の長期的な利益に貢献するような行動を採るよう動機づけることが可能であったのである。また、現在は、企業の管理者の多くがMBA出身者で、製造業務や技術に関する知識を持っていないことも、製造業績に対する無関心を招いていると考えられる。

第5の理由として、事業部利益尺度の有用性が下落したのは、会計尺度に基づく上級経緯管

<sup>33</sup> *Ibid.*, p.415.

<sup>34</sup> *Ibid.*, pp.411-413.

理者のボーナス・プランが広く採用されるようになったことにあると説明されている。年間損益によって、上級経営管理者の報酬が影響を受けるので、彼らは、事業部長に対して年間利益の達成を強く要求するようになるのである。

第6の理由として、1980年代の環境は、1920年代とは大きく異なっていることが挙げられている。環境が激変し、かつてはうまく機能していたマネジメント・コントロール・システムも、現在では、不適切なものになってしまうのである。

以上、Kaplanによって示された利益センター(事業部制)の有用性の低下の原因について検討してきた。この後、Kaplanは、利益センターの問題を克服するため、従来のマネジメント・コントロールを大きく変える考え方を提示する。このことについて節を改めて検討する。

### 3. 新しい管理会計システムの提唱

#### (1) プロジェクト志向のマネジメント・コントロール・システム

Kaplanは、管理会計システムの革新に関する研究に取り組んできたわけであるが、ついに管理会計システムの発展の方向性について1つの結論を導き出すことになる。新しい管理会計システムがどのようなものになるかについて、今までの研究の成果を踏まえてまとめたものが、1987年にJohnsonとの共著で発表した*Relevance Lost*である。

本書で、特に強調されているのは、事業部別業績管理の克服についての考察である。そこで、本項では、特にこの問題について焦点をあてて検討していくことにする。

従来、米国では、事業部別業績管理システムを用いて、マネジメント・コントロールが行われていたわけであるが、Johnson=Kaplanは、製品の多角化に対して事業部制は必ずしも有効な手段ではないとし、次のように述べている<sup>35</sup>。

「事業部制構造は、1920年代において、製品多角化を管理する唯一の手段ではなかったし、現在でも必ずしも最善の方法ではない。・・・アレグザンダー・チャーチ(Alexander Church)のような科学的管理の技術者達が、1900年代初期に、製品多角化を管理するアプローチを主唱した。その戦略的製品原価計算の手法は、業務執行的決定に対する責任を分権化する必要なく、多角化を管理する潜在的手段を提供する。・・・1920年代の管理者が、戦略的製品原価計算ではなく事業部制構造に選好を示したのは、間違いなく、その当時の情報処理コストが高かったことを反映する。ところが、近年、情報処理コストが大きく減少してきたので、戦略的製品原価計算に新たな関心が生じてきたと言える。」

Johnson=Kaplanは、製品多角化を管理するためには、事業部制組織を構築しなくとも、製品ごとの管理を行えば良いと述べている。つまり、事業部に代わって製品が利益センターになるということである。また、分権化の必要がなくなるため、上級経営管理者の製造業務への無関心は回避される可能性がある。今まで、製品ごとの管理ができなかったのは、情報処理コ

<sup>35</sup> Johnson, H.T. and R. S. Kaplan, *Relevance Lost-The Rise and Fall of Management Accounting*, p.118. (鳥居訳『レレバンス・ロストー管理会計の盛衰ー』108-109頁)。

ストの問題で、精緻な間接費の配賦が難しく、正確な製品原価を計算することが難しかったためだと考えられる。ここで、Johnson=Kaplan が想定している戦略的製品原価計算とは、ABC であると思われる。

また、Johnson=Kaplan は、製品別業績管理システムを採用する場合、従来の事業別管理の場合と異なり、月次や年次といった期間の損益の計算は意味がないと述べ、その理由を、ソフトウェア会社の例を用いて次のように説明している<sup>36</sup>。

「どんな特定のソフトウェアに対しても、製品の存続期間全体での収益性は管理上も適切であり、かつ、比較的容易に測定される。すなわち、初期には、製品の開発費を集積するだけである。また、製品が商業ベースにのってからは、売上高から、変動費や跡付可能なマーケティング費用および管理費を控除した額を測定する。そして製品の耐用期間末には、開発費への当初の現金支出額を、その製品が販売された期間中の正味現金収入額から差し引いて、この製品からの累積的利益(あるいは損失)を決定する。このようにして、全体的な損益を知ることができる。しかし、製品のライフ・サイクル内のある短期間にこの全体的利益を配賦しようとするのは、恣意的であり実質的に意味がない。」

以上のように製品別業績管理システムでは、特定の期間ごとではなく、製品ライフ・サイクル全体の損益を計算する必要がある。したがって、製品は利益センターであるが、その利益は短期利益ではなく、製品ライフ・サイクル全体の利益を意味することになる。また、製品別業績管理システムによるマネジメント・コントロールは、プロジェクト志向になることになる。Anthony は、マネジメント・コントロールを経常的な業務志向のマネジメント・コントロールと臨時的なプロジェクト志向のマネジメント・コントロールに分類している<sup>37</sup>。Johnson=Kaplan の考えでは、製品別業績管理は、プロジェクト志向のマネジメント・コントロールによって行われることになる。Johnson=Kaplan は、プロジェクト志向のマネジメント・コントロールにおける業績評価について次のように述べている<sup>38</sup>。

「いかなる一時点でも、企業はプロジェクトの集合であり、そのプロジェクトのなかには投資段階のものもあれば収穫段階のものもある。収穫段階にあるプロジェクトで受け取られる現金から、投資プロジェクトへ費やされた現金を差し引けば、ある数値が計算されるが、その数値はその期間の企業“損益”として解釈され得るものではない。

・・・今日でも、1ヵ月、1四半期あるいは1年であろうと、製品ライフ・サイクル内の任意の短期間に、全体の利益を配賦しようとするのは決して意義あることではない。期間財務業績の測定に対する代替案は、製品別もしくはプロジェクト別に投下された現金を記録し、そして商業ベースにのった後、現在の売上高、販売価格お

<sup>36</sup> *Ibid.* p.255., (上掲書、234頁)。

<sup>37</sup> Anthony, R. N., J. Dearden and N. M. Bedford, *Management Control Systems*, 6th ed., Irwin, 1989, p.883.

<sup>38</sup> Johnson, H.T. and R. S. Kaplan, *Relevance Lost-The Rise and Fall of Management Accounting*, p.255. (鳥居訳『レバンス・ロストー管理会計の盛衰』235頁)。

よび製造原価を所与として、現金投資額全体が回収される比率を測定するというものである。このような手法を用いれば、製品やプロジェクトに対するライフ・サイクル予算編成の実務へとつながり、短期的利益尺度の恣意性が持ち込まれることはない。」

以上、Johnson=Kaplan の示したプロジェクト志向のマネジメント・コントロール・システムについて検討してきた。製品別業績管理を導入することにより、企業の利益計画と利益統制は、従来のように期間計画と期間統制ではなく、個別計画と個別統制になるのである。製品別業績管理システムを用いることにより、期間ごとの損益管理が無意味なものになる。このことによつて、Kaplan が問題視してきた企業の過度の短期財務業績への傾注という問題を回避できる可能性があるのである。

また、Johnson=Kaplan は、経常的な業務志向のマネジメント・コントロールは、会計システムではなく、非財務業績評価指標によつて行ふことを想定しているようである。このことによつて、Johnson=Kaplan は次のように述べている<sup>39</sup>。

「月次損益や四半期利益を測定しようとするよりもっと重要なのは、種々の非財務指標を測定・報告することである。その指標は企業の戦略にもとづくべきであり、製造、マーケティング、および R&D の成功への鍵となる尺度を含むべきである。例えば、品質を強調する企業は、内部的な失敗指標(スクラップ、手直し、欠陥品発生率、予定外の機械休止時間など)や外部的な失敗指標(顧客からの苦情件数、保証費用、サービス・コール件数など)を測定する。」

## (2) 新しい原価計算システム

Relevance Lost において、Johnson=Kaplan は、新しい原価計算システムについても明らかにしている。本項では、この原価計算に関する記述について検討する。Johnson=Kaplan は、企業の原価計算システムは、以下の 4 つの機能を果たすべきであると述べている<sup>40</sup>。

1. 期間財務諸表作成のために原価を配賦すること
2. 工程管理を促進すること
3. 製品原価を計算すること
4. 特殊調査を支援すること

上記の 4 つの機能のうち、Relevance Lost において、Johnson=Kaplan が、その内容を具体的に説明しているのは、2 の工程管理の原価計算と 3 の製品原価計算である。この 2 つの原価計算について、それぞれ検討していくことにする。

まず、工程管理の原価計算システムについて検討する<sup>41</sup>。システム設計に際して、まず行な

<sup>39</sup> *Ibid.* pp.256-257., (上掲書、236 頁)。

<sup>40</sup> *Ibid.* p.228., (上掲書、209-210 頁)。

<sup>41</sup> *Ibid.* pp.229-232., (上掲書、210-214 頁)。

うべきことは、各部門の原価変動の決定要因(原価ドライバー)となる活動尺度を決定することである。具体的にどのような尺度が設定されるべきかについて、次のように説明されている<sup>42</sup>。

「現在も直接作業時間が原価変動の重要な決定要因になっている原価センターはある。しかし、実際のところ、原価センターのなかには多くの原価ドライバーがあるし、原価ドライバーも各原価センターで異なるであろう。例えば、非常にオートメーション化された部門にとっては機械運転時間、受入部門にとっては受入れたもしくは注文した注文数、運送部門にとって積送した注文の何らかの物的尺度(ポンド、ガロン、平方メートル)、間接作業部門にとっては段取回数や移動させた材料のポンド数が適切であろう。」

原価ドライバーが決まると、次に決定すべきことは、部門ごとの原価計算期間である。Johnson=Kaplanによれば、原価計算期間は部門ごとに別々に設定すべきであり、その期間は各部門の課業の遂行時間に基づいて決められるとし、次のように説明している<sup>43</sup>。

「一日に多くの製品を製造する部門では、単位材料、作業時間、機械時間およびユーティリティ消費量は毎日、毎時間あるいはもっと頻繁に統制可能である。・・・

調査研究所や本社スタッフのような部門もしくは巨大機械を組み立てる部門にとって—これらの部門は、完成に何カ月も要する課業を遂行している—、時間ごとあるいは毎日の原価管理は意味がない。従って、原価センターに対して、測定可能な仕事単位の周期について判断しなくてはならない。秒あたりで多数の部品を生産する業務にとって、翌月の中旬に届けられる月次原価報告書では有用でない。しかし、1カ月に一度だけアウトプットを生産するとか、測定可能な仕事単位を完了するのに数カ月を要する部門にとっては、毎日もしくは毎週の原価報告書を作成しても混乱させるのみである。」

工程管理では、管理可能費と管理不能費の区別が重要であり、他部門からの配賦は極力回避され、部門ごとの変動費と固定費の区別も明確になされる。なお、変動費と固定費の区別は、各部門の原価ドライバーによって、各部門の原価計算期間内に発生額が変化するか否かによって決定される。変動費・固定費の区別がなされれば、変動予算が作成され、実際と予定の比較分析が行われ、重要な差異は調査される。

次いで、製品原価計算システムについて検討しよう<sup>44</sup>。これは、製品別プロジェクト・マネジメント・コントロールに関連する原価計算である。各製品の業績は経常的に分析される。企業は複数の製品を生産、販売しているため、経営管理者は、価格決定や生産中止など製品に関する様々な意思決定を行わなくてはならない。なお、ここでの意思決定は、短期の利益を向上させるための業務執行的意思決定ではなく、長期的な戦略的意思決定である。そのような意思決定は、特殊調査による差額原価収益分析によって本来行われるべきであるが、特殊調査を行なうべきか否かを知るためには、製品の業績を経常的に測定する必要がある。また、原価計

<sup>42</sup> *Ibid.* p.229., (上掲書、211頁)。

<sup>43</sup> *Ibid.* pp.229-230., (上掲書、211-212頁)。

<sup>44</sup> *Ibid.* pp.233-251., (上掲書、214-230頁)。

算期間は基本的に1年である。

企業の目的は、各製品の製品ライフ・サイクル全体で利益を最大化することであり、製品別の業績測定は長期的な視点で行われる。そのため、製品原価計算は、全部原価計算によって行なわれる。製品に集計される原価要素は、製造原価だけでなく、販売費や一般管理費までもが含まれる。製品原価計算のための原価計算は、工程管理の原価計算と異なり、変動費と固定費の区別はなされず、すべて変動費として計算される。また、製品原価計算のための全部原価計算は、いうまでもなくABCが採用される。なお、ABCについては、既に多くの研究で紹介されているため、ここでABCについて説明することは省略することにする。

以上、工程管理の原価計算と製品原価計算について検討してきた。通常、経常的な原価計算目的は、1つの原価計算システムによって達成される。しかし、財務諸表作成の原価計算、工程管理の原価計算、製品原価計算は、会計期間や計算手続きなど、それぞれあまりにも違う点が多いため、1つのシステムでそれぞれの目的を満足できるレベルで達成することは難しい。そこで、3つの原価計算は、それぞれ別個のシステムによって運営される。このことについて、Johnson=Kaplanは、次のように述べている<sup>45</sup>。

「3つの原価計算目的すべてを満足させる単一のシステムがあることが望ましい。しかし、低コストで高性能の情報処理技術が与えられれば、このことは必須の設計基準とは限らない。各機能をうまく遂行することのほうがもっと重要である。もし初めにこの目的が財務報告、工程管理および製品原価計算に対して別々のシステムを必要とするならば、これらの重要な機能の各々をうまく遂行していくベネフィットは、3つの異なるシステムを開発・運営していくコストより勝るはずである。」

本節では、Relevance Lostにおいて示された新しい管理会計システムについて検討してきた。マネジメント・コントロールについての記述や原価計算システムについての記述からも明らかなように、Kaplanは、短期利益設定および短期利益統制という機能を管理会計システムの中から完全に排除している。事業部制組織構造を否定し、プロジェクト志向の製品別業績管理を行うのである。したがって、従来、管理会計システムの中核と考えられていた予算管理もなくなってしまうっており、従来とはまったく異なるマネジメント・コントロール・システムが構築される。つまり、Kaplanは、製造志向の戦略的な管理会計システムを構想しているのである。

## むすび

Kaplanが、管理会計システムの革新に関する研究の中で目指していたことは、長期的な競争力および収益性の向上を動機づける製造志向のマネジメント・コントロール・システムであったと思われる。それは、まさに当時の日本の製造企業のマネジメント・コントロールであった。日本企業は、このようなマネジメント・コントロールを、管理会計システムによって実現したわけではないが、会計情報への依存度の高い米国企業で実現するには、そのための管理会

<sup>45</sup> Ibid. p.248., (上掲書、229頁)。

計システムの構築が必要だったのかもしれない。

Kaplan は当初、非財務業績評価指標の開発と原価計算システムの革新を通じて、新しいマネジメント・コントロール・システムを構築しようと考えていた。しかし、従来の ROI にもとづく事業部別業績管理システムが存在する限り、管理会計システムの革新は不可能であると気付いたのである。そのことは、管理会計実務の歴史が、証明していたのである。

そこで、考えたのが、事業部別業績管理システムに代えて、製品別業績管理システムを構築することであった。製品別業績管理システムを採用することによって、マネジメント・コントロールは、プロジェクト志向に変わることになった。そのことによって、Kaplan の管理会計の体系の中から、短期利益管理目的は消えることになるのである。つまり、Kaplan は、業績管理会計の体系を根本から変えてしまったのである。また、利益センターの考え方も変えてしまうことにより、責任会計システムも根本から変えてしまった。

そして、製品別のプロジェクト志向のマネジメント・コントロールによって財務業績を管理し、非財務業績評価指標を用いる業務志向のマネジメント・コントロールによって製造業績を管理するという新しいマネジメント・コントロール・システムを構築した。

また、本研究によって明らかになったことは、ABC の提唱の背景である。通常、ABC は、間接費の配賦手続きを改善するために登場したといわれるが、実はそれは重要な目的ではなかったのである。その提唱の背景には、マネジメント・コントロールおよび管理会計を根本から変えるより重要な目的があったのである。

本研究では、Kaplan が新しい管理会計システムを提唱したところまでを明らかにしたが、今後の研究課題は、この新しい管理会計システムが、本当に機能することができたのかを明らかにすることである。この点については、他日を期したい。

(参考文献)

- Anthony, R. N., J. Dearden and N. M. Bedford, *Management Control Systems*, 6th ed., Irwin. 1989.
- Johnson, H.T. and R. S. Kaplan, *Relevance Lost-The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987. (鳥居宏史訳『レレバンス・ロストー管理会計の盛衰一』白桃書房、1992年)。
- Kaplan, R.S., “Measuring Manufacturing Performance : A New Challenge for Managerial Accounting Research,” *The Accounting Review*, October, 1983, pp.686 -705.
- Kaplan, R.S., “Yesterday’s Accounting Undermine Production,” *Harvard Business Review*, July-August, 1984, pp.95-101.
- Kaplan, R.S., “The Evolution of Management Accounting,” *The Accounting Review*, July, 1984, pp.390-418.
- Kaplan, R. S., “Accounting Lag : The Obsolescence of Cost Accounting Systems,” in Clark, K. B. R. H. Hayse and C. Lorenz(ed.), *The Uneasy Alliance : Managing The Productivity-Technology Dilemma*, Harvard Business School Press, 1985.
- Kaplan, R. S., “Accounting Lag : The Obsolescence of Cost Accounting Systems,” in Cooper, R. and R. S. Kaplan, *The Design of Cost Management Systems: text and cases*, Prentice Hall, 1991.
- 廣本敏郎『米国管理会計論発達史』森山書店、1993年。