

論 壇

自律創造型コントロールと会計担当者の役割

—コマツの事例から学ぶ—

浅田拓史

<論壇要旨>

本稿では、株式会社小松製作所における経営改革の事例を手がかりとして、自律創造型コントロール(enabling control)の視点から、コントロールのあり方が会計担当者の役割にどのような影響を与えるのかについて考察する。自律創造型コントロールの下では、経営者と従業員のそれぞれの視点から見た透明性を実現するために、両者を媒介する会計担当者の役割が重要となる。そこで求められるのは、両者の間で情報を変換する翻訳者としての役割だけではなく、現場マネージャーに情報の使い方を教育し、より使い勝手の良い情報を提供するようなコントロール・システムを開発する役割が重要となる。このようにして、自律創造型コントロールの下では、より高度な会計専門家としての役割が求められるようになることを論ずる。

<キーワード>

コントロール・システム、自律創造型コントロール、透明性、会計担当者の役割、知識創造

Roles of Accountants in Enabling Control

Hirofumi Asada

Abstract

In this paper, we use the case of management reform at Komatsu Ltd. to discuss how changes in control system would affect the role of accountants from the viewpoint of enabling control. Under the enabling type of control system, the role of the accountants who mediates top management and employees is important in order to make transparency. What is needed is not only a role as a translator that converts information between the two, but also the role of educating middle/lower managers on how to use the information and developing a control system that provides information with high usability. Thus, a more sophisticated role as an employee partner and an accounting professional is required for accountants in enabling control.

Keywords

management control system, enabling control, transparency, roles of accountants, knowledge creation

2019 年 12 月 19 日 受理
大阪経済大学情報社会学部 准教授

Accepted: December 19, 2019
Associate Professor, Faculty of information technology and social sciences, Osaka University of Economics

1. はじめに

「コントロール」のあり方が問われている。知識労働者の増加によって、従来型の上司による命令とそれへの準拠性評価に基づくコントロールは、その問題点を露にしつつある。代わって、従業員が創造性を発揮することを支持するようなコントロールのあり方が注目を集めている。このような、従業員に自律性や創造性を発揮させるコントロールのあり方は、委譲される権限を単に拡大することとは異なり、適切な情報を付与することで、一定の方向性のもとに従業員が自律性と創造性を発揮することを可能とする。従業員の視点から見たコントロール・システムの使い勝手 (usability) という視点が加わることになる点に大きな特徴がある。

コントロールのあり方が変わることは、経営者と従業員の関係に変化を与える。ひいては、会計情報を用いて両者を媒介する役割をはたしている会計担当者の役割にも変化を与えるものと考えられる。そこで本稿では、株式会社小松製作所 (以下「コマツ」という) の事例を手がかりに、「自律創造型コントロール (enabling control)」の枠組みの下で、会計担当者の役割がどのように変化しうるのかについて考察したい。

本稿の構成は以下のとおりである。2. では議論の前提となる概念枠組みについて簡単に整理したい。特に、自律創造型コントロール、管理会計知識、透明性、会計担当者の役割といった先行研究で論じられてきた問題について、本稿の研究課題との関連において簡潔に述べる。3. では、リサーチ・サイトならびに本稿の前提となるフィールド調査の概要について簡潔に述べる。4. ではコマツにおける SVM 管理の生成プロセスを、SVM 管理の自律創造型コントロールとしての特徴と会計担当者役割に焦点をあてつつ整理する。5. では事例を踏まえ、自律創造型コントロールが会計担当者の役割にどのような影響を与えるのかについて論じる。6. では本稿で得られた知見を簡潔に総括する。

2. 自律創造型コントロールと会計担当者の役割

2.1 自律創造型コントロールと透明性

自律創造型コントロールという分析枠組みは、Ahrens and Chapman (2004) によって、組織の官僚制の形式に関する Adler and Borys (1996) の枠組みをコントロール・システムに援用する形で生み出された。この枠組みは、コマンド・コントロールを重視する機械的組織か組織成員の自律性を重視する有機的組織かという伝統的な二分法では理解が難しいような、コントロール・システムが柔軟性と効率性のバランスをいかに実現しうるかという問題を扱う諸研究に大きな影響を与えてきた (西居・近藤 2015)。

自律創造型コントロールは、その対極として指示強制型コントロール (coercive control) を想定している。これ自体について、明確に概念ないし構造要件が規定されていないわけではないが、後述の4つの設計原理のすべてが否定されるような極端な状況を指すものと考えられる。現実的には、そのような状態は必ずしも多くないと考えられるが、自律創造型コントロール自体が、指示強制型コントロールから「完全な」自律創造型コントロールの間の連続的な状態を指していると理解できよう。したがって、特定のコントロール実践が自律創造型か否かという

ことは実践的に意味のある問いではなく、むしろ、どの程度それが自律創造型なのかということをも4つの設計原理に照らして判断する必要がある。

澤邊(2011)は、「創発力(新たな知識や活動を生み出す力)」の源泉を生み出すようなコントロール・スタイルをクリエイティブ・コントロールと呼んでいる。自律創造型コントロールもまた、このようなクリエイティブ・コントロールの一つの側面を概念化したものであると理解できよう。自律創造型コントロールは、一定の方向性を示しつつも従業員の自律創造性を助けることで、組織的な創発力を強化することを目指していると考えられる。

Ahrens and Chapman(2004)によれば、Adler and Borys(1996)が提示する自律創造型アプローチ(enabling approach)を規定する構造上の要件(ないしは設計原理)は4つあり、これらがそのまま自律創造型コントロールの構造上の要件となる。第一に、修復可能性(repair)は従業員が利便性を向上させるために、(会計などの)組織的なルールについて生じる具体的問題について積極的に議論することが奨励されることを意味する。彼らは、変動費や固定費、直接費や間接費といった原価要素が可視化されることで、現場従業員が組織的なプロセスを効率的に修復し、関係する会計構造を更新することが可能となると述べている。第二に、内的透明性(internal transparency)は、従業員に対して内的プロセスの可視性を高めるような情報を提供するように、質量ともに適切な情報を提供するということを意味する。その例として、差異が現業管理において意味のあるような分類ごとに計算されることなどが挙げられている。第三に、全組織的透明性(global transparency)は、個々の従業員が自らの職務を行っている全体的な組織的文脈についての可視性であるとされる。予算管理において、多くの現場従業員は、限られた範囲の予算情報しか与えられないが、遂行する職務の優先順位付けなどにおいて、協働する他部門の予算情報が有用な情報となる。第四に、柔軟性(flexibility)は組織メンバーのコントロール・システムの利用に関する裁量を意味するとされる。

修復可能性や柔軟性は一定の権限が従業員に付与されることで実現されるが、内的透明性や全組織的透明性という概念はそれほど容易ではない。経営者が見たいものと従業員が見たいものの間には一定のズレがあるために、単に経営者もつ情報を従業員に与えるだけでは透明性は改善しない。このとき、自律創造型コントロールの分析枠組みにおける透明性は、従業員の視点から見た透明性であるということに留意が必要である。このような透明性を確保するためには、あくまで従業員にとって使い勝手の良い情報をコントロール・システムが提供している必要がある。

透明性は経営者と管理者や従業員との相互作用の中で作られていくといえる。山本(2013)はアカウンタビリティを「自己の行為を説明し、正当化する義務であり、説明者は懲罰を受ける可能性をもつもの」と定義している(49)。アカウンタビリティが説明者と説明を受ける者(被説明者)という二つの存在を前提として、両者がどのような関係性を有しているかによって決まる(山本, 2013: 52)とすれば、説明すべき対象についての二者間で共有された理解が、説明という行為によって担保される透明性の質に決定的に影響を与える。そうであるならば、透明性はコントロール・システムの生成・変化プロセスの中で、経営者と従業員との相互作用を通じて形成され(続け)ると考えられる。

先行研究は自律創造型コントロールの設計原理としての透明性が、完全に事前に設計することが困難であることを示唆している。いくつかの先行研究においては、コントロール・システムの構築プロセスを通じて透明性が高められていくことが指摘されている。例えば、Wouters

and Wilderom (2008) は、既存の仕組みや現場知識を活用するために、従業員を巻き込み、試行錯誤を行うことが自律創造型コントロールの構築にとって有益であると述べている。Wouters and Roijmans (2011) は、情報利用者である従業員と会計担当者がともに主体的にシステム構築に関与しつつ試行錯誤を行うことが、自律創造型コントロールの構築に必要な知識統合を可能としたと述べている。Englund and Gerdin (2015) の事例研究では、経営者によって示された高い目標が自律創造型コントロールのきっかけとなっており、単に従業員の視点を重視することが自律創造型コントロールの構築に寄与するわけではないことを示唆している。

コントロール・システムの設計に関してトップの意図と従業員の認識にはズレが生じる (Tessier and Otley, 2012)。このようなズレを理解するためには、トップの意図と従業員の認識を異なる概念で捉えることが不可欠である。浅田 (2019) では、現場マネジャー・従業員の認識する透明性を「上方透明性」、トップから見た透明性を「下方透明性」と呼んで区別している。従来、透明性という言葉は、管理会計の文脈においては、従業員から説明を受ける立場にある経営者の視点から見た（下方）透明性を主に指していたと考えられるが、自律創造型コントロールの枠組みの下では、透明性とは従業員の視点から見た（上方）透明性であることに留意が必要である。

経営者と従業員の視点の交換・相互作用を通じて透明性が作られるならば、会計担当者の役割はますます重要になる。会計担当者が両者の関係を媒介しつつ、会計専門家としてコントロール・システムの設計と運用に主体的な役割を果たすことができなければ、自律創造型コントロールにおいて求められる透明性を実現することは困難であるからだ。自律創造型コントロールのもとでは会計担当者には透明性を高めるための役割が強く求められると考えられる。

2.2 管理会計知識の創造と自律創造型コントロール

創発力の源泉を生み出すようなコントロールのあり方やそのもとの会計担当者の役割について考察するためには、管理会計の知識がどのようなものかを明らかにする必要がある。修復可能性、(内的・全組織的) 透明性や柔軟性を高めるということは、経営者や従業員が管理会計知識をもち、これを創造することにより積極的に関与するようになることを意味する。それでは、これまで会計担当者が主に扱ってきた管理会計の知識とはどのようなものか。

新制度派組織論の制度理解を援用して、制度進化パースペクティブを提唱する澤邊 (2006) は、制度 (としての管理会計) を「目的、状況、手段」の組み合わせとして理解している。このような理解は、必ずしも共有された当然の前提としての制度ではない管理会計の知識一般についてまで拡張可能である。すなわち、管理会計の知識を、「一定の状況下において、ある道具を、一定の方法で用いることにより、特定の目的のために利用すること」を規定するものと捉えるのである。

知識の概念規定に関して、戸田山 (2002) によれば「紀元前四世紀から二十世紀まで二三〇〇年以上も、知識は『正当化された真なる信念 (justified true belief)』として捉えられてきた」(p. 4)。知識には、命題知・事実知 (know-that)、技能知 (know-how)、何であるかの知 (know-what)、それがどのようなものであるかの知 (know-what-it-is-like) といった様々な種の知識があることが知られている (ibid., pp. 5-7)。管理会計知識には、「固定費とは操業度に比例的に増減しない費用である」とか、「労務費は固定費である」といったようなある種の命題知・事実知を含んでいる。他方、管理会計知識には、「固定費を削減するためにはどのようにしなければならぬか」というよ

うな技能知としての側面もある。

このような管理会計知識の特徴は、複合的な性質をもつという点にある。管理会計知識は利益や費用などといった財務の数値と強く関連しているが、他方で、技能知としての側面を持つがゆえに、ものづくりやサービス提供の現場の活動とも密接に関連している。ある状況下で「固定費を削減する」ことが収益性向上のために望ましいと理解されていたとしても、それをどのような手段で実行するのかということには、具体的な現場での活動の変化が伴う。管理会計知識には、「固定費を削減する」といった会計的言明だけでなく、それを実行するための具体的な施策（行動計画）、現場での行動についての記述を含んでいると理解すべきである。マネジメント・コントロール・システムに関する議論においては、このような具体的な行動のコントロールに関する議論が行われてきており、近年このような行動計画設定に焦点が当たりつつある (Merchant and Van der Stede, 2003; Malmi and Brown, 2008)。

また、コントロール・システムが現場知識と深く関連していることはこれまでも論じられてきた。例えば Vaivio (2004) は公式的な管理機構が、文脈特殊的な洞察を体系的に明確化することによって、現場知識の生成を助けると述べている (44)。もちろん、管理会計知識は従業員が完全に自由に変化させることができるわけではない。経営者は、従業員の管理会計、知識が正当化される文脈（正当化基準）を与えることができる (浅田ほか, 2013)。

コントロールのあり方は、このような管理会計知識のあり方をも規定することになる。すなわち、自律創造型コントロールでは管理会計知識の多くは従業員が変化の主体となるのに対して、指示強制型コントロールでは管理会計知識は経営者が独占的に管理することになる。従業員が管理会計の知識を生成する力は、その源泉を生み出すコントロールのあり方に大きな影響を受けるのである。

2.3 会計担当者の役割

上述のように、自律創造型コントロールのもとでは、その設計原理である（内的・全組織的）透明性の形成において、経営者の視点と従業員（現場）の視点の相互作用が重要となる。そして管理会計知識を従業員が自律創造的に生み出すことができるように、コントロール・システムから適切な情報が従業員に提供されなければならない。コントロール・システムのあり方が自律創造型コントロールへと変化する中では、これまで管理会計知識の生成と蓄積に主体的な役割を担ってきた会計担当者の役割はどのように変化するのだろうかということが本論文の焦点である。

ここでいう会計担当者は会計専門家として、予算管理（会計）を基軸とした経営管理サイクルの運用に主体的な責任を負う人々を意味している。会計担当者は会計専門家としてコントロール・システムの運用に責任を負い、経営管理サイクルの中で経営者から現場マネジャーまで多くの人々に対して適時に適切な会計情報を提供する責任を負うことになる。

会計担当者が担う役割は多様であり、先行研究では様々な議論が行われてきた (Hopper, 1980; Mouritsen, 1996 ほか)。特に近年では、経営環境の変化を背景として、経営者のパートナーとしての会計担当者の役割に焦点が当てられ、ビーン・カウンター (bean-counter) や番犬 (watchdog) といった否定的なニュアンスをもつものから、ビジネス・パートナーへと変化しつつあることが繰り返し指摘されてきた (Friedman and Lyne, 1997; Russel, Siegel and Kulesza, 1999; Burns and Vaivio, 2001; Burns and Baldvinsdottir, 2005; Yazdifar and Tsamenyi, 2005; Järvenpää 2007;

Graham, Davey-Evans and Toon, 2012 ほか)。また会計担当者の役割は、国や地域ごとの文化的な背景に影響を受けるということも指摘されてきた (Ahrens and Chapman, 2000; Goretzki and Strauss, 2017 ほか)。

わが国においても、管理会計担当者の役割について様々な考察が行われてきた (福田, 2003, 2006, 2007, 2010 ほか)。福田 (2010) は、AICPA 会員に対する質問票調査を通じて、戦略変更の組織的経験が管理会計担当者の役割に影響を与えることを明らかにしている。また福田 (2007) は、東証一部上場の製造業に対する質問票調査を通じて、管理会計担当者に必要とされる知識・スキルが、昇進によって、基本的な管理会計スキルや財務・分析的なスキルからマネジメント・スキルや事業に関する知識へと変化していく可能性を指摘している。これは会計担当者と言っても、その役割は一樣ではなく、職位によって変化することを示唆するものである。

このように、先行研究では様々な要因が会計担当者の役割に影響を及ぼすことが示されてきた。これらを踏まえつつ、本稿ではコントロール・システムのあり方やその変化が会計担当者の役割にどのような影響を与えるのかについて考察したい。特に、自律創造型コントロールに着目する中で、従業員のパートナーとしての会計担当者の役割に焦点をあてる。本稿では、コマツの事例を手がかりに、自律創造型コントロールが会計担当者の役割にどのような変化を与えるのかを論じたい。

3. リサーチ・サイトと調査の概要

コマツは、主に建設・鉱山機械や産業機械などの開発・製造・販売を行う企業である。2019年3月期の連結売上高は2兆7,252億円、連結従業員数は61,908名であり、建設機械の世界市場では2位の市場シェアをもつ。コマツでは、建設機械需要の低迷を受けた営業赤字の中で、2001年に社長に就任した坂根正弘氏の下で「構造改革」と呼ばれる経営改革を断行した (坂根 2009, 2011 ほか)。この構造改革を実行するために、主に固定費水準の劇的な改善を目的として、SVM (Standard Variable Margin) 管理と呼ばれる新しいコントロール・システムを導入した。SVM 管理は、従前の全部標準原価計算を基礎としたコントロール・システムに代わって、現在もコマツの経営管理の基本的枠組みとして運用されている。

同社の調査は、管理会計システムの変革を伴う全社的な経営改革のプロセスを明らかにしようとする調査研究プロジェクト (代表: 上總康行・京都大学名誉教授) の一環として行われた。研究成果の一部はすでに公開されており、研究プロジェクトの全体像はそちらをあわせて参照されたい (浅田・上總, 2015; 浅田・吉川・上總, 2016; 浅田・柁・吉川・上總, 2018; 吉川・浅田・上總, 2018 など)。フィールド調査に要した時間は約40時間であった。本社並びに国内外の主要な製造拠点において、トップ・マネジャーから開発・生産・会計部門の現場マネジャーに至るまで、幅広い職域・職階の組織メンバーに対してインタビューを実施しており、インタビューは、正確性を期するために、原則として許可を得たうえで録音し、調査後に速やかに書き起こしを行った。このようなフィールド調査に加えて、コマツに関する公表資料や書籍・論文等の文献調査を実施している。

4. コマツの SVM 管理と透明性

4.1 SVM 管理の基本構造

SVM 管理は、米国の合弁子会社において固定費と変動費を分離して管理する直接原価計算の管理会計実践から着想を得たものであった。米国子会社での経験をもとに、坂根氏がその導入を決め、その実務の指揮を野路國夫氏（元社長・元会長）が担う形で導入された。

SVM 管理の第一の特徴は、構造改革において主要な削減目標となった固定費金額を部門別に明らかにするために、変動費と固定費を峻別する直接原価計算の構造を備えている点にある。表 1 は SVM の計算構造を簡潔に示したものである。コマツでは固定費を CC (Capacity Cost) と呼び、部門別の予算管理を行う中で、その水準の維持・低減に努めている。

表 1 SVM の計算構造

理論的概念	コマツにおける表現
売上高	売上高
(基準)変動費	SVC(標準変動原価)
	直接販売費
(基準)限界利益	SVM
変動費差異等	OVC I (品質保証費ほか)
	OVC II (原価差異ほか)
	OVC III (決算処理)
実際固定費	工場管理 CC
	設備関連 CC
	その他管理部門費
営業利益	営業利益

(出所) 調査時入手資料より筆者作成

SVM 管理の第二の特徴は、変動費について、標準原価計算と同様に期中一定の「基準額」を定めている点にある。コマツでは従来から標準原価計算をきわめて丁寧に実践してきた。変動費の「標準」は、SVM 管理の導入時に、後述するように前年 12 月末の実績額を適用することとルールを変更したため、いわゆる『原価計算基準』上の標準ではない。そのため、本稿では(基準)変動費と呼んでいる。そして、売上高からこの(基準)変動費を控除したものが SVM と呼ばれ、売上高に対する SVM の割合を SVM 率と呼ばれている。この SVM 率をある割合に維持・向上することが、SVM 管理の要諦である。

生産現場では、(基準)変動費である SVC (Standard Variable Cost) と実際原価との差額である原価差異は OVCII と呼ばれ、CC と同様に主要な管理対象となっている。工場の原価改善は OVCII として把握され、営業部門では期初に決定された基準額に基づいて SVM (率) を向上させることが求められる。これによって原価改善の成果が営業部門の安売りを誘発することを防止している。

4.2 コマツにおける SVM 管理の導入と透明性の向上

様々な部門・階層の従業員を対象にした調査においては、SVM 管理の導入によって、コントロール・システムから得られた情報について、彼（女）らの使い勝手(usability)が向上したことがうかがわれた。特に、(上方)透明性という点についてみれば、いずれも顕著な変化が生じていた。

例えば、SVM 管理は全社業績に対する自部門の貢献の明確化(全組織的透明性の向上)という効果を生み出した。あるマネジャーは以下のように述べている。

[SVM 管理導入以前は] 自分のやっている改善が会社の業績に寄与しているのかが見えにくかった。(2014年10月27日、大阪工場、生産部門上級マネジャー)

これは、坂根氏が構造改革を実施するうえで、各部門の固定費水準を把握することの必要性から、SVM 管理を導入したことに符合している。直接原価計算のもとで配賦計算を廃したことで、各部門での固定費の責任原価が明確となり、その改善額が組織の業績として明らかにされるようになった。各部門における改善活動がどのように全社的な業績に寄与したかが、固定費改善額として明確になった。

また変動費の面でも、実績額を基準額としたことで、そこからの原価改善がそのまま原価差異として把握されることで、自部門の改善が全社的な業績に与える影響が分かりやすく示されるようになった。

SVM 管理の導入は、対応すべき課題についての可視性(内的透明性)を向上させた。例えば変動費について原価差異を OVC として管理することが、従業員の使い勝手の向上に寄与したとの意見も聞かれた。この点について、あるマネジャーは以下のように述べている。

[建機は] ひとつの車体として売るわけじゃないですか。すべての部分がいろいろ変動していくわけですよ、いろいろな要因で。だから、一個一個の原価があって、昔の SVC 管理というやつですが、それよりはこれはいくらだと決めてもらってですね、動いた分だけ管理していくっていうことは、動いた分だけを抽出していけばいいわけですよ。そこは過去の SVC 管理、一個一個の部品をすべて見ないと分からないというのではなくて、動いたところだけをチェックしていくということに注力できますから、管理としては OVC 管理というのは、僕は、間接業務簡素化になると思います。…月々のマネジメントのやり方も変わりましたんで。(2014年10月27日、大阪工場、生産部門マネジャー)

変動費と固定費という切り分け自体も、従業員の会計情報の使い勝手向上に寄与している。変動費や固定費という視点を使って、他の工場などとの比較を通じて改善点を明らかにしたり、改善手法を共有したりといったことが行われるようになった。あるマネジャーは、以下のように述べている。

本当のものづくり、SVC の実力と、あるいは本社も含めた固定費の部分というふうに見方を切り分けられたということで、じゃあ SVC のもしレベルが悪いなら、材料費ですか改善しないとイケない。そうじゃなくて固定費、本社とか売上の中で固定費の占める割合がほかよりも何ポイントうちのほうが高いというところから、じゃあそこをスリム化していこうということにつながっているかと思っています。(2016年5月23日、粟津工場、生産部

門マネジャー)

このように、構造改革において経営者の意思決定を支援することを目的として導入された SVM 管理は、現場の従業員にとっても使い勝手の良い（上方透明性の高い）仕組みとなっている様子が見て取れた。

4.3 SVM 管理導入と会計担当者の役割

SVM 管理の導入自体は、坂根氏の指示のもと、野路氏が陣頭指揮を執って行われた。その意味で、トップダウン型の管理会計の変革であったと言ってもよいだろう。しかし、そのプロセスにおいて、会計担当者が果たした役割には注目すべき点がある。

第一に、会計担当者は経営者と現場マネジャーを媒介し、経営者の意図と現場の認識をすり合わせる作業を行っている。坂根氏の行った構造改革において導入された SVM 管理の主たる目的は、経営者が自ら短期利益計画を行うことを容易にすることと、部門別の固定費水準を明らかにすることであった。言い換えれば、経営者の視点から見た（下方）透明性を高めることがその目的であった。このような経営者の意図を実現しつつ、現場にとって使いやすい仕組みにするために、会計担当者は現場マネジャーに丁寧な説明を行いつつ、必要な変更を行った。

SVM 管理の導入は、従来の管理の枠組みを大幅に変化させることになるため、現場マネジャーの視点から見れば、様々な課題が生じる。例えば、何を変動費とし、何を固定費とするのか、どの項目がその部門の責任原価となるのか、といったことについて、全世界の工場で統一的なルールを作り上げることは容易ではない。国や制度の差などから様々な意見の対立が生じる問題であった。このような問題について、説明会や社内ネットワークを通じた Q&A、様々なコミュニケーションを通じてひとつずつ解決する作業を担ったのが会計担当者であった。

このようなすり合わせ作業の中で、会計担当者が行ったことのひとつが、新しい「標準原価」の設定である。従来は技術的観点から目標とすべき標準を設定していたのに対して、前年 12 月末の実績値をそのまま標準原価とするというように改訂を行った。多くの会計担当者が工場勤務経験がある中で感じていた、達成困難な原価標準の設定がモチベーションの低下を招くという事態を、SVM 管理の導入にあわせて修正したのである。

SVM 管理の導入は会計担当者と現場マネジャーの関係にも少しずつ変化をもたらした。例えば、現場マネジャーが会計情報を、会計部門のサポートなく理解し、管理を実践できるようになるという変化も見られた。あるマネジャーは以下のように述べている。

それこそ以前は経理の人たちしか分からなかったのが、管理部の人たちも分かるように、（中略）こうやって、この 50 [歳] とか 60 [歳] とかの現法の主幹者の人たちが、この管理ができるようになったのは、このシステムになってからだと僕は思う。昔のやつでやっていたら、多分経理の人たちだけで。（2014 年 12 月 17 日、大阪工場、総務部門マネジャー）

このマネジャーが述べているように、従来の会計情報は、それを現場マネジャーが理解できるように会計担当者が情報の変換（「翻訳」）を行っていた。SVM 管理の導入によって、現場マネジャーにとっての会計情報の理解可能性が高まったことがうかがわれた。

このような現場マネジャーにとっての会計情報の理解可能性の高まりによって、現場マネジャーが自ら会計情報を使って、現状を改善するための議論を展開できるようになったとい

う。あるマネジャーは以下のように述べている。

現行のモデルがどのぐらいのSVM率だから、今度はその販売値を上げてSVMを稼ぐのか、それともコストのほうを頑張ってSVM率上げるのかっていうようなことは常に議論しています。(2015年9月17日、本社、経理部門マネジャー)

また、SVM管理の導入は、現場マネジャーが自ら会計情報の背景を分析するようになるという変化をももたらした。あるマネジャーは以下のように述べている。

経理が、例えばですけれども理論計算をしてこういう見込みになるはずだっていうのを出して、「それとこんだけ違うのどうして?」って聞くんですけども、大体それって理解されないんです、現場の方には、ただ今だとこういう数字が出ていますと。それで「ここにこういう差があるけどもこれ何?」って聞いたら今、現場の方、(中略)現場のほうでも分析していますので、そういうのがちゃんと出てくるようになりました。ですから現場のほうにもそういう考え方が浸透していて、皆さんどうしたらこういう差が出てくるのか、ある程度もう分かっているっていうことは、だいぶシンプルになったおかげだとは思いますが。(2014年12月17日、大阪工場、経理部門マネジャー)

このように現場マネジャーにとって内的透明性を向上させた結果として、SVM管理の導入は会計担当者(経理)と現場マネジャーの関係に変化を与えている。会計情報の分析の一部を現場マネジャーが自律的に行うようになったのである。

5. 自律創造型コントロールと会計担当者の役割の変化

4.で述べたように、コマツにおける新しいコントロール・システムの導入は、自律創造型コントロールの視点から見たとき(内的・全組織的)透明性を高める結果となった。このような事例を手がかりとして、自律創造型コントロールが会計担当者の役割にどのような影響を与えるのかを検討することが本稿の課題であった。

5.1 従業員のパートナーとしての会計担当者

2.3で述べたように近年の会計担当者の役割についての議論は、ビジネス・パートナーすなわち経営者のパートナーとしての役割を強調するものであった。会計という専門化された領域にとどまることなく、経営環境を俯瞰し戦略立案に寄与する役割が必要とされているという議論である。

一方で、Mouritsen(1996)が指摘するように、会計担当者の役割は、経営者だけではなく現場マネジャーとの関係において規定される。その意味で会計担当者は従業員のパートナーとしての側面を持つ。会計担当者は、経営者のニーズにこたえる(下方透明性を確保する)だけではなく、従業員のニーズにもこたえる(上方透明性を確保する)ことが自律創造型コントロールにおいて不可欠であり、経営者と従業員の両者のパートナーである必要がある。

本稿の事例では、SVM管理という新しいコントロール・システムにおいて、SVCやCC、OVC

などがどのように決定され、どのような意味を持つのかについて、会計担当者は丁寧に現場マネジャーに対して説明していた。また SVM 管理の導入後には、原価削減の具体的な事例について、他部門に情報提供を行う役割を会計担当者が果たしている場合もあることが明らかになっている。ここに、コントロール・システムから生み出される会計情報の意味や使い方を現場マネジャーに伝える会計担当者の「教育者 (teacher)」としての役割が見て取れる。

自律創造型コントロールにおいては、会計情報を直接的に理解し、分析し、行動計画へと展開する主体が現場マネジャーになる。そのもとでは、会計担当者が単に「翻訳家」として、会計情報の意味を他の従業員に説明するだけでは不十分である。従業員が自ら理解・分析できるように、能力を育成することも重要な役割となる。事例では、新しいコントロール・システムの導入において丁寧な教育プロセスがとられていた。このことが、従業員の能力育成を助けた側面もある。

本稿の事例では、透明性を高めるために、会計担当者はコントロール・システムの設計にも積極的に関与していた。工場での勤務経験をもつ会計担当者は、現場が抱える問題にも明るかったために、どのように変化させるべきかについて十分な見識を持っていたことがこの背景にある。会計担当者は、単に経営者の指示に従って、経営者の要求するコントロール・システムを設計するだけでなく、経営者のニーズと現場マネジャーの使い勝手の良さを同時に追求するような役割を果たしていた。

このような、いわば会計知識の「開発者 (engineer)」としての役割は、自律創造型コントロールの下ではより重要性を増していくと考えられる。先行研究では、自律創造型コントロールの設計プロセスにおいて、試行錯誤 (experimentation) の重要性が指摘されている。試行錯誤は、従業員のコミットメントを改善するという行動的な効果だけでなく、「その置かれた状況において、より信頼でき、妥当であり、そして、理解可能であるというものに業績指標が達するうえで不可欠の役割を担う」(Wouters and Wilderom, 2008: 508-509) とされる。このように、試行錯誤のプロセスを通じて、上方透明性が向上されるが、そのためにはコントロール・システムの全体像を理解した会計担当者が関与する必要性は大きい。

このように、自律創造型コントロールの下では、会計担当者は従業員のパートナーとして「教育者」や「開発者」としての役割を担っていくことになる。それは単に成果となる数値を集計した報告書を作成するビーン・カウンターではなく、現場マネジャーと経営者の間の情報の変換作業だけを行う「翻訳家」でもない、より高度な会計専門家としての役割である。

5.2 会計担当者に求められるもの

このように、自律創造型コントロールの設計と運用において、会計情報を現場マネジャーがどのように使っているのかを知り、課題を発見し、それを解決していくことを通じて、コントロール・システムの改善に寄与することが、会計担当者により一層求められる。常に関係状況が変化する中で、このような役割を担う会計担当者がいなければ、自律創造型コントロールを維持することは難しいだろう。

2.1 で述べたように、透明性は説明されるべき対象について、説明する側 (従業員) と説明を受ける側 (経営者) との間で視点が共有されることで実現される。コントロール・システムである以上、経営者が見たいものを見せる (下方透明性を高める) ことは不可欠であるが、それだけでは現場マネジャーの視点から見た上方透明性を高めることにはならない。下方透明性

と上方透明性を同時に実現するために、両者をすり合わせつつ、コントロール・システムの設計に会計専門家として関与することが、会計担当者にはより求められるようになる。と考える。事例が示すように、現場の管理実践とその問題を熟知した会計担当者が、課題解決に深く関与することが必要となる。

「教育者」や「開発者」としての会計担当者に求められるのは、まずもって製造やサービス提供の「現場」に対する深い理解である。なぜならば、会計情報が現場の状況を適切に反映し、現場の改善に役立つものとなるためには、上から開発した指標を与えその使い方を教育するだけでは十分ではない。その前提として、現場に対する深い理解があり、現場の課題を十分に理解している必要がある。経営者の視点と現場従業員の視点を媒介する役割こそが、教育者や開発者としての会計担当者に求められている。

2.2で指摘したように、会計担当者が扱う管理会計知識は複合的性質をもっており、自律創造型コントロールのもとでは、管理会計知識の創造プロセスを通じて、その性質をより強化することになると考えられる。管理会計知識を持ち、これを創造する主体が、経営者や会計担当者から現場マネジャーへと拡張していくことで、管理会計知識は現場知識とますます融合し、その外延を拡張していくことになる。コマツの事例でも見られたように、現場マネジャーが会計情報に基づいて自ら分析するようになることで、このような知識創造はさらに進展すると考えられる。

会計担当者はこの管理会計知識の創造プロセスにおける「ナレッジ・エンジニア」(Nonaka and Takeuchi, 1995)でもある。トップのビジョンと現場が直面する現実をつなぐ架け橋の役割を果たす存在である。ナレッジ・エンジニアに求められる要件は、プロジェクトの調整・管理能力、新しいコンセプトを創るための仮設定技能、知識創造のための様々な手法を統合する能力、対話を促すコミュニケーション技能、メタファーを用いてイメージを創出・言語化するのを助ける能力、メンバー間の信頼を醸成する能力、歴史理解に基づいて未来の行動経路を描き出す能力など、多岐にわたる(Nonaka and Takeuchi, 1995: 156)。これらの能力が、同様に管理会計知識の創造プロセスにおいても必要となろう。

従業員のパートナーとしての会計担当者に求められる「ナレッジ・エンジニア」としての能力の前提となるのは深い現場理解である。本稿の事例では、日本的なジョブ・ローテーション制度のもとで会計担当者のなかに蓄積された現場理解が、コントロール・システムの設計に重要な役割を果たしていた。自律創造型コントロールのもとでは、会計担当者にとって現場マネジャーとの共体験がますます重要となる。

6. おわりに

本稿では、コマツの事例を手がかりとして、自律創造型コントロールが会計担当者の役割に与える影響について、予算などの会計情報を経営者や現場マネジャーが理解可能なように変換する「翻訳者」としての役割に加え、従業員を支援する「教育者」や「開発者」としての役割が大きくなることを論じた。自律創造型コントロールのもとでは、会計担当者は組織の共通言語たる会計を理解し翻訳し得る唯一の存在ではなくなり、従来会計担当者が担っていた役割の一部を現場マネジャーが担うことができるように教育し、使い勝手の良いコントロール・シス

テムを開発するという、より高度な役割へ重点が移っていくと考えられる。

知識労働者が増加し、さらには、近い将来に人工知能が人間の知性を超えるとされるなかで、組織において人間が果たすべき役割自体が変化しつつある。このような環境下でコントロール・システムのあり方自体も変化していくことだろう。このとき、管理会計の知識やそれを扱う会計担当者の役割はどのように変化しうるのかについて、本稿は一つの試論を示した。

本稿の議論は、必ずしも十分な量の経験的データに裏付けられたものではない。コントロールのあり方や会計担当者の役割がどのように変化しつつあるのかについて、今後もさらなるデータの蓄積が必要であると考ええる。

謝辞

本稿の前提となった調査に対して、全面的な協力を頂きましたコマツの皆様に厚く御礼申し上げます。また調査チームの上總康行、澤邊紀生、佐藤浩人、柊紫乃、足立洋、吉川晃史、篠原巨司馬、市原勇一の各先生方に深く御礼申し上げます。2019年度日本管理会計学会全国大会の統一論題報告の機会を頂きました、準備委員長の伊藤和憲先生、座長の澤邊紀生先生、報告者の青木章通先生、伊藤克容先生、ならびに質問を頂きました多くの先生方に御礼申し上げます。本研究はJSPS 科研費 18K01927 の助成を受けたものです。

参考文献

- Ahrens, T. and C. S. Chapman, 2000. Occupational identity of management accountants in Britain and Germany. *European Accounting Review* 9(4): 477–498.
- Ahrens, T. and C. S. Chapman, 2004. Accounting for flexibility and efficiency: A field study of management control systems in a restaurant chain. *Contemporary Accounting Research* 21(2): 271–301.
- Adler, P. S. and B. Borys, 1996. Two types of bureaucracy: Enabling and coercive. *Administrative Science Quarterly* 41(1): 61–89.
- Burns, J. and G. Baldvinsdottir, 2005. An institutional perspective of accountants' new roles—the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review* 14(4): 725–757.
- Burns, J. and J. Vaivio, 2001. Management accounting change. *Management Accounting Research* 12: 389–402.
- Englund, H. and J. Gerdin, 2015. Developing enabling performance measurement systems: On the interplay between numbers and operational knowledge. *European Accounting Review* 24(2): 277–303.
- Friedman, A. L. and S. R. Lyne, 1997. Activity-based techniques and the death of the beancounter. *European Accounting Review* 6(1): 19–44.
- Goretzki, L. and E. Strauss, (Eds.). 2017. *The Role of the Management Accountant: Local Variations and Global Influences*. Routledge.
- Goretzki, L., E. Strauss, and J. Weber, 2013. An institutional perspective on the changes in management

- accountants' professional role. *Management Accounting Research* 24(1): 41–63.
- Goretzki, L., S. Mack, M. Messner, and J. Weber, 2018. Exploring the persuasiveness of accounting numbers in the framing of 'performance'—A micro-level analysis of performance review meetings. *European Accounting Review* 27(3): 495–525.
- Graham, A., S. Davey-Evans, and I. Toon, 2012. The developing role of the financial controller: Evidence from the UK. *Journal of Applied Accounting Research* 13(1): 71–88.
- Hopper, T. M. 1980. Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society* 5(4): 401–411.
- Järvenpää, M. 2007. Making business partners: A case study on how management accounting culture was changed. *European Accounting Review* 16(1): 99–142.
- 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. 2003. *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. Harlow, UK: Financial Times Prentice Hall.
- Mouritsen, J. 1996. Five aspects of accounting departments' work. *Management Accounting Research* 7(3): 283–303.
- Nonaka, I., and Takeuchi, H. 1995. *The Knowledge Creating Company*. New York: Oxford University Press.
- Russell, K. A., G. H. Siegel, and C. S. Kulesza, 1999. Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession. *Strategic Finance* 81(3): 39–44.
- Tessier, S. and D. Otley, 2012. A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. *Management Accounting Research* 23(3): 171–185.
- Vaivio, J. 2004. Mobilizing local knowledge with 'provocative' non-financial measures. *European Accounting Review* 13(1): 39–71.
- Wouters, M. and D. Roijmans, 2011. Using prototypes to induce experimentation and knowledge integration in the development of enabling accounting information. *Contemporary Accounting Research* 28(2): 708–736.
- Wouters, M. and C. Wilderom, 2008. Developing performance-measurement systems as enabling formalization: A longitudinal field study of a logistics department. *Accounting, Organizations and Society* 33(4): 488–516.
- Yazdifar, H. and M. Tsamenyi 2005. Management accounting change and the changing roles of management accountants: A comparative analysis between dependent and independent organizations. *Journal of Accounting & Organizational Change* 1(2): 180–198.
- 浅田拓史. 2019. 「コマツの管理会計の変革—現場の柔軟性と全社的な効率性のバランスを確保する自律創造型コントロール—」『会計』195(5): 525–538.
- 浅田拓史・上總康行. 2015. 「コマツの『ダントツ経営』とSVM管理」『企業会計』67(12): 1729–1735.
- 浅田拓史・吉川晃史・上總康行. 2013. 「日本電産株式会社の経営改革と管理会計—知識創造理論の視点から—」『管理会計学』21(2): 41–60.
- 浅田拓史・吉川晃史・上總康行. 2016. 「コマツの経営改革と管理会計」『原価計算研究』40(2):

154-166.

- 浅田拓史・柗紫乃・吉川晃史・上總康行. 2018. 「余剰生産能力管理のための原価計算—コマツにおける労務費の原価管理実践—」『原価計算研究』42(2): 105-116.
- 坂根正弘. 2009. 『限りなきダントツ経営への挑戦 増補版』日科技連出版社.
- 坂根正弘. 2011. 『ダントツ経営』日本経済新聞出版社.
- 澤邊紀生. 2006. 「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」『経済論叢』178(4): 473-496.
- 澤邊紀生. 2011. 「創発力の源泉としてのコントロール」『企業会計』63(6): 116-117.
- 戸田山和久. 2002. 『知識の哲学』産業図書.
- 西居豪・近藤隆史. 2015. 「イネープリング概念を用いた管理会計研究の動向」『メルコ管理会計研究』7(2): 47-60.
- 福田淳児. 2003. 「管理会計担当者の役割, 知識, 経験」『原価計算研究』27(2): 59-67.
- 福田淳児. 2006. 「管理会計担当者の役割と組織業績への貢献の知覚—アメリカ企業を対象とした郵送質問票調査より」『会計プロGRESS』(7), 1-17.
- 福田淳児. 2007. 「日本企業における管理会計担当者の役割・知識・経験についての実態調査」『経営志林』44(3), 75.
- 福田淳児. 2010. 「企業の製品・市場戦略の変更と管理会計担当者の役割」『原価計算研究』34(2), 13-23.
- 山本清. 2013. 『アカウントビリティを考える—どうして「説明責任」になったのか—』NTT出版.
- 吉川晃史・浅田拓史・上總康行 (2018) 「コマツの固定費管理」『原価計算研究』42(2): 38-51.