

当てはまる。

このように、製造業の現場といってもいわゆる製造部門内の工程もしくは製品ライン別に利益責任を設定している場合や、間接部門に利益責任を設定している場合がある。製造工程別にせよ製品ライン別にせよ利益責任を設定することは、各工程で実施される作業が利益にどう貢献しているかを現場の従業員に意識づけることを目的としている。とくに、製品ライン別に利益責任を設定する場合は、現場の従業員に自らの作業が製品の価値にどのような貢献を果たしているのかに注意を向けさせ、単なる作業の効率化だけに終わらないよう意識改革を促すメッセージと捉えることができる。

(2) 非製造業の MPC

非製造業を対象とした MPC 研究も徐々に増加の傾向にある。具体的には、㈱イトーヨーカ堂における現場の利益管理、IT コンサルタント N 社におけるプロジェクト別ミニ・プロフィットセンター、個人向けサービス業 A 社のアメーバ経営、サンフロンティア不動産㈱のアメーバ経営、個人・グループ向けサービス業 C 社のミニ・プロフィットセンターなどである(図表 2 を参照)。

非製造業の MPC の事例では利益責任の組織単位は多様である。具体的には㈱イトーヨーカ堂では店別・商品別、IT コンサルタント N 社ではプロジ

図表 2 非製造業の主な MPC 事例

研究対象	利益責任単位	研究者(年)
㈱イトーヨーカ堂における現場の利益管理	・店舗別 ・商品別	佐藤 (1999)
IT コンサルタント N 社におけるプロジェクト別ミニ・プロフィットセンター	・プロジェクト別	岡田 (2003)
個人向けサービス業 A 社のアメーバ経営	・店舗向け部門別	横田・鶴飼 (2010)
サンフロンティア不動産㈱のアメーバ経営	・事業部内の小集団組織	
個人・グループ向けサービス業 C 社のミニ・プロフィットセンター	・店舗内のチーム	

エクト別, 個人向けサービス業 A 社では店舗内の部門別, サンフロンティア不動産(株)では事業部内の小集団組織, 個人・グループ向けサービス業 C 社では店舗内のチーム(個人でも利益目標を設定)という組織単位にそれぞれ利益責任を設定している。

先行研究では, 顧客と直接的に接する現場に利益責任単位を設定している。すなわち, 顧客へのサービス提供と収益の認識が可能な範囲で利益責任を持たせているのである。このことは後述するように, もともと利益責任が設定されていた組織単位を細分化し, 利益責任単位を再定義したということの意味する。よって, 直に顧客と接してサービスを提供し費用と収益を管理している場合, 責任単位レベルの利益が各個人の利益の合計であれば個人レベルまで利益責任を細分化できることもある。具体的には, C 社では個人別にサービス提供を実施して収益と費用を管理していることから, 個人の利益目標を持つことが可能であり, このような場合には利益責任は個人レベルにまで細分化されるのである。

(3) 製造業と非製造業における利益責任単位の相違点

MPC の事例から, 製造業と非製造業によって利益責任の設定に相違点がみられた。利益責任を設定するプロセスを理解するためには MPC の特徴を確認しておく必要がある。MPC の特徴は, Cooper (1995) が指摘しているように 2 点あげられる。すなわち, もともとコストセンターであった責任単位をプロフィットセンターに変換していること(利益責任の付与)と, 利益責任をともなった小規模な自律的組織単位を形成すること(利益責任単位の細分化)である。製造業の MPC はこの 2 つの特徴を併せ持つ利益責任単位が製造現場で工程別もしくは製品ライン別に設定され, また, 間接部門である営業部門(京セラ)や購買部門(オリンパス光学)にも利益責任単位を設定し, 利益管理を実践しているのである。

それに対して, 非製造業の MPC は異なるメカニズムで形成されている。

上述した MPC に関する 2 つの特徴のうち、先行研究の事例からは の利益責任の細分化が観察されるのみであり、両方の特徴を兼ね備えた事例はみられない。非製造業では顧客と直接的に接する対人的サービスを提供している組織が多く、現場ではサービスの生産と消費が同時に起こっていることが想定できる。担当の従業員が顧客と直接的に関与してサービスの生産と提供を行っていれば、個人レベルまで収益を認識できる場合もある。とすれば、もともとの利益責任単位のレベルをさらに細分化することは、改めて利益責任を付与するといったプロセスは必要ない。したがって、非製造業の MPC はもともとの利益責任単位からより小集団もしくは個人の活動ごとに利益管理を実践していると理解することができる。

以上、現場の対象範囲について MPC に関する事例を中心に検討してきた。製造業の MPC は、利益責任の付与と利益責任単位の細分化という 2 つの特徴にもとづいて、製造現場で工程別もしくは製品ライン別に利益責任単位を設定していることがわかった。それに対して、非製造業では、利益責任単位の細分化に基づき、より小集団もしくは個人レベルに利益責任を設定していた。次節ではこの点を踏まえながら、利益責任の細分化と付与について検討していく。

3 . 現場レベルでの利益責任の細分化と付与

利益責任の細分化は、責任単位をどのように設定するのかという問題を中心に責任会計における管理可能性原則によって議論されてきた。しかし、組織の中で相互依存性が高い場合、必ずしも管理可能性原則が説明力をもつわけではないことが明らかにされている（新井ほか、2010）。また、利益責任の付与については利益責任単位の特性（たとえば、真性プロフィットセンターと擬似プロフィットセンター）によって、期待される効果が異なるといえる。そこで、本節でははじめに利益責任の細分化を相互依存性の観点から考察し、

つづいて利益責任の付与について真性プロフィットセンターと擬似プロフィットセンターとに区分して検討していく。

(1) 利益責任の細分化

前節で議論してきたように、製造業および非製造業の MPC 事例は双方ともに利益責任の細分化という変化が生じていた。利益責任の細分化は利益責任単位の変化プロセスであるが、伝統的な責任会計では管理可能原則によって説明されている。

青木(1976)は「責任会計の責任組織となりうるためには、管理や活動についての責任をもつ者が明確にされているのでなければならない(p.114)」と指摘している。これは管理可能性原則に基づいた責任会計の本質を意味している。管理可能性原則にしたがえば、利益責任単位の細分化とは利益責任をもつ者が明確にされていることが前提となる。しかし、責任単位間で社内取引が頻繁に実施されている場合、利益責任を明確にすることは容易ではない。たとえば、製造業の MPC では社内取引を通じて情報を共有し、組織全体の目標を達成するために利益責任単位間で協働して活動しているのである。このようなケースではきわめて複雑な相互依存性の中で利益責任が細分化されていると考えられる。そこで、利益責任に与える相互依存性の影響を検討する必要がある。

Thompson(1967)は組織の相互依存性の程度を集積的(pooled)・順序的(sequential)・双方向的(reciprocal)によって分類している。集積的相互依存性は各部分が組織全体に対して別々の貢献を果たす状況であり、順序的相互依存性はある組織単位のアウトプットが別の組織単位のインプットとなり組織内で連続的なプロセスとなっている場合を指している。また、双方向的相互依存性はある組織単位が別の組織単位のインプットにもアウトプットにもなりうる状況を意味している。集権的相互依存性はどの組織にも存在するが、組織構造が複雑になるにつれ順序的・双方向的相互依存性が起こる

とされている。つまり、ある組織の相互依存性が高いといった場合、Thompson (1967) の定義にしたがえば順序的もしくは双方向的相互依存性が存在している可能性があるといえる⁽⁵⁾。

製造業の MPC では、製造部門内の工程間あるいは製造部門と間接部門との間で社内取引を行っている場合が多くみられ、まさに順序的もしくは双方向的相互依存性が存在している。そこで、利益責任の設定は社内での利益配分を公平に行うことが重要な課題となる⁽⁶⁾。すなわち、適切な振替価格を用いたコントロールが必要となるのである。しかし、相互依存性が高い場合は、利益責任の所在が不明確となるため、責任会計では十分な説明ができず別の観点から考察する必要がある。

たとえば、新井ほか (2010) は、製造現場における工程間の相互依存性の度合が非財務情報や利益情報の利用に影響を与えることを検証し、工程間の相互依存性が高まると利益情報の重要度が増すことを明らかにしている。この実証結果は工程間の相互依存性が高い場合に、責任区分が明確でないにもかかわらず利益情報の重要性が増していることから伝統的な責任会計では十分な説明ができないということを示唆しているのである。

また、相互依存性が組織内での利益情報の共有に与える影響は大きい。相互依存性が高い場合、各利益責任単位は自らの利益責任を果たすための行動と組織全体の利益目標達成のための行動とが相反することが考えられる。こういった場合、利益情報をどのように共有するのであろうか。目標一致の原則 (goal congruence) からすれば、組織全体の目標との整合性が最重要視される。しかし、そのためには各利益責任単位の従業員が自発的に目標一致に向けた行動を取る必要がある。上總・澤邊 (2006) によれば、MPC では現場の利益の合計が組織全体の利益の合計につながる「利益連鎖管理」を実現しているという。つまり、相互依存性の高い状況で MPC は利益責任単位間のつながりを強固にするメカニズムを有しているといえる。

しかし、利益責任単位が相互依存性の高い状況下で機能することは容易で

はない。窪田ほか(2004)は電子部品メーカー A 社の事例に基づいて、MPC のメカニズムが相互依存性マネジメントの機能を高めている一方で、逆機能の存在も指摘している。具体的には業務負担の増大や短期的な成果を求める行動といったことなどである。相互依存性の高い状況下で利益責任を細分化する場合、利益責任単位間の協働を積極的に促すメカニズムの存在が認められるが、それが十分機能するには現場の従業員がもつ価値観の転換や新たな意識のもとで行動が修正され、さらに習慣化されることが必要といえる。

これまで相互依存性の高い製造業を中心に議論を進めてきたが、相互依存性が低い場合はどうであろうか。非製造業の MPC の事例を検証した横田・鵜飼(2010)は、非製造業の多くは相互依存性が低い、すなわち各責任単位間での取引がほとんどみられず、独立していることを事例分析から発見している。相互依存性が低いということは、各責任単位の管理や活動についての責任が明確化されやすいと考えられる。責任会計の原則に基づけば、管理可能性が高まり、各責任単位ではより利益責任が明確に従業員に認識されるといえる。

しかし、相互依存性が低いことで、逆に利益責任単位間の協働意識が低くなるリスクもある。上述した Thompson(1967)による相互依存性の定義の中で、相互依存性が低い場合(集権的相互依存性)には各部分が別々に組織全体に対して貢献するとされていた。それによって、各利益責任単位による利己的な行動に対してコントロールが機能せずに、部分最適に陥ることも考えられる。また、組織全体の利益目標が達成しなかった場合、組織内で責任関係が明示的であるがゆえに個別の責任問題として処理される恐れもある。

以上のことから、製造業にみられる相互依存性が高い状況では、利益責任が明確ではないことから、利益情報を共有し協働で組織全体の利益目標達成へ向けた行動をとることが求められている。それに対して、非製造業にみら

れる相互依存性が低い状況では、利益責任が明確となることで、問題が組織全体で共有されにくいことから、利益責任単位間の水平的な協働をどのようにとるかが課題であるといえる。

(2) 利益責任の付与

利益責任の細分化と合わせて、もうひとつの MPC の特徴としてあげられるのが利益責任の付与である。Cooper (1995) はコストセンターをプロフィットセンター化して利益責任を付与するなかで、収益として市場価格が用いられる場合を真性 (real) プロフィットセンターとし、市場価格が用いられない場合 (通常、標準価格などにマージンを加算して設定) を擬似プロフィットセンターと定義づけている。なお、利益責任が付与される際、その責任単位が細分化プロセスを伴っていれば真性 MPC と擬似 MPC にあえて識別することも可能である。だが、本稿では便宜上、特段の明記がない限り真性プロフィットセンターと擬似プロフィットセンターを用いた場合にはそれぞれ真性 MPC と擬似 MPC も包含することとする。以下では、利益責任の付与に焦点を当てるため、真性プロフィットセンターと擬似プロフィットセンターについて概観し、現場レベルでの利益責任の付与を通じて期待される効果について検討する。

真性プロフィットセンターの事例としては、セーレン (足立, 2010) や京セラ、ハリマ化成(株)が確認されている。それに対して、擬似プロフィットセンターの事例は圧倒的に多い。たとえば、図表 1 では、ヒガシマル醤油、オリンパス光学、キリンビール京都工場、NEC 埼玉、住友電気工業(株)、電子部品メーカー A 社、北日本電線(株)などが該当する⁽⁷⁾。

真性プロフィットセンターの特徴は、前述したように市場価格でもって社内取引を実施する点にある。京セラやハリマ化成(株)では、社内取引だけでなく外部との取引も一部認めているため、振替価格の交渉に市場の競争原理を取り入れ、各責任単位に独立採算意識を強く醸成させることに成功している。

また、足立(2010)はサーレンの事例分析から、工場が営業部との間で価格交渉をする場が設定され、営業部が顧客のニーズを反映した価格や仕様で利益目標を達成できるよう原価改善にイニシアチブを取っていることを明らかにしている。

これらの事例に共通していることは、真性プロフィットセンターでは、営業部門が「マーケット情報を製造部門に伝えることが期待されている(三矢, 2003, p.79)」ということである。市場価格の設定で重要となるマーケット情報を営業部門と製造部門の間で共有し、その中で利益目標を達成するために必要な製造原価の改善が求められているのである。したがって、利益責任の付与が真性プロフィットセンターの形態である場合には、営業部門などによって市場価格を製造現場へ浸透させ、利益目標を達成するために必要な原価改善を製造現場で創意工夫していくことが期待されているといえる。

それに対して、擬似プロフィットセンターでは市場価格ではなく、仕切価格として標準原価にあらかじめ定められたマージンが加算された売価が用いられている。つまり、製造現場では標準原価の管理が行われることになる。このように擬似プロフィットセンターとは「業績の測定は利益によっておこなわれているが、経営管理者の権限は原価(あるいは収益)の発生額に関する意思決定権限に限定されているような責任単位である(伊藤, 1998, p.87)」といえる。つまり、擬似プロフィットセンターは市場原理を製造現場に直接反映させるような仕組みとはなっていないのである。

それでは、擬似プロフィットセンターでは利益責任を付与することにどういった効果を期待しているのだろうか。伊藤・菅本(2003)は、効果的な原価改善活動の動機づけと利益情報を用いた「前向き」な目標による意欲向上をあげている。効果的な改善活動とは、擬似プロフィットセンターによって作業と企業利益との関連づけを擬似的に行い改善すべき項目の優先順位を明確化することができる(吉田・松木, 2001)ということである。しかし、作業と企業利益の関連づけが正確にできなければ、原価改善活動としても実

行性のないものになってしまう(伊藤, 1998)。したがって, 効果的な改善活動は, 現場の従業員の活動と結果としての利益を正確に関連づけることで, 現場の従業員の納得も得られ動機づけの効果としても期待されるのである。

では, 製造現場で利益情報を用いることで「前向きな」目標になり, 従業員の意欲を向上させるとは具体的にどういうことであろうか。これは, 利益を増大させるという目標は原価を削減するという目標よりも改善を動機づける効果が強い(Kaplan and Cooper, 1998)ということを意味している。それについて, 渡辺(2008)は, 利益責任単位の細分化(小集団化)がもたらす効果と利益という表現がもたらす効果に着目し, 現場レベルで利益情報を用いることは従業員の自己効力感を醸成し, それが自律的な行動の先行要因となっていることを指摘している。つまり, 従業員が自ら考え行動した結果が利益という実績にどれだけ貢献したかを評価することで, 従業員が動機づけられることが期待されるのである。このように, 利益情報は人間の心理的側面に効果的に作用することが確認できる。

擬似プロフィットセンターは, 権限を原価に限定し, 収益は仕切価格などによってあらかじめ設定される。その意味で算出される利益は市場性がなく, また現場の従業員の権限も及ばないまさに擬似的な利益としての性格を有する。つまり, 擬似プロフィットセンターは, 権限が管理可能な原価に限定されている点で責任会計の原則に基づいているといえる。ところで, 責任会計の中でも動機づけ(モチベーション)は重要な要素である。たとえば, 青木(1976)は「モチベーションは責任会計の支柱をなすものであり, また責任会計はモチベーションへの配慮なしには展開しえない(p.111)」と指摘している。

すなわち, 擬似プロフィットセンターでは, 従業員のモチベーションの向上をさらに促進させるために, あえて権限の及ばない擬似的な利益にまで責任を負わせることで, 従業員を単なる管理可能な原価の改善という意識から利益目標へと貢献する原価の改善へと意識を転換させようと試みているので

ある。したがって、現場レベルで利益情報に基づいた「前向き」な目標を管理することは、擬似的な利益を用いることで責任会計の原則とモチベーションへの配慮を同時に達成する効果が期待されているのである。

4．会計情報の利用

本節では利益責任が付与された現場で会計情報を利用することの役割期待は何かを検討するために、まず現場レベルで用いられる会計情報の機能を確認する。具体的には、現場レベルでの会計情報利用を巡る議論について Hansen and Moritsen (2007) に依拠して考察していく。つづいて、MPC 研究に基づいて現場で会計情報を利用することの役割期待を検討する。

(1) 現場レベルでの会計情報利用を巡る議論

現場レベルでの会計情報の利用について、これまで多くの研究者がさまざまな立場からその有用性について検討している。なかでも Hansen and Mouritsen (2007) は、現場レベルでの会計情報の利用について、批判的見解とそれに対する彼らの反論という形式によって、4つの論点に分類し整理している。批判と反論をまとめたのが以下である。

第一の批判は、会計情報が集約された情報であるため、現場の実態に即した非財務情報(物量情報)の方が有用であるということである。それに対して、財務情報が現場の活動の経済的成果を評価するために重要な役割を果たしている点、また非財務情報が必ずしも実態を表していない点をその反論理由としている。

第二の批判は、会計情報は組織の中でトップダウン方式で用いられており、複雑で不確実な組織の現場では水平的に機能しないということである。それに対する反論として、組織横断的な協働を容易にするには、インセンティブの設定、組織目標の明確化および業績結果の報告といったことが必要であり、

そのためには会計情報が重要な役割を果たす点をあげている。また、会計情報はオペレーション自体を評価するわけではないが、柔軟性と生産性のトレードオフといった生産現場の問題を解決する上で役立つ点を述べている。

第三の批判では、標準原価計算に基づく会計情報が不利差異の原因そのものを示さないこと、標準以上の改善を従業員に求めないこと、また部分最適化を招くことなどをあげている。それに対して、標準原価には改善目標も含まれているので高い業績へのモチベーションとなる点、また標準を用いた業績尺度は個人やグループの業績評価を組織全体の業績と結びつけることで水平的な見方をサポートする点(第二の反論と同様の主張)などをあげている。

第四の批判は、会計情報はエンパワメントではなくトップダウンを促進するという点である。それに対して、会計情報はエンパワメントのもとで個人の学習や意思決定に対話的コントロールとして機能する点、また会計責任の構造は現代の製造現場でも重要な役割を果たしている点(たとえば MPC など)を反論としてあげている。

Hansen and Mouritsen (2007) が示した 4 つの議論は、大きく 3 つの論点に集約することができる。すなわち、現場レベルで用いられる会計情報は、問題の発見と解決へ向けた動機づけ機能、情報共有化機能、およびエンパワメント促進機能があるということである。

はじめに、問題の発見と解決へ向けた動機づけ機能は、現場活動の経済的成果としての会計情報をどのように解釈するかということに基づいている。現場で実践される行動と直接的に関連づけられる管理会計情報は必要ではあるが (Jönsson and Grönlund, 1988), 実際には行動と管理会計情報の正確な因果関係を見出すことは困難なため⁽⁶⁾, 管理会計情報は問題の発見とその解決に主たる役割があるのである (Jönsson, 1992)。この点について, Jönsson (1998) はカンパセーション・アナリシス(会話分析)を用いた事例研究から, マネジャーが会話の中で問題発見と注意喚起という文脈の中で会計情報を利用していることを明らかにしている。

ここで、現場情報とは何かを俯瞰すると、会計情報の他に生産に関する物量情報があげられるが、河田(2004)はさらに「非データ・場面情報」の重要性を指摘している(pp.128-131)。非データ・場面情報は目に見えない「非言語の世界」を意味しており、物量情報、会計情報との「意味の連鎖」を通じて、現場領域における経営情報の階層モデルを構成している。河田(2004)による現場情報の3階層は、各情報の特性を明確に分類することで、その役割について明らかにしている。非データ・場面情報はまだ情報としてデータ化されていないが、まさに現場で生じた事象に対して瞬時的な対応を導く原動力となりうる。それに対して、物量情報は起こった事象を数値によって顕在化し、また具体的な行動を実施するための先行指標となりうる。そして、会計情報は貨幣額によって表示することで、目標に対する結果を測定し、問題の発見と解決に向けての動機づけとなる。

現場では会計情報よりも非財務情報(非データ・場面情報や物量情報など)のほうが有用であるとした主張もみられるが⁽⁹⁾、現場情報のタイプとその特性によって、その場の状況と必要となる情報を見極めていくことが重要である。また、河田(2004)で指摘されていたように、異なった情報のタイプが有機的に関連し合いながら意味をなしている。したがって、会計情報による問題発見と解決へ向けた動機づけも、その他の現場情報と意味づけをされながら会計情報が用いられてはじめて機能するといえる。会計情報による経済的成果の測定は必ずしも各現場活動の直接的結果を表すものではないが、他の現場情報との意味づけをともなって問題を顕在化し注意喚起を促すといえる。

つぎに、情報共有化機能とは、会計情報が現場レベルで水平的に機能、すなわち組織横断的に情報を共有化させることを示唆している。これは、会計情報が組織のなかで共通言語として機能していることを意味している。たとえば、Wouters and Verdaasdonk(2002)は意思決定における会計情報の役割のひとつとして、複雑な知識を会計数値に変換することで理解を容易にし、

情報伝達時の共通言語となっている点を指摘している。共通言語としての会計情報によって、組織内のコミュニケーションも活性化されることが期待できる。

また、従来から指摘されていた垂直的な会計情報の共有も、現場レベルでの会計情報の利用には不可欠である。マネジャーによって、トップダウンだけでなくボトムアップ方向にも会計情報は伝達・共有され、マネジメント・コントロールとして機能している。たとえば、Hall (2010) は、マネジャーの業務の中で会計情報が現状を可視化すること、共通言語として機能していること、口頭で伝達することによって議論が促進することをその役割としてあげている。くわえて、松木 (2005) も MPC では会計情報が「現状を可視化する手段」「上司と班長の対話を促進する手段」(p.102) として役割を果たしていることを明らかにしている。このように、会計情報が共通言語として機能することで、現場活動の計画や実績が会計数値によって置き換えられ、垂直的かつ水平的な情報共有を通じて組織内での共通理解が高まることが期待される。

最後に、会計情報によるエンパワメントの促進についてである。Johnson (1992) は会計情報がエンパワメントではなくトップダウンを促進するべく機能していることを指摘している。そして、伝統的な管理会計情報を用いた現場のリモートコントロールから脱却するために、会計情報を用いたオペレーションのコントロールをやめ、現場からのボトムアップアプローチによる管理に転換するべきであると指摘している。現場のオペレーションを管理するのに会計情報の有用性は低いと強く主張したのである。

それに対して、会計情報がエンパワメントを促進するという反証が多くの MPC 研究で指摘されている(挽ほか, 2008)。現場レベルへのエンパワメントによってマネジメント・コントロールの拡張を図り(Otley, 1994)、現場レベルでの会計情報の積極的利用を支持する主張も多くみられるのである。とくに、エンパワメント状況における会計情報の主たる役割のひとつと

して、現場のマネジャーの利益意識を醸成することが明らかにされている(三矢, 2003)。

エンパワメントでは、現場のマネジャーが一人の経営者として計画を策定して実績を評価し、会計責任を果たすことが求められる。また、現場のマネジャーと従業員は意思決定の責任を共有し、その結果に責任をもつことが重要である(伊藤, 2001, pp. 172-173)。くわえて、会計情報によって問題を発見し解決へ向けた動機づけが促進され、目標を達成するための自発的な行動を導くと考えられる。したがって、現場レベルでの会計情報の利用がエンパワメントを促進する要因となっているのである。

以上, Hansen and Mouritsen (2007) を中心に、現場レベルで利用される会計情報の機能について検討してきた。本稿では、問題発見と解決へ向けた動機づけ、情報の共有化およびエンパワメントの促進をその主な機能として整理した。この点を踏まえて、MPC 研究を中心に現場での会計情報利用の役割期待についてさらなる考察を加えていく。

(2) 現場での会計情報の利用

現場レベルでの会計情報の役割期待をさらに明確化するために、先ほど整理した会計情報の3つの機能に基づきながら MPC 研究で導出された管理会計の要件について考察していく。MPC では会計情報が現場で積極的に用いられていることから、管理会計要件を考察することで、会計情報がどのように機能しているかを明らかにすることができるといえる。

谷(1996; 1997) および谷・三矢(1998) は、京セラの事例から管理会計の要件と組織の要件⁽¹⁰⁾ についてそれぞれ示している。ここでは谷・三矢(1998) で示された管理会計の7つの要件に基づいて検討していく(図表3を参照)。

第一に「理解の容易性」は、現場のマネジャーや従業員は会計の専門家ではないことから、現場で用いられる会計情報は理解が容易で単純であるべき

図表 3 MPC の管理会計要件

			谷 (1996)	谷 (1997)	谷・三矢 (1998)
管理会計の 要件	1	理解の容易性			
	2	成果の確認			
	3	情報のタイムリネス			
	4	共通言語としての管理会計			
	5	水平的インターアクションの促進			
	6	マーケット情報の共有			
	7	垂直的インターアクションの仕組み			

であることを示している。

第二に「成果の確認」は、現場でとった行動の成果を確認できることの重要性を述べている。それによって、現場の従業員のモチベーションにもプラスの影響を与えると考えられている。

第三に「情報のタイムリネス」は、環境の変化に迅速に対応するために情報を日次ベースで入手できることの必要性を指摘している。現場の従業員自らが情報を即時に入手できる環境を整備することを求めている。

第四に「共通言語としての管理会計」は、理解の容易性、成果の確認および情報のタイムリネスの3つの要件が満たされた場合に、管理会計が現場で共通言語として浸透し、従業員ひとりひとりに利益意識が醸成されるとしている。

第五に「水平的インターアクションの促進」では、個々のMPC間の相互依存性による問題は上司ではなく水平的インターアクションによって解決するべきであると示唆している。

第六に「マーケット情報の共有」は、MPCの業績を利益によって評価するために社内取引で市場価格を用いることから、マーケット情報をMPC間で共有することの必要性を述べている。

第七に「垂直的インターアクションの仕組み」は、会議などを通して垂直

的なコミュニケーションを図り全社的な利益管理を実践することの重要性を指摘している。

以上7つの管理会計要件のなかで、会計情報の機能がどのように実現されているのかを考察していく。理解の容易性とは、会計情報が現場の従業員にとってどこまで理解可能かということである。MPCの多くは製造現場が対象となっているため、現場の作業員は会計数値に不慣れな場合も多く、単なる会計数値の社内公表では十分な理解が得られないのである(吉田・松木, 2001)。そのため、製造現場のなかには作業員の理解を容易にするために、会計数値を棒グラフや丸の色と数字で表示する試みを実践している場合もある(谷・三矢, 1998)。現場で会計情報を用いた問題の発見と解決への動機づけを実現するには、詳細な会計数値ではなく、分かりやすく単純なもので十分可能であるといえよう。逆に、理解が容易でない会計数値は、現場の従業員を混乱させる危険性や、その他の現場情報(非データ・場面情報や物量情報など)にのみ関心が向けられてしまう恐れがある。したがって、現場レベルでの会計情報は理解の容易性を反映した情報であることが望ましいといえる。

成果の確認と情報のタイムリネスは、現場の従業員が会計情報を迅速に入手し、早期の問題発見と解決に役立てることが考えられる。現場に利益責任が付与されることで、現場では利益目標の達成が重大な課題となる。自らの行動が成果としてどのように表れたのかを知ることで、目標達成に向けた新たなアクションプランを策定することが可能となる。くわえて、会計情報を日次単位で入手することによって、利益目標達成へ向けた進捗度管理の精度が高まることが期待できる。また、三矢(2007)は日次決算が組織構成員にもたらす影響として、業務負担の増加による管理コストの上昇という負の側面をあげつつも「意思決定のスピードアップ」「ミクロの視点によるマネジメント」「経営者意識の醸成」「コミュニケーションの活発化」といった効果があることを指摘している。このように、会計情報の入手頻度が高まること

で現場が活性化することが期待される。

共通言語としての管理会計，水平的インターアクションの促進，マーケット情報の共有，垂直的インターアクションの仕組みは，さまざまな状況のもとで必要な情報共有を目指すことにある。まず，会計情報は共通言語として情報共有の手段となる。そして，会計情報といっても目的ごとに必要とされる具体的な会計数値は異なる。たとえば，真性プロフィットセンターとしての性質を帯びる製造部門では市場価格によって営業部門と価格交渉を行うため，マーケット情報が共有される。また，情報共有の対象は，組織の水平的および垂直的關係の中でみられる。現場の従業員間もしくは利益責任単位間で水平的に情報共有が行われる場合や，現場の上司と部下の間あるいは現場レベルとミドルレベルの間で，垂直的な情報共有が実施される場合もある。このように，現場では会計情報がひとつの情報共有手段として機能しうるといえる。

以上，現場レベルでの会計情報の利用について MPC の管理会計要件を踏まえながら考察し，会計情報が問題の発見と解決に役立ち，組織全体の情報共有を可能にすることを確認した。それに対して，会計情報のもうひとつの機能であるエンパワメントの促進は，各管理会計要件が有機的に結びつくことによって実現されるといえよう。すなわち，現場で用いられる会計情報が従業員によって理解可能であり，問題発見と解決への動機づけをもたらすこと，くわえて共通言語として垂直的・水平的な情報共有を可能にすることによってエンパワメントが促進するということである。したがって，現場レベルでは利益責任を果たすために会計情報を利用することで，エンパワメントを促進していくことが可能となるのである。

5 . 結 論

本稿では，現場での利益責任と会計情報の利用について 4 つの論点から議

論してきた。以下では、整理した内容に基づいて、今後の研究課題を述べる。

第一の論点は、MPC を中心とした先行研究ではどういった現場を対象としてきたのかという点であった。製造業の事例では、製造部門で工程別、製品ライン別、間接部門で営業部門や購買部門を現場として用いていた。それに対して非製造業の事例では、顧客に直接サービスを提供する部門を現場として位置づけ、具体的な対象範囲は店舗別、商品別、プロジェクト別などさまざまな形態をとっていた。

第一の論点をふまえると、製造業の現場は製造部門内の利益責任単位に焦点を当てており、今後同様な事例の蓄積が増えると考えられる。それに対して、非製造業に関する事例の現場は顧客に直接サービスを提供する場ということまでは共通しているが、具体的な利益責任単位は事例ごとに異なっている。よって、非製造業の事例では現場の利益責任単位をどこまで対象としているのかを明らかにし、責任範囲を明示した上で会計情報の利用に差があるかなどを検証していく必要がある。また、MPC 事例から、製造業の MPC は利益責任の細分化と利益責任の付与という2つの変化プロセスから形成されていたが、非製造業の MPC は利益責任の細分化のみで形成されていることがわかった。今後、製造業と非製造業の MPC について比較分析などを実施する上で、この変化プロセスの基本的な相違点と与える影響について考察していくべきである。

第二は、現場での利益責任の細分化は組織構造の違いによってどういった影響を受けるのかという点であった。本稿では、相互依存性の理論に基づいて利益責任の細分化への影響を考察した。主に製造業にみられる相互依存性が高い状況では、利益責任を明確にすることが容易ではない。そのため、利益情報を共有し、協働して組織全体の利益目標へ向けた行動をとることが求められている。それに対して、主に非製造業にみられる相互依存性が低い状況では、利益責任を比較的明確化することが可能である。しかし、責任が明確となるがゆえに問題が全体で共有されにくいことから、組織内の水平的な

協働をどのようにとるかが課題であるといえる。

第二の論点から、組織内および組織間の相互依存性が利益責任の細分化に与える影響を事例の中で明らかにしていくことが必要である。本稿では相互依存性の程度が高い場合と低い場合で、どういった利益責任への影響があるのかについて試論を行ったが、事例研究から影響に関する具体的な記述が求められる。また、相互依存性の影響は責任会計では十分に説明できないため、新井ほか(2010)の結果をさらに追試する実証研究についても重要である。

第三は、細分化された組織単位に利益責任を付与することはいかなる効果を期待しているのかという点であった。本稿では、利益責任の付与について真性プロフィットセンターと擬似プロフィットセンターに区別して議論した。真性プロフィットセンターでは、営業部門などを通じて市場価格を製造現場に浸透させ、利益目標を達成するための原価改善という意識を醸成させている。それに対して、擬似プロフィットセンターでは、責任会計の原則から原価に権限が限定されているが、あえて疑似的な利益にまで責任を負わせることで、利益目標達成に向けた原価改善へと意識を転換させている。

第三の論点から、利益目標を現場で用いることの意義が示されたが具体的にどういった場合に効果的であるかさらに検討が必要である。とくに効果を測定するにあたって、渡辺(2008)が用いた心理学をベースにした説明だけでなく、具体的に利益目標達成に向けてどういった行動の変化が現れたのかなどについて事例分析によって明らかにしていくことが求められる。

第四は、現場での会計情報の利用にはどういった役割期待があるのかという点であった。本稿では、これまで多くの研究者が議論してきた現場で会計情報を利用することについて、3つの機能に整理した。すなわち、問題の発見と解決に向けた動機づけ、情報の共有化、エンパワメントの促進である。また、MPCにおける管理会計の要件がこの3つの機能を実現することを確認した。

第四の論点から、現場で会計情報が用いられた場合、この3つの機能が実

現する要件をさらに検討していく必要がある。吉田・松木(2005)が実施した谷・三矢(1998)の7つの管理会計要件の追試だけでなく、継続的な事例研究などを通じて、新たな要因についても探究していくことが重要である。

以上の論点と課題を今後の研究のなかで取りあげていきたい。

(付記)

本稿は、科研費(若手(B):23730447)および大学高度化推進経費若手研究者への研究支援事業の経費(長崎大学)による研究成果の一部である。

(注)

- (1) 本稿では、主に学術誌および書籍に掲載されたMPC事例を選択し、ビジネス誌等にも掲載されている事例については省いた。それらの事例を含めた網羅的なレビューは鷓飼(2010)に詳しいので参照されたい。
- (2) なお、Cooper(1995)では太洋工業㈱の分社化の事例についても取り上げているが、MPCの定義からは外れるため本稿では除外している。また、庵谷(2011)では、「精密機械製造企業の擬似プロフィットセンター」(伊藤・菅本(2002))を含めていたが、本稿の「現場」の定義である「事業部よりさらに下位のレベルで利益責任が設定されている」という基準を満たしていないため除外した。
- (3) 同社のビール工場では各生産工程が「職場」と位置づけられている(伊藤,1998;伊藤・菅本,2003)。
- (4) 松木(2003)では、オリンパス光学が購買部門にMPCを設定していることのみに言及しているが、Cooper(1995)およびKaplan and Cooper(1998)では同社が製造工程別に擬似プロフィットセンターを設定している点も明らかにしている。したがって、本稿では、の分類として位置づける。
- (5) なお、本稿では相互依存性の程度を「高い」「低い」と表現しているが、別の言葉で言い換えると相互依存関係が相対的に「複雑」「単純」であることを意味している。
- (6) 企業内もしくは企業グループ内での組織間協働における利益帰属性については鈴木(2011)を参照のこと。
- (7) 伊藤・菅本(2003)は、擬似プロフィットセンターの事例として本文中に述べた以外に、伊那事業場の「グループ経営」、Texas Eastman社の3Bプラント、KOA㈱のKグループ、九州松下電器菊水工場、コニカ日野工場、クボタ製作所をあげている。また、伊藤・菅本(2002)は精密機械製造企業の事例研究を行っている。

- (8) ただし、製造現場では、原価改善活動の効果を測定する際に未実現利益・実現利益によって評価することが可能である。ここでいう実現の有無は、改善活動が実際にキャッシュフローを増加させたかどうかを意味する。詳細な計算方法は岡本(2000, pp. 885-891)を参照のこと。
- (9) たとえば、van der Veecken and Wouters(2002)は建設現場の事例研究において現場のマネジャーが会計情報をどのように利用しているかを検証し、意思決定に際しては会計情報よりも業務プロセスから直接得られる情報を重視していることを明らかにしている。
- (10) 吉田・松木(2005)は両要件の妥当性について㈱住友電気工業の事例を用いて追試している。

(参考文献)

- Cooper, R. (1995) *When Lean Enterprises Collide: Competing through Confrontation*, Boston: MA, Harvard Business School Press.
- Hall, M. (2010) "Accounting Information and Managerial Work," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.35, pp.301-315.
- Hansen, A. and J. Mouritsen (2007) "Management Accounting and Changing Operations Management," Hopper, T., D. Northcott, and R. Scapens, *Issues in Management Accounting 3th ed.*, UK: Pearson Education, pp.3-25.
- Johnson, H. T. (1992) *Relevance Regained: from top-down control to bottom-up*, NY: The Free Press.(辻厚生・河田信記(1994)『米国製造業の復活 トップダウン・コントロールからボトムアップ・エンパワメントへ』中央経済社。)
- Jönsson, S. (1992) Accounting for Improvement: Action Research on Local Management Support, *Accounting Management & Information Technology*, Vol.2, No.2, pp.99-115.
- Jönsson, S. (1998) "Relate Management Accounting Research to Managerial Work!" *Accounting, Organizations and Society*, Vol.23, No.4, pp.411-434.
- Jönsson, S. and A. Grönlund (1988) "Life with a Sub-contractor: New Technology and Management Accounting," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.13, No.5, pp.512-532.
- Kaplan, R. S. and R. Cooper (1998) *Cost & Effect*, Boston MA: Harvard Business School Press (櫻井通晴訳(1998)『コスト戦略と業績管理の統合システム』ダイヤモンド社。)
- Otley, D. (1994) "Management Control in Contemporary Organizations: Towards a Wider

Framework, " *Management Accounting Research*, Vol. 5, pp. 289-299.

Thompson, J. (1967) *Organizations in Action*, McGRAW-HILL, Inc. (高宮晋監訳 (1987)

『J.D. トンプソンオーガニゼーション・イン・アクション 管理理論の社会科学的組織』同文館出版。)

van der Veecken, H. J. M. and M. J. F. Wouters (2002) "Using Accounting Information Systems by Operations Managers in a Project Company, *Management Accounting Research*, Vol. 13, pp. 345-370.

Wouters, M. and P. Verdaasdonk (2002), Supporting Management Decisions with Ex ante Accounting Information, *European Management Journal*, Vol. 20, No. 1, pp. 82-94.

青木茂男 (1976) 『現代管理会計論』国元書房。

足立洋 (2010) 「製造部門における利益管理」『原価計算研究』第34巻, 第2号, pp. 68-78。

アメーバ経営学術研究会 (2010) 『アメーバ経営学 理論と実証』KCCSマネジメントコンサルティング株式会社。

新井康平・大浦啓輔・北田皓嗣 (2010) 「生産管理のための利益情報 日本企業の事業所・工場からの知見」『原価計算研究』第34巻, 第1号, pp. 139-150。

伊藤克容 (1998) 「擬似プロフィットセンターに関する考察」『産業経理』第58巻, 第3号, pp. 85-92。

伊藤克容・菅本栄造 (2002) 「原価改善活動を促進するマネジメント・コントロール・システムに関する事例研究 精密機械製造企業におけるグループ経営」『専修大学会計学研究所報』第5号, pp. 1-23。

伊藤克容・菅本栄造 (2003) 「擬似プロフィットセンターの多様性に関する考察」『會計』第163巻, 第3号, pp. 234-246。

伊藤嘉博 (2001) 『管理会計のパースペクティ』上智大学出版会。

鵜飼裕志 (2010) 『非製造業におけるミニ・プロフィットセンターの事例研究：製造業との比較を通じて』慶應義塾大学大学院商学研究科修士論文。

潮清孝 (2006) 「第9章 実地調査からみた京セラのアメーバ経営 京セラフィロソフィの役割を中心に」上總康行・澤邊紀生編 『次世代管理会計の構想』中央経済社, pp. 193-216。

庵谷治男 (2011) 「製品製造現場の利益管理」『商学研究科紀要』(早稲田大学大学院) 第72号, pp. 133-144。

岡田真 (2003) 「管理会計情報の有用性とミニ・プロフィットセンター N社の事例による考察」『原価計算研究』第27巻, 第2号, pp. 68-77。

岡本清(2000)『原価計算〔第六版〕』国元書房。

上總康行・澤邊紀生(2006)「第8章 京セラのアメリカ経営と管理会計システム」上總康行・澤邊紀生編『次世代管理会計の構想』中央経済社, pp.165-191。

河田信(2004)『トヨタシステムと管理会計 全体最適経営システムの再構築をめざして』中央経済社。

窪田祐一・島吉伸・吉田栄介(2004)「ミニ・プロフィットセンターの相互依存関係マネジメントへの役立ち - 電子部品メーカー A 社のケースを通じて - 」『原価計算研究』第28巻, 第2号, pp.27-38。

佐藤康男(1999)「流通業の管理会計 - スーパーストアの利益管理 - 」『国民経済雑誌』第180巻, 第5号, pp.1-20。

菅本栄造(2004)「ユニット採算システムの設計と運用方法 - ハリマ化成(株)のミニ・プロフィットセンターの事例研究 - 」『会計』第166巻, 第6号, pp.30-44。

菅本栄造・伊藤克容(2003)「括りの小さな擬似プロフィットセンターと管理会計 - 事例研究:住友電工グループのラインカンパニー制」『産業経理』第62巻, 第4号, pp.42-60。

菅本栄造・牧野信夫(2005)「ハリマ化成(株)におけるユニット採算システム ミニ・プロフィットセンターの管理会計システムの構築に向けて」『経理研究』第48巻, pp.315-329。

鈴木寛之(2011)「自律的組織の企業グループ内組織間協働にみる利益帰属の微調整 - 鹿島エレクトロニクス事例から - 」『原価計算研究』第35巻, 第1号, pp.84-94。

谷武幸(1996)「ミニ・プロフィット・センターの管理会計:エンパワメントを求めて」『税経通信』第51巻, 第15号, pp.17-23。

谷武幸(1997)「エンパワメントの管理会計:ミニ・プロフィットセンター」『Business Insight』第5巻, 第4号, pp.28-35。

谷武幸(1999)「ミニ・プロフィットセンターによるエンパワメント アメリカ経営の場合」『国民経済雑誌』第180巻, 第5号, pp.47-59。

谷武幸(2000)「マイクロ・プロフィットセンターによるエンパワメント」『JICPAジャーナル』第541巻, 8月, pp.80-85。

谷武幸(2005)「京セラアメリカ経営 - 自律的組織とその統合の視点から」『企業会計』第57巻, 第12号, pp.27-34。

谷武幸・三矢裕(1998)「NEC 埼玉におけるラインカンパニー制:ミニ・プロフィットセンターの管理会計の構築に向けて」『国民経済雑誌』第177巻, 第3号, pp.17-34。

挽文字・松尾貴巳・伊藤克容・安酸健二・新井康平(2008)「分権的組織の管理会計研究の

- 回顧と展望』『国民経済雑誌』第198巻, 第1号, pp.61-77。
- 松木智子(2003)「ミニ・プロフィットセンター・システムの特徴と効果 - 住友電気工業㈱の予備的調査を通じて」『青森公立大学経営経済学研究』第9巻, 第1号, pp.21-49。
- 松木智子(2005)「ミニ・プロフィットセンター制によるマネジメント・コントロールの分析 結果・行動・人事・組織文化によるコントロールの視点から」『原価計算研究』第29巻, 第1号, pp.92-104。
- 松木智子(2006)「ミニ・プロフィットセンター制における管理会計情報の役割 - 上司とミニ・プロフィットセンター長とのアカウンタビリティ関係」『原価計算研究』第30巻, 第1号, pp.20-34。
- 三矢裕(1997)「任せる経営のメカニズム - 事例研究: 京セラ・アメーバ経営」『Business Insight』第5巻, 第4号, pp.64-77。
- 三矢裕(2003)『アメーバ経営論』東洋経済新報社。
- 三矢裕(2004)「京セラアメーバ経営におけるエンパワメントとコントロール」『企業会計』第56巻, 第5号, pp.65-71。
- 三矢裕(2005)「京セラアメーバ経営におけるエンパワメントとコントロール」櫻井通晴編『企業再編と分権化の管理会計 - 企業価値を高める再生の手法』中央経済社, pp.174-184。
- 三矢裕(2007)「日次決算導入がもたらす組織行動への影響 株式会社ドンクにおけるアクションリサーチ」『原価計算研究』第31巻, 第1号, pp.1-13。
- 吉田栄介・松木智子(2001)「擬似ミニ・プロフィットセンターのエンパワメント: 住友電気工業㈱のケースを通じて」『商経学叢』第47巻, 第3号, pp.171-190。
- 吉田栄介・松木智子(2005)「住友電工のミニ・プロフィットセンターとエンパワメント」櫻井通晴編『企業再編と分権化の管理会計 - 企業価値を高める再生の手法』中央経済社, pp.157-173。
- 横田絵理・鵜飼裕志(2010)「非製造業におけるミニ・プロフィットセンターの活用」『産業經理』第70巻, 第3号, pp.73-84。
- 渡辺岳夫(2008)「ミニ・プロフィットセンター・システムの情報特性と人間心理」『會計』第174巻, 第7号, pp.31-46。