法政大学学術機関リポジトリ
HOSEI UNIVERSITY REPOSITORY

PDF issue: 2025-07-12

<書評>桜井通晴訳『コスト戦略と業績管理の統合システム』(ダイヤモンド社、1998年)

SATO, Yasuo / 佐藤, 康男

(出版者 / Publisher)
法政大学経営学会
(雑誌名 / Journal or Publication Title)
The Hosei journal of business / 経営志林
(巻 / Volume)
35
(号 / Number)
4
(開始ページ / Start Page)
83
(終了ページ / End Page)
88
(発行年 / Year)
1999-01-30
(URL)
https://doi.org/10.15002/00003460

Hosei University Repository

〔書　評〕

櫻井通晴訳『コスト戦略と業績管理の統合システム』（ダイヤモンド社，1998年）

佐　藤　康　男

（1）

原著はRobert S. Kaplan & Robin Cooperの「Cost & Efffect」（HBS Press. 1998）であるが，Kaplanは1987年にH. T. Johnsonの共著で『Relevance Lost』（邦訳，レレバンス・ロスト）という書物を出版している。これは全米をはじめとして，世界中の管理会計研究者および実務家に大きな衝撃を与えた。ここで主張された主要な論点は，今世紀の初頭に誕生した現在の基本的な管理会計手法は今日の企業環境の下では有効性を失っているのではないかというものである。たしかに，今世紀の20年代あるいは30年代ではコンピュータの出現はみていなかったし，グローバリゼーションという用語も存在しなかった。また，FMS，CIMあるいはCALSのような生産技術の進展も80年以降の特徴である。したがって，彼等の主張は目新しいものではないが，その着眼点がすぐれていたのである。

最近10数年間における管理会計のもっともエポックメイキングなテーマはABC（活動基準原価計算）であろう。これもKaplanとCooperの論文が端緒となっている。これは当初，間接費の計算を厳密に行うことにって製品原価計算の正確化を図るという意図をもっていたが，その後，それに基づいて最適なPPMを策定したり，不採算製品の撤廃によるリストラに利用されるようなABMと呼ばれる手法に変化してきた。こうしたABCおよびABMを熱烈に支持する管理会計研究者は，これによってアメリカ経済は復興したと主張するが，それはあまりにも過大評価というものであろう。しかし，欧米の企業でかなり導入されているという事実からすれば，その有効性は否定できない。このABCを本格的に導入したという日本の大企業はまだ見当たらないが・・・

最近，管理会計の領域で企業戦略に役立つ管理会計というテーマが脚光を浴びている。この領域は管理会計で最も遅れている分野である。その理由は二つある。ひとつはこのようなテーマは経営戦略であるから経営学の分野であり，長い間研究対象から除外されてきたからである。もうひとつの理由は企業での経験もない管理会計の研究者が，このようなテーマに取り組んでも，独自の展開は無理であるという点が上げられよう。したがって，こうしたテーマでは欧米の研究成果を紹介するという従前のアプローチをとらざるを得ないからである。もちろん，こうした研究が少ないのであるから，このようなレビュー論文でも意義はあると思うが・・・

このような企業戦略や企業目標と結びついた新しい業績評価システムとしてバランス・スコアカードという手法が注目を浴びている。これもKaplanがDavid Nortonと著した「The Balanced Scorecard（1996）」という書物が発端となっている。これは従来のような業績評価ではなく，財務・顧客・社内のビジネスおよびプロセス・学習と成長，という4つの視点から行おうというものであり，経営戦略と結びついている。

このようにみると，ここ10数年間に注目を浴びた管理会計のテーマにKaplanがすべて関わっていることがわかる。このようなことは，他の学問領域では考えられないことであろう。それほど彼はすばらしい研究成果を示しているが，本稿で取り上げる『Cost & Effect』はこれまでの研究の総合化ともいえるものである。本稿でその内容を紹介・吟味し，コメントするゆえんである。

（2）

本書は原文で357ページ，邦訳書で425ページの

Hosei University Repository

大冊であるから，本稿ですべてを詳細に紹介することは不可能である。したがって，最初に本書の内容を目次で概略的に掲げておくことにしよう。

第1章　序説　コスト戦略と業績管理システム
　1つの原価計算システムでは十分ではない
第2章　コストと業績測定システム設計の4段階モデル
　第1：財務報告目的にも不適切なシステム
　第2：財務報告に偏重したシステム
　第3：カスタマイズされた経営管理上適切なスタンドアローン・システム
　第4：コスト・マネジメントと財務報告の統合
第3章　標準原価計算と変動予算システム
第4章　標準原価計算システムの拡充
第5章　原価改善と疑似プロフィットセンター
　原価改善
　疑似プロフィットセンター
　日本企業における疑似プロフィットセンター
　学習と改善のための第3段階システムとしての原価改善と
　疑似プロフイットセンター
第6章　ABC：序説
第7章　資源キャパシティの原価測定
　歴史的データによるABC
　将来の視点：予算原価によるABC
　ABCの基本等式
　ABCについての混乱
　ABCと制約理論（TOC）
第8章　ABM：業務的なアプリケーション
　ABC：企業の原価関数
　業務的ABM
第9章　戦略的ABC：プロダクト・ミックスと価格決定
　ABCによる製品の収益性：クジラ曲線
　製品関連の対応策
第10章　戦略的ABC：顧客
　顧客ベースのABM：カンサール社のケース
　サービス提供原価が高い顧客と低い顧客の管理
第11章　戦略的ABC：サプライヤー関係と製品開発
　サプライヤー関係
　ABCと原価企画
　製品設計と製品開発の活動分析
第12章　サービス産業におけるABC
　サービス業：製品・サービスの原価計算の複雑な環境
　サービス業における製品と顧客の原価計算の必要性
第13章　ABCシステムの拡張
第14章　第4段階：ABCとERPの統合
第15章　第4階：ABBと振替価格
　ABCのインパクト
　ABBのプロセス
　ABBの利用
　ABMとABBによる固定費の変動費化
　What-if分析
　振替価格の設定

これからもわかるように，本書の内容は非常に多岐にわたっており，それらをすべて本稿で取り上げることは不可能なので，上掲の目次ではここで紹介する項目のみを示してある。これらの項目は本書のエッセンスと思われるが，それはあくまでも評者の個人的判断によるものである。

（3）

原価計算の目的としては一般に，財務報告・原価管理・経営意志決定の3つがあげられるが，現実にはこれら3つの異なった機能を1つの原価計算制度で賄っているのは不合理である，という主張はKaplanが『レレバンス・ロスト』以来行ってきたものである。それに加えて，現在の原価計算には2つの問題があると述べている。1つはマーケティング・販売・配送といった業務活動に必要な費用が製品別に計算されていないことである。そして2つめは直接原価計算では直接材料費と直接労務費のみを個々の製品に負担させるが，製造

Hosei University Repository

間接費と支援の原価は（固定費として）無視されている，という指摘である。著者（達）によれば，それらは固定費ではなく超変動費とも呼ばれるものであり，生産量や売上高よりも速い速度で増加するものであるから，直接原価計算では経営意志決定に利用できないという。また，ABMはABCの発展したものであり，前者は確実な原価情報を提供するので全体の活動の改善が可能になり，後者はより少ない資源で所与の目的を達成させることができる。そして，後者を業務的ABMと戦略的ABMの2つに分けている。業務的ABMとは活動をより効率的に遂行するためのものであり活動管理・リエンジニアリング・TQM・業績測定などを含んでいる。そして，戦略的ABMとは遂行すべき活動を選択するためのものであり，製品の設計・サプライヤーとの関係・顧客との関係・市場のセグメンテーション・販売チャネルなどの領域を含んでいる。

複数の原価計算システムをもつことはコスト面からも問題があるので，財務会計目的のためのシステムは残しておき，経営管理目的のためにはスタンドアローン（standalone：独立型）かネットワークでつながれたABCシステムを米国では導入している。しかし，90年代の中頃から企業は業務・財務・経営管理の統合システムであるERP（Enterprose Resource Planning）をもつことができるようになったので将来はこれがより発展するであろう。ERPとは全社的な業務管理や経営資源の活用を図るコンピュータソフトのことであり，具体的には財務・会計・販売・購買・生産管理・在庫管理などの分野を網羅するパッケージソフトである。以上が第1章の要約である。

第2章では原価計算システムの発展を4段階に区分して，その内容を明らかにしている。このような記述もアメリカの研究者らしい着眼点の見事さが感じられる。まず，第1段階の原価計算は財務会計目的をも果たし得ない不十分なものであるが，数十年前に導入されたこのようなシステムを維持し続けている企業も一部ある。

第2段階の原価計算システムは財務会計の要件は満たしているが，責任センター別・活動別・ビジネス・プロセス別・顧客別などに原価を集計していないものである。また，マネージャーや従業員へのフィードバック情報のタイミングが遅れているのもこの段階の特徴である。現在，多くの企業が採用する原価計算システムはこの段階のものである。第3段階のシステムは伝統的な財務会計目的を確実に果たし，ABCシステムを持ち，現場の従業員にタイムリーな情報を提供できるようなものである。とくに，この段階のオペレーショナルフィードバックとは，歩留まり・仕損・サイクルタイム・スループットなどに関するものである。第4段階のシステムは，ABCシステムとオペレーショナルフィードバック・システムが統合され，共に財務諸表の作成に役立つ基礎を提供する。このように，彼等は原価計算システムの発展段階を示しているが，企業はこのようなステップを一歩ずつ踏むことが重要であると述べている。

第3章では上述の第2段階である標準原価計算を取り上げ，4章ではそれを拡張してオペレーショナル・コントロールのためにより役立つようにデザインされたものを提唱している。これは第3段階のシステムであるという。

第5章は原価改善（Kaizen costing）と疑似プロフィットセンター（pseudo-profit center）について述べているが，これは従業員に直接，財務的なフィードバック情報を提供する第3段階のシステムである。原価改善はいうまでもなく日本企業が考案した手法であるが，これは生産段階での原価逓減を目指して継続的に改善を進めることである。本書では日本企業のカイゼンの例として，住友電気工業と塩野義製薬を上げている。また，継続的改善をより発展させたものとして疑似プロフィットセンターがあり，これは利益情報を用いる方法である。その例として化学会社を取り上げているが，ここではチームワーク・業績管理・統計的品質管理という3つのアプローチにもとづくTQMアプローチを重視しているという。そして，ここでも日本企業の例を紹介しているが，キリンビール・オリンパス光学が取り上げられている。疑似プロフィットセンターにはミニプロフィットセンターやカンパニー制も含まれるが，わが国では事業部プロフィットセンターが最も一般的である。つまり，事業部はSBUであり，事業部別に貸借対照表や損益計算書を作成して，事業部をあたかも独立した会社とみなして業績評価を行うシ

Hosei University Repository

ステムである。これは日本企業ではきわめて一般的なものであるが，アメリカの文献で同じような内容のものを見ることができない。たしかに，アメリカでは持株会社が発展しているので，事業部制はSBUになっていないのかもしれない。

（4）

本書は全体を通してABCの考え方を貫いている。彼等によれば，第3段階の原価計算システムのひとつが前章で取り上げた原価改善と疑似プロフィットセンターであり，もうひとつが第6章から展開されるABCであり，終章である第15章まで続いている。それほど彼等のABCへの思い入れは強いのである。ABCの手法についてはこれまで多くの論文が発表されているので，ここでも示されている導入までのステップについては省略するが，ABCがもたらす情報をつぎのようにまとめている（邦訳：103ページ）。

1　企業の資源によって，どのような活動が行われているか

2　企業の活動とビジネス・プロセスを遂行するために，どれだけ原価がかかっているか

3　企業はなぜ活動とビジネス・プロセスを遂行する必要があるのか

4　企業の製品，サービス，顧客には，それぞれどれだけの活動が必要とされているのか

ちなみに，ABCを導入するための大まかなステップを示すと，（1）活動の一覧表の作成（2）それぞれの活動ごとの支出額の測定　（3）企業の製品，サービス，顧客の識別　（4）活動原価と製品・サービス・顧客とを結びつける活動ドライバーの選択，のようになる。

ABCシステムでは活動ドライバー・レートを用いるが，歴史的データによって計算する場合には実際原価計算の予定配賦率と同じように期末にならないと確定できない。そこで予算原価をもちいるが，これも通常の原価計算と同様である。キャパシティ資源の原価の測定では，活動ドライバー・レートを算定するのに実際的生産能力を用いると，期間の財務報告書に未利用キャパシティの予算項目が生じる。

固定的資源と変動的資源の区分は興味深いものがある。企業は現在と将来の活動に必要な資源ーたとえば，建物や設備などの業務上のキャパシティーを取得するために契約するか，実際に現金を支払うが，これを固定的資源と呼ぶ。これは資源の利用度とは関係なく発生し，また活動量が短期的に下がっても固定的資源の1種であるサービス価格ー技術者・購買マネージャー・生産監督者などの給料ーは変わらない。これに対して変動的資源は企業が必要に応じて外部から取得する資源であり，材料・エネルギー・臨時労働者などが合まれる。この区分はABCにとって重要である。というのは，利用されているキャパシティと未利用のキャパシティを測定し，管理することがABCでは核心となるからである。

ABCと制約理論（Theory of constraints: TOC）について述べられているが，制約理論とは売上収入から直接材料費を差し引いたスループット，材料費のすべての業務費用および工場・設備・材料などの資産として測定される在庫の3つが対象とし，業務費用と在庫を不変に保つか，低減してスループットを最大化することを目的とする。これはABCの導入によって可能になるという。この制約理論はまだまだ吟味しなければならない内容を含んでいる。以上が第6章と第7章のABCモデルの構築についての内容である。

第8章では業務的ABMについて述べているが，これは効率を高め，原価を低減し，資産の利用効率を上げるために活用される。つまり，業務的ABMはキャパシティを高めるか，支出を減らすことによって収益を上げるのに必要とされるヒト・モノ・カネを減少させることになる。また，業務的ABMをべつの観点から見れば，TQMとリエンジニアリングとともに，ビジネス・ケースの作成・優先順位の設定・原価の妥当性評価・利益の追跡などの目的に用いられる。

戦略的ABMにはプロダクト・ミックスと価格決定，顧客関係，サプライヤー関係，製品設計と製品開発などの意志決定が含まれる。ABMによる製品関係の意志決定としては製品価格の変更・代替的製品の利用・製品設計の変更・生産工程の改善などが含まれる。第9章にABCを利用していない日本企業の失敗例が掲載されている。日産・トヨタ・ソニー・三菱電機・松下電器などがあま

Hosei University Repository

りにも製品の種類を増やした結果，利益が圧迫され，製品数の削減を始めているというものである。これは真実であるが，日本経済が好況のときにはこのような戦略は顧客満足を実現するものとして高く評価されていた。企業戦略はその時々の企業環境によって左右されるものであり，“永遠に最善の戦略”というのは有り得ない。

第10章では戦略的ABMを顧客・販売チャネルおよび配送チャネルと関連づけることによって得られる収益性向上のチャンスについて述べている。たとえば，収益性の高い顧客を維持するとか，高価なサービスにはそれに見合った価格の改定，必要な割引などである。販売費は伝統的に固定費とみなされてきたが，過去のデータと比較すると固定費でも変動費でもない超変動費である。すなわち，販売量よりも速いスピードで増加する原価である。顧客ベースのABMの例としてスウェーデンの会社を取り上げているが，ここでは顧客別の利益を計算し，収益性の高い顧客，損益なしの顧客，収益性の低いあるいは損失をもたらしている顧客に分類し，注文の多い顧客にはコンピュータの端末を送り，電子処理を行った。そして，あまり収益をもたらさない顧客に対しては割引と値上げを行った。

第11章ではABMとサプライヤー関係の問題を扱っているが，ここでの目的は購入材料の仕入原価を引き下げることである。しかし，最も効果的な原価低減は設計段階でなされるので新製品の開発を含む源流管理が本章で論議されている。ここでも日本企業の例が示されているが，つぎのような記述がなされている。「日本の自動車，家電，コンピュータ，光学の企業は多くの比較的小さなサプライヤーと仕事をすることを好み，サプライヤーとの長期的関係をつくり上げ，材料の購入に伴って発生する企業のすべての原価を引き下げるような関係をサプライヤーとの間で結んでいる。このような実務から，部品類が必要とされるちょうどそのときに企業の生産工程に直接サプライヤーが小バッチで部品を直送するJIT購買が導かれた」

最も良いサプライヤーとは，購入関連のすべてのコストが最小で納入できる企業であって，価格が最低のところではないと述べ，『理想的サプライヤー』とは，部品配送をつぎのように行ってコスト低減を図る企業であるとしている。

・電子データ交換（EDI）の利用
・ゼロ・ディフェクト（ZD）
・検収の不要
・JIT
・生産工程への直結
・社内（サプライヤー）技術資源の利用
・送り状の省略
・電子送金（electonic funds transfer: EFT）の利用

このような環境の変化は日本企業でも確実に進んでいるが，中小企業ではまだそこまでいっていない。

ABCの起源は製造業であるが，サービス業にも応用できる。というのは，製造業における注文・スケジューリング・段取り・設計・検査などは生産とは直接関係のないサービス活動だからである。したがって，サービス業では投入する資源の原価と，その資源からサービスを提供される個々の製品や顧客から得られる収益とを結びつけるためにABCが必要となる。著者によれば，サービス業は製造業以上にABCの利用に適しているという。というのは，サービス業のコストは実質的にすべて間接費であり，固定費の傾向が強い。また，サービス業では短期変動費となる直接材料費がほとんど存在せず，多くの従業員が製品や顧客に直接的にではなく間接的な支援を行っているからである。サービス業で，活動，ビジネス・プロセス，製品，顧客別の原価が必要なのは，（1）製品と顧客の管理　（2）顧客へのサービス提供連鎖の形成（3）サービス業における資源投入の予算編成の3つの目的のためである。ここでも予算編成の実例がいくつか示されている。その中でABCが政府機関にも利用されているケースが紹介されている。たとえば，米国退役軍人事務局では死亡給付金処理を行うための10の活動原価を識別し，この処理のための基礎的な原価構造を監視・改善しているという。また，米国出入国管理局（INS）では，ABCによる原価情報を利用して市民権審査の処理や永住権許可証の発行を含むすべての手数料を設定している。

Hosei University Repository

（5）

第13章以下はABCの第4段階となる新たな応用の可能性について述べている。つまり，ABCが経営管理システム，報告システムおよびコントロールシステムと完全に統合する会社全体の広範なシステムへと発展させるために，どのようにしたらよいかという議論がなされている。その答えとしてつぎの2つが示されている。第1は企業の支出と費用を製品・サービス・顧客・事業部・本社へと配賦するための基礎としてABCを利用すること，そして第2はABCシステムから得た情報が業務的情報および戦略的な学習と改善のためのシステム，さらには企業の予算編成と報告のためのシステムに統合することであるとしている。

第14章ではABCとERPとの統合を扱っているが，これによって企業は統合的な財務，原価計算および業績測定のシステムという第4段階の目的を達成することができる。第15章ではABCを予算編成に活用したABB（Activity-Based Budgeting）と呼ばれる手法について述べている。従来の予算編成はシニア・エグゼクティブと事業部のマネジメントとの交渉の結果によってなされていたが，ABBでは部門と責任センターが遂行を期待されている活動の需要にもとづいて，マネージャーは資源の投入量を決定する。ABBのプロセスはABCの逆となる。つまり，ABCは資源の原価を活動から製品へと上から下に流すのに対して，ABBはつぎのような手順を踏む。

1　次期の期待生産量と販売量を製品別と顧客別に見積もる
2　企業の活動の需要量を予測する
3　企業の活動を遂行するための資源需要量を計算する
4　上記の需要を満たすための実際資源投入量を決定する
5　活動キャパシティを決定する

このようなABBは反復的な活動，とくに製品，サービスおよび顧客からの需要によって引き起こされる活動を遂行する資源に最も有効であるという。また，このABBと結びつく重要な手段としてWhat-if分析がある。これはマネージャーが個々の製品，顧客およびサプライヤーについての意志決定の結果を予測するのに役だったり，新しい注文品についての資源の原価を識別したり，価格と納期を交渉するさいの情報を提供するのに役立つ。さらに，ABCシステムは業務部門と販売組織単位に原価情報を提供するために振替価格の設定にも役立つと述べられている。

（6）

以上，本書の内容を簡単に紹介してきたが，ここで取り上げていない項目でも重要なものが多くある。それほどこの書物は中身は濃く，最近数年間の管理会計の領域における“エクセレント・リサーチ”のひとつであることは間違いない。しかも，このような翻訳がなければ短時間で容易にこのような本の内容に触れることは不可能である。それゆえに，本書の著者達と友好関係にある櫻井通晴教授をはじめとする翻訳者の先生方には心より謝意を表するとともに，学会に大きな貢献をされたことに敬意を送りたい。とくに，本書を読むにあたっては原著者の注釈に加えて訳注が非常に内容の理解に役立ったことを記しておきたいと思う。