

## 情報共有にかかわるわが国管理会計研究の可能性と課題

著者	坂口 順也
雑誌名	現代社会と会計
巻	1
ページ	15-23
発行年	2007-03-01
その他のタイトル	Future Research Topics around Information Sharing in Japanese Management Accounting
URL	<a href="http://hdl.handle.net/10112/12082">http://hdl.handle.net/10112/12082</a>

# 情報共有にかかわるわが国管理会計研究の可能性と課題

坂 口 順 也

## 1 問題の所在

わが国の管理会計研究は、1980年代の後半以降、今日に至るまで大きな変貌を遂げている。たとえば、日本的管理会計の代表例として位置づけられる製品開発段階でのコストマネジメント活動である原価企画や、製造現場における小集団活動と管理会計とのかかわりを検討したミニ・プロフィットセンターなどが、わが国の管理会計研究の重要なトピックとして検討されている。また、欧米において考案された新たな製品原価計算の方法であるABC (Activity-Based Costing: 活動基準原価計算) や、ABC情報を利用した改善活動であるABM (Activity-Based Management: 活動基準原価管理)、活動というコンセプトを基礎とした予算システムであるABB (Activity-Based Budgeting: 活動基準予算)、さらに、財務情報と非財務情報を活用した戦略的マネジメント・システムであるBSC (Balanced Scorecard: バランス・スコアカード) や企業価値の評価指標で残余利益の一形態であるEVA (Economic Value Added: 経済的付加価値) などが、わが国の管理会計研究者によって盛んに取り上げられている。加えて、これらの管理会計ツールに関連した研究が、『会計』、『企業会計』、『産業経理』などの会計関連雑誌に論文として数多く公表され、関連する著書も多数蓄積されている。

このような管理会計研究の変貌に伴いわが国における管理会計研究の検討内容も多岐に及んでいる。具体的には、これまでの管理会計研究において必ずしも十分に注目されてこなかった企業戦略や組織能力、組織文化、制度やコンテキストと管理会計ツールとの関連などが精力的に検討されている。そうした中の一つに、情報共有をあげることができる。

情報共有は、近年、企業におけるマネジメント全般を考える上での重要な問題としてわが国でも注目を集めている。また、情報共有は、商品企画、研究開発や製品設計、生産や販売、廃棄といった製品のライフサイクルを効率的にし、かつ、市場環境の急激な変化に俊敏に対応するための成功要因の一つとしてとらえられている。しかし、企業におけるマネジメント全般を考える上で重要な問題であると位置づけられる情報共有を巡って、わが国の管理会計研究でこれまでどのような議論がなされてきたのかについては、十分に整理されていない状況にあるといえる。また、企業のマネジメントにおいて重要であるといわれている問題を取り上げるとい

う実務面での意味だけではなく、情報共有という視点や問題設定を利用することによってどのような貢献がわが国の管理会計研究にもたらされるのかという研究面での意味については明確に提示されていないと思われる。

そこで本研究では、わが国の管理会計研究において情報共有がどのように議論されてきたのかを整理する。こうした整理を通じて、情報共有を巡るわが国の管理会計研究の現状とともに、実務面や研究面での可能性、および、今後の課題を提示することを、本研究の目的とする。本研究の構成は次の通りである。まずわが国の会計関連雑誌に掲載された管理会計研究を対象として、管理会計の主要なツールにかかわって情報共有がどのように記述されていたのかを整理する。次に情報共有がどのように議論されていたのかについて記述する。以上の整理を踏まえて、情報共有を巡るわが国管理会計研究の現状と可能性や今後の課題について提示する。最後は本研究のむすびである。

## 2 わが国の管理会計研究と情報共有

近年のわが国における会計関連雑誌に掲載された管理会計研究を概観すると、情報共有は、さまざまな管理会計ツールにかかわって記述されている。本節では、日本の管理会計の代表例として位置づけられる「原価企画」と近年注目を集める「ミニ・プロフィットセンター」を中心に、情報共有がどのように記述されてきたのかについて整理する。

### 2-1 原価企画

原価企画とは、製品の企画、開発、設計段階（いわゆる源流段階）において実施されるコストマネジメント活動であり、一般には「原価発生の源流に遡って、VEなどの手法をとりまじえて、設計、開発さらには商品企画の段階で原価を作りこむ活動」（神戸大学管理会計研究会、1992a, 88頁）と定義されている。原価企画については、日本の管理会計の代表例と位置づけられていることから分かるように、現時点で数多くの研究が蓄積されている。具体的には、日本企業の原価企画の実態について調査した研究（神戸大学管理会計研究会 1992a, 1992b, 1992c；神戸大学管理会計研究会 1993a, 1993b, 1993c）、原価企画の特徴や関連する管理ツールについて記述した研究（岡野 1995, 2004；清水 1995, 1996；谷 1996；手島・岩淵 1996）、原価企画の国際移転や国際比較について記述した研究（岡野 2000；加登 2000）、原価企画の検討課題について記述した研究（古賀 2001）などである。

また原価企画については、製品開発の源流段階において、製品設計、経理、マーケティング、購買、商品企画、開発、生産技術、部品供給サプライヤーなどが密接に関与し、渾然一体となってコストマネジメント活動を展開することから、情報共有が盛んに記述されている。たとえば、原価企画会議、商品企画会議、プロダクト・マネージャー制など、情報共有を実現す

るための仕組みについて記述した研究（谷・清水・岩淵・福田 1993；近藤 2000），原価企画において生じる部門間での情報共有がもたらす効果について記述した研究（岩淵 1992, 1994；清水 1992）などである。ここでは，1980年代から1990年代初頭にかけての日本企業の製品開発マネジメントにおいて見受けられたさまざまな仕組みや特徴が組織内や組織間での情報共有を促進し，こうした情報共有が製品開発の源流段階でのコストマネジメント活動である原価企画の効果的な実施に貢献し，結果として日本企業の競争力に貢献してきたことが指摘されている。

## 2-2 ミニ・プロフィットセンター

ミニ・プロフィットセンターとは，「最小で5名程度，最大で50名程度の単位に組織を分化して，現場に近い管理者に権限を委譲する一方で，各組織単位を利益指標で管理しようとする制度」（谷1998, 343頁）であり，製造現場などで細かく利益責任単位（プロフィット・センター）を設定し，これを利用して組織成員のさまざまな活動を管理する仕組みを意味している<sup>1)</sup>。ミニ・プロフィットセンターについては，これまでの研究動向について整理した研究（三矢 2003）や，この仕組みがもたらす効果について記述した研究（谷1998）などが見受けられる。また情報共有については，ミニ・プロフィットセンターの「要件」とのかかわりで記述されている。すなわち，ミニ・プロフィットセンターの「組織の要件」として「全員参加」，「組織のカルチャー」，「トップ・マネジメントとプロモーターのコミットメント」，「成功体験の蓄積」，および「管理会計の要件」として「理解の容易性」，「成果の確認」，「共通言語」，「情報のタイムリーネス」，「水平的インターラクシオン」，「マーケット情報共有」，「垂直的インターラクシオン」があげられることや，「時間当たり採算」の指標を利用して管理会計情報やマーケット情報などの組織内での共有が実現されていることが，谷や三矢の一連の研究において指摘されている（谷 1997；谷・三矢 1998；三矢1997, 2003）。

## 2-3 その他

上記に加えて，情報共有はさまざまな管理会計ツールや管理会計情報とのかかわりで記述されている。たとえば，木村（1999）は，振替価格という管理会計情報が組織間での分業に果たす役割について記述している。また伊藤（1999）は，予算編成段階における従業員の参加と情報共有との関連について記述している。さらに小林（2004）は，組織間関係の性質と管理会計情報の共有との関連について記述している。

---

1) ミニ・プロフィットセンターについては河合（2006, 110頁）のコラムが簡潔に説明しているので参照されたい。

### 3 情報共有にかかわる議論

わが国の管理会計研究において、情報共有は、原価企画、ミニ・プロフィットセンターといった主要な管理会計ツールだけでなく、予算や組織間関係とのかかわりでも記述されてきた。本節では、こうした情報共有がどのように議論されてきたのかについて、「知識創造」、「エンパワメント」と、「インターラクティブ・コントロール」、「アカウントビリティ」にかかわって整理する。なお、前二つの議論は情報共有がもたらす効果についておもに注目したものであるのに対し、後二つの議論は情報共有が実現する仕組みについておもに注目したものである。

#### 3-1 知識創造

情報共有と知識創造との関係を検討したものは、おもに原価企画にかかわる研究の中に見出すことができる。たとえば、清水 (1992) は、原価企画における目標原価と成行原価とのギャップが、製品企画段階での知識のゆらぎの程度に与える影響について検討している。ここでは、目標原価と成行原価とのギャップが大きい場合、これまでの各個人の知識体系では対応できなくなるため、製品開発段階での知識のゆらぎの程度が大きくなり、結果として各個人の知識創造能力を刺激する可能性があることを指摘している<sup>2)</sup>。また岩淵 (1992) は、総合電気メーカーT社の事例を踏まえて、原価企画における部門間での対話や対立により情報のリダンダンシー (冗長さ) が生じ、こうした情報のリダンダンシーが製品開発やコストマネジメントにかかわるコンセプトの再構築に貢献していることを指摘している。こうした指摘は岩淵 (1994) においても同様に見受けられる<sup>3)</sup>。

#### 3-2 エンパワメント

情報共有と現場のエンパワメントとの関係を検討したものとしては、谷の一連の研究がある。たとえば、谷・宮脇 (1996) は、現場に権限を委譲し組織を活性化するにあたって、管理会計情報や管理会計ツールが重要な役割を果たすことを指摘している。こうしたことを示唆する事例として、彼らは過去のABC、ABMのケースやミニ・プロフィットセンターのケースがあてはまることを記述している<sup>4)</sup>。また谷 (1996) は、谷・宮脇 (1996) においてふれた

---

2) その一方で清水 (1992) は、製品開発段階における知識のゆらぎの程度がもともと大きい場合、目標原価と成行原価とのギャップが少し大きい程度であれば、こうしたギャップが知識のゆらぎを小さくし各個人の知識創造能力を抑圧する可能性があること指摘している。彼は、こうした目標原価のもたらす影響を「目標原価の負の影響」(清水1992, 137頁)と表現している。

3) 岩淵 (1994) は、岩淵 (1992) で説明した内容を「場のマネジメント」にかかわらせて検討したものである。

4) おもにミニ・プロフィットセンターに関連するものとして上記の谷 (1997) や谷・三矢 (1998) がある。

ABC, ABM, ミニ・プロフィットセンターのケースに加えて、原価企画のケースが管理会計情報や管理会計ツールによるエンパワメントを示す事例であることを記述している。さらに、古田（1998）は、エンパワメントをもたらす管理会計ツールの具体例としてBSCがあげられることを指摘している<sup>5)</sup>。

### 3-3 インターラクティブ・コントロール

情報共有とインターラクティブ・コントロールとの関係を検討したものとしては、谷の研究があげられる。ここにおいて、インターラクティブ・コントロールとは、プログラムド・コントロールとの対比で捉えられる概念である。すなわち、プログラムド・コントロールとは、「あらかじめ定められたコントロール手続が部下によって設定かつ維持されているかどうか、トップ・マネジメントの主たる関心が向けられるようなコントロール・プロセス」（谷 1993, 57頁）であるのに対して、インターラクティブ・コントロールとは、「部下の進行中の意思決定活動をモニターし、これに積極的に干渉するために、トップ・マネジメントが計画・コントロールの手続を積極的に用いるようなタイプのコントロール」（谷 1993, 57頁）である。谷（1993）は、戦略的不確実性の高さがインターラクティブ・コントロールというコントロール・タイプの選択をもたらし、こうしたコントロール・タイプの選択が情報共有の促進と創造性の向上に貢献していることを、調査で得られたデータを参考に記述している。

### 3-4 アカウンタビリティ

情報共有とアカウンタビリティとの関係を検討したものとしては、小林の研究があげられる。小林（2001）は、現代企業において相互依存関係のマネジメントが重要な課題になっていることに触れるとともに、管理会計情報が触媒となって、こうした相互依存関係が管理されることが望ましいと主張している。またそのような役割を管理会計情報が果たすために、管理会計を担当する部門が組織メンバーの責任を追及するような「自己を個別化する」（小林 2001, 8頁）アカウンタビリティではなく、組織メンバーがともに相互依存関係を改善するような「社会化を促進させる」（小林 2001, 8頁）アカウンタビリティを促進することや、このようなタイプのアカウンタビリティを通じて組織内での信頼関係を構築することが必要であると指摘している<sup>6)</sup>。

---

5) BSCに関する議論の進展については河合（2001）を参照。

6) この検討は小林（1993）を踏まえたものである。また小林（2004）は、この検討を組織間における情報共有と相互依存関係のマネジメントに適用したものである。

#### 4 現状と可能性・課題

以上、わが国の管理会計研究において情報共有がどのように議論されてきたのかについて整理してきた。情報共有については、原価企画やミニ・プロフィットセンターなどの管理会計ツールにかかわって記述されてきた。またその内容は、情報共有の効果としての知識創造やエンパワメント、情報共有を実現する仕組みとしてのインターラクティブ・コントロールや社会化を促進するアカウントビリティなどの議論であった。このような研究の蓄積は、管理会計情報や管理会計ツールの有用性や、それらの構築と実際の利用に有益な示唆を提供するものであると思われる。

また情報共有という視点は、特定の管理会計ツールに縛られるものではないため、わが国の管理会計研究に大きな貢献をもたらす可能性を有している。なぜならば、いくつかの企業で「同じ管理会計ツール（たとえば原価企画やABCなど）を利用している」場合でも、まったく同じように利用されているわけではなく、企業ごとに管理会計ツールの役割や位置づけ、さらに、管理会計ツールから提供される管理会計情報の詳細さや管理会計情報の基礎となる計算対象や計算範囲などが異なることが想定されるからである。極端な場合、同じ管理会計ツールの名称を付されていても、その内容が大きく異なることがあると考えられる。原価企画、ABC、ミニ・プロフィットセンター、BSCなどの特定の管理会計ツールは単なる研究上の素材であり、管理会計情報の組織における役割、情報の詳細さ、情報の基礎となる計算対象や計算範囲などを検討することが管理会計研究者の研究上の目的であるとするならば、情報共有という視点は、管理会計情報や管理会計ツールの構築や利用に有益な示唆を提供するという実務面での貢献だけでなく、企業環境、企業戦略、組織文化などとの関連で共通的に見られる現象や、特定のツールにのみ特徴的に見受けられる現象など、ツールごとに蓄積されてきたこれまでの知見の共通点や相違点を明らかにするという研究面での貢献をもたらすことが期待できるだろう。

その一方で、情報共有については、今後取り組むべき課題を指摘することができる。第一に、共有される情報についてである。これまでの研究では、おもに管理会計情報の共有に焦点が置かれていたが、企業においては、品質管理情報、生産管理情報、マーケット情報など管理会計情報の共有に付随してさまざまな情報が共有されることが想定される。こうした多様な情報は、部門が収集した管理会計情報を適切に理解し、利用する上での手がかりになると考えられる。それゆえ、これまでの研究で散見された共有される情報の種類やそれらの組み合わせについて、慎重に記述していくことが必要である。第二に、情報共有を促進する要因についてである。これまでの管理会計研究では、トップ・マネジメントの関与や各種の会議の開催、戦略的不確実性などが組織内での情報共有を促進する要因として紹介されてきた。今後は、こうした情報共有の促進要因だけでなく、情報共有の阻害要因についても念頭に置きながら、企業規

模、業務の特殊性、業務の複雑性、部門間の競争関係、部門の交渉力、原価・品質・納期にかかわる部門間での業務内容の取り決めなどについて検討していくことが必要である。第三に、情報共有によってもたらされる効果についてである。これまでの研究では、情報共有が製品コンセプトの実現、原価の低減、品質の向上、現場の活性化に影響を与えることなどが指摘されてきた。今後は、どのような情報がこれらの効果にどの程度の影響を与えるのか、あるいは、影響を与えるまでにどの程度の時間的なラグがあるのかについて検討していくことが必要である。

これら三つの課題は今まで検討されてきたことの延長線上にある。これら三つに加えて今まで十分に検討してこなかった課題についても取り組む必要があるだろう。第一に、情報共有のために必要となる負担についてである。情報共有は、製品コンセプトの実現、原価の低減、品質の向上、現場の活性化などの効果をもたらす一方で、取り決めの設定のための時間の消費、交渉のための時間の消費、人的資源の派遣や貸与など、多様な負担を組織内にもたらすことが想定される。それゆえ、情報共有を実現・維持していくための負担についても焦点を当てる必要がある。第二に、組織間における情報共有についてである。これまで、情報共有については組織内での情報共有を中心に議論が展開されてきたが、近年では、組織間についても同様に焦点が当てられようとしている（小林，2004）。管理会計情報を含む組織間での情報共有については、組織内での情報共有で検討されていた内容が手がかりとなるものの、本来は相互に独立した組織であるため、これまで取り上げられなかったトピックが重要になるだろう。たとえば、本来は相互に独立した組織であり取引関係を解消することが可能であるため、取引関係を担保するもの（たとえば関係特殊的投資など）が組織間での情報共有の基本的な条件となることや、取引関係を担保するものが大きくなると、取引相手の機会主義的な行動が生じたときに取引関係を解消することが事実上困難になるため、担保するものを差し控えるインセンティブが生じてしまい、結果的に経済的に不効率な状況に陥ってしまうこと（いわゆるホールド・アップ問題）、さらに、経済的に不効率な状況に陥らないためにどのような仕組み（たとえば初期契約の内容、資産の所有関係、取引関係にある企業の数など）が重要なのかを探索することなどである。さらに、組織間において情報を共有することが必ずしも有益ではないとするならば、どのような状況（たとえば企業環境、業務の特殊性、業務の複雑性、取引相手の技術水準、取引相手の代替可能性など）において組織間での情報共有が有益であり、どのような状況において組織間での情報共有が有益ではないかを検討することも必要であると思われる。

## 5 むすびに代えて

近年における研究領域の拡大は、わが国の管理会計研究の活性化に大きく貢献してきたといえる。その一方で、拡大したことによってもたらされた新たな視点や問題設定の実務面や研究

面での可能性や、拡大した研究をより精緻なものにしていくための努力の必要性が、今日において生じていることも事実である。それゆえ、新たな視点や問題設定の探索を今後も継続すると同時に、これらの実務面や研究面での可能性を認識し、研究の精緻化に着手していくことが、わが国の管理会計研究にとって急務であると考えられる。

わが国の管理会計研究において、情報共有は、原価企画やミニ・プロフィットセンターなどの管理会計ツールにかかわって記述されてきた。またその議論は、情報共有の効果としての知識創造やエンパワメント、情報共有を実現する仕組みとしてのインターラクティブ・コントロールや社会化を促進するアカウンタビリティなどを巡るものであった。今後は、管理会計情報や管理会計ツールの構築や利用に有益な示唆を提供するといった実務面での貢献可能性だけでなく、ツールごとに蓄積されてきたこれまでの知見の共通点や相違点を検証するといった研究面での貢献可能性を認識しつつ、さまざまな課題に取り組んでいくことが求められるだろう。

#### 付記：

本研究は平成18年度科学研究費補助金（若手(B)，課題番号18730301）の成果の一部である。なお、本研究での誤謬はすべて筆者に帰するものである。また、本研究は小林・清水・坂口・河合・金光・中村（2007）の坂口執筆部分を加筆修正したものである。

#### 〔参考文献〕

- 伊藤克容（1999）「予算編成プロセスへの参加の意義」『会計』第155巻第4号。
- 岩淵吉秀（1992）「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。
- 岩淵吉秀（1994）「原価企画における場のマネジメント」『会計』第146巻第3号。
- 岡野 浩（1995）「原価企画の類型化」『会計』第147巻第4号。
- 岡野 浩（2000）「日本の管理会計のグローバル化」『会計』第157巻第3号。
- 岡野 浩（2004）「日本の管理会計の変容」『会計』第166巻第5号。
- 加登 豊（2000）「日本の管理会計の海外移転」『会計』第157巻第3号。
- 河合隆治（2001）「バランス・スコアカード研究：イノベーション・アクションリサーチに基づく引用分析」『六甲台論集：経営学編』第48巻第2号。
- 河合隆治（2006）「業績測定・評価に会計はどのように使われているのか？」（小林哲夫・全在紋・朴大栄編著『まなびの入門会計学 第2版』第7章に所収）。
- 木村彰吾（1999）「ネットワーク的企業間分業と会計システムの有用性に関する考察」『会計』第155巻第6号。
- 神戸大学管理会計研究会（1992a）「原価企画の実態調査：原価企画の採用状況・目標・普及・組織を中心に」『企業会計』第44巻第5号。
- 神戸大学管理会計研究会（1992b）「原価企画の実態調査：原価企画の採用状況・目標・普及・組織を中心に」『企業会計』第44巻第6号。
- 神戸大学管理会計研究会（1992c）「原価企画の実態調査：原価企画の採用状況・目標・普及・組織を中心に」『企業会計』第44巻第7号。
- 神戸大学管理会計研究会（1993a）「原価企画の実態調査：原価企画のコンティンジェンシー理論」『企業会計』第45巻第4号。
- 神戸大学管理会計研究会（1993b）「原価企画の実態調査：原価企画のコンティンジェンシー理論」『企業会計』第45巻第5号。

- 神戸大学管理会計研究会（1993c）「原価企画の実態調査：原価企画のコンティンジェンシー理論」『企業会計』第45巻第6号。
- 古賀健太郎（2001）「原価企画に関する未解決の研究課題」『会計』第159巻第1号。
- 小林哲夫（1993）「管理可能性原則と『会計責任』」『会計』第144巻第4号。
- 小林哲夫（2001）「相互依存関係のマネジメントと管理会計の変革」『企業会計』第53巻第3号。
- 小林哲夫（2004）「組織間マネジメントのための管理会計」『企業会計』第56巻第1号。
- 小林哲夫・清水信匡・坂口順也・河合隆治・金光明雄・中村恒彦（2007）『文献研究：わが国1980年代以降の会計学』桃山学院大学研究所。
- 近藤孝史（2000）「原価企画活動におけるプロダクト・マネージャーの役割」『企業会計』第52巻第7号。
- 清水信匡（1992）「原価企画情報における目標原価情報と知識創造の関係」『産業経理』第51巻第4号。
- 清水信匡（1995）「『原価企画』における『原価の作り込み』の概念」『会計』第147巻第4号。
- 清水信匡（1996）「利益管理活動としての原価企画の意味内容」『会計』第149巻第2号。
- 谷 武幸（1993）「管理会計システムの戦略的課題」『会計』第143巻第2号。
- 谷 武幸（1996）「日本の管理会計の課題」『会計』第149巻第4号。
- 谷 武幸（1997）「エンパワメントの管理会計：ミニ・プロフィットセンター」『ビジネス・インサイト』第20号。
- 谷 武幸（1998）「管理会計領域の拡大：エンパワメントの管理会計の構築に向けて」『会計』第153巻第3号。
- 谷 武幸・清水信匡・岩淵吉秀・福田淳児（1993）「原価企画と会議体での相互作用」『会計』第144巻第3号。
- 谷 武幸・三矢 裕（1998）「NEC埼玉におけるラインカンパニー制：ミニ・プロフィットセンターの管理会計の構築に向けて」『国民経済雑誌』第177巻第3号。
- 谷 武幸・宮脇秀貴（1996）「会計情報によるエンパワメント」『企業会計』第48巻第12号。
- 手島直明・岩淵吉秀（1996）「原価企画の効果的遂行ツール『機能テーブル』の活用研究」『会計』第150巻第5号。
- 古田隆紀（1998）「エンパワメントと管理会計」『会計』第153巻第1号。
- 三矢 裕（1997）「任せる経営のメカニズム：事例研究—京セラアーマーバ経営」『ビジネスインサイト』第20号。
- 三矢 裕（2003）「ミニ・プロフィットセンター研究のレビュー」『会計』第164巻第2号。