

マイクロ・マクロ・ループとしての管理会計

廣 本 敏 郎

1 はじめに

廣本(2004)は、現代の管理会計のあり方を考える際には自律的組織を前提とすべきであること、また、自律的組織における管理会計の役割期待はマイクロ・マクロ・ループを作り上げることでありと主張した。しかし、マイクロ・マクロ・ループとは何であるのかについての検討が十分でなかった。本稿の目的は、マイクロ・マクロ・ループの意義を明らかにするとともに、そのようなマイクロ・マクロ・ループの観点から管理会計を検討することである。

セクション2で、マイクロ・マクロ・ループの概念を検討し、筆者がイメージするマイクロ・マクロ・ループの意義を明らかにする。その上で、セクション3では、会計システムそれ自体が個(取引)と全体(財務諸表)をつなぐシステムであること、またセクション4においてマイクロ・マクロ・ループの重層性を確認する。セクション5では、マイクロ・マクロ・ループという観点から伝統的管理会計を再検討し、セクション6では、現代の自律的組織を前提にして、マイクロ・マクロ・ループとしての管理会計のあり方について若干の検討を行う。

なお、本稿で考察の対象としているのはマネジメント・コントロールのための管理会計であることは言うまでもない。

2 マイクロ・マクロ・ループとは何か

今井・金子(1988)は、ネットワークに脈絡をつけることの鍵となるのがマイクロ・マクロ・ループの概念であるとして、次のように論じている。

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、マクロレベルとマイ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で、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。このサイクルが本章の始めの方で検討した自己解釈過程そのものであり、それを実現するメカニズムがマイクロ・マクロ・ループであるというわけだ。ネットワーク構成員はこのマイクロ・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。(216ページ)

ここにネットワークと自己解釈過程という用語を理解しておく必要があるだろう。まず、自己解釈過程は情報のダイナミズムの源泉にあるものとして概念されている。

情報は人と人との相互作用の中から生まれるものである。別の表現をすれば、情報の意味というものは、はじめからこれこれと定まったものではなく、人と人との間の相互解釈サイクルの中で形成されるものである。このようにわれわれの基本的な情報観は、情報がもともとダイナミックな性質を持ったものであるということを出発点としている。これまで場面情報の重要性を強調してきたのもこのような認識からきている。情報のダイナミズムの源泉は自己解釈過程にあ(る)……(173-174ページ)

情報の自己解釈が可能になるためには、情報を解釈する主体に「自己」という意識がなくてはならない。自己意識は自己と他者の区別をすることから形成されるのであるが、ア prioriに確定された自己がすでに存在して、他者との境界は固定されたものであるとするなら自己解釈する必要性はないことになる。一方、自己解釈と共に変わる自己を想定するなら、自己を形成する

ためには先ず自己が必要だという「自己言及パラドックス」に似たサイクルが発生することになる。このサイクルが堂々巡りにならないためには、自己と他者の関係についての、何かしらの共通認識とか共通理解といったものが存在することを想定し、それを出発点とし、関係の中で情報を得、解釈しながらたえず境界を再定義していくダイナミックな過程の中に自己解釈過程を埋め込むことが必要である。このパラドックスおよびそれを解決するための自己と他者の境界の再定義のプロセスを実現する装置がネットワークであるというのがわれわれの基本的考え方だ。(180-181ページ)

次に、ネットワークとは、市場と組織を超えた概念で、市場と組織の相互浸透を基礎にしている。自律的組織はネットワークの1つである。

われわれの基本的な視点は、ネットワークというものを市場とヒエラルキー組織をこえたものとして把えたいということである。……市場は組織の長所を、組織は市場の長所を吸収しようとする。それゆえに市場と組織とは相互に浸透し合う。筆者らの一人はその状態をとらえて市場と組織の中間に位置するという意味で中間組織という把え方をしたことがある。しかし、中間組織というと、性格のあいまいな妥協的な感じを与えるので、より積極的な把え方が必要だと考えるに至っている。それがネットワークという概念であり、われわれは不確実性という問題に注目することによって、市場と組織をトランセンド(超越)するものとしてネットワークを把えることが可能だと考えるのである。(今井・金子, 153-154ページ)

今井教授らによれば、マイクロ・マクロ・ループは、自律的に行動する組織構成員を組織全体の観点から統合するために必要となるものである。その意義は明確である。しかし、塩沢(1999)は、次のような指摘を行っている。

ネットワーク組織の全体と個々の構成員との間に全体の脈絡を作り出すメカ

ニズムとしてマイクロ・マクロ・ループが考えられている点は……わたし自身のマイクロ・マクロ・ループと同型である。しかし、このメカニズムが、もっぱら情動的ないし概念的な側面で考えられているところが今井と金子のマイクロ・マクロ・ループの特徴である。マクロに属するものとして、全体の脈絡、全体の雰囲気、共通意識、マクロ情報といった観念が引き合いに出され、マイクロに属するものとしては、個々の解釈、みずからの行動が言及されている。解釈が行動を規定するものとの判断があるのであろう。このような関連の中で全体と個々の自己との間に行われる「自己解釈過程」を実現するメカニズムとしてマイクロ・マクロ・ループが考えられている。マイクロとマクロの間に行き交うものは、ごく広くとれば「情報」であり、もうすこし限定すれば事態に関する「理解」であり、情報をもとにする状況の「判断」であろう。今井と金子のネットワーク論は……（ヒエラルヒーの上部にある者に重要な情報が集まっているという上層情報観を否定し、場面情報を重視して）それらが連結されて自発的に関係が形成され、「マイクロからマクロが形成されてゆく」ような組織化の方法論としてある。これは彼らが基本的に（ヒエラルヒー組織であれ、ネットワーク組織であれ）人間の集団の組織論を考えている以上、当然のことであろう。しかし、これは、わたしがマイクロ・マクロ・ループという表題のもとに考えるマイクロとマクロの相互関係とは、その意味内容においても、そこに考えられている関連においても、大きくちがうものである。（6ページ）

わたしのマイクロ・マクロ・ループでは、今井たちが想定する「マクロ情報」ないし「全体の文脈」といったものは考えられていないし、マイクロにおいても、基本的には個々の主体の行動に焦点が当てられていて、個々人の理解や判断は直接には考察対象となっていない。（7ページ）

この指摘を踏まえて、本稿において筆者が想定しているマイクロ・マクロ・ループの概念をあらためて考えてみると、次のようになるであろう。

- ① 個々の組織構成員(マイクロ)と組織全体(マクロ)の間の関係性を作り出すメカニズムである。
- ② マイクロとマクロの間に流れる情報に焦点を当てている。
- ③ マイクロとマクロの間に流れる情報には、各構成員の判断、価値観など観念的なものと、それら観念の結果としての行動に関する情報の2種が含まれる。

第3の点に関して、例えば、次の議論は、行動より観念を考察対象としている。マイクロのレベルで個々の観念が考察対象となれば、マクロにおいてもそれらを繋ぎ合わせた全体の観念が考察の対象となる。

マイクロマクロループの中で、人々はさまざまな情動的相互作用をまわりの人間や「マクロという全体」と行いながら、それぞれに自分の属する部分の全体像を描きながら、自分の行動についての判断を形成していく。つまり、マイクロのレベルの情報(各メンバーの持つローカルな情報)とマクロの情報(それらが何らかの形で統合された、全体を覆う情報)との間にフィードバックが起きていくのである。……このループは、ヒエラルキーの命令系統とは違う。時にはその命令系統を中に含みながら、しかしそれよりも幅広く、個人が場の全体の動きを感じるためのループである。このループが機能するからこそ、個人は自律的でありながら同時に全体としての秩序が生まれうる。生命組織の細胞の間にもマイクロマクロループはある。オーケストラのメンバーの間にも、マイクロマクロループが生まれる。だからこそ、自律的な行動から秩序が生まれる。(伊丹, 81-82ページ)

これに対して、次の議論は行動に関する情報に焦点を当てている。行動の成果に関する情報が提供されることによって、マクロを意識したマイクロ・レベルの「解釈過程」が実現されることが論じられている。

伸縮的分業を行ってゆくうえで最も重要な点は、分業をするために構成されるチームないし経営単位が、自らの自律性を持つことができ、自分達の活動の成果についての情報が直接に見えるようにし、そのデータが直ちに入ってくるということである。それによって、創意工夫のインセンティブも得られるし、また主体的に情報を解釈し、次の手を打ち、次の仕事の文脈を自ら設定してゆくという行動が可能になる。その行動は、いわば結果の解釈に基づいて新しい仮説を立て、そしてそれを具体的な仕事に投影させる手段を持ち、市場の反応を確かめて仮説を検証してゆくという行動をしているのと同じことである。情報技術の進歩によってマイクロの個別情報が直ちに集計されるようになり、このようなたえざる仮説検定が可能になったということは画期的なことである。(今井, 82-83ページ)

それぞれの経営単位によるそのような仮説検定の結果は、それぞれの単位において次の仕事の文脈を考えてゆく材料となると同時に、その圧縮された情報は中央本部で集計され、データベース化される。……それらのまとめられたデータは、各経営単位の結果として比較するデータとなり、それぞれの経営単位は横に比較しながら、他との差異がなぜ生まれたかを検討してゆくのである。また、本部はそのような全体のデータと個々の経営単位のデータを見較べながら、企業全体のマクロ的な経営戦略を構想してゆくことになる。そのような情報の連結が、われわれがマイクロ・マクロ・ループと呼ぶものであって、それをどう適切に作るかが普遍的な問題なのである。(今井, 83-84ページ)

本稿では、行動に関する情報を対象とするマイクロ・マクロ・ループの1つが会計システムによって提供されることに着目し、そのようなマイクロ・マクロ・ループを中心に検討を進めている。観念に関わるマイクロ・マクロ・ループの重要性は言うまでもなく、経営システム全体を対象とする時には、それら含めた考察が必要である。しかし本稿では、その第一歩として、経営システムのコアとなる会計

システムに焦点を当てている。

ミクロの組織構成員は、その組織単位のローカルな情報に基づいて、判断や解釈を行い、その結果として具体的な行動をとる。そして、その活動によって資源が消費されると同時に、財・サービスが生産される。マクロには、組織の文化・風土、理念、戦略、組織全体のパフォーマンス（業績、成果）が含まれる。組織構成員には、ミクロ・マクロ・ループを通じて、自分達の活動の成果が見え、組織の全体成果にどれだけ貢献しているかを知ることが可能となる。組織トップは、マクロ変数とミクロ変数の関係を見ながら、経営戦略を構想することが可能となる。かくして、ミクロとマクロの間のダイナミズムが生じるわけであり、そのようなダイナミズムの基礎となるミクロ・マクロ・ループをいかに適切に設計するかが本稿の目的となるのである。

3 会計システムとミクロ・マクロ・ループ

簿記会計システムの意義

ミクロ・マクロ・ループが「個」と「全体」をつなぐメカニズムであると理解する限りにおいて、簿記会計システムはミクロ・マクロ・ループの要件を満たしている。そうであれば、簿記会計システムは元来ミクロ・マクロ・ループとして利用されてきたのではないかと推量される。

会計システムは、次の指摘に見られるように、企業組織に光を当てて、企業活動を可視化するシステム、あるいは、企業活動を透明化するシステムであるといえる。

企業会計が他の情報システムと本質的に異なるのは、企業活動全体に光を当てて、その影を掴まえる点にあり、その影とは、その企業に投下された資本の循環過程そのものに他ならない。したがって企業会計の本質は、企業資本の運動全体を把握する経済的情報システムであるといえよう。（岡本他、3ページ）

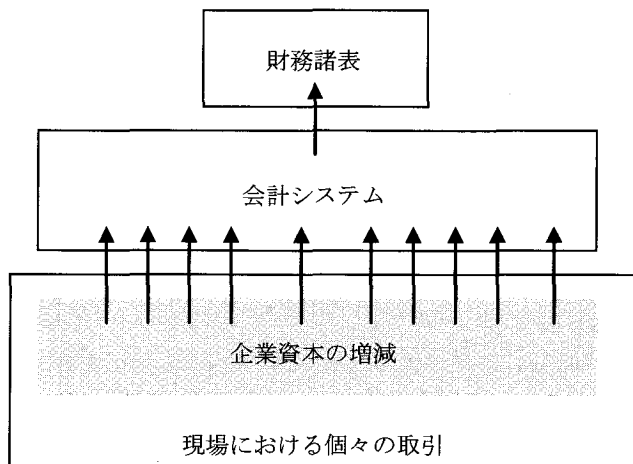
ここで注意すべきは、会計システムによって可視化されているのは企業活動そのものではないことである。それは、「経営活動そのものを対象としているのではなく、まずその企業の支配下にある経済財というものを規定して、その上でこれらの経営活動がその経済財にどういう影響を及ぼしたかを記録しているのである。」(井尻, 1968年, 18ページ)

単に可視化するという観点からすると、このことは会計システムの限界を意味していると理解されるかもしれない。しかし、単に特定の部分を可視化するだけでなく、企業資本の循環運動に焦点を当て、企業資本の運動全体を把握するシステムであるからこそ、マイクロ・マクロ・ループとしての会計システムの可能性と意義が見出されるのである。井尻(1981)は、ゾンバルトの所説を手掛かりに、簿記会計の意義について次のように論じている。

(複式簿記は) 個々の取引に焦点を当て、それに微細な機械的判断を施して記録を行い、それを集計することにより……財務諸表を作成している。(23ページ)

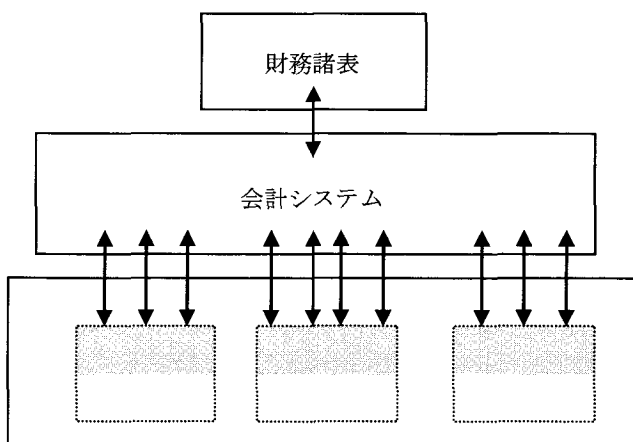
……原子から宇宙が構成されているように、交換に関するローカルの判断(ゾンバルトのいう機械的判断)のシステムティックな集計から秩序ある全体宇宙(the whole cosmos)が創り出されている。(27ページ)

会計システムにおいて、個々の取引がマイクロ、財務諸表がマクロである。複式簿記は、日々組織内のあちこちで生じる個々の取引を記録・計算して、組織全体の財務諸表に統合するシステムである。ただし、原価計算なしでは、内部取引は記録・計算の対象とならない。原価計算を組み込むことによってはじめて、会計システムは、内部取引をも含む、組織が行うすべての活動について、それらが企業資本に対していかなる影響を及ぼしているかを記録・計算することが可能となる。



マイクロ・マクロ・ループとしての会計システム

会計システムを組織構成員と組織全体のマイクロ・マクロ・ループとして機能させるためには、組織単位別に情報が提供されるように会計システムを設計することが必要となる。そうでなければ、会計システムは、企業業績に関する情報を提供することができるとしても、各組織単位に対して彼らの行動が組織業績にどのような影響を及ぼしているかを知らせることができない。



また、マイクロ・マクロ・ループとして機能させるためには、その会計システムは、マクロ・レベルの経営管理者だけでなく、マイクロ・レベルの組織構成員にも情報を提供するのだということに配慮しなければならない。会計システムは双方の情報ニーズに基づいて設計することが必要となる。特に自律的組織においては、誰にも理解し易い会計システムを設計することが求められる。次のような指摘は、この点に関連している。

経営を任せているのに、業績、つまり目標達成の羅針盤となる採算表を会計の知識がないと理解できないというのは、現場がエンパワメントすることはないであろう。(谷, 1999, 50ページ)

日本企業は、従業員が「自分達のした仕事(企業業績を表す)数字にいかんにか翻訳されるのか」を理解するようにしている。経営管理者は、従業員達が容易に理解し、すぐに行動に移せる、直接的な業績指標(物量データ)を大いに活用している。……欧米の企業もそういった直接的な測定値を利用しているが、そのような測定値よりも、作業には理解できない、投下資本利益率など、複雑で、財務的志向の強い尺度に基づく目標を強調している。(Fortune, 1991/8/12, 53ページ)

会計システムをベースとするマイクロ・マクロ・ループを構築するというと、マイクロでもマクロでも、意思決定をもっぱら会計情報に基づかせることになるのではないかと考える読者がいるかもしれない。しかし、そうではない。マイクロ・マクロ・ループというアイデアは、組織構成員がローカル情報、現場情報に基づいて意思決定、判断を行うことが前提となっている。会計システムをベースとするマイクロ・マクロ・ループを構築することの狙いは、ローカル情報を基礎として行われる解釈過程において、その財務的結果をも考慮させること、すなわち、財務的視点からの判断を加味させることである。財務的判断のみに基づく行動を予定しているのではないことに注意して欲しい。

4 ミクロ・マクロ・ループの重層性

本稿では、会計システムをベースとするミクロ・マクロ・ループに焦点を当てて議論を行うが、セクション2で明らかにしたように、観念に焦点を当てたミクロ・マクロ・ループも視野に入れている。また、会計システム以外であっても、行動に焦点を当てたミクロ・マクロ・ループもあるだろう。すなわち、ミクロ・マクロ・ループが重層的に存在している状況を想定し、その中に、会計システムをベースとするミクロ・マクロ・ループが必要であるとするのが本稿の立場である。

そのような重層的なミクロ・マクロ・ループの典型例を京セラのアメーバ経営に見ることができる。アメーバ経営においては、小集団部門別採算制度(時間当たり採算制度)が管理会計システムとしてよく知られているが、それだけでは経営システムとしては不完全であり、京セラ・フィロソフィーが不可欠である。京セラでは、フィロソフィーをベースとしたループと会計システムをベースとしたループによって、重層的なミクロ・マクロ・ループが構築されているのである。

ミクロ・マクロ・ループは、複数のミクロ・マクロ・ループが同時に存在しているという意味で重層的であるが、それに加えて、会計システムをベースとするミクロ・マクロ・ループにおける重層性も指摘することができる。

会計システムは、「原子」としての個々の取引から「全体宇宙」としての財務諸表を作り出すが、「原子」と「全体宇宙」の間には、さまざまな「分子」「惑星」「恒星」「銀河」が存在する。それと同様、個々の取引記録から財務諸表を作成する過程に、さまざまな中間情報が存在する。特に、会計システムを組織に対応させて構築する時には、組織の階層性あるいは重層性を反映した、階層的あるいは重層的な報告制度が設計されることになる。

なお、組織の階層性と重層性という2つの用語について補足しておくと、自律的組織であれ伝統的組織であれ、組織には必ず階層性が存在する。しかし階層的組織というと命令関係がイメージされる。そのような命令関係を強調するのは自律的組織では必ずしも適切でない。むしろ行動ないし注意の範囲の違いを強調す

る方が適切である。そう考えるなら、重層的組織と呼ぶことができよう。後述する谷教授の「階層的計算構造」に関する議論は、階層的組織が前提となっている。自律的組織では、重層的計算構造が論じられることになる。

5 伝統的管理会計の再検討

歴史的な研究によれば、管理会計は、近代企業の登場を背景に、未来計算および計画値と実績値の比較に基づくフィードバック情報が組織の経営管理に必要であるという認識の下に誕生した。管理会計の生みの親とも言うべきマッキンゼー(J. O. McKinsey)が展開したのは、予算管理を中心とする管理会計論であった。大急ぎで付記しておくならば、マッキンゼーの管理会計論は、もちろん単なる予算管理論とは区別される。すなわち、標準思考の管理会計論がそれであり、管理会計は、経営管理に役立つべく、標準と実績および標準と実績の比較に関する情報を提供するというものであった¹⁾。

マイクロ・マクロ・ループとして管理会計を捉えようとする観点からすると、予算管理は部門活動を統合・調整するシステムであるとする議論が注目される。例えば、小林(1987)には次のような記述がある。

企業予算管理制度の確立者と評価しうる J. O. マッキンジーの登場を迎えることになる。そして、調整機能を重視するマッキンジーの『予算統制論』の発刊当時の1920年代のはじめから以降にかけては、企業の大規模化が分権化を不可欠とし、このことが調整を主要な問題とした……。大規模化に伴って、成行的に権限の委譲が行われていくと、組織での職務の重複や欠落が無視し得ない問題となる。その際、一方では組織図を作成し、職位記述書を書くことによって、こうした重複や欠落から生ずる問題を解消すると共に、他方では委譲された権限の統合化をはかることによって、効率的に機能する組織を再建する努力が行われたのである。……1925年に J. O. マッキンジーが、AMA の大会における報告で、権限と責任の委譲に伴う「集権的コントロール」の問題をとりあげ、組織図の重要性を指摘するとともに、調整の手段で

ある企業予算制度が「権限と責任を委譲された人が結果についての責任を持ちうるような効果的な方法」を提供するものであり、これを利用することによって分権化が促進されうると主張するに至る経過には、以上のような系譜が存することが指摘しうるのである。(71-72ページ)

マッキンジーでは企業予算の制度を……企業規模の増大に伴う調整のための手段としての機能を重視していることが強調されなければならない。それは、組織論でも見出されていたところの、近代の企業経営の重大な問題の1つであった調整・統合化の必要に対して、予算管理という管理技法の形で解答を与えたものであったと評価しうるのである。(152ページ)

統合機能が期待されるのは、単に予算管理に限られるものではない。谷(1986)は、次のように、統合機能としての管理会計を論じている。

管理会計の係わるマネジメント・コントロールは、アンソニー(R. N. Anthony)の「組織目的の達成のために、資源が能率的かつ有効に取得・使用されるよう管理者が確保するプロセス」という定義に見られるように、戦略的計画で設定された組織目的および戦略の有効な実現を目的とした、長期計画や短期利益計画のプロセスを含む広義のコントロール概念である。このマネジメント・コントロール・システムを組織単位間の相互依存性の管理の観点から捉えるには、この機能を「分化した相互依存的な組織単位から統合的な行動パターンを引き出す」という統合機能と規定しておくのが適切であろう。(47ページ)

以下しばらく、谷教授の議論を追ってみよう。

意思決定環境が非常に単純かつ確実であれば、生起する状況ならびにこの状況に合致した行動を規則・手続に詳細に繰り込むことができ、組織成員がこれに従って行動すれば、統合は達成できる。しかし、意思決定環境の不確実

性・複雑性が増すにつれて、規則・手続だけでは対処できない例外的な状況が発生する。もっとも、この例外の発生頻度が相対的に低ければ、上司・部下の組織階層を定め、例外事項はこの情報チャネルを利用して上司が対処できる。(48ページ)

マッキンゼーの管理会計論は、手続標準も体系化していた。手続標準は測定システムではないため、その後確立される伝統的管理会計論では扱われなくなるが、統合のシステムとしては重要な要素であることを銘記する必要がある。とは言え、統合のためには、手続だけでは不十分である。谷教授の議論は、更に続いている。

意思決定環境がさらに複雑化・不確実化すれば、あらかじめ計画を設定し、この計画に基づいて各組織単位の目標を定めておかないと、各組織単位の行動がバラバラとなり、組織単位間の調整ないし統合が得られない。……総合予算では、相互に調整された予算目標が各組織単位について設定される。そこで、この目標が現実に妥当すると仮定すると、各組織単位管理者は、その責任・権限に基づいて予算目標を実現しうよう業務活動の指揮を行えば、他組織単位との相互依存性を特に考慮しなくとも、統合は達成できる。……他方、業績測定システムでは、実績を目標と対比した上で、差異分析を行い、業績報告書を作成する。各組織単位は、これによって目標の達成度を知り、必要な場合には、是正行動をとりながら目標達成に向けて努力することが予定されている。(49ページ)

統合システムとして、規則・手続、組織階層、計画・業績測定のシステムだけを適用している組織が機械的組織と呼ばれる。このような組織では、組織単位間の相互依存性の調整を要する計画、たとえば短期利益計画の権限が下位の組織単位管理者に委譲されることはない。また、この計画に基づいて編成される予算等の目標について、組織単位管理者の責任・権限では対処できないような例外が発生したとしても、これは上位の組織単位管理者によって

処理され、適応行動が下位の管理者に指示される。このように、機械的組織は、垂直的・非対人的な命令系統と階層的支配関係の特徴をもっている。(50ページ)

階層的計算構造も機械的組織を前提とし、このような組織では有効に機能するであろう。各管理者は、業績報告書をみながら、自己の影響下にある要素についての目標を達成するよう努力する。しかし、この目標を有効に実現できないような例外事項が生じ、しかもこの例外事項が組織単位間の相互依存性の調整を必要とする場合、機械的組織では、下位の組織単位管理者の責任・権限に属さないものとして、この例外は、相互依存性を内包するより上位の組織単位管理者によって処理される……上位の組織単位管理者としては、業績報告書をみながら、その組織単位全体の目標を有効に実現すべく、下位の組織単位間の相互依存性の調整を行う。しかも、このような例外処理が組織全体にとって有効かどうかをチェックするために、各組織階層の管理者は、その更に上位の組織単位管理者に対して、目標と実績との差異の説明義務を負う。このような説明義務を伴いながら、各組織階層の管理者の業績を独立に測定することによって、組織全体の利益目標等を有効に実現しようとするのが、管理可能性基準を柱とした伝統的業績管理会計システムの目的といえよう。(51ページ)

予算管理は、予算の作成および予算・実績の比較を通じて、統合を実現するシステムとなっている。統合のポイントは、生産量と販売量の調整、更に営業量と資金量の調整など、数量的調整である。これをマイクロ・マクロ・ループとして捉え直すなら、予算管理では、第一義的には、製造部長や販売部長など職能部門の責任者と社長の間にはマイクロ・マクロ・ループが構築される。その上で、各職能部門組織内に、マイクロ・マクロ・ループが構築される。例えば、製造部長の予算が生産量100単位、製造原価100万円であるとすれば、その予算が製造部門の各組織単位に配分される。製造原価予算は典型的には標準原価に基づいて計算されてお

り、生産方法や能率は標準化されている。

以上から、伝統的管理会計のマイクロ・マクロ・ループは、以下のものであると解することができる。

- ① 伝統的管理会計は、期間的、総合的なマネジメント・サイクルを通じて、マイクロ・マクロ・ループを提供している。
- ② ローカル情報の解釈・判断は、予算編成の場および予算・実績を比較・分析する場で行われる。
- ③ そのような解釈過程で求められているのは²⁾、活動の構造と方法を所与とした上で、数量面あるいは価格面から、期待される財務的結果が得られるようにローカル情報を判断・解釈し、あるいは、期待される財務的結果が得られなかった場合には、ローカル情報に基づいてその原因を判断・解釈することである。
- ④ 伝統的管理会計では、観念を対象とするマイクロ・マクロ・ループへの言及は見られない。所与の構造・方法のもとで数量面と価格面から最適な行動を実行することだけが予定されているためであるといえよう。

伝統的管理会計をマイクロ・マクロ・ループとして捉え直すことに関連して、指摘しておきたいことがある。岡本他(2003)によれば、会計情報システムが提供する情報には3つのタイプ(実績記録情報、注意喚起情報、問題解決情報)があり、その内、注意喚起情報と問題解決情報が管理会計目的固有の情報である。しかし実は、この分類の基礎となったサイモン(H. A. Simon)の研究は、企業現場には、スコア・カード情報ニーズ、注意喚起情報ニーズ、問題会計情報ニーズがあるというものであった。

スコア・カード情報ニーズとは、「私は仕事をうまく行っているか」という問に答えてくれる情報に対するニーズである。そして、注意喚起情報ニーズは「私はどの問題を調査すべきか」という問に答えてくれる情報に対するニーズであり、問題解決情報は「仕事を行ういくつかの方法の内、どれがベ

ストであるか」という問に答えてくれる情報に対するニーズである。……(とはいえ3つのシステムが必要となるわけではない。)すなわち、スコア・カード情報と注意喚起情報は密接に関連している。例えば同一の業績報告書が、職長にはスコア・カード情報を提供する一方、工場長に対しては注意喚起情報を提供している。かくして、Horngrenによれば、業績管理目的にはスコア・カード情報ニーズと注意喚起情報ニーズ(以下、両者をまとめて注意喚起情報ニーズと呼ぶ)があり、意思決定目的には問題解決情報ニーズがあるというのである。(廣本, 1993年, 305ページ)

サイモンは、スコア・カード情報(マイクロ・レベルの情報ニーズ)と注意喚起情報(マクロ・レベルの情報ニーズ)が存在していることを観察していた。しかし伝統的管理会計論では、その2つを注意喚起情報として一括することにより、経営管理者(上司)による情報利用の側面に重きを置いてきたように思われる。

6 自律的組織に必要なマイクロ・マクロ・ループ

伝統的管理会計におけるマイクロ・マクロ・ループでは、各組織単位は所与の権限と責任の範囲内で判断し、解釈し、行動することが期待されている。マクロにおいては、財務的業績が中心であり、しかも利益数値に関心が集中している。そのことは、伝統的管理会計の課題が「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」(廣本, 2003, 21ページ)ことを想起するならば当然であったといえる。

それに対して、自律的組織では各組織構成員はエンパワメントされ、自発的行動が期待されている。たとえば工場に目を向けるならば、伝統的管理会計で想定されていた組織では、作業の方法も、手順も、スピードもすべて標準化されており、工員にはその標準化された活動を行うことだけが期待されてきた。しかし、自律的組織では、工員には自主的な判断と解釈に基づいて作業方法や手順を変更することが期待されている。作業のスピードも市場の要求に合わせて柔軟に変更される。

自律的組織が登場するようになった背景には、市場における不確実性の変化があった。所与の構造と方法のもとでは対応できない程に、市場が求める品質、価格、納期に大きな変化が生じたのである。更に、変数自体は既知であるが、それがとる値（販売数量や販売価格）を特定できないという不確実性ではなく、どのような製品ニーズがあるのか、次にどの製品の注文が入ってくるのかといった、つまり、どの変数が関係してくるかが分からないという意味での不確実性に直面するようになったのである。その結果、柔軟な生産体制を構築すべく、構造や方法の絶えざる変革が求められるようになったのである。

これらの点に留意して、自律的組織におけるマイクロ・マクロ・ループに何が求められているのかを考察することが必要である。以下、上記の状況で求められているものを思いつくままに論じてみよう。

個別的、直接的な計画のためのマイクロ・マクロ・ループ

伝統的管理会計は、期間的、総合的なマネジメント・サイクルを通じて、マイクロ・マクロ・ループを提供している。しかし自律的組織では、総合的、期間的な計画だけでなく、個別的、直接的な計画のためのマイクロ・マクロ・ループが必要とされる。ここに注目されるのが、稟議制度である。

稟議制度は、日本の意思決定の特徴と言われながら、「テンポの遅さ、格式ばった文書形式、個別案件中心で総合計画性に乏しい稟議事項などの点で、今日の戦略的経営時代には有効・適切な意思決定手法とはいえなくなっている」（企業研究会編、317ページ）と批判されてきた。例えば帝人では、1960年10月に「機構改革に伴い、稟議制度を廃止した。すなわち末端まで責任体制を確立するということ……稟議制度廃止に伴う措置として決定権限規程を作成した。これにより決定権限の所在を明確化し、手続を規定し、業務の能率的効果的運営を図り責任体制を強化した。決定権限事項はこれに該当する決定者が自分自身の責任で発案し決定し、その実施結果はすべて決定者が責任を負うという、合議決定から単独決定へと変わった。これは従来の稟議制度が、下から上への段階を踏むのに対し、新しい制度は上から下への色彩が濃いといえよう。」（青木、124-126ページ）

ジ)という。しかし、松本(1973)は、次のように稟議制度のメリットを指摘していた。

わが国においては、予算編成の過程において慎重な審議をして決定した予算を実行する際にも、再び一々上司に稟議する慣行が普及している。このために予算責任が曖昧となるのみならず、手続が重複し手数がかかり実行に手間どる欠点が生じている。確かに今日しばしばみられるように、事の大小にかかわらずすべて社長まで稟議させる制度は、予算責任を不明確ならしめるし、月次実行予算の実行についてまで一々上司に稟議させることは煩わしい。それゆえこの点では稟議制度の再検討が必要である。しかし、「稟議制度は回議および決済を基本的要件とする伺い方式であり、それは経営活動を個別的・直接的に統制するものである」。これに対し予算制度は一定期間における企業全体の総合的な立場から金額で示された予算で経営活動を総合的に統制する制度である。このように両者は本質を異にするから、互いに排斥し合う制度ではなくて両者を組み合わせることによって一層統制効果を高めうるのである。例えば予算の実行にあたり、予算責任のないものに対し予算責任者に稟議させたり、予算外の支出について予算責任者に対しさらに上司に稟議することを義務づけたり、将来に対し大きな影響を及ぼす建設工事などについて予算で認められていてもこれの実施にあたりさらに稟議させたりすることは、決して予算による統制を害するものではない。ただ予算責任者に予算で認められたこまごましたことまでも稟議させるのは、不必要であるのみならず有害である。この意味において予算制度と稟議制度をいかに組み合わせるかということが非常に重要である。(180ページ)

櫻井(2004年, 19頁)によれば、ソフトバンクでは、迅速な意思決定を可能とするために、24時間稟議制度(稟議はメールを通じて行い、24時間以内に決済しなければ承認したとみなす)を採用しており、また、村田製作所は、稟議のデータベース化とシステム化を図って、稟議制度をプラスに活かそうと試みていると

いう。

京セラでも、次の説明に含意されているように、期間計画、総合計画に対する微調整のシステムとして稟議制度を活用している。

通常、来年度の事業計画を立てる場合、「売上は前期売上の何%増しにしよう、それには当然、マンパワーも要るだろうから、人員はこれだけ増やそう。さらにこれだけの売上を上げるためには新たな支店を設けよう。そのための営業経費も増えるだろうから…」というように必要な経費項目を全部挙げて予算を作る。私は今までこのような予算制度を実施してこなかった。なぜなら、人を増やそう、支店を増やそうという経費に関するものは、計画通りにどんどん進んでいくが、肝心の売上が計画通りに増えないことが多いからである。……つまり、使う方の予算だけは厳守され、入ってくる方の売上は期待通りには増えない。それが予算制度の実態ではないだろうか。それゆえに、私は「予算制度は要らない。要るお金はその都度、稟議を出せ。その都度決裁をする」という方法で経営をしてきた。(稲盛, 94-95ページ)

ただ注意すべきは、自律的組織におけるマイクロ・マクロ・ループとして稟議制度を活用するためには、会計システムとの結合も含め、その目的に合わせて稟議制度を適切に実施する必要がある。村田製作所では、稟議の電子化を「稟議制度を廃止する稟議システム」と表現しているが、泉谷(2001)によれば、その意味は次の通りである。

稟議制度は、日本の多くの会社で採用されている意思決定の仕組みだが、日本的な根回しという意味も含めて、社長から一般社員まで会社としてのコンセンサスの形成といった機能を有する反面、意思決定に時間がかかることや責任が不明確になるという欠点がある。……トップマネジメントがすべて個別案件の決定と執行をすると、その結果に対する責任の所在が不明確になってしまい、企業全体として満足できる成果を導き出すことは困難である。ま

た、稟議者は発議された段階ですべての検討や関係部門との調整が終わってしまっている場合もあり、決裁者が社長を含むトップマネジメントであっても修正が困難なケースが少なくない。そこで、このような実態と前項で述べた権限の委譲や自己責任体制の確立といった観点から、稟議制度の改革が必要になる。(330-331ページ)

稟議の目的は、決裁を得ることではなく、実行を通じて業績に寄与することである。したがって、稟議書は、事前の検討事項とともに、その案件の達成目標・成果を明確にしておく。稟議案件の権限委譲と自己責任体制の確立のためにも、達成目標や成果の事後確認が大切である。達成目標は、極力、数値化しておき、実行後の評価が客観的にできるようにする。生産設備の増産や合理化の場合は、売上、利益、合理化による効果などは、すべて数値化できるので、管理会計データを活用して既に述べた投資経済計算を行い、あらかじめ稟議案件の達成目標を明確にしておく。そして、実行後にはその達成目標と実績との差異分析を行う。この差異分析は、自己責任体制の確立のために稟議案件の発議者自らがを行い、これを自己評価して決裁者に報告し、決裁者がそれを総合的に評価して、すべての関係者が将来の企画への参考にする。なお、定性評価についても、計画段階の達成目標と実績を比較評価しておくことが必要である。そして、その事後評価で問題があれば、発議責任者が速やかに対処して達成目標の遅れを挽回できるような体制をつくっていく。(334-335ページ)

個々の取引との一対一対応

自律的組織においては、実績測定においても、個々の活動とマイクロ・マクロ・ループを直接的、個別的に結びつけることが極めて重要となる。例えば谷(1999年)は、京セラ・アメーバ経営の基本要素の1つである「一対一対応の原則」に言及して、次のように論じている。

目標達成への羅針盤としては、理解が容易という条件の他に、採算表がタイムリーに提供されることが必要であろう。さらに、何らかのアクションをとることによる成果が自ら確認できることが必要であろう。現場が自ら成果を確認しながら進んでアクションをとりうる基盤を整備することが管理会計に求められるのである。…アメーバ経営では、採算表は、毎日の成果が翌日に判明する形で経理部門から提供される。しかも、アメーバ経営では、(任せる経営、時間当たり採算による採算表に続く)第3の要素、「一対一対応の原則」によりモノの流れには必ず伝票が伴う一方、それでもって費用・収益を認識することになっている。製造アメーバでいうと、前工程のアメーバからモノを買うと、それを生産目的に使う前に、直ちに売り手の収益、買い手の費用として認識する点は通常の会計の常識とは異なる。しかも、現場でも、伝票を繰れば、経理部門からの報告を待たなくとも、自分たちの費用・収益、したがって目標達成度をすぐに知ることができるから、対応策を直ちに打つことができる。(50-51ページ)

「一対一対応の原則」においては、伝票とモノの流れを対応させることによって、組織構成員の行動の一つひとつを直接かつリアルタイムに会計システムとリンクさせることが求められている。

経営活動においては、必ずモノとお金が動く。そのときには、モノまたはお金と伝票が、必ず一対一の対応を保たなければならない。この原則を「一対一対応の原則」と私は呼んでいる。これは一見当たり前であるが、実際にはさまざまな理由で守られていないのが現実である。たとえば、伝票だけが先に処理されて品物はあとで届けられる、これと逆に、モノはとりあえず届けられたが、伝票は翌日発行されるといったことが、一流企業と言われる会社でも頻繁に行われている。このような「伝票操作」ないし「簿外処理」が少しでも許されるということは、数字が便法によっていくらかでも変えられるということを意味しており、極端に言えば企業の決算などは信用するに値しな

いということになる。……「一対一対応の原則」とは、このような事態を防ぎ、発生したすべての事実を即時に認識し、ガラス張りの管理のもとに置くということを意味する。社内に一対一の対応を徹底させると、誰も故意に数字をつくることができなくなる。伝票だけが勝手に動いたり、モノだけが動いたりすることはありえなくなる。モノが動けば必ず起票され、チェックされた伝票が動く。こうして、数字は事実のみをあらわすようになる。(稲盛, 64-65ページ)

企業経営を公明正大に行うために具体的に必要なことは、決して高度なものでも複雑なものでもない。不正の温床となりやすい経理処理をはじめとし、あらゆる取引を「一対一の対応」によってきっちり処理する習慣をつければいいのである。なぜなら、「一対一の対応」による管理を確立すれば、曖昧な処理、不正な処理はすべて排除され、すべての取引がクリアになるからである。このように「一対一の対応」は、大変初歩的な手続と思えるが、情報処理や会計処理を正しく行うためのもっとも基本的な不可欠なものなのである。(稲盛, 158-159ページ)

会計システムは、前述したように、マイクロ・マクロ・ループとしての意義を有しているのに、アウトプットとしての財務諸表や損益計算の結果ばかりに目が向くと、個々の取引の記録という簿記会計の基本を忘れ、期間的に数字が合っていれば良いという発想につながる。伝票とモノの流れが必ずしも個々に対応していなくてもよいという考え方を生み出してしまう危険がある。会計システムの基本を遵守することは、いかなる組織においても必要であるが、すべての従業員に責任をもって自主的に行動することを求める自律的組織では、それが不可欠である。

製造現場の改善活動とマイクロ・マクロ・ループ

伝統的管理会計におけるマイクロ・マクロ・ループでは、活動の構造と方法を所与としたマネジメント・コントロールが前提とされていた。しかし、自律的組織における組織構成員には、その活動の構造と方法についても自主的な改善活動が

求められている。

改善活動は現場における問題解決プロセスであるから、現場の人間が現場の状況をよく知っていることが不可欠である。現場情報が重要であるから自律的組織が求められているといっても、現場の人間は誰でも必要な現場情報を十分に持っているというわけではない。権限の問題ではない。情報収集の努力の問題である。現場改善のために必要となる情報は、単にモノの流れに関する情報だけではない。製造活動の内部構造に係る情報も含めて詳細な情報が必要である。そのため、製造現場では「見える化」の努力が盛んに行われている。そして、「なぜ」を繰り返し、実験を繰り返しながら、現状がそうなっている原因を追求し、現状を改めるための方策を考案する努力が盛んに行われている。自律的組織では、「見える化」の努力によって十分な情報を入手した上で、適切な判断と解釈を行って、具体的な改善策を講じることが求められている。

自律的組織で日々行われているそういった問題解決の努力を支援し、その改善活動をマネジメントするために、業績測定が必要となる。管理会計の支援が必要となる。問題は、その目的であり、方法である。多くの場合に行われているのは、リードタイムなどの非財務的尺度による業績測定であり、その目的は、改善活動の進捗を測定することである。

しかし、マイクロ・マクロ・ループの観点からすると、そのような業績測定システムは各現場の情報システムにすぎない。全社的な観点からの整合性ないし戦略性に欠け、また、経営との結びつきが欠落している。この問題の解決には管理会計担当者の役割が重要であるが（廣本，2004，19頁），BSCの作成や会計システムとのリンクも必要となるであろう。

BSCは、マイクロ・マクロ・ループを構築するための1つのツールとして解釈することができる。

BSCは、個々の製造戦略と個別的、断片的に結びつけられた多数の業績尺度を単に一覧表に示したものではない。当該事業のミッションからスタートして、事業戦略→業績目標→業績尺度→アクションという、戦略からアク

ションへのリンケージを総合的、システマティックに構築するツールであることを理解しなければならない。(廣本, 2001, 164ページ)

会計システムとのリンケージに関しては、未だBSCのような具体的な解決策が示されていない。しかし、米国企業が感心した非財務的業績尺度を活用する日本企業でも、従来から、改善成果として計算される原価改善額なるものが財務諸表の利益と結びついていないことが問題視されることは少なくなかった¹⁾。最近では、そのことが文献にも現れるようになってきた。

現場の改善を担当する者にとって、改善効果を計る「評価指標」がないということの悩みは深刻である。例えば原価改善をしても経営にいくら貢献したかと問われると即答しにくい。……もっと深刻なのは、「評価指標」がないために方針が定まらないことにある。現場の責任者が替わるたびに右に舵を取ったり、左に舵を切ったりする。これでは現場はたまったものではない。(田中, 85ページ)

全員参画で業務改善をしていくためには、各現場の改善成果と会社の業績がダイレクトに結びつく理論体系が必要である。会計学上の決めごとがたくさんある財務諸表とどう関連づけるのかが、今後の研究課題のひとつである。(田中, 92ページ)

ケースA(1日で作って顧客に即納)とケースB(1日で作って倉庫に99日寝かせた後、100日目に顧客に納入)では、作り方の巧拙に巨大な差があるにもかかわらず、原価は同じである。言うまでもなくトヨタシステムは、ケースBを否定してケースAを目指す。しかし標準・全部原価計算のもとでは両者の差異が製品原価に反映しない。そのため、工程の一部を中国で作り、日本に再輸入して最終製品に組み立てるといったプロセス設計を行うときの滞留、停滞期間の問題にあとで気付いて、日本に引き上げるといった例

が後を絶たない。(河田, 160ページ)

小ロット化とリードタイム短縮が一気に進むと、「生産対象品目の着工時期が先延ばしになり、能力やスペースの余剰が一挙に顕在化する」ことが起きる。予定した操業度を大きく割った低操業度のもとでも売上計画が達成される。この操業度低下は財務会計上、「不利差異」であり、当座の期間利益の大幅減益をもたらす。このことを、経営者や経理部門が事前に承知していないと、混乱のあまり、せっかく導入したTPSが破綻しかねない。(河田, 161ページ)

生産側からいうと、「生産部門のリードタイム短縮目的の設備投資案が、財務指標のどこに、どう効いてくるのかをCFOに納得させる」ことができて初めて工場は、念願の投資が許される。彼らはこれを“cost justification (コストの正当化)”問題と呼び、やはり頭を悩ませているようである。(河田, 165-166ページ)

こういった問題は、タイムラグがあるとしても、本当に効果のあるものであれば、やがて財務的成果に結びつくから、実務的にはどうにかなると考える読者がいるかもしれない。しかし、それでは、その時々のパワー関係で方針が定まらないという状況を回避できず、上記の引用文にもあるように現場はたまったものではない。また、会社として誤った判断を下す危険にさらされていることも銘記すべきである。

トヨタのJITは、現場が自主的に(本社に断りなく)始めたものである。大野耐一氏も、財務上の影響までを予測してJITを推進したわけではない。当然、本社は、工場の利益の大幅下方修正が避けられないという報告を受けて大野氏自身も驚く事態となった。悩んだ末の大野氏が結局、「ワシが責任を持つ。そのまま続けよ。」と指示して、工場のJITの手綱を緩めず、既定

方針を貫いたことが成功への道を拓いた。結局、半年後には会計利益も好転したため、まもなくこの会計の論理と生産の論理の問題は沈静化した。論理的決着がついたというより、工場のことは大野氏らに任せてよさそうだという、一種の棲み分けが成立したのであった。……トヨタは1960年代に「棲み分け」という形でこの問題を解決したが、生産部門がパワーを持たない場合は、簡単には「棲み分け」が成立しない。業績目標として割りつけられた「経常利益」確保のために先行生産を許容して操業度を確保するなどの弥縫策に走り、その瞬間、TPS導入が挫折してしまうといった例が、国境を越えて数多く聞かれる。(河田, 163-164ページ)

現場改善活動を会計システムに結びつける工夫はこれまでも行われてきた。例えば、部品標準化という製造戦略の実行を支援するために製造間接費の標準化割制度が行われた(廣本, 1989a, 127-130ページ)。あるいは、リードタイム削減という製造戦略の実行のためにリードタイム基準配賦法が工夫された³⁾(河田, 46-48ページ)。会計システムとのリンケージはまだ今後に残された課題であるが、改善活動は本質的に問題解決プロセスであるから、改善活動のための管理会計は差額原価収益分析であることは注目されてよい⁴⁾。リードタイム削減のように時間要因が重要なポイントとなる場合には、貨幣の時間価値を考慮することも必要となるであろう。

その他

そろそろ紙幅が尽きてきたので、あと2点だけ簡単に触れておきたい。

伝統的なマイクロ・マクロ・ループは、生産・販売という業務活動を対象としたマイクロ・マクロ・ループが中心であったが、変革の時代には、製品の開発・設計活動を対象としたマイクロ・マクロ・ループが求められる。原価企画は、そのようなマイクロ・マクロ・ループであるといえよう。

また、伝統的なマイクロ・マクロ・ループでは、マクロ業績は、基本的には、利益業績であった。しかし変革の時代には、貸借対照表に反映される業績をマクロ

業績とする、マイクロ・マクロ・ループを構築することも必要であろう。京セラでは、「筋肉質経営の原則」として、贅肉のない企業経営を目指しているが、その成否は貸借対照表に反映されることになるのである。

企業は永遠に発展し続けなければならない。そのためには、企業を人間の体に例えるなら、体の隅々にまで血が通り、つねに活性化されている引き締まった肉体を持つものにならなければならない。つまり、経営者はぜい肉のまったくない筋肉質の企業をめざすべきなのである。私はそのことを「筋肉質の経営に徹する」と表現しているが、それは私の会計学のバックボーンにもなっている。(79ページ)

さらに、損益計算書であれ貸借対照表であれ、そのような財務業績だけではなく、企業価値の源泉となる多様な業績尺度も考慮して、マイクロ・マクロ・ループを設計することが必要となるだろう。

7 むすび

管理会計は、従来、情報システムとして理解されてきた。それに対して、筆者は、影響システムとしての管理会計を主張してきた(1986, 1988, 1989b, 1991など)。そのような主張ないし理解は、意思決定のための管理会計の設計においては情報システムの設計という視点が適切であるが、マネジメント・コントロールのための管理会計の設計においては影響システムとしての設計という視点が重要であると指摘したのが始まりであった。しかし、マネジメント・コントロールのための管理会計の設計において情報システムとしての側面は不要であるかという、やはり必要である。しかも、2つのシステムは別個に設計されるのではなく、統合された形で設計される。かくして、マイクロ・マクロ・ループとしての管理会計という見方は、影響システムとしての管理会計という見方を発展させたものであるといえる。

マイクロ・マクロ・ループというアイデアが注目されるようになったのは、組織

構成員の自主的な判断や行動が望まれるという状況が増してくる中で、それらを企業全体の目的の達成、成果の向上に向けていかに統合するかという問題が生じたためである。そして、最初このような問題に取り組んだ今井教授らは、既に引用したように、「ネットワーク構成員はこのマイクロ・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」とするのであるが、そこではマイクロ・マクロ・ループとして管理会計は考えられていなかった。

マイクロ・マクロ・ループとしての管理会計という主張は、ジョンソン教授が批判したMBRではないかとの批判が予想される。しかし、河田(2004)が指摘するように、ジョンソン教授が手本にしたトヨタにおいてさえMBRは否定されていない。

(ジョンソンは)機械論的な世界観に基づき、量的目標特に会計数値によって管理する「結果による管理(Management by Result: MBR)」と個と個の関係性のパターン形成とディテールの重視による「手段による管理(Management by Means: MBM)」という二項対立的概念を紹介し、長期的にビッグ・スリーのMBRは、トヨタのMBMを凌ぐ成果をあげることはできないとした。このアナロジーはビッグ・スリーやアメリカの製造業経営に対する警告としては分かり易く有効かも知れない。しかし正確性にはやや欠ける。というのも、筆者のトヨタおよびトヨタグループの関係者と話合わせてみた現実のトヨタの印象は、「結果は必ず出さねばならない」という結果重視の“MBR”の方に近いからである。ただ、トヨタ系の人達は、結果だけによる管理はナンセンスであること、手段を磨くことだけが良い結果につながることを十分わきまえていることは確かである。(102ページ)

会計数値を無視するようでは、自律的組織は存続し得ない。しかし、会計数値に振り回されるようでは、自律的組織は適切に機能し得ない。重層的なマイクロ・

マクロ・ループの設計が必要となる。

謝辞

この論文は、一橋大学大学院商学研究科を中核拠点とした21世紀 COE プログラム（『知識・企業・イノベーションのダイナミックス』）から、研究プロジェクト経費の支給を受けて進められた研究成果の一部である。

- 1) 標準思考の管理会計論を展開したマッキンゼーは、標準を手続標準、財務標準、業務標準の3つに分類した。そして、財務標準のもとに財務諸表分析、業務標準のもとに予算管理や標準原価を体系化した。廣本（1983）参照されたい。
- 2) セクション2で見たように、今井教授らによれば、自己解釈過程が生じるのは自己と他者の境界が固定されていない場合である。伝統的組織では、自己と他者の境界は固定されているのではないかの疑問が提示されそうである。しかし、その疑問に対しては、2つの点に注意を喚起することができよう。1つは、ここで自己解釈は、複数の組織単位管理者が集まる委員会という場、すなわち調整の場で行われているということである。もう1つは、分業の仕方は固定的であるとしても、自己と他者の境界がすべて固定されているわけではないという点である。上司と部下の間で責任追及の状況が存在し、また分断化されている部門の間にも責任転嫁の状況は存在していることに注意すべきであろう。
- 3) リードタイム配賦基準法が工夫されるまでの進化の過程も興味深い。リードタイム削減という目的を達成するために、まず部門別の実績時間の測定が中止された。その結果、製造間接費の部門別配賦計算に実際時間を使用することもできなくなった。そこで当初は、部門別標準時間を用いて配賦が行われていた。リードタイム配賦基準が工夫された背景には、そのような経緯があった。廣本（1989a, 125-127ページ）を参照されたい。
- 4) 岡本（1991; 2000, 885-891ページ）を参照されたい。

参考文献

- 青木茂男（1963）『新版管理会計論』国元書房。
- 井尻雄士「会計的測定と会計情報」『会計』1968年2月号
- Y. Ijiri. 1981. Historical Cost Accounting and Its Rationality. The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.
- 泉谷裕編著（2001）『「利益」が見えれば会社が見える』日本経済新聞社。

- 伊丹敬之(1999)『場のマネジメント』NTT出版.
- 稲盛和夫(1998)『稲盛和夫の実学—経営と会計』日本経済新聞社.
- 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・金子郁容(1988)『ネットワーク組織論』岩波書店.
- 岡本清(1991)「TPMの経済的効果測定方法に関する研究」『日本設備管理学会誌』3巻2号.
- 岡本清(2000)『原価計算(六訂版)』国元書房.
- 岡本清, 廣本敏郎, 尾畑裕, 挽文子(2003)『管理会計』中央経済社.
- 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.
- 企業研究会編(1970)『日本経営の現代化』白桃書房.
- 小林健吾(1987)『予算管理発達史』創成社.
- 櫻井通晴(2004)『管理会計(第三版)』同文館出版.
- 塩沢由典(1999)「ミクロ・マクロ・ループについて」『経済論叢』第164巻第5号.
- 田中正知(2004)「時間軸を入れた収益性評価法の一考察—Jコスト論—」『IE Review』Vol.45, No.1.
- 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—アメンバー経営の場合」『国民経済雑誌』第180巻第5号
- 谷武幸(1986)「業績管理会計システムの環境適応」『ビジネスレビュー』Vol.33, No.4.
- 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』Vol.33, No.4.
- T. Hiromoto. 1988. Another Hidden Edge. Harvard Business Review, July-August.
- 廣本敏郎(1989a)「事例研究: 会計と戦略」『一橋論叢』第101巻第5号(5月号).
- 廣本敏郎(1989b)「管理会計システムの再検討」『会計』第136巻第5号(11月号).
- T. Hiromoto. 1991. Restoring the Relevance of Management Accounting. Journal of Management Accounting Research, Vol.3.
- 廣本敏郎(1993)『米国管理会計論発達史』森山書店.
- 廣本敏郎(2001)「変革の時代の管理会計—ABCとバランスト・スコアカード」『企業会計』Vol.53, No.1(1月号).
- 廣本敏郎(2003)「無形資産の蓄積・活用と管理会計」『会計プロGRESS』第4号.
- 廣本敏郎(2004)「市場・技術・組織と管理会計」『一橋論叢』第132巻第5号(11月号).
- 松本雅男(1973)『管理会計』丸善株式会社.

(一橋大学大学院商学研究科教授)