

# 戦略管理会計の思潮

## —戦略的ポジショニングのための会計から ブランド管理会計へ—

小 菅 正 伸

### I はじめに

戦略管理会計（strategic management accounting, SMA）に関する研究は、1980年代初頭、英国でシモンズ（Kenneth Simmonds）による提唱に端を発して、現在ではすでに35年が経過している [Simmonds, 1981a, 1981b]。シモンズが提唱した SMA は、その後 ICMA（The Institute of Cost and Management Accountants, 現在の CIMA）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領域である [Bromwich, 1990, 1992, 1996; Bromwich and Bhimani, 1989, 1994]。これら英国での SMA の展開は、競合他社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り、こ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 [小菅, 2012, p. 229]。

このような英国型 SMA に関する研究において、その後さまざまな展開が試みられてきたが、なかでもひととき異彩を放つ研究がある。英国の管理会計研究者であるロスレンダー（Robin Roslender）を中心とする一連の研究がそれである。批判的、社会学的な視点から展開する彼の研究は、SMA の学説展開を明らかにする際に無視することは許されない<sup>1)</sup>。

1) ロスレンダーは、1996年公刊の論文において、戦略的ポジショニングのための会計を管理会計の有用性の喪失とその回復という観点から捉え、それを批判会計学（critical

そこで、本論文ではロスレンダーによる SMA の研究を咀嚼することにより、以下の問題を検討する。これらの検討を通して、SMA の理論構築ならびに SMA の学説史を形成するための一助としたい。

- ① ロスレンダーによる SMA 研究の基本構想は何か。
- ② 彼はなぜ戦略的ポジショニングのための会計 (accounting for strategic positioning, ASP) として SMA を提唱したのか。
- ③ SMA と戦略論あるいは戦略的マネジメントはどのような関係にあるのか。
- ④ SMA とマーケティングとの関連性はどこにあるのか。
- ⑤ SMA は今後どのような方向性をもって展開されるのか。

## II ロスレンダー&ハートの基本構想

### 1. CIMA の学際的研究プロジェクト

1998年に、ロスレンダーとハート (Susan J. Hart) は、SMA に関する CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) がスポンサーとなった学際的研究プロジェクト (interdisciplinary research project) をスタートし、翌1999年にその成果として「マーケティングとマネジメントのインターフェイス」と題するドラフト・ペーパーを発表した [Roslender and Hart, 1999]。そして、2002年にはそれを CIMA の出版局から著書 (リサーチ・モノグラフ) として出版している [Roslender and Hart, 2002b]。本書は、当時の SMA の状況 (すなわち、SMA に期待されているはずの潜在的な能力を実務上発揮できていないし、理論的にもバラバラな内容で、SMA の概念・定義に関しても統一的な理解すら存在していない、といった状況) を背景とし

---

accounting) の立場から検討している [Roslender, 1996, pp. 539-558]。しかしながら、本論文ではかかる批判的な立場はわれわれの検討対象から除外している。われわれが依って立つ立場とは基本的に異なるからである。もちろん必要な場合には、最低限の範囲で1996年論文に言及している。なお、この1996年の論文に関してはラングフィールド・スミス (Kim Langfield-Smith) による論評が興味深い [Langfield-Smith, 2008, pp. 211-213]。

て、管理会計とマーケティングとの結びつきを再発見することによって、SMA の概念、その潜在的な貢献可能性を再認識しようとする試みであった。彼らはこの著書に関して、次のように論じている。

「管理会計とマーケティングという分野は、近年、著しく類似した内省的な軌道 (introspective trajectory) を辿ってきており、その各々はともにマネジメント上の諸問題に対する信頼性と関連性の危機を証言してきた。本研究において報告する調査研究は、組織内でのマーケティングの役割が、利益を得ることを前提に顧客に対して満足という経験を提供することであり、管理会計がそのようなマーケティングのナレッジ・ベースをその中に包含することが必要であることを明らかに示している。… (中略) …管理会計担当者とマーケターの役割が当該組織内部で狭く規定されてしまっているけれども、そのような役割から双方が自ら進んで脱却しようとするほど、両者がより広範な戦略的マネジメント・プロセスに対してより多くの重要かつ永続的な貢献をなす可能性はますます大きくなる。」 [Roslender and Hart, 2002b, p. vii]

本書において、ロスレンダーとハートは「管理会計とマーケティングのインターフェイス」に関する会計関係の文献を調査し、次のことを明らかにしている。

「戦略管理会計に対するいくつかのアプローチ法、特に属性原価計算 (attribute costing) の展開は、マーケティングからさらに一層多くの洞察を管理会計に組み入れようとする試みを反映するものとして考えることができた。最終的に、ブランドの重要性が増すこと、そしてそのこと故にブランドの効果的なマネジメントの必要性は、管理会計がマーケティングと一緒にあって取り組む努力をしなければならぬ挑戦、そのような更なる挑戦として認識されたのである。これまでブランド評価を財務報告書に組み込もうとする試みがなされてきたが、このような試みはかかる挑戦に対する応答としては未だ十分なものを構成してはいない、との議論がなされた。… (中略) …戦略的ブランド・マネジメントのイニシアチブに関して、業績の諸側面を測定するいくつかの手段を展開することは、マーケティング職能と当該組織の対応部 (すなわち、管理会計―筆者注) の双方にとって、ある1つの主要な挑戦として認識されたのである。

最終的に、われわれは管理会計とマーケティング・マネジメントとのインターフェイスに関するこのような討議を通して、ブランドの討議ならびにブランド管理会計 (brand management accounting) という形で戦略管理会計の概念を『市場志向性』の拡張として考える、と結論づけたのである。] [Roslender and Hart, 2002b, pp. 120-121]

この著書における彼らの主たる関心は、管理会計の立場に立って、その立場から SMA がそれまでに達成してきた貢献をさらに一層増大させることにあった、という。彼らの見解によれば、SMA は「戦略的ポジショニングのための会計に対するアプローチ法の総称」(a generic approach to accounting for strategic positioning) であり、それはマーケティングというディシプリンと強い類似性を示す、と論じている。彼らは、英国企業10社を対象としたフィールド・スタディをもとに、管理会計とマーケティングの両者を包含した潜在的に有用な発展形態として、何らかの形態のブランド管理会計を構想しようとしたのである [Roslender and Hart, 2002b, pp. 1-5]<sup>2)</sup>。このような試みは、いわば一種の戦略的マーケティング管理会計 (strategic marketing management accounting) の構想 (notion) であり、それは具体的には、顧客主導型で、市場第一主義にもとづきブランド業績測度 (brand-performance measures) を構築すること等を通して、SMA という枠組みのなかでブランド管理会計を展開しようとする試みに他ならない。

## 2. 管理会計とマーケティングの関わり

以上のような構想の下、ロスレンダーとハートは、管理会計とマーケティングとの関わりに関して、その歴史的展開を1950年代にまで遡り、そこから20世紀末までの半世紀の展開を下記のように体系的に総括している

2) 彼らが調査対象とした10社は、スコットランドの製造会社2社、その他製造業のグローバル企業2社、小売業2社、ヘルスケア事業の販売・マーケティング2社、サービス・セクター2社である。この調査では、何が SMA のベストプラクティスを構成しているのかを調べ、その要因を発見することにあったという [Hart and Roslender, 2002, p. 32]。

[Roslender and Hart, 2002b, pp. 7-22]。

1. 予算統制制度 (budgetary control systems)
2. 価格設定
3. 活動会計 (activity accounting)
  - (1) 顧客収益性分析 (customer profitability analysis, CPA)
  - (2) 貢献差益法による製品収益性 (direct product profitability, DPP)
  - (3) 活動基準管理 (activity-based management, ABM)
4. 時間的な視界の拡張 (broadening horizons)
  - (1) 原価企画 (target costing, TC)
  - (2) ライフサイクル原価計算 (life-cycle costing)
5. SMA
  - (1) 競合他社データの分析 (competitor data analysis)
  - (2) 属性原価計算
  - (3) 戦略的コストマネジメント (strategic cost management, SCM)
  - (4) 戦略的投資評価 (strategic investment appraisal)
6. ブランドのための会計 (accounting for brands)

本稿においてわれわれがロスレンダーとハートの所説に注目する最大の理由は、上記のように、彼らがSMAの展開を「管理会計とマーケティングとのインターフェイス」において理解している点にある。すでに別の機会において明らかにしたように、「シモンズによって提唱され、プ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」からである[小菅, 2012, p. 231]。

このことから、ロスレンダーとハートの見解も、まさに英国型のSMAの更なる展開として位置づけることができる。周知のように、その後の英国でのSMAの展開においては、顧客特性 (customer characteristics) と競合他社の現在と将来のコスト構造、ならびに消費者市場 (consumer markets) に関

する情報と見積もりを提供する会計として、SMA が論じられてきたのである [Bhimani and Bromwich, 2010, p. 49; Langfield-Smith, 2008]。

### 3. SMA の意味・内容

英国においてそのような展開を見た SMA ではあるが、本稿で検討対象とするロスレンダーらは一体どのようなものとして SMA をとらえようとしたのであろうか。以下では、ロスレンダーとハートによる説明に耳を傾け [Roslender and Hart, 2002b, pp. 15-19]、彼らが展開する SMA の理論を明らかにする。

彼らは最初に SMA という用語に関して、それが様々な意味・内容を持ったものとして使用されていることを問題視する。この点に関して、彼らは次のように論じている。

「ある著者にとっては、それ (SMA—筆者注) は、戦略に関する文献からの諸洞察—それらは管理会計の極めて重要な形態を作り出している—によって知識を与えられた管理会計であるとして理解するという、そのような最近の1つの展開である。アンソニー (1965年) の階層組織構造 (hierarchy) という観点からすると、これは (SMA—筆者注)、ある事業のマネジメント・コントロールのプロセスというよりは、むしろ戦略的計画設定 (strategic planning) に志向した、管理会計の『より上位の』形態である。また、次のような見解を支援するものもみられる。すなわち、戦略管理会計を特徴づけるものは、当該組織の境界 (confines) を飛越えて物を見ること、そして組織内部と外部の双方の情報を統合するような、そのようなマネジメントのための会計へのアプローチ法として展開することが、今まさに必要であるという、そのような認識である。このような外部志向性 (external focus) が次第に競争優位性の追求と結びついてくるという点で、戦略管理会計もまた、競争優位性を遂行し、それを維持することを擁護するために会計情報を展開するよう試みることの同義の語として用いられる。」 [Roslender and Hart, 2002b, p. 15]

ロスレンダーは、今ここで検討しているハートとの共同研究以前に、

SMA に関して次のような見解を提示している [Roslender, 1995]。彼の見解では、SMA は「競争優位性のための会計に対するアプローチ法の特別な総称」(a specific generic approach to accounting for competitive advantage) として理解することが最善であり、彼が好んで用いる用語法では戦略的ポジショニング会計 (strategic positioning accounting) である。すなわち、活動会計や高度製造技術 (advanced manufacturing technology, AMT) のための会計といった、関連する他のアプローチ法と SMA を区別するものは、SMA を構成するさまざまな手法がマーケティング関係の文献に見られる概念や手法等に依拠している点にある。

このように、ロスレンダーの見解によれば、SMA はマーケティングと管理会計の諸主題の密接な結合 (marriage) を伴うものとして理解されている [Roslender, Hart, and Ghosh, 1998]。すなわち、SMA は「競合他社、顧客、ならびに製品 (それらはすべて当該市場の主要な要因である) に焦点を合わせるものであり、したがって戦略管理会計は市場志向性を明瞭に示す」ものである [Roslender and Hart, 2002b, p. 15]<sup>3)</sup>。

ロスレンダーとハートは、このようなものとしての SMA は次の3つの意味において用いられている、と主張する [Roslender and Hart, 2002a]。

- ① 戦略的ポジショニングのための会計
- ② 戦略論の研究成果と管理会計とを結び付けようとする試み
- ③ マーケティングと管理会計とを結び付けようとする試み (シモンズとブロムウィッチの研究)

そこで、次節においては、先の著書とそれに先立って公表された幾つかの論文に依拠して、上記3つの意味における SMA について順次検討する。

---

3) 「SMA か ASP か」といった名称に関する議論は1998年論文においても展開されているので、これもあわせて参照されたい [Roslender, Hart, and Ghosh, 1998, p. 46]。

### Ⅲ 戦略的ポジショニングのための会計

#### 1. ASP 提唱の背景

1995年にロスレンダーが SMA として最初に提唱したものは「戦略的ポジショニングのための会計」(ASP)である。彼が ASP を提唱した理由は、管理会計の有用性を回復するための「新しい」管理会計を総称するものとして ASP に期待を寄せたからである。

ロスレンダーはこの点に関して次のように論じている。すなわち、管理会計の有用性喪失という問題を解消することを意図して開発された多くの新しい技法のうちの幾つかは、管理会計の将来の性格のみに止まらず、会計全般の将来の性格に対しても重大な結末をもたらす可能性があり、それが総称として ASP と名付けられた会計である、と主張する [Roslender, 1995, p. 45]。

ここで意識されている管理会計の有用性の喪失とは、1980年代半ばにキャプラン (Robert S. Kaplan) が当時の米国企業で行われていた管理会計の実務と学界での研究・教育の双方に対して行った痛烈な批判 [Kaplan, 1983, 1984, 1985, 1988; Johnson and Kaplan, 1987]、ならびにブロムウィッチとビマーニによる英国の CIMA の研究プロジェクト [Bromwich and Bhimani, 1989] での成果を意味している<sup>4)</sup>。これらにもとづいてロスレンダーが取り上げる主な批判点は次の4つである [Roslender, 1995, pp. 45-47]。

- (1) 1970年代以降、新しい製造技術においてなされてきた急激な進展に対して、管理会計が追い付けず、対応できていない。
- (2) 1920年代半ば以降、管理会計は財務会計あるいは財務報告に主役の座を譲り続けており、管理会計は実務上財務会計偏重型あるいは財務会計追随型になってしまっている。
- (3) 管理会計の研究者が果たす役割に関しても、実務と乖離した理論研究、分析的研究あるいは実証研究が多数派であり、実務に対してその有用

4) なお、ほぼ同じ内容の検討が1996年の論文においても展開されているので、これもあわせて参照されたい [Roslender, 1996, pp. 534-535]。

性を欠いている。

- (4) 歴史的現実として、当時の原価計算実務で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おり、管理会計も専ら経営内部の活動に対してのみ焦点を合わせている。

厳密にいうと、そもそもシモンズが提唱した SMA は管理会計の有用性喪失という問題提起を受け、それに応える形で展開されたものではないが、ロスレンダーは SMA を ASP として理解し、かかる ASP に対して管理会計の有用性を回復するための有効な手段としての可能性を見出しているのである。

## 2. 戦略的ポジショニング

ロスレンダーの見解では、キャプランらによる管理会計批判に対して、その後管理会計分野で幾多の研究の進展がみられたが、それらの多くは基本的にグローバルな市場における持続的な競争優位性を確実なものとするための挑戦として展開されたものであった、という [Roslender, 1995, pp. 47-48]。競争優位性 (competitive advantage) や戦略的ポジショニングといった考え方は、周知のようにポーター (Michael E. Porter) の戦略論に依拠したものである [Porter, 1980, 1985]。ポーターの競争戦略論は、言うまでもなく、その前提として当時の日本の製造会社が国際的な競争力を次第に増大させてきたということ、そして欧米企業がそれに対応せざるを得なくなってきたという事実認識がある。ロスレンダーは、ポーターの競争戦略論での基本的な問題意識と先のキャプランあるいはブロムウィッチとビマーニの問題提起との間には共通した問題認識がある、と理解している [Roslender, 1995, p. 47]。

ポーターの競争戦略論では、事業単位でポジショニングなどの競争優位性の源泉を分析することの重要性が主張されており、ロスレンダーもこの考え方に依拠している。彼も、日本の製造会社の成功要因として、品質と信頼性、製品のアピール度と技術上のリーダーシップ、貨幣の価値、顧客応答性と販売後のサービス提供等々、さまざまな要因に注目する。そうして、このような状況下で管理会計が有用な情報システムであるためには、戦略を策定し、

実行し、それを実現するために必要な情報を提供し、競争優位性を達成することに役立つものでなければならない、とロスレンダーは主張する [Roslender, 1995, p. 48]。当然、このような管理会計情報は、伝統的な管理会計情報とは異なる。品質、時間、在庫関連の業績、コンポーネントの可変性、顧客満足、コスト改善、付加価値等々、ロスレンダーはこれらに関する情報が競争優位性の獲得上いかに重要であるのかに注目するのである。

ロスレンダーは、ASP という語を「上級マネジメントが競争優位性を獲得し、その後もそれを維持することを支援するべく設計された、そのような管理会計上の諸展開を記述するために効果的に使用される用語」として説明している [Roslender, 1995, p. 48]。また、競争優位性は、競争上のポジションという目的（そして、それは同時に結果でもある）に至るための手段であるという理由から、ロスレンダーは「競争優位性のための会計」とか「戦略管理会計」ではなく、「競争的ポジショニングのための会計」という用語を選んだ、としている。ロスレンダーの見解によれば、このようなものとしての ASP には、次の3つの包括的なアプローチ法、すなわち、ASP を構成する3つの要素が識別される、という [Roslender, 1995, pp. 48-54]。

- (1) 活動会計
- (2) SMA
- (3) AMT のための会計

### 3. ASP の3つの構成要素<sup>5)</sup>

APS の第1の構成要素は活動会計である。先のロスレンダーとハートの

---

5) ロスレンダーは、1996年の論文において、ASP の出現を3つの局面として説明している [Roslender, 1996, pp. 536-539]。その第1の局面では、ABC、JIT とバックフラッシュ原価計算、スループット会計、応答時間、品質コスト、ライフサイクル原価計算、戦略的コスト分析と戦略的コストマネジメント、製品の属性原価計算、競合他社データの分析、原価企画等の技法が検討され、続く第2局面では ABM、ABCM、戦略的コストマネジメント（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）、付加価値分析、継続的業績改善が論じられている。第3の局面ではさまざまな非財務的な重要成功要因（critical success factors, CSF）がバランスト・スコアカー

著書と同じように [Roslender and Hart, 2002b, pp. 10-11]、活動会計として、活動基準原価計算 (ABC)、活動基準原価管理 (activity-based cost management, ABCM)、顧客収益性分析 (CPA)、貢献差益法による製品収益性 (DPP) が検討されている [Roslender, 1995, pp. 48-50]。ABC と ABCM が管理会計の有用性を回復する手段としてどれほど期待されたかということについては、ここでこれ以上説明する必要はないであろう。

ASP の第 2 の構成要素は SMA である。ロスレンダーがここで引用する SMA とは、プロムウィッチとビマーニ、および彼らによる CIMA の調査報告書で展開されている英国型の SMA である。ロスレンダーの論文では、SMA の長期指向性と外部志向性が論じられ、次のような内容が展開されている [Roslender, 1995, pp. 50-52]。なお、この内容は先のロスレンダーとハートの著書での説明とは若干異なる点に注意する必要がある [Roslender and Hart, 2002b, pp. 15-19]。先の著書では SMA に含まれていなかった原価企画がここでは含まれており、逆に著書では SMA として取り上げられていた戦略的投資評価はここでは論じられていない。

- (1) プロムウィッチとビマーニ、およびシモンズの SMA (競合他社データの分析と属性原価計算、いわゆる英国型 SMA として理解されているもの)<sup>6)</sup>
- (2) ポーターの持続的競争優位性と価値連鎖分析
- (3) シャンク (John K. Shank) とゴヴィンダラジャン (Vijai Govindarajan) による戦略的コスト分析 (strategic cost analysis) と戦略的コストマネジメント (SCM)
- (4) 原価企画 (TC)

---

ドとの関連において検討されている。例として、製造時間、品質のイニシアチブ、顧客満足、顧客サービス活動、従業員のスキル開発、従業員の参画・関与、従業員の転職等々が、取り上げられている。1996年論文で論じられている実質的な内容は、本稿において検討しているものと同じである。

- 6) シモンズとプロムウィッチによる SMA に関して、ロスレンダーはこれとほぼ同様の検討を1998年の論文においても展開しているので、これもあわせて参照されたい [Roslender, Hart, and Ghosh, 1998, pp. 44-45]。

ASP の第3の構成要素は AMT のための会計である [Roslender, 1995, pp. 52-54]。これは、活動会計と比較して、品質や時間といった要因を中心にオペレーションや製造に対してより一層重点を置くアプローチ法であり、その意味で先のロスレンダーとハートの著書では全く触れられてはいない内容である。論文においては、具体的な概念や手法として、世界レベルでの製造 (world-class manufacturing)、TQM (total quality management)、JIT (Just-In-Time) とバックフラッシュ原価計算 (backflush costing)、スループット会計 (throughput accounting) と制約理論 (theory of constraints, TOC) が展開されている。

論文の最後に、ロスレンダーは ASP に関する結論として、財務的な業績測度だけではなく、それらと非財務的業績測度とを結びつけることの重要性に関して、BSC (バランスト・スコアカード) を引用しながら論じていることも、われわれは注目しておく必要がある [Roslender, 1995, pp. 54-55]。ASP はあくまでも会計であり、会計であることの故に一定の限界が存在するからである。

## IV SMA に関する3つの意味

### 1. 3つの意味を持つ SMA

ロスレンダーとハートは、2002年の論文において、競争優位性を追求する際の、管理会計とマーケティングとの統合を SMA の観点から論究している [Roslender and Hart, 2002a]。彼らはこの点に関して次のように論じている。

「競争優位性のための会計に関する強力なアプローチ法として、戦略管理会計は現段階では未開拓の状態に止まっている。市場という組織の外部に焦点を合わせることで、戦略管理会計は戦略的マネジメントという枠組みの中で管理会計からの洞察とマーケティングからの洞察とを統合するのである。」 [Roslender and Hart, 2002a, p. 255]

前節で検討したように、ロスレンダーとハートは管理会計とマーケティング

グとの結びつきにおいて ASP を展開し、彼らは ASP が次の 3 つの意味から構成されるものである、と主張する [Roslender and Hart, 2002a, pp. 255-256]。

- ① SMA を「新しい」管理会計内で展開されるすべてについて言及するものとして捉え、それは実質的に ASP と同義語であるとする考え方
  - ② 戦略に関する文献と管理会計とを結びつけ、SMA とする試み
  - ③ シモンズやブロムウィッチの SMA
- 新江はこの点に関して次のように論じている。

「SMA の第 1 の意味、ASP は、ロスレンダー (Roslender, 1995) 自身が提唱している概念である。それは競争優位を獲得し維持するための新しい管理会計を指している (Roslender, 1995, 1996)。SMA あるいは Accounting for Competitive Advantage (競争優位のための会計) という言葉ではなく、ASP (Accounting for Strategic Positioning) という言葉を用いたのは、競争優位は競合企業との対比で市場における一定の戦略ポジショニングを得ることを意味するからである。」[新江, 2005, p. 41]

## 2. ASP の 3 つの局面

SMA に関して先に論じた 3 つの意味のうち、第 1 の意味としての ASP に関して、ロスレンダーとハートはさらに次の 3 つの局面を識別する [Roslender and Hart, 2002a, pp. 257-259]。

- (1) 第 1 の局面：1980年代後半に生じた管理会計の有用性に関する新しい技法
  - (a) ABC
  - (b) バックフラッシュ原価計算
  - (c) 品質原価計算
  - (d) スループット会計
- (2) 第 2 の局面：戦略的ポジショニングに対する諸アプローチの総称を構成すると考えられる様々な技法 (上記(1)を包含する)

- (a) 総称としての活動会計：ABC、顧客収益性分析、貢献差額法による製品収益性、ABB (activity-based budgeting)、活動マッピング
  - (b) 総称としての AMT のための会計：バックフラッシュ原価計算、品質原価計算、価値連鎖分析、TOC、ベンチマーキング、継続的業績改善
  - (c) SMA (本質的に学際的であり、管理会計とマーケティング・マネジメントのアイデアを結びつける)：競争相手のポジション分析 (competitor position analysis)、原価企画、ライフサイクル原価計算、製品属性分析 (product attribute analysis)、パイヤーの価値連鎖分析、コンテスタブル市場の理論
- (3) 第3の局面：経営管理者の基本的な考え方 (managerial philosophies)
- (a) ABM
  - (b) 戦略的コストマネジメント
  - (c) 原価企画
  - (d) TQM
  - (e) VBM (value-based management)
  - (f) 知的資本管理 (intellectual capital management)

上記の点に関して、新江は次のように論じている。

「まず、この ASP の同義語として SMA という言葉が用いられていることがあると、ロスレンダー&ハート (Roslender & Hart, 2002a) は指摘している (第1の意味)。ところが他方でロスレンダー&ハートによると、ASP の一構成要素として SMA が位置づけられるとしており、混乱を招くおそれがある。すなわち、ASP には①技法、②基本アプローチ、③経営哲学という3つの側面があるが、このうちの基本アプローチの一つとしても SMA が位置づけられることがあるとされている。」[新江, 2005, p. 42]

### 3. SMA の第2の意味と第3の意味

新江は、ロスレンダーとハートの所説 [Roslender and Hart, 2002a] を

「戦略と管理会計との関係性を明示的に考察」するものとして捉え、SMA を「戦略論と管理会計との関係性に関する研究」と定義する場合（すなわち、SMA の第2の意味）には、それは以下のものから構成されると論じている [新江, 2005, pp. 8-9, 26-27]。

- (1) サイモンズ (Robert Simons) のマネジメント・コントロール論 [Simons, 1987a, 1987b, 1990]
- (2) BSC [Kaplan and Norton, 1992, 1996a, 1996b]
- (3) シャンクとゴヴィンダラジャンの SCM

新江はこの点に関して次のように論じている。

「SMA の第2の意味、つまり戦略論と管理会計との結合をはかろうとする研究のうち、ロスレンダー&ハート (Roslender & Hart, 2002a) が考察に値する研究として取り上げているのは、①マネジメント・コントロールシステムに関するサイモンズの研究、②バランスド・スコアカード (balanced scorecard、以下 BSC とする) に関するキャプラン&ノートの研究、③戦略的コストマネジメントに関するシャンク&ゴビンダラジャンの研究である。

キャプラン&ノートン (Kaplan & Norton, 1992) が BSC を提唱した当初、それは非財務的業績評価尺度も含めた多元的な業績評価システムとして提唱された。その後、BSC の業績評価尺度を戦略と結びつけることの必要性が認識されるようになり、戦略を可視化するための戦略マップ (strategy maps) というツールが追加され、現在では戦略実行のためのシステムとしての役割が最も重視されるようになってきている (Kaplan & Norton, 2001, pp. 1-4)。」 [新江, 2005, pp. 42-43]

次に、SMA の第3の意味は、シモンズやブロムウィッチの SMA において顕著であるように、「マーケティングと管理会計との結合」である。新江はこの点に関して次のように論じている。

「SMA の第3の意味、つまりシモンズおよびブロムウィッチの研究について、ロスレンダー&ハート (Roslender & Hart, 2002a) は、マーケティングと管理会

計との結合をはかる学際的な研究領域であると解釈している。すなわち、彼らの研究を外部志向性という観点から特徴づけることもできるとしながらも、価値連鎖分析やベンチマーキングなどでも企業の境界を越えた分析を行っているため、彼らの研究の特徴はむしろマーケティングと管理会計との結合にあると理解するほうが説得力に富んでいると主張している。結果的に、マーケティングと管理会計との結合に関連する主要な研究としては、①シモンズの研究、②ポーターの研究、③原価企画研究、④ブロムウィッチの研究の4つがあるとされている。

シモンズの研究、特に1986年に発表された研究（Simmonds, 1986）は競争ポジション分析（competitive position analysis）を提唱するなど、マーケティングの領域にも影響を及ぼしている。ポーターの研究に関してみると、特に差別化戦略では市場に関する情報が重要であり、マーケティング担当者と管理会計担当者との協力が必要とされる。原価企画では、市場主導のアイデアが採られており、マーケティング担当者とエンジニアとの間だけではなく、マーケティング担当者と管理会計担当者との間でも密接な協調が必要とされる。ブロムウィッチの研究は、前述したように、製品属性および市場に対して大きな関心を向けている。」

[新江, 2005, pp. 43-44]

ロスレンダーとハートも、2003年の論文において、先のCIMAの調査研究にもとづいてSMAの定義の整理と精緻化、SMAにおけるマーケティング内容の向上を論じている[Roslender and Hart, 2003]。そして、彼らの結論として提唱するのがブランド管理会計である[Roslender and Hart, 2003, pp. 273-274]。CIMAの調査研究からロスレンダーらが得た結論は、「ブランド管理会計がSMAの次の段階を形成する」というものである[Hart and Roslender, 2002, p. 33]。管理会計担当者とマーケティング担当者が密接に協働して、そのことを通してインタンジブルズとしてのブランドに注視し、ブランド価値評価とブランド・マネジメントを遂行することの重要性を彼らは主張するのである[Hart and Roslender, 2002, pp. 32-33]。

## V ブランド管理会計の提唱—むすびに代えて—

本稿において、われわれがロスレンダーによるSMAに関する一連の研究

成果を検討することによって得られた知見は、英国型の SMA が ASP から始まり、最終的にはブランド管理会計の提唱に至る、という道筋を描いていることである。ロスレンダーは、ブランドがキー概念であり、ブランドのための管理会計（ブランド管理会計）こそが SMA の次の段階である、と結論づけている [Roslender and Hart, 2002a, pp. 268-274; Roslender and Hart, 2002b, pp. 20-22, 109-121; Roslender and Hart, 2010a, pp. 742-743]。彼らの見解では、マーケティングの視点で顧客と管理会計との関係を捉えれば、SMA から得られた重要な洞察 (insights) の 1 つがブランド管理会計である、というのである [Roslender and Hart, 2010a, pp. 741-743]。この主張に対するロスレンダーの自信のほどは、ウィルソン (Richard M. S. Wilson) との共著論文や共著書においてこれとまったく同様の主張が繰り返しなされていることから、明らかであろう [Roslender and Wilson, 2008a, 2008b Roslender and Wilson, 2012, pp. 205-206]。

なお、ロスレンダーとハートは「ブランドのための会計」を展開するためには、管理会計とマーケティングという、異なる職能間での協働することの重要性と必要性を論じている。われわれは、別の機会を得て、彼らが提唱する「ブランド管理会計」を対象として、さらに詳細な考察を加えることにしたい。SMA の思潮を描き出すためには、かかる検討は不可欠であろう。

(筆者は関西学院大学商学部教授)

#### 【参考文献】

1. Anthony, R. N. 1965. *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston, Massachusetts: Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University. (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)
2. Bhimani, A. and M. Bromwich. 2010. *Management Accounting: Retrospect and Prospect*. Lond, UK: CIMA Publishing.
3. 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.
4. Bromwich, M. 1992. Strategic Management Accounting. In: C. Drury, ed. *Management*

- Accounting Handbook*. Oxford, UK: Butterworth-Heinemann Ltd.: 128-153.
5. Bromwich, M. 1996. Strategic Management Accounting. In: C. Drury, ed. *Management Accounting Handbook*. 2<sup>nd</sup> ed. Oxford, UK: Butterworth-Heinemann Ltd.: 203-227.
  6. Bromwich, M. and A. Bhimani. 1989. *Management Accounting: Evolution not Revolution*. London, UK: CIMA.
  7. 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』, 中央経済社, 1998年)
  8. Hart, S. J. and R. Roslender. 2002. Distinguishing Marques: Feature Strategic Management Accounting. *Financial Management*. 80 (2) : 32-33.
  9. Johnson, H. T. and R. S. Kaplan. 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press. (鳥居宏史訳『レレバンス・ロスト——管理会計の盛衰』, 同文館出版, 1992年)
  10. Kaplan, R. S. 1983. Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge to Management Accounting Research. *Accounting Review*. 58(4) : 686-705.
  11. Kaplan, R. S. 1984. The Evolution of Management Accounting. *Accounting Review*. 59(3) : 390-418.
  12. Kaplan, R. S. 1985. Accounting Lag: The Obsolescence of Cost Accounting Systems. In: K. B. Clark, R. H. Hayes, and R. Lorenz, eds. *The Alliance: Managing the Productivity-Technology Diploma*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.
  13. Kaplan, R. S. 1986. The Rise for Empirical Research in Management Accounting. *Accounting, Organizations and Society*. 11(4) : 61-66.
  14. Kaplan, R. N. and D. P. Norton. 1992. The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*. 70(1) : 71-79. (本田桂子訳「新しい経営指標“バランスド・スコアカード”」, DIAMOND ハーバード・ビジネス. 1992年4-5月号, 81-90頁)
  15. Kaplan, R. N. and D. P. Norton. 1996a. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*. 74(1) : 75-85. (鈴木一功訳「バランス・スコアカードによる戦略マネジメントの構築」, DIAMOND ハーバード・ビジネス. 1997年2-3月号, 92-105頁)
  16. Kaplan, R. N. and D. P. Norton. 1996b. *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press. (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変革——』, 生産性出版, 1997年)
  17. Kaplan, R. N. and D. P. Norton. 2001. *The Strategy-Focused Organization*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press. (櫻井通晴監訳『キャプランとノートンの戦略バランスド・スコアカード』, 東洋経済新報社, 2001年)
  18. Langfield-Smith, K. 2008. Strategic Management Accounting: How Far Have We Come in 25 Years? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 21(2) : 204-228.
  19. Porter, M. E. 1980. *Competitive Strategy: Techniques for Analysing Industries and*

- Competitors*. New York: The Free Press. (土岐坤・中辻萬治・服部照夫訳『競争の戦略』, ダイヤモンド社, 1982年)
20. Porter, M. E. 1985. *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. New York: The Free Press. (土岐坤・中辻萬治・小野寺武夫訳『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)
  21. Roslender, R. 1995. Accounting for Strategic Positioning: Responding to the Crisis in Management Accounting. *British Journal of Management*. 6(1): 45-57.
  22. Roslender, R. 1996. Relevance Lost and Found: Critical Perspectives on the Promise of Management Accounting. *Critical Perspectives on Accounting*. 7(5): 533-561.
  23. Roslender, R. and S. J. Hart. 1999. *Marketing and Management Interfaces in the Enactment of Strategic Management Accounting Practices: An Exploratory Investigation*, Draft Paper to Chartered Institute of Management Accountants. London, UK: CIMA.
  24. Roslender, R. and S. J. Hart. 2002a. Integrating Management Accounting and Marketing in the Pursuit of Competitive Advantages: The Case for Strategic Management Accounting. *Critical Perspectives on Accounting*. 13(2): 255-277.
  25. Roslender, R. and S. J. Hart. 2002b. *Marketing and Management Interfaces in the Enactment of Strategic Management Accounting Practices: An Exploratory Investigation*. London, UK: CIMA Publications.
  26. Roslender, R. and S. J. Hart. 2003. In Search of Strategic Management Accounting: Theoretical and Field Study Perspectives. *Management Accounting Research*. 14(3): 255-279.
  27. Roslender, R. and S. J. Hart. 2006. Interfunctional Cooperation in Progressing Accounting for Brands: The Case for Brand Management Accounting. *Journal of Accounting and Organizational Change*. 2(3): 229-247.
  28. Roslender, R. and S. J. Hart. 2010a. Taking the Customer into Account: Transcending the Construction of the Customer Through the Promotion of Self-Accounting. *Critical Perspectives on Accounting*. 21(8): 739-753.
  29. Roslender, R. and S. J. Hart. 2010b. Strategic Management Accounting: Lots in a Name?. Discussion Paper, the Accountancy and Finance, Heriot-Watt University, UK.
  30. Roslender, R., S. J. Hart, and J. Ghosh. 1998. Strategic Management Accounting: Refocusing the Agenda. *Management Accounting (CIMA)*. 76(11): 44-46.
  31. Roslender, R. and R. M. S. Wilson. 2008a. The Marketing/Accounting Interface. *Journal of Marketing Management*. 24(7/8): 661-668.
  32. Roslender, R. and R. M. S. Wilson. 2008b. The Marketing/Accounting Synergy: A Final Word but Certainly not the Last Word. *Journal of Marketing Management*. 24(7/8): 865-876.
  33. Roslender, R. and R. M. S. Wilson, eds. 2012. *The Marketing/Accounting Interface*. Oxford, UK: Routledge.

34. Shank, J. K. and V. Govindarajan. 1989. *Strategic Cost Analysis*. Homewood, Illinois: Irwin Inc.
35. Shank, J. K. and V. Govindarajan. 1992a. Strategic Cost Management and the Value Chain. *Journal of Cost Management*. 5(4): 5-21.
36. Shank, J. K. and V. Govindarajan. 1992b. Strategic Cost Management: The Value Chain Perspective. *Journal of Management Accounting Research*. 4: 179-197.
37. Shank, J. K. and V. Govindarajan. 1993. *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*. New York: The Free Press. (橋本廣之訳『戦略的コストマネジメント』, 日本経済新聞出版, 1995年)
38. Simmonds, K. 1981a. *The Fundamentals of Strategic Management Accounting*. London, UK: The Institute of Cost and Management Accountants.
39. Simmonds, K. 1981b. Strategic Management Accounting. *Management Accounting (ICMA)*, 59(4): 26-29.
40. Simons, R. 1987a. Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis. *Accounting, Organizations and Society*. 12(4): 357-374.
41. Simons, R. 1987b. Planning, Control and Uncertainty: A Process View. In: W. J. Burns, Jr. and R. S. Kaplan, eds. *Accounting and Management: Field Study Perspectives*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.
42. Simons, R. 1990. The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage. *Accounting, Organizations and Society*. 15(1/2): 127-143.
43. 新江孝. 2005. 『戦略管理会計研究』, 同文館出版.
44. 小菅正伸. 2012. 「戦略管理会計の再検討」, 商学論究 (関西学院大学), 60(1/2): 225-250.