

現代経営環境における 伝統的管理会計の再評価

——管理会計パッケージの一部として——

岸 田 隆 行

目 次

1. はじめに
2. 伝統的管理会計に対する批判
3. 伝統的管理会計の有用性に関する実態調査
4. 現代の経営環境における伝統的管理会計の意義
5. おわりに

1. はじめに

Kaplan and Jonson (1987) が管理会計の Relevance Lost (適合性の喪失) を主張して以来、いわゆる伝統的管理会計と呼ばれる標準原価計算および予算管理は現代の経営環境および製造環境に適合しないとして、多くの批判にさらされてきた¹⁾。

このような批判が学界を中心になされているが、実際にこれらの管理会計ツールを利用する企業においては標準原価計算や予算管理を放棄し、新たな管理会計ツールを採用する傾向はみられない。このことはこれまでの

1) そのような批判では、時代に合わなくなってしまった伝統的管理会計を棄てて、現代の経営環境、製造環境により適合的な新たなツールを使うことが推奨される。

実態調査において一貫して見てとることができる。

本稿ではこのような理論と実務の乖離が生じた原因について考察する。まず、標準原価計算および予算管理に対する代表的な批判を取り上げ、その内容を検討する。次にそれらの批判に対する実態調査の結果を取り上げ、伝統的管理会計への批判の中で挙げられている問題点を企業が認識していないことを確認する。最後にこのような理論と実務の乖離が生じた原因として、これらの批判が管理会計ツールを単独のものとして考えているのに対し、企業は管理会計パッケージの一部として認識していることが原因であるという仮説を提示する。すなわち企業は、様々な管理会計ツールが一つの体系をなす管理会計パッケージの有用性を認識するのであって、管理会計ツールについて個々に有用性を認識しているわけではないのではないかという仮説である。

管理会計パッケージを構成する一つのツールとして標準原価計算と予算管理を捉えれば、現代の経営環境下でも企業が利用し続けており、また、有用であると認識していることが説明可能ではないかと考えられる。

2. 伝統的管理会計に対する批判

(1) 標準原価計算陳腐化論

標準原価計算は1980年代以降、様々な批判にさらされてきた。製造環境の変化により、標準原価計算の持つ有用性が失われ、また、標準原価計算を行うことのコストが増大することによって、標準原価計算による原価管理のコスト・パフォーマンスが著しく低下したという批判である。

標準原価計算の有用性を低下させる要因としては製造現場における自動化の進展、少品種大量生産から多品種少量生産への転換、製品ライフサイクルの短縮化などが挙げられている（櫻井，1991；小林，1993；古田，1997）。

① 自動化の進展

NC 工作機械や FMS, CIM の製造現場への導入は加工作業を機械が自動的に行うことを意味し、直接工がこれまで手作業で行っていた加工作業を代替する。製造現場における原価管理のターゲットとしては直接工の作業が挙げられる。直接工の作業にはミスがあり、また習熟することによって作業能率を上げることができると、作業時間の標準を科学的に設定し、作業時間差異の原因を追及し、差異の原因をつぶしていくことによって、実際原価を標準原価に近づけていくことが可能であった。しかし、自動化機械が製造現場に導入されることによって、直接工が製造現場からいなくなってしまった。このことは標準原価計算の主要なターゲットである作業時間差異が少なくなることを意味している。

また、機械は人間のようにミスをせず、プログラム通りに加工作業を行うことが可能である。このことは材料の無駄な使用や仕損をなくす効果がある。したがって、標準原価計算のもう一つの主要なターゲットである数量差異がほとんどなくなることを意味している²⁾。

また、自動化の進展が製造間接費の増加をもたらすことも指摘されている。直接工が少なくなることから、直接労務費は減少する。それに対して、機械の減価償却費、機械のメンテナンス費、機械のメンテナンスを行う間接工の増加など機械に関連したコストが増加することになる。これらは製造間接費である。標準原価計算は製造間接費についてはほとんど管理することができない。

② 少品種大量生産から多品種少量生産への転換

少品種大量生産は標準原価計算の有用性を最大限に高める。標準原価計

2) むろん、プログラム・ミスなどにより、大量の製品が仕損品となってしまいう事態は考えられる。しかし、このような仕損は正常な状態で発生するものであるとはいえないため、異常仕損として捉えるべきであろう。

算は直接工の製品製造への習熟を前提としており、習熟するためには多くの経験が必要である。少品種大量生産であれば、少ない品種の製品を大量に製造することによって、その製品の製造方法について習熟していくことができ、標準原価計算の効果を最大限に生かすことが可能である。

多品種少量生産では、一つ一つの品種ではそれほど多くない数量の生産しかないために、工員がなかなか生産に習熟することができない。そのため、標準原価計算の有用性が低くなってしまふことが指摘されている。

また、多くの製品にそれぞれ標準を設定することは標準原価計算のコストを大幅に高めてしまふ。標準の設定はそれなりに手間とコストがかかるが、多品種少量生産ではそれに見合うだけの効果もたらされない。

③ 製品ライフサイクルの短縮化

標準原価計算はフィードバック・コントロールであり、その効果が発揮されるまでにある程度の期間を必要とする。しかし、製品ライフサイクルが短縮化した結果、標準原価計算の効果が発揮される前に製品のライフサイクルが終了してしまうことになってしまった。そのため、標準の設定に見合うだけの効果をもたらすことが困難になってしまった。

(2) Beyond Budgeting 論

予算管理に対する批判の筆頭は Beyond Budgeting 論である。Hope and Fraser (2003) は予算管理について以下の3点を問題点として挙げている。

① 予算は手続きが煩雑で手間がかかりすぎる。

Hope and Fraser は予算編成のために、企業は平均4～5ヶ月を費やしていると主張している。また、Ford Motor Company において、予算を運用するために発生する費用は12億ドルに上るとの試算がなされている。このようにマネージャーの時間を予算管理の運用のために拘束し、膨大なコストをかけているが、それに見合う効果が発揮されていないとされる。

- ② 予算は現代の競争環境と適合しておらず、エグゼクティブやマネージャーといった情報利用者の要求を満たしていない。

予算管理では通常1年間の固定的な予算を編成するため、1年間はその予算に縛られることになる。ある程度弾力的に運用することも可能であるが、期中には基本的な構造を大きく変えることはほぼ不可能である。したがって、事前に想定していなかったような戦略的に重要な事象が期中に発生してしまった場合、予算は合理性を失うことになる。したがって、新たな環境に適合するために資源を利用することができず、環境変化への適応が遅れることになる。

また、Beyond Budgeting 論は予算が戦略とリンクしておらず、そのことが情報利用者の要求を満たしていないと批判している。

- ③ あまりに多くの努力が予算ゲームに向けられている。

予算はそのままマネージャーにとっては必達目標となる。目標達成に報酬を連動させる固定業績契約（fixed performance contract）が結ばれているために、マネージャーは目先の目標達成に全力を尽くすことになる。

企業としてもっとも望ましいことは、マネージャーが適切な予算目標を設定した上で、正当な努力により予算目標を達成することである。しかし、自らの報酬がかかっているマネージャーがそのようにする保証はない。

予算目標を達成するためにもっとも容易なことは予算目標自体を低く設定することである。上級マネージャーと現場マネージャーでは現場の情報についての非対称性があり、現場マネージャーの方がより多くの情報を持っている。このことを利用し、部門の力量について低く申告することで予算目標自体を低く設定することによって、予算目標を達成しやすくなることができる。このように予算スラックが多く混入した予算は信頼性の低いものになってしまう³⁾。

また、期末において、予算の達成が確実になった時点で、たとえば売上を次期に回すことによって、次期の予算達成を容易にすることも考えられる。

これらのマネージャーの行動は予算ゲームと呼ばれるが、固定業績契約が結ばれている以上、予算ゲームが過度に行われることは避け得ないとされる。

図表1 従来のマネジメントと脱予算経営

マネジメントの論点	従来のマネジメント	脱予算経営
組織の焦点	ヒエラルキー内部の管理構造	顧客満足の獲得
組織形態	中央集権化された機能の集合体	分権化されたネットワーク (権限と責任の分化)
責任	計画に対する結果責任を負う マイクロマネジメント	計画策定および実行に関する責任があり、行動には裁量と自由がある
ガバナンス	ルールや予算	少数の明確なバリュウ、目標および境界線
情報	組織階層によって制限される	すべての情報がオープン
目標	増分的な固定目標	相対的目標
報酬	個人・部門の固定目標の達成に対する報酬	全社相対的目標達成に対する全体的な報酬
計画と統制	固定年間計画。予算（固定目標値）と実績の差によるフィードバック・コントロール	ローリング予測に基づく計画の修正。予測と目標の差によるフィードフォワード・コントロール
資源配分	予算による配分	KPIによる適時的な配分

出所：清水，2011，69ページ。

- 3) Beyond Budgeting 論では予算スラックをネガティブなものとして捉えているが、予算スラックをポジティブな意味で捉える議論もある。たとえば、Merchant and Manzoni, 1998 ; Van der Stede, 2000 ; Davila and Wouters, 2005 など。

Hope and Fraser (2003) は、予算管理はこのような致命的な欠点を持っており、現代の経営環境に企業が適合するためには、予算を廃止し、変化適応型の組織になる必要があるとしている。そのために提唱されるツールが顧客価値モデル、バランス・スコアカード、Activity-based Management (ABM)、顧客関係マネジメント、ローリング予測である。予算をこれらのツールと一緒に用いた場合、予算の強力な抗体により、これらのツールの有用性は無力化されてしまうとしている。

清水 (2007) は、現実的には予算を完全に撤廃することは現実的に難しいとし、予算編成の段階で Beyond Budgeting の考え方を取り入れることにより、予算を廃止しなくとも脱予算的な経営は可能であるとしている。清水 (2011) は伝統的な予算管理による経営と脱予算的経営の特徴を図表 1 のように比較している。

3. 伝統的管理会計の有用性に関する実態調査

(1) 標準原価計算に関する実態調査

これまでに行われた標準原価計算に関する実態調査では、前章で述べたような批判を十分に支持する結果は出ていない。

まず、自動化との関係での実態調査についてである。

櫻井 (1992a, b) は工場自動化の程度と標準原価計算の利用についての調査を行っている。その結果、FA, FMS, CIM が合わせて85%程度となっており、工場自動化がほぼ行き渡っていることが確認されている。標準原価計算を利用している企業は66.9%あり、制度として利用している企業は56.7%であった。さらに自動化の程度が低いと実際原価計算、自動化の程度が高いと標準原価計算を利用している傾向がみられたとのことである。

李 (1999) は「自動化が進むにつれて、標準原価による能率管理の役割は低下している」(163ページ) という仮説を立て、その実証研究を行って

いる。能率管理の役割低下は原価目標値のタイトネスとして測定している。その結果、材料消費量および操業度とタイトネスとの関係はみいだせなかったが、作業時間とタイトネスとの関係は支持されたとしている。すなわち、自動化が進むにつれて、原価目標値のタイトネスが低下するという結果が得られている。理論が部分的に支持されたといえる。しかし、有効性について直接聞いているわけではないため、自動化が標準原価計算の有効性を低下させたかは明らかではない。

中央大学企業研究所の調査で標準原価計算の採用率とその有効性について調査している（佐藤，1999）。その結果、64.4%の企業が原価管理目的で標準原価計算を採用していた。また、標準原価計算の原価管理への有効性については、60.8%が有効に機能していると回答し、非有効であるとの回答の内、FA化後に非有効となったとの回答はわずか7.8%であった。FA化が標準原価計算の有効性を損なうという主張は多くの企業で該当しないことを示唆している。原価管理目的の標準原価が有効に機能していない企業20社にその理由を尋ねた質問では、「自動化により労務費管理の効果が低下した」との回答はわずか2社（10%）しかない。

日本大学商学部会計研究会の調査でも標準原価計算の採用および有効性について調査を行っている（高橋，2004）。標準原価計算の実施状況は製造業において、1994年調査で64.04%、2002年調査で54%であり、2002年調査では若干下がっているが、過半数の企業が実施している。また、必要性の有無についても、1994年で66.17%、2002年調査で57.14%が必要であると回答している。

次に多品種少量生産の影響である。

李（1999，164ページ）は「多品種少量生産により、原価標準の能率設定は困難である」との仮説を設定し、実証的に検証している。その結果、有意な結果は得られず、多品種少量生産と能率設定の困難さとの関係は支持

されなかった。

中央大学企業研究所の調査では、標準原価管理が非有効の企業にその理由を尋ねたもので、「製品が多品種で標準原価の設定が困難」がこれに該当する。この質問に該当するとの回答は8社（40%）であり、自動化の影響よりは該当する企業が多いが、全体からすればわずかである。

最後に製品ライフサイクル短縮化の影響である。

これは李（1999, 164ページ）の「製品ライフ・サイクルの短縮化により、原価標準の能率設定は困難である」という仮説に対する実証研究が唯一であろう。その結果は、有意ではなく、仮説は支持されなかった。

以上のように、工場の自動化、多品種少量生産、製品ライフサイクルの短縮化は、標準原価計算の有効性に対し、多少の影響を与えていることが見て取れるが、陳腐化したと言い切れるような状況にはない。むしろ、すべての実態調査で標準原価計算を原価管理に利用している企業の過半数が有効であるとの回答をしており、いまだに標準原価計算は有用なツールとして企業に利用されていることが明らかである。

(2) 予算管理に関する実態調査

予算管理に関する実態調査の結果は Beyond Budgeting 論の予算管理に対する批判を支持していない。

まず、予算管理全般に対する有用性および問題点についての実態調査の結果である。

Libby and Lindsay (2010) はアメリカ企業およびカナダ企業に対する調査において、予算が企業にどの程度の価値を付加するかについて、100点満点で採点する質問を行っている。その結果、中央値は70点 (good value) であった。利点よりも害が大きいことを示す50点未満をつけた企業は10%未満であり、害よりも利点が多いと答えた企業が90%を超えていた。ま

た、予算を不可欠であるとする回答者は70%を超えていた。

横田・妹尾（2011）の日本企業への調査において、予算管理の問題点に関する8項目の質問を行っている。各質問項目の7ポイント・リッカートスケールでの平均点はもっとも高い「予算の予測機能の不能」で4.20であり、概ね4前後となっている。横田・妹尾（2011, 62ページ）はこの結果について、「一般的な日本企業は Hope and Fraser（2003）が指摘するような予算管理の特徴をある程度有しているとはいえ、予算管理に対してそれほど大きな問題点を認識していない可能性が示唆される」としている。

岸田（2010）の日本の製造業への調査では、予算管理の問題点について、3項目の質問をし、「予算管理の不適合性」という集合尺度を作成しているが、集合尺度の平均点は7ポイント・リッカートスケールで2.75となり、ほとんど不適合を感じていないという結果になっている。

岸田（2013a）の日本企業への調査では、予算管理の問題点について8項目の質問を行っている。その結果は図表2の通りである。「プラスの効果よりも、マイナスの効果の方が多い」という質問項目が予算管理の有用性に対する総合的な質問になっているが、7ポイント・リッカートスケールで平均値は2.38と非常に低くなっている。また、他の質問についてもほぼ4以下であり、唯一「予算編成に時間がかかりすぎている」が平均値で4を超えていた。

これらの実態調査はすべて Beyond Budgeting 論が指摘するような問題点を企業がほとんど感じていないことを示しているといえる。

次に予算管理と戦略とのリンクについてである。

Libby and Lindsay（2010）の調査では、「予算は戦略目標とリンクしている」の平均値は、カナダ企業では7ポイント・リッカートスケールで5.0、アメリカ企業で6ポイント・リッカートスケールで5.0となっている。妹尾・横田（2011）の調査では、「予算・戦略の弱いリンク」は7ポイント・

図表 2 予算管理の問題点についての因子分析および記述統計

質 問 項 目	因子	記 述 統 計				
	1	度数	平均値	標準偏差	最小値	最大値
4 プラスの効果よりも、マイナスの効果の方が多い。	.824	226	2.38	1.253	1	6
5 予算管理のプロセスが業務を阻害していると感じる。	.815	226	2.50	1.262	1	7
3 予算管理のプロセスは変化する事業環境への適応を阻害している。	.804	225	2.97	1.359	1	7
6 予算管理プロセスは硬直的であり、柔軟な対応ができない。	.699	226	3.26	1.486	1	7
1 かかる費用や時間に比べて、その効果は薄いと感じる。	.684	226	3.28	1.548	1	7
2 予算目標の達成が戦略目標の達成に結びついていない。	.635	226	3.09	1.653	1	7
8 将来環境の予測精度が低く、予算目標は実際の市場環境と乖離することが多い。	.456	225	3.96	1.490	1	7
7 予算編成に時間がかかりすぎている。	.379	226	4.15	1.722	1	7
クロンバックの α	.864					

出所：岸田，2013，32ページ。

リッカートスケールで平均値3.70である。岸田（2013）の調査では、図表2にあるとおり、「予算目標の達成が戦略目標の達成に結びついていない」が7ポイント・リッカートスケールで平均値3.09である。

この結果は企業では予算目標と戦略目標がリンクしていると感じていることを示しているといえる。

また、固定業績契約についても Libby and Lindsay（2010）は厳格な形で固定業績契約を実行している企業はほとんどなく、予算編成後に起こった

変化を考慮に入れているとしている。Libby and Lindsay (2010, p. 67) は「Hope and Fraser の議論の基礎となっている仮定と批判の多く（すべてではない）は、平均的な企業への適用性の点から過度な一般化がなされている」と指摘している。

4. 現代の経営環境における伝統的管理会計の意義

(1) パッケージとしての管理会計

前章で検討した通り、標準原価計算陳腐化論と Beyond Budgeting 論は現実的な妥当性を欠いている。悪影響が出ているにもかかわらず、企業が認識していないだけであるという言い分も成り立つが、コスト・ベネフィットに厳しい企業でそのような認識が遅れているという説明は苦しい。このような理論と実務の乖離が発生した理由としては、理論において一つ一つの管理会計技法を独立して捉え、その長短を論ずることが多い点があるのではないかと考えられる。

Malmi and Brown (2008) はパッケージとしてマネジメント・コントロール・システムを捉えることの重要性を指摘している（図表3）。このフレームワークにおいて、たとえば、予算管理はサイバネティック・コントロールの一端をなすに過ぎない。予算管理はパッケージの中で初めて意味を付与されるのであって、予算管理だけを取り上げて環境への適合性を論ずることは危険であり、結論を見誤ることになる。パッケージ全体が整合性を持っているか、経営環境に適合的であるかを論じるべきであろう。

このことは、マネジメント・コントロール・システムだけでなく、管理会計全般についてもいえることであろう。標準原価計算陳腐化論は標準原価計算を単独で利用している状況下を想定し、現代の製造環境への適合性の喪失を指摘しているが、実際には他の管理会計ツールとともに管理会計パッケージを構成し、企業で利用されているはずである。そのような管理

図表3 マネジメント・コントロール・システムのパッケージ

文化的コントロール						
クラン		価値			シンボル	
計画		サイバネティック・コントロール				報酬・ 給与
長期計画	行動計画	予算	財務的 業績測定 システム	非財務的 業績測定 システム	複合的 業績測定 システム	
管理的コントロール						
統治構造		組織構造			方針と手続	

出所：Malmi and Brown, 2008, p. 291.

会計パッケージの一員としての標準原価計算を評価すべきであろう。

また、管理会計をパッケージとして捉える視点でもう一点重要であるのが、情報コストである。近年はIT化の進展により情報コストの低下が指摘されている。原価計算および管理会計の情報コストとしては情報収集コストと計算コストに分けることができる。

たとえば、製造間接費の配賦を行うためには、配賦基準に関する情報が必要となる。直接作業時間を配賦基準としていれば、どの製造指図書に対して、どれだけの直接作業時間がかかったかを収集するためのコストが情報収集コストである。あとは製造間接費配賦率と製造指図書別の直接作業時間をかけることにより、製造間接費を配賦する。この計算にかかるコストが計算コストである。

ITの進展は計算コストを飛躍的に低下させたが、情報収集コストはそれほど低減していないと考えられる。自動化が進んだ工場では直接作業時間による製造間接費の配賦は合理的ではないが、合理的な配賦基準である機械運転時間の導入はあまり進まず、企業は製品原価がある程度歪むことを承知の上で直接作業時間による配賦を行っている。直接作業時間は製品に直接労務費を直課するために必要な情報であり、必ず収集している情報

であるのに対して、機械運転時間は製造間接費を配賦するためだけの情報であり、製造間接費を正確に配賦することによるベネフィットが、情報収集コストに見合わないことが理由の一つとして考えられる。直接作業時間は直接労務費を直課するために収集しているため、製造間接費を配賦するためにはその情報をそのまま流用すればよい。したがって、製造間接費を配賦するために直接作業時間を収集するコストは0である。正確性が下がることにより、ベネフィットが下がるとしても、コスト・ベネフィットは非常に高い。このことが製造間接費の配賦基準として直接作業時間を企業が使い続ける理由ではないかと考えられる⁴⁾。

収集した情報を他の計算に流用できることのメリットは非常に大きい。管理会計をパッケージとして捉えると情報の流用を含めてパッケージ全体のコスト・ベネフィットを測定することが可能となる。ある管理会計技法を単独で利用した場合に、ある情報を収集するコストが高すぎると判断される場合でも、情報の流用が広く行われている場合には、実際にはコストが低いということもあり得る。

(2) 戦略的コスト・マネジメントの一端を担う標準原価計算

標準原価計算は現代においては、原価企画との連携が欠かせないといえる。標準原価計算は原価企画との比較で有用性が低下しているといわれるが、標準原価計算と原価企画は相互排他的な関係にはない。原価企画の発祥であるトヨタ自動車では原価企画、原価改善、原価維持を原価管理の三本柱としている。原価維持はすなわち標準原価計算による原価統制であ

4) ABCが日本企業において用いられない理由の一つとして、情報収集コストの高さを指摘することもできる。ABCでは製造間接費の配賦を行うためにだけに多数の配賦基準に関する情報を収集しなければならず、非常に情報収集コストが高い。

る。すなわち、標準原価計算は原価企画、原価改善、原価維持という原価管理パッケージの中での役割を担っているのである。

標準原価計算は製造段階において適用される。製造段階の目標となる標準原価は現在の製造環境を所与として、科学的に設定される。そのため、標準原価は内向きであり、また戦略目標との結びつきはない。したがって、標準原価の達成は戦略目標の達成を意味せず、標準原価計算による原価管理は戦略的ではないとされる。

一方、原価企画は製品の企画・設計段階において行われる戦略的コスト・マネジメントである。これは原価企画における目標原価が市場で許容される価格および必要とされる利益（目標利益）から導出され、この目標原価を達成することによって戦略目標たる目標利益を達成することが可能となるからである。原価管理がそのまま戦略目標に結びつく点で原価企画は戦略的であるといえる。

しかし、標準原価計算は原価企画とともに利用されると、戦略的コスト・マネジメントの一端を担うツールとなる。原価企画はあくまでも製造段階に入る前に行われる原価管理技法であり、製造段階に適用することはできない。しかし、原価企画で達成した目標原価が実際に製造段階で達成されなければ、戦略目標を達成できない。そこで、原価企画で達成した目標原価をそのまま標準原価として用いることにより、目標原価の達成をフォローすることが可能になる。

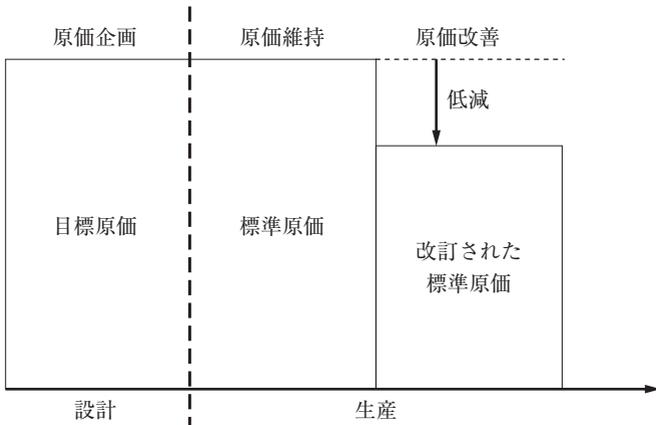
原価企画活動においてその実現可能性が吟味された目標原価は標準原価としての要件を十分に満たす。このようにして設定された標準原価を製造段階において達成することは、そのまま目標利益の達成につながるようになる。その意味で標準原価計算は戦略的コスト・マネジメントの一端を担うことになるのである。

さらに、原価改善もこの戦略的コスト・マネジメントの体系における重

要なツールとなる。いったん設定した標準原価をただ維持するのではなく、製造現場における小さな改善を積み重ねることによって、より低い原価で製品を製造することが可能となる。原価改善は標準原価自体を低減する活動であるといえる。原価改善によって低減した原価を標準原価として設定することによって、企業はさらに大きな利益を獲得できるようになる。木村（2003）は原価企画、原価改善、原価維持の関係を図表4のように示している。

標準原価計算と原価企画の結びつきはもう一つのメリットをもたらす。原価企画で達成された目標原価をそのまま標準原価として設定すればよいということは、標準原価を設定するためのコストが0になることを意味する。標準原価計算陳腐化論が主張されてきた背景として、少品種大量生産から多品種少量生産に移行することによる標準原価設定の困難性および標準原価設定のコストの増大があると考えられたことは既述の通りである。しかし、原価企画と結びつくことによって、この問題点は解消し、標準原

図表4 原価企画・原価維持・原価改善



(出所) 木村, 2003, 219ページ。

価計算による原価管理のコスト・ベネフィットを著しく高める。

現代の標準原価計算による原価管理は標準原価計算単独で考えるのではなく、原価企画、原価改善、原価維持という体系の一部として捉えることが必要であろう。

(3) 標準原価計算と予算管理

標準原価計算は原価企画との結びつきだけでなく、予算管理との結びつきも重要である。予算編成時において、標準原価はそのまま予算原価として利用することが可能になる。予算編成に手間と時間がかかることが Beyond Budgeting 論において指摘されているが、製造予算については標準原価を用いることにより迅速に設定することを可能にする上、予算の信頼性を高める効果もある（木島，1992，212ページ）。日本大学商学部会計研究会の調査では標準原価と予算原価が同一であるとの回答が75%となっている（高橋，2004，32ページ）。

さらに予算統制時においては、標準原価計算による原価管理がそのまま予算統制となる。このように、標準原価計算を行っていることが予算管理のコスト・ベネフィットを大きく高めると考えられる。

(4) 中長期経営計画、短期利益計画、予算管理

Beyond Budgeting 論では予算と戦略の結びつきが弱いとしているが、前述の通り、多くの企業は予算と戦略目標はリンクしていると認識している。もし、予算編成が前年度を踏襲したものとして編成されるのであれば Beyond Budgeting 論が指摘する通りであろう。しかし、予算編成は通常、中長期経営計画および短期利益計画と密接に結びついた形で行われる。

中長期経営計画は今後3～5年間の企業の戦略を表したものであり、短期利益計画は中長期経営計画を達成するために必要となる今後一年間の目

標利益および目標利益を達成するための具体的な活動計画である。中長期経営計画と短期利益計画は相互に影響し合いながら、策定されていく。中長期経営計画および短期利益計画はまさに企業の戦略を具体的に表したものであるといえよう。

損益予算は短期利益計画から編成される。短期利益計画をもとに策定された予算が戦略とのリンクがないということはありません。

図表3にある通り、中長期経営計画、短期利益計画（図表3では行動計画）および予算管理システムは管理会計パッケージとして機能するのである。予算管理を評価する際は、このパッケージの中で評価することが必要であろう。

(5) 双方向型コントロール・システムとしての予算管理

Simons (1995) は事前に決定した戦略を実行するためのシステムとして診断型コントロール・システム (diagnostic control system), 戦略的不確実性についての組織成員間の対話を強制した上で、戦略的な変化があった場合に適応するための双方向型コントロール・システム (interactive control system) という概念を提唱している⁵⁾。

中長期経営計画および短期利益計画と結びついた予算管理は診断型コントロール・システムであるといえる。計画的戦略は将来の環境変化を織り込んだ上で設定される。将来の環境変化の予測が正確であれば、診断型コントロール・システムは大きな効果を発揮する。しかし、外部環境の変化が激しい今日においては、将来の環境変化を正確に予測することはほとんど望めない。そのため、起こってしまった環境変化に適応するための双方向型コントロール・システムの重要性が高まっているといえる。

5) Simons (1995) では信条システム (belief system) と境界システム (boundary system) も提起されているが、本稿の議論とは関係しない。

予算管理システムは双方向型コントロール・システムとして利用することが可能である。参加型予算は双方向型コントロール・システムとして予算を利用する際には非常に重要である。予算編成にミドル・マネジメントが参加することで、トップ・マネジメントが十分に把握していない現場の情報を吸い上げ、より現実的な予算を編成するとともに、トップが考えている戦略および将来の環境変化の予測を伝達することが可能となる。また、予算統制段階においては予算と実績を比較することになるが、その際にミドル・マネジメントを参加させることで、現場が直面している市場環境の変化と事前の予測が適合的であるかを検証することが可能となる。事前の予測が間違っていることが明らかになれば、新たな環境に適合するための方策を考えて行くことになる。

日本企業では予算管理システムは双方向的に利用されていることが一貫して報告されている（浅田1989a, b；上埜, 1993；朴・浅田, 2003；岸田, 2011）。また、parker and kyj (2006) では参加型予算が垂直的情報共有（上司と部下との間の情報共有）を活発にし、業績を高めることが明らかにされている。岸田（2010, 2013b）では予算参加および予算の双方向的利用が上司と部下との間の情報共有を活発にすることが明らかにされている。

Beyond Budgeting 論は予算管理が診断的に行われることを前提としているが、企業はより柔軟に予算管理を実施しているといえる。予算管理は診断的な運用と双方向的な運用がそれぞれの企業ごとにバランスを持ちながら、運用されていることが予想される。予算管理については複眼的な視点でみる必要があるであろう。

5. おわりに

伝統的管理会計ツールである標準原価計算および予算管理に対する理論的な批判が行われてきたが、実態調査で企業がこれらのツールを利用し続

けていることが明らかになっている。企業は利益を追求する組織であり、コストがかかる割に利益に貢献しないような技法を惰性で使い続けるとは思えない。

本稿ではこの理論と実務の乖離を埋める視点として、管理会計をパッケージとして捉える視点を提唱した。標準原価計算が原価企画とともに用いられることはすでに指摘されている通りであるが、このことは標準原価計算が戦略的コスト・マネジメントの一環をなすということの意味する。また、標準原価計算と予算管理システムとの連携、予算管理システムと長期経営計画および短期利益計画との結びつきも指摘されてきた。IT化した現代の企業において、管理会計および原価計算を行う際のもっとも大きなコストは情報収集コストである可能性が高いが、管理会計ツールの有機的な結合は情報収集コストを劇的に低下させる可能性を有している。このことは管理会計ツールのコスト・ベネフィットを飛躍的に高める。

したがって、管理会計ツールの企業における有用性およびコスト・ベネフィットを論ずる場合、個々の管理会計ツールを独立して論じた場合、結論を誤る可能性が高い。他の管理会計ツールとの相互作用を常に意識すべきであろう。

しかし、管理会計をパッケージとして捉えることのメリットやコストを定量的に捕捉することは困難である。大規模質問票調査ではこれらの管理会計技法同士の連携をうまく捉えることは難しいかもしれない。Sandelin (2008) は一つの企業の二つの時期のマネジメント・コントロール・システムを対比することによってパッケージとしてのマネジメント・コントロール・システムの描写をしている。パッケージとして管理会計を捉える場合、このようなケース研究の蓄積は重要であろう。というのも、管理会計ツールの連携は企業における暗黙知となっている可能性が高く、それを形式知とするためには個々のツールについての知見を持つ研究者の観察が必

要であると考えられるからである。パッケージとして管理会計を捉え、個々の企業を観察し、それらを蓄積した上で一般化していくことは今後の課題であろう。

参考文献

- Davila, T. and Wouters (2005) "Managing Budget Emphasis through the Explicit Design of Conditional Budgetary Slack", *Accounting, Organization and Society*, 30 (7/8), pp. 587-608.
- Hope, J. and Fraser, R. (2003) *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Boston, Massachusetts: Harvard Business Press (清水孝監訳『脱予算経営』(2005)生産性出版).
- Jonson, H. T. and R. S. Kaplan (1987) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston: Harvard Business School Press (鳥居宏史訳『レレバンス・ロスト—管理会計の盛衰—』(1992)白桃書房).
- Libby, T. and R. M. Lindsay (2010) "Beyond Budgeting or Budgeting Reconsidered? A Survey of North-American Budgeting Practice", *Management Accounting Research*, Vol. 21, pp. 56-75.
- Malmi and Brown (2008) "Management Control Systems as a Package—Opportunities, Challenges and Research Directions", *Management Accounting Research*, 19 (4), pp. 287-300.
- Merchant, K. and J. Manzoni (1989) "The Achievability of Budget Targets in Profit Centers: Field Study", *The Accounting Review*, Vol. 64, No. 3, pp. 539-558.
- Parker, R. J. and Kyj, L. (2006) "Vertical Information Sharing in the Budgeting Process", *Accounting, Organizations and Society*, 31 (1), pp. 27-45.
- Sandelin, M. (2008) "Operation of Management Control practices as a package: A Case Study on Control System Variety in a Growth firm Context", *Management Accounting Research*, 19 (4), pp. 324-343.
- Simons, R. (1995) *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Boston, MA: Harvard University Press (中村元一・浦島史恵・黒田哲彦訳(1998)『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』産能大学出版部).
- Van der Stede, W. (2000) "The Relationship between Two Consequences of Budgetary Controls: Budgetary Slack Creation and Managerial Short-term Orientation", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 25, No. 6, pp. 609-622.

- 浅田孝幸 (1989a) 「予算管理システムの日米企業比較について(1)」『企業会計』第41巻第4号, 603-610ページ。
- 浅田孝幸 (1989b) 「予算管理システムの日米企業比較について (2・完)」『企業会計』第41巻第5号, 761-769ページ。
- 李健泳 (1999) 「標準原価管理の実証分析」門田安弘・浜田和樹・李健泳編著『日本のコスト・マネジメント—日本企業のコスト構造をいかに変えるか—』同文館, 156-177ページ。
- 上埜進 (1993) 『日米企業の予算管理：比較文化論的アプローチ』森山書店。
- 木島淑孝 (1992) 『原価計算制度論』中央経済社。
- 岸田隆行 (2010) 「予算管理の運用方法とその効果に関する実証分析—垂直的情報共有を媒介として—」『原価計算研究』Vol. 34/No. 2, 24-34ページ。
- 岸田隆行 (2011) 「予算管理の運用方法が業績に与える影響に関する実証研究」『駒大経営研究』第41巻第3・4号, 115-138ページ。
- 岸田隆行 (2012) 「Beyond Budgeting 論の妥当性」『駒大経営研究』第43巻第3・4号, 39-61ページ。
- 岸田隆行 (2013a) 「日本企業における予算管理実務—質問票調査の結果報告—」『駒大経営研究』第44巻第1・2号, 21-45ページ。
- 岸田隆行 (2013b) 「予算管理の運用方法と情報共有およびその効果に関する実証研究」『原価計算研究』Vol. 37/No. 2, 11-20ページ。
- 木村彰吾 (2003) 「原価企画とTPS」河田信編著『トヨタ原点回帰の管理会計』中央経済社, 205-227ページ。
- 小林哲夫 (1993) 『現代原価計算論—戦略的コスト・マネジメントへのアプローチ—』中央経済社。
- 櫻井通晴 (1991) 『CIM 構築・企業環境の変化と管理会計』同文館。
- 櫻井通晴 (1992a) 「わが国原価管理の実態：CIM 企業の実態調査分析」『産業経理』第52巻第2号, 21-31ページ。
- 櫻井通晴 (1992b) 「わが国原価管理の実態：CIM 企業の実態調査分析」『産業経理』第52巻第3号, 2-14ページ。
- 佐藤進編著 (1999) 『わが国の管理会計—実態調査研究—』中央大学出版部。
- 清水孝 (2007) 「Beyond Budgeting が持つ2つの意義—組織変革との関わり—」『原価計算研究』Vol. 31/No. 1, 14-23ページ。
- 清水孝 (2011) 「戦略実行のための組織変革—脱予算経営の導入—」浅田孝幸・伊藤嘉博責任編集『戦略管理会計』中央経済社, 63-90ページ。
- 高橋史安 (2004) 「わが国における原価管理の実証的研究—1994年調査と2002年調査の比較を中心に—」『会計学研究』第17号, 1-47ページ。

- 朴景淑・浅田孝幸（2003）「企業規模と予算管理システムとの関連性に関する研究—2001年の日本企業におけるアンケート調査結果に基づいて—」『管理会計学』第12巻第1号，15-29ページ。
- 古田隆紀（1997）『現代管理会計論』中央経済社。
- 横田絵里・妹尾剛好（2011）「日本企業におけるマネジメント・コントロール・システムの実態—実門票調査の結果報告—」『三田商学研究』第53巻第6号，55-79ページ。

