

企業の競争力と管理会計の貢献

飯 塚 勲

はじめに

日本企業の製品が海外市場で競争力が高い原因は、外国の経済や企業の経営にあるのだろうか、あるいは日本の経済や企業の経営にあるのだろうか。本稿では、この問題を解明する1助として、日米企業の経営の特徴を主として管理会計の側面から考察してみよう。

日本企業33社の管理会計実践を原価管理システム、利益管理システム、原価計算の実践と基準、およびその他に分類して英文で紹介した論文集の編著者の序文は次の諸点を指摘している。⁽¹⁾

(1) 日本企業は欧米から標準原価計算、予算、業績評価システム、資本予算などの概念と技法を輸入した。

(2) しかし、最近になって、技術革新に伴って日本企業には多数の新しい管理会計の概念と技法が開発された。それらは、ハード・システムとソフト・システムからなる。

(3) ハード・システムは会計部門、FAのマネジメント・コントロール・システム、事業部組織の内部資本システム、原価企画システム、コンピュータ・ソフトウェアの原価計算などである。

(4) ソフト・システムは全従業員参加(TEI)、小集団による目標管理(MBO)、全社的品質管理(TQC)、全社的設備管理(TPM)、全社的コスト・マネジメン

ト、およびJIT生産システムなどが存在する環境へ独特の方法で予算や標準原価計算を適用していることである。

この英文論文集へ寄せた序文でホーウェル教授（ニューヨーク大学経営大学院）は次の諸点を指摘している。⁽²⁾

(1) 日本のメーカーおよび管理会計専門家は米国で開発された概念と実務を導入し、それらを修正し、そして国際市場で米国を負かすためにそれらを利用した。

(2) 論文集を読むと、日本の管理会計実践は、米国の学者と経営者が考えていたよりもさらに発展し、今日の競争環境により適切になっている。

(3) 1960年代および1970年代までに、米国大衆は本田、日産、ソニーの高品質製品を評価しはじめた。しかし、米国のメーカーがトータル・クオリティの達成に努力しはじめたのは1970年代および1980年代になってからであった。米国は日本に30年も後れている。

(4) トヨタは1960年代にJITの基盤であるカンバン（プル生産システム）を導入した。米国企業がJITの中心的アイデア（スピード、弾力性、無駄の除去、資源の最適利用）を把握したのは早い企業でも1970年代になってからであった。幾つかの企業は1980年代になってやっとJITを評価し導入しはじめた。その他の企業はまだJITを実施していない。

(5) コスト・マネジメントで米国は10年、15年、あるいは20年後れているであろうか。米国の学者と実務家は競争を徹底的に研究し、考察し、修正と改善をし、再び管理会計の理論と実務でリーダーシップを確立するだろうか。

米国では過去の企業経営を前提にした従来の管理会計を今日の企業経営を前提にした管理会計へ変革する提言がなされ、ケース・スタディによる今日の企業経営における管理会計の発掘が進み、日本では、米国会計学会管理会計セクションからの依頼もあって、ケース・スタディによる今日の企業経営における管理会計の発掘が蓄積された。その結果、日米両国でケース・スタディによる

今日の企業経営における管理会計実践の発掘が進展し、日米両国の管理会計実践の比較研究も行なわれるようになった。⁽³⁾

1991年にホーウェル教授を団長とする日米企業の管理会計実践の比較研究を目的とする米国視察団が2回訪日し、第2回目の訪日米国視察団（ホーウェル教授とキーティング準教授の2名、会社幹部14名、およびコンサルタント1名からなる17名）の視察報告が、最近、ホーウェル教授と随行者の桜井通晴教授⁽⁴⁾（専修大学）の共同執筆（以下、ホーウェル教授と略す）で発表された。訪日米国視察団は日本企業の管理会計実践から何を学んだであろうか。訪日米国視察団が訪問した日本企業は7社（東芝、トヨタ、日産、三菱重工業、ゼクセル、新日鉄、および三菱化成）である。

ホーウェル教授によれば、日本企業の実践は過去10年から15年の間に、競争の激化する世界市場で成功しようとする多くの企業にとってモデルとなった。その理由は次の4点に求められる。

(1) 日本企業は高品質と低原価を実現した。日本企業の品質重視は生産工程における原価優位の原因であり、また市場における競争優位の原因であった。米国企業は高品質と低原価は技術的に両立不可能と考えていた。

(2) 日本企業の新しい種々の技法が効果的であった。それらの技法は①プッシュ製造と対照的なプル製造、②迅速な品種切り換え、③生産の弾力性、およびワン・ピース・フロー（1ロット1台）であった。

(3) 雇用実践（従業員の訓練・開発、チームワーク、弾力性）が効果的であった。

(4) 日本企業は①管理会計とコントロールの領域に雇用する従業員の数と職能別配分、②全社的目的および③顧客重視において、米国企業と異なっていた。

1. 日本企業の管理会計実践の特徴

ホーウェル教授は訪日米国視察団の観察した日本企業の管理会計実践の特徴

を以下の10項目についてもとめている。⁽⁵⁾

(1) 日本企業の実践は、単一ではない。

- ① トヨタは顧客満足、品質、および製造弾力性との取組みで突出している。
- ② 自動車その他の多数の会社は欠陥品ゼロ、ワン・ピース・フロー、4時間在庫、およびクラスレス雇用を採用していない。
- ③ 幾つかの会社の管理会計実践は米国と極めて異なり、ずっと単純である。
- ④ その他の会社は管理会計実践を米国から学び、多くの点でまったく類似している。
- ⑤ 幾つかの会社は職能別会計が必要でない組織へ管理会計を導入している。
- ⑥ その他の会社は、米国の多数の会社に見られるほどではないが、ある程度の職能別組織を採用している。

上記の諸特徴は取り入れている日本の会社にとっても、取り入れていない米国の会社にとっても極めて重要である。

(2) 日本企業は世界的会社を目指し、顧客を重視している。

① 日本の代表的な会社は業種を問わず、世界的会社（高水準の経営業績を達成し、かつ断えず顧客のニーズに対応する能力を改善している組織—注(9) p.318）を目指している。日本企業の経営者は米国企業の経営者よりも世界的な競争環境に身をおいていることを良く理解しており、競争よりも顧客を満足させることを重視して成功している。

② 日本企業は顧客を第1に重視し、次に従業員、納入業者を重視し、株主は最後におかれている。米国企業は株主を第1に重視している。日本企業の「顧客は神様です」というフレーズは米国企業の「顧客は王様です」というフレーズよりも強力である。

③ 顧客重視は高品質，迅速な対応時間（即時配送），製品の多様性，積極的な製品開発，および低価格を意味する。米国の多数の企業はこのような組み合わせを不可能と考え，品質と価格をトレード・オフ関係で考えている。

④ 日本の工場は清潔で，整頓され，効率的である。入出荷の場所は清潔である。工場の中ではすべての物の置き場所が決まっている。

⑤ 世界的なリーダーシップを追求している日本企業の特徴は組織内部の和である。ホーウェル教授は和を調和（ハーモニー）と同義で用い，工場の中で備品や工具の置き場所が決められ，あるべき場所に貯蔵されていて使いやすいという意味で用いている。したがって従業員の間の和という意味で用いられていない。

かくして，日本の代表的企業は顧客満足を第1に重視した企業運営と顧客満足を従業員と生産性によって達成する方法の世界的なモデルとなった。

(3) 価格引き下げと原価の引き下げ

① 最も重要で最も理解されていない日本企業の財務管理実態は価格引き下げ(price down)と原価引き下げ(cost down)である。ホーウェル教授は財務管理の言葉を利益に影響する要因の管理という意味で用いている。日本企業は価格は時の経過と共に上昇するよりも下降すると考え，投資家への満足な利益と将来の成長に必要な利益を獲得するためには原価を引き下げねばならないと考えている。米国企業は依然として価格は原価によって決定されると考えている。米国の自動車メーカーが原価加算価格決定に依存していることは，消費者に課している毎年上昇する価格から明白である。

日本企業が製品価格を年々引き下げ，米国企業が年々引き上げるという違いはいつ頃生じたのであろうか。ホーウェル教授はこのような考え方の違いは第2次大戦後に生じたとして，次のように述べている。

第2次大戦後，米国は世界の中心的経済地域になった。第2次大戦の膨大な需要，高い経済成長，および欧米と日本の復興は米国製品に対する異常に高い

需要を生み出した。鉄鋼、自動車、工作機械などの米国の主要産業の市場は寡占的であった。U.Sスチールやゼネラル・モーターズ(GM)は原価を基準にして価格を決定した。GMは原価と価格を希望長期投資利益率に関係づけていた。U.SスチールやGMが原価基準の価格決定をしたので、ベッレヘム・スチールやフォード自動車もこれになった。しかし、このような原価加算価格決定は厳しいコスト・マネジメントを導入していなかった。今日でも米国の経営者は価格は市場で決まるものであることを理解していないようである。たとえば、GMの前会長ロバート・ステンペルの発言が数か月前のウォール・ストリート・ジャーナルに引用されているが、彼は「GMが原価を管理できたとき、価格も改善できる」と言っているありさまである。

第2次大戦後の日本企業は米国企業と全く異なっていた。新日鉄、トヨタ、本田、ソニー、YKジッパーズ、ファナックなどの会社は、市場で成功するということは競争的な価格に対応し、品質とサービスを断えず改善することであると知っていた。これらの会社は高度に競争的な市場ないし成功しようとしている市場では、競争優位を達成するためには一方で価格を引き下げ、他方で製品の品質とサービスを断えず改善しなければならないことを理解していた。日本企業は純粹競争に近い市場を前提にして価格を決定していた。

日本企業は価格が逡減する環境（市場）において生き残り、繁栄し、成長していくには儲けなければならない（利益を獲得しなければならない）ことを理解していた。日本企業は儲けるために原価の引き下げねばならなかった。日本企業の経営者はしばしば原価の引き下げあるいは価格引き下げと原価引き下げの組み合わせを口にする。原価引き下げは主要な日本企業の生き方である。日本企業は原価引き下げと価格引き下げを達成するために、全従業員に日々の仕事が全社的財務業績に反映されることを理解させている。日本の経営者は機械の段取り時間、従業員のエラーにより屑となる材料数量、不合格で補修を要するアウトプット数等の従業員が影響を及ぼせる直接的業績指標を重視している。

米国企業もこれらの指標を利用しているが、従業員が理解しがたい又は自己の日々の仕事に結びつけがたい財務指標を重視している。

② 日本人は質素である。日本の国土は狭い。大都市は人口稠密である。土地は稀少で保護しなければならない。日本は石油、鉄鉱石、ボーキサイトなどの天然資源に乏しい。その結果、日本人は稀少な天然資源を大切にし、浪費してはならないことを学んだ。このような文化的特性は企業環境にも浸透している。作業屑、非効率、資源の過剰な利用などの無駄は日本人の行動と企業実践にとって背反するものである。

③ 日本企業は一方で時の経過に伴う価格と原価の低下を重視し、他方で顧客サービスの改善を重視しているが、これは明らかに長期的な戦略である。米国企業は財務業績の指標として投資利益率を重視し、長期的な戦略の設定に伴う費用を問題にする企業すらある。

日本企業は、価格引き下げと原価引き下げを支援するため、財務業績の指標として売上高利益率(ROS)を重視している。価格の維持ないし引き下げを必要とする環境では、売上高利益率を高める唯一の方法は原価の引き下げと売上高の増加である。日本企業の財務業績指標は長期的な成長と収益性を指向することと首尾一貫している。

米国企業の多くの自己資本利益率(ROE)を重視している。ROEの重視は、しばしば短期利益の重視となり、売上高の増大を犠牲にした価格の引き上げになる。時の経過と共に、ROEの重視は企業利益の減少を伴う。企業が販売量の減少を価格の引き上げによる売上収益の増加で保障することが次第に困難になって来ているからである。

(4) コスト・マネジメント

① 価格の引き下げと原価引き下げを前提にすれば、コスト・マネジメントは日本企業の戦略と実践の支柱である。日本企業は米国企業よりも原価が製品の生産段階よりも製品の企画と開発の段階で管理され回避されるべきである

ことをよく理解している。

② 製造原価は主として製品と工程の特性から決まり、製造工程は製品と製品製造計画から決まる。その結果、原価の大部分は概念設計段階で決まる。代表的な日本企業は、設計が固まったり製品の生産が始まってからではなく、設計段階で製品と工程の原価を計画する方式である目標原価計算を用いている

日本の自動車メーカー、日本電気その他は最も基本的な管理用具の1つとして、目標原価計算を用いている。日産自動車では常時、製品開発の種々の段階に20から25の新しいモデルがある。マーケティング、エンジニアリング、購買、製造、および会計の要員から構成された諸チームが、概念設計および製品設計段階から新製品が生産に入るまで、会社が新しいモデルを所要市場価格で販売しても儲けることができるような原価が達成されることを確実にするために協働している。この筋書と対照的に、GMのサターン（乗用車）生産では、車を売らねばならない価格は製品ライフ・サイクルの合理的見積年数において原価と投資額を回収できないものである。サターンのためのGMの投資額は50億ドルであり、サターン1台当りの利幅は約2,500ドルであるから、GMがサターンで利益をあげるのは1990年代の中頃か末頃になるであろう。

職能横断的計画と製品設計・購入部品原価・製造工程・製造工程の原価と投資額についての理解にもとづいて予測した目標原価が設定されると、コスト・コントロールは目標原価を達成する形でおこなわれる。主な原価低減は種々の製品と原価特性からなる次の製品の導入の結果として生ずる。

原価引き上げと価格引き上げの環境における米国企業の典型的な実践は製品計画の連続方式である。すなわち、マーケティングがエンジニアリングへ願望を伝え、エンジニアリングが製品を設計し、次に購買と製造へ伝えられ、ここで初めて原価が著しく高くて当初の市場価格を達成できないことが分かる。この時点で価格が引き上げられるか、製品の変更がなされるが、このような方式は製品開発を遅らせ、また当初計画した製品特性にも悪い影響を及ぼす。多く

の米国企業は原価の管理と低減に予算と標準原価を用い、毎月、差異分析と原因説明に多大の時間を費やしている。日本企業はこのような活動に何ら時間を費やしていない。日本企業は生産段階以前を重視し、製品の品質とその他の望ましい特性を危うくしない形で製品原価と工程原価を低減する方法を探究している。

③ 原価管理と希望利益達成に関する日米企業の重要な違いは会計系の用い方の違いにある。日本企業の目標原価計算では、会計係は設計チームの1員であり、しばしばチームのとりまとめ役になっている。原価に影響を及ぼす最大の機会設計段階にある。対照的に、米国企業は製品設計に連続方式をとっている。会計係はしばしば製品開発に係わる最も遅い要員である。設計仕様書が会計係へ渡された時には事実上すべての製品原価が決まっている。会計係は製品原価がどれだけであるべきかではなく、どれだけになるかを報告している。

(5) 管理報告

日本企業の管理報告は迅速で適切なフィードバックを提供している。従業員は生産性（従業員当りアウトプット）、品質（千当り欠陥品）、日程達成、機械停止時間、仕損率、予定に対する原価差異、提案、および安全などの指標に関する最新の情報を手書きのチャート（図表）で見ることができる。日本企業の管理報告の目的は最大のベネフィットをもつ時点で情報を迅速に入手することにある。その結果、日本企業の組織における情報フローは横断的で下方指向であり、米国企業の上方指向と異なる。日本企業の管理報告は単純で重点的であり、米国企業の管理報告は膨大で上方指向である。すなわち、情報は組織の上層部へ蓄積され、上層経営者が結果を処理する資格を有すると考えられている。このような総計のプロセスは品質ではなく数量を、理解ではなく誤解を、行動ではなく遅延を、生ずる。

(6) 経営計画と予算編成

日本企業の経営計画と予算編成のプロセスは米国企業のそれと著しく異なる。

① 多くの米国企業は戦略設定、長期計画設定、および年次予算編成からなる長いプロセスをとり、完成までに多くの月数を要する。最初にトップから示された指針があるにしても、最終予算が承認されるまでのプロセスではボトム・アップがトップ・レベルの修正と多数の練り直しがなされ、多数の月数がかかる。予算は通常、暦年度について作成され、年度の途中で訂正される。幾つかの会社は毎月、予測を更新するほどである。予算編成プロセスは集団の合意を得る努力と同じ程度に交渉のプロセスである。個人の目的を達成するためのゲームが演じられる。多くの企業にとって、予算の第1の用途は組織を測定して管理することであり、またしばしば刺激的報酬の基礎に役立てようとするところにある。多くの米国企業の計画と予算編成のプロセスは多大の時間と資源を費やすが、将来の機会を識別してその実現へ組織を向けさせることにはまったく役立っていない。

② 日本企業は相対的に長期のビジョンを開発する。また日本企業は戦略的計画を開発するが、相対的に簡単でしばしば改訂される。より重要なことは、日本企業が中期計画を開発することであり、これは組織の上層部で作成される。中期計画は相対的に簡単で、市場占有率・売上高・製品原価・販売費および管理費・財務費用・在庫などの情報を含む。中期計画は定期的に改訂されるが、1年に1回以上は改訂されない。

日本企業の計画と予算編成の核心は6カ月予算（半期予算）にある。幾つかの会社は半期予算に将来の数年に及ぶ半年毎の予測を添付している。半期予算は通常、1カ月もかからず、しばしば2～3週間で作成される。半期予算は米国企業の伝統的予算ほど明細ではない。

半期予算は米国企業の方法と類似した形で作成される。すなわち、それはトップ・ダウンの指針とボトム・アップの達成可能な結果の見積を備えている。財務と会計の要員は上層経営者へ市場の現実を伝え、ラインの要員へ目標原価を訂正するための援助と協働に大きな役割を果たしている。わずか2～3週間の

間に、指針の示達、予算作成、および提示が幾度も繰り返される。鍵は簡潔な部門構造と単純な勘定科目表である。

最終的な予算は目標原価とさまざまな種類の生産性指標へ具体化される。計画と予算の第1の目的は予測可能な将来を新たに考察して短期の目標を設定し、経営者の各階層およびグループへこれを伝達し、達成させるためにその努力をむけさせることにある。日本企業は実績と予算を毎月比較するために時間を費していないし、差異の原因を説明するための長い時間をかけたプロセスに時間を費していない。従業員は半期予算に具体化された目標を達成するために努力している。

③ 業績測定と個人の賞与も日米企業の年次予算編成における明細度の違いの原因になっている。米国企業では経営者の賞与と給与は個人の計画達成度と直接的な関係をもっている。日本企業では個人業績の評価は予算の達成と関係がなく、したがって明細な予算ないし計画を必要としていない。

(7) 業績の指標

① 米国企業は財務業績の指標として第1に投資利益率(ROI)を用いている。投資利益率は満足な資本利益率—究極的には株主への利益—を獲得するために利益管理と投資管理を結合することを狙いとしている。しかし、多数の学者と幾人かの実務家はROIの過度な信頼は企業の長期の将来を犠牲にした短期成果の重視という歪みを生ずると主張している。すなわち、価格は利益を増大させるために引き上げられ、製品は単価を引き下げるために質を下げられ、戦略的支出は回避される。投資は回収期間の長い固定資産への投資が回避される。

② 日本企業は売上高利益率(ROS)を第1に用い、価格の引き上げを出来ない競争市場を前提にしている。価格を引き上げない目的は原価節約と販売増大を必要としている。価格引き上げは販売増大を生ずべきであるが、日本の経営者は競争の激しい環境では、より質が高くより多くの特性をもった新製品を低い価格で断えず導入することが販売量を増大することになることを理解し

ている。新しい特性を持った新製品は、新製品開発のための適切な水準の戦略的支出なしでは提供できない。したがって、日本企業は価格の逡減、製品性能の増大、低原価、製品開発、および売上高利益率の増大を長期的収益性の基本的な要因と考えている。

③ 日本企業はROIを財務業績の指標として重視していないが、投資の管理はしている。たとえば、日本の代表的企業の在庫水準は米国企業よりもずっと少ない。日本企業の在庫回転率は年間100回以上であり、米国企業の在庫回転率は年間10回にも達していない。日本企業は地価が高いために土地と設備を上手に利用し、工場の中は整然として余分なところがない。日本企業の幹部は豪華なオフィスにいない。管理者はしばしば製造現場と隣接した仕切りの中にいる。在庫の低さによって大規模な倉庫も製造現場の仕掛品の置場も不要になっている。

④ 日本企業は設備の利用の意義をよく理解している。米国企業は1交替5日制か2交替5日制である。日本企業は3交替7日制もあり資本集約的な環境では設備を25%から50%利用するだけでは資本の有効な利用にならないことを理解している。したがって、日本企業の設備利用率は米国企業よりも高い。

⑤ 日本企業一特に製造業一の資産回転率は高くないし、多くの場合、米国企業より劣っている。その原因は地価の高さと世界的製品の生産を可能にする品質および生産性を高める技術へ再投資する傾向が強いことにある。

(8) 会計の役割

① 日本企業における会計の役割は米国企業と著しく異なる。日本企業の会計要員は製品の目標原価計算においても、予算編成プロセスの促進においても、他の要員との協働においても、米国企業よりも順行的な役割⁽⁶⁾(proactive role)を果たしている。たとえば、日産自動車は資本金500億ドルであるが、日本国内に約500名の会計係を擁する。常時200名の会計係が約20の新モデルの企画チームに参加し、主として目標原価計算に従事している。日本企業の計画と

予算編成のプロセスは多くの米国企業よりも早い。財務係と会計係は半期予算編成の指導と援助に中心的役割を果たしている。多くの日本企業（ホーウェル教授の知っている）は財務会計係よりも管理会計係を多数用いている。この状況は多くの米国企業（ホーウェル教授の知っている）と著しく異なる。

日本企業の会計と財務の特徴は次の3点にある。①参加的—命令・管理指向と対照的な、対等の立場で他の部門と協働する。②原価・生産指向—第1に設計と生産を重視し、製品から原価を設定し、財務の計画・分析に多大の時間を費やすのでなく係わらない。③目による管理(Visible)—仕事に従事させるのではなく仕事に組み入れる、上層経営者を満足させるために企業を垂直に向かうのではなく、顧客を満足させるために企業を水平に向かう。

(9) 人的資源の管理

日本企業は、財務と会計の要員を含め、従業員の雇用・訓練・開発を重視している。その理由の1つは終身雇用制（定年制）にある。従業員が1企業に長期間勤務すれば、すぐれた仕事の感覚を身につけ、組織に適合し、長期的な貢献をする。訓練と開発は従業員が1企業に勤務する間の貢献を高める。

日本企業の財務および会計要員の場合、日本の典型的な大学学部卒者は会計学専攻を含んでいない。訪問会社の財務および会計担当幹部の学士号は経済学が多く、その他は法学、政治学、および（少数であるが）地理学であり、公認会計士は1名であった。監査(public accounting)に従事する者は学部卒後に特別な訓練を受けてから資格を取得するが、米国のように資格取得後に会社へ入社することはない。

日本企業の雇用の基準は学部の教育、過去の業績、および見込まれる長期的成長の可能性である。社内の配属は6カ月ほどの社内の訓練の後に決められる。入社後の最初の6カ月は現場の車の組立、燃料ポンプ、製鋼などの訓練をうけ、その後で工場の原価計算の記録係になる。その後はマーケティング、販売、生産、公衆関係、海外勤務などに次々と配置される。将来の幹部候補者は会社の

負担で海外の大学院で経営学修士号(MBA)を取得し、また担当業務によっては1年から2年官庁へ出向する。その結果、従業員は高度な教育を受けたゼネラリストとなる。財務と会社の担当者は会計の対象である経営について良く知っている。その他の業務の担当者も高度ではないにしても、財務と会計について相当の知識をもっている。その結果、厳しい会計による命令と管理の必要がなくなっている。すべての管理者は健全な判断をできるものと確信され信頼されている。また、財務と会計のプロセスのすべての側面で時間と努力が大きく節約されている。

(10) 会計の効果性と効率

上記の諸特性の組み合わせは日本企業の財務と会計の効果性と効率に明白なインパクトを与えている。

① 効果性から見れば、日本企業の会計係は製品の計画と原価計算、原価の管理と低減、全社経営計画、予算編成、およびその結果のような重要な決定の側面に係わりをもっている。会計係は、米国企業の洪水のような報告書がなくても、効果性を発揮している。報告は最大のベネフィットをもっている場所すなわち部門へなされている。財務と会計は実績と予算を比較した洪水のような報告書を作成したり、それらの報告書を組織中に伝達したり、差異の説明で悩ませる、というようなことをしていない。

② 日本企業の財務係は極めて生産的である。日本企業の財務係は最善の実践をしている米国企業の財務係に匹敵し、同時に多数の順行的な活動をしている点では米国企業の財務係を凌駕している。たとえば、日本企業の財務係は製品の目標原価計算、予算編成プロセスの管理、原価低減のための工場との協働などに係わっている。

③ 日本企業における管理会計と公開財務諸表会計への要員の配分は強く支持できるものである。

2. 管理会計の貢献の証拠

以上のように、ホーウェル教授は日本企業の管理会計の特徴とその効果性および効率を積極的に評価しているのであるが、次のような疑問の出ることも考えられる。

(1)その結果はどこにあるのか。(2)日本企業の利幅は米国企業の利幅よりも大きいのか。(3)日本企業は資産をより効率的に利用しているのか。(4)日本企業の管理会計実践がすぐれているのならば、株主への配当は著しく高いのか。

ホーウェル教授はこれらの疑問に対して次のような解答を用意している。

日本企業の経営実践は長期的な企業成功とかみ合っており、狭い利幅と低い資本利益率に隠されている。

① 日本企業は従業員へ多額の投資をしている。ローテーションの配属などは短期的には多額の投資を要しないが、日本企業の現在の地位をつくり、また将来もそうなるであろう。

② 日本企業は製品の向上と革新を断えずおこない、その結果、研究開発・新製品・その他の戦略的投資へ多額の資源を費している。たとえば、ファナックは製品の利幅が極めて高いがその事実は全社的財務業績に反映されていない。ファナックは世界の第1位のロボット・メーカーであるために新製品と工程の開発に多額の投資をしている。日本の鉄鋼、自動車その他のメーカーでは新製品と工程の改善や原価低減などのための断えざる再投資は基本的な目的となっている。

その結果、日本企業の投資水準は米国企業よりも高い。米国企業は日本企業から品質、生産性、および従業員投資を学ばねばならない。

③ 日本の先端的な企業における財務と会計は企業を競争優位へ導いている。米国企業は日本企業の財務と会計を理解し、それらが日本企業の業績に与えているインパクトを評価し、米国企業が競争力を改善するために役立つ日本

企業の運営の側面を選択すべきである。

結び

ホーウェル教授は10項目について主として日本企業の特徴を明らかにし、比較可能なところで、日米企業の管理会計実践を比較し、すべての点で日本企業の管理会計実践の方が優れていると評価している。そして、日本企業の製品の競争力が強い原因はそれらの諸点に求められている。

ホーウェル教授によって評価された日本企業の管理会計実践は従来の管理会計教科書には記述されていないものが多い。このことは教科書の内容と実践の乖離を意味すると共に、実践が先行し研究が後追いする状況の存在を示している。

1970年代の後半に世界市場における米国企業の競争力の低下と日本企業の競争力の強さが目立つと、日本的経営や日本の管理会計が注目された。1983年には日米企業の製造業績を比較したキャプラン教授（ハーバード大）の論文⁽⁷⁾が発表されたが、キャプラン教授はこの論文において米国の管理会計教科書に記述されていない技法が日本企業の管理会計実践に存在することに気付いている。

キャプラン教授とクーパー準教授はケース・スタディによって米国企業の管理会計実践を発掘し、ハーバード・ビジネス・スクールのケース(HBSケース)へ蓄積していく。キャプラン教授とクーパー準教授はこのHBSケースから従来の原価計算教科書には記述されていない、製品原価計算のための間接費配賦方式であるABCシステムを学界と実務界へ紹介して話題となった。

我が国では米国会計学会管理会計セクションの依頼にもとずいて、ケース・スタディによる日本企業の管理会計実践が発掘され、門田・桜井両教授の英文編著⁽⁸⁾が誕生した。

本稿で検討した視察報告では、門田・桜井両教授の英文編著で紹介されてい

る日本企業の管理会計実践と日本企業の訪問で見聞した管理会計実践の知識にもとづくホーウェル教授の見解と桜井教授（専修大学）の見解が総合され、日米企業の管理会計実践の相違点が10項目について鮮やかに描写されており、教えられるところが多い。しかし、意外な点も残されている。たとえば、米国企業の管理会計実践としてかなりの歴史をもち、最近になって発掘されて話題となったABCシステム(Activity-Based Costing System)について何ら言及されていないが、せめてコスト・マネジメントの項目で言及してもらいたかった。ABCシステム研究の重点が製品原価計算構造の解明から利用目的であるActivity-Based Management⁽⁹⁾（戦略を競争状況へ適合させたり、経營業務を改善するために、ABC情報を利用する）、あるいはコスト・マネジメント⁽¹⁰⁾へ移行していることから考えても、ABCシステムへ言及してもらいたかったと思う。しかし、この報告書が日米両国の研究者と実務家に益するところ大であることに変わりはない。

なお、この報告書では主として日本企業の特徴が取り上げられ、比較可能な部分についてのみ日米企業の相違点が明らかにされている。要点を一覧表示すれば、次表の如くである。

1992年以降、日米企業の競争力に変化が見られるようになる。一方で円高による為替差損分の減益をカバーするために日本企業がドル建の輸出価格を引き上げたことと、他方では米国企業が製品の品質向上に成功したことにより、日米企業の製品が価格と品質の両面で接近したことである。今後における日米企業の競争力の行方は予断できない時期を迎えているようである。1990年代における米国企業の競争力回復の鍵となった手法として、JIT、QCサークル、コンカレント・エンジニアリング、リエンジニアリング、およびABCを挙げる見解も登場している。⁽¹¹⁾

日米企業の競争力の変化、換言すれば米国企業の競争力回復の具体例として、新聞報道は自動車産業について次のような最新データを伝えている。

日米企業の管理会計の比較

項目	相違点	日本企業	米国企業
実践の形態		トヨタ—特別 多数の会社—トヨタと異なる 単純 米国から輸入	複雑 米国の創造
経営目的		世界的企業指向 顧客満足 高品質・低価格（低原価） 清潔・整頓・効率的—和	株主満足 品質と価格はトレード・オフ
価原市	格価場	価格通減→原価引き下げ （価格は市場で決まる） 価格を年々下げる 競争市場 国土の狭さ・天然資源の稀少→浪費の除去 売上高利益率重視 （長期的成長と収益性）	（原価プラス利益で価格を決める） 価格を年々上げる 寡占市場 投資利益率重視 自己資本利益率重視 （短期的収益性）
コスト・マネジメント		企画・開発段階 製品設計—チーム方式 手段—目標原価計算	生産段階 連続方式 標準原価計算 予算
管理報告		迅速・適切 横断的・下方指向	垂直的・上方指向
経予	算編画成	長期ビジョン・戦略的計画・中期計画 半年期予算の重視 短期目標の達成へ組織を向けさせる 年次予算の明細度—低い （予算の達成度は経営者の賞与・給与と無関係）	予算の用途—組織の測定と管理報酬の基礎 将来の機会の実現へ組織を向けさせていない 高い （直接的関係がある）
業績の指標		ROSの重視 在庫回転率—高い 設備の利用度—高い 資産回転率—低い （地価の高さ、再投資）	ROIの重視 低い 低い 高い
会計の役割		参加的—他部門との協働 原価・生産性指向—設計・生産指向 目による管理—水平的	命令・管理指向 垂直的
人的資源の管理		雇用・訓練・開発の重視 （定年制）	—
会計の効果性と効率		会計係の関与 製品計画と原価計算 原価の管理と低減 全社経営計画 予算編成 財務係の関与 財務の他 目標原価計算 予算編成 原価低減	—

1994年度第1四半期（1～3月）における米国3大自動車メーカーの最終利益、売上高、および販売台数は新聞報道によれば次のように好調である。

「GMの最終利益は、前年同期比66.5%増の8億5,400万ドル。会計制度の変更に伴う特別損益を計上しているため、これを除いた実質の利益の伸びは3倍を超える。売上高は同8.5%増の374億9,500万ドルで、販売台数は208万台だった。

フォードは同58%増の9億400万ドルの最終利益を計上した。特別費用4億4,000万ドルを計上しているため、実質の利益の伸びは2.3倍となる。売上高は同13.5%増の304億200万ドルで、販売台数は167万台に達した。

また、クライスラーの最終利益は9億3,800万ドルとなり、昨年第4四半期を抜き、四半期ベースでは過去最高を記録した。売上高は同21.3%増の132億2,300万ドルで、販売台数は74万台に急拡大した¹²⁾。

注

- (1) Yasuhiro Monden and Michiharu Sakurai(editors), *Japanese Management Accounting*, Productivity Press, 1989, pp. xii-xxii.
- (2) Ibid., pp. xi-xx.
- (3) 近年の米国においてケース・スタディや比較研究を推進したのは次に示す文献①のジョンソン＝キャプランの共著における問題提起であり、この問題提起にもとづく具体的研究の成果が1980年代後半以降続々と出版された。それらの諸文献として、たとえば、次の②以下のものをあげることができる。
 - ① H. Thomas Johnson and Robert S. Kaplan, *Relevance Lost*, Harvard Business School Press, 1987.; 鳥居宏文訳, レレバンス・ロスト, 白桃書房, 1992.
 - ② William J. Bruns Jr. and Robert S. Kaplan, *Accounting and Management*, Harvard Business School, 1987.
 - ③ Robert Capettini and Donald K. Clancy (editors), *Cost Accounting, Robotics, and the New Manufacturing Environment*, AAA, 1987.
 - ④ Robert A. Howell, James D. Brown, Stephen R. Sourcy, and Allen. H. Seed III, *Management Accounting in the New Manufacturing Environment*, NAA, 1987.
 - ⑤ Robert E. Bennett, James A. Hendricks, Daraid E. Keys, and Edward J.

- Rudnicki, *Cost Accounting for Factory Automation*, NAA, 1987.
- ⑥ Cost Accounting for the '90s, NAA, 1987.
 - ⑦ John Y. Lee, *Managerial Accounting Changes For The 1990's*, Addison Wesley, 1987; 門田安弘, 井上信一訳, 90年代の管理会計, 中央経済社, 1989.
 - ⑧ Allen H. Seed III, *Adapting Management Accounting Practice to an Advanced Manufacturing Environment*, NAA, 1988.
 - ⑨ C. J. McNair, William Mosconi, and Thomas Norris, *Meeting the Technology Challenge*, NAA, 1988.
 - ⑩ Callie Berliner and James A. Brimson(editors), *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*, Harvard Business School Press, 1988.
 - ⑪ Cost Accounting for the '90s, NAA, 1988.
 - ⑫ C. J. Mc Nair, William Mosconi, and Thomas Norris, *Beyond the Bottom Line*, Dow Jones-Irwin, 1989.
 - ⑬ Peter B. B. Turney(editor), *Performance Excellence in Manufacturing and Service Organizations*, AAA, 1990.
 - ⑭ Robert S. Kaplan (editor), *Measures for Manufacturing Excellence*, Harvard Business School, 1990.
 - ⑮ J. Robert Dixon, Alfred J. Nanni Jr., and Thomas E. Vollmann, *The New Performance Challenge*, Dow Jones-Irwin, 1990.
 - ⑯ Robert W. Hall, H. Thomas Johnson, and Peter B. B. Turney, *Measuring Up*, Business One Irwin, 1991.
 - ⑰ James A. Brimson, *Activity Accounting*, John Willey & Sons, 1991.
 - ⑱ Peter B. B. Turney, *Common Cents*, Cost Technology, 1991.
 - ⑲ Robin Cooper, Robert S. Kaplan, Lawrence S. Maisel, Eileen Morrissey, and Ronald M. Oehm, *Implementing Activity-Based Cost Management*, IMA, 1992.

日本におけるケース・スタディによる管理会計実践の紹介は、たとえば次の諸文献でなされている。

- ① 岡本清・宮本匡章・桜井通晴編著, *ハイテク会計*, 同友館, 1988.
- ② 企業経営協会編, *管理会計の実際*, 税務研究会出版局, 1988.
- ③ Yasuhiro Monden and Michiharu Sakurai(editors), *Japanese Management Accounting*, Productivity Press, 1989.
- ④ 田中隆雄編著, *現代の管理会計システム*, 中央経済社, 1991.
- ⑤ 桜井通晴, *企業環境の変化と管理会計*, 中央経済社, 1991.
- ⑥ 門田安弘, *自動者企業のコスト・マネジメント*, 同文館, 1991.
- ⑦ 小池明, *日本電気の利益管理方式*, 中央経済社, 1991.
- ⑧ M. IMAI, *KAIZEN*, McGraw-Hill, International Editions, 1991.

- ⑨ Z. KATAYAMA, *Cost Reduction*, PHP Institute, 1992.
- (4) ROBERT A. Howell and Michiharu Sakurai, *Management Accounting (and Other) Lessons From the Japanese Management Accounting*, December 1992, pp. 28-34.
- (5) Robert A. Howell and Michiharu Sakurai, *op. cit.*, pp. 29-34.
- (6) proactive (物事を順に追ってやっていく; 飛び越えてやらない) という言葉は, マクネアー等の次の文献で既に用いられている。
C. J. McNair, William Mosconi, and Thomas Norris, *Meeting the Technology Challenge : Cost Accounting in a JIT Environment*, NAA, 1988.
- (7) Robert S. Kaplan, *Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research*, *The Accounting Review*, October 1983, pp. 686-705.
- (8) Yasuhiro Monden and Michiharu Sakurai (editors), *Japanese Management Accounting*, Productivity Press, 1989.
- (9) Peter B. B. Turney, *Common Cents: The ABC Performance Breakthrough*, Cost Technogy, 1991.
- (10) Robin Cooper, Robert S. Kaplan, Lawrence S. Maisel, Eileen Morrissey, and Ronald M. Oehm, *Implementing Activity-based Cost Management*, IMA, 1992.
- (11) 河田信 抄訳 米国ビジネスのクオリティと原価計算, 企業会計, 1994年3月号.
- (12) 朝日新聞 (平成6年5月1日朝刊)。