

戦略管理会計の再検討

小 菅 正 伸

I はじめに

管理会計のレレバンス・ロスト（有用性の喪失）が問題提起されて久しい [Johnson and Kaplan, 1987]。それが意味するところは、それ以前の伝統的な管理会計の諸技法やそれを支える理論、あるいはその教育に至るまで、それらの多くが既に時代遅れのものになってしまっており、当時の経営環境に適合しなくなってしまう、というものであった。かかる批判を直視し、それらを克服する努力は、その後の管理会計研究の大きな推進力であったといえる。この点に関して、たとえば、オトレイ（David Otley）は、活動基準原価計算（activity-based costing, ABC）と活動基準管理（activity-based management, ABM）、戦略管理会計（strategic management accounting, SMA）、経済的付加価値（economic value added, EVA）・株主付加価値（shareholder value added, SVA）・市場付加価値（market value added, MVA）・価値創造経営（value-based management, VBM）、バランスト・スコアカード（balanced scorecards, BSC）、BB（beyond budgeting）などを取り上げ、検討を加えている [Otley, 2008]¹⁾。

本稿では、上記のオトレイの指摘を直視し、彼が取り上げている研究課題

1) これらに関する筆者の見解は、ABC/ABM に関しては山本・小倉・小菅他 [1991] と小菅他 [1994] を、SMA に関しては小菅 [1994b, 1996a] を、EVA・SVA・MVA・VBM に関しては小菅 [1997b, 1998b] を、BSC に関しては小菅 [1997a, 2004c] を、そして BB に関しては小菅 [2002, 2004a, 2004b, 2005] を、それぞれ参照されたい。

の中から戦略管理会計（以下、SMA）に焦点をあわせ、SMAに関する一連の研究の努力を通して「レバンス・ロストの克服」という問題を検討する。言うまでもなく、管理会計はそもそも経営計画と統制のための会計を中心に発展してきたが、経営意思決定のための会計が議論されるようになったのは1960年代からであり、そして、経営戦略の策定と実行のための会計が考察されるようになったのは1980年代以降のことである [櫻井, 2012, p. 541]。

本稿で取り上げる SMA も、このような流れのなか、1980年代初頭、英国でシモンズ (Kenneth Simmonds) が初めて提唱したものであり [Simmonds, 1981a, 1981b]、それ以降現在に至るまで発展をみってきた新たな管理会計領域である²⁾。したがって、厳密な意味では、戦略管理会計はレバンス・ロストという問題提起を受け、それに応える形で提起されたものではない。しかしながら、SMA の意味するところは、以下の考察において明らかにしているように、「レバンス・ロストの克服」に直結するものである、と言っても過言ではない。

具体的には、以下の点を明らかにすることが本稿の目的である。

1. SMA は何時、どのような形で提唱されたものであるのか。
 2. その後、SMA はどのような展開を見たのか。
-
- 2) SMA に関しては、その訳語として「戦略管理会計」と「戦略的管理会計」の2つが存在している。この点に関して、櫻井は次のように論じている。「戦略的管理会計 (strategic management accounting) は、戦略を管理する会計である。その意味では、戦略管理会計の訳語がピッタリする。それにもかかわらず、本書で戦略的管理会計と表現したのは、第1に、環境管理会計や病院管理会計といったような特定の管理会計の学問体系ではない。第2に、日本では戦略管理会計と称しているが、管理会計の全体系を扱う著書が多いが、それには多分に違和感がある。第3に、プロミッチ、ディクソン、チャップマンなど主要な研究者が、strategy ではなく、strategic の語を用いていることなどである。」 [櫻井, 2012, p. 566]
- 筆者は、SMA の訳語として当初から「戦略管理会計」を用いてきた [小菅, 1994a]。筆者の見解では、SMA は管理会計領域の新しく拡張された一分野であり、その結果として創造されるべき新しい管理会計の体系は、①戦略的資源管理のための SMA、②受託責任のための財産保全会計、③構造的で、非定型的な意思決定のための意思決定会計、④業務的で、定型的な意思決定と統制のための業績管理会計、という4つの領域からなるものとして提示している [小菅, 1996b, pp. 42-43]。筆者が SMA を戦略管理会計と表現したのも、意思決定会計や業績管理会計と同様、管理会計の主要部分を構成する領域として位置づけたいためである。

3. SMA の内容とその手法は何か。

4. SMA は「レレバンス・ロストの克服」に寄与しているのか。

そこで、順序として、まず SMA の生成と発展に着目し、SMA には2つの潮流（英国型と米国型）があることを明らかにする。次いで、SMA の内容とその手法に関して検討する。この検討を踏まえて、SMA が現実の企業実務にどの程度活用されているのかを考察し、SMA が「レレバンス・ロストの克服」（すなわち、レレバンス・リゲインド（有用性の回復））に貢献しているのか否かを議論する。これら一連の考察により、わが国における SMA の研究、特に戦略志向の管理会計論構築への一助としたい。

II SMA の生成と発展

1. SMA の生成—シモンズによる提唱—

SMA が学界において初めて公にされたのは、1981年1月にオックスフォードで開催された ICMA (The Institute of Cost and Management Accountants) のテクニカル・シンポジウムにおいて、シモンズが SMA の構想を提唱したことである [Simmonds, 1981a, 1981b]³⁾。シモンズは、管理会計の最大の焦点を「戦略のための情報」と位置づけ、ホファーとシェンデルの戦略論に依拠して [Hofer and Schendel, 1978]、事業戦略のための会計情報を SMA として論じている [Simmonds, 1981a, 1981b, 1982, 1983, 1985, 1988]。

シモンズによると、SMA は「事業戦略の展開とそのモニターの際に利用するために、ある事業およびその競争相手に関するデータ（特に、実際のコストと価格、営業量、市場占有率、キャッシュ・フロー、および企業の総資源に対する需要に関する相対的な水準とその傾向）を作成し、分析すること」として定義できるという [Simmonds, 1981a, p. 1; 1981b, p. 26]。英国の学界においてこのようなものとして提唱された SMA は、翌年に公表された ICMA（現在の CIMA）の管理会計用語集の中に正式に取り入れられた

3) シモンズの所説の詳細に関しては、小菅 [1994a] および新江 [2005, pp. 51-70] を参照されたい。

[ICMA, 1982, p. 55]。SMA の生成に関して、櫻井は次のように論じている [櫻井, 2012, p. 539]⁴⁾。

「アメリカでは、戦略的管理会計が議論されることはほとんどない。… (中略) …戦略的管理会計 (strategic management accounting) が議論されてきたのは、イギリスである。戦略管理会計と表現されることもある。戦略的管理会計のテーマが正面から取り上げられたのは、1980年代になってからである。」

シモンズが提唱した SMA は、事業戦略のための会計であり、そこにおいて鍵となる概念は競争相手と比較した場合の、自社の競争上のポジションである。シモンズが伝統的な管理会計を批判し、新たに SMA を提唱したのも、実は伝統的管理会計が自社データに指向した情報システムであるという点に関係している。シモンズは、自社と競争相手双方の戦略上のポジションを会計的に認識し、測定し、計算することの必要性を説くのである。彼の見解によれば、競争相手のコスト、価格およびキャッシュ・フローに関する戦略的見積もりは現実の競争状況を会計的に表現したものであり、このような職務に必要な専門的知識を有する者は管理会計担当者しかいない、という [Simmonds, 1981a, p. 1; 1981b, p. 26]。したがって、シモンズが提唱した戦略管理会計は、マーケティングの視点に立った「競争相手会計」(competitor accounting)、「競争相手コスト分析」(competitor cost analysis) あるいは「競争相手原価計算」(competitor costing) を、その主たる内容としたものであると言って差し支えない。

4) 同時期の米国では SMA なる用語は公には全くみられない。たとえば、当時のアメリカ会計人協会 (National Association of Accountants, NAA, 現在の IMA) の管理会計実務委員会 (Management Accounting Practices Committee) が1983年6月1日に公表した SMA (Statement on Management Accounting) 第2号『管理会計用語集』には SMA という用語は収録されていない。櫻井は、この点に関して、次のように説明している。「アメリカでは strategic management accounting の語を見かけないわけではない… (中略) …が、議論されることはない。キャブランの著書を数冊翻訳したが、この語を見たことはない。戦略的管理会計の議論はイギリスでの議論であって、アメリカ人は管理会計が戦略を扱うのは当然と考えているのではなからうか。」 [櫻井, 2012, p. 566]

2. 英国での SMA の展開

シモンズが提唱した戦略管理会計は、その後1980年代の英国において ICMA に受け継がれ、1990年代にブロムウィッチ (Michael Bromwich) らを中心として更なる展開がなされた [Bromwich, 1990, 1992, 1996; Bromwich and Bhimani, 1989, 1994]。これら英国での SMA の展開は、競争相手のコスト分析を中心とする「事業戦略のための会計」として展開されたものであることにおいて共通しており、その点において米国とは異なる、いわば英国型 SMA の展開であるといえる。

ブロムウィッチは、戦略的な投資の評価や戦略管理会計が管理会計情報の目的適合性を高め、戦略的マネジメントに対する有用性を獲得するための手段として今後益々重要になるであろうし、また、そのようにならなくてはならない、と論じている [Bromwich and Bhimani, 1989, p. 6]。

彼の主張の中心は、企業がグローバルな競争優位性を獲得するためには、管理会計システムがもっと企業外部に眼差しを向けることが必要であること (外部志向性)、すなわち市場における需要や競争を直視して最終製品市場や競争相手に焦点をあわせることの必要性 (市場志向性) である⁵⁾。彼は SMA を次のように定義している [Bromwich, 1990, p. 28; 1992, p. 131]。

「企業の製品市場および競争相手のコストとコスト構造に関する財務的情報を収集・分析し、多期間にわたってこれらの市場における自社と競争相手の戦略をモニターすること」

彼の定義では、SMA に対して次の2点の役割が期待されていることがわかる。

- ① 自社の各製品市場に関する財務情報とその市場での競争相手のコストとコスト構造に関する情報を収集・分析して、経営管理者にその分析結果を情報として提供する。
- ② 相当長期間にわたって自社の経営戦略は当然のこと、それ以外にも競

5) ブロムウィッチの戦略管理会計論に関しては、小菅 [1996a] を参照されたい。

争相手の経営戦略をもモニターする。

ブロムウィッチのSMAの理論では、競争優位性の持続条件が製品属性と競争市場におけるコストという2つのキー概念を用いて、経済学（コンテストابل・マーケット理論）による理論展開を試みている。彼が提唱したSMA理論の最大の貢献は、マーケティング指向の原価計算としての属性原価計算（attribute-based costing, product attribute costing）を提唱したことと、競争相手のコストの査定（competitor cost assessment）が必要であることを主張し、参入障壁会計（entry barrier accounting）を構想しようとしたことであろう。

櫻井は、この点に関して次のように論じている [櫻井, 2012, pp. 539-540]。

「戦略的管理会計の用語を限定的な意味で最も頻繁に利用しているのが、シモンズとブロムウィッチである。シモンズ [Simmonds, 1981, pp. 25-29] は事業戦略の策定と監視のため、競争業者の原価と種々の操業度に関する情報収集を目的として、戦略管理会計の必要性を主張した。

ブロムウィッチ [Bromwich, 1989, 1990, pp. 27-46] は、初期の段階で戦略的管理会計としてこの問題を提起した。ブロムウィッチの主張点は、次の3点にある。

第1は、戦略的意思決定に関するかぎり、製品がもつ属性についての情報のはっきりした必要性が確認できる。そのためブロムウィッチは、属性原価計算（attribute costing）を主張した。第2に、管理会計担当者は戦略の策定と監視において、重要な役割を果たしうる。戦略の監視の役割の1つとして、競争業者の原価構造を解明し分析することが期待される。

以上から、ディクソンとスミス…（中略）…は、ブロムウィッチが管理会計の領域で“戦略的管理会計を導入すべき十分な理由がある”と結論付けた、と述べることで戦略的管理会計を正当化している。

第3に、戦略的管理会計は外部、つまり製品・顧客・競争者に関する最終製品市場に焦点を当てて会計情報を提供する特定のアプローチであるとした。」

英国でのSMAの展開においては、顧客特性（customer characteristics）と競争相手の現在／将来のコスト構造、および消費者市場（consumer markets）に関する情報と見積もりを提供する会計として、SMAが論じられてきた [Bhimani and Bromwich, 2010, p. 49; Langfield-Smith, 2008]。櫻井は、このような英国でのSMAに関して、次のように論じている [櫻井, 2012, p.

540]。

「戦略的管理会計の必要性やその内容は、ブロムウィッチやビマーニの主張が大変示唆に富む。しかし、彼ら [Bromwich and Bhimani, 1994, pp. 128-153] の戦略的管理会計は、市場の原価分析を強調しすぎている。管理会計は今後、M&A やシナジー戦略などをも含めて、企業戦略と事業戦略の策定と実行に有効な情報を提供すべきではないかと思う。」

シモンズによって提唱され、ブロムウィッチらによって継承された英国での SMA は、基本的に、情報の提供に際して管理会計担当者が会計以外の諸領域、特にマーケティングと協働することの必要性・重要性を説く点において、その特徴を見出すことができる。

3. 米国における SMA の展開

前節で検討した英国での SMA の展開とは異なる動きが、1990年代の米国で見られたことは注目に値する。米国での展開は、シャンク (John K. Shank) とゴビンダラジャン (Vijai Govindarajan) の戦略的コストマネジメント論に代表されるように、自社の価値連鎖 (value chain) を分析し、当該産業の価値連鎖に焦点を合わせ、当該価値連鎖における自社のポジションを考察し、そのことを通して自社の価値連鎖のリエンジニアリングへと導くことを考えている [Shank, 1989; Shank and Govindarajan, 1988a, 1988b, 1988c, 1989, 1992a, 1992b, 1993; Shank, Govindarajan, and Spiegel, 1988; Govindarajan and Shank, 1992]。また、彼らによる SMA の展開は、戦略的コスト分析から戦略的コストマネジメントへの転換としても理解できる⁶⁾。

シャンクとゴビンダラジャンは SMA を戦略実施のための、戦略的原価計算 (strategic costing) として捉え、体系的な戦略的コスト分析 (strategic cost analysis) から展開して [Shank and Govindarajan, 1989]、最終的に戦略的コストマネジメント論として体系化している [Shank and Govindarajan,

6) シャンクとゴビンダラジャンによる戦略的コストマネジメント論に関しては、小菅 [1993a, 1993b] と新江 [2005, pp. 71-91] を参照されたい。

1993]。彼らは、コストにもとづく競争優位性の確保のためには慣行的なコスト分析ではなく、価値連鎖分析にもとづく戦略的コスト分析の必要性を主張し、ABCと同じ計算技法であるトランザクション原価計算 (transaction costing) を提唱した。

戦略的コスト分析は、原材料の供給者から当該製品の最終消費者に至るまでの、全体にわたる価値創造の連鎖のなかで、コストの引下げや価値創造の可能性に注目するものである。具体的には次の手続きからなる [Shank and Govindarajan, 1989, pp. 53-58; 1992a, pp. 5-21; 1992b, pp. 179-197]。

- ① 適切な価値連鎖を識別し、それに関してコストと資産を割り当てる。
- ② 各価値活動のコスト・ドライバーと上記で算定された金額とがどのように相互に関連しているかを診断する。
- ③ 競争相手の価値連鎖を識別し、競争相手の相対的成本とコスト差別化の源泉を決定する。
- ④ コスト・ドライバーをコントロールするか、あるいは当該価値連鎖それ自体の形を変更するか、といった手段を用いて、より低い相対的成本・ポジションを達成できるように戦略展開を図る。
- ⑤ コスト低減努力が差別化の努力を台無しにしないようにする。
- ⑥ 持続可能性という観点から、コスト低減戦略を検証する。

彼らは、かかる戦略的コスト分析を起点にして、そこに製品ライフサイクルの概念を導入することで、さらに戦略的コストマネジメント論へと体系化したのである [Shank and Govindarajan, 1993; 種本訳, 1995]。彼らは、戦略の実施段階におけるマネジメント・コントロール・システムのあり方について論じ、製品のライフサイクルに合わせた戦略的コストマネジメント論を構築しようとしたのである。

彼らが提唱する戦略的コストマネジメントは、コスト情報を利用して、戦略の策定と伝達、戦術の実施、実施段階での成果、ならびに戦略的目標達成の成果などを、コントロール・システムで監視できるようにすることを意味する。このような戦略的コストマネジメント論を展開する際に、事業単位の

戦略とミッションが育成 (Build) から維持 (Hold) や収穫 (Harvest) へと変化することに応じて、戦略計画・予算編成・報酬システムも変化するべきことを明らかにしている。特に、彼らが価値連鎖分析、戦略的ポジショニング分析、コスト・ドライバー分析を提唱している点は注目に値する。これら3つの手法こそが、彼らが提唱する戦略的コストマネジメントの核だからである。

櫻井は、上記の米国での SMA について、次のように論じている [櫻井, 2012, p. 541]

「1980年代に行われた戦略的管理会計は、… (中略) …、主として市場の原価分析との関連で議論が進められてきた。シャンクとゴビンダラジャンのパリュージュ・チェーン・アナリシスはその典型である。しかし、戦略的管理会計は将来もっとキャプランの戦略マップにみられるように、戦略の策定にも向けられなければならない。」

また、英国で展開されたような事業戦略のための会計でもなく、戦略的コストマネジメントでもない別の動きが米国でみられることにも注意しておく必要がある。キャッシュ・フロー概念にもとづき、長期的な戦略計画の局面を中心とした SMA の展開である。すなわち、それは企業戦略のための会計としての SMA の展開である [小菅, 1994b, pp. 72-73]。これに関して、浅田は次のような興味深い論述を行っている [浅田, 2002, pp. 218-219]。

「アメリカの現代の戦略管理会計では、ファイナンス理論からの強いインパクトを受けて、事業リスクにあわせた資本コストを意識した経営を実際の戦略実施のなかで消化する仕組みづくりが焦点になっている。それが、ABC と EVA の統合化である。さらに、顧客満足、従業員満足、株主満足といった価値創造に結びつくための仕組みとして、BSC のような統合的モデルにより財務的な成果と他の測定モデルとを統合しようとしているとみることができよう。

かつて櫻井 [1998] が指摘したように、効率性から効果性へというコンセプトの変化によって、コスト最小化から、利害関係者の効用に寄与する目標設定とその測定が主張された。その問題の1つが環境問題であり、ライフサイクル・コストの低減を通じた顧客価値への貢献である。これらは、株主価値への貢献と同じ程度に重要である。アメリカ管理会計は、ファイナンスによる徹底した財務価値を重視した経営モデルを構築すると同時に、そのみでは競争に勝つことは不可能であることを自覚している。そのことが、BSC などの理論により、企業は積極的に外部のステイクホルダー

の主張に耳を傾け、同時に従業員の価値も大きくするような仕組みとして結実しようとしている。

アメリカの戦略管理会計は、コア資源を基礎に、周辺のビジネスからは撤退し、真にその企業の核となる事業プロセスを強化し、外部関係者を満足させるかたちで運用するためのコントロール・システムとして機能するには何が必要であるのかを示唆しているといえるだろう。」

以上のように、SMA は1980年代初頭に英国でシモンズによって初めて提唱され、その後、ブロムウィッチらに受け継がれ、事業戦略の支援を中心的な課題として展開された。これとは対照的に、米国では1990年代に入り、SMA は価値連鎖分析を中心とした戦略的コストマネジメント論として展開されるとともに、他方においてファイナンス理論の影響を受け、企業戦略を支援する会計としても、米国での SMA の展開がみられたのである。

III SMA 体系化の試み

1. SMA の諸相

SMA は、管理会計における新しい研究領域として、1990年代の英国と米国、そしてオーストラリアを中心に展開された。前節で論じたように、英国では、マーケティングに焦点を合わせ、競争市場でのポジショニングや競争相手との関連における相対的なコストと価格を重視すべきであると主張したシモンズと、経済学に依拠して、競争相手と最終製品市場に焦点を合わせた理論を展開したブロムウィッチとが、SMA の研究に関しては双壁である。また、米国では、価値連鎖に焦点をあわせたシャンクとゴビンダラジャンの戦略的コストマネジメント論が秀逸な研究成果として評価できる。

これら英米での動きを迅速に捉え SMA を逸早く体系化する試みが、1990年代のオーストラリアにおいて積極的に展開された。体系化は、啓蒙目的の解説書という形でその成果が公にされている。そこでは、理論的な説明と事例をもとに、統一的な SMA の説明がなされている。オーストラリアで公開された書物だけに限定しても、主だったものが何冊もあり [Ratnatunga, Miller, Mudalige, and Sohal, 1993; Moores and Booth, 1994; Smith, 1995, 1997]、

なかでも特に注目されるのがスミス（Malcolm Smith）の著作であろう⁷⁾。

スミスは、管理会計の有用性を回復するためには、次の5つの次元とそれに関連するさまざまな課題を軸として展開される必要があると主張し、そのような展開はSMAによって実現されるというのである [Smith, 1994, pp. 134-139]。彼の論点は、あきらかにBSCの影響を強く受けていることが分かる。

- ① 企業目的
- ② 顧客第一主義
- ③ 従業員の創造性
- ④ プロセス
- ⑤ 情報

スミスは、SMAをABC、TQM（total quality management, 総合的品質管理）、VAM（value-added management, 付加価値管理）、NFI（non-financial indicators, 非財務的指標）、SWOT（strength, weakness, opportunities, and threats）分析という5つの技法からなる体系として明示し、活動／コスト・ドライバー、継続的改善、無駄の排除、企業のファンダメンタルズの再評価、非財務的な業績指標などを、その主要な構成要素とするものとして理解している [Smith, 1994, p. 136]。彼の見解によると、SMAは顧客第一主義の、市場志向した情報システムであり、それは自社だけの情報に止まらず競争相手と比較した形での競争優位性に関する情報をも提供するものでなければならない。このようなものとしてのSMAは、先の5つの次元のうち、企業目的と顧客第一主義という2つの次元に最も関わるものであり、次いでABC、TQM、VAM、NFI、SWOT分析といった技法を通して、従業員の創造性、プロセス、情報という3つの次元に関連する、というのである [Smith, 1994, p. 137]。

以上のように、英国・米国・豪州で展開されたSMAを散見しただけでも、

7) スミスによるSMAに関しては、小菅 [1995] を参照されたい。

SMA が今もなお、その領域が曖昧で、他の領域との境界は明確ではないことが分かる。SMA とは一体どのようなものであり、如何に展開するのかに関して、統一的な理解は確立されていないし、その手法に関して体系的な整理さえなされていない。SMA に関する文献には、「伝統的な管理会計が戦略的な意思決定という点において、その有用性を喪失している」という認識を除いては、明確な共通点は乏しい。すなわち、これらの研究は、いずれも SMA を戦略的マネジメントに志向した管理会計として捉えている点において共通の論調が認められるだけであり、研究の方向性、提唱する技法や検討領域など、多くの点においてさまざまな相違が見られるのである。

2. SMA の諸手法

そこで、以下では、近年 SMA として提唱されてきた諸技法に着目し、一体 SMA として何が論じられてきたのかを明らかにする。SMA の諸技法を整理し、それらを体系化することを通して、SMA 体系化への一助としたい。

SMA の諸技法に関して先ず注目すべきは、豪州のギルディング (Chris Guilding)、米国のクレイヴェンス (Karen S. Cravens)、英国のテイルス (Mike Tayles) の三者による、初めての本格的な国際的比較研究の成果であろう [Guilding, Cravens, and Tayles, 2000]。彼らは、SMA の多様な実務の利用度や認知度 (すなわち、内容の理解度や有用と感じている程度等) を明らかにするために、英国、米国、ニュージーランドの3カ国間での比較研究を行っているからである。彼らは、SMA を「意思決定とコントロールのための、戦略的に情報の提供と関連した管理会計の集合体」として緩やかに定義し、具体的には次の12の手法からなるものとして実態調査を実施したのである⁸⁾。

- ① 属性原価計算
- ② ブランド価値予算管理

8) ギルディングらの研究ならびにこれらの技法の詳細に関しては、小菅 [2001, pp. 92-93] を参照されたい。

- ③ ブランド価値のモニタリング
- ④ 競争相手のコストの査定
- ⑤ 競争上のポジションのモニタリング
- ⑥ 公表財務諸表にもとづく競争相手の評価
- ⑦ ライフサイクル原価計算
- ⑧ 品質原価計算
- ⑨ 戦略的原価計算
- ⑩ 戦略的価格設定
- ⑪ 原価企画 (target costing)
- ⑫ 価値連鎖原価計算

また、技法の体系的な整理という点では、イネス (John Innes) による解説も有用であろう [Innes, 2007]。彼が提示した体系は以下の通りである。

- ① 戦略的意思決定
- ② 計画設定
 - a. 競争相手の分析
 - b. 研究開発
 - c. 資本予算
- ③ 原価計算
 - a. 原価企画
 - b. コスト・テーブル
 - c. ABC
 - d. 製品ライフサイクル原価計算
- ④ 意思決定
 - a. 価値連鎖分析
 - b. デザイン
- ⑤ コントロール
 - a. 業績評価
 - b. ベンチマーキング

さらに、SMAの研究動向をその生成から現在に至るまでサーベイしたテイルス (Mike Tayles) は、SMAの諸技法を次のように体系化している [Tayles, 2011, pp. 32-38]。

- ① 原価計算
 - a. ABCM (activity-based cost management, 活動基準コストマネジメント)
 - b. 属性原価計算
 - c. ライフサイクル原価計算
 - d. 品質原価計算
 - e. 原価改善 (kaizen costing)
 - f. 価値連鎖分析と価値連鎖原価計算
- ② コントロールと業績評価
 - a. ベンチマーキング
 - b. 統合的業績測定 (integrated performance measurement)
 - c. BSC
 - d. 株主価値分析 (shareholder value analysis, SVA) または経済価値分析 (economic value analysis, EVA)
- ③ 戦略的意思決定
 - a. 戦略的原価計算
 - b. 戦略的価格決定
 - c. ブランド評価
- ④ 競争相手会計 (competitor accounting)
 - a. 競争相手のコスト査定 (competitor cost assessment)
 - b. 競争上のポジションのモニタリング
 - c. 競争相手の公表財務諸表の分析
- ⑤ 顧客会計 (customer accounting)
 - a. 顧客収益性分析 (customer profitability analysis)
 - b. 生涯顧客価値 (lifetime customer value)

c. 資産としての顧客

先のスミスもそうであったが、上記のギルディングらの調査もイネスやテイルズの解説も、ともにSMAの技法を管理会計全体の領域において位置づけ、それら諸技法の総体としてSMAなるものを理解している。その意味において、これらは、前節で検討したシモンズやブロムウィッチ、あるいはシャックとゴビンドラジャンとは、明らかに様相を異にするものである⁹⁾。

3. 管理会計におけるSMAの位置づけ

筆者の理解では、シモンズやブロムウィッチが提唱していたSMAは、いわば狭義のSMAとして理解し、他方、管理会計の全領域に関して戦略志向性を強めるべきであるとする立場でのSMAは、これを広義のSMAとして位置づけたい。すなわち、管理会計の「外延の拡大」が狭義のSMAによって1990年代前半までに行われ、それを受ける形で管理会計の「内包の充実」が広義のSMAとして1990年代以降展開されてきた、という理解である。特に、わが国においては、後者の広義のSMAが積極的に展開されてきたといえる。

たとえば、伏見は次のように論じ、独自のSMAを展開した [伏見, 1985, pp. 37-38]。すなわち、経営戦略ないし戦略的マネジメントをサポートする会計情報に焦点を合わせ、企業のマネジメント・システムを支える基本的なプロセスとしてのPPBR (Planning, Programming, Budgeting, and Reporting) の各局面ごとに、戦略サポートのための会計情報を検討したのである [伏見,

9) これら以外にも、たとえばディクソンとスミスは、SMAを採用することにより、管理会計担当者は、①戦略的計画設定のために適切な事業単位を識別すること、②価値連鎖という観点から見て、ある事業単位を分析し、その競争相手のコストを分析すること、③競争相手の機密情報システム (competitor intelligence system) のモニタリングを行うこと、④市場占有率、相対的市場占有率、将来の市場動向に関連した情報を提供すること、⑤各種情報を戦略分析プロセスへと統合すること、といった一連の課題に取り組むようになるであろうと論じた [Dixon and Smith, 1993, pp. 605-618]。これらの新しい課題は、4つの段階—戦略事業単位 (strategic business unit, SBU) の識別、戦略的コスト分析、戦略的市場分析、戦略の評価—として体系化されている。ディクソンとスミスのSMAに関しては、小菅 [1998a] を参照されたい。

1992]。

「マネジメント・プロセスに占める戦略指向の度合いが増すにつれて、伝統的な方法論だけでは企業ニーズに十分対応できなくなってきた。こういった実務的ニーズに対応するためには、“戦略管理会計 (Strategic Management Accounting)” とでも呼ぶべき新たなコンセプトと方法論を体系的に導入・整備することが肝要だと思われる。」

また、これと同様の動きとして、浅田 [2002] と浅田・伊藤 [2011] がある。前著は、キャッシュ・フローと価値創造の経営という視点から「戦略的管理会計」を論じたものである。浅田は次のように論じている [浅田, 2002, p. 1]。

「本書では、管理会計の新たな視点に立った基本理論の説明とその実際的な応用を解説する。新たな視点とは、株主・投資家の視点から企業戦略をとらえ直し、経営者・管理者はどのように管理会計情報を利用してマネジメントすべきかを考察することである。」

浅田による『戦略的管理会計』では、「経営者のデザインする戦略投資計画あるいは新たなビジネスモデルを構築・実行するうえで、どのような管理会計システムが必要になっているのか、またそれがどのような特質をもつ組織を前提として必要なのか」が考察されている [浅田, 2002, pp. 210-211]。その際、ABC、キャッシュ・フロー、EVA、BSC、SCM (supply chain management) と TOC (theory of constraints, 制約理論) / スループット、マトリックス組織、カンパニー制などが検討されている。

後者の著作は、中央経済社の創立記念事業による出版物の1つであり、わが国の管理会計研究の現状を端的に示すものである [小菅, 2011, pp. 4-10]。本書の編集者である浅田と伊藤は次のように論じている [浅田・伊藤, 2011, 序, pp. iii-v]。

「本書では、『戦略管理会計』という表題のもとに、管理会計に関する挑戦的課題となる研究テーマについて執筆していただいた。… (中略) …本書は、伝統的な業績管理・意思決定の管理会計の枠組みから、戦略管理会計という新たな視角を意識して、そのなかで管理会計の論点を述べたものである。… (中略) …今、この書が多くの方々に、戦略管理会計とは何か、あるいは戦略管理会計は何をその意義とするのか、課題は提示していると思っている。しかし、その課題に関する解答は十分な構成のもとに

用意されたとは言えないだろう。それでも、戦略管理会計は存在する。その不完全さと複雑性にトライし、内容を整序させるためには、まだ成熟していないことを認めるが、それこそが、戦略管理会計の魅力ではないだろうか。」

上記のような問題意識のもと、この書物は次のような内容からなるのもととして編集されている（なお、以下の（ ）内は執筆担当者の氏名（敬称略）を記している）。

1. 戦略管理会計の考察（浅田孝幸）
2. 組織間管理会計（木村彰吾）
3. 戦略実行のための組織変革—脱予算経営の導入—（清水孝）
4. 戦略的原価・収益性分析（新江孝）
5. 活動基準原価計算（伊藤嘉博）
6. 活動基準管理（浜田和樹）
7. 品質コスト（梶原武久）
8. 環境管理会計（國部克彦）
9. 設備投資の収益性分析（尾畑裕）
10. バランスト・スコアカード（伊藤嘉博）
11. 戦略マップ（長谷川恵一）

この書において、編集責任者として浅田は、戦略管理会計の将来に関して次のように論じている [浅田・伊藤, 2011, pp. 24-25]。

「…（前略）…戦略管理会計は、国際戦略管理会計としての課題を提示されているものと思われる。…（中略）…戦略管理会計は、戦略の構築・管理に関する意思決定を支援する会計手法として、BSCに代表されるものから、戦略的プロジェクトの評価のために手法であるリアルオプションやEVAなどのキャッシュフローベースの測定手法、それにABC、TDABC、MFCで代表されるようなコスト情報、時間情報を利用した手法も開発されてきた。しかし、それらは多くの場合に閉じた企業単位あるいは、企業別の競争優位性を確保するための方法を支援するものである。…（中略）…管理会計の役割が、経営者の意思決定支援を重視するものであるとすれば、…（中略）…経済的価値では説明できない社会的価値や環境価値などの多元的要素と経済価値とのバランスなりトレードオフを具体的に示すことができるプラットフォームを提供するのが、戦略管理会計の大きな機能ではないだろうか。」

戦略管理会計の位置づけに関して、櫻井は次のように論じている [櫻井, 2012, p. 541]。傾聴に値する主張である。

「筆者は、戦略的管理会計をもって、管理会計の1領域と位置づけ、戦略の策定と実行を管理会計のなかで、いかに議論すべきかの問題と理解したい。戦略的管理会計は、戦略を管理する会計である。しかし、戦略的管理会計は環境管理会計とか病院管理会計のように特定の管理会計領域とは違って、管理会計の一領域として扱うべきである。以上から、筆者は戦略管理会計ではなく、戦略的管理会計の表現を用いてきたのである。… (中略) …戦略的管理会計で提供される情報の内容には、意図された戦略策定のための情報だけでなく、創発的な戦略の形成に役立つ情報を含む。戦略の策定と戦略の実行を区分することが困難であるという意味では、戦略的管理会計の役割は戦略の策定と実行に役立つ情報であって、戦略の実行の段階で利用されるのは、主としてマネジメント・コントロールに関する情報である。

戦略的管理会計の意味について、小林 [1994, p. 99] が指摘しているように、『戦略的管理会計とは、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を指すのであり、管理会計を戦略的に利用するという意味では用いられていない』のである。それゆえ、筆者は、戦略的管理会計をもって『経営者が必要とする戦略の策定と実行に関わる情報を提供することを目的とする管理会計の一領域』であると位置づけたい。」

IV SMA は有用性の回復の救世主であったのか

1. 管理会計のレレバンス・ロスト問題

周知のように、ジョンソン (H. Thomas Johnson) とキャプラン (Robert S. Kaplan) によって管理会計の有用性の喪失 (Relevance Lost) が問題として提起されてから、もう既に四半世紀が経過している [Johnson and Kaplan, 1987]。彼らの主張が当時の学界や産業界に与えた衝撃の大きさは今さら説明するまでもないであろう。すでに本論文の冒頭において述べたように、SMA はこれと同様の問題意識から生み出されたものである。

彼らの主張によれば、管理会計の伝統的知識 (conventional wisdom) が1980年代当時の管理会計実務と必ずしも合致しておらず、しかもその管理会計実務自体も企業のニーズに対して目的適合的ではなくなっていた、というのである。この点に関して、彼らは次のように論じている [Johnson and

Kaplan, 1987, pp. 4-5; 鳥居訳, 1992, p. 4]。

「企業の管理会計システムは、計画設定や統制の情報のための活力ある役割と、伝達、動機づけおよび評価のための役割をもっているので、競争の成功を収めるために企業戦略上不可欠の要素である。もちろん、卓越した管理会計システムそれだけでは、今日の経済情勢において成功は保障されないであろう—究極的には、成功は、顧客のニーズに合致している製品、能率的な生産および流通システム、効率的なマーケティング努力などに依存するからである。しかし、管理会計システムが効率的でないと、優れた製品開発、工程改善およびマーケティング努力が知らないうちに害されてしまうので、非効率な管理会計システムが普及している状況で最善の結果を得るのは、管理者が、そのシステムの不適合性を理解し、かつ個人的な情報システムを開発することで、それを無視するときである。しかし、システムが不適切であることを認識せずに、経営統制情報や製品の意思決定のために誤ってそのシステムに依存しているならば、管理者ははからずも困難を招くであろう。」

このように当時の管理会計の問題点を鋭く指摘したジョンソンとキャプランは、彼らの結論として、「管理会計システムは、企業の業務や戦略を支援するよう設計され得るし、またそうあるべきである」と論じ、「今日の競争的で技術革新的環境のもとでは、四半期利益よりもいっそう優れた企業の短期業績指標が多くある」として、今後、管理会計担当者が企業の業績測定システムを構想する際には非財務指標が重要であることを示唆している [Johnson and Kaplan, 1987, pp. 17-18; 鳥居訳, 1992, p. 15]。

2. 批判点克服の努力

ジョンソンとキャプランによる批判は、次の点に要約できる [小菅, 1995, pp. 40-42]。

1. 伝統的管理会計は、現代の製造環境と競争環境における企業のニーズを満たしていない。
2. 伝統的な製品原価計算システムは、製品意思決定に対して誤解を与えるような情報を提供している。
3. 現に行われている管理会計実務は、財務会計上の諸要請に強く影響を受けており、それらに対して従属的である。

4. 管理会計はもっぱら企業の内部活動に焦点をあわせており、企業の外部環境をほとんど考慮してこなかった。

SMA の展開を考えると、上記の4つの批判のうち、第4の批判を中心として狭義のSMA が提唱されてきたことがわかる。なぜなら、第4の批判は、利益額や製品製造原価のようなコスト情報といった伝統的な会計情報だけでは、競争相手との関連において自社の相対的な競争ポジションを捉えることができない、ということを指摘するものであったからである。企業の収益は、市場における競争の結果として顧客から認められ、ライバル企業から勝ち取ったものであり、単に企業内部の努力だけで決まるものではない。したがって、持続可能な競争優位性を獲得・維持し、競争上のポジションを構築し、それを守り抜くためには、伝統的な管理会計のように自社内部の、しかも生産中心のコスト情報や種々の会計情報では役に立たない。また、投資意思決定に際してのプロジェクト評価についても、競争相手の存在や戦略的なニーズを考慮せず、もっぱら自社の内部的な諸要因を中心とした割引キャッシュ・フロー計算の結果だけを表示するような情報では、やはり戦略的意思決定に対して有用性を欠くものと思われる。

また、上記1～3の批判に対しては、広義のSMA がその克服に挑戦したと考えられる。第1の批判に対しては、TQM やVAM、ならびに定性的な情報や非財務的な定量的情報を伝統的な管理会計の枠組みと結び付けようとする努力が行われた。第2の批判に対しては、ABC やABM（またはABCM）の戦略的な利用が試みられてきた。そして第3の批判に対しても、製品ライフサイクル原価計算、製品ライフサイクルにおける当該製品のポジションや製品ポートフォリオ分析を取り入れた戦略的ポジショニング分析、さらに価値連鎖分析とそれにもとづくコスト・ドライバー分析などが、問題の克服を目指して積極的に展開されてきたものと考えられるのである。

では、管理会計の有用性の回復（レレバンス・リゲインド）は、はたしてSMA によって達成されてきたのであろうか。残念ながら、現段階での答えは「否」である。

ラングフィールド・スミス (Kim Langfield-Smith) が指摘しているように、SMA が実務に導入されている状況は芳しくなく低調であり、しかも実業界・学界・会計専門職に対しても SMA はそう大きな影響を与えてはこなかったからである [Langfield-Smith, 2008, pp. 221-223]。では、SMA は、今後も管理会計の研究・実務に対して何らかの貢献をする可能性はないのであろうか。以下において、この問に対する解答を導き出すことにより、本論文の結びとしたい。

V SMA の理論構築に向けて—むすびに代えて—

管理会計の有用性の喪失という問題を背景に SMA がさまざまな形で展開されてきたが、残念ながら、現段階では SMA はまだその発展途上にあり、本格的な SMA は確立されてはいない。浅田はこのような SMA の現状を総括して、次のような感想を述べている [浅田・伊藤, 2011, p. 26]。

「… (前略) …この章では、戦略論の展開から、戦略管理会計の貢献すべき領域を明らかにし、さらに、無形・インタンジブル資産との関係での戦略と管理会計の関係、戦略とマネジメントコントロール論との関係、さらには環境管理会計の登場による戦略管理会計の意義と対象など幅広くレビューしてきた。その結果、まさに、戦略管理会計なる名称がさまざまな使われ方をしていることが、散見できたといえる。最後に、それをどうまとめるか、結局のところ、戦略管理会計は、経営者の将来志向的な意思決定のうちで、企業の存続に影響する重要な事項の決定と執行を支援するために、経済価値を中心に多面的な価値を表現し明示化するためのツールとシステムであるといえるのではないだろうか。」¹⁰⁾

筆者はかつて SMA 研究の今後の課題について、以下の点を指摘したことがある [小菅, 1994b, p. 75]。

- ① 全体的なフレームワークが鮮明でない。
- ② 戦略の明確化と実施のプロセスと関連して、管理会計の制度的な整備が不可欠である。

10) SMA における環境問題に関する筆者の見解については、小菅 [1998a, 1999a] を参照されたい。

- ③ 戦略経営に対する会計システムの役割を明確にする必要がある。
- ④ 基礎概念の再検討が必要である。

今後の研究課題として、テイルズが掲げている諸点も以下に列挙しておく。今後、これらの研究課題を解消する努力を続けることこそが、管理会計の有用性の回復へとつながる道であろうと確信する [Tayles, 2011, pp. 38-46]。

- ① 諸技法の導入状況・導入率
- ② 組織による戦略的標的の遂行支援への有用性
- ③ 組織の経済的業績と市場との関連づけ
- ④ 管理会計担当者の関与

浅田は、日本企業の管理会計デザインの今後に関して、次のように論じている [浅田, 2002, pp. 219-220]。日本企業を対象とした SMA の研究や日本独自の SMA 理論の構築は、われわれにとっては大きな課題である。

「日本企業は、… (中略) …アメリカの動きを意識しながらも、日本流の戦略管理会計を構築することが必要であると思われる。… (中略) …ABM と方針管理の統合は、日本流の新たな管理会計の登場を予想させる。… (中略) …松下電工や松下電産のように、資本コストに事業リスクを十分には加味しないものから、花王やソニーのように、ファイナンスの理論を応用したもの、さらに HOYA や TDK のように、事業リスクを考慮するが、計算を非常に簡便化するものなど、やはり日本流の消化方法やユニークさが随所に展開されている。これらを含めて現在なお流動的であるが、近いうちにドミナントな日本流の戦略管理会計が登場するかもしれない。」

SMA は管理会計の概念的なフレームワークに変化をもたらす可能性のあるものであるから、われわれは「管理会計のレレバンス・ロストの克服」(管理会計の有用性回復) への努力の 1 つの方向として SMA の提唱を位置づけ、今後の管理会計の拡充(外延の拡大と内包の充実)をさらに一層積極的に推し進める必要がある。

(筆者は関西学院大学商学部教授)

【参考文献】

Bhimani, A. and M. Bromwich. 2010. *Management Accounting: Retrospect and Prospect*. London,

- UK, CIMA Publishing.
- Bromwich, M. 1990. "The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information in Competitive Markets," *Accounting, Organizations and Society*. 15(1/2): 27-46.
- Bromwich, M. 1992. "Strategic Management Accounting," in: C. Drury, ed. *Management Accounting Handbook*. Oxford, UK, Butterworth-Heinemann Ltd.: 128-153.
- Bromwich, M. 1996. "Strategic Management Accounting," in: C. Drury, ed. *Management Accounting Handbook*, 2nd edition. Oxford, UK, Butterworth-Heinemann Ltd.: 203-227.
- Bromwich, M. and A. Bhimani. 1989. *Management Accounting: Evolution not Revolution*. London, UK, CIMA.
- Bromwich, M. and A. Bhimani. 1994. *Management Accounting: Pathways to Progress*. London, UK, CIMA. (櫻井通晴監訳『現代の管理会計』, 同文館出版, 1998年).
- Dixon, R. and D. R. Smith. 1993. "Strategic Management Accounting," *Omega*. 21 (6): 605-618.
- Guilding, C., K. S. Cravens, and M. Tayles. 2000. "An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices," *Management Accounting Research*. 11(1): 113-135.
- Govindarajan, V. and J. K. Shank. 1992. "Strategic Cost Management: Tailoring Controls to Strategies," *Journal of Cost Management*. 6(3): 14-24.
- Hofer, C. W. and D. Schendel. 1978. *Strategy Formulation: Analytical Concepts*. St. Paul, Minnesota, USA, West Publishing Company. (奥村昭博・榊原清則・野中郁次郎訳『ホファー／シェンデル 戦略策定—その理論と手法—』, 千倉書房, 1981年).
- Innes, J. 2007. "Strategic Management Accounting," in: J. A. Smith, ed., *Handbook of Management Accounting*, 4th edition. London, UK, CIMA Publishing: 11-22.
- Institute of Cost and Management Accountants (ICMA). 1982. *Management Accounting: Official Terminology of ICMA*. London, UK, ICMA.
- Johnson, T. H. and R. S. Kaplan. 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, Massachusetts, USA, Harvard Business School Press. (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).
- Langfield-Smith, K. 2008. "Strategic Management Accounting: How Far Have We Come in 25 Years?" *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21 (2): 204-228.
- Ma, Y. and M. Tayles. 2009. "On the Emergence of Strategic Management Accounting: An Institutional Perspective," *Accounting and Business Research*. 39(5): 473-495.
- Moore, K. and P. Booth. 1994. *Strategic Management Accounting: Australian Cases*. Milton, Queensland, Australia, John Wiley & Sons.
- National Association of Accountants (NAA), Management Accounting Committee. 1983. *Statement on Management Accounting No. 2, "Management Accounting Terminology,"* New York, USA, National Association of Accountants.
- Otley, D. 2008. "Did Kaplan and Johnson Get It Right?" *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21 (2): 229-239.

- Ratnatunga, J., J. Miller, N. Mudalige, and A. Sohal. 1993. *Issues in Strategic Management Accounting*. Marrickville, NSW, Australia, Harcourt Brace Jovanovich Group (Australia) Pty Ltd.
- Roslender, R. and S. J. Hart. 2002. "Integrating Management Accounting and Marketing in the Pursuit of Competitive Advantage: The Case for Strategic Management Accounting," *Critical Perspectives on Accounting*. 13(2): 255-277.
- Roslender, R., S. J. Hart, and J. Ghosh. 1998. "Strategic Management Accounting: Refocusing the Agenda," *Management Accounting (CIMA)*, 76(11): 44-46.
- Shank, J. K. 1989. "Strategic Cost Management: New Wine, or Just New Bottles?" *Journal of Management Accounting Research*. 1: 47-65.
- Shank, J. K. and V. Govindarajan. 1988a. "Making Strategy Explicit in Cost Analysis: A Case Study," *Sloan Management Review*. 29(3): 19-29.
- Shank, J. K. and V. Govindarajan. 1988b. "The Perils of Cost Allocation Based on Production Volumes," *Accounting Horizons*. 71-79.
- Shank, J. K. and V. Govindarajan. 1988c. "Transaction-Based Costing for the Complex Product Line: A Field Study," *Journal of Cost Management*. 2(2): 31-38.
- Shank, J. K. and V. Govindarajan. 1989. *Strategic Cost Analysis: The Evolution from Managerial to Strategic Accounting*. Homewood, Illinois, Richard D. Irwin, Inc.
- Shank, J. K. and V. Govindarajan. 1992a. "Strategic Cost Management and the Value Chain," *Journal of Cost Management*. 5(4): 5-21.
- Shank, J. K. and V. Govindarajan. 1992b. "Strategic Cost Management: The Value Chain Perspective," *Journal of Management Accounting Research*. 4: 179-197.
- Shank, J. K. and V. Govindarajan. 1993. *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*. New York, USA, The Free Press. (種本廣之訳『戦略的コストマネジメント』, 日本経済新聞社, 1995年).
- Shank, J. K., V. Govindarajan, and E. Speigel. 1988. "Strategic Cost Analysis: A Case Study," *Journal of Cost Management*. 2(3): 25-32.
- Simmonds, K. 1981a. *The Fundamentals of Strategic Management Accounting*. London, UK, The Institute of Cost and Management Accountants.
- Simmonds, K. 1981b. "Strategic Management Accounting," *Management Accounting (ICMA)*, 59(4): 26-29.
- Simmonds, K. 1982. "Strategic Management Accounting for Pricing: A Case Example," *Accounting and Business Research*, 12(47): 206-214.
- Simmonds, K. 1983. "Strategic Management Accounting," in: D. Fanning, ed., *Handbook of Management Accounting*. Aldershot, Hants, UK, Gower Publishing Company Ltd.: 25-48.
- Simmonds, K. 1985. "How to Compete," *Management Today*, 39-43, and 84.
- Simmonds, K. 1986. "The Accounting Assessment of Competitive Position," *European Journal of Marketing*, 20(1): 16-31.

- Simmonds, K. 1988. "Strategic Management Accounting," in: R. Cowe, ed., *Handbook of Management Accounting*, 2nd edition. Aldershot, Hants, UK, Gower Publishing Company Ltd.: 14-36.
- Smith, J. A. "Strategic Management Accounting in the Small Business," in: J. A. Smith, ed., *Handbook of Management Accounting*, 4th edition. London, UK, CIMA Publishing: 23-48.
- Smith, M. 1995. *Strategic Management Accounting: Issues and Cases*. North Ryde, NSW, Australia, Butterworth.
- Smith, M. 1997. *Strategic Management Accounting: Issues and Cases*, 2nd edition. North Ryde, NSW, Australia, Butterworth.
- Tayles, M. 2011. "Strategic Management Accounting," in: M. G. Abdel-Kader, eds., *Review of Management Accounting Research*. Hampshire, UK, Palgrave Macmillan: 22-52.
- Ward, K. 1992. *Strategic Management Accounting*. Oxford, UK, Butterworth-Heinemann Ltd.
- Ward, K. 1993. "Accounting for a Sustainable Competitive Advantage," *Management Accounting (ICMA)*. 71(9): 36.
- Wilson, R. M. S. 1991. "Strategic Management Accounting," in: D. Ashton, T. M. Hopper, and R. W. Scapens, eds., *Issues in Management Accounting*. Hertfordshire, UK, Prentice-Hall: 82-105.
- Wilson, R. M. S. 1995. "Strategic Management Accounting," in: D. Ashton, T. M. Hopper, and R. W. Scapens, eds., *Issues in Management Accounting*, 2nd edition. Hertfordshire, UK, Prentice-Hall: 159-190.
- 浅田孝幸. 2002. 『戦略的管理会計—キャッシュフローと価値創造の経営—』, 有斐閣.
- 浅田孝幸・伊藤嘉博(責任編集). 2011. 『戦略管理会計』, 中央経済社.
- 新江 孝. 2005. 『戦略管理会計研究』, 同文館出版.
- 小菅正伸. 1993a. 「戦略的原価分析への試論—トランザクションズ・アプローチを中心に(1)—」, 商学論究(関西学院大学), 40(4): 33-49.
- 小菅正伸. 1993b. 「戦略的原価分析への試論—トランザクションズ・アプローチを中心に(2)—」, 商学論究(関西学院大学), 41(1): 57-75.
- 小菅正伸. 1994a. 「戦略管理会計の構想—シモンズの所説を中心として—」, 産業と経済(奈良産業大学), 8(3/4): 21-40.
- 小菅正伸. 1994b. 「戦略管理会計論の課題」, 企業会計, 46(6): 71-76.
- 小菅正伸. 1994c. 「戦略管理会計の基礎—事業戦略のための競争相手の分析—」, 商学論究(関西学院大学), 42(1): 63-80.
- 小菅正伸. 1995. 「戦略管理会計の構造—スミスの所説を中心として—」, 商学論究(関西学院大学), 43(1): 39-63.
- 小菅正伸. 1996a. 「戦略管理会計の理論的基礎」, 商学論究(関西学院大学), 43(2/3/4): 329-352.
- 小菅正伸. 1996b. 「戦略管理会計の意義」, 商学論究(関西学院大学), 44(1): 35-60.
- 小菅正伸. 1997a. 「戦略管理会計手法としてのバランスト・スコアカード」, 商学論究(関

- 西学院大学), 45(1): 13-41.
- 小菅正伸. 1997b. 「株主価値志向の予算管理—伝統的管理会計から戦略管理会計への転換を目指して—」, 関西大学商学論集, 42(4): 241-258.
- 小菅正伸. 1998a. 「持続的発展のための戦略管理会計」, 商学論究 (関西学院大学), 45(3): 13-35.
- 小菅正伸. 1998b. 「わが国における戦略管理会計の現代的意義—株主価値創造経営を支援する会計—」, 商学論究 (関西学院大学), 46(2): 109-130.
- 小菅正伸. 1999a. 「戦略管理会計と環境問題」, 商学論究 (関西学院大学), 47(2): 45-73.
- 小菅正伸. 1999b. 「戦略管理会計の課題—活動基準予算管理を中心として—」, 産業経理, 59(2): 54-61.
- 小菅正伸. 2001. 「戦略管理会計の国際的比較研究の課題」, 商学論究 (関西学院大学), 48(4): 87-108.
- 小菅正伸. 2002. 「台頭する予算管理無用論」, JICPA ジャーナル (日本公認会計士協会), 14(9): 10-15.
- 小菅正伸. 2004a. 「疑問視される予算管理の有用性」, 会計, 165(1): 65-80.
- 小菅正伸. 2004b. 「予算管理実務における2つの潮流」, 同志社商学, 56(1): 106-118.
- 小菅正伸. 2004c. 「戦略管理会計における戦略マップの意義」, 商学論究 (関西学院大学), 52(1): 71-92.
- 小菅正伸. 2005. 「Beyond Budgeting の意義」, 産業経理, 64(4): 15-22.
- 小菅正伸. 2011. 「管理会計の回顧と展望—記念事業に寄せて—」, 企業会計, 63(10): 4-10.
- 小菅正伸 (代表)・岩淵吉秀・山本浩二・頼誠・岡野浩. 1994. 「アクティビティ・ベースト・コストニングの展開と可能性」, 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.
- 小林啓孝. 1993. 「戦略的管理会計の枠組み—戦略的管理会計に対する2つのアプローチ—」, 三田商学研究, 35(6): 50-64.
- 小林啓孝 (代表)・長谷川恵一・伊藤嘉博・園田智昭. 1994. 「戦略的管理会計」, 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.
- 櫻井通晴. 1998. 『間接費の管理 (新版)』, 中央経済社.
- 櫻井通晴. 2012. 『管理会計 (第5版)』, 同文館出版.
- 廣本敏郎. 2004. 「戦略的管理会計論—伝統的管理会計論との対比—」, 管理会計学 (日本管理会計学会), 12(2): 3-18.
- 伏見多美雄. 1985. 「戦略管理会計への構想」, 企業会計, 37(12): 37-40.
- 伏見多美雄. 1992. 『経営の戦略管理会計』, 中央経済社.
- 山本浩二・小倉昇・小菅正伸・頼誠・中川優・中村謙一. 1991. 「ABCの基礎概念とその展開」, 『企業会計』, 43(8): 113-119.