

【論文】

中・東欧諸国における管理会計の発展

Development of Management Accounting
in Central and Eastern European Countries

劉 慕 和
Liu, Mu-Ho

目次

- 1 はじめに
- 2 市場経済の導入
- 3 管理会計の萌芽
- 4 各国における管理会計の進化
- 5 業績評価システムの発展
- 6 おわりに

(要旨)

1989年から起きた東欧民主化革命によって中・東欧諸国に市場経済が導入され、多くの民間企業が誕生した。それにともない、中・東欧諸国において管理会計はひとつの専門領域として認識されるようになった。本稿は1990年以降の中・東欧諸国における管理会計の発展およびその研究動向について考察した。その結果、管理会計の変化をもたらす要因として業績評価の必要性等の内生的な要因や外部規制の変化等の外生的な要因があることが確認された。また、業績評価システムの発展に関して、非財務的評価指標が利用されつつあること、戦略的な業績評価を用いる企業がまだそれほど多くないこと、カスケードの良否ならびに報酬システムとのリンクが企業の業績を向上させるための要因であること、そして企業の報酬システムと業績評価システムが適切にリンクされていないことが確認された。管理会計の今後の発展を考える際に、経済状況等のマクロの側面による要因を考慮に入れる必要もある

1 はじめに

1989年から起きた東欧民主化革命によって、ポーランドやハンガリーをはじめ、多くの中・東欧諸国（Central and Eastern European Countries）が相づいて民主化した。政治体制の転換にともない、経済システムにおいても従来の計画経済から市場経済へと転換した。経済体制の変化によって私企業の設立が認められるようになり、市場経済のもとで商業活動が急速に成長してきている。法令の整備または資本市場の制度や仕組みの構築とともに、中・東欧諸国では多くの民間企業が新たに誕生した。

このように、市場経済に関する新しいシステムが相次いで中・東欧諸国に構築されていくなか、企業の会計情報に関する需要や関心が高まってきている。外部報告を中心とする財務会計に関する法規や基準はもちろん、企業内部で利用される、経営管理活動をサポートするための管理会計技法に関する認識や導入も多くの中・東欧諸国で展開されてきた。管理会計をひとつの専門領域として認識する人々が増えることにつれ、中・東欧諸国の企業には多くの管理会計技法が導入されるようになった。また、学術界では管理会計に関する教育や研究が盛んになってきており、中・東欧諸国における管理会計の発展や変化について多くの研究がなされてきた。

1990年代に経済体制が転換し、さらに2000年代にEUへの加盟が相次いで実現した中・東欧諸国には、多くの日本企業が進出しており、日本と中・東欧諸国との国際貿易額が増加しつつある。中・東欧諸国は日本にとって、経済的にも戦略的にも重要なパートナーになりつつあることは言うまでもない。しかし、中・東欧諸国における管理会計の変化について、日本の学術界による研究はこれまでほとんどなされてこなかった。日本の人々にとって、中・東欧諸国における管理会計の動向を

知ることは極めて難しい状況にあると言わざるを得ない。

この事実を受け、本稿は1990年以降、中・東欧諸国における管理会計の発展および研究動向について、中・東欧諸国の研究者が行った複数の先行研究を考察することを通じ、中・東欧諸国における管理会計の現状を把握し、変化の実態を明らかにすることを研究の目的とする。そうすることによって、少しでも中・東欧諸国の管理会計に対する関心を日本人々に喚起できればと切に願う。

2 市場経済の導入

中・東欧諸国¹⁾という言葉はいったいどのような国々を指しているのかについて、実はその定義が明白でない場合が多い。たとえば、Warner *et al.* (2005)によると、中・東欧諸国は多くの場合、チェコ、ハンガリー、ポーランド、スロバキア、ならびにスロベニアなどの国々をさす言葉である。一方、中・東欧諸国の一員として考えても良いという国々に関して、先行研究の中でもっともその範囲が広いのはRejc Buhovac and Zaman Groff (2012)である。彼らは上記の5か国に加え、アルバニア、ボスニア・ヘルツェゴビナ、ブルガリア、クロアチア、エストニア、ラトビア、リトアニア、マケドニア、モンテネグロ、ルーマニア、ならびにセルビアの11か国も中・東欧諸国に含まれるとする。本稿では中・東欧諸国の定義はさておき、その範囲がもっとも広いRejc Buhovac and Zaman Groff (2012)の意見に準拠し、これらの16か国における管理会計の変化に関する先行研究を中心に考察する。

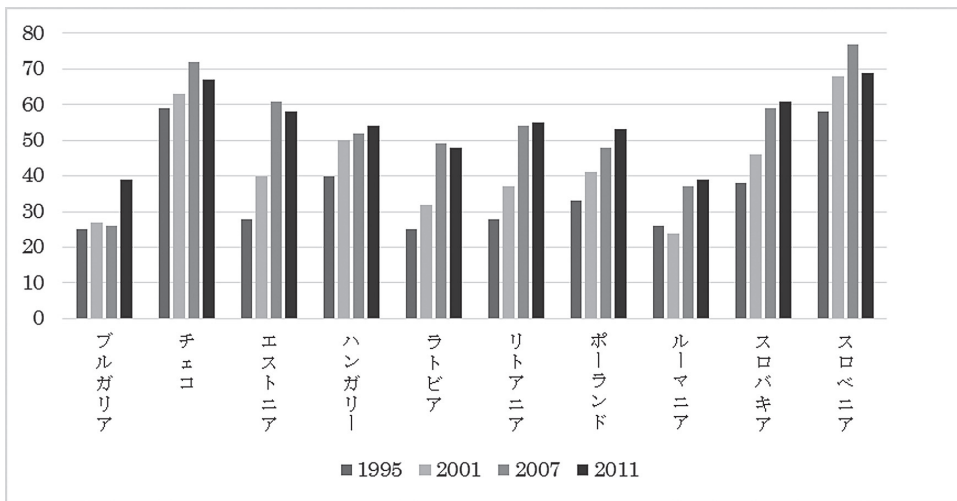
政治制度の転換とともに1990年代から相次いで計画経済から市場経済にシステム転換を行った中・東欧諸国はそれ以降、目覚ましい経済発展を成し遂げてきた。Dombi (2013)によると、政治・経済システムを転

図表 1 実質GDPの年平均成長率

国 時期	ブル ガリ ア	チ ェ コ	エ ス ト ニ ア	ハ ン ガ リ ー	リ ト ア ニ ア	ラ ト ビ ア	ポ ー ラ ン ド	ル ー マ ニ ア	ス ロ バ キ ア	ス ロ ベ ニ ア	ド イ ツ	中 ・ 東 欧 諸 国	EU 15 か 国
1996－2001	1.03	2.07	6.68	3.08	5.03	5.80	4.72	0.52	3.43	4.10	1.82	3.65	3.67
2002－2007	6.03	5.02	7.87	3.53	8.32	9.10	4.53	6.20	6.67	4.65	1.42	6.19	2.71
2008－2012	0.74	0.34	-0.70	-0.94	-0.18	-2.16	3.38	0.42	2.10	-0.98	0.78	0.20	-0.51

(出所) Dombi (2013), 454ページ, 一部修正。

図表 2 一人あたりの購買力平価GDP (ドイツ=100)



(出所) Dombi (2013), 455ページ, 一部修正。

換してからの中・東欧諸国における経済発展を理解するのに、2012年までの期間を3つの時期に分けて把握すると良い。第1の時期は1990年から1994・1995年までの転換危機の時期 (period of the transformation crisis) である。第2の時期は1995年から2007までの力強い成長および追い付きの時期 (period of robust growth and catching up) である。そ

して第3の時期は2008年以降のグローバル経済危機の時期 (period of the current global economic crisis) である。

第1の時期は経済システムが転換した直後で、政治・経済や社会制度における大きな変化によって不安定な要素が数多くあったため、GDPや就業率等がそれまでの時代と比較して大きく下落した。一方、第2の時期は図表

1に示すように、中・東欧諸国は世界でもっともダイナミックな経済発展を成し遂げた地域のひとつであるといえる。この時期はさらに前期（1996年－2001年）と後期（2002年－2007年）に分けることができる。前期ではすでに一部の国において大きな成長が見られたが、後期ではとくに多くの国が目覚ましい経済成長を見せ、GDPの年平均成長率が5%を超えた国は7つもある。図表2に示すように、一人あたりの購買力平価GDPから見ても、この時期にはドイツとの間の差が約27%も縮小した。第3の時期は米国に発端したリーマン・ショックによるグローバルな経済危機が生じた時期であり、中・東欧諸国ではポーランドを除き、経済の後退が見られた。

市場経済の導入によって企業の私有化が認められるようになり、中・東欧諸国では多くの私企業が1990年以降に設立された。次節ではこれらの企業における管理会計の発展について考察する。

3 管理会計の萌芽

第二次世界大戦が終了した後、中・東欧諸国は社会主義国となったため、この地域における会計システムは主に旧ソビエト連邦の会計システムをベースにしたものであった。計画経済のもとでは、利益を得るためにどのような製品を製造すべきか、あるいはどの市場にどのような製品を提供すれば良いかといった市場経済の世界においてよくある経営管理上の課題は存在していなかった。そのため、経営意思決定や業績評価等に管理会計情報を利用するといったような、市場経済における管理会計情報に対する需要はほとんど見られない。Enthoven *et al.* (1992) は、計画経済の時代では、中・東欧諸国における原価計算や管理会計は独立した専門領域ではなく、財務会計の中に含まれていた場合が多いと指摘している。たとえば、当時のエストニア企

業では原価計算の技法のいくつかが利用されていたが、それは財務会計、統計処理、あるいは中央集権管理のために利用されていたにすぎないとHaldma and Lääts (2002) は分析している。

1990年代から政治・経済システムの転換にともない、これまで存在していなかった私企業のための会計制度を中・東欧諸国に導入する際に、様々な問題が起きた。たとえば、Bailey (1995) によると、企業会計そのものの発展や進化は先進国のそれと異なる形で行われている。というのも、その発展や進化はいわゆる商業活動による需要から生じるという内生的なものというよりも、先進国の制度や基準を行政の指導で国内に移植するという外生的なものであるからである。先進国のように、経済環境や商業活動等の需要に応じて企業会計が自然な形で変化するというわけではない。また、企業会計の仕組みを熟知する専門人材がほとんどいないため、企業会計の業務を担当できる専門家を充分には確保できないおそれがある。

一方、管理会計は主として企業内部で利用される会計情報であるため、外部からの基準や法規によって導入しなければならない場合は財務会計と比較して極めて少ない。米国管理会計人協会 (Institute of Management Accountants) の2008年の報告書によると、管理会計は、経営者による戦略の策定および遂行をサポートするために、経営管理上の意思決定、計画や業績評価システムの考案、あるいは財務報告や統制に対する専門意見の提供、という専門分野である。この定義からもわかるように、企業内部における経営管理上の需要に加え、管理会計の変化は常に企業の置かれる外部環境から大きな影響を受けている。たとえば、Emmanuel *et al.* (1990) は、企業の管理会計の設計は、企業が直面している価格、製品の種類、製造技術や流通システム等における外部競争に影響されると指摘し

ている。

主に先進国の研究者で議論されてきた、管理会計が変化する理由は、中・東欧諸国の政治・経済の転換期における管理会計の変化にも当てはまる場合が多い。たとえば、Haldma and Lääts (2002) は、1990年代のエストニア企業における管理会計の変化をもたらす要因として、セグメントや部門に関する業績評価への需要、専門知識を有する人材の確保、あるいは情報技術の進化等の内部的要因に加え、企業会計法をはじめとする法規や基準の適用等による外部規制の変化、企業の私的所有が認められたという企業所有の形態の変化、あるいは1997年に起きた東アジア経済危機による景気の後退等が、エストニアにおける管理会計の変化をもたらす外部的要因であると分析している。

4 各国における管理会計の進化

中・東欧諸国は各々の国において管理会計についての研究がなされているが、ここでは代表的な例としてポーランド、リトアニア、ならびにエストニアの3か国における管理会計の進化について考察することにする。

(1) ポーランド企業における管理会計の展開

他の中・東欧諸国と同様に、計画経済の時代においてポーランドの管理会計や原価計算の実務は、経済活動に関する集権的な計画または支配によって形成された。たとえば、Szychta (2002) によると、ポーランド政府が企業の原価計算実務に関して支配的な原則や指針を制定し、そこから国家レベルの経済統計データや納税額に関する情報を収集していた。会計制度そのものは政府が国有企業を支配するために道具であるため、経営管理のための情報提供という機能は重要視されてこなかった。

Griff (2014) によると、ポーランドでは1991年に会計原則 (Decree on the Principles of Accounting) が公表され、そして1994年に会計法 (Act of Accounting) が制定された。1991年に発足した新しい会計制度や規制にともない、私企業のための管理会計または原価計算システムがポーランド企業に導入されるようになった。この新しいシステムのもとで、利益計画等のような経営管理上の目的のために管理会計または原価計算情報を提供することが可能となった。すなわち、ポーランド企業はようやく、会計情報に対する需要に応じて、管理会計に関するさまざまな技法を利用することが許されるようになった。とくに1992年から、企業における管理会計技法の導入や運用に多くの人々が関心をもち始め、管理会計の発展が加速し始めた。

Szychta (2002) は、ポーランドにおける管理会計の発展に影響を与える要因として、以下のものが挙げられると指摘している。

- 会計規制の変化や、エネルギー産業、ヘルスケア・サービス、社会福祉システムにおける構造的変化の発生。
- 国内市場における競争の加速。
- 経済のグローバル化がもたらす国際的な経済環境の変化。
- 企業所有の形態の変化。
- 新しい企業の設立。
- 証券市場の発展。
- 情報処理や通信技術の革新。
- 企業の経営者や従業員の管理会計に対する知識の向上。

60のポーランド企業における管理会計実務に関する実証的な検証を行った結果、Szychta (2002) はポーランドにおける管理会計の発展に残された課題として、以下の4点を提示した。

図表3 活動基準原価計算を導入したポーランド企業における管理会計の変化

変化の範囲	活動基準原価計算導入前	活動基準原価計算導入後
管理会計 ツールの変化	「試行錯誤」の方式で意思決定をする	ABC によるデータに基づいて意思決定をする
	直接原価計算の正確さが低い	直接原価計算の正確さが高い
	間接費の配賦は全部原価計算で行う	間接費の配賦は ABC で行う
	各種の製品というよりグループ製品の原価を計算する	活動によって個々の製品の変動費および固定費を計算する
	収益性分析は全社ベースを中心に行う。個々の製品に関する正確な収益性分析は行われていない	ABC によって全社、製品ごと、顧客ごとの収益性分析を行う
	製造原価を計算するためのキャパシティに関する計画は欠如している	正常 (normal) 生産能力に基づいて製品原価を計算する
構造上の変化	コントローラー (controller) は会計のチーフ (chief accountant) に監督される	コントローラーは直接社長に監督される
	管理会計は製造や販売との関連性が低い	管理会計は製造や販売と高い関連性を有する
	意思決定に必要な情報伝達はあまりなされていない	意思決定に必要な情報伝達が行われている
	責任センターはない	原価や利益に関する特定の責任センターがある
	製造や販売部門の部長が管理会計情報を利用することはほとんどない	製造や販売部門の部長は管理会計情報をよく利用する

(出所) Wnuk-Pel (2010), 103ページ。

- 戦略管理会計というカテゴリに対して、企業の経営者や管理会計担当者が知識や理解を深めなければならない。
- 企業の部門レベルまたは個々の従業員レベルにおいて、さまざまな新しい管理会計技法を応用できるようにならない。
- 管理会計に必要なシステムティックな IT 技術を導入しなければならない。
- 企業における管理会計担当者の重要性を社会に認識してもらわなければならない。

一方、Wnuk-Pel (2010) はケース・スタディの方式で活動基準原価計算 (Activity-Based Costing; ABC) を導入したポーランド企業

における管理会計の変化について調査を行った。図表3に示すように、利用される管理会計の技法に関しても、組織構造に関しても、活動基準原価計算の導入によって良い変化が見られたと Wnuk-Pel (2010) は分析している。

(2) リトアニア企業における管理会計の進化

リトアニアはバルト三国の一員として、エストニア、ラトビアとともに1990年代に旧ソビエト連邦から独立し、社会主義国から民主主義国に変わった。経済に関しても他の中・東欧諸国と同様に、社会主義をベースにした計画経済から資本主義に基づいた市場経済に転換した。企業会計に関する法規や基準

も政治・経済システムの転換にともなって発展してきた。World Bank (2007) の報告書やLegenzova (2007) によると、1990年から2000年までの間、リトアニアにおける企業会計において、発生主義会計の導入、財務報告の開示内容に関する規定、企業会計による税金算定の規定、あるいは株式会社の財務報告を開示する義務などの発展が成し遂げられた。さらに、2000年以降は会社法などが制定され、国際会計基準の規定との調和が図られてきた。

一方、管理会計に関しても、私企業が相次いで設立されるとともに、多くの管理会計実務がリトアニア企業に導入されるようになった。たとえば、Strumickas and Valanciene (2009) は4社のリトアニア企業に対してインタビューを行い、財務情報や経営管理情報に基づき、これらの企業で用いられている管理会計実務について検証した。その結果、以下の事象が見られたと彼らは指摘している。

- 企業のライフサイクルにおける異なるポジションによって、異なる管理会計の実務が適用されている。
- 企業のタイプによって、適用される管理会計の実務やその複雑度が異なる。
- 株主または経営陣の期待・目標、あるいは財務成果等が管理会計実務の変化に直接的な影響を与えている。
- 企業のタイプによって、管理会計実務の変化する速度が異なる。

(3) エストニア企業における管理会計の特徴

エストニアはリトアニアと同様にバルト三国の一員として、1990年代から、政治体制の転換とともに、計画経済から資本主義に基づいた市場経済に転換した。社会主義の時代では、エストニアにおける管理会計は前述したように、独立した専門分野というよりも財務会計に含まれる形で原価計算の目的を果たす

ためにあった。したがって、計画経済から市場経済に転換した1990年前後、エストニア企業にとって管理会計というのは新しい概念であるとHaldma and Lääts (2002) は指摘している。

企業会計に関する規定が1990年にエストニアに新たに導入されてから、管理会計の概念もエストニア国内で急速に広まった。たとえば、エストニア大学は1992年から、管理会計を独立した専門科目として新設した。また、エストニア会計法 (Estonian Accounting Law) が1995年に適用されるようになってから、多くのエストニア企業は計画経済時代に用いられていた従来の原価計算技法から、市場経済に対応できるような管理会計技法の導入へと方向転換を行った。

Haldma *et al.* (2007) はコンティンジェンシー理論²⁾に基づき、エストニア企業における管理会計実務の発展について調査を行った。その結果、以下の現象が見られた。

- 市場や顧客の側面がエストニア企業の業績評価システムに与える影響は増えつつある。とくに、中小企業では顧客収益性や顧客別貢献利益分析といった顧客志向的な業績評価指標が普及してきている。
- 活動基準原価計算を導入する企業が大幅に増加している。
- 財務的評価指標が依然として重要とされながらも、顧客満足度や持続的成長等の非財務的評価指標の重要性が多くの企業に認識されるようになった。
- 調査対象の約半数の企業において、総合的な業績評価システムが構築されている。
- 非財務的な側面の重要性を認識しているものの、バランス・スコアカード (The Balanced Scorecard) のような包括的な戦略マネジメント・システムを導入している企業はまだ少ない。

5 業績評価システムの発展

企業における業績評価は長期間にわたって、研究者たちが関心を寄せる課題のひとつである。いわゆる業績評価システムは、経営管理者が組織におけるさまざまな活動を管理または維持するために用いる、情報をベースとした正式な日常の業務または手続きである。これまで、いわゆるすぐれた業績評価システムはSimons *et al.* (2000), Reilly and Rambhala (2001), あるいはNeely (2002) が指摘するように、企業目標の達成と個々の従業員の行動とのリンクを明確にし、それらの行動と目標との整合性を取り、そして業績についてのフィードバックをタイムリーに行なう等の役割を果たさなければならないとされてきた。

近年、良好な業績評価システムは多面的な業績評価、業績評価システムの戦略的連携 (strategic alignment)、業績評価のカスケード³⁾、ならびに業績評価と報酬システムとのリンクといった4つの構成要素からなると考えられている。Rejc Buhovac and Zaman Groff (2012) は、この4つの構成要素から、中・東欧諸国の企業における業績評価システムの発展について分析した。

(1) 多面的な業績評価

先進国においても、これまで、主に会計数値をベースとした財務的成果を用いて経営管理上の意思決定を行う企業が数多く存在していた。しかし今日、多くの企業の業績評価システムには財務的な評価に加え、無形資産、人的資本、顧客ロイヤリティ、あるいは革新的な情報システムといった品質、業務プロセス、または人材育成や社内インフラの整備に関連する非財務的な側面についての評価も設定されている。1990年代初期から市場経済に移行してから、中・東欧諸国ではこのテーマに関する研究が増えつつある。その中で、企

業が意思決定を行う際に利用される財務的評価指標と非財務的評価指標に関する研究が数多くなされてきた。

たとえば、Päril (2006) によると、中・東欧諸国の企業における業績評価システムはまだ財務的な業績に偏っている場合が多い。しかし、Marc *et al.* (2010) やRejc and Slapničar (2004) は、エストニアやスロベニアの一部の大企業では多面的な業績評価が用いられていると指摘している。一方、Zoltay *et al.* (2008) は、業績評価システムとマネジメント・コントロールとの関係について、長期間にわたるデータによる検証を行った。彼女らは、中・東欧諸国の企業では、非財務的評価指標の重要性に対する認知度とそのような指標を実際に利用している程度とのギャップが徐々に解消されてきているという結論に達した。

以上の先行研究による研究成果をふまえ、中・東欧諸国の企業における業績評価システムは概ね、財務的な評価だけに頼っているものから、非財務的な要素も含む多面的な業績評価を行うものへと移行しつつあると見ても良いであろう。また、中小企業と比較して大企業のほうがより包括的な業績評価システムを好む傾向が見られる。しかし、このような結論は残念ながら、すべての中・東欧諸国に当てはまるわけではなく、国によってその適用程度に差が存在しているとRejc Buhovac and Zaman Groff (2012) は指摘している。

(2) 業績評価システムの戦略的連携

言うまでもないことであるが、財務的な側面と非財務的な側面を含む多面的な業績評価システムを用いる企業は、個々の戦略や戦略的な成功要因に関する情報を提供する業績評価指標を重要視しているはずである。業績評価システムの中には一連の目標や指標が含まれており、これらの目標や指標は筋の通った因果連鎖によってリンクされ、互いに良い影

響を与え合うと想定されている。このような業績評価指標は企業戦略を形成する際に欠かせないものであると考えられている。戦略の策定や遂行をサポートするための業績評価システムの機能のひとつは、企業のミッションまたは戦略によって設定された目標を達成するためのコントロール手段を提供することにあるといえる。したがって、経営戦略の策定や遂行が課題とされる現代企業にとって、業績評価指標は組織の戦略や能力を反映するものでなければならない。

このテーマに関して、中・東欧諸国でもっとも多く行われているのは業績評価システムの戦略的連携についての研究であり、戦略的業績評価の範囲や本質がこれらの研究によって検証されている。たとえば、Slavik (2001) はスロバキア企業を分析対象として検証した結果、日常的な業務のための業績評価と比較して、戦略的な業績評価を用いるスロバキア企業はまだそれほど多くないという事実を明らかにした。一方、Aver and Čadež (2009) はスロベニア企業を研究対象にした調査を行った。その結果、所属する産業によって程度に違いがあるが、スロベニア企業における管理会計の担当者が戦略的なマネジメント・プロセスに深くかかわっていることが立証された。

(3) 業績評価のカスケード

前述した多面的な業績評価の仕組みや企業戦略との連携は、業績評価システムの内容に関する要因である。それに対し、このカスケードはシステムの利用方法（プロセス）に関する要因である。カスケードは、企業の上層部で考案されたミッションや策定された戦略等を現場の人々の業務へと落とし込むプロセスである。業績評価システムの中に有効なカスケード・プロセスを構築することができれば、経営者や従業員を含む利害関係者が同じ方向に向かって協力し合って努力するよう

な理想の状況が作り出されると考えられている。すなわち、企業のミッションや戦略を従業員に理解させ、その方向に向かって努力させることが業績評価の目的であるかぎり、業績評価システムには企業の戦略的目標を現場レベルまで落としこみ、より具体的で測定可能な仕組みを構築する必要性が出てくる。

中・東欧諸国においてこのテーマに関する先行研究は数多く行われているわけではないが、バランスト・スコアカードを導入している企業を研究対象とした実証研究がいくつかなされた。たとえば、Bodnár and Dobák (1998) はハンガリー企業を対象にバランスト・スコアカードの利用状況について調査を行い、それらの企業の大半はバランスト・スコアカードを企業全体というよりも、一部の組織のみに導入していることを明らかにした。一方、Pučko and Čater (2008) はバランスト・スコアカードを導入しているスロベニア企業を分析対象として検証を行った。その結果、スコアカードを全社レベルで導入しない限り、その効果は発揮できないという結論が導き出された。また、Rejc and Slapničar (2007) は、カスケードの良否ならびに報酬システムとのリンクは企業の業績を向上させるために欠かせない2つの要因であることを主張している。たとえ企業がバランスト・スコアカードのような総合的なマネジメント・システムを導入したとしても、この2つの要因を確実に考慮に入れないかぎり、企業の業績を向上させることはできないとRejc and Slapničar (2007) は考えている。

(4) 業績評価と報酬システムとのリンク

従業員のモチベーションを高めるために、報酬システムと従業員の業績を連動させることがしばしば企業によって行われている。すぐれた報酬システムは、業績評価システムと組織の業績とをつなげるという重要な役割を担っている。なぜなら、このような報酬シ

テムには、戦略を実行する方向性へと従業員に導くことができるとされるからである。

この種の研究の中で、Bodnár *et al.* (2007) はハンガリー企業を分析対象に検証を行い、従業員のモチベーションを高められるようなすぐれたマネジメント・システムを構築することができなければ、バランスト・スコアカードの運用は失敗に終わるという結論に達した。一方、Hočevár *et al.* (2001) は外資系企業がスロベニアで設立した子会社における業績評価システムと従業員の報酬システムとの関連性について調査を行った。業績評価システムと報酬システムとの間に適切なリンクがない場合、その報酬システムは企業を部分最適に導くおそれがあるという分析結果が導き出されている。Rejc Buhovac and Zaman Groff (2012) は、中・東欧諸国の企業において、報酬システムと業績評価システムが適切にリンクされている状況にはまだ至っていないと結論づけている。

6 おわりに

本稿は1990年以降の中・東欧諸国における管理会計の発展およびそれに関する研究の動向について考察してきた。1989年に東欧民主化革命が起きてから、中・東欧諸国には政治体制の転換にともなって市場経済システムが導入された。経済体制が転換した後の中・東欧諸国は目覚ましい経済発展を成し遂げた。それにもなって多くの日本企業がこの地域に進出するようになり、中・東欧諸国は日本にとって重要なパートナーになってきている。しかし、中・東欧諸国における管理会計の変化についての研究はこれまで、日本はほとんどなされてこなかった。本稿は中・東欧諸国の研究者が行った複数の先行研究を考察することを通じ、中・東欧諸国における管理会計の現状について把握し、そして管理会計の変化の実態を明らかにした。

社会主義時代において、中・東欧諸国における会計システムは主に旧ソビエト連邦の会計システムをベースにしていた。政治・経済システムの転換にともない、市場経済において必要な会計制度がすみやかに導入されたが、その導入には、国内における商業活動の需要による内生的な要因というより、先進国の制度を国の政策によって外生的に導入されたという問題点や、企業会計の知識を十分に有する人材が不足していたという課題があった。一方、計画経済の時代では、原価計算や管理会計は独立した専門領域ではなく、財務会計の中に含まれていたため、統計処理や中央集権管理のために利用されていたにすぎない。市場経済に転換してから、管理会計の変化をもたらす要因として、業績評価の必要性等の内生的な要因や外部規制の変化等の外生的な要因が例として挙げられる。

業績評価システムの発展は中・東欧諸国における管理会計のテーマとして、多くの先行研究がなされてきた分野である。一部の大企業は非財務的な側面を含む多面的な業績評価指標を用いているが、財務的な業績評価指標に偏っている企業は少なくないことが判明した。ただし、非財務的評価指標の重要性がより認識され、非財務的評価指標の利用が増えてきていることが報告されている。一方、日常的な業務のための業績評価と比較して、戦略的な業績評価を行っている企業はまだそれほど多くないという現象が見られる。さらに、業績評価システムにおける戦略へのカスケードの良否ならびに報酬システムとのリンクは企業の業績を向上させるために欠かせない2つの要因である。また、たとえバランスト・スコアカードのような総合的なマネジメント・システムを導入したとしても、この2つの要因を確実に考慮しないかぎり、企業の業績を向上させることはできないと思われる。そして最後に、中・東欧諸国において、企業の報酬システムと業績評価システムが適切に

リンクされている状況にはまだ至っていないという事実が先行研究によって確認された。以上は、中・東欧諸国における管理会計の進化についての先行研究から得た示唆である。

2008年の米国のリーマン・ショックによってグローバルな経済危機が発生し、2010年頃から欧州諸国で債務危機が続いてきた。言うまでもないことであるが、企業はこのようなマクロ側面の危機に対して慎重に対応しなければならない。しかし、中・東欧諸国に限らず、管理会計分野においては残念ながら、このような課題をテーマにした先行研究がほとんど見られない。

しかし、Van der Stede (2011) が指摘するように、マクロにおいて経済や金融の危機が生じたことによって、企業に対する情報開示の規制がより一層厳しくなり、多くの企業

は管理会計情報を含むより詳細で、より多くの情報を公表することを余儀なくされる。たとえば、アメリカの証券取引委員会は2010年の初めからアメリカの上場企業に対して、取締役会の役割、経営陣を監視するプロセス上のリスク、あるいは経営陣の報酬システムやこのようなシステムがもたらす経営上のリスクに関する情報⁴⁾の開示を求めるようになった。このような情報開示はコーポレート・ガバナンスの強化が狙いであるが、その経営陣の報酬、業績評価、あるいはリスク・マネジメントはいずれも、管理会計とは深いかかわりのあるテーマである。したがって、管理会計の今後の発展を考える際に、このようなマクロの側面による要因を考慮しながら、より広い範囲での検討が必要となってくるのではないだろうか。

〔注〕

1) 日本外務省の組織として欧州局の中・東欧課(Central and South Eastern Europe Division)がある。その業務内容は「独逸、スイス、リヒテンシュタイン、ポーランド、ハンガリー、チェコ、スロバキア、ブルガリア、ルーマニア、アルバニア、マケドニア、スロベニア、クロアチア、ボスニア・ヘルツェゴビナ、ギリシャ、キプロス、セルビア、モンテネグロ、コソボ、ウクライナ、ベラルーシ、モルドバに関する外交政策」と明記されている (<http://www.mofa.go.jp/mofaj/annai/honsho/sosiki/oushu.html>)。しかし、経済や経営分野における海外の先行研究では、中・東欧諸国は主に1990年から、社会主義国から政治・経済体制の転換を行った国々(NIS諸国を除く)を指す場合が多い。本稿はRejc Buhovac

and Zaman Groff (2012) が提示した範囲に依拠することにする。

- 2) 組織の置かれた環境や条件に関係なく、あらゆる組織に共通して有効と認められる組織原則の確立が中心テーマとなる伝統的な組織論に対し、このような普遍主義を否定し、「環境が異なれば有効な組織は異なる」という立場をとるのがコンティンジェンシー理論である。
- 3) (3)で詳述するが、カスケードは企業の上層部で考案されたミッションや策定された戦略等を現場の人々の業務へと落とし込むというプロセスを意味する。
- 4) この情報はManagement's Discussion and Analysis of Financial Condition and Results of Operations (MD&A) という、経営者による財務状態および経営成績の討議と分析に関する情報である。

参考文献

- Aver, B. and S. Čadež (2009) "Management Accountants' Participation in Strategic Management Processes: A Cross-Industry Comparison," *Journal for East European Management Studies*, Vol. 3, pp. 310-322.
- Bailey, D. (1995) "Accounting in Transition in the Transitional Economy," *European Accounting Review*, Vol. 4, No. 4, pp. 595-623.
- Bodnár, V., D. Danko, N. Kiss, and G. Vas (2007) "Changes in the Management Control Toolkit of Hungarian Organizations (1996 – 2006)," *Corvinus University of Budapest Working Paper*.
- Bodnár V, and M. Dobák (1998) *What Use Has It Anyway? An Empirical Analysis on the Use of Performance Indicators and Performance Measurement Tools in Hungary, Proceedings of the Conference Performance Measurement--Theory and Practice, University of Cambridge: Centre for Business Performance*.
- Dombi, Á. (2013) "Economic Growth and Development in Central and Eastern Europe after the Transformation," *Public Finance Quarterly*, Vol. 58, No. 4, pp. 452-468.
- Emmanuel, C., D. Otley, and K. Merchant (1990) *Accounting for Management Control* [2nd Edition] London: Chapman & Hall.
- Enthoven, A., J. Sokolov, and A. Petrachkov (1992) *Doing Business in Russia and the Other Former Soviet Republics: Accounting and Joint Venture Issues* Institute of Management Accountants.
- Griff, M. (2014) *Professional Accounting Essays and Assignments* Lulu. com.
- Haldma, T. and K. Lääts (2002) "Contingencies Influencing the Management Accounting Practices of Estonian Manufacturing Companies," *Management Accounting Research*, Vol. 13, No. 4, pp. 379-400.
- Haldma, T., P. Peeter, and L. Margo (2007) "Drivers of Performance Measurement and Management Systems in Estonian Companies," *Economics & Management*, Vol. 12, pp. 38-45.
- Hočevár, M., M. Zaman and S. Čadež (2001) "Accounting Information for Managerial Decisionmaking: The Case of Slovenian Companies in the Markets of Former Yugoslavia," *Economic and Business Review*, Vol. 3, No. 3-4, pp. 249-270.
- Institute of Management Accountants (2008) *Definition of Management Accounting* Institute of Management Accountants.
- Legenzova, R. (2007) "Accounting Regulation Changes in Lithuania: An Assessment," *Social Science Research Network Working Paper*.
- Marc, M., D. Peljhan, N. Ponikvar, A. Sobota, and M. Tekavcic (2010) "Determinants of Integrated Performance Measurement Systems Usage: An Empirical Study," *The Journal of Applied Business Research*, Vol. 26, No. 5, pp. 63-76.
- Neely, A. (2002) *Business Performance Measurement: Theory and Practice* Cambridge University Press.
- Párl, U. (2006) "Choice of Measures for Performance Measurement Models on the Example

- of Successful Estonian Companies,” *Entrepreneurship in Estonia: Policies, Practices, Education and Research*, Vol. 28, pp. 228-247.
- Pučko, D. and T. Čater (2008) “A Holistic Strategy Implementation Model Based on the Experiences of Slovenian Companies,” *Economic and Business Review*, Vol. 10, No. 4, pp. 307-325.
- Reilly, G and K. Rambhala (2001) “Developing Managers through Performance Measurement,” *Journal of Cost Management*, Vol. 15 (November-December), pp. 39-42.
- Rejc, A. and S. Slapničar (2004) “Determinants of Performance Measurement System Design and Corporate Financial Performance,” in *Studies in Managerial and Financial Accounting Volume 14: Performance Measurement and Management Control: Superior Organizational Performance*, pp. 47-73, Oxford: JAI Press.
- and — (2007) “The Role of Balanced, Strategic, Cascaded and Aligned Performance Measurement in Enhancing Firm Performance,” *Economic and Business Review*, Vol. 9, No. 1, pp. 47-78.
- Rejc Buhovac, A, and M. Zaman Groff (2012) “Contemporary Performance Measurement Systems in Central and Eastern Europe: A Synthesis of The Empirical Literature,” *Journal for East European Management Studies* Vol.17, No.1, pp. 68-103.
- Simons, R., A. Dávila, and R. Kaplan (2000) *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy* Prentice Hall.
- Slavik, Š. (2001) “Strategic Management in Slovak Enterprises—Survey Findings,” *Journal for East European Management Studies*, Vol. 6, No. 1, pp. 65-91.
- Strumickas, M. and L. Valanciene (2009) “Research of Management Accounting Changes in Lithuanian Business Organizations,” *Economics of Engineering Decisions*, Vol. 63, No. 3, pp. 26-32.
- Szychta, A. (2002) “The Scope of Application of Management Accounting Methods in Polish Enterprises,” *Management Accounting Research*, Vol. 13, No. 4, pp. 401-418.
- Van der Stede, W. (2011) “Management Accounting Research in the Wake of the Crisis: Some Reflections,” *European Accounting Review*, Vol.20, No. 4, pp. 605-623.
- Warner, M., V. Edwards, G. Polonsky, D. Pučko, and Y. Zhu (2005) *Management in Transitional Economies: From the Berlin Wall to the Great Wall of China* London: Routledge Curzon.
- The World Bank (2007) *Lithuania: Accounting and Auditing, Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC)* The World Bank.
- Wnuk-Pel, T. (2010) “Changes in Company’s Management Accounting Systems: Case Study on Activity-Based Costing Implementation and Operation in Medium-Sized Production Company,” *Eurasian Journal of Business and Economics*, Vol. 3, No. 6, pp. 85-111.
- Zoltay, P., A. Wimmer, and R. Szanto (2008) “Managerial Decision Making and Competitiveness: The Case of Hungary,” *Competitiveness Review*, Vol. 18, No. 1/2, pp. 154-167.

(Abstract)

After the revolutions of 1989 Central and Eastern European countries have undergone fundamental economic changes, which have also affected the operations of private companies. Management accounting practices in Central and Eastern European countries came to be recognized as one of the professional area. This paper discusses the development and trends of management accounting in Central and Eastern European countries. I found that there are some factors such as the change of accounting regulations and the need for performance measurement that affect the change in management accounting. In addition, in considering the study of management accounting in the future, it is necessary to take into account the factors such as macroeconomic conditions.