

1

第

章

管理会計の役割

1 環境は激変したが……

20世紀の幕開け以来、社会も企業組織も大きく変化し、ビジネス環境もさらに変化しつづけている。

しかしながら、会計方法には何の変化も起きていない。従来の原価会計システムは、例えば、

- ・複雑すぎて、ごく一部の人のしか理解されていない。
- ・企業に最も利益をもたらす製品を特定できず、したがって企業の繁栄に役立たない。

対照的に、スループット会計として知られる、新しい会計方法の動きがある。それは、

- ・簡単である。
- ・理解しやすい。
- ・利益に最も貢献する製品が特定できて、管理者がすばやく正しい判断ができる。

今日、競争はかつてないほど激化し、企業はすばやい対応が求められている。企業は規範を変えなければならないのだ。一度の変化では不十分だ。品質管理の「継続的改善」でご承知のとおりである。企業は、まずは意識改革を伴う新しい挑戦に備えなければならない。成功のスパンはますます短くなり、得られた優位もあつという間に消えうせる。人も組織も、この新しい変化にどのように対処するかを学ばなければならないのである。

問題は、この新しい動きの中に隠れている。ある信念にあまりにも固執していると、ものごとの変化が見えず、現在の方法を変える必要はないと考えてしまう。しかしながら、すべての人が黙って立って見ているわけではない。変化

しつづけている環境下では、組織もまた変化しているのである。変化に追随し、新しい競争方法を見つけ出そうとする。そうすることによって、市場の動きは加速する。管理者の多くは、顧客重視は成功への近道、と心得ている。市場をよりよく理解し、その変化を求める新しい組織形態が出現するのはまさにこのような考え方から来ている。組織を全体から眺め、組織に所属するすべての人が参加し、組織が何をし、どこに行くのかを理解することが必要だ。顧客満足実現のため、真の改革が進行中である。いまやこれまで聖域と見られていた前提も問い直されつつある。

変化を実現するにはマネジメントを変える必要があると多くの人が言う。P・F・ドラッカーは、マネジメントの改革について多くの提案をしている。エドワーズ・デミングは、うまく組織を運営するための深い洞察について語っている。センゲは、『最強組織の法則』の中で、現実の見方に疑問を持って学ぶことの重要性を強調している。

彼らは（そして他の人たちも同様に）、マネジメントの劇的な変化を主張している。われわれは、組織についての考え方を変える必要があり、マネジメントの方法を変えなければならない。ビジネス界の権威者の大部分は、組織についての見方が共通で、同一方向を指している。彼らは、組織を体系的にとらえ、会社を1つの機能体として見ろと言う。そして、みんなが組織の目的に貢献できるように、それぞれ連携をとりながら協力する必要があると言うのだ。従来のマネジメントモデルが時代遅れであることは共通の認識でもある。

このパラダイムシフトを起こすためには、従来のマネジメントの概念を捨てて、新しい別ものを使わなければならない。ゴールドラットの偉大な貢献はここにあると私は考える。マネジメントを変え、会社を1つのシステムとして見なし、学習し進化する組織に変える必要性は、ゴールドラット他多くの人が提唱していることだ。その変革を実現するツールがゴールドラットの創出による「思考プロセス」である。

「思考プロセス」は、学習し進化する組織の基礎であり、継続的改善が行われる組織を生み出す基盤である。

経営の大家は、常に急進的な変革を掲げる。われわれもそうは思うが、本当に変革している会社はごくまれである。大部分の会社は、100年前にできあが

った管理手法を使っているのである。なぜであろうか。

変革できない企業にはコンフリクトがあるのだ。利益を上げ生き延びていくためには危険を冒してはならない、という側面がある。一時的流行から身を守る必要があり、そのバランスを保つためには、従来からのマネジメント手法を使い続けなければならない。多くの企業が行っているのは、すでに使いつづけている現行のマネジメント手法を改良することである。一方、利益と生き残りを確保するためには、現実適合しなければならない。そのためには、マネジメント手法を変えなければならない。したがって、会社が利益を上げ、存続するためには、次のことを行わなければならない。

- ・危険を冒してはいけない
- ・確実に新しい現実適合する

安全を確保するためには変化しないことが肝心だが、同時に、新しい現実適合するためには変化しなければならない、というコンフリクトが会社内に存在する。

TOCは、組織を危険にさらすことなく、同時に現状によく適合する理論である。それについて書いた本書が、会社や人々がこのコンフリクトから抜け出すのに役に立つことを期待したい。コンフリクトから抜け出せた会社は、大きな競争優位を実現できる可能性がある。変化しない会社が最も高いリスクを背負うということが、本書の読後に明らかになることを望む。

競争力が弱いのは、税金、違法な輸入品との競争、市場の不安定さ、高い利子、優秀な人材不足等々のコントロールできない事柄が原因であると多くの人は主張する。会社の業績の向上はもっぱら、他人の厚意や努力に負うことが多いのは確かだ。私がここで申し上げたいのは、管理者は自分たち以外の誰に頼ることもなく、業績向上のためにすることがまだまだたくさんある、ということである。

2 進化の止まった管理会計

ビジネス環境の変化は管理会計に影響を及ぼす。この影響は、管理会計がさらされてきた厳しい批評を分析してみるとはっきりしてくる。

科学技術の急激な発展は、世界の競争基盤を変えている。効果的に戦うためには、高品質で突出した顧客サービス（短納期など）を維持しつつ、高度な製品を低価格で提供しなければならない。特に重要でよく理解しなければならないのは、現行の原価計算が果たしている役割に問題がある、ということである。原価計算で与えられる情報からは、問題を識別し、優先順位をつけて解決することは難しい。原価計算情報があるにもかかわらず、重要な決断は製造担当の管理者に求められるのである。それは管理者に聞くのがふさわしいという理由からではない。¹

事業環境が変わっても、管理会計に何の変化もないことが問題なのである。残念ながら、管理会計の構造は、20世紀初めとまったく同じである。

市場は、そして企業は世紀当初以来大きく変化したにもかかわらず、管理会計は昔のままである。進化の止まった管理会計のもたらす情報は適切性を欠き、もはやその目的を満たすことができなくなったのである。

管理会計の目的

どんな組織も、管理者をそのゴールに導く情報システムが必要である。ゴールに近づくためにどちらの方向に力を入れたらよいのか、管理者は知らなければならない。

管理会計にはコンパスが必要だ。コンパスは、向かっている方向を示し、正しいコースにいるかどうか、修正が必要かどうかを教える。もし、コースから外れたら正しいコースを示さなければならない。

組織のゴールは、その所有者によって決められる。産業界では、ゴールを

「将来にわたって儲けつづけること」とする。企業がゴールに向かっているかどうかの業績評価方法は、純利益（Net Profit：NP）と投資利益率（Return On Investment：ROI）である。この2つの評価基準は企業がゴールに向かってどの位置にいるかはわかっても、日常の判断をするには不便である。管理者には、企業の利益と日々の判断とをつなぐ橋渡しが必要である。

管理会計は、管理者がどのコースをとったらよいかができるような手がかりを提供するものでなければならない。各部門が全体の業績に対して与える影響を正しく評価できれば、企業のゴールに貢献する人の評価が高まり、動機づけられることになる。管理会計の目的は、管理者が企業のゴールに直結した判断を下すための情報を提供することである。

関連性の喪失

いま、管理会計は信頼を失いつつある。環境ががらりと変わったにもかかわらず、20世紀初頭からほとんど変わっていないのである。このことが、管理会計の情報を役に立たなくさせている。変わりつづける環境の中でも、情報を歪めてはならない。管理会計が新しい環境に適合しないのであれば企業は戦うことはできない。管理会計は、成功のための処方箋ではないが、成功の前提条件である。

今日の経済環境では、素晴らしい管理会計があるからといって、成功を保障するわけではない……しかし、効率的でない管理会計システムは、優れた製品の開発、工程の改善、そしてマーケティング活動などを徐々に蝕むことになる。非効率的な管理会計システムが行き渡っているところで業績結果がよくなるのは、管理者がその不適合性を見抜き、それに頼らずに、自分自身で工夫した情報処理を使うときである。（JOHNSON, H. Thomas and KAPLAN, Roberts. *Relevance Lost, the Rise and Fall of Management Accounting*. Boston : Harvard Business School Press, 1991, p.4. 佐々木訳。邦訳書は、『レバンス・ロスト——管理会計の盛衰』のタイトルで、鳥居宏史訳で白桃書房から出版されている）

管理会計は変化を無視することはできない。新しい時代に適合するよう進化しなければならないのである。

関連性の喪失を正そうと管理会計ではいろいろな方法が提案されている。ここで私は、T O Cによって提案されている方法を取り上げる。これが、企業の新しい展望に最もよく合う最適のものであると考えている。現在、広く普及している管理会計、すなわち原価計算システムとの比較をしてみたい。

■ 参照

- 1 | BERLINER and BRIMSON. *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*. Boston: Harvard Business School Press, 1988, p.19.

2

第

章

間違った判断を導く 原価計算方式

会社の競争力が弱いのは、それが管理者のコントロールの及ばないところにあるからだ、と多くの人が信じている。一般的に管理者は、政府、コンペティター、あるいは国際化や顧客それに資材供給者のせいにするものだ。この論法が正しいかどうか、つまり、もしも競争力欠如の原因が管理者のコントロール範囲外にあるとすることが正しいのかどうか見極めるために、外的要因がまったくない状況を分析してみることにする。

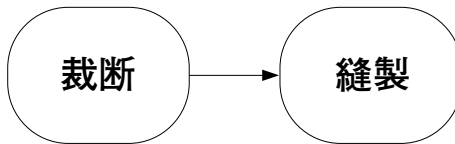
すべての外的要因が取り除かれた単純な例を挙げてみよう。税金は安く、競争は厳しくなく、マーケットは変動がなく、顧客は心変わりせず、従業員の教育は行き届き、設備は新しく、工程はよく管理され、供給者は信頼でき、借入金利率は低い。われわれが決める必要があるのは会社の方針だけである。

1

事例 — 原価計算の落とし穴

非常に簡単な会社を分析してみよう。この会社には、布地の裁断機とそれを縫い合わせる縫製機の2つの機械があり、何種類かのシャツをつくっている。

■ 図2-1



はじめに布を裁断し、次に縫い合わせる。この会社は、紳士用と婦人用の2種類のシャツしかつくっていない。

婦人用シャツは裁断機で2分、縫製機で15分かかる。紳士用シャツは裁断機で10分、縫製機で10分かかる。表2-1にシャツのデータを示す。

■ 表2-1

	婦人用シャツ	紳士用シャツ
週の需要 (着)	120	120
販売価格 (ドル)	105	100
原材料価格 (ドル)	45	50
裁断時間 (分)	2	10
縫製時間 (分)	15	10
合計時間 (分)	17	20

婦人用、紳士用とも1週間にそれぞれ120着の需要がある。販売価格は婦人用が105ドル、紳士用が100ドルである。

婦人用を1着つくるために45ドルで原材料1 (RM1:生地)を買う必要がある。紳士用は原材料2 (RM2:別の生地)でできている。売り値と材料費と作業時間は違うが、作業工程はどちらも同じである。

それぞれの機械には1人ずつ作業者がいて、1日8時間、週5日、合計週2,400分勤務する。それぞれの機械の価格と投資額は同じである。工場の操業を維持するための費用(賃借料、光熱費、賃金を含む)は、週10,500ドルである。

このような事例に対しては、周知の解き方がある。原価計算方式と呼ばれる意思決定手順を使い、企業の利益を最大にするプロダクトミックスを決めるのである。

はじめに、両方の製品を全部売った場合の利益がいくらかを計算してみる。しかし、この工場では、紳士用120着と婦人用120着全部を1週間で作る能力はない。縫製機の能力が不足しているのである(表2-2参照)。

■ 表2-2

設備	婦人用シャツの 必要加工時間	紳士用シャツの 必要加工時間	合計必要時間	必要時間/ 稼働可能時間
裁断機	240分	1,200分	1,440分	60%
縫製機	1,800分	1,200分	3,000分	125%

市場の需要をすべて満たすことはできないので、何をつくって売るかを決める必要がある。この場合、利益を最大化するために、利益率の高い製品を需要