

[翻 訳]

管理会計実務の最近の動向に関する韓日比較研究*

吳鍾鎭(오종진)** 著
三浦克人 訳

- I. 序論
- II. 先行研究のレビュー
- III. 実態調査の概要
- IV. 管理会計実務の韓日比較
- V. 結論

I. 序論

市場の開放, 開発途上国の急迫, 競争企業の増加, 情報化の進展, 多品種少量生産化など, 韓国企業を取り巻く経営環境は劇的に変化している。その一方で, 企業内部には労使関係の未確立, 技術水準の停滞, 間接部門の非効率性などの問題を抱えたままであり, 外部環境への適応ができていない。その結果, 多くの企業が「高費用・低効率」構造に陥り, 原価の上昇と品質の低下にあえいでいる。

企業経営者は「高費用・低効率」という当面の課題を解決するために, 経営戦略の策定や組織構造の再編を行ってきた。しかしながら, それらを実践する

*本稿は『会計情報研究 (韓国会計情報学会)』第11巻 (1999年6月) に掲載された同名論文の翻訳である。

**光州大学校 (韓国) 経営学部教授

ための具体的な手段や方法を持たなかったため、所期の目的を達成できていない。高費用を解決する鍵は原価低減であるが、これを達成するためには全社的な管理体系の見直しが必要となる。また、低効率から脱するためには管理体系の見直しに加え、製造技術の向上や新製品開発による生産性や収益性の改善が求められる。

企業の管理体系を改善する際には、会計システムを応用することが可能である。今日の会計システムは、会計関連部門だけに限定されたものではなく、社内全部門の情報を統合し調整する機能を有している。そのため、会計システムは管理体系の改善の中心的手段として注目されている。

内部管理のための管理会計システムは、各部門の情報を全社的次元で集計・調整し、企業業績を一目で把握するための手段を提供している。このような機能をもつ管理会計システムは、企業戦略や企業目標を達成するために必要不可欠なシステムであるとみなされており、今日のように不確実な経営環境下においては、とくにその重要性が高まっている。しかしながら、韓国企業の管理会計水準はアメリカや日本など先進国に比べ、相対的に劣っているという見解をもつ研究者も少なくない（金舜基・李健泳，1993）。

管理会計システムの中心的役割を担う標準原価計算制度をみると、日本では1960年代に大部分の企業が同制度を構築したといわれている。一方、韓国企業では、数年前からこの制度の新規導入やシステム構築が試されるようになったという状況である。また、アメリカ企業では過去数十年に渡って使用してきた管理制度を抜本的に見直しており、たとえば、エンジニアリングのような急進的な改革が試みられている。

さらに、アメリカと日本では、企業の管理会計制度の現状を把握しこれを改善するために、先進諸国企業との比較研究が継続的に行われてきた。しかし、韓国では企業の管理会計制度を諸外国と比較分析した研究が少ないのが現状である。

韓国企業を対象とした代表的な実態調査研究は、ソウル大学経営研究所が発表した『韓国企業の現況と課題』（1985）であり、これに続くものとして、大

韓商工会議所による『先端生産技術と管理会計の実態』(1989), さらに, 陸根孝(1992), 李重熙(1993), 朴準完・崔杞豪(1993), 安泰植・李讚浩(1994), 金舜基・全成彬(1994), 申俊容・孫文宣(1995)などの研究を挙げることができる。そのほかにも, 上記と類似した実態調査研究が継続的に発表されてきた。

管理会計実務に関する研究ではこの継続性が重要である。継続的に研究を行うことによってのみ, 管理会計実務が変化, 発展してきた過程を分析できるのである。また, 実務に関する研究には実態調査を欠かすことはできない。実態調査を継続的に行うことで, 先行研究の限界を乗り越え, 会計理論と実務とのギャップを埋め, ひいては企業経営に対して有益な成果を提示できるのである。

このような前提のもと, 本研究では韓国企業における管理会計実務の実態調査を踏まえて日本企業との比較分析を行い, さらに韓国企業の管理会計実務の改善点を提示してみたい。

以下の章では, まず管理会計実務に関する先行研究を概観する。続いて, 韓日企業の最近の動向について, 管理会計の3つ側面(原価会計システム, 原価管理, 業績評価と測定システム)から比較分析する。最後に, 韓国企業の管理会計実務の問題点とその改善策を提示する。

II. 先行研究のレビュー

本章では韓国企業を対象とした実態研究のうち, 最近のものを概観する。

1. 陸根孝の研究

陸根孝(1992)は, 当時の韓国企業における原価管理の対象が, 製品仕様が決定され製造準備が完了したあとの活動であったことをまず指摘している。また, この時期は製品ライフサイクルの短縮, 工場の自動化などにより, 新製品開発の重要性と開発設計段階での原価管理, すなわち原価企画活動の必要性が高まっていた時期でもあったため, 製造業を対象に原価企画の実態調査を行った。彼は, 原価目標の設定, 原価目標の細分化, 原価見積, 原価目標の達成方

法という4つの視点で原価企画を分析している。その結果、韓国企業の原価企画活動は導入の初期段階ではあるが徐々に拡大傾向にあることを示し、今後は設計段階においても原価低減活動だけでなく戦略的計画などと連携した活動が期待できると結論づけた。

2. 李重熙の研究

李重熙(1993)は、工場の自動化の進展にしたがって、製品原価計算と業績測定、さらに管理されるべき生産活動も変化すると考え、企業が環境変化に対応した適切な原価会計システムを再構築しているかどうかに着目した。彼はまず文献調査により、工場の自動化を適切に反映した原価会計システムを探索し、さらに、韓国企業における実務的な対応を調査した。その結果、工場の自動化水準と原価会計システムには有意な関係がないことを示した。これは調査対象企業の多くが工場の自動化に適合した原価会計システムを採用していないことを意味している。また、この調査では、大部分の企業において新製品の企画と設計段階に原価会計担当者が参画していないか、参画していたとしても消極的なものにとどまっていることも明らかにしている。

3. 朴準完・崔杞豪の研究

朴準完・崔杞豪(1993)は、急変する生産環境下で有効に機能する管理手法を調査し、さらに、工場の自動化などに起因して管理会計システムが適合性を喪失する場合の諸類型や、強化すべき管理会計システムの機能に与える影響を分析した。彼らの分析結果は、急変する企業環境と新しい管理手法ならびに工場の自動化水準が原価集計を歪曲する要因になり、さらに原価情報過剰集約、成果測定、組織戦略未連携など、適合性喪失の諸類型に部分的な影響を及ぼすことを明らかにしている。さらに、生産環境の急激な変化が、管理会計システムの適合性を回復するために強化すべき管理ツール、すなわち、収益性分析、工程統制、原価追跡、組織戦略連携などの諸類型に全般的な影響を及ぼすことを発見した。

4. 安泰植・李讚浩の研究

安泰植・李讚浩(1994)は、韓国企業の原価管理会計システムの実態を把握したうえでアメリカや日本など諸外国との比較を行い、韓国企業の原価管理会計システムの特徴を明らかにした。また、彼らは原価管理会計システムと環境変化関係についても言及し、韓国企業の原価管理会計システムは全般的にはまだ環境変化に適応できておらず、原価管理会計システムへの投資は優先順位が非常に低いことを示した。

彼らは原価企画についても調査している。一般に、製品ライフサイクルの短縮化と多品種少量生産体制下においては、原価管理担当者が原価企画へ参画することが望ましいが、彼らは、実務においては原価企画機能があまり強調されていないことを明らかにし、さらに、統制機能(予算差異分析など)を強調した予算制度を過度に重視していること、事後的原価管理に多くの管理努力を投入していることなどを示した。また、企業により程度の差はあるものの、全般的にみると、製造環境の変化に適合した特別な管理システムを採用する動きはほとんどみられないと結論づけた。

5. 金舜基・全成彬の研究

金舜基・全成彬(1994)は、金舜基・李健泳(1993)の研究を継承し、韓国企業の管理会計実務を日米企業と比較した。彼らは、原価会計と管理実務について次の4つの区分で調査している。すなわち、①生産環境と経営環境(自動化水準、輸入原材料の割合と調達期間、競争状態、情報に対する認識とその重要度)、②原価計算と原価管理(原価構造、原価計算方法、製造間接費の配賦方法、原価計算方法に対する満足度とその改善策、原価管理と原価低減、新しい管理会計制度や管理技法の採用)、③業績測定(測定指標、自動化水準に応じた業績測定方法の差別化、業績測定制度に対する満足度とその改善策)、④品質原価計算と現場管理(品質原価の発生区分、品質原価計算システムの適用に対する障害要因、品質管理活動とその満足度)という区分である。

調査の結果、彼らは韓国企業の原価会計や管理実務が体系化されていないこ

とを明らかにした。また、従業員の動機付与の側面においては業績測定が重要であると認識しているにもかかわらず、合理的な測定指標を選択できていないこと、さらに、原価計算における配賦基準と配賦金額の因果関係が不明確であることなどを示した。

6. 申俊容・孫文宣の研究

申俊容・孫文宣(1995)は、韓国の中小企業を対象にして、原価に対する認識の水準、製品原価計算の実務、経営意思決定における原価情報の活用実態を調査した。また、この調査においては、原価計算担当者の原価観、原価知識、さらに原価理解能力についても分析している。その結果、韓国の中小企業は一般的な意味での適切な水準と形態の原価管理会計システムを備えていないこと、原価の基本的概念と区分、基本的な計算方法、原価会計情報の適切な利用などについて原価担当者の理解が非常に不足していることなどを明らかにした。このような実態をふまえて、彼らは、中小企業の経営効率向上のためには中小企業向けの原価管理会計システムの開発とともに、原価計算担当者や原価情報の利用者に対する基本的な教育が急務であると指摘した。

Ⅲ. 実態調査の概要

本研究では、韓国企業の管理会計実務の動向を日本企業と比較・分析するため、アンケート調査を実施した。

1. サンプルの選定と資料の収集

調査対象は韓国証券取引所に上場している製造業488社(『上場会社投資ガイド』, 大信証券, 1998年秋号)と従業員100人以上の製造業32社の合計520社である。1998年10月1日から11月30日まで2ヵ月間、郵便調査と訪問調査を実施し、81枚の調査票を回収した。ただし、このなかで回答内容に不備のあった7枚は分析からは除外したため、有効標本は74枚である(有効回収率は14.2%)。回収率が低かった理由は、IMF経済危機で企業が構造調整に注力していた時期

と調査期間が重なったためと考えられる。

表3-1は回答企業の規模分布である。売上高では1,000億ウォン以上5,000億ウォン未満の企業が36.5%でもっとも多く、従業員規模では300人未満がもっとも多くなっている。

表3-1 回答企業の規模

売上高	企業数	比率
200億ウォン未満	6	8.1%
200億ウォン以上600億ウォン未満	20	27.0
600億ウォン以上1,000億ウォン未満	9	12.2
1,000億ウォン以上5,000億ウォン未満	27	36.5
5,000億ウォン以上	12	16.2
合 計	74	100.0
従業員数	企業数	比率
300人未満	21	28.4%
300人以上500人未満	14	18.9
500人以上1,000人未満	18	24.3
1,000人以上5,000人未満	16	21.6
5,000人以上	5	6.8
合 計	74	100.0

表3-2 回答者の勤務年数

勤務年数	人 数	比 率
2年未満	4	5.4%
2年以上5年未満	21	28.4
5年以上10年未満	27	36.5
10年以上15年未満	11	14.9
15年以上	11	14.9
合 計	74	100.0

回答者は原価計算や管理会計担当者であり、勤務年数は表3-2に示すとおり、大部分の者が2年以上である。回答者の多くが会社の全般的な業務状況を把握するのに十分な勤務歴を有していると考えても差し支えないだろう。

また、回答企業の業種別分布をみると、組立金属・機械 (23.0%) がもっとも多く、つづいて石油・化学 (20.3%)、鉄鋼・非鉄金属 (18.9%)、食品

(13.5%), 電気・電子 (9.5%), 繊維 (6.8%), 運輸・その他 (8.0%) の順であった。自動車製造企業と鉱業公社には代理訪問調査を依頼したため、組立金属と非鉄金属の比率が比較的高くなっている。なお、石油・化学には医薬関連も含んでいる。

一方、日本側の資料は日本大学会計学研究所が発行した『原価計算実践の総合的データベースの構築 —アンケート調査資料の分析と結果—』(1996) と、西澤脩教授による『日本企業の管理会計』(1995) である。

表3-3は、本研究との比較分析のために利用した内外の実態調査研究の実施時期と調査対象の一覧である。

表3-3 関連研究の調査時期と調査対象

研究者	本研究	金舜基・全成彬	日本大学 会計学研究所	西澤脩
研究期間	1998.10-11	1993.7-8	1994.9-1995.8	1994.6-9
調査対象	製造業74社 (うち上場企業58)	製造業45社 (すべて上場企業)	製造業202社 (すべて上場企業)	製造業174社 (うち上場企業153)
発表年月	1999. 6	1994. 12	1996. 3	1995. 10

2. 設問の構成と研究の内容

本研究では質問票を使用して、郵便調査と訪問調査を実施した。設問は管理会計システム全般にわたる構成とした。また、韓日企業の管理会計実務の比較を可能にするため、金舜基・李健泳 (1993)、権五敦 (1995)、日本大学会計学研究所 (1996)、西澤脩 (1995) などで使用された設問を参考にした。設問の内容は大きく2つに分かれている。前半は回答者の所属部署、担当業務、勤務年数や、所属企業の業種、規模などに関する一般的な項目であり、後半は管理会計実務に関する項目で構成されている。後半部分の具体的内容は次の通りである。

(1) 生産環境と経営環境

工場の自動化の進展にしたがい原価会計システム、原価管理、業績評価技法

も変化するので、以下の設問の前提として、韓日企業の自動化の水準を確認した。

(2) 原価会計システム

原価の構成比率，製造間接費の配賦方法と配賦基準，原価計算制度の採用状況などについて調査した。具体的な内容は次の通りである。

- ①製造原価の構成（材料費，労務費，製造間接費）
- ②製造間接費の配賦方法（全工場単一配賦率，作業中心点別単一配賦率，集団・複数作業中心点別配賦率，機械別配賦率など）
- ③製造間接費の配賦基準（作業時間，労務費，機械作業時間，生産単位，材料消費量など）
- ④製造原価計算の種類：原価集計方法（個別原価計算，総合原価計算），製品原価計算方法（全部原価計算，変動原価計算），原価測定方法（実際原価計算，標準原価計算）

(3) 原価管理

近年の原価管理はこれまでとは異なり，生産過程だけを対象とするのは不十分である。そこで，原価管理への取り組みの開始段階と，原価低減方法を調査した。さらに，最近になって普及しはじめた新しい原価計算システムの使用状況についても設問に加えた。

- ①標準原価計算制度の採択状況と採択目的（原価管理，予算編成，財務諸表作成，記帳の簡略化と迅速化など）
- ②原価管理の開始段階（製品計画・概念化段階，設計・試験生産段階，製造・販売段階など）
- ③原価管理の課題（原材料の購買管理，品質管理，加工効率の向上，機械設備の更新・増設，適切な操業度の維持など）
- ④原価低減のための施策（予算編成と予算統制，原価企画と原価見積，全社的品質管理など）

- ⑤新しい原価会計と管理技法の採用（活動基準原価計算，目標原価計算，品質原価計算，ライフサイクルコストリングなど）

(4) 業績評価

変化する製造環境下で，企業が競争力と収益性を継続，維持，改善するために使用している財務的業績指標と非財務的業績指標について調査した。

- ①財務的業績測定指標（売上高，売上高伸び率，売上総利益，自己資本利益率など）
- ②非財務的業績測定指標（市場占有率，新製品の開発，品質，納期，顧客サービスなど）

IV. 管理会計実務の韓日比較

1. 生産環境と経営環境

本研究では，管理会計実務の最近の動向を分析する前提として，韓日企業の工場の自動化水準を確認した。自動化水準の分類方法としては，韓国生産性本部の4段階分類法（李重熙，1993）を適用した。回答企業の自動化水準を分類した結果は表4-1に示す通りである。

表4-1 自動化水準の分布 (単位：%)

自動化水準	本研究	金舜基	日本大学
個別機械の部分的自動化	41.9	44.4	41.4
個別機械の完全自動化	18.9	15.9	22.6
生産ラインの自動化	36.5	33.3	24.9
工場全体の自動化	2.7	6.3	11.1
合計	100.0	100.0	100.0

韓国企業の自動化水準を日本企業と比較すると，個別機械の部分的自動化ではほぼ同程度であるが，FMS(Flexible Manufacturing System)やCIM(Computer Integrated Manufacturing)に代表されるような工場全体の自動化を達成している企業はごくわずかである。しかしながら，自動化水準については費用対効果を分析する必要がある，また，各企業特有の内部事情などによって最適な水準

が異なるため、一律的な判断はさけるべきであろう。

2. 原価会計システムの現状

(1) 原価構造

表4-2は韓日企業の原価構造を要約したものである。韓国企業についてみると、金舜基・全成彬(1994)や金楨淵(1996)の調査結果に比べ、材料費の割合が低くなっており、日本企業と類似した構造になっている。労務費の割合は日本企業よりは低く、金舜基・全成彬や金楨淵の調査結果よりは高い。製造間接費の割合は他のどの調査結果よりも高くなっており、このことは製造間接費の管理が重要になりつつあること示唆している。

表4-2 要素別製造原価構成比 (単位：%)

原 価 要 素	本研究	金舜基	金楨淵	日本大学
材 料 費	58.5	61.4	65.6	58.7
労 務 費	16.6	14.7	11.8	17.9
製造間接費	24.9	23.7	21.0	23.4
合 計	100.0	100.0	100.0	100.0

(2) 製造間接費の配賦方法

自動化の進展にしたがって、製造原価中に占める製造間接費の割合が増大するので、製造間接費の配賦方法は原価計算と業績評価に大きく影響を及ぼすようになってきている。そのため現在では、製造間接費配賦方法の選択は、原価システムにおける重要な意思決定であり、正確な原価計算と原価管理を行ううえで特に留意すべき事項であるとみなされている。

表4-3と表4-4は韓日企業が使用している製造間接費配賦方法を要約したものである。表4-3にみられる通り、韓日企業ともに、集団・作業中心点別の間接費配賦率を適用している企業がもっとも多い。また、韓国企業では全工場単一の配賦率を適用している企業がその次に多く、このことは正確な個別製品原価計算の阻害要因になりうると考えられる。

表 4 - 3 製造間接費配賦方法

(単位：%)

製造間接費配賦方法	本研究	金舜基	日本大学
全工場単一の間接費配賦率	35.1	20.0	15.4
集団または複数中心点別間接費配賦率	37.8	48.9	38.5
作業中心点別単一間接費配賦率	29.7	22.2	23.1
機械別間接費配賦率	9.5	8.9	—
その他	9.5	—	3.5

* 本研究では複数回答

表 4 - 4 製造間接費の配賦基準

(単位：%)

配賦基準	本研究	金舜基	日本大学
標準作業時間	23.0	17.6	26.0
実際作業時間	51.4	58.8	
標準労務費	16.2	10.3	20.0
実際労務費	59.5	52.9	
機械作業時間	25.7	35.5	9.0
生産単位 (個, トン, kg)	44.6	47.1	13.0
標準材料消費量	5.4	5.9	6.0
実際材料消費量	50.0	38.2	
標準材料費	4.1	4.4	9.0
実際材料費	37.8	35.3	
その他	18.9	2.9	5.0

表 4 - 4 は製造間接費の配賦基準の調査結果である。韓国企業では製造間接費の配賦基準として、作業時間、労務費、生産単位、材料消費量などが全般的に使用されている。また、標準値よりは実際値の使用率がより高くなっているが、これは韓国企業での標準原価計算の採用率が低いことを反映したものである。日本企業の場合は、自動化水準に関係なく作業時間や労務費のようなマンレートを配賦基準としている企業が多い。これは、工場管理のためには従業員中心の配賦基準が効果的だと考えた結果である。

(3) 原価計算制度

現行の原価計算制度は、財務報告目的と棚卸資産評価目的を過度に重視する傾向にある。そのため、資料の収集・集計が経営戦略と連携しておらず、また、

因果関係が希薄な製造間接費の配賦が正確な原価測定を阻害しているという批判を受けている。一方、自動化・情報化を中心とした新しい製造環境のもと、製造原価の構成要素は内容、質ともに変化している。これらに呼応して、近年、新しい概念や原価計算制度が提示され、その有用性が活発に議論されている。そこで本調査では、実務で使用されている原価計算制度とその頻度を調査した。表4-5はその結果である。

表4-5 原価計算制度の採用状況 (単位：%)

原 価 計 算 制 度		本研究	日本大学
原価集計方法	個別原価計算	33.4	33.0
	総合原価計算	66.7	67.0
製品原価計算方法	全部原価計算	57.1	54.7
	変動原価計算	42.9	45.3
原価測定方法	実際原価計算	60.7	36.0
	標準原価計算	39.3	64.0

表4-5は、韓国企業が総合原価計算、全部原価計算、実際原価計算を多く使用していることを示している。一方、日本企業でも総合原価計算と全部原価計算の使用率が高いものの、標準原価計算の使用率が著しく高い点で韓国企業とは異なっている。これは、原価管理における日本企業の先進性を示すものである。

3. 原価管理と活用

(1) 製造原価の管理段階

伝統的な意味での原価管理はおもに製造段階で実施されてきた。しかし実際には、製造原価は製造以前の段階ですでにその90%以上が決まっており、製造段階では決定された原価をただ発生させるだけである。表4-6は、韓日企業が製造原価の管理対象を主にどの段階で実施しているかを調査した結果である。

表4-6にみられる通り、韓国企業では、設計・試験生産段階での原価管理努力が製造・販売段階での原価管理努力にくらべ非常に不足している。このこ

とは、原価管理のための経営資源を製造以前の段階により多く配分する余地が残されていることを示唆している。

表4-6 製造原価の管理段階 (単位：%)

段 階	本研究	日本大学
製品企画および概念化段階	27.0	24.2
設計および試験生産段階	20.3	38.8
製造および販売段階	52.7	37.0
合 計	100.0	100.0

(2) 原価低減方法

本研究では、韓日企業における原価低減のための重要課題についても調査した。その結果は表4-7の通りである。日本企業についての資料は陸根孝(1995)に引用された井上信一(1992)の調査結果を参考にした。井上の調査では重要課題5個を順位をつけて選択させ、回答結果を5点評価で集計している。これに対して、韓国企業に対する本調査では重要課題5個を選択させ、回答企業全体に対する比率を示した。

表4-7にみられる通り、日本企業での課題は重要度の高い順に、原材料の購買管理、設計の合理化、品質管理、作業時間の短縮となっている。一方、韓国企業では、原材料の購買管理、工場経費の節減、品質管理、在庫管理、加工効率の向上の順となっている。

先行研究では、品質管理と原材料の購買管理が重要視されていたが、今回はやや異なる調査結果が示された。今回の調査結果で特徴的なことは、工場経費の節減を重視する企業が多いことである。その理由は、調査時期がIMF経済難の時期と重なったため、即効性のある内部経費の節減を重視した結果であると推察される。

日本企業では設計の合理化(2位)、作業時間の短縮(4位)などの項目の順位が高くなっているが、韓国企業ではそれらの順位は低く、逆に、韓国企業で重要課題とされている加工効率の向上(5位)は、日本企業ではそれほど重視されていない。

表 4 - 7 原価低減のための課題

原価低減のための課題	本 研 究		日 本	
	比率	順位	点数	順位
原材料の購買管理	77.0%	1	2.60	1
品質管理 (TQC)	58.1	3	1.79	3
加工効率の向上	44.6	5	0.41	14
機械設備の更新, 増設	28.4	7	1.11	5
適切な操業度の維持	28.4	7	0.94	6
設計の合理化	17.6	10	1.83	2
工場経費の節減	77.0	1	0.65	9
作業時間の短縮	31.1	6	1.28	4
在庫管理	55.4	4	0.65	9
原材料の転換	13.5	14	0.39	15
外注業者管理	18.9	9	0.94	6
労働組合の合理化	16.2	12	0.71	8
製品品種の標準化	8.1	15	0.61	11
研究開発費管理	16.2	12	0.53	12
作業の標準化	17.6	10	0.46	13
その他	0.0	15	0.00	16

* 日本については井上 (1992) の調査結果で, 調査対象は226社

一方, 原価低減方法についての調査結果は表 4 - 8 の通りである。表 4 - 8 の集計方法も表 4 - 7 とほぼ同じで, 日本企業は重視する原価低減方法を10点評価した結果で, 韓国企業は重視する原価低減方法を5個選択し, 回答企業全体に対する比率で示している。

表 4 - 8 によると, 韓日企業ともに予算編成・予算統制が1位になっている。これは, 自動化の進展により製造間接費の比率が増加していることに加え, 原価管理の重点が製造活動よりも製造以前の活動 (研究開発, 企画, 設計) や製造以後の活動 (販売促進, 物流) に移行したため, 標準原価の役割が低下し, 予算の役割が相対的に増大した結果である。また, 多品種少量生産体制, 経営の多角化, グループ経営の進展なども, 予算を介した原価管理の重要性を高めている要素として挙げられるだろう。

そのほかの項目をみると, 韓国企業は実際原価計算, 全社的品質管理などを

表4-8 原価低減の方法

原価低減の方法	本 研 究		日 本	
	比率	順位	点数	順位
予算の編成と統制	86.5%	1	6.9	1
原価企画, 原価見積	51.4	5	6.7	2
全社的品質管理 (TQC)	75.7	3	4.5	4
実際原価計算	77.0	2	3.6	5
生産管理的物流標準の設定	48.6	6	2.6	7
標準原価計算	27.0	7	2.4	9
価値工学 (VE) 価値分析 (VA)	14.9	8	5.0	3
目標管理 (MBO)	62.2	4	3.3	6
産業工学 (IE)	5.4	9	2.5	8
シミュレーションモデル	4.1	9	0.3	10
ネットワーク分析 (PERT, CPM)	4.1	11	0.2	11
回帰分析	2.7	13	0.1	13
数理計画法	0.0	12	0.1	13
その他	1.4	14	0.1	12

*日本については井上(1992)の調査結果で、調査対象は226社

あげているが、日本企業では原価企画と原価見積、価値工学と価値分析、全社的品質管理による原価管理などを重視している。なお、回帰分析、数理計画法、ネットワーク分析、産業工学およびシミュレーションモデルのような数学的モデルを使用している企業は非常に少ないようである。

また、原価計算の方法としては、韓日企業ともに標準原価計算よりも実際原価計算を選好している。これは、自動化と情報化の進展が、製造活動情報と原価資料のリアルタイム処理と迅速なフィードバックを可能にしたため、実際原価の有用性が再評価された結果であると考えられる(陸根孝, 1995)。

なお、原価管理制度に対して、不満がある、あるいは、改善の必要性がある、と回答した企業が多かったこと(約67%)は、韓国企業が原価管理制度の具体的改善策を切実に要求していることを反映している。

(3) 新しい原価会計システム

新しい原価会計システムには多くの種類があるが、本研究では活動基準原価

計算, 目標原価計算, 品質原価計算, および, ライフサイクルコストイングについて調査した。

表4-9 新しい原価会計システムの使用状況 (単位: %)

原価会計システム	本研究	金舜基
活動基準原価計算	31.9	11.1
目標原価計算	47.1	33.3
品質原価計算	21.4	2.2
ライフサイクルコストイング	8.6	0.0

* 本研究では「常に使用」あるいは「よく使用」と回答した企業の比率を合計したものであり, 金舜基では回答企業45社中, 使用している企業の比率である。

表4-9は韓国企業における新しい原価会計システムの使用状況をあらわしたものである。活動基準原価計算(約32%)と目標原価計算(約47%)は, 金舜基の調査に比べ, 使用する企業の絶対数が増えている。なお, 日本大学の調査では活動基準原価計算の使用率が約15%で韓国企業より低く, また, 目標原価計算の使用率は約61%で韓国企業より高くなっている。

目標原価計算の使用率は予想外に高かった。ただし, 一定の基準で設定された年度ごとの原価低減目標などを, 目標原価計算と混同している回答者がいる可能性もあるため, この数値は慎重に解釈すべきであろう。

ライフサイクルコストイングの使用率は, 金舜基の調査ではゼロであったが, 今回は8.6%であった。従来の企業は製造後の原価に対して特別の関心を示さなかったが, 競争の激化などにより, 製品のライフサイクルを考慮した原価管理を行う企業が現れつつあるようである。

すでに表4-5で示したとおり, 標準原価計算を採用している韓国企業の比率(39.3%)は日本企業(64.0%)にくらべ非常に低いレベルにある。また, その採用目的は表4-10にみられるように, 原価管理目的が大部分を占めている。原価管理のために標準原価を適用している韓国企業は全体の80%であり, 外部報告用の財務諸表の作成を目的として標準原価計算を採用している企業はわずか3%程度であった。

表4-10 標準原価計算の採用目的

標準原価計算の採用目的	本研究		日本大学	
	企業数	比率	企業数	比率
原価管理	48	80.0%	103	51.8%
予算編成	9	15.0	29	14.6
財務諸表作成	2	3.3	49	24.6
記帳の簡略化と迅速化	1	1.7	18	9.0
合計	60	100.0	199	100.0

日本大学の調査によると原価管理目的で標準原価計算を採用する日本企業は約52%で韓国企業より低く、予算編成、財務諸表作成、記帳の簡略化と迅速化を目的とする企業の比率は韓国企業よりも高くなっている。

なお、1992年に実施された神戸大学管理会計研究会の調査では標準原価計算を使用している企業は72.1%であった。この点について小林哲夫（1993）は、「標準原価計算は原価管理に対する有用性よりもむしろ予算管理や決算の迅速化・簡略化に対する有用性が高いと回答した者が多かった」と指摘している。

一方、櫻井通晴（1992）は標準原価計算と自動化の関係を明らかにするために、標準原価計算の採用企業と自動化水準とのクロス分析を実施した。その結果、自動化が進むほど原価管理のために標準原価計算を利用する企業が増加することを示した。

韓国でも、李重熙（1993）が櫻井と同じ内容の分析を行っている。彼は工場の自動化が進んでいる企業ほど管理会計指向的な会計システムを構築しているとの仮説をたて、自動化水準と会計システムとの関係を明らかにしようとした。しかしながら、両者について統計的に有意な関係を見出すことはできなかった。

4. 業績評価システム

変化する環境のなかで企業が競争力と収益性を維持し続けるためには、経営戦略の策定に加え、業績評価システムの見直しも必要になる。業績評価で 사용되는財務的・非財務的指標は従業員の意思決定や行動に大きく影響するため、

業績測定値の選択にあたっては、究極的な企業目標との一致をとくに考慮すべきである。

伝統的な管理会計システムにおいては、財務的指標が主たる業績測定値として使用されてきた。たとえば、売上高、純利益、投資利益率、一株あたり利益、労働生産性、機械生産性などである。このような測定値は企業の財務的な経営成果を効果的に反映してはいるものの、新しい製造環境のもとでは、既存の業績測定値だけでなく、長期的な収益性をはじめ、品質改善、在庫減少、固定資産の有効利用、貢献利益、生産サイクル、従業員満足度、顧客満足度、正確な納期など、多様な測定値が求められている。

そこで、本研究では企業が目標設定時に使用している財務的・非財務的業績測定値の種類や両測定値のバランスについて調査した。

(1) 財務的業績測定値

表4-11は財務的指標を測定値に関する調査結果である。売上高やその伸び率については回答企業の約9割が使用しており、損益計算書上の指標である売上総利益、営業利益率、純利益率なども大多数の企業で使用されている。一方で、貢献利益を使用している企業は半数程度であり、また、残余利益や経済的利益を財務的測定値として使用している企業は2割未満であった。貢献利益の使用率が低いことは、変動原価計算を使用している企業数が少ないことを考慮すれば自然な帰結である。

日本大学の調査結果でも売上高の使用率がもっとも高く、売上高の伸び率と貢献利益、純利益率などがこれに続いている。貢献利益を重視していることは、日本企業が韓国企業よりも充実した利益管理を行っていることを反映したものである。なお、残余利益と経済的利益があまり使用されていない点は韓国企業と同様であった。

(2) 非財務的業績測定値

新しい製造環境下で適切に業績を測定するためには、財務的な測定値だけで

表4-11 目標設定時に使用する財務的指標 (単位：%)

財務的評価指標	本研究	日本大学
売上高	90.3	52.6
売上高の伸び率	87.3	25.3
貢献利益	47.9	26.8
売上総利益	86.1	15.5
営業利益率	77.8	15.9
純利益率	76.7	24.2
総資産利益率	28.6	15.2
自己資本利益率	41.7	17.2
残余利益	18.6	11.9
経済的利益	18.6	10.3
資本費用	35.2	9.4
キャッシュフロー	68.1	15.2
在庫水準	81.7	19.1

* 本研究では「常に使用」あるいは「よく使用」と回答した企業の合計であり、日本大学は複数回答による集計結果である。

なく、品質、市場占有率、労働生産性、納期、顧客サービス、材料加工効率、生産サイクルなど、非財務的測定値をバランスよく使用することが重要である。

表4-12は非財務的測定値に関する調査結果を要約したものである。もっとも使用率が高いのは品質向上であり、回答企業の8割がこれを挙げている。これは、近年の世界市場では価格だけでなく品質が重視されている実態を反映したものである。また、品質向上の次には、期間生産量の増大が挙げられている。韓国企業は品質だけでなく量的側面についても依然として重視しているようである。

労働生産性を業績測定値として使用している企業は約半数であった。これは、材料加工効率を使用する企業も同程度であることや、製品原価で直接労務費が占める比率が材料費に比べ相対的に低いことなどを考慮すると、意外に高い数値である。労働生産性を重視する理由をしいて挙げるならば、これまで長期間使用してきたため従業員や経営者にとって理解しやすい指標であるという点を指摘できるであろう。

表4-12 目標設定時に使用する非財務的指標(単位：%)

非財務的評価指標	本研究	日本大学
市場占有率	54.9	21.1
市場占有率の伸び率	43.1	17.9
新製品開発	31.0	15.1
品質向上	80.6	26.3
納期と顧客サービス	44.4	7.9
期間生産量の増大	61.1	12.3
労働生産性	52.1	24.1
材料加工効率	47.9	15.8
設備生産性	50.0	13.3
技術力	43.1	8.2
製造上の融通性	33.8	10.5

*表4-11と同様の集計方法による。

市場占有率とその伸び率については4割以上の企業が使用している。また、技術力、設備生産性、納期と顧客サービスの使用率に比べると、新製品開発の使用率は低水準である。

韓国企業が技術力を比較的に高く評価していることは、技術不足が原因で国際競争力が落ちることに対する危惧の現れである。しかし、多品種少量生産体制の下では、製造上の融通性は非常に重要な事項であるにもかかわらず、実際にはあまり重視されていない。この結果は、韓国企業にFMSなどの生産技法があまり導入されなかったことを反映している。

日本大学の研究結果では、品質向上をもっとも重視していることが示されており、その次が労働生産性、そして市場占有率という順序であった。

V. 結論

本稿では、韓国企業の原価会計と管理会計実務を日本企業と比較しながら論じてきた。韓国企業の実務動向を把握するため、生産・経営環境、原価会計システム、原価管理、業績評価システムなどについて実態調査を実施したが、ここではその結果をあらためて要約しておきたい。

本稿ではまず、韓国企業をとりまく生産・経営環境が、日本企業にくらべ不安定かつ未成熟であることを確認した。ただし、工場の自動化水準については費用対効果を分析する必要がある、また、各企業特有の内部事情などによって最適水準が異なるため、その優劣に関する一律的な判断は避けるべきである。

次に、原価の構成要素を調査し、工場の自動化が進展するにしたがい、直接材料費が減少する一方、製造間接費の比重が増加していることを示した。また、製造間接費の配賦基準としては、韓日ともに集団・作業中心点別の配賦率を適用する企業がもっとも多いことを確認した。韓国企業で次に多かったのは全工場単一の配賦率であるが、これは正確な製品原価計算を阻害する要因になりうるものである。さらに、製造間接費の配賦基準については、直接作業時間と直接労務費を中心とするマンレートを使用しており、標準値よりは実際値を使用していることを示した。これは、韓国企業が標準原価計算をあまり使用していないことを反映したものである。

原価計算方法についてみると、総合原価計算、全部原価計算を多用する傾向は韓日企業に共通していた。しかしながら、韓国企業では実際原価計算の使用率が高い一方で、日本企業では標準原価計算の使用率が高く、正反対の結果であった。このことは原価管理においては日本企業の方がより先進的であることを示している。また、韓国企業では原価管理が設計・試験生産段階ではあまり行われておらず、製造・販売段階を中心に行われている状況であった。今後は、製造以前の段階での原価管理にいかに取り組んでいくのかが課題となるであろう。

原価低減のための重要施策については、韓日企業ともに予算編成・予算統制を挙げている。これは経営環境の変化が予算管理の有用性を高めた結果であると解釈できる。また、その他の原価低減施策としては、韓国企業は実際原価計算、全社的品質管理を挙げ、日本企業は原価企画と原価見積、価値工学と価値分析、全社的品質管理を挙げている。なお、回帰分析、数理計画法、ネットワーク分析、産業工学、シミュレーションモデルなどのような数学的モデルを使用している企業は韓日ともにごく少数であった。

現行の原価管理制度について、不満がある、改善の必要性がある、と回答した企業は約67%であった。この数値は、韓国企業が新しい原価管理制度を切実に要求していることを反映したものである。

業績評価については、多くの企業が財務的測定値と非財務的測定値を併用していることを示した。財務的測定値としては、売上高とその伸び率、売上総利益、営業利益率、純利益率などを使用しており、非財務的測定値としては、品質、市場占有率とその伸び率、労働生産性などを使用しているようである。日本企業の場合、韓国企業とほぼ同様の測定値を使用しているものの、貢献利益の使用率が高いことが韓国企業とは異なっている。

以上の調査結果から指摘できることは、韓国企業における原価会計と管理会計実務の未成熟性である。従業員の動機付けにおける業績測定的重要性を認識していながら、合理的な測定指標を採用していないこと、原価計算における配賦基準と配賦金額の因果関係が不明確であることなどは、その未成熟性を端的に示している。

さて、本調査から得られた示唆を踏まえ、韓国企業の管理会計実務を革新させるために解決すべき事項を整理すると、以下の点を指摘できる。

まず取り組むべきことは、現状の明確な診断と、管理会計革新のための基本事項の整備である。具体的には、総合的管理のための責任管理単位、原価管理のための管理水準、目標設定のための管理サイクルなどの設定、さらに、管理項目の抽出とそれに関する過去の統計資料の収集などを行う必要がある。

次に成すべきことは、模倣にたよることなく独自の管理制度を構築し、それを経営戦略と連携させることである。自社の内部事情を考慮せずに先進企業の管理制度を導入しても、結局は「管理のための管理」に終わってしまう場合が多いのである。

また、社内の他の部門と連携し、総合的なシステムを構築することも重要である。管理会計システムは販売、生産、人事、物流など、すべての系列システムと連携した総合的な性格を有している。したがって、管理会計革新のためには他部門との連携を十分に考慮し、その他の系列システムと並行して管理会計

システムを構築する必要がある。

さらに、企業の効率性を高めるには、関連する法律や規程の改正も必要となるであろう。現状では、商法、税法などの法律や各種の規程は、企業経営の監視と統制に重点をおいている。今後は、法律や規程の改正、補完を通じて、新しい管理技法導入の障害になっている要因を源泉から取り除く努力をしなければならない。

さいごに、本研究の限界について整理しておきたい。

本研究の分析はアンケート調査に基づいている。アンケート調査においては、回答者の知識、経験、関心などによってデータが歪んでしまう可能性を排除できない。よって、分析結果を解釈する上では、まずこの点に留意されたい。

本研究では520枚の質問票を配布し、有効標本は74枚であった（回収率は14.2%）が、この標本数では分析結果に多少の偏りが生じている可能性がある。本調査の回収率が低かった理由は、調査時期とIMF経済危機が重なってしまったことにあると考えられる。なお、標本数の問題により、産業別、生産形態別の分析については断念した。産業ごとに企業環境が異なるのはもちろんのこと、自動化の程度にも差異が生じるので、本来ならば、そのような分析は大変有益なものである。

また、本研究では、やや不十分な条件のもとで韓日比較を行っている。韓国企業に対する調査は1998年に実施したが、日本企業については1996年に行われた調査を中心に引用した。本研究を解釈する場合にはこのような時間的差異に注意すべきである。なお、管理会計実務については、各国の会計関連法規はもちろんのこと、社会的、文化的背景が影響することもあるため、国際比較をする場合にはそれらを看過してはならない。

参考文献

[韓国語文献]

- 權五敦 (권오돈) 「わが国企業の原価管理の現況と問題点」安東大学修士論文, 1995年12月
- 金舜基・李健泳 (김순기・이건영) 『製造環境変化によるわが国企業の管理会計実務に関する実態調査 -米日の実態調査研究との比較-』, 産棟経営研究院, 1993年5月
- 金舜基・全成彬 (김순기・전성빈) 「わが国企業の原価会計と管理実務に対する実態調査」『西江大学経営論集』, 第5集, 1994年12月, pp.33-53
- 金楨淵 (김정연) 「製造企業の原価管理の現状に関する実態調査」『蔚山大学経営学研究論文集』, 第3巻第1号, 1996年, pp.29-51
- 朴準完・崔杞豪 (박준완・최기호) 「生産環境の変化が企業の核心成功要因と管理会計システムに及ぼす影響」『会計学研究』, 第16号, 1993年7月, pp.147-170
- 申洪哲 (신홍철) 「変化する製造・経営環境における新しい原価/管理会計に関する研究の概観」『会計学研究』, 第16号, 1993年7月, pp.247-291
- 申俊容・孫文宣 (신준용・손문선) 「わが国製造企業の原価会計実態と原価認知度不足」『会計ジャーナル』, 第4号, 1995年12月, pp.55-81
- 安泰植・李讚浩 (안태식・이찬호) 「韓国製造企業の原価/管理会計システムの実態」『会計ジャーナル』, 第2号, 1994年12月, pp.113-129
- 陸根孝 (육근효) 「韓国企業における原価管理システムの改善のための実証研究」『会計学研究』, 第14号, 1992年7月, pp.109-126
- 李重熙 (이중희) 「工場自動化にもとづく原価会計システムの再構築のための研究」『会計学研究』, 第16号, 1993年7月, pp.123-146

[日本語文献]

- 井上信一 「わが国企業のグローバル化と管理会計をめぐる諸問題」『香川大学経済論叢』, 第65巻第3号, 1992年, pp.139-175
- 小林哲夫 『現代原価計算論 -戦略的コストマネジメントへのアプローチ』, 中央経済社, 1993年
- 櫻井通晴 「わが国原価管理の実態 (1・2)」『産業経理』, 第52巻第2・3号, 1992年, pp.21-31, pp.3-14,
- 西澤脩 『日本企業の管理会計』, 中央経済社, 1995年
- 日本大学会計学研究所 『原価計算実践の総合的データベースの構築 -アンケート調査資料の分析と結果-』, 1996年
- 星野優太 「日本企業の業績測定・評価システム」『企業会計』, 第47巻第2号, 1995年, pp.127-133
- 陸根孝 「先端製造システム下での原価管理に関する日韓比較実証研究」『企業会計』, 第47巻第4号, 1995年, pp.84-90