

リスク測定の改善と迫りくる金融危機の警告のために管理会計の実務家と学者は何をなすことができるか

What can Management Accounting Practitioners and Academics Do to Improve Risk Measurement and Forewarn Impending Financial Crises?

Sriya Kumarasinghe

University of Otago, New Zealand

Roger Willett

University of Tasmania, Australia

要 約

私たちは、2008年の金融危機に鑑み、管理会計のある種の欠陥というものを感知し、ここでこのことについて議論しようと思う。そこで、管理会計思考の最近の諸傾向とそれについての日本的な諸観点を述べることにする。本論文は、〈今日の管理会計研究が〉金融リスクとその帰結に関わる信頼できる測定を欠いていることに焦点をあて、また、〈そのことを解決するために〉学者と実務家との協力を通して諸学問領域からなる (multi-disciplinary) 共同研究を行うことの重要性を強調している。

キーワード

金融危機 (financial crisis) ; 管理会計 (management accounting) ; 日本管理会計 (Japanese management accounting) ; リスク測定 (risk measurement)

序 言

2008年における世界的な金融危機は、組織にとっての会計の役割に関係する諸問題を再び我々に思い起こさせた。人というものは、物事が順調に進行しない場合にはもっとうまく物事を処理しておけば、生起したことが起こらなかったかもしれないと自問するものである。もしもより十分に知らされ、よりうまく指揮されていたならば、私たちは問題を予測し、それを回避しえたであろうか？ 私たちには欠陥があったのであろうか、或いは私たちは間違った方向を見ていたのであろうか？

会計や会計関係者にいま向けられる批判の多くは (しばしば自己批判でもあるが)、1990年代の中期から後期にかけて発生したアジア金融危機の時期に示された批判に類似している。つまり、測定されていたものの不透明性、誤った事象の測定或いは事象の不適切な測定、基準の不足、不十分な明瞭性、そして貧弱な倫理行為 (Mainelli, 2009)。端的に言えば、貧弱な会社統治 (コーポレート・ガバナンス) である。

これらの欠陥は財務会計と管理会計の両領域に当てはまる。両学問領域は究極的には共通の原理に基礎を置いている。とは言え、管理会計は内部的な意思決定目的に向けられ、透明性とか公開について強調することがより弱く、経営の意思決定のための測定と関連性 (relevance) をより強く強調している。本稿では、管理会計が現に機能している状況、世界的な金融危機の結果として管理会計が直面している諸問題についての日本的な視点、そして金融危機の一因となっている管理会計の主たる欠陥であると私たちが信じていること、つまり金融危機の信頼できる測定について深く考えてみようと思う。金融危機における諸挑戦に対処することは、管理会計及び財務会計の関係者にとって当面する研究課題での共通の要素である。管理会計と財務会計の関係者がリスク問題の専門家として本分を尽くすならば、つまりリスク分析において管理会計アプローチと財務会計アプローチが統合されるならば、よりうまく調和した回答が得られるのである (Mainelli, 2010)。

管理会計一般の状況

アメリカ、ヨーロッパ、また特に日本における〈管理会計の〉発展に影響を受けてきたアジアにおける管理会計は、財務会計と比べてみると、理論と実践の知識を欠いており、最近までおこなわれていると考えられてきた (Nishimura and Willett, 2005)。より一般的に、Davila and Oyon (2008) は、管理会計研究がサイロ内で余りにも多くの作業をしようとしていると批判している。研究者たちは自己の仕事が大きく社会に及ぼしている影響を考え、そして社会で起こっているものを記述しなければならないと、彼らは述べている。管理会計学者や専門家は同じ教義を共有しながら、彼らが重要であると認める諸問題とか、恐らくそれらの専門用語以外のそれらを取り扱う方法においてはほとんど共通性を有していない。世界的な金融危機や会社統治に関わるスキャンダルなどに見られる最近の出来事は、学術研究者及び経営専門家たちがこれらの問題に取り組み、それらの原因を分析し、そして実行可能な解決策を提案できるようにより効率的に協働することを促しているのである。

今日の金融危機の直接的な原因は、一般的には、これよりもより早い時期に起こったアジアの金融危機と同様に、貧弱な会社統治に帰せられる (Dujuan, 2009; Dercon, 2007; Parker, Peters, and Turetsky, 2002)。これは部分的には倫理問題である (Wong, 2009)。より優れた管理会計は倫理問題を解決することはできないが、貧弱な管理会計情報は優れた倫理的な意思決定を危うくするのである。経営が直面する諸問題を幅広く理解するために管理会計が非財務情報や非計量的な情報を包括すべき必要性について多くのことが行われてきた (Pretorius, 2008; Otley, 2008; Asada, Bailes, and Suzuki, 2000)。しかしながら、金融危機の根本的な原因は金融リスクを統制しかねたことにある。再び言うならば、管理会計はそれ自体で経営者が不当なリスクを冒すのを防止することはできない。それは金融リスクを正確に測定し、報告することによってリスクを管理する必要性に注意を向けさせることができるだけである。そして、もしも組織の最善の利益において行動する適切なインセンティブに支援されながら、倫理規範が遵守されるならば、金融的な苦境の蓋然性は減じられるであろう。問題は、財務会計とともに、私たちが諸組織において金融危機の諸

レベルを測定し、ルーチ的に報告するような、承認された、体系的で・信頼できる制度をいまなお有していないということにある。それゆえに、金融リスク測定のための厳密な技法を展開することは、管理会計研究にとって最も中心的な優先課題でなければならないのである。

上記の提案に関わる困難性は、それが最新の管理会計に欠けている2つのこと、すなわち技術的諸問題への解決策を見出すことと諸学問領域からなるアプローチを要求していることである。

第一の点については、この数年最もよく知られている管理会計学誌に発表された研究成果は、実務についての定性的な事例研究による叙述や様々な問題に対する経営者や会計関係者の認識状況についての調査に集中している (Riaz, 2009; Bhimani, 2002)。私たちは、組織内で何が進行しているのか、そして進行しているものの認識状況については定性的にかなり十分に理解しているが、情報技術及び計算技法一般における進歩ということを別にすると、管理会計自体がいかに技術的に改善されるのかについてはほとんど知らないのである。

かつてこの学問領域の核心であった、より優れた測定システムの設計に関連する規範的な諸問題はほとんど公にされていない (Bromwich, 1999/2000)。それらが起こっているこの領域での展開を、いま私たちは数学、オペレーション・リサーチやオペレーション・マネジメントの諸雑誌では見るのであるが、管理会計実務家と同様管理会計学者の研究雑誌ではほとんど手に入れることができない (Rosenzweig, 2009)。

管理会計研究に欠けている第二の点、つまり諸学問領域からなるアプローチは第一の点に関係している。諸組織にとっての管理会計の必要性は、共通性を持ったものであるけれども、ある程度個々の組織にはそれは特殊限定的である。いわゆる「戦略管理会計」(SMA) システムの実施は、SAP〈ドイツのシステム分析とプログラム開発〉や Oracle〈米国オラクル社のデータベース管理システムソフト〉のような包括的な企業資源管理システム (EPRs) が特別の必要性に適合させるために広範囲にわたる、しかも高価な特別仕立てを必要としていることを示している (Kakouris and Polychronopou-

los, 2005)。

これまで遺産的に引き継がれてきた諸制度の偏在的な存在やそれらをERPに統合しようとする問題は上述の事実を証明しているのである (Beheshti, 2006)。結局、管理会計システムのより優れた設計問題を提起してきた管理会計研究者は、管理会計士のみならず、情報技術・経営の専門家、そして恐らく統計家・数学者・技師との関与を求めている。

管理会計研究へのより諸学問領域からなるアプローチが必要であることと技術的な測定問題への関心の薄さというものは、例として挙げると、Lewellyn (2003), Otley (2008) や Langfield-Smith (2008) といった人々の文献に反映されている。Lewellyn は、管理会計研究における「理論化の水準」について探究し、理論を主題としたものとみなされるところのものが今日では余りにも狭く定義づけられ、管理会計を特徴づけている重要な経験的諸事象が適切に研究されていないと結論づけている。Otley は、人為的に制約された会計機能の限界を越えていく必要性を強調している。Langfield-Smith は、戦略会計システムが管理会計技法或いは接近法を論述する際にもはや有効ではないこと、そして将来的には、戦略管理会計に鼓舞された技法がどのようにより一般的な実践において、また組織的な諸過程に拡散されていくかに焦点が当てられなければならないことを提案している。しかしながら、学術的な文献は、〈我々が〉管理会計研究の「戦略的な」欠陥に悩まされている一般的な諸問題の論評については余りにも時間をかけすぎているのであるが、金融リスクを測定する有効な方法といったような根本的な問題への解決には十分に時間をかけていないのである。

管理会計についての日本的な視点

管理会計についての日本の理論化は、同時的に社会的な意味においてより融合的で、(少なくとも西洋の合理主義の眼からみて) より精神主義的な意味を持ち、東洋的であり、諸原理の技術的な諸側面により関心を抱いている。

会計文献を見る限り、オーストラリア、ニュージーランド、カナダ、そしてアメリカ合衆国のような国々では、それらの会計の焦点が

ミクロ経済に当てられているものと考えられる。それとは対照的に、フランス、ドイツ、スウェーデンやスペインのような国々と共に日本 (の会計) はマクロ経済に焦点を当てていると考えられる (Nobes, 1983)。この特徴は、本質的には、日本自体の制度が影響を受けてきた祖先の会計制度の構図から導かれている。それにもかかわらず、これは、日本の会計を理解するためには日本文化、企業実践、歴史などを理解しなければならないという多くの著者たちがなしてきた指摘を強めているのである (Nishimura, et al., 1997)。

集団意識、個人的・会社会的な関係における相互依存、連結する企業系列、そして企業業務への強固な政治的支配は、西洋の国々における開放的な市場環境や合理主義的な伝統と比べると、異なった会計環境に方向づけている。日本文化の影響が、彼らの経営実践と西洋モデルとを識別しているように、日本は、その管理会計技法に特殊な趣を付け加えてきたのである。顕著なる日本型の理論化について、Nishimura は、かれが「最小化」、「最大化」そして「最適化」と名づけている三つの側面を〈その日本型が〉新たな形の管理会計に統合している点を論述している (Nishimura, 2003)。

しかしながら、日本における経営システムは最近まで革新的な経営実践の典型として見られてきたけれども、最近の調査結果によれば、日本とアメリカ合衆国での日本の執行経営者 (executives) はそれが危機状態にあると信じていることが明らかにされている。企業系列の重要性は弱まっている。彼らは合併や買収にますます力を注ぎ、日本的な伝統から離れ HRM (人的資源経営) 実践への主たる転換を示している。西洋的な経営実践の影響の強まりが明らかになってきており、日本における何人かの外国人執行経営者が機能を果たすモデルであると考えられている。革新 (innovation) は広く軽視されるようになってきている (Pudelko and Mondenfall, 2007)。

101社の日本の製造企業の調査に基づいて、Nishimura と Willett (2005) は、回答会社のただ20%以下が活動基準原価計算 (ABC) とかバランス・スコア・カードなどの研究者によって提唱されてきた現代的な管理会計システムを採用しているだけであることを明らかにした。Nishimura は、JIT (ジャスト・イン・タ

イム)や全員品質管理(TQC)そして目標原価計算のような日本的な管理技法がどのように日本ではバランス・スコア・カードの採用を越えて実施されてきたかを説明している。日本ではその実践の焦点は、内部的な統制や、市場戦略のために主として原価企画や原価改善にあてられている(Nishimura and Willett, 2005)。日本の管理会計システムにおける基本的な取り組み方は高品質と低原価(との統合)に基礎づけられている。原価と品質を中核とする経営の影響は日本諸会社の事業戦略の中で明らかに目立ったものである。

しかしながら、このような取り組み方は、今日のグローバル経済環境の状況では必ずしも効果的ではない。日本企業は競争的で、収益的であるために原価低減実践に関心を抱いているのであるが、代替的な接近法を含む実験により状況を変えていく順応性についてはほとんど示していない。日本の経営者は、十年以上にわたって積極的な成果を提供しかねてきた、同じ原価アプローチを用いているようである。2009年版『日本会社年報』(Japan Company Handbook)は、自分達の会社の人事開発、革新及び市場戦略などの領域に欠陥があると1993年の調査においてそれらの会社の経営者が感じた80社が、なお原価低減、人的資源削減や在庫縮減という伝統的な戦略を持ち続けているように、どうして16年たっても損失或いは利益低下にいまなお苦闘し続けているのかを詳述している。

いくらかの日本の大組織のこの〈グローバル経済環境への〉接近が十分に効果を発揮していない状態は、この大組織のモデルをより小さな組織が十分に検討されることなくして、一貫して採用することにより、しばしばこの小規模企業に移されているのである。Hopperなど(1999)は、九州における日本の中小製造企業についての現地調査において、多くの企業が大組織と同じ原価計算システムを用いているが、しかしながら意思決定或いは業績評価ではその結果として得られる情報を有効に利用していないことを明らかにした。

日本の経営者は、企業業態の再構築(リストラクチャリング)の必要を認めている。彼らは、低い利益を犠牲に市場成長に集中し、他方で原価削減戦略を継続している(Pudelko and Mendenhall, 2007)。経営者は利益創造の必要性に気づいているが、しばしば危機管理の下で、彼らは、中核的な業務能力・資質(core compe-

tencies)により一層集中し、過度な多角化を制限し、価値連鎖(value chain)を再構築し、より一層合併と買収に従事し、会社のネットワーク(系列)の規模を縮小し、子会社や供給先を減らしている(Japan Company Handbook, 2009)。これは、本質的に、管理会計の焦点を原価低減と品質改善の過程におき続ける防衛的な撤退戦略である。この焦点が世界市場の今日的な状況への日本の最善の利益を示しているということは明らかでない。

Nishimuraは、日本の実践に関連して価値基底的な経営の概念的な分析を提示しながら、国際市場における熾烈な競争、短命的な消費者の嗜好そして急激な技術の変化を仮定するならば、経営者が生産物の価値を効率的かつ能率的に高めるのみならず、競争優位のために企業価値を強化しなければならないことを提案している。このことを達成するためには、経営は、将来(前方)をみ、事前行為的(proactive)でなければならない、同時に管理会計はリスクと機会に関連する有益な情報を経営に提供しなければならないのである(Nishimura, 2007)。

金融危機の原因に取り組むための目的と戦略、戦術

管理会計の目的は、より優れた経営の意思決定のために情報を提供することであり、これまでも常にそうであった。しかしながら、経営の不祥事や金融危機は、より優れた経営決定がまさに短期利益の最大化についてなされるものではないことを示している。インセンティブシステムは、経営者が自分たちの組織の最適な利益において行動することを保証するために注意深く考え抜かれたものでなければならないのである。持続的な長期成長を許容するように経営の決定がなされなければならない。しかしながら、管理会計の核心部分におけるもっとも重要な弱点は、生き生きした、信頼できる金融リスクの表出における技法の視野の狭い領域、つまり会計測定の中心的な問題に存在している。

確認し難く、また非測定的な金融リスクが急激に広がっていることが、今日における金融危機の決定的な要因である。私たちは、経営者が間違った行為を行うであろう確からしさを減少させるためにインセンティブ計画を設計することができる。私たちは、意思決定の長期的な諸局面、その重要な非金融的な諸局面とこれらの

私たちの環境への影響を自ら考えるように強いことは可能である。しかしながら、私たちが下す決定においてリスク範囲を測定し、これを効果的に伝達しなれば、最近に見たような歴史は恐らく繰り返されるであろう。それゆえに、生き生きとした、そして信頼しうる金融リスク測定の展開は、管理会計研究者たちにとって、彼らが直面している、最も重要な唯一の挑戦である。

Cooper と Kaplan (1988) は、配賦問題への一つの解決策として活動基準原価計算 (ABC) を提案した。この主張が正当であるかどうかを別として、ABC の骨組みには金融リスクの体系的な取り組みは存在していない。Kaplan と Norton (1992) は、様々な場所で優れた戦略的経営における重要な構成要素としてリスクについて言及している。しかしながら、またここでも、リスクの多次元的な諸側面を金融リスクという唯一の測定に関連づける装置は存在していない。

Willett の「統計的原価活動理論」(Statistical Cost Activity Theory) (Willett, 1991; Gibbins et al., 1998) は ABC よりもより厳密で、正確である。その実際の取り扱いと応用は非リスク関連的な応用ということで、ABC とは同じであるが、その明示的な統計的な骨組みは「統計的な活動原価分析」(Statistical Activity Cost Analysis: SACA) の展開に横たわる金融リスク測定を当然のこととして取り扱うことを可能にしている。この後者の点は財務会計と同様管理会計にも当てはまる。財務会計においては、統計的な活動原価分析は、会計見積りとして減価償却の決定有用性の文脈において大いに適用されてきている。たとえば、Lane と Willett (1997) は、長期利益見積りのための最適な平準化技法として減価償却について一つの機能を提案している。管理会計におけるその応用は、標準原価計算の原価差異の統計的属性に関する Booth と Willett (1997) の文献に包含されており、より最近では生産工程から生じてくる測定困難な環境コストを見積りに関わる Falta など (2006) の文献に含まれている。多くの最近の研究作業は、最近現出しつつある工学的な資産管理の領域において金融リスクを測定するための、スポンサー付の応用プロジェクトで遂行されている (例えば、Colin et al., 2010を参照)。

以上のような最近の統計的な活動原価分析研究は、実務家が金融リスクを評価する重要な問題に取り組んでいく上で役立つ。私たちは、最近公刊された研究作業に関する参考文献が示しているように、一つの解決策を提供できる理論と技法を有している。必要とされていることは、理論・諸モデル・諸方法・諸技法を展開し、そして組織管理システムの中でこれらを実施するために学者と実務家との一層の協働を展開することである。研究者は、組織の内部作業活動への接近と時機に合致した方法で成果ある産物を生み出すために必要な資源を提供する支援体制を必要としている。この努力の成功を実現するために要求される研究チームは諸学問領域からなるものである。つまり会計関係者、情報科学者、経営理論家、技師等の共同作業である。

このようなチームは、オーストラリアのような国々では、公的及び私的な基金から支援を受けている研究センターによってすでに活動を行っている (例えば、www.cieam.com を参照)。このモデルは十分に機能しているが、上記に関連したプロジェクトのような極めて少ない孤立的な研究プロジェクト以外では、いまなお広範囲には用いられていない。これは誠に残念なことである。なぜならば大学、とくに経営学部は管理会計が直面している技術的な挑戦に対して解決策を見出しうるために経営組織と協働して用いられる未使用の人的・技術的な資源を包含しているからである。資源は、このような共同的研究を支援するためには必要である。しかしながら、この共同作業のコストは、これらの問題を解決することへのその他の選択肢よりもはるかに小さいことは確かである。それゆえ、大学や企業組織は、金融リスクの改善された測定に管理会計研究者が積極的に貢献しようとしていることを期待して事前行動的に共同作業を求めなければならない。

参考文献

- Asada, T., Bailes, J. C. and Suzuki, K. (2000). Implementing ABM with Hoshin Management, *Management Accounting Quarterly*, Winter, 1-6.
- Beheshti, H. M. (2006). What managers should know about ERP/ERP II, *Management Research News*, 29, 4 : 184-193.
- Bhimani, A. (2002). European Management Accounting Research: Traditions in the Making, *The European Accounting Review*, 11, 1 : 99-117.
- Bromwich, M. (1999/2000). Thoughts on Management Accounting and Strategy, *Pacific Accounting Review*, 11, 2 : 41-48.
- Booth, J. and Willett, R. J. (1997). Some Statistical Properties of Standard Costing Variances, *IMA Journal of Man-*

- agement Mathematics, 8 : 167-179.
- Colin, A., Falta, M., Su, S., Turner, L., Willett, R. J. and Wolff, R. (2010). A Statistical Activity Cost Analysis of the Relationship between Physical and Financial Aspects of Fixed Assets *Proceedings of the first World Congress of Engineering Asset Management*, Gold Coast, Queensland, Australia, July 2006, Springer. (Forthcoming in the *Engineering Asset Management Review*).
- Cooper, R. and Kaplan, R. S. (1988). Measure Costs Right: Make the Right Decisions, *Harvard Business Review*, Sept-Oct, 96-103.
- Davila, T. and Oyon, D. (2008). Cross Paradigm Collaboration and the Advancement of the Management Accounting Knowledge, *Critical Perspectives on Accounting*, 19 : 887-893.
- Dercon, B. (2007). Corporate Governance after the Asian Crisis, *Managerial Law*, 4, 4 : 129-140.
- Dujuan, Y. (2009). Inefficient American Corporate Governance under the Financial Crisis and China's Reflections, *International Journal of Law and Management*, 51, 3 : 139-152.
- Falta, M., Gallagher, L. and Willett, R.J. (2006). Modelling "Hard-To-Measure" Costs in Environmental Management Accounting, *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 1, 1 : 127-144.
- Gibbins, M., Hillier, J. and Willett, R. J. (1998). The Foundations of Statistical Activity Cost Theory with Applications to Some Old Accounting Measurement Issues: A Simulation Approach, *Journal of Political Economy*, 64, 5-6 : 57-79 (Kyushu University Press, Japan).
- Hopper, T., Koga, T. and Goto, J. (1999). Cost Accounting in Small and Medium Sized Japanese Companies: An Exploratory Study, *Accounting and Business Research*, 30, 1 : 73-86.
- Japan Company Handbook, (2009). Tokyo, Toyo Keizai Inc.
- Kakouris, A. P. and Polychronopoulos, G. (2005). Enterprise Resource Planning (ERP) System: An Effective Tool for Production Management, *Management Research News*, 28, 6 : 66-78.
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P. (1992) The Balanced Scorecard - Measures that Drive Performance, *Harvard Business Review*, Jan-Feb, 71-79.
- Lane, J. and Willett, R. J. (1997). Depreciation Need not be Arbitrary, *Accounting and Business Research*, 3 (Summer) : 179-94.
- Langfield-Smith, K. (2008). Strategic Management Accounting: How Far Have We Come in 25 Years?, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21, 2 : 204-228.
- Lewellyn, S. (2003). What Counts as "Theory" in Qualitative Management and Accounting Research?, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 16, 4 : 662-708.
- Mainelli, M. (2010). Just Doing My Job: Intelligence Versus Integrity in Financial Professionals, *The Journal of Risk Finance*, 11, 2 : 235-237.
- Mainelli, M. (2009). Confidence Accounting: Putting Essential Uncertainty Back into Auditing and Accounting, *The Journal of Risk Finance*, 10, 3 : 305-310.
- Nishimura, A. (2003). Management Accounting: Feed Forward and Asian Perspectives, New York, Palgrave.
- Nishimura, A. (2007). Conceptual Analysis of Value-Based Management and Accounting: With Reference to Japanese Practice, *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 2, 1 : 71-88.
- Nishimura, A. and Willett, R. (1997). Structures and Features of Japanese Accounting in Accounting in the Asia-Pacific Region, ed. Nabil Baydoun, Akira Nishimura, and Roger Willett, Singapore, John Wiley and Sons.
- Nishimura, A. and Willett, R. (2005). Fundamental Features and Perspectives of Management Accounting in Asia in Management Accounting in Asia, ed. Akira Nishimura and Roger Willett, Malaysia, Thomson Learning.
- Nobes, C. W. (1983). A Judgemental International Classification of Financial Reporting Practices, *Journal of Business Finance and Accounting*, Spring, 1-19.
- Otley, D. (2008). Did Kaplan and Johnson Get it Right?, *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, 21, 2 : 229-239.
- Parker, S., Peters, G. F. and Turetsky, H. F. (2002). Corporate Governance and Corporate Failure: A Survival Analysis, *Corporate Governance*, 2, 2 : 4-12.
- Pretorius, M. (2008). When Porter's Generic Strategies are not Enough: Complementary Strategies for Turnaround Situations, *Journal of Business Strategy*, 29, 6 : 19-28.
- Pudelko, M. and Mendenhall, M. E. (2007). What Western Executives Need to Know about Current Management Practices, *Organizational Dynamics*, 36, 3 : 274-287.
- Riaz, S. (2009). The Global Financial Crisis: An Institutional Theory Analysis, *Critical Perspectives on International Business*, 5, 1/2 : 26-35.
- Rosenzweig, E. G. (2009). A Contingent View of E-Collaboration and Performance in Manufacturing, *Journal of Operations Management*, 27 : 462-478.
- Willett, R. J. (1991). Transaction Theory Stochastic Processes and Derived Accounting Measurement, *Abacus*, 27 : 2, 117-134.
- Wong, L. (2009). The Crisis: A Return to Political Economy?, *Critical Perspective on International Business*, 5, 1/2 : 56-77.
- www.cieam.com

【解説】

本論文は、今日における金融危機の現状において管理会計研究がどのような状況にあり、いまなにをなすべきかを論じている興味深い作品である。広く管理会計研究の現状を見てみると、多くは狭い短期的な視点で世界の事象を捉えており、いま世界の人々が苦しんでいる金融危機と自らの関係を問い直すような作業はほとんど行われていない。会計はたしかに中世から続いてきた簿記に見られるように、極めて現実的で、実践的であるが、余りにも「現実」的であり、世界で起こっている事象とはほとんど管理会計研究者は無縁であると思ひ込み、小さな「現実の世界」に閉じこもり、そのことに満足し、或いは自己の位置さえも認識することなく、時にはこの「小さな世界」から飛び出す研究を異端視さえてきた。本論文が指摘するように、会計学ほど諸学問領域からなる研究 (multi-disciplinary research) においておくれを取っている学問は珍しいのである。それは、諸学問領域との接点を求めて、「小さな現実」から飛び出し、「大きな現実」(世界・宇宙)への認識に接近しようとする研究が少なかったことによる。

著者たちは、こうした中で日本的なアプローチに注目する。彼らによれば、日本の会計実践や会計研究はドイツ、フランスなどと同様、アメリカ的なミクロ視点というよりもマクロ的な視点に焦点をあててきた。その結果、短期的な利益を犠牲にして長期的な市場占有やそのための低原価と高品質の統一ということを重視してきた。この結果として、JIT、原価企画や原価改善などの日本的な管理会計が生み出されてきた。しかしながら、世界的な金融危機において、

日本の大企業は合併や買収、超多角経営化の縮小、コア・コンピタンスなどに方向を転換しているが、なお戦略の焦点を原価削減に置いている。恐らく著者たちは、日本の研究者に対して、いま世界で起こっている金融危機に対して企業経営に役立つ情報を提供しているのか、そうしてまた企業経営者そして大学の組織に対して、そのような情報提供を受けうるような支援を研究者に行っているのかと問いかけているのである。

さて、本論文は、世界的な金融危機のもとで管理会計研究がなすべきことは金融危機とそれがもたらす諸結果を経営者に予防的、事前行為的に判断せしめるような情報を提供しなければならないことを明らかにしている。それはまさしく金融リスクに関する情報であり、管理会計はこの金融リスクを会計的に測定する技術を開発しなければならないのである。著者たちは、すでにその試みとして「統計的原価活動理論」を展開し、さらに「統計的活動原価分析」への応用に向かっている。彼らは、この分析法を応用することにより金融リスクを測定する可能性を示唆している。しかしながら、より現実的で、応用力を持ったシステムやモデルの開発は管理会計や財務会計だけではできないものでなく、統計学者、経営学者、実務家、技師などとの共同研究が不可欠である。本論文はこれを諸学問領域からなるアプローチと名付けているのである。

本論文が世界的な金融危機を基底に問題を論じているのであるが、東日本大震災や福島原発事故の後において論文を書いていたならば、彼らはきっとこれらの事柄を日本の管理会計研究がどのように管理会計問題として研究しているかを論じたであろう。私は、世界の事象を会計に直結できるほどこの学問は簡単なものではないが、結びつけなければますます世界から離れ、経営管理学からも無視され、孤立する厄介な学問であると思っている。しかしながら、それだけにやりがいのある学問でもある。現実の世界を取り込むこと、その「大きな現実の世界」の方向とそれがもたらす顛末を会計的に認識することなどは不可能であると考えた立場は非常によく理解できるのであるが、会計が科学として存在しうるためには、それを不可能と決めつけないで、そこに如何に到達するかを考え続ける中に本論文が提起している問題を理解し、自ら豊かな「現実の世界」に生きている実感や感

動を得ることができるのではないだろうか。実際には、小さな現実は大いなる現実と切り離しがたく結びつき、大いなる現実の動きに拘束されているのである。

さて、本論文は、2009年10月31日から11月2日まで別府大学で開催された第5回アジア太平洋管理会計学会フォーラムで記念講演としてRoger Willett教授が報告したものであり、その後修正を加え、Asia-Pacific Management Accounting Journalの第5巻第2号(2010年)に掲載されたもので、著者及び出版元の同意を得て翻訳されている。なお、Willett教授とは私は1992年から1年間ニュージーランドのオタゴ大学で勤務し、ほぼ毎日生活を共にし、会計以外に多くのことを学び合った間柄である。彼は、ニュージーランド・オーストリア学会の会長を務め、多くのアジアの留学生を指導し、日本の会計についてのよき理解者である。彼の博識と鋭い分析能力に支えられて、私は彼とAccounting in the Asia-Pacific Region, John Wiley & Sons, 1997や Management Accounting in Asia, Thomson, 2005を編集し、これらの共同作業を行う過程で多くのことを学ぶことができた。

なお、Roger Willett教授は、本論文と関連して、昨年11月マレーシアで開催されたアジア太平洋管理会計学会総会において「経営管理研究における定量的・定性的方法と傾向」(Quantitative and Qualitative Methods and Trend)というテーマで報告を行い、本論文のテーマに関連する問題をさらに定量的なモデルに具体化し、またいくつかの事例研究を踏まえて発展させている。同時に、私は、本論文で取り上げている問題を日本での津波・原発事故を考えながら、“Uncertainty and Management Accounting: Opportunity, Profit Opportunity and Profit”という論文に纏めあげ、Asia-Pacific Management Accounting Journal, 第6巻1号(2011年)に発表している。

最後に、本翻訳において著者たちの意図することが十分に表現されているならば、最高の喜びである。**(翻訳・解説：西村 明)**

*なお本翻訳文において、日本語としてできるだけ容易に理解できるように訳者は〈 〉内に注記を加えている。()内の内容は原文によるものである。