

「デュアル・モード管理会計モデル」の提唱 ——“accounting lag”の解消を目指して——

今 井 範 行

目 次

1. はじめに
2. アメリカ的経営スキーマの特徴
 - 2.1 GM の経営スキーマ
 - 2.2 フォードの経営スキーマ
 - 2.3 アメリカ的経営スキーマとは
3. アメリカ的管理会計スキーマの形成
 - 3.1 McKinsey にみる管理会計スキーマの生成
 - 3.2 伝統的管理会計論における管理会計スキーマの確立
 - 3.3 ASOBAT 以後的管理会計スキーマの展開
 - 3.4 アメリカ経営理論における人間系スキーマの展開
 - 3.5 アメリカ的管理会計スキーマとは
4. トヨタの経営スキーマと管理会計スキーマの形成
 - 4.1 TPS のスキーマ
 - 4.2 トヨタ的管理会計スキーマの生成と進化
5. 小括
6. 21 世紀経営をサポートする「デュアル・モード管理会計」
 - 6.1 「デュアル・モード」とは
 - 6.2 なぜ「デュアル・モード」か
 - 6.3 「デュアル・モード管理会計」の基本設計
 - 6.4 「デュアル・モード管理会計」の経営品質への貢献性
7. おわりに

1. はじめに

アメリカ経営理論・管理会計理論が萌芽してから約 1 世紀が経過した 2009 年、同じく創業約 1 世紀のアメリカ企業を代表する GM が経営破綻した。

GM の経営は、後年、財務管理技術を駆使する財務部門が経営の中枢を占め、経営上の製造や技術からの乖離を増大させ、その経営品質の停滞と劣化を招く過程そのものであった。

Abernathy *et al.* [1983] は、これをアメリカ

経営一般の問題として、次のように指摘した。

「アメリカの経営者は、長年の間に、自分たちの任務は、工場で自ら骨を折ることなく作りあげられた製品の、厳格で分析的な財務管理のもとでのマーケティングであると考えていることに慣れきってしまい、その結果、彼らは、実際の生産の作業との接触を失ってしまった。そのうえ、彼らは、マーケティングや財務の技術ではなく、生産の技術こそが真の競争上の優位性をもたらすという認識を喪失してしまった。割引キャッシュフロー分析等の最新の流行に惑わさ

れた経営者たちは、しばしば、ものづくりの戦略的重要性を見逃し、事実上、経済的衰退の道を歩むこととなってしまったのである。」⁽¹⁾

Kaplan [1984] は、このような管理会計と経営品質の関係性をめぐる問題を指して“accounting lag”と表現し、その背景として、①適切な役割モデルの欠如（革新的企業の管理会計システムの観察と経験の共有の困難さ）、②コンピューター会計システムの普及（プログラム修正の困難さ）、③財務会計の強調、④上級経営管理者や管理会計担当者の問題意識の欠如、の4点を指摘した⁽²⁾。しかしながら、これらは単に現象を指摘しているに過ぎず、その解決策の提示には至っていない。

アメリカ経営におけるいわゆる「会計ヘゲモニー」（会計による経営の支配）の背後には、「本社が組織体系に沿ってタテ割りに現場を統制する」との「タテ型」モードのスキーマの保持がある。ここに、「スキーマ（schema）」とは、世界を認知したり外界に働きかけたりする土台となる内的な枠組みを意味する心理学用語である。本稿では、「スキーマ」を「経営情報にもとづく行動の結果として固定化された認識の集合により、組織内に形成され共有される認識枠」と定義する。

一方、トヨタでは、その管理会計システムの生成・発展の経緯から、「現場がプロセスに沿って組織の壁を越えて自律的・創発的にヨコ連携する」との「ヨコ型」モードのスキーマが先行的に保持され、経営環境の変化に適応する形で「タテ型」モードのスキーマが事後的に付加された。その際、「ヨコ型」モードの先行スキーマが「タテ型」モードの後発スキーマによって淘汰されないための管理会計上の独自の工夫が考案され、元来対立するはずの両スキーマが並存

する形となり、今日のトヨタの経営品質に貢献している。

本稿の目的は、管理会計スキーマと経営品質の関係性に焦点を当て、アメリカ的経営スキーマならびに管理会計スキーマの主要な展開経緯を辿るとともに、それらの対極に位置するトヨタ的経営スキーマならびに管理会計スキーマの事例検証を経て、21世紀の経営環境に適合する新たな管理会計スキーマの概念モデルを提唱し、“accounting lag”解消の方法論を示すことにある。

結論としては、スキーマにも経営品質に対して正の貢献（順機能）と負の貢献（逆機能）の両側面があるが、20世紀の管理会計スキーマは、「タテ型」モードか「ヨコ型」モードかのいずれかのスキーマに偏る点において、経営品質に対する貢献には限界があった。21世紀は、両スキーマが並存するしかないのではないか。これが本稿の結論である。

2. アメリカ的経営スキーマの特徴

最初に、アメリカ的経営スキーマの特徴を捉えるために、アメリカ企業を代表し、かつ、トヨタの対極に位置するGMとフォードの経営スキーマをみることにする。

2.1 GMの経営スキーマ

GMのCEOである歴代会長職は、Sloan（会長就任1937-1956年）以降、主に販売畑出身のRoche（会長就任1967-1971年）を除き、生産現場の経験のない財務スタッフ出身者であった⁽³⁾。

GMにおいて、財務部門と現業部門の力関係が決定的に変化したのは、1958年であるといわ

(1) Abernathy *et al.* [1983] p. 7

(2) Kaplan [1984] pp. 40-46

れる。Tichy *et al.* [1986] によれば、「多くの観察者がみるところでは、転換点がやってきたのは、1958 年に現場経験のない財務マンの Frederick G. Donner が CEO に指名されたときである。彼の冷酷な支配のもとで、現業部門は単なる本社の道具に成り下がってしまったのである。」⁽⁴⁾ また、Wright [1980] によれば、「Donner の会長就任以来、GM は、社長の所管事項を次々と減らして、会長と財務スタッフの権限を揺るぎないものにしてきた。」⁽⁵⁾

アメリカ自動車業界アナリストの Keller [1989] の主張を要約すれば、GM の経営スキーマとして、次の点が指摘される。

- ①製造や技術の問題はわからないが会社の実権を握る財務マンと、その逆のプロダクトないしプロダクション・エンジニアという、まったく異なる 2 種類の人間によって、つねに会社は運営されている⁽⁶⁾。
- ②製造やマーケティング畑の人間よりも、財

務畑の人間のほうが、仕事ができる⁽⁷⁾。

- ③財務畑の人間に楯つけば、首も同然だとまで言われる⁽⁸⁾。
- ④長期的な分析が妨げられ、手早く成果をあげることや、都合のよい数字をつくりあげることにはばかり、焦点が当てられる⁽⁹⁾。
- ⑤何かにつけて、タテ割りの決定を下す⁽¹⁰⁾。
- ⑥昇進のためには、会社の利益を考えたヨコ割りの決定を下すのをやめる⁽¹¹⁾。

また、Kanter [1983] も同様の主張をおこなったが、その要約は以下のとおりである。

- ①各事業部門は疎遠である⁽¹²⁾。
- ②哲学あるいはスタイルの変化に脆い⁽¹³⁾。
- ③良いアイデアを社内で広めるのが遅い⁽¹⁴⁾。

2.2 フォードの経営スキーマ

次に、Halberstam [1986] の主張を要約すれば、フォードの経営スキーマとして、次の点が指摘される。

(3) その経済的背景について、Lee [1988] は次のように指摘。

「1950 年代の半ばには、GM が市場シェアの拡大をさらに積極的に推し進めれば、（反トラスト法違反で）消滅の危機に瀕することが明らかになった。その当然の結果として、経営の重点は、より良い車をより多く作ることから、一定のシェアのもとでの台数でより多くの利益を得ることに移った。必然的に、社内の比重は次第に財務サイドへと傾いたのである。」（Lee [1988] p. 46）

(4) Tichy *et al.* [1986] p. 217

(5) Wright [1980]（邦訳 [1980] p. 324）

(6) Keller [1989]（邦訳 [1990] p. 25）

(7) *Ibid.*（邦訳 p. 32）

(8) *Ibid.*（邦訳 p. 32）

(9) *Ibid.*（邦訳 p. 31）

(10) *Ibid.*（邦訳 p. 40）

(11) *Ibid.*（邦訳 p. 40）

(12) Kanter [1983] p. 342

(13) *Ibid.*, p. 342

(14) *Ibid.*, p. 342。一例として、経営品質が劣化した GM は、トヨタとの合併工場である NUMMI（New United Motor Manufacturing, Inc.）で実践された TPS（トヨタ生産方式）の運営理念を、GM 全体の成果に結びつけることができなかった。GM のセクショナリズム、人間優先主義に対する無理解、労使間の不信等に妨げられ、NUMMI のシステムが全体的または部分的に採用された GM の工場自体が少なかった。（Moore [1988] pp. 17-18）

- ①権力と勢力があれば、会計の数字は、受身的ではなく、攻撃的に使える⁽¹⁵⁾。
- ②会計の数字では、数字を使う通常の限界を越えて、数字や図形があてはめられない領域にまでコントロールが可能になる⁽¹⁶⁾。
- ③会計の数字は、上司の意向に沿った決定に都合のいいように利用できる⁽¹⁷⁾。
- ④工場内は秘密ばかりで、“デトロイトをだませ”が合い言葉である⁽¹⁸⁾。

2.3 アメリカ的経営スキーマとは

以上、GM とフォードの経営スキーマの要点をみたが、これらから、以下にあげるアメリカ的経営スキーマの一般化できる特徴を抽出することが可能である。

スキーマ-1「トップダウン」

スキーマ-1.3「二項対立的関係（管理する者とされる者）」

スキーマ-1.5「本社優位・現場劣位」

スキーマ-1.6「本社に対する現場の不信」

スキーマ-2「コントロール」

スキーマ-2.5「短期志向」

スキーマ-2.7「会計の権力化」

スキーマ-2.8「会計数値による暗黙知支配」

スキーマ-2.11「会計優位・生産劣位」

スキーマ-4「要素（組織）還元」

スキーマ-4.1「タテ割り」

スキーマ-4.2「部分最適」

スキーマ-4.3「組織の硬直化」

3. アメリカ的管理会計スキーマの形成

ここでは、アメリカ的管理会計スキーマの主要な形成過程について、アメリカ管理会計理論の生成・確立・展開の流れに沿って、みることにする。

3.1 McKinsey にみる管理会計スキーマの生成

20世紀初頭、アメリカ管理会計理論は、近代企業⁽¹⁹⁾の生成、企業活動の標準へのコントロール手段としての予算管理や標準原価計算などの管理会計技法の開発、未来計算や原価管理などの内部会計の発展、標準と記録の職能としてのコントローラー制度⁽²⁰⁾に対する管理会計の実践基盤としての認識のもとに、McKinsey [1924] によって成立した。

McKinsey [1922] によれば、19世紀末から20世紀初頭にかけてその規模を飛躍的に増大させたアメリカ企業においては、少数の経営管理者の手にコントロールを集中化し、それらの人から部下に職務を委任するという経営管理の傾向がみられ、その集権化した経営統制の基礎

(15) Halberstam [1986] (邦訳 (上) [1987] p. 296)

(16) *Ibid.* (邦訳 (上) p. 296)

(17) *Ibid.* (邦訳 (上) p. 299)

(18) *Ibid.* (邦訳 (上) p. 310)。たとえば、次のような事例がある。

「モデルチェンジが近いのにまだ多くの旧モデルの部品が余りすぎているとき、(中略)『全てはお望みどおり効率的に進んでいます』と本社に報告する一方で、何千という役に立たなくなった部品を、近くのデラウェア川に捨てていた。」(*Ibid.* (邦訳 (上) p. 310))

(19) Chandler [1977] は、近代企業とは、複数の事業単位から構成され、且つ、階層的に組織化された俸給経営者によって管理される企業である、という。(Chandler [1977] (邦訳 [1979] p. 5))

(20) McKinsey [1924] は、企業の組織図において、製造、販売、財務、人事などと並列の職能として、標準と記録の職能を認識し、管理会計理論を構想するための基礎とした。(McKinsey [1924] p. 12)

として、予算管理の必要性が認識された⁽²¹⁾。

また、McKinsey [1924] は、能率的な経営管理のためには標準と記録が必要であるとの考え方に立脚し、管理会計理論を展開した⁽²²⁾。企業の経営管理において利用される標準を、①財務諸表分析のための標準比率などの「財務標準 (financial standards)」, ②部門予算・原価標準などの「業務標準 (operating standards)」, ③業務手続き統一のための「手続標準 (standards of procedure)」に分類し、コントローラー職能の発展に注目して、その包含する機能を幅広く認識した⁽²³⁾。

すなわち、McKinsey [1924] は、以下の記述からも明らかであるように、企業組織において必然的に必要となるトップダウン的な職務の委任をおこなうには、標準を設定し、部下の活動を標準へ収束するようにコントロールしなければならない、との管理会計スキーマを有した。その背景に、Taylor [1911] の科学的管理法の普及とその影響があることは、指摘するまでも

ない⁽²⁴⁾。

「職務の委任には、その実施に対する権限と責任の委譲が不可欠である。権限を委譲すればするほど、経営統制が重大な問題になる。(中略) その問題の解決には、部下の活動の結果を判断する手段として役立つ標準の設定が必要である。」⁽²⁵⁾

さらに、McKinsey [1924] は、予算は責任単位に編成すべきであるとの考え方から、部門活動のコントロール手段としての責任別予算を強調した⁽²⁶⁾。

一方で、McKinsey [1924] が、部下の経営管理者に予算を編成させる、いわゆる参加型の分散予算編成方式を提唱し、管理会計スキーマの「自律性」「創発性」に言及したことは、注目に値する。しかしながら、McKinsey [1924] 自身が指摘するように、当時の大部分の企業は、上司である部長が予算を編成する集中予算編成方式を採用し、参加型の分散予算編成方式が広く普及することはなかった⁽²⁷⁾。

(21) McKinsey [1922] pp. 12-20

(22) McKinsey [1924] p. 11. コントローラー職能における標準と記録については、次のように定義。

「(1)物事をいかに行うべきかを示す指針として、また、物事を行う能率を判定するための基礎として役立つ標準と、(2)標準を設定する基礎として、また、標準と実績の比較を可能にする情報を獲得する手段として役立つ記録」(McKinsey [1924b] pp. 227-228)

(23) McKinsey [1924] p. 20

(24) Goetz [1939] は、「McKinsey の *Budgetary Control* と *Managerial Accounting* は、Taylor の原則を会計に適用した。」と指摘する。(Goetz [1939] p. 155)

(25) McKinsey [1924] p. 16

(26) McKinsey [1924] は、責任別予算に関する記録の要件として、「記録は、責任を決定し会計責任を実施できるように、企業の組織と一致するように構築すべきである」と指摘する。(McKinsey [1924] p. 38) くわえて、McKinsey [1921] は、Taylor [1911] により課業管理の原則として示された、個人の業績と報酬の結合の思考をうけ、次のように指摘する。

「原価は、その発生に責任を負う経営管理者によって予算案が作成され、その経営管理者にその予算案の達成に対する責任を負わせるときにはじめて、適切にコントロールされうる。そのような方策は、もし経営管理者に彼がコントロールしない原価に責任を負わせるならば、大きく弱められる。」(McKinsey [1921] p. 816)

後年の Vatter [1938], Goetz [1939] らのいわゆる管理可能性に関する議論を経て、アメリカ管理会計理論において、責任会計 (responsibility accounting) という用語が用いられるようになったのは、第2次大戦後の1940年代後半以降であるといわれる。

(27) McKinsey [1924] p. 116

以上から, McKinsey [1924] の管理会計理論における一連の思考を通じて, 初期のアメリカ的管理会計スキーマとして, 以下のスキーマが生成されたと考えられる。

スキーマ-1 「トップダウン」

スキーマ-1.1 「職務委任」

スキーマ-1.2 「権限と責任の委譲」

スキーマ-2 「コントロール」

スキーマ-2.1 「経営統制の集権化」

スキーマ-3 「標準への収束」

スキーマ-3.1 「標準と記録」

スキーマ-3.5 「コントローラー」

スキーマ-4 「要素(組織)還元」

スキーマ-4.4 「責任会計」

3.2 伝統的管理会計論における管理会計スキーマの確立

McKinsey [1924] の標準思考にもとづく管理会計理論をベースに, 1929 年の大恐慌, さらに, 1930 年代の大不況期における, 利益計画ならびに意思決定のための新たな管理会計技法・概念の開発と体系化を経て, 第2次大戦後のアメリカにおいて, 現代的管理会計理論の基礎を成す伝統的管理会計論が確立した。以下では, この間における管理会計スキーマの主要な形成過程を辿る。

3.2.1 Anderson [1949] および Glover *et al.* [1949]

コントローラー職能ないし制度の研究で知られる Anderson [1949] は, コントローラーの経営管理職能を, 経営管理者のために企業活動に

関する情報を作成・報告・利用することと捉え⁽²⁸⁾, コントローラーがその情報提供職能を果たす際には, 技術的問題にくわえ, コントローラー部門と業務担当部門の間の協力関係や信頼関係などの人間的問題が重要であることを指摘した⁽²⁹⁾。

Anderson [1949] は, 組織の壁を越えた部門間での協力関係, 相互信頼と相互理解などの「協働性」の重要性について明確に言及した, アメリカ管理会計理論における先駆者の1人と認められる。

しかしながら, Anderson [1949] 自身が指摘するように, それはあくまで, 業務活動のトップダウン的な統制のために必要な情報を経営管理者に対して提供する, とのコントローラーとしてのスキーマにもとづくものであったと考えられる⁽³⁰⁾。

次に, Glover *et al.* [1949] は, 管理会計における標準および管理手段に関して生じる人間のないし行動的問題を取りあげ, その重要性を指摘した⁽³¹⁾。

そのうえで, Glover *et al.* [1949] は, 標準および管理手段をいかに構築し利用すべきかという問題に関して, ①標準や管理手段の設定に人々を積極的に参加させることにより, 対立や混乱を最小化する⁽³²⁾, ②標準の設定に実績を反映させることにより, 標準が人々に受け入れられる可能性を高める⁽³³⁾, ③合理的に達成可能な標準を設定するとともに, 標準と実績の比較による賞罰を強調しすぎないことにより, 標準が不満や非協力の源泉となることを防ぐ⁽³⁴⁾, という3つの見解を提示した。

(28) Anderson [1949] p. 50

(29) *Ibid.*, p. 111

(30) *Ibid.*, p. 48

(31) Glover *et al.* [1949] p. 183

(32) *Ibid.*, p. 197

(33) *Ibid.*, p. 200

Glover *et al.* [1949] が、管理会計における標準および管理手段の人々の受容性 (acceptance) と達成可能性⁽³⁵⁾ に着目したことは注目に値するが、その議論はあくまで、管理される人々の活動を標準への収束に向けて統制するためのものであったといえる。

3.2.2 Dean [1951]

第2次大戦後のアメリカ企業において事業部制組織が急速に展開するなか、重要な経営管理問題となった事業部業績のコントロール問題に取り組んだ Dean [1951] は、事業部は利益センターであり、事業部利益のコントロール問題が管理会計の重要課題であると認識した。

そのうえで、Dean [1951] は、事業部長の管理可能性の視点を重視し、①事業部の利益業績は純利益ではなく管理可能利益でコントロールすべきである⁽³⁶⁾、②事業部の利益業績は投下資本利益率よりも利益額でコントロールすべきである⁽³⁷⁾、と指摘した。

ここに、Dean [1951] によって、事業部制導入によるアメリカ大企業の分権化の潮流と相俟って、利益の実額を標準とし、その達成（標準への収束）に向けトップダウン的にコント

ロールする、との利益統制のスキーマが切り拓かれたといえる。

3.2.3 AAA1955 年原価委員会報告書 [1956]

伝統的管理会計論の展開・確立の契機となった AAA (American Accounting Association) 1955 年原価委員会報告書 [1956] では、一般的な管理会計理論の体系として、計画会計と統制会計の体系が提唱された⁽³⁸⁾。

同委員会では、コントロール・プロセスの本質について検討された結果、マネジメント・コントロールとは、他の人間の活動を指揮し、あるいは、それに影響を及ぼそうとする人間の企てに関連した概念であり、それは、基本的に人間および人間の反応にかかわるものである、と解された⁽³⁹⁾。

さらに、同報告書 [1956] では、経営管理目的の原価計算に焦点が当てられ、統制目的に適切な原価概念として責任別原価概念が想定されるとともに、①伝達手段としての原価、②動機づけ手段としての原価、③業績評価手段としての原価、という3つの統制目的が提示された⁽⁴⁰⁾。このうち、②については、「動機づけは、原価を個人責任に関連づけるときに最もよく達成され

³⁴ Ibid., p. 202

³⁵ AAA [1972] は、「標準の適切な水準は、理想能率標準、達成可能高能率標準、基準能率標準という分類で論じられ、この問題は一般には、達成可能高能率標準 (attainable good performance) が支持される形で解決された。それは、その能率標準が従業員に高業績をあげる動機づけを与える、との仮説にもとづいていた。」と指摘している。(AAA [1972] p. 326) アメリカ管理会計理論においては、達成可能高能率標準がコントロールには最も適切であるとの見解が通説となってきたが、達成可能な標準とはつまりところ一種の落としどころ志向であり、ここには人間のもつ「創発性」や「限界突破力」といった、本来的な人間性の視点はほとんどみられない。

³⁶ Dean [1951] p. 41

³⁷ Ibid., p. 41

³⁸ 1960 年代以後、多くのアメリカ企業では、事業部制組織が採用されるとともに、管理会計の期間計画目的 (利益計画) と統制目的 (利益統制) が結びつけられるようになった。それをうけ、管理会計理論の体系は、Anthony [1964], Horngren [1965] らの提唱により、計画会計と統制会計の体系から、意思決定会計と業績管理会計の体系へ移行した。

³⁹ Anthony [1957] p. 229

⁴⁰ AAA [1956] p. 188

る」⁽⁴¹⁾とされ、統制会計におけるスキーマとして、トップダウンによる要素（組織）還元的なコントロールの側面が強調された。

3.2.4 Anthony [1956] [1960]

AAA1955年原価委員会の影響のもと、伝統的管理会計論の成立を象徴するAnthony [1956]は、経営管理者による会計情報の利用の視点から、財務諸表分析・統制会計・計画会計の体系を提唱した⁽⁴²⁾。

Anthony [1956]は、会計情報は、統制プロセスにおいて、①伝達的手段として、②動機づけ的手段として、③業績評価的手段として、役立つとし、とりわけ②に関して、次のように指摘した。

「コントロール・プロセスは、本質的に、組織の人々に対して、一定のことを行わせ、あるいは、行わせないようにすることからなる。」⁽⁴³⁾

「理想的なコントロール・システムにおいては、各責任センターには、その長が責任を負う収益や原価の項目だけが賦課される。」⁽⁴⁴⁾

「コントロール目的のためには、各責任センターの管理可能費にだけ注意を集中すべきである。そのうえで、管理不能費は、無視するか、あるいは、管理者の注意を引く目的で責任センターに賦課するのであれば、管理可能費よりもはるかに強調しないようにすべきである。」⁽⁴⁵⁾

かくして、Anthony [1956]は、伝統的管理会

計論における会計情報を利用した統制プロセスのスキーマとして、「トップダウン」「要素（組織）還元」「コントロール」という基本的性格を、さらに明確化したといえる。

また、Anthony [1960]は、管理会計の新領域（new horizons in management accounting）として、コントロールにおける新たな概念の発展、すなわち、企業組織のなかで人が有効に協働する方法についての原則を導いてくれる、行動科学的ないし社会心理学的研究に対する期待にも言及しているが、これらについての具体的記述はみられない。管理会計によるコントロール・システムを設計する際の、全体最適の視点、人間系の視点の有用性は認めつつも、結局のところ、Anthonyが目指す管理会計スキーマは、「個人に対して言われたとおりになることを求める」との基本的性格を有するものであるといわざるを得ない。

3.2.5 マクファーランド報告書（McFarland [1966]）

Anthony [1956]とともに、伝統的管理会計論の確立を象徴するマクファーランド報告書（McFarland [1966]）は、1960年代半までの管理会計に関する知識の統合化をはかり、経営管理者による会計情報の利用目的を、①プロジェクト別利益計画、②セグメント別利益計画、③調整および統制、の3つに分類し⁽⁴⁶⁾、各々に適

(41) *Ibid.*, p. 189

(42) Anthony [1956] p. 3

(43) *Ibid.*, p. 269

(44) *Ibid.*, pp. 269-270. 後に、Anthony [1960]は、責任センターを、原価センター・利益センター・投資センターに分類し、とりわけ利益センターの概念について、次のように指摘する。

「責任センターの概念は、比較的新しいものである。大多数の企業は、自社の管理会計システムを、個人責任の観点から構造化する企てをまだおこなっていない。（中略）もし、責任センターが、それが獲得する収益とそれが発生させる原価の両方によって測定されるならば、それは利益センターと呼ばれる。（中略）利益センターの概念の発展は、大企業が分権化する近年の傾向を可能にした要因の1つである。」（Anthony [1960] p. 322）

(45) Anthony [1956] pp. 271-272

切な原価概念および利益概念を集大成した。

そのうえで、とりわけ③に関しては、「調整と統制に適切な会計実体は、企業の組織プランによって確立された経営管理責任である。会計期間は、企業の予算期間であり、それは四半期別および月別に細分化される。」と指摘し⁽⁴⁷⁾、Anthony [1956] が示した統制プロセスにおけるスキーマの基本的性格の諸要素にくわえ、短期的統制の視点を付加し強調するに至った⁽⁴⁸⁾。

以上、伝統的管理会計論における管理会計スキーマの主要な形成過程を辿ったが、これらから、アメリカ的管理会計スキーマとして、以下のスキーマが確立されたと考えられる。

スキーマ-1 「トップダウン」

スキーマ-2 「コントロール」

スキーマ-2.2 「組織の人間行動の支配」

スキーマ-2.9 「利益統制」

スキーマ-2.10 「短期的予算統制」

スキーマ-3 「標準への収束」

スキーマ-3.2 「達成可能な標準設定（落としどころ志向）」

スキーマ-4 「要素（組織）還元」

スキーマ-4.4 「責任センター」

スキーマ-4.5 「個人責任の構造化」

3.3 ASOBAT 以後の管理会計スキーマの展開

伝統的管理会計論をベースに、1966 年に AAA から発表された ASOBAT (A Statement of Basic Accounting Theory) を契機とし

て、アメリカ管理会計理論においては、学際的研究、基礎研究、数理的・分析的研究、ならびに、新たな管理会計技法の開発などが、多面的に展開されてきた。以下では、管理会計スキーマの主要な形成過程を辿るとの視点から、行動会計 (behavioral accounting) におけるスラックとプレッシャーに関する議論、エイジェンシー理論、ならびに、バランス・スコアカードについて触れる。

3.3.1 行動会計におけるスラックとプレッシャーに関する議論

1960 年代初頭以降、行動科学および社会科学における組織問題への関心の高まりを背景に、会計システムが組織のなかでいかに機能するかについての知識を蓄積し体系化することを目的とした、行動会計 (behavioral accounting) が登場した⁽⁴⁹⁾。そのなかにおいて、注目すべきは、スラックとプレッシャーに関する近年の議論である。

Anthony *et al.* [1985] は、スラックとは潜在的なアウトプットと実際のアウトプットの差であり、スラックを合理的に維持することが予算の交渉プロセスの主要な目的の 1 つである、と指摘した⁽⁵⁰⁾。

また、DeCoster *et al.* [1982] は、①個人やグループはある種のプレッシャーによって最もよく働く⁽⁵¹⁾、②標準があまりに緩いと動機づけは減少し、標準を厳しくしていくにつれて動機づけは増加する⁽⁵²⁾、③スラックを減少させる圧力

(46) McFarland [1966] p. 11

(47) *Ibid.*, pp. 73-74

(48) マクファーランド報告書では、資本提供者や政府などの外部者と企業との関係維持・構築をトップ・マネジメントの重要な職能と捉え、財務諸表による外部報告を管理会計の不可欠な機能として認識している点に、留意する必要がある。

(49) Caplan [1989] pp. 109-110

(50) Anthony *et al.* [1985] pp. 638-639

(51) DeCoster *et al.* [1982] p. 563

が強すぎると、組織内で対立が発生し、その結果、経営に失敗する⁽⁵³⁾、との見解を提示した。

これらのスラックとプレッシャーに関する近年の議論の背景に、アメリカ管理会計理論において一貫して認識されてきた、「トップダウン」「標準への収束」「要素（組織）還元」「コントロール」というスキーマの基本的性格があることは、明白である。すなわち、トップダウン的な権力により、利益目標に代表される標準の必達（収束）に向け、組織構成員を統制するためには、組織構成員が反感をもたないための、いわば心理的余裕としてのスラックとプレッシャーの適度な水準（落としどころ）が必要である、との含意である。行動会計というフラッグにもかかわらず、ここには、「自律性」や「創発性」、あるいは、「限界突破力」や「協働性」といった、本来的な人間性の視点は見当たらない、といわざるを得ない⁽⁵⁴⁾。

3.3.2 エイジェンシー理論

1970年代中葉以降、情報経済学の発展を基礎として、エイジェンシー理論を管理会計システムの設計に関連づけ、経営管理者による部下の動機づけに利用する研究が現れた。すなわち、課業の専門化が進んだ企業組織の階層構造において、上司をプリンシパル、部下をエイジェントと捉え、不確実性と情報の非対称性に焦点を当て、部下が上司の利益になるよう行動するように業績尺度と報酬を設計する、というものである。

エイジェンシー理論の代表的論者の1人であ

るBaiman [1982]は、企業は1つの行動主体ではなく、プリンシパルとエイジェントの間の契約が重なり合っている集合体にすぎない、と指摘した⁽⁵⁵⁾。

また、Hope *et al.* [2003]は、エイジェンシー理論の管理会計への適用を批判的に捉え、①予算を固定業績契約として用いる、②業績を左右する多くの要因がマネジャーの努力の外で生じている場合にも、あらゆる階層のマネジャーに一定の財務成果を達成するように強制する、との問題点を指摘した⁽⁵⁶⁾。

これらには、有機的ないし社会システムとしての現実の企業組織に対する認識、すなわち、その構成員である人間の「創発性」や「協働性」についての認識はない。エイジェンシー理論の登場と管理会計理論への適用を通じ、アメリカ的管理会計スキーマの「トップダウン」「コントロール」「要素（組織）還元」「標準への収束」との基本的性格が、さらに強まる方向に作用したといえる。

3.3.3 バランスト・スコアカード (Kaplan *et al.* [1996])

大量生産 (mass production) のもとでは有効に機能した財務的業績評価指標によるマネジメント・コントロールが、20世紀末の環境変化のなかで没機能化ないし逆機能化したことをうけ、Kaplan *et al.* [1996]は、経営戦略・ビジョンと従業員行動をトップダウン的に結合化するための指標管理の技法として、バランスト・スコアカードを提唱した。

⁵² *Ibid.*, p. 563

⁵³ *Ibid.*, p. 565

⁵⁴ Caplan [1989]は、「会計研究の最終的なテストは、その研究が会計実務に影響を及ぼす能力である。しかし、（中略）行動会計研究は、今日まで、ほとんど実務にインパクトを与えていない。」と指摘する。(Caplan [1989] p. 118)

⁵⁵ Baiman [1982] p. 155

⁵⁶ Hope *et al.* [2003] (邦訳 [2005] p. xx)

バランス・スコアカードは、経営管理ないし管理会計の手法として、主に非製造業領域において多数の導入事例が紹介されている⁵⁷⁾。しかし、一方では、バランス・スコアカードが、なぜ、いかにして、顧客価値の創造、内部プロセス能力の向上、従業員の能力の培養を可能にするに至るのか、あるいは、他律的な量的指標としてのスコアカードが、どこまで人間の創造意欲や創発を牽引、触発できるのか、必ずしも明確であるとはいえない。

この点において、たとえばトヨタの方針管理にみられるような、自律的かつ組織の壁を越えた協働により、現地現物での問題（真因）の深耕をおこない、そこからうまれる創発的な改善アイデアをボトムアップ的に積み上げ、事業競争力と経営品質に貢献する会社方針として構築していく技法とは、バランス・スコアカードは、スキーマの面で一線を画するものであるといわざるを得ない。

以上、ASOBAT 以後の管理会計スキーマの主要な形成過程をみたが、これらから、アメリカ的管理会計スキーマとして、以下のスキーマが展開されたと考えられる。

スキーマ-1 「トップダウン」

スキーマ-1.4 「プリンシパルとエイジェント」

スキーマ-2 「コントロール」

スキーマ-2.3 「プレッシャーによる動機づけ」

スキーマ-2.4 「情報の非対称性」

スキーマ-2.6 「量的指標による統制」

スキーマ-3 「標準への収束」

スキーマ-3.3 「スラックの認容」

スキーマ-3.4 「標準の必達」

スキーマ-3.6 「コンフリクトの回避」

スキーマ-4 「要素（組織）還元」

3.4 アメリカ経営理論における人間系スキーマの展開

以上、アメリカ的管理会計スキーマの主要な形成過程を辿ったが、以下では、そこでは明確にはみられなかった、アメリカ経営理論における人間系スキーマの主要な展開経緯について、みることにする。

3.4.1 Mayo [1933], Barnard [1938] および Follett [1940]

アメリカ経営理論において、仕事をする人間に着目し、人間系スキーマを導出した先駆者として、Mayo [1933], Barnard [1938] および Follett [1940] があげられる。

周知のとおり、Mayo [1933] は、ホーソン実験を通して、組織における人間の社会的状況ないし非公式集団の存在など、人間のもつ「自律性」「協働性」をともなう社会的動機の重要性を見出した。

また、Barnard [1938] は、人間の自由意志を認め、組織における協働の意義を指摘するとともに、経営者の役割を、単なる測定・コントロール・指導だけではなく、組織における個人の「自律性」「創発性」「協働性」の促進といった概念にまで拡張することにより、人間系スキーマの形成に貢献した。

57) 吉川 [2003] は、バランス・スコアカードの代表的な成功事例として、サウスウェスト航空、Mobil 北アメリカのマーケティングおよび石油精製事業部、シャーロット市、ノバ・スコットティア電力などをあげるが、これらのなかに製造業は含まれていない。なお、サウスウェスト航空の業績評価指標の事例は、以下のとおりである。①財務の視点＝株価、飛行機のリース・コスト、1 座席あたり売上、②顧客の視点＝定刻の離着陸率、顧客定着率、③業務プロセスの視点＝定刻着陸率、定刻離陸率、④人材と変革の視点＝地上クルーの持ち株比率、地上クルーの教育訓練度。

さらに、Follett [1940] は、メンバーの経験を組織化し、行動や思考や支配力の範囲を増大させること、すなわち、組織におけるメンバーの「創発性」の開発と保持をリーダーシップの1要素として認識することにより、人間系スキーマの深耕をはかった。

前述のMcKinsey [1924] が参加型の予算編成方式を提唱し、Anderson [1949] およびGlover *et al.* [1949] が管理会計における人間的ないし行動的問題を取りあげたのは、これらとほぼ同時期にあたる。

3.4.2 人間関係学派

第2次大戦後の実質的な完全雇用の状況下、人間関係学派は、労働環境との関係における人間行動の研究をおこない、人間系スキーマに関する理論を展開した。

周知のとおり、Maslow [1965] は、欲求階層説を提唱し、人間の本性としての「自律性」「創発性」に根差した自己実現欲求の意義を指摘した。

また、Herzberg [1959] は、衛生理論を通じて、報酬や圧力によらない、達成・承認・責任等による動機づけの重要性を主張した。

さらに、McGregor [1960] は、X理論・Y理論により、権限委譲と職務拡大を通じた従業員の「自律性」「創発性」の促進、あるいは、参加と協議による経営といった管理方法ならびに人間観の有効性を指摘した。

これらとほぼ同時期、アメリカ管理会計理論においては、行動会計 (behavioral accounting) が登場した。

3.4.3 McClelland [1983] および Locke *et al.* [1984]

1970～1980年代のアメリカにおいては、人

間系スキーマに関する理論的進化がみられた。

McClelland [1983] は、欲求理論を提唱し、達成欲求 (自ら成し遂げ進歩したいという欲求) の意義を指摘した。

また、Locke *et al.* [1984] は、目標設定理論を提唱し、Drucker により示された目標管理 (management by objective : MBO) の概念の理論的進化をはかった。

これらは、いずれも、「自律性」「創発性」といった人間性の本質的要素に光を当て、それらにもとづくスキーマの重要性を明確化したものであるといえる。

3.4.4 Senge [1990] および Deci *et al.* [1995]

1980年代初頭以降、アメリカ産業の競争力減退を背景に、Senge [1990] は、複雑性や変化が加速する世界に対する順応能力を企業組織がどのように開発できるかとの視点に立脚し、システム思考 (systems thinking)、共有ビジョンの構築 (building shared vision)、チーム学習 (team learning) などを中核要素とする、学習する組織 (learning organization) の概念を提唱した。

このなかで、Senge [1990] は、相互作用思考の重視、従業員の自律性と創発を基軸とした企業経営システムの質的向上、人間性尊重の思考、全体システム俯瞰の視点など、組織体の経営品質に求められる人間系スキーマの本質的要素を挙げていた。

また、Deci *et al.* [1995] は、有能感と自己決定 (self-determination) にもとづく内発的動機づけの重要性を指摘するとともに、外発的報酬には内発的動機づけを減衰させる効果があること⁽⁵⁸⁾を実証し、人間系スキーマに関する理論的發展に貢献した。

(58) アンダーマイニング現象といわれる。

3.5 アメリカ的管理会計スキーマとは

以上、アメリカ管理会計理論における管理会計スキーマの主要な形成過程、ならびに、アメリカ経営理論における人間系スキーマの主要な展開経緯について、述べてきた。

既述のとおり、アメリカ管理会計理論においては、「トップダウン」「標準への収束」「要素（組織）還元」「コントロール」というスキーマの基本的性格が、一貫して認識されてきた。それは、いわば、「タテ型・統制型・標準収束型・組織還元型」のスキーマと表現できよう。

ここで、すでに抽出したアメリカ的管理会計スキーマとは、以下のとおりである。

スキーマ-1 「トップダウン」

スキーマ-1.1 「職務委任」

スキーマ-1.2 「権限と責任の委譲」

スキーマ-1.4 「プリンシパルとエイジェント」

スキーマ-2 「コントロール」

スキーマ-2.1 「経営統制の集権化」

スキーマ-2.2 「組織の人間行動の支配」

スキーマ-2.3 「プレッシャーによる動機づけ」

スキーマ-2.4 「情報の非対称性」

スキーマ-2.6 「量的指標による統制」

スキーマ-2.9 「利益統制」

スキーマ-2.10 「短期的予算統制」

スキーマ-3 「標準への収束」

スキーマ-3.1 「標準と記録」

スキーマ-3.2 「達成可能な標準設定（落としどころ志向）」

スキーマ-3.3 「スラックの認容」

スキーマ-3.4 「標準の必達」

スキーマ-3.5 「コントローラー」

スキーマ-3.6 「コンフリクトの回避」

スキーマ-4 「要素（組織）還元」

スキーマ-4.4 「責任センター（責任会計）」

スキーマ-4.5 「個人責任の構造化」

これらの管理会計スキーマの基底には、McKinsey [1924c] の「経営管理者は、予算と実績が比較されることを知っているならば、予算の編成においても実施においてもより大きな注意を払う」⁽⁵⁹⁾、あるいは、AAA [1956] の「評価されるという事実の認知は、判定される者が良い業績をあげる重要な刺激となりうる」⁽⁶⁰⁾ との指摘にもみられるように、アメリカ管理会計理論が、個人の業績・報酬システムにもとづく動機づけモデルをベースに展開されてきた、との事実がある。その背景の1つに、Taylor [1911] の科学的管理法における、課業管理の第2原則（標準的作業条件）による個人の努力と業績の結合、および、同第3・第4原則（金銭的報酬）による個人の業績と報酬の結合の思考の影響があることは、指摘するまでもない。

長期的視点にたてば、近代株式会社制度が確立されてからすでに1世紀半以上が経過しており、その間にも株式会社の態様は大きく変容した。19世紀後半の株式会社は、資本家が大株主として出資し、自らその会社を経営するか、あるいは、経営者にその会社の経営を任せていた。このような古典的な株式会社においては、大株主である資本家は会社を蓄財の手段として利用した。

ところが、20世紀に入って株式会社の大規模化が進み、株式の所有者が広範な投資家に分散化された。そこで、大株主である資本家に代わり、株式を所有しないか、あるいは、ごく少数の株式しか所有しない経営者が会社を支配する、という意味での「経営者支配論」（Berle *et al.* [1932]）が登場した。

⁽⁵⁹⁾ McKinsey [1924c] p. 11

⁽⁶⁰⁾ AAA [1956] p. 190

しかしながら、20世紀末に至り、株式所有の機関化現象の進行とともに、アメリカにおいて株主資本主義が登場した。M&Aの活発化とも相俟って、株主重視の経営は株価重視の経営となり、会社は将来利益よりも現在利益を重視するようになり、経営の短期利益主義化が進行した。くわえて、株主と経営者の利益を一致させる必要性から、経営者にはストック・オプションが付与され、経営者は自社の株価を引きあげることで、巨額の利益を獲得することが可能となった。これらはすべて、「タテ型・統制型・標準収束型・組織還元型」の管理会計スキーマを加速させる要因であったと考えられる。その結果、生じた典型事例が、アメリカにおけるエンロンの倒産であった。

一方、アメリカ経営理論における人間系スキーマにおいては、報酬や圧力によらない、すなわち、人間がもつ「自律性」「創発性」「限界突破力」「協働性」といった人間性の本質的要素に根差した視点、あるいは、参加と協議による経営といった管理方法ならびに人間観にまで、理論が展開されてきた。それは、いわば、「ヨコ型・自律創発型・限界突破型・協働型」のスキーマと表現できよう。

その背景の1つとして、アメリカ経営理論においては、様々な形で、計画・数値管理・インセンティブによる業績に比し、チームワーク・自尊心・自己啓発・自己規制による業績に優位性がある、との主張が展開されてきたことがあげられる。

結局のところ、アメリカ管理会計理論におい

ても、アメリカ経営理論においても、人間系の視点、あるいは、人間的要素については、時代背景とともに都度、表舞台に登場はするが、決して各々の理論の中核に座り続けることはなかった。ただ、経営理論においては、「タテ型・統制型・標準収束型・組織還元型」の思考枠を超えて、「ヨコ型・自律創発型・限界突破型・協働型」のスキーマにまで理論展開がなされ、結果として、2つの型（モード）のスキーマが認識された。それに対し、管理会計理論では、そこまでのスキーマに関する視点の拡張がなかったといえよう⁽⁶¹⁾。

4. トヨタ的経営スキーマと管理会計スキーマの形成

次に、アメリカ的経営スキーマならびに管理会計スキーマの対極に位置すると考えられる、トヨタ的経営スキーマならびに管理会計スキーマの事例について、みることにする。

4.1 TPSのスキーマ

トヨタにおける経営システムの典型は、TPS（トヨタ生産方式）である。大野[1978]らにより確立されたTPSの特徴の1つは、生産ラインを個別工程の連続体と捉え、組織体を機能（職能）の集積体と捉えるシステム観が、伝統的な要素還元思考から近年とって代わられた、相互作用思考という新しい科学観⁽⁶²⁾と相似していることである。

TPSには、システムの構成要素間の相互関係

(61) 1966年にAAAから発表されたASOBATは、①現実の会計実務との関連を断ち切り、分析的研究を志向すること、②会計を情報システムと捉え、情報科学としての研究を志向すること、③情報理論や計量的分析技法などとの学際的研究を志向すること、という3つの管理会計研究の方向性を示すことにより、従来とは異なった新たな形式での管理会計研究が展開される契機となったが、一方では、管理会計システムと現実の実務の乖離という後年の管理会計研究の問題を生起させる契機にもなったと考えられる。

(62) 測定対象と測定者の相互作用を提唱する量子力学などのニュー・サイエンスや、Waldrop[1992]、Gell-Mann[1994]らによる複雑適応系理論など。

性のパターンから最適解を追求する「擦り合わせと煮詰め」の習慣から、技術・品質・原価・調達・生産・生技・物流・販売など、自動車事業の上流から下流にわたる各職能間の連携を重視し、職能別の複数の組織単位が一体となって1つの自動車事業を支え運営する職能別組織編制にいたるまで、関係性重視という特徴がある。

このような体制の組織体内部では、上記の各職能が、自動車生産というモノが流れるプロセス⁽⁶³⁾に沿って、組織体全域にわたり有機的統合を目指すことが特徴である⁽⁶⁴⁾。

たとえば、開発プロセスでは、技術開発部門の設計技術者と生産部門の生産技術者が、同時的（concurrent）に連携・調整しながら、新車・新モデル開発業務を進行していくSE（simultaneous engineering）活動がおこなわれる⁽⁶⁵⁾。近年の新車・新モデル開発では、それをさらに拡充した「大部屋活動」が展開される。新車・新モデル開発プロセスの源流段階から、当該開発に関係する多数の職能代表者が、プロジェクト毎に設けられた大部屋に一同集結する。そして、当該開発コンセプトの実現、画期的新技術の探索と導入、号口生産段階⁽⁶⁶⁾での作り易さ（manufacturability）の諸要素を予め開発段階

の設計情報に織り込むことによる生産効率の最大化、パーセント・レベルを超える数分の1あるいは数倍レベルの限界突破的改善に向け、とくに相矛盾する職能間においてさえ、擦り合わせと煮詰めを通じて、最適解や解決方向を見出していく⁽⁶⁷⁾。

また、サプライチェーン・プロセスでは、TPSの中核を担う生産機能の中軸に、販売・生産・物流・調達・部品サプライヤーの各職能が統合化される。この統合化された情報インフラをもとに、顧客注文を起点として、プロセスの隅々にいたるまで、広域にわたる淀みのないジャスト・イン・タイム（just in time：JIT）のモノと情報の流れの実現を目指す。

これらのTPSにおける機能（職能）統合は、すべて組織横断的な「ヨコ」の連携と協働である。この「ヨコ連携」「ヨコ協働」により、車種間や部署間でのベスト・プラクティスの構築と共有、ならびに、特定の車種や部署での優秀改善事例をスムーズに他の車種や部署へ伝達する「ヨコ展開」が可能となる⁽⁶⁸⁾。

さらに、理念および行動規範にまで掘り下げれば、TPSの理念は、「トヨタ基本理念」（元来は「豊田綱領」⁽⁶⁹⁾）として伝承されてきた。1980

⁽⁶³⁾ トヨタの基幹プロセスは、大きくは次の3つで構成される。①開発プロセス＝先端技術・基礎技術の研究開発と、それらを基盤とする新車・新モデル開発の一連のプロセス、②サプライチェーン・プロセス＝顧客からの注文・生産・部品調達・物流・顧客への納車に至る一連のプロセス、③販売プロセス＝CR（customer retention）活動により、顧客を次の車両代替に繋げるとともに、納車後の顧客動向を次の新車・新モデル開発へフィードバックする一連のプロセス。（今井 [2004] p. 58）

⁽⁶⁴⁾ 日野 [2002] pp. 132-180

⁽⁶⁵⁾ 藤本 [1997] pp. 276-280

⁽⁶⁶⁾ トヨタでは、一般に量産段階といわれるステージのことを、号口生産段階という。

⁽⁶⁷⁾ 代表的事例としては、①メルセデス・ベンツやBMWなどの先行競合他車を凌駕する性能のプレミアム・カーを、より安価で顧客に提供すると二律背反を止揚した、アメリカでのレクサス・ブランドの導入、②環境負荷の小さいハイブリッド・システム搭載車を、快適な乗り心地と適切な価格で、しかも極めて短期間のうちに開発すると二律背反的な命題を克服した、世界初の量産ハイブリッド・カー「プリウス」の開発、など。（Liker [2003] pp. 42-65（邦訳（上）[2004] pp. 109-148））

⁽⁶⁸⁾ 藤本 [1997] pp. 357-360

⁽⁶⁹⁾ 「豊田綱領」は、1935年に明文化された、トヨタ創業者の豊田佐吉の経営理念である。

年代後半からのトヨタの生産機能の急速な海外展開の過程で、TPSの理念にもとづく行動規範を、海外現地従業員にいかに伝承するかが、経営課題として浮上した。いわゆる「トヨタウェイ」は、トヨタが日本の生産現場で長期にわたり培養してきた暗黙知としての行動規範を形式知化した、トヨタの遺伝子（DNA）ともいわれるスキーマである⁽⁷⁰⁾。

「トヨタウェイ」の要諦としては、次の3点があげられる。1点目は、「現地現物で本質を見極め」という部分である。そこには明示的ではないが、会計数値のようなデータ情報だけにもとづく判断への戒めと、改善や問題解決における深耕による真因追求への強い要請がある。2点目は、「相互理解」「お互いの責任」という部分である。これは、執拗な擦り合わせと煮詰めにも通じる、プロセスにおける相互関係性の重視を意味する。3点目は、「個の力を結集する」という部分である。ここには、機能（職能）統合という含意がある。「改善」は、そのような機能（職能）統合による組織体進化のドライバーを意味する。

TPSの限界突破的な成果の誘因となる、このような進化的要素は、前述のアメリカ経営理論における人間系スキーマにおいては明確にはみられなかった、トヨタ独自の経営品質要素であろう。このような解釈を経て、「トヨタウェイ」は、トヨタの生産原理を超えて、必然的に経営品質そのものの向上原理に止揚される性格を有しているといえる。

図表1 トヨタウェイ（The Toyota Way）

(1) 知恵と改善（Continuous Improvement）

①チャレンジ

夢の実現に向けて、ビジョンを掲げ、勇気と創造力をもって挑戦する。

②改善

常に進化、革新を追求し、絶え間無く改善に取り組む。

③現地現物

現地現物で本質を見極め、素早く合意、決断し、全力で実行する。

(2) 人間性尊重（Respect for People）

①リスペクト

他を尊重し、誠実に相互理解に努め、お互いの責任を果たす。

②チームワーク

人材を育成し、個の力を結集する。

（出所）トヨタ自動車㈱ [2009]

以上、TPSのスキーマの要点をみたが、これから、以下にあげるトヨタ的経営スキーマの一般化できる特徴を抽出することが可能である。

スキーマ-5 「ヨコ連携」

スキーマ-5.1 「職能間連携」

スキーマ-5.2 「相互責任」

スキーマ-5.3 「相互関係性重視」

スキーマ-5.4 「人間性尊重」

スキーマ-5.5 「現場重視」

スキーマ-5.6 「相互理解」

スキーマ-6 「自律・創発」

スキーマ-6.1 「チャレンジの奨励」

スキーマ-6.2 「人材育成」

スキーマ-6.3 「知恵と創造力の喚起」

スキーマ-6.4 「ビジョンの共有」

スキーマ-6.5 「中長期志向」

スキーマ-6.6 「量的指標への非依存」

スキーマ-6.7 「会計への非依存」

スキーマ-6.8 「現場における暗黙知の練磨」

スキーマ-6.9 「絶え間ない改善（進化の追求）」

スキーマ-6.11 「ものづくり重視」

(70) トヨタ自動車㈱ [2009] p. 54

スキーマ-7「限界突破」

スキーマ-7.1「現地現物」

スキーマ-7.2「深耕（真因追求）」

スキーマ-7.5「擦り合わせと煮詰め」

スキーマ-7.6「矛盾要素の止揚」

スキーマ-8「協働」

スキーマ-8.1「プロセス志向」

スキーマ-8.2「全体最適」

スキーマ-8.3「組織の有機統合」

スキーマ-8.4「ベストプラクティスのヨコ展開」

スキーマ-8.5「チームワーク」

4.2 トヨタ的管理会計スキーマの生成と進化

トヨタでは、TPSという独自の経営システムを基底に、管理会計システムが生成、進化した。ここでは、トヨタ的管理会計スキーマの要諦について、みることにする。

4.2.1 報告利益管理と TPS

一般に、前述の「タテ型・統制型・標準収束型・組織還元型」のスキーマにもとづく「報告利益管理 (earnings management)」が、企業における内部実体とは無関係におこなわれる程度を統計的に解析する研究が、アメリカで勃興し、日本でも浸透する兆しがある⁽⁷¹⁾。

キャッシュの動きとは無関係な、発生主義科目を使っておこなわれる報告利益管理、すなわち、「利益は平準化するのが良い」とのスキーマによる合法的粉飾は、企業の経営品質を劣化させる逆機能要素となり得る。在庫増減は典型的な発生項目であり、一度これを報告利益管理に

用いた企業が TPS を導入することは、至難と思われる。

作りすぎは最大の無駄との TPS の経営原理を有するトヨタは、少なくとも在庫や操業度を用いた報告利益管理からは免れている⁽⁷²⁾。それだけで、在庫肯定的な思考の企業よりも、経営品質は保持しやすい側面があるといえる。

4.2.2 株主価値経営と原価企画

管理会計スキーマと経営品質の関係性をさらに掘り下げれば、1980年代以降、急速に進展した金融の自由化と金融工学の発達は、全世界の企業経営に対して、株主価値重視の経営を迫るものであった。

一般に、金融・資本市場における企業の株主価値は発行済株式の時価総額で測定され、また、投資家やアナリストによる株価予測は企業の期間利益を基本尺度としておこなわれるため⁽⁷³⁾、株主価値重視の経営は、必然的に企業の経営者に対して、期間利益管理重視の経営を要求するものであるといえる。これが、上述の報告利益管理とその研究勃興の背景でもある。

この点についてもまた、トヨタにおいては、長期にわたり管理会計システムの主体は、前述の製品開発プロセスと連動した（一過性の報告利益とは無縁に近い）、現場主導の「ヨコ型・自律創発型・限界突破型・協働型」のスキーマにもとづく原価企画活動であった。

また、期間利益管理については、現場からは隔離された形で、経営トップが経営責任の側面から自らの手の内だけでみる性格のものにとどめられていた⁽⁷⁴⁾。すなわち、アメリカ管理会計

(71) アメリカでは、1980年代より研究が開始され、1990年代以降、エンロン等による粉飾決算と経営破綻の勃発、ならびに、企業改革法（SOX 法）制定による内部統制ルール整備の義務化をうけ、研究が加速した。

(72) 國村 [2008] を参照。

(73) 代表的な株価評価指標は、PER (price earnings ratio : 株価収益率) である。

(74) Johnson [1987] [1991] によれば、カーネギーらの戦前のアメリカの事業家達も、会計データは手の内にとどめ、事業部長等の経営管理者には見せなかった。

理論において基本的性格として認識されてきた「タテ型・統制型・標準収束型・組織還元型」の管理会計スキーマは、トヨタにおいては明確には存在しなかったといえる。

4.2.3 利益計画システム

しかしながら、上述のような金融・資本市場からの株主価値重視の経営への圧力が強まるなか、トヨタにおいても、1990年代半以降、期間利益管理のための利益計画システムを構築し、金融・資本市場に対するアカウンタビリティ（説明力）の向上をはかるとともに、経営（本社）と現場を利益計画システムにより接合することとした経緯がある。

一般には、アメリカにおける責任センター別の予算統制システムが、利益計画システムの代表的モデルの1つとして認識され、企業経営のなかにおいて広く採用されてきた。ところが、この「タテ型・統制型・標準収束型・組織還元型」のスキーマにもとづく、「必達・期間管理・発生主義」の予算統制は、「ヨコ連携・限界突破的改善・超期間・現金主義」を志向するTPSとは、原理的に相容れない。これを無理に強行して導入すれば、個別工程を連続体として有機的に統合化し、全体最適を志向するTPSのプロセスが分断される。すなわち、管理会計システムが、経営品質に対して逆機能となる虞がある。

そこで、トヨタにおいては、責任センター別の必達型予算統制とは異なる、経営品質に貢献する形式の利益計画システムが、独自に考案された。すなわち、全社の期間利益を確保するにあたり、目標とする期間利益の絶対金額を本社が部門別に割り付け、その必達を各部門に課すのではなく、全社の成り行きベースの予想利益を本社が一旦算出し、そこからの利益改善の努力目標幅を各職能に提示し、これに対する各職能の現場におけるゼロベースからの自律的創発とヨコ連携による限界突破的改善を促し、その

結果各職能から提案される利益改善策をボトムアップで積み上げることによって、全社の期間利益を確保する形としたのである。

このような、本社主導の「タテ型・統制型・標準収束型・組織還元型」のスキーマではなく、現場主導の「ヨコ型・自律創発型・限界突破型・協働型」のスキーマにもとづいた、トヨタの利益計画システムの独自性は、①「測定すれども統制せず」、②「標準は示せども収束させず」、③「責任職能は示せどもヨコ連携は阻害せず」、という3点にある。

この形式によれば、一般に管理会計理論でいわれる、予算総額をめぐるスラック（slack：ゆるみ）やゲーミング（gaming：内部駆け引き）（ともに経営品質の劣化要因と考えられる）が減少することとなる。また、この形式の採用により、報告利益管理の習慣の企業内部への浸透による組織活力の低下、ぬるま湯化といった、経営品質の劣化を回避することが可能となり、改善を通じた経営品質の向上は、むしろ促進されることとなるのである。

前述のGMやフォードに代表される、アメリカ経営における管理会計と経営品質の関係性をめぐる問題では、概ねこれとは逆の状況が生じていたものと考えられる。

以上、トヨタ的管理会計スキーマの生成と進化の主要な経緯をみたが、トヨタ的管理会計スキーマの要諦として、以下にあげる一般化できる特徴を抽出することが可能である。

スキーマ-5 「ヨコ連携」

スキーマ-5.1 「職能間連携」

スキーマ-5.3 「相互関係性重視」

スキーマ-5.5 「現場重視」

スキーマ-6 「自律・創発」

スキーマ-6.3 「知恵と創造力の喚起」

スキーマ-6.5 「中長期志向」

スキーマ-6.7 「会計への非依存」

スキーマ-6.8「現場における暗黙知の練磨」
 スキーマ-6.9「絶え間ない改善（進化の追求）」
 スキーマ-6.10「超期間」
 スキーマ-6.11「ものづくり重視」
 スキーマ-7「限界突破」
 スキーマ-7.1「現地現物」
 スキーマ-7.3「スラックの排除」
 スキーマ-7.4「目標の過達」
 スキーマ-8「協働」
 スキーマ-8.1「プロセス志向」

スキーマ-8.2「全体最適」
 スキーマ-8.3「組織の有機的統合」
 スキーマ-8.5「チームワーク」

5. 小 括

以上のアメリカ的経営スキーマならびに管理会計スキーマ、および、トヨタ的経営スキーマならびに管理会計スキーマに関する考察から抽出される、「アメリカ的スキーマ」と「トヨタ的スキーマ」の一般化可能な構成要素について、対比表として以下に示す。

図表2 「アメリカ的スキーマ」と「トヨタ的スキーマ」の構成要素

アメリカ的スキーマ	トヨタ的スキーマ
スキーマ-1「トップダウン」 スキーマ-1.1「職務委任」 スキーマ-1.2「権限と責任の委譲」 スキーマ-1.3「二項対立的関係（管理する者とされる者）」 スキーマ-1.4「プリンシパルとエイジェント」 スキーマ-1.5「本社優位・現場劣位」 スキーマ-1.6「本社に対する現場の不信」	スキーマ-5「ヨコ連携」 スキーマ-5.1「職能間連携」 スキーマ-5.2「相互責任」 スキーマ-5.3「相互関係性重視」 スキーマ-5.4「人間性尊重」 スキーマ-5.5「現場重視」 スキーマ-5.6「相互理解」
スキーマ-2「コントロール」 スキーマ-2.1「経営統制の集権化」 スキーマ-2.2「組織の人間行動の支配」 スキーマ-2.3「プレッシャーによる動機づけ」 スキーマ-2.4「情報の非対称性」 スキーマ-2.5「短期志向」 スキーマ-2.6「量的指標による統制」 スキーマ-2.7「会計の権力化」 スキーマ-2.8「会計数値による暗黙知支配」 スキーマ-2.9「利益統制」 スキーマ-2.10「短期的予算統制」 スキーマ-2.11「会計優位・生産劣位」	スキーマ-6「自律・創発」 スキーマ-6.1「チャレンジの奨励」 スキーマ-6.2「人材育成」 スキーマ-6.3「知恵と創造力の喚起」 スキーマ-6.4「ビジョンの共有」 スキーマ-6.5「中長期志向」 スキーマ-6.6「量的指標への非依存」 スキーマ-6.7「会計への非依存」 スキーマ-6.8「現場における暗黙知の練磨」 スキーマ-6.9「絶え間ない改善（進化の追求）」 スキーマ-6.10「超期間」 スキーマ-6.11「ものづくり重視」
スキーマ-3「標準への収束」 スキーマ-3.1「標準と記録」 スキーマ-3.2「達成可能な標準設定（落としどころ志向）」 スキーマ-3.3「スラックの認容」 スキーマ-3.4「標準の必達」 スキーマ-3.5「コントローラー」 スキーマ-3.6「コンフリクトの回避」	スキーマ-7「限界突破」 スキーマ-7.1「現地現物」 スキーマ-7.2「深耕（真因追求）」 スキーマ-7.3「スラックの排除」 スキーマ-7.4「目標の過達」 スキーマ-7.5「擦り合わせと煮詰め」 スキーマ-7.6「矛盾要素の止揚」

スキーマ-4「要素（組織）還元」

スキーマ-4.1「タテ割り」

スキーマ-4.2「部分最適」

スキーマ-4.3「組織の硬直化」

スキーマ-4.4「責任センター（責任会計）」

スキーマ-4.5「個人責任の構造化」

スキーマ-8「協働」

スキーマ-8.1「プロセス志向」

スキーマ-8.2「全体最適」

スキーマ-8.3「組織の有機的統合」

スキーマ-8.4「ベストプラクティスのヨコ展開」

スキーマ-8.5「チームワーク」

(出所) 筆者作成

6. 21世紀経営をサポートする「デュアル・モード管理会計」

本稿では、ここまで、管理会計スキーマと経営品質の関係性に焦点を当て、アメリカ的経営スキーマならびに管理会計スキーマの主要な展開経緯を辿るとともに、それらの対極に位置するトヨタの経営スキーマならびに管理会計スキーマの事例検証をおこなった。これらを踏まえ、以下では、21世紀の経営環境に適合する新たな管理会計スキーマの概念モデルとして、「デュアル・モード管理会計」を提唱する。

6.1 「デュアル・モード」とは

すでに述べたとおり、経営スキーマないし管理会計スキーマには、大きくは、本社主導の「タテ型・統制型・標準収束型・組織還元型」のスキーマと、現場主導の「ヨコ型・自律創発型・限界突破型・協働型」のスキーマの、2つの型（モード）がある。前掲の図表2における「アメリカ的スキーマ」と「トヨタ的スキーマ」は、各々の典型である。

これら2つの型（モード）のスキーマは、(前掲の「アメリカ的スキーマ」における一部の明らかな逆機能要素を除外すれば)「本社主導で組織体を統制する」「現場が自律的・創発的に協働する」との中核的機能としては、一般にはいずれも、企業の経営品質の保持に不可欠な構成

要素 (management quality factor : MQF) と考えられる。20世紀に台頭したQC (quality control) には「標準なくして改善なし」との基本概念があるが、「タテ型・統制型・標準収束型・組織還元型」のスキーマはその「標準」に、また、「ヨコ型・自律創発型・限界突破型・協働型」のスキーマはその「改善」に、各々あたるともいえる。その意味では、これら2つの型（モード）のスキーマは、本来的に相互補完性を有するものであるといえる。

このような解釈と含意をもって、これら2つの型（モード）のスキーマが、企業経営において有機的に並存する状態を、本稿では「デュアル・モード」という。

6.2 なぜ「デュアル・モード」か

「タテ型・統制型・標準収束型・組織還元型」のスキーマと「ヨコ型・自律創発型・限界突破型・協働型」のスキーマには、基本的性格に差異があるため、相互に無関係のまま並存しては、組織体全体からみれば、ともに没機能化ないし逆機能化する虞がある。

すなわち、一般に、複雑適応系理論においていわれる「スキーマ調整」にかかわる問題について、Gell-Mann [1994] の「スキーマ間の競合が複雑適応系の特色であるが、系そのものは、相互作用をするにあたって、競合と協同の両方をおこなっているのかもしれない。」⁽⁷⁵⁾ との指

(75) Gell-Mann [1994] (邦訳 [1997] pp. 296-297)

摘にみられるとおり、経営システムや管理会計システムもまた複雑適応システムを構成するスキーマの集合体とみると、個々のスキーマは相互作用（interaction）を通じて環境変化に適応していく。

このスキーマの相互関係のあり方、すなわち「スキーマ調整」いかんでは、前述の GM やフォードのように、競争力の減退や喪失に繋がることもあり得る。これを回避するには、各スキーマが有機的に並存するためのシステム設計上の工夫が必要となる。

複雑適応系理論では、一般に、対立する異なるスキーマの調整について、①「競合」、②「棲み分け」、③「統合」、の3つの方向性が示されるが、異質なスキーマのフレームの対立点を明確化して、スキーマ間の関係性を設計する「統合」が、組織体の進化に繋がる方法であることは指摘するまでもない。この「統合」の「スキーマ調整」により、「タテ型・統制型・標準収束型・組織還元型」のスキーマと「ヨコ型・自律創発型・限界突破型・協働型」のスキーマの有機的並存をはかる点に、「デュアル・モード」の意義がある。

アメリカ経営においては、アメリカ的管理会計スキーマの形成過程からも明らかのように、つねに「タテ型・統制型・標準収束型・組織還元型」のスキーマが先行スキーマとして前面に出て、「ヨコ型・自律創発型・限界突破型・協働型」のスキーマが意識されることは少なかったといえる。それが1つの要因となり、アメリカ経営では、会計で現場（プロセス）をコントロールするとの思考が主流化し、組織体の硬直化、プロセスの分断、部分最適観の助長といった経営品質の停滞ないし劣化が進行し、1980年代以降のアメリカ製造業の競争力減退に繋がった、との見方をすべて否定することは難しい。

それに対し、トヨタでは、その管理会計システムの生成・発展の経緯から、最初にしかも長

期にわたり「ヨコ型・自律創発型・限界突破型・協働型」のスキーマが先行スキーマとして定着し、それが1つの確固たる企業文化として構築されたのちに、利益計画システムの導入を通じて事後的に「タテ型・統制型・標準収束型・組織還元型」のスキーマが付加された。その際、①「測定すれども統制せず」、②「標準は示せども収束させず」、③「責任職能は示せども横連携は阻害せず」、といった独自性を利益計画システムに組み込む（結果的に「タテ型・統制型・標準収束型・組織還元型」のスキーマに制約条件を付す）ことにより、トヨタにおいては、元来「競合」するはずの両スキーマが「統合」する形となり、上述のアメリカ経営にみられたような経営品質の停滞ないし劣化の進行が阻止され、プロセスの不断の進化、競争力の源泉としての暗黙知の継続的な練磨が可能になっているといえよう。

6.3 「デュアル・モード管理会計」の基本設計

以上の考察を踏まえ、本稿では、21世紀の経営環境に適合する新たな管理会計スキーマの概念モデルとして、「デュアル・モード管理会計モデル（Dual-mode Management Accounting Model）」を以下に提示する。

6.3.1 「タテ型モード・スキーマ」と「ヨコ型モード・スキーマ」

「タテ型モード・スキーマ」とは、「本社主導で組織体を統制する」との管理会計スキーマであり、また、「ヨコ型モード・スキーマ」とは、「現場が自律的・創発的に協働するのを支援する」との管理会計スキーマである。

「タテ型モード・スキーマ」と「ヨコ型モード・スキーマ」は、経営（本社）と現場の視点の位相差に帰結する性格の階層構造をもつ。一般に、戦略（経営戦略やオペレーション戦略）、経営システム、経営情報など、企業の組織体を構

図表3 「デュアル・モード管理会計モデル (Dual-mode Management Accounting Model)」

	視点	戦略	期間	単位	指標	基準	管財差	目的	目標	管理
タテ型モード・スキーマ	経営(本社)	経営戦略	会計期間	組織還元 (タテ割)	期間利益	発生主義	管財一致	統制	必達志向 (標準収束思考)	数値
場所特性に適応した接合要素の構築										
ヨコ型モード・スキーマ	現場	オペレーション戦略	超期間 (現在&中長期)	プロセス (ヨコ連携・協働)	個別KPI (売上・原価・費用関連)	現金主義	管財差許容	自律・創発	過達志向 (限界突破思考)	活動実体

(出所) 筆者作成

成する諸要素には、何らかの階層構造がともなう⁽⁷⁶⁾。したがって、経営システムのサブシステムの1つである管理会計システムにおけるスキーマに階層構造を認識することには、一定の合理性があると考えられる。

6.3.2 「統制」と「自律・創発」

「タテ型モード・スキーマ」の目的は「統制」である。但し、ここでの「統制」とは、従来のアメリカ経営においてみられたような、現場のプロセスやオペレーションまでコントロールするとの性格ではない。むしろ「測定」に近いものであり、コントロールの範囲もせいぜい本社機構内の一定の経営管理者層までに限定される。

一方、「ヨコ型モード・スキーマ」の目的は「自律・創発」である。その意義は、前述のトヨタ的スキーマの事例が示すとおりであり、ここでの説明は省略する。

6.3.3 「期間利益」と「個別 KPI」

「タテ型モード・スキーマ」が対象とする代表指標は「期間利益」である。その理由は、現代の企業経営においては、事業運営上の必要資本の供給元である金融・資本市場に対して、一定のアカウンタビリティ（説明力）をつねに保持する必要がある、そのためには期間利益管理のため管理会計フレームが不可欠であるからである。したがって、「期間利益」の指標に連係する形で、「会計期間」「発生主義」「管財一致」の各要素が、「タテ型モード・スキーマ」の要件として具備される。

それに対し、「ヨコ型モード・スキーマ」では、現場での活動実体のパフォーマンスの測定機能を果たす「個別 KPI」が対象指標となる。たとえば、製品開発プロセスと連動した原価企画活動における「製品別採算」や、サプライチェーン・プロセスにおける「長期在庫」などが、その代表例である。これらの「個別 KPI」は、財務会計からの制約による「会計期間」に拘束されることのない「超期間」の指標である。たと

(76) Gell-Mann [1994] らによる複雑適応系理論の知見の1つに、最も基本的な情報が基底に、基本的でない情報がその上に来るという、科学の異なったレベルに共通する階層構造という概念がある。この概念を踏まえた「経営情報の階層性」については、河田 [2004]、今井 [2004] を参照。

えば、フロント・ローディングや先行技術開発が進んだ原価企画活動においては、「製品別採算」の KPI は必然的に中長期指標となる。また、これらの「個別 KPI」は、「現金主義」志向の強い指標である。たとえば、JIT のプロセスにおける拡張と浸透による「長期在庫」の撲滅は、キャッシュフローの改善を主要な狙いとする。さらに、これらの「個別 KPI」は、「管財差許容」であることが望ましい。たとえば、上述の「製品別採算」の場合、当該製品に部品を供給する予定の連結対象外の協業サプライヤーでの採算改善や、当該製品開発における改善アイデアの他製品や他事業への「ヨコ展開」による効果額まで包含することにより、原価企画活動における組織の壁を越えた「自律・創発」が、よりダイナミックに生起・展開されることとなるからである。

6.3.4 「標準収束」と「限界突破」

「タテ型モード・スキーマ」では、「標準収束」思考にもとづき、目標の「必達」を志向する。すなわち、金融の自由化が高度に進展した現代の金融・資本市場における投資家からの要求に応えるためには、少なくとも本社機構内の一定の経営管理者層の間においては、「期間利益」目標を「必達」するとの最低限の「統制」は必要である。但し、この「統制」が現場まで下りてしまえば、経営品質の劣化と競争力の減退を招く虞があることについては、すでに指摘した。

一方、「ヨコ型モード・スキーマ」は、「限界突破」思考にもとづいた「目標」の過達状態をつねに目指す。その意義は、前述のトヨタ的スキーマの事例が示すとおりである。

6.3.5 「接合要素」

「タテ型モード・スキーマ」と「ヨコ型モード・スキーマ」は、基本的性格に差異があるため、両スキーマが有機的に並存するためには、システム設計上の工夫が必要となる。そのための工夫が、「場所特性に適応した接合要素の構築」である⁽⁷⁷⁾。

トヨタにおいては、前述のとおり、利益計画システムが「接合要素」として構築され、かつ、①「測定すれども統制せず」、②「標準は示せども収束させず」、③「責任機能は示せども横連携は阻害せず」、という利益計画システムの独自性の諸要素（「タテ型モード・スキーマ」の制約条件）を具備することにより、解決がはかられたとの解釈が可能である。

この「接合要素」については、業種・業態を越えた事例検証が、今後の研究課題である⁽⁷⁸⁾。

6.4 「デュアル・モード管理会計」の経営品質への貢献性

かつて、Merton [1949] は、伝統的組織モデルである官僚制組織が明らかに強調した欠陥について、次のように指摘した。

「ビューロクラシー構造はそれぞれの部署にある人に『方法的であれ、慎重であれ、規律に服せよ』と絶えず圧力を加える。（中略）規律は、理想的型式が強い心情で裏うちされた場合にはじめてその効果を発揮することができるのであるが、かかる心情から自己の義務に対する献身、自己の権威と権限の限界についての鋭い感覚が生じ、きまりきった活動が規則正しく遂行されるようになる。」⁽⁷⁹⁾

このようないわゆる「官僚制の逆機能」に関

(77) 廣本 [2009] の「自律的組織の MM ループ（ミクロ・マクロ・ループ）」と同様のシステム観に立脚。

(78) 管理会計上の原価計算方法を、全部原価計算から直接原価計算へ切り替えることについては、「タテ型モード・スキーマ」と「ヨコ型モード・スキーマ」の「接合要素」となり得る可能性があると考えられる。この点をめぐる検討は、別の機会に譲ることにしたい。なお、直接原価計算の意義と有用性については、中根 [2007] を参照。

する問題について、アメリカ経営においては、「タテ型モード・スキーマ」の強調が、結果的に企業経営における「官僚制の逆機能」を招いたきらいがなしとしない。それに対し、本稿が提唱する「デュアル・モード管理会計」は、「タテ型モード・スキーマ」と「ヨコ型モード・スキーマ」の組合せとバランスを通じて、「官僚制の逆機能」を未然に防ぎ、企業の組織体の経営品質に貢献する管理会計の復権を目指すものである。

7. おわりに

管理会計理論は20世紀初頭のアメリカで生成し、その後も前世紀を通じて、主としてアメリカで確立され発展してきた。しかしながら、前世紀末に至り、アメリカ製造業の国際競争力の低下と衰退から、アメリカでは管理会計理論と現実の実務の乖離問題が浮上した。一方、日本のものづくりの強さが注目され、日本の経営システムや管理会計システムに対する関心が、世界的に高まる傾向にある。TPSに関する近年の研究の興隆は、その象徴である。

これを「スキーマ」という視点から捉えれば、アメリカ管理会計理論においては、一貫して「タテ型・統制型・標準収束型・組織還元型」の思考枠が中核的に保持され、「ヨコ型・自律創発型・限界突破型・協働型」のスキーマにまで、視点の拡張が十分には及ばなかった。このことが1つの要因となり、アメリカ企業の経営品質の停滞ないし劣化に繋がった、との見方をすべて否定することは難しい。

これに関連して、Horngren は、次のような警句を表明している。

「アメリカの文化では、成功者を賞賛し、強い

リーダーが評価される。長い間、個人主義が育まれてきた。困難な目標値の設定と高額な報酬が正当なものと信じられている。マネジャーは、強烈な業績連動型報酬制度に縛りつけられており、組織はコントロール志向である。こうした文化的な要因は、現代でも妥当なものであろうか。」⁽⁸⁰⁾

本稿では、管理会計スキーマと経営品質の関係性に焦点を当て、アメリカ的管理会計スキーマとその対極に位置するトヨタ的管理会計スキーマの形成過程を辿り、両者の要諦の対比を試みた。そこから浮びあがる結論としては、20世紀的管理会計スキーマは、「タテ型」モードか「ヨコ型」モードかのいずれかのスキーマに偏る点において、一定の限界があったということである。

このような問題意識を背景に、本稿では、21世紀の経営環境に適合し、企業の経営品質に貢献する、新たな管理会計スキーマの概念モデルとして、「デュアル・モード管理会計」を提唱した。但し、アメリカ的管理会計スキーマの対極にトヨタ的管理会計スキーマを措いて、「デュアル・モード管理会計」の基本構造とその生成過程を「スキーマ概念」を軸に捉えることを試みたが、業種としては終始、自動車産業を主題としたため、全体論となり得ていない懸念は残る。本稿の今後の課題としては、業種・業態を越えた多様な事例検証を通じてのさらなる一般化が、今後の研究課題として横たわっていることは確かである。

いま、管理会計スキーマを経営システムとして再把握し、経営（本社）から現場に至るまで、企業の組織体全体の不断の経営品質の練磨を先導するシステムとして、再構築すべきときが到来している。そのための理論的進化の可能性

(79) Merton [1949] (邦訳 [1961] p. 182)

(80) Hope *et al.* [2003] (邦訳 [2005] p. vi)。Horngren の見解として紹介。

が、トヨタの管理会計スキームには秘められている。

参考文献

- AAA, "Tentative Statement of Cost Concepts Underlying Reports for Management Purposes," *The Accounting Review*, April 1956
- AAA, "Report of the 1969-70, 1970-71 Committee on Managerial Accounting," *The Accounting Review*, Supplement to Vol. 47, 1972
- Abernathy, W. J., Clark, K. B. and Kantrow, A. M., *Industrial Renaissance ; Producing a Competitive Future for America*, Basic Books Inc., Publishers, 1983 (日本興業銀行産業調査部訳『インダストリアルルネッサンス』TBS ブリタニカ, 1984)
- Anderson, D. R., "Controllorship's Contribution to Executive Management," in Bradshaw, T. F. and Hull, C. C. ed., *Controllorship in Modern Management*, Richard D. Irwin, Inc., 1949 (江村聡訳『コントローラーと近代経営』東京大学出版会, 1952)
- Anthony, R. N., *Management Accounting: Text and Cases*, Richard D. Irwin, Inc., 1956
- Anthony, R. N., "Cost Concepts for Control," *The Accounting Review*, April 1957
- Anthony, R. N., *Management Accounting: Text and Cases*, revised ed., Richard D. Irwin, Inc., 1960 (木内佳市・長浜穆良訳『管理会計』[アメリカ経営学大系第10巻] 日本生産性本部, 1963)
- Anthony, R. N., *Management Accounting: Text and Cases*, 3rd ed., Richard D. Irwin, Inc., 1964
- Anthony, R. N., Welsch, G. A. and Reece, J. S., *Fundamentals of Management Accounting*, 4th ed., Richard D. Irwin, Inc., 1985
- Baiman, S., "Agency Research in Managerial Accounting: A Survey," *Journal of Accounting Literature*, Spring 1982
- Barnard, C. I., *Functions of the Executive*, Harvard University Press, 1938 (飯野春樹訳『経営者の哲学』文眞堂, 1987)
- Berle, A. A. Jr. and Means, G. C., *The Modern Corporation and Private Property*, Macmillan, 1932 (北島忠男訳『近代株式会社と私有財産』文雅堂書店, 1958)
- Caplan, E. H., "Behavioral Accounting: A Personal View," *Behavioral Research in Accounting*, Volume 1, 1989
- Chandler, A. D. Jr., *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business*, The Belknap Press of Harvard University Press, 1977 (鳥羽欽一郎・小林袈裟治訳『経営者の時代: アメリカ産業における近代企業の成立』(上) 東洋経済新報社, 1979)
- Dean, J., *Managerial Economics*, Prentice-Hall, Inc., 1951
- Deci, E. L. and Flaste, R., *Why We Do What We Do : Understanding Self-Motivation*, Putnam Adult, 1995 (桜井茂男訳『人を伸ばす力—内発と自律のすすめ』新曜社, 1999)
- DeCoster, D. T. and Schafer, E. L., *Management Accounting: A Decision Emphasis*, 3rd ed., John Wiley & Sons, Inc., 1982
- Follett, M. P., *Dynamic Administration*, Harper Brothers, 1940 (米田清貴・三戸公訳『組織行動の原理—動態的管理』未来社, 1972)
- Gell-Mann, M., *The Quark and the Jaguar: Adventures in the Simple and the Complex*, W H Freeman & Co., 1994 (野本陽代訳『クォークとジャガー—たゆみなく進化する複雑系』草思社, 1997)
- Glover, J. D. and Roethlisberger, F. J., "Human Reactions to Standards and Controls," in Bradshaw, T. F. and Hull, C. C. ed., *Controllorship in Modern Management*, Richard D. Irwin, Inc., 1949 (江村聡訳『コントローラーと近代経営』東京大学出版会, 1952)
- Goetz, B. E., "What's Wrong with Accounting," *Advanced Management*, Fall 1939
- Halberstam, D., *The Reckoning*, William Morrow & Co., 1986 (高橋伯夫訳『覇者の驕り—自動車・私たちの産業史』(上) 日本放送出版協会, 1987)
- Herzberg, F., *Motivation to Work*, John Wiley & Sons Inc., 1959 (北野利信訳『仕事と人間性—動機づけ・衛生理論の新展開』東洋経済新報社, 1968)
- Hope, J. and Fraser, R., *Beyond Budgeting*, Harvard Business School Publishing Co., 2003 (清水孝監訳『脱予算経営』生産性出版, 2005)
- Hornngren, C. T., *Accounting for Management Control :*

- An Introduction*, Prentice-Hall, Inc., 1965
- Johnson, H. T. and Kaplan, R. S., *Relevance Lost — The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987 (鳥居宏史訳『レレバンス・ロスト—管理会計の盛衰』白桃書房, 1992)
- Johnson, H. T., *Relevance Regained — from top-down control to bottom-up empowerment*, Free Press, 1991 (辻厚生・河田信訳『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, 1994)
- Kanter, R. M., *The Change Masters: Innovation and Entrepreneurship in the American Corporation*, Simon & Schuster, Inc., 1983 (長谷川慶太郎訳『ザ・チェンジ・マスターズ』二見書房, 1984)
- Kaplan, R. S., "Accounting Lag: The Obsolescence of Cost Accounting Systems," *The Harvard Business School 75th Anniversary Colloquium on Productivity and Technology*, March 28-29, 1984
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P., *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, 1996 (吉川武男訳『バランス・スコアカード—新しい経営指標による企業変革』生産性出版, 1997)
- Keller, M., *Rude Awakening: The Rise, Fall, and Struggle for Recovery of General Motors*, William Morrow and Company, N. Y., 1989 (鈴木主税訳『GM帝国の崩壊』草思社, 1990)
- Lee, A., *Call Me Roger*, Contemporary Books, 1988 (風間貞三郎訳『GMの決断』ダイヤモンド社, 1989)
- Liker, J. K., *Toyota Way: 14 Management Principles from the World's Greatest Manufacture*, McGraw-Hill, 2003 (稲垣公夫訳『ザ・トヨタウェイ』(上)日経BP社, 2004)
- Locke, E. A. and Latham, G. P., *Goal Setting: A Motivational Technique That Works*, Prentice Hall Trade, 1984 (松井資夫・角山剛訳『目標が人を動かす—効果的な意欲づけの技法』ダイヤモンド社, 1984)
- Maslow, A. H., *Eupsychian Management*, Richard D. Irwin, Inc., 1965 (原年広訳『自己実現の経営—経営の心理的側面』産業能率短期大学出版部, 1967)
- Mayo, E., *The Human Problems of an Industrial Civilization*, Harvard University Press, 1933 (村本栄一訳『産業文明における人間問題』日本能率協会, 1951)
- McClelland, D. C., *Human Motivation*, Scott Foresman & Co., 1983 (梅津祐良・横山哲夫・藺部明史訳『モチベーション—「達成・パワー・親和・回避」動機の理論と実際』生産性出版, 2005)
- McFarland, W. B., *Concepts for Management Accounting*, National Association of Accountants, 1966 (染谷恭次郎・高松正昭・竹森代嘉訳『管理会計の基礎』日本生産性本部, 1967)
- McGregor, D., *Human Side of Enterprise*, McGraw-Hill Higher Education, 1960 (高橋達男訳『企業の人間的側面—統合と自己統制による経営』産業能率短期大学出版部, 1970)
- McKinsey, J. O., "The Expense Budgets," *Administration*, June 1921
- McKinsey, J. O., *Budgetary Control*, Ronald Press Company, 1922
- McKinsey, J. O., *Managerial Accounting*, Vol. 1, University of Chicago Press, 1924 (本稿では McKinsey [1924] と表記)
- McKinsey, J. O., *Business Administration*, South-Western Publishing Co., 1924 (本稿では McKinsey [1924b] と表記)
- McKinsey, J. O., *Budgetary Control for Business*, Boston Chamber of Commerce, 1924 (本稿では McKinsey [1924c] と表記)
- Merton, R. K., *Social Theory and Social Structure*, Free Press, 1949 (森東吾・森好夫・金沢実・中島竜太郎訳『社会理論と社会構造』みすず書房, 1961)
- Moore, T., "Make-or-Break Time For General Motors," *Fortune*, February 15, 1988
- Senge, P. M., *The Fifth Discipline: The Art and Practice of the Learning Organization*, Doubleday, 1990 (守部信之訳『最強組織の法則—新時代のチームワークとは何か』徳間書店, 1995)
- Taylor, F. W., *The Principles of Scientific Management*, 1911 (W. W. Norton & Company, 1967) (上野陽一訳『科学的管理法』[新版] 産業能率短期大学出版部, 1969)
- Tichy, N. M. and Devenna, M. A., *The Transforma-*

- tional Leader*, John Wiley & Sons, 1986（小林薫訳『現状変革型リーダー—変化・イノベーション・企業家精神への挑戦』ダイヤモンド社, 1988）
- Vatter, W. J., "A Re-Examination of Cost Accounting from the Managerial Viewpoint," in Neuner, J. J. W., *Cost Accounting: Principles and Practice*, Business Publication, Inc., 1938
- Waldrop, M. M., *Complexity: The Emerging Science at the Edge of Order and Chaos*, Simon & Schuster, 1992（田中三彦・遠山峻征訳『複雑系—生命現象から政治、経済までを統合する知の革命』新潮社, 1996）
- Wright, J. P., *On a Clear Day You Can See General Motors*, Sidgwick & Jackson Ltd., 1980（風間貞三郎訳『晴れた日には GM が見える』ダイヤモンド社, 1980）
- 今井範行「プロセス KPI マネジメントシステム—創発と進化の組織体を目指して」『名城論叢』第 5 巻第 1 号, 2004
- 大野耐一『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, 1978
- 河田信『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, 2004
- 國村道雄「自動車産業における利益平準化行動の検証」『名城大学総合学術研究論文集』第 7 号, 2008
- トヨタ自動車(株)『Sustainability Report 2009』トヨタ自動車(株), 2009
- 中根敏晴「全部原価計算からの脱却のススメ—ケースで見る全部原価計算の有効性の検証」『名城論叢』第 7 巻第 4 号, 2007
- 日野三十四『トヨタ経営システムの研究—永続的成長の条件』ダイヤモンド社, 2002
- 廣本敏郎『自律的組織の経営システム—日本の経営の叡智』森山書店, 2009
- 藤本隆宏『生産システムの進化論—トヨタ自動車にみる組織能力と創発プロセス』有斐閣, 1997
- 吉川武男『バランス・スコアカード構築』生産性出版, 2003