

管理会計担当者のビジネスパートナーとしての 役割変化を促進または阻害する要因

池 側 千 絵

1. 問題意識と研究目的

欧米企業の管理会計担当者は、Management Accountants, FP&A (Financial Planning & Analysis) Manager, Business Controller, などと呼ばれ、CFO (Chief Financial Officer, 最高財務責任者) の組織に属する。管理会計担当者の業務の目的は、企業の経営者・事業責任者とその組織に対して、業績目標達成と意思決定の支援をすることである。具体的には、企業の経営理念に沿った戦略や中長期経営計画の策定、単年度の利益計画・予算策定とその進捗管理、利益計画を達成するための事業活動に必要な投資や日常の経費について管理会計やコーポレートファイナンスの手法を用いて意思決定の質を向上させることなどを含む。

海外では、1990年ごろから管理会計担当者は財務会計データから定型の管理会計資料を作成し利用者に提出するピーンカウンターとしての役割から、支援する組織のビジネスパートナーとしての役割に変化していると言われている。管理会計担当者の役割変化については、欧米各国の研究者によって質問紙調査やフィールドスタディが行われ、その役割変化が起きる環境変化の内容や、変化の過程について研究が進んでいる。Goretzki and Strauss (2018b) は管理会計担当者の役割変化やその背景等について、世界各国の複数の研究者の論文をとりまとめている。

一方、日本企業においては、管理会計は特定の部門と一対一対応をしているというよりは、いくつかの部門に分散して実行されている（加登ほか2007）。櫻井（1997）の調査によると、経理部門の業務内容は決算、予算、原価管理、税務などであり、別の組織である経営企画室・経営戦略室等では中・長期経営計画、設備投資計画などを担当している。その他にも、事業企画・商品企画など、事業部門で管理会計を用いて業務にあたる者もあり、その状況も企業ごとに違う。つまり、日本企業では、経理財務部門が一部の管理会計業務しか管掌していない点が欧米企業と相違する。

近年では、日本企業の経理財務部門でも、海外での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について情報を得ており、関心を持っている。また、伝統的な経理業務は自動化・省力化によって減少する傾向にあるため、より事業活動に貢献する業務に移行する

必要があると危機感や期待感を持っている。しかし、実際に役割変化が起こっているのか、その実態についての研究は進んでいない。

本研究では、次のようなりサーチクエスションをもって欧米の先行研究の整理を試みる。欧米企業の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を促進する要因はなにか。また、阻害・抑制する要因は何か。下記の3つの要因に分類して考察する。

- (1) 外部環境要因
- (2) 企業内部環境要因
- (3) 管理会計担当者自身に関する要因

本研究の目的は、上記で考察する要因が日本企業において起こった場合に、日本企業の経理財務部門に所属する管理会計担当者の、ビジネスパートナーへの役割変化を促進または阻害する可能性があるかを考察することである。今後日本企業の管理会計担当者の役割変化の研究を進めるための、ひとつの手がかりを提示することを目指す。

2. 概念整理

2.1 管理会計担当者が提供するサービス

CGMA (2018, 7) によると、管理会計担当者が支援する組織に対して提供するサービスは図表1のように整理される。図表1の下段の①から④は経理財務部門が行う財務会計業務である。①情報システムの整備、②財務会計とオペレーション、③その他会計専門家としてのサービス提供、④外部への財務報告の4項目である。これらは管理会計担当者が自ら行うというよりは、経理財務部門の他のチームが主管しているサービスを必要に応じて支援する組織に提供する形であろう。

⑤管理会計情報の報告と⑥意思決定と業績目標達成支援は、管理会計業務であり、ビジネスパートナーとしての役割が発揮できる業務である。管理会計の情報を報告するだけでなく、分析や提案を提供して、業績目標の達成に貢献する。また、意思決定の質を高めるべくアドバイスをし、リスク管理、プロジェクトマネジメントも担当する。

⑦はファイナンス部門・経理財務部門以外で事業部門が雇用している計数管理担当者が会計情報を作成・提供している場合で、シャドーファイナンス（影のファイナンス）や、グレーレポート（灰色報告）と呼ばれている。これは企業にとっては、ファイナンス部門が把握していない数字によって事業部門の意思決定が行われ、企業内で同様の業務が重複する望ましくない状況であり、⑦の人員もファイナンス部門の配下につけるのが望ましいとしている（CGMA 2018, 8）。

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を促進または阻害する要因

図表 1 管理会計担当者が提供するサービス

	会計業務に関わるサービス	会計区分	日本企業での担当部署	欧米企業での担当部署
⑦	Finance-related roles outside of the finance function (経理財務部門外での会計情報サポート: shadow finance) 事業の分析, コンサルティング, 統計分析など	管理会計 (ビジネスパートナーとしての役割を含む)	経営企画部門 事業企画など 各部門の企画担当者	事業部門に属する担当者 (シャドーファイナンス)
⑥	Decision and performance management support (意思決定と業績目標達成支援) アドバイス, 計画, 評価, リスク管理, プロジェクトマネジメント			CFO/経理財務部門
⑤	Management Information (管理会計情報の報告) FP&A, 業績目標達成に関する分析と報告, データ分析			
④	External Reporting (外部への財務報告) 外部ステークホルダーへの財務報告, 税務申告			
③	Other subject matter expertise (その他会計専門家としてのサービス提供) 税務, 財務, M&A, IR 等	財務会計・税務		
②	Financial Accounting and Operations (財務会計とオペレーション) 決算・記帳作業 (購入・支払い・請求, 記帳等) のプロセス改善, 財務会計報告			
①	Information Systems (情報システムの整備) 正確な会計情報を入手できる仕組み, データベース・ダッシュボードを整備する			

(出所) CGMA (2018, 8) の図表 5 を参照して筆者作成

欧米企業の場合, CFO 配下のファイナンス部門が①から⑥までの機能を有することが多い。

一般的な日本企業の場合は, 経理財務部門の担当は①から④の全部と, ⑤の一部を担当していると考えられる。具体的には, 経理財務部門に属する管理会計担当が行う業務は企業によって異なるが, ⑤の業務のうち, 少ない場合は実績を取りまとめて経営企画部に提出するのみであり, もう少し多い場合でも, その実績の予実差異分析や, 予算や原価の集計を行う程度に限定される。中期経営計画, 予算の策定, 設備投資計画等の業務や意思決定や業績目標達成を支援する業務 (⑥) や, ⑤のうち経理部門が担当しない他の業務は, CFO 配下でない経営企画・事業企画担当者によって行われている (池側 2021, 41; Fujino 2018, 137)。

2.2 管理会計担当者のビジネスパートナーとしての役割の定義

米国では, 事業に関わり勤務する会計プロフェッショナルが財務・非財務の情報を扱い, 経営の意思決定に関与している (Krumwiede and Lawson 2018)。管理会計担当者が活躍する

分野が広がり、情報の記録と報告だけを行う役割から、企業のシニアマネジメントが戦略を達成することを支援するビジネスパートナーの役割への変化が見られる。米国においては、Oliver (1991) がはじめて、ある企業の CFO が企業の戦略と意思決定に影響を及ぼす役割を担っているビジネスパートナーとしての役割を果たしていることを報告した。

管理会計担当者が、主なタスクを、伝統的なスコアキーピングや情報収集から、戦略策定、システム構築、組織デザイン、チェンジマネジメントなどに变化させ、事業管理者が意思決定に必要な情報やアドバイスを提供する役割に変わることを、ビジネスパートナーとしての役割変化と呼んでいる (Goretzki et al. 2018)。

AFP (2019) は、FP&A Manager の活動は伝統的な FP&A の活動から Business Partnering としての活動に変化し、次の 3 つを含むとしている。Integrated Planning (統合的プランニング)、Performance and Management Reporting (業績管理報告)、Decision Support (意思決定支援) である。詳細は図表 2 に示す。

図表 2 伝統的な FP&A からビジネスパートナーとしての FP&A への変化

伝統的な FP&A の活動	ビジネスパートナーとしての活動
<u>プランニング</u> 予算の記録係：ファイナンス部門がトップダウンの数字をもとにフォーキャストや予算を作成し、事業部門に提出する。年度内に変更はしない。	<u>統合的プランニング</u> 長期戦略を直近の財務・非財務の活動に落とし込み、予算管理を行う。資源の再配分を年度内でも適切に行う。
<u>予実分析報告</u> 月次結果報告の一部として定型的な情報を全社に提出する。予算設定に対応した差額の説明に終始し、分析や洞察は追加しない。財務会計報告以外の切り口で報告するためにはかなりの手作業が発生する。	<u>業績管理報告</u> 価値があり意思決定に使える情報を、必要とする部門に提供する。測定可能で適切な業績管理指標を設定。できる限り自動的にレポートが生成できるように設計し、進捗管理を行う。
<u>分析</u> 決算結果に基づき、何が起きたかを報告する。全社視点ではなく、個別の案件の投資評価を行う。	<u>意思決定の支援</u> シナリオ分析、オプションを提示して、実行可能な洞察を提供し、意思決定を支援する。ファイナンス部門と事業部門が協力して、全社のポートフォリオに貢献する事業計画を作成する。

(出所) AFP (2019, 12) より筆者作成。池側 (2021, 42) にも同内容を掲載している。

デロイトトーマツグループ (2018, 101) は、ファイナンスビジネスパートナーとは、「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」としている。

2.3 管理会計担当者の役割の変容に影響を与える要因

Goretzki and Strauss (2018a) は、管理会計担当者の役割がビーンカウンターからビジネスパートナーに変化するにあたり、役割の実践状況に影響を与えるいくつかの要因をあげている。企業の組織の状況（中央集権的か、または、事業部・子会社に権限移譲をしているか（centralization vs. decentralization）（Simon 1954）、管理会計担当者が属する組織が必要な権限を持っているか、管理会計担当者とその上司との関係、担当者個人の性格やリーダーシップスタイルなどであると考察している。

また、それぞれの国の社会の状況が管理会計担当者の役割に大きな影響を与える。例えば、その国の大学・大学院での教育、企業での研修に影響を受ける（Goretzki et al. 2013）。

IT技術の進化も大きな要因となる。管理会計のレポートの作成が自動化されることにより、それが意思決定に利用され、管理会計担当者はレポート作成作業から解放され、より価値を付加する情報提供に時間を使うことができる。決算業務がアウトソースされることもある。組織内の、CFOのようなある特定の人物が役割変化をリードする場合もある（Goretzki et al. 2013）。

欧米では会計専門家を支援する団体が、ビジネスパートナーとしての役割変化を促進している（Picard et al. 2014）。CIMA（The Chartered Institute of Management Accountants）や ICAEW（the Institute of Chartered Accountants in England and Wales）などの会計専門家を支援する団体が、ビジネスパートナーとしての役割のロールテンプレート（役割を明示する見本）を提供している。

管理会計担当者の役割変化は、本人の資質・態度にもよるが、その上司や支援する組織の責任者などがそれをどう受け取るかにも影響される。また、経済危機が起こると、財務情報がより重視されるため、管理会計担当者の役割変化が求められることもある。

上記から、管理会計担当者の役割の変容に影響を与える要因を、次の3つに分類して整理することができる。影響を与える要因には、役割の変容を促進するものと阻害するものの両方を含む¹⁾。

- (1) 外部環境の変化
- (2) 企業内部環境の変化
- (3) 管理会計担当者自身の変化

3. 文献レビューの手続き

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に関する文献の抽出にあたって、世界各国の管理会計担当者の役割変化や、それに影響を与える要素についての複数の論文を編集している Goretzki and Strauss (2018b) を参照し、そこで引用されている文献を中心とす

る。ほかにも、management accountants, business partner, controller, management accounting を論文のタイトル、要旨、キーワードに含む文献を検索し、さらに検索した文献が参照している文献を抽出した。図表3には抽出した36の文献を研究方法別に記載した。

図表3 対象文献リスト（研究方法別にAからFに分類した。最右列の数字は文献数）

A	Goretzki and Strauss (2018b) からの出典、文献研究 Becker and Heinzelmann (2018) ; Becker and Mahlendorf (2018) ; Fujino (2018) ; Goretzki et al. (2018) ; Krumwiede and Lawson (2018) ; Seal (2018) ; Warren and Burns (2018)	7
B	A以外の文献研究 Oliver (1991)	1
C	フィールドリサーチ、ケーススタディ Ahrens and Chapman (2000) ; Burns and Baldvinsdottir (2005) ; Byrne and Pierce (2007) Busco and Quattrone (2007) ; Caglio (2003) ; Goretzki et al. (2013) ; Granlund and Lukka (1998) ; Järvenpää (2007, 2009) ; Johnston et al. (2002) ; Lambert and Pezet (2011) ; Lambert and Sponem (2012) ; Lantto (2014) ; Lepisto and Ihantola (2018) ; Masquefa (2008) ; Pierce and O'Dea (2003) ; Scapens and Jazayeri (2003) ; Siegel et al. (2003) ; Simon (1954) ; Windeck et al. (2015)	20
D	実態調査（質問紙） Wolf et al. (2015) ; Zoni and Merchant (2007)	2
E	仮説検証 Rieg (2018) ; ten Rouwelaar et al. (2018) Friedman and Lyne (1997) ; Hartmann and Maas (2011)	4
F	アーカイバル資料より（募集チラシの分析など） Graham et al. (2012) ; Picard et al. (2014)	2
	合計	36

（出所）筆者作成

4. 文献レビューの結果

文献レビューにより、海外の管理会計担当者に対して、ビーンカウンターからビジネスパートナーとしての役割変化を促している、または阻害しているとみられる要因について、(1) 外部環境要因、(2) 企業内部環境要因、(3) 管理会計担当者自身の要因の3つの要因に分けて、図表4のように整理を試みた。

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を促進または阻害する要因

図表 4 海外の管理会計担当者の役割変化に影響を与える要因のまとめ

要因	要因の小分類	促進要因	阻害要因
(1) 外部環境要因	(1)-1 社会における地位、教育	支援・教育団体や政府により、社会における管理会計担当者の地位が高められる。	社会的地位を高める支援団体はなく、業務に必要な教育が主に企業内で行われている。
	(1)-2 事業環境の変化	経済危機・事業環境の変化による、予実管理・予測業務の増加	
	(1)-3 テクノロジー	IT 技術の進歩、ERP の導入による省力化	
	(1)-4 ツール	会計基準・管理会計ツールの進化	
	(1)-5 シェアードサービス	決算業務のシェアードサービス化	
(2) 企業内部環境要因	(2)-1 権限移譲	事業部門への権限移譲が進む	
	(2)-2 トップマネジメントの期待	トップマネジメントや事業部門の管理会計担当者に対する期待値の高まり	管理会計担当者が意思決定に関わることを、事業部門の責任者が歓迎しない
	(2)-3 CFO のリーダーシップ	管理会計担当者の役割変化を促し変革をリードする CFO の存在	
	(2)-4 変革を行うリソース		定型業務をこなすスタッフしかおらず、ビジネスパートナーとしての役割を果たす人材を配置していない。リソースが足りない。
	(2)-5 シャドーファイナンスの存在		事業部門で経理財務部門に属さない担当者の採用（シャドーファイナンス）
(3) 管理会計担当者自身の要因	(3)-1 知識・スキル	管理会計担当者がビジネスパートナー役割に必要な事業理解、会計・ファイナンスの知識、インターパーソナルスキル・コミュニケーションスキル等を保持するよう準備ができています。	事業の理解が不足している。基本的な決算・レポーティング業務が正確にできていないため、事業部の信頼が得られていない。わかりやすく、行動につながる資料を作成することができない。
	(3)-2 行動の変化	事業チームの一員となり、意思決定のプロセスに積極的に参加する。	
	(3)-3 資質・志向	資質・志向が、外交的、協調性があるなど、ビジネスパートナーへの役割に向いている。	

(出所) 筆者作成

(1) 役割変化を起こす外部環境要因

(1)-1 社会における管理会計担当者の地位、教育

管理会計担当者が勤務する国でその職業がどのように認識されているかが、その役割

変化の程度に影響を与える。業務に必要な管理会計の教育は大学・大学院で行われているのか、企業での研修や業務上で行われているのか。管理会計担当者の職業が、他の専門職と比べてどのように位置づけられているかも影響する。例えば、イギリスやカナダのように、CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) のような支援団体の影響で管理会計担当者の職業的地位が確立されている国がある一方 (Warren and Burns 2018)、フランスでは職業的地位が高くないとされ (Lambert and Pezet 2011)、日本のように、その職業訓練は企業内で行われている国もある (Fujino 2018)。ロシアなどでは、管理会計担当者の育成に政府のバックアップがあり、それが無いインドや日本などでは、管理会計担当者の役割は伝統的・定型的なものに留まる傾向があると推測される (Goretzki and Strauss 2018a, 1)。

(1)-2 事業環境の変化

経済危機などの深刻な事業環境の変化がある場合、意思決定者はまずは事業への財務・非財務の影響を知る必要がある。そのような事態は、管理会計担当者の業務に変化を及ぼし、新しい追加の役割が要求されることもある。まずは直近の実績が予算と比べてどこがどう違うのかを早急に知る必要があり、その理由を知り、次のアクションを考える必要がある。そのような要求が通常よりも多い頻度で来ることになる (Becker and Mahlendorf 2018)。

(1)-3 テクノロジー (IT 技術の進歩, ERP の導入)

企業では ERP (enterprise resource planning) システムの導入により、管理会計担当者がデータ収集と定型的なレポート作成にかけける時間を減らすことができ、ビジネスパートナーとしての役割や、そこまで到達しないにしても、ビーンカウンターとビジネスパートナーの間にある役割を果たす時間的余裕を生み出す (Becker and Heinzelmann 2018; Burns and Baldvinsdottir 2005; Burns and Vaivio 2001, 389; Caglio 2003; Scapens and Jazayeri 2003)。CFO が組織の管理会計担当者の貢献を高度化するにあたって ERP を活用する (Goretzki et al. 2013)。ERP の導入により、だれもが自動的に生成された管理会計のレポートを閲覧できるようになり、管理会計担当者の役割の一部が失われる事態にも陥る (Quattrone and Hopper 2005)。よって、管理会計担当者は、自分だけが管理会計情報を持っているという特権を失い、事業責任者に対して、もっと付加価値のある、事業の意思決定の役に立つ支援をする必要に迫られる (Goretzki et al. 2018)。

(1)-4 会計基準の変更・管理会計ツールの進化

細かいルールよりも原理原則を重んじる国際会計基準 (IFRS) の導入などにより、財務会計と管理会計の調和が進み、管理会計担当者が会計情報の収集にかけける時間が少なくて済むようになる (Weißenberger and Angelkort 2011)。IFRS の適用により、以前より事業部門を巻き込むことになるため、管理会計担当者が事業部門に入り込む機会が増え

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を促進または阻害する要因

る (Lantto 2014, 351)。また、ABC (activity-based costing) やバランストスコアカードなどの管理会計の発展したツールの導入により、管理会計担当者の技術が高まり貢献も高まる (Busco and Quattrone 2007; Friedman and Lyne 1997)。

(1)-5 決算業務のシェアードサービス化

シェアードサービスセンターに定型的な業務が移ることにより、今まで自分が行ってきた業務の一部を失う管理会計担当者がある。シェアードサービスセンター側は、量をこなすことが目的となり、作業の意味を知ることに関心を失う。管理会計担当者は、ビジネス側とシェアードサービスセンター側を結びつけるエージェントとしての機能を担う必要性が出てきている (Seal 2018)。

(2) 役割変化を起こす企業内部環境要因

(2)-1 企業内組織での本社から事業部門への権限移譲

企業の組織変更に伴い、本社から事業部門への権限移譲が進み、管理会計担当者も本社から事業部門へ移動し、事業部門へのかかわりが増えることがビジネスパートナーとしての役割変化を促進する。事業部門の責任者や担当者の近くに位置し、“戦場 (battle field)” での経験を積むことで、事業支援のやり方を学ぶことができる (Burns and Baldvinsdottir 2005, 747; Byrne and Pierce 2007; Granlund and Lukka 1998; Järvenpää 2007; Simon 1954)。

(2)-2 トップマネジメントや事業部門の管理会計担当者に対する期待

トップマネジメントや事業部門が、管理会計担当者を意思決定のプロセスに巻き込むことによって社内での競争優位性が増す、または社内での高い数値・財務目標を達成するには管理会計担当者の知見が必要であるとして管理会計担当者に対する期待を高めることによって、役割変化を促す例もある (Burns and Baldvinsdottir 2005; Järvenpää 2007; Lambert and Sponem 2012; Pierce and O'Dea 2003; Windeck et al. 2015; Wolf et al. 2015, 27)。また、組織もビジネスパートナーとしてのスキルがある者しか外部から採用しなくなる (Järvenpää 2009)。事業担当者のファイナンス知識が高いと管理会計担当者を戦略的意思決定により巻き込む傾向にある (Zoni and Merchant 2007)。

一方、管理会計担当者の役割変化を阻害する要因も存在する (Oliver 1991, 41)。たとえば、事業担当者から歓迎されず、重要な会議に呼ばれない。そのような場合には、ファイナンス部門の上司が、どの程度管理会計担当者が事業部門の意思決定に関わるべきか関わらないべきかを調整する必要がある (Byrne and Pierce 2007)。抵抗しないまでも、経営者・事業責任者が、管理会計担当者から情報や助けを得る便益を認識していない場合もある (Graham et al. 2012, 85)。

(2)-3 管理会計担当者の役割変化を促し変革をリードする CFO の存在

管理会計担当者が今までのルーティンワークから飛び出して事業現場に関わるように促す CFO やファイナンスディレクターの役割は大きい (Burns and Baldvinsdottir 2005; Goretzki et al. 2013; Windeck et al. 2015)。

(2)-4 変革を行うリソースの不足

通常、決算業務や、予算管理、レポート提出などの従来の定型業務には人員を割くが、支援する組織の追加的なリクエストに答えるための人員は用意されていない。その結果、定型業務の遂行を要求してくる CFO 組織と、アドホックのリクエストをしてくる事業責任者の両方の要求に答えることが難しく、管理会計担当者は超過労働で疲弊する。ビジネスパートナーとしての役割は、すでにフルタイムの定型業務の上に追加することはできない。部門の業務を吟味して付加価値を生まない業務を削減し、追加人員を投入するなどする必要がある。ただし、事業責任者の要求に答えるビジネスパートナーとしての役割に十分な人員を用意したくても、その効果を定量化・正当化することが簡単ではないという問題もある (Oliver 1991, 41)。IT システムが未発達であったり (Graham et al. 2012, 84)、経理部門に十分な会計知識を備えた人員が不足していたり (Graham et al. 2012, 85)、会計ルール・原則の改定・厳格化等で財務会計の業務が増えたりすることもスタッフリソース不足の原因となりうる (Byrne and Pierce, 2007, 491)。

(2)-5 事業部門所属のシャドーファイナンス (影のファイナンス) の存在

CFO 部門がビジネスパートナーとしての役割を果たす人員を用意せず、事業部門の要求に答えられない場合は、事業部門が独自で管理会計担当者を採用してしまうケースがある (Oliver 1991, 42)。

図表 1 の⑦は、CFO/ 経理財務部門に属さない者が事業部門内で計数管理を行っているケースである。これはシャドーファイナンス (影のファイナンス) とかグレーレポート (灰色のレポート) などと呼ばれる。これが起こると、管理会計の数値情報作成業務が社内でも重複し、違う数字が社内に出回るリスクがある。このようなシャドーファイナンスが存在する状態では、客観的な財務分析や意思決定ができないことがある。ベストプラクティスとしては、事業部の中にもマトリックス組織にして、影のファイナンスが正式に CFO にレポートするようにし、全社視点で客観的・厳格な視点でビジネスパートナーリングができるように組織設計をすることが重要である (CGMA 2018, 8)。

上記のようなシャドーファイナンス (影のファイナンス) が存在する場合は、CFO 部門が事業部門でビジネスパートナーとしての役割を果たす阻害要因となりうる。

(3) 管理会計担当者自身の要因

(3)-1 管理会計担当者の知識・スキル

外部環境の変化が起こった場合にビジネスパートナーとしての役割変化を実現するためには、管理会計担当者が業務に必要な知識・スキルを保持するようあらかじめ準備することが重要であり、それは会計知識だけではなく、他者の行動に影響を与えるインターパーソナルスキル、コミュニケーションスキル、事業の理解なども含まれる (Johnston et al. 2002; Siegel et al. 2003, 39)。また、管理会計担当者が業務に必要な知識・スキルについて資格や学歴を有していれば、より複雑で高度な業務を担当することもできる (Byrne and Pierce 2007)。

一方、阻害要因として、管理会計担当者が、伝統的な会計担当者のイメージが消えず、堅苦しくて柔軟性に欠け、チームの創造的なプロセスの障害になると思われている場合がある。ビジネスパートナーとしての役割を果たすには、ビジネスの環境に関する知識と深い理解が必要であるが、残念ながら、多くの管理会計担当者のビジネスの知識が限定されており、戦略上・業務上必要な観点を考慮に入れることができずに財務上の観点からのみ主張をすると、経営の意思決定に影響を及ぼす助言をすることはできない (Oliver, 1991, 41)。予算管理が厳しすぎて柔軟性がない場合や、事業の知識が足りない管理会計担当者は歓迎されない (Byrne and Pierce 2007, 493; Hartmann and Maas 2011, 453; Masquefa 2008, 183)。

また、会計部門が、財務諸表作成、経費処理や、定型的なレポートの発行を決まった期日までに正確に提供できていない場合は、支援する組織から十分な信頼を得ることができず、ビジネスパートナーとしての役割を果たすことは困難になる。管理会計担当者が作成・提出するレポートやプレゼンテーションが正確だったとしても、それが数字だけの羅列で、事業の課題に言及しておらず、論点が絞られていないものである場合は、価値を認められず、利用されることがない (Oliver 1991, 41)。

(3)-2 管理会計担当者の行動の変化

管理会計担当者はビジネスパートナーとしての役割に変化する過程で、付加価値を生む分析とアドバイスを提供する、事業チームの一員となり必要な時に呼ばれやすい状況を作る、財務状況を提供して解決策を共に見つける、パートナーが何を求めているのかを根気強く理解する、意思決定の場にいる、などの行動変化を心掛けるようになる (Burns and Baldvinsdottir 2005; Siegel et al. 2003, 40)。

管理会計担当者が、事業責任者の意思決定のプロセスに積極的に参加し、財務上の観点だけでなく、業務遂行についても理解し、アイデア・提案を提供すると、信頼を得て価値を高めることができる (Oliver 1991, 41)。

(3)-3 管理会計担当者自身の資質・志向

ビジネスパートナーとしての役割を担うかどうかは管理会計担当者自身のキャリアの目標や個人の性格・資質（例えば、オープン、積極的、ロジカルであるなど）に基づいて本人が選択することである（Chotiyanon and Joannides de Lautour 2018）。ten Rouwelaar et al. (2018, 456) は、どのような資質をもつコントローラーが意思決定により影響を与えることができるかをインタビューによって調べ、外交的（Extravert）で物事をきちんとやり遂げ（Conscientiousness）、感情が安定して（Emotionally stable）、協調性があり（Agreeable）、新しいことに寛容である人が適していると報告している。

また、フィンランドでの管理会計担当者を採用する企業の採用担当者へのインタビューによると、管理会計の知識はあって当たり前で、社交的（sociable）、ダイナミックで、アピーリングな志願者が好まれるということである（Lepisto and Ihantola 2018）。

5. レビュー結果の日本企業についての考察

本研究の目的は、海外の先行研究の整理によって図表 4 に分類された要因が日本企業において起こった場合に、日本企業においても経理財務部門の管理会計担当者のビジネスパートナーへの役割変化を促進または阻害する可能性があるかを考察することである。今後日本企業の管理会計担当者の役割変化の研究を進めるための、ひとつの手がかりを提示することを目指す。

以下、図表 4 の要因ごとに考察する。

(1) 外部環境要因

(1)-1 について、日本社会において、管理会計のプロフェッショナルの地位を高めるような動きは見られない。日本企業に管理会計を担当する一つの部門はなく、管理会計担当者という名称の職種はない。管理会計に特化した資格や支援団体はなく、業務に必要な教育は企業内で独自に行われていると考えられる（Fujino 2018）。

(1)-2 について、日本企業でも経済危機・事業環境の変化による予実管理・予測業務の増加は起きることがあり、経理財務部門の予算関連業務の増加につながるであろう。しかし、事業部門では事業企画担当者が事業部門の意思決定の支援をしているため、経理財務部門がビジネスパートナーとして深く関わることは起こりにくいのではないだろうか。

(1)-3 から (1)-5 について、IT 技術の進歩による決算業務の省力化や決算業務のシェアードサービスセンターへの移行によって、経理財務部門の定型的なオペレーション業務は減少する傾向にある。しかし、余剰になった人員がいたとしても、ビジネスパートナーとしての役割を果たす知識・スキル・行動特性を備えていない場合、すぐさまビジネスパ

ートナーへの役割変化が起きることは考えにくい。反対に、事業部門にいた経理部門の人数が減らされるとともに本部・本社やシェアードサービスセンターに集約される傾向があり、そのため経理部門はさらに事業から遠くなっている。

(2) 企業内部環境要因

(2)-1 と (2)-2 について、日本企業には事業部門・子会社の自律性を重んじる文化があり、本社から事業部門・子会社への権限移譲は既に進んでいると考えられる。しかし、事業部門・子会社には管理会計を担当している企画担当者があり、経理財務部門は配置されていないか、配置されていても主に制度会計を担当している場合が多い。その場合は、経理財務部門は事業部門から遠く、関与を要請されることは少ない。戦略策定・中期経営計画や予算管理の報告は経営企画・事業企画が担当しているため、トップマネジメントの期待値として、経理財務部門への管理会計報告の期待は低いのではないかと。

(2)-3 については、海外では CFO が改革をリードすることが促進要因となる事例が報告されている。一方、経理財務部門を率いる日本企業の CFO の役割は、海外の CFO の役割と比較すると限定的であり、経営企画部門が担当する戦略策定や中期経営計画策定に深く関与していない (Fujino 2018)。その状況で、CFO が経理財務部門の役割の変革をリードすることは簡単ではないだろう。

デロイトトーマツ (2018, 406-409) によると、近年は CFO 組織全体の変革に着手している日本企業が増えているが、取り組みが思うように進んでいないケースが多いということだ。現状の分析や他部門からの期待が十分把握できていない「インプット不足」、目指す姿が具体性に欠けている「具体性不足」、いつまでに何をするのかが十分検討されていない「計画性不足」などの問題があり、それらは、構想策定に関わるコアメンバーのリソース不足や検討期間の短さという問題に起因する。しかし、これらの問題点の真因となっているのは CFO の覚悟のなさ、つまり CFO 自らが強い課題意識をと決意を持ち、先頭にたってプロジェクトを推進していることが必須であるのにそれが実現されていないことではないかと指摘している。

(2)-5 の阻害要因について、海外の文献によると、経理財務部門がビジネスパートナーとしての役割を果たさない場合には、事業部門が独自にファイナンスプロフェッショナルを雇用して管理会計を担当させることがあり、それをシャドーファイナンスと呼んでいるということだ (CGMA 2018)。日本企業では戦後に通産省によりアメリカのコントローラー制度の導入を検討する動きがあったが、経理部からの反発や経営参謀本部設置への要望などにより、経理財務部と併存する形で経営企画部が生成されている。その後経理部は財務機能と会計機能を併存した企業組織として存続した。経営戦略を策定することを主たる目的として登場した経営企画部門は、財務会計機能はもたないが、トップマネジメントの

企業経営全般にわたる機能を補佐するものとして発展した。(石川 2014, 32)。経営企画部は CGMA (2018) でいうところのシャドーファイナンスにあてはまるように見える。但し、日本企業の経営企画・事業企画はファイナンスプロフェッショナルであるとは限らず、また、日本企業ではシャドー（影）ではなく、表でトップマネジメントや事業部門の支援活動を行っているところに海外組織との違いがみられる。

(3) 管理会計担当者自身の要因

(3)-1 について、日本企業では、管理会計担当者が属するひとつの部門はなく、一般的に知られる管理会計担当者向けの資格や研修プログラムはない。欧米の管理会計担当者を支援する団体が公表しているような、会計、ファイナンス、事業知識、デジタルスキル、ソフトスキルなどを網羅した IMA (Institute of Management Accountants) のコンピテンシーフレームワーク²⁾ (池側 2020, 19-20) のようなものは知られておらず、整備されてはいない。

(3)-2 と (3)-3 の行動変化・資質にしても、現在まで事業から遠い場所で経理財務業務に集中してきた経理財務部門は、事業部門での意思決定に貢献できるような行動変化を促す契機を見つけづらい。昨今では IMA の東京支部や、AFP と提携している一般社団法人日本 CFO 協会によって、管理会計担当者向け資格や研修プログラムが紹介され、若手を中心に関心がもたれ始めたところである。

以上のように、海外の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を促した要因を文献レビューによって整理した。それを参照しながら、日本企業の経理財務部門を管理会計のプロフェッショナルとしてビジネスパートナーとしての役割を果たすように変容させることを促進、または阻害する可能性がある要因を考察した。一つの主要な要因としては、日本企業に特有である経営企画部門や事業企画部門がすでに事業に近いところで主要な管理会計業務を行っているため、経理財務部門がビジネスパートナーとしての役割を持つことが海外ほどは期待されておらず、容易ではないと考えられる。

2.1 で述べたように、一般的な日本企業の経理財務部門は、限定された管理会計業務しか担当していない。図表 1 にある⑤⑥⑦が事業部門のビジネスパートナーとしての役割を果たす業務であるが、それら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。欧米でもシャドーファイナンス（影のファイナンス）と呼ばれ、CFO 部門以外で管理会計業務が行われることがあるが、それは業務の重複と、CFO 部門が正確性を担保できない会計情報が社内に広がる事態を招くため、CFO の配下に統合することが望ましいとされている (CGMA 2018)。日本企業でも、CFO が率いる経理財務部門がビジネスパートナーとしての役割変化を果たすためには、CFO が管理会計業務全般を引き受けるという大きな組織と行動の変革が

必要となるであろう。または、管理会計業務を CFO 組織下で引き受けないのであれば、代替案として、経営企画や事業部門の企画担当者の会計・ファイナンスの知識・スキルを高めて、管理会計担当者として認識・育成し、経理財務部門と連携して企業の管理会計業務を共に遂行するという選択もあるかもしれない。

6. 今後の研究の展望

海外では CFO 部門に属する管理会計担当者がビジネスパートナーの方向に役割変化を続けており、それに関する研究も続いていくと考えられる。本研究では、海外の文献を参考にして日本企業の経理財務部門の役割変化について、それを促進する要因と阻害する可能性のある要因について考察した。今後は日本企業を対象にした文献調査や質問紙調査・フィールドリサーチ等でこの考察を検証していく必要がある。

注

- 1) Byrne and Pierce (2007) は、管理会計担当者の役割変化が起こる先行条件 (Antecedents) を外部要因、内部要因、担当者自身の要因の 3 つに分類しており、その分類方法を参考とした。
- 2) IMA のコンピテンシーフレームワークの原資料は The Institute of Management Accountants (2019), IMA Competency Frame Work, Statement of Management Accounting のウェブサイトに掲載されている。
<https://www.imanet.org/career-resources/management-accounting-competencies?ssopc=1>

参考文献

- 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.
- 石川潔. 2014. 『わが国経営企画部門の機能の解明』. 文芸社.
- 池側千絵. 2020. 「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」『プロフェッショナル会計学研究年報』13: 17-33.
- 池側千絵. 2021. 「営業部門のパートナーとして売上向上に貢献する経理とは」『企業会計 = Accounting』73 (3): 40-47.
- Ahrens, T., and C. S. Chapman. 2000. Occupational identity of management accountants in Britain and Germany. *The European accounting review* 9 (4): 477-498.
- Association for Financial Professionals (AFP). 2019. How FP&A Can Become a Better Business Partner. Retrived from <https://www.afponline.org/publications-data-tools/reports/guides/fpa/Detail/how-fp-a-can-become-a-better-business-partner>/accessed 2021-01-11.
- Becker, A., and R. Heinzlmann. 2018. IT and the management accountant. In *The Role of the Management Accountant: Local Variations and Global Influences*, edited by Lukas Goretzki & Erik Strauss, 219-232. Routledge.
- Becker, S. D., and M. D. Mahlendorf. 2018. The influence of the economic crisis on the tasks and roles of

- management accountants. In *The Role of the Management Accountant: Local Variations and Global Influences*, edited by Lukas Goretzki & Erik Strauss, 292–304. Routledge.
- Burns, J., and G. Baldvinsdottir. 2005. An institutional perspective of accountants' new roles - the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review* 14 (4) : 725–757.
- Burns, J., and J. Vaivio. 2001. Management accounting change. *Management Accounting Research* 12 (4) : 389–402.
- Busco, C., and P. Quattrone. 2007. Management accounting issues in interpreting its nature and change. 18 (2) : 125–149.
- Byrne, S., and B. Pierce. 2007. Towards a More Comprehensive Understanding of the Roles of Management Accountants. *European Accounting Review* 16 (3) : 469–498.
- Caglio, A. 2003. Enterprise Resource Planning systems and accountants: towards hybridization? *The European accounting review* 12 (1) : 123–153.
- Chartered Global Management Accountants (CGMA). 2018. *Building a better business, together*. Retrieved from <https://www.cgma.org/resources/reports/finance-business-partnering.html>. accessed 2021-01-11.
- Chotiyanon, P., and V. Joannidès de Lautour. 2018. *The Changing Role of the Management Accountants: Becoming a Business Partner*. Springer International Publishing AG.
- Friedman, A. L., and S. R. Lyne. 1997. Activity-based techniques and the death of the beancounter. *The European accounting review* 6 (1) : 19–44.
- Fujino, M. 2018. Management accountants in Japan. In *The Role of the Management Accountant: Local Variations and Global Influences*, edited by Lukas Goretzki & Erik Strauss: 136–150. Routledge.
- Goretzki, L., M. Messner, and E. Strauss. 2018. 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 Lukas Goretzki & Erik Strauss: 262–273. Routledge.
- Goretzki, L., and E. Strauss. 2018a. Introduction. In *The Role of the Management Accountant: Local Variations and Global Influences*, edited by Lukas Goretzki & Erik Strauss: 1–6. Routledge.
- Goretzki, L., and E. Strauss (Eds.). (2018b). *The Role of the Management Accountant: Local Variations and Global Influences*. Florence: Routledge.
- Goretzki, L., E. Strauss, and J. Weber. 2013. An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research* 24 (1) : 41–63.
- Graham, A., S. Davey-Evans, and I. Toon. 2012. The developing role of the financial controller: evidence from the UK. *Journal of Applied Accounting Research* 13 (1) : 71–88.
- Granlund, M., and K. Lukka. 1998. Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research* 9 (2) : 185–211.
- Hartmann, F. G. H., and V. S. Maas. 2011. The effects of uncertainty on the roles of controllers and budgets: an exploratory study. *Accounting and Business Research* 41 (5) : 439–458.
- Järvenpää, M. 2007. Making Business Partners: A Case Study on how Management Accounting Culture was Changed. *European Accounting Review* 16 (1) : 99–142.
- Järvenpää, M. 2009. The institutional pillars of management accounting function. *Journal of Accounting & Organizational Change* 5 (4) : 444–471.
- Johnston, R., S. Brignall, and L. Fitzgerald. 2002. The involvement of management accountants in operational process change: Results from field research. *INTERNATIONAL JOURNAL OF OPERATIONS &*

- PRODUCTION MANAGEMENT* 22 (12) : 1325–1338.
- Krumwiede, K., and R. Lawson. 2018. 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 Lukas Goretzki & Erik Strauss: 200–216. Routledge.
- Lambert, C., and E. Pezet. 2011. The making of the management accountant - Becoming the producer of truthful knowledge. *Accounting, Organizations and Society* 36 (1) : 10–30.
- Lambert, C., and S. Sponem. 2012. Roles, Authority and Involvement of the Management Accounting Function: A Multiple Case-study Perspective. *The European accounting review* 21 (3) : 565–589.
- Lantto, A.-M. 2014. Business involvement in accounting: a case study of international financial reporting standards adoption and the work of accountants. *European Accounting Review* 23 (2) : 335–356.
- Lepisto, L., and E. M. Ihanola. 2018. Understanding the recruitment and selection processes of management accountants: An explorative study. *Qualitative Research in Accounting and Management* 15 (1) : 104–123.
- Masquefa, B. 2008. Top management adoption of a locally driven performance measurement and evaluation system: A social network perspective. *Management Accounting Research* 19 (2) : 182–207.
- Oliver, L. 1991. Accountants as Business Partners. *Management Accounting* 72 (12) : 40–42.
- Picard, C. F., S. Durocher, and Y. Gendron. 2014. From meticulous professionals to superheroes of the business world A historical portrait of a cultural change in the field of accountancy. *ACCOUNTING AUDITING & ACCOUNTABILITY JOURNAL* 27 (1) : 73–118.
- Pierce, B., and T. O'Dea. 2003. Management accounting information and the needs of managers: Perceptions of managers and accountants compared. *The British Accounting Review* 35 (3) : 257–290.
- Quattrone, P., and T. Hopper. 2005. A 'time-space odyssey' : management control systems in two multinational organisations. *Accounting, Organizations and Society* 30 (7–8) : 735–764.
- Rieg, R. 2018. Tasks, interaction and role perception of management accountants: evidence from Germany. *Journal of Management Control* 29 (2) : 183–220.
- Scapens, R. W., and M. Jazayeri. 2003. ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. *The European accounting review* 12 (1) : 201–233.
- Seal, W. 2018. Agent or victim?: Shared services and management accounting. In *The Role of the Management Accountant: Local Variations and Global Influences*, edited by Lukas Goretzki & Erik Strauss: 233–245. Routledge.
- Siegel, G., J. E. Sorensen, and S. B. Richtermeyer. 2003. Becoming a business partner. *Strategic finance* 85 (4) : 37–41.
- Simon, H. A. 1954. *Centralization vs. decentralization in organizing the controller's department: A research study and report prepared for Controllershship Foundation, Inc.* Controllershship Foundation.
- ten Rouwelaar, H., J. Bots, and I. De Loo. 2018. The influence of management accountants on managerial decisions. *Journal of Applied Accounting Research* 19 (4) : 442–464.
- Warren, L., and J. Burns. 2018. The role of the management accountant in the United Kingdom. In *The Role of the Management Accountant: Local Variations and Global Influences*, edited by Lukas Goretzki & Erik Strauss: 182–199. Routledge.
- Weißberger, B. E., and H. Angelkort. 2011. Integration of financial and management accounting systems: The mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness. *Management Accounting Research* 22 (3) : 160–180.

- Windeck, D., J. Weber, and E. Strauss. 2015. Enrolling managers to accept the business partner: the role of boundary objects. *Journal of Management & Governance* 19 (3) : 617-653.
- Wolf, S., B. E. Weißenberger, M. Claus Wehner, and R. Kabst. 2015. Controllers as business partners in managerial decision-making: Attitude, subjective norm, and internal improvements. *Journal of Accounting & Organizational Change* 11 (1) : 24-46.
- Zoni, L., and K. A. Merchant. 2007. Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations. *Journal of Accounting & Organizational Change* 3 (1) : 29-43..

(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)