

# 小集団部門別採算制度研究の整理\*

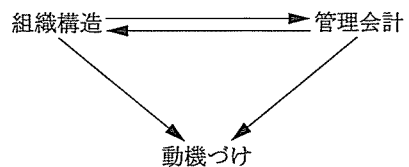
小 沢 浩

This paper studies the administrative methods such as amoeboid management, mini profit center, and line company system, under the subject of the cost accounting system by department of small group as a whole. It summarizes discussions on these methods from three points of organizational structure, management accounting system, and motivation. The characteristic of this system is not just the promotion of decentralization, but rather the coordination method to manage highly decentralized organization effectively. Then, the management accounting system functions together with its organizational structure as the navigation to discover problems early and precisely. And it is necessary to pay attention to discussions because the motivation expected for this system is different from the motivation in the context of the administration theory of Taylor.

## 1. はじめに

アメーバ経営, ミニ・プロフィットセンター (MPC), ラインカンパニー制などと称される, 分権化・活性化をキーワードにした管理制度がしばしば注目されている。これらに関する研究の多くは, 事例の紹介を中心にしており, これらの管理制度の本質的特徴を明らかにするような, 理論化の試みが十分行われているとは言い難い。また, 動機づけや活性化の効果があると指摘されるものの, 管理制度との関係は曖昧なままである。そこで, 本稿では, これらの管理方式を小集団部門別採算制度<sup>1)</sup>として一括して取り上げ, これに関する議論を, 組織構造・管理会計制度・動機づけ効果の3つの視点から整理することによって, この制度の特徴を浮き彫りにし, 制度と動機との関係について, その一端なりとも明らかにしようと試みる。

まず, 次節において組織構造・管理会計の視点から小集団部門別採算制度の特徴を整理する。続く第3節では, 動機づけと組織構造・管理会計の関係からこの制度を捉え, この制度を論じる文脈における動機とテーラー的管理論における動機は異なる種類のものであり, この動機は直接的に業績に貢献するものではないことを述べる。



図表1 論文の構成

\*本論文は西南学院大学2002年度特別研究Cの助成を受けて行った研究の一部である。

## 2. 組織構造と管理会計

小集団部門別採算制度については、事例としては、京セラのアメーバ経営(浜田 1989; Cooper, 1995; 三矢・谷・加護野, 1999; 門田, 2000; 三矢, 2003), 住友電気工業(布瀬, 2000; 吉田・松木, 2001), NEC 埼玉(谷・三矢, 1998), その他(Cooper, 1995; 伊藤・菅本, 2002; 岡田, 2003)のラインカンパニー制またはミニ・プロフィットセンター(MPC)が紹介されている。以下では、これらの事例をもとに、組織構造と管理会計の二つの視点から小集団部門別採算制度を概観する。

### 2.1. 組織構造における特徴

小集団部門別採算制度の組織構造上の特徴としては、(1)従来の職能部門をさらに細分化して5~50名程度<sup>2)</sup>の小さな組織を編成し、(2)これらに大幅に意思決定の権限と責任を委譲し、自律性を与えていること、(3)小集団間の相互依存は階層によらず横断的に調整されること、があげられる。ところで、分権が特徴としてあげられるものの、当然のことながら、分権が常に業績に貢献するとは限らない。状況適合理論では、企業の外部環境の不確実性が高い場合に、このような分権的な組織構造が業績に貢献するとされる(加護野, 1980; 岸田, 1985)。この制度の特徴は、分権化そのものではなく、むしろ分権された組織を効果的に調整するための、その方法にあるとみるべきであろう。

この構造は組織の下位部門に自律性を与えるという点では事業部制組織の構造に類似している。しかし、この小集団は職能部門の、その中の一部を担っているにすぎない。そのため、事業部のように、開発・製造・販売な

ど全ての機能を備えて自己充足しているわけではない。つまり小集団どうしの相互依存は強い。また、事業部制では、事業部間の調整事項は、企業全体の財務的・人的資源の配分、本社費・共通費の配賦、利益目標の割当などに限られており、日常業務における調整事項はほとんどない。これに対して小集団どうしは日常的業務において相互依存しているために、より頻繁な調整が必要である。

例えば、京セラのアメーバ経営の場合、小集団どうしの調整は、階層ではなく、小規模集団どうしの交渉を通じて行われる横断的な調整である。交渉は市場における企業間取引をモデルに価格をシグナルとして行われる。つまり「売り手」となる前工程と「買い手」となる後工程の間で生産能力、必要数量、納期、「貸し」「借り」とよばれる譲歩の実績などを考慮しながら交渉が行われ、取引数量と価格が決定される。両者間で調整がつかない場合にのみ、調整役を用いた調整が行われる(三矢, 2003)。

### 2.2. 管理会計における特徴

小集団部門別採算制度で用いられる管理会計の特徴としては、(1)集団という部分の行動を企業全体の目標に合致させる方向づけの機能を果たすこと、(2)問題箇所を正確かつ早期に発見できるという精度の高いナビゲーションシステムであること、(3)貸借対照表を用いない簡略化された計算システムであること、があげられる。

小集団部門別採算制度では、細分化された組織構造に合わせて、各小規模集団に損益計算を行わせ、この総額が企業全体の損益計算と基本的に合致するように工夫されている。複数の部分的な指標によって管理するのでは

なく、損益のみを総合的指標とすることで、従業員の努力を適切に方向づけることができる。従来の職能部門のように独立して損益計算ができない場合には、例えば、品質・原価・納期などの部分的な指標だけによって管理せざるを得なかった。しかし、部分的な指標は時には互いにトレードオフの関係になることもあり、何をどれくらい改善すれば良いのかが分かりにくい。そのために、一つの目標を達成すれば別の課題が生じる「もぐら叩きの改善」になることが多い(布瀬, 2000)。小集団部門別採算制度の独立した損益計算によって、「損益に貢献する」ように明確な意思決定の方向づけが可能になる。

また、通常の職能部門別組織では、職能部門どうしの相互依存の結果として企業全体の損益が計算されるため、それぞれの職能部門単独での損益への貢献は明確にできない。しかし、擬似的に相互依存性を排除し、小集団を一つの企業のように見立てることで、職能部門であってもそれぞれの企業全体への貢献を明確にすることが可能となる。こうして、部門単位よりもさらに細かい単位において企業業績への貢献度合いを知ることができる。これによって、貢献度合いの低い部門、問題のある箇所を的確に把握することが可能になっている。

さらに、小規模集団の損益計算は企業会計よりもはるかに短い期間で行われる。京セラの場合には1日単位で報告され、時間当たりの採算も計算される(三矢, 2003)。このように、行動結果のフィードバックが早く行われることで、問題を早期に発見し対応することができる。しかし、問題の発見は、例えば、品質改善活動や原価改善活動などのオペレーションレベルの対処によってその問題が解決

されなければ業績の改善につながらない。三矢(2003)はCooper(1995)を批評しつつ「MPC手法の一つであるアメーバ経営が採用されるための必要条件として原価企画やカイゼン活動を経験しておかねばならない理由は見当たらない<sup>3)</sup>」と述べているが、問題発見のシステムだけでは問題は解決されず、業績は改善されない。彼ら自身が調査したNEC埼玉におけるライン・カンパニー制の事例(谷・三矢, 1998)はその記述から見て、PEC産業教育センター(岐阜市, 山田日登志所長)による原価改善活動の指導が行われており<sup>4)</sup>、ライン・カンパニー制は、改善活動を効果的に行うための工夫として行われていることが分かる。伊藤・菅本(2002)においても精密機械製造企業において、疑似プロフィットセンターは小集団活動の再活性化のために行われていることが述べられている。つまり、小集団部門別採算制度は、独立したマネジメント・ツールあるいは業績改善の原動力ではなく、原価改善活動などの支援ツールとして位置づけられるべきであろう。

最後に、小規模集団の業績評価においては、資産の概念を廃止して損益に集約していることが特徴としてあげられる。資産を本社からのリースとして処理することで費用化し、原材料の購入も「支出=費用」と単純化しているので、棚卸資産を考慮しなくてもよい。このために、会計手続が簡略化され、会計の教育を受けていない従業員でも計算が可能である。

また、意図した効果であるか否かは定かではないが、原材料を購入したら直ちに費用とすることで、キャッシュフローに対する意識が高まり、必要以上に購入しない、リードタイムを短縮してできるだけ早く出荷するとい

う、JIT 的な行動を方向づける効果も指摘されている (門田, 2000)。

### 3. 動機づけの効果

小集団部門別採算制度は、上述のような特徴以外に「やる気を引き出す (三矢・谷・加護野, 1999)」「現場の活性化 (谷・三矢, 1998 ; 伊藤・菅本, 2002)」などの効果があるとししば言われる<sup>5)</sup>。一般に、動機→高業績という関係を暗黙のうちに前提としがちであるが、この点には十分に注意を払う必要がある。

小集団部門別採算制度において用いられる動機概念は、テーラー以来の管理論で用いられてきた動機とは異なる概念であり、仮にこの管理制度に動機づけや活性化の効果があるとしても、それが直接的に高業績に結びつくとは限らないからである。以下では、二つの動機づけについて述べる。

#### 3.1. 外発的動機づけと内発的動機づけ

横田 (1998) は Deci (1975) などを引用しながら、動機づけを外発的動機づけと内発的動機づけの 2 つに区別している。外発的動機づけとは、金銭的な報酬や結果を出すことへのプレッシャーなど外的な要因による動機づけをいい、内発的動機づけとは、自己決定感や有能感を得たいという内的な欲求にもとづく動機づけをいう。また、外発的動機づけは、従業員が経営者によって決められたことを忠実に遂行することを求めた動機づけであるのに対し、内発的動機づけは、従業員が自ら決定・実行することを求めた動機づけである。自己決定によって、従業員は有能感を得ることができるとされる<sup>6)</sup>。

テーラーの科学的管理法は、思考と遂行を

分離して従業員自身が考える可能性を否定することによって成立している。また、人は対価すなわち外的な刺激に反応して課業を行うことを前提としている。つまり、これまでは生産現場における作業者の動機といえば、外発的な動機を指してきたのであって、内発的な動機を指していたのではない。確かに、Maslow, Argyris, McGregor, Herzberg らの自己実現や職務満足による内発的な動機づけ理論も展開されてきたが、これらがテーラー的管理論と同一の文脈で語られることはない。管理会計論もまたテーラー的管理論の延長上に展開されてきた傾向が強く、管理会計論の文脈における動機といえばこれまでは外発的な動機を指してきたと考えられる。

このように同じ「動機」という語を用いながらもそれが指し示す内容は異なるので、明確に区別して議論をする必要がある。

#### 3.2. 組織構造と動機づけ

組織論、特に状況適合理論における、Galbraith (1980) らの企業の外部環境と組織構造に関する研究、および Lorsch & Morse (1974) の課業環境と人格特性の適合に関する研究から、次の 5 点が確認できる。(1) 外部環境と組織構造の適合度が高い場合に高業績がもたらされる。(2) 環境の不確実性が高い場合には分権的な組織構造、不確実性が低い場合には集権的な組織構造が適している。(3) 分権化によってもたらされる曖昧な課業環境が、それに適した人格特性を発達させる。そのため、課業環境と人格特性の間には適合関係がみられる。しかし、(4) 課業環境と人格特性の適合は高業績に結びつくとは限らない。そして(5) 高業績に結びついた場合にのみ有能感=内発的動機づけを得ることができる。し

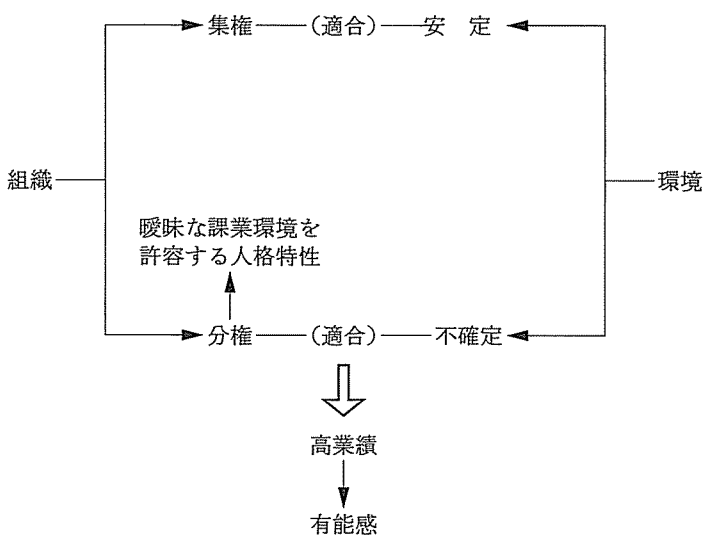
たがって、動機→高業績<sup>7)</sup>ではなく、高業績→有能感となっている可能性もある(岸田, 1985, pp. 105-111)。

すなわち、業績と組織構造の間には相関が見られるものの、業績と人格特性の間には相関がない。従来の外発的動機づけの文脈では、特定の行為と特定の結果が明確な場合には、行為に対する報酬によって動機づけを行い、行為と結果の因果関係が不明確な場合には、結果に対して動機づけを行うため、動機が結果に結びつきやすい。そのため、一般に、動機→高業績の関係を想起しがちである。しかし、小集団部門別採算制度の文脈で用いられる動機は内発的な動機であり、これとは異なる。仮に小集団部門別採算制度によって、不確定な課業環境や自律性を好む人材が育成されることや、内発的動機づけが促進されることが確かであるとしても、それは高業績に結びつくとは限らない。業績は、小集団部門別採算制度のもつ分権的な組織構造と外部環境の適合関係に依存するのである。

### 3.3. 管理会計情報と動機づけ

小集団部門別採算制度が内発的動機づけを促進するのは、組織構造よりも、管理会計によって提供される情報の特性が直接的に影響すると考えられる。

人が内発的に動機づけられるか外発的に動機づけられるかは、与えられる情報特性に依存する。すなわち、自分が行った結果に対するポジティブなフィードバックや自分の行動についての状況をサポートしてくれる情報は「インフォメーションal(informational)」な特性を持つ情報であり内発的動機づけを促進させるが、他方で、結果に対して圧力をかけるようなフィードバックは「コントローリング(controlling)」な特性を持つ情報であり内発的動機づけを抑制するという。また、情報が内発的動機づけを促進するインフォメーションalなものか、抑圧するコントローリングなものかは、情報を受け取る側の認知に依存する(横田, 1998)。つまり、同じ意味内容を伝えるための情報であっても、受け手に



図表2 組織・環境・人格特性の関係

よって、内発的動機づけを促進することもあれば、抑制することもある。したがって、内発的動機づけを促進するシステムというのは、システムとしては脆弱にならざるを得ず、管理会計制度だけでこの役割を果たすことは不可能であろう。制度の運用段階における非公式な細かい配慮によって補完されていると思われる。

伊藤・菅本 (2002) では、疑似プロフィットセンターにおいて原価改善金額 (コストの節約額) という「後ろ向き」の目標ではなく利益金額 (ただし、擬似的な利益尺度) という「前向きな」目標を設定することで、原価改善活動を活性化しようとした事例を紹介している。提供される情報の特性によって、内発的動機づけが促進されるか、抑制されるかが決まるとすれば、このような試みが効果を上げることは十分考えられよう。管理会計情報に、従来とは異なる情報特性を持たせようと試みた点で、この管理会計制度は斬新な試みであるといえる。しかし、繰り返しになるが、その「特性」が受け手の認知に依存する以上、常に同じ効果をもたらすとは限らない。また、こうした効果が事実であれば、重要な意思決定のために提供される管理会計情報のあり方について、その認知的影響を含めて再検討する必要があるかもしれない。

#### 4. ま と め

本稿では、小集団部門別採算制度に関するこれまでの議論を整理し、この制度の特徴を浮き彫りにしようとした。この制度の特徴は、単に分権化をすすめたことにあるのではなく、むしろ高度に分権化された組織を効果的にマネジメントするための調整方法にある。

そして、その組織構造と相俟って、管理会計制度は、早期に、正確に問題を発見するためのナビゲーション機能を果たす。しかし、オペレーションレベルでの問題解決が同時に行われなければ業績の改善には貢献しない。

また、この制度に期待される動機づけは、テーラー的管理論の文脈における動機づけとは異なるため、動機→高業績という関係を単純に想定してはならない。そして、この制度による内発的動機は、組織構造上の特徴から生じるというよりも、小集団部門別採算制度において採用される管理会計制度によって促進される可能性がある。さらに、内発的動機づけの議論にみられるように管理会計情報が受け手の認知によって異なる効果をもたらすことが事実ならば、管理会計のあり方を再検討する必要があることを指摘した。

本稿では、アメンバー経営、ミニ・プロフィットセンター、ラインカンパニー制を一括して扱った。ところが、これらは形態や機能面で類似点が多く見られるものの、導入の目的や背景はそれぞれ異なる。今後、さらに詳細な議論を進めるためには、こうした差異にも注意を払う必要がある。

#### 注

- 1) 「小集団部門別採算制度」は三矢・谷・加護野 (1999) において用いられている名称である。
- 2) 浜田 (1989) では京セラの事例について 3~50 人、谷 (1996) では 10~50 人と紹介されている。
- 3) 三矢 (2003) p. 19.
- 4) 論文中に用いられている用語からこのことが推測できる。山田氏が NEC 埼玉にコンサルティングに入ったことは山田・片岡 (2001) p. 208 からも確認できる。
- 5) この他にエンパワメントという言葉を権限委譲

という意味以外に「活性化」という意味で用いて、小集団部門別採算制度の動機づけ効果について言及している研究もある(岡田, 2001)

- 6) 内発的な動機は、有能感を得るために、自らの能力を高めた、能力を試してみたいと考えて行動する時の動機である。外発的な動機は勤労意欲、内発的な動機は学習意欲と言い換えることもできるのではないだろうか。
- 7) 動機→生産性となっているが、語句を統一するために動機→高業績と置き換えた。

## 参考文献

- 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」『会計学研究所報』No. 5, 専修大学会計学研究所。
- 岡田 真(2001)「人と組織の活性化による機能分社から事業会社への飛躍—例 NTT データサイエンスのミニ・プロフィットセンターによる信頼の経営—」『企業事例研究』。
- 岡田 真(2003)「管理会計情報の有用性とミニ・プロフィットセンター—N社の事例による考察」『原価計算研究』第27巻第2号, pp. 68-77。
- 加護野忠男(1980)『経営組織の環境適応』白桃書房。
- 岸田民樹(1985)『経営組織と環境適応』三嶺書房。
- 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』1996年12月号, 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」『ビジネスインサイト』第20号, 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. 177-34。
- 浜田和樹(1989)「「アメーバ方式」による利益管理システム」『企業会計』第41巻第2号, pp. 262-268。
- 布瀬雅義(2000)「人と現場をぐんぐん伸ばすライン・カンパニー制—住友電工の自律ラインづくり」『工場管理』第46巻第11号, pp. 9-77。
- 三矢 裕・谷 武幸・加護野忠男(1999)『アメーバ経営が会社を変える—やる気を引き出す小集団部門別採算制度—』ダイヤモンド社。
- 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。
- 門田安弘(2000)「JIT生産のもとでのミニ・プロフィットセンターの会計—JIT生産方式とキャッシュフロー会計の邂逅」『企業会計』第52巻第5号, pp. 4-13。
- 山田日登志・片岡利文(2001)『常識破りのものづくり』NHK出版。
- 横田絵理(1998)『フラット化組織の管理と心理』慶応義塾大学出版会。
- 吉田栄介・松木智子(2001)「疑似ミニ・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。
- Cooper, R., (1995) *When Lean Enterprises Collide: Competing through Confrontation*, Harvard Business School Press.
- Deci, E. L., (1975) *Intrinsic Motivation*, Plenum Press (安藤延男・石田梅男訳『内発的動機づけ』誠心書房, 1980)。
- Galbraith, J. R., (1980) *Designing Complex organizations*, Addison-Wesley (梅津祐良訳『横断組織の設計』ダイヤモンド社, 1980)。
- Lorsch, J. W. & Morse, J. J., (1974) *Organizations and their Members*, Harper & Row (馬場昌雄・服部正中・上村祐一訳『組織・環境・個人』東京教学社, 1977)。

(西南学院大学商学部)