

<書評>門田安弘、井上信一訳 「90年代の管理会計」(中央経済社)1989年

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)

27

(号 / Number)

1

(開始ページ / Start Page)

159

(終了ページ / End Page)

163

(発行年 / Year)

1990-04-30

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00003487>

〔書評〕

門田安弘、井上信一訳

「90年代の管理会計」(中央経済社) 1989年

佐藤康男

(1)

本書の原著は、カリフォルニア州立大学ロサンゼルス校の会計学教授であるJohn Y. Leeによる「Managerial Accounting Changes For The 1990s (Addison-Wesley Publishing Co.)1987」である。アメリカにおける企業の国際競争力の衰退は、経営管理者の意思決定の不適切性にあり、その意思決定のために必要な会計情報を提供する管理会計システムに問題があるのではないかという発想は、R. S. Kaplanによって最初なげかけられたものであった。その後数年を経た今日まで、これについての論文はおびただしいほど発表されている。

しかしながら、このようなテーマについての著書は、H. T. Johnson & R. S. Kaplan「Relevance Lost - The Rise and Fall of Management Accounting (Harvard Business School Press) 1987」について本書が二冊目であろう。本書は、これまで発表されたこのテーマに関する代表的なほとんどの論文を網羅しているという点で、まさにその内容を把握するためには格好の著書であり、待望の翻訳書である。本書の内容を紹介し、若干の私見を述べるゆえんである。

アメリカ企業の競争力の衰退の一因は生産方法、経営管理および販売方法などにあるのではないかという論議は、著者も「日本語版への序文」で指摘しているようにそもそも日本企業に起因している。つまり、日本企業の国際競争力は、そのような経営資源の効率的な利用の仕方であり、それらの部門のマネージャーに提供する情報を作成する原価計算あるいは管理会計方法にあるのではないかということが、このような研究テーマの出発点となっている。前掲のH. T. Johnson & R. S. Kaplanの著書は、このような研究テーマの基礎的な

フレーム・ワークを提供したが、本書はより具体的な項目に対してアメリカ企業の問題点と現状を論じている。その意味で、本書は管理会計をとりまく企業環境の変化を理解するのに役立つばかりでなく、将来の研究への展望を与えている。まず、本書の構成をつぎに示すことにしよう。

- 第1章 管理会計の新しい環境
- 第2章 米国産業、経営者の業績と誘因
- 第3章 米国の経営管理実務への国際的な影響
- 第4章 技術革新と米国産業への影響
- 第5章 製品原価計算システムと原価統制への環境変化の影響
- 第6章 マネジメント・コントロールと業績測定への環境変化の影響
- 第7章 管理会計への環境変化の影響——

特殊なトピックス

本書の構成は大きく区分すると二つの部分からなっている。第1章から第4章までは、米国企業をとりまく環境の変化——とくに技術革新——について述べられており、第5章以下においてそれらの変化が管理会計におよぼす影響について展開している。以下、それらの内容を紹介し、評者の日本企業における実態調査の経験にもとづいて私見を述べることにしよう。

(2)

第1章では、管理会計システムは経営者の意思決定環境が変化したならば、それに応じて修正されるべきであるという基本的な認識にもとづいて、今日の企業環境の変化について明らかにしている。

まず、米国企業の競争力衰退の要因として短期業績の重視、経営者のリスク回避傾向、製品開発の軽視などをあげ、これらの改善を行なう必要性を感じ始めてきたとしている。そのさいのモデルになったのは日本企業の経営活動であり、それは

米国企業にも移転可能であるという R. S. Kaplan の見解を紹介している。

また、今日の技術革新に対する米国産業の対応として、CIM、MRPおよびMPP（製造工程計画）などをあげている。そして、CIMの下位概念としてFMSを位置づけて、すでにおよそ50の米国企業で導入されていると述べている。しかし、このような生産の自動化をより多くの企業が採用しない理由は、すでに述べた短期的業績を重視するからであるという。

第2章では、米国産業のかかえる問題点をさらに具体的に展開している。まず、米国企業の競争力の衰退は税制、金融政策および法規制を変更するだけでは防ぐことはできなく、つぎのような基本的な問題点を解決すべきであるとして、ヘイズ＝アバナシーの分析を示している。

それによれば、米国企業はプロフィット・センターや個々の経営者を業績評価するさい、ROI（投資利益率）のような客観的で、数量化可能な短期的財務尺度に依存しがちであること、経営者は現場の経験に欠け、リスク回避の傾向にあること、製品志向ではなく消費者志向であるため、将来の製品開発を犠牲にしていることの三つをあげている。

米国産業のもつこのような問題点は、すでに多くの人々によって指摘されているが、とくに日本企業との比較では、製造活動を重視せず吸収・合併などの財務活動による利益追求の姿勢もあげられている。また、トップ経営者の業績評価が短期的利益で行われるので、研究開発、人事開発およびその他の戦略的計画などへの投資が妨げられ、ときには利益操作のために会計方法の変更などもなされると述べている。

しかしながら、日本企業もいわゆる“財テク”によって営業利益の減少をカバーしたり、資産評価や減価償却などの会計方法の変更によって利益操作しているケースは多い。また、日本企業では経営者の業績評価を長期的な観点から行なっていると断言できるであろうか。評者からみれば、むしろ経営者は業績評価によってその進退やボーナスが決定されるのではなく、それ以外のきわめて日本的な要素によって行なわれているようにみえるのだが…。そのひとつの大きな理由は、日本

企業はその株主構成の特殊性により、株主の利益をアメリカ企業よりも考慮しなくてもよいことがあげられよう。また、ここでアメリカ企業の問題点としてあげられている消費者志向が、内容がいくぶん異なるとはいえ、昨今の日米構造協議で逆に批判の対象とされているのは皮肉である。

最後に、日本企業が米国企業よりも銀行借入に依存しており、その関係がきわめて密接であることを述べ、それが企業の長期的な競争力を強めているとしている。これは、いわゆるメイン・バンク制の利点であるが、この指摘はたしかに妥当していると思う。しかし、資金調達の方法が多様化している今日では、これも変化してゆくことになるろう。

第3章ではアメリカの経営管理におよぼした影響について述べているが、その内容は日本的経営についてである。それはすでに経営関係の文献でとりあげられてきたものであるが、人的資源開発の重視、終身雇用制、ユニークな経営理念、従業員間の融和、ジョブ・ローテーション、日本的な昇進制度、QCサークルなどについて述べられている。そして、このような日本的経営が両国間の文化の違いにもかかわらず、米国の経営者はこのような日本的システムの理念を導入し始めているとしている。また、トヨタのかんばんシステムの内容について門田安弘氏の著書を引用しながら述べているが、これは本書がビジネス・スクールの学生に対して今日の原価計算および管理会計上の諸問題を紹介するという目的をもっているからであろう。

トヨタ・かんばんシステムに代表されるJITはアメリカの多くの企業でも採用されているという。それは製造業者だけでなく輸送業者にも拡大し、とくに自動車業界ではもはや定着しているという。また、JITと密接に関連しているTQCの導入は、米国における労働組合の実状および経営者と従業員の取組み不足などから成功しなかった例が述べられている。しかし、日本式の労使関係を用いて成功した例も示されている。

評者がアメリカの文献を読んでいつも感じることは、トヨタのかんばん方式が欧米で広く知られるようになった結果、日本企業のほとんどがかんばん方式を採用しているようにとられていること

である。トヨタの生産方式はあくまでもトヨタ・グループで採用されているのであり、それ以外の大企業でほとんど採用されていないことが知られていない。もちろん、他の大企業も在庫の削減には努力しているが、それはかんばん方式とはまったく異なったものであり、むしろ代表的な方法はアメリカで考案されたMRPやOPTのようなコンピュータによる生産方式である。

しかし、TQC活動の普及という点からいうならば、日本の大企業では大きな成果をあげていることは事実である。最近の新聞報道によれば、米国でもコンサルタントの個別指導だけでなく、日本科学技術連盟（日科技連）のような団体を設立して、その活動の成果を広く伝達させる方法が考えられているという——日本経済新聞、1990年2月28日付。日本のような企業別組合をもたない米国で、果たして成功するのかどうかは現在のところではわからない。

第4章では、今日の製造業における技術革新の内容について述べているが、これも本書が生産現場にあまりなじみの薄い学生に対して現状を紹介するという目的をもってのからであろう。まず、米国産業の競争力は、CIM（コンピュータによる統合生産）によって増大すると結論づけている。CAD、CAMについて述べているが、あまりわが国では耳にしないCAE（computer-aided engineering）という用語が使用されている。これはCADとCAMの関連を結びつけるものであり、CADシステムによって考案されたものが、生産可能であるかどうかを判断するものであるという。また、すでに述べたように本書ではFMSはCIMの前段階のものとして位置づけられており、工場内の部分的なCIMと解されている。

つぎに、MRPとエキスパート・システムについて説明しているが、後者の内容はあまり具体的ではない。そして、最後に企業のなかで製造部門が果たす役割を四つの段階に区分して述べているのが興味深い（本書の大部分がそうであるように、これもウィールライト&ヘイズの論文からの引用であるが……）。それによると、第1段階は経営者が生産部門を軽視しており、消費財産業とサービス産業がこれに相当し、第2は規模の経済を生産能率の重要な尺度としており、自動車、鉄鋼

および重工業がこの段階に分類される。そして第3の段階は生産部面を競争上きわめて重要であると考えており、設備投資を重視し、JIT、CAD/CAMも使用しており、その代表的な企業はビール産業であるという。そして、製造部面がもっとも発達しているのが第4段階であり、製造工程集約的な産業のトップ企業がこの分野に入るといふ。

この分類は興味深い、しかし今日の企業の現状には必ずしもマッチしない。わが国の産業でもっともロボットの導入がいちぢるしいのは自動車産業であるし、鉄鋼業界の合理化投資も顕著である。また、電子機器や工作機械業界も生産の自動化という点からみると他の産業よりも進んでおり、けして著者がいうように保守的、コスト節約的な業界ではない。

(3)

本章以下では、これまで述べてきた企業環境の変化——技術革新、経営管理方法の改革などが管理会計システムにどのような影響をおよぼしているか、あるいはおよぼしつつあるかという問題をとりあげている。第5章では、製品原価計算システムと原価統制（cost control）へのインパクトが中心となっている。というのは、今日、原価計算のテキストで述べられている内容は、標準化した製品を大量生産するという今世紀初頭から60年代までの企業環境のもとで生成したシステムであり、それが現在でも適切であるかどうかは疑問が生じるからである。

まず、生産形態には、(1) ガスや液体のような連続生産、(2) 大量生産、(3) バッチ生産の三種類があり、最初の二つは連続的な生産活動のために高度に自動化された設備を用いているとしている。しかし、第3のカテゴリーに属するものは、米国製造業の35%以上を占めているが、多品種少量生産であり、工程も連続的ではなく、自動化の程度も低いとしている。

さて、MRPの構成要素とみなされるJITが原価計算におよぼしている影響であるが、ある産業では製造命令書ごとの個別原価計算が不必要になっているという。その理由は、JITやTQCを導入すると、人や物は生産工程の流れをスムーズにするためにそれぞれの指図書間を頻繁に移動するので、オーダーごとの原価を把握することが困難である

からだという。しかし、「原価は、各期毎に部門レベルで集計すればよい」という主張はおかしい。製品別計算をしなければ、どのように価格決定をしたり、棚卸資産を評価できるのか。もうひとつの例は、H-P社では棚卸資産が無視できるほど小さくなったので、直接労務費や製造間接費を仕掛品や製品勘定にチャージしないで、直接に売上原価へチャージすることによって原価計算を簡素化しているケースである。また、棚卸資産の減少は、総合原価計算においても完成品換算量の計算や仕損品・不良品の原価処理に影響を与えていると述べている。

また、JITの導入は原価計算担当者の考えと対立する例として、トヨタ、かんぱん方式の生みの親である大野耐一氏のつぎのような言葉を引用している。「原価計算担当者を工場から排除し、工場の製造担当者の心に伝統的な原価計算原則の知識が入らないようにしなければならない」これはコスト・センターごとの原価集計などがJIT導入の妨げになることを意味していると思われる。つまり、原価計算の単純化が要請されているとしている。

つぎに、直接原価計算は変動費の割合が減少し、固定費が増大しているのので、そのメリットは少なくなっており、全部原価計算の有効性を示唆している。また、直接作業時間や機械時間による原価配賦の問題もとりあげられているが、いつものことながらその代替案は示されていない。

最後に、今日の企業では生産サイクルに必要な時間が減少しているのので、リアルタイムの情報が必要であるとしているが、それをういてどのような原価統制を行なうのかは示されていない。また、革新的な生産システムをもつ企業における管理会計担当者の役割について述べているが、原価計算だけに限定されており、利益計画および企業予算などの領域に言及していないのはどうしてであろうか。

第6章では、マネジメント・コントロール・システム(MCS)と業績測定に対する技術革新の影響について述べられている。アメリカ産業の衰退は、誤ったターゲット——原価低減と無駄・非能率の排除——に焦点を当て、企業全体の最適な資源利用に関心を払わなかったことがひとつ

の原因であるとしている。また、EOQモデルのようにサブシステムの最適化ではなくて、JITのように生産・流通ネットワークという全体的な最適化を志向すべきであるとしている。

さらに、新しい環境でのマネジメント・コントロールの業績測定は、会社全体としての資源の最適配分利用、全社的製造(販売)構造の調整、企業目標の達成への従業員の協力、企業目標と管理者活動の一致という四つの枠組みのなかで行なわれなければならないとしている。ここで強調されているのは、局部的ではなく企業全体の能率を高め、しかも長期的な利益を実現するために従業員との協同が必要であるとされている点である。本書ではこれを実質的業績モデル(positive performance model: PPM)と呼んでいるが、これは伝統的なマネジメント・コントロール・モデルと比較して、つぎのような点で異なっているという。

第1に、伝統的なモデルでは能率はつねに利益に直結するものと仮定されており、局部的な能率の増大は全体的な利益の増加に結びつかないことが無視されていたこと。第2に、PPMでは組織環境が異なれば目標も修正されるべきであるとしているが、伝統的モデルでは短期的な観点から目標が決められ、業績評価はそれによって厳密に評価されている。第3に、PPMでは個人目標と組織全体の目標を区分し、伝統的モデルのように個人目標に優越性を与えていないことである。

しかしながら、このような特徴をもつPPMはこれまでの管理会計でも述べられてきたものであり、目新しいものではない。たしかに、アメリカ企業の経営上の問題点としてこのような伝統的なモデルのもつ固有性が指摘されることはあるが、管理会計のテキストではPPMと呼ばれる特徴は多くの論者によってすでに主張されてきたことである。最終章にあたる第7章では、新しい企業環境が管理会計システムにおよぼした影響について、第5章および第6章でとりあげた以外のものについて述べている。まず、アメリカ産業で注目されつつある内部労働市場(internal labor market; ILM)が管理会計にインパクトを与えている例として、人的資源会計(human resource accounting; HRA)をあげている。ILMは、外部の労働市場とは関係なく、企業内部において賃金決

定や職務分類を統制することであり、いわゆるセオリーZの考え方にながるといふ。つまり、これまでの労使闘争に代わって従業員の協力を引き出すという企業態度が、HRAに新たな原因変数としてILMを追加する必要性をもたらしているといふのである。

しかしながら、HRAは会計学の文献上ではかなり以前から問題とされてきたが、それが企業の実践のなかで具体的に利用されているという事例は評者の知る限りない。さらに、それが管理会計システムとどのような関連にあるのかも本書では明らかでない。したがって、現実の企業実践のなかで管理会計の変革を明らかにするという本書の性格からするならば、この項目はいくぶんの感があることは否めない。

それ以外の項目としては、JITとEOQ、資本予算がとりあげられているが、前者については他の章ですでに述べられている。資本予算における問題点としては、投資予算モデルにおいて割引率あるいは棄却率として用いられる投資利益率が高すぎることで、FMSやCIMのような高価な最新の設備はこのようなモデルでは導入が否定される傾向があること、現在の投資モデルでは在庫・床面積の節約や品質向上、フレキシビリティの増大、リードタイムの短縮などの数量化できない投資のメリットを考慮に入れていないことなどが指摘されている。

最後に90代における管理会計システムの変革の内容として、個別原価計算の衰退、総合原価計算において完成品換算量を計算する重要性の減少、在庫評価の単純化、直接原価計算の衰退、規制緩和による自社原価計算システムの再検討、原価配賦の再検討、管理会計担当者の新しい役割、企業全体の最適化などがあげられている。これらのうちの大部分はすでに本書のそれぞれの章で指摘されたものである。

(4)

本書は、すでに述べたようにアメリカのビジネス・スクールにおいて「新しい企業環境における管理会計システム」のテーマに相応するように編集された新しいタイプのテキストである。つまり、授業におけるデスクッションを容易にするために、このテーマに添う重要な論文のエッセンスを網羅

し、その全体像を示すことを目的としており、著者は私見を展開しているわけではない。

このようなテーマが主唱されてから7、8年の歳月が流れているが、その間おびただしいほどの論文が発表された。それらのうちの重要なものは、本書の参考文献にほとんど含まれているといっても過言ではない。そのような点からも本書は、管理会計研究者にとって必読のものといえる。

しかしながら、このようなテーマに関する論文、著書を読みつつも感じることは、現在の管理会計システムの問題点あるいは欠点を述べることはあっても、その代替案を提示することの困難性である。たとえば、投資決定モデルに品質向上という非数量的要素を導入すべきであると提案したとしても、そのモデルが具体的に示されることはない。さらに、これらの論文に用いられている事例は、いうまでもなくほとんどアメリカ企業からのものである。したがって、われわれ日本の管理会計研究者は、これらのアメリカの事例がわが国の企業にも妥当するのかどうか検証する必要がある。これは貿易摩擦が叫ばれている今日において、情報の一方公開として非難されるもうひとつの問題を解決することにもなる。