

【論文】

# 新興国における管理会計の進化： スロベニアを中心に

## The Evolution of Management Accounting in Developing Countries: The Case of Slovenia

劉 慕 和  
Liu, Mu-Ho

### 目次

- 1 はじめに
- 2 ヨーロッパ諸国における管理会計の特徴
- 3 新興国における管理会計の進化
- 4 スロベニアにおける管理会計の発展
- 5 おわりに

### (要旨)

近年、中・東欧諸国を含む新興国が著しい経済発展を成し遂げ、今後の世界経済をリードするといわれている。しかし、これらの新興国における管理会計がどのように進化しているかについて、日本ではそれほど知られていない。本稿は中・東欧諸国の一員であるスロベニアにおける管理会計の発展を中心に考察した。その結果、さまざまな管理会計実務がスロベニア企業の間で普及してきたことや、バランス・スコアカードのような戦略的マネジメント・システムを導入したスロベニア企業が存在していることがわかった。また、スロベニア企業における管理会計情報の戦略的な利用はまだ初期段階にあることや、管理会計の担当者は能動的に経営意思決定に関与する必要があることが判明した。

## 1 はじめに

1990年代から相次いで計画経済から市場経済へと転換した中・東欧諸国<sup>1)</sup>は、今日までの約4半世紀の間に大きく変貌し、すさまじい経済成長を見せてきた。一方、21世紀に入ってから、BRICs, VISTA, あるいはNext Eleven<sup>2)</sup>と呼ばれる新興国の多くは著しい経済発展を成し遂げ、今後の世界経済をリードするといわれている。世界人口の大半がこれらの国々に住んでおり、経済活動が今後もさらに発展していくと予想されるため、グローバルな視点から管理会計の展開を論じるさいに、新興国の企業における管理会計についての考察を抜きにしては議論が進められない。

中・東欧諸国を含む新興国の企業における管理会計がどのように進化しているのかについて、海外では1990年代以降、多くの先行研究が行われてきた<sup>3)</sup>。しかし、残念ながら、この種の研究に関して、中国や韓国といった東アジア諸国を対象にしたものを除き、日本ではほとんどなされていないのが現状である。そこで、本稿はまず、中・東欧諸国が位置するヨーロッパにおける管理会計の特徴を分析し、新興国における管理会計の進化を考察する。そして、スロベニア企業における管理会計の発展について考察することによって、中・東欧諸国を含む新興国における管理会計実務の進化を明らかにすることを研究の目的としている。本稿を通して、新興国における管理会計の現状に対する関心が少しでも高められることを期待している。

## 2 ヨーロッパ諸国における管理会計の特徴

ヨーロッパ諸国は、地域や国の相違によって企業における管理会計の発展状況が異なる。先行研究によると、地中海に面している南欧諸国の企業では、経営管理のシステムと

して構築された管理会計システムは欠如しているという。たとえば、Ballas and Venieris (1996) やBarbato *et al.* (1996) によると、イタリアやギリシャの企業は株式の公開発行をしない家族企業などが圧倒的な多数を占めているため、この状況が適切な管理会計システムを構築することの妨げとなっている。また、Saez-Torrecilla *et al.* (1996) はスペイン企業について、イタリアやギリシャと同様に家族企業が多いうえ、組織内のコミュニケーションが主に個人対個人の関係に依存しているため、管理会計システムの構築が難しいと指摘している。南欧諸国のこのような状況について、Bhimani (1996) は、これらの国々が宗教上、カトリック信者が多いため、宗教的な要因が企業ならびにその管理会計実務に大きな影響を与えているのではないかと分析している。

ヨーロッパ大陸に位置するドイツ、フランス、オランダ、あるいはベルギー等の西欧諸国における管理会計システムは近代、それぞれの国において大きな発展を成し遂げてきた。Scherrer (1996) によると、ドイツでは産業効率を高めるために、銀行が企業の自己資本に大きく関与している歴史が長く、政府の主導で制定された管理会計・原価計算システムに関する規定が長年、施行されてきた。フランスの状況はドイツのそれと類似しており、政府主導のもとでTableau du Bordのような経営管理に役立つシステムが企業に導入されているとLebas (1996) は指摘している。

一方、オランダやベルギーに関して、Groot (1996) やBruggeman *et al.* (1996) によると、この2カ国は昔から商業活動が発達している国であり、経済やビジネスに関しての理論または簿記、統計などの社会科学が伝統的に発達している。まとめてみると、これらの西欧諸国は実利主義、産業や経済理論における先進的な発展、強い中央政府、知識に富んだエリート層、そして宗教上、プロテス

タントの影響が強いといった特徴が、管理会計システムの発展をもたらした原動力となっている。

北欧諸国の場合は、文化的要素が企業の在り方などに大きな影響を与えているとされる。Ask *et al.* (1996) によると、長い間北欧の中心的な存在であったスウェーデンはドイツおよびイギリスの両方から影響を受けているので、管理会計に関してはミックスされた概念が形成された。全般的に見て北欧諸国は、相対的な小国、同質性の高い民族構成、安定した政治情勢、強い労働組合、教育レベルの高さ、ならびに高度な社会福祉等といった特徴が会計制度に影響を与えていると Israelsen *et al.* (1996) は指摘している。

最後に、イギリスは産業革命発祥の地として、経済理論の形成につれて管理会計や原価計算において大きな発展がみられた。イギリスでは伝統的に、財務会計では取得原価が主に用いられるのに対して、意思決定などで利用される管理会計では増分原価の概念が多く用いられる。Bhimani (1996) は、イギリスではこうして、財務会計とは分離した専門分野として管理会計が発展してきたという歴史があると分析している。

### 3 新興国における管理会計の進化

経済の発展や企業活動のグローバル化、規制緩和の風潮、EUの加盟や通貨の統合、そしていくつかの経済危機を乗り越えるため、中・東欧諸国の企業は経営効率の向上を目指さなければならなかった。そこで、経営戦略の策定や遂行を実現させるために、管理会計の実務を導入することが中・東欧諸国の企業にとって極めて重要な課題となっている。

中・東欧諸国に限らず、新興国の企業にとって、先進国の企業に追いつくために、あるいは他の新興国の企業に負けないために、コストや品質において満足のいく業績を実現させ

るための管理会計実務を導入する必要がある。その中で、すぐれた業績評価システムの構築がとくに欠かせない重要なテーマである。この点についてMelnyk *et al.* (2004) は、新興国の企業における業績評価指標を用いることの必要性や、そのような業績評価指標を有効に活用する手法の重要性を訴えている。本節では、企業の業績評価システムの構築に影響を与える要因を中心に、中・東欧諸国を含む新興国における管理会計の進化について考察する。

#### (1) グローバルなモデル

新興国の企業における業績評価システムのあり方を検討するさいに、先進国で発展してきたシステムをそのままの形で新興国の企業に適用できるかという議論、いわゆるどの国においても、どのタイプの企業にとっても通用するような業績評価システムが存在するかという議論がある。この点について、先行研究は懐疑的な見方を示している場合が多い (Kennerley and Neely [2002], Neely [2005])。たとえば、Moxham (2009) は、世界共通の業績評価システムのモデルが存在しないという意見に対して、多くの先行研究が合意していると指摘している。一方、Engle *et al.* (2008) は企業における業績評価システムについて、グローバルな基準に加え、各々の地域に適合するようにカスタマイズすることが必要であると考えている。これらの先行研究を受け、Jankulović and Škorić (2013) は、国の文化や経済発展状況の違いによって業績評価システムが異なるという概念が、新興国の企業における業績評価システムを分析するさいに重要な視点のひとつであるという見解を示している。

#### (2) 国や社会の文化の違い

上述したEngle *et al.* (2008) やJankulović and Škorić (2013) 以外にも、企業が位置す

る国や地域における文化等の相違と企業の業績評価システムとの関係について検証した先行研究がある。たとえば、Chiang and Birtch (2010) はヨーロッパ、アジア、北米にわたって7カ国の銀行を対象に実証的に検証した結果、国や地域の文化は銀行の業績評価システムに一定の影響を与えていることがわかった。Kull and Wacker (2010) は15カ国の21の産業から913のサンプルを抽出し、文化の側面と品質管理の関連性について分析した結果、企業における品質管理の有効性は自国の文化から影響を受けているという事実が判明した。

### (3) 知識移転の効果

知識の移転も業績評価システムの実行に影響を及ぼす要因のひとつである。たとえば、Fugate *et al.* (2009) は400余りの米国企業を対象に業務活動の業績や組織全体の業績におけるナレッジ・マネジメント・プロセス (knowledge management process) の重要性について実証的な検証を試みた。その結果、ナレッジ・マネジメント・プロセスの重要性が立証された。Malik and Kotabe (2009) はインドとパキスタンの企業を対象にインタビュー調査を行った結果、組織学習 (organizational learning) が企業の業績に影響を及ぼしていることが明らかとなった。また、革新的な企業はミッションやビジョンの設定や戦略の策定および遂行を成功させるためには、これらのものを業績評価システムとリンクさせる必要があるとNeely *et al.* (2001) は指摘している。

### (4) 財務的および非財務的な評価

次節で詳細に述べるが、企業の非財務的な側面に関する業績評価の重要性は1980年代から多くの先行研究によって指摘されてきた。新興国の企業に関しても、Neely (2005) は、グローバルな競争に対応するために、企

業は製品やサービスの品質、ビジネスにおけるフレキシビリティ、顧客の視点、革新的かつ迅速な対応力等を把握するための非財務的な業績評価システムを構築する必要があると考えている。Thaker (2011) はインドのトップ企業 (leading company) の業績評価システムについて実証的に分析した結果、Neely (2005) の見方に呼応する分析結果が得られた。これらのインド企業における業績評価システムは、会計の数値をベースにした財務的な業績評価システムから、非財務的な側面も把握できる戦略的マネジメント・システムへと移行しつつあることが明らかとなった。

### (5) 大企業と中小企業の違い

業績評価と企業の規模との関係について、先行研究の多くは、業績評価は企業の規模によって異なる傾向があると考えている。たとえば、Anderson and McAdam (2004) は、業績評価やベンチマークの仕組みを改善するための新しい知識や方法の把握手段について、大企業のほうが中小企業と比べてより時間や資金を費やす余裕があるという見解を示している。一方、Garengo *et al.* (2005) は、業績評価システムはとくに小企業にとって、経営管理の向上 (managerial growth) を支援する効果があると主張しているが、Jankulović and Škorić (2013) はセルビアの小企業を対象とした調査の結果に基づき、Garengo *et al.* (2005) と異なる見解を示している。しかし、いずれにせよ、大企業と中小企業は組織の構造や資金、マンパワー等の面においてさまざまな違いがあるため、同様な業績評価システムを利用することが困難であるといえる。

### (6) 企業の所有権の形態

中・東欧諸国のような計画経済から市場経済に移行した国々にとって、公営企業をどのように改革するか、あるいは公営企業におい

て業績評価がどのような役割を果たしているかは重要な課題である。民間企業と公営企業の所有権の違いによって業績評価システムにどのような相違が生じるかというテーマについて、社会主義の色が強い北欧諸国の企業を検証対象とした先行研究が存在している。

Goldeng *et al.* (2008) はノルウェー企業を対象に実証的に検証した結果、民間企業の業績と比べて公営企業の業績が劣っていることが明らかとなった。その原因は、公営企業の上級管理者が業績に対するインセンティブが民間企業のそれと比較して相対的に低いというところにある。また、財務的業績を把握するための業績評価システムが公営企業において有効に構築されていないという事実も Goldeng *et al.* (2008) によって明らかにされた。

一方、Ghobadian *et al.* (2007) はイギリス企業を対象に分析した結果、民間企業の業績評価システムをそのままの形で公営企業に導入しても、公営企業の改革につながる効果がないということがわかった。したがって、公営企業のための業績評価システムを新たに考案する必要があると彼らは考えている。

#### 4 スロベニアにおける管理会計の発展

スロベニアは20世紀初期にユーゴスラビア王国の一部となり、第二次世界大戦後、ユーゴスラビア連邦人民共和国として社会主義体制が確立された。その後、他の中・東欧諸国と同様に民主化の波に乗り、スロベニア共和国として1991年に旧ユーゴスラビアから独立した。政治の独立を機にスロベニアの経済体制は計画経済から市場経済に転換した。

経済体制の転換がスロベニア企業に与えた影響の大きさは計り知れなかった。国としての独立とともに、スロベニアは外国企業の国内進出を認めるようになった。これらの外国企業が製品の価格や品質、あるいは顧客サー

ビス等の面においてスロベニア企業よりすぐれているため、スロベニア企業にとっては経営上の大きなプレッシャーとなっていた。外国企業に対する競争優位をしいて言えば、もはやスロベニアの自国企業に対する保護政策しかないと言え、Čadež (2003) は指摘している。

また、経済体制の転換につれて、多くの公営企業が民間企業へと変身した。その変身とともに企業における資本の概念も大きく変化し、企業の所有者は国家から民間の株主へと変わった。その結果、企業の経営者は新しい所有者に対して責任を負うことになり、株主を意識せざるを得なくなった。このことが、多くの経営者にとって新たなプレッシャーになっていた。さらに、EUへの加盟や新しい通貨の導入等といった外部環境の変化もスロベニア企業の経営に多大な影響をもたらしているとOdar *et al.* (2015) は分析している。

このような外部環境の変化を背景に、管理会計の様々な実務がスロベニア企業の間急速に普及してきた。多くの先進国と同様に、業務的意思決定や計画・統制のための管理会計に加え、総合的な業績評価システムや戦略的管理会計等といった比較的新しい管理会計実務もスロベニア企業の間徐々に広まっている。本節では経済体制が転換した以降のスロベニア企業における管理会計の発展について考察する。

##### (1) 管理会計実務の適用状況

スロベニア企業における管理会計実務の適用状況について、リュブリャナ大学のS. Čadežをはじめとする研究者たちによる複数の研究が行われた。たとえば、Čadež (2003) は70のスロベニアの大企業を対象に、管理会計の適用状況について調査した。その結果、予算や統制のための管理会計実務がすでにスロベニア企業の間で普及していることがわかった。しかし、顧客収益性分析 (customer profitability analysis)、競争ポジションのモ

ニタリング (competitive position monitoring), あるいは多様な指標による業績評価といった比較的新しい戦略的管理会計の実務を導入しているスロベニア企業がまだ少ないという。

この調査は、これらの管理会計実務の適用が企業の経営成績の向上に役立つという仮説に立脚しているが、彼らはこの仮説を立証することができなかったという。しかしそれは、管理会計を導入してまだ日が浅く、経営者が管理会計に関する専門知識をまだ十分に有していない可能性があるため、経営意思決定をするさいに管理会計情報を有効に利用できるよう土壌がまだスロベニア企業において形成されていないことに起因するとČadež (2003) は分析している。

一方, Čadež *et al.* (2005) と Čadež (2006) は、さらに研究対象を拡大し、11の産業にわたる193のスロベニア企業に対して、戦略的管理会計実務の適用状況に関する実証研究を行った。その結果、もっとも用いられている管理会計実務は資本予算 (capital budgeting)、競争的業績の評価 (competitive performance appraisal)、ならびに競争ポジションのモニタリングであることがわかった。業種別で見ると、管理会計実務をもっとも実行しているのは製造業であり、実行する割合が最も低いのは公共事業である。この結果は、スロベニア企業がさらされる市場競争の激しさは業種によって異なるという見方に一致していると彼らは指摘している。

サービス業における管理会計の適用について、Ivankovič and Jerman (2011) は100以上の客室を有する39のスロベニア国内のホテルを対象に、企業戦略や戦略的管理会計の適用状況をテーマとした実証研究を行った。その結果、長期的な戦略を策定し、戦略的管理会計を適用しているホテルのほうが、そうではないホテルより経営成績がすぐれているということが明らかとなった。

一方、「環境が異なれば有効な組織形態も

異なる」というコンティンジェンシー理論のもとでは、どのタイプの企業にも通用するような管理会計システムは存在しておらず、企業は置かれている環境の違い等によって自身に適する管理会計システムを構築すべきである。Odar *et al.* (2015) はこのような見解に準拠し、経営意思決定における管理会計の役割について検証した。彼は1995年から2011年にかけて4回にわたり、スロベニア企業を対象に管理会計実務の適用状況についてアンケート調査を行った。その結果、意思決定においてもっとも重要な情報提供者は会計部門であることが判明したが、経営者が意思決定を行うさいに、管理会計情報が有効に利用されていないことが確認された。しかし、2006年や2011年の調査結果を1995年や2001年のそれと比較して分析した結果、Odar *et al.* (2015) は、スロベニア企業の経営者たちは意思決定における管理会計情報の重要性について、その認識が高まってきていると考えても良いという結論を出した。

## (2) 業績評価システムの発展

企業における業績評価システムはどの時代においても、管理会計の分野において重要な研究テーマである。多くの先行研究が指摘するように、すぐれた業績評価システムは、企業目標の達成と個々の組織メンバーの行動とのリンクを明確にし、組織メンバーの行動を企業目標に向かわせることを可能なものに行ける。業績評価システムはまた、業績についてのフィードバックをタイムリーに提供するという役割を果たす必要があるという (Simons [1999], Reilly and Rambhala [2001], Neely [2002])。

会計情報によって算出されたROE (return on equity) やROA (return on assets) といった財務的な評価指標は古くから、企業の業績評価の中心的位置にあった。企業目標の達成度を判断する基準として、そして組織メン

パーに対して統制をすることやモチベーションを起すこと的手段として、会計情報による財務的な評価基準は従来において利用されてきた。

しかし、Ittner and Larcker (1998) が指摘するように、1990年代から、会計情報をベースとした従来の財務的指標に依存してきた業績評価システムの欠点を克服するものとして、企業の経済的付加価値を測定するEVA (economic value added) や株主資本の増大を測定する残余利益 (residual income) といった財務的な評価指標が登場した。また、製品品質や顧客満足度等の非財務的な業績を目標として掲げる企業にとって、これらの目標の達成度を測定するためには、財務的な評価指標と非財務的な評価指標の両方をひとつの業績評価システムに取り入れる必要がある。これは、財務的な評価指標と非財務的な評価指標の両方を考慮し、戦略の策定および遂行に役立つバランス・スコアカード (The Balanced Scorecard) の発展が注目され続ける理由でもある。

スロベニア企業における業績評価システムの構築に関して、Marc *et al.* (2010) は企業の規模や所属している産業、あるいは市場ポジションといった背景要因 (contextual factors)、企業目標、あるいは管理会計実務に関する知識の有無といった要因と、業績評価システムの構築との関係について実証的な検証を行った。彼女らは大・中・小規模を含む323のスロベニア企業を対象に検証した結果、中小企業よりも、大企業のほうがより積極的に業績評価システムを構築しようとする事が判明した。また、企業の規模に加え、戦略を明確に設定し、企業目標を戦略と適切にリンクさせている企業、あるいは管理会計実務に関する知識を有する企業のほうが、業績評価システムの構築により意欲的であるという現象が見られるとMarc *et al.* (2010) は分析している。

Ivankovič *et al.* (2010) はスロベニアのホテル業界を対象に、業績評価システムと経営成績との関係について検証した。前節で述べたIvankovič and Jerman (2011) が用いるデータと同様に、Ivankovič *et al.* (2010) はこの39のホテルに対して、経営意思決定において経営者が業績評価情報を利用する程度やその情報に対する満足度などを業績評価システムの変数とし、企業の収益や利益の数字との相関関係を分析した。残念ながら、業績評価システムと財務成果との間には有意な相関関係が見られないが、それは過去の共産主義によってホテル業界が長い間、外国企業との競争から免れていたことによると考えられる。したがって、業績評価の発展程度として、経営成績を向上させるための業績評価システムを構築し、業績評価システムを経営意思決定に役立つものとして利用するという段階には、スロベニアのホテル業界はまだ到達していないとIvankovič *et al.* (2010) は指摘している。

一方、Odar *et al.* (2012) は、業績評価システムにおける非財務的な業績を把握するための仕組みに焦点を当てて実証研究を行った。167のスロベニア企業を対象に、バランス・スコアカードのような非財務的な業績の測定を含む比較的新しい業績評価システムの適用状況について検証した結果、このような包括的な業績評価システムを利用しているスロベニア企業がまだそれほど多くないということが明らかとなった。ただし、Marc *et al.* (2010) の検証結果と同様に、企業の規模によって業績評価システムの利用状況が異なり、中小企業よりも、大企業のほうが業績評価システムの構築により積極的であるという事実が確認された。この結果を受けてOdar *et al.* (2012) は、Cocca and Alberti (2010) が指摘するように、スロベニアの中小企業にとって、大企業とは異なる、中小企業に適合する業績評価システムを構築する必

要性があるのではないかと主張している。

この種のテーマに関して、最後にŠobota and Peljhan (2012) の研究をここで取り上げることにする。スロベニア企業において財務的な業績と非財務的な業績がそれぞれどのようにとらえられているかについてŠobota and Peljhan (2012) は実証的な分析を試みた。彼女らはバランスト・スコアカードの4つの視点の概念にしたがい、70の業績評価指標を4つのカテゴリーに分類し、経営者がそれぞれの業績評価指標をどれほど重視しているかについて、249のスロベニア企業を対象に検証した。その結果、意外ではないが、財務的な業績が経営者に重要だと思われる。一方、非財務的な業績に関して、経営者が重要視しているのは学習と成長の視点に含まれる業績評価指標のみである。この調査結果からŠobota and Peljhan (2012) は、スロベニア企業における総合的な業績評価システムの利用方法にはまだ改善する余地があるという結論に至った。

### (3) バランスト・スコアカードの適用

バランスト・スコアカードは1992年、R. Kaplan (Harvard Business School教授) とD. Nortonが率いる研究チームによって開発された。彼らは企業の業績評価システムに関する研究プロジェクトの研究結果を踏まえて、組織メンバーのスキルや能力、社内ビジネスプロセスの優劣、あるいは顧客との関係等といった非財務的な側面が、企業の業績を向上させるために必要不可欠なものであるということを強調している。しかし、再三述べているが、企業の持続的な成長をもたらすとされるこれらの非財務的な要因について、従来の財務成果志向の業績評価システムでは把握できない部分が多い。そこで、彼らは、業績評価では財務的な側面と非財務的な側面の両方を把握する必要があるという見解に基づいてバランスト・スコアカードを開発し、そのよ

うな概念を世間に広めていった。

バランスト・スコアカードが誕生したさい、当時ではJohnson and Kaplan (1987)<sup>4)</sup>をはじめとする多くの先行研究がKaplanらの見方に同調している。その理由は、Kaplan and Norton (1992) が指摘するように、それまでの時代において機能していた財務的な成果に焦点を当てる業績評価システムの有用性が失われつつあるというところにある。企業価値を生み出すのは企業がもつ有形固定資産というよりも無形資産である時代に我々が来ているので、そのような無形資産を把握するための非財務的な業績評価システムは欠かせない。したがって、Kaplan and Norton (1992) は、バランスト・スコアカードにおいて、財務的な側面を把握する「財務の視点」に加え、非財務的な側面を把握する「顧客の視点」、「社内ビジネスプロセスの視点」、ならびに「学習と成長の視点」といった4つの視点を考案した。

一方、バランスト・スコアカードを戦略的に利用することは1996年から、KaplanとNortonによって提唱された。現代企業にはミッションやビジョンを明確に定義し、それを達成させるという責任がある。そのミッションやビジョンを達成させるための戦略の策定および遂行は、バランスト・スコアカードの導入によって可能となると思われる。また、バランスト・スコアカードのもうひとつすぐれた点は、企業が目指している目標の達成度を測定する事後的指標 (lag indicator) と、その目標を達成するために必要不可欠な要因を把握する事前的指標 (leading indicator) との両方が同時に考慮されているというところにある。さらに、戦略マップを構築することによって、戦略における因果連鎖が明白に見える。そうすることによって無形資産を有形の成果に転換させるためのストーリーが確かなものになり、組織メンバーの行動につながる効果が期待できる。[Kaplan and



Norton, 1996 ; 2001 ; 2004 ; 2006 ; 2008]。

以上の論点をまとめてみると、バランスト・スコアカードには戦略の策定や遂行のための因果連鎖が多数存在しており、これらの因果連鎖は財務と非財務両方の視点から考慮されている。また、バランスト・スコアカードは、行動の成果とその成果をもたらす要因との関係を明確にすることができるため、現在では戦略の遂行に役立つ戦略的マネジメント・システムとして評価される場合が多い<sup>5)</sup>。

スロベニア企業におけるバランスト・スコアカードの導入状況について、Rejc Buhovac and Slapničar (2007) は8の企業にわたって48名の経営管理者に対してインタビュー調査を行った。その結果、Rejc Buhovac and Slapničar (2007) はバランスト・スコアカードにおけるカスケード<sup>6)</sup>の良否や、バランスト・スコアカードと組織メンバーの報奨システムとのリンクが企業の業績を向上させるために欠かせない2つの要因であると指摘している。たとえ企業がバランスト・スコアカードのような戦略的マネジメント・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ければ、企業の業績を向上させることができないおそれがあるとRejc Buhovac and Slapničar (2007) は考えている。

一方、Pučko and Čater (2008) はバランスト・スコアカードと戦略の遂行について、172のスロベニア企業を対象に調査を行った。その結果、約2割の企業がバランスト・スコアカードを戦略遂行のツールとして運用していることがわかった。ただし、この2割の企業の約半分が、バランスト・スコアカードの導入が3年未満であるため、Pučko and Čater (2008) は、スロベニア企業におけるバランスト・スコアカードの発展はまだ初期段階にあると考えている。また、彼らはバランスト・スコアカードを全社レベルで導入しない限り、戦略的マネジメント・システムとしての効果は発揮できないと結論付けてい

る。

#### (4) 管理会計の担当者の役割

管理会計は企業の経営管理活動に役立つ情報を提供するための会計である。そのような管理会計情報の作成を担当する組織メンバーの役割は時代とともに変化すべきである、という議論がしばしばなされる。たとえば、前述した管理会計情報の有用性の低下を受け、Roslender *et al.* (1998) は、管理会計の担当者の企業におけるポジションを維持または向上させるために、より高度な管理会計実務の利用を目指さなければならないと考えている。この課題には、少なくとも2つ重要な変革を起こす必要があると思われる。ひとつはChenhall (2008) が指摘するように、管理会計の担当者は戦略にかかわる問題に焦点を当てなければならない。もうひとつはCoad (1996) が指摘するように、経営意思決定のプロセスにおいて、管理会計の担当者は単に情報を作成するのではなく、より重要なポジションを取り、能動的に意思決定に関与する必要がある。

スロベニア企業における管理会計の担当者の役割について、Aver and Čadež (2009) が実証的に検証した。彼らはČadež *et al.* (2005) やČadež (2006) と同様なデータベースからデータを抽出し、11の産業にわたる193のスロベニア企業を対象に、管理会計の担当者の戦略的なマネジメント・プロセスへのかかわりについて検証した。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は単なる会計情報の提供者のみならず、戦略的なマネジメント・プロセスにも一定の関与をしていることが立証された。

以上の考察から、日本や欧米の先進国ほどではないが、スロベニア企業における管理会計実務が一定のレベルまで発展していることがわかった。従来の計画や統制のための管理

会計に加え、バランスト・スコアカードのような戦略的マネジメント・システムを導入している企業もあり、管理会計の担当者が経営意思決定のプロセスにおいてより重要な役割を果たしてきていることが明らかとなった。スロベニア企業における管理会計実務の適用にはまだ改善する余地があるが、今後より一層の管理会計実務の発展が期待できる。

## 5 おわりに

本稿はヨーロッパ諸国における管理会計の特徴や新興国における管理会計の進化に関する先行研究の確認とともに、中・東欧諸国の一員であるスロベニアにおける管理会計の発展を考察した。1990年代から相次いで計画経済から市場経済に転換した中・東欧諸国は今日まで、約4半世紀の間に大きく変貌し、すさまじい経済成長を見せてきた。しかし、残念ながら、これらの国における企業の管理会計実務がどのように進化しているのかについて、日本ではほとんど検証されていない。そこで、本稿は主にスロベニア企業における管理会計の発展について考察することによって、中・東欧諸国を含む新興国における管理会計実務の進化を明らかにすることを研究の目的としている。

ヨーロッパ諸国は地域や国の相違によって管理会計が異なる形で発展してきた。たとえば、南欧諸国の企業は宗教や文化によって管理会計のシステムが適切に構築されていない場合が多い。それに対し、西欧諸国は近代における経済発展とともに企業の管理会計がシステムティックに発展してきた。北欧諸国の管理会計はイギリスとドイツの両方から影響を受けていること等の事実が本稿によって明らかにされた。

次に、中・東欧諸国を含む新興国における管理会計の発展について、本稿は業績評価システムを中心に複数の視点から考察した。い

わゆる世界共通の業績評価システムのモデルが実は存在しないのは、おおよその見方である。新興国の企業で利用される業績評価システムは、その国や地域の風土や文化を考慮し、適切にカスタマイズする必要がある。また、財務的な業績評価に加え、品質、ビジネスの柔軟性、顧客の視点、あるいは革新的かつ迅速な対応力等を把握するための非財務的な業績評価システムも欠かせない。そして、大企業や中小企業といった企業の規模の違いや、民間企業や公営企業といった所有権の違いによって業績評価における課題が異なるということが、本稿によって判明した。

一方、スロベニアは経済制度の転換を機に、多くの公営企業が民間企業に変わった。これらの企業は所有権の転換という内部要因に加え、外国企業との競争やEUの加盟といった外部要因によって経営上のプレッシャーが高まっている。そのため、さまざまな管理会計実務がスロベニア企業の間で普及してきた。業績評価について、財務的な業績評価とともに非財務的な業績評価を把握するため、バランスト・スコアカードのような戦略的マネジメント・システムを運用する企業がある。しかし、それらの企業の多くはバランスト・スコアカードを導入してまだ日が浅いため、スロベニア企業における管理会計情報の戦略的な利用はまだ初期段階にあり、改善する余地がある。管理会計情報を経営意思決定に役立つものにするためには、管理会計の担当者は単に情報を作成するのではなく、経営意思決定においてより重要なポジションを取り、能動的に意思決定に関与しなければならない。以上のことはスロベニア企業を分析対象とした先行研究からの示唆である。

最後に、新興国の企業における管理会計の今後の発展についてAlawattage *et al.* (2012)の言葉を借りると、これらの国における管理会計には一層の幅広さ、分かりやすさ、そして透明性が必要である。新興国の企業がグ

ローバルな経済環境においてその重要性がこれからも増していくため、これらの国における中小企業のための管理会計、公的企業や非営利組織のための管理会計、あるいは多国籍

企業のための管理会計といったテーマはますます重要な研究課題になることが予想される。これらの研究課題について今後、より多くの検証が必要である。

(注)

- 1) 中・東欧諸国 (central and eastern European countries) について本稿では、1989年に東欧に起きた民主化革命以降、経済体制を計画経済から市場経済に転換した16国を指す。詳細については劉 (2015) を参照されたい。
- 2) BRICs=ブラジル、ロシア、インド、中国、南アフリカ。VISTA=ベトナム、インドネシア、南アフリカ、トルコ、アルゼンチン。Next Eleven=バングラデシュ、エジプト、インドネシア、イラン、韓国、メキシコ、ナイジェリア、パキスタン、フィリピン、トルコ、ベトナム。
- 3) Hopper *et al.* (2009) は新興国の管理会計に関する研究について、過去20年にわたって75の

先行研究を国別、テーマ別、研究方法別、あるいは理論別によって考察・整理している。

- 4) Johnson and Kaplan (1987) は、それまで財務データに依存している業績評価システムが米国企業の競争力を弱めてきたと指摘している。
- 5) たとえば、Bible *et al.* (2006) はバランスト・スコアカードを単なる業績評価システムだけではなく、戦略的マネジメント・システムとして位置づけるべきであるという見解を示している。
- 6) カスケード (cascade) 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にいる組織メンバーの業務へと落とし込むプロセスを指す。

(参考文献)

- Alawattage, C., T. Hopper and D. Wickramasinghe (2007) "Introduction to Management Accounting in Less Developed Countries," *Journal of Accounting and Organizational Change*, Vol.3, No.3, pp.183-191.
- Anderson, K. and R. McAdam (2004) "A Critique of Benchmarking and Performance Measurement: Lead or Lag?," *Benchmarking: An International Journal*, Vol.11, No.5, pp.465-483.
- Ask, U., C. Ax and S. Jönsson (1996) "Cost Management in Sweden: From Modern to Post-Modern," in *Management Accounting: European Perspectives*, pp.199-217, Oxford University Press.
- 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.
- Ballas A. and G. Venieris (1996) "A Survey of Management Accounting Practice in Greek Firms," in *Management Accounting: European Perspectives*, pp.123-139, Oxford University Press.
- Barbato, M., P. Collini and A. Quagli (1996) "Management Accounting in Italy: Evolution within Tradition," in *Management Accounting: European Perspectives*, pp.140-163, Oxford University Press.
- Bhimani, A. (1996) "Management Accounting in the United Kingdom: Reflections on Research, Practice, and the Profession," in *Management Accounting: European Perspectives*, pp.218-241, Oxford University Press.
- Bible, L., S. Kerrand and M. Zanini (2006) "The Balanced Scorecard: Here and Back," *Management Accounting Quarterly*, Vol.7, No.4, pp18-23.
- Bruggeman, W., R. Slagmulder and D. Waeytens (1996) "Management Accounting Change: The Belgian

- Experience,” in *Management Accounting: European Perspectives*, pp.1-30, Oxford University Press.
- Čadež, S. (2003) “Accounting for Strategic Management: The Case of Slovenia,” *Enterprise in Transition: International Conference Proceedings*, pp.2017-2039.
- , M. Hočevar, and M. Zaman (2005) “A Cross-Industry Comparative Analysis of Strategic Management Accounting Techniques Application: Evidence from Slovenia,” *Enterprise in Transition: International Conference Proceedings*, pp.1029-1042.
- . (2006) “A Cross-Industry Comparison of Strategic Management Accounting Practices: An Exploratory Study,” *Economic and Business Review*, Vol.8, No.3, pp.279-298.
- Chenhall, R. (2008) “Accounting for the Horizontal Organization: A Review Essay,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.33, pp.517-550.
- Chiang, F., and T. Birtch (2010) “Appraising Performance across Borders: An Empirical Examination of the Purposes and Practices of Performance Appraisal in a Multi-Country Context,” *Journal of Management Studies*, Vol.47, No.7, pp.1365-1393.
- Coad, A. (1996) “Smart Work and Hard Work: Explicating a Learning Orientation in Strategic Management Accounting,” *Management Accounting Research*, Vol.7, pp.387-408.
- Cocca, P. and M. Alberti (2010) “A Framework to Assess Performance Measurement Systems in SMEs,” *International Journal of Productivity and Performance Management*, Vol.59, No.2, pp.186-200.
- Engle, Sr., A., P. Dowling and M. Festing (2008) “State of Origin: Research in Global Performance Management, a Proposed Research Domain and Emerging Implications,” *European Journal of International Management*, Vol.2, No.2, pp.153-169.
- Fugate, B., T. Stank and J. Mentzer (2009) “Linking Improved Knowledge Management to Operational and Organizational Performance,” *Journal of Operations Management*, Vol.27, No.3, pp.247-264.
- Garengo, P., S. Biazzo and U. Bititci (2005) “Performance Measurement Systems in SMEs: A Review for a Research Agenda,” *International Journal of Management Review*, Vol.7, No.1, pp.25-47.
- Ghobadian, A., D. Gallear, H. Viney and N. O’Regan (2007) “Public Sector Performance Improvement through Private Sector Management Practices: A Satisfactory Solution?,” *International Journal of Business Performance Management*, Vol.9, No.4, pp.363-379.
- Goldeng, E., L. Grunfeld and G. Benito (2008) “The Performance Differential between Private and State Owned Enterprises: The Roles of Ownership, Management and Market Structure,” *Journal of Management Studies*, Vol.45, No.7, pp.1244-1273.
- Groot, T. (1996) “Managing Costs in The Netherlands: Past Theory and Current Practice,” in *Management Accounting: European Perspectives*, pp.164-179, Oxford University Press.
- Hopper, T., M. Tsamenyi, S. Uddin and D. Wickramasinghe (2009) “Management Accounting in Less Developed Countries: What is Known and What Needs Knowing,” *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.22, No.3, pp.469-514.
- Israelsen P., M. Andersen, C. Rohde and P. Sørensen (1996) “Management Accounting in Denmark: Theory and Practice,” in *Management Accounting: European Perspectives*, pp.31-53, Oxford University Press.
- Ittner, C. and D. Larcker, (1998) “Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications,” *Journal of Management Accounting Research*,” Vol.10, pp.205-238.
- Ivankovič, G., S. Janković and M. Peršić (2010) “Framework for Performance Measurement in Hospitality

- Industry – Case Study Slovenia,” *Ekonomska Istraživanja (Economic Research)*, Vol.23, No.3, pp.12-23.
- , and M. Jerman (2011) “Comparative Analysis of Budgeting in the Slovene Hotel Industry,” *Tourism and Hospitality Management*, Vol.17, No.1, pp.91-100.
- Jankulović, A., and V. Škorić (2013) “Performance Management System Implementation in a Southeast European Transitional Country,” *Journal for East European Management Studies*, Vol.18, No.2, pp.173-190
- Johnson, H. and R. Kaplan (1987) “*Relevance Lost-The Rise and Fall of Management Accounting*,” Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R., and D. Norton (1992) “The Balanced Scorecard: Measuring that Drive Performance,” *Harvard Business Review*, Vol.70, No.1, pp.71-79.
- and ——— (1996) “*The Balanced Scorecard: Translate Strategy into Action*,” Harvard Business School Press.
- and ——— (2001) “*The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*,” Harvard Business School Press.
- and ——— (2004) “*Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*,” Harvard Business School Press.
- and ——— (2006) “*Alignment: Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*,” Harvard Business School Press.
- and ——— (2008) “*Execution Premium*,” Harvard Business School Press.
- Kennerley, M. and A. Neely (2002) “A Framework of the Factors Affecting the Evolution of Performance Measurement Systems,” *International Journal of Operations & Production Management*, Vol.22, No.11, pp.1222-1245.
- Kull, T. and J. Wacker (2010) “Quality Management Effectiveness in Asia: The Influence of Culture,” *Journal of Operations Management*, Vol.28, No.3, pp.223-239.
- Lebas, M. (1996) “Management Accounting Practice in France,” in *Management Accounting: European Perspectives*, pp.74-99, Oxford University Press.
- Malik, O. and M. Kotabe (2009) “Dynamic Capabilities, Government Policies and Performance in Firms from Emerging Economies: Evidence from India and Pakistan,” *Journal of Management Studies*, Vol.46, No.3, pp.421-450.
- 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.
- Melnyk, S. (2004) “Metrics and Performance Measurement in Operations Management: Dealing with the Metrics Maze,” *Journal of Operations Management*, Vol.22, No.3, pp.209-218.
- Moxham, C. (2009) “Performance Measurement: Examining the Applicability of the Existing Body of Knowledge to Non-Profit Organisations,” *International Journal of Operations & Production Management*, Vol.29, No.7, pp.740-763.
- Neely, A., R. Filippini, C. Forza, A. Vinelli and J. Hii (2001) “A Framework for Analyzing Business Performance, Firm Innovation and Related Contextual Factors: Perceptions of Managers and Policy Makers in Two European Regions,” *Integrated Manufacturing Systems*, Vol.12, No.2, pp.114-124.
- (2002) “*Business Performance Measurement: Theory and Practice*,” Cambridge University Press.

- (2005) “The Evolution of Performance Measurement Research: Developments in the Last Decade and a Research Agenda for the Next,” *International Journal of Operations & Production Management*, Vol.25, No.12, pp.1264-1277.
- Odar, M., S. Kavčič and M. Jerman (2012) “Performance Measurement Systems: Empirical Evidence from Slovenia,” *Ekonomika Istraživanja (Economic Research)*, Vol.25, No.2, pp.445-464.
- , ————— and ————— (2015) “The Role of a Management Accounting System in the Decision-Making Process: Evidence from a Post-Transition Economy,” *Inzinerine Ekonomika (Engineering Economics)*, Vol.26, No.1, pp.84-92.
- 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, No.6, pp.39-42.
- Rejc Buhovac, A. and S. Slapničar (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.
- Roslender, R., S. Hart and J. Ghosh (1998) “Strategic Management Accounting: Refocusing the Agenda,” *Management Accounting*, Vol.76, No.11, pp.44-46.
- Saez-Torrecilla, A., A. Fernandez-Fernandez, J. Teixeira-Quiros and M. Vaquera-Mosquero (1996) “Management Accounting in Spain: Trends in Thought and Practice,” in *Management Accounting: European Perspectives*, pp.180-198, Oxford University Press.
- Scherrer, G. (1996) “Management Accounting: A German Perspective,” in *Management Accounting: European Perspectives*, pp.100-122, Oxford University Press.
- Simons, R. (1999) “*Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*,” Prentice Hall.
- Šobota, A. and D. Peljhan (2012) “Importance of Different Perspectives in Integrated Performance Measurement Systems,” *Journal of Business Management*, No.5, pp.6-18.
- Thaker, K. (2011) “How Does Business Performance Measurement Perform? An Empirical Study with Reference to Leading Companies in India,” *International Journal of Business Performance Management*, Vol.12, No.4, pp.396-416.
- 劉慕和 (2015) 「中・東欧諸国における管理会計の発展」『商学集志』第84巻，第3・4号合併号下巻，pp.1-14。

**(Abstract)**

In recent years, the developing countries including the central and eastern European countries achieved remarkable economic development and it is said that developing countries will lead the global economy in the future. However, how management accounting has evolved in developing countries is hardly known in Japan. This paper investigates the development of management accounting in Slovenia. I found a variety of management accounting practices has been spread in Slovenian companies, and some Slovenian companies have been using the Balanced Scorecard as strategic management system. I also found that the strategic use of management accounting information in Slovenia companies is still in the early stage, and management accountants need to be involved actively in decision-making.

