

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。

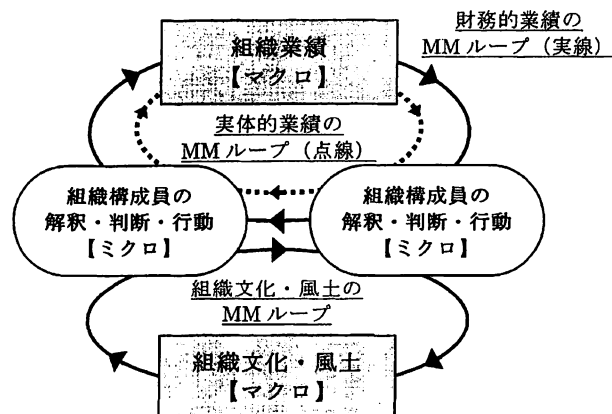
MM ループを形成するよう管理会計システムを設計すれば、各ミクロとマクロの間、またミクロ間で情報が相互に行き交うことで、「個々人の行動が組織の業績に影響を及ぼす一方、組織の業績や風土が個々人の判断、行動に影響を及ぼす」（廣本 2015, p.342）ようにさせることができる。この MM ループは下記を満たす概念である（廣本 2005, p.62：日本会計研究学会特別委員会 2007, p. 97）。

- 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

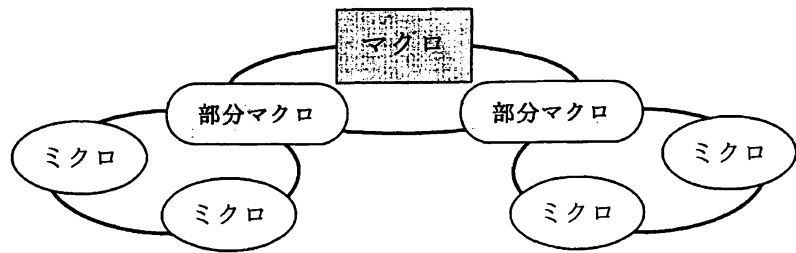
管轄下にあるからである。それ故に組織業績の円滑なMMループを形成するには、「現場の業務担当者と会計担当者のコミュニケーションが非常に重要」(廣本編 2009, p.23)である。

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整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）。

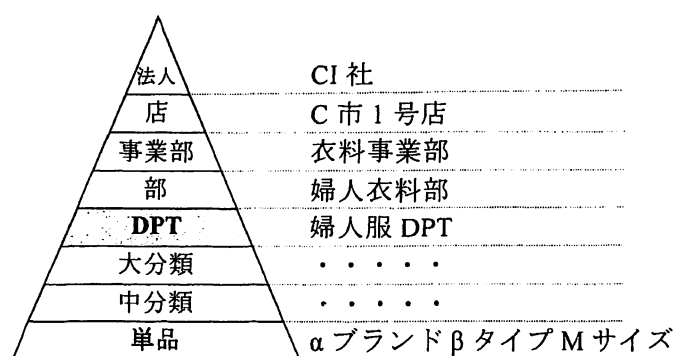
中国側と交渉していた当時、I 社は日本の情報システムを中国語に翻訳し、若干の手直しを行えば、そのまま現地で利用できると考えていた。だが、契約が締結され、実際に導入するシステムの設計を詰めていくと、中国の流通制度や税制等が日本と大きく異なり、それらに合ったシステムの設計が必要と判明した。つまり日本の情報システムの手直しではなく、現地の実情に合致したシステムを新たに開発する必要に迫られたのである（前田他 2016, p.79）。

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

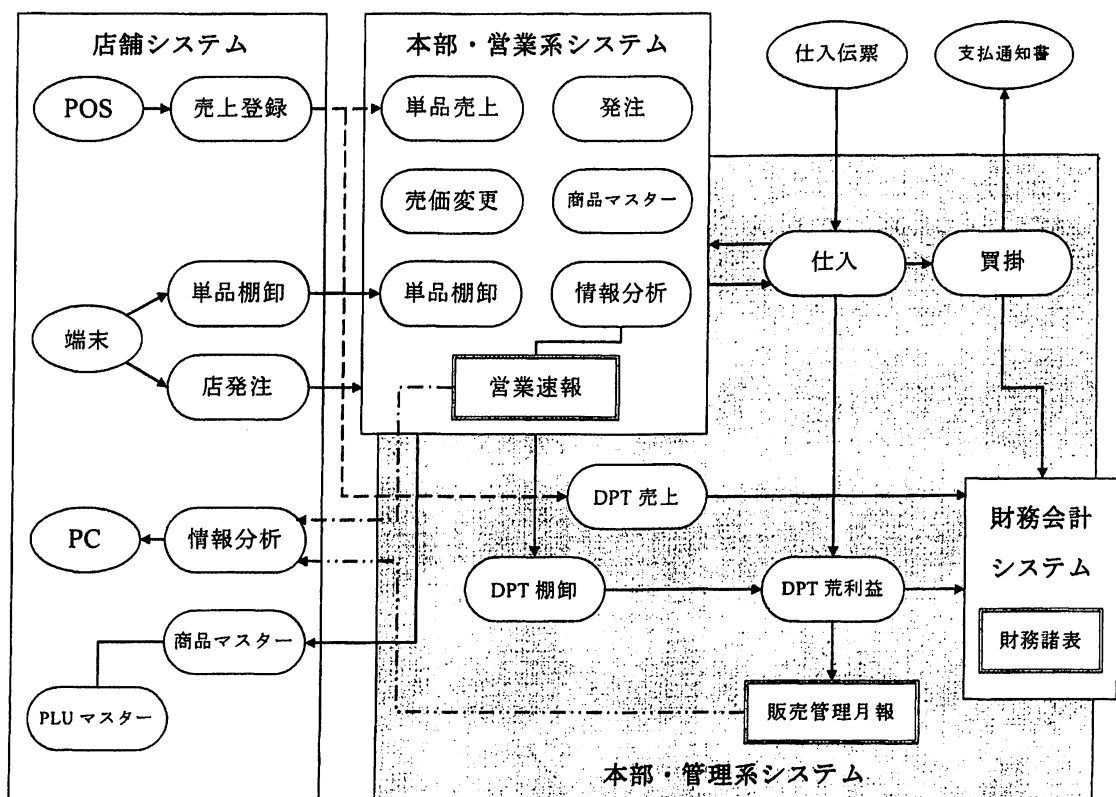
日本の I 社は財務会計目的で必要とするデータの多くを、まず管理会計システムで生成し、それを財務会計システムに繋いでいる。このシステムは「財務管理システム」と呼ばれる（前田他 2016, p. 90）。一方、中国事業では当局の指示で中国法定帳票等が求められ、それに対応した「財務パッケージ」を使って財務諸表を作成する必要があった。さらに I 社が日本で構築してきた管理会計システムは日本の商慣習等を前提にしているが、中国の商慣習等は日本のものとは大きく異なる。従って、中国に進出した I 社が中国事業の管理会計ニーズを満たすには、日本で構築してきた管理会計システムを現地の実情に合わせて設計し直し、そ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

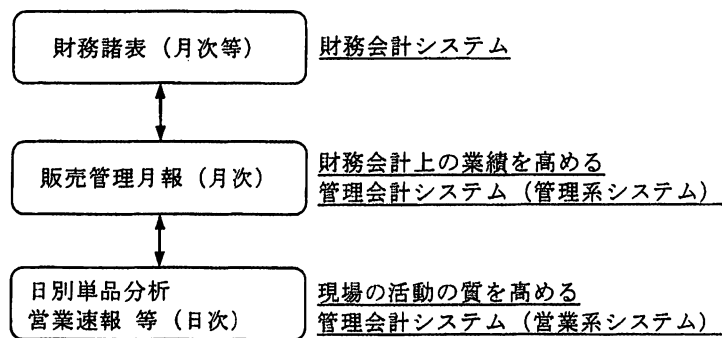
業系システムは、情報の正確性よりも有用性が強調されている。

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】

当日荒利益 = 当日売上高 × 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～】

当日荒利益 = (単品売価 - 商品マスター単品原価) × 単品売上数量 + 値引伝票

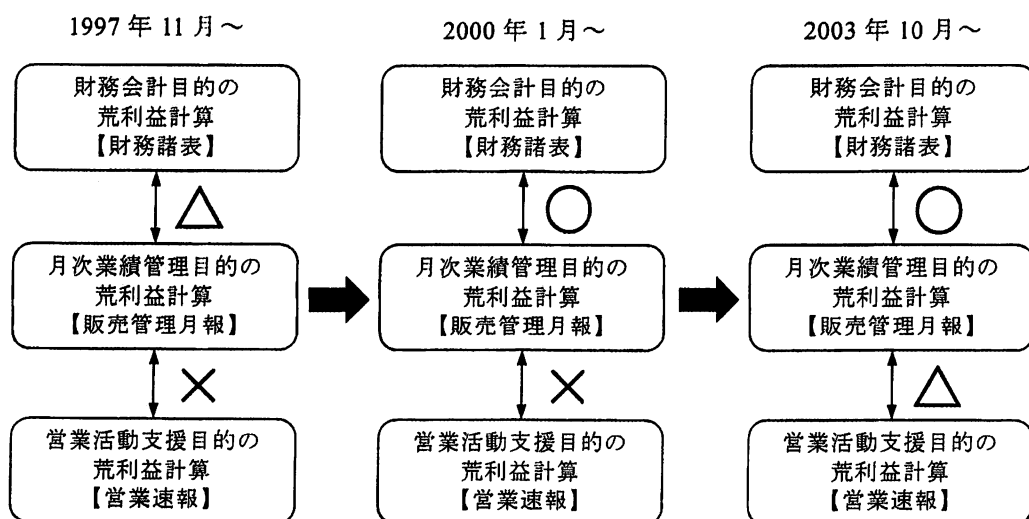
※「単品売価」の単価や「単品売上数量」の数量はレジで登録されたデータを使用

※「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

システムにおける荒利益計算の結びつきの進展を表せば、図 6 のように示すことができる。

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。

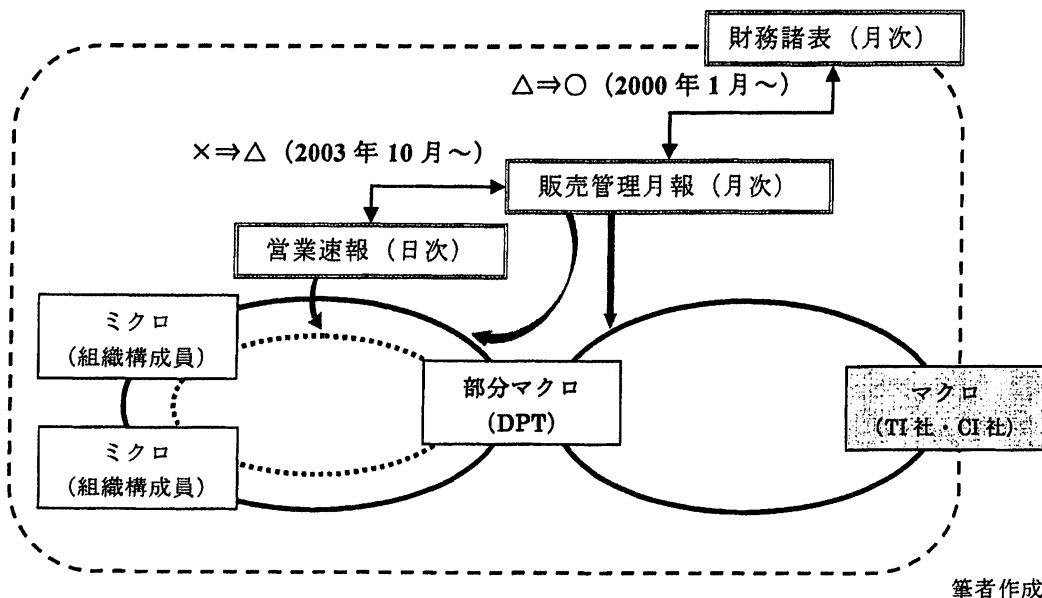
3.4 考察

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がれた。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が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日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.