

申請者：諸藤 裕美

論文題目 自律的組織の管理会計—原価企画の進化—

審査員 伊藤 邦雄
佐々木隆志
挽 文子

I

本論文は、自律的組織における管理会計について、その要件を理論的に検討するとともに、その要件を満たすべく実務がいかに発展してきたのかを事例研究に基づいて実証的に明らかにした研究である。

近年、自律的組織が、管理会計研究者に注目されてきた。たとえば日本会計研究学会特別委員会『企業組織と管理会計の研究』が2005年から約2年間活動を行ったが、そこでは、自律的組織を主要概念に位置づけ、自律的組織のもとでの管理会計について歴史的に検討している。この概念は、主として日本企業を対象とした研究から誕生したものであり、意思決定環境の不確実性が高い状況下において有用であると考えられている。

申請者は、大学院時代に、原価管理の研究を行う中で自律的行動を促進する内発的動機づけ概念に興味を抱き、以後、長期にわたり一貫して自律的組織における管理会計と原価企画を研究してきた。本論文は、その研究成果である。

本論文では、自律的組織のための管理会計の要件を管理会計学、経営学、心理学領域の先行研究の検討に基づいて抽出している。加えて、その要件を分析フレームワークとして原価企画に関する先行研究を整理し、先行研究に欠けていた点などを指摘している。さらに、トヨタ自動車株式会社の原価企画を取り上げて、自律的組織のための管理会計の要件やその要件を満たすための仕組みがどのような経緯で進化してきたのかを歴史的に解明している。

II

本論文はII部構成である。第I部では、複数の学問領域にわたって大量の文献を渉猟し、自律的組織のための管理会計の要件を分析し解明している。第II部では、第I部で解明した要件を踏まえて、自律的組織に該当する原価企画を行う組織に焦点を当てた分析を行っているが、その内容は2つのパートに大別される。すなわち、原価企画の既存研究を検討する理論編と、原価企画の生みの親であるトヨタの事例分析を行う実務編の2つである。

第I部は、4章から構成されている。第1章では、まず、管理会計領域における先行研究に依拠して、本論文における自律的組織の定義を行っている。すなわち、自律的組織とは、市場志向やより深い経営理念を共有しながら、各組織単位とその構成員が自律的に情報収

集・判断・行動し、必要に応じて他の組織単位やその構成員と情報の相互作用を行い、組織全体として環境の変化に敏感に適応する組織である。また、グループ・ダイナミクス、ルース・カップリング組織およびネットワーク組織は自律的組織と共通する属性をもつものであると捉えて、それらに関する先行研究を検討し、共通する特徴として、各組織単位が自律性をもち、自らの環境を細かく見て主体的に適応するため、継続的な環境変化に対する微調整能力が優れていること、しかしながら他方において、環境の変化に対する適応が小域的なものにとどまり、ドラスティックな戦略展開能力については問題があると指摘している。さらに、ある程度の企業規模と事業の多様性を有する場合には、ビューロクラティック・ダイナミクスの要素が大切になってくると指摘している。

第2章から第4章では、自律的組織のための管理会計の要件について考察している。第2章では、管理会計学領域の先行研究を検討し、エンパワメントとは自律的行動を可能にするような意思決定権の付与や経営環境の整備を意味する、と定義したうえで、エンパワメントの概念と自律的組織の類似性を指摘している。エンパワメントのために会計情報は有害であるという研究があるのに対して、会計情報の役立ちの成否はマネジメント・コントロールの利用の仕方の違いによるものであるという主張がなされていることを明らかにしている。会計情報が役立つ例として、たとえば Simons (1995, 2005) では、戦略変更を伴うイノベーションに焦点を当てた場合、インタラクティブ・コントロールないしインタラクティブ・ネットワークとしての会計情報の利用が挙げられていると指摘する。水平的インタラクションにあたるインタラクティブ・ネットワークを促進するためには、インタラクトされた相手がそれに積極的にこたえるための仕組み、すなわち共有目的に向かって仕事をしている他者を助けようと思う責務（責任共有）をもたせる必要がある。また、エンパワメントの経営として知られるアメーバ経営の研究などを分析し、自律的組織における会計情報の有用性について確認している。たとえば、コストや採算の情報は、ミドル・マネジメント以上で専有せず、現場に対してもオープンにしなければならないこと、現場に情報をオープンにする効果は、彼らの行動のモチベーションを高めるのみならず、財務数値に影響を与えるという仮説の下で取った行動の実際の成果を自ら把握することにより、自身で仮説の検証が行えるという効果もあるという。自律的組織においては現場の従業員も会計情報の重要な利用者であることから、彼らにとっての会計の理解可能性や安定性がきわめて大切になることにも注意が必要なのである。

第3章では、製品開発段階の利益管理活動たる原価企画における自律的行動促進のための管理会計の要件を検討すべく、経営学領域における組織的知識創造、場のマネジメント理論ならびにエンパワメントに関する研究を検討している。そして、その検討を踏まえて、たとえば、不確実性の下においても重要とされた方針の提示は、組織構成員が果たす役割の明確化に貢献していると思われるため、役割の明確化につながる業績目標の下部展開が、また構築したネットワークを円滑に動かすための水平的インタラクションの促進、さらには責任共有の仕組みの構築などが考えられると主張する。次いでエンパワメント研究からのインプリ

ケーションとしては、管理会計学領域の研究と同様の知見が得られた一方、それとは異なる知見、あるいは議論されてこなかった知見の存在を明らかにしている。

第4章では、心理学領域における期待理論、認知的評価理論、創造性理論および自己決定理論について検討している。動機づけは、その動機づけが生じる原因の違い、すなわち活動それ自体に対する動機づけである内発的動機づけと、活動それ自体以外の例えば金銭的報酬などから与えられる外発的動機づけに分類されるとしたうえで、期待理論においてはこの2つの動機づけの高さは加算的であると想定しているとしているのに対し、認知的評価理論においては、この2つの動機づけは一方が上がれば他方が下がる関係、すなわち外的報酬は内発的動機づけに影響を及ぼし、一般に外的報酬が大きいほど内発的動機づけの低下が大きくなると仮定していると紹介している。しかしながらこの仮定は、創造性に影響を与える要因について研究を蓄積してきた創造性理論によって否定され、2つの動機づけがポジティブに結びつくメカニズムを検討している。さらに、自己決定理論においては、内発的動機づけを高める要素として、自己決定感、有能感に加えて関係性への欲求の充足が必要とされることを紹介している。

以上の知見を踏まえて、第4章第4節において自律的組織のための管理会計に関するフレームワークとして、具体的に①管理会計の要件、②組織的要件、③自律的組織によって得られると実証されている成果、を提示している。そこで提示された具体的な要件は次のとおりである。

①自律的行動を高める要件：理解の容易性、組織構成員自身による成果の確認、情報のタイムリーネス、共通言語としての管理会計、情報技術の利用、高い目標、個人の役割の明確化や責任の意識、タスクの有意味性、自己決定感を高める仕組み、その他内発的動機づけを高める仕組み

自律的行動の方向性を組織にとって望ましいものとする要件：境界システム、市場情報の共有、水平的インタラクションの仕組み、責任共有の仕組み、全社的PDCAサイクルと組織構成員のPDCAサイクルとのリンケージ、MCSの垂直的なインタラクティブ・システムとしての利用

上記の両方に関連する要件：経営理念、学習の成果を利用・定着させるための仕組み

②全員参加の経営、イニシアティブ発揮のカルチャー、トップとプロモーターのコミットメント、成功体験の蓄積、場の設定

③市場ニーズその他意思決定環境の不確実性に迅速かつ柔軟に適応する、個人レベルにおける管理上の有効性、イノベーション、キャリア・インテンション、チーム・レベルにおける業績アウトカム、態度のアウトカム

III

第Ⅱ部は、5章から構成されている。第5章ではまず原価企画が自律的組織に該当する、すなわち本論文における自律的組織の定義、「市場志向の共有」「経営理念の共有」「自律的な情報収集・判断・行動」「必要に応じて他の組織構成員との情報的相互作用」が原価企画において行われていると主張する。次いで原価企画に関する先行研究を第Ⅰ部で抽出した自律的組織のための管理会計の要件に基づいて整理している。その結果、たとえば十分議論されていないので今後明らかにすべき点として、自律的組織の活性化のための要件について、第1に組織構成員自身による成果の確認（設計者自身によるコストテーブルを用いたコストの見積り）、第2に目標の有意性を高める仕組み（市場情報の直接的な取り込み）、第3に役割の明確化と責任の意識（プロダクト・マネジャー以外の個々人の役割）を挙げている。自律的組織の方向づけのための要件については、第1に市場情報の共有、第2に責任共有のための会計コントロール・システム（目標原価の共有以外の責任共有の仕組み、インタラクティブ・ネットワークを形成する形でのシステム設計）、第3にマイクロ・マクロ・ループの構築（原価以外の要素についてのマイクロとマクロのPDCAサイクルの設計）を挙げている。また、原価企画に関する先行研究の検討から新たに確認できたこととして、情報技術の利用は、現場で起きている問題の迅速な把握以外に、部門間あるいはサプライヤーとのインタラクションの一部をITにより代替するという機能と、過去の経験により得られた知識の蓄積と活用を可能にする役割を果たしていることを明らかにしている。

第6章から第9章では、トヨタ自動車の原価企画の進化について、第Ⅰ部で抽出した自律的組織のための管理会計の分析フレームワークに基づいて歴史的に検討している。第6章では、創業前後の時代から1960年代を対象に検討した結果、すでに当時から自律的組織の管理会計の多くの要件が満たされていたと主張する。すなわち、この時代に、原価企画は代表車種の原価低減活動から総合的利益管理活動に発展（業績のMMループが進化）していたこと、水平的インタラクションを促進する要件が1960年代のTQC活動によって整備され実際に促進されたこと、しかしながら、目標原価の細分化と設計者によるコストテーブルの利用（組織構成員自身による成果の確認、情報のタイムリーネス）などに関しては問題があったことなどが指摘されている。

第7章では、1970年代から1990年代半ばを対象に検討している。外部環境が生み出すゆらぎを契機として、1960年代に不十分であった自律的組織のための要件が充足されていったと主張する。たとえば目標原価の細分化がFF化対応の際に改善されたこと、バブル崩壊後に原価企画ガイドラインが制定され、製品戦略などを勘案しながら目標原価が設定されるようになった（MMループに流れる情報が充実した）こと、同じ時期に情報処理負荷の増加に対応するためのセンター制組織の導入ならびに製品別損益情報の開示により成果が可視化されたことなどを明らかにしている。

第8章では、1990年代末の原価企画の大幅な変更について検討している。1998年カローラ

の原価企画において従来の差額方式から絶対値方式ないし絶対値原価企画へと原価企画が進化した理由と、絶対値原価企画の具体的な方法について紹介している。部品別原価に総原価を集計することによってサプライヤーの部品価格と比較しやすい仕組みにしたことで、市場志向の情報の直接性が高まり、共有する目標が有意性の高いものになったと考えられ、動機づけにプラスに働くようになった可能性がある一方、他方において原価企画の対象となる費目の拡大により責任の所在があいまいになるという問題が生じたことなどを明らかにしている。また、絶対値原価企画の導入により、新たにトヨタの工場の内製原価を号口量産前に見積る内製原価見積りシステムが生産技術部門の要望を受けてシステム部・原価改善部によって設計されたことを紹介している。

第9章では、2000年以降を対象に検討している。この時期に原価企画以外の原価低減のための取組み（たとえば部品標準化委員会、プラットフォーム標準化委員会の設置、車両横断的VE、部品軸の活動など）が活発化するようになったこととその経緯ならびにそれが原価企画に与えた影響について考察している。原価企画以外の原価低減の取組みの多くは上級管理者が主導する組織体で行われており、プロダクト・マネジャーの自己決定感やタスク・アイデンティティが損なわれる可能性があるとは指摘する一方、トップ主導であること自体が、全社への影響が大きい活動に取り組んでいるという影響の認知を高めるかもしれないと主張する。2003年の各センターの原価企画関連部署の統合とEQ（Excellent Quality）推進部の設置によりセンター間での情報共有が行いやすくなったこと、さらに絶対値原価企画のさらなる改善・模索が続いていることなどを明らかにしている。たとえば費目拡大の問題に関して、管理不能な費用については原価企画開始時に予定配賦額を計算し、終了時までそれを採用する方法が採用されていることを紹介している。

終章においては、これまでの主張の要約ののちに、分析フレームワークで提示した要件の多くをトヨタの原価企画は満たしていること、自律的組織であってもビューロクラティック・ダイナミクスを同時追求した方がよいのではないかという問題提起に対して、先行研究と筆者の実証研究からその実例を明らかにしたこと、原価企画においてコスト等の複数目標を達成する活動は創造性が高い作業であることからインセンティブとしては内発的動機づけが望ましく、トヨタにおいて業績責任は報酬と結びついていないため望ましいシステム設計となっていたことなどを結論として挙げている。

IV

本論文について、優れた点は4つある。第1に、自律的組織の概念に注目し、自律的組織のための管理会計という観点から、原価企画をはじめとする日本の管理会計の先行研究を徹底的にレビューし、その結果を踏まえて、トヨタの原価企画の事例研究を深化させたことである。

第2に、管理会計学のみならず、経営学と心理学の領域における先行研究のレビューを丹

念に行うことによって自律的組織のための管理会計の要件を明らかにしている点である。しかも、各専門領域の研究を深掘して検討している。これまでの管理会計学の研究においても経営学または心理学の研究成果の一部を取り入れた研究が行われてきた。しかし、本論文ほど広くかつ深く多様な研究が生み出してきた知見をレビューしているわけではない。非常に丁寧なレビューをしたうえでそれらの知見をまとめ、事例に基づく自らの実証研究のための分析フレームワークを設定した点は高く評価できる。

第3に、雑誌、新聞、社史などの膨大な資料を渉猟し、加えて社内報やトヨタ博物館所蔵『原価との戦い』などの文献の調査ならびにトヨタ自動車（株）原価改善部原価企画室の複数の管理者と元経理部長へのインタビュー調査により事例に基づく実証研究を行い、同社における原価企画の進化を上述の分析フレームワークを用いて歴史的に検討した点である。

第4に、システム設計について、企業規模の拡大に伴い、官僚的組織の要素が必要な要因を企業が有している場合、官僚的組織と自律的組織の同時追求ならびに両方の要素を取り込んだシステム設計が重要であることを理論的かつ実証的に明らかにした点である。

他方、本論文の主な問題点としては、次の2点が挙げられよう。第1に、インタビュー調査の対象がスタッフ部門に限定されていたことである。自律的組織の管理会計の要件には組織構成員自身による成果の確認、自己決定感を高める仕組み、創造性の高さの違いによる適切な動機づけの違いなどが入っている以上、自律的行動の主体、つまり原価企画活動を実際に行っている人々あるいは行ってきた人々に対しても調査を行う必要がある。

第2に、グループ・ダイナミクスとビューロクラティック・ダイナミクスは企業全体（一企業）を対象とした概念である。自律的組織であっても企業規模の拡大や事業の多様性が進めばビューロクラティック・ダイナミクスの要素を取り込むべきであり、実際にトヨタ（企業レベル）ではTQCに両方の要素を取り込んで実践していると指摘しているが、原価企画さらにはトヨタの原価企画についても同じことが言えるのかについては検討していない。

ただ、これらの問題は本論文の価値を損なうものではなく、筆者の今後の研究に期待したい点である。

V

本論文は、自律的組織の管理会計に関する貴重な理論研究かつ実証研究であり、筆者の長年の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。

平成26年2月26日