



Osaka Gakuin University Repository

Title	マネジメント・コントロール・システムと類型化研究 (完) Management Control System and A Study of Classification (Concluded)
Author(s)	古田 隆紀 (Takanori Furuta)
Citation	大阪学院大学 流通・経営学論集 (OSAKA GAKUIN UNIVERSITY REVIEW OF DISTRIBUTION, COMMUNICATION AND BUSINESS ADMINISTRATION), 第 38 巻第 1 号 : 1-15
Issue Date	2012.09.30
Resource Type	ARTICLE/ 論説
Resource Version	
URL	
Right	
Additional Information	

マネジメント・コントロール・システムと 類型化研究（完）

古田 隆紀

Management Control System and A Study of Classification (concluded)

Furuta Takanori

ABSTRACT

I have considered the action relations of management control system in connection with emergent strategy by the last issue. Japanese companies have been good at emergent strategy. In the regard, action relations of management control system must be one which should appear in the practice of management accounting established in Japanese companies. The last issue paid its attention to SHANAI-SHIHONKIN-SEIDO as typical one, which have introduced in most of Japanese companies adopting business unit organization. However, actually, I think there seem to be another one which appears action relations of management control system in connection with emergent strategy in addition to SHANAI-SHIHONKIN-SEIDO. That is mini-profit center, called MPC in the following. In this issue, I examine how MPC appears the action relations of management control system in connection with emergent strategy. In other words, there is another type in the action relations of management control system. And, it overlaps with pattern of V type of VHSB adaptation model.

はじめに

前号で創発戦略にかかわるマネジメント・コントロール・システムの作用関係について検討を試みた。創発戦略は、わが国が得意としたものである。この点から、ここでのマネジメント・コントロール・システムの作用関係は、わが国企業で今日まで定着してきている管理会計実践の中にその発現をみるものでなければならない。前号は、その代表的なものとして事業部制組織を採用するわが国企業の多くでとり入れられている社内資本金制度に注目した。

ところが、実際には、創発戦略にかかわるマネジメント・コントロール・システムの作用関係を発現するものには、この社内資本金制度の他に並んでミニ・プロフィットセンター (mini profit center, 以下、MPC と称す) があるように思われる。それでは、そもそも MPC と創発戦略の双方の間にどのような親和性があるのでしょうか。以下小稿では、この間に答えた後に、MPC が創発戦略にかかわるマネジメント・コントロール・システムの作用関係をいかに発現するものであるか検討をおこなう。いいかえれば、MPC をとりあげることで創発戦略にかかわるマネジメント・コントロール・システムの作用関係にもう1つのタイプがあることを明らかにする。併せて、それが、VHSB 適応モデルではV型の適応パターンに重なるものであることを強調する。

1. MPC と創発戦略の親和性

MPC は、コスト・センターとみなされてきた製造部門やその下位の工程をプロフィット・センターとみだてて、この小部門のリーダーに採算 (損益) を自主管理させる手法の総称である。よりくだけていえば、もともとコスト・センターであるところにリーダーをたて、リーダーにプロフィット・センターとしての活動を振まわせるものといってよいであろう。典型的な MPC はアメーバ経営で、京セラをはじめ京セラのアメーバ経営のコンサルティング事業 (KCCS マネジメントコ

ンサルティング(株))の指導を受けた多くの企業で導入されてきている。また、現在では廃止されているがかつての NEC 埼玉や、さらなる普及をみている住友電工グループのライン・カンパニー制も MPC のケースであろう。さらに、浜松ホトニクスの「社内通貨」による収支報告書の開示もあげることができよう。

それでは、こうした MPC と創発戦略との間にはどのような親和性があるのだろうか。一つは、MPC が人材の育成を意図することである。アメーバ経営では、時間当たり採算を上げるためにリーダーに3つの選択肢が開かれている。生産高を多くすること、控除額を少なくすること、総時間を少なくすることである。また、時間当たり採算が予定で記入される(谷 [2009]、p. 269)。このように、アメーバのリーダーは自分が経営者であれば、経営の効率をあげるために何をしなければならないかを常に考えさせる仕組みとなっている。また、リーダーは、現場により近い管理者である。アメーバ経営は、人材の育成を現場の管理者の階層から始めるという特徴をもつのである(三矢 [1999]、p. 52)。同様に、ライン・カンパニー制でも、住友電工グループにみられるごとく現場(ライン)が経営者マインドをもって主体的・創造的にトータル・マネジメントをおこなう、人材の育成を図るための仕組みをもつものである(住友電工 [2000]、p. 10)。

これに対して、創発戦略を重視するということは、戦略の策定に注意を向けすぎるトップや戦略スタッフに対して、ミドルや現場のイニシアティブを許すことである。ここに創発戦略は、人材育成が創発戦略上重要であるというメッセージを発信するのである(沼上 [2010]、p. 51)。

二つは、MPC が現場のエンパワーメントを図る点である(谷 [1996]、p. 21、谷 [1999]、p. 48 など)。エンパワーメントは、現場(の従業員や管理者)はリモートコントロールされるのではなく、彼らにパワーを賦与すべきであるというコンセプトにたつ。そのパワーは単に現場に権限委譲するだけではなく、現場のひとり一人に学習とプロセスの改善ができるよう情報の持ち主にさせることである。こうして、MPC は、組織を自由闊達にして現場から活性化することを意図する。

アメーバ経営やライン・カンパニー制にあって、一日ベースで成果がわかるような形で財務損益情報が提供されることで、従業員は自らのアクションを実感する。こうした従業員の、その立場にとらわれず心を開いて切磋琢磨する、自由闊達なオープン・マインドが組織の活性化につながるのである。この点にまた、MPC と創発戦略との間に親和性がある。すなわち、うまくいけば現場に自由闊達に行動させることを通して創造的な成長戦略を創発させることが可能となるのである（沼上〔2010〕、p.52）。

2. MPC と創発戦略にかかわるマネジメント・コントロール・システムの作用関係

企業戦略と事業戦略にかかわるマネジメント・コントロール・システムの作用関係は、つぎのような構図をとった。

戦略→組織構造→マネジメント・コントロール・システム

組織構造→戦略→マネジメント・コントロール・システム

たとえば、企業戦略にかかわる作用関係の構図に象徴的なように、戦略は公式的な組織構造に対応する。つぎに、この公式的な組織構造に適合するようマネジメント・コントロール・システムが公式化されるのである。

これに対して、創発的戦略を重視するもとは、戦略は不定型である。したがって、戦略に対応する形で組織構造が公式化されるようなことはない（石井他〔1997〕、p.165）。この意味で、創発的戦略のもとでは、企業戦略と事業戦略にかかわる作用関係と比べて組織構造とマネジメント・コントロール・システムが余り公式化されないといえよう。

具体的に MPC の組織構造は、小集団ないし少人数からなるグループととらえられる。アメーバ経営ではアメーバ組織といわれ、製造部門に営業部門という機能別組織の下位の組織として展開される（上總〔2007〕、p.6）。ライン・カンパニー

制では、生産ラインやセルが基準となったり、課や掛といったコスト・センターとみなされるものを小さく括ったりする。そして、これらがプロフィット・センターとみなされるのである。このように、決して公式化されるものではないのである。

同様のことは、MPC のマネジメント・コントロール・システムについてもいえるであろう。MPC のマネジメント・コントロール・システムは、アメーバやカンパニーの損益の改善を軸に PDCA サイクルを回すという損益計算書（フロー）主導に特徴がある。アメーバ経営では、この PDCA サイクルは月次である（谷〔1999〕、p. 53、谷〔2009〕、p. 269）。年間の計画はマスタープランとよばれる。マスタープランは必達であり、ある製造アメーバの時間当たり採算は何故低いのか、どうすれば残りの月でマスタープランをこえる実績をあげることができるかを考えて毎月の予定（計画）が組まれる（谷〔1999〕、p. 54、谷〔2009〕、pp. 269-270）。アメーバ経営では、受注額が生産高として計上される。このため、前月の生産実績に営業からの受注残情報を突き合わせて予測される受注確保情報が当月の生産計画に盛り込まれる。生産高（売上高）からの控除額も、総時間も、この生産計画から積み上げて予定される（谷〔1999〕、p. 53、谷〔2009〕、p. 269）。また、月の予定と実績の比較がおこなわれるとき、アメーバ経営では毎日の生産高（売上）、控除額（経費）また総時間は翌朝にはフィードバックされる。これによって、目標達成への進捗を毎日しることができ、迅速かつ適正な行動をとることができる（谷〔1999〕、p. 54、谷〔2009〕、p. 270）¹⁾。

一方、ライン・カンパニー制では、カンパニーの損益を改善するためにロス（限

1) 例えば、ある製造アメーバが作業のスピードアップに成功したとすれば、翌朝のミーティングなどで他の製造アメーバに報らされる。製造アメーバ全体のスピードアップが実現し、人的キャパシティに余剰が生じる。この余剰を利用して、自製品の新たな用途の開拓や新製品開発など創意工夫が展開される。ついには、これら製品の新しい用途や新製品を顧客に売り込むよう営業アメーバをせめたてることにもなる。上總〔2007〕、p. 14 参照。

界（理想）能力を阻害する要因）を金額表示して、改善の優先順位をつける。このロス分析に基づいて、To-Do リスト（実施項目、目標額、月ごとのアクションプラン、実績）を作成し、これを使って進捗状況をしっかりと把握でき、現場全員をまきこみながら改善が進められていく。毎日の改善活動や月ごとに業績報告がおこなわれ、確実に PDCA を回すことになる（住友電工 [2000]、pp. 14-18、松木 [2000]、pp. 9-11、菅本・伊藤 [2003]、pp. 54-55 など）。

前号でとりあげた社内資本金制度もまた MPC と同様、創発戦略にかかわるマネジメント・コントロール・システムの作用関係を発現するものであった。もっとも、社内資本金制度の多くは、すでに事業部制組織を採用している企業で導入されていた。この点で、MPC の組織構造と比べて社内資本金制度の組織構造の公式化の水準は、ゆるやかであるといえよう。むしろ問われるのは、社内資本金制度のマネジメント・コントロール・システムの方であろう。社内資本金制度のマネジメント・コントロール・システムは、貸借対照表が事業部ごとに作成されるために、一方で損益計算書を尊重しながらも、実質、貸借対照表（ストック）主導を特徴とする。とはいえ、現実には貸借対照表を作成する明確な基準あるわけではない。また、貸借対照表の貸方項目のとり扱いも企業によってまちまちである（小倉 [1996]、p. 70）。このように、社内資本金制度のマネジメント・コントロール・システムは十分に公式化されないのである。以下、社内資本金制度のマネジメント・コントロール・システムの主要な役割（業績評価）が公式化されない部分をみておこう。

貸借対照表の貸方に事業部借入金や事業部資本金が明示され、これに応じた社内金利や社内配当金が客観性のある数値として提示される。このうち、社内配当金は事業部資本金に賦課され、株主配当になぞえられるものであるが、本社がこの資金（配当金）を徴収し、赤字事業への資本補填や成長事業への投資資金に回す仕組みが作られたりする（渡辺 [1998]、p. 96）。このため、事業部はこの資源の獲得を確保するために高い業績をあげることに邁進する。平均的な事業部損益

計算書でいえば、社内配当金を事業部税引前利益から控除した事業部純利益が、事業部の業績評価指標としてとりあげられる。

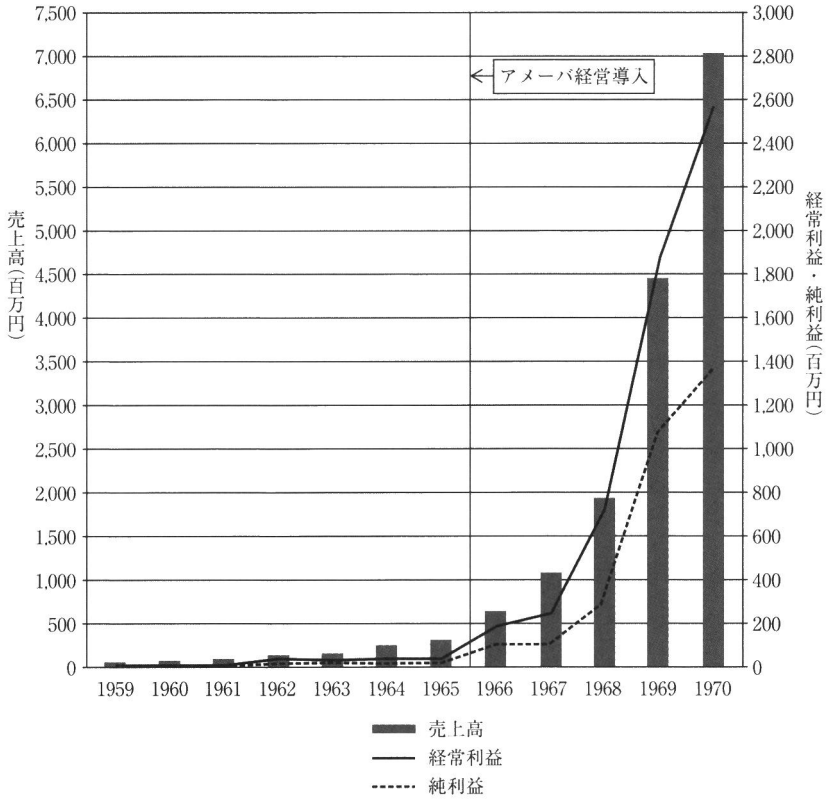
とまれ、社内資本金制度は、この事業部純利益を貸借対照表の事業部留保利益に振り替え、積上げていく仕組みをもつのが特徴である。事業部は、この事業部留保利益を事業部の新たな再投資に回すことができる。投資が自前のカネでおこなえる。また、再投資の必要がなければ、借入金の返済に回し借入金を減少でき、その分金利負担を軽くできる。本社の権限は大幅に縮小され、事業部はほとんど独立した会社のような活動が許されることになる。

顧みて、米国企業では目標を設定し、その達成をインセンティブに結びつけるマネジメント・コントロール・システムが究極的に働いた。これに対して、以上のような事業部留保利益の仕組みからは、米国企業のような信賞必罰に依存せず、純粋な意味での目標達成に向けたインセンティブが働くのである (田中 [1997]、p. 208)。また、従来より事業部業績は、損益計算書ベースの単年度評価を中心としてきた。事業部税引前利益などは、そのための指標である。こうした中、事業部留保利益の積上げを目標にする、いわば中長期の業績評価指標がクローズアップされることになるのである。

閑話休題

以上、MPC の組織構造もマネジメント・コントロール・システムも余り公式化されないのである。にもかかわらず、MPC の導入企業が高い業績を上げ、成功をおさめている事実は無視できない。三矢他 [1999] は、アメーバ経営を導入した企業の成功事例を紹介する貴重な文献である。何よりも京セラでは (京都セラミック (株) の) 創業八年目の 1965 年にアメーバ経営、具体的には時間当たり差引売上高を導入、今日の京セラの基礎を確立した。そして、図表にみられるように、翌 1966 年は、京セラの体質を一変させるものであったと述懐される (青山 [1987]、pp. 215-217)。同様に、ライン・カンパニー制などの導入企業からも継

図表 京セラの業績推移（創業年（1959年）～1970年）²⁾



2) 青山 [1987]、p.214 の京セラ発展の経過一覧表（の一部）にもとづいて作成。

続的な事業業績の向上が散見されるのである³⁾。

ほかならぬ MPC の組織構造とマネジメント・コントロール・システムがうまく機能したのである。しかし、十分に公式化されないこれらの組織構造やマネジメント・コントロール・システムがうまく機能したのは何故であろうか。それは何によって促進されたのであろうか。それをドライブしたものは何なのであろうか。そのキーとなるのが組織文化である。ここでは、組織文化が組織構造やマネジメント・コントロール・システムの機能を補完し、その機能を効果的かつ大きく引き出す役割を演じたのである。こうして、ここに MPC によって発現される創発戦略にかかわるマネジメント・コントロール・システムの作用関係が出現する。その構図は、これまでの企業戦略や事業戦略にかかわるマネジメント・コントロール・システムの作用関係のものとは明らかに異なるのである。

3. MPC の組織文化

組織文化とは、「組織構成員によって共有される価値、信念、規範」と定義される。組織文化が学会や学術誌上に登場したのは 1980 年代以降であり、組織構造などではとらえられない目にみえない側面に期待が集まった。この目にみえない側面が組織構成員の行動をうながし、究極的に企業の成果に大きな影響を及ぼすという考え方が脚光をあびる。中でも Peters and Waterman (1982) は傑出する。高い業績を上げた企業が独自の価値観とそれにもとづく組織文化をもつ企業であったことが提唱された。

わが国に目を転じれば、京セラはその代表格である。京セラの今日までの躍進

3) ライン・カンパニー制では、住友電工の関東製作所の電子ワイヤー事業部の電子線部やテープ部品部、また関係会社の住友電装などでカンパニー発足からの業績向上が続いている。住友電工 [2000]、pp. 9-54 参照。また、浜松ホトニクスでも「収支報告書」の作成、提出が高い業績を上げている。日本経済新聞 2012 年 2 月 5 日付参照。

の秘密は、経営のフィールド・セオリー（フィールドづくり）とアメーバ経営（時間当たり差引売上高の採用）にあると力説される（青山〔1987〕、pp.192-194）。ここにいうフィールド・セオリーこそ京セラの組織文化の原点となるものである（廣本〔2010〕、p.32）。

すなわち、ある1つの大きな目標を達成せんとする場合、そこにそれに協力する大きなフィールドを形成する必要がある。京セラフィロソフィーを根本理念とした、全精力をプチ込んで働く強烈なフィールドができていと（目標完遂体制）、ここに入り込んだ従業員は何の抵抗もなく会社の立てた目標に向かって革新的・創造的行動をおこなうことになるのである（青山〔1987〕、pp.194-195）。正しく、独創的な個人や集団の生み出すイノベーションに価値をおく文化である。また、アメーバ経営の時間当たり採算は、絶対値よりも前月の業績にどれだけ上乘せした目標を約束でき、達成できるかが重要なポイントである（谷〔1999〕、p.54、谷〔2009〕、p.266）。この高い目標が、現場の斬新なアイデアや創意工夫を喚起する（谷〔1999〕、p.54、谷〔2009〕、p.266）。例えば、アメーバのリーダーはアメーバの通常範囲（枠）をこえて活発な情報収集（コミュニケーション）や協力体制を確立しようと奔走する（澤邊・潮〔2010〕、pp.66-67）。それは、個人や集団が常に新しいアイデアや創意工夫をもって突出することを許す文化である。

京セラからうかがえるこうした価値観や規範が多分MPCの組織文化のコアをなすものであろう。これは、社内資本金制度の採用企業の組織文化とは異なるものである。双方の組織文化は、ともに人の重要性を繰り返し強調する。しかし、社内資本金制度の組織文化は、個人は集団への調和、集団への貢献を要求され、様々な情報の共有を重視する。これに対して、MPCの組織文化は、規則・手続への遵守や集団への調和を軽んじる。むしろ、個人の自律性・独創性に圧倒的な価値をおき、リスクへの逃戦を重んじるのである。ちなみに、こうしたMPCと社内資本金制度の組織文化の違いが、双方の組織構造とマネジメント・コントロール・シ

ステムの設計に作用し、その内容を異にするのである⁴⁾。

4. MPC によって発現されるマネジメント・コントロール・システムの作用関係と V 型適応パターン

以上、MPC によって発現されるマネジメント・コントロール・システムの作用関係は、社内資本金制度によって発現されるものとは明確に区別される必要がある。その理論的手がかりを VHSB 適応モデルにもとめるとき、V 型適応パターンに重なる。以下のごとくである。

VHSB モデルの四類型の特徴は、V 型が小さな組織集団を前提におく（加護野他 [1983]、p. 233）。この点は、MPC による作用関係が V 型パターンに重なる際立つ特徴である。すなわち、チームの形成によって組織的統合と情報処理がおこなわれる。企業は小さなチームの連合体であり、各チームは高度の自律性をもつ。知識や情報の蓄積は、個人やチームの学習行動に依存する。イノベーションのためのノウハウは、標準化、体系化が困難で、組織内のスターの行動を模倣する（モデリング）という型で伝承される（加護野他 [1983]、p. 231）。

V 型はまた、新製品開発に重点をおき、飛躍的な革新的な変化を生み出すことによって環境の適応をはかる。適応は能動的であり、そのキーとなるのは、製品のユニークさであり、競争相手を製品イノベーションで先行することである。鮮度の高い技術情報や顧客情報を重視し、リスクへの逃戦が支配的な行動規範となる（加護野他 [1983]、p. 231）。例えば、アメーバ経営は、時間当たり採算を向上し続けるためにはどうすればよいかを常に考える。製品には消長があり、競争

4) 下表のごとくまとめられる。

	組織構造	マネジメント・コントロール・システム
社内資本金制度	事業部	貸借対照表主導
MPC	小集団	損益計算書主導

相手も出てくる。売値は下がり、いわゆる儲けも薄くなり経営は退歩する。これを防ぐには、新製品の開発以外になく、アメーバでの新製品開発の自由度は限りなく大きい（青山 [1987]、pp. 213-214）。また、アメーバ経営は、ユニークな製品を顧客に売りこむため、逆に顧客が望む品質やコストを満たすために高鮮度の顧客情報や技術情報を重んじる。京セラのように「強烈な願望を心に抱く」ベンチャー・スプリットが行動規範となる（上總 [2007]、p. 14）。

むすびに代えて

以上、「マネジメント・コントロール・システムと類型化研究」という表題のもとで、企業戦略、事業戦略および創発戦略にかかわるマネジメント・コントロール・システムの作用関係について検討、その類型化に VHSB 類型モデルをあてはめてみた。企業戦略にかかわるマネジメント・コントロール・システムの作用関係は B 型、事業戦略にかかわるものは S 型のパターンにそれぞれ重なる。しかし、わが国企業が得意とする創発戦略にかかわるマネジメント・コントロール・システムの作用関係は、MPC によって発現されるタイプと社内資本金制度によって発現されるタイプとに区別される。後者が VHSB モデルの H 型であったのに対して、前者は V 型適応パターンに重なるものであることを強調した。

最後に、近年、コンティンジェンシー理論 (contingency theory) の脈絡からマネジメント・コントロール・システムのパッケージ (control system package) 志向が唱えられている。その代表格が Abernethy and Chua (1996) であるが、これまでの「マネジメント・コントロール・システムと類型化研究」のもとでの議論をふり返るとき、その議論の軸足はこのパッケージ志向に移行するものである。すなわち、マネジメント・コントロール・システムを議論する立場であっても、このマネジメント・コントロール・システムだけに着目するのではなく、他の諸要素との作用関係を通して戦略実施のメカニズムが（束となって）全体として高

い企業業績に結びつくという図式である（新江 [2012]、p. 118）。このマネジメント・コントロール・システムのパッケージ志向からの検討は、稿を改めておこなう予定である。

参考文献

- Abernethy, M. A. and W. F. Chua [1996] A Field Study of Control System “Redesign” : The Impact of Institutional Processes on Strategic Choice, *Contemporary Accounting Research*, Vol.13 No2
- Peters, T. J. and R. H. Waterman [1982] *In Search of Excellence*, HaperCollins
- 青山政次 [1987] 『心の京セラ二十年』
- 新江孝 [2013] 「管理会計による組織文化マネジメント」 櫻井通晴『インタンジブルスの管理会計』中央経済社所収
- 石井淳蔵・奥村明博・加護野忠男・野中郁次郎 [1997] 『経営戦略論』有斐閣
- 小倉昇 [1996] 「事業部制管理会計の新しい流れ」ICPA ジャーナル、486号
- 加護野忠男・野中郁次郎・榊原清則・奥村明博 [1983] 『日本企業の経営比較』日本経済新聞社
- 上總康行 [2007] 「京セラの大家族主義経営と管理会計」管理会計学、第15巻第2号
- 澤邊紀生・潮清孝 [2010] 「経営理念と管理会計の関係性に関する研究」アメーバ経営学術研究会『アメーバ経営学術研究会シンポジウム講演録』KCCS マネジメントコンサルティング株式会社所収
- 菅本栄造・伊藤克容 [2003] 「括りの小さな疑似プロフィット・センターと管理会計」産業経理、第62巻第4号
- 住友電気工業（株）生産技術部 [2000] 「ヒトと現場をぐんぐん伸ばすライン・カンパニー制」工場管理、第46巻第11号
- 田中隆雄 [1997] 『管理会計の知見』森山書店
- 谷武幸 [1999] 「ミニ・プロフィットセンターの管理会計」税経通信、第50巻第12号

- 谷武幸〔1999〕「ミニ・プロフィットセンターによるエンパワーメント」国民経済雑誌、第180巻第5号
- 谷武幸〔2009〕「エッセンシャル管理会計」中央経済社
- 沼上幹〔2010〕『経営戦略の思考法』日本経済新聞出版社
- 廣本敏郎〔2010〕「アメーバ経営におけるマイクロ・マクロ・ループの形成」アメーバ経営学術研究会『アメーバ経営学術研究会シンポジウム講演録』KCCS マネジメントコンサルティング株式会社所収
- 松木智子〔2000〕「疑似プロフィット・センターのマネジメント・コントロール：住友電気工業（株）のケースを通して」六甲台論集、第47巻第3号
- 三矢裕・谷武幸・加護野忠男〔1999〕『アメーバ経営が会社を変える』ダイヤモンド社
- 渡辺康夫〔1998〕「事業部の相互依存性と社内資本金制度」産業経理、第58巻第3号