

JAMA

ISSN 0918-7863

日本管理会計学会誌

管理会計学

The Journal of Management Accounting, Japan

2017年 第25巻 第2号

経営管理のための総合雑誌

論壇論文

管理会計における外延の拡充と内包の深化 ————— ● 辻 正雄

サービス組織におけるマネジメント・コントロールの新展開 ————— ● 青木 章通

管理会計の常識的知識への接近 ————— ● 堀井 悟志

管理会計におけるMMループの意義と課題 ————— ● 前田 陽

学会誌執筆要領等

発行 日本管理会計学会

The Japanese Association of Management Accounting

日本管理会計学会

日本管理会計学会は、1991年7月に設立された。本学会は管理会計の研究、教育および経営管理実務に関心を持つ研究者や実務家から構成される組織である。会員には年2回学会誌『管理会計学』が送付される。

2017年4月から2020年3月までの役員の構成は次のとおりである。

会 長	水野 一郎 (関西大学)
副会長	伊藤 嘉博 (早稲田大学)
	井岡 大度 (国士舘大学)
	澤邊 紀生 (京都大学)
	中川 優 (同志社大学)

常務理事

青木 章通	(専修大学)	園田 智昭	(慶應義塾大学)
青木 雅明	(東北大学)	田坂 公	(福岡大学)
浅田 孝幸	(立命館大学)	長谷川 惠一	(早稲田大学)
伊藤 和憲	(専修大学)	浜田 和樹	(関西学院大学)
大鹿 智基	(早稲田大学)	原田 昇	(東京理科大学)
大島 正克	(亜細亜大学)	挽 文子	(一橋大学)
片岡 洋人	(明治大学)	平井 裕久	(神奈川大学)
木村 彰吾	(名古屋大学)	細海 昌一郎	(首都大学東京)
後藤 晃範	(大阪学院短期大学)	本橋 正美	(明治大学)
崎 章浩	(明治大学)	八木 和則	(横河電機(株))
清水 孝	(早稲田大学)	柳 良平	(エーザイ(株))
鈴木 浩三	(東京水道局)	山口 直也	(青山学院大学)
鈴木 孝則	(早稲田大学)		

理 事

飯島 康道	(愛知学院大学)	成田 智弘	(新日本有限責任監査法人)
伊藤 克容	(成蹊大学)	松尾 貴巳	(神戸大学)
井上 裕史	(経営科学研究所)	丸田 起大	(九州大学)
今井 範行	(トヨタファイナンシャルサービス(株))	水島 多美也	(中村学園大学)
岩田 弘尚	(専修大学)	皆川 芳輝	(名古屋学院大学)
岩田 悦之	(ZECO パートナーズ(株))	宮地 晃輔	(長崎県立大学)
大槻 晴海	(明治大学)	向田 靖	((株)経営研究所)
梶原 武久	(神戸大学)	森 久	(明治大学)
上總 康行	(メルコ学術振興財団)	諸藤 裕美	(立教大学)
川島 和浩	(苫小牧駒澤大学)	安酸 建二	(近畿大学)
椎葉 淳	(大阪大学)	山浦 裕幸	(千葉経済大学)
杉山 善浩	(甲南大学)	横田 絵理	(慶應義塾大学)
寺戸 節郎	(中央学院大学)	吉見 宏	(北海道大学)
塘 誠	(成城大学)	渡辺 岳夫	(中央大学)
中村 博之	(横浜国立大学)		

参 事

伊藤 正隆	(京都産業大学)
井上 秀一	(追手門学院大学)
梅田 宙	(専修大学)
庵谷 治男	(長崎大学)
岡 照二	(関西大学)
奥 倫陽	(東京国際大学)
関 洋平	(早稲田大学)
張 宏武	(大阪産業大学 (非常勤))
中井 誠司	(国士舘大学)

顧 問

辻 正雄	(名古屋商科大学)
------	-----------

監 事

斎藤 孝一	(南山大学)
長谷川 泰隆	(麗澤大学)
横山 和夫	(公認会計士)

本学会の年会費は次のとおりである。

正 会 員：8,000 円

準 会 員：3,000 円

賛助会員：1 口 (50,000 円) 以上

論 壇

管理会計における外延の拡充と内包の深化

辻 正雄

<論壇要旨>

管理会計における実務と研究の乖離が指摘されて久しいが、この乖離を解消へと向かわせるための新展開とはどのようなものであろうか。個別の事象を説明し予測することから、普遍的な一般性を求める理論化を探究する過程で抽象化が進行する結果、理論と実務の乖離が生じてしまうのであれば、実務に軸足を置きそこでの複雑な因果関係を解き明かしていく研究が求められるであろう。本論文では、管理会計研究の体系を考察するとともに、管理会計が企業価値の向上に資する役割を担うために有効となる一つのモデルを提示する。管理会計研究の領域を、(1) 実践および応用研究の領域、(2) 実証研究の領域、(3) 理論研究の領域に分け、より現実に近い仮定の上に理論を構築することと、仮説検証において説明力を高めて過誤の確率を低くする頑健な方法を適用することの重要性を指摘する。また、実践および応用研究の事例として、管理会計が事業価値の向上を指向する投下資本税引後営業利益率 (ROIC) を分解し、KPI として使用することを提案する。

<キーワード>

管理会計, 管理会計研究, 企業価値, 株主価値, 事業価値, ROE, ROIC

Progress towards Fruitful Extension and Intension in Management Accounting

Masao Tsuji

Abstract

It has been argued that management accounting theories have had a relatively limited impact on practice as the practice-research gap exists in management accounting. How can we close the practice-research gap so as to apply the research outcomes to actual management situations effectively? I think management accounting must always be inextricably tied to the actual organizational environment that it is intended to serve. It suggests that lot more research should be made to get better understanding the complexity of practice in an imperfect world. After identifying three fields of research in management accounting, I propose that interactive researches should be more actively conducted. I also argue that there is an opportunity for research to explore the boundaries among the related disciplines. Finally, I adduce that it is important for management accountants to focus on ROIC(Return On Invested Capital) to create the values of operations.

Keywords

management accounting, management accounting research, enterprise value, shareholder value (equity value), value of operations, ROE, ROIC

2017 年 2 月 27 日 受理
名古屋商科大学大学院教授

Accepted : February 27, 2017
Professor, Graduate School of Nagoya University of
Commerce & Business

1. はじめに

管理会計という用語は主に2つ意味で使われてきた。一つには、組織における管理会計担当者の実践する行為を意味する言葉として使われ、組織の経営管理者と従業員の意思決定と業績管理に資する情報を提供する行為がその意味するところである。行為としての管理会計であり、そこでは、どのような行為を行っているかという方法論や適用されているモデルが適切なものであるかが問われる。二つには、行為としての管理会計がなぜ行われるか、さらにその行為がなぜかような結果をもたらしたか、を説明する理論の構築とそれに基づく予測という科学を意味する用語である。第1義の管理会計と区別するならば、管理会計学あるいは管理会計研究と称される世界である。これら2つの領域にまたがるものとして、科学の成果に依拠して、管理会計担当者が実践する方法やモデルを構築するという応用の領域を第3領域に掲げることができかもしれない。

管理会計における実務と研究の乖離が指摘されて久しいが、近年においてその状況は解消されたのであろうか。管理会計が適用されている組織における行動を掌握し、成果に係わる因果関係を説明することを目指す研究はどのように進展してきたのであろうか。競争下におかれて環境変化への適応が求められる組織の要請に応え、管理会計はその役割期待を果たしてきたのであろうか。

管理会計は、会計における主要な領域として、これまで隣接科学の成果を取り入れて発展してきた。始まりは経済学であり、続いて経営学、OR、心理学、社会学、政治学といった領域の成果が取り入れられ、それらに依拠しながら管理会計は発展してきた。そのため、管理会計には独自の理論が乏しいのではないかと、管理会計を他の領域から区別する境界が不明ではないかと、といった疑問が呈されることがある。しかし、営利を目的にする企業であれ、非営利の団体であれ、その組織が存続と発展を目指すのであれば、組織にとって管理会計は不可欠な営みであり、そこで行われる管理会計に係わる人間の行動を解明する研究は、自らの領域のみならず、隣接領域の研究の発展にも貢献するはずである¹⁾。

個別の事象を説明し予測することから、普遍的な一般性を求めて理論化を探究する科学研究を進める過程で抽象化が欠かせなくなり、管理会計における理論と実務の乖離が進行してきたように思われる。しかも、そうした課題を解決することが期待される実務の研究が継続されないとすれば、乖離は広がる恐れさえある。実務の研究を継続することの重要性は認識されるとしても、そうした研究にはかなりのエネルギーが必要になり、情報公開の壁にも直面する。さらに、そうした研究の科学的水準を高める努力がなされなくなると、理論と実務の乖離は解消へと向かうことは期待できなくなる。

本論文は、以上の問題意識を出発点とし、「管理会計の新展開」への道筋は、管理会計における外延の拡充と内包の深化にあると考え、管理会計における理論と実践の乖離を狭める試みとして、企業価値の向上に資する管理会計への考察を進め、管理会計研究のあり方について探究することにする。

2. 管理会計の意義と研究

会計を他の学問領域と区別する固有さとは何であろうか。それは、組織における資源それ自身とその費消に係わる測定、分析、評価そして報告ではないだろうか。財務会計では、利害関係者の利害を調整して組織の活動成果と財政状態に関する情報を利害関係者に提供することをその役割期待として、その目的のために測定と評価そして報告が行われる。組織の内部者の意思決定と業績管理に役立つ情報の提供をその役割期待とする管理会計は、財務会計における利害関係者の利害調整ということ制約から解放される代わりに、組織経営の目的に資するという目的指向性が課されている。経営の目的として、近年は企業価値の創造あるいは向上を掲げる企業が多数に上るようになり、Sprinkle and Williamson (2007) では、管理会計の目的を「希少な資源の効果的そして効率的な使用を確実にすることによって企業価値を向上させること (p. 415)」であるとしている。

管理会計が経営目的に資することを前提とするならば、経営は常におかれている状況に応じて適応的に変化するばかりか、将来を予測して事前に備えることが求められることを管理会計担当者は受け入れなければならない。換言するならば、管理会計も同様にそれに応じて、環境と接する外延においては変革を常とせざるを得ないことになる。つまり、経営目的として企業価値の創造（向上）を謳うことになれば、その目的に役立つように管理会計は変革していくことになる。したがって、管理会計における外延の拡充には適応力を高めることが求められる。

それに対して、内包の深化とは、すでに認められている管理会計の方法・モデル・システムといったものが、妥当性と有効性を高めるようになることである。会計測定のことばで言えば、写像が完全なものに近づいていくことである。研究の領域について言えば、より現実に近い仮定の上に理論を構築することであり、仮説検証において説明力を高めて過誤の確率を低くし、頑健な方法を適用することであろう。

このことをさらに敷衍するために、以下の3つの領域に言及しながら考察することにしよう。

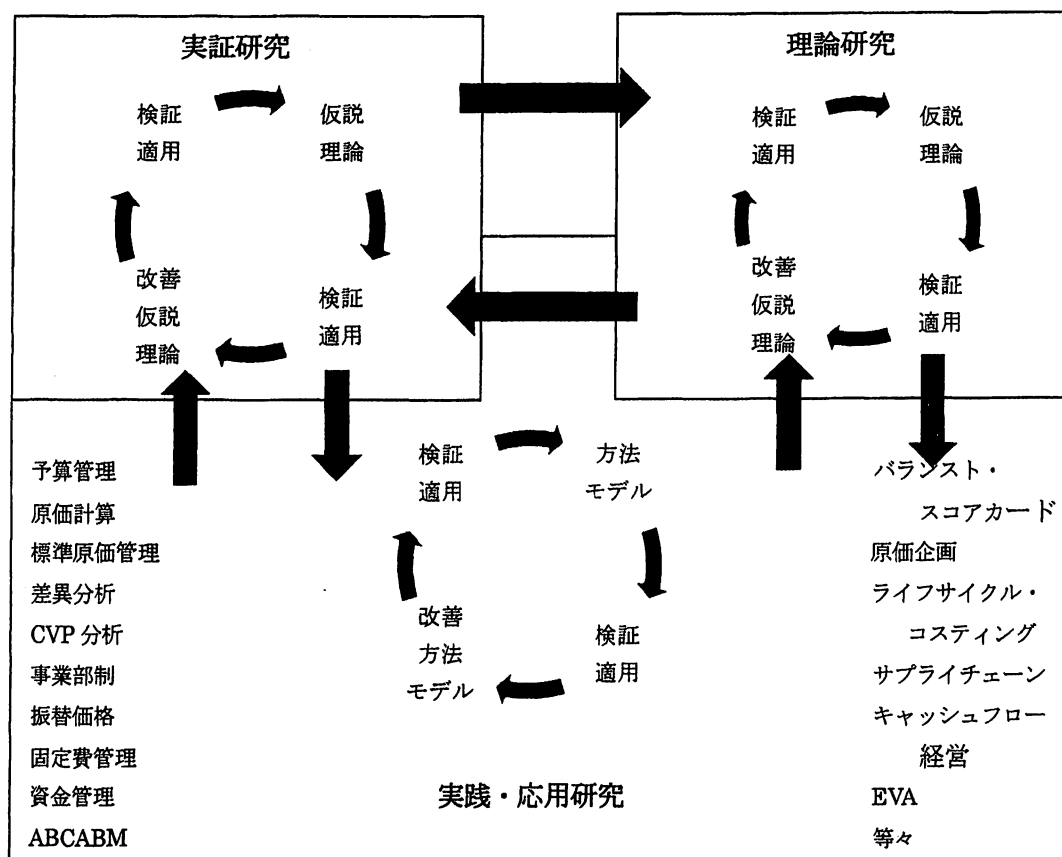
- (1) 実践および応用研究の領域
- (2) 実証研究の領域
- (3) 理論研究の領域

図1に示されるように、3つの領域は相互に重なり合って存在し、活発に相互に依存しながら影響し合うといった作用から全体系が構成されている。

まず第1に、管理会計は実際の組織経営の中で実践され、経営目的に有効でなければならぬため、適用される方法・モデル・システム等を改善する活動領域が基盤として存在している。管理会計担当者が係わる内部者と協働して実践されることが一般的であろうが、研究者がアクション・リサーチとしてあるいはコンサルタントとして共に携わることもあろう。もっぱら製造業における応用から出発した管理会計であるが、経済の発展と共に非製造業での適用領域へと外延が拡充されてきた。

第2に、管理会計の科学研究における特徴として、理論研究と実証研究が両輪となって進められてきていることが指摘される。管理会計における理論研究は、隣接科学の成果を取り入れながら、主に演繹的な論理展開から管理会計の行為を説明し予測することを意図している。

図1 管理会計における実践と3つの研究領域の関係



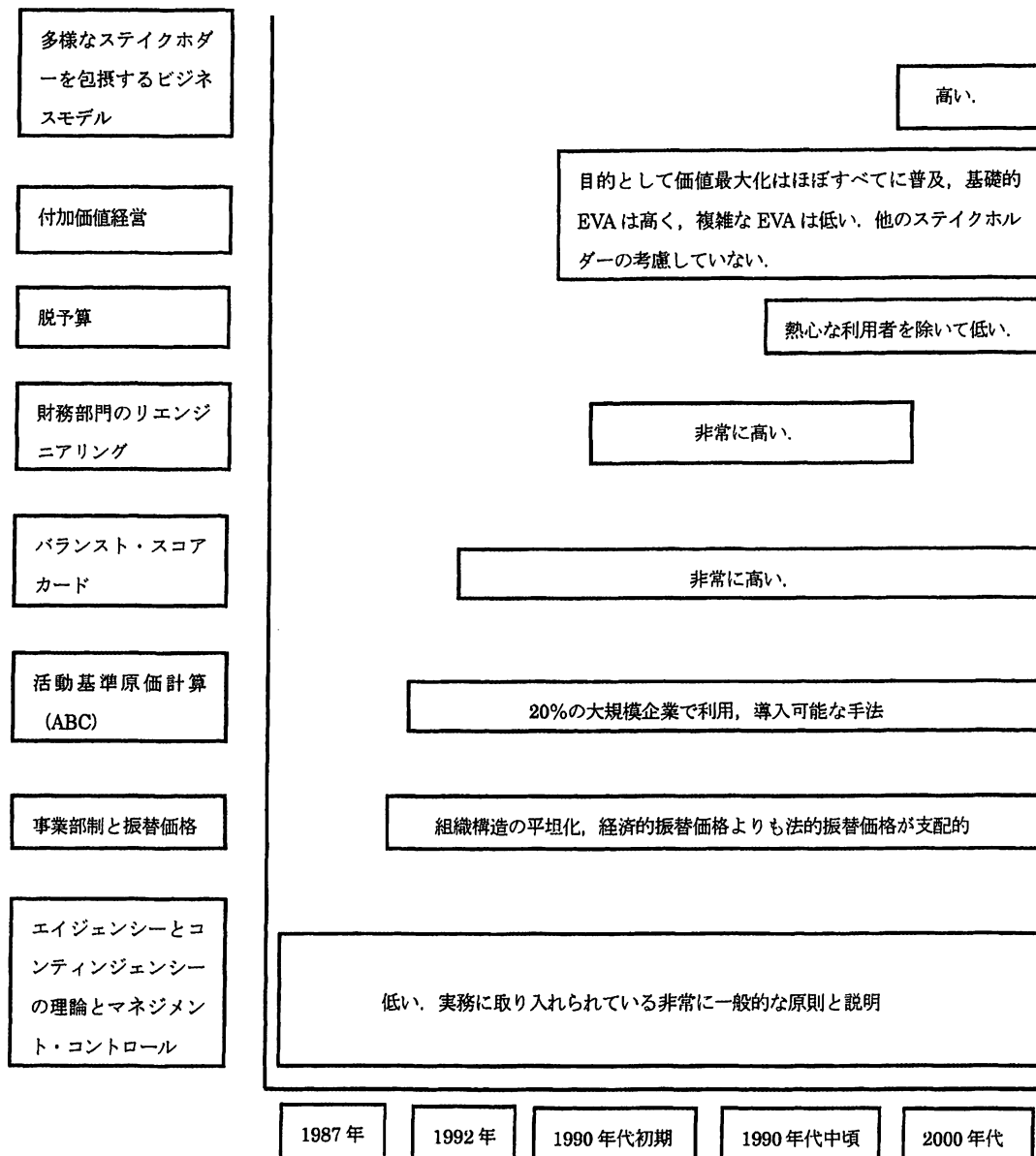
論理展開から導かれた結論は実際の応用に役立つフィードバックとなる場合もあれば、実際の行為の妥当性を支持することになる場合もある。内部組織の経済学や情報の経済学に依拠したモデルを構築し、解析的に解を導出してそのインプリケーションを考察する研究が一例として挙げられる。しかし、論理展開の前提が現実に管理会計担当者によって実践される状況からかけ離れてしまいがちであるため、前提をいかに現実に近づけて論理展開が図られるかがまさに内包の深化の課題であろう。

第3に、現実と理論との乖離を縮小する役割を果たすのは実証研究であろう。現実の観測（データ）が理論研究あるいは応用研究から得られた理論あるいは仮説を支持しているか否かについて、主に統計解析による仮説検証の形の実証研究が行われる。ここでは、解析（分析）方法がどれほど妥当性を有するか、結果がどれほど頑健性を備えているか、といった点が内包の深化にとって不可欠となろう。企業の開示する会計データを使用するアーカイバル研究や質問票への回答を集計して分析するサーベイ研究などが挙げられるが、近年数多くの研究がこの領域で行われてきた傾向は今後も続くように思われる。

Bromwich and Scapens (2016) は、1980年代以降において英国の大規模企業が適用してきた管理会計の主たるイノベーションについてそれらの普及の程度を、図2のように示している。彼らの観察は日本企業においても妥当するところが多いように思われる。活動基準原価計算とバランスト・スコアカードは実務に依拠して構築されてきたが、付加価値経営と振替価格は経

経済学とファイナンスの理論に基づいて実務に適用可能なレベルへと精緻化されてきたという点で対照的である。しかし、両者は、共に実務からの乖離は低く、現在においても改善が進められているという点で共通している。

図2 UKにおける方法の普及度（浸透度）²



ここで興味深いことは、理論に基づきながら英国で広く適用されている（経済的）付加価値経営は、今や日本企業の中核的な経営となりつつあることである。バブル経済の崩壊と共に日本的経営の見直しが始まり、多くの日本企業が株主重視の経営へと舵を切るようになった。次節で言及するように、今や国を挙げて企業価値向上へと向かっているかのようにも思われる。

3. 企業価値をどのように捉えるか

3. 1 株主価値重視と ROE

近年における株主重視経営への流れは、上場制度の整備を図るとともに、より良い実務慣行の定着・促進に努める東京証券取引所が、2012年度より上場会社の主体的な取組みを後押しすることを目的に、上場会社表彰制度を設けたことが後押ししているように思われる³。「企業価値向上表彰」の大賞を受けた企業はもちろんのこと、ノミネートされた企業も、それぞれのHPにそのことを掲載してPRとして活用している。第5回（2016年度）企業価値向上表彰において大賞を受賞した花王株式会社は、EVA（経済的付加価値）を先駆的に導入し、これを様々な経営のプロセスで活用することで持続的な価値創造を実現しているなど、「企業価値向上の経営」を特に高いレベルで実践していることが評価されたのである⁴。

東京証券取引所の上場会社表彰選定委員会では、企業価値創造の源泉を、投資者（株主、債権者等）の期待収益率、つまり資本コストを上回るリターンを獲得することにあると考え、選定の判断尺度の一つとして、ROE（自己資本利益率）から自己資本コストを差し引いて計算される「エクイティ・スプレッド」の大きさを重視している。

$$\text{エクイティ・スプレッド} = \text{ROE} - \text{自己資本コスト} \quad (1)$$

同様の主張は、「持続的成長への競争力とインセンティブ～企業と投資家の望ましい関係構築～」プロジェクト（伊藤レポート）の最終報告書の中にも見いだされる⁵。

「企業の持続的成長は、長期的な視野を持つ投資家との協創の成果であり、それを評価する重要な指標が ROE 等の資本利益率である。グローバル経営を推進するには、国際的に見て広く認知されている ROE 等の経営指標を経営の中核的な目標に組み入れ、それにコミットした経営を実行すべきである。この際、短期的な観点から ROE 等を捉えるのではなく、中長期的な ROE の向上が企業価値向上に向けた原資となり、それが様々なステイクホルダー価値を高め、長期的な株主価値に結びつくという企業価値経営を実現することが肝要である。」

さらに、「日本再興戦略改訂 2014」においても、日本企業の「稼ぐ力」、すなわち中長期的な収益性・生産性を高め、その果実を広く国民（家計）に均霑させるために、グローバル水準の ROE の達成等が求められると記述されている⁶。

「まずは、コーポレートガバナンスの強化により、経営者のマインドを変革し、グローバル水準の ROE の達成等を一つの目安に、グローバル競争に打ち勝つ攻めの経営判断を後押しする仕組みを強化していくことが重要である。」

ROE の重要性は否定されるべくもないが、以下に指摘される問題点のあることを承知したうえで使用することが肝要であろう。

1. GAAP に従って計算される損益と資産・負債に基づいているため、いわゆる会計的裁量行動の影響を受けやすい。キャッシュや経済的実体に影響を与える行動も含めて、会計数値に変更を加えることが可能である。
2. 分子の当期純利益は営業（事業）活動と非営業（事業）活動による結果が区分されずに集計された値を示しており、企業の継続的・持続的な成果を理解することを難しくしている。
3. 当期純利益は自己資本と負債を利用して調達した資産の運用によってあげられたもので

あるが、自己資本のコストは損益計算の費用に含まれていないし、自己資本のすべてが時価評価されてはいない。

4. $ROE = ROA \times \text{財務レバレッジ}$ の式が示すように、ROA が市場利子率を上回っている場合、財務レバレッジを高めれば ROE が高くなるため、リスクを考慮せずに経営業績の指標として ROE を用いることには注意を要する。

こうした問題点が指摘されながらも、ROE を重視する経営が推奨されるのはなぜであろうか。それは、損益計算の過程においてステイクホルダーの価値を部分的にはあるが考慮しており、株主の立場から経営成績を表すのに適した指標であると理解されているからであろう。さらに、以下の算定式が示すように、ROE の分子である当期純利益はフリーキャッシュフローを構成する主要な要素であり、キャッシュフロー経営との結びつきが強いということもあろう。

$$\begin{aligned} \text{営業キャッシュフロー} = & \text{当期純利益} + \text{減価償却費} + (-) \text{売上債権・棚卸資産の減少(増加)} \\ & + (-) \text{仕入債務の増加(減少)} \end{aligned} \quad (2)$$

$$\text{営業フリーキャッシュフロー} = \text{営業キャッシュフロー} - \text{設備投資額} \quad (3)$$

以上の考察から、ROE は、伝統的に経営目的として掲げられ、株式市場での注目度も高く、経営者および企業の業績評価として注視される数値であることを認めざるを得ない。

それでは、ROE を管理会計において指針として主眼となる経営指標であると考えて良いのだろうか。まず第 1 に、ROE を企業価値向上の程度を測る最重要の経営指標とみなす考え方は、企業価値の中核に株主価値を位置付けていることを意味している。企業価値が株主価値と負債価値から構成されるとする考え方は、欧米の文献に多くみられる。これは、資本の提供者のサイドから企業価値を捉えた考え方である。そこでは、株主はリスクを負って企業に資金を提供しており、経営者は株主から経営の責任を付託されているのであるから、企業の主権者は株主であるとする。ミルトン・フリードマンは、会社に社会的責任があるとすれば、唯一それは利益を最大化することであるとし、経営者の役割は、できるだけ多くの利益を上げ、その利益はリスクを負って貴重な資金を投じてくれた株主に配当という形で還元することにある、と主張する⁷⁾。

フリードマンに同調する見解は、欧米の文献によく見られるところである。たとえば、日本においても EVA の普及を目指したスチュワート (1998) は、次のように述べている。

「日本の内外の多くの人々が、日本企業や、幅広い利害関係者の広範なグループ（例：従業員、消費者、供給者、債権者、株主など）を伝統的にもつ、日本の独自のコーポレートガバナンス・システムに対する、EVA（および株主価値の増大への集中）の適応性について疑問を投げかけてきた。実は、EVA のフレームワークは非常によく日本のシステムを補完するのである。私たちのフレームワークが提示するのは、株主、すなわち列の最後に残った利害関係者のニーズを満たすことを目指すことによって、その過程で経営陣はすべての利害関係者の価値を最大化できるであろう。」(p. 4)

同様の考えは、マッキンゼー・アンド・カンパニー (2006) にも記されている⁸⁾。しかし、経営者が株主価値を最大化すれば、その他の利害関係者の価値も同時に最大化される、とする上述の主張が妥当であるためには、以下の前提条件が成立しなければならない。すなわち、利害関係者は自らの経済的価値の最大化を求め、自由に行動することが可能であり、彼らの活動に係わる市場は完全であり効率的である、という前提条件である。しかし、その他の利害関係者が係わる市場は株主が係わる資本市場に比べれば完全性の程度は低く、利害関係者が契約を

取り交わす状況はあらゆる可能性を考慮に入れて作成されるような完備性を有するようにはなっていないのである。換言するならば、その他の利害関係者は株主ほど経済性の原理に基づいて行動しているわけではないし、行動の制約を受けていることが実態なのではないだろうか。

しかし、欧米の中でも、株主価値のみを考える立場から企業の社会的責任の重要性とその意義を考えて、上述の定義に修正を加える論者もいる。Porter and Kramer (2011) は株主価値と社会的価値との共有価値 (shared value) を企業の価値とし、その創造に努めるよう問題提起している⁹。

3. 2 従業員重視の考え方

資本の提供者ではなく、企業価値を実際に創造する活動に携わる企業の内部者（ヒト）こそ主権者であるとする伊丹（1978）の唱える「人本主義」は、株主主権型経営の対極に位置付けられる。働く従業員が企業の主権者であるべきだとする当初の考えは、バブル経済崩壊後に「デジタル人本主義」へと進化を遂げている。

「自分が主権者の一人だと思えばこそ、たんにそれぞれの年にもらう給料のもらい分を超えて、企業活動にエネルギーを注ぐことになる。あるいは、働く人々はその企業の競争力の源泉をつくっている人々である。彼らの知恵やエネルギーが技術の違い、サービスの違いをもたらし、それが競争力となっている。株主には競争力の形成への直接的な貢献はない。だから、競争力の源泉になっている「働く人々」が企業の主権をメインにもつのが適切なのである。」（伊丹 2000, p. 75）

従業員が主であり、株主は副である、という形の企業経営がもっとも企業の長期的な発展に繋がりやすいという従業員主権経営の考えの下での資本効率重視を目指すことは、株主のためでもあり、しかも働いている人々の長期的将来のためでもある、と考えれば、伊丹（2000）に共感する日本の経営者は多いのではないだろうか¹⁰。

内部者を重視する経営の道を歩むとしても、市場のメカニズムが機能しにくい人間の世界には、資本市場が経営者を規律付けると同様な役割を担うシステムの導入が不可欠となる。人から甘えやしがらみを取り去ることができないとすると、人本主義は機能不全を起こす危険を包含しているといわざるを得ない。伊丹（2000）はこれを人本主義のオーバーランといい、それを避けるために、以下の三つのことを提案している¹¹。

- ① 経済合理性を判断の基準にする。企業が経済体である以上きわめて大切である。経済合理性を最終的には求める姿勢を弱めては成らない。
- ② 経済合理性が多くの人に明らかになるように、業績などをきちんと計りかつ知らせる管理会計システムが重要である。
- ③ 個性を発揮できるようにする。ヒトのしがらみとおもんばかりに個人がつぶされてはならない。

管理会計は内部者の行動と投資家から提供される資金を効果的に活かすことを目指すものであり、その重要性は伊丹（2000）が指摘するとおりである。それでは、内部者は何を目的に活動するのであろうか。内部者は自己の報酬や名誉そしてやりがいとを求めるとしても、それらが達成されるのは、内部者が係わる顧客や取引先の価値を高めることによってではないだろうか。それは、自らが属する組織の持続的な成長無くして実現することはなく、顧客や取引先がもたらしてくれるものが収益という価値の主たる源泉だからである。もちろん、ここでいう顧客は職位によって異なっていく。スタッフの職に就いているものは、ラインの職にある内部者が

顧客となる。以上の考え方をまとめると、経営の目的は、外部の顧客（取引先）の価値と内部者の価値を高めることであるということになる。経営の主体は内部者であるヒトであり、そのヒトが働き掛ける客体は顧客（取引先・内部者）と考えるのである。換言するならば、株主価値と負債価値はそうした活動の結果として創造されていくと捉えるのである。

資本の提供者として同一人（企業）が株式を所有して融資をするということがあっても、概念的に株式の所有者と有利子負債の資金提供者とは区別される。両者は共に経済合理性をその行動基準にしているとみなすことにさほどの無理はなく、経済的な価値評価の理論が提供されていることもあって、株主価値と負債価値を計算してその合計を企業価値とする考え方は広く受け入れられている。

それに対して、企業の内部者と外部者を区分して両者の価値を測定することはきわめて困難である。その第1は、区分することに伴うものである。内部者の中には外部者に直接対応する者よりもその機会がない者の方が多いかもしれない。つまり、組織内では多くの内部者が他の内部者を顧客として活動するなどの複雑な関係にあるからである。第2は定量的な測定に伴うものである。顧客満足度を測定する方法はいくつか提供されているが、それらは未だ不完全な画像の水準にとどまっている。売上高をその代理変数として使う方策は、最終的な買い手という顧客について当てはまるかもしれない。しかし、材料や部品の供給を受ける顧客（取引先）に関しては、当該企業にとってそれは仕入高ということになる。売上高は収益となり、仕入高は費用となるから、ともに大きくすることとその差である利益を大きくすることとのバランスをとらなければならない。第3は定性的な評価に頼らざるを得ないことの問題である。その場合、内部者と外部者の価値が増加したのか減少したのか、増減の原因は何か、といったことを評価することが容易ではなくなる。こうした領域における管理会計の外延の充実と内包の深化には、挑戦すべきいくつかの課題がある。

4. 事業価値の創造

4. 1 事業価値創造の管理会計

ここまで企業価値について2つの視点を提示してきたが、どちらかを選択しなければならないという二者択一の問題ではないはずである。企業が継続して発展していくためには、2つの視点が共存して存在する中でバランスを取っていく経営が望まれるのではないだろうか。もちろん、これら2つの視点にとどまらず、環境の視点の重要性を主張し、利害関係者を広く考慮すべきであるとの主張もあろう。

複数の視点を取り入れた経営において視点間にコンフリクトが存在する場合には、バランスをとることが必要になる。もしも企業価値について創造する主体である内部者の価値を中核にするならば、株主価値は期待されたように創造されない可能性がある。それを回避するための条件を経営者に課すことが考えられる。その条件は、株主価値と負債価値で定義される企業価値が毀損されないことを保証するものになろう。

株主価値の向上を目指していることを謳う経営者が掲げる経営指標の筆頭は ROE かもしれない。経営者が ROE を重視する理由の一つに、株式市場における多くの投資家が ROE に着目することがある¹²。ROE を高めることを経営の目的とし、数値目標を掲げることは良いとして

も、その数値目標を達成するための管理会計としては、どのようにすれば事業活動の担い手達の理解を得て直面する意思決定を支援し、業績管理を実践するための情報を提供することが可能になるのだろうか。ROE の分子となる当期純利益については、そのすべては事業部門にとって管理可能でない。全社的な財務活動の影響を受けるばかりでなく、例外的な特別損益項目を加減して計算されるため、事業活動の成果とはみなしにくい。また、ROE の分母となる自己資本も同様に、事業部門にとって管理可能でないことが一般的である。すなわち、過去の活動の結果が含まれ、配当政策に左右され、経済の影響を受ける。事業価値の創造に資する管理会計にとって ROE はどのような意味があるかが問われねばならない。

事業価値の向上のための管理会計には、資本コストを取り入れた経営指標をそのシステムに導入することが肝要であることに異論は無かろう。EVA あるいは経済(的)利益の計算においてと同様に、前述のエクイティ・スプレッドも資本コストを取り入れたものである。しかし、ROE はあくまでも株主価値の評価に係わる指標にとどまり、事業活動の指針となる指標にはなりにくい。ROE はあまりにもさまざまな要因の影響を受けるために、純粋に事業活動の成果を測る指標にはならず、したがって、企業価値向上を支援する管理会計の目標とする経営指標にはふさわしくないであろう。

管理会計にとっては、事業価値の評価と創造が第一義的に重要である。株主権型の企業経営の立場に立つとしても、企業価値は事業価値から構成されると考えれば、事業価値の向上のための管理会計のシステムを導入することになるからである。

4. 2 ROE から ROIC へ

事業価値創造のための管理会計のシステムを導入するために取り組む第一歩は、事業価値評価システムの構築である。事業価値は、株主価値を求めるのと同様に、DCF 法や経済的利益法等を使用して計算することができる¹³⁾。株主価値にとって ROE が主要な財務指標であるのと対照に、事業価値評価にとっては ROIC (Return on Invested Capital: 投下資本税引後営業利益率) が主軸となっている。ここで、ROIC は以下のように定義される。

$$ROIC = \frac{NOPLAT}{IC} \quad (4)$$

上式の分子である NOPLAT (Net Operating Profit Less Adjusted Tax: 税引後純営業利益) は、財務に係わる収益と費用は無かったものとして算定される税引後営業利益である¹⁴⁾。換言するならば、NOPLAT は事業部門における税引後の当期純利益に財務活動に係わる税効果分を足し戻した金額に等しくなり、純粋に事業活動が生み出す価値を評価するための利益なのである。換言するならば、NOPLAT は、本来の事業活動の成果を測定・評価するために、非事業活動とみなされる財務活動を切り離して算定される利益なのである。分母の IC (Invested Capital: 投下資本) はその NOPLAT を生み出すための事業活動に投下された資本である。資本の供給という側面からみて、有利子負債 D と自己資本 E の合計として計算されることもある。

前述されたように、ROE ではなく ROIC が管理会計において主眼となる経営指標であらねばならないのは、それが事業価値を創造する経営活動の指針となるからである。第 1 の理由は、ROE の分子と分母には事業活動に直接かかわる内部者にとって管理可能でない要素がかなり含まれているのに対し、ROIC については、数値のほとんどが事業部門にとって管理可能と

なるのである。つまり、事業部門に権限が委譲されて投資センターとなれば、事業部門ごとに NOPLAT を計算することは可能であり、IC は自らが意思決定した事業活動に使われる有形固定資産と運転資本から構成されるからである。

この ROIC を使って事業価値が創造されるための条件は、以下の通りとなる。

$$ROIC - WACC > 0 \quad (5)$$

ここで、WACC (Weighted Average of Cost of Capital : 加重平均資本コスト) は資本の提供側からみた有利子負債と自己資本のそれぞれのコストを加重平均して求めた機会原価である。つまり、有利子負債の提供者の期待収益率と株主資本の提供者の期待収益率の加重平均である。WACC は事業活動がどこで行われるかといった地域を考慮して、全社的に決められる場合には、事業部門にとっては与えられたものとなる。もちろん、事業活動を行うには財務などの非事業活動を伴うことが一般的である。しかし、そもそも企業は事業価値を高めるために存続しており、両者を比較すれば圧倒的に事業価値が大きく、事業価値は継続して向上させねば持続的な成長は望むべくもないのであるから、事業価値の評価は切り離されて行われる必要がある。

ROIC が管理会計における経営指標となるのは、図 3 に示されたようにツリー展開することによって各部門における諸活動の KPI (Key Performance Index) に分解して利用することができるという有用性が高いからでもある。つまり、関連部門それぞれの KPI を目標として活動を行えば、結果として ROIC を高めることになる、という因果連鎖を組み入れることを可能にしている。図 3 において、売上原価と販売費および一般管理費は人件費を含まない値としている。また、ここでの ROIC はのれんを含まない。買収プレミアムを考慮してのれんを含む ROIC を計算することは可能であるし、右端の財務比率をさらに分解することも可能である。

ROIC を推奨するもう一つの重要な理由は、それが ROE の目標と整合しており、株主価値向上に資する経営指標に他ならないからである。そして、そのことは ROE を投資家が重視し、経営者が ROIC を経営目標とすることを支持する根拠にもなり得る。このことは、ROE と ROIC がどのように関係付けられるかを明らかにすれば明解となる。そこで、以下のことを仮定しよう。まず、投下資本である IC は、有利子負債 (D) に自己資本 (E) を加えた金額とみなすことにする。すなわち $IC = D + E$ と表される。単一の事業部門のみから成る企業であれば、D と E を明快に定めることができる。複数の事業部門から成る企業の場合には、各部門に共通する何らかの基準に基づいて、企業全体の D と E を各部門に割り当てることによって、事業部門の D と E が計算されることとする。

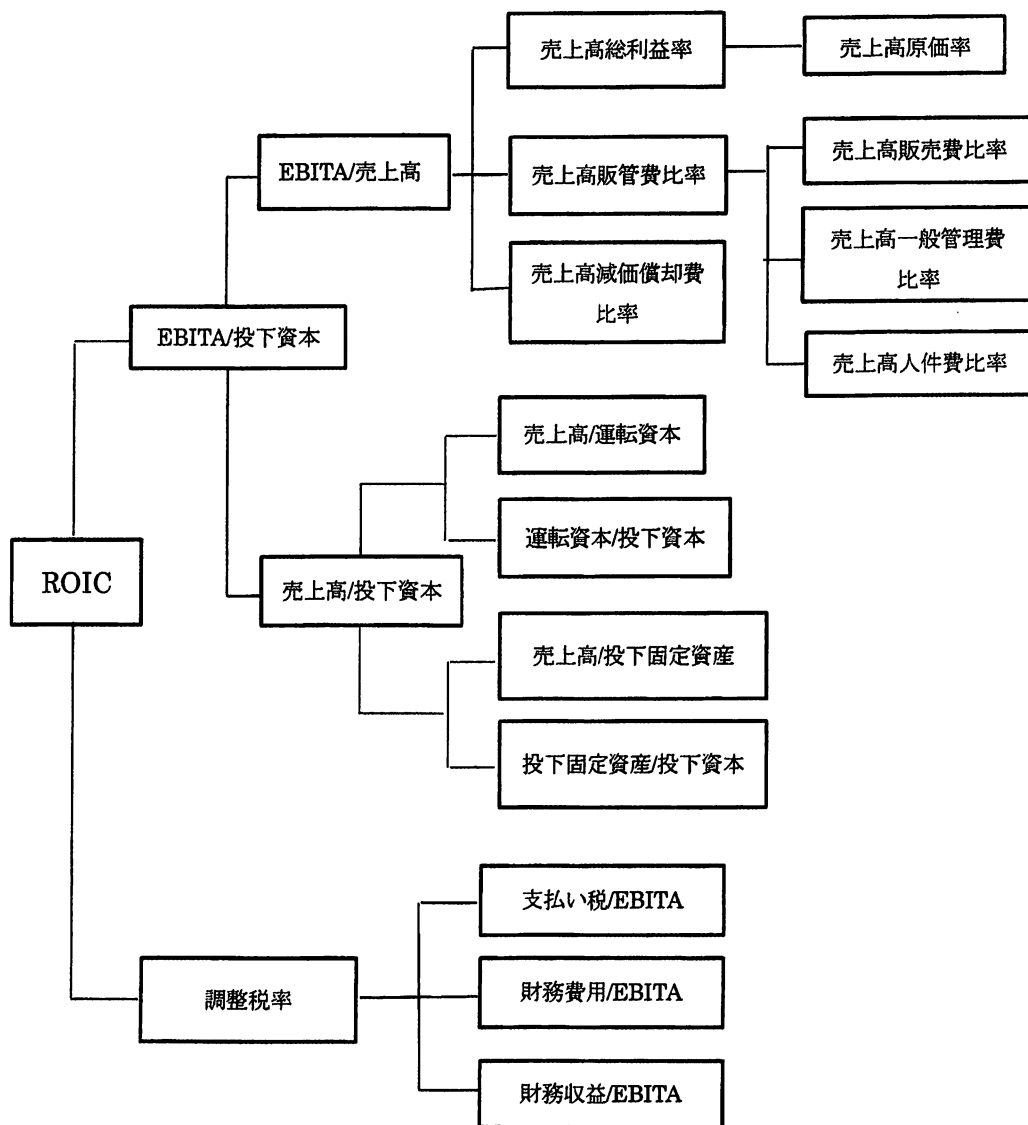
以上のことを仮定すると、以下の式が成立する¹⁵。

$$ROE = ROIC + \{ROIC - r_e(1 - tax)\} \times \left(\frac{D}{E}\right) \quad (6)$$

ここで、 tax = 税率、 r_e = 有利子負債利率、 D = 有利子負債、 E = 自己資本である。

上式から明らかなように、事業部門が ROIC を高める行動を選択して実行することによって、ROE も高くなるのである。また、ROIC が税引後有利子負債利率よりも大きければ、レバレッジを効かせることが ROE を高めることに貢献することもわかる。事業部門が独立した事業会社であれば、資本構成を自律的に決定することが可能であるが、最適な資本構成を求める問題の解決には、ROE を高めるための資金調達と関連させながらも、資本市場の情勢を考慮して自己資本と負債の資本コストを引き下げることにも主眼が置かれるであろう。

図3 ROICの展開ツリー



5. 結語

近年,我が国の経営者の多くが企業価値の向上を経営目的として明示的に掲げるようになり,その中には株主価値の創造をその中心に捉えていると解釈されるケースもみられるようになってきた。管理会計は組織の経営管理者と従業員の意思決定と業績管理に資することがその役割であると認識するならば,企業価値の向上という経営目的に貢献することが期待されていると

解される。

しかし、経営に係わる多くの研究について言えるように、管理会計研究においても研究と実践が時として乖離してしまうことはやむを得ないことなのかもしれない。理論研究の価値は否定されるべきではないが、管理会計という領域の性格からして、その研究では常に実践との係わりは意識されるべきではないだろうか。そして、近年多彩な方法で成果を上げている実証研究は、まさに理論と実践との乖離を狭めていく役割が期待されている。こうした研究領域の密接なリンケージが管理会計の外延の拡充と内包の深化を進めていくのであろう。

本論文では、管理会計における新展開としてその外延の拡充と内包の深化の一端を探究することを試みた。つまり、管理会計の目的と解される企業価値の向上に資するための要件として欠かせない企業価値概念について考察し、企業価値創造のために管理会計が採用すべき主要な経営指標は何かについて討究した。外延の拡充という試みからは、ファイナンス、経営学、社会学、そして心理学といった隣接諸科学との協働という世界が見えてきた。併せて、こうした進化を遂げつつある管理会計を説明し予測する研究方法について考察し、その課題について探究した。

注

- 1 Krishnan (2015) では、管理会計の理論と方法論について他の領域のそれらから識別する境界に関する論議を繰り返すことの無意味さを指摘する。しかし、管理会計は、組織目的を達成するための経営意思決定に役立つ財務的および非財務的情報を提供すること、そして希少な資源の効率的そして効率的な使用を確実にすることによって企業価値を向上させることを目的とすると考えている。そして、Krishnan (2015) は、管理会計研究には経営の意思決定者が提供する情報を市場の参加者がいかに利用するかの研究が含まれるとして、Bloomfield (2015) の「管理会計が財務会計を自らの部分領域として包含する」との考えに共鳴している。
- 2 Bromwich and Scapens (2016) Fig. 3 より作成した。
- 3 <http://www.jpx.co.jp/equities/listed/co/award/index.html>
- 4 2017 年 1 月 30 日付のニュースリリースに「このたびの受賞は、当社グループが投下資本コストを考慮した「真の利益」を表す EVA®を継続的に増加させていくことが企業価値の増大に繋がり、株主だけでなく全てのステークホルダーの長期的利益とも合致するものと考えてきた企業価値向上経営が評価されたものと認識しております。」と掲載している。
http://www.kao.com/jp/corp_news/2017/20170130_001.html
- 5 <http://www.meti.go.jp/press/2014/08/20140806002/20140806002-2.pdf> (p.13)
- 6 <http://www.kantei.go.jp/jp/singi/keizaisaisei/pdf/honbun2JP.pdf> (p. 4)
- 7 フリードマン (1980) およびフリードマン (2008) を参照されたい。
- 8 マッキンゼー・アンド・カンパニー (2006) では、「米国および英国では、株主は企業の所有者であり、取締役は株主により選出された株主の代理人である。そこで、企業の目的は株主価値の最大化にある。・・・株主価値の創造が他のステイクホルダーの利益を損ね

ることではない。」と書かれている。

- 9 Porter and Kramer (2011) pp. 62-77.
- 10 ヒトを重視するという意味で同様の見解は、次の記す岩井（2005）にも見られる。「ポスト産業資本主義の時代とは、まさに意識的な違いからしか利益が生まれない時代であるということから、優れた個人の力がものをいう時代であると同時に、優れた組織の力がものをいう時代でもある。・・・日本型の会社は、株主の利益には必ずしも縛られずに、組織のなかで複数の個人がおたがいの知識や能力を組み合わせることを促す、さまざまな仕組みを考案してきた。おカネよりもヒト、おカネよりも組織を重視するという伝統を築き上げてきた。おカネの支配力が大幅に低下していくポスト産業資本主義時代にむけて、もし日本型の会社が何らかの歴史的な連続性をもつことができるとしたら、まさにそれは、この伝統を通してであるはずである。」（pp. 82-83）
- 11 伊丹（2000）pp. 359-361を参照している。
- 12 ROE が 8%を超えると株価が上がることを示す研究を、以下のサイトに提示されている。
http://www.nli-research.co.jp/files/topics/42376_ext_18_0.pdf?site=nli
- 13 計算法については、マッキンゼー（2016）を参照されたい。
- 14 MaKinsey（2015）定義に従ってその用語を使用している。Cruise（2012）では経済的利益と ROIC を関連付けた考察がみられる。
- 15 （6）式は、以下のように証明される。

$$\begin{aligned}
 ROE &= \frac{NI}{E} + \frac{NFE(1-tax)}{E} - \frac{NFE(1-tax)}{E} = \left\{ \frac{NI + NFE(1-tax)}{D+E} \right\} \times \left(\frac{D+E}{E} \right) - \frac{NFE(1-tax)}{E} \\
 &= \left\{ \frac{NI + NFE(1-tax)}{D+E} \right\} \times \left(1 + \frac{D}{E} \right) - \frac{NFE(1-tax)}{E} \\
 &= \frac{NI + NFE(1-tax)}{D+E} + \left\{ \frac{NI + NFE(1-tax)}{D+E} - \frac{NFE(1-tax)}{D} \right\} \times \left(\frac{D}{E} \right) \\
 &= ROIC + \{ROIC - r_e(1-tax)\} \times \left(\frac{D}{E} \right)
 \end{aligned}$$

ここで、純財務費用（NFE）は支払利息などの財務費用から受取利息などの財務収益を引いて計算される。

参考文献

- Bloomfield, R. J. 2015. Rethinking managerial reporting. *Journal of Management Accounting Research* 27 (1): 139-150.
- Bromwich, M. and R. W. Scapens,. 2016. Management Accounting Research: 25 years on. *Management Accounting Research* (31): 1-9.
- Cruise, Bill. 2012. Economic Profitability and the Valuation of the Firm. *Journal of Portfolio Management*. 39 (1): 122-135.

- Damodaran, Aswath. 2012 *Investment Valuation: Tools and Techniques for Determining the Value of Any Asset*, Third Edition. John Wiley & Sons.
- フリードマン, ミルトン. 1980 著. 西山千明 訳『選択の自由—自立社会への挑戦』日本経済新聞出版社. Friedman, Milton. 1980. *Friedman Free to Choose: A Personal Statement*. Penguin Books.
- フリードマン, ミルトン. 2008 著, 村井章子 訳『資本主義と自由』日経 BP 社. Friedman, Milton. 1982. *Capitalism and Freedom*. University of Chicago Press.
- 伊丹敬之. 1987. 『人本主義企業』筑摩書房.
- 伊丹敬之. 2000. 『経営の未来を見誤るな—デジタル人本主義への道—』日本経済新聞出版社.
- 岩井克人. 2005. 『会社はだれのものか』平凡社.
- Krishnan, Ranjani. 2015. Management Accountant—What Ails Thee?. *Journal of Management Accounting Research* 27(1): 177-191.
- マッキンゼー・アンド・カンパニー他. 2006. 『企業価値評価 第4版 上』ダイヤモンド社.
- McKinsey & Company, et. al. 2015. *Valuation: Measuring and Managing the Value of Company*, Sixth Edition. John Wiley & Sons. マッキンゼー・アンド・カンパニー他. 2016. 『企業価値評価 第6版 上』ダイヤモンド社.
- Mittendorf, Brian. 2015. Management Accounting Research: Knowledge Base, Themes, and Future Directions. *Journal of Management Accounting* 27(1): 121-122.
- 大西 淳 『コーポレート・ファイナンス理論と管理会計—VBM の新たな展開—』京都大学学術出版会, 2009 年.
- Porter, M. E. and M.R. Kramer. 2011. “Creating Shared Value,” *Harvard Business Review* 89(1-2) : 62-77.
- Shields, M. D. 2015. Established management accounting knowledge. *Journal of Management Accounting Research* 27 (1): 123-132.
- Sprinkle, G., and M. Williamson. 2007. Experimental research in managerial accounting. In *Handbook of Management Accounting Research*, Volume 1, edited by Chapman, C., A. Hopwood, and M. Shields. Elsevier.
- スチュアート, G. B. 1998 著. 日興リサーチセンター, 河田 剛, 長掛良介, 須藤亜里 訳『EVA 創造の経営』東洋経済新報社. Stewart, G. B. 1991. *The Quest for Value: The EVA™ Management Guide*. Harper Business.

論 壇

サービス組織におけるマネジメント・コントロールの新展開

青木章通

<論壇要旨>

高コンタクト型のサービス組織のマネジメント・コントロールにかかわる課題は、顧客とコンタクトを行うフロントラインの従業員の行動を、組織にとって望ましい方向に導くことである。サービス・エンカウンター(顧客とサービス提供者との遭遇)の質を向上させ、サービス・プロフィット・チェーンで描かれている因果連鎖を有効に機能させるためには、アンソニーのフレームワークでは不十分であり、マネジメント・コントロール・システムをパッケージとしてとらえるアプローチを採用すべきである。また、サービス・ドミナント・ロジックで前提となっている価値共創を実現する行動を支援するためには、マネジメント・コントロール・システムの構成要素のうち、文化によるコントロールに着目すべきである。そのとき、マネジメント・コントロールが働きかける対象は顧客を含むように拡張される可能性がある。

<キーワード>

マネジメント・コントロール, サービス組織, サービス・エンカウンター, サービス・プロフィット・チェーン, サービス・ドミナント・ロジック

The New Direction of Management Control Theory in Service Organizations

Akimichi Aoki

Abstract

An important issue of management control systems in high-contact service organizations is to guide employee's behavior working in the front-line position in a desirable direction for the organization. To address challenges found in articles concerning 'service encounter' and 'service profit chain', service organizations should adopt 'MCS as a package' approach. Additionally, to realize value co-creation with customers, service organizations should revise management control systems to emphasize on cultural controls and include customers as a part of object of management control.

Keywords

Management Control, Service Organization, Service Encounter, Service Profit Chain, Service Dominant Logic

1. はじめに

マネジメント・コントロールは管理会計の中核的存在であるが、そのフレームワークや適用範囲は、他分野の知見や新たに開発された経営手法などを取り入れながら変化してきた¹。近年では、マネジメント・コントロールのフレームワークは以前よりも拡張され、パッケージとしてマネジメント・コントロール・システム(Management Control Systems; 以下 MCS と表記する)を提示する試みもなされている(Malmi and Brown, 2008; Merchant and Van der Stede, 2007 など)。しかし、フレームワークの拡張により経営管理上の課題をより適切に取り扱えるようになったかについては、業態や目的ごとに個別に検討する必要がある。

本稿で検討対象とするのは、対人的なサービス組織である。対人的なサービス組織においては、フロントラインで働く従業員と顧客とのコンタクト(接触)が発生する。そのような環境において、質の高いサービスを生み出し続けることを支援するために、MCS が果たす役割について検討する。本稿の論点は、2 つある。第 1 に、対人的なサービス組織における MCS として、アンソニーのフレームワークを用いることが適切であるのか、あるいは拡張されたパッケージとしての MCS を用いるべきであるかを考察する。第 2 に、従業員と顧客とがサービスを共創する場において、これまでの MCS は変容するかを考察する。

「おもてなし」という言葉に代表されるように、わが国のサービス、とりわけ対人的なサービスの質は高いと一般的に考えられている。しかし、サービス提供者の個人の資質と自己犠牲に依存しては、将来に渡って高いサービスの質を維持することは困難である。質の高いサービス提供活動を維持するためには、サービスが持つ固有の特性を考慮に入れた経営管理の仕組み、その仕組みの運用を支援する MCS の構築が不可欠である。本稿では、サービス固有の特性について考察するために、サービス・マネジメントという分野における知見を利用する。

また、近年、サービス・マネジメントにおいてサービス・ドミナント・ロジックという理論が提唱されている。サービス・ドミナント・ロジックは、顧客とサービス提供者とが価値を共同で創造する価値共創を前提としている。この価値共創という環境において、質の高いサービスの提供を促すための MCS は、どのように設計されるべきであろうか。

本稿の流れは以下の通りである。第 2 節では、対人的サービス組織における経営管理上の課題を明らかにする。とりわけ、本稿ではサービス・エンカウンター²の管理の重要性、サービス・プロフィット・チェーン³を機能させるための条件に着目する。第 3 節では、アンソニーのフレームワークと拡張された MCS との違いについて整理し、対人的なサービス組織においていずれが有効に機能するかを考察する。第 4 節では、サービス・ドミナント・ロジックとそのマネジメント・コントロール上の含意について考察する。第 5 節では、議論をまとめる。

2. 対人的サービス組織の経営管理上の課題

2.1 対人的サービス組織の特徴

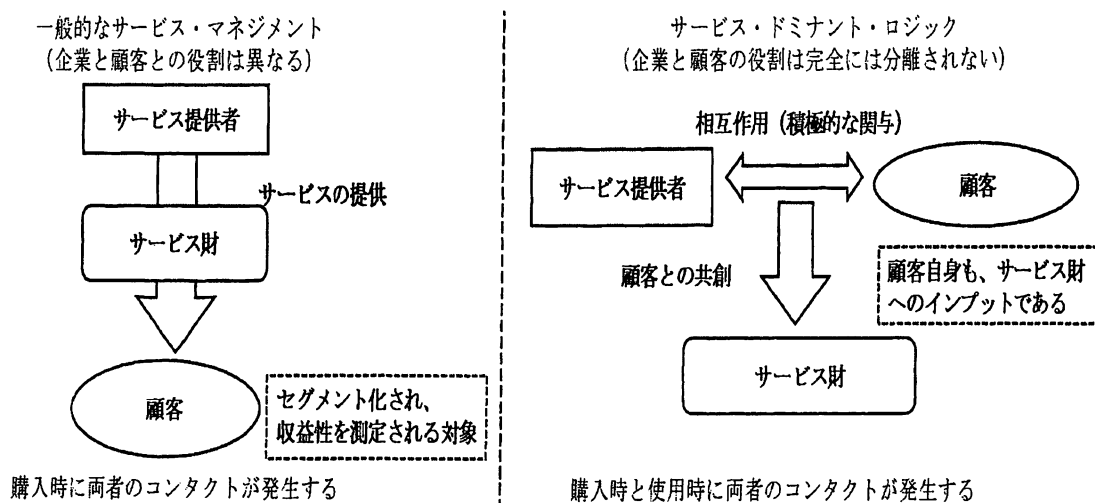
本節では、サービス・マネジメントという分野の文献を参照し、対人的サービス組織の特徴と経営管理上の課題を明らかにする。サービス・マネジメントは、サービスは有形のモノとは

異なる固有の特性を有するという前提に立脚したうえで、マーケティング・マネジメント、オペレーション・マネジメント、人的資源マネジメントという3つの基本職能について、連携を取りながら同時進行的に統合管理する組織能力の構築を目指す研究領域である(藤川, 2010:148)。サービスが固有に有する特性には様々なものがある。しかし、MCS との関連に限定すれば、その多くはサービス提供プロセスに顧客が関与することで生じるコンタクトの問題に集約可能である。顧客とサービス提供者とのコンタクトは後述する経営管理上の課題を生み出すと同時に、顧客情報の収集という観点からは大きな機会も提供する。したがって、サービス組織は顧客とのコンタクトというフェーズに着目し、質の高いサービスを提供し、顧客情報の収集を促す経営管理の仕組みおよびそれを支援する MCS を構築する必要がある。

図1は、サービス提供プロセスにおけるサービス提供者と顧客との関係性について、2つの方向性があることを示している。第1の方向性は、サービス提供者が顧客に対して質の高いサービスを提供することを目指すものである。一般的なサービス・マネジメントの文献は、この前提に基づいている。このとき、企業と顧客は異なる役割を果たす。サービス提供者はサービス財の提供者であり、顧客はサービスを提供される立場である。サービス提供者と顧客との直接的なコンタクトは、サービスの提供時に発生する。したがって、コンタクトが生じる期間は比較的短い。サービス提供者側から見ると、顧客はセグメント化され、収益性を測定される対象となる。

第2の方向性は、サービス提供者と顧客とが共同で、質の高いサービスを創造することを目指すものである。Vargo and Lusch (2004)が提唱するサービス・ドミナント・ロジックは、この前提に基づいている。この場合、企業と顧客との役割は完全には分離されない。サービス提供者と顧客とは相互に関わり合いながら、価値の高いサービスの共創を目指す。また、顧客自身も、サービス財へのインプットという役割を果たす。両者のコンタクトの期間はサービスの購入時から使用時にまで拡張され、長期間にわたって継続する。以上のような両者の関係性の違いは、MCS の設計にも影響を及ぼすと考えられる。本稿では2節と3節で第1の方向性について考察し、4節において第2の方向性について考察する。

図1 顧客とサービス提供者の関係性における2つの方向性



出所：筆者作成

2.2 対人的サービス組織の経営管理上の問題点

サービスと有形のモノとを比較したとき、サービスには以下の2つの特性がある。(1)モノの形態は有形であるのに対して、サービスの形態は無形である、(2)有形のモノは物的資源であるのに対してサービスは活動もしくはプロセスである²。2つの特性は互いに関連し合っており、複数の経営上の課題が、2つの特性によって生じる³。

サービスは無形であり、手で触れることができない。無形のサービスは貯蔵できないため、在庫機能が働かないとされる(Chopra and Lariviere,2005:56)。在庫機能を果たさないため、サービスの生産と消費は同じ場所で、同時に行われる。これを生産と消費の同時性という。また、サービスは従業員により行われる活動の束であり、活動またはプロセスそのものが顧客に価値を提供する要素である。たとえば、Gronroos (2015:52)はサービスについて、「程度の差はあるものの目に見えない活動から成立するプロセスであり、必ずしも常にではないが、たいてい顧客とサービス従事者やサービス提供者の物的資源や製品やシステムとの間の相互作用において発生し、顧客の抱える問題へのソリューションとして提供される」と定義している。この定義から明かなように、サービスを活動ないしプロセスとしてとらえると、顧客とサービス提供者側の様々な要素(フロントラインの従業員、物的資源、製品、システム)間にコンタクト、それに伴う相互作用が生じる。本稿で検討の対象とする対人的サービス組織とは、諸要素のうち主に従業員とのコンタクトを通じてサービスを提供する組織である。

サービス提供者と顧客とのコンタクトにおいては、顧客がサービス提供者に対して抱く印象がサービスの質の評価に大きな影響を及ぼす。このとき、生産と消費の同時性のため、上位者による下位者(フロントラインの従業員)への即時的な介入および事後的な是正活動は困難である。顧客に提供するサービスを標準化し、従業員の活動を制約すれば介入および是正活動の必要性は低くなるが、顧客満足度は低下する可能性が高くなる。逆に、従業員に大きな裁量権を委ねて柔軟な個別対応を許容すれば顧客満足度が向上する可能性は高まるが、作業効率が低下して収益性が低下したり、サービスの品質のばらつきが大きくなる。質の低いサービスも生産と同時に顧客に提供されてしまうため、対人的なサービス組織においてはサービスの失敗が顕在化しやすい。サービス提供の失敗は外部失敗原価を発生させ、当該組織の収益性に負の影響を及ぼす。

コンタクトの度合いはサービス組織の性格によって差があるが、対人的なサービス組織におけるコンタクトの度合いは概ね高い。Chase and Tansik (1983:1043)はコンタクトの度合いが高いサービスを高コンタクト型のサービスと呼び、そのコントロール・システムの特徴を示している。高コンタクト型のサービス組織においては、フィードバックループの定義が困難である。また、顧客の眼前でサービスが提供されるため、失敗に対する是正活動は事後的ではなく、即時的に行う必要がある。従業員に柔軟な対応を許容すると、従業員の行動と成果との結びつきが不明確になる。そのため、Ouchi (1979)のいう官僚的なコントロール・メカニズム(組織構成員の行動そのものの管理)は機能しにくい。

2.3 サービス・エンカウンターに関連する文献からの知見

次に、サービス・エンカウンター(Service Encounter)に関連する文献を検討し、その管理のためにはどのような点が重要であるのかを検討する。サービス・エンカウンターとはコンタクトの類義語であり、サービス提供活動において発生するサービス提供者と顧客との遭遇のこ

とを指す。サービス・エンカウンターの管理の良否は、サービスおよびその組織の収益性に大きな影響を及ぼす(Normann, 1984:17)。なぜならば、サービス・エンカウンターにおいてサービスの質の評価が決定づけられ、サービス・エンカウンターを通じて従業員は顧客に関する情報を収集するからである。サービス・エンカウンターは、真実の瞬間とも呼ばれる。Gronroos (2015:81)は真実の瞬間について次のように述べている。「それはまさに機会の瞬間である。次の瞬間、その機会は失われ、その顧客は去っていく。機会の瞬間は過ぎ去ってしまったのだ。品質の問題が生じたとしても、もはや是正措置をとるには遅すぎる。」

大規模な企業は一日に数千回もこの真実の瞬間を経験しているという。Carlson(1987:9)は、組織はこの真実の瞬間に立ち会うフロントラインの従業員を支援するために存在している主張した。コンタクトという機会を通じて顧客の要望に応えるのがフロントラインの従業員の役割であり、ミドルマネジメントの役割はそれを支援することである(Carlson, 1987:95)。また、フロントラインの従業員に多くの権限を委ね、彼らが権限を思い切って行使できるような職場環境を整えることが重要であるとした(Carlson, 1987:49)。そのためには、階層的な責任体制を排除してフラットな組織構造にすべきこと、顧客にとって重要な業務にいかに努力が傾注されているかを業績評価の基準とすることを主張している。

Fitzsimmons and Fitzsimmons (2007:196)は、サービス・エンカウンターの質を向上させるためには組織文化に着目することが重要であると指摘している。組織文化とは、組織の構成員によって共有されている価値観や期待のパターンであり、組織の個人やグループの行動を強力に形成する規範を生み出すものである。経営者によって組織の価値観や期待のパターンが伝達、共有されていれば、フロントラインの従業員は自らの判断でサービスを提供することができる。

以上の文献は、フロントラインの従業員への権限委譲、組織構造の変更、組織文化の共有と伝達がサービス・エンカウンターの質を向上させることを示している。

2.4 サービス・プロフィット・チェーンに関連する文献からの知見

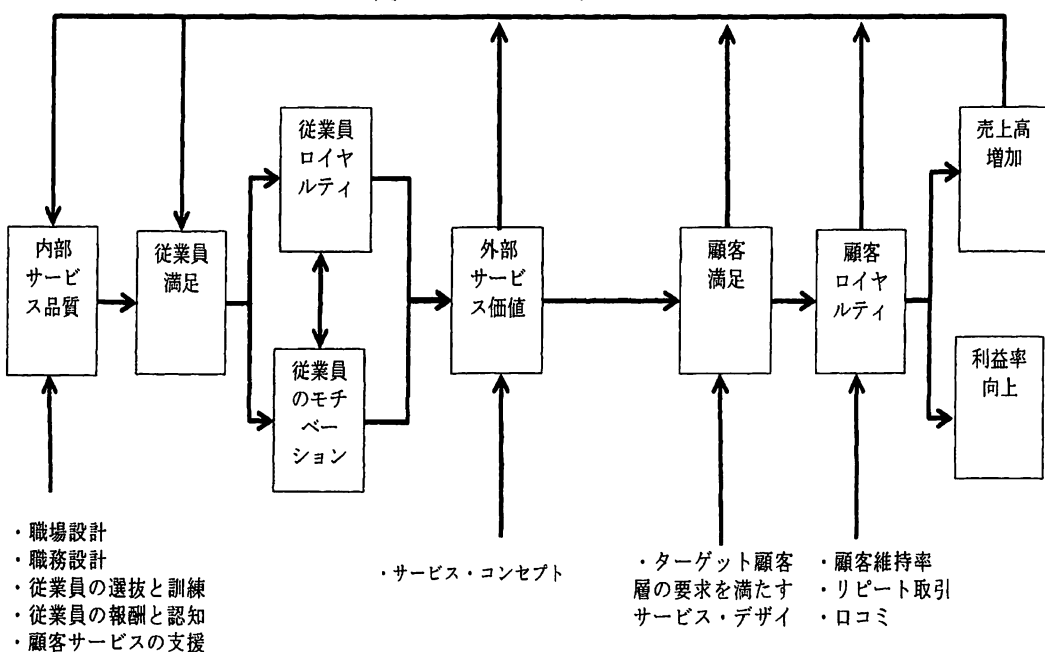
次に、サービス・エンカウンターと並んで、サービス・マネジメントにおいて広く考察されているサービス・プロフィット・チェーン(Service Profit Chain; 以下 S-PC と表記する)について考察する。Heskett et. al (1994)はサービス業において収益性を向上させる一連の因果連鎖の流れを S-PC と称してモデル化し、サービス業における独自の利益獲得プロセスを明らかにしている。図 2 から明らかなように、職務設計、従業員の選抜と訓練、報酬制度などによって形成された内部サービス品質の向上が従業員満足を生み出し、顧客満足の上昇を経て最終的に財務成果の向上を生み出す。

一見、このモデルは業種を超えた普遍的なものであり、サービス組織に限定されないように思える。しかし、サービス組織についていえば、強く動機づけられた従業員のいるサービス組織の方がサービス品質、顧客満足、顧客のロイヤルティは高かったという(Hays and Hill, 2006)。また、高コンタクトのサービス業においては、従業員のロイヤルティがサービス品質を向上させ、顧客満足および顧客ロイヤルティ、最終的には財務業績に正の影響を及ぼす関係が観察されたという(Yee et. al, 2010)。逆に、従業員と顧客との相互作用がサービスの価値にとって重要なドライバーではない業種においては、従業員のロイヤルティと組織業績との間にはむしろ負の関係が観察されたという(Silvestro and Cross, 2000)。このように、S-PC は高コンタクト型のサービス組織においてモデルの妥当性が高まることが複数の文献において提示されている。

近藤(2012:168)は S-PC の特徴として、(1)因果関係の変数の出発点を従業員満足に置いてい

ること、(2)好ましい顧客反応が、出発点である従業員満足に影響を及ぼしていること(図2 上部の矢印)をあげている。外部サービス価値は、サービス・エンカウンターを担当する従業員の行動に依存する。従業員の行動は従業員満足度の影響を強く受けるため、マネジャーは内部サービス品質の向上を通じて従業員の行動に対して間接的に働きかけることができる。また、2つ目の特徴はサティスファクション・ミラーとよばれる。フロントラインの従業員の望ましい行動により顧客満足が実現すれば、そのことが従業員の満足度を向上させるという循環的な関係を示している。以上の点から、高コンタクト型のサービス組織においては、内部サービス品質の向上を通じて従業員満足度を向上させることが、サービス・エンカウンターの一質の管理にとって重要である。

図2 S-PC のモデル



出所：Heskett et. al (1994:166)

3. 対人的なサービス組織に適合する MCS の考察

3.1 アンソニーのマネジメント・コントロールのフレームワーク

本節では、前節のサービス・マネジメントの文献の検討に基づき、対人的なサービス組織においていかなる MCS が有効に機能するかを考察する。マネジメント・コントロールの定義や範囲は様々であり、その意味するものを明確に定義づけることは困難であるが (Fisher, 1998:47), 最も広く知られている Anthony (1965) は、計画と統制というそれまでの枠組みに代えて、経営管理のプロセスを戦略的計画、マネジメント・コントロール、オペレーショナル・コントロールとに分類することを提唱した (以下、これを「アンソニーのフレームワーク」と表記する)。本稿の検討対象であるマネジメント・コントロールは、ミドルマネジメントが担当するものとされ、「組織目的の達成のために、資源を効果的かつ効率的に取得し、使用

することをマネジャーが確保するプロセス(Anthony,1965:16)」と定義されている。アンソニーのフレームワークにおいて、マネジメント・コントロールは、サイバネティック・コントロールと数値による公式的な管理をその中心に据えている⁴。その後、マネジメント・コントロールの定義及び経営管理上の位置づけは若干変化し、Anthony and Govindarajan (2007:6)では、「組織の戦略遂行のため、経営者が他の組織構成員に影響を与えようとするプロセス」と定義されている。現在では、振替価格や報酬制度なども含めて広く理解されているが、マネジメント・コントロールが戦略の遂行を目的としており、マネジメント・コントロールの対象となる主体がミドルマネジメントであることは変わっていない⁵。

また、アンソニーのフレームワークにおいては、マネジメント・コントロールの下位概念としてオペレーショナル・コントロール(近年の共著においては、タスク・コントロール)が配置されている。オペレーショナル・コントロールの対象となる主体はローママネジメントであり、「特定の業務が効果的かつ効率的に遂行されることを保証するプロセス(Anthony,1965:69)」である。経営管理階層とアンソニーのフレームワークとの関係について、櫻井(2014:14)は次のように述べている。「トップマネジメントは戦略的計画を、ミドルマネジメントはマネジメント・コントロールを、ローママネジメントはオペレーショナル・コントロールを担うものとされた。このように、管理会計の体系を経営管理階層に結び付けることで、多くの経営者の支持を得ることができたのである。」

アンソニーのフレームワークにおいて、オペレーショナル・コントロールは科学的(scientific)であり、他者との相互作用は存在しないか、存在してもローママネジメントとミドルマネジメントとの間に限定されている。したがって、下位者との相互作用は想定していない。また、どのような行動を行うべきかといった能動的な判断は、オペレーショナル・コントロールにおいては必要とされていない。なぜなら、オペレーショナル・コントロールが働きかける対象は、プログラム化された定型的な活動を行う従業員だからである。アンソニーのフレームワークはオペレーショナル・コントロールの存在を前提としており、オペレーショナル・コントロールが機能する事業環境において適合性が高いと考えられる。

以上の考察から、高コンタクト型の対人的なサービス組織においては、アンソニーのフレームワークは適合しにくいことが分かる。課題は3点ある。第1の課題は、柔軟な対応、状況によっては標準からの逸脱が必要とされるサービスの現場においては、アンソニーのフレームワークは適合しにくいことである。フロントラインの従業員が関与するサービス・エンカウンターを管理することはローママネジメントの業務であり、オペレーショナル・コントロールの領域である。しかし、高コンタクト型のサービスの提供活動においては、従業員の判断が介入する余地が大きく、かつその活動は定型的でない。したがって、オペレーショナル・コントロールによりサービス・エンカウンターの質を向上させることは困難である。第2の課題は、フロントラインの従業員の行動をコントロールするために用いられる重要な要素が内包されていないことである。サービス・エンカウンターを適切に管理するため、サービス・プロフィット・チェーンを適切に機能させるためには、従業員の組織文化や行動原理、内部サービス品質が重要な役割を果たしている。しかし、アンソニーのフレームワークでは、これらの点が十分に考慮されていない。対人的なサービス組織では、これらの幅広い要因をMCSの構成要素に含めたほうが議論の有効性が高まる。第3の課題は、高コンタクト型の組織においては階層的な責任体制からフラットな組織へ移行することが望ましいとされているが、アンソニーのフレームワークは階層型の責任体制を前提としていることである。

3.2 拡張されたパッケージとしての MCS

近年、MCS のフレームワークを拡張してパッケージとして理解する見解が有力になっている⁶。本稿ではその代表的な2つの文献を取り上げ、拡張されたパッケージとしての MCS が対人的なサービス組織に適合するかを考察する。まず Malmi and Brown (2008)についてである。彼らは MCS を複数のシステムのパッケージとして認識することを主張し⁷、マネジメント・コントロールとは「経営者が従業員をコントロールするために配備したシステム、規則、慣習、価値観、その他のマネジメント・システム(Malmi and Brown,2008:290)」と定義している。彼らの MCS の枠組みにおいても、マネジメント・コントロールが働きかける対象は組織内で働く人間である。ただし、マネジャー(上位者)から従業員(下位者)への働きかけによる行動のコントロールの有無によってマネジメント・コントロールとそれ以外のコントロール・システムとを分類しており、マネジメント・コントロールの対象となる主体はミドルマネジメントに限定されていない。ローアマネジメントによるフロントラインの従業員への働きかけもマネジメント・コントロールに含まれる。また、MCS には「マネジャーが従業員の行動や意思決定を組織の目標や戦略と確実に整合させるために利用するすべての仕組みとシステムを含む(Malmi and Brown,2008:290-291)」としており、アンソニーのフレームワークよりも広範な要素から構成されている⁸。図3は、MCS のパッケージの類型を示したものである。

Malmi and Brown(2008)の定義に従えば、アンソニーのフレームワークにおける戦略的計画やオペレーショナル・コントロールのなかにもマネジメント・コントロールに該当するものが含まれることになる。また、組織文化、行動原理、組織構造、内部サービス品質といった従業員の行動に間接的に働きかける要素も MCS に含まれる。

図3 Malmi and Brown(2008)による MCS のパッケージ

文化によるコントロール						
クラン・コントロール		価値観			象徴	
計画設定		サイバネティック・コントロール				報酬と俸給
長期経営計画	短期的 実施項目	予算管理	財務的業績 測定システム	非財務的業績 測定システム	ハイブリッドな 業績測定システム	
管理的コントロール						
ガバナンス構造		組織構造		方針と手続き		

出所：Malmi and Brown(2008:291)

対人的サービス組織の MCS という視点から見たときに注目すべき点は、文化によるコントロールと管理的コントロール(administrative control)を MCS の構成要素に含めていることである。文化によるコントロールは、Ouchi(1979)が提示したクラン・コントロール、Simons(1995)に代表される価値観によるコントロール(文献では信条システムと表記されている)、象徴によるコントロールなどが含まれる。ときに文化は組織コンテキストとして存在し、マネジャーのコントロールの範疇を超えてしまう場合もあるが(Clegg et. al, 2005)、行動を制約するために用いられるとき文化はコントロール・システムとして用いられていると主張されている。

管理的コントロールの目的は、個人の組織化(組織設計と組織構造)、行動およびその行動に責任を有している従業員の監視(ガバナンス構造)、タスクないし行動をいかに実行すべきか(あるいは実行すべきでないか)を規定する方針と手続きを通じて従業員の行動を方向付けることである(Malmi and Brown, 2008:293)。これらの内容は、アンソニーのフレームワークではほとんど議論されていない。

次に、パッケージとしてのMCSを提示するもう1つの試みとして、Merchant and Van der Stede(2007)の枠組みを確認する。彼らは戦略的コントロール(strategic control)とマネジメント・コントロールとを明確に区分したうえで、マネジメント・コントロールを「組織の戦略および計画が確実に実行されるために、または諸条件が変化したときには戦略および計画が確実に変更されるように、マネジャーが行うすべてのものを包含する(Merchant and Van der Stede, 2007, x)」と定義している。したがって、ローアマネジメントによるフロントラインの従業員への働きかけも、組織の戦略および計画の実行または適正な変更を目的としている限りにおいては、マネジメント・コントロールとみなすことができる。また、コントロールの体系として、(1)結果によるコントロール(Result controls)、(2)行動のコントロール(Action controls)、(3)人事によるコントロール(Personnel controls)、(4)文化によるコントロール(cultural controls)の4つを提示している。

結果によるコントロールは、従業員が達成した結果に対して報酬を与えるものである(Merchant and Van der Stede, 2007:23-25)。結果のコントロールは、行動の結果に対して関心をもつよう促すことを通じて、行動に対して間接的に影響を及ぼす。このようなコントロールは、自律的な責任センターを有する分権化された組織形態に適合し、組織の現場レベルに対しても適用可能である。サービス組織においても、目標利益などの財務数値や顧客満足度などの非財務数値を含め、結果によるコントロールは広く用いられている。

行動のコントロールは、従業員の行動そのものをコントロールの対象としている(Merchant and Van der Stede, 2007:67-70)。したがって、最も直接的なコントロールの形態である。行動のコントロールには、望ましくない行動の制限、従業員によるアクション・プランの事前レビュー、行動に対するアカウントビリティが含まれる。組織の下位者が行うべき行動を上位者が理解している場合には、行動のコントロールは有効に機能する。なお、Malmi and Brown(2008:294)によれば、当該行動のコントロールは、図3の管理的コントロールを構成する方針と手続きに内包されるという。

人事によるコントロールは、従業員は自らをコントロールし、自らを動機づけるものであるという前提に立脚している(Merchant and Van der Stede, 2007:74-76)。主要な手法は、従業員の選抜と配置、訓練、職務設計と必要な資源の提供である。S-PCの因果連鎖の出発点である内部サービス品質を向上させる要因の多くは、人事によるコントロールに含まれる。また、Malmi and Brown(2008:294)によれば、人事によるコントロールのうち従業員の選抜は図3の文化によるコントロール、従業員の配置は管理的コントロール、従業員の訓練は管理的コントロール(方針と手続きに関連するもの)または文化によるコントロール(組織文化の管理に関連するもの)、職務設計は文化によるコントロールまたは管理的コントロールに該当すると主張している(Malmi and Brown, 2008:295)。

文化によるコントロールは、従業員による相互監視を促すように設計される(Merchant and Van der Stede, 2007:77)。相互監視は、組織の規範、価値観から外れた従業員に対する集団的な圧力となる。ここで文化とは、共有された伝統、信念、価値観、思想、態度、行動様式に基

づいて構築され、明文化されていないものも含んでいる。文化によるコントロールは、組織のメンバー間の感情的な結びつきが強い状況において有効に機能するという。

以上、代表的な2つの文献の内容を確認した。両者のコントロール手段の類型は異なるが、含めている構成要素には共通点が多い。また、パッケージとして理解したことで、アンソニーのフレームワークよりも広範なコントロール手段を内包している。いずれのMCSのフレームワークも、マネジメントが果たすべき役割が階層内の位置づけ（トップ、ミドル、ロー）によって明確に区分されるという前提には立脚していないという特徴がある。

3.3 対人的サービス組織に適合するMCS

本稿では対人的サービス組織の経営管理上の課題に着目し、どのようなMCSのフレームワークを想定すべきか考察してきた。アンソニーのフレームワークにおいても、パッケージとしてのMCSのフレームワークにおいても、コントロールが働きかける対象は組織で働く人である。ただし、対人的サービスの大きな課題は、顧客と直接的に対峙し、臨機応変的な活動を行う必要のあるフロントラインの従業員の行動を組織にとって望ましい方向に導くことにある。上位者によるこれらの働きかけは、オペレーショナル・コントロールではなくマネジメント・コントロールの範疇で理解すべきであり、拡張されたMCSのフレームワークの方が適している。

次に、MCSの構成要素についても検討した。マネジャーはサービス・エンカウンターに参与する部下の行動に逐次介入できない。したがって、予算管理などのサイバネティック・コントロールに加えて、行動原理ないし組織の価値観を浸透させる活動を通じて従業員の行動を間接的にコントロールすることが重要になる。多くのサービス組織の現場において、クレドなどによる価値観を浸透させる試み、行動原理の落とし込みが行われているが、これらがMCSの一部として機能していることになる。対人的サービス組織においては方針と手続きによるコントロール、通常の手続きを逸脱する場合には文化によるコントロールが有効に機能する。このような文化によるコントロールないし管理的コントロールは対人的組織のMCSにおいて重要な位置を占めていることから、対人的なサービス組織のMCSを構築する場合には拡張されたフレームワークを採用すべきことになる。

また、S-PCのモデルを有効に機能させ、顧客満足の向上を通じた収益性の向上を実現するためには、内部サービス品質の向上を通じたサービスの質の向上、サティスファクション・ミラーによる好循環が求められる。これらはMalmi and Brown(2008)によれば管理的コントロール、Merchant and Van der Stede(2007)によれば人事的コントロールにより実現される。これらもMCSの重要な構成要素と考えられる。

以上の点を考慮すると、対人的なサービス組織においては、拡張されたフレームワークに基づきMCSを理解するほうが、サービス・マネジメントの分野で提示されているサービス組織の各種の課題を適切に取り扱うことができるだろう。

4. サービス・ドミナント・ロジックによる価値共創

4.1 サービス・ドミナント・ロジックの基本的な概念

近年、サービス・マネジメントの1つの潮流として、サービス・ドミナント・ロジック(Vargo

and Lusch,2004,2008; Lusch and Vargo,2014)が注目されている。サービス・ドミナント・ロジックとは「サービスを中心に据えて、「交換」と「価値創造」という事象を捉える思考方法（哲学、観点、マインドセット）およびレンズ(Vargo and Lusch,2008:9)」と定義される。サービス・ドミナント・ロジックは、有形のモノもサービスも包括的に捉えたうえで、企業と顧客との価値共創の視点から従来のサービス・マネジメントの論理を再構築している。以下では、(1)モノとサービスの包括的な視点と(2)価値共創について説明を加える。

まず、モノとサービスとの包括的な視点である。従来のサービス・マネジメントでは、サービスは活動、プロセスなどととらえられてきた。サービス・ドミナント・ロジックはサービスを「他者あるいは自身の便益のため、行動やプロセス、パフォーマンスを通じて、自らのコンピタンス（知識と技能）を活用すること(Vargo and Lusch,2004:2)」と定義し、モノとサービスを包括的に取り扱っている。このことから、この理論の適用範囲はサービスの提供には限定されない。しかし、以下で考察する価値共創を実施するためには顧客との接点を必要とするため、サービス・ドミナント・ロジックの理論体系は、高コンタクト型のサービス組織にフィットする。

次に、サービス・ドミナント・ロジックは、サービス提供者と顧客との間の価値共創が行われることを前提としている。価値共創とは、サービス提供者と顧客との相互作用や交換を通じて価値が共同で創造されることをいう。なお、顧客は価値共創への常態的な参加が前提となっており、外部化することはできない。価値共創においては顧客が価値創造プロセスの一部であり、消費者参加型の製品開発やサービス提供プロセスへの顧客の関与といった共同生産とは異なるものと理解される(村松編,2015:58)⁹。

サービス・ドミナント・ロジックは、経営資源の解釈についても独特の考えを提示している。それがオペラント資源とオペラント資源である。Lusch and Vargo (2014:15)によれば、オペラント資源とは静的なもので、価値を提供するには行為を施される必要がある資源である。多くのオペラント資源は、資産として貸借対照表に計上されている。これに対して、オペラント資源とは、価値を創造するために、他の経営資源に対して行為を施すことのできる資源である(Lusch and Vargo,2014:16)。オペラント資源の多くは無形の資源であり、その最も明確な事例は従業員のコンピタンス(知識と技能)であるという。そして、サービス・ドミナント・ロジックにおいては、顧客もまたオペラント資源として認識される。つまり、顧客は価値の消費者であると同時に、価値創造活動に能動的にかかわる主体である。顧客をオペラント資源として認識し、従業員の知識・技能と顧客の知識・技能とが結び付けられ、価値が共創される。

4.2 対人的サービス組織における価値共創プロセスと MCS

対人的なサービス組織において、価値共創はどのように行われるか。また、それは顧客に対する通常のサービスの提供とはどの点で異なるのだろうか。

対人的なサービス組織においてはサービス・エンカウンターが不可避免的に発生するため、価値共創は当該エンカウンターを通じて行うことになる。顧客とのコンタクトやそれに伴う相互作用は価値共創が生まれるための前提条件であるが、コンタクトと価値共創とは同義ではない。サービス提供後の消費プロセスにサービス組織が関与し、サービス提供者が顧客の文脈価値にポジティブな影響を及ぼしたときに価値共創が生じたとみなされる(村松編,2015:197)¹⁰。従来のサービス・マネジメントの理論に基づけば、価値共創はサービス・マネジメントにおける「同時性」の延長にあるといえる(藤川,2010:151)。サービスの購買時だけでなく購買後も長期

的に顧客との接点を保つため、従業員が能動的かつ積極的に顧客の情報収集を行う必要性は高まる。

村松編(2015:195)によれば、サービス・エンカウンターを通じて、顧客の文脈価値に影響を与える方法は、以下の3つがあるという。(1)サービス・エンカウンターにおけるサービスの質を高めることで、サービス提供と同時進行している顧客の消費プロセスに直接に影響を及ぼす、(2)サービス・エンカウンターにおけるサービスの質を高めることで、サービスが提供された後の顧客の消費プロセスに間接的に影響を及ぼす、(3)すでに持ち合わせているサービス・エンカウンターをもとにして、顧客に向けた情報発信やモノの共同関与を通じて顧客に影響を及ぼす。いずれも文脈価値を向上させるために、サービス・エンカウンターの質を上げることを起点としている。したがって、価値共創を実現するためには、サービス・エンカウンターの管理の重要性が従来よりも増すことになる。

サービス・ドミナント・ロジックが想定する価値共創という環境において、MCSの構成要素、対象は変化するだろうか。サービス・エンカウンターの重要性が増加するため、フロントラインの従業員を直接的、間接的に望ましい方向を導くためのMCSがより注目されることになる。また、消費プロセスにおける文脈価値のコントロールにまで着目すると、フロントラインの従業員に対する文化のコントロールの重要性が増大するであろう。なぜなら、従業員との長期間のコンタクトを通じて、オペラント資源である顧客がその企業の価値観、組織文化をより深く理解することによって、文脈価値は向上すると思われるからである。

また、サービス提供プロセスから顧客を切り離すことができないため、MCSが働きかける対象は、顧客を含むように拡大されることになる。顧客の行動に対しても適切に働きかけ、コントロールすることが価値共創活動の効率を向上させると同時に、顧客と直接的に関与するフロントラインの従業員の満足度を向上させることになる。S-PCのモデルに従えば、それは2つのルート(通常のルートとサティスファクション・ミラー)から企業価値の向上に貢献する。

5. おわりに

本稿では、サービス・マネジメントの知見に基づき、対人的なサービス組織におけるMCSの課題および望ましいフレームワークについて考察した。高コンタクト型のサービス組織においては、フロントラインの従業員の行動に対する働きかけが非常に重要である。サービス・エンカウンターの研究、S-PCの研究からもたらされた知見に基づき検討した結果、アンソニーのフレームワークよりもMCSをパッケージとして拡張してとらえることで、サービス・マネジメントの分野で提示されているサービス組織の各種の課題を適切に取り扱うことができることが明らかになった。

また、サービス・ドミナント・ロジックで前提としている価値共創とMCSとの関係についても検討した。価値共創を実現するためには、顧客の消費プロセスにまで渡ってサービス提供者が長期的に関わり、文脈価値の向上を実現しなければならない。フロントラインの従業員の行動に働きかけるためのマネジメント・コントロールの役割がさらに増すことになるだろう。とりわけ文化のコントロールの有用性がより注目されることになる。また、MCSが働きかける対象は顧客を含むように拡張されることを明らかにした。

本稿にはいくつかの課題も残されている。紙幅の関係から取り上げることはできなかったが、予算に代表される財務的な数値や非財務尺度によるコントロールが果たすべき役割については、対人的なサービス組織においてどのように変化するのだろうか。また、価値共創を実現するために、マネジメント・コントロールが働きかけるべき対象に組織外部の顧客を含めた場合には、マネジメント・コントロールはどのように変化するだろうか。これらの点については、さらなる検討が必要であろう。

謝辞

本稿は、明治大学で開催された日本管理会計学会 2016 年度年次全国大会統一論題の報告内容を、当日の議論を踏まえて加筆、修正したものである。座長の辻正雄先生(名古屋商科大学)をはじめ、他の報告者の先生方、および当日にご質問ご意見くださった先生方に深く御礼申し上げたい。また本稿は、文部科学省科学研究費補助金(基盤研究(C)、課題番号 15K03785)による研究成果の一部である。

注

- ¹ 多くの文献やテキストにおいて、マネジメント・コントロールは管理会計の中核的概念とされてきた。これに対して、マネジメント・コントロールと管理会計とを異なる概念とみなすことも可能である。新江(2011:73)は両者の関係を詳細に検討したうえで、管理会計を貨幣情報システムとして狭く捉える場合には、両者は必ずしも同義ではないという見解を示している。
- ² ABC(Activity-based costing: 活動基準原価計算)の前提からも明らかのように、製造業における生産活動も含めてすべての企業活動は活動の束である(小林, 1993:1645)。ただし、本稿でサービス提供活動として着目する活動は、サービス提供者と顧客との相互活動を通じて価値を創造する活動に限定している。
- ³ 詳細は青木(1999)を参照。また、同論文においては、サービスの特性間には相互関係があること、完全に無形で非定型的なサービスは存在せず、すべてのサービス財は有形部分と無形部分、定型部分と非定型部分との組み合わせである点が指摘されている。
- ⁴ アンソニーのフレームワークは、サイバネティック・コントロールをその中心に据えてはいるが、非財務情報の重要性についても触れている。また、その初版(Anthony, 1965)から行動科学などの隣接領域の研究成果が取り入れられており、サイバネティック・コントロールのみから構成されているわけではない。
- ⁵ 横田・金子(2014)はアンソニーのフレームワークに基づいてマネジメント・コントロールを考察しているが、「マネジメント・コントロールの核となる対象は、トップマネジメントから投資権限を委譲されている人々ととらえている。しかし、マネジメント・コントロールの対象は、現場に近い第一線の責任者まで広がりつつあることも事実である(横田・金子, 2014:4)」とも述べている。近い将来、マネジメント・コントロールの対象はより拡張されると思われる。
- ⁶ マネジメント・コントロールのフレームワークの拡張の背景、その意義については、新江・伊藤(2010)、伊藤(2013)において詳細に検討されている。
- ⁷ この点について、Malmi and Brown(2008:291)は「パッケージという考え方は、様々なシステムは異なる時期に異なる利害関係者集団によって導入されたという事実を強調する。それゆ

えにコントロール全体を単一のシステムとして全体論的(holistic)に定義すべきではなく、システムのパッケージとして定義すべきである」と主張している。

⁸ ただし、幅広い内容を含むことが無条件で優れているとは限らない。たとえば、櫻井(2014:25)は隣接科学や非財務情報などの補足ツールや、情報のパッケージとしての管理会計の取り込み(融合)、または統合にあたっては以下の2点に留意すべきと述べている。(1)文化などの非財務情報の管理会計への取り込みの必要性はMCSだけにとどまらない。(2)非財務情報を管理会計に統合することで得られるものと失われるものがある。たとえば、非財務情報をMCSに統合するとなると、責任会計の概念を再検討する必要が生じる。

⁹ Lusch et. al (2007)は、共同生産の例として、顧客がイケアの家具の組み立てを行うことをあげている。共同生産では、顧客がサービス提供プロセスの一部を引き受けているにすぎない。

¹⁰ 文脈価値とは、「顧客とサービス供給者との間での相互作用や共同活動を通じて互いがサービスを供給し、その顧客の消費プロセスの過程で獲得したベネフィットについて、その顧客自身によって判断される知覚価値(井上・松村編,2010:34)」である。

参考文献

- Anthony, R.N.1965. *Planning and Control Systems -A Framework for Analysis*. Harvard University. (高橋吉之助訳.1968.『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社.)
- Anthony,R.N , V.Govindarajan. 2007. *Management Control Systems*. Irwin McGraw-Hill.
- 青木章通. 1999. 「サービス業の管理会計の基本的な枠組み」 三田商学研究 42(4):133-159.
- 新江孝,伊藤克容. 2010. 「マネジメント・コントロール概念の再検討—コントロール手段の多様化を巡る問題を中心に—」 原価計算研究 34(1):150-160.
- 新江孝. 2011. 「マネジメント・コントロールと管理会計との関係性—マネジメント・コントロール概念の再検討を中心に—」 会計学研究 25:57-77.
- Carlson, J.1987. *The Moment of Truth*, Cambridge, Mass: Ballinger.
- Chase, R.B. and D, A. Tansik. 1983. The Customer Contact Model for Organization Design. *Management Science*. 29(9):1037-1050.
- Chopra, S and M.A. Lariviere. 2005. Managing Service Inventory to Improve Performance. *MIT Sloan Management Review*. 47(1):55-64.
- Clegg, S., M. Kornberger, T. Pitsis. 2005. *Managing and Organizations: An Introduction to Theory and Practice*. SAGE, London.
- Fisher, J.G. 1998. Contingency Theory, Management Control Systems and Firm Outcomes: Past Results and Future Directions. *Behavioral Research in Accounting*. 10 (Supplement):47-57.
- Fitzsimmons, J.A. and M.J. Fitzsimmons. 1997. *Service Management Operations, Strategy, and Information Technology*. Irwin/McGraw-Hill.
- 藤川佳則. 2010. 「サービス・マネジメントのフロンティア：サービス・ドミナント・ロジックの台頭」 一橋ビジネスレビュー 58(1):144-155.
- 福嶋誠宣. 2012. 「コントロール・パッケージ概念の検討」 日本管理会計学会誌 20(2):79-96.
- Gronroos, C. 2015. *Service Management and Marketing: Managing the Service Profit Logic*. John Wiley & Sons.

- Hays, J. M., Hill, A. V. 2006. Service Guarantee Strength: The Key to Service Quality. *Journal of Operations Management*. 24(6):753-764.
- Heskett, J. L., T.O, Jones, G.E. Loveman, W.E. Sasser Jr, L.A. Schlesinger.1994. Putting the Service-Profit Chain to Work. *Harvard Business Review*. 72(2):164-174.
- 井上崇通・村松潤一編. 2010. 『サービス・ドミナント・ロジック—マーケティング研究への新たな視座—』同文館出版.
- 伊藤克容. 2013. 「組織変化におけるマネジメント・コントロールの役割—機能と逆機能—」 会計 184(6):80-92.
- 小林啓孝. 1993. 「サービスの原価管理」 企業会計 45(12):1644-1649.
- 近藤隆雄. 2012. 『サービスイノベーションの理論と方法』生産性出版.
- Lusch, R. F., S. L. Vargo, M. O'Brien. 2007. Competing through Service: Insights from Service-Dominant Logic. *Journal of Retailing*. 83(1):5-18.
- Lusch, R. F. and S. L. Vargo. 2014. *Service Dominant Logic: Premises, Perspectives, Possibilities*. Cambridge University Press. (井上崇通監訳. 2015. 『サービス・ドミナント・ロジックの発想と応用』同文館出版.)
- Malmi, T. and D.A. Brown. 2008. Management Control Systems as a Package: Opportunities, Challenges and Research Directions. *Management Accounting Research*. 19(4): 287-300.
- Merchant, K.A. and W.A. Van der Stede. 2007. *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives, 2nd edition*. Harlow : FT Prentice Hall.
- 村松潤一編.2015.『価値共創とマーケティング論』同文館出版.
- Normann, R. 1984. *The Service Management Strategy and Leadership in Service Businesses*, John Wiley and Sons.
- Ouchi, W. G. 1979. A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms, *Management Science*. 25(9):833-848.
- 櫻井通晴. 2014. 「現代の管理会計にはいかなる体系が用いられるべきか?: マネジメント・コントロール・システムを中心に」 専修経営学論集 99:9-34.
- Silvestro, R. and S. Cross. 2000. Applying the Service Profit Chain in a Retail Environment: Challenging the Satisfaction Mirror. *International Journal of Service Industry Management*. 11(3):244-268.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control*. Harvard University Press, Boston.
- Vargo, S. L. and R. F. Lusch. 2004. Evolving to a New Dominant Logic for Marketing. *Journal of Marketing*. 68(1):1-17.
- Vargo, S. L. and R. F. Lusch. 2008. Service-Dominant Logic: Continuing the Evolution. *Journal of the Academy of Market Science*. 36(1):1-10.
- Yee, R. W. Y., A. C. L. Yeung, T. C. E. Cheng. 2010. An Empirical Study of Employee Loyalty, Service Quality and Firm Performance in the Service Industry. *International Journal of Production Economics*, 124:109-120.
- 横田絵理, 金子晋也. 2014. 『マネジメント・コントロール—8つのケースから考える人と企業経営の方向性—』有斐閣.

論文

管理会計の常識的知識への接近

堀井悟志

<論文要旨>

本論文では、「管理会計の新展開」という統一論題のテーマに対し、予算管理研究を題材として、新たな管理会計の理論構築の具体的方法を検討することで、漸進的な展開を図った。具体的には、定性的管理会計研究の意義・必要性和そこでの「理論」の位置づけについて整理したうえで、状況に埋め込まれた「常識的知識」に着目して管理会計実践を理解することで、これまでの管理会計の科学的知識では明らかにされてこなかった、もしくは誤っているとされてきた管理会計の役割やありように光をあて、それをきっかけとした管理会計の新たな理論構築が可能となることを示した。また、そのなかで、予算管理研究の将来展望について、いくつかの可能性について指摘を行った。

<キーワード>

定性的管理会計研究, 管理会計の理論, 管理会計についての理論, 常識的知識, 予算管理

An Approach to Common Sense Knowledge of Management Accounting

Satoshi Horii

Abstract

This paper examines how to establish new theories of management accounting. In this paper, after the significance and the necessity of qualitative management accounting research in Japan, and the roles of “theories” in management accounting research such as “theories of management accounting” and “theories about management accounting” are discussed, I show that understanding management accounting research with theoretical lens of “common sense knowledge” based on ethnomethodology enables to find new aspect of management accounting which has not been focused in terms of scientific knowledge.

Keywords

qualitative management accounting research, theories of management accounting, theories about management accounting, common sense knowledge, budgetary management

1. 「管理会計の新展開」へのアプローチ：本論文の目的

日本管理会計学会 2016 年度全国大会において、「管理会計の新展開」をテーマとした統一論題が開催された。本論文は、その報告の一つとして論じた定性的な管理会計研究の展開についてまとめたものである。

近年、例えば、日本管理会計学会の統一論題をみても、いくつかの定性的研究方法についての議論が蓄積されている。2012 年度には、「管理会計研究と方法論」というテーマのなかで木村彰吾氏が定性的研究方法論について論じており、2013 年度には、「管理会計における産学連携とアクション・リサーチ」というテーマのなかで、座長の澤邊紀生氏をはじめ、松尾貴巳氏、岡田幸彦氏、下垣彰氏が論を展開し、それぞれの論文が『管理会計学』において発表されている（岡田. 2014; 木村. 2013; 澤邊. 2014; 下垣. 2014; 松尾. 2014）。

その論文のなかで、木村（2013）は、定性的研究方法には、管理会計技法の発見、新しい管理会計手法の開発、管理会計技法の運用に関わる発見、管理会計プロセスの記述・説明・分析への貢献が期待できると、また澤邊（2014）は、管理会計研究におけるアクション・リサーチの意義は「管理会計の理論」構築にあると論じており、これらのことから、アクション・リサーチを含む、定性的管理会計研究は、新たな管理会計の理論（技法）の開発・構築にその大きな意義があることがわかる。

このような定性的管理会計研究の意義の明確化という到達点を受け、本論文では、予算管理研究を題材として、新たな管理会計の理論構築の具体的方法について展開的な検討を行う。具体的には、管理会計の状況に埋め込まれた「常識的知識」に着目して管理会計実践の日常を理解することで、これまでの管理会計の科学的知識では明らかにされてこなかった、もしくは誤っているとされてきた管理会計の役割やありように光をあて、それをきっかけとした管理会計の新たな理論構築の方法を検討する。この管理会計の定性的研究方法としての漸進的な展開（具体化）をもってして、日本の管理会計研究への新展開と考え、「管理会計の新展開」へのアプローチとしたい。また、検討対象として予算管理を取り上げ、常識的知識に基づく予算管理研究実践を示すことで予算管理研究の一つの方向性の提示も図る。

2. 日本企業の管理会計実践への接近の必要性

ここでは、先述した定性的管理会計研究の意義である新たな理論構築という観点から、定性的管理会計研究と管理会計実践の関係について整理を行い、いま、日本企業の管理会計実践に接近することの必要性について論じる。

管理会計研究の現状と今後の方向性について、上總（2010）は、図 1 を提示したうえで、管理会計研究を①会計実践から問題を析出する調査研究、②調査データをもとに会計問題の因果関係の理論化を目指した理論研究、③理論研究を基礎として問題解決手段の開発が行われる応用研究、④現実により適した会計技法の適用を図る会計処方研究に分類し、理論研究とそれに向けた調査研究が近年の研究の中心となっており、真に実践上の会計問題の析出とその解決を図る研究は停滞しているとしたうえで、経営者の期待に応えるためにも、日本企業に基礎を置いた研究により、応用研究→問題解決手段の開発→会計処方研究を積極的に進めることが必要であるとしている。つまり、近年の管理会計研究は、因果関係の説明の理論化を目指す理論研

究が中心であり，調査研究がなされていたとしても，それはあくまでも理論研究のためであると評価し，応用研究・会計処方研究およびそのための真の会計問題の析出という管理会計実践への接近と深い理解の必要性を主張している。

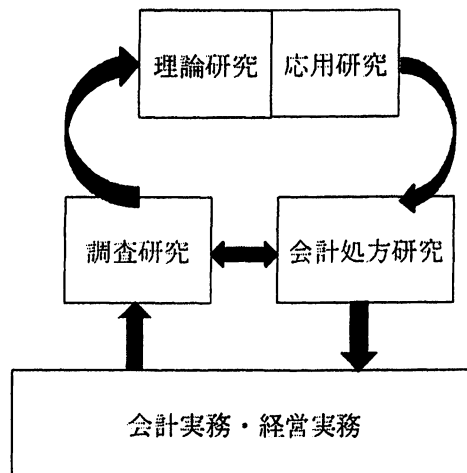


図1 管理会計研究の類型（出所：上總. 2010: 59）

また，管理会計の知識の流れについて，澤邊（2014: 10-11）も，「管理会計の知識生態系」として，「管理会計の知識は，企業の経営者や組織の成員が用いている実践的な知識から，管理会計専門家の臨床的な知識を経て，研究者の学問的な知識へと抽象化・一般化が進む．…学問的な知識が臨床的な知識に応用され，臨床的な知識が実践的な知識に転嫁していく方向で知識は流れていく」としており，研究者の学問的知識である科学的知識は，企業実践のなかにある知識から生み出されることが指摘されている。これらのことから，管理会計の新たな知識を獲得し，理論化を進めるためには，管理会計実践への深い理解が重要であるといえる。なお，ここで，管理会計における実践的知識とは，「明示的に説明することは（でき）ないかもしれないが」（上總・澤邊, 2006: 24），「経営者や組織運営者といった実践家が，みずからの企業や組織の目的を達成するために用いられている知識や能力」（澤邊, 2013: 21）であるのに対して，臨床的知識は，「経営者や組織運営者の状況を判断し適切な助言を与えるような主体によって利用されている知識や能力」（澤邊, 2013: 21）とされ，臨床家としては公認会計士などが該当する。新たな理論構築に向けた定性的管理会計研究においては，この臨床的知識の蓄積が重要である（Kaplan, 1986; 上總・澤邊, 2006）が，臨床家のもつ管理会計の臨床的知識は，「現在のところ，それぞれの臨床家の属人的な知識として分散している段階」（澤邊, 2013: 21）にあるとされている。

これまでの定性的管理会計研究においては，特に新たな理論構築という観点からみた場合，臨床的知識の蓄積が重視されているものの，ABC（活動基準原価計算）やBSC（バランス・スコアカード）の提唱およびそれに関連する一連の研究のように，エクセレントな管理会計実践の帰納，もしくは科学的知識の実践への適用が主流であった。しかし，この管理会計実践への接近先として，上總・澤邊（2006）は，革新的な先端実践を採用している少数のエクセレントカンパニーを対象とすべきとした Kaplan（1986）の方法では，問題状況の定式化という点において実践的知識からの適切な臨床的知識の蓄積がなされず，管理会計の知識の働きの有用性

を高めるためには不十分であると問題を指摘したうえで、エクセレントカンパニーだけではなく、ボリュームゾーンにある企業を対象とすることを提案し、そのなかで、「個別事例に対応した実践的知識から、管理会計技法とその適用される問題状況の概念化を行い、さらにそれらを整理する概念枠組みを確立することこそが臨床的知識の確立には必要なのである」(上總・澤邊, 2006: 27) としている。

この問題状況の定式化の必要性の基礎には、ABC や BSC がそうであったように、管理会計技法をそれが適用される問題状況から切り離して、どのような問題にも適用可能と扱うのではなく、「管理会計の知識は、技法に関する知識と技法が適用される状況に関する知識を組み合わせた知識として体系化されるべきである。これは何よりも管理会計的知識の働きの有用性を高めるために目指されるべき方向である」(上總・澤邊, 2006: 28) という管理会計知識の在り方に関する理解がある。要するに、「状況」によって適切な管理会計の在りようは異なり、管理会計の在りようは状況に埋め込まれているといえる。さらには、堀井 (2015) が管理会計リテラシーとして指摘しているように、状況の一つとして、管理会計主体の管理会計を取り扱う能力によっても管理会計機能の発現の在り方は異なると考えられる。このように管理会計の在りようは社会的相互作用のなかで構築される、つまり状況に埋め込まれた社会的構築物として管理会計をとらえることで臨床的知識を蓄積し、管理会計実践への適切かつ深い理解とそれを基礎とした理論と実践の相違の認識、そしてそこから生まれる新たな理論の構築が期待される。

なお、日本企業の管理会計実践への注目は、世界的な管理会計研究の現状からみると、大きな可能性があると考えている。一般的には、管理会計、特に例えば予算管理などは、リモートコントロールのために、経営上層部やコントローラーが主体となり、その機能を担い、診断型コントロール (Simons, 1995) のような上位者による下位者支配のための管理会計 (支配型管理会計) として展開されてきた。しかし、日本企業の管理会計実践では、主体は経営上層部だけでなく、エンパワメント概念を中心に検討されてきた (挽ほか, 2010) ように、事業を直接的に担う下位管理者も主体となり、下位者の主体的な事業活動を支援する管理会計 (支援型管理会計) (堀井, 2015) が行われていると考えられる。この管理会計の基本的な違いは、管理会計の在りように大きな違いを生み出している可能性があり、そこに新たな理論構築の可能性があると考えられる。

3. 常識的知識に基づく実践の理解

3.1 「管理会計の理論」のための「管理会計についての理論」

管理会計の実践的知識への接近と臨床的知識の蓄積を考えた場合、これまでも多くの示唆に富む研究が蓄積されてきている。そのような定性的管理会計研究では、心理学や社会学の理論を援用して、管理会計の新たな側面を描き出していることが多い。しかし、それらの論文のなかには、例えば、アクターネットワーク理論という社会学の理論を、中心的に取り上げ、多くの議論をさき、管理会計研究における理論とは何なのかに頭を悩まされるものもある。ここで、管理会計研究における「理論」について整理を行い、本論文における「常識的知識」という概念の位置づけと役割を明らかにしたい。

管理会計研究において「理論」という用語は、大きく2つの意味で用いられている。一つは、「領域理論」(Lukka and Vinnari, 2014) や「管理会計の理論」(Malmi and Granlund, 2009, 澤邊,

2014)と呼ばれるもので、「管理会計のような一つの研究領域における本質的テーマに関する特定の知識体系」(Lukka and Vinnari. 2014: 1309)であり、管理会計現象の固有性に根差し、独自の価値を有した理論(澤邊. 2014: 10)のことである。もう一つは、「手法理論」(Lukka and Vinnari. 2014)や「管理会計のついで理論」(Malmi and Granlund. 2009, 澤邊. 2014)と呼ばれるもので、領域理論における重要な問題を研究するためのメタレベルの概念体系」(Lukka and Vinnari. 2014: 1309)であり、「理論的レンズ」(例えば, Baxter and Chua. 2008)として、複雑な現象の特定の側面から切り出して分析することを可能にする。先のアクターネットワーク理論といった社会学の理論それ自体はこれにあたる。Malmi and Granlund (2009)や澤邊 (2014)も述べているように、これら2つの理論のうち、管理会計研究として、目指すべきは、「領域理論」としての「管理会計の理論」の構築である。つまり、研究としては、「管理会計の理論」への貢献が求められる。

先述した通り、「管理会計についての理論」は、理論的レンズであり、その理論次第では、現象の切り出される側面が変わることとなる。つまり、「管理会計についての理論」が、管理会計の新たな側面を描き出すということとなり、それによって「管理会計の理論」が構築されることとなる。そのため、中には、その理論的レンズでみることでできるものそれ自体(例えば、ある社会学理論の概念の一つなど)が管理会計の新たな側面を直接的に構成し、その研究論文の独自性(つまり、管理会計の理論への貢献)を形成するものもあり、その結果、その概念がそのまま管理会計の研究論文の独自性の表現としてタイトルに利用されることもある(例えば, Andon, Baxter and Chua. 2008 や Mouritsen, Hansen and Hansen. 2009 など)。このように、「管理会計についての理論」は、理論的レンズとして極めて重要な役割を果たすことになる。

本論文では、実践的知識へと接近する際の理論的レンズとして、エスノメソドロジーに基づく「常識的知識」を用い、管理会計の新たな側面に光をあてることで、臨床的知識の蓄積を図る。

3.2 常識的知識への注目

本論文では、エスノメソドロジーを基礎とする観点から、実践へと接近する。エスノメソドロジーは、社会理論は人々の外にあり、そのうえで実践に関係づけられるというのではなく、それ自体が人々の実践のなかにあると考え、状況に埋め込まれた日々の活動を秩序づけているメンバーの方法(members' methods, ethno-methods, エスノメソッド)に着目し、探求する(Garfinkel, 1967, 2002, 2006; Rawls, 2002, 2006)。そこでは、メンバーが固有の常識的知識(common sense knowledge)(Garfinkel, 1967)を用いて、日々のその場その場の社会的リアリティをどのように形成、維持している(日々のその場その場の出来事にどのように意味を付与し、理解可能としている)のかが明らかにされる。ここで、秩序づけられている状態とは、その場面が組織され、可視性が与えられていることを指す(Garfinkel, 1967)。つまり、社会的リアリティを構築し、描き出すことによって、秩序が成し遂げられるのである。そして、社会的リアリティの観察・報告自体が合理的であると考え、日常の実践の理解のために科学的合理性は不要であるとされる(Garfinkel, 1967)。ここで、常識的知識の内容や、常識的知識を利用する理由などは研究対象とは扱われず、一つのトピックとして、その状況の理解のために用いられる。また、行為者はその置かれた状況における秩序ある社会的リアリティを生み出す必要性によって動機づけられているため、個々人の意思や心理も理解すべき対象とはされない(Rawls, 2006)。このように、エスノメソドロジーの焦点は、あくまでも「解釈ではなく、秩序ある連鎖的な相

相互作用を生み出す『方法』にある (Rawls, 2006: 30)。

これまでも、管理会計のケーススタディ研究においては、その場の常識的知識の存在といった説明可能性 (accountability) の社会構成的特徴を理解するため (Ahrens, 1996)、予算のルールを類型化するため (Peters, 2001)、(会計にかかわる) 会話に着目し分析するため (Jönsson, 1998) にエスノメソドロジーは用いられている。これらの研究によってエスノメソドロジーが日常的な管理会計実践をみるうえで有用であることは明らかである。本論文では、このエスノメソドロジーの「常識的知識」という観点から、予算管理実践をみることで、これまでの科学的知識とは異なる新たな知見が得られることを事例を用いて論じる。

4. 予算管理実践からみる科学的知識と常識的知識の乖離

4.1 予算管理の科学的知識

予算とは、行動計画の貨幣的表現として、「特定の期間、通常一年に対して、量的に、通常貨幣額で表現された計画」(Anthony and Welsch. 1974: 304) であり、「業務執行計画として現実の企業活動を規定し、戦略的経営計画に盛られたビジョンを具体化する」(櫻井. 1986: 44-45) とされてきた。予算管理は機械的組織に適しているとされ、その登場以来、管理会計の理論と企業の経営実践の双方において重要視され、その中心に位置づけられてきた。しかし、多くの企業が実務において予算管理を利用している (Libby and Lindsay. 2010; 三木・橋田・鈴木. 2003) 一方で、研究上では、戦略経営とのかかわりにおいては、近視眼的行動の誘発、いい換えれば、戦略性の欠如、学習イノベーションの阻害、投資の抑制 (Ansari. 1979; Emmanuel, Otley and Merchant. 1990; Hope and Fraser. 2003; Kaplan and Norton. 2001; Merchant. 1990. 1997; Van der Stede. 2000) や変化に対する硬直性、柔軟性の欠如 (Emmanuel, Otley and Merchant. 1990; Hope and Fraser. 2003) といった批判が浴びせられており、それらが予算管理の科学的知識となっている。

しかし、この予算管理批判に対して、Sivabalan et al. (2009) は、企業実践では、業績評価以上に、計画やコントロールを重視することが多いなか、研究の視座が、支配型管理会計としてのサイバネティック・コントロールのスタイルや、そのもとでの業績評価重視という限られた予算管理のスタイルに対するもので画一的であるため、視座の転換が必要であると指摘されている。そのような中、Frow, Marginson and Ogden (2010) は、期中管理 (in-process management) という視座から、戦略目標を重視したうえで、固定的な予算目標のもと状況に応じて診断型／双方向型で予算管理が使い分けられることを通じて、戦略的適応という柔軟性と短期的な会計責任の達成という効率性が両立されることが示されているが、そこでの予算はマネジメント・コントロールの主要なツールではないとされている。

4.2 常識的知識に基づく予算管理実践への理解

エスノメソドロジーに基づく Suchman (1987) は、予算を対象にした研究ではないが、計画というものは、(計画が行為をコントロールするという) 行為の生成メカニズムとして理解されているが、実際は、行為の基盤は計画ではなく環境とのローカルな相互作用であり、計画は行為を予測するための資源として状況に埋め込まれていることを示した。予算も、計画の一つであり、これまでの科学的知識においては企業活動という行為をコントロールする(基本的には、予算に従って行為がなされる) と理解されていることを考えると、この研究は大変示唆に富む

ものであり、予算に関しても、常識的知識に着目し、単なる行動計画の貨幣的表現としてではなく、状況に埋め込まれた行為のなかでどのように予算が用いられているのかを明らかにすることが重要である。

このような問題意識のもと、堀井（2015）は、株式会社パッファローを対象として、予算管理実践において社会的リアリティがどのように形成されているのかという常識的知識の観点から以下のような予算管理の科学的知識とは異なる知見を得ている（詳細は、堀井（2015）を参照していただきたい）。

まず、株式会社パッファローにおいては、短い製品開発期間、ファブレス企業、寡占市場という状況のもと、当初は戦略や行動計画と緊密な結びつきで編成された予算について、たとえ環境変化によってその裏付けを失おうとも予算を必達目標として維持し、期中において、環境変化とのかかわりにおいて、主客逆転させて、予算目標に適合するよう戦略や行動計画を臨機応変に変化させ、再び緊密な結びつきを取り戻すというプロセスにおいて、予算管理の売上高・売上総利益・市場シェアという3つの補完的な管理会計計算、および月々の決められた目標としての一定の予算のリズムのそれぞれが戦略的文脈として構造を提供し、柔軟な環境変化への適応と、イノベーションや戦略変化の創出を導いていることを明らかにしている。つまり、予算主導のイノベーションの実現である。

さらに、編成段階で予算と戦略・行動計画を緊密に連携させ、必達目標として維持された予算目標のもとそれを基礎に予実差異分析を行うことで、企業を取り巻く不確実な競争環境の解釈枠組みとして予算を利用し、それによって環境と組織行動の相互作用が可能になること、また課題の設定とその解決に向けた修正講堂が方向づけられることで、予算がイノベーションや戦略変化の場所・タイミング・スピード・大きさを決定していることも明らかにしている。このなかで、予実差異は、ミスとしての予実差異ではなく、環境変化（予測からの変化）としての予実差異として利用されている。

また、予算管理を継続的な時間の流れのなかでとらえると、これまで単に対象期間の短縮としてしか理解されてこなかった予算管理の期中統制について、アクセントの強弱・タイミング・周期性という一定の予算のリズムに光をあて、期中における予算管理の強弱やそれによって生み出される下位管理者の日常的な行動パターンや、そこでの動的な予算管理の役割を描き出している。そして、その与えられた予算のリズムのなかで、予算に適合するよう即興的にイノベーションが創出されていることを明らかにしている。

このように、常識的知識に着目することで、予算がイノベーションを主導すること、また環境適応を可能とすること、それによって柔軟性とコントロールの両立が予算主導でなされることが明らかになり、これらは上述した科学的知識ではあきらかにされてこなかった予算管理の新たな側面といえる。なお、堀井（2015）では、状況の一つとして、管理会計主体の管理会計リテラシーにも着目し、検討を行っている。

4.3 予算管理における科学的知識と常識的知識の乖離の可能性

上記の事例のほか、どのような科学的知識と常識的知識の乖離があるだろうか。それらについて、この間、いくつかの企業で行った聞き取り調査から可能性を示していきたい（調査先企業や調査の概要は、紙幅の関係上省略する）。

第一に、予算と行動計画の関係についてである。科学的知識においては、上述した通り、予算は行動計画の貨幣的表現であると考えられている。堀井（2015）の株式会社パッファローの

事例においても、予算と行動計画の緊密な関係が描かれており、予算は行動計画の貨幣的表現との考えが強く表れているといえる。いくつかの企業において、編成段階において、各部門から出された予算目標に、最終的に、経営上層部が各部門の意向とは関係なく予算目標をアドオンした場合、その上積みされた予算目標については、行動計画の裏付けがなく、各部門では目標達成へのモチベーションが低いということが聞かれたことから、予算と行動計画の重要性は示唆される。しかし、一方で、ある公認会計士との意見交換のなかで、例えば、海外子会社の管理にあるように、情報の入手可能性が低く、事業活動の不可視化の程度が高いような場合、行動計画に裏付けられた予算目標の編成は難しく、もし可能な場合でもそこにはスラックが形成され、目標としては不適切であるとの意見が聞かれた。これは、ある事業会社での聞き取りからも聞かれたことである。そこからは、裏付けなきストレッチな予算目標が望ましい可能性が示唆される。この予算と行動計画の関係については、今後の検討課題となりうるものである。

次に、予実差異分析に関する論点である。科学的知識における予算管理は、機械的組織観を基礎とし、計画は正しく、一定の妥当性がある予算が編成されていることを前提としている。しかし、現実には、環境変化も相まって、予算の妥当性の確保に苦心しているとの話を聞く。このような予算の妥当性の問題に対して、上述の点とも関わるが、海外事業のように事業の不可視化が高い状況において、実績の比較は予算との比較だけでは不十分であり、基準としては予算よりもその規範性が低いとされる前年実績との比較を行うようになった企業がある。また、現代の変化の激しい環境においては、予実差異には、環境変化要因と行動要因が混在することになるが、予実差異分析の方法それ自体はこの状況に対処できていない。環境変化への対応としては、双方向型コントロール（Simons, 1995）としてコミュニケーションが注目されているが、それだけではなく、予実差異分析において環境変化を察知する方法を求める声の実務家からは聞かれる。これに関わって、予算管理実践においては、顧客からの内示情報、取引先の業績や市場シェアのチェックなどがなされており、これらは予算や実績の妥当性の検証という意味においてベンチマークの予実差異分析への取り込みとして理解することができる。堀井(2015)の事例も合わせて、予実差異分析実践への理解を深めることが予算管理研究を進展させる可能性がある。

ほかにも、予算管理に関わって、情報の入手可能性への研究上の理解と実務上の課題の乖離などもあり得るが、指摘した各論点については、常識的知識に着目することで、新たな管理会計の理論構築が期待できる。

5. 管理会計の新たな理論構築に向けて

本論文では、定性的管理会計研究の意義・必要性和そこでの「理論」の位置づけについて整理したうえで、予算管理を題材とし、「常識的知識」に着目して管理会計実践を理解することで、これまでの管理会計の科学的知識では明らかにされてこなかった、もしくは誤っているとされてきた管理会計の役割やありように光をあて、それをきっかけとした管理会計の新たな理論構築が可能となることを示した。また、そのなかで、予算管理研究の将来展望について、いくつかの可能性についても指摘を行った。

ただ、本論文においてはエスノメソドロジーの「常識的知識」という理論的レンズを取り上げて論じたが、これは決して唯一無二のものではない。あくまでも理論的レンズの一つに過ぎ

ない。多様な理論的レンズから、管理会計の理論の大きな発展が望まれる。管理会計の理論構築に資するためにも、理論的レンズは、単なる記述のために用いるのではなく、それがなければ切り分けることができなかった管理会計の新たな側面を描き出し、表現するよう用いられるべきであることを記しておく。

謝辞

統一論題の座長・辻正雄教授からの有益なアドバイスにより、本論文を改善することができたことに深く謝意を表す次第である。なお、本研究は、JSPS 科研費 15K03797, 16K13404 による研究成果の一部である。

引用文献

- Ahrens, T. 1996. Styles of accountability. *Accounting, Organizations and Society* 21(2/3): 139-173.
- Andon, P., J. Baxter and W. F. Chua. 2007. Accounting change as relational drifting: A field study of experiments with performance measurement. *Management Accounting Research* 18: 273-308.
- Ansari, S. L. 1979. Towards an open systems approach to budgeting. *Accounting, Organizations and Society* 4(3): 149-161.
- Anthony, R.N. and G.A. Welsch. 1974. *Fundamentals of Management Accounting*. Homewood. Illinois. Richard D. Irwin.
- Baxter, J. and W. F. Chua. 2008. Be(com)ing the chief financial officer of an organisation: Experimenting with Bourdieu's practice theory. *Management Accounting Research* 19: 212-230.
- Emmanuel, C., D. Otley and K. Merchant. 1990. *Accounting for management control* London. Chapman & Hall.
- Frow, N., D. Marginson and S. Ogden. 2010. "Continuous" budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society* 35(4): 444-461.
- Garfinkel, H. 1967. *Studies in Ethnomethodology*. Englewood Cliffs. New Jersey. Prentice-Hall.
- Garfinkel, H. 2002. *Ethnomethodology's Program: Working out Durheim's Aphorism* Lanham. Maryland. Rowman & Littlefield Publishers Inc.
- Garfinkel, H. 2006. *Seeing Sociologically: The Routine Grounds of Social Action*. London. Paradigm Publishers.
- Hope, J. and R. Fraser. 2003. *Beyond Budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*. Boston. Massachusetts. Harvard Business School Press. (清水孝監訳. 2005. 『脱予算経営』生産性出版).
- Jönsson, S. 1998. Relate management accounting research to managerial work!. *Accounting, Organizations and Society* 23(4): 411-434.
- Kaplan, R. S. 1986. The Role for Empirical Research in Management Accounting. *Accounting, Organizations and Society* 11(4/5): 429-452.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton. 2001. *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Boston. Massachusetts. Harvard Business School Press. (櫻井通晴監訳. 2001. 『キャプランとノートンの戦略バランスト・スコアカー

- ド』東洋経済新報社).
- Libby, T., and R. M. Lindsay. 2010. Beyond budgeting or budgeting reconsidered?. *Management Accounting Research* 21: 56-75.
- Lukka, K. and E. Vinnari. 2014. Domain theory and method theory in management accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 27(8): 1308-1338.
- Malmi, T. and M. Granlund. 2009. In Search of Management Accounting Theory. *European Accounting Review* 18(3): 597 – 620.
- Merchant, K. A. 1990. The effects of financial controls on data manipulation and management myopia. *Accounting, Organizations and Society* 15: 297-313.
- Merchant, K. A. 1997. *Modern Management Control Systems: Text and Case*. Upper Saddle River. New Jersey. Prentice Hall.
- Mouritsen, J., Hansen, A., and Hansen, C. O. 2009. Short and long translations: management accounting calculations and innovation management. *Accounting Organizations and Society* 34: 738-754.
- Peters, K. 2001. When reform comes into play: budgeting as negotiations between administrations. *Accounting, Organizations and Society* 26(6): 521-539.
- Rawls, A. W. 2002. Introduction. in A. W. Rawls (Ed.) *Ethnomethodology's Program: Working out Durheim's Aphorism*. Lanham. Maryland. Rowman & Littlefield Publishers Inc.
- Rawls, A. W. 2006. Respecifying the study of social order-Garfinkel's transition from theoretical conceptualization to practice in detail. in A. W. Rawls (Ed.) *Seeing Sociologically: The Routine Grounds of Social Action*. London. Paradigm Publishers.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston. Massachusetts. Harvard Business School Press. (中村元一・黒田哲彦・蒲島史恵訳. 1998. 『ハーバード流 21 世紀経営—4 つのコントロール・レバー』産能大学出版部).
- Sivabalan, P., P. Booth, T. Malmi and D. A. Brown. 2009. An exploratory study of operational reasons to budget. *Accounting and Finance* 49: 849-871.
- Suchman, L. A. 1987. *Plans and Situated Actions: The Problem of Human-Machine Communication*. New York. Cambridge University Press. (佐伯胖 (監・訳). 水川喜文・上野直樹・鈴木栄幸訳. 1999. 『プランと状況的行為——人間□機械コミュニケーションの可能性』産業図書).
- Van der Stede, W. A. 2000. The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society* 25: 609-622.
- 岡田幸彦. 2014. 「管理会計と『前向き』の実証研究に関する一考察」『管理会計学』22(2): 29-37.
- 上總康行. 2010. 「機会損失の創出と管理会計」『企業会計』62(3): 4-13.
- 上總康行・澤邊紀生. 2006. 「次世代管理会計のフレームワーク」上總康行・澤邊紀生編著『次世代管理会計の構想』中央経済社: 1-37.
- 木村彰吾. 2013. 「管理会計研究における質的研究方法論の意義」『管理会計学』21(1): 49-58.
- 櫻井通晴. 1986. 「経営計画と企業予算」佐藤精一編『現代管理会計の展開』中央経済社: 39-54.
- 澤邊紀生. 2013. 「臨床会計学の構想」『原価計算研究』37 (1): 16-28.
- 澤邊紀生. 2014. 「『管理会計の理論』構築におけるアクション・リサーチの意義」『管理会計学』22(2): 3-14.
- 下垣彰. 2014. 「企業への適用を通じた MFCA の進化の研究」『管理会計学』22(2): 39-48.

- 挽文子・松尾貴巳・伊藤克容・安酸建二・新井康平. 2010.「分権的組織と管理会計」加登豊・松尾貴巳・梶原武久編著『管理会計研究のフロンティア』中央経済社: 198-223.
- 堀井悟志. 2015.『戦略経営における予算管理』中央経済社.
- 松尾貴巳. 2014.「管理会計研究におけるアクションリサーチの意義と課題」『管理会計学』22(2): 15-27.
- 三木僚祐・枘田弥久・鈴木研一. 2003.「わが国企業予算制度の実態・アンケート調査の集計結果とその鳥瞰的分析」『産業経理』63(1): 125-151。

論 壇

管理会計における MM ループの意義と課題

前田 陽

<論壇要旨>

近年、自律的組織の経営システムや MM ループに着目した研究が行われている。管理会計システムの進展や進化を説明する際、MM ループは有用なフレームワークである。本稿では、まず MM ループを説明し、次に大手小売業の I 社が中国に進出した際の会計情報システムの進展を MM ループで検討した。この事例を通じて、荒利益計算システムの進展が計算式の変更やシステムの運用環境の改善によってもたらされたことを示した。そして、その知見から MM ループを用いて管理会計システムを分析することの意義を次のように論じた。①システム全体における各システムの相互関係を明らかにすることができること。②システム全体にとって、次のようなループが必要か示唆すること。③MM ループを運用し続けた場合におけるシステムの進化を考察できること。その一方で、関係するループとそうではないループを適切に峻別することや組織コンテキストを特定することの難しさといった課題も指摘した。

<キーワード>

ミクロ・マクロ・ループ (MM ループ), 会計情報システムの進展, 分析フレームワーク, 荒利益計算, 事例研究

The Significance and Issues of Micro-Macro Loop in Management Accounting

Akira Maeda

Abstract

In recent years, the research focusing on the MM loop has been conducted. In describing the progress and evolution of management accounting systems, the MM loop is a useful framework. This paper explains the MM loop and considers the progress of the accounting information system with the MM loop through the I-company's case. This case shows that the progress of calculation system of gross margin has been brought about by changes in the calculation formulas and improvements in the operational environment of the system. I discussed three significance of using the MM loop in analysis of management accounting system. That is possible to (1) clarify in the mutual relation of each system in the whole system, (2) signify what kind of loop is necessary for the whole system, (3) study the evolution of systems when the MM loop is continuously turned. Also I pointed out difficulties properly distinguishing between related loops and non-related loops and identifying the organization context.

Keywords

micro-macro loop (MM loop), progress of accounting information system, analysis framework, calculation of gross margin, case study

2017 年 2 月 20 日 受理
明治大学商学部教授

Accepted : February 20, 2017
Professor, School of Commerce, Meiji University

1. はじめに

近年, 日本会計研究学会特別委員会 (2007), 廣本編 (2009), 諸藤 (2013) 等に見られるように自律的組織の経営システムに焦点を当てた管理会計研究が行われている¹。自律的組織を対象とした管理会計研究では, 各組織単位が自律し, 情報の相互作用を行いながら, 個々の自律的な組織が全体として環境変化に適応しながら進化すると捉える。その情報の相互作用で重要なキーワードとなるのが「ミクロ・マクロ・ループ (以下, MM ループ)」である。

日本会計研究学会特別委員会 (2007) および廣本編 (2009) を論評した小林 (2010) は「自律的組織にせよ, ミクロとマクロとの間に脈絡をつける MM ループの仕組みにせよ, 委員会での密度の濃い議論を通じて新しく定義づけられた概念である」(p. 142) と述べる。つまり MM ループを活用した視座は, 管理会計研究にとって新たな展開と言える。

管理会計システムの進展や進化を説明する際, MM ループは有用なフレームワークである。本稿では, まず MM ループについて述べ, 次に大手小売業の I 社が中国に進出した際の会計情報システム構築の事例を MM ループで説明する。その考察で得た知見等に基づき MM ループというフレームワークの意義やその課題を検討する。

2. ミクロ・マクロ・ループとは

2.1 MM ループの起源

MM ループはシステム全般に関わる一般的な概念であり, 経営学ではテキストに記述されるほどありふれたものとなっている²。塩沢 (1999, p. 4) は「状況証拠からいえば, 『ミクロ・マクロ・ループ』の起源が今井・金子[1988]にあるとってほぼ間違いない」という³。今井・金子 (1988) が MM ループを提唱した背後には, 日本的経営における情報観がある。

標準化を軸とした米国型経営システムの土台となる情報観は, 重要な情報は組織上層部にありとする「上層情報観」である。それが階層組織と結びつくとも情報が固定的なものになり, 頭で考えたコンセプトのみが先行してしまう (今井・金子 1988, pp. 29-30)。一方, それとは対照的に日本企業が有する情報観は「実際に事に当たっている人のあらゆる工夫が革新の原動力となり, 具体的な場面での情報の重要性が徹底的に見直され」(今井・金子 1988, p. 44) の「場面情報観」⁴である。各場面の細部に物事の考え方を組み直す鍵があると捉える場面情報観を採ると, 既成の概念や理解のフレームワークを離れて改めて本質を捉え直すことも可能になる (今井・金子 1988, p. 46)。

だが, 個々の場面情報をバラバラに捉えても, 組織にとって価値ある情報にはならない。そこで重要なのが, 大きな文脈と整合する場面情報を取り上げ, それを全体と結びつけるサイクルを生み出すことである。さらに全く異なる次元の場面情報を連結することも必要である。そこで, 今井・金子 (1988) は情報の連結環の重要性を論じ, それを MM ループと名付けた。MM ループとは「ミクロの情報をマクロにつなぎ, それをまたミクロレベルにフィードバックするという仮想上のサイクル」(今井・金子 1988, p. 80) のことである。そのような連結環が

あれば、例えば「工場の現場の場面情報が重役会の場面と結びつき、マーケティングの場面情報が研究開発の場面と連結され、応用研究の場面から基礎研究への結びつきが生まれる」（今井・金子 1988, p. 52）等、組織内に価値ある情報が蓄積していくことになる。

2.2 管理会計における MM ループの基礎概念

MM ループは、ミクロである現場が自律しているとの組織観を前提にしている。MM ループを提唱した今井・金子（1988）や今井（1990）等を踏まえ、廣本（2004）は「適切なミクロ・マクロ・ループを作り上げることができるかどうか、その鍵を管理会計は握っている」（p. 21）との問題意識から、自律的組織の管理会計研究を進めている。

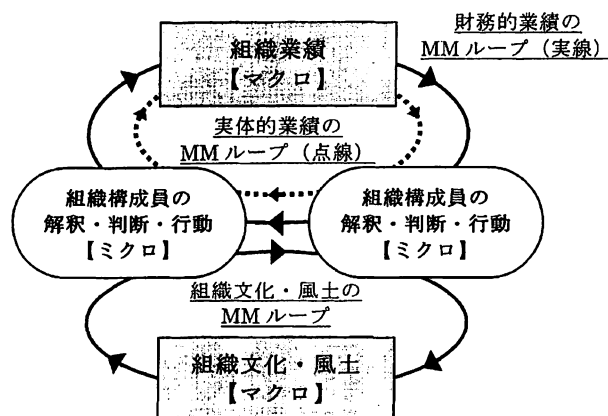
MM ループを形成するよう管理会計システムを設計すれば、各ミクロとマクロの間、またミクロ間で情報が相互に行き交うことで、「個々人の行動が組織の業績に影響を及ぼす一方、組織の業績や風土が個々人の判断、行動に影響を及ぼす」（廣本 2015, p.342）ようにさせることができる。この MM ループは下記を満たす概念である（廣本 2005, p.62：日本会計研究学会特別委員会 2007, p. 97）。

- ①個々の組織構成員（ミクロ）と組織全体（マクロ）の間に脈絡をつける、あるいは関係性を作り出すメカニズム
- ②ミクロとマクロの間に流れる情報に焦点を当てている
- ③ミクロとマクロの間に流れる情報には、全体の雰囲気、各構成員の判断、価値観といった観念的なものだけでなく、各構成員の行動に関する情報も含まれる⁵

MM ループは組織内の情報の流れに着目したものである。「優れた企業経営者は、より良い業績を上げる MM ループが形成されるように、従業員が経営哲学、理念、価値観を共有するように多大の努力を払ってきた」（廣本編 2009, p. 26）と言われるように、MM ループにはミクロである組織構成員の解釈・判断・行動を「組織業績」についてマクロと結び付けるループのみならず、「組織文化・風土」について結び付けるループも存在する（図 1 参照）。これらのループを通じ、情報が処理されたり、様々な情報を組み合わせ新たな情報が創造されたりする。

そして組織業績には「実体的業績（活動それ自体）」と「財務的業績」の 2 種類がある（廣本編 2009, p.22）。すなわち組織業績の MM ループには、実体的業績のループと財務的業績のループの 2 つがある。現場における活動の成果が財務的業績に反映されなければ、トップが正しく現場を評価することができない。トップの正しい評価が得られなければ、現場のやる気が失せてしまう。よって実体的業績の MM ループと財務的業績の MM ループを巧みに連動させる必要があるが、その設計は容易ではない。それは実体的業績の管理が各現場に委ねられているのに対し、財務的業績の把握・管理は一般に会計担当者の

図 1 組織業績と組織文化・風土の MM ループ



筆者作成

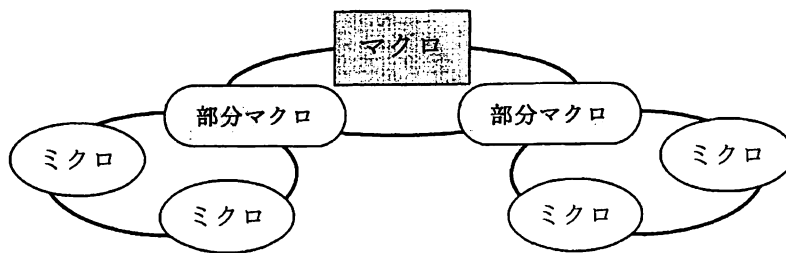
管轄下にあるからである。それ故に組織業績の円滑なMMループを形成するには、「現場の業務担当者と会計担当者のコミュニケーションが非常に重要」(廣本編 2009, p.23)である。

企業組織は多数の組織単位から構成される。それと同様、多数のMMループが

存在し、それらが階層的に連結して企業全体を包含する大きなMMループを形成している。つまり企業組織には、企業全体としての「マクロ」とその下の部門等の「部分マクロ」を繋ぐループが存在し、さらに部分マクロとその下に組織構成員等の「ミクロ」を連結するループも存在する(図2参照)。ただ、それらのループは固定的ではなく、「緩やかに連結しており、時には分離し、時には結合するという具合に、ダイナミックなもの」(廣本編 2009, p. 19)で、組織全体の環境や組織が選択した経営戦略に合わせて柔軟に変化するものである。

MMループは管理会計システム等の情報システムにより形成される。それ故に企業における管理会計システムの分析に際し、MMループというフレームワークを活用すると、管理会計情報の創造等について新たな展望を見出すことができると考えられる。

図2 MMループの階層性



廣本編 (2009) p. 19 より筆者作成

2.3 分析フレームワークとしてのMMループ

2.3.1 対象を絞ってミクロとマクロとの相互規定関係を説明するフレームワーク

MMループはミクロとマクロとの相互規定関係を説明するフレームワークとして有用である。

ミクロとマクロは相互に一方が他方を規定するような関係性を常に有している。その規定関係は複雑かつ多岐にわたる。ミクロとマクロの関係に着目して論じる際、多数の関係項間の全ての関係を言及することはできない。そこで他の規定関係にも強い影響を及ぼしたり、その規定関係が相対的に他よりも強いものに目を向け、それらについてのみ論じる必要が生じる。対象となる規定関係を絞ることは、「複雑な体系の分析において、そこに展開されている『論理』を理解するためにはつねに必要とされる観点」(塩沢 1999, p. 38)である⁶。それ故にMMループは、ある一定範囲におけるミクロとマクロの相互の規定関係を、論者の関心事に絞って整理させるフレームワークと言える。さらに、ある一定範囲の相互の規定関係を観察することで、例えばあるミクロの要素に変化等が生じた場合、どの範囲にわたってどの程度影響するのかも言及できるフレームワークとなっている。

2.3.2 管理会計システムの変化等を組織コンテキストに着目して説明するフレームワーク

MMループは組織コンテキストに着目して管理会計システムの「変化」を説明するフレームワークとして有用である。また、このフレームワークは変化のみならず、管理会計システムの「進展」や「進化」の説明も可能とする⁷。

MMループは企業組織において当たり前のように数多く存在する。だが各々の組織におけるMMループの成り立ちは一様ではなく、それぞれ異なる。MMループは必ずしも目的適格的に形成されるわけではなく、様々な影響を受けて偶発的に形成され得る。また1つのループの形

成のみならず、複数のループの相互関係の組成も様々な影響による。さらに「良いループだけではなく、悪いループもある。かつては良かったループも、環境や経営戦略の変化によって、悪いループになってしまうことも」（日本会計研究学会特別委員会 2007, p. 98）あり得る。良いループが悪いループに変化する場合も、様々な影響によるものと言える。しかし、このような影響は各組織に一律に存在するものではなく、当該組織特有の組織コンテキストによるものと考えられる。この組織コンテキストと管理会計システムの単純な変化、あるいは時系列で観察した場合のシステムの進展や進化との関係について、MM ループを用いると、管理会計情報がやり取りされるループがいかなる組織コンテキストを受けて変化したのか、あるいは一部の管理会計システムの変化が組織全体に係るシステムにどのような変化等をもたらしたのかを統合的に説明することができる。

2.3.3 MM ループを用いた管理会計システムの進展

新たな管理会計システムを設計したり導入したりする際、「意図していなかった効果をあげたり、意図せざる弊害が生じたりすることがまったくないとは考えにくい」（挽 2007, p. 82）。よって、導入時の目的に適合するよう管理会計システムを導入するにはどのような点に着目すべきか解明する研究では、組織コンテキストに着目して、それらが及ぼす影響を考察する必要がある。事例研究を通じてこうした問題意識への解を得たい場合、MM ループは非常に有用である。つまり管理会計研究において事例研究を行う場合、MM ループというフレームワークを基礎とすると、組織コンテキストとそれに直面して行った組織行動、およびそれによって結果として出来上がった当該組織の管理会計システムの変化を併せて考察できる。そして、時間軸に沿って管理会計システムの変化を追いつけることで、当該組織における管理会計システムの進展や進化を浮き彫りにすることができるのである。

筆者は I 社の中国事業における荒利益計算システムの発展過程を研究し、前田他（2016）でそれを論じた。そこでは MM ループというフレームワークを用いなかったが、MM ループという観点からこの荒利益計算システムの発展過程を考察すると、組織コンテキストと管理会計システムの進展について新たな知見が得られると考えられる。そこで本稿では I 社の中国事業における荒利益計算システムという、管理会計も包含した会計情報システムの進展を MM ループというフレームワークを用いて考察する。なお次節の記述は I 社の中国事業における情報システムの設計に直接携わった川口雅平氏へのヒアリングに基づく⁸。

3. I 社の中国事業の事例

3.1 I 社の中国への進出

I 社は 1958 年設立の大手小売業である。設立以来、I 社は独自の情報システムを構築し続け、1960 年代末までに商品別（部門別）損益計算システムと単品管理の思想により、「従業員は日々、仮説・実行・検証を繰り返して学習し、それが MM ループの関係を形成」（前田他 2012, p. 84）していた。

1994 年、I 社は中国 B 市への進出打診を受け、合併事業交渉を開始した。合併会社設立に係る契約条項は難航を極め、交渉は長期間にわたった。こうした激しい交渉の末、1996 年 9 月に

合併協議書に仮調印し、相手方が支配権を持つ形で B 市に TI 社を設立した。B 市での合併事業交渉を行っていた 1996 年、I 社は C 市からも進出の打診を受けた。I 社経営陣はこの進出は B 市の実験にもなると判断し、速やかに交渉を進め（邊見 2008, p. 233）、I 社が支配権を握る形で 1996 年 12 月、C 市に CI 社を設立した。2 つの合併会社設立交渉は同時に進行し、I 社はほぼ同じタイミングで中国の 2 つの都市に進出することになった。C 市の 1 号店開店すなわち中国における事業の開始は 1997 年 11 月、B 市における 1 号店開店は 1998 年 4 月であった（以後、TI 社と CI 社を「I 社の中国事業」と呼ぶ）。

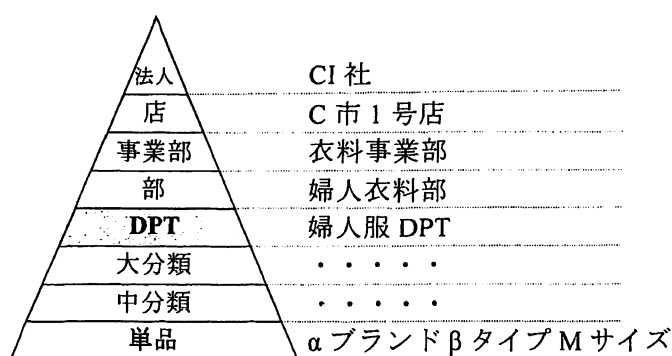
中国側と交渉していた当時、I 社は日本の情報システムを中国語に翻訳し、若干の手直しを行えば、そのまま現地で利用できると考えていた。だが、契約が締結され、実際に導入するシステムの設計を詰めていくと、中国の流通制度や税制等が日本と大きく異なり、それらに合ったシステムの設計が必要と判明した。つまり日本の情報システムの手直しではなく、現地の実情に合致したシステムを新たに開発する必要に迫られたのである（前田他 2016, p.79）。

3.2 I 社の中国事業における情報システム

3.2.1 中国事業における商品管理階層

I 社は創業以来、顧客から信頼を得ることに邁進してきた。顧客から高い信頼を得続けるため、I 社は「商品をより細かな単位に区分して管理し、きめ細かく顧客ニーズに対応できる組織体制」（前田他 2012, p. 78）を築いてきた。そのため I 社の中国事業でも「店」の下に、衣料、住居、食品といった「事業部」、さらに「部」、「DPT」、「大分類」、「中分類」、「単品」⁹と、商品を非常に細かな単位で把握し秩序立てて管理する体制を構築した。図 3 は商品管理の階層を表すと同時に、DPT 以上の単位については経営管理上の組織階層でもある。DPT 以上の組織はプロフィットセンターである。

図 3 I 社の中国事業における商品管理階層



前田他（2016）p. 80 より筆者作成

3.2.2 I 社の中国における会計情報システム

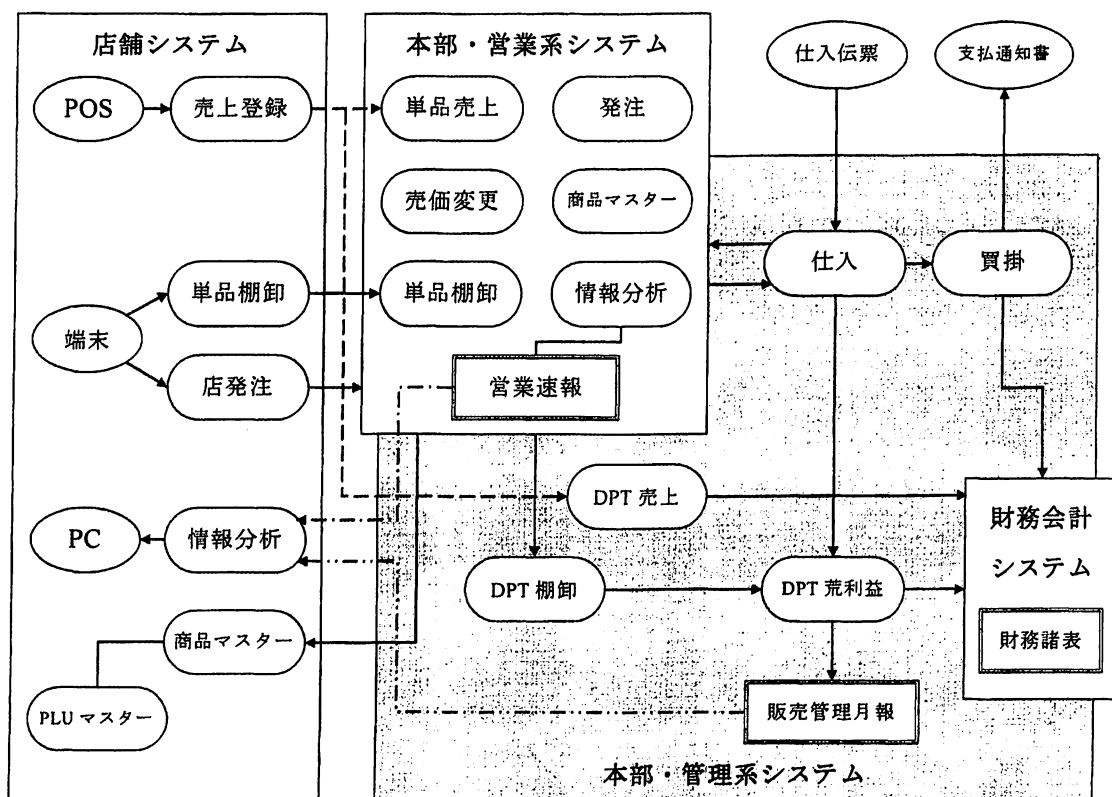
日本の I 社は財務会計目的で必要とするデータの多くを、まず管理会計システムで生成し、それを財務会計システムに繋いでいる。このシステムは「財務管理システム」と呼ばれる（前田他 2016, p. 90）。一方、中国事業では当局の指示で中国法定帳票等が求められ、それに対応した「財務パッケージ」を使って財務諸表を作成する必要があった。さらに I 社が日本で構築してきた管理会計システムは日本の商慣習等を前提にしているが、中国の商慣習等は日本のものとは大きく異なる。従って、中国に進出した I 社が中国事業の管理会計ニーズを満たすには、日本で構築してきた管理会計システムを現地の実情に合わせて設計し直し、それを中国で認められる財務会計システムと繋げる大幅なシステム開発が必要であった。

中国事業の管理会計ニーズを満たす情報システムには、「管理系システム」と「営業系システム」がある。これらは財務会計上の利益増大を支援するシステムとして利用される。

管理系システムは DPT 等の組織業績を関係するマネジャーに提供するシステムである。最小集計単位は DPT であるが、同時に部、事業部、店、法人の単位でも集計される。このシステムから提供される情報には「販売管理月報」や「商品別損益計算書」等がある。I 社の DPT 単位以上の業績管理では「売上高」、「荒利益」、「値下額」、「仕入額」、「在庫金額」、「純利益」等が重要な尺度となっている。中国事業ではそれらを月次、四半期、半期、年度ごとに集計し、予算管理も徹底して行っている。販売管理月報の毎月の営業数値は特に重視され、その営業数値に基づいて予算実績差異分析が DPT 単位以上で行われる。このシステムにより計画的に利益の獲得ができるようになっている（前田他 2016, pp. 80-81）。

一方、営業系システムとは POS データ等に基づいて単品に係る情報を集計し、営業現場の「仮説と検証（以下、仮説検証）」を支援するシステムである。毎月の DPT の業績を向上させるには、日々の仮説検証を通じて営業活動の質を高めなければならない。仮説検証の質を高めるには、従業員が立てた仮説の良否を判断できる情報が毎日、前日の営業成果という形で提供されることが望ましい。そこで営業系システムを通じ、「日別単品分析」や「ABC 分析」等が現場に提供される。また各単品の売上高や荒利益等を合計すれば、DPT の売上高や荒利益もおおよそ判明する。そのアウトプットは「営業速報」と呼ばれる。I 社の中国事業では毎日、営業速報で前日の売上高や荒利益、仕入額、値下額、在庫金額、客数、客単価等が DPT ごとに提供される。このように最終的に顧客が購買する「単品」というレベルで、従業員の現場における活動を管理できる情報システムが構築されている（前田他 2016, p. 81）。なお、中国における営

図 4 I 社の中国事業における会計情報システム



川口氏の資料に基づき筆者作成

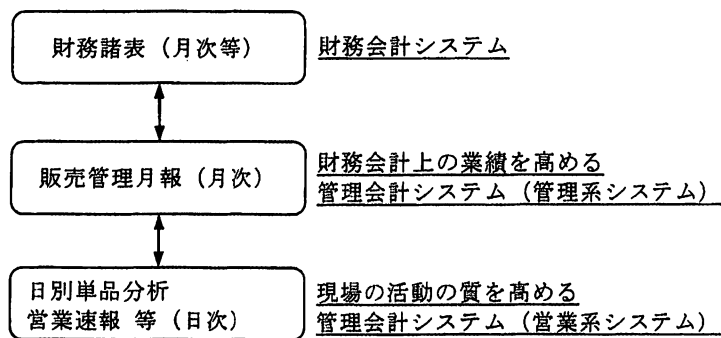
業系システムは、情報の正確性よりも有用性が強調されている。

これまでに述べた財務会計システム、管理系システム、営業系システムにおける情報の流れは図4のように表すことができる。各店舗で商品を販売すると、POSや伝票を通じて売上が登録される。そのデータが本部の管理系システムに伝達され、そのシステムで集計されたアウトプットの1つが販売管理月報である。一方、POSで登録された売上は同時に本部の営業系システムにも伝達される。単品やDPTについて集計したものが、営業系システムのアウトプットである日別単品分析や営業速報である。管理系システムで処理された情報は財務会計システムを通じて、財務諸表の作成等に役立てられる。

3.2.3 ミクロとマクロを繋ぐ会計情報システム

従業員の行動（ミクロ）を企業業績（マクロ）に結び付けるには「組織単位別に情報が提供されるように会計システムを設計することが必要」（廣本 2005, p. 66）である。ミクロとマクロやミクロ同士を結び付ける I 社の中国事業に係る財務会計システム、管理系システム、営業系システムといった会計情報システムは図5のように3層から成る。

図5 I社の中国事業における会計情報システムの構造



前田他（2016）p. 81 より筆者作成

まず、財務会計システムにより TI 社や CI 社といった法人の財務諸表が作成され、毎月当局に提出される。次に、販売管理月報をはじめとする管理系システムは財務諸表上の業績増大に資する管理会計システムとして機能する。中国事業ではそのアウトプットが毎月関係するマネジャーに提供される。最後に、営業系システムは管理系システムの業績指標を高める営業活動を追求するための管理会計システム、つまり個々のミクロに解釈・判断・行動をさせることで新たな情報を創出し部分マクロの目標達成を支援するシステムとなっている。営業システムのアウトプットは日別単品分析や営業速報等と様々あるが、本節で扱う営業速報は毎日示され、現場の仮説検証活動にも活用される。

中国事業の開始時、日本における会計情報システム同様に、財務会計システム、管理系システム、営業系システムが整合的に繋がるものとしてシステム設計が行われた。だが、荒利益計算という部分に着目すると、その実現は容易ではなかった。ここで財務諸表上の荒利益（財務会計システム）、販売管理月報上の荒利益（管理系システム）、営業速報上の荒利益（営業系システム）といった3つのシステム間の荒利益計算の繋がりという観点から論じる。

3.3 I社の中国事業における荒利益計算システムの進展

3.3.1 1997年11月の事業開始時

中国事業の開始以来、I社は中国の企業会計制度に適合した計算式（A式）で、財務諸表上の荒利益を計算している。1997年11月の事業開始当初、財務諸表における荒利益と整合するよう販売管理月報上の荒利益計算式（B式）を設定した。だが、両者の計算結果は整合しな

った（前田他 2016, pp. 83-84）。その理由は次の 3 点である。

- ①そもそも両者の荒利益計算式の構造そのものが同一ではなかったこと。
- ②売価変更等のデータが正確に取り込まれていなかったこと。
- ③棚卸在庫等の集計精度が不十分であったこと。

【A. 財務諸表の荒利益：1997 年 11 月～】

$$\text{当月荒利益} = \text{月初値入残} + \text{当月仕入値入} - \text{実地棚卸値入残} - \text{当月品減値入}$$

$$\text{当月仕入値入} = \text{当月仕入売価} - \text{当月仕入原価} - \text{当月値下・廃棄} + \text{当月原価割れ}$$

$$\text{当月品減値入} = \text{当月品減} \times \text{総合値入率}\textcircled{\text{O}}$$

$$\text{総合値入率}\textcircled{\text{O}} = \frac{\text{期首値入残} + \text{当期累計仕入値入}}{\text{当期累計売上高} + \text{月末計算売価在庫}}$$

【B. 販売管理月報の荒利益：1997 年 11 月～1999 年 12 月】

$$\text{当月荒利益} = \text{当月売上高} \times \text{総合値入率}\textcircled{\text{O}}/\textcircled{\text{D}}$$

《通常月》

$$\text{総合値入率}\textcircled{\text{O}} = \frac{\text{月初値入残} + \text{当月仕入値入}}{\text{当月売上高} + \text{月末計算売価在庫}}$$

《棚卸月》

$$\text{総合値入率}\textcircled{\text{D}} = \frac{\text{月初値入残} + \text{当月仕入値入} - \text{当月品減値入}}{\text{当月売上高} + \text{月末棚卸売価在庫}}$$

3.3.2 2000 年 1 月の販売管理月報の計算式変更

2000 年 1 月，上記①への対応のための販売管理月報の荒利益計算式そのものを変更した（C 式）。②と③は会計情報システムに関わる運用上の問題である。そこで，その対応のため「自動売価変更システムの導入・運用」，「正確な単品棚卸の実施」，「レジ登録・伝票入力 of 徹底」等，会計情報システムを扱う運用面の改善が図られた。これらの対応により，財務諸表と販売管理月報の荒利益が整合するようになった（前田他 2016, pp. 84-86）。

【C. 販売管理月報の荒利益：2000 年 1 月～】

《通常月》

$$\text{当月荒利益} = \text{月初値入残} + \text{当月仕入値入} - \text{月末値入残}$$

《棚卸月》

$$\text{当月荒利益} = \text{月初値入残} + \text{当月仕入値入} - \text{実地棚卸値入残} - \text{当月品減値入}$$

3.3.3 2003 年 10 月の営業速報の計算式変更

2000 年 1 月に販売管理月報の計算式が変更され，会計情報システムに関わる運用面の改善も図られたことで，管理系システムに基づく月次業績管理の成果が財務会計上の業績を裏付けるようになった。しかし，中国事業開始以来使用されている POS データに由来する営業速報の荒利益（D 式）には品減（万引きで失った等の商品減少）等の実績が反映されていなかった。ま

た毎日実績データを集計するために伝票入力遅延の影響は大きく、依然としてその荒利益は販売管理月報上の荒利益と大きく乖離していた（前田他 2016, pp. 86-87）。

そこで2003年10月に営業速報上の荒利益と販売管理月報上の荒利益の計算結果が近似するよう、営業速報の荒利益計算式を変更した（E式）。それを可能とするために「単品コードによるレジ登録（売上・返品）の徹底」、「手書き伝票を極力なくしてEDP伝票の発行」等、会計情報システムを扱う運用面の一層の改善が図られた。また迅速にデータ集計を行うため「商品マスター登録原価」といった会計情報システムに由来しないデータも使用されている（前田他 2016, pp. 86-87）。

その結果、日々の営業速報の荒利益の計算結果を積算すると、月次の販売管理月報の計算結果と近似するようになり、現場における営業活動を支援する情報として、営業速報の有用性が増すようになったのである。

【D. 営業速報の荒利益：1997年11月～2003年9月】

$$\text{当日荒利益} = \text{当日売上高} \times \text{値入率}$$

$$\text{値入率} = \frac{\text{前日値入残} + \text{当日値入}}{\text{当日売上高} + \text{売価在庫額}}$$

【E. 営業速報の荒利益：2003年10月～】

$$\text{当日荒利益} = (\text{単品売価} - \text{商品マスター単品原価}) \times \text{単品売上数量} + \text{値引伝票}$$

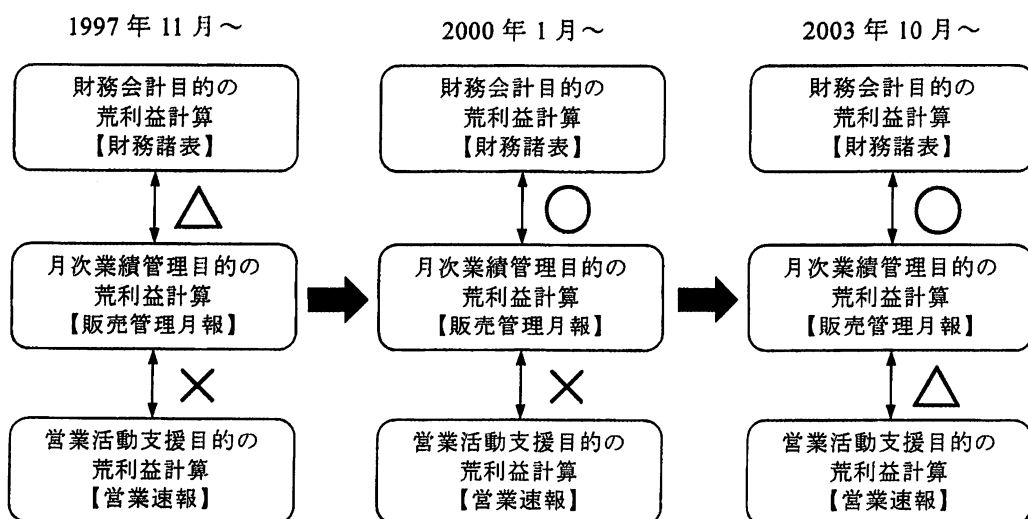
※「単品売価」の単価や「単品売上数量」の数量はレジで登録されたデータを使用

※「商品マスター単品原価」は商品マスターに登録された当日の単品原価を使用

3.3.4 小活

1997年11月以来のI社の中国事業における、財務会計システム、管理系システム、営業系

図6 会計情報システム（荒利益計算式）の進展



前田他（2016）p. 88 を修正して筆者作成

ここに見られるように、I 社の中国事業では事業開始当初、財務会計システム、管理系システム、営業系システムが全て繋がるよう設計されたが、実際には繋がっていなかった。そのため、まず財務会計システムと管理系システム、次に管理系システムと営業系システムが繋がるよう変更および改善がなされたのである。

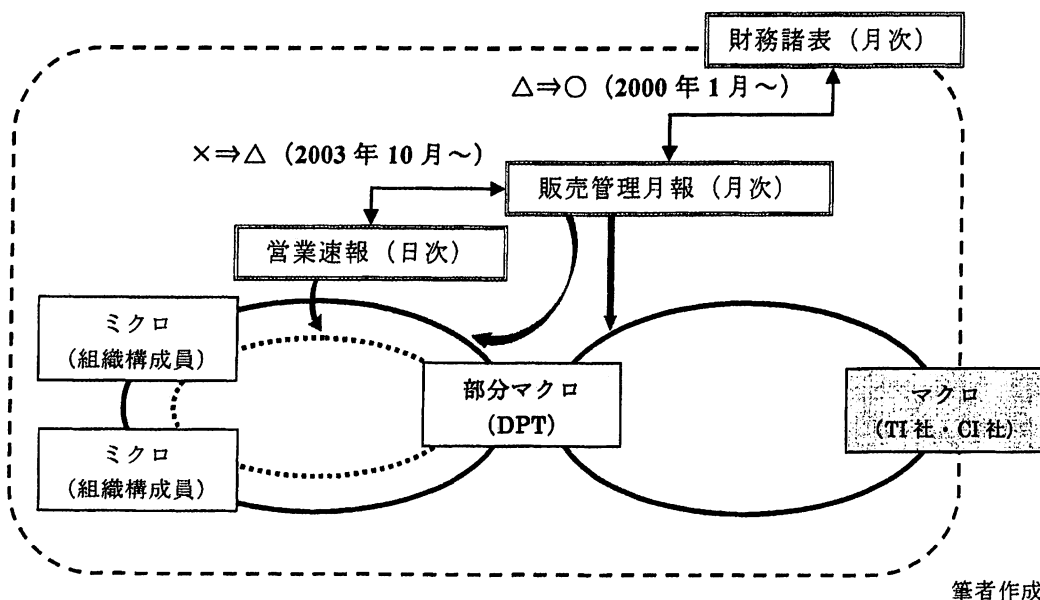
3.4 考察

3.4.1 財務会計をベースに設計される管理会計システム

I社の中国事業における会計情報システムは、企業全体の経営成績を外部に提供する財務会計システムをベースに、まずそれと整合するように管理系システムが繋げられた。次に財務会計システムとの不一致が解消された管理系システムと整合するよう、営業系システムの変更がなされた。このような順で管理会計システムが繋げられていった点を検討すると、I社の中国事業では各々のシステムから提供される情報の質の向上ではなく、財務会計上の業績と個々の組織構成員の経営活動の成果との整合を最優先にして管理会計システムの構築が志向されたと考えることができる。

2000 年 1 月に財務会計システムと管理系システムが整合したことで、マクロと部分マクロ、部分マクロとミクロを結ぶ管理系システムのループが効果的に機能するようになり、財務会計上の業績向上に有用な情報が月次で提供されるようになった。さらに 2003 年 10 月に管理系システムと営業系システムの計算結果が近似するようになった。それによりミクロと部分マクロを結ぶ営業系システムのループがより有効に機能し、DPT という組織単位の月次業績を高めるために個々の組織構成員がどのような活動を行うべきかといった仮説検証に役立てる情報が月次で提供されるようになった。すなわち I 社の中国事業では荒利益計算システムの質を高めるシステムの変更が、2 度の計算式変更および情報システム運用の改善という形で実施されたのである。換言すれば、それは組織業績の MM ループの質を向上させるものでもあった。また目

図7 I社・中国事業における荒利益計算に係るMMループの進展



的適合性という観点で見た場合、複数のループの繋がりが整合的なものになり、財務会計上の業績と個々の組織構成員の経営活動の成果が結びつくようになった。この荒利益計算システムの進展は図7のように描くことができる。

3.4.2 会計情報システムに係る運用面の変更

I社の中国事業が財務会計に整合するよう管理会計システムを変更できたのは、会計情報システム運用面での改善を実施したからである。システムだけではなく現行の運用方法も変更するには、新たな会計情報システムを構築していくとの企業としての強い意志が必要である。だが、いくら高い志があっても経営システムが整備されていなければ、会計情報システムの運用方法を変えることはできない。例えば、I社の中国事業でも実際、伝票遅延があったりと会計情報以外のシステムに十分ではない部分もあった。そこで、I社はその時の状況に合わせ、運用環境の改善に繋がる経営システムの整備を徐々に図った。それにより運用面の変更が実現され、3つのシステムが繋がるように進展していったのである。

一気に会計情報システムの進展が進むのではなく、このように順序立てて進んでいった点を検討すると、本事例では「会計情報システムに係る運用環境」がそのシステムの進展に係る重要な組織コンテキストになっていたと考えられる。また、一気にシステムの進展が進めば、運用環境の急変に追いつけず、システムの利用者の側に問題が生じたかもしれない。しかし、徐々に進展したからこそ、組織構成員も運用面の変化に順応できたといえる。いわば、I社の中国事業では組織構成員も一丸となって組織全体のベクトルに合わせていくことを重視して、会計情報システムの進展が行われたのである。

4. むすび —MM ループを用いた分析の意義と課題—

本稿では、管理会計システムの分析に際し、MM ループというフレームワークを活用すると、管理会計情報の創造等について新たな展望を見出すことができると考え、I社の中国事業における荒利益計算システムの進展を分析してきた。

MM ループというフレームワークを通じて考察することで、データの出所、集計期間、主たる提供者の範囲等が異なる複数のループであったとしても、それらが上手く整合的にシステム全体として繋がっているか否か、さらにその形成過程も観察することができる。すなわち会計情報システム全体でMM ループを生み出そうとする実務家にも、MM ループが生み出されているかを考察する研究者にも必要な、各システムの相互関係を明らかにし、どのようにして個々の組織構成員の行動を財務会計上の組織業績に結び付ければよいかの知見をもたらす。I社の中国事業では、財務会計システム⇒管理系システム⇒営業系システムといった順で荒利益計算システムが整備され、より良いMM ループが形成されていった。そして、より良いMM ループを構築するために、I社の中国事業ではシステム運用上の問題の解消が志向され、それが経営システムの質の改善をもたらした。換言すれば、会計情報システムの有用性を高めるというニーズが、運用環境の改善すなわち会計情報システム以外の経営システムの質の向上を誘発したのである。MM ループを通じ、本事例でこうした知見が得られた。

またMM ループを用いた分析は、そのシステム全体にとって、次にどのようなループが必要なのかを示唆する。本稿ではI社の中国事業を通じて組織業績のMM ループについて論じた。

ただ組織業績のループには財務的業績と実体的業績があり、本稿の記述は財務的業績にとどまる。つまり、I 社の中国事業において部分マクロとミクロを結ぶ実体的業績のループがどのように形成されているのか、あるいはまだ形成されていなければ、どのような組織コンテキストから形成が阻まれているのかを想定しながら、さらなる研究を進めることができるのである。

MM ループとなっているシステムを運用し続ければ、そこで偶然生じた小さな変異がループの中で増幅され、マクロレベルの秩序や構造を崩し、新たな秩序や構造を創発することもある。MM ループは「ある秩序や構造の保持・再生産だけでなく、その崩壊や新たな秩序の創発を可能にするような、動的な自己組織化のメカニズムを内包している」（西部・吉田編集代表 2010, p. 94）。つまり、本稿の事例は複数のループから企業全体に係る大きな MM ループを形成するまでの進展を示すものであったが、MM ループを回し続けた場合における管理会計システムの進化も考察することができる。MM ループを用いた分析には以上のような意義がある。

その一方で課題もある。MM ループはミクロとマクロとの間でやり取りされる情報の流れに着目したもので、MM ループは組織内の至る所に存在する。従って、論者が取り上げる問題に関係するループとそうではないループとを適切に峻別することが問題となる。また、MM ループは組織コンテキストと関連付けて管理会計システムを考察するフレームワークである。そのため、ある MM ループの形成や、複数の MM ループの連携等に影響を及ぼすような組織コンテキストがいかなるものを特定するには研究の蓄積が必要となる。

謝辞

本稿は日本管理会計学会 2016 年度年次全国大会（明治大学）における統一論題報告をまとめたものである。報告時には座長の辻正雄先生（名古屋商科大学大学院）をはじめ、会場の多くの先生方より貴重なコメントを頂戴した。また報告に当たり川口雅平氏にはヒアリング調査への協力を賜った。ここに記して心より御礼申し上げる。本稿は科学研究費助成事業・若手研究（B）課題番号：26780258 の助成を受けて進められた研究成果の一部である。

注

- ¹ 例えば、『企業会計』2005 年 12 月号（特集「事例研究「自律的組織」と管理会計」）では特集が組まれている。
- ² 例えば、伊丹・加護野（2003）は MM ループを「個人というミクロと、全体理解というマクロとをつなぐループ」（p. 514）と説明している。
- ³ MM ループという言葉ではないが、今井・金子（1988）以前に清水（1978, p. 134）は「生命とは動的秩序を自らつくり出す能力・・・（略）・・・このことを認めるならば、生命現象の核心にはマクロとミクロの間のフィードバック・ループが存在している」と同様のループを述べている。
- ⁴ Hayek（1945, pp. 522-526）が「現場の人間」が有している時間と場所に制約された特定状況に関する知識の重要性を主張したことに、今井（1989, p. 162）はそれに加えて「その場面にいあわせた特定の人の解釈」も重要な情報要素と論じ、これらを「場面情報」としている。

- ⁵ 廣本編 (2009, p.18) では、③の「流れる情報には多様なものが含まれるが、基本は、各構成員の行動および全体の業績に関する情報」と述べている。
- ⁶ 塩沢 (1999, p. 43) はその理由として、ミクロとマクロの間に「相互規定関係があるとき、ミクロ世界・マクロ世界の一方を他方から切り離して考察することは誤りといわなければならない・・・(略)・・・ミクロの行動仮説は、つねにマクロの総過程のある特性を前提として導かれ、そのような特性の持続を前提としてのみ有効性をもち得るものである。マクロの総過程はミクロ世界の行為の論理に注目することなくけっして十分には説明できない」からとしている。
- ⁷ 「進化」とは生物学に由来して経済学等に持ち込まれた単語であり、用いる論者によってその意味が異なる。本稿では「不変性を保持するかとみえた世界に、全く予想不可能な不連続的变化が生じ、その新しい世界の姿が保持される努力が続くかと思うと、また突然の不連続なジャンプが生じるといったような一連の過程」(村上 1994, p. 121) を進化と捉える。この進化のプロセスには「変異 (variation)」「淘汰 (selection)」「保持 (retention)」という3つの段階がある (Weick 1979, pp. 122-126: 藤本 1997, p. 134)。本稿では3つの段階が明確ではなく、進化や進展にも該当しない変化のことを「変化」と表現する。進化は「進展 (進歩)」等と同一視されがちだが、両者は厳密に区分されるべきものとされる。それは「進化とは『より良きものへの変化』ではなく、『より複雑なものへの変化』だと定義」(藤本 1997, p. 135) されるからである。そこで本稿では前述の3つの段階があって「より複雑なものへの変化」を進化、「何らかの基準があって、それに向かってより良きものへの変化」を進展 (進歩) と表現する。
- ⁸ 2016年2月24日、3月29日、4月25日、6月3日、6月24日、7月7日、7月20日、7月28日、8月23日の計9日間約25時間にわたりヒアリングを行った。なお本ヒアリングの内容の一部 (I社・中国事業の荒利益計算の変遷) は前田他 (2016) で明らかにしている。
- ⁹ 「顧客の選択肢のなかで、ジャスト・オンリー・ワンであるところの個々の商品」(邊見 2008, p. 126) が単品と呼ばれる。

参考文献

- 藤本隆宏. 1997. 『生産システムの進化論』有斐閣.
- Hayek, F.A. 1945. The Use of Knowledge in Society. *The American Economic Review* 35(4): 519-530.
- 邊見敏江. 2008. 『顧客満足の設計図』ダイヤモンド社.
- 挽文子. 2007. 『管理会計の進化』森山書店.
- 廣本敏郎. 2004. 「市場・技術・組織と管理会計」『一橋論叢』132(5): 1-24.
- 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』134(4): 58-88.
- 廣井敏郎. 2015. 「日本の管理会計研究の歩み」廣本敏郎、挽文子編『日本の管理会計研究』中央経済社: 328-357.
- 廣本敏郎編. 2009. 『自律的組織の経営システム』森山書店.
- 伊丹敬之、加護野忠男. 2003. 『ゼミナール経営学入門 第3版』日本経済新聞出版社.
- 今井賢一. 1989. 「情報・技術と経済制度」今井賢一編、川村尚也訳『プロセスとネットワーク』

- NTT 出版: 147-170.
- 今井賢一. 1990. 『情報ネットワーク社会の展開』筑摩書房.
- 今井賢一, 金子郁容. 1988. 『ネットワーク組織論』岩波書店.
- 小林哲夫. 2010. 「書評 廣本敏郎編著『自律的組織の経営システム－日本的経営の叡智－』」『會計』177(1): 141-144.
- 前田陽, 片岡洋人, 藤野雅史. 2012. 「イトーヨーカ堂における管理会計システムの設計」『産業経理』72(2): 74-85.
- 前田陽, 川口雅平, 岡田龍哉. 2016. 「中国における小売業の荒利益計算－総合値入率法の事例を通じて－」『産業経理』76(3): 78-91.
- 諸藤裕美. 2013. 『自律的組織の管理会計』中央経済社.
- 村上泰亮. 1994. 『反古典の政治経済学要綱』中央公論社.
- 日本会計研究学会特別委員会. 2007. 『企業組織と管理会計の研究（最終報告書）』日本会計研究学会.
- 西部忠, 吉田雅明編集代表. 2010. 『進化経済学 基礎』日本経済評論社.
- 清水博. 1978. 『生命を捉えなおす』中央公論社.
- 塩沢由典. 1999. 「ミクロ・マクロ・ループについて」『経済論叢』164(5): 1-73.
- Weick, K.E. 1979. *The Social Psychology of Organizing*. 2nd edition. Reading, MA: Addison-Wesley Publishing Company.

学会誌執筆要領

2002年 9月 8日 常務理事会決定

2015年 7月25日 常務理事会改正

2016年12月17日 常務理事会改正

第1条 総則

本学会誌への投稿論文の執筆は本要領に従う。論文以外の投稿原稿もこれに準じるものとする。

第2条 投稿論文等の言語

投稿論文の言語は日本語または英語のいずれかとする。

第3条 投稿論文の書式

1. 投稿論文は横書きとする。
2. 投稿論文等はワードプロセッサにより作成する。日本語による投稿論文は、A4 版用紙に1 枚42 字×41 行=1,722 字とする。英語による投稿論文は、1 枚500words を目安として作成する。
3. 日本語書体はMS 明朝を使用する。また、英語書体はTimes New Roman を使用する。

第4条 投稿論文等の枚数

投稿論文の枚数はワードプロセッサ原稿で15 枚以下とする（本誌刷り上り15 ページ以内となり、合計で25,830 字が上限となる）。図、表、英文アブストラクト、日本語要旨に要するスペースもこれに含める。図や表は論文の本文中にそのままの形で入力し配置しておくこと。英文の論文の場合にも、ワードプロセッサ原稿で15 枚以下とする。

原稿のタイプにより、学会誌編集委員会が妥当と認めた場合、前項の枚数を超えることができる。ただし、その場合には超過枚数につき印刷費の実費を掲載時に徴収するものとする。

第5条 投稿論文等の体裁

1. 投稿論文には通しページ番号を付ける。
2. 投稿論文の第1 ページには内容を正確に表す表題、著者名と職位、および所属機関と部署を日本語と英語両方で書く（共著者についても同様）。また投稿者（共著の場合は代表者）の住所、氏名、電話番号、ファックス番号、e メールアドレスなどを明記する。
3. 日本語による投稿論文等は、第2 ページに以下の諸項目を次の番号順でまとめて記す。
 - ① 日本語による表題
 - ② 日本語による著者名
 - ③ 日本語による10 行程度（420 字）の論文要旨
 - ④ 日本語による5 語程度のキーワード
 - ⑤ 英語による表題
 - ⑥ 英語による著者名
 - ⑦ 英語による150words 程度の英文要旨（Abstract）
 - ⑧ 英語による5 語程度のキーワード（Keywords）
4. 英語による投稿論文等は、第2 ページに以下の諸項目を次の番号順でまとめて記す。
 - ① 英語による表題

- ② 英語による著者名
- ③ 英語による150words 程度の英文要旨 (Abstract)
- ④ 英語による5 語程度のキーワード (Keywords)
- 5. 投稿論文の第3 ページ以降に本文，謝辞，注，付録，参考文献の順に記述する。

第6条 投稿論文等の書き方

1. 投稿論文等の書き方は以下を原則とする。これに合致しない場合は，学会誌編集委員会は修正を要求したり，修正を行うことができる。
2. 本文は章節項などで構成し，“1. ”，“2. 3”，“4. 5. 6”のような見出し番号とタイトルをつける。
3. 日本語による投稿論文は新仮名遣い，常用漢字を用い，平易な口語体で記す。漢字については専門語はこの限りではない。副詞，接続詞，連体詞，助詞は原則として平仮名，同音多義で誤読のおそれのあるものは漢字，送り仮名は活用語尾を送る。数字の書き方は，原則としてアラビア数字を用いる。成語・慣用語・固有名詞，数量的意味のうすいものは漢字とする。例えば，一般的，一部分，第三者などである。ただし19 世紀，第1 四半期などは例外とする。英語による投稿論文および英文アブストラクトは自然で正確な表現を用い，ネイティブスピーカー等の校正を受ける。

4. 約物の使い方

- (1) 句点 (。)と読点 (、) は用いず，ピリオド (.) とコンマ (,) を用いる。
- (2) 中グロ (・) はあまり使うと目立ちすぎるので，名詞並列の場合等に使う。欧文略字には中グロを使わないで，ピリオドを用いる。

例：J. M. Keynes

しかし最近ではピリオドを入れないものも多くなった。この場合は一般的な慣例に従う。

例：EU, IMF, OECD など

- (3) 引用文は「」を用い，クォーテーションマーク，例えば“ ”などは，欧文引用のみに用いる。
- (4) 二重ヒッカケ『』は書名や重引用符に用いる。
- (5) 述語および固有名詞の原綴りを書く時は，パーレン () でくくった中に欧文を書く。必要な場合はキッコー [] やブラケット [] を用いてもよい。
- (6) ダッシュは挿入句などの場合，2 倍のものを使う。
- (7) ハイフンまたはダブル・ハイフン＝はシラビケーションのほか，複合語や外国固有名詞などを使う。
- (8) リーダー・・・は中略の際に使う。

5. 人名は原則として原語で表記する。ただし，広く知られているもの，また印字の困難なものについてはこの限りではない。

6. 数式は別行に記し，末尾に通し番号を付ける。文中で使用する場合には特殊な記号を用いず，“a/b” “exp(a/b)”などの記法を用いる。

上ツキ，下ツキは a^e ， x_y のように指定する。C, D, P, S, W など大文字と小文字の字形の同じものは，はっきりと区別する。ギリシャ文字 α (アルファ)， γ (ガンマ)， χ (カイ)， ω (オメガ) と，アルファベットのa (エイ)，r (アール)，x (エックス)，k (ケイ)，w (ダブリュ) を区別する。

7. 注はなるべく使わない。やむをえず使用する場合は，通し番号を付け，本文中の該当箇所にその番号を記す。そして注釈文を本文のあとにまとめて記すこととする。

8. 数字はアラビア数字で横書きし，三桁ごとにコンマ (,) をつける。

9. 図および表の書き方

図および表（写真を含む）には“図 1”，“図 2”，“表 1”，“表 2”のように通し番号を付ける．投稿原稿は正確にパソコン等の用器を用いて，そのまま写植して版下に使えるように書く．ただし，そのまま写植して利用できない図や表を提出した場合は，版下作成の実費を掲載時に徴収するものとする．

第7条 参考文献

1. 文中で参照する文献および特に関連ある文献のみを，本文末に一括してリストする．
2. 参考文献のリストの順序は，欧文和文を区別せず，原則として本条第4項の方式で配列する．
3. 単行本の場合は，著者名，発行年，表題，発行所をこの順で記す（ただし，欧文書については，発行所の前に発行地を記す）．単行本が欧文書の場合は，表題をイタリックにする．また雑誌論文は，著者名，発行年，表題，雑誌名，巻号，ページをこの順に記す．表題，書名および雑誌名等は略記しない．雑誌が欧文の場合は，雑誌名をイタリックにする．
4. 参考文献の配列は著者の，あるいは第1著者の姓によってアルファベット順にする．下にその例を示す．

浅沼萬里. 1997. 『日本の企業組織 革新的適応のメカニズム』 東洋経済新報社.

Fisher, J. G., J. R. Frederickson, and S. A. Pfeffer. 2000. Budgeting: An Experimental Investigation of the Effects of Negotiation. *The Accounting Review* 75(1): 93-114.

Horngren, C. T., G. Foster, and S. M. Datar. 1997. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 9th edition. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.

Monden, Y. 1998. *Toyota Production System*. 3rd edition. Norcross, GA: Engineering & Management Press.

Nishimura, A. 1995. Transplanting Japanese Management Accounting and Cultural Relevance. *The International Journal of Accounting* 30: 318-330.

Palepu, K. G., V. L. Bernard, and P. M. Healy, 1996. *Business Analysis & Valuation*. Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing Company. 斎藤静樹監訳, 筒井知彦, 川本淳, 村瀬安紀子訳. 1999. 『企業分析入門』 東京大学出版会.

佐藤紘光. 2000. 「企業の投資行動と業績評価」 『管理会計学』 8(1・2): 17-31.

田中隆雄. 1997. 『管理会計の知見』 森山書店.

第8条 別刷り料金

抜き刷りについては部数に応じて別刷り料金を徴収する．その料金は，別刷り希望を募ってその実費（論文のページ数と別刷り部数に応じる）を徴収する．

学会誌編集委員会運営規程

第 1 条 総則

この規程は、日本管理会計学会会則第 24 条の定めに基づき設置される学会誌編集委員会（以下、編集委員会という。）の構成と運営について必要な事項を定めることを目的とする。

第 2 条 編集委員会の構成

1. 編集委員会は、編集委員長、2 名以内の編集副委員長、および編集委員をもって構成する。
2. 編集委員長および編集副委員長は、学会長の推薦に基づき、常務理事会で選出する。その任期は 3 年とする。ただし、重任を妨げない。
3. 編集委員は、常務理事会で選任する。その任期は 3 年とする。ただし、重任を妨げない。

第 3 条 編集委員長の職務

1. 編集委員長は、原則として毎年度 2 回以上編集委員会を開催し、会務を執行する。
2. 編集委員長は、編集委員会にあたって、議案および必要な資料を整理し提出する。
3. 編集委員長は、編集委員会の運営に当たる。
4. 編集委員長は、編集委員の中から若干名の常任編集委員を任命し、常任編集委員会を構成し運営する。
5. 編集委員長は、常任編集委員会が行った業務の概要を編集委員会に報告する。

第 4 条 編集副委員長の職務 編集副委員長は、編集委員長を補佐する。また、編集委員長に事故あるときは、編集副委員長のうちの 1 名がその職務を代行する。

第 5 条 編集委員会の業務 編集委員会は、下記の事項に関する方針を立案・審議する。

1. 学会誌の企画および編集に関する事項
2. 投稿論文等の受付、審査および掲載に関する事項
3. 査読者の選定に関する事項
4. 学会誌の発行に伴う予算請求および料金設定等に関する事項
5. その他編集委員会が行うのが適当と考えられる事項

第 6 条 常任編集委員会の構成 常任編集委員会は、編集委員長、編集副委員長、および常任編集委員をもって構成する。

第 7 条 常任編集委員会の業務 常任編集委員会は、第 5 条で規定される編集委員会の業務の中から委任を受けた経常業務を分掌処理する。

第 8 条 投稿論文等の学会誌への掲載

投稿論文等は、編集委員会の決定により、次の掲載区分にしたがって学会誌に掲載する。

1. 論文：問題意識から結論への推論過程が明確にされ、かつ得られた知見が創造的である研究成果の報告（研究の方法は問わない）
2. 論壇：統一論題報告者に対して編集委員会が依頼した研究成果の報告
3. 特別講演：特別講演（基調講演等を含む）として編集委員会から招聘を受けた研究成果の報告
4. 事例紹介：特定の企業または産業に関する事例を調査し、課題や実態を明示した報告
5. 研究ノート：問題意識が明確であり新しい知見も得られているが、結論に至る推論が十分でない研究成果の報告
6. 書評：おおむね 1 年以内に発表された著書や論文などの論評

第 9 条 投稿論文の審査手続き

1. 投稿論文の論文要旨等を参照して、審査に当たる査読者を選定する。1 編の投稿論文に対する査読者は原則として 2 名とする。
2. 選定した査読者に対し、所定の書式を用いて論文の審査を依頼する。
3. 査読者は、所定の書式により所定の期日までに、審査結果を編集委員長に報告しなければならない。
4. 審査期間は、査読者に投稿論文を送付した日より概ね 1 ヶ月以内とする。ただし、当該査読者が予め返却期日を指定して審査を了承した場合は、査読者に投稿論文を送付した日付より予め指定した返却期日までを審査期間とする。
5. 査読者が、審査期限経過後 10 日を過ぎても返却しない場合は、代替の査読者を選定し、審査を依頼することができる。
6. 投稿論文の改善・訂正を要請された投稿者が査読結果のお知らせを送付した日から 3 ヶ月を過ぎても訂正投稿論文を再提出しない場合は、投稿論文を取り下げたものとみなし、審査を終了する。ただし、正当な理由により投稿者から編集委員長へ期限延長の申し出があった場合は審査を継続することができる。
7. 投稿者は、査読者より投稿論文のタイトルを訂正するよう指摘された場合、論文タイトルを訂正することができる。

第 10 条 投稿論文の査読結果の表示とその取扱い

1. 査読者は、以下の各号に基づき投稿論文の総合審査結果を表示する。
 - a. 評点 A：適格であり、受理してよい。
 - b. 評点 B：指摘した事項の改善・訂正を要請するが、再査読は不要である。
 - c. 評点 C：指摘した事項の改善・訂正を要請し、再査読をする。
 - d. 評点 F：不適格であり、受理すべきでない。
2. 投稿論文の総合審査結果に基づき、次の各号によって投稿論文の取扱いを決める。
 - a. 各査読者による総合審査結果がいずれも評点 B 以上の場合は、投稿論文を受理可能なものとみなし、査読者による審査を終了する。ただし、総合審査結果が B である場合は、指摘された事項につき投稿者に対し改善・訂正を要請する。なお、編集委員長は査読者のコメント以外にも、論文としての形式や表現方法、学会誌投稿規程および学会誌執筆要領に準拠していない部分の改訂などについて改善を要求できる。編集委員長は改善・訂正を確認した後に投稿論文を受理する。
 - b. 一方の総合審査結果が評点 C、他方のそれが評点 C 以上の場合は審査を継続する。
 - c. 一方の総合審査結果が評点 C 以上、他方の総合審査結果が評点 F である場合は、原則として評点 F を与えた査読者に代えて、新たに別の査読者を選定し審査を継続する。各査読者の総合審査結果がいずれも評点 F である場合は、投稿論文を拒否し審査を終了する。
 - d. 投稿者が、審査の過程で投稿論文を取り下げた場合は、審査を終了する。
 - e. 上記の(3)号に該当する投稿論文が、第3回目の総合審査結果においていずれも評点 C 以下のときは、編集委員長の判断により審査を終了することができる。
3. 編集委員長は、査読者が3名以上である場合、前項の各号を準用して審査結果の取扱いを決める。
4. 編集委員長は、論文の投稿者に審査結果を通知する。

第 11 条 論文以外は、編集委員会の審議を経て学会誌への掲載を決定することができる。ただし、必要に応じて校閲に基づく修正を依頼することができるものとする。

第 12 条 投稿論文等の掲載 投稿論文等は、各掲載区分に見合った審査の結果に基づき、学会誌への掲載を編集委員会で決定する。ただし、掲載する投稿論文等の編数、その他学会誌の企画、体裁および編集の細部に関する事項は、編集委員会で決定する。

第 13 条 投稿論文等の校正 投稿者の校正は原則として1回とし、印刷上の誤りのみを訂正した後、受領後1週間以内に返送する。

第 14 条 本規程の変更 本規程の変更をする場合は、常務理事会における出席者の3分の2以上の

賛成決議を得なければならない。

付則

1. この規程は 1991 年 11 月 10 日制定， 1991 年 11 月 10 日から施行する。
2. 1993 年 8 月 1 日改正， 1993 年 8 月 1 日から施行する。
3. 1995 年 11 月 8 日改正， 1995 年 11 月 8 日から施行する。
4. 2001 年 6 月 2 日改正， 2001 年 6 月 2 日から施行する。
5. 2016 年 12 月 17 日改正， 2016 年 12 月 17 日から施行する。
6. 2017 年 7 月 15 日改正， 2017 年 7 月 15 日から施行する。

学会誌論文規格

2015 年 4 月 学会誌常任編集委員会
2016 年 12 月 学会誌常任編集委員会

1. 論文等の原稿サイズと余白

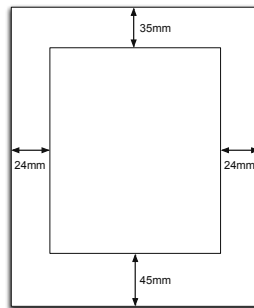
1.1 論文等の原稿は A4 判とする.

1.2 上下と左右の余白については, 以下のように設定する.

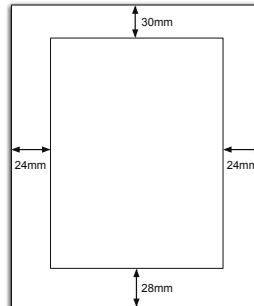
(1) 論文等の第 1 ページ目 (表題や著者名, また投稿者の住所, 氏名, e メールアドレスなどの連絡先を書くページ) の規格

第 1 ページ目の余白は自由とする.

(2) 論文等の第 2 ページ目 (表題・氏名・要旨などを書くページ) の規格



(3) 論文等の第 3 ページ目以降 (本文を書くページ) の規格



2. 論文等で使用するフォント

2.1 日本語の場合のフォントは MS Word による MS 明朝を使用する. また, 英語の場合のフォントは MS Word による Times New Roman を使用する.

【参考: Windows マシンの場合】

- ・「ページレイアウト」→「ページ設定」をクリック, 「文字数と行数」のタブを選び, 「フォントの設定」を選ぶと, 日本語と英語のフォントを選べます.
- ・「ページレイアウト」→「ページ設定」をクリック, 「余白」のタブを選ぶと, 余白を設定できます.
- ・「ページレイアウト」→「ページ設定」をクリック, 「文字数と行数」のタブを選ぶと, 文字数と行数を設定できます.

【参考: マックの場合】

MS Word のデフォルトでは, MS 明朝 (和文) + Century (英文) という設定になっていますが, 「書式」→「スタイル」のところで, 英文が Times New Roman で入力されるように変更しますと, 以前入力した文章も MS 明朝 (和文) + Times New Roman (英文) に変換されます.

2.2 論文等の第1ページ目の記載事項

論文等の第1ページ目のフォントサイズは自由とする。

2.3 論文等の第2ページ目の記載事項

- (1) 表題は、日本語、英語とも 16 ポイントとし、ボールド (B) で太くする。英語による表題については、接続詞を除く各単語の頭文字に大文字を用いる。
- (2) 副表題 (サブタイトル) がある場合、日本語による副表題は 14 ポイントとし、二本の全角ダッシュで挟み込み表示する (例, 「**表題 16pt** — **副表題 14pt** —」)。英語による副表題はコロンでつなぎ 16 ポイントとする (例, “**Title16pt: Subtitle16pt**”)。日本と英語ともボールド体とする。英語による副表題については、接続詞を除く各単語の頭文字に大文字を用いる。
- (3) 表題と副表題は中心揃えとする。
- (4) 日本語、英語とも著者名は 14 ポイントにし、右揃えとする。英語の著者名の頭文字には大文字を用いる。
- (5) <論文要旨><キーワード>という見出しは左揃えで 10.5 ポイントのボールド体とする。それぞれのテキストは改行し左揃えと記入する。Abstract, Keywords という見出しは中心揃えで 10.5 ポイントのボールド体とする。それぞれのテキストは改行し左揃えとする。

2.4 論文等の第3ページ目の記載事項

- (1) 論文等の節は 14 ポイントでボールド体とする。節に用いる数字は半角 (例, 「2. 本研究の理論的フレームワーク」)
- (2) 論文等の款は、12 ポイントでボールド体とする。款に用いる数字は半角 (例, 「2.1 管理可能利益と本部費配賦」) とする。
- (3) 論文等の要旨、キーワード、本文、謝辞、注、附録、参考文献は、10.5 ポイントとする。

3. 行間

3.1 論文等の節の行間

論文等の節の直前行は 1.5 行空け、直後行は 0.5 行空ける。

3.2 論文等の款の行間

論文等の款の直前行は 1 行空き、直後行は行間を詰める (空きなし)。

4. カラー

モノクロとする。

原稿入力規格

2016 年 12 月 学会誌常任編集委員会

投稿者情報

【日本語表題】

表 題：

【日本語による投稿者情報（共著の場合，共著者全員について記入すること）】

著者名(所属機関，部署，職位)：

【英語表題】

表 題：

【英語による投稿者情報（共著者全員について記入すること）】

著者名(所属機関，部署，職位)：

【投稿者（共著の場合は代表者）の連絡先】

住所：

氏名：

所属機関，部署，職位：

電話番号：

ファックス番号：

E メールアドレス：

表題 16pt. ボールド体

著者名 14pt.

[illegible]

日本語による 5 語程度のキーワード: 10.5pt (例) 管理会計, マネジメント・コントロール, 原価計算, 原価管理

Title Title Title: Subtitle, if Any, 16pt. Bold

Taro Yamada (author name) 14pt.

150words 程度 10.5pt Aaaa aaaaaa aaaaaaaaaaaaaa aaaaaa aaaaaaaa aaaaa aaaaaa. Aaaaaaaa aaaa
 aaaaaaaa aaaaaaaa aaaaaa aaaaa aaaaaaaaaa. Aaaaaaaa aaaaaaaa aaaaa aaaaaaaaaaaaa aaaaaaaa aaaaaa.
 Aaaaaaaa aaaaaaaa aaaaaaaa aaaaa aaaaa aaaaaaaa aaaaaa aaaaa aaaaaaaa aaaaaa aaaaaa
 aaaaaaaaaaaaaaaaaaaaa aaaaaaaa aaaaaaaaaa. Aaaaaaaa aaaaaaaa aaaaaaaa aaaaa aaaaa aaaaaaaa
 aaaaaa aaaaa aaaaaaaa aaaaaa aaaaaa aaaaaaaaaaaaaaaaaaaaa aaaaaaaa aaaaaaaaaaaa. Aaaaaaaa
 aaaaaaaa aaaaaaaa aaaaa aaaaa aaaaaaaa aaaaaa aaaaa aaaaaaaa aaaaaa aaaaaa
 aaaaaaaaaaaaaaaaaaaaa aaaaaaaa aaaaaaaaaa. Aaaaaaaa aaaaaaaa aaaaaaaa aaaaa aaaaa aaaaaaaa
 aaaaaa aaaaa aaaaaaaa aaaaaa aaaaaa aaaaaaaaaaaaaaaaaaaaa aaaaaaaa aaaaaaaaaaaa. Aaaaaaaa

10.5pt management accounting, management control, cost accounting, cost management

1. タイトル 14pt

10.5pt 本文本文本文本¹，本文本文本文本²。本文本文本文本，本文本文本文本。本文本文本文本。本文本文本文本，本文本文本文本。本文本文本文本，本文本文本文本。本文本文本文本

2. タイトル 14pt

2.1 タイトル 12pt

10.5pt 本文本文本文本，本文本文本文本。本文本文本文本，本文本文本文本。本文本文本文本。本文本文本文本，本文本文本文本。本文本文本文本。本文本文本文本。本文本文本文本。本文本文本文本。

2.2 タイトル

10.5pt 本文本文本文本，本文本文本文本。本文本文本文本，本文本文本文本。本文本文本文本。本文本文本文本，本文本文本文本。本文本文本文本。本文本文本文本。本文本文本文本。本文本文本文本。本文本文本文本。本文本文本文本。本文本文本文本。

3. タイトル

3.1 タイトル

10.5pt 本文本文本文本，本文本文本文本。本文本文本文本，本文本文本文本。本文本文本文本。本文本文本文本。本文本文本文本。本文本文本文本。本文本文本文本。本文本文本文本。本文本文本文本。本文本文本文本。本文本文本文本。

3.2 タイトル 12pt

3.2.1 タイトル 10.5pt

10.5pt 本文本文本，本文本文本文本。本文本文本文本，本文本文本文本。本文本文本文本。

3.2.2 タイトル

10.5pt 本文本文本，本文本文本文本。本文本文本文本，本文本文本文本。本文本文本文本。

謝辞

10.5pt 「投稿論文」の場合、投稿時点では「論文受理前のため未記載。」と記入してください。論文受理後、少なくともレフリーに対して必ず謝辞を記載して下さい。

「論壇」の場合、編集委員会へ原稿を送付する時点で記載してください。レビューアーによる論壇のレビューが行われる場合、最終原稿において、レビューアーに対する謝辞を必ず記載してください。

注

¹ 10.5pt 日本管理会計学会は…

² 10.5pt 日本管理会計学会は…

付録（もしあれば）

10.5pt 日本管理会計学会は…

参考文献

浅沼萬里. 1997. 『日本の企業組織 革新的適応のメカニズム』 東洋経済新報社.

Fisher, J. G., J. R. Frederickson, and S. A. Peffer. 2000. Budgeting: An Eperimental Investigation of the Effects of Negotiation. *The Accounting Review* 75(1): 93-114.

Horngren, C. T., G. Foster, and S. M. Datar. 1997. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 9th edition. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.

Monden, Y. 1998. *Toyota Production System*. 3rd edition. Norcross, GA: Engineering & Management Press.

Nishimura, A. 1995. Transplanting Japanese Management Accounting and Cultural Relevance. *The International Journal of Accounting* 30: 318-330.

Palepu, K. G., V. L. Bernard, and P. M. Healy, 1996. *Business Analysis & Valuation*. Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing Company. 斎藤静樹監訳, 筒井知彦, 川本淳, 村瀬安紀子訳. 1999. 『企業分析入門』 東京大学出版会.

佐藤絃光. 2000. 「企業の投資行動と業績評価」 『管理会計学』 8(1・2): 17-31.

田中隆雄. 1997. 『管理会計の知見』 森山書店.

日本管理会計学会 学会誌レフェリー基準

(目的)

第1条 この基準は、日本管理会計学会（以下「本学会」という。）が刊行する学会誌「管理会計学」（以下「本学会誌」という。）の編集およびレフェリーの業務を公正かつ効率的に推進するために、必要な事項を定めることを目的とする。

(常任編集委員会の権限)

第2条 常任編集委員会は、査読者による投稿論文等にかかる査読結果の適切性について客観的、かつ公正な観点から判断し、必要あると認められる場合には、新たに別の査読者を選定し審査を継続したり、掲載の可否を決定することができる。

2 編集委員長、副編集委員長および常任編集委員は、必要ある場合は、投稿者と査読者の間に立って投稿者に査読者の真意を伝えたり、常任編集委員会の判断を示し、場合によっては新たに別の査読者を選定し審査を継続することができる。

(研究領域による掲載可能性)

第3条 投稿論文等に係る「研究領域」の可否による本学会誌への掲載については、その研究領域課題の必要性和意義に関して常任編集委員会の判断によりこれを決定することができる。ただし、基本的には査読者が査読にあたってこれを判断してよいが、査読者が当該論文が研究領域の点で本学会誌に適さない旨の報告をした場合には、常任編集委員会の判断によりその意見を採択するか、あるいは査読者を変更するかを決定することができる。

(査読者の審査事項)

第4条 査読者は、投稿論文の査読において、次の事項を審査するものとする。

投稿論文の評価は原則的に以下に示される独創性、貢献性、形式的適切性に基づいて行う。

（ただし、事例研究・総合報告・研究ノートなどに関する原稿については、それぞれのカテゴリーの趣旨に応じて形式的適切性に関して弾力的に評価する。）

- (1) **独創性**：会計学・経営学の領域からみて次の各項のいずれかを満たしていること。
 1. 問題設定、適用領域に独創性がある。
 2. 発見、知見、事例に独創性がある。
 3. 理論、方法論、技法、解法に独創性がある。
 4. アプローチ、モデル、システムに独創性がある。
- (2) **社会的ないし学術的貢献性**：会計学・経営学の領域からみて次の各項のいずれかを満たしていること。
 1. 学術的、技術的、または社会的課題に込えている。
 2. 実用化、改良、改善などによる成果がある。
 3. 波及効果、啓発効果がある。
 4. 理論や方法の拡張、体系化、視点の転換などの成果がある。
 5. 管理会計の領域との関連が深く貢献度が高い。

(3) 形式的適切性：論文の構成と体裁について、以下の形式上の要件を満たし、論文として完結していること。

1. 「はじめに」(序論)の部分で次のことが明記されていること。

- 1) 目的ないし研究課題が明確に述べられている。
- 2) 研究の必要性と意義が明確に述べられている。
- 3) いかなる研究方法を採用するかが述べられている。
- 4) 研究課題に関する先行研究のサーベイが適切になされている。
(ただし、先行研究については別に節を設けてもよい。)

2. 論旨の展開が明確である。

3. 「まとめ」(結論)の部分で、研究目的に対する研究成果、主張点のまとめ(要約)が明記されている。

4. 内容や記述に誤りやあいまい性がない。

5. 数式、図、表等が正確であり、かつわかりやすく適切である。

(4) 論文の未公表性

論文、著書等(学会における口頭による研究報告のためのレジュメ、予稿集、資料等を除く)によりすでに公表済みでないことを確認する。

(5) 論文の題名の妥当性

タイトルが研究目的および研究成果を表現するのに妥当であるか否かを審査する。

(6) 論文の水準

論文の内容が、関連する研究領域の教科書、入門書、解説書等の水準ではなく、学会誌として新しい知見を提示するものにふさわしい水準に達しているか否かを審査する。

(実証研究資料の提示請求)

第5条 査読者および常任編集委員会は、投稿論文等の研究が経験的方法に従っている場合には、投稿者に対してその研究に基づいた質問票や集計結果、公表可能な会社名リストなどの提示を求めることができる。

(その他)

第6条 本基準に則って「レフェリーのガイドライン」、「レフェリー所見(1)」書式および「査読結果の記録」書式を用意する。

第7条 本基準の改正は、常任編集委員会が発議し本学会の常任理事会において審議し決定するものとする。

付則 本基準は、2002年10月1日より施行する。

日本管理会計学会誌投稿申込書

日本管理会計学会
学会誌編集委員会委員長 殿

下記の要領で、原稿を投稿致したく、ここに申し込みます。なお、投稿原稿は、学会誌執筆要領ならび論文規格に則し執筆しており、モノクロで印刷し提出しております。

申込日： 年 月 日

執筆者氏名 (英文表記)		会員 準会員 (いずれかを○で囲って下さい)	
執 筆 代 表 者	現 住 所	〒	TEL
	Eメール・アドレス		
	所属機関・部署 (英文表記)		
	同上 所在地	〒	TEL
	連 絡 先	自宅 所属機関 (いずれかを○で囲って下さい)	
投稿原稿の表題 (英文表題)			
投稿原稿の種類		論文 事例紹介 研究ノート 書評 その他 ()	

(受付日： 年 月 日)

2017 年 3 月 31 日発行

第 25 巻第 2 号

日本管理会計学会誌

管理会計学

経営管理のための総合雑誌

編集委員長 伊藤 和 憲

発行・編集 日本管理会計学会

学会誌編集委員会

〒214-8580 川崎市多摩区東三田 2-1-1, 3409

専修大学商学部 気付

日本管理会計学会 学会誌編集委員会 委員長 伊藤 和 憲

電話 044-911-1073

E-mail : itoh@isc.senshu-u.ac.jp

日本管理会計学会 事務局

〒154-8515 東京都世田谷区世田谷 4-28-1

国土舘大学経営学部 井岡大度研究室内

URL : <http://www.sitejama.org/>

E-mail : jama-info@sitejama.org

印刷所 株式会社 国際文献社

会員外頒布価格 3,240 円（本体 3,000 円）

The Members of the 2017–2020 Editorial Board

Editor in Chief	Kazunori Ito , Senshu University
Associate Editor	Masaaki Aoki , Tohoku University
Associate Editor	Hironao Iwata , Senshu University
Managing Editor	Katsuhiko Ito , Seikei University
Managing Editor	Hiroshi Umeda , Senshu University
Managing Editor	Tomoki Oshika , Waseda University
Managing Editor	Masakatsu Oshima , Asia University
Managing Editor	Akihiro Saki , Meiji University
Managing Editor	Ko Tasaka , Fukuoka University
Managing Editor	Kazuki Hamada , Kwansei Gakuin University

The Journal of Management Accounting, Japan has various sections, such as articles, invited articles, research notes, case studies, and book reviews. Articles in the journal are selected through a double-blind referee system. The scope of acceptable articles embraces all subjects related to management accounting and management practices as long as the articles meet the criteria established for publication in the journal. The manuscripts except articles are also selected through the review by a single referee according to the policy set by the editorial board.

The Journal of Management Accounting, Japan will be published semiannually by the Japanese Association of Management Accounting: Kazunori Ito, Editor in Chief, Senshu University, 2-1-1 Higashimita, Tama-ku, Kawasaki, Kanagawa 214-8580, Japan.

Printed by International Academic Publishing Co., Ltd.

Copyright © 2018, The Japanese Association of Management Accounting.