

現場が動き出す会計 ～人はなぜ測定されると行動を変えるのか～

伊丹敬之・青木康晴

28年4月18日

棚田 光亮

## 1. まえがき

この本は、管理会計についての入門的な教科書として書かれている。ただ、類書とは構成も力点の置き方もかなり違うので、一般的な入門書というべきではないかもしれない。

その違いを一言で表現すれば、「人間が主役の管理会計」ということになるのか。

企業外部の資本市場関係者に企業の経営成績や財政状態の情報を提供するための会計としての財務会計とは異なり、管理会計は会計データを中心に企業経営に役立つデータを企業内部の人々に提供する会計である。つまり、企業内部の意思決定と現場の管理のための会計である。

それを「人間が主役」という眼で捉えたい、という本書の視点を象徴的に表現しているのが、この本のサブタイトルである。「なぜ人は測定されると行動を変えるのか」。

企業組織で働く現場の人々は、自分たちの業績が何らかの形で測定されると、測定されることに反応してしばしば自分たちの行動を変える。いい測定結果が出るようにと、改善の努力をすることもあるし、ときには数字の出方に味付けをしたりする。

そうした現場の人間行動を十分に了解したうえで、管理会計システムは設計され、運用されなければならない。そして、それができている管理会計システムには、現場の人々を動かす力がある。人の行動を変えることが管理会計の一番重要な役割である、とわれわれは考える。

現場によるデータへの味付けや測定に反応する人々の心理を想像したうえで、現場が望ましい方向へと動いていくように導く管理会計システム。それが、本書のタイトルとした「現場が動き出す会計」である。それは、会計データが現場に与える影響をとことん考えようとする、「影響システムとしての管理会計」とでもいうべきものである。

## 2. 会計を武器にする経営

会計という分野は、比較的地味な分野である。しかし、派手ではないが、きわめて重要である。会計を「経営の武器」にしている企業だけが持続的に発展できる、とすらいつてもいいだろう。

会計には財務会計と管理会計という二つの分野がある。ともに重要だが、その重要性の意味は少し違いそうだ。

財務会計は、すべての企業において、外部報告のためにも、また税務申告のためにも、必要不可欠である。だから当然重要である。しかし、財務会計は原則として「過去に起きたことの報告」であり、未来志向的な測定システムではない。だから、ある企業の財務会

計システムが優れているからといって、その企業の経営がよくなる、という直接的貢献は少ないだろう。財務会計システムは、経営の武器にはなりにくいのである。

その点、管理会計システムは違う。管理会計には、使い方次第で現場の人々を動かす力がある。その基本的な理由は、測定が人の行動を変えるからである。人の行動を変えるための会計が、管理会計なのである。

ただし、財務会計システムに直接的に組織や現場を動かす力がないとはいっても、間接的にはじつは経営に対して大きなインパクトをもちうる。それは、財務会計と管理会計の間には、「財務会計あつての管理会計」とでもいうべき密接な関係があるからである。

それは、どういうことか。管理会計システムが提供するデータの大半は、財務会計のために収集されたデータを編集したり加工したりしたものである。従って、財務会計システムがずさんだと、管理会計に使われる基礎データの精度が低くなる。その結果、上司が実態を正確に把握できず、誤った経営判断を下してしまうかもしれない。

だから、「財務会計あつての管理会計」といえるのである。

上記が示唆するのは、財務会計システムがしっかりしていることが、経営がよくなる前提条件の一つだということである。財務会計のデータをベースにした管理会計システムが、経営システムの要となるからである。

しかし、だからといって財務会計の思考をそのまま管理会計に持ち込めばいい、ということではない。

現場で働く人々の心理を想像して、彼らの行動を望ましい方向へと導けるような編集・加工をすることそれが生きた管理会計には要求されているのである。

現場に流れているのは、カネだけではない。人々が共同で仕事をしている現場には、常に感情も流れている。だから会計データは、単に金額や数字というだけでなく、現場の人たちの感情や行動が集約されたものでもある。

その点に深く留意してこそ、生きた管理会計システムが作れる。生きた管理会計システムは、組織を動かす力を持ち、経営の大きな武器になる。そんな管理会計システムを作るためには、現場で日々記録される会計データが決して無機質なものではなく、その背後に人の感情や行動があることを心の底から理解しなくてはならない。

現場の味付けや感情の動きを想像したうえで、現場が望ましい方向へと動いていくように導く管理会計システム。それこそが、経営の武器になれる会計の姿であり、本書のタイトルとした「現場が動き出す会計」なのである。

上記のことより、管理会計システムの設計・運用においては、そのシステムがやろうとしている測定がどんな影響を現場の心理に与え、どのように現場の行動を変えることになるか、について深く考えることがもっとも重要である。

ところが、これを実際にやるのはかなりむづかしい。なぜなら二つの障害があるからである。

第一の障害は、一次効果しか思い至らずに、二次効果までは想定できないという障害で

ある。短期だけを考え、長期を忘れる。直接効果を考え、間接効果を見落とす。

第二の障害は、測定が影響システムとして機能することにそもそも思い至らない、というもっと初歩的な、しかししばしばありがちな障害である。この障害が生まれる原因は、「管理会計システムは、上司の意志決定に必要な情報を収集するためだけに存在する」という固定観念にありそうだ。つまり、情報システムと影響システムの二面性という思考が欠落しているのである。

その欠落のために、上司は経営判断に役立つような情報だからといって、さまざまな測定を「無邪気に」始めてしまう。だが、情報をとられた側の部下は、自分の行動の成果が測定されていることも多いから、測定に反応してそれ以降の行動を変える。上司が気づかぬうちに、現場が「動き出してしまう」のである。

どちらの障害がより質が悪いかといえば、第二の障害であろう。第二の障害にぶつかると、測定の一次効果も二次効果も、両方とも意図せざる影響になってしまうからである。

この管理会計がもっている「意図した影響システム」と「意図せざる影響システム」、それと単純な数字としての「情報システム」では、どちらが現場に与えるインパクトが大きいのだろうか。それは次の不等式で表わされる。

「意図せざる影響システム」 > 「意図した影響システム」 > 「情報システム」

現場の視点で考えると管理会計には「意図せざる影響システム」（しばしば悪影響）の機能が備わっている。

この不等式は、著者の大学院での社会人院生のレポートに記載されていたものである。これを実際のクラスで他の社会人院生たちに紹介したところ、すぐに多くの賛成意見が得られた。管理会計システムが自分たちの組織でどのように機能しているかについての実感をも、この奇妙な不等式は見事に表現していたからである。

この不等式が「現場が動き出す会計」に与える示唆は、二つある。一つは、管理会計システムの役割を情報システムに限定して考えるのではなく、むしろ影響システムとしての機能を中心に考えるべきだということ。もう一つは、影響システムとしての機能を狙って管理会計システムを設計する際には、意図せざる影響が極力小さくなるように、事前あらゆる可能性について考えを巡らせるべきだということ。そこまではじめて、「現場が動き出す会計」が実現するのである。

意図せざる悪影響が起きないようにした方がいい、と言われれば、誰でもそうしたいと思うだろう。しかし、意図せざることは、しばしば起きてしまう。その理由を突き詰めて考えていくと、結局それは、この本で繰り返し強調してきたように、管理会計システムを設計し、運用する側に、十分な現場想像力が備わっていないからであろう。

測定データ、会計データの背後に、どんな現場の真実が隠れているのか。それを想像する力は、もちろん管理会計のためだけに重要なのではない。およそ経営をする際には、必須の能力であろう。その能力が、会計データという、一見すると厳密に測定されたデータを使う際には、とくに重要になるのである。

では、現場想像力を鍛えるためには、どうしたらいいのか。一つは会計データと現場の突き合わせを繰り返すことである。会計データが上がってくるたびに現場で何がおきているかを確かめに行き、それを習慣化するのである。

しかし、やみくもに会計データと現場の突き合わせを繰り返すだけでは、現場想像力の飛躍的な向上は見込めまい。人間の集団である現場の動きをリアルに想像するためには、そもそも「人間」とはどのような存在なのかを、あらゆる機会を利用して日頃から考える必要がある。人間に対する深い理解からしか、現場想像力は生まれないのである。

しばしば会計の世界では、EVA や ROE のような経営手法・業績指標にばかり注目が集まりがちである。しかし、それらは使う側に十分な現場想像力が備わってこそ意味があるものであり、現場想像力がないまま目新しい経営手法・業績指標を取り入れたところで、「仏作って魂入れず」的な経営しかできないだろう。やはり大切なのは、現場想像力なのである。

人間に対する理解を深めることと、会計データと現場の突き合わせを繰り返すこと。高い現場想像力へと続く道はいずれも平坦ではなく、むつかしい王道といえる。

しかし、優れた創業経営者には、この二つの王道を創業時から実践してきた方が多いように思われる。この本で紹介した京セラの稲盛氏も日本電産の永守氏も、おそらくそういう経営者だろう。人をよく見て、データと現実の突き合わせを数限りなく行ってきたからこそ、稀有な管理システムを設計し、巧みに運用できるのである。

管理会計に限定していえば、現場想像力とは、「こう測定すると、人の行動はこう変わる」という因果律の蓄積である。その因果律を自分の身体に染み込ませるために、人間という存在に対する理解の蓄積、データと現実の突き合わせの経験の蓄積という、二つの蓄積が重要となるのである。

それこそが、「現場が動き出す会計」を実現するための、王道である。

#### 稲盛和夫の実学

中国の古典に「天の時、地の利、人の和」という言葉がありますが、天の時や地の利を得たとしても、最終的にことを決するのは心のあり方なのです。

経営というのは、人間の集まりをどうするかということです。ですから経営は人の心の動きを抜きにして語れませんし、また人の心を見捨てて経営はできません。

ですから「人の心をどうとらえるのか」が、経営において一番大事なのです。

### 3. 多様な影響システムー管理会計を超えて

この本は管理会計システムの影響システムとしての機能を強調しているが、そうした機能をもっているのは、管理会計システムだけではない。現実には、さまざまな仕組みやルールが、ときには意図せざる影響を及ぼしながら、影響システムとして機能しているのである。

その多様性について、日本電産というユニークな企業の経営を例にとりて考えてみたい。自分の身の回りにも意外な影響システムが存在する、意図せず影響システムとして機能してしまっている、という視点を読者にもってもらいたい。

日本電産は、国内外で買収を繰り返すことによって成長を続けるモーターメーカーであり、その買収先の多くは、技術力があるにもかかわらず経営不振に陥った企業である。同社の創業者である永守重信氏は、ユニークな経営手法を影響システムとしてうまく運用することにより、買収した企業の業績を短期間に回復させてきた。

日本電産のユニークな経営手法のうち、とくに「1円稟議」と「3Q6S」を取り上げる。これらは二つとも、必ずしも会計的な測定を中心とする経営の仕組みではないが、影響システムとしての機能を見るのに意外性もあり好適な例である。

1円稟議とは、1円以上の購入には社長決裁の稟議が必要、という仕組みである。1円以上だから、つまりはすべての支出について社長自らが決裁を行うのである。

3Q6Sとは、現場に行動目標を与える仕組みで、3Qとは良い社員（Quality Worker）、良い会社（Quality Company）、良い製品（Quality Products）のことである。そして6Sとは、整理、整頓、清掃、清潔、作法、躰を指し、トヨタなどでも行われている「5S」をアレンジした活動である。日本電産では、この3Q6Sによる業務監査が工場や会社ごとに実施されている。

1円稟議は、影響システムとしてはどのように機能するのだろうか。次の三つが考えられる。

第一にすべての稟議書を「社長が見てしまう」ことが周知されていると、無駄遣いが抑制されるだろう。

第二に必要性があつて稟議書を書く場合でも、提出前の段階で現場があれこれ工夫するようになるだろう。事前に仕入先と価格交渉をしたり、そもそもその支出が必要なのか吟味するようになるだろう。

第三にすでに購入した材料や機械を大切に使うようになるだろう。新しく何かを買うためには、社長による決裁という面倒なプロセスを経なければならない。そうした煩雑さを避けるために様々に工夫するようになると考えられる。

このように、1円稟議は現場の行動にさまざまな影響を与える。そして小さな影響が積み重なると、組織の至るところでムダが削減され、全体としては大きなコストダウンにつながる。倒産しそうなほど業績が悪化した企業では、社員の多くが膨大なムダを「明確に

は」意識していない可能性がある。

3Q6Sが重視される背景には、永守氏の過去の経験がある。同氏は創業以来、さまざまな会社や工場を視察し、整理整頓ができているところほど儲かっていることに気付いた。また、自社の工場や買収した企業において、6Sに対する評価と月次決算の業績が連動していることも明らかになった。より具体的には、業務監査の点数が「60点ならば事業は黒字、80点つけば最高益になる」と永守氏は語る。

ではなぜ3Q6Sを徹底すると利益が増えるのだろうか。

まず、整理整頓をきちんとすることで、大きく3つのムダを減らすことができる。第一にスペースのムダである。多くのものが使われないまま倉庫の奥に放置されてしまったりする。第二に、時間のムダである。必要なものを探すのに時間がかかる。第三に間違えるムダである。手直しをするのにコストがかかってしまう。

清掃と清潔は職場における規律の乱れを抑え、整理整頓を下支えする役割を果たす。

作法と躰は組織として正しい行動を明確にし、組織内の相互調整が容易になる。

このように6Sを徹底的にやることで、経営項目のような財務業績にもインパクトが出てくる。

6Sを定着させる要因はトップが率先して6Sを実行しているか、という点である。上司が整理整頓をきちんとやらないと、部下は「あのルールは守らなくてよいのだ」と感じてしまう。もしくは、上司が清掃やゴミ捨てをすべて部下に押し付けていると、部下は上司がチェックする部分だけをきれいにしようとする。うわべだけの6Sでは、財務業績にはつながらない。たとえば、ある企業では社長が毎朝、床の拭き掃除とトイレ掃除をやるようにした。その結果、社員がオフィスをきれいに使うようになった。

人間は感情の動物である。だから、勘定だけを見てはだめで、感情についても何らかの配慮をすべきであろう。

#### 4. アメーバ経営と時間当たり採算

アメーバ経営は、組織全体を「アメーバ」と呼ばれる小集団に切り分け、それぞれのアメーバを独立採算組織とする経営システムである。現在の京セラには約3000のアメーバが存在しており、そのリーダーにはアメーバの経営全般が任されている。

アメーバと事業部との間には、三つの大きな違いがある。

第一に規模の違いである。アメーバは平均すると10名前後で構成される。一般的な事業部と比較して極めて小さい。第二に事業部が複数の職能を束ねた組織単位であるのに対してアメーバは一つの職能を細かく切り分けて編成される。第三に業績指標の違いである。事業部は利益によって評価される。しかしアメーバはアメーバの売上から人件費以外の費用を引いて付加価値を求め、それをアメーバが使った総労働時間で割った、1時間当たり付加価値を業績指標としている。

京セラでは、一部の部門を除いて、時間当たり採算表による業績測定が徹底されている。

現場で働く人々にとって、これらの仕組みはどのような意味をもつのだろうか。

第一に、アメーバのメンバーが、自分たちの行動の結果を理解しやすいことにある。時間当たり採算表では経理部にしかわからないような会計の専門用語はほとんど使われておらず、現場の行動に直結するものばかりである。そのため、採算がどれほどだったかを誰でも容易に把握することができる。

第二に時間当たり採算表に表示される項目は、アメーバがコントロール可能なもの、すなわちリーダーの決定やメンバーの行動によって影響を及ぼすことができるものばかりである。従って、現場は業績悪化の原因を自分たちがコントロールできない要因に求めることが困難になり、言い訳しづらくなる。そのかわり、改善できると業績に直結するためやりがいも感じやすくなる。

第三に「時間当たり」による横並び比較が、競争意識と連帯感を醸成することである。同一の比較可能な数値を測定することにより、競争意識を生み出すことができる。それ以上に現場の連帯感を高める効果がある。アメーバは少人数からなる組織単位であるから、採算を上げるためにはメンバー全員の協力が欠かせない。また、他のアメーバはライバルでもあるが、業績が悪化した場合には即座に把握できるため必要があれば自発的な協力もしやすくなる。

このように、アメーバを独立採算とし、振替価格をリーダーに交渉させることによって、社内コミュニケーションが活発になり、部門間連携が頻繁に行われるようになると期待される。アメーバ経営とは、じつに多様な波及効果をもつ経営システムなのである。