

## 1. 本論文の構成

### 序章

- 第1節 問題意識
- 第2節 研究の視点
- 第3節 研究のアプローチ
- 第4節 本論文の構成

### 第1部 アメリカの品質管理・原価管理手法の日本における発展

- 第1章 日本における品質管理手法と原価管理手法の導入
- 第2章 日本の品質管理・原価管理の形成プロセス
- 第3章 日本の原価管理

### 第2部 米国管理会計における日本の品質管理・原価管理の吸収

- 第4章 アメリカ品質管理における日本研究
- 第5章 米国管理会計研究者の日本に対する関心
- 第6章 米国の管理会計における日本研究
- 第7章 管理会計体系における日本の原価管理

### 第3部 管理会計における吸収プロセスの考察

- 第8章 他国の研究成果の吸収プロセス

### 終章 要約と結論

### 参考文献

## 2. 本論文の問題意識

1980年代以降、米国管理会計では、製品技術及び工程技術の急速な発展、TQCシステム、JIT在庫管理システム、CIM導入などの環境変化による会計情報の「レレバンス・ロスト」が認識されるようになり、国際競争力の強化に貢献すべく、管理会計システムを見直す動きが始まった。その注目すべき点は、標準原価計算から目標原価計算、合理化投資から戦略投資、部分の能率から全体の能率、といった強調の変化とともに、アメリカという枠を越えて、日本やヨーロッパの管理会計実務にも大きな関心が払われるということである。なかでも、日本の品質管理の影響を受けて品質に関する財務・非財務的の情報の重視、経営品質向上のための革新的な管理会計手法の開発、及び原価企画、原価改善といった日本の原価管理に関する内容に注目が集まってきており、その体系化が進んできたのである。

ところが、日本の管理会計はアメリカ中心に発展してきた。1920年代の標準原価計算から、1950年代、60年代の原価管理問題、利益計画問題、設備投資問題、事業部制組織の業績測定問題に至るまで、米国管理会計におけるあらゆる発展は、ほぼ同時期に日本の管理会計に導入され、そして日本の管理会計研究者に研究されていたのである。

そこで、TQCシステム、JIT在庫管理システム、原価企画・原価改善など環境に適合性をもつ日本の品質管理・原価管理の諸手法がどこからどのようにして生み出されたのか、これら手法を形成させる要因は何であろうか、さらに、これらの諸手法がどのように体系化・理論化されてきたのか、を問わなければならない。

一方現在時点からみれば、かつて日本の品質管理・原価管理とされるものは、すでに日本の国境を越えて世界的な手法・考え方になってきたといってもよいのであろう。たとえば、原価企画という原価管理手法は1960年代に日本企業で開発され、1970、80年代に日本企業に定着してきたが、今日では欧米企業においても、原価企画は広範に使われている経営管理手法の一つである。

かくして、日本の品質管理・原価管理手法は必ずしも他の国に移転できないとはいえない。他国への移転可能性があるからこそ、他国への移転のプロセスのなかで、それらの手法の「日本的」側面が見えてきて、「日本的」手法の一般化・理論化の意味があるであろう。ただし、国の間の差異を無視して移転すれば、成功の確率は小さい。そして移転先の国は、国の間の差異を巧妙に活用し移転された手法を容れさせ、もともと的手法を超えるより優れた手法を作り出さなければならない。

いうまでもなく、日本の品質管理・原価管理それ自体は完璧なものではなく、時代とともにその適合性を検討し他国の研究成果をも吸収していかなければならないであろう。

したがって、管理会計理論の枠組みの視点から日本の品質管理・原価管理を研究する必要性があると考えられる。日本の品質管理・原価管理に対する歴史的展開の分析によって、管理会計理論・技法の形成メカニズムが見えてくるであろう。しかも、管理会計の将来の傾向性も把握できるであろう。それだけではなく、日本の品質管理・原価管理は他国の関連領域と相互作用をしながら絶えず変化しつつあると思う。そのために、日本の品質管理・原価管理はどのような独自性を持っているのか、日本の品質管理・原価管理の手法・考え方をどのようにして吸収すべきか、そして日本側がどのように他国の研究成果を吸収して発展をはかるか、といった問題も明らかにしなければならないであろう。

### 3. 第1部「アメリカの品質管理・原価管理手法の日本における発展」

(日本における品質管理手法と原価管理手法の導入)

戦争直後、日本はほぼ壊滅状態となっていたが、GHQを通じて様々な経営手法が導入された。本論文では、管理会計に関連する品質管理及び原価管理の導入を検討することにした。

品質管理手法の導入と原価管理手法の導入は異なるルートで行われ、導入に努力したひと、異なる分野に属するひとであった。品質管理手法の導入を促進したのは、CCSや日本科学技術連盟など品質管理分野の関連団体であったが、原価管理手法の導入において重要な役割を果たしたのは、研究者による文献翻訳や日本生産性本部海外視察団のような実務家が参加していた活動であった。

品質管理手法の導入は、検査を重視する米国的SQCを中心に行われてきた。その導入のルートは、CCS、品質管理講習会、アメリカ専門家の3つであった。①CCSルートとは、経営者がCCS経営者講座からSQCを理解し専門家の指導を受けながらSQCを導入したものである。導入企業は、NEC、松下電器、田辺製薬などが挙げられる。②品質管理講習会ルートとは、日本科学技術連盟が米国から品質管理専門家デミングとジュランを招聘し、トップ・部課長・技術者向けの品質管理講習会を開き、企業の実務にSQC手法を応用しようとしたものである。品質管理講習会ルートの例として、日本鋼管、日産自動車などが挙げられる。③アメリカ専門家ルートとは、トヨタのように米軍の品質担当者の指導を受けることによってSQCを導入しようとしたものである。

品質管理手法について、デミングが提唱するSQCの手法、つまり検査による品質管理という典型的な米国的品質管理観が最初に導入され日本企業で実践されてきた。その結果、技術者、規格、データなどのところで問題点が現れ、経営管理の側面を強調するジュランの品質管理が導入されることになった。

一方企業の品質管理実務から言えば、検査中心のやり方が最も多かったが、日産自動車や田辺製薬など工程重視の品質管理観も現れるようになってきた。

品質管理手法の導入とともに、管理会計の分野でも、米国から標準原価計算、原価管理体系(手続き)、コントローラー制度、事業部制利益管理などの導入が進められた。専門書・論文・学会報告書の翻訳、政府による答申、そして実務家の現地視察など、多様な導入ルート・導入方式があったことは、米国からの管理会計手法の導入の特徴である。そして内容的な側面から見れば、管理会計手法のいずれも、おおそ米国におけるやり方を踏襲する形で導入されたと思われる。

(日本の品質管理・原価管理の形成プロセス)

米国的手法が日本に導入されてから日本の原価管理に発展させるまでの経緯を明らかにするために、1950年代後半から1960年代にかけて米国的手法に対する批判、そして日本の考え方の注入を考察しなければならないと考えられる。また、米国流以外のドイツ流の影響、及び戦前管理会計の基礎も、日本の原価管理の形成に役立ったと思う。

戦前は、標準原価計算や予算管理などの管理会計手法の実務への応用が少なかったが、戦前の文献研究における蓄積は、戦後になってからの米国からの管理会計手法の導入に積極的な役割を果たした。1950年代、米国の管理会計手法の導入が進むにつれて、それらの手法に対する批判もなされるようになった。本論文では、標準原価計算、コントローラー制及び事業部制についての批判について検討した。標準原価計算に関する実務界での批判は、標準原価の情報が現場に十分に提供されないこと、差異発生への責任が管理者個人に帰属されることに焦点を当てたものであった。そして研究者たちも、標準原価計算が生産工程の標準化を前提とするため日本の個別生産に合わない、と指摘した。コントローラー制に対する批判は、コントローラー部と財務部との事務分掌関係、インターナル・コントロールの範囲、予算統制の位置付け、内部監査との関係、さらに予算と実績の差異分析に関するものであった。事業部制に関する批判は、日本では必ずしも分権化経営を採用しているわけではないこと、日本企業において必ずしも事業部制実行の条件(人的条件、管理条件、事業自体の条件など)が整えられないこと、という2つの点に絞られている。

また、米国の管理会計手法を導入した企業においても、日本企業の場合は、米国的手法の再検討・見直しが必要とされた。それは、日本ではまだ組織的な条件が整っていなかったという事情による。

米国的原価統制(Cost Control)は、日本では「原価管理」と訳された。ドイツの計画原価の影響を受けることによって、日本では、「原価管理」に米国的原価統制の意味とともに、原価計画の意味も加えられた。それだけではなく、原価管理については、原価を管理する(原価引下げ及び原価維持)、原価による管理、原価数値による原価の管理など、様々な解釈が展開された。

「原価管理」概念に対して日米間に差異が存在している。アメリカ会計学会(AAA)の解釈では、原価管理は、原価数値により経営管理活動を行うことを意味するのに対して、日本の解釈では、必ずしも原価数値により経営管理活動にかぎらず、原価発生原因そのものを対象として原価引下げ活動が含まれる。さらに1960年代にかけて、原価企画・原価改善・原価維持のトヨタの原価管理が代表として、原価引下げの新理念「コストマネジメント」が形成された。

本論文では、「日本の考え方の注入」の節を設けて、日本の原価管理の形成に影響を与えている諸要因を解明しようとしていた。つまり、①原価管理と生産管理との結びつき、②源流管理に従い原価発生を重視する、③原価管理と品質保証を二本の柱とする機能別管理の実施、④生産現場監督者への教育の重視、⑤マーケティングを特徴とする市場志向、⑥人的側面の重視による原価意識の重視、⑦『答申』や『原価計算基準』が示した政府の役割、⑧提携を特徴とした企業間関係、⑨管理に対するPDCAの考え方、といった側面で、日本の考え方は米国のそれらと異なる。これら日本固有の考え方によって、品質と原価を統合しながら原価管理の機能を果たすという日本固有の経営慣行が形成されてきたといえる。

(日本の原価管理)

原価管理という言葉はそもそも、米国のCost Controlの訳語であったが、日本では、「管理」の側面を強調して、「原価管理」は原価統制というアメリカ的思考を超え、計画と統制の集合体として解釈されるようになった。そして日本では、原価管理は利益管理の一環と位置付けられて展開された。

日本の原価管理のイメージ図を示すために、本論文では、1967年に発表された通産省産業合理化審議会答申『コストマネジメント』(『答申』(1967))、及びトヨタの原価管理体系を論じた。

『答申』(1967)では、以下の5つの部分に分けて日本の原価管理に関する内容を論じた。

- ① コストマネジメントの理念。「コストマネジメント」は、従来の「コスト・コントロール」よりさらにすすんで、利益管理の一環として、トップ・マネジメントが責任を有している総合管理の重要な管理側面をなしている、と定義されている。
- ② 原価計画。原価引下げの理念が強調されている。そのために、企業環境の改善及び企業内部の経営構造や経営業務の改善が必要になってくる。
- ③ 原価統制。原価計画の結果きめられた達成目標に向けて執行活動を指導し、規制して、原価効率を増進する措置を講ずることを意味する。日本の場合は、原価統制を言えば、会計機能ではなく、作業機能としての原価統制をも強調するべきである。
- ④ コストマネジメントのための分析。コストマネジメントのための分析手法は、原価計画に関する手法と、原価統制に関する手法に区分されている。前者では、OR、価値分析、特殊原価調査、直接原価計算などが含まれ、後者では、IE、予算統制、標準原価計算が含まれている。
- ⑤ 原価管理組織。組織を通じた秩序のある体制のもとに、適切な責任権限に基づいて発揚されることを意味する。生産方式、生産規模、特殊計画などは、原価管理組織を構築する際に考慮すべき主な要因とされている。具体的に、トップ層の原価管理に対する責任権限、企画会議と原価会議などの基本的な原価計画組織の設定、部門別に跨る原価問題を解決する原価管理センターの設定、原価管理のスタッフ組織、原価管理のライン組織、原価意識の開発、といった問題が含まれている。

実務における日本の原価管理のイメージ図は、トヨタの原価管理体制に典型的に見て取れる。品質管理と原価管理を有効に統合した機能別管理と、原価企画・原価改善・原価維持を特徴とした原価管理体制がトヨタ原価管理の核となる内容である。

#### 4. 第2部「米国管理会計における日本の品質管理・原価管理の吸収」

(アメリカ品質管理における日本研究)

日本経済の国際競争力が高まるにつれて、日本の経営手法の特徴に関する研究が注目された。終身雇用制度、「ボトム・アップ」の管理プロセス、コンセンサスによる意思決定、社長や中間管理職の役割、企業別労働組合、政府と産業界の関係、複雑かつ総合的、相互に補完し合う経営システム、及び高いレベルの品質管理、といった側面は、日本の経営の強みと見なされている。それに応じて、アメリカの品質管理分野では、日本の品質管理を学び米国品質管理のあり方を徹底的に検討した。理論上、「品質」の概念は従来の製品品質から経営品質へ変化した。品質と生産性との間に、従来反比例関係があると見なされていたが、「品質向上が生産性アップにつながる」という見かたが一般的に認められてきた。また、品質コストについても、伝統的な考え方では、経済的適合品質レベルがあると考えられたが、1980年代にかけて、欠陥品ゼロの考え方へと変化した。

他方実務上、経営品質を高めるために、Crosbyが提唱した品質改善プログラムやモトローラ社が開発したシックスシグマなど、さまざまな手法が工夫されてきた。そして産業界だけではなく、政府側も品質向上の緊迫性を呼び掛け、MB賞のような品質向上策が生み出された。

アメリカ品質管理の分野における日本研究を考察する時注意を払うべきところは、ADI社の品質改善プログラムである。同社では、目標設定、問題解決、測定尺度の3つの方面で品質改善プログラムが実施された。つまり、品質改善目標の設定(Half-lifeアプローチ)、目標達成のための問題解決プロセス(日本の品質管理の諸手法)、及び実際に目標達成度を評価するためのコーポレート・スコアカードの、3つの側面を統合してQIPを展開したのである。しかし、そのなかの測定尺度の側面だけが、KaplanとNortonに注目されさらにバランスト・スコアカード(BSC)に発展した。問題解決の日本的な手法は見落とされた。

(米国管理会計研究者の日本に対する関心)

1980年代環境変化のため、米国管理会計においてレlevance・ロストの問題が研究されていた。タイムリーかつ適切な情報が提供できなくなったことは、管理会計が直面していた課題と見なされていた。

そのために、米国の管理会計研究者たちは適合性を回復させようと努力した。ABC原価計算システムの構築、そして業績評価分野の非財務情報への重視は、その対策として研究された。かくして、米国管理会計研究者たちは、最初から日本の管理会計に目を向けたわけではなかった。唯一の日本を対象にした研究は、CAM-IIによるCMSプログラムであった。

しかし、1980年代半ば以降、日本の管理会計研究者が海外で英語論文・著書を発表することによって、日本の原価管理が海外に知られるようになった。原価企画、原価改善を含む日本の原価低減の特徴、原価企画に関する目標原価の設定や制度上・組織上の利用法、トヨタにおける原価管理、松下電器の資本金制度、京セラのアメリカ経営など日本企業事例研究、といった日本の管理会計・原価管理に関する内容はほとんど、アメリカの管理会計フレームワークのなかで見られないものであり、米国管理会計研究者の関心をよぶこととなった。

(米国の管理会計における日本研究)

J. P. Womack, D. T. Jones & D. Roosは、彼らの1990年に出版された『The Machine that Changed the World』では、日本の生産方式を「リーンな生産」と名づけ、日本の自動車産業特にトヨタの国際競争力の源泉を究明した。その影響を受けて、リーンな生産に対して様々な視点から研究が行なわれるようになってきた。

管理会計の分野では、まずCAM-Iプログラム及びWomack et al. (1990)の影響を受けて、Cooper研究の焦点はABCから日本の管理会計研究へと変わった。1990年代初期Cooperは原価企画、原価改善、原価低減プログラム、価格設定などのための原価情報の利用、異なる生産方式に応じる原価管理、利益の計画・統制システム、アメリカ経営管理システム、といった日本の原価管理・管理会計手法を大量に調査した。そして、日本の管理会計に関する教育ケースを作成しハーバード大学で公開した。さらに1990年代半ばごろ、著書に

よって日本企業の「全面対決による競争」、原価企画、及びサプライ・チェーン・マネジメントなどを論じた。

次に強調しなければならないのは、CAM-IIによる日本発の原価企画に関する研究である。1980年代行ったCMSプログラム研究を続けて、1990年代、原価企画プロジェクトが立ち上がった。当該プロジェクトは、研究者と実務界が協力して実施された。その研究成果として、Ansari & Bell(1997) “Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management”が挙げられる。この著書では、原価企画の重要性、原価企画の基本的なプリンスプル、原価企画と伝統的原価管理の相違点、及び原価企画に関する様々な特別トピックを体系的に論じ、原価企画の理論化を示すものといってもよいと考えられる。

最後に、本論文では1990年代にかけてJohnsonによる日本研究を検討した。1992年以前、JohnsonはABC原価計算システムの支持者であったが、ABCそれ自体が業務活動のムダの原因を排除できないため、失われた「レレバンス」の回復には直接的には結びつかないと主張している。さらにJohnsonは、従来の会計情報は結果指標の特徴を有し、それによるコントロール・システムはトップダウン型であると指摘した。

企業競争力の源泉となるものを探求するために、Johnsonはトヨタ経営システムを研究するようになった。その結果、トヨタの高水準の業績を自然に生み出すのは、「パターン」と「関係性」を大切に育てていく、いわゆる「手段による経営 (Management By Means, MBM)」であるとJohnsonは指摘した。

かくして、「米国の管理会計における日本研究」は、日本企業を研究対象として、原価企画、原価改善、業務コントロール、利益計画などの経営管理問題を論じている。

(管理会計体系における日本の原価管理)

日本の原価管理は原価維持・原価改善・原価企画を含む体系的な枠組みである。そのうち、原価維持については、主に製造段階で標準原価計算を通じて行われるということで、その手法自体が従来のアメリカの管理会計の体系に従っている。したがって、1990年代米国の管理会計体系に新しく入った日本の原価管理は、実際に原価企画と原価改善のことを指す。

原価企画研究は、大体次の3つ段階にわけて行われてきたと考えられる。

第1段階：1984年まで日本国内で原価企画の考え方・目標原価設定を中心とした時期

第2段階：1985－1993年海外に注目される原価企画に対する研究の時期

第3段階：1994－1997年日本人研究者のほかに、米国の管理会計研究者も日本の原価企画に注目した時期

かくして、原価企画の理論化は、「日本企業の実践 → 日本の研究者による海外への移転 → 原価企画に対する研究 → 米国企業における原価企画の実践 → 理論化」というプロセスによって行われてきた。

一方原価改善に関しては、原価改善システムは管理会計システムの側面と業務システムの側面の統合体として考えなければならない。日本的な考え方が入っているのは、その業務システムの側面であると思う。管理会計システムの側面から見れば、原価低減目標額の設定 → 原価低減の実績の測定 → 目標と実績との比較・差異分析という典型的な目標管理の考え方に基づいている。にもかかわらず、近年米国管理会計が論じている原価改善は、管理会計システムの側面の片方を強調する傾向がある。

上述した研究のほか、日本の原価管理の理論化は近年の管理会計教科書内容の変化からも認められている。

## 5. 第3部「管理会計における吸収プロセスの考察」

(他国の研究成果の吸収プロセス)

本論文第1部と第2部の着目は以下の通りである。すなわち、第1部によって日本が米国品質管理・管理会計手法を導入し、さらに日本の原価管理を形成させるプロセスを明らかにする。そして第2部によって、米国が日本の品質管理・原価管理手法を学んだ上で、企業の国際競争力を獲得するための米国の手法を生み出した。それと、日本の品質管理・原価管理を理論化させることができた。

これら日米間の互いに学ぶプロセスから得られる示唆はかなり多いと思う。さらに、一國が他國から経営管理手法を導入する一般化したプロセスが抽出できるかと考える。本論文では、他國の研究成果を吸収する「導入 → 受容 → 定着 → 変容 → 理論化」という一般的なプロセスを導出した。

「導入」において、導入のタイミングと導入のルートを選択しなければならない。そして、「導入」ステップによって他國から輸入された手法・考え方のメカニズムや本質的な特徴を解明しそして輸入国でその手法・考え方を普及させるのは、「受容」段階で求められるべきものである。

「受容」フェーズで考えなければならないことは、輸出国におけるその手法の運用状況や、うまく運用できる環境・前提条件などの把握と、輸出国と比較した自國の独自性や特別の環境の明確、である。そのために、國家間の比較することは必要になってくる。

「受容」の次に、「定着」という輸入された手法・考え方の正当性が多くの人に認められ定まるフェーズがある。そのために、導入された手法・考え方に対して本格的に研究し、実際に様々な形で実践していく必要がある。いうまでもなく、経営環境、企業体制、経営理念、慣行、文化など輸出国と自國との間の相違点を十分に認識しそれら相違点をいかに活用することは大切である。

導入された管理会計手法・考え方がすべてそのまま採用されていくわけではなく、ある種の発想の転換に基づいて手法・考え方を発展させていくことは、「変容」と呼ばれる。「変容」フェーズにこそ、新しい考え方ややりかたが求められる。SQCからTQCまで、TQCからTQMまで、コスト・コントロールからコストマネジメントまで、プロダクト・アウトの製品開発からマーケット・インの製品開発まで、様々な変容によって新しい発展が見られた例が挙げられる。1990年代後半からアメリカから経営品質賞、BSC、シックスシグマなどを導入してきた日本にとって、「変容」による発想展開の必要性が高まっている。

そして最後に、「理論化」フェーズを強調しなければならない。他國の研究成果を吸収するプロセスのうち、「導入 → 受容 → 定着 → 変容」までの各フェーズにとっては、導入された手法・考え方という「普遍的認められている法則」を自國の土壌や文化環境に応用させ定着させることを意味するため、演繹的アプローチがより適切である。反対に、「受容」フェーズから「理論化」フェーズへの変換は、実際に様々な活用がされ、変容された「具体的な事例・事象」から「普遍的認められている法則」を導き出そうとすることを意味している。

したがって帰納法の研究アプローチが必要になってくる。本論文において日本の原価管理の形成及び理論化プロセスについての検討から、「受容」までの各フェーズに関する研究の場合は、「演繹法一辺倒」の日本的な仮説発見型の研究スタイルを評価すべきである。一方「理論化」フェーズに関する研究の場合は、帰納法を特徴としたアメリカ的な仮説検証型の研究を評価すべきである、ということが分かってきた。

## 6. 結論と今後の課題

(結論)

本論文は、米国管理会計の枠組みのなかで日本の原価管理を検討するものである。つまり、品質・原価・機能を統合した特徴、及び原価低減を目標とする原価企画・原価改善の手法を、日本の原価管理としてとらえるかと考えている。日本の原価管理における「日本的」の意味を以下のように理解するのである。

- ① 日本の原価管理では、原価低減(原価引下げ)を強調している。
- ② 市場志向のもとで、原価低減の目標(目標原価)を設定する。
- ③ プロセスを重視する。つまり、目標原価(あるいは改善目標額)を達成するプロセスを強調する。そのために、全社的、全員、全部門の努力を求める。

原価企画にしても、原価改善にしても、その目標実現のプロセスから「日本的」の意味を理解するべきであると筆者が主張する。

しかし、「米国的」な発想は結果重視(もっと明確に言えば財務的結果の重視)であると考えられている。米国の場合、BSCなどの手法の有効性を検証するとき、その手法が企業の財務的結果にリンクされているかを分析することが通常である。したがって、原価改善手法に関して、その改善目標額の設定、改善の実績と目標額の比較・差異分析の側面は、米国の管理会計に吸収され理論化もされたが、原価改善の改善目標を達成するプロセスを重視する側面は、米国管理会計理論の体系からは除外されている。品質改善プロセスを実施することは、管理会計研究ではなく品質管理に関する研究の分野とされている。

一方、日本のほうから見れば、米国的品質管理・管理会計手法の導入に成功し、しかもそれら手法を受容、定着、変容し日本の原価管理手法を生み出したが、日本の原価管理の理論化プロセスがアメリカ経由で完結されたことは意味深いと思う。理論化するための帰納的研究アプローチは日本の管理会計領域で提唱すべきアプローチであると考えられる。

(今後の課題)

他国の研究成果を吸収する「導入 → 受容 → 定着 → 変容 → 理論化」という一般化したプロセスは、筆者にとって、非常に意味があると思う。中国の管理会計の立場に立ってこの吸収プロセスを活用するという課題を抱えているのである。1999年に、筆者は「中国における管理会計の革新」という共著論文を発表し、中国管理会計の発展における様々な問題点を検討した。これらの問題点を解決するために、先進国としてのアメリカや日本から優れた管理会計手法を導入するのは最も有効な方策の一つと考えられている。この場合、本論文から得られた他国の研究成果を吸収する一般化プロセスは非常に参考になると思っている。どのように他国から経営管理手法を吸収することによって中国の管理会計の発展を図っていくかは、今後の研究課題とする。