

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 28 年 6 月 20 日現在

機関番号：32682

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2013～2015

課題番号：25380622

研究課題名(和文) 優良企業の実務にみるABCの利用方法と役割期待

研究課題名(英文) The Role Expectation of ABC in terms of the Management Accounting Practice in Excellent Companies

研究代表者

片岡 洋人 (Kataoka, Hiroto)

明治大学・その他の研究科・教授

研究者番号：40381024

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 1,600,000円

研究成果の概要(和文)：文献研究によれば、原価計算の史的発展や、時代の変化に伴う経営管理上の重点のシフトとともに、原価計算対象の概念は質的に拡大・深化してきており、原価計算の適用領域もますます拡大していることが指摘される。

そのような中で、わが国の優良企業における管理会計実務において、レベニュードライバーと原価計算対象との関係性を適切に理解し、収益源泉の相違に基づいてレベニュードライバーを分析し、原価計算対象別に収益性分析することは極めて重要である。

そこで、個別テーマとしては、レベニューマネジメント、原価計算基準、工程別計算等を扱い、優良企業における収益性分析を通じた経営管理の方法を明らかにすることができた。

研究成果の概要(英文)：According to the literature research, along with the historical development in costing and the shift of management emphasis due to the changes of the times, the concept of the costing object has been qualitatively expanding and deepening. Also the area of application of costing It is pointed out that they are increasingly expanding. Under such situations, it is so important to lead understanding the relations between the revenue-driver and the costing object and analyzing the revenue-drivers on the basis of the revenue-source to profitability analysis by the costing object.

So, as the individual research results, I raised ABC, cost behavior, revenue management, cost accounting standards, process-costing systems, and so on. Then, I clarified the management scheme (PDCA) through the profitability analysis in Japanese excellent companies.

研究分野：会計学

キーワード：製品原価計算 原価計算対象 収益性分析 レベニューマネジメント 原価計算基準 活動基準原価計算(ABC) MMループ 優良企業

1. 研究開始当初の背景

管理会計では自律的組織と呼ばれる組織形態が注目を集めている。自律的組織とは、わが国の優良企業に見られるように、企業組織の末端の作業員にまで市場に対する注意を求めており、市場のニーズへ柔軟に対応して行動する自由/権限が与えられている組織である。しばしば自律的組織の事例として採り上げられる企業に京セラを挙げることができる。同社ではとくに、創業者が掲げた経営理念・経営哲学を組織の末端にまで浸透させることに極めて重きを置いている。その上で実際の業務活動と会計とを一対一対応の原則により密接に結びつけており、毎月のアメバ会議においても時間当たり採算と呼ばれる会計指標が共通言語となっている。さらに近年では小売業の事例として、株式会社セブン&アイ・ホールディングスの中核企業でもある株式会社イトーヨーカ堂も注目されている。

このような自律的組織の運営には、適切なMMループの構築が重要である。MMループとは、全体(企業業績)と個(現場)との間に脈絡をつけ、各々の現場で全社目標に合致するような意思決定を行うような仕組みを表しているが、その形成パターンは多様である。しかし、とくにMMループの形成に対する製品原価計算システムの役割期待に関する議論は極めて少ない。そもそもABCを含む製品原価計算システムは、プロセスを可視化することができ、活動別増分原価情報を提供することから、MMループ形成に重要な役割を担うことになる。例えば、優良企業においては、製造や販売の現場における原単位計算と、経営層で利用される金額計算(製品原価計算)が有機的に結合されており、その結果、適切なMMループが形成され、全社的なコミットメントが形成されていることが指摘されている。

これらの先行研究を踏まえた上で、自律的組織ともいわれる優良企業においては、どのようにして適切なMMループを形成し、製品原価計算システムから得られる情報(ABC情報)を活用しているのかを検討する必要がある。組織内で情報共有やコミュニケーションを促進し、階層間/部門間のコミットメントを形成するための「場」におけるABC情報の役割を分析するとともに、事例研究も蓄積する必要がある。以上が本研究における学術的背景であり問題意識でもある。

2. 研究の目的

本研究では、わが国および米国における優良企業の管理会計実務をインテンシブに観察することによって、各企業におけるコンテキストの下での製品原価計算システムの利用方法について検討する。その際、各組織のコンテキストを詳細に分析するとともに、経営管理者・会計担当者・業務担当者等が、いかなる「場」で、どのように会計情報を利用

しているのかを中心に検討する。

その上で本研究では、次の点を明らかにしたい: 優良企業では、製品原価計算システムを利用して情報共有やコミュニケーションを促進し、階層間/部門間のコミットメントを形成していること、および様々な会議体において情報相互作用を生じさせるために会計担当者が重要な役割を担っていることである。

3. 研究の方法

本研究では、文献研究と事例研究のアプローチを採用する。

事例研究アプローチにおいては、実務で採り上げられている現場の経営意思決定に関する諸問題を明らかにするために、セブン&アイ・ホールディングス、京セラ他を中心に複数回の企業訪問をし、企業実務において各業務担当者が直面している問題点を抽出する。インタビューでは、MMループの形成に重要な役割を果たしていることの抽出に焦点を当てる。その上で、それらのインタビューから得られた知見と文献とを比較・検討する。

主として東京都内に本店が所在する大企業にインタビューを行っていることが多い。しかし、製造の現場において実地検分することで、組織内における様々なプロセスに関する情報を収集する。

4. 研究成果

わが国の優良企業の管理会計実務をインテンシブに観察し、組織コンテキストを詳細に分析した。主たる研究成果は次の通りである:

(1) 工程別総合原価計算の累加法において先入先出法(FIFO)を適用する場合、製造現場における原価管理活動をミスリードする可能性がある。なぜなら、FIFOによる累加法は、期首仕掛品から先に完成することを仮定した計算方法であるにもかかわらず、前工程の期首仕掛品原価が後工程の期末仕掛品原価に影響を及ぼす計算構造になっているためである。そこで、FIFOによる累加法の計算構造をモデル化することにより、前工程の期首仕掛品原価が後工程の期末仕掛品原価の計算に及ぼす影響度を求めている。

その上で、FIFOによる累加法に内在する特性と問題点を明らかにするとともに、各工程の原価管理活動や様々な経営意思決定をミスリードする可能性を指摘することができる。つまり、各現場担当者の物量感覚との間に乖離が生じる一因である測定し、各工程の管理者間で情報共有することが重要であることを示している。この点は、適切なMMループを構築する上で、の要留意点であるといつてよい。

(2) 伝統的管理会計論が前提とする企業組織と日本的な企業組織との間には様々な

相違が存在し、したがって、そのような日本人的な組織パターンに適合するような経営システムが不可欠である。いかなる経緯のもとで形成された組織コンテキストが存在するのかによって、プロフィット・センター制のあり方や、管理会計システムの利用可能性および有用性も大きく異なる。

独自の組織コンテキストの下、独自の管理会計システムを運用して、組織の分化と統合化とを非常に高いレベルで実現・両立している企業として、イトーヨーカ堂（IY）の事例を取り上げた。IYでは、度重なる組織変革の中から生まれた商品別損益計算システムが、同社の経営哲学でもある商品経営の強化に資するとともに、商品別と店舗別という2つの管理軸を統合化し、さらには同社内のシステム間の連動性を生みだしていた。IYの商品別損益計算システムの特長は、商品経営を徹底して同社の理念を実現するべく行われてきた試みの中で、細分化された市場セグメント別にプロフィット・センターを設定すると同時に、管理軸の高度な統合化を実現していたことである。そして、そのためには、コントローラー（システム設計者）がコンセプト・チャンピオンとして重要な役割を果たしていたことにも注意してよい。

これらを受けて、有用な会計システムには、組織の分化と統合化という観点から、次のような特質があることを発見した：刻々と変化する顧客ニーズをつぶさに、そしてタイムリーに反映する；顧客へ提供する製品・サービスの相違を損益計算に反映する；業務担当者の行動（意思決定）に影響を及ぼし、それが組織全体の業績へも連動する；その企業の組織コンテキストと適合しているという4点である。

- (3) 企業会計審議会第四部会より「原価計算基準」（中西寅雄部会長）が公表されたのは、1962年のことであった。それから現在に至るまで一度も改訂されていないため、企業環境の変化に対応できていない等の問題点が度々指摘されている。現代の財務会計の諸基準・関連諸法令と整合しない箇所も散見できる。これまでも「原価計算基準」に関連する多くの議論が展開され、その都度、改訂についても議論されてきたが、改訂には至っていない。

そこで、間接費配賦計算からみた「原価計算基準」への提言をするために、まずは「原価計算基準」の生成経緯、基本的性格、および管理会計的側面のコアである原価管理思考の理念を明らかにしている。その理念は、費目別計算における機能別分類と、すべての計算過程において物量の測定表示に重点をおくという点に集約できる。

また、改訂の議論において考慮すべき点は、(1)財務会計の諸基準・関連諸法令との不整合については、一般に新しい規定が優先されるので、然るべき団体が解釈指針

のようなものを提示する、(2)「原価計算基準」における原価管理思考の理念を大学教育などで強調すべきこと、(3)「原価計算基準」の理念をふまえた管理会計／原価計算の独立した別個の基準について検討するならば、産官学が連携する必要があること、および(4)統合報告などの情報開示に関する議論が不可欠であることを提示している。

- (4) 伝統的な原価計算研究では、原価計算対象を適切にグルーピングないし細分化する妥当性の検証が等閑視されてきた。原価計算対象の概念が拡大・深化する過程において、経営管理上の重点の移行が重要な役割を担っていた。例えば、1950年代頃からの事業部制組織の普及とともに、多様な事業部別の収益性を測定する問題が重要となり、原価計算対象に事業部やセグメントも包含されるようになった。その結果、セグメント別収益性分析のためのツールとして直接原価計算や貢献利益アプローチが強調されるようになったのである。

レベニューマネジメントの意思決定において、レベニュードライバーと原価計算対象との関係性を適切に理解し、収益源泉の相違に基づく原価計算対象別の収益性分析することは極めて重要である。いったん原価計算対象のグルーピングと細分化が行われると、計画段階での収益性分析が組み込まれている販売価格設定の意思決定なされる。その上で、レベニューマネジメントの意思決定は事後的な収益性分析によって評価され成功度が測定される。このようなPDCAサイクルは、顧客に新たな価値提案を行うための礎になる。航空会社に代表されるレベニューマネジメントの先駆的企業の多くは、顧客ロイヤルティ・プログラムを提供することによって、より良いレベニューマネジメントの実現を試みている。今後、企業が継続的に収益性を改善するためには、原価計算研究ないし管理会計研究に、レベニューマネジメントの視点に立脚した新しい方向性が必要になる。

5. 主な発表論文等

（研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線）

〔雑誌論文〕（計 7 件）

1. 片岡洋人、「コスト・ビヘイビアと原価計算」『管理会計学』、統一論題寄稿論文、第24巻第2号、pp.3-18、2016年。（単著）
2. 片岡洋人、「間接費計算からみた『原価計算基準』への提言」『原価計算研究』、統一論題寄稿論文、第40巻第1号、pp.12-23、2016年。（単著）
3. 片岡洋人、「『原価計算基準』の管理会計的側面」『企業会計別冊』、査読無、中央

- 経済社、近刊予定、2016年。(単著)
4. 片岡洋人、「先入先出法による累加法の検討」『管理会計学』、【査読有】第23巻第1号、pp.3-19、2015年。(片岡洋人・平井裕久)
 5. 片岡洋人、「レベニューマネジメントと収益性分析」『會計』、査読無、第187巻第5号、pp.90-103、2015年。(単著)
 6. 片岡洋人、「製品原価計算の実務とインプリケーション」日本原価計算研究学会第40回全国大会自由論題用フルペーパー、査読無、30頁、2014年。(単著)
 7. 片岡洋人、“How the ABC System Functions at Ito-Yokado,” The 36th Annual Congress of the European Accounting Association, Paris 2013, 【査読有】、19pages, 2013年。(単著)

〔学会発表〕(計 4 件)

1. 片岡洋人、「工程別計算における累加法・先入先出法の検討」日本管理会計学会 2013年度全国大会(立命館大学)自由論題報告、2013/09/14、共同報告者：平井裕久。
2. 片岡洋人、「製品原価計算の実務とインプリケーション」日本原価計算研究学会第40回全国大会(神戸大学)自由論題報告、2014/09/21、単独報告。
3. 片岡洋人、「コスト・ビヘイビアと原価計算」日本管理会計学会 2015年度全国大会(近畿大学)統一論題報告、2015/08/29、座長・主査。
4. 片岡洋人、「間接費配賦計算からみた『原価計算基準』への提言」日本原価計算研究学会第41回全国大会(日本大学)統一論題報告、2015/09/11、報告者。

〔図書〕(計 1 件)

1. 『日本の管理会計研究』中央経済社、第3章「日本企業の実務に学ぶプロフィット・センター制と管理会計」(pp.57-77)を担当、2015年。(編著者：廣本敏郎・挽文子、共著者：片岡洋人(掲載順3番目)ほか14名)

〔産業財産権〕

出願状況(計 0 件)

名称：
 発明者：
 権利者：
 種類：
 番号：
 出願年月日：
 国内外の別：

取得状況(計 0 件)

名称：
 発明者：

権利者：
 種類：
 番号：
 取得年月日：
 国内外の別：

〔その他〕
 ホームページ等

6. 研究組織
 (1)研究代表者
 片岡 洋人 (KATAOKA, Hiroto)
 明治大学・会計専門職研究科・教授
 研究者番号：40381024

(2)研究分担者
 ()

研究者番号：

(3)連携研究者
 ()

研究者番号：