

目 次

日本原価計算研究学会第29回全国大会開催にあたって	4
自由論題報告（9月5日 午前の部）	
ABC/ABMの導入プロセスとインターアクション - ケース・スタディを通じて - 福田 直樹（神戸大学）	5
ABCシステムの活用動機づけ特性に対する組織文化の影響メカニズム 真部典久（富山大学）	7
韓国におけるABC導入の変遷と新たな動向 金 承子（武蔵大学） 松島 桂樹（武蔵大学）	9
経営戦略と管理会計との関係性に関する考察 「戦略的管理会計」論の依拠する戦略概念 新江孝（日本大学） 伊藤克容（成蹊大学）	11
企業戦略が会計発生高に及ぼす影響について 浅野信博（追手門学院大学）	13
知恵を創り出す管理会計手法と日本的なバランス・スコアカードの考え方の結合 河合 龍憲（朝日大学） 江崎 通彦（朝日大学）	15
財務的指標と非財務的指標の業種別分析 河合隆治（桃山学院大学）	17
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 - 某電子部品メーカー（A社）のケースを通じて - 窪田祐一（愛知大学） 島 吉伸（近畿大学） 吉田栄介（慶應義塾大学）	19

ラインカンパニー制がカンパニー・リーダーの内発的動機づけに及ぼす効果 - 住友電工(株)グループにおけるラインカンパニー制の実証的研究 - 渡辺岳夫 (中央大学)	21
欧米人にみる原価企画研究の特徴 COOPER & SLAGMULDER[2002]の見解に基づいて 田坂公 (専修大学)	23
自主的改善活動と改善効果計算 小沢浩 (西南学院大学)	25
自由論題報告 (9月5日 午後の部)	
顧客別収益性分析の進展 島田康人 (名城大学)	27
ABC 実施目的と ABC システムの変容 情報システム導入モデルに関する考察 小酒井正和 (専修大学北海道短期大学)	29
未利用キャパシティの管理と製品原価計算 山北晴雄 (新潟経営大学)	31
わが国製造業におけるバイヤー・サプライヤー間の協働 坂口順也 (関東学園大学)	33
サプライチェーンにおける成果分配 皆川芳輝 (名古屋学院大学)	35
サプライヤーの設備投資予算 清水信匡 (桃山学院大学) 加登豊 (神戸大学大学院) 坂口順也 (関東学園大学) 河合隆治 (桃山学院大学)	37
日本企業における EVA 導入の効果とその考察 楠由記子 (名古屋大学)	39

EVA による意思決定と業績評価	
堀井 悟志 (京都大学)	41
研究開発費の会計処理と経営者の意思決定に関する研究	
劉慕和 (日本大学)	43
銀行管理会計の歴史的考察	
谷守正行(専修大学)	45
ライフサイクル・コストニングによる日米欧発電技術の比較分析	
LC 全コストの比較を中心に	
矢澤 信雄 (㈱テクノリサーチ研究所)	47
統一論題報告 (9月6日)	
経営環境の変化と『原価計算基準』	
- ACTIVITY-BASED COSTING と PROZESSKOSTENRECHNUNG との比較研究 -	
森本和義 (岡山商科大学)	49
経営環境の変化と『原価計算基準』	
川野克典 (ベリングポイント株式会社)	51
「公」の行動と原価計算基準の役割	
東海幹夫 (青山学院大学)	54

日本原価計算研究学会第29回全国大会開催にあたって

この度の日本原価計算研究学会第29回全国大会を、私ども日本大学商学部で開催できますことを準備委員会一同心より歓迎致します。

本大会では、「経営環境の変化と『原価計算基準』」を統一論題として開催させていただきましたことになりました。周知のように『原価計算基準』は昭和37年に制定されて以来、一度も改定されずに今日に至っております。その間の経営環境の激変と関連諸法令の改廃は、『原価計算基準』の適合性を著しく低下させるに至っております。そこで、わが国の『原価計算基準』が今後いかにあるべきかについて、廣本敏郎先生（一橋大学）を座長に、森本和義先生（岡山商科大学）、川野克典先生（ベリングポイント（株））、東海幹夫先生（青山学院大学）にご報告していただきます。さらに引き続き開催されるシンポジウムでは皆様の積極的なご参加をいただき、『原価計算基準』をめぐる従来の議論に対して新たな視座が構築されますことを祈念致しております。

また、自由論題につきましては、おかげ様で多数の応募により例年になく盛況を博することになりました。様々なジャンルにわたる全22の報告テーマを30名の会員の皆様に報告していただくことになりました。白熱した議論が展開されますことを期待致します。

なお、座長ならびに司会のお願いを快くお引受けいただきました各先生方には、この紙面をお借りして心より御礼申し上げますと共に、会員の皆様の統一論題報告並びに自由論題報告への積極的なご参加を賜り、実り多い成果が得られますことを準備委員会一同お祈り申し上げます。

平成15年9月5日

第29回全国大会準備委員会

委員長 高橋 史安

委員 新江 孝

田村八十一

劉 慕和

ABC/ABM の導入プロセスとインターラクシオン

- ケース・スタディを通じて -

福田 直樹 (神戸大学)

Key Words :

ケース・スタディ , ABC/ABM , 導入研究 , インターラクシオン , ABC 情報 , 導入マネジメント

報告の目的 :

本報告の目的は , ケース・スタディを実施することにより , ABC/ABM の導入プロセスにおいて人々のインターラクシオンが促進されるようになる仕組みを明らかにすることである。

報告の流れ :

筆者は , これまで ABC/ABM の導入の問題に関心があり , 研究を進めてきた。そして , 企業の ABC/ABM の導入プロセスにおいて , 被導入側の人々の間でインターラクシオンが生じ , 彼らの創造性が引き出されてきている点に関して非常に強い関心を持つようになった。

ABC/ABM の導入プロセスでは , プロジェクト・チームが編成される。そして , その導入プロジェクトの推進のために , プロジェクト・リーダーが中心となって , 被導入部門の人々に対してさまざまな介入を実施していくことになる。また , 導入プロジェクトが進み , 実際に ABC/ABM が組織の中で運用されるようになると , 人々は ABC 情報を用いて , 製品ないしは顧客の選別 , アクティビティや業務の改善機会の探索などの行動をとることができるようになる。それらの意思決定の際には , 例えば , どのアクティビティを改善すべき(または力を入れるべき)かなどの件に関して人々の間でインターラクシオンが生じる。彼らの間でインターラクシオンがうまく促進され , 彼らの創造性が高まることで , 例えば , 彼らが部門間の垣根を越えた業務改善などのイノベティブな行動を実践していけるようになる。

このように考えると , ABC/ABM 導入プロセスにおいて , 人々のインターラクシオンが促進される点に着目していくことが重要であることがわかる。なぜなら , インターラクシオンが促進されないままだと , たとえ数値上同じ ABC 情報が提供されたとしても , 結果的にその企業にとってより望ましいアクティビティや業務の改善機会を十分に探索できずに終わってしまいかねないからである。このような点から , 筆者は , 次のような問題意識を抱いた。それは , ABC/ABM を導入している企業の ABC/ABM 導入プロセスにおいて , 人々

の間でインターアクションがどのようにして促進されるようになったのかというものである。

問題意識を受けて、筆者は、ABC/ABM の導入研究のレビューを実施した。しかし、一部でインターアクションの視点の重要性が指摘されてはいるものの、筆者の問題意識に十分に答えることのできる研究は存在しなかった。そのため、筆者は、インターラクティブ・コントロールや導入ステージに関する文献をレビューし、4 つの視点（導入プロセスの視点、行動的・組織的要因の視点、導入ステージの視点、インターアクションの視点）を切り口とする概念枠組みを示した。そこで、筆者は、今回ケース・スタディを実施することで、ABC/ABM 導入プロセスにおけるインターアクション促進の仕組みを明らかにすることにした。

筆者が今回インタビューを実施した企業は、ABC/ABM を導入したある日本企業（産業材メーカー）である。この企業は、間接部門の意識改革ならびに業務改革を目的として ABC/ABM を導入した。これまでのインタビューの結果、同社の ABC プロジェクトの期間内に起きた事実として、現時点で少なくとも次の点を確認できた。(1) ABC/ABM の運用後に提供される ABC 情報は、人々の間でインターアクションが起きるきっかけとなっている。(2) 上司と部下、また部門間でアクティビティや業務の改善に関するインターアクションが生じている。(3) ABC プロジェクト・チームのメンバーによるさまざまな介入が実施されることで、被導入部門の部門内、もしくは部門間でインターアクションの促進がなされている。

当日の報告では、ケース・スタディの結果をより具体的に取り上げ、そこから導かれたインプリケーションを中心に報告していくことにする。

ABC システムの活用動機づけ特性に対する 組織文化の影響メカニズム

真部典久（富山大学）

Activity-Based Costing（以下、ABC とする）は、近年における経営環境の変化に対処するための新原価計算技法として提唱された。最近の ABC に関する研究では、その「計算技術的な側面」から「現実の企業における導入成否のメカニズム解明の側面」へと研究上の重点が移行している。英米の企業を調査対象とした先行研究の結果によると、企業間で多様性が存在するものの、ABC 運用企業は ABC 導入の成功度について全体的に中程度から比較的高度の評価を下している（例えば、Innes *et al.*, 2000; Shields, 1995）。また、成功度の評価に影響を及ぼしうる諸種の要因が識別されるとともに、導入成否のメカニズムも部分的に解明されている（例えば Shields, 1995; Foster & Swenson, 1997）。さらに、ABC 運用企業が非導入企業に比して相対的に優れた財務的業績を上げている、という証拠も提示されている（Kennedy & Affleck-Graves, 2001）。

もっとも、これまでの研究は、若干の例外を除いて（例えば、Anderson & Young, 1999; Foster & Swenson, 1997; Henning & Lindahl, 1995）、「ABC 運用企業の組織成員は、新たに導入された ABC システムの活用を、いかなる条件のもとでいかに動機づけられるのか」という問題を取り扱っていない。とりわけ、ABC 情報に基づく改善活動の有効性や組織的な学習行動のあり方を左右しうる ABC システムの活用に対する動機づけの質（以下、「活用動機づけ特性」とする）、さらにその特性を規定しうる要因の識別、およびそのメカニズムの解明に関する研究は皆無である。

本報告では、ABC 導入研究（Argyris & Kaplan, 1994; Henning & Lindahl, 1995; Shields & Young, 1989）で若干取り上げられた、心理学領域における「内発的動機づけ」の概念とその心理的メカニズム、さらに企業の組織成員の認知および行動パターンを潜在的に規定しうる「組織文化」に関する研究成果を援用して、ABC システムの「活用動機づけ特性」の問題について考察を行いたい。ここでは特に、組織成員によって認知された ABC システムの特性が、システム運用時に存する組織文化からいかなる影響を受けて、いかに「活用動機づけ特性」を決定づけるのか、という理論モデルの構築を試みる。

< 主要参考文献 >

- Argyris, C and R. S. Kaplan (1994), "Implementing New Knowledge: The Case of Activity-Based Costing," *Accounting Horizons*, September, pp.83-105.
- Anderson, S. W. and S. M. Young (1999), "The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.24, pp.525-559.
- Deci, E. L. (1980), *The Psychology of Self-Determination*, D. C. Health & Company.(石田梅男訳 (1985)『自己決定の心理学』誠信書房)
- Deci, E. L. and R. Flaste (1995), *Why We Do What We Do*, G. T. Putnam's Sons. (桜井茂男監訳 (1999)『人を伸ばす力』新曜社)
- Foster, J. and D. W. Swenson (1997), "Measuring the Success of Activity-Based Cost Management and Its Determinants," *Journal of Management Accounting Research*, Vol.9, pp.109-141.
- 速水敏彦 (1998)『自己形成の心理 - 自律的動機づけ』金子書房。
- Henning, K. and F. W. Lindahl (1995), "Implementing Activity Costing: The Link between Individual Motivation and System Design," *Advances in Management Accounting*, Vol.4, pp.45-62.
- 古川久敬 (1990)『構造こわし - 組織変革の心理学』誠信書房。
- Kennedy, T. and J. Affleck-Graves (2001), "The Impact of Activity-Based Costing Techniques on Firm Performance," *Journal of Management Accounting Research*, Vol.13, pp.19-45.
- Shields, M. D. (1995), "An Empirical Analysis of Firms' Implementation Experiences with Activity-Based Costing," *Journal of Management Accounting Research*, Vol.7, Fall, pp.148-166.
- Shields, M. D. and S. M. Young (1989), "A Behavioral Model for Implementing Cost Management Systems," *Journal of Cost Management*, Winter, pp.17-27.
- 渡辺岳夫 (2002)「管理会計情報と組織文化：情報の認知とモチベーションとのインプリケーション」『企業研究』第1号, 127-156頁。
- 横田絵理(1998)『フラット化組織の管理と心理 - 変化の時代のマネジメント・コントロール』慶応義塾大学出版会。

韓国における ABC 導入の変遷と新たな動向

金 承子（武蔵大学）松島 桂樹（武蔵大学）

< 報告の概要 >

韓国では、1990 年代後半のいわゆる IMF 危機によって企業経営の改革への関心が高まり、そのツールとして ABC（Activity-Based Costing；活動基準原価計算）の導入が進んだ。近年では、ABC 単独の導入ではなく、業績評価、CRM、BSC、など多角的な経営革新プログラムの推進と組み合わせられて、IT を活用とした ABC システムが活発化している。本報告では、韓国での ABC 導入の変遷と日本との相違について検討し、新しい管理会計システムのグローバルな普及による発展の可能性、および、会計手法の移転について考察する。

< 報告の構成 >

・韓国における ABC の導入の変遷

1990 年代初期に、R.S.Kaplan らによって ABC が提案され、多くの国の研究者や企業に注目され米国を中心に普及していった。韓国においては、1990 年前半から、一部の研究者によって先進国の例を踏まえた新しい管理会計概念や管理会計システムとして取り組まれてきた。しかし、それが、韓国で企業により経営の見直しの具体的活動として ABC が着目され、より広汎な企業の導入につながったのは、1997 年の 11 月の、いわゆる「IMF 危機」以降である。

ABC の研究と導入に関する変遷について、三つの時代に分け、各年代の特徴を考察する。すなわち、第 1 期は概念と理論の普及期で、製造業中心の研究と外国の文献を反復・模倣する研究が中心であった。第 2 期は、概念の確立と導入期で、ABC についての概念が一般化し、導入が進んだことから、事例研究が盛んに行われた。さらに第 3 期は普及と展開期で、IT（Information Technology；情報技術）の進展と関連ビジネスの急速な発展によって、特に原価構造が複雑とされる大手サービス産業への適用に関する研究が進んだ。

・韓国における ABC 導入の動向

最近、韓国では、多くの企業の ERP（Enterprise Resource Planning；企業資源管理）システムの導入が進んだことによって、ABC に対する関心が、これまで以上に高まってきた。それは、SEM Corporation、PM ソフト、韓国 SAS などの従来の ABC 専門ソフトベンダーあるいはコンサルタント企業のみならず、SAP 韓国、Oracle 韓国などの ERP 企業も ABC を製品のひとつとし、統合 SEM（Strategic Enterprise Management；戦略的企業経営）概念に組み込んで、ERP さらに BSC、CRM とともに ABC のマーケティングを推進するよ

うになったからである。

本章では、現在の韓国での ABC の普及の背景を検討し、業績評価、CRM、BSC、など多角的な経営革新プログラム推進のための、IT 活用を基盤とした ABC システムの導入の意義と進展について述べる。

・会計手法移転における日本との相違

韓国政府は、日本と同様、あるいは、それ以上のスピードで IT 化を進めようと意図している。そして、各企業は、新しい管理会計システムの核として IT を基盤とした ABC を構築しようと考えている。さらに、韓国産業資源部によって発表された「2003 年度中小企業（30,000 社）の IT 化事業計画」によれば、ERP の普及と同時に企業間のネットワーク化を推進する協業的 IT 化事業を拡大するために、産業界全般にかけて効果的な e-ビジネス基盤の推進が表明されている。このことが、学界での研究とともに、韓国における ABC の普及、展開に大きく貢献すると期待される。

そこで、本章では、ABC の導入と普及における日本と韓国との変遷を検討し、会計手法の移転に関する諸問題を考察する。とりわけ、ABC における IT の活用における日本と韓国の違いから、ABC の各発展段階における IT の基本的要件を明確にし、どのような IT を、どのように活用すべきかについて究明する。

・今後の課題

韓国における ABC の普及は、韓国政府による、情報インフラの先進国を超える水準に達すべく、政策遂行のもとで、学界、実務界、IT 産業、ERP 産業などが共同して推進してきた。

今後の ABC 導入は、単に、原価計算ツールとしてだけでなく、ERP を中心に ABC 情報を基礎とした SEM の積極的な導入が進むであろう。さらに、次のテーマである VBM（Value Based Management；価値中心の経営）の実現が志向されている。しかし、同じシステム概念であっても、国の違いによって、その方向性は同じではなく、それぞれの状況にあった管理会計システムでなければうまくいかない。

紙幅の関係上、ここでは主要な研究のレビューに限定して掲載し、参考文献および詳細なレジュメは当日会場で配布する。

経営戦略と管理会計との関係性に関する考察

「戦略的管理会計」論の依拠する戦略概念

新江孝（日本大学） 伊藤克容（成蹊大学）

1. 本研究の意義

1980年代から現在に至るまで、管理会計分野の文献で経営戦略に言及したものがひじょうに多く見られる。現代の管理会計研究では、具体的な経営問題の分析、管理会計手法の開発・導入の際に経営戦略との整合性について考慮すべき必要性が高まっている。ただし、経営戦略と管理会計研究との関係は、けっして単純ではなく、論者によって、つまり、どのような経営問題、環境認識を前提としているかによってひじょうに大きく異なっている。

この共同研究の最終的な目的は、文献研究にもとづき、経営戦略と管理会計とのきわめて複雑な関係性を「ベースとなる戦略概念（戦略観）」という視点からいくつかのカテゴリーに分類・整理（体系化）し、それぞれの特徴、メリット・デメリットについてあきらかにすることにある。今回の報告では、“strategic management accounting”（「戦略的管理会計」）という概念を使用している海外の管理会計研究を主に取り上げ、経営戦略と管理会計との関係性について概観し、「戦略的管理会計」研究がどのような戦略概念に依拠しているかをあきらかにしていきたい。

2. 経営戦略概念の多様性

経営戦略論の分野での研究の蓄積が進むのにもとない、経営戦略論の研究対象である経営戦略概念自体が、分析者の観点・立場によってかなりの程度、異なっていると認められるようになっていく。

たとえば、奥村[1989]は、経営戦略を分析型とプロセス型の2つのアプローチに整理し、経営戦略の策定段階における両者の違いを強調している。また、Mintzberg et al. [1998]は、経営戦略論研究を10の学派に分類している。

青島・加藤[2003]では、経営戦略に関するこれまでの議論をポジショニング・アプローチ、資源アプローチ、ゲーム論的アプローチ、学習アプローチの4つの視点に整理している。分析の時間軸という観点から、最初の2つのアプローチが経営戦略に影響をあたえる「要因」に着目した静態的（static）な分析であるのに対して、後の2つのアプローチは戦略が形成される「プロセス」を考慮した動態的（dynamic）な分析である。

3. 「戦略的管理会計」に関する論文リストの作成と分析

“strategic management accounting”をキーワードとして、文献データベース（ProQuest5000 および ScienceDirect）での検索を実施した結果、タイトルに同語が含まれている英語で記述された海外論文のリストを入手した（論文の発表時期は、1978年から2002年）。また、AAA(American Accounting Association)およびHBR(Harvard Business Review)のwebサイトで同様の検索を行った。さらに、わが国における先行研究の参考文献から関連論文のリストを収集した。この結果、「戦

略的管理会計」に関する 122 編(6/30 時点)の文献リストが得られた。これを前記の青島・加藤 [2003]による 4 つの視点で整理した。

4. 発見事項

「戦略管理会計」概念を用いている論文で扱われている具体的な管理会計手法は「競合分析」が多く、その依拠する戦略概念はポジショニング・アプローチである。そこでの主な課題は、競争ポジションを評価することで、競争相手の対応を予測し、競争に打ち勝つために自社にとって必要な措置を明らかにすることである。

代表的な論者である Simmonds(1986)が用いている例示によると、売上高や利益、マーケットシェア、販売数量、販売価格、単位原価などのデータを、自社だけでなく競合企業に対しても入手し分析した結果、業界のリーディング・カンパニーが最大のマーケットシェアと最低の単位原価を武器に販売価格の引き下げを試みていることが判明し、それに対処するには、原価を引き下げることで競争ポジションを強化していく必要性が導き出されている。

今回の検討から明らかになったのは、作成した文献リストのほとんどが、経営戦略の概念としてポジショニング・アプローチを採用しているという点である。すなわち、経営戦略と管理会計の間に想定され得る多様な関係性から考えると、その一部分しか想定されてこなかった。この点には、十分注意すべきである。他方で、わずかではあるが、ポジショニング・アプローチ以外の経営戦略の概念に言及している研究の存在を確認することができた。これも大きな収穫であった。

《主要参考文献》

- * 奥村昭博(1989), 『経営戦略』日本経済新聞社.
 - * 青島矢一・加藤俊彦(2003), 『競争戦略論』東洋経済新報社.
 - * Mintzberg, H., Ahlstrand, B. & Lampel, J. (1998). *Strategic Safari: A Guided Tour Through The Wilds of Strategic Management*, The Free Press.(齋藤嘉則監訳 『戦略サファリ：戦略マネジメント・ガイドブック』東洋経済新報社, 1999 年.)
 - * Simmonds, K. (1986). The accounting assessment of competitive position. *European Journal of Marketing*, 20(1), 16-31.
- ◆ 配付資料：戦略的管理会計に関する論文のリスト

企業戦略が会計発生高に及ぼす影響について

浅野信博(追手門学院大学)

会計利益と（営業活動による）キャッシュ・フローの差額で定義される会計発生高（Accounting Accruals）は、企業の「成長性」と企業の「効率性」という2つの要素から構成されることが、先行研究のモデル⁽¹⁾によって示唆されている。他方、浅野（2002）は、非常に厳しい仮定⁽²⁾が満たされる条件のもとでは、会計発生高は、「成長性」の代理変数である「売上高変化額」と「効率性」の代理変数である「営業サイクル」の積で表されることを示している。

会計発生高を構成する2つの要素である企業の「成長性」と「効率性」は、ともに企業戦略と密接に関係するはずである。本報告では、先行研究による会計発生高モデルから導かれる「成長性」と「効率性」に注目して、会計利益とキャッシュ・フローの差額すなわち会計発生高が、いかなる企業戦略によって大きく影響を受けるのかについて考察を行うことを目的とする。

近年、ビジネスモデルの変革によって企業のとりうる戦略が多様化している。他方、企業がおかれた状況、業種、業態ごとに、採択可能な戦略ポートフォリオは異なるはずであり、採択された戦略によって会計発生高は直接的ないしは間接的に影響を受けると考えられる。例えば、サプライチェーンマネジメント（SCM）に注目してみよう。SCMが有効に機能している企業群においては、例えば原材料のリードタイム⁽³⁾が小さいと考えられることから、そうでない企業群に比べて「効率性」に秀でることになり、結果として会計発生高が小さくなると想定される。その一方で、SCMが有効に機能していない企業群においては、例えば多くの在庫を抱えていると考えられることから、「効率性」という点では劣ることになり、結果として会計発生高が大きくなると想定される。このように、SCMを有効に機能させるために企業がとりうる（サブ戦略を含む）戦略は、会計利益とキャッシュ・フローの差額である会計発生高に対して、直接的ないしは間接的に影響を及ぼすことになると思われるのである⁽⁴⁾。

本報告の構成は以下のとおりである。まず最初に、浅野（2002）で展開したモデルについて、厳密な仮定を緩めることによって精緻化を図る。次に、業種、業態ごとに異なると想

⁽¹⁾ Dechow (1994)、Dechow et al. (1998) を参照されたい。

⁽²⁾ 例えば、POS システムの仮定、十分な安全在庫の仮定など。

⁽³⁾ リードタイムは、会計発生高モデルにおいては「効率性」要素を構成する重要な変数である。

⁽⁴⁾ SCMを別の観点から捉えると、有効に機能するSCMを支えている多くの企業群は十分な在庫を確保しなければならないと想定されることから、「効率性」をいう点では劣ることになり、結果として会計発生高が大きくなると想定される。

定される企業戦略が会計発生高に及ぼす影響についてモデルを用いて考察する。最後に、企業戦略が会計発生高に及ぼす具体的な影響について、時系列データおよびクロスセクションデータを用いた実証分析によって明らかにする。

【主たる参考文献】

浅田孝幸『戦略的管理会計 キャッシュフローと価値創造の経営』有斐閣、2002年

浅野信博「企業の業績尺度と営業サイクルとの関係」『原価計算研究』第26巻第1号、46-58頁、2002年。

Barth, M. E., D. P. Cram, and K. K. Nelson, Accruals and the Prediction of Future Cash Flows,

The Accounting Review 76 (January), 27-58, 2001.

Dechow, P.M., Accounting Earnings and Cash Flows as Measures of Firm Performance: The Role

of Accounting Accruals, *Journal of Accounting and Economics* 18 (July), pp.3-42, 1994.

Dechow, P.M., S.P.Kothari, and R.L.Watts, The Relation between Earnings and Cash Flows,

Journal of Accounting and Economics 25 (May), 133-168, 1998.

田澤宗裕「会計利益とキャッシュ・フローとの関係 発生項目の役割を通じて」『産業経理』第61巻第1号、100-114頁、2001年。

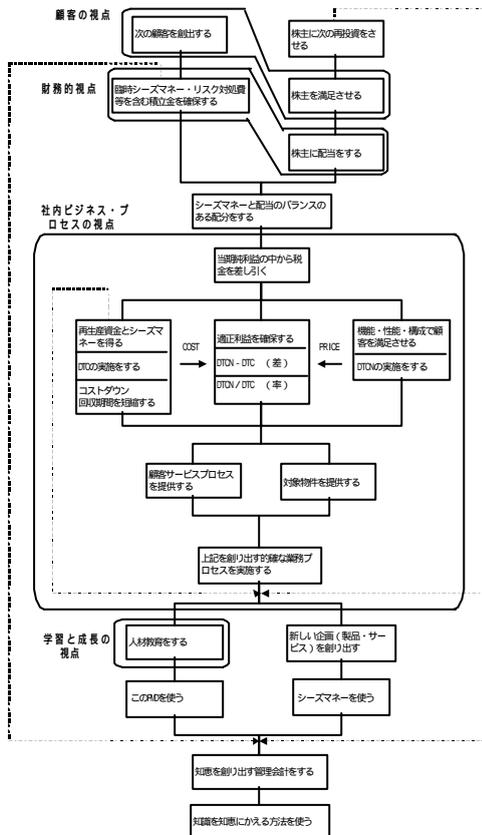
知恵を創り出す管理会計手法と 日本的なバランス・スコアカードの考え方の結合

河合 龍憲（朝日大学） 江崎 通彦（朝日大学）

本研究は、第 28 回日本原価計算研究学会全国大会において発表した「知恵を創り出す管理会計手法の確立（考え方とその手順）」の研究成果と、江崎通彦が考案した「PMD 手法（目的手段ダイアグラム）」、「ステップリストの方法（落ちのない段階的の手順を創り出す方法）」を利用して、米国で開発された「バランス・スコアカード」の考え方を日本人の心に合う目的手段ダイアグラム（PMD）にまとめ（図表 1）、更にその目的手段の関係（図表 1）を日本企業において具体化するためのコンパクトな段階的の手順の型にまとめたものである（図表 2）。

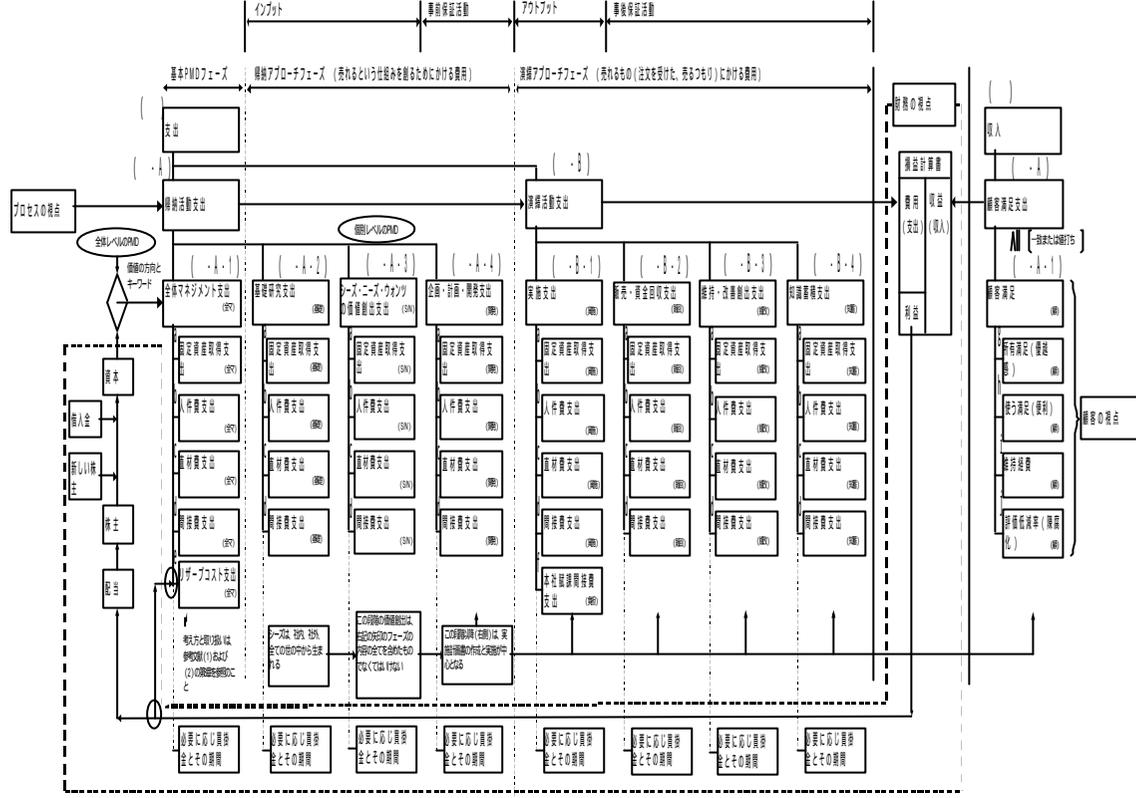
また更に、そのバランス・スコアカードの考え方と知恵を創り出す管理会計を結合させ、その目的とするところのものを実現するためには、どのような管理会計上における費目の区分（構造・構成）にする必要があるかを「DTCN/DTC 手法」、「知識を知恵にかえる方法」を使って研究しそれを示すものである（図表 3）。

図表 1 「バランス・スコアカード」の考え方を日本人の心に合う目的手段ダイアグラム（PMD）にまとめたもの



図表 2 日本企業において具体化するためのコンパクトな段階的の手順の型にまとめたもののイメージ

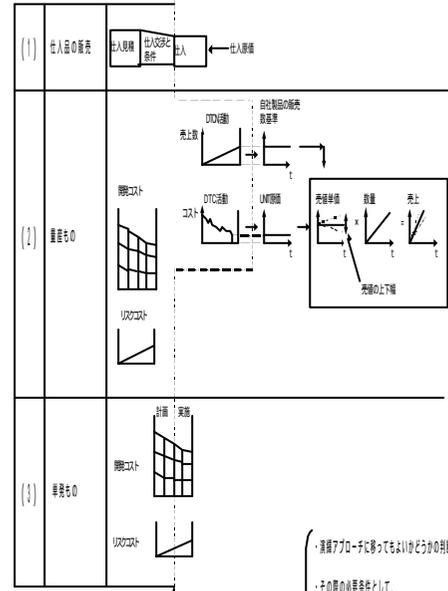
ステップリスト（経験的知識）型		経験的知識型		経験的知識型		経験的知識型		経験的知識型	
ステップ	ステップ内容	目的	手段	目的	手段	目的	手段	目的	手段
1	経営理念・ビジョンの再確認								
2	経営戦略の再確認								
3	経営方針の再確認								
4	経営目標の再確認								
5	経営計画の再確認								
6	経営実行の再確認								
7	経営評価の再確認								



顧客の視点
 損益を把握するための、「損益を割り出す管理会計」
 多量面、チャート、ピザ図を利用する

全ての活動に、「DTCN/DTC」の考えを適用する。
 「DTCN/DTC」を考えるとすることは、顧客が感じるもの(製品、サービス)とどうなるかを考えることである。
 DTCN (Design To Customers Needs) は、顧客価値を創り出すことを指す。
 DTC (Design To Cost) は、顧客価値に達するための目標コストで顧客への提供物を作ることを指す。

DTCN/DTC手法は、東京大学大学院 経営学研究所 情報管理専攻 辻嶋道彦教授が、開発・実用化した方法である。
 参考文献として、
 (1) 辻嶋道彦:『新プロジェクト管理の方法』、アスキー出版、1997年
 (2) M. Esaki: 『ADVANCED PROJECT MANAGEMENT』、JAI PRESS、2002



開発アプローチから演習アプローチへの切り替えの境界線

開発アプローチに比べてもいかにどの判断は、「売れるものが出たかどうか」とする
 その際の必要条件として、
 $DTCN/DTC = \frac{\text{売上} - \text{コスト}}{\text{売上}} > 1.1x$
 $DTCN/DTC - \text{利益} > 0$
 売上は、顧客にとって感じるものではなくてはいけない

コスト:
 従来の管理会計は、左記の
 ・「固定費取得費支出」
 ・「人件費支出」
 ・「直接費支出」
 ・「間接費支出」
 を集計して算出していたといえる。
 損益を割り出す管理会計は、これらの内容を正から右へ流れるインフラ/プロダクトの階層におけるPHASE区分を左記に加え、特にそれらを左側のPHASE支出が右側のPHASE支出に貢献を与えるものであることを必要条件とするという新しい枠組みを与えたものである。
 (注)
 上記に対して、
 ・固定費は、他人から調達する
 ・変動費は、他人に資本を提供するものとして位置付ける。

財務的指標と非財務的指標の業種別分析

河合隆治（桃山学院大学）

本報告の目的

昨今、利益、費用、資本利益率など、会計数値である財務的指標のみならず、市場占有率、顧客満足度、納期達成率といった非財務的指標を併用した業績測定方法が管理会計において関心が高まっている。その中でも、Kaplan と Norton が開発したバランス・スコアカードは企業に適合した業績指標を、財務的視点、顧客の視点、社内ビジネス・プロセスの視点、学習と成長の視点という4つの視点で管理することで、総合的に企業業績を行う試みるシステムとして注目を集めている（Kaplan=Norton, 1992, 1993, 1996, 2001）。またバランス・スコアカードは研究の進展に従い、指標間の因果関係を考慮した上で、業績指標を配置することで、企業の採用する戦略を組織成員に理解させるという戦略マネジメントに関する役割についても報告されている（Kaplan, 1996, 2001; 河合, 2001）

しかし、個々の企業の状況に則した業績指標を開発・設定するのは思いのほか困難である（Kaplan, 2001）。それは企業の重視する業績指標や財務的成果に結びつく業績指標は、業種や採用する戦略、企業を取り巻く環境によって大きく変化するため、全ての企業に合致するような業績指標の最適組み合わせが存在しないからである。Kaplan=Norton(2001)においても、特権を手に入れる、顧客の価値を創造する、卓越した業務の達成、よき市民となるという4つの戦略タイプのうち、最も重視するテーマに関連した財務的指標向上戦略、顧客に対する価値提案パターン、重視しなければならないプロセスを考慮する必要があることを戦略テンプレートの概念を用いて説明している。

現状においては、企業においてどのような業績指標が採用されているのか、業績指標間に関連性があるのかについては一部の知見しか存在していない状況であり、蓄積が望まれている（加登=河合,2002; 河合, 2002）。特に業種別にどのような業績指標が重視されているか、どのような業績指標の成果水準が高いのかについて、わが国に関する経験的証拠はほとんど存在しない。このような知見が存在しない限り、それぞれの企業に合致した業績指標がどのようなものであるかについて客観的に議論することができない。

このような問題意識から、本報告では、昨年製造業および電気・ガス業 837 社に対し実施した質問票調査の分析結果に基づいて、業種ごとに業績指標の成果水準や相互関連性に

ついて検討し、各業種に属する企業が測定している業績指標の特色を議論する。

本報告の基礎となる質問票調査の概要

調査名 : 『財務的指標と非財務的指標とのリンケージについての調査』

調査対象 : 東証一部に属する建設業を除く製造業および電気・ガス業に属する企業 837 社

調査時期 : 2002 年 11 月

回収率 : 13.7% (115 社)

調査内容 : 財務的指標と非財務的指標の成果満足度および重要度に関する総合的調査

回答企業の業種 : 食料品、繊維製品、パルプ・紙、化学、医薬品、ゴム製品、

ガラス・土石製品、鉄鋼、非鉄金属、金属製品、機械、電気機器、

輸送用機器、精密製品、石油・石炭製品、電気・ガス業

主要参考文献 :

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1992), *The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance*, *Harvard*

Business Review, Vol. 70, No.1, January-February 1992, pp. 71-79 (本田佳子訳、1992、「新しい経営指標 “ バランススコアカード ”」『DIAMONDハーバード・ビジネス』第17巻、第3号、81-90頁、1992年5月)。

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1993), *Putting the Balanced Scorecard to Work*, *Harvard Business Review*, Vol.

71, No. 5, September-October 1993, pp. 134-147 (鈴木一巧・森本博行訳、1994、「実践バランスト・スコアカードによる企業変革」『DIAMONDハーバード・ビジネス』第19巻、第1号、94-109頁、1994年1月)。

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1996), *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Boston, MA:

Harvard Business School Press. (吉川武男訳『バランスト・スコアカード : 新しい経営指標による企業変革』生産性出版、1997年)。

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2001), *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard*

Companies Thrive in the New Business Environment, Boston, MA: Harvard Business School Press. (櫻井通晴監訳『キャプランとノートの戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報社、2001年)。

加登豊・河合隆治 (2002)「管理会計における非財務情報の活用」『国民経済雑誌』第186巻、第1号、71-88頁。

河合隆治 (2001)「バランスト・スコアカード研究 : イノベーション・アクションリサーチに基づく文献引用分析」『六甲論集』第48巻、第2号、91-107頁。

河合隆治 (2002)「財務的指標と非財務的指標に関する定量的研究の蓄積 : 仮説検証型アプローチと探索的アプローチ」『六甲論集』第49巻、第1号、21-38頁。

河合隆治 (2003)「管理会計における非財務的指標の活用に関する研究」神戸大学大学院経営学研究科博士論文。

星野優太 (1994)「わが国製造企業の業績測定システムの分析」『弘前大学経済研究』第17巻、26-39頁。

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

- 某電子部品メーカー（A社）のケースを通じて -

窪田祐一（愛知大学） 島 吉伸（近畿大学） 吉田栄介（慶應義塾大学）

報告の目的

今日の流動的な経済環境や厳しい企業間競争に直面している企業にとっては、これら環境変化に素早く対応できる組織を構築することが必須の課題となっている。このような状況に対して、近年、ミニ・プロフィットセンター（MPC）の活用が注目されており、垂直的なコントロールに依存するよりも、むしろ環境に直面する組織単位に権限を委譲し、水平的な調整活動を通じて環境に対応する組織の有効性が指摘されている〔Cooper (1995), 谷 (1997), 三矢 (1997), 谷・三矢 (1998), 吉田・松木 (2001)〕。このような組織では、市場や顧客の要望を取り込みながら、職能間の水平的な連携を強め、組織の人々に顧客重視の価値観を植え付ける仕組みが求められるのであり、ここに、各職能単位に対して水平的な自律的調整活動を促進するマネジメント・コントロールの必要性が生じると考えられる〔小林 (2001)〕。よって、本報告の目的は、実務におけるMPC導入ケースを通じて、相互依存関係のマネジメントの姿を検討することにある。

報告の概要

某電子部品メーカー（A社）におけるMPC導入を対象とした長期継続的な調査（2001年から実施、現在も継続中）を通じて、相互依存関係のマネジメントに対する管理会計システムの貢献を検討する。A社は、製品単価の急激な下落や受注量や納品量が激変する市場環境に直面しており、市場での売価の下落に製造コストの削減が追いつかないという問題を抱えていた。そこで、市場の変化をコスト削減活動に反映させる手法として、ブロックカンパニー（BC）制度が導入された。BC制度は、製造ラインの工程を同種機能で区切ったブロックを構成し、各ブロック単位に売上とコストを集計することで、ブロックを一つのカンパニー（仮想会社）とする管理制度である。各BCは損益計算書の作成、損益分岐点分析を通じて、ブロック利益の獲得を目指した改善活動が実施される。市場での売価変動や受注量の増減が各BCの売上高に影響するため、市場の変化を意識した生産活動やコスト削減のスピードアップが期待されている。さらに、同じ機能のBCをまとめたグループカンパニー（GP）を設定し、資源の共有や製造活動上の協力・調整が期待されて

いる。これらBCの成果は、毎月開催される会議で互いに報告され、全BCや上位の管理者との間で情報が共有される。またA社ではBC制度導入に伴い、目標管理制度の導入や報酬制度の改革が同時に進められている。

インタビュー調査の結果、BC制度導入やこれに伴う諸制度の変更が、水平的・垂直的なコミュニケーションを通じた自律的調整活動や従業員のモチベーション、組織目標の達成努力に影響を与えていることが確認された。しかし、会議負担増加、カンパニー間の壁の調整、原価低減手法の問題等、BC制度導入が生み出した逆機能的な影響が表面化しており、それらの問題に対処するための制度の変更が現在試みられている。なお、BCの構成員を対象として実施した、アンケート調査の結果についても報告する予定である。

主要参考文献

Cooper, R. (1995), *When lean enterprises collide: competing through confrontation*, Harvard Business School Press.

小林哲夫 (2001) 「相互依存関係のマネジメントと管理会計の変革」 『企業会計』 Vol.51, No.3.

谷 武幸 (1997) 「エンパワメントの管理会計：ミニ・プロフィットセンターの管理会計構築に向けて」 『Business Insight』 No.20, Winter.

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』 Vol.177, No.3.

三矢 裕 (1997) 「任せる経営のメカニズム：事例研究 京セラ・アメーバ経営」 『Business Insight』 No.20, Winter.

吉田栄介・松木智子 (2001) 「擬似ミニ・プロフィットセンターのエンパワメント：住友電気工業(株)のケースを通じて」 『商経学叢』 Vol.47, No.3.

ラインカンパニー制がカンパニー・リーダーの内発的動機づけに及ぼす効果

- 住友電工(株)グループにおけるラインカンパニー制の実証的研究 -

渡辺岳夫（中央大学）

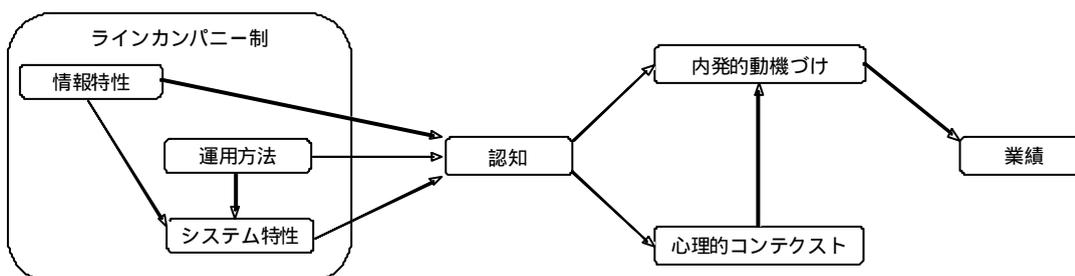
1. 研究目的

管理会計を影響システムとして捉えた場合，組織成員のモチベーションを促進することは，その重要な目的のひとつである。本研究は，住友電工(株)グループが採用するラインカンパニー制を組織成員に対する影響システムとして捉え，当該制度の諸特性に対するカンパニー・リーダーの認知が，当該リーダーの内発的動機づけにいかなる影響を及ぼしているのかを実証的に明らかにすることを目的とする。

なお，本研究では，内発的動機づけを「自己目的的な学習の生起・維持過程であり，熟達指向性（知的好奇心や挑戦といった概念を統合したもので，知識を深めたり技能を高めたりする方向への学習を指向するという側面）と自律性（因果律の所在や自己決定の概念に基づくもので，自ら進んで学習に取り組むという側面）という2つの性質をあわせ持つもの」（鹿毛，1996）と定義する。

2. 分析モデル

主として教育場面における内発的動機づけに関する心理学研究の知見によれば，内発的動機づけは外的な働きかけによって促進的にも抑制的にも規定されるという。そこで本研究は，最初に，外的操作による内発的動機の抑制効果および促進効果に関する研究のレビューを行い，さらには，ラインカンパニー制のモチベーションに対する影響特性を，文献レビューとカンパニー・リーダーに対するヒアリング調査の結果を踏まえて措定し，次のような分析モデルを構築した。



分析モデルにおける「内発的動機づけ」の構成概念は、「挑戦」、「好奇心」、「自律性」、「統制」、および「楽しさ」であり、「心理的コンテクスト」とは内発的動機づけに対する心理的な影響要因であり、その構成概念は、「有能感」、「手段性」、および「強制感」である。なお、ラインカンパニー制の諸特性の内容については、紙幅の関係上ここでは省略し、報告当日に、より詳細なレジュメを配布し、説明する予定である。

3. 分析方法

(1) ヒアリング調査

本研究では、ラインカンパニーのリーダー16名に対して、1名あたり約30分から60分におよぶヒアリング調査を行い、彼らの心理状態（内発的動機づけや心理的コンテクストの状態）およびラインカンパニー制の諸特性に対する認知状態を探った。

ヒアリング調査の主たる目的は、ラインカンパニー制のみならず管理会計システムと内発的動機づけの関係を明らかにする先行的実証研究が皆無であることから、分析モデルに対するラフな一次的接近を行うことであった。

(2) アンケート調査

全カンパニー・リーダーに対してアンケート調査を行い、収集したデータに基づき、ヒアリング調査によって補強された分析モデルを、統計的に検証する予定である。

4. 分析結果とその解釈

報告当日に詳細を報告する予定である。

参考文献

鹿毛雅治(1996)『内発的動機づけと教育評価』風間書房.

欧米人にみる原価企画研究の特徴

Cooper & Slagmulder[2002] の見解に基づいて

田 坂 公（専修大学）

【報告要旨】

昨今、主要な欧米の管理会計・原価計算のテキストにおいても、原価企画に関して記述した内容が徐々に増えてきている。欧米において原価企画研究が注目を集めるようになった契機は、日本人研究者による英文文献が欧米に紹介されるようになったことである。最近では、世界各地で開催される学会や国際会議において、少なくない日本人研究者が報告を行うようになってきた。

そのような状況のなかで、原価企画は欧米人にとってどのように理解されているのであろうか。その結果として、原価企画は海外の企業に確実に移転され、定着し、効果的に適用されているといえるのであろうか。さらに、欧米で原価企画はどのように発展してきたのであろうか。

この点を検証するには、日本人ではなく、欧米人が原価企画について研究した著書や論文にあたるのが1つのアプローチであろう。彼らの論文の内容を検討することによって原価企画が誤解されることなく伝わっているかがわかるし、また原価企画をどの程度まで消化して欧米企業に適用・発展させているかが理解できると筆者は考える。そこで本論文では、Cooper and Slagmulder[2002a,2002b,2002c]に焦点を当てて考察していく。欧米の研究者のなかから、Cooper et al.の見解を選んだ理由は主として2つある。

第1に、Cooper et al. は原価企画に関する論文をこれまで定期的に発表してきており、その数は欧米の研究者のなかでも群を抜いている。原価企画研究における欧米人としては第1人者と評してよいであろう。本論文で注目する Cooper et al. [2002a, b, c]は、これまでの一連の論文をアップデートしたものであり、現在の彼らの原価企画に関する結論ととらえてよい。したがって、彼らの一連の文献を検討することによって原価企画が誤解されることなく伝わっているかがわかるし、また原価企画をどの程度まで消化して欧米企業に適用・発展させようとしているかが理解できると筆者は考える。

第2に、異なる環境（外国）のもとで生存している原価企画を通じて日本的管理会計を検討することによって、日本的管理会計の意義と限界を明らかにする糸口がつかめる可能性が生まれる期待がある。もちろんこれは Cooper et al.の研究だけでなく、他の研究者の

多くの諸見解に基づかなければ解明できない課題ではある。しかし本論文では、まずは Cooper et al.の見解に基づいて考察しようと考えたのである。

本論文は、まず Cooper et al.[2002]が記述する3つの原価企画のステップについて概観し、日本の原価企画の通説と対比しながら Cooper et al.の特徴点および問題点を明らかにする。最後に、問題点を克服するための筆者なりの改善提案を述べる。

主要な参考文献

- 伊藤和憲「原価企画における管理工学ツールの役立ち」『TQM』No.3, 1997年、pp.1-11.
- 加登 豊「欧米に学ぶ日本の管理会計 - 研究・教育・企業実践トライアングルを機能させるために」『企業会計』vol.50, No.6, 1998年。
- 櫻井通晴「原価企画の管理会計上の意義(1)(2)」『税経通信』1994年3,4月、14-23頁(3月号) 2-17頁(4月号)
- 清水信匡「原価企画が管理会計になったとき」『会計』第162巻、2002年12月号、28-41頁。
- 日本会計研究学会編『原価企画研究の課題』森山書店、1996年。
- Ansari, L. S., J.E. Bell and the CAM-I Target Cost Core Group, *Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management*, McGraw-Hill, 1997.
- Cooper, Robin, "Japanese cost management practices: Probing the 'secrets' to the success of Japanese firms." *CMA MAGAZINE*, OCTOBER 1994, pp.20-25.
- Cooper, Robin. *When Lean Enterprises Collide: Competing Through Confrontation*. Boston: Harvard Business School Press, 1995.
- Cooper, Robin, and W. B. Chew. "Control Tomorrow's Costs Through Today's Designs." *Harvard Business Review*, January-February 1996, pp.88-97. (黒川 文子訳「『未来のコスト』を管理する目標原価計算の理論と実践」『DIAMONDハーバードビジネス』1996年10-11月,107-118頁。)
- Cooper, Robin, and R. Slagmulder: *Target Costing and Value Engineering*(Strategies in Confrontational Cost Management Series), Productivity Press, 1997.
- Cooper, Robin, and R. Slagmulder, "Develop Profitable New Products with Target Costing," *Sloan Management Review*, Summer 1999a, pp.23-33.
- Cooper, Robin, and R. Slagmulder, *Supply Chain Development for The Lean Enterprise: Interorganizational Cost Management*(Strategies in Confrontational Cost Management Series), Productivity Press, 1999b, pp.163-232. (清水孝、長谷川恵一監訳『企業連携のコスト戦略』ダイヤモンド社、2000年、121-185頁。)
- Cooper, Robin, "Target costing For New-Product Development," *Journal of Cost Management*, May/June, 2002a, pp.5-12.
- Cooper, Robin, and R. Slagmulder, "Target costing For New-Product Development: Product - Level Target Costing," *Journal of Cost Management*, July/August, 2002b, pp.5-12.
- Cooper, Robin, and R. Slagmulder, "Target costing For New-Product Development: Component-Level Target Costing," *Journal of Cost Management*, September/October, 2002c, pp.36-43.
- Horvath, P. *Target Costing: A State-of-the-Art Review*. IFS International Ltd., Bedford, U.K., 1993.
- Kaplan, R. S. and R. Cooper, *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, 1998. (櫻井通晴監訳『コスト戦略と業績管理の統合システム』ダイヤモンド社、1998年、274-285頁。)
- Sakurai, M. "Target Costing and How to Use it." *Journal of Cost Management*, Summer, 1989, pp.39-50.
- Shank, J.K., & Govindarajan, "Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage", The Free Press, 1993. (種本廣之訳[1995]『戦略的コスト・マネジメント 競争優位を生む経営会計システム』日本経済新聞社)
- Tagoe, N. and J. Innes, *Accounting and Supply Chain Management: A Case Study of Trust*, Working Paper(Presented at EAA 21 st Annual Congress, April, 1998, Antwerp, Belgium).
- Tanaka, M., M. Amakasa and T. Aman, Determination of Manufacturing Cost Target by Design Parameters in Development of New Products, in:Hüber(ed.), *The Art of Innovation Management*, Elsevier, 1985.
- Yoshikawa,T., J.Innes,F. Mitchell, and M. Tanaka, *Contemporary Cost Management*. London: Chapman & Hall, 1993.

自主的改善活動と改善効果計算

小沢 浩（西南学院大学）

報告の概要

自主的改善活動はわが国では多くの企業が実施しているが、その成否は様々である。その理由としては、多くの場合「自主的」の意味を誤解していることと、そのために、改善活動実施の手続きの中に、作業者を方向づける仕組みが備わっていないことがあげられる。そこで、本報告は、自主的改善活動の意味を再検討し、自主的改善活動を効果的に実施するための重要なツールである「改善効果計算」を紹介する。

なお、「改善効果計算」の手続は、慣習的に行われているものであり制度として確立されていない。したがって名称も与えられていないので、本報告のために便宜的にこの名称を用いている。

自主的改善の意味

1 改善は自由意思に基づいて行われることはない

現場作業者による改善活動はQCサークルと並んで、「自主的な活動」と言われる。この言葉は、作業者が命令によらず、自由意思に基づいて改善を進めるような印象を与えがちである。しかしながら、改善による作業方法の変更は、一時的な生産性の低下をもたらし、作業者に大きな精神的負担を与える。したがって、現場の作業者が、自由意思に基づいて改善をすすめることはない。

2 「自主的」の意味

改善は経営トップの命令によって進められる。しかし、トップ自らが作業方法変更の詳細を指示することは不可能である。そこで、改善内容の具体的内容については現場作業者に任せる。この作業方法変更に関する権限の委譲が「自主的」という言葉の意味するところである。

つまり、「熟練の経営への移転」「思考と遂行の分離」と言われるテーラー的労使関係と

の比較において、作業者の権限がより拡大された、という意味である。

改善効果計算

1 改善活動における評価基準の必要性

作業方法変更に関する権限を委譲するだけでは改善は効果的に実施されない。それは、作業者が企業にとって望ましい改善の方向を理解していないからである。改善活動が効果を上げていない企業では、作業者が良いと思う方法が、逆に生産性を悪化させてしまっているケースが見られる。

そこで、作業者が行った改善が生産性をどれだけ改善させたかを評価する仕組みが必要となる。これによって改善が適切に方向づけられる。

2 計算の手続

改善の効果を計算する手続は、工数を測定し金額に換算する、節約されたスペースを金額に換算するなどの方法で行われる。

3 改善効果計算の性質

改善効果計算は、その性質上、その計算数値は財務会計とはリンクしない。計算の性質としてはスループット会計に近い部分、活動基準原価計算に近い部分をそれぞれもっているように思われる。

4 改善効果計算の意味

改善効果計算は、ミニ・プロフィットセンターと類似した環境で用いられている。MPCは業務成績（アウトプットまたはインプット）を評価し、生産性の大部分を作業者の動機に依存するため、労働強化の疑念がもたれる。これに対して、改善効果計算はプロセスを評価する。そこで、MPCを改善効果計算によって補完することで、工学的な視点からも作業者の負荷を増大させずに、生産性向上に寄与することができると思う。

顧客別収益性分析の進展

島田康人（名城大学）

1 はじめに

顧客別セグメント分析の方法について、管理会計および原価管理と、マーケティング理論を比較すると2つの研究領域において大きな差異がある。

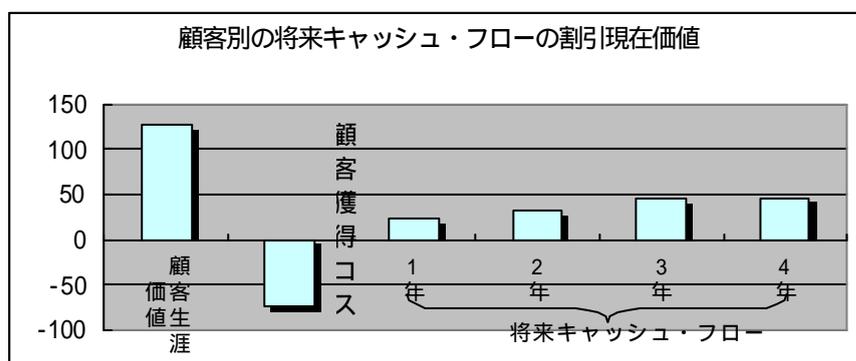
マーケティング理論において、マーケティング費の支出による効果は企業内に蓄積し、長期間にわたって収益獲得に貢献するとしている。したがって、既存の顧客は企業にとってブランド価値と同様に企業の資産として認識される。以上から、マーケティング理論では顧客別の顧客獲得コストを顧客別の将来キャッシュ・フローの割引現在価値によって評価している。

管理会計および原価管理では、コストを一定期間において事後的に測定し分析する。したがって、顧客別収益性分析において、長期にわたって顧客別の収益性を分析することは可能であるが、各期間における収益性分析の結果を関連づけて経営意思決定に反映する方法が存在しない。本報告では、マーケティング理論と管理会計および原価管理における顧客別収益性分析の違いを明確にし、顧客別収益性分析を経営意思決定に役立つ方法として構築することを目的とする。

2 顧客生涯価値分析

顧客生涯価値分析（Customer Life Value、以下 CLV とする）は各顧客セグメントがもたらす将来キャッシュ・フローの割引現在価値により顧客の生涯価値を算定し、顧客獲得コストと比較分析し、顧客の有効性を判断するものである。

マーケティングではマーケティング管理者の裁量権があるマーケティング費の支出について、その有効性を評価し、適切な支出を図る必要がある。将来キャッシュ・フローの割引現在価値は顧客の生涯価値を算定するので、顧客獲得コストの有効性を判断するのに適している。しかし、事前にコストを算定する分析であるので将来キャッシュ・フロー算定の不確実性が精度の低下という問題を引起している。



3 管理会計および原価管理における顧客別収益性分析

< 顧客排除の意思決定 >

管理可能貢献差益法やキャッシュ・フロー分析により、顧客セグメントの排除時における除去可能コストを算定し、損失の発生を回避する形で顧客セグメント排除が可能である。

しかし、この排除の決定は1会計期間による事後的な測定の結果によって判断されるものであり、長期的な変動の中で顧客排除の決定を行うものではない。排除を決定した顧客が将来的に収益性を改善する可能性が否定できない場合、顧客排除の決定は長期的な視点では企業全体に不利益をもたらす可能性を残す。

長期的な視点から判断する場合、1会計期間による顧客別の収益性の結果のみでは顧客排除の意思決定を適切に行うことが不可能である。期間的な視点を顧客排除に適用する方法の1つとして、顧客のライフサイクルをとり入れる方法がある。各顧客セグメントの売上の趨勢分析を行い、減少傾向にある顧客は今後収益性が好転する見込みが少ないと判断し、収益性が悪い顧客について排除を決定するものである。

< 収益性の改善 >

顧客別収益性の意思決定において、顧客排除を適用しない場合、顧客別の収益性改善の意思決定がなされる。コスト階層という概念は収益性改善に有効である。コスト階層はコストを発生要因によって区分し階層的に表示したものである。発生コストは通常、変動費と固定費に区分されるが、対象期間の長さを変動させることによってすべてのコストは変動費的なビヘービアをとる。コスト階層はそのコスト・ビヘービアをみるのに適したものである。マーケット・レベルというコスト階層を設定すると、その階層には顧客獲得コストや広告費等が含まれる。このマーケット・レベルのコスト階層で発生するコストは前述したように長期に渡って収益獲得に影響をおよぼすコストの集合であるので、コスト・ビヘービアを計るには長期的な視点での測定が必要となる。本研究では顧客別の収益性改善のためにマーケティング理論におけるCLV分析を用いて、顧客獲得コストを事後的に分析し評価することを提案する。その方法により、顧客獲得活動の改善に結びつけること、

長期的視点で、顧客別の収益性が評価され、他の販売活動の改善に役立てることの2つの効果を導きだすことが可能となる。

【主要参考文献】

Pickering, M., "Not all customers are created equal", *Charter*, vol. 70, October, 1999.

ABC 実施目的と ABC システムの変容

情報システム導入モデルに関する考察

小酒井正和（専修大学北海道短期大学）

< 報告概要 >

近年、ABC が再び大いに注目され、多くの企業で導入されるようになった。それだけに IT に関連した問題として ABC を捉えられることも多くなってきた。ただし、ABC の情報システムの問題については、IT の研究者にテーマを譲るだけでなく、会計研究者としてアプローチするということが非常に重要であると実感している。

こんにち ABC の理論的な背景をふまえたうえで、IT 問題にも考察を加える重要性は高い。報告者はかつてこの問題意識のもとに、ABC パッケージを活用した情報システムの形態について考察を行った。（小酒井、2001）。しかしながら、先の研究では、あくまで ABC パッケージに関する議論を中心として、ERP パッケージや自社開発の基幹システムについて ABC を適用するという議論は枠外に置くことにした。これによりシンプルな議論にできたが、実際の導入問題について原価管理における目的適合性が検討の不十分であるという欠点が残し、問題解決の提案にまでは至らなかった。

したがって、本報告では、この点について議論を拡張し、ABC 実施における IT 問題について問題提起したい。そのためには、ABC 実施に関わる IT モデルのモデル化を行い、その IT モデルに応じて考慮すべき問題点を明らかにし、解決策を提案する。本報告で提案する IT モデルは、一般的なモデルの提案というわけではなく、あくまで特定のケースについて適用可能なものにとどまるものの、日本の ABC 実施における IT 問題の解決策の一助にはなるう。

IT モデルについて考察した研究として、Nolan(1979)のステージ理論が有名である。このステージ理論は、今となっては古い時代のコンピュータ問題について論じたものであるが、今日に至っても十分な考察の枠組みを提供していると考えられる。ステージ理論のなかでは、データの効率化の段階から情報を経営に役立てる IT の段階への発展をモデル化した。

一方、Anderson (1995)は、ABC のケース分析の中で、開始段階、採用段階、適応段階、認知段階の 4 段階へ分け、それぞれの段階での問題を分析している。GM での ABC 実施には Kaplan 自身も参加していることも注目に値するが、このケースで重要なのは、ABC の目的の変遷や現行システムへの統合のことも議論されているところにある。IT に関わる

部分を抜き出して考察しても本報告に対して重要な視点を提供してくれるものである。

Kaplan (1990) が指摘するところによると、将来的に多方面のシステムと ABC が統合するという仮説を提起している。Cost & Effect (Kaplan & Cooper, 1998) にいたると、EWS (Enterprise Wide System) という形態で統合され、ABC が運用されることとした。ただし、Kaplan が ABM よりも ABC を志向していること、米国においては企業文化的に ERP パッケージ導入へのハードルが日本より低いことなどを考慮すると、一概に日本における ABC のシステム統合はたやすい問題ではないという印象をうける。ただし、これは先に報告者が提案した「原価計算基準」との関係 (小酒井、2001) における考察で説明できない。

以上の問題意識をふまえて、当日の報告では、とりわけ日本における ABC の導入に関わる実施目的と IT 問題について報告を行いたい。なお、当日の報告では実際のケースを用いて、モデルへの適合に関する考察についても言及したいと考えている。

<主な参考文献>

伊藤和憲(2000)「ABC/ABM 導入上の課題 GM のケースを中心として」『ABC の基礎とケーススタディ』東洋経済新報社, pp. 63-81.

小酒井正和(2001)「ABC パッケージを活用した ABC システムの構築に関する一考察 ABC システムと「原価計算基準」との関係」『原価計算研究』Vol.25, No.1, pp.39-46.

櫻井通晴(1998)『新版 間接費の管理』中央経済社.

Anderson, S. W.(1995), A Framework for Assessing Cost Management System Changes: the case of activity based costing implementation at General Motors, 1986-1993, Journal of Management Accounting Research, Fall, pp.1-51.

Kaplan, R. S.(1990), The Four-Stage Model Cost System Design, Management Accounting, Feb., pp.22-26.

Kaplan, R. S. and R. Cooper(1998), Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance, Harvard Business School Press. (櫻井通晴監訳(1998)『コスト戦略と業績管理の統合システム』ダイヤモンド社.)

Nolan, R. L. (1979), Managing the Crises in Data Processing, Harvard Business Review, March-April, pp.115-126. (八原忠彦訳「急拡大するデータ処理システムをいかに管理するか」『DIAMOND ハーバードビジネス』1979年7-8月, 32-44頁.)

Sedgley, D. W., and C. F. Jackiw(2001), The 123s of ABC in SAP, John Wiley & Sons.

未利用キャパシティの管理と製品原価計算

山北 晴雄（新潟経営大学）

1 研究の目的

技術革新に伴う生産性の向上や時短などの社会的要請、情報化投資に伴う固定費の増大などから、企業には未利用キャパシティが発生する要因が増加している。klammer(1996)のキャパシティ・モデルにおける製品原価計算では、これらの未利用キャパシティの一部はアイドルキャパシティコストとして製品原価には算入せず、期間原価として処理すべきとする。

一方、未利用キャパシティに係るコストと全部原価による製品原価計算との関係を考えたとき、これら未利用キャパシティに係るコストは、製品の全部原価に含まれることになる。製品の全部原価には、その定義から、設備やサポートスタッフの資源をはじめとするキャパシティに関係した固定費の配賦分や配賦差異が含まれているからである。

本報告では、製品の全部原価情報を利用して意思決定する場合に生じる未利用キャパシティの発生プロセスと、未利用キャパシティを回避ないし活用するプロセスを事例を通して確認し、全部原価情報の修正の必要性を考察する。

2 全部原価情報の問題点とキャパシティ・モデルによる製品原価計算アプローチ

キャパシティとなる資源の中には、ひとたび投入されると短期的に変更不可能な資源が多く存在する。たとえば、工場における専用機械のような資源は短期的に変更することは困難である。ここで問題となるのは、キャパシティとなる資源が短期的に変更不可能な場合に発生する未利用キャパシティ、すなわち「製品原価に算入しない未利用キャパシティ」である。この未利用キャパシティに係るコストが製品に配賦されることによって、製品ポートフォリオの決定やキャパシティの投入問題の解決に大きな影響を与えることになるからである。

事例として取りあげる会社は、デジタルファクトリー化の進展を背景に、プリプレス工程を中心に生産工程が大きく変化している印刷工場（プリプレス工程およびプレス工程のみ保有）である。2種類の製品（製品Aと製品B）の生産のために、2種類の資源（プリプレス設備およびスタッフと、プレス設備およびスタッフ）を使用する。

(1)未利用キャパシティの抽出：全部原価情報により意思決定した場合に生じる未利用

キャパシティの抽出と経営者に対する注意の喚起

(2)未利用キャパシティの回避：未利用キャパシティの発生の回避による利益の増額と全部原価情報による意思決定の修正

(3)未利用キャパシティの活用：未利用キャパシティを考慮した生産量の組み合わせによる利益の増額とさらなる意思決定の修正

3 事例からの考察

投入されたキャパシティとなる資源が短期的に変更不可能である場合には、会社としてキャパシティの投入段階でキャパシティとなる資源を固定しなければならず、会社が計画したコスト構造の中には当然キャパシティコストが含まれることになる。このとき、キャパシティとなる資源の需要が投入されたキャパシティを超過する期間においては、会社は利用可能な総キャパシティを各製品間に最適に配分しなければならない。この最適な配分は製品ポートフォリオレベルで決定されるため、資源の機会原価は期間にわたって変化し、一般にその取得原価に等しくならない。

したがって、投入されたキャパシティとなる資源が短期的に変更不可能である場合には、製品ポートフォリオの決定およびキャパシティの投入問題は、「製品原価に算入しない未利用キャパシティ」の測定と合理的な管理に集約される。こうした考え方は、特に生産工程の革新が進み、多くの未利用キャパシティが発生する可能性がある期間における、製品の生産計画やキャパシティの投入問題解決にあたって重要な意味をもつものとする。

主要な参考文献

- Balakrishnan.Ramji and Sivarakrishnan K.1996. Is Assigning Capacity Costs to Individual Products Necessary for Capacity Planning. *Accounting Horizons*. (September):1-11.
- Banker.R.D.,and J.S..Hughes.1994.Product Costing and Pricing. *The Accounting Review*. 69(Jury):479-494.
- Klammer, Thomas.1996.*Capacity Measurement and Improvement*.
- McNair, C.J.and.,and Richard.Vangermeersch.1998. *Total Capacity Management*.
- (財)東京都中小企業振興公社 『IT化促進支援事業報告書(製版業)』2002年.

わが国製造業におけるバイヤー・サプライヤー間の協働

坂口順也（関東学園大学）

報告の趣旨

日本企業のバイヤー・サプライヤー間における協働は、原価企画や組織間コストマネジメントにおいて見受けられるように、組織間管理会計研究の主要な研究テーマの一つとして位置づけられている。そこでは、製品開発段階や製造段階において、バイヤーとサプライヤーとが相互に協働することにより、劇的なコストの低減が実現することが指摘されている。

例えば、Cooper[1995、1996]では、日本企業の戦略を競争直面戦略として概念化するとともに、競争直面戦略を支援するコストマネジメント手法の一つとして、製品開発段階における組織間コストマネジメントをあげている。また、Cooper=Slagmulder[1999]では、日本企業を対象としたインタビューを基礎として、製品開発段階や製造段階における組織間コストマネジメントの詳細について記述している。この研究で、彼らは、組織間コストマネジメントを、「サプライヤー・ネットワーク内の参加企業の活動を調整し、ネットワーク全体の原価低減をするための組織的なアプローチ」(Cooper=Slagmulder[1999, p.145]、同訳書[2000, p.104])と定義するとともに、これを、製品開発段階での組織間コストマネジメント、製造段階でのコストマネジメント、バイヤー・サプライヤー間におけるインターフェースの効率性改善、に分類している。また、彼らは、この研究で、日本企業の組織間コストマネジメントを支えるインフラストラクチャーとして日本企業のバイヤー・サプライヤー関係をあげるとともに、その特徴として、バイヤー・サプライヤー関係の安定的な性格、バイヤー・サプライヤー関係の協調的性格、バイヤー・サプライヤー関係の互恵的性格、を指摘している。さらに、彼らは、この研究で、日本企業の優れた組織間コストマネジメント手法を学ぶことが、欧米企業の実務家にとって必要であると主張している。

このように、日本企業のバイヤー・サプライヤー間における協働は、Cooperなどの研究を中心として、その詳細が紹介されている。しかし、これらの既存研究は、次の点で問題がある。第一に、日本企業のバイヤー・サプライヤー間における協働に関する研究の多くが、概念的な記述にとどまっている点である。第二に、日本企業の組織間コストマネジメントの主要な研究であるCooperの一連の研究が、実務家を対象としたインタビューを基礎とするものの、教育用に開発したケースをベースとしたものであるため、日本企業の実

態を明確に反映しているかどうかについて疑問の余地があるという点である。

そこで、本報告では、質問票調査の結果を用いて、日本企業のバイヤー・サプライヤー間における協働の実態を検討する。具体的には、機械、精密機器、電気機器、輸送用機器などの加工組立型産業を対象とした質問票調査の結果を基礎として、日本企業におけるバイヤーとサプライヤー相互のマネジメントへの関与、および、これに関連する事項について検討することを、本報告の目的としたい。

本報告の構成

本報告の構成は次のとおりである。第一に、関連する文献についてレビューする。第二に、質問票調査の結果について紹介する。第三に、日本企業におけるバイヤー・サプライヤー間の現状について検討する。最後は、本報告のまとめである。

主要参考文献

Cooper, R.(1995), *When Lean Enterprises Collide: Competing through Confrontation*, Boston, Harvard Business School Press.

Cooper, R.(1996), Costing Techniques to Support Corporate Strategy: Evidence from Japan, *Management Accounting Research* Vol.7, No.2, pp.219-246.

Cooper, R. and R. Slagmulder (1999), *Supply Chain Development for the Lean Enterprise: Interorganizational Cost Management*, Portland, Productivity Press. (清水孝・長谷川恵一監訳『企業連携のコスト戦略』ダイヤモンド社 2000年).

加登豊(1999)『管理会計入門』日本経済新聞社.

加登豊(2000)「サプライチェーン・マネジメント：組織間関係マネジメントの視点」『ビジネス・インサイト』秋期号.

加登豊・清水信匡・坂口順也・河合隆治(2003)「組織間管理会計の研究課題とその意義：組織間関係における財務情報・非財務情報の併用」『原価計算研究』第27巻第2号.

坂口順也(2002a)「日本企業を対象とした組織間コストマネジメント研究の現状と課題：R. Cooperの研究を中心として」『京都経済短期大学論集』第9巻第2号.

坂口順也(2002b)「管理会計研究における組織間関係への注目と研究の進展」『六甲台論集：経営学編』第49巻第2号.

坂口順也「日本企業のバイヤー・サプライヤー関係とサプライチェーン・マネジメント：加工組立型産業全体の動向」『関東学園大学経済学紀要』第31集第1号(近刊).

サプライチェーンにおける成果分配

皆川芳輝（名古屋学院大学）

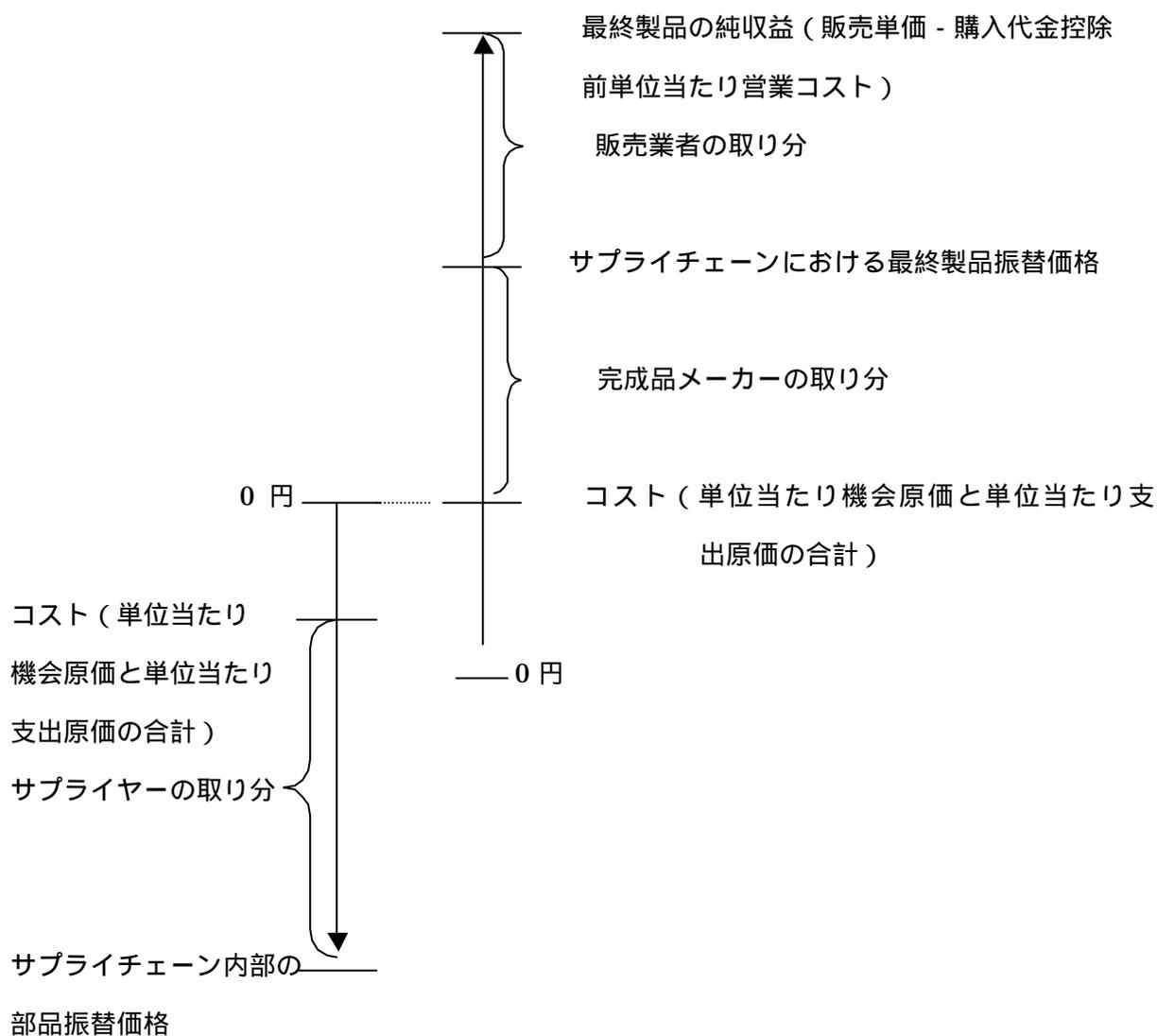
本報告は、主に Brandenburger and Stuart, Jr.(1996)に基づいて、サプライチェーンにおける利益分配について考察する。

Brandenburger and Stuart, Jr. (1996) は、サプライチェーン全体の利益向上策およびパートナーの利益向上策をゲーム理論に基づいて考察している。その分析枠組におけるポイントをあげるならば、次のようになる。いま、A 販売業者、B メーカーおよびC サプライヤーから成るサプライチェーンを取り上げる。まず、A 販売業者の利益は、A 販売業者がB メーカーの製品であればすすんで支払っても良いとする対価(willingness-to-pay)から当該製品の購入時に実際に支払った対価を差し引いた残額である(Brandenburger and Stuart, Jr., 1996, p.10)。ここで、A 販売業者がB メーカーの製品であれば支払を受容する対価は、A 販売業者がB メーカーから仕入れた製品に付加価値を付けて最終製品市場に販売する際の希望販売価格から、A 販売業者における最終製品への加工費用(ただし、B メーカーに支払った製品代金を含まない)を差し引いた金額である。また、B メーカーの取り分(利益)は、A 販売業者に製品を販売した際の販売価格からC サプライヤーから部品を購入した際に支払った代金を差し引いた金額である(Brandenburger and Stuart, Jr., 1996, p.10)。さらに、C サプライヤーの取り分は、B メーカーに部品を販売した際に受領した販売価格から、C サプライヤーにおけるB メーカーとの取引がもたらす機会原価を差し引いた金額である(Brandenburger and Stuart, Jr., 1996, pp.10-11)。

下の図は、上述の Brandenburger and Stuart, Jr. の分析視点に基づいてサプライチェーン・メンバー(サプライヤー、完成品メーカーおよび販売業者)の成果分配を示す。たとえば販売業者についてみると、完成品メーカーが当該販売業者と取引することによって負う機会原価の低減および完成品メーカーの原価低減が実現できる場合には、サプライチェーンの最終製品振替価格の引下げが可能になる。かかる最終製品振替価格の引下げは、販売業者の利益増加につながる。完成品メーカーにおける機会原価や支出原価を引き下げするためには、サプライチェーンにおける情報共有によってスループットを増加させることが重要である。

本報告は、下に掲げる図に基づいてサプライチェーンにおける利益共有について考察する。

図 サプライチェーン・メンバーの利益取り分



(注) Brandenburger and Stuart, Jr. (1996) を参考にして作成。

参考文献

Brandenburger, A. M. and Harborne W. Stuart, Jr., 1996. Value-Based Business Strategy, *Journal of Economics & Management Strategy*, Vol. 5 No.1, pp.5-24.

Lee, H. L., V. Padmanabhan and Seungjin Whang, 1997. The Bullwhip Effect in Supply Chains, *Sloan Management Review*, Spring, pp.93-102.

サプライヤーの設備投資予算

清水信匡（桃山学院大学）・加登豊（神戸大学大学院）

坂口順也（関東学園大学）・河合隆治（桃山学院大学）

本報告の問題意識

近年、企業を取り巻く環境の変化に伴い、企業と企業との関係を対象とする組織間のマネジメントが精力的に研究されている。例えば、原材料から最終消費財までの企業間の価値連鎖と企業内の価値連鎖を考慮した Porter の競争優位論 (Porter [1985])、統合的ロジスティックスや戦略的購買などに焦点を当てたサプライチェーン・マネジメントなどである。また、組織間のマネジメントの一つとして、日本企業におけるバイヤー・サプライヤー関係も注目を集めている（浅沼[1984a、1984b]、藤本 [1997]）。

こうした組織間マネジメントに関する研究の進展に伴い、管理会計の分野でも一企業だけの管理ではなく、企業と企業との関係に焦点を当てた研究が進展している。例えば、Shank=Govindarajan [1993]では、競合企業のコスト分析や企業間の価値連鎖を考えたコスト分析の必要性が主張されている。また、Cooper による一連の研究は、主に日本企業の実務の観察をもとにして、組織間コストマネジメントの概念を提唱し、その具体的な事例について記述している（Cooper=Yoshikawa [1994]、Cooper[1996]、Cooper=Slagmulder [1999]）。さらに、日本においても、木村 [2002]では、企業間の関係をネットワークと捉えるとともに、その中における管理会計の役割が検討されている。

しかし、企業と企業との関係に焦点を当てたこれらの管理会計研究は、いまだ緒についたばかりであるため、多くの検討課題を残している状況にある。例えば、企業と企業との関係が、個別企業内部の管理会計システムに、どのような影響を与えているのかについての知見はほとんどない。そこで、本報告では、これまで個別企業内部に関する管理会計で議論されてきた研究テーマのうち、設備投資予算に焦点を当て、企業と企業との関係が設備投資予算や意思決定に対して、どのような影響を与えているのかについて、サプライヤーの視点から検討することにしたい。

本報告と既存研究との関連

組織間に焦点を当てた伝統的な設備投資予算論の研究テーマとしては、内製か外注かか意思決定がある。内製・外注の意思決定に関する設備投資予算論の議論では、経済性計算に基づいて意思決定を行うという考え方が前提にあり、経済性計算以外の要因に関してはそれほど議論されていなかった。

わが国の組織間関係に焦点を当てた研究では、企業間取引が長期的に継続するという指摘がなされている。このような場合、取引相手が生産量や今後の製品開発に影響を与えるため、生産設備や研究開発に関する投資もまた、取引相手を考慮して行っている可能性がある。

本報告では、サプライヤーの視点から、バイヤーが設備投資意思決定に与える影響を具体的に検討する。すなわち、サプライヤーの設備投資予算のプロセスがどのように行われているのか、そのプロセスの中でサプライヤーの設備投資意思決定が顧客であるバイヤーとの関係によってどのような影響を受けているのか、について明らかにする。

主要参考文献

Anderson, S. W., D. Glenn and K. L. Sedatole(2000), Sourcing Parts of Complex Products: Evidence on Transactions Costs, High-Powered Incentives and Ex-Post Opportunism, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.25, No.8, pp.723-749.

Cooper, R.(1996), Costing Technique to Support Corporate Strategy: Evidence from Japan, *Management Accounting Research*, Vol.7, No.2, pp.219-246.

Gietzmann, M. B.(1996), Incomplete Contracts and the Make or Buy Decision: Governance Design and Attainable Flexibility, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.21, No.6, pp.611-626.

浅沼萬里(1984a)「日本における部品取引の構造：自動車産業の事例」『経済論叢』第 131 巻第 3 号。

浅沼萬里(1984b)「自動車産業における部品取引の構造：調整と革新的適応のメカニズム」『季刊現代経済』第 58 号。

加登豊・清水信匡・坂口順也・河合隆治(2003)「組織間管理会計の研究課題とその意義：組織間関係における財務情報・非財務情報の併用」『原価計算研究』第 27 巻第 2 号。

杉山善浩(2002)『投資効率を高める資本予算』中央経済社。

日本企業における EVA 導入の効果とその考察

楠 由記子 (名古屋大学)

はじめに

近年、会計利益を用いた ROI や ROA などの伝統的な財務指標の問題点を少しでも緩和できるような評価システムや経済的価値を考慮した様々な指標が提案されている。それらの一つが経済付加価値 (Economic Value Added : EVA)。EVA は Stern Stewart 社の登録商標で、以下 EVA とする) であり、EVA はマネジメントの機能もあるとされる。

今日の日本経済はグローバル化や深刻なデフレ不況が続いており、業界全体の収益性が低下し、それに対応するための戦略が必要となるのと同時に、事業構造の転換をも視野に入れざるを得なくなってきた。このような環境下で、EVA を導入する日本企業 (以下、EVA 採用企業とする) が増えてきたが、EVA 導入のマネジメントに対する有用性があるかどうかは問題となる。その有用性を明らかにするために、EVA 採用企業と非採用企業とを比較し、実証分析を行った。

EVA のマネジメントにおける効果

EVA は、Stern Stewart により開発された手法で、主として 4 つの役割 (「4 つの M」と表現されている) が主張されている。それぞれの役割は、Measure (業績測定)、Management Process (経営プロセス)、Motivation (報酬制度)、Mindset (意識改革) であり、これらの 4 つを整備することによって企業の価値創造を目指している [Stewart, 1991]。

EVA のマネジメントの視点に関して、日本企業における EVA 導入の目的として、経済付加価値に関する情報の株主への開示という目的と並んで、組織内での利用という管理会計的利用目的を強く意識した目的意識をもつ傾向がある (小倉、2000) ため、EVA がマネジメントに与える影響は少なくはないと考える。それらの効果の中でマネージャーに影響があると思われるのが、資本コスト意識の浸透や業績評価尺度としての役割である。特に、業績評価と関連して、企業による EVA の採用目的、程度にもよるが、多くの経営者は EVA を最大化しようとする行動をとると考える。

EVA の特徴として、その計算構造からバリュー・ドライバーを容易に分析することができると考えられる。計算式より EVA の増加要因としては、主に次の 3 点がある : 「事業効率が改善したとき、価値を高める新規投資が実行されたとき、不経済な活動から資本を引き上げたとき」 (Stewart, 1991, p.147-148) である。そのため、EVA 採用企業において、EVA を投資評価や意思決定に用いることにより、適切な意思決定ができ、EVA 採用企業の方が

非採用企業と比較してマネジメントの効果があると考えられる。このことについて以下のように実証分析を行う。

実証分析

実証分析を行うにあたり、matched pair design を用いて、EVA 採用企業と非採用企業をそれぞれサンプルとして選択し、EVA 使用の効果を明らかにするために、各サンプルの分析期間を5年間とした。変数に関しては、目的変数として、基本 EVA、基本 EVA を総資産で除したもの、基本 EVA を売上高で除したものをそれぞれ用い、説明変数としては、総資産回転率、自己資本比率、売上高成長率、有形固定資産成長率を用い、実証モデルを作成し、平均値の差の検定と重回帰分析を行った。

分析の結果、次のことが判明した：

各分析期間において、EVA 採用企業の方が有形固定資産成長率の平均値がマイナスである（5%で有意）が、売上高成長率の平均値は統計的に有意ではない。EVA 採用企業の方が非採用企業よりも不採算部門から撤退し、不必要になった施設や設備を多額に処分するなどリストラを実行しており、しかしそれにもかかわらず売上高の維持に努力していることが判明した。

リストラを進めている企業では、回転率が増加し、負債が削減されるというバランスシートの圧縮が行われていることが判明した。

バランスシートの圧縮により、自己資本比率が増加することによって資本コストが増加し、その結果 EVA の増加に寄与しないと思われるが、 の効果の方が の効果を上回っており、EVA が増加することが判明した。

したがって、EVA 採用企業の方が非採用企業よりも事業構造の転換（リストラ）を積極的に進めており、第 4 章で述べた EVA を積極的に大きくしようとする行動（バリュー・ドライバー）と整合した結果が得られた。

結論

EVA 採用によるマネジメントに対する有用性を明らかにするために、日本企業における EVA 採用企業と非採用企業とを比較し、実証分析を行った。その考察から、EVA 採用企業ではバリュー・ドライバーと整合するような形で、非採用企業と比較してリストラを進められるという有用性が判明した。この結果を踏まえて、EVA によるリストラの業績評価の有用性が考えられるが、これは今後の課題である。

EVA による意思決定と業績評価

堀井 悟志 (京都大学)

企業価値創造経営と新たな業績評価指標の登場

従来より、期間業績指標としては、ROI (投資利益率)、ROE (株主資本利益率)、利益額などが利用されてきたが、1990年代に入ると経済付加価値 (Economic Value Added: EVATM、以下 EVA と略記する) (Stewart [1991]) に注目が集まっている。EVA は、「古典的な RI (残余利益) 測度をいくつかの方法で拡張したものである。それは最近の財務論、とりわけ資本資産価格モデル (CAPM) の発展に基礎をおいており」(田中 [1998] 5 ページ)、「RI より精緻な成果尺度」(水野 [2000] 75 ページ) である。

EVA の特徴としては、将来 EVA の現在価値である市場付加価値 (Market Value Added: MVA) と資本の合計が企業価値を表し、EVA が「MVA に最も高い相関性を持つ内部業績尺度」(Ehrbar [1998] p.53) であることである。この EVA による評価法は、企業全体の価値計算のみならず DCF (discounted cash-flow) 法と同様、投資経済計算にも利用することができる (Stewart [1991] p.322)。これにより、EVA は意思決定と業績評価において整合性の高い指標であるとされている (櫻井 [2002] 7 ページ)。

このように EVA は、意思決定と業績評価において整合性の高い指標であるとされているが、将来 EVA の現在価値計算である意思決定と単一期間の業績評価とが、どのような意味で整合であるのかについては明確ではない。そこで、本報告では、意思決定と業績評価における指標の整合性についてその意味を明らかにし、それらの関係について検討してみたい。

意思決定と業績評価における指標の整合性

意思決定と業績評価における指標の整合性について、投資経済計算において利用されている技法について取り上げる。具体的には、

回収期間法

会計利益率法

EVA 評価法

などを取り上げる。それらと統合的な期間業績指標について整理し、比較・検討する。議論に際しては、Takatera and Yamamoto [1989]、小倉 [1999]、上總 [2001]などを取り上げる。

詳細については、当日資料を配布します。

<主要参考文献>

- Ehrbar,A. [1998] *EVA: The Real Key to Creating Wealth*, New York, John Wiley & Sons, Inc. (河田剛訳 [1999] 『富を創造する EVA 経営 スターン・スチュワート企業再生コンセプト』東洋経済新報社)
- Stewart ,G.B. [1991] *The Quest for Value: A Guide for Senior Managers*, New York, Harper Collins Publishers, Inc. (日興リサーチセンター / 河田剛・長掛良介・須藤有里訳 [1998] 『EVA 創造の経営』東洋経済新報社)
- Takatera,S. and M.Yamamoto [1989] “The Cultural Significance of Accounting in Japan,” *Scandinavian Journal of Management*, Vol.5, No.4, pp.235 - 250.
- 小倉昇 [1999] 「企業価値に基づく業績管理会計のフレームワーク」浅田孝幸編『戦略的プランニング・コントロール』中央経済社，113 - 125 ページ。
- 上總康行 [2001] 「企業価値創造経営のための管理会計システム EVA 評価法の登場」『経営研究』第 51 巻第 4 号，1 - 19 ページ。
- 櫻井通晴 [2002] 「企業価値創造に役立つ管理会計の役割」櫻井通晴編著『企業価値を創造する 3 つのツール EVA・ABC・BSC』中央経済社，1 - 19 ページ。
- 田中隆雄 [1998] 「EVA の理論的基礎および実務における有用性 (一)」『會計』第 154 巻第 6 号，1 - 12 ページ。
- 水野一郎 [2000] 「EVA と付加価値会計」『會計』第 158 巻第 3 号，73 - 85 ページ。

研究開発費の会計処理と経営者の意思決定に関する研究

劉慕和（日本大学）

報告の目的

本報告は、研究開発支出に関して、経営管理者の意思決定によって行われた異なる会計処理に基づく財務報告がもたらす経済的便益について検証する。日本や米国の財務会計基準では、研究開発支出はすべて発生時に費用として処理するように規定している。しかし、研究開発支出の資産化に関する実証研究では、研究開発支出の資産計上により、株式投資家をはじめとする財務諸表利用者に、より有用性の高い情報を提供できると指摘している（Lev and Sougiannis [1996]、Barth *et al.* [2001]、Chan *et al.* [2001]）

また、ここ数年では、研究開発支出の資産計上に基づく財務報告がもたらさうる経済的便益の範囲、あるいはこのような経済的便益を創り出すために必要な意思決定（研究開発支出に対して異なる会計処理の適用）について実証的に検証する動向が見られる（Oswald [2000]、Healy *et al.* [2002]、Chambers *et al.* [2002]）。そこで、本報告では、Chambers *et al.* (2002)の分析モデルをベースにし、東証一部上場企業を分析対象とする実証分析を行い、日本企業における研究開発支出に関する異なる会計処理の適用による経済的便益について検証する。

リサーチ・デザイン

1 分析対象

2003年6月9日現在、東京証券取引所第一部上場企業1,525社のうち、分析に必要な財務データを入手可能な企業

2 分析期間

1991年度 - 2002年度。ただし、開発費・試験研究費については1981年度 - 2002年度のデータを用いる。

3 分析モデル

$$P_i = \sum Z_{it} [a_{0jt} + a_{1jt} ER_i + a_{2jt} BVR_i] + e_i \dots\dots\dots (1)$$

$$P_i = \sum Z_{it} [b_{0jt} + b_{1jt} EA_i + b_{2jt} BVA_i] + e_i \dots\dots\dots (2)$$

$$\hat{P}_{ik} = \sum Z_{it} [\hat{a}_{0jt} + \hat{a}_{1jt} ER_i + \hat{a}_{2jt} BVR_i] \dots\dots\dots (3)$$

ただし、

- P_i i 企業の期末から 3 ヶ月月末の実際株価
 \hat{P}_{ik} i 企業の期末から 3 ヶ月月末の推定株価
 ER_i 有価証券報告書による普通株 1 株あたりの営業利益
 BVR_i 有価証券報告書による普通株 1 株あたりの株主持分
 EA_i 修正後の普通株 1 株あたりの営業利益
 BVA_i 修正後の普通株 1 株あたりの株主持分
 Z_{it} 研究開発支出のタイムラグ

4 経営者の意思決定（研究開発支出に関する異なる会計処理の選択肢）

- (1) 研究開発支出の償却年数
- (2) 研究開発支出の償却スケジュールを後続期間での修正の可否
- (3) 過去あるいは現在の研究開発支出により償却年数を決定

実証分析の結果およびまとめ

主要参考文献

- Barth, M. E., R. Kasznik, and M. F. McNichols 2001. Analyst Coverage and Intangible Assets. *Journal of Accounting Research* 39: 1-34.
- Chambers, D., R. Jennings, and R. B. Thompson II 2002. Managerial Discretion and Accounting for Research and Development Costs. *Journal of Accounting, Auditing and Finance, Forthcoming*.
- Chan, L. K. C., J. Lakonishok, and T. Sougiannis 2001. The Stock Market Valuation of Research and Development Expenditures. *Journal of Finance* 56: 2431-56.
- Healy, P. M., S. C. Myers and C. D. Howe 2002. R&D Accounting and the Tradeoff Between Relevance and Objectivity. *Journal of Accounting Research* 40: 677-710.
- Lev, B. and T. Sougiannis 1996. The Capitalization, Amortization and Value-Relevance of R&D. *Journal of Accounting and Economics* 21: 107-38.
- Oswald, D. R. 2000. The Determinants and Value Relevance of the Choice of Accounting for Research and Development Expenditures in the United Kingdom. Working Paper, London Business School.

本報告につきまして、詳細なレジюмеを当日配布いたします。

銀行管理会計の歴史的考察

谷守正行(専修大学)

【報告要旨】

2003年現在、銀行は未曾有の危機に直面している。バブルが崩壊して膨大な不良債権があとに残った。金融機関はバブルまでは業界全体が護送船団行政で守られ、担保をとって貸出量を増やせば収益があがっていたが、バブル崩壊後それまでの銀行のビジネスモデルは崩壊し、不良債権はいまだ処理できていない。

銀行では1925年に大阪銀行集会所で原価計算の論文を募集するなど、早くから管理会計を研究し実践しようとしてきた。1956年、当時の大蔵省から銀行に対して原価計算が勸奨され、1962年には原価計算基準が設定されたことと、1960年代後半からのコンピュータの利用によって、“伝統的原価計算ブーム”を迎え、その後ほぼそのままの形で1980年代まで運用された。しかし、伝統的原価計算はその後のバブル期とバブル崩壊時には全く役に立たなかった。早くから原価計算の研究と実践に取り組んできたはずの銀行にとって、なぜ管理会計が機能しない状況になってしまったのか。

銀行をとりまく社会・経済環境の急激な変化に対して、日本の銀行としてなんら手を打てなかった。それは翻って考えてみれば、経営の意思決定のための管理会計の役割とその内容が機能しなかったことと表裏一体である。そこで、本論文では、歴史的に日本の経済と銀行経営を整理し、そのときどきでの銀行管理会計の内容と問題点をあきらかにすることを目的とする。

銀行経営に影響を与えた歴史的なトピックスとして、銀行設立、新銀行法制定、第2次世界大戦、高度経済成長、円の国際化、バブル経済、バブル崩壊、不良債権処理、金融ビッグバンなどがあるが、検討するにあたって時代を3つの期間に区分して、銀行をとりまく社会・経済環境、銀行経営戦略の変化、そして銀行管理会計の考え方や内容について分析と評価をおこなった。その3つの調査期間とは上記からトピックスを含む“1873年から1940年代まで”と、からまでを含む“1950年代から1980年代まで”、そしてからまでの“1990年代から現在まで”とした。

さらに、各期間に対してはつぎの仮説をもって研究を行った。

- a 銀行管理会計目的に変化があったのではないか。
- b 銀行管理会計手法に大きな変化があったのではないか。

c 銀行管理会計の構成要素に大きな変化があったのではないか。

当時の文献研究と筆者の都市銀行実務経験からいえば、銀行はその時代の要請にあわせて管理会計を研究し構築してきたが、バブル崩壊までは金融当局の指導にしたがった最低限の銀行管理会計を構築してきたにすぎないように見える。

銀行はバブルが崩壊してはじめて本来の意味での管理会計の重要性に気がついた。金融ビッグバンによって金融機関内だけでなく、他業態からの銀行への参入が激しくなり、まさに銀行独自の戦略策定のために管理会計が必要とされてきたものと考えられる。その結果、1990年代にはいつてからはリスク量の取り込みや自己資本の割り当てなど、銀行の管理会計手法が大きく高度化しているのが明らかとなった。

《参考文献》

- Cokins, Gary, "Overcoming the Obstacles to Implementing Activity-Based Costing," Bank Accounting & Finance, Fall 2000, pp47-52.
- Mabberley, Julie, Activity-Based Costing in Financial Institutions second edition, Pitman Publishing, 1999, pp.2-12.
- Matten, Chris, Managing Bank Capital second edition, John Wiley and Sons Ltd, 2000, pp.146-151, 297-313.
- 朝倉幸吉『明治前期金融構造史』岩波書店, 1961年, 166頁。
- 朝倉幸吉『日本金融史』日本経済評論社, 1988年, 37-52, 118-119, 150-151, 277-320頁。
- 池尾和人『銀行リスクと規制の経済学』東洋経済新報社, 1990年。
- 石井寛治編著『日本銀行金融政策史』東京大学出版会, 2001年。
- 岩垂至・芳野武雄『銀行原価計算』非凡閣, 1936年, 1-3頁。
- 太田哲三『金融業会計』東洋出版社, 1933年, 251-268頁。
- 太田哲三『工業会計及原価計算』千倉書房, 1937年。
- 岡正生・楠本博編『ALMとリスク管理』有斐閣, 1989年。
- 小野寛『金融リスクマネジメント』東洋経済新報社, 2002年。
- 加藤和根『銀行原価計算の研究』森山書店, 1930年, 17-31頁。
- 加藤隆・秋谷紀男編『金融』東京堂, 2000年, 118-119, 185-190, 282-288頁。
- 加藤盛弘編『将来事象会計』森山書店, 2000年, 43-66頁。
- 上林敬宗『金融システムの構造変化と銀行経営』東洋経済新報社, 1998年, 64-66頁。
- 北村敬子, 今福愛志『財務報告のためのキャッシュフロー割引計算』中央経済社, 2000年, 33-53頁。
- 小倉昇『割引現在価値を利用した企業価値モデル』『企業会計』54-4, 2002年。
- 櫻井通晴『新版 間接費の管理』中央経済社, 1998年。
- 櫻井通晴『管理会計 第二版』同文館出版, 2000年。
- 櫻井通晴編『ABCの基礎とケーススタディー』東洋経済新報社, 2000年, 171-221頁。
- 櫻井通晴編『企業価値創造のためのABCのバランス・スコアカード』同文館出版, 2002年, 138頁。
- 櫻井通晴監修『金融機関のための管理会計』同文館出版, 2002年, 109-120頁。
- 高瀬恭介『金融変革と銀行経営』日本評論社, 1999年。
- 田中隆雄『低くなる管理会計と財務会計の壁; 減損会計と事業部貸借対照表』『企業会計』53-12, 2001年。
- 田中隆雄『会計観の進化と割引価値の意義』『企業会計』54-4, 2002年。
- 長谷川安兵衛『銀行会計学』泰文社, 1928年。
- 長谷川安兵衛『原価会計概論』東京泰文社, 1936年。
- 長谷川安兵衛『原価計算』ダイヤモンド社, 1941年。
- 長谷川安兵衛『管理会計』中央経済社, 1954年。
- 諸井勝之助, 米田准三『銀行経営講座3 利益管理』銀行研修社, 1978年, 91-92頁。
- 山高桂介『銀行の原価計算』東洋経済新報社, 1964年, 12-13頁。
- 矢本五郎『銀行管理会計』有斐閣, 1957年, 23-28頁。
- 吉田康英『金融商品の会計基準』税務経理協会, 2001年, 1-20頁。
- 吉田康英ほか『銀行経理の実務』金融財政事情研究会, 2001年, 554-575頁。

ライフサイクル・コストニングによる日米欧発電技術の比較分析

LC 全コストの比較を中心に

矢澤 信雄 (株)テクノリサーチ研究所)

前年の「ライフサイクル・コストニングへの新たな取り組み - 日米発電技術の LC 全コスト比較を中心に - 」においては日米発電技術の比較分析を社会原価にまで拡張したライフサイクル・コストである LC 全コストを用いて行った。本年は前年と同じ方法ももちいて、分析対象を EU (ドイツ、イギリス) にまで拡大した。主要な分析結果の内 2 つをここに挙げる。

- 1 . 太陽光発電の LC 全コストについては国別の比較では日米が比較的安く、ドイツ、イギリスはそれより高くなっている。各国において太陽光発電の LC 全コストは他の発電技術の LC 全コストより一桁程度高い。太陽光発電の LC 全コストが火力発電の LC 全コストと同程度になる可能性はほぼないと考えてよい。そのため、太陽光発電が真に市場性をもつのは、火力発電のように LC 全コストが低いコストレベルの発電技術が資源の枯渇等の事情により消滅した場合であろう。あるいは、太陽光発電が他の発電技術に比べて明らかに優位性をもつ離島のような特殊な状況に特化して導入が進むのかもしれない。日本は太陽光発電の導入政策を積極的に現在推進しているが、太陽光発電の原材料資源の埋蔵量や太陽光発電価格の究極のコストレベル等について再検討を行い、推進政策の妥当性を再確認する必要性を以上の分析は示唆している。
- 2 . 風力発電の LC 全コストについては国別の比較ではドイツと米国が一番安く、ついでイギリスがそれよりやや高くなっている。日本はこれら 3 国より数倍以上高くなっている。欧米においては風力発電は火力発電より LC 全コストが低い。この事は、日本においても風力発電導入推進政策を行う事の適切性を示唆している。

図表1 日本の各種発電技術のLC全コスト（円/kWh）

	建設	操業・燃料	廃棄	環境	公共政策	LC全コスト
一般水力	6.1	1.5	0	0.1-0.2	-	7.7-7.8
石油火力	0.9	9.2	0.001	5.7-10.5	-	15.8-20.6
LNG火力	0.7	5.5	0.001	5.6-10.3	-	11.8-16.5
石炭火力	0.9-1.1	4.7	0.001	7.8-15.6	-	13.4-21.4
原子力ワ ンスス ルー	0.8-1.6	3.6-3.9	0.8-1.4	0.1-0.3	2.0	7.3-9.0
原子力燃 料サイク ル	0.9-1.7	3.9-4.5	0.8-1.4	0.1-0.3	2.0	7.8-9.9
太陽光発 電	33-40	0	0.2	0.6-1.2	259-317	293-358
風力発電	7.8-11.2	2.4-3.6	0.1-0.2	0.9-1.6	53-65	64-82

図表2 米国の各種発電技術のLC全コスト概算（cent/kWh）

	建設コス ト	操業・燃料	廃棄	環境	公共政 策	LC全コスト
石炭	0.5-0.7	1.8-3.4	0.001	5-11	-	7-15
LNG	0.2-0.3	3.9-4.5	0.001	4-7	-	8-12
原子力	0.6-0.7	2.2	0.1-0.2	0.1-0.2	0.2-0.3	3-4
太陽光	41-66	-	0.2	0.3-0.7	170-190	212-257
風力	3-4	0.9-1.2	0.1-0.2	0.5-0.9	2.6-3.8	7-10

図表3 ドイツの各種発電技術のLC全コスト概算（cent/kWh）

	建設	操業・燃料	廃棄	環境	公共政策	LC全コスト
石炭	0.4-0.6	2.9-4.8	0.001	5-11	-	8-17
原子力	0.9-1.2	1.8-1.9	0.1-0.2	0.1-0.2	0.6-0.7	3-5
太陽光	42-69	0	0.2	0.3-0.7	750-770	790-840
風力	3-4	0.9-1.2	0.1-0.2	0.5-0.9	3-4	7-11

図表4 イギリスの各種発電技術のLC全コスト概算（cent/kWh）

	建設	操業・燃料	廃棄	環境	公共政策	LC全コスト
石炭	0.5-0.7	2.4-2.6	0.001	5-11	-	7-15
原子力	0.9-1.2	1.3-1.4	0.1-0.2	0.1-0.2	0.5-0.6	3-4
太陽光	調査中	0	0.2	0.3-0.7	340-360	380-431
風力	2	0.7	0.1-0.2	0.5-0.9	6-7	9-11

経営環境の変化と『原価計算基準』

- Activity-Based Costing と Prozesskostenrechnung との比較研究 -

森本和義（岡山商科大学）

A B C（Activity-Based Costing；活動基準原価計算）では、製造間接費を伝統的な意味での製造部門あるいは補助部門に集計しない。伝統的原価計算では、製造間接費は必ず一旦は製造部門か補助部門に集計していたが、その暗黙の前提を打ち破った点に、A B Cの革新的な意味がある。ドイツのプロセス原価計算の提唱者がアメリカのA B Cから第一に学んだことは、このA B Cの革新性（革新性）を部門横断的な事象である（部門横断性）という概念に集約させる形で摂取し、プロセス原価計算（Prozesskostenrechnung）という独自の形態にまで発展させた。そして、その結果、プロセス原価計算と従来のドイツの原価計算との決定的な違いが、部門超越的ないし部門横断的に原価が把握される点に現れることになる。しかしながら、ホルヴァートらは、A B Cのドイツへの導入に際し、部門別計算を重視するドイツ原価計算の伝統を踏まえ、費目別計算・部門別計算・製品別計算という伝統的な原価計算の制度的ルールを固守した。いわば、彼らは、プロセスの部門横断性と伝統的な部門別計算とを対立させるのではなく、むしろ両者を巧妙に調和させた。そのため、プロセス原価計算の計算構造は、摂取したA B Cの革新性と部門別計算を基礎とするドイツ固有の伝統とが結び付いて、原価部門で認識される部分プロセス（Teilprozess）と部門横断的な主要プロセス（Hauptprozess）からなる重層構造として成立している。

なお、製品原価計算を主目的とする初期のA B Cと比較考察した当初は、この重層的な計算性格は、特殊ドイツ的なものであると考えていた。しかし、原価割当視点（cost assignment view）とプロセス視点（process view）とを備える第2世代A B Cにおいても、ミクロ活動（micro activity）とマクロ活動（macro activity）からなる類似の重層的計算構造を確認することができた。第2世代A B Cを提唱するターニー（P.B.B.Turney）らの新しい試みは、活動管理と業績改善の支援という観点から、初期A B Cがその革新性故に失念してしまった部門別計算の重要性を復活させる作業であったといえる。

さて、本報告の目的は、近年の経営環境の変化に伴って出現してきたA B Cとわが国の『原価計算基準』が規定する原価計算制度との関連について考察することである。本報告

の内容は、主として次の諸点からなる。まず第一に、A B Cとドイツのプロセス原価計算との比較研究を参考にしながら、財務報告目的のための製品原価計算という観点から、資源 活動 製品というA B Cの2段階の計算手続と『原価計算基準』七に明記されている費目別計算 部門別計算 製品別計算という制度上の計算手続について比較検討を試みる。第二に、初期A B Cと第2世代A B Cを比較しながら、現行の『原価計算基準』が規定する一連の部門別計算の計算手続について検討を行う。第三に、A B Cの登場に先行する形で、ジーメンス(Siemens)社が1975年から着手していたプロセス志向の原価計算を取り上げ、ジーメンス社では部門別計算を補助原価部門、主要原価部門、プロセス原価部門の3段階に細分化し、複式簿記機構(勘定体系)との親和性の高い原価計算構造が構築されていたことを指摘する。そして最後に、本報告の結論として、A B Cの革新的な発想と『原価計算基準』のあり方について私見を述べる。

[参考文献]

- Gaiser,B., Prozesskostenrechnung und Activity Based Costing (ABC),
in: Prozesskostenmanagement, 2.,Auflage, Horvath & Partner (Hrsg.), 1998.
- Horvath,P. und Mayer,R., Prozesskostenrechnung, Controlling, 1.jg.,Heft4, 1989.
- Horvath,P. und Mayer,R., Prozesskostenrechnung, Krp, Sonderheft2/93, 1993.
- Mayer,R., Prozesskostenrechnung, Krp, 1/90, 1990.
- Mayer,R., Prozesskostenrechnung und Prozesskostenmanagement,
in: Prozesskostenmanagement, Horvath & Partner (Hrsg.),1991.
- Ziegler,H., Prozessorientierte Kostenrechnung im Hause Siemens, BFuP 4/92, 1992.
- Turney,P.B.B., Common Cents,1991.
- Turney,P.B.B. and A.J.Stratton, Using ABC to Support Continuous Improvement,
Management Accounting, September 1992.
- 岡本清編著『原価計算基準の研究』国元書房、1981年。
- 尾畑裕「ドイツにおけるA B C / A B Mの適用から学ぶもの」『企業会計』第50巻第6号、
1998年。
- 櫻井通晴『新版間接費の管理』中央経済社、1998年。
- 廣本敏郎『原価計算論』中央経済社、1997年。
- 諸井勝之助『私の学問遍歴』森山書店、2002年。
- 森本和義「ドイツのプロセス原価計算について」『原価計算研究』Vol.25No.1、2001年。

経営環境の変化と『原価計算基準』

川野克典（ベリングポイント株式会社）

（１）日本における原価計算の現状

日本において、「原価計算基準」が設定されたのは昭和３７年である。しかし、当時の産業構造や企業環境と比べると、ＪＩＴ(Just-In-Time)生産方式の普及、ＦＡ(Factory Automation)化の進展、製品ライフサイクルの短縮、ＩＴ(情報技術)の革新、グローバル化の進展等の変化が生じているにも関わらず、現在までその見直しは行われていない。

筆者は、コンサルタントとして、多くの企業の支援、指導を行ってきているが、日本企業の原価計算（原価管理）及び原価計算システムは、企業環境の変化に合わせて新しい原価計算（システム）を構築している企業と、「原価計算基準」が発表された直後に原価計算（システム）を構築し、その後抜本的な見直しが行われていない企業の二極分化が生じてしまっていることを知った。前者はほんの一部の企業で、後者に属する企業が圧倒的に多い。「原価計算基準」が日本の原価計算及び原価管理の発展に寄与した功績は大きいですが、現時点では「原価計算基準」が「公正妥当な会計基準」であると認知されているが故に、原価計算（システム）の見直しに積極的になれない企業も多いのは事実である。

（２）戦略的コストマネジメントと「原価計算基準」

海外ではジョンソンとキャプランが１９８８年に「レレバンス・ロスト」を発表し、管理会計、原価計算が企業環境に適合していないことを指摘した。一方で、物理学者であったゴールドラットは「ザ・ゴール」等の著書の中で原価計算を批判した。その結果、活動基準原価計算、品質原価計算、環境会計、ライフサイクルコストリング、スループット会計等の新しい原価計算、原価管理が誕生し、さらにはシャンクとゴヴィンダラジャンによって「戦略的コストマネジメント」が提唱された。

一方、日本では、トヨタ自動車によって開発されたと言われる原価企画が日本企業に定着化し、アメーバ経営、理想目標管理制度、ラインカンパニー制等の新しい原価管理の制度も生まれた。

しかし、「原価計算基準」にはこれらの新しい原価計算あるいは原価管理の方法についての記載はなく、日本に活動基準原価計算が紹介された時も「原価計算基準」で認められていないとして、導入を躊躇う企業も多かった。日本企業の原価計算において「原価計算基

準」の果たした役割が大きい故に、現在では新しい原価計算、原価管理の導入の障害となっている。

(3)「原価計算基準」の問題点

これら企業環境変化とその変化に基づく新しい原価計算、原価管理の実務と「原価計算基準」で規定されている原価計算、原価管理を比較すると、以下のような問題があることが明らかになる。

費目別計算、部門別計算、製品別計算というように、経営活動における原価の流れに沿った計算構造を採っているが、昨今、日本企業にも導入されつつある ERP（統合業務）パッケージソフトウェアが機能として有する部品表を用いた単位原価計算（積上型原価計算）は想定していない。

材料費、労務費、経費という3要素に分類し、手作業を前提とした原価計算方法を採用しており、現在の設備費用の増大を想定した原価計算を採用していない。

製品原価計算を重視しており、顧客別原価計算、責任会計に基づく原価計算等の多角的原価計算の記載がない。

費目別計算、部門別計算と独立した計算手続きとなっているが、先進企業においては、明細仕訳で、同時に部門別集計されている。

企業において、製造原価と一般管理販売費の区分、費目別計算における原価要素の分類が企業実態と差異が生じている。

補助部門費について2次集計することを原則とし、活動基準原価計算による製品への直接的な割付計算や製品への直課は想定していない。

個別原価計算について、累加法や非累加法といった規定がない。今日、繰り返し生産する業態においても個別原価計算を採用する場合もあり、工程間仕掛品の評価方法が確立されていない。

グローバルあるいは連結の概念が欠如している。企業のグローバル化が進むにつれ、連結原価管理の重要性が増しているが、「原価計算基準」には何ら記述がない。

非製造業の原価計算やソフトウェアの原価計算についての記述がない。

標準原価計算の役割低下、総合原価計算における直接原価計算の位置付け等に変化が生じており、「原価計算基準」の記述が必ずしも適切ではない。

活動基準原価計算、品質原価計算、環境会計、ライフサイクルコストリング等、新しい原価計算、原価管理の記述がない。

経営者に対する将来情報提供に寄与する原価計算についての記述がない。

(4) 新「原価計算基準」の制定の提案

日本企業は長引く不況の中で売上高の低迷に悩んでいる。売上高が伸び悩む中で、利益を捻出するためには原価低減が不可欠となる。しかし、多くの日本企業は、原価を計算するだけの原価低減に有効な情報を提供できない原価計算(システム)を要しており、経営者の意思決定に寄与することができていない。日本企業に新しい原価計算(システム)を導入し、国際競争力を回復するためのトリガーとするためにも、原価計算、原価管理の指針としての「原価計算基準」の見直しが必要である。

見直しに当たっては、(3)で述べたような実務的な問題点への対応だけでなく、基準の位置付け、原価計算の目的、商法、税法、証券取引法の改正への対応、製品別原価計算以外の原価計算への対応、原価計算制度の基本的枠組み等からの見直しも行うべきである。

<参考文献>

H.T.Johnson and R.S.Kaplan "Relevance Lost -The Rise and Fall of Management Accounting" ,Harvard Business School Press, 1987.(鳥居宏史訳『レレバンス・ロスト - 管理会計の盛衰』白桃書房,1992年)

E.M.Goldratt & Jeff Cox ' The Goal , Second Revised Edition' The North River Press Publishing Corporation, 1992 (三本木亮訳『ザ・ゴール』ダイヤモンド社 2001年)

Shank, John K.,and Govindarajan ,Vijay, "Strategic Cost Management " , The Free Press, 1993.

(種本廣之訳『戦略的コストマネジメント』日本経済新聞社,1995年)

「公」の行動と原価計算基準の役割

東海幹夫（青山学院大学）

はじめに

昭和37年に公表された『原価計算基準』は、民間企業にコストコントロールの意識を浸透させる重い役割を担ったが、他方、「公」との関わりにおける基準の意義を背後に強く保有していた。「価格計算目的」がそれである。

本報告では、「公」の行動の変化と原価計算基準の現代的な役割について論及する。ここにいう「公」とは、ナショナルミニマムとして実施される公的取得活動（インフラ整備、国防等）、公機関による公益的経済活動、並びに経済社会において施される規制（公共料金）について、その主体として関わる組織を意味する。

1. 公共工事と原価計算

- ・ 予定価格と積算基準
- ・ 建設業法施行規則下の原価計算
- ・ 予算原価と実際原価の乖離：工種別と形態別（要素別）の原価把握
- ・ 外注費等個別科目の問題
- ・ 原価計算基準の必要性

2. 防衛調達と原価計算

- ・ 戦時下の軍需品調達と統一原価計算基準
- ・ 『予定価格訓令』と『原価計算基準』
- ・ 現行防衛装備品調達における価格計算・原価計算
- ・ 市場価格方式と原価計算方式：原価監査の役割と課題
- ・ 米国の実情：D C A A C A S 事前計算監査 パラメトリック法など

3. 公共料金と原価計算

- ・ 総括原価主義の限界：電力、電気通信、ガス、水道事業等の実情
- ・ 会計分離の意義とA B C：B Tのケース
- ・ N T Tの接続会計

- ・ 接続料問題と長期増分費用（LRIC）方式
- ・ 原価計算基準の果たす役割

4．郵政公社の原価計算システム

- ・ 旧郵政省郵便事業の原価計算
 - 国会審議による承認を目的とした国家財政特別会計
 - 原価計算基準に則った形式的原価計算
 - 種類別収支は後から等価係数により切り分けした原価計算（分計）
- ・ 公社化による旧態からの脱皮
 - カナダポストの原価計算システム研究
 - 平成11年度からABC型原価計算の導入検討を開始
 - 15年度分析から、これが郵便事業の中核システムとなる予定
- ・ 料金の原価計算
 - 公社化後、通常郵便は認可料金となり、独占分野をもたない郵便事業
 - 総括原価主義からの脱皮
- ・ 経営管理情報としての原価計算
 - コスト・ヒエラルキーを構築し、弾力的な原価情報のアウトプット
 - 待機時間に対応する労務費（いわゆる非付加価値活動）の測定など

むすびとして

現存『原価計算基準』の役割は、現状においては、CPA監査及び前述の「公」の行動との関わりにおける限定的依拠の状態にある。会計基準の国際的統一化の流れの中で、在るべき姿を積極的に議論するべき時が来ている。

- ・「公」との関わりにおいては、適切な「基準」の作成が不可欠と考える。
- ・現代の生産システム（非製造活動を含む）を反映する基準（指針）を整備する必要がある。特に、事前と事後の理念的統合が必要となる。
- ・マネジメントにおける原価計算・原価情報の作成は、企業の個性である。

基準は、現代の経済・社会環境を前提とした適切な行動指針となるべきものでなければならない。日本原価計算研究学会は、そのような意味の「原価計算基準」の構築に対して積極的に貢献すべきである。