

論文

日次損益管理システム導入の 効果発生の論理 ～効果発生メカニズム解明に向けた 序論的考察～

菅本 栄造

キーワード

日次損益管理
日次決算
日々収支
マネジメント・コントロール
アメーバ経営
ハマキョウレックス
でんかのヤマグチ
建設業
実行予算

目次

- はじめに
- 日次損益管理システムに関する先行研究の検討
- 日次損益管理システム導入の効果発生の論理
～マネジメント・コントロール理論から～
- 日次損益管理システムの代表的な個別事例に関する文献研究
- あとがき

1. はじめに

これまで筆者は、工事プロジェクト単位での工事実行予算管理において実務での有用性が認知されているネットワーク工程表に基づく原価管理実践についての観察結果を明らかにしている（菅本・高田 2016；菅本 2017a, 2017b, 2018, 2019a）。これらの論文では、ネットワーク工程表に基づく工程管理に注目しているため物量データの管理が中心であり、工程管理をどのように価値情報ないし会計情報と結合させて工事実行予算管理を適切に運用するかという重要な管理会計問題については等閑に付されたままであった。そのため、この問いに対する答えを探るために新たなりサーチサイトを探索した結果、(株)ミヤシステム（大分県大分市）が自社開発した工程管理と連動した日次ベースの工事実行予算管理システム（MIYA システムという）をモデルケースとして措置し、同社およびその導入会社に対する準構造化インタビューを実施し、その工事実行予算管理についての観察結果を発表した（菅本 2018, 2019b, 2020a, 2020b；菅本・小坂田 2019c；菅本・宮脇 2020）。

しかしながら、上記の MIYA システムに関する一連の論文では、公共土木工事会社において先進的に実践されている工事プロジェクト単位での日次損益管理システムの導入の効果はいったいどのようなメカニズムによって生み出されるのかについては十分に解明されていない。そこで本論文では、その効果発生メカニズムを明らかにするための予備的な考察として、建設業以外の先進事例を対象に、なぜ効果が発生するのかという論理を明らかにすることを目的とする。

本論文の構成は次のとおりである。まず、日次レベルという短いサイクルで損益管理を実践している管理会計現象に対してこれまで一般化（抽象化）を試みた有力な先行研究である天野（1997, 2002）および三矢（2007）を検討する。後述するように、これらの内容を概観した結果、本研究の問題関心から、部分的には参考にすべき所見が提出されているものの網羅性や妥当性などを完全には充足していないとの結論を得るに至った。具体的に述べると、天野（1997, 2002）では、公認会計士である実務家の立場から、スピード経営を実現するための有用なシステムであるとの認識に立脚してとても具体的で示唆に富んだ指摘が示されているが、その側面にもっぱら限定した内容であり、また、自らの主張を支える理論的背景や情報源などが明記されていないという問題点も存在している。さらに、三矢（2007）の場合についてはその研究主題は組織行動への影響であり、本論文のそれとは趣旨がやや異なっている。それゆえ、日次損益管理システム導入の効果発生の論理を明らかにするための手がかりを得るために、建設業以外において日次決算や日々収支などと呼称されている管理会計システム（本論文では日次損益管理システムと総称）が導入されている個別事例のうち、経営者の著作名のもとに単行本の形式で出版されている3社の個別事例、すなわち京セラのアメーバ経営の時間当り採算制度の事例（稲盛 2010；稲盛・京セラコミュニケーションシ

システム 2017 など)、でんかのヤマグチの日次決算の事例（山口 2010, 2012, 2013, 2016）およびハマキョウレックスの日々収支の事例（大須賀 2005；大須賀&同社社員勉強会 2013）の内容を仔細に検討する。本論文の問いが抽象的であることから、それらの事例を考察するにあたって、具体的にはその導入の経緯・目的・メリット・有用性および組織行動への影響などについて言及している部分に注目するものの、日次損益管理システムに関するこれら3つの個別事例では、効果がなぜ・どのようなメカニズムを通じて発生するのかという発生の論理のレベルまで一般化された記述はほとんど見当たらないことが予期される。そのため、個別事例の分析に先立って、日次損益管理システムを改めてマネジメント・コントロールの理論の観点から捉えなおすことで、どのような論理を通じて効果が発生するのか、という点について仮説的な理論を構築している。

2. 日次損益管理システムに関する先行研究の検討

これまで日次損益管理システムに関して一般化を試みた先行研究には、天野（1997, 2002）や三矢（2007）などがある。本節では、日次損益管理システム導入の効果発生の論理を明らかにするという本論文の関心から、これらの先行研究の内容を検討しておこう。

2-1 天野（1997, 2002）の研究

天野（1997, 2002）では、日次決算を現状把握・差額対策（先行管理）のツールであるにとらえている。月次決算では、打つべき手は遅れてしまうが、日次決算では、毎日打つべき手がとれると主張し、①増客、②既存客の売上アップ、③固定費のコントロール、がとるべき3つのアプローチであることを指摘している。2つの著書のうち、天野（1997）では建設業・小売業・卸売業・サービス業・製造業など業種別での日次決算導入のポイントと運用方法について、さらに天野（2002）では、日次決算導入の流れ、および経営者・幹部・営業担当者・工場スタッフ・販売スタッフ・経理担当者の立場ごとの意義と運用方法について、それぞれ注力して言及している。

本論文の問題関心からとりわけ注目しなければならないところは、日次決算のメリットを享受するステップ（天野 2002, 23）についての記述部分である。すなわち、①毎日現状がわかる→②社員の意識が上がる→③打つべき手が早くわかる→④実行する→⑤増益、というメカニズムが示されている点である。これは、効果発生メカニズムを明らかにするうえで重要な見解であると考えられる。

2-2 三矢（2007）の研究

次に、三矢（2007）は、ベーカリーチェーンの(株)ドンクの8つのモデル店舗に対して同社

の日次決算導入が組織成員の行動にどのような影響を与えるかについてアクションリサーチを実施した研究成果である。この研究では、「管理会計システムの運用単位を伝統的な月次から週次あるいは日次へと短サイクル化すること」（三矢 2007, 2）を管理会計の短サイクル化と定義したのち、その導入がもたらした組織行動への影響として、①導入に伴う追加作業の発生、②意思決定のスピードアップ、③ミクロの視点のマネジメントの実現、④経営者意識の醸成、⑤コミュニケーションの活発化、の5つがあることを発見している。これら5つの概念を本論文の関心に基づいて整理すれば次のとおりである。

まず、①導入に伴う追加作業の発生については、採算表の作成と業務日誌の記入などによる何らかの管理コストの増大という日次決算の導入に伴う副作用が生じることが記されている。

②意思決定のスピードアップについては次のとおりである。「店長は日次の採算の把握とともに、業務日誌を用いて原因究明を行った。これによって、売上や残だけでなく、人件費や焼成ロスなどさらに広い項目にわたって、外部環境変化および自分たちの活動が財務成果に与える影響を分析するようになった。……小さな実験と活動修正を繰り返しながらスピーディに適切な意思決定が行える」（三矢 2007, 7-8）ことを記述している。

③ミクロの視点のマネジメントの実現については次のとおりである。「月でまとめられてしまっていた成果が日次の単位で分解されたこと」（三矢 2007, 8）によって改善活動のポイントが見つけやすくなるとのポジティブな効果を指摘する一方で、日次の採算表の作成を簡便化するために実際の使用日ではなく仕入日に費用計上している費目が発生すると日次損益が大きく下振れすることから日次決算の数値をマネジメントに活用する場合の留意点も併せて記述されている。

④経営者意識の醸成については次のとおりである。「日々の損益計算と日誌を繰り返すことで、常に問題意識をもって業務ができるようになった」（三矢 2007, 9）という店長の発言を引用している。さらに、導入して2か月程度を経ると週に一度のミーティングの「回を重ねるにつれて採算表や日誌のフォーマットに慣れ、経営の状況が見えるようになってくる……自分の努力次第で店舗の業績を伸ばせることを経験する。そして、自分が言われたことを言われたままにこなす従業員に甘んじていることは許されず、経営者としての責任を果たさなければならないと強く実感するようになる」（三矢 2007, 9）というメカニズムを推論している。

最後の⑤コミュニケーションの活発化については次のとおりである。「店舗内および店舗間コミュニケーションの改善も観察された。論理的には、コミュニケーションの活発化が日次決算の導入の必然的結果あるいは日次決算の独特の性質とは考えにくい。だが、そのメカニズムは解明されていないものの、導入波及効果として理解できる可能性は否定できない。

……まず、店舗内の一般社員、パート、アルバイトらとのコミュニケーションについて……採算結果は少なくとも次席者以上、多くの店ではパートやアルバイトを含む全員に公開された。……店長と部下とが目標を共有し、それをどう実現するかについて頻繁に話し合うようになった」(三矢 2007, 10-11)。

2-3 若干の考察

以上のとおり、日次損益管理システムに関する一般化を試みた先行研究である天野(1997, 2002)および三矢(2007)を概観した。ここで改めて所見の一端を述べれば次のとおりである。

天野(1997, 2002)では、公認会計士としての立場から、スピード経営を実現するためのシステムとして大変示唆に富んだ指摘が示されているが、その側面に注目した内容であるため短期的な対応に重点が置かれ、中長期的なダイナミックな観点がやや欠落しているのではないかと思料される。また、主張を支える理論的背景や情報源などが明記されていないという研究面での問題点を有している。

次に、三矢(2007)の主題は組織行動への影響であり、本論文の問題意識とは趣旨がやや異なる点に留意すべきである。また、本論文では導入の効果発生メカニズムを考察の対象としていることから、導入のリスク・副作用などの負の側面については取り上げないが、三矢(2007)で言及されている追加作業の発生という論点は見逃すことのできないものであると考える。さらに、導入に伴う追加作業の発生を除いた先述の幾つかの組織行動の側面については、並列的な関係というよりも何らかの因果関係のメカニズムが存在するのではないかとと思われる。

以上の諸点を考慮しなければならないものの、2つの先行研究から次の示唆を得ることができる。と考える。

第1に、2つの先行研究に共通している論点は、日次損益管理システムを導入することで意思決定がスピードアップされることである。換言すれば、環境(の変化)に臨機応変に素早く対応できることの重要性であり、この点は、本論文の問題関心と最も親和性の高い内容であると考えられる。

第2に、日次損益管理システム導入の効果が発生する源泉は、臨機応変に迅速な対応ができるようになるという意味で月次決算の副作用が緩和されることと、日次決算を継続的に運用することでその導入効果が促進されることの2つの論理に分けて説明できるのではないかと、あるいは換言すれば、現在の業務行動によってもたらされる短期的な効果発生と、将来もたらされる中長期的な効果発生とに分けることができるのではないかと、という研究視点である。

第3に、日次損益管理システムとは何か（換言すれば、その運用の範囲）について明確にすることが大事であり、特に、終礼（朝礼または昼礼）や日々の施工会議などの場で実績値と目標値の情報共有を本人のみならず全社レベルで行うことまで含める必要があるのではないかという点である。

第4に、日次損益管理システム導入によって生じる効果（成果または業績）についてはさまざまな具体的で段階的な内容が考えられるため、対象を限定する必要があるのではないかという点である。そこで、本論文では利益を前提にして議論を進めることにする。

3. 日次損益管理システム導入の効果発生の論理～マネジメント・コントロール理論から～

前節の議論から、部分的にはあるものの、導入効果がなぜ発生するのかといった発生の論理という一般的なレベルで抽象化しようと意図する本論文と親和性の高い先行研究が存在しているものの、それらが網羅性などを有しているかが判明しないため、次に示すとおり、日次損益管理システムを改めてマネジメント・コントロールの理論の観点から捉えなおすことで、どのような論理を通じて効果が発生するのか、という点について仮説的な理論を構築する。ただし、ここでは効果・業績を何が直接に決めているのかという論点を重要視する。

伊丹（1986, 138-141）によれば、ある人（または部門）のある期間の業績は、①環境、②活動ベクトルの方向（事前の計画）、③努力水準、④能力、の4つの要因による複合結果で決まるといふ。ここで①環境とは、その人の活動にとって外部のものゝ総称で、一般的な意味でのビジネス環境も入れば、企業の他の部署での意思決定もその人にとっては外部環境ということになる。次の②活動ベクトルの方向とは、その期の活動の基本的方向である。この方向が環境の動向とマッチしたものでなければ、いかに努力をしたところであげられる業績は限られる。この基本的方向は、活動の事前計画の決定によってその大枠が決められる。③努力水準には2つのものが含まれており、1つは、なんらかの形で決まった活動の方向にしたがってその遂行に傾ける努力であり、もう1つは、事前に一応の大枠を定めた活動の方向そのものを期中のさまざまな不測の事態に対処して、適応的に修正していく努力である。こうした活動の方向や努力がどの程度効果的に業績に結びつくかは、その実行者本人の④能力に大きく依存するという。この能力という要因は、短期には固定したものと考えるを得ないが、長期的にみればかなり可変のものとなるはずである。

以上の伊丹（1986）によって示された業績が何によって直接決まるかという点に関して、伊丹・加護野（2003）および伊丹・青木（2016）の内容を加味し、筆者の理解によって表現を変更して図式的に表現すれば、次のとおりである。ここで、4つの要因が業績を決めるプロセスは相乗的な関係であることを象徴的に表すために、かけ算の記号を用いている。

業績 = 環境 × 事前計画 × (現実に実行された) 適応的な業務行動 × 能力

なお、業績を直接決める要因を示した上式は、ある程度の長い期間を想定したモデルとして提示されたものと解釈しうる。ただし、本論文で対象としている日次単位にもそのまま適用できると考えられ、この場合、環境（の変化）に臨機応変に素早く対応できることの意義が強調されることになるであろう。そして、4つの要因が相互依存関係（外部性）を有しているとはいえ、日次損益管理システムという経営からの働きかけによって効果が発生する要因を考察するうえでは、上式の項目のうち、「(現実に実行された) 適応的な業務行動」の要因と「能力」の要因に注目することがとりわけ重要になるといえる。しかしながら、前述した先行研究においては、前者の要因に注目されており、後者の能力を開発すること（すなわち学習）の側面は等閑視されていたように思われる。それゆえ、伊丹・加護野（2003, 239-240）を参考にして、この能力開発（学習）の概念をやや深掘すれば次のとおりである。

組織のあらゆる実際の仕事は現場の人々によって行われ、その現実に実行された業務行動は、外部の環境条件と絡み合っ、組織の現在の成果・業績を決めている。さらに、組織の中にいる人々はもう一つの重要な活動、すなわち学習を行っている。「能力の蓄積、技能の形成、知識の拡大、人材の熟知、組織風土の会得、さまざまな学習を人々は、組織の業務活動との関連で行っている。その学習は、組織の人的ネットワークの中で、人々に教えられたり教えたりしながら、そして企業外部の人に教えられたりしながら、行われていく。学習とは、すでに誰かがもっている知識を得ることを意味するだけではない。試行錯誤を通じて、誰もが知らなかった知識をつくり出すことも学習である」（伊丹・加護野 2003, 240）こうした学習は、現在の組織の業績には直にはつながらないものの、その学習の蓄積が将来の計画や業務行動をより適切なものにする可能性が高いため、将来の組織の業績を決める大きな要因であるといえる。

小括すれば、組織という協働の場では、現在の協働の成果を決めるものとしての業務行動、および将来の協働のポテンシャルを決めるものとしての学習、という人々が行う2つの活動が重要な意味をもつ。さらに、この2つは完全に独立したものではなく、行動の結果として学習するということがあれば、学習の結果が次の行動を決める要因になる、ということもある⁽¹⁾。

次節から、日次損益管理の3つの個別事例に関する文献研究を行うことにするが、その事例分析の際に、期中における適応的な業務行動のみならず、この能力開発（学習）に関する記述が存在するか否かを注意深く調べる必要があるといえる。

4. 日次損益管理システムの代表的な個別事例に関する文献研究

本節では、前節までに検討した日次損益管理システム導入の効果発生の論理の妥当性を検証するために、建設業以外において日次決算・日々収支・日々収支管理などと呼称されている管理会計システムが導入されている個別事例のうち、単行本の形式で出版された代表的な個別事例である京セラのアメーバ経営の時間当り採算制度の事例（稲盛 2010；稲盛・京セラコミュニケーションシステム 2017 など）、でんかのヤマグチの日次決算の事例（山口 2010, 2012, 2013, 2016）およびハマキョウレックスの日々収支の事例（大須賀 2005；大須賀 & 同社社員勉強会 2013）の内容をそれぞれゼロベースから検討する。それらのうち、具体的には導入の経緯・目的・メリット・有用性および組織行動への影響などについて言及している部分をじっくり取り上げて、本論文の問題意識の観点から考察を進めることにする。

4-1 京セラのアメーバ経営の時間当り採算制度の事例

日次損益管理システム導入の効果発生の論理を解明するうえでまず参考にするべき事例は、京セラのアメーバ経営システムであろう。周知のとおり、この経営システムは、経営理念・経営哲学などを重視することと並んで、細分化された組織ごとに、時間当り採算制度と呼ばれる少人数・部門別・独立採算の管理会計システムが運用され、組織メンバー一人ひとりに日次単位で重要な会計データのフィードバックが実践されていることで知られている（稲盛 2010；稲盛・京セラコミュニケーションシステム 2017 など）。日々の進捗状況を全員が把握することの具体的内容が記述されている部分を摘出すれば次のとおりである。

まず、「経営というものは、月末に出てくる時間当り採算表を見ておこなうものではない。月次の採算は毎日発生する細かい数字の集積であり、日々採算をつくる努力を怠ってはならない。だから、時間当り採算においては、重要な経営情報である受注、生産、売り上げ、経費、時間などを、1カ月分の数字をまとめて月末に集計するのではなく、日々集計をおこない、その結果をスピーディーに現場へフィードバックしている。……各アメーバでは、月初に時間当り採算表のすべての管理項目について予定数値を立てている」（稲盛 2010, 144-145）。そのことを前提に、「日々の受注、生産、売り上げ、経費、時間などの主要な実績数字は、翌日には各アメーバに日報として配布される（現在では社内ネットワークによりコンピュータ上で見ることができる）。これによって、アメーバリーダーは、予定に対する進捗状況を確認し、毎朝の職場朝礼などでメンバーに伝達する。さらに、全体朝礼においても、前日までの各部門の実績数字が読み上げられ、全従業員に対して受注状況や生産実績などが知らされている。こうして日々の実績数字を確認することにより、従業員ひとりひとりが現在自分のやっている仕事はどのように実績数字に結びつくのかを実感することができる。もし、予定に対して実績が遅れていても、メンバー全員で挽回していく方法を検討し、対策をすばや

く講じることができるはずである。こうすることにより、アメーバ全員の力がひとつの目標に結集され、集団としての目標の達成につながっていくのである」(稲盛 2010, 212-213) としている⁽²⁾。

次に、稲盛・京セラコミュニケーションシステム (2017, 93-94) によれば、「運用ルール構築の最も大きなねらいは、社員のやる気を引き出すことである。会社組織とは突き詰めれば人の集まりであり、ひとりひとりの社員が自ら採算を意識して経営に参加すれば、より大きな組織力が発揮される。そのためには、売り上げ最大、経費最小に向けた取り組みの成果が各アメーバの実績としてタイムリーに反映されなければならない。今日一日、一生懸命頑張った結果が次の日にわかれば、全社員が実績数字に関心を持つようになる。さらに、そうした実績数字が一日また一日と積み上がっていくことを実感できれば、目標を達成するやりがいや楽しさも生まれるだろう。リアルタイムに成果を確認できることが重要である」。

また同様に、「立案された予定を遂行する際には、月の初日から日々の実績を着実に積み上げ、月末には確実に達成されることが求められる。日々採算をつくるのである。そのためにも、日々実績の進捗を確認することが重要である。……特にアメーバリーダーには、メンバーの取り組みが実績にどう反映されているかを日々、確認することが求められる。たとえば、その月の稼働日が20日の場合、予定を達成するには1日あたり5%の実績を積み上げていく必要がある。もし月中に遅れが出ていたら、速やかに原因を追究し、対策を講じる必要がある。日々現場で起こる問題に対し、すぐに手を打つことが求められるのである。そのためにも、日々採算をつくるためには毎日の実績の推移をリアルタイムで把握することが不可欠である。リアルタイムで把握できるからこそ、皆が自部門の実績に関心を持ち、リーダーが示した挽回策の必要性を理解しながら積極的に協力するようになる。全員が力を合わせて日々の実績を積み上げれば、月次予定を達成したときの喜びも大きくなる。日々採算をつくることは組織の一体感を高めるためにも欠かせないものである」(稲盛・京セラコミュニケーションシステム 2017, 194-196) と記述されている⁽³⁾。

以上の記述内容によれば、まず、予定に対する日々の進捗状況や実績数字を知ることで、予定に対して実績が遅れていても、メンバー全員で挽回していく方法を検討し、対策をすばやく講じることができることから効果が発生することが導かれる⁽⁴⁾。売上や主要な経費は1ヵ月単位ではなく毎日確認している。1ヵ月が過ぎてから結果を確認しているようでは、必要な対策を取ることが遅れて、採算を向上させることができないからである。毎日、自分たちの収支がリアルタイムの数字として分かることで、自分が会社の収支にどう影響を与えているのかを確認でき、もし順調にしていなければ、すぐに対策を取ることができるようになる。同社の事例は、期中における適応的な業務行動によって効果が発生すると抽象化することができる⁽⁵⁾。

そして、そのような対策が現実には講じられるのを促進するのは、従業員の動機づけ（やる気）である。この点については、小さな部門の実績が細かく毎日確認できることで、自分の働いている部門でどのようにして利益が生み出されているかを実感でき、どうすれば売上を増やせるのか、経費を減らせるのかを毎日考えることが促され、採算に対するメンバーの意識や関心が高まって積極的に協力するようになる、と解釈できる。さらに意識を高める工夫として、本事例の記述からは、たとえば粗利益率のような減少する可能性のある指標ではなく、必ず積み重なっていく粗利益の累計額を用いることなどが示唆される。

リーダーのみならずメンバーからも意見を出してもらい、実際に対応に当たってもらうためには、メンバーが目標達成に関心を持ち続ける必要がある。そのため、日々の実績は朝礼などの場で共有することが大切であることがわかる。月次予定を達成できたという成功体験が蓄積されれば、喜びが増強され、これにより組織の一体感が強化されるという論理で、動機づけへの副次的な波及効果が発生することが同社の事例から観察することができる。

4-2 でんかのヤマグチの日次決算の事例

次の事例は、東京都町田市に所在する「でんかのヤマグチ」の日次決算である。同社に関する二次資料としては日経 BP (2009)、山口 (2010 2012 2013 2016) などがある。このうち、日次決算について最も紙面が割かれているのは山口 (2013, 139-171) であるため、同書を通じて日次損益管理システムの個別事例を検討することにしよう⁽⁶⁾。

そもそも同社が日次決算を導入した理由は、25%の粗利益率を35%へと10ポイント引き上げること（同社では高売り作戦と呼ぶ）を行ったことによる（山口 2013, 30）。その事情を引用すれば次のとおりである（山口 2013, 140）。

「高売り作戦をするにあたって、月次管理ではあまりにも遅過ぎると思いました。高売りを始めた途端に、次の日から全く売れなくなるのではないかと。正直に言って、そんな心配がありました。どれだけ高くしたら、どれくらい売り上げが落ちるのか。毎日毎日、数字を確かめたいと思ったのです。この高売りは粗利益率を1996年当時の25%から、10年がかりで35%に引き上げる作戦です。当然、一朝一夕にはいくわけがありません。日次管理に切り替えたのは、こうした理由からでした⁽⁷⁾」。

同社の日次決算を支える5つの経営資料が、①担当別売り上げリスト、②担当粗利グラフ、③商品別売り上げリスト、④商品別粗利グラフ、⑤販売別売り上げリストであり、山口社長はこれらの資料を毎日チェックし、毎日の朝礼などで従業員にも回覧することで、現在の状況と目標に対する意識を日々持たせるよう働きかけている⁽⁸⁾。これらの経営資料の概要は次のとおりである。

①担当別売り上げリストは、営業担当者ごとの営業実績を管理するための表である。この

表から、山口社長は主に次の3つの内容を確認している。まず、各担当者の目標の達成率である。同社では、営業担当者別に月次単位で粗利益の目標金額を決めているため、各担当者の月間目標額の進捗状況を見ている。そして二つ目は粗利益率であり、各担当者が目標の粗利益率の数字を上回っているかを見る。そして最後が全体のチェックであり、粗利益額と粗利益率の両方について、担当者全体としての目標数値に届いているかを見ている。

②担当粗利グラフは、担当者ごとの粗利益額をグラフにしてランキングしたものであり、上位5名の営業担当者の自宅には、毎日、この資料をファックスで送っているという。

③商品別売り上げリストは、いま、どのような商品が売れているのかを商品別に見るための表である。商品ジャンル別の粗利益額と粗利益率を示し、採算が取れているか、安売りをしていないかどうかを確認する。商品の売れ行きには波があるため、この表を見るのはとりわけ重要であるという。この点について次のように語っている（山口 2013, 144-145）。

「2011年7月の地上デジタル放送への完全移行の後でした。家電販売店にとってテレビは長らく大黒柱でした。しかし需要が一服したことで価格競争で販売単価が下落したことを受けて、薄型テレビの売り上げは11年7月以降に大幅に落ち込みました。このテレビ不振の兆候は、商品別売り上げリストにすぐに表れました。そこでエアコンや冷蔵庫など白物家電を重視する販売に切り替え、テレビの落ち込みを何とかカバーすることで、2012年3月期も赤字にならずに済みました」。

④商品別粗利グラフは、商品別売り上げリストのうち、粗利益額で並べ直したランキングであり、⑤販売別売り上げリストは顧客の支払方法別（現金・クレジット払い・掛売りなど）のリストである。

以上の5つの表を作成することの利点について、「日次決算をやってみて改めて感じたのは、会社は生き物であるということです。何かあれば早め早めに手当てをしなければならぬ。手当てが早いほど傷も浅くなるのです。リストを日々見ていると、さまざまな問題点が見つかります。例えば粗利益額が目標に達していない場合です。こうしたときは社員にハッパをかけて奮起を促したり、新しい販促キャンペーンを企画したりします。粗利益率が低いときもありますね。社員が値引きをして販売した場合もありますので、こうした異常値を見つけると、私は売上傳票にさかのぼって調べて、原因を突き止めます」（山口 2013, 148-149）という。

数字を毎日見ていると、世の中の重要な変化にも素早く気付くことができるとし、「家電エコポイント制度」導入時の買い控えへの対策、および東日本大震災のときのオール電化製品の「エコキュート」の販売不振への対策が範例として提示されている。震災以降は、社員一丸となって「こんな商品が売れるんじゃないか」と仮説を立ててキャンペーンを実行し、結果を毎日日次決算の表を見て確かめるといったサイクルを繰り返しながら、新しい売れ筋商

品の開拓に力を入れることにより、太陽光発電システムなどの商品販売の増加をもたらした範例も記されている（山口 2013, 149-154）。

最後に、「何か異変があったときに、すぐに察知して手を打つ。そして顧客ニーズを深掘りして売れそうな商品を見つける。これらを実践するうえで、日次決算は大変役立っています」（山口 2013, 154-155）と総括されている⁽⁹⁾。

同社の事例によれば、経営環境の変化のスピードが速まるなかで、月次の目標粗利益に対して翌月になって差異分析を行うのであれば、その情報は陳腐化しているということの意味している。換言すれば、経営者や従業員が自分たちの打ち手の良否を確認しようとしたり、顧客ニーズの変化を察知しようとしても、手遅れになってしまうということである。月次サイクルの損益管理システムでは、期中における素早く適切な意思決定とそれに伴う業務行動を講じる目的からは有益な情報を提供できず、日次損益管理システムからアウトプットされる情報によって臨機応変に素早く対応することから業績改善効果が生まれることが看取される。同社の事例は、具体的な取り組みは異なるものの、三矢（2007）における意思決定のスピードアップという組織行動の変化と同じ性格のものであり、抽象化すれば期中における適応的な業務行動によって効果が発生するとみなすことができる。

4-3 ハマキョウレックスの日々収支の事例

日次損益管理システムについておそらく最も具体的に記述されているのが、ハマキョウレックスの日々収支の事例である。同社では、トラック車両別および物流センターの庫内作業を対象に、収支日計表を作成しその全てを全員に公開している。（大須賀 2005；大須賀 & 同社社員勉強会 2013）。以下では、同社の事例を丹念に調べていくことにしよう⁽¹⁰⁾。

まず大須賀（2005, 53-62）では、トラック車両別の日々収支の作成方法およびその使い方のコツが示されている⁽¹¹⁾。

「運賃収入（営業収入）と各費用の項目を用意する。……費用の項目として、①固定費、②燃料費、③タイヤ・チューブ費、④修繕消耗費、⑤人件費、⑥有料高速代、⑦食事代、⑧管理費などを設けている。……収支日計表で面倒な作業といえば、費用を日割り計算することくらいだ。例えば、固定費では一年間に掛かるトラックの償却費用を365日で割っておく必要がある。人件費も同じように、ドライバーの月給を稼働日数で割っておかなければならない。……たとえば償却費用であれば一度計算しておけば、次からは同じ数字を書き込んでいけばいい……わざわざ日割り計算しなくてもいい項目もある。例えば燃料費と有料高速代。燃料費は給油した日のみ、高速代も高速道路を利用した日のみコストとして計上する。給油や高速利用がなかった日にはマス目にゼロと書き込む。本来であれば、燃料費や高速代も日割り計算すべきなのかもしれない。しかし、そこまで厳密に計算しなくても用は足る。

忘れてはならないのは事務作業を担当している社員のコストを管理費に盛り込むことだ。……タイヤ・チューブ費や修繕消費費のように、どのタイミングで費用が発生するかがはっきりしない項目には前年実績をベースにした概算値を入れておけばいい。要するにタイヤ・チューブ費や修繕消費費というコストの存在を明確にしていくことに意味があるのだ。……自分の担当している仕事が儲かっているのか、それとも赤字なのかを社員一人ひとりに理解させることが真の狙いだ。……収支日計表は社員全員で作ったほうがいい。そして作成したらずべてを公開する。」(大須賀 2005, 54-57)

作成した日々収支を全て毎日公開することのメリットについては次のように記されている。

- ①「社員は自分の仕事が儲かっている、会社に貢献しているという自信が深まる。さらに頑張ろうという気持ちになる。反対に赤字ならば何とか挽回しようと色々な策を練るようになる」(大須賀 2005, 57-58)。この記述から、動機づけ効果、より具体的には、黒字の場合はポジティブなフィードバック情報による現場改善活動の活発化の効果、赤字の場合は利益意識が作用することによる自発的な現場改善行動の誘発の効果が読み取れる。
- ②「ある年配ドライバーは高給取りのため、どうしても自分の担当する仕事の収支が赤字に陥りがちだった。給料の安い若手ドライバーたちはきちんと利益を上げている。いつも引け目を感じていた年配ドライバーは、自分の仕事を終えた後、若手ドライバーの仕事を手伝うようになった。自分のマイナス分を補填するためだ」(大須賀 2005, 58)。この記述のみからでは想像の域を出ることはできないが、メンバー同士が連携して各人の担当部門を超えた発想と行動が誘発された結果、この場合であればたとえば若手ドライバーの残業代が削減できるなどによって効果が実現するであろう。
- ③「収支日計表をオープンにすることは横領などの不祥事を未然に防ぐことにつながる。日々の数字を事業所の社員全員で管理するため、経理操作ができない環境になる。すべての数字をガラス張りにしておくことが大切だ」(大須賀 2005, 58)という記述から、透明な経営が行われることによって不健全な行動が防止されることから効果が発生することがわかる。なお、大須賀社長の給料も公開しているという。
- ④「(人件費や燃料代のコストしか考慮に入れない一筆者加筆) どんぶり勘定から脱却することで、トラックには税金・保険代・償却費などこれまで見落としていた固定費が発生することを意識するようになった。収支日計表を通じてトラックを極力遊ばせないように努力した。コストに見合う運賃・料金がもらえることを前提に、新たな仕事を引き受けることにした」(大須賀 2005, 59)との記述から、遊休設備の用途(範囲の経済性)の探索が図られ、新たな収益源(顧客)開拓によって貢献利益が増大することから効果が生まれることが導かれる。
- ⑤「かつて、各事業所から提出される収支日計表に毎日欠かさず目を通すようにしていた。

さすがに現在では事業所の数が増えたため、そうするわけにもいなくなりましたが、それでも週単位や月単位でのデータを必ずチェックするようにしている。収支日計表を眺めれば、どの事業所がどんな仕事を行っていて、今どんな悩みを抱えているかが一目瞭然だ。問題のある事業所には素早く適切な指示が出せる」(大須賀 2005, 60)。これは、大須賀社長を中心とした経営サイドによる素早い指示(直接介入)によって現場の行動が改善されることから効果が生まれることを意味している。

- ⑥「収支日計表をつけ始めるようになってから決算も楽になった。月ごとの決算を出すまでの日数は大幅に短縮された」(大須賀 2005, 61)という記述から、収支日計表を作成するための管理コストが増大するという副作用が発生するものの、月単位で損益を把握すると赤字なのか黒字なのかが分かるまで時間がかかるため、日計表をつけることで月次決算の迅速化(集計コストの減少)の効果が生じることが示唆される。
- ⑦「儲かる仕事とそうでない仕事をきちんと見極める必要があった。その際にとても役に立った」(大須賀 2005, 80)という内容から、事前計画の質が向上することで業績に正の影響を与えることが読み取れる。
- ⑧「段取りが肝心だ。段取りとは事前に作業の準備をしておくことだ。今日の出荷量はどのくらい発生しそうなのか。作業は何人で処理できそうなのか。どのエリアにどれだけの人材を投入したら、現場がきちんと機能していくのか。それらを正確に予想できる能力が段取りだ」(大須賀 2005, 125-126)。短期的ではなく中長期的には、段取能力の向上によって業績が改善することが示唆される。

つづいて大須賀&同社社員勉強会(2013)では、物流センター事業での収支日計表について記述されている。以上の大須賀(2005)と本質的に異なる内容の導入メリットについて言及している部分を抜き出せば次のとおりである(以下の番号は上からの連番である)。

- ⑨「実際原価がいくらかということがわかる前に、お客さんと契約して仕事の料金を先に決めてしまう。ところが作業をしていると、コストアップ要因になる問題がいろいろ起きる。しかも毎日の物量は一定ではなくて、大きな波動がある。私たちの現場では、日々の収入はお客さん次第で決まり、自分たちの努力ではどうすることもできない。それで原価がわからないまま、1ヵ月たってから数字を締めて、「あっ、赤字だった」と慌てるようでは、どこがどう悪くて赤字になったのかということが全然わからない。それでは利益を上げられるはずがない。だから毎日、収支を見る。そして「あそこが悪かったのか?」「ここが悪かったのか?」と考えて、問題を見つける。そして「明日はここを直そう」「こうしよう」と、すぐに手を打つ。今日うまくいかなかったら、明日はそういうことがないようにする。日々答えを出して手を打ち、日々検証する。1日単位で「勝ち」「負け」をつけていく。そして「負け」を減らして、「勝ち」を増やしていく。コストを制して、日々

黒字を目指す」(大須賀&同社社員勉強会 2013, 3)。月次サイクルの損益管理システムでは赤字になった場合にどこに課題があったのかがすぐに見えないために素早く適切な意思決定とそれに伴う業務行動を講じることができないという副作用が緩和され¹²⁾、その日の業務内容が記憶に残っているうちに、日次損益管理システムからアウトプットされる情報によって不測の事態に対応することができるため¹³⁾、業績改善効果が生まれると解釈することができる。

- ⑩「物流センターは、パートさんたちに支えられている。毎日、作業が楽にこなせるように大勢のパートさんに出勤してもらおうと、人件費が膨らんでコストが過剰になってしまう。かといって、作業量に対してパートさんの人数が足りないと、その日に片付けなければいけない仕事が終わらない。波動に対応しながら、人件費をきちっと管理して、黒字を出していく。……その武器が「日々収支」だ。日々収支を続けていくと、パートさんのシフト調整の精度は確実に高まる。毎日の作業の進み具合を見ながら、毎日の収支を数字で把握することによって、作業量に応じたパートさんの配置の適正水準が読めるようになるからだ」(大須賀&同社社員勉強会 2013, 32-34)。この記述によれば、パートのシフト調整の精度、換言すれば人員配置の見積力の向上によって効果が発生すると解釈しうる。
- ⑪「収支日計表の数字を見て、どこの作業が最近、調子が悪いかを調べて、その作業場に行って、パートさんが苦勞しているところはないか、何かおかしいことが起きていないか、ルール以外のことをしていないか、そういったところをチェックする。そして改善することによって、パートさんが働きやすくなる。それが生産性アップに勝手につながっていく。それにパートさんたちが、だんだん作業に慣れてくる。だから数字はあとからついてくる」(大須賀&同社社員勉強会 2013, 49)。すなわち、収支日計表の実績数値から改善すべきところを見つけることができ、実際にそれを素早く適切に改善し生産性が向上することで効果が発生することがわかる。
- ⑫「会社を安定的に成長させていくために、1日単位で収支を管理して、日々、利益を積み上げていく。1日の金額は少ないかもしれないが、それは毎月、毎年にまとめれば、大きな金額になる。これは逆に言うと、会社が目指すべき大きな目標を定めて、それに向かって進んでいくために、毎日、一人ひとりが知恵を働かせ、それを結集していくということだ。」(大須賀&同社社員勉強会 2013, 80-81)。最終目標の達成へ向けての進捗状況を知ることで、着実に目標値に近づいていることを実感することができるという動機づけ効果の存在を窺い知ることができる。
- ⑬「1日単位で収支を把握するということは、1日単位で目標を立てるということである。毎日、目標を持って仕事をする。そこに非常に大きな意味がある。……目標の設定期間は短いほうがいい。毎年よりも毎月、毎月よりも毎週、毎週よりも毎日にする。そうして毎

日、「目標」を決めて、「実行」して、「結果」を見て、「対策」を取る。そのサイクルを短くして、考える習慣をつけていく。それができるようになれば、必ず成果があがる」（大須賀&同社社員勉強会 2013, 81-82）。この記述によれば、毎日はっきりした具体的な目標のある状態が生み出されることで、現場担当者の達成意欲がわきやすくなること、および目標・実行・結果・対策のサイクルを毎日行うことで考える習慣が身につくことにより、導入成果が得られるというメカニズムである。

以上のとおり、ハマキョウレックスの日々収支の事例は、日次損益管理システムを研究するうえで必須であるため、文献での記述内容を丁寧に確認した。その結果、上記の通し番号（①から⑬）のうち、業務行動あるいはその具体的な取り組みの例は②③④⑤⑥⑨⑩、能力開発（学習）の具体例は⑧⑩にそれぞれ該当し、業務行動や能力開発（学習）を引き起こす思考・意識・動機づけの内容に関連するのが①⑫⑬であり、事前の計画へのプラスの波及効果に相当する内容が④⑦であると解釈しうる。同社の事例が京セラのアメーバ経営やでんかのヤマグチの事例と比べてとりわけ重要であるのは、日次損益管理システムの継続的な促進によって能力が涵養されることの具体的な事例を集めることができたこと、そして能力の向上が組織の業績にプラスの影響を与えるというマネジメント・コントロールの理論から導出した仮説の妥当性を裏付ける根拠の一つとなりうるという点である。

5. あとがき

本論文では、日次損益管理システム導入の効果発生の論理に関する問いに対して答えるために、まず、日次損益管理システムに関する一般化を試みた先行研究である天野（1997, 2002）および三矢（2007）を確認した。本論文の問題関心から、部分的に参考にすべき内容であるものの、網羅性や妥当性などを完全には満足していないとの認識が得られたことから、日次損益管理システムを改めてマネジメント・コントロールの理論の観点から捉えなおすことで、どのような論理を通じて効果が発生するのか、という点について仮説的な理論を構築したうえで、京セラのアメーバ経営の時間当り採算制度（稲盛 2010；稲盛・京セラコミュニケーションシステム 2017 など）、でんかのヤマグチの日次決算（山口 2010, 2012, 2013, 2016）、ハマキョウレックスの日々収支（大須賀 2005；大須賀&同社社員勉強会 2013）の個別事例をそれぞれ考察した。マネジメント・コントロールの理論によれば、日次損益管理システム導入の効果を直接決める要因としては、とりわけ適応的な業務行動と能力の2つの要因が重要であることが導かれ、その抽象化を踏まえて個別事例の具体的な取り組みを整理した。

以上の研究知見は、筆者が研究ターゲットとしている、公共土木工事会社において先進的に実践されている工事プロジェクト単位での日次損益管理システム（菅本 2018, 2019b,

2020a, 2020b；菅本・小坂田 2019c；菅本・宮脇 2020) に関しても、その効果発生の論理として妥当しうると考えられることから、なぜ効果が発生するのかおよびその促進要因について具体的に記述することが今後に残された重要課題であるといえる。

(注)

- (1) 業務行動と学習が現在と将来の組織の業績を直接決めるものであるとして、さらには、個々の人間による業務行動と学習の選択を決めているのは、意思決定と心理的エネルギーであることが記されている(伊丹・加護野 2003, 240-242)。
- (2) 稲盛(2010, 145)でも同じ内容の記述が次のように行われており、日次単位でのフィードバック情報を提供することの重要性を看取することができる。「毎日の実績数字を正しくとらえているからこそ、その予定数字に対する進捗状況を日々把握することができる。そのため、予定に対し、受注、売上、生産などの遂行が遅れている場合には、予定達成に向けた対策をすぐに講じることができる。また、経費予定に対して経費を使いすぎている場合にも、出費を厳しくコントロールするなど、すばやい対応がとれる。アメーバという小さな単位ごとに、デイリーベースで採算を見ることにより、すばやい経営判断を下すことができる。このような日々の採算管理が、予定の確実な達成や迅速な経営判断を支えている」。
- (3) 日々採算をつくることの大切さについて稲盛氏の次の言葉を引用している。「経営というものは、月末に出てくる採算表を見ておこなうではありません。細かな数字の集積であり、毎日の売上や経費の積み上げで月次の採算表がつくられるのですから、日々採算をつくっているのだという意識を持って経営にあたらなければなりません。日々の数字を見ないで経営をおこなうのは、計器を見ないで飛行機を操縦することと同じです。これでは、飛行機はどこへ飛んでいき、どこに着陸するのかわからなくなってしまいます。同様に日々の経営から目を離したら、目標には決して到達できません」(稲盛・京セラコミュニケーションシステム 2017, 195)
- (4) 三矢(2003, 112)では、京セラのある社員の「忙しさが乾かない内に反省しないと定着しないんです」という言葉が紹介されている。
- (5) アメーバ経営の運用によって日本航空が再建された事例も有名である。稲盛・京セラコミュニケーションシステム(2017,48)によれば、アメーバ経営によって、「すべてのフライトの路線・路便ごとの採算が翌日にはわかるようになり、需要に応じて臨機応変に機材を替えたり、臨時便を飛ばしたりすることが現場の判断でできるようになっていった」と記されている。
- (6) 山口(2010, 35)においても簡潔ながら同社の日次決算について記述されている。そこでは、なぜ毎日なのかについて、「毎日決算を見て、調子の良いグループ、悪いグループ、各社員の粗利を確認し、反省するためなのです。さすがに当日の決算は見られませんが、翌日の午後には出るようにしています。そうすれば、「このままだと今月は儲かるな」「トントンだな」「儲けが少ないな」という事を社員の一人ひとりが分かり、各社員や各グループで対策が考えられる」からであるという。また、「営業成績の上位5人の社員には、自宅に営業成績をFAXしています。それを社員の各家族にも見ってもらってお父さんのやる気を促すように、家族を発奮材料にするのです。」さらには、「商品の売り上げが毎日分かるので営業計画が立てやすいなど、色々便利です」と書かれており、本論で取り上げている山口(2013, 139-171)と本質的には同じ内容である。
- (7) 日次決算によって、安心して経営ができるようになったことを次のように記述している(山口 2013, 155)。「そして何より大きかったのが、安心して経営できるようになったことでした。大手量販店の進出で「潰れるのではないか」という得体の知れない不安を持っていました。高売りに転じると、売り上げはジリジリと減っていきましたが、粗利益を出しているため赤字には

ならない。赤字にならなければ会社は簡単には潰れません。それが日次決算で分かるわけです。日次決算をして毎日具体的な数字を見ることで大丈夫だと思えるようになった。この安心感を得られる点が、日次決算の大きなメリットだと思います」。

- (8) 5つの表のほか、山口社長自ら毎日手書きで付けている粗利集計表がある（山口 2013, 155-159）。担当別売り上げリストの中から、各営業グループの粗利益額だけを抜き出して書き付けたもので、B4サイズ1枚で1カ月分を表し、1日ごとに1行書き足した表である。これにより、月初から粗利益額をどれだけ稼いだか、その推移を一覧することができる。この粗利集計表で毎日数字を付けていると、「残り何営業日で損益分岐点を超えそうか」がすぐに分かる。また、この粗利集計表は1年分が12枚になり、数年分を持ち歩くことで、過去との比較も行っている。これらによって、進捗の管理を行い、異変を察知し、早期に手を打つことができる。
- (9) 「ヤマグチの営業担当者は1日が終わると、事務所に戻って売上傳票を記入します。翌日になると売上傳票を取りまとめ、昼までにパートさんにパソコンに打ち込んでもらいます。システムの初期投資は少しかかりますが、毎日の入力自体は表計算ソフトを使えば誰でもできます。専門のシステム担当がいれば、もっと立派で複雑なこともできると思います。しかし、それだけお金と時間もかかります。ですからヤマグチにはそうした専任のスタッフは置いていません。毎日やるのですから、できるだけ簡単な仕組みの方がいいと思います。私にとっては粗利益額と粗利益率が毎日分かれば、それで十分なのです」（山口 2013, 147）。この記述から、日次決算が失敗しないための運用方法として、日経BP（2011, 19）でも言及されているとおり、第一に、社長の頭の中で一番大事であると思う数字を管理することが要諦であること、第二に、あまりに手間がかかり、毎日続けられないようでは本末転倒であるためスピード重視が重要であること、が示唆される。
- (10) ハマキョウレックスの本社（2021年11月9日）と藤沢第二センター（2022年1月18日）をそれぞれ訪問し、同社の石塚智規氏および内田貴啓氏などから日々収支について説明を受けることができた。ここに謝意を表する次第である。
- (11) 「収支日計表の目的は完璧を追究することではない。ここのところを勘違いしてはならない。自分の担当している仕事が儲かっているのか、それとも赤字なのかを社員一人ひとりに理解させることが真の狙いだ。習慣として長続きさせるためには適度な手抜きも必要だということを頭に入れておくべきだ」として、導入に失敗しないためのコツも示されている。
- (12) 月間「技術営業」編集部（2008, 71）においても、野球に例えて次のように説明されている。「試合終了後にスコアを付けているようなものです。試合が終わってから負けた勝ったといったら、試合中は辛いことばかりですよ。これでは商売が楽しいなんてちっとも感じられません。セブンラザは、1回の表から9回の裏まで毎回スコアを付けるので、試合中もゲーム感覚で楽しめるのです。作戦が悪かったら試合の途中で軌道修正できるし、最終的に試合に勝つためには何をすべきか、どんな手を打つべきかを考えながら商売しているからです」。
- (13) 日経BP（2008, 36）によれば、「仕事を続けていくうちに、新たな課題が発生し、コストが大きく膨らんでいる」、「原価の上昇があまりにも大きく、コストダウンを進めてもカバーしきれない」といった場合、顧客と取り決めた作業条件見直しの交渉、値上げの交渉、契約打ち切りを全員で行うことになる。その際に、収支日計表による詳細なコスト内訳など資料を駆使して折衝することが示されている。

（主要参考文献）

- 天野隆. 1997. 『「日次決算」のやり方がわかる本』中経出版.
 天野隆. 2002. 『日次決算導入マニュアル』PHP 研究所.
 稲盛和夫. 2000. 『稲盛和夫の実学』日経ビジネス人文庫.
 稲盛和夫. 2010. 『アメーバ経営』日経ビジネス人文庫.

- 稲盛和夫・京セラコミュニケーションシステム(株). 2017. 『稲盛和夫の実践アメーバ経営』 日本経済新聞出版社.
- 伊丹敬之. 1986. 『マネジメント・コントロールの理論』 岩波書店.
- 伊丹敬之・加護野忠男. 2003. 『ゼミナール経営学入門』 日本経済新聞社.
- 伊丹敬之・青木康晴. 2016. 『現場が動き出す会計』 日本経済新聞出版社.
- 大須賀正孝. 2005. 『やらまいか!』 ダイヤモンド社.
- 大須賀正孝&同社社員勉強会. 2013. 『日本一を目指す物流会社のすごい社員勉強会』 日経BP.
- 小坂田英明. 2017「倒産の危機からお金の管理と企業の見える化で事業再生、そして事業承継へ」『第21回建設業経営者研修資料(2017年2月17日)』 建設業振興基金.
- 月間「技術営業」編集部. 2008. 『ヤマダ電機に負けない「弱者の戦い方」』 リック.
- 建設産業企業実務研究会. 2006. 『収益を改善させた建設企業の取り組み事例』 建設産業企業実務研究会.
- 建設産業経理研究機構・管理会計研究会. 2017. 『中小建設業のための“管理会計”読本』 清文社.
- 建設物価調査会. 2017. 『改訂9版 土木工事の実行予算と施工計画』 建設物価調査会.
- 建設物価調査会編. 2019. 『土木工事積算基準マニュアル』 建設物価調査会.
- 菅本栄造・高田守康. 2016. 「建設業における予算スラック形成と削減方法」『会計』190(1): 31-44.
- 菅本栄造. 2017a. 「土木工事の原価管理に関する一考察」『産業経理』76(4): 24-34.
- 菅本栄造. 2017b. 「工事実行予算管理における経営資源の最適配置法」『会計』192(1): 27-40.
- 菅本栄造. 2018. 「土木工事会社の実行予算管理の実態」『会計』194(1): 57-71.
- 菅本栄造. 2019a. 「ネットワーク工程表を用いた工事実行予算管理実践の研究」『青山経営論集』53(4): 73-93.
- 菅本栄造. 2019b. 「工程管理と連動した工事実行予算管理実践の研究」『会計』196(2): 41-53.
- 菅本栄造. 2020a. 「地方零細土木一式工事会社の戦略管理会計」『産業経理』80(1): 81-94.
- 菅本栄造. 2020b. 「公共土木工事会社の工事実行予算管理実践の研究」『会計』198(1): 55-68.
- 菅本栄造・小坂田英明. 2019c. 「地方・零細土木一式工事会社の経営改革実践」『青山経営論集』54(2): 1-25.
- 菅本栄造・宮脇貴代之. 2020. 「公共土木一式工事会社の先進的な実行予算管理システムの研究」『青山経営論集』55(2・3): 1-32.
- 菅本栄造. 2022. 「日次損益管理システムに関する文献研究」『産業経理』82(3): 13-27.
- ダイヤモンド社. 2016. 「地元のニーズと原価管理が中小建設業者の生きる道」『週刊ダイヤモンド』12月3日号.
- 日経BP. 2008. 『日経ベンチャー』2008年9月号.
- 日経BP. 2009. 『日経ビジネス』2009年1月26日号.
- 日経BP. 2011. 『日経トップリーダー』2011年9月号.
- 三矢裕. 2003. 『アメーバ経営論』 東洋経済新報社.
- 三矢裕. 2007. 「日次決算導入がもたらす組織行動への影響」『原価計算研究』31(1): 1-13.
- 山口勉. 2010. 『でんかのヤマグチさんが「安売り」をやめたワケ』 宝島社.
- 山口勉. 2012. 『よそより10万円高くてもお客さんが喜んで買う「町の電器屋さん」が大切にしていること』すばる舎リネージュ.
- 山口勉. 2013. 『なぜこの店では、テレビが2倍の値段でも売れるのか? 「でんかのヤマグチ」の高売りの極意』日経BP社.
- 山口勉. 2016. 『「脱・値引き」営業』日経BP社.
- 米田雅子. 2007. 『建設業 残された選択肢』 同友館.
- Cooper, R. 1995. *When Lean Enterprises Collide: Competing through Confrontation*. Harvard

Business School Press.

Kaplan, R. S. and R. Cooper. 1998. *Cost & Effect*. Harvard Business School Press (櫻井通晴監訳.
1998. 『コスト戦略と業績管理の統合システム』ダイヤモンド社).

(付記)

本論文は、JSPS 科研費（課題番号 19K01993 と課題番号 22K01805）および 2022 年度青山学院大学経営学会研究助成金による研究成果の一部である。