

日本原価計算研究学会

第 35 回 全国大会

(2009 年度)

研 究 報 告 要 旨 集

自 由 論 題

統 一 論 題

2009 年 9 月 7 日 (月) ～9 月 8 日 (火)

一橋大学

日本原価計算研究学会

第 35 回全国大会開催にあたって

このたびは、第 35 回全国大会にご参加いただきありがとうございます。第 35 回大会は、一橋大学で開催させていただくこととなりました。みなさまを一橋のキャンパスにお迎えすることをたいへん嬉しく存じます。

おかげさまで、自由論題報告が 39 本という非常に多くの数のエントリーをいただき、活性化した全国大会にすることができると準備委員一同喜んでおります。

統一論題のテーマは「サービス産業の原価計算」です。近年、サービス産業を対象とした原価計算研究の必要性が強く認識されるようになっております。しかしながら、この分野の研究はなかなか進展していないのが現状です。本大会では、その研究を促進するという観点から、製造業における伝統的な原価計算と比較しつつ、サービス産業における原価計算の特質やあり方について議論していただくことにいたしました。当学会の原点である原価計算にこだわっております。

また、本大会では 2 つの特別企画をご用意させていただいております。1 つは、自由論題の中に、Journal of Accounting and Organizational Change の特集号 “Management Accounting Change in Japan” とのタイアップ企画によるセッションを設けました。このセッションでは英語による発表が行なわれ、ここでの議論が発展して、Journal of Accounting and Organizational Change に掲載される論文が複数生まれることが期待されます。このセッションには、このジャーナルのエディターをゲストとしてお迎えしております。

もう 1 つの特別企画は、東京大学ものづくり経営研究センターの協力を得て「21 世紀のものづくり経営と原価計算」と題する特別セッションです。ここでも原価計算にこだわっております。

以上のように多彩なプログラムを準備いたしました。参加者のみなさまのご協力で充実した大会となりますことを祈念しております。

2009 年 9 月 7 日

日本原価計算研究学会

第 35 回全国大会準備委員会

準備委員長	廣	本	敏	郎
準備副委員長	尾	畑		裕
	挽		文	子
	荒	井		耕

目 次

9 月 7 日（月）自由論題

（午前の部）9 時 30 分～11 時 40 分

（午後の部）14 時 00 分～16 時 10 分

自由論題報告 —— 午前の部（9 時 30 分～11 時 40 分）

第 1 会場 司会 澤邊紀生（京都大学）

第 1 報告 吉田栄介・安酸建二・山田伊知郎・大浦啓輔

A Longitudinal Case Study of Target Cost Management Implementation at
Shipbuilding Company..... 2

第 2 報告 北尾信夫

A Genetic Analysis of Japanese Companies' Preference for Payback Period Method
..... 4

第 3 報告 矢澤信雄

Recent Research Trend and Problem of Strategic Management Accounting in Japan
..... 6

第 2 会場 司会 高橋史安（日本大学）

第 1 報告 園田智昭

企業グループが異なる数社によるシェアードサービス
ー北海道地区における酒類企業の共同配送の事例に基づいてー..... 8

第 2 報告 福嶋誠宣・加登 豊・新井康平

日本企業のグループ経営における管理会計実践：クラスター分析にもとづく経験的研究
..... 10

第 3 報告 佐々木郁子・椎葉 淳・高橋邦丸

主要顧客比率が企業業績に及ぼす影響について..... 12

第3会場 司会 木村彰吾（名古屋大学）

第1報告 前田 陽

日本電気における原価低減と利益管理 14

第2報告 諸藤裕美

相互依存性の複雑性増加に伴う原価企画システム設計に関する考察 16

第3報告 水野一郎

ハイアール（海爾）のSBU管理の意義と特徴 18

第4会場 司会 横田絵里（慶応義塾大学）

第1報告 岸田隆行

戦略と予算管理の運用方法についての実証分析 20

第2報告 片岡 洋人

MCSにおけるABCの役割期待 22

第3報告 新江 孝・伊藤克容

マネジメント・コントロール概念の再検討

ーコントロール手段の多様化をめぐる問題を中心にー 24

第5会場 司会 山本浩二（大阪府立大学）

第1報告 足立 洋

製造部門における利益管理ー責任会計の視点からー 26

第2報告 望月 信幸

未利用キャパシティの利用と管理者の業績評価

ー責任会計論の観点からー 28

第3報告 小沢 浩

部門別計算における部門概念の変容 30

第6会場 司会 小林啓孝（早稲田大学）

第1報告 庵谷治男

ホテルにおけるサービスの原価企画の可能性 32

第2報告 目時壮浩

公共サービスにおける原価企画の適用可能性 34

第3報告 荒井 耕

日本医療界における診療プロトコル開発活動を通じた医療サービス原価企画の

登場：その特質と支援ツール・仕組みの現状 36

自由論題報告 —— 午後の部（14 時 00 分～16 時 10 分）

第 1 会場 司会 古賀健太郎（一橋大学）

第 1 報告 浅田拓史・上總康行

The Evolutionary Process of Management Accounting Practice: A Case Study in a
High Technology Company…………… 40

第 2 報告 中川 優・澤邊紀生・藤野雅史

Organizational Culture and Management Accounting Effectiveness: Evidences from
a Japanese Manufacturing Company…………… 42

第 3 報告 挽 文子

The Role of the Management Philosophy in Management Process…………… 44

第 2 会場 司会 小菅正伸（関西学院大学）

第 1 報告 渡邊章好

環境の変化に対応した予算編成の効率性 …………… 46

第 2 報告 吉田栄介・妹尾剛好

日本企業における業績・予算管理の利用に関する実証研究…………… 48

第 3 報告 小沢 浩

予算利用時の業績平準化行動と簿外売上のマネジメント…………… 50

第 3 会場 司会 清水 孝（早稲田大学）

第 1 報告 岡田幸彦

わが国サービス産業における原価情報の利用に関する現状と課題
—わが国全上場サービス企業へのアンケート調査（2008 年）をもとに— …………… 52

第 2 報告 新井康平・大浦啓輔・北田皓嗣

生産管理のための利益情報：日本企業の事業所・工場からの知見…………… 54

第 3 報告 吉田栄介・福島一矩

日本企業におけるコストマネジメント手法の利用に関する実証研究…………… 56

第4会場 司会 中村博之（横浜国立大学）

第1報告 岡 照二

環境コストマネジメントにおける環境パフォーマンス指標の役割 ～SBSC 構築に向けて～	58
--	----

第2報告 松岡孝介・鈴木研一

満足度指標の差異分析にかかわる研究	60
-------------------	----

第3報告 徳崎 進

事業部価値創造のための業価評価システムについての一考察 － 文献研究を基礎として －	62
---	----

第5会場 司会 高橋 賢（横浜国立大学）

第1報告 陸 根孝・鄭 文鐘・李 成旭

生産能力の調整が原価非対称に及ぼす影響：国際比較研究	64
----------------------------	----

第2報告 篠田朝也

わが国企業の投資経済性評価の多様性と柔軟性	66
-----------------------	----

第3報告 中野晴之

会計情報システムに関するミドルマネジメントからの提言 －「財管一致に向けた会計情報システム」の導入研究－	68
---	----

第6会場 司会 旗本智之（小樽商科大学）

第1報告 稲垣 靖

我が国の中小企業再生における管理会計導入の意義	70
-------------------------	----

第2報告 岡田 真

福祉用具レンタル卸ビジネスにおける業績管理	72
-----------------------	----

第3報告 武井敦夫・新沼勝利・井形雅代・大室健治

農業ABMの研究（序説） ～農場経営におけるABMを中心として～	74
-------------------------------------	----

第7会場 司会 上埜 進（甲南大学）

第1報告 福田淳児

企業の製品・市場戦略の変更と管理会計担当者の役割	76
--------------------------	----

第2報告 細海昌一郎

知的資本に関する実証的研究	78
---------------	----

第3報告 平井裕久・椎葉 淳

併用法による企業価値評価	80
--------------	----

9月8日(火)統一論題要旨 統一テーマ「サービス産業の原価計算」

(報告) 9時30分～12時10分

(討論) 13時30分～15時30分

報告の部 座長 東海幹夫(青山学院大学)

第1報告 荒井 耕

サービス業における原価計算の普及阻害メカニズムとその可変性:

医療を中心とした「人対人」サービス業に焦点を当てて…………… 84

第2報告 川野克典

受注ソフトウェア制作の管理会計の現状と今後…………… 86

第3報告 白石規哲

鉄道事業における原価把握

—特に鉄道貨物事業における課題—…………… 88

第4報告 関口博正

電気通信事業の原価計算…………… 90

討論の部

座長 東海幹夫(青山学院大学)

パネリスト 荒井 耕(一橋大学)

川野克典(日本大学)

白石規哲(日本貨物鉄道株式会社)

関口博正(神奈川大学)

自由論題報告要旨

9月7日（月）

午前の部

A Longitudinal Case Study of Target Cost Management Implementation at a Shipbuilding Company

YOSHIDA, Eisuke. Keio University

YASUKATA, Kenji. Kinki University

YAMADA, Ichiro. Kagawa University

OURA, Keisuke. Shiga University

Abstract

Much attention has been paid to target cost management (hereafter, TCM) for years(see for example, Ansari et al., 2007). Based on a case research method, early studies on the TCM have focused on process of TCM in which product concepts, target costs, quality, delivery and functionalities are reflected in product designs (Kato, 1993). Other studies have focused on key elements of the TCM system (Tani et al., 1994). Value engineering, for instance, is one of major tools that help engineers solve their trade-off decisions between functions and costs. A cross-functional team is another example. Through a cross-functional team, large amount of information regarding product development are exchanged and processed among product designers, engineers and sales personnel so that the target costs, delivery, quality and functions can be achieved simultaneously. These previous studies have clarified the process of TCM and its essential elements.

However, many anecdotal evidences show difficulty in installing the TCM to organizations. In addition, it has been found that even though the TCM system is adapted to organizations, it does not work as expected. It has been also reported that people involved in the TCM regard it as an unnecessary management system and they are unwilling to get involved in it. Eventually in some cases the target cost is achieved with sacrificing quality and functionality of products being

developed and in other cases the target cost cannot be achieved without sacrificing quality and functionality. This implies that some factors have an impact on implementation of the TCM.

A TCM is not just a system that consists of several elements including target costs set based on the formula that product market prices minus target profits, a cross-functional team, value-engineering and so forth, but one that requires people in organizations to have a better understanding of factors that affect costs and to change the way of acting how they work.

In this study, we describe the TCM implemented at a shipbuilding company based on a longitudinal case study. This company has made the TCM system installed for four years, but it does not work as expected. Even though most of the elements of the TCM system like a cross-functional team and value-engineering have already been put in place, none of the target costs set in product development projects have been achieved. In addition, people involved in the TCM do not consider it to be useful for managing costs of ships.

The TCM implemented at the shipbuilding company will illustrate difficulty in implementing the TCM. Conducting an interview with those who are involved in the TCM at the shipbuilding company, we will show some critical factors that affect the implementation of TCM.

References

- Ansari, S., J. Bell, and H. Okano (2007), "Target Costing: Uncharted Research Territory", In: Chapman, C.S., A.G. Hopwood and M.D. Shields (eds), *Handbook of Management Accounting Research*, Oxford: Elsevier, Vol.2, pp.507-530.
- Kato, Y. (1993), "Target Costing Support System: Lessons from Leading Japanese Companies", *Management Accounting Research*, Vol.4, pp.33-47.
- Tani, T., H. Okano, N. Shimizu, Y. Iwabuchi, J.Fukuda (1994), "Target cost management in Japanese companies: current state of the art", *Management Accounting Research*, Vol.5, pp.67-81.

A genetic analysis of Japanese companies' preference for payback period method

Nobuo Kitao

Doctoral Student of Kobe University

Keywords: Capital budgeting, Payback Period, Discount Cash Flow, Methodological Evolution Theory, Genetic analysis, Functional analysis

Capital budgeting is one of the managerial accounting subjects in which we often see the gap between theory and practice.

Discount Cash Flow (DCF) methods were developed in the 1950s. Since DCF methods provided us with sophisticated investment decision-making by considering time-value, it has gradually spread into U.S. business. In comparison payback period (PP) methods contain flaws lacking in consideration not only of time-value but also cash flow after payback period.

PP used to be the dominant method before DCF was developed, but DCF has completely surpassed PP now. According to surveys, more than 70% of U.S. companies used DCF in the 1980s. However, the 1980s are also the period in which U.S. companies lost their competitiveness on an international scale. Some studies discovered that using sophisticated methods has nothing to do with performance. Porter [1992] pointed out that U.S. companies' myopic policy, making too much of financial analysis such as DCF methods, ruined their competitive edge.

After a series of criticisms on DCF methods, the researchers improved the Real Option method using state of the art financial theory so that it could cover the flaws of DCF methods by taking the flexibility of decision making into consideration.

Nevertheless, people expected that Real Option methods would surpass DCF methods in the near future, the reality however, is that DCF methods are still dominant in U.S. business.

The opposite is true with Japanese companies. DCF has not spread into Japanese business. Surveys results show that more than 80% of Japanese companies used and preferred PP in the 1990s while only 20% used DCF.

The reason why Japanese companies prefer PP, despite its flaws, has been discussed in plenty of research papers. Although many studies concluded that it was important for Japanese managers to focus on turnover of capital under swift growth of the

economy in the postwar era, it however turns out that Japanese companies still used PP in the period of depression after the market bubble burst in the 1990s, in spite of a decrease in investment opportunities. This implies that turnover cannot account for Japanese companies' preference for PP.

So far, studies in the U.S. and Japan have made an effort to track down the unknown strong points of methods which fit management environment, as well as to find unknown management environment which fit the theoretical strong points of methods.

Most of these functional analyses were carried out by using synchronic cross-sectional surveys. The results of these studies were certainly convincing when they were carried out but these should be tested again as time goes by because methods are developed intermittently, contrary to continuous management environment change.

I will study the preference of Japanese companies for PP from an evolutionary perspective. According to Takahiro Fujimoto's evolutionary framework [1997], there are actually three stages in a management system even if the management system appears to exist stably. These stages are 'mutation', 'selection', and 'retention'. Fujimoto emphasizes that it is important to make a distinction between a genetic analysis and a functional analysis. The former explains the reason why the system was created or mutated, and the latter explains the reason why it stably keeps going.

In relation to the preference of Japanese companies for PP, we have accumulated a great deal of knowledge by using functional analyses but very little by using genetic analyses. It usually takes plenty of time to observe management environment changes which may cause the gap between theory and practice. Capital budgeting is one of the oldest subjects in the study of managerial accounting. This means that we have the ability to obtain historical facts and data in order to fill in gaps between the synchronic cross-sectional surveys.

In this paper, I will describe the mechanism of 'system (method) change' by using genetic analyses as well as functional analyses so that we can explain clearly the reason why Japanese companies' peculiar preference for PP has lasted this long.

References:

Porter, M.E. [1992], Capital Disadvantage: America's Failing Capital Investment System, *Harvard Business Review*, 1992, September-October, pp.65-82.

Fujimoto, Takahiro [1997], 『生産システムの進化論』(*The Evolution of a Manufacturing system*), 有斐閣 (Yuhikaku) .

Recent research trend and problem of strategic management accounting in Japan

Nobuo YAZAWA (Tokyo University of Career Development)

1. Introduction

Accounting has been defined by the AICPA as "The art of recording, classifying, and summarizing in a significant manner and in terms of money, transactions and events which are, in part at least, of financial character, and interpreting the results thereof." (Singh Wahla, Ramnik. AICPA committee on Terminology. Accounting Termonology Bulletin No. 1 Review and Resume)

2. Strategic Management Accounting

Strategy is defined as "The theory of the enterprise how to win the competition" (Barney, 1996). However, as shown in table 1, a united definition of the strategic management accounting doesn't exist in the research community.

Table 1 Definition of SMA in strategic management accounting research

Author	Definition of SMA
Wilson (1995)	Management accounting approach for attending to to strategic problem specifying it
Puxty (1993)	Word SMA is used assuming that two schools that have developed after the 1980's are included (school of Simmonds and Bromwich, and that of Kaplan, Johnson, and Cooper)
Bhimani & Keshtvarz (1999)	A specified definition of SMA is not shown.
Guilding <i>et al.</i> (2000)	The standard whether a certain management accounting technique belongs to SMA or not is the following. ①External environment orientation and market-oriented attitude ②Focus to rivals ③Long-term orientation and future-oriented attitude
Roslender & Hart (2002)	The term SMA is used in the following three meanings. ①As a synonym of Accounting for Strategic Positioning ②Attempt to build a bridge between study results of strategy theory and management accounting ③Term that shows research of Simmonds and Bromwich

3. Research direction in strategic management accounting in our country

The table 2 shows the main topics of SMA research in Japan.

Table 2 The main topics of SMA research in Japan

Author	Main topics
Nishiyama (1998)	ABC, target costing, Cost management of research and development spending
Shimizu (2001)	BSC, ABC, Management accounting for product development strategy, supply chain management
Asada (2002)	BSC, supply chain management
Arae (2005)	BSC, Contingency theory
Ito (2007)	BSC, Corporate score card

Research of accounting has basically dealt with numerical information of financial events. However, recent SMA topics such as BSC are not directly related to numerical information of financial events. Strictly speaking, it can be argued whether these topics are included in the domain of accounting research.

References

- Arae, T (2005) *Strategy management accounting research*, Doubunkannsyuppan
- Asada, T (2002) *Management of strategic management accounting cash flow and value creation* Yuhikaku
- Barney, Jay B.(1996) *Gaining and sustaining competitive advantage*, Addison-Wesley Pub
- Bhimani, A & Keshtvarz, M.A. (1999) . British management accountants: strategically oriented. *Journal of Cost Management*, 13 (2), 25-31.
- Guinding, C. *et al.* (2000) . An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11 (1), 113-135.
- Ito, K (2007) *Management and construction of a system of management new accounting of case study strategy*, Tyuuoukeizaisya
- Nishiyama, S (1998) *Strategic management accounting*, Daiyamondosya
- Puxty, A.G. (1993) . Strategic management accounting. In *the social organizational context of management accounting* (pp.9-10). Academic Press.
- Roslender , R. & Hart, S.J. (2002) . Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 13 (2), 255-277
- Shimizu, T (2001) *Strategy management accounting in which management competitive edge is strengthened*, Tyuuoukeizaisya
- Wilson, R.M.S. (1995) . Strategic management accounting. In Ashton, D.J., Hopper, T.M. & Scapens, R.W. (Ed.), *Issues in management accounting* (2nd ed.) (pp.159-190). Prentice-Hall.

企業グループが異なる数社によるシェアードサービス ー北海道地区における酒類企業の共同配送の事例に基づいてー

園田智昭（慶應義塾大学）

1. 報告の目的

シェアードサービスとは、企業グループ内で実施されている間接機能を集中化し、それに伴い業務の見直しと標準化を実施することであり、日本企業では 1999 年ごろより本格的に導入され始めた間接業務のマネジメント手法である。また、シェアードサービスを実施する組織をシェアードサービスセンター（SSC : Shared Service Center）と呼ぶ。

シェアードサービスは、一般的には一企業グループ内で実施されるが、企業グループが異なる数社が業務を集中する形態でシェアードサービスを実施する場合もある。本報告では、後者のケースとして、サッポロビールを中心とした、北海道地区における酒類企業の共同配送の事例を取り上げることで、このようなタイプのシェアードサービスによる効果と課題を検討する。

2. グループが異なる数社によるシェアードサービスとは

今回の報告で検討する、グループが異なる数社によるシェアードサービスは、資本関係がない数社が、各社で独自に行われている、特定の分野の間接業務を集約する形態である。この形態のシェアードサービスは、グループが異なる企業間で行われるために、実行には一層の困難が伴うが、成功すればより大きな規模の経済のメリットを享受することができ、また参加企業間のベンチマーキング効果も期待できる。

シェアードサービスの実施組織である SSC については、本社の管理部門として設立する場合と、シェアードサービス子会社を設立する場合の 2 つの方法が存在する。本報告のように、企業グループが異なる数社が業務を集中する形態では、子会社を新たに設立するケースもあるが、各社が持つ既存の社内組織または子会社を利用して実施する場合も多い。今回取り上げる共同配送も、共同配送のために新たにシェアードサービス会社を設立したわけではなく、サッポロビールの既存の子会社であるサッポロ流通システムを中心に、各社の関係部署と連携して業務を実施している。

このようなタイプのシェアードサービスの例として、人事機能の SSC を設立している食品企業が主要メンバーである食品業界シェアードサービス連絡会が、共同して研修を開催することで、研修に関するシェアードサービスを実施している。共同配送に関しては、高島屋と三越による都内 23 区での共同配送（2001 年 4 月～2004 年 3 月）（園田[2003]）、NEC ロジスティクスと愛知陸運などのトヨタ自動車系列の物流会社 3 社による共同配送（2000.11.21 日本経済新聞朝刊）、東京ガスエネルギーとミツウロコによる LPG（液化石

油ガス) 物流での提携(2001.8.14 日本経済新聞朝刊) など、比較的多くの事例が存在する。

3. 北海道地区における酒類企業の共同配送

サッポロビールの物流子会社であるサッポロ流通システムは、2000 年 10 月より北海道地区で宝酒造と共同配送を実施している(のちに三和酒類も参加)。この共同配送は、消費者ニーズの多様化などに伴う小ロット多頻度配送に対応し、物流経費を削減することを目的としている。共同配送により 2 社の出荷量が合算され、納品ロットが大きくなるために車両効率が向上する。また、宝酒造の札幌の物流拠点はすべてなくなり、拠点の合理化が進んでいる。サッポロビールの共配センターも、札幌工場から北海道工場(恵庭市)に移転し、移転・積み替え作業がなくなるなど、効率化されている。さらに、両社の配送プロセスを見直し、配車業務等に関する標準化を実施した。

共同配送による会計的な効果は、以下のようにまとめることができる。宝酒造では、路線便比率が 40%から 10%以内に低減し、配送コストが削減された。同時に札幌での物流拠点が整理され設備費が削減した。サッポロ流通システムでは、トラックの空きスペースなどの余剰資源を利用することで、外販売上を計上できた。これ以外に、得意先の受入の手間の半減や、配送車両の集約化による排ガス量の低減という、3 社に共通した会計以外の附随的な効果もあがっている。

4. 共同配送への麒麟ビールの参加

2008 年 5 月より、この 3 社に麒麟ビールも加わり、4 社体制の共同配送になっている。今回の追加的共同配送の対象である 4 拠点分(紋別、岩見沢、室蘭、倶知安)については、前年度比で CO₂ の約 20%削減、年間配送台数の約 50%削減が、計画段階で期待されていた。サッポロ流通システムからすると、共同配送への参加企業数が増えることは、トラックの空きスペースの有効活用につながるため、収益性の観点からは望ましいことである。また、現場レベルでは、麒麟ビールの業務の仕方を一部取り入れるなど、宝酒造のときと同様にベンチマーク効果も生じている。

主要参考文献

- 園田智昭[2003]「グループが異なる数社によるシェアードサービスの導入とその可能性」『事業再編支援の管理会計の研究(日本会計研究学会第 62 回全国大会 スタディ・グループ最終報告書)』所収
- 園田智昭[2006]『シェアードサービスの管理会計』中央経済社

日本企業のグループ経営における管理会計実践： クラスター分析にもとづく経験的研究

福嶋誠宣（京阪電気鉄道株式会社都市開発部）

加登 豊（神戸大学大学院経営学研究科）

新井康平（甲南大学マネジメント創造学部）

要 旨

本報告の目的は、現代の我が国のグループ経営において、親会社がグループ会社をマネジメントする上でどのような管理会計実践が行われているのかを明らかにすることである。そもそも、日本企業の分権的組織においては、分権的ではあるが自己完結的ではないという形態が、一般的にみられる特徴であったという(加護野, 1993)。しかし、近年、このような形態ではなく Williamson (1975)が想定した理念型に近い分権的組織が出現しているという主張もある(加登ほか, 2004)。本論文は、このように新しく登場しはじめた我が国の分権的組織形態、特にグループ経営における管理会計実践を探求するものである。

今井・伊丹(1981)が指摘したことは、自己完結的ではない日本企業の組織編成原理が、経済全体が適度な成長率を維持していることと、需要構造の変化が微調整的であること、の2点を前提条件としているということである。だが結局、1980年代から1990年代前半にかけてのバブル経済が崩壊した後、このような前提条件が満たされなくなった日本企業は、様々な経営改革を試みることとなったといえる(加登, 2004)。このような企業の改革、特に分権的組織の改革の一つが、自己完結的な分権的組織を志向する組織構造の採用だろう。例えば、宮島・稲垣(2003)は、1995年以降、カンパニー制の増加に伴い、職能別組織および事業部制が減少していることを指摘した。ほかにも、横田(2008)などが、自己完結的なカンパニー制や持株会社の台頭を指摘している。このような状況は、加登ほか(2004)により、分権化の一層の促進が本社への戦略的意思決定機能の集中、経営意思決定と業務意思決定の分離、事業単位の自己完結性・自立性の確保、意思決定の迅速化、などを実現し高い業績を目指すものであると論じられた。結果として、日本企業は Williamson (1975)が想定した理念型としての事業部制へと接近したと考えられる。

このような近年の日本企業における分権的組織の形態の変化に伴い、管理会計実践はどのように変化したといえるだろうか。興味深いことに、近年の欧米でみられる多くの分権的組織の管理会計を対象とした研究が、これら管理会計実践を財務・非財務

情報の比率のような切り口で分析したものとなっている¹。しかし、このような分析は、理論的で仮説検証的な研究には向いていても、多様な管理会計実践の様相を明らかにできない可能性がある。そこで、我々は、多様な実践を「マネジメントスタイル (management style)」として分類した Goold and Campbell (1987)の古典的な研究に依拠して、我が国における現代の分権的組織，なかでも最もその理念型に近いと想定されるグループ会社を対象とした管理会計実践について，実態調査にもとづいた研究を実施する。

郵送質問票調査による東証一部上場企業を対象とした実態調査の結果，Goold らの分類方法についての疑義が生じたといえる。そこで，本報告ではクラスター分析を用いることにより，代替的な分類を提案する。これら分類結果は，分権型，計画設定型，本社主導型という3分類となった。

この研究の成果について，本報告では次のように議論を進める。まず，Goold and Campbell (1987)の研究の特徴を示し，これが既存の管理会計研究に比べて有効な知見を提供できるフレームワークであることを明らかにする。そして，本報告の調査デザインを明らかにする。さらには，分析結果について，その解釈ならびに先行研究の結果との比較などについて議論を行う。最後に，むすびにかえて本研究の成果が持つインプリケーションおよび限界を述べる。

参 考 文 献

- Goold, M. and A. Campbell (1987) *Strategies and Styles: The Role of the Centre in Managing Diversified Corporations*, Blackwell.
- Williamson, O. E. (1975) *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*, The Free Press (浅沼萬里・岩崎晃訳(1980)『市場と企業組織』日本評論社).
- 今井賢一・伊丹敬之(1981)「日本の企業と市場—市場原理と組織原理の相互浸透」『季刊 現代経済』第43号, pp.14-27.
- 加護野忠男(1993)「職能別事業部制と内部市場」『国民経済雑誌』第167巻 第2号, pp.35-52.
- 加登豊・安酸健二・島吉伸(2004)「組織改革とパフォーマンス—事業部制組織導入に関する実証研究の文献レビューとカンパニー制研究へのインプリケーション」『国民経済雑誌』第189巻 第4号, pp.45-66.
- 挽文子・松尾貴巳・伊藤克容・安酸健二・新井康平(2008)「分権的組織の管理会計研究の回顧と展望」『国民経済雑誌』第198巻 第1号, pp.61-77.
- 宮島英昭・稲垣健一(2003)『日本企業の多様化と企業統治—事業戦略・グループ経営・分権化組織の分析』財務省財務総合政策研究所.
- 横田絵理(2008)「日本企業の組織原理とマネジメント・コントロール：アンソニーの枠組みからの考察」『会計』第173巻第2号, pp.29-42.

¹ 例えば，挽ほか(2008)の第2節を参照されたい。

主要顧客比率が企業業績に及ぼす影響について

佐々木郁子(東北学院大学)

椎葉 淳(大阪大学)

高橋邦丸(青山学院大学)

I. 報告の概要

本研究では主要顧客の獲得および売上高に占める主要顧客の売上高比率が企業業績に及ぼす影響について実証研究を行っている。サプライチェーンにおいて顧客との良好な関係を構築することが、企業が競争優位を獲得するための重要な要因の1つであることが一般的に知られている。マーケティング領域の先行研究では、顧客との関係が企業の収益性に影響を及ぼすといった指摘が数多くなされているものの、管理会計研究では、顧客と企業業績との関係について十分な研究がされているとはいえない。そこで本研究では、顧客との関係に焦点を当てた戦略を遂行することが企業業績にどのような影響を及ぼすかについて、わが国製造業の財務データを用いて実証分析を試みている。分析の結果、主要顧客を保有する企業の売上高に対する販売費および一般管理費の比率が主要顧客を持たない企業よりも少ないこと、さらに主要顧客を保有する企業の棚卸資産回転率が主要顧客を持たない企業よりも高いことなどが明らかとなった。また本研究では、顧客との関係に焦点を当てた戦略の遂行と利益持続性との関係についても分析を行っている。

II. 顧客関係性と企業業績

マーケティング領域の先行研究では、顧客との関係性が企業業績に多大な影響を及ぼすことが指摘されてきた。例えば、Kalwani and Narayandas[1995]は、売り手と買い手のベネフィットを指摘しており、顧客との良好な関係を築いている企業のほうがそうでない企業よりも自由裁量コストが少ないことを明らかにしている。売り手と買い手との関係については、企業と一般消費者間の取引を表すB to C取引と企業間の取引を示すB to B取引に分類される。Reichheld[1996]やDahr and Glazer[2003]では、B to C取引に焦点を当て、顧客との良好な関係性を築いている企業のほうがそうでない企業よりも業績が良いことを示している。これに対して本研究ではB to B取引に着目し、主要顧客を保有している企業がそうでない企業と比較して財務業績に違いが見られるのか、また利益の持続性が異なるのかについて分析を行っている。

Ⅲ. リサーチデザイン

本研究ではわが国の製造業に焦点をあて、主要顧客を保有しているか否かおよび主要顧客比率の大きさが財務業績および利益の持続性に及ぼす影響について 2003 年から 2008 年度まで連続して 6 年間の財務データが利用可能な 1,104 社について分析を行っている。本研究で検証する仮説は以下の通りである。

仮説 1：主要顧客を保有する企業とそうでない企業とで、営業利益および営業利益の構成要素の割合に違いがみられるか。

仮説 2：主要顧客を保有する企業とそうでない企業とで、棚卸資産回転率の大きさに違いがみられるか。

仮説 3：売上高に占める主要顧客の売上高の割合によって、売り手企業の営業利益に違いがみられるか。

仮説 4：売上高に占める主要顧客の売上高の割合によって、売り手企業の棚卸資産回転率の大きさに違いがみられるか。

仮説 5：売上高に占める主要顧客の売上高の割合によって、売り手企業の利益の持続性に違いがみられるか。

[参考文献]

Dhar, R. and R. Glazaer, 2003. “Hedging Customers,” Harvard Business Review, Vol. 81, No. 5: 86-92.

Fairfield, P., R. Sweeney, and T. Yohn. 1996. Accounting Classification and the Predictive Content of Earnings. The Accounting Review, Vol. 71, No. 3: 337-355.

Gosman, M., T. Kelly, P. Olsson, and T. Warfield. 2004. “The Profitability and Pricing of Major Customers,” Review of Accounting Studies, Vol. 9, No. 1: 117-139.

Kalwani, M. and N. Narayandas. 1995. “Long-Term Manufacturer-Supplier Relationships: Do They Pay Off for Supplier Firms?” Journal of Marketing, Vol. 59, No. 1: 1-16.

Reichheld, F. 1996. The Loyalty Effect. Harvard Business School Press.

日本電気における原価低減と利益管理

前田 陽（小樽商科大学）

1. はじめに

「絶えざるイノベーション」が求められる現代では、企業内の作業員一人一人が原価低減活動に従事することが求められる。こうした原価低減のための改善活動は全社一丸となって取り組まれることが望ましい。では、企業の利益管理システムは原価低減活動とどのように結び付き、どのように支援しているのだろうか。こうした問題意識から、本報告では、日本電気の事例を取り上げ、原価低減活動と利益管理との関わりについて、時系列に沿いながら明らかにする。本報告では、特に日本電気で採られていた「二段式標準原価計算制度」による原価管理が有用性を失い始めた 1960 年代から、日本電気を取り巻く経営環境が激しく変化するようになった 1990 年代初頭に焦点を当てる。

2. 日本電気における原価管理システム

戦前、日本電気は親会社ともいえる WE 社で行なわれていた科学的な経営システムを、徹底的に模倣して採り入れた。その結果、当時の日本電気を取り巻く経営環境と相まって、品質、原価、納期のいずれに対しても効果的な生産体制を構築した。だが、戦中の混乱により、その体制は崩壊した。

戦後直後の日本電気では、戦前の科学的な管理方法を再興させ、さらに標準原価計算による原価管理を行なおうと志向した。その結果、生み出されたのが二段式標準原価計算制度を用いた原価管理システムである。だが、このシステムも小池（1991）が指摘するように、1960 年代後半から 70 年代にかけての ①先端技術開発競争時代への突入、②生産拠点の地方分散・海外市場への進展、③能率管理活動の分化、④連結原価管理制度の進展といった理由から原価管理システムとしては上手く機能しなくなった。

そこで、日本電気では、原価管理機能を標準原価計算ではなく、VE に担わせることにした。日本電気における VE は「一般 VE」と「プロジェクト VE」に分類される。一般 VE は、日本電気で「ZD 運動」と呼ぶ TQC の一部から派生して生まれた。一般 VE は、個々の従業員の提案に基づいて実施される原価低減活動である。しかしながら、一般 VE による原価低減には、限界があった。そこで、原価企画と同様にバリューチェーンの上流に遡って原価低減を図るプロジェクト VE が実施されるようになった。すなわち、日本電気における原価低減活動は、作業現場における一般 VE と、事業部長がリーダーとなって原価企画のように実施されるプロジェクト VE による。

こうして2本立てで行なわれるようになった原価低減活動も、1980年代、計画された原価低減効果が実現されないことが問題であると強く認識されるようになった。このような問題意識から、日本電気では、VEを予算管理および中期計画と結び付けて行なうに至った。

3. 本報告の構成

本報告では、文献調査およびインタビュー調査を通じて得た知見に基づき、次の事柄を明らかにする。まず、経営環境の変化および他の経営管理手法の影響との関連を指摘しながら、二段式標準原価計算制度からプロジェクトVEへと進化していった、日本電気における原価管理システムを示す。次に、プロジェクトVEで計画された原価低減額を実現させるため、どのようにそれと予算および中期計画とを結びつけたのか、さらに一般VEと予算との結びつきについても明らかにする。最後に、まとめを行なった上で、今後の課題について検討する。

主要参考文献

- ・安部 彰一, 1995 年, 「製品開発と目標原価管理－NEC におけるその生成と意義・特質－」, 門田安弘 編著『「原価企画」実例集』日本能率協会マネジメントセンター.
- ・小池 明, 1991 年, 『日本電気の利益管理方式 増補版』中央経済社.
- ・中山 隆祐, 1967 年, 『利益管理会計』白桃書房.
- ・日本会計研究学会 特別委員会, 2007 年, 『企業組織と管理会計の研究 最終報告書』日本会計研究学会.
- ・日本電気 編, 1966 年, 『ZD の実際』日本能率協会.
- ・日本電気 社史編纂室 編, 2001 年, 『日本電気株式会社百年史』日本電気.
- ・日本能率協会 編, 1978 年, 「日本電気における ZD 実施例」『ZD の新展開 先進 6 社の自主管理活動の実際』日本能率協会.
- ・前田 陽, 2008 年, 「日本電気における原価管理システム進化の考察 (2)」, 『商学討究』, 第 58 巻第 4 号.
- ・Cooper, Robin, and Regine Slagmulder, 1997, *Target Costing and Value Engineering*, New York : Productivity Press.
- ・Halpin, James. F., 1966, *ZERO DEFECTS: A New Dimension in Quality Assurance*, New York : McGraw-Hill Book Company. [日本電気 ZD 研究グループ 訳, 1968 年, 『原典 ZD プログラム』日本能率協会.]

相互依存性の複雑性増加に伴う原価企画システム設計に関する考察

諸藤裕美（立教大学経済学部）

I はじめに

原価企画において、顧客ニーズに適合する複数次元の目標を設定し達成するにあたっては、組織構成員が自主的・自発的に情報収集、判断、行動し、必要に応じて、他の組織単位との調整、協力的行動を取る、という自律的行動（e. g. 廣本，2004）が必要だと考えられる。他の組織単位との相互依存関係に関して、従来議論されてきた原価企画においては、主に設計、生産技術、営業、購買といった限られた部門間の関係、サプライヤーとの関係が想定されてきた。しかし、原価企画をより効果的な活動へと進化させていく過程において、組織単位間のより複雑な相互依存関係、すなわち、情報のやり取りを行う対象部門の拡大とより複雑な情報のやり取りの必要性が高まってきたと考えられる。本報告では、相互依存性の複雑性増加に伴い、原価企画システムの設計はいかに行うべきか、という問題について考察したい。

II 相互依存性の複雑性増加の動き

1990 年代前半の複数の調査によれば、原価企画の対象となっている原価要素は、主に直接製造原価、次いで、開発加工費や新規設備の減価償却費、さらに対象とする程度は低下するが、開発費、試作費、物流費であった（e. g. 神戸大学管理会計研究会，1992；日本会計研究学会，1996，p. 48）。しかし、より効果的な原価低減のためには、原価企画の対象を製造間接費や支援原価などにも広げるべきであることはしばしば論じられており（e. g. Kaplan and Cooper，1998），実務においても、例えばトヨタでは、更なる原価低減やサプライヤーの部品価格との比較可能性確保のため、1990 年代末に、従来の新規設計部品の設計変更部分の原価に焦点をあてた「差額方式」から、現有部品も含め、従来機能（部門）軸で管理を行っていた保全費、物流費なども含んだ総原価を管理する「絶対値方式」へ変更がなされている（e. g. 岡野，2003；挽，2005；諸藤，2009）。サプライヤーとの関係においても、サプライヤー評価や原価低減において部品価格のみでなく TCO (Total Cost of Ownership) を用いるべきであるという議論や事例の紹介がなされてきている（e. g. Carr and Ittner，1992）。対象費目の拡大は、情報のやり取りを行う部門の拡大や情報のやり取りの複雑化をもたらす。費目間のトレード・オフ関係の存在は、さらに相互依存性の複雑性をもたらすと考えられる。また、コスト以外の目標の重要性の高まり、量産後フォローの責任の明確化なども複雑性増加につながる要因である。

III 原価企画システム・組織の設計

相互依存関係の複雑性に対処するには、相互依存関係にある組織単位間の情報のやり取

りを支援するシステム設計を行うという方向性の策と、比較的無視してよい相互依存関係を峻別するという方向性の策とが考えられる。

前者については、各設計案がコストに与える影響を極力正確に計算し、その情報の提供をもって適した意思決定を導き出すというシステム設計の考え方と、数値の正確性よりもコスト低減につながる行動の動機付けをもたらす情報提供を重視したシステム設計の考え方が存在する。

後者は、プロジェクトの情報処理能力には限りがあるため、比較的無視してよい相互依存関係についてはプロジェクト外に切り離すという考え方である。Davila and Wouters(2004)は、コスト以外の目標の重要性の高まりへの対処として、プロジェクト外にコスト面を検討する並行的コスト・チームを作る策と、当該製品にとってコアでない部分をモジュール化してプロジェクト外でコスト面を重視した開発を行うという策をあげている。但し、ノンコアか否かの観点のみでプロジェクト外に出すモジュールを決めるなら、階層化による複雑性減少のある一定の効果しか得られない。複数プロジェクトで用いられるモジュールを外で開発する場合範囲の経済も同時に享受できると考えられ、また、その際、当該モジュールは複数プロジェクトにとってコアなものである場合もあるだろう。

本報告においては、両者の考えの下でのシステム設計の詳細についても既存研究などをもとに議論を行う。

<<主要参考文献>>

- Carr, L. P. and C. D. Ittner, 1992. "Measuring the Cost of Ownership," *Journal of Cost Management*, Fall, pp.42-51.
- Cooper, R. and P. B. B. Turney, 1990. *Internally Focused Activity-Based Cost Systems*, in Kaplan, R. S. ed., *Measures for Manufacturing Excellence*, Boston, Harvard Business School Press, pp.291-305.
- Davila, A. and M. Wouters, 2004. "Designing Cost-Competitive Technology Products through Cost Management," *Accounting Horizons*, 18(1), pp.13-26.
- Kaplan, R. S. and R. Cooper, 1998. *Cost and Effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*, Boston, Harvard Business School Press.
- 岡野浩. 2003. 『グローバル戦略会計』有斐閣.
- 神戸大学管理会計研究会. 1992. 「原価企画の実態調査(2)」『企業会計』44(6), pp.74-79.
- 日本会計研究学会. 1996. 『原価企画研究の課題』森山書店.
- 挽文子. 2005. 「企業のグローバル化とコスト・マネジメントの進化」『経理研究』48 : pp.107-123.
- 廣本敏郎. 2004. 「市場・技術・組織と管理会計」『一橋論叢』132(5) : pp.1-24.
- 諸藤裕美. 2009. 「自律的行動のための原価企画システム」(廣本敏郎編『自律的組織の経営システムー日本的経営の叡智』森山書店. 所収)

ハイアール（海爾）の SBU 管理の意義と特徴

水野一郎（関西大学商学部）

I ハイアールの概要

- ①企業形態：ハイアール集団は持株会社機能を持つ集団所有制企業であり、その傘下には多くの企業を抱えており、青島ハイアール（連結売上高 304 億元、従業員 35,105 名 2008 年）は上海で上場させ、ハイアール電器（連結売上高 114 億香港ドル 2008 年）は香港で上場させている。
- ②事業内容：中国において冷蔵庫・冷凍庫・エアコン・洗濯機・ドラム式洗濯機などでトップシェアを持ち、その他にも食器乾燥機・電子レンジ・テレビ・携帯電話・パソコンまでを生産・販売し、全世界に 29 の工場と 8 つ総合研究センター、19 の海外貿易会社をもつ、中国の代表的な総合家電メーカー。
- ③総売上高：1,220 億元（約 1 兆 7000 億円、2008 年、1 元 14 円換算）。
- ④従業員数：約 50,000 名
- ⑤本社：山東省青島市（<http://www.haier.cn>）
- ⑥代表者：張瑞敏（董事局主席兼 CEO）、楊綿綿（総裁）

II ハイアールの沿革

- ①1984 年 12 月：同年 1 月にハイアールの前身である青島市の電器工場に張瑞敏が工場長兼党書記として派遣され、147 万元の累積赤字会社の再建を図る。張瑞敏の指導体制が確立した 12 月 26 日が創業記念日。1984 年の売上高は 348 万元に過ぎなかった。
- ②1985 年 12 月：工場は洗濯機製造から冷蔵庫製造に切り替えられ、不合格冷蔵庫 76 台をハンマーで叩き壊す事件が起きるが、これはハイアールの品質に対する意識革命を起こし、張瑞敏の指導性、信頼性が確立する。なおこのハンマーは「海爾大錘」と呼ばれ、2009 年 3 月に国家の文化財として博物館に収蔵される。その後ドイツのリープヘル社より技術導入がなされ、高品質の冷蔵庫生産が開始される。
- ③1991 年 12 月：青島冷蔵庫は青島冷凍庫と青島エアコンを買収して琴島海爾集団を設立。
- ④1992 年 9 月：ISO9001 認証取得。
- ⑤1992 年 12 月：琴島海爾集団をハイアール（海爾）集団に社名変更。
- ⑥1993 年 11 月：冷蔵庫部門を上海証券取引所に上場。
- ⑦1995 年 5 月：海爾工業団地落成。海爾の第 2 次創業。
- ⑧1995 年 7 月：紅星電器を吸収合併し、青島海爾洗濯機を設立。その後 1998 年までに 18 社を吸収合併し、多角化の土台が形成される。

Ⅲ ハイアールの SBU

1 ハイアールの経営管理システム

ハイアールの経営管理システムは次の4つの段階を経て発展してきた。

①ブランド確立期（1984年～1991年）品質管理の向上、②製品多角化戦略期（1992年～1998年）「OEC管理」、「日清管理」、「6S運動」、「三工動態転換」、③国際化戦略期（1998年～2005年）「市場鏈管理」、「SST管理」、市場主義人事管理、④グローバルなブランド戦略期（2006年～）「人単合一」、「TVM」、「SBU」管理。

2 SBU とは何か

SBU(Strategic Business Unit)とは、周知のように当初GE社(General Electric Company)で1970年代から実施されてきた戦略的事業単位である。一般にこのSBUの成立の要件としては、「自己完結性、識別可能性、知力保有性、競合優位性、創造・革新性、適用可能性および先取判断性」（管理会計学大辞典、41頁）が考えられている。

3 ハイアールの SBU の特徴

ハイアールのSBUは、企業全体の戦略の中での1つの事業単位であり、企業全般の経営戦略範囲内で1つ事業分野に対し現実的に戦略的事業活動の決断を下しうる事業体と考えられ、それは事業形態、顧客の特徴、成長性、競争相手、技術の特徴、生産形態、将来動向、社内における他事業との関係から、共通性・特異性・資源の統制を検討して分類される。ハイアールは1998年9月から事業の再構築（BPR）を開始し、従業員を被管理者から自主的に経営するイノベーションの主体にまで転換させることを最終目標としている。「われわれの理想は1人ひとりがSBU（戦略的事業部）になることだ。そのために一人一人が財務諸表をもち、歳出・歳入管理などさまざまなことをこなさなければならない」（張瑞敏）

ハイアールでは組織と制度の改革を経て、情報化の支援のもとで従業員と経営理念を再確認し、全員のSBU経営メカニズムを構築するために、2001年からSBUの施行を開始した。

< 主要参考文献 >

王曙光（2002）『海爾集団』東洋経済新報社

孫健（福田義人訳）（2003）『ハイアールの戦略』かんき出版

吉原英樹・欧陽桃花（2006）『中国企業の市場主義管理－ハイアール－』白桃書房

海爾（ハイアール）大学（2007）『海爾SBU経営機制』（中国語）

海爾（ハイアール）大学『海爾辞典』（中国語）

海爾企業文化中心『企業文化手冊：我是海爾 我微笑』（中国語）

青島ハイアール（株）『2008年度報告』（中国語）

戦略と予算管理の運用方法についての実証分析

岸田隆行（駒澤大学）

I はじめに

beyond budgeting 論（Hope and Fraser, 2003）に代表されるように、近年、予算管理に対する批判がなされている。現代の経営環境は非常に変化が激しく、不確実性が高いが、予算による管理では、このような不確実性の高い環境下では十分に対応できないとして、beyond budgeting 論では予算を放棄し、変化対応型組織になることを推奨している。

しかしながら、このような批判は予算管理の運用方法によっては、不確実性に対処できる可能性があることを見逃している。予算管理はほぼすべての企業が実施しており、これを放棄することは難しい。予算管理の運用方法を戦略や経営環境に適合させることで、不確実性に対処できるのであれば、新たな管理技法を導入するよりもよいのは明らかである。

本報告の目的はアンケート調査をもとに戦略と予算管理の運用方法についての関係性について実証的に分析を行うことである。

II 予算管理の運用方法

予算管理の運用方法としては Simons(1995)の診断型コントロール・システム(diagnostic control system)と双方向型コントロール・システム(interactive control system)の概念を利用する。

診断型コントロール・システムは多くの公式的なマネジメント・コントロール・システム（以下 MCS）の基本的な運用方法である。診断型コントロール・システムは事前に策定した戦略を計画通りに実行していくためのシステムである。そのために、重要な業績尺度について、計画と実績の差を測定し、その差をできるだけ小さくするようにコントロールしていく。予算管理では、予算実績差異分析によってコントロールを行う。

それに対して、双方向型コントロール・システムは戦略的不確実性についての情報を組織成員が共有することで、環境に適合するための戦略を創発するためのシステムである。従来の MCS ではあまり強調されてこなかった運用方法であるが、予算管理においても双方向型の利用がなされていることが報告されている（Abernethy and Brownell, 1999; 西井, 2004）。

III 戦略と予算管理の関係

戦略と MCS の運用方法について、先行研究でもその関係性が分析されている（Abernethy and Brownell, 1999; Widener, 2007）。先行研究では、戦略的不確実性が低い場合には、MCS の診断的利用が適合し、戦略的不確実性が高い場合には、MCS の双方向的利用が適合することが示されている。戦略の選択は戦略的不確実性に影響を与えるので、間接的に

MCS の運用方法に影響を与える。

また、戦略の選択は事業がとりうる選択肢の幅にも影響を与え、そのことが運用方法に影響を与えるという関係も考えられる。選択肢が狭い場合は、すべきことが明らかであるので、診断型利用が適合し、広い場合は行うべきことを決定するために双方向型の利用が適合すると考えられる。

IV 調査の概要

以上のような戦略と予算管理の運用方法の関係について分析を行うため、予算管理に焦点を絞り、アンケート調査を行った。質問票の送付先は東京証券取引所第一部上場企業のうち、製造に分類される企業 853 社で、事業部長および販売部長に該当する個人宛に送付した。該当する役職が見つからない場合は、本社宛に送付し適切な部署への回送をお願いした。2009 年 1 月末に調査票を送付し、2009 年 5 月末までに 134 社から回答があり、回収率は 15.7%であった。

分析の概念モデルおよび分析結果については報告時に提示する。

参考文献

- Abernethy, M. A. and Brownell, P.(1999) 'The Role of Budgets in Organizations Facing Strategic Change: an Exploratory Study', *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), pp.189-204.
- Henri, J.(2006) 'Management Control Systems and Strategy: A Resource-based Perspective', *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), pp.529-558.
- Hope, J. and Fraser, R.(2003) *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Boston, Massachusetts: Harvard Business Press. (清水孝監訳(2005)『脱予算経営』生産性出版)
- Simons, R.(1995) *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Boston, MA: Harvard University Press. (中村元一・浦島史恵・黒田哲彦訳(1998)『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)
- Widener, S. K.(2007) 'An Empirical Analysis of the Lever of Control Framework', *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), pp.757-788.
- 西居豪(2004)「予算管理の事例研究：インターラクティブ・コントロールの視点から」『経済研究』第 49 巻第 3 号, pp.69-89.

MCS における ABC の役割期待

片岡 洋人（明治大学）

1. はじめに

活動基準原価計算（ABC）がマネジメントに有用なシステムであることには異論は少ないと思われる。しかし、マネジメント・コントロール・システム（MCS）全体の中で ABC がどのように機能し、どのようにして適切なマイクロ・マクロ・ループ（MM ループ）を形成するのか、その役割期待に関する議論は必ずしも十分ではない。とくに自律的組織の下で適切な MM ループを形成するためには、ABC によって、戦略的メッセージを伝達するだけでなく、情報を共有させ、コミュニケーションを促進することが求められている。本報告では、適切な MM ループを形成するための ABC の役割期待について検討してみたい。

2. 実務における諸問題と ABC

例えば、製造現場の実務では、微細な改善を積み上げても本社が期待するレベルにまでは達しない、棚卸資産回転率の上昇が本社側からは評価されないといった問題がある。その一方で、本社としては改善効果の高い活動から優先的に投資したい、そのための改善投資戦略を練りたいといった問題を抱えている。このような階層間の視点の相違は、適切な MM ループが欠如している事例の 1 つに挙げられる。

当初、ABC は、製品関連の意思決定に資する製品原価計算システムとして提唱された後、活動自体の管理へと焦点が移行して ABM へと発展し、さらには予算編成プロセスとも結びついて ABB へと発展して行った。例えば、SBU の廃止/継続についての戦略的意思決定は中長期経営計画との関連で論じられ、活動自体の自製/外注についての業務的意思決定との関連で論じられ、またオペレーション・レベルでは継続的改善活動に関連する意思決定と ABM とが結び付けられて議論されている。

一般に、自律的組織では、組織構成各員が自ら考えながら行動する様子を観察でき、また、トップから現場作業員に至るまでの各階層における人々が様々な種類の意思決定を行っていることを観察できる。そのことは、意思決定の範囲・概念の拡大および意思決定者の範囲の拡大を意味している。拙稿（2007）は、このような意思決定環境の変化によって、現代の原価計算には、プロセスの可視化、活動別増分原価情報の提供、およびマイクロ・マクロ・ループの形成が不可欠であることを明らかにしている。また、継続的改善活動を支援するための会計システムの不備などを取り上げ、因果関係を追究した精緻で正確な原価計算システムによって継続的改善活動を支援できることも指摘されている（拙稿，2008）。このように、ABC は、適切な MM ループを形成し、MCS の一翼を担うように期待されていることが理解されよう。

3. ABC 情報の利用と情報ニーズ

ABC を利用して MM ループを形成しようとした初期の試みに、Cooper & Turney (1991) の所説を挙げることができる。彼らは、正確な製品原価情報を提供する目的の ABC と、行動目的を意図した ABC とを区別した。前者の外部志向 ABC は提唱当初の目的に合致するものであるが、後者の内部志向 ABC は製品設計者たちに何が戦略的に重要であるのかという戦略的メッセージをコスト・ドライバーに込めたものであった。原価計算システムから提供される情報が組織メンバーにどのように利用されるかを示したという意味では、彼らの試みを高く評価できよう。ただし、このシステムでは、戦略的メッセージを伝達することによって部門間や上下間のコミュニケーション促進には役立つかもしれないが、配賦の側面には焦点が当てられず、その利用方法は限定的であったという。また、外部志向 ABC と内部志向 ABC の間で相反的ともいえる利用方法が想定されていたことも指摘できる。

ABC 情報の利用方法については、Horngren (1961) の情報ニーズに関する見解から重要な示唆を得られる。製品原価計算としての ABC は、SBU の廃止/継続にかかる意思決定を支援できるような注意喚起情報ニーズに対応したシステムであるといえる。また ABM への発展は、情報利用者が改善活動を実践している現場作業員のレベルにまで拡大していることを示している。伝統的組織では、ある会計情報を現場作業員が見ると、単に実績記録情報として処理されるかもしれない。同じ会計情報を上司が見ると注意喚起情報として扱われる。それに対して、自律的組織では、上司も部下も同じ会計情報から、程度の相違はあるものの、同じように実績記録情報と注意喚起情報を読み取ることが求められる。

4. 組織の活性化と MM ループ：情報機能と影響機能の洗練化

まず、例えば本社費・共通費の配賦問題について、因果関係を追究した ABC システムに基づいた計算をすることが望ましいことは多くの支持を得られるだろう。実際の利用量(活動に対する需要量)に合わせて配賦計算することによって、間接費配賦における様々な問題を解決できるからである。しかし、ABC による本社費・共通費配賦については、このような計算の合理性の側面だけでなく、MCS 上においても重要な示唆が得られる。つまり、原価を配賦することは、部門間コミュニケーションを促進する効果がある (Simons, 2005)。また、本社費等を配賦するということは、本社からのメッセージとして、当該 SBU で最低限獲得しなければならない利益目標額を伝達するという効果もある。

これらは、伝統的管理会計論や組織論を支配している管理可能性原則には反するものであるが、ABC 情報をコミュニケーション・ツールとして利用することで、組織を活性化し、組織構成員に創造性を発揮させるためには重要な意味をもつ。

5. おわりに

ABC 情報を利用することによって、より適切な MM ループを形成するためには、コスト・ドライバーに戦略的メッセージを込めるだけでなく、配賦による情報の共有、コミュニケーションの促進が重要であることを示している。

マネジメント・コントロール概念の再検討 -コントロール手段の多様化をめぐる問題を中心に-

新江孝(日本大学商学部)

伊藤克容(成蹊大学経済学部)

1. マネジメント・コントロール概念の拡張

今回の報告では、マネジメント・コントロール概念の変遷とそれを引き起こした要因を様々な論者の見解を比較・検討することによって考察する。マネジメント・コントロール(management control)は、管理会計研究上の重要概念の1つであるが、概念を確立した Anthony(1965)以降、その指し示す内容や整理の仕方は論者によって相当な幅が見られるようになってきている。特に最近では、このような概念の揺れが著しい。マネジメント・コントロールを複数のコントロール手段の組み合わせ(control package)によって実施しようとする見解がいくつか見られるようになってきている(たとえば、*Management Accounting Research*, Vol. 19, 2008 の特集など)。マネジメント・コントロール概念が変容しつつある状況を整理し、その背景について考察を加えるのが本報告の目的である。

マネジメント・コントロール概念の変容が引き起こされた要因として、本研究では以下の2点に注目する。1つは、フォーマルかつアウトプット主体の会計システムに依拠したコントロールの限界が認識されるのにともない、経営理念、組織文化などのアウトプットによるコントロールではない、よりソフトなコントロール手段が重視されるようになったことである。2つ目は、マネジメント・コントロール・システムが前提とする組織モデル自体が変化したことによって、マネジメント・コントロールに期待される機能も変化したことである。上記の2つの要素を総合すると、下図のように整理できる。

図表 マネジメント・コントロール論の変容

考察対象		目標について
会計システム中心	会計システム＋他のシステム	
・Anthony (1965)など ①	・Ouchi(1977, 1979) ・Merchant(1982) ・Macintosh(1994)など	単一 (ジレンマはない)
	② ・Dent (1987) ・Ahrens & Chapman (2004) ・Collier (2005)など	複数 (ジレンマが生じている。e.g. 効率性と創造性の同時追及など)

出所: 報告者作成。

2. 会計中心主義からの脱却

Anthony(1965)のマネジメント・コントロール概念では、いかなる経営情報システムを設計すべき

であるかという問題意識に立脚した理論化が行われていたために、フォーマルで貨幣情報を中心としたマネジメント・コントロール観を採用していた。経営情報システムから経常的に提供される情報の属性という点では、会計情報が中心となり、組織文化などのソフトでインフォーマルな情報は考察対象となっていなかった。同時に、マネジメント・コントロール・システムは戦略的計画の枠内でそこで与えられた目標を効率的に遂行することが役割として期待されており、目標自体を更新したり、複数の目標を同時追求したりするような状況は、想定されていなかった。

マネジメント・コントロール概念の拡張の方向の 1 つ目(図表の水平方向の矢印)は、会計システム中心のマネジメント・コントロール観から、会計システムと他のシステムを同時に活用するコントロール・ミックスという考え方にたったマネジメント・コントロール観への変化である。これに対して、2 つ目(垂直方向の矢印)の変化が引き起こされた背景には、集権的な組織から、分散的な業務処理、フロントラインでの組織ルーティンの更新、試行錯誤による戦略の創発などに特徴付けられる自律的組織へとマネジメント・コントロールが前提とする組織モデルが変化したことがある。集権的組織では、主としてトップダウンで決定される所与の目標を効率的に実行することが組織成員に期待されるのに対して、自律的組織では、業務活動の効率的な遂行と同時に、変化への適応(創造性の発揮、戦略の創発、情報の共有化など)が組織成員に期待されることになる。

3. Control package の必要性

組織成員の自律的な行動を前提とする組織では、管理会計手法だけに視点を限定して考察する立場(会計中心主義)では、効果的なマネジメント・コントロールを確立することができないと認識されるようになってきた。管理会計ツールも含めたコントロール手段の束(パッケージ)を相対として考察するアプローチ(コントロール・パッケージ志向)が重視されるようになっている。この点について、Otley (1980)では、「1 つのまとまりとなっているので、管理会計システムの効果を他のコントロール・システムの効果から分離することは難しく、一緒に評価する必要がある」と指摘し、管理会計ツールを単独で検討することがもはや適切ではないことを示している。同様に、Flamholtz(1983)でも、「管理会計ツールを単独で検討するのは不適切であり、注意深く構築されたトータル・システムの一部として検討すべきである」と述べられている。

以上のような動向をふまえて、コントロール・パッケージ(コントロール・ミックス)とは、どのようなものか、どのように組み合わされるべきかについての議論を整理する。

- * Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: a framework for -analysis*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University. (高橋吉之助訳『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社, 1968 年)
- * Flamholtz, E. G. (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 8 (2/3), pp. 153-69.
- * Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations & Society*, 5 (4), 413-428.

製造部門における利益管理——責任会計の視点から——

足立 洋（京都大学大学院博士後期課程）

報告要旨

近年、日本の製造部門における管理会計システムとして、ミニ・プロフィットセンター（以下、MPC と略記）制が注目されている。MPC 制は、「事業部よりさらに下位の現場に利益責任を設定し、その組織単位に権限を委譲する利益管理システム」（谷[1999] 47 ページ）と定義されている。当初、MPC 制は原価改善や原価企画に対して「さらなる原価管理技法」（Cooper[1995] p.279）と位置づけられていたが、その後は主に「プロフィットセンター間の相互依存性が強くなり、事業部制と比較すると、自律的な利益責任単位として機能するに足る自己充足性に欠ける」（谷[1997] 28 ページ）点が注目されるようになってきた。そして、自己充足性の欠如にも関わらず MPC 制のもとでエンパワメントを可能にする要件の考察がなされた（谷[1997, 1999]；谷・三矢[1998]；吉田・松木[2001]）。

ところで、近年では、このように「事業部よりさらに下位の現場」では組織間の相互依存性が強いことから、MPC 制を伝統的な責任会計の論理で説明することの限界が指摘されてきた（菅本・伊藤[2003]；窪田他[2004]；松木[2005, 2006]）。そこで本報告では、この点をより詳細に検討するため、聞き取り調査で得られた事実に基づいて、伝統的な責任会計の論理が事業部より下位の製造部門の利益管理において機能することの可能性を考察したい。

報告者が聞き取り調査を行った総合繊維メーカー・セーレン株式会社（以下、セーレン）の工場は、製品別事業部の下位組織であり、そこでは販売機能が備わっていないものの利益管理が行われている。また、セーレンには従業員の「使命・役割・責任の明確化」という行動指針があり、これを具現化するための制度として「目標管理制度」が設けられている。そして、工場の利益額目標はこの「目標管理制度」の中で設定され、工場長の「必達目標」とされる。その達成度は半期ごとに評価され、工場長の賞与や昇進などに反映される。

ここで、工場の売上は、受注情報に基づいて生産されて営業部に受け渡される製品の内部振替額であり、製品ごとの振替価格は工場と営業部の間の価格交渉によって決定されている。同時に、工場長は固定費も含めた工場発生費用の総額について責任を負っている。ただし、管理会計上は、固定費のうち労務費については、毎月の操業日数や工場間の人員の貸し借りなどに応じて月間・工場間で振替が行われるようになっている。

このようにして、セーレンの工場は、販売機能を有さない単一職能の組織であるにもかかわらず、利益中心点とされている。そして、セーレンの工場においても他組織との間に相互依存性が認められるわけであるが、その利益管理システムは予実差異を管理者の業績

評価に結びつけるものであり、むしろ責任会計を徹底しようとするものである。この点を踏まえて、本報告では、このようなセーレンの工場の利益管理システムにおいて、責任会計の論理がどのように機能しているのかを考察し、それが利益管理にどのように貢献しているのかを検討する。

参考文献

- ・ Cooper, R. [1995] *When lean enterprises collide: competing through confrontation*, Harvard Business School Press.
- ・ 窪田祐一・島吉伸・吉田栄介[2004] 「ミニ・プロフィットセンターの相互依存関係マネジメントへの役立ち：電子部品メーカーA社のケースを通じて」『原価計算研究』第28巻第2号，27-38ページ。
- ・ 菅本栄造・伊藤克容[2003] 「括りの小さな擬似プロフィットセンターと管理会計—事例研究：住友電工グループのカンパニー制」『産業経理』第62巻第4号，1-19ページ。
- ・ 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」『ビジネスインサイト』第20号，28-35ページ。
- ・ 谷武幸[1999] 「ミニプロフィットセンターによるエンパワメント——アメーバ経営の場合——」『国民経済雑誌』第180巻第5号，47-59ページ。
- ・ 谷武幸・三矢裕[1998] 「NEC 埼玉におけるラインカンパニー制：ミニ・プロフィットセンターの管理会計の構築に向けて」『国民経済雑誌』第177巻第3号，17-34ページ。
- ・ 松木智子[2005] 「擬似的ミニ・プロフィットセンター制におけるアカウントビリティ構築に果たす管理会計情報の役割」『青森公立大学経営経済学研究』第11巻第1号，17-28ページ。
- ・ 松木智子[2006] 「ミニ・プロフィットセンター制における管理会計情報の役割——上司とミニ・プロフィットセンター長とのアカウントビリティ関係——」『原価計算研究』第30巻第1号，20-34ページ。
- ・ 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』第47巻第3号，171-190ページ。

未利用キャパシティの利用と管理者の業績評価 ー責任会計論の観点からー

望月 信幸（熊本県立大学）

要旨

(1) 問題意識および目的

アメリカで起こった数々の経済的問題に端を発した世界的な大不況の影響により、日本の企業においても大規模な経営の建て直しを迫られているのが実状である。その経営改革の一環として、多くの企業では原価削減や経営改善を行うことによって、企業が保有している経営資源を見直すことが行われている。その中でも、特に固定費に関しては過剰に有していることによって経営が圧迫される大きな要因の1つとなることから、経営合理化のためにも見直しによって最適な量と質を保有することが求められる。しかし、固定設備は容易に購入・除却ができないこと、そして固定資産に対する利用度を合理的に判断することが難しいことから、企業の固定費に関する合理化が思うようには進んでいない。そこで企業の管理者に対し、特に固定費にも焦点を当てた原価削減や経営改善を促すために、管理者の適切な業績を測定し、最終的に組織全体の経営合理化を達成することができるような業績評価ツールを検討することが必要である。

そこで、管理者の最適な業績評価ツールのベースとして、セグメント貸借対照表およびセグメント損益計算書に焦点を当てる。セグメントごとに作成・提示する貸借対照表および損益計算書の表示形式を工夫することによって、管理者の適切な業績を測定するとともに、管理者に原価削減および経営改善、特に固定資産の管理を促進する最適な業績評価ツールを構築することが本報告の目的である。

(2) 本報告による効果

以前に拙稿において未利用キャパシティの概念を組み込んだセグメント損益計算書について検討を行った。そこでは、ABCをベースとして多段階の活動基準損益計算書を構築し、製品や製品ラインなどの各セグメントごとに未利用キャパシティ原価を算出することで、それぞれのセグメント管理者に対する管理上の情報の提供を試みた。

そこで本報告では、セグメント貸借対照表の構造の中に未利用キャパシティの概念を組み込むことによって、貸借対照表で示される固定資産の項目について、その表示を細分化し、キャパシティを管理する上で有用な情報を提供することを試みている。このことによって、管理者はセグメント貸借対照表およびセグメント損益計算書のそれぞれから未利用キャパシティの金額を認識することが可能となり、かつそれは異なった視点から複合的な形で把握することができる。その結果、固定費のように認識することが難しい経営資源の

現状を適切に理解することができ、経営資源の適切な量の保有とその有効活用を促進することができるようになる。

未利用キャパシティを示したセグメント貸借対照表とセグメント損益計算書を用いることで、セグメント管理者の業績評価に役立てることもできる。すなわち、セグメント管理者が未利用キャパシティを現時点においてどのくらい抱えているのか、そして管理者による固定費の管理がどの程度行われているのかを測定することができる。それは管理者の業績を評価する際の1つの判断材料とすることができる。

また、それは管理者が今後どの点を改善していく必要があるかについて認識することにも役立つ。たとえば管理者が自ら行った意思決定により発生しているコミットド・コストについて、未利用キャパシティを示していなければ利用度合を認識することができず、それを改善すべきか否かについて把握することが難しい。そこで、セグメント貸借対照表上において未利用キャパシティを明確に示すことで、管理者がコミットド・コストのうちどの点を今後見直しおよび改善すべきかを把握することが可能となる。言い換えると、それは現時点における業績の測定と改善に対する情報提供だけではなく、管理者のその後の意思決定に対してもよい影響を与えることにつながる。

(3) 本報告におけるアプローチ

本報告では、責任会計の観点から未利用キャパシティを示したセグメント貸借対照表について考察する。まずはじめに、1992年にCooper＝Kaplanによって示された未利用キャパシティの概念を基礎として検討を行う。未利用キャパシティの概念では、固定費を必要な部分と不必要な部分に区分し、不必要な部分の固定費額を明確に示すことによってキャパシティの見直しに役立つ情報を提供するものである。この未利用キャパシティの概念を管理者の業績評価および原価管理に利用することについて考察を行う。その際に、管理者の業績を測定する際に不可欠な管理可能性の概念を踏まえ、管理可能性の概念に基づき区分表示した貸借対照表について未利用キャパシティを組み込むことを試みる。そして、管理可能性の概念と未利用キャパシティの概念が組み込まれたセグメント貸借対照表について、個々の管理者の適切な業績を測定する業績評価ツールとしての役割と、自らの業績改善および組織全体の利益向上に向けた動機付けにどのような形で寄与するのかについて考察する。

部門別計算における部門概念の変容

小沢 浩（名古屋大学 大学院経済学研究科）

1 報告の概要

1962年に制定された原価計算基準には、部門別計算の「部門」について、「原価部門とは、原価の発生を機能別、責任区分別に管理するとともに、製品原価の計算を正確にするために、原価要素を分類集計する計算組織上の区分」と定義している。この定義では、部門を、組織構造上の責任単位であり、同時に、製品原価計算のための集計単位であるとしている。

ところが、わが国における部門別計算生成の過程を整理すると、部門別計算について議論されはじめた当初(1918年頃)は、「部門」は責任単位とは無関係に、製品原価を正確に計算するための間接費配賦法として考案されており、作業の類似性や配賦基準との関係で設定するべきであると考えられていた。

このように、部門別計算における部門の概念は、最初に考えられていた内容とは異なる内容を含む概念として展開されてきた。そこで、本報告では文献を基に、こうした部門概念の変容をたどる。

2 部門別計算の生成

わが国における工業簿記・原価計算の歴史は、有澤菊太郎編『製造所簿記教科書』(1887)にはじまるとされる。このころは、製品原価を計算する過程で製造間接費勘定が用いられていなかった。和田昌良によって著された『工業簿記学』(1897)では、工業費勘定が設けられ、製造間接費を認識していたが、これは製品原価には賦課されず、直接、損益勘定に振り替えられていた。旦 睦良著『工場原価計算論』(1915)では間接費用勘定が設けられ、配賦率を計算することにより、これを製品に配賦する方法が示されている。

1917年に渡邊軍六が「北米合衆国華盛頓（ワシントン）連合実業調査委員会の発表せる製造業者原価計算組織の基礎」を雑誌『會計』に紹介している。ここには、1980年代の『レレバンス・ロスト』と同様の問題意識を持って、間接費の配賦を正確に行うことの重要性、すなわち、多品種化の進展、機械化による間接費の増大、一律の基準で配賦することによって製品原価に歪みが生じていること、さらに、企業間競争が激化して正確な原価を知る必要性が高まっていることなどが説かれている。そして、その解決策として、「課」という原価の集計単位を用いて真の原価を計算するための間接費の配賦法も示されている。ここでいう「課」とは、組織構造上の責任単位とは関係のない、原価の集計単位を意味する。このことから、当時、製品原価を正しく計算するための間接費の配賦法が重視されていたことが分かる。

1918年には、吉田良三が「原価計算制度設定の要件」を雑誌『會計』に著し、その後も間接費の配賦をめぐる著作を多く著した。1931年には、「間接費の部門別分割と其管理」の中で、部門の設定について、「異なる作業を一つの部門にまとめないこと」「部門に割り当てられる間接費と、これを製品に配賦する基準との間に事実的關係があるように部門を構成すること」と述べている。また、『間接費の研究』(1936)では、「部門」を「原価中心」「原価場所」と言い換えているが、同様の

趣旨のことを述べている。

このように、部門別計算は、その生成期には、正確な製品原価の計算を目的として、間接費を配賦するための手段として展開されてきた。

3 部門別計算の変容

ところが、吉田『間接費の研究』(1936)には、製造間接費を部門に集計することは、製品に公平に配賦する手段としてだけでなく、「管理統制のためにも必要」という記述が表れる。また、山邊六郎「部門別計算に関する一考察」(1937)では、部門別計算の主目的は「経営態様の統制」とであると述べ、「価格政策の支持」すなわち製品原価の計算は副次的な目的として位置づけられている。ここに、部門別計算の目的と、それに伴う「部門」概念が変容した事実を見ることができる。

これらのことから、部門別計算が最初に提唱された 1918 年頃から部門概念の変容が明らかに見られる 1936 年頃までの間に、部門の概念に影響を及ぼす出来事があったのだと考えられる。本報告では、その原因を特定するには至っていないが、状況証拠から、当時、アメリカで、管理責任を明らかにしようとする管理会計が展開されつつあったことが、原因の一つではないかと推察できる。例えば、McKinsey (1924) “Managerial Accounting” には、「費用は経営組織（責任単位）と一致するように分類し、管理単位の長が費用について説明責任を負うべきである」という趣旨の一文がある。

4 まとめ

部門別計算が生成した 1917 年頃には、1980 年代後半において『レレバンス・ロスト』で指摘されたのとはよく似た状況が指摘されていた。そして、それに対応するために展開された部門別計算は、純粹に製品原価計算目的の手法であり、「部門」の概念は、当初は、今日の活動基準原価計算における「活動」の概念に極めてよく似た概念として用いられていた。その後、部門の概念は、責任単位をも意味するように拡大し、部門別計算は責任単位の管理統制のための手法としての機能も期待されるようになった。

ところで、「異なる目的には異なる原価」の考え方に基づくならば、部門別計算を製品原価計算と管理統制の両方に利用しようとするのは必ずしも望ましいものではないであろう。今日では、正確な製品原価計算の手法として活動基準原価計算が確立されているのであるから、製品原価計算目的の部門別計算は、活動基準原価計算の枠組みの中に統合し、部門別計算は管理統制目的の手法として純化しても良いのではないかとと思われる。

ホテルにおけるサービスの原価企画の可能性

庵谷治男（早稲田大学大学院生）

I 本報告の目的

サービスのコスト・マネジメントの領域において、サービスに原価企画を適用する可能性について示唆した最近の研究として、岡田・荒井[2009]があげられる。岡田・荒井[2009]は、サービスの戦略的コスト・マネジメントのためのフレームワークの中で原価企画の適用可能性について指摘している。しかし、当研究領域では、サービスを提供する組織は多種多様であるにもかかわらず、業種や業務を限定した議論についてはまだ十分な蓄積がなされていない。そこで本報告では、ホテルにおけるサービスに限定して、原価企画の可能性を検討していく。

ホテルのサービスといっても、ホテルのタイプによって異なるが、コア・サービスとしては「客室」サービスと「料飲」サービスがあげられる。米国ホテル会計基準の中でも、損益計算書において「客室」と「料理および飲料（料飲）」の収益と費用を主要な項目として、その他のサービスと区別して計上するよう求めている[Hotel Association of New York City, Inc., 2006, 邦訳 40 頁]。ホテルでは既存のコア・サービスについて、常に顧客志向の商品を提供するよう努力していると考えられるが、全てのホテルがそれだけで十分な集客を望むことは困難である。つまり、既存のサービスだけでなく、新しいサービスの開発が必要となるのである[Lovelock and Wirtz, 2007, p.89]。ホテルではサービスに料飲等の物品といった有形財を組み合わせた商品を提供することから、新商品の開発とも呼ぶことができる。具体的には、既存サービスとはある程度趣向の異なった新商品（例えば、ディナーショー等）を意味する。立地条件の好ましくないホテルでは、集客力を高めるためにもまさに新商品の開発を戦略的に実施し差別化を図っていく必要があると考えられる。

集客力の高い新商品を企画するためには、その新商品の質が高いことが大前提となる。質の高い商品を企画するためには追加コストや新規投資の必要性も考えられるが、従来はこうした商品の企画・開発に関して、収益性を確保しながら原価を作り込んでいくツールは存在していなかった。したがって、ホテルにおけるサービスの中でも、新商品の開発に焦点を当てて戦略的コスト・マネジメントとしての原価企画の可能性について検討することは意義があるといえ、本報告の目的とする。

II ホテルにおけるサービスの原価企画

岡田・荒井[2009]では、科学的・工学的アプローチによりサービスの定型化困難度を下げて（標準化して）採算性の改善に努めると同時に、効果としてのサービスの質を向上させるために、原価企画の適用が有効であるとの視座を提供している。ホテルにおける新商

品の開発では収益性と質を同時に高める必要があることから、岡田・荒井[2009]の指摘に従えば、まさに新商品の開発に原価企画の適用可能性を見出すことができる。

しかし、製造業、とくに加工組立型産業で生成・発展してきた原価企画をサービスの領域へ適用することについては、双方の特性の相違を踏まえた議論が必要である。日本会計研究学会[1996]の中で、原価企画は「製品の企画・開発にあたって、顧客ニーズに適合する品質・価格・信頼性・納期等の目標を設定し、上流から下流までのすべての活動を対象としてそれらの目標の同時的な達成を図る、総合的利益管理活動」[23 頁]として定義されている。サービスの原価企画においても基本的にこの考え方を踏襲することができると考えられるが、一方で原価企画の構成要素の中にはサービス特性を反映させる必要があるものも存在する。

たとえば、サービスのライフサイクル・コストの意味範囲については、製品のそれとは異なった観点から検討する必要がある。サービスのライフサイクル・コストの意味範囲は、サービス提供者側が負担するコストに加え、顧客がサービスの獲得に要した費用(例えば、交通費等)を考慮する必要がある、製品のライフサイクルとは異質であるからである。こういった点を明らかにせずに、サービスのライフサイクル・コストを考慮した管理を正確に実施することは、現段階ではまだ困難であるといえる。したがって、サービスのライフサイクル・コストの意味範囲を明らかにし、原価企画の原価対象としてどの範囲までを含めるか検討を要するのである。

以上の議論から、サービスの原価企画は、上述したいくつかの留意点を考慮して検討する必要がある。報告では実際のホテルの調査に基づいて、ホテルにおけるサービスの原価企画についての枠組みを提示することとする。

参考文献

- Hotel, Association of New York City, Inc., 2006, *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, 10th Edition*, Hotel Association of New York City, Inc. (大塚宗春監修, 山口祐司・金子良太訳, 2009『米国ホテル会計基準 II』税務経理協会。)
- Lovelock, Christopher and Jochen Wirtz, 2007, *Service Marketing: People, Technology, Strategy, 6th Edition*, Pearson Education Inc. (白井義男監修, 武田玲子訳, 2008『ラブロック&ウィルツのサービス・マーケティング』ピアソン・エデュケーション。)
- 岡田幸彦・荒井耕, 2009「わが国サービス原価管理論の展望」『原価計算研究』Vol.33 No.1, 54-63 頁。
- 日本会計研究学会, 1996『原価企画研究の課題』森山書店。

公共サービスにおける原価企画の適用可能性

目時壮浩（早稲田大学大学院）

1. 本報告の問題意識と目的

管理会計はその貢献領域を拡張、非営利組織のマネジメントに対する貢献をも期待されるようになってきている。だが、そのような期待とは裏腹に、管理会計手法を導入した結果、それが行き過ぎたコスト削減を助長し、住民や利用者の便益を犠牲にしたサービスが提供されるようになってしまったという例も少なくない。たしかに、昨今の財政状態の悪化を考えれば、非営利組織たる自治体といえどもコストの削減が重要な課題となることには同意せざるをえないが、自治体の存在意義に鑑みれば、それ以上に住民の生活を支え、利用者の満足するサービスを提供するという点こそが重視される必要がある。にもかかわらず、既往の議論においては、住民や利用者の便益を犠牲にすることなくいかにしてコストを削減するかといった、いわば、自治体のマネジメントにおける最も重要な問題について、全くと言ってよいほどに議論がなされてこなかったのである。

そこで、本報告においては、その必要性が十分に認識されながらもこれまで議論されてこなかった問題として、公共サービスの受け手となる住民や利用者の満足を下げずに、目標となる原価を作りこむための方策について検討していく。既往の非営利組織における管理会計の議論においては、住民らの満足度を考慮に入れながら、提供するサービスにかかるコストを作りこんでいくという発想はほとんどなく、むしろ、あるサービスを提供するためにかかってしまうコストを積み上げて予算を設定するということが通例となっている。しかし、そのような発想のもとで高水準のサービスを提供しようとするれば、当然に高額のコストがかかってしまうことになるし、目標となるコストのなかで提供するサービスの水準を維持・向上するためにはどうしたらよいかという発想は全く生まれてこないのである。

ゆえに本研究が目指すところは、このような現状を打破すべく、提供する公共サービスの質を落とさずにコストの削減を達成するための目標原価を作りこむ、いわば原価企画の実現なのである。

2. 本研究のアプローチ

本研究はフィールド・リサーチの形をとりながら、公共サービスにおける原価企画の意義と可能性を明らかにするとともに、これまで抽象論にとどまっていた非営利組織における管理会計に対して、具体的かつオペレーショナルな側面から展望を開こうとするものである。

これまで、自治体が提供する公共サービスについて、その質の向上をはかりながら、同時に、サービスの提供にかかるコストを作りこむという発想は、全くといってよいほど議

論されることはなかった。その一因として、当該発想をオペレーショナルな側面から支援しうる適切なツールが存在していなかったことが考えられる。この点に関していえば、すでに先進的な自治体においては、VE (value engineering) を用いて、住民らの満足度を下げずに公共事業にかかるコストを削減しようとする試みが始まっており、これらの取り組みは本研究課題を明かにするうえで詳細に検討する必要がある。だが、そこでの取り組みが十分な成果をあげているかといえ、必ずしも成功しているとは言えない状況にある。その原因としては、達成すべき目標原価の設定プロセスが明確になっていないことや、そのプロセスのなかでいかにして利用者らの満足度を評価すべきかといった、いわばオペレーショナルな側面が明確にされていないことが考えられる。そこで、本報告を通じて、本研究の目指すところである公共サービスの質を落とさずに目標原価の作りこみを目指す原価企画の意義と可能性を検討し、そこでの議論の中で上記の課題について検討していくこととする。

なお本研究は、昨年度末から、大分県庁を中心としたリサーチサイトに対して実施しているフィールド・リサーチの結果に基づいて、上記の課題に接近しようとするものである。

主要参考文献

- Hofstede, G., Management Control of Public and Not-for-profit Activities, *Accounting Organization Society*, Vol.6, No3, 1981, pp.193 - 211.
- Kaplan, R. S., The Role for Empirical Research in Management Accounting, *Accounting Organization and Society*, Vol. 11 , No.4/5, 1986, pp.429 - 452.
- Lapsley, I. and E. Wright, The diffusion of management accounting innovations in the public sector : a research agenda, *Management Accounting Research* , Vol.15, 2004, pp.355－374.
- 田中雅康『バリュー・エンジニアリング - 考え方と具体的な進め方 - 』, マネジメント社, 1985 年.
- 森崎貴嗣、中村充宏、甲斐崎一成「地方自治体における VE の定着に向けた取り組み事例」『第 41 回 VE 大会全国大会資料集』, 日本バリュー・エンジニアリング協会, pp. 83 - 94. 2008 年.
- 横田尚哉「公共事業における新しい価値の評価方法」『VE 研究論文集』, 日本バリュー・エンジニアリング協会, pp.109 - 121, 2006 年.
- 若松義人『先進企業の「原価力」』, PHP 研究所, 2009 年.

日本医療界における診療プロトコル開発活動を通じた医療サービス 原価企画の登場：その特質と支援ツール・仕組みの現状

荒井 耕（一橋大学大学院商学研究科）

1. はじめに

アメリカ医療界において、診断群分類別医療サービスのコストマネジメントとして普及していった診療プロトコル開発活動は、日本医療界においても、90年代後半以降、質管理面を重視した形で普及し始め、現在、原価管理面をより重視した活動へと進化しつつある。本報告では、まず医療界における原価企画の利用可能性について言及した上で、すでに浸透しつつある診療プロトコル開発活動が医療サービス原価企画としての性格を有していることを示す。そして製造業における状況を参照しつつ、医療サービス原価企画が今後さらに浸透していくために必要な支援ツール及び仕組みの現状について明らかにする。

2. 医療界における原価企画の利用可能性

病院界においても、前提条件（原価同質的給付単位、提供プロセスの標準化・知識共有化・事前計画化）が満たされれば、医療サービスの提供以前の企画・設計段階において原価や有効性・質を作り込むことができる。また、潜在的に利用可能であるだけでなく、診断群分類別の包括払い化が進む急性期入院領域の医療サービスに対しては、提供以前の企画設計段階において提供原価の作り込みを行うことが、病院経営上必要になっている。そして診断群分類と診療プロトコルの登場・普及により、前提条件が満たされてきたため、現実には医療サービス原価企画ともいえる活動が始まりつつある。

3. 診療プロトコル開発活動の原価企画的性質

まず診療プロトコル開発活動は、疾患種類ごとに、その疾患に対する目標とそのための介入の両者を操作しつつ、医療の質・成果・有効性と原価を作り込んでいく、医療提供プロセスの標準化・事前計画化（疾患別医療サービス開発設計）活動であるため、原価や質の**源流管理**活動であるといえる。その際、医療サービスの価格は基本的に病院外部（政府あるいは強力な保険者）により設定され受け入れざるをえないため、目標としての原価は**価格主導**となる。また診療プロトコル開発は、診療プロトコル委員会の開発担当責任者や各診療プロトコル開発チームの責任者のリーダーシップの下、当該疾患の診療プロトコル開発に関係する各職能の専門家からなる**職能横断的なチーム活動**により行われる。さらに、診療プロトコル開発は、各段階で各職能により提供される介入の有効性（機能）と原価を考慮しつつ計画するものであるため、医療サービスを**価値工学的（機能/原価）に開発**している。ただし日本医療界ではまだ、具体的に価値を追求するための支援ツールは十分でない。また日本医療界では、考慮する**価値連鎖範囲の拡大**及びそれに伴う原価管理範囲の拡大についてはこれからの課題となっているが、その方向への萌芽的試みは見られる。

4. 医療界における原価企画を支えるツールと仕組みの現状

医療サービス原価企画を本格的に実施するためには、製造業におけるのと同様に、様々なツールや組織的な仕組みが必要である。まず各種学会等による臨床ガイドラインや院内の臨床データベースなど、臨床医学的な情報を提供する「臨床根拠参照ツール」が必要である。また「病院間ベンチマークシステム」や「診療プロトコル・ライブラリー」など、他病院の診療プロトコルに関する情報（実施項目とその収益情報や実施タイミング情報など）が、原価企画のアイデアを得る上で重要である。さらに、各診療プロトコルで利用されている各種医薬材料の購入原価データベースとして機能している「物品管理システム(物流システム)」や、「外部委託(外注)データ管理システム」、「行為別原価データベース(行為別原価計算システム)」、加えて「費用対効能情報付処方集(医薬品だけでなく医療材料・機器含む)」という原価見積のためのツール(コスト・テーブル)が必要である。また原価企画活動を促進・調整するための組織的な仕組みとして、診療プロトコル委員会及び開発支援チームと、診療プロトコル大会が重要である。こうした7つ道具や組織的な仕組みが、その整備度はツール種類によって異なるものの、徐々に整備されつつある。

5. 結論：特質を踏まえた独自の原価企画の展開の必要性

医療界においても原価企画は利用可能であり、またすでに広がり始めている診療プロトコル開発活動は多くの面から原価企画活動と類似する性質を有しており、その推進のための7つ道具や組織的な仕組みも整備されつつある。ただし加工組立型製造業における取組みを基礎として理論構築された原価企画の特質・内容等と、医療界における原価企画活動の特質・内容等は、完全に一致するものではない。たとえば、本格的な医療サービス原価企画においては各機能の現状の原価の見積りや改善案の機能別原価の評価はなされるが、現状では、診療報酬点数という代理尺度で済ませて原価測定を伴わない診療プロトコル原価企画もまだかなり見られる。

しかし加工組立型製造業と医療業との開発・生産プロセスや経営環境などの大きな違いを考えれば、原価企画活動の内容等が完全に一致しないのは当然であるし、また全く同じであるべきでもない。製造業においても、原価企画活動は加工組立型産業だけでなく装置産業などへの広がりを見せているが、加工組立型産業内でさえ業種の違いも大きく、原価企画の内容は一様ではないとされる。

今後医療界においても、診断群分類別包括払い制の拡大という経営環境の変化に対応するため、ますます診療プロトコル開発活動を通じた原価企画が浸透していくと考えられる。また新製品・技術の開発頻度が高い市場に直面している組織では、そのタイムリーな導入が相対的に重視されるためにより本格的な原価企画活動が展開されるというが、病院界はまさにそうした状況である点からも、今後、継続的な診療プロトコルの開発活動を通じた原価企画が不可欠になるであろう。その際には、製造業における原価企画活動から学びつつも、医療業の特質を踏まえて、独自の原価企画活動を展開していくことが必要である。

自由論題報告要旨

9月7日（月）

午後の部

The Evolutionary Process of Management Accounting Practice : A Case Study in a High Technology Company

Hirofumi Asada* and Yasuyuki Kazusa**

* Corresponding author, Kyoto University, Japan

**Fukui Prefectural University, Japan

Abstract

This paper examines how heterogeneity of management accounting (MA) practice is produced by mobilizing the notion of entrepreneurship and evolutionary framework. In accounting change study, there are various researches which employ a huge variety of guiding framework or theory, which are, for example, contingency theory, institutional theory and actor-network theory. However, as Lounsbury (2008) pointed out, the process of generating heterogeneity of MA practice has not been well explored. Furthermore, Quattrone and Hopper (2001) argued that what constitutes change is often taken for granted and definition of change is avoided.

This paper aims to overcome this problem by conceptualizing the subject and object of change. The evolutionary framework is used as a platform which facilitates connecting various ideas. In this paper, we define that the evolutionary framework consists of three perspectives of change process, agency and nature. The use of the framework in this study helps explain not only the diffusion process of existing accounting practices but also the way in which the genesis of new MA techniques takes place. In addition, accounting knowledge in use as change objects may be divided into routines and calculative architectures. And this taxonomy fertilizes the understanding of change process in which these components interact.

We use in-depth case study to provide evidence of a change process of a particular MA practice in a Japanese high technology company. Looking at the history of the capital budgeting system in the company, we show that the calculative architectures and routines are changed constitutively by entrepreneurship in managers' practices. The findings also suggest that proactive entrepreneurship mobilizes new accounting knowledge and practices in the company. Such non-reactive practices in case evidence problematise the absence of human actors in existing frameworks. At the end, we provide some conceptual settings for further discussion as concluding remarks.

Key words

management accounting change, evolutionary framework, entrepreneurship

Reference

- Lounsbury, M. (2008). Institutional rationality and practice variation: New directions in the institutional analysis of practice, *Accounting Organizations and Society*, 33(4/5), 349-361.
- Quattrone, P. and Hopper, T. (2001). What does organizational change mean?: Speculation on a taken for granted category, *Management Accounting Research*, 12, 403-435.

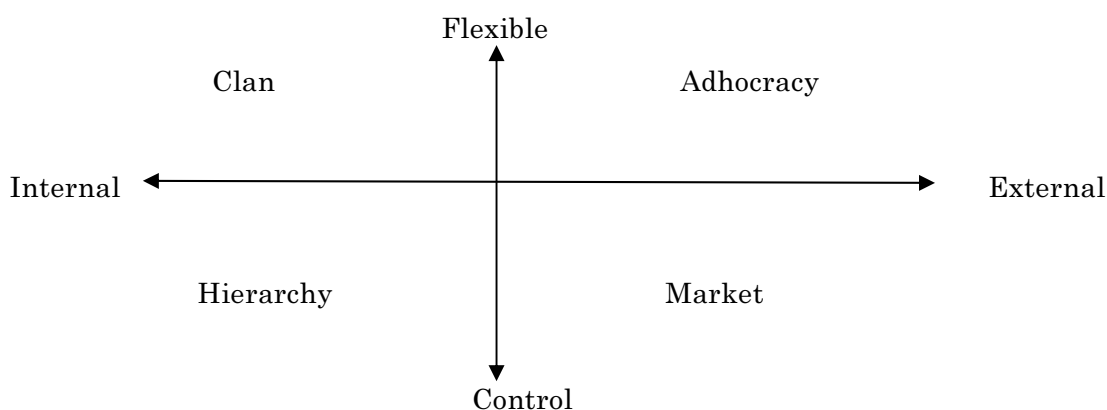
Organizational Culture and Management Accounting Effectiveness: Evidences from a Japanese Manufacturing Company

Masaru Nakagawa, Faculty of Commerce, Doshisha University
Norio Sawabe, Graduate School of Magagement, Kyoto University
Masafumi Fujino, Colledge of Economics, Nihon University

Abstract

This paper quantitatively investigates the relationships between perceptions of various management accounting practices and organizational culture. Informed by Bhimani (2003) and Henri (2006), we develop hypothesis about differing perceptions of various management accounting practices by types of organizational culture. Following Bhimani (2003) and Henri (2006), we utilized organizational culture assessment instrument developed by Cameron & Quinn (2006). Based upon comprehensive survey data obtained from a Japanese manufacturing company, Murata Manufacturing Co. Ltd., we found that organizational culture affects the way in which a particular management accounting practice is perceived both in terms of its functions and effectiveness. Specifically speaking, we found that it is more likely that strategic management accounting practices are perceived to be more effective when organization culture exhibited flexible and external orientations. Our findings also suggest that strategic management accounting practices are more likely to be perceived effective because strategic management accounting practices encourage involvement of organizational members through intensified communication and improve learning processes when organizational culture has flexible and external orientation. This paper contributes the extant literature on the relationship between management accounting and organizational culture firstly by providing evidences that support findings in Bhimani (2003) and Henri (2006), and secondly by providing further insights over the underlying reasons why management accounting practices are perceived differently with different organizational culture.

Framework for analyzing organizational culture (Cameron=Quinn(2006))



Research method

Hypothesis

H1: Difference of organizational culture will affect recognition of effectiveness with management accounting

H1-1: Flexible culture will accept new management accounting tools or change of management accounting.

H1-2: Control dominant culture will not accept new management accounting tools or change of management accounting.

H2: Difference of organizational culture will affect use of management accounting

H2-1: Flexible culture will focus on management accounting system from perspectives of autonomy and flexibility.

H2-2: Control dominant culture will focus on management accounting system from perspective of control.

Data Collection

Our research is part of the research project, which JAA special committee offered the collaboration to Murata Manufacturing Co, Ltd. We asked the headquarter staff to distribute our questionnaire to their factories and production subsidiaries. They delivered paper questionnaire or digital file through the e-mail. After the first dead line date passed, the company staff sent reminder to each plant. Data was collected four times, including the first dead line date.

Summary of results

Our analysis reveals that culture variable has some correlations to way of use in management accounting tools under controlling the function variable. Specially, the factors, which are related to communication, are distinct the difference between two types of cultures. Flexible culture prefers new management accounting system and accepts the change of management accounting system. This is very interesting discovery. This survey was conducted to employee of the same company. They use the same management accounting systems. But some way of use in management accounting are different in their organizational culture. They also have different recognition and perspectives with management accounting system between both cultures.

The Role of the Management Philosophy in Management Process

Hiki, Fumiko

Hitotsubashi University

Abstract

When we research about management accounting, it is necessary to review the techniques of management accounting. But that is not all. It is said that we have to pay attention the function of management accounting rather than the techniques and whether good management accounting systems or not depend on well-functioning in organizational contexts those used (Japan Accounting Association the special committee, 2007 and 2009). Their study focused on management environments, strategy, organization, management control systems and management philosophy (vision, mission, value, philosophy and so on) as organizational contexts.

This paper examines the role of the management philosophy in management process. The importance of management philosophy have been recognized not only in Japan but also in US (Peters and Waterman(1982) and Collins and Porras(1994)). Simons(1995) dedicated that management control systems can be clustered usefully into four different types of formal systems—the beliefs systems, boundary systems, diagnostic control systems, and interactive systems. Management philosophy related to the beliefs systems. According to him, the beliefs systems are created and communicated through formal documents such as credos, mission statements, and statements of purpose. Analysis of core values influences the design of beliefs systems. In these four different types of management control systems, Simons(2000) posited that those four systems have bi-directional relations, that is, they influence each other. At the same time, he showed a diagram in which actions flow from the mission. Using an empirical analysis, Widener(2007) posits the interactive system influences the diagnostic and boundary systems, and the beliefs system influences each of the three other systems. When firms emphasize the beliefs system, they also emphasize each of the three other control systems. She describes the positive relation between beliefs system and each of the three remaining systems positively affects organizational outcomes implying that the relations are complementary, thus managers must consider all four systems when designing their system.

This research is a case study of two companies; the research focuses on understanding (1) their management philosophy and the beliefs system and (2) the role of management philosophy in the management process. I review the relationship the design and use of management accounting systems in management process and management philosophy.

Keywords

management process, management accounting systems , management philosophy, belief system

References

- Collins, J.C. and Porras J.I. (1994). *Built to Last: Successful Habits of Visionary Companies*, Collins
An Imprint of Harper Collins Publishers.
- Japan Accounting Association the special committee (2007). *Research of Organization and
Management Accounting*.
- Japan Accounting Association the special committee (2009). *Autonomous Organization and
Management Accounting*. Moriyama.
- Peters, T. J. and R. H. Waterman, Jr.(1982). *In search of Excellence*. Harper & Row.
- Simons, R. (1995). *Levers of control*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Simons, R. (2000). *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. Upper
Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Widener, S.K.(2007). An empirical analysis of the levers of control framework, *Accounting,
Organizations and Society*, 32, 757-788.

環境の変化に対応した予算編成の効率性

渡邊章好（東京経済大学 経営学部）

本論文は、期間予算（periodic budget）とローリング予算（rolling / continuous budget）と呼ばれる予算編成方式に焦点を当て、非対称情報下において、予算編成方式の違いが企業内の資源配分ならびに企業全体の利益へ及ぼす影響について考察する。

予算は、予算期間における目標利益を達成するための事業計画と位置づけられ、多くの企業では予算期間を1年間としている。そして、期首に確定した予算を期末までの1年間にわたり継続して利用することを前提として編成される予算は期間予算と呼ばれている。

これに対し、現実には1年間にわたる精度の高い計画設定は困難であることから、半期、四半期、月次など1年間の任意の期間に分割し、その分割した期間が経過するごとに1年間の予算を編成し直すローリング方式を採用している企業もある。なお、このようにして編成された予算はローリング予算と呼ばれている。そして、事業環境の変化に対応し効率的に資源を配分することができる点にローリング予算の意義があるとされている。

期間予算であれローリング予算であれ、予算期間は同じである。しかし、ローリング予算の場合、任意に分割された期間が経過するごとに予算期間分の予算を編成し直すため、最初に編成された予算のうち残りの期間の予算は破棄される。つまり、実質的には、分割された期間ごとに、その期間分の予算を編成していることになる。そのため、期間予算とローリング予算の比較は、長期契約と短期契約の比較と置き換えることができる。例えば、予算期間を1年間とし、半年ごとのローリング方式で予算を編成する場合、半年を1期間とすれば、期首には、形式上は1年間（2期間）の予算を編成するが、実質的には半年（1期間）の予算を編成していることになる。これに対して、期間予算の場合、期首に1年間（2期間）の予算を編成していることになる。したがって、この場合、期間予算は2期間モデル、ローリング予算は1期間モデルとなる。

長期契約の最適性は、各期のエージェントのタイプが相関しているか否か、プリンシパルが当初の契約にコミットできるか否かなどに依存している。そして、エージェントのタイプが一定で、プリンシパルが当初の契約にコミットする場合、長期契約が最適となる。Fellingham and Young (1990) は、こうした点を仮定しているものの、1期間モデルと2期間モデルを比較し、長期契約の意義を示している。

しかしながら、ローリング予算の意義が環境変化への対応にあることを考えれば、エージェントのタイプを一定とすることには問題があり、タイプが各期で変動する場合の長期契約と短期契約の比較が必要になる。本論文の動機の1つはここにあり、エージェントのタイプが変動するたびに、変動したタイプを報告する予算編成（ローリング予算）と、予算期間内にタイプが変動するかもしれないが、予算期間の期首に不確実なタイプを報告す

る予算編成（期間予算）を比較する。そして、テキストレベルの説明の通り、ローリング予算が効率的な資源配分を可能とするのか否かを明らかにする。

さらに、管理会計に関する問題を扱った分析的研究では、エージェントのタイプを限界費用や収益率としているものが多い。そして、限界費用や収益率はインプットやアウトプットの価格に依存しており、インプットであれアウトプットであれ、その価格は市場を通して決まるものであることから、エージェントのタイプはエージェントにとって統制不能な外生変数とされている。しかし、現実には、企業は市場の動向に受動的に対応するだけではない。価格自体は統制不能であっても、従業員教育、業務プロセスの改善、顧客満足度の向上といったソフトな投資によって限界費用や収益率といった財務指標を改善することは可能である。しかし、ライン活動とは異なり、ソフトな投資が財務指標へ効果を及ぼすまでにはタイムラグが生じる。そのため、このような状況を分析するためには、任意の期に行ったソフトな投資が次期以降のタイプに作用するダイナミック・モデル、しかも、ソフトな投資はライン活動とは異なる活動であるから、マルチ・タスクのダイナミック・モデルが必要になる。

このような状況を分析した研究としては Baiman and Rajan (1998)、Dikolli (2001)、および、Dutta and Reichelstein (2003) をあげることができる。いずれの研究も、エージェントにライン活動に努力させるのみならずソフトな投資も行わせるための条件を明らかにすることを目的としているが、Baiman and Rajan (1998) は、第 2 期の期首に第 1 期に選択したソフトな投資の有無を報告させるケースを分析している。このようなケースは本論文が対象とするローリング予算のケースに相当するものであり、本論文では、Baiman and Rajan (1998) のフレームワークをベースに、将来のタイプに作用する活動を原価削減活動とし、そのような活動が存在するケースにおいて、予算編成方式の違いがいかに資源配分に影響を及ぼすのかを明らかにする。

【参考文献】

- Baiman, S., and M. V. Rajan (1998), "Optimal Cost Targets and Incentives for Acquiring Expertise," *Review of Accounting Studies*, 3, pp.231-59.
- Dikolli, S. S. (2001), "Agent Employment Horizons and Contracting Demand for Forward-Looking Performance Measures," *Journal of Accounting Research*, 39(3), pp.481-94.
- Dutta, S., and S. Reichelstein (2003), "Leading Indicator Variables, Performance Measurement, and Long-Term Versus Short-Term Contracts," *Journal of Accounting Research*, 41(3), pp.837-66.
- Fellingham, J. C., and R. A. Young (1990), "The Value of Self-Reported Costs in Repeated Investment Decisions," *The Accounting Review*, 65(4), pp.837-56.

日本企業における業績・予算管理の利用に関する実証研究

吉田 栄介（慶應義塾大学商学部）

妹尾 剛好（慶應義塾大学大学院博士課程／グローバル COE 研究員）

本報告の目的は、業績・予算管理の利用状況を体系的に明らかにすることである。本報告では特に業績管理の利用に焦点を当てた上で、その予算管理の利用や業績と報酬のつながりなどへの影響も考察する。

管理会計手法の利用実態を明らかにするためには、管理会計手法、コンテキスト要因、組織プロセスの相互作用と、その結果としての効果・業績との関係性を示す必要がある（吉田ほか, 2009a）。そのためには、管理会計手法を単独ではなく、全体システムの部分として把握する必要がある。管理会計手法は、組織に関わるすべてのシステムの部分として機能するため、コンテキスト要因や組織プロセスを含めた構成変数の全体性の考慮しなければならない（Drazin and Van de Ven, 1985）。

以上のような問題意識のもと、日本企業の管理会計実態の把握に向けて、2009年1月に東証一部上場製造業851社を対象とした郵送質問票調査を実施した（有効回答151社、回収率17.7%）（慶應義塾大学管理会計研究会, 2009a, b）。郵送質問票調査に先立ち、2000年から2007年までに公開された日本企業における管理会計の実態・実証研究の文献レビューを行った（吉田ほか, 2008a, b, 2009b）。この文献レビューの目的は既存の先行研究を踏まえて質問設計を行うことで、過去の調査との比較可能性を高めることである。

本報告では、第1に、上記質問票調査の集計結果およびデータ分析により、意思決定環境や組織コンテキストなどのコンテキスト要因と、管理会計手法のうちの業績管理の利用との関係を考察する。具体的なコンテキスト要因としては、戦略リスク・不確実性（Widener, 2007）と組織コンテキストを調査した。

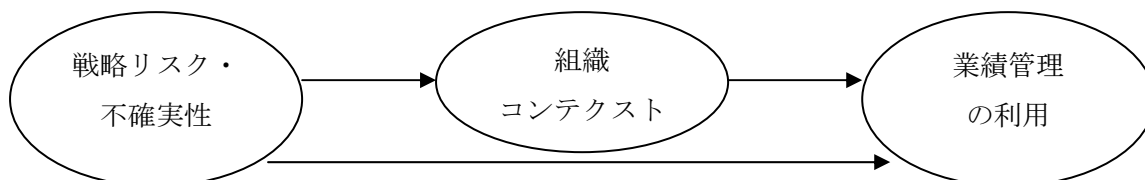
分析モデル（図表1）では、まずコンテキスト要因について、戦略リスク・不確実性は組織コンテキストおよび業績管理の利用に、組織コンテキストは業績管理の利用に影響を与えると仮定する。組織コンテキスト、業績管理の利用とも、複数の要素に分けられるので、これらの要素間の関係を考察することで、日本企業の業績管理の利用状況の一般的な特徴を明らかにできる。

第2に、業績管理の利用が、その他の管理会計手法（予算管理の利用や業績と報酬のつながりなど）に及ぼす影響を調べる。また、企業規模の影響や企業業績への影響についても分析する。第2の分析結果の解釈においては、吉田ほか（2008a, b, 2009b）に加え、バランスト・スコアカード実践の決定要因を明らかにした乙政・梶原（2009）などの2008年以降の日本企業の業績管理に関する実態・実証研究を参照する。これにより、第1の分析から得られる利用状況の一般的な特徴ではとらえきれなかった、日本企業の業績管理に関す

るいくつかの将来の研究課題を提示する。

分析モデルの詳細および分析結果については当日報告する。

図表 1 日本企業の業績管理の利用の分析フレームワーク



主要参考文献

Drazin, R. and A.H. Van de Ven (1985) "Alternative forms of fit in contingency theory,"

Administrative Science Quarterly, Vol.30, No.4, pp.514-539.

Widener, S.K. (2007) "An empirical analysis of the levers of control framework," *Accounting,*

Organizations and Society, Vol.32, No.7-8, pp. 757-788.

乙政佐吉・梶原武久 (2009) 「バランス・スコアカード実践の決定要因に関する研究」『原価計算研究』第 33 巻第 2 号, 1-13 頁。

慶應義塾大学管理会計研究会 (吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好) (2009a, b) 「日本企業における管理会計【2】【3】: 製造業の実態調査」『企業会計』第 61 巻第 9 号, 第 10 号 (近刊)。

吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好 (2008a, b, 2009a) 「日本企業の管理会計実態(1)(2)(3): 実態調査研究の文献サーベイを中心として」『三田商学研究』第 51 巻第 3 巻, 第 5 巻, 第 52 巻第 1 号, 53-74 頁, 33-50 頁, 25-35 頁。

吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好 (2009b) 「日本企業における管理会計【1】: 実態調査研究の文献サーベイを中心に」『企業会計』第 61 巻第 9 号 (近刊)。

予算利用時の業績平準化行動と簿外売上のマネジメント

小沢 浩（名古屋大学 大学院経済学研究科）

1 報告の概要

業績評価の方法は管理者の意思決定に影響を及ぼす。本報告では特に、「業績最大化」という目標が与えられた場合と、「予算業績の達成」という目標が与えられた場合の意思決定の違いに着目し、予算業績の達成が目標とされた場合には、予算達成後の余力のマネジメントに管理の重点がおかれることを示す。そして、小沢(2002)¹で示されたデータから、余力のマネジメントとして、「受注残」という、いわば簿外売上のマネジメントが行われている実態を示す。

2 2つの業績評価スキーム²と予算

売上高、販売数、能率、利益率といった業績評価の指標とは別に、業績評価の基本的な考え方として、二つの考え方（スキーム）があると思われる。一つは、業績指標がどれだけ大きい（良い）かを評価するスキームであり、もう一つは、業績指標が目標水準に達しているか否かだけを評価するスキームである。前者は業績の極大化を志向させるスキームであり、後者は業績の満足化を志向させるスキームである。

複数回（期）の業績を合算して評価する場合、前者は各回（期）の業績の平均で評価することとなり、後者は目標水準（未）達成の回数によって評価することとなる。したがって、前者の場合、高い業績が見込まれる回（期）には、できるだけ高い業績を出しておくことが次回（期）以降に生じるかもしれない低い業績に対する備えとなる。これに対して後者の場合には、目標水準を超えた部分の成果については業績評価の対象とはならないため、目標水準以上の成果を追求しようというインセンティブは生じない。しかしながら、目標水準を達成して、なお余力がある場合には、この余力を次回（期）以降の低い業績に対する備えとして利用しようというインセンティブは生じる。

ところで、予算を業績評価に用いるときには、目標（予算）水準を達成しているか否かだけを評価するスキームが用いられていることになる。特に、予算が、個別部門の最高の成果を引き出す挑戦的な水準に設定されている場合ではなく、部門間調整の結果として設定されている場合に、このことが当てはまる。「調整」の視点からみれば、個別部門の成果が予算水準以上であることは、予算水準以下であることと同様に望ましくないからである。したがって、予算利用時には、管理者は、予算水準を満足させ、余力を次期以降に繰り延べ、業績を平準化しようという行動をとるであろう。

3 受注残を利用した業績の繰り延べ

上述の業績平準化行動の実例を、トヨタ自動車の販売計画にみることができる。通常の予算による管

1 小沢 浩「JITにおけるトヨタ販売店の役割」『原価計算研究』第26巻第2号28～39頁、2002年。

2 小沢 浩「能率管理における標準原価計算の限界とタクト生産方式の優位性、および両者の併存不可能性」『日本会計研究学会第67回大会：研究報告要旨集』92頁、2008年。

理は、見積販売数を基礎とし、これに期末に保有すべき計画在庫数量を加え、期首在庫数量を差し引くことによって、生産すべき数を計算するという手順をとる（図表の「生産量予算」）³。これに対して、会計の文脈では扱われないもう一つの計画が存在する。それは、需要予測に基づいて受注数を見積り、これに期首受注残を加え、期末に保有すべき受注残の計画数量を差し引くことによって、目標販売数量を計算する予算である（図表の「販売量予算」）。

図表 生産数量予算と販売数量予算

予想された需要数量	
+ 期首受注残数量	
-) 期末計画受注残数量	販売数量予算
予算販売数量	
+ 期末計画在庫数量	
-) 期首在庫数量	生産数量予算
予算生産数量	

販売数量予算が機能するフェーズでは、受注残を管理して、需要の変動に対処し、予算販売数量＝実際販売数量を達成することが管理の目標とされる。ここで、予算販売数量が正確に達成されれば、生産計画を期中に変更する必要はなく、計画通りに生産することだけが期待される。そして、事後に変動予算を作成して差異分析をする必要はない。受注残がなく、予算販売数量≠実際販売数量となる場合に、通常用いられる意味での「予算」（生産数量予算）が機能する。

この販売数量予算は、受注という、発生主義的な会計では認識されない事象に関する予算であるため、会計的に測定される業績を平準化するためのバッファーとして利用され得る。このため、実際には受注が減少しつつあったとしても、受注残が業績バッファーとして機能するため、会計的に測定される業績が低下するまでにはタイムラグが生じる。

4 小沢 (2002) のデータの再解釈

(省略)

5 まとめ

管理者が常に最大の成果を出すように方向づけるのか、満足できる安定的な成果を出し続けるように方向づけるのかは、管理者の業績を評価するスキームに依存する。業績評価の仕組みを設計する際には、このことにも十分配慮する必要がある。そして、管理者が業績を平準化するように方向づけた場合、管理者は、本報告で示した受注残のように、余力を繰り延べる方法を模索するであろう。このような余力の繰延は、業績を安定させる機能を果たす反面、業績評価を歪める可能性もあるため、余力を適切にマネジメントする仕組みについても配慮する必要がある。なお、会計的な業績評価システムを研究する視点からみれば、受注残のように、発生主義的会計の死角となる企業行動があることを認識しておくべきであろう。

³ Horngren et al. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice Hall, 2008.

わが国サービス産業における原価情報の利用に関する現状と課題

ーわが国全上場サービス企業へのアンケート調査（2008 年）をもとに

岡田幸彦（筑波大学大学院システム情報工学研究科）

現代の管理会計論では、サービス企業における原価情報の利用についても議論がなされるのが日常的になってきている。しかし、原価計算および原価情報の利用が、本当にサービス企業にとって必要であるのか、なぜ必要であるのか、といった基本的質問に答える理論的解答は未だに用意されていないように思う。

一方で、報告者は過去 8 年にわたって、“売上高が安定成長し、かつ収益性が悪化していないサービス事業を有する企業（以下、高業績事業者と呼ぶ）”を中心に、コストマネジメント実務を現地調査してきた。そこでは、高いコスト意識のもと、原価もしくは原単位情報を例外管理や目標管理の一環として定期的に測定し、巧みに管理している高業績事業者が複数見られた。

以上を背景とし、報告者は、科学研究費補助金の支援のもと、「わが国サービス企業におけるコストマネジメント実務のアンケート調査」（送付先数 2044 社、回答総数 139 社、回収率 6.8%）を 2008 年に行った。そして、（1）そもそもわが国サービス企業では原価情報はどのように利用されており、（2）またどのような将来のニーズがあるのか、（3）高業績事業者もしくは低業績事業者に特徴的にみられる回答の偏りはどのようなものであるのか、などを明らかにしようと試みた。

本調査は、回収率は低いものの、今後のさらなる研究への手がかりを示す貴重な情報となりうると考えられる。

その最も大きな発見物は、高業績事業者ほどより高いコスト意識を持ち、標準原価・予算原価・目標原価の利用を含むより緻密なコストマネジメントを行っている可能性が高いことである。また、コスト意識の高い企業ほど、サービス設計・開発段階（改良および改善も含む）を明確に区分し、そこでの源流管理をより綿密に行っている可能性もデータは示している。

なお、ここでのコスト意識は、（1）マネジメント、（2）測定粒度、という 2 側面から定義した。（1）については、標準原価・予算原価・目標原価の詳細設定と、それら基準値と実績値との差異の詳細測定についての共通因子を、合成変数として生成した。一方で、（2）については、サービス別・活動別・顧客別・責任区分別の詳細集計についての共通因子を、合成変数として生成した。

一方で、本調査研究から、1 つのネガティブな可能性が示唆される。それは、“二極化”とでも呼ぶべき状況である。

近年、科学的・工学的アプローチによるサービス生産性向上が声高に叫ばれているが、余裕がある企業がさらに強くなり、余裕のない企業がさらなる窮地に陥る状況が助長される危険性に我々は注意せねばならない。本調査結果では、低業績事業者ほど“サービス設計・開発段階（改良および改善も含む）を明確に区分できない”と答えている。しかし、それらの企業の、高業績事業者との業種等による大きな差は見られない。だとすると、財務的に余裕がない企業は、サービス設計・開発段階（改良および改善も含む）を重要な個別プロセスとして認識し、経済的資源を割り当てる余裕がない可能性がある。

この点に、本調査研究の最も大きな発見物である“コスト意識”が絡んでくると、問題はさらに根深くなる。低業績事業者ほどコスト意識が低く、標準原価・予算原価・目標原価の利用を含むコストマネジメントを行っていない可能性が高いのである。

今、生存・成長のために投資する余裕がないサービス企業が世にあふれているとするならば、それらの企業にこそ“コスト意識改革”と“財務面も考慮したサービス設計・開発（改良および改善も含む）”が必要なのであって、この２点にこそ、製造業においてそうであったように、管理会計研究者が大きく貢献できるのかもしれない。

＊報告当日に、調査資料一式（質問票、全質問項目のクロス集計表）を配布します。

生産管理のための利益情報： 日本企業の事業所・工場からの知見

新井康平（甲南大学マネジメント創造学部）

大浦啓輔（滋賀大学経済学部）

北田皓嗣（神戸大学大学院経営学研究科，博士課程後期課程）

要 旨

本報告の目的は、現代の我が国の工場・事業所において実践されている生産管理活動において、管理可能性の原則にそぐわないにもかかわらず、なぜ財務情報、特に利益情報を用いた管理が実践される場合があるのかを明らかにすることにある。Cooper (1995)によって MPC(microprofit centers)として類型化された管理会計実践は、近年、これらが特定の企業にみられる先端的な実践事例であるというよりは、より一般的に実施されてきた管理会計実践であることが明らかとなった。例えば、木島ほか(2006)による東証一部上場企業の実態調査によれば、製造部門 92 社中 39 社（約 42.4%）が MPC を採用していたという。このような実態調査結果が示唆していることは、工場や事業所といった製造部門で実施されている小集団部門別採算は、三矢・谷・加護野(1999)などが明らかにした京セラにおけるアメーバ経営や、吉田・松木(2005)が明らかにした住友電工およびその系列企業で実践されているラインカンパニー制といった特殊で先端的な事例に限られない、ひろく一般的に実践されている管理会計実践である、ということになる。

では、なぜこのような財務情報、特に利益情報を用いた生産管理活動が、ひろく実践されているのだろうか。これまでの生産における管理会計の研究では、むしろ生産の現代化にともなう非財務情報の利用度の情報が指摘されていたのではなかったか。現代の製造業における管理会計の研究対象が、原価情報だけでなく、品質、技術、顧客など非財務情報を包含することは今や周知の通りである。現代の製造環境と非財務指標に関する既存研究は、JIT や TQM のようなフレキシブルな生産システムを背景として、非財務指標の活用が企業業績に与える影響に関して多くの経験的な研究を行ってきた（Abernethy and Lillis, 1995; Chenhall, 1997; Perera et al., 1997）。その結果、非財務情報の利用が企業業績に及ぼす効果について一致した知見が示されていない点には注意が必要であるが、既存の経験的な研究は一貫して製造環境の現代化に伴う非財務情報に注目してきた。

これら既存研究に対して、冒頭で述べたように我が国での製造現場で実施される生産活動においては、製造部門の下位組織にあたる掛（係）・工程などの各単位に利益責任を課す場合も少なくない。では、製造現場の工程財務・非財務情報の利用度の相対

的な相違は生産管理システム上のどのような諸要因によって引き起こされるのであろうか。

そこで、本報告では、生産管理において原価情報も含めた財務情報の利用や、財務情報の中でも利益情報がどのような状況のときに利用されるのかを明らかにしたい。利益情報による生産管理は、管理可能性の観点からみれば、過剰な責任を与えているというため不適當であるという解釈も可能だろう。その意味では、利益情報を用いた生産管理活動が一般的に実施されていることをこの観点から理論的に説明することは難しい。そこで、本論文では管理可能性ではなく、代替的な観点としてインフォーマティブ原理を採用し、非財務情報の利用や、財務情報の中でも特に利益情報を利用した生産管理活動が行われる理由を明らかにする。

このような研究成果を、本報告では次の順序で議論する。まず、先行研究に基づいた理論的な探究を通じて、工場や事業所内部の工程レベルにおいて利益情報が用いられることについての仮説を導出する。そして、仮説検証のための調査デザインとデータの概要を述べる。さらに、仮説の検証結果を明らかにした上で、分析結果の解釈を行う。最後に、むすびにかえて、本研究の成果が持つインプリケーション及び限界を述べる。

参 考 文 献

- Abernethy, M. A. and A. M. Lillis (1995) “The Impact of Manufacturing Flexibility on Management Control System Design”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.20, No.4, pp.241-258.
- Chenhall, R. H. (1997) “Reliance on Manufacturing Performance Measures, Total Quality Management and Organizational Performance”, *Management Accounting Research*, Vol.8, No.2, pp.187-206.
- Cooper R. (1995) *When Lean Enterprises Collide*, HBS Press.
- Perera, S., G. Harrison, and M. Poole (1997) “Customer-focused Manufacturing Strategy and the Use of Operations- based Non-financial Performance Measures: A Research Note”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, No.6, pp.557-572.
- 木島淑孝・佐野雄一郎・渡辺岳夫・河合久・成田博・櫻井康弘・堀内恵・田代景子・真部典久・岸田隆行 (2006) 『組織文化と管理会計システム』中央大学出版部。
- 三矢裕・谷武幸・加護野忠男 (1999) 『アメーバ経営が会社を変える』ダイヤモンド社
- 吉田栄介・松木智子 (2005) 「住友電工のミニ・プロフィットセンターとエンパワメント」櫻井通晴編著『企業再編と分権化の管理会計』中央経済社，第11章，157-173頁。

日本企業におけるコストマネジメント手法の利用に関する実証研究

吉田 栄介（慶應義塾大学商学部）

福島 一矩（西南学院大学商学部）

本報告の目的は、日本企業におけるコストマネジメント手法の利用状況を体系的に明らかにすることである。管理会計手法の利用実態を明らかにするためには、管理会計手法、コンテキスト要因、組織プロセスの相互作用と、その結果としての効果・業績との関係性を示す必要がある（吉田ほか, 2009a）。そのためには、第1に管理会計手法を単独ではなく、全体システムの部分としての把握する必要がある。管理会計手法は、組織に関わるすべてのシステムの部分として機能するため、コンテキスト要因や組織プロセスを含めた構成変数の全体性の考慮が求められる（Drazin and Van de Ven, 1985）。

第2に、管理会計手法の効果あるいは組織業績への影響を考慮する必要がある。管理会計手法の利用では、利用目的に対応した効果実現や組織業績の向上が意図されている。そのため、管理会計手法の利用がどのような効果や組織業績への影響をもつのかを示すことが求められる。

以上のような問題意識のもと、日本企業の管理会計実態の把握に向けて、2009年1月に東証一部上場製造業を対象とした郵送質問票調査を実施した（有効回答151社、回収率17.7%）。郵送質問票調査では、まず管理会計手法について、「普及」、「利用目的」、「システム（方法、仕組み）」、「プロセス」、管理会計技法の満足度や費用対効果などの「効果」の視点から調査を行った（慶應義塾大学管理会計研究会, 2009a, b）。本報告では、管理会計手法のうちコストマネジメント手法に焦点を当てる。具体的には、原価管理（標準原価管理、実際原価計算情報による原価管理、物量情報による管理）、原価企画、ミニプロフィットセンターなどを取り上げる。

次に、コンテキスト要因について、意思決定環境、組織コンテキスト、組織規模を調査した。意思決定環境、組織コンテキストについては、設問項目の因子分析を実施し、変数を抽出する。また、組織構造・規模については、2008年度の連結売上高の自然対数変換を行い、変数を抽出する。

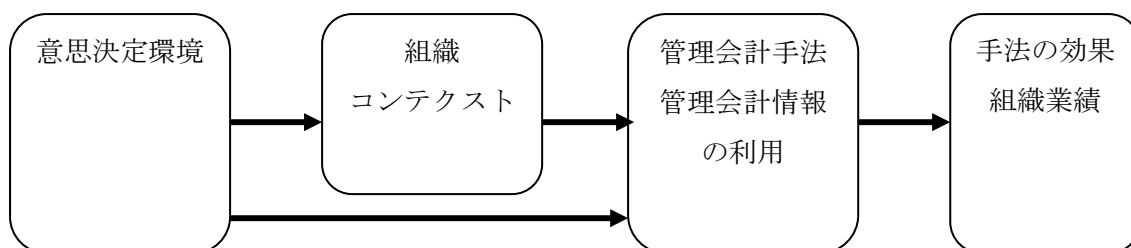
本報告では、以上のような郵送質問票調査の集計結果およびデータ分析により、コストマネジメント手法の利用状況を体系的に明らかにする。すなわち、コストマネジメント手法、コンテキスト要因にはどのような関係性が認められるのか、またこれらの関係性が管理会計手法の効果や組織業績にどのような影響を与えるのかを示す。

本分析のための概念フレームワークは図表1のとおりである。企業外部の意思決定環境は組織コンテキストおよび管理会計手法・情報の利用、組織コンテキストが管理会計手法・情報の利用、管理会計手法・情報の利用が管理会計手法の効果または組織業績に影響を与

えるという関係性を想定している。

分析モデルの詳細および分析結果については当日報告する。

図表 1 管理会計手法の利用実態の概念フレームワーク



主要参考文献

Chenhall, R.C. (2007) "Theorising contingencies in management control systems research," in Chapman, C.S., Hopwood, A.G., and M.D. Shields (eds.) *Handbook of Management Accounting Research*, Oxford, UK: Elsevier, pp.163-206.

Drazin, R. and A.H. Van de Ven (1985) "Alternative forms of fit in contingency theory," *Administrative Science Quarterly*, Vol.30, No.4, pp.514-539.

慶應義塾大学管理会計研究会（吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好）（2009a, b）「日本企業における管理会計【2】【3】：製造業の実態調査」『企業会計』第 61 巻第 9 号，第 10 号（近刊）。

吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好（2008a, b, 2009a）「日本企業の管理会計実態(1)(2)(3)：実態調査研究の文献サーベイを中心として」『三田商学研究』第 51 巻第 3 巻，第 5 巻，第 52 巻第 1 号，53-74 頁，33-50 頁，25-35 頁。

吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好（2009b）「日本企業における管理会計【1】：実態調査研究の文献サーベイを中心に」『企業会計』第 61 巻第 9 号（近刊）。

環境コストマネジメントにおける環境パフォーマンス指標の役割 ～SBSC 構築に向けて～

岡 照二（関西大学商学部）

1. はじめに

今日、持続可能な社会を実現するため、企業経営者は企業内外のステイクホルダーから地球環境に配慮した経営が要求されている。本報告では、企業の業績評価システムの側面に、環境パフォーマンス指標を組み込むことにより「環境」と「経済」の両立を図ろうとする、サステナビリティ・バランスト・スコアカード (Sustainability Balanced Scorecard; SBSC) について注目し、とりわけ SBSC を構築する際に課題となる環境パフォーマンス指標との関連について考察する。

2. SBSC とは何か

SBSC とは、R. S. Kaplan と D. P. Norton によって提唱された財務的指標のみならず非財務的指標も組み入れた業績評価システムであるバランスト・スコアカード (Balanced Scorecard; BSC) に環境や社会的な側面を有するパフォーマンス指標を組み入れたものである。SBSC に関する研究は、2000 年前後から欧州の大学研究機関と政府公的機関と企業が連携して、理論・事例研究が実施されている。とりわけ、SBSC に関する研究の中心的役割を果たしているのが、ドイツ・リューネブルク大学サステナビリティ経営センター (Centre for Sustainability Management, University of Lüneburg) の S. Schaltegger らの研究チームである。代表的な研究成果として、オーストリア・ザンクトガレン大学経済・環境研究所 (Institute for Economy and Environment, University of St. Gallen) の T. Dyllick らとともに、2002 年、*Nachhaltig managen mit der Balanced Scorecard: Konzept und Fallstudien* という報告書があげられる。また、イギリスの SIGMA プロジェクト、EU の ECSF プロジェクトにおいても同様に、SBSC に関する研究が実施されている。現在、欧州における SBSC 研究は進んでいるのに対し、わが国において、BSC に関する理論・実証・事例研究は数多く存在するが、SBSC に関する詳細な研究はほとんど存在しないのが現状である。

3. 経済・環境パフォーマンス指標の統合 ～エコ・エフィシェンシーとは何か～

つぎに、環境パフォーマンス指標の新たな展開でありドイツの物量計算体系の環境会計の流れを汲むエコ・エフィシェンシー (Eco-efficiency) という概念がある。エコ・エフィシェンシーは、Schaltegger und Sturm(1990)において初めて紹介され、エコ・エフィシェンシーの「エコ」とは、エコノミーとエコロジーの両方の意味を有しており、経済効率

と環境効率の両方を同時に達成しようとするものである。Schalteggerによれば、「エコ・エフィシェンシーは付加価値と環境負荷の間の比率、あるいは経済的パフォーマンス指標と環境パフォーマンス指標との間の比率である (Schaltegger et al(1996)p.215)」と定義づけられている。つまり、エコ・エフィシェンシーとは、物量ベースで測定される環境パフォーマンス指標と貨幣ベースで測定される経済的パフォーマンス指標の統合を目指すものであり、山上(2002)において指摘された「環境」会計と環境「会計」の峻別と連携の議論に帰着するものと考えられる。

環境パフォーマンス指標に関して、GRI や環境省による報告書があり、また、エコ・エフィシェンシー指標に関して、OECD(1998)、WBCSD(2000)、Müller and Sturm(2001)による研究があり、日本においても国際基督教大学の宮崎教授らを中心とした研究グループによる JEPIX (Environmental Policy Priorities Index for Japan) プロジェクトが進められている。エコ・エフィシェンシー導入企業事例としては、日本企業ではリコー、ソニー、キリンビールなど、欧州企業では BASF 社、Dow Europe 社などで利用されている。

4. SBSC 構築におけるエコ・エフィシェンシー指標の有用性

そこで本報告では、SBSC を構築する際に課題となる企業内部の視点での環境パフォーマンス指標に対し、環境コストマネジメントの視点から、物量ベースと貨幣ベースを用いるエコ・エフィシェンシー指標の利用可能性を中心に検討する。SBSC、エコ・エフィシェンシーはともに「環境」と「経済」の統合を目指したものであり、SBSC のフレームワークにエコ・エフィシェンシー指標・分析を組み入れることを提案する Möller and Schaltegger(2005)がある。現在、持続可能な社会に向けて、企業が取り組んでいる環境コストマネジメントは、SBSC のフレームワークにおけるエコ・エフィシェンシー指標を改善させることにより環境保全効果とコスト削減を同時達成することができ、資源生産性の向上へとつながるのである。

主要参考文献

- Möller, A. and Schaltegger, S. (2005), "The Sustainability Balanced Scorecard as a Framework for Eco-efficiency Analysis", *Journal of Industrial Ecology*, Vol.9, No.4, pp.73-83.
- Schaltegger, S. und Dyllick, T. (Hrsg.) (2002), *Nachhaltig managen mit der Balanced Scorecard: Kozept und Fallstudien*, Gabler.
- Schaltegger, S., Müller, K. and Hindrichsen, H. (1996), *Corporate Environmental Accounting*, John Wiley & Sons.
- 山上達人(2002)「「環境」会計と環境「会計」の峻別と連携－環境効率指標による環境会計の体系化－」『産業と経済』第 17 巻第 2 号, 101-112 頁.

満足度指標の差異分析にかかわる研究

松岡孝介（東北学院大学）

鈴木研一（明治大学）

管理会計では、利益などの財務指標の差異を価格差異と数量差異に分ける。この考え方は、顧客満足度などの満足度指標（非財務指標）に対しても適用できる。たとえば、顧客満足度の目標と実績との差異は、顧客セグメント別の平均点の差異（点数差異）と顧客セグメントの人数構成比の差異（人数構成比差異）に分けられる。



※ ここでは、点数差異をより厳密に把握するために、混合差異を人数構成差異に含めてある。

このように差異を分けることにより、差異の発生原因についての理解がより深まると考えられる。たとえば、単に全体の顧客満足度の点数を見るだけでは、不利差異が生じたとしても、各顧客セグメントの平均点が下がったためなのか、あるいは平均点の低い顧客セグメントの人数構成比が増えたためなのかが明らかとはならない。そこで、上記のような差異分析を適用し、人数構成比差異を取り除くことができれば、各顧客セグメントの平均点が下がったことの影響は点数差異により把握できる。

このように、満足度指標について差異分析を行うことで差異の発生原因についての理解がより深まると思われるが、先行研究は満足度指標と財務指標との因果関係の検証に焦点を当てたものが多く（たとえば Ballou et al., 2003; Banker et al., 2000; Ittner and Larcker, 1998; 鈴木他, 2006; 松岡他, 2005; 松岡, 2006）、差異分析に焦点を当てたものは見受けられない。そこで本研究では、満足度指標に適用される差異の分析方法を検討し、ホテル業 A 社への適用事例研究によりその意義を考察する。

引用文献

- Ballou, B., N. H. Godwin, and R. T. Shortridge. 2003. Firm value and employee attitudes on workplace quality. *Accounting Horizons* 17 (December): 329-341.
- Banker, R. D., G. Potter, and D. Srinivasan. 2000. An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial measures. *The Accounting Review* 75 (January): 65-92.
- Ittner, C. D., and D. F. Larcker. 1998. Are nonfinancial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customer satisfaction. *Journal of Accounting Research* 36 (Supplement): 1-35.
- 鈴木研一・松本有二・松岡孝介. 2006. 「固定収益化の及ぼす財務的効果についての考察」『会計プロGRESS』(7): 46-58.
- 松岡孝介・菅野弘孝・鈴木研一. 2005. 「固定収益ドライバーの探索」. (浅田孝幸・鈴木研一・川野克典編著『固定収益マネジメント』中央経済社. 305-327.)
- 松岡孝介. 2006. 「顧客満足および顧客ロイヤルティと財務業績の関係に関する実証研究」『大阪大学経済学』55 (4): 106-126.

事業部価値創造のための業価評価システムについての一考察

－ 文献研究を基礎として －

徳崎進（関西学院大学 経営戦略研究科）

1. はじめに

業績評価の領域では、意思決定と業績評価、あるいは業績評価と報酬システムの関係や、業績評価指標の分類などが探求されるとともに、業績評価を戦略の達成に結びつけるマネジメント・システムの提唱が数多く行われてきた。そのような中、VBM（value based management；価値創造経営）の重要な目標である、企業の価値の増大を測定する理論・手法の精緻化および有効性の検証・体系化、また、意思決定－業績評価－報酬システム間のリンクについては、これまで長きにわたって探求されてきた。しかしながら、VBM と計画・戦略ないし意思決定の関係を取りあげた研究や、VBM と経営者レベルの業績評価及び報酬との関わりを取り扱った文献が幾つも見られる一方で、VBM と部門経営（特に事業単位の業績評価システム）の関係性については、基本的な考え方や枠組みを示したものはあっても、その運用システムとしての実体が解明されているとは言い難い状況にある。とりわけ、事業価値の創出への貢献を最も重要な部門経営の目標・評価尺度として明確に位置づけた経営管理システムの研究などは見あたらない。そこで本研究では、「部門経営の観点から企業価値創出のためのマネジメント・システムの開発可能性を検討する」という研究課題を追究するべく、事業部制組織を前提に、VBM 環境下の部門経営で目標・評価尺度となるべき価値指標である事業部価値（division value）の創出に最適な業績評価システムを、企業業績と評価指標／尺度ならびに業績の測定フレームワーク／評価システムの系譜の回顧における考察を踏まえて検討した。本報告は、以下の4節から構成されている。

2. 企業価値評価法の VBM・部門経営との整合性の検討

株主価値向上の前段階としての企業価値向上の源泉は事業価値の増大であるから、多角化企業における VBM を志向する部門経営においては、全社の事業価値の創出と長期的な成長に対する各事業部の貢献額である事業部価値の最大化が目標となる。VBM 環境下の部門経営の戦略計画や投資決定等の主要な経営判断の基準となるとともに、適切な目標・評価尺度となる事業部価値の増分を最も合理的・客観的に測定・評価できる企業評価手法を、VBM のための企業価値評価手法の基本的・技術的要件、ならびに管理会計における部門経営の業績評価の要件を基準に検討した結果、SVA（shareholder value added；株主付加価値）法が最適であるということが明らかになった。

3. 企業業績と評価指標／尺度の関係性の考察

VBM の部門経営の文脈における「業績」は、事業部価値創造の可能性、又は将来にわたって事業部価値を稼得する組織を作り出すために現時点において事業部長が適切な行動をとるように導くすべてのプロセスの総体である。業績評価指標／尺度は、業績をあげる

ように動機づけるためのツールとなるべきものであるから、成員の行動における長期目的と行動の一貫性に関する認識が維持されるようにデザインされなければならない。マネジメント・コントロール機能は明らかに財務ならびに非財務の業績指標を組み合わせることを必要とするので、業績をコントロールするためには、会計ベースの成果尺度に加えて財務および非財務の業績のドライバーを示す尺度が不可欠となる。したがって、VBM 環境下の部門経営において事業部価値の創造を支援する業績評価システムの基本的要件は、価値創造のバリュー・ドライバーを財務指標と非財務指標にもつ評価手法ということである。その上で、事業部価値の創出という部門経営の目的の完全な遂行のためには、事業部価値の同時指標である SVA の様々なバリュー・ドライバー(とりわけ価値先行指標)を認識し、それらの目標水準に対する達成度合いをタイムリーかつ正確に測定することを通して経営目標の達成を確保せしめる、高度な業績評価システムの構築が図られる必要がある。

4. 事業部価値の創出を推進する業績の測定フレームワーク／評価システムの検討

この「事業部価値の創出という事業部マネジメントの目的の遂行に最適な業績評価システムは何か」という課題を解決するために、Rappaport (1986 & 1998) が提唱した SVA 法の基盤である株主価値の創出とバリュー・ドライバーのリンクを描き出す理論フレームワークと、Neely et al. (2002 & 2007) による各種の業績測定・評価のフレームワークと方法論のレビューに沿って、様々な業績評価手法の本質を明らかにした。そのうえで、(a)「すべてのステークホルダーの観点の反映」、(b)「バリュー・ドライバーないし因果連鎖の認識」という VBM の基本的要件と、(c)「財務指標の測定・評価」、(d)「非財務指標の測定・評価」という業績評価システムの技術的要件、さらに、(e)「部門業績評価への適応」、(f)「期間業績評価への適応」という管理会計要件を基準に、それぞれの手法の優劣を比較することによって VBM を推進する事業部マネジメントに最適な業績評価手法を検討した。分析の結果、すべてのステークホルダーの観点を包括的に反映しつつ、財務情報及び価値先行指標である非財務情報を多面的に評価するためのツールであるパフォーマンス・プリズム (performance prism) が、すべての要件ならびに基準を充足しており、したがって、VBM を推進する事業部マネジメントの構築に最適であることが明らかになった。

5. むすび

こうした検討の結果、分権管理の代表的な形態である事業部制組織を前提におく場合の、VBM 環境下における部門経営に最適なマネジメント・システムの構築は、事業部価値ならびに SVA 創出の基幹的フレームワークである「株主価値アプローチ」(shareholder value approach) の考え方をベースに、各種の既存の業績測定フレームワークの長所を網羅的に取り込んで事業部長を戦略の遂行およびビジョンの達成へと動機づけていく手法である「パフォーマンス・プリズム」を導入することによって可能になるということが確認された。

上記の3つの論点に関して報告した後、本報告のむすびとして、本研究の成果と今後の展開の必要性等を検討する。なお、報告当日に会場にて詳細な資料を配布する予定である。

生産能力の調整が原価非対称に及ぼす影響：国際比較研究

陸根孝(釜山外大)

鄭文鐘(梨花女大)

李成旭(漢陽大学)

I. はじめに

本研究は、企業の原価管理実務が原価態様(cost behavior)に及ぼす影響について分析するものである。特に、長期投入要素である企業の設備キャパシティーをどのようにコントロールするかによって、原価態様(原価の下方硬直性)が影響を受けることに対する証拠を提示する。即ち、企業の生産要素に対する調整計画の有効性が原価の下方硬直性に与える影響を国際比較することによって、各国の原価態様の決定要因に対する直接的証拠を提示する。

II. 先行研究の検討

Anderson et al.(2003)を含めた既存の研究は、非対称的原価態様が企業の設備キャパシティー調整決定によって、どのように影響を受けるかを直接検証しておらず、原価の下方硬直性が存在するかどうか、売上減少の持続性、資産活用度、従業員集中度、経済成長展望などの企業特性や経済特性が原価の下方硬直性に影響を与えるかを検証した。

III. リサーチ・デザイン

本実証分析の対象企業および期間は、世界鉄鋼産業を対象として 1984 年から 2003 年までの WSD(World Steel Dynamics)資料を活用して分析する。鉄鋼産業は装置産業であるため、売上高が減少する場合、遊休原価(idle capacity cost)が他産業に比べて大きく生じる。また製品の特性上、販売市場が生産地域に限られるため、売上高の減少が持続的であると判断させると、経営者は生産キャパシティー減少を通じて原価の下方硬直性を緩和しようとする。したがって鉄鋼産業は設備調整決定が原価態様に及ぼす影響を分析するに適切な産業分野といえる。

仮説 1：売上高が減少する場合、設備キャパシティーを削減すると、原価の下方硬直性の程度は弱まる。

仮説 2：売上高が減少する場合、設備キャパシティーを削減する企業において、売上高減少に対する原価減少の相対的な大きさは、売上高が増加する場合よりも、売上高が減少する場合の方が大きい。

仮説 3：設備キャパシティーを削減する企業の場合、売上高減少に対する原価減少の相対的な大きさは、設備キャパシティーを削減しない企業グループよりも大きい。

IV. 分析結果

売上高の変動による原価の非対称的態様に対する分析結果を見てみると、日本以外の他の国家の企業においては、先行研究で指摘された通り、労務費を除いた原価費目は下方硬

直的原価態様を示している。その一方で、日本企業においては、売上高の変動によって材料費・経費、労務費、減価償却費、総原価のいずれも原価の非対称的態様が示されていない。

表1 売上高の変動による原価の非対称性

	材料費・経費		労務費		減価償却費		総原価	
	日本	その他	日本	その他	日本	その他	日本	その他
β_0	-0.002 (-1.03)	-0.003 (-0.77)	-0.007 (-1.26)	-0.001 (-0.30)	0.005 (0.63)	-0.014 (-2.80) ^c	-0.000 (-0.53)	-0.010 (-3.62) ^c
β_1	0.893 (27.79) ^c	0.888 (17.39) ^c	0.834 (9.68) ^c	0.701 (17.97) ^c	0.839 (7.24) ^c	0.851 (12.46) ^c	0.875 (24.89) ^c	0.859 (22.68) ^c
β_2	-0.070 (-1.01)	-0.156 (-2.25) ^b	-0.115 (-0.62)	-0.042 (-0.79)	-0.019 (-0.08)	-0.775 (-8.37) ^c	-0.057 (-0.75)	-0.488 (-9.52) ^c
F 値	710.66	465.44	83.08	580.63	50.03	88.40	575.02	452.05
修正 R ²	0.908	0.566	0.533	0.620	0.405	0.197	0.889	0.559

設備キャパシティーの減少による原価の非対称性に対する分析結果を見てみると、日本企業においては、設備キャパシティーの減少により、材料費・経費、労務費、減価償却費、総原価のいずれの場合にも原価の非対称的態様は見られない。その一方で、日本以外の国家の企業においては、設備キャパシティーの変動によってすべての原価費目で原価の非対称性が観察された。

表2 設備キャパシティーの減少による原価の非対称性

$$\log \left[\frac{C_{i,t}}{C_{i,t-1}} \right] = \beta_0 + \beta_1 \log \left[\frac{R_{i,t}}{R_{i,t-1}} \right] + \beta_2 * DD_{i,t} * \log \left[\frac{R_{i,t}}{R_{i,t-1}} \right] + \beta_3 * CDD_{i,t} * \log \left[\frac{R_{i,t}}{R_{i,t-1}} \right] + \epsilon_{i,t}$$

	材料費・経費		減価償却費		総原価	
	日本	その他	日本	その他	日本	その他
β_0	0.002 (1.02)	-0.004 (-1.12) ^{***}	0.006 (0.77)	-0.016 (-3.31) ^c	0.000 (0.01)	-0.010 (-3.88) ^c
β_1	0.893 (27.66) ^c	0.901 (17.93) ^c	0.830 (7.20) ^c	0.870 (12.97) ^c	0.874 (24.78) ^c	0.864 (22.92) ^c
β_2	-0.070 (-1.01)	-0.302 (-4.10) ^c	-0.013 (-0.05)	-0.984 (-10.01) ^c	-0.056 (-0.73)	-0.551 (-9.97) ^c
β_3	0.043 (0.65)	0.372 (5.15) ^c	3.87 (1.63)	0.533 (5.52) ^c	0.517 (0.71)	0.161 (2.96) ^c
F 値	470.45	330.28	34.63	71.52	382.18	307.60
修正 R ²	0.907	0.581	0.412	0.229	0.888	0.232

わが国企業の投資経済性評価の多様性と柔軟性

篠田朝也（北海道大学大学院経済学研究科）

管理会計論およびコーポレート・ファイナンス論の代表的テキストは、投資意思決定の経済性評価技法として、DCF 法（Discounted Cash Flow Method）、および、その代表的派生形態ともいえる NPV 法（Net Present Value Method）が理論的に優れていると指摘している。たしかに、近年における資本コスト重視・株主価値重視の企業経営を前提とするのであれば、NPV 法等の DCF 法基準に従って投資判断を行うことが、教科書的な意味において最善の判断であるといえる。

他方で、周知の通り、わが国の資本予算にかかわる多数の先行研究は、わが国の企業が投資意思決定の経済性評価技法として回収期間法を最も好んで利用しているということを報告してきた。このように、わが国の企業における投資意思決定の経済性評価の実務においては、教科書的な意味で理論的に正しいと考えられている方法が、必ずしも重要視されているわけではないということが見てとれる。

しかしながら、わが国の企業が好んで利用している回収期間法についても、いわゆる時間価値を考慮していない「単純」回収期間法ではなく、キャッシュの時間価値を織り込んだ「割引」回収期間法を利用している企業が比較的多数存在しているということも確認されており、この点は看過してはならない（篠田[2008]）。また、わが国の企業は、単に、回収期間法のみを利用しているわけでもない。依然として、回収期間法は、わが国の投資の経済性評価技法として中心的な役割を担っていることに変わりはないものの、他方で、DCF 法とそこから派生している評価技法などが、以前にも増して利用されるようになってきているという事実も報告されている（清水他[2007]、篠田[2008]など）。

このように、回収期間法をベースにしながら、DCF 法をはじめとする複数の評価技法を併用しているという状況が、わが国の企業の投資意思決定における判断の実態となっている。そして、ベースとなる回収期間法においても、時間価値を織り込んだ回収期間法を利用する企業が増えてきているというのが、わが国の現状であるといえる。

それでは、どのような経済性評価技法が、どのような場面で、どのように利用されているのであろうか。この点については、わが国の先行研究において、必ずしも十分に明快な回答が示されているとは言えない。ただし、先行研究のなかでも、櫻井[1992]には、示唆に富む指摘がなされている。櫻井[1992]では、CIM 投資といった比較的ライフサイクルの短い投資案件については回収期間を重視する経済性評価が利用されており、そのような利用は合理性が高いという指摘がなされている。つまり、投資評価の対象となる投資案件の特徴と経済性評価技法との間の整合的な対応関係について指摘がなされている。

そこで本報告では、投資評価の対象となる投資案件の特徴に応じて、わが国の企業が、

どのように経済性評価を行っているのかについて検討を試みたい。この検討を通じて、わが国の企業の投資意思決定における評価の判断基準には、多様なパターンがあるということをも明らかにしていきたい。

上記の課題について詳細な検討・分析を行うために、わが国の東京証券取引所に上場する企業に対して、「わが国の上場企業の投資意思決定に関する実態調査」と題した質問票調査を、2008年10月から1月にかけて実施した。本報告では、その調査結果をもとに検討をすすめていく。なお、今回の調査結果の概略を、以下に指摘しておく。

まず、現在においても、わが国の企業において最も頻繁に利用されているのは回収期間法であることが明らかになった。この点に、従来との違いはない。ただし、今回の調査においては、回収期間法について、「単純」回収期間法のみならず、時間価値を考慮した「割引」回収期間法、および、「割増」回収期間法（上総[2003]）に分類して調査を行っている。かかる調査により、わが国の企業の回収期間法の利用には、かなりの多様性があることが認められた。また、DCF法とその派生形態の評価技法の利用頻度が、10年前と比較すると明らかに増加しており、なかでもNPV法の利用頻度の増加に特徴が認められる。

加えて、投資案件の特徴ごとにどのような経済性評価が重視されているのかについても調査結果の分析と検討を行う。具体的には、経済性評価が用いられる投資事業のタイプとして、施設・設備関連投資、新規事業関連投資、M&A関連投資、研究開発関連投資、情報化関連投資に分類して分析・検討を試みる。そのうえで、それぞれの事業のタイプと、その投資評価に利用される経済性評価技法とのあいだに見られる関連性について立ち入った検討を進めていく。これらの検討により、わが国の企業の経済性評価の利用方法には多様なパターンがあり、また、同一企業が投資意思決定をする際においても、状況に応じて重視する評価方法を使い分けるという柔軟性を有していることを明らかにしたい。

<文献：一部抜粋>

上総康行（2003）「借入金利子を考慮した割増回収期間法」『原価計算研究』第27巻第2号、1-11頁。

櫻井通晴（1992）「わが国原価管理の実態—CIM企業の実態調査分析」『産業経理』第52巻第3号、2-14頁。

篠田朝也（2008）「わが国企業の資本予算評価技法の利用実態—時間価値重視の評価技法へのシフトと技法併用の状況—」『原価計算研究』第31巻第2号、24-35頁。

清水信匡・加登豊・坂口順也・河合隆治（2007）「設備投資マネジメントの実態調査」『企業会計』第59巻第8号、105-111頁。

会計情報システムに関するミドルマネジメントからの提言 －「財管一致に向けた会計情報システム」の導入研究－

元 株式会社セントラルファイナンス
経営企画部 中野 晴之

本報告は、筆者が勤務していたクレジット会社における会計情報システムの導入プロジェクトを題材とした事例研究である。

プロジェクトは、フリー、フェア、グローバルな財務報告に向けて、1990年代から始まった会計制度の変革や、ディスクロージャーの充実、会計不信の払拭に向けた会計監査の厳格化、そして、2008年4月1日以後開始の事業年度から導入された財務報告に係わる内部統制監査に対応する、新世代の会計情報システムの構築を目指したものであった。

システムの特徴は、財務会計と管理会計を、取引の最小単位、かつ、共通の仕訳から統合的に構築する点にあり、財務会計と管理会計の整合性向上を図った会計情報システム(以下、「財管一致に向けた会計情報システム」)である。

報告の前半では、会計パラダイムの変革や情報技術の急速な発展に伴い、先行研究で指摘されていた財務会計と管理会計を一体として捉えるという動きが現実のものとなっている模様を明らかにする。また、企業価値経営の実践に向けて「財管一致に向けた会計情報システム」の必要性が高まっている要因を、以下の事例から説明する。

1点目は、財務諸表における勘定科目の詳細化の要請である。財務報告に連動した形で、企業経営における管理区分、すなわち、管理会計における切り口によって財務諸表の数値を分解し、増減要因などを分析することを目的とするものである。

2点目は、企業価値を測定するうえで欠かすことのできない中期経営計画の進捗を、管理会計の計数だけで説明することの限界である。管理会計の計数が財務会計にどのように展開するのか、業績管理のプロセスが財務会計の結果へきちんと繋がっていくのか、その整合性が問われており、財務報告の透明性向上を図るという意味合いもある。クレジット会社会計において具体的な例を挙げると、貸倒引当金の算定プロセスである。延滞債権の発生・回収といった管理会計におけるフローの情報に対し、貸倒償却の実績率や債権の劣化状況を捉える遷移分析を行い、財務会計における債権残高、貸倒引当金といったストックの情報まで、一気通貫に連携する統合的な会計情報を提供できることは、クレジット会社の企業価値を評価するうえで重要な要件であると思われる。

3点目は、会計制度面においても、セグメント情報の開示における経営者の視点、即ち、マネジメント・アプローチ¹⁾の採用や、減損会計における管理会計手法によるグルーピング²⁾等、財務会計と管理会計の接近の動きがあることである。

報告の後半では、導入研究から得られた知見を提示することにより、学術的な貢献を目指

す。導入研究にあたっては、「導入プロセスへの研究者の積極的関与によって導入の促進要因・阻害要因を抽出するアクションリサーチによる研究の蓄積が必要である」という指摘（谷，2004）を受けて、プロジェクトに参画した筆者の視点をもとに、先行研究の分析フレームワークに沿った考察を加え、どのような意思決定の過程を経てシステムが導入されたのか、また、導入における促進要因・阻害要因を明らかにする。

なお、プロジェクトの拠り所となったのは、企画担任役員、および、筆者も含めたミドルマネジメントからの次の2つの提言である。

1. 「財管一致に向けた会計情報システム」の導入は、売上増加に直結するものではないが、組織運営上不可欠な施策であり、会計ビッグバンに抜本的に対応する会計情報基盤の整備であるとともに、中長期的な経営戦略を推進するための「経営戦略のツール」という位置づけである。
2. 金融業における会計では、製造業のように製品や原材料といった実物は存在せず、金融債権・債務といった契約を会計情報として写像しており、特に、金融業における貸倒引当金の見積りは、小売業における全件棚卸しと同義である。クレジット取引の契約明細単位の仕訳を作成し、最小単位で収益・費用（営業収益、貸倒引当金の計上）を認識することは、信頼性の高い財務報告を作成するための基本であり、他社に先駆けて、財務会計と管理会計の整合性の高い、新世代の会計情報システムを構築すべき時である。

プロジェクトでは、このようなミドルマネジメントによる中長期的な視点からの提言を、経営トップが承認し、トップダウンでプロジェクトを展開するというパワー関係のもと、ミドルアップ・アンド・トップダウンという意思決定が有効に機能した。この点を本導入研究から得られた知見として報告する。また、「日本企業の組織原理とマネジメント・コントロールにおいては、経営者はもちろん戦略を考えるが、その原案をスタッフが作り、また経営者と現場の結びつきが戦略策定に影響している」（横田，2008）という先行研究を裏付けるものであったことを指摘する。

主な参考文献

谷武幸編著（2004）『成功する管理会計システム その導入と進化』中央経済社。
横田絵理（2008）「日本企業の組織原理とマネジメント・コントロール—アンソニーの枠組みからの考察—」『會計』第173巻第2号，pp193-206。

- 1) マネジメント・アプローチについては、米国財務会計基準書第131号「企業のセグメント及び関連情報に関する開示」において導入された方法であり、国際財務報告基準第8号「事業セグメント」及び平成20（2008）年3月21日に企業会計基準委員会によって制定された企業会計基準第17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」においても採用されている。
- 2) 管理会計手法によるグルーピングについては、平成15（2003）年10月31日、企業会計基準委員会は、企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」の中で用いられている。

我が国の中小企業再生における管理会計導入の意義

稲垣 靖（名古屋大学大学院博士後期課程）

1. 本報告の目的

我が国の中小企業は、経理及び財務に関する人材が不足している上、社内のガバナンス体制が未整備であることが多い。このため、経営者は計数に基づくことなく、また内部牽制が効かない状態で誤った意思決定をすることが多く、この結果、経営業績が悪化し、企業再生活動が必要となる事例が多い。本報告では、2つの事例を取り上げ、中小企業の企業再生における原価計算制度や予算制度等の管理会計導入の重要性を明らかにする。

本報告では、まず第2章で、研究の背景として、我が国の中小企業の特徴から企業再生活動が必要となるケースが多いことについて述べる。次に第3章で、報告者が関わった2つの再生事例を取り上げ、企業再生活動の実施内容について説明する。最後に第4章で、2つの再生事例からの知見として、管理会計の導入が中小企業の企業再生活動において重要な役割を果たすことを述べる。

2. 中小企業の特徴

前述のとおり、我が国の中小企業では、管理会計及び社内ガバナンス体制の不備という構造的な特徴から、誤った意思決定を行う可能性が高いという行動的な特徴が導き出される。この結果、会社の経営成績や財政状態を悪化させ、企業再生活動が必要となるケースが多いと考えられる。

その際、中小企業の企業再生活動の目標としては、メインバンクの債務者区分の維持または向上が考えられる。中小企業の資金調達の大部分は、金融機関からの借入であり、金融機関の貸出条件を決定する債務者区分の維持または向上は、中小企業にとっては最も重要な事項である。従って、中小企業の企業再生活動の目標は、単に利益の額等の数値目標ではなく、メインバンクの債務者区分の維持または向上となり、債務者区分の決定が中小企業のガバナンスとも言える。

3. 再生事例の分析

本報告では粘土瓦製造販売業の2つの会社を取り上げる。両社とも、管理会計及び社内ガバナンス体制の不備という構造的な特徴から、誤った意思決定を行い、企業再生活動が必要となった会社である。両社は、企業再生計画を立案し、それを遂行するために、経営管理体制の強化、会計処理基準の適正化、原価計算の実施、月次決算の実質化及びキャッシュ・フロー計算書及び計画書の作成等の施策を実施した。

企業再生活動の結果、A社は、企業再生活動の成果を上げ、メインバンクの債務者区分はランクアップした。B社は、A社とほぼ同様の企業再生活動に関する計画立案及び施策を行ったにもかかわらず、企業再生活動の成果を十分に上げることができなかった。その結

果、メインバンクの債務者区分はランクダウンした。

4. 事例からの知見

上記の事例より、中小企業の企業再生活動には、原価計算制度や予算制度等の管理会計を導入することが大きな意義があることが認められた。特に、A社、B社ともに、等級別総合原価計算及び予算管理を導入し、一定の成果をあげることができた。

次に、管理会計の手法を導入する前提として、多くの中小企業においては、会計処理基準を適正化する必要性があると考えられる。A社、B社ともに、税務申告上問題のない会計処理基準が採られており、これを適正な会計処理基準に修正する必要があった。

しかし、企業再生活動を実施するに当たり、ほぼ同じ方法により、計画を立案し、それを実現するための施策を行ったにも関わらず、結果が異なってしまったのは、経営者の管理会計に対する認識が大きく影響していると考えられる。具体的には、A社の経営者は、企業再生活動の開始時に、過去の自らの判断の誤りを受入れ、不健全資産の処理等を含め、大きな赤字（当期純損失 589 百万円）を計上した。また、企業再生活動開始後も、常に、管理会計から作り出される数値を真摯に受入れ、対処策を決定するに際しても、社内の幹部及びL信用金庫のアドバイスに耳を傾けた。そして、迅速に対処方法を決定し行動をした。これに対してB社の経営者は、企業再生活動開始時に大きな赤字を受け入れることができず、一部の不健全資産を未処理のままで活動をスタートさせた（当期純損失 136 百万円）。また、企業再生活動開始後も、経理及び財務部門の主要業務について、経営者の配偶者が行い、管理会計制度の導入及び運用開始を遅らせた。企業再生活動開始後も、管理会計から作り出される数値に対する対処策が遅れることが多かった。

5. まとめ

本報告では、企業再生活動が必要となった2つの事例をとおして、企業再生活動における管理会計の重要性を説明した。本報告の2つの事例では、等級別総合原価計算及び予算管理の導入と月次決算の実質化により、適切な原価管理及び利益管理を行い、経営者が適切な意思決定ができるような体制を整備した。

2つの事例では、企業再生活動の結果、A社ではメインバンクの債務者区分が上がり、B社では下がった。このように、同じように企業再生活動を行ったにもかかわらず、結果に差が出た原因には、経営者の資質があると考えられる。A社の経営者は、現状を受入れ、管理会計から導き出されたデータに基づいて意思決定を行った。これに対して、B社の経営者は、活動開始後も経理及び財務部門の責任者を自らの配偶者とし、管理会計の導入及び適切な運用を妨げた。また、経理及び財務部門の責任者を変更できなかったことと同様な意思決定の誤りが随所に見られた。企業再生活動における管理会計の重要性は疑うべくもないが、それを導入及び運用するのは経営者であり、経営者の理解、決意、または行動力といった資質が管理会計の有効活用の成否に大きな影響を与えられられる。

以上

福祉用具レンタル卸ビジネスにおける業績管理

株式会社日本ケアサプライ 経理部 岡田 真

報告要旨

日本の介護保険制度は、2000年4月にスタートしてから今年で10年を迎える。急速な高齢化の進展に伴って介護の必要な高齢者が急速に増え、かつ介護の長期化による入院の長期化（社会的入院）や介護する家族の高齢化も同時に進んだことが大きな社会問題となり、高齢者の介護に関するコストを将来にわたり国民全体で公平に負担する仕組みとして介護保険が誕生した。

当社は、「日本の介護を、本気でよくしたい」を合言葉に、「高齢社会への貢献」を社是として、介護保険制度の誕生する前の1998年3月に設立された。現在、全国に61箇所の拠点（営業所）を持って全国展開しており、この61の拠点一つ一つをプロフィットセンターと位置づけ、売上から原価・販売費・経常利益までの利益責任を負わせている。また全国を9つのブロックに分けて地域ごとに支店を設け、ブロックごとに地域密着型の営業活動を支えている。一方総務・人事・経理・情報システム部門等いわゆる本社管理部門は、コストセンターとして位置づけられ、プロフィットセンターへのバックオフィスとしての貢献が求められている。

事業活動領域の特色としては、当然の事ながら日本国内での介護保険制度を中心とした制度ビジネスであり、その中で当社の主な事業としては、介護保険給付居宅サービスとしての福祉用具貸与及び福祉用具販売である。特に福祉用具貸与において、当社は福祉用具レンタル卸という独自のビジネスモデルを展開することで介護業界大手に成長し、2004年2月には福祉用具貸与をメインとする会社としては、初の上場会社（東証マザーズ）となった。近年では、団塊世代の大量退職を迎えるなかで、介護予防に対する取り組みも重要な課題となっており、当社においても健康器具や関連商品の取扱いにまで取扱い商品を拡大している。また2005年8月からは、グループ子会社で地域密着型サービスの中の小規模多機能型居宅介護（在宅介護サービス）にも進出し、更なる発展の為の橋頭堡を構築すべく事業領域を拡げている。

本報告においては、当社事業の中でもグループ全体の売上高のうち約85%を占める福祉用具レンタル卸ビジネスにおける業績管理を取り上げる。財務情報の利用としては、損益は月次決算で月末締め翌月稼動3日目に本社より配信される。拠点別損益は売上から経常利益項目まで、「円単位」でレポートされる。また、新規開拓顧客売上、サービス効率や事務処理量等の非財務情報と、月次の損益数値を考慮した組織・個人別データは、年2回の考課会議において利用されている。

具体的報告内容としては、福祉用具レンタル卸という特色のある独自のビジネスモデルで

あるため、①ビジネスモデルの特徴、②原価・販売管理費の区分、③レンタル資産減価償却費の把握と拠点損益への反映方法、④ブロック共通費の配賦方法、本社部門のコスト管理等の具体的項目に基づき、特に部門別予算実績管理と商品別採算管理手法について、その特徴を個人別業績考課への反映まで関連付けて、実務の立場より報告する。

高齢者人口は今後どんどん増え続け、2025年には全人口の約3割が65歳以上、つまり三人に一人は高齢者という超高齢化社会が想定されている。医療分野での原価計算に関する研究は、実証研究含め相当数の知見が蓄積されているが、一方では当社の属する介護分野は歴史も浅く、比較的中小規模の事業者や社会福祉法人・非営利法人等が多いこともあり、実務でも研究分野でも体系的に定まった文献もあまり入手することはできていないと考えられる。本報告が、今後益々その社会的な必要性が高まる介護サービスにおける原価計算の学問的研究スタートの一助となれば幸いである。

参考文献

牛越博文（2005）『介護保険のしくみ』，日経文庫。

東畠弘子（2006）『介護保険制度における福祉用具貸与事業』，中央法規出版。

農業ABCの研究（序説） ～農場経営におけるABCを中心として

武井敦夫（東京情報大学）

新沼勝利（東京情報大）

井形雅代（東京農業大学国際食料情報学部）

大室健治（独立行政法人 農業・食品産業技術総合研究機構）

1. はじめに

1980年代に米国ハーバード大学 Robert Kaplan 教授と Cooper 教授によって提唱された管理会計手法であるABC（Activity Based Costing：活動基準原価計算）は、製造業やサービス業において活用されている。このABCから得られるコスト分析をもとに業務改善を行う手法がABM（Activity Based Management：活動基準管理）である。

ABCの研究動向としては、3つの潮流が指摘され、国外では①Anderson（1995）他による実施段階における諸問題についての研究、②Noreen（1991）他による計算構造上の理論的問題についての研究、および③Cooper（1988）他による測定コストとエラーのコストについての研究（片岡洋 2006）である。国内では「原価計算研究」において、1993年以降にABCとABMを中心とした諸産業への適応に関する研究が中心である。

2. ABCと農場経営

ABCを農場経営へ適用した事例は多くない。北海道網走市の営農集団を検討した松田（2000）による先駆的な事例が見られる程度である。そして農場経営におけるABCの有用性については十分な検討がなされていない。その理由はABCの基礎となる活動の設定が難しいことが挙げられる。また、精緻に活動を細分化することは高い正確性を確保する必要があるが、計算それ自体にかかる手数と費用が甚大になる。一方、あまりに粗く設定すると、ABCの機能が働かず、従来の伝統的な原価計算と同じ結果になってしまう。

この点に留意し、収集した農場経営における過去の資料を分析した。これまでに蓄積されている資料を用いて、新たな記録・集計コストを生じさせない活動設定を行い、ABCを適用した。ここで用いた活動区分は、①準備活動（育苗、融雪等）、②倉庫活動（機械修理、機械調整等）、③圃場活動（元肥・堆肥散布、耕起・整地、播種、定植、防除、収穫、散水等）、④畜産活動（導入、出荷、給餌等）、⑤輸送活動（資材運搬、農産物運搬等）、⑥その他活動（花等）である。結果として、準備活動、倉庫活動、輸送活動などの諸活動で配賦計算を精緻化することができ、ABCを農場経営に適用する可能性があると考えられた。

3. ABMと資料の検討

ABCをもとにしてABM適用の可能性を実証的に研究する。以下のような資料を参考にして検討を行った。

①財務諸表

1) 利用組合：財務諸表（貸借対照表、損益計算書、資産取得決算書、資産処分決算書、資産取得資金明細書、部門別決算書（6部門別）、流動資産内訳、資産及び償却明細書、出資金明細書準備金明細書、その他資産内訳、施行料明細書、修理明細書、その他）

2) 生産組合：財務諸表（貸借対照表、損益計算書、部門別決算（5部門）、流動資産内訳書、その他資産、その他負債内訳書、資産及び償却明細書、肉牛償却費計算表、和牛育成費用計算書、肥育育成牛育成費用計算書、土地明細書、出資金明細書、準備金明細書、剰余金処分計算書）

②総会資料（利用組合と生産組合）。

③利用組合の部門別財務関係資料（トラクター部門、トラック部門、育苗部門、貯蔵庫部門、地力事業部門、生活部門）。

④生産組合の部門別財務関係資料（農場部門、畜産部門、玉葱部門、花部門、種芋部門）。

⑤各種日報（甜菜日報、緑肥日報、地力日報、馬鈴薯日報、麦日報、散水日報、輸送日報、修理日報、農場日報、育苗日報、貯蔵日報、畜産日報、牛蒡日報）。

⑥広域営農集団利用組合総会資料と日報。

まだ検討の途中であるが、これらの資料を用いたこれまでの研究からは、準備活動や倉庫活動などでABMによる原価低減の可能性があると考えられる。

4. おわりに

これまで農場経営においてABMがあまり取り上げられなかった理由は、農場における記録があまり詳細に取られていないという問題がある。また農業に取り組む会計研究のプロパーがきわめて少ないということもあげられる。しかし、農場経営の法人化や異業種からの参入も活発になりつつあり、安全で安心な農産物を国内生産で供給できる企業の経営として競争力のある経営改善や経営管理を推進することの重要性は高いと考えている。

追記：本報告は、報告者も共同参加している科学研究費補助金(基盤研究C)研究「農場経営における活動基準管理(Activity Based Management: ABM)の適用可能性に関する研究—活動基準原価計算(Activity Based costing: ABC)から活動基準管理(ABM)へ—」(代表者：新沼勝利)の研究成果の一部を報告するものであり、本研究成果を援用している。

企業の製品・市場戦略の変更と管理会計担当者の役割

福田 淳児（法政大学経営学部）

1.はじめに

戦略的な変化のプロセスにおけるマネジメント・コントロール・システムの役割を理解することは重要である(Chenhall, 2003)。しかしながら、「戦略変化を経験している組織における管理会計システムの役割を検討している研究はほとんどない」(Abernathy and Brownell, 1999, p.189)。本研究では戦略的な変化を経験している企業における管理会計担当者の役割を明らかにする。管理会計担当者は管理会計システムの設計者であり、組織における戦略的な変化の局面で重要な役割を果たすと考えられる。

2.仮説（一部）

- 仮説 1. 戦略的な変化を経験している企業は戦略的な変化を経験していない企業に比べ、環境の不確実性・複雑性を高く知覚しているであろう。
- 仮説 2. 戦略変化を経験している企業では、戦略変化を経験していない企業に比べ、管理会計担当者との職能領域の担当者との間のコミュニケーションが増えるであろう。
- 仮説 3. 戦略変化を経験している企業では、戦略変化を経験していない企業に比べ、管理会計担当者の信頼性がトップとの関係性により大きく依存するであろう。

3.サンプル

2004 年 3 月 10 日を締め切りにアメリカ公認会計士協会(AICPA)会員のうち製造業およびサービス業を営む企業の会員からのランダム・サンプル 2,500 人に対して実施した郵送質問票調査（'The Roles, Knowledge, and Experience of Management Accountants'）のデータを使用する。最終的に分析に含められたサンプルは 238（回答率 9.8%）である。

4.仮説の検証

本研究では、Defender と Prospector を両極とする連続帯の上で各々の企業が過去 10 年間でどの程度そのポジションを変化させたか(Abernathy and Brownell, 1999)に基づいて戦略的な変化を操作化し、仮説の検証を行っている。

戦略変化と環境の不確実性・複雑性の程度

環境の不確実性・複雑性	戦略変化あり	戦略変化なし	平均値の差	t 値	有意確率 (両側)
環境の不確実性の程度	4.95	4.72	0.23	1.906	0.058
環境の複雑性の程度	3.99	3.67	0.31	1.916	0.057

戦略変化と他の職能領域の担当者とのコミュニケーション

他の職能担当者	戦略変化あり	戦略変化なし	平均値の差	t 値	有意確率 (両側)
全般管理者	3.63	3.44	0.189	0.848	0.397
R&D 担当者	1.08	0.81	0.271	1.462	0.145
技術担当者	1.30	1.12	0.179	0.826	0.179
製造担当者	2.06	1.52	0.535	2.075	0.039
マーケティング 担当者	3.08	2.36	0.726	3.169	0.002
会計担当者	4.73	4.54	0.183	0.862	0.389

戦略変化と管理会計担当者の役割

管理会計担当者の役割	戦略変化あり	戦略変化なし	平均値の差	t 値	有意確率 (両側)
部門管理者との問題共有およびトップへの情報提供役割	4.77	4.42	0.36	2.503	0.013
ビジネスのサポート役割	5.17	4.99	0.19	1.444	0.150
事業への積極的な介入役割	5.03	4.45	0.58	3.982	0.000

5. 結果

企業の戦略的变化は管理会計担当者が組織内で製造やマーケティング職能の担当者を行うコミュニケーションの頻度を大きくし、トップ・マネジメントへの影響力がより信頼性の源泉とされるとともに、彼らが組織の中で遂行する役割にも影響を及ぼしている。

参考文献

- Abernathy, M.A., and P.Brownell. 1999. The Role of Budgets in Organizations Facing Strategic Change: An Exploratory Study. *Accounting, Organizations and Society*. 24: 189-204.
- Chenhall, R.H, and K.Langfield-Smith. 1998. The Relationship between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: An Empirical Investigation Using a Systems Approach. *Accounting, Organizations and Society*. 23(3): 243-264.
- 福田淳児. 2006. 「管理会計担当者の役割と組織業績への貢献の知覚—アメリカ企業を対象とした郵送質問票調査より—」『会計プロGRESS』7.

知的資本に関する実証的研究

細海昌一郎(首都大学東京大学院社会科学研究所)

報告要旨

近年、企業業績等に影響を与える主要な要因の一つとして、知的資本（無形資産）の役割が注目されている。先行研究によれば、例えば研究開発活動は企業の重要な知的資本（無形資産）を形成するといえるが、たとえ研究開発強度（＝研究開発費／売上高）が高いからといって、企業業績や企業価値が高まるわけではなく、むしろ組織資本といった知的資本（無形資産）そのものの存在が重要であると指摘される（Brynjolfsson et al.[2002]等参照）。

すなわち、研究開発強度などが高くても、必ずしも企業業績や企業価値が高まるわけではないことが指摘されているように、組織資本は研究開発投資等と企業価値を結び付ける重要な知的資本（無形資産）である可能性がある。

そして、有形資産による差別化が困難になっている中、こうした知的資本を経営の中核に据え、企業業績や企業価値を高めていくための知的資本の創造と有効な活用が現在求められている。

しかし、組織資本や人的資本（非 R&D 知的資産）については、R&D 等に比べてデータ上の制約等があるため、企業業績等との関係についての分析はあまり行われていない。すなわち、公開されている入手可能なデータ（有価証券報告書等で公表されているデータ）だけでは、知的資本の定量的な数値化には限界があるため、これまであまり研究が行われてこなかったと思われる。

また、こうした理由から、会計学関連分野における組織資本等についてのこれまでの検証は、企業の市場価値と財務報告との関連性を通じて行われる場合が多かったと思われる（Lev and Radhakrishnan [2003] 等参照）。

こうした問題意識のもと、本研究では、アンケート調査を取り入れることで、特に数値化が難しい組織資本などの知的資本の測定を試みる。

すなわち、企業のミクロレベルのデータを利用して、こうした組織資本や人的資本など知的資本の価値を測定し、それが企業業績等（以下、企業パフォーマンス）にどの程度の影響を及ぼすのか、知的資本相互の関係はどうかなどを明らかにすることを試みる。

具体的には、まず、上場企業に対するアンケート調査によって知的資本に関する企業内部のデータを収集する。次に、共分散構造分析などの手法を用いて、知的資本に関する企業内部のデータと企業パフォーマンスを結び付け、知的資本に係る諸関係の一端を実証的に明らかにする。

より具体的な分析方法、分析結果等については、報告当日に詳細なレジュメを配付いたします。なお、本研究は文部科学省の科学研究費補助金（基盤研究 C）の助成を受けた研究成果の一部である。

参考文献

- [1] Brynjolfsson, E. , L.Hitt and S.Yang ,2002. Intangible Assets: Computers and Organizational Capital, *Brookings Papers on Economic Activities* (1) : 137-199.
- [2] Hansson,B.,2004.Human Capital and Stock Returns: Is the Value Premium an Approximation for Return on Human Capital? *Journal of Business Finance and Accounting* 31 : 333-357.
- [3] Jensen, Michael C.,1983. Organization Theory and Methodology, *The Accounting Review* , LV II :2,319-399.
- [4] Lev, B. and S. Radhakrishnan ,2003. The Measurement of Firm-Specific Organization Capital, *NBER Working Paper* No. 9581.
- [5] Subramaniam, Mohan and Mark A. Youndt,2005. The Influence of Intellectual capital on the Types of Innovative Capabilities. *Academy of Management Journal* Vol.48, No.3 : 450-463.
- [6] Tseng Chun-Yao and Yeong-Jia James Goo,2005. Intellectual capital and corporate value in an emerging economy. *R&D Management* 35, 2 : 187-201.
- [7] Youndt Mark A. Subramaniam, Mohan and Scott A.Snell,2004. Intellectual capital Profiles: An Examination of Investments and Returns. *Journal of Management Studies* 41:2 March 2004 : 335-361.

併用法による企業価値評価

平井 裕久（高崎経済大学経済学部）

椎葉 淳（大阪大学大学院経済学研究科）

〔報告要旨〕

本報告では、M&Aの際の企業価値評価において、割引キャッシュ・フロー法(DCF法)、類似企業比較法(マルチプル法)、および市場株価法などの評価方法のうち、どの方法がどのくらい重視されているかを検証することを目的としている。

投資家、銀行、経営者、アナリスト、課税当局、裁判所などは、継続的に株式価値評価をおこなう必要に迫られている。非常に優れていると言われる株主価値評価方法は、DCF法である。しかし、不確実性がない状況においてその実行は容易であるが、現実の不確実な状況においては、将来キャッシュ・フローや資本コストを推定する際に困難が伴うため、必ずしもDCF法による推定値がもっとも正確になるとは限らない。実際、DCF法以外によく用いられる方法として、マルチプル法や純資産を基準にする方法などがある。しかし、マルチプル法については、類似企業をどのように選択するのかといった点で主観的にならざるを得ないし、また純資産法は、特に無形資産の重要性が高い企業において低い評価額になると指摘されている。このように、さまざまな評価方法はそれぞれ利点と欠点を有することから、複数の評価方法が用いられているのが現状である。

さらに、実務においては、DCF法とともにマルチプル法など複数の方法を同時に用いる併用法が利用されることも多い。この併用法は、日本公認会計士協会編『企業価値評価ガイドライン(2007年)』においても、「併用法とは、複数の評価法を適用し、一定の幅をもって算出されたそれぞれの評価結果の重複等を考慮しながら評価結果を導く方法である」と説明されている。例えば、国税庁方式(類似業種比準方式)では、類似比準株価に配当比準値、利益比準値、純資産比準値を調整した値を乗ずることで1株当りの類似比準評価額を求めている。なお、この値の調整は2000年以降に変更されている。また実際に、裁判所における株式価値評価方法として、複数の価値評価額を加重平均するデラウェア・ブロック・メソッドが採用されていたこともあり、また税金に関連した価値評価の訴訟においても用いられていたという事実もある。平成21年2月には、中小企業庁により「経営承継法における非上場株式等評価ガイドライン」も公表され、非上場株式の評価方法に関する見解が出されている。このように、昨今様々な場面で企業価値の評価方法に関する関心が高まっている。

そこで本報告では、それぞれの評価方法による評価額と株価との関係を検証する。その際、複数の価値要素を考慮したYee(2008)のモデルを参考にした(1)式により、複数の価値評価額のいずれに大きなウェイトがおかれて買付価格が決まっているのかを推定する。

$$P = a_D V_D + a_I V_I + a_C V_C + \varepsilon \quad (1)$$

P : 株価

V_I : 収益還元 (DDM) による推定値

V_I : 純資産簿価法による推定値

V_C : 類似企業比較法による推定値

この検証により、企業価値評価において、どの手法による評価値がどのように影響を与えているのかが明らかになれば、M&A における価値評価はもちろん、非上場企業の株式価値評価や、株式買取請求権の行使などにより生じる裁判所における価値評価など、幅広い局面においてベンチマークとして利用できる価値評価方法を得ることができると期待できる。

なお、現在、検証を進めている段階であり、結果の詳細については当日報告する。

[主要参考文献]

Arnott R, Hsu J, Moore P (2005) "Fundamental indexation", Finance Analysts Journal 61(2), pp.83–99.

Chan L, Lakonishok J (2004) "Value and growth investing: review and update", Finance Analysts Journal 60(1), pp.71–87.

Kenton K. Yee (2008) "A Bayesian Framework for Combining Valuation Estimates", Review of Quantitative Finance and Accounting 30, pp. 339-354.

日本公認会計士協会 (2007)"企業価値評価ガイドライン",pp.28

統一論題要旨

統一テーマ

サービス産業の原価計算

9月8日（火）

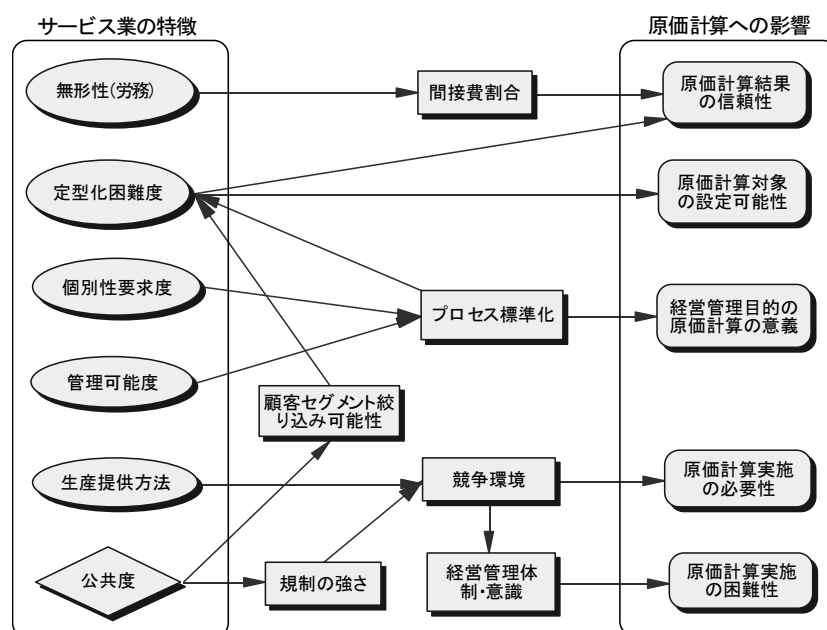
サービス業における原価計算の普及阻害メカニズムとその可変性：

医療を中心とした「人対人」サービス業に焦点を当てて

一橋大学 荒井耕

従来、サービス業では原価計算の普及が遅れてきたが、普及が阻害されてきたメカニズムは必ずしも解明されてきていない。そこで本報告では、サービス業の特徴が原価計算の普及を阻害するメカニズムを明らかにする。また、そのメカニズムは永遠に変わりえないものではなく、現実には徐々に変化してきていることも明らかにする。サービス業は多様な観点からいくつかの事業群に区分しうるが、主要な生産主体が人か否か(モノ：設備・物)という観点と生産提供プロセスの直接的な対象が人か否か(モノ)という観点からサービス業群を区分し、本報告では「人対人」のサービス業群に焦点を当てて議論する。またその際、「人対人」サービス業群において最大の経済的規模を持ち、このサービス業群の代表ともいえる医療業に主として依拠しつつ考察する。サービス業といっても、そこには実に多様な事業が含まれ、従来のサービス業全般を対象とした議論には限界があるからである。ただし本報告での考察は、部分的にはその他のタイプ(「人対モノ」や「モノ対人」)のサービス業群にも当てはまり、サービス業全般への示唆にも富んでいると思われる。

サービス業、特に医療などの「人対人」サービス業では、強い無形性(無形部分割合の高さ)、アウトプットの高い定型化困難度、高い個別性要求度、生産提供プロセスの低い管理可能度、生産提供の時空共有の必要性(生産提供方法の違い)という特徴から、原価計算の普及が阻害されてきた。また一部の(しかし決して少なくない)サービス業では、高い公共度もそれを助長してきた。そのメカニズムを整理すると、下図のようになる。



しかしこうしたサービス業の特徴とその特徴がもたらす原価計算への諸影響要因は、永遠に不変であるということはない。情報システムや研究開発の進展、社会の認識や制度の変化により、サービス業の特徴や影響要因は変化し、サービス業の特徴が原価計算の普及に影響を与えるメカニズムは変わりうる。また現実には、普及の阻害を緩和する方向での変化が生じつつある。

まず「人対人」サービス業において過半を占める、無形性ゆえに測定把握が相対的に困難で仮の間接費とされがちな労務費は、情報システムの発達により直接費化し、なお間接費とされる費用も活動基準原価計算の登場のおかげでよりきめ細かに配賦されるようになる。また、アウトプット種類の分類に関する研究や工夫、公共度の認識変化を背景とした顧客セグメントの絞り込みによる多様性の排除により、アウトプットの定型化困難度も改善する。さらに、適切な追加負担の仕組みの導入による過度な個別性要求度の抑制と、対象者の生産提供プロセスへの協力度を高めるための方法や多様な特質・背景を持つ対象者の多様な反応に関する研究の進展による対象者の管理可能度の向上を通じて、生産提供プロセスの標準化が進展する。このことは結果としてのアウトプットの多様性も減じ、定型化困難度をさらに改善する。加えて、生産提供方法の特徴による狭い商圈は、一定の条件が整うと広がりうるし、商圈が同じでかつ参入規制があったとしても、需要減や既存提供会社の生産能力の向上により、競争は激しくなりうる。また公共度の認識変化による規制の緩和によっても競争は激しくなる。競争の激化が継続すれば、生き残るためにやがて経営管理体制が整備され、従業員の経営管理意識も向上する。

「人対人」サービス業の特徴やその特徴からの原価計算普及阻害要因のこうした変化により、原価計算の実施の必要性や経営管理目的での原価計算の意義が高まり、実施のための原価計算対象の設定可能性も高まる。また、原価計算をいざ実施する際の困難性も緩和され、実施後の原価計算結果への信頼性も向上する。

本報告における、サービス業での原価計算の普及阻害メカニズムの明確化とそのメカニズムの可変性の論証は、主として医療業の実態に依拠しており、今後より多くの個別サービス業の実態に基づく検証を行い、「人対人」サービス業さらにはサービス業全般のレベルでの本報告で提示した理論の一般化がどの程度可能かを検討する必要がある。従来、サービス業全般を対象とした原価計算研究はある程度なされてきたが、特定のサービス事業に焦点を当てた研究はあまりなされてこなかった。しかし、製造業において自動車産業や家電産業の研究から組み立て型の製造業における共通的な要素が考察され理論化されてきたように、サービス業全体を一括して議論するだけでなく、本報告で試みるように、各種の個別サービス業に焦点を当ててしっかりとその実態・実務を調査研究した上で、サービス業の一類型（可能であるならば全般）における共通的な要素を考察し、そこから普遍的な理論の構築をしていく研究アプローチが重要になってきている。

受注ソフトウェア制作の管理会計の現状と今後

日本大学 川野克典

「原価計算基準」が基準化されてから 40 年以上が経過し、その間に日本の産業構造は大きく変化し、ソフトウェア業界も、日本の産業の中で大きなウエイトを占めるようになった。

ソフトウェア業界、特に受注ソフトウェア制作は、①不採算のソフトウェア制作が頻繁に発生する、②契約がないままソフトウェア制作が開始される、③契約に含まれる原価範囲が不明確等、建設業に類似した課題を持つ反面、④最終成果物や途中の進捗が分かりにくい、⑤成果物の品質管理が困難等、ソフトウェアが無形であるがゆえの課題も抱えている。

一般に受注ソフトウェア制作は、外注費を含む労務費が原価全体の約 7 割を占めると言われ、管理会計としては、プロジェクト指図書別の個別原価計算を実施し、実行予算と対比して原価分析が行われる他、プロジェクトに参画している作業者の能力別の工数が細かに管理されている点が特徴である。

このような状況の中で、2009 年度から日本においても、工事契約会計基準が見直され、工事の進行途上においても、その進捗部分について成果の確実性が認められる場合には工事進行基準を適用し、この要件を満たさない場合には工事完成基準を適用することになった。工事進行基準は収益、費用が作業の進捗度に応じて計上されるため、制作期間が長いもの、契約金額が大きくものであっても、企業実態を反映しやすい。反面、恣意性が介入しやすいという問題点があり、内部統制上の課題を抱える。この基準等は、工事契約の他、受注制作のソフトウェアの開発契約にも適用されるが、この基準の適用が契機となって、受注ソフトウェア制作事業において、新しい管理会計が導入されつつある。

先行して工事進行基準が導入された外資系のソフトウェア会社では、プロジェクト単位の実行予算と実績を対比して実行予算の残額を管理対象とする原価管理制度から、実行予算と今後発生する原価を含めた（工事）原価総額の見積りを対比して利益の増減額を管理する原価管理制度に変更がなされている。変更に当たり、プロジェクトの今後のスケジュール、工数の見直しを毎月、実施することを義務付け、原価の大半を占める労務費、外注費の予測精度を向上させている。また、受注ソフトウェア制作では、顧客の期待する品質とのギャップや納期の遅延は、工数の増加となり、原価総額の増加につながるため、作業のフェーズを区切って、顧客に中間成果物を検収してもらい、顧客との品質ギャップを縮小したり、WBS(Work Bone Structure)により詳細化された作業タスクで進捗管理を行って、原価の増加要因の拡大を未然に防ぐ仕組みを導入している。

さらに、受注の引き合いを受けた段階や顧客への提案機会を発掘した段階から顧客との

接触や交渉の状況を細かに区分して管理し、契約金額の提示を含めた正式の提案書作成段階では、詳細な原価総額の見積りのみならず、原価低減余地やその実現可能性の検討、リスクの回避策の検討、リスクマージン（危険費）の計上も並行して実施している。

これらにより、外資系ソフトウェア会社では、ソフトウェアの制作を開始されてから実施されていた原価管理を、引き合いの管理から顧客単位での損益の管理に至る統合的な原価管理に変更することによって、不採算のソフトウェア制作プロジェクトを最小限にしている。

この受注ソフトウェア制作の先進企業を考察する限り、受注ソフトウェア事業における新しい管理会計は、①顧客との交渉過程や顧客損益の管理、②プロジェクト開始までの期間における原価企画の重視、③将来予測重視、④管理会計と内部統制、品質管理、リスク管理、納期管理との一体化、⑤スコアカードやWBSを使った作業の「見える化」といった特徴を持ち、従来の製造業の枠組みを超えた新しい管理会計の確立を予感させる。

鉄道事業における原価把握 ー特に鉄道貨物事業における課題ー

日本貨物鉄道株式会社（JR 貨物）
白石規哲（SHIRAISHI Noriaki）
shiraishi-n@pro.odn.ne.jp

本稿では、鉄道事業のなかでも特に貨物輸送に着目した原価把握を中心に議論を行う。

従来、鉄道事業、特に JR における原価については、旧国鉄の経営状況、および国鉄民営化以降の鉄道事業法下の運賃規制に関連づけられて議論されることが通常であった。しかし、鉄道貨物事業は他の輸送機関との競争下にあり、このような経営環境における原価の把握は、原価計算対象の再定義などを含め、従来とは異なった観点からの検討が必要であることを示す。さらに、ABC を適用した原価算定のモデルについても検討を行った。

キーワード： 鉄道、原価計算目的、原価計算対象

報告の要旨

1. 鉄道事業における原価計算

鉄道事業における原価に関する議論は海外においてであるが 19 世紀にまで遡ることができる。この点において、鉄道事業における原価計算は非製造業のなかでも最も古い歴史を有するものと考えられる。一方、国内においては、1950 年代以降、当時の国鉄において開発された原価計算制度がその典型である。さらに、1970 年代以降においては、当時の国鉄の経営状況から、旅客・貨物別および線区別の採算性の把握に主眼を置いた収支の分析が議論の中心となっていた。

1986 年の国鉄民営化に伴い、すべての鉄道事業者は鉄道事業法の規制を受けることとなったが、原価の把握については、同法に基づく鉄道事業会計規則に則った枠組みが適用されている。

また、原価情報に基づく採算性の把握については、基本的には各社においては旧国鉄において定められた原価把握の手法がほぼそのまま引き継がれてきたとされる。

一方、海外においても米国における URCS（Uniform Railroad Costing System）に代表されるように、原価把握のシステムはほぼ確立している。

2. 原価把握の目的との関連

内外における鉄道事業の原価把握システムの特徴としては 2 つ指摘される。一つは、これらのしくみが常に運賃に関する規制と直接関連づけられることにある。つまり、各事業

者が運賃レベルの変更あるいは新しい運賃制度をつくる場合に規制当局に対して提示を行う原価情報を作成するためのシステムとして機能する。また、規制当局は、提供された情報に基づいて運賃の認可手続きを行い、利害関係者への情報開示を行うというものである。もうひとつは、やはり運賃規制に関連づけられるが、原価把握の対象が基本的には輸送を行う一人あたり、あるいは重量の単位距離の輸送となっていることが指摘される。つまり、鉄道事業における原価の把握は、運賃の規制の運用を主たる目的として構築されることにその特徴がある

3. 鉄道貨物輸送における原価把握の課題

鉄道貨物事業における原価把握は、従来は基本的には前述のしくみを利用してきたが、事業環境の変化により、いくつかの課題が発生していることが指摘される。

特に、鉄道貨物輸送における運賃規制が 2003 年に撤廃されたことに関するものが最も重要である。規制の撤廃により、貨物鉄道事業者は顧客と個別に価格を交渉し、設定することが制度上も認められたため、原価の把握が運賃制度を運用するため手段から、競争環境下におけるマネジメントツールとして位置づけられる状況となった。

このため、事業法で規定される会計制度と原価把握手法の関係の見直しや、ここ 20 年の間に起きた輸送形態の変化（多数の貨車を連結した輸送形態から、コンテナ輸送主体へ）もあわせ、原価計算対象や、商品の定義の見直しなどについて検討すべきことを示す。

また、これらの課題認識をもとに、具体的な原価把握の手法について検討を行い、その適用の可能性についても議論を行う。さらに、今後のマネジメントツールの開発の方向性についての議論も提供する。

主要参考文献

- Lardner D. (1850). "Railway Economy: A Treatise on the New Art of Transport, Its Management, Prospects and Relations, Commercial, Financial and Social" Harper & Brothers, publishers New York, NY.
- Martland, C.D. (1992). Rail freight service productivity from the manager's perspective *Transportation Research Part A: Policy and Practice*, 26- 6, pp. 457-469
- Wilson, W.W. and Bitzan, J.D. (2003). "Costing Individual Railroad Movements" Federal Railroad Administration, Department of Transportation.

近藤禎夫（1992） 『鉄道原価計算制度史の研究』 大月書店

村田直樹(2001) 『鉄道会計発達史論』 日本経済評論社

電気通信事業の原価計算

神奈川大学 関口博正

1. はじめに

接続料は各事業会社がユーザー向けに利用者料金を決定する上で重要な要因となるもので、接続料水準の決定は産業全体の活性化をも左右する重要事項である。

電気通信事業法は他の事業者にとって利用が不可欠な設備である第一種指定電気通信設備¹について、「接続料が能率的な経営の下における適正な原価を算定するものとして総務省令で定める方法により算定された原価に照らし公正妥当なものであること」（同法第 33 条第 4 項第 2 号）という条件を付している。ここで用いられる原価概念は回線の種類別に定められており、必ずしも実際に発生した原価のみが用いられているわけではない。

本報告では、メタル回線の接続に用いられている 2 つの原価についてとりあげたい。

2. 実績原価ベースの接続料算定

電気通信事業者間の事業者間接続に関しては平成 8 年の電気通信審議会接続の円滑化に関する特別部会答申によって約款化と接続会計並びにアンバンドル化が実現した。

当時の接続交渉は事業者間協議を原則としていたが、日本電信電話株式会社（NTT）と他事業者との接続協議の長期化、接続料金の算定根拠の曖昧さ等が問題化していた。そこで公益事業特権を認められて構築される電気通信事業者のネットワークについては、他事業者に対する接続協定の締結を義務付け、更に第一種指定電気通信設備を保有する事業者に対しては、接続に関する会計報告書の作成と細分化（アンバンドル）された接続料金表を義務付けることを含む特別な接続ルールを課すことが義務付けられた。

接続会計では ABC（Activity Based Costing）を活用し、適切なコストドライバによって原価発生の実態を出来る限り忠実に配賦に反映させる改善が図られており、コストドライバの見直し・配賦手続き手順の明示化等の改良は、制度化後も継続して行われている。

接続に関する会計報告書の作成は NTT 社内を指定電気通信設備管理部門と同利用部門とに仮想分離し、利用部門は他事業者と同一条件での利用料支払いを社内取引として発生させることによって、両部門の収支相償・内部補助の有無を確認するための会計システムで、「第一種指定電気通信設備接続会計規則」及び「指定電気通信設備の接続料に関する原価算定規則」に詳細な規定がある。

なお、接続会計の費用配賦は設備区分の段階までで、接続料設定単位である網機能単位（アンバンドルされた各機能）への設備コストの配賦には網使用料算定根拠（接続料の認可申請の添付資料）が用いられ、算出される実際費用はドライカップ及びダークファイバの接続料算定、長期増分費用方式との相互チェック等にも活用されている。

¹ 各都道府県において加入者回線総数の 2 分の 1 を超える規模の固定伝送路設備及びこれと一体として設置される概ね都道府県内の電気通信設備

3. 長期増分費用方式による接続料算定とサンクコスト

接続会計は歴史的原価を基礎にしており、発生費用が効率的な経営によって生じたものか否かという検証を行うことまでは期待出来なかった。また、「規制緩和及び競争政策に関する日米間の強化されたイニシアティブ第3回共同現状報告」（平成12年7月）で長期増分費用方式の導入が明記されるという特異な状況もあり、フォワード・ルッキングなコスト・データの収集と長期増分費用モデルの構築が開始された。

長期増分費用（LRIC; Long Run Incremental Costs）方式とは、全ての設備が可変的であるほど長い期間を対象として、現時点で利用可能な最新の技術で最も低廉で最も効率的な設備と技術を利用するとの前提によりネットワークを再構築した場合のコストを算定するもので、競争原理の働かない接続料の分野に仮想的な競争原理を持ち込み、非効率性を接続料の原価算定上除外し、検証可能性を高めることが狙いである。接続により追加される正味の追加費用を算出することから増分費用モデルと呼ばれ、過去支出を対象とする歴史的原価に対し、将来志向のコスト（Forward-looking Cost）であることが大きな特徴である。LRICの具体的な導入方策は接続料規則（平成12年11月16日郵政省令第64号）において規定された。

設備コストの入力値は、守秘協定を締結した上でモデル構築時に参加した各社が提示した最安値の設備落札価額が採用された。NTT東西が実際に購入した取得価額との差額（最大で約30%）は非効率であると判定され、サンクコストとして扱われることになった。

長期増分費用方式の導入は他事業者からは透明性が高く、しかも低廉な接続料が実現したと歓迎されたものの、NTT東西は2500億円の減収（平成12年度から平成14年度の3年間の合計）となり、厳しい経営環境に直面することになった。

なお、FTTHサービスの進展に伴い、メタルをアクセス回線とする中継網投資は維持投資程度しか行われなくなったため、実際費用の方が減価償却費の減少分だけ安くなることになり、LRICモデルの改修を通じてサンクコストの新規発生は事実上消滅した。

4. おわりに

2008年4月から商用開始された次世代ネットワーク（NGN）の接続料算定においては、従来の算定方法のままでは映画一本を送信するのに2万円もかかってしまうとの試算がNTT東西から示され、ビデオ店でのレンタル料金並みに映像配信料を近づけるための接続料算定の工夫として、帯域換算係数を加味したポート容量比（キャパシティコスト）が暫定ドライバとして採用されることになった。

このように市場で受容可能と想定される料金水準から原価を割り出すという逆規準性の思考も実務上出てきており、音声から大容量の動画送信へとサービス内容が大きく変わろうとする電気通信産業の原価概念も新たな局面を迎えようとしている。

MEMO

MEMO

MEMO

MEMO

日本原価計算研究学会

第 35 回全国大会準備委員会

〒186-8601 東京都国立市中 2 丁目 1 番地
一橋大学第 2 研究館 1 階 106 室
商学研究科商学研究室気付

TEL : 042-580-8564 FAX : 043-580-8747

E-mail : taikai2009@jcaa-net.org

