



業績管理会計における非財務情報が意志決定に及ぼす影響（〈特集〉 管理会計における非財務情報の意義）

清水, 信匡

(Citation)

国民経済雑誌, 186(1):89-104

(Issue Date)

2002-07

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/00335362>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/00335362>



業績管理会計における 非財務情報が意思決定に及ぼす影響

清 水 信 匡

業績管理会計としてのABMにおいて、コスト・ドライバー等の非財務情報は財務業績の補足情報として意思決定プロセスに影響を及ぼす。すなわち、意思決定者は、目標業績を達成するために、フィードバック情報として財務業績のみを利用する場合、業務プロセスの複雑性からその発生原因を特定化することはできない。しかしながら、コスト・ドライバー等の非財務情報を補足情報として用いることで、活動と財務情報との因果関係が意思決定者に理解され、意思決定プロセスに正の影響を及ぼす。その場合、非財務情報は業務活動の選択プロセスだけに影響を及ぼすだけでなく、業務の改善活動という知識創造活動にも積極的な影響を及ぼす可能性を秘めている。このような個人レベルの意思決定への影響は、組織レベルでは意思決定者同士のコミュニケーションを通じて創発される組織学習へと昇華していく。

キーワード 業績管理, ABM, 非財務業績, 学習

1 問題の所在

業績管理会計は営利企業の業績管理システムの中でもっとも重要なサブシステムである。一言で言えば、業績管理の目的は目標を達成できるような行動に組織成員を誘導することである。もちろん、企業目的に沿った行動の内容は、プログラム化された業務から、構造化された意思決定、そして、新しい業務を企画するといった知識創造に至る幅広いものである。そして、業績管理会計は、その中で主に財務数値によって業績を測定するシステムとそれを利用して組織成員を目標に誘導するシステムから成り立っている。業績管理会計を利用しないような企業は少ないであろう。特に営利企業では、より多くの利益獲得という組織目標のために、まず目標利益が設定され、次に目標売上高が設定され、それに対しての目標原価が設定される、そしてそれらの財務業績の実績値が測定され、比較分析して、必要があれば行動が修正されるのが普通である。

財務数値を主に利用した業績管理会計は、今世紀初頭の現場レベルでの標準原価による原価管理と、より上位レベルの職能別組織の予算管理に始まり、分権的な事業部制会計へ、さ

らには戦略的管理会計へと、ローレベルからトップレベルまでの業績管理システムへと展開していった。

しかしながら、80年代後半になって、財務数値だけでなく、非財務情報も利用した業績管理会計技法が登場してきた。ABCや原価企画、90年代に入ってバランスト・スコアカードといった新しい業績管理会計技法においては、財務情報のみならず非財務情報の利用が必要不可欠であることが強調されている。

このように非財務情報が管理会計技法に含まれるようになったのは、財務情報だけを考慮した業績管理システムには限界があることが認識されたことにある（加登（1999）209頁）。特に、TQC、原価企画、方針管理など、財務情報と非財務情報を組み合わせて利用した経営管理システムを活用していた日本企業が世界的に活躍していたことは、アメリカにおいて非財務情報を組み入れたABCやバランスト・スコアカードといった管理会計技法が発展する上での大きな要因になったと言えるだろう。

今日、管理会計実践で非財務情報の利用が当たり前ようになってきた一方で、財務情報に加えて非財務情報も組み入れた管理会計の実証研究はあまり進展していないのが現状である。一体何を業績指標とするのが最も効果的なのか、財務業績と非財務業績とを併用するのが効果的なのか、もしそうならばどのように組み合わせるのが効果的なのか、などの根本的な問題は依然解決されていないままである。

このような現状をふまえて、本稿では『管理会計における非財務情報の意義』という課題を論じるにあたって、業績管理会計における非財務情報の意思決定への影響に焦点を合わせる。そして、上記の根本的な問題を解決するために財務業績と非財務業績の意思決定への影響を探求するための研究の可能性を探ることを目的とする。しかしながら、業績管理会計技法と言ってもそこには多くの技法があるので、ABC（Activity Based Costing：活動基準原価計算）とそれを利用した改善活動 ABM（Activity Based Management）における非財務情報に焦点を絞る。ここで研究対象として ABC/ABM を選ぶのは、それらが伝統的な財務業績を用いた業績管理会計を乗り越えるものとして登場した技法であり、財務情報と非財務情報との違いを明確にできるからである。

次節では、まず業績情報が意思決定に与える影響を伊丹（1986）のマネジメント・コントロールの理論を用いて整理する。続いて、伝統的な業績管理会計の代表である標準原価による原価管理を取り上げて、そこにおける業績管理の基本的枠組みと財務業績の特徴とその意思決定に与える影響について分析する。最後に、ABC/ABM における業績管理の基本的枠組みと財務業績と非財務情報とが意思決定に与える影響を明らかにする。

2 業績管理の概念枠組みと業績情報が意思決定に与える影響

業績管理とは、ある主体がその目的を達成するために業務（あるいは仕事）をうまくこなす（制御する＝コントロール）個人的あるいは組織的行為と言って良いだろう。また、業績評価システムはこの中で業務の結果である業績の測定値を利用して下位者の業績管理をするシステムである。特に、業績として財務業績に焦点を合わせた業績評価システムが業績管理会計である。

本節では、一般的に業績情報が下位者の意思決定に与える影響を整理する。まず業績管理の概念枠組みを個人レベルと組織レベルに分けて整理する。その場合、個人レベルの業務管理については、飯尾（1998）のコントロールの所説に基づき、上位者と下位者という階層構造を前提とした組織における業績管理については、伊丹（1986）のマネジメント・コントロールの理論を利用して整理する²。

2-1 個人レベルの業績管理

最初に、業績管理を考えるもっとも基本的な概念である制御（コントロール）について簡単に説明してみよう。一般的に、AがBを制御（control）するとは、図1のようにAがBに働きかけて、Bの状態または出力がAによって望まれているもの（目標、基準値等）になることをいう（飯尾（1998）59頁）。ここで、Aは制御者（controller）と、Bは制御対象（controlled object）と呼ばれる。

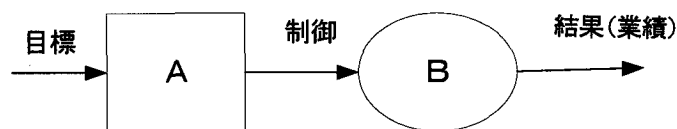
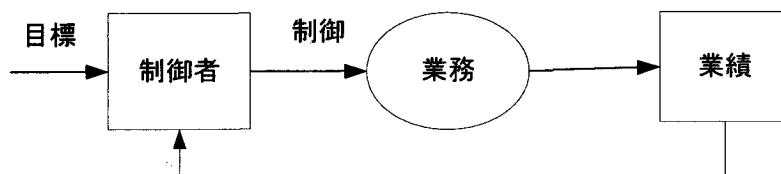


図1 制御の基本

ここで、個人の業務の制御を考えるならば、制御対象が業務となる。業務をうまく達成するための方法として最も有名なものは図2で示したフィードバック制御である。これは、まず業務を遂行して、その結果生じた業績を目標と比較しながら正しく業務が遂行されているかどうかを確認する。もし業績が目標に達成しそうにないなら、修正行動をする。これが、もっとも単純化されたフィードバック制御であり、すべての業績管理会計はこの方法を利用



フィードバック

図2 フィードバック制御

してきた。

制御者の意思決定は業績情報 r を考えて目標 g を達成するような制御 u を決定することである。したがって制御者Aの意思決定は、目標 g と業績情報 r を入力として制御 u を決定する関数と捉えることができる。

$$A(g, r) \rightarrow u \tag{1式}$$

環境の影響も考慮した場合、フィードバック制御とは異なる制御方法を考えなければならない。それはフィードフォワード制御である。図3と(2)式で示されるように、過去の知識や経験から、業務に取りかかる前に環境 e を予測して制御活動 u を決定することである。理想的には、フィードバック情報なしでフィードフォワード制御は考えることができる。

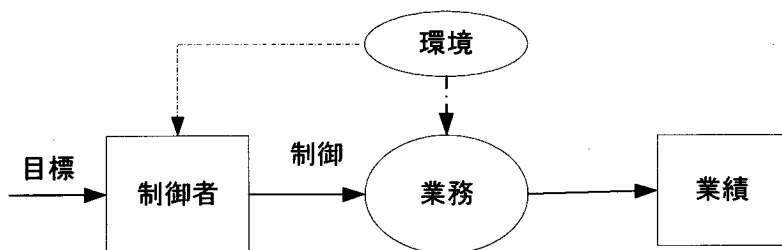


図3 フィードフォワード制御

$$A(g, e) \rightarrow u \tag{2式}$$

しかしながら、現実の業績管理ではフィードバックとフィードフォワード制御は入り交じったものになるので、図4や(3)式で示したように制御者はフィードバック情報 r と環境情報 e を考えて制御 u を決定すると言えよう。

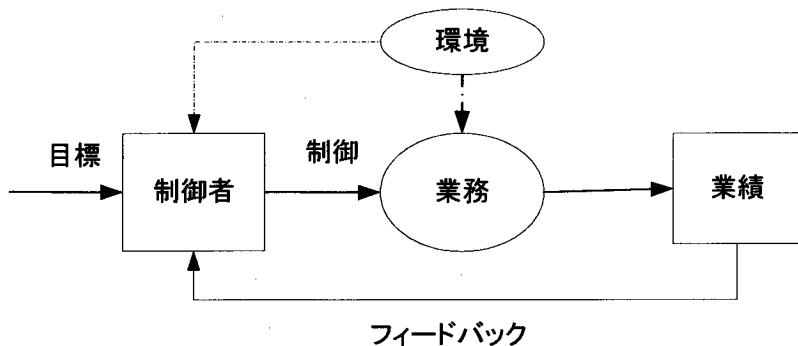


図4 制御と業績との関係

$$A(g, r, e) \rightarrow u \tag{3式}$$

2-2 マネジメント・コントロール・システム

次に、図5で示したように現場の業務をする下位者とそれをうまく管理して目標を達成しようとする上位者からなる組織を考えよう。これをコントロールの重合モデルと伊丹(1986)

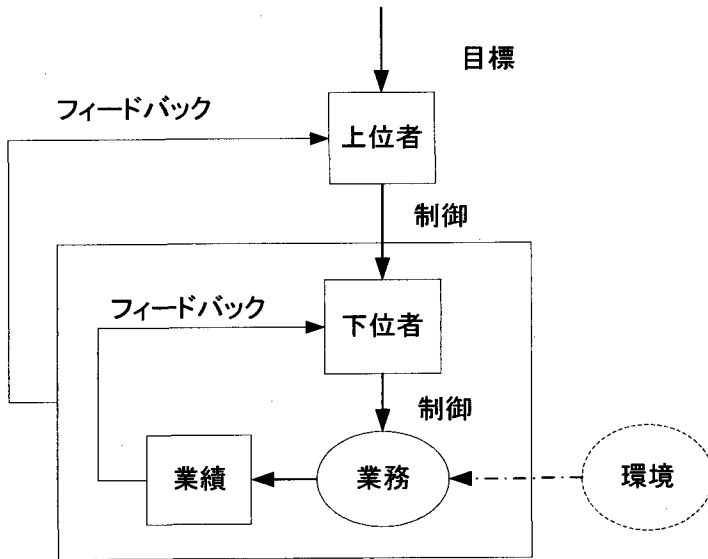


図5 コントロールの重合モデル (伊丹 (1986) 31頁)

は名付けた。

下位者の制御の枠組みは基本的には前述したのと同様であるが、違う点は上位者によって下位者が制御されるということである。ここで、上位者の制御活動こそマネジメント・コントロール活動である。この活動は大きく3つに分類することができる (伊丹 (1986) 34頁)。

- (1) 影響活動 (2) 直接介入 (3) 選別

影響活動とは、下位者の意思決定プロセスに影響を与えて目標を達成しようとすることを言う。直接介入とは下位者に直接的介入して力や言葉で行動を強制することである。最後の選別とは業務をだれに任せるかという選択のことを言う。

ここで業績管理会計に関係するのは、(1)の影響活動であるので、これに焦点を絞って説明しよう。まず、一般的な意思決定は次のようなプロセスをとる (小林 (1986) 42頁)。

- (1) 問題の認識
- (2) 関連情報の収集
- (3) 代替案の探求
- (4) 代替案の比較
- (5) 代替案の評価と選択

このような意思決定プロセスを前提に伊丹は図6の左側のように意思決定への影響活動を要約した (伊丹 (1986) 58頁)。これらの影響活動は上位者が(3)式に示された意思決定構造に影響を与えることと言える。この5つの影響活動の中で(1)と(2)と(5)が前節(3)式の変数に影響を与えるものであり、残りの(3)、(4)、(6)は意思決定構造そのものに影響を与えるもので

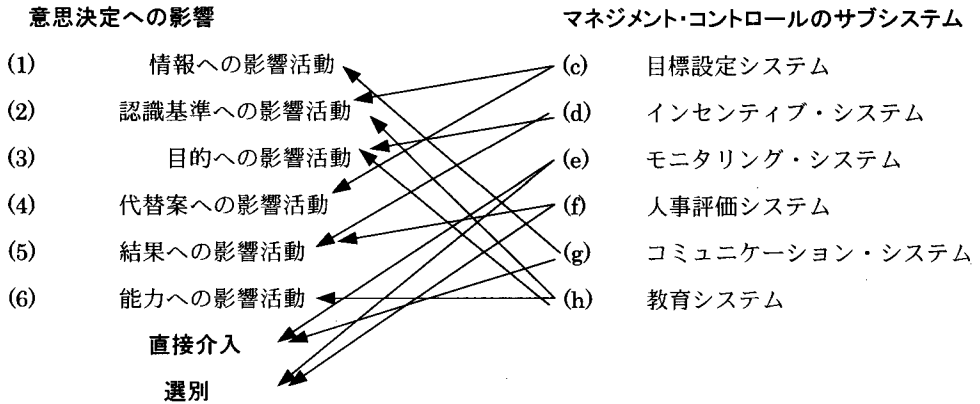


図6 マネジメント・コントロールと意思決定への影響 (伊丹 (1986) 58頁)

ある。

まず、(1)情報への影響活動とは環境情報 e と業績情報 r の収集方法を工夫することで影響を与えることである。業績測定システムの変更などはまさにこれにあたる。(2)は制御行動をしなければならないことを認識させることである。具体的には業績目標 g を決めることである。(3)は下位者が何を求めて行動を決めているかについて影響を与えることである。個人目的を組織目的と一致させるようにして影響を与える活動(goal congruence)のことである。(4)の代替案への影響活動は代替案の内容を上位者の望む方向に誘導する活動である。代表的な方法は特定の権限を委譲することで代替案の範囲を理解させたり、業績に制約条件をつけたりすることである。(5)の結果への影響活動とは結果 r と報酬を結びつけることが代表的なものである。最後に(6)の能力への影響活動とは、能力を伸ばすことを支援する教育のことである。

これらの影響活動を行なうのに、マネジメント・コントロール・システムは図6の右側にあるサブシステムを有し、意思決定への影響活動と結びつく⁴。

2-3 意思決定への影響

ここまでの整理によって典型的な業績管理システムにおける業績情報が意思決定に与える影響を分析できる。まず、一般的な業績評価のプロセスは以下の通りである(伊丹・加護野(1993) 319頁)。

- 1 目標とすべき成果水準を決める
- 2 部下が業務の制御活動を実行する
- 3 一定の期間ののちに、その期間成果の測定・観察をする
- 4 その成果を評価基準と比較して、上司が評価する
- 5 その評価にもとづいて上司は報奨あるいはペナルティを決める

ここで本稿の関心からもっとも重要なステップは1である。というのは、1のステップでは、上司と部下が話しあったりして、業績変数を決め、その目標値を決定するからである。

これらの業績評価のプロセスは、前述したマネジメント・コントロール・システムの(c)目標設定システム、(e)モニタリング・システム、(f)人事評価システム、(i)教育システムという4つのサブシステムとして機能する(伊丹(1986)145頁)。

目標設定システムは下位者の行動目標の設定を行なうシステムのことである。モニタリング・システムは下位者の行動、意思決定、そのやり方、適性、パフォーマンス、あるいは下位者の置かれた環境の状態を監視するシステムである。人事評価システムとしては業績評価の結果を利用して下位者の人事評価を行なうのである。最後に、教育システムとしては、主に仕事を通しての教育がここでは関連する。下位者に対して目標を設定することは、業務に関する新たな課題を設定することと同じであるので、この課題を解決することで業務をより深く理解したり、新たな業務方法を考えたりする機会となる。

これらのサブシステムは前述したように、図7のように下位者の意思決定へ影響を与える。目標設定システムとしての業績評価システムによって認識基準と代替案へ影響し、人事評価システムとしては結果へ影響し、教育システムとしては情報、認識基準、目的への影響する。

業績評価システムのサブシステムがこのように意思決定プロセスに影響するということは、このサブシステムの設定の仕方によって意思決定への影響は異なるということである。本稿での関心事から言えば、業績情報の内容や提供の仕方が異なれば、意思決定への影響は異なる

意思決定への影響

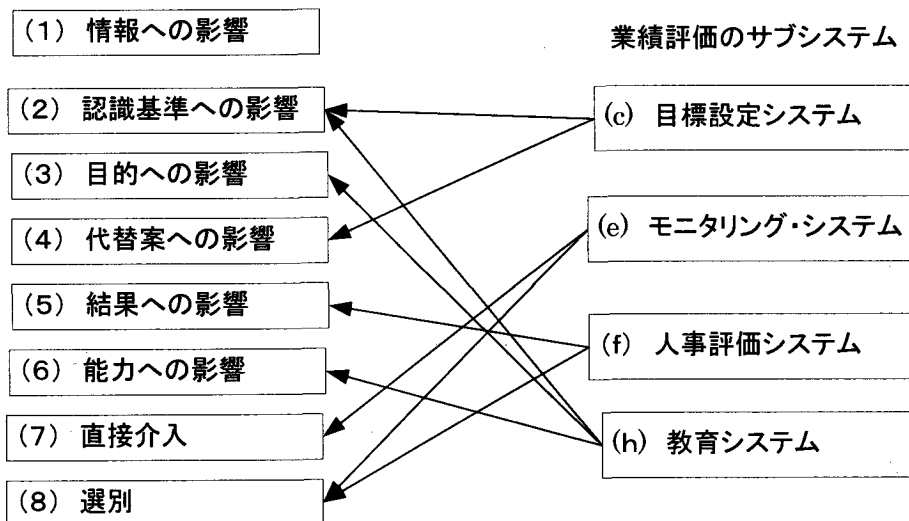


図7 業績評価システムと意思決定

るとの推測が成り立つであろう。

3 伝統的原価管理の財務業績の特徴と意思決定への影響

前節で一般的に業績情報が下位者の意思決定に与える影響を整理した。本節では、これを前提に財務業績の下位者の意思決定に与える影響を探求するために、伝統的業績管理会計の代表である標準原価による原価管理を取り上げる。そして、そこにおける業績管理の枠組みと財務業績の特徴を分析し、さらにその意思決定への影響を分析する。

3-1 業績管理の枠組みとその欠陥

典型的な標準原価による原価管理は以下のような手順によって行なわれる(山本(1987年)149頁)。

- 1 原価標準の設定
- 2 原価管理責任者への原価標準の伝達
- 3 実際原価の測定
- 4 標準原価と実際原価との原価差異の算定
- 5 原価差異原因分析と報告
- 6 原価能率の増進のための改善措置の実施

課業管理に標準原価計算を用いる場合、上述の手続きの前に時間研究・動作研究によって最適な標準作業の設定がなされる。これは現場より上層部で行なわれる。そして、その標準作業を前提にして原価計算対象1単位の原価標準が設定される。さらに、それが原価管理責任センターの責任者へ伝達される。その責任者は現場の作業者に業務を指示し、監督して正しく作業するよう指示をだす。一定期間の後に実際原価の測定がなされ、原価差異分析が行なわれ、責任者にそれが報告される。その結果、どのように作業者の行動を正しい作業標準に従わせるかの改善策が検討される。

前節のマネジメントの重合モデルに倣えば、標準原価による原価管理は図8のように3重構造になる⁵。ここで特徴的なことは、この業績評価システムは責任者である下位者を評価するとともに、下位者が作業者を直接制御するためのフィードバック情報として機能していることである。作業者は仕事を制御するのに業績測定システムを利用できずに、自分で仕事の結果を見て制御するとともに下位者に直接制御される。

この標準原価による原価管理は80年代半ば以降、批判的になることはあっても、推奨されることはない。代表的な批判は以下のようなものである(キャプラン&クーパー(1998)翻訳書48頁)

- 1 報告の遅れ
- 2 財務的指標に依存していること

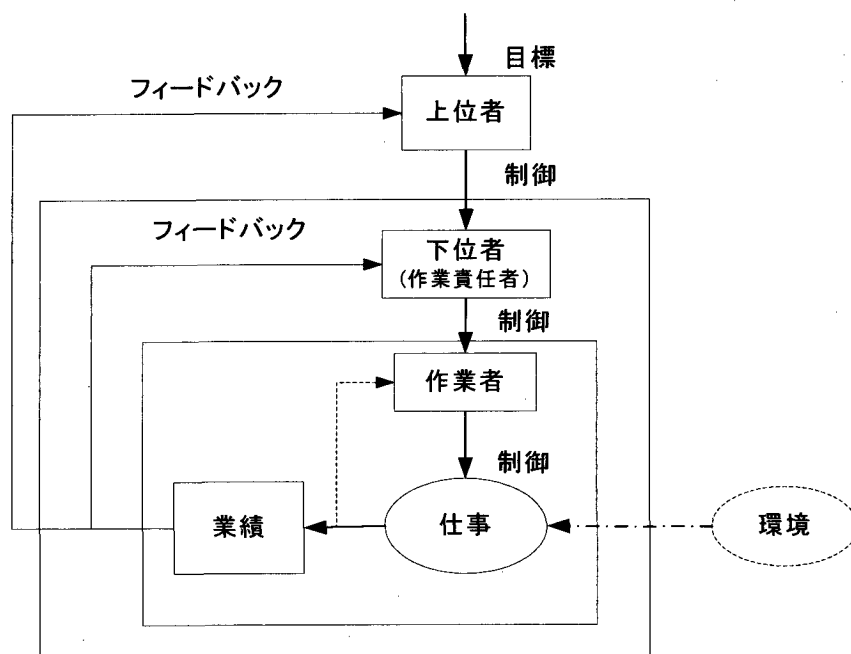


図8 典型的課業管理

- 3 トップダウンの指示
- 4 局所的なタスクの改善だけを考えていること
- 5 個別的なコントロール
- 6 歴史的な標準への執着

この中で業績測定システムに関わるものは、1と2である。1については情報システムの能力の問題であり、原価測定システムそのものではない。しかし、2については、財務業績と活動や業務プロセスとの関係がなくなっている問題点が指摘されている。特に、ジョンソンは財務業績からはその発生原因について何もわからないと言い切り、財務業績の利用を批判している (Johnson (1990))。

残りの4つは、業績管理そのもの問題点である。3のトップダウンとは、現場のことを十分知らない責任者が作業者の業務を指示できるかという問題であり、4と5は組織的に業務を改善できないということであり、6は科学的管理法で設定された標準作業が正しくて、現場の作業者はそれを越えられないという前提にたっているという考えである。

3-2 財務業績の特徴と意思決定への影響

上述した伝統的な原価管理における財務業績の問題点を整理し、その特徴を分析してみよう。直接費については、原価計算対象である製品に直接的に関係づけができるので問題はないとされている。その一方で、伝統的な原価計算における財務業績の問題点は製造間接費の

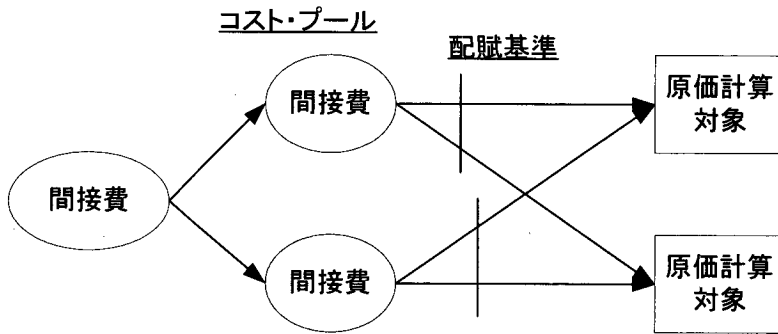


図9 間接費の配賦 (廣本 (1997) 471頁の図を一部修正)

配賦に議論が集中する。製造間接費は、図9のように一端コスト・プールに集計されて、次に配賦基準を用いて原価計算対象毎に計算される。

ここで分かるように、製造間接費は配賦基準によって原価計算対象に配賦される額が異なってくる。したがって、製造間接費は配賦基準とセットでなければその発生原因が不明である。言い換えれば、財務業績にこのような製造間接費が含まれ、配賦の方法が補足情報として理解されないなら、財務業績と活動との関係は曖昧なままになる。

それでは、配賦基準が明らかにできれば、製造間接費の発生原因は明らかになるのだろうか。伝統的原価計算では、図10のようにコスト・プールとして一端部門別に集計した製造間接費を操業度に関連した配賦基準によって原価計算対象毎に配賦する。

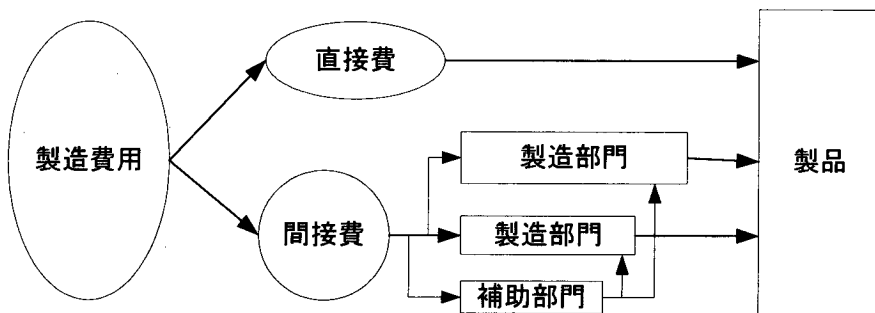


図10 伝統的原価システム (廣本 (1997) 476頁)

この配賦の方法は、多くの直接作業時間や機械作業時間を必要とする製品が、多くの製造間接費を発生させているので、そのように負担すべきだという仮定の上に成り立っている(廣本 (1997) 472頁)。このような方法は、少品種大量生産時代には合理的な方法であった。しかしながら、現代の多品種少量生産時代では、製造支援活動が複雑化し間接費を操業度関連の基準で配賦することは不適切になる。

要約すれば、伝統的な原価管理の財務業績と非財務情報は、操業度との結びつきを重視し、

製造支援活動と結びついていないため、現代の製造環境下での製品原価の算定には有用でない。つまり、製造支援活動の業績指標としてはあまり正確とは言えないということである。逆に言えば、そもそも操業度関連の配賦基準は現代の製造環境における製造支援活動の適切な業績情報とはなり得ないということである。

それでは、このような伝統的な財務業績の特徴は、現場の責任者である下位者の意思決定にどのような影響を及ぼすのであろうか。前節の図7の枠組みで考えてみよう。まず、目標設定システムとして財務業績を目標とすれば、認識基準への影響はあるものの、代替案への影響との連関に問題がある。財務目標は理解できても、それが業務とどのような関係になっているのかという情報が少なくなってしまう。したがって、下位者が解決すべき問題を認識したとしても、どのような代替案を考えればよいかということを考えにくくなる。次に、人事評価システムにおいても、財務業績が活動との連関がないので、信頼できる情報を組み込んだ人事評価と認識されなくなり、結果への影響はそれほどなくなってしまう。最後に、このような財務業績を用いた仕事をしながらの教育システムは、目標設定システムと同様に、下位者が問題の存在を認識しても、どのようにそれを解決していいのかというヒントとなる情報が不足するので、十分な学習ができなくなり、能力への影響が低くなる。

4 ABC/ABM における業績情報の特徴と意思決定への影響

伝統的原価計算の方法、原価管理の方法、財務業績に対する批判を乗り越える技法として1980年代後半にABC/ABM (Activity Based Costing/Activity Based Management) が登場した。ABCは前述した伝統的な原価計算の欠陥を改善した原価計算であり、ABMはそのABCを業績測定システムとした業績管理システムである。本節では、ABC/ABMにおける業績情報の特徴とその意思決定への影響を分析してみよう。

4-1 業績情報の特徴

ABCは間接費の配賦の方法を実際の活動に合わせたように修正する原価計算の方法である。ABCの一般的手続きは次の通りである(キャプラン&クーパー翻訳書(1998)109-123頁)⁶。

- 1 活動一覧表を作る(アクティビティ分析)
- 2 活動に対する支出額の算定
- 3 原価計算対象(製品、サービス、顧客等)を識別する
- 4 活動ドライバーを選択する(コスト・ドライバー分析)
- 5 活動ドライバーによって活動の支出を原価計算対象に割り当てる

最初に製造支援の業務活動としてどのようなものがあるのかを調査して記述する。そして、識別された活動をコスト・プールとして支出額を集計する。さらに、活動をもっともよく記

述するコスト・ドライバー（＝活動ドライバー）を調査して選択する。最後に、そのコスト・ドライバーによってコスト・プールの間接費を原価計算対象に配賦する。図10に示したように、間接費は部門毎に集計されるのではなく、活動毎に集計され、それから原価計算対象毎にコスト・ドライバーを配賦基準として配分される。

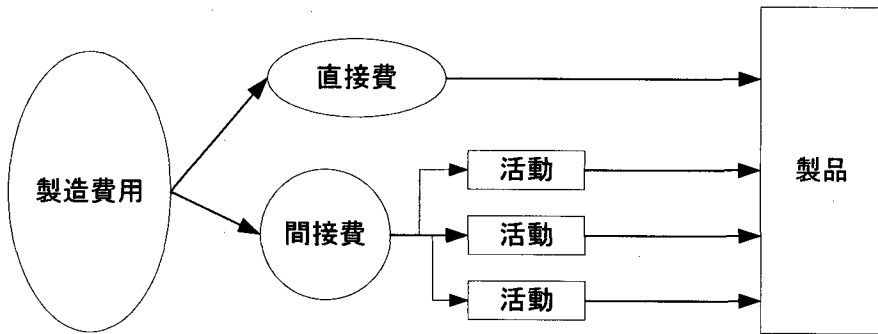


図11 ABC原価システム (廣本 (1997) 476頁)

上述の手続きからもわかるように、非財務情報としてのコスト・ドライバーは製造支援業務の直接的な写像として機能して、財務業績である間接費はコスト・ドライバーと比例的な関係を有することになる。

4-2 個人レベルと組織レベルにおける業績管理と意思決定への影響

次に、このようなABC/ABMの財務業績と非財務情報であるコスト・ドライバーの意思決定への影響を前節と同様に図7の枠組みで考えてみよう。前節で述べたように、目標としての財務業績は活動の必要性の認識させるが、代替案への影響を及ぼさなかった。しかしながら、ABCではコスト・ドライバー情報が具体的な活動と結びついているので代替案の収集の方向性を示すことになる。人事評価システムが活動と結びついた財務業績を採用すれば、それだけ結果への影響も強くなる。最後に、教育システムについて考えてみれば、目標業績を達成するという課題を与えられるだけでなく、コスト・ドライバー情報が与えられることによって解決のヒントになることで、課題の解決が容易になる。そのことによって、業務の内容をよりよく理解し、能力が向上する。

以上が、ABMにおける財務業績と非財務情報が下位者の意思決定に及ぼす影響であるが、注意すべきことはABMでは前節の伝統的な課業管理とは異なり、作業者である下位者と下位者を制御する上位者への権限の内容が拡張されていることである。

作業者である下位者は、業務の制御の意思決定をすることができる。それだけではない。ABMでは、ABCという原価測定システムを利用しながら業務改善につなげていくことが期待されている。ABMはアクティビティ分析、コスト・ドライバー分析によって価値を生んでいない活動を識別することによって業績を改善することを主眼とする(岩淵(2000))。

特に、改善活動としてABMが初めて実行される場合には、アクティブティ分析において、単純な意思決定ではなく、知識創造を伴った学習（ダブルループの学習）を期待されている。つまり、組織目標をより以上に達成できるような業務活動を創造することが求められてくる。

伝統的な課業管理では、現場の責任者の業務は工場管理部で設定された標準作業を作業者に正確に行なわせることであるが、ABMでは上位者も下位者も、フィードバック情報として業績情報を利用して、目標をより良く達成する業務の改善活動を行なうことが期待されている。こうして考えると、個人レベルの業績管理も図4での意思決定のみを前提にしたものから、図12の上位者と下位者のように知識創造をもたらす学習システムと決定システムを意思決定者が含んだものと理解したほうがわかりやすい。つまり、意思決定者の意思決定プロセスを代替案の選択を中心とする決定システムと代替案の創造を行なう学習システムとに分けるのである。

注意すべきことは、前節までの重合モデルでは、暗黙的に下位者の意思決定は業務の制御方法の選択であることが仮定されていた。しかしながら、ABMでは現場の改善という知識創造活動も期待されている。意思決定者は財務業績により組織目標の観点から意思決定の必要性を認識できるとともに、意思決定の代替案収集のプロセスでコスト・ドライバーと自らの業務の経験を結びつけながら、よりよい代替業務方法を工夫し、最も良い業務方法を選択することができるのである。

つまり、業績目標が設定されたり、業績情報がフィードバックされたりすると、下位者は

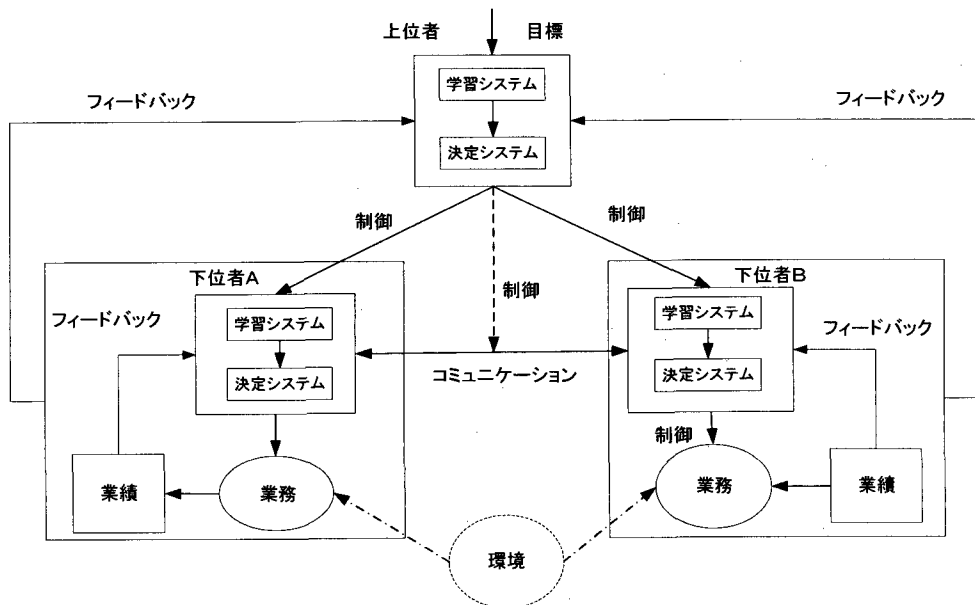


図12 組織学習を組み入れたマネジメント・コントロール・システム

影響を受けて、ある場合には決定システムを働かせる。ある場合には学習システムを働かせて知識創造活動を行なうことが示されている。

ここで分析したABMにおける個人レベルの業績管理の枠組みを前提に、ABMそのものの業績管理の枠組みを考えると図12のようなマネジメント・コントロール・システムとして記述できるであろう。

このように現場の作業を担当する意思決定者は、個人のレベルで学習システムを働かせるだけでなく、チームとして働く場合には、コミュニケーションを図り、お互いの学習で得た知識を共有するばかりか問題点を共有する。つまり、水平的なインタラクティブ・コントロールが生じる(谷(1991)(1992))。このようなコミュニケーションは、非公式的にも行なわれるが、上位者はそのような場となりうるような公式的な会議体を設定したり、下位者との直接的な対話を通したりして、個人の学習を組織レベルの学習へと引き上げる活動へと展開されることが期待される。つまり、垂直的なインタラクティブ・コントロールが生じる(谷(1991)(1992))。ここで、上位者から下位者と下位者同士のコミュニケーションに延びる矢印に制御(コントロール)と言う言葉を当てたが、上述のように単純な制御(コントロール)ではないことに注意されたい。

5 結びに代えて

本稿では、伊丹(1986)のマネジメント・コントロールの理論を拡張しながら、業績管理会計における非財務情報が意思決定に与える影響を分析してきた。とくに、業績管理会計としてのABMにおいて、コスト・ドライバー等の非財務情報は財務業績の補足情報として、意思決定プロセスに影響を及ぼすプロセスを明らかにした。すなわち、意思決定者は、業績目標を達成するために、フィードバック情報として財務業績のみを利用する場合、製造プロセスの複雑性から、その発生原因を特定化することはできない。しかしながら、コスト・ドライバー等の非財務情報を補足情報として用いることで、活動と財務情報との因果関係が意思決定者に理解され、意思決定プロセスに正の影響を及ぼす。その場合、コスト・ドライバー情報は業務の選択プロセスだけに影響を及ぼすだけでなく、業務の改善活動という知識創造活動にも積極的な影響を及ぼす可能性を秘めている。さらに、このような個人レベルの意思決定への影響は、組織レベルでは意思決定者同士のコミュニケーションを通じて創発される組織学習へと昇華していく。

最後に、将来の業績管理会計における非財務情報の研究の方向性について3つの方向から整理してみる。

一つ目の方向として、研究対象の整理という方向である。本稿ではABMにおけるコスト・ドライバー情報という非常に限定された非財務情報しか概念的にしか分析しなかった。しか

しながら、非財務情報を利用している管理会計技法としては、バランスト・スコアカード、原価企画、方針管理、など他にもあるので、一つ一つ非財務情報の意思決定の影響を検討していく必要がある。例えば、原価企画では「機能」という非財務情報が重要になってくる。コスト・ドライバーと同様に考えることができるのかどうか検討する必要がある。他の管理会計技法においても同様である。

二つ目の方向として、実態調査の必要性である。本稿の主張は理念的のものである。正確な実態調査やフィールド・スタディでこの主張を照合する必要がある。業績指標してどのような指標が利用され、非財務業績情報としてどのような指標が利用されているのかの実態調査は今まで行われていない。さらに、フィールド・スタディによって、具体的な利用方法の観察が必要である。

三つ目の方向は、理論的研究と実態調査、フィールド・スタディの成果の後、実証研究を行なう必要性である。非財務業績の意思決定への影響の実証研究ではないが、Dearman & Shield (2001) はABCの知識のある管理者と知識をもっていない管理者によって、正確な判断の違いに関して実証研究を行なっている。その結果は、ABCの知識を有している管理者のほうがそうでない管理者よりも正確な判断ができるもののである。本稿の主張を部分的に裏付けるものである。

注

- 1 業績情報と言った場合、直接的に業績評価の対象となる業績指標と、それを計算するために必要な情報（業績指標の補足情報）とに分けることが考えられる。
- 2 本稿の基本的アイデアは飯尾（1998）の制御の説明と伊丹（1986）のマネジメント・コントロールの説明からなる。その場合、特にマネジメント・コントロールの図に、意思決定を学習と選択という2つに分けて説明したところに本稿の特徴はある。
- 3 制御者の意思決定を関数で表したのは、飯尾（1998）のアイデアに依存している。
- 4 詳細については伊丹（1986）を参照されたい。図6のマネジメント・コントロールのサブシステムとして(c)から(h)までの記号となっているが、その前に業績管理システムとして(a)責任システム、(b)業績測定システムとが存在している。この二つはマネジメント・コントロール・システムよりも組織にとって基礎的なサブシステムである（伊丹（1986））。
- 5 李（2001）はグローバル組織のマネジメント・コントロール・システムを記述するのに本稿と同様に伊丹（1986）の重合モデルを3重に拡張している。
- 6 活動ドライバーとは一般的にはコスト・ドライバーのことである。コスト・ドライバーを活動ドライバーと、コスト・プールとなる活動毎にまず製造間接費を集計する際に用いる資源消費ドライバーとに分けて使うときもある（伊藤（2001）112頁）。
- 7 渡邊・伊藤（2002）ではマネジメント・コントロール・システムが組織学習を促進するメカニズムを研究する必要性が説かれているが、本稿はそれに部分的に応えている。

参 考 文 献

- 飯尾 要『情報・システム論入門』日本評論社 1998年。
- 伊丹敬之『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店 1986年。
- 伊丹敬之・加護野忠夫『ゼミナール経営学入門（2版）』日本経済新聞社 1993年。
- 伊藤嘉博『コストマネジメント入門』日本経済新聞社 2001年。
- 岩淵吉秀「適用事例にみるABMの可能性と問題点」（谷武幸・岩淵善英編著『競争優位の管理会計』中央経済社 2000年）。
- 加登 豊『管理会計入門』日本経済新聞社 1999。
- 小林哲夫「経営管理プロセスと管理会計」（溝口一雄編『管理会計の基礎』第4章中央経済社 1987年）。
- 谷 武幸「業績管理会計の課題—インターアクティブ・コントロールの実証研究」『企業会計』第43巻第11号, 1991年。
- 谷 武幸「インターラクティブ・コントロールの実証研究」『国民経済雑誌』第165巻第6号, 1992年。
- 廣本敏郎『原価計算』中央経済社 1997年。
- 山本浩二「原価管理」（溝口一雄編『管理会計の基礎』第8章）中央経済社 1987年。
- 李 建「グローバル組織のマネジメント・コントロール—外資系企業の視点から—」『原価計算』第25巻2号, 2001年。
- 渡邊俊輔・伊藤克容「組織学習を促進するマネジメント・コントロール：管理会計の新たな体系化の視点」『原価計算』第26巻1号, 2002年。
- Dearman, D. T. and M. D. Shield, "Cost Knowledge and Cost-Based Judgment Performance," *Journal of Management Accounting research*, Vol. 13, 2001.
- Johnson, H. T., "Beyond Product Costing: A Challenge to Cost Management's Conventional Wisdom," *Journal of Cost Management*, fall, 1990.
- R. S. Kaplan and R. Cooper, *Cost & Effect*, Harvard Business School Press, 1998. (ロバート S キャプラン/ロビン・クーパー著 櫻井通晴監訳『コスト戦略と業績管理の統合システム』ダイヤモンド社 1998年)

[付記] 本稿は、2000年度桃山学院大学特定個人研究費の成果の一つである。記して感謝の意を表したい。