

論文

戦略的管理会計論 —伝統的管理会計論との対比—

廣本敏郎

＜論文要旨＞

現代は変革の時代であり，企業活動の構造と方法を絶えず変革することが求められている．変革のベクトル合わせという役割期待のもとに，現代の管理会計システムには変革において企業が進むべき方向性を示す戦略が組み込まれており，戦略的管理会計と呼ぶことができる．本稿では，戦略的管理会計システムが「市場志向のシステムである」，「学習する組織を支援するシステムである」，「戦略的変数を組み込んだシステムである」という3つの特徴を有することを指摘した上で，特に市場志向のシステムという観点から検討を行っている．そして，市場と組織の相互浸透，ルース・カップリング，伸縮的分業といった概念を導入し，ネットワーク組織におけるマネジメント・コントロール・システムを研究することが現代の管理会計研究の重要課題であることを明らかにしている．

＜キーワード＞

イノベーション，マネジメント・コントロール・システム，市場志向のシステム，緩やかな結合システム，伸縮的分業，ネットワーク組織

Strategic Management Accounting In Comparison with Conventional Management Accounting

Toshiro Hiromoto

Abstract

We are in the age of continuous innovation. The manufacturers can no longer produce and market larger volumes of standard products with a relatively stable market and technological environment. Their management accounting systems must reinforce a top-to-bottom commitment to process and product innovation. They must motivate all employees to move toward the strategies of the companies, which determine the direction of that innovation. The following three elements together constitute the new theme of management accounting: market-driven management, a learning organization, and a strategic focus. With a market-driven philosophy, top management must ensure that employees should stay close to their customers. Fixed specialization must be taken over by flexible specialization and network organization. We have to study how to design management accounting for management control of the network organization.

Key Words

innovation, management control system, market-driven management system, loosely coupled system, flexible specialization, network organization

2003年12月 1日 受付
2004年 1月14日 受理
一橋大学大学院商学研究科

Submitted 1, December 2003.
Accepted 14, January 2004.
Graduate School of Commerce and Management
Hitotsubashi University

1. はじめに

今回の統一論題『戦略経営と管理会計』に当たって、座長から与えられた課題「伝統的管理会計との対比で戦略的管理会計を論じること」を果たすために、次の2つの前提を置いた。

第1の前提は、伝統的管理会計論の意義についてである。私見によれば、伝統的管理会計論は、米国において、1919-29年の生成期および1930-45年の成長期を経て、1946-1966年に確立した(拙著, 1993)。伝統的管理会計論は、情報の利用目的の分類に基づき、最初は計画会計と統制会計という体系化が図られたが、結局、意思決定会計と業績管理会計の体系に落ち着いた。

第2の前提は、伝統的管理会計の中で業績管理会計の領域に焦点を絞って報告を行うということである。ただし、業績管理会計の中でも、特にマネジメント・コントロールのための管理会計に焦点を当てる。企業行動は組織によって行われる。望ましい企業行動のために組織を引っ張っていくことがマネジメント・コントロールの課題である。

近年は、戦略的管理会計という言い方がよくされるが、その意味は必ずしも明確でない。戦略的コスト・マネジメントという言葉も同様の不明確さがあるが、それ以上に多義的であると言える。本稿では、現代のマネジメント・コントロールは変革の時代のマネジメント・コントロールである(拙稿, 1988, 1999, 2000)という認識の下に、現代的管理会計は戦略的管理会計であると論じている。変革の時代において企業が進むべき方向性を示すものが戦略であると考えているからである。

以下では、まず、マネジメント・コントロールとは何かについて論じることから始める。マネジメント・コントロールは管理会計の基本的概念であるが、その理解の仕方も多様だからである。

2. マネジメント・コントロール・プロセス

マネジメント・コントロールが管理会計の領域における基本用語となったのは、アンソニー(R. N. Anthony)がこれを用いてからである。アンソニーは、計画と統制という2つの職能が理論的には明確に区分できるものであるが、システム設計に役立つ分類ではないと指摘した上で、次のように論じた¹。

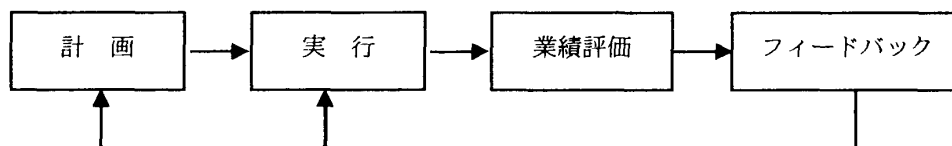
「マネジメント・コントロールは、企業の継続的活動に関係している。それは、多かれ少なかれ定期的に反復される、相互に関連した一連の活動からなっている。…全体として1つの、区分できないプロセスであり、そこでは、計画と統制という2つのタイプの活動が相互に作用し、互いに溶け込んでいる。」(Anthony, 1964, p.4)

「(予算管理活動の)サイクルは、予算の作成と承認から始まるが、それは明らかに計画活動である。しかし、予算はまた、統制の基礎として利用される。実際、多くの人々は、予算編成活動が統制を行う主たる手段であると主張している。予算年度中に起こる多くの活動が、統制の定義に一致していることは明らかである。しかし、同時に、そのプロセスの中で、予算修正と呼ばれる活動も起こるだろう。それは計画である。要するに、計画と統制活動は予算プロセスの中で非常に密接に絡み合っているのだから、それらを別々に記述することは、困難であるばかりでなく、無意味である。無意味であるというのは、つまり、予算管理プロセスに関わる人々は、通常、計画局面と統制局面の両方に関わっているし、また、関心があるからである。」(Anthony, 1965, pp.11-12)

要するに、マネジメント・コントロールは、期間計画と統制を統合したプロセスである。従って、次のように図示できる²。

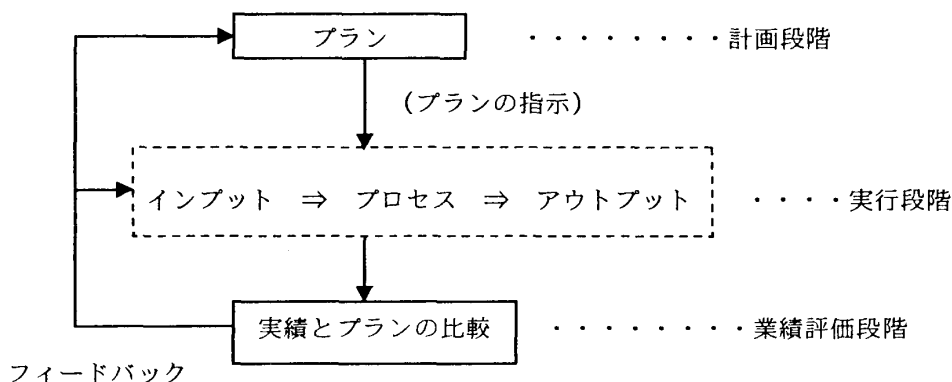
戦略的管理会計論
—伝統的管理会計論との対比—

図表1 マネジメント・コントロール・プロセス (I)



更に、この図にインプット・プロセス・アウトプット・モデル (I-P-O モデル) を組み込むことにより、次の図を得る³。

図表2 マネジメント・コントロール・プロセス (II)



さて、マネジメント・コントロールは、「他の人間の活動を指揮し、あるいはそれに影響を及ぼそうとする人間の企て」(Anthony, 1957, p.229.) に関連した概念であり、一般に不確実な環境の下で行われるものであるから、次の諸点に注意する必要がある(拙稿, 1984, 180 頁; 1993, 274, 299 頁)。

- ① マネジメント・コントロールは、サーモスタットのようなメカニカルなコントロールとは異なり、修正的コントロールのみならず予防的コントロールをも含む。
- ② フィードバックは、単に実行段階だけではなく、計画段階へも行われる。
- ③ マネジメント・コントロール・システムの設計のあり方は、部下の役割期待に依存する。

マネジメント・コントロールは、人のコントロールを問題にしている。人間の心理を考慮しなければならない。例えば、原価標準が設定され、その実行を指示されるなら、部下はそれが達成可能であると知覚する限りにおいて、その目標達成を動機づけられるのである。その動機づけの強さはさまざまな要因に依存するであろう。

第2の点に関しては、例えば、ある原価標準の下で生産活動が実行されるとき、実際原価と標準原価が計算され、比較される。その結果、実際原価の方が大きければ、能率が悪かったとか、作業方法が不適切であったという情報が実行段階にフィードバックされる。あるいは、原価標準の設定が不適切であったという情報が計画段階にフィードバックされ、原価標準の見直しが行われる。差異情報は、実行段階にフィードバックされることもあれば、計画段階にフィードバックされることもある。それは差異分析の結果に依存する。

マネジメント・コントロール・システムの設計は、マネジメント・コントロール・プロセスにおいて、上司と部下がどのように役割分担をするかに依存する。部下に対する役割期待は組

組織により多様であろうが、大別すれば、部下は単に上司が計画したことを実行するだけか、計画も任されているのかという2つの状況を分けることができる。計画には達成すべき目標とその達成方法とが含まれるし、業務執行上の計画もあれば戦略もある。部下に計画を任せるといっても、どこまで任せるかに注意する必要があるとはいえ、部下が計画を行うという状況を見落としてはいけない。上司が策定した計画を部下は実行するだけという考え方は、後述するように、テイラーの科学的管理法の考え方である。

部下に計画（予算編成）を任せるとき、その計画活動をコントロールする必要がある。上司は大綱的利益計画を策定し、その大綱的利益計画から導出される予算編成方針に従った予算編成を部下に指示することによって、予算編成過程はコントロールされる。そのような予算編成過程におけるコントロールは、次の所説に明確に見られる。

「大綱的利益計画は…各種の業務活動にたいするトップ・マネジメントの基本方針を、利益目標に集約される会計数値で表現したものとして解されなければならない。同時に、それは、予算編成方針に基盤を提供することになる。したがって、総合予算の編成過程は、大綱的利益計画に示されたトップ・マネジメントの基本方針と、各部門が設定する諸目標との調整（短期利益目標を基軸とするすぐれて垂直的な調整）としても把握されるであろう。その意味では、大綱的利益計画の作成・決定は、各種の戦略的計画と業務計画とを架橋するとともに、見積財務諸表の作成を頂点とする予算計画の手續に基本的な枠組みを与えるものとして、重要な役割を担うのである。」（津曲，1977，135頁）

「大綱的利益計画にもとづく予算編成方針が、目標材料費を指示していたとする。その場合、当該目標は、材料の購入・消費・在庫等に関する代替諸案の逐次的な選択・決定過程のあり方を、直截に規定するわけではない。個別具体的な業務計画が、目標材料費に一致するかたちで設定されたかどうかは、厳密に言えば、製造部門において材料費予算案が作成された段階でしか判定できない。その結果、材料費予算案が目標数値を超えたときは、ふたたび計画設定過程にフィード・バックして、材料費の切下げを可能にする他の代替諸案の探求・選択が開始されることになる。」（津曲，1977，140頁）

3. 伝統的管理会計論の意義と限界

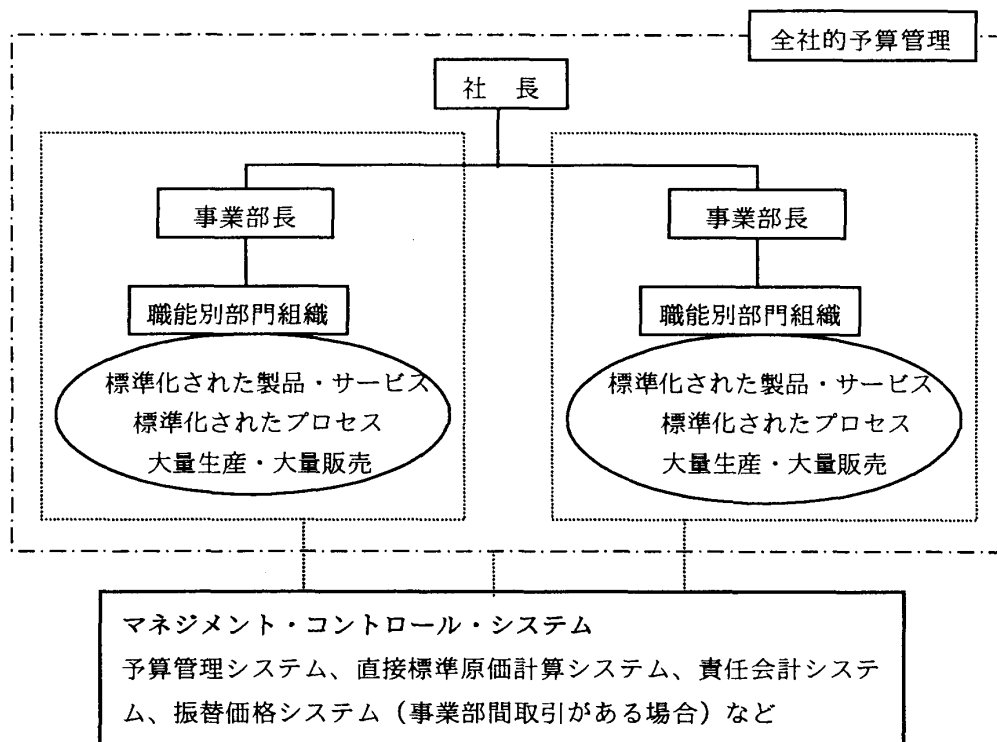
伝統的管理会計論は「異なる目的には異なる原価」の思考のもとに体系化されたが、業績管理会計、特にマネジメント・コントロールの領域に限定すれば、それは「標準と記録」の思考のもとに体系化された生成期管理会計論の本質を引き継いでいる（拙稿，2002a，60頁）。生成期管理会計論は、標準化を軸とする大量生産・大量販売とテイラーの科学的管理法という、アメリカのまさに伝統的なシステムの上に構築されている。伝統的管理会計論は、それらの要素と、第2次大戦後に発展した事業部制会計を組み込んでいる。かくして、伝統的管理会計の構成要素には、次のものが含まれる。

- ① テイラーの科学的管理法・・・作業方法の標準化／作業時間の標準化
- ② フォードの大量生産システム・・・部品の互換性，部品／製品の標準化
- ③ 予算管理システム・・・内部活動の調整，責任会計
- ④ 事業部制と直接原価計算・・・事業部の自律性と相互依存性の排除，貢献利益と短期限界思考

これらの構成要素と伝統的管理会計の問題状況を図示すれば、次のようになるだろう。

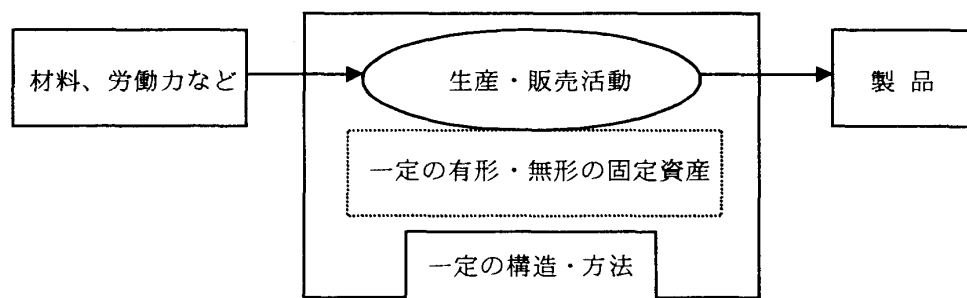
戦略的管理会計論
—伝統的管理会計論との対比—

図表3 伝統的管理会計の問題状況と構成要素



伝統的管理会計をこのように理解するとき、伝統的マネジメント・コントロール・システムの課題は、一定の構造・方法および固定資産を所与として、有効かつ効率的な生産・販売活動が行われるように支援することであったことが分かる。つまり、伝統的システムは、標準化された製品を標準化されたプロセスで効率的に生産・販売する状況において、その役割を果たしてきたのである。

図表4 伝統的マネジメント・コントロールの問題状況



それに対して、現代のマネジメント・コントロール・システムには、所与の構造・方法のもとで効率的な活動を遂行するだけでなく、新製品を開発し、あるいは、生産方法を革新するなど、構造・方法の変革を支援することが期待されている。ここに、伝統的管理会計論の限界がある。

4. 戦略的管理会計の特徴

変革の時代における企業の経営管理者は、その理念と価値観に基づいて、変化する環境のもとで、目指すべき目標を定め、その目標に向かって企業を導いていかなければならない。その意味で、現代のマネジメント・コントロールは戦略的マネジメント・コントロールであるが、従来のそれと比較して、次の2点において大きく異なっている。

- ① 従業員に対する役割期待が異なっている。すなわち、現代のマネジメント・コントロールにおいては、絶えざる変革を実現するため、従業員の英知を結集することが不可欠となっている。
- ② 従来は、不確実性といっても、製品の販売数量や価格を特定できないといった、つまり所与の変数について特定の値を特定できないといった不確実性であったが、現代は、どのような変数が関係してくるかわからないという意味の不確実性に直面している。

伝統的管理会計論は、テイラーの科学的管理法のパラダイムに従って、「考えることと計画策定は、経営管理者とそのスタッフが行う。従業員は作業の実行に専念し、指示されたことを実行すればよい。」というアイデアの下に構築されてきた（拙稿，2002a，62 頁）。つまり、マネジメント・コントロール・プロセスの「計画」は上司が担当し、従業員（部下）はそれを単に「実行」するだけという仮定の下に構築されてきた。しかしながら、現代では従業員の知恵を活用することが求められ、従業員も「計画」を担当することが期待されている。工員も、単に製品を指示通りに生産するだけでなく、問題解決をしながら生産業務を遂行することが期待されている。いわば学習する組織のマネジメント・コントロール・システムが必要となっている。

このようなマネジメント・コントロール環境の下で設計される戦略的管理会計システムは、私見によれば、次のようなシステムである。

- ① 市場志向のシステム（market-driven management control system）
- ② 学習する組織を支援するシステム
- ③ 戦略的変数を組み込んだシステム

また、戦略的管理会計システムの設計においては、次の事柄が強調される必要がある⁴。

- ① 影響機能
- ② 経営の透明化
- ③ ダブル・ループ・フィードバック
- ④ ダイナミック・アプローチ
- ⑤ チーム・アプローチ

5. 戦略的管理会計論のこれまでの展開

アメリカの管理会計研究に大きな変化が見られたのは1980年代に入ってからである。Kaplanらを中心に展開された研究では、日本のさまざまな実務から、生産現場における非財務的尺度の活用や部品標準化戦略遂行のための配賦システムなどに見られる戦略とのリンケージ、また、

戦略的管理会計論
—伝統的管理会計論との対比—

原価企画が注目された。アメリカ企業の実務からは、後日ABCとして知られるようになる原価計算システムが注目された。

そこでは、市場志向の原価管理システムや影響機能が注目されると共に、コスト・ドライバーの解明とそれを組み込んだ原価計算システムの研究、更にはパフォーマンス・ドライバーの認識・測定の研究が進んだ。しかし、それらは、個々の現場や製品開発プロセスに限定された、いわば個別的、断片的な形の戦略的管理会計であった。

1990年代に入ってバランスト・スコアカード(BSC)が登場したが、それは戦略的管理会計論における重要な発展であった。すなわち、総合的な戦略的マネジメント・システムとして新たな発展段階に達したのである。BSCでは、顧客の視点において顧客に対する価値提案を定義し、次に事業プロセスの視点において、その価値提案を実現するために卓越しなければならない重要な内部プロセスを識別し、そのプロセスで達成すべき目標を明らかにするツールを提供している。更に、学習と成長の視点が組み込まれている。BSCの作成は戦略マップの作成から始まるが、それは、企業内部の無形資産が内部プロセス、顧客満足、そして最終的に総合的な財務業績にいかに関係するかを説明するツールであり、いわば業績尺度間の因果関係を可視化するツールである。また、戦略の妥当性を再検討するダブル・ループ学習が強調される。

これまでの戦略的管理会計論の展開を以上のように理解するとき、関連する特徴あるいは要素の多くが取り上げられていると言えるが、残された課題は少なくない。例えば、次のようである。

- ① BSCは、多元的業績測定システムとして4つの視点を提示し、それらの間に因果関係を強調している。しかしながら、財務(株主)の視点と顧客の視点の間にはトレード・オフが予想される。さらに社会的責任の視点を導入するならば、トレード・オフの問題はもっと重大になる。企業には多様な利害関係者が存在しており、異なるステークホルダーの視点からの多元的業績測定のあり方を研究すべきであるように思われる。
- ② BSCは、特定の価値提案を前提に、それを実現するシステムを構築している。しかしながら、顧客に受け入れられていない価値提案に基づいて内部活動を変革しても意味がない。価値提案を顧客にアピールし、また、必要に応じて価値提案を見直していくことが必要であろう。そこで、価値提案の共有を図るブランド・マネジメントとの統合が研究されるべきである⁵⁾。
- ③ 学習する組織を支援するシステムであるという点から、管理会計の研究は未だ不十分である⁶⁾。
- ④ 市場志向のマネジメント・システムであるという点から、管理会計の研究は未だ不十分である。

以下、残された紙幅では、市場志向のシステムであるという観点から、戦略的管理会計論の今後の研究課題を検討することとしたい。

6. 市場志向のシステムの再検討

6.1. はじめに

市場志向のマネジメント・システムについては1986年から論じ始めたが、これまでの議論を読み返してみると、次のような変化が見られる。

- ① 市場志向のシステムとしての目標原価計算(target costing)の意義を強調

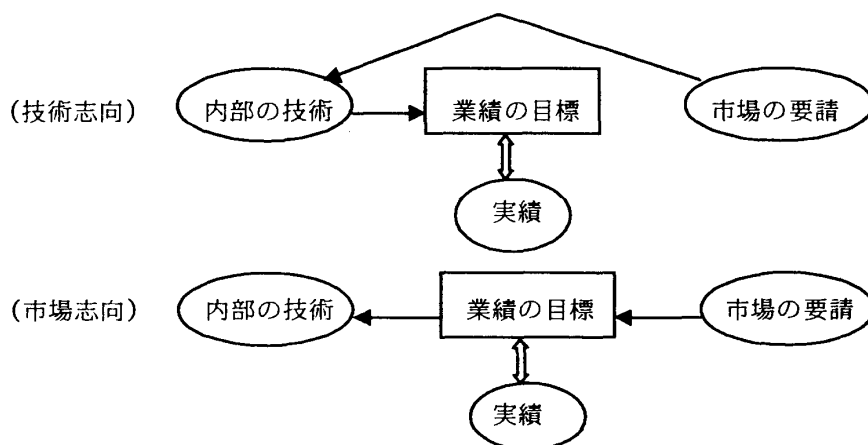
- ③ 市場志向のシステムを企業の外部情報（市場情報）を導入するシステムとして把握

この変化を具体的に追ってみよう。最初は、次のように論じていた。

「(実務を観察していると)どうも企業活動を市場の要請に適應させるコントロール・システムが必要とされているようである。つまり、市場適應を志向した管理会計の重視である。そう言う、いかにも当然のことに聞こえるかもしれないが、それが、生産方法など内部の諸条件を所与としてその中での最適な活動を実現しようとするのではなく、むしろそのような内部の既存の環境の下での合理的活動に反してまでも市場に対する適應が重視されているという点に注目するなら、それは決して当然のことではない。」(拙稿、1986、75-76頁)

このように述べた後、次のような2つの図を対比させ、更に以下のように続けている。

図表5 技術志向のシステムと市場志向のシステム



「(1) が内部の技術環境を基礎とするコントロールを表し、(2) が、内部的最適性より、市場適応を重視するコントロールを表している。製造原価の管理を考えてみれば、標準原価計算の利用は (1) のアプローチである。…それに対して、(2) の方法では、市場の要請を基礎にして、必要利益を得るために目標にしなければならない原価を計算し、それを用いて製造現場の活動をコントロールする。この方法の下では、標準原価の有用性は後退し、あるいは目標原価低減率を加味するということが要請されるのである。…また、設計段階における原価管理についても、そこで用いられる目標原価の設定を考えれば、…(2) のコントロール・システムが利用されているのである。このような (2) のタイプのコントロール・システムの例は、在庫管理ないし生産管理にも見られる。すなわち、わが国では、一定の発注費あるいは段取費と在庫維持費を所与として、その中で最適な在庫ないし生産方針を決定する方法 (EOQ 方式) を利用するより、段取費、段取時間を削減するようにコントロールしていると言われる。それは、既存の諸条件それ自体を変革していこうというアプローチであり、やはり (1) ではなく (2) のアプローチである。」(拙稿、1986、76-77 頁)

技術志向との対比の上に、市場志向においては市場価格をベースに業績目標が設定されることを強調していたことが分かる。

その後、1988 年論文では、上司が市場価格ベースの業績目標を設定するだけでなく、従業員同士の協議ないし交渉により、市場情報が組織内に導入されることに注目した。

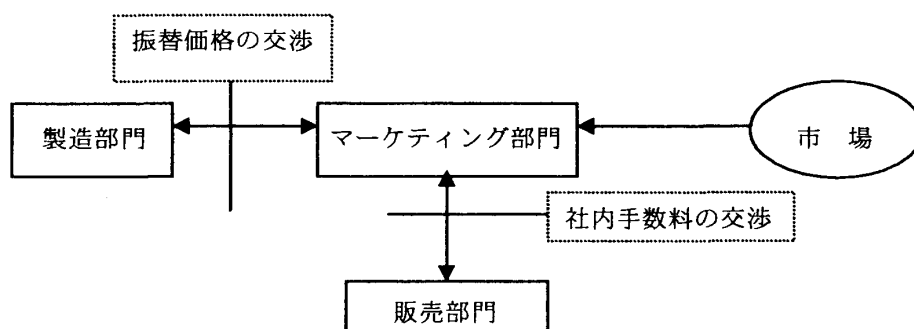
「(ある日本の大きなエレクトロニクス企業の米国子会社では)製造部門とマーケティング部門が、別個の利益センターとして運営されている。それらの部門は交渉により、製品の内部振替価格を設定している。その振替価格は市場価格のあるパーセントに交渉される。

戦略的管理会計論
—伝統的管理会計論との対比—

この方法の下では、市場価格が振替価格決定の基礎となるから、市場価格が部門業績に決定的な影響を及ぼす。製造職能もマーケティング職能も、専ら内部指標に焦点を当てるのではなく、市場の要請や競争の趨勢に反応することが促進される。この会社は、最近、このアプローチを販売部門に拡張した。販売部門はマーケティング部門から切り離されている。従来、販売費は標準原価アプローチで個々の製品に配賦されていた。今は、販売部門は利益センターとして運営され、マーケティング部門と手数料レベルを交渉している。…かくして、マーケティング部門は販売費を所与としないで製品意思決定を行うことができる。」（拙稿，1988，26 頁）

ここには、2つのケースが紹介されている。1つは振替価格制、もう1つは社内手数料制を利用して、次のような図式で、市場情報および市場取引が組織内に導入されている。

図表 6 振替価格制と社内手数料制の導入



更に、2002 年論文では、市場志向のシステムが外部情報（市場情報）を組織内部に導入するシステムであるという点を強調し、企業の内部情報を強調する資源アプローチの議論との整合性を論じた（拙稿，2002a，63-64 頁）⁷。

以上を要するに、市場志向のシステムの意義は、市場価格ベースの業績目標を利用する目標原価計算といったレベルにとどまっていないことを理解する必要がある。市場情報をより直接に組織内へ取り込もうとするフィロソフィーに注目することが必要である⁸。そこで、以下、市場と組織の相互浸透、更に、伸縮的分業、ネットワーク組織の概念を検討することとしたい。

6.2. 市場と組織の相互浸透

市場志向のシステムは、市場情報を直接に組織内に取り込む。つまり、市場志向のシステムは、市場と組織の相互浸透という状況を作り出すためのシステムであると言える。市場と組織の相互浸透という概念は、日本の産業社会を説明するために提示された概念であり、次のような分析フレームワークが提示されている（今井・伊丹・小池，1982，136-143 頁）。

市場と組織を対比するために、意思決定の原則と、意思決定に関わる主体間の関係という2つの軸を用いるが、そこで、市場と組織のそれぞれにおける、意思決定原則と意思決定主体間の関係を次のように定義する。

図表 7 市場と組織の定義

	意思決定の原則	意思決定主体間の関係
市場	価格に基づく意思決定 (M_1)	参入・退出が自由な取引者間関係 (M_2)
組織	権限に基づく意思決定 (O_1)	継続的な関係を持つ組織参加者間関係 (O_2)

このように市場と組織の純粹型を定義した上で、市場と組織の相互浸透の状態をMとOの組み合わせによって表現している。次の図は、その状態を示したものである。

図表8 市場と組織の相互浸透

主体間の関係 意思決定原則	M2	M2+O2	O2
M1	純粹の市場	①	②
M1+O1	③	④	⑤
O1	⑥	⑦	純粹の組織

(注) ①～⑦ 中間組織（市場と組織の中間にあるという意味）

このフレームワークによれば、振替価格システムの導入は①ないし②の状態を意味している。主体間に忌避権限があれば①、なければ②の状態である。また、研究開発費の配分において、経常的な研究開発費については依頼部門と担当部門の間に市場に準じた取引を行い、戦略的な研究開発費については社長のリーダーシップの下に配分されるという場合は、⑤の状態である（今井，1983，40頁）

ところで、市場と組織の相互浸透の概念は、主体間の緩やかな結びつきという概念を導く。

「市場の場合であれ、組織の場合であれ、問題のポイントは分業の連結の仕方にある。そして、市場と組織の相互浸透がこの点に意味するところは、いずれの場合にも組織間の緩やかな結びつき（ルース・カップリング）が問題のカギだということである。…企業の内部組織において…市場に準じた資源配分が行われることは、企業を構成する諸単位組織間の連結が緩やかなものであり、企業はあたかもそれらの単位組織の連合のごとくに運営されることを意味している。」（今井，1983，42-43頁）

以下、本稿では、ルース・カップリングの概念に関連する、伸縮的分業、更にネットワーク組織を検討することにしたい。

6.3. 伸縮的分業

従来の安定した、大量生産・大量販売の時代においては、企業経営における情報観は「肝心な情報は組織の上層部にある」⁹というものであり、また、その分業観は固定的分業観であった。

「どこかに大量に需要が存在し、作れば売れるという期待をつかんだ企業者が、それを作るに必要な技術・資金・労働力を動員し、それをヒエラルキー型の組織で運営するという文脈では、その企業者が掴んだ情報こそが事業にとって肝心な情報であって、あとは、その情報をヒエラルキー組織に流していけばよいということになり、また、分業観も、仕事を細分化し、固定化し、それに労働力を特化させるという固定的分業観となる。」（今井・金子，1988，29-30頁）

大量生産の時代は、トップが把握する市場情報を基礎に、専門化原則に従って編成された固定的な組織によって製品の製造・販売が行われる。各従業員は、その固定的分業の下で、自分に割り当てられた仕事に専念し、能率向上に努めるだけである。また、特定の標準製品の存在

戦略的管理会計論
—伝統的管理会計論との対比—

が所与であっても、毎期の需要量は不確定であるから、仕事量の調整は必要である。そこで、販売予算を基礎とする予算システムを通じて、全社の活動量が調整される。

「固定的に分業を進めていくことは、最終製品の販売計画を先ず立て、それに基づいて生産計画が立てられることを意味するが、そうすると、製造工程のみでなくマーケティングを含んだ事業計画そのものがヒエラルキー状に進行することになる。販売計画が達成されなければすべてが狂ってくるので、その達成のためにはマス広告その他の販売促進のためのあらゆる手段が動員される。しかし、この種のマーケティングにおいて、消費者と生産者との結びつきはきわめて間接的かつ一方的である。結局、供給者が消費者に力づくで製品を押し込むという、ガルブレイス流の世界が実現する。」(今井・金子, 1988, 64-65 頁)

それに対して、現代は、技術革新の激しい、多品種少量生産の時代である。多品種少量生産の時代には、分業方式は、大量生産型の固定的分業ではなく、伸縮的分業になるという。

「これまでの分業は製造工程を細かく分け、その分割された細部の仕事それぞれに携わる人々が専門特化することで能率をあげるというものであった。経済学の教科書によく出てくるアダム・スミスのピン製造の例で、製造工程を材料を切断し、削り、磨くというように分割するというやり方である。今起こっている分業のやり方をピン製造の例で例えていえば、一人一人それぞれが違う種類のピンを作るというものだ。仮に 10 人の人がいるとしよう。一日に、前者では全員で同種のピンを 100 本作るとすれば、後者のやり方においては、一人一種類ずつ全体で 10 種類のピンが 10 本ずつできることになる。」(今井・金子, 1988, 59 頁)

この例は、伸縮的分業という概念を説明するために使われているものであるが、必ずしも適切な例ではない。作業工程を分けるのが「固定的分業」、担当する製品を分けることが「伸縮的分業」であると理解されそうだからである。実際、すぐに続けて、次のように論じられている。

「注意したいのは、この転換の意味するものが単に製造されるピンの品種が増えたという量の問題ではなく、役割分担が固定的か否かという点に関する作業の方法の質の変化だということである。」(今井・金子, 1988, 60 頁)

大量生産型の分業は、特定の作業のみを担当する、上司から決められた仕事を担当するという意味で、固定的分業であり、また、その仕事のアウトプットである製品は標準化され、作業に関する情報も上司から与えられている。それに対して、多品種少量生産型の分業は、絶えず変化する問題状況に応じて行すべき仕事が変わるという意味で、伸縮的分業なのである。役割分担、担当する仕事の範囲・内容が固定していないという点が特徴である。伸縮的という言葉は、現代は「世界の市場を相手に、ライフサイクルの短い需要を対象とし・・・たえざる技術革新を伴って対応しうる伸縮的な供給システムを作っていく」(今井, 1990, 42 頁) ことが必要な時代であるといった具合に用いられるのである。

このように理解するとき、固定的分業に比較して、伸縮的分業では、従業員と市場の関係がより直接的になることが強調される。

「かつてのヒエラルキー組織では、市場に直接に接しているのは営業やマーケティング関係のごく少数の人々で、他はそこからもたらされる間接的情報に基づいてもらって組織の内部を見て行動していた。しかし、膨大な数の仕事の集合体としての組織は、個々の仕事を担当する者、またそれを支える者が多かれ少なかれ直接に市場に接するのである。また、それが可能になるように組織を設計しなければならない。われわれは前者を固定的分業、後者を伸縮的分業と呼んだことがあるが、両者の本質的な違いはこの市場に対する『間接性』と『直接性』にある。」(今井, 1990, 48 頁)

6.4. 従業員と市場の直接的関係

市場志向のシステムは、従業員と市場の直接的関係という観点から捉えることができる。この点は重要なポイントであるので、トヨタ生産システムとフォード生産システムの例を使って、もう少し説明を加えておく。

トヨタ・システムとフォード・システムは、どちらも流れ作業を基本とする生産方式であるのに、大変に異なったシステムになっている。それはなぜか？大野耐一氏は次のように説明する。

「なぜこうもフォード式とトヨタ式では違いが出るのか。なぜ対立的になるのか。たとえば、ロットを大きくして量をこなす、各所に手持ちの在庫を必要とするフォード方式に対して、トヨタ方式はそれら在庫から生ずる恐れのあるつくり過ぎのムダ、それを管理する人・土地・建物などの負担をゼロにしようという考え方である。そのために『ジャスト・イン・タイム』に後工程が前工程へ必要な部品を引き取りにゆく『かんばん』方式を実践しているわけである。『後工程が引き取った量だけ前工程が生産する』ことを貫くためには、すべての生産工程が、必要な時に必要なだけ生産できるような、人も設備も用意しておかなければならない。その場合、後工程が時期と量についてバラついた形で引き取ると、前工程は人と設備に関してバラつきの最大限の能力を用意しておかなければならなくなる。…そこで生産の『平準化』を厳格に行い、バラつきをつぶす。その結果は、ロットを小さくして、同じ物をたくさん流さないようにする。…要するに、フォード式は同じ物をまとめて作ってしまおうという考え方なのに対して、トヨタ式は最終の市場では、お客さんが一人、一人、違った車を一台ずつ買うのであるから、生産の場においても一台、一台つくる。部品をつくる段階においても、一個、一個つくっていく。つまり『一個流しの同期化生産』という考え方に徹するやり方である。生産の『平準化』のために、『ロットを小さくする』結果として、『段取り替えをすみやかに』のニーズが当然出てくることになる。」(大野, 1978, 175-176 頁)

2つのシステムはいずれも流れ作業を基本にしているが、フォード・システムはプッシュ・システム（押し出し方式）であるのに対して、トヨタ・システムはプル・システム（引っ張り方式）であるというわけである（大野, v 頁）。

しかしながら、本稿では、2つのシステムの違いを従業員と市場の関係の直接性という観点から捉える。すなわち、フォード・システムでは「中央の計画部署」が達成すべき目標とその達成方法を計画し、その実行を従業員に命令するのに対して¹⁰、トヨタ・システムでは市場情報を直接に従業員に伝え、従業員自身に市場適応の行動を取らせているのである（拙稿, 2002a, 64 頁）。

6.5. 直接性の程度

市場志向のシステムは、市場情報を直接に組織内に取り込み、従業員と市場を直接に結び付けようとするシステムである。市場志向のシステムをそのように理解すると、等しく市場志向のシステムといっても、目標原価計算と協議価格では大きな違いがあることに気づく。すなわち、目標原価計算システムでは、市場価格をベースに上司が目標原価を設定し、それを部下に指示する。それに対して、協議価格システムでは、市場価格をベースに部下の間で振替価格や社内手数料の交渉が行われるのである。

目標原価計算と協議価格では、直接性の程度に違いが存在する¹¹。振替価格や社内手数料を交渉によって決定する協議価格システムは、目標原価計算とは異なり、単に市場価格をベースにした業績評価を行うのではなく、組織内に市場メカニズムを導入している点が重要である。そのようなシステムを有効に機能させるためには、交渉当事者に忌避権限を与えることが必要とな

戦略的管理会計論
—伝統的管理会計論との対比—

る。組織内外に他の取引相手を求める自由を与えることが必要となるのである。

組織内への市場メカニズムの導入は、どのような製品・サービスに対する需要があるのかが不確実で、また、その需要が変化する時代においては、不可欠であると言えよう。そして、その結果、組織単位間の結びつきは緩やかになり、組織単位間の連結は、固定的な連結ではなく、緩やかな連結へと転換することに注意する必要がある。換言すれば、固定的分業から伸縮的分業（ネットワーク分業、ネットワーク組織）へと転換するのである。

「(どのような変数が関係してくるか自体が分からないという意味での不確実性に対処するためには) 組織自体に多様性を持たせ、情報の獲得の仕方自体に多元性を持たせなければならない。つまり、組織のそれぞれのところに、みずから情報を集め、みずから問題を解決し、状況を切り開いてゆく能力を持たせることが望ましくなる。」(今井, 1990, 27 頁)

「マーケティング, 生産, および研究開発のすべての人々が直接に市場に接するためには、ヒエラルキー型の組織構造ではなく、小さなネットワークを連結し重ねてゆく型のネットワーク組織に向かわざるを得ない。…内部組織もネットワーク型となって、外部と多様に連結するのである。」(今井, 1990, 28-29 頁)

緩やかな連結の伸縮的分業を行う組織の特徴は、次のようなものである(今井, 1983, 43 頁)。

- ① それぞれの単位組織が自律性を持ち、自らの環境を細かく見て適応するので、小さな環境の変化に敏感に反応することができ、また、それが多様なルートで諸単位間に伝達されるので、全体として環境に敏感なシステム足りうる。
- ② 各単位組織は、独自に主体的に環境に対応していくので、適応の仕方に異質性、独自性を確保でき、どこかに創造的な解を生みうる可能性を持っている。
- ③ 堅い連結の組織と比較して、単位組織間の相互負荷が軽いので、予期せざる環境の変化に対する弱性が小さい。

7. むすび

本稿では、戦略的管理会計の意義を明らかにした上で、その特徴を列挙し、特に市場志向のシステムであるという観点から考察を加えた。市場と組織の相互浸透なる概念に着目し、伸縮的分業、そしてネットワーク組織の概念に到達した。結びに当たって、今後の研究で注目している点のいくつかに触れておきたい。

まず、ネットワーク組織におけるマネジメント・コントロール・システムのあり方を研究するためには、部分と全体の関係を研究する必要があるように思われる。機械システムでは、個々の部品は機械の一部として機能するが、部品は部品でしかない。部分としての情報しか有していないため、全体から切り離されたなら、それ自体は価値がない。しかし、生物のような有機的システムでは、個々の細胞は部分としての機能を果たしているが、同時に全体としての情報も有している。そのため、1つの細胞から全体を創りだすことさえ可能である。ネットワーク組織における組織単位はそれぞれが自律性を持ち、生物の細胞のような存在である。そこで、各組織体の行動を組織全体の中で調和させる工夫が必要となる。

「構成員の自発的行動がネットワーク全体の脈絡を生成するには、マクロレベルとミクロレベルの間に相互作用のサイクルが成立することが必要だ。つまり、全体の脈絡は個々の解釈を束ねて構成されたものである一方、個々の解釈を形成するのに全体の脈絡が必要だというサイクルである。…ネットワーク構成員はこのミクロ・マクロ・ループを持っていて、各自が主体的に行動する中にも、そこには全体の雰囲気とか共通意識とかというマク

ロ情報を常に察知しながら自らの行動を調整するというメカニズムがあることが、ネットワークに脈絡がつくための必要条件である。」(今井・金子, 1988, 216 頁)

「(部分と全体をつなぐしぼりの糸が) 企業の場合でいえば収益性の条件であり, 社会全体でいえばプライス・メカニズムだと考えるのである。ネットワーク多様体はその糸にどこかで接しなければならない。しかし, その接しているという条件を満たす限りでは, 多様体は自由な関係を作り, 部分と全体との創発的な関係を通じて自在に変容しつつ, 全体の秩序を形成してゆくのである。」(今井・金子, 1988, 265-266 頁)

市場と組織の相互浸透という概念から中間組織の概念が導入されたが, 「この中間組織という言葉は, …社会学などで使われている言葉ではコンパートメントといってもよいし, またコンピュータ関係でよく使われるようになった『モジュール』という言葉に言い換えてもよい」(今井, 1983, 242 頁) という。モジュールは近年注目されている概念であり, モジュールという切り口も興味深い。

また, ネットワーク組織におけるマネジメント・コントロール・システムを研究するに当たって, リゾミックなシステム観を組み込むことが必要であるという議論も注目される。リゾームというのは差異化の運動体で, ヒエラルキー構造を持たず, センターもなく, 諸要素が複雑にもつれ合った相互作用をなしているカオス系である(今田, 1993)。その意味で, リゾームはアンチ・コントロールのシステムであり, リゾームという差異化の運動体がもたらすのは, 既存の制度には収まりきらない, あるいは処理できない「ゆらぎ」の発生である。「ゆらぎ」は自己組織化のパラダイムの基本的要素であるから, リゾミックなシステム観を組み込むとは自己組織化の議論を組み込むことを意味する¹²。

リゾームはアンチ・コントロールのシステムであるとすれば, それをマネジメント・コントロール・システムの議論に組み込むことができるのか。そんな疑問が生じよう。しかし, ゆらぎだけでは組織の体をなさない。「企業組織にゆらぎが必要だ」という議論が, 近年多くなっている。…(しかし) 単に, 組織の中にゆらぎを創りだせばうまくいくわけではない。それらが互いに協同しあって, 増幅し, 新たな秩序形成をするメカニズムの解明が必要である。」(今田, 1993, 15 頁) 確かにゆらぎを発生させるために, 極端に言えばコントロールをなくすことが必要である。しかし, 新たな秩序形成のためには, 何らかのコントロールが必要になる。要するに, コントロールを強めたり弱めたりすること, すなわち, コントロールの緩急が必要であると言えよう。

いずれにせよ, まずは実務の観察が必要である。京セラのアメーバ経営や前川製作所の独立法人経営(独法経営)は, 以上の議論に非常に近い実務である。これらの実務を研究することは, 変革の時代における管理会計論の構築を目指す研究者にとって興味深い課題である¹³。

謝辞

本稿は統一論題当日の質疑を踏まえて加筆したため, 当日の報告要旨およびメモと必ずしも同じでないことをご容赦願いたい。座長の上總康行教授(京都大学), ディスカッサントの櫻井通晴教授(専修大学)はじめ, 石塚博教授(早稲田大学), 小倉昇教授(筑波大学), 澤邊紀生助教授(京都大学), 挽文子助教授(一橋大学)から有益なコメントを頂いた。記して謝意を表したい。

戦略的管理会計論
—伝統的管理会計論との対比—

参考文献

- 今井賢一 (1983) 『日本の産業社会—進化と変革の道程』 筑摩書房。
- 今井賢一 (1990) 『情報ネットワーク社会の展開』 筑摩書房。
- 今井賢一・伊丹敬之・小池和男 (1982) 『内部組織の経済学』 東洋経済新報社。
- 今井賢一・金子郁容 (1988) 『ネットワーク組織論』 岩波書店。
- 今田高俊 (1993) 「ネットワーク論を超えて—リゾミックなシステム観—」 『フィナンシャル・レビュー』 2月号。
- 今田高俊 (2003) 「自己組織化の条件」〔特別インタビュー〕 『DIAMOND ハーバード・ビジネス・レビュー』 3月号。
- 大野耐一 (1978) 『トヨタ生産方式—脱規模の経営をめざして—』 ダイアモンド社。
- 岡本清・廣本敏郎・尾畑裕・挽文子 (2003) 『管理会計』 中央経済社。
- ゲオルク・フォン・クロー—一條和生+野中郁次郎 (2001) 『ナレッジ・イネープリング』 東洋経済新報社。
- 津曲直躬 (1977) 『管理会計論—企業予算と直接原価計算—』 国元書房。
- 露木恵美子 (2001) 「前川製作所：顧客との『場の共創』」〔ビジネス・ケース〕 『一橋ビジネスレビュー』 49巻1号。
- H・トーマス・ジョンソン+アンデルス・ブルムズ (河田信訳) (2002) 『トヨタはなぜ強いのか—自然生命システム経営の神髄—』 日本経済新聞社。
- 廣本敏郎 (1984) 「コントロールのための会計の発展—動機づけを中心として」 商学研究 25。
- 廣本敏郎 (1986) 「わが国製造企業の管理会計」 『ビジネスレビュー』 第33巻第4号。
- 廣本敏郎 (1993) 『米国管理会計論発達史』 森山書店。
- 廣本敏郎 (2002a) 「管理会計の課題と役割期待」 『JICPA ジャーナル』 7月号。
- 廣本敏郎 (2002b) 「ブランド価値評価モデルとブランド・マネジメント—ブランド・バリュー・ボードとブランド・バリュー・チャート」 『企業会計』 9月号。
- 廣本敏郎 (2002c) 「ブランド・マネジメント・モデル」 広瀬義州他著 『ブランドの考え方』 中央経済社。
- 廣本敏郎 (2003a) 「戦略経営と管理会計」 同志社大学大学院商学研究科大学院高度化推進研究計画報告書 『今日の会計制度の変革と国際化の理論的考察』。
- 廣本敏郎 (2003b) 「無形資産の蓄積・活用と管理会計」 『会計プロGRESS』 第4号。
- 三矢裕 (2003) 『アメーバ経営論—ミニ・プロフィットセンターのメカニズムと導入』 東洋経済新報社。
- 三矢裕・谷武幸・加護野忠男 (1999) 『アメーバ経営が会社を変える—やる気を引き出す小集団部門別採算制度』 ダイアモンド社。
- Anthony, R. N. (1957), "Cost Concepts for Control," The Accounting Review, April.
- Anthony, R. N. (1964), Management Accounting: Text and Cases, 3rd ed. Richard D. Irwin, Inc.
- Anthony, R. N. (1965), Planning and Control Systems: A Framework for Analysis, Harvard University Press.
- Hiromoto, T. (1988), "Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting," Harvard Business Review, July-August.
- Hiromoto, T. (1991), "Restoring the Relevance of Management Accounting," Journal of Management Accounting Research, Vol.3.

注

- ¹ 拙著 (1993, 298-299 頁) を参照されたい。
- ² 統制とは「計画によって明らかにされた目標とその達成方法に、人々の注意を向け、やる気を起こさせ、その実行を命令し、指導し、規制し、調整し、その結果を目標と比較して評価し、必要があれば是正措置をとること」(岡本他, 2003, 12 頁) である。
- ³ 図中にある「プランの指示」は、上司が部下に対してプランを指示・伝達することを意味するが、そのプランには「予算」だけでなく、「予算編成方針」や更に「戦略マップ」なども含まれる。
- ⁴ かつて拙稿 (1991) では、変革の時代の管理会計システムの要素として、①影響機能の重視 (a behavior influencing focus or linking organizational strategies to action), ②市場志向のマネジメント, ③ダイナミック・アプローチ, ④チーム・アプローチ (a team-oriented approach) の4つを列挙した。
- ⁵ ブランド・マネジメントとの統合という観点に関しては、拙稿 (2002b, 2002c) を参照されたい。
- ⁶ 学習する組織という観点に関しては、拙稿 (2003b) を参照されたい。
- ⁷ 拙稿 (2002a) に「資源アプローチは外部情報を重視し、市場志向マネジメントが内部情報を重視する」(64 頁) とあるのはミスプリである。
- ⁸ 事業部レベルで振替価格が交渉されることは伝統的管理会計でも論じられるところである。このケースで注目すべきは、事業部内の部門レベルでそのような交渉が行われていることである。
- ⁹ 絶えざる技術革新が重要となる時代には、上層の情報だけに基づく企業経営では不十分で、場面情報 (on the spot information) を重視する情報観が必要となる。また、場面情報が重要となる状況では権限の概念も変化する。すなわち、肝心な情報を上層部が持ち得た時代には権限を強制することが可能であったが、肝心な情報が社内に分散的に存在し、組織の下部ないし現場にあるという状況では強制的な権限は機能し得ず、権限によって命令しても人は動かなくなる。そのような状況では、権限は受容されてはじめて存在することになる (今井・金子, 1988, 44, 52, 122, 146-148 頁)。
- ¹⁰ フォード・システムは、第2次大戦後、多様な製品を製造するため、各部品をバッチ生産して、それを顧客の多様性との調整弁である倉庫に保管した。フォード・システムに関しては、拙稿 (2002a, 60-61 頁) も参照されたい。「生産システムを独立した各段階に分割—分断化—したために、それらの部門間あるいは在庫から最終組立へのモノの移動を調整するために進捗担当者や日程計画立案者が必要になった。…システムの各独立部門の作業員は在庫計画にあわせて生産に従事している。そのため、次の業務部門の作業員から迅速なフィードバックを受けることがない。その結果、多くの誤りや欠陥があっても見過ごされたり、あるいは発見しても意図的に無視される。誤りや欠陥は後に莫大なコストをかけてやり直し、修正されなければならない。」(ジョンソンら, 河田訳, 2002, 42 頁)
- ¹¹ 直接性の程度という観点から見ると、トヨタ・システムにおける従業員と市場の間の直接的関係は、従業員の連鎖という形で市場と結ばれている。「トヨタのような大規模な組織では、必ずしも従業員一人ひとりが『車の代金を支払う』最終顧客と直接的で相互作用のある関係を築けるとは限らない。むしろ、何百何千という企業内関係は、企業と最終消費者という全体の関係を満足していくものにする。」(ジョンソンら, 河田訳, 2002, 52 頁)
- ¹² 自己組織化の理論とゆらぎについては、今田 (2003) に依拠して、拙稿 (2003) で論じている。
- ¹³ 本稿では、冒頭で述べたように、マネジメント・コントロールのための管理会計に焦点を当てており、意思決定会計の領域には関与していない。同様の問題意識は次の所説にも見られる。「ここに戦略的という意味は、最近のその種の議論で見られがちのように、情報本部が何らかの戦略らしきものを先決して中央集権的に情報システムを作ることではない。伸縮的分業をどう進めていくか、そのための経営単位や、事業単位をどうまとめてゆくかという事業上の計画と、どういう情報をどこに入れるかという情報系の計画とを、どのように同時決定してゆくかの枠組みを決めることであり、それに応えるようなミクロ・マクロ・ループを作ってゆくことが、真に戦略的な情報システムを形成してゆくことにほかならない。」(今井, 1990, 84 頁)