

令和 3 年 6 月 14 日現在

機関番号：12613

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2017～2020

課題番号：17K04043

研究課題名(和文) 経理部門の組織と役割に関する研究 - 管理会計に焦点を当てて

研究課題名(英文) Research on the Organization and Role of Accounting Departments

研究代表者

挽 文子 (HIKI, Fumiko)

一橋大学・大学院経営管理研究科・教授

研究者番号：00251728

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,400,000円

研究成果の概要(和文)：本研究では、1企業の経営理念、経営哲学、組織風土と経理部の関係、2経理部門内の組織、経理部門の企業内における位置づけと事業部門との関係、3管理会計と財務報告の関係、4経営管理者による会計情報の利用、5経理担当者の育成という5つの観点から、優良な日本企業かつ経営管理への寄与・高度化を主目的に国際財務報告基準を任意適用した企業の経理部門の実態を明らかにした。

研究成果の学術的意義や社会的意義

DX(デジタルトランスフォーメーション)が世界的に進展する中、その流れに必ずしもうまく乗っているとはいえない状況において、多くの日本企業が経理部門の組織と機能、経理担当者の育成などに頭を抱えている。欧米においては1950年代から断続的にコントローラーの役割やCFOとその傘下の部門の役割の変化などに焦点を当てた蓄積がなされてきた。一方、日本ではこうしたテーマを扱った研究が極めて少ないと言わざるを得ない。本研究の意義は、長年にわたり黒字を続けてきた企業を対象に、先行研究を踏まえたうえで経験的研究を行い、規範的に経理部門の役割を検討した点に求められる。

研究成果の概要(英文)： This study reviewed the reality of good Japanese companies from five perspectives: (1) the relationship between the management philosophy, organizational climate and the accounting department; (2) the organization within the accounting department, the positioning of the accounting department within the company, and the relationship with the operating departments; (3) the relationship between management accounting and financial reporting; (4) the use of accounting information by business managers; and (5) the training of accounting personnel.

Although Japan chose the path of voluntary adoption of IFRS, which is rare in the world, it is unique in that it clarified the actual situation of accounting departments of companies that have voluntarily adopted IFRS (International Financial Reporting Standards) for the purpose of contributing to and improving business management and companies that do not plan to voluntarily adopt IFRS.

研究分野：管理会計

キーワード：経理財務部門 管理会計 経営管理 国際財務報告基準 財務報告

1. 研究開始当初の背景

(1) 近年の管理会計研究では、廣本(廣本敏郎編著『自律的組織の経営システム - 日本的経営の叢智』森山書店、2009)に代表されるように、経営理念、経営哲学あるいは組織風土との関係を踏まえた研究が急増している。これは日本に限った傾向ではない。欧米においても文化的コントロールに対する関心が高まっている(Malmi, T. and D.A. Brown. 2008. Management control systems as a Package: opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research* 19(4):287-300)。しかしそこでの関心はいずれも、専らそれらとマネジメント・コントロール・システムあるいはそのサブシステムとしての管理会計システムとの関係分析にあり、管理会計を扱う経理部門やその担当者はあまり注目されていない。

(2) 日本においては経理部門(財務部門、経営管理部門ないし経営企画部門などと呼ぶ企業もある)、米国においてはコントローラー部門で管理会計と財務会計とが同時並行的に行われる。これらの部門に焦点を当てた代表的な研究としては、1978年にノーベル経済学賞を受賞したサイモンをプロジェクトリーダーとして行われた研究がある(Simon et al. 1954. *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's department*. Controllershship Foundation inc.)。日本の経理部門に焦点を当てた研究としては、佐藤康男編著『ケース・スタディ日本企業の管理会計システム』白桃書房、1993、佐藤康男・豊島義一編著『日本企業の管理会計』白桃書房、1997、櫻井通晴編著『わが国経理・財務組織』税務経理協会、1997が挙げられる。しかしいずれも出版から相当時間が経っている。

(3) 金融庁が公表した『IFRS 適用レポート』によると、日本企業が国際財務報告基準(IFRS)の任意適用を決定した理由および移行したことで実際に得られたメリットの双方において、最も順位が高かった(回答企業数が多かった)項目は、「経営管理への寄与」であった。情報利用者の観点から会計は管理会計と財務会計とに分けられるが、そもそも、管理会計と財務会計は無縁ではない。整合性が保たれてきたし、SFAS 第 131 号、IFRS 第 8 号、企業会計基準第 17 号に見られるように、密接に結びついている(挽文子、1998、「管理会計情報としての連結情報」『産業経理』58(1): 88-97; 挽文子、2015「管理会計と企業会計基準(1)(2)」『企業会計』、67(7)・(8): 916-917)。これらの基準では、財務報告上のセグメント情報を管理会計上の会計単位と会計処理(ただし、在庫金利や売掛金利など企業会計基準で認められていないものは除く)に一致させるマネジメント・アプローチが採用された。キャプランとクーパーも、管理会計システムからの情報を基に財務報告を行うことで両システムを統合させることを推奨している(Kaplan, R.S. and R. Cooper. *Cost and Effect*. Harvard Business School Press, 1998)。

(4) 不正会計を行った東芝の第三者委員会報告書(2015年7月20日)の内容が事実であるとすれば、同社の経理財務部門担当者の意識や行動には管理会計研究者として看過できない問題が複数ある(詳細は挽文子 2016「管理会計のいま」『青山経営論集』51(3))。たとえば、経理部担当者あるいは財務部担当者が、財務会計よりも管理会計を優先させる意識が極めて強く、会計処理の適切さよりも会計上の損益の改善を優先させることをやむを得ないという意識をもっていたと指摘されていることである(前掲書、p.113,p.128,p.129)。また、報告書では不適切な会計を行った直接的な原因の1つとして、上司の意向に逆らうことができない同社の風土の存在が指摘され、その風土改革が提言されている。

2. 研究の目的

(1) 持続的に発展を遂げている企業がある一方で、経営破綻をする企業あるいは不正会計を行う企業が後を絶たない。企業が健全な発展を遂げるためには会計が不可欠であり、企業において会計を担当する経理部門に関する研究が望まれる。本研究の目的は、優良企業の実態を踏まえ、管理会計に焦点を当てて経理部門のあり方を明らかにすることである。

(2) 具体的には、次の5つの観点から日本の優良企業の実態と課題を明らかにする。

企業の経営理念、経営哲学、組織風土と経理部の関係

経理部門担当者は、経営理念、経営哲学と会計との関係をどのように捉えているか、また、企業の組織風土と経理部の組織風土をどのように捉えているか、その実態と課題を明らかにする。

経理部門内の組織、経理部門の企業内における位置づけと事業部門との関係

経理部門全体に求められる役割、経理の職能と経理部門内でそれを誰が担当するかという経理部門の組織設計、企業における経理部のパワーの強さ(弱さ)と事業部門に提供するサービスの質、経理部門と事業部門とのコミュニケーション手段について、その実態と課題を明らかにする。

管理会計と財務報告の関係

管理会計情報と財務会計情報の整合性はどこまでどのように保たれているのか、また、管理会計と財務報告の統合はどこまでどのように進んでいるのか、その実態と課題を明らかにする。

経営管理者による会計情報の利用

経理部門が提供する会計情報やサービスを、誰が利用できる状態にあるのか、どこでどのように利用されているのか、その実態と課題を明らかにする。

経理担当者の育成

各社における人材育成への取り組み状況とその課題を明らかにする。

3. 研究の方法

研究目的を達成するために、学術論文に掲載された先行研究のレビューとフィールドワークを行った。フィールドワークとは、調査対象に出向いて行うあらゆる調査活動によって収集したデータを活用した研究を意味する。具体的な調査方法としては、インタビュー調査に加えて観察、内部資料の閲覧が挙げられる。本研究では、さらにリサーチサイトについて一般に入手可能な文献の検討等も行った。以下、後者の方法について具体的に記述する。

(1) 本研究では、優良企業の選定基準を「東証一部上場企業のうち、1979年度から2018年度の間、連結決算および個別決算において営業利益、当期純利益、包括利益がすべてプラスだった企業かつ不正や不適切な会計を行っていない企業」と定めた。データ収集にあたっては、NEEDS-Financial QUESTを用いた。東証一部上場企業の有価証券報告書に掲載されている連結財務諸表等の連結損益計算書および財務諸表等の損益計算書から、連結については営業利益、当期純利益、包括利益を、個別については営業利益と当期純利益を調査した。条件をそろえるために、2017年度に連結財務諸表を開示していない企業は調査対象から除外した。また、採用している会計基準が、IFRS、米国会計基準あるいは日本基準かがわかるようにコードをつけたデータベースを作成した。このデータベースからは、会計基準を変更した年度もわかるようになっている。このデータベースには1回赤字と2回赤字の企業群もそれぞれ別シートに掲載している。

(2) このデータベースに収録されている企業から、本研究に協力をしてくれる企業をリサーチサイトとして、インタビュー調査と同企業に関する一般に入手可能な文献の渉猟、内部資料の閲覧を行った。

(3) インタビュー調査の方法として、オーラルヒストリーも採用した。この研究方法は政治学などの分野で用いられる方法であるが、リサーチサイトの経理部門の組織と役割についての資料的蓄積が少ない現状を鑑みれば、本研究にとっても有用な方法である。筆者は、『管理会計の進化 - 日本企業に見える進化の過程 - 』において、入社後のライフヒストリー、テーマオーラル、組織オーラルという3つの形態によるオーラルヒストリーを暗黙的に採用したが、本研究では当該研究方法を明示的に採用した。

(4) リサーチサイトの経理部門の組織と役割の特徴や課題をより鮮明にとらえるために、米国企業のコントローラーとして働いた経験を有する人および現在CFOを務めている人物に対してもインタビュー調査を行った。

4. 研究成果

(1) 前述したサイモン他の研究におけるリサーチサイト選定の基準は、第1に分権化と集権化が重要な問題となる複数拠点を有する企業であること、第2に比較的分散化している企業と集権化している企業の両方を含むこと、第3にバラエティに富んだ産業に属する企業であることの3つである。この条件を満たす7社がリサーチサイトとされた。これに対して、持続的に発展を遂げている企業がある一方で、不正会計を行う企業が後を絶たない状況のもと、管理会計論の視点から不正会計を検討する際には、不正会計の事例を検討するタイプの研究と、不正が生じていない状態にあり健全な発展を遂げている企業の事例を対象とした研究がともに重要である。本研究は後者のタイプの研究を実施するために、研究方法の(1)で述べた方法でデータベースを構築した。

(2) 不正会計と経営破綻した企業について、管理会計に焦点を当てて経理部門の組織化と経理規程の問題点を明らかにした。また、組織風土に加えて、経営理念と経営哲学の欠如、トップマネジメントの経営者としての当事者意識の欠如、管理会計システムの欠如や間違った運用ないし管理会計の機能不全等の諸課題を具体的に明らかにした。

(3) 不正会計と経営破綻した企業のみならず、優良企業においても、経理部門内の組織化、経理部門と事業部門との関係および経理担当者の育成に関して、採用する会計基準にかかわらず、経理社員制度のあり方について検討されていることが明らかとなった。これは経理に期待される機能の拡大にも関連する喫緊にその課題解決が望まれるテーマである。

(4) 管理会計と財務報告の関係に関して、IFRS任意適用企業には、花王株式会社のように長年日本基準を採用した企業が日本基準からIFRSへと移行する優良企業と、日立製作所のように

長年米国基準を採用してきた企業が米国基準から IFRS へと移行する優良企業の2つのタイプに分けることができる。IFRS 任意適用企業においては、グローバルな経営管理を強化する目的などのために、数年間かけて経理規程を含む会計情報の形成過程やシステムが大きく見直されたこと、またその内容が明らかになった。

(5) 外資系企業のコントローラー経験者と CFO (Chief Financial Officer) へのインタビュー調査および彼・彼女らが執筆した論文や著書からは、FP & A (Financial Planning and Analysis) 部門が CFO の傘下にある独立した部門であり、事業部等の部門に配属された担当者のビジネスパートナーとしての役割が強調されている。しかしながら、学術論文ではビジネスパートナーの役割の実践には課題があることが定性的かつ定量的に明らかにされている。経理部門の役割と組織化は古くて新しい研究テーマであり、組織的な取り組みによる研究の蓄積とその実務への発信が強く求められることを明らかにした。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計7件（うち査読付論文 0件／うち国際共著 0件／うちオープンアクセス 0件）

1. 著者名 挽 文子	4. 巻 197
2. 論文標題 管理会計研究の将来 - フィールドスタディの軌跡を踏まえて	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 會計	6. 最初と最後の頁 159-173
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 挽文子	4. 巻 193
2. 論文標題 管理会計研究の課題－不正の防止と企業の持続的な発展に向けて	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 會計	6. 最初と最後の頁 487-499
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 挽直治	4. 巻 194
2. 論文標題 新年金制度会計への対応の模索	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 會計	6. 最初と最後の頁 390-400
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 挽文子, 栗栖千幸	4. 巻 -
2. 論文標題 病院経営における経営理念の役割	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 日本管理会計学会スタディグループ報告書	6. 最初と最後の頁 28-39
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 挽文子	4. 巻 77
2. 論文標題 経理制度の再検討	5. 発行年 2017年
3. 雑誌名 産業経理	6. 最初と最後の頁 65-75
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 片岡洋人, 挽文子, 森光高大	4. 巻 41
2. 論文標題 「原価計算基準」の再解釈とこれから	5. 発行年 2017年
3. 雑誌名 原価計算研究	6. 最初と最後の頁 13-25
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 挽直治	4. 巻 198
2. 論文標題 退職給付債務の分離をめぐる現状と課題	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 會計	6. 最初と最後の頁 15-27
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計1件 (うち招待講演 1件 / うち国際学会 0件)

1. 発表者名 挽 文子
2. 発表標題 管理会計研究の将来—フィールドスタディの軌跡を踏まえて
3. 学会等名 日本会計研究学会 (招待講演)
4. 発表年 2019年

〔図書〕 計3件

1. 著者名 北村敬子編著	4. 発行年 2018年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 276
3. 書名 会計研究者として活躍する女性たち－輝ける未来へ向けて	

1. 著者名 アメーバ経営学術研究会	4. 発行年 2017年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 336
3. 書名 アメーバ経営の進化	

1. 著者名 小津稚加子	4. 発行年 2020年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 283
3. 書名 新興国・開発途上国の会計 最良の会計ルールを求めた知的実践	

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織

	氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
連携研究者	小津 稚加子 (OZU Chikako) (30214167)	九州大学・経済学研究院・准教授 (17102)	

6. 研究組織（つづき）

	氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
連携研究者	挽 直治 (HIKI Naoharu) (50551181)	日本大学・経済学部・教授 (32665)	

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8. 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関