

# 經濟論叢

第164卷 第6号  
中居文治教授記念號

---

献 辞	西 村 周 三	
米国における法的資本制度・ 分配規制・会計規定	西 出 博	1
債務負担行為の会計学	醍 醐 聰	41
創造的会計とその社会的監視	小 野 武 美	66
利益予測に対する自己防衛行動	富 田 知 嗣	86
戦略的計画設定と予算管理との結合	上 總 康 行	103
アメリカにおける利益測定論の展開	藤 井 秀 樹	125
企業不正支出の資産性に対する理論的考察	宮 本 幸 平	145
持分概念の曖昧さと会計実務における弾力性	池 田 幸 典	160

中居文治 教授 略歴・著作目録

---

平成11年12月

京 都 大 学 經 濟 學 會

## 戦略的計画設定と予算管理との結合

——戦略的管理会計論に関する一考察——

上 總 康 行

### I 利用者意思決定モデル・アプローチの終焉

アメリカ管理会計論の研究では、おおむね1960年以降、それまで支配的であった歴史的伝達アプローチ (historical communication approach) に代わって、利用者意思決定モデル・アプローチ (user decision model approach) が盛んに議論されるようになった<sup>1)</sup>。それ以降、およそ1970年代半ばまで、経営科学やオペレーションズ・リサーチ (operations research: OR) などの隣接諸科学を管理会計へ適用する研究は「無数に存在している」<sup>2)</sup>とされ、応用数学に高い資質を持つ研究者によって積極的に試みられた。

しかし、そうした研究動向とは裏腹に、隣接諸科学を応用した計量的管理会計技法はさほど広くアメリカ企業で利用されなかった<sup>3)</sup>。

当時、利用者意思決定モデル・アプローチの最先端にいた研究者の一人が

- 1) Demski, J.S. and G.A. Feltham, *Cost Determination: A Conceptual Approach*, The Iowa State University Press, 1976, pp. 4-8. 井尻雄士『会計測定の理論』東洋経済新報社, 1976年, 45ページ。
- 2) 加登豊『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, 1989年, 17ページ。
- 3) 加登豊氏は、主としてアメリカで行われた従来の実態調査は不十分であるとして、独自にアンケート調査 (1984年5月) を実施された。この調査によれば、対象企業「フォーチュン500社」のうち、回答企業数は103社 (回答率20.6%) であった。利用者意思決定モデル・アプローチの下で開発された計量的技法のうち、採用率20%を越えていたのは、原価分解 (単回帰分析) 23.1%, CVP分析 (確率・決定論) 39.7%, 同 (数値計画法) 25.0%, キャッシュ・フロー分析 (確率) 40.4%にしかすぎなかった (加登豊, 前掲書, 95ページ)。1984年当時、計量的技法がアメリカ企業で広く利用されているとはとても言えない状況にあった。

キャプラン Robert S. Kaplan であったが、そのキャプランが「1925年以降の期間には原価計算と経営管理において興味ある発展がまったくなかった」<sup>4)</sup> という見解を示した。1987年、キャプランは、彼の研究とは対局にあったアメリカ管理会計史研究の第一人者ジョンソン H. Thomas Johnson とともに<sup>5)</sup>、管理会計論は実務では役に立たないという意味をこめて『適合性の喪失』(Relevance Lost, 1987) と題する「衝撃の書」を公刊した。

彼らは、第1章の冒頭で「今日の管理会計情報は、企業の財務報告システムの手続きやサイクルによって作られるので、あまりに遅く、あまりに総合的で、あまりに歪められていて、経営者の計画設定と統制の意思決定に適合していない」<sup>6)</sup> と主張した。まさに「爆弾宣言」であった。

翌1988年、クーパー R. Cooper とキャプランによって活動基準原価計算(Activity-Based Costing: 以下、ABC と略記する) が提唱された<sup>7)</sup>。これ以降、利用者意思決定モデル・アプローチに対する関心はしだいに薄れ、もっぱら製品原価の正確な配賦計算を指向するABCに議論が集中していった。さらに間接部門や業務プロセスの管理を指向する活動基準管理(Activity-Based Man-

4) Kaplan, Robert S., "The Evolution of Management Accounting," *The Accounting Review*, July 1984, p. 401.

5) ジョンソンのアメリカ管理会計史研究については次の文献を見よ。Johnson, H. T., "Early Cost Accounting for Internal Management Control: Lyman Mills in the 1850s," *Business History Review*, Vol. XLIX, No. 2, Winter 1972, pp. 466-474. Johnson, H. T., "Management Accounting in an Early Integrated Industrial: E. I. du Pont de Nemours Powder Company, 1903-1912," *Business History Review*, Vol. XLVI, No. 2, Summer 1975, pp. 184-204. Johnson, H. T., "Management Accounting in an Early Multidivisional Organization: General Motors in the 1920s," *Business History Review*, Vol. LII, No. 4, Winter 1978, pp. 490-517.

6) Johnson, H. Thomas and R. S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987, p. 1. (鳥居宏史訳『レレバンス・ロスト——管理会計の盛衰——』白桃書房, 1992年, 1ページ)。

7) Cooper, Robin, "The Rise of Activity-Based Costing-Part One: What Is an Activity-Based Cost System?," *Journal of Cost Management*, Summer 1988, pp. 45-54. Cooper, Robin, "The Rise of Activity-Based Costing-Part Two: When Do I Need an Activity-Based Cost System?," *Journal of Cost Management*, Fall 1988, pp. 41-48. Cooper, Robin and R. S. Kaplan, "Measure Costs Right: Make the Right Decision," *Harvard Business Review*, September-October 1988, pp. 12-20. (『活動基準原価システム』『DIAMOND ハーバード・ビジネス』1989年4-5月, 30-38ページ)。

agement: 以下, ABM と略記する), 予算管理を指向した活動基準予算管理 (Activity-Based Budgeting: 以下, ABB と略記する) も積極的に提唱された。また, 原価企画 (target costing) を典型として, 日本企業での管理会計実務に世界的な注目が集まり, 多くの日本人研究者によって世界に向けて情報発信が行われた<sup>8)</sup>。

1990年代に入ると, シャンク&ゴビンダラジャン John K. Shank and Vijay Govindarajan によって, 戦略的コスト・マネジメント (strategic cost management) が提唱されるようになり, それまでの ABC や ABM が体系的に議論されるようになった<sup>9)</sup>。同時に, 日本で開発された原価企画も戦略的コスト・マネジメントの一つであるという認識が定着していった<sup>10)</sup>。さらに, キャプランとノートン David Norton によって, 会計実務の経験を踏まえて改良を加えながら, バランス・スコアカード (Balanced Scorecard: 以下BSC と略記する) が提唱された<sup>11)</sup>。

かくして, ジョンソン&キャプランによって火がつけられた新しい管理会計論の研究では, 利用者意思決定モデル・アプローチを棚上げないし否定して, アメリカ企業における会計実践の中から拾い上げた新しい管理会計技法 (ABC/ABM) が提唱され, さらに戦略的コスト・マネジメントないし戦略的管理会計論へと新たな研究の展開がみられることになった。

このような新しい戦略的管理会計論に関しては, すでに多数の研究が存在している。しかし, それらの研究では, 戦略的管理会計論が管理会計論のフレ-

8) Monden, Yasuhiro and Michiharu Sakurai (eds.), *Japanese Management Accounting*, Productivity Press, Inc., Cambridge, Massachusetts, 1989.

9) Shank, John K. and Vijay Govindarajan, *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press, New York, 1993. (種本廣之訳『戦略的コストマネジメント——競争優位を生む経営会計システム——』日本経済新聞社, 1995年。

10) 「原価企画だけでなく, 経常的な利益管理や予算管理, 設備投資計画, 研究開発計画等も戦略的コスト・マネジメントの適用領域としての可能性を有している」(小林哲夫『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, 1993年, 120ページ)。

11) Kaplan, R. S. and David P. Norton, *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 1996. (古川武男訳『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, 1997年)。

ムワーク全体の中で、いったいどのような方向をもって展開されているのかに関しては、必ずしも明確ではない。本稿では、新しい管理会計技法ないし管理会計論をいくつか検討することを通じて、それらが管理会計論のフレームワークの中で持つ方向性を検討することにしたい。

## II ABCによるビジネス・プロセスの改革

### 1 ABCによる製造間接費の正確な配賦計算

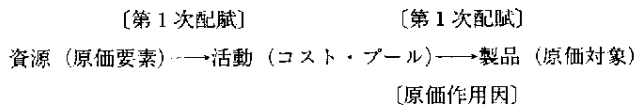
製品は製造工程（プロセス）を通じて生産されるが、その製造工程はいくつかの活動（activity）から構成されている。これまでの全部原価計算では、まず製造工程（原価計算上はコストセンターである製造部門）にすべての原価要素（材料費、労務費、経費）が製造部門費として集計され、次に製造部門費が製造工程を通過する製品に対して配賦される<sup>12)</sup>。

したがって全部原価計算では、配賦計算が存在する限り、製品原価計算の正確性は相対的なものである。1種類の製品しか生産していなければ、製造間接費は製品に均等に配賦され、製品原価計算の「歪み」は生じない。しかし、多数の製品を生産する場合には、大なり小なり配賦計算が恣意的になり、製品原価計算の「歪み」が生じることになる。この「歪み」の対処法としては、基本的には、①あくまで正確な配賦方法を目指す方法と②配賦計算を排除する方法の2つがある。前者の1方法がここで取り上げるABCであり、後者の例が直接原価計算（direct costing）である<sup>13)</sup>。

12) この製造間接費の配賦計算は2段階原価配賦法（two-stage cost allocation system）であるが、日本では、補助部門費の製造部門費への配賦計算を含めるので、3段階配賦手続をとっているとされている（櫻井通晴『間接費管理——ABC/ABMによる効果性重視の経営——』中央経済社、1995年、53ページ）。

13) じつは、製造間接費の配賦計算の歪みが顕著となったのは、キャブランチの1980年代だけではない。アメリカ大恐慌の時代の1936年1月15日、デューイ・アルミー化学会社 Dewey & Almy Chemical Co. のハリス Jonathan N. Harris は、製造間接費（特に固定費）に起因する利益計算の歪みを指摘し、固定製造間接費の配賦計算をまったく排除するという新しい原価計算を提唱した（J. N. Harris, "What Did We Earn Last Month?," *N. A. C. A. Bulletin*, January 15, 1936, pp. 501-527）。直接原価計算がそれである。直接原価計算は、製造原価を変動費と固定費とに原価分解し、変動費のみを製造原価とし、固定費は当期費用として処理される。製造間接費の配ノ

ABC では、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（第1次配賦）、つぎにこの活動を消費した程度に応じて活動原価が製品に配賦される（第2次配賦）<sup>14)</sup>。ABC は、以下のような関連で示される。



ABC では、活動の認識とこの活動が消費した程度に応じて活動原価が原価作用因（cost driver）を用いて製品に配賦される<sup>15)</sup>。また ABC では、原価作用因が多いほど正確な配賦計算を期待できるが、一般的には、その数は80～150程度であるとされている<sup>16)</sup>。

ABC では、直接原価計算のように固定製造間接費の配賦計算がまったく排除されるわけではない。それはより適切な配賦計算方法の提唱である。中根敏晴氏によれば、ABC は「直接原価計算の計算構造を否定し」「多品種少量生産という新しい生産体制を基盤にし、間接費配賦基準を操業度無関連にまで拡大した、活動を基準とする方法である」<sup>17)</sup>とされている。

かくして、20世紀末に登場した ABC は、アメリカ企業では熱狂的なファン

配賦計算が存在しないので、配賦計算による歪みは存在しない。結果として、直接原価計算では利益計算の歪みも存在しない。詳しくは、上總康行『アメリカ管理会計史 下巻』同文館、1989年、第10章を見よ。

14) Raffish, Norm and Peter B. B. Turney, "Glossary of Activity-Based Management," *Journal of Cost Management*, Fall 1991, p. 53.

15) ラフィッシュ&ターニーによれば、作用因を厳密に区分して、第1段階の配賦計算には資源作用因（resource driver）が、第2段階の配賦計算には活動作用因（activity driver）がそれぞれ利用されるが、「原価作用因という用語は、活動において作業量それゆえ原価に影響をおよぼす因果関係がある場合に限定して利用する」（*Ibid.*, p. 53）とされていた。つまり、原価作用因は活動作用因と同義で使われている。

16) 櫻井通晴、前掲書、54ページ。

17) 中根敏晴「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、1992年6月、84および100ページ。ただし、こうした見解とは対照的に、「ABCを全部原価計算の発展過程として把握するのではなく、むしろ直接原価計算の発展過程として位置づけることが妥当である」（森本和義「間接費の配賦に関する一考察」『会計』第155巻第6号、1999年6月、824ページ）とする見解もある。

に支えられて急激に普及することになる。例えば、「これまでに、原価計算や管理会計の分野において、いろいろな技法や方法論が開発されたが、ABCのように、猛烈かつ好意的な反応を短時間のうちに得たシステムは、これまで余り類を見ない」<sup>18)</sup>と絶賛されたり、「ロビン・クーパーの2段階製品原価計算の概念は強烈な考え方である。それは確かに20世紀における2つ3つある管理会計のうちで最も重要な革新の1つである」<sup>19)</sup>とされていた。

## 2 ABMによる非付加価値活動の排除

多角化戦略をとる企業では、正確な製品原価計算→正確な製品別利益計算→多角化戦略の再検討→リストラクチャリングの展開のために、ABCに大きな期待をかけていた。実際、「ABCは本来の意味でのリストラのために効果的な情報を提供することができた」<sup>20)</sup>とされている。しかし、ABCが「万能薬」と言うわけでもない。キャプランの盟友ジョンソンは、「作業の組織化について競争力ある方法をいかに見つけ出し、採用するかがポイントである。伝統的な遠隔制御型の管理実践 (traditional remote-control management practices) を踏襲し続ける会社において製品ミックスの変更によっていかに収益性を上げるかではない。ABCは会社に製造間接費のより良い「棚と干し草」 (“rack and stack”) を与えるけれども、顧客満足のためにいかに効果的に作業を組織化するかに関する基本的な視点を変えることは、それからは生まれない」<sup>21)</sup>などと強烈に批判したが、これを契機に、キャプランはABCから「ABMへの転換を決定的にした」<sup>22)</sup>とされている。

経営資源の再配分がリストラクチャリングであるとするれば、再配分された

18) 吉川武男他『リストラ/リエンジニアリングのためのABCマネジメント』中央経済社、1994年、23ページ。

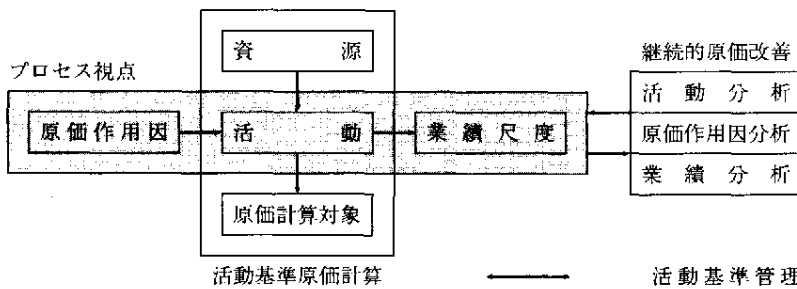
19) Johnson, H. T., "Beyond Product Costing: A Challenge to Cost Management's Conventional Wisdom," *Journal of Cost Management*, Fall 1990, p. 15.

20) 櫻井通晴, 前掲書, 105ページ。

21) Johnson, H. T., "It's Time To Stop Overselling Activity-Based Concepts," *Management Accounting*, September 1992, pp. 34-35.

22) 櫻井通晴, 前掲書, 107ページ。

第1図 活動基準管理 (ABM) モデル  
原価割当視点



出所：Raffish, Norm and Peter B. B. Turney, "Glossary of Activity-Based Management,"  
*Journal of Cost Management*, Fall 1991, p. 54.

経営資源の有効利用がリエンジニアリングである。リエンジニアリングはプロセスに注目するが、活動基準管理 (ABM) もまたプロセスに注目する。ラフィッシュ&ターニー Raffish, Norm and Peter B. B. Turney によれば、ABM は「顧客が受け取る価値、およびこの価値の提供によって達成される〔企業の〕利益を改善するための方法として、活動の管理に焦点をおく技法である」<sup>23)</sup>とされている。ABC は「活動の管理」であり、具体的には、活動分析、原価作用因分析、業績分析が含まれている。第1図は、活動基準管理 (ABM) モデルを示したものである。

この図によれば、ABC は原価割当視点 (cost assignment view) から、資源→活動→原価計算対象 (cost objects) という関係にあるのに対して、ABM はプロセス視点 (process view) から、原価作用因→活動→業績尺度という関係にある。ABM では、活動分析→原価作用因分析→業績分析という分析を経て原価低減が展開される。ターニーは、これを活動基準原価低減 (activity-based cost reduction) と呼んでいた<sup>24)</sup>。

23) Raffish and Turney, *op. cit.*, p. 57.

24) Turney, Peter B. B., "Activity-Based Management," *Management Accounting*, January 1992, pp. 21-25 in *Activity-Based Management: Emerging Practices in Cost Management*, ed. by Brinker, Barry J. Special Edition, Warren, Gorham & Lamont, Boston, 1994, p. B2-6.



造部門に対する原価低減を目指して ABC/ABM が提唱されてきた<sup>28)</sup>。

この文脈からいえば、ABC に対して標準原価を適用し、標準活動基準原価計算（標準 ABC）を提唱することは、少なくとも、実践的には、さほどの意味はないように思われる。もちろん、ABC も全部原価計算の 1 つである限り、論理的には、標準 ABC が提唱される可能性は残されている。しかし、従来から、標準原価計算という場合であっても、製造間接費に関しては、固定予算や変動予算が「標準原価」の代替物として適用されてきた。標準原価計算では、主として直接費に対するコスト・コントロールの有効性は認められているが、製造間接費に関しては、予算原価と実際原価との差異計算→差異分析→原因分析を通じて、予算管理が展開されてきた。とすれば、ABC の場合には、当初から製造間接費が主要な計算対象であるので、標準原価計算の場合のように控えめな「予算管理」ではなく、正面から予算活動基準原価計算（予算 ABC）が提唱されても何ら不思議なことではない。それが活動基準予算管理（ABB）である<sup>29)</sup>。

ABB は、活動と原価作用因に基づく活動予算によって、もちろん製造部門の原価低減を効果的に展開することができる。そればかりではない。プリムソンによれば、「伝統的な予算はしばしば企業戦略と予算管理プロセスとを結合することに失敗している<sup>30)</sup>。しかし、ABB は、「企業予算と戦略とを結合する方法<sup>31)</sup>」であるとされている。それは「戦略予算」の展開に他ならない。

競争戦略論で著名なポーター Michael E. Porter は、企業活動のプロセスを

28) 上徳康行「標準原価計算の差異分析と原因分析——管理情報の連携機能——」『経済論叢』第 156 巻第 6 号、1995 年 12 月、103-104 ページ。

29) 例えば、次の文献を参照せよ。Kaplan, R. S., "Flexible Budgeting in an Activity-Based Costing Framework," *Accounting Horizons*, Vol. 8, No. 2, June 1994, pp. 104-109. Mak, Y. T. and Melvin L. Roush, "Flexible Budgeting and Variance Analysis in an Activity-Based Costing Environment," *Accounting Horizons*, Vol. 8, No. 2, June 1994, pp. 93-103. 山本浩二「活動基準予算システムと業績管理」(浅田孝幸代表編集『戦略的プランニング・コントロール——21世紀の管理会計への課題と挑戦——』中央経済社、1999年)、99-111ページ、小菅正伸「活動基準予算管理の展開」『会計』第156巻第5号、1999年11月、46-59ページ。

30) Brinson, J. A. and John Antos, *Driving Value Using Activity-Based Budgeting*, John Wiley & Sons, Inc., New York, 1999, p. 36.

31) *Ibid.*, p. 36.

価値連鎖 (value chain) と呼んでいたが<sup>32)</sup>、シャंक & ゴビンダラジャン Shank, John K. and Vijay Govindarajan は、この価値連鎖に注目して、戦略的コスト・マネジメント論 (strategic cost management) を展開した。彼らの戦略的コストマネジメント論は、① 価値連鎖分析、② 戦略的ポジショニング分析、③ 原価作用因分析という3つの要素から構成されていた<sup>33)</sup>。戦略的コスト・マネジメントでは、競争優位を確保するため、つねに市場動向や競争企業を視野に入れながら、これらの分析を通じて企業活動のビジネス・プロセスの最適化を目指すことになる。それは競争優位性を獲得することを目指した経営資源の戦略的な再配分計画である。

このような戦略的計画 (経営資源の再配分計画など) は、短期的な総合管理 (management control) の中で実現されなければならない。ブリムソン James A. Brimson によれば、「組織が実際のニーズに照らして資源を配分し、これを使用する柔軟性は、コスト・コントロールと業績向上における重要戦略 (a key strategy) となる。ABB は変動予算システムであり、かかる戦略を支援する<sup>34)</sup>とされている。つまり、そこでは、まずビジネス・プロセスの戦略的な再配分計画の設定が定型化されており、つぎに設定された戦略的計画を次年度の企業活動の中で実現するために、戦略的計画の会計的表現である「戦略予算」が設定され、これを管理基準として予算管理 (予算編成と予算統制) が展開され、さらにはこの予算管理と密接不可分に関係して総合管理が展開されることになる。ブリムソン & アントス John Antos は、「因果関係をおおい隠している伝統的な予算管理技法は、ABB アプローチに道を譲らなければならない<sup>35)</sup>とまで断じている。

32) Porter, Michael E., *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, New York, 1985, p. 36. (土岐伸・中辻萬次・小野寺武男訳『競争優位の戦略：いかに高業績を持続させるか』ダイヤモンド社, 1985年, 48ページ)。

33) Shank and Govindarajan, *op. cit.*, pp. 13-25. (邦訳, 10-22ページ)。

34) Brimson, James A., "An Overview of Activity-Based Management" in *Handbook of Cost Management*, ed. by Brinker, Barry J., 1996 Edition, Warren, Gorham & Lamont, p. C1-22.

35) Brimson, J. A. and John Antos, *Driving Value Using Activity-Based Budgeting*, John Wiley & Sons, Inc., New York, 1999, p. xii.

ABCの発展形態であるABBは、「戦略予算」を媒介として戦略的計画設定と総合管理とを結合する新しい予算管理システムである。

### III 原価企画による競争戦略の実施

#### 1 新製品の企画設計管理

寡占企業間では、参入障壁による競争緩和、すきま戦略、差別化戦略などの競争戦略が展開されるが<sup>36)</sup>、これらの競争戦略、とりわけ差別化戦略では顧客ニーズに適合する新製品の開発が不可欠である。新製品計画は、差別化戦略を実現する重要な手段であり、顧客ニーズを最大限取り込んだ多品種少量生産が展開された。他方、FA化の進展により、製造原価を削減する可能性は、製造段階では著しく減退し、製品の企画設計段階（製品企画、基本設計、詳細設計）にその重点が移って行った<sup>37)</sup>。いずれも、その舞台は、新製品計画であり、ターゲットとなった新製品は、差別化戦略を体現しているとともに、製品原価の大幅コストダウンを目指して計画されることになった<sup>38)</sup>。これが原価企画(target costing)である。

原価企画の下では、新製品の企画設計が「戦略とコスト」を中心に展開される。第2図は、原価企画の概念図を示したものである。

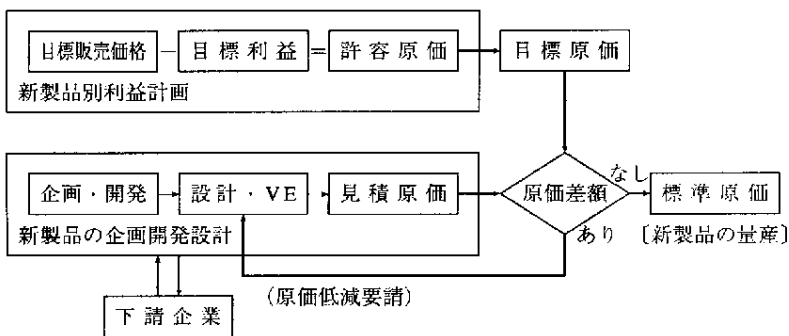
この図によれば、新製品別利益計画で決定された新製品の許容原価＝目標原価を満たすまで、新製品の企画設計が繰り返される。つまり、見積原価が目標原価をオーバーしている場合には、設計部門の技術者を中心として徹底的にVE(Value Engineering: 価値工学)が行われ、原価低減が展開される。技術者による原材料や部品の再検討・再設計はもちろんのこと、購買部門は下請企業(サプライヤー)から主要部品のVE案を募ったり、下請企業の技術者を設計プロセスに参加させるなどして購入価格の引下げを目指すことにな

36) 伊丹敬之・加護野忠男『セミナー経営学入門』日本経済新聞社、1989年、29-59ページ。

37) 三浦和夫・田中嘉穂・井上信一「生産方式と原価管理の最近の動向——昭和61年調査の結果——」『香川大学経済学部研究紀要』第27号、1988年3月、24ページ。

38) 上總康行『管理会計論』新世社、1993年、109ページ。

第2図 原価企画の概念図



る<sup>39)</sup>。

原価企画はトヨタ自動車ですべて最初に考案されたとされているが、最近では、かなりの企業が原価企画を採用している。原価企画は、具体的には、総合経営計画→原価企画→原価改善という3つのプロセスで展開される<sup>40)</sup>。このうち、原価企画では、さらに個別新製品企画→個別新製品基本計画→製品設計→生産移行計画というサブプロセスが展開されるが、とくに製品設計では、目標原価を達成するため、技術者はVEを駆使して新製品を設計する。これを「原価の作り込み」という。設計図に基づいて見積原価を算定し、この見積原価が目標原価を満たすまでVEと再設計が技術者によって繰り返される。なお、本格生産に入ってから、原価改善活動を通じて徹底したVEによって原価低減がはかれることになる。

原価企画では、「設計図」が作成されるごとに、部品やユニットなどの見積原価を計算する必要がある。このため、原価企画を展開する場合には、製品を構成する材料、部品、ユニット、加工方法などに関するデータベースとコストテーブルが不可欠であり、新製品の見積原価を計算する見積原価計算システム

39) 加登豊『原価企画——戦略的コストマネジメント——』日本経済新聞社、1993年、98-112ページ。

40) 門田安弘『自動車企業のコスト・マネジメント——原価企画・原価改善・原価計算——』同文館、1991年、37-46ページ。

も完備していなければならない<sup>41)</sup>。

西村明氏は、原価企画は「まだ会計的に論理化されていない」<sup>42)</sup>との認識から、この原価企画を市場志向的管理とフィードフォワード的統制を持つ統合的管理会計であると規定され、目標原価と見積原価との「原価低減分析は、原価企画段階と原価改善段階における予防的、事前行為的な原価低減に対して指標を与え、それがどのように行われたかを認識し、フィードフォワード的な管理行為を評価するためのものでなければならない」<sup>43)</sup>と強調された。さらにかかると原価低減活動の簿記的認識を強調するため、独自の勘定連絡図を提示された後、「さらに目標売上高、目標利益を含めて簿記的な処理を行い、原価低減と目標利益を含めて簿記的な処理を行い、原価低減と目標利益との対応関係を見る必要がある」<sup>44)</sup>と主張された。ここでの「目標利益との対応関係」はまさに目標原価を基準原価とする新製品プロジェクト別予算管理に他ならない。

原価企画は、上に指摘したような意味において、競争戦略を実現する新製品の企画設計段階で目標原価を「設計図」に作り込み製品原価の大幅削減を目指す戦略的コスト・マネジメントの1方法である。

## 2 新製品開発プロセスの体系的な管理

原価企画に関しては、企画設計段階における「原価の作り込み」が強調されることが多いが、原価企画の特徴はそれだけではない。同時に、新製品の企画開発設計のプロセスそのものが管理対象となっているのである。

すなわち、戦略的計画設定では、経営戦略の設定に先立って、社会や政治や経済動向に対する一般的なマクロ分析に加えて、市場や競争企業に対するミクロ分析が行われる<sup>45)</sup>。とりわけ競争企業分析では、競争企業の経営資源を多面

41) 田中雅康『原価企画の理論と実践』中央経済社、1995年、98-110ページ。

42) 西村明「原価企画と原価低減分析」『経済学研究』九州大学、第65巻第5号、1999年1月、8ページ。

43) 同上、3-4ページ。

44) 同上、8ページ。

45) 石井淳蔵・奥村昭博・加護野忠男・野中郁次郎『経営戦略論』有斐閣、1985年、146-159ページ。

的に分析して、その強味と弱味を析出する。同時に、自社分析も行い同様に自社の強味と弱味を析出する。競争戦略とは、基本的には、競争企業の弱味に自社の強味を集中する経営資源再配分の基本方針の決定である<sup>46)</sup>。市場では、競争企業がお互いに相手の弱味を狙いすまして競争戦略を展開するので、いかに相手よりも速く競争戦略を展開するかで勝負が決まる。グローバル競争の下で、「スピード」が強調されるのは、この意味である<sup>47)</sup>。

したがって、競争優位性を確保するためには、相手に勝るスピードと頻度で新製品の開発競争を展開し続けなければならない<sup>48)</sup>。それが企業の宿命である。そうであるとすれば、いくら素晴らしい競争戦略とコストを作り込んだ「設計図」を作成したとしても、スピードと頻度に劣るならば、その設計図は絵に描いた餅にしかすぎない。もちろん、無制限に研究開発費を支出することが許される訳ではない<sup>49)</sup>。したがって、研究開発費予算の枠内で、新製品の企画開発プロセスが日程的に管理されることになる<sup>50)</sup>。

46) 土屋守章責任編集「現代の経営戦略」有斐閣、1982年、60ページ。

47) 例えば、「ソフトバンクが急伸するインターネット関連企業へいち早く投資できたのは、自社内や取引先との意思疎通にインターネットを活用し、高い情報収集能力と素早い意思決定が可能で企業モデルを、早い段階で構築していたからにほかならない」(『日経ビジネス』1999年3月1日号、26ページ)とされている。

48) 田中隆雄氏も同様の主旨で、次のように指摘されている。「開発スピードの短縮、モデルチェンジの間隔の短縮は、ライバルに先んじて新製品を市場に投入することを可能にし、マーケットにおける自社の優位を築くうえで貢献することができる」(田中隆雄「市場競争戦略と原価」田中隆雄・小林啓孝編著『原価企画戦略——競争優位に立つ原価管理——』第1章、中央経済社、1985年、17ページ)。

49) 例えば、松下電器の研究開発費では、「テレビ事業部では新製品の開発費は必ずしもプロジェクト単位で管理されているわけではないので、画王の開発費がどれぐらいであるかは定かではない。技術部の予算が事業部の研究開発費に相当する。研究開発費は売上高の何パーセントというように設定される。こうして設定された技術部予算の一部が画王の開発費であり、おおざっぱにいうとおそらく数億円であろう。要素開発は、映像技術研究所が担当し、ブラウン管の開発は松下電子工業が担当するが、これらの開発費を含めると、開発費の合計はおそらく10億円を超えるであろう」(田中隆雄「松下電器「画王」の原価企画」田中隆雄・小林啓孝編著、上掲書、74-75ページ)とされていた。研究開発費の細目とその負担部門は多様なようであるが、研究開発費予算が設定され、無限ではないということは明らかである。

50) 神戸大学管理会計研究会の調査によれば、原価企画対象の原価要素としては、素材費98.1%、買入部品費97.2%、直接加工費99.1%、間接加工費80.7%、新規設備の減価償却費83.3%に続いて、開発費59.3%、試作費61.1%となっていた(神戸大学管理会計研究会「原価企画の実態調査2」『企業会計』第44巻第6号、1992年6月、75ページ)。このことは、まず新製品開発費予算が設定

製造現場では、機械の運転速度に規定されて日程計画が設定され、その下で日程管理が行われるのと同様に、新製品の開発競争に規定されて新製品の企画設計活動が管理されることになる。実際、製品開発スケジュールの日欧米比較によれば、日本企業の製品開発期間は、およそ43カ月間であり、米国の62カ月、ヨーロッパの63カ月をはるかに凌いでいた<sup>51)</sup>。激しい企業間競争の下では、「スピード」が勝負を決めるため、新製品の企画・開発が定型化・定期化するとともに、短縮化しているのである。

かくして原価企画は、もとより原価情報に基づいて、競争戦略とコストを新製品の「設計図」に作り込むという意味で戦略的コスト・マネジメントの1つであるが、同時に研究開発プロジェクトの開発スケジュール（開発日程計画）を総合的に管理するプロジェクト管理の1方法でもなければならない。通常、「製品開発のプロセスを第1次、第2次、第3次と進めていくごとに、進捗状況を原価企画委員会でレビューしていく。原価企画委員会では、開発の流れの節目、節目で、活動経過と進捗状況が報告され、実績の承認とその後の活動の検討が行われていく<sup>52)</sup>とされている。新製品の開発スケジュールの節目では、もちろん VE の成果＝見積原価と進捗状況の検討が行われるが、それは目標原価の達成のみならず、例えば、村田機械では、「デザインレビュー全体を通じて、コンカレント・エンジニアリングの適用による、開発期間の短縮が指向されている<sup>53)</sup>」のである。シャープでは、「コンカレント・エンジニアリングのもとでは、開発の初期段階から各部門が参画し、同時進行でラグビー式に開発が行われることに特徴がある。それによって、開発期間の短縮と、設計後の見直しが少なくなり、コスト低減が図られている<sup>54)</sup>。明らかに、原価企画では、

＼され、それ自体をなおかつ原価企画の対象とする企業がおよそ60%にも達していると理解できる。

51) Clark, K. B. and T. Fujimoto, *Product Development Performance: Strategy, Organization, and Management in the World Auto Industry*, Harvard Business School Press, 1991, p. 78. (藤本隆宏・キム・B・クラーク・田村明比古訳『製品開発力』ダイヤモンド社、1993年、109ページ)。

52) 櫻井通晴「原価企画の管理会計上の意義(2・完)」『税経通信』1994年4月、2ページ。

53) 種子田穰「村田機械(ファックス)の原価企画」(田中隆雄・小林啓孝編著、前掲書、第9章)、177ページ。

54) 山本浩二「シャープ「ザウルス」の原価企画」(田中隆雄・小林啓孝編著、前掲書、第6ノ

目標原価によって新製品のコストと開発スケジュールが管理されているのである<sup>55)</sup>。

原価企画は、もちろん設計技術者を中心として押し進められるが、彼らだけの力で実現できるものではない。顧客ニーズを的確に捉えた販売部、目標原価を実現する下請企業や協力企業を扱う購買部、新しい材料や技術を探索する技術部、より低い製造原価を目指す製造部、これらの新製品開発プロジェクトを総括する企画部や原価企画部などの協力なくしては、その成功は望みえない。原価企画で組織構成員の「協力」が強調されるのはこのためである<sup>56)</sup>。

ここから、原価企画は、限られた研究開発費と開発期間の中で、競争戦略とコストを「作り込んだ」新製品の開発設計という戦略計画の一大プロジェクトを会計情報によって体系的かつ組織的に管理するプロジェクト管理会計に他ならない。

かくして原価企画では、新製品開発プロセスが定期的に繰り返されることから、定型化された新製品企画開発計画とその実施過程である日常的な開発プロセスとが相互関連を持ちながら一体として展開されているのである。そこでは、新製品別利益計画（目標利益）に規定された目標原価を達成するため、戦略的計画設定→総合管理→現業統制という連続した経営管理プロセスを通じて新製品開発のスピードアップを標榜しつつ、限られた研究開発費と開発期間の中で、新製品開発プロジェクト活動が管理されているのである。

、章)、115ページ。

55) 門田安弘氏は、日本の自動車メーカーが乗用車を開発する際には、商品化されるだいたい36カ月前（つまり3年前）に開発が行われるとして、詳細の原価企画活動のスケジュールを明らかにされた。さらに、車両メーカーの原価企画スケジュールに対応した部品メーカーの原価企画スケジュールが明らかにされている（門田安弘「製品開発管理Ⅱ——自動車産業の原価企画スケジュール——」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——』第8章、同文館、1989年、115-123ページ）。門田氏は、スケジュール管理を明示的に主張されているわけではない。しかし、このスケジュールの通りに原価企画が展開されているとすれば、新製品の見積原価とともに開発スケジュールも管理されているといえるだろう。

56) 例えば、次の文献を見よ。岩淵吉秀「原価企画の機能——情報共有化と知識創造の観点から——」『企業会計』第44巻第8号、41-47ページ、清水信匡「集团的知識創造活動としての原価企画における目標原価情報の役割」『企業会計』第44巻第10号、1992年10月、91-96ページ。



#### IV BSC による戦略会計システムの構築

##### 1 戦略的マネジメント・システム

経営戦略には、全社レベルで展開される企業戦略と各事業単位 (business units) で展開される事業戦略とがある。各事業単位では、事業戦略の設定と業績評価が展開される。キャプラン&ノートンによって提唱されたバランススコアカード (BSC) は、いくつかの業績評価指数を示した単なる「バランス表」ではなく、それを積極的に利用した事業単位に対する新しい戦略的マネジメント・システム (strategic management system) の提唱であった<sup>57)</sup>。具体的に見ておこう。

キャプラン&ノートンによれば、「多くの企業は、すでに財務的業績評価指標と非財務的業績評価指標を取り入れた業績評価システムを持っている。……こうした企業では、財務的業績評価指標および非財務的業績評価指標を戦術的フィードバック情報と短期的な業務管理のためだけに利用している」<sup>58)</sup>。かかる業績評価指標は「企業的全階層の従業員に共通する情報システムの一部」<sup>59)</sup>とならなければならない。そのために、「バランス・スコアカードの目標と業績評価指標は……やみくもに集めたものではなく、ビジネス・ユニットのミッションや戦略に基づきトップダウン方式で設定したものである」<sup>60)</sup>とされている。

BSC は、財務的視点、顧客の視点、社内のビジネスとプロセスの視点、学習と成長の視点から、それぞれ適切な業績評価指標を選択し、これを「バランス」よく組み合わせることで作成される。第1表は、BSC で使用される一般的な業績評価指標を示したものである。

57) Robert Kaplan and David Norton, *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, 1996, p. 10. (吉川武男訳『バランス・スコアカード——新しい経営指標による企業改革——』生産性出版, 1997年, 33ページ)。

58) *Ibid.*, p. 8. (邦訳, 31ページ)。

59) *Ibid.*, p. 8. (邦訳, 31ページ)。

60) *Ibid.*, pp. 8, 10. (邦訳, 31ページ)。

第1表 バランススコアカードの一般的業績評価指標

視 点	一般的業績評価指標
財務的視点	投資利益率, 経済的付加価値
顧客の視点	顧客満足度, 定着率, 市場占有率, 取引率
社内のビジネス・プロセスの視点	品質, 対応時間, コスト, 新製品導入率
学習と成長の視点	従業員満足度, 情報システムの利用度

出所: Kaplan, R. and D. Norton, *The Balanced Scorecard*, HBS Press, 1996, p. 44. (邦訳, 33ページ)。

キャプラン&ノートンによれば、「バランス・スコアカードは、ミッションや戦略を目標と4つの視点, すなわち財務的視点, 顧客の視点, 学習と成長の視点, および社内ビジネス・プロセスの視点における業績評価指標に落とし込むことである」<sup>61)</sup>とされている。もちろん, 投資利益率や経済的付加価値などの「財務的指標は……〔他の〕業績評価指標の中心的役割を果たす」<sup>62)</sup>のである。

BSC はあくまで「トップダウン方式」で設定されるが、「バランス・スコアカードは, 戦略事業単位のミッションや戦略を具体的な目標や業績評価指標に置き換えるのである」<sup>63)</sup>。その場合に, BSC では, 企業の外部業績評価と内部業績評価とのバランス, 過去の業績評価業績と将来のそれとのバランス, 客観的な業績評価指数と主観的なそれとのバランスが保たれている<sup>64)</sup>。

しかし, それだけのことであれば, BSC はいくつかの業績評価指数を集めた単なる「バランス表」にしすぎない。注目すべきことは, キャプラン&ノートンが, BSC を中軸にして, 戦略的マネジメント・システムを提唱したことである。

## 2 バランススコアカードと予算管理

キャプラン&ノートンによれば, 戦略的マネジメント・システムは, バラン

61) *Ibid.*, p. 25. (邦訳, 49ページ)。

62) *Ibid.*, p. 47. (邦訳, 75ページ)。

63) *Ibid.*, p. 10. (邦訳, 31-32ページ)。

64) *Ibid.*, p. 10. (邦訳, 32-33ページ)。

スコアカードを中軸にして4つの循環的プロセスを持っている<sup>65)</sup>。

- ① ビジョンと戦略を明確にし、わかりやすい言葉に置き換える。
- ② 戦略的目標と業績評価指標をリンクし、周知徹底させる。
- ③ 計画、目標設定、戦略プログラムの整合性を保つ。
- ④ 戦略的フィードバックと学習を促進する。

戦略的マネジメント・システムでは、BSCを中軸にして、①「管理職クラスがチームを作り、ビジネス・ユニットの戦略を戦略的目標にわかりやすく置き換えること」→②全従業員への周知徹底→③「企業変革の促進」つまり「継続的な改善やリエンジニアリングなどの変革プログラム」の整合性の保持と実践→④結果のフィードバックという循環的プロセスが展開される。キャプラン&ノートンは「バランス・スコアカードは、これを正しく利用すれば、情報化時代の企業経営にとって不可欠なマネジメント・システムとなる」<sup>66)</sup>とまで言い切っている。

ここでは、戦略的計画設定の定型化の下で、戦略的計画設定→総合管理→現業統制という連続した経営管理プロセスを支援する手段としてBSCが展開されているのである。

それだけではない。競争戦略・目標→BSC→業績評価指標という連続したプロセスの中で、BSCを媒介として、戦略的計画と予算管理とが結合されるのである。すなわち、以下のごとくである。

「企業は、バランス・スコアカードにより戦略的計画の立案と予算編成プロセスを統合することができる。企業が戦略的業績評価指標として3年から5年におよぶターゲットを設定すると同時に、マネジャーも、次年度の12カ月間に具体的にどの程度のことを期待しているのか、各業績評価指標に関する具体的な数値を予測する。これらの12カ月間の具体的な数値は、ビジネス・ユニットの長期戦略に沿って、短期の進捗状況を具体的にターゲットとして示すことにな

65) *Ibid.*, p. 10. (邦訳, 33ページ)。

66) *Ibid.*, p. 19. (邦訳, 43ページ)。

第2表 Pioneer Petroleum 社の BSC に基づく報酬制度

カテゴリー	業績評価指数	ウエイト付け
財務的視点 (60%)	対競合他社への営業利益	18.0%
	対競合他社への使用総資本利益率	18.0%
	対計画の原価低減率	18.0%
	新市場の成長率	3.0%
	既存市場の成長率	3.0%
顧客の視点 (10%)	市場占有率	2.5%
	顧客満足度調査	2.5%
	ディーラー満足度調査	2.5%
	ディーラーの利益制	2.5%
社内ビジネス・プロセスの視点 (10%)	地域社会と環境指数	10.0%
学習と成長の視点 (20%)	従業員資質調査	10.0%
	戦略的スキル度合い	7.0%
	戦略的情報の入手可能性	3.0%

出所：Kaplan, R. and D. Norton, *The Balanced Scorecard*, HBS Press, 1996, p. 218. (邦訳, 272 ページ)。

る。]<sup>67)</sup>

BSC の下では、業績評価指標と戦略とのリンクが強調され、企業の価値連鎖における「新しいビジネス・プロセスの創造」や顧客ニーズを認識した「イノベーション・プロセス」が強調される。もちろん、改善プログラムが最終的な目標ではない。「業務の改善は経済的成果に直結していなければならない」。すべては、「財務的な目標にリンクしていなければならない」<sup>68)</sup>とされている。明らかに、BSC の下では、戦略的計画が財務的指数に直接結合する総合予算と結合することになる。

とすれば、多数の業績評価指数と財務的評価指数との「バランス」をいかにしてとるかが重要となる。第2表は Pioneer Petroleum 社の業績評価指数のウエイト付けを示したものである。

この表によれば、Pioneer Petroleum 社では、財務的視点60%、顧客の視点

67) *Ibid.*, p. 14. (邦訳, 37ページ)。

68) *Ibid.*, p. 151. (邦訳, 197ページ)。

10%、社内ビジネス・プロセスの視点10%、そして学習と成長の視点20%となっていた。とりわけ、「バランス・スコアカードの目標達成に対する個人の貢献が、表彰・昇進および報酬制度にリンクしているとき、団結とアクティビティは、確実に高揚することになる。」<sup>69)</sup>とされていた。この配分をどのように設定するかはまさに経営者の「戦略の問題」である。

いずれにしても、財務的業績評価指標を含めて、業績評価指標として何を選択し、どの程度のウエイト付けを行うかに関しては、企業実践の試行錯誤の中で決まることであろう。

要するに、BSCは、会計数値ないし財務数値ばかりではなく、非財務数値も十分に勘案した業績評価指標をバランスよく設定するプロセスを通じて、限られた経営資源を最適に配分しながら、競争優位性を確保する事業戦略を設定するとともに、この業績評価指標を下位の管理者や従業員の業績評価指標とも連携し、さらに報酬制度と結びつけることによって、事業活動の統制をも行うという戦略的マネジメント・システムであった。

#### V 予算を媒介とする戦略的計画設定と総合管理の連携強化

以上、検討してきたように、ABC/ABMは当初の製造間接費の正確な配賦計算からビジネス・プロセスの改革を指向したABBへと発展したが、それは「戦略予算」を媒介として戦略的計画と総合管理とを結合する新しい予算管理システムであった。原価企画は中期利益計画の一環として展開される戦略的コスト・マネジメントの側面を持つとともに、戦略的計画設定→総合管理→現業統制という連続したプロセスでつながる新製品開発プロジェクトを総合的に管理するプロジェクト管理会計でもあった。さらに、バランススコアカード(BSC)もまた、事業戦略の業績評価指標として、それまでの財務的業績評価指標に非財務的なそれを加えた新しい業績評価指標が考案され、これと総合予算との結合を通じて、戦略計画設定→総合管理→現業統制が展開されるという

69) *Ibid.*, p. 222. (邦訳, 277ページ)。

戦略的マネジメント・システムであった。

これらのことは、ABC/ABM/ABB, 原価企画, そしてBSCが戦略会計システム(戦略的計画設定のための管理会計システム)として展開されていること, さらに戦略会計システムが総合予算と結合することを通じて, 総合予算と表裏一体で展開されている総合管理と戦略的計画設定とが連携を強化することを意味している。

ひとたび経営戦略が設定されたならば, 戦略的計画設定→総合管理→現業統制という経営管理プロセスを通じて, それが日常的な企業活動の中で実現されなければならない。グローバル競争が激化する中でより競争優位性を獲得するためには, よりスピードのある競争戦略を展開する必要がある, したがってより機敏な意思決定が求められている。戦略的計画設定の一部を定型化し, これと総合管理とを連携強化することが求められているのである。この戦略的計画設定の定型化と総合管理との連携強化を可能にしているのが新しく提唱されている一連の戦略的管理会計論とも言えるだろう。そして, 管理組織の改革と情報ネットワークの活用の下で, これらの戦略的管理会計技法を中軸とした戦略会計システムが構築されるならば, これと予算システム(総合予算)との結合を媒介として, 戦略的計画設定と総合管理との連携強化はより強固なものとなるだろう<sup>70)</sup>。

70) なお, 新しい戦略会計システムの導入は, 必然的に管理組織の改革と情報ネットワークの活用を伴うが, これらの側面については, 十分に検討できなかった。別の機会に検討したい。