健診機関における管理会計情報の「共通言語化」に関する研究

ー顧客団体別貢献利益を用いた営業ミニ・プロフィットセンターの設計ー

髙力　容子

キーワード：ミニ・プロフィットセンター（MPC）、顧客団体別貢献利益、共通言語化、影響可能性、相互依存性

１．はじめに

1-1. 研究の背景

我が国では、労働安全衛生法を基本として体系的な健康診断制度が整備されており、職域健診は労働衛生機関が担う健診領域において制度的基盤の面から中核的な位置を占めている。森（2022）は、一般健康診断を、労働者の健康状態をもとに職務適性を評価し、必要に応じて就業上の配慮につなげる制度として位置づけている。

こうした制度のもとで、職域健診は法定の検査項目が一律に定められているため、基本サービスが均質化しやすく、健診機関の間で価格競争に陥りやすい構造にある。さらに、従来から顧客団体による独自のデータ納品様式や事前配布物への個別同封対応など、標準工程に収まりにくい付帯的業務への要求があり、健診機関はこれに応じることでサービスの差別化を図ってきた。近年は健康経営[1]の浸透等を背景に、こうした要求がいっそう強まっている。職域健診では、顧客団体ごとに受診人数、実施拠点、日程、結果報告方法などが異なるため、同一の法定健診であっても、投入される人的・物的資源や現場の業務負荷には大きな差が生じる。また、職域健診は、診療報酬制度による保険診療とは異なり、顧客団体ごとの個別契約に基づいて実施される。保険者

[1]健康経営は、NPO 法人健康経営研究会の登録商標である。

が料金を定める場合もあるが、いずれの場合も、フロントである営業の受注判断や契約条件が後工程（健診実施・読影・結果処理等）の原価や人的負荷を決定的に左右するという独自のビジネスモデルを有する。

実際に健診現場では、受注から健診実施、読影、結果処理に至る業務が複数部門に分散しており、顧客団体ごとの個別対応に伴う真のコストや収益性を事前・事後に正確に把握することが困難となっている。その結果、多くの健診機関が売上高を中心とした業績管理に依存せざるを得ず、個別対応コストの不透明さや部門間の判断前提の相違といった構造的課題を抱えている。しかも、これらの工程は独立していない。営業段階での受注条件が後工程の人員配置や作業負荷を規定し、後工程の制約が前工程の受注条件にも跳ね返るという相互依存の関係にある。そのため、いずれか一部門の努力だけで顧客団体別の収益性を高めることは難しく、部門間の水平的な調整が不可欠となる。

こうした課題を克服し､サービスの品質向上と収益性の確保を両立させるためには、営業段階から顧客団体別の収益性を可視化し、その管理会計情報を組織内の「共通言語」として機能させることで、部門間調整を促進する仕組みを構築することが重要である。

1-2. 研究の目的

本研究の目的は、フロントである営業部門を単なる売上獲得主体としてではなく、「顧客団体別貢献利益」を責任指標とするミニ・プロフィットセンター（MPC）として再定義し、この指標を、組織内の部門間調整を導く「共通言語」として機能させる具体的な設計を提示することにある。本研究では、実装に先立つモデルの構築と論理的妥当性の検討を対象とし、実装後の効果測定は今後の課題とする。あわせて、この設計を通じて、非製造業の MPC 研究や管理会計指標の機能と運用条件をめぐる議論に対しても、理論的含意を考察する。

1-3. リサーチ・クエスチョン

「部門間の相互依存性が高い健診機関において、どのように設計すれば、管理会計情報が部門間の水平的調整を導く『共通言語』として機能し、組織の全体最適化に寄与しうるか。」

この問いに答えるため、本研究では次の三つを具体的な問いとして設定する。第一に、営業を起点として関連部門を結び付ける責任単位を、どのように設計すればよい

か。第二に、その責任指標となる顧客団体別貢献利益を、どのように算定すればよいか。第三に、その指標を部門間の共通言語として機能させるためには、どのような運用設計が必要か。

なお、本研究でいう全体最適とは、個々の部門の業績や単一案件の採算の最大化ではなく、部門間の調整を通じて、顧客団体別の収益性の確保と全社の固定費回収とが両立された状態を指す。

1-4. 研究の方法

本研究は、筆者が管理会計制度の刷新プロセスに直接関与している健診機関 A 社を対象とした、単一事例研究に基づく設計研究（モデル構築）である。健診機関の多くは財団法人や医療法人等の非営利法人形態をとり、経営情報が外部に公開されることが少ないため、本研究では実務データへのアクセスが可能な事例を対象とする。A 社は、複数の業務工程が連鎖する健診事業の構造を典型的な形で有しており、相互依存性の高い組織における MPC の機能を検討する事例として適した対象である。考察にあたっては、A 社経営層および営業部門管理職への聞き取りを実施し、その内容を分析に反映している。

本稿の構成は次のとおりである。第２節では、ミニ・プロフィットセンター論、情報システム／影響システム論およびイネーブリング・コントロール／強制コントロール論を中心に先行研究を検討し、本研究の分析枠組みを提示する。第３節では、A 社の事業構造と現行管理会計の構造的課題を分析する。第４節では、影響可能性を基準とした顧客団体別貢献利益の設計思想と原価の三層構造に基づく算出方法を示す。第５節では、共通言語化がもたらす部門間調整の順機能と、その逆機能を抑制する設計条件について考察する。第６節では、本研究の結論を述べる。

２．先行研究の検討

2-1. ミニ・プロフィットセンターの理論

ミニ・プロフィットセンター（以下、MPC）は、小規模組織をプロフィットセンター化し、現場に近い管理者に権限を委譲すると同時に、各単位を利益責任単位として管理する分権型経営手法である（谷・三矢、1998；窪田ほか、2004）。MPC の定義は一様ではないが、第一に小規模な組織単位による管理であること、第二にそれが利益責任単位であること、という二つの要素を含むものが MPC と捉えられている（上東、2023）。

上東（2023）の質問票調査では、通常５人から 50 人程度の小規模組織に、プロフィットセンターとして権限と責任を大きく委譲し、独立した会社のように管理する形態として暫定的に定義されている。

製造業と非製造業とでは、MPC の形成プロセスに基本的な違いがあると指摘されている。庵谷（2012）によれば、製造業の MPC は、利益責任の細分化と、従来コストセンターであった製造部門等への利益責任の付与という二つの変化プロセスから形成されるのに対し、非製造業の MPC は利益責任の細分化のみで形成される。すなわち非製造業では、顧客に直接サービスを提供する店舗やプロジェクト等を対象に、もともとの利益責任単位をより小集団あるいは個人単位まで細分化する形態がとられる(庵谷、2012）。

我が国における導入実態調査（1,410 社対象）によれば、MPC 導入企業は非導入企業に比べて短期利益計画と予算管理の関係が強く、予算管理の目的として部門の業績評価を重視している（上東、2023）。また非製造業においては、「リーダーの発掘・育成」と「利益・顧客志向の徹底」が MPC の満足度を高める要因となっていることが示されており（上東、2023）、利益志向と顧客志向とが現場レベルで両立しうることを示唆している。この点は、顧客団体ごとの個別対応と収益性の確保との両立を課題とする本研究の問題意識とも重なる。

2-1-1. 本研究における MPC 概念の位置づけ

MPC は一様な概念ではなく、複数の類型を含む（窪田ほか、2004；上東、2023）。その代表例として、京セラのアメーバ経営がしばしば想起される（庵谷、2012）。アメーバ経営は、小集団部門別採算制度と全員参加経営を要件とし（上東、2023）、市場価格に基づく社内売買（内部振替価格）を通じて各単位を独立採算の擬制的企業として運営する点に特徴がある（庵谷、2012）。しかし、MPC にはこれと異なる類型も存在する。谷・三矢（1998）が報告する NEC 埼玉のラインカンパニー制と、松木（2006）が報告する北日本電線のラインカンパニー制は、いずれも社内売買を必ずしも前提とせず、管理可能性が不完全なまま利益責任が付与される点で共通している。また、利益責任単位の設定は小集団を単位とする MPC に限られない。Dent（1987）が報告するコンピュータ機器メーカーEurocorp では、製造部門をコストセンター、販売部門と開発部門をプロフィットセンターとする責任センターが設定され、相互依存性の高い職能別組織において販売単位と開発単位の双方に利益責任が課されていた。

谷（2022）は、こうした管理可能性が不完全なまま利益責任が付与される状態につ

いて、原価・収益の要素に影響を及ぼしうるか否かを問う「影響可能性」として理解することで、責任会計上の位置づけを与えている。上記の各事例は、この意味での影響可能性に基づいて利益責任が成立していたと整理できる。

本研究で提案するA社のMPCは、谷・三矢（1998）および松木（2006）が報告するライン・カンパニー制型MPCとの共通性を有している。すなわち、社内売買を用いず、既存の組織構造の中で利益責任を付与する点である。一方で、本研究は、製造ラインや小集団組織そのものを利益責任単位として設定するものではない。営業を起点として、運行編成、健診実施、読影、結果処理など複数部門を顧客団体別貢献利益によって結び付け、部門横断的な調整を促進する責任単位として設計される点に特徴がある。したがって、本研究は、ライン・カンパニー制型MPCに関する先行研究との理論的連続性を踏まえながら、健診事業の特性に即して、営業を起点とし顧客団体別貢献利益を責任指標とするMPCの設計を検討するものである。以上の位置づけを整理すると、表1のとおりである。

表1：アメーバ経営型MPC、ライン・カンパニー制型MPCおよび本研究のMPCの比較

観点	アメーバ経営型MPC	ライン・カンパニー制型MPC	本研究のMPC
組織単位	小集団（アメーバ）	製造ライン・小集団	顧客団体別貢献利益で結び付いた部門横断的な責任単位
社内売買	市場価格や内部振替価格に基づく社内売買を用いる	必ずしも社内売買を前提としない	社内売買を用いない
利益責任の性格	独立採算を重視する利益責任	管理可能性が不完全なまま付与される利益責任	営業と関連部門の影響可能性に基づく利益責任
主な先行研究・事例	京セラのアメーバ経営	谷・三矢（1998）、松木（2006）	本研究
本研究との関係	対比対象	最も近い先行研究上の位置づけ	健診事業の文脈に即した適用モデル

（出所：先行研究に基づき筆者作成）

2-2. 情報システムと影響システム

MPC 論が示すように、利益責任の付与は現場の自律性を引き出す一方、その効果は会計情報の使われ方に左右される。この点を整理する枠組みが、管理会計システムを情報システムと影響システムの二面から捉える議論である。この二面性の議論は、Hiromoto（1988）に起源を持つ。これを発展させ、廣本（2009）は、管理会計には経営管理者の意思決定を支援する情報システムとしての機能と、従業員の改善やイノベーションを促す影響システムとしての機能があると論じている。伊丹・青木（2016）は、この視点を上司と部下の日常的な管理プロセスに即して展開し、測定・評価されること自体が現場の行動を方向づけると指摘する。すなわち、管理会計システムは、実績データに基づいて上司が意思決定を行うための情報システムであると同時に、測定されることによって現場の注意や行動を変化させる影響システムでもある。したがって、管理会計情報を単なる情報提供の道具として設計しても、その影響機能を排除することはできない。

この視点は、MPC 論の理解にも有効である。窪田ほか（2004）の事例では、物量情報と会計情報を組み合わせて共通言語とすることで、現場に収益性意識が醸成され、利益責任単位間の自律的な調整活動が促された。これは、損益という数値が定期的に測定・可視化されること自体が、現場の行動変容を支えたものと解釈できる。

谷・三矢（1998）は、MPC が成立するための管理会計の要件として「共通言語としての管理会計」を挙げ、あわせて、センター間の相互依存性は上位者の調整を待つのではなく MPC 間の水平的な相互作用によって解決されるべきであり、管理会計はその相互作用を促進しなければならないと論じている。本研究が目指す「共通言語化」も、こうした議論および影響システム論の延長線上に位置づけられる。会計情報が経営層への情報提供にとどまらず、部門を越えて共有され、関係者の判断や行動に影響を及ぼすとき、それは共通言語として機能する。

なお、本研究では「共通言語化」を、売上視点とコスト視点という部門ごとに異なる判断前提が、一つの会計指標を通じて相互に可視化され、その指標が部門間調整における共通の判断基準として日常的に用いられている状態と定義する。すなわち、共通言語化とは、指標の存在そのものではなく、指標が部門横断的な対話と調整に実際に用いられる運用状態を指す。この定義は、第４節と第５節で論じる顧客団体別貢献利益の設計思想と共通言語化のメカニズムを検討する土台となる。

2-3. イネーブリング・コントロールと強制コントロール

管理会計情報は、部門間の対話を促す共通言語となりうる一方で、使い方によっては現場を萎縮させる統制の道具にもなりうる。この点を考えるうえで有用なのが、Ahrens and Chapman（2004）のイネーブリング・コントロールと強制コントロールの議論である。同研究は、管理会計の統制システムが、現場の裁量を抑え込む強制コントロールとしても、現場の判断や問題解決を支援するイネーブリング・コントロールとしても機能しうることを示している。なお、これらの概念には自律創造型・指示強制型という訳語もあてられているが（澤邉、2020）、以下では、イネーブリング・コントロール、強制コントロールという表記を用いる。

この議論の基礎となるのが、Adler and Borys（1996）が示した四つの設計原理である。Ahrens and Chapman（2004）は、これを管理会計の統制システムの分析に適用し、統制システムをイネーブリングに機能させる条件として位置づけた。第一は、修復（repair）である。現場が制度の不備を自ら修復できる余地を残すことを指す。第二は、内部透明性（internal transparency）である。数値の背後にある業務プロセスの論理を現場が理解できることを意味する。第三は、全体透明性（global transparency）である。自部門の数値が組織全体の中でどのような意味を持つかを現場が理解できることを指す。第四は、柔軟性（flexibility）である。状況に応じた柔軟な運用が許容されることを意味する。

これら四つの設計原理は、イネーブリング・コントロールを構成する要素として、その後の管理会計研究においても踏襲されている。西居・近藤（2015）は、イネーブリング概念を用いた管理会計研究の動向を整理し、四つの設計原理が組織成員による自律的な問題解決を支える設計上の特徴として広く認識されていることを示している。また、西居・近藤（2022）は、国内飲食店業168社を対象とした質問票調査により、複数目標の強調が四つの設計原理と正の関係にあること、これらの設計原理により形成されるイネーブリング・コントロールが組織の適応能力と正に関連していることを実証的に示している。

ここでいう複数目標の追求とは、効率性と柔軟性、標準化と個別対応といった、一見両立が難しい目標を組織が同時に達成しようとする状況を指す。職域健診事業は、1-1 で述べたとおり、法定項目に基づく均質なサービスでありながら、顧客団体ごとの個別対応を伴うという二面性を持ち、まさにこうした複数目標の追求が常態化した事業である。したがって、イネーブリングの四つの設計原理は、A 社のような事業においてこそ、その有効性が発揮されると考えられる。本研究では、この四つの設計原

理を、顧客団体別貢献利益を評価・監視の道具ではなく、営業と関連部門の対話を支える共通言語として機能させるための運用設計の指針として用いる。具体的な運用条件については、第５節で検討する。

2-4. 本研究の分析枠組み

ここまでの先行研究を踏まえると、本研究の位置づけは次の三点に整理できる。

第一に、既存の MPC 研究は、製造業を対象としたものが多く（谷・三矢、1998；窪田ほか、2004）、サービス業への展開もアメーバ経営型の導入研究が中心である（庵谷、2012；上東、2023）。これに対し本研究は、組織を細分化するのではなく、営業を起点に既存の関連部門を横断的に結び付ける MPC を検討する点に特徴がある。第二に、廣本（2009）および伊丹・青木（2016）の情報システム／影響システム論は、特定の業種を前提としない一般的な理論枠組みである。本研究は、この理論を、相互依存性の高い健診事業という具体的な文脈に適用し、管理会計情報が部門間の共通言語としてどのように機能しうるかを検討する。第三に、Ahrens and Chapman（2004）のイネーブリング・コントロール／強制コントロール論は、管理会計情報が現場の判断を支える道具にも、評価・監視によって現場を萎縮させる道具にもなりうることを示している。本研究では、この議論を、顧客団体別貢献利益を共通言語として機能させるための設計を考える枠組みとして用いる。とりわけ、指標が機能不全に陥ることを防ぐには何が必要かを検討する際の手がかりとする。

以上を踏まえ、本研究は、谷・三矢（1998）および松木（2006）が示すライン・カンパニー制型の MPC 論、廣本（2009）および伊丹・青木（2016）の情報システム／影響システム論、Ahrens and Chapman（2004）のイネーブリング・コントロール／強制コントロール論を理論的支柱とする。原価計算は、A 社が既に運用している健診時間ドライバー型の配賦方式を前提とし、営業を起点に関連部門を結び付ける MPC を設計する。その際、責任単位の設計基準としては、2-1-1 で述べた影響可能性を用いる。この概念を A 社の設計にどう適用するかは、4-1 で改めて述べる。この枠組みに基づき、第３節では A 社の構造的課題を、第４節では顧客団体別貢献利益の指標設計を、第５節では共通言語化のメカニズムと機能不全の抑制条件を論じる。三つの理論的支柱と、第４節・第５節で論じる指標設計・運用設計との関係は、図１のとおりである。

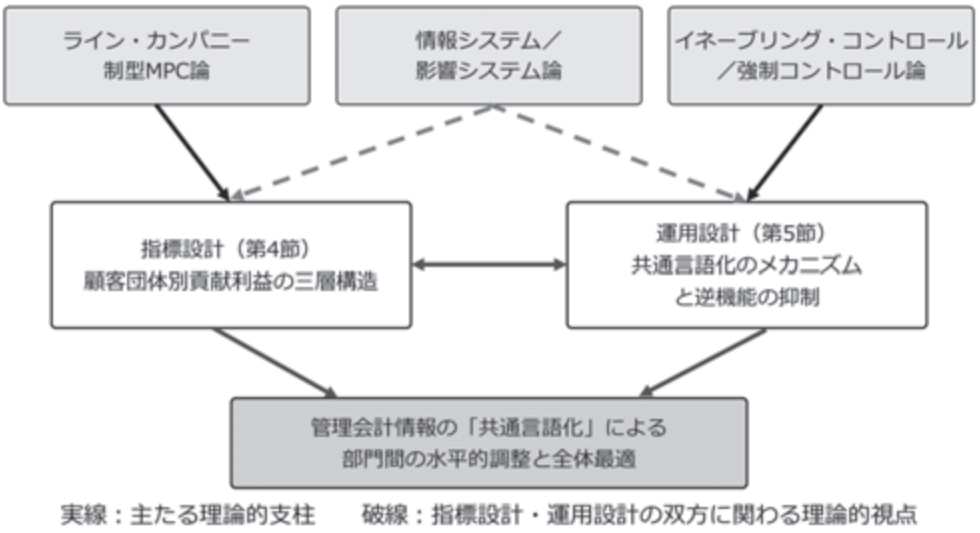


図１：本研究の分析枠組み

３．健診機関 A 社の現状と構造的課題

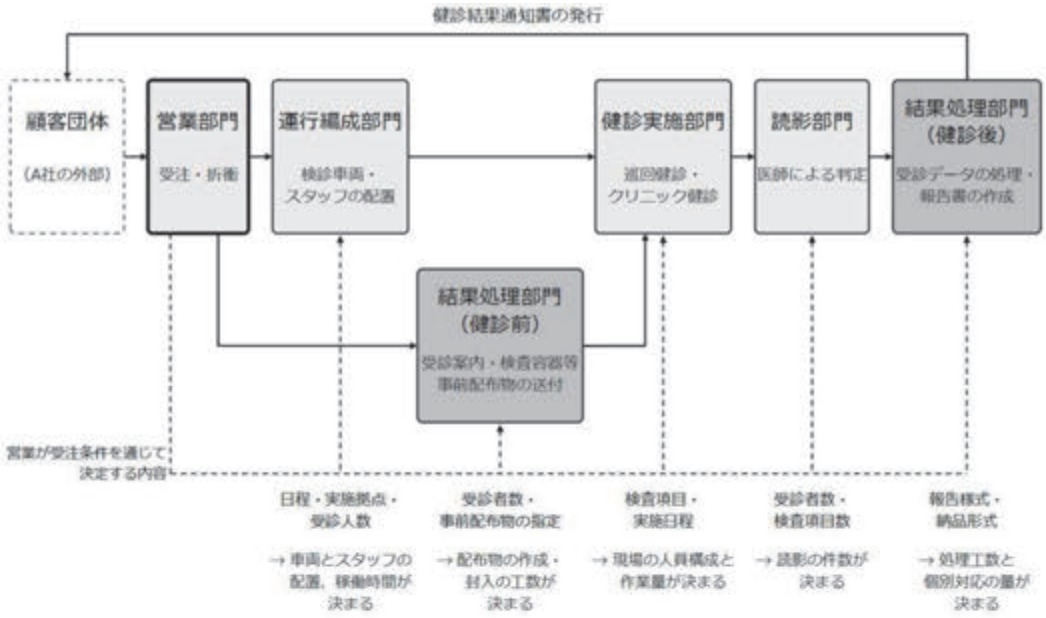
3-1. 事業構造とオペレーション

健診事業は、顧客団体からの受注に始まり、健診の実施、医師による読影・判定を経て結果の作成・通知に至るまで、複数の工程を経て提供されるサービスである。各工程は運行編成・健診実施・読影・結果処理といった異なる専門性を要するため部門単位で分業されることが多く、いずれか一部門のみでサービスが完結することはない。複数の業務工程が連鎖するこうした構造は、健診事業に広く見られる特徴であり、本研究が事例対象とする A 社は、その典型例である。

A 社は、職域健診を主力事業として、顧客団体ごとの受診人数・実施拠点・日程・結果納品形式等の個別要望に応じて健診を実施する、カスタムメイド型のサービス提供体制をとっている。その業務プロセスは、営業部門が顧客団体との折衝を経て受注内容を確定させたのち、二つの工程が並行して進む構造となっている。一方では運行編成部門が検診車両やスタッフの配置・シフトを組み、他方では結果処理部門が受診案内や検査容器等の事前配布物を顧客団体へ送付する。両者を前提として健診実施部門（巡回健診・クリニック健診）が現場でサービスを提供し、読影部門で医師による判定を行ったのち、再び結果処理部門が受診データの処理と報告書の作成を行い、健診結果通知書を発行する。

この工程連鎖の特徴は、各部門が独立して収益や原価を完結させる構造にはなって

いない点にある。営業段階での受注条件（日程の変則性、報告様式の指定、受託範囲の設定等）は、そのまま運行編成・健診実施・読影・結果処理という後工程の人員配置や作業負荷を規定する。すなわち、前工程の意思決定が後工程の業務遂行条件を規定するとともに、後工程の制約が前工程の受注条件にも跳ね返るという、双方向の依存関係が、A 社の事業構造の基本的な特徴となっている。この相互依存性の高さが、後述する顧客団体別損益の把握の難しさ、および第４節以降で論じる MPC 設計上の分析枠組みの前提となる。なお、職域健診では、いったん受託した顧客団体との取引が翌年度以降も継続することが多く、A 社においても顧客団体のリピート率は高い水準にある。したがって、顧客団体別の収益性は単年度で完結するものではなく、複数年にわたる継続的な取引として捉える必要がある。図２に A 社の業務プロセスと関連部門の相関図を示す。



（注）実線は業務工程の流れを、破線は営業の受注条件が後工程の業務内容を規定する関係を示す。顧客団体別貢献利益は、この一連の工程で発生する原価を対象とする。

図２：業務プロセスと関連部門の相関図

図２において、実線の矢印は業務工程の流れを表し、破線の矢印は、営業が受注条件を通じて後工程の業務内容を規定する関係を表す。すなわち、営業が顧客団体と取

り決める日程・実施拠点・受診人数は運行編成部門における車両とスタッフの配置および稼働時間を決定し、受診者数や事前配布物の指定は結果処理部門における事前配布物の作成・封入の工数を決定する。また、検査項目や実施日程は健診実施部門の人員構成と作業量を、受診者数と検査項目数は読影の件数を、報告様式・納品形式の指定は結果処理部門の処理工数と個別対応の量を、それぞれ決定する。なお、A 社においては、事前案内から事後データ処理までの事務工程を一貫して結果処理部門が担っている。図中の太枠は、本研究が責任単位として設計する営業部門を示している。各部門の原価を具体的にどう扱うかは、第４節で論じる。

3-2. 原価構造とコスト把握の課題

A 社の原価は、健診実施・読影・結果処理に関わる人件費が大きな割合を占める。また、特殊車両費・出張旅費・宿泊費・業務委託費など、受注条件によって変動する費目も多い。加えて近年は、健診システムのクラウド化や結果提供の電子化といったDX の進展により、費用構造は、受注量に応じて増減する人件費中心の構造から、受注量に応じた準固定費的なシステム利用料等を含む構造へと変化しつつある。

留意すべきは、顧客団体ごとの個別対応（独自の報告様式、事前配布物への個別同封物の追加、部分的な受託範囲の設定等）が、A 社のカスタムメイド型という事業モデルに元から備わった性格だという点である。個別対応そのものをなくすことは現実的ではない。A 社営業部門管理職への聞き取りにおいても、顧客団体ごとの個別対応はA 社の強みの一つであり、これを一律に排除すべきではないとの認識が示された。同時に、その対応に伴う負荷が可視化されていないことが課題であり、営業担当者自身がその負荷を把握できるようにすることが重要であるとの指摘があった。すなわち、構造的な課題は、個別対応そのものにあるのではなく、それに伴う追加原価を可視化し、対価として回収する仕組みを欠いている点にある。しかも、工程が営業から結果処理まで連続しているため、この個別対応コストは複数部門にまたがって発生する。したがって、個別カスタマイズと工程の連続性を前提とした原価把握の設計が求められる。

この設計は、A 社が既に有する原価計算の考え方を出発点にできる。A 社では従来から、検診車やスタッフの人件費を稼働時間で割って時間当たり単価を求め、これを健診時間および移動時間に乗じて配賦してきた。すなわち、健診時間を主要な原価ドライバーとする時間基準の配賦計算が、既に実務として実装されている。この骨格は、顧客団体別の原価把握の基盤として十分に活かすことができる。

ただし、現行の運用には精緻化の余地がある。時間当たり単価に、就業形態・職種（資格の有無）・地域を問わない単一のスタッフ単価を用いているため、計算上の原価と実際の人件費とが乖離しやすい。健診スタッフの人件費は、職員・パート・委託の別、有資格か無資格か、都市部か地方かによって大きく異なるためである。スタッフ構成は顧客団体ごとの受注条件によって変わるため、単一単価による計算は、見積上の原価と実際原価との差、すなわち顧客団体別の損益のぶれを拡大させる要因となる。したがって、時間基準配賦という骨格は維持しつつ、時間に乗じる単価を、就業形態・職種（資格の有無）・地域等の区分に応じて精緻化する必要がある。そして、原価のドライバーが健診時間である以上、健診時間に働きかけられる主体、すなわち営業と関連部門が、原価と顧客団体別貢献利益に影響を及ぼしうる。この論理は、既存の方式からそのまま導かれる。そこで本研究は、原価計算手法を新たに置き換えるのではなく、既存の健診時間ドライバー型の配賦方式を活かし、単価の精緻化と併せて、営業および関連部門がそのドライバーに目を向けられるようにする運用設計を、第４節で検討する。

3-3. 管理会計情報の活用上の課題

現行の原価計算・見積・損益計算の基本的な枠組みは、20 年以上前に構築されたものである。その後、事業の拡大に伴って本部機能が分化していく過程で、この仕組みが本来何を意図していたのかという設計思想が組織的に十分に継承・更新されないまま、各部署が既存業務として運用を引き継いできた面がある。その結果、個々の業務は着実に遂行されている一方で、管理会計を全体最適の観点から一体的に運用する働きは弱まっている。

A 社には顧客団体別の損益計算が存在するものの、それは事前の意思決定を支える情報としては十分に活用されていない。3-2 で述べた個別対応コストや単価の差異が標準原価ベースの計算に反映されないため、見積段階で算定される想定利益と、財務実績として事後に把握される利益との間に乖離が生じる。しかも、この乖離が顕在化するのは、多くの場合、月次単位の事業部集計や本部による結果分析の段階であり、対応が後手に回りやすい。この背景には、営業部門が売上視点、健診実施・結果処理部門がコスト視点という、部門間での判断前提の相違が存在する。営業部門は、全社の間接固定費まで配賦された損益差額を提示されても、自らコントロールできない数字として納得感を持てず、結果として業績管理の仕組み自体が形骸化しやすい。他方、現場部門にとっても、個別対応に伴う負荷が金額として可視化されないため、無償の

対応が常態化しやすい。

その結果、A 社の管理会計情報は、事前の意思決定を支援する機能よりも、問題が表に出てから検討する材料としての性格が強く、現場の判断は数値ではなく感覚に頼る部分が大きい。この点は、経営層および営業部門管理職への聞き取りにおいても確認された。すなわち、現行の管理会計情報は、顧客団体別の採算を事前に判断する情報としてよりも、事後に問題を確認するための情報として用いられる傾向があるとの認識が示された。

3-4. 課題の本質

3-1 から 3-3 までの分析を整理すると、A 社が抱える課題の本質は、原価計算の精度の問題に還元されるものではなく、事業構造・原価把握・情報活用の三つが連動して生じる構造的な問題である。すなわち、①営業の受注判断が後工程の負荷を規定する高い相互依存構造のもとにあること（3-1）、②その受注に伴う個別対応コストが複数部門にまたがって発生し、可視化も対価回収もされていないこと（3-2）、③その結果、部門ごとに利益概念と判断前提（売上視点／コスト視点）が分断され、顧客団体別の損益が事前の意思決定に活用されないまま事後対応にとどまっていること（3-3）、の三点に集約される。

これらに共通する根本的な要因は、部門を横断する相互依存関係を調整するための共通の判断材料が欠けている点にある。相互依存性の高い A 社では、一部門の努力だけで顧客団体別の真の収益性を高めることは難しく、部門間の水平的な調整が不可欠である。しかし、現行の管理会計情報は、その調整を導く共通言語として機能しておらず、これが顧客団体別の真の利益を見えなくし、全体最適を阻害する根本的な要因となっている。しかも、A 社では顧客団体との取引が複数年にわたり継続するため、この課題は単年度にとどまらず、翌年度以降の収益性にも累積的に影響する。そこで第４節では、営業部門を、顧客団体別貢献利益を責任指標とする MPC として再定義し、この指標を部門間調整の共通言語として機能させる具体案を提示する。

４．営業ミニ・プロフィットセンター設計

4-1. 顧客団体別貢献利益の設計思想

本研究でいう顧客団体別貢献利益とは、顧客団体別売上高から、当該顧客団体の受注・実施条件によって発生し、営業および関連部門が交渉・調整を通じて影響を及ぼ

しうる原価を控除した利益である。ここでの目的は、顧客団体ごとの最終的な財務会計上の利益を厳密に算定することではなく、受注前の段階で、当該顧客団体がどの程度の原価負荷を伴い、どの程度の利益を残しうるかを可視化することにある。したがって、顧客団体別貢献利益は、営業が単独で管理すべき利益ではなく、営業と関連部門が受注条件・仕様・工程負荷を共有し、部門間調整を行うための判断指標として位置づけられる。なお、本研究でいう顧客団体別貢献利益は、固定費・変動費という原価分類ではなく、2-1-1 で述べた影響可能性の考え方を基準として、受注・実施条件により発生し、営業および関連部門が影響を及ぼしうる原価を控除対象とする。

また、本研究が想定する用途は、個々の顧客団体に関する受注判断であると同時に、複数年にわたる継続取引を前提とした中長期的な収益性の管理でもある。健診稼働に伴う人件費等の原価には、短期的には体制として維持される費用も含まれるが、A 社では健診の稼働がほぼ充足しており、繁忙期の追加的な稼働は変動的な労務費によって補われている。したがって、受注が増えれば人件費も実際に増加する関係にある。この点においても、こうした原価を影響可能性の範囲に含めることは妥当であると考えられる。

A 社では、営業部門が顧客との折衝を通じて、健診の日程、仕様、受託範囲などを決定する。しかし、実際の原価を左右するスタッフ編成、特殊車両の稼働、結果処理の工程は、運行編成部門や結果処理部門など、複数の関連部門の判断に依存している。そのため、営業部門だけが原価を完全にコントロールできるわけではない。しかし、相互依存性の高い組織では、管理可能性を「自ら単独で決定できる範囲」と狭く捉えるだけでは十分ではない。谷（2022）は、責任権限関係が弾力化するもとでは、管理可能性の要件は最終的な決定権限の有無ではなく、原価・収益・使用資本の要素に対して影響を及ぼしうるか否か、すなわち「影響可能性」として理解されるとし、すり合わせのプロセスを通じて自部門に帰属する原価の要素に影響を及ぼしうる管理者は、その範囲において管理可能性をもつと論じている。同書は、管理可能性基準が、組織階層の上下の関係だけでなく、同一組織階層にある責任センター間の財・サービスの提供関係にも適用されるとしており、影響可能性は垂直・水平の双方において問われる概念である。本研究は、この考え方を、営業部門と関連部門との水平的な調整関係に適用する。

こうした考え方は、国内外の先行研究とも整合する。2-1-1 で取り上げた谷・三矢（1998）、松木（2006）および Dent（1987）の各事例では、現場責任者が売上や原価に関する十分な決定権限を持たないまま利益責任を負っていた。このうち谷・三矢

（1998）および松木（2006）は、損益が日々可視化されることを通じて、現場に採算への意識が醸成され、受身の姿勢から自主的・積極的な行動への変化が生じたことを報告している。これらは、管理可能性が不完全な状態での利益責任の付与が、A 社に固有の事情ではなく、複数の組織で観察される現象であることを示している。

この観点から見ると、A 社の営業部門は、原価を単独で管理することはできないが、顧客との交渉や関連部門との事前調整を通じて、原価水準に影響を及ぼすことはできる。たとえば、受診人数に合わせた健診時間を設定する、仕様を標準化する、結果処理部門に事前確認を行う、といった行動は、後工程の負荷や追加コストを左右する。

したがって、本研究では、営業部門を「原価を完全に管理する主体」としてではなく、「顧客団体別貢献利益に影響を及ぼしうる主体」として位置づける。顧客団体別貢献利益は、営業が単独で責任を負うための指標ではなく、営業と関連部門が受注条件や原価への影響を共有し、部門間調整を行うための共通言語として設計される。このため、顧客団体別貢献利益の算定においては、営業自身の人件費、すなわち顧客との折衝や関連部門との事前調整に費やす時間は控除しない。これらの行動は、本研究が促したい調整行動そのものであり、これを原価として控除すれば、「丁寧に調整するほど指標が悪化する」という逆の動機づけを生むおそれがあるためである。一方で、顧客固有の要望により標準工程を超えて発生する事務工数や追加作業は、個別対応コストとして控除対象に含める。

ただし、営業人件費を控除しない顧客団体別貢献利益だけでは、部門全体として固定費を回収できているかを確認できない。そこで本研究では、顧客団体別貢献利益とは別に、事業部固定費を控除した事業部管理利益と、本部共通費を控除した全社管理利益を併せて算出する。

この管理利益の階層化により、A 社は、十分な採算性を確保できる顧客、顧客団体別貢献利益は確保できるものの事業部固定費の回収にとどまる顧客、収益性は低いが戦略的に受託する価値のある顧客を区別して把握できる。つまり、採算を下回る受注を単に見落とすのではなく、「知ったうえで引き受ける」判断が可能になる。このような顧客区分の必要性は、経営層への聞き取りにおいても確認された。経営層は、すべての顧客団体を単純に黒字・赤字で判断するのではなく、採算性、固定費回収への貢献、事業上の関係性を踏まえて判断する必要があるとの認識を示している。

なお、具体的にどの費目を控除対象とし、どのように算出するかについては、4-2 で述べる。

4-2. 原価の三層構造と算出方法

A 社における「見積に反映されない過剰サービス」の問題は、原価計算の精度不足だけから生じているわけではない。より本質的な課題は、営業が受注段階で追加コストを十分に意識しないまま、顧客要望を引き受けてしまう点にある。したがって、本研究では、原価を過度に精密化するのではなく、営業が受注判断で参照し、関連部門と調整するために必要な範囲で原価を可視化することを重視する。この考え方に基づき、本研究では、顧客団体別貢献利益の段階で控除する原価を三つの層に区分する。三層の区分は、会計上の費目分類ではなく、営業がどの原価にどの程度直接的に働きかけるべきかという観点に基づく。具体的には、第一層は稼働資源原価であり、A 社が既に運用している健診時間ドライバーを主たる基準として算定する。第二層は標準単価で賦課する原価であり、健診時間よりも受診者数や案件数の方が原価の発生と対応するため、標準単価による賦課とする。第三層は個別対応コストであり、非定型な対応が中心で時間ドライバーによる標準配賦になじまないため、実費把握を基本とする。すなわち本研究では、単一のドライバーをすべての原価に一律に適用するのではなく、原価の性格に応じてコストドライバーを使い分ける。

第一層は、営業が受注内容を通じて最も直接的に発生量を左右しうる原価である。具体的には、健診稼働スタッフの人件費、検診車等の特殊車両費、結果処理費が含まれる。これらは、実施日程、実施拠点、受診人数、検査項目などの受注条件によって大きく変動するため、営業が関連部門と事前に調整し、最も強く最適化を図るべき原価である。算出にあたっては、既存の健診時間ドライバー型の配賦方式を活かす。人件費については、職員・パート・委託といった就業形態の別、職種（資格の有無）、地域差を反映した単価を設定し、健診稼働時間に乗じて配分する。特殊車両費は時間当たり単価に稼働時間を乗じ、結果処理費は区分別の単価に件数を乗じて算定する。なお、結果処理費には、健診前の事前配布物の送付と健診後のデータ処理・報告書の作成の双方が、標準工程として一つの単価に含まれる。

第二層は、受診者数や案件単位で標準的に賦課できる原価である。具体的には、医師による読影・判定に係る費用（読影費）、検査資材費、検査委託費、クラウド型健診システムの利用料、出張旅費・宿泊費、業務委託費などが含まれる。これらは受診者数や案件数に応じて標準的に把握できるため、貢献利益の段階で控除する。ただし、営業が個々の案件で細かく計算するよりも、第一層の稼働資源の最適化に注力できるよう、前年度実績に基づく標準単価で簡便に賦課する。なお、医師による読影・判定に係る費用を第一層ではなく第二層に置いたのは、これが受注条件よりも受診者数と

検査項目数によって規定されるためである。

第三層は、顧客の個別要望に対応するために発生する個別対応コストである。たとえば、独自仕様によるデータ納品、事前配布物への個別同封物の追加、特定案内文書の差し込みなど、標準工程を超える対応がこれにあたる。これらは現状では事務工数として可視化されにくく、無償の追加サービスとして扱われがちである。そこで、非定型な対応については案件別に実費を把握することを基本とする。ただし、頻度の高い定型的な対応についてあらかじめ代表単価を設定するかどうかは、今後の検討課題とする。いずれの方法によるとしても、個別対応に伴う負荷を金額として可視化することにより、営業が顧客に対して対価の要否を判断するための情報基盤を整えることが目的である。

なお、第三層に含まれる原価は、個別配送料等の外部支出と、社内で標準工程を超えて対応する内部工数の二種類からなる。後者は追加の外部支出を伴わないものの、他の業務に振り向けられたはずの資源の消費であり、その負荷を可視化することが本指標の目的であることから、控除対象に含める。ただし、内部工数については、第一層の結果処理費および按分対象となる事業部固定費・本部共通費と重複して計上されることのないよう、区分して把握する必要がある。具体的には、第一層の結果処理費の標準単価は標準工程に要した工数のみを分子として算定し、標準工程を超える個別対応の工数は別途集計して第三層に計上する。また、標準工程を超える対応は営業部門や結果処理部門など複数の部門にまたがって発生するため、たとえば、定期的な業務量調査により工程別の代表的な工数構成比を把握し、これに基づく簡便な按分を行うといった方法が考えられる。どの単位で、どの程度の精度で把握し、システム上どのように反映するかは、今後の設計課題である。以上の三層を用いることで、顧客団体別貢献利益は次のように定義される。

顧客団体別貢献利益 ＝ 顧客団体別売上高
－（第一層：稼働資源原価 ＋ 第二層：標準単価で賦課する原価 ＋
第三層：個別対応コスト）

重要なのは、三層はいずれも、顧客団体の受注条件によって発生し、営業および関連部門が交渉・調整を通じて影響を及ぼしうる原価であるという点である。したがって、これらはすべて顧客団体別貢献利益の段階で控除する。

これに対し、受注の有無にかかわらず体制として維持される費用は、顧客団体別貢

献利益からは控除しない。具体的には、営業活動そのものにかかる人件費、事業部固定費、本部共通費などである。これらは、顧客団体ごとの受注条件によって直接左右されるものではなく、営業が個別案件の交渉を通じて影響を及ぼしにくい費用であるため、按分費用として別に扱う。したがって、事業部管理利益および全社管理利益は次のように定義される。

事業部管理利益 ＝ 顧客団体別貢献利益 － 事業部固定費の按分額
全社管理利益 ＝ 事業部管理利益 － 本部共通費の按分額

このように、本研究の算定方法では、顧客団体別貢献利益を、営業と関連部門の日々の受注判断を支える指標として位置づける。一方、事業部管理利益は、事業部として固定費をどの程度回収できているかを確認する指標であり、全社管理利益は、本部共通費を含めた全社的な採算性を確認する指標である。三つの利益を分けることで、営業にとって納得可能な責任範囲を保ちながら、事業部および経営層がそれぞれの責任範囲で採算性を確認できる。以上の区分と算定方法の対応を表２に整理する。

表２：責任階層別利益の算定構造

区分	主な費目	算定方法	利益計算上の位置づけ
第一層（稼働資源原価）	健診稼働スタッフの人件費、特殊車両費、結果処理費	人件費は就業形態・職種（資格の有無）・地域別の時間当たり単価×健診稼働時間、特殊車両費は時間当たり単価×稼働時間、結果処理費は区分別単価×件数	顧客団体別貢献利益で控除
第二層（標準単価で賦課する原価）	読影費、検査資材費、検査委託費、システム利用料等、出張旅費・宿泊費、業務委託費	前年度実績に基づく受診者・案件単位の標準単価による賦課	顧客団体別貢献利益で控除
第三層（個別対応コスト）	標準工程を超える個別対応の工数・実費（担い手は営業部門または結果処理部門など）	非定型は案件別の実費。定型的な対応への代表単価の設定は今後検討	顧客団体別貢献利益で控除
事業部固定費	第一層から第三層で顧客団体別に控除した費用を除く、事業部運営に係る固定費	施設・巡回の別を含めて按分（基準は今後確定）	事業部管理利益で控除
本部共通費	経営企画・総務・人事・経理・情報システム・品質管理等の本部管理部門費、全社共通システム費、本部オフィス費等	事業部の従業員数と売上高を同等に用いて按分	全社管理利益で控除

この設計の意義は、採算を下回る受注を機械的に排除することではなく、その受注を「知ったうえで引き受ける」かどうかを判断できるようにする点にある。たとえば、顧客団体別貢献利益が確保されていれば、営業と関連部門の日々の判断としては受託可能であっても、事業部管理利益または全社管理利益がマイナスであれば、事業部または経営層が、価格改定、仕様変更、戦略的受託のいずれとするかを検討する必要がある。さらに、A 社経営層および営業部門管理職への聞き取りでは、単年度の金額だけでなく、前年度と比べて数値が改善しているか悪化しているかを把握できることが重要であるとの認識が示された。本設計は、単年度の採算確認だけでなく、顧客団体別貢献利益、事業部管理利益、全社管理利益の年度間比較を通じて、仕様変更や個別対応の見直し、過剰サービスの抑制に向けた早期の判断材料としても活用できる。

ただし、この三層構造には限界もある。第一層の時間当たり単価は、人件費等を稼働時間で除して算定するため、稼働率が低下して稼働時間が減れば単価は上昇し、顧客団体別貢献利益は全体として押し下げられる。この影響は特定の顧客団体に帰属するものではなく、稼働時間に応じてすべての顧客団体に及ぶ。そのため、ある顧客団体の採算が悪化して見えた場合に、それが当該顧客の受注条件によるものか、全社的な稼働率の低下によるものかを、この指標だけで区別することはできない。稼働率や未稼働時間は、顧客団体別貢献利益とは切り離し、事業部または全社レベルの生産性指標として別途管理したうえで、両者を併せて確認する必要がある。

4-3. 営業部門の責任単位としての位置づけ

4-1・4-2 で示した設計を踏まえると、A 社の営業部門は、顧客団体別貢献利益を責任指標とするミニ・プロフィットセンター（MPC）として位置づけることができる。ここでいう MPC は、営業部門を完全な独立採算組織にすることを意味しない。営業部門は、引き続き既存の組織構造の中で顧客との折衝を担うが、受注条件がもたらす原価への影響を可視化し、その改善に責任を持つ単位として再定義される。

この位置づけは、谷・三矢（1998）が報告する NEC 埼玉のラインカンパニー制と共通する。同事例では、各ラインカンパニーは外部との売買取引の当事者ではなく、社内的に設定された加工賃を売価とし、現場が影響を及ぼしうる費目に限定した損益によって利益責任を負っていた。責任単位は、外部取引を伴う独立採算組織でなくとも、また全社損益と一致しない部分的な利益指標によっても、利益責任の単位として機能しうる。A 社の営業部門も、社内売買を行う独立組織ではないが、顧客団体別貢献利益を通じて、営業を起点に関連部門を結び付ける利益責任単位として位置づけられる。

この点で本研究の MPC は、ライン・カンパニー制型 MPC に関する先行研究の知見を参照しつつ、健診事業の特性に即して、営業を起点に関連部門を結び付ける責任単位として設計される。

ただし、営業部門に課される責任は、フルコストに基づく利益責任ではない。営業が責任を負うのは、4-1 で述べた影響可能性の範囲、すなわち、顧客との交渉や関連部門との調整を通じて影響を及ぼしうる顧客団体別貢献利益である。事業部固定費や本部共通費まで含めた利益責任は、それぞれ事業部管理利益、全社管理利益として、事業部または経営層が確認すべき階層の指標である。他方で、この指標が営業部門にとって「守るべき数字」として一方的に押しつけられた場合、他部門への負担の転嫁や､数字を守るための保守的な受注行動といった逆機能を招く可能性も否定できない。したがって、顧客団体別貢献利益が真に「共通言語」として機能するためには、単に指標を定義し配分するだけでなく、その指標がどのように使われるか、すなわち評価と統制をどう設計するかが問われることになる。この点を第５節で検討する。

５．共通言語化のメカニズムと機能不全

5-1．順機能：共通言語化による自律的な部門間調整

第４節で設計した顧客団体別貢献利益は、営業部門の業績を測定するためだけの指標ではない。2-2 で述べた情報システム／影響システムの観点から見れば、この指標は、顧客団体ごとの収益性を示す情報であると同時に、営業や関連部門の行動を変える媒体として機能しうる。この指標が共有されると、営業の関心は、従来の売上獲得だけでなく、受注条件がもたらす原価負荷にも向けられるようになる。たとえば、日程の変則性、結果報告様式・納品形式、個別同封物、特殊なデータ仕様などが、運行編成や結果処理の負荷を高めることが数値として見えるようになれば、営業は受注前の段階で、関連部門に確認しながら顧客への提案内容を調整するようになる。重要なのは、この行動変容が、上司からの個別指示によってではなく、指標を共有することによって自律的に生じる点である。営業、運行編成、健診実施、読影、結果処理の各部門が同じ顧客団体別貢献利益を参照することで、営業の「売上視点」と後工程部門の「コスト視点」が、一つの利益概念のもとで結び付けられる。これにより、部門間の対話は、「誰が負担するか」という調整から、「この顧客団体の貢献利益をどう確保するか」という共通の問いへと転換される。

また、顧客団体別貢献利益は、後工程部門にとっても発言の根拠となる。結果処理

部門や運行編成部門は、営業から個別対応の要請を受けた際に、それが標準工程を超える対応であることや、追加工数を伴うことを、感覚的な主張ではなく数値に基づいて説明できるようになる。反対に、後工程部門から営業に対して、工程の組み替えや仕様の代替案を提案することも可能になる。

A 社には、管理会計に関する検討、運行編成の調整、月次の営業状況の共有を目的とした既存の会議体がすでに存在している。顧客団体別貢献利益をこれらの場で共有すれば、新たな会議体を設けなくても、既存の運営の中に部門間調整を組み込むことができる。これにより、部門間調整は、上位者による垂直的な指示や裁定に依存するのではなく、現場同士の水平的な対話を通じて行われるようになる。さらに、A 社では顧客団体との取引が翌年度以降も継続することが多い。そのため、顧客団体別貢献利益は、単年度の受注判断だけでなく、翌年度の仕様や対価を見直すための共通の判断材料としても機能する。ある年度に個別対応コストが大きかった顧客団体について、営業と関連部門が同じ指標を参照しながら、次年度に向けて標準仕様への変更、追加対価の設定、工程の見直しを検討できる。

以上のように、顧客団体別貢献利益の順機能は、営業を一方的に評価することではなく、営業と関連部門が同じ数値をもとに対話できる状態をつくる点にある。これにより、部門ごとに分断されていた売上視点とコスト視点が統合され、受注前から翌年度の見直しに至るまで、自律的な部門間調整が促される。

5-2. 逆機能の抑制：イネーブリングな運用設計

5-1 で述べたように、顧客団体別貢献利益は、営業と関連部門の行動を変える影響システムとして機能しうる。しかし、影響システムである以上、その影響は必ずしも望ましい方向にだけ働くとは限らない。指標が営業担当者個人の評価や叱責の道具として運用されれば、担当者は不利な情報を開示しなくなったり、対応の難しい顧客団体を避けたりするなど、防御的・回避的な行動をとる可能性がある。したがって、顧客団体別貢献利益を共通言語として機能させるためには、指標そのものだけでなく、その使い方を設計する必要がある。こうした懸念は、A 社に固有のものではない。窪田ほか（2004）は、擬似的な MPC を導入した電子部品メーカーの事例において、順機能とともに逆機能が生じたことを報告している。とりわけ、自らの原価低減努力が指標に十分に反映されないことが管理可能性の問題として現場の不公平感を増幅させたという指摘は、影響可能性に基づく本研究の設計においても留意すべき点である。

2-3 で述べたイネーブリング・コントロールと強制コントロールの議論に照らせば、

管理会計情報は、運用の仕方によって、現場の判断や問題解決を支えるイネーブリング・コントロールとしても、現場の裁量を狭める強制コントロールとしても作用しうる。これを本研究の文脈に置き換えれば、強制的な側面それ自体が否定されるわけではなく、標準化や目標管理といった統制機能を残しつつも、それが現場の問題解決や部門間調整を妨げないように設計することが重要となる。また、Adler and Borys (1996) は、イネーブリングな意図で設計された仕組みであっても運用の局面で強制的に用いられうることを指摘し、そうした仕組みは現場を支える道具として用いられるべきであって、現場を追及する手段として用いられてはならないと述べている。A 社においては、顧客団体別貢献利益を単なる監視・評価の数字にせず、現場の判断と対話を支える指標として機能させることが求められる。そのためには、2-3 で示した四つの設計原理を、A 社の運用に組み込む必要がある。

第一は、修復である。顧客団体別貢献利益の単価や算定ルールは、導入時点で完全なものにはなり得ない。個別対応コストの単価や、4-2 で述べた定型・非定型の区分は、運用を通じて実態とずれる可能性がある。そのため、営業や関連部門が、現場で感じた違和感や改善点を既存会議体に持ち寄り、翌年度の単価やルールの見直しに反映できる仕組みを設ける必要がある。Ahrens and Chapman (2004) も、会計情報が業務の実態から離れて陳腐化すると、現場に回避的な行動や戦略的な振る舞いを促しうると指摘している。

第二は、内部透明性である。営業が顧客団体別貢献利益を自分の行動と結び付けて理解するためには、その数値がどの費目から構成され、どの受注条件によって変動するのかが分かる必要がある。たとえば、日程の変則性、報告様式の指定、個別同封物の追加が稼働資源原価や個別対応コストにどのように反映されるのかを、見積段階で確認できるようにすることが求められる。この点について、Ahrens and Chapman (2004) は、出来高賃率や間接費の配賦ルールに翻訳された会計情報は、業務工程の論理を現場にとって理解しがたいものにすると指摘する。一方で、工程のステップごとに構成要素へ分解された標準原価情報や、固定費と変動費、直接費と間接費の区別が可視化された情報は、現場の問題解決に用いやすいと論じている。第４節で示した原価の三層構造は、営業がどの原価にどの程度働きかけられるかという観点から費目を区分するものであり、この意味での内部透明性を確保する設計として位置づけられる。

第三は、全体透明性である。営業が見る顧客団体別貢献利益だけでは、その顧客団体が事業部や全社の採算にどのように関わるかまでは分からない。そこで、顧客団体別貢献利益に加えて、事業部固定費を控除した事業部管理利益、本部共通費を控除し

た全社管理利益を段階的に示す。これにより、営業・事業部・経営層が、それぞれの責任範囲を理解しながら、同じ顧客団体の採算性を確認できる。ただし、全体透明性は、階層的な確認だけを意味するものではない。Ahrens and Chapman（2004）は、予算を必要最小限の範囲でのみ共有するのではなく、他部門の管理者にも開示し、組織全体にとって重要な単位の目標を広く伝えることで、他の単位が自らの業務の優先順位を調整できるようになると論じ、こうした情報の共有が階層関係における調整にとどまらず、部門間の水平的な調整を可能にすると指摘している。顧客団体別貢献利益を営業だけの数値とせず、運行編成・健診実施・読影・結果処理の各部門が参照できる状態に置くことは、この意味での全体透明性を確保する条件にあたる。

第四は、柔軟性である。すべての個別対応を詳細に実費計算しようとすれば、現場の事務負担が過大となり、指標そのものが使われなくなるおそれがある。そのため、頻度の高い定型的な対応については代表単価による処理を、非定型な対応については個別把握を行うという二段階の運用が考えられる。ただし、4-2 で述べたとおり、代表単価を設定するかどうかは、今後の検討課題である。どの範囲を定型として扱うかは導入時点で確定できるものではなく、運用を通じて実態と照らしながら見直していく必要がある。こうした調整を重ねることで、精度と実務負担の均衡を図りつつ、現場が状況に応じて用いやすい指標に近づけていくことが期待される。

以上の四つの設計原理に加え、A 社において特に留意すべき運用上の条件が三点ある。第一に、顧客団体別貢献利益を営業担当者個人の評価に直接結び付けないことである。この指標は、営業を罰するための数字ではなく、営業と関連部門が受注条件や原価負荷を共有し、対話するための数字である。特に、収益性の低い顧客団体についても、一律に受注を避けるのではなく、事業部管理利益や全社管理利益を踏まえ、価格改定、仕様変更、または戦略的受託として扱うかを判断する必要がある。営業部門管理職への聞き取りにおいても、顧客団体別貢献利益を営業担当者個人の評価に直接結び付けると、受注回避や不利な情報の開示抑制につながる可能性があるとの懸念が示された。

第二に、導入時には、顧客団体別貢献利益の目的、算定根拠、事業部管理利益・全社管理利益との関係を、管理会計に詳しくない営業担当者にも理解できる形で説明する必要がある。この点は、Adler and Borys（1996）が、組織の目標と従業員の目標とが乖離している場合にはイネーブリングな形式化は成立しえず、目標の整合性が決定的な条件になると論じていることとも整合する。顧客団体別貢献利益を個人の評価から切り離し、部門間で共有される判断材料として位置づけることは、この条件を満た

すために必要な設計上の工夫である。

第三に、A 社が導入しているジョブ型人事制度は、この指標のイネーブリングな運用を支える基盤になりうる。各職種の役割が明確に定義されているため、顧客団体別貢献利益に基づく調整行動を、既存の役割の延長として位置づけやすい。ただし、これは顧客団体別貢献利益を賃金査定に直接連動させることを意味しない。むしろ、役割の明確化を通じて、営業や関連部門が自らの職務の中でどのように全体最適に関与するかを理解するための補完的な仕組みとして位置づけるべきである。この位置づけは、Ahrens and Chapman（2004）の議論とも整合的である。同研究は、イネーブリングな仕組みを、権限を現場に委ねることそのものではなく、組織として定めた目標の達成に向けて現場の知識と経験を動員する試みとして理解すべきだと述べている。ジョブ型人事制度によって明確化された役割も、それ自体を評価の尺度とするのではなく、営業と関連部門が自らの職務に基づいて調整に関与するためのよりどころとして用いることで、イネーブリングな運用を支えうる。

以上のように、顧客団体別貢献利益は、使い方次第で、部門間の対話を促す共通言語にも、現場の裁量を狭める監視・評価の数字にもなりうる。したがって、A 社においては、統制機能を残しながらも、修復、透明性、柔軟性を備えたイネーブリングな運用を行い、指標を「守らせる数字」ではなく、「対話と改善を促す数字」として定着させることが重要である。

６．結論

6-1. リサーチ・クエスチョンへの回答

本研究の問いは、部門間の相互依存性が高い健診機関において、どのように設計すれば、管理会計情報が部門間の水平的調整を導く「共通言語」として機能し、組織の全体最適化に寄与しうるかであった。本研究の答えは、営業部門を、顧客団体別貢献利益を責任指標とする MPC として位置づけ、この指標を営業と関連部門が共有する仕組みを設計することである。

第一に、営業部門は、完全な独立採算組織ではなく、影響可能性に基づく利益責任単位として位置づけられる。営業は原価を単独で管理できないが、顧客との交渉や関連部門との調整を通じて､受注条件がもたらす原価負荷に影響を及ぼすことができる。

第二に、その責任指標として、顧客団体別貢献利益を用いる。この指標は、顧客団体別売上高から、営業および関連部門が影響を及ぼしうる原価を控除した管理会計上

の指標であり、稼働資源原価、標準単価で賦課する原価、個別対応コストの三層により算定される。

第三に、顧客団体別貢献利益は、営業を評価するためだけの数字ではなく、営業と関連部門が受注条件や原価負荷を共有し、対話するための共通言語として運用される必要がある。そのためには、指標を評価の道具ではなく対話の道具として用いるイネーブリングな運用が求められる。

6-2. 理論的貢献

本研究は実務的な設計研究として位置づけられるが、以下の二点において理論的な含意を持つ可能性がある。ただし、いずれも単一事例に基づく考察であり、その一般化には慎重を期す必要がある。

第一に、非製造業における MPC の設計に関する議論に示唆を与える点である。非製造業の MPC 研究は、京セラのアメーバ経営に代表される、組織を小集団に細分化する設計を中心に蓄積されてきた（庵谷、2012；上東、2023）。本研究は、これとは異なる設計思想、すなわち既存の部門構造を維持したまま営業を起点に関連部門を横断的に結び付ける MPC を、相互依存性の高いサービス業において具体的に設計した。これは、組織を細分化しない類型の MPC を、非製造業の一事例として示したものであり、健診事業のような相互依存性の高いサービス組織における MPC のあり方を具体的に示すものである。

第二に、情報システム／影響システム論とイネーブリング・コントロール／強制コントロール論を組み合わせ、管理会計指標の機能と運用条件を説明する分析枠組みとして適用した点である。本研究は、前者を、顧客団体別貢献利益が営業や関連部門の行動に影響を及ぼす仕組みを捉える視点として、後者を、その影響が対話と改善に向かうための運用条件を捉える視点として組み合わせた。これにより、本研究で定義した共通言語化を、機能する場合と機能不全に陥る場合の双方から説明することを試みた。この試みは、それぞれ個別に論じられることが多かった両理論を接続することで、単一の管理会計指標をめぐる機能と逆機能を一つの枠組みのなかで捉える視点を示すものである。

6-3. 実務的貢献

本研究の実務的貢献は、第一に、A 社の管理会計制度の刷新に向けた具体的な設計指針を示した点にある。本研究は、営業部門を影響可能性に基づく MPC として位置づ

け、顧客団体別貢献利益を三層構造により算定し、それをイネーブリングに運用するという一連の設計を提示した。これらは、A 社で進められている管理会計制度の見直しに直接組み込むことができる。第二に、本研究は、同様の構造を持つ健診機関にとっても参照可能なモデルを提示した。健診事業では、営業、運行編成、健診実施、読影、結果処理といった複数の工程が連鎖しており、顧客団体ごとの個別対応が後工程の負荷を左右する。この構造はA社に固有のものではなく、多くの健診機関に共通する。したがって、営業を起点に関連部門を共通指標で結び付ける本研究の設計は、類似の課題を持つ健診機関にとって、管理会計情報を部門間調整に活用するための参考となりうる。第三に、本研究は、健診事業に特徴的な継続取引を前提とした指標活用のあり方を示した点に意義がある。健診機関では、同じ顧客団体との取引が翌年度以降も継続することが多い。そのため、顧客団体別貢献利益は、単年度の受注可否を判断するためだけでなく、翌年度の仕様、対価、個別対応の見直しに活用できる。これにより、過剰サービスを事後的に把握するだけでなく、次年度の契約更新時に改善へつなげることが可能となる。

以上の三点に加え、本事例への関与を通じて得られた実務上の知見を付言すれば、単一の理論をそのままA社に当てはめても現場では機能せず、組織の相互依存性や事業特性、組織文化、経営層の意思決定スタイルを見極めて理論を組み合わせ、応用することが重要であった。A 社は近年、中期経営計画でチャレンジとイノベーションを掲げ、決めたことをやりきる組織文化の醸成を進めている。共通言語化の仕組みは、こうした経営主導の発信に依存するのではなく、現場が自律的に対話する回路を組織文化に埋め込む試みであり、その意味で本設計を導入する時機として適していると考えられる。

6-4. 研究の限界と今後の課題

本研究には、主に五つの限界がある。第一に、本研究はA社という単一事例に基づく設計研究であり、提示した設計を他の健診機関や相互依存型サービス組織にそのまま一般化できるとは限らない。今後は、他の健診機関や類似のサービス組織においても、本設計が有効に機能するかを確認する必要がある。第二に、顧客団体別貢献利益の算定には、健診稼働時間や結果処理件数などのデータを継続的に収集する必要がある。これらのデータ収集を過度に細分化すると、現場の登録工数が増え、かえって直接部門の生産性を低下させるおそれがある。そのため、今後は、事業所単位や工程単位など、現場の負担を増やしすぎない粒度で原価を把握する方法を検討する必要があ

る。第三に、原価意識の浸透が行き過ぎれば、健診サービスの品質や医療安全に必要な対応まで抑制されるおそれがある。本研究では、収益性と品質・医療安全のバランスをどのように制度設計に組み込むかについては十分に扱いきれていない。今後は、顧客団体別貢献利益と品質指標・医療安全指標を併用する運用設計を検討する必要がある。第四に、本研究では、顧客団体別貢献利益を主として営業部門の責任指標として設計した。そのため、関連部門側の行動変容は、指標の共有や既存会議体での対話に依存している。今後は、運行編成部門、健診実施部門、読影部門、結果処理部門などの関連部門が、どのようにこの指標を自部門の判断や改善活動に結び付けるかを検討する必要がある。第五に、本研究は個別対応コストの可視化を設計の対象としたが、可視化された負荷を実際に対価へ転嫁するための価格設定の考え方や交渉手順までは設計していない。可視化から対価回収に至る仕組みをどのように構築するかは、今後の課題である。

なお、A 社において本設計を実装する際には、現行システムの部分改修で対応可能な項目と、次期システム構築時に対応すべき項目を分けて進める必要がある。その際、営業部門管理職への聞き取りで示されたように、受注条件の変更が原価にどう反映されるかを見積段階で確認できるなど、営業の改善工夫を促す画面設計とすることが望ましい。

本研究が提示した設計が実際に部門間の水平的調整と全体最適に寄与するかどうかは、実装後に確認されなければならない。その確認にあたっては、財務指標だけでなく、行動面の指標を併せて確認することが重要である。具体的には、見積段階における関連部門への事前相談の頻度、既存会議体で顧客団体別貢献利益が参照される頻度、翌年度の仕様・対価の見直しに至った顧客団体の割合などが考えられる。これらの指標は、本研究で定義した共通言語化が、実際の運用状態として成立しているかを確認する手がかりとなる。

また、今後の発展方向として、本指標を人事制度とどのように接続するかも検討課題である。A 社ではジョブ型人事制度により各職種の役割が明確化されており、職務等級ごとに期待される調整責任や影響可能性の範囲と、顧客団体別貢献利益に基づく部門間調整行動を対応づけることで、管理会計と人事制度を補完的に結び付ける可能性がある。

最後に、本研究を今後どのように継続していくかについて述べる。本研究は A 社への関与を伴う設計研究であり、設計を提示した時点で完結するものではない。筆者は実装後も制度の運用に関与する立場にあり、この設計がどのように使われ、どのよう

に変わっていくかを継続して観察することができる。ここに、本研究をアクションリサーチとして展開する余地がある。その際に問われるのは、設計が意図したとおりに機能したかどうかだけではない。部分的にしか機能しない領域、想定しなかった逆機能、意図しなかった結果のいずれもが、共通言語化が成立する条件と成立しない条件を分ける手がかりとなる。むしろ研究として掘り下げるべきは、そうした事象が生じたときに、なぜそれが起きたのかを解きほぐし、どのようなマネジメントによって対処しうるかを、組織の当事者とともに検討していく過程である。

管理会計情報が共通言語となるのは、指標を定義した時点ではなく、それが日々の対話のなかで使われ、修正され、定着していく過程においてである。本研究が示した設計を出発点として、その過程を記述し続けることを、今後の課題としたい。

謝辞

本研究を進めるにあたり、A 社の役員の皆様ならびにインタビューにご協力いただいた皆様に深く感謝申し上げます。また、本研究の構想、分析および論文執筆に際し、兵庫県立大学大学院社会科学研究科 福田直樹准教授よりご指導を賜りました。深く御礼申し上げます。あわせて、研究活動を支えてくれた家族と、大学院で共に学んだ皆様に心より感謝申し上げます。

参考文献

[1] Adler, P. S., & Borys, B. (1996). Two types of bureaucracy: Enabling and coercive. *Administrative Science Quarterly, 41*(1), 61-89.

[2] Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2004). Accounting for flexibility and efficiency: A field study of management control systems in a restaurant chain. *Contemporary Accounting Research, 21*(2), 271-301.

[3] Dent, J. F. (1987). Tensions in the design of formal control systems: A field study in a computer company. In W. J. Bruns & R. S. Kaplan (Eds.), *Accounting and management: Field study perspectives* (pp. 119-145). Harvard Business School Press.

[4] Hiromoto, T. (1988). Another hidden edge: Japanese management accounting. *Harvard Business Review, 66*(4), 22-26.

[5] 庵谷治男(2012)「現場レベルでの利益責任と会計情報の利用」『経営と経済』第91巻第4号、pp.67-94。

［6］伊丹敬之・青木康晴(2016)『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』日本経済新聞出版社。
［7］上東正和(2023)「わが国製造業・非製造業におけるミニ・プロフィットセンター導入の実態と展望～他の管理会計手法との関係を中心に～」『富大経済論集』第68巻第2・3号、pp. 75-112。
［8］窪田祐一・島吉伸・吉田栄介(2004)「ミニ・プロフィットセンターの相互依存関係マネジメントへの役立ち―電子部品メーカーA社のケースを通じて―」『原価計算研究』第28巻第2号、pp. 27-38。
［9］澤邉紀生(2020)「マネジメント・コントロールの展開と今日的課題」『管理会計学』第28巻第2号、pp. 25-35。
［10］谷武幸(2022)『エッセンシャル管理会計(第4版)』中央経済社。
［11］谷武幸・三矢裕(1998)「NEC埼玉におけるラインカンパニー制：ミニ・プロフィットセンターの管理会計の構築に向けて」『国民経済雑誌』第177巻第3号、pp. 17-34。
［12］西居豪・近藤隆史(2015)「イネーブ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』第7巻第2号、pp. 47-60。
［13］西居豪・近藤隆史(2022)「イネーブリング・コントロールの構築とその効果に関する定量的研究」『メルコ管理会計研究』第13号-Ⅱ、pp. 21-34。
［14］廣本敏郎(2009)「日本的管理会計の特徴」廣本敏郎・加登豊・岡野浩責任編集『日本企業の管理会計システム』(体系現代会計学第12巻)、pp. 3-47、中央経済社。
［15］松木智子(2006)「ミニ・プロフィットセンター制における管理会計情報の役割～上司とミニ・プロフィットセンター長とのアカウンタビリティ関係～」『原価計算研究』第30巻第1号、pp. 20-34。
［16］森晃爾(2022)「健康診断制度の現状と課題」三柴丈典(研究代表者)厚生労働科学研究費補助金労働安全衛生総合研究事業「労働安全衛生法の改正に向けた法学的視点からの調査研究」分担研究報告書。