The Japanese Association of Management Accounting

日本管理会計学会誌
管理会計学 2009年 第18巻 第1号

論 文

管理会計の変化と進化的アプローチ

―株式会社村田製作所における管理会計技法の進化―

浅田拓史

〈論文要旨〉

本稿は，個別企業における管理会計の変化プロセスについてより良い理解を提供することを目的としている．このために本稿では進化的アプローチを採用し，株式会社村田製作所の事例を用いて，その優位性を経験的に検証する．また，歴史研究において蓄積されてきた豊かな知見を利用し，これを拡張するという方法でより説明力の高い分析枠組みを構築しようと試みる．このような新たな分析枠組みを用いることで，村田製作所のマトリックス経営における管理会計技法の機能のみの変化という新たな進化型や，経路依存性などの組織的な変化の性質について考察することが可能となる．最後に，進化的アプローチの有用性を主張するとともに，将来研究へ向けたいくつかの課題を述べる．

〈キーワード〉

会計変化，歴史，進化，経路依存，マトリックス経営

Evolutionary Process in Management Accounting Change

Hirofumi Asada

Abstract

The purpose of this paper is to better understand the process of management accounting change in individual entities. In this paper, the superiority of the evolutionary approach is examined by empirical data which is a case in Murata Manufacturing Company, Ltd. The theoretical framework is also inspired from that of conventional historical studies which are characterized by socio-economic or efficiency-based analysis, and distinguishing two aspects of management accounting techniques. Based on the approach, I describe functional shift of management accounting techniques in 'Matrix Management'. And the organizational natures of change, for example, path-dependence is also observed. From this analysis, the paper concludes with some directions for possible future research.

Key Words

accounting change, history, evolution, path-dependence, Matrix Management

2008年 3月24日 受付
2009年10月26日 受理
京都大学大学院経済学研究科博士後期課程

Submitted 24 March 2008
Accepted 26 October 2009
Ph.D. Candidate, Graduate School of Economics, Kyoto University

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

1. はじめに

本研究は，類似環境に直面する企業間で管理会計技法の形式的多様性が存在することについて，従来の環境決定論的なアプローチによる研究が十分な説明を提供しないという問題認識に基づいている．本稿では，このような問題に対する進化的アプローチの有用性を，理論的，経験的観点から検討する．

組織を取り巻く環境との関わりにおいて，管理会計技法がどのようにして誕生し，変化してきたのかという問題は，従来，歴史研究の領域において扱われてきた．従来の管理会計実務に関する歴史研究では，主として社会経済的条件との関係において，管理会計の構造と機能がどのように展開してきたかについて，長期的，巨視的視点から検討している（Chandler, 1962, 1977；辻，1971，1981；田中，1982；上總，1989；足立，1996）．

他方で，近年，我が国においては方法論的進化論およびこれを利用した研究（藤本，1997；挽，2007），制度進化パースペクティブによる管理会計研究（澤邉，2006，2007a，2007b）など，従来研究と異なる分析枠組を志向する研究の萌芽がみられる．また欧米では，ポストモダン社会理論などを用いた管理会計変化研究（Management Accounting Change Study）や新しい会計史（New Accounting History）と呼ばれる管理会計の変化を扱った一連の研究が注目を浴びている[1]．これらの研究群は，ケース・スタディの方法によって，従来の歴史研究に比べ，相対的に短期的，微視的な会計の変化について分析を行っているものが多い．

本稿では，歴史研究において蓄積された豊かな知見を利用しつつ，個別の企業において管理会計技法がどのように変化してきたかを明らかにする．より具体的には株式会社村田製作所（以下「村田製作所」という．）において展開されてきた管理会計技法に焦点を当て，長期的な射程のもとに，当該企業における管理会計技法の変化プロセスを記述する．

村田製作所は 1944 年に村田昭によって京都市四条大宮北の工場において創業した京都発ベンチャー企業の一つである．現在は長岡京市に本社を構え，セラミックコンデンサを中心とする電子部品の開発と製造，販売を手掛ける世界的な電子部品メーカーである[2]．本稿では，この超優良企業を支える経営管理システムの特徴を明らかにし，そのような経営管理システムがいかにして形成されたかについて，進化的アプローチによって明らかにすることを試みる．

本稿の構成は以下の通りである．第 2 節では，我が国における歴史研究及び進化的アプローチに関する先行研究の分析枠組の特徴について検討する．第 3 節では，株式会社村田製作所における管理会計の変化の事例について記述する．第 4 節では，この事例を進化的アプローチにより解釈することを通じて，その有用性を経験的事実に照らして考察する．最後に，第 5 節で本稿の貢献と課題を簡潔に要約する．

---

[1] 管理会計変化研究については，Management Accounting Research 誌では，2001 年と 2007 年に 2 回にわたって特集号が組まれた．管理会計変化研究に関する近年の動向については，浅田(2009)を参照されたい．新しい会計史に関しては，イギリス批判会計学派らによって，Accounting, Organizations and Society 誌を中心とした 30 年以上の研究蓄積があり，Napier(2006)において網羅的なサーベイが行われている．

[2] 08 年 3 月期の連結売上高は 631,655 百万円，税金等調整前当期純利益は 121,830 百万円，期末時点における総資産は 1,030,349 百万円，株主資本は 844,230 百万円である．

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

2. 先行研究の検討

2.1. 実践史としての歴史研究

はじめに，歴史研究，とりわけ管理会計実務に関する歴史研究のうち主要なものについて，その分析枠組を検討したい．

辻(1971，1988)では，その冒頭において「管理会計の基本問題は，その本質・機能の析出を措いてない.」との理解のもとに，「技術」が必要とされる「社会経済的条件の分析視角の確立が何にもまして先行しなければならない」として，社会経済的条件によって必要とされる「本質・機能」の観点から計算技術を検討するという分析枠組を提示している．その上で，歴史研究の意義について，「事象の本質の究明は，その完成された姿態の観察よりも，むしろ単純かつ素朴な本源的形態に遡り，その生成発展プロセスの史的分析によって核心に触れること」(辻厚生，1988，p.3）というように規定し，とりわけ計算技術の発生段階における社会経済条件の分析の重要性を主張した．そして，かかる分析枠組みを用いて，技術者のための会計と会計士のための会計との相互関係の中でアメリカ管理会計史を析出した．

上總(1989)は，管理会計実務に関する歴史研究の中では例外的に，アメリカ管理会計の発展段階モデルという形で，明示的な分析枠組を提示している．具体的には，「管理会計の構造と機能は会計主体，会計目的，会計対象，会計手段という4要因によって規定されるが，分析に際しては，会計主体は資本家の管理機能を遂行する管理組織，会計目的は利用目的と計算目的，会計対象は企業資本の運動を具体的に表す経営構造，そして会計手段はいくつかの管理会計技法を体系的に編成した管理システムとして，それぞれ具体的に把握」（上總，1989，p.611）している．その上で，「企業会計の構造と機能は会計目的（利用目的と計算目的）のうち，とりわけ計算目的によって規定される」との理解に立ち，「ある計算目的を達成するため，ある利益概念の下で個別的な管理会計技法が開発されることになるが，さらに，いくつかの個別的な管理会計技法は中軸的な利益概念の下で体系化され，管理会計システムとして組織的に運用される.」（上總，1989，pp.16-17）として，管理会計システムの4類型とこれに基づく発展段階モデルを提示した．

そこでは，「管理会計システムは，ある特定の会計目的を果たすために開発され，その機能の有効性を確認しつつ利用される．しかし，やがて新しい会計目的に対応する機能が発揮できなくなったとき，新しい機能をもつ管理会計システムが開発されることになる．新しい管理会計システムの登場によって，管理会計の構造と機能は決定的に変化する.」（上總，1989，p.18）と述べており，管理会計の構造・機能の変化を，会計目的の変化（ひいてはそれをもたらす環境条件の変化）に求めている．すなわち，管理会計の変化を，外部の社会経済的条件の変化に直接的に関係づけるのではなく，「会計目的」という経営者の主観的意図を媒介としてとらえている点が興味深い．ただし，「経済→企業経営→会計」という三層構造の中で個別企業の管理会計実務が分析され，その歴史的展開をもってアメリカ管理会計史としているため，結果的に，当該研究において会計目的は経営者の個性を反映したものではなく，経営環境から規定されると認識されている．

足立(1996)は管理会計の発展プロセスについて，標準原価及び予算統制を基軸とする「いわゆる管理会計」の構造・機能の展開によって説明される「顕在的展開プロセス」に加えて，それ以前の「潜在的展開プロセス」という理解を付与することにより，管理会計の展開プロセス

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

について新たな分析枠組を提供した．そこでは，「いわゆる管理会計」の形式的構造とそれが担う機能との生成時期のズレについて，形式的構造の生成に先行した「経営管理に奉仕する会計」としての機能の生成に着目した検討を行っている．

このように，主要な歴史研究の枠組を見てみると，「いわゆる管理会計」の形式的構造の規定と，会計技法の経営管理上の「機能」について着目しているという点は，今日的な管理会計実務の変化研究においても重要な示唆を与えるものといえる．他方で，上總(1989)の発展段階モデルで示されたような，管理会計システムの形式的構造の連続性と利用目的の非連続性の共存という視点は，従来あまり強調されてこなかった．しかしながら，管理会計技法の変化を説明する上で，このような視点は単純な環境適応にとどまらない進化のプロセスを明らかにする上で有用であると考えられる．

2.2. 管理会計研究における進化的アプローチ[3]

経営システムの進化論研究モデルを提唱し，会計学分野にも大きな影響を及ぼしているものとして藤本隆宏による「方法論的進化論」及び「進化論的アプローチ」がある．「方法論的進化論」とは，「説明対象となる進化現象あるいは進化するシステムをまず特定したうえでその分析のための手段として進化論的分析枠組を考案するのではなく，逆に，まず実証分析の進化論的枠組（方法論）を先に規定したうえで，その枠組でもって有意味な分析のできる対象を事後的に『進化するシステム』と判定する立場」（藤本，2000，p.51）である．藤本のいう「進化論的アプローチ」の特徴は，発生の論理（発生論）と存続の論理（機能論）の峻別と，「事後合理性」，すなわち，「目的合理性をもつと事後的に観察されるシステムの形成プロセスに対する，目的論に依存しない動態的説明」（藤本，2000，p.63）である．発生論的な記述を重視していた従来の歴史研究に対して，藤本のいう「進化論的アプローチ」の優位性は，発生論と機能論の峻別によって記述理論としての説明能力を高めた点にある．

挽(2007)では，藤本の枠組に依拠した上で，管理会計の事後合理的な進化や，進化に対する経営理念，経営哲学および組織風土・文化の影響などについて幅広く検討している．とりわけ，米国発の管理会計が日本独特の社会的文脈のなかでどのように受容され，進化したかに注目している点が特徴的である．

澤邉(2006)では，新制度派組織論における制度理解を進化論的枠組と結びつけた「制度進化パースペクティブ」を提唱している．かかる制度進化パースペクティブの特徴は，（状況，目的，手段）という制度理解と，形式的構造の次元における管理会計技法を複製子，実質的機能の次元における管理会計技法の利用主体を相互作用子として捉える点にある（澤邉，2006；2007a）．さらに，「制度進化パースペクティブ」は，藤本の（構造，機能）という要素分類を精緻化している．加えて，制度論ないしは旧制度派経済学に依拠したBurns and Scapens（2000）などの枠組とは異なり，実質的機能の次元における管理会計技法そのものを相互作用子と捉えることで，「複製子レベルの実体観察可能性」を高め，「派生的に，実態とプロセスの双方における二つのレベルの分離可能性および複製子が相互作用子に発現するプロセスの明示的分析」（澤邉，2007a）を容易にしている．

以上のように進化的アプローチの特徴は，発生論と機能論の峻別であるといえる．そのうえで，これをよりよく説明するために，制度進化パースペクティブでは（状況，目的，手段）と

[3] 本稿では，「進化論的アプローチ」や「制度進化パースペクティブ」などのアプローチを「進化的アプローチ」として表記する．

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

いう制度理解と，導入目的と維持目的，複製子と相互作用子の分離などの分析枠組を提示している．

2.3. 従来研究の問題と進化的アプローチによる補完

我が国における管理会計実務に関する歴史研究の多くは（また諸外国においても），Chandler（1962，1977 など）の影響を色濃く受けたものであり，経営者が効率性を向上させるべく特定の管理会計技法を選択するという環境決定論的な前提を共有している．かかる特徴は，巨視的かつ長期的な視野をもつ歴史研究においては，説明の論理明快さという長所を与える一方で，分析対象を細分化しようとするときにはモデルの妥当性は保証されない．すなわち，対象を細分化すればそれだけ検討すべき関係状況のレベルが変化し重要とされる変数の種類も変わると考えられるのである．

従来研究の多くは，企業を取り巻く社会経済的条件を会計変化の要因として重視しており，加えて，複数の最先端企業の事例を部分的に利用して歴史を構成していた．これらの要因分析は，ある技法が社会的に普及する理由を明らかにしてきた．しかし，個別企業の分析においては，より組織的な要因が重要になると考えられる．ある技法（およびその集合としてのシステム）が形成されるとき，多くの場合には全く新しい技法を導入するのではなく既存の技法の形式的な特徴を引き継いだ技法が作られる傾向にある[4]．進化的アプローチでは，このような経路依存的性質が解の選択について重要な示唆を与るものと考えている．また，進化的アプローチにおいては組織内の関係規定的な側面にも注目している．個別企業について管理会計の変化を分析する際には，このような組織的文脈により大きな注意を向けることが有意義と考えられる．

また，従来歴史研究では，形式的構造と機能を個別に規定しつつも，特定の形式的構造と機能を一対のものとして扱っており，このような機能の「発展」がみられる場合には形式的構造の変化が生じるものと想定してきた．これに対して，進化的アプローチでは，同一の形式的構造の下での機能や利用目的が変化する進化型にまで説明対象を拡大する．このような見方は，大きな構造進化が生ずる間に生じている「小さな」進化について有用な分析視角を与えてくれる．

このように本稿では，進化的アプローチにより従来の歴史研究の枠組みを拡張することで，個別企業における管理会計の進化プロセスの分析を試みる．

3. ケース研究

3.1. 研究方法

本研究は，主として聞取調査および資料調査の方法により行った．

村田製作所への調査は，全 15 回，総時間は約 42 時間，うち聞取調査が 31 時間，工程の観察が 4 時間，社内報等の内部資料調査が 7 時間である．主たる観察対象は，同社の原料工程を担う八日市工場，主力工場である(株)福井村田製作所，そして海外子会社の Murata Electronics Singapore (Pte.) である．主たる調査対象者は，同社顧問泉谷裕氏（元副社長・経理部長），経理部長安田三雄氏，経理部主計課兼企画課課長由利英明氏，同主計課針山啓司氏，(株)福井村田製作所

[4] 例えば，上總（1989）では，米国における管理会計システムの発展段階にみられる 4 つ類型が，個別の管理会計技法の重層的結合によって形成されてきたことを明らかにしている．

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

積層コンデンサ企画部長石谷昌弘氏，同管理部経理課課長安高俊之氏，Murata Electronics Singapore(Pte.)Ltd., Finance & Accounting, Assistant General Manager 戸高純一氏などである(役職はいずれも当時)．以下では，聞取調査で得られた情報を基礎にケースの記述を行っているが，これらの情報は可能な限り他の文献資料と照合することでバイアスの排除を図っている．

3.2. 村田製作所における管理会計の生成

村田製作所は，創業初期（1950年代）の人材や管理力等の不足という状況下で，どんぶり勘定に陥ることなく適切に管理を行うことを目的として分社経営を導入した（泉谷，2001，p.28-29)．これは管理の幅を限定することで管理能力の限界を補うことを目的としたものである．加えて，管理者に対して利益責任のみならず資金管理責任を付与することでより厳格な管理を行うように動機付けるものであった．また，ラジオブームや白黒テレビ，トランジスタラジオの活況により成長を続ける同社においては，外部から調達可能な資金が限られている中で，資金調達は重要な課題であり，地方に割り当てられた資金を獲得するために北陸などに生産子会社を設立するこのような経営手法が有効であった．北陸方面への進出は，傾斜生産政策下で同社に対する資金が劣後していたため，日本開発銀行からの地域開発融資や，中小金融公庫等からの融資，これに伴う都銀・地銀からの協調融資などにより，資金調達を容易にする目的もあった．また，消費者物価の低い同地域における生産は労働賃金面でも優位であったこともその理由の一つである（聞取調査2006年11月6日)．

1950年代後半には，進展しつつあった生産規模の拡大と製品品種の増加，工程数の増加を伴った生産プロセスの複雑化という状況に対応するため，1959年に工程別損益管理を採用した（泉谷，2001，p.30)．これは従来の法人別の損益計算に加えて，各工程を内部振替価格によって細分し管理するというものである．長い工程について一括して責任を持って管理することのできる人材の不足という課題に対応して管理対象（工程）を細分化すると同時に，厳密な原価計算の困難性を内部振替価格を利用した工程間振替によって解決したのである．また，このような工程別の損益計算は，製品多様化の進展などによる管理対象の増大に伴い，各損益管理単位の生産性や不良率改善などの活動評価において利用され，重要性を増していく．さらに，従業員の独立採算意識の向上や業績評価が容易になるなどの機能も認められるようになり，その後現在に至るまで同社の経理制度の根幹をなすものとして定着することとなった．

1960年代はじめには，資金管理に対する意識付けを目的として，名誉相談役の村田治氏の指導のもと「社内金利制度」が導入された．村田製作所における社内金利制度は，導入初期より金利を工程原価であるとの認識のもとに，各工程に跡付けて原価に算入するという方法がとられた．この時点では，「社内金利」は借入金利を基礎として決定されていた．このようにして，各損益部門において計算された利益尺度は残余利益としての性質を備えもつにいたったのである．この時点では，かかる利益は業績評価尺度として用いられた．

また1960年代中ごろには，「費用の三分法」と呼ばれる村田製作所独自の計算技法が導入された．これは，社内金利を含む「原価」を変動費，加工費，間接費の3つに分類する手法であり，この変動費と加工費を収益から控除して算定された利益を正味利益は呼ばれている(泉谷，2001，p.120参照)．これは従来の限界利益に注目した経営管理実践のもとでは，機械化（資本集約化）によって減少した労務費が強調され，同時に増加する機械設備にかかる原価が十分に考慮されていないという状況を改善するために導入されたものである．いわば投資の事後的な評価尺度として利用されたものであるといえる．

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

1970年代前半はカラーテレビブームに伴う需要拡大に対応すべく，北陸，山陰を中心に多くの国内子会社工場が建設され，生産設備の増強が行われた（泉谷，2001，p.98）．このような旺盛な投資を背景とした資金不足問題は，依然として村田製作所の重要課題であった．特に，1973年に生じた第1次石油危機に端を発する不況のあおりを受け，同社は第38期（1974年9月～1975年3月）と第39期（1975年3月～1975年9月）の2期連続で，創業以来初の赤字決算となり，資金調達も困難を極めた．

1970年代後半以降，村田製作所は，海外における生産販売活動を本格化する．シンガポールに生産販売会社を設立したことを皮切りに，アメリカ，ブラジル，メキシコ，タイなど，この時期以降に各国への海外展開を行った．同社の海外現地生産は，1972年シンガポールに生産販売会社を設立したのが始まりである（村田製作所，1995，p.113）．「市場のあるところで生産し，供給する」ことを海外生産の基本政策として，人件費の低い海外現地生産を行ってこなかった同社も，セットメーカーからの海外進出要請に応えるかたちでシンガポール進出を決断するに至った．その後，1973年，GMとの取引のため，アメリカのジョージア州に工場進出し，現地生産を開始する．同年には，Murata Corporation of Americaがガラストリマや積層コンデンサを製造する米国JFD社を，そして，1978年には台湾のセラミックコンデンサ製造会社を相次いで買収する．1980年には，村田製作所はカナダに本社を置くセラミックコンデンサ製造会社のErie Technological Products Ltd.（以下，「エリー社」という．）を買収する．その後も1986年ブラジル，1987年メキシコ，1988年タイ，1993年マレーシアにそれぞれ製造会社を設立し，積極的に海外展開を進めていく．これらの製造子会社は，主として現地の企業誘致政策によって展開していたメーカーからの部品供給要請に応えて進出したものである（村田製作所，1995，p.170）．

他方，国内子会社についても，続々と子会社や事業所を設立あるいは買収することになる[5]．同一製品を複数の地域で生産することは，リスク分散や内部競争を目的とする側面もあった（『機関誌ムラタ』，1985年4月，通巻第66号，p.2）．このような急激な成長には電子機器のインテリジェンス化の進展が大きく寄与している．電子機器に搭載されたコンピュータに必要な発振子の需要が増大したが，村田製作所では従来の水晶を利用したものよりも安価で優れた特性を有するセラミック発振子（商品名：セラロック®）を開発し，かかる市場が急成長を遂げたのである．これによって村田製作所の成長は加速した．

泉谷(2001)によれば，この時期（1970年代）には，成長プロセスでいくつかの問題が顕在化したという．具体的には①子会社の増加によって，村田製作所グループ全体としての損益管理の必要性が増大し，また②製品種類が増加し，それらの製品には共通工程があり品種別損益管理ができない，③販売部門は粗利益率で管理されると安い価格での販売を躊躇する，の3点が挙げられている．そして，このような問題への対策として以下のような取り組みがなされた．すなわち，①連結決算書の作成[6]，②製品別事業部制の導入，③工場の操業水準向上を意図した

[5] 具体的には，1976年金津電子工業(株)，1977年村田貿易(株)，七尾電子工業(株)，1979年(株)鯖江製作所，1981年(株)小松村田製作所をそれぞれ設立し，1982年には電気音響(株)に資本・経営参加，(株)富山村田製作所を設立，その後も1983年(株)出雲村田製作所，1984年（株）金沢村田製作所をそれぞれ設立，1987年野洲事業所を開設している．

[6] 同社が連結財務諸表（日本の連結財務諸表作成基準(草案)による）を作成したのは1968年からである．1973年には国際資金調達のため，米国基準に変更し現在に至っている（泉，2001，p.35）．

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

販売部門の販売手数料収入と営業費用での損益管理，④研究開発費を各製品に負担させる（製品別損益作成のため），⑤一般管理費および販売部門費は用役基準をベースとする製品別配賦基準を用いて配賦するなどである（泉谷，2001，pp.31-33）．

上記対策②の製品別事業部制の導入は，具体的には，開発と製造，営業を一貫して製品単位毎の経営を強化する「商品別経営」として行われた．まず，1974年10月に「（通称）商品事業部別の組織運用方針」が制定され，社内的に「商品別経営」が推進されることとなる．これは，「オールムラタを商品別に縦割りにし，市場競争に打ち勝つために市場ニーズに基づいて，つくることと売ることを統合し商品経営を推進していく体制をめざしたものであった．」（村田製作所，1995，p.128）とあるように，市場ニーズという外部環境への対応力の強化を志向するものであった．各事業部の経営を担う人材が整ったのち，1983年5月にようやく正式に制度化し，対外的にも公表された（村田製作所，1995，p.128）．これによって，「場所別経営」と「商品別経営」という二つの指揮命令系統をもつマトリックス組織が誕生した．

加えて，製品別事業部制の採用に合わせて「社内資本金制度」へと移行した．しかしながら，独立採算という考え方から部門利益の留保を認めたため，予期せぬ弊害が生じた．これについて泉谷(2001)では，「過去に高い収益を上げていて部門利益留保金がたまっていたが，将来の事業拡大はそれほど期待できず，既に損益が悪化してきていた事業部があった．事業部には事業部の資本金と部門内部留保金で再投資を認めていたので，全体としての設備投資資金の配分調整に苦労した．当時は資金が潤沢になかった時期でもあり，このことは大きな問題であった．」（p.153）と述べられている．その結果，1977年には同制度を廃止し，再び「社内金利制度」へと移行している．

そして1980年代ごろには，社内金利は加重平均資本コストを基礎としたものへと変更が加えられ，これによって損益管理単位ごとに算定された利益は，資本コストを控除した残余利益としての性格をもつに至った．このような計算構造の変化は，従来の単純な工程別損益計算に，投資効率の測定という新たな機能の可能性を付加した．

このように，1970年代後半から1980年代初頭にかけて，村田製作所の特徴的な経営システムであるマトリックス経営の基礎的な枠組が確立する．マトリックス経営では，職能部門別の損益管理に加えて，事業別の損益管理が組み合わされている．これは，従来，「場所別（職能別）」に分散する傾向にあった計画機能を，「事業別」に開発，製造，営業の各職能部門を一貫する形で再編することを意味していた．その上で，管理スタッフが全社的観点から両者の調整を行うことにより，業務効率を維持したまま，事業ごとの戦略計画を行うための手法としての「三次元マトリックス組織」が形作られたのである．

1985年のプラザ合意後，円高の進展に伴い，電子機器産業の東南アジアを中心とする海外進出が加速する．これに合わせて村田製作所も，上述のように海外現地生産を推進することになり，販売拠点も世界各地に相次いで新設した（村田製作所，1995，p.171-172；Murata Corporate Data 2005-2006，pp.3-4）．1990年代ごろからは自動車電話や携帯電話，無線呼び出し，コードレス電話などの移動体通信事業が急速に拡大する（村田製作所，1995，p.166）．この流れは現在に至るまで続いており，特に携帯電話の第3世代端末やBluetooth®搭載端末向けの市場が活況を呈している．他方，自動車の電装化に伴いカーエレクトロニクス市場も拡大しており，ノートパソコン市場なども順調に推移している．2002年3月期と2003年3月期は，いわゆるITバブルの崩壊に伴う一時的な低迷期を迎えたが，それを除いては概ね堅調に推移している．

1980年代後半以降になってくると，村田製作所は転換社債や株式の発行等により借入金に依

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

存しない経営を確立する．1976 年，同社はさらなる資金調達のために，経理部長（当時）の泉谷裕氏の発案でシンガポール証券取引所に上場し，DRS（シンガポール預託証券）を発行した．加えて，1977 年にルクセンブルク証券取引所に上場し，1978 年にはドイツで株式と同時にドイツマルク建無担保転換社債を発行し，1979 年スイスフラン建転換社債を，1980 年ヨーロッパ預託証券，1981 年米ドル建無担保転換社債，1983 年第 2 回スイスフラン建て転換社債と第 2 回ヨーロッパ預託証券，1984 年第 2 回と第 3 回米ドル建無担保転換社債を発行している．国内では，1973 年に物上担保第 1 回転換社債（10 億円）を起債したことをはじめとして，1981 年に第 2 回無担保転換社債を発行，1982 年に株式時価発行を行い，1985 年に第 3 回無担保転換社債，1987 年第 4 回無担保転換社債を発行している．そして，1987 年の転換社債の発行により，現在も続く借入金に依存しない経営が確立することとなる．かかる財務基盤の拡充を受けて，銀行審査によらない独自の投資意思決定が必要とされるようになった．このような潜在的な需要の変化を受けて，従来の「損益部門」は投資管理単位へと進化した．すなわち，損益部門ごとに算定された（残余）利益は，それ自体，当該部門の投資効率の管理尺度としての機能を果たすことになった．

この時期に，村田製作所の特徴的な投資経済計算制度である 4 つの指標に基づく増分残余利益計算が確立された（下を参照）．この増分残余利益計算は設備投資によって増加する加工費等の増分と，逆に投資効果として減少する原価等に注目し，両者の純減少額としての残余利益の純増加額によって投資計画の良否を判定するという手法である．導入当初においては，この増分利益の算定においては，正味利益に加えて，変動販売費等の項目が考慮された．現在では当該増分利益の算定においては，販売費及び一般管理費や営業外損益等も考慮されており，管理対象の拡大と精緻化を見てとることができる．

そこでは，増分利益を用いて，「投資利益率」，「回収期間」，「投資効率」，そして「増分資産利益率」という 4 つの尺度により投資を評価する（各指標の算定式は下記のとおりである）．「投資利益率」は設備投資額に対する 1 年間で生み出される利益を示す短期の投資効率の指標である．「回収期間」は，増分利益によって設備投資額がどの程度の期間で回収できるかを示す収益性指標である[7]．「投資効率」は，設備投資額に対する設備投資の効果が及ぶ期間（償却期間）に稼得される増分利益の比率を示す，長期の投資効率の指標である．「増分資産利益率」は，投資利益率について流動資産の増加分を補正した指標であり，増産のための拡大投資において意味をもつ．このように，正味利益計算は正味利益を基軸として，投資案の多面的な分析を行おうとする点に特徴がある．このような投資意思決定手法は，1980 年代半ばより同社で展開された IE（Industrial Engineering）活動に伴い蓄積されたデータベースが，その基礎的データを提供することにより可能となった．

①投資利益率（%）＝年間増分利益／設備投資額×100
②回収期間（月）＝設備投資額／（月間増分利益＋月間増分減価償却費）
③投資効率（倍）＝（年間増分利益×償却年数）／設備投資額
④増分資産利益率（%）＝年間増分利益／(設備投資額＋増分流動資産)×100

さらに，これらのそれぞれの尺度について高い目標値が設定されている．これは，あえて厳しい目標を課すことで，高い経済性の投資案件の企画を促すことを意図している．しかしなが

[7] ここで算定される回収期間は割引回収期間法と同等のものであり，この点については上總・浅田(2007)を参照されたい．

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

ら，指標を満足しない投資案件が，即座に棄却されるわけではない．そのような投資案については，経営者による総合的な判断が行われる．すなわち，資本コストを上回る高い目標値は，投資管理単位の管理者と経営者との権限の境界（管理の幅）を意味している．

加えて，この増分残余利益計算は，稟議システム（泉谷，2001，pp.330-340）と呼ばれる事前と事後の徹底した検証によって担保されている．すなわち，提出した稟議案件については，起案から実行，成果報告までを全社共通のシステムにより一括管理する．特に，事後報告においては，起案から一定期日以内に所期の成果の達成状況を，定量面と定性面の双方で評価し報告する．これによって，安易な事前計画を防止し，管理者の注意を事後的な進捗管理における不利差異へと限定することにより権限委譲を可能とし，ひいては決裁スピードの向上をもたらしている．

4.考察

4.1. マトリックス経営の特徴とその進化

マトリックス経営における損益管理技法の第一の特徴である「管理対象の細分化」という形式的構造は，発生論的には，地方資金獲得や労務費低減などを目的とした分社経営を基盤としている．そして大企業へと成長していく中で，管理力不足などの内的制約の下，市場環境の変化に伴う生産規模の拡大，製品品種の増加や工程数の増大などに対応するために採られた手法であった．このような「解」の選択においては，1954年に制定された村田製作所の社是にある「科学的管理」の思考，すなわち，どんぶり勘定や放任ではなく，全社的観点から綿密な管理を行うことで，不況などの経済環境のシステマティックな変化に対応するという考え方が影響しているものと考えられる．また，ここには「独立採算」という考え方の下，従業員のモチベーションの向上が意図されているが，このような機能は必ずしも当初から想定されたものではなく，その遂行プロセスの中で有効性が認められるようになったと考えられる．

第二の特徴である「損益による管理」は，各部門（工程）の業績評価を行うための手法であったされている[8]．加えて言うならば，原価計算を行う能力の不足した初期段階においては，いわゆる「標準」の設定の困難性などから，部門（工程）間振り替えに技術的な限界があったことへの対策であった．しかし，その後も村田製作所において，いわゆる標準原価計算が行われなかったわけではない．聞取調査によれば，振替価格を導入して間もなく，標準原価計算が行われるようになったという．ここで注目すべきは，科学的・統計的調査に基づいて能率の尺度となるように予定された「技術標準」に基づく管理と，市場価格に基づいて各工程に割り当てられた「市場標準」による管理が同時に行われているということである．

村田製作所では振替価格は基本的に技術標準たる標準原価に標準利益を加えて設定される．しかしながら，標準原価から設定された価格では基準とする営業粗利が確保できない場合には，予定販売価格から基準とする営業利益率の確保できる水準の原価を許容原価として設定して，これに基づいた内部振替価格とする（泉谷，2001，p.83）．この場合の許容原価は市場標準としての性質を有している．とすれば，このような振替価格は市場価格を製造工程へと伝達し，市場価格の下落に対して各工程が担うべき原価低減目標を明らかにする機能を有しているものと

[8] 聞き取り調査時入手資料（村田製作所作成）「各種管理制度の導入時期（推定）」による．

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

理解できる．許容原価のレベルが現状の原価と大きくかい離している場合には，具体的なコストダウンの見込まれる水準の目標原価を設定し，これに基づいた内部振替価格を設定する．結果として許容原価を達成できないことによる損失は，関係部門が応分に負担することになる（泉谷，2001，p.84）．現在のマトリックス組織においては，このような配分調整は管理スタッフによって担われている．このように，振替価格は導入時点においては，業績評価など事後的な管理のために利用されていたが，現在ではむしろ，上記のような市場標準の導入によって，製造組織の市場感度を高めるという機能が重要性を増している．

加えて言えば，この工程ごとに計算された損益は，これを基礎として工程の使用資本を加えて使用資本利益率を算定し，資本効率の測定に利用されている．しかしながら，投資効率の測定は，損益管理の導入時点で意図されていたとは考えにくい．先に述べたように投資効率の測定が村田製作所において主要な課題となるのは1980年代であり，このような機能はむしろ事後的に創発されたものと考えるべきである．

時代区分	創業初期	1950年代後半	1960年代前半	1970年代	1980年代
管理会計システム	子会社管理システム	工程管理システム	正味利益システム	多次元正味利益システム	正味投資利益システム
利用目的	子会社別業績管理	工程別業績管理	工程別業績管理	工程別業績管理 品種別業績管理 投資管理	工程別業績管理 品種別業績管理 投資管理
計算目的	管理単位計算	未来利益計算	未来利益計算	投資単位利益計算	投資単位利益計算
中軸的利益概念	子会社純利益	工程別利益	正味利益	正味利益	増分残余利益
管理会計技法	場所別損益計算	場所別損益計算 標準原価計算 工程別損益計算 （重点項目）予算	場所別損益計算 標準原価計算 工程別損益計算 （重点項目）予算 社内金利制度 費用の三分法	場所別損益計算 標準原価計算 工程別損益計算 （全項目）予算 社内金利制度 (社内資本金制度) 費用の三分法 品種別損益計算	場所別損益計算 標準原価計算 工程別損益計算 （全項目）予算 社内金利制度 費用の三分法 品種別損益計算 増分残余利益計算

【表】村田製作所の管理会計技法の進化

第三の特徴である「場所（職能）と製品との二つの管理単位」は，技術と市場の両面から経営意思決定を行うことを助ける仕組みである．先に述べたように，このような形式的構造は，工場組織と事業部組織の乖離という現象に対応して，場所別の部分最適をけん制し，全社的観点から事業別の経営判断を行うことを目的として形成された．しかし，もし当初から事業部制組織を採用していたとすれば，このような特徴ある仕組みが形成されたかは疑問である．すなわち，分社経営という初期状態において生じた工場組織への権限集中と全社最適の阻害という

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

問題に対処するためにこのような制度が選択されたのであり，その変化は組織的要因によって引き起こされたといえる．

正味利益の計算において，「加工費」の一部として設備金利と棚卸金利が，また販管費の一部に売上債権に対する「その他の社内金利」が計上されている．第四の特徴は，このような部門損益の測定における金利または資本コストの考慮という点である．挽(1996)では，社内金利制度の誕生期とされる1950年から1964年における導入目的について「金利意識の昂揚をはかるためには，棚卸資産の圧縮あるいは売上債権の回収の早期化を実行したならばそれが計算上認識でき，業績として評価される制度が必要とされていたわけである．かかる背景のもとで支払利子の配賦という観点から金利制度が誕生したのであり，資本の効率化ということではなかったことを強調しておきたい.」と述べられている．1950年代末から1960年代前半は村田製作所にとって，(株)ミササギ製作所，(株)武生村田製作所，(株)御陵村田製作所，(株)日ノ岡村田製作所など多くの国内子会社を設立し，同社の原料工程を担う主力工場である八日市事業所を設立するなど，成長の基盤を築き上げた時代であった．すなわち，成長に伴う資金不足という状況下で，棚卸資産や売上債権の圧縮を動機づけるため，原価の計算構造にこれを組み込んだと考えられる．

このような村田製作所のマトリックス経営にみられる特徴とその「発展」を，上總(1989)の枠組みを用いて整理すると表のようになる．このように，経営者が組織の外部環境を考慮して適切な情報ニーズを認識し，これに基づいて会計目的を規定し，その結果として特定の利益概念を中心とする管理会計システムが形成されるという上總の分析枠組みは，個別企業の分析を行う上でも一定の説明力を有していると考えられる．

4.2. マトリックス経営における投資意思決定技法の進化

以上のようにして開発された管理技法は，細分化された管理単位について損益による管理に，社内金利の配賦を行うことによって，そこで計算される損益は，「残余利益」に類似の機能を持つに至った．すでに述べたように，これらのそれぞれの技法は，個別の問題に対応するために，1960年代前半にはその基本的な形式が形作られたのであり，結果として形成された「残余利益」指標それ自体を目的として作られたものではなかった．したがって，1960年代の村田製作所を取り巻く環境においては，必ずしもこのような「残余利益」指標による管理の必然性は見当たらない．

1970年代に入ると，資金調達に一応のめどが立ったことにより，資金の効率的活用という問題が主要な経営課題として認識されるようになる．昭和48年（1973年）の社長方針によれば，「もうひとつの大きな問題として，当社はお金を集めることが非常に上手な会社だとおもう．資金調達がうますぎた．あまりにも上手に調達してきたものだから，それが一方では利益追求というものに対する弱さになってきている.」という認識が示されている（機関紙ムラタ第6号，p.1.）．しかし，そのような場合に村田製作所では必ずしも新たな会計技法の導入は行われなかった．これについて，従来アプローチによれば，この1970年代は，新たな管理会計技法が導入されるまで（臨界点に達するまで）の過渡的な状態であると説明されるだろう．しかしながら，1980年代に増分残余利益計算という手法が導入される以前は，投資効率の管理が行われていなかったと考えるのは不自然であり，代替的な何らかの管理手法が存在したと考えるべきである．

進化的アプローチによれば，これは，1960年代までに導入した仕組みがもつ潜在的機能が，

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

新たな環境変化の下で発現したと考えることができる．すなわち，資金が潤沢な下での資金管理上の問題は，棚卸資産や売上債権の圧縮よりはむしろ，設備投資の効率性の評価である．正味利益においては，設備投資によって人件費が削減された場合，設備の減価償却費，設備金利などが増加し，結果として算定される利益の差分は設備投資によるコストや収支の成果が反映される．工場管理者や事業部長，トップマネジメントは，このような損益を参照することで，おおむね各損益部門の「投資」効率について事後的に把握することができたのである．残余利益としての部門利益は，事業の性質が労働集約から資本集約的なものへと変化する中で事後的な投資評価へとその機能を進化させたと言える．当然ながら，投資は複数期間にまたがるものであり，これらの期間損益によって，投資効率がすべて明らかとなるとは言えないが，投資期間が相対的に短期の投資についてみれば，ある程度の効果を把握するには十分であったと考えられる．

1980 年代には，資金制約の解消によって自律的投資意思決定の必要性が強く認識されるに至る．すなわち，従来外部の銀行が担っていた投資評価機能を，自社の管理会計制度において担う必要性が発生したのである．他方で，規模の拡大に伴い，多数の投資案件についてトップマネジメントによる詳細な検討が困難になってきた．これに対応して，投資意思決定の効率化（分権化）の必要が生じた．このような問題を認識した村田製作所経営陣は，これに対応して，新たな投資経済計算制度として上述の「増分残余利益計算」を採用した．

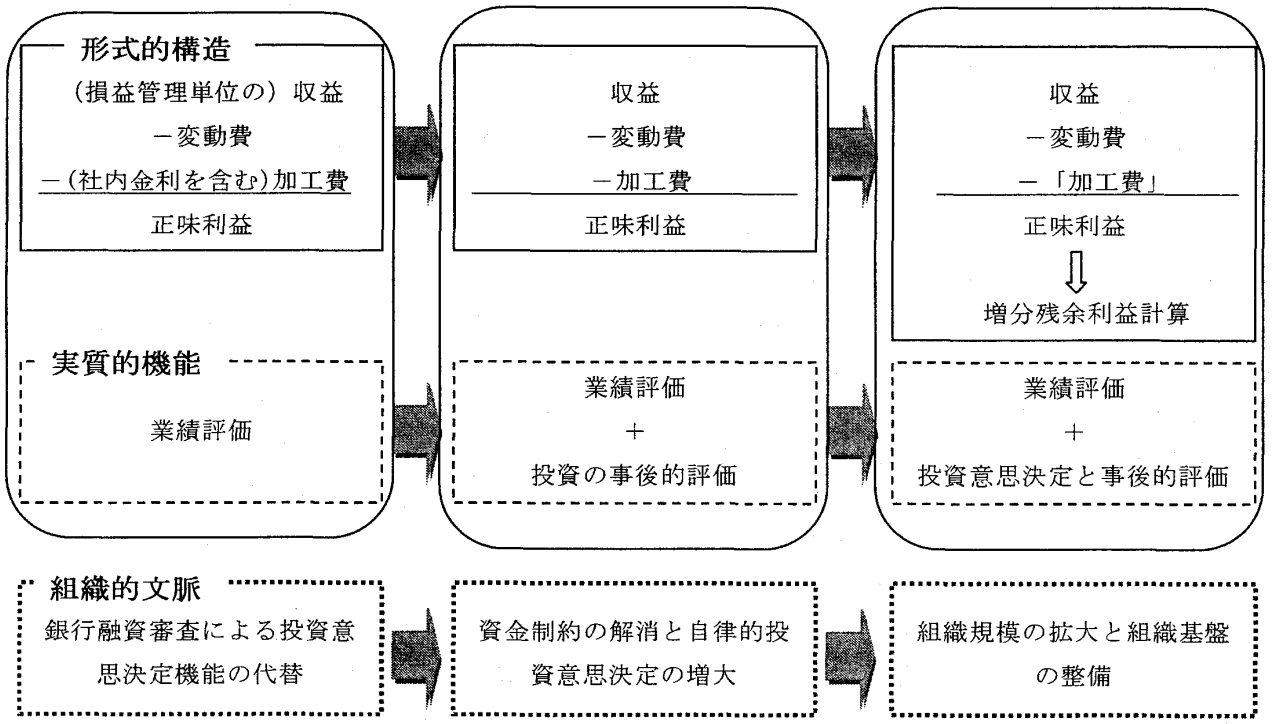

図　正味利益計算にみる進化プロセス

先に述べたように，「増分残余利益計算」は単一の尺度による投資判断を志向するものではない．「投資利益率」「投資効率」「増分資産利益率」は投資効率の測定という意味でいわゆる投下資本利益率（ROI）と同等の機能を有しているし，「回収期間」は安全性指標という意味で割引回収期間法と同じである．しかし，そのような同等性を考えれば，より一般的な形式的構

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

造を採用せずに，独自の進化を遂げたのはなぜかが問題となる．

ここで注目すべきは，各部門で算定された「正味利益」や「営業利益」という業績評価ないしはマネジメント・コントロールのための会計情報について，これを投資意思決定という異なる領域において利用した点である．これは，情報要求を認識した場合に，これに対する「解」としての会計技法が，既存の会計技法と独立に選択されるのではなく，経路依存的に選択が生じることを示している．また換言すれば，新たな会計技法の誕生において，既存の技法との「整合性」が重要な要素となるということである．このような事例は，形式的構造に関する連続性と利用目的に関する非連続性を包含しているという意味で，進化的である．

以上みてきたように，村田製作所における会計技法の進化のプロセスは，社会経済的環境への適応という側面を有すると同時に，組織的要因に基づいて経路依存的に生成していることが観察された．とりわけ投資経済計算技法の進化のプロセスにおいて見受けられた，形式的構造の変化を伴わない機能の進化は，個別企業の管理会計変化研究における進化的アプローチの有用性を示すものと言える．

5.本稿の貢献と課題

本稿では，村田製作所において展開されてきた独自の優れた管理会計実務について，その特徴を明らかにした．その上で，その優れた実務がいかにして生成されたのかについて，歴史研究において蓄積された豊かな知見を利用しつつ進化的アプローチによって記述を試みた．ここでは特定の管理会計技法をブラックボックスとして扱うのではなく，それを構成する利益概念や計算構造について詳細な検討を行うことで，管理会計技法の形式的構造の変化を伴わない機能の進化について，経路依存性という組織的観点からの分析が可能となることを示した．

既に述べたように，管理会計技法の進化のプロセスにおいては，形式的構造の進化によって機能の進化が生じ，利用目的が従来のものから新しいものへと変化していくという形が経験的に観察された．しかし，このような進化型は，研究計画において事前的にその存在を意識し，質問票やインタビュー調査を設計することによって得られる．進化的アプローチの最大の貢献は，巨視的な国や産業レベルではなく，むしろ微視的な企業レベルにおける歴史研究に新たな分析枠組みを提供することで，より豊かな研究の蓄積に寄与するという点であると考える．他方で，Quattrone and Hopper (2001)以来問題となってきた，「会計変化」の性質，本質を分析する枠組みの不十分性に対して，本稿で検討したような進化的な枠組みは，一つの有力な答えとなり得ると考える．

また，本稿の分析は同じ環境においては同じ情報要求が認識されることを前提としている．これは，村田製作所における優れた管理会計技法の生成過程を説明する上で，経営者ないしはCFOの役割を過小評価している可能性がある．すなわち，同社の経営者がどのようにして問題を認識したのか，その解釈枠組について十分な検討が行われているとは言えない．そのような意味でいえば，進化的アプローチの有用性は，利用目的や情報要求の認識など行為者の主観的意図に関する問題と，外在的な機能や環境といった概念の分離にあると考えられ，これについての概念整理が必要となる．これについては，別稿において，特に他社事例との比較を通じた詳細な検討を行いたい．

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

謝辞

本稿の調査において，株式会社村田製作所及び同社顧問泉谷裕氏，同主計課兼企画課課長由利英明氏（役職は当時），同主計課針山啓司氏には，とりわけ長時間にわたり格別のご配慮とご協力を賜った．本稿は，村田製作所グループの方々のご協力なくしては完成しなかったことは言うまでもない．また，村田製作所の管理会計実務はいまだ進化を続けており，ここに十分に記述しえなかった部分については筆者の責に帰するものである．

参考文献

足立浩．1996.『アメリカ管理原価会計史―管理会計の潜在的展開過程―』晃洋書房.

浅田拓史．2009.「管理会計変化研究の動向」メルコ管理会計研究．2．pp.77-85.

J. Burns and R.W. Scapens (2000) Conceptualizing management accounting change: an institutional framework, *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25.

Chandler, Jr., A. D.. 1962. *Strategy and Structure: Chapters in the History of the Industrial Enterprise*. The MIT Press. （三菱経済研究所訳『経営戦略と組織：米国企業の事業部制成立史』．実業之日本社．1967年．）

Chandler, Alfred D, Jr., 1977. *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business*. Harvard University Press. 1977. （鳥羽欽一郎・小林袈裟治訳『経営者の時代 上・下』．東洋経済新報社．1979 年．）

藤本隆宏. 1997.『生産システムの進化論 トヨタ自動車に見る組織能力と創発プロセス』有斐閣.

――――．2000.「実証分析の方法」，進化経済学会・塩沢由典編『方法としての進化』シュプリンガー・フェアラーク東京．pp.51 - 84.

挽文子．1996.「社内金利制度の発展と事業部Ｂ／Ｓ」会計．150-5．pp.86-98.

――――．2007.『管理会計の進化－日本企業にみる進化の過程』森山書店.

A.G. Hopwood (1987) The Archaeology of Accounting Systems, *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 207-234.

泉谷裕．2001.『「利益」が見えれば会社が見える』．日本経済新聞社.

上總康行．1989.『アメリカ管理会計史 (上巻) 萌芽期―生成期』，同文館.

上總康行・浅田拓史．2007.「村田製作所のマトリックス経営と管理会計―正味投資利益計算と割引回収期間法―」企業会計． 59-1．pp.150-159.

P. Miller, T. Hopper and Laughlin (1991). The new accounting history: An Introduction, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16 (5/6), pp. 395-403.

村田製作所(1995)『不思議な石ころの半世紀 村田製作所 50 年史』

C.J. Napier (2006) Accounts of change: 30 years of historical accounting research, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, 445-507.

西村明．2000.『会計の統制機能と管理会計』．同文舘.

Quattrone, P. and Hopper, T. (2001) What does organizational change mean?: Speculation on a taken for granted category, *Management Accounting Research*, vol.12, 403-435

澤邉紀生．2006.「管理会計の進化に関する理論的研究」．日本会計研究学会特別委員会編『企業組織と管理会計の研究 中間報告』．pp.166-173.

――――．2007a.「管理会計研究における進化概念の応用について－制度進化パースペクティ

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

ブによる技法研究と応用研究の総合－」経済論叢．178-4．pp.473-496.
――――．2007b.「企業統治と管理会計理論の展開－方法論としての制度進化パースペクティブ－」会計，171-5，pp.654 -666.
――――．2007c.「管理会計研究における進化概念の応用について－制度進化パースペクティブによる技法研究と応用研究の総合－」．日本会計研究学会特別委員会編『企業組織と管理会計の研究 最終報告』．pp.387-414.
田中隆雄．1982.『管理会計発達史』森山書店.
辻厚生．1971.『管理会計発達史論』有斐閣.
――――．1988.『改訂増補　管理会計発達史論』有斐閣.

NII-Electronic Library Service