

1. 論文の構成

本論文の構成は次の通りである。

序章 問題提起

第1節 問題意識

第2節 本書の構成

第1章 先行研究の検討

第1節 1950年代における研究

第2節 1960年代における研究

第3節 1970年代における研究

第4節 1980年代以降における研究

第5節 本章の要約

第2章 本研究の課題と方法

第1節 研究課題

第2節 研究方法

第3章 花王株式会社のケースリサーチ

第1節 はじめに

第2節 企業理念、経営哲学と組織風土・文化

第3節 個々の管理会計システムの導入と進化

第4節 トータル・システムとしての管理会計の進化

第5節 本章の要約

第4章 京セラ株式会社のケースリサーチ

第1節 はじめに

第2節 企業理念、経営哲学と組織風土・文化

第3節 会計学の導入と進化

第4節 第4節 アメーバ経営の導入と進化

第5節 トータル・システムとしての管理会計の進化

第6節 本章の要約

第5章 結論

参考文献

2. 序章 問題提起

わが国の管理会計研究者は、米国の管理会計理論と実務に強い関心を示してきた。研究者のみならず、企業の経営者も、米国の理論と実務から多くのことを学んできた。

しかし、米国の理論と実務を模倣して、すべてをそのままそっくり自社に移植してきたわけではない。日本独特の経営環境の制約に直面した経営者は独自に企業理念および経営哲学を創出し、各企業においてはこれを実践すべく、オリジナルな管理会計システムを構築してきたし、米国で誕生した管理会計システムを導入する場合も、自社に合った姿形にカスタマイズして導入してきたと思われる。

米国における伝統的管理会計論は1919-1929年の生成期、1930-1945年の成長期を経て、1946-1966年に確立したと言われている。この確立期において日米企業が直面していた経営環境は非常に大きく異なっていたことに筆者は注目したい。経営環境が大きく異なれば、企業の経営者が直面している問題もまた大きく異なり、したがって管理会計に対する役割期待も大きく異なると考えるからである。そうであるからこそ、日本企業に立ち入った実証研究の必要性が1950年代以降は少ないが複数の研究者によって叫ばれてきた。

しかるに、米国管理会計の発達については優れた研究が長年にわたって十分に蓄積されてきたのに比べ、日本企業の実態を直視した実証研究に基づく日本の管理会計の研究は圧倒的に不足している。本研究の目的は、わが国企業の実態を踏まえた実証研究を通じて、管理会計の発展を研究することである。この場合、米国管理会計論の確立期である1946-1966年、つまり戦後から現代に焦点を当てる。

3. 第1章 先行研究の検討

本章では、日本企業の実態を直視した1950年代以降の実証研究について検討する。

第1節では、1950年代の研究として、標準原価計算の日本企業への導入問題を取り上げている。当時標準原価計算に関する文献が激増したが、その多くは英米文献の単なる紹介であった。しかし、これをいかに欧米と経済環境を異にする日本企業に導入すべきかについて、一橋大学の松本雅男および日本能率協会の

島山芳雄等によって検討されている。この時代は戦後の日本企業の資本構成と金利の高さを反映して全社的に借入金が増大し、支払利子の問題が企業にとって大きな経営課題であった。そのため、原価管理問題に加え、工場別損益計算への利子の算入問題あるいは製品原価への利子の算入問題も研究されている。1950年代の研究は、日本能率協会、東京商工会議所や産業経理協会等を介して、研究者と企業の実務家とのコラボレーションが上手く図られていた。実務家によるケースリサーチも、内容が非常にリッチなものであった。

第2節では、1960年代の研究として、事業部制の導入問題を取り上げている。通商産業省産業合理化審議会管理部会財務管理分科会が1960年に「事業部制による利益管理」を答申したが、この答申は日本企業の実際をまったく踏まえていない米国の事業部制の紹介であるとして、複数の研究者および実務家から痛烈な批判を浴びた。例えば、事業部制は大規模企業の管理の発展形態とは必ずしも言えないし、製造部門と営業部門がそれぞれプロフィット・センターとなる職能別事業部制も存在する等、米国の事業部制とは異なる展開がこの頃から見られたのである。神戸大学の研究者溝口一雄と占部都美を中心に、事業部制による利益管理について、日本企業を直視し、その実務上の課題も含めて研究が行われた。わが国独自の内部資金制度についての研究はこの頃から行われている。

第3節では、1970年代の研究として、標準原価計算あるいは事業部制会計といった個々の管理会計システムではなく、トータル・システムとしての管理会計に焦点を当てた研究を取り上げている。東京大学の岡本康雄によって、日立製作所と松下電器産業を事例として、その誕生から1970年代までの企業行動について、経営理念および戦略的意思決定等の関係に焦点を当てた経時的なケースリサーチが行われた。この研究で採用された研究方法は、文献研究に加え、企業のトップ・マネジメント、海外子会社社長および相談役等に対するインテンシブなインタビューである。そこでは、両社における企業行動が進化的に発展していること、仮に同じ環境の下にあっても、経営理念が異なれば戦略的意思決定も異なり得ること等が明らかにされた。原価企画の研究が開始されたのもこの時代である。しかし1960年代に比べると、研究者と企業の実務家によるコラボレーションは著しく後退している。このことは当時複数の研究者によっても指摘されているが、雑誌の産業経理や企業会計の発行部数が極端に落ちたことがその証左であると言える。

第4節では、1980年代以降の研究について検討している。欧米の研究者が日本企業および日本企業の管理会計に注目するようになったことを背景に、日本企業を対象とした実証研究が急増した。日本の管理会計という概念が1991年以降用いられるようになったが、この文脈で議論されるのは、原価企画、原価改善、ミニ・プロフィットセンター、内部資金制度等多様である。ここで注意すべきは、これらの管理会計システムは1990年代に誕生したわけでは決してないことである。ABC/ABM、バランスト・スコアカードあるいはEVAR等米国で誕生したシステムの日本企業への導入問題を検討する導入研究が1990年代後半以降注目を集めた。これまでのケースリサーチでは管理会計・原価計算システムの設計部門(スタッフ部門)に対するインタビューが主流であったが、特に導入研究では、スタッフ部門に加え、例えばカンパニーの経営幹部をはじめ、異なる部門の様々な階層の経営管理者等、実際にシステムを通じて経営管理を行う経営管理者に対するインテンシブな聞き取り調査および参与観察等が多く行われるようになり、経時的な分析が増加した。さらに1990年代には、経営理念に加え、経営哲学や企業風土と管理会計との関係を射程に入れた研究が行われるようになった。

4. 第2章 本研究の課題と方法

第1節では、本研究の課題を明らかにしている。本研究の目的は、日本企業の管理会計実務に注目した管理会計の理論と実務の歴史的研究であるが、「発達史」というタイトルをあえてつけていない。これまでの管理会計研究では、どちらかといえば目的論的なアプローチが採られてきた。環境制約下で明確な目的をもって管理会計システムが導入され、計画通りに実行されたというスタンスに立った研究あるいはこのことを暗黙の前提においた研究が多かったといえる。管理会計システムの導入目的や導入の背景、システム設計については詳しいが、導入プロセス、導入の失敗、導入当初は意図していなかった効果の発現等はあまり考慮されてこなかった。

筆者は谷先生を委員長とする特別委員会のメンバーとして、科研費補助金基盤研究(A)からの補助金も受けて導入研究に携わる機会を得た。この研究を通じて学んだことは多いが、新たな管理会計システムを企業に導入するのは非常に大変であり、必ずしも事前の計画通りに実行できるとは限らないことを、リアルタイム分析によって身をもって学んだことが特に印象に残った。目的論のみに依存しない研究が求められている。

かくして本研究のタイトルを『管理会計の進化－日本企業にみる進化の過程－』とした。本研究の課題は、日本企業が独自に開発したシステムと、「日本的受容形態」を超えた米国発管理会計システムの日本企業への導入と進化に関する経時的な分析を行い、管理会計の進化の過程を検討することである。

その際注意すべきことは、企業においては、経営の様々なニーズに応じて複数の管理会計システムが同時並行的に活用されているという事実を認識することである。企業においては複数の管理会計システムが活用されているにもかかわらず、トータル・システムとしての管理会計に焦点を当てた研究は殊の外少ない。個々のシステムのみならず、トータル・システムとしての管理会計に焦点を当てて管理会計の進化を分析することが本研究の課題である。

この課題を解くための注意事項について、第2章の先行研究から学んだことは多い。第1に、会計技術的な側面としてのシステム設計のみならず、経営管理プロセスおよび経営管理への影響・効果について分析することが大切であることである。第2に、経営管理上の成否は管理会計システムの導入プロセスに依存するところが大きいことである。第3に、研究方法としてワンショットのインタビューあるいは管理会計システム設計部門のみに対するインタビューに比べて、複数の異なる部門の異なる階層の経営管理者に対するインテンシブなインタビューを行ったケースリサーチは内容が非常に濃いことである。第4に、企業行動には企業理念、経営哲学および組織風土・文化が少なからざる影響を与えることである。経営環境が大きく異なれば、企業の経営者が直面する問題も異なり、したがって管理会計に対する役割期待も異なる。しかし、経営環境が同じであったとしても、企業理念、経営哲学および組織風土・文化が異なれば、管理会計システムの設計、導入プロセスや導入効果が異なると考えられる。これら4つの視点を取り入れて第1の課題を解明することが第3

章と第4章の目的である。

第2節では、進化の概念を用いた場合の研究方法を検討するために、進化の概念を用いた社会科学分野の先行研究を検討している。本研究では、分析方法として藤本(2000)による実証分析的な社会科学の立場からの方法論的進化論の概念(進化論的アプローチ)を採用する。但し、その一部に若干の変更を加えている。

進化論的アプローチに基づき、事後合理性をもつと思われる日本企業の管理会計システムはどのように構築されてきたのかという課題を解決するために、トータル・システムを構成する各システムについて、その起源(導入)と進化の過程を、ロジックとしては、環境制約、事前合理性(意図した効果すなわち導入目的)、事後合理性(意図せざる効果)、企業理念、経営哲学、組織風土・文化の6つを採用して分析する。

5. 第3章 花王株式会社のケースリサーチ

本章では、先行研究において日本企業に固有の平均的な環境適応パターンとして、H型と呼ばれる人的要素が重要な役割を果たすパターンに近い環境適応をする企業として挙げられた花王株式会社を事例として取り上げ、同社における個々の管理会計システムの導入と進化ならびにトータル・システムとしての管理会計システムのダイナミックな進化の過程を、前述した6つの導入と進化のロジックによって分析している。

第2節では、企業理念、経営哲学と組織風土・文化を検討している。

第3節では、トータル・システムを構成する個々の管理会計システムの導入と進化について、6つのロジックを使って説明している。トータル・システムを構成する個々のシステムとしては、花王の管理会計を築き上げてきた管理部門の初代長を含む3名の管理部門長経験者に対するインタビューに基づき、直接標準原価計算、P&A(profit and advertisement)、ポートフォリオ・マネジメント、TCRのための業績管理システムおよびEVAを取り上げている。

第4節では、トータル・システムとしての管理会計の進化について検討している。管理会計システムの導入と進化のロジックは多様であり、6つのロジックが複雑に絡み合っている。個々の管理会計システムは意図的に導入されたが、各システムはいずれも事前に意図した機能のみならず、事後的に導入当初は意図していなかった機能をも発揮してきた。過去50年間にわたって導入されたシステムはトータル・システムとしての機能を発揮した。この全体の機能は事後的な機能であると考えるのが自然である。花王では、事後的な業績評価というよりも、むしろ計画段階しかも次第に短期というよりも中長期の意思決定のための管理会計が重視されるようになった。トップはもとより、工場、研究開発部門、マーケティング部門の現場で管理会計が実際に活用されていることが特徴といえる。米国からの知識移転であっても、そのシステム設計や運用の仕方は米国とは異なる例が、特に1970年代以降に導入された複数のシステムに見られる。トータル・システムとしての管理会計システム導入の促進要因として、管理会計の所管部門である管理部門とその他の部門間の大胆な人事異動、複数の重要な部門のトップ間の緊密な関係、および経営哲学と組織風土・文化の存在を挙げることができるといえる。

6. 第4章 京セラ株式会社のケースリサーチ

本章では、先行研究においてV型と呼ばれるパターンに近い環境適応をする企業として挙げられた京セラ株式会社を事例として取り上げ、同社における会計学およびアメリバ経営の導入と進化、ならびにトータル・システムとしての管理会計システムのダイナミックな進化の過程を、会計学については前述した6つの導入と進化のロジックによって、アメリバ経営についてはそれに京セラの会計学のロジックを加えて分析している。

第2節では、企業理念、経営哲学と組織風土・文化を検討している。

第3節では、京セラの経営管理システムの根幹をなす両輪の一方として、同社の会計学の導入と進化について、6つのロジックを使って説明している。会計学としては、稲盛和夫の著書、京セラコミュニケーションシステムのコンサルタントの議論および先行研究を踏まえ、「一対一対応の原則」「筋肉質経営の原則」「ダブルチェックの原則」「完璧主義の原則」「採算向上の原則」「ガラス張り経営の原則」を取り上げている。

第4節では、京セラの経営管理システムの根幹をなす両輪のもう一方として、アメリバ経営の導入と進化について、6つのロジックに京セラの会計学を加えた7つのロジックを使って説明している。製造部門、営業部門、海外子会社、国内子会社、研究開発部門および物流部門と、アメリバ経営が導入された順に検討を行っている。

第5節では、トータル・システムとしての管理会計の進化について検討している。創業後数年間の環境制約が企業理念や経営哲学の生成に影響を与えた。会計学の生成・導入にも、環境制約からの少なからざる影響があった。会計学自体は比較的早く確立されたが、それを実践するためのシステム作りには相当な時間がかかっている。アメリバ経営は、全体としては事後的合理性をもったシステムであるが、すべて事前に合理的に設計されたわけではない。京セラでも花王と同様に、事後的な業績評価というよりも、むしろ計画段階における意思決定あるいは値決め、意思決定等における管理会計の役割が重視されている。月初に行われる会議では当月の予定組が重視されているが、予定に対して実績の達成が追及されないかと言えばそうではない。日次ベースで管理されている。月次や日次での計画に加え、次第にマスタープランや中期計画が編成されるようになったが、月次で予定を組み直したり、日次ベースの管理を重視している点は変わらない。トップはもとより、製造部門、研究開発部門や営業部門、国内および海外子会社においても末端のアメリバから本部長に至るまで現場で管理会計が実際に活用されていることが特徴である。トップ・マネジメントが、単なる会計によるコントロールを行うのではなく、完璧主義の原則により現場へ行って直接自分の目でマイクロも理解しようと努力し続けることが重要である。トップに負担がかかるシステムであるとも言える。アメリバ経営は、経営哲学と会計学の実践を共に相当重視し続けなければ企業理念を実現させることが難しい、実は非常に難しいシステムである。

7. 第5章 結論

本章では、まず本論文の貢献を指摘している。第一に、日本企業の管理会計実務に焦点を当てた実証研究を行っている先行研究を検討することによって、1950年代以降の日本の管理会計あるいは日本的な管理会計について明らかにしたことである。第二に、現実を直視し、生の声を研究に反映させるために、一般に入手可能な文献研究に加え、各社の様々な部門、異なる職位の経営管理者に対してインテンシブにインタビューを行うとともに、社内資料等を収集したり、このような研究方法を採用した先行研究を中心に検討することにより、2つの企業のトータル・システムとこれを構成する個々のシステムに焦点を当ててその導入の進化の過程を明らかにしたことである。日本企業が独自に開発した管理会計システムの導入と進化については京セラ、「日本的受容形態」を超えた米国発管理会計システムの導入と進化については花王によって、経時的にかつ細部にこだわって進化の過程を浮き彫りにしている。第三に、京セラと花王の2社を事例とした実証研究によって、システムは異なるものの両社に共通する日本の管理会計あるいは日本的な管理会計の特質の一端を明らかにしたことである。

最後に、本論文には残された課題も多い。第一に分析期間が過去50年以上に遡るため、事後的に執筆された資料に頼った部分が少なからずあったことである。非常に難しいことではあるが、既に引退した人物も含めたインタビューを数多く行うことによって、各システムを導入した当時の記憶や記録を充実させる必要がある。第二に、日本企業が独自に開発した管理会計システムとして内部資金制度を最初に生成(導入)した松下電器産業や、設立当時の京セラと同業の村田製作所について検討していない。事例を増やして日本における管理会計の進化について、体系的に分析する必要がある。第三に、企業理念、経営哲学とアムバ経営の関係については更なる考察が必要である。