

日本企業における管理会計の選択と効果について

棚 橋 慶 太

1. はじめに

企業は、効率的な組織運営を行うために種々の管理会計手法を組み合わせ用いている。1990年代には日本企業における管理会計手法に関する多くの事例研究が展開され、近年質問紙に基づく実態調査や実証研究も盛んに行われるようになってきたが、先行研究は管理会計手法を外形で分類して研究しているため、管理会計の目的という視点に欠けている。このため、日本企業、特に製造業企業がどのような管理会計手法を採用しているか、それらの管理会計手法の利用目的および運用の効果をどのように理解しているかを検証するために、2016年秋に質問紙調査を行った。

本稿では、管理会計手法の採用状況と目的と評価に関する回答データを統計的に分析することから得られた知見を整理する。まず、管理会計手法の採用状況について、主な管理会計手法のうち、導入率が高い手法や重要性の評価が高い手法を確認する。また、重視する管理会計手法の違いと管理会計手法に対する定性的な評価の間にも統計的に有意な関係性を確認する。

2. 先行研究

日本企業における管理会計手法に関する質問紙に基づく実態調査には、原価企画やMPCのような先進的実務の理論化に向けた研究と、ABC/MやBSCのような新手法の開発・導入に関する研究という2つの潮流がある。

原価計算に関する利用実態調査は、渡邊（2000）、高橋（2004）などが挙げられる。渡邊（2000）では1998年に日本のサービス業（上場、店頭公開企業）17業種104社を対象に実施した原価計算の実態調査から、サービスコストの計算、コストの管理、価格決定、顧客別収益性分析、直接原価計算の利用、ABCの利用、原価計算システムの開発・運用の7項目について調査結果が報告されている。また高橋（2004）は、2002年に東証一部上場製造業192社と非製造業・サービス業90社を対象とした原価計算・原価管理の実態調査である。製造

業の主要な原価計算技法（実際原価計算，標準原価計算，個別原価計算，総合原価計算，全部原価計算，直接原価計算）の利用目的，管理対象，原価管理実施上の問題など調査結果が報告されている。

原価企画あるいは製品開発コストマネジメントの実態調査としては，田中・大槻・井上（2007a, b, c, d, e, f）が挙げられる。田中・大槻・井上（2007a, b, c, d, e, f）は2004年に東証一部上場製造業135社を対象とし，原価企画の採用状況や目標原価設定，目標原価達成手段・達成度などの調査結果を詳細に分析したものであるが，回答数が少なく一般性が認められるとは言い難い。

また，日本企業の管理会計実態に関する実態調査・実証研究を対象に2000年以降に発行された文献レビューを行った吉田・福島・妹尾（2008a）では原価計算，原価管理（全般，原価企画，ABC/ABM，ミニ・プロフィットセンター（MPC），品質コスト・マネジメント），業績管理（業績指標，業績管理プロセス，BSC），吉田・福島・妹尾（2008b）では予算管理，設備投資予算，環境管理会計の利用実態と今後の実態調査の課題を示している。その上で，吉田・福島・妹尾（2009）において日本企業の管理会計実態と残された課題を示し将来の実態調査のためのフレームワークを提示しており，既存の実態調査における問題を指摘している。また吉田・福島・妹尾（2012）では，前述の文献レビューを受けて質問紙調査による日本企業における管理会計の実態調査を2009年1月に実施し，主要な管理会計技法の利用状況を示している。さらに前述の第1回調査から5年後となる2014年に行った第2回調査を行っており，吉田・福島・妹尾・徐（2015a, 2015b, 2015c）において本社・事業部門の会計業務分担，原価計算，原価・費用管理，利益計画，CVP分析，業績管理，予算管理，設備投資予算の利用実態についてまとめている。こうした文献レビュー及び調査は，調査に基づく理論的なインプリケーションを与えるだけでなく，網羅的に他社の仕組みや自社の位置づけを確認することができること，さらに自社の組織改革やマネジメント・コントロール設計に役に立つ情報が得られることから，実務的なインプリケーションを与えたという点で貢献している。また吉田・福島・妹尾（2012）では，実態調査のためのフレームワークで指摘した問題について日本企業におけるコストマネジメント（標準原価管理，物量管理，原価企画，MPC）の利用とコンテキスト要因の関係，また原価企画とMPCの利用と効果への組織コンテキストの影響，意思決定環境・組織コンテキスト・組織規模の業績・予算管理の利用と組織業績の関係に関する実証研究や，個別の管理会計手法の利用の背景にある管理会計行動パターンと影響要因との関係を提示している。

一方，これらの質問紙調査は管理会計手法を外形で分類して調査・考察しているため，管理会計の目的すなわち「何のためにその管理会計手法を利用しているのか」という視点に欠けている。このような問題意識に基づいて企業が何のために管理会計手法を利用しているのか深く掘り下げるため，質問紙による「日本企業における管理会計の実態に関するアンケー

ト調査」(以下「本調査」)を行った。本稿では、本調査から得られたデータに基づき、日本企業が採用した管理会計手法の目的やその運用成果に対する理解を確認する。

3. 研究方法

3.1 質問紙の作成

本調査にあたり、木島他(2006)において2003年10月に行われた調査研究を参照して「管理会計の実態」と「導入している管理会計に対する評価」を問う質問群を設定した質問紙を作成した。対象会社の「管理会計の実態」を問う質問群では、16種類の管理会計制度/システムについて現状と制度導入/改変の時期を問うた。その上で、回答者が一番重要と思う管理会計制度/システムについて導入/改変目的とその評価を確認した。「導入している管理会計に対する評価」を問う質問群では、まず「その導入/改変の目的」に関する質問(14項目)を設定し、次に導入/改変後の「総合的な効果」「組織員の意識」「リーダー(部門の管理職)の意識」「情報の共有」という4つのディメンションにおける変化について、複数の質問項目(4ディメンション合計30項目)を設定した。

3.2 データの収集

質問紙調査は2016年7月末現在で東証第一部・第二部に上場する製造業1,173社(一部894社、二部279社)を対象に実施したものである。発送先の選定は、ダイヤモンド社のデータベース「D-VISION DATABASE」にて経理財務部門、経営企画部門、営業部門を担当する役員の役職及び個人名を特定し、直接役職/個人名宛に2016年8月25日～29日に郵送した。発送した質問紙は経理財務部門556件(467社)、経営企画部門1,329件(688社)、営業部門2,232件(879社)の合計4,117件である。回収期限は約4週間後の9月23日に設定したが、最終的には10月中旬まで返送があった。正味回答数は251社307件(回収率7.5%)であった。同一企業に複数の質問紙を送付したため、5人から回答があった企業は1社、以下4人からは2社、3人からは4社、2人からは39社、1人からは205社(企業名の明記がない4人を含む)となっている。

3.3 回収企業及び回答者のプロフィール

回答企業の業種、連結ベース従業員数、同売上高、また回答者のプロフィールは図表1に示している。項目によっては未記入回答があり、各表の合計は一致しない。

まず回答企業を業種別で見ると、合計回答数が多かった業種は機械52件(16.9%)、電気機器48件(15.6%)、化学41件(13.4%)であったが、回答企業の業種分布と当該上場企業の業種分布の間についてカイ二乗検定¹⁾を行った結果、カイ二乗値12.382、 $p=0.1926$ とな

り、返送された回答の分布サンプルには概ね問題ないと判断した。企業規模については、従業員数別を見ると1,000人～5,000人が93件（30.3%）、10,000人超が83件（27%）と多いが、総じて従業員数からみた企業の規模に偏りなく、また売上高別でも100億～500億円規模が88件（28.7%）、1,000億～5,000億円規模が81件（26.4%）と多いが、売上規模においても中小企業から大企業まで幅広いデータを収集できた。

また回答者のプロフィールを見てみると、回答者がそれぞれ現職に就いてから経過した期間は平均3.9年、対象会社に入社してから経過した期間は平均22.1年、平均年齢51歳となった。質問紙の中には、管理職の立場で部下の行動の変化を問う質問もあり、これに沿った形で、現職経験も入社後の会社生活も長い方々から広く回答を集めることができたものと判断した。

【図表1】回答企業の業種・従業員数・売上高、回答者のプロフィール（出所：筆者作成）

1-1 業種

業種	合計回答数		回答数					
		%	経理財務	%	経営企画	%	営業	%
1 食料品	24	7.8%	6	2.0%	6	2.0%	12	3.9%
2 繊維製品	4	1.3%	1	0.3%	2	0.7%	1	0.3%
3 パルプ・紙	10	3.3%	3	1.0%	3	1.0%	4	1.3%
4 化学	41	13.4%	9	2.9%	16	5.2%	16	5.2%
5 医薬品	9	2.9%	3	1.0%	3	1.0%	3	1.0%
6 石油・石炭製品	5	1.6%	3	1.0%	1	0.3%	1	0.3%
7 ゴム製品	5	1.6%	1	0.3%	2	0.7%	2	0.7%
8 ガラス・土石製品	3	1.0%	0	0.0%	1	0.3%	2	0.7%
9 鉄鋼	11	3.6%	4	1.3%	3	1.0%	4	1.3%
10 非鉄金属	11	3.6%	3	1.0%	5	1.6%	3	1.0%
11 金属製品	13	4.2%	6	2.0%	1	0.3%	6	2.0%
12 機械	52	16.9%	13	4.2%	10	3.3%	29	9.4%
13 電気機器	48	15.6%	11	3.6%	26	8.5%	11	3.6%
14 輸送用機器	27	8.8%	6	2.0%	13	4.2%	8	2.6%
15 精密機器	14	4.6%	3	1.0%	3	1.0%	8	2.6%
16 その他製品	30	9.8%	4	1.3%	7	2.3%	19	6.2%
合 計	307	100.0%	76	100.0%	102	100.0%	129	100.0%

1-2 従業員数（連結ベース）

	合計回答数		回答数					
		%	経理財務	%	経営企画	%	営業	%
1 500人未満	36	11.7%	4	5.3%	9	8.8%	23	17.8%
2 500～1,000人	56	18.2%	10	13.2%	20	19.6%	26	20.2%
3 1,000～5,000人	93	30.3%	24	31.6%	29	28.4%	40	31.0%
4 5,000～10,000人	39	12.7%	11	14.5%	15	14.7%	13	10.1%
5 10,000人超	83	27.0%	27	35.5%	29	28.4%	27	20.9%
合 計	307	100.0%	76	100.0%	102	100.0%	129	100.0%

1-3 売上高（連結ベース）

	合計回答数		回答数					
		%	経理財務	%	経営企画	%	営業	%
1 100億円未満	17	5.5%	3	3.9%	5	4.9%	9	7.0%
2 100～500億円	88	28.7%	13	17.1%	32	31.4%	43	33.3%
3 500～1,000億円	43	14.0%	13	17.1%	12	11.8%	18	14.0%
4 1,000～5,000億円	81	26.4%	20	26.3%	26	25.5%	35	27.1%
5 5,000億～1兆円	28	9.1%	11	14.5%	9	8.8%	8	6.2%
6 1兆円以上	50	16.3%	16	21.1%	18	17.6%	16	12.4%
合 計	307	100.0%	76	100.0%	102	100.0%	129	100.0%

II 回答者のプロフィール

	全部門				
		経理財務	経営企画	営業	
回答者の現職平均経過年数	3.9	3.6	3.3	4.9	年
回答者の入社後平均経過年数	22.1	21.1	19.0	26.4	年
回答者の平均年齢	51	50	49	54	歳

4. 日本企業における管理会計の実態

4.1 管理会計制度 / システムの現状

管理会計制度 / システムの実態を把握するため、①管理会計制度 / システム（全16種類）について現状と制度導入 / 改変の時期を問う、②このうち回答者が一番重要と思うものとして選択した管理会計制度 / システムを選択する、という形で調査を実施した。

まず、①管理会計制度 / システムの現状に関する回答の結果は図表2のとおりである²⁾。全体的な傾向としては、中長期経営計画、企業レベル予算、部門レベル予算、原価計算など基幹的な管理会計制度 / システムはかなりの企業が導入済と回答しているが、M&A 評価、コストセンターの業績評価、プロフィットセンターの業績評価、顧客別利益管理などの管理会計制度 / システムはまだ導入していないとの回答が多くなっている。

【図表 2】 管理会計制度 / システムの現状 (N=251) (出所：筆者作成)

	導入済		未導入	
	会社数	%	会社数	%
A. 中長期経営計画	220	87.6%	26	10.4%
B. 設備投資意思決定	212	84.5%	27	10.8%
C. プロジェクト採否意思決定	145	57.8%	86	34.3%
D. M&A 評価	90	35.9%	145	57.8%
E. グループレベル予算 (利益計画)	215	85.7%	25	10.0%
F. 企業レベル予算	229	91.2%	14	5.6%
G. 部門レベル予算	227	90.4%	18	7.2%
H. プロフィットセンターの業績評価	140	55.8%	92	36.7%
I. コストセンターの業績評価	124	49.4%	107	42.6%
J. 原価計算	229	91.2%	12	4.8%
K. 製品別利益管理	207	82.5%	32	12.7%
L. 顧客別利益管理	142	56.6%	91	36.3%
M. 部門別原価管理	201	80.1%	36	14.3%
N. 長期資金管理	183	72.9%	54	21.5%
O. 運転資金管理	200	79.7%	39	15.5%
P. キャッシュマネジメント	188	74.9%	50	19.9%

※1：1社から複数回答が回収されている場合は名寄せして集計。

※2：百分率は回収会社総数 251 社を分母として計算した。

こうした基幹的な管理会計制度 / システムは、会計情報システムの統合化によって広く採用され浸透することになったと考えられる。近年の企業の情報化は、情報技術を活用したオープン指向のネットワーク・コンピューティングやオンライン取引処理などの実現に負うところは大きい。会計情報システムや基幹業務システムなど個々の経営情報システム (Management Information System) を活用する経営から、企業経営の基本となるヒト・モノ・カネ・情報といった経営資源を適切に分配し有効活用する計画である ERP (Enterprise Resources Planning) に基づく経営管理へと移行してきた。管理会計制度 / システムにおいても、中長期経営計画、企業レベル予算、部門レベル予算、原価計算などをコアパッケージとして組み合わせて統合・活用することが標準装備となりつつあると考えられる。BSC や EVA など、こうしたコアパッケージのサポートシステムとして、ビジネスプロセスの効率化あるいは組織効率の向上、組織の意思決定における重要な役割を担っているといえる。

4.2 管理会計の重要度と目的

次に、②管理会計制度 / システム (全 16 種類) のうち回答者が一番重要と思う管理会計制度 / システム (ただし、3 部門合計の回答数が 10 件以上) については、図表 3 のとおり 3 部門合計では中長期経営計画が 84 件 (28.8%) と一番多く、次いで製品別利益管理が 47 件 (16.1%)、グループレベル予算 / 利益計画が 44 件 (15.1%)、部門レベル予算が 25 件 (8.6%) の順になり、部門毎でも営業部門の原価計算 (11 件, 9.1%) 以外は概ね同じ重要度が高い

管理会計制度 / システムが上位 4 位を占めた。一方、管理会計設計者である経理財務部門、管理会計利用者である経営企画部門、営業部門では重視する管理会計制度 / システムが若干異なる結果となった。中長期経営計画を重視する点は 3 部門のいずれも共通しているが、グループレベル予算 / 利益計画や製品別利益管理は、全社レベルで見ている経理財務部門と経営企画部門と比べて営業部門では重要と回答している比率が低く、全社レベルの管理会計情報に対する関心が薄い。

【図表 3】回答者が一番重要と思う管理会計制度（出所：筆者作成）

	3 部門合計		経理財務		経営企画		営業	
		%	回答数	%	回答数	%	回答数	%
A. 中長期経営計画	84	28.8%	18	24.7%	26	26.5%	40	33.1%
K. 製品別利益管理	47	16.1%	11	15.1%	19	19.4%	17	14.0%
E. グループレベル予算(利益計画)	44	15.1%	17	23.3%	18	18.4%	9	7.4%
G. 部門レベル予算	25	8.6%	5	6.8%	12	12.2%	8	6.6%
J. 原価計算	21	7.2%	4	5.5%	6	6.1%	11	9.1%
F. 企業レベル予算	16	5.5%	5	6.8%	3	3.1%	8	6.6%
H. プロフィットセンターの業績評価	13	4.5%	5	6.8%	6	6.1%	2	1.7%
M. 部門別原価管理	12	4.1%	3	4.1%	3	3.1%	6	5.0%
総合計(全 16 種類合計)	292	100.0%	73	100.0%	98	100.0%	121	100.0%

管理会計制度 / システムの導入 / 改変目的に関する質問については、5 点法リッカートスケールを採用し質問に対し「あてはまる」をスケール 5, 「あてはまらない」をスケール 1 として回答する形にしており、「回答者が一番重要と思う管理会計制度」の回答者数が多い（但し同質問に対する有効回答数が 10 件以上）管理会計制度の 3 部門合計の回答結果は図表 4 のとおりである。平均値が高かったのは、「自社の経営状態の把握（経営分析）」「経営戦略の立案」「経営計画の策定」「戦略実現のための予算の作成」であるが、原価計算に関してはそれらの数値は低く、「コスト計算と販売価格の決定」「商品別収益性の把握と分析」が高い数値となった。原価計算は管理会計制度 / システムの中でも「自社の経営状態の把握（経営分析）」「経営戦略の立案」「経営計画の策定」「戦略実現のための予算の作成」といった経営レベルの情報を収集あるいは集約することを導入 / 改変目的としたわけではなく「コスト計算と販売価格の決定」「商品別収益性の把握と分析」といった商品レベルの情報を収集あるいは集約することを導入 / 改変の目的としたと解釈できる。また、特定の管理会計制度 / システムの導入 / 改変の目的について質問していないため、回答者が想定している管理会計制度 / システムが分散されているものと考えられる。

【図表4】管理会計制度／システム導入／改変の目的（出所：筆者作成）

平均値		A. 中長期経 営計画	E. グループ レベル予 算（利益 計画）	K. 製品別利 益管理	G. 部門レベ ル予算	J. 原価計算	F. 企業レベ ル予算	M. 部門別原 価管理	H. プロフィッ トセンタ ーの業績 評価	全平均
	N=	77	38	38	20	20	15	12	10	257
1 自社の経営状態の把握（経営分析）	OB1	4.30	4.53	4.32	4.40	3.80	4.53	4.50	4.70	4.29
2 経営戦略の立案	OB2	4.49	4.37	4.29	4.30	3.55	4.07	4.00	4.10	4.22
3 経営計画の策定	OB3	4.43	4.47	4.21	4.25	3.70	4.13	4.25	4.30	4.25
4 戦略実現のための予算の作成	OB4	3.99	4.39	4.29	4.25	3.70	4.13	3.92	3.90	4.12
5 コスト計算と販売価格の決定	OB5	3.29	3.32	4.32	3.80	4.15	3.47	4.00	4.00	3.68
6 部門別あるいは担当種別の業績の把握と分析	OB6	3.53	3.74	3.89	4.55	3.65	3.67	4.83	4.30	3.76
7 商品別収益性の把握と分析	OB7	3.40	3.45	4.53	3.35	4.20	3.60	3.58	4.10	3.70
8 売価の変更や、販売数量の増減による効果の分析	OB8	3.10	3.08	3.87	3.25	3.45	3.67	3.67	3.70	3.39
9 ビジネスの競争優位の実現	OB9	3.84	3.47	3.58	3.55	3.60	2.93	3.00	3.80	3.60
10 業績評価の範囲やタイミングの充実	OB10	3.01	3.50	3.03	3.45	2.90	3.00	3.17	4.30	3.15
11 顧客満足の充実	OB11	3.43	2.87	3.05	3.35	2.95	2.87	2.75	3.20	3.13
12 内部コントロールの充実	OB12	3.12	3.55	3.26	3.65	3.00	3.40	3.33	3.50	3.27
13 自社の業務プロセスの連携や部門間調整の向上	OB13	3.16	3.21	3.11	3.25	2.80	2.87	3.50	3.20	3.14
14 企業間の業務プロセスの連携や調整の向上	OB14	3.05	3.03	2.84	2.60	2.65	2.73	2.75	3.20	2.88

4.3 管理会計制度／システムの評価

導入／改変後の「総合的な効果」「組織員の意識」「リーダー（部門の管理職）の意識」「情報の共有」という4つのディメンションにおける変化について、複数の質問項目（4ディメンション合計30項目）を設定した質問群は「管理会計の評価」を問うものである。この「導入している管理会計に対する評価」を問う質問群では、5点法リッカートスケールを採用し、質問に対し「あてはまる」をスケール5、「あてはまらない」をスケール1として回答する形にしている。4つのディメンションの回答結果をまとめたのが図表5である。

【図表 5】管理会計の評価を問う質問群の記述統計量（出所：筆者作成）

変数名	質問内容	回答数	平均	標準偏差
EF1	現場レベルの組織が会社全体のことを考えるようになった。	300	3.64	1.004
EF2	現場レベルの組織が顧客のことを考えるようになった。	298	3.18	0.961
EF3	現場レベルの組織が株主の利益を考えるようになった。	298	2.81	0.993
EF4	現場レベルの組織が内部効率の改善を考えるようになった。	298	3.53	0.918
EF5	現場レベルの組織が活性化してきている。	296	3.24	0.845
EF6	リーダーの育成（人材育成）が進んできている。	299	3.18	0.848
EF7	コストダウンが促進されてきている。	297	3.64	0.859
EF8	利益向上につながってきている。	300	3.92	0.774
CE1	現場の人間が、自律的に仕事や改善活動に取り組むようになってきた。	299	3.47	0.852
CE2	多少のリスクはあっても、挑戦的な課題に取り組むやすい空気が現場に広がった。	299	3.20	0.838
CE3	現場の人間に、進んで仕事に関する知識を取得しようとする積極的な姿勢が見られるようになってきた。	299	3.21	0.809
CE4	現場の人間から、目標達成の際に充実感や達成感が感じられる、という発言が聞かれるようになってきた。	299	3.22	0.861
CE5	現場の人間から、自分たちが重視すべき指標がより分かりやすくなった、という発言が聞かれるようになってきた。	299	3.54	0.890
CE6	現場の人間から、自分たちの努力の結果が指標の改善に反映されるようになった、という発言が聞かれるようになってきた。	299	3.24	0.873
CE7	現場の人間から、自分たちに対する監視が強まった、という不満が聞かれるようになってきた。	299	2.51	0.925
CL1	現場のリーダーが、自分たちの活動が経営にいかに関与しているか意識するようになってきた。	299	3.91	0.808
CL2	現場のリーダーが、部材や商品等の購買価格の変化を意識するようになってきた。	299	3.54	0.916
CL3	現場のリーダーが、効率的に仕事を行うように意識するようになった。	299	3.63	0.851
CL4	現場のリーダーのコスト意識が高まってきた。	299	3.87	0.855
CL5	現場のリーダーに、売上や利益を増大させようとの意識が高まってきた。	299	4.02	0.766
CL6	現場のリーダーと、スタッフ部門や管理職とのコミュニケーションが促進されてきた。	299	3.38	0.770
CL7	現場のリーダー間、および現場とリーダーとの間に一体感が醸成されるようになってきた。	299	3.31	0.769
IS1	製品ごとの収益性に関する情報が共有されるようになった。	298	3.65	1.024
IS2	顧客ごとの収益性に関する情報が共有されるようになった。	298	3.06	1.088
IS3	部門ごとの収益性に関する情報が共有されるようになった。	297	3.70	0.948
IS4	同業他社の類似製品のコスト構造に関する情報が共有されるようになった。	298	2.78	0.935
IS5	顧客嗜好の変化がコストや収益に及ぼす影響に関する情報が共有されるようになった。	298	2.85	0.904
IS6	供給業者の製造システムやコスト構造に関する情報が共有されるようになった。	298	2.72	0.947
IS7	将来起こりうる事象がコストや収益に及ぼす影響に関する情報が共有されるようになった。	298	3.27	0.959
IS8	経済状態や政府の規制がコストや収益に及ぼす影響に関する情報が共有されるようになった。	297	3.07	1.001

・「総合的な効果」（変数名：EF1～EF8）

管理会計システムの活用による、組織・人に対する効果と財務的な効果について質問した。EF3の平均値が低くこれ以外は標準的な回答になっていることから、株主利益を重んじるようにはならないものの、総じて様々なステークホルダーを認識し人材育成やコスト管理を意識する様子がうかがえる。

・「組織員の意識」（変数名：CE1～CE7）

管理会計システムを活用することで部門長からみて組織成員がどのような言動があるかと問う質問を設定した。CE7の平均値が低いものの、総じて標準的な回答となっている。

・「リーダー（部門の管理職）の意識」（変数名：CL1～CL7）

管理会計システムを活用することで部門長からみて配下の組織のリーダー（例えば部門長の下で部長や課長）にどのような変化が生じているかを問う質問を設定した。CL5の平

均値が高く売上や利益を上げるように意識させるツールとして管理会計システムを評価していることがうかがえる。

・「情報の共有」(変数名: IS1 ~ IS8)

経営環境や会計的情報のうちどのような情報が組織内に共有され浸透しているかを問う質問を設定した。IS4 ~ IS6の平均値が低いことから、管理会計情報には顧客や供給業者の変化や将来起こる事象に関する影響などの情報に乏しいと認識していることがうかがえる。

4.4 管理会計制度 / システムの評価に関する変数の設定

分析に用いる管理会計制度 / システムの評価に関する変数を設定するために、回答データを用いて探索的因子分析を行った(主因子法, プロマックス回転)。分析に必要な質問項目に1つでも欠損がある回答を除去し、最終的な分析に用いた回答は265件となった。4つの質問群(総合的な効果, 組織員の意識, リーダーの意識, 情報の共有)ごとに因子分析を行い、いくつの因子があるか再確認した。因子負荷が1つの因子について0.4以上で、かつ2因子にまたがって0.4以上の負荷を示さない変数(質問)を有効なものとし、累積寄与率が0.5以上、p値が0.05以上となる因子数を抽出した。また各因子においてはクロンバックの α が低い(0.6未満)場合には有効な因子ではないとして集合尺度としての適性を確認した。ただし、集合尺度の適性を測れない因子についてはその内容や因子負荷量の大きさによって取捨の判断を行った。4つの質問群(総合的な効果, 組織員の意識, リーダーの意識, 情報の共有)ごとの因子分析の結果は図表6のとおりである³⁾。

【図表6】4つの質問群ごとの因子分析の結果(出所:筆者作成)

総合的な効果(N=265)		記述統計量		Factor1	Factor2	Factor3	Factor4	クロンバックの α
変数	質問内容	平均	標準偏差	第1因子	第2因子	第3因子	第4因子	
EF8	利益向上につながってきている。	3.91	0.76	1.03				n/a
EF7	コストダウンが促進されてきている。	3.66	0.84	0.53		0.16		
EF2	現場レベルの組織が顧客のことを考えるようになった。	3.19	0.95		0.67	-0.15	0.16	0.6413
EF1	現場レベルの組織が会社全体のことを考えるようになった。	3.65	0.98		0.64			
EF3	現場レベルの組織が株主の利益を考えるようになった。	2.80	0.97		0.60	0.14	-0.16	
EF4	現場レベルの組織が内部効率の改善を考えるようになった。	3.54	0.91			1.03		n/a
EF5	現場レベルの組織が活性化してきている。	3.26	0.85				0.89	n/a
EF6	リーダーの育成(人材育成)が進んできている。	3.20	0.86		0.17		0.48	
			因子寄与	1.351	1.254	1.143	1.073	

日本企業における管理会計の選択と効果について

組織員の意識 (N=265)		記述統計量		Factor1	Factor2	Factor3	クロンバ ックの α
変数	質問内容	平均	標準偏差	第1因子	第2因子	第3因子	
CE6	現場の人間から、自分たちの努力の結果が指標の改善に反映されるようになった、という発言が聞かれるようになってきた。	3.25	0.87	0.99	-0.12		0.8553
CE5	現場の人間から、自分たちが重視すべき指標がより分かりやすくなった、という発言が聞かれるようになってきた。	3.54	0.90	0.80			
CE4	現場の人間から、目標達成の際に充実感や達成感が感じられる、という発言が聞かれるようになってきた。	3.23	0.86	0.49	0.33		
CE3	現場の人間に、進んで仕事に関する知識を取得しようとする積極的な姿勢が見られるようになってきた。	3.21	0.81		0.90		0.7481
CE2	多少のリスクはあっても、挑戦的な課題に取り組みやすい空気が現場に広がった。	3.18	0.83	-0.14	0.72		
CE1	現場の人間が、自発的に仕事や改善活動に取り組むようになってきた。	3.48	0.85	0.26	0.51		
CE7	現場の人間から、自分たちに対する監視が強まった、という不満が聞かれるようになってきた。	2.53	0.90			0.99	n/a
			因子寄与	1.948	1.715	0.993	

リーダーの意識 (N=265)		記述統計量		Factor1	Factor2	Factor3	クロンバ ックの α
変数	質問内容	平均	標準偏差	第1因子	第2因子	第3因子	
CL4	現場のリーダーのコスト意識が高まってきた。	3.89	0.83	1.05		-0.11	0.8027
CL2	現場のリーダーが、部材や商品等の購買価格の変化を意識するようになってきた。	3.59	0.89	0.74			
CL3	現場のリーダーが、効率的に仕事を行うように意識するようになった。	3.64	0.84	0.48	0.20		
CL7	現場のリーダー間、および現場とリーダーとの間に一体感が醸成されるようになってきた。	3.33	0.78		0.89		n/a
CL6	現場のリーダーと、スタッフ部門や管理職とのコミュニケーションが促進されてきた。	3.38	0.76		0.82		
CL1	現場のリーダーが、自分たちの活動が経営にいかにつながっているか意識するようになってきた。	3.91	0.80	-0.13		1.09	n/a
CL5	現場のリーダーに、売上や利益を増大させようとの意識が高まってきた。	4.03	0.75	0.30		0.46	
			因子寄与	1.982	1.517	1.428	

情報の共有 (N=265)		記述統計量		Factor1	Factor2	Factor3	Factor4	クロンバ ックの α
変数	質問内容	平均	標準偏差	第1因子	第2因子	第3因子	第4因子	
IS6	供給業者の製造システムやコスト構造に関する情報が共有されるようになった。	2.73	0.96	0.81	-0.11			0.7858
IS4	同業他社の類似製品のコスト構造に関する情報が共有されるようになった。	2.82	0.93	0.71			-0.17	
IS5	顧客嗜好の変化がコストや収益に及ぼす影響に関する情報が共有されるようになった。	2.87	0.91	0.69				
IS3	部門ごとの収益性に関する情報が共有されるようになった。	3.69	0.95	-0.14	0.71	0.13		0.7046
IS2	顧客ごとの収益性に関する情報が共有されるようになった。	3.10	1.09		0.70			
IS1	製品ごとの収益性に関する情報が共有されるようになった。	3.67	1.03	0.10	0.61	-0.13		
IS8	経済状態や政府の規制がコストや収益に及ぼす影響に関する情報が共有されるようになった。	3.08	1.00			0.94		n/a
IS7	将来起こりうる事象がコストや収益に及ぼす影響に関する情報が共有されるようになった。	3.24	0.95				0.92	n/a
			因子寄与	1.663	1.38	0.938	0.899	

- ・総合的な効果：8個の質問項目を対象にした因子分析の結果、最終的に5個の質問項目から2つの因子が抽出された。抽出された2つの因子は構成される質問項目の内容に基づき、第1因子は「収益性向上」、第2因子を「経営者目線の浸透」と名付けた。
 - ・組織員の意識：7個の質問項目を対象にした因子分析の結果、最終的に6個の質問項目から2つの因子が抽出された。抽出された因子は構成される質問項目の内容に基づき、第1因子は「組織員（部下）の達成感向上」、第2因子を「組織員（部下）の自律意識向上」と名付けた。
 - ・リーダーの意識：7個の質問項目を対象にした因子分析の結果、最終的に3個の質問項目から1つの因子が抽出された。抽出された因子は構成される質問項目の内容に基づき、「組織員（リーダー）の意識向上」と名付けた。
 - ・情報の共有：7個の質問項目を対象にした因子分析の結果、最終的に6個の質問項目から2つの因子が抽出された。抽出された2つの因子は構成される質問項目の内容に基づき、第1因子は「コスト構造の共有」、そして第2因子は「収益情報の共有」と名付けた。
- 各変数の値は高い因子負荷量を示した質問項目に対する回答の値（1～5）の平均値を計算した下位尺度得点を用いた。具体的な変数の測定及び設定（記述統計量）³⁾と各変数間の相関行列⁴⁾は図表7のとおりである。

【図表7】各変数に関する記述統計量と各変数間の相関行列（N=265）（出所：筆者作成）

管理会計に関する評価（N=265）		変数	平均値	標準偏差	項目数	クロンバックの α
総合的な効果	収益性向上	V1	3.79	0.72	2	n/a
	経営者目線の浸透	V2	3.21	0.74	3	0.6413
組織員の意識	部下の達成感向上	V3	3.34	0.77	3	0.8553
	部下の自律意識向上	V4	3.29	0.68	3	0.7481
リーダーの意識	リーダーの意識向上	V5	3.71	0.72	3	0.8027
情報の共有	コスト構造の共有	V6	2.81	0.78	3	0.7858
	収益情報の共有	V7	3.49	0.81	3	0.7046

相関行列

	V1	V2	V3	V4	V5	V6	V7
V1	—						
V2	0.332 ***	—					
V3	0.470 ***	0.539 ***	—				
V4	0.444 ***	0.547 ***	0.630	—			
V5	0.502 ***	0.442 ***	0.541 ***	0.493 ***	—		
V6	0.148	0.381 ***	0.366 ***	0.373 ***	0.354 ***	—	
V7	0.359 ***	0.360 ***	0.445 ***	0.384 ***	0.460 ***	0.402 ***	—

（注）***: $P < 0.01$, **: $P < 0.05$, *: $P < 0.1$ （両側）

5. 分析結果

5.1 管理会計制度 / システムとその評価の関係

前節で抽出した管理会計制度 / システムの評価に関する変数 V1 ～ V7 を説明変数として、取り上げた 16 種類の管理会計制度 / システムのうち回答者が一番重要と思う管理会計制度 / システムに関する比較分析を行った。中長期経営計画からキャッシュマネジメントまでの 16 種類における回答と管理会計制度 / システムの評価に関する変数のクロス集計表は図表 8 のとおりである。回答者数の最も多かったのは中長期経営計画の 81 件、回答者数が最も少なかったのは M&A 評価と運転資金管理の 1 件、またコストセンターの業績評価は回答者数ゼロであった。

平均値の高い管理会計制度 / システムを単純に比較すると、回答者が少ない管理会計制度 / システムが高い傾向にあるため比較分析に偏りが出る。図表 8 上は管理会計に関する評価に関する変数と、導入先の中の比率（当該制度 / システムを導入していると回答した先で、管理会計に関する評価について回答した数を比率で表したもの）について数値が高い上位 5 枠に色刷りしている。

【図表 8】手法別の管理会計に関する評価（記述統計量）（出所：筆者作成）

	回答数 N=275	導入先 中の比率	収益性向上		経営者目線の浸透		部下の達成感向上		部下の自律意識向上		リーダーの意識向上		コスト構造の共有		収益情報の共有	
			平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差
A. 中長期経営計画	81	29.8%	3.60	0.75	3.43	0.84	3.29	0.71	3.26	0.65	3.58	0.79	2.89	0.80	3.43	0.85
B. 設備投資意思決定	8	3.0%	3.88	0.58	3.38	0.33	3.63	0.68	3.54	0.73	3.83	0.69	2.88	0.75	3.50	0.91
C. プロジェクト採否意思決定	5	2.7%	3.60	0.74	3.20	0.69	2.93	0.80	3.27	1.01	3.60	0.37	2.93	1.16	2.80	1.12
D. M&A 評価	1	0.9%	3.50	NA	3.67	NA	3.67	NA	4.33	NA	4.00	NA	3.00	NA	4.00	NA
E. グローバル予算(利益計画)	41	15.6%	3.90	0.77	3.11	0.65	3.24	0.75	3.18	0.60	3.68	0.65	2.62	0.66	3.38	0.79
F. 企業レベル予算	16	5.8%	3.59	0.69	3.02	0.75	3.21	0.79	3.17	0.86	3.67	0.64	2.88	0.75	3.08	0.75
G. 部門レベル予算	22	7.9%	3.84	0.79	3.12	0.71	3.68	0.54	3.38	0.64	3.83	0.66	2.79	0.70	3.62	0.73
H. プロフィットセンターの業績評価	12	6.8%	3.83	0.49	3.22	0.76	3.47	0.64	3.42	0.38	3.72	0.74	2.53	0.66	3.28	0.68
I. コストセンターの業績評価	0	0.0%	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
J. 原価計算	20	7.1%	3.93	0.67	3.00	0.73	3.23	0.91	3.25	0.86	3.90	0.60	2.93	0.88	3.55	0.83
K. 製品別利益管理	43	17.0%	3.99	0.67	3.18	0.64	3.49	0.80	3.40	0.61	3.87	0.66	2.74	0.71	3.71	0.60
L. 顧客別利益管理	7	4.1%	3.86	0.48	3.52	0.47	3.48	0.63	3.62	0.36	3.57	0.50	2.95	0.62	4.24	0.46
M. 部門別原価管理	12	4.9%	4.13	0.71	3.25	0.79	3.64	0.69	3.64	0.63	3.89	0.72	2.94	0.89	4.00	0.51
N. 長期資金管理	3	1.3%	2.83	0.76	2.56	0.69	2.89	1.02	3.33	0.33	3.67	1.33	3.44	1.39	3.56	1.50
O. 運転資金管理	1	0.4%	4.00	NA	3.33	NA	3.67	NA	3.00	NA	2.33	NA	2.33	NA	3.67	NA
P. キャッシュマネジメント	3	1.3%	3.83	0.76	3.22	1.17	2.78	1.58	2.67	0.67	3.11	1.26	2.11	1.17	2.67	1.20
自由度 Df			14.00		14.00		14.00		14.00		14.00		14.00		14.00	
F 値			1.498		1.087		1.169		1.101		1.021		0.835		2.126	
有意確率			0.111		0.370		0.299		0.357		0.432		0.631		0.011	

例えば「収益性向上」で平均値が高い上位5制度/システムは、「部門別原価管理」(回答数12)、「運転資金管理」(同1)、「製品別利益管理」(同43)、「原価計算」(同20)と「グループレベル予算」(同41)であるが、回答数が少ない制度/システムが上位にあること、また回答数43と同1の平均値の比較分析をしてもあまり意味がないと考えられること、他の管理会計に関する評価に関する変数でも同様であることから、回答者数が多かった中長期経営計画、グループレベル予算/利益計画、部門レベル予算、原価計算、製品別利益管理の5つの管理会計制度/システムを対象に絞込み、図表9に示している。

【図表9】回答数の多い上位5つの管理会計に関する評価（記述統計量）（出所：筆者作成）

	回答数 N=275	導入先の 中の比率	収益性向上		経営者目線の浸透		部下の達成感向上		部下の自律意識向上		リーダーの意識向上		コスト構造の共有		収益情報の共有	
			平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差
A. 中長期経営計画	81	29.8%	3.60	0.75	3.43	0.84	3.29	0.71	3.26	0.65	3.58	0.79	2.89	0.80	3.43	0.85
E. グループレベル予算 (利益計画)	41	15.6%	3.90	0.77	3.11	0.65	3.24	0.75	3.18	0.60	3.68	0.65	2.62	0.66	3.38	0.79
G. 部門レベル予算	22	7.9%	3.84	0.79	3.12	0.71	3.68	0.54	3.38	0.64	3.83	0.66	2.79	0.70	3.62	0.73
J. 原価計算	20	7.1%	3.93	0.67	3.00	0.73	3.23	0.91	3.25	0.86	3.90	0.60	2.93	0.88	3.55	0.83
K. 製品別利益管理	43	17.0%	3.99	0.67	3.18	0.64	3.49	0.80	3.40	0.61	3.87	0.66	2.74	0.71	3.71	0.60
(全回答の平均値)	-	-	3.79	0.72	3.23	0.74	3.36	0.75	3.31	0.66	3.71	0.71	2.80	0.77	3.50	0.80

収益性向上（V1）については、製品別利益管理、原価計算、グループレベル予算/利益計画と部門レベル予算が全体平均と比べ高い数値となっており、グループレベル予算/利益計画と部門レベル予算を策定し、製品別利益管理、原価計算を管理会計情報としてモニタリングし活用することが収益性向上に寄与したと評価されていると考えられる。会社全体や顧客、株主などに対する経営者目線の浸透（V2）は中長期経営計画が高い数値となっており、会社全体の方針や方向性を示す中長期経営計画が企業を取り巻く様々なステークホルダーに対する意識づけにつながると評価されていると考えられる。また部下の達成感向上（V3）と部下の自律意識向上（V4）は部門レベル予算と製品別利益管理が全体平均と比べても高くなっている一方、リーダーの意識向上（V5）については原価計算と製品別利益管理、部門レベル予算が全体平均と比べ高い平均値となっている。部門レベルの予算を策定し、製品別利益管理を行うことは管理職・非管理職双方の意識を向上させると評価されており、管理職においては原価計算による管理会計情報が組織のリーダーとしての採算意識を持つようになるものとして評価されていると考えられる。外部関係者（競合先や供給業者）のコスト構造に関する情報（V6）は原価計算と中長期経営計画が、また収益情報の共有（V7）については製品別利益管理と部門別レベル予算が全体平均と比べて高い数値となっており、競合先や供給業者に関する情報は自社製品の原価計算による管理や会社の中長期的な経営計画を策定する際に参考にしていること、また社内でも共有する管理会計情報としては部門別レベル予算を策定し製品別利益管理を行うことが有用であると考えられている。

5.2 管理会計制度 / システム改変時期とその評価

さらに、前節において比較分析を行った、回答数の多い上位5つの管理会計制度 / システムについて、管理会計制度 / システムの評価に関する変数V1～V7を説明変数として、管理会計制度 / システムの導入 / 改変の時期に関する比較分析を行った。導入 / 改変時期に関するデータとしては「最近3年以内」「3～5年前」「5～10年前」「10年以上前」の4分類で収集しているが、データをまとめて分析するため4分類から2分類に集約した。すなわち「最近3年以内」「3～5年前」「5～10年前」の3分類のデータを合算して「10年以内に改変」とし、「10年以上前」は「10年以上変わらず」とし、2つのデータ群の平均値の差の検定を行った。その結果は図表10のとおりである。

【図表10】導入 / 改変時期による、5つの管理会計に関する評価（記述統計量）（出所：筆者作成）

		収益性向上		経営者目線の浸透		部下の達成感向上		部下の自律意識向上		リーダーの意識向上		コスト構造の共有		収益情報の共有	
		平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差
A. 中長期経営計画	10年以上変わらず① (N=105)	3.77	0.77	3.09	0.71	3.26	0.78	3.15	0.65	3.57	0.70	2.67	0.76	3.36	0.80
	10年以内に改変② (N=111)	3.77	0.70	3.31	0.78	3.45	0.73	3.37	0.62	3.80	0.72	2.89	0.80	3.51	0.85
	差 (②-①)	0.00	-	0.22	*	0.20	-	0.22	*	0.23	*	0.23	*	0.16	-
E. グループレベル予算	10年以上変わらず① (N=112)	3.78	0.74	3.11	0.69	3.24	0.78	3.14	0.67	3.54	0.75	2.80	0.78	3.46	0.87
	10年以内に改変② (N=86)	3.85	0.74	3.28	0.86	3.43	0.81	3.40	0.64	3.90	0.73	2.80	0.87	3.50	0.83
	差 (②-①)	0.07	-	0.17	-	0.19	-	0.26	**	0.36	**	0.00	-	0.03	-
G. 部門レベル予算	10年以上変わらず① (N=134)	3.76	0.74	3.14	0.66	3.29	0.73	3.19	0.63	3.58	0.73	2.82	0.77	3.44	0.85
	10年以内に改変② (N=76)	3.81	0.73	3.25	0.91	3.46	0.87	3.42	0.69	3.89	0.76	2.69	0.90	3.54	0.80
	差 (②-①)	0.04	-	0.11	-	0.18	-	0.23	*	0.30	**	-0.13	-	0.10	-
J. 原価計算	10年以上変わらず① (N=126)	3.79	0.68	3.24	0.67	3.34	0.74	3.21	0.66	3.63	0.70	2.83	0.78	3.45	0.83
	10年以内に改変② (N=84)	3.78	0.73	3.17	0.77	3.38	0.84	3.33	0.62	3.86	0.74	2.76	0.82	3.54	0.84
	差 (②-①)	-0.01	-	-0.06	-	0.05	-	0.12	-	0.23	*	-0.07	-	0.09	-
K. 製品別利益管理	10年以上変わらず① (N=110)	3.79	0.69	3.17	0.64	3.33	0.69	3.22	0.64	3.67	0.65	2.82	0.74	3.47	0.79
	10年以内に改変② (N=76)	3.78	0.70	3.34	0.72	3.41	0.72	3.43	0.52	3.87	0.73	2.91	0.76	3.68	0.80
	差 (②-①)	-0.01	-	0.17	-	0.08	-	0.22	*	0.20	-	0.09	-	0.21	-

(注：**1%有意水準、*5%有意水準)

中長期経営計画においては、経営者目線の浸透、部下の自律意識向上、リーダーの意識向上とコスト構造の共有の4変数について、最近10年以内に改変を行ったことによる評価が高く、10年以上前から変わらないとの回答との間に統計的に有意な差がみられた。10年以上前から変わらない中長期経営計画を利用している企業と、ここ10年以内に中長期経営計画を変えた企業と比べると、企業を取り巻く様々なステークホルダーに対する意識づけが高

まり、管理職・非管理職双方の意識を向上させるとともに、外部関係者（競合先や供給業者）のコスト構造に関する情報を活用していると考えられる。また、グループレベル予算/利益計画と部門レベル予算に関しては、部下の自律意識向上とリーダーの意識向上に高度に有意な差が出ている。グループや部門レベルでの予算をここ10年以内に導入もしくは変更した企業では管理職・非管理職双方における意識づけが高まったと評価されている。さらに原価計算にはリーダーの意識向上に、製品別利益管理では部下の自律意識向上に有意な差が見られており、最近10年以内に原価計算を導入もしくは変更した企業では管理職に意識の変化を、製品別利益管理では非管理職の自律意識に変化をもたらしたと評価されていると解釈できる。

以上のように、中長期経営計画、グループレベル予算/利益計画、部門別レベル予算、原価計算と製品別利益管理において、10年以上前から変わらない企業と比べ、ここ10年以内に導入もしくは変更した企業ではその効果が認められると、回答者は考えていることが明らかになった。

6. 本稿のまとめと今後の課題

本稿では、東証第一部及び第二部に上場する製造業企業に対する質問紙調査より得られたデータに基づいて、まずどのような管理会計がどのような目的で導入・活用され、その成果と評価がどのように行われているかを確認・分析した。また管理会計制度/システムの評価に関する変数を設定し、回答データを用いて抽出した因子を説明変数として回答者が評価する管理会計制度/システムに関する比較分析を行った。回答者が評価する管理会計制度/システムのうち回答者数の多い上位5つの管理会計制度/システムについて分析した結果、管理会計制度/システムによってその効果が異なることがわかった。さらに管理会計制度/システムの評価に関する変数を説明変数として、管理会計制度/システムの導入/改変の時期に関する比較分析を行った。その結果、管理会計制度/システムを10年以上変えていない場合と最近10年以内に変えた場合とでは、導入している管理会計制度/システムによって評価に有意な差があることが確認された。

本稿の結びとして今後の研究課題を挙げておきたい。第1に、本稿の分析はあくまで統計的分析の結果であり、企業の管理会計の実態を完全に描写できていないわけではない。また部下の意識の変化はあくまで回答者すなわち管理者である上司の視点から見たものである。回答者の視点が違えば異なる結果が得られる可能性がある。第2に、サンプル数も絶対数として必ずしも十分な数とはいえない。東証第一部及び第二部に上場する製造業企業に限定して質問紙を送付しているが、全ての企業を網羅できておらず、全体からすればごく限られたサンプルに過ぎない。以上を今後の課題としたい。

注

- 1) 回答企業データ 307 件のうち、質問群のデータに欠損値がなく、かつ会社名が特定できる（記名があった）データを抽出した結果、適合度検定を行えるデータ数は 261 件であった。本分析には統計ソフト R を使用した。R の場合、適合度の検定（カイ二乗検定）を行うに入力できるのは 10 業種までであるため、以下のとおり回答数が多い順に 9 番目まで並べて 10 番目は残りの業種を合算して計算した。適合度検定の結果、カイ二乗値 12.382、自由度 9、p 値 0.1926 となり、産業別の非回答バイアスはないと判断した。

業種	機械	電気機器	化学	食料品	輸送用機器	その他製品	金属製品	パルプ・紙	非鉄金属	※その他
社数	177	201	176	104	82	76	65	17	30	245
回答数	45	40	38	21	19	18	17	8	8	33

※「その他」は、繊維製品、医薬品、石油・石炭製品、ゴム製品、ガラス・土石製品、鉄鋼、精密機器（回答数が少なかった業種）

- 2) 管理会計制度 / システムの現状は導入済会社数及び未導入会社数を集計した。データ上は複数の部門 / 人（最大 5 人）が回答しているため、名寄せして回答者を絞込み、企業数 251 社のデータに変更した。名寄せの方法は、同じ企業から複数人が同じ回答であればそのまま採用し、異なる回答の場合にはデータの中で最も多数を占めた回答を採用し、さらに同数の場合には経理財務→経営企画→営業の順番とし、同部門の場合は在籍年数の多い人（もしくは年齢高い人）の回答を優先した。
- 3) 本分析には統計ソフト R を使用しているが、R の場合、クロンバックの α を算出するには「次元解析 - 尺度の信頼性」にて変数を 3 つ以上入力する必要があるが、2 変数で抽出された因子は尺度の信頼性を確認することができない。このため、図表 6 及び図表 7 上の一部の因子にはクロンバックの α 欄を n/a としているが、その内容や因子負荷量の大きさによって因子として認識すべきか否かを判断し、認識すべきと判断した因子は選択した。
- 4) 図表 7 の相関行列では、相関係数が V1（収益性向上）と V5（リーダーの意識向上）が 0.502、V2（経営者目線の浸透）と V3（部下の達成感向上）は 0.539、V2 と V4（部下の自律意識向上）は 0.547、V3 と V4 は 0.63、V3 と V5 は 0.541 と高くなった。本調査においては、部門を担当する役員から見た同部門の管理職をリーダー、リーダーの下にいる部門の従業員を組織員であると想定して、部門を担当する役員に対する回答を依頼したが、相関が高くでたのは回答者が想定したリーダーや組織員に若干相違が生じたことに起因すると推定される。

参考文献

- 木島淑孝編著. 2006. 『組織文化と管理会計システム』中央大学出版部.
- 高橋史安. 2004. 「わが国における原価管理の実証的研究：1994 年調査と 2002 年調査の比較を中心に」『会計学研究』（日本大学）17：1-47.
- 田中雅康・大槻晴海・井上善博. 2007. 「日本の主要企業の原価企画（1）：主要企業における原価に対する認識と原価企画への取組み」『企業会計』59（2）：105-114.
- 田中雅康・大槻晴海・井上善博. 2007. 「日本の主要企業の原価企画（2）：原価企画の管理対象と目標利益概念」『企業会計』59（3）：121-128.
- 田中雅康・大槻晴海・井上善博. 2007. 「日本の主要企業の原価企画（3）：標準的売価の設定と目標原価の設定」『企業会計』59（4）：55-63.
- 田中雅康・大槻晴海・井上善博. 2007. 「日本の主要企業の原価企画（4）：目標製造原価の細分化と達成度測定」『企業会計』59（5）：70-77.

- 田中雅康・大槻晴海・井上善博. 2007. 「日本の主要企業の原価企画（5）：目標製造原価の達成管理」『企業会計』59（6）：106-117.
- 田中雅康・大槻晴海・井上善博. 2007. 「日本の主要企業の原価企画（6）：製造原価見積の方法」『企業会計』59（7）：71-79. 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好（2008a）「日本企業の管理会計実態：実態調査研究の文献サーベイを中心として（1）」『三田商学研究』第51巻第3号, 53-74.
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好. 2008a. 「日本企業の管理会計実態：実態調査研究の文献サーベイを中心として（1）」『三田商学研究』51（3）：53-74.
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好. 2008b. 「日本企業の管理会計実態：実態調査研究の文献サーベイを中心として（2）」『三田商学研究』51（5）：33-50.
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好. 2009. 「日本企業の管理会計実態：実態調査研究の文献サーベイを中心として（3）」『三田商学研究』52（1）：25-35.
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好. 2012. 『日本式的管理会計の探究』中央経済社.
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好・徐智銘. 2015a. 「製造業と非製造業との比較：調査概要と原価計算編」『企業会計』67（1）：166-171.
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好・徐智銘. 2015b. 「製造業と非製造業との比較：原価管理編」『企業会計』67（2）：122-127.
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好・徐智銘. 2015c. 「製造業と非製造業との比較：業績・予算管理編」『企業会計』67（3）：117-127.
- 渡邊俊輔. 2000. 「サービス業における原価計算実践：実態調査の結果報告」『経営経理研究』（拓殖大学）64：243-267.

（たなはし けいた・青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科博士後期課程）