

Title	市場の高質化と管理会計
Sub Title	The relationship between high quality markets and management accounting
Author	園田, 智昭(Sonoda, Tomoaki)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2011
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.54, No.3 (2011. 8) ,p.109- 116
JaLC DOI	
Abstract	市場の高質化のためには, 市場の仕組・ルールに注目するだけでなく, 市場のプレーヤーである企業が高品質な経営を行うことが重要である。本稿では, そのような視点から, 市場の高質化に対する管理会計の貢献について検討した。具体的には, 管理会計が利用される局面を, ①市場取引, ②継続的な企業間取引, ③企業グループ内での取引, ④自社内の活動の4種類に分類し, それぞれの局面で管理会計を用いたマネジメントを実行することで, 企業が市場に流通させている製品の高品質化, 適切な価格設定, 新製品の不断の導入を促進させていることを指摘した。
Notes	伊藤眞教授退任記念号=In honour of Professor Makoto Ito 論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20110800-0109

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

市場の高質化と管理会計

園田 智 昭

<要 約>

市場の高質化のためには、市場の仕組・ルールに注目するだけでなく、市場のプレーヤーである企業が高品質な経営を行うことが重要である。本稿では、そのような視点から、市場の高質化に対する管理会計の貢献について検討した。具体的には、管理会計が利用される局面を、①市場取引、②継続的な企業間取引、③企業グループ内での取引、④自社内の活動の4種類に分類し、それぞれの局面で管理会計を用いたマネジメントを実行することで、企業が市場に流通させている製品の高品質化、適切な価格設定、新製品の不断の導入を促進させていることを指摘した。

<キーワード>

市場、市場の高質化、管理会計、高品質、適切な価格、新製品、企業間管理会計、企業グループ、サービス産業

1. 問題の所在

慶應義塾大学では、2008年度より「市場の高質化と市場インフラの総合的設計」をテーマにして、グローバル COE プログラムを実施している¹⁾。本プロジェクトは、理論開発班、パネルデーター班、金融班、財政班、労働班、国際・経済発展班、経営・会計・商業班、歴史分析班、政策設計班、連携強化班の10グループに分かれて、それぞれ「市場の高質化と市場インフラの総合的設計」に関連した研究を実施し、多くの成果を上げている²⁾。

それら10の班のうち、筆者が所属する経営・会計・商業班では、2008年度に実施したパイロッ

1) 正式名称は、慶應義塾大学大学院経済学研究科・商学研究科／京都大学経済研究所連携グローバル COE プログラム「市場の高質化と市場インフラの総合的設計」である。

本研究は同プログラムの補助を受けた研究成果の一部であり、同資金に感謝します。

2) 研究成果については、同プログラムの『Newsletter』の各号を参照のこと。

ト調査を皮切りにして、2009年度より継続的にパネル調査を実施している³⁾。経営・会計・商業班では、市場取引を直接扱うだけではなく、市場の高質化を保証するために必要な、個々の企業の内部マネジメントについても扱っており、両者を総合的に研究している。

経営・会計・商業の分野では、時系列で実施したパネル調査はほとんど行われていないので、現在実施中のパネル調査により、関連する学会や企業に重要な知見を提供することが期待される。たとえば、労働市場の高質化について、経営パートでは終身雇用と総合業績の関係について分析し、会計パートでは教育・研修投資や業績連動型報酬の観点から分析を行っている（2009年度中間報告書、pp. 17-19, 62-63）。このように、ある市場に関して、異なるパートの視点から分析が行われうることも、経営・会計・商業班によるパネル調査の特徴である。

しかし、市場と関係が深い学問領域である経済系の班と比較して、経営・会計・商業班の学問領域の中で、特に会計パートの分析対象である管理会計と市場の高質化の関係を結びつけるのは、直感的には難しいかもしれない。そこで本稿では、経営・会計・商業のうち、筆者の研究分野である管理会計を4つの局面に分けて検討することで、市場の高質化に対して管理会計が貢献可能であることを明確にしてみたい。

2. 市場の高質化と管理会計

ここでは、本稿の前提として、市場の高質化について簡単に整理しておく。矢野（2005, p. 20）では、市場を「どの参加者にも、今取引しようとする相手と取引をやめても、別に、第三の取引相手と取引を行う機会が保証されている自発的交換の場」と定義し、さらに「良い製品が適切な価格で取引され、より良い製品が絶えず導入されているのが良い市場である。」（同書, p. 4）としている。この定義を前提とすれば、市場の高質化のためには、以下の3点が要件であることがわかる。

- ①高品質な製品
- ②適切な価格
- ③より良い新製品の不断の導入

ところで、市場そのものが整備されているだけで、市場の高質化は達成されるのであろうか。市場の高質化を目的としてルールが整備されていても、市場に参加するプレーヤーがルールを守らなければ、高質な市場は成り立たない。たとえば、証券市場を高質化させるために会計上の開示制度をいくら整備しても、粉飾を行う企業が存在すれば、市場の信頼性は揺らいでしまう。さ

3) 現在までにパネル調査は2009年度と2010年度の2年間分が終了し、2011年度も引き続きパネル調査を実施することが決まっている。2008年度に実施したパイロット調査の報告書と2009年度のパネル調査の報告書は、『市場の高質化と市場インフラの総合的設計 経営・会計・商業班』の各年度の中間報告書として公表済みである。

らに、内部統制のルールが定められても、プレーヤーである各企業がそれを形式的にはなく実質的に運用しなければ、市場の高質化が保たれて⁴⁾いるとは言えないであろう。

さらに、市場を構成するプレーヤーである個々の企業が高品質な経営を行うことで、市場の高質化を保証することも必要である。市場のルールを守るだけでは、高品質な新製品を適切な価格で市場に流通させることはできない。そのためには、企業の不断の努力が必要であり、それを可能にするためのマネジメント体制の構築が必要である。

市場の高質化にとって、ルールと高品質な経営の両者は両輪であり、どちらが欠けても市場の高質化は実現できない。つまり、市場の仕組・ルールに注目するだけではなく、市場のプレーヤーである企業が高品質な経営を行うことで、高品質な製品を適切な価格で不断に市場に投入するように、Plan → Do → Check → Action のマネジメント・サイクルを企業内で回すことも大切である。管理会計は、市場でプレーヤーとして活躍する企業の経営の高品質化に貢献することで、結果として市場の高質化にも貢献しているのである。

本稿では、筆者の専門分野である管理会計が対象とする取引または活動を以下の4種類に分類し、それぞれの取引または活動に適用される管理会計が、市場の高質化に対してどのように貢献するのかについて、より詳細に検討する。

- ① 自社と継続的な取引や資本関係がない他社・一般消費者との市場取引（以下では市場取引とする）
- ② 自社と継続的な取引関係がある企業との取引
- ③ 自社が属する企業グループ内での取引
- ④ 自社内の活動

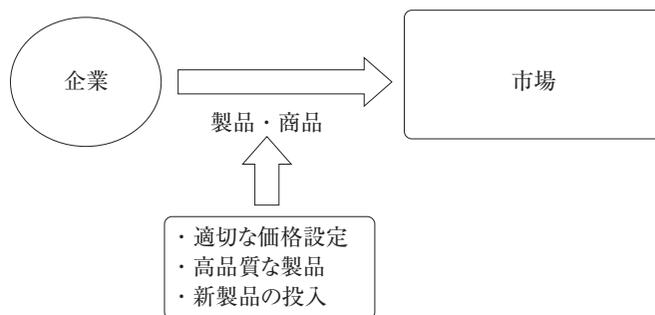
3. 市場取引と管理会計

管理会計は、企業内のマネジメント・プロセスである意思決定と業績管理を目的として用いられる。したがって、一般的な管理会計手法を前提とした場合、市場を意識して管理会計を論じる機会は少ないように思われる。たとえば製造間接費の配賦といった管理会計上の問題は、外部企業とは関係のない、内部的なマネジメントの視点に基づくもののように見える。しかし、ひとたび市場との関連性を意識して管理会計を俯瞰してみれば、多くの管理会計上の問題が市場取引と関係していることに気がつく。

企業の活動はその中で全く閉じているわけではなく、外部と関係性を持って行われている部分

4) 矢野 (2005, p. 10) では、競争の質、情報の質、製品の質という市場の質の3つの決定要因に加えて、市場参加者の意思決定や活動の質の重要性を指摘している。

図1 市場取引と管理会計



も多い。たとえば、購買部門では、外部のサプライヤーから材料・部品・消耗品などを購入している。一方、営業部門では、外部の企業や一般消費者などの顧客に対して、対価と引き換えに製品・商品・サービスを提供している。さらに人事部門といった、一見外部と取引がないと思われる組織でも、IT企業が提供するERP（Enterprise Resource Planning）システムを使用して給与計算を行ったり、正規社員に代わり派遣社員を活用したり、さらには従業員の雇用にリクルート会社を利用したりしており、企業外部との取引は枚挙にいとまがない。

このように、ある企業が別の企業や一般大衆顧客と何らかの取引を行う場合、その取引は市場を通じて行われることになる。したがって、その取引で用いられる価格や取引量の設定、さらには顧客別採算性などに関する管理会計情報の提供は、市場の高質化に関係している。たとえば、伝統的な原価計算では、大量生産品が製造間接費をより多く負担しており、少量生産品の原価を本来あるべき水準より小さいものにする傾向にあるという。しかし、活動基準原価計算を利用することで、製造間接費を今までよりも正確に製品に配賦することが可能になる。その結果、より正確な製品原価に基づいた価格決定が可能になり、市場には適切な価格の製品が供給されることになる。

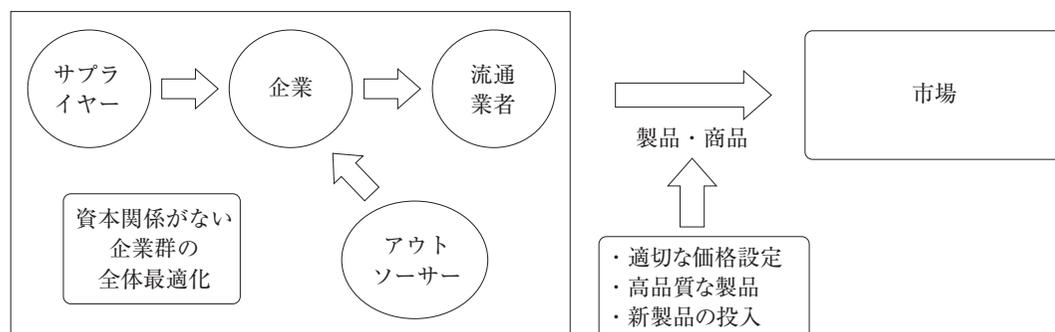
加えて、市場では価格だけではなく品質も問題とされることから、品質原価計算や非財務的指標によって、企業が製品やサービスの品質を向上する努力も市場の高質化に影響を与える。園田（2011）で提唱しているサービスレベル・マニフェストは、顧客に提供するサービス水準を約束する、サービスレベル・アグリーメントという一種の契約書を、大衆への約束へとより普遍化した概念である。サービスレベル・マニフェストを作成することで、大衆顧客に定型度の高いサービスを提供する鉄道業や郵便業などが、自らのサービスの水準を顧客に約束し、顧客からの信頼を得ることができる。さらに、目標値と実績値の差異を分析することで、サービス水準を改善することが可能になる。これらの結果、鉄道市場や郵便市場で提供されるサービス水準が向上する。

なお、企業が採用している成果主義では、成果を測定する指標として会計上の指標も用いられる（内山，2007）。成果主義は雇用にも影響を与えることから、会計指標を用いて成果を正しく測定することで、管理会計は製品市場だけではなく、労働市場の高質化にも貢献していることになる。

4. 企業間管理会計と市場の高質化について

サプライヤー、流通業者、小売業者、アウトソーサーなど、継続的に取引がある企業との関係に関する管理会計の研究が進められている。このように自社と他社の関係を研究対象とした管理会計は、企業間管理会計と呼ばれ、戦略的管理会計における重要なテーマである。企業間管理会計では、資本関係のない別法人群と自社を、バーチャルの一体化した組織とみなし、価値連鎖、サプライチェーン・マネジメントなどの理論をベースとして、資本関係がない企業群の全体最適化を試みる。

図 2 企業間管理会計と市場の高質化



園田（2010）では、北海道でのサッポロビールを中心とした酒類企業の共同配送に、キリンビールが追加的に参加した意思決定の妥当性を、差額原価収益分析を用いて説明している。共同配送の結果、各社が個別に配送先に納入していたのが、1回の納入になることで配送先の手間が減り、サービス向上につながっている。

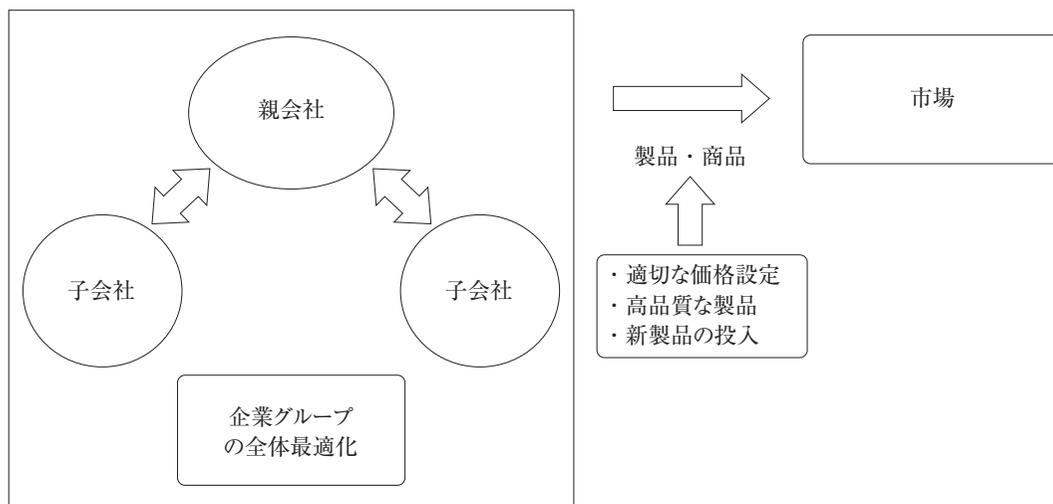
企業間管理会計が取り扱うのは、資本関係のない企業間の取引となるので、市場取引が前提となる。しかし、通常市場取引と異なり、取引先と長期的な関係を築くことが前提となっており、取引先まで巻き込んだマネジメントにより、より大きな成果を得ることができる。また、矢野（2005, p. 21）では、市場を単価取引の市場と交渉取引の市場に大分類しているが、企業間管理会計が取り扱う市場の中には、交渉取引の市場が多く含まれている点も特徴的である。

このように、企業間管理会計の研究成果は、市場の高質化、特に交渉取引の市場の高質化に寄与している。企業間管理会計に関連したテーマとして、戦略的管理会計、アウトソーシングの意思決定、販売価格の決定、サービスレベル・アグリーメントなどをあげることができる。

5. 企業グループを対象とした管理会計と市場の高質化について

親会社とグループ企業をひとつの集合体ととらえた、企業グループ全体のマネジメントも、管

図3 企業グループを対象とした管理会計と市場の高質化



理会計の領域で近年研究が進められている。グループ企業は互いに独立した企業であるので、企業間の取引を前提としつつ、グループ全体最適化が課題となる。この場合は、企業グループ間の取引とはいえ、法的には独立した企業同士の取引であるので、同業他社の市場取引にも影響を与えることは明らかである。たとえば、シェアードサービス会社を設立して、グループ会社の経理業務を委託するという意思決定の背後には、グループ外部の企業へのアウトソーシングという別の選択肢を棄却したという意思決定が存在する。

企業グループを対象とした管理会計のテーマとしては、シェアードサービス、持株会社体制下のグループ企業のマネジメント、キャッシュ・マネジメント・システム (CMS)、連結管理会計、グローバル管理会計、移転価格税制のマネジメントなどをあげることができる。これらのテーマから得られる管理会計上の知見を利用することで、グループ企業間の取引が適正に行われるようになる。

グループ企業を統括するグループ本社についても、管理会計上の技法を用いたマネジメントを実施することで、その戦略的な役割を評価し、より向上させることが可能である⁵⁾。グループ本社の業務が効果的に行われることで、企業グループ全体の活動が最適化し、そのことは企業グループが提供する製品やサービスに対するプラスの効果として現れる。グループ内の企業で製造と販売が分業されているようなケースでは、それらの関係を効率的にマネジメントすることで、グループ外企業や消費者に安価で高品質な商品を提供することが可能になる。

このように、管理会計を用いて企業グループ全体をマネジメントすることで、市場の高質化に寄与できることがわかる。企業グループを対象とした管理会計は、前に述べた企業間管理会計と、

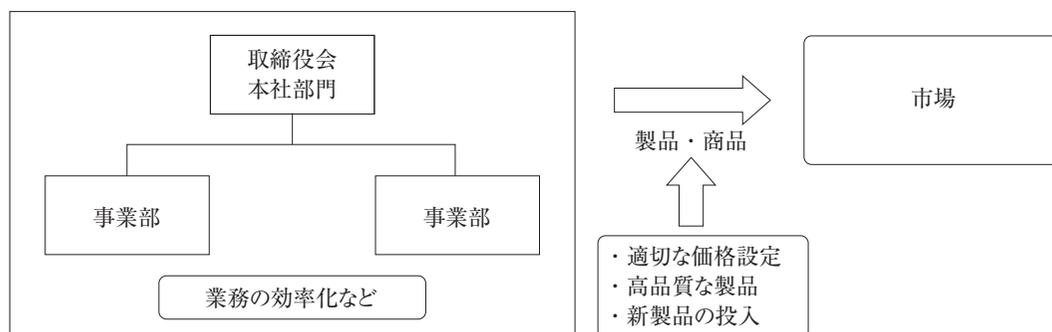
5) グループ本社である純粋持株会社自体のマネジメントとしては、①純粋持株会社の収益管理（収益の源泉）、②純粋持株会社の収益管理（収益の源泉ごとの収益レベルの決定）、③純粋持株会社の業績管理がある（園田，2008，pp. 21-27）。

次に述べる企業内管理会計の中間的な性質を持つものとして位置づけることができる。

6. 企業内管理会計と市場の高質化について

ここまで検討してきたところでは、市場取引と関係する管理会計手法や管理会計上の課題が、当初考えていたよりも多いことを明らかにできた。その一方で、事業部・社内カンパニー・工場・本社部門などの、企業内の組織で行われている活動をもっぱら対象とする管理会計手法が多いことも事実である。そのような手法は、予算管理、事業部制会計、設備投資の意思決定、責任会計、標準原価計算、直接原価計算、BSC（Balanced Scorecard）などである。

図4 企業内管理会計と市場の高質化



企業が管理会計手法を利用することで、組織を効率的に運営することが可能になるが、その結果、製品や組織のコストが削減されるので、低価格での商品の提供が可能になる。価格の低下は消費者の購買意欲を向上させることから、市場をより活性化する。さらに企業が内部統制制度を構築し、それを形式だけではなく実質的に運営していくことで、市場のルールが遵守される。このように、企業内で用いられる管理会計については、一見市場とは関係がないように見えるが、企業の体質を改善しガバナンスを強化することで、市場の高質化に貢献しているのである。

7. 考察とまとめ

本稿では、管理会計が対象とする取引または活動を4種類に分類し、それぞれの取引または活動に適用される管理会計が、市場の高質化に対してどのように貢献するのかについて検討した。その結果、市場の高質化のための3つの要件である、①高品質な製品、②適切な価格、③より良い新製品の不断の導入に対して、管理会計はいずれも貢献していることが判明した。市場の高質化といった場合、市場そのもののみ目を向けがちであるが、それに加えて、市場のプレーヤーである企業が、市場の高質化を成り立たせるように活動することも必要である。

現在、経営・会計・商業班のうち、会計パートでは管理会計の視点からサービス産業の市場の

高質化について研究を進めている。園田（2011）で検討した、サービスレベル・アグリーメントは、シェアードサービス会社や情報処理企業（データ処理）など、顧客と1対1の関係で定型的な業務を一定期間にわたり提供する企業で主に適用されるので、交渉取引の市場でも適用可能な手法である。本稿では、管理会計と市場の高質化の関係について、全体的な枠組みを示しただけであるが、今後のグローバル COE プログラムのパネル調査と、それに付随するインタビュー調査などの実態調査によって、より具体的な知見を明らかにすることが期待される。

参 考 文 献

- 内山哲彦（2007）「成果主義における会計的業績評価尺度利用に関する実態」『原価計算研究』第31巻第1号
慶應義塾大学大学院経済学研究科・商学研究科／京都大学経済研究所連携グローバル COE プログラム 経営・会計・商業班（2010）『市場の高質化と市場インフラの総合的設計 経営・会計・商業班 2008年度中間報告書』
慶應義塾大学大学院経済学研究科・商学研究科／京都大学経済研究所連携グローバル COE プログラム 経営・会計・商業班（2011）『市場の高質化と市場インフラの総合的設計 経営・会計・商業班 2009年度中間報告書』
園田智昭（2006）『シェアードサービスの管理会計』中央経済社
園田智昭（2008）「純粹持株会社体制下の企業グループに関する管理会計上の諸問題」『会計』第174号第1号
園田智昭（2010）「企業グループが異なる数社によるシェアードサービス——北海道地区における酒類企業の共同配送の事例に基づいて——」『原価計算研究』第34巻第2号
園田智昭（2011）「サービスレベル・アグリーメントの利用とその拡張——サービスレベル・マニフェストの提案——」『三田商学研究』第53巻6号
矢野誠（2005）『「質の時代」のシステム改革』岩波書店