



＊岸和田商工会議所「きしわだ所報」2015.10月号～2016.3月号掲載

世界は「管理会計」でできている

第1回 ダイエットに役立つ!? 管理会計

妹尾 剛好

はじめまして。和歌山大学経済学部の妹尾です。私は管理会計という分野を専門に教育・研究をしています。いきなりですが、「管理会計」って何か、ご存知ですか？

教科書的な説明はこんな感じです。そもそも「会計」は大きく2つに分けられます。まず、株主や銀行など、企業「外部」の関係者に役立つ情報を提供する「財務」会計です。「A社の営業利益は50%増」といったニュースを見たことがあると思いますが、これは財務会計の一種です。一方、「管理」会計は社長から一般社員まで、企業「内部」の関係者に役立つ情報を提供するための会計です。TVドラマで「今月のノルマは〇〇円」と上司が部下に言うシーンがよくありますが、これは管理会計の一種です。

と、ここまで読んでみて、どうお感じですか？「はい、そうですね。でも自分とは関係ないや」と思った方も多いでしょう。この連載はそんな方に、「管理会計って世界中の人々に関係するんだ」ということをわかってもらうことを目標としています。

そう、管理会計は人々のあらゆる活動に関係します。たとえば、ダイエット。私も肥満が気になる年頃なので(笑)、一応努力をしています。ダイエットの天敵は甘いものです(涙)。私はコンビニのスイーツが好きなのですが、最近は買う前に必ずカロリーをチェックします。肥満を測る代表的な指標にBMI(知らない人はググって!)がありますが、今の目標は理想とされる22です。目標を達成したら新しい服を買おうと思っています。

このように私はダイエットという目標の達成に向け、スイーツを買うか否かの「意思決定」のためにカロリーという情報、自分の行動を「コントロール」するためにBMIという情報を利用しています。私はこれらも管理会計に含まれると考えています。

まとめると、私の考える管理会計とは、人々の意思決定とコントロールに役立つ情報を提供するすべてのことです。次回からこの管理会計の世界をめぐる冒険を一緒に楽しみましょう！

(せのお・たけよし / 和歌山大学経済学部准教授)

第2回 変えられる原価と変えられない原価

妹尾 剛好

「ニーバーの祈り」と呼ばれる祈りの言葉をご存知でしょうか。変えられるものと変えられないものについて語っている言葉です。私をはじめ知ったのは『スローターハウス5』という小説を読んだときでしたが、とても感動しました。そういう人は多いようで、さまざまな方が活用しています。たとえば、宇多田ヒカルとか。

さて、管理会計の重要な用語に、変動費と固定費というものがあります。変動費は製品の生産・販売量の増減に応じて変わる原価、固定費は変わらない原価です。一般的には、変動費は短期的に変えられ、固定費は変えられないので、両者を分けて管理し、全体の原価を削減すべきといわれます。

このことを近年、原価の大幅な削減に成功したカルビーの例で説明しましょう(以下の内容は『日経トップリーダー』2013年6月号を参考にしました)。ポテトチップスの変動費で額が大きかったのは、意外なことに包装袋の原価でした。そこで、工場ごとにばらばらに発注していた包装袋の購入を本社で一元管理し、在庫を減らすことで変動費を下げたそうです。

一方、固定費は設備投資額を特に切り分けて管理し、約半分に減らしました。これは新規投資を抑制することで実現しました。

しかし、カルビーでは固定費の中でも人件費は、トップの意思として、削減しませんでした。従業員を大切にしている会社が多いので、当たり前にも思えるかもしれませんが、ここで重要なことは、カルビーは固定費の中でも、変えられる原価と変えられない原価を分けていることです。

冒頭で挙げた「ニーバーの祈り」はこのように結びられます。「その違いを常に見分ける知恵とをさずけたまえ」(伊藤典夫訳)。管理会計の教科書を読めば、変動費と固定費の分け方の説明はあります。その方法を勉強するのも良いですが、もっと大事なものは、変動費と固定費を自分の意思で分け、それを削減することの意味を常に考えることです。人生と同じように、一見無駄に思えることこそ重要な場合もあるかもしれませんので。

(せのお・たけよし / 和歌山大学経済学部准教授)



世界は「管理会計」でできている

第3回 もしもの話がキライなあなたに

妹尾 剛好

「きみには無限の可能性がある」。なんて子供のころに言われたことはありませんか？ 私はあります。ひねくれものだった私は、「男は女になれないじゃん」とか、無意味に反発したものです。でも、大人になって振り返ってみると、無限とは言えないけど、結構いろいろな可能性があったなあと思います。あとき別の可能性に賭けて意思決定をしていれば、とか後悔することもかなり。

この連載の第1回で、私は管理会計を「人々の意思決定とコントロールに役立つ情報を提供するすべてのこと」と定義しました。このうち、意思決定のための管理会計で、最も重要な概念は「機会原価」というものです。機会原価とは、ある意思決定をしたとき、それとは別の可能性に賭けていた場合に得られたであろう利益のことです。

単純な例で考えてみましょう。ある工場では製品Xと製品Yという2つの製品を生産できる可能性があり、製品Xは100万円、製品Yは80万円の利益が得られるとします。このとき、製品Xの生産という意思決定をとった場合、機会原価は製品Yの利益

80万円となります。この例から明らかなおと、機会原価を上回る利益をもたらしてくれるならば、その意思決定は「正しい」といえます。

もちろん、実際に機会原価を計算することは、非常に難しいです。まず、ある意思決定に対する別の可能性は、それぞれ「無限」にありうるもので、いくつかに絞り込む必要があります。また、機会原価は未来の利益ですが、未来の正確な予測は普通できません。とはいえ、ビジネスや人生の重要な意思決定をする際、それ以外の可能性を真剣に考え、できる限り「正確な」機会原価を計算することは、きっとより良い未来につながるはずで

最後に、機会原価を考慮して「正しい」意思決定をしても、実際には予想どおりにいかないことが多いでしょう。それが人々に何か意思決定すること自体を躊躇させる最大の原因だと思います。そんな人には、名作『バナナブレッドのプディング』（大島弓子）からこんな言葉を。「(男に生まれても女に生まれても)最高に素晴らしいことが待ってるから」。

(せのお・たけよし / 和歌山大学経済学部准教授)

第4回 評価のされ方意味わかんねえ

妹尾 剛好

運動系の部活で、同期にいつも練習をサボるやつがいる。何度言っても改善してくれないし、別に友達でもない。団体競技なんで、そいつのミスのせいで成果を出せないことが多い。その結果、監督や先輩に怒られる。—こんなとき、みなさんならばどう感じますか？ たいていの方は、「ふざけんな」でしょうね。ごめんなさい、私はサボる方のやつでした(涙)。

このように自分が管理できないものまで評価されると、人はやる気がなくなる場合が多いです。そのため、人々を動かすコントロールのための管理会計では、「管理可能性原則」に従って評価すべきといわれます。管理可能性原則とは、その人に権限があり、管理できるもののみ、責任を負わすべきという原則です。いわゆる「権限と責任の一致」ですね。

しかし、これまでの研究によると、管理可能性原則が実務で「厳密」に適用されることは、ほとんどありません。その理由はいくつか考えられます。ある人にとって管理可能なものと不可能なものを明確に区別するのは、非常に困難です(そもそも何をもって「管理可能」とみなすかも、実はかなり難しいです)。また、「評価

する」側の人が、管理可能性原則を望まない可能性もあります。ある人と他人の業績を比較する相対評価は、他人の業績は管理できないので、管理可能性原則に反します。でも、絶対評価よりも相対評価の方が、価値のある情報をもたらす場合があることは明らかでしょう。

最近の研究で興味深いのは、「評価される」側の人の心理に注目した、EMLYON 経営大学院のランジュバンらによるものです。彼らの調査では、評価される側の人は、景気や顧客の行動といった組織「外部」の要因については、管理可能性原則の適用を必ずしも望んでいませんでした。その理由の1つとして、調査対象者が自分たちの役割を、管理できない外部要因に対応することまで含めて、「企業家」のようにとらえていることが挙げられています。

ランジュバンらの調査対象者は、比較的地位の高いマネジャーでした。みなさんも「ふざけんな」と感じる評価をされた場合、それも自分の責任として頑張った方が、出世の近道になるかもしれませんよ。

(せのお・たけよし / 和歌山大学経済学部准教授)



世界は「管理会計」でできている

第5回 Evil And Flowers

妹尾 剛好

みなさんは年初に計画を立てましたか？私はダイエットをしているので、元日に1年後の体重の目標を考えました。最初は厳しい目標とその達成のための実行可能なスケジュールを作成していました。でも、目標達成の際には自分へのご褒美も必要かなと思い始めたころからおかしくなり、結局かなり甘めの目標になってしまいました（涙）。

このような個人の計画だけでなく、年初や年度始めまでに、企業などのほとんどの組織は「予算」という計画を立てます。この予算は管理会計の最も重要なツールです。しかし、みなさんは「予算」という言葉に、良い印象がないかもしれません。実は、管理会計の研究や教科書でも、その問題点が多く指摘されています。

どうして予算には多くの問題点があるのでしょうか？私は予算が多くのことに「役立つ」からだと考えています。そう、予算は「意思決定」のためにも、「コントロール」のためにも役立つ管理会計のツールなのです。ただ、残念ながらこれらの機能はトレード・オフの関係にあります。

このことをロチェスター大学のジーママンの教科書

を参考に、簡単に説明しましょう。経営陣と現場の営業担当者を比較すると、営業担当者の方が売上高の予測に関する正確な情報をもっています。予算編成の際に彼らからその情報を入手することは、生産計画などの意思決定に役立ちます。一方、営業担当者の業績評価の一部を予算と実績の比較で行うと、彼らは予算達成に向けて行動するので、コントロールにも役立ちます。しかし、もし予算のコントロール機能を高め、営業担当者の予算と実績の差額をボーナスと完全に連動させれば、彼らは評価を良くするため、実際よりも低い売上高の予測情報を示すはずで、これは予算の意思決定機能の低下につながります。

このように予算のある機能を高めると、別の機能が低下する可能性があるため、予算には多くの問題点があるといわれているのです。逆に言うと、企業の予算は自社が重視する機能を高める形式と利用方法にすべきです。

個人でも、私のように年初に甘い目標の計画を立ててしまった方も、結構良い1年になるかもしれませんね！

(せのお・たけよし / 和歌山大学経済学部准教授)

最終回 なぜ迷うか 地図が無いからじゃない

オレに無いのは目的地なんだ

妹尾 剛好

今回は予算という1年間の計画の話でした。昨今の大学では、学生に対し、卒業までの4年間というもっと長い計画を立てさせることが多いです。このような長期の計画は、目先のことだけにとらわれず、将来の夢を実現するために重要なツールです。しかし、使い方が難しいなあとも感じています。

企業でも将来の夢（ビジョン）を実現するために、長期の計画が重要です。1992年、ハーバード大学のキャプランたちは、バランスト・スコアカード（BSC）という1年をはるかに超える期間を対象とする管理会計ツールを提唱しました。その大雑把な説明は以下のとおりです。

BSCは現在の利益ではなく、3～5年後といった、将来の利益を伸ばすことをゴールとし、金額では測定できない指標も重視します。具体的には、戦略マップとスコアカードの2つで構成されます。戦略マップとは、将来の利益を伸ばすには、顧客にどのように満足してもらうのか、そのためにどのような業務プロセスを実行するのか、そして、従業員はどんな能力が必要なのかというように、大きな目標間の関係を戦略の

ストーリーとして図示したものです。スコアカードには戦略マップ上の各目標（例、新規顧客の獲得）に対し、達成度を測定する業績指標（例、新規顧客獲得数）、目標値と実行プランが設定されます。これは戦略の進捗度を管理するためのものです。

BSCは魅力的ですが、私は管理会計全般の使い方に関心し、2つの困難があると考えています。まず、企業のさまざまな人々が実行できると信じられる長期の計画を立てるのは難しいこと。そして、変化の激しい環境では、いったん信じた計画を修正する必要があることです。

管理会計は人々の意思決定とコントロールに役立つ情報を提供します。しかし、管理会計は多様であり、使い方が大切です。利用者には自分の信じられるツールを選び、状況の変化に応じてそれを修正していくことが求められます。この連載をヒントに、みなさんが管理会計の自分なりに「正しい」使い方をマスターし、将来の夢を実現できることを祈っています。

(せのお・たけよし / 和歌山大学経済学部准教授)