

第5章 管理会計担当者のスキル構築

—負債に関連する財務的意思決定を支援するために—

藤野 雅史

要旨

本稿では、社会的に求められる役割を果たすために、管理会計担当者のスキルをどのように構築すればよいかを考察する。管理会計担当者が身につけるスキルには、第一に、幅広い会計知識と会計データの利用を想像する力、第二に、生産・販売・財務における主要な業務課題の理解、第三に、統合的かつ全社的な視点からその課題をみる能力がある。それぞれのスキルをどのように構築していくのか、これまでに公表された文献をもとに検討した。第一のスキルについては、会計部門内でのローテーションによって幅広い業務を経験することによって構築することができる。そうした業務経験に加えて、研修プログラムが用意されることもあるが、研修プログラムで身につけられるのは基礎的な知識にとどまるという。第二のスキルについては、管理会計担当者として業務部門のマネジャーとのインターアクションに関与すること、管理会計担当者が業務部門に異動し、自らマネジャーとなって業務課題を経験することによって構築されることがわかった。第三のスキルについては、管理会計担当者が企業文化や経営理念と統合的な意識をもつようにすることが重要である。また、本社からの視点と業務部門からの視点にテンションが生じるときは、情報の流れを操るテクニックを利用することで、そのテンションを顕在化させないようにすることができる。

1. はじめに

本研究プロジェクトの背景には、以下のような問題意識がある。

「それゆえ、今後の持続可能性の観点からみると、国、地方自治体、そして企業は「負債」を健全に返済することが求められる一方、他方で、キャッシュ・フローの管理、資金調達、そしてその用途に関する意思決定が十分に機能していないのではないか、またステークホルダーに適切にその運用・管理について説明責任を果たしていないのではないか、といった疑義があげられている」

ここに示された財務的意思決定に自ら関与するとともに、事業責任者による財務的意思決定を支援する役割を担うのが管理会計担当者（management accountantあるいはcontroller）である。管理会計担当者の役割をめぐるのは、近年、国際的な研究関心が高まっているが（Goretzki and Strauss, 2018）、そのなかで明らかになってきた日本企業の特徴は管理会計担当者の社内育成を重視することである。新卒から数十年間を同一の企業で過ごす雇用慣行をも

つ日本企業は、管理会計担当者の育成プロセスを探索するうえで魅力的な事例を数多く提供できる可能性が高い。

本稿では、こうした研究構想を進めるための基礎的な考察として、これまでに公表された文献をもとに管理会計担当者が必要なスキルをどのように身につけるかを探索する。

2. 管理会計担当者に求められるスキル

管理会計担当者の育成は、1954年刊行の古典ではあるが、管理会計部門のあり方を論じたH. A. Simonらの著書 *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department* のなかに1つの章を割いて検討されている。この著書は、米国の主要企業7社の管理会計担当者および生産・営業などの業務部門の責任者、合計400名以上へのインタビュー調査をもとに執筆されたものである。その最終章において、Simonらは管理会計担当者のキャリア、すなわち通常の昇進の経路を検証し、そのキャリアが「豊かで将来にわたって責任のある経験を与えるように設計されているかどうか」を明らかにしようとした。このことから、米国企業を対象とする研究ではあるが、Simon et al. (1954) は管理会計担当者の社内育成を研究課題としていることがわかる。

Simon et al. (1954) によれば、キャリア設計をつうじて管理会計担当者が身につけるスキルには次のようなものがあるという。

- 業務を管理・監督する能力
- 幅広い会計知識と会計データの利用を想像する力
- 生産・販売・財務における主要な業務課題の理解
- 統合的かつ全社的な視点からその課題をみる能力

このうち①については、管理職一般に求められるスキルであり、管理会計担当者に固有のものではないため、ここでは考察の対象としない。②～④が管理会計担当者であるがゆえに求められるスキルということになる。次節以降では、②～④のそれぞれについて、最近の研究からわかってきたことを整理していく。

3. 幅広い会計知識と会計データの利用を想像する

一口に会計知識といっても、仕訳や勘定記入といった簿記の知識から、生産業務に関係する原価計算、そして様々な財務比率を分析する企業分析的な知識まで様々である。管理会計担当者は、キャリアをつうじて、こうした幅広い会計知識を身につけなければならない。

幅広い会計知識を身につけるためには、会計部門内を異動して様々な業務を経験させることが指摘されてきた (Simon et al. 1954)。Simon et al. (1954) では、会計部門内のあるユニットの長になる前に、キャリアの早い段階から異動を経験しておく必要があると主張する。小池 (2002) では、日本の大手電機メーカーにおける会計部門内でのローテーションが明らかにされている。それによると、新卒で入社した会計担当者は、まずある事業部の工場で原価

計算を4, 5年担当する(1年ずつ異なる製造部門を担当する)。その後は事業本部(場合によっては本社の会計部門)に異動し、そこで製造業務に加え、ある事業部の販売や資金、さらには損益全体を担当するようになる。一つの事業部の会計業務を一通り経験すると、別の事業部を担当するようになる。こうして、最初は限られた製造部門の会計(原価計算)しかわからなかったのが、異動を続けるうちに幅広い会計知識を身につけられるようになると思われる。

こうした業務の経験をつうじたOJT(on-the-job training)に加えて、業務外での研修(OFF-JT)もまた会計知識の習得に有用である。小池(2002)は上と同様の事例で、8年間にわたり年間平均10時間に及ぶ会計担当者向けのOFF-JTコースを紹介している。しかし、この事例の企業では、OFF-JTコースはあくまでも基礎知識や補完的な知識を習得するものと位置づけられているという。

注意しなければならないのは、上述したSimon et al.(1954)の②には、会計知識だけでなく、会計データの利用を想像する力も含まれることである。会計データを利用するのは、事業部門のマネジャーたちである。

4. 生産・販売・財務における主要な業務課題の理解

管理会計担当者は、一般に、生産・販売・財務といった業務を自ら執行するのではなく、その業務に関する戦略や計画の立案と実績の測定と評価といったPDCAサイクルに関与する。従来は、管理会計担当者の役割はPDCAサイクルを支援する(求められたデータを提供する)といった受け身的なものにとらえられることもあったが、近年では、「ビジネスパートナー」として業務部門の目標達成に積極的に関与することが求められている(Granlund and Lukka, 1998; Järvenpää, 2007; Kaplan 1995; Siegel, 1999, 2000)。一方で、相次ぐ会計不正を受けて業務執行に不正が起きないようにする監視役としての役割も一層強く求められるようになってきた(挽, 2016; Maas and Matějka, 2009)。いずれの役割を果たすためにも、業務上の課題を理解しておくことが重要である。

業務課題を理解するためには、第一に、管理会計担当者として業務部門のマネジャーとのインタラクションに関与すること、第二に、管理会計担当者が業務部門に異動し、自らマネジャーとなって業務課題を経験することが考えられる。

4.1 業務部門マネジャーとのインタラクション

近年の研究では、新しい会計・情報システムの導入が、業務部門マネジャーとのインタラクションの機会をもたらすことが指摘されている。Järvenpää(2007)は、通信インフラ設備メーカーの事例を分析し、ローリング方式の事業予測やBSC(balanced scorecard)の導入が管理会計担当者の意識を変えたことを明らかにしている。ローリング方式は、技術革新の速いこの業界の競争環境に適合しており、管理会計担当者の将来志向を強めることになっ

た。また、BSCの導入によって、業務部門による非財務指標の報告にあたり管理会計担当者が調整役を担うようになったという。管理会計担当者にとっては、業務部門とのコミュニケーションの機会がもたらされたことになる。一方で、ERPの導入やシェアードサービス化によりルーティン業務が減らされていたこともビジネス課題の理解を後押しした。しかし、Järvenpää (2007) では、こうした機会の増加がどれだけ業務部門とのインタラクションにつながったのかは具体的には述べられていない。

Goretzki et al. (2013) もまた、ERP (enterprise resource planning : 基幹業務システム) のような新しい情報システムの導入が、管理会計担当者と業務部門マネジャーとのインタラクションを促すことを明らかにしている。ERPは様々な業務部門のビジネスプロセスに関係する。Goretzki et al. (2013) の調査したドイツのメーカーでは、管理会計担当者がERPに投入・ERPから出力されるデータのゲートキーパーとなることで社内での立場が強まり、ビジネスパートナーとしての役割を果たしやすくなったという。例えば、管理会計担当者は、営業部門が顧客との商談に使えるようなデータ分析を提供するようになった。そのためには、どのようなデータ分析が他社との差別化につながるのかを理解していなければならない。こうして管理会計担当者には、「他社との差別化」という営業部門の業務課題を理解する力がつくことになる。

管理会計担当者を本社に集中させるのではなく、工場や営業所といった業務部門に分散的に配置することもまた、管理会計担当者と業務部門マネジャーとのインタラクションを促すとされてきた (Simon et al. 1954)。近年の研究でも、こうした分散的な配置を明らかにしている事例がいくつか知られている (Ahrens 1997; Järvenpää, 2007)。Järvenpää (2007) では、管理会計担当者がSBU (strategic business unit : 戦略事業単位) に配置されるようになった。SBUでは、市場機会を評価したり、顧客に対応する営業チームを支援したりするために、管理会計的な能力を必要としており、分散的な配置はSBUにも受け入れられた。一方で、Ahrens (1997) の事例では、分散的な配置になったことで、管理会計担当者に会計部門の一員としての責任が失われると、業務課題に対する管理会計担当者の客観性が維持されなくなるという懸念が生じたことが指摘されている。このように、管理会計担当者の分散的な配置が配置先の業務部門にすんなり受け入れられるのか、それとも反発を招くのか、先行研究では一貫した結果が得られていない。

Goretzki et al. (2013) は、分散的な配置だけでなく、業務部門に対して管理会計担当者の価値を証明したり、管理会計担当者の意識を変えるような研修を行ったりすることが必要であると主張する。価値の証明としては、管理会計担当者が業務部門のマネジャーに管理会計ツールの使い方を示したりする。管理会計担当者がプレゼンを行ったり、会議の進行役を担うことによって、その存在感を強めることもマネジャーとのインタラクションの促進につながるという。また、管理会計担当者が分散的に配置されたにもかかわらず、本社との関係を意識してしまうときは、いったん本社に戻して、「ビジネスパートナー」のような考え方

を再度意識づけるという。

4.2 管理会計担当者の業務部門への異動

管理会計担当者の業務部門への異動は、Simon et al. (1954) には詳しく説明されているにもかかわらず、近年の研究ではほとんど言及されていない。Simon et al. (1954) によれば、業務部門への異動は、まず、業務部門との効果的なコミュニケーションの確保につながることで、ビジネスパートナーとしての役割を強められるという。業務部門長が異動によってキャリアのある時点で管理会計担当者であった経験をもっているとしよう。Simon et al. (1954) によれば、その業務部門長は、そうした経験をもたない業務部門長よりも会計データをよく利用するという。そうであれば、管理会計担当者は事業の支援者の役割を遂行しやすくなるといえる。

監視役についても、業務部門への異動がその役割を強める可能性がある。例えば、販売部長は、販売の重要な方針にかかわる経営計画の策定を他の部門（経理部も含む）に任せがらないことが多い。そうすると、その方針に関する知識を事業部の一部の部門だけがもっていることになってしまう。このとき、経理部に販売部から異動してきた人物がいれば、経理部はその人物をつうじて経営計画の策定に貢献することができるかもしれない。逆に、販売部に経理部から異動した人物がいれば、その人物をつうじて販売方針に関する知識が伝えられるかもしれない。

このように、業務部門との異動は2つの役割のどちらにとっても効果的である。一方で、業務部門との異動にあたって注意しなければならないのは、製造部や販売部の関係者にとって管理会計担当者としての仕事があまり魅力的だとは考えられていない可能性が高いことである。会計知識の習得に低いモチベーションしかもたない人物が経理部に移動してきても、十分なスキルを身につけないうまま元の部門に戻るだけかもしれない。Simon et al. (1954) によれば、適切な経験を積んだ人物を経理部に引きつけるために、3つの信念があることが重要であるという。第一に、経理部にいても製造部や販売部の関係者と密接に協力する機会があることである。第二に、経理部での職務は企業活動全般にわたる責任ある経験をもたらしてくれることである。最後に、経理部内での昇進機会、あるいは製造・販売関係のポジションへの昇進機会があることである。

これらの信念を具体的にどのように管理会計担当者のキャリアに組み込んでいくのか、また、そうしたキャリアがどのような経験を管理会計担当者にもたらすのか、さらなる研究が必要である。

5. 統合的かつ全社的な視点から業務課題をみる能力

前節で述べたのは、業務部門マネジャーの視点から業務課題を理解することだったのに対して、ここでは統合的かつ全社的な視点から業務課題をみる能力が問題になる。管理会計担

当者は本社にあって企業全体の財務数値の作成に従事するため、自然と「統合的かつ全社的な視点」をもつようにもみえる。しかし、現実性を重んじる会計業務の特質から、管理会計担当者が保守的な傾向をもっていただけだとすると、イノベーションを重視する経営理念や変化の激しい競争環境で生き残ろうとする経営戦略のもとで、管理会計担当者が取り残されてしまうことも考えられる。

上でも取り上げた Järvenpää (2007) や Goretzki et al. (2013) では、企業文化との適合性を管理会計担当者がどのように取り戻すかが検討されている。Järvenpää (2007) は、既に述べた分散的な配置に加えて、採用、研修、キャリアプランといった人事制度によって、管理会計担当者がチャレンジ精神をもってスピーディに変化する企業文化に適合するようになったという。例えば、採用方針では、分散的な配置、寛容さ、ダイナミックな精神といった責務を明示するようになった。

近年の研究では、一方で、業務部門マネジャーの視点と全社的な視点に対立的になる場合に生じる管理会計担当者のジレンマについても指摘されている。前節で述べたように、管理会計担当者が分散的に配置されると、業務部門に配置された管理会計担当者はその業務部門長の視点にしたがうのか、本社あるいは本社にいる管理会計担当者の視点を優先するのか、ジレンマに陥ることがある。

業務部門に配置された管理会計担当者にとっては、業務部門長が直属の上司であると同時に、本社の管理会計担当者も上司にあたる。事実上2人の上司がいることになる。このとき、業務部門に不利な事態が起こったが、業務部門長はまだ本社に介入されたくないとする。この業務部門の管理会計担当者は、業務部門に起こった不利な事態を本社の管理会計担当者に伝えるのか、それとも業務部門長への忠誠を重んじてまずは業務部門内での事態の收拾に専念するのか、管理会計担当者はジレンマに直面する。

このジレンマへの管理会計担当者の対応を検討した2つの研究論文をみてみよう。Maas & Matějka (2009) は、業務部門の管理会計担当者（原語は *business unit controller*）へのインタビューと質問票調査によって、本社への忠誠を果たすようにプレッシャーを強めたときの影響を検討している。調査の結果、本社への忠誠を果たすプレッシャーが強まると、かえって業務部門の管理会計担当者による報告の誤りが増加することが明らかになった。業務部門の管理会計担当者は、業務部門長を支援したい思いが強く、本社からのプレッシャーを強めると、役割のコンフリクトを感じるようになるためである。

Goretzki, Lukka and Messner (2018) もまた、業務部門の管理会計担当者を調査対象にしている。インタビュー調査をつうじて、2つの異なる視点に直面した管理会計担当者が、どのように情報の流れを操るテクニックを利用するかを明らかにした。彼らは様々なテクニックを示しているが、ここでは3つだけを紹介する。第一に、タイミング調整である。例えば、業務部門の目標達成が危ぶまれるとき、管理会計担当者は本社が介入するまでの時間を稼いで業務部門を守ろうとする。それでも問題が続くときは、その問題をなぜ本社に伝えなければ

ばならないかを業務部門長に説明する。第二に、チャンネル調整である。業務部門の管理会計担当者は業務部門の重要な事実を本社に報告するが、そのときには事前の会議で業務部門長にそのことを知らせておく。これは業務部門長との信頼関係を保って、業務部門が事実を隠そうとしないようにするためでもある。最後に、本社管理会計担当者とのギブアンドテイクである。業務部門の管理会計担当者はあえてセンシティブな業務部門の情報を本社に提供することで貸しを作ることもある。この貸しは、本社の経営トップに知られたくない情報の報告を遅らせるときに相殺されることが多い。

6. まとめ

本稿では、負債に関連する財務的意思決定を支援する管理会計担当者のスキルをどのように構築すればよいかを考察してきた。管理会計担当者が身につけるスキルには、第一に、幅広い会計知識と会計データの利用を想像する力、第二に、生産・販売・財務における主要な業務課題の理解、第三に、統合的かつ全社的な視点からその課題をみる能力がある (Simon et al. 1954)。前節までに、3つのスキルをそれぞれどのように構築していくのか、これまでに公表された文献をもとに検討した。文献の検討からわかったことは以下のとおりである。

第一のスキルについては、会計部門内でのローテーションによって幅広い業務を経験することによって構築することができる。そうした業務経験に加えて、研修プログラムが用意されることもあるが、研修プログラムで身につけられるのは基礎的な知識にとどまるという。第二のスキルについては、管理会計担当者として業務部門のマネジャーとのインタラクションに関与すること、管理会計担当者が業務部門に異動し、自らマネジャーとなって業務課題を経験することによって構築されることがわかった。第三のスキルについては、管理会計担当者が企業文化や経営理念と統合的な意識をもつようにすることが重要である。また、本社からの視点と業務部門からの視点にテンションが生じるときは、情報の流れを操るテクニックを利用することで、そのテンションを顕在化させないようにすることができる。

参考文献

- Ahrens, T. 1997. Talking accounting: An ethnography of management knowledge in British and German Brewers. *Accounting, Organizations and Society* 22(7): 617-637.
- Goretzki, L., Strauss, E., Weber, J., 2013. An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research* 24: 41-63.
- Goretzki, L., and E. Strauss (eds.). 2018. *The Role of the Management Accountant: Local Variations and Global Influences*. London: Routledge.
- Granlund, M. and Lukka, K. 1998a. Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing culture. *Management Accounting Research* 9: 185-211.
- Järvenpää, M. 2007. Making Business Partners: A Case Study on how Management Accounting Culture was Changed. *European Accounting Review* 16(1): 99-142.
- Kaplan, R. S. 1995. New roles for management accountants, *Journal of Cost Management*, Fall: 6-13.

- Maas, V. S., and M. Matějka. 2009. Balancing the dual responsibilities of business unit controllers: Field and survey evidence. *The Accounting Review* 84(4): 1233-1253.
- Siegel, G., 1999. Counting more, counting less: the new role of management accountants. *Strategic Finance* 81(5): 20-22.
- Siegel, G., 2000. What do management accountants do? *Strategic Finance* 82(1): 85-86.
- Simon, H. A., G. Kozmetsky, H. Guetzkow, and G. Tyndall. 1954. *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department*. Controllership Foundation, Inc.
- 小池和男・猪木武徳. 2002. 『ホワイトカラーの人材形成—日米英独の比較』 東洋経済新報社.
- 櫻井通晴. 1997. 『わが国の経理・財務組織』 税務経理協会.
- 挽文子. 1997. 「松下電器産業の経理」(櫻井通晴編著『わが国の経理・財務組織』 税務経理協会: 112-136).
- 挽文子. 2016. 「管理会計のいま」『青山経営論集』 51(3): 61-74.
- 福田淳児. 2003. 「管理会計担当者の役割, 知識, 経験」『原価計算研究』 27(2): 59-66.
- 藤野雅史. 2020. 「管理会計『機能』のための人材育成」『原価計算研究』 44(1): 15-25.