

近藤 隆史
伊藤 正隆

管理会計（原価管理も含む）は、会計学研究の一分野である。管理会計とは、会計数値を用いた経営管理のことであり、組織・戦略論といった領域とも密接に関連している。そのため、開設当初から経営学部のカリキュラムにおいて管理会計の関連科目として管理会計論および原価計算論という科目が設置された（図1参照）。その後、この2科目を柱として現在では、管理会計、原価計算、工業簿記、原価管理の4科目が設置されている。

開設当初は、管理会計論において会計数値を用いた経営意思決定や業績管理に関する内容が、そして原価計算論においては 1962 年に設定された原価計算基準を中心とした講義であったのであろう。管理会計論は、2000 年に管理会計 A と B に分けられたが、翌 2001 年には管理会計という科目に編成され、現在に至る。また、1973 年には管理会計の代表トピックの一つ、予算管理に関する講義である予算統制論が管理会計論から派生していた。これは、1981 年に予算管理論と名称を変え、2000 年まで続いた。原価計算論は、2000 年に原価計算と名称を変え、現在に至っている。また、原価計算論または原価計算からは、1973 年に工業簿記、そして 2011 年には原価管理が派生しており、開設以降の新たな原価計算手法や原価管理手法を含める形で科目が設置されてきたことが伺える。

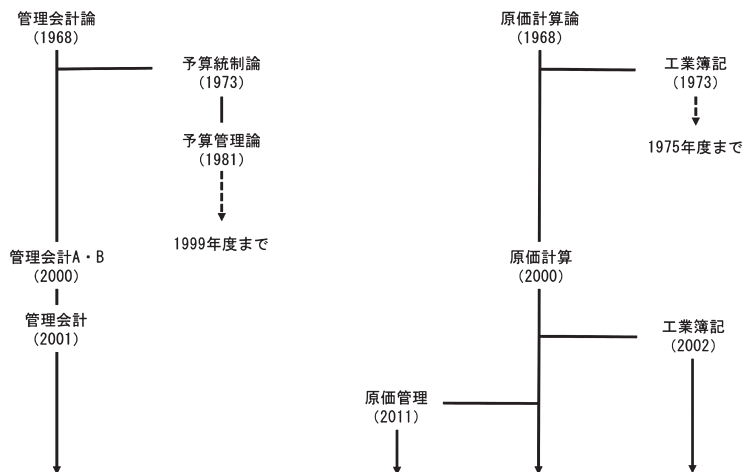


図1 経営学部における管理会計の関連科目の変遷

2. 身近な管理会計

以上が本学経営学部の実務会計関連科目の変遷であった。ここからは、視点を変え、学問・研究分野としての管理会計について論じよう。まず本節では、管理会計の具体的なイメージを掴んでもらい、続く3と4ではそれぞれ、そのマクロとミクロ的な実践を示し、最後は、研究の方法や動向について概観して締めくくろう。

会計学といえば、ついつい関心が財務会計にいきがちであるが、管理会計の歴史は古く、意外と思わせるエピソードが多い。例えば、シェークスピアの喜劇『ベニスの商人』でよく知られる中世ベニスの商人も帳簿をつけ、日々の商いを測定・記録していたとされる。そのことに会計起源の一端を求めたりもするが、当時のことを想像してみると、そうした行為の目的は、財務会計の目的と言われる外部利害関係者への報告のためというよりは、限られた集団内での経営者による経営管理のためと考えるほうが自然であり、立派な管理会計実務の現れともとれよう。日本でも、例えば、加賀藩士の御算用者が天保から明治にかけて記帳していた家計簿の詳細が、磯田道史著『武士の家計簿』の中で紹介されている。それを見れば、当時の武士の生活の様子がありありとわかるという。興味深いのは、江戸の平安時に比べ、維新の混乱期では、軍艦や大砲の製造といった特殊プロジェクトにかかる高度な計算技術が要求され、藩の経理係はその地位をあげ会計が非常に重宝されたらしい。会計が大藩を切り盛りする上で極めて重要であったことを推察させる。この維新のさなか、米国では、かの発明家 T. エジソンが、電力史の中で多大な貢献をあげたのは有名な話であるが、むしろ、T.P. ヒューズ著『電力の歴史』では、彼の成功、つまり、エジソン方式の電力供給システムの普及は、その技術もさることながら、綿密な原価計算に裏打ちされたコスト優位性によるところが大きいとされている。さらに、1962年に A.C. チャンドラーが著した『組織は戦略に従う』では、第一次大戦後に火薬事業で成功納めたデュポンを取り上げ、それが現代的な組織形態（事業部制組織）へ変容する中で、管理会計の代表的な指標である ROI（Return on Investment、後に「デュポン式 ROI」と呼ばれる）が生み出されたことを明らかにした。これについては後でもう少し立ち入ることにする。ちなみに、人気マンガ家の藤子不二雄は、日本の最大家電メーカー松下電氣（現パナソニック）を題材にした漫画『プロジェクト POS：ある事業部の挑戦』の中で、ここで述べたような事業部制の特性を余すことなく同社の自転車事業のプロジェクトの中で描いている。ここまで特に脈絡なく管理会計と関連しそうなエピソードを紹介したが、そこから管理会計について伺えるのは、時代を問わず、あらゆる組織で実践される会計数値を用いた管理活動ということである。

3. 戦略・組織と管理会計

『組織は戦略に従う』で登場した ROI についてももう少し考えてみよう。ROI は、投資利益率と呼ばれ、管理会計の教科書なら必ず取り上げられる経営指標の一つである。ROI は、 $\text{ROI} = \frac{\text{利益}}{\text{投資額}}$ で計

算できる。要するに、投資額に対してどれだけリターンがあったのか、その効率性が経営者は直感的にわかる。ただ、これだけであれば、電卓一つあれば十分で、わざわざ管理会計を持ち出すまでもない。管理会計は、その基本目的を、組織の「分化」と「統合」に置いている。組織の分化とは、つまり、デュボンの例でいえば、会社全体を幾つかの事業別に区分し、その事業部に社長の代わりに業務を執行する事業部長を配置することである。これが、権限移譲であり、分権的組織の誕生である。一方で、社長は、事業部の業績を測定したり、比較したり、それに基づき資源配分を決めたり、重要な経営判断を下す。ただし、事業が異なると、その測定や比較は容易ではない。また、事業部長たちの努力目標を提示するにしても、それぞれ事情を加味しすぎると、指標として適当でなくなる。そこで ROI である。ROI により、各事業の貢献度が統一的な指標で測定・比較できるだけでなく、それら貢献度を合算することで、会社全体の目標・戦略の達成度がわかる。まさに、統合が ROI を通じて達成されるわけである。逆に、ROI により分化が可能であるともいえる。ROI は、それこそまさに管理会計と言ってもいい経営指標といえる。

4. モチベーションと管理会計

以上は戦略や組織寄りの話である。組織の人（従業員）のミクロな面にフォーカスした管理会計についても述べておこう。どんなに立派な戦略が用意されていても、仕事へのやる気がなければ、せっかくの戦略が絵に描いた餅に終わる。管理会計の研究者の間では、「測定できなければ管理できない」という公理じみたものが知られている。裏を返せば、測定できれば、なんでも管理できるわけである。身近なところで、毎日体重を測るだけで、ダイエットに成功とか、簡単な家計簿で貯金が増えたとか、そんなところである。もちろん、体重を測ったことや、家計簿をつけたことそのもののが、実を結んだわけではなからう。日々の体重や家計の支出を測定・記録し、それを分析し（眺めるだけでもいいかもしれない）、現状を把握し、そのことが目標へと自らの行動を導いてくれる。人間は、ちょっとしたことで動機づけられるものである。また、ある進学塾の小学生クラスでは、幼い生徒の勉強意欲を高めるため、問題を正解するごとにかわいい絵柄のシールをプレゼントして、ボードに貼らせるようにした。すると、今度は、そのシールを集めることに喜びをおぼえ、生徒らはそのために猛勉強し始めたという。やや本末転倒な気もするが、やる気を引き出す簡単確実この上ないやり方であろう。これら事例に共通するのは、現状や成果の可視化である。それも素早いフィードバックによる行動・結果の可視化である。稲盛和夫氏は、京セラの創始者であり優れた経営手腕の持ち主として著名だが、もう一つ彼の功績にアメーバ経営と呼ばれる独自の経営手法の開発がある。このことは、彼の著書『アメーバ経営』にまとめられている。そのエッセンスは、まず、組織をアメーバと呼ばれる小集団に分け、そこにリーダーを配置することに始まる。そして、アメーバには、「時間あたり採算」と呼ばれるごく簡単な利益指標が目標として設定される。興味深いのは、本来であればコスト管理対象の製造ラインをアメーバに分け、利益責任をとらせる点である。そこでは、アメー

バリエーションは時間あたり採算を強く意識して、他の関連するアメーバと取引をするのである。特に、時間あたり採算は、アメーバの意思決定・行動の結果を即座に反映したもので、日々の活動が利益数値に換算され報告される。そのため、リーダーは時間あたり採算向上のため創意工夫し、アメーバが一丸となって経営課題に取り組むようになる。良い成績を示せばそれだけ組織の中での評価も高まる。これは、先の例の行動・結果の可視化と素早いフィードバックに他ならない。ただし、京セラの狙いは収益性の向上だけでなく、アメーバ経営への参加を通じてリーダーの経営感覚を醸成することにあるという。こうした管理会計は、人のやる気を起こさせかつ組織にとって望ましい行動を引き出させるのに大きな役割を果たしているといえよう。

5. 管理会計の研究

以上、管理会計の実践の話を中心にしてきた。最後の節では、最初に、管理会計研究の特徴について方法論別に紹介しよう。まず、代表的な課題としては、そもそも管理会計は、経営環境や戦略・組織とどのような関係にあるのだろうか、が挙げられる。この背景には、「ベスト」ではなく、状況に適した管理会計があり、そのもとで好業績が得られるはず、という条件適合的な見方が存在する。そのために、収集された経験的なデータと統計的手法を使って、環境や戦略・組織といった様々な要因の中から管理会計の実務の決定要因を探ろうとする。とりわけ、不確実な経営環境下や変革志向の組織の中で、管理会計は果たして役に立つのか否かは素朴な問いではあるが、かねてより多くの研究者の関心を集めてきた。たしかに、会計情報の有用性は、単純・定形な意思決定に限られるといわれたりもする。しかし、最近の調査研究では、経営者は、不確実な環境において、むしろ積極的に管理会計情報を利用することがわかっている。これは『武士の家計簿』の中でも紹介した不安定な混乱期において藩の会計技法が重宝されたという事実とも符合し驚かされる。

次に、数ある管理会計手法の中でも多くの研究者が注目してきたものの一つに業績評価がある。最近では、業績連動型の報酬システムなどが注目されていたりする。要は、部下（エージェント）のやる気を最大限引き出す報酬体系として、インセンティブをどの程度与えるのがよいかという、経営者（プリンシパル）にとって非常に悩ましい問題である。なぜかといえば、両者の間には常に情報の非対称性があり、プリンシパルは、エージェントの努力の程度を正確に知り得ないからである。相手の知らない情報を持つ者が持たない者に対し優位に立てるわけである。プリンシパルはどうやって（最小限のコストで）その溝を埋めようとするのか。この分野は、経済学（情報の経済学）が得意としてきた古典的テーマであり、契約理論として数理的手法により発展してきた。そのことが、P. ミルグロム & J. ロバーツ著『組織の経済学』にわかりやすく説明されている。経済学の知見が管理会計研究にも応用され、業績評価の特性が明らかにされている。例えば、エージェントの成果を測る上ではその正確性が重要とされるが、会計情報だけでなく、非会計的な情報も含めることで、上司が得られるエージェントの業績に関する情報の有用さが向上することがわかっている。アメーバ

経営では、アメーバリーダーの成果は、時間あたり採算を通じて上司に報告される。京セラの場合、直接金銭報酬には結び付けないとされるが、単なる会計ベースの指標ではなく、業務効率の視点を業績評価にうまく組み込むことで、管理会計から得られる情報をより豊かにすることを狙っているのかもしれない。

以上は、定量研究の紹介であった。次に、インタビューや観察を通じて知り得た質的データの他にも歴史的な資料に基づく研究について触れておこう。これら定性研究は、定量的なデータでは捉えることのできない管理会計の実践を描こうとする。特に管理会計は、教科書よりも実務が先行したりすることが多い。実はアメーバ経営もその一つの産物である。また、定性研究には、定量研究ほどの結果の客観性には及ばないが、社会通念や常識、教科書知識とは反する事実が発見できる強みを秘めている。先のエジソンのコスト計算力というのは、国家事業ともいえる電力システムの普及という革新性の中で重要な役割を果たしていた。一般的に思われがちな会計のイメージとはかけ離れ、管理会計情報の本質を理解する上でも極めて有益な示唆を与えてくれる。

最後に、管理会計研究の動向についても簡単に触れておこう。管理会計に関する研究は、予算研究に遡り100年そこそこ歴史は浅いがその発展は平坦ではない。例えば、H.T. ジョンソン & R.S. キャプランは、1987年に出版した『レレバンス・ロスト：管理会計の盛衰』において、定番の管理会計技法は、実務では陳腐化していると指摘し、管理会計の理論と実務の乖離を示唆した。管理会計の多くの研究者は、これに呼応すべく現場をよく観察・調査することでそのギャップを埋めようと研究スタイルが大きく変わった。さらに、近年ではグローバル化やIT技術の急速な進化により、企業を取り巻く経営環境の変化も著しく、企業における経営管理実践もそれに合わせて変化が要求されている。今後、こうした変化に対応する形で管理会計に関する研究が行われていくと考えられる。