

日本企業の管理会計担当者の役割は変化しているのか ～ビジネスパートナーとして事業の意思決定を支援する役割へ～

池 側 千 絵

1. はじめに

管理会計担当者は、海外では Management Accountants, Controllers, Financial Managers, FP&A (Financial Planning & Analysis) Managers などと呼ばれ、企業組織内で業績目標達成や意思決定の支援を行う。欧米企業の管理会計担当者の役割が変化していることは1980年代から多く研究報告されている。昨今は、管理会計報告に必要な資料作成や情報提供をするだけでなく、経営・会計の専門知識に加えて業務知識や必要なソフトスキルも持ち、経営者・事業責任者の価値あるビジネスパートナーとして、意思決定を支援することが期待されている。

日本企業の管理会計担当者の役割は、欧米のように変化を期待され、実際に変化しているのだろうか。欧米企業と日本企業では、管理会計担当者の機能と組織体制が異なる。欧米企業では、CFO (Chief Financial Officer) が率いるファイナンス部門内に、管理会計を担当するFP&A (Financial Planning & Analysis) 部門と、財務会計を担当する経理財務部門が存在し、CFOは両部門を統合した機能を担当して、経営陣の一人として企業価値の向上に貢献する。一方、日本企業では、CFOまたは経理財務役員が担当するのは財務会計機能に限られる場合が多い。管理会計機能は、経理財務部門だけでなく、経営企画部門、原価企画など、いくつかの部門に属する人々によって担当されている(加登ほか2007, 53)。

また、海外では、IMA (Institute of Management Accountants), CGMA (Chartered Global Management Accountants), AFP (Association for Financial Professionals), FP&A Trendsなどの管理会計担当者を支援する資格試験や教育プログラム、情報サイトを運営している団体が複数あり、管理会計担当者に関する調査レポート、スキル・模範となるコンピテンシーフレームワーク (Competency Framework, 行動特性指針) などが提示されている。

日本では管理会計担当者をテーマにした論文は非常に少なく、福田(2005, 2006, 2007, 2009)による数編の質問紙調査による研究と、Fujino(2017)による、海外の読者向けに日本の管理会計担当者の現状と課題を紹介したレポートがあるにとどまる。また、日本には管理会計担当者向けの広く知られる実務家団体や資格・運営団体はない。企業が法人として参加している実務家団体の中に勉強会が設置されて、企業内で働く管理会計担当者が企業の代

表または派遣者として団体の活動に参加することが一般的である。これは、IMA、CGMA、AFPなどが主に個人の管理会計担当者を対象として活動しているのとは比べると対照的である。一方、実務分野においては、日本でも、コンサルティング会社、ソフトウェア開発企業、研修団体等が、欧米の経理財務・管理会計担当者の役割変化の動向を紹介すると共に企業や個人向けに役割変化の働きかけを行っており、調査レポートも多数存在する。

欧米では管理会計担当者（Management Accountants, FP&A）という職業が確立されており、彼らを支援する資格・教育・研究が発達している。その成果として、管理会計担当者の能力が高められ、彼らの活動が企業業績の向上に貢献している可能性がある。筆者の研究の目的は、日本企業の管理会計担当者の機能をプロフェッショナルとして向上させ、彼らが日本企業の業績向上に貢献することを支援する方策を明らかにすることである。本稿では、海外の管理会計担当者の役割変化の動向を概観したうえで、日本の管理会計担当者に役割変化が起こっているのか、研究分野と実務分野の両方での整理を試みる。

2. 海外における管理会計担当者の役割変化

2.1 ビジネスパートナーへの役割変化

Goretzki et al. (2017a) が、各国の管理会計担当者の役割について、歴史的背景、現状、変化の状況、今後の課題等をまとめている。その中でKrumwiede et al. (2017, 206-207) は、米国での管理会計担当者の最近の役割変化について記述している。それは、財務情報だけでなく非財務情報も用いて、経営の意思決定に関与するビジネスパートナーとしてのManagement Accountantsの姿である。ビジネスパートナーという言葉は、米国ではOliver (1991, 40-42) によってはじめて使われ、CFOがより企業の戦略を担う役割へ変化していることを紹介した。その後、Siegel et al. (2003a, 2003b) など多くの研究者によって、管理会計担当者のビジネスパートナーとしての役割変化が言及されている。

Warren et al. (2017, 182) によると、英国の管理会計担当者はCIMA (Chartered Institute of Management Accountants) の管理会計士資格を取得することが多いことが報告されている。CIMA (2014, 8) によると、「Management Accounting (管理会計) は、組織の心臓部にあり、ファイナンスとマネジメントを結びつける。まとまりがなくわかりづらい課題を整理して解決策を見出し、複雑な課題を簡潔にときほぐす。財務と非財務の情報を有効に使い、業績を管理・改善して組織運営に必要とされる学問分野である。」と定義されている。

2.2 海外における管理会計プロフェッション団体による管理会計担当者の支援

米国において、1919年に設立されたIMA (Institutes of Management Accountants) の役割は大きい (Krumwiede et al., 2017, 208-209)。IMAは、1972年にはCMA (Certified Management

Accountants) という管理会計担当者に特化した資格と、SMA (Statement of Management Accounting) という管理会計基準を発表し、米国の管理会計担当者の支援に大きな役割を果たしている。

英国の CIMA は 2012 年に AICPA (米国の公認会計士協会) と合併し、CGMA 資格認定を開始している。図表 1 に各団体の概要をまとめる。

【図表 1】管理会計担当者を対象とした欧米の団体

団体名	概要	資格
IMA	Institute of Management Accountants の略。米国に本部を置く管理会計士協会。SMA (Statement of Management Accounting) をまとめている。	CMA 資格 (1972 年より)
CGMA	Chartered Global Management Accountants の略。2012 年に AICPA (米国の公認会計士協会) と CIMA (英国の管理会計士協会) が合併	CGMA 資格 (2012 年より)
AFP	Association for Financial Professionals の略。米国に本部を置く。毎年大規模のカンファレンスを開催。継続教育とベンダー展示会の場となっている。	CTP (Treasury の資格) (1986 年より) AFP (FP&A 資格) (2014 年より)
FP&A Trends	FP&A 情報ウェブサイトと、世界主要都市での会合を主催。2013 年に UK で設立。	なし

(出所) 筆者作成

IMA と CGMA が、管理会計担当者に必要なスキルと行動特性指針を設定して、Competency Framework として発表している (CGMA 2019; IMA 2019)。AFP が発表している The FP&A Maturity Model (AFP 2019a) も、同様に管理会計担当者に必要なスキル・能力などを定義したものである。Competency Framework は、会計・財務・税務・戦略策定・ビジネス理解・リーダーシップ等のソフトスキルなどの広い分野を網羅しており、最新のものでは、図表 2 にあるように、テクノロジー・デジタルスキルが追加されている。それぞれのスキルを基本から中級、上級へのレベル別に詳細に示しているため、自分の習熟度がわかり、どのスキルを習得して上級を目指せばよいかがわかりやすい。欧米の一部の企業では、これを研修や経験のニーズを知る目的や、昇進基準として使われている。

【図表2】欧米の管理会計団体が発表しているコンピテンシーフレームワークとその大項目

団体名	IMA	CGMA	AFP
名称	コンピテンシー フレームワーク (IMA 2019)	コンピテンシー フレームワーク (CGMA 2019)	FP&A マチュリティー モデル (AFP 2019a)
大項目	戦略策定と業績管理 レポーティングとコントロール テクノロジーとアナリティクス 事業理解と業務知識 リーダーシップ 専門家としての倫理・価値	会計スキル ビジネススキル ピープルスキル リーダーシップスキル デジタルスキル	ファイナンスと事業理解 テクノロジーとデータ 人とチーム

(出所) 筆者作成

2.3 ビジネスパートナーとしての役割を果たす指針

同じく図表1に示す団体からは、管理会計担当者が組織の業績向上に貢献する方法として、ビジネスパートナーとしての役割を果たすための指針が発表されている。

- ① CGMA (2018) は、“Building a Better Business, Together. Welcome to Finance Business Partnering” というガイドを発表している。概要は次の通りである。
 - ・管理会計担当者の役割は、会計・経営情報を提供し、専門家として意思決定の改善に貢献することである。専門家としての厳格性、客観性、会計・分析のスキル、ビジネスの理解をもって、CFO の影響をビジネス全体に及ぼす。
 - ・Finance Business Partnering は、効率よく必要なデータやレポートを作成し、それに分析やインサイト（洞察）を加えて情報を提供し、ビジネスを行うものに影響を与え、実際に業績向上に貢献することである。
 - ・会計・分析スキルに加えてビジネスの理解があり、そのうえで、ビジネスへの情熱と好奇心を持って専門家として客観的に判断ができ、事業部にビジネスパートナーとして影響を与える、といった資質とスキルが求められる。
- ② AFP (2019b) は、“How FP&A Can Become A Better Business Partner” というガイドを発表している。管理会計担当者が価値あるビジネスパートナーとなるための次のような方法を指南している。
 - ・FP&A がビジネス担当者とよきパートナーシップを確立して、顧客本位の視点を持ち、情報収集ができ、組織の戦略と合致した行動がとれ、組織のメンバーにアカウントビリティ（説明責任）を持たせることができ、インサイト（洞察）や価値あるアドバイスを提供できるようになることを目的とする。そのためには、次のことが重要である。
 - ・事業の場に身を置き、事業を知り、事業担当者とよい関係を作り、かつ独立した客観的立場で、価値あるアドバイスができるようになること。

- CFO の下に適切な FP&A 組織を整備し、組織のミッションを確認すること。
- テクノロジーを使いこなして効率よく業務にあたること。

管理会計担当者の新しい役割としてのビジネスパートナーへの変化は管理会計のプロフェッション団体等から強く推奨されており、世界中で見られるものとされてはいるものの、その変化はどの企業でも必ず起こるべきものなのか、必ず組織により影響をもたらすと言えるのかという点も考慮する必要がある。

Goretzki et al. (2017b, 262-263) によると、管理会計担当者のビジネスパートナー化が進む条件として、二つの環境変化が考えられる。一つめは、組織の分散化（Decentralization）によって管理会計担当者が事業部に配置されて事業部担当者との交流が増えること、二つめは、会計システムの整備によって、標準化された会計データが直接事業部担当者に提供されるようになり、管理会計担当者は今までレポートを作成して配布していた特権を失い、より価値を生むアドバイザー的な役割を担う必要に迫られるようになるということである。また、管理会計担当者がビジネスパートナーとしての役割を持つことに関して、トップマネジメントがその便益を理解して推進することも条件としてあげられる。

Burns et al. (2014, 42) は、ビジネスパートナーとしての役割変化に関して懸念点もいくつかあげている。管理会計担当者の、意思決定に関わるビジネスパートナーとしての業務をもてはやすことにより、価値を生まないルーティンワークと考えられるレポート作成等の仕事が軽んじられてしまうという課題や、事業部に近くなりすぎて、本来の会計専門家の独立した視点を失うリスクなどがある。

2.4 管理会計担当者の現状

AFP et al. (2019) は、グローバルの管理会計担当者の現状と展望についてレポートをまとめている。回答企業のうちわけは、北米が 53%、ヨーロッパが 12%、残りの 35% がアジア・中南米・中東・アフリカなどであった。売上規模は \$500 million（約 550 億円）未満が 50%、\$500 million 以上 \$1 billion 未満が 13%、\$1 billion 以上が 37% であった。レポートの要約を以下に示す。

- 1) ファイナンス組織の役割は伝統的なスコアキーパーから、意思決定の際の信頼のおけるアドバイザーとなるビジネスパートナーとしての役割に変化している。その変化をリードしているのが FP&A で、世界中の成熟したファイナンス組織の中で見られるようになっていく。その FP&A の現状と課題・展望について調べるのがこの調査の目的である。
- 2) 回答企業の 95% の FP&A チームが CFO 組織に属している（78% の FP&A チームは経理財務部門から独立して直接 CFO にレポートしており、残りの 17% は経理財務部門の中にある）。4% は CEO に直接レポート、または事業部門に属している。

- 3) FP&A がビジネスパートナーとして貢献する時間を増やすため、ルーティンワークを標準化してシェアードサービスに移転する動きが見られる。
- 4) FP&A が担当している業務は図表3のようになっている。予算管理・レポート作成などの管理会計のルーティンワークには回答企業の70%以上のFP&Aが時間を割いているが、事業の意思決定支援に関わるアドバイザー・ビジネスパートナー業務には50-60%のFP&Aしか携わっていないのが現状である。また、図表4にあるように、FP&Aが使う業務時間の配分が2010年から2019年にかけてどう変化したかを、以前行われた同様の調査との比較から観察することができる。これによると、アドバイザー・ビジネスパートナー業務のような価値を生む時間は回答企業全体として、平均23%から25%へ若干増えているようではあるが、明らかな差は見られていない。数字の収集・集計・確認といった価値を生む前の段階の業務に使う時間を大きく削減することができていないようだ。

【図表3】FP&Aの担当業務（回答企業の全体に対する割合%）

FP&A ルーティンワーク			アドバイザー・ビジネスパートナー業務	
	担当業務	(%)	担当業務	(%)
FP&A	予算管理	98%	意思決定分析・支援	63%
担当業務	管理会計レポート作成	90%	財務諸表モデリング	62%
	業績管理分析	82%	設備投資意思決定	58%
	長期計画・戦略策定	72%	ビジネスアドバイザー	52%

(出所) Figure 2: Scope of FP&A より筆者作成

【図表4】FP&A業務の時間配分、全体を100%とした場合の割合の平均値(%)

FP&A 業務	2010 調査	2019 調査	増減
数字の収集と確認	47%	42%	-5%
集計、レポート作成、確認	30%	33%	+3%
価値のあるアドバイスを提供する	23%	25%	+2%
全体	100%	100%	-

(出所) Figure 6: FP&A Time Allocation より筆者作成

- 5) FP&A の分析業務について、その成熟度を①から④の4段階に分けている。①過去になにが起きたかの報告（回答企業の31%）と、②なぜ起きたのか、これからどうすればよいのかの説明（47%）が大きな割合（①と②の合計が78%）を占めている。③今後なにが起きそうかの予測（17%）と、④次の行動の意思決定を促す（5%）というような将来に関わる分析（③と④の合計が22%）ができていると回答した企業は少ない、という結果であった。
- 6) FP&A に必要とされるスキルとしては、図表5のようなスキルが回答企業によって選

ばれている。経理財務スキルの中では、会計・財務の専門知識は上位に上がっておらず、ファイナンス・ビジネスモデリングのスキルが91%と上位に挙げられている。また、ソフトスキルの中ではビジネスパートナーとして貢献するためのスキルが78%と重要視されている。

【図表 5】 FP&A に必要とされるトップ 3 スキルと回答企業の全体に対する割合 (%)

テクノロジー・分析			経理財務スキル		ソフトスキル	
	スキル	%	スキル	%	スキル	%
スキル	データ管理	79%	ファイナンス・ ビジネスモデリング	91%	ビジネスパートナーリング	78%
	予測分析	68%	設備投資分析・計画	65%	コミュニケーション・ プレゼンテーション	62%
	業績管理	64%	原価管理	61%	プロセスマネジメント	54%

(出所) Figure 3: Top Skills for FP&A より筆者作成

7) このように FP&A の役割にビジネスパートナーとしての変化が期待される中で、彼らの貢献をいかに評価すればよいかが課題となっている。調査によると、予算や予測の正確さ（回答企業の 59-68%）を評価基準としているところが多い。一方、関係者のフィードバック（47%）や、原価削減の成果（38%）や、ROI 分析の成果（21%）などの業績向上への貢献を評価することを行っている企業もあるが、数は多くはない。

この調査では、図表 3 にあるように、管理会計担当者がビジネスパートナーとしてのアドバイザー業務を行っている企業は約半数程度であり、必ずしも役割変化がどの企業でも起こっているわけではないことがわかる。また、図表 4 にもあるように、全体では過去 10 年の役割変化は小さい。役割変化が起こっているか、進行しているかどうかは、企業の規模や業種、地域で異なると推測され、詳細の分析が必要である。

3. 日本企業の管理会計担当者の役割に変化は起きているのか

3.1 日本企業の管理会計担当者の現状

日本企業では、管理会計は特定の部門で担当されておらず、いくつかの部門に分散して実行されている（加登ほか 2007, 53）。

日本企業では、経理財務部門とは別に経営企画部門が置かれており、中期経営計画、単年度予算管理、事業投資案件の評価・取りまとめなどは経営企画部門が担当していることが多い。一般社団法人日本 CFO 協会（2019）の調査によると、CFO（Chief Financial Officer）という名称の役員が存在する日本企業は調査対象企業の 38% だったが、CFO と言っても欧米

企業のCFOとは役割が違う場合が多い。日本企業のCFOは主に財務会計業務を担当し、管理会計の主要な部分は経営企画または経営戦略担当役員が担当している。企業内で管理会計担当者という名称が使われることはない。管理会計担当者の役割規定や、備えるべき知識・能力の規定が存在するのかどうかは明らかではない。

経営企画部門は、戦略マネジメント、組織設計、中期利益計画や予算管理を中心としたマネジメント・コントロールに関する管理会計、トップマネジメントに関連した事務的業務などを主管する一方で、人事、法務、営業部門などの主管部門を支援するといったように、多種多能の業務を担当している。管理会計機能のうち、オペレーショナル・コントロールは、各現業部門で担当されており、経営企画部門が関与することは少ない（石川 2014, 113-115）。経営企画部門の構成員は、経理財務部門から選ばれることもあるが、社内の他部門から優秀な人材が選抜されて配置されることが多く、必ずしも会計・コーポレートファイナンス等の知識・経験を備えているとは限らない。経営企画部門以外でも事業部には事業企画、営業には営業企画、商品部には商品企画、製造工場には原価企画などといった企画担当者がいて、彼らが管理会計担当者であると考えられるが、その実態は企業ごとに違い、明らかにされていない。

3.2 福田による日米の管理会計担当者の研究

日本においては管理会計担当者の研究は非常に少なく、福田による日米の管理会計担当者の研究は貴重である。管理会計担当者の役割変化については、福田（2005）が2004年に米国で行った米国企業の実態調査をまとめ、さらに2007年に日本で行った同じ質問内容の日本企業の実態調査をまとめている（福田 2007）。日米の調査結果の正確な比較は、調査時期や調査対象の相違があつて難しいためか、福田自身は論文にまとめていない。

例えば、図表6が示すように、米国では、過去10年間で、1) データの収集と編集、2) 標準的な報告書の準備、といった伝統的な業務について約40%の企業の業務量が減少したと回答しており、一方、3) 情報の分析と解釈、4) 事業の意思決定への積極的な関与というビジネスパートナーとしての役割を果たすための業務については60%以上の企業が増加したと回答しているため、役割の変化が起こっている可能性があると考えられる（福田 2005, 59）。一方日本企業では3) 情報の分析と解釈が増加している、との回答は全体の69.5%であるが、4) 事業の意思決定への積極的な関与が増加している、との回答は46.2%であり、米国企業を対象にした調査に比べて、増加したと回答する会社の割合は低かった。また、日本企業では1) データの収集と編集、2) 標準的な報告書の準備に関しても、増加しているとの回答が多い。調査の時点では、4) 事業の意思決定への積極的な関与に費やす時間は米国の36.1%に対して日本は17.1%と、かなり低いという結果になっている（福田 2007, 79-80）。

【図表 6】 過去 10 年の管理会計担当者の役割変化 (%)

	米国企業 (2004 年調査) N=218				日本企業 (2007 年調査) N=105			
	増加	変化なし	減少	現時点での時間の配分	増加	変化なし	減少	現時点での時間の配分
1) データの収集と編集	26.7	32.4	40.9	18.3	56.2	18.1	25.7	26.6
2) 標準的な報告書の準備	20.6	35.4	43.9	15.4	41.9	41.9	16.2	27.0
3) 情報の分析と解釈	67.7	26.4	5.9	29.8	69.5	25.7	4.8	27.6
4) 事業の意思決定への積極的な関与	63.6	33.2	3.2	36.1	46.1	51.9	1.9	17.1

(出所) 米国の数字は (福田 2005) の表 11, 日本の数字は (福田 2007) の表 8 より筆者作成

図表 7 が示すように, 過去 10 年において, 会計・財務担当者の数は, 米国では増加したと回答している企業の割合が 40.9% と多く, その変化の平均は 63.96% の増加であった。(福田 2005, 53-54)。米国では, 1980 年代に財務的に危機的な状況に直面した多くの企業で間接部門の人員の削減が行われた反動として, その後の人員の補充が進められた可能性があるが, 人員をなお削減している企業もあり, 業務効率化や余剰人員の削減を進めているのであろうと福田は推測している。一方, 会計・財務担当者の数は日本では減少したと回答した企業の割合が 39.4% と多かった。(福田 2007, 75-76)。日本企業では, 1990 年代に間接部門の人員削減が行われたが, 米国に比べるとその後の回復が見られないように観察できるが, 理由は明らかにされていない。

【図表 7】 過去 10 年間にける会計・財務部門の人数の変化

	米国企業 (2004 年調査) N=237			日本企業 (2007 年調査) N=104		
	回答企業度数	割合 (%)	変化率 (%)	回答企業度数	割合 (%)	変化率 (%)
増加	97	40.9	+63.96%	25	24.0	+40%
変化なし	76	32.1		38	36.5	
減少	64	27.0	-27.92%	41	39.4	-22.17%
合計	237	100.0		104	100.0	

(出所) 米国の数字は (福田 2005) の表 1, 日本の数字は (福田 2007) の表 1 とその説明文より筆者作成

福田 (2006, 13-14) は, 米国企業の調査の結果, 管理会計担当者の役割として, ①ビジネスサポート役割 (企業の収益性に貢献, 事業目標達成の支援), ②部門管理者との問題共有とトップへの情報提供役割, および③事業への積極的な介入役割 (意思決定の質の改善, クロスファンクショナルチームの一員として多くの時間を過ごす), の 3 つを発見している。一方, 同じ質問での日本企業の調査の結果, 管理会計担当者の役割として, ①管理者への情報提供を通じたビジネスの支援と, ②部門管理者の相談者, という二つの役割を発見したが, 米国で発見されたクロスファンクショナルチームの一員として意思決定に深く関与するとい

う側面は発見されなかったと説明している（福田 2009, 80-81）。ここでも、2009 年の時点で、日本企業においては、管理会計担当者のビジネスパートナーとしての役割変化は米国企業ほど進んでいなかった可能性が示唆される。

福田の日米の質問紙調査の回答の比較から、日米の管理会計担当者の役割変化に違いがあるかの観察を試みたが、調査時期も調査対象も異なる調査の回答を集計した数字の大小を単純に比較することには問題があると推測する。そもそも日本企業では管理会計担当者が誰であるかという定義が存在しない。福田から入手した質問紙によると、この調査では、「管理会計担当者」の定義として、「企業内において経営者並びに管理者が利益計画の設定、予算の編成、原価管理などの局面で必要な情報の提供といった管理会計に関わる業務に従事している方々を指し、企業によって経理部門、財務部門、経営企画部門またはその他の名称の部門に所属していることがあるが、所属している部門名を問わない」としている。この定義には「意思決定支援」の役割は含まれず、また、質問紙がコーポレート部門の経理財務・経営企画担当者に送付されたとすると、実際に事業部門で意思決定支援をしている可能性のある管理会計担当者には届いていないかもしれない。また、同じ質問紙には「全社の組織や戦略について理解された管理会計担当者」に回答してほしいというコメントもあるため、事業部にいる管理会計担当者が回答している可能性は低いと考えられる。

福田の研究はその後継続されておらず、他の研究者による同様の研究は見当たらない。研究の分野において、管理会計担当者の役割や貢献に関する関心は低いと言わざるを得ない。

3.3 実務家による、日本企業の経理財務組織の役割変化についての調査

米国では IMA, CGMA や AFP のような管理会計担当者を対象とした団体が、資格認定、教育・ネットワーキングなどの支援を行っており、管理会計担当者の役割変化についても調査やレポート作成を行っているが、日本にはそのような管理会計担当者を対象にした広く知られた団体や資格がない。

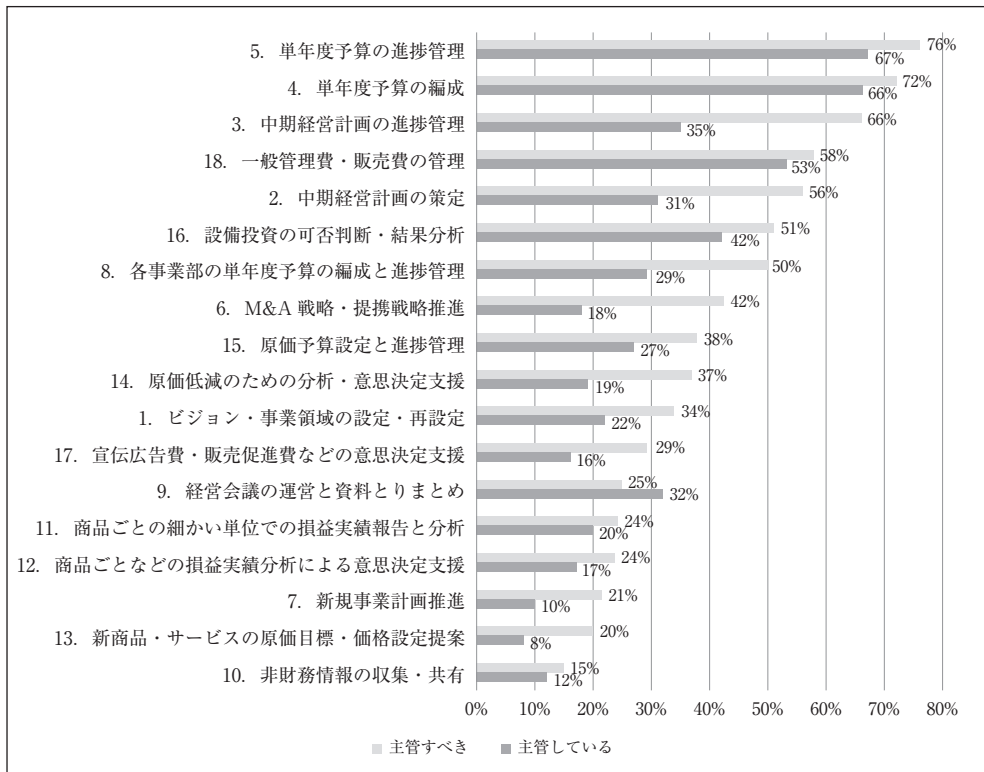
一方、日本でも大手コンサルティング会社、ソフトウェア開発企業や一般社団法人日本 CFO 協会などの団体では、研究目的ではないが、経理財務部門の役割変化を促す目的での意識調査が頻繁に行われている。

デロイトトーマツグループ（2018）は「ビジネスパートナー」を、「CFO 組織としての人材が事業部門と一緒に事業戦略の構築や戦略転換の検討に参加・貢献し、事業上の意思決定に貢献する姿を指す。さらに本来の経理財務としての数値管理能力、内部統制能力を担保したままその任に当たることをミッションとする」と定義づけている。日本企業では、現状の CFO 組織または経理財務部門がこの機能を実現することは困難であると考えられる。そもそも 3.1 節で示した通り、CFO と呼ばれる役職がある企業は 38% 程度であり、それらが CFO 組織内に経営企画等の管理会計担当者を内包していない場合が多い。管理会計機能は経

理財務部門以外の企画担当者によって行われている場合が多く、経理財務部門が連携・関与することはあっても主管することは期待されていないという現状があるのだろう。

日本企業の経理財務部門は、どのくらいビジネスパートナーとしての管理会計業務を実施しているのだろうか。筆者が2017年に行った調査（池側 2019）において、経理財務部門がどのような管理会計機能を主管すべきと考えているか、また実際に主管しているか、調査から得られた回答集計の一部を図表8に示す（池側 2019, 43-44）。

【図表8】経理財務部門が主管すべき・主管している管理会計業務、全体に占める回答企業の%
（主管すべきと回答している%が多い順）



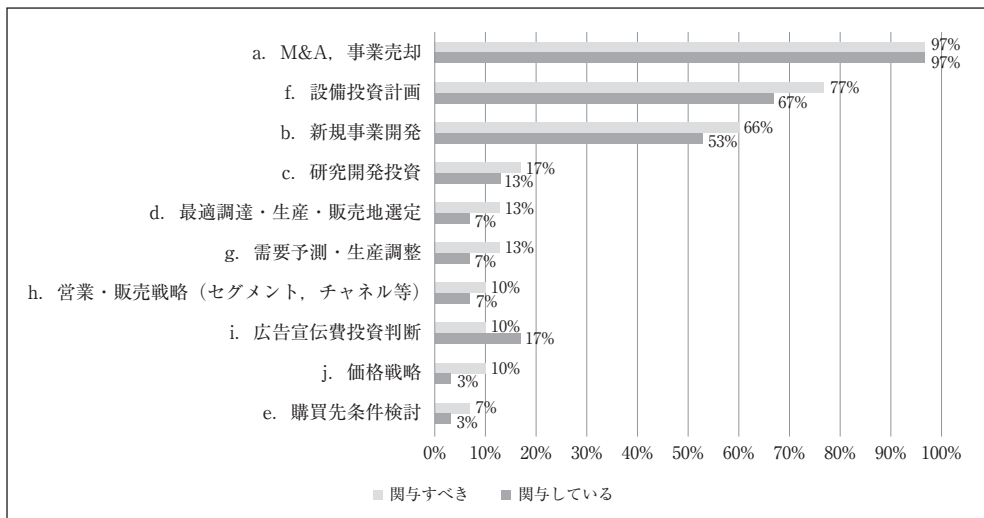
（出所）（池側 2019）図表8と9より筆者作成

図表8において、回答企業の50%以上が、経理財務組織が主管すべきと答え、実際に主管しているのは、4.単年度予算の編成、5.単年度予算の進捗管理、18.一般管理費・販売費の管理の3機能に留まる。中期経営計画の策定や進捗管理は回答企業の30%ほどの経理財務部門が主管している。その下に続くのは、新製品の価格決定、設備投資・宣伝広告費などの評価など、事業経営の意思決定に関わる業務であるが、経理財務部門が主管するのはおおむね20%程度となっている。これらの機能は、事業部に属する管理会計担当者によって主

管されていると推測され、経理財務部門がビジネスパートナーとして直接意思決定支援をする組織構造にはなっていないのではないかと考えられる。

デロイトトーマツ CFO プログラム (2016) は、日本企業の CFO を対象にファイナンス・ビジネスパートナーリングに関する調査を行い、ファイナンスが意思決定に初期段階から関与することが重要であると感じている活動と実際の関与状況をまとめている。それによると、M&A や事業売却 (関与すべき 97%, 関与している 97%), 設備投資計画 (関与すべき 77%, 関与している 67%), 新規事業開発 (関与すべき 66%, 関与している 53%) の 3 項目は関心も関与度も高いことがわかる。しかし、そのほかの研究開発投資、最適調達・生産・販売地選定、購買先条件検討、需要予測・生産調整、営業・販売戦略、広告宣伝費投資判断、価格戦略などの分野においては、関心も関与も 7-17% と低い。日本企業の経理財務部門は取締役会で承認が必要とされるような金額の大きい重要案件には関与するが、事業部での日常的な意思決定の支援、ビジネスパートナーリングには関心も関与も低い。経理財務がビジネスパートナーリングをすることの意義自体が知られていない可能性もある。

【図表 9】経理財務部門の意思決定への関与

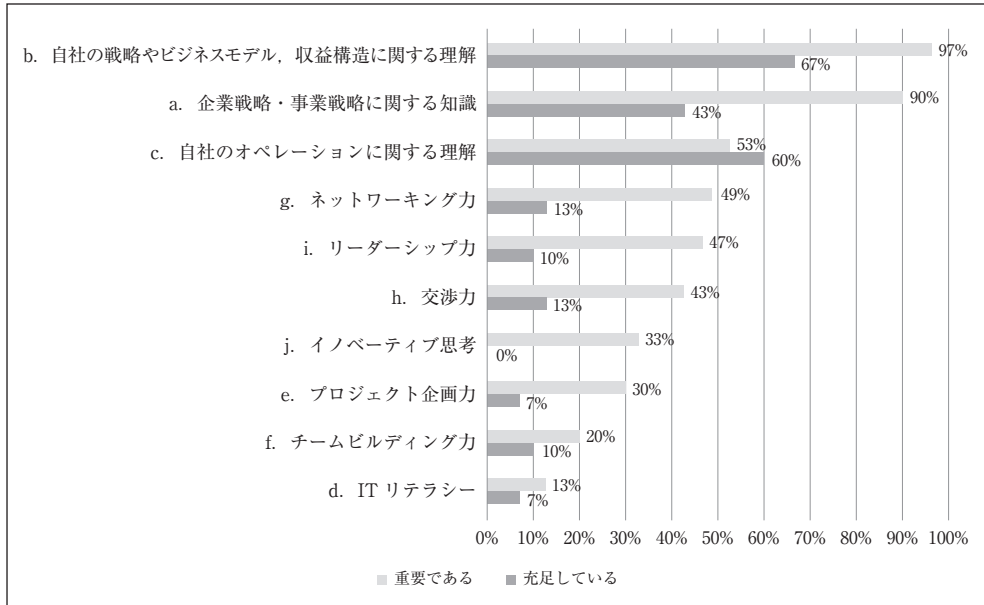


(出所) (デロイトトーマツ CFO プログラム 2016) グラフ 9 より筆者作成

また、同じレポートで、ファイナンス (経理財務) が意思決定に関与するために重要と思われる能力と実際の充足状況が調査されている。自社の戦略やビジネスモデル、収益構造に関する理解 (97%), 企業戦略・事業戦略に関する知識 (90%) が重要視されているが、充足度はそれぞれ 67% と 43% となり、そのようなスキルをもった人材が不足していることがわかる。ネットワーキング力 (13%), リーダーシップ (10%), 交渉力 (13%), イノベティ

ブ思考（0%）、等のソフトスキルは非常に充足度が低い。経理財務部門が意思決定に関与するために、これらの能力を充足させる必要があるようだ。

【図表 10】 経理財務部門が意思決定に関与するために重要と思われる能力と実際の充足状況



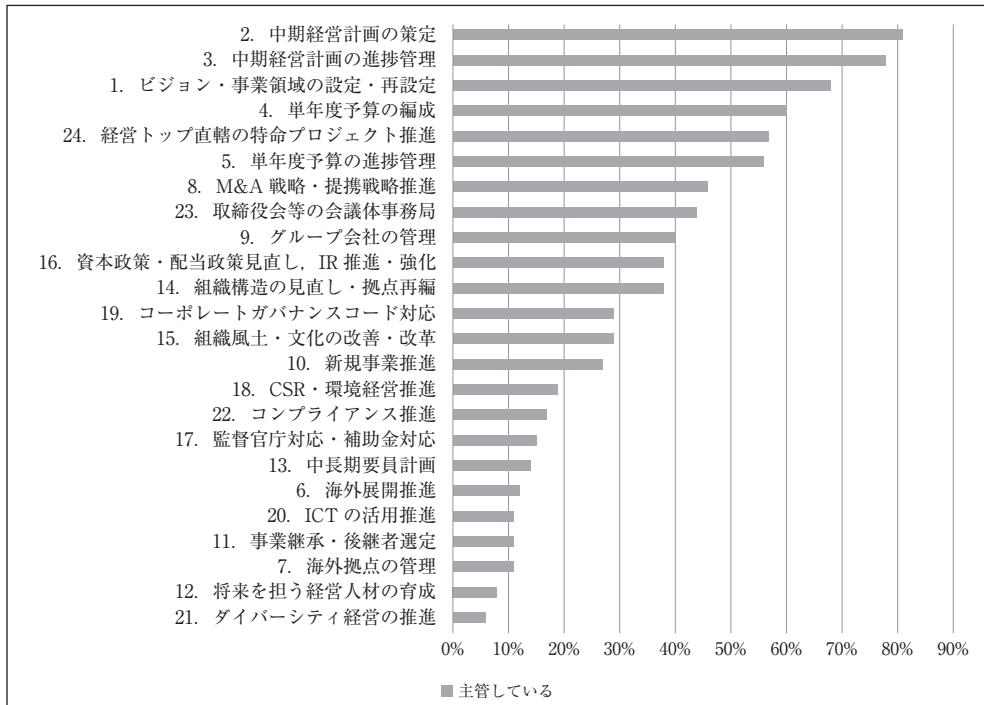
(出所) (デロイトトーマツ CFO プログラム 2016) グラフ 10 より筆者作成

3. 4 実務家による日本企業の経営企画部の役割に関する調査

現在の日本企業において、主要な管理会計業務を担っている管理会計担当者は経営企画部にもいると考えられる。株式会社日本総合研究所総合研究部門経営企画機能研究チーム（2016）の調査によると、経営企画部が主管している業務は図表 11 に示されている。経営企画部は通常コーポレート部門に属し、全社の中期経営計画の策定や進捗管理、単年度予算の取りまとめ等の管理会計業務を担当している。この中には、ビジネスパートナーとして社長以下経営陣の意思決定を支援する業務が含まれていると考えられる。しかし、経営企画部の業務は管理会計にとどまらず、人事・法務等の企画業務も含まれており、また、事業部のビジネスパートナーとして意思決定を支援する業務は見当たらない。

事業部には、それぞれ部内に企画・管理会計担当者がいると考えられるが、彼らは管理会計の専門職として認識されておらず、その実態の研究も進んでいない。

【図表 11】経営企画部門が主管部門として担当している業務のランキング



(出所) (株式会社日本総合研究所総合研究部門経営企画機能研究チーム, 2016) 図表 9 より筆者作成。

4. まとめ

海外では、管理会計担当者がビジネスパートナーとしての役割に変化する流れが見られ、それに対する研究が進み、実務でも管理会計担当者に対する支援活動がさかんである。ただし、最近の調査によると、必ずしも海外のすべての企業で役割変化が起こっているわけではないことがわかる。引き続き調査や論文を観察していく必要がある。

日本では、海外での動向が伝えられ、コンサルティング会社等からの情報により、経理財務部門が役割変化をすべきという一定の認識があるものの、実際に管理会計担当者の役割変化が起こっているかどうかは、明らかにされていない。

2.3 節で示した通り、管理会計担当者のビジネスパートナーとしての役割変化が起こる環境変化として、管理会計担当者が事業部門に配置される組織構成があり、会計システムの整備が進んで管理会計の標準レポートが自動的に作られて管理会計担当者がアドバイザー業務に充てる時間が増え、経営トップがそれを望む、等があると考えられる。日本企業でも、それらの変化が起こっている企業では、管理会計担当者の役割変化も起こっている可能性がある。

しかし、そもそも日本企業の管理会計担当者の現状が海外とは違う点がある。日本では管理会計担当者が経理財務部門、経営企画部門、その他の事業部・部門にいるなど、ひとつの部門に属していないため、体系だった採用・教育・人材育成ができない状況にあると考えられる。また、経理財務部門は M&A や新規事業投資といった取締役決議にかかるような重要案件に関しては関心を持ち、関与したいと考えているが、事業部で日々起きているような意思決定には関心が低く、関与する役割を持っていないようである。経営企画部門はコーポレート部門に属して経営陣の事務局・特命係として管理会計以外の雑多な業務も担当している。経営トップが、管理会計担当者の役割変化の意義を認識しているかどうかについても研究がされていないので不明である。

次のような懸念もある。

- この論文で紹介した質問紙調査は、企業グループのコーポレートレベル（本社あるいは持株会社）の経理財務組織のトップに回答を依頼しており、事業部門に配置されている経理財務担当者からの回答を得られていないと考えられる。本社や持株会社レベルの管理会計担当者が意識するビジネスパートナーの役割と、事業部門レベルの管理会計担当者が意識するビジネスパートナーの役割は必ずしも同一ではないため、これらの調査で集められたデータから、ビジネスパートナーとしての役割（あるいは意識）が組織内にとどの程度まで浸透しているのかを確かめられてはいない。
- 福田（2005, 2007）や APQC（2019）では、本社や持株会社の管理会計担当者が回答することを前提に質問が構成されていると考えられ、事業部門レベルでのビジネスパートナーリングの状況はほとんど知ることはできない。これは、Shiegel et al.（2003a, 2003b）についても同様である。
- 池側（2019）、デロイトトーマツ（2018）の調査には、経理財務部門の事業部門におけるビジネスパートナーリングを意識した質問項目が含まれている。たとえば、購買先条件検討、需要予測・生産調整、広告宣伝費投資判断、価格戦略などである（図表 9 参照）。しかし、事業部門にかかわる質問項目に対しては関心も関与も低い。これも本社レベルの業務を担当する回答者が答えているとすると、やむを得ないと言える。

今後の研究では、トップマネジメントのビジネスパートナーとしての CFO（あるいは経理部門・企画部門トップ）の役割を観察することと並行して、事業部門に配置されている管理会計担当者が事業部門責任者のビジネスパートナーとして果たす役割も観察する必要がある。

参考文献

- 池側千絵. 2019. 「CFO と経理財務部門が主管・関与する管理会計機能と営業利益率との関係性について」『プロフェッショナル会計学研究年報』12: 35-52.
- 石川潔. 2014. 『わが国経営企画部門の機能の解明』. 文芸社.
- 加登豊・石川潔・大浦啓輔・新井康平. 2007. 「わが国の経営企画部の実態調査：質問票調査に基づく分析」『原価計算研究』31 (1) : 52-62.
- デロイトトーマツグループ. 2018. 『実践 CFO 経営：これからの経理財務部門における役割と実務』. 日本能率協会マネジメントセンター.
- デロイトトーマツ CFO プログラム. 2016. 「Deloitte CFO Signals Survey 2016 Q2」
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/jp/Documents/finance/cfop/Signals/jp-cfop-signals-2016Q2.pdf>. 参照 2020-01-11.
- 一般社団法人日本 CFO 協会. 2019. 「財務マネジメント・サーベイ グループ経営における本社機能と CFO の役割」<http://forum.cfo.jp/cfoforum/?p=12024/>. 参照 2020-01-11.
- 株式会社日本総合研究所総合研究部門経営企画機能研究チーム. 2016. 「経営企画部門の実態 874 社に聞いたアンケート調査結果」<https://www.jri.co.jp/page.jsp?id=30050>. 参照 2020-01-11.
- 福田淳児. 2005. 「管理会計担当者の役割・知識・経験についての実態調査」『経営志林』42 (3) : 53-64.
- 福田淳児. 2006. 「管理会計担当者の役割と組織業績への貢献の知覚—アメリカ企業を対象とした郵送質問票調査より」『会計プロGRESS』(7) : 1-17.
- 福田淳児. 2007. 「日本企業における管理会計担当者の 役割・知識・経験についての実態調査」『経営志林』44 (3) : 75-84.
- 福田淳児. 2009. 「日本企業における管理会計担当者の役割と組織業績への貢献の知覚」『会計プロGRESS』(10) : 68-83.
- Association for Financial Professionals (AFP). 2019a. *The FP&A Maturity Model*. Retrieved from <https://www.afponline.org/publications-data-tools/reports/guides/fpa/Detail/the-fp-a-maturity-model/>. accessed 2020-01-11.
- Association for Financial Professionals (AFP). 2019b. *How FP&A Can Become a Better Business Partner*. Retrieved from <https://www.afponline.org/publications-data-tools/reports/guides/all-guides/Detail/how-fp-a-can-become-a-better-business-partner>. accessed 2020-01-11.
- American Productivity & Quality Center (APQC) and Association for Financial Professionals (AFP). 2019. *Preparing for The Next Level of Financial Planning & Analysis*. Retrieved from <https://www.afponline.org/publications-data-tools/reports/survey-research-economic-data/Details/FPASurvey2019/>. accessed 2020-01-11.
- Burns, J., L. Warren, and J. Oliveira, 2014. Business Partnering: Is It All That Good? *Controlling & Management Review*, 58 (2), 36.
- Certified Global Management Accountants (CGMA). 2018. *Building a better business, together*. Retrieved from <https://www.cgma.org/resources/reports/finance-business-partnering.html>. accessed 2020-01-11.
- Certified Global Management Accountants (CGMA). 2019. *CGMA Competency Framework*. Retrieved from <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/tools/downloadabledocuments/cgma-competency-framework-2019-edition.pdf>. accessed 2020-01-11.
- Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). 2014. *Global Management Accounting Principles*.

Retrieved from

<https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf>. accessed 2020-01-11.

- Fujino, M. 2017. Management accountants in Japan. In *The Role of the Management Accountant: Local Variations and Global Influences*, edited by L. Goretzki and E. Strauss, 136-150. Routledge Ltd.
- Goretzki, L., and E. Strauss. 2017a. *The Role of the Management Accountant: Local Variations and Global Influences*. Routledge Ltd.
- Goretzki, L., M. Messner, and E. Strauss. 2017b. Every light has its shadow: Some reflections on the “business partner” role. In *The Role of the Management Accountant: Local Variations and Global Influences*, edited by L. Goretzki and E. Strauss, 262-273. Routledge Ltd.
- Institute of Management Accountants (IMA). 2019. *IMA Management Accounting Competency Framework*. Retrieved from <https://www.imanet.org/career-resources/management-accounting-competencies?ssopc=1>. accessed 2020-01-11.
- Krumwiede, K., and R. Lawson. 2017. Management accountants in the United States: Evolving to meet the changing needs of practice. In *The Role of the Management Accountant: Local Variations and Global Influences*, edited by L. Goretzki and E. Strauss, 200-216. Routledge Ltd.
- Oliver, L. 1991. “Accountants as Business Partners.” *Management Accounting* 72 (12) : 40.
- Siegel, G., J. E. Sorensen and S. B. Richtermeyer. 2003a. “Part 1: Are You a Business Partner?” *Strategic Finance* 85 (3) : 38-43.
- Siegel, G., J. E. Sorensen and S. B. Richtermeyer. 2003b. “Part 2: Becoming a Business Partner.” *Strategic Finance* 85 (4) : 37-41.
- Warren, L., and J. Burns. 2017. The role of the management accountant in the United Kingdom. In *The Role of the Management Accountant: Local Variations and Global Influences*, edited by L. Goretzki and E. Strauss, 182-199. Routledge Ltd.

(いけがわ ちえ・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)