

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 28 年 4 月 11 日現在

機関番号：25406

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2013～2015

課題番号：25780302

研究課題名(和文) ケース・スタディに基づく日本の管理会計の研究 製造現場の責任会計に着目して

研究課題名(英文) Research on Japanese management accounting by case study: focusing on responsibility accounting on manufacturing floor

研究代表者

足立 洋 (Adachi, Hiroshi)

県立広島大学・経営情報学部・准教授

研究者番号：60585553

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)：本研究課題では、文献調査と企業へのインタビュー調査の方法によって、製造現場の改善活動を会計数値で管理することの意義を検討した。その結果、会計数値によって改善活動の成果などを表示することには、多くの場合原価意識・利益意識の醸成という目的があることが示された。また、終身雇用制という日本的な人事制度のもとで、事業環境の変化に応じた柔軟な予算管理を行ううえでは、現場従業員に幅広い業務スキルを身につけるよう促す仕組みが有効であることが明らかになった。

研究成果の概要(英文)：This research has examined the meanings that a company controls manufacturing floor workers to improve their jobs through accounting numbers, adopting the way of literature review and interview. In consequence, it was clarified that it has purposes such as development of cost or profit awareness to show the outputs, such as that of improvement activities, by accounting numbers. In addition, it was also clarified that it is useful for a company to adopt systems that urge manufacturing floor workers to acquire a wide range of job skills, to do budgetary management flexible for business environment changes under the personnel system of lifetime employment, which is characteristic for Japanese companies.

研究分野：管理会計

キーワード：責任会計 ケース・スタディ

1. 研究開始当初の背景

製造現場の改善活動において責任会計が果たす役割については、論者により結論が多様であった。製造現場への責任会計の適用が管理者の中長期的な競争優位構築に向けた取り組みを阻害する可能性を指摘した研究がある一方(例えば Johnson 1992), 日本の優良企業とされるトヨタ自動車のカイゼン予算(例えば田中 1990)や京セラのアメーバ経営(例えば三矢 2003)などのように、現場の責任会計を肯定的に捉えた研究もなされてきた。

その一つの原因としては、これらの研究が現場と責任会計の関係性について、単一の規範的な結論を導こうとしたり、あるいは個々の先行研究がカイゼン予算やアメーバ経営といった単一の管理会計技法のみを考察対象としてきたことがあった。

2. 研究の目的

本研究では1. で論じた背景を念頭に置きながら、現場の改善活動と責任会計の関係性に関して複数のパターンが存在しうることを念頭に置きながら、そのパターンの類型について仮説を構築することを目的とした。

具体的には、研究開始段階では、現場には責任会計を適用せず、現場の業務としては日々の生産管理の徹底とその中で問題点の改善が最重要視される「現場管理主導型」と、現場第一線の管理者の階層まで責任会計が適用される「責任会計主導型」との2類型を想定した。

3. 研究の方法

本研究では、第一の方法として、文献調査を実施した。近年では、研究対象こそアメーバ経営など特定の管理会計技法に集中しているものの、製造現場における管理会計実践の研究には強い関心が集まっている。このことから、この分野の最先端の研究成果を踏まえたうえで本研究課題に取り組む必要に鑑みて、文献調査を実施した。

また、本研究の特徴ともいえる第二の研究方法として、ケース・スタディの方法をとった。その理由は、当該方法が「なぜ」「どのように」という問題を扱う場合に有効とされている(Yin 1994)ことによる。すなわち、本研究では、現場の改善活動、およびそれを支援する管理プロセスが競争優位の構築と短期的な目標利益の達成に向けて「どのように」機能しているかを考察することをねらいとしていたため、ケース・スタディの方法をとるに至った。

具体的なケース・スタディの手法としては、企業の経営者および管理者に対する半構造化インタビュー調査、社史や内部資料のアーカイブ調査、の2つをとった。

4. 研究成果

(1) 現場管理主導型と責任会計主導型の双

方に共通する目的 利益意識・原価意識の醸成

報告者は平成 25 年度を中心として、15 件程度の製造企業に向き、インタビュー調査を行った。それらの企業の大半では、製造現場に会計責任を付与し、責任会計を実施することはなされていなかった。

しかしその一方で、会計数値という全社利益と同じ単位によって現場従業員に対して改善活動の成果を示すことは多くの企業においてなされていた。その理由としては一つには、全社利益への貢献度に対する意識を高めようとするねらいがあるとされた。また、別の理由としては、工程のある個所の効率性改善が別の個所の効率性改善に結びついていないようなケースがあることから、金額的に改善効果を評価することで全体としての改善効果を可視化しようとするねらいもあるとされた。

このことから、改善の目標および実績が製造現場の従業員の会計責任として責任会計システムの中に組み込まれていない場合でも、それは責任会計とほぼ同様に利益意識ないし原価意識の徹底をはかる目的のもとに実践されている可能性は低くはないということが明らかになった。

(2) 現場とミドル・マネジメント層における責任会計との統合的考察の必要性

過去の調査データの精査や文献レビューを徹底した結果、当初の仮説を修正する必要性が明らかになった。具体的には、責任会計主導型の製造現場は、決して日々の生産管理から月次の利益管理へと管理者の意識をシフトさせるものではなかった。例えば、報告者がアメーバ経営を採用する企業にインタビュー調査を行ったケースでは、前月実績の予実差異分析や当月の修正計画の報告を通じて、受注に対する生産の進捗管理を徹底するねらいがあった。

このケースと(1)の研究成果を考慮すれば、責任会計主導型を現場管理主導型に比べて専ら短期的利益の確保に重点を置いたものと断じることは難しい。前述のケースから示唆されるのは、責任会計主導型であっても、むしろ現場に対する利益意識の徹底を通じて、生産管理の精緻化を同時に志向していることがあるという点である。責任会計主導型と現場管理主導型の二分法によって製造現場の会計を論じるよりも、むしろ現場での原価意識を持たせるための工夫とミドル・マネジメント層における責任会計の実践とを統合的に捉えたいという現場での会計情報の捉えられ方を検討する必要があるという示唆が得られた。

(3) 製造現場における利益責任の類型化

従来、製造現場に利益責任を設定する管理会計技法として、アメーバ経営のほかにラインカンパニー制などが報告されており、これ

らは製造現場の小規模組織に利益責任を与えるという意味で総合して「ミニ・プロフィットセンター (microprofit center, MPC)」制と呼ばれていた。

報告者は文献の精査の中で、この MPC 制に関する研究知見が 管理者の動機づけの側面に焦点を当てたものと 財務管理の側面に焦点を当てたものに大別できることを明らかにした。 は、MPC 制がエンパワメントを可能とするメカニズムや改善活動に向けたモラルの向上効果に関する研究である。一方、 はフィロソフィや部門の有する競争優位などによる部門間の利益配分への影響、MPC の評価に時間概念を織り込むことの効果などに関する研究である。

また、これらの研究知見のレビューから、 の研究については動機づけのメカニズムがどのような変数によって引き起こされるかという点についてまだ明らかになっていない点が多いこと、 については分析対象が京セラのアメーバ経営に偏っていることが明らかになった。

(4) 日本的文脈のもとでの現場従業員の多元的業績評価とミドル・マネジメントの予算達成への動機づけ

(2)で論じたように、ミドル・マネジメント層における責任会計にまで視野を広げたうえで管理会計実践における日本の特徴を考察してみた。その結果、現場従業員に会計責任を与えるだけでなく、非財務的な達成責任、例えば製造現場におけるスキルの修得などに対する責任を与えることで、結果として部門全体の予算目標達成が支援されることが明らかになった。

具体的には、日本企業においては終身雇用制がとられることが多い。そのため、従業員の労働配置が事業環境の変化に対応して変更可能となっている必要がある (Imai and Itami 1984)。この視点から、報告者が以前より進めてきた企業の調査データを精査した。その結果、現場で目標管理を実施しながら多能工を育成することで、工場の操業度に応じて多様な業務を担当させることが可能となることが明らかになった。すなわち、予算管理上この多能工が業務を行った部門や月に応じて年間の労務費を可能な範囲で部門間・月間で振り替えることが可能であれば、終身雇用制のもとでも労務費を需要の変動に応じて一定程度調整することが可能となる。その結果、個々の現場従業員については期首に設定された原価低減目標額の達成が促されるだけであっても、部門全体で見れば操業度に応じた労務費 = 固定費の管理が可能となる。すなわち、現場従業員に会計責任のみならず多様な責任を与えることで、従業員を部門の事業環境の変化に対応させて柔軟な予算管理を進めることが可能になるという点が明らかになった。

(5) 脱予算経営論と現場の責任会計の関係性

近年、予算管理は組織の不確実性への対応の阻害要因となりうるとして「脱予算経営論」が提唱された (Hope and Fraser 2003) が、実際には予算管理において高不確実性への対応が部門間の垂直的・水平的相互作用を通じて可能になっているという反証がなされた。

報告者の文献レビューによれば、こう不確実性への対応力は相互作用を通してのみならず、分権化によっても可能となる (Otley 1994)。特に現場従業員へのエンパワメントはミドル・マネジメント階層における情報収集能力の限界を補うものであり、その意味において前述のアメーバ経営は現場への利益責任の付与を通じてこの点についての支援となりうることが示された (谷 1999)。

これに加え、製造現場における責任会計の代表的事例であるアメーバ経営は、現場に対して分権化と意思決定のための情報の提供が行われており、その時々最適な資源配分を行う仕組みが組み込まれている (清水 2009)。このことから、アメーバ経営は予算管理を行いながらも脱予算経営と同様の資源配分の柔軟性を志向する「脱予算アプローチの予算管理」であることが明らかになった。

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2件)

- 足立洋「期中の環境変化と短期利益計画の達成プロセスに関する研究動向」『メルコ管理会計研究』第7-11号, 2015年, pp.37-45.
- 足立洋「予算管理における資源配分変更のメカニズム 脱予算経営論を巡る3つのアプローチの比較」

[学会発表](計3件)

- 足立洋「管理会計と目標利益達成の柔軟性」日本管理会計学会九州部会(於:福岡大学), 2013年7月.
- 足立洋「責任会計と部門間の統合」日本原価計算研究学会全国大会自由論題報告(於:神戸大学), 2014年9月.
- Hiroshi Adachi and Kosuma Shinohara 'Coping with environmental changes by applying fixed budgets and flexible action plans' (Auckland University of Technology), November 2015.

[図書](計1件)

- 足立洋「責任会計論 日本企業のライン部門における利益責任の設定に関する研究の整理」上總康行・澤邊紀生編著『次世代管理会計の礎石』中央経済社, 2015年, pp.177-199.

〔その他〕

- ディスカッションペーパー
 - Hiroshi Adachi and Kosuma Shinohara ' Budgetary management due to business environment changes: A case study on the mechanism of resource reallocation at a Japanese company ' Melco Management Accounting Research Discussion Paper Series, No.MDP2016-001.

6. 研究組織

(1) 研究代表者

足立 洋 (ADACHI, Hiroshi)
県立広島大学経営情報学部経営学科・准教授
研究者番号：60585553

(2) 研究協力者

篠原 巨司馬 (SHINOHARA, Kosuma)
福岡大学商学部経営学科・准教授
研究者番号：90580168