

特集にあたって

櫻井 通晴 (専修大学)

本特集で、小林論文と岩田論文が ABC と TOC を対立関係とみているのに対して、平山論文、浜田論文、望月論文は両者の統合を試みている。管理会計の立場からすると、ABC と TOC の決定的な違いは、ABC では全部原価計算に立脚しているのに対して TOC では直接原価計算に立脚していることにある。両者の関係について、筆者は『新版 間接費の管理』(中央経済社)で自らの主張を表明しているの、ここで再び同じ議論を繰り返すことはせず、筆者の体験を記述することで ABC と TOC に関して読者の一助としたい。

筆者が初めて管理会計に触れたのは、訳者の染谷恭次郎教授からご指導頂いた直接原価計算と全部原価計算の対立を描いたブラメットの『間接費計算』である。同時期に青木茂男教授のゼミでは直接原価計算と全部原価計算の長所と短所を学習した。若い筆者にとって“伝統的な”全部原価計算よりは“斬新な”直接原価計算に魅力を感じたのはいうまでもない。

大学卒業後、4年間在職した化学メーカーでは全部原価計算を採用していたが、筆者は当初会社で直接原価計算を主張した。その信念が大きく揺らいだのは、直接原価計算を信奉していた経営企画部次長が、固定費を回収しない低価格で海外に化成品を継続的に販売し、会社に多大な損害を与えたことである。これが筆者にとっては忘れがたい貴重な原体験になった。

TOC との出会い、1984年にバージニア工科大学に滞在中に、ゴールドラットの *The Goal* を読むようにレオ・ハーバード教授から薦められたことがきっかけである。読書後の率直な感想は、その内容は管理会計では常識になっていた直接原価計算の論理と本質的に異なるのではないかとの思いであった。

ABC については、1989年に日本の原価企画をハーバード大学のコロキウムで筆者が発表したときに遡る。そこ (*Measures for Manufacturing Excellence*, Edited by Kaplan に収録) では、配賦の精緻化を目指した ABC は研究開発費を抑制する可能性があること、その ABC にもとづく製品戦略が顧客との長期的な関係を重視する日本の経営に矛盾するなどと批判した。このように、1989~1990年頃の筆者は、TOC、ABC いずれに対しても否定的な立場をとっていた。

筆者がその立場を大きく変えたのは、スタンフォ

ード大学の、かつては ABC の痛烈な批判者であったホーングレン教授のもとで研究を進めていた 1992~1993年においてである。教授はこのとき既に ABC の批判者からその擁護者に変身していた。背景には、工場の生産方式の変化(大量生産から多品種少量生産)や ABC から ABM への大きな進展があった。西海岸にあるアメリカ各社を訪問した際、ABC は全く新しい活用方法 (ABM) に変身していたことや、20年来の親友であるクロラックス社の CFO ビル・アウスファール氏が、原価計算制度 (ABC)、物流の原価低減 (ABM)、さらには本社費の管理 (ABB) で不可欠のツールとして活用していることを話してくれたことも、筆者が ABC を本格的に研究し始めた理由である。

アメリカには、「測定されないものは管理できない」という格言がある。日本の経営者にこれまで最も欠けていたのは、測定にもとづく経営の可視化である。ABC は、まさにセグメント別の測定にもとづいて経営を可視化するツールである。

日本の経営では従来、経営システムは可能な限りシンプルでなければならないとする共通の理解があった。しかし、複雑化した現代の企業環境では、従来のようにただシンプルなだけのツールでは効率的な経営はできない。京セラやイトーヨーカ堂の経営のように、セグメント化した業務の可視化がなされない限り、グローバルな企業間競争に勝ち抜いていけなくなった。ABC は従来システムに比べれば手数はかかるが、業務の効率化と競争優位のためには、現代の日本企業にとって不可欠なツールになってきた。

他方、TOC は直接原価計算の概念に立ち、制約を明確に意識し、全体最適を図るシステム思考に立脚した、ABC にはない利点をもつすぐれた経営手法である。

近著『バランスト・スコアカード—理論とケース』(同文館、2003/7)でも述べたが、いかにすぐれた経営システムにも長所だけでなく短所がある。ABC や TOC もその例外ではない。経営者にとって最も大切なことは、自社に最適のツールを選択し、その長所と短所を研究し、長所が最も発揮できるようにそのツールを使いこなすことである。本特集がその目的に役立てられれば、筆者のこれに過ぎたる慶びはない。