

■ 論文

管理会計序論

望月恒男

目次

- I はじめに
- II 管理会計の概要
- III 原価企画
- IV ABC / ABM
- V BSC
- VI おわりに～今後の管理会計研究の展望～

▶ 要旨

通常、企業会計は財務会計と管理会計に大別される。本稿では、管理会計に焦点を当て、学問としての管理会計について理解を促進することを企図している。管理会計は、企業内部の経営管理者に対して経営管理に有用な情報を提供する会計である。まず、管理会計の生成の背景や特質、体系を概観し、次に伝統的なテーマ・領域ばかりではなく、できる限り管理会計の現状を把握しやすいように、近年の管理会計研究においてとりわけ重要なトピックスについても概説した。そして、最後にそれらを踏まえた上で、私見として今後の管理会計研究の方向性について展望した。

▶ キーワード

内部報告会計、企業内部の経営管理者(上級管理者、中級管理者、現場管理者)、原価計算、マッキンゼー、計画会計、統制会計、個別計画会計、期間計画会計、意思決定会計、業績管理会計、戦略的管理会計、戦略的コスト・マネジメント、原価企画、マーケット・イン思考、目標原価、ABC / ABM、活動、付加価値活動、非付加価値活動、コスト・ドライバー、BSC、戦略マップ、戦略マネジメント・システム

I はじめに

通常、企業会計は財務会計 (financial accounting) と管理会計 (managerial accounting, management accounting) に大別されます。財務会計は、株主、債権者等の企業を取り巻く企業外部の利害関係者に会計情報を提供することを目的としており、外部報告会計とも呼ばれます。一方、管理会計は、企業内部の経営管理者に会計情報を提供することを目的としており、内部報告会計とも呼ばれます。このうち、本稿では管理会計に焦点を当て、学問としての管理会計について紹介します。まず、管理会計の生成の背景や特質、体系を概観します。

次に、伝統的なテーマ・領域ばかりではなく、できる限り管理会計の現状を把握しやすいように、近年の管理会計研究においてとりわけ重要なトピックスとして、代表的な戦略的管理会計手法を取り上げ、説明します。そして、最後にそれらを踏まえた上で、私見として今後の管理会計研究の動向を展望したいと思います。

II 管理会計の概要

1. 管理会計とはどのような学問か

管理会計は、企業の経営管理者に奉仕する会計です。アメリカ会計学会の1959年管理会計委員会報告書によれば、「管理会計とは、企業の歴史的および計画的な経営資料を処理する際に、内部管理者が合理的な経営目的達成のための計画を設定し、またこれらの諸目的を達成するために行う意思決定を援助するのに適切と思われる手続および概念を適用することである」¹⁾と定義しています。要するに、管理会計は企業内部の経営管理者に彼らが経営管理を行うのに役立つ情報を提供する会計であると解釈できます。ただし、ここで留意しなくてはならないことは、一般に経営組織は階層組織であるので、企業内部には上級管理者、中級管理者、現場管理者という具合に各階層に属する経営管理者が存在することです。したがって、管理会計が奉仕する対象である経営管理者とは、これらの企業内部の各階層に属する経営管理者を意味します。

さて、管理会計が、学問として確立された時代や国については、管理会計研究者の間でも若干の相違は見られるものの、通説的には1919年にアメリカのシカゴ大学でマッキンゼー (J.O. McKinsey) が管理会計コースを開設したことが、その始まりであると広く認識されています。もっとも、マッキンゼーに関しては管理会計という学問分野の確立に多大な貢献をした人物であるということよりも、むしろ一般のビジネス社会においては世界的に著名な経営コンサルティング会社のマッキンゼー&カンパニーを創設した人物としての方がはるかに有名かもしれません。そもそも高等教育機関における会計教育は、1883年にアメリカのペンシルバニア大学で会計学コースが開設されたのが始まりですが、その教育内容は財務会計に特化しており、その目的も公認会計士や企業の経理担当者を養成することでした。企業規模も手頃で経営管理が非常に単純であった時代にはそれで問題はありませんでした。しかし、次第に企業の経営規模

が拡大してくると経営管理も複雑になり、加えて、企業を取り巻く環境の変化や技術革新によって、企業の経営管理に役立つ会計の専門家に対する時代の要請が高まり、その結果、学問としての管理会計が誕生しました。

管理会計は、18世紀にイギリスで起った産業革命をきっかけとして生成した原価計算をベースにその基礎が築かれ、そして、20世紀に入りアメリカで主として鉄道やデュボン、GM（ゼネラル・モーターズ）、GE（ゼネラル・エレクトリック）等の巨大製造企業の発展に伴って、本格的にその学問的内容を充実させてきたという側面を有しています。管理会計の学問的な性格としては、まず第1に原価計算と非常に密接に関連している学問であること、第2に管理会計の具体的な手法自体は実際の企業の経営実務の中から生成・発展してきたものであるということです。さらに、管理会計の生成・発展過程においては、会計専門家ばかりではなく、実際に実務の場で活躍する多くのエンジニア（技師）達の多大な貢献があったことは無視できません。このことから管理会計は、実際の企業の実務と非常に密接な関係を持つことが理解できると思います。

2. 管理会計情報の特質

冒頭に述べたように、企業会計は財務会計と管理会計に大別されます。これはそれぞれの情報利用者の相違にもとづく分類です。すなわち、財務会計の情報利用者は、企業外部の利害関係者であり、一方、管理会計の情報利用者は企業内部の経営管理者です。各情報利用者の目的や情報の用途も異なりますから、当然のことながら各情報利用者に提供される情報そのものも同一ではありません。そこで財務会計情報と管理会計情報を対比することを通じて、管理会計情報の特質を明らかにしたいと思います。財務会計情報と管理会計情報は、以下のように対比

表 I - 1 財務会計情報と管理会計情報の相違

比較項目	財務会計情報	管理会計情報
(1) 情報利用者	企業外部の利害関係者	企業内部の経営管理者
(2) 主要会計機能	利益の配分 利害関係者間の利害調整	利益の獲得 経営管理用具
(3) 会計の性質	法的、制度的会計	私的会計
(4) 会計情報の価値判断基準	一般に認められた会計原則や会社法、税法に違反しないか	経営管理に役立つか
(5) 会計情報の測定尺度	貨幣的測定	貨幣的測定のみならず、物量的測定も重要
(6) 情報利用目的の一般性と個別性	情報利用者が不特定多数のため、提供する情報は誰もが必要とする一般目的の情報(収益性、安全性などに関する情報)	情報利用者が特定少数の内部の経営管理者であるため、提供する情報は、一般目的のほか、特定目的の情報提供が可能
(7) 会計情報の時間的差異	利益配分のため、客観性、検証可能性を重視し、主として過去情報を扱う	利益獲得のため、とりわけ意思決定や計画のため、未来情報を重視する
(8) 会計情報のカバーする範囲	企業外部者にとっては、その企業に関する全体情報があれば充分	経営者にとっては、その企業の全体情報のほか、経営改善のため、部分情報が不可欠

出所：岡本・廣本・尾畑・挽(2008) p.6

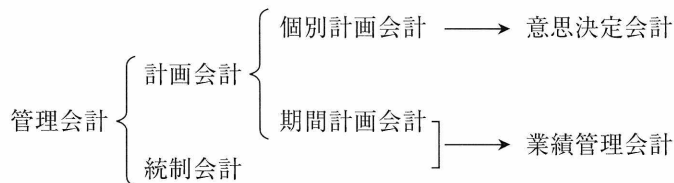
されます（表 I - 1）。

表 I - 1 から明らかなように、管理会計情報の特質を要約すると、以下のようになります。管理会計情報の利用者は、企業内部の経営管理者であり、財務会計情報とは異なり会計原則や法律の制約を受けないので、過去情報すなわち歴史的原価にとらわれることなく、未来情報すなわち未来原価による予測情報も活用されます。また、その測定尺度は貨幣額ばかりではなく物量数値も含みます。さらに、各階層の経営管理者は、彼らの責任と権限に応じて必要とする情報はそれぞれ異なりますので、財務会計情報に比べて一律ではなく、必要に応じて企業の全体情報に加えて、部分的かつ限定的情報等の多様な情報が提供されます。そして、それらは経営管理に役立つか否かの基準によって、その価値が判断されることになります。

3. 管理会計の体系

次に、管理会計の全体像を概観するために、その体系について述べることにします。これまでの代表的な管理会計の体系には、経営管理職能に基づいて計画会計と統制会計に2分するもの²⁾、あるいは計画設定における個別計画のための会計情報と期間計画のための会計情報との相違および期間計画と統制との不可分性によって意思決定会計と業績管理会計とに2分するもの³⁾があります。これらの関係は、以下のように示されます（図 I - 1）。

図 I - 1 管理会計の伝統的体系：各体系の相互関係



経営管理職能は、計画職能と統制職能に分類されます。図 I - 1 でも明らかですが、経営管理職能を基準にすると管理会計は計画会計と統制会計の2つに分類されます。計画設定に必要な会計情報を提供するものが計画会計であり、一方、経営統制に必要な会計情報を提供するものが統制会計です。さらに、計画会計は、個別計画会計と期間会計に細分されます。個別計画会計とは、例えば、新製品開発計画や設備投資計画、販売促進計画等のような個々の問題ないしプロジェクトを評価するために必要な会計情報を提供する領域です。一方、期間計画会計とは、将来の特定期間における企業全体または部門別の経営活動に対する経営計画を体系的に設定するために必要とされる会計情報を提供する領域です。

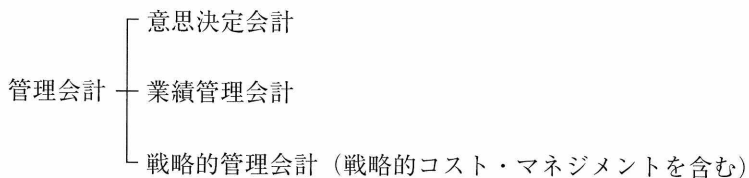
次に、管理会計を意思決定会計と業績管理会計に2分する体系について、前述の体系と関連付けて述べることにします。まず意思決定会計は、個別計画会計とほぼ合致し、具体的には、設備投資の意思決定と業務的意思決定の領域が該当します。一方、業績管理会計は、期間計画

会計と統制会計を合わせたものとはほぼ符合し、具体的には、利益管理と原価管理の領域が該当します。歴史的な観点からいえば、当初は管理会計を計画会計と統制会計に2分する考えが一般的でしたが、1960年代に意思決定会計と業績管理会計に2分する体系が提唱されてから、それ以降はこの体系が管理会計の研究者の間でも定着し、支配的なものになりました。

実際の管理会計手法には様々なものがありますが、それではこの体系に基づき、代表的な管理会計手法の適用領域について紹介します。まず、意思決定会計における管理会計手法として、設備投資の意思決定領域では、DCF法（割引キャッシュ・フロー法）を活用して貨幣の時間価値を考慮する差額原価分析等が適用され、業務的意思決定領域では、貨幣の時間価値を考慮しない差額原価分析等が適用されます。一方、業績管理会計において利益管理領域では、CVP分析（損益分岐点分析）、直接原価計算、予算編成および予算統制、事業部の業績測定、営業費の分析等が適用されます。また、原価管理領域では、標準原価計算、実際原価計算、変動予算等が適用されます。以上のように、管理会計の体系における個々の管理会計手法の位置付をすることを通じて、おぼろげながらも管理会計の全体像についてイメージして頂けることでしょうか。

しかしながら、これまで述べてきた体系では、今日の管理会計の全体像を示すには十分ではありません。次節で説明しますが、管理会計の新しい領域である戦略的管理会計がカバーされていないからです。したがって、今日の管理会計の体系は、既述の意思決定会計と業績管理会計に2分する体系（伝統的体系）に戦略的管理会計を加味したものになるでしょう（図I-2）。

図 I - 2 今日の管理会計の体系



4. 戦略的管理会計

企業を取り巻く環境の激変に伴い、1980年代後半以降、管理会計においても経営戦略の策定・実行に貢献することが強く求められるようになってきました。経営戦略の策定・実行に貢献するための管理会計は、戦略的管理会計と呼ばれています。なお、研究者によって、若干、分類や呼称等の相違はありますが、一般的には、広く戦略的コスト・マネジメントを含めて戦略的管理会計と認識されています。このように戦略的管理会計は、管理会計の中でも新しい領域であり、まだまだ発展段階にありますが、しかしながら、その進展度合いが急速で今日では既に管理会計の中心的な研究領域の1つとなっています。

これまでのところ管理会計の体系に関する絶対的な統一見解は存在しませんが、現在の管理会計の体系を考える際には、戦略的管理会計は必要不可欠な領域といえます。それ故、現在の管理会計の体系は、図 I - 2 のように意思決定会計、業績管理会計および戦略的管理会計から成り立つと考えられます。具体的な戦略的管理会計手法としては、例えば、活動基準原価計算 (activity-based costing : ABC) や活動基準管理 (activity-based management : ABM)、原価企画、品質原価計算、ライフサイクル・コストリング、バランスド・スコアカード (balanced scorecard : BSC) 等が挙げられます。

次に、なぜ戦略的管理会計領域が大いに注目を集め、急激に進展しているのかについて管理会計研究の側面から考察したいと思います。管理会計研究において、このような流れの大きな原動力となったのが、1987年にアメリカの管理会計研究者のジョンソン (H.T Johnson) とキャプラン (R.S Kaplan) によって公表された著書『レlevance・ロスト:管理会計の盛衰』(*Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting*)¹⁾ です。管理会計に関する理解を深めるためにも、是非一読を薦めたい絶好の良書です。これは、管理会計の生成、発展段階から1980年代までの歴史的考察を通じて、管理会計の有用性ないし目的適合性 (レlevance) の喪失を指摘し、その原因と打開策を示唆した研究書であり、世界中の管理会計および原価計算の研究者に大きな衝撃を与えました。

既に述べたように、管理会計は、企業の実務と密接な関係を持ち、経営管理に役立つ会計情報を提供することを目的としています。しかしながら、彼らは、経営環境や技術が現代では大きく変化したにもかかわらず、原価計算を含めた管理会計の仕組みは昔とほとんど変わっておらず、そこから経営管理者に提供される管理会計情報は現実を反映しないものとなってしまい、実務においては全く役立っていない。それどころか企業経営にとっては有害ですらあるので、様々な観点から企業の管理会計を見直す必要があると指摘しました。

さらに、彼らはこのような管理会計の理論と実務の乖離を認識・把握し、克服するためにフィールド・スタディの重要性を強調しています。以上のような彼らの指摘がきっかけとなって、管理会計の理論と実務の乖離の問題が世界中の研究者にとって深刻に受け止められ、それ以降この問題に関する研究が管理会計研究において非常に大きな位置を占めるようになり、現在に至っています。そして、この管理会計における理論と実践の乖離の打開策・克服策として、様々な戦略的管理会計手法が提唱されてきました。次章以降では、代表的な戦略的管理会計手法として、原価企画、ABC/ABM、BSC を取り上げ、順を追って、各章で個別に説明することにします。

Ⅲ 原価企画

1. 原価企画の意義と目的

今日の管理会計・原価計算の研究領域において、原価企画は、日本企業の経営実務から生成・

発展した戦略的コスト・マネジメント手法ないし総合的な利益管理手法であり、日本企業の競争優位の源泉の一つであると理解・解釈されています。

原価企画とは、「製品の企画・設計段階を中心に、技術、生産、販売、購買、経理など企業の関係部署の総意を結集して、総合的な原価低減と利益管理を図る戦略的コスト・マネジメントの手法である」⁵⁾と定義付けることができます。さらに、より具体的にいえば、原価企画は製品の企画・設計段階（源流）において顧客満足を実現するために、その製品に対する顧客ニーズに適合した原価・品質・信頼性・納期等の目標を設定し、一見矛盾するそれら諸目標の同時達成（「作り込み」）を目指す手段であるということができます。

したがって、原価企画の意義と目的は、製品開発の源流での「原価低減」を実現するばかりではなく、加えて「顧客ニーズにあった製品開発」、「品質の向上」、「タイムリーな新製品の導入」等をも同時達成することによって目標利益を確保し、競争優位の獲得に貢献することといえます。

2. 原価企画の生成・発展の背景

次に、原価企画の生成・発展の背景について簡略に説明します。原価企画は、1960年代にトヨタ自動車が同社の原価管理の3本柱（原価維持、原価改善、原価企画）⁶⁾の1つとして位置付け、新車の開発段階における原価管理手法として適用したのが起源です。それに続いて、ライバルの日産自動車も原価企画を導入するなど、これまでは自動車産業を起点として電気、機械、精密機器等の加工組立型産業を中心に製造業全般で普及・発展してきました。

原価企画が、急速に普及した主な要因としては、企業を取り巻く環境の変化が挙げられます。より具体的に言えば、技術革新の加速化・顧客ニーズの多様化・競争の激化等の環境変化によって、製品ライフサイクルの短縮化や多品種少量生産が一般化した結果、製品の生産・製造段階での原価削減余地が縮小し、従来の標準原価計算による原価管理の有用性が低下したこと等が考えられます⁷⁾。

通常、製品の原価は、設計段階でその製品の設計図面ができあがれば、全体の80～90%は決まってしまうといわれています。そのため製品の製造段階では、せいぜい10～20%程度しか原価削減余地は残されていません。このような状況では、製品の製造段階において、いくら原価管理に努力しても大幅な原価低減効果は期待できません。それゆえ、劇的な原価低減を目指すのであれば、必然的に製品開発の源流に遡った原価の作り込み活動が必要とされるのです。

そして、1980年代後半から1990年代にかけて、原価企画は経営戦略と連動し、中長期経営計画から導出された目標利益を達成するための役割・機能が強調されるようになってきました。さらに、近年では原価企画の戦略的コスト・マネジメント機能と原価企画の戦略的視点から実行される総合的利益管理機能の両機能が注目されるようになってきたのです。

以上のように、当初、原価企画は新車の開発段階における原価管理手法として始められましたが、今日では顧客ニーズに対応するためにマーケット・インの思考が重視されるなど、その

意味内容も大幅に拡大されてきました。マーケット・イン思考とは、市場ニーズから出発し、顧客満足を確保するために活動を展開しようとする考え方です。

それゆえ、原価企画では、まず市場の状況から予定販売価格が決定され、次にそこから目標利益を差し引くことによって許容原価が導かれます。そして、目標原価はこの許容原価と成行原価との摺り合わせによって求められます。なお、原価企画と伝統的原価計算や損益計算での原価・利益・売価の関係についての考え方をそれぞれ式で示せば、次のようになります。

〔伝統的原価計算や損益計算の考え方〕

$$\rightarrow \text{実際原価} + \text{利益} = \text{販売価格}$$

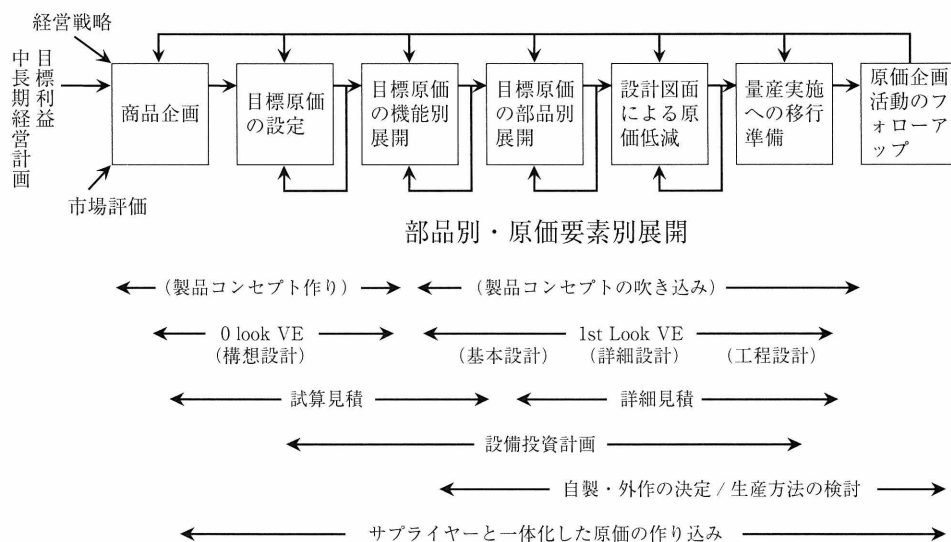
〔原価企画の考え方〕

$$\rightarrow \text{予定販売価格} - \text{目標利益} = \text{許容原価}$$

3. 原価企画の実施プロセス

原価企画の実施手順および内容は、企業や業種によって若干の相違があります。そのため全ての企業にそのまま該当するわけではありませんが、原価企画の基本的なプロセス（図Ⅲ-1）は、次のように示されます。

図Ⅲ-1 基本的な原価企画の実施プロセス



出所：日本会計研究学会(1996) p.46

また、各プロセスの概要は、次のように説明されます。

(1)中長期経営計画とのリンケージ

中長期経営計画では、経営戦略を反映させながら、まず中長期の利益目標が決定され、次に年度毎の利益計画が策定されます。そして、単年度利益計画における年度目標利益を達成するために、そこから製品別の目標利益が設定されます。原価企画は、この製品別目標利益を確保するために後述の目標原価を作り込む活動です。

(2)商品企画

中長期経営計画で設定された目標利益を実現できるような市場に受け入れられる製品コンセプトを作る段階です。

(3)目標原価の設定

前述したとおり、製品別の目標利益が設定されると、次に目標原価が設定されます。この目標原価の設定方法にはいくつかの方法がありますが、主要な方法としては、①加算法、②控除法、③折衷法（統合法）が挙げられます。

(4)目標原価の機能別・部品別展開

細分割付ともいいます。製品1単位当たりの目標原価が設定されたら、目標原価を製品の機能別に分解します（例えば、自動車の場合には、エンジン、シャーシ、トランスミッション、ボディ、内装等に分解します）。次に、さらにそれらを各部品別に分解します。

(5)設計図面による原価低減

これまでのプロセスを踏まえて、製品コンセプトを設計図面上に具現化する段階です。目標原価を作り込んだ（達成した）設計図面（正式図）を完成させるために、原価改善活動を実行しながら試作が繰り返されます。

(6)量産実施への移行準備

正式図に基づいて製品を生産・製造に移す準備を行う段階であり、生産設備等の状態の確認や最終的な原価見積が行われます。

(7)原価企画活動のフォローアップ

製品が量産段階（生産・製造）に移行すれば、原価企画活動は一応完了したことになります。原価企画活動のフォローアップ段階とは、製品が量産実施段階に移行した直後も含めて原価企画活動の評価と検討を行い、未解決な問題があればその解決・解消に取り組む段階です。

以上のプロセスを経て、原価企画は実施されます。なお、原価企画を実行するためには、それを支援する手法としてVE（価値工学）が活用されます⁸⁾。現在では、原価企画は日本企業ばかりではなく、製造業を中心に世界的に定着している戦略的コスト・マネジメント手法ですが、万能なものではありません。当然ながら、克服すべき様々な課題があります。例えば、サプライヤー（取引先）の疲弊、設計担当エンジニアの疲弊の問題や日本企業のグローバル化に伴う

原価企画の海外移転の問題等を指摘することができます。

IV ABC / ABM

1. ABC / ABM の意義と目的

活動基準原価計算 (activity-based costing : ABC) は、1980年代半ばにアメリカの研究者クーパー (R. Cooper) とキャプラン (R.S Kaplan) が提唱した新しい原価計算手法です。

ABC とは、主として製造間接費を製品やサービス等の原価計算対象に割り当てる際に、それらの資源を活動 (activity : アクティビティ) 別に把握し、その活動別コストをコスト・ドライバー (cost driver : 原価作用因) を用いて原価計算対象に割り当てる原価計算システムであると定義されます。

したがって、ABC の第 1 の意義は、従来の伝統的原価計算とは異なり、製造間接費を活動別に認識・集計・配分することを通じて、製造間接費の配賦計算を精緻化し、より正確な製品原価を算定することにあります。

さらに、近年では、ABC に関する研究が国内外において積極的になされた結果、多くの研究成果が報告されており、その理論化ないし体系化はかなりの程度まで進んでいます。具体的にいえば、ABC は製品の製造原価の算定のみだけではなく、原価低減やビジネスプロセス・リエンジニアリング等による経営効率化に有用な手法である活動基準管理 (activity-based management : ABM) としても活用されるようになり、その意義・目的は多様化してきているといえるでしょう。

2. ABC 提唱の背景

周知のように、今日の企業を取り巻く環境の変化は激変しています。とりわけ、製造環境に関しては、今日では FA 化 (ファクトリー・オートメーション)、CIM 化 (コンピュータ統合生産) や JIT (ジャスト・イン・タイム) 生産方式および多品種少量生産が普及しており、それに伴って製品の企画・設計、工程の段取り、機械の保守・点検や品質管理および在庫管理等の製品・生産を支援する活動 (支援活動) が非常に重要になっています。

このような状況下では、支援活動の重要性の増大に伴って製造増間接費の発生額も増大し、さらに製造原価全体に占める製造間接費の割合もまた増大傾向にあり、従来に比べて製造間接費の適切な配賦が、正確な製品原価を算定するためにはきわめて重要な意味を持つようになってきています。しかも実際には、そのような支援活動によって発生する製造間接費は、操業度とはほとんど無関連に発生しており、必ずしも操業度の高い製品 (大量生産品) が多くの製造間接費を発生させておらず、むしろ操業度の低い製品 (少量生産品) の方がより多くの製造間接費を発生させているのです。

しかしながら、伝統的原価計算によれば、製品原価の計算に際して、このような製造間接費の発生メカニズム・実態を無視して、直接作業時間や機械運転時間などの操業度に関連した基

準に基づいて製造間接費を製品に配賦してしまうので、操業度の高い製品（大量生産品）ほど必要以上に多くの製造間接費が配賦されてしまいます。

したがって、伝統的原価計算では製品による資源の消費実態を正確に反映しない不正確かつ不適切な製品原価が算定されることとなります。通常、この製品原価情報を利用して算定された製品別収益性分析に基づいて、プロダクト・ミックス（製品組み合わせ）等の製品戦略に関する意思決定がなされます。しかし、伝統的原価計算によって算定された不正確かつ不適切な製品原価情報は、結果的には経営者を誤った意思決定へと導いてしまうのです。

このように陳腐化して経営者の製品戦略に関する意思決定に役立たなくなってしまう伝統的原価計算の問題を解決・解消するために、ABCは正確な製品原価を算定し、経営者が製品戦略に関する意思決定を適切に行うことに貢献する戦略的な原価計算として新たに提唱されたのです。

3. 伝統的原価計算とABCの計算構造の相違

通常、伝統的原価計算では、次の手順で製品原価が計算されます。

〔伝統的原価計算の手続〕

（第1段階）：費目別計算（材料費、労務費、経費の要素別に集計）



（第2段階）：部門別計算（製造部門、補助部門の原価発生場所別に集計）



（第3段階）：製品別計算（原価計算対象別に集計）

一方、ABCの計算手続は、以下の2段階計算を経て行われます。

〔ABCの計算手続〕

資源の原価（製造間接費）

（第1段階） ↓ ※配賦基準として資源ドライバーを使用

活動（アクティビティ）

（第2段階） ↓ ※配賦基準として活動ドライバーを使用

製品・サービス等（原価計算対象）

まず、第1段階では、各活動別に原価（製造間接費）がコスト・プール（原価の集計場所）に集計されます。そして、次に第2段階では各製品やサービス等（原価計算対象）に原価が集計されます。その際には、各計算段階において特定の原価の発生を直接規定する変数、すなわ

ちコスト・ドライバー（原価作用因）が配賦基準として用いられます。さらに配賦基準は、第1段階では資源ドライバー（resource driver）、第2段階では活動ドライバー（activity driver）と呼称されます。なお、通常、単にコスト・ドライバーという場合には、第2段階の活動ドライバーのことを意味します。なお、ABCの計算手順については、次のように要約することができます。

[ABCの計算手順]

- ①まず活動（アクティビティ）を識別する。
- ②個々の活動別に原価を集計する。個々の活動に集計される原価は活動原価（アクティビティ・コスト）と呼ばれる。（第1段階計算）
- ③活動別にコスト・ドライバー（活動ドライバー）を選択する。（第2段階計算）
- ④コスト・ドライバー（活動ドライバー）当たりの活動原価（活動原価率あるいは活動ドライバー・レート）を算定する。
※活動原価率＝コスト・プールに集計される原価額 ÷ コスト・ドライバーの活動量
- ⑤各製品の活動別の実際消費量に、上記の活動原価率（活動ドライバー・レート）を掛け合わせて算定する。

前述した伝統的原価計算とABCの計算手続から、両者の計算構造上の主な相違点として、次の2つの事項を指摘することができます。両者の相違点の第1としては、伝統的原価計算では、発生した原価は発生場所別（部門別）に製造部門と補助部門に集計され、さらに補助部門費は製造部門に配賦されますが、一方、ABCでは、発生した原価は発生場所別ではなく活動（アクティビティ）別に集計されることです。そして、第2の相違点は、伝統的原価計算では製造間接費は操業度に関連した配賦基準（直接作業時間や機械運転時間等）を用いて製品に配賦しますが、ABCではコスト・ドライバーを配賦基準として用い、製造間接費を製品との因果関係に基づいた配賦を行うことです。

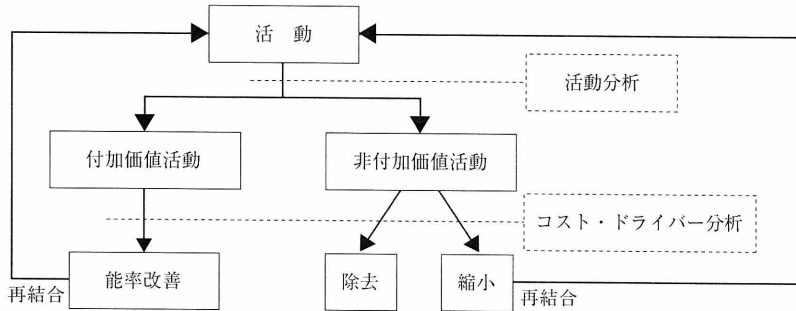
4. ABCからABMへの進展

ABCは、当初の正確な製品原価の算定目的から、より包括的な活動基準管理（activity-based management：ABM）へとその適用範囲・目的が拡張されてきました。ABMとは、顧客によって受け取られる価値を改善し、この価値を提供することによって利益を改善するための方法として活動（アクティビティ）の管理に焦点を当てることであり、活動分析、コスト・ドライバー分析、業績測定を含み、主要な情報源としてABCを利用するものです。

また、ABMの主要な方法としては、活動を顧客にとって価値を生み出す活動である「付加価値活動」（value-added activity）と顧客にとって価値を生み出さない活動である「非付加価値活動」（non value-added activity）とに分類し、各活動の原価の発生要因であるコスト・ドライバー

(原価作用因) をコントロールすることを通じて、付加価値活動を改善すると同時に無駄な活動

図Ⅳ－1 ABMの方法



出所：岡本・廣本・尾畑・挽(2008) p.231

(非付加価値活動) を除去することができます (図Ⅳ－1)。

このことを通じて、ABMはプロセスの改善・効率化(ビジネスプロセス・リエンジニアリング)や原価低減に貢献することができます。さらに、近年では、ABC/ABMの適用業種・業界は製造業のみばかりではなく、サービス業や非営利組織および政府・地方自治体においても積極的に導入し、活用されています。

V BSC

1. BSCの進展

バランスト・スコアカード (balanced scorecard : BSC) は、1990年代にアメリカの管理会計研究者のキャプラン (R.S Kaplan) と経営コンサルタントのノートン (D.P.Norton) によって開発・提唱された管理会計手法です。当初、BSCは財務的指標のみではなく、顧客の視点、内部ビジネス・プロセスの視点、および学習と成長の視点といった非財務的指標をも加味した新しい業績測定システムとして提唱されました。しかしながら、アメリカ企業を中心として普及・定着していくうちに企業実務を通じて、次第に機能・適用範囲が拡張し、近年では戦略を策定・遂行するための戦略的マネジメント・システムとして認識されるようになりました。

2. BSCの枠組み

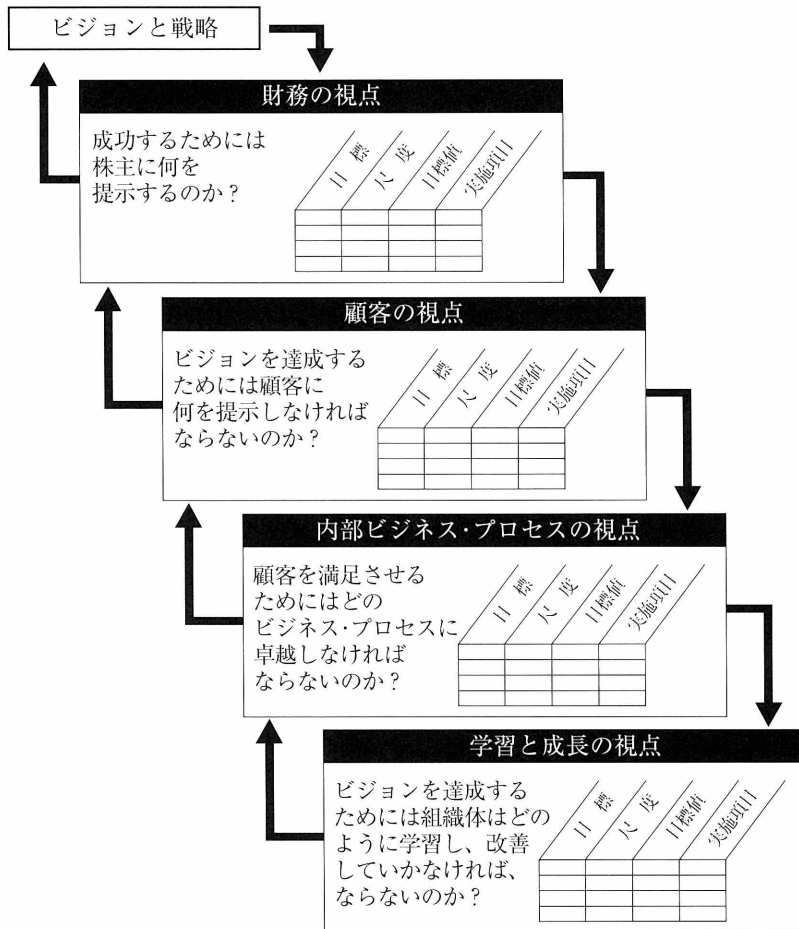
BSCは、4つの視点「財務の視点」、「顧客の視点」、「内部ビジネス・プロセスの視点」、および「学習と成長の視点」から成り立っています。さらに各視点には、事業部門などの具体的な戦略目標、戦略目標の達成度を測定する成果尺度 (outcome measure)、目標値 (成果尺度についての具体的な目標値)、その成果を導くパフォーマンスドライバーが設定され、さらにそこから具体的な活動計画である実施項目が導かれます (図Ⅴ－1)。

そして、各々の視点は、次のように説明されます⁹⁾。まず財務の視点は、株主に対して何をなすべきかを表しており、戦略は最終的にこの財務的な尺度に集約されます。目標には、各種の

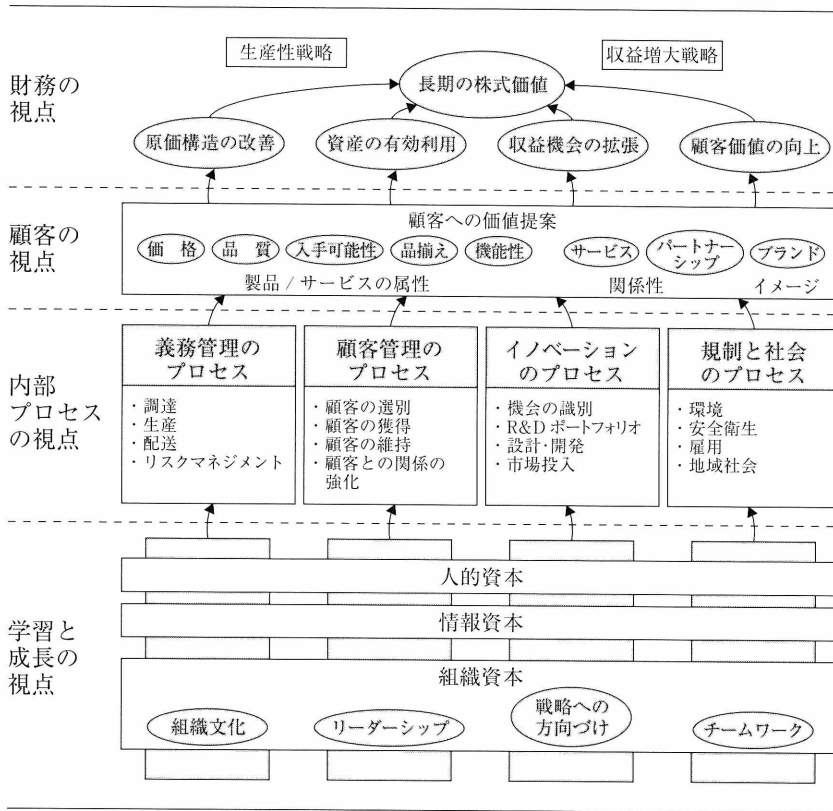
利益率, 特に ROI (資本利益率) が用いられます。次に, 顧客の視点とは, 顧客に対して何をなすべきかを表しており, 目標は顕在的および潜在的な顧客の満足を獲得することです。そして, 内部ビジネス・プロセスの視点では, 株主と顧客を満足させるために, どのビジネス・プロセスにおいて優れていることが必要であるかについての目標と尺度が記述されます。最後に, 成長と学習の視点は, 財務の視点あるいは顧客の視点の目標を達成するための内部ビジネス・プロセスを改善・変化させるための従業員の能力を開発・維持することを目標としています。具体的には, 従業員満足, 訓練等の包括的尺度が設定されます。

BSC では, これらの各視点間の因果関係と各視点内の因果関係を明らかにした上で, 戦略マップを作成・利用することによって戦略を策定し, その実行・実現を確実にします¹⁰⁾。戦略マップとは, 戦略を記述するための論理的かつ包括的な因果関係図のことです (図 V-2)。この戦略マップによって戦略の全体が可視化されます。

図 V-1 戦略の因果関係を定義づける



図V-2 戦略マップは組織がいかに価値を創造するかを表す



出所：櫻井・伊藤・長谷川訳(2005) p.35

今日では、BSCは、戦略マネジメント・システムとして広く認識・理解されていますが、実際にBSCを有効に機能させるためには、中長期経営計画、予算管理システム、方針管理および目標管理等の既存の経営管理システムとの円滑な連動が必要不可欠です。とりわけ、BSCの革新性は、利益額に代表される財務的指標ばかりではなく、併せて無形資産等の非財務指標もまた視野に入れた総合的な観点からアプローチしていく点にあります。さらに、BSCは、現行の管理会計の枠組みそのものを大きく変化・変容させるほどの可能性を持っています。その有効な活用方法については、様々な研究が取り組まれています。今後の大いなる成果および展開が期待されるところです。

VI おわりに～今後の管理会計研究の展望～

本稿では、管理会計という学問についての理解を促進するために、その意義や特質および体系を説明するとともに、さらに管理会計の体系の中でも、近年、注目を集めている戦略的管理会計と呼ばれる領域から、とりわけ重要だと思われるトピックスとして、原価企画、ABC/ABM、

BSCを取り上げて説明しました。

既述のように、管理会計の目的は企業内部の各階層の経営管理者にとって、彼らが行う経営管理に有用な会計情報を提供することにあります。しかしながら、今日の企業を取り巻く環境は猛烈なスピードで変化し、それに伴い企業経営そのものも変化・変容を余儀なくされています。当然の結果ながら、このような動向に合わせて管理会計という学問自体も拡大・拡張されていかななくてはなりません。将来の管理会計の姿は、どのようになっているのでしょうか？

そこで、最後に、全てを網羅することはできませんが、筆者自身も強い関心を持っており、なおかつきわめて重要だと思われる研究テーマをいくつかピックアップすることによって、私見ながら今後の管理会計研究の方向性について展望したいと思います。とりわけ重要なものとして、既に紹介した戦略的管理会計の研究を含めて、次の4つの研究テーマを挙げておきます。

- ①戦略の策定・実行に貢献する管理会計手法に関する研究（戦略的コスト・マネジメントをはじめとした戦略的管理会計に関する研究）
- ②企業のグローバル経営に伴う管理会計システムに関する研究（グローバル管理会計に関する研究）
- ③企業価値に関して有形資産のみばかりではなく、無形資産（のれん、ブランドや従業員のスキル等）の存在と重要性を意識し、これらを活用することによって企業価値を向上することに貢献する管理会計システムに関する研究（企業価値向上のための管理会計に関する研究）
- ④環境問題との関連における研究（環境管理会計に関する研究）

上記のように、「経営戦略」、「戦略的コスト・マネジメント」、「グローバル経営」、「企業価値向上のための無形資産の活用」、「環境経営」は、今まさに現在の企業経営が直面している喫緊の経営課題ばかりです。したがって、管理会計においても是非取り組んでいかななくてはならない研究テーマだと理解して頂けるでしょう。今後の管理会計研究は、上記のテーマばかりでなく、その他の多種多様なテーマをも取り込みながらダイナミックに展開されることでしょう。

注

- 1) American Accounting Association (1959) を参照されたい。
- 2) Goetz (1949) を参照されたい。
- 3) Beyer (1963) を参照されたい。
- 4) Johnson and Kaplan (1989) および鳥居 誠 (1992) を参照されたい。
- 5) 櫻井 (2009) p.336 を参照されたい。
- 6) 原価維持とは、現在の技術、経営、業務上の標準原価を維持するための活動であり、伝統的な標準原価管理および予算管理によって管理されます。次に、原価改善とは、既存製品の生産・製造、販売段階で実行される原価低減活動であり、QCサークル等の小集団活動を通じて実行されます。

- 7) 標準原価計算が、有効に機能する前提条件として、次の条件が挙げられます。
①製造技術の安定、②生産の担い手が熟練工に依存していること、③科学的管理には生産工学（動作研究・時間研究）を適用していること、④製品が確定した製造技術により量産体制に入っていること。
- 8) VE（価値工学）は、1940年代後半にアメリカのGE（ゼネラル・エレクトリック）社によって開発された管理手法です。VEでは、製品が持っている価値はその機能とコストとの関係で決まると考えます。
- 9) Kaplan and Norton（2000）pp.25-29および櫻井監訳（2001）pp.108-110を参照されたい。
- 10) 戦略マップについて詳細に考察するためには、Kaplan and Norton（2004）および櫻井・伊藤・長谷川訳（2005）を参照されたい。

参考文献

- 新井清光・津曲直躬編（1982）『会計学を学ぶ』有斐閣。
- 伊藤博（1992）『管理会計の世紀』同文館。
- 伊藤博（1975）『管理会計：事例による解説と研究』実教出版。
- 岡本清・廣本敏郎・尾畑裕・挽文子（2008）『管理会計（第2版）』中央経済社。
- 小川洵・小澤康人編著『原価会計の基礎』（2004）創成社。
- 櫻井通晴（2009）『管理会計（第四版）』同文館。
- 染谷恭次郎編（1973）『商学研究ガイドブック』有斐閣。
- 日本会計研究学会（1996）『原価企画研究の課題』森山書店。
- American Accounting Association. (1959) 'Report of the Committee on Management Accounting', *The Accounting Review, April*, pp.207-214.
- Beyer, R. (1963) , *Profitability Accounting for Planning and Control*, The Ronald.
- Goetz, B.E. (1949) , *Planning and Control : A Managerial Approach to Industrial Accounting*, McGraw-Hill. (今井忍・矢野宏訳（1963）『経営計画と統制』日刊工業新聞社)
- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan. (1987) , *Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press. (鳥居宏史訳（1992）『レレバンス・ロスト：管理会計の盛衰』白桃書房)
- Kaplan, R.S. and D.P. Norton. (2004) , *Strategy Maps :Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business School Press (櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川恵一（2005）『戦略マップ』ランダムハウス講談社)
- Kaplan, R.S. and D.P. Norton. (2000) , *The Strategy Focused Organization : How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press (櫻井通晴監訳（2001）『戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報社)

