

# マネジメント・コントロール論の変化と戦略管理会計論

堀井 悟志

(京都大学大学院 博士後期課程)

S - Horii@mm.neweb.ne.jp

## はじめに

1965年、R.N.Anthonyの著書 *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis* によってマネジメント・コントロール論が体系的に確立された。その後、経営戦略論が発展し、実務においても戦略経営が求められるようになると、Anthony[1965]において提示されたマネジメント・コントロール論は変化を余儀なくされた。

マネジメント・コントロール論における変化をうけて、管理会計においても戦略管理会計論が提唱された。ここで、戦略管理会計論とは「経営戦略の形成、実行過程に会計情報を利用するという状況における管理会計」(小林啓[1994] 99頁)である。戦略管理会計論についての文献は多数見られるようになってきてはいるが、戦略管理会計論が管理会計論の体系の中で、どのように位置づけられるべきかについての共通の認識はまだ得られていないように思われる。従来より管理会計論は主としてマネジメント・コントロールの中に位置づけられてきた(Anthony[1965]、小林哲[1998]など)。そのために、一方でマネジメント・コントロール論における変化に対応する技法として戦略管理会計論を位置づける動きがある(Anthony and Govindarajan[2001]、小林哲[1998]、吉村[1993]など)。他方で、Anthonyが1965年に提示したところの戦略的計画設定のための会計として戦略管理会計論を位置づける意見もある(上總[1999])。そこで、本報告では、戦略管理会計論の意義・役割を明確にし、そのうえで戦略管理会計論が管理会計論の枠組みの中でどのように位置づけられるべきかを検討していき、管理会計を考えていくための枠組みとしてはどのようなものが各技法をよりよく説明できるのかについて考察していく。

## マネジメント・コントロール論の確立と展開

### 1 Anthony[1965]によるマネジメント・コントロール論の確立

#### (1) 確立の背景とその意義

1965年にAnthonyが戦略的計画/マネジメント・コントロール/オペレーショナル・コントロールという枠組みを提示する以前は、計画/統制という枠組みが主に利用されていた。しかし、Anthonyは「計画と統制は定義しうる抽象概念であり、異なるタイプの精神的活動を要求するものであることは容易に理解されるが、それは、組織の中で実際に行われる組織活動を識別できる主要なカテゴリーとは結びつかない」(Anthony[1965])とし、新たな枠組みを提示したのであった。

#### (2) マネジメント・コントロール論の具体的内容

Anthony は、まず計画の中に 2 つのタイプがあることを見出した。一つは、統制を要する計画であり、もう一つは統制を要しない計画であった (Anthony[1965])。そして前者を、マネジメント・コントロールとし、後者を戦略的計画設定としたのであった。また統制においても 2 つのタイプを見出した。一つは、マネジメント・コントロールで必要とされるようなプログラムドされていない統制であった。もう一つはプログラムドされた統制であり、それをオペレーショナル・コントロールと称した。このようにして、戦略的計画設定 / マネジメント・コントロール / オペレーショナル・コントロールの枠組みが提示されたのであった。ここでマネジメント・コントロールの特徴について見てみると、マネジメント・コントロールの対象は人であり、その活動は継続的、定期的、システムティック、内部指向である (Anthony[1965])。

## 2 マネジメント・コントロール論の展開

### (1) Anthony[1988、2001]

戦略経営の必要性が高まるとともに、Anthony のマネジメント・コントロール論にも変化が見られるようになった。1988 年の著書においては、プログラミングがマネジメント・コントロールの第一局面に位置づけられるようになった。マネジメント・コントロールは人を対象とするものであるとしながらも、プログラミングは、人を対象とするものではなく、各プログラムを対象とするものであった。しかし、プログラミングをマネジメント・コントロールの一部としてとらえたのには理由があり、それが Anthony[1988]におけるマネジメント・コントロールの判断基準であると言えよう。それは、システムティックか否かであり、システムティックなものがマネジメント・コントロールなのである。

### (2) 環境適応としてのマネジメント・コントロール論

Anthony におけるマネジメント・コントロールは、戦略実施が目的であった。そこでは、戦略は所与のものとして考えられ、戦略の再考は環境の変化に対して受動的なものであるとされていた。しかし、環境の不確実性の増大や戦略論の発展とあいまって、Anthony のマネジメント・コントロール論は批判され、環境適応を目指したマネジメント・コントロール論が提示されるようになった。そこでは、環境に対する能動的・積極的な働きかけが求められていた。その一つの方法は戦略的計画設定の定期的・定型的統制である。もうひとつは、管理者 (従業員) を企業の最適な方向に動機づけるようなフィードフォワード・コントロールである。このようなマネジメント・コントロール論の論者としては、Merchant[1997]、Maciariello and Kirby[1994]、伏見[2001]などがあげられる。

### 戦略管理会計論の提唱

戦略の実施から戦略の策定・創発の支援へのマネジメント・コントロール論の変化と同じように、管理会計においても組織に変化をもたらす環境の影響力を経営者に警告し、その時々到的確で、戦略性をもったデータを提供できる情報システムを構築しなければならない。しかし、従来の管理会計は経営戦略の形成、モニターのために使用することは不十分であると多く指摘されており、その打開策として提唱されたのが戦略管理会計論である。その論者としては、Simmonds、

Shank and Govindarajan、Bromwichなどがあげられる。論者によって多少の相違はあるものの、戦略管理会計論の意義・役割は戦略の策定に対して有用な情報を提供することにあると考えられ、それは従来の「管理会計に欠けていたものを補う会計」(小林啓[1994] 100頁)である。戦略管理会計論の論文のなかで取り上げられてきたものには次のようなものがある。原価企画、戦略的コスト・マネジメント、バランス・スコアカード、顧客/製品収益性分析、コンペティター分析、発生主義からキャッシュフローへなど。

### 戦略管理会計論の位置づけ

#### (1) Anthony[2001]

戦略管理会計論において取り上げられている技法が、Anthony[2001]ではマネジメント・コントロールのための技法として位置づけられている。ここでは、マネジメント・コントロールはシステムティックか否かによって考えられている。技法として体系ができあがった管理会計技法は、システムティックなものとして取り扱われるのでマネジメント・コントロールに位置づけられると考えられる。

#### (2) 環境適応のためのマネジメント・コントロールを支援する技法

2つめは、マネジメント・コントロール論の変化に合わせて戦略管理会計論をとらえるものである。ここでも、管理会計論はマネジメント・コントロールとして位置づけられることになるが、Anthonyとの相違は戦略の創発といった戦略的計画設定をもマネジメント・コントロールとして考えているところである。つまり、戦略創発のためのマネジメント・コントロールが必要であり、そのために「マネジメント・コントロールを支える構造的な諸要件ないしインフラストラクチャーも近年では徐々に変化してきている」(伊藤嘉[2001])。そして、そのようなマネジメント・コントロールのための技法として戦略管理会計論が位置づけられている。

#### (3) 戦略的計画設定のための技法

最後は、戦略経営に伴うマネジメント・コントロール論の変化に流されず、あくまでもマネジメント・コントロールを内部志向的なものとしてとらえるものである。ここでは、戦略管理会計は、あくまでも戦略的計画設定を支援するための技法であるとしてとらえられ、マネジメント・コントロールとは性格を異にするものであると考えられている。そこで考えられているマネジメント・コントロールは、人を動かすために計画・統制が切り離すことができず、期間と責任という概念において特徴づけられるのである。Anthonyがマネジメント・コントロールの特徴として着目した技法の定型性に着目して、「戦略的計画設定の定型化」(上總[1999])と論じてはいるが、それらをマネジメント・コントロールとして位置づけられてはいない。

#### (4) 考察

戦略管理会計論をどのように位置づけるべきかについて、3つの見解を見てきた。管理会計論をよりよくとらえることができるのはどれなのかについて検討していく。各管理会計技法のもつ本質的な役割がなんであるのか、そして提供される会計情報の役割がなんであるのかを考えると、

戦略的計画設定とマネジメント・コントロールでは、相互作用はあるとしても、相容れないものがある。それは、Anthony が 1965 年に戦略的計画設定とマネジメント・コントロールとを区別しようとしたものである。

戦略管理会計論において論ぜられている各技法は、市場志向、顧客指向 / 外部指向なものとして考えられる。そして戦略管理会計論の意義・役割としては戦略の策定に有用な情報を提供することである。それらは、マネジメント・コントロールにおいて予算管理などが求められているものとは明らかに異なるものであり、同じマネジメント・コントロールのもとで論ぜられるべきではないと思われる。

詳細については、当日資料を配布する予定である。

#### <主要参考文献>

Anthony, Robert N. [1965] *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard Business School Press. (高橋吉之助訳『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社、1968年)

——— [1988] *Management Control Function*, Harvard Business School Press.

Anthony, Robert N. and Vijay Govindarajan [2001] *Management Control Systems*, 10<sup>th</sup> ed., McGraw-Hill.

Bromwich, M. [1990] "The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Market," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 1/2.

Maciariello, Joseph A. and Calvin J. Kirby [1994] *Management Control Systems-Using Adaptive Systems to Attain Control*, 2<sup>nd</sup> ed., Prentice Hall.

Merchant, Kenneth A. [1997] *Modern Management Control Systems: Text & Cases*, Prentice Hall.

Shank, John K. and Vijay Govindarajan [1993] *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press, New York. (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)

Simmonds, K. [1981] "Strategic Management Accounting," *Management Accounting(UK)*, CIMA.

伊藤嘉博 [2001] 『管理会計のパースペクティブ』上智大学出版会。

上總康行 [1999] 「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 - 」『経済論叢』第 164 巻第 6 号、103-124 頁。

小林哲夫 [1998] 「アカウントビリティの概念と戦略的管理会計」『国民経済雑誌』第 177 巻第 3 号。

小林啓孝 [1994] 「戦略的管理会計論」(会計フロンティア研究会編『管理会計のフロンティア』中央経済社)

伏見多美雄 [2001] 「戦略経営時代のマネジメント・コントロール・システム - 伝統的 MCS 論の限界と新たな課題」『企業会計』第 53 巻第 5 号。

吉村文雄 [1993] 「戦略管理会計論の展開」『會計』第 143 巻第 4 号。