

〔書評〕

溝口一雄監修・加登豊著

「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6月)

佐藤康男

はじめに

今日、管理会計の研究領域は、かつてないほどの新しい波に洗われている。この数年間における「新しい管理会計の構築」をめぐるトピックスは、まさにそのような状況を如実に表わしている。しかしながら、このような研究は、現在のところひとつの壁にぶちあたっているように思える。

このような状況を打破するためには、これまでの管理会計研究の軌跡をたどることが、今日の問題点を明確にするためにも有意義であるように思える。このような時期において、そのような意図をもつ本書が刊行されたことは、まことにタイムリーで、かつ重要な貢献を与えるであろう。本書の内容を紹介し、若干の私見を述べ、その意義と問題点を明らかにするゆえんである。

1. 本書の構成

まず最初に本書の構成を示すことにしよう。本書は大きく区分して三つの内容から構成されているが、それはつぎのようになっている。

第I部 管理会計研究の展開

第1章 管理会計の発展プロセスとその意義

第2章 管理会計における計量的意思決定モデル研究の系譜

第3章 管理会計における経営情報システム研究の系譜

第4章 利用者意思決定モデル・アプローチの意義と限界

第II部 管理会計の理論と実践

第5章 アメリカにおける管理会計実践

第6章 わが国における管理会計実践

第7章 日米両国における計量的技法の利用状況とその特質

第8章 計量的技法と意思支援システムの活用

第III部 管理会計の将来

第9章 意思決定支援システムと管理会計

第10章 戦略的意思決定プロセスの構造

第11章 資本予算意思支援システムの意義

このような構成からわかるように、本書は第I部において管理会計研究の発展プロセスを三つに区分して述べている。ここではアメリカを中心とする文献研究から、管理会計研究についての発展動向が示されているが、著者の個人的な見解をうかがい知ることができる。

管理会計についてのこのような基礎的な把握にもとづいて、第II部では著者が行なったアメリカと日本における管理会計の実態調査から、その現状を明らかにしている。そして、最後にとくにDSSについての利用状況と、企業の特質について述べている。第III部では将来の管理会計研究について述べられているが、やはりDSSと戦略的意思決定の問題が中心となっている。以下、それぞれ章別にその内容を紹介し、後に私見を交えて本書のすぐれた貢献と、いくつかの問題点を述べることにしよう。

2. 「第I部」管理会計研究の展開

第1章では、まず管理会計研究の発展プロセスを歴史的伝達アプローチ、利用意思決定モデル・アプローチおよび情報評価アプローチの三つに区分している。第1のアプローチとは、会計の測定方法と、その測定値の利用および利用者の問題を区別し、いかにして正確な測定値を得るかを中心

的なテーマとするものである。すなわち、「真実原価 (absolute cost)」を追求する立場であり、そこではデータの収集・処理に関する原則・規則の設定に主眼がおかれるという。著者によれば、このアプローチは1960年代初頭までは支配的地位にあったが、今日の管理会計の領域ではその影響力が次第に弱まってきているという。

第2の利用者意思決定モデル・アプローチは、相対的真理アプローチとも呼ばれ、意思決定モデルが異なれば、異なるデータの作成を認めるものである。つまり、「異なる目的には、異なる技法・モデル・理念」が主張されるのである。このアプローチは1920年代に萌芽がみられたが、1950年代後半に至るまでは関心を集めなかったという。しかし、その後1970年代までにはこのアプローチは進展してきたが、その内容が新古典派経済学のフレームワークに存在している点に問題点があるという。

第3の情報評価アプローチとは、情報システムの主要な構成体である情報評価者としての会計担当者の役割に焦点を当て、情報経済学の分析方法を用いて会計情報および会計システムの有用性を明らかにするシステムである。また、このアプローチは「不確実性」を導入するために、他の二つのアプローチよりすぐれているといい、これは1960年代末から1970年代初頭にかけて登場してきたという。

著者はこれらの三つのアプローチは、すでに述べた順序によって発展してきたという。そして、本章の最後では、これまでの利用者意思決定モデル・アプローチでは、実務のニーズから離れたものを会計研究者が構築してきたところに問題があったと述べている。

第2章では、まず最初に利用者意思決定モデル・アプローチのレビューを行なっているが、ここではR. S. KaplanとR. W. Scapensの論文にもとづいている。とくに、数多い計量的意思決定モデルのなかでも、CVP分析、差異分析、差異調査意思決定、原価態様分析、原価配分(補助部門費、結合価格、製造間接費)、資本予算の6項目をとりあげている。これらのモデルは、いずれも管理会計における代表的な手法であり、しかもそれぞれの手法の拡大・導入のさいに研究者の間で活

発な論議がなされたものである。

つぎに、利用者意思決定モデル・アプローチのもとで展開されてきた計量的技法が、実務でどの程度に活用されているかを調査した実証研究のレビューを行なっている。ここではアメリカの研究者によるものが掲げられているが、会計研究者だけでなくOR/MSの分野のサーベイも含まれている。しかし、そこでの実証研究からは、管理会計活動に対する計量技法の利用状況は、調査方法があまりにも多様であるために、明確でないと述べられている。

第3章では、まず経営情報システムの進展をアメリカ会計学会の報告書にもとづいて明らかにしている。それによれば、経営情報システムはEDPS, MIS, DSSの順序で発展してきている。そして、そのような発展のプロセスを経営管理活動のタイプ、情報の性質および業務の性質の三つに関連づけている。

第1は、Anthonyの主張にみられるような戦略的計画、マネジメント・コントロール、オペレーショナル・コントロールの三つの区分であり、これに相応した経営情報システムの進展がみられた。第2は、情報をデータ、インフォメーション、インテリジェンスの三つに区分することによって、情報システムの中核となる情報の概念を明らかにした、第3は、H. A. Simonによって主張された定型的活動と非定形的活動の分類であり、それと計画および統制活動との関連である。

つぎに、EDPSからMISへの移行、そしてMIS導入の失敗要因などにふれ、最後にMISからDSSへの進展について述べられている。ここではMISの失敗を教訓として開発されたものがDSSであるという説明が、さまざまな文献を駆使してなされているのが非常に明快であると思う。

最後に、管理会計で情報システムとの関連について、アメリカ会計学会のASOBATおよびそれ以外の報告書に依拠して述べられている。著者がここでこのような点にとくにふれたのは、これまでの会計における情報システムの研究は、経営情報システムのそれとは無関係になされてきたので、その利用面にも問題が生じてきたことを強調したかったからであろう。

第4章では、これまで行われてきた管理会計に

おける利用者意思決定モデル・アプローチに対する批判を四つの見解にもとづいて明らかにしている。Demski and Feltham は、すでに述べた真実原価が不確実性のもとでは、信頼されないというものであり、Scapens の批判はこのアプローチのもとになっている新古典派経済学の非現実性に対するものである。

また、Kaplan の見解は計量的モデルが管理会計の問題を明確化するのに有用であったとしながらも、このモデルが現実の意思決定で問題解決能力をもつかという点では批判的である。最後の Johnson and Kaplan も、利用者意思決定モデル・アプローチがいくつかの要因から、その貢献を認めているが、それは科学的管理法時代の所産を単にOR手法によって代替されたにすぎないのであって、管理会計の領域拡大ではないとしている。

つぎに、管理会計の理論と実務のギャップについて二つのタイプに分類している。第1のタイプは、「実務では広く観察されているにもかかわらず、理論ではその存在が認識されていない」ものであり、第2のタイプは、「理論では頻繁にとり上げられているにもかかわらず、実務ではその活用がみられない技法」である。

そして、これらのタイプのギャップをうめるための研究として、前者にはポジティブ・セオリー (positive theory) や情報経済的なアプローチ、実証研究があり、後者には Scapens の見解にもとづいて、(1)大学における管理会計の講義内容、(2)管理会計の実務レベル、(3)管理会計研究者の研究レベルの三つに分類して述べている。さらに、著者は最後に利用者意思決定モデル・アプローチにはさまざまな批判がなされているけれども、現在では早急な結論をくだすべきではないと述べている。それは、このアプローチが実務に与えている実証研究が不十分だからと述べている。

3. 「第Ⅱ部」管理会計の理論と実践

第5章では、著者が「フォーチュン」誌に掲載されたアメリカ企業売上高上位500社を対象として1984年に行なったアンケート調査の結果が述べられている。これはアメリカ大企業における管理会計・原価計算の実態把握を行なうとともに、計

量的意志決定モデル——第2章の Kaplan がとりあげた手法——の利用状況を調査したものである。

原価計算の形態についての調査は除外することにして、ここでは計量的モデルの利用状況について若干示すことにしよう。まず、CVP分析の場合——調査対象社500社のうち回答企業は103社——採用企業は68社 (66%) であり、これへの数理計画法の応用——多品種生産のCVP分析——は17社となっている。また、不確実性下のCVP分析モデルを利用しているのも27社あるとしている。

予算についていえば、変動予算の採用企業は61社 (59%)、ゼロベース予算のそれは32社となっている。設備投資の経済性計算では、現在価値法 (74社)、内部利益率法 (82社)、回収期間法 (71社)、投資利益率法 (34社) ——重複回答——などが使用されている。また、資本予算への数理計画法の適用企業も18社あるという。また、キャッシュ・フローを見積る場合、確率分布を採用している企業も23社あると示されている。

第6章では、著者が1985年度に実施したわが国の原価計算・管理会計と、計量的技法の利用状況の調査結果についての報告である。この調査方法は、前章のアメリカの場合と同じであり、日米比較を意図したものである。ここでも原価計算の実態については除外することにして、計量的意志決定モデルの利用状況について示すことにしよう。

まず原価分解の状況についてみると——調査対象企業629社のうち回答企業168社——実施している企業は113社 (67%) であり、その方法は勘定科目法が97%と圧倒的に多い。また、CVP分析については利用している企業は88社 (52%) となっており、不確実性に対してなんらかの方法で対処している企業も25社あり、数理計画法を採用しているのが6社ある。

予算についてみると、変動予算の採用率は41%、ゼロベース予算のそれは25%となっている。設備投資の経済性計算についてみると、回収期間法が84%と圧倒的に多く、キャッシュ・フローの不確実性への対処も19%と少ない。

このような調査から、著者は「利用者意思決定モデル・アプローチが実務に及ぼした影響という観点からみれば、わが国では利用者意思決定モデル・アプローチにもとづく研究が実務に与えた

インパクトは微々たるものであると結論せざるを得ないだろう。理論と実務とのギャップは、アメリカよりもわが国のほうが深刻であるといわざるを得ない」と述べている。

第7章は、日米の計量的技法の利用状況についての比較を行なっている。ここでいう計量的技法とは、シミュレーション、待ち行列、確率・決定理論、予測技法、系統的技法、ネットワーク分析(CPM・PERT)、在庫モデル、線型計画法、数理計画法、投入産出分析などである。

それによると、アメリカ企業ではシミュレーション・予測技法、統計的方法および在庫モデルなどの利用度はかなり高いが、日本企業では全般的に低い。また、計量的技法に対する満足度については、日米両企業とも各技法について利用度が高い企業ほど、利用している技法に対する満足度が高いと述べている——当然のことであるが……。さらに著者は、アメリカ大企業では「計量的技法の利用が導入期・普及期を経て現時点では成熟期に到達している」と述べている。

つぎに、DSS利用企業と計量的技法のそれに関連づけ、DSSの利用企業は確率・決定理論、予測技法および数理計画法および数理計画法の利用度や満足度が高いとしている。今後、計量的技法がさらに利用されるためにいくつかの要因に対して、どれがもっとも影響力が強いかについての調査では、DSSの利用企業はDSSの改善と大学・大学院における計量的技法に対する教育をあげている。

最後に計量的技法を利用するさいの障害についての調査がある。ここでは四つの因子に対して分析を行っているが、利用障害要因としては、「管理者の時間的制約と計量的技法に対する知識の欠如」、「計量的技法へのインプット・データ入手の困難性」、「管理者の計量的技法利用意思の欠如」、「管理者のモデル作成プロセスへの関与度の低さ」などがあげられている。

第8章では、DSSの利用状況についての調査結果が示され、ついでDSSの利用にインパクトを与える要因、DSS採用企業の特質、DSSの利用と計量的技法の適用との関連について明らかにされている。なお、この調査ではDSSジェネレーター——ベンダーからの意思決定支援システム開発用のソフトウェア体系——を大規模財務計画システムと

表計算型簡易言語の二つに分類している。

アメリカの大企業での利用状況は、前者のDSSは44%であるが、後者のそれは94%とほとんどの企業で用いられている。しかし、日本では前者のDSSは14%、後者のそれは65%とかなり低くなっている。また、DSSの具体的な適用業務についてみると、わが国では定型的なものに、アメリカではそれに加えて戦略的な意思決定問題にも利用されている。

DSSの採用に与えるインパクト要因の分析では、規模、OR/MS部門、経営管理に対する仮説を掲げ、それを検定しているが、つぎのような結果が得られている。企業規模が大きいかほどDSSの利用度は高いが、OR/MS部門をもつ企業は必ずしも利用度が高いといえない。また、経営管理に積極的な姿勢をもつ企業はDSSの利用度も高いだろうという仮説も支持されていない。最後に、DSS利用企業の特質として、導入のさいのインパクト要因、DSSの評価などが述べられている。

4. 「第三部」管理会計研究の将来

第9章は、DSSと管理会計との関連について述べられているが、著者によれば「情報処理能力の急速な拡大を背景とした情報システムの理論および実践における革新が管理会計にどのような貢献をもたらすかはほとんど論じられていない」という。そこで、ここでは管理会計システムを有効に作動させるためには、DSSの利用が不可欠であるとしている。そして、そのような管理会計DSSの利用・蓄積によって利用者意思決定モデル・アプローチのもつ問題を改善させるのに役立つという。

また、本章ではDSSの必要条件としてデータベース管理機能、モデル操作機能および報告書作成機能の三つをあげ、DSSの特徴として、組織のトップ階層における定期的に発生しないよう戦略的意思決定問題の解決を支援することをあげている。そして、これがMISとDSSを区分するひとつの特色であるとしている。

第10章では、戦略的意思決定問題と会計情報との関連を扱っている。最初に、Mintzberg などの見解にもとづきながら、戦略的(非定型あるいは非構造的)意思決定プロセスの構造について

述べているが、認識、開発および選択という三つの段階と、それぞれに含まれるルーチンについて説明している。

つぎに、このような戦略的意思決定プロセスのための支援ルーチン——意思決定コントロール・ルーチン、意思決定伝達ルーチンおよび政治的ルーチン——と、このタイプの意思決定を動的なものにさせている六つの要因について述べている。そして、このような戦略的な意思決定プロセスにおいて情報利用をさまたげる要因となっているものを、やはり Mintsberg の所説によって説明している。それによれば、そのような情報利用障害要因は、管理者のインフォーマルな情報の選好、組織圧力が管理者に与える影響、人間の心理・行動パターンに関連するものの三つからなっている。

とくに、これらの三つのなかでも第一のインフォーマル情報については、フォーマルな情報システムが十分に役割を果たさない場合、情報システムから得られる情報がコストと技術的制約から要約されたものにならざるを得ないこと、フォーマル情報を適時に提供できないこと、さらにその情報の信頼性にも問題があることなどが述べられている。

本書の最終章にあたる11章では、資本予算へのDSSの利用の問題がとりあげられている。ここでは前章でとりあげた戦略的意思決定プロセスの段階を資本予算にあてはめている。つまり、問題認識段階、代替案開発段階および評価・選択段階におけるDSSの役立ちについて述べている。

資本予算DSSを構築した場合の貢献としては、資本予算意思決定の問題意識や開発段階というこれまでの管理会計では考慮されてこなかった部分を明らかにし、意思決定者の情報処理能力を向上させると同時に、この問題に対する理解が高まるとしている。

そして、このような資本予算技法を発展させるための障害要因について述べ、最後にDSSを利用した資本予算技法の実態調査の結果が示されている。このアメリカにおける調査によれば、著者のいう洗練された資本予算技法である計量的資本予算モデル——正味現在加地法、内部利用率法——はかなり利用されているが、面接調査で行なった別の結果ではそのような計量的資本予算モデルを常に使用している企業はないし、数理計算法やそ

の他の計量的モデルもほとんど使用されていない。

最後に、資本予算DSSの開発方法についてふれているが、リスクの程度、開発費用および導入範囲から三つの方法をあげている。そして、著者はこのような資本予算DSSを投資決定に利用することによって、すでに述べた情報利用障害のあるものを回避できるとしている。また、DSSの実施にあたっては、その導入が組織のメンバーに与える影響、定着させるための戦略などの問題が残されているとしている。

5. 本書の貢献と問題点

著者は、自他ともに認める日本会計学会のすぐれた若手研究者のひとりである。とくに、管理会計の研究分野でめざましい業績をこの数年間に発表している。本書は、これまで発表された論文の集大成ともいえるものであるが、既発表論文を単にとりまとめたものではない。

まず、本書の最大の貢献はその構成がすぐれていることである。第1部における管理会計・原価計算における三つの研究アプローチの概観から本書の全体を通しての主題ともいえる計量的意思モデル・アプローチと経営情報システム研究の系譜へと移り、さらに実態調査と将来の展望へとつながる構成は、非常に目新しく感じると同時に、著者の論理的な思考能力を読者に与えずにはおられないものである。

第2の貢献は、本書で述べられている研究の系譜は管理会計の領域では必ずしも明示的でなかったもの——少なくとも評者からすれば——を、著者の私見を交えながらまとめた点にある。これによって、近代管理会計の研究の全容が明らかになっていると同時に、その問題点も浮き彫りにされている。

本書がすぐれている第3の点は、管理会計の理論と実践のギャップを明らかにしようとしている点である。われわれ会計研究者が常に意識しなければならないことは、外国文献の単なる紹介ではなく、それがわが国の企業の会計実践とどのような離れがあるのか、あるいはその導入にはどのような問題点があるのかを実証しなければならないことである。管理会計は単なる机上の空論であっ

てはならず、すぐれて実践的な分野であり、これまでの研究も会計実践からのインパクトから発展してきたことを忘れてはならない。著者がこれまでに行ってきた日米両国における管理会計の実態調査は、本書においてこのような成果として結実している。

最後に、本書では、これまで管理会計の領域では必ずしも一般的ではなかった科学的論証のプロセスをとっていることである。それは、とくに第8章における仮説—検定に明示的に示されているが、他のところでも随所にみられる。

さて、本書は以上あげたように管理会計研究にすぐれた貢献をしているが、いくつかの問題点があることも指摘しておかなければならない。もちろん、これは評者の個人的見解であるから、著者の意図を十分吸みとっていないか、あるいは誤解にもとづくかもしれないが……。すでに述べたように、これまでの管理会計研究の系譜についてはアメリカの豊富な文献にもとづいており、それは研究者の解釈の問題であるから、ここでは対象からはずすことにしよう。

まず、筆者のもっとも大きな疑問は、管理会計の実態調査に関する著者の基本的な考えについてである。第1は、アンケート調査に関するものである。たとえば、直接原価計算を採用しているのか、という質問に対して企業が「採用している」と答える場合、それはどのようなことを意味しているのだろうか。本書の文脈からいえば、当然にその場合にはフォーマルな会議に資料として提出されていなければならないと思う。原価計算担当者が個人的に計算してみる—したがって、まったく精度がないような—ようなケースも入っているのではないだろうか。筆者のこれまでの経験から、そのような疑問をぬぐいさることができない。

もうひとつの例としてCVP分析の実態調査をあげよう。わが国の企業は半分以上が採用しており、しかもそのうちの30%以上が不確実性に対処しているという結果が出ている。しかし、われわれが大学で講義しているような方法でCVP分析を採用している企業はないし、また不可能であることはわれわれ教える側がもっともよく知っている。さらに、シミュレーションによって不確実性に対処する方法は、伝統的なCVP分析の動態分

析と同じ考えであり、いわゆる管理会計の研究領域でいう「不確実性のCVP分析」の実践ではない。それは、あくまでもリスクのもとでの統計的意志決定—したがって、確率・期待値にもとづくもの—でなければならないからである。そのような意味で、著者のKaplanなどへの批判(90頁)は妥当しないと思われる。

つぎの疑問は、リッカート・スケール法に関するものである。これはさまざまな実態調査でもっともよく利用されている方法であるが、当初はマーケティングの分野で用いられたものであると思う。消費者はある商品を購入する場合、その個人的なイメージに依存するのであるから、消費(者)動向などを調べるときには有効であるかもしれない。

しかしながら、管理会計の実態調査のように「その手法はどの程度有効か」を問う場合、その回答は個人的バイアスがかなり大きいと思われるのに、それを単純に集計して統計処理することには問題があるのではないだろうか。

つぎの疑問は、たとえば設備投資計算の調査では、アメリカでは著者のいう洗練された計量的技法がかなり利用され、わが国でも回収期間法をはじめとしていくつかの手法が利用されている。しかし、経理担当者があるモデルにもとづいて計算し、それを重役会に提出しても、そこでは意思決定のメルクマールとして認められていない場合には、著者はどのように考えるのであろうか。アンケートでは、どんな企業でも「投資計算のモデルは使用していない」と回答することはないが、実質的に利用されていないケースが多いからである。

同じようなことは在庫モデルにも妥当する。われわれが講義しているEOQモデルほど非現実的なものはないからである。しかし、アンケートの結果では満足感がかなり高くなっている。

さらに著者は、これまでの管理会計では、意志決定の対象となる問題の認識や代替案の作成をあまり重視してこなかったと述べている(180頁)が、評者は選択段階よりはこのプロセスに重点がおかれてきたと思うが—。最後に、著者は本書の全体を通してDSSへの期待がにじみでているが、将来の管理会計の意志決定モデルはすべてDSS指向になるのであろうか。評者はこの分野の知識に乏しいので批判はできないが、そのためには意志

決定の構造が明らかにならなければならないことを考えると、実現性にかなり疑問を感じ得ないのである。最近ほんの一部で利用されつつある「あいまいモデル」のコンピュータへの利用が過大視されていると思うが――。この解答は10年後の実

践で証明されるだろう。

本書は、この数年間に現われたわが国の管理会計の研究書としては、もっともすぐれたもののひとつであることは間違いない。是非一読をすすめたと思う。