

ごあいさつ

この度は、日本原価計算研究学会第32回全国大会にご参集いただき、誠にありがとうございます。全国大会の開催にあたり、これまで多大なご支援とご協力を賜りました関係者各位に対しまして、心より御礼申し上げます。

さて、本年度の大会は、統一論題を「組織変革と管理会計」と題し、報告および討論をしていただくことになりました。

周知のように、経営環境の変化に適応していくため、企業は組織（構造）を変革いたします。近年の企業においては、持ち株会社制への移行、M & A、企業分割、企業連携など著しい組織の変革がみられます。そのような組織の変革は、経営管理の方法に影響を与えることから、そこで用いられる管理会計システムもまた組織に合わせて変えていく必要が生じて参ります。すなわち、今日の企業経営における組織変革は、従来の管理会計システムに大きな変革を迫るものと考えられます。

そこで、統一論題報告・討論においては、現代企業における組織の変革が管理会計システムに与える影響について、報告者だけでなく多くの参加者の皆様にもご参加いただき、大いに議論していただきますようお願い申し上げます。

また、自由論題報告においては、多数の方々より研究報告のご応募をいただきました。各報告会場におきましても、白熱した議論が展開されることを祈念しております。

本大会が原価計算の理論および実践の研究を促進し、原価計算の進歩と発展に貢献いたします共に、会員の皆様相互の交流を深める一助となりますならば、幸甚に存じます。

第32回全国大会準備委員会

委員長 山田 庫平（明治大学）

副委員長 崎 章浩（明治大学）

委員 千葉 修身（明治大学）

鈴木 研一（明治大学）

千葉 貴律（明治大学）

小田 康治（明治大学）

大槻 晴海（明治大学）

【 目 次 】

大会日程表

大会プログラム

自由論題報告

第1会場

- | | | | |
|------|--------------------------|------|---|
| 第1報告 | 製造間接費情報の活用動機づけに対する影響要因分析 | 真部典久 | 1 |
| 第2報告 | 銀行A B Cの経営への適合性 | 谷守正行 | 3 |
| 第3報告 | 韓国企業のA B C成功事例に関する研究 | 李 康來 | 5 |

第2会場

- | | | | |
|------|---------------------------------|------------|----|
| 第1報告 | プロジェクト採算管理の会計システム | 新井康平, 三矢 裕 | 7 |
| 第2報告 | 設備老朽化が投資行動に与える影響
償却累計率指標の有用性 | 高見茂雄 | 9 |
| 第3報告 | 成果主義における会計的業績評価尺度利用に関する実態 | 内山哲彦 | 11 |

自由論題報告

第1会場

- | | | | |
|------|------------------------------|--------------------------|----|
| 第1報告 | 活動基準原価計算システム | 町田耕一 | 13 |
| 第2報告 | 学部・大学院の会計教育の現況
国際的視点からの分析 | 上埜 進, 長坂悦敬
杉山義浩, 椎葉 淳 | 15 |

第2会場

- | | | | |
|------|---------------------------------------|-------------|----|
| 第1報告 | 間接損害コストの存在を考慮した
ライフサイクル・コスト・マネジメント | 中島洋行 | 17 |
| 第2報告 | 顧客関係性評価のための収益概念
固定収益概念の提唱 | 佐々木郁子, 鈴木研一 | 19 |
| 第3報告 | 品質コストが売上高に及ぼす影響に関する実証分析 | 梶原武久 | 21 |

第3会場

- | | | | |
|------|----------------------------------|--------------------------|----|
| 第1報告 | 中国進出日系企業における経営理念の再構築 | 千葉貴律 | 23 |
| 第2報告 | わが国経営企画部門における管理会計
質問表調査に基づく分析 | 加登 豊, 石川 潔
大浦啓輔, 新井康平 | 25 |
| 第3報告 | ベンチャー企業における財務と企業成長 | 中川 優, 山田伊知郎 | 27 |

統一論題報告

- | | | | |
|------|--|------|----|
| 第1報告 | 日次決算導入による組織変革・リーダー育成
ベーカリーチェーンA社におけるアクションリサーチ | 三矢 裕 | 29 |
| 第2報告 | Beyond Budgeting が持つ2つの意義
組織変革とのかかわり | 清水 孝 | 31 |
| 第3報告 | 日産自動車株の事業再編と管理会計 | 軽部 博 | 33 |

大会日程表

理事会・学会賞審査委員会等スケジュール		
8月28日(月) 明治大学 駿河台校舎 アカデミーコモン	14時00分 学会賞審査委員会 14時30分 選挙管理委員会 15時30分 常任理事会 17時30分 理事会	10F 310F 演習室 10F 310L 演習室 10F 310H 演習室 2F A4 会議室
大会第1日目		
8月29日(火) 明治大学 駿河台校舎 リバティタワー	9時30分 受付開始 10時00分 自由論題報告 12時10分 昼食 13時00分 会員総会 14時00分 選挙 14時30分 自由論題報告 17時00分 懇親会	8F 1083 教室前 8F 1085 教室(第1会場) 1086 教室(第2会場) 1F 1013 教室 7F 1073 教室 8F 1085 教室(第1会場) 1086 教室(第2会場) 1087 教室(第3会場) 23F 岸本辰夫記念ホール サロン紫紺 サロン燦
大会第2日目		
8月30日(水) 明治大学 駿河台校舎 リバティタワー	9時30分 受付開始・選挙 10時00分 統一論題報告 12時10分 昼食 13時30分 統一論題討論 15時00分 閉会 15時15分 新旧合同理事会	8F 1083 教室前 1F 1013 教室 1F 1013 教室 アカデミーコモン 2F A4 会議室

【会員控室】リバティタワー8F 1083 教室

【大会本部】リバティタワー8F 1084 教室

大会第1日目(8月29日火曜日)

9:30~ 受付開始(リバティタワー8F 1083教室前)

《自由論題報告》

第1報告 10:00~10:40	第2報告 10:45~11:25	第3報告 11:30~12:10
------------------	------------------	------------------

(報告時間30分 質疑応答10分)

第1会場(リバティタワー8F 1085教室) 司会 長谷川惠一(早稲田大学)

- 第1報告 真部典久(富山大学)
「製造間接費情報の活用動機づけに対する影響要因分析」
- 第2報告 谷守正行(専修大学)
「銀行ABCの経営への適合性」
- 第3報告 李 康來(韓国 圓光大学校 経商大学)
「韓国企業のABC成功事例に関する研究」

第2会場(リバティタワー8F 1086教室) 司会 山本浩二(大阪府立大学)

- 第1報告 新井康平(神戸大学大学院生), 三矢 裕(神戸大学大学院)
「プロジェクト採算管理の会計システム」
- 第2報告 高見茂雄(富山大学)
「設備老朽化が投資行動に与える影響 償却累計率指標の有用性」
- 第3報告 内山哲彦(千葉大学)
「成果主義における会計的業績評価尺度利用に関する実態」

12:10~ 昼 食(各自自由 会員控室:リバティタワー8F 1083教室)

13:00~14:00 **会員総会**(リバティタワー1F 1013教室)

14:00~16:30 **会長・理事・学会賞審査委員選挙**(リバティタワー7F 1073教室)

《自由論題報告》

第1報告 14:30~15:10	第2報告 15:15~15:55	第3報告 16:00~16:40
------------------	------------------	------------------

(報告時間30分 質疑応答10分)

第1会場(リバティタワー8F 1085教室) 司会 菊井高昭(上智大学)

- 第1報告 町田耕一(国土舘大学)
「活動基準原価計算システム」
- 第2報告 上埜 進, 長坂悦敬, 杉山義浩(甲南大学), 椎葉 淳(大阪大学)
「学部・大学院の会計教育の現況 国際的視点からの分析」

第2会場（リパティタワー8F 1086教室） **司会 小菅正伸（関西学院大学）**

第1報告 中島洋行（明治大学大学院生）
「間接損害コストの存在を考慮したライフサイクル・コスト・マネジメント」

第2報告 佐々木郁子（東北学院大学），鈴木研一（明治大学）
「顧客関係性評価のための収益概念 固定収益概念の提唱」

第3報告 梶原武久（神戸大学大学院）
「品質コストが売上高に及ぼす影響に関する実証分析」

第3会場（リパティタワー8F 1087教室） **司会 古賀 勉（福岡大学）**

第1報告 千葉貴律（明治大学）
「中国進出日系企業における経営理念の再構築」

第2報告 加登 豊（神戸大学大学院），石川 潔（神戸大学大学院単位修得退学），
大浦啓輔，新井康平（神戸大学大学院生）
「わが国経営企画部門における管理会計 質問表調査に基づく分析」

第3報告 中川 優（同志社大学），山田伊知郎（奈良産業大学）
「ベンチャー企業における財務と企業成長」

17：00～19：00 **懇親会**（リパティタワー23F 岸本辰夫記念ホール・サロン紫紺・サロン燦）

大会第2日目（8月30日水曜日）

9：30～ 受付開始（リパティタワー8F 1083教室前）

9：30～11：00 **会長・理事・学会賞審査委員選挙**（リパティタワー7F 1073教室）

統一論題 「組織変革と管理会計」

座 長 田中隆雄（青山学院大学）
コメンテーター 小倉 昇（筑波大学大学院）

《統一論題報告（リパティタワー1F 1013教室）》

第1報告 10：00～10：40	第2報告 10：45～11：25	第3報告 11：30～12：10
------------------	------------------	------------------

（報告時間35分 質疑応答5分）

第1報告 三矢 裕（神戸大学大学院）

「日次決算導入による組織変革・リーダー育成
ペーカリーチェーンA社におけるアクションリサーチ」

第2報告 清水 孝(早稲田大学)

「Beyond Budgeting が持つ2つの意義 組織変革とのかかわり」

第3報告 軽部 博(日産自動車経理ゼネラルマネージャー)

「日産自動車(株)の事業再編と管理会計」(仮題)

12:10~ 昼 食(各自自由 会員控室:リパティタワー8F 1083教室)

《統一論題討論(リパティタワー1F 1013教室)》

13:30~15:00

座 長 田中隆雄(青山学院大学)

コメンテーター 小倉 昇(筑波大学大学院)

パネリスト 三矢 裕(神戸大学大学院)

清水 孝(早稲田大学)

軽部 博(日産自動車経理ゼネラルマネージャー)

15:00 **閉 会**

15:15~ **新旧合同理事会**(アカデミーコモン2F ビクトリーフロア暁の鐘 A4会議室)

自由論題報告

8月29日(火)

リバティタワー 8F

1085 教室・1086 教室・1087 教室

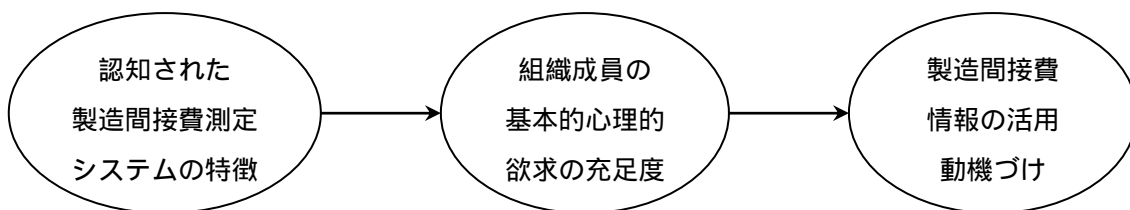
製造間接費情報の活用動機づけに対する影響要因分析

真部典久（富山大学）

1. 本報告の問題意識

原価情報の活用に対する動機づけ（以下、活用動機づけとする）は、企業における原価計算システムの有効性を左右しうる。企業の構成員は原価情報の活用をどのように動機づけられているのであろうか。また、その動機づけはいかなる要因からどのような影響を受けているのであろうか。このことについては、たとえば、ABC/ABM 導入組織の構成員の心理的・行動的な側面を扱った既存の事例研究から部分的に知ることができる（Bhimani and Pigott, 1992；福田, 2004；岩淵, 1997；Malmi, 1997）。しかしながら十分な経験的証拠は蓄積されていない。本報告では、近年における ABC/ABM 研究の展開を踏まえて、製造間接費情報の活用動機づけを研究の対象とする。

組織成員の動機づけと原価計算・管理会計システムとの関係を扱っている昨今の実証的研究では、心理学領域の動機づけ理論の1つである認知的評価理論ないしは当該理論を包摂した自己決定理論の知見が援用されている（真部, 2006；渡辺, 2004, 2006；横田, 1998）。本報告では、自己決定理論に基づき構築された以下のような分析モデルを提示するとともに、日本企業の製造部門管理者から得られた郵送質問票データを用いた実証分析の結果を報告する。詳細については当日配付するレジュメに記述する。



2. 質問票調査の概要

調査名；現代企業の原価計算システムの実態に関する調査

調査対象；東証一部および二部に属する水産・農林，建設，製造業（1,252社）

調査時期；2005年8月下旬

発送先；製造部門管理者もしくは製造関係の取締役（1社1名）

回収率；14.8%（185社）

（なお、このうち、建設業からの回答、および企画・管理・会計部門等からの回答を除いた、71名分のデータについて分析を実施した）

参考文献

- Argyris, C (1990), "The Dilemma of Implementing Controls: The Case of Managerial Accounting," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, No.6, pp.503-511.
- Argyris, C & R. S. Kaplan (1994), "Implementing New Knowledge: The Case of Activity-Based Costing," *Accounting Horizons*, September, pp.83-105.
- Bhimani, A. and D. Pigott (1992), "Implementing ABC: a case study of organizational and behavioural consequences," *Management Accounting Research*, Vol.3, pp.119-132.
- 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)
- Deci, E. L. and R. M. Ryan (1985), *Intrinsic motivation and self-determination in human behavior*, New York: Plenum.
- Deci, E. L. and R. M. Ryan (1987), "The Support of Autonomy and the Control of Behavior," *Journal of Personality and Social Psychology*, Vol.53, No.6, pp.1024-1037.
- Deci, E. L. and R. M. Ryan (2002), "Overview of Self-Determination Theory: An Organismic Dialectical Perspective," in Deci, E. L. and R. M. Ryan (eds.), *Handbook of self-determination research*, the University of Rochester Press, pp.3-33.
- 福田直樹 (2004) 「ABC/ABM 導入プロセスにおけるアクティビティ・コスト情報の役割」 『原価計算研究』, 日本原価計算学会, 第 28 巻第 1 号, 64-76 ページ。
- 岩淵吉秀 (1997) 「適用事例にみる ABM の可能生と問題点」 『国民経済雑誌』 第 175 巻第 2 号, 55-69 ページ。
- 鹿毛雅治 (1996) 『内発的動機づけと教育評価』, 風間書房。
- Malmi, T. (1997), "Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization," *Management Accounting Research*, Vol.8, pp.459-480.
- 真部典久 (2006) 「原価計算システムの変更に伴う動機づけの質的变化と組織文化の関係」 『組織文化と管理会計システム』 木島淑孝編著, 中央大学出版部, 229-276 ページ。
- 渡辺岳夫 (2004) 「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)のグループにおけるラインカンパニー制の実証的研究」 『原価計算研究』, 第 28 巻第 2 号, 12-26 ページ。
- 渡辺岳夫 (2006) 「ミニ・プロフィットセンター制の効果に対する組織文化の影響」 『組織文化と管理会計システム』 木島淑孝編著, 中央大学出版部, 209-227。
- 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。

銀行 ABC の経営への適合性

谷守正行（専修大学）

1．問題意識

2006年3月期決算で日本の大手銀行の業績は大きく回復した。バブル崩壊後、膨大な不良債権とデフレ環境のため銀行の業務粗利益は上がらなかった。それでも、なんとか業務純益を確保すべく、いくつかの銀行では原価計算が見直され、1990年代後半にはついにABCが導入されるに至った。その結果、いまでは銀行業の原価計算としては、ABCがデファクト・スタンダードになっていると考えてもよい状況にある。しかし、適用された銀行ABCは、はたして経営に適合したのであろうか。

これまでの銀行ABCの経営への効果性や限界があきらかにされないままであれば、ゼロ金利政策が解除され、今後金利が徐々に上昇するにつれて貸出金のボリュームが多ければ銀行の収益がよくなるような安易な経営が行われてしまい、各銀行の独自戦略の必要性が失われてしまわないか心配される。そこで、いまこそ銀行ABCの経営への適合性を検証することが重要であり、一般の原価計算研究にとっても価値があると考えられる。以上が、本研究を行うにあたっての問題意識である。

2．報告要旨

本報告では、1990年代後半にそれまでの伝統的原価計算の課題を克服する目的で導入された銀行ABCが実務的にみてどれだけ経営に適合したのかを検討する。しかし、業務費用や業務純益など期中計数への直接的な効果測定については容易ではない。そのため、実際に適用された銀行ABCの導入目的と処理構造の内容を整理し、それに対して適合性を検討することによって、銀行経営実務からみたときの限界をあきらかにする。

いくつかの銀行のABC適用事例をもとに、一般的な銀行ABCの適用パターンを整理すると、顧客の単位をコスト・オブジェクトとしてABCを適用する場合には、アクティビティを2段階持つ4段階構造のABCとなるのが銀行ABCの特徴となっている。実務的な銀行ABCの計算ステップからいえることは、経営への適合性とは顧客へ提供される商品・サービスの適正な原価の算定と、そのためのおもに商品やサービスを提供するにあたって実行される各種のオペレーショナルな業務（以下、事務とする）の効率化にあることがわかる。そのような適用形態と適合性となった要因として、銀行にはもともとABCの導入のかなり以前より行われていた営業店の基準人員算定のための「事務量分析」があったからではないかと考えられる。

そこで、従来から銀行で行われてきた事務量分析と銀行ABCとの関係性をあきらかにし、さらに事務量データを利用した伝統的原価計算である「業務の種類別原価計算」や「単位事務原価計算」の特徴とABCとの同異点を検討し、銀行ABCの経営へ適合性と限界をあきらかにする。その結果、次の3点にまとめられる。

第 1 に、事務量分析のデータは、営業店の事務やシステムに関して ABC のアクティビティと一部のコスト・ドライバにそのまま利用することができた。

第 2 に、事務量分析のデータは、もともと適正人員算定といった意思決定に適用されていたことから、事務量を基礎として構築された ABC であれば、それほど違和感はなく経営への適合性があると考えられた。

第 3 に、事務量分析が ABC によって活動単位にコスト化されるため、事務の改善による損益への貢献が金額ベースでより詳細に管理できるようになった。

さらに、事務量にもとづく銀行 ABC は、Kaplan & Anderson(2003)による“ Time-Driven Activity-Based Costing ” との高い親和性が指摘できる。

以上のとおり、事務効率化の経営目的には銀行 ABC の適合性は高い。しかし、アクティビティが細かくなりすぎることに対する運用面での工夫が必要になる。さらに、重要なことは、事務の効率化以外の経営目的に対する銀行 ABC の適合性は、伝統的原価計算の場合と比べて、それほどあきらかではないことである。その要因は、伝統的な原価計算のときと同様に、銀行の渉外営業や本社スタッフの管理に関するコスト・ドライバが現状でも十分には整備できていないことにある。

最後に、銀行 ABC は銀行業における原価計算としてデファクト・スタンダードになっているのは間違いないが、実務面では事務やシステム関連のアクティビティに対してのみ ABC が適用されるなど、実際の銀行では経営への適合性が明確に認められる領域を見定めて ABC が適用されていることが分かる。大手銀行ではすでに経費率が 50%を切るところもあり、今後さらなる経営効率化やより戦略的な経営を企画・実行していくためには、事務やシステム関連以外の部分への適用が銀行 ABC の課題であり、さらにはいえばサービス業の ABC の経営への適合性向上に関する研究課題でもある。

参考文献

Kaplan, R.S and S.R.Anderson, “Time-Driven Activity-Based Costing,” *Harvard Business Working Paper*, November, 2003.

Mabberley, Julie, *Activity-Based Costing in Financial Institutions Second Edition*, Pitman Publishing, 1999.

金融情報システムセンター調査部「リスク管理・収益管理に関するアンケート調査報告」『金融情報システム（冬号）』（財）金融情報システムセンター，No.282，2006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，pp.171-221。

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。

山高桂介『銀行の原価計算』東洋経済新報社，1964年。

矢本五郎『銀行管理会計』有斐閣，1957年。

韓国企業の ABC 成功事例に関する研究

李 康 來 (韓国圓光大學校)

1. ABC の導入過程

韓国の ABC システムの導入は 1990 年 電子製品生産業體の亞南産業を始めて 大韓ペイントインク(1996), アシアナ航空, 韓国移動通信が導入して原價分析に適用し, 最近にハナ口通信が導入を完了したと, 三星電子も部分的あるが ABC 理論を收容して歪曲される原價構造の改善に活用してある。韓国で ABC システムが導入された企業達は ABC システムの導入する後, 實務上には多の困難を経験したが 導入の後にはその結果に對して満足していると調査された。しかし 未だ韓国内の全般的な ABC の活用に土臺となる現場主導的な研究が未備の實情のである。

2. 業種別 ABC 適用類型

1). 製造業の類型

ロッテ ギャノンの場合 次のような必要によって原價會計を導入した。

(原價の責任中心點を探索)

- 組織別に直接原價/間接原價の管理
- 部門單位別に損益重點の管理
- 製品別に損益の把握
- 製造間接費の配賦に對する當爲

(原價算出の正確性を確保)

- 原價動因を把握して原價誘發要因の管理
- 間接費の正確な歸屬點を確認

ロッテギャノンの場合にもみることが出来るように, 活動基準原價計算の導入は原價の正確な歸屬がおこなわない點で試圖された。

原價の正確な誘發單位が明るくしなければ原價會計の外の目的がなる戦略的な内的統制や管理に活用する事ができる適切な根據資料がなかった状況に生ずる點である。

2). 金融業の類型

銀行監督院の原價計算モジュールと ABC モジュールによって計算された結果を比較し, 現行

のモジュールに関する批判や原価計算モジュールの新しい代案としてABCを提案しようとした。
研究結果、ABCは「間接費を配賦」する過程より「間接費を製品別に直接賦課」させる過程をすぎるのためもっと精巧な原価計算のモジュールなのである。

3).情報通信業の類型

韓国通信の現業組織の中で一つの電話局を標本として現行原価システムと活動基準原価計算システムによる原価計算の結果を比較して活動基準原価計算による通信サ・ウィズや原価計算の効用性を照明し、原価計算制度の改善方を提示しようとした。

分析結果、ABCシステムを利用した場合に正確な原価動因(cost driver)による原価配賦ができて通信サ・ウィズの原価と關聯する意思決定にもっと正確な根據を提示しだし、原価節減領域を把握する事が出来なると内部意思決定で重要な原価情報を提供することができた。

4).サ・ウィズ業の類型

ホテルでは、勞務費が此地する比重がおおきいから、客室部門で總原価の中で、勞務費が此地している比重や客室活動部門の具體的な情報をABCが提示しあたるために非附加價值活動を減らし、附加價值活動を増加させるので、經營合理化と専門化で優位を占有してける點に着眼したのである。

プロジェクト採算管理の会計システム

新井康平（神戸大学大学院博士後期課程）

arai1125@ybb.ne.jp

三矢 裕（神戸大学大学院）

現在に至るまで、プロジェクト・マネジメントに対しての管理会計研究の貢献は限定的なものであり、実務のプロジェクト・マネジメントにおける管理会計技法の利用についても経験的な検証に基づいた報告がほとんどされていない。

そこで本稿では、アメーバ経営から派生したプロジェクト採算管理の技法について、そのメカニズムを明らかにするためのフィールド・リサーチを行った。これらの調査を通じて、調査対象企業で利用されている採算管理の基本的なメカニズム、導入の背景、システムの機能が明らかになった。

<キーワード>

プロジェクト・マネジメント プロジェクト採算管理 アメーバ経営 フィールド・スタディ

1. 報告の概要

本報告は、建設という比較的オペレーショナルなプロジェクト・マネジメント(以下、PMと略する)における、管理会計システムのメカニズムと機能を明らかにするために行ったフィールド・スタディの研究成果をまとめたものである。

近年、PM に対する注目が高まっている。管理会計研究においても、PM との接点を探求するような研究成果が蓄積されている。例えば、新製品開発プロジェクトと管理会計の接点については、一連の原価企画研究を挙げることができるだろう。また、2004 年の『企業会計』第 56 巻第 7 号に、「組織変革のためのプロジェクト管理会計」という特集が組まれており、管理会計の組織変革プロジェクトや戦略策定プロジェクトに対する貢献可能性などが議論された。

我々は、管理会計研究の PM に対する貢献が多様な業務内容のうち新製品開発や戦略策定・組織変革プロジェクトなどに偏りがあり限定的である点を指摘した上で、既存の管理会計研究があまり対象にしてこなかった建設プロジェクトのようなオペレーションの PM についてのフィールド・スタディを行った。具体的な、本報告の構成は以下の通りである。第 2 節では先行研究をレビューし、管理会計研究の PM に対する貢献の偏りがあり限定的であったことを明らかにする。第 3 節ではリサーチ・クエスションと調査の概要を示す。第 4 節で先進的なプロジェクト採算管理のメカニズムを明らかにし、その機能を整理する。

第5節では、むすびにかえて本研究のインプリケーションと残された課題を明示する。

2. 研究のインプリケーション

本報告では、先進的なPMの管理会計技法のメカニズムを明らかにするためのフィールドワークの結果を報告する。これらの分析を通じて既存のPMに対しての理論的・実践的なインプリケーションを提供できるだろう。以下は、それらインプリケーションの概略である。

理論的インプリケーションとしては、次の2点を挙げる事ができる。まず、本研究により、先行研究であるVan der Veekenらによるフィールド・スタディ(Van der Veeken and Wouters, 2002)とは異なる知見を提供できる。特に、彼らが財務情報よりも定性情報の有用性を主張したことに對して、財務情報の積極的な利用によるマネジメントのケース・スタディを提供する点は、今後のPMにおける管理会計研究の端緒となりえるだろう。もう一つの理論的インプリケーションとして、アメーバ経営の理論化のための知見を挙げる事ができる。というのも、本研究ではCooper, RがMPC(microprofit center)と呼んだ、部門別採算では説明することができないアメーバ経営の側面を取り上げるからである。アメーバ経営をMPCという分類で捉えようとする限り、なぜアメーバ経営のなかで本研究で明らかになったような「個別採算システム」が採用され、定着し、成果を挙げたのかを説明することは出来ないだろう。本研究は、MPCという概念でアメーバ経営を類型化してきたことの妥当性について、再検討が必要だということを示唆するものである。

実践的インプリケーションとしては、PMにおける積極的な管理会計情報の活用する事例が存在することを示し、その具体的なマネジメント・プロセスと計算メカニズム、システムの持つ機能を明らかにする点を挙げる事ができる。個別採算システムが、既存のPMのテキストや解説書で述べられてきた財務情報の活用の方法とは明らかに異なる仕組みを持っている点は注目すべきだろう。例えば、プロジェクト・マネジャーのような管理者ではなく、全ての組織成員が採算を作成できること、簡便な計算システムであること、原価情報というよりは採算そのものを重視する点などである。

参考文献

Van der Veeken, H. J. M. and M. J. E. Wouters (2002), Using accounting information systems by operations managers in a project company, *Management Accounting Research*, pp.345-370.

設備老朽化が投資行動に与える影響 償却累計率指標の有効性

高見茂雄（富山大学）

【要約】設備投資行動に影響を与える諸要因の影響度に関して、重回帰分析手法を主体とした多くの先行研究がみられるが、そのほとんどがフリーキャッシュフロー、トービンの q 、売上高増加率などの変数が投資額に与える感応度に焦点が置かれている。しかし、既存の設備老朽化が投資額に与える影響も看過できないと考える。そこで、本件研究では日本の製造業約 900 社 11 年のデータを対象に、設備老朽化度の代理変数として、償却累計率を採用し、その投資額に与える感応度を調べる。そして、財務制約度や業種要因がもつインプリケーションについて考察する。

【キーワード】償却累計率，重回帰分析，財務制約度，業種要因

【問題意識】Myers and Majluf (1984)のペッキングオーダー説に代表されるように、設備投資行動は投資案件の採算性よりも、資金調達面の制約に大きく影響されると主張されてきた。そして、その実証研究は Fazzari et al.(1988)から進み、さまざまなデータ対象、手法でおおむね資金制約面の影響が有意である旨検証されてきている。

Fazzari et al.(1988)の用いた手法は i 企業、 t 期の投資額 I_{it} 、有形固定資産額 K_{it} 、フリーキャッシュフロー CF_{it} 、投資機会を表すトービンの q を q_{it} とし、財務制約度の代理変数として配当性向値に基づき 3 つのクラスターに分け、それぞれに(1)式を用い重回帰分析を行い 3 つのクラスターで $\beta_1 < \beta_2$ であることと、財務制約度が高いクラスターほどが係数 β_2 高くなることを裏付けている。つまり、財務制約度の高い企業グループほど内部資金額が投資額に及ぼす感応度が高いというインプリケーションを導出している。

$$(I_{it}/K_{it-1}) = \alpha + \beta_1 q_{it-1} + \beta_2 (CF_{it}/K_{it-1}) + (\text{他の説明変数}) + \tilde{\varepsilon}_{it} \quad (1)$$

以降の研究もこの重回帰分析をもとにしており¹、(1)式の「他の説明変数」には、資金供給面の変数ではフリーキャッシュフロー、需要面では、トービンの q や売上高増加率が代表的に用いられている²。このうち、供給面の変数につき、高見(2006-c)は連結キャッシュ・フロー計算書データから、資金源泉を細分化し、ペッキングオーダー説の検証を試みている。しかし、資金需要面の変数についてはまだ研究はなされていない。

ところで、あずさ監査法人(2006, p.425)は設備老朽化を示す指標として、償却累計率³を取

¹ 高見(2006-b)は分散分析の手法で財務制約度によって、投資・減価償却費比率が有意に異なることを示している。

² 高見(2006-a)は資金需要面と供給面の要因を整理し、分散分析の手法で影響度を調べている。

³ 減価償却累計額/(減価償却累計額+正味固定資産)として、個別財務諸表データの有形固定資産明細表から求めることができる。

り上げているが、その変数は設備更新投資に影響を与えることが予想される。一方、郭(2002)はクラスターを業種別に分けて分析している点が注目される。そこで、本研究は資金需要面のなかでも、償却累計率(DAR)に焦点をあてて、トービンの q やフリーキャッシュフローに比べてどのくらい感応度があるかを調べた。

【分析手法】日本の製造業約 900 社 11 年(1994~2004 年)のデータを用いて、(2)式により重回帰分析を行い、偏回帰係数を比較した。クラスター分けには財務比率を用いた財務制約度と業種別を試みた。

$$(I_{it}/K_{it-1}) = \alpha + \beta_1 DAR_{it-1} + \beta_2 q_{it-1} + \beta_3 (CF_{it}/K_{it-1}) + \tilde{\varepsilon}_{it} \quad (2)$$

【結論】対象データの示すところ、償却累計率は正の感応度で投資額に有意に影響を与えている。しかも、その絶対値は資金供給要因のフリーキャッシュフローと同じくらいの大きさで、同じ資金需要要因の q よりもはるかに大きい。また、財務制約度別にはあまりコントラストは見られなかったが、業種別ではおおむね労働装備率低い企業の比重が大きいとその感応度は高くなるという傾向が見られた。これは設備更新投資に償却累計率は影響を与えていることを示唆している。

参考文献

- Fazzari, S.M., R.G.Hubbard and B.C.Peterson (1988) "Financing Constraints and Corporate Investment," Brookings Papers on Economic Activity, Vol.1, p.141-195.
- Myers, Stewart C. and N. S. Majluf (1984), "Corporate Financing and Investment Decisions When Firms Have Information That Investors Do Not Have," Journal of Financial Economics, Vol.13, p.187-221.
- あずさ監査法人(2006)「有価証券報告書の見方・読み方 第6版」清文社
- 郭麗虹(2002)「企業の内部資金と設備投資 日本の製造業のパネル・データによる分析」証券経済研究、第39巻、p.91-102.
- 高見茂雄(2006-a)「設備投資額決定に影響を与える資金需要要因と供給要因」富大経済論集、第52巻、第2号、p.103~124.
- 高見茂雄(2006-b)「財務内容の改善が設備投資行動に与える影響」管理会計学、第14巻、第2号、2006、p.3-13.
- 高見茂雄(2006-c)「投資行動に影響を与える諸要因 連結キャッシュ・フロー計算書データにもとづく実証分析」日本ファイナンス学会第14回全国大会発表
東洋経済新報社・2005「会社財務カルテ CD-ROM 2005」

成果主義における会計的業績評価尺度利用に関する実態

内山 哲彦（千葉大学）

uchiyama@le.chiba-u.ac.jp

報告目的

いわゆる成果主義の導入・適用拡大が進むなか、その問題点も指摘されている。各種調査では、最も解決すべき課題として、成果主義的報酬制度と結びついた業績評価制度の整備・改善が挙げられている。そこでは、信頼性、納得性の高い業績評価尺度として会計的業績評価尺度（管理会計情報）に対する期待も大きい。

マネジメント・コントロール論では、業績評価制度と並び、報酬制度はシステムの鍵と位置づけられている。しかし、今日の日本企業における成果主義の仕組みがこれと同じメカニズムにあるのかは不明であり、その解明にはより一層の現状観察と理論的考察を待たなければならない。管理会計の分野では、会計的業績評価を中心に業績管理制度に関する研究を担ってきた。しかし、報酬制度と明示的に結びついた会計的業績評価尺度の利用に関して、少なくとも日本企業の実態に基づいた理論的、実証的研究がこれまで多くなされてきたとはいえない。

他方、さまざまな報酬制度について主として研究が行われてきた人事管理・労務管理の分野においても、報酬制度を内包した人事管理制度と業績管理制度とのつながりについて、理論的にも実証的にもこれまでまったくと言っていいほど研究が行われてこなかった。しかし、近年一部の研究者の間では、経営目的達成における業績管理制度の重要性が認識され始め、管理会計を含むマネジメント・コントロールの仕組み、部門業績管理の仕組みに注目が集まり始めている。その第 1 の理由は、言うまでもなく、成果主義的な制度の普及にある。

このように、成果主義的報酬制度とそこでの会計的業績評価尺度の利用に関して、理論的検討と広範な実態の把握が必要であると考え。そこで本研究では次の 2 つを目的とする。

今日の日本企業における成果主義を前提とした、報酬制度と会計的業績評価尺度との係わりに関する諸研究をレビューし、理論的検討を行う。

東京証券取引所 1 部上場企業を対象とした郵送質問票調査の結果から、現在の日本企業における成果主義的報酬制度の導入状況、そこでの会計的業績評価尺度の利用状況等に関する実態を把握し、現状の概観を行うとともに、今後の研究課題について考察する。

報告の構成と概要

1. はじめに

2. 先行研究・調査のレビュー

日本企業における成果主義を前提に，報酬制度と会計的業績評価尺度との係わりに関する，これまでの研究・調査についてレビューし，理論的検討を行う。

3. 実態調査の内容と調査結果

東京証券取引所1部上場企業を対象として本年6月に行った郵送質問票調査から，現在の日本企業における成果主義的報酬制度の導入状況，そこでの会計的業績評価尺度の利用状況等に関する実態を把握し，現状の概観を行う。

4. 考察

理論的検討及び実態調査の結果に基づく考察を行い，今後の研究課題を検討する。

主要参考文献

- Anthony, R. N. and V. Govindarajan (2004), *Management Control Systems*, 11th ed., Irwin McGraw-Hill, New York.
- Henderson, R. I. (2003), *Compensation Management in a Knowledge-Based World*, 9th ed., Prentice-Hall, New Jersey.
- Lawler, E. E. (1990), *Strategic Pay: Aligning Organizational Strategies and Pay Systems*, Jossey-Bass, California.
- Merchant, K. A. and W.A. Van der Stede (2003), *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Prentice-Hall, New Jersey
- 石田光男(2003)『仕事の社会科学 労働研究のフロンティア』ミネルヴァ書房。
- 内山哲彦(2003)「成果主義における管理会計情報利用の利点と問題」『千葉大学経済研究』第18巻第3号，217-258ページ。
- 内山哲彦(2005)「会計的業績評価による業績連動型賞与の比較分析 業績評価における全社ベースと内部組織ベース」『千葉大学経済研究』第19巻第4号，1-43ページ。
- 櫻井通晴(2003)『バランスト・スコアカード 理論とケース・スタディ』同文館出版。
- 中村圭介、石田光男編(2005)『ホワイトカラーの仕事と成果 人事管理のフロンティア』東洋経済新報社。
- 横田絵理(2004)「日本企業の業績評価システムに影響を与えるコンテキストについての一考察」『管理会計学』第13巻第1・2号(合併号)，55-66ページ。

活動基準原価計算システム

町田耕一（国土館大学）

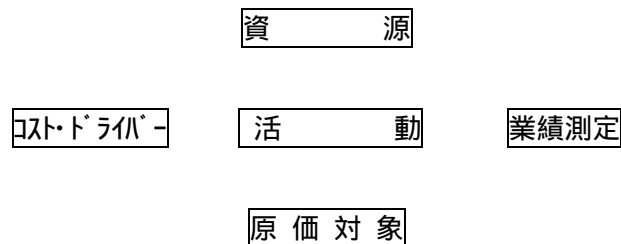
キーワード：活動マップ，非付加価値活動，仕訳自動生成，活動評価の変動予算

1. 序

伝統的原価計算の間接費の配賦計算の問題から活動基準原価計算（activity-based costing: ABC）が生成した。ABC は原価対象を評価する第1次的発展から，活動それ自体を評価する第2次的発展をした。しかしながら，ABC を実際にコンピュータシステム利用して測定する手続き問題が，この発表は測定問題打破の ABC 実践法である。

2. 活動基準原価計算の構造

図表1 ABCの資源消費と業績測定



原価計算とは原価給付計算（Kosten- und Leistungsrechnung）である。ABC はコスト・プールとコスト・ドライバーにより，活動自体と原価対象を評価する。ABC は間接費の直接費化を課題としている。原価対象の ABC 評価は直接費と直接費化した活動費でなされ，顧客への給付対価と ABC 評価額で粗利益分析をする。直接費化出来ない管理費，非付加価値原価などは総原価とする。

原価計算は内部取引を集計するものであり，活動勘定間の取引集計である。よって，勘定組織図を活動マップとして図示する。活動の中に資源消費，価値消費があるけれども，給付として跡づけできないものは非付加価値勘定へ振替える。非付加価値勘定を設定することで各活動の比較可能性が高まる。伝統的原価計算（ABC 一次的発展）では，休止ラインのあるなしが原価評価に影響していた。よって，未稼働設備の活動費は非付加価値勘定へ跡づける。非付加価値勘定を設定しないで，活動を評価する方法にブリムソン（J. A. Brimson）の実際利用の原価を理論的利用の原価と未使用能力原価とに分解する方法がある。

ABC システムには経済的資源消費，活動支援プロセス，原価対象プロセスの階層構造がある。以上の ABC の計算構造は次章の ABC システムの設計を決定づけている。

3. 活動基準原価計算システム

図表2 ABCシステムの入出力

仕訳帳,元帳
原価対象,原価分析
ABC 予算
ABCシステム
跡付シート

活動原価計算システムのコード化

勘定コード：601-999 経済資源，10001-直接費，20001-活動費，90001-原価対象

給付コード：10 金額，21 時間，23 回，25 点，27 個

入力は給付（価値連鎖）を認識し，コスト・プールとコスト・ドライバー数を勘定間の取引としてタイプする。この活動勘定への跡づけにより，仕訳データは自動生成される。ある活動勘定の元帳より，活動は諸資源消費と諸活動の結合として把握され，次の活動へ給付することが認識される。ある活動が給付を認識できないときは非付加価値勘定へ振替える。この処理により，格段に正確な活動原価と原価対象とを求めることができる。

顧客への財・サービスの提供は給付であり，給付対価としての売上と給付対応の原価対象の原価を利益率(y)と営業量(x)でもってマトリックス評価をする。これが原価利益分析である。

活動原価計算は月次サイクルであり，月次で予算管理を行う。変動予算は 1 給付単位当たりの変動費率と固定費を各活動に設定する。実際の活動費と給付数により，変動予算の金額が確定し，予算差異が次のように評価される。

	1 実際活動費	2 実際給付数	3 単位変動費率	4 固定費	5 変動予算	6 予算差異
組立活動	¥100,000	1,000	¥100	¥5,000	¥105,000	¥5,000(有利)

ABC のコストドライバー単位数による活動の評価は，コンピュータシステムにとって良構造である。シート（マトリックス）入力にて自動仕訳を可能にする。活動勘定と非付加価値勘定を設けてある活動マップを勘定系システムでコンピュータ化することで活動を容易に評価できるようになり，また ABM に有効となる。

4. 結語

平成 18 年 5 月より施行の新会社法にて内部統制制度が導入された。ABC は業務の有効性と効率性の評価の技法となりえるものである。また，BSC の内部プロセスの視点の 1 モジュールとなるであろう。ABC システムの利用が ABC を普及させるものとなるであろう。

学部・大学院の会計教育の現況：国際的視点からの分析

上 埜 進（甲南大学），長坂悦敬（甲南大学）
杉山善浩（甲南大学），椎葉 淳（大阪大学）

会計実務や会計理論は、制度、歴史・文化といった多様な要因から影響を受けており、国ごとに異なる。しかし、企業活動がグローバルに展開されている今日、世界の資本市場を規制するルールの調和化や収斂が進み、公開企業の会計実務を支える会計制度についても国際会計基準の浸透が加速している。こうした大きなうねりの中で、大学ならびに大学院の会計教育を、より頑健なものに変革しようとする動きが世界的に活発化している。

探索型の経験的研究である本研究は、会計環境のダイナミズムに我が国の会計教育がいかに対処しているかを、原価計算教育、管理会計教育、検定・資格試験、教授法といった研究ドメインにおいて探る。なお、経験的データを得るために、大学ならびに大学院で会計教育に携わっている第一線の教育者に対し郵便質問票調査を実施している。

各ドメインにおける研究課題を以下に紹介する。原価計算教育および管理会計教育という2つのドメインでは、大学教員が講義をどのように認識しているかを確認している。質問票調査では、「講義」で「取り上げた項目」ならびに「取り上げるべき項目」を確認した。なお、「講義」で「取り上げた項目」については、講義を担当した経験のある教員だけから回答を収集し、他方、「取り上げるべき項目」については、経験の有無を問わないで全員に回答をお願いした。原価計算・管理会計の領域ないし定義が講義でどのように描かれているのかを確認することは、それらのコンベンショナル・ウィズダムの確認をも意味しており、本研究の中心課題である。

検定・資格試験のドメインでは、管理会計・原価計算の講義や演習（ゼミ）に検定・資格試験が及ぼしている影響をシラバスというフィルターを通して分析している。バブル経済崩壊後の長期にわたった経済の低迷は、キャリア・パスを考えるに際して資格取得をこれまで以上に重視する傾向を会計専攻学生の間に広めた。また、公認会計士の養成を目的にする会計大学院が2005年4月から導入されており、そこでは体系的かつ応用可能な知識とスキルを身につけた会計専門職の養成をめざしている。

米国では、会計関連の学部学科や修士課程が公認会計士の養成機関であり、そこでの教育は公認会計士試験と連動している。また、今日、大多数の州で公認会計士の受験資格に150時間教育(The 150 hour requirement: Accounting/Business Education – Curriculum)を義務づけている。我が国では、2003年改正公認会計士法にもとづき2005年度から開講した会計大学院が、財務会計に関する科目を10単位以上、管理会計に関する科目及び監査に関する科目をそれぞれ6単位以上、計28単位以上の履修を専門職学位の授与要件としている。しかし、米国に見られるような、公認会計士試験受験資格と大学・大学院の会計教育プログラムと関連づける制度は存しない。

米国の公認会計士試験制度では、SBA (State Board of Accountancy) や NASBA (National Association of State Boards of Accountancy) による受け入れを前提に、AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) の Board of Examiners (BOE) が公認会計士試験の方針を策定し、その下位に位置する CPA Exam Committee が出題している。AICPA が試験の問題内容、構成、妥当性を実質的に支配していることに対する不満は関係者の間につのっている。AAA (American Accounting Association) の Teaching and Curriculum Section も、AICPA の CPA Exam Committee が大学カリキュラムを間接的に支配していると、不満を表明してきた。なお、検定・資格試験のドメインでは、2006 年度から実施されている公認会計士試験の管理会計論の出題範囲に対する大学教員の見解も問うた。これは、会計学の領域が変化・拡大する中、大学教員が自らが専門とする学問領域をどう捉えているかを確認したいとの意図による。

教授法のドメインでは、情報技術が支援する教授法、チューター制やゲスト・スピーカーといった人的支援による教授法、学生の受験スキルを高める教授法、オフィス・アワー制、学生による授業評価制等、多岐にわたる項目について利用状況を調べている。

質問票は、日本管理会計学会の 2005 年度会員名簿から原価計算ないし管理会計を担当していると推察される大学教員の個人住所を宛先として、2005 年 10 月後半に郵送した。送付先総数 438 名の中、2004 年 12 月までに 142 名から返信があり、部分回答を含む有効回答者数は 129 名であった。なお、知見とその解釈は大会当日に披露致したい。

会計スキャンダルが止まない我が国において、高品質なアウトプットを提供できる職業会計人の養成が急務である。米国 N A S B A が主導する教育改革の動向は、国際的に遜色のない教育プログラムの開発・構築を渴望する我が国の会計教育関係者に有益な手がかりとなろう。

主要文献

- (1) Reckers, P. M. J., 2006, Perspectives on the Proposal for a Generally Accepted Accounting Curriculum: A Wake-Up Call for Academics, Issues in Accounting Education 21(1): 31-43.
- (2) 上埜進, 2004, 『管理会計：価値創出をめざして (第 2 版)』, (2001, 初版), 税務経理協会
- (3) 上埜進, 2003, 「管理会計研究の視点と方法」, 日本会計研究学会第 62 回全国大会, 『日本会計研究学会第 62 回大会研究報告要旨集』, (72-73 頁)
- (4) 上埜進編著, 2005, 『工業簿記・原価計算演習 - 理論と計算 - 』, 税務経理協会
- (5) 上埜進, 杉山善浩, 島吉信, 窪田祐一, 吉田栄介, 2005, 『管理会計の基礎 - 理論と計算 - 』, 税務経理協会

間接損害コストの存在を考慮したライフサイクル・コスト・マネジメント

中島洋行（明治大学大学院博士後期課程）

1．はじめに

近年，製品トラブルに起因するリコールや訴訟が後を絶たない。リコールや訴訟が起きた場合，企業は多大なダメージを受ける。こうした現状を反映して近年のライフサイクル・コスト（Life Cycle Cost：以下 LCC という）に関する研究では，リコール対策費，賠償金，イメージダウンによる売上減などの機会損失なども LCC の中身に含めて考えるべきだとする先行研究がいくつか見られる。IEC（International Electrotechnical Commission）は，これを「間接損害コスト」（consequential cost）と名付けて，間接損害コストを LCC の構成要素の一部として重要視すべきであると主張している。

そこで，本報告では，間接損害コストに注目し，これを既存の LCC に加えた場合，メーカーの立場からみたライフサイクル・コスト・マネジメント（Life Cycle Cost Management：以下 LCCM という）の議論はどのように変化するかについて，特に製品の信頼性に焦点を当てながら考察する。なお，本報告で考察する内容は，品質原価計算における議論が大変参考になるので，品質原価計算の考え方を LCCM の議論に取り込む形で報告を展開する。

2．間接損害コストとその特質

間接損害コストの具体例としては，製品補償，製品回収，代替品の提供，法的責任による賠償，イメージ低下による売上の減少などが挙げられている。従来考えられてきた LCC と比較すると，必ずしも発生するとは限らないコストであり，製品の故障や欠陥と強く関連し，さらに，原価性のない支出なので実体は損失であるという点でかなり異なる。

3．間接損害コストを含んだライフサイクル・コストのモデル

間接損害コストを含んだ LCCM を考える場合，損失に相当する間接損害コストを極力発生させないことを優先すべきである。間接損害コストを低減するための投資が行われた分だけ開発・設計コストが上昇するので，開発・設計コストと間接損害コストのトレード・オフ関係が形成される。

しかし，現実的な問題として間接損害コストを正確に見積るのは非常に困難である。そこで，間接損害コストは類似製品の過去の事例などから概略的に見積るにとどめて，間接損害コストが発生するリスクを低減するための方策を練る方が現実的であると考えられる。

4．間接損害コストの発生リスクと信頼性の関係

間接損害コストは製品の故障や欠陥と強く関連していることから，この低減を図るためにまず考えられるのが品質の向上である。本報告では，品質を構成する要素の中でも特に信頼性に着目する。信頼性とは，「アイテムが所定の条件の下で，所定の期間，要求機能を遂行できる能力」（JISZ-8115）と定義され，製品が故障しやすいか否かの一つの尺度と

なる。一般的に信頼性と安全性は正の相関関係にあると言われている。製品の故障発生，あるいは故障から事故へと発展した場合に，間接損害コストが発生するケースが最も多くなると考えられるので，間接損害コストの発生リスクと信頼性は密接な関係にある。

LCC（間接損害コストを含まない）と信頼性の関係については，伝統的には，LCC を最小にする信頼性の水準が最適な信頼性の水準と考えられてきた。これは見方を変えれば，間接損害コストの発生を容認しているとも考えられる。間接損害コストの存在を考慮に入れた場合，伝統的に考えられてきた信頼性の水準よりも可能な限り高い水準に信頼性を高めることで，間接損害コストの発生リスクを低下させて，結果として間接損害コストを含んだ LCC の低減を目指すことが LCCM の重要な目的となると考えられる。その場合には，開発・設計コストの増大がもたらされるが，このコスト増大はリスクを回避するための支出として正当化されることになる。それゆえに，LCCM の目標は，LCC の最小化ではなく，むしろ LCC をリスクとの関係からみていかに最適化するかということになる。

5 . Whole Life Cycle Costing への注目

近年のイギリスにおいて，リスク・アセスメントおよびリスク・マネジメントの考え方を盛り込んだライフサイクル・コストリングである“Whole Life-Cycle Costing”の研究が盛んに行われている。Whole Life-Cycle Costing の考え方は，間接損害コストを考慮した LCCM に対して大きな示唆を与えると考えられるので，若干ではあるが最後に検討したい。なお，Whole Life-Cycle Costing については，後日，機会を改めて詳細に検討したいと考えている。

6 . まとめ

上述したように，間接損害コストの存在を考慮に入れることで，これまで考えられてきた LCCM の考え方に大きな変化が生じる。これまでは，将来的に確実に発生すると予測されるコストのみが LCCM の考察対象であったが，リコール問題が多発している現状に代表されるように，不確実性の強い現代の企業環境を考えれば，リスクである間接損害コストを LCCM の考慮の対象に入れることの意義は大きいと考えられる。

しかし，今後克服すべき課題が残されているのもまた事実である。間接損害コストのある程度正確な見積り，間接損害コストの発生リスク低減のために行う投資や信頼性の適切な水準の決定などがそれである。これらについては今後の検討課題としたい。

主要参考文献

- Boussabaine, A. and R.Kirkham(2004), *Whole Life-Cycle Costing Risk and Risk response*, Blackwell Publishing, Oxford, London.
- International Electrotechnical Commission(2004), *Dependability management Part3-3: Application guide Life Cycle Costing*, 2nd ed.
- 伊藤嘉博(2005)『品質コストマネジメントシステムの構築と戦略的運用』日科技連。
- 中島洋行、古野紀雄、喜多和、夏目武(2006)「ライフサイクル_コストとの関係からみた最適な信頼性の水準」日本信頼性学会第 14 回春季シンポジウム報文集および当日報告資料。
- 真壁肇、鈴木和幸、益田昭彦(2002)『品質管理のための信頼性入門』日科技連出版。

顧客関係性評価のための収益概念 固定収益概念の提唱

佐々木郁子（東北学院大学）

鈴木研一（明治大学）

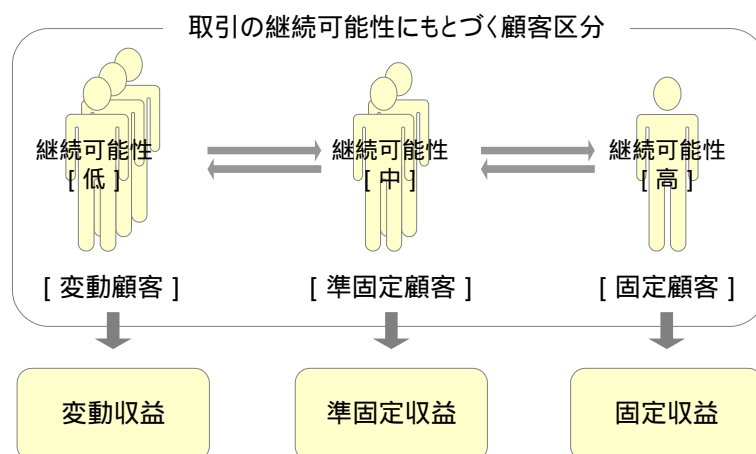
持続的成長に向けたマネジメント・コンセプトとして、顧客関係性（顧客との継続的取引関係性）に注目が集まっている。その背景には、消費者ニーズの多様化や競争のグローバル化など、安定的に顧客基盤を維持することを困難にする厳しい現実があると思われる。また、携帯電話などによる電子決済の普及やCRM（customer relationship management）といった方法論の蓄積など、顧客関係性マネジメントの実際的運用に向けたインフラが急速に整備されている状況もあると思われる。

このように顧客関係性マネジメントが萌芽しようとしているなか、これを支える管理会計が求められているのではないだろうか。事業部制や原価改善を見れば明らかなように、新しいマネジメント・コンセプトが実践のなかで実を結ぶためには、管理会計による測定が不可欠である¹と考えられる。そこで、本報告では、顧客関係性を会計情報として評価することを目的として発案した固定収益概念、および固定収益概念にもとづく損益計算概念について論じたい。報告内容は、おおむね以下のとおりである。

1. 固定収益とは

固定収益とは、下図に示すような顧客区分において、固定顧客から獲得された収益であり、「一定期間において、取引の継続性が高い顧客から得られる収益」²である。

したがって、固定収益を測定するためには、取引の継続可能性の高い顧客を識別しなければならない。これを企業間取引について行うことは、さほど困難ではないケースが多いと思われる。しかし、企業対消費者間取引については、顧客の取引結果や取引意向にかかわる情報の体系的な収集が前提となるケースが多いと考えられる。その典型的なアプローチとしては、多くの企業が採用しているポイントにかかわる会



¹ 鈴木研一・川野克典(2006)「顧客別の損益計算書で利益を最大化-優良顧客を見極めて企業価値を高める『固定収益マネジメント』」『日経情報ストラテジー』第15巻4号：52-55頁。

² 鈴木研一・佐々木郁子(2005)「固定収益マネジメントのフレームワーク」浅田孝幸・鈴木研一・川野克典編『固定収益マネジメント』中央経済社：1-125頁。

員登録制度などを使って、一定期間の取引回数やパターンを記録し、それにもとづいて固定顧客を識別することがあげられる。

2. 先行研究レビュー

先行研究として、井尻(1990)³の「モメンタム(持続可能性)」概念、およびGlover and Ijiri (2002)⁴の「固定収益」概念を取り上げて、本報告における収益概念との違いについて考察する。

3. 取引の継続可能性にもとづく損益計算概念

先に示した取引の継続可能性にもとづく3つの収益区分に依拠した損益計算の一例を示せば、次のとおりである。ただし、収益と費用との対応をどのように考えるかによって利益概念が大きく変わる。(詳細は報告にて論じる)

			計	変動顧客	準固定顧客	固定顧客
売上高						
セグメント個別費	変動費	製造原価				
		販売管理費				
	固定費	製造原価				
		販売管理費				
計						
貢献利益					(a)	(b)
セグメント共通費	固定費	製造原価				
		販売管理費				
	計			(c)		
営業利益						
固定営業利益						

固定営業利益 = (a) + (b) - (c)

4. 当該損益計算概念による顧客関係性評価

本報告で提唱する損益計算概念によって、顧客関係性(顧客との継続的取引関係性)の現状や時系列的推移を、会計情報をとおして把握することができるようになると考えられる。その結果、顧客関係性と、安定性や収益性、成長性などの財務的成果との関連を可視化できるようになり、これが顧客関係性の形成に向けて企業が打ちだした政策の評価を容易にする可能性が高いと思われる。

³ 井尻雄士(1990)『利速会計』日本経済新聞社。

⁴ Glover, Jonathan C. and Ijiri, Yuji (2002) "Revenue Accounting in the Age of E-Commerce: A Framework for Conceptual, Analytical, and Exchange Rate Considerations," *Journal of International Financial Management & Accounting*: pp. 32-72.

失敗コストが工場出荷額に及ぼす影響に関する分析

梶原武久（神戸大学大学院）

本報告では、東証1部上場の電機機器メーカーA社の主力工場X工場において収集された品質コストデータに基づいて行われた、内部失敗コスト、外部失敗コスト、クレーム件数という3つの品質指標が、将来の工場出荷額に対して及ぼす影響に関する分析の結果を報告する。本研究の意義は次の通りである。

まず第1の意義として、本分析を通じて、品質管理に関わる様々な業績指標間の因果関係が明らかにされる点あげられる。とりわけ、本研究の分析結果は、品質管理活動に関わる様々な意思決定がもたらす財務的效果を見積もるための有益な情報を提供する。品質管理活動に関する様々な意思決定（たとえば、製品設計に関する意思決定、材料・部品の選択、品質管理方法や程度の決定など）は、品質水準に影響を及ぼすとともに、様々な経路を通じて、原価、売上高、利益といった財務業績に影響を及ぼす。しかし現状では、品質管理意思決定が、どのような財務的效果をもたらすのかについて十分に把握されておらず、ROQ（Return on Quality）の低下の一因となっている（Ittner & Larcker, 1996）。品質コストシステムは、品質管理活動のために発生するコストである予防コストと評価コスト、品質不良の発生に伴う失敗コストを測定してくれる。品質コストシステムは、それ自体で品質管理意思決定の財務的效果を包括的に測定してくれるものではないが、それを包括的に測定する上では、欠くことのできないサブシステムであると位置づけることができる。本分析のように、品質コストシステムから得られる品質コスト情報と他の業績指標の因果関係を明らかにすることは、品質管理意思決定の財務的效果をより包括的に測定するための第一歩であると思われる。

第2の意義は、本分析を通じて、品質不良が売上高の減少に及ぼす影響を推定することが可能になることである。従来から品質コストについては、品質不良による売り上げの減少効果が考慮されていないという問題点が指摘されてきた。この点、本分析を通じて、失敗コストが売上高に及ぼすインパクトが明確化されれば、品質不良による売上高減少効果を一定の合理性をもって推定できるようになる。

第3の意義は、本分析を実施することによって、品質コスト情報（特に、失敗コスト）が、将来の財務業績や企業価値の先行指標としての固有の情報内容を有しているのかどうかについて検証することができる点である。仮に、本分析を通じて、失敗コストが、将来の財務業績や企業価値（ここでは将来の工場出荷額）を予測する上での固有の情報内容を有していることが確認できれば、日本の品質管理のもとにおいても品質コスト情報が一定の有用性をもつことを示す極めて客観的な証拠となる。日本の品質管理のもとでの品質コスト情報の有用性については、多くの論者が賛否について議論を行ってきたが、客観的な証拠が提示されてきたとは言えない。本分析は、実際にある工場において蓄積された品質コス

トデータに基づくものであり、極めて客観性が高いと考えられる。

本分析で使用する品質コストデータは、東証一部上場の電気機器メーカーの主力工場のX工場で収集されたものである。X工場は、操業開始以来、組織的な品質管理活動を展開しており、品質コストデータの収集もそうした取り組みの一環として行われている。主要な製品は、工場等で使用される電子機器であり、大量生産される製品群と少量生産される製品群に大別される。品質コストデータは、企業内部で規定されている定義に基づき、予防コスト、評価コスト、内部失敗コスト、外部失敗コストに分類され収集されている。品質コストは、工場全体、製品群別、製品別の単位で収集され、月次で報告される。今回の分析に使用するものは、製品群別（大量生産製品群と少量生産製品群）に集計された2001年4月から2005年8月までの月次の品質コストデータである。

主要参考文献

Ittner, C.. 1996. Exploratory Evidence on the Behavior of Quality Costs. *Operation Research*, Vol.44. No.1, pp.114-130.

Ittner, C., and D. F. Larcker. 1996. Measuring the Impact of Quality Initiatives on Firm Financial Performance, in *Advances in the Management of Organizational Quality*, S. Ghosh and D. Fedor, eds. Greenwich, CT: JAI Press, pp.1-37.

Ittner, C., V. Nagar, and M. V. Rajan. 2001. An Empirical Examination of Dynamic Quality-Based Learning Models. *Management Science*, Vol.47, No.4, pp.563-578.

Nagar, N., and M. V. Rajan. 2001. The Revenue Implications of Financial and Operational Measures of Product Quality. *The Accounting Review*, Vol.76, No.4, pp.495-513.

梶原武久「ROQ(Return on Quality)と戦略的コストマネジメント」『原価計算研究』第27巻第1号, 2003年。

梶原武久「日本企業における品質コストシステムの現状と課題」『経理研究』第48号, 2005年。

梶原武久「日本企業における品質コストマネジメント実践の多様性とその規定要因」『原価計算研究』第29巻第2号, 2005年。

梶原武久「ROQアプローチによる日本的品質管理の再構築」『ビジネス・インサイト』第13巻第1号, 2005年。

梶原武久「品質コストビヘイビアに関する実証研究：PAFの因果分析」神戸大学大学院経営学研究科ディスカッションペーパーシ（近刊）

中国進出日系企業における経営理念の再構築

千葉貴律（明治大学）

キーワード：エコ・ガバナンス，質のマネジメント（Quality Management），
企業の社会的責任（CSR），ユニバーサル・デザイン（UD）

1. はじめに

今日にいたるまで，多くの中小企業が日本と中国との経済力・物価水準の差を利用して中国進出を果たした。とりわけ，原価の大部分を人件費が占める労働集約型産業においては，中国の安価な労働力が進出の最大の要因であった。しかし，高度成長を続ける中国経済の中で，これらの日系中小企業は現在大きな壁に直面している。

これには，高度成長にともなう中国経済社会そのものの変容というマクロ的要因と，企業経営上に生じるミクロ的要因とがある。たとえば，マクロ的問題としては，沿海地域と内陸地域，都市部と農村部との格差の拡大，労働者の移動制限や物流その他の社会的インフラストラクチャーの未整備の問題などがあげられる。他方，ミクロ的要因としては，品質管理や経営効率の向上，就業機会の拡大，労働者の教育・育成に関する労務管理問題などが重要な経営課題として生じている。

本報告では，中国進出日系企業 A 社の現地調査（2006 年 3 月 12-17 日実施）にもとづき，企業内部で生じているミクロ的課題に焦点を当てて検討を試みる。

2. 現地調査により検出された課題

A 社は手袋や鞆・キャリーケース等を生産とする中小企業で，日本の本社事業所のほか，中国に複数の生産拠点を有し，欧米に営業拠点を展開している企業である。主力製品がスキーやゴルフのグローブなどであるため，縫製工程に多くの工員を必要とする。そのため，中国進出は他の日本の中小企業と比べても早い時期に行われ，現地での企業経営については，今日では 20 有余年の経験をもつ。

この A 社が現在抱える経営課題についてまとめると次のようになる。

(1) 従業員の雇用・育成

人件費の全体的な上昇に加えて，労働条件や労働環境，福利厚生などの，給与以外の待遇（fringe benefits）についての整備・向上も必要となってきた。

また，熟練工の育成・転職も大きな課題である。高い技術と長い職場経験をもつ熟練工は，生産ラインにおける中心メンバーとなるばかりでなく，多品種生産に対応するための貴重な人材である。それゆえ，熟練工に対する需要も大きく，他企業からの引き抜きや転職は容易に行われてしまう。このため，A 社としては，より多くの熟練工を必要としているにもかかわらず，将来転職されることを考えると熟練工の育成に多くの経営資源を投入す

ることに躊躇するというジレンマを抱えてしまう。

(2) 生産プロセスの管理強化

日本や欧米の顧客に対する品質管理を確実にするために、厳しい管理体制を取っているが、そのことがかえって新しい問題を惹起している。例えば、破損した縫製針を検出するために導入した金属探知機が、皮革の生産・なめし工程で使用される顔料等に含まれるごく微量の金属にも反応してしまうため、サプライヤーを含めた供給連鎖全体の見直しが必要となっている。また、顧客からの受注を獲得するために不可欠な見本（sample）は、同時にもっともコストがかかる工程であり、この見本生産プロセスの見直しも重要である。

(3) 顧客満足

これまで、OEMによる受託生産が大部分を占めていたため、納品先企業の要求を満たせば充分であった。しかし、将来に向けての独自ブランドの展開を図ると、最終消費者のニーズや市場の動向、需要予測等を自社で行わなければならなくなっている。のみならず、既存顧客企業との競合とならないような新しい顧客層の開拓が望ましいため、これまで以上の経営戦略的視点が必要となってきた。

(4) 財務面

すでに、相応に厳しいコスト削減・管理等を行っているため、むしろ自社ブランドの確立と新規マーケットの開拓といった新たな収益事業の模索と展開が必要となってきた。これは、「生き残るための経営」から「ビジネス・チャンス創造する経営」への転換を意味しており、このことは、高成長を続ける中国経済の現状にふさわしいだけでなく、中国人労働者の心情に合致している。

(5) 経営基盤整備

欧米企業との取引の拡大は、企業の社会的責任（CSR）の明確化や、品質管理・労働安全衛生・環境管理についての国際標準への対応を不可欠なものとしている。乳幼児を持つ母親工員のために用意した保育施設は、生産現場に隣接していたため、安全管理上の危険を指摘されて閉鎖せざる得なくなった。社会問題として認証取得の偽装などが懸念されるが、今後、取引の中心は、「モノ」から「経営の質」へ移行していくと思われる。

3. 新しいビジョンと戦略

上記(1)~(5)のフェーズから企業活動全体を見ると、経営全体を統合するための新たなビジョンの策定が必要であると思われる。近時の中国では、環境問題も含めたCSRに関する議論も注目されており、企業の経営基盤（infrastructure）整備と合わせて、新しい経営理念が求められる。そのためには、当該企業経営の中から「鍵となる特性（key quality）」をインプット/アウトプットの両面（input/output model）から洗い出し、それらの相互の関係性を検討することが必要であると考えられる。

わが国の経営企画部の実態調査

加登 豊（神戸大学大学院）

石川 潔（神戸大学大学院博士後期課程単位取得退学）

大浦啓輔（神戸大学大学院博士後期課程）

026b006b@stu.kobe-u.ac.jp

新井康平（神戸大学大学院博士後期課程）

arai1125@ybb.ne.jp

< はじめに >

わが国の経営企画部は、経理部門とならび管理会計を実行する部門として位置づけることが出来る。しかし、そもそもの経営企画部門の業務内容やその機能、規模などについては、ほとんど明らかになっていない。そこで、本報告では加登豊研究室が行った経営企画部門についての郵送質問表調査の結果について報告する。

< 調査の意義と背景 >

他の経営学領域とは異なり、「管理会計」は、実務において実践される特定の部門をもたない。一般的に管理会計は経営企画部門や経理部門が担当しているといわれるが、それ以外にも、管理会計の重要な役割を担う部門はいくつか存在している。例えば、製品開発マネジメントにあたっては、原価企画をはじめとした管理会計技法が製品開発部門や購買部門において実施されているし、わが国におけるマネジメント・コントロールの実践が、人事部門と経理部門の二重構造で行われているという指摘もなされている（加登, 1993；横田, 1998）。つまり、管理会計は何か特定の部門と一対一対応しているというよりは、いくつかの部門に分散されて実行されているといえる。

アメリカの企業ではコントローラーにより管理会計の多くが担当されているというが、わが国では同様の組織はほとんどの企業で存在しない(櫻井, 1997)。ただ、第二次世界大戦後アメリカのコントローラー制度を導入しようとした際に、コントローラー機能を経理部と分割する形で経営企画部門が生成した(石川, 2006)。このような経営企画部門が果たす役割について、櫻井(1997)では、中長期利益計画(長期ビジョンを含む)、設備投資の再三計画、その他(予算管理、経営改革推進)などをあげている。しかし、これらの経営企画部門の業務に関する経験的証拠はほとんどない。

< 調査デザイン >

本調査は、わが国の経営企画部の実態を明らかにするために、郵送質問票を用いて行われた。この調査は仮説検証のためではなく、わが国における経営企画部門の実態をデータによって明らかにすることを目的としている。調査対象は、東証一部上場企業の製造業(920

社)であり、質問票は、それらの企業の経営企画部門を中心に送付された。回答は担当部門における部門長に依頼している。なお調査の実施時期は2005年12月である。われわれは121社からの有効回答を得たため、回収率は13.2%であり、業種ごとの非回収バイアスは確認されなかった

< 調査結果の概要 >

本調査では、経営企画部門でどのような業務が実践されているか、その実態について、わが国の経営企画部門を対象とした大規模質問票調査を行ったが、その結果をまとめると以下ようになる。概ね、経営企画部門の担当する業務の特徴に関して、一貫した全体的な傾向が見られた。部門組織としては、比較的少人数による小さな部門であるにも関わらず、その担当業務は、「戦略マネジメント」、「組織設計」、中期利益計画や予算管理を中心とした「管理会計」、トップマネジメントによる特命事項のサポートや関連会社とのパイプ役といった「事務的作業」など多様な機能を果たしていることが理解できる。

既存研究では、日本企業で管理会計実務を実際に担う部門（管理会計組織）は、一般に知られている経理部門だけでなく、業績評価を行う人事部門も、わが国でのマネジメント・コントロールの一端を担っているとの指摘もなされてきた。それに加え、本調査では経営企画部門の実態調査から、経営企画部門も経営計画策定や予算管理などの管理会計業務、とりわけ戦略性の高い業務については経営企画部門が統括するケースが多いことなど、経営企画部門の会計組織としての特徴の一端を明らかにした。

参考文献

- 石川潔(2006)「経営企画部門の戦略的管理会計機能について」、神戸大学大学院経営学研究科博士課程単位修得論文。
- 加登豊(1993)『原価企画：戦略的コストマネジメント』、日本経済新聞社。
- 櫻井通晴(1997)『わが国の経理・財務組織』、税務経理協会。
- 横田絵里(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』、慶應義塾大学出版会。

ベンチャー企業における財務と企業成長

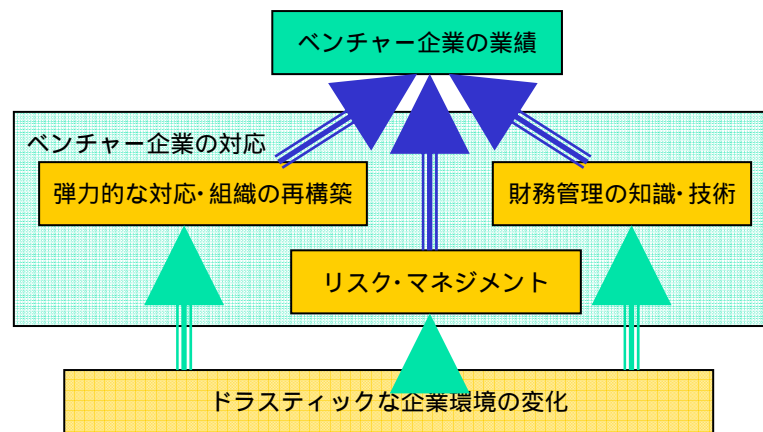
中川 優 (同志社大学)

山田伊知郎 (奈良産業大学)

キーワード：ベンチャー企業，成長，柔軟性，リスク・マネジメント，財務的知識と技術

本研究の目的は、ベンチャー企業の会計システムの特徴を明らかにすることである。ベンチャー企業の定義は多くの研究者によって異なるが、ある程度の共通性は見出されている。高いリスク、高い革新性、高い成長性、アントレプレナーシップの4点である。本研究においては、これら4点の特徴の中で特に企業の成長性を重視する。

既存研究をレビューした結果、ベンチャー企業は成長に伴う不確実性が高いということがいえる。この不確実性を軽減するためにベンチャー企業にできることは、弾力的な対応や組織の再構築をすばやく行うこと、リスク・マネジメント、財務管理の知識・技術を持っていることであると考える。それらがうまく機能することにより、ベンチャー企業の業績・持続的成長が達成されると考えられるのである。



ついで、このようなベンチャー企業の対応すべき課題に応じて、次のように仮説を導出した。

仮説 1 「ベンチャー企業における経営管理の柔軟性とその成長率には正の相関関係がある」

仮説 2 「ベンチャー企業におけるリスク・マネジメントの程度と成長率には正の相関関係がある」

仮説 3 「ベンチャー企業の経営に関する企業内の財務的知識・技術の保有とその成長率には正の相関関係がある」

仮説を検証するために、2006年5月1日から12日までの期間でアンケート調査を行った。調査対象企業は日本の企業で起業年月が昭和53年3月から平成13年10月までの企業とした。調査票送付数は、920通。調査票の回収数は、78通であり、回収率は8.5%であった。3つの仮説について、それぞれ無相関の検定を行った。分析の結果を表に示す。

表 1 仮説 1 の検定結果

変数	成長率との相関係数	相関係数の検定
柔軟性の高い財務管理システム	-0.0044	有意差なし
柔軟性の高い従業員の人材管理	-0.076	有意差なし
柔軟性の高い経営幹部の人材管理	0.012	有意差なし
柔軟性の高い業績評価システム	-0.0014	有意差なし

表 2 仮説 2 の検定結果

変数	成長率との相関係数	相関係数の検定
リスクマネジメントの重要性の認識	0.28	5%有意
リスクマネジメントの実行	0.34	5%有意
リスクマネジメントの変化への対応	0.53	1%有意

表 3 仮説 3 の検定結果

変数	成長率との相関係数	相関係数の検定
財務的知識・技術を有している起業者	-0.21	有意差なし
財務管理業務を組織内に保持	-0.029	有意差なし
ベンチャー企業内に財務的知識・技術を持つメンバーの率	-0.13	有意差なし
ベンチャー企業内に固有技術に関する専門知識・技術を持つメンバーの率	-0.17	有意差なし
ベンチャー企業内に人事・労務に関する専門知識・技術を持つメンバーの率	-0.066	有意差なし

考察と今後の課題

仮説 2 は下位仮説すべてが支持されたが、仮説 1 と仮説 3 については下位仮説すべてが支持されなかった。その理由については、今後十分に検討していかなければならない。現時点で考えられることとしては、さまざまな種類のベンチャー企業を含めたため、仮説の影響がそれほど大きくない状況において、業種のばらつきといったその他の要因の大きさのほうが大きかった可能性が考えられる。また、知識や技術に関しては、創業者や組織内で保有するものと現実には有用な知識・技術レベルが異なる可能性もある。このようなことは一例であるが、アンケート調査にご協力いただいた企業の中からさらに対象企業を絞ってインタビュー調査を行い、今回の調査の問題点を探るとともに、より深くこの課題を検討していきたいと考えている。

統一論題報告

8月30日(水)

リバティタワー 1F

1013 教室

日次決算導入による組織変革・リーダー育成 ペーカリーチェーンA社におけるアクションリサーチ

三矢 裕（神戸大学大学院）

予算をはじめとする管理会計システムは、月次のサイクルでレポーティングを行うことが多い。しかしながら、経営環境の変化のスピードが速まる中で、数ヶ月から一年ほど以前に設定された各月の目標に対して実績の差異分析を行ったとしてもその情報はもはや陳腐化している。経営者やマネジャーが自らの打ち手の是非を確認し、ライバル企業の動きや顧客の嗜好の変化を察知しようとするれば後手に回るだけである。すなわち、月次サイクルの管理会計システムは、意思決定目的の観点からは有益な情報をタイムリーに提供しているとはいえない。

このような管理会計システムの弱点を、実務では2つのアプローチで克服しようとしている。1つは、フィードバックの遅い財務指標に対して、品質や顧客に関わる非財務指標を先行指標として補完的あるいは代替的に利用する試みである。非財務指標の利用については、バランス・スコアカードに代表されるようにこの10年ほどの間に実に多くの理論的・実証的な研究が管理会計領域で蓄積されている。もう1つのアプローチは、管理会計システムの運用単位を伝統的な月次から、週次あるいは日次へと短サイクル化することである。京セラでは数十年前に独自のアメーバ経営を開発し、その中で日次単位の採算管理を実施してきた。そして、今日では京セラ以外の企業でもアメーバ経営を導入し、週次や日次の業績レポーティングを行うようになっている。また、ERPなど高度な情報システムの発展が、日次決算の普及を後押ししているともいわれている。しかしながら、非財務指標について多くの管理会計の研究が蓄積されているのに対し、管理会計の短サイクル化が組織にどのような変化をもたらすかについてアカデミックな研究は乏しく、その実態は十分には明らかになっていない。

筆者はペーカリーチェーンA社において10ヶ月にわたって日次決算システムの導入アクションリサーチを実施した。プロジェクトの推移を記述しながら、日次決算システム導入と組織変革の関係を解明することが本報告の目的である。このプロジェクトでは、A社が全国にチェーン展開する多数の店舗の中から1つの地区の8つの店舗に対して、売上、仕入、労働時間、残品など主要項目だけを変動させ、スプレッドシートで集計する簡易型日次決算を導入している。また、採算表は変動が小さい費用項目を集約したため、従来の月次ベースのものよりシンプルで見やすくなっている。店長には業務日誌の記入という新たな仕事が付加された。さらに、週に一度、筆者、地区の統括者、導入店の店長、本社管理部門スタッフとで3時間ほどのミーティングを行った。ミーティングでは、各店の前週の曜日別の採算と業務日誌の内容および次週の方針を参加者全員で討議した。なおA社において、このプロジェクトは実験的なものであり、日次決算はあくまでアドオンとして実施された。

全社的な月次予算をリプレースするものではなく、その結果は店長の業績評価に用いられていない。このような位置づけであるがゆえに、本プロジェクトに並行して、公式的な月次の実績検討会も継続された。

日次決算の導入の結果は以下のとおりである。

閉店後に 30 分から一時間程度、伝票集計、採算表作成、業務日誌の記入を行い、ミーティングのため週に一度はほぼ半日店舗を離れてしまことになったため、店長の業務量は増加した。それをカバーするために、店長と他の従業員との職務分担が見直された。

店長は、会計情報をもとに、すばやく問題点を発見し、改善策の良し悪しをこれまで以上に頻繁にチェックできるようになった。それより試行錯誤的・継続的に微修正を加えながら、問題解決できるようになった。言い換えると、店長は、店舗内の出来事について、正確に把握し、「見える」状態で手を打てるようになった。また、各店の抱える経営課題に応じて、各店長は採算表上の数値や各種の日財務指標を独自に工夫しながら分析するようになった。

の経験から、店長は自信を持ち、積極的に店舗経営を行うようになった。週ごとのミーティングでの責任回避的な発言は減っていった。店舗業績は、外部環境というよりむしろ、マネジメントでコントロールするものと認識されるようになった。

店長の部下に対する接し方が変わった。部下（アルバイトを含む）にも採算結果を開示し、方針や目標を明確に示すようになった。部下の採算向上の意識も高まった。次席者はこれまで以上に店長をサポートして店舗運営にあたるようになり、責任が増したが、経営に対する意識も高まった。

ミーティングの頻度が高いため、参加者は前回の討議の内容を覚えている。すべての店舗の実績と活動内容、時系列の変化を共有することができる。店長同士で売れ筋、人件費の管理、部下の育成法などについて情報交換したり、自店の課題を相談してアドバイスしあったりするようになった。ミーティングは学習の場として機能していた。また、会社や地区の戦略が各店舗でどのように反映されているか、またその戦略がそもそも現場で実効をあげられるものかについても確認された。

業績への影響は、日次決算導入後の経過時間が十分ではないので定量的に把握できていないが、A 社内では、非導入店舗に比べ、導入店の業績改善は大きく、店長の経営能力も向上したと認知されているようである。

本研究のインプリケーションとして、日次決算は管理コストの増大を招くが、意思決定に有益な情報の素早い提供だけにとどまらず、リーダーの人材育成を促進することがわかった。また、部下や上位組織との垂直的コミュニケーション、他店舗との水平的コミュニケーションも改善した。ただし、シングルケーススタディからの結果であるため、これらの発見事項が成立する条件を明らかにしていくことが今後の課題である。

*Beyond Budgeting*が持つ2つの意義 組織変革との関わり

清水 孝（早稲田大学大学院）

主として北欧を中心として予算を廃止している企業があり、これらの企業は組織文化を一新してその業績はきわめて優れている、という内容で *Beyond Budgeting*[Hope and Fraser, 2003]という書物が出版されたのは2003年のことであった。著者である Hope と Fraser は、予算を使用せずに経営管理を行うマネジメント・モデルを *Beyond Budgeting Model* と呼んだが、書物に記された企業においては、予算を廃止した、あるいは伝統的な予算管理の方法をあまり重視していないという点以外に共通点を発見することはできず、モデルとして一般化する状態には至っていない。出版後も、*Beyond Budgeting*の調査・研究主体である *Beyond Budgeting Round Table* は積極的な活動を続けてきてはいるけれども、当初のように完全に予算を廃止するという方向ではなく、中期的な戦略マネジメントに関してはバランスト・スコアカードを活用し、短期のマネジメントに関しては伝統的な予算とは異なる形の予算を使用すべきであるという方向に傾いているように思える。

もともと、*Beyond Budgeting*の考え方は、Simonsの言う診断型コントロール・システム[Simons, 1995; 2000]として使用される予算管理の持つ弊害が、予算管理というマネジメント・コントロール・システムだけではなく、組織そのものの活力を減退させてしまうのであるから、予算管理を廃することにより組織を活性化させ、組織構成員の目を常に戦略目標に向けさせ、そして戦略を成功裏に遂行させようとするものであった。すなわち、*Beyond Budgeting*はマネジメント・コントロール・システムというよりもむしろ、組織変革のための強力なプロジェクトであると解釈するべきであろう。

しかしながら報告者は、予算管理システムを廃止しただけでは無秩序が訪れるだけであり何も生まれないと考えている。*Beyond Budgeting*では、予算を廃止した場合、これに代替して使用されるマネジメント・システムは様々であって、そこに一様の方向性は見られないとしている。報告者は、予算を廃止することには、組織に対してトップ・マネジメントが組織改革を強力に推進するという強い意思を示すという点以外には効果はないと考えている。

予算管理システムは、未だ有用であるという立場に立って考えれば、多くの問題を抱える予算管理システムを改善し、これを組織変革やマネジメントの強力なツールとして再生させることは可能なのか。たとえば、事業戦略と予算管理の間にバランスト・スコアカードを挟み込むマネジメント・システムを構築することによって、Kaplan と Norton[2001]が指摘するように戦略と予算を密接に結びつけることもできるであろう。ただし、その場合にも解決すべきいくつかの問題点が存在すると考えられる。それは、診断型コントロール・システムが必然的に持つ思考方法であり、これを除去しなければ、バランスト・スコアカードですら十分に機能しない可能性がある。また、仮に十分に予算管理が機能したと

しても、従来のような長時間をかけた予算がはたしてマネジメント・コントロール・システムの中核として妥当なのかという疑問も残されている。

本報告では、*Beyond Budgeting*に関する主張を組織変革のための「脱予算経営」という思考方法の変化と、「脱予算的予算」という予算管理システムの変革という2つの側面に分解し、それぞれについての可能性を探ることにする。

- ・ Hope, J. and R. Fraser, *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School Press, 2003.(清水孝監訳『脱予算経営』生産性出版、2005.)
- ・ Kaplan, R.S. and D. Norton, *Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press, 2001.(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.)
- ・ Simons, R., *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, 1995.(中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』産能大学出版部、1998.)
- ・ Simons, R., *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*, Prentice-Hall, 2000.(伊藤邦雄監訳『戦略評価の経営学 - 戦略の実行を支える業績評価と会計システム』ダイヤモンド社、2003年.)

日産自動車の事業再編と管理会計

軽部 博（日産自動車経理部）

1. 日産自動車の概要

- 連結 187 社，持分法適用会社 47 社
- 全世界にまたがる開発，生産，販売
- 2005 年度連結営業利益 8,718 億円，9.2%
- 日産 / ルノーの提携

2. 日産リバイバルプラン以前の状況

- グローバルマーケットシェアの低落
- 1992 年以降の 8 年間のうち 7 年間で当期赤字
- 1990 年以降の 9 年間で 2 兆円を超える有利子負債

3. 日産リバイバルプラン（NRP）

- NRP の狙い；原価低減とノンコア資産の売却により，将来への投資を可能なものとし，利益ある成長を目指す。
- クロスファンクショナルチーム（CFT）が作成（自らの手で作成）
- 徹底した進捗管理，1 年前倒しで 3 つのコミットメントを達成

4. 日産リバイバルプランと以降の中期計画

- 日産リバイバルプラン（2000 - 2001 年度）；量の拡大に頼らない，コスト競争力の改善による業績回復
- 日産 180（2002 - 2004 年度）；NRP により回復したコスト競争力と，NRP 期間中に開発を進めた新商品の投入による利益ある成長
- 日産バリューアップ（2005 - 2007 年度）；ブレークスルーの実現を通じた，真に競争力のある企業への飛躍

5. 日産の 3 軸経営と管理会計

- 商品軸，機能軸，地域 / 会社軸による経営
- 各軸が，それぞれの役割で，お互いにチャレンジ
- 各軸の交点に，意図的にフリクションを起こさせ，ストレッチしたより高い目標への到達を図る。
- その為のデータ提供が，コントロール機能（管理会計）に期待されている。