

戦略管理会計の理論的基礎

小 菅 正 伸

I. はじめに

管理会計という研究領域において、**戦略的原価分析** (strategic cost analysis)、**戦略的コスト・マネジメント** (strategic cost management)、あるいは**戦略管理会計** (strategic management accounting) といった新しいテーマが提唱されてきたのは、1980年代に入ってからである。この新しい課題に関する研究は、英国のLSEを中心とする学派と、米国のハーバード大学を中心とする学派の、2つに大別されるであろう [Puxty, 1993, p. 9]。

英国においては、ICMA (Institute of Cost and Management Accountants, 現在はCIMA (Chartered Institute of Management Accountants) に改称) を中心に、シモンズ (Kenneth Simmonds) やブロムウィッチ (Michael Bromwich) が、戦略に指向した管理会計の必要性を「戦略管理会計論」として強力に主張してきている¹⁾。

他方、米国においては、新しい原価管理とそれに関わる意思決定の諸方法が、キャプラン (Robert S. Kaplan)、クーパー (Robin Cooper)、シャンク (John K. Shank)、およびゴヴィンダラジャン (Vijai Govindarajan) たちによって、いわゆる「戦略的原価分析論」あるいは「戦略的コスト・マネジメント論」として精力的に推進されている²⁾。

1) シモンズの戦略管理会計論の詳細については、小菅[1994]を参照されたい。

2) これらの研究動向の詳細については、たとえば小林[平成5年]、小菅他[平成6年]を参照されたい。

これらは、そのいずれもが「管理会計が戦略的な意思決定という点において、その有用性を喪失している」ことを鋭く指摘している点において共通するが、研究の方向性、提唱する技法や検討領域など、多くの点において様々な相違が見られる。そのため、このような研究努力にもかかわらず、一般的にわが国では、いまだ戦略管理会計論なるものに対して十分な理解が得られているとはいえない現状である。したがって、戦略管理会計自体が管理会計研究のフロンティアにあり、確固とした戦略管理会計論なるものが未だ確立されていないと断言しても、それは決して過言ではない。

そこで、本稿では、先に掲げた英国のブロムウィッチによる一連の「戦略管理会計論」に関する研究成果を手掛りとして³⁾、彼の所説を咀嚼しつつ、戦略管理会計の理論的枠組みを検討する。彼は戦略管理会計を考えていく上でその理論的枠組みの検討が不可欠であることを指摘し、従来の伝統的な管理会計に欠けていたものを補うための一領域として戦略管理会計論を展開しているからである。確固たる理論的な基盤をもつ戦略管理会計論を構築しようとする我々にとっては、彼の所説はまさに傾聴に値する。以下での理論的な検討を通して、わが国における戦略管理会計論構築への一助にしたい。

II. 戦略管理会計の本質

1. 戦略管理会計の定義

戦略管理会計は、管理会計を戦略的に利用するという意味ではなく、「経営戦略の形成、実行過程に会計情報を利用するという状況における管理会計」として理解されている [小林他, 平成6年, p.99]。ブロムウィッチは、戦略的な投資の評価や戦略管理会計が管理会計情報の目的適合性を高め、戦略的マネジメ

3) ブロムウィッチは英国を代表する会計学者であり、現在はLSE (London School of Economics) のChartered Institute of Management Accountants' Professor of Accounting and Financial Managementで、CIMAの元会長でもある。彼は、英国において今後期待される管理会計の発展方向として、①戦略管理会計、②非財務的測度の役割、③サービス部門での管理会計技法の活用、の3つを挙げている [Bhimani and Bromwich, 1992, pp. 23-25]。

ントに対する有用性を獲得するための手段として、今後ますます重要になってくるであろうし、また、そのようにならなくてはならない、と論じている [Bromwich and Bhimani, 1989, p. 6]。

彼の主張の中心は、企業の管理会計システムがもっと外部に焦点を合わせることで、すなわち需要や競争を直視して最終製品市場や競争相手に焦点を合わせることで、の必要性である。ブロムウィッチの議論は、グローバルな競争優位のためには、まず最初に最終製品市場に対して焦点を合わせる必要があると主張する [Bromwich, 1990, p. 27]。なぜなら、競争市場においては、競争相手は、低い製品原価、高品質、より効率的な配送など、当該製品のあらゆる戦略的な変数に関して競争努力をしているからである。このように主張することにより、彼は管理会計に新しい視点を取り入れようと試みている。

ブロムウィッチは、戦略管理会計を次のように定義する [Bromwich, 1990, p. 28; 1992, p. 131]。

「企業の製品市場および競争相手の原価と原価構造に関する財務的情報を収集・分析し、多期間にわたってこれらの市場における企業と競争者の戦略をモニターすること」

この定義では、戦略管理会計は、

- ① 自社の各製品市場に関する財務情報とその市場での競争企業の原価と原価構造に関する情報を収集し、分析して、経営管理者に提供すること、
- ② 相当長期間にわたって自社の経営戦略だけでなく競争企業の経営戦略をもモニターすること、

の2つの役割が期待されている。

この定義で注目される点は、彼が、シモンズのように戦略の内容を「事業戦略」(business strategy)に限定しておらず、戦略のレベルを特定化していないことであろう。このような理解からすれば、彼の定義はより広義の内容を持つものとして特徴づけることができる。事実、ブロムウィッチは、長期計画や「全社戦略」(corporate strategy)の策定と競争相手の予測と評価の両者に戦略管理会計が役立つことを主張しているのである [Bromwich and Bhimani, 1989,

p. 95]。

2. 戦略管理会計への役割期待

戦略管理会計に対しては、基本的に上記2つの役割が期待されるのであるが、ブロムウィッチの主張はこれらだけに止まらず、ここからさらに深く考察が進められ、以下のような彼独特の戦略管理会計論が展開されることになる。

まず注目すべき第1の点は、自社の各事業と競争相手のそれらについてのデータを、生産者あるいは販売者としての観点から単に収集するだけではなく、新たに顧客の視点に立って自社や競争相手が提供している諸製品のベネフィットを評価することをも、戦略管理会計への役割期待として彼が要求する点である。このことは、具体的には、

- ① 競争相手と比較した場合の、自社がもつ比較優位性 (comparative advantages) または付加価値 (value added)、
- ② 自社の製品がその全生命期間にわたって顧客に対して提供するベネフィット、
- ③ 長期的な意思決定の中で、これらの製品を販売することによって自社にもたらされてきたベネフィット、

を評価することを要求するものである [Bromwich and Bhimani, 1989, pp. 95-96]。

次節以下で詳細に検討するが、戦略上競争優位に立つためには、顧客に対して提供されている諸製品の特性を決定し、それについて原価を集計することが必要である [Bromwich, 1992, pp. 128 and 131-132]。このことを通して、管理会計は経営管理者の注目を市場に向けさせるよう、影響を与えるのである。

伝統的な管理会計は、公式の会計責任構造 (accountability structure) にもとづいて、個々の責任中心点に原価や収益といった会計数値を集計してきたが、戦略という観点からすれば、責任ではなく、識別された戦略上の主要成功要因 (key success factors) ごとに会計数値を収集する必要がある。戦略管理会計は少なくとも顧客に対して提供されているベネフィットについて、その原

価を認識・測定しなければならないのである。また、その際に非財務的測度を利用することの重要性をもブロムウィッチは示唆している [Bromwich, 1992, p. 138]。

第2の点は、競争相手と比較した形で自社の原価を見積ること、そして、自社の各製品と諸資源とについて、ライフ・サイクル原価計算 (life-cycle costing) の視点が重要であること、を彼が主張する点である [Bromwich and Bhimani, 1989, p. 96]。

競争相手と比較した場合の、自社の相対的な原価ポジションを明らかにすることは、競争相手に対する自社製品の特性と価格戦略・事業戦略の持続可能性を判断する際に極めて重要であり、競争相手に対する相対的な**原価優位性** (cost advantages) の把握は戦略遂行上も重要である [Bromwich, 1992, p. 128]。伝統的な管理会計は、もっぱら自社内部の諸活動に焦点を合わせ、自社を取り巻く外部環境にはほとんど注意を払っていない、という批判がなされている [Drury, 1992, pp. 2 and 10-11]。競争戦略を首尾よく達成するためには、競争相手と比較した場合の、持続可能な相対的競争優位性を保持し続ける必要があるから、管理会計は、自社の相対的な競争上のポジションを明らかにする情報を経営管理者に提供しなければならないのである [Bromwich, 1992, p. 130]。相対的な市場占有率、現有製品の市場での見込み、当該製品のライフ・サイクル上でのその位置づけ、生産されている諸製品のポートフォリオに関する情報などは、戦略的マネジメントの実行上必要不可欠であるといえよう [Drury, 1992, p. 11]⁴⁾。

第3の点は、先端生産技術 (advanced manufacturing technology, AMT)

4) ただし、ここで注意しなければならない点は、ジョンソン (H. Thomas Johnson) が指摘しているように、**グローバル経済における競争優位は、競争相手に追い付き追い越すことを意味するのではなく、むしろ「顧客を満足させる」**(顧客が何を欲求しているかを発見し、それを与えるという意味において、競争相手を打ち負かす) ことを意味している。グローバルな**競争優位は「自ら欲する最上のものを世界中どこにありと獲得できるようになりたいという顧客達の期待をこちらも利益があがる形で充足し、さらにはそれを超えていく力を持つことであり、それ以上でも以下でもない」** [Johnson, 1992, p. 67] のである。

に関するプロジェクトの投資評価に際して、戦略的マネジメントの視点を組み入れることの必要性を強調する点である [Bromwich and Bhimani, 1989, p. 96]⁵⁾。

ブロムウィッチは、伝統的管理会計が AMT 投資評価において顧客指向的な諸項目を正当に取り扱っていないことを批判し [Bromwich, 1992, pp. 138-139]、AMT 投資を戦略的に評価する場合に、比較的正確に予測される短期的な増分キャッシュ・フローにもとづく計量的分析だけでなく、そのような分析からは通常は抜け落ちている「より長期的な戦略的ベネフィット」を AMT の有益性として積極的に評価すべきことを主張する [Bromwich and Bhimani, 1991, pp. 45-48]。すなわち、彼によれば、市場戦略という観点から、①製品向上 (product enhancement) — 会社イメージ、変化する需要への即応性、低原価、品質改善—、②多角化 (diversification) — 製品ポートフォリオの拡大、新

- 5) 将来の企業の競争力を増大させるためには、投資—単なる合理化だけでなく、独自の技術開発力、市場開発力、企画力、顧客ニーズへの対応力など、企業の付加価値創造力増大のための投資、およびそれらすべてを支える人材への投資—が不可欠である。ブロムウィッチが掲げている最新鋭の生産設備への投資も、この点で非常に重要な意思決定であることに間違いはない。しかし、それは一つ間違えば経営にとって大きな足枷になることも同時に理解しておく必要がある。一例として、約600億円を投じたマツダの防府第二工場（山口県）の場合を見てみよう。

その工場はマツダの生産技術の粋を集めて1992年に稼働し始めた最新鋭の上級セダン専用のハイテク工場であり、大量のロボットを導入し、自動化率を高めて品質向上を図るとともに、作業ミスによる各生産ラインの一時停止を防ぐことが目的とされた、最新工場設備を誇っていた。当時、世界で初めて前輪駆動車と後輪駆動車の複数車種を混流生産できるようになったことで注目を集めた工場である。

しかし、「バブルの落とし子」ともいえる高級車（主に「ユーノス」）専用工場であるため、平成不況の現在では、国内販売の不振と円高による輸出の減少により、その稼働率は約3割程と低迷を続けている。操業休止や稼働時間中のライン速度の半減といった生産現場での努力にも関わらず、量産を前提とした自動化ラインであるため、現在の操業水準では製造原価が極めて高くつく。また、専用工場として建設されたため、「ファミリア」などの量販車を他工場から移管することも困難であるという。RVの「Bongo フレンディ」が好調であるにもかかわらず、マツダは販売の状況を睨んで効率的な生産体制を組むことができていない。

ジョンソンはグローバルな競争優位のためには顧客ニーズに対する「即応性」と生産の「柔軟性」が不可欠であると論じているが [Johnson, 1992, pp. 74-80]、この例は、即応性と柔軟性に欠けるような生産設備への投資意思決定であったため、マツダは現在のような苦境に追い込まれていると理解できる。

技術での新製品、新領域での新技術—、③リスク低減 (risk reduction) —より強い技術力、良好なコントロール、より良い計画設定、運転資本・在庫の削減、より弾力的な応答—が、ATM 投資評価に際して考慮される必要がある、という。彼は、これらの要因を「戦略的計画設定マトリックス」—諸戦略とそのベネフィットとの展開表—として作成することを提唱している [Bromwich and Bhimani, 1991, p. 48]。

第4の点は、活動基準原価計算 (activity-based costing, ABC) がより正確な製品原価データにもとづいて経営管理者が意思決定することを可能にさせるけれども、それはもっぱら「内部指向性」を高めるだけであるから、その戦略的有用性は不確かである、と主張する点である [Bhimani and Bromwich, 1992, p. 24]⁶⁾。

ブロムウィッチによれば、重要なことは、ABCM (activity-based cost management) やABCを実施することによって、各活動が顧客のベネフィットを生み出しているのか否かを調査して、顧客に対するベネフィットを生み出さないような、いわゆる非価値付加的活動 (non-value added activities) を除去することである、という [Bromwich, 1992, pp. 139-140]。発生する原価と顧客のベネフィットとの間に何らかの結びつきがない場合、そのような原価の発生を阻止するよう、活動それ自体を除去するのである。戦略的コスト・マネジメントのためには、あくまでも顧客のベネフィットに照らして、たとえば「過剰な生産キャパシティ」や「過剰な加工処理」といった事態が識別されなければならないのである。

第5の点は、顧客に提供される製品のベネフィットを基礎にして戦略的原価分析を行う際に、次の4つのカテゴリーが重要であると主張する点である

6) ジョンソンも、「ABCM (活動基準原価管理—筆者注) の技法が競争力を高めるといふ信念は危険な錯覚である。いかなる会計情報も、たとえABCM情報であっても、企業の競争優位達成を支援することはできないのである。… (中略) …特にアメリカ人は革新的なブレイクスルーや『即効薬』の力を信じてしまうことが多い。ABCMがアメリカ企業の競争力低下に対し魔法の『解決策』を提供するという広まった信念もまた例外ではない。」と論じている [Johnson, 1992, pp. 131-132]。なお、ABCならびにABCMについては、小菅他 [平成6年] を参照されたい。

[Bromwich, 1992, pp. 145-148]。すなわち、①**変動製品原価** (variable product costs) —当該製品の正常直接費 (normal direct costs) で、顧客に対して提供される特定のベネフィットを生み出すために発生するもの—、②**活動関連原価** (activity-related costs) —当該製品の特定のベネフィットに帰属可能な (attributable) 活動に関連した原価あるいは**取引関連原価** (transaction-related costs) —、③**キャパシティ関連原価** (capacity-related costs) —機械・設備の減価償却費や土地・建物の占有に関わる原価—、④**意思決定関連原価** (decision-related costs) —活動水準やキャパシティによって影響されるのではなく、経営管理者が行う意思決定、すなわち、ある特定の機能に対して提供されるべき資源のレベルを消費者の価値 (consumer value) に適合させるために行う意思決定、によって影響される原価—、の4つである。

このような原価分類をとることによって、慣行的な管理会計では可視化されなかったものが戦略的な観点から可視化されることになるのである [Bromwich, 1992, p. 147]。

以上のように、ブロムウィッチは、戦略的意思決定に関して、その策定のためだけでなく、その戦略的計画が効果的に達成されるよう、十分長期にわたって各種の戦略的な諸変数がどのように達成されるべきなのか、あるいは達成されているのかをモニターすることを要求するのである。

このような議論を展開するブロムウィッチの念頭には、わが国企業が**原価企画** (target costing) 活動において、製品が顧客に対して提供しているベネフィットとその原価とが有機的に関係づけられ、それらの情報が戦略的展開に活用されている、という現実認識がある [Bromwich, 1992, p. 136]。しかし、このような内容を展開するブロムウィッチの戦略管理会計論とわが国の原価企画研究との違いは⁷⁾、ブロムウィッチの戦略管理会計論が、実務中心の解説では

7) わが国の原価企画の詳細に関しては、加登[1993] および小林[平成5年] を参照されたい。なお、ジョンソンは原価企画について次のように述べている。「戦略とは競争力と顧客の関心に影響を与えるすべてのことであると定義すれば、『原価は戦略的ではない』という考え方を原価企画は強調するものである。実際、原価企画は、顧客が関心を示すのは顧客自身の原価であり、購買先の原価は関知しないと主張する」 [Johnson, 1992, p. 124] のである。

なく戦略管理会計への精緻な理論的支援を行っていることに求められる。彼は競争優位の持続条件の分析に関わらせて、原価を中心とした管理会計情報の役割を検討している。そこで、次節ではブロムウィッチによる戦略管理会計の理論的基礎づけについて検討する⁸⁾。

Ⅲ. 戦略管理会計の理論的な基礎づけ

1. ランカスターの属性アプローチ

ブロムウィッチの最初の議論は経済財としての製品の理解に関連する。すなわち、製品を物理的な単位としてではなく、それが消費者に提供する一群の特性 (characteristics) あるいは属性 (attributes) からなるものとして、製品の本質を理解する [Bromwich, 1990, p. 28]。市場への迅速な適応や製品多様化といった戦略的意思決定問題のためには、製品の特性あるいは属性に注目することが不可欠だからである。

彼は、このような立場を、ランカスター (Kelvin John Lancaster) の**消費者需要モデル** (属性アプローチともよばれる) にもとづき積極的に展開する [Lancaster, 1966; 1979]。ランカスターの属性アプローチの基本的特徴は、以下の通りである [Lancaster, 1971, 桑原訳, 日本語版への序]。

- ① 消費者は財それ自体に関心をもっているのではなく、財の性質または特性に関心をもっている (財はその特性を作り出すためにのみ必要とされる)。
- ② 財が保有する特性と財の関係は、少なくとも重要な程度まで客観的であり、そしてその関係は消費技術によって決定される。
- ③ 新しい財と古い財との関係を含むいわゆる財間関係は、特性間関係によって客観的に規定される。
- ④ 個人選好は、選択する場合に種々の特性に与えられる相対的ウェイトを

8) ブロムウィッチによる戦略管理会計の理論的基礎づけについては、すでに神戸大学の小林哲夫教授によって紹介されているので、それも併せて参照されたい [小林, 平成5年, pp. 111-114]。

決定する。

- ⑤ 現代産業社会において消費される財の大きな差異は、主として個人間での選好の多様性によるものである。

ランカスターの理論は、製品それ自体よりも、製品特性にもとづいて市場均衡理論を展開するものであり、ブロムウィッチはこのようなランカスターの立場を踏襲して、企業の製品市場戦略における製品特性 / 属性の意味を検討し、製品特性 / 属性と戦略管理会計との関わりを考察する。

すなわち、彼によれば、消費者は製品という財それ自体ではなく、製品がもっている性質、正確には製品が消費者に提供する一群の特性 / 属性に関心を持つ、という [Bromwich, 1990, p. 30]。仕上がり具合のような物的特性だけでなく、使用上での性能、信頼性、品質、保証条件のような質的要素、供給の保証や販売後の保守、ならびに顧客ニーズへの即応性、迅速な供給のようなサービス要素が、消費者の購買行動に対して大きな影響を及ぼす [Bromwich, 1992, p. 129]。価格も重要な要素であるが、それはあくまでも消費者にとっては購買の際の制約条件として考えられるべきものにすぎない。それゆえ、企業の市場占有率は、製品の価格、当該製品によって顧客に提供される特性 / 属性と消費者の好みとの適合の程度、そして競争相手による当該特性 / 属性の提供の程度、によって強く影響を受けるものであると考えられる [Bromwich, 1992, p. 142]⁹⁾。

ブロムウィッチは、市場への参入障壁が存在しないとすれば、企業が競争相手の製品の原価と製品特性 / 属性の変化に絶えず注意を払って、その競争優位性を持続させる努力を取り続けることの必要性を主張し、そのためには会計担当者が、

9) ジョンソンも、「本来、会計的利益とは、顧客、仕入先（投資家、資本の拠出者を含む）、作業員さらには広く社会一般の期待に応じてグローバルな競争優位性ありとのお墨付きを得て充足される、市場関係で決まる制約条件にすぎない」 [Johnson, 1992, p. 10] と述べている。彼によれば、「顧客こそ会社の存在理由そのものを提供してくれる存在」 [p. 73] であり、「利益は『顧客』がもたらすものであって、製品がもたらすのではない」 [p. 73] というのである。

- ① 企業の製品の基礎にある特性 / 属性に関心をもつこと、
- ② 製品の属性に関してその原価を計算し、長期にわたってそれをモニターすること、
- ③ 自社の原価構造だけでなく、関連する市場に参入しているすべての企業と潜在的な参入者の原価構造をも考察すること、

の必要性を主張する¹⁰⁾。そしてまた、原価は需要要因とは切り離して考えられないことをも示唆するのである [Bromwich, 1990, pp. 35-36]。

以上のように、ブロムウィッチは、ランカスターの理論にもとづき、伝統的な原価計算からラディカルに脱皮する、新しい原価計算の方向性を提唱する。戦略的な意思決定（特に、多角化に関する意思決定）のためには、製品の諸属性についてその原価を計算すること（つまり製品属性を原価対象に追加すべきこと）、そして、長期間にわたってそれら属性についてその業績をモニターすることが重要である、と主張する [Bromwich, 1990, p. 28]。ある製品戦略の持続可能性 (sustainability) — 自社と競争相手（潜在的な競争相手をも含む）の双方の戦略の持続可能性 — を評価して、市場参入に関する意思決定を行う際には、すなわち、参入の収益性評価のためには、当該製品によって顧客に対して提供されている諸属性について計算される原価情報は不可欠であろう。ブロムウィッチは、現行の管理会計が、製品と各種の責任中心点に対してだけ原価を割り当て、顧客に提供しているベネフィットには原価を割り当てないこと、そして、企業内にのみ関心が集中してしまっていることが現行の管理会計の戦略上の目的適合性の欠如につながっている、としたうえで、戦略管理会計のあるべき姿 — すなわち、戦略的原価分析として、製品属性の価値を原価計算するこ

10) ブロムウィッチは、この点に関してわが国企業の原価企画に注目している [Bromwich, 1990, p. 33]。わが国企業の一部では、製品企画段階での VE 活動において、新製品の機能、性質ならびに原価の関係を分析している。たとえば、松下電器の「画王」の場合、製品コンセプトを決定する際に、技術部において顧客の期待度を技術要素に置き換え「顧客期待指数」を算定し、その実現のために必要な原価を計算し、期待と原価との比率により技術の開発、採否、原価低減対象の選択などの意思決定に有用な数値情報が提供されたという。詳細については田中 [平成7年] を参照されたい。

と一を提案するのである [Bromwich, 1992, pp. 136–137]。企業の収益は製品が顧客に対して提供している属性によってもたらされるものであるから、製品によって提供される顧客のベネフィットこそが究極的なコスト・ドライバーであり、これら収益、ベネフィット、原価はお互いに組み合わされて評価されるべきである、と彼は主張する [Bromwich, 1992, p. 137 and p. 140]。

会計を通じて、自社だけでなく、競争他社や潜在的な競争相手から提供される製品特性とその原価、あるいはそれらに関する競争企業の戦略を絶えずモニターしていく必要があることはいうまでもない [小林, 平成5年, p. 113]。企業の内部活動に焦点を合わせた形で、物理的な製品単位に原価を集計するような原価計算では、製品戦略の策定とその実施には役立たないからである [小菅, 1995]。戦略的意思決定と戦略のモニタリングのためには、管理会計は市場指向性を高め企業外部や市場との関係にもっと目を向けるべきであろう¹¹⁾。

2. ボーモルのコンテストابل・マーケット理論

ブロムウィッチの第2の議論は、潜在的な市場競争という条件下において、原価面から競争優位性が持続する条件、すなわち、潜在的な競争下で企業の価格戦略、生産戦略が持続可能な条件を検討している [Bromwich, 1990, pp. 28–29 and pp. 37–44 ; 1992, pp. 148–150]。彼が次に展開する議論は、ボーモル (William J. Baumol) のコンテストابل・マーケット (contestable markets) 理論にもとづいている [Baumol, 1982 ; Baumol, Panzar, and Willig, 1988]。

コンテストابل・マーケットとは、潜在的な競争が確保されている市場を意味する。すなわち、市場への新たな参入者が既存の企業に対して生産技術などで全く不利な状況に立たされることなく、既存の企業と同等の価格でその収益性を評価できるという意味で参入が自由であり、またコストを伴うことなく自由に当該市場から撤退できるということが保証されている市場のことである。

11) ジョンソンも主張するように、「製品より顧客を優先すること、顧客欲求を満足させるべく執拗な努力を傾注することにより利益をもたらす」 [Johnson, 1992, p. 76] のである。

ブロムウィッチによれば、ある企業の戦略がコンテストブル・マーケットにおいて持続可能であるためには、競争相手と比較して持続可能な原価優位性を持つことが不可欠である、という [Bromwich, 1990, p. 29]。そして、彼は、原価に関する競争優位性の持続条件（すなわち、自社の原価構造が潜在的な参入をもものともせずある市場戦略を持続可能にするか否か）を検討する。単一の製品を生産する企業の場合には、**規模の経済性** (economies of scale) による原価優位性の持続が考察され [Bromwich, 1990, pp. 37-38]、多種製品を生産する企業の場合には規模の経済性だけでなく**範囲の経済性** (economies of scope) —複数の種類の製品について、個々の専業企業が生産するよりも、それらを単一の企業で同時的に生産する方が有利になるということ—が検討されている [Bromwich, 1990, pp. 38-41]。また、その際には、需要と原価の要因の絡み合いと、これらを同時に考察することの必要性も強調されている [Bromwich, 1990, p. 41]。ブロムウィッチによれば、「戦略管理会計システムが、もしも完全に事情に精通して意思決存が行われるべきであるとすれば、需要情報 (demand information) を包摂し、……内部の原価データと外部の原価データのすべてを収集することが必要である」という [Bromwich, 1992, p. 148]。小林哲夫教授も、「ブロムウィッチは、どのような製品群が範囲の経済性のために原価優位を持続できるかを管理会計によってモニターすること、および、共有情報の反復的交換や不可分資産の共同利用から範囲の経済性が生まれる可能性があることなどから、管理会計と組織とのつながりを考察することが必要であると論じ、また、これを通じて、戦略管理会計の考え方、特にこの場合にも企業を越えて観察する必要性が理論的に主張できるとしている。」と紹介しておられる [小林, 平成5年, p. 114]。

ブロムウィッチの議論においてさらに注目されるのは、原価という側面からの絶対的な参入障壁を考察する場合には、当該市場の既存企業にとっての固定費、特に従来は**埋没原価** (sunk costs)¹²⁾ として意思決定上無関連の原価として

12) ここでいう埋没原価は、経済学における「埋没費用」に相当する概念として理解できる。すなわち、それは、ある状態を選択する際に必要とされる固定費であって、選択された状態が継続される限りにおいてのみ、その回収が可能な費用である。

考えられていた諸項目が実は非常に重要な役割を持つことを彼が指摘している点である [Bromwich, 1990, p. 43]。ブロムウィッチは、戦略的な優位性を持続するためには、会計担当者が、固定費、特に埋没原価に関する情報（埋没原価がもたらしているかもしれない参入障壁としての戦略的優位性）を経営管理者に提供する必要があることを示唆している [Bromwich, 1990, pp. 43-44]。先に述べたように、絶対的な原価優位性の重要な源泉の1つが埋没原価として呼ばれているものだからである [Bromwich, 1992, p. 150]。

以上、本節ではブロムウィッチによる戦略管理会計の理論的基礎づけについて考察したが、彼によって取り上げられた2つの理論は相互補完関係にあるといえる。ブロムウィッチは、これらの理論にもとづいて、会計担当者が自社の範囲に止まらずに原価分析を行い、競争企業の原価構造についても報告することの必要性を主張する [Bromwich, 1990, p. 29]。このような彼の理論展開の意図は、戦略管理会計の理論的な基礎づけのために戦略管理会計のアプローチの基礎に潜む論理を明確に示すことにあったといえよう。

しかしながら、「彼の分析は、戦略的な管理会計を展望する上での理論的な根拠を探求することに主たる関心が向けられているためか、具体的な方法論に関する記述には欠ける点が惜しまれる」のである [小林他、平成6年、p. 122]。

そこで、次節では、ブロムウィッチの思考を受け継ぐ形で「製品の属性」に着目した新しい原価計算方法を具体的に提唱するウォーカー (Mike Walker) の所説を検討する¹³⁾。そのことにより、ブロムウィッチの不足している部分を補足するとともに、戦略管理会計をより具体化しようとするものである。

IV. 製品属性原価計算の提唱

ウォーカーは、伝統的な原価計算システムが経営管理者を不正確な製品意思決定へと導くことを、そして、顧客ニーズに対する即応性と弾力性を犠牲にす

13) ウォーカーは、豪州のブリスベンにあるクィーンズランド工科大学 (Queensland University of Technology) の The Key Centre of Strategic Management のレクチャーである。

るように導くことを、批判する [Walker, 1992, p. 42]。新製品開発、現有製品の再開発ならびにその継続的改善に関する経済的分析は、競争優位を達成するためには不可欠であり、そのような分析のためには**属性基準原価計算** (attribute-based costing) あるいは**製品属性原価計算** (product attribute costing) が必要であるという [Walker, 1991, p. 34]。

彼は、従来の ABC の思考を拡張して、製品属性の原価を計算しようと試みる [Walker, 1991, p. 34]。すなわち、正確な原価データは、価格決定、製品開発、市場戦略、諸セグメント戦略にとっては必要不可欠であるから、製品属性別に原価を識別・収集し、それら属性別の原価を全部製品原価へと集計することを提唱するのである。彼の理解によれば、属性基準原価計算は、顧客ニーズについての詳細なコスト・ベネフィット分析を行うものであり、そのような分析は有効性 (effectiveness) の改善を目的としている。したがって、属性基準原価計算は顧客収益性、セグメント別貢献差益分析、チャンネル別貢献差益分析、原価企画あるいは目標原価の機能別細分化、ライフ・サイクル原価計算といった、各種の管理会計技法に対して、確固たる理論的根拠を提供する、というのである [Walker, 1992, p. 43]。先に検討したブロムウィッチも指摘していたように、製品の性能、信頼性、耐久性、美観、入手可能性、ブランド・イメージ、価格といった製品属性は顧客の購買意思決定に重大な影響を与えるから、属性基準原価計算は顧客のニーズを特定の製品属性に細分化し (表 1 を参照)¹⁴⁾、そ

14) 山本[1995a]では、わが国における商品コンセプト創造の実際について、顧客の期待を数量的に分析している企業の例が次のように紹介されている。「たとえば、製品の評価因子として、基本機能、経済性、操作性、安全性、設置性、保守性、快適性、嗜好性、弾力性、付加機能といったものを抽出し、これら評価因子とアンケートなどで顧客が要求する具体的な項目との関係の大きさを分析して、顧客が製品から満足を得られるかどうかを判断して購入する際に働く潜在的な機能を明らかにする試みがなされている。そこでは、それぞれの評価因子が顧客によってどの程度重視されているのかの相対的なウェイトを求め、これを製品開発に反映させるのである。すなわち、一方で各評価因子に関連する技術項目について、現状の技術的な値と開発目標を比較した技術項目の改善度を求め、これを顧客ニーズの大きさを反映する製品の当該評価因子のウェイトに掛け合わせた数値を貢献値として求め、顧客の満足度の向上をこの貢献値の向上として認識することが行われる。製品開発にあたってのコンセプトは、このようなウェイトの高い評価因子に関連する技術項目の

これらの諸属性別に製品およびサービスの原価を計算して(表2を参照)、それらと諸製品属性が顧客に与えるベネフィットとを分析するのである¹⁵⁾。

表1 製品属性とそれに関連する活動の例

製品の属性	オペレーティング活動
耐久性	購買活動
即応性(応答性)	設計活動
弾力性	スケジューリング
顧客サービス	注文獲得活動
信頼性	製造活動
入手可能性	倉庫保管とデリバリー活動
実用的な利便性	アフター・セールス活動

[出典] Walker [1992], p. 42.

表2 製品属性としてのデリバリーとその原価

業績水準	翌日配達	即日配達
必要トラック台数と運転手の人数	2	3
トラック1台・運転手1人当りの見積原価	\$180/日	\$180/日
1日当たりの総原価	\$360	\$540
1日当たりのデリバリー可能単位数	1,000単位	1,000単位
デリバリーの単位当たり原価	\$0.36	\$0.54

[出典] Walker [1992], p. 43.

諸製品属性が顧客に与えるベネフィットは、属性の諸水準に対する効用として理解され、それは企業内部で独自に見積り評価されるか、各種の市場調査に

改善によって貢献値を高めるという観点から決定されることになる。なお、もちろん、各機能の貢献値は、VE的に展開して、目標原価の割り付けにも用いられる。」[山本, 1995a, p. 35] なお、これに関するより詳細な説明は山本[1995b]に見られるので、併せて参照されたい。

- 15) もちろん、製品属性の原価を計算することには多くの困難性が伴う。たとえば、種々の製品属性とは無関係に、製品製造のために基本的に発生する原価が存在すること、活動と特定の製品属性との間に1対1の対応関係が存在しない場合があること(1つの属性に対して複数の活動が必要である場合や1つの活動が複数の属性に関係する場合など)は、属性基準原価計算の実施を困難なものにする可能性がある[Walker, 1991, p. 34]。

よって推定されることになる。ウォーカーは、玩具の怪物（許容される原価の範囲は \$0.66-\$1.09、顧客の総効用は35~80と想定）を例に取り上げ、**製品属性の原価 / 効用分析** (product attribute cost/utility analysis) を提唱している [Walker, 1992, p. 45]。属性基準原価計算と市場調査の結果は表3の通りである。

表3 玩具の怪物の製品属性の原価 / 効用分析

属性	水	準	効	用	原	価
脚	2	足	7.5		0.30	
	4	足	15.0		0.33	
	6	足	16.5		0.40	
	8	足	20.0		0.45	
包装	な	し	0.0		0.00	
	ボ	ー	ル	紙	5.0	0.03
	セ	ロ	ハ	ン	15.0	0.07
	プ	ラ	ス	チ	ック	30.0
入手可能性	翌	日	配	達	27.5	0.36
	即	日	配	達	30.0	0.54

[出典] Walker [1992], p. 43.

この表を用いての分析例として、2本足で無包装、翌日配達の玩具の怪物（効用合計は35で、総原価は \$0.66）を前提として、これに対してただ1つだけ改善を加える場合を考えてみる。どの属性を最優先に改善すべきなのであろうか。改善による限界効用とその場合の増分原価との比率を計算することによって、それに対する解答が得られる。

脚を2足から4足へと増やすことは、単位当たり \$0.03 の増分原価で、7.5 の増分効用が得られる。したがって、200 ($=7.5 \div 0.03$) という比率が計算される。次に、無包装からボール紙に変えることは、単位当たり \$0.03 の増分原価で、5.0 の増分効用が得られる。その比率は 167 ($=5.0 \div 0.03$) となる。最後に、翌日配達を即日配達に変更すれば、単位当たり \$0.18 の増分原価で、2.5 の増分効用が得られる。比率は 13.9 ($=2.5 \div 0.18$) となる。

以上の計算から、脚の2足から4足への変更が最優先されることになる。すなわち、3つの改善案の中では最大のコスト・ベネフィットとなるからである。もちろん、他の代替案を採ることがあれば、たとえば無包装からプラスチック包装へと変更する案が採用されるかもしれない。なぜなら、その場合には、単位当たり \$0.10 の増分原価で、30.0の増分効用が得られ、比率は300 (=30.0÷0.03) となるからである。いずれにしても、このような分析は、ブロムウィッチが提唱する**属性原価計算** (attribute costing) を具体的に例示したものであるといえよう¹⁶⁾。

ウォーカーは、このような属性基準原価計算を常規的な計算制度として実施するのではなく、必要に応じて随時断片的に実施することを提案する [Walker, 1991, p. 34]。彼は、属性基準原価計算と市場占有率の予測とを組み合わせれば、長期計画設定と短期計画設定の両者において、新製品開発および製品改善に関する意思決定のために有用であろう、と主張するのである [Walker, 1991, p. 35]。

現実の企業間競争で重要な役割を演じるのは、製品開発、品質改善、販売促進などの製品差別化行動である¹⁷⁾。したがって、ウォーカーが提唱するように、

16) 山本[1995b]でも、「顧客満足を満たす商品の機能や品質、デザインなどの方向性を明らかにし、それとの関連で、どのコストを引き下げ、また積極的にどこにコストをかけるかという戦略的な考慮が、原価企画のプロセスにおける目標原価の割り付けに反映させられるべきである。目標原価の割り付けは、単なる原価削減の目標を示すだけでなく、商品の価値創造活動の方向性を示すものである。」 [山本, 1995b, pp. 54-55] と指摘されている。山本[1995b]では、さらに、商品コンセプト創造プロセスにおける商品の機能などの多属性評価と顧客満足とが、VEの観点から取られる方法を参考にした形で検討され、そこにはファジィ理論が積極的に応用・展開されている。このような理論展開は、わが国における戦略的コスト・マネジメント論としての原価企画研究における注目すべき動向であろう。

17) たとえば、ミズノの場合を見てみよう。バブル崩壊で主力のゴルフ事業は伸び悩み、スポーツ用品市場全体も価格競争の激化で、業績は低迷している。このような状況を打開するため、ミズノは商品戦略を見直し、価格よりも特定の機能を強調した商品—明確なコンセプトを持った商品—を開発し、それを市場に投入し、競合他社の製品との違いを明確にする作戦を打ち出した。すなわち、特約店組織「ハブステーション」を発足させ、そこに販路を限定した形で、上級者向けの、競技色の強い高価格帯商品や女性用チタンウッドなどを売り込む作戦に出たのである。

また、他方において、ミズノは、競争の激しい一般消費者を対象とする普及商品

製品特性の変化や新製品の参入が市場占有率に及ぼす効果を会計面から適切に予測し、評価することのできる手法は戦略的マネジメントのためには不可欠であろう。ブロムウィッチは、西欧の企業では、その戦略的な意思決定がマーケティング、製品開発・設計、エンジニアリングといった領域でなされることが多いけれども、そのような現状を改善するために、管理会計担当者が顧客指向の原価計算データや競争相手の分析資料を提供することによって、もっと積極的にこれらの意思決定過程に参画すべきであることを提唱するのである [Bromwich, 1992, p. 132]。

V. むすび

ブロムウィッチは、わが国における製品戦略の策定とその実施に着目し、原価企画を中心としたわが国の市場指向的なマネジメントがグローバルな競争優位獲得のためにいかに重要な役割を果たしたのかに注目する [Bromwich, 1992, p. 129]。そして、西欧の企業がわが国の戦略的コスト・マネジメントとしての原価企画に遅れをとっている事実を指摘するのである [Bromwich, 1992, p. 132]。

製品コンセプト（製品特性を顧客の観点から定義したもの）を重視した製品開発は顧客が望む製品を開発しようとするものであり、その際に展開される原価企画活動では、製品を機能別に分解し、機能別に目標原価が設定される¹⁸⁾。そ

については、低価格を推進するために、「世界統一モデル」の製品の生産・販売に踏み切った。デザインや素材を各国共通にして、海外で集中的に量産することを可能にし、そのことにより原価低減を図ったのである。

18) 山本[1995a]では、商品開発と原価企画とについて次のように論じられている。「一般的な商品開発は、商品企画、開発、設計（構想設計、基本設計、詳細設計）、生産準備（工程設計を含む）、量産という一連のステップを経て行われるのであり、原価企画のプロセスは、基本的にはこの商品開発ステップにしたがって進められる。まず商品企画をうけて目標原価の設定、目標原価の機能別・部品別割り付けを行い、進行していく開発ステップの各段階において原価見積と目標原価とのギャップをとらえ、原価低減のアイデアを出して設計に反映させることによって両者のギャップを埋めていき、目標原価を達成しようとする。そのプロセスで、実際のモノづくりとともに、原価の作り込みという表現で示されるように、コストのマネジメントがなされていくのである。最初の商品企画段階は、顧客ニーズに適合した商品コンセプトを創り出す段階であり、その後はその商品コンセプトを具体的な製品のかたちを実現していくプロセスでもある。」[山本, 1995a, pp. 31-32]。

して、競合他社製品の競争力比較—他社製品の製品コンセプト、仕様、性能、品質、原価などの徹底的分析と比較—をもとに、顧客が要求する機能を一定の目標原価の範囲内で提供できるのかを徹底的に検討し当該製品の商品性を評価する。目標原価は市場価格と目標利益をもとに算定されたものであるから、この点において、市場に指向した原価数値が製品の中に作り込まれることになる。

ブロムウィッチは、このような製品開発や原価企画に際しての管理会計の機能に関して、その理論的な基礎理論—原価企画実務の解説に終始するものではなく、あくまでも戦略管理会計のための基本的な計算のロジックを展開する理論—の構築を試みている。この点に「ブロムウィッチの戦略管理会計論」の最大の特徴が認められる。

本稿で検討したブロムウィッチの戦略管理会計論のエッセンスを要約すれば、以下の2点になる。

① **マーケティング志向の原価計算としての属性原価計算を提唱したこと。**

戦略という観点からすれば、製品が消費者に対して提供するベネフィットこそが究極のコスト・ドライバーであるから、そのような視点からする属性分析 (attribute analysis) は、差別化戦略 (differentiation strategy) や集中化戦略 (focus strategy) に貢献することが期待される。

ジョンソンは、「すぐれた競争力をもつには、顧客を満足させる能力の不断の向上とプロセスの実績のバラツキを常に低減することが必要である」が、「会計システムは、顧客の満足度やプロセスのバラツキについての情報を全く提供しない」と批判し、グローバル経済において競争優位を獲得するためには、顧客とプロセスに焦点を合わせる必要があることを強く主張している [Johnson, 1992, p. 9]。ブロムウィッチが提唱する属性原価計算は、このような批判に応える研究力の1つとして、高く評価できる。

② **競争相手の原価の査定 (competitor cost assessment) の必要性を主張**

し、参入障壁会計 (entry barrier accounting) を構想しようとしたこと。

ブロムウィッチの理論展開では、既往のコンペティターのみならず潜在的な

ライバル企業をも視野に含めた分析の必要性和、当該分析に関連する管理会計担当者への役割期待とその貢献可能性について詳細な分析を行っている点が注目される [小林他, 平成6年, p. 121]。これらは、コスト・リーダーシップ戦略あるいは集中化コスト・リーダーシップ戦略に対して貢献することが期待されるからである¹⁹⁾。

このようなブロムウィッチによる「戦略管理会計」の提唱は、既存の管理会計のパラダイムを破棄するような革新的な動きとしてではなく、コンヴェンショナル・ウィズダムの拡充による管理会計の進展を目指す動きであると理解できる [小林他, 平成6年, p. 100]。彼は、戦略的な意思決定のためには「外部指向的情報」(externally-orientated information) あるいは「市場指向的情報」(market-orientated information) が不可欠であるから、管理会計は戦略的マネジメントが持続可能な競争優位性 (sustainable competitive advantages) を確実にできるよう貢献しなければならないと主張し、このような主張をすることによって、管理会計に新しい視点を持ち込もうと努力—すなわち、管理会計の有用性回復のために努力—しているのである。この点において彼の研究は高く評価できるであろう。

ただ、彼の議論について若干気になる点を挙げるとすれば、戦略管理会計の理論的基礎づけにおいて「時間概念」が欠落していることが指摘できる。すなわち、今日の競争においては、顧客ニーズへの即応性、そのことによる商品・製品の回転スピードの向上と売れ残りロスの削減といった**スピードの経済性**

19) たとえば、新日本製鉄の場合を見てみよう。新日鉄は、「最強のコスト競争力」を目標に掲げ、再生への努力を続けている。特に「キャッシュ・フロー経営」を目指し、製品ごとに競争相手を想定して、徹底的に採算を追求している。税引後損益に減価償却費を加えてもなお赤字ならば、縮小（場合によっては、撤退）、逆に、成長が期待できる場合には積極的に資源を投入するという戦略を実施している。これは、製品品種別に想定した競争相手を縮小、撤退へと追い込むことで、結果として当該製品の市場占有率を獲得できるという発想からの、戦略展開である。

ブロムウィッチも、「最適な戦略的意思決定のためには製品需要や製品特性に関わる原価ファクターならびに既存および潜在的なライバル企業に関する同種の情報が必要であり、管理会計担当者は製品が提供する諸特性を原価の側面から測定し、かかる原価を正確にモニターかつ報告する際に重要な役割を演ずる」 [小林他, 平成6年, p. 122] と論じているのである。

(economies of speed) を実現することが不可欠であり、その実現のために企業は仕入先、販路、顧客との情報ネットワークの構築、企業内部での時間短縮のための種々のリエンジニアリング努力を精力的に行っているからである²⁰⁾。「時間」をベースとした競争が今後ますます重要になるから、製品属性の1つとして「時間」を考慮するのではなく、時間の経済性を規模の経済性や範囲の経済性と同列に扱って理論づける必要がある²¹⁾。

また、ブロムウィッチが戦略管理会計を**西洋流の意思決定** (Western decision-making) にもとづくものであって、それは**西洋の会計** (Western accounting) を補足するものである、と理解している点もわれわれにとっては無視できない重大な問題である [Bromwich, 1992, pp. 130-131]。なぜなら、わが国では、「戦略管理会計は、従来から用いられているデータベースに収集の方針、範囲を追加、拡大するとともに新視点にもとづいた分析、報告を追加することによって経営戦略の形成、実行過程での情報要求に応じていくもの」[小林他, 平成6年, p. 100] として戦略管理会計を普遍的に理解し、管理会計研究のフロンティア上にそれを位置づけているからである²²⁾。ブロムウィッチが主張するように、コンセプト主導型の製品開発と戦略的コスト・マネジメントとし

20) たとえば、わが国の自動車産業の場合、現在各社はその存続を賭けて熾烈な競争を展開している。何がヒットするかは不明確であるから、いかに早くヒット・モデルを探り当て、それを他社よりも安価に量産できるかが勝敗の分かれ目である。その場合、投入する車種を増やしてヒットするモデルを少しでも早く探り当てることが最優先課題となるであろう。部品の共通化などによる徹底した原価低減努力をもとに、デザイン体系が異なる派生車種を多数製造し、売れ筋を早期に見極めて短期的に増産対応し、全販売チャネルを活用して販売に全力をあげなければならないのである。早急な増産に対応可能な生産システム、従来の車種構成に拘束されない弾力的な販売体制、製品開発期間の短縮などへのシフトは、競争を勝ち抜くためには不可欠である。

21) ジョンソンは、グローバルな競争優位を「時間と諸資源の節減をたえず行いながら、社会の第三者に不当な負担をかけることなく顧客を完璧に満足させるとともに、共働者や仕入先（資本の拠出者を含む）に対しては増大する機会を創出・供与している状態」[Johnson, 1992, pp. 8-9] として規定し、「時間」、「資源」そして「顧客満足」をキー・ワードとして彼の所説を展開している。

22) 廣本 [1994] では、今日のわが国において、イノベーション（事業構造のイノベーションと事業プロセスのイノベーション）のための管理会計として、戦略管理会計を構築することの必要性が提唱されている。

ての原価企画とがあれば、わが国には戦略管理会計といった発想や諸技法は不要なのであろうか。はたして戦略管理会計は西欧企業あるいは西欧流の意思決定に限定されるものなのであろうか。

確かに国によりマネジメント・スタイルに違いが存在することは十分考えられるけれども、このようなブロムウィッチの断言についてはその根拠がまだ十分立証されてはいない。この点に関しては今後さらに精緻な研究が積み重ねられる必要がある。

(筆者は関西学院大学商学部教授)

参考文献

- [1] Baumol, W. J., "Contestable Markets: An Uprising in the Theory of Industry Structures," *The American Economic Review*, Vol. 72, No. 1 (March 1982).
- [2] Baumol, W. J., J. C. Panzar, and R. D. Willig, *Contestable Markets and the Theory of Industry Structure*, revised edition (San Diego, CA.: Harcourt Brace & Jovanovich, 1988).
- [3] Bhimani, A. and M. Bromwich, "Management Accounting: Evolution in Progress," in Drury [1992].
- [4] Bromwich, M., "The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, Nos. 1-2 (February 1990).
- [5] Bromwich, M., "Strategic Management Accounting," in Drury [1992].
- [6] Bromwich, M. and A. Bhimani, *Management Accounting: Evolution Not Revolution* (London: The Chartered Institute of Management Accountants, 1989).
- [7] Bromwich, M. and A. Bhimani, "Strategic Investment Appraisal," *Management Accounting* (USA), Vol. 72, No. 9 (March 1991).
- [8] Drury, C. ed., *Management Accounting Handbook* (Oxford: Butterworth-Heinemann Ltd., 1992).
- [9] Johnson, H. T., *Relevance Regained: From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment* (New York: The Free Press, 1992). 辻 厚生・河田 信訳『米国製造業の復活』(中央経済社、平成6年)。
- [10] Lancaster, K. J., "A New Approach to Consumer Theory," *The Journal of Political Economy*, Vol. 74, No. 2 (April 1966).
- [11] Lancaster, K. J., *Consumer Demand: A New Approach* (New York: Columbia

- University Press, 1971). 桑原秀史訳『K. J. ランカスター 消費者需要—新しいアプローチ』(千倉書房、平成元年)。
- [12] Lancaster, K. J., *Variety, Equity and Efficiency: Product Variety in an Industrial Society* (New York: Columbia University Press, 1979).
- [13] Puxty, A. G., *The Social & Organizational Context of Management Accounting* (London: Academic Press Ltd., 1993).
- [14] Walker, M., "ABC Using Product Attributes," *Management Accounting* (UK), Vol. 69, No. 9 (October 1991).
- [15] Walker, M., "Attribute Based Costing," *Australian Accounting*, Vol. 62, No. 2 (March 1992).
- [16] 廣本敏郎稿「戦略的管理会計の構築」『JICPA ジャーナル』第6巻第7号(1994年7月)。
- [17] 加登 豊著『原価企画—戦略的コストマネジメント—』(日本経済新聞社、1993年)。
- [18] 小林哲夫著『現代原価計算論—戦略的コスト・マネジメントへのアプローチ—』(中央経済社、平成5年)。
- [19] 小林啓孝(代表)・長谷川恵一・伊藤嘉博・園田智昭稿「戦略的管理会計」、会計フロンティア研究会編『管理会計のフロンティア』(中央経済社、平成6年)。
- [20] 小菅正伸稿「戦略管理会計の構想—シモンズの所説を中心として—」『産業と経済』(奈良産業大学)第8巻第3・4号(1994年3月)。
- [21] 小菅正伸稿「新しい原価計算の思考」『大阪簿記会計学協会会報』第40号(1995年11月)。
- [22] 小菅正伸(代表)・岩淵吉秀・山本浩二・頼 誠・岡野 浩稿「アクティビティ・ベイス・コスト・コストの展開と可能性」、会計フロンティア研究会編『管理会計のフロンティア』(中央経済社、平成6年)。
- [23] 本橋正美稿「経営戦略と管理会計」、田中隆雄・小林啓孝編著『管理会計論ガイドランス』(中央経済社、平成5年)。
- [24] 田中隆雄稿「松下電器『画王』の原価企画」、田中隆雄・小林啓孝編著『原価企画戦略—競争優位に立つ原価管理—』(中央経済社、平成7年)。
- [25] 山本浩二稿「商品コンセプトの創造とコンカレント・エンジニアリング」『企業会計』第47巻第6号(1995年6月a)。
- [26] 山本浩二稿「ファジィ多属性評価と原価企画—顧客満足に結びつく商品価値創造と目標原価の設定—」『會計』第148巻第3号(1995年9月b)。