

事例研究

キリンビールにおける責任会計システムの展開
—MRS の導入について—谷 和久*
三重野 浩†

〈研究要旨〉

当社の業績は、市場の急激な変化への対応が遅れる中で 1987～1989 年に急激に悪化した。こうした中で当社は経営組織風土の抜本的な改革のために事業部制の導入、販売体制の強化、人事制度の改定等の施策を講じたが、MRS もこうした経営風土変革のための施策の一環として導入したビール事業本部の利益管理システムである。(1990 年に導入)

従来の「中央集権的な本社中心のマネジメント」から、権限を支社に委譲した「分権的なマネジメント」に変革することを目指している。

費用をタイムリーに管理区分ごとに把握する「発生ベース費用管理システム」や「販売情報システム」等のコンピューターシステムをベースに、従来の損益計算の仕組みを「支社だけをプロフィットセンターとする直接原価計算による損益計算」(限界利益概念の導入)に変更することにより、販売の第一線である支社の真実の利益貢献度が把握できるシステムを構築した。また、利益を販売数量、シェアとともに支社マネジメントの目標として明確に位置づけるとともに、支社のマーケティング費用等の支出についての権限の強化をはかった。

〈キーワード〉

MRS, 利益管理システム, 経営組織風土改革, 支社および事業部の目標達成ツール, マネジメントスキルの向上, 支社=プロフィットセンター, 限界利益, 費用対効果, 支社権限の強化, 業績評価との連動

1. はじめに

キリンビール株式会社(以下当社という)は 1990 年に MRS(Management Reporting System)と呼ばれる新しい利益管理システムを導入した。当社は 1987 年に組織の再編成を行ない、合わせて責任と権限を大幅に下位責任者に委譲したが、MRS はこの組織改革に伴う事業部制組

*キリンビール株式会社取締役ビール事業本部企画部長

†キリンビール株式会社ビール事業本部企画部長補佐

織の導入により新しく誕生したビール事業本部の利益管理システムである。

本稿では、前半部分でまず MRS 導入の背景となる当社の事業概要・組織等の基本的事項にふれ、後半部分で事業目標達成のためのツールとしての MRS の概要について述べることにしたい。

MRS は導入から3年目を迎えたばかりであり、もとより未完成のシステムではあるが、一企業が事業環境の変化に対応して内部管理の仕組みを変革した事例として何らかの参考になれば幸いである。

2. 当社の概要

当社事業概要は次のとおりである。ビール事業を核として食品以外にも医薬品、アグリバイオ (種苗)、不動産等多角化事業を展開しビールを含めて8つの事業部を有する組織となっているが、現時点では売上、利益ともにビール事業に大きなウェイトを置く事業内容になっ

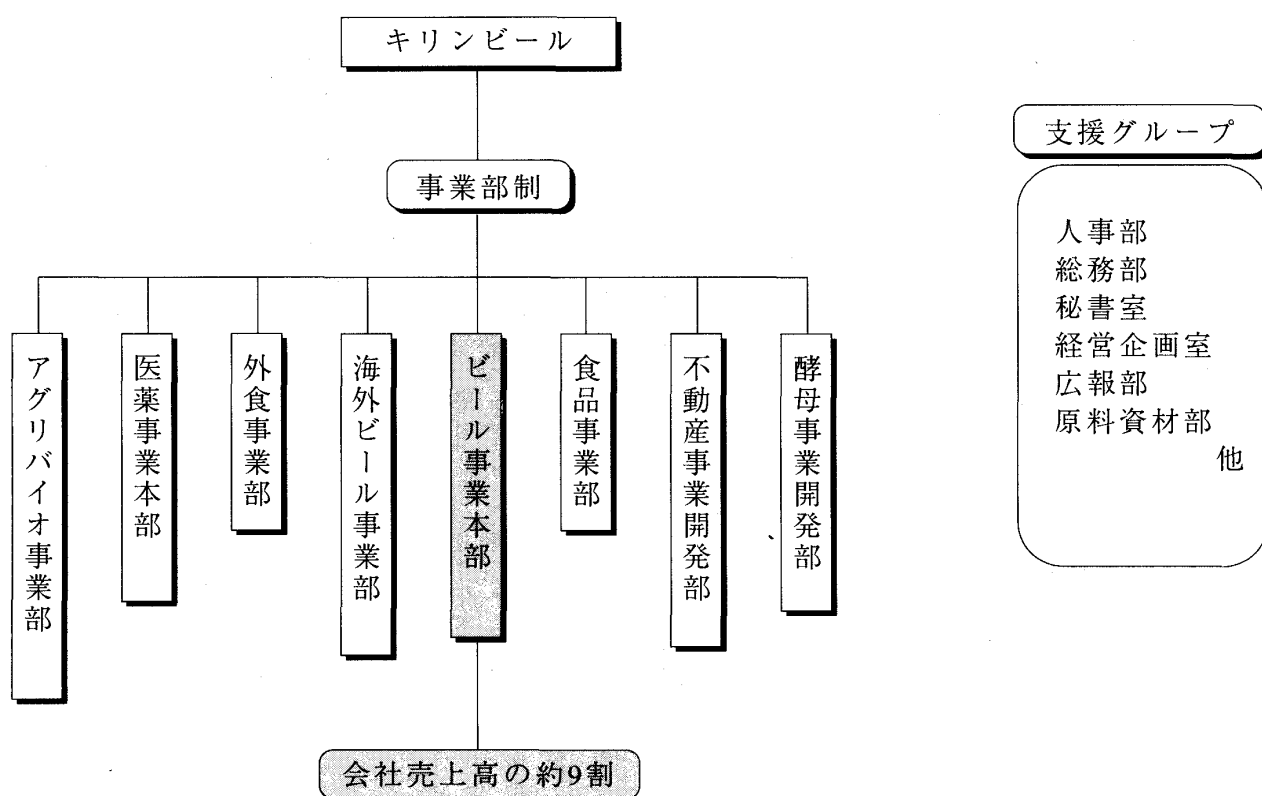


図1 当社の事業概要と組織図

ている (図1 参照)。近年ビール事業における販売活動は競争の激化とともに変容し、セールス活動の対象も直接の取引先である特約店 (酒類卸) だけでなく、その先の酒販店 (酒類販売免許を有する小売店) やさらにその先の飲食店までに広がっている (図2 参照)。特に支社に

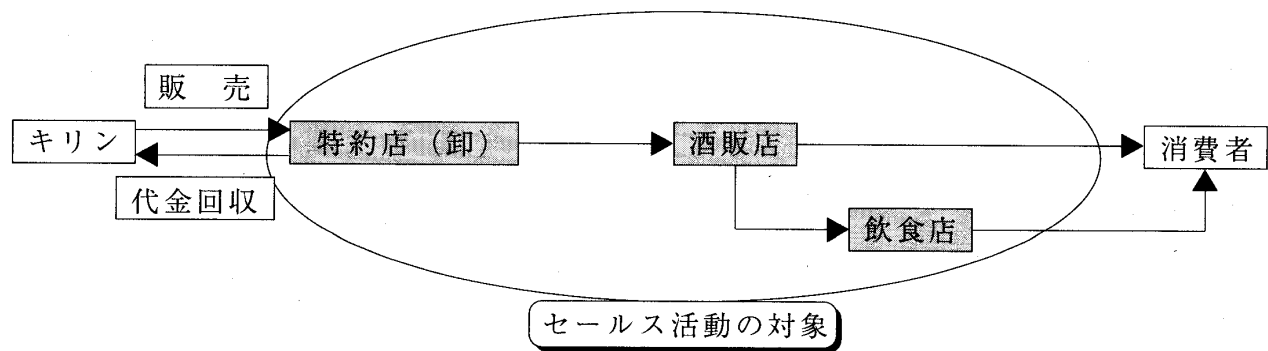


図 2 当社の販売ルート

における個々のセールスマンの販売活動面では酒販店での販売数量とシェアに大きなウェイトが置かれている。MRS は後で述べるようにプロフィットセンターである支社を中心とした利益管理システムであるが、これを理解するためには、このような販売競争の激化によるマーケティング活動領域の拡大をまず念頭に置いておく必要がある。

3. MRS 導入の背景

3.1 当社業績の推移

当社は現在 50 % 強の業界トップシェアを有している。しかし 43 年前の 1949 年、即ち第二次大戦後にビールの配給制が廃止され、業界第一位の大日本麦酒が今日のアサヒビール株式会社とサッポロビール株式会社に分割された時点では、シェアは 25 % にも満たず業界三位であった。その後「品質本位」、「堅実経営」を経営方針として掲げて業績は急成長を遂げ、ついに 1954 年には当社はシェアで業界トップに立ち、そして 1970 年台～1980 年台のピーク時には 60 % を越えるシェアを獲得するまでになった（図 3 および 4 参照）。この間の当社の基本方針は、一言でいえばお客様に支持いただいている単一商品（現在のラガービール）の経営効率を製造、販売、物流のあらゆる場面で最大にすることにあった。この方針は高度成長期の当時の市場の状況のもとでは最良の選択であったが、1970 年台後半の独禁法問題に対応したシェア自粛の動きとあいまって社内に「市場の変化に鈍感な風土」、「安泰ムード」、「非チャレンジ風土」といった好ましくない経営風土を醸成していったのも事実であったといえよう。

他方、ビール市場は顧客の価値観の多角化が進むなかで壺から缶へのシフト、容器の多様化、生ビール指向等大きく変化しつつあった。当社としても 1970 年台後半から洋酒、食品、医薬品等事業の多角化を展開したほか、CI 戦略の導入等経営風土の変革につとめたものの、ビール市場の変化への対応は決して十分とはいえず、シェアは 1980 年台に入ってからジリジ

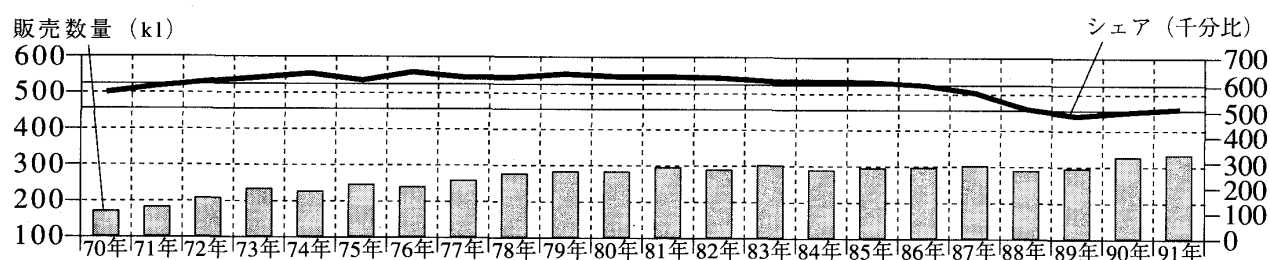


図3 当社販売数量推移

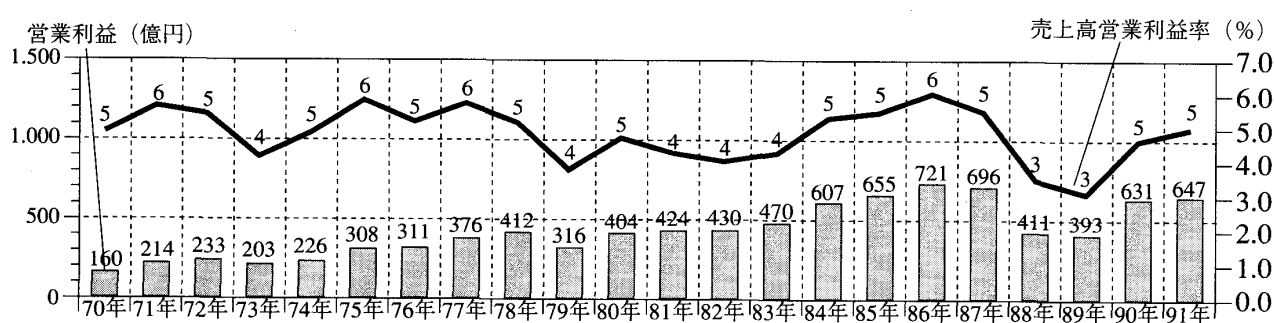


図4 当社業績 (営業利益) 推移

りと低下を続けることとなった。

こうした状況の中で1987年にアサヒビール(株)の大ヒット商品スーパードライが登場し、当社の業績は1987年～89年に急速に悪化した。1988年には販売数量は前年比△4%、13万kl減少しシェアも一挙に6%以上低下し、営業利益は前年比△40%、285億円減少と大幅減益となった。売上げが減少するなかで、販売費等も増加したことにより収益率(売上高営業利益率)も大幅に低下した。

業績悪化の原因をスーパードライの登場とだけ結び付けるむきもあるが、事実上「社内に業績低下をもたらすような構造的な問題があったところに、スーパードライという大ヒット商品の登場が引き金となって、急激な業績の悪化を招いた」ということであろう。

3.2 経営風土変革のための諸施策とMRS

業績の急激な悪化と相前後して社内では環境変化に対応した抜本的な諸施策を講じ始めた。組織面ではすでに1985年からプロジェクトチームを発足させ、ビール単品を前提とした機能別組織を多事業展開のための事業部別組織へ再編成するための検討がなされていたが、1987年に入り事業部制とともに販売拠点、販売員を大幅に増強することを目指した新販売体制を導入した。営業拠点は1987年には21拠点であったが、1992年現在は17支社45支店の62拠点へ、また販売員は1987年には約600名であったが1992年には約850名に拡充した。

また1988年には「長期経営構想」を策定し、21世紀へ向けてビール単品依存の経営から食・バイオ・サービス・エンジニアリング・情報サービスの五つの複数事業への脱皮を目指す長期ビジョンを明確にし、「核となるビール事業のリニューアルと飲料事業等の展開」を図るなかで「大幅な権限委譲による自己完結的なビジネスシステムの構築と事業部独自の価値観による事業基盤の構築」を全社的な経営課題として取り上げることとした。

この経営構想に基づき「加点主義の考え方による新人事システムの導入」(1989年)、ならびにビール事業については上述した「新販売体制の導入」に加えて「販売情報システムの整備」、「商品開発体制の強化」(1987年新商品開発チーム、1989年商品企画部)等インフラの整備の上に、従来の単一ブランドに依存した戦略からの脱却を図る「フルライン戦略」を展開する等全社を挙げて経営風土の変革に取り組んだ。

MRSもこのような流れの中で事業部制、新販売体制に対応する新たな計数管理(利益管理)システムとして導入されたものである。比較的短期間のうちに、主力商品「ラガー」の復活、大型新商品「一番搾り」の成功(1990年)等の成果が生まれ業績の回復を図ることができたのは、ただ単に「一番搾り」という大ヒット商品が出たことによるのではなく、このような全社挙げての経営組織風土変革のための諸施策に取り組んだ結果によるものといえよう。

4. 旧制度の問題点と MRS 導入の狙い

4.1 旧制度の問題点

MRS 導入までの損益計算の仕組み(旧制度の損益計算)を一言でいえば「内部仕切価格による利益三分方式」であった。工場、本部、支社の各々がいずれもプロフィットセンターとして位置づけられ、その利益の合計が事業部利益の合計となる仕組みであった。工場、本部、支社が事業部利益を3等分するという思想は一つの優れたマネジメント思想であろう。しかし市場競争が年々厳しくなり、支社のマーケティング費用が急増していく中であって、旧制度の損益計算は徐々に支社ビジネスの実体を写す鏡としての性格から遊離してゆき、強いて言えば財務目的である全社決算を進めるためだけの道具になっていった。

即ち旧制度では例えば巨額の物流費が本部負担であったり、拡売費等のマーケティング費用もその一部、あるいは臨時に発生した費用の全部が本部負担であったり等、支社マージン(生産者価格—支社仕切価格)では賄いきれない部分が間接費用の一部も含めて政策的に本部負担の形で処理されてきた。従って販売の第一線で販売促進策を計画し実際に拡売費を投入しようとする際にも、その費用の全額あるいは一部が本部負担であるために支社損益計算の中に反映されず、費用対効果の測定および販売増による支社利益の貢献度を把握できない仕

組みであった。また、そのような仕組みであったために、支社の関心は、本来「支社業績を表す総合指標」は「利益」であるべきであるが、それよりも「販売数量とシェア、そしてそれを達成するための費用管理、特に予算超過費用の本部負担への振替努力」に集中した。このように旧制度の下では、支社は損益計算は実行するものの、それは財務諸表作成のための「決算責任」の範囲に留まり、「利益」に対して明確な「業績責任」を持っていなかったといえる。これは損益計算の結果求められる「利益」が業績評価システムと全く結合していなかったことも一因であろう。

従来のようにビール市場において極めて安定した地位を占めた時期ならば、会社の内部に目を向け工場、本部、支社というそれぞれのセクションにおけるコストと利益を管理するこうした仕組みもそれなりに意味を持ったが、競合他者と市場において激しい競争を繰り広げ、従来のような利益確保が難しい環境のもとでは大きな問題点を有する仕組みであったといえる。

4.2 MRS 導入の狙い

前述のとおり業績が悪化する中で、ビール事業の再構築に取り組んだが、販売体制の強化・フルライン戦略展開等事業のリニューアルのためには、特にマーケティングサイドにヒト・モノ・カネの経営資源を大量に投入する必要があった。そのためには販売の最前線である支社に自己完結型で動きやすいシステム、つまりマーケティング活動・マーケティング投資をする際に、本部から今まで以上の責任と権限の委譲を受けて、タイムリーに、かつ効率的な（コストパフォーマンスが高い）活動ができるような仕組みを作る必要が生じた。

旧制度およびそれに基づく本部…支社間の資源配分ルールは、伝統的なシステムでありキリン社の歴史の中で大きな役割を演じてきた。しかし既述の通り、そのシステムは高度成長期の比較的中央集権的色彩の濃い旧組織体制を基盤とするものであり、現代の時代の要請にはそぐわなくなってきたため、あらたなシステムづくりが必要になったのである。

MRS の設計にあっては、以上を踏まえて特に次の諸点に念頭をおくこととした。

- (1) 支社および事業部の目標達成のためのツールとして役立つシステムであること。（損益計算することが目的ではなく、あくまでもマネジメントに活用できる情報やノウハウを提供できるシステムを目指す。）
- (2) 支社長の利益責任を明確にするとともに、必要な権限を強化すること。（費用管理から利益目標の管理へマネジメントスタイルを変えること。）
- (3) 支社の利益貢献度と費用対効果を支社長はじめ営業担当者までが把握でき、それを生か

せる会計システムを構築すること。

(4) 業績評価システムとの連動による目標管理の強化。

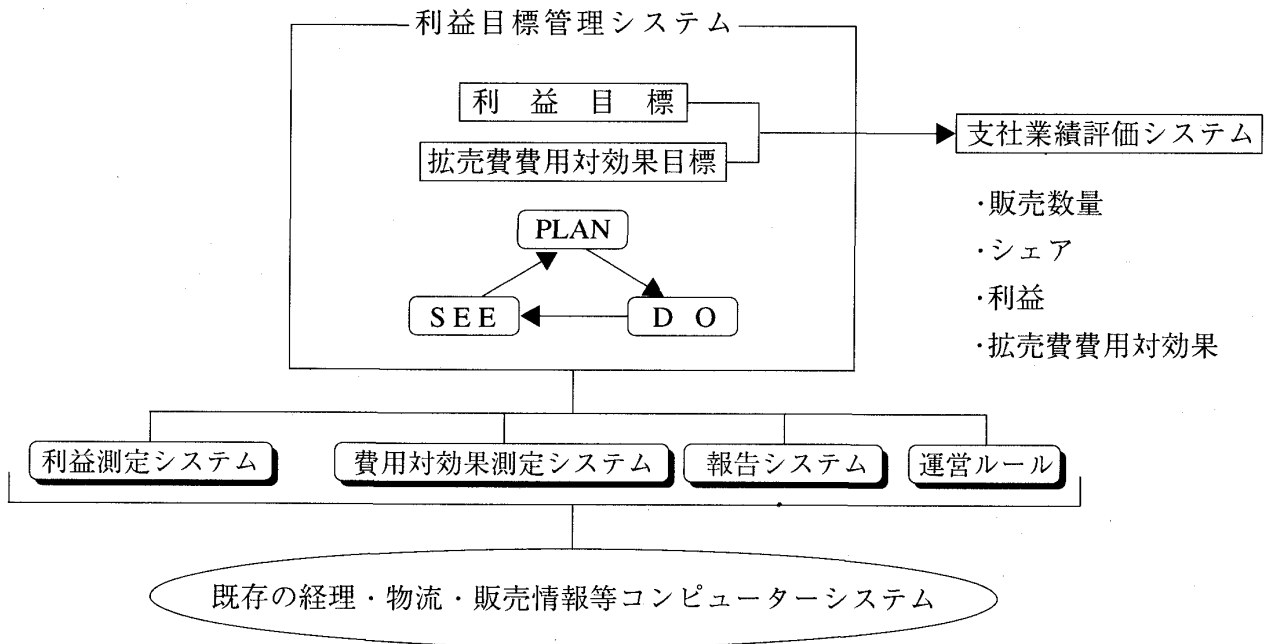
(種々の目標管理システムと連動していること。)

(5) マネジメントスキルの蓄積と支社および事業部の利益の向上に結び付くシステムであること。

5. MRS の構成

本論に入り MRS の構成に触れたい。MRS は販売・物流・経理情報等業務のためのコンピューターシステムを最大限に活用し、必要なデータを管理単位に切り分けることにより、管理単位毎の損益計算・費用対効果の計算を行ない、それを随時活用することにより支社および事業部のマネジメントに資するためのシステムツールである。ここでは管理単位毎の事業部利益(支社利益)に対する貢献度の測定と目標達成状況の補足が重要課題となるため、後に記すとおり管理単位はできるかぎり小さいほうが望ましい。

MRS は (1) 利益測定システム、(2) 費用対効果システム、(3) 報告システム、(4) 運営ルール



5.1 利益測定システム (利益貢献度の測定方法)

支社、本部、工場の位置づけ (MRS のフレームワーク)

旧制度では支社、工場、本社のそれぞれがプロフィットセンターとしての位置づけであった。MRS では「事業部の利益は支社が外部に販売した時にのみ発生する」という考え方により、「支社だけがプロフィットセンターであり、本部、工場、支援グループ (人事部、総務部、経理部等各事業部をサポートする本社の管理部門) 等はすべてコストセンター」として位置付けることとした (図6 参照)。すなわちコストセンターである本部、工場、支援グループ等の

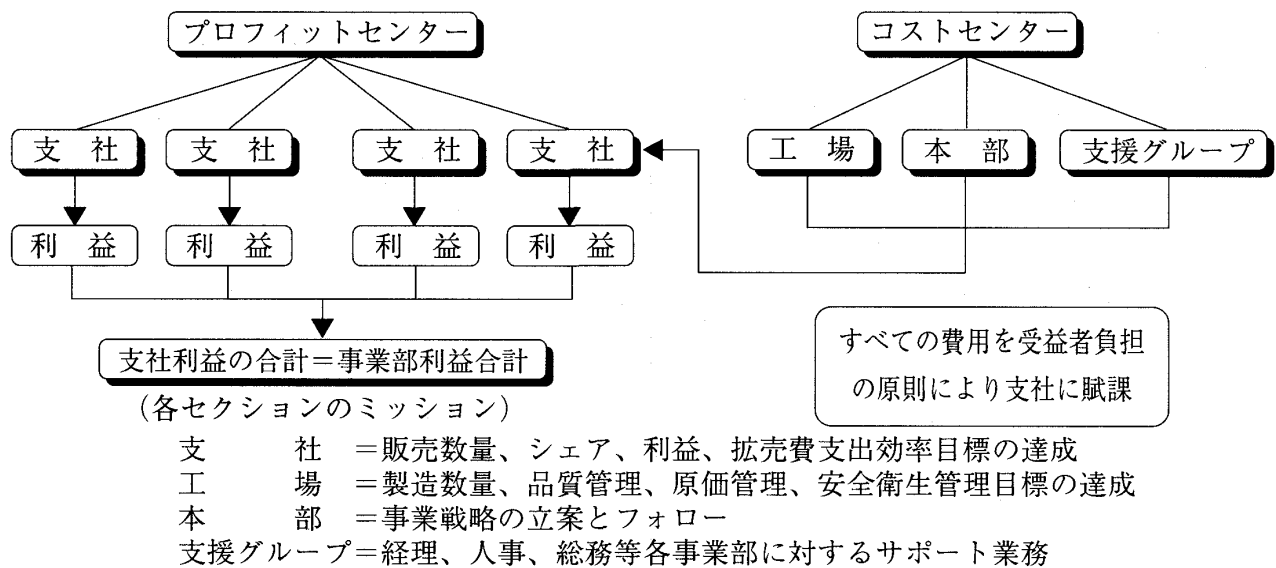


図6 利益測定システム

費用はすべて「受益者負担の原則」によりプロフィットセンターである支社に賦課することにより、事業部の全ての収益と費用を支社損益計算に集約させる。こうして計算した各支社の利益の合計は事業部利益の合計に一致する。

このように従来本部負担であった物流費、広告費、拡売費等も含めてすべて支社負担とすることにより、はじめて販売の第一線である個々の支社のビール事業全体に対する真実の利益貢献度が把握できるようになり、その真実の利益を常に念頭においた販売活動が可能になった。

MRS では従来あった本部負担という考え方は払拭されている。本部は販売活動をしていないから「本部の負担」という考え方は一切ない。直接的であれ、間接的であれ全ての費用は支社に賦課される。この結果、支社損益計算は支社ビジネスから遊離することがなくなり、支社の実体を有りのままに反映させている。そこで、次に MRS の特性について述べることにする。

限界利益概念の活用

MRS における損益計算には、従来の制度にはなかったいわゆる直接原価計算を導入し、売上高から変動製造原価、変動販売費を差し引き限界利益を算出する方式を採用した。また損益計算は利益貢献度の測定という観点から、ブランチコントリビューションとブランドコントリビューションを測定するために、支社別損益計算、ブランド別損益計算、そして支社別損益計算の内訳としての課別（支店別）損益計算を実施している（表 1 参照）。

支社別損益計算（支社別利益貢献度の測定）

この限界利益概念を支社に導入して活用することによりはじめて、販売活動の成果である販売増分の利益貢献度が把握できる（増分限界利益－投下マーケティング費用＝増分利益）ようになり、この採算計算に基づく販売活動を可能にしている。また後述する販売増によって得られた限界利益の一部を支社長の権限で追加投資できるようにする等ビール事業全体の運営を、より機動的かつダイナミックにすることも可能とした。

ブランド別損益計算（ブランド別利益貢献度の測定）

前述したように従来の単品依存のマーケティング戦略から複数ブランドによる戦略（フルライン戦略）を展開したが、これは当然のことながら従来よりも製造、販売、物流のあらゆる面でコストを要する戦略である。したがって戦略の遂行にあたっては各ブランドの事業部利益に対する利益貢献度を把握し、適切な（効果的な）資源配分ができるようにする必要性が生じた。支社損益計算と同様の直接原価計算方式によりブランド別の損益計算をし、各ブランド

表 1 MRS 支社損益計算書の様式

（百万円）

	当 月		累 月	
	予 算	実 績	予 算	実 績
売 上 高 (注1)				
工場変動費 (注2)				
支社変動費				
限 界 利 益				
工場固定費				
固定販売費				
直 接 利 益				
支社営業費				
本部経費				
営 業 利 益				
営業外損費				
支 社 利 益				

(注1) 特約店（卸）に対する売上高

(注2) 商品アイテムごとに変動製造原価を算出し支社仕切り価格を設定（毎年改定）

の責任者であるブランドマネージャーに情報を提供しブランドマネジメントに資している。

課別損益計算システム

支社の利益目標管理をささえるサブシステムとして1991年から課別損益計算システムを導入し、支店・課別の月次損益計算を実施している。会社概要でも述べたとおり支社販売員の営業活動の対象は直接の取引先である特約店(卸)だけでなく、その先の小売店(酒販店)や料飲店まで拡がっている。特に小売店に対する活動のウエイトが高くなっており、販売目標管理も特約店を通じて旬単位で回収する特約店から小売店への販売データ(RDPデータ=Retail Data Pool)に基づきおこなっている。したがって、課単位の利益目標管理も支社の利益目標のように対特約店の売上高ではなく、主として对小売店の売上高による損益計算によって実施している。(対特約店売上げ、对小売店売上げのどちらでも支社の選択によって対応できるシステムとしている。)

このシステムを活用することにより、営業課レベルでも販売数量目標と費用の管理だけでなく販売活動とリンクした利益目標管理が可能となった。(毎月端末からアウトプット可能)

5.2 費用対効果測定システム

競合他社との競争が激化する中で近年従来以上に拡売費を市場に投入するようになったが、投入した拡売費の販売効果が従来以上に求められるのは当然のことである。これをサポートするため「投入した拡売費1万円当たりの販売箱数を計算し販売効率を求めるシステム」が拡売費費用対効果システムである。各管理レベル毎(全社、支社、支店、各営業課、担当者、小売店別)に集計したデータにより、年初からの販売活動の効率を当月・累月の形で毎月検証するとともに、翌月以降の販売計画における拡売費の支出方針の立案に活用している。

第一線の販売員は小売店に対する活動を中心に行なっているので、費用対効果の測定も对小売店の売上げ箱数(RDPデータの売上げ)により算出している。この小売店販売箱数は販売目標管理のためのシステムである「販売情報システム」からデータを得ている。また、各管理レベルごとの拡売費使用実績は、各費用の使用実績をリアルタイムに把握する会計システム「発生ベース費用管理システム」から得ている。日常の営業活動の中で各営業担当者が得意先に対してサンプルや景品類を提供する場合、手配は原則としてすべて各人が保有する持ち運び可能な小型端末(ハンディーターミナル)で支出先、支出内容をインプットして行なっているので、ほぼリアルタイムなデータの管理・加工が可能となった。MRSはこのように既存のシステムのデータを「利益目標管理」のために必要なデータに加工することによって成り立っている。

表 2 報告内容事例

項 目		毎 月	半 期	年 末 度	臨 時
支 社	管理損益計算書	○			
	拡売費の費用対効果の測定	○			
	業績評価項目達成度報告			○	
	得意先に対する投資等の効果測定				○
本 部	損益計算書（事業部）	○			
	ブランド別損益計算		○		
	支社経営指標		○		

また、この拡売費費用対効果は後述する支社の業績評価システムにおける評価項目の一つに位置づけている。

5.3 報告システムと業績評価

(1) 報告システム

MRS は「利益による目標管理システム」である。したがって、目標の達成状況を定期的に把握し (SEE), 各マネジメントレベルにレポートし、それに基づき次の活動を組み立て (PLAN), 実行する (DO) というサイクルを構築する必要があった。つまり、これらの報告システムによって得られる情報により必要な意志決定を行ない、マネジメントサイクルを回していく仕組みとした (表 2 参照)。

(2) 業績評価システムとの関連

支社の業績評価は、販売数量 (対特約店)、シェア、支社利益、拡売費支出効率の 4 つを評価項目とし項目間のウエイト付けを行ない、総合的に評価している。しかし評価は本部が支社を評価するという考え方ではなく、支社が年初に設定した目標の達成状況を自己評価し翌年度以降のマネジメントに活用するという考え方に立っている (図 7 参照)。したがって、現在は業績評価結果をそのまま支社長個人の人事考課あるいは賞与考課に結び付けることはしていない。支社にかぎらず事業所の表彰は現状では業績評価結果とは別に当年度の各事業所業績を表彰する制度 (社長表彰、本部長表彰、支社長表彰制度) が設けられている。

なお評価項目のウエイトはキリン社の事業環境を考慮して、現在は政策的に利益および拡売費支出効率が低く、販売数量・シェアが高くなっている。しかし将来はシェア最優先の考え方から、販売数量・シェア・利益・費用効率のバランスのとれた業績目標としていくことを検討中である。

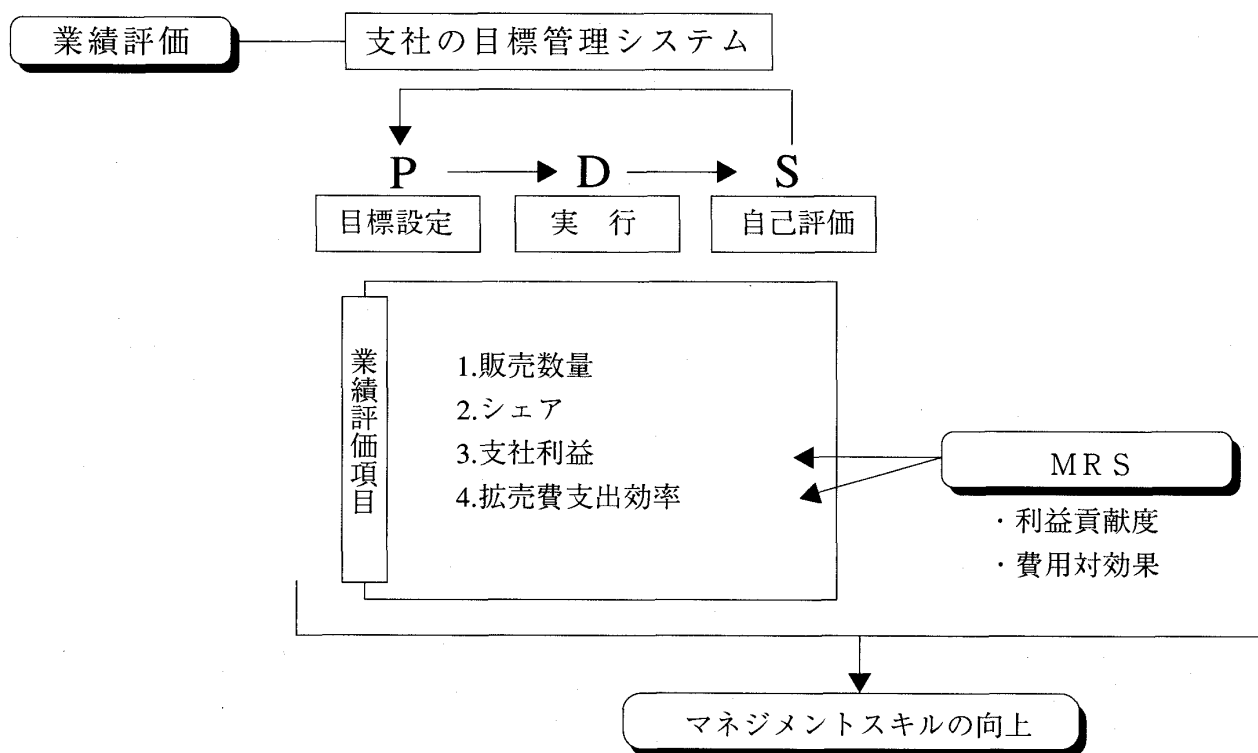


図7 業績評価システム

5.4 運営ルール

(1) 業績目標（責任）の決定と資源配分（権限）

当社は事業本部全体の業績目標（売上高，利益，シェア等）と必要な資源配分（拡売費・広告費等マーケティング費用，設備投資金額，要員等）は全社の経営会議（本店常務以上で構成）で決定している。

また支社毎の販売目標やマーケティング費用（拡売費，広告費）・経費や要員計画，投融資計画等重要な資源については，経営会議に先立ち，あらかじめ本部でガイドラインが作られ，それをもとに各支社と協議しながら決定している。

したがって，経営会議で事業部の利益計画が承認された時点で，各支社の目標と資源配分も決定される。

(2) 支社長の拡売費追加支出権限

当社は職務権限規定のなかで，重要項目の決定権限者を定めている。支社長は基本的には年初承認された予算枠内で支出の権限を有するわけであるが，MRSの導入にあたり期中の市場の動向に応じてさらに販売増を図るためにマーケティング資源を追加投入できるルールを新たに設けた。

すなわち，販売増により年初予算の限界利益の増加が見込まれる場合には，期中に増分見

込み限界利益の一定率を拡売費として支出する権限を支社長に付与している。このルール(権限)を有効に活用することにより、業績好調な支社は販売増によって得た利益をさらに追加投入して販売増に結びつくような販売促進策をとることが可能である。

6. 今後の課題

最後に今後の課題について触れたい。

ビール業界は長年単品大量生産を事業基盤としてきたが、旧制度の損益計算はそれを土台にした伝統的な損益計算であった。こうした意味において MRS のフレームワークを構成している新しい損益計算方法は麒麟社にとっては正にコペルニクスの転回の損益計算であるが、おそまきながらやっと事業環境にあった損益計算を導入できたと思っている。

MRS の損益計算そのものは決して難しいものではなく、管理会計の教科書に書かれている通りの計算方法にすぎない。しかし支社長以下全員が今までのモノサシを捨て新しいモノサシによって業績目標達成に向けて P D S を回していくことはかなりの努力が必要である。これは正にマネジメントスタイルの変革であり組織風土の改善といっても過言ではない。

導入以来今年で3年目を迎えほぼ当初の狙い通りに進んでいるが、当社全員の努力によりようやく「利益目標管理」という基本的な思想が理解され始めてきた。今後制度の定着に合わせて、「利益目標(責任)に応じた権限(マーケティング費用、要員等の資源の投入権限)の拡大」や「支社業績評価システムにおける利益評価のウエイトの拡大」をどのように進めるのか、さらには、現在はいくまでも「単年度目標の達成を軸に組み立てられている制度」であるが、これに「長期的な業績向上という視野に立った仕組み」をどのようにして組込めばよいのか等検討すべき課題は多い。

「MRS は支社の事業目標達成のためのツールである」という視点にたって、今後も常に現場の実態に合わせた制度の見直しが必要と考えている。

THE DEVELOPMENT OF RESPONSIBILITY ACCOUNTING AT KIRIN BREWERY CO., LTD.: INTRODUCTION OF THE MANAGEMENT REPORTING SYSTEM

Kazuhisa Tani*, and Hiroshi Mieno†

ABSTRACT

Kirin Brewery Co., Ltd. (KB) saw its rapid decline of business performance from 1987 to 1989 from its failure to adapt to great changes in the beer market. Faced with this situation, KB began to adopt radical policies such as divisionalized organization, a new sales organization and personnel management system for fundamental reformation of its corporate culture. Also, the Management Reporting System (MRS) is the profit management system which was introduced in the beer division in 1990 as a part of the new policies. KB has aimed at reconstruction in which the traditional centralized management system controlled by the head office would change into a decentralized management system by delegating authority to the branch managers.

KB constructed the reporting system which could provide useful information on the true profit contribution of each branch as a first-line sales unit. This system could be built by changing the traditional system for income measurement for the company as a whole into the new system for branch marginal profit measurement by direct costing. To get the information provided through the new system in a timely manner, it is necessary to construct computer-based systems, i.e. a sales-information system and an expense-management system which could recognize expenses on an accrual basis, and provide timely expense information of each management segment. KB has set marginal profit, sales volume and market share as the performance targets for each branch manager, and has reinforced the authority of the branches over outlays such as marketing expenses.

KEYWORDS

Profit Management System, Reformation of Corporate Culture, Tools for Achieving the Targets of Branches or Divisions, Development of Management Skills, Branch as Profit Center, Marginal Profit, Cost-effectiveness, Reinforcement of Authority in Each Branch, MRS Connected with the Performance Evaluation System.

*Director, General Manager, Planning and Control Department, Beer Division, Kirin Brewery Company, Ltd.

†Assistant Manager, Planning and Control Department, Beer Division, Kirin Brewery Company, Ltd.