

製品製造現場の利益管理

庵谷 治男

目 次

1. はじめに
2. ミニ・プロフィットセンターの利益管理
3. マネジメント・コントロールとしての位置づけ
4. 変化適応型のコントロール・システム
5. むすびにかえて

1. はじめに

本稿の目的は、製品製造現場⁽¹⁾の利益管理における会計情報の意義と役割を明らかにすることである。製品製造現場の利益管理に関する議論は、これまでミニ・プロフィットセンター（Micro Profit Center: MPC）研究を中心になされてきた。それらの研究を通じた共通認識として、製品製造現場の利益管理において会計情報が果たす役割は現場のマネジャー（リーダー）に利益意識を醸成させ、経営者マインドを育成させるということである。MPCという小集団組織において、リーダーを中心に他の作業員（メンバー）を巻き込んで全員参加の経営を実践しているのである（谷, 1997; 谷・三矢, 1998）。

また、MPCではオープンブック・マネジメントの思考が根底にあり、情報はタイムリーに共有され、製品製造現場で実践される改善活動にも会計情報が影響を与えている。とくに、利益という「前向きな」目標を用いることで、現場の改善活動が活発化する（Kaplan and Cooper, 1998; 伊藤・菅本, 2002; 伊藤, 2008）という⁽²⁾。しかし、Johnson (1992) が指摘しているように、製品製造現場のオペレーショナル・コントロール（タスク・コントロール）には、会計情報の直接的な有用性を見出すことはできない。なぜならば、タスク・コントロールは、生産情報として会計情報ではなく物量情報こそが直接的な指標となるからである。とすると、製品製造現場で会計情報を用いる意義はどこにあるのだろうか。また、製品製造現場で会計情報を利用している組織では、会計情報の役割を何に見出すことができるのだろうか。

本稿ではこういった問題意識のもと、製品製造現場における利益管理について、会計情報

を現場で利用するとはいかなることかを問い直していく。具体的な構成として、次節では MPC の先行研究をレビューし、第3節でマネジメント・コントロールとしての位置づけを明らかにする。つづいて、製品製造現場の利益管理の中で、変化対応型コントロール・システムにおける会計情報の役割を検討し、最終節で結論と課題を述べる。

2. ミニ・プロフィットセンターの利益管理

本節では、製品製造現場の利益管理の代表例として MPC を取り上げ、その仕組みについて概観する。つづいて、MPC における会計情報の意義について論じていく。

2.1. ミニ・プロフィットセンターの仕組み

MPC は、1995 年に Cooper によって日本の製造業を中心とした事例研究の中で紹介されて以降、現場における利益管理手法としてわが国の研究者を中心にきわめて高い関心が払われてきた。環境の変化へ迅速に対応するために、現場への権限委譲を促進して会計情報とコントロールの拡張を図り (Otley, 1994)、現場レベルで水平方向への会計情報の役割がますます重要となってきた (Chenhall, 2009)。くわえて、オペレーション・レベルの管理において管理会計の役割の重要性が増し (Hansen and Mouritsen, 2007a; b)、とくに MPC が現場に利益情報を提供する管理会計手法として位置づけられている (Hansen and Mouritsen, 2007a)。

Cooper は MPC について、コストセンターをミニ・プロフィットセンターに転換し、小規模な自律的組織単位を設定可能であることをその要件としている (Cooper, 1995, p.279)。より詳細な定義として、谷は「ミニ・プロフィットセンターは、事業部よりさらに下位の現場に利益責任を設定し、その組織単位に権限を委譲する利益管理システムである」(谷, 1999, p.47) と述べている。また、松木は「MPC は組織内部に設置された少人数の従業員からなるプロフィットセンターであり、そのリーダーに対してコストだけでなく売上も含めた広い範囲の責任を課すことによって、自らの行動が組織全体に与える影響を理解させ、責任の意識を醸成する経営管理システムである」(松木, 2003, p.23) としている。

以上の定義を踏まえると、MPC とは、小集団化された現場に権限を委譲すると共に、マネジャー (リーダー) に利益責任を負わせることで、もともとコストセンターとしての責任単位がプロフィットセンターとしての性質を帯びることになった組織ということができる。なお、Cooper (1995) は、プロフィットセンター化する際に用いられる収益情報が市場性を有するか否かによって、MPC を真性 (real) MPC と擬似 (pseudo) MPC とに区分しているが、本稿では両者を合わせて MPC と位置づけることとする。

これまでの MPC に関する先行研究では、製造業を対象としたものが多いことから主に製

図表 1 MPC に関する主なフィールド・スタディ

	研究対象	研究者 (年)
製品製造現場	京セラのアメーバ経営	Cooper (1995)、潮 (2006)、上總・澤邊 (2006)、谷 (1999; 2000; 2005)、三矢 (1997; 2003; 2004; 2005)
	NEC 埼玉のラインカンパニー	谷・三矢 (1998)
	ハリマ化成(株)のユニット採算システム	菅本 (2004)、菅本・牧野 (2005)
	住友電気工業(株)のミニ・プロフィットセンター制	菅本・伊藤 (2003)、吉田・松木 (2001; 2005)、松木 (2003; 2005)
	精密機械製造企業の擬似プロフィット・センター	伊藤・菅本 (2002)
	電子部品メーカー A 社のブロック・カンパニー制度	窪田ほか (2004)

造部門や販売部門の利益管理について言及されてきた。図表 1 は主なフィールド・スタディで取り上げられた事例を示している。具体的には、京セラに代表されるアメーバ経営やそれをカスタマイズしたハリマ化成(株)のユニット採算システム、またラインカンパニーとして NEC 埼玉や住友電気工業(株)といった研究対象が存在する。また、製造業における MPC の実態調査では、吉田ほか (2009) で 40.4% (61/151 社)、木島ほか (2006) で 42.4% (39/92 社) と報告されており、近年 MPC は普及してきていることがわかる⁽³⁾。

2.2. ミニ・プロフィットセンターにおける会計情報の意義

はじめにも述べたように、多くの研究の共通認識として、MPC における会計情報の役割は現場のリーダーに利益意識を醸成し、経営者マインドを育成することがあげられている。それでは、製品製造現場において、リーダーだけでなくその他のメンバーへも会計情報を伝達する理由は何であろうか。

たとえば、NEC 埼玉では、従来 FA 生産を実施していたが工程ごとの横割組織が障壁となり工程間を横断した全体最適化という意識が芽生えなかったことから、まずは機種別一貫生産に移行し、段階的にラインカンパニー制を導入することで、改善の効果がどれだけかを現場の一人一人が確信を持てるように損益情報の伝達を実施した (谷・三矢, 1998)。また、住友電気工業(株)は、従来、製品製造現場で QCD 指標 (Q (品質)、C (コスト)、D (納期)) を用いていたが、ある指標を改善すると別の指標が悪化するという事態に陥り、総合的な経営判断が困難となったことから、「損益」の改善を目標とするためにラインカンパニー制を導入し、現場に損益情報を開示した (吉田・松木, 2001; 菅本・伊藤, 2003)。

上記の事例からも分かるように、MPC 導入企業は、それまでの製品製造現場での改善活動が部分最適に陥っており、そういった状況から脱却し組織全体の利益にどれだけ貢献しているかということを組織の末端の従業員にまで浸透させるために、現場に会計情報を伝達しているのである。では、製品製造現場においてリーダーだけでなくその他のメンバーにまで

会計情報を伝達する意義はどこにあるのだろうか。

それについて、利益目標の共有という点があげられる。通常、製品製造現場の責任単位はコストセンターであり、そこでの原価改善活動は原価改善目標が与えられ、目標達成に向けた行動が実施される。それに対して、MPCでは原価改善の結果、利益増加にどれだけ貢献したかまで含めて評価していく。それによって、前述したように利益という「前向きな」目標を用いることで、現場の改善活動が活発化するのである（Kaplan and Cooper, 1998; 伊藤・菅本, 2002; 伊藤, 2008）。

確かに、「原価の改善」と「利益の増加」という言葉のもつ意味は、後者の方がより前向きなニュアンスが含意されているように見えるが、それだけでは改善活動が活発化するという説明には乏しい。逆に、原価改善活動を「カイゼン」という標語に昇華させたトヨタ自動車では、物量次元の生産情報や貨幣次元の会計情報に拘らずに現場での場面情報を自発的に進化させている（河田, 2004, pp.128-130）という。トヨタ自動車に限らず、現場で会計情報を用いずに高業績を上げている組織は数多く存在することから、あえて現場に「利益」目標を共有させる意図はどこにあるのであろうか。とくに、現場の作業員が本来ならば物量情報を用いた管理にのみ集中すれば済むところを、会計情報を提供することによって処理する情報量が増し、専門的な知識を持ち合わせていない作業員が情報を理解し取捨選択する能力がそれまで以上に求められるのである。

それでもあえて現場に会計情報を持ち込む MPC の意図が利益目標の共有にあるとすれば、それは組織全体として利益という目標を強く意識させ、利益目標の一致を図り、部分最適を最小限にしようとする強いメッセージとして見ることができよう。目標一致（Goal Congruence）の原則とは「組織構成員が自己の利益に従ってとった行動は組織にとっての最大の利益になる」（Anthony and Govindarajan, 2006, p.98）という思考である。MPCは自律的組織を志向していることから、現場の従業員の意思が最大限尊重される一方で、その行動が組織全体の利益につながるように経営者の意図が浸透していることが求められる。こういったつながりはまさに「利益連鎖管理」と呼ぶことができ（上總・澤邊, 2006, p.177）、各 MPC の利益管理を連鎖させることで組織全体の利益最大化につながる仕組みが構築されているのである。

3. マネジメント・コントロールとしての位置づけ

前節では製品製造現場で会計情報が用いられているという実態を明らかにしたが、ここではさらにマネジメント・コントロールの枠組みによって整理していく。マネジメント・コントロールは会計情報をもたらす情報システムとしての側面と影響システムとしての側面を兼

ね備えており、その点を踏まえて現場で会計情報を用いることの意味を改めて問い直していく。現場で会計情報を利用すると一概にいても、どのように用いるのかについてこれまでの研究では必ずしも十分な議論がなされていない。そこで、Anthony and Govindarajan (2006)で提示されているマネジメント・コントロール (Management control) とタスク・コントロール (Task control) に基づいて⁽⁴⁾、製品製造現場の利益管理において会計情報がどのように位置づけられるのかを検討していく。

マネジメント・コントロールとは、Anthony and Govindarajan (2006) によれば「マネジャーが戦略を遂行するために、組織内のその他のメンバーに影響を与えるプロセスである」(p.6) と定義づけられている。また、タスク・コントロールとは「ある具体的なタスクを効果的かつ効率的に実行することを確実にするプロセスである」(Anthony and Govindarajan, 2006, p.11) とされている。タスク・コントロールで対象となるプロセスは科学的に管理されるものであり、マネジメント・コントロールが人の行動を管理することに重点があることと比較すると、タスクそのものを管理することに重点があることがわかる。

前節の MPC の仕組みの中で明らかにしたように、製品製造現場の利益管理では損益として会計情報がマネジャーを中心に用いられていた。また、マネジャーだけでなくその他のメンバーにも会計情報が伝達されていた。この点は、上述したマネジメント・コントロールの定義に照らしてみれば、マネジャーが利益目標を達成するために他のメンバーに影響を与えるプロセスであると理解できる。すなわち、人の行動に影響を与えるように会計情報が用いられているといえる。

くわえて、マネジャーが他のメンバーに単に情報を伝達しているのではなく、「影響」を与えているということに注目する必要がある。ここでの影響とは、まさにマネジャーが利益目標を他のメンバーに理解させ、目標の共有を図ることまでを含意していると考えられる。そのため、単純に情報を開示すればよいのではなく、会計の専門知識を持ち合わせないメンバーのためにも理解が容易になるような工夫がなされている。たとえば、NEC 埼玉では、リーダーが他のメンバーに理解できるよう数字ではなく丸や色などによって図解した「ライン損益管理月次表」を利用している (谷・三矢, 1998)。これによって、現場の全ての作業員へ改善成果と利益への貢献について理解を促しているのである。

それに対して、タスク・コントロールには、その定義からも分かるように会計情報が直接的に役立つことはない。タスク自体は物量情報に基づいた実体管理が中心となる。この点に関して、Johnson (1992) は、計画と評価のために会計情報は依然として役割を果たすものの、オペレーション (あるいはタスク) 自体の業績評価と直接的に結びつけて考えるべきではないと指摘している⁽⁵⁾。同様に、伊藤 (2001) もタスク・コントロールにおける会計情報の役割として、タスクそのものを直接的に測定した値を業績として用いるべきであって「原価情報や会計的な測定方法が、タスクコントロールに決定的な役割を演ずるわけではない」

(p.171) としている⁽⁶⁾。

このように、会計情報はマネジメント・コントロールに対して役立つが、タスク・コントロールでは直接的に貢献しえないという点に関してこれ以上議論の余地はないだろう。それに対して、製品製造現場の利益管理において現場の作業員への役割期待が変化したことによるマネジメント・コントロールの拡張を指摘することができる。

製品製造現場の利益管理で実践されてきたこととは、これまで機械的な作業が中心であった作業員に会計情報を伝達して行動に影響を与え、作業員の役割をタスクのみに専念するプロセスから与えられた情報を自ら斟酌し行動に移すプロセスへと質的变化を促したのである。たとえば、NEC 埼玉ではもともと FA 生産を実施していた時期に作業員はラインに沿って単調な作業のみに従事していた（谷・三矢, 1998）。しかし、ラインカンパニー制へ移行することで、作業員が利益情報を共有することになり、それによって新たに現場から改善に向けた創意工夫が生まれることにつながったのである。

そこで、製品製造現場の利益管理で会計情報の役割を改めて見出すとすれば何であろうか。諸研究で指摘されてきたことをあげると、たとえば伊藤（2001）は、現場の会計情報の基本的な役割は、利益目標の改善に向けて、現場の従業員に自律的な問題探索ならびに是正活動を動機づけることにある（p.169）としている。その他にも、現場情報に基づいて意思決定を行った場合、情報の解釈過程において財務的効果を考慮すること（Hansen and Mouritsen, 2007a; van der Veeken and Wouters, 2002; 廣本, 2005）や、財務的視点（または全社的利益への影響・貢献）からの判断を加味すること（片岡, 2006）が重要であるといったものもある。

以上の見解を踏まえれば、製品製造現場のリーダーやその他のメンバーが自律的に問題発見や改善に向けて行動を起こすことができるように、会計情報を用いることが重要であると考えられる。とりわけ、現場のリーダーや他のメンバーが自律的に行動を起こすには、事後的な情報だけでなく、外部環境の変化に対応したリアルタイムな情報や事前の予測情報が有用となりえる。Anthony and Govindarajan（2006）では、マネジメント・コントロールを主にフィードバックによる管理として体系づけているが⁽⁷⁾、それと同時に環境の変化に対応するためのコントロール・システムの中で会計情報を検討していく必要がある。そこで、次節では製品製造現場の利益管理において変化適応型コントロール・システムの中で会計情報が果たす役割を論じていく。

4. 変化適応型のコントロール・システム

製品製造現場の利益管理において、会計情報がマネジメント・コントロールに対してその役割を果たすことを述べてきたが、目標一致の観点から改めて俯瞰すると、利益目標を制御

基準としたコントロール機能としての役割と言い換えることができる。すなわち、現場では利益目標の必達を常に念頭において、そのために何をすべきであるかということに管理の目を向けることになる。MPCの特徴としてもみられたように、現場への権限委譲は現場の自律性を増すことにつながるが、その一方で利益目標を制御基準とし組織全体の利益最大化に向けて現場をコントロールしているのである。

利益目標を達成するために、組織は環境の変化に迅速に適応したコントロールの仕組みが必要となる。そもそも製品製造現場の利益管理は、現場に近い組織構成員の自律的行動を促すことを志向しているため、このような変化適応型のコントロール・システムにおいて会計情報が果たす役割を検討する必要がある⁽⁸⁾。よって本節では、製品製造現場において現場主導の利益管理が変化適応型コントロール・システムとして機能するには、会計情報がいかなる役割を果たすかということについて論じていく。

利益目標からの乖離を測るために事後的に管理（フィードバックの側面）と事前的に管理（フィードフォワードの側面）することが考えられる。両者はマネジメント・コントロールという大きな流れの中では、ダブル・ループとして考えられることから、両者を明確に識別することは容易ではない⁽⁹⁾。しかし、事後管理が目標と結果としての実績を比較することに重点が置かれているのに対し、事前管理は目標と結果が出る前の見積（もしくは予定）を比較することで環境変化により迅速に対応するトリガーとしての役割を期待されていることから、以下では便宜上両者を区別して論じる。なお、どちらも、利益目標を制御基準として、目標と実績あるいは見積がそれぞれ比較され、目標に未達の場合はいかなる方策を取るべきかを動機づけることになる。

はじめに、フィードバックの側面であるが、目標と実績を比較し差異の原因について明らかにして改善活動へとつなげていくことにその狙いがある。既に述べたように製品製造現場ではタスク・コントロールに会計情報の直接的な有用性は見出せない。しかし、利益目標の達成に向けて、改善活動を実施するための計画や動機づけ、あるいは改善活動の成果を測定することに会計情報の役割を見出すことができる。つまり、会計情報（とくに原価差異情報）による改善に向けた注意喚起（岡本，2000，p.458）と改善活動の経済的効果の測定（岡本，2000，pp.885-891）の2点に集約することができる。

第一に、改善に向けた注意喚起に会計情報が貢献するという役割は、原価差異の原因追求に現場の作業員の意識を向けることにある。原価差異情報自体は原価差異が生じているという事実を単に金額的に示しているに過ぎない。原価差異情報はあくまでも過去情報であり、現場の作業中の原因そのものを具体的に示しているわけではないからである。現場のリーダーはその原因を調査し管理可能か否かを判断することが求められ、現場で管理可能なものについて改善活動を計画し実行することになる。

なお MPC のような現場が主導的に利益管理を実施している場合、フィードバック情報自

体は比較的素早く提供されることもある。たとえば、アメーバ経営では日次決算を実施し翌日には実績が明らかとなり、リーダーのみならず全員に対してフィードバックが行われる(三矢, 2003, p.112)。これによって、現場で改善すべき点についてすぐに話し合いが持たれることになり、改善に向けて迅速に動き出すことが可能となるのである。

第二に、改善活動の経済的効果の測定は、改善活動の結果と利益向上とのリンケージとしてどのような要因が存在するかが重要となる。すなわち、改善活動の結果によって生じた余剰キャパシティを減らす(固定費の削減)か、販売量を増加させるかといった対処によってはじめて利益の増加が見込まれるのである。たとえば、住友電気工業㈱では、ラインカンパニーを導入することで、「カンパニー内部での人員の配置転換、工程・設備レイアウトの改善、不良率低減のための様々な方策」が原価低減を実現している(吉田・松木, 2001, p.177)。改善活動の結果、こういった具体的な策を講じることによって、原価が低減され結果的に利益へとつながっていくのである⁽¹⁰⁾。

つぎに、フィードフォワードの側面として、目標と見積(もしくは予定)の乖離を測定し、目標の達成可能性について検討することになる。目標は年次計画の中で設定され、環境の変化が激しい場合は半期もしくは四半期で修正されることもあるが、原則的には期中を通じて変更はあまりなされない。それに対して、見積もしくは予定について月次または週次単位で将来予測を行い、その結果に基づいて目標達成への可能性を把握し、未達が予想される場合は何らかの手を打つことになる。変化に適応していく上で、こういったコントロールを実施する組織は特筆すべきものではない。では、製品製造現場でのフィードフォワードにはどんな特徴があるのだろうか。

現場に権限が委譲されている場合、予測は当然現場が主導で行われる。たとえば、京セラでは、年間計画における目標も月次の予定もすべて現場から数字が上がり(三矢, 2003, p.103)、結果が出る前の事前管理に重点を置いたフィードフォワード型予算管理として位置づけられている(上総, 2010, pp.83-84)。現場では数字を作り込むという作業までも担っているが、ここで重要なことはその数字には極めて重い責任が課せられているという点である。利益目標は必達であり、そのため予測についても高い精度が求められている。期中で利益目標の達成が困難であると判断した場合は、収益拡大もしくは原価の引き下げといった方策を即座に実施し、年間を通じて利益目標を達成するように仕向けられている。とくに、ここでいう方策は現場でできることをメンバー全員で話し合い導出することで、実現可能性の高いものに着手することが期待できる。

つまり、利益目標を制御基準として、現場では予測の精度を注視しながら、環境の変化に応じて柔軟に実行可能な対応をとることが動機づけられるといえる。フィードバック情報は別に環境の変化をいち早く察知し結果が出る前に実行可能な対応策を練ることができるのは、現場主導だからこそ成り立つともいえる。これによって、目標未達の可能性が高い場合

は損失を最小限にするよう行動し、逆の場合は利益獲得機会を増加するような行動に向かわせることが可能となる。

ここまで、変化適応型コントロール・システムの中で、本来ならば同一のマネジメント・コントロールのプロセスの中で機能しているフィードバックとフィードフォワードの両側面において、会計情報の役割を論じてきた。以上の議論を踏まえると、製品製造現場における利益管理は、より上層部が主導となって実施される利益管理とは異なるといえる。それは、現場に権限を委譲していることから、現場の自律性を高めて変化に迅速に対応できるようにする一方で、利益目標を制御基準として全社的利益の最大化を常に従業員に意識させながら行動させている点である。このように、現場で利益目標が制御基準となっていることを組織の末端にまで意識させ続け、従業員の行動を全体最適な方向へと向かわせることに会計情報の役割を見出すことができる。

5. むすびにかえて

これまでの先行研究では、製品製造現場の利益管理において会計情報が果たす役割は現場のリーダーの利益意識を醸成し経営者マインドを育成することに主眼があった。それに対して、本稿では製品製造現場の利益管理において会計情報がどのような意義と役割を有しているのかについて改めて問い直してきた。

まず、製品製造現場で会計情報を用いる意義は、リーダーとその他のメンバーを含めた組織構成員間で利益目標の一致を図ることにあると述べた。そして、製品製造現場で用いられている会計情報はマネジメント・コントロールとして位置づけられ、リーダーが他のメンバーの行動に影響を与えることを明らかにした。また、現場での会計情報の利用は作業員の行動をタスク重視から自律性重視へと質的に変化させた。さらに、製品製造現場のリーダーやメンバーが自律的に問題発見や改善に向けて行動を起こすことを可能にするために、変化適応型のコントロール・システムにおける会計情報の役割について検討した。

以上のことから本稿の結論として、製品製造現場の利益管理における会計情報の意義と役割は、利益目標が制御基準となって目標一致を図ることにより、それによって環境変化に適応したコントロール・システムにおいて現場の従業員が自律的な行動をとる上での制御基準として機能することに見出すことができる。MPCを中心とした製品製造現場の利益管理に関する先行研究では、これまで現場のリーダーに利益意識を醸成することがその主要な貢献として述べられてきた。しかし、本稿ではあえて現場の利益管理における会計情報の意義と役割について再検討することで、利益目標が制御基準となってコントロールの中核をなしていることを明らかにした。このことは自明のこのようにみえる反面、これまでの研究では

製品製造現場の利益管理における会計情報の本質的な役割について、本稿で指摘した点についてまで深掘されてきたとは必ずしもいい難いのである。

しかし、本稿には課題もある。とくに、現場に権限と責任を委譲することは容易ではなく、限界があることを認識しなければならない (Argyris, 1998)。利益目標を制御基準として現場の従業員に意識づけたとしても、実際に従業員が利益を自分たちの行動と結びつけて考えることは容易ではない。とくに、これまで現場の作業のみに従事し、会計情報に全く携わってこなかった作業員にとってはなおさらである。その場合はサポート・システムなどを充実させフォローしていくことが求められよう。今後、こういった面も踏まえながら、総合的なコントロール・システムについて検討していく必要がある。

【注】

- (1) 本稿では「製品製造現場」を工場などの製品を製造している場として位置づけている。また、本文中で「現場」と単に記述した場合も製品製造現場を想定している。
- (2) Jönsson and Grönlund (1988) は、実際に調査を行った工場の事例に基づいて、改善効果の成果を認識する目的や現場の利益管理目的として会計情報は有効であると指摘している。
- (3) 谷 (1996; 1997) と谷・三矢 (1998) では、それまでのフィールド・スタディの結果に基づいて MPC の管理会計要件と組織要件を徐々に改善させながらまとめている。
- (4) なお、他にも戦略計画 (Strategic formulation) があげられているが、本稿では戦略を実行する段階から前提としているため、取り上げていない。
- (5) ただし、Johnson (1992) によれば、現場のオペレーション担当者も原価情報や利益情報を見てチェックはしている (p.124) と述べている。
- (6) なお、伊藤 (2001) では、タスク・コントロールに対して ABC や ABM が何らかの貢献を果たすべく登場したと指摘し、その議論を発展させる形で日時 (2009) では、管理会計情報の持つ固有の特性によってその限界を指摘している。
- (7) Anthony and Govindarajan (2006) では、フォーマルなコントロール・プロセスとして位置づけている (pp.104-105)。
- (8) こういった変化適応型のコントロール・システムの一例として、Hope and Fraser (2003) は、脱予算経営 (Beyond Budgeting) の原則の中で変化適応型プロセスについて提示している。
- (9) 事後的な管理は未来の行動指針を提供することを目的としているし、事前的な管理は過去の結果も踏まえて行われていることから、ひとつのサイクルとして理解できる。
- (10) ただし「原価改善の効果金額を計算する際には、(中略) 可能なかぎり収入・支出と結びつく計算でなければならず、収益の増加額や原価節約額は実現か、未実現かに区別することが大切である」(岡本, 2000, p.891) といえる。ここで「実現」や「未実現」が意味するところは、改善活動の成果として利益に具体的な数値として現れたか否かを指していると考えられる。当然、利益の増加が実現されることが望ましいといえるが、一方でたとえ未実現であっても改善努力を評価している組織もある。例として NEC 埼玉ではフロア・スペースを改善した際にそのスペースが有効活用される前であっても、ライン損益上に原価低減に相当する額を反映させている (谷・三矢, 1998, p.25)。これによって現場の作業員に対して、改善活動に向けたやる気を促進させているのである。

【参考文献】

- Anthony, R. N. and V. Govindarajan (2006) *Management Control Systems 12th ed.*, NY: McGraw-Hill.
- Argyris, C. (1998) "Empowerment: The Emperor's New Clothes," *Harvard Business Review*, May-June, pp.98-105. (藤本直訳 (1998) 「エンパワメント：マネジャーが抱く幻想と矛盾」『ダイヤモンド・ハーバード・ビジネスレビュー』 Aug-Sep., pp.99-108.)
- Chenhall, R. H. (2009) "Accounting for the Horizontal Organization," Chapman, C. S., A. G. Hopwood, and M. D. Shields, *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier Science, pp.1207-1233.
- Cooper, R. (1995) *When Lean Enterprises Collide: Competing through Confrontation*, Boston: MA, Harvard Business School Press.
- Hansen, A. and J. Mouritsen (2007a) "Management Accounting and Changing Operations Management," Hopper, T., D. Northcott, and R. Scapens, *Issues in Management Accounting 3th ed.*, UK: Pearson Education, pp.3-25.
- Hansen, A. and J. Mouritsen (2007b) "Management Accounting and Operations Management: Understanding the Challenges from Integrated Manufacturing," Chapman, C. S., A. G. Hopwood, and M. D. Shields, *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier Science, pp.729-752.
- Hope, J. and R. Fraser (2003) *Beyond Budgeting*, Boston, MA: Harvard Business School Press. (清水孝監訳 (2005) 『脱予算経営』 生産性出版。)
- Johnson, H. T. (1992) *Relevance Regained: from top-down control to bottom-up*, NY: The Free Press. (辻厚生・河田信訳 (1994) 『米国製造業の復活—トップダウン・コントロールからボトムアップ・エンパワメントへ』 中央経済社。)
- Jönsson, S and A. Grönlund (1988) "Life with a Sub-contractor: New Technology and Management Accounting," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.13, No.5, pp.512-532.
- Kaplan, R. S. and R. Cooper (1998) *Cost & Effect*, Boston MA: Harvard Business School Press (櫻井通晴訳 (1998) 『コスト戦略と業績管理の統合システム』 ダイヤモンド社。)
- Otley, D. (1994) "Management Control in Contemporary Organizations: Towards a Wider Framework," *Management Accounting Research*, Vol.5, pp.289-299.
- van der Veeken, H. J. M. and M. J. F. Wouters (2002) "Using Accounting Information Systems by Operations Managers in a Project Company," *Management Accounting Research*, Vol.13, pp.343-370.
- 伊藤克容 (2008) 「エンパワメントを促進する管理会計技法に関する考察—組織前提の変化とのぞましい要件—」『成蹊大学経済学部論集』第38巻、第2号、pp.1-24。
- 伊藤克容・菅本栄造 (2002) 「原価改善活動を促進するマネジメント・コントロール・システムに関する事例研究—精密機械製造企業におけるグループ経営—」『専修大会計学研究所報』第5号、pp.1-23。
- 伊藤嘉博 (2001) 『管理会計のバースペクティブ』 上智大学出版会。
- 潮清孝 (2006) 「第9章 実地調査からみた京セラのアメーバ経営—京セラフィロソフィの役割を中心に—」 上総康幸・澤邊紀生編『次世代管理会計の構想』 中央経済社、pp.193-216。
- 岡本清 (2000) 『原価計算 [第六版]』 国元書房。
- 上総康幸 (2010) 「アメーバ経営の仕組みと全体最適化の研究」アメーバ経営学術研究会「アメーバ経営学—理論と実証—」KCCS マネジメントコンサルティング株式会社、pp.58-88。
- 上総康幸・澤邊紀生 (2006) 「第8章 京セラのアメーバ経営と管理会計システム」上総康幸・澤邊紀生編『次世代管理会計の構想』 中央経済社、pp.165-191。
- 片岡洋人 (2006) 「管理会計の新パラダイム：自律的組織におけるコントロール」『大分大学経済論集』第57巻、第5号、pp.1-36。

- 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。
- 木島淑孝編 (2006) 『組織文化と管理会計システム』中央大学出版部。
- 窪田祐一・島吉伸・吉田栄介 (2004) 「ミニ・プロフィットセンターの相互依存関係マネジメントへの役立ち—電子部品メーカー A 社のケースを通じて—」『原価計算研究』第 28 巻, 第 2 号, pp.27-38。
- 菅本栄造 (2004) 「ユニット採算システムの設計と運用方法—ハリマ化成㈱のミニ・プロフィットセンターの事例研究—」『会計』第 166 巻, 第 6 号, pp.30-44。
- 菅本栄造・伊藤克容 (2003) 「括りの小さな擬似プロフィットセンターと管理会計—事例研究:住友電工グループのラインカンパニー制」『産業経理』第 62 巻, 第 4 号, pp.42-60。
- 菅本栄造・牧野信夫 (2005) 「ハリマ化成㈱におけるユニット採算システム—ミニ・プロフィットセンターの管理会計システムの構築に向けて—」『経理研究』第 48 巻, pp.315-329。
- 谷武幸 (1996) 「ミニ・プロフィット・センターの管理会計:エンパワメントを求めて」『税経通信』第 51 巻, 第 15 号, pp.17-23。
- 谷武幸 (1997) 「エンパワメントの管理会計:ミニ・プロフィットセンター」『Business Insight』第 5 巻, 第 4 号, pp.28-35。
- 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—アメーバ経営の場合—」『国民経済雑誌』第 180 巻, 第 5 号, pp.47-59。
- 谷武幸 (2000) 「マイクロ・プロフィットセンターによるエンパワメント」『JICPA ジャーナル』第 541 巻, 8 月, pp.80-85。
- 谷武幸 (2005) 「京セラアメーバ経営—白律的組織とその統合の視点から」『企業会計』第 57 巻, 第 12 号, pp.27-34。
- 谷武幸・三矢裕 (1998) 「NEC 埼玉におけるラインカンパニー制:ミニ・プロフィットセンターの管理会計の構築に向けて」『国民経済雑誌』第 177 巻, 第 3 号, pp.17-34。
- 廣本敏郎 (2005) 「ミクロ・マクロ・ループとしての管理会計」『一橋論叢』第 134 巻, 第 5 号, pp.58-88。
- 松木智子 (2003) 「ミニ・プロフィットセンター・システムの特徴と効果—住友電気工業㈱の予備的調査を通じて」『青森公立大学経営経済学研究』第 9 巻, 第 1 号, pp.21-49。
- 松木智子 (2005) 「ミニ・プロフィットセンター制によるマネジメント・コントロールの分析—結果・行動・人事・組織文化によるコントロールの視点から—」『原価計算研究』第 29 巻, 第 1 号, pp.92-104。
- 三矢裕 (1997) 「任せる経営のメカニズム—事例研究:京セラ・アメーバ経営」『Business Insight』第 5 巻, 第 4 号, pp.64-77。
- 三矢裕 (2003) 「アメーバ経営論」東洋経済新報社。
- 三矢裕 (2004) 「京セラアメーバ経営におけるエンパワメントとコントロール」『企業会計』第 56 巻, 第 5 号, pp.65-71。
- 三矢裕 (2005) 「京セラアメーバ経営におけるエンパワメントとコントロール」櫻井通晴編『企業再編と分権化の管理会計—企業価値を高める再生の手法』中央経済社, pp.174-184。
- 目時杜浩 (2009) 「標準原価計算における原価管理機能の意義の再検討—ABM との比較を通じた考察—」『商学研究科紀要』第 69 号, pp.325-336。
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好 (2009) 「日本企業における管理会計 (2)」『企業会計』第 61 巻, 第 10 号, pp.134-136。
- 吉田栄介・松木智子 (2001) 「擬似ミニ・プロフィットセンターのエンパワメント:住友電気工業㈱のケースを通じて」『商経学叢』第 47 巻, 第 3 号, pp.171-190。
- 吉田栄介・松木智子 (2005) 「住友電工のミニ・プロフィットセンターとエンパワメント」櫻井通晴編『企業再編と分権化の管理会計—企業価値を高める再生の手法』中央経済社, pp.157-173。