

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—

窪田 祐一・島 吉伸・吉田 栄介

Summary

近年、厳しい競争環境から、企業は相互依存関係の適切な管理を必要としている。そのなかで、ミニ・プロフィットセンター（MPC）に代表される自律的調整活動を促す仕組みが注目されている。そこで本稿は、経時的ケーススタディを通じて、擬似MPCの相互依存関係マネジメントへの役立ちについて考察した。結論として、擬似MPCは導入経緯において順機能と逆機能の両側面を有することを明示する。

Key Words

- ①ミニ・プロフィットセンター
- ②相互依存関係
- ③マネジメント・コントロール・システム
- ④エンパワメント
- ⑤導入効果
- ⑥逆機能
- ⑦経時的ケーススタディ

I はじめに

近年、小規模組織をプロフィットセンター化する分権型経営手法として、ミニ・プロフィットセンター（以下、MPC）が注目されている。MPCでは、エンパワメントを促進し、人材育成や収益性意識を醸成することが期待される（菅本・伊藤，2003；谷，1997；谷・三矢，1998；三矢，1997，2003；吉田・松木，2001；Cooper，1995；Kaplan and Cooper，1997）。

MPCのリーダーは、上意下達の物量目標の達成を目指すのではなく、積極的に情報収集、意思決定を繰り返し、MPCの採算性向上を目指す。ただし、プロフィットセンターとしての十分な要件を満たすことなく、コストセンターを擬似的にプロフィットセンター化する事例もある。その場合にも、現場のリーダーたちは、依存関係のある部門との自律的な交流を図り、採算性を向上させることが期待されている。

つまり、MPCは、伝統的な責任会計の考え方に反し、自律的調整活動によって部門間の相互依存関係のマネジメントを強化する仕組みともいえる。こうした相互依存関係を積極的に展開するマネジメント・コントロール・システム（以下、MCS）や管理会計情報の用い方について、その変革プロセスを研究することが重要である（小林，2001）。

そこで本稿では、擬似MPC導入⁽¹⁾の経時的ケーススタディを通じて、相互依存関係のマネジメントを強化する仕組みとしての擬似MPCの効果、逆機能について論じる。

Ⅱ 相互依存関係マネジメントの先行研究

組織内部の相互依存性と組織デザインの問題は、古くから取り組まれている。Thompson (1967) は、相互依存性を、ある部門が職務の遂行において他の部門に依存する程度と定義し、集積的、順序的、双方向的という3類型に分類している。

Macintosh and Daft (1987) は、この分類に依拠して、部門間の相互依存性の程度と利用される管理会計システムの特徴との関係について調査した。その結果、部門間の相互依存性が双方向的な状況では、標準的業務手続や業務予算はあまり利用されないことと、定期的な業績報告情報は、上位者によるモニタリングのためではなく、むしろ部門における計画策定や調整活動のために利用されていることを確認した。

また、相互依存性と情報に関する研究では、相互依存性を高めるために適切な情報の提供・利用が重要であることを示している。例えば、意思決定に有用なプロセス情報の提供は、業績向上を目的とする部門内・間の水平的な調整活動を促すことが実証されている (Banker et al., 1993; Drake et al., 1999; Scott and Tiessen, 1999)。また、現場の人々が容易に理解できる会計情報を提供することが、業績への影響を知覚させ、上位者との意味のある対話を可能にした事例も報告されている (Nilsson and Rapp, 1999)。

Ⅲ 研究目的と調査方法

以上の先行研究を受けて、本稿では、MPCやそれがもたらす管理会計情報の機能として、いかに相互依存関係のマネジメントを強化するかを探求する。

この研究目的のために、擬似MPCを導入した東証一部上場の電子部品メーカー (A社) において、2年以上に渡る経時的ケーススタディを実施した。インタビュー調査は2001年4月3日に同社の経営企画室ならびに業務改革推進本部の協力を得て開始された。その後、複数のミドルならびにローワーのマネジャーを対象として、擬似MPCの導入経過についての観察を重ね、現在も調査を継続している⁽²⁾。

Ⅳ A社におけるBC制度の概要

1. BC制度の導入背景と目的

電子部品産業では、製品売価の下落が速く、受注・納品量の変化が激しい。A社も例外ではなく、売価の下落に製造コストの削減が追いつかないという課題を抱えていた。そのため、製品売価の変動を生産現場に迅速に伝えることで、原価削減活動に反映させるだけでなく、収益性意識を醸成させる必要があった。そこで、2000年4月に、戦略的事業目標として「市場売価に追いつく原価削減の達成」を掲げ、擬似MPCであるブロックカンパニー (以下、BC) 制度を導入することとなった。

また、A社では以前より、全員参加による人と設備の体質改善を目指すTPM (Total Productive Maintenance) を実践してきた。TPMによる改善活動を通じた人材育成の一環として、主任・班長クラスに経営の視点を持ってもらうこ

とも考えていた。

したがって、A社のBC制度の導入目的は、戦略的事業目標の達成に向けた現場レベルの収益性意識の醸成と人材育成の点にあったといえる。

2. BC制度による組織体制

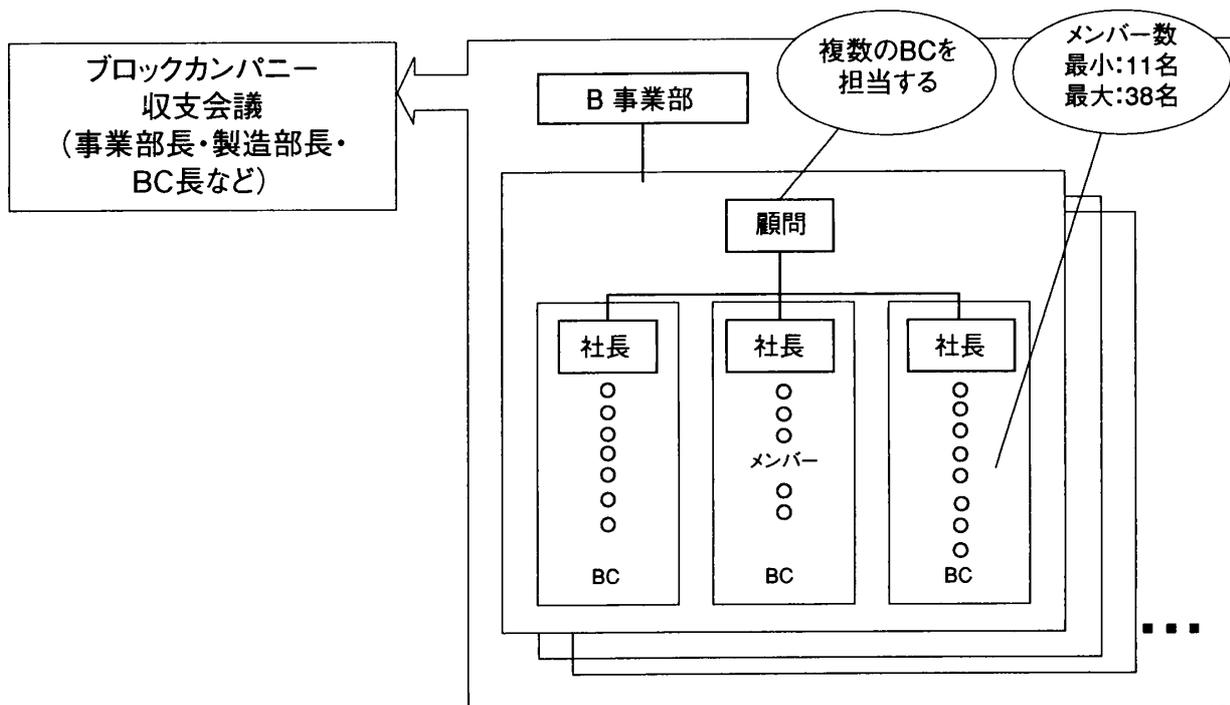
A社には、電子部品事業部などの5つの事業部があり、各事業部の製造ラインごとに複数のBCが設置されている。BC制度は、A社が試行錯誤を繰り返しながら独自に開発したものである。以前より、製造ラインの各工程を機能ごとに4, 5つに束ね、ひとつのブロックとみなして管理してきた。BC制度では新たに採算の視点を加え、各ブロックを仮想会社として扱うことにした。ただし、BCには外部市場へのアウトプットの販売は認められておらず、後述するように、委譲される権限も限定的である。この意味でBCはプロフィットセンターとしての十分な要件を満たしていない擬似MPCである。BCの区分は固定的な

ものではなく、工程の構成を組み替えることにより、合併・分離をする（現在のBC総数48である）。また、フロア面積の制約から、生産能力不足を補うために類似機能のBCが他の場所にも存在している。この他にも、製造ラインの保守点検等を行う間接BCがある。

各BCの社長（以下、BC長）は、主任や主任代理が担い、複数のBCを担当する顧問は課長級が担っている（図表1参照）。たとえば、B事業部におけるBCのメンバー数は、最大38人（うち半数が契約社員）、最少11人（うち契約社員3人）であった⁽³⁾。

各ブロックの前には、ストアと呼ばれる仕掛品の順番を並び替えるスペースが確保されている（図表2参照）。A社の製造する電子部品は多品種で、生産工程は長い。加えて、多くの製品を混流生産するなかで、毎日、顧客から確定納品量の連絡を受ける状況にある⁽⁴⁾。そのため、ストアは、突然の生産計画の変更への対応や、生産の

図表1 BC制度の組織体制（B事業部の例）



平準化のための調整弁として機能している。このストアにある仕掛品、消耗品なども、各BC長の管理対象となっている。

3. BC長の業務と権限

BC長の主な業務目標は、BCの利益の増大である。BC長は、月次損益計算書の作成と、週次の予算管理のために損益分岐点分析を行う。そのために、総原価、利益額、リードタイム等の情報を作成・活用している。このBC業績の報告、評価、対策を目的として、製造部長を中心に月1回、多いときには週1回のBC収支会議が開かれる。

ただし、BC長の主な権限は、日々の生産活動における人の貸し借りに限られる⁽⁵⁾。人の貸し借りは、主に類似工程や前後工程のBCを対象として行われる。また、BC長は、業務量に応じて、契約社員にワーク・シェアリングや勤務時間の短縮を行うこともある。一方、BCの週次生産量や設定売価は、生産管理部によって指示される。したがって、BC長の管理ポイントは、「(加工な

どの)ロス」と「(人の貸し借り等による)人件費」の削減にあるといえる。

4. BC制度の損益計算

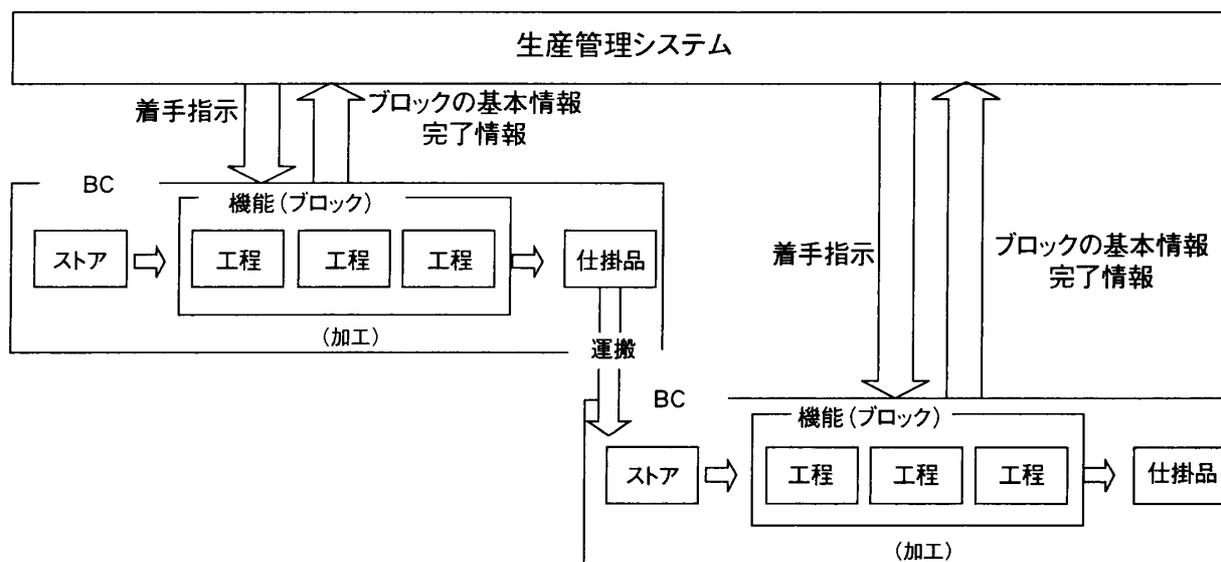
続いて、BC制度の損益計算方法について説明する。まず、各BCの売上高は毎月計算される。当月において想定される全BCの売上高(みなし売上高)は、当月事業部実際売上高から事業部粗利益、販売費および一般管理費、事業部チャレンジ利益の相当額を控除して計算する((b)式)。こうして算出された全BCのみなし売上高に、製品への各BCの付加価値(貢献度)を見積もることによって決定された付加価値係数⁽⁶⁾を掛け合わせることで、各BCのみなし売上高は計算される((a)式)。

(a) 各BCのみなし売上高

$$= \text{全BCのみなし売上高} \times \text{付加価値係数}$$

(b) 全BCのみなし売上高 = 事業部実際売上高
 - 事業部粗利益
 - 販売費および一般管理費

図表2 BC制度の生産体制



ーチャレンジ利益総額

なお、チャレンジ利益総額は、製品価格の下落に対応するために、各BC長が設定するBC目標利益の合計である。これを控除することで、損益計算の開始時における全BCの総費用は、全BCのみなし売上高よりも常に大きくなる。したがって、各BCは必ず赤字からスタートし、黒字化を目指す仕組みとなっている。BCはできるだけ早急に黒字化するように要求されるため、スピーディな原価低減の達成が意識される。

また、市場売価が下落した場合、各BCのみなし売上高は、下落後の売価を基準として計算される。それゆえ、営業部門から売価下落の知らせを受けたBCでは、売上高の減少とそれに伴う採算の悪化が認識され、売価下落の影響を上回る原価低減の必要性が強く意識されることになる。一方、付加価値係数はチャレンジ利益の達成を測定するために、一定の期間は据え置かれている。また、その改定は半年ごとに行われる。

次に、各BCの製造原価は、(c)式により計算される。間接費の配賦は、細かい配賦基準の設定を心掛けているが、配賦基準の設定が困難なものについては操業度基準で配賦している。他のBCから人を借りた場合には、その労務費は借りたBCが負担する。

(c) 各BCの製造原価 = 直接費 + 外注費 + 間接費

このように算出される各BCの製造原価の総和に、事業部粗利益と販売費および一般管理費を合算すると、事業部全体の売上高の近似値となる((d)式)。左辺と右辺が完全には一致しないのは、扱う製品の種類が多いため、製品群の平均売価からみなし売上高を算定している点や実売価格の変動などのためである。

(d) 事業部売上高 = 全BCの製造原価 + 事業部粗利益 + 販売費および一般管理費

図表3 事業部売上高と各BC売上高の関係

事業部の売上	事業部粗利益	
	販売費および一般管理費	
	チャレンジ利益の総額	
	全BCのみなし売上	間接BCの売上
		各BCのみなし売上
		〃
		〃
		〃
		〃
		〃
		〃
		〃
〃		

V BC制度の導入効果と逆機能

1. 導入の効果

調査期間において、A社はBC制度の導入により成果をあげていることを観察できた。まず、コスト面においては、BC長が主導する「(加工などの)ロスの削減」や人の貸し借りによる「人件費の削減」などによって、全BCの集計で製造原価の約3割を低減した。加えて、BC長間の話し合いにより、副資材の共通化やストックの共有化を実現し、発注量を約4割減らした。一方、品質・納期面でも、良品率、納期遵守率の向上といった成果をあげている。こうした成果は、BC制度導入によるリーダーの意識変化、重点管理の実現、コミュニケーションの円滑化によるところが大

きいと考えられる。

(1) リーダーの意識変化

BC制度の導入効果として、まずは、リーダーであるBC長の意識変化が顕著であった。BC長X氏は「BC制度が導入されてから、自分の担当するBCの収益性をかなり意識するようになった。BC制度では現場レベルで収支を把握することの効果が大きい」と述べている。市場の動向を意識することで、コスト削減以上に、いかにして収益性を改善させるのかについて現場レベルで対話するようになってきている。A社はBC制度導入以前から、BC長を担う主任クラス全員が工程別原価計算の知識を有し、原価情報を利用していった。導入後、損益計算書等を作成するようになったBC長は、自ら作成する会計情報にオーナーシップを持ち、収益性意識のもとBCの黒字化に向けてPDCAサイクルを廻している⁽⁷⁾。

こうした収益性意識の醸成は、BC制度導入の主目的であり、その効果が現れている。しかも、現在では、BC長は週次の予算管理において損益分岐点分析を着実に実施しつつあり、BC制度が定着してきたことを示している。

ただし、BC制度が定着にいたるまでのプロセスにおいて、BC長や顧問から全く抵抗がなかったわけではない。「当初（導入後1～2年頃）、BCは仮想会社であるため、BCが赤字であろうと黒字であろうと（個人の業績評価や報酬に）関係がないという点に不満が存在していた」と顧問のY氏は述べている⁽⁸⁾。そこで、BC長と顧問の個人賞与に、BCへの貢献やBCの業績を連動させる目標管理制度が導入された⁽⁹⁾。そのため、BC長はBCへの取り組みが事業部業績へ与えるインパクトを、より一層、意識するようになった。

(2) 重点管理の実現

2つめは、戦略的目標を達成するように、重要な管理事項に組織の注意を向けさせるといった重点管理の実現である。現行のBC制度の導入に

先立ち、複数の製造工程を機能ごとに区分したひとつのブロックへと束ねた。より適切な管理区分を実現することで、後にBC長となる主任クラスや顧問となる課長クラスが焦点をあわせるべき管理対象・事項を識別し、効率的かつ有効な管理を可能とした。以前には1つの工程を管理していた主任クラスが、複数の工程を束ねたブロックを管理することで、より広い視野に立つ管理が実践できるようになった。同時に、課長クラスがこれまで担っていた管理業務の一部が移譲されることで、課長クラスにとっても、より重要な問題に注力できる体制となった。

こうした管理区分の変更に加えて、BC制度の導入による収益改善テーマの設定も重点管理の実現に貢献している。BC長は、BCの損益状況を測定するだけでなく、現状を勘案しながらBCの収益構造を解析し、個々に具体的な収益改善テーマを設定している。この収益改善テーマとその成果は、さまざまな会議体において定期的に報告・検証される。そのため、顧問は、会議で報告される採算の悪いBCの業績向上に注力することができ、収益改善テーマの目標達成に向けた指示・指導を行いやすくなった。

具体的には、BC長が重点的に管理するのは、人の貸し借りによる「人件費の削減」と「ロスの削減」である。BC長は、人件費ならびにロスに関するデータを金額として把握することで、BCの採算性向上に努めている⁽¹⁰⁾。このことは、上述のBC長の業務内容や権限による部分である。人の貸し借りに関しては、導入当初は、各BC長が月ごとにシュミレーションし人数を決めていたが、現在では、判断・行動が迅速になり毎朝のミーティングで決定できている⁽¹¹⁾。「ロスの削減」に関しても、BC長はチームメンバーに対して適切な目標と指導を与えることで、その効果をあげている。

(3) コミュニケーションの円滑化

3つめは、コミュニケーションの円滑化である。利益管理に関する教育、会議、対話を通じてBC長間、BC長と顧問の間で情報・知識共有が進んでいる。

まず、BC長である主任クラスと顧問である課長クラスの垂直的コミュニケーションが盛んになった。BC制度の導入プロセスでは、当初からBC長に対して導入の意図について十分な説明を行うとともに、損益計算の仕組みについて、しっかりと教育を行った。その後も、利益管理に関する教育や会議といった対話の機会を通じて、市場売価の動向や収益改善テーマについて話し合われている。会議では、BC長の作成した損益計算書ならびに利益管理に関する会計情報がアジェンダとなり、各BCの黒字化に向けて垂直的コミュニケーションが展開されている。この垂直的コミュニケーションは、各BCの自律的調整活動で生じる諸問題を解決するのに役立っている⁽¹²⁾。

次に、BC制度の導入により水平的関係であるBC長間のコミュニケーションも盛んになった。特に、類似機能BC間でラインの故障、生産の遅れなどが生じた場合に、協力して問題解決にあたっている。時には、BC長の判断により類似機能BCに生産を委託することもある。こうした協力関係がある一方で、類似機能BCの計画・活動・業績が比較されている。そのため、類似機能BCの存在が、BC長に競争意識を芽生えさせる要因にもなっている⁽¹³⁾。

さらに、人の貸し借りをスムーズに行うために、類似機能BCだけでなく前後BC長間のコミュニケーションも盛んになった。作業計画や進捗状況等についての対話から、原価低減の効果が高い工程リダクションが可能となり、一部では、BCの余分な仕事を減らしたり、BCを統廃合したりする事例もでてきている⁽¹⁴⁾。

2. BC制度の逆機能と対策

BC制度の導入は、こうした効果をあげる一方で、いくつかの課題も生じさせた。これらの課題は、BC制度の効果を順機能とすれば、それらに付随的に生じる副作用、つまり逆機能によるものである。インタビュー調査から、BC長の業務負担の増大、原価低減努力の不可視化、および原価低減手法の不足といった課題が明らかになった。

(1) 業務負担の増大

1つめの逆機能は、業務負担の増大である。BC長は、月次損益計算書や収益管理のための資料作成が求められる。これらの資料は、月次の業績検討会や原価検討会などの会議にて使用される。そのため、「BC長には、月次損益計算書を作りたくないという反応も正直ある」(Y氏)とのコメントのように、BC長の業務負担は増大していたことが伺える。加えて、BC制度の導入により、一時、会議の回数や時間が増え、BC長からは会議が多すぎるという意見も聞かれた。

こうした声を受け、現在では、会議で使用する資料作成を簡略化し、会議の数や時間を減らす取り組みを始めている。

(2) 原価低減努力の不可視化

2つめの逆機能は、原価低減努力の不可視化である。BC長は、原価低減によるBCの黒字化達成の如何が問われる。しかしながら、担当する製品によっては、原価低減以外の要因がBCの黒字化を大きく左右するケースが出てきた。

まず、売価の下落が激しい製品を担当する場合である。BCの売上高は、市場売価が下落した場合、下落後の金額を基準にして算出される。そのため、原価低減額以上に市場売価が下落した場合は、BCは赤字となる。たとえ、大幅な原価低減額を達成していても、市場売価の下落により、その成果が打ち消されてしまうのである。一方、高付加価値製品を製造している場合には、も

とより利益幅が大きいいため、原価低減努力が小さくても、容易にBCは黒字化する。このように、各BCの売上高が市場売価等に強く影響されるため、結果として、製造現場で重視されるべき原価低減努力に対する評価を相対的に弱めることとなった。

こうした問題は、今回の調査期間の半ばに、A社が顧客企業の要請に応じて中国に新規工場を設立したことから顕在化した。国内工場の仕事の半分を中国工場に移管し、国内工場では主として高付加価値製品を扱うことになったために、原価低減努力の不可視化を生じさせたのである。加えて、製造ラインを機能別に区切ってBCが設定されているため、BC長が製造する製品種を選択することも困難である。つまり、扱う製品の如何がBCの収益性に及ぼす影響が大きいにも関わらず、製品種を選択する権限はBC長には与えられていないのである。また、収益性に基いてBCは業績評価されるため、BC長の不公平感を増幅させることとなった。このことは管理可能性の問題でもあり、擬似MPCであるBC制度では自律的調整活動に対して限界があることを示している⁽¹⁵⁾。

A社では、対策として、上述の目標管理制度のなかでBCの抱えるテーマの難易度ごとに目標を設定するようにし、業績評価への配慮がなされている。

(3) 原価低減手法の不足

3つめの逆機能は、原価低減手法の不足である。各BCの製造原価は、材料などの単価に消費量を掛けて算定される。製造現場は、本来、加工などのロスを減らすなど量の側面での原価低減が求められる。しかしながら、BC制度導入から一定期間を経て、制度が定着してきたこともあり、目先の成果を求め、単価の側面に注目するBC長が現れてきた。一部のBC長が、購買部門に単価の切り下げを要請することが度々みられ

たのである。材料単価の削減は、購買部門の成果であって、製造現場の改善による成果ではない。他にも、BC長のなかには、突然の増産要請に備えて、バッファを抱え込む者もでてきた。

この対策として、最近、各BCの自律的調整機能を弱め、発注情報を生産管理部門が集約する形に変更した。しかしながら、量の側面での原価低減をサポートする手法やアイデア、情報を提供するという本来的な解決策は提示できていない。

このように、A社はBC制度の逆機能の顕在化に対策を講じてきた。ただし、擬似MPCであるBC制度では、BC長の権限は限られており、各BCのアウトプットの設定売価、生産量および製造品種を決定したり、外販したりする権限はもっていない。もとより、BC制度導入の目的は、主任クラスのマネジャーの人材育成と製造現場の利益体質を強化することであった。その手段として、戦略的事業目標のもと、各BC長がロスと人件費を削減し、BCの黒字化を目指す仕組みが構築されていたのである。その目的の観点から一定の成果をあげた現在、BC制度による相互依存関係の積極的展開をA社は一段落させた状況にあるといえる⁽¹⁶⁾。

VI 結論：相互依存関係マネジメントへの役立ち

本稿の研究目的は、MPCやそれがもたらす管理会計情報の機能が、相互依存関係のマネジメントをいかに強化しているのかを探求することであった。そこで、以上のようなA社のBC制度導入プロセスの観察を通じて確認された効果と逆機能を、相互依存関係マネジメントの観点から再構成してみよう(図表4参照)。

まずは、導入効果として、リーダーの意識変化、重点管理の実現、そしてコミュニケーション

の円滑化という3点を指摘した。BC制度導入前には、物量情報を共通言語とした細分化された工程別管理から、工程を束ねたブロック管理へと展開してきた。BC制度導入後は、現場に権限を委譲し、セルフ・マネジメントに必要な会計情報を現場で作成することになる。また、従来使ってきた物量情報と会計情報を組み合わせて共通言語とすることで、収益性意識が醸成されてきた。その結果、人の貸し借りや意見交換など日常的な問題解決のために、ミドル・ロー・マネジメント間、製品ライン上の隣接するBC間、類似機能をもつBC間での自律調整活動を推進する方向に、相互依存関係マネジメントが強化されたといえよう。これらの効果は、レビューした先行研究の結果とも合致する。また、ミドル・マネジャーにとっても、業務に占める日常業務管理のウエイトが減り、よりマクロな視点に立つとともに、重点管理へ業務シフトすることが可能になった。

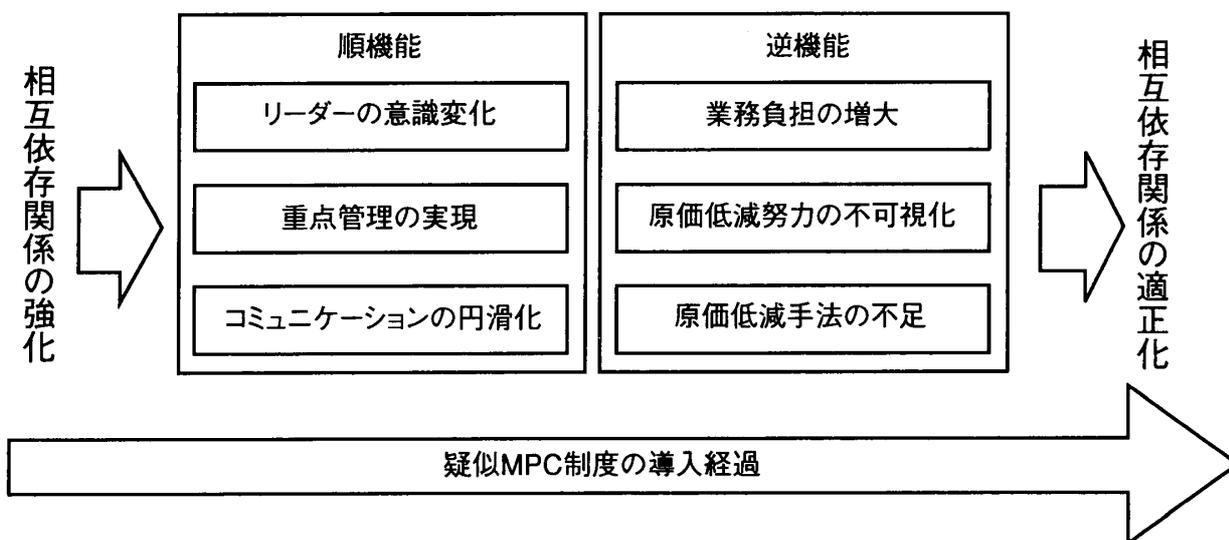
一方、導入の逆機能として、業務負担の増大、原価低減努力の不可視化、ならびに原価低減手

法の不足という3点を指摘した。相互依存関係マネジメントの観点からは、ミドル・ロー・マネジメント間のインターアクションはどの程度にすべきか、スコアカードに含める指標は何か、インセンティブ・システムとの連結はいかにするのか、といった問題が顕在化したといえよう。

また、A社では、BC制度の導入当初は、複数のBCを束ねたグループBCを組織化することで、さらなる相互依存関係マネジメントの展開を企画していた。しかしながら、中国進出の余波、BC制度の効果と逆機能を勘案して、そうした展開は中止された。つまり、BC制度によるさらなる相互依存関係マネジメントの強化ではなく、その適正化への方針転換である。今後は、中国進出による前提条件の変化への対応、顕在化した逆機能への対策に向けた動きが予想され、引き続き、観察を続ける必要がある。

その他の含意として、本研究は経時的ケーススタディを用いた管理会計システムの導入・チェンジ研究であった⁽¹⁷⁾。紙幅の都合等から導入ステージに沿った形では詳述できなかったが、

図表4 BC制度導入の相互依存関係マネジメントへの影響



BC制度がなぜ、どのように採用・変更されてきたのかを、現場の人々の反応も含めて観察することはできた。A社のBC制度は、試行錯誤を繰り返しながら、仕組みを構築しており、そのシステム構築のプロセスを観察することの意義があったと考えている。ただし、アウトプットの売買がなされない擬似MPC採用の実質的な意義は何なのか(三矢, 2003)という問いには、本稿では十分に答えきれていない。そのため、A社におけるBC制度の今後の経過や他社のケース研究のさらなる蓄積が必要である。

最後に、BC制度の構成要素と効果・逆機能との関係についても、十分な検討が行われていない。そのため、当事業部における全BC長を対象とした質問票調査をすでに実施している。その調査結果と分析については、稿を改めて報告する予定である。

(注)

(1)MPCは、中間生産物に対して外部企業との売買を行うリアルMPCと、そうではない擬似MPCとに区分されている(Cooper, 1995)。このような区分に関する議論は、三矢(2003)を参照されたい。

(2)現在までのインタビュー調査の経過は以下の通りである。A社のご協力に対し、記して感謝申し上げます。

- ・2001年4月 3日 13:00-15:00
経営企画部4名, 業務改革推進本部グループマネージャー1名。
- ・2002年2月15日 13:30-16:00
業務改革推進本部グループマネージャー1名, BC顧問とBC長の各1名。
- ・2002年6月28日 13:30-16:00
BC顧問とBC長の各1名, (工場視察を含む)。
- ・2003年5月30日 14:00-17:00
BC顧問1名, 人事部1名。
- ・2003年9月 2日 14:00-16:30

BC顧問1名, 人事部1名, TPM推進グループマネージャー1名。

(3)事業部や業務によって各BCのメンバー数には、相当のバラツキがみられた。

(4)もちろん、顧客企業の月次、週次といったより長いスパンでの発注量の総額は事前確定的ではあるが、顧客企業からの日々の発注量はより流動的である。

(5)BC長は顧問に対して、設備投資を提案したり、人件費削減のためにBCのチームメンバーの異動を要請したりすることもある。

(6)A社で使用している付加価値係数とは、事業部で製造する全製品原価に占める各BCの製造原価の標準的割合である。つまり、事業部に存在する全BCの付加価値係数の総和は1になる。A社では、多品種生産を行っているため、各BCの付加価値係数は、担当する製品の種類、製造原価、および製造数量を勘案しながら、総合的に当該BCの付加価値を見積もることによって決定されている。

(7)このことは、オープンブック・マネジメントの実践ともいえる。オープンブック・マネジメントについては、Case(1995)を参照されたい。

(8)他にも、導入して1年も経ていない段階では、間接費の配賦額について納得しないBC長もいた。

(9)こうした背景には、BC制度の導入に指導的役割を果たしていた業務改革推進本部グループマネージャーの人事部への異動が大きく関係している。

また、BC制度では厳しく採算性が問われるため、BC長は収益性を改善し続けることへのプレッシャーを感じているようである。この点に関して、Y氏は「担当するBCについて社長の入れ替えを行っているが、利益のあがらないBCを任せられるとなると不満があるのではないかという印象がある」と述べている。こうしたプレッシャーを生じさせる要因には、BC長自身の業務経験、BCのチームメンバーや設備などの資源の充足性、権限委譲の問題等が背後にある。そこで、適度なプレッシャーを保ちながらBC長のモチベーションを高めるために、BCの抱えるテ-

- マの難易度ごとに目標を設定する目標管理制度が導入された。目標管理制度の導入によってプレッシャーがすぐに減じられるわけではないが、BC長の経験や努力に対して一定の配慮がなされている。
- (10)BC長は労務費の計算のために作業時間単価を理解している。ロスの削減の成果は、原材料、消耗品、加工屑などの単価に、消費数量を掛け合わせた金額によって把握している。
- (11)BC長の経験等により交渉能力に差が生じ、人件費の削減が思う様に進まない場合も考えられる。対策として、生産管理部は教育・指導を丁寧に行っている。
- (12)なお、このような会議の場には複数のBC長も参加しており、BC長間の水平的コミュニケーションも同時に促されている。
- (13)ただし、生産設備の新旧など、類似機能BC間の製造条件は必ずしも同レベルではない。
- (14)仕事量が減った場合は、BCの売上高も減る。そのため、仕事量を減らしたBCは、他のBCから新たな仕事をまわしてもらう。
- (15)擬似MPCであっても、権限委譲の程度が高ければ、類似の課題が必ずしも生じるものではないと思われる。
- (16)Simons (2000) が述べるように、インタラクティブ・コントロール・システムは状況に合わせて適用することが重要である。小林 (2001) は、「Simonsの見解に依拠するとしても、相互依存関係を積極的に展開することが常に望ましいわけではない (p.8)」と指摘している。
- (17) 管理会計チェンジ研究の文献サーベイについては、吉田 (2003) を参照されたい。

【参考文献】

- ・小林哲夫 (2001) 「相互依存関係のマネジメントと管理会計の変革」『企業会計』第51巻第3号, pp.4-11.
- ・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.

- ・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の管理会計構築に向けて」『Business Insight』No.20, pp.28-35.
- ・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.
- ・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』No.20, pp.65-77.
- ・三矢 裕 (2003) 『アメーバ経営論：ミニ・プロフィットセンターのメカニズムと導入』東洋経済新報社.
- ・吉田栄介 (2003) 「管理会計チェンジ研究の意義」『経営学論集』(龍谷大学) 第43巻第2号 pp.100-112.
- ・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(株)のケースを通じて」『商経学叢』第47巻第3号, pp.171-190.
- ・Banker, R. D., G. Potter, and R. G. Schroeder (1993), Reporting Manufacturing Performance Measures to Workers: An Empirical Study, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.5, pp. 33-55.
- ・Case, J. (1995), *Open-Book Management*, HarperCollins Publishers, New York, NY. (佐藤修訳『オープンブック・マネジメント』ダイヤモンド社, 2001年) .
- ・Cooper, R. (1995), *When Lean Enterprises Collide: Competing through Confrontation*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- ・Drake, A. R., S. F. Haka, and S. P. Ravenscroft (1999) , Cost System and Incentive Structure Effects on Innovation, Efficiency and Profitability in Teams, *The Accounting Review*, Vol.74, No.3, pp. 323-345.
- ・Kaplan, R. S., and R. Cooper. (1997), *Cost and Effect: Using Integrated Cost System to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press,

-
- Boston, MA. (櫻井通晴訳『コスト戦略と業績管理の統合システム』ダイヤモンド社, 1998年).
- ・Macintosh, N. B., and R. L. Daft (1987), Management Control Systems and Departmental Interdependencies: an Empirical Study, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12, No.1, pp.49-61.
 - ・Nilsson, F., and B. Rapp (1999), Implementing Business Unit Strategies: The Role of Management Control Systems, *Scandinavian Journal of Management*, Vol.15, pp.65-88.
 - ・Scott, T. W., and P. Tiessen (1999), Performance Measurement and Managerial Teams, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.24, No.3, pp.263-285.
 - ・Simons, R. (2000), *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*, Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ.
 - ・Thompson, J. D. (1967). *Organizations in Action*, McGraw-Hill, New York, NY.

(窪田祐一：愛知大学助教授)

(島 吉伸：近畿大学専任講師)

(吉田栄介：慶應義塾大学助教授)