

日本管理会計学会スタディ・グループ

日本における管理会計技法・情報利用の
変容に関する研究

最終報告書

(研究期間 2018 年 9 月 1 日～2020 年 8 月 31 日)

2020 年 11 月 20 日

目 次

はじめに	1
第1章 日本企業における管理会計の実態調査（東証・名証一部上場企業）	2
第2章 日本企業における管理会計の実態調査（その他の上場企業）	25
第3章 管理会計研究への組織ライフサイクルモデルの援用	44
第4章 管理会計研究のための組織ライフサイクルモデル－提示と実証的検討－	50
むすびにかえて	70

はじめに

われわれは日本企業の管理会計実態について十分な知見を得られているのだろうか。こうした問題意識のもと、慶應義塾大学商学部吉田栄介研究室では2008年より日本企業の管理会計実践の特徴を探る研究・調査を始めた。

郵送質問票調査は、2009年より5年ごとに実施しており、今回が3回目の調査である。これまでの研究成果として、第1回調査に基づき吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好著『日本の管理会計の探究』（中央経済社、2012年）、第2回調査に基づき吉田栄介編著『日本の管理会計の深層』（中央経済社、2017年）を出版している。

本スタディ・グループでは、この第3回の実態調査に基づき、日本企業の管理会計実態について、第1回調査からの10年間の変容、製造業と非製造業との比較、組織ライフサイクルステージ（成長期、成熟期、再生期、衰退期）間の比較という視点から探究する。

本報告書の構成は以下の通りである。第1章では、東証・名証一部上場企業を対象とした郵送質問票調査の結果を報告する。10年前に実施している第1回調査との比較ならびに、製造業と非製造業とを比較し、日本企業の管理会計利用実態を浮き彫りにしたい。

第2章では、東証・名証一部以外の上場企業（東証（二部、JASDAQ、マザーズ）、名証（二部、セントレックス）、札証（本則、アンビシャス）、福証（本則、Q-Board）を対象とした郵送質問票調査の結果について、東証・名証一部上場企業との比較を含めて報告する。

第3章では、管理会計研究における適合的な組織ライフサイクルモデルと、その分類方法や分類基準について明らかにすることを目的に、管理会計研究で多用されてきたMiller and Friesen（1984）の組織ライフサイクルモデルと、隣接科学領域である財務会計研究で多用されてきたDickinson（2011）の組織ライフサイクルモデルを取り上げ、組織ライフサイクルモデル構築の経緯、分類方法の特徴や限界、対策、組織ライフサイクルモデルを援用した研究の概要などを調査する。

第4章では、管理会計研究のための組織ライフサイクルモデルを提示し、組織ライフサイクルステージごとの管理会計実践の違いを実証的に確認する。具体的には、CAGR（Compound Annual Growth Rate：売上高平均成長率）を基準とし、4つの組織ライフサイクルステージ（前期成長期、前期停滞期、後期成長期、後期停滞期）へと各企業を分類した。この組織ライフサイクルモデルについて、郵送質問票調査にもとづき、各ステージ間での管理会計実践に関する差異を分析したところ、一元配置分散分析によって127項目のうち32項目で有意差が確認された。さらに、これらの項目については多重比較法による分析をおこない、具体的なOLCステージ間での差異を確認した。

本報告書では、スタディ・グループの2年間の活動期間の研究成果をまとめている。ただし、日本企業の管理会計実践の変容に関する研究プロジェクトは、2017年からの5年間の研究計画があり、その全体像は、『日本の管理会計の変容』（2022年夏出版予定）の出版をお待ちいただきたい。

令和2年 11月20日

代表者 吉田 栄介 慶應義塾大学教授
福島 一矩 中央大学准教授
妹尾 剛好 中央大学准教授
徐 智銘 Shanghai Zhongde Institute of Quality Technology
森 浩気 千葉商科大学専任講師
榎谷 奎太 高千穂大学助教
岩澤 佳太 慶應義塾大学大学院商学研究科博士課程

第1章 日本企業における管理会計の実態調査

(東証・名証一部上場企業)

1 実態調査の概要

1.1 調査の目的

慶應義塾大学商学部吉田栄介研究室（管理会計学）では、日本企業の管理会計利用実態を明らかにするため、実態調査研究の文献調査を踏まえた郵送質問票調査を2009年より5年ごとに実施しており、第3回となる本調査の目的は、第1に日本企業の管理会計利用実態について第1回調査との比較を踏まえ、その特徴を浮き彫りにすることである。5年前の第2回調査時にも第1回調査との比較を実施したが、全体的には顕著な変化の傾向を確認するには至らなかった。頻繁な変更を想定しにくい管理会計の生来的特徴からも、今回は10年間の変化を分析する。第1回の製造業調査はリーマンショック直後（2009年1月）に実施（非製造業調査は2009年5月に実施）しており、アベノミクスによる景気回復基調が続く今回とは経済情勢が異なることにも注目している。第2に製造業と非製造業との管理会計利用実態の違いについても分析する。

1.2 調査の方法

本郵送質問票調査は、2019年1月15日に東京証券取引所一部および名古屋証券取引所一部（以下、「東証・名証一部」と略）上場企業2,132社（製造業922社、非製造業1,210社；2018年12月25日時点）を対象に、2019年1月31日を回収期限として実施した¹。2月初旬に催促はがきを発送した後、3月上旬まで回収は続いた。管理会計についての質問項目は概ね第1回調査と同様であり、非製造業用の質問項目は製造業との比較可能性を担保しつつも業種になじむように部分的に語句を修正した。

2 サンプルの特徴

回収期限後も含めた最終的な有効回答企業数は製造業92社（有効回答率10.0%）、非製造業133社（同11.0%）であった。業種ごとの発送数、有効回答数（率）は図表1-1のとおりである。なお、非回答バイアスの検討のため、有意水準5%を基準に次の2つの検定を行った。第1に回答・非回答企業の業種分布を比較するため、適合度検定を行った結果、回答企業の業種分布は東証・名証一部上場企業の業種分布と適合していることを確認した（ $\chi^2=37.69$, 自由度=15, $p=0.225$ ）。第2に回答・非回答企業の企業規模を比較するため、売上高と従業員数²について独立な2群の平均値の差の検定を行った結果、売上高の平均値は統計的に有意

¹ 発送先は、ダイヤモンド社の「ダイヤモンド役員・管理職情報」から経理部門長情報を購入し、残る企業についてはEDINETから有価証券報告書の事務連絡者を特定し第1候補とした。なお、その事務連絡者が人事やIRなど管理会計業務担当ではないと思われる場合は「経理部門長」宛とするものの、可能な限り個人名宛に質問票を送付した。また、今回は東証一部上場企業に名証一部単独上場企業も加えた。両市場の公表されている上場審査基準に大差はなく、第1回調査からの継続性の観点からも、東証一部への二部・マザーズからの内部昇格基準の緩さ、大証との統合（2013年）時の大証一部単独上場企業の東証一部への移籍などを踏まえ、同様に日本の大企業を代表すると考えた。

² 回答企業には純粋持株会社も含まれるため、連結データで分析を行った。なお、連結対象企業が存在しない回答企業については、単体のデータを用いた。

な差は確認されなかったが、従業員数の平均値は回答企業のほうが高かった ($t=2.591$, $p=0.010$)。以上のことから、比較的規模が大きい企業の実態を反映している可能性はあるが、重大な非回答バイアスはないといえる³。

以下では、本社・事業部門の会計業務分担、原価計算、原価管理、利益計画、CVP (Cost-Volume-Profit) 分析、業績管理、予算管理、設備投資予算の利用実態を中心に集計結果を示す⁴。

図表 1－1 質問票の回収結果

製造業				非製造業			
業 種	発送数	有効回答数/率		業 種	発送数	有効回答数/率	
食 料 品	81	4	4.9%	水 産 ・ 農 林	7	1	14.3%
織 維	41	4	9.8%	鉱	6	0	0.0%
パルプ・紙	12	0	0.0%	建 設	101	17	16.8%
化 学	147	11	7.5%	電 気 ・ ガ ス	22	1	4.5%
医 薬 品	39	6	15.4%	陸 運	43	6	14.0%
石油・石炭	10	0	0.0%	海 運	8	0	0.0%
ゴ ム	12	3	25.0%	空 運	3	1	33.3%
ガラス・土石	33	4	12.1%	倉庫・運輸関連	24	2	8.3%
鉄 鋼	33	2	6.1%	情 報 ・ 通 信	204	21	10.3%
非 鉄 金 属	24	3	12.5%	卸 売	178	23	12.9%
金 属	41	1	2.4%	小 売	196	19	9.7%
機 械	140	10	7.1%	銀 行	83	4	4.8%
電 気 機 器	162	24	14.8%	証券、商品先物取引	23	4	17.4%
輸送用機器	62	13	21.0%	保 険	10	1	10.0%
精密機器	32	2	6.3%	そ の 他 金 融	28	4	14.3%
その他製品	53	5	9.4%	不 動 産	72	6	8.3%
				サ ー ビ ス	202	23	11.4%
合 計	922	92	10.0%	合 計	1,210	133	11.0%

3 本社と事業部門の会計業務分担

本社経理部門と事業部門経理担当の会計業務の分担について、まず本社経理部門における会計業務の重視度を7点尺度（「1 全く重視していない」から「7 極めて重視している」）で調査した（図表 2）⁵。その結果、財務会計業務の得点は製造業 6.52，非製造業 6.41，予算管理は製造業 5.98，非製造業 5.90，原価・費用管理⁶は製造業 5.37，非製造業 5.35 であった。業務間の重視度の差異について、両業種ともすべての業務間で確認された（有意水準 0.1%）⁷。また、両業種間の明確な差異は統計的には確認されなかった。なお、第

³ 従業員数の差は、非製造業では確認されず、製造業のみ回答企業が非回答企業よりも多かった ($t=2.296$, $p=0.024$)。

⁴ 本調査に先立ち、第1回調査（2009年）以降2018年3月頃までに公表された日本企業における管理会計の実態調査・実証研究に関する論文と書籍を中心に文献調査を実施しており（吉田・岩澤，2018a,b），必要に応じて参照する。

⁵ 項目間の差の検定結果は、以下の図表も含め表記していない。

⁶ 製造業調査では「原価管理」と設問した。

⁷ 本報告書では断りのない限り、平均値の差の検定は t 検定（2変数）と Bonferroni 法による多重比較（3変数以上）、比率の差の検定は χ^2 （カイ二乗）検定を実施している。また、項目間の差の検定結果は、以下の図表も含め表記していない。

1 回調査との比較では、非製造業における予算管理業務の重視度が上がっている（同 5%）。

図表 1－2 本社経理部門の会計業務

	製造業				業種 比	非製造業			
	有効回答	平均値, 初回比	標準偏差			有効回答	平均値, 初回比	標準偏差	
財 務 会 計	92	6.52	—	0.85	—	133	6.41	—	0.91
予 算 管 理	92	5.98	—	1.10	—	133	5.90	△	1.22
原価・費用管理	92	5.37	—	1.37	—	133	5.35	—	1.30

注 1) 製造業と非製造業との差の検定の有意水準：>>>：0.1%水準，>>：1%水準，>：5%水準，—：5%水準で有意差なし。「>」の向きは製造業（左側）と非製造業（右側）の平均値の大きいほうに開き，以下の図表も同様である。

注 2) 第 1 回調査との平均値の差の検定の有意水準：△△△と▼▼▼：0.1%水準，△△と▼▼：1%水準，△と▼：5%水準，—：5%水準で有意差なし。△は平均値や比率が第 1 回調査より上昇，▼は下降を示しており，以下の図表も同様である。

つぎに、事業部門経理担当設置の有無を調査した（図表 1－3）。その結果、事業部門経理担当を設置する企業は製造業 46.7%，非製造業 36.1%であり，両業種間の明確な差異は統計的には確認されなかった。なお，第 1 回調査との比較では，両業種ともに設置率が低下している（同 1%，同 0.1%）。

図表 1－3 事業部門経理担当の設置

	製造業				業種 比	非製造業			
	有効回答	設置企業数（率），初回比				有効回答	設置企業数（率），初回比		
あ り	92	43 社 (46.7%)	▼▼	—	—	133	48 社 (36.1%)	▼▼▼	

つづいて、事業部門経理担当の会計業務の重視度を、本社経理部門と同様の尺度を用いて調査した（図表 1－4）。その結果、事業予算管理の得点は製造業 6.26，非製造業 5.98，事業原価管理は製造業 5.67，非製造業 5.69，本社への財務状況の報告は製造業 5.86，非製造業 6.34 であった。業務間の重視度の差異について，製造業では確認されなかったが，非製造業では事業財務報告と事業原価管理との間で確認された（同 1%）。業種間比較では，非製造業のほうが事業財務報告業務を重視している（同 5%）。なお，第 1 回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

さらに，本社経理部門と事業部門経理担当間の各会計業務の重視度の差異を調べた。その結果，製造業では本社経理部門が事業部門経理担当よりも財務会計業務を重視する傾向が確認された（同 1%）。

図表 1－4 事業部門経理担当の会計業務

	製造業				業種 比	非製造業			
	有効回答	平均値, 初回比	標準偏差			有効回答	平均値, 初回比	標準偏差	
事業予算管理	42	6.26	—	0.91	—	48	5.98	—	1.26
事業原価管理	42	5.67	—	1.49	—	48	5.69	—	1.17
事業財務報告	42	5.86	—	1.12	<	47	6.34	—	1.07

4 原価計算

4.1 標準原価計算

標準原価計算について、まず（臨時的利用を含めた）利用率は製造業 75.0%、非製造業 22.6%で、両業種間の利用率の差が大きいことを確認した（有意水準 0.1%）。なお、第1回調査からの顕著な変化は確認されなかった（図表1-5）。

図表1-5 標準原価計算の利用

	製造業			業種 比	非製造業		
	有効回答	利用企業数（率），初回比			有効回答	利用企業数（率），初回比	
あり	92	69社（75.0%）	—	>>>	133	30社（22.6%）	—

つぎに、標準原価計算の利用目的を7点尺度（「1 全く利用していない」から「7 全般的に利用している」）で調査した（図表1-6）。その結果、原価・費用算定目的⁸の利用の得点は製造業 5.96、非製造業 4.86、経営管理目的の利用は製造業 5.48、非製造業 4.69であり、製造業においてのみ2つの利用目的間で差異が確認された（同1%）⁹。業種間比較では、製造業のほうが原価・費用算定目的（同1%）および経営管理目的（同5%）のいずれも多く利用していた。なお、第1回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

図表1-6 標準原価計算の利用目的

	製造業			業種 比	非製造業		
	有効回答	平均値，初回比	標準偏差		有効回答	平均値，初回比	標準偏差
原価・費用算定目的の利用	69	5.96	—	>>	29	4.86	—
経営管理目的の利用	69	5.48	—	>	29	4.69	—

つづいて、利用程度4点以上の目的について、その効果を7点尺度（「1 全く効果がない」から「7 極めて効果がある」）で調査した（図表1-7）。その結果、原価・費用算定効果の得点は製造業 5.43、非製造業 4.80、経営管理効果は製造業 5.27、非製造業 4.62であり、利用目的ごとの効果の明確な差異は確認されなかった。業種間比較では、製造業のほうが両目的とも効果を高く評価している（同5%）。なお、第1回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

また、目的ごとの利用程度と効果との相関分析の結果は、両業種ともに2つの利用目的に関して正の相関関係が確認された¹⁰。

図表1-7 標準原価計算の効果

	製造業				業 種 比	非製造業			
	有効 回答	平均値，初回比	標準 偏差	利用度と の相関		有効 回答	平均値，初回比	標準 偏差	利用度と の相関
原価・費用算定目的の効果	67	5.43	—	1.05	0.52**	>	25	4.80	—
経営管理目的の効果	62	5.27	—	1.07	0.58**	>	26	4.62	—

注) ***：0.1%水準，**：1%水準，*：5%水準。以下の図表も同様である。

⁸ 製造業調査では「製品原価算定目的」と設問した。

⁹ 標準原価計算を含む原価計算を対象とした実態調査である清水（孝）ほか（2011a,b,c）や日本大学商学部調査（新江，2014；川野，2014；高橋，2014；劉，2014）との比較検討は吉田・岩澤（2018a,b）をご参照いただきたい。

¹⁰ Pearson の積率相関係数を表記し，以下も同様である。

4.2 直接原価計算

直接原価計算について、まず（臨時的利用を含めた）利用率は製造業 62.6%、非製造業 39.7%で、両業種間の利用率の差が大きいことを確認した（同 5%）。なお、第 1 回調査からの顕著な変化は確認されなかった（図表 1－8）。

図表 1－8 直接原価計算の利用

	製造業			業種 比	非製造業		
	有効回答	利用企業数（率），初回比			有効回答	利用企業数（率），初回比	
あり	91	57 社（62.6%）	—	>>	131	52 社（39.7%）	—

つぎに、直接原価計算の利用目的を 7 点尺度（「1 全く利用していない」から「7 全般的に利用している」）で調査した（図表 1－9）。その結果、原価・費用算定目的の利用の得点は製造業 5.18、非製造業 5.11、経営管理目的の利用は製造業、非製造業ともに 4.98 であり、利用目的ごとの利用程度や両業種間の明確な差異、第 1 回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

図表 1－9 直接原価計算の利用目的

	製造業			業種 比	非製造業				
	有効回答	平均値, 初回比	標準偏差		有効回答	平均値, 初回比	標準偏差		
原価・費用算定目的の利用	57	5.18	—	1.79	—	53	5.11	—	1.66
経営管理目的の利用	57	4.98	—	1.61	—	53	4.98	—	1.49

つづいて、利用程度 4 点以上の目的について、その効果を 7 点尺度（「1 全く効果がない」から「7 極めて効果がある」）で調査した（図表 1－10）。その結果、原価・費用算定効果の得点は製造業 5.59、非製造業 5.27、経営管理効果は製造業 5.32、非製造業 5.08 であり、製造業においてのみ 2 つの効果間で差異が確認された（同 5%）。なお、両業種間の明確な差異や第 1 回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

また、目的ごとの利用程度と効果との相関分析の結果は、両業種ともに 2 つの利用目的に関して正の相関関係が確認された。

図表 1－10 直接原価計算の効果

	製造業				業 種 比	非製造業					
	有効 回答	平均値, 初回比	標準 偏差	利用度と の相関		有効 回答	平均値, 初回比	標準 偏差	利用度と の相関		
原価・費用算定目的の効果	49	5.59	—	1.08	0.78***	—	48	5.27	—	1.25	0.60***
経営管理目的の効果	50	5.32	—	1.10	0.81***	—	49	5.08	—	1.27	0.70***

4.3 本社費・共通費・製造間接費の配賦計算

本社費・共通費・製造間接費¹¹の配賦計算の実施状況を調査した（図表 1－11）。その結果、配賦計算実施企業は製造業 95.6%、非製造業 83.5%にのぼり、両業種間の明確な差異や第 1 回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

配賦計算実施企業で用いる配賦基準は、本社費・共通費・製造間接費の内容により配賦基準を変更する複数配賦基準を利用する企業が多く（製造業 63.7%、非製造業 64.7%）、ついで生産量、売上・作業時間などの操業度基準（製造業 61.5%、非製造業 33.8%）、最後に ABC（Activity-Based Costing：活動基準原価計算）（製造業 5.5%、非製造業 3.0%）の順であった。これらの配賦基準の利用率の差異は、製造業では ABC と他の 2

¹¹ 製造業調査では「製造間接費」、非製造業調査では「本社費・共通費」と設問した。

つの配賦基準との間、非製造業ではすべての配賦基準の間で統計的にも確認された（同 0.1%）¹²。

業種間比較では、製造業のほうが操業度基準の利用率は高かった（同 0.1%）。非製造業における ABC の利用について、過去 2 回の調査では銀行および金融機関が ABC 採用企業の多くを占めていたが（第 1 回調査：7 社／8 社；第 2 回調査：7 社／10 社）、今回はゼロであった。なお、利用される配賦基準について第 1 回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

図表 1－11 本社費・共通費・製造間接費の配賦計算

	製造業（製造間接費）			業種 比	非製造業（本社費・共通費）		
	有効回答	利用企業数（率），初回比			有効回答	利用企業数（率），初回比	
配 賦 計 算 あ り	91	87 社（95.6%）	—	—	131	111 社（83.5%）	—
配賦基準（複数回答可）							
複 数 配 賦 基 準	91	58 社（63.7%）	—	—	131	86 社（64.7%）	—
操 業 度 基 準	91	56 社（61.5%）	—	>>>	131	45 社（33.8%）	—
A B C	91	5 社（5.5%）	—	—	131	4 社（3.0%）	—

5 原価管理

5.1 原価・物量情報の活用

実際原価・費用情報と物量情報に基づく管理の利用程度について、7 点尺度（「1 全く利用していない」から「7 全般的に利用している」）で調査した（図表 1－12）。その結果、実際原価・費用情報による管理¹³の得点は製造業 5.02、非製造業 4.74、物量情報による管理は製造業 4.38、非製造業 3.54 であった。2 つの情報による管理の利用程度の差異は、両業種において確認された（有意水準 0.1%）。なお、実際原価・費用情報による管理は、両業種間の明確な差異や第 1 回調査からの顕著な変化は確認されなかった。一方、物量情報による管理は製造業のほうが利用程度が高く（同 0.1%）、第 1 回調査との比較では、製造業では利用程度が上がっている一方（同 0.1%）、非製造業では下がっている（同 5%）。

図表 1－12 原価・物量情報の利用

	製造業				業種 比	非製造業			
	有効回答	平均値，初回比	標準偏差			有効回答	平均値，初回比	標準偏差	
実際原価・費用情報による管理	89	5.02	—	1.66	—	124	4.74	—	1.83
物 量 情 報 に よ る 管 理	88	4.38	△△△	1.71	>>>	121	3.54	▼	1.81

つづいて、利用程度 4 点以上の実際原価・費用情報と物量情報に基づく管理について、その効果を 7 点尺度（「1 全く効果がない」から「7 極めて効果がある」）で調査した（図表 1－13）。その結果、実際原価・費用情報による管理効果の得点は製造業 5.12、非製造業 4.99、物量情報による管理効果は製造業 4.96、非製造業 4.54 であった。2 つの情報による管理効果の差異は非製造業（同 5%）においてのみ確認された。業種間比較では、製造業のほうが物量情報による管理効果を高く評価している（同 5%）。なお、第 1 回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

また、利用程度と効果との相関分析の結果は、両業種において 2 つの情報ともに正の相関関係が確認され

¹² McNemar 検定を実施した。

¹³ 製造業調査では「実際原価情報による管理」と設問した。

た。

図表 1－13 原価・物量情報利用の効果

	製造業					業種 比	非製造業				
	有効 回答	平均値, 初回比	標準 偏差	利用度と の相関			有効 回答	平均値, 初回比	標準 偏差	利用度と の相関	
実際原価・費用情報による管理効果	74	5.12	—	1.11	0.71***	—	99	4.99	—	1.20	0.64***
物 量 情 報 に よ る 管 理 効 果	67	4.96	—	1.15	0.80***	>	72	4.54	—	1.16	0.67***

5.2 原価企画

原価企画について、まず利用（新商品やサービスの企画・開発・設計段階¹⁴において目標原価・費用¹⁵の設定・管理活動を実施する）企業は製造業 85.9%、非製造業 53.8%で、両業種間の利用率の差は大きい（同 0.1%）、非製造業においてもある程度の普及状況を確認できた。なお、第 1 回調査からの顕著な変化は確認されなかった（図表 1－14）。

図表 1－14 原価企画の利用

	製造業			業種 比	非製造業		
	有効回答	利用企業数（率），初回比			有効回答	利用企業数（率），初回比	
あ り	92	79 社（85.9%）	—	>>>	132	71 社（53.8%）	—

つぎに、原価企画活動について、7 点尺度（「1 全くそうではない」から「7 全くそのとおり」）で調査した（図表 1－15）¹⁶。目標原価・費用の設定と達成について、「目標原価・費用の設定に市場価格を反映する」企業は製造業 88.6%、非製造業 90.1%、「発生前¹⁷に原価・費用が概ね予測できている」企業は製造業 78.5%、非製造業 70.4%にのぼる。一方、「目標原価・費用を容易には達成できない挑戦的水準に設定する」企業は製造業 53.2%、非製造業 45.1%、「目標原価・費用が常時達成される」企業は製造業 38.0%、非製造業 50.7%にとどまる。この結果は市場志向、原価・費用見積り精度の高さを示す一方、目標原価・費用の設定水準と未達状況については、企業を取り巻く競争環境や組織コンテキストの影響などを含め、さらなる検討の必要性を示している。

また、製造業のほうが目標原価設定への市場価格の反映、発生前の原価・費用予測（同 5%）、挑戦的な目標原価水準（同 1%）について得点が高い傾向が確認された。なお、両業種とも第 1 回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

図表 1－15 目標原価の設定と達成

	製造業					業種 比	非製造業				
	有効 回答	平均値, 初回比	標準 偏差	4 点以上 の比率			有効 回答	平均値, 初回比	標準 偏差	4 点以上 の比率	
市 場 価 格 の 反 映	79	4.78	—	1.39	88.6%	>	71	4.35	—	1.21	90.1%
発生前の原価・費用予測	79	4.76	—	1.43	78.5%	>	71	4.20	—	1.39	70.4%
挑 戦 的 目 標 原 価 水 準	79	3.86	—	1.45	53.2%	>>	71	3.21	—	1.37	45.1%
目 標 原 価 の 常 時 達 成	79	3.16	—	1.19	38.0%	—	71	3.42	—	1.14	50.7%

原価企画推進組織・担当者について、コンカレント・エンジニアリング実施（製品開発（企画・開発）プ

¹⁴ 製造業調査では「製品の企画・開発・設計段階」、非製造業では「新商品やサービスの企画・開発段階」と設問した。

¹⁵ 製造業調査では「目標原価」と設問した。以下も同様である。

¹⁶ 以下の百分率は 7 点尺度の 4 点以上の回答割合を示している。

¹⁷ 製造業調査では「製造開始前」と設問した。

ロセスに設計（企画・開発）担当者だけでなく多くの関連部署が参加する）企業は製造業 83.5%，非製造業 73.2%，企画・開発担当者が原価・費用見積りをおこなう企業は製造業 67.9%，非製造業 91.5%であった。業種間比較では、製造業のほうがコンカレント・エンジニアリングを実践している（同 1%）一方、非製造業のほうが企画・開発担当者自身による原価・費用見積りを実践している（同 1%）。なお、第 1 回調査との比較では、非製造業における企画・開発担当者自身による原価・費用見積りの得点が高くなっている（同 5%）（図表 1－16）。

図表 1－16 原価企画推進組織・担当者

	製造業					業種比	非製造業				
	有効回答	平均値, 初回比	標準偏差	4 点以上の比率			有効回答	平均値, 初回比	標準偏差	4 点以上の比率	
コンカレント・エンジニアリング	79	5.03	—	1.44	83.5%	>>	71	4.34	—	1.31	73.2%
企画・開発担当者の原価・費用見積り	78	4.06	—	1.59	67.9%	<<	71	4.80	△	1.39	91.5%

つづいて、原価企画の効果を 7 点尺度（「1 全く効果がない」から「7 極めて効果がある」）で調査した（図表 1－17）。その結果、原価・費用低減効果の得点は製造業 5.20，非製造業 4.57，要求品質・機能の実現効果は製造業 4.61，非製造業 4.36，サービス・商品コンセプトの実現効果¹⁸は製造業 4.20，非製造業 4.30 であった。各効果の差異について、製造業ではすべての効果の間で確認された（同 0.1%）一方、非製造業では効果間の差異は確認されなかった。業種間比較では、製造業のほうが原価・費用低減効果を高く評価している（同 0.1%）。なお、第 1 回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

図表 1－17 原価企画の効果

	製造業				業種比	非製造業			
	有効回答	平均値, 初回比	標準偏差			有効回答	平均値, 初回比	標準偏差	
原価・費用低減	79	5.20	—	1.29	>>>	69	4.57	—	0.96
要求品質・機能の実現	79	4.61	—	1.22	—	69	4.36	—	1.04
サービス・商品コンセプトの実現	79	4.20	—	1.28	—	69	4.30	—	1.08

さらに、原価企画の逆機能を 7 点尺度（「1 全く問題はない」から「7 極めて深刻である」）で調査した（図表 1－18）。その結果、厳しい原価・費用低減要求による企画・開発担当者の疲弊の得点は製造業 3.43，非製造業 3.33，サプライヤーの疲弊¹⁹は製造業 3.17，原価・費用目標優先による品質低下は製造業 2.66，非製造業 3.23 であった。また、逆機能項目間の差異について、製造業ではすべての項目間で確認された（2つの疲弊間と同 5%，その他は同 0.1%）一方、非製造業では項目間の差異は確認されなかった。業種間比較では、非製造業のほうが原価・費用目標優先による品質低下を深刻に受け止めている（同 1%）。なお、両業種間の明確な差異や第 1 回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

図表 1－18 原価企画の逆機能

	製造業				業種比	非製造業			
	有効回答	平均値, 初回比	標準偏差			有効回答	平均値, 初回比	標準偏差	
企画・開発担当者の疲弊	77	3.43	—	1.30	—	69	3.33	—	1.18
サプライヤーの疲弊	78	3.17	—	1.24					
品質低下	79	2.66	—	1.20	<<	69	3.23	—	1.31

¹⁸ 製造業調査では「製品コンセプトの実現」と設問した。

¹⁹ 非製造業調査では「サプライヤーの疲弊」は設問していない。

5.3 品質コストマネジメント

品質コストマネジメントでは、これまで理論的に2つのモデルが想定されてきた。第1は、ある程度の欠陥の発生を容認し、品質管理コストと失敗コストのバランスを取ることで品質コスト総額を最小化させる「コスト最小化モデル」である。第2は、欠陥ゼロを目指して品質管理コストを高め失敗コストを低下させる「欠陥ゼロ・モデル」である。

本調査では「コスト最小化モデル」を「品質管理の費用対効果を重視する」、「欠陥ゼロ・モデル」を「品質管理の費用は惜しまない」と設問し、設計品質と適合品質について7点尺度（「1 費用対効果を重視する」－「4 どちらともいえない」－「7 費用は惜しまない」）で調査した（図表1－19）²⁰。

その結果、設計品質の得点は製造業 4.09、非製造業 3.80、適合品質は製造業 3.99、非製造業 3.95 であり、どちらの品質概念についても均等にばらついていた。なお、これらの2つの品質概念間の顕著な差異や両業種間の明確な差異、第1回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

図表 1－19 品質コストマネジメント

図表 1-10 品質管理の導入状況												
製造業								業種 比	非製造業			
有効回答									有効回答			
		平均値, 初回比	標準偏差				平均値, 初回比	標準偏差				
設 計 品 質	91	4.09	—	1.38	—	130	3.80	—	1.36			
適 合 品 質	91	3.99	—	1.43	—	129	3.95	—	1.29			

5.4 ミニ・プロフィットセンター

MPC（Micro-Profit Center：ミニ・プロフィットセンター）採用（主要事業で小集団利益マネジメントを実施する）企業は製造業 32.6%、非製造業 42.1%であり、両業種間の明確な差異や第1回調査からの顕著な変化は確認されなかった（図表1－20）。第1回調査と同様に非製造業での一定程度の普及状況を確認したことは、以前から指摘されてきた非製造業における MPC の有用性（Kaplan and Cooper, 1998）を利用実態として示す調査結果といえよう。また、渡辺（2010）の調査では MPC の採用率は大企業製造業で 10.3%であった²¹。そこでも指摘されているとおり、渡辺（2010）では MPC を厳密に狭義に規定していることや、回答者の相違（本調査は経理部門長中心、渡辺（2010）は経営管理部門長）が結果に影響している可能性もある²²。

図表 1－20 MPC の採用

図表 1-2-3 無償利用の採用								
製造業					業種 比	非製造業		
有効回答		利用企業数（率），初回比				有効回答		利用企業数（率），初回比
あり	92	30 社（32.6%）			—	132	56 社（42.1%）	

つぎに、MPC における会計情報の計算・利用を7点尺度（「1 全くそうではない」から「7 全くそのとおり」）で調査した（図表1－21）。その結果、各 MPC が会計情報を用いた業務改善を実施している企業は製造業 66.7%、非製造業 82.1%、利益額や原価・費用額を各 MPC が自ら計算する企業は製造業 56.7%、非製造業 69.6%にのぼり、疑似 MPC を含む MPC の確かな普及状況を裏づけている。なお、両業種間の明確な

²⁰ 製造業調査では、設計品質は開発・設計段階における顧客ニーズとの適合性、適合品質は製造段階における設計仕様との適合性を指す。一方、非製造業調査では、設計品質は企画・開発段階における顧客要求の実現、適合品質は提供段階における品質の維持・向上を指す。

²¹ 渡辺（2010）の調査は、中小企業も含む上場・非上場製造業7業種 3,136 社を対象（回収率 10.3%）に 2009 年 9 月から 10 月に実施された。

²² 横田・妹尾（2011）の 2010 年 2 月から 3 月にかけての調査（東証一部上場企業対象 1,691 社、回収率 13.1%、回答者は経営管理・経営戦略部門長）でも、アメーバ経営を例示するなど狭義に捉えたと採用率は 10.9%に留まっている。

差異や第1回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

図表 1－2 1 MPC における会計情報の計算・利用

	製造業					業種比	非製造業				
	有効回答	平均値, 初回比	標準偏差	4 点以上の比率			有効回答	平均値, 初回比	標準偏差	4 点以上の比率	
会計情報を用いた業務改善	30	4.33	—	1.47	66.7%	—	56	4.52	—	1.40	82.1%
利益・原価額を自ら計算	30	3.97	—	1.73	56.7%	—	56	4.20	—	1.57	69.6%

つづいて、MPC の利用目的を 7 点尺度（「1 全く重視していない」から「7 極めて重視している」）で調査した（図表 1－2 2）。その結果、自発的問題発見・解決²³目的の得点は製造業 5.50、非製造業 5.07、利益・顧客志向の徹底目的は製造業 4.67、非製造業 5.34、従業員のモチベーション向上目的は製造業 4.67、非製造業 4.71、将来のリーダーの発掘・育成目的は製造業 4.77、非製造業 4.63 であった。利用目的間の差異については、製造業では自発的問題発見・解決目的が他の 3 つの目的よりも重視され（将来のリーダーの発掘・育成目的および利益・顧客志向の徹底目的（同 5%）、従業員のモチベーション向上目的（同 0.1%））、非製造業では利益・顧客志向の徹底目的が従業員のモチベーション向上目的（同 0.1%）と将来のリーダーの発掘・育成目的よりも（同 1%）、自発的問題発見・解決目的が将来のリーダーの発掘・育成目的よりも（同 5%）重視されていた。

業種間比較では、非製造業のほうが利益・顧客志向の徹底目的を重視している（同 5%）一方、残りの 3 つの利用目的について明確な差異は確認されなかった。なお、第 1 回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

図表 1－2 2 MPC の利用目的

	製造業				業種比	非製造業			
	有効回答	平均値, 初回比	標準偏差			有効回答	平均値, 初回比	標準偏差	
自発的問題発見・解決	30	5.50	—	1.17	—	56	5.07	—	1.04
利益・顧客志向の徹底	30	4.67	—	1.49	<	56	5.34	—	1.07
従業員のモチベーション向上	30	4.67	—	1.24	—	56	4.71	—	1.12
将来のリーダーの発掘・育成	30	4.77	—	1.28	—	56	4.63	—	1.15

さらに、重視度が 4 点以上の目的について、その効果を 7 点尺度（「1 全く効果がない」から「7 極めて効果がある」）で調査した（図表 1－2 3）。その結果、自発的問題発見・解決効果の得点は製造業 5.64、非製造業 4.87、利益・顧客志向の徹底効果は製造業 5.26、非製造業 5.06、従業員のモチベーション向上効果は製造業 4.68、非製造業 4.64、将来のリーダーの発掘・育成効果は製造業 5.19、非製造業 4.54 であった。目的ごとの効果間の差異について、製造業では自発的問題発見・解決効果が従業員のモチベーション向上効果よりも（同 1%）、非製造業では利益・顧客志向の徹底効果と自発的問題発見・解決効果が将来のリーダーの発掘・育成効果よりも高い（同 5%）ことを確認した。

業種間比較では、製造業のほうが自発的問題発見・開発効果と将来のリーダーの発掘・育成効果を高く評価していた（同 1%）一方、残りの 2 つの効果について明確な差異は確認されなかった。なお、第 1 回調査との比較では、製造業における自発的問題発見・解決効果のみが高く評価されている（同 5%）。

また、利用目的（重視度）と効果との相関分析の結果、すべての利用目的と効果との間で正の相関関係が確認された。

²³ 製造業調査では「製造現場の自発的問題発見・解決」と設問した。

図表 1－2 3 MPC の効果

	製造業					業 種 比	非製造業				
	有効 回答	平均値, 初回比	標準 偏差	重視度と の相関			有効 回答	平均値, 初回比	標準 偏差	重視度と の相関	
自発的問題発見・解決効果	28	5.64	△	0.99	0.71***	>>	55	4.87	—	1.07	0.48***
利益・顧客志向の徹底効果	23	5.26	—	1.25	0.91***	—	54	5.06	—	1.11	0.64***
従業員のモチベーション向上効果	25	4.68	—	1.15	0.76***	—	53	4.64	—	1.02	0.49***
将来のリーダーの発掘・育成効果	26	5.19	—	0.85	0.70***	>>	54	4.54	—	1.11	0.51***

なお、過去の企業訪問調査から、事業単位よりも小さな支店内の部門業務やプロジェクト（例えばホテル業における客室管理部門や飲食部門、旅行業における国内・海外旅行部門、ソフトウェアハウスにおけるパッケージソフトウェア部門やシステム保守管理部門、不動産業における新築マンション分譲プロジェクトなど）ごとに利益目標を設定した業績管理を実践している多くの事例を確認している。

6 利益計画の策定

単・複数年度の利益計画策定に利用した手法について、まずその利用程度を7点尺度（「1 全く利用していない」から「7 常に利用している」）で調査した（図表 1－2 4）。その結果、見積財務諸表の得点は製造業 5.68、非製造業 5.53、原価企画は製造業 4.90、非製造業 4.80、CVP 分析は製造業 4.11、非製造業 3.66、製品・商品ポートフォリオ²⁴は製造業 4.14、非製造業 3.58、SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats) 分析は製造業 4.18、非製造業 3.86 であった。

また、各手法の利用程度の差異は、両業種とも第1位の見積財務諸表と以下の4手法（原価企画、SWOT 分析、CVP 分析、製品・商品ポートフォリオ）との間（概ね、有意水準 0.1%²⁵）、製造業では第2位の原価企画と第3位の SWOT 分析および第4位の製品ポートフォリオとの間（同1%）、非製造業では第2位の原価企画と以下の3手法（SWOT 分析、CVP 分析、商品ポートフォリオ）との間（同0.1%）でも確認された。

業種間比較では、製造業のほうが製品・商品ポートフォリオ（同5%）の利用程度が高かった。なお、第1回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

図表 1－2 4 利益計画策定手法の利用度

	製造業				業種 比	非製造業			
	有効回答	平均値, 初回比	標準偏差			有効回答	平均値, 初回比	標準偏差	
見 積 財 務 諸 表	92	5.68	—	1.78	—	133	5.53	—	1.77
原 価 企 画	92	4.90	—	1.75	—	133	4.80	—	2.00
C V P 分 析	92	4.11	—	2.02	—	133	3.66	—	1.95
製品・商品ポートフォリオ	92	4.14	—	1.59	>	133	3.58	—	1.74
S W O T 分 析	92	4.18	—	1.60	—	133	3.86	—	1.77

つぎに、利用程度が4点（時に利用している）以上の利益計画策定手法について、その効果を7点尺度（「1 全く効果がない」から「7 極めて効果がある」）で調査した（図表 1－2 5）。その結果、見積財務諸表効果の得点は製造業 5.52、非製造業 5.39、原価企画効果は製造業 5.31、非製造業 5.25、CVP 分析効果は製造業 4.89、

²⁴ 製造業調査では「製品ポートフォリオ」、非製造業調査では「商品ポートフォリオ」と設問した。

²⁵ 例外として見積財務諸表と原価企画との間は製造業で同5%、非製造業で同1%である。

非製造業 4.59, 製品・商品ポートフォリオ効果は製造業 4.78, 非製造業 4.52, SWOT 分析効果は製造業 4.62, 非製造業 4.53 であった。

これらの各手法の効果の差異は、製造業において上位 2 手法（見積財務諸表, 原価企画）の効果と下位 2 手法（製品ポートフォリオ（同 0.1%）, SWOT 分析（同 1%））の効果との間で確認された。一方、非製造業では第 1 位の見積財務諸表の効果と第 3 位の CVP 分析および第 5 位の商品ポートフォリオの効果との間（同 5%）, 第 2 位の原価企画の効果と第 4 位の SWOT 分析（同 5%）の効果との間で確認された。両業種間の明確な差異は確認されなかった。

なお、第 1 回調査との比較では、非製造業では見積財務諸表と原価企画（同 5%）の効果が高く評価している。また、手法の利用程度と効果との相関分析の結果、すべての手法で利用程度と効果との正の相関関係が確認された。

図表 1－25 利益計画策定手法の効果

	製造業					業種 比	非製造業				
	有効 回答	平均値, 初回比	標準 偏差	利用度と の相関			有効 回答	平均値, 初回比	標準 偏差	利用度と の相関	
見 積 財 務 諸 表 効 果	82	5.52	—	1.28	0.58***	—	118	5.39	△	1.38	0.72***
原 価 企 画 効 果	70	5.31	—	1.12	0.78***	—	102	5.25	△	1.32	0.67***
C V P 分 析 効 果	64	4.89	—	1.22	0.75***	—	81	4.59	—	1.14	0.69***
製品・商品ポートフォリオ効果	67	4.78	—	1.14	0.75***	—	79	4.52	—	1.18	0.68***
S W O T 分 析 効 果	68	4.62	—	1.08	0.73***	—	89	4.53	—	1.31	0.85***

7 CVP 分析

CVP 分析について、まず利用率は臨時的利用を含めて製造業 71.7%, 非製造業 54.1%で、両業種間の利用率の差異を確認した（有意水準 1%）。なお、第 1 回調査からの顕著な変化は確認されなかった（図表 1－26）。

図表 1－26 CVP 分析の利用

	製造業			業種 比	非製造業		
	有効回答	利用企業数（率）, 初回比			有効回答	利用企業数（率）, 初回比	
あ り	92	66 社 (71.7%)	—	>>	133	72 社 (54.1%)	—

つぎに、CVP 分析の利用目的を 7 点尺度（「1 全く利用していない」から「7 常に利用している」）で調査した（図表 1－27）。その結果、単・複数年度の利益計画の立案目的の得点は製造業 5.06, 非製造業 4.64, 単・複数年度の利益計画の決定目的は製造業 4.73, 非製造業 4.33, サービス・商品, 案件²⁶ごとの企画・計画段階での損益分析目的は製造業 4.44, 非製造業 4.25, 月次や週次の実績分析・評価目的は製造業 4.33, 非製造業 3.96 であった。これらの利用目的間の差異は、利益計画の立案と、製造業では月次や週次の実績分析・評価目的との間で、非製造業では単・複数年度の利益計画の決定目的および月次や週次の実績分析・評価目的との間で確認された（同 5%）。なお、両業種間の明確な差異や第 1 回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

²⁶ 製造業調査では「製品, 案件」と設問した。

図表 1－27 CVP 分析の利用目的

	製造業				業種 比	非製造業			
	有効回答	平均値, 初回比	標準偏差			有効回答	平均値, 初回比	標準偏差	
利益計画の立案	65	5.06	—	1.71	—	72	4.64	—	1.57
利益計画の決定	64	4.73	—	1.95	—	70	4.33	—	1.75
企画・計画段階の損益分析	66	4.44	—	1.61	—	71	4.25	—	1.83
月次・週次の実績分析・評価	64	4.33	—	1.98	—	71	3.96	—	1.92

つづいて、利用程度 4 点以上の目的について、その効果を 7 点尺度（「1 全く効果がない」から「7 極めて効果がある」）で調査した（図表 1－28）。その結果、単・複数年の利益計画の立案効果の得点は製造業 5.25、非製造業 4.95、単・複数年の利益計画の決定効果は製造業 5.26、非製造業 5.04、サービス・商品、案件ごとの企画・計画段階での損益分析効果は製造業 5.02、非製造業 5.08、月次や週次の実績分析・評価効果は製造業 5.11、非製造業 4.89 であった。なお、これら 4 つの効果の間や両業種間の明確な差異、第 1 回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

また、手法の利用程度と効果との相関分析の結果は、すべての利用目的について利用程度と効果との正の相関関係が確認された。

図表 1－28 CVP 分析の効果

	製造業					業種 比	非製造業				
	有効回答	平均値, 初回比	標準偏差	利用度との相関			有効回答	平均値, 初回比	標準偏差	利用度との相関	
利益計画の立案効果	56	5.25	—	1.32	0.88***	—	60	4.95	—	1.16	0.84***
利益計画の決定効果	50	5.26	—	1.38	0.83***	—	52	5.04	—	1.14	0.85***
企画・計画段階の損益分析効果	52	5.02	—	1.11	0.77***	—	52	5.08	—	1.19	0.83***
月次・週次の実績分析・評価効果	45	5.11	—	1.47	0.83***	—	44	4.89	—	1.17	0.80***

8 業績管理

8.1 業績管理システム

業績管理システムの特徴について、7 点尺度（「1 全くそうではない」から「7 全くそのとおり」）で調査した（図表 1－29）。まず、業績指標の重視度について、財務指標の得点は製造業 6.01、非製造業 6.17、顧客関連指標は製造業 4.34、非製造業 4.35、業務プロセス関連指標は製造業 3.75、非製造業 3.73 の順であり、すべての指標間の重視度の差異も両業種で確認された（有意水準 0.1%）。青木（2012）や横田・妹尾（2011）の調査でも同様の重視度の順位であった²⁷。また、両業種間の明確な差異は確認されなかった。なお、第 1 回調査との比較では、製造業における顧客関連指標、非製造業における財務指標の重視度が上がっている（同 5%，同 0.1%）。

²⁷ 青木（2012）は東証上場企業 2,035 社（回収率 10.0%）を対象に 2009 年 9 月に実施、横田・妹尾（2011）については注 22 をご参照いただきたい。

図表 1－29 業績指標の重視度

	製造業				業種 比	非製造業			
	有効回答	平均値, 初回比	標準偏差			有効回答	平均値, 初回比	標準偏差	
財 務 指 標	92	6.01	—	1.02	—	133	6.17	△△△	1.03
顧 客 関 連 指 標	90	4.34	△	1.45	—	133	4.35	—	1.67
業務プロセス関連指標	91	3.75	—	1.44	—	133	3.73	—	1.49

つぎに、戦略と業績指標の関連性について、事業戦略と業績目標の整合性の得点（製造業 5.33、非製造業 5.19）は比較的高い一方、財務目標と非財務目標の関連を示す戦略マップ（Kaplan and Norton, 2004）のような図の作成の得点（製造業 2.53、非製造業 2.46）は比較的低いことが確認された²⁸（図表 1－30）。横田・妹尾（2011）の調査では、BSC（Balanced Scorecard：バランスト・スコアカード）を利用している企業（10.5%）の 60.9%（14 社/23 社）が戦略マップを作成していると回答している。また、両業種間の明確な差異は確認されなかった。なお、第 1 回調査との比較では、両業種とも事業戦略と業績目標の整合性がよりとれている（製造業：同 1%，非製造業：同 5%）。

図表 1－30 戦略と業績指標の関連性

	製造業				業種 比	非製造業			
	有効回答	平均値, 初回比	標準偏差			有効回答	平均値, 初回比	標準偏差	
事業戦略と業績目標の整合性	92	5.33	△△	1.16	—	133	5.19	△	1.39
財務目標と非財務目標の関連図作成	92	2.53	—	1.46	—	133	2.46	—	1.56

つづいて、業績管理の方法について、「状況変化にかかわらず当初の業績目標は変更しない」の得点は製造業 3.28、非製造業 3.23、「状況変化に対応すべく実行プランを継続的に見直す」は製造業 5.30、非製造業 4.86 であり、「目標の変更なし」と「実行プランの維持（継続的見直しの得点を逆転）」間の差異が製造業において統計的にも確認された（同 1%）（図表 1－31）。業種間比較では、製造業のほうが実行プランを継続的に変更する傾向がある（同 5%）。なお、第 1 回調査との比較では、製造業における実行プランを継続的に変更する傾向が強まっている。

また、事業部門長とミドルマネジャーとの話し合いについては、当初の業績目標と実績が乖離した場合の臨時的な話し合いの得点は製造業 5.57、非製造業 5.45、定期的な話し合いは製造業 5.62、非製造業 5.49 であり、両項目間や両業種間の明確な差異、第 1 回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

図表 1－31 業績管理の方法

	製造業				業種 比	非製造業			
	有効回答	平均値, 初回比	標準偏差			有効回答	平均値, 初回比	標準偏差	
業績目標の変更なし	92	3.28	—	1.76	—	133	3.23	—	1.66
実行プランの継続的見直し	92	5.30	△	1.29	>	133	4.86	—	1.61
部門長とミドルマネジャーの 臨時的話し合い	92	5.57	—	1.30	—	133	5.45	—	1.27
部門長とミドルマネジャーの 定期的話し合い	92	5.62	—	1.37	—	133	5.49	—	1.32

さらに、業績目標の設定水準と達成度について、「業績目標は容易には達成できない挑戦的な水準である」の得点は製造業 4.15、非製造業 3.69、「期首に設定された業績目標は常に達成される」は製造業 2.86、非製造

²⁸ 関連図の作成について、7 点尺度の 4 点以上の回答をした企業は製造業 22.8%（21 社）、非製造業 24.8%（33 社）である。

業 3.32 であった（図表 1－3 2）。業種間比較では、製造業のほうが業績目標を挑戦的な水準に設定する傾向にあるのに対し（同 5%）、非製造業のほうが期首に設定された業績目標は常に達成される傾向がある（同 1%）。なお、第 1 回調査との比較では、非製造業における期首に設定された業績目標は常に達成される傾向が強まっている（同 5%）。

図表 1－3 2 業績目標の設定水準と達成度

	製造業				業種 比	非製造業			
	有効回答	平均値, 初回比	標準偏差			有効回答	平均値, 初回比	標準偏差	
挑戦的目標水準の設定	92	4.15	—	1.55	>	133	3.69	—	1.57
期首目標の常時達成	92	2.86	—	1.25	<<	133	3.32	△	1.11

8.2 業績と報酬の関連性

事業業績と金銭的報酬の関連性について、7 点尺度（「1 全く関係がない」から「7 完全に連動している」）で調査した（図表 1－3 3）。その結果、事業部門長の得点は製造業 4.70、非製造業 4.62、ミドルマネジャー（課長クラス）は製造業 4.08、非製造業 4.20、ローマネジャー（係長クラス）は製造業 3.51、非製造業 3.71、一般従業員は製造業 3.15、非製造業 3.39 の順であり、これらの 4 つの職位間の差異が両業種で統計的にも確認された（同 0.1%）。なお、両業種間の明確な差異や第 1 回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

図表 1－3 3 事業業績と金銭的報酬の関連性

	製造業				業種 比	非製造業			
	有効回答	平均値, 初回比	標準偏差			有効回答	平均値, 初回比	標準偏差	
事業部門長	91	4.70	—	1.31	—	133	4.62	—	1.15
ミドルマネジャー	91	4.08	—	1.28	—	133	4.20	—	1.12
ローマネジャー	91	3.51	—	1.27	—	133	3.71	—	1.22
一般従業員	91	3.15	—	1.25	—	133	3.39	—	1.27

9 予算管理

予算管理²⁹について、まず予算編成方針を、前年度実績に新規事業分を積み上げる方針（1 点）と、経営戦略の達成に向けて戦略的見地から重点的に資源配分する方針（7 点）を両極とする 7 点尺度で調査した（図表 1－3 4）。その結果、得点の平均値は製造業 4.02、非製造業 3.86 で広くばらついていることを確認した。なお、両業種間の明確な差異や第 1 回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

図表 1－3 4 予算編成方針

	製造業				業種 比	非製造業			
	有効回答	平均値, 初回比	標準偏差			有効回答	平均値, 初回比	標準偏差	
予算編成方針	92	4.02	—	1.44	—	133	3.86	—	1.50

つぎに、予算・業務計画について、7 点尺度（「1 全くそうではない」から「7 全くそのとおり」）で調

²⁹ 予算管理に関する実態調査としては、「企業予算制度」調査研究委員会（委員長：崎章浩明治大学教授）が 1992 年、2002 年に続き 2012 年に第 3 回調査（東証上場 470 社と産業経理協会会員 469 社の計 939 社対象、回収率 19.7%）を実施している（企業予算制度研究会，2018）。

査した（図表 1－3 5）。その結果、(1) 予算・業務に関する手順・手続の明確性の得点は、製造業 5.27、非製造業 5.27、(2) 予算計画の詳細性は製造業 5.45、非製造業 5.24、業務計画³⁰の詳細性は製造業 4.49、非製造業 4.47、(3) 予算目標設定プロセスへのミドルマネジャーの十分な参加は製造業 5.27、非製造業 5.23、業務目標設定プロセスへのミドルマネジャーの十分な参加は、製造業 5.42、非製造業 5.26、(4) 具体的予算目標の個人への割り当ては製造業 3.64、非製造業 3.71、具体的業務目標の個人への割り当ては製造業 4.75、非製造業 4.16 であった。また、予算計画・目標と業務計画・目標との差異は、両業種とも計画の詳細性と具体的目標の個人への割り当てについて確認された（有意水準 0.1%）。業種間比較では、製造業のほうが、具体的業務目標の個人への割り当て（同 1%）の得点が高いことが確認された。なお、第 1 回調査との比較では、製造業において具体的業務目標の個人への割り当ての傾向が強まっている（同 5%）。

図表 1－3 5 予算・業務計画

		製造業				業種 比	非製造業			
		有効回答	平均値, 初回比	標準偏差			有効回答	平均値, 初回比	標準偏差	
予算・業務の手順・手続の明確性		92	5.27	—	1.37	—	133	5.27	—	1.22
計 画 の 詳 細 性	予算計画	92	5.45	—	1.25	—	133	5.24	—	1.26
	業務計画	91	4.49	—	1.38	—	133	4.47	—	1.30
ミドルマネジャーの 参 加	予算目標	92	5.27	—	1.18	—	133	5.23	—	1.37
	業務目標	91	5.42	—	1.19	—	133	5.26	—	1.33
具 体 的 目 標 の	予算目標	92	3.64	—	1.54	—	133	3.71	—	1.81
個人への割り当て	業務目標	91	4.75	△	1.55	>>	132	4.16	—	1.66

つづいて、予算管理の方法について、予算・業務計画と同様の 7 点尺度で調査した（図表 1－3 6）。その結果、「状況変化にかかわらず当初の予算目標は変更しない」の得点は製造業 3.83、非製造業 3.51、「状況変化に対応すべく実行プランを継続的に見直す」は製造業 5.05、非製造業 4.77 であった。前節の業績管理において「目標の変更なし」と「実行プランの維持（継続的見直しの得点を逆転）」間の差異が製造業で確認されたのと同様に、予算管理でも製造業において差異が確認された（同 1%）。つまり、製造業では実行プランは柔軟に修正を加える一方、予算目標は比較的維持される傾向にあるといえる。また、両業種間の明確な差異は確認されなかった。なお、第 1 回調査との比較では、両業種とも「状況変化にかかわらず当初の予算目標は変更しない」傾向が強まっている（同 5%）。

また、事業部門長とミドルマネジャーとの話し合いについては、当初の予算目標と実績が乖離した場合の臨時的な話し合いの得点は製造業 5.50、非製造業 5.35、定期的な話し合いは製造業 5.45、非製造業 5.38 であり、両項目間や両業種間の明確な差異、第 1 回調査からの顕著な変化は確認されなかった。これらの結果も、前節の業績管理と同様の傾向であった。

図表 1－3 6 予算管理の方法

	製造業				業種 比	非製造業			
	有効回答	平均値,初回比	標準偏差			有効回答	平均値, 初回比	標準偏差	
予 算 目 標 の 変 更 な し	92	3.83	△	2.09	—	133	3.51	△	1.92
実行プランの継続的見直し	92	5.05	—	1.54	—	133	4.77	—	1.59
部門長とミドルマネジャー の 臨 時 的 話 合 い	92	5.50	—	1.28	—	133	5.35	—	1.32
部門長とミドルマネジャー の 定 期 的 話 合 い	92	5.45	—	1.41	—	133	5.38	—	1.36

³⁰ 製造業調査では「納期・スペック・品質など」、非製造業調査では「新商品開発・営業など」と例示した。

さらに、予算管理の問題点についても、予算・業務計画と同様の7点尺度で調査した(図表1-37)。その結果、「予算編成に時間がかかりすぎる」の得点は製造業 5.08、非製造業 4.36、「環境変化が激しく予算の予測機能が役に立たない」は製造業 3.72、非製造業 3.40³¹、「ミドルマネジャーは達成容易な予算目標を設定しがちである」は、製造業 3.78、非製造業 3.43、「予算目標達成のため、ミドルマネジャーが数字合わせに走る」は製造業 3.60、非製造業 3.23 であった。また、両業種とも第1位の予算編成の時間的負担と以下の3項目との間の差異が確認された(同 0.1%)。

業種間比較では、製造業のほうが予算編成の時間的負担を重く感じている(同 0.1%)とともに、ミドルマネジャーによる低水準の目標設定や数字合わせを問題視する程度が高い(同 5%)。なお、第1回調査との比較では、製造業において予算の予測機能の不能を指摘する割合が下がっており(同 5%)、第1回調査がリーマンショック直後であったため得点が比較的高かった(4.10) ことの影響が推察される。

図表 1-37 予算管理の問題点

	製造業				業種 比	非製造業			
	有効回答	平均値, 初回比	標準偏差			有効回答	平均値, 初回比	標準偏差	
予算編成の時間的負担	92	5.08	—	1.34	>>>	133	4.36	—	1.42
予算の予測機能の不能	92	3.72	▼	1.23	—	133	3.40	—	1.33
ミドルマネジャーによる低水準の目標設定	92	3.78	—	1.31	>	133	3.43	—	1.29
ミドルマネジャーの数字合わせ	92	3.60	—	1.37	>	133	3.23	—	1.31

10 設備投資予算(設備投資案件の経済性評価)

設備投資予算について、まず設備投資案件の経済性評価の実施状況を調査した(図表1-38)。その結果、経済性評価実施企業は製造業 92.1%、非製造業 74.8%であり、製造業のほうが利用率は高いことを確認した(有意水準 1%)。なお、第1回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

経済性評価実施企業における回収期間法の利用率は製造業 77.5%、非製造業 58.0%、正味現在価値法は製造業 34.8%、非製造業 24.4%、会計的利益率法や投資利益率法³²は製造業 25.8%、非製造業 30.5%、内部利益率法は製造業 15.7%、非製造業 16.8%であり、両業種とも回収期間法が他の3手法よりも多用され(同 0.1%)、特に製造業では第2位の正味現在価値法も第4位の内部利益率法よりも多用されていることが確認された(同 5%)³³。業種間比較では、製造業のほうが回収期間法の利用率が高かった(同 1%)。なお、第1回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

³¹ 企業予算制度研究会(2018)でも「環境変化予測の困難性」は73.9%の企業が指摘しており、その傾向は1992年調査から一貫している。加えて、その調査において27.7%の企業が予算編成業務への負担感を指摘している。

³² 第1回調査では「会計的投資利益率法」と表現していたが、「会計的利益率法」と表現する清水(信)・田村(2010a,b,c,d)の2009年調査(3月から4月にかけて、東証一部上場(建設と電力を除く)製造業853社を対象)の利用率39.2%より利用率が低い要因である可能性が指摘されたため、第2回調査より幅広い表現に変更した。しかしながら結果に顕著な変化は確認されなかった。その要因としては、清水(信)・田村(2010 a, b, c, d)の回答者は経営企画部門が中心であり、本調査の主たる調査回答者である財務・経理部門長との違いが影響した可能性がある。実際に財務・経理部門長へのインタビュー調査から、設備投資予算について「収益性よりも財務の安定性を志向する」という声を多数聞いている。

³³ McNemar 検定を実施した。

図表 1－38 設備投資案件の経済性評価手法

	製造業			業種 比	非製造業		
	有効回答	利用企業数（率），初回比			有効回答	利用企業数（率），初回比	
手 法 利 用 あ り	89	82 社 (92.1%)	—	>>	131	98 社 (74.8%)	—
経済性評価手法（複数回答可）							
回 収 期 間 法	89	69 社 (77.5%)	—	>>	131	76 社 (58.0%)	—
正 味 現 在 価 値 法	89	31 社 (34.8%)	—	—	131	32 社 (24.4%)	—
会 計 的 ・ 投 資 利 益 率 法	89	23 社 (25.8%)	—	—	131	40 社 (30.5%)	—
内 部 利 益 率 法	89	14 社 (15.7%)	—	—	131	22 社 (16.8%)	—

つぎに、経済性評価手法による見積数値の利用程度について7点尺度（「1 全く利用しない」－「3 少数の案件に利用する」－「5 多数の案件に利用する」－「7 全案件に利用する」）で調査した（図表 1－39）。その結果、投資案件タイプ別では、個別投資案件の目標値の得点は製造業 4.70、非製造業 4.73、複数案件や一定期間の目標値は製造業 3.55、非製造業 3.62 の順であり、両項目間の利用程度の差異について、両業種ともに統計的にも確認された（同 0.1%）。なお、両業種間の明確な差異や第 1 回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

さらに、マネジメント・プロセス別では、投資案件の立案段階の審議資料の得点は製造業 5.23、非製造業 4.96、承認段階の審議資料は製造業 5.20、非製造業 5.17、事後評価の審議資料は製造業 3.68、非製造業 4.11 であった。また、これらの段階による利用程度の差異は両業種とも立案・承認段階と事後評価段階との間で確認された（同 0.1%）。なお、両業種間の明確な差異や第 1 回調査からの顕著な変化は確認されなかった。

図表 1－39 経済性評価手法の見積数値の利用度

	製造業				業種 比	非製造業			
	有効回答	平均値，初回比	標準偏差			有効回答	平均値，初回比	標準偏差	
個 別 投 資 案 件 の 目 標 値	80	4.70	—	1.70	—	95	4.73	—	1.77
複数案件・一定期間の目標値	78	3.55	—	1.78	—	93	3.62	—	1.77
立 案 段 階 の 審 議 資 料	79	5.23	—	1.49	—	95	4.96	—	1.64
承 認 段 階 の 審 議 資 料	83	5.20	—	1.53	—	95	5.17	—	1.55
事 後 評 価 の 審 議 資 料	80	3.68	—	1.73	—	94	4.11	—	1.79

つづいて、利用程度が4点以上の経済性評価手法による見積数値について、その効果を7点尺度（「1 全く効果がない」から「7 極めて効果がある」）で調査した（図表 1－40）。その結果、投資案件タイプ別では個別投資案件の目標値効果の得点は製造業 4.85、非製造業 4.89、複数案件や一定期間の目標値効果は製造業 4.42、非製造業 4.81 であり、両効果間の明確な差異は、製造業でのみ確認された（同 0.1%）。マネジメント・プロセス別では立案段階の審議資料効果は製造業 5.06、非製造業 5.08、承認段階の審議資料効果は製造業 5.08、非製造業 4.98、事後評価の審議資料効果は製造業 4.89、非製造業 4.75 であり、これらの効果間の差異は、両業種ともに承認段階と事後評価との間（製造業：同 5%，非製造業：同 1%）、非製造業では立案段階と事後評価との間（同 1%）でも確認された。また、両業種間の明確な差異は確認されなかった。なお、第 1 回調査との比較では、非製造業における 5 つの質問項目すべての得点が上がっており、表記の 3 項目については統計的にもその効果をより評価する傾向が確認された（同 5%）。

さらに、利用程度と効果との相関分析の結果は、すべての項目で正の相関関係が確認された。

図表 1－40 経済性評価手法の見積数値利用の効果

	製造業					業 種 比	非製造業				
	有効 回答	平均値、 初回比	標準 偏差	利用度と の相関			有効 回答	平均値、 初回比	標準 偏差	利用度と の相関	
個別投資案件の目標値効果	66	4.85	—	1.15	0.43***	—	73	4.89	△	1.24	0.74***
複数案件・一定期間の目標値効果	48	4.42	—	1.20	0.56***	—	54	4.81	△	1.26	0.76***
立案段階の審議資料効果	70	5.06	—	1.05	0.42***	—	78	5.08	△	1.18	0.77***
承認段階の審議資料効果	73	5.08	—	1.09	0.51***	—	83	4.98	—	1.27	0.77***
事後評価の審議資料効果	44	4.89	—	1.37	0.64***	—	64	4.75	—	1.46	0.74***

11 むすび

以上が、東証・名証一部上場企業を対象とした第3回「日本企業における管理会計の実態調査」の結果報告であり、その特徴と貢献はつぎのとおりである。

第1に、日本企業の管理会計実態について第1回調査からの経時的変化を捉えることが調査目的のひとつであった。製造業に対する第1回調査はリーマンショック直後に実施しており、アベノミクスによる景気回復基調が続く今回とは経済情勢が異なることにも注目していた。リーマンショックのような経済危機は経営改革の好機となることも多いが、全体的に10年前からの顕著な変化は確認されなかった。

ただし、予算管理の問題点である「環境変化が激しく予算の予測機能が役に立たない」との指摘が製造業における第1回調査より減ったこと（図表1－37）は、第1回調査がリーマンショック直後であったことの影響だと推察される。また今後も5年ごとの定期調査を予定しており、日本企業の管理会計利用実態の経時的変化を追跡したい。

第2に、皆が共有すべき知見であるコンベンショナル・ウィズダムでありながら、十分な実態調査に乏しかったテーマも引き続き調査した。例えば、利益計画段階での管理会計手法の利用実態、CVP分析の利益計画以外の局面（サービス・商品、案件ごとの企画・計画段階での損益分析、月次・週次の実績分析・評価）における利用を第1回調査同様に確認した（図表1－24、図表1－27）。第1回調査との違いとしては、本社経理部門と事業部門経理担当の業務分担の実態について、非製造業本社経理部における予算管理の重視度が上がっていた（図表1－2）。また、製造業・非製造業とも事業部門経理担当を設置する企業が減少していた。この点については、経理と表現したことで各社の部署の呼称と合わずに、狭義に捉えられてしまった可能性もある（図表1－3）。

第3に、逸話的に語られてきた「日本の管理会計」の利用実態を引き続き調査した。例えば、とりわけ製造業における意義の低下が教科書などでも指摘されてきた経営管理目的の標準原価計算（標準原価管理）、高度経済成長期における製造現場での十分な活用が疑問視されてきた実際原価情報による管理³⁴が、製造業のみならず非製造業でもある程度利用されていることを第1回調査同様に確認した（図表1－5）。加えて、品質コストマネジメントについて、欠陥品ゼロ・モデルと同様にコスト最小化モデルも普及していることを製造業、非製造業ともに第1回調査同様に確認した（図表1－19）。第1回調査との違いは、原価低減手段としての物量情報による管理の利用程度が、製造業では向上し、非製造業では低下するという結果であった（図表1－12）。この点については、第1回調査では「TQMやJITなどの物量情報」、今回の調査では「物量情報（作業時間、品質など）」と表現を変更したことが影響した可能性もある。

³⁴ 製造現場で、業績評価とは無関連に展開される自主的・継続的改善活動であるTQC (Total Quality Control) や、JIT (Just-In-Time) のもとでは、会計情報の役割は相対的に低く、現場・現実・現物の三現主義が重視されてきたといわれる（壽永・野中，1995；吉田・福島・妹尾，2012；Okano and Suzuki，2007）。

第4に、非製造業における先端的原価計算・管理手法の高い普及状況を第1回調査同様に確認した。まず、原価企画のある程度の利用率（53.8%、初回 42.5%）である（図表1-14）。製造業における製品開発コストマネジメントとしての原価企画とは異なり、計画段階での利益企画としての利用が多いことが推察されるものの、原価企画の一定の普及を確認した。そうした原価企画活動の特徴として、製造業よりも目標原価への市場価格の反映や発生前の原価・費用予測、目標水準は低い一方（図表1-15）、企画・開発担当者自身による原価・費用見積りは第1回調査より得点も上がり製造業よりも実践されている（図表1-16）。つぎに、MPC（疑似 MPC 制を含む）のある程度の利用率（42.1%、初回 51.2%）である（図表1-20）。製造業とは異なり利益・顧客志向の徹底目的の得点が最も高く、フォローアップ調査から業績管理手法としての利用を確認するなど、非製造業における MPC には製造業とは異なる機能、利用可能性が期待され、さらなるフィールド調査による実態解明が必要である。

第5に、製造業においても MPC 制（疑似 MPC 制を含む）のある程度の普及（32.6%、初回 40.4%）を確認した（図表1-20）。小さな組織単位、短い PDCA サイクルで、たとえ疑似的であっても簡便な方法を活用するなど利益管理が普及していることが推察され、フィールド調査による実態解明が必要である。

第6に、業績・予算管理について、第1回調査と比較すると、製造業における顧客関連指標、非製造業における財務指標の重視度が上がることで、両業種間で重視する業績指標の差異は埋まってきている（図表1-29）。また、両業種とも事業戦略と業績目標の整合性がよりとれてきている（図表1-30）。そうしたなか、製造業では実行プランを継続的に変更する傾向は強まっている（図表1-31）。期首に設定された業績目標が常に達成される傾向が非製造業のほうが強いこととも関係があるかもしれない。また、製造業では、具体的業務目標の個人への割り当ての傾向や予算目標を変更しない傾向が第1回調査より強まっている（図表1-35、図表1-36）。その影響もあつてか、製造業のほうが予算編成における時間的負担を感じており、ミドルマネジャーによる低水準の目標設定や数字合わせを問題視する程度が高い（図表1-37）。また、業績・予算管理の方法において、両業種とも事業部門長とミドルマネジャーとの話し合いは臨時的にも定期的にも多用されていた（図表1-36）。つまり、第1回調査同様に、診断型利用と対話型利用（Simons, 1995）が二者択一ではなく併用されている可能性を確認した。

第7に、設備投資予算について、まず、第1回調査同様に製造業のほうが回収期間法を多用している（図表1-38）。つぎに、非製造業における経済性評価手法の見積数値の利用の効果に関する5つの質問項目すべての得点が上がっており、第1回調査時点よりも高く評価されている（図表1-40）。

最後に、本調査では既存の実態調査との比較検討を念頭に置き、製造業ならびに非製造業における管理会計利用実態を調査した（図表1-41）。加えて、必要に応じて他の調査結果と対比させたことで、日本企業の管理会計の利用実態をより浮かび上がらせることができたと考えている。

図表 1－4 1 管理会計手法の利用率と目的に関する本調査と既存調査の比較表

		本調査			既存調査		
			製造業	非製造業			調査年
標準 原価 原計	利用		75.0%	22.6%	東証一・二部 (川野, 2014)	製 造 68.1% 非製造 21.4%	2011~ 12 年
	目的	原 価 ・ 費 用 算 定 目 的 の 重 視 度	5.96	4.86	清水 (孝) ほか (2011)		2010~ 11 年
					製 品 原 価 算 定 目 的	84.6%	
					記 帳 の 迅 速 ・ 簡 略 化 目 的	55.6%	
経 営 管 理 目 的 の 重 視 度	5.48	4.69	原 価 統 制 目 的	78.6%			
					製 造 予 算 編 成 目 的	56.4%	
直 接 原 計	利用		62.6%	39.7%			
	目的	原価・費用算定目的の重視度	5.18	5.11			
		経 営 管 理 目 的 の 重 視 度	4.98	4.98			
間 接 費 の 配 賦 計 算	利用	複 数 配 賦 基 準	63.7%	64.7%			
		操 業 度 基 準	61.5%	33.8%			
		ABC (活動基準原価計算)	5.5%	3.0%			
原 価 管 理	利用	実際原価・費用情報による管理	5.02	4.74			
		物 量 情 報 に よ る 管 理	4.38	3.54			
原 価 企 画	利用		85.9%	53.8%	上場製造業 (上東, 2014, 2015)	製 造 71.0% 非製造 24.8%	2009 年
ミニ・ プロフ ィット センタ ー	利用		32.6%	42.1%	製造業 7 業種の大企業 (渡辺, 2010)	10.3%	2009 年
					東証一部上場企業 (横田・妹尾, 2011)	10.9%	2010 年
	目的	自 発 的 問 題 発 見 ・ 解 決	5.50	5.07			
		利 益 ・ 顧 客 志 向 の 徹 底	4.67	5.34			
		従 業 員 の モ チベーション向上	4.67	4.71			
	将 来 の リーダーの発掘・育成	4.77	4.63				
業 績 指 標	利用	財 務 業 績 指 標 の 重 視 度	6.01	6.17	財 務 業 績 指 標 東証上場企業 (青木, 2012)	6 点尺度 5.08	2009 年
		顧 客 関 連 指 標 の 重 視 度	4.34	4.35	顧 客 関 連 指 標 東証上場企業 (青木, 2012)	4.17	
		業 務 プロセス関連指標の重視度	3.75	3.73	業 務 関 連 指 標 東証上場企業 (青木, 2012)	4.03	
事 業 業 績 と 報 酬 の 関 連 性	利用	事 業 部 門 長	4.70	4.62			
		ミドル・マネジャー	4.08	4.20			
		ロー・マネジャー	3.51	3.71			
		一 般 従 業 員	3.15	3.39			
設 備 投 予 算	利用	回 収 期 間 法	77.5%	58.0%	東証一部, 北尾 (2013)		2011 年
					回 収 期 間 法	83.2%	
		正 味 現 在 価 値 法	34.8%	24.4%	正 味 現 在 価 値 法	64.1%	
		会 計 的 ・ 投 資 利 益 率 法	25.8%	30.5%	会 計 的 利 益 率 法	71.9%	
		内 部 利 益 率 法	15.7%	16.8%	内 部 利 益 率 法	49.1%	

注) 特に断りがなく%表記もない数値は 7 点尺度の得点である。

【参考文献】

- Kaplan, R.S. and R. Cooper (1998) *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, Boston, MA (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) .
- Kaplan, R.S. and D.P. Norton (2004) *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business School Press, Boston, MA (櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川恵一監訳 (2005) 『戦略マップ：バランスト・スコアカードの新・戦略実行フレームワーク』ランダムハウス講談社) .
- Okano, H. and T. Suzuki (2007) A History of Japanese Management Accounting, in Chapman, C.S., Hopwood, A.G., and M. D. Shields (eds.) *Handbook of Management Accounting Research*, Vol.2, Elsevier, Oxford, UK, pp.1119-1137.
- Simons, R. (1995) *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston, MA (中村元一・浦島史恵・黒田哲彦訳 (1998) 『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』産能大学出版部) .
- 青木章通 (2012) 「顧客関係性の構築要因に関する研究：顧客別利益と顧客関連の非財務尺度との関係」『会計学研究』38, 79-94 頁。
- 新江孝 (2014) 「日本企業の管理会計・原価計算実務に関する調査結果の分析：先行調査研究との比較」『商学研究』30, 105-124 頁。
- 上東正和 (2014) 「わが国製造業における管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』60-1, 73-112 頁。
- 上東正和 (2015) 「わが国非製造業における管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』60-2, 1-40 頁。
- 川野克典 (2014) 「日本企業の管理会計・原価計算の現状と課題」『商学研究』30, 55-86 頁。
- 企業予算制度研究会 (2018) 『日本企業の予算管理の実態』中央経済社。
- 北尾信夫 (2013) 「わが国企業の投資意思決定におけるステークホルダーの影響」『原価計算研究』37-2, 46-54 頁。
- 清水孝・小林啓孝・伊藤嘉博・山本浩二 (2011a, b, c) 「わが国原価計算実務に関する調査 (1) (2) (3)」『企業会計』63-8・9・10, 72-81 頁, 80-87 頁, 65-77 頁。
- 清水信匡・田村晶子 (2010a, b, c, d) 「日本企業における設備投資マネジメント【第1回】～【第4回】」『企業会計』62-8・9・10・11, 97-103 頁, 117-124 頁, 95-103 頁, 97-105 頁。
- 壽永欣三郎・野中いずみ (1995) 「アメリカ経営管理技法の日本への導入と変容」(山崎広明・橘川武郎編『日本経営史』第4巻『「日本的」経営の連続と断絶』岩波書店, 159-190 頁に所収)。
- 高橋史安 (2014) 「製造業原価計算における「レバンス・ロスト」の解明」『商学研究』30, 125-180 頁。
- 横田絵理・妹尾剛好 (2011) 「日本企業におけるマネジメント・コントロール・システムの実態：質問票調査の結果報告」『三田商学研究』53-6, 55-79 頁。
- 吉田栄介編著 (2017) 『日本の管理会計の深層』中央経済社。
- 吉田栄介・岩澤佳太 (2018a,b) 「日本企業の管理会計利用実態：近年 10 年の利用実態調査研究の文献サーベイを中心として (1) (2)」『三田商学研究』61-4・5, 29-45 頁, 31-45 頁。
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好 (2012) 『日本の管理会計の探究』中央経済社。
- 劉慕和 (2014) 「日本の非製造業における管理会計の実務」『商学研究』30, 87-103 頁。
- 渡辺岳夫 (2010) 「ミニ・プロフィットセンター・システムに関する実証分析 (1)」『企業会計』62-7, 88-96 頁。

調査協力企業一覧

[あ]

愛三工業(株)
 (株)アイティフォー
 アイフル(株)
 アドソル日進(株)
 (株)アドバンテッジリスクマネジメント
 アルプスアルパイン(株)
 (株)安藤・間
 アンリツ(株)
 イチカワ(株)
 岩井コスモホールディングス(株)
 (株)エイチーム
 江崎グリコ(株)
 (株)エフテック
 沖電気工業(株)

[か]

花王(株)
 (株)カナモト
 (株)木曽路
 (株)近鉄百貨店
 (株)ケーヒン
 (株)小松製作所

[さ]

三洋貿易(株)
 (株)システムインテグレータ
 神鋼商事(株)
 スターツコーポレーション(株)
 住友理工(株)

[た]

第一カッター興業(株)
 大建工業(株)
 (株)ダイセキ
 (株)ダイセキ環境ソリューション
 大豊工業(株)
 宝印刷(株)
 タキヒヨー(株)
 (株)チャーム・ケア・コーポレーション
 中外製薬(株)
 (株)長大
 (株)ツルハホールディングス
 ディップ(株)
 (株)東海理化電機製作所
 東京建物(株)
 東洋電機製造(株)
 東洋紡(株)
 (株)トーカイ
 (株)トーホー
 トピー工業(株)

[な]

(株)名村造船所
 日医工(株)
 (株)日新
 (株)ニフコ
 日本板硝子(株)
 日本エンタープライズ(株)
 日本航空(株)
 日本光電工業(株)
 日本曹達(株)
 日本電気(株)

[は]

原田工業(株)
 ヒューリック(株)
 (株)ファルコホールディングス
 (株)フジクラ
 藤倉ゴム工業(株) (当時)
 (現在、藤倉コンポジット(株))
 (株)富士ピー・エス
 フルテック(株)
 ベステラ(株)

[ま]

マクセルホールディングス(株)
 (株)丸運
 三井化学(株)
 (株)ミライト・ホールディングス
 (株)村田製作所

[や]

山一電機(株)
 (株)ヤマト
 ヤマトホールディングス(株)
 (株)ユーグレナ
 (株)ヨコオ
 (株)ヨシックス
 (株)ヨシムラ・フード・ホールディングス

[ら]

理研ビタミン(株)
 (株)リョーサン

※報告書に調査協力企業として
 企業名を記載してもよいと回
 答した企業のリストです (50
 音順)。
 ※調査にご協力をいただいた多
 くの企業の担当者の方々に感
 謝申し上げます。

第2章 日本企業における管理会計の実態調査 (その他の上場企業)

1 本調査の概要

1.1 調査の目的

第1章に引き続き、第3回となる本調査では、第2回調査と同様に全上場企業を対象に質問票を送付した。本章では、東京証券取引所一部および名古屋証券取引所一部（以下、「東証・名証一部」と略）以外の上場企業（東証（二部、JASDAQ、マザーズ）、名証（二部、セントレックス）、札証（本則、アンビシャス）、福証（本則、Q-Board）の管理会計実態について、東証・名証一部上場企業との違いも含め、分析する。

1.2 調査の方法

本郵送質問票調査は、2019年1月15日に東証・名証一部以外の全国証券市場に上場している企業1,606社（製造業578社、非製造業1,028社；2018年12月25日時点）を対象に、2019年1月31日を回収期限として実施した¹。2月初旬に催促はがきを発送した後、3月上旬まで回収は続いた。質問項目は概ね第1回調査と同様であり、非製造業用の質問票は製造業との比較可能性を担保しつつも業種になじむように部分的に語句を修正した。

2 サンプルの特徴

回収期限後も含めた最終的な有効回答企業数は製造業60社（有効回答率10.4%）、非製造業92社（同8.9%）であった。業種ごとの発送数、有効回答数（率）は図表2-1のとおりである。なお、非回答バイアスの検討のため、有意水準5%を基準に次の2つの検定を行った。第1に回答・非回答企業の業種分布を比較するため、適合度検定を行った結果、回答企業の業種分布は東証・名証一部以外の上場企業の業種分布と適合していることを確認した（ $\chi^2=35.08$, 自由度=15, $p=0.324$ ）。第2に回答・非回答企業の企業規模を比較するため、売上高と従業員数²について独立な2群の平均値の差の検定を行った結果、売上高および従業員数の平均値は統計的に有意な差は確認されなかった³。すなわち、本調査で収集したサンプルは、母集団である東証・名証一部以外の上場企業の実態を示すものと考えられる。なお、製造業、非製造業ともに東証・名証一部上場企業と比較して企業規模（連結売上高、従業員数）が小さいことが確認された（両業種とも、売上高：有意水準0.1%、従業員数：同1%）⁴。以下では、本社・事業部門の会計業務分担、原価計算、原価管理、利益計画、CVP

¹ 発送先は、ダイヤモンド社の「ダイヤモンド役員・管理職情報」から経理部門長情報を購入し、残る企業についてはEDINETから有価証券報告書の事務連絡者を特定し第1候補とした。なお、その連絡者が人事やIRなど管理会計業務担当ではないと思われる場合は「経理部門長」宛とするものの、可能な限り個人名宛に質問票を送付した。

² 回答企業には純粋持株会社も含まれるため、連結データで分析を行った。なお、連結対象企業が存在しない回答企業については、単体のデータを用いた。

³ 具体的には、製造業（本則市場）、非製造業（本則市場）、製造業（新興市場）、非製造業（新興市場）の4区分について、回答企業と非回答企業の企業規模の差を調べている。

⁴ 回答企業の連結売上高と従業員数の平均値は、東証・名証一部上場企業（製造業：連結売上高628,601百万円、従業員数19,381人、非製造業：連結売上高419,643百万円、従業員数8,958人）、東証・名証一部以外の上場企業（製造業：連結売上高88,273百

(Cost-Volume-Profit) 分析，業績管理，予算管理，設備投資予算の利用実態を中心に集計結果を示す。

図表 2－1 質問票の回収結果

製造業					非製造業				
業 種	発送数	有効回答数/率			業 種	発送数	有効回答数/率		
食 料 品	46	4	8.7%		水 産 ・ 農 林	4	0	0.0%	
織 維	14	2	14.3%		鉱	0	0	—	
パ ル プ ・ 紙	14	0	0.0%		建 設	70	5	7.1%	
化 学	68	8	11.8%		電 気 ・ ガ ス	2	0	0.0%	
医 薬 品	28	1	3.6%		陸 運	23	3	13.0%	
石 油 ・ 石 炭	2	0	0.0%		海 運	5	2	40.0%	
ゴ ム	8	0	0.0%		空 運	2	1	50.0%	
ガ ラ ス ・ 土 石	25	4	16.0%		倉 庫 ・ 運 輸 関 連	14	3	21.4%	
鉄 鋼	15	0	0.0%		情 報 ・ 通 信	239	18	7.5%	
非 鉄 金 属	11	0	0.0%		卸 売	161	18	11.2%	
金 属 機 械	52	3	5.8%		小 売 行	163	9	5.5%	
電 気 機 器	94	11	11.7%		銀 行	5	1	20.0%	
輸 送 用 機 器	92	11	12.0%		証 券， 商 品 先 物 取 引	19	1	5.3%	
精 密 機 器	33	5	15.2%		保 險	5	0	0.0%	
そ の 他 製 品	19	2	10.5%		そ の 他 金 融	8	0	0.0%	
	57	9	15.8%		不 動 産	61	5	8.2%	
					サ ー ビ ス	247	26	10.5%	
合 計	578	60	10.4%		合 計	1,028	92	8.9%	

3 本社と事業部門の会計業務分担

本社経理部門と事業部門経理担当の会計業務の分担について，まず本社経理部門における会計業務の重視度を7点尺度（「1 全く重視していない」から「7 極めて重視している」）で調査した（図表 2－2）⁵。その結果，財務会計業務の得点は製造業 6.17，非製造業 6.55，予算管理は製造業 5.47，非製造業 5.73，原価・費用管

万円，従業員数 3,337 人，非製造業：連結売上高 20,127 百万円，従業員数 649 人）である。

⁵ また，項目間の差の検定結果は，以下の図表も含め表記していない。

理⁶は製造業 5.22, 非製造業 5.63 であった。東証・名証一部上場企業との比較では、製造業において本社経理部門の財務会計業務および予算管理業務の重視度が低いことが確認された（有意水準 5%）。また、業務間の重視度の差異は、両業種ともに財務会計業務と他の 2 つの業務との間で確認された（同 0.1%）⁷。

図表 2-2 本社経理部門の会計業務

	製造業				非製造業			
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	
財 務 会 計	60	6.17	▼	1.08	92	6.55	—	0.76
予 算 管 理	60	5.47	▼	1.44	92	5.73	—	1.41
原価・費用管理	60	5.22	—	1.42	92	5.63	—	1.40

注) TSE 1 比：東証・名証一部上場企業との差の検定の有意水準を表記：△△△と▼▼▼：0.1%水準，△△と▼▼：1%水準，△と▼：5%水準，—：5%水準で有意差なし。△は平均値や比率が東証・名証一部上場企業よりも大きいこと，▼は小さいことを示し、以下の図表も同様である。

つぎに、事業部門経理担当設置の有無を調査した（図表 2-3）。その結果、事業部門経理担当を設置する企業は製造業 30.0%，非製造業 20.7%であった。東証・名証一部上場企業との比較では、両業種ともに事業部門経理担当を設置する割合が低いことが確認された（同 5%）。

図表 2-3 事業部門経理担当の設置

	製造業				非製造業			
	有効回答	設置企業数（率）, TSE1 比			有効回答	設置企業数（率）, TSE1 比		
あ り	60	18 社	(30.0%)	▼	92	19 社	(20.7%)	▼

つづいて、事業部門経理担当の会計業務の重視度を、本社経理部門と同様の尺度を用いて調査した（図表 2-4）。その結果、事業予算管理の得点は製造業 5.83, 非製造業 5.45, 事業原価管理は製造業 5.72, 非製造業 5.65, 本社への財務状況の報告は製造業 5.39, 非製造業 6.05 であった。東証・名証一部上場企業との比較では、両業種ともに明確な差異は確認されなかった。また、業務間の重視度の明確な差異も、両業種ともに確認されなかった。

さらに、本社経理部門と事業部門経理担当間の各会計業務の重視度の明確な差異も、両業種ともに確認されなかった。

図表 2-4 事業部門経理担当の会計業務

	製造業				非製造業			
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	
事 業 予 算 管 理	18	5.83	—	0.79	20	5.45	—	1.50
事 業 原 価 管 理	18	5.72	—	1.57	20	5.65	—	1.66
事 業 財 務 報 告	18	5.39	—	1.34	19	6.05	—	1.51

⁶ 製造業調査では「原価管理」と設問した。

⁷ 本報告書では断りのない限り、平均値の差の検定は t 検定（2 変数）と Bonferroni 法による多重比較（3 変数以上）、比率の差の検定は χ^2 （カイ二乗）検定を実施している。

4 原価計算

4.1 標準原価計算

標準原価計算について、まず（臨時的利用を含めた）利用率は製造業 58.3%、非製造業 23.1%であった（図表 2-5）。東証・名証一部上場企業との比較では、製造業において標準原価計算の利用率が低いことが確認された（有意水準 5%）。

図表 2-5 標準原価計算の利用

	製造業				非製造業			
	有効回答	利用企業数（率）, TSE1 比			有効回答	利用企業数（率）, TSE1 比		
あ り	60	35 社	(58.3%)	▼	91	21 社	(23.1%)	—

つぎに、標準原価計算の利用目的を 7 点尺度（「1 全く利用していない」から「7 全般的に利用している」）で調査した（図表 2-6）。その結果、原価・費用算定目的⁸の利用の得点は製造業 5.34、非製造業 5.29、経営管理目的の利用は製造業 5.09、非製造業 5.19 であった。東証・名証一部上場企業との比較では、製造業において製品原価算定目的の利用程度が低いことが確認された（同 1%）。また、2 つの利用目的間の明確な差異は、両業種ともに確認されなかった。

図表 2-6 標準原価計算の利用目的

	製造業				非製造業			
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	
原価・費用算定目的の利用	35	5.34	▼▼	1.28	21	5.29	—	1.71
経営管理目的の利用	35	5.09	—	1.36	21	5.19	—	1.63

つづいて、利用程度 4 点以上の目的について、その効果を 7 点尺度（「1 全く効果がない」から「7 極めて効果がある」）で調査した（図表 2-7）。その結果、原価・費用算定効果の得点は製造業 4.91、非製造業 5.00、経営管理効果は製造業 4.84、非製造業 4.95 であった。東証・名証一部上場企業との比較では、製造業において製品原価算定目的の効果を低く評価していることが確認された（同 5%）。また、2 つの利用目的ごとの効果間の明確な差異は、両業種ともに確認されなかった。

さらに、目的ごとの利用程度と効果との相関分析の結果、両業種ともに 2 つの利用目的に関して正の相関関係が確認された⁹。

図表 2-7 標準原価計算の効果

	製造業					非製造業				
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	利用度との相関		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	利用度との相関	
原価・費用算定目的の効果	34	4.91	▼	1.14	0.58***	19	5.00	—	1.33	0.56**
経営管理目的の効果	32	4.84	—	1.02	0.77***	20	4.95	—	1.40	0.65**

注) *** : 0.1%水準, ** : 1%水準, * : 5%水準。以下の図表も同様である。

4.2 直接原価計算

直接原価計算について、まず（臨時的利用を含めた）利用率は製造業 50.0%、非製造業 47.8%であった（図表 2-8）。東証・名証一部上場企業との比較では、両業種ともに明確な差異は確認されなかった。

⁸ 製造業調査では「製品原価算定目的」と設問した。

⁹ Pearson の積率相関係数を表記し、以下も同様である。

図表 2－8 直接原価計算の利用

	製造業				非製造業			
	有効回答	利用企業数(率), TSE1 比			有効回答	利用企業数(率), TSE1 比		
あ り	60	30 社	(50.0%)	—	90	43 社	(47.8%)	—

つぎに、直接原価計算の利用目的を 7 点尺度（「1 全く利用していない」から「7 全般的に利用している」）で調査した（図表 2－9）。その結果、原価・費用算定目的の利用の得点は製造業 4.77、非製造業 5.40、経営管理目的の利用は製造業 4.53、非製造業 5.42 であった。東証・名証一部上場企業との比較では、両業種ともに明確な差異は確認されなかった。また、2 つの利用目的間の明確な差異も、両業種ともに確認されなかった。

図表 2－9 直接原価計算の利用目的

	製造業				非製造業			
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	
原価・費用算定目的の利用	30	4.77	—	1.25	43	5.40	—	1.53
経営管理目的の利用	30	4.53	—	1.72	43	5.42	—	1.59

つづいて、利用程度 4 点以上の目的について、その効果を 7 点尺度（「1 全く効果がない」から「7 極めて効果がある」）で調査した（図表 2－10）。その結果、原価・費用算定効果の得点は製造業 4.78、非製造業 5.38、経営管理効果は製造業 4.96、非製造業 5.29 であった。東証・名証一部上場企業との比較では、製造業において製品原価算定目的の効果を低く評価していることが確認された（同 1%）。また、2 つの利用目的ごとの効果の明確な差異は、両業種ともに確認されなかった。

さらに、目的ごとの利用程度と効果との相関分析の結果、両業種ともに 2 つの利用目的に関して正の相関関係が確認された。

図表 2－10 直接原価計算の効果

	製造業					非製造業				
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	利用度との相関		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	利用度との相関	
原価・費用算定目的の効果	27	4.78	▼▼	1.19	0.87***	40	5.38	—	1.28	0.72***
経営管理目的の効果	23	4.96	—	1.30	0.72***	38	5.29	—	1.63	0.61***

4.3 本社費・共通費・製造間接費の配賦計算

本社費・共通費・製造間接費¹⁰の配賦計算の実施状況を調査した（図表 2－11）。その結果、配賦計算実施企業は製造業 96.7%、非製造業 80.9%にのぼる。配賦計算実施企業で用いる配賦基準は、本社費・共通費・製造間接費の内容により配賦基準を変更する複数配賦基準を利用する企業が多く（製造業 57.6%、非製造業 46.1%）、ついで生産量、売上・作業時間などの操業度基準（製造業 55.9%、非製造業 37.1%）、最後に ABC（Activity-Based Costing：活動基準原価計算）（製造業：5.1%、非製造業：1.1%）の順であった。東証・名証一部上場企業との比較では、非製造業において複数配賦基準の利用率が低いことが確認された（同 1%）。また、これらの配賦基準間の利用率の差異は、両業種ともに ABC と他の 2 つの基準との間で確認された（同 0.1%）¹¹。

¹⁰ 製造業調査では「製造間接費」、非製造業調査では「本社費・共通費」と設問した。

¹¹ McNemar 検定を実施した。

図表 2－11 本社費・共通費・製造間接費の配賦計算

配 賦 計 算 あり	製造業（製造間接費）				非製造業（本社費・共通費）			
	有効回答	利用企業数（率）, TSE1 比			有効回答	利用企業数（率）, TSE1 比		
配 賦 計 算 あり	59	57 社	(96.7%)	—	89	72 社	(80.9%)	—
配賦基準（複数回答可）								
複 数 配 賦 基 準	59	34 社	(57.6%)	—	89	41 社	(46.1%)	▼▼
操 業 度 基 準	59	33 社	(55.9%)	—	89	33 社	(37.1%)	—
A B C	59	3 社	(5.1%)	—	89	1 社	(1.1%)	—

5 原価管理

5.1 原価・物量情報の活用

実際原価・費用情報と物量情報に基づく管理の利用程度について、7点尺度（「1 全く利用していない」から「7 全般的に利用している」）で調査した（図表 2－12）。その結果、実際原価・費用情報による管理¹²の得点は製造業 4.54、非製造業 4.85、物量情報による管理は製造業 3.88、非製造業 3.57 であった。東証・名証一部上場企業との比較では、両業種ともに明確な差異は確認されなかった。また、2つの情報による管理の利用程度の差異は、両業種において確認された（有意水準 0.1%）。

図表 2－12 原価・物量情報の利用

	製造業				非製造業			
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	
実際原価・費用情報による管理	59	4.54	—	1.54	85	4.85	—	1.97
物 量 情 報 に よ る 管 理	58	3.88	—	1.39	84	3.57	—	1.86

つづいて、利用程度が4点以上の実際原価・費用情報と物量情報に基づく管理について、その効果を7点尺度（「1 全く効果がない」から「7 極めて効果がある」）で調査した（図表 2－13）。その結果、実際原価・費用情報による管理効果の得点は製造業 4.56、非製造業 4.74、物量情報による管理効果は製造業 4.49、非製造業 4.40 であった。東証・名証一部上場企業との比較では、製造業において実際原価・物量情報ともその効果を低く評価していることが確認された（順に、同 1%，同 5%）。また、2つの情報による管理効果の差異は、非製造業においてのみ確認された（同 1%）。

さらに、利用程度と効果との相関分析の結果、両業種において2つの情報ともに正の相関関係が確認された。

図表 2－13 原価・物量情報利用の効果

	製造業					非製造業				
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	利用度との相関		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	利用度との相関	
実際原価・費用情報による管理効果	45	4.56	▼▼	0.92	0.53***	68	4.74	—	1.38	0.66***
物 量 情 報 に よ る 管 理 効 果	37	4.49	▼	0.93	0.75***	50	4.40	—	1.18	0.71***

¹² 製造業調査では「実際原価情報による管理」と設問した。

5.2 原価企画

原価企画について、まず利用（新商品やサービスの企画・開発・設計段階¹³において目標原価・費用¹⁴の設定・管理活動を実施する）企業は製造業 75.0%、非製造業 57.8%であった（図表 2－14）。東証・名証一部上場企業との比較では、両業種ともに明確な差異は確認されなかった。

図表 2－14 原価企画の利用

	製造業				非製造業			
	有効回答	利用企業数（率）, TSE1 比			有効回答	利用企業数（率）, TSE1 比		
あ り	60	45 社	(75.0%)	—	90	52 社	(57.8%)	—

つぎに、原価企画活動について、7点尺度（「1 全くそうではない」から「7 全くそのとおり」）で調査した¹⁵（図表 2－15）。目標原価・費用の設定と達成について、「目標原価・費用の設定に市場価格を反映する」企業は製造業 84.8%、非製造業 78.8%、「発生前¹⁶に原価・費用が概ね予測できている」企業は製造業 77.8%、非製造業 78.8%にのぼる。一方、「目標原価・費用を容易には達成できない挑戦的水準に設定する」企業は製造業 53.3%、非製造業 42.3%、「目標原価・費用が常時達成される」企業は製造業 35.6%、非製造業 46.2%にとどまる。この結果は市場志向、原価・費用見積り精度の高さを示す一方、目標原価・費用の設定水準と未達状況については、企業を取り巻く競争環境や組織コンテキストの影響などを含め、さらなる検討の必要性を示している。東証・名証一部上場企業との比較では、製造業において製造開始前の原価予測程度が低いことが確認された（同 5%）。

図表 2－15 目標原価の設定と達成

	製造業					非製造業				
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	4点以上の比率		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	4点以上の比率	
市 場 価 格 の 反 映	46	4.57	—	1.29	84.8%	52	4.40	—	1.58	78.8%
発生前の原価・費用予測	45	4.24	▼	1.30	77.8%	52	4.17	—	1.13	78.8%
挑 戦 的 目 標 原 価 水 準	45	3.47	—	1.12	53.3%	52	3.04	—	1.41	42.3%
目 標 原 価 の 常 時 達 成	45	3.13	—	1.08	35.6%	52	3.29	—	0.96	46.2%

原価企画推進組織・担当者について、コンカレント・エンジニアリング実施（製品開発（企画・開発）プロセスに設計（企画・開発）担当者だけでなく多くの関連部署が参加する）企業は製造業 66.7%、非製造業 65.4%、企画・開発担当者が原価・費用見積りをおこなう企業は製造業 75.6%、非製造業 84.6%であった（図表 2－16）。東証・名証一部上場企業との比較では、製造業においてコンカレント・エンジニアリングの実施程度が低いことが確認された（同 1%）。

図表 2－16 原価企画推進組織・担当者

	製造業					非製造業				
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	4点以上の比率		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	4点以上の比率	
コンカレント・エンジニアリング	45	4.29	▼▼	1.53	66.7%	52	3.94	—	1.49	65.4%
企 画 ・ 開 発 担 当 者 に よ る 原 価 ・ 費 用 見 積 り	45	4.24	—	1.25	75.6%	52	4.87	—	1.42	84.6%

つづいて、原価企画の効果を7点尺度（「1 全く効果がない」から「7 極めて効果がある」）で調査した（図表 2－17）。その結果、原価・費用低減効果の得点は製造業 4.56、非製造業 4.21、要求品質・機能の実現効果

¹³ 製造業調査では「製品の企画・開発・設計段階」、非製造業では「新商品やサービスの企画・開発段階」と設問した。

¹⁴ 製造業調査では「目標原価」と設問した。以下も同様である。

¹⁵ 以下の百分率は7点尺度の4点以上の回答割合を示した。

¹⁶ 製造業調査では「製造開始前」と設問した。

は製造業 4.38, 非製造業 3.96, サービス・商品コンセプトの実現効果¹⁷は製造業 3.98, 非製造業 4.15 であった。東証・名証一部上場企業との比較では, 製造業において原価低減効果の評価が低いことが確認された(同 1%)。また, 各効果の差異は, 製造業では製品コンセプトの実現とその他の 2つの効果との間で確認された(同 5%)。

図表 2-17 原価企画の効果

	製造業				非製造業			
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	
原 価 ・ 費 用 低 減	45	4.56	▼▼	1.14	52	4.21	—	1.13
要 求 品 質 ・ 機 能 の 実 現	45	4.38	—	1.01	52	3.96	—	1.27
サービス・商品コンセプトの実現	45	3.98	—	1.12	52	4.15	—	1.33

さらに, 原価企画の逆機能を 7 点尺度(「1 全く問題はない」から「7 極めて深刻である」)で調査した(図表 2-18)。その結果, 厳しい原価・費用低減要求による企画・開発担当者の疲弊の得点は製造業 3.60, 非製造業 3.10, サプライヤーの疲弊¹⁸は製造業 3.49, 原価・費用目標優先による品質低下は製造業 3.07, 非製造業 2.88 であった。東証・名証一部上場企業との比較では, 両業種ともに明確な差異は確認されなかった。

図表 2-18 原価企画の逆機能

	製造業				非製造業			
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	
企画・開発担当者の疲弊	45	3.60	—	1.25	52	3.10	—	1.26
サプライヤーの疲弊	45	3.49	—	1.06				
品 質 低 下	45	3.07	—	1.29				
					52	2.88	—	1.13

5.3 品質コストマネジメント

品質コストマネジメントについて, 「コスト最小化モデル」を「品質管理の費用対効果を重視する」, 「欠陥ゼロ・モデル」を「品質管理の費用は惜しまない」と設問し, 設計品質と適合品質について 7 点尺度(「1 費用対効果を重視する」—「4 どちらともいえない」—「7 費用は惜しまない」)で調査した¹⁹(図表 2-19)。

その結果, 設計品質の得点は製造業 4.33, 非製造業 3.67, 適合品質は製造業 4.05, 非製造業 3.91 であり, どちらの品質概念についても均等にばらついていった。東証・名証一部上場企業との比較では, 両業種ともに明確な差異は確認されなかった。また, これらの 2つの品質概念間の明確な差異は, 非製造業においてのみ確認された(同 5%)。

図表 2-19 品質コストマネジメント

	製造業				非製造業			
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	
設 計 品 質	60	4.33	—	1.19	89	3.67	—	1.32
適 合 品 質	60	4.05	—	1.10	89	3.91	—	1.11

5.4 ミニ・プロフィットセンター

MPC (Micro-Profit Center : ミニ・プロフィットセンター) 採用 (主要事業で小集団利益マネジメントを実施

¹⁷ 製造業調査では「製品コンセプトの実現」と設問した。

¹⁸ 非製造業調査では「サプライヤーの疲弊」は設問していない。

¹⁹ 製造業調査では, 設計品質は開発・設計段階における顧客ニーズとの適合性, 適合品質は製造段階における設計仕様との適合性を指す。一方, 非製造業調査では, 設計品質は企画・開発段階における顧客要求の実現, 適合品質は提供段階における品質の維持・向上を指す。

する) 企業は製造業 26.7%, 非製造業 40.0%であった (図表 2-20)。非製造業での一定程度の普及状況を確認したことは、以前から指摘されてきた非製造業における MPC の有用性 (Kaplan and Cooper, 1998) を利用実態として示す調査結果といえる。東証・名証一部上場企業との比較では、両業種ともに明確な差異は確認されなかった。

図表 2-20 MPC の採用

	製造業				非製造業			
	有効回答	利用企業数 (率), TSE1 比			有効回答	利用企業数 (率), TSE1 比		
あ り	60	16 社	(26.7%)	—	90	36 社	(40.0%)	—

つぎに、MPC における会計情報の計算・利用を 7 点尺度 (「1 全くそうではない」から「7 全くそのとおり」) で調査した (図表 2-21)。その結果、各 MPC が会計情報を用いた業務改善を実施している企業は製造業 62.5%, 非製造業 66.7%, 利益額や原価・費用額を各 MPC が自ら計算する企業は製造業 43.7%, 非製造業 66.7%であった。東証・名証一部上場企業との比較では、両業種ともに明確な差異は確認されなかった。

図表 2-21 MPC における会計情報の計算・利用

	製造業					非製造業				
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	4点以上の比率		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	4点以上の比率	
会計情報を用いた業務改善	16	3.81	—	1.33	62.5%	36	4.06	—	1.43	66.7%
利益・原価額を自ら計算	16	3.38	—	1.54	43.7%	36	4.25	—	1.83	66.7%

つづいて、MPC の利用目的を 7 点尺度 (「1 全く重視していない」から「7 極めて重視している」) で調査した (図表 2-22)。その結果、自発的問題発見・解決目的²⁰の得点は製造業 4.47, 非製造業 4.47, 利益・顧客志向の徹底目的は製造業 4.41, 非製造業 5.06, 従業員のモチベーション向上目的は製造業 4.12, 非製造業 4.31, 将来のリーダーの発掘・育成目的は製造業 4.24, 非製造業 4.19 であった。東証・名証一部上場企業との比較では、両業種ともに自発的問題発見・解決目的の重視度が低いことが確認された (製造業: 同 1%, 非製造業: 同 5%)。また、利用目的間の差異は、非製造業では第 1 位の利益・顧客志向の徹底目的と他の 3 つの目的との間で確認された (高得点順に、同 5%, 同 1%, 同 1%)。

図表 2-22 MPC の利用目的

	製造業				非製造業			
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	
自発的問題発見・解決	16	4.47	▼▼	1.28	36	4.47	▼	1.32
利益・顧客志向の徹底	16	4.41	—	1.37	36	5.06	—	1.26
従業員のモチベーション向上	16	4.12	—	1.11	36	4.31	—	1.41
将来のリーダーの発掘・育成	16	4.24	—	1.20	36	4.19	—	1.56

さらに、重視度が 4 点以上の目的について、その効果を 7 点尺度 (「1 全く効果がない」から「7 極めて効果がある」) で調査した (図表 2-23)。その結果、自発的問題発見・解決効果の得点は製造業 4.56, 非製造業 4.18, 利益・顧客志向の徹底効果は製造業 4.40, 非製造業 4.88, 従業員のモチベーション向上効果は製造業 4.19, 非製造業 4.13, 将来のリーダーの発掘・育成効果は製造業 4.27, 非製造業 3.88 であった。東証・名証一部上場企業との比較では、両業種ともに自発的問題発見・解決効果 (同 1%) および将来のリーダーの発掘・育成効果 (製造業: 同 0.1%, 非製造業: 同 5%) を低く評価しており、製造業では利益・顧客志向の徹底効果の評価も低い (同 5%) ことが確認された。また、目的ごとの効果間の差異は、非製造業では第 1 位の利益・顧客志向の徹底効果と第 3 位の従業員のモチベーション向上効果 (同 1%) および第 4 位の将来のリーダーの発掘・育成効果 (同 0.1%) との間で確認された。

²⁰ 製造業調査では「製造現場の自発的問題発見・解決」と設問した。

加えて、利用目的（重視度）と効果との相関分析の結果、両業種ともにすべての利用目的と効果との間で正の相関関係が確認された。

図表 2－2 3 MPC の効果

	製造業					非製造業				
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	重視度との相関		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	重視度との相関	
自発的問題発見・解決効果	16	4.56	▼▼	1.03	0.88***	33	4.18	▼▼	1.31	0.81***
利益・顧客志向の徹底効果	15	4.40	▼	1.06	0.69**	33	4.88	—	1.19	0.71***
従業員のモチベーション向上効果	16	4.19	—	0.75	0.79***	31	4.13	—	1.41	0.81***
将来のリーダーの発掘・育成効果	15	4.27	▼▼▼	0.70	0.59*	32	3.88	▼	1.50	0.84***

6 利益計画の策定

単・複数年の利益計画策定に利用した手法について、まずその利用程度を7点尺度（「1 全く利用していない」から「7 常に利用している」）で調査した（図表 2－2 4）。その結果、見積財務諸表の得点は製造業 4.98、非製造業 5.34、原価企画は製造業 4.78、非製造業 4.62、CVP 分析は製造業 3.85、非製造業 3.93、SWOT（Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats）分析は製造業 3.81、非製造業 3.77、製品・商品ポートフォリオ²¹は製造業 3.43、非製造業 2.97 であった。東証・名証一部上場企業との比較では、製造業において見積財務諸表（有意水準 5%）と製品ポートフォリオ（同 1%）の利用程度が低く、非製造業においては商品ポートフォリオの利用程度は低い（同 5%）ことが確認された。

また、各手法の利用程度の差異は、製造業では第 1 位の見積財務諸表および第 2 位の原価企画と以下の 3 手法との間（同 0.1%）、非製造業では第 1 位の見積財務諸表と以下の 4 手法との間（同 0.1%、原価企画のみ同 5%）、第 2 位の原価企画と以下の 3 手法との間（同 0.1%、CVP 分析のみ同 5%）、第 3 位の CVP 分析および第 4 位の SWOT 分析と最下位の商品ポートフォリオとの間（同 0.1%）で確認された。

図表 2－2 4 利益計画策定手法の利用度

	製造業				非製造業			
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	
見 積 財 務 諸 表	60	4.98	▼	1.90	92	5.34	—	1.89
原 価 企 画	60	4.78	—	1.46	92	4.62	—	2.05
C V P 分 析	59	3.85	—	1.61	92	3.93	—	1.95
S W O T 分 析	59	3.81	—	1.61	91	3.77	—	1.74
製品・商品ポートフォリオ	60	3.43	▼▼	1.68	91	2.97	▼	1.74

つぎに、利用程度が 4 点（時に利用している）以上の利益計画策定手法について、その効果を 7 点尺度（「1 全く効果がない」から「7 極めて効果がある」）で調査した（図表 2－2 5）。その結果、見積財務諸表効果の得点は製造業 4.92、非製造業 5.10、原価企画効果は製造業 4.71、非製造業 4.81、CVP 分析効果は製造業 4.34、非製造業 4.67、SWOT 分析効果は製造業 4.28、非製造業 4.21、製品・商品ポートフォリオ効果は製造業 3.97、非製造業 4.48 であった。東証・名証一部上場企業との比較では、製造業において見積財務諸表および原価企画（同 1%）、CVP 分析（同 5%）、製品ポートフォリオ（同 0.1%）の効果を低く評価し、非製造業においても原価企画の効果を低く評価している（同 5%）ことが確認された。また、これらの各手法の効果の差異は、非製造業では第 2 位の原価企画効果と最下位の SWOT 分析効果との間で確認された（同 5%）。

さらに、手法の利用程度と効果との相関分析の結果、両業種ともにすべての手法について正の相関関係が確認された。

²¹ 製造業調査では「製品ポートフォリオ」、非製造業調査では「商品ポートフォリオ」と設問した。

図表 2-25 利益計画策定手法の効果

	製造業					非製造業				
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	利用度との相関		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	利用度との相関	
見 積 財 務 諸 表 効 果	51	4.92	▼▼	1.31	0.72***	79	5.10	—	1.31	0.57***
原 価 企 画 効 果	52	4.71	▼▼	1.19	0.58***	68	4.81	▼	1.34	0.51***
C V P 分 析 効 果	41	4.34	▼	1.15	0.70***	66	4.67	—	1.47	0.69***
S W O T 分 析 効 果	36	4.28	—	1.21	0.62***	57	4.21	—	1.24	0.67***
製品・商品ポートフォリオ効果	36	3.97	▼▼▼	1.21	0.74***	42	4.48	—	1.57	0.69***

7 CVP 分析

CVP 分析について、まず利用率は臨時的利用を含めて製造業 73.3%、非製造業 62.0%であった（図表 2-26）。東証・名証一部上場企業との比較では、両業種ともに明確な差異は確認されなかった。

図表 2-26 CVP 分析の利用

	製造業				非製造業			
	有効回答	利用企業数 (率), TSE1 比			有効回答	利用企業数 (率), TSE1 比		
あ り	60	44 社	(73.3%)	—	92	57 社	(62.0%)	—

つぎに、CVP 分析の利用目的を 7 点尺度（「1 全く利用していない」から「7 常に利用している」）で調査した（図表 2-27）。その結果、単・複数年の利益計画の立案目的の得点は製造業 4.41、非製造業 5.07、単・複数年の利益計画の決定目的は製造業 4.11、非製造業 4.85、サービス・商品、案件²²ごとの企画・計画段階での損益分析目的は製造業 3.95、非製造業 4.64、月次や週次の実績分析・評価目的は製造業 3.86、非製造業 4.40 であった。東証・名証一部上場企業との比較では、製造業において利益計画の立案目的の利用程度が低いことが確認された（有意水準 5%）。また、これらの利用目的間の差異は、非製造業において利益計画の立案目的と実績分析・評価目的との間で確認された（同 5%）。

図表 2-27 CVP 分析の利用目的

	製造業				非製造業			
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	
利 益 計 画 の 立 案	44	4.41	▼	1.60	57	5.07	—	1.76
利 益 計 画 の 決 定	44	4.11	—	1.79	55	4.85	—	1.85
企画・計画段階の損益分析	44	3.95	—	1.66	55	4.64	—	1.78
月次・週次の実績分析・評価	42	3.86	—	1.88	55	4.40	—	2.11

つづいて、利用程度 4 点以上の目的について、その効果を 7 点尺度（「1 全く効果がない」から「7 極めて効果がある」）で調査した（図表 2-28）。その結果、単・複数年の利益計画の立案効果の得点は製造業 4.67、非製造業 4.82、単・複数年の利益計画の決定効果は製造業 4.69、非製造業 4.87、サービス・商品、案件ごとの企画・計画段階での損益分析効果は製造業 4.23、非製造業 4.70、月次や週次の実績分析・評価効果は製造業 4.40、非製造業 5.11 であった。東証・名証一部上場企業との比較では、製造業において利益計画の立案および決定効果（同 5%）、企画・計画段階での損益分析効果を低く評価している（同 1%）ことが確認された。また、これら 4 つの効果の間の明確な差異は、両業種ともに確認されなかった。

さらに、手法の利用程度と効果との相関分析の結果、両業種ともにすべての利用目的について正の相関関係

²² 製造業調査では「製品、案件」と設問した。

が確認された。

図表 2－28 CVP 分析の効果

	製造業					非製造業				
	有効回答	平均値, TSE1 比		標準偏差	利用度との相関	有効回答	平均値, TSE1 比		標準偏差	利用度との相関
利益計画の立案効果	36	4.67	▼	0.93	0.70***	51	4.82	—	1.53	0.65***
利益計画の決定効果	32	4.69	▼	0.97	0.68***	47	4.87	—	1.48	0.69***
企画・設計段階の損益分析効果	30	4.23	▼▼	1.22	0.79***	46	4.70	—	1.55	0.68***
月次・週次の実績分析・評価効果	25	4.40	—	1.44	0.70***	38	5.11	—	1.62	0.58***

8 業績管理

8.1 業績管理システム

業績管理システムの特徴について、7点尺度（「1 全くそうではない」から「7 全くそのとおり」）で調査した（図表 2－29）。まず、業績指標の重視度について、財務指標の得点は製造業 5.60、非製造業 6.03、顧客関連指標は製造業 3.97、非製造業 3.97、業務プロセス関連指標は製造業 3.47、非製造業 3.37 の順であった。東証・名証一部上場企業との比較では、両業種ともに明確な差異は確認されなかった。また、業績指標間の重視度の差異は、製造業では財務指標と他の 2 指標との間（有意水準 0.1%）、非製造業では 3 つの指標すべての間で差があることが確認された（同 0.1%、顧客関連指標と業務プロセス指標との間のみ同 1%）。

図表 2－29 業績指標の重視度

	製造業				非製造業			
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	
財務指標	60	5.60	—	1.46	92	6.03	—	1.30
顧客関連指標	60	3.97	—	1.58	92	3.97	—	1.68
業務プロセス関連指標	59	3.47	—	1.33	91	3.37	—	1.53

つぎに、戦略と業績指標の関連性について、事業戦略と業績目標の整合性の得点（製造業 4.36、非製造業 4.40）は比較的高い一方、財務目標と非財務目標の関連を示す戦略マップ（Kaplan and Norton, 2004）のような図の作成の得点（製造業 2.15、非製造業 2.50）は比較的低いことが確認された²³（図表 2－30）。東証・名証一部上場企業との比較では、両業種ともに事業戦略と業績目標の整合性が低いことが確認された（同 0.1%）。

図表 2－30 戦略と業績指標の関連性

	製造業				非製造業			
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	
事業戦略と業績目標の整合性	59	4.36	▼▼▼	1.34	92	4.40	▼▼▼	1.57
財務目標と非財務目標の関連図作成	59	2.15	—	1.27	90	2.50	—	1.72

つづいて、業績管理の方法について、「状況変化にかかわらず当初の業績目標は変更しない」の得点は製造業 3.48、非製造業 3.22、「状況変化に対応すべく実行プランを継続的に見直す」は製造業 4.47、非製造業 4.85 であり、「目標の変更なし」と「実行プランの維持（継続的に見直しの得点を逆転）」間の差異について、明確な得点差は確認されなかった（図表 2－31）。東証・名証一部上場企業との比較では、製造業において実行プランの

²³ 関連図の作成について、7点尺度の4点以上の回答をした企業は製造業 15.3%（9 社）、非製造業 25.8%（23 社）であった。

継続的見直しの程度は低いことが確認された（同 0.1%）。

また、事業部門長とミドルマネジャーとの話し合いについては、当初の業績目標と実績が乖離した場合の臨時的な話し合いの得点は製造業 4.85、非製造業 5.57、定期的な話し合いは製造業 4.90、非製造業 5.50 であり、両項目間の明確な差異は確認されなかった。東証・名証一部上場企業との比較では、製造業において臨時および定期的話し合いのどちらも実施程度は低いことが確認された（同 1%）。

図表 2-3-1 業績管理の方法

	製造業				非製造業			
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	
業績目標の変更なし	60	3.48	—	1.77	92	3.22	—	1.92
実行プランの継続的見直し	60	4.47	▼▼▼	1.38	92	4.85	—	1.47
部門長とミドルマネジャーの臨時的話し合い	60	4.85	▼▼	1.42	92	5.57	—	1.44
部門長とミドルマネジャーの定期的話し合い	60	4.90	▼▼	1.36	92	5.50	—	1.47

さらに、業績目標の設定水準と達成度について、「業績目標は容易には達成できない挑戦的な水準である」の得点は製造業 3.83、非製造業 3.54、「期首に設定された業績目標は常に達成される」は製造業 2.80、非製造業 3.26 であった（図表 2-3-2）。東証・名証一部上場企業との比較では、両業種ともに明確な差異は確認されなかった。

図表 2-3-2 業績目標の設定水準と達成度

	製造業				非製造業			
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	
挑戦的目標水準の設定	60	3.83	—	1.59	92	3.54	—	1.38
期首目標の常時達成	59	2.80	—	1.06	92	3.26	—	1.25

8.2 業績と報酬の関連性

事業業績と金銭的報酬の関連性について、7点尺度（「1 全く関係がない」から「7 完全に連動している」）で調査した（図表 2-3-3）。その結果、事業部門長の得点は製造業 4.10、非製造業 4.14、ミドルマネジャー（課長クラス）は製造業 3.75、非製造業 3.75、ロワーマネジャー（係長クラス）は製造業 3.42、非製造業 3.36、一般従業員は製造業 3.22、非製造業 3.26 の順に高かった。東証・名証一部上場企業との比較では、両業種ともに事業業績と事業部門長との金銭的報酬の関連性が低く（同 1%）、非製造業においてはミドルマネジャーとの関連性も低い（同 5%）ことが確認された。また、これらの4つの職位間の差異は、両業種ともロワーマネジャーと一般従業員間以外のすべての職位間（同 0.1%、製造業における事業部門長とミドルマネジャー間のみ同 5%）で確認された。

図表 2-3-3 事業業績と金銭的報酬の関連性

	製造業				非製造業			
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	
事業部門長	60	4.10	▼▼	1.42	92	4.14	▼▼	1.36
ミドルマネジャー	60	3.75	—	1.36	92	3.75	▼	1.38
ロワーマネジャー	60	3.42	—	1.39	92	3.36	—	1.40
一般従業員	60	3.22	—	1.42	92	3.26	—	1.46

9 予算管理

予算管理について、まず予算編成方針を、前年度実績に新規事業分を積み上げる方針（１点）と、経営戦略の達成に向けて戦略的見地から重点的に資源配分する方針（７点）を両極とする７点尺度で調査した（図表２－３４）。その結果、得点の平均値は製造業 3.80、非製造業 3.73 で広くばらついていることを確認した。東証・名証一部上場企業との比較では、両業種ともに明確な差異は確認されなかった。

図表２－３４ 予算編成方針

	製造業				非製造業			
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	
予算編成方針	60	3.80	—	1.39	91	3.73	—	1.59

つぎに、予算・業務計画について７点尺度（「１ 全くそうではない」から「７ 全くそのとおり」）で調査した（図表２－３５）。その結果、（１）予算・業務に関する手順・手続きの明確性の得点は、製造業 4.80、非製造業 5.16、（２）予算計画の詳細性は製造業 4.70、非製造業 5.20、業務計画²⁴の詳細性は製造業 3.77、非製造業 4.16、（３）予算目標設定プロセスへのミドルマネジャーの十分な参加は製造業 4.57、非製造業 4.68、業務目標設定プロセスへのミドルマネジャーの十分な参加は、製造業 4.60、非製造業 4.65、（４）具体的予算目標の個人への割り当ては製造業 3.72、非製造業 3.82、具体的業務目標の個人への割り当ては製造業 4.10、非製造業 4.07 であった。東証・名証一部上場企業との比較では、製造業において予算・業務に関する手順・手続きの明確性（有意水準 5％）、予算および業務計画の詳細性（同 1％）、具体的目標の個人への割り当て（同 5％）、両業種ともに目標設定プロセスへのミドルマネジャーの十分な参加（予算：同 1％、業務・製造業：同 0.1％、業務・非製造業：同 1％）の程度が低いことが確認された。また、予算計画・目標と業務計画・目標との差異は、両業種ともに計画の詳細性（同 0.1％）、非製造業では具体的目標の個人への割り当て（同 5％）で確認された。

図表２－３５ 予算・業務計画

		製造業				非製造業			
		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	
予算・業務の手順・手続きの明確性		60	4.80	▼	1.41	92	5.16	—	1.28
計画の詳細性	予算計画	60	4.70	▼▼	1.53	92	5.20	—	1.23
	業務計画	60	3.77	▼▼	1.57	92	4.16	—	1.40
ミドルマネジャーの参加	予算目標	60	4.57	▼▼	1.59	92	4.68	▼▼	1.45
	業務目標	60	4.60	▼▼▼	1.49	92	4.65	▼▼	1.43
具体的目標の個人への割り当て	予算目標	60	3.72	—	1.74	92	3.82	—	1.85
	業務目標	60	4.10	▼	1.47	92	4.07	—	1.68

つづいて、予算管理の方法について、予算・業務計画と同様の 7 点尺度で調査した（図表２－３６）。その結果、「状況変化にかかわらず当初の予算目標は変更しない」の得点は製造業 3.83、非製造業 3.36、「状況変化に対応すべく実行プランを継続的に見直す」は製造業 4.53、非製造業 4.49 であった。東証・名証一部上場企業との比較では、製造業において実行プランの継続的見直しの程度は低いことが確認された（同 5％）。「目標の変更なし」と「実行プランの維持（継続的見直しの得点を逆転）」間の差異について、前節の業績管理と同様に、予算管理でも両業種ともに明確な差異は確認されなかった。

また、事業部門長とミドルマネジャーとの話し合いについて、当初の予算目標と実績が乖離した場合の臨時的な話し合いの得点は製造業 4.93、非製造業 5.47、定期的な話し合いは製造業 4.92、非製造業 5.39 であり、両項目間の明確な差異は両業種ともに確認されなかった。東証・名証一部上場企業との比較では、製造業において臨時的および定期的話し合いのどちらも実施程度は低いことが確認された（同 5％）。

²⁴ 製造業調査では「納期・スペック・品質など」、非製造業調査では「新商品開発・営業など」と例示した。

図表 2－3 6 予算管理の方法

	製造業				非製造業			
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	
予算目標の変更なし	60	3.83	—	1.95	91	3.36	—	1.85
実行プランの継続的見直し	60	4.53	▼	1.48	92	4.49	—	1.53
部門長とミドルマネジャーの 臨時的話し合い	60	4.93	▼	1.41	92	5.47	—	1.37
部門長とミドルマネジャーの 定期的話し合い	60	4.92	▼	1.47	92	5.39	—	1.41

さらに、予算管理の問題点についても予算・業務計画と同様の 7 点尺度で調査した（図表 2－3 7）。その結果、

「予算編成に時間がかかりすぎる」の得点は製造業 4.30、非製造業 3.79、「環境変化が激しく予算の予測機能が役に立たない」は製造業 3.75、非製造業 3.42、「ミドルマネジャーは達成容易な予算目標を設定しがちである」は、製造業 3.40、非製造業 3.53、「予算目標達成のため、ミドルマネジャーが数字合わせに走る」は製造業 3.35、非製造業 3.34 であった。東証・名証一部上場企業との比較では、両業種ともに予算編成にかかる時間的負担を問題視する程度は低いことが確認された（同 1 %）。また、4 つの予算管理の問題点の間の差異は、製造業では第 1 位の予算編成の時間的負担と第 3 位のミドルマネジャーによる低水準の目標設定（同 0.1%）および最下位のミドルマネジャーの数字合わせ（同 1 %）との間で確認された。

図表 2－3 7 予算管理の問題点

	製造業				非製造業			
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	
予算編成の時間的負担	60	4.30	▼▼	1.50	92	3.79	▼▼	1.41
予算の予測機能の不能	60	3.75	—	1.28	92	3.42	—	1.39
ミドルマネジャー による低水準の目標設定	60	3.40	—	1.15	91	3.53	—	1.47
ミドルマネジャー の数字合わせ	60	3.35	—	1.13	92	3.34	—	1.44

10 設備投資予算（設備投資案件の経済性評価）

設備投資予算について、まず設備投資案件の経済性評価の実施状況を調査した（図表 2－3 8）。その結果、経済性評価実施企業は製造業 72.5%、非製造業 63.0 % であった。東証・名証一部上場企業との比較では、製造業において設備投資案件の経済性評価の実施率が低いことが確認された（有意水準 1 %）。

経済性評価実施企業における回収期間法の利用率は製造業 59.3%、非製造業 48.9%、会計的利益率法や投資利益率法は製造業 30.5%、非製造業 19.6%、正味現在価値法は製造業 13.6%、非製造業 7.6%、内部利益率法は製造業 6.8%、非製造業 5.4% であった。東証・名証一部上場企業との比較では、製造業において回収期間法（同 5 %）、両業種ともに正味現在価値法（同 1 %）、非製造業において内部利益率法（同 5 %）の利用率は低いことが確認された。また、両業種ともに第 1 位の回収期間法と以下の 3 手法との間（同 0.1%、製造業における会計的・投資利益率法のみ同 1 %）、第 2 位の会計的・投資利益率法と以下の 2 手法との間（同 5 %、製造業における内部利益率法のみ同 0.1%）で利用率の差異が確認された²⁵。

²⁵ McNemar 検定を実施した。

図表 2-38 設備投資案件の経済性評価手法

	製造業				非製造業			
	有効回答	利用企業数(率), TSE1 比			有効回答	利用企業数(率), TSE1 比		
手 法 利 用 あ り	58	42 社	(72.5%)	▼▼	92	58 社	(63.0%)	—
経済性評価手法(複数回答可)								
回 収 期 間 法	59	35 社	(59.3%)	▼	92	45 社	(48.9%)	—
会 計 的 ・ 投 資 利 益 率 法	59	18 社	(30.5%)	—	92	18 社	(19.6%)	—
正 味 現 在 価 値 法	59	8 社	(13.6%)	▼▼	92	7 社	(7.6%)	▼▼
内 部 利 益 率 法	59	4 社	(6.8%)	—	92	5 社	(5.4%)	▼

つぎに、経済性評価手法による見積数値の利用程度について 7 点尺度（「1 全く利用しない」－「3 少数の案件に利用する」－「5 多数の案件に利用する」－「7 全案件に利用する」）で調査した（図表 2-39）。その結果、投資案件タイプ別では、個別投資案件の目標値の得点は製造業 4.60、非製造業 5.09、複数案件や一定期間の目標値は製造業 3.57、非製造業 3.59 であり、両業種ともに両案件タイプ間の利用程度の差異は統計的にも確認された（同 0.1%）。東証・名証一部上場企業との比較では、両業種ともに明確な差異は確認されなかった。

さらに、マネジメント・プロセス別では、投資案件の立案段階の審議資料の得点は製造業 4.61、非製造業 5.00、承認段階の審議資料は製造業 4.83、非製造業 5.19、事後評価の審議資料は製造業 3.19、非製造業 3.79 であった。東証・名証一部上場企業との比較では、製造業において立案段階の審議資料としての利用程度は低いことが確認された（同 5%）。また、これらの利用程度の差異は両業種ともに立案・承認段階（製造業の立案段階：同 5%、製造業の承認段階：同 1%、非製造業：同 0.1%）と事後評価との間で確認された。

図表 2-39 経済性評価手法の見積数値の利用度

	製造業				非製造業			
	有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差		有効回答	平均値, TSE1 比	標準偏差	
個 別 投 資 案 件 の 目 標 値	43	4.60	—	1.51	57	5.09	—	1.77
複 数 案 件 ・ 一 定 期 間 の 目 標 値	42	3.57	—	1.58	56	3.59	—	1.97
立 案 段 階 の 審 議 資 料	41	4.61	▼	1.22	57	5.00	—	1.86
承 認 段 階 の 審 議 資 料	42	4.83	—	1.38	58	5.19	—	1.84
事 後 評 価 の 審 議 資 料	42	3.19	—	1.40	56	3.79	—	1.80

つづいて、利用程度が 4 点以上の経済性評価手法による見積数値について、その効果を 7 点尺度（「1 全く効果がない」から「7 極めて効果がある」）で調査した（図表 2-40）。その結果、投資案件タイプ別では個別投資案件の目標値効果の得点は製造業 4.74、非製造業 4.94、複数案件や一定期間の目標値効果は製造業 4.46、非製造業 4.62 であり、両効果間の明確な差異は、製造業では個別投資案件の目標値と複数案件や一定期間の目標値との間で確認された（同 1%）。東証・名証一部上場企業との比較では、両業種ともに明確な差異は確認されなかった。マネジメント・プロセス別では立案段階の審議資料効果の得点は製造業 4.68、非製造業 5.30、承認段階の審議資料効果は製造業 4.75、非製造業 5.21、事後評価の審議資料効果は製造業 3.96、非製造業 4.59 であり、これらの効果間の差異は、両業種ともに承認段階と事後評価との間（製造業：同 1%、非製造業：同 5%）、製造業では立案段階と事後評価との間（同 5%）でも確認された。東証・名証一部上場企業との比較では、製造業において事後評価の審議資料効果を低く評価していることが確認された（同 1%）。

さらに、利用程度と効果との相関分析の結果、両業種ともにすべての項目で正の相関関係が確認された。

図表 2-40 経済性評価手法の見積数値利用の効果

	製造業				非製造業			
	有効	平均値, TSE1 比	標準	利用度	有効	平均値, TSE1 比	標準	利用度

	回答			偏差	との相関	回答			偏差	との相関
個別投資案件の目標値効果	35	4.74	—	1.09	0.52**	48	4.94	—	1.39	0.72***
複数案件・一定期間の目標値効果	26	4.46	—	0.81	0.65***	29	4.62	—	1.35	0.78***
立案段階の審議資料効果	34	4.68	—	0.98	0.67***	44	5.30	—	1.44	0.70***
承認段階の審議資料効果	36	4.75	—	0.87	0.58**	47	5.21	—	1.53	0.72***
事後評価の審議資料効果	25	3.96	▼▼	1.02	0.80***	32	4.59	—	1.46	0.78***

1.1 むすび

以上が、東証・名証一部以外の上場企業を対象とした「日本企業における管理会計の実態調査：東証（二部、JASDAQ、マザーズ）・名証（二部、セントレックス）、札証、福証編」の結果報告であり、その特徴と貢献はつぎのとおりである。

第1に、原価計算・管理に関する東証・名証一部上場企業との違いを確認した。まず、製造業・非製造業ともに事業部門経理担当の設置（図表2-3）、以下は製造業においてのみ、本社経理部門の財務会計・予算管理業務の重視度（図表2-2）および標準原価計算の利用（図表2-5）、標準原価計算の製品原価算定目的の利用・効果（図表2-6、図表2-7）、直接原価計算の製品原価算定目的の効果（図表2-10）、実際原価・物量情報による管理効果（図表2-13）、原価企画における製造開始前の原価予測（図表2-15）や活動への関連部署の参加（図表2-16）、原価企画の原価低減効果（図表2-17）などが低い傾向である。つまり、製造業では東証・名証一部上場企業のほうがその他の上場企業よりも原価計算・管理手法を活用している実態を確認した。

その一方で非製造業における先端的原価計算・管理手法のある程度の普及状況を確認した。まず、原価企画の高い利用率である（図表2-14）。製造業における製品開発コストマネジメントとしての原価企画とは異なり、計画段階での利益企画としての利用が多いことが推察されるが、原価企画の普及の拡がりを確認した。つぎに、MPC（疑似MPC制を含む）のある程度の利用率である（図表2-20）。製造業とは異なり利益・顧客志向の徹底目的が他の目的より重視され、フォローアップ調査から業績管理手法としての利用が確認されるなど、非製造業におけるMPCには製造業とは異なる機能、利用可能性が期待される。

さらに、製造業においてもMPC制（疑似MPC制を含む）のある程度の普及を確認した（図表2-20）。小さな組織単位、短いPDCAサイクルで、たとえ疑似的であっても簡便な方法を活用するなど利益管理が普及していることが推察される。一方、両業種ともMPCの効果の評価が低い傾向も確認されており（図表2-23）、フィールド調査による実態解明が必要である。

第2に、利益計画・評価手法に関する東証・名証一部上場企業との違いを確認した。まず、製造業では見積財務諸表と製品ポートフォリオの利用程度が低く、非製造業でも商品ポートフォリオの利用程度は低い傾向である（図表2-24）。手法の効果の評価が低い傾向も両業種で確認され、特に製造業で顕著であった（図表2-25）。また、CVP分析の利用程度・効果の評価ともに製造業では低い傾向も確認された（図表2-27、図表2-28）。

第3に、業績・予算管理に関する東証・名証一部上場製造業との違いを確認した。業績管理について、両業種ともに事業戦略と業績目標の整合性が低く（図表2-30）、事業業績と事業部門長の金銭的報酬との関連性も低い（図表2-33）。また製造業では実行プランの継続的見直しの程度は低く、事業部門長とミドルマネジャーとの話し合いの実施程度も低い（図表2-31）。予算管理についても、多くの質問項目で東証・名証一部上場製造業よりも得点は低く、その傾向は製造業のほうが顕著であった（図表2-35、図表2-36）。つまり、東証・名証一部上場製造業のほうがより戦略的・厳格に業績・予算管理を実施しており、その傾向は製造業で特に顕著であることが推察される。一方、両業種とも、東証・名証一部上場企業よりも予算編成の時間的負担感も軽く、日本企業の予算管理のあるべき姿を考察する上でも興味深い結果といえる。

第4に、経済性評価手法に関する東証・名証一部上場企業との違いを確認した。まず、製造業において経済性評価手法の利用率が低い傾向である（図表2-38）。複数の手法の利用率の低さは両業種ともに確認されており、予算管理と同様に、東証・名証一部上場企業よりもシンプルな管理を実施していることが推察される。

最後に、主な管理会計手法の利用率と利用目的について、東証・名証一部上場企業とその他の上場企業との比較を一覧に示した（図表２－４１）。

【参考文献】

Kaplan, R.S. and R. Cooper (1998) *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, Boston, MA（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）。

Kaplan, R.S. and D.P. Norton (2004) *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business School Press, Boston, MA（櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川恵一監訳（2005）『戦略マップ：バランスト・スコアカードの新・戦略実行フレームワーク』ランダムハウス講談社）。

図表２－４１ 管理会計手法の利用率と目的の比較（東証・名証一部とその他上場企業）

管理会計手法の利用・目的			東証・名証一部以外		東証・名証一部	
			製造業	非製造業	製造業	非製造業
標準原価計算	利用		58.3%	23.1%	75.0%	22.6%
	目的	原価・費用算定目的の重視度	5.34	5.29	5.96	4.86
		経営管理目的の重視度	5.09	5.19	5.48	4.69
直接原価計算	利用		50.0%	47.8%	62.6%	39.7%
	目的	原価・費用算定目的の重視度	4.77	5.40	5.18	5.11
		経営管理目的の重視度	4.53	5.42	4.98	4.98
本社費・共通費（製造間接費）の配賦計算	利用	複数配賦基準	57.6%	46.1%	63.7%	64.7%
		操業度基準	55.9%	37.1%	61.5%	33.8%
		A B C（活動基準原価計算）	5.1%	1.1%	5.5%	3.0%
原価管理	利用	実際原価・費用情報による管理	4.54	4.85	5.02	4.74
		物量情報による管理	3.88	3.57	4.38	3.54
原価企画	利用		75.0%	57.8%	85.9%	53.8%
ミニ・プロフィットセンター	利用		26.7%	40.0%	32.6%	42.1%
	目的	現場の自発的問題発見・解決	4.47	4.47	5.50	5.07
		利益・顧客志向の徹底	4.41	5.06	4.67	5.34
		従業員のモチベーション向上	4.12	4.31	4.67	4.71
		将来のリーダーの発掘・育成	4.24	4.19	4.77	4.63
業績指標	利用	財務業績指標の重視度	5.60	6.03	6.01	6.17
		顧客関連指標の重視度	3.97	3.97	4.34	4.35
		業務プロセス関連指標の重視度	3.47	3.37	3.75	3.73
事業業績と報酬の関連性	利用	事業部門長	4.10	4.14	4.70	4.62
		ミドルマネジャー	3.75	3.75	4.08	4.20
		ローマネジャー	3.42	3.36	3.51	3.71
		一般従業員	3.22	3.26	3.15	3.39
設備投資予算	利用	回収期間法	59.3%	48.9%	77.5%	58.0%
		会計的・投資利益率法	30.5%	19.6%	25.8%	30.5%
		正味現在価値法	13.6%	7.6%	34.8%	24.4%
		内部利益率法	6.8%	5.4%	15.7%	16.8%

注）％表記のない数値は７点尺度の得点である。

調査協力企業一覧

[あ]

(株)アルファ
岩塚製菓(株)
(株)ヴィレッジヴァンガードコー
ポレーション
NKKスイッチズ(株)
(株)オータケ

[か]

霞ヶ関キャピタル(株)
桂川電機(株)
カネソウ(株)
兼房(株)
兼松エンジニアリング(株)
協立電機(株)
(株)グッドライフカンパニー
(株)グリムス
クリヤマホールディングス(株)
(株)ケア21
コマニー(株)
(株)コラボス

[さ]

J I G-SAW(株)
(株)システム ディ
システム・ロケーション(株)
(株)シャノン
(株)白鳩
(株)SK I YAK I
図研エルミック(株)
(株)スターフライヤー
(株)昂
(株)セレスポ
ソネット・メディア・ネットワー
クス(株)

[た]

第一交通産業(株)
大東港運(株)
大丸エナウイン(株)
太洋工業(株)
(株)高見澤
(株)WD I
(株)テノックス
(株)東芝
(株)東武住販
(株)ドリコム

[な]

(株)No. 1
(株)ニチダイ
(株)ニッキ

ニッコー(株)
(株)農業総合研究所

[は]

(株)パートナーエージェント
阪神内燃機工業(株)
(株)ビューティ花壇
(株)ファンデリー
藤井産業(株)

[ま]

(株)マミーマート
丸八倉庫(株)
美濃窯業(株)
(株)メドレックス

[や]

(株)横田製作所

[ら]

(株)ランシシステム
(株)菱友システムズ
(株)レアジョブ
ロックペイント(株)
ロングライフホールディング(株)

※報告書に調査協力企業として
企業名を記載してもよいと回
答した企業のリストです(50
音順)。

※調査にご協力をいただいた多
くの企業の担当者の方々に感
謝申し上げます。

第3章 管理会計研究への 組織ライフサイクルモデルの援用

1 はじめに

2000年代に入り、組織ライフサイクル（Organizational Life-Cycle：以下、OLC）モデルを援用した管理会計研究が進展してきた。Moores and Yuen（2001）が Miller and Friesen（1984）の OLC モデルを援用して各 OLC ステージにおける管理会計システムへの依存度を調査したのを端緒として、各 OLC ステージの活動基準原価計算の利用度（Kallunki and Silvola 2008）、診断型コントロール・システムやインタラクティブ・コントロール・システムといったコントロール・レバー（Simons 1995）の利用度や組織業績への影響（Su et al. 2015a; 福島 2011）などを探究してきた。

そうしたなか、管理会計研究に援用する OLC モデルには、つぎのような検討課題が残されている。

第1に、経験的研究に援用する OLC モデルの選択である。管理会計研究では Miller and Friesen（1984）の OLC モデルが多用されてきたが、他のモデルとの明示的な比較検討は十分とはいえず、隣接科学領域である財務会計研究では Dickinson（2011）のモデルが多用されている事実もある⁸⁰。

第2に、OLC ステージの分類方法である。OLC の定量調査に基づく管理会計研究では、Miller and Friesen（1984）の OLC モデルを援用してきたが、各研究における OLC ステージの分類方法は様々ではない。それらは、質問票回答者が主観的に選択する方法（Auzair and Langfield-Smith, 2005 ; Janke et al. 2014 ; Kallunki and Silvola, 2008 ; Silvola, 2008）や、質問票回答と客観的指標を組合せる方法（福島 2011）、Miller and Friesen（1984）同様に質問票回答のクラスター分析による方法（Moores and Yuen 2001 ; Su et al., 2015a, b）である。

第3に、OLC ステージの分類基準である。Miller and Friesen（1984）の分類基準として、OLC ステージごとに特徴的な組織構造や製品戦略、需要動向などが示され、売上高成長率 15%を基準に企業成長を判断しているが、ビジネス環境が大きく変化した現代にも適用できるのだろうか。キャッシュフロー情報を分類基準とする Dickinson（2011）の OLC モデルを援用した財務会計研究（Faff et al. 2016 ; Hasan and Cheung 2018 など）もある。

そこで、本章の研究目的は、第1に、管理会計研究における適合的な OLC モデルを、第2に、適合的な OLC ステージの分類方法や分類基準についても明らかにすることである。

本章の構成はつぎのとおりである。第2節では、Miller and Friesen（1984）、第3節では、Dickinson（2011）の提唱した OLC モデル構築の経緯、OLC モデルの特徴と OLC ステージの分類手順、OLC モデルを援用した研究における OLC ステージの分類方法、OLC モデルの限界と対策などについて述べ、第4節では、本章の研究の総括をおこなう。

2 Miller and Friesen（1984）の OLC モデル

本節では、Miller and Friesen（1984）の提唱した OLC モデル構築の経緯、OLC モデルの特徴と OLC ステージの分類手順、Miller and Friesen（1984）の OLC モデルを援用した管理会計研究における OLC ステージの分類方法、Miller and Friesen（1984）の OLC モデルの限界と対策、その他の留意点について述べる。

⁸⁰ 他にも、DeAngelo et al.（2006）は、複数の財務指標から OLC ステージを分類するモデルを提唱し、この OLC モデルを援用した研究も展開されている（Coulton and Ruddock 2011; O'Connor and Byrne 2015）。

2.1. Miller and Friesen (1984) の OLC モデル構築の経緯

OLC 研究のルーツは、1960 年代後半から 1970 年代にかけて登場した組織の成長段階モデルである。これらは、組織成長をいくつかの段階に分類し、各段階における組織の特徴を示した萌芽的な研究群である。たとえば、Lipitt and Schmidt (1967) は、組織の成長段階を人間のパーソナリティ発達の理論になぞらえて、「誕生期 (birth)」、「青年期 (youth)」、「成熟期 (maturity)」という 3 つのステージから成る OLC モデルを提唱した。Greiner (1972) は、5 つの OLC ステージ（創造性、指揮、委譲、調整、協働による 5 つの成長段階）から成る OLC モデルを提唱しており、「進化」局面の後に訪れる「革新」局面を経て、次のステージへ移行することを想定していた。

こうした組織成長を前提とする成長段階モデルに対して、Adizes (1979) は、「衰退」や「死滅」を含めたモデルを提唱し、組織の成長段階モデルが OLC モデルへと発展する礎を築いた。

しかしながら、これらの概念モデルは、各 OLC ステージにおける組織の特徴を示してはいるが、経験的研究のための分類基準は示されていない。また Adizes (1979) の OLC ステージの数は 10 と、実際に企業を分類するには細かすぎる。

Miller and Friesen (1984) は、これらの組織の成長段階に関する萌芽的な研究を統合し、「誕生期 (birth)」、「成長期 (growth)」、「成熟期 (maturity)」、「再生期 (revival)」、「衰退期 (decline)」の 5 つの OLC ステージを提唱した。

2.2. Miller and Friesen (1984) の OLC モデルの特徴と OLC ステージの分類

Miller and Friesen (1984) の OLC モデルのひとつの特徴は、OLC ステージを前期（誕生期、成長期）と後期（成熟期、再生期、衰退期）に分けている点である。

誕生期は、創業後間もない企業が該当し、組織の公式化は進んでいない。成長期は、誕生期の次のステージで、高い成長率のもと組織規模が拡大し、組織構造やマネジメント・システムが徐々に整備されていく。成熟期、再生期、衰退期は、組織規模が一定程度以上となった後のステージであり、企業業績や事業の盛衰により分類される。誕生期から成長期、成長期から後期への移行には、組織規模の拡大を伴う一方、OLC 後期のステージでは、組織規模の拡大はステージ移行の必要条件とはならない。

図表 3－1：Miller and Friesen (1984) の OLC ステージの分類基準

OLC ステージ	分類基準
誕生期	創業から 10 年未満、非公式な組織構造、オーナー経営者の支配
成長期	売上高成長率 15%以上、機能的な組織構造、方針の形式化の萌芽
成熟期	売上高成長率 15%未満、より官僚的な組織
再生期	売上高成長率 15%以上、製品構成の多角化、部門化、コントロールと計画システムの精緻化
衰退期	製品需要の低下、製品イノベーションの停滞、利益率の低下

出所：Miller and Friesen (1984, 1166)

Miller and Friesen (1984) の OLC ステージの分類手順は、つぎのとおりである。

- ① 分類基準（図表 3－1）に基づき、研究者 1 名が企業の OLC ステージを 1 社ずつ分類する。
- ② 研究者 2 名の分類結果を突合し、結果が同じであれば採用、異なれば除外する。
- ③ 各企業の外部環境や企業戦略、組織構造などについての質問票調査に基づく 54 の質問項目の分散分析の結果、OLC ステージ間で多くの質問項目で有意差が確認されたため、モデルの有効性が実証されたと主張している。

このように、Miller and Friesen (1984) では、OLC ステージの分類基準は目安であり、2 名の研究者の判断を突合することで信頼性確保を試みており、分類後の統計的分析により、OLC モデルの有効性を検証している。

2.3. OLC モデルを援用した管理会計研究における OLC ステージの分類方法

Miller and Friesen (1984) 以降、彼らの OLC モデルを援用した管理会計研究では、様々な方法で OLC ステージを分類してきた。

まず、Miller and Friesen (1984) の質問項目を用い、クラスター分析によって分類する方法である (Moore and Yuen 2001; Su et al. 2015a, b)。つまり、Miller and Friesen (1984) が分類結果の検証に用いた分析を、分類に用いたものである。Su et al. (2015a, b) では、質問項目を 54 個から 38 個に絞っている。

つぎに、質問票回答者が自社の OLC ステージを選択する方法である (Auzair and Langfield-Smith 2005; Janke et al. 2014; Kallunki and Silvola 2008; Silvola, 2008)。回答者の主観による選択の根拠が不明な分類方法であるが、Miller and Friesen (1984) 同様に、事後的に OLC ステージ間の質問項目の差異を検証している。また、これらの研究では十分な数の「衰退期」サンプルを確保できておらず、回答者が自社を「衰退」と評価する抵抗感が推察されている。

つづいて、特定の企業への定性調査研究 (Collier 2005; Granlund and Taipaleenmäki 2005) や特定の OLC ステージを対象とした定量調査研究 (Davila 2005) でも、Miller and Friesen (1984) と同様の方法で分類している。

ほかにも、業界平均と比較した企業業績と、質問票調査の分権化に関する質問項目を組み合わせで分類する方法 (福島 2011) や、質問票調査で回答者が業績推移を評価し、その回答に基づいて分類する方法がある (森 2017)。

以上のように、海外の研究では質問票調査に基づく分類方法であるが、日本の研究 (福島 2011; 森 2017) では、財務情報などの客観的基準も併用している。

2.4. Miller and Friesen (1984) の OLC モデルの限界と対策

Miller and Friesen (1984) の OLC モデルの限界と対策について整理する。

第 1 に、OLC 前期で成長が鈍化する企業が考慮されていない。つまり、家族経営や少人数で経営を続ける企業や、十分に規模を拡大する前に成長が停滞や衰退したり、倒産に至る企業は想定されていない。そのため、これらの企業も分析対象とする場合には、Miller and Friesen (1984) OLC モデルを「ひな形」として、OLC 前期にも成熟期、停滞期、衰退期を追加する必要がある。

第 2 に、「売上高成長率 15%」という分類基準 (図表 3-1) の設定根拠が不明である。今日、売上高成長率 15%を継続している企業は少なく、多くの企業が成長期や再生期に分類されなくなってしまう。そのため、研究目的や分析対象に応じて、現実的な基準値を設ける必要がある。

第 3 に、「再生期」の呼称と、概念および分類基準との不整合である。「再生」とは、それ以前の「成熟」や「衰退」状態を乗り越えていることを想定した呼称である。しかしながら、Miller and Friesen (1984) における再生期は、図表 3-1 の分類基準からも、製品構成や組織、経営管理上の特徴と一定程度以上の成長状態が想定されているだけである。そのため、「再生」期は、それ以前に停滞や衰退を経験していることを定量的に測定するか、分類基準に合わせた大規模成長企業にふさわしい呼称に変更するかといった修正が必要である。

第 4 に、M&A (企業・事業の合併・買収) があると、分類が困難である。Miller and Friesen (1984) に限らず、OLC モデル共通の限界であるが、事業環境や組織構造、企業業績などの経年変化から OLC ステージを特定する研究アプローチにとって、分類基準の数値が劇的に変化する M&A 直後の企業を分類することは難しい。そのため、分析対象からの除外も含めて、個別の判断が必要であろう。

2.5. その他の留意点

Miller and Friesen (1984) の OLC モデルからの修正以外にも、OLC ステージの分類には、つぎのような留意点がある。

第 1 に、OLC ステージの分類基準として、単年度の業績指標のみを用いるべきではない。Greiner (1972) 以降の OLC モデルでは、企業の一定期間の状況に基づき、OLC ステージを分類することを前提としており、Miller and Friesen (1984) も同様である。質問票調査の際にも、企業の一定期間の状況を問うことが重要である。

第 2 に、OLC ステージの分類基準の設定根拠や分類作業手順、判断のプロセスを、できるだけ明示すべきで

ある。OLC ステージの分類には、ある程度、恣意的な判断を要するとしても、後に、他の研究者が検証可能な情報開示をすることが、研究の進展のためには欠かせない。

第3に、リーマンショックのような多大な影響をおよぼす経済的事象の考慮である。企業業績の推移を観察する上で、そうした事象の影響を念頭に置いておく必要がある。

3 Dickinson (2011) における OLC モデル

本節では、Dickinson (2011) の提唱した OLC モデル構築の経緯、OLC モデルの特徴と OLC ステージの分類、OLC モデルを援用した財務会計研究における OLC ステージの分類方法、Dickinson (2011) の OLC モデルの限界と対策について述べる。

3.1. Dickinson (2011) の OLC モデル構築の経緯

Dickinson (2011) は、Anthony and Ramesh (1992) の OLC モデルのコンセプトに基づき、「導入期 (introduction)」、「成長期 (growth)」、「成熟期 (mature)」、「変動期 (shake-out)」、「衰退期 (decline)」の5つの OLC ステージに分類した⁸¹。

ただし、分類基準は Anthony and Ramesh (1992) には依拠していない。Anthony and Ramesh (1992) は、配当性向、売上高成長率、資本的支出、企業年齢の4つの指標を分類基準とした。このように、Dickinson (2011) 以前の研究では、企業年齢を OLC ステージの分類基準に用いることが多かったが、Dickinson (2011) は、企業年齢が同じでも異なるスピードで OLC ステージを移行する可能性があるため、企業年齢や組織規模を分類基準に含めることに否定的であり、キャッシュフロー情報を分類基準とした (Faff et al. 2016; Habib and Hasan 2019)。

Anthony and Ramesh (1992) の頃には、キャッシュフロー計算書の開示義務がなかったが、今日ではキャッシュフロー情報も入手可能であることも、分類基準の発展に貢献している。

そこで、Dickinson (2011) は、営業キャッシュフロー、投資キャッシュフロー、財務キャッシュフローのプラス／マイナスを分類基準とした。

3.2. Dickinson (2011) の OLC モデルの特徴と OLC ステージの分類

Dickinson (2011) の OLC モデルのひとつの特徴は、キャッシュフローの増減パターンのみに基づいて、各 OLC ステージを分類する点である。Miller and Friesen (1984) の OLC モデルでは、OLC ステージの分類基準は目安に過ぎず、彼らのモデルを援用した経験的研究では様々な分類方法が用いられてきた。一方、Dickinson (2011) では、Gort and Klepper (1982) の製品ライフサイクル・ステージに基づき、5つの OLC ステージを提示したうえで、キャッシュフローの増減パターンを分類基準とすることを明確に示している。

Dickinson (2011) は、営業、投資、財務の各キャッシュフローがそれぞれ収益性に影響を与えるという見解 (Livnat and Zarowin 1990) に依拠し、その影響から企業の利益率、成長性、リスクなどを捕捉できるとして、各キャッシュフローの増減パターンによる分類基準を提唱している (図表3-2)。

もうひとつの特徴は、製品ライフサイクルと OLC を明確に区別している点である。製品ライフサイクルは、誕生から衰退まで逐次的にステージが移行する一方、企業は複数の製品や事業のポートフォリオで構成されることから、OLC では多様なステージ移行が起こり得ることを認識している。

くわえて、Dickinson (2011) も、Miller and Friesen (1984) と同様に、OLC モデルの有効性を検証している。1株当たり利益、正味営業資産利益率、売上高成長率、データベース掲載後の企業年齢について、5つの OLC ステージごとに比較を行い、Anthony and Ramesh (1992) の OLC モデルよりも製品ライフサイクル・ステージ

⁸¹ Anthony and Ramesh (1992) のモデルは、OLC ステージ間の財務情報の違いを分析する財務会計研究を中心に用いられてきた (Black 1998; 須田・渡辺 2010; 楠 2012 等)。

理論に適合的であるとしている。

図表 3－2：Dickinson (2011) の OLC ステージの分類基準

	1	2	3	4	5	6	7	8
	誕生期	成長期	成熟期	変動期	変動期	変動期	衰退期	衰退期
営業 CF	－	＋	＋	－	＋	＋	－	－
投資 CF	－	－	－	－	＋	＋	＋	＋
財務 CF	＋	＋	－	－	＋	－	＋	－

出所：Dickinson (2011, 1974)

3.3. OLC モデルを援用した財務会計研究における OLC ステージの分類方法

Dickinson (2011) の OLC モデルを援用した実証研究では、OLC ステージの分類基準は財務情報が中心である。それらは、株式発行数、負債、保有現金 (Faff et al. 2016)、CSR (Corporate Social Responsibility) スコア (Hasan and Habib 2017)、組織資本 (Hasan and Cheung 2018)、財務報告における保守性の程度 (Hansen et al. 2018)、収益および収益予測と市場価値との関連性 (Dickinson et al. 2018)、リスクテイクの程度 (Shahzad et al. 2019) などであった。

3.4. Dickinson (2011) の OLC モデルの限界と対策

Dickinson (2011) の OLC モデルの限界と対策について整理する。

第 1 に、キャッシュフロー情報のみを分類基準とすることは、簡便で入手は容易であるが、それ以上の理論的優位性が明確ではない。Dickinson (2011) は、業績指標や企業年齢を分類基準とすることを否定しながら、自身が提唱した OLC モデルの有効性を検証するために、これらの基準を用いている。Faff et al. (2016) では、(データベース掲載後の) 企業年齢、総資産に対する内部留保率、EBIT (Earnings Before Interest and Taxes：利払前税引前利益)、資産増加率による MLDA (Multiclass linear discriminant analysis) から OLC ステージを分類し、Dickinson (2011) の分類方法を援用した場合とおおむね同様の分析結果を得ている。

そのため、MLDA を併用した分析などのロバストチェックをおこなうことが望ましい。Faff et al. (2016) の MLDA による分類や、Esqueda and O'Connor (2020) では売上高成長率なども利用されている。

第 2 に、単年度のキャッシュフローの増減のみに基づく OLC ステージ分類は、本来的に複数年度の傾向を観察すべき OLC 研究において適当とはいえない。Dickinson (2011) の OLC ステージの移行についての分析からも、1 年後も同じステージに留まる割合は、成熟期の 60.13% が最大であり、衰退期は 27.81%、変動期は 18.41% となっており、OLC ステージ分類が単年度の傾向を示しているに過ぎない懸念が残る。

そのため、キャッシュフロー情報による明確で簡便な分類方法であることをメリットとし、OLC ステージ分類はあくまでも単年度の企業の状態を表すものと受け止める割り切りが必要であろう。

4 むすび

本章の研究目的は、第 1 に、管理会計研究における適合的な OLC モデルを、第 2 に、適合的な OLC ステージの分類方法や分類基準についても明らかにすることであった。

これらの目的のために、管理会計研究で多用されてきた Miller and Friesen (1984) の OLC モデルと、隣接科学領域である財務会計研究で多用されてきた Dickinson (2011) の OLC モデルを取り上げ、OLC モデル構築の経緯、分類方法の特徴や限界、対策、OLC モデルを援用した研究の概要などを調査した。

その結果、第 1 の目的について、管理会計研究には Miller and Friesen (1984) の OLC モデルが適合的であるといえよう。Miller and Friesen (1984) の OLC モデルは、OLC ステージを中長期的な組織の状態として捉える研究に適合的である一方、Dickinson (2011) の OLC モデルは、OLC ステージを一時的な (年度の) 財務状態

として捉える研究に適合的である。

この結論は過去の OLC モデルを援用した研究の傾向と符合するものではあるが、これまでは OLC モデルの選択根拠について、十分に示されることはなかった。

第2の目的について、Miller and Friesen (1984) の OLC モデルはあくまでもひな形であり、研究目的や研究対象に応じて、様々な修正の必要性やその他の留意点があることを指摘し(第2節)、Dickinson (2011) の OLC モデルは、一時的な財務状態に基づく分類であることを前提とし、補完的な分析手法を併用して、分類結果の頑健性を高めることの重要性を示した(第3節)。

【参考文献】

- Adizes, I. 1979. Organizational Passages: Diagnosing and Treating Lifecycle Problems of Organizations. *Organizational Dynamics* Summer 1979: 3-25.
- Anthony, J. H. and K. Ramesh. 1992. Association Between Accounting Performance Measures and Stock Prices: A Test of the Life-Cycle Hypothesis. *Journal of Accounting and Economics* 15: 203-227.
- Auzair, S. M. and K. Langfield-Smith. 2005. The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. *Management Accounting Research* 16 (4): 399-421.
- Black, E. L. 1998. Life-cycle impacts on the incremental value-relevance of earnings and cash flow measures. *Journal of Financial Statement Analysis* 4 (1): 40-56.
- Collier, P. M. 2005. Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research* 16 (3): 321-339.
- Coulton, J. J., and C. Ruddock. 2011. Corporate payout policy in Australia and a test of the life-cycle theory. *Accounting and Finance* 51 (2): 381-407.
- Davila, T. 2005. An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society* 30 (3): 223-248.
- DeAngelo, H., L. DeAngelo, and R. M. Stulz. 2006. Dividend policy and the earned/contributed capital mix: A test of the life-cycle theory. *Journal of Financial Economics* 81 (2): 227-254.
- Dickinson, V. 2011. Cash Flow Patterns as a Proxy for Firm Life Cycle. *The Accounting Review* 86 (6): 1969-1994.
- Dickinson, V., H. Kassa, and P. D. Schaberl. 2018. What information matters to investors at different stages of a firm's life cycle? *Advances in Accounting* 42: 22-23.
- Esqueda, O. A. and T. O'Connor. 2020. Corporate governance and life cycles in emerging markets. *Research in International Business and Finance* 51: 101077.
- Faff, R., W. C. Kwok, E. J. Podolski, and G. Wong. 2016. Do corporate policies follow a life-cycle? *Journal of Banking & Finance* 69: 95-107.
- Gort, K. and S. Klepper. 1982. Time Paths in the Diffusion of Product Innovations. *Economic Journal* 92(367): 630-653.
- Granlund, M. and J. Taipaleenmäki. 2005. Management control and controllership in new economy firms—a life cycle perspective. *Management Accounting Research* 16 (1): 21-57.
- Greiner, L. E. 1972. Evolution and revolution as organizations grow. *Harvard Business Review* 50(4): 37-46.
- Habib, A. and M. M. Hasan. 2019. Corporate life cycle research in accounting, finance and corporate governance: A survey, and directions for future research. *International Review of Financial Analysis* 61: 188-201.
- Hansen, J. C., K. P. Hong, and S.-H. Park. 2018. Accounting conservatism: A life cycle perspective. *Advances in Accounting* 40: 76-88.
- Hasan, M. M. and A. Cheung. 2018. Organization capital and firm life cycle. *Journal of Corporate Finance* 48: 556-578.
- Hasan, M. M. and A. Habib. 2017. Corporate life cycle, organizational financial resources and corporate social responsibility. *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 13: 20-36.
- Janke, R., M. D. Mahlendorf, and J. Weber. 2014. An exploratory study of the reciprocal relationship between interactive use of management control systems and perception of negative external crisis effects. *Management Accounting Research* 25 (4): 251-270.

- Kallunki, J. P. and H. Silvola. 2008. The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing. *Management Accounting Research* 19 (1): 62-79.
- Livnat, J., and P. Zarowin. 1990. The incremental information content of cash-flow components. *Journal of Accounting and Economics* 13 (1): 25-46.
- Moore, K. and S. Yuen. 2001. Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society* 26 (4/5): 351-389.
- Miller, D. and P. H. Friesen. 1984. A longitudinal study of the corporate life cycle. *Management Science* 30 (10): 1161-1183.
- O'Connor, T., and J. Byrne. 2015. Governance and the corporate life-cycle. *International Journal of Managerial Finance* 11: 23-43.
- Shahzad, F., J. Lu, and Z. Fareed. 2019. Does firm life cycle impact corporate risk taking and performance? *Journal of Multinational Financial Management* 51: 23-44.
- Silvola, H. 2008. Do organizational life-cycle and venture capital investors affect the management control systems used by the firm?. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* 24: 128-138.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press. (中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳. 1998. 『ハーバード流「21 世紀経営」4つのコントロール・レバー』産能大学出版部)
- Su, S., K. Baird, and H. Schoch. 2015a. The moderating effect of organisational life cycle stages on the association between the interactive and diagnostic approaches to using controls with organisational performance. *Management Accounting Research* 26: 40-53.
- Su, S., K. Baird, and H. Schoch. 2015b. Management control system effectiveness: The association between types of controls with employee organizational commitment across organisational life cycle stages. *Pacific Accounting Review* 27 (1): 28-50.
- 楠由記子. 2012. 「企業のライフサイクルと経営者報酬」『青山経営論集』47 (1): 29-43.
- 須田一幸・渡辺正和. 2010. 「企業のライフサイクルとキャッシュフロー情報の有用性」『産業経理』70 (3): 59-72.
- 福島一矩. 2011. 「組織ライフサイクルとマネジメント・コントロールの変化」『原価計算研究』35 (1): 130-140.
- 森浩気. 2017. 「組織ライフサイクル後期の企業におけるインタラクティブ・コントロールの役割」『管理会計学』25 (1): 51-65.

第4章 管理会計研究のための組織ライフサイクルモデル —提示と実証的検討—

1 はじめに

2000年代に入り、Miller and Friesen (1984) の OLC (Organizational Life-Cycle: 組織ライフサイクル) モデルを用いた研究が進展してきた。それらは、各 OLC ステージの企業における管理会計システムへの依存度 (Moore and Yuen, 2001)、活動基準原価計算の利用度 (Kallunki and Silvola, 2008)、診断型コントロール・システムやインタラクティブ・コントロール・システムといったコントロール・レバー (Simons, 1995) の利用度や組織業績への影響 (Su et al., 2015a; 福島, 2011) などを探る研究である。

一方、Miller and Friesen (1984) の OLC モデルには、概念上の限界や、OLC ステージの分類方法に検討の余地がある。具体的には、規模が十分に拡大する前に成長が鈍化する企業を想定していないこと、財務指標による OLC ステージ分類を実証的に検討していないこと、OLC ステージの名称に再考の余地があるといった課題である (森, 2020)。

そこで、本研究の目的は、管理会計研究のための OLC モデルを提示し、OLC ステージごとの管理会計実践の違いを実証的に確認することである。この目的のために、Miller and Friesen (1984) のモデルをひな形とし、各 OLC ステージの名称と概念定義、ステージの分類基準ならびに再現可能な手続きによる OLC ステージの分類方法の提示、OLC ステージ間での管理会計実践の差異について質問票調査データに基づく実証的分析を実施する。

本論文の構成は、下記のとおりである。第2節では、Miller and Friesen (1984) の OLC モデルと一連の実証研究を回顧し、本研究の研究背景を示す。第3節では、研究方法を示す。第4節では、管理会計研究のための OLC モデルについて、各 OLC ステージの概念と分類方法を提示し、財務データと照合し、提示モデルを修正する。第5節では、実際に分析対象企業の OLC ステージを分類し、OLC ステージごとの管理会計実践の差異を確認する。また、質問票調査データに基づき、過去の OLC ステージ分類研究と比較する。第6節では、本研究の総括をおこない、将来の研究可能性を議論する。

2 研究背景

Miller and Friesen (1984) の OLC モデルは、「誕生期」(birth)、「成長期」(growth)、「成熟期」(maturity)、「再生期」(revival)、「衰退期」(decline) の5つのステージから構成され、組織戦略・構造に関する質問票調査に基づく定量分析から、OLC ステージ間での一定の統計的有意差が確認されている。この OLC モデルは、それ以前の研究を統合したもので、Moore and Yuen (2001) が管理会計研究に援用し、その後、管理会計システムの利用度やマネジメント・コントロールの効果に関する研究で用いられてきた (Auzair and Langfield-Smith, 2005; Janke et al., 2014; Kallunki and Silvola, 2008; Silvola, 2008; Su et al., 2015a, b; 福島, 2011; 森, 2017)。

この OLC モデルは、組織規模と成長率により、OLC ステージを分類する。OLC ステージは前期 (誕生期、成長期) と後期 (成熟期、再生期、衰退期) に分けられ、組織規模の拡大により前期から後期へ移行する。前期のうち、誕生期は創業直後の小規模企業、成長期は組織規模が拡大し、組織構造化が始まる初期段階の企業が該当する。後期では、組織規模はステージの分類基準とはならず、成長率によって、再生期、成熟期、衰退期に分類される。

Miller and Friesen (1984) の OLC モデルには、いくつかの限界を指摘できる。第1に、OLC 前期で成長が鈍化する企業を考慮していない。組織の成長段階モデル (Lippitt and Schmidt, 1967; Greiner, 1972) を反映した過去の研究を統合したため、このステージでの成長の鈍化や衰退は考慮されていない。組織の衰退や消滅を考慮し

図表 4－1 Miller and Friesen (1984) における OLC ステージの分類基準

OLC ステージ	分類基準
誕生期	創業から 10 年未満，非公式な構造，オーナー経営者の支配
成長期	売上高成長率 15%以上，機能的な組織構造，方針の形式化の萌芽
成熟期	売上高成長率 15%未満，より官僚的な組織
再生期	売上高成長率 15%以上，製品構成の多角化，部門化，コントロールと計画システムの精緻化
衰退期	製品需要の低下，製品イノベーションの停滞，利益率の低下

出所：Miller and Friesen (1984, p.1166)

た Adizes (1979) でも，組織成長を経験した後の衰退期を最終ステージと位置づけている。そのため，前期で成長が鈍化する企業を含めた OLC モデルの修正が必要である。

第 2 に，OLC ステージ分類基準の設定根拠が不明である。Miller and Friesen (1984) では，図表 4－1 に示した分類基準にしたがい，複数の研究者が各企業の OLC ステージ分類をおこない，その結果を突合して，OLC ステージを最終決定している。「売上高成長率 15%」などの分類基準の設定根拠について十分な説明はなく，当時と現在とでは企業を取り巻く競争環境も異なるため，分類基準の再検討・設定が必要である。

第 3 に，「再生期」(revival) の呼称と，概念および分類基準との不整合である。「再生」とは，それ以前の「成熟」や「衰退」状態を乗り越えていることを想定した呼称である。しかしながら，Miller and Friesen (1984) における再生期は，図表 1 の分類基準からも，単に一定程度以上の成長状態が想定されているだけである。そのため，概念や分類基準に合わせて大規模成長企業にふさわしい呼称に変更するか，「再生」概念を再定義する必要がある。

以上より，管理会計研究に Miller and Friesen (1984) の OLC モデルを援用する際には，上記の点についての検討・修正が必要であると考ええる。

3 研究方法

本研究の目的は，管理会計研究のための OLC モデルを提示し，OLC ステージごとの管理会計実践の違いを実証的に確認することであった。

そこでまず，Miller and Friesen (1984) の OLC モデルを修正し，管理会計研究のための OLC モデル（概念と分類方法）を提示する（4.1 節と 4.2 節）。

つぎに，財務データと照合しながら，提示した OLC モデルを修正する（4.3 節）。財務データの抽出には，日本経済新聞社の日経バリューサーチを用いた。このデータベースでは，企業の上場後の売上高（一部企業では，上場前の情報もあり）を一括して抽出でき，自動的にその推移のグラフも出力されるため，中長期的な売上高の推移に着目する本研究の分析に適する情報を得られた。

つづいて，OLC ステージごとの管理会計実践の違いを分析する（5 節）。この分析には，管理会計実践に関する郵送質問票調査のデータおよび公表財務データを用いる。郵送質問票調査は，2019 年に国内上場企業（東証一部・二部，JASDAQ，マザーズ，名証一部・二部，セントレックス，福証，札証）を対象に実施し，377 社（製造業 152 社，非製造業 225 社）から有効回答を得た（5.2 節）。

4 管理会計研究のための OLC モデルの提示

4.1. OLC ステージ概念の整理と分類方法の提示

まずは、OLC モデルを構成する OLC ステージを概念定義する。

第1に、Miller and Friesen (1984) の「成長期」、「再生期」、「停滞期」、「衰退期」の4つの OLC ステージを、成長率に応じて、「成長期か再生期」「停滞期」「衰退期」に3区分し、「成長期」と「再生期」の区分については、過去に停滞・衰退経験があれば「再生期」とする。

第2に、組織規模が管理会計実務におよぼす影響は無視できないため、組織規模の小さな企業群を「前期」、大きな企業群を「後期」とする。Miller and Friesen (1984) では、「誕生期」から「成長期」へと規模が順調に拡大することを前提としていたが、実際には、「前期」に「停滞・衰退」する企業もある。

第3に、Miller and Friesen (1984) の OLC モデルから「誕生期」を除く。Miller and Friesen (1984) の OLC モデルの中で、誕生期は企業の組織構造化が始まる前段階であり、管理会計研究の対象とはなりにくい。誕生期の次ステージとなる成長期の企業においてさえ、経営者などによる属人的なマネジメントがおこなわれており、管理会計システムの利用はごく初期の段階にあることが指摘されている (Collier 2005)。

図表 4-2 本研究の分類方法に基づく OLC モデル

			成長率（と衰退・停滞経験）による分類			
			高成長		低成長	マイナス成長
			停滞・衰退 経験なし	停滞・衰退 経験あり		
組織規模 による分類	中小	前期	成長期	再生期	停滞期	衰退期
	大	後期				

以上より、成長率に過去の停滞・衰退経験を加味した4区分（成長、再生、停滞、衰退）と企業規模による2区分（前期、後期）を組み合わせた分類方法を提示する（図表 4-2）。つまり、「前期成長期」(early-growth)、「前期再生期」(early-revival)、「前期停滞期」(early-stagnant)、「前期衰退期」(early-decline)、「後期成長期」(late-growth)、「後期再生期」(late-revival)、「後期停滞期」(late-stagnant)、「後期衰退期」(late-decline) である。

4.2. OLC ステージ分類基準（指標と数値）の提示

つぎに、OLC ステージの分類基準を提示する。

分類指標は、組織規模と成長率を表す代表的指標として、売上高を基礎とする。売上高はこれまでの OLC モデルでも重視されてきた。上場企業であれば過去データも入手可能であり、一定期間の事業の状況を分析するうえでも適した指標であると考えた。

もちろん、売上高以外にも、先行研究において OLC ステージ分類に利用されてきた多くの財務指標がある。例えば、楠 (2012, 2013, 2014, 2015, 2016) では、投資金額、留保利益率、配当性向、営業キャッシュフロー、財務キャッシュフロー、投資キャッシュフローなどを基準に、OLC ステージ进行分类している。ただし、本研究では管理会計研究のための OLC ステージ分類を意図しているため、様々な意思決定行動と関わりの深い指標ではなく、あえてシンプルに売上高に基づく分類を提唱する。利益関連指標については、Miller and Friesen (1984) でも分類指標のひとつであったが、将来の事業拡大に向けた投資をすればマイナスに働いたり、会計的に操作可能な部分も多く (名和, 2016)、必ずしも事業実態や成長性と符合しない状況も想定されるため、採用しない。

具体的には、組織規模は、直近の売上高を分類指標とする。国内上場企業を対象に分析する本研究では、200

億円を基準値とし、「前期」と「後期」に区分する。Miller and Friesen (1984) およびその OLC モデルを援用した管理会計研究でも、売上高基準の設定根拠が明確に示されておらず、200 億円はあくまでも相対的基準であり、個々の研究目的や調査対象に応じて、変わるものと考えている。国内上場企業のうち、売上高 200 億円以上（2018 年度決算）に該当するのは、東証一部の約 75%、東証二部の約 40%、JASDAQ の約 30% の企業であり、本研究では、分析対象企業をおおむね二分する水準とした。

成長率は、10 年間の CAGR（Compound Annual Growth Rate：売上高平均成長率）を分類指標とし、3%以上を「成長・再生期」、0%以上 3%未満を「停滞期」、0%未満を「衰退期」とする。単年度の売上高だけでは、M&A（企業・事業の合併・買収）や経済危機などの一時的要因の影響を受けるため、一定期間の業績推移を反映する CAGR も併用すべきであると考えた。

CAGR は 10 年なのか、20 年なのかという議論はありえよう。Miller and Friesen (1984) では、財務データや各種資料から 1 社ずつ事業状況を吟味し、OLC ステージを分類したが、1 つのステージの期間は最短で 18 カ月、最長で 20 年であった。Miller and Friesen (1984) の分析も参考に、M&A や経済危機など、財務業績への短期的かつ大きな影響要因を緩和し、業績トレンドを特徴づけるには、今日では 10 年程度が妥当ではないかと考えた。

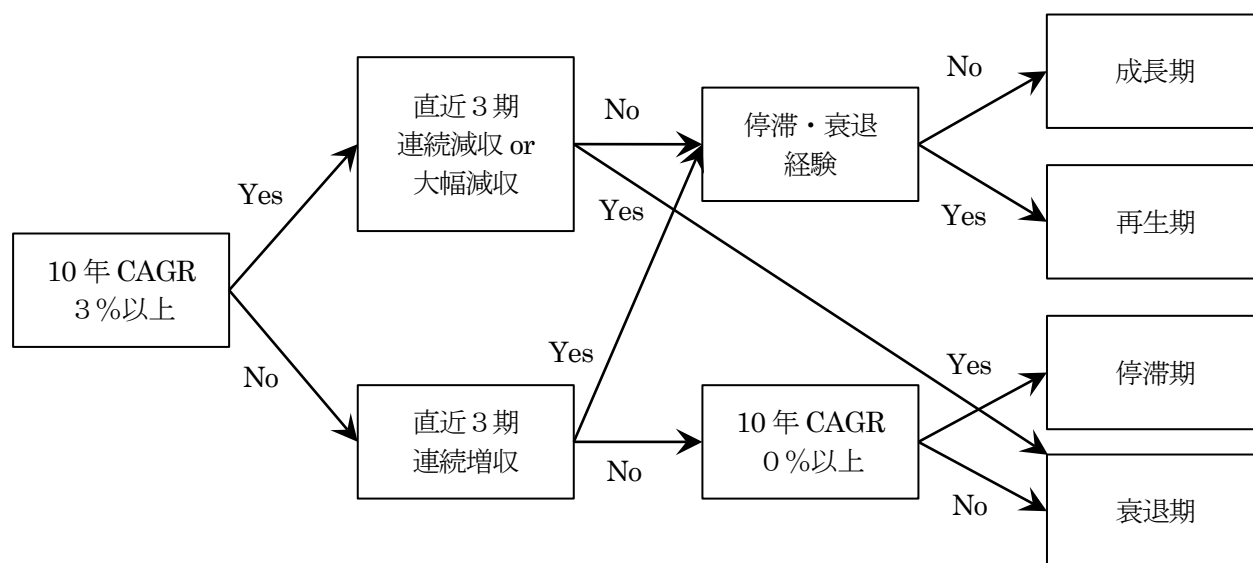
ただし、CAGR だけでは十分ではない。CAGR は、最初と最後の年の売上高からその期間の平均値を算出するため、期間内の売上高の変動を無視しており、その間の売上高推移を 1 社ごとに確認する必要がある。例えば、停滞・衰退基調にあったが直近の数年に業績回復した企業（U 字や V 字型などの売上推移）や、成長基調にあったが直近の数年に業績悪化した企業（逆 U 字や逆 V 字型などの売上推移）を、CAGR だけでは適切に分類できない。

そこで、10 年 CAGR に加えて、直近の増減収状況を加味する。具体的には、10 年 CAGR からは「停滞・衰退期」に見えても、「直近 3 期連続増収」の場合は「成長・再生期」に、逆に、10 年 CAGR からは「成長・再生期」に見えても、「直近 3 期連続減収」や「直近 3 期大幅減収」の場合は「停滞・衰退期」とする。この場合の「停滞期」と「衰退期」の区分は非常に困難であり、落ち込みの期間、程度などを、総合的に判断する。

加えて、成長期と再生期とを区別する基準も必要である。過去に、停滞や衰退の経験があれば「再生期」、なければ成長が続いており「成長期」とする。「停滞・衰退経験」とは、具体的には、「連続減収 3 期以上」もしくは「連続する 10 期のうち減収が 5 回以上」とする。過去の停滞・衰退経験を調べる期間は、過去 20 年程度まで遡るか、創業以来（データが入手可能な限り）の全期間とするか、議論となりうる点であろうが、ひとまず全期間とする。

以上の分類基準をまとめ、具体的な分類手順を示したものが、図表 4-3 のチャートである。

図表 4-3 OLC ステージの分類チャート



注) さらに、直近の売上高 200 億円を基準値とし、それ未満を「前期」、それ以上を「後期」に区分する。

4.3. OLC ステージ分類と売上高推移の適合性の確認

提示した OLC モデルの妥当性を確認し、分類方法を修正するため、上場企業 377 社（詳細は次節）を対象として、データを入手可能な時期（長寿企業だと 1960 年代）からの売上高の推移と比較し、必要に応じて、M&A などの事業の状況を確認する。

まず、CAGR 算出に先立ち、決算日変更の調整のため、当該企業年度の売上高を 12 ヶ月分へと修正した。

つぎに、売上高の推移とグラフを確認しながら、提示した OLC ステージ分類が適切かを共同研究者が分担して確認し、適切ではない、もしくは判断に迷うものは保留し、共同研究者全員による再検討の対象とした。なお、すべての対象企業の分類について、ダブルチェックを実施した。

その結果、M&A や新規上場などのため、CAGR の期間が 10 年未満の企業（52 社）は、その期間での CAGR に基づき分析することとすれば、OLC モデルによる分類に再検討を要した企業は 32 社（製造業：152 社中 9 社、非製造業：225 社中 23 社）であった。

すなわち、前節で提示した分類方法で、377 社のうち 345 社、91.5%の企業を、ある程度客観的に分類できた。

再検討となった企業の売上高推移のグラフを例示しよう。グラフの横軸は決算年度を、縦軸は売上高、各点が各会計年度の売上高である。

A 社（図表 4－4）は、10 年 CAGR が 4.40%と成長基調であったが、直近 3 期の大幅減収のため、「停滞期」とする。

B 社（図表 4－5）は、10 年 CAGR が 0.00%未満であるが、直近 4 期が連続増収であり、「成長期」とする。このような売上高推移が W 型や、逆の M 型、さらにはジグザグ型の企業もあり、これらのタイプの企業の分類が最も困難であった。

C 社（図表 4－6）は、10 年 CAGR が 2.94%であり、直近の連続増収も 2 期にとどまることから、分類基準に照らせば、「停滞期」に分類される。ただし 2010 年 3 月期を底として売上高が反転しており、9 年 CAGR は 5.29%であった。そこで、10 年 CAGR よりも 9 年 CAGR の方がより企業の実態を反映していると考え、9 年 CAGR を採用し、「成長期」へと分類を修正した。

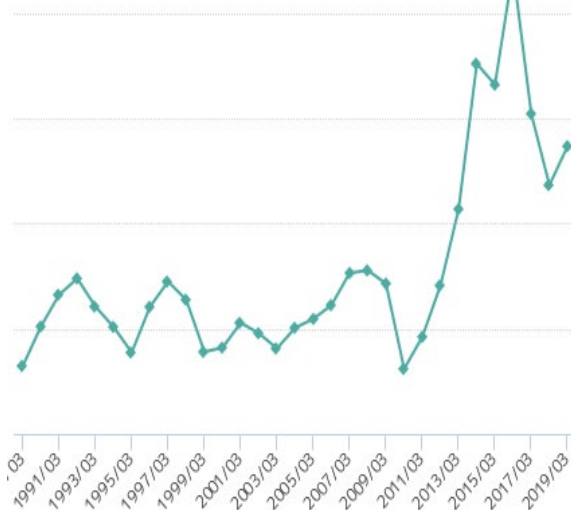
同様に、10 年に固執せず、CAGR の期間に幅をもたせることで、多くの要検討企業の分類の判断が容易になった。調査のタイミングから 10 年 CAGR の起点は 2009 年 3 月期で、2008 年秋のリーマンショックの影響が甚大な企業も多いことから、2 年程度は前後させて、適切な業績トレンドを把握するように努めた。

D 社（図表 4－7）は、2013 年上場のため、直近 5 期の業績しか確認できず、4 年 CAGR は 24.7%であるが、2 期の連続減収もあり、OLC ステージ分類は困難と判断し、分析から除外した。

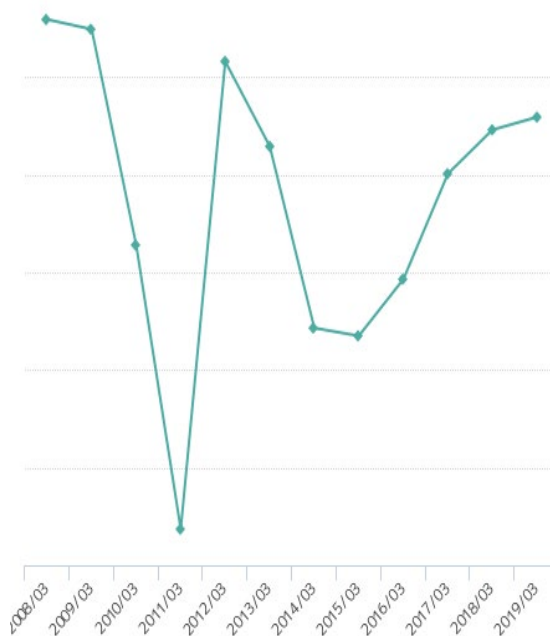
また、「停滞・衰退経験」について、「連続減収 3 期以上」もしくは「連続する 10 期のうち減収が 5 回以上」とし、おおむねこの基準で分類できたが、1 社のみ、「11 期前からの連続する 5 期のうち 4 期減少」があり、協議の上、類似事例と判断し、「停滞・衰退経験あり」とした。

さらに、再生基調を判断する際に、過去の最高売上高に対する回復度合いを考慮すべきだろうかという議論もあったが、回復程度よりも成長率や連続性を重視した。M&A などを通じて企業規模が変動することもあり、数十年前の最高売上高を回復していなくても、近年 10 年の再生基調を評価することとした。

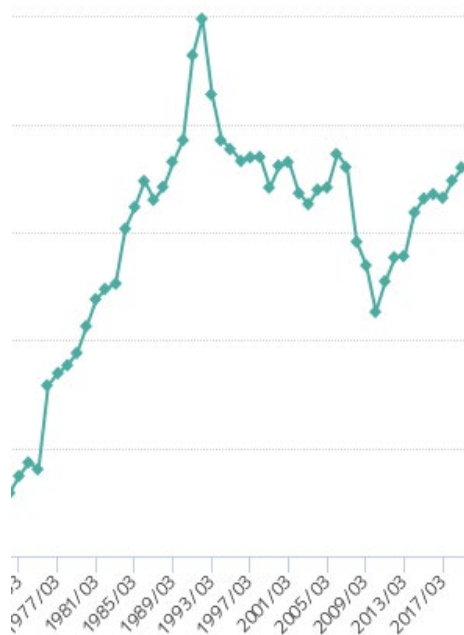
図表 4－4 A 社の売上高推移



図表 4－5 B 社の売上高推移



図表 4－6 C 社の売上高推移



図表 4－7 D 社の売上高推移



分類基準の運用上の修正

- ・ CAGR は、10 年に固執せず、適当であれば 2 年程度、前後させて判断する。
- ・ 停滞・衰退経験には、他のパターンも想定されるため、協議の上、判断する。

5 提示した OLC モデルの検証

前節で提示した OLC モデルについて、実際に分析対象企業の OLC ステージを分類し、OLC ステージごとの管理会計実践の差異を確認する。また、質問票調査データに基づき、過去の OLC ステージ分類研究と比較する。

5.1. 分類方法

第1の分析では、OLC ステージ間での管理会計実践の差異について実証的分析を実施する。一定程度の差異が確認されれば、本研究で提示した OLC モデルに意義があると考えている。

質問票調査データを用い、一元配置分散分析および多重比較 (Tukey 法) による差の検定をおこなった。管理会計実践に関する質問項目数は 127 で、具体的な管理会計手法の利用の有無 (2 択)、それらの利用度や効果 (7 点尺度) を測定した。

第2の分析では、OLC モデルを援用した過去の研究と比較する。Miller and Friesen (1984) が提示し、Su et al. (2015a, b) で利用された OLC ステージ分類のための組織環境に関する 27 の質問項目についても、質問票調査データを用いて一元配置分散分析をおこなった。

5.2. サンプル

2019 年 1 月に国内全上場企業 3,738 社に対する郵送質問票調査 (詳細は、吉田他 (2019), 吉田・岩澤 (2019)) により回答を得た 377 社 (製造業 152 社, 非製造業 225 社) のデータを利用し、前節の OLC ステージ分類の結果、除外となった 1 社 (D 社, 図表 4-7) を除く 376 社を対象とした。

なお、「成長」、「再生」、「停滞」、「衰退」の 4 分類に、「前期」、「後期」を組み合わせると、8 つのステージ区分となり、比較するには多過ぎるため、「成長期」と「再生期」、「停滞期」と「衰退期」を統合し、本節の分析では、それぞれ「成長期」、「停滞期」とし、「前期」、「後期」の区分と組み合わせる¹⁾。先行研究においても、成熟期と衰退期を区分せずに同一のステージとして扱ったほうがモデルの適合度が上がるという指摘もある (Drazin and Kazanjian, 1990; 福島, 2011)。

OLC ステージごとのサンプル数は、「前期成長期」78 社 (製造業 17 社, 非製造業 61 社), 「前期停滞期」58 社 (製造業 28 社, 非製造業 30 社), 「後期成長期」132 社 (製造業 56 社, 非製造業 76 社), 「後期停滞期」108 社 (製造業 51 社, 非製造業 57 社) である。

5.3. 分析結果

第1の分析について、まず、一元配置分散分析の結果は、図表 5-8 のとおりである。管理会計実践に関する 127 項目のうち 32 項目で、統計的な有意差が確認された ($p < 0.05$, 両側)。特に、利益計画策定手法の利用度、設備投資案件の経済性評価手法の利用、事業業績指標の重視度、予算・業務計画の策定、原価管理の実践、MPC (Micro-Profit Center : ミニ・プロフィットセンター) の実践などで、OLC ステージ間に有意差があることが確認された。

¹⁾ 「前期」、「後期」の分類はせずに、「成長期」、「再生期」、「停滞期」、「衰退期」の 4 つのステージ間で、後述する分析を実施してみたが、各質問項目での有意差があまり確認されなかった。具体的には、一元配置分散分析において、管理会計実践に関する 10 項目、組織環境に関する 10 項目で有意差が確認されるにとどまった。

図表 5－8 管理会計実践に関する項目の一元配置分散分析（全サンプル）

	全体	EG	ES	LG	LS	<i>F</i>	<i>p</i>
本社経理部門の会計教務の重視度							
財務会計	6.43	6.32	6.19	6.51	6.56	2.844	0.038
予算管理	5.81	5.82	5.24	5.95	5.92	4.731	0.003
原価・費用管理	5.40	5.36	5.34	5.41	5.44	0.095	0.963
事業経理担当の設置	0.35	0.18	0.22	0.43	0.43	7.055	0.000
利益計画策定手法の利用度							
見積財務諸表	5.43	5.56	4.69	5.55	5.59	3.853	0.010
製品・商品ポートフォリオ	3.54	2.90	3.12	3.98	3.68	8.234	0.000
SWOT 分析	3.90	3.68	3.33	4.10	4.13	3.925	0.009
CVP 分析	3.86	3.88	3.58	3.95	3.88	0.520	0.669
原価企画	4.77	4.53	4.43	4.79	5.12	2.360	0.071
設備投資案件の経済性評価手法の利用							
手法利用なし	0.25	0.49	0.32	0.16	0.17	12.399	0.000
回収期間法	0.61	0.41	0.59	0.66	0.71	6.447	0.000
正味現在価値法	0.21	0.08	0.10	0.30	0.25	7.131	0.000
内部利益率法	0.12	0.05	0.07	0.15	0.17	2.794	0.040
会計の利益率法や投資利益率法	0.26	0.18	0.28	0.31	0.26	1.484	0.218
事業業績指標の重視度							
財務指標	6.01	6.22	5.67	5.96	6.08	2.604	0.052
顧客関連指標	4.19	4.08	3.91	4.52	4.01	3.056	0.028
業務プロセス関連指標	3.60	3.25	3.40	3.83	3.67	3.070	0.028
事業戦略と業績指標の関連性							
戦略と業績目標の略整合性	4.90	4.43	4.45	5.20	5.10	7.663	0.000
財務・非財務目標の関連図作成	2.43	2.20	1.98	2.80	2.40	4.881	0.002
期首業績目標の常時達成	3.11	3.06	2.78	3.49	2.86	7.965	0.000

EG：前期成長期，ES：前期停滞期，LG：後期成長期，LS：後期停滞期。

$p < 0.05$ の質問項目を太字，関連する質問項目（ $p > 0.05$ のものを含む）もあわせて，7点尺度の得点平均値と有意水準を記載した。なお，例外として，手法の「利用」と「手法利用なし」はダミー変数である。

以下の図表も同様である。

図表５－８（つづき） 管理会計実践に関する項目の一元配置分散分析（全サンプル）

	全体	EG	ES	LG	LS	<i>F</i>	<i>p</i>
事業業績と金銭的報酬の関連性							
事業部門長	4.43	4.27	4.02	4.56	4.63	3.619	0.013
ミドルマネジャー	3.98	3.85	3.64	4.06	4.18	2.738	0.043
ローマネジャー	3.53	3.41	3.24	3.62	3.64	1.651	0.177
一般従業員	3.27	3.27	3.07	3.36	3.27	0.651	0.583
予算管理							
予算目標の変更なし	3.61	3.06	3.53	3.70	3.92	3.082	0.027
実行プランの継続的見直し	4.73	4.63	4.33	4.89	4.84	2.050	0.106
予算・業務計画							
予算目標設定プロセスへのミドルマネジャーの十分な参加	5.00	4.51	4.72	5.19	5.26	6.098	0.000
業務目標設定プロセスへのミドルマネジャーの十分な参加	5.04	4.71	4.52	5.27	5.27	6.791	0.000
予算目標の個人への割り当て	3.71	3.87	3.36	3.86	3.60	1.465	0.224
具体的な業務目標の個人への割り当て	4.26	4.19	3.76	4.58	4.20	3.693	0.012
予算管理の問題点							
予算編成の時間的負担	4.38	3.96	3.93	4.47	4.82	7.671	0.000
予算の予測機能の不能	3.54	3.28	3.74	3.45	3.72	2.380	0.069
ミドルマネジャーの数字合わせ	3.36	3.14	3.10	3.43	3.57	2.502	0.059
ミドルマネジャーによる低水準の目標設定	3.54	3.42	3.35	3.65	3.57	0.925	0.429
標準原価計算の利用	0.41	0.24	0.38	0.46	0.50	4.785	0.003
直接原価計算							
利用目的：原価・費用算定	5.14	5.97	4.86	5.18	4.73	4.470	0.005
利用目的：経営管理	5.01	5.88	4.39	5.18	4.58	6.612	0.000
効果：原価・費用算定	5.31	5.68	4.81	5.44	5.16	2.969	0.034
効果：経営管理	5.19	5.53	4.76	5.28	5.00	1.846	0.141

図表５－８（つづき）管理会計実践に関する項目の一元配置分散分析（全サンプル）

	全体	EG	ES	LG	LS	F	p
配賦計算							
複数配賦基準の利用	0.59	0.51	0.39	0.68	0.64	6.031	0.001
操業度基準の利用	0.45	0.41	0.53	0.47	0.42	0.868	0.458
原価企画							
市場価格を反映した目標原価設定	4.53	4.02	4.73	4.61	4.67	2.928	0.034
発生前の原価・費用予測	4.38	4.23	4.18	4.51	4.45	0.813	0.487
挑戦的目標原価・費用水準	3.42	3.02	3.33	3.51	3.63	2.074	0.104
目標原価・費用の常時達成	3.26	3.23	3.25	3.35	3.17	0.340	0.796
企画・開発・設計担当者の原価・費用見積	4.47	4.73	4.80	4.35	4.27	1.831	0.142
コンカレント・エンジニアリング	4.46	4.23	4.08	4.67	4.59	2.074	0.104
原価管理							
適時・理解容易な会計情報開示 [※]	4.22	4.20	3.73	4.38	4.32	2.911	0.034
アイデア創発や業務改善への会計情報利用度	3.35	3.03	2.96	3.63	3.46	5.269	0.001
MPC							
チームで原価（費用）・利益を自ら計算	4.07	4.46	3.06	4.21	4.02	2.628	0.053
チームの会計情報を用いた業務改善	4.28	4.38	3.50	4.44	4.30	1.913	0.131
目的：自発的問題発見と解決	4.93	4.88	4.06	5.08	5.11	3.389	0.020
目的：利益・顧客志向の徹底	5.01	5.19	4.50	5.12	4.95	1.148	0.332
目的：従業員のモチベーション向上	4.52	4.46	4.00	4.67	4.57	1.252	0.294
目的：将来のリーダーの発掘・育成	4.49	4.58	3.81	4.65	4.50	1.755	0.159
効果：自発的問題発見と解決	4.82	4.50	4.31	4.98	5.00	2.002	0.117
効果：利益・顧客志向の徹底	4.97	5.12	4.50	4.88	5.13	1.133	0.339
効果：従業員のモチベーション向上	4.46	4.17	4.17	4.61	4.54	1.145	0.334
効果：将来のリーダーの発掘・育成	4.47	4.20	3.67	4.61	4.70	2.984	0.034

注）この２問については、製造業では４問設問し（図表９）、非製造業に合わせるため、平均値をとった。

なお、原価計算・管理については、製造業と非製造業で実践内容に違いも想定されるため、製造業サンプルのみを対象に同様の分析をした。その結果、おおむね有意差を確認できた項目は同じであったが、全サンプル対象の分析で確認できた直接原価計算の利用における原価算定「目的」の重視度と「効果」、原価企画の「市場価格を反映した目標原価設定」、MPCの「目的：自発的問題発見・解決」と「効果：将来のリーダーの発掘・育成」の５項目については確認できなかった。一方、原価企画の「コンカレント・エンジニアリング」と「効果：製品コンセプトとの実現」、原価管理の「開発設計段階における費用を惜しまない顧客要求品質の実現」、MPCの「利用」の４項目については、製造業サンプル対象の分析においてのみ有意差が確認された（図表５－９）。

図表５－９ 原価計算・実践に関する項目の一元配置分散分析（製造業サンプル）

	全体	EG	ES	LG	LS	F	p
標準原価計算の利用	0.68	0.35	0.64	0.75	0.75	3.793	0.012
直接原価計算							
利用目的：製品原価算定	5.03	5.86	4.76	4.94	5.11	0.799	0.498
利用目的：経営管理	4.83	6.14	4.18	5.17	4.44	3.665	0.016
効果：製品原価算定	5.30	5.71	4.73	5.48	5.30	1.749	0.165
効果：経営管理	5.21	6.00	4.73	5.33	5.00	2.159	0.101
配賦計算							
複数配賦基準の利用	0.61	0.65	0.33	0.64	0.72	4.084	0.008
操業度基準の利用	0.59	0.41	0.67	0.63	0.58	1.059	0.369
原価企画							
市場価格を反映した目標原価設定	4.70	4.17	4.57	4.86	4.77	0.930	0.428
発生前の原価予測	4.57	4.25	4.23	4.93	4.49	1.682	0.175
挑戦的目標原価水準	3.72	3.25	3.64	3.70	3.89	0.775	0.510
目標原価の常時達成	3.15	2.92	3.32	3.33	2.98	1.007	0.392
設計担当者の原価見積	4.13	4.00	4.64	4.07	3.98	1.091	0.356
コンカレントエンジニアリング	4.76	4.33	3.91	5.19	4.87	4.171	0.008
効果：製品コンセプトの実現	4.12	4.00	3.95	3.81	4.51	2.798	0.043
効果：要求品質・機能の実現	4.52	4.25	4.59	4.37	4.70	0.874	0.457
効果：原価低減	4.97	4.92	4.55	5.05	5.11	1.064	0.367
原価管理							
開発設計段階における費用を惜しまない顧客 要求品質の実現	4.19	5.18	3.96	4.11	4.06	3.959	0.009
開発設計現場への適時・理解容易な会計情報開 示	3.69	3.65	2.93	3.82	3.98	3.793	0.012
製造現場への適時・理解容易な会計情報開示	3.93	3.88	3.18	3.96	4.32	3.992	0.009
開発設計現場での会計情報利用度	3.21	2.71	2.68	3.36	3.53	3.587	0.015
製造現場での会計情報利用度	3.48	3.00	3.00	3.65	3.73	2.555	0.058
MPC の利用	0.30	0.06	0.21	0.29	0.45	3.931	0.010

つぎに Tukey 法による多重比較の結果は、図表５－１０のとおりであり、30 項目で、有意差が確認された ($p<0.05$, 両側)。有意差の多くは、前期ステージよりも後期ステージの得点が高い傾向を示し、組織規模の影響をうかがわせる。

図表５－１０ 管理会計実践に関する項目の Tukey 法による多重比較（全サンプル）

		OLC ステージ間の有意差		
本社経理部門の会計業務	財務会計重視	前期停滞期	(<)	後期停滞期
	予算管理重視	前期停滞期	<	前期成長期
		前期停滞期	<<	後期成長期
		前期停滞期	<<	後期停滞期
事業経理担当の設置		前期成長期	<<	後期成長期
		前期成長期	<<	後期停滞期
		前期停滞期	<	後期成長期
		前期停滞期	<	後期停滞期
利益計画策定手法の利用 度	見積財務諸表	前期停滞期	<	前期成長期
		前期停滞期	<	後期成長期
		前期停滞期	<	後期停滞期
	製品・商品ポートフォリオ	前期成長期	<<<	後期成長期
		前期成長期	<	後期停滞期
		前期停滞期	<<	後期成長期
	SWOT 分析	前期停滞期	<	後期成長期
		前期停滞期	<	後期停滞期
	設備投資予算なし	後期成長期	<<<	前期成長期
		後期停滞期	<<<	前期成長期
		前期停滞期	(<)	前期成長期
		後期成長期	(<)	前期停滞期
	回収期間法	前期成長期	<<	後期成長期
		前期成長期	<<<	後期停滞期
	正味現在価値法	前期成長期	<<<	後期成長期
		前期成長期	<	後期停滞期
		前期停滞期	<<	後期成長期
		前期停滞期	(<)	後期停滞期
	内部利益率法	前期成長期	(<)	後期停滞期

(<) : $p<0.1$, < : $p<0.05$, << : $p<0.01$, <<< : $p<0.001$ 。以下の図表も同様である。

図表５－１０（つづき）管理会計実践に関する項目の Tukey 法による多重比較（全サンプル）

OLC ステージ間の有意差				
事業業績指標の重視度	財務指標	前期停滞期	<	前期成長期
	顧客関連指標	前期停滞期	(<)	後期成長期
		後期停滞期	(<)	後期成長期
	業務プロセス関連指標	前期成長期	<	後期成長期
事業戦略と業績指標の 関連性	戦略と業績目標の整合性	前期成長期	<<<	後期成長期
		前期成長期	<<	後期停滞期
		前期停滞期	<<	後期成長期
		前期停滞期	<	後期停滞期
財務・非財務目標の関連図作成		前期成長期	<	後期成長期
		前期停滞期	<<	後期成長期
期首に設定した業績目標の常時達成		前期停滞期	<<<	後期成長期
		後期停滞期	<<<	後期成長期
		前期成長期	(<)	後期成長期
業績と報酬の 関連性	事業部門長	前期停滞期	<	後期成長期
		前期停滞期	<	後期停滞期
	ミドルマネジャー	前期停滞期	<	後期停滞期
予算管理	予算目標の変更なし	前期成長期	<	後期停滞期
		前期成長期	(<)	後期成長期
予算・業務 計画	予算目標設定プロセスへのミドルマネ ジャーの十分な参加	前期成長期	<<	後期成長期
		前期成長期	<<	後期停滞期
		前期停滞期	(<)	後期停滞期
	業務目標設定プロセスへのミドルマネ ジャーの十分な参加	前期成長期	<	後期成長期
		前期成長期	<	後期停滞期
		前期停滞期	<<	後期成長期
		前期停滞期	<<	後期停滞期
		具体的な業務目標の個人への割り当て	前期停滞期	<<
	予算編成の時間的負担	前期成長期	<<<	後期停滞期
		前期停滞期	<<<	後期停滞期
		前期成長期	(<)	後期成長期
		前期停滞期	(<)	後期成長期

図表５－１０（つづき）管理会計実践に関する項目の Tukey 法による多重比較（全サンプル）

		OLC ステージ間の有意差	
標準原価計算の利用		前期成長期	< 後期成長期
		前期成長期	<< 後期停滞期
直接原価計算	利用目的：原価・費用算定	前期停滞期	< 前期成長期
		後期停滞期	<< 前期成長期
		後期成長期	(<) 前期成長期
	利用目的：経営管理	前期停滞期	<< 前期成長期
		後期停滞期	<< 前期成長期
		前期停滞期	(<) 後期成長期
	効果：原価・費用算定	前期停滞期	< 前期成長期
	複数配賦基準の利用	前期停滞期	<<< 後期成長期
		前期停滞期	<< 後期停滞期
		前期成長期	(<) 後期成長期
原価企画	市場価格を反映した目標原価・費用設定	前期成長期	(<) 前期停滞期
		前期成長期	(<) 後期成長期
		前期成長期	(<) 後期停滞期
原価管理	適時・理解容易な会計情報開示	前期停滞期	< 後期成長期
		前期停滞期	(<) 後期停滞期
	アイデア創発や業務改善への会計情報利用度	前期成長期	< 後期成長期
		前期停滞期	<< 後期成長期
		前期停滞期	(<) 後期停滞期
MPC	チームで原価（費用）・利益を自ら計算	前期停滞期	< 前期成長期
		前期停滞期	(<) 後期成長期
	目的：自発的問題発見と解決	前期停滞期	< 後期成長期
		前期停滞期	< 後期停滞期
	効果：将来のリーダーの発掘・育成	前期停滞期	< 後期停滞期
		前期停滞期	(<) 後期成長期

なお、原価計算・管理については、製造業と非製造業で実践内容に違いも想定されるため、製造業サンプルのみを対象に同様の分析をした。その結果、全サンプル対象の分析では 50 項目のうち 10 項目で有意差が確認されたのに対して、製造業サンプル対象の分析では 52 項目のうち 10 項目（一部は全サンプル対象の分析で有意差が出たものとは異なる項目）で有意差が確認された（図表 5－11）。

一方、組織規模の影響を感じさせない前期停滞期よりも前期成長期の得点が高い傾向もいくつか確認した。それらは、本社経理部門の会計業務における予算管理重視度、利益計画策定手法として見積財務諸表の利用度、事業業績指標としての財務指標の重視度、直接原価計算の利用と効果、各 MPC 内における利益・原価計算の実施である。

逆に、原価企画における市場価格を反映した目標原価設定は、前期成長期よりも前期停滞期の得点が高く、企業成長の過程で、売上高の低迷に直面した企業が市場志向の原価企画的発想に転換していく様子を表しているのかもしれない。

いずれにしても、これらの基礎的な分析結果を踏まえ、さらなる調査・分析が必要である。

図表 5－1 1 管理会計実践に関する項目の Tukey 法による多重比較（製造業サンプル）

		OLC ステージ間の有意差		
標準原価計算の利用		前期成長期	<	後期成長期
		前期成長期	<	後期停滞期
直接原価計算	利用目的：経営管理	前期停滞期	<	前期成長期
		後期停滞期	(<)	前期成長期
配賦計算	複数配賦基準の利用	前期停滞期	<	後期成長期
		前期停滞期	<<	後期停滞期
原価企画	コンカレントエンジニアリング	前期停滞期	<<	後期成長期
		前期停滞期	(<)	後期停滞期
	効果：製品コンセプトの実現	後期成長期	<	後期停滞期
原価管理	開発設計段階における費用を惜しまない顧客要求品質の実現	前期停滞期	<	前期成長期
		後期成長期	<	前期成長期
		後期停滞期	<	前期成長期
	開発設計現場への適時・理解容易な会計情報開示	前期停滞期	<	後期成長期
		前期停滞期	<<	後期停滞期
	製造現場への適時・理解容易な会計情報開示	前期停滞期	<<	後期停滞期
		前期停滞期	(<)	後期成長期
	開発設計現場での会計情報利用度	前期停滞期	<	後期停滞期
MPC の利用		前期成長期	<	後期停滞期

第2の分析について、一元配置分散分析の結果は図表 5－1 2 のとおりである。組織環境に関する 27 項目のうち 18 項目で、統計的に有意差が確認された ($p<0.05$, 両側)。

OLC ステージごとの得点を概観すると、組織の外部環境の設問 (1) (2) では、前期成長期、前期停滞期、後期成長期、後期停滞期の順に得点が上がっている。組織の内部環境についての多くの項目では、前期停滞期、前期成長期、後期停滞期、後期成長期の順に得点が上がり、設問 (4) (5) (15) (19) では、低得点順 2 番目の前期成長期と 3 番目の後期停滞期の順が逆転しているだけで、これらの OLC ステージと組織内外の組織環境との対応関係に違和感はない。

また、計画立案や意思決定に関する設問 (8) から (12) では、前期成長期、前期停滞期、後期の順で得点が上がっている。前期においては、成長期よりも停滞期の方が困難な状況への対応を迫られ、前期から後期へと企業が成長すると、計画立案や意思決定の流儀が組織に定着していくことが推察される。

図表 5－12 組織環境に関する項目の一元配置分散分析（全サンプル）

	全体	EG	ES	LG	LS	<i>F</i>	<i>p</i>
(1) 外部環境（競合、顧客、技術）変化の影響は極めて大きい	4.91	4.53	4.91	4.92	5.19	3.635	0.013
(2) 外部環境（競合、顧客、技術）の多様性は極めて大きい	4.50	4.05	4.47	4.53	4.81	4.702	0.003
(3) M&A による新規事業の獲得を積極的に進めている	3.38	3.23	2.69	3.90	3.23	7.374	0.000
(4) 垂直統合を積極的に進めている	3.13	3.14	2.69	3.36	3.07	2.841	0.038
(5) 優位な立場にある販売経路を保持している	4.35	4.49	3.93	4.57	4.20	3.714	0.012
(6) 顧客に応じて異なる商品・サービスを提供している	4.52	4.21	4.16	4.81	4.58	4.304	0.005
(7) 斬新な新商品・サービスの開発を重視している	4.11	3.97	3.83	4.52	3.87	4.873	0.002
(8) 目標達成のための詳細な実行プランを立てている	4.15	3.69	3.72	4.50	4.27	9.548	0.000
(9) 事業の外部環境を詳細に分析している	4.14	3.54	3.90	4.42	4.37	10.708	0.000
(10) 重要な意思決定は広範な分析に基づいて行われている	4.40	3.86	4.24	4.54	4.70	7.407	0.000
(11) あらゆる可能性を考慮して意思決定が行われている	4.46	4.01	4.41	4.61	4.63	4.536	0.004
(12) 意思決定の際には、他の部署への影響も十分に配慮されている	4.40	3.86	4.24	4.54	4.70	7.407	0.000
(13) 他社以上に長期的な視点に立って意思決定を行っている	4.46	4.01	4.41	4.61	4.63	4.536	0.004
(14) 全社戦略と事業戦略は整合的である	4.52	4.23	4.36	4.67	4.62	2.721	0.044
(15) 競争環境や需要変化に対応して迅速かつ適切な意思決定が行われている	3.91	3.76	3.47	4.20	3.89	4.503	0.004
(16) 社員の参加意識は高い	4.88	4.72	4.71	5.14	4.79	2.789	0.040
(17) 社内コミュニケーションのための効果的な体制が整備されている	4.52	4.49	4.31	4.80	4.32	3.300	0.020
(18) 意思決定権限は十分に委譲されている	4.40	4.27	4.14	4.67	4.30	4.444	0.004

$p < 0.05$ （両側）で有意差が確認された項目について、7点尺度の得点平均値と有意水準を記載。

過去の研究との比較について、Su et al. (2015a, b) では、これらの組織環境に関する質問項目を用いたクラスター分析によって OLC ステージを分類しており、表記はしなかったが、同様の分析を実施した²⁾。その結

²⁾ Su et al. (2015a, b) は、以下の手続きで OLC ステージを分類している。まず、Miller and Friesen (1984) にて示された組織コンテキストに関する 38 の質問項目について因子分析をおこなった。つぎに、負荷量の高い因子についてクラスター分析をおこない、抽出されたクラスターを、それぞれの特性から各 OLC ステージへと分類した。この結果、27 の項目に基づく 8 つの因子、5

果、4つのクラスターが抽出され、一元配置分散分析において、ほぼすべての項目について有意差が確認された（確認できなかったのは、管理会計実践に関する9項目のみであった）³⁾。

ただし、多重比較の結果、ある特定のクラスターで、ほぼすべての項目の得点が低くなるなど、単なる低得点クラスターが抽出されている恐れがあり、OLC ステージ分類として適切であろうかという疑念が残る。

これまでの OLC に関する管理会計研究では、こうした組織コンテキストに関する質問項目を用いて OLC ステージを分類してきたものが多いが、この分類方法では、各ステージに属する企業の組織的特徴のステレオタイプを示しているに過ぎないのではないだろうか。

やはり、「成長」は売上高の上昇基調、「再生」には過去の停滞・衰退経験の後の成長基調、「停滞」は売上高の伸び悩み、「衰退」は売上高の下降基調が基本としてあるべきだと考える。

加えて、管理会計研究においては、図表 1 2 に示した組織コンテキストに関する質問項目は、管理会計実践との関係性が強いことから、OLC ステージ分類には用いないことで、より適切に、OLC ステージと管理会計実践の関係性を浮かび上がらせることができると考える。

6 むすび

本章の研究の目的は、管理会計研究のための OLC モデルを提示し、OLC ステージごとの管理会計実践の違いを実証的に確認することであった。

まず、Miller and Friesen (1984) の OLC モデルに基づき、管理会計研究のための OLC モデルを提示し、分類基準および手順を示した。

つぎに、OLC ステージ間での管理会計実践の差異について実証的分析を実施した。その結果、ある程度の管理会計実践の質問項目について、OLC ステージ間に有意差があることを確認し、提示した OLC モデルが管理会計研究にとって意義があることを確認した。

つづいて、過去の研究で多用されてきた質問票調査による OLC 分類との比較検討を実施した。その結果、管理会計研究のための OLC 分類は、売上高推移を確認する必要があることを主張した。

最後に、今後の研究の可能性を指摘して、むすびとする。

第 1 に、OLC ステージ区分の組合せの応用である。本稿で提示した「前期」、「後期」と「成長期」、「再生期」、「停滞期」、「衰退期」の 2 次元の分類軸は基本形であり、本論文後半の分析では、「成長期」と「再生期」、「停滞期」と「衰退期」を統合して、OLC ステージ間の管理会計実践の差異について基礎的分析を実施した。このほかにも、規模の次元である「前期」、「後期」を区分せずに、「環境不確実性」や「製造業と非製造業」を区分して、「成長期」、「再生期」、「停滞期」、「衰退期」の 4 つの OLC ステージ間の管理会計実践の差異を比較することで、その特徴がより鮮明になるかもしれない。

第 2 に、これまでに提案してきた日本の管理会計モデルへの応用である。日本企業の「管理会計行動パターンの発展モデル」（吉田他、2011）や、企業の「探索と深化」、「両利きの経営」（He and Wong, 2004）が「日本の管理会計行動」に与える影響（吉田他、2015）について、4 つの OLC ステージ分類（成長期、再生期、停滞期、衰退期）の視点から再構成できるかもしれない。

第 3 に、管理会計実践のより精緻な分析である。本論文では、管理会計関連の質問項目を単に比較しただけであったが、コンフィギュレーション・アプローチ（Bedford and Malmi, 2015）の観点から、4 つの OLC ステ

つのクラスター（OLC ステージ）が抽出された。本研究でも、Su et al. (2015a, b) において有効であった 27 の質問項目を用いて、同様の手続きで OLC ステージの分類をおこなった。その結果、因子分析によって 23 項目からなる 6 つの因子が抽出され、クラスター分析によってサンプル企業を 4 つのクラスター（成長期、再生期、成熟期、衰退期）に分類した。

³⁾ 有意差が確認されなかったのは、管理会計実践に関する 127 項目のうち、標準原価計算の「原価・費用算定目的での利用」および「原価・費用算定効果」、原価企画の「挑戦的目標原価・費用水準」、「企画・開発・設計担当者の原価・費用見積」、「企画・開発・設計担当者の疲弊」、「サプライヤーの疲弊」（製造業対象の質問票でのみ設問）および「その他の逆機能」、MPC の「チームで原価（費用）・利益を自ら計算」および「従業員のモチベーション向上効果」である。

ージ分類（成長期，再生期，停滞期，衰退期）ごとの「原価計算・管理」や「業績・予算管理」といった一定のまとまりのある利用・活動の特徴を浮かび上がらせることができるかもしれない。

【参考文献】

- Adizes, I. (1979): "Organizational Passages: Diagnosing and Treating Lifecycle Problems of Organizations," *Organizational Dynamics*, Summer 1979, 3-25.
- Auzair, S. M. and K. Langfield-Smith (2005): "The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations," *Management Accounting Research*, 16 (4), 399-421.
- Bedford, D. S. and T. Malmi (2015): "Configurations of control: an exploratory analysis," *Management Accounting Research*, 27, 2-26.
- Collier, P. M. (2005): "Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting," *Management Accounting Research*, 16 (3), 321-339.
- Drazin, R. and R. K. Kazanjian (1990): "A reanalysis of miller and friesen's life cycle data," *Strategic Management Journal*, 11 (4), 319-325.
- Greiner, L. E. (1972): "Evolution and revolution as organizations grow," *Harvard Business Review*, 50 (4), 37-46.
- He, Z. L. and P. K. Wong (2004): "Exploration vs. exploitation: An empirical test of the ambidexterity hypothesis," *Organization Science*, 15 (4), 481-494.
- Janke, R., M. D. Mahlendorf, and J. Weber (2014): "An exploratory study of the reciprocal relationship between interactive use of management control systems and perception of negative external crisis effects," *Management Accounting Research*, 25 (4), 251-270.
- Kallunki, J. P. and H. Silvola 2008: "The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing," *Management Accounting Research*, 19 (1), 62-79.
- Lippitt, G. L. and W. H. Schmidt (1967): "Crisis in a developing organization," *Harvard Business Review*, 45 (6), 102-112.
- Miller, D. and P. H. Friesen (1984): "A longitudinal study of the corporate life cycle," *Management Science*, 30 (10), 1161-1183.
- Moore, K. and S. Yuen (2001): "Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective," *Accounting, Organizations and Society*, 26 (4/5), 351-389.
- Silvola, H. (2008): "Do organizational life-cycle and venture capital investors affect the management control systems used by the firm?" *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 24, 128-138.
- Simons, R. (1995): *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press. 中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳（1998）『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』産能大学出版部。
- Su, S., K. Baird, and H. Schoch (2015a): "The moderating effect of organisational life cycle stages on the association between the interactive and diagnostic approaches to using controls with organisational performance," *Management Accounting Research*, 26, 40-53.
- Su, S., K. Baird, and H. Schoch (2015b): "Management control system effectiveness: The association between types of controls with employee organizational commitment across organisational life cycle stages," *Pacific Accounting Review*, 27 (1), 28-50.
- 楠由紀子（2012）「企業のライフサイクルと経営者報酬」『青山経営論集』第47巻第1号，29-43頁。
- 楠由紀子（2013）「企業のライフサイクルと経営者報酬の関係性」『青山経営論集』第48巻第2号，205-220頁。
- 楠由紀子（2014）「企業のライフサイクルの観点からみる経営者報酬と企業業績の関係性」『青山経営論集』第49巻第1号，77-102頁。
- 楠由紀子（2015）「企業のライフサイクルの観点からみた経営者報酬の違い」『青山経営論集』第50巻第1号，119-136頁。
- 楠由紀子（2016）「企業のライフサイクル・ステージの継続性と経営者報酬に関する考察」『青山経営論集』第51巻第1号，68-79頁。

- 名和高司 (2016)『成長企業の法則：世界トップ 100 社に見る 21 世紀型経営のセオリー』ディスカヴァー・トゥエンティワン.
- 福島一矩 (2011)「組織ライフサイクルとマネジメント・コントロールの変化」『原価計算研究』第 35 巻第 1 号, 130-140 頁.
- 森浩気 (2017)「組織ライフサイクル後期の企業におけるインタラクティブ・コントロールの役割」『管理会計学』第 25 巻第 1 号, 51-65 頁.
- 森浩気 (2020)「会計研究における組織ライフサイクルモデルの援用：選択的文献レビューに基づく検討」『千葉商大論叢』第 58 巻第 1 号, 97-112 頁.
- 吉田栄介・岩澤佳太・徐智銘・榎谷奎太 (2019)「日本企業における管理会計の実態調査（東証・名証一部上場企業）」『企業会計』第 71 巻第 9, 10, 11, 12 号, 122-128 頁, 128-133 頁, 125-131 頁, 110-115 頁.
- 吉田栄介・岩澤佳太 (2019)「日本企業における管理会計の実態調査（東証・名証一部以外の上場企業）」『企業会計』第 72 巻 1, 2, 3, 4 号, 125-129 頁, 134-139 頁, 127-133 頁, 121-125 頁.
- 吉田栄介・妹尾剛好・福島一矩 (2011)「日本の管理会計の展開：日本企業（製造業）の利用実態に基づいて」『会計』第 180 巻第 2 号, 120-133 頁（吉田栄介・妹尾剛好・福島一矩 (2012)『日本の管理会計の探究』中央経済社に所収）.
- 吉田栄介・妹尾剛好・福島一矩 (2015)「探索と深化が日本企業の管理会計行動に与える影響：予備的研究」『メルク管理会計研究』第 8 巻第 1 号, 53-64 頁（吉田栄介編著 (2017)『日本の管理会計の深層』中央経済社に所収）.

むすびにかえて

本報告書では、「はじめに」でも述べた通り、スタディ・グループの2年間の活動期間の研究成果をまとめた。第1章と第2章では、郵送質問票調査の結果を報告し、第3章では、管理会計研究における適合的な組織ライフサイクルモデルに関する先行研究に対する理論的検討、第4章では、管理会計研究のための組織ライフサイクルモデルを提示し、組織ライフサイクルステージごとの管理会計実践の違いを実証的に確認した。具体的な調査・研究結果については、各章末にまとめており、そちらをご参照頂きたい。

我々のスタディ・グループでは、日本における管理会計技法・情報利用の変容をテーマに、本報告書に掲載した論文以外にも、複数の実証研究を進めている。それらの論文は、現在、投稿中で（査読過程に）あるため、本報告書への掲載を見送った。

また、日本企業の管理会計実践の変容に関する研究プロジェクトは、2017年からの5年間の研究計画があり、その全体像は、『日本の管理会計の変容』（2022年夏出版予定）の出版をお待ちいただきたい。

研究代表者 吉田栄介