

I

本論文は、日本企業で行われている管理会計がいかに形成されてきたかを、文献およびケースリサーチに基づいて、歴史的・実証的に解明したものである。

わが国における管理会計の研究・教育は、従来、米国から紹介された管理会計モデルを日本企業に導入・普及させることが、わが国経済の発展に不可欠であるという認識の下に展開されてきた。その導入・普及の過程で生じた問題は、一般に日本企業が合理的に運営されていないためであるとされ、改善すべきものであると理解されてきた。また、企業間で生じる多様性は、実務上の問題として研究の対象から外されてきた。しかし1980年代に、米国企業の国際競争力低下を背景に、米国の管理会計の適合性喪失(レリパンス・ロスト)が指摘され、学界および実務界において大きな論争が巻き起こった。そして1980年代後半以降、新しい管理会計技法が相次いで紹介され、わが国では米国生まれのABC/ABMやBSCを導入・普及させようとする動きが活発になったが、予想以上に普及が進まない現実と直面して、研究者の間では導入研究が行われるようになった。

このような状況の中で、筆者は、日本企業へのABCやBSCなどの導入過程を観察し、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知った。また、レリパンス・ロスト以降注目されるようになった日本の管理会計についても研究してみると、試行錯誤の中で年月をかけて形成されてきたものであることが判明した。そこで、目的をもった行動の失敗や思惑はずれ、意図せざる結果としてのシステム変異、環境に強いられた選択、怪我の功名など、さまざまな形での、意図せざる行動、あるいは不完全な目的追求行動に基づく変異も視野に入れる研究が是非とも必要であるとして、筆者は、日本企業における管理会計システムの進化の過程を解明しようと努めてきた。本論文は、その成果である。

本論文では、花王と京セラを取り上げて、その管理会計システムの進化の過程を詳細に記述している。加えて、特に戦後、米国の管理会計モデルを導入し日本企業の経営の合理化を図ろうとする時代の潮流の中で無視されてきた、日本企業の実態に関する当時の議論を掘り起こして、1980年代に米国管理会計のレリパンス・ロストが指摘されたときに世界から注目された日本企業の管理会計が形成されてきた土壌についても解明している。

II

本論文の第1章では、米国生まれの管理会計モデルが日本に紹介される過程で、日本と米国の企業環境の違いを明確に認識し、米国型モデルを単純に導入することができないことを指摘していた文献を渉猟し、日本の管理会計が形成された土壌を明らかにしている。

1950年代は、原価管理のための管理会計技法として標準原価計算が広く紹介され、導入された時代であった。しかし、原価管理は合理的に行われなければならないが、合理的な原価管理の方法は標準原価計算に限らないし、日本企業の経営環境では、米国型標準原価計算をそのまま導入することは決して適切でないといったことも指摘されてきた。日米の経営環境の違いとして指摘されたのは、次のような諸点である。

第1は、景気安定度の違いである。わが国の内外諸要因から、わが国では長期販売予測が困難であり、6ヶ月にわたる生産計画を持つ企業はきわめて少なく、その大部分は四半期であり、しかもその期間内における市場の変化による計画変更は頻発し、原価管理実務上、標準原価および変動予算などの改訂が頻繁に必要になる。そこで、すべてに厳密な基準を作ることは適切でない。また、景気安定度の違いは、生産する製品種類を大きく変動させる。製品の転換が激しいので、部門原価統制の原価報告より、製品別収益比較の報告あるいは新製品の採算に関する見積報告の方が重要である。

第2は、企業規模の相違である。従業員が100人とか200人といった小規模の企業で、徹底した標準原価計算制度を採用することは、生産構造が相当単純でない限り暴挙である。

第3に、わが国では米国に比して個別少量生産形態が多いことである。そのため、標準設定のための事務量が相当な大きさになるのであり、個別注文生産の工場では、一般に、実際原価計算から一足飛びに標準原価計算を採用することには無理がある。また、こうした工場では、適切な受注価格の決定のための正確な見積原価こそが利益を左右する要素である。そこで、個別注文生産工場では、実際原価計算を廃止し、まずは徹底的な見積原価計算に移行することが当面の順序である。

第4に、わが国では工業標準化の程度においてアメリカとは差があり、原材料の品質規格が十分安定していない。そのため、現場に対して、材料消費量差異や作業時間差異などの原価差額のすべてについて責任を負わせることができない。そのため、標準消費量の前提となる標準品質規格を明確にし、その標準規格に合った材料を購入しなかった場合に生じた数量差異については、購買責任部門に報告することが望ましい。

第5は、科学的管理法の浸透度の低さである。このような状況のもとで計算制度を性急に導入すると、原価計算と原価管理が遊離し、計算や原価報告は確かに存在するが、その目的とした管理効果が期待できないことになりかねない。まずは管理を板につかせることが肝要である。

1950年代後半から、わが国でも事業部制に対する関心が非常に高まった。そのような中で、1960年9月、通産省産業合理化審議会管理部会財務管理分科会から「事業部制による利益管理」の答申が出された。答申は、企業において分権単位として編成される各事業部ごとにプロフィット・センターが設けられ、それによって企業全体の利益増大に積極的に貢献するような利益管理が遂行されるようになれば、われわれはこれを事業部制による利益管理と考えるのであって、わが国の企業にもそのような発展方向を認めることができるとして、米国型事業部制の導入の必要性を主張した。しかし、この答申に対して、日本企業が直面している現実的な実態研究の裏づけがないとする批判も少なくなかった。

第1に、事業部制と企業規模の問題が指摘された。答申によれば、事業部制は多角化した大規模企業で新しい管理形態として発展したものであるとするが、利益管理の分権化は単に規模の増大のみによって必要となるものではない。わが国では、従業員数が25,000人を超える大会社において事業部制が実行される一方、従業員数が1,000人未満の会社、更に極端な例としては、従業員数が100人超の規模の中小企業でも事業部制が採用され成功しているといった指摘がなされていた。産業経理協会が取りまとめた意見書でも、本答申は果たして中小企業にも適用可能なように書かれているであろうか、中小企業に対する適用についての説明が基だ不十分であると疑問を投げかけていた。

第2の問題点は事業部の設定方法である。わが国では、製造と販売のそれぞれをプロフィット・センターとし、また、製造の各工程をプロフィット・センターとしている企業がある。しかし、答申はそのような生産事業部や販売事業部を認めず、事業部の内部構造として取り上げ規定していることに批判が集まった。独自の利益と独自の市場をもち、また分権管理の単位であるならば、それは事業部である。生産事業部と販売事業部を統括する事業本部が置かれる場合でも、プロフィット・センターとして企業運営の中心点は販売事業部と生産事業部それぞれ自体に置かれるのであり、事業本部は各プロフィット・センターの総合調整の職能をもつにすぎない。また、製造部門をプロフィット・センターとしないと、製造部門の責任者は原価責任だけを賦与されることになるが、そうすると管理意欲に一定の限界が生じ、管理活動がマンネリズムに陥ってしまいがちである。製造部門にも販売部門と同様なセンスでの管理意欲を持たせるには、多少の無理があったとしても、これをプロフィット・センターとすることが望ましいと指摘されていた。

III

第2章で、花王と京セラを調査対象企業として日本企業の管理会計システムの形成過程を解明するという課題を明らかにすると共に、その形成過程を進化論的な枠組みを用いて記述することを説明した後、第3章と第4章で、それぞれ、花王および京セラの管理会計システムの進化の過程を記述している。

花王の管理会計システムの記述は、1960年代初頭における直接標準原価計算の導入から始まっている。その導入を促したのは入社2年目の若手社員であった。当時、花王は1954年の合併による花王石鹼株式会社の発足間もない頃で、さまざまな改革が行われていた。設備投資ラッシュで設備投資規模が増大し、装置産業的様相を濃くするにつれ、経理事務や原価計算も非常に複雑化してきた。月次損益の確定が早くても翌月20日頃になっていたが、これを迅速化することが強く求められた。また、変動費と固定費では管理の仕方が違うことも意識された。そこで、決算の迅速化と原価管理を目的として直接標準原価計算が導入されることになった。現在の花王では直接原価計算は利益管理の仕組みとして定着し、限界利益概念が社内に浸透して、利益管理目的に対する適切性が評価されているが、導入目的である事前合理性は原価管理目的と決算の迅速化にあった。また、この導入プロセスでは、若手を登用するチャレンジ精神を受け継ぐ同社の組織風土・文化、時間重視という経営哲学などが作用した。

利益管理目的に対する適切性は、1967年頃に製品別損益計算が行われるようになり次第に明確になってきた。1970年代初頭からは、予算管理プロセスでコンピュータが使用されるようになり、実績のみならず予算ベースでも製品別損益計算が行われるようになった。1971年には経理部が管理部と財務部に分かれたが、管理部では実績より計画が重視され、いかにして利益を出していくかという考え方を社内に浸透させることになった。更に、直接標準原価計算は、1970年頃に導入されたP&A、1990年代前半に導入されたTCRの業績管理システム、1999年に導入されたEVAなどから構成されるトータル・システムに不可欠な基盤となった。

直接原価計算は計画重視の思考を定着させたが、短期的な計画であった。中長期の計画を重視する思考を育んだものの、マーケティング活動のガイドラインであるP&Aがある。2度のオイル・ショックの中で巨額の広告宣伝費が問題とされたことを契機に、マーケティング部門も単に売上拡大だけでなく収益性を重視すべきであると認識されるようになったが、当時の管理部長がマーケティング部長に就任し、P&Aや利益重視の姿勢をブランド・マネジャーに深く浸透させることに成功した。更に、マーケティングと研究開発や生産技術部門との間の情報直結がP&Aを通じて促進された。そのような成功の背景には、花王のブランド・マネジャーはあらゆる情報入手できる環境にあるという事実が存在している。ブランド・マネジャーとかプロダクト・マネジャーとか、事業部のそういうユニットでは、利益が今どういう状態で、これだけ売れば、あるいは、これだけカネを使えば、どれだけ利益が変わっていくかというシミュレーション・プログラムは全部コンピュータ・ディスプレイで見ることができる。そういう体系化がコンピュータの中にセットされている。

花王のTCR活動は1986年に開始されたが、TCR活動の効果が会社の損益にどれくらい反映されているのかが見えにくい、効果を認めてもらいたいという現場のニーズとトップの情報要求を背景に、1994年にTCRの効果を測定する業績管理システムが導入された。その効果測定では、前年の実績と比較した年間の改善額が測定される。実際のキャッシュ・フローやコストに関連するものだけが経営効果として認識されている。1999年に導入されたEVAの導入目的は、資本コストを考慮した投資意思決定を支援することと同時に、投資決定の事後評価でも活用することであった。その導入プロセスではTCR活動で強化された組織風土・文化が促進要因となる一方で、TCRの効果測定にEVAが統合され、在庫削減のコスト効果なども測定されるようになった。

花王の管理会計システムは、事後的な業績評価というよりは、むしろ計画段階、しかも次第に中長期の意思決定に役立つシステムへと進化してきた。その成功の背景には、大胆な人事政策などによって、管理会計を現場に浸透させ、経営管理に活用させるような配慮があったし、また、経営哲学と組織風土・文化の存在があった。直接標準原価計算が導入された頃は、経営哲学が導入プロセスで実践され、導入に当たって組織風土・文化が反映されたに過ぎなかったが、その後の管理会計システムの導入・運用の中で、経営哲学と組織風土・文化がより強固になった。そして、そのことがまた、TCRやEVAなど新たなシステムの導入に貢献してきた。更に、個々の管理会計システムがトータル・システムとして調和し、シナジー関係を有している。

IV

第4章では、京セラにおける管理会計システムの進化の過程が記述されている。京セラの管理会計といえ

ば、小集団部門別採算制度として知られるアメーバ経営であり、具体的な技法としては時間当たり採算表がある。三矢裕・谷武幸・加護野忠男『アメーバ経営が会社を変える』（1999年）は、アメーバ経営が現場従業員を対象とした活性化のシステム、エンパワメントのシステムであると主張している。しかし、それは1つの事後合理性ではあるが、当初の導入目的ではなかった。

時間当たり採算表は、1965年に製造アメーバの生産性実績を測定する目的で導入された。しかも当初は、実績を製造アメーバが自ら記入するだけであり、アメーバの数も2つだけであった。1959年創立の京セラは当初京都にある本社工場だけであったが、事業の拡大により、1963年に滋賀工場が建設された。滋賀工場での生産が始まると間もなく、本社工場と滋賀工場の1人当たり生産高や時間当たり生産高が比較検討されるようになったが、量産部門の滋賀工場と開発試作を行う本社工場とでは生産性を単純に比較できない。そこで、時間当たり差引売上高（時間当たり付加価値）が計算されるようになった。

滋賀工場では1965年から毎年4次にわたる拡張が行なわれ、その間に150名超の従業員数は500名を超え、アメーバの数も2から、8、14、17と増加した。この過程で、アメーバ別の時間当たり採算計算によって、経営トップは会社の実態をより正確に把握できること、また、現場従業員のすべてが経営に参加することができるようになることが認識されるようになった。1969年に滋賀工場にコンピュータが導入されたが、そのコンピュータシステムの構築においては、全員参加の経営を活かすという視点から、収集したデータを分かり易く整理し、各アメーバリーダーなど関係者に迅速に提供し、経営状況をタイムリーに知らせることに重点が置かれた。また、時間当たり採算表は、実績の測定から始まったが、その後、計画設定の機能が重視され、月次予定、マスタープラン、さらに設備投資の意思決定でも利用されるようになった。

1975年に事業本部制が採用されて、製造部門は、事業本部→事業部→部→課→係→班の構造を持つに至り、1990年代にはアメーバの数も1,000を超えた。アメーバの時間当たり差引売上高を課、部、事業部に積み上げ、労務費等を控除すれば、財務報告の事業部決算と合致する。すなわち、時間当たり採算制度では会計上のマイクロ・マクロ・グループが確立されている。工場の部席以上の経営管理者や事業部・事業本部長への資料には税引前利益が入っている。管理会計システムには影響機能と情報機能の2つの異なる機能を果たすことが期待されるが、時間当たり採算制度はその2つの機能の同時達成を狙っている。

1990年代には、ローリング・マスタープランと呼ばれる中期3年計画が設定されるようになった。ローリング・マスタープランの導入によって製造アメーバにも中期計画の策定が求められるようになったが、それに伴い、中期計画およびマスタープランに対して実績はどうか問われるようになった。

アメーバ経営は当初製造部門だけに導入されていたが、1970年頃に営業部門にも導入された。1981年には研究開発部門に、更に1993年には物流部門にも導入された。1980年代以降は、買収した国内子会社にもアメーバ経営が導入された。三田工業や東芝ケミカルなど買収した会社では、現場は原価を知らなかった。会議では、実態を反映した会計数値に基づく議論ではなく、定性的な内容の議論が多かった。三田工業では伝統的に技術部門の発言力が強く、設計者の独断で開発スケジュールが遅れることも多かった。京セラミタの開発部門では、トップが経営方針や会社の業績を現場に知らせてくれるようになったので経営の参画意識が出てきた。今では、開発の遅れは売れ行きに直結すると肝に銘じており、自分が担当した製品の受注状況を自然と見るようになった。このように、京セラミタではアメーバ経営の導入によって組織風土・文化が変わった。京セラケミカルでは、「製造（技術）部門は真実、実態の数字で経営する」「営業部門は顧客の要求に基づいた製品の開発を」という方針が決定され、製造部門では標準原価計算が廃止された。営業部門の責任は顧客のニーズを製造（技術）に伝達し、顧客のニーズに合った商品を開発することである。また、それまで不統一であったルールあるいは実態を反映できないルールが見直され、受注・売上・生産の定義、本社費の配賦、製造在庫や営業在庫の保有ルールなど、50を超えるルールが周知徹底された。そのようなルールの周知徹底によって、アメーバ経営の実効が上がった。

以上のように、アメーバ経営は100人規模の時代に始まったが、企業組織の成長と共に全社に展開されてきた。それは事前合理的に設計されたものではなく、企業組織の成長と共に進化してきた。京セラの管理会計システムは、花王のシステムとも共通するが、会計数値を用いたりリモート・コントロールのためのシステムではない。トップ・マネジメントは、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。その意味では、トップに負担がかかるシステムである。

V

最後に、第5章で結論を述べている。その中で、花王と京セラの2社を事例とした実証研究によって、両社に共通する日本の管理会計の特質が明らかになったとして、5つの特徴を纏めている。すなわち、トップのみならず、さまざまな部門の末端の現場担当者までもが管理会計情報をいつでも見られる体制が整っている、管理会計と財務報告の結びつきを強調している、事後的な業績評価あるいは報酬制度との結びつきよりも、計画プロセスあるいは意思決定のための管理会計が活用されている、しかも、その計画期間は月次、年次から中期と長くなると同時に、日々、月次、年次のPDCAサイクルも重視されている。更に、現場担当者は単に管理会計情報を見ることができただけでなく、それを活用して自ら経営に参画している、また、社内では情報共有だけでなく、情報直結あるいはコミュニケーションが盛んに行われている。

以上が、本論文の主たる内容である。

VI

本論文について、評価されるべき主要な点は、次の通りである。

第1は、これまで十分な研究実績のなかったわが国企業の管理会計実務の実証研究を、調査対象企業のさまざまな部門や異なる職位の経営管理者に対するインテンシブなインタビューと社内資料を駆使して行ったことである。これまで管理会計研究をリードしてきた米国と大きく異なる環境下で経営を行ってきたわが国企業の実態を踏まえた実証研究であるというだけでなく、わが国企業の管理会計についてこれほど広範かつ深く行われた実証研究は皆無である。

第2に、花王と京セラというわが国を代表する2社の管理会計システムの導入と進化の過程を浮き彫りにした

ことである。特に、花王の場合には米国発の管理会計をいかに自社に取り込み、いかに社内に根付かせるための工夫をしてきたかの過程が解明されているのに対し、京セラの場合には同社が独自に開発した管理会計をいかに進化させ、またいかに全社に普及させてきたかの過程が解明されている。

第3に、花王と京セラで上記のように対照的な管理会計の導入と進化の過程を記述する一方で、両社に共通する特徴を明らかにしていることである。両社の管理会計システムを対照すると、その形成過程も具体的なシステムも異なる。筆者の研究によって、われわれは、日本企業の管理会計システムは多様であるが、それは進化の過程が異なるためであり、管理会計が果たしている役割、機能には共通点があることを知ることができる。

第4に、これまで顧みられることの少なかったわが国企業の管理会計実務に焦点を当てた先行研究を渉猟することによって、近年注目されるようになった日本的管理会計が生み出された土壌が1950年代の日本企業にあったことを明らかにしたことである。

他方、本論文の主な問題点としては、次の諸点が挙げられよう。

第1に、管理会計システムの導入と進化の過程を、知識移転、環境制約、事前合理性、事後合理性、企業理念、経営哲学、組織風土・文化という要素ないし視点から分析しているが、いささか単調に割り切った分析・説明が見受けられる。

第2に、管理会計システムを構成するサブ・システムごとに、上記要素ないし視点との関連付けを行っているが、それは詳細な分析であると評価できる一方、トータル・システムとしての管理会計の進化の過程のダイナミズムが必ずしも十分に伝わってこない。個々の管理会計システムの導入と進化を説明した後、節を改めてトータル・システムとしての管理会計の進化について記述するなど工夫が見られるが、物足りなさが残る。花王と京セラにおけるトータル・システムとしての管理会計システムの形成過程の共通点および相違点を明らかにしたならば、より興味深い研究となったであろう。

第3に、花王と京セラの2社の事例から導かれた共通の特徴が果たして日本的管理会計の特質と言えるのかには問題が残る。

これらの問題点は、筆者の今後の研究に期待したい点である。

VII

本論文は、日本の管理会計に関する貴重な実証研究であり、筆者の緻密な調査研究に基づく労作である。先に示した問題点も本論文の価値を傷つけるものではなく、この研究が学界に貢献するところ極めて大であるといえる。よって、審査員一同は、所定の試験結果をあわせ考慮して、本論文の筆者が一橋大学学位規則第5条第3項の規定により一橋大学博士(商学)の学位を受けるに値するものと判断する。