

# トヨタ生産システムと予算バイアス

## ——資源管理の思考類型に関する一考察——

今 井 範 行

### 目 次

1. はじめに
2. トヨタ生産システムと組織スラック
  - 2.1 伝統的な組織スラック概念
  - 2.2 トヨタ生産システムの組織スラック管理
  - 2.3 資源管理の思考類型
3. トヨタ的業績管理会計と予算バイアス
  - 3.1 伝統的な予算スラック概念
  - 3.2 トヨタ的予算バイアス
  - 3.3 プロアクティブスラックの概念
4. おわりに

## 1. はじめに

日本のものづくり、とりわけ自動車産業の競争力の源泉の1つに、トヨタ生産システム (Toyota Production System: TPS) がある。TPSにより運営される生産工程においては、現場の作業者の全員参加により多種多様なカイゼン活動がつねに展開され、その結果、資源消費の効率化による資源余剰、すなわち組織スラック (organizational slack) が恒常的に創出される。創出された組織スラックのうち、工数スラックについては、教育や技能研修を通じて現場の作業者の多能工化が推進され、工程内ないし工程間で応受援をおこなうことによって、生産職能における当該余剰工数の全体最適化がはかられる。また、創出された組織スラックのう

ち、設備能力スラックについては、生産設備の汎用化<sup>(1)</sup>が推進され、生産工程において複数製品の混流生産をおこなうことによって、同様に当該余剰設備能力の全体最適化がはかられる<sup>(2)</sup>。

このような、カイゼンによって資源余剰を創出し、生産職能において当該余剰資源の全体最適化をはかる、とのTPSの資源管理の思考は、生産工程の現場という従来の領域的制約を超えて、やがて経営全体での資源の効果的かつ能率的な利用の追求により、たとえば為替相場の急激な変動といった、企業危機にも耐え得る組織能力を保持する企業体へ進化することを志向する。本稿が事例とするトヨタの業績管理会計においては、利益計画・統制において、外部環境に関連する前提条件 (販売台数、為替レートなど) の保守的な条件設定に適應する形で、

(1) 特定製品 (車種・車型・仕様) の生産にのみ使用される専用設備から、複数製品 (車種・車型・仕様) の生産に使用可能な汎用設備への転換。

(2) TPSのムダ排除による会計的効果については、上總・長坂 (2016) を参照。

新たなコスト低減策（資源費消の効率化策）が追加的に生成・練磨され、企業経営の順機能（eufunction）の1要素として機能している<sup>(3)</sup>。

一方、管理会計における伝統的な予算スラック論においては、予算スラック（budget slack, budgetary slack）はどちらかといえば、経営管理者が予算売上高を過小に、予算費用額を過大に見積ることによって形成される予算（資源）の水増し（padding budget）<sup>(4)</sup>という現象を説明する概念として、企業経営の逆機能（dysfunction）の1要素として認識されてきたといえる。

本稿では、管理会計における伝統的な予算スラック論が主として認識してきた逆機能的な予算スラックとは異質の順機能的な予算バイアス（budgetary bias）として、トヨタの業績管理会計の事例をとりあげ、その要諦をプロアクティブスラック（Proactive Slack）<sup>(5)</sup>の概念として明確化するとともに、その管理会計的意義についての考察をおこなう。

## 2. トヨタ生産システムと組織スラック

ここでは、伝統的な組織スラック概念との対比から、TPSの組織スラック管理についての考察をおこなう。そのうえで、これら両者の対

置から、資源管理の思考類型を導出する。

### 2.1 伝統的な組織スラック概念

Cyert and March（1963）は、組織における意思決定が最適基準ではなく満足基準によっておこなわれることから、組織内での資源配分には不完全性が生起する、という点に着目した。そのうえで、Cyert and March（1963）は、組織が利用可能な資源と組織を維持するために必要な資源との差をあらわす概念として、組織スラックの概念を提唱した<sup>(6)</sup>。

また、Belkaoui（1989）は、スラックとは、組織ないし個人が入手または利用可能なすべての資源を利用しないという傾向から生起する、最高能率で組織が運営されていない状態を記述する概念であるとした。そのうえで、Belkaoui（1989）は、スラックを組織スラックと予算スラックに識別し、組織スラックを資源への需要が供給を下回るという意味での未利用キャパシティに関する概念として、予算スラックを予算編成過程において予算売上高を過小または予算費用額を過大に見積るという意味での情報の意図的な歪曲に関する概念として、各々とらえた。

このような組織スラック概念の生成にもみられるように、伝統的には組織スラックはどちらかといえば、ある生産量の達成に必要な水準以

(3) 本稿における「トヨタ」はトヨタグループ一般を意味し、個別の企業名を指すものではない。

(4) 予算の水増しについては、Welsch（1976）ならびにHorngren（1982）を参照。

(5) スラックは一般に、余剰という意で解されているが、本来はラテン語の語源であるlaxusがもつ、きまりのよさ、余裕という意。プロアクティブスラックの「スラック」は、この語源がもつ本来の意味で用いている。

(6) Cyert and March（1963）は、企業組織は新古典派がいう利潤極大化によって説明可能なものではなく、むしろ個人的目標において相当の異質性を有する人々の複雑な混成が単一の選好序列を形成するプロセスを内在した、経済的制約のもとにある社会政治的コンフリクトシステムであり、政治的連合として説明されるべきものである、との組織観に立脚して、意思決定論的組織論を展開した。ただし、Cyert and March（1963）は、企業組織において、価格、生産量、資源配分などの決定に際し、組織目標がいかにか形成され、現実の組織的意思決定がいかにおこなわれるのかを明らかにすることを目的に、顧客、供給者、労働者、株主などの連合体による交渉過程としての組織目標の形成と組織的意思決定の過程に関する分析をおこない、そのなかから、企業組織における意思決定に関する重要な概念の1つとして、組織スラックの概念を提示した。

上の資源が投入されている、あるいはある資源の投入水準から得られる量以下の生産量しか産出していない、といった組織の非効率性をあらゆる概念として、企業経営の逆機能の1要素として認識されてきたといえる。たとえば、Majumdar (1998) は、組織スラックの存在が企業の財務パフォーマンスに負の影響を与えることを実証的に提示し、Pondy (1967) は、組織スラックの存在が企業内のコンフリクトの増加に繋がることを指摘した。

一方、組織スラックを未使用の経営資源として企業経営の順機能の1要素としてとらえる見方もある。たとえば、Bourgeois (1981) は、組織スラックがもつ順機能として、①組織の構成員が当該システム内にとどまるための誘因としての機能、②組織内のコンフリクトを解消するための資源としての機能、③ワークフロープロセスにおける緩衝材としての機能、④組織内において戦略的行動やイノベーションを促進する機能、という4つの機能を指摘した。またTan (2003) は、一定程度までの組織スラックの存在は企業の財務パフォーマンスに正の影響を与えるものの、それを超える過剰な組織スラックの存在は非効率性から企業経営を圧迫し、企業の財務パフォーマンスに負の影響を与えることを実証的に提示した。

いずれにしても、伝統的な組織スラック概念とは、非効率な資源配分または過剰な資源投入による資源余剰の発生を意味しているといえる。それは、近年、企業のグローバル競争が激化し、いかに経営の効率化をはかるかが企業の経営者にとっての重要課題の1つとなるなか、組織の効率化を進める際に頻繁に参照される概念の1つが組織スラックであることから明らかである。

## 2.2 トヨタ生産システムの組織スラック管理

一方、日本の自動車産業の競争力の源泉の1

つに、TPSがある。大野 (1978) によれば、TPSは豊田佐吉から豊田喜一郎に至るトヨタの歴史の所産であり、その目的は、企業のなかからあらゆる種類のムダを徹底的に排除することにより、生産効率をあげることにある。そのため、TPSにより運営される生産工程においては、現場の作業者の全員参加により多種多様なカイゼン活動がつねに展開される。その結果、TPSのもとでは、資源費消の効率化による資源余剰、すなわち組織スラックが恒常的に創出される。この点に関して、大野 (1978) ならびに門田 (2006) は、以下のように指摘する。

「トヨタ生産方式は徹底したムダ排除の方式である。ムダを排除することによって生産性を高めるのである。製造現場におけるムダとは「原価のみを高める」生産の諸要素をいつている。たとえば、多すぎる人・過剰な在庫・過剰な設備である。人も設備も材料も製品も、必要以上にあるものは、原価だけを高めているにちがいない。さらに、このムダが原因となって二次的なムダが派生する。」(大野, 1978: 97)

「ムダ排除ということも、具体的には人と在庫を減らし、設備の余力をはっきりさせ、二次的なムダを自然消滅させることによって、原価低減を実現させようとするものである。」(大野, 1978: 99)

「(トヨタ生産方式の) 主要目的は、改善活動を通じて企業にひそむ種々のムダ(隠れたスラック)を除去してコストを低減させ、利益をあげることにある。低成長の時代においてさえ、トヨタ生産方式はユニークな方法でコストの低減をはかり、これによって利益をあげることができた。ムダな在庫やムダな労働力を一切排除するというやり方である。」(門田, 2006: 3)

「トヨタ生産方式は、物を作るための合理

的な方法であるが、ここで合理的とは会社全体としての利益（経常利益）を生み出すという究極目的に対して効果的な方法だという意味である。この究極目的を達成するために、トヨタ生産方式はコストを低減させることを基本的な第1の目標としている。コスト低減目標は、生産性向上の目標といいかえてもよい。この基本目標を達成するために、生産におけるムダな要素（過剰な在庫や過剰な人員など）を徹底的に排除するわけだ。」（門田，2006：4）

「トヨタ生産方式の主要目的はコストの低減により一ということとはつまり、過剰在庫や過剰労働力を徹底的に排除することにより一利益を増大させることにある。コスト低減を達成するためには、生産が種々のムダなだぶつき（スラック）をともなうことなく、市場における需要変動に迅速かつ柔軟に対応していかなければならない。」（門田，2006：23）

このように、TPSのもとでは、資源費消の効率化による資源余剰、すなわち組織スラックが恒常的に創出される。そのうえで、創出された組織スラックのうち、工数スラックについては、教育や技能研修を通じて現場の作業者の多能工化が推進され、工程内ないし工程間での応援を通じて、生産職能における当該余剰工数の全体最適化がはかられる。また、設備能力スラックについては、生産設備の汎用化が推進され、生産工程における複数製品の混流生産を通じて、同様に当該余剰設備能力の全体最適化がはかられる。この点に関して、大野（1978）ならびに門田（2006）は、以下のように指摘する。

「トヨタ生産方式を適用する前提として、ムダの徹底的な摘出が行われる。(1) つくりすぎのムダ、(2) 手待ちのムダ、(3) 運搬のムダ、(4) 加工そのもののムダ、(5) 在庫の

ムダ、(6) 動作のムダ、(7) 不良をつくるムダ。これらのムダを徹底的に排除することによって、作業能率を大幅に向上させることが可能となる。その場合、とうぜん、必要数だけしかつくってはいけなから、余分な人間が浮いてくる。トヨタ生産方式は余剰人員をはっきりと浮き出させるシステムでもある。（中略）経営者にとっては、余剰人員をはっきりとつかみ、有効に活用することがその任務である。」（大野，1978：38-39）

「何が経済的に有利であるかということについて、生産能力という見地から、トヨタ生産方式の考え方をみてみよう。まず、生産能力に余力がある場合とない場合とでは、経済的有利性の判断がちがってくる。簡単にいえば、余力のある場合は、遊んでいる人、遊んでいる機械などを使うのであるから、費用は新たに発生しない。つまりタダである。内製・外製について余力を考えてみる。ある部品を内製でやるか外注でやるかについて、原価比較がなされる場合が多いが、もし内製に余力がある場合は、実際に新しく発生する費用は、材料費とか油代とかの生産の大きさに応じてふえる変動費だけである。したがって、原価比較をするまでもなく、内製が有利である。手待ちの問題を考えてみる。運搬作業者がパレット一杯になるまで、ラインのそばで待っているような場合、この人にライン作業あるいは準備作業などをやらせることは、原価アップにはならない。損得の検討をするまでもないことである。この工数を計算してこれだけ工数アップすると考えるのはまちがいである。」（大野，1978：100-101）

「能力に余裕があれば、原価の検討をするまでもなく、損得がはっきりしている。大切なことは、余力を常日頃から、はっきりさせておくことである。余力があるかどうかが明確でないと、けっきょく、選択を誤って原価



を高めてしまう。トヨタ生産方式では、さらに一歩進めて、余力を捻出するような改善も心がけている。余力さえあれば、新たに発生する費用を考える必要はないからである。」(大野, 1978: 101)

「第1次のムダの中心である「多すぎる人」を削減することが最も大切で、このためには、作業者の「手待ち時間」を誰の目にもはっきりとわかるようにすることが先決である。過剰な人的資源のムダが「手待ちのムダ」として顕在化されることになれば、この後、作業を再配分して、人を減らすことが可能になる。これは労務費の削減を意味し、さらに2次・3次・4次のムダが生み出す追加的なコストを削減する。」(門田, 2006: 7)

上述からも明らかのように、TPSの組織スラック管理とは、資源費消の効率化による資源余剰の創出とその全体最適化である。先述の伝統的な組織スラック概念(非効率な資源配分または過剰な資源投入による資源余剰の発生)が正のスラックであるとするれば、TPSの組織スラック管理(資源費消の効率化による資源余剰の創出とその全体最適化)は負のスラックであるといえる。

### 2.3 資源管理の思考類型

心理学ないし人間学における主要領域の一つに、類型論という研究領域がある。たとえば、深層心理について研究し、分析心理学を創始したJung (1921)は、人間の心的エネルギー(libido)の方向性について、自我の関心を周囲の環境である外的世界に向け、行為の動機を外的世界から引き出す場合と、自我の関心を心の世界である内的世界に向け、行為の動機を内的

世界から引き出す場合とがあるという。そのうえで、Jung (1921)は、このような心的エネルギーの方向性、ひいては自我のありようの差異から、外向型と内向型という、2つの基本的な性格類型が分かるとした<sup>(7)</sup>。

このような心理学的類型ないし人間学的類型は、より一般的には思考類型としてとらえることが可能である。また、上述の分析心理学における性格類型(外向型と内向型)からも明らかのように、基本的な類型の各々の方向性は大きく異なるものであるといえる。

先述のとおり、伝統的な組織スラック概念とは、非効率な資源配分または過剰な資源投入による資源余剰の発生を意味している。すなわち、それは、組織内における資源配分ないし資源投入に関する意思決定が、最適基準ではなく満足基準によっておこなわれることによって、経営管理者が組織の維持に必要な水準以上の資源を取り込んでいる、という意味での最高効率で組織が運営されていない状態を含意する。いま、この資源管理の思考類型を、TAKE(資源を取り込む)型と呼ぶこととする。

一方、TPSの組織スラック管理とは、先述のとおり、資源費消の効率化による資源余剰の創出とその全体最適化である。すなわち、それは、カイゼンによって創出された余剰資源を経営管理者が差し出し、その全体最適化をはかることによって、資源費消にかかわる標準がそれまでの最適基準からより効率的な新たな最適基準へ置き換わることを含意する。いま、この資源管理の思考類型を、GIVE(資源を差し出す)型と呼ぶこととする。

かくして、図1に示すとおり、資源管理の思考類型として、TAKE(資源を取り込む)型とGIVE(資源を差し出す)型という、2つの方

(7) さらにJung (1921)は、外向型と内向型という性格類型とは別に、思考型・感情型・感覚型・直観型という心の機能の類型があるという。

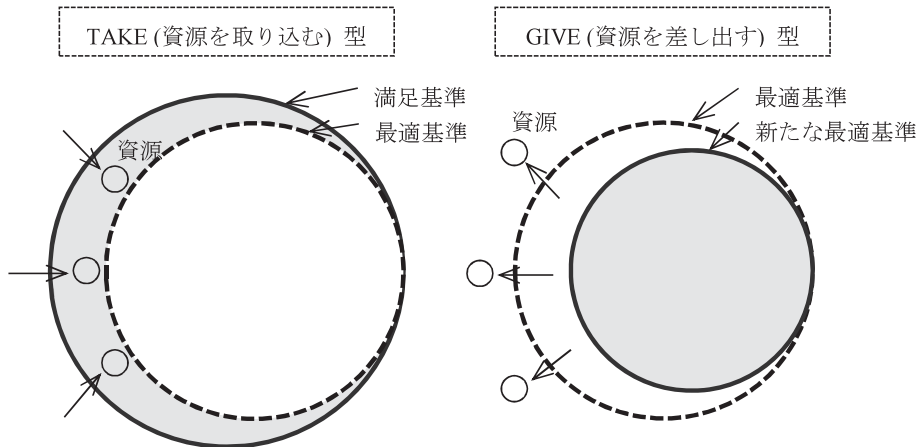


図1 資源管理の思考類型

(出所) 筆者作成

向性が大きく異なる思考類型が導出されることとなる。

トヨタでは、TPSがもつ上述のGIVE（資源を差し出す）型の資源管理の思考が、為替相場の急激な変動（円高）という企業危機が到来するなかで、生産工程の現場という従来の領域的制約を超えて、暗黙裡に業績管理会計へ適用された経緯がある。これは、TPSの現場から本社への、あるいは生産職能から経営管理職能（経営全体）への拡張であり、TPSの史変遷における進化の1要素であるといえよう<sup>(8)</sup>。この間の経緯については、以下に詳述する。

### 3. トヨタ的業績管理会計と予算バイアス

ここでは、管理会計における伝統的な予算スラック概念との対比から、トヨタ的業績管理会計におけるトヨタ的予算バイアスとその生成の経緯についての考察をおこなう。そのうえで、トヨタ的予算バイアスの要諦をプロアクティブスラックの概念として明確化するとともに、その管理会計的意義についての考察をおこなう。

#### 3.1 伝統的な予算スラック概念

先述のとおり、Cyert and March (1963) の提唱により組織スラックの概念が生成したが、その後の組織スラック概念の発展を背景に、管理会計においてアメリカを中心に伝統的な予算スラック論が展開されてきた。

たとえば、Lowe and Shaw (1968, 1971) は、予算管理制度がもつ資源配分機能に着目するとともに、予算売上高の過小方向へのバイアス (bias: 偏向) の誘因として報酬制度が、過大方向へのバイアスの誘因として会社の状況とノルマが、各々密接に関係することを指摘した。

Schiff and Lewin (1968, 1970) は、①経営管理者は自由裁量的な事項に関連して、予算売上高を過小または予算費用額を過大に見積ることによって予算スラックを形成する、②経営管理者は予算の達成可能性を高める、または個人的欲求を充足するために予算スラックを形成する、③経営管理者は業績好調時に予算スラックを形成して個人的欲求を充足する一方、業績悪化時には予算スラックを利益へ転換する、といった企業における予算編成過程の実態について

(8) トヨタ生産システムの史変遷と進化については、今井 (2014) を参照。

て明らかにした。

Onsi (1973) は、①予算編成過程での交渉などの諸要因から、組織内での資源配分に不完全性が生じ、予算スラックが生成する、②予算スラックの大きさは企業の収益性、売上高の伸び、その他の行動要因に依存する、③予算スラックの存在は企業利益を最適水準以下に抑制する要因となる、といった予算スラックの属性を主張した。

Lukka (1988) は、予算バイアスを誘発する経営管理者の意図として、①組織にとって不必要または必要な水準以上の資源を獲得しようとする意図、②短期的な業績評価の差異分析において優位になろうとする意図、③被管理者(部下)の動機づけへの影響を考慮しようとする意図、といった3つの意図を、さらにそれらの意図に影響をおよぼす要因として、①個人目標、②組織の役割、規範ないし予算制度の特徴、③権限(authority)や影響力(influence)などの支配力(power)要因、④企業の財政状態や不確実性などの状況要因、⑤過去ならびに将来に関する会計情報やインフォーマル情報、といった5つの要因を、各々指摘した。

小菅(1997)は、①予算を容易に達成可能なものにすることによって、業績評価を有利にする、②個人的欲求の充足に必要な資源を獲得することによって、自由裁量の余地を増大させる、③将来の予算費用額の削減ないし予算売上高の引き上げの圧力に対する自己防衛手段として活用する、といった現在一般に考えられている経営管理者による予算スラック形成の3つの理由を指摘した。

このように、管理会計における伝統的な予算スラック論の主要先行研究においては、予算スラックはどちらかといえば、経営管理者が予算編成過程をとおして予算売上高を過小に、予算費用額を過大に見積ることによって形成される予算(資源)の水増しという現象を説明する概

念として、企業経営の逆機能の1要素として認識されてきたといえる。ここでの予算スラックの問題点は、予算スラックが非明示的かつ部分最適的(個人的)な性質を有し、減益誘因となる点である。

### 3.2 トヨタ的予算バイアス

一方、トヨタの業績管理会計においては、利益計画・統制において、外部環境に関連する前提条件(販売台数、為替レートなど)の保守的な条件設定に適應する形で、新たなコスト低減策(資源費消の効率化策)が追加的に生成・練磨され、企業経営の順機能の1要素として機能している。すなわち、上述の伝統的な予算スラック概念(予算売上高を過小または予算費用額を過大に見積ることによって形成される予算(資源)の水増し)がTAKE(資源を取り込む)型の正のスラックであるとするれば、このトヨタ的予算バイアス(保守的な利益計画前提に適應して追加的に生成・練磨されるコスト低減策(資源費消の効率化策))はGIVE(資源を差し出す)型の負のスラックであるといえる。トヨタ的予算バイアスの要諦についてはプロアクティブスラックの概念として後述するが、ここではトヨタ的予算バイアスの生成の経緯について、以下にみることにする。

トヨタでは創業以来、1950年の経営危機をはじめとして幾度となく企業危機に直面してきたが、そのなかでも最大の危機は、為替相場の急激な変動、とりわけドル円相場における急激な円高の進行という危機であった。

ドル円相場における急激な円高の進行がトヨタに企業危機をもたらす背景には、事業活動のグローバル化の進展にともなう多額の為替エクスポージャーの存在がある。たとえば、2015年にトヨタは日本で約400万台の自動車を生産したが、このうち日本で販売されたのは約220万台であり、残りの約180万台は日本か

ら海外へ輸出された。また、2015年にトヨタは海外で約600万台の自動車を生産したが、これに必要な部品の一定割合は日本から海外の生産拠点へ供給されている。このように、日本で生産された自動車（完成車）の海外への輸出にくわえ、海外での自動車生産に必要な部品の日本からの供給量の増加により、トヨタの為替エクスポージャーは一貫して増大する傾向にある（日本の同業他社も概して同様の傾向にある）。このような背景のもとで、トヨタは、ドル円相場における急激な円高の進行により、2度の大きな企業危機に遭遇した。

1度目の危機は、いわゆるプラザ合意<sup>(9)</sup>にもとづく為替レート調整の実施にともなった、1985年から1988年にかけての円相場の急上昇である。この危機に際して、トヨタでは、円高緊急対策のためのプロジェクトチームが組成され、グループ横断的かつ全社的な協力体制のもと、徹底的な経費削減、部品およびユニットの共通化を中軸とした原価企画活動の強化、ならびに海外での生産拠点の拡充と生産能力の増強などの対策が策定・実施され、期間利益の赤字転落が何とか回避された<sup>(10)</sup>。

次いで、2度目の危機は、日本におけるバブル景気とその崩壊の影響などによる、1990年から1995年にかけての1ドル＝80円近辺にまでの急激な円高の進行である。この危機に際しても、トヨタでは、再び円高緊急対策のためのプロジェクトチームが組成され、グループ横断的かつ全社的な協力体制のもと、経費と設備投資の大幅な削減、一定の自動車の販売価格の改

訂、一定のサプライヤーからの部品調達価格の改訂などの対策が策定・実施され、再び期間利益の赤字転落が何とか回避された<sup>(11)</sup>。

しかしながら、ドル円相場が中長期的にドル安円高の基調を辿っている以上、将来的にも同様の企業危機が到来する可能性は存在する。すなわち、為替相場の急激な変動、とりわけドル円相場における急激な円高の進行という危機に対して、経営管理面での対応の重要性が高まるなか、トヨタでは、TPSがもつ先述のGIVE（資源を差し出す）型の資源管理の思考が、生産工程の現場という従来の領域的制約を超えて、暗黙裡に業績管理会計へ適用され、その結果としてトヨタ的予算バイアスが生成されるに至った経緯がある。これは、TPSの現場から本社への、あるいは生産職能から経営管理職能（経営全体）への拡張であり、TPSの史的変遷における進化の1要素として認めることが可能であるといえる。

### 3.3 プロアクティブスラックの概念

先述のとおり、トヨタの予算バイアスとは、保守的な利益計画前提に適應して追加的に生成・練磨されるコスト低減策（資源消費の効率化策）である。本稿では、トヨタの予算バイアスの要諦をプロアクティブスラックの概念として明確化する。ここで、プロアクティブスラックの定義は、以下のとおりである。

「利益計画ならびに利益統制において、企業外部環境に関連する前提（収益ドライバー）

(9) 1985年9月22日、ニューヨークのプラザホテルで開催された、G5（先進国5カ国：日本・アメリカ・イギリス・西ドイツ（当時）・フランス）蔵相・中央銀行総裁会議で発表された、過度なドル高の是正に向けたG5各国の協調行動への合意。基軸通貨であるドルに対して参加各国の通貨を一律10～12%の幅で切り上げ、そのための方法として参加各国は外国為替市場で協調介入をおこなう、という内容が合意された。プラザ合意の狙いは、ドル安誘導によってアメリカの輸出競争力を高め、アメリカの貿易赤字を減少させることにあった。

(10) 日本の証券会社ならびに投資銀行に所属する自動車アナリストの当時のコンセンサスにもとづく。

(11) これについても前注10と同様に、自動車アナリストの当時のコンセンサスにもとづいている。



の組織的・意図的な保守化に適応する形で、経営システム内部において、組織的・意図的・重層的に生成され、練磨されるコスト競争力強化策（コスト低減策）」（今井、2015：43）

次に、プロアクティブスラックが形成される経路は、以下のとおりである<sup>(12)</sup>。

- ①会計期間の期初において、本社では、前会計期間までの事業活動から想定される一般的な前提条件にもとづいた利益計画が、一旦策定される。
- ②しかしながら、変化の激しい今日の経営環境のもとでは、経済や景気、さらには為替レートの急変など、外部環境に関連する前提条件（販売台数、為替レートなど）にかかわる想定外の潜在リスクが、いつ顕在化するか、予見することは難しい。
- ③そこで、本社では、想定外のリスクを事前に想定内に転換するとの思考にもとづき、外部環境に関連する前提条件（販売台数、為替レートなど）を保守的な水準に置き換えた利益計画が、再度策定される。
- ④しかしながら、この外部環境に関連する前提条件（販売台数、為替レートなど）の保守的な条件設定は、売上高の減少などを通じて、利益計画の目標利益額を引き下げる要因となる。
- ⑤すなわち、利益計画の目標利益額の引き下げを回避し、当初の目標利益額を確保するためには、追加的なコスト低減策（資源費消の効率化策）の策定が必要になる。
- ⑥このような観点から、外部環境に関連する前提条件（販売台数、為替レートなど）の

保守的な条件設定に適応する形で、経営システム内部において、新たに生成・練磨されるコスト低減策（資源費消の効率化策）が、プロアクティブスラックである。

- ⑦最終的には、外部環境に関連する前提条件（販売台数、為替レートなど）の保守的な条件設定とそれに適応して形成されるプロアクティブスラック（追加的に策定されるコスト低減策（資源費消の効率化策））の両者を包摂した利益計画が、正式な利益計画として全社展開される。

このようなプロアクティブスラックの管理会計的意義は、予算バイアスとして明示的かつ全体最適的（非個人的）な性質を有し、増益誘因となる点にある。具体的には、以下の4点である。

- ①プロアクティブスラックは、伝統的な予算スラック論において重視されてきた、業績評価での優位、資源の獲得、予算達成圧力に対する自己防衛といった個人的利益ないし個人的欲求の充足のためではなく、利益計画・統制という全社レベルでの経営管理の枠組みにおいて組織的に形成される、明示的かつ非個人的な性質のバイアスである。
- ②プロアクティブスラックは、伝統的な予算スラック論における予算（資源）の水増しのような、企業利益を最適水準以下に抑制する減益誘因ではなく、逆に、コスト低減策（資源費消の効率化策）の重層的・累積的な生成と練磨により、企業利益の最適水準そのものを引きあげる増益誘因として機能することによって、企業の収益体質強化を促進する。

(12) プロアクティブスラックの仮設例については、今井（2015）を参照。また、為替リスクに焦点を当てた、全社的なリスク管理（Enterprise Risk Management）と管理会計の統合モデルについては、Nishimura（2016）を参照。

- ③プロアクティブスラックは、利益計画・統制において、外部環境に関連する前提条件（販売台数、為替レートなど）の保守的な条件設定と、それに適応したコスト低減策（資源費消の効率化策）の生成をはかることにより、将来の外部環境の変化に対する適応力（企業危機への対応力）の向上に貢献する。
- ④プロアクティブスラックは、全社の現場において全従業員が参画する多種多様なカイゼン活動を推進することによって、企業体としての経営品質の向上に貢献する。

#### 4. おわりに

本稿では、日本の自動車産業の競争力の源泉の1つであるTPSに焦点を当て、TPSの資源管理の思考が、資源費消の効率化による資源余剰の創出とその全体最適化にあることを明らかにした。また、TPSの資源管理の思考をもとに生成したトヨタの予算バイアスが、保守的な利益計画前提に適応して追加的に生成・練磨されるコスト低減策（資源費消の効率化策）であることを指摘し、その要諦をプロアクティブスラックの概念として明確化するとともに、その管理会計的意義について考察した。そのうえで、TPSの資源管理の思考ならびにトヨタ的予算バイアスと、伝統的な組織スラック概念（非効率な資源配分または過剰な資源投入による資源余剰の発生）ならびに伝統的な予算スラック概念（予算売上高を過小または予算費用額を過大に見積ることによって形成される予算（資源）の水増し）とを対置することによって、資源管理の思考類型に関する考察をおこなった。

その過程で、本稿は、独自の管理会計概念としてプロアクティブスラックの概念を提示しているが、プロアクティブスラックの概念に関しては、①成立要件の深堀りと究明、②さらなる

事例検証（管理会計概念としての普遍性の検証）の2点が、今後の課題として残っている。

21世紀の経営環境は、企業のグローバル競争がますます激化し、それとともに、経営資源の効果的かつ能率的な利用が、時代や地域を越えた普遍的な経営課題として企業経営には強く求められよう。そのようななか、本稿が提示した資源管理の思考類型、なかでもTPSの資源管理の思考ならびにプロアクティブスラックの概念の重要性が、今後はより一層高まるものと考えられる。

#### 参考文献

- Belkaoui, A. 1989. *Behavioral Accounting: The Research and Practical Issues*. Westport, CT: Quorum Books.
- Bourgeois, J. L. 1981. On the Measurement of Organizational Slack. *Academy of Management Review* 6(1): 29-39.
- Cyert, R. M. and J. G. March. 1963. *The Behavioral Theory of the Firm*. Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall. 松田武彦・井上恒夫訳 1967. 『企業の行動理論』ダイヤモンド社.
- Horngrén, C. T. 1982. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 5th edition. Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.
- 今井範行. 2014. 「トヨタ生産システムの進化の可能性に関する一考察—環境と会計の視点の適用とその意義—」 *名城論叢* 14(4): 29-42.
- 今井範行. 2015. 「「プロアクティブスラック」の概念—トヨタ的業績管理会計の要諦に関する一考察—」 *日本経営診断学会論集* 14: 41-46.
- Jung, C. G. 1921. *Psychologische Typen*. Zurich: Rascher Verlag. 林道義訳 1987. 『タイプ論』みすず書房.
- 上總康行・長坂悦敬. 2016. 『ものづくり企業の管理会計』中央経済社.
- 小菅正伸. 1997. 『行動的予算管理論（増補第2版）』中央経済社.
- Lowe, E. A. and R. W. Shaw. 1968. An Analysis of Managerial Biasing: Evidence from a Company's

- Budgeting Process. *The Journal of Management Studies* 5(3): 304-315.
- Lowe, E. A. and R. W. Shaw. 1971. The Accuracy of Short-Term Business Forecasting: An Analysis of a Firm's Sales Budgeting. *The Journal of Industrial Economics* 19(3): 275-289.
- Lukka, K. 1988. Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence. *Accounting, Organizations and Society* 13(3): 281-301.
- Majumdar, S. K. 1998. Slack in the State-Owned Enterprise: An Evaluation of the Impact of Soft-Budget Constraints. *International Journal of Industrial Organization* 16(3): 377-394.
- 門田安弘. 2006. 『トヨタプロダクションシステム—その理論と体系』ダイヤモンド社.
- Nishimura, A. 2016. Foreign Exchange Risk and Profit Improvement in the Comprehensive Profit Opportunity and Lost Opportunity Control Model. *International Journal of Business and Management* 11(4): 1-13.
- 大野耐一. 1978. 『トヨタ生産方式—脱規模の経営をめざして』ダイヤモンド社.
- Onsi, M. 1973. Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack. *The Accounting Review* 48(3): 535-548.
- Pondy, L. R. 1967. Organizational Conflict: Concepts and Models. *Administrative Science Quarterly* 12(2): 296-320.
- Schiff, M. and A. Y. Lewin. 1968. Where Traditional Budgeting Fails. *Financial Executive* 35(5): 50-52, 55-56 and 61-62.
- Schiff, M. and A. Y. Lewin. 1970. The Impact of People on Budgets. *The Accounting Review* 45(2): 259-268.
- Tan, J. 2003. Curvilinear Relationship between Organizational Slack and Firm Performance: Evidence from Chinese State Enterprises. *European Management Journal* 21(6): 740-749.
- Welsch, G. A. 1976. *Budgeting: Profit Planning and Control*, 4th edition. Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.