

論 文

我が国における戦略管理会計の研究動向 —文献研究に基づいて—

根本萌希

<論文要旨>

Simmonds によって提唱された戦略管理会計は、経営戦略と管理会計とを結びつける分野として、多くの研究者によって研究がおこなわれてきた。しかし、40 年近い歳月が経過した今日においても明確な定義が形成されていない。本研究は、我が国の戦略管理会計研究が置かれている状況について、整理・考察するために内容分析から明らかにする。本分析は、我が国の戦略管理会計に関する 1986 年から 2018 年までの 120 篇の論文を対象に 2 つの分析をおこなった。最初に、戦略管理会計技法にあてはまる管理会計技法を先行研究から明らかにした。次に、これらの論文を 3 つの研究カテゴリー（ケーススタディ、サーベイ研究、その他の研究）へ分類した。これらの分析から我が国の戦略管理会計研究が置かれている現状を明らかにした上で、今後の課題を提示する。

<キーワード>

戦略管理会計、内容分析、ケーススタディ、サーベイ研究、その他の研究

Research Trends of Strategic Management Accounting in Japan: Based on Literature Studies

Moeki Nemoto

Abstract

Strategic management accounting proposed by Simmonds has been studied by many researchers as a field connecting strategic management and management accounting. However, no clear definition has been formed even today. This paper will clarify the situation of strategic management accounting research in Japan. I conducted two types of content analysis on 120 papers from 1986 to 2018 on strategic management accounting in Japan. First, I research the management accounting techniques regarded as strategic management accounting. As a result, eight techniques (target costing, strategic cost management, balanced scorecard, activity-based costing, quality costing, life cycle costing, competitor analysis, customer profitability analysis) were mentioned by a certain number of researchers. Second, I classified the 120 papers into three research categories; case studies, survey studies, and other studies. As a result, I found that the number of case studies and survey studies were few.

Keywords

Strategic management accounting, Content analysis, Case study, Survey study, Other study

2019 年 10 月 31 日 受付
2020 年 2 月 1 日 受理
日本大学大学院商学研究科 博士前期課程

Submitted: October 31, 2019
Accepted: February 1, 2020
Master Student, Graduate School of Business Administration, Nihon University

1. はじめに

Simmonds (1981) によって戦略管理会計 (Strategic Management Accounting: SMA) が提唱されてから 40 年近い歳月が過ぎている。海外では Bromwich (1990) や Shank and Govindarajan (1993) に代表される多くの研究者によって様々な研究がなされてきた。我が国においても伏見 (1985) の研究を皮切りに 1980 年代後半から SMA に関する研究がおこなわれるようになった。しかし、SMA の概念は明確な定義が形成されていない状況にあり (Tomkins and Carr, 1996; Guilding et al., 2000; Roslender and Hart, 2003; Chapman, 2005; Juras, 2014; Oboh and Ajibolade, 2017), このような発展途上にある SMA の研究を一度整理する必要があると考えている。SMA に関する研究は海外で多くおこなわれているが、我が国でも 120 篇もの論文が発表されていることから、我が国で独自の発展がなされている可能性がある。そこで本研究は、我が国における SMA 研究を対象に我が国の SMA 研究が置かれた状況の整理をおこなう。なお、SMA が管理会計の一領域という理由から、戦略的管理会計という訳語が用いられることがある (櫻井, 2019)。本研究では、SMA は管理会計の一領域という立場を採用するが、戦略を管理する会計という点をより明確化するために戦略的管理会計とは用いず、戦略管理会計としている。

具体的には、1986 年から 2018 年までの 120 篇の論文を分析対象とし、2 つの項目について内容分析¹をおこなった。第 1 は、我が国の研究者がどのような SMA 技法を研究対象としているかを明らかにする。これにより、研究者間でどのような管理会計技法が SMA 技法として浸透しているかが明らかになる。第 2 は、我が国の SMA 論文がどのような研究に基づいているかを 3 つの研究カテゴリー (ケーススタディ、サーベイ研究、その他の研究) に分類する。

本研究における内容分析は、書誌学的方法を用いた Shields (1997), Hesford et al. (2006), Guffey and Harp (2017), 吉田ほか (2009), 河合・乙政 (2012), 矢澤 (2012)², 横田ほか (2016) を参照しつつ、独自のアプローチで分析をおこなった。以上 2 つの項目から、我が国の SMA 研究が置かれた状況を提示する。

2. SMA 概念の多様性

2.1 SMA の起源

SMA は、Simmonds により提唱され、イギリスの勅許管理会計士 (Chartered Institute of Management Accountants: CIMA) に引き継がれ、それらをより発展させた Bromwich によって SMA 概念は広く展開することとなった。Simmonds (1981) は、戦略策定にあたり競争ポジションの評価が必要とし、単一の尺度ではなく多様な尺度を用いて評価するべきと説明している。この手法は「コンペティター会計」(Competitor Accounting) (p.28) とよばれる。ここでの尺度とは、競争相手のコスト、それを規定する原価の構成、企業の利用可能な資源およびマーケットシェアを指している。そのため、Simmonds (1981) の定義する SMA は、事業戦略の策定およびモニタリングにコンペティター会計を用いることといえよう。

次に、Simmonds (1981) の提唱した概念をさらに発展させた Bromwich (1990) は、企業がグローバルな競争優位性を獲得するには、外部志向的管理会計システムが必要であると述べて

表1 戦略管理会計に含まれる主な技法

コンペティター会計	価値連鎖分析	戦略的ポジショニング分析	コストドライバー分析
品質管理会計	原価企画	ABC/ABM/ABB	BSC
スループット会計	ライフサイクルコストニング	顧客別収益性分析	ブランド価値モニタリング

出所：新江，2016，pp.199-201 より筆者作成

いる。すなわち、市場における需要や競争を念頭に置いた市場志向が必要と主張している。Simmonds (1981), Bromwich (1990) の考える SMA は、いずれも外部情報に焦点をあてた管理会計システムを指していることがわかる。

2.2 アメリカにおける SMA

Puxty は、1993 年に刊行した *The Social & Organizational Context of Management Accounting* において、Simmonds, Bromwich に代表される学派と Kaplan, Johnson, Cooper に代表される学派が SMA 研究のトレンドを形成していると主張している。Simmonds らはイギリスにおいて SMA を展開させてきたのに対し、Kaplan らはアメリカにおいて新たな原価管理およびその意思決定に関する手法として活動基準原価計算 (Activity-Based Costing: ABC) を提唱している (p.10)。

Puxty (1993) の主張に基づくならば、アメリカにおいて発展してきた SMA について触れる必要がある。アメリカにおける SMA 研究は、Cooper and Kaplan (1988) に代表される ABC 研究と Shank and Govindarajan (1993) に代表される戦略的コストマネジメント研究があげられる。

ABC は、Cooper and Kaplan (1988) が提唱した新たな原価計算技法である。彼らは、伝統的な原価計算の弱点を克服するために、包括的な製品原価計算システムを構築する必要性があり、このような原価計算システムは、持続的な企業の競争優位を構築する際に重要であると主張している。Johnson and Kaplan (1987) が指摘したレバンス・ロストを克服する形で登場した ABC は、活動基準の割付をおこなうことで適切な原価を算定することが可能である。

Shank and Govindarajan (1993) は、戦略的コストマネジメントを論じるにあたり、①価値連鎖分析、②戦略的ポジショニング分析、③コストドライバー分析の3つのテーマからフレームワークを構築している (p.8)。また、「経営戦略の立案と実践に貢献することこそ会計学の使命である」(p.6) という問題意識をもとに、戦略的コストマネジメントを「戦略的要素がますます意識され、明確にされ、公式化された、広い意味でのコスト分析」(p.6) と定義している。

以上のように、SMA はイギリスとアメリカとの両国で多様に展開されてきた。

2.3 SMA に含まれる多様な技法

SMA は多くの研究者によって、多様な研究がなされてきた。ここでは、多様に展開された SMA を技法の観点から考察する。

SMA に含まれる技法に関する調査を初めておこなったのは、Guilding et al. (2000) である。このような SMA 技法に関する研究を踏まえて、新江 (2016, pp.199-201) は、SMA 技法を表1のように整理した。

Simmonds の提唱したコンペティター会計や Shank and Govindarajan による戦略的コストマネジメント (価値連鎖分析、戦略的ポジショニング分析、コストドライバー分析) をはじめ、原

価値企画, ABC, バランスト・スコアカード (Balanced Scorecard: BSC) など多岐にわたっていることがわかる。

SMA は、多くの研究者によって様々な見解がなされてきた。Wilson and Chua (1993) は伝統的管理会計と SMA との比較をおこなっている。これを踏まえて新江 (2005b) では、SMA の多様な研究を 6 つの見解に整理している。①戦略策定との関連性を重視する見方、②戦略的意思決定への役立ちを重視する見方、③戦略志向性を重視する見方、④競争優位性の維持を重視する見方、⑤戦略論との関連性を重視する見方、⑥マーケティングとの関連性を重視する見方である (p.46)。

新江 (2005b) では、戦略策定との関連性を重視する見方について、戦略を実行する間で戦略が創発される可能性もあるため、戦略策定に限定するのは狭い解釈としている。戦略的意思決定への役立ちを重視する見方については、戦略に戦略的意思決定を含める見方と、戦略と意思決定を区別する見方があり、SMA を戦略的意思決定との関連で捉えることができないと結論付けている。戦略志向性を重視する見方は、Guilding et al. (2000) による見方であり、企業外部を志向した戦略論であると理解されている。企業内部に注視した戦略論が存在することから狭い解釈ではないかと指摘している。競争優位性の維持を重視する見解は、標準原価計算といった伝統的な管理会計技法が含まれるなど対象が広いという弱点がある。なお、マーケティングとの関連性を重視する見方は、戦略と管理会計とを検討するものではないため、説明されていない (新江, 2005b, pp.46-47)。

さらに、新江 (2016) では、SMA を「管理会計において経営戦略をより明確に意識しようとするものである」(p.201) と定義しており、特定の手法の集まりを意味するものではなく、経営戦略を志向して管理会計を運用する考え方に特徴があるとしている。さらに、外部志向性 (市場や競合他社)、長期志向性・将来志向性のどちらかを満たした会計情報を利用していることが SMA にあてはまる要件と述べている。

このような議論を集約すると、①は創発戦略を考慮していない狭い解釈であり、②は SMA を戦略的意思決定との関連で捉えられないことから、本研究では取り扱わない。③および⑥は、外部志向性を重視している見方として一括りにできる。③はその見方の根拠となった Guilding et al. (2000) が外部志向の戦略を想定していることため該当すると考え、⑥はマーケティングが一般に外部環境を想定しているためである。外部志向性は、新江 (2016) で述べられているように、市場や競合他社を想定している場合に限定される。競争優位性の維持については、新江 (2016) における長期志向性・将来志向性と同質の概念であると解釈している。企業が継続的に成長するにあたり、競争優位性の獲得・維持は必要不可欠であり、コア・コンピタンスに代表されるような経営資源は、一朝一夕に獲得できるものではない。そのため、競争優位性の維持を志向する場合、必然的に長期的、将来的な視点が含まれる必要がある。これらをまとめると、「外部志向性」を重視する見方、「競争優位性」を重視する見方、「戦略論との関連性」を重視する見方に、本研究では再分類する。

外部志向性を重視する見方は、市場や競合他社を志向している SMA 技法が該当する。競争優位性を重視する見方は、競争優位の源泉となる SMA 技法が該当する。戦略論との関連性を重視する見方は、SMA 技法の論者が特定の戦略論を念頭に置いている場合に当てはまる。しかし、戦略論にも多様な見解がある。たとえば青島・加藤 (2012) は、多様な戦略論を整理しており、表 2 のように分類している。

ポジショニングアプローチは、環境における自社の立ち位置を明確に位置付ける Porter に代

表2 戦略論の4分類

利益の源泉	外	ポジショニングアプローチ	ゲームアプローチ
	内	資源アプローチ	学習アプローチ
		要因	プロセス

注目する点

出所：青島・加藤，2012，p.18 より作成

表される戦略である。多様な産業構造を分析した上で、その中でどのように自社を位置付けるかを考えるアプローチである。資源アプローチは、成功の源泉を企業内の経営資源に求める考え方である。ここでは、コア・コンピタンスを始めとした他社との競争で、優位性をもたらす自社独自の経営資源が中心となる。ゲームアプローチは、企業の目標を達成するにあたり、外部の構造を変えることで影響や圧力を与える戦略である。すなわち、自社にとって都合の良い構造を構築することが要点である。最後の学習アプローチは、経営資源のうち、インタンジブルズに代表される見えざる資産の蓄積に注目したアプローチである。技術開発などを始めとした他社との連携などを通して学習をおこなう戦略である。このように青島・加藤(2012)は、多様な戦略論を整理しており、本研究では、青島・加藤(2012)のフレームワークを参照する。

3. SMA 研究の技法分析

3.1 分析対象の概略

先述したように、SMA の定義は曖昧である。そのような状況から、どの管理会計技法が SMA に該当するのかといった問題も依然未解決である。本研究では、我が国における SMA 研究を管理会計技法の観点から分析することで、研究上の特徴を明らかにしたい。そこで、考察対象となる論文について、次のような条件を設けて内容分析をおこなった。

- 本文中で SMA との関連を言及している技法を 1 と数える。
- 同一研究者が複数の文献で同じ技法を取り上げている場合であっても、1 とする。
- 共同研究の場合は、先頭の執筆者を研究者として取り扱う。

このような条件にすることで、SMA に関する論文を多く発表している研究者に偏ることなく分析することで、管理会計技法に着目した SMA 研究の特徴を明らかにしたい。

「Cinii Article」の論文検索フリーワード欄に、「戦略管理会計」、「戦略的管理会計」、「戦略的コストマネジメント」、「戦略的コストマネジメント」、「戦略的原価分析」と入力して検索した。その結果、1985 年から 2018 年までの文献 149 篇³ が抽出された。これらの文献のうち、論文と論攻⁴に限定したところ、1986 年から 2018 年までの 120 篇⁵ が該当した。これら 120 篇の論文および論攻を執筆した研究者は 69 名である。対象となる研究者および対象論文の発表年、該当篇数は表 3 のとおりである。なお、Shank and Govindarajan (1993) の提唱する戦略的コストマネジメントに該当する価値連鎖分析、戦略的ポジショニング分析、コストドライバー分析は

表3 分析対象の論文・論攻の執筆者 (50音順)

例) 氏名 (発表年, 篇数)	相川奈美 (2004, 1 篇)	浅田孝幸 (2001~2009, 2 篇)	安部彰一 (2004, 1 篇)
新江 孝 (2002~2009, 5 篇)	飯塚 勲 (1993, 1 篇)	市原樟夫 (2005, 1 篇)	伊藤和憲 (2018, 1 篇)
伊藤克容 (2004~2006, 2 篇)	伊藤嘉博 (2001, 1 篇)	稲場建吾 (2002, 1 篇)	岩淵昭子 (2000, 1 篇)
岩淵吉秀 (1995~1997, 2 篇)	上東正和 (1998, 1 篇)	大下丈平 (1995, 1 篇)	大塚裕史 (2005, 1 篇)
大槻晴海 (2003, 1 篇)	岡田幸彦 (2009, 1 篇)	岡野憲治 (1992~1993, 2 篇)	梶原武久 (2003, 1 篇)
上總康行 (1999, 1 篇)	加登 豊 (1998, 1 篇)	川野克典 (1999~2004, 2 篇)	岸田隆行 (2001~2005, 6 篇)
河野一郎 (1997, 1 篇)	貴田岡信 (1994, 1 篇)	窪田祐一 (2012, 1 篇)	古賀智敏 (2015, 1 篇)
小菅正伸 (1993~2016, 15 篇)	小林啓孝 (1993~2003, 2 篇)	小林哲夫 (1993~1999, 3 篇)	坂手恭介 (2012, 1 篇)
坂根 博 (2002~2006, 4 篇)	崎 章浩 (2002, 1 篇)	佐々木彰 (2005, 1 篇)	澤邊紀生 (2007, 1 篇)
篠原巨司馬 (2011, 1 篇)	杉山善浩 (2012, 1 篇)	鈴木浩三 (1999, 1 篇)	園田智昭 (1998~1999, 4 篇)
高橋 均 (2001, 1 篇)	武脇 誠 (1993~1998, 3 篇)	田坂 公 (2004~2012, 3 篇)	塚本真佐夫 (2009, 1 篇)
長坂悦敬 (2014, 1 篇)	長野史麻 (2007, 1 篇)	長松秀志 (1999~2003, 2 篇)	成松恭平 (2005~2018, 2 篇)
西村優子 (2014, 1 篇)	長谷川恵一 (1996, 2 篇)	濱村 章 (2002, 1 篇)	廣本敏郎 (2004, 1 篇)
藤岡資正 (2001~2005, 3 篇)	藤田智丈 (2006, 1 篇)	伏見多美雄 (1986~1997, 2 篇)	藤森 茂 (1996, 1 篇)
ト 志強 (2009, 1 篇)	星野優太 (2006, 1 篇)	堀井悟志 (2003, 1 篇)	松島桂樹 (1996, 1 篇)
丸田起大 (2003~2004, 2 篇)	宮本匡章 (1989, 1 篇)	望月恒男 (2003~2009, 2 篇)	本橋正美 (1996~2012, 2 篇)
矢澤信雄 (2012, 1 篇)	矢澤秀雄 (1993, 1 篇)	安酸建二 (1996~1998, 2 篇)	横田絵理 (2016, 1 編)
吉村 聡 (2008, 1 篇)	吉村文雄 (1993, 1 篇)	合計: 69名, 120 篇	

出所: 筆者作成

表4 多くあげられている SMA の 8 技法 (数値: 人数)

原価企画	22	戦略的コストマネジメント	21	BSC	21	ABC (ABM・ABB)	17
品質原価計算	13	ライフサイクルコストニング	11	競争相手の分析	8	顧客別収益性分析	5

出所: 筆者作成

一括りに掲載している。

3.2 SMA 技法に関する分析結果

我が国の SMA に関する 1986 年から 2018 年までの 69 名 120 篇の論文を分析した。その結果を表 4 に提示している。なお、対象となる研究者のうち 22 名は、SMA の技法に関する言及が見られなかった。本研究では、残る分析対象者 47 名のうち、10%にあたる 4.7 名以上があげている技法をリストアップしている。

表 4 の分析結果をそれぞれ見ていくと、原価企画が 22 名と最も多く、次いで戦略的コストマネジメント (価値連鎖分析, 戦略的ポジショニング分析, コストドライバー分析) および BSC が 21 名、ABC (ABM: Activity-Based Management, ABB: Activity-Based Budgeting) が 17 名、品質原価計算が 13 名、ライフサイクルコストニングが 11 名、競争相手の分析 (Competitor Analysis) が 8 名、顧客別収益性分析が 5 名という結果となった。

また、本分析のうち、戦略的コストマネジメントに注目したところ、田坂 (2005) の主張を

裏付けるデータが得られた。田坂(2005)では、原価企画を管理工学的アプローチ、原価低減活動アプローチ、戦略的コストマネジメントアプローチという3つの研究アプローチから考察している。そのうち、戦略的コストマネジメントアプローチでは、「1995年前後から、原価企画は、『総合的利益管理活動』ではなく、『戦略的コスト・マネジメント』としての手法と位置づける研究者が増えてきている」(田坂, 2005, p.376)と主張している。この主張に注視して、1986年から2018年までの原価企画を戦略的コストマネジメントと捉える論文を収集したところ、1994年の論文を皮切りに2016年まで27篇が抽出された⁶。すなわち、戦略的コストマネジメントは1995年前後に出現したと考える田坂(2005)の主張と同様の結果が得られた。

なお、表1で示したSMA技法のうち、スループット会計、ブランド価値モニタリングは5名に届かず、それ以外の8技法が該当する結果となった。

3.3 考察

ここからは、SMA技法の分析結果から得られた8つの技法を、2.3で論じたSMAが持つ3つの性格(外部志向性、競争優位性、戦略論との関連性)から考察する。

3.3.1 原価企画

本分析結果から特筆すべきは、およそ半数近くの研究者がSMA技法として原価企画をあげている。原価企画は、「製品の企画、開発、設計等の段階において、原価目標を達成し、これを達成する活動」(田中, 2002, p.136)であり、トヨタ自動車を起源とした原価低減のためのマネジメント技法である。我が国発祥の管理会計技法であるため、今日においても多くの研究者によって研究がおこなわれている。この原価企画をSMAの3つの性格から考察した場合、外部志向性、競争優位性が該当すると考える。原価企画は、原価目標達成のために原価低減をおこなう技法である。すなわち、原価低減の達成により、他社に対する競争優位性が得られるといえよう。また、原価目標は販売数量などを事前に想定している点から、外部志向性も該当する。これを踏まえると、競争優位性、外部志向性という性格を有した技法と考えられる。

3.3.2 戦略的コストマネジメント

次に多くあげられた戦略的コストマネジメントは、Porter(1980, 1985)の提唱する価値連鎖、基本戦略、コストドライバー概念をベースにShank and Govindarajan(1993)が構築した概念である。戦略的コストマネジメントは、価値連鎖分析、戦略的ポジショニング分析、コストドライバー分析の3つのテーマから構成されている。戦略的コストマネジメントを3つの性格にあてはめた場合、Porter(1985)の著書名が*Competitive Advantage*とあるように、競争優位性を意識した戦略論である。このことから競争優位性という性格、さらにはPorterの戦略論に依拠した技法であることから、戦略論との関連という性格を該当している。戦略的コストマネジメントの各技法をみると、価値連鎖分析とコストドライバー分析は、企業の競争優位性を高める技法であり、戦略的ポジショニング分析は、自社のポジションを他社との比較から分析する技法であることから、外部志向の技法である。以上から、戦略的コストマネジメントがSMAの持つ全ての性格を満たす技法であるとわかった。なお、戦略的コストマネジメントの3つの技法のうち、価値連鎖分析のみをあげる研究者が11名見られた。

3.3.3 BSC

BSCは、4つの視点から構成されるスコアカードおよび戦略マップを組み合わせた戦略管理システムである。非財務の視点を盛り込んだ革新的な技法であり、営利・非営利を問わず多くの組織に導入されている。BSCを3つの性格から考察すると、全ての要件を満たしていると考えられる。BSCは組織内部に注視されているが、4つの視点のうち、顧客の視点において想定される業績評価指標は、顧客満足度、マーケットシェアなどであることから一部外部志向性を有している側面がある(Kaplan and Norton, 1996, p.26)。また、BSCのアクションプランは、組織内の改善のみならず、競合他社に対する競争優位性の源泉となっている。顧客の視点を例にとれば、顧客満足度の向上や市場占有率の上昇は、他社に対する競争力強化に繋がることから競争優位性の獲得が可能である。BSCにおける戦略論との関連性は、ポジショニングアプローチ、資源アプローチに該当する。ポジショニングアプローチは、Kaplan and Norton (1996)の指摘するように、Porterの戦略論に依拠している。彼らは、独自の能力・資源やコア・コンピタンスを利用して競争に打ち勝つ事例にホンダおよびキヤノンをあげており、顧客の視点において、顧客や市場セグメントといった顧客の価値創造に重要な選択が独自のコア・コンピタンスや能力によってなされている(Kaplan and Norton, 1996, p.37)。このことから、顧客の視点を考える際に、資源アプローチがおこなわれているとわかる。さらに、Kaplan and Norton (2004)において、学習と成長の視点にインタンジブルズが有用であると主張していることから資源アプローチを想定していると読み取れる。このように、BSCは外部志向性、競争優位性、戦略論との関連性というSMAの性格を全て併せ持っていることがわかる。

3.3.4 ABC (ABM・ABB)

Cooper and Kaplanの提唱したABC (ABM・ABB)は、製品の多様化、製品ライフサイクルの短縮化、製造活動の複雑化といった時代の変化に対応するため、「生産支援活動のために発生する固定費を適切に製品に負担させるシステムとして登場した」(廣本・挽, 2015, p.522)技法である。Cooper and Kaplan (1988)は、ABCが企業の競争優位性を得るのに有用な計算方法であると述べている。このことから、ABCは競争優位性を重視する見方に該当する。ABMは、顧客視点での付加価値活動の見直しを支援する管理技法であり、ABBはABCをベースとした予算編成技法である。ABCのみを見た場合、競争優位性が該当するが、ABMやABBを含めて考えた場合、顧客の視点を通して企業活動を見直す技法であるため、外部志向性の側面も一部有している。本研究では、ABCを中心に扱うため、競争優位性を有すると考える。

3.3.5 品質原価計算

品質原価計算は、品質管理活動における原価や品質不良に対する損失を認識する原価計算技法である。予防原価、評価原価、内部失敗原価、外部失敗原価と品質に関する原価を把握し、品質原価の最小化を図ることから競争優位性を重視する見方にあてはまるだろう。また、外部失敗原価は、製品出荷後に欠陥が生じた原価であるため、市場を少なからず考慮しているといえる。

3.3.6 ライフサイクルコストニング

ライフサイクルコストニングには、サービスや製品の供給者側、需要者側との2つのタイプがあり、需要者側のライフサイクルコストニングは顧客ライフサイクルコストニングといわれている(廣本・挽, 2015, p.459)。供給者側からみたライフサイクルコストニングは、価値連鎖全体の原価を製品に集計する。これにより、収益性に関する有益な情報を提供する。顧客ライフサイクルコストニングでは、購入に際してオペレーティング原価や保全原価などの全原価を算定し意思決定がおこなわれる。それぞれのライフサイクルコストニングをSMA技法として考えた場合、外部志向性、競争優位性があてはまる。顧客ライフサイクルコストニングは、需要側のみならず供給側に対して、コストパフォーマンスの優れた製品やサービスの提供を促進することから外部志向性があてはまる。一見すると、ライフサイクルコストニングと顧客ライフサイクルコストニングとの間に関係性は見られないが、廣本・挽(2015)は「ライフサイクル・コストに基づいて購入の意思決定をおこなう顧客に対しては、供給者側も顧客ライフサイクル・コストニングをおこなって、顧客が満足する製品ないしサービスを提供しなければならない」(p.459)と関係性を主張している。また、ライフサイクルコストニングが収益性に関する情報を提供すること、価値連鎖全体の原価を把握できることから競争優位性が該当する。

3.3.7 競争相手の分析

競争相手の分析は、Simmonds(1981)の提唱するSMA概念に拠るものである。競争相手の分析をおこなうにあたり、競争相手に関する生産量、マーケットシェアといった管理会計データなどを入手する必要がある。これらのデータから競争相手に対する方策を講じる技法である。競争相手を志向している点から、外部志向性を有しており、競争相手を分析することで打開策を見出す点に競争優位性があてはまる。

3.3.8 顧客別収益性分析

顧客別収益性分析について、青木(2010)は「管理対象のセグメントとして顧客を選定し、当該顧客セグメントに収益と費用とを跡付け、利益を算定する手法」(p.5)と定義している。顧客別収益性分析は、顧客セグメント別に利益を算定することで、顧客価値⁷の把握を可能とする技法である。顧客別に収益を算定することにより、各顧客の損益実績がデータとして明示されることになる。田中(2002)は、顧客別収益性分析の利用について「大切な客を維持し、将来性のある顧客との取引を増加させるために、限られた資源をどのようなアクティビティに重点的に投入すべきかという意思決定に有用な情報が入手できるようになる」(p.289)とし、意思決定における情報として有用であることを示唆している。顧客別収益性分析を踏まえて、顧客にアプローチできる点で、競争優位性が得られる技法である。また、意思決定に利用する際に、顧客の将来の発注量といった情報を全く想定していないことは考えにくいことから、外部志向性を一部有していると考えている。

3.4 SMA技法が有する性格

考察してきた8技法が有する性格をまとめると表5のようになる。外部志向性を全く有していないと判断できないとしても、その性格が弱い技法を括弧書きで掲載した。

ここで取り上げた全ての技法に共通して、競争優位性という性格を備えているとわかった。

表 5 SMA 技法が有する性格

原価企画	外部志向性, 競争優位性
戦略的コストマネジメント	外部志向性, 競争優位性, 戦略論との関連性
BSC	外部志向性, 競争優位性, 戦略論との関連性
ABC (ABM・ABB)	(外部志向性), 競争優位性
品質原価計算	(外部志向性), 競争優位性
ライフサイクルコストニング	外部志向性, 競争優位性
競争相手の分析	外部志向性, 競争優位性
顧客別収益性分析	(外部志向性), 競争優位性

出所：筆者作成

また、戦略的コストマネジメントおよび BSC 以外の SMA 技法は、戦略論との関連性が特に重視されていない。これは、特定の戦略論に基づかないものであっても SMA 研究において取り上げられていることを意味する。次に、多くの技法が外部志向性および競争優位性という性格を有していることから、外部志向性、競争優位性という性格が SMA を考える上での要因となりえるのではないかと思われる。

4. SMA 研究のカテゴリー分析

4.1 分析対象の概略

ここでは、我が国の SMA 研究を、キーワードに注目した内容分析から整理した。分析対象となる先行研究は 3.1 と同様に、論文と論攻に該当する 1986 年から 2018 年までの 120 篇である。この分析により、我が国の SMA 研究の動向を明らかにする。120 篇の文献を 3 つの研究カテゴリー（ケーススタディ、サーベイ研究、その他の研究）に分類する。

ケーススタディは、「史料・記録、インタビュー、通知者によるレポート、直接観察あるいは参与観察が利用され、定量的、定性的データが用いられる」（上埜, 2000, p.719）研究が該当する。本研究では、当該論文の研究者以外がおこなった研究を引用している場合は、その他の研究に分類する。

サーベイ研究は、「実務における諸変数の間の因果関係を一般法則的なものとして明らかにし、そのもたらす効果をも予測する」（門田, 2000, p.699）研究が該当する。

その他の研究は、ケーススタディおよびサーベイ研究に該当しない論文を分類している。このように本研究は、以上の定義を判断基準に、ケーススタディ、サーベイ研究、その他の研究という 3 つの研究カテゴリーへの整理をおこなった。

4.2 分析の結果

内容分析の結果（表 6）から、ケーススタディは 120 篇中 11 篇 (9.17%) が該当し、サーベイ研究は 3 篇 (2.50%) が該当する結果となった。表 7 ではケーススタディの内訳を示し、表 8 で

表6 120篇の分類結果

ケーススタディ	11 篇 (9.17%)
サーベイ研究	3 篇 (2.50%)
その他の研究	106 篇 (88.33%)
合計	120 篇 (100%)

出所：筆者作成

表7 ケーススタディの内訳

研究者	調査内容
小林啓孝 (1993)	CIM 導入企業に関するインタビュー調査 (途中経過を表記)
松島 (1996)	ABC に関する史料・記録調査
岩淵吉秀 (1997)	イタリア企業の原価企画導入に関する観察調査
園田 (1998a)	意思決定に関するインタビュー調査
園田 (1998b)	企業の非財務尺度に関するインタビュー調査
鈴木 (1999)	我が国の製造業におけるコスト低減戦略に関する史料・記録調査
岩淵昭子 (2000)	百貨店の管理会計に関する史料・記録調査
浅田 (2001)	ボーイング社の ABC/ABM に関するインタビューおよび史料・記録調査
相川 (2004)	NZ 企業の管理会計システムに関する史料・記録調査
市原 (2005)	パチンコホール業の店舗運営における戦略的管理会計システムのインタビュー調査
浅田 (2009)	環境経営に関するインタビュー調査

出所：筆者作成

表8 サーベイ研究の内訳

研究者	分析内容
飯塚 (1993)	インタビュー調査・アンケート調査などから、JIT を実施する 5 社をケース・クラスター分析から考察している。
岸田 (2005b)	アンケート調査をもとに PEU, 戦略, 戦略的管理会計情報利用度の 3 項目を検定, 相関分析を用いて考察している。
長坂 (2014)	MCS の組織能力と組織業績への影響に関するアンケート調査から共分散構造分析を用いた考察している。

出所：筆者作成

はサーベイ研究の内訳を表している。

4.3 考察

最初に、その他の研究を除く各研究における研究傾向を分析する。ケーススタディのアプローチを見てみると、インタビュー調査を中心におこなわれていた。11 篇中、インタビュー調査をおこなっているのは、約半数の 6 篇であった。その次に、公開資料等を用いる史料・記録調査が多くおこなわれていた。サーベイ研究におけるアプローチは、3 篇ともアンケート調査

表 9 その他の研究の再分類結果

分類	定義	分析結果
概念・定義型論文	概念・定義を検討している論文	73 篇 (68.87%)
データ型論文	先行研究の(量的/質的)データを引用またはサーベイ研究に該当しない分析手法を用いた論文	33 篇 (31.13%)
合計		106 篇 (100%)

出所：筆者作成

表 10 ケーススタディおよびサーベイ研究における SMA 技法

研究者	SMA 技法
松島 (1996)	ABC, 戦略的コストマネジメント (価値連鎖分析)
岩淵吉秀 (1997)	原価企画
園田 (1998a・b)	戦略的コストマネジメント (価値連鎖分析)
鈴木 (1999)	戦略的コストマネジメント, ライフサイクルコストイング
岩淵昭子 (2000)	競争相手の分析, ABC
浅田 (2001)	ABC・ABM, 原価企画
相川 (2004)	戦略的コストマネジメント (価値連鎖分析)
市原 (2005)	戦略的コストマネジメント

出所：筆者作成

であった。しかし、サーベイ研究は、わずか 3 篇しか該当しないことから、全体的な傾向を明らかにすることは困難である。これらの結果から、我が国の SMA 研究では、ケーススタディおよびサーベイ研究が少数であると伺える。もっとも、SMA の定義が定まっていない状況に鑑みると、一概に理論研究等を包含するその他の研究が多いと言い切ることはできない。また、分析結果の多くを占めるその他の研究については、より詳細な分類をおこなうために追加で分析をおこなった。ここでは、その他の研究を「概念・定義型論文」、「データ型論文」に再分類する。それぞれの定義および再分類結果は表 9 の通りである。

その他の研究を再分類したところ、概念・定義型論文が 73 篇と最も多く、データ型論文が 33 篇ということがわかった。そのため、我が国における SMA 研究の約半数近くが概念や定義を検討する論文であると判明した。

次に、ケーススタディおよびサーベイ研究を SMA の性格から考察する。表 4 で示した 8 技法と関連する研究は、表 10 にまとめられる。

ケーススタディを見てみると、該当した 11 篇のうち 8 篇が表 4 で示した 8 技法に関連する研究内容であった。さらに、研究対象となった技法も多岐にわたっており、4 種類の技法に関するケーススタディがおこなわれていた。3 篇が該当したサーベイ研究に目を向けると、いずれの文献も 8 技法との関連はみられなかった。それぞれの研究を概説すると、飯塚 (1993) は、「マクネアー等による JIT 実施企業についての命題と仮説を設定し、製造優良の経営目的と JIT 製造の経営戦略と会計システムとの相互関係」(p.55) を明らかにするという問題意識の

もと、JITを実施する製造5社を調査対象としてケース・クラスター分析をおこなっている。岸田(2005b)は、戦略的管理会計情報と広範囲情報は類似点が多いという前提から、PEUと戦略、戦略的管理会計情報の利用度に与える影響についてアンケート調査を用いて分析をおこなった(p.155, 158)。最後に、長坂(2014)は我が国の製造業を対象に、Miles and Snow(1978)の提唱する防衛型、分析型、反応型、探求型の類型およびSimons(1995)の診断型コントロール、インタラクティブ型コントロールの前者と後者が持つ対応関係についてアンケート調査を用いて分析している。

ここからは、SMA技法に関連するケーススタディからSMAの特徴を考察する。サーベイ研究については、JITに関する研究1篇、組織に関する研究2篇が該当しているものの、SMAの実務における利用実態を詳細に反映できていないことから考察対象としていない。松島(1996)の研究は、戦略的成本マネジメントの観点からABC導入企業のケーススタディである。ABCと戦略的成本マネジメントを併用することで、顧客の価値を重視した利用が可能となり、ABC単体での利用と比べ、外部志向性を高める運用がなされていた。岩淵吉秀(1997)の研究は、フランスの原価企画導入企業のケーススタディである。原価企画に付随して目標管理制度、物流改善プログラム、ベンチマーキングを用いることで、組織変革を促した数少ないケースである。園田(1998a・b)の研究は、自製か購入かに関する意思決定を価値連鎖の観点からインタビュー調査をおこなったケーススタディである。鈴木(1999)の研究は、企業間関係のコスト低減について、日本経済新聞等の資料から分析したケーススタディである。岩淵昭子(2000)の研究は、日本の百貨店について、有価証券報告書等の資料から分析したケーススタディである。浅田(2001)の研究は、ボーイング社のABCに関するケーススタディである。エアバスとの競争下にあるボーイング社が、競争優位性の獲得のためにEVM(Earned Value Management)、ABC・ABM、原価企画から成る管理会計システムの導入過程を考察している。ABCデータの原価企画への活用、EVAの算定、ABBへの発展と数多くの改革がおこなわれており、「経営管理システム改革と戦略策定との関係を知る上で重要なケース」(浅田, 2001, p.58)である。相川(2004)の研究では、多国籍企業のニュージーランド子会社における管理会計システムを年次報告書等から考察している。市原(2005)の研究では、パチンコホールにおける利益管理について戦略的成本マネジメントの観点から実地調査をおこなっている。

これらのケーススタディのうち、松島(1996)および浅田(2001)の研究で取り上げられている技法に着目すると、ABC、原価企画という技法単体で見れば外部志向性の弱い技法が中心であった。しかし、そのケーススタディでは、他の技法と組み合わせられることで、外部に目を向けた運用がなされていた。たとえば、浅田(2001)のボーイング社のケーススタディでは、競合他社を上回る競争優位性の獲得という経営戦略を適切に管理し、実現するためにABCないし原価企画といった管理会計技法を用いている。すなわち、「戦略管理会計では、経営戦略を管理するという思考そのものが重要なのである」(新江, 2016, p.202)という考えを裏付ける運用がなされていた。3でおこなったSMA技法の分析では、各技法に着目してSMAを考察したが、これらのケーススタディから経営戦略を志向した運用によって外部志向性などの性格が強まることがわかった。そのため、ある特定の組織における管理会計技法の運用方法から、技法単体で見れば、外部志向性が弱いものだとしても、経営戦略を志向した運用をおこなえば、その外部志向性が強くなりえると判明した。

Kaplan(1986)は、管理会計が実務に役立たないといわれるのは、組織内でおこなわれる管理会計の機能を観察してこなかったことに起因する可能性があるとして指摘している。SMA研究で

は、実務を志向した研究が少なく、企業における利用実態を明らかにするケーススタディをより多く蓄積することは、SMA研究の前提となるSMAの中身を明らかにするための手掛かりになりえる。

ここではSMA研究のうち、ケーススタディおよびサーベイ研究に分類された研究における具体的なSMA技法の運用方法について考察した。ケーススタディの多く(11篇中8篇)が、8つのSMA技法(表4参照)を取り上げていたものの、サーベイ研究では8つのSMA技法は取り上げられていなかった。また、経営戦略を志向した管理会計技法の運用がなされることで、外部志向性や競争優位性といった性格が強まることもあると判明した。

5. 結びにかえて

本研究は、1986年から2018年までの我が国におけるSMAの論文120篇を独自に抽出し、SMAで取り上げられている管理会計技法の分析および3つの研究カテゴリー(ケーススタディ、サーベイ研究、その他の研究)への整理を通じて我が国のSMA研究が置かれている状況を明らかにした。分析した結果、原価企画、戦略的コストマネジメント(価値連鎖分析、戦略的ポジショニング分析、コストドライバー分析)、BSC、ABC(ABM・ABB)、品質原価計算・管理会計、ライフサイクルコストイング、競争相手の分析、顧客別収益性分析の8技法が、一定数の研究者からSMA技法としてあげられていた。さらに、これらの技法をSMAの持つ3つの性格(外部志向性、競争優位性、戦略論との関連性)から分析をおこなった。その結果、ここで取り上げた全ての技法に共通して競争優位性の性格を有していること、戦略的コストマネジメントとBSCが3つの性格を兼ね備えていることがわかった。また、特定の戦略論に依拠していないSMA技法もあげられており、ABCや品質原価計算、顧客別収益性分析のように競争優位性を強く持つ技法もあると判明した。SMA技法の分析から、外部志向性、競争優位性という性格を有している技法が多くあげられていることから、今後はこれら3つの性格に注目するべきではないかと考える。

次に、120篇の論文をケーススタディ、サーベイ研究、その他の研究に分類したところ、SMA研究の約88%がその他の研究であると判明し、ケーススタディが約9%およびサーベイ研究が約3%と少数であることがわかった。次に、多くを占めるその他の研究の詳細な分析が必要と考え、再分類をおこなった。その結果、その他の研究の約69%(全体でみれば約61%)が概念・定義を検討する論文であると判明した。ケーススタディに分類された研究からは、管理会計技法の運用方法によって、外部志向性が強まるケースが見られた。

我が国のSMA研究で扱われているSMA概念を明らかにする目的で、技法そのものが持つ性格に着目して検討を加えた。SMAが有していると思われる3つの性格(外部志向性、競争優位性、戦略論との関連性)からどのような技法がSMAに該当するかを考察した。分析の結果、SMAが持つ性格のうち、戦略論との関連性は特に重視されていなかった。特定の戦略論に基づかない技法であってもSMA研究において取り上げられていると判明した。また、SMAの性格は、管理会計技法そのものに着目しても理解できるが、経営戦略を志向した管理会計技法の運用方法によってSMAの性格が強まる場合もあるとケーススタディから明らかになった。

本研究は、我が国におけるSMA研究の実態を質的研究(内容分析)から計量化を図ろうと

したものである。そのため、主観性を排除できない弱点を有している。今後の課題の一つとして、本分析で判明した8つのSMA技法を内容分析のキーワードとして分析する必要があると考える。各技法を取り上げている研究を詳細に分析することで、その集合体であるSMAの全体図が見えてくるのではないかとと思われる。また、今回は我が国のSMA研究を対象としているが、諸外国におけるSMA研究を同様の分析から考察することが、比較する際に有用と考えている。

謝辞

本論文は、日本管理会計学会2019年度年次全国大会の自由論題報告(2019年8月29日)における内容を加筆・修正したものである。学会報告では、司会の挽文子先生(一橋大学)、本橋正美先生(明治大学)、加藤恵吉先生(弘前大学)、浅石梨沙先生(一橋大学)、庄司豊先生(京都大学大学院博士後期課程)から貴重なコメントを頂戴しました。また、本論文の執筆過程において、匿名のレフェリーの先生方、櫻井通晴先生(専修大学名誉教授)、伊藤和憲先生(専修大学)、小酒井正和先生(玉川大学)を始めとした先生方から丁寧かつ建設的なコメントをいただきました。ここに記して深謝申し上げます。

注

- ¹ 内容分析とは、「収集されたデータから、意味を整理・引き出すことで、現実的な結論を導き出す」(Bengtsson, 2016, p.8)技法である。
- ² 矢澤(2012)は、日本語で書かれたSMAに関する41篇の論文について分析をおこなった。その分析方法として引用分析とコンテンツ分析という2つの方法を用いている。引用分析から研究者の研究活動を分析し、コンテンツ分析からは我が国におけるSMAの研究を分析している。そのうち、コンテンツ分析では、それぞれをサーベイ論文、事例研究、オリジナリティのある論文の3つのカテゴリーに分類している。分析結果は、サーベイ論文が60%、事例研究が9%、オリジナリティのある論文が40%という結果であった。
- ³ 学術的文献149篇の内訳は、論文112篇、論壇3篇、論説3篇、論攻8篇、研究ノート2篇、研究資料2篇、短報1篇、分類不可18篇の計149篇である。キーワードごとの本数は、戦略管理会計46篇、戦略的管理会計55篇、戦略的コストマネジメント40篇、戦略コストマネジメント2篇、戦略原価分析6篇となっている。なお、本研究では学会誌・紀要・会計系雑誌から文献を抽出している。
- ⁴ 雑誌『会計』では、各文献を論文ではなく論攻と表記している。その論攻には、日本会計研究学会における統一論題を基にした内容も含まれているため、それを論文に相当するものとして本研究では判断している。
- ⁵ 本分析で抽出した論文の年度別篇数は次のとおりである。なお、記載のない年度は0篇である。1986年1篇、1989年1篇、1992年1篇、1993年9篇、1994年3篇、1995年3篇、

1996年8篇, 1997年5編, 1998年10篇, 1999年7篇, 2000年1篇, 2001年6篇, 2002年7篇, 2003年8篇, 2004年13篇, 2005年10篇, 2006年4篇, 2007年2篇, 2008年1篇, 2009年6篇, 2011年1篇, 2012年7篇, 2014年2篇, 2015年1篇, 2016年2篇, 2018年2篇の延べ120篇である。

- 6 本分析において, 原価企画を SMA 技法としてあげた年度別篇数は次のとおりである。なお, 記載のない年度は0篇である。1994年1篇, 1995年1篇, 1996年2篇, 1997年2篇, 1998年1篇, 2001年1篇, 2002年1篇, 2003年3篇, 2004年3篇, 2005年2篇, 2007年1篇, 2008年1篇, 2009年4篇, 2012年2篇, 2014年1篇, 2016年1篇の延べ27篇である。
- 7 ここでの顧客価値とは, 「顧客もしくは顧客グループが企業に対してもたらす短期的もしくは長期的な利益」(青木, 2010, p.1)を意味している。

参考文献

- 安部彰一. 2004. 「戦略的マネジメントの意義と戦略管理会計の実践的課題」『経営学紀要』11(2): 1-19.
- 相川奈美. 2004. 「ACI Packaging NZにおける戦略的管理会計」『経営研究』18(1): 143-156.
- 青木章通. 2010. 「顧客価値を評価する顧客別収益性分析の進展と課題: 顧客生涯価値との関係からの検討」『会計学研究』(36): 1-25.
- 青島矢一・加藤俊彦. 2012. 『競争戦略論 第2版』東洋経済新報社.
- 新江孝. 2002. 「戦略的管理会計の提案: Simmonds が主張する競争ポジションの評価」『会計学研究』(14): 41-54.
- 新江孝. 2004. 「実務における戦略的管理会計: 先行研究との比較」『会計学研究』(17): 49-78.
- 新江孝. 2005a. 「戦略的コスト・マネジメント論の発展の方向性: ゲーム理論を適用した戦略論への対応の必要性」『経理研究』(48): 93-106.
- 新江孝. 2005b. 『戦略管理会計研究』同文館出版.
- 新江孝. 2009. 「戦略的コスト・マネジメント概念の検討: その問題意識と課題」『会計学研究』(23): 75-87.
- 新江孝. 2016. 「戦略管理会計」, 本橋正美・林總・片岡洋人編著『要説管理会計事典』清文社: 185-206.
- 新江孝・伊藤克容. 2004. 「経営戦略と管理会計の関係性に関する考察: 「戦略的管理会計」論の依拠する戦略概念」『原価計算研究』28(2): 1-11.
- 浅田孝幸. 2001. 「戦略的管理会計の構築: ボーイング社の ABC/ABM 管理会計」『會計』159(1): 44-61.
- 浅田孝幸. 2009. 「環境経営とマネジメントコントロール・システム: 統合的マネジメントのための戦略管理会計にむけて」『経理研究』(52): 309-320.
- Bengtsson, M. 2016. How to plan and perform a qualitative study using content analysis. *Nursing Plus Open* 2: 8-14.
- ト長強. 2009. 「原価企画研究の回顧と展望」『経営研究』60(2): 21-35.
- Bromwich, M. 1990. The case for strategic management accounting: the role of accounting information

- for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society* 15 (1・2) : 27-46.
- Chapman, C. S. 2005. Controlling strategy. In Chapman, C. S. (Ed.), *Controlling Strategy: Management, Accounting, and Performance Measurement*. New York: Oxford University Press. 澤邊紀生・堀井悟志監訳. 2008. 『戦略をコントロールする：管理会計の可能性』中央経済社.
- Cooper, R. and R. S. Kaplan. 1988. How cost accounting distorts product costs. *Management Accounting* April: 20-27.
- 伏見多美雄. 1985. 「戦略管理会計への構想」『企業会計』 37(12): 1669-1672.
- 伏見多美雄. 1986. 「戦略管理会計とキャッシュフロー情報：事業部制マネジメント・コントロールの視点より」『会計』 130(6): 768-783.
- 伏見多美雄. 1997. 「ゼネラル・マネジメントを支援する戦略管理会計」『会計』 151(1): 58-70.
- 藤森茂. 1996. 「原価企画についての一考察：戦略的コスト・マネジメントにおけるその位置づけ」『奈良県立商科大学研究季報』 6(4): 13-22.
- 藤岡資正. 2004. 「戦略管理会計の展開：持続的競争優位との関連を中心として」『経営研究』 54(4): 191-210.
- 藤岡資正. 2005. 「組織的実践としての管理会計研究の可能性」『経営研究』 55 (3・4) : 157-174.
- 藤岡資正・片岡清賢. 2001. 「戦略的管理会計のパラダイム」『甲子園大学紀要B 経営情報学部編』 (29): 81-98.
- 藤田智丈. 2006. 「戦略的管理会計の基底：管理会計とマーケティングの接点から」『山口経済学雑誌』 55(2): 193-216.
- Guffey, D. M. and N. L. Harp. 2017. The journal of management accounting research: A content and citation analysis of the first 25 years. *Management Accounting Research* 29(3):93-110.
- Guilding, C., K. S. Cravens, and M. Tayles. 2000. An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research* 11:113-135.
- 濱村章・藤岡資正. 2002. 「戦略管理会計に関する一考察」『流通科学大学論集 流通・経営編』 15(1): 29-45.
- 長谷川恵一. 1996a. 「戦略的管理会計の模索」『早稲田商学』 (366・367) : 363-380.
- 長谷川恵一. 1996b. 「戦略的管理会計の可能性」『経営行動研究年報』 (5): 76-82.
- Hesford, J. M., S. H. Lee, W. A. Van der Stede, and S. M. Young. 2006. Management Accounting: A Bibliographic Study. In *Handbook of Management Accounting Research*, Volume 1, edited by C.S. Chapman, A. G. Hopwood, and M. D. Shields, 3-26. Oxford, UK: Elsevier.
- 廣本敏郎. 2004. 「戦略的管理会計論：伝統的管理会計論との対比」『管理会計学』 12(2): 3-18.
- 廣本敏郎・挽文子. 2015. 『原価計算論 第3版』中央経済社.
- 堀井悟志. 2003. 「マネジメント・コントロール論の変化と戦略管理会計論」『管理会計学』 11(2): 57-69.
- 星野優太. 2006. 「コンティンジェンシー理論による戦略管理会計の再構築」『会計』 170(3): 379-394.
- 市原樟夫. 2005. 「パチンコホール業の採算システムと操業状況算定方式：顧客満足と利益確保に役立つ管理会計の採用基準」『東海学園大学研究紀要：経営・経済学研究編』 (10): 25-43.
- 飯塚勲. 1993. 「経営目的・経営戦略・管理会計の関係」『福山大学経済学論集』 17 (2・3) : 55-76.

- 稲場建吾. 2002. 「コスト・ドライバー概念の検討」『岩手県立大学宮古短期大学部研究紀要』 12(2): 1-16.
- 伊藤克容. 2004. 「『戦略的管理会計』論の意義と限界：Strategic management accounting 研究の方向性」『成蹊大学経済学部論集』 34(2): 1-22.
- 伊藤克容. 2006. 「戦略実行のマネジメント・システムとしての管理会計の再検討：経営戦略論の多様化にともなう管理会計研究の深化と拡張」『管理会計学』 14(2): 29-40.
- 伊藤和憲. 2018. 「統合報告の戦略的管理会計への役立ち：Smith (2017) に基づいて」『専修商学論集』 (106): 1-14.
- 伊藤嘉博. 2001. 「戦略的コストマネジメント・ツールとしての品質原価計算の意義と課題」『会計』 159(1): 30-43.
- 岩淵昭子. 2000. 「戦略的管理会計に関する一考察：百貨店事例から」『東京経営短期大学紀要』 (8): 73-86.
- 岩淵吉秀. 1995. 「戦略的コスト・マネジメントとしての原価企画：ビジネス・プロセス・リエンジニアリングの観点から」『原価計算研究』 19(1): 21-30.
- 岩淵吉秀. 1997. 「戦略的コスト・マネジメント導入による組織学習の進展：Magnetis Marelli 社 Rotating Machines 事業部における組織変革」『国民経済雑誌』 175(6): 71-91.
- Johnson, T. H. and R. S. Kaplan. 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, MA: Harvard Business School Press. 鳥居宏史訳. 1992. 『レレバンス・ロスト：管理会計の衰退』白桃書房.
- Juras, A. 2014. Strategic management accounting: What is the current state of the concept? *Economy Transdisciplinarity Cognition* 17(2): 76-83.
- 梶原武久. 2003. 「ROQ (Return on Quality) と戦略的コストマネジメント」『原価計算研究』 27(1): 11-22.
- Kaplan, R. S. 1986. The role for empirical research in management accounting. *Accounting, Organization and Society* 11(4/5): 429-452.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton. 1996. *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston, MA: Harvard Business School Press. 吉川武男訳. 2011. 『バランスト・スコアカード：戦略経営への変革（新訳版）』生産性出版.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton. 2004. *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcome*. Boston, MA: Harvard Business School Press. 櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川恵一監訳. 2004. 『戦略マップ：バランスト・スコアカードの新・戦略実行フレームワーク』ランダムハウス講談社.
- 加登豊. 1998. 「原価企画による戦略的コスト・マネジメントの課題」『品質』 28(2): 200-206.
- 河合隆治・乙政佐吉. 2012. 「わが国バランスト・スコアカード研究に関する文献分析：欧米主要会計学術雑誌・実務雑誌との比較を通じて」『会計プロGRESS』 (13): 112-124.
- 川野克典. 1999. 「戦略的コストマネジメントと業績評価基準」『原価計算研究』 23(1): 64-77.
- 川野克典. 2004. 「経営環境の変化と「原価計算基準」：「原価計算基準」改訂の論点」『原価計算研究』 28(1): 23-34.
- 上總康行. 1999. 「戦略的計画設定と予算管理との結合：戦略的管理会計論に関する一考察」『経済論叢』 164(6): 103-124.
- 貴田岡信. 1994. 「CIM 環境下における戦略的管理会計の構築：Nanni=Dixon=Vollmann の所説

- をもとに」『研究年報経済学』 55(3): 105-114.
- 岸田隆行. 2001. 「戦略的管理会計のフレームワーク」『中央大学大学院研究年報』 (31): 185-200.
- 岸田隆行. 2002. 「創発的戦略と戦略的管理会計」『中央大学大学院研究年報』 (32): 101-116.
- 岸田隆行. 2003. 「戦略的管理会計システムの情報特性とコンテキスト要因」『企業研究』 (3): 207-230.
- 岸田隆行. 2004. 「組織文化がPEUと戦略的管理会計利用度に与える影響」『経理研究』 (47): 287-298.
- 岸田隆行. 2005a. 「原価対象の現代的意義と設定範囲の拡大: 戦略的管理会計の視点から」『経理研究』 (48): 355-366.
- 岸田隆行. 2005b. 「戦略的管理会計情報の利用に対するPEUと組織文化の影響」『企業研究』 (7): 153-166.
- 小林哲夫. 1993. 「戦略的コスト・マネジメントへのアプローチ」『国民経済雑誌』 167(4): 21-41.
- 小林哲夫. 1998. 「アカウントビリティの概念と戦略的管理会計」『国民経済雑誌』 177(3): 1-15.
- 小林哲夫. 1999. 「戦略的管理会計に関する一考察: アカウントビリティのスタイルとプロセス」『会計』 155(1): 1-12.
- 小林啓孝. 1993. 「戦略的管理会計の枠組み: 戦略的管理会計に対する2つのアプローチ」『三田商学研究』 35(6): 50-64.
- 小林啓孝. 2003. 「戦略的コスト・マネジメントの課題」『原価計算研究』 27(1): 1-10.
- 古賀智敏・姚俊. 2015. 「インタンジブルズの戦略的利用と管理会計における行動科学的研究」『経理研究』 (58): 58-69.
- 小菅正伸. 1993a. 「戦略的原価分析への一試論: トランザクションズ・アプローチを中心に (1)」『商学論究』 40(4): 33-49.
- 小菅正伸. 1993b. 「戦略的原価分析への一試論: トランザクションズ・アプローチを中心に (2)」『商学論究』 41(1): 57-75.
- 小菅正伸. 1994. 「戦略管理会計の基礎: 事業戦略のための競争相手の分析」『商学論究』 42(1): 63-80.
- 小菅正伸. 1995. 「戦略管理会計の構造: スミスの所説を中心として」『商学論究』 43(1): 39-63.
- 小菅正伸. 1996a. 「戦略管理会計の理論的基礎」『商学論究』 43(2-4): 329-352.
- 小菅正伸. 1996b. 「戦略管理会計の意義」『商学論究』 44(1): 35-60.
- 小菅正伸. 1997a. 「戦略管理会計手法としてのバランスト・スコアカード」『商学論究』 45(1): 13-41.
- 小菅正伸. 1997b. 「株主価値志向の予算管理: 伝統的管理会計から戦略管理会計への転換を目指して」『関西大学商学論集』 42(4): 241-258.
- 小菅正伸. 1998a. 「持続的発展のための戦略管理会計」『商学論究』 45(3): 13-35.
- 小菅正伸. 1998b. 「わが国における戦略管理会計の現代的意義: 株主価値創造型経営を支援する会計」『商学論究』 46(2): 109-130.
- 小菅正伸. 1999. 「戦略管理会計と環境問題」『商学論究』 47(2): 45-73.
- 小菅正伸. 2001. 「戦略管理会計の国際的比較研究の課題」『商学論究』 48(4): 87-108.

- 小菅正伸. 2004. 「戦略管理会計における戦略マップの意義」『商学論究』 52(1): 71-92.
- 小菅正伸. 2012. 「戦略管理会計の再検討」『商学論究』 60 (1・2) : 225-250.
- 小菅正伸. 2016. 「戦略管理会計の思潮：戦略的ポジショニングのための会計からブランド管理会計へ」『商学論究』 63(3): 435-454.
- 河野一郎. 1997. 「情報革新と戦略的コスト・マネジメント」『中央学院大学商経論叢』 11(2): 83-92.
- 窪田祐一. 2012. 「組織間コストマネジメント研究の展開」『管理会計学』 20(2): 123-140.
- 丸田起大. 2003. 「戦略管理会計のフィードフォワード構造：ダブルループ・フィードバックとフィードフォワード」『経済学研究』 53(3): 403-413.
- 丸田起大. 2004. 「戦略経営と管理会計：フィードフォワード・コントロールの視点から」『管理会計学』 12(2): 19-33.
- 松島桂樹. 1996. 「戦略的コストマネジメント・アプローチによる戦略オプションの検討」『原価計算研究』 20(1): 42-52.
- Miles, R. E. and C. C. Snow. 1978. *Organizational Strategy, Structure and Process*. New York: McGraw-Hill.
- 土屋守章・内野崇・中野工訳. 1983. 『戦略型経営：戦略選択の実践シナリオ』ダイヤモンド社.
- 宮本匡章. 1989. 「戦略的原価分析の検討」『彦根論叢』 (255・256) : 51-67.
- 望月恒男. 2003. 「ABBとTOC：戦略的コスト・マネジメントから戦略的マネジメント・システムへ」『オペレーションズ・リサーチ』 48(9): 656-662.
- 望月恒男. 2009. 「管理会計序論」『愛知学院大学論叢 商学研究』 50(1): 169-185.
- 本橋正美. 1996. 「戦略管理会計の理論的フレームワークの構築」『明治大学社会科学研究所紀要』 35(1): 137-144.
- 本橋正美. 2012. 「マーケティング・メトリックスに関する諸説の検討：マーケティング活動の業績管理」『会計論叢』 (7): 47-61.
- 門田安弘. 2000. 「管理会計の研究方法のフレームワーク」日本管理会計学会編著『管理会計学大辞典』中央経済社：699-700.
- 長松秀志. 1999. 「戦略的コストマネジメントとプロセス活動分析：サプライチェーンのコスト・情報アプローチ」『會計』 156(6): 776-786.
- 長松秀志. 2003. 「戦略的コストマネジメント論序説：管理会計の理論的基礎、目的及びツールの関連性」『駿河台経済論集』 12(2): 1-16.
- 長野史麻. 2007. 「戦略的コスト・マネジメントとしてのライフサイクル・コストイング」『立正経営論集』 39 (1・2) : 49-70.
- 長坂悦敬. 2014. 「製造・開発における戦略管理会計の展望」『原価計算研究』 38(1): 21-33.
- 成松恭平. 2005. 「製品ライフサイクルコストマネジメント：D. Ruckle und A. Kleinの所説を中心として」『経理知識』 (84): 55-71.
- 成松恭平. 2018. 「無形のマーケティング資産と戦略管理会計」『敬愛大学研究論集』 93: 3-41.
- 西村優子. 2014. 「企業戦略策定と会計情報」『青山経営論集』 49(3): 45-69.
- Oboh, C. S. and S. O. Ajibolade. 2017. Management accounting and decision making: A survey of the Nigerian Banks. *Future Business Journal* 3(2): 119-137.
- 岡田幸彦・荒井耕. 2009. 「わが国サービス原価管理論の展望」『原価計算研究』 33(1): 54-63.
- 岡野憲治. 1992. 「原価管理会計の新展開：戦略的コストマネジメントを中心として」『松山大

- 学論集』 4(4): 71–89.
- 岡野憲治. 1993. 「戦略的原価分析：原価情報と価格戦略を中心として」『松山大学論集』 5(4): 357–380.
- 大下丈平. 1995. 「現代フランス管理会計研究の基調：伝統的分析会計の継承と戦略的管理会計の展開」『経済学研究』 60 (5・6) : 63–102.
- 大塚裕史. 2005. 「原価差異分析の可能性に関する一考察」『経理研究』 (48): 238–252.
- 大槻晴海. 2003. 「原価企画におけるコストベンチマーキングの意義」『原価計算研究』 27(1): 73–82.
- Porter, M. E. 1980. *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. New York: Free Press. 土岐坤・中辻萬治・服部照夫訳. 1982. 『競争の戦略』ダイヤモンド社.
- Porter, M. E. 1985. *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. New York: Free Press. 土岐坤・中辻萬治・小野寺武夫訳. 1985. 『競争優位の戦略：いかに高業績を持続させるか』ダイヤモンド社.
- Puxty, A. C. 1993. *The Social & Organizational Context of Management Accounting*. Cambridge, MA: Academic press.
- Roslender, R. and S. J. Hart. 2003. In search of strategic management accounting: Theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research* 14(3): 255–279.
- 坂根博. 2002. 「事業支援と戦略管理会計」『商大論集』 54(1): 15–24.
- 坂根博. 2004. 「戦略的管理会計のフレームワーク」『商大論集』 55 (3・4) : 29–38.
- 坂根博. 2005. 「日本の管理会計と戦略的管理会計との交渉」『商大論集』 56(3): 111–123.
- 坂根博. 2006. 「社会の構造的変化と戦略的管理会計」『商大論集』 58 (1・2) : 79–90.
- 坂手恭介. 2012. 「「自製・外注」問題の研究方法的検討に向けて」『桃山学院大学経済経営論集』 53(4): 161–181.
- 崎崎浩. 2002. 「戦略的コスト・マネジメント：原価企画とプロセス原価計算、ライフサイクル・コストの結合」『経営論集』 49 (3・4) : 49–66.
- 櫻井通晴. 2019. 『管理会計 第7版』同文館出版.
- 佐々木彰. 2005. 「食品の安全確保のための原価計算システム (SCF)」『広島大学マネジメント研究』 (5): 41–54.
- 澤邊紀生. 2007. 「戦略管理会計とリスクマネジメントの融合」『商学論集』 76(2): 161–174.
- Shank, J.K. and V. Govindarajan. 1993. *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*. New York: Free Press. 種本廣之訳. 1995. 『戦略的コストマネジメント：競争優位を生む経営会計システム』日本経済新聞社.
- Shields, M. D. 1997. Research in management accounting by North Americans in the 1990s. *Management Accounting Research* 9: 3–61.
- 篠原巨司馬. 2011. 「戦略マネジメントシステムとしての戦略管理会計研究」『福岡大学商学論叢』 55(4): 445–465.
- Simmonds, K. 1981. Strategic management accounting. *Management Accounting (UK)* 59(4): 26–29.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press. 中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳. 1998. 『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』産能大学出版部.
- 園田智昭. 1998a. 「自製か購入かか意思決定の再検討 (1)：戦略的管理会計の観点から」『三田

- 商学研究』 41 (1): 1-19.
- 園田智昭. 1998b. 「自製か購入かか意思決定の再検討 (2) : 品質と納期に関する非財務的尺度の使用について」『三田商学研究』 41 (2): 1-21.
- 園田智昭. 1998c. 「戦略的外注管理会計」『三田商学研究』 41(3): 47-63.
- 園田智昭. 1999. 「戦略的管理会計と非財務的尺度」『三田商学研究』 41(6): 103-121.
- 杉山善浩. 2012. 「戦略的管理会計の展開 : バランス・スコアカードを中心として」『甲南経営研究』 53(2): 77-98.
- 鈴木浩三. 1999. 「日本における企業間関係の構築によるコスト低減戦略」『管理会計学』 7 (1・2) : 65-89.
- 高橋均. 2001. 「デジタル・エコノミー下の戦略的管理会計とそのディスクロージャーに関する研究」『年報財務管理研究』 (12): 37-45.
- 武脇誠. 1993. 「戦略管理会計論 : 序論」『富大経済論集』 39(1): 39-63.
- 武脇誠. 1994. 「戦略管理会計論 : 新しい観点からの研究」『富大経済論集』 40(1): 1-28.
- 武脇誠. 1998. 「戦略管理会計論の展開」『東京経大学会誌』 (208): 77-92.
- 田中隆雄. 2002. 『管理会計の知見 第2版』 森山書店.
- 田坂公. 2004. 「Cooper and Slagmulder (2002) における原価企画研究の特徴 : 日本での理解との対比の視点から」『原価計算研究』 28(1): 77-89.
- 田坂公. 2005. 「原価企画の発展段階における研究アプローチと展望」『経理研究』(48): 367-380.
- 田坂公. 2012. 「サービス業における戦略的コスト・マネジメント : 原価企画の本質からの考察」『久留米大学商学研究』 17 (3・4) : 61-87.
- Tomkins, C. and C. Carr. 1996. Reflections on the papers in this issue and a commentary on the state of Strategic Management Accounting. *Management Accounting Research* 7(2): 271-280.
- 塚本真佐夫. 2009. 「目標原価計算に関する一考察 : 戦略的コストマネジメントを志向して」『浜松大学研究論集』 22(1): 165-183.
- 上東正和. 1998. 「戦略的管理会計研究の展望 : 戦略策定・実施のプロセス・モデルと戦略, 組織構造, 管理会計システムの構造」『高岡短期大学紀要』 (11): 21-34.
- 上埜進. 2000. 「フィールド・スタディ」日本管理会計学会編著『管理会計学大辞典』 中央経済社 : 719.
- Wilson, R. M. S. and W. L. Chua. 1993. *Managerial Accounting: Method and Meaning / Richard M.S. Wilson, Wai Fong Chua; series edited by Richard M.S. Wilson*. 2nd edition, London: Chapman & Hall.
- 安酸建二. 1996. 「原価企画と戦略的コスト・マネジメント」『六甲台論集. 経営学編』 43(1): 157-175.
- 安酸建二. 1998. 「戦略的管理会計の現状と研究課題 : 文献レビューを通じて」『流通科学大学論集 流通・経営編』 11(1): 59-78.
- 矢澤秀雄. 1993. 「戦略的原価分析とスループット」『会計学研究』 (19): 63-80.
- 矢澤信雄. 2012. 「日本における戦略管理会計研究の発展とその課題」『Global Management』 (2): 21-29.
- 横田絵理・乙政佐吉・坂口順也・河合隆治・大西靖・妹尾剛好. 2016. 「マネジメント・コントロールの分析枠組みから見た管理会計研究 : 文献分析による検討」『原価計算研究』 40(2): 125-138.

- 吉村文雄. 1993. 「戦略管理会計論の展開」『会計』 143(4): 544-556.
- 吉村聡. 2008. 「ニュージーランドにおける戦略管理会計の展開」『経営論集』 55(4): 1-13.
- 吉田栄介・近藤隆史・福島一矩・妹尾剛好. 2009. 「わが国管理会計の書誌学的研究 1980-2007」
『産業経理』 69(3): 70-81.