経済論叢（京都大学）第178巻第4号，2006年10月

管理会計技法の登場と「整合性」

——ABC，BSC，EVA® を切り口に——

堀　井　悟　志

I　管理会計における「有用性」と「整合性」

激化する市場競争のなか，企業にとって適切に策定された戦略を適切に実行していくことが重要である。戦略策定から実行，そして年度業績評価への展開は，概念的には次のような一連のプロセスとして捉えることができる。企業においてはまず諸目標が設定され，環境・市場分析，自社・競争相手分析の後，目標達成のための戦略が策定される[1]。次に，策定された戦略を効率的，効果的に実行するために，長期経営計画が設定される[2]。長期経営計画には，投資計画や研究開発計画といった構造的個別計画と，構造的個別計画を期間的に総合調整した長期総合計画がある。長期経営計画では，まず長期総合計画の大綱が示され，それをもとに構造的個別計画が策定される。策定された構造的個別計画を長期的・総合的な立場から，長期利益目標を達成できるように修正・調整を行い最終的に長期総合計画が完成する。ここで長期総合計画の財務的な裏づけとして長期利益計画がたてられる。次に，長期経営計画を向こう1年間の企業活動で実現するために，短期経営計画が設定される。短期経営計画もまた価格決定，プロダクト・ミックス決定，広告決定などの業務的個別計画と，長

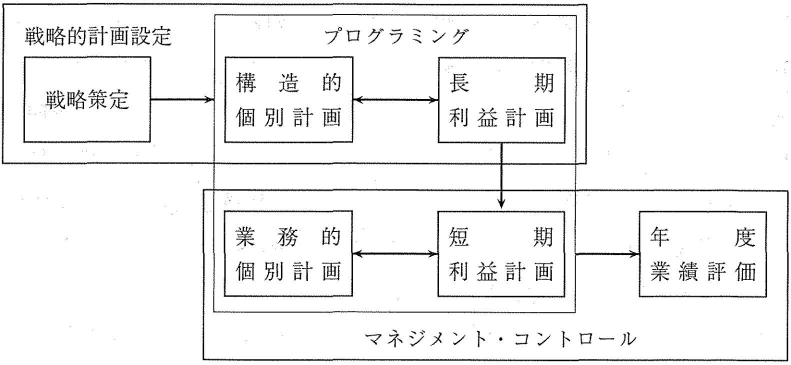
1）以下，経営管理プロセスの概要についてはアンソニーとウェルシュ（Anthony and Welsch [1974]），アンソニーとゴビンダラジャン(Anthony and Govindarajan [2001])，上總［1993］，小林［1977］，吉田［1973］などを参考にしている。
2）企業によって，計画の期間として中期経営計画を採用する場合もあるが，本論文では長期経営計画に代表させて議論を行う。

期総合計画の第1年度により大枠を与えられ，個々の詳細な業務的個別計画を年度的に総合調整した短期総合計画からなる。短期総合計画においても計画の財務的な裏づけとして短期利益計画がたてられる。ここで，長期経営計画と短期経営計画のプロセスをあわせて，プログラミングという。その後，短期利益計画をもとに「個別計画別に作成されていた計画が，責任センター別に翻訳され」(Anthony and Welsch [1974] p. 304)，予算が編成される。そして実行の後，年度業績評価が行われる。ここで戦略策定と長期経営計画設定は戦略的計画設定に，そして短期経営計画と年度業績評価はマネジメント・コントロールに分類され，プログラミングは両者を結びつけるプロセスとして位置づけられる[3)]。以上が経営管理プロセスの概要であり，この概要を管理会計の側面を重視し，図示したのが第1図である。ここで，短期利益計画と予算についてみてみると，個別計画別か組織別かという違いはあるものの両者とも組織が向こう1年間活動するための実行計画であり，本論文では議論を簡略化するために短期利益計画と予算を区分せず，短期利益計画に代表させて議論を行う。

このような経営管理プロセスのもと，従来より管理会計は「企業における経営管理者が，その経営管理のために利用できるように会計情報を伝達する」(吉田 [1973] 23ページ) ためのものとして考えられてきた。つまり，管理会計は経営管理プロセスにおける情報要求に対して有用な情報提供を行うことが求められており，これこそが管理会計における「有用性」概念である。そして，これまでは有用性のもと，管理会計技法の登場が説明されてきた。つまりある経営管理プロセスにおける情報要求に対して有用な情報を提供できる管理会計技法が開発されるが，情報要求が変化し，有用な情報が提供できなくなったとき，また新たな管理会計技法が開発される。このような管理会計技法の登場に対する有用性に基づく理解は，間違っているわけではなく，今日でも十分に説明力のあるものであるが，新たな分析視角を加えることにより，管理会計技法

3) 論者により，プログラミングの位置づけ，マネジメント・コントロールの取り扱う範囲は異なる。これについての検討は，紙幅の関係上割愛する。詳しくは堀井 [2003a] をみよ。

第1図 経営管理プロセスの概要



の登場についてより特徴的な説明が可能になる。その新たな分析視角として，堀井［2005］において提示したのが「整合性」である。ここで整合性とは，「各経営管理プロセスの情報要求に対して有用な情報を提供し，各経営管理プロセス間がそれぞれの役割を矛盾なく一貫性をもって遂行できるような管理会計情報・技法のあり方」（堀井［2005］34ページ）である。それでは，整合性概念を用いて，具体的に管理会計技法の登場はどのように捉えられるのであろうか。本論文では，近年注目されている活動基準原価計算（activity based costing，以下 ABC と略記する），経済付加価値（economic value added, EVA®，以下 EVA と略記する）[4)]，バランスト・スコアカード（balanced scorecard，以下 BSC と略記する）を取り上げ，具体的に検討する。

II ABC による業務的個別計画と短期利益計画の整合性

1 業務的個別計画と短期利益計画の整合性

ABC はクーパーとキャプラン（R. Cooper and R. S. Kaplan）により提唱された原価計算方法である（Cooper［1988a］，［1988b］，Cooper and Kaplan

4) EVA® はスターン スチュワート社（Stern Stewart & Co.）の登録商標である。以下，®マークを省略する。

[1988])。伝統的な全部原価計算[5]では操業度に基づき簡単に製造間接費の配賦計算を行うために，製品原価計算に「歪み」が生じるとの問題意識のもと，その「歪み」への対処法として，ABC はより正確な配賦計算を目指すものである。ABC では，製造間接費の配賦計算において，操業度基準の配賦計算を行うのではなく，製造工程を構成する活動に注目して，まずこの活動をコストプールとみなして原価要素が集計・配賦された後，その活動を消費した程度に応じて活動原価を原価作用因を用いて製品に配賦する。

ABC の登場については，業務的個別計画と短期利益計画における整合性の観点から捉えることができる。業務的個別計画と短期利益計画における整合性とは，各計画設定プロセスに対して有用な情報を提供し，かつそれぞれの計画における評価が無矛盾である状況を指す。短期利益計画における目標利益としては，純利益などの期間利益額，資本利益率（return on investment，以下 ROI と略記する）などの利益率があり，「経営効率ないし投資効率を測定するという視点から，短期目標利益としては総資本利益率が最も望ましいとされている」（上總［1993］130ページ）。総資本利益率は営業利益といった期間利益額を総資本で除した値であるが，総資本利益率の分母にあたる総資本は戦略的計画設定に位置づけられる構造的個別計画（特に，投資決定や財務戦略）により大部分が決定される。そのためマネジメント・コントロール段階では分子の営業利益が管理対象となる。また目標利益として EVA を利用した場合でも，EVA は税引後営業利益（net operational profit after tax，以下 NOPAT と略記する）から資本コストと使用資本の積を引いたものであり，資本コストと使用資本は財務政策や戦略的計画設定において大部分が決定されるため，営業利益が管理対象となる。ここで，営業利益に営業外収益・営業外費用，特別利益・特別損失を加減して当期純利益が求められるわけであるが，管理会計では基本的に本来の業務（製造業であれば製品の製造・販売）を対象としており，

5）本論文では，全部原価計算のうち操業度基準により配賦計算を行う全部原価計算を伝統的な全部原価計算と呼ぶ。

営業外収益・営業外費用である金融収益・金融費用，特別利益・特別損失である臨時的・偶発的な利益・損失を対象としていない。そのため管理会計においては，営業利益＝純利益と捉えることができ，短期利益計画における目標利益としては純利益を利用してきたと考えられる。

ここで業務的個別計画と短期利益計画における整合性についてより具体的にみてみると，業務的個別計画においてより多くの利益（限界利益にしろ純利益にしろ業務的個別計画において目標とされる利益）をあげることができると判断された代替案が，短期利益計画による総合評価の段階においても，より多くの利益（目標利益としての純利益）をあげると判断される状況が整合性が保たれた状態であるといえる。逆に不整合とは，業務的個別計画においてより多くの利益をあげることができると判断された代替案が，短期利益計画による総合評価の段階においては，よいとは判断されない状況，例えばより多くの利益をあげるとは判断されない状況，もしくは経営全体としては赤字（マイナスの純利益）となり，よい計画であるとは判断されない状況などである。

2　ABC による整合性の回復

ABC が登場した当時，企業においては多品種少量生産の進行に伴い段取，企画・設計，保守といった支援活動が増加し，製造間接費が増加した。これらの製造間接費は操業度の観点からは固定費であるが，製品の多様性と複雑性によって増加する費用であった。このような状況のなか，業務的個別計画である価格決定やプロダクト・ミックス決定において大きな問題が顕在化してきた。価格決定は従来より大きく分けて全部原価に基づく場合と直接原価に代表される部分原価に基づく場合の2つがあり，「多数の製品ラインを持つ企業では，主力製品ラインによって固定費が回収されるのであれば，他の副次的な製品ラインについては，限界利益をわずかにしか獲得できない価格でも，その限界利益は全社利益に貢献することになる」（上總［1993］147ページ）ため，直接原価計算による価格決定が可能になり，その結果低価格での販売が可能になり価

格競争力を向上させることができる。しかし，市場競争が激化し，製品ラインの収益力に余裕がなくなり，また多品種少量生産に伴う支援費などの製造間接費が増加し固定費が増加すると，主力製品ラインによる固定費の回収は困難になり，直接原価計算による価格決定では，全部原価を回収できない状況に陥った（櫻井［1998］39ページ)。つまり，直接原価に基づく価格決定では，全製品ラインにおいて限界利益がプラスになっていても，会社全体としては固定費を回収できなくなったのである。このような状況では，業務的個別計画である価格決定においては，限界利益がプラスになることでよい計画であると判断されるが，短期利益計画では固定費の未回収分が総合的には赤字となり，決してよいという判断にはならず，業務的個別計画における評価と短期利益計画における評価が異なることになり，整合性は失われている。

この問題を解決するには，固定費の回収を各製品ラインで行うために固定費である製造間接費の配賦計算を行う必要がある。しかし，伝統的な全部原価計算では，「製造間接費の配賦が恣意的であり，計算された全部原価が適切ではない」(上總［1993］146ページ)。さらに支援活動の増加により増加した製造間接費は，製品の操業度ではなく多様性や複雑性により増加するものであり，伝統的な全部原価計算における操業度基準による製造間接費の配賦計算では，その本質を捉えられない（Miller and Volmann［1985］)。つまり伝統的な全部原価計算では，実際に費用を発生させているのは操業度の大きさではなく，製品の多様性や複雑性であるにも関わらず，操業度の大きい製品に多くの製造間接費が配賦され，製品原価には大きな歪みが生じ，不適切な価格決定が行われ，その結果，実際には収益性の低い製品に注力するといった誤ったプロダクト・ミックス決定が導かれることになる。このように業務的個別計画において不適切な価格決定を行うと，適切に把握していない費用が発生し，結果として多くの費用がかかることになり，短期利益計画における純利益を結果的に小さくすることになる。これでは，業務的個別計画と短期利益計画における整合性が保たれているとはいえない。

このような不整合の問題を解決し，整合性を取り戻すためには，まず第一に固定費を回収するために製造間接費の配賦計算が必要であり，第二に実態を適切に反映した製品原価を算定するために支援活動の増加などに伴う製造間接費の増加を的確に捉えることができる配賦計算の仕組みが必要である。その解決法として登場したのが ABC である。ABC は「全ての原価は，基本的には管理可能という考え」（中根 [1992] 82ページ）のもと，製造間接費の配賦計算を行う。そして ABC では伝統的な操業度基準による配賦計算ではなく，製造間接費を生じさせた活動に注目し，その活動の観点から配賦計算を行うことにより，費用発生の本質を捉え，正確な原価計算を行うことで適切な製品原価の算定を行うことができる。このように ABC は先に指摘したような業務的個別計画と短期利益計画の間で失われた整合性を取り戻すために登場したと理解できる。

III EVA の登場と「整合性」

1 構造的個別計画と長期利益計画における整合性

EVA は，スターン スチュワート社により展開されている業績評価指標である（Stewart [1991]）。ROI では分母である資本の減少が大きく影響するために将来の収益力増大に寄与する投資の断念，縮小，先送りなどの消極的な投資決定を導くなど短期志向に陥りやすい。このような問題を解決し，「唯一，企業の本質市場価値に直接結びついた業績尺度」（Stewart [1991] p. 119）として，EVA は提唱された。EVA は NOPAT から資本コストと使用資本の積を控除することにより求められ，基本的には残余利益と同様の概念であり，期間業績評価指標としては，さほど目新しいものではない。そこで，本論文では EVA の特徴として，将来 EVA の現在価値に基づいて企業価値を評価する EVA 評価法に着目し，EVA の登場について構造的個別計画と長期利益計画における整合性の観点から説明する[6)]。

6） EVA の登場については，EVA 改善額・ボーナスバンクの利用や O&G 修正 EVA への展↗

構造的個別計画においては，各個別計画の収益性の評価が重要であり，長期利益計画においては総合的な観点からの評価が重要になる。構造的個別計画と長期利益計画における整合性とは，構造的個別計画の探索における収益性計算と長期利益計画における目標利益の整合性であり，構造的個別計画と長期利益計画の評価に矛盾がないことをいう。この関係において不整合のときは，収益性がより高いと判断された構造的個別計画が長期利益計画においては棄却され，より収益性が低いと判断された構造的個別計画が長期利益計画において採択されるというように計画の評価に不一致が生じる。

2　EVA 評価法による整合性の回復

構造的個別計画の代表である投資決定の方法としては，従来より会計的利益率（accounting rate of return，以下 ARR と略記する）法，割引キャッシュフロー（discounted cash flow，以下 DCF と略記する）法などが利用されてきた。DCF 法は「1960年代以降，多くのアメリカ企業で利用されてきた」（上總［2001］11ページ）ものであり，アメリカ企業において DCF 法が利用される以前は，ARR 法が広く利用されていた（上總［2001］7ページ）。ここで ARR 法とは基本的には ROI にしたがって投資決定を行うものである。また，長期利益計画の良否を判断する基準となる長期目標利益としても長年，会計利益が有用であるとされ ROI が目標利益として利用されてきた（Evans［1959］p. 23，浅田［1998］302ページ，加登［1987］201ページ，小林［1977］45ページ）。そのために構造的個別計画と長期利益計画は，ともに ROI によって評価されていた。堀井［2004］において数値例を用いて検討したように，ともに ROI という同じ基準によって構造的個別計画と長期利益計画が評価されるとき，各計画における評価に矛盾は生じず，整合性は保たれる。

↘開を考慮することで年度業績評価と長期利益計画における整合性として説明することができる。しかし，それらは EVA 自体を計算構造レベルで論じたものではないため，本論文では割愛した。EVA による長期利益計画と年度業績評価における整合性については，堀井［2006］をみよ。

しかし，ROIは「決して完全な手段ではない」(Garrison and Noreen [1997] p. 534) とされ，いくつかの欠点が指摘されている。ROI の代表的な欠点として貨幣の時間価値の無視を挙げることができる。そこで，貨幣の時間価値を考慮した現在価値概念を利用し，投資決定を判断しようと利用され始めたのが，DCF 法，特に正味現在価値 (net present value，以下 NPV と略記する) 法である。具体的には，NPV は次のように計算できる。

NPV＝将来キャッシュフローの現在価値の総和－初期投資額

投資決定においては，このような NPV 法に代表される DCF 法が理論的に優れているとされ，ROI は有用性を失い，1960年代以降，DCF 法が多くのアメリカ企業で利用されてきた（加登 [1989] 119ページ)。しかし，長期利益計画における目標利益としては，先に述べたように会計利益が有用であるとされ，ROI が利用されているため，投資決定は NPV 法などの DCF 法によって判断され，長期利益計画は ROI によって判断されるという状況が生まれた。その結果，それぞれが各プロセスに対して有用な情報を提供していても，NPV が貨幣の時間価値を考慮するのに対し ROI が考慮しないこと，そして NPV が絶対額の指標であるのに対し ROI が比率の指標であることに起因し，構造的個別計画と長期利益計画の評価において矛盾が生じる可能性が生じ，整合性は失われた[7]。

投資決定において，貨幣の時間価値を考慮することが理論的には望ましく，有用であることは先に指摘したとおりである。1990年代に入るまでは，貨幣の時間価値を考慮した投資決定は DCF 法しか存在せず，キャッシュフロー情報

7) 堀井 [2004] では，数値例を用いて，DCF 法による構造的個別計画と ROI による長期利益計画において整合性が失われた状況について説明している。

DCF 法においても，NPV 法が絶対額の指標であるのに対し，収益性指数法，内部利益率法，割引回収期間法，割増回収期間法は比率の指標であり，規模の異なる投資計画案の場合には必ずしも評価が一致しない。そのため，NPV 法ではなく収益性指数法などの比率の指標を利用することで，この ROI との矛盾の問題は多少は解決されるが，貨幣の時間価値の問題は解決されない。

に依存するしかなかった。しかし，1990年代に入ると，現在価値概念を利用し，さらには利益情報を利用する管理会計技法が登場した。それがEVA評価法に他ならない。EVA評価法は，簡単にいうと将来EVAの現在価値の総和に使用資本を足したもので評価額が計算されるが，計算の基礎となるEVAは次のように計算できる（Stewart [1991] p. 137）。

EVA＝NOPAT－資本コスト×使用資本

EVA評価法は，このEVAから企業価値を算定するもので，次の式で計算される。

企業価値＝使用資本＋将来EVAの現在価値の総和

そのうえで，「EVA評価法は，企業全体を評価するだけではなく，個々のプロジェクトの評価にも利用できる」（Stewart [1991] p. 322）とされており，投資決定にも利用することができる。計算上から明らかなように，EVA評価法は，現在価値概念を利用しており，投資決定に対して有用な情報提供が可能である。また，これまでは現在価値概念を利用した場合にはキャッシュフロー情報を使わざるをえなかったが，EVA評価法では利益情報が利用されている。そのため，会計利益が有用であるとされる長期利益計画にもEVA評価法を利用することができる。その結果，構造的個別計画と長期利益計画の双方にEVA評価法を利用することができ，現在価値概念を用いて投資計画案を評価し，利益情報をもとに長期利益計画の評価を行うことが可能になる。このように，同じ計算構造のもとで計画を評価することで，堀井［2004］で数値例を用いてみたように投資計画案の評価と長期利益計画の評価の整合性の回復が図られる。このようにみてくると，EVA評価法は，投資計画などの構造的個別計画と長期利益計画における整合性を回復するために登場したと捉えることができる。

IV BSCによる経営管理プロセスの整合性

1 ロランジェの経営管理プロセス論とBSCの比較

BSCはキャプランとノートン（R. S. Kaplan and D. P. Norton）により1992年に提唱された戦略マネジメント・システムである（Kaplan and Norton [1992]，[1996]）。彼らは，ROIにおける短期志向の問題を解決するためにBSCを提案した。BSCは，将来の業績向上へと導く顧客，内部プロセス，学習・成長といった視点から導き出される業績評価指標である非財務的指標を財務的指標と併用し，戦略を日々のアクションに落とし込むことにより，長期的競争力の構築と短期的な業績の双方を管理することを目指している。

堀井［2003b］において，BSC以前に戦略と予算の連携について検討を行ったロランジェ（P. Lorange）の経営管理プロセス論（Lorange [1980]，[1984]，Vancil and Lorange [1975]）とBSCの比較を行い，BSCの特徴を明確にした。その結果をまとめたのが第1表である。

第一のポイントは，非財務的指標である。非財務的指標の利用という点では，両者相違はないが，非財務的指標の範囲が大きく異なっている。ロランジェが内部プロセスのみの個別計画にしか着目しなかったのに対して，BSCにおいては内部プロセスはもちろんのこと顧客の視点や学習・成長の視点にも着目している。この学習・成長の視点の導入は，組織内の無形資産，人的資源への注目を意味している。また，顧客の視点の導入は，個別計画に市場情報を取り入れること，そして個別計画として市場への働きかけを行うことを意味し，クローズド・システムから，環境との相互作用に注意を向けるオープン・システムへと展開されていることがわかる。第二のポイントは，因果関係である。因果関係についても両者とも考慮はされているが，ロランジェの経営管理プロセス論における因果関係は財務目標に直接的につながる単純な因果関係（内部プロセスと財務目標の間）に限定されており，各目標・個別計画間の関係については述べられていない。それに対し，BSCにおいては顧客の視点や学習・成

第1表　ロランジェの経営管理プロセス論とBSCの特徴の比較

	ロランジュ	BSC
非財務的指標	利用する (マイルストーン，中間目標) ※プログラムは内部プロセスに限定	利用する (顧客，内部プロセス，学習・成長の3つの視点)
因果関係	単純（財務目標と個別計画） プログラム間は不明確	複雑（戦略マップの構築） 指標間の因果関係を考慮
年度業績評価	戦略の進捗状況，目的（戦略）・個別計画の有効性のモニター 評価対象は先行的指標，マイルストーン，中間目標，計画前提	戦略の進捗状況， 戦略・個別計画の有効性モニター 評価対象は，各指標，計画前提
コミュニケーション	戦略の伝達 対話 範囲：職能部門長まで	戦略の伝達 対話 範囲：個人まで
インセンティブ	目的（戦略）・個別計画とのリンク	BSCにおける目標とのリンク

出所：堀井［2003b］113ページ，一部修正。

長の視点が加わることにより，直接的には財務目標に反映されない非財務的指標が利用され，複雑な因果関係が想定されている。そして，この複雑な因果関係を描き出すために，戦略マップが利用される。第三は，年度業績評価である。年度業績評価においては，概念的な相違は見当たらない。また，第四のコミュニケーション，第五のインセンティブについても大きな相違はない。

このようにみてくると，ロランジェの経営管理プロセス論に多くのBSCの特徴が含まれており，BSCのすべてが革新的というわけではない。BSCの最大の特徴は，プログラミング・年度業績評価への顧客の視点，学習・成長の視点の導入，そしてそれに伴う複雑な因果関係の戦略マップによる構築にあるといえる。また，ロランジェの経営管理プロセス論は，何らかのフォーマットを提示しているわけではなく，各プロセスの機能について議論しているのに対し，BSCは機能に加えて1つのシステムとして，BSCにおける4つの視点や戦略マップといった実用に向けてのフォーマットをビジュアル化し提示していると

いうことも，重大な特徴として評価することができる。

2 経営環境の変化とBSCの登場

ロランジェが経営管理プロセス論を展開した当初から今日にかけ，企業の経営環境は大きく変化してきた。それに応じて管理会計研究の対象も変化してきたわけであるが，その変化としては，顧客指向，グローバル化，ソフト重視，管理プロセスに大別することができる（上總・澤邉 [2006] 1ページ)。これらのうち顧客指向とソフト重視という変化がロランジェの経営管理プロセス論において不整合を生み出し，BSCの登場へとつながったと考えられる。

まず顧客指向についてである[8]。大量生産品が一般に普及すると，他人とは異なる製品を入手したいとする顧客嗜好の多様化が始まり，それに対応するために多品種少量生産への転換が始まった。このようなビジネスモデルの転換は，生産優先ビジネスから顧客優先ビジネスへの転換を意味しており，同時に企業経営で必要な情報にも大きな変化をもたらすことになった。生産優先ビジネスでは，生産技術情報とそれを包括的に価格情報に転換した原価情報が最も重要であったが，顧客優先ビジネスでは，顧客および市場に関するマーケティング情報とそれを価格情報に転換した売上高情報が最も重要となる。

次にソフト重視についてである。世界的規模で寡占化が進んだ今日，市場で対決する競争企業は明確となっている。企業は競争に勝利するため，一般に「人・物・金・情報」と呼ばれる経営資源を戦略実行に向けて集中させる。従来の企業間競争は「物・金」を意味するハードウェアに主として依存していたが，現在では，事実として「情報・人」を意味するソフトウェアにその重点が移っている。このことはハード重視経営からソフト重視経営へのビジネスモデルの転換を意味している。しかも，情報は人が生産し，人がそれを利用するのは明白であるので，結局は「人」つまり人的資源が最も重要な経営資源として

8) 経営環境，管理会計研究対象の変化について，顧客指向については上總・澤邉 [2006] 2-3ページ，ソフト重視については上總・澤邉 [2006] 4-5ページをまとめている。

認識される。

このように現代の企業では，顧客や人的資源が重要である。技術的に高い製品を市場に送り出しても，それが顧客の求めるものでなければ，利益にはつながらないし，人的資源を軽視すると，例えば今日の情報化社会において情報を処理できず，その結果市場の変化に対応できずに利益の獲得に失敗する。このように経営環境が変化するなか，ロランジェの経営管理プロセス論では，プログラミングとして内部プロセスにのみ焦点を当てていた。そのためプログラミングでは生産者指向の時代に技術的な観点から直接的に財務業績につながると考えられた内部プロセスのための個別計画が採用され，今日の市場競争に勝つために，そして長期的な発展のために必要な顧客指向や人的資源のための個別計画がたてられない。ロランジェの経営管理プロセス論では戦略実行・長期的発展のために必要な個別計画を準備し，各プロセスを１つの方向にまとめあげ有機的に連携づけることは困難になり，戦略において目指すべき方向と実際にたてられる個別計画とが乖離する状況が生まれてくる。つまり，マネジメント・システムとして経営管理プロセスの整合性が崩壊したと考えられる。

この崩壊した整合性を回復するために登場したのが BSC である。先にみたように BSC の一番の特徴としては，顧客の視点，学習・成長の視点を取り入れたことにある。これは整合性崩壊のもとになった顧客指向，人的資源への注目である。顧客の視点，学習・成長の視点から個別計画を準備し，管理していくことで，今日の市場競争に勝つための戦略と具体的な個別計画，そして実行計画を準備し，それらを有機的に連携づけるのである。ここで注意すべき点は，ただ個別計画を準備するだけでは競争に勝つことはできないということである。各個別計画が１つの方向にベクトルをあわせたときに，戦略は適切に実行されるのである。これに役立つのが，BSC の３つ目の特徴である戦略マップである。戦略マップは複雑な関係を因果関係をもとに結びつけ，各個別計画を１つの方向へと導くのである。このようにみてくると，時代が移り変わりゆくなかでロランジェの経営管理プロセス論において崩壊した経営管理プロセスの整合

性を回復するために BSC が登場したと理解することができる。

V 管理会計技法の登場の論理としての「整合性」

以上みてきたように，本論文では管理会計技法の登場に関して，「有用性」に基づく理解ではなく，「整合性」という新たな概念のもとでの理解について検討した。具体的には，管理会計の分野において，この20年の間に注目を浴びた ABC，EVA，BSC に焦点を当て，その登場について検討した。そして，ABC は業務的個別計画と短期利益計画における整合性，EVA は構造的個別計画と長期利益計画における整合性，そして BSC は総合的なマネジメント・システムとして経営管理プロセス全体の整合性をそれぞれ回復するために登場したと説明することができた。つまり，管理会計技法の登場の論理として「整合性」が存在していることを明らかにしたのである。また近年話題の ABC，EVA，BSC について，その整合性の領域を第1図に照らしあわせてみると，その領域が主にプログラミング内に偏っていることも注目に値するということを記し，むすびとする。

【付記】 本研究は，文部科学省科学研究費補助金若手研究(B)(課題番号・18730307)による研究成果の一部である。

引用文献

Anthony, R. N. and G. A. Welsch [1974] *Fundamentals of Management Accounting*, Homewood, Illinois, Richard D. Irwin.

Anthony, R. N. and V. Govindarajan [2001] *Management Control Systems*, 10th ed., New York, McGraw-Hill.

Cooper, R. [1988a] "The Rise of Activity-Based Costing-Part One : What Is an Activity-Based Cost System ?," *Journal of Cost Management*, Vol. 2 No. 2, pp. 45-54.

——— [1988b] "The Rise of Activity-Based Costing-Part Two : When Do I Need an Activity- Based Cost System ?," *Journal of Cost Management*, Vol. 2

No. 3, pp. 41-48.

Cooper, R. and R. S. Kaplan [1988] "Measure Costs Right : Make the Right Decision," *Harvard Business Review*, Vol. 88 No. 5, pp. 12-20.

Evans, M. K. [1959] "The Accountant's Role in Long-Term Profit Planning," *N. A. A. Bulletin*, Section. 2, Vol. 40, No. 11, pp. 22-36.

Garrison, R. H. and E. W. Noreen [1997] *Managerial Accounting*, 8th ed., Chicago, Illinois, Richard D. Irwin.

Kaplan, R. S. and D. P. Norton [1992] "The Balanced Scorecard : Measure that Drive Performance," *Harvard Business Review*, Vol. 70 No. 1, pp. 71-79.

———— [1996] *The Balanced Scorecard : Translating Strategy into Action*, Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press. (吉川武男訳 [1997]『バランス・スコアカード——新しい経営指標による企業変革——』生産性出版)。

Lorange, P. [1980] *Corporate Planning : An Executive Viewpoint*, Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice Hall.

———— [1984] "Strategic Control : Some Issue in Making it Operationaly More Useful" in *Competitive Startegic Management*, ed. by R. B. Lamb, Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice Hall, pp. 247-271 .

Miller, J. G. and T. E. Vollmann [1985] "The Hidden Factory," *Harvard Business Review*, Vol. 85 No. 5, pp. 142-150.

Stewart, G. B. III [1991] *The Quest for Value : A Guide for Senior Manager*, New York, Harper Collins Publishers, Inc. (日興リサーチセンター／河田剛・長掛良介・須藤有里訳 [2000]『EVA 創造の経営』東洋経済新報社)。

Vancil, R. F. and P. Lorange [1975] "Strategic Planning in Diversified Companies," *Harvard Business Review*, Vol. 53 No. 1, pp. 81-90.

浅田孝幸 [1998] 「投資計画のための管理会計」(浅田孝幸・頼誠・鈴木研一・中川優『管理会計・入門』有斐閣アルマ) 301-319ページ。

上總康行 [1993] 『管理会計論』新世社。

———— [2001] 「企業価値創造経営のための管理会計システム——EVA 評価法の登場——」『経営研究』第51巻第4号, 1-19ページ。

上總康行・澤邉紀生 [2006] 「次世代管理会計のフレームワーク」(上總康行・澤邉紀生編『次世代管理会計の構想』中央経済社) 1-37ページ。

加登 豊 [1987] 「長期利益計画」(溝口一雄編『管理会計の基礎』中央経済社) 195-210ページ。

———— [1989] 『管理会計研究の系譜——計量的意思決定モデルから意思決定支援システムへ——』税務経理協会。

小林哲夫［1977］「長期計画における会計の総合化機能」『會計』第112巻第1号，42-54ページ。

櫻井通晴［1998］『新版間接費の管理――ABC／ABMによる効果性重視の経営』中央経済社。

中根敏晴［1992］「活動基準原価計算の成立根拠と基本思考」『名城商学』第42巻第1号，79-102ページ。

堀井悟志［2003a］「マネジメント・コントロール論の変化と戦略管理会計論」『管理会計学』第11巻第2号，57-69ページ。

――――［2003b］「プログラミングの展開とBSCの意義」『経済論叢』第172巻第5・6号，101-117ページ。

――――［2004］「構造的個別計画と長期総合計画における会計情報の整合性」『愛知産業大学経営研究所所報』第7号，45-56ページ。

――――［2005］「管理会計技法の生成に関する分析視角としての『整合性』」『愛産大経営論叢』第8号，29-37ページ。

――――［2006］「管理会計における『整合性』とEVA®の展開」（上總康行・澤邉紀生編『次世代管理会計の構想』中央経済社）123-144ページ。

吉田弥雄［1973］『現代管理会計論［改訂版］』同文舘。