

|                  |   |
|------------------|---|
| Title            | 日本企業の管理会計実態(1) : 実態調査研究の文献サーベイを中心として  |
| Sub Title        | The State of Japanese Management Accounting Practice (1) : Literature Survey on Questionnaire and Archival Research   |
| Author           | 吉田, 栄介(Yoshida, Eisuke)<br>福島, 一矩(Fukushima, Kazunori)<br>妹尾, 剛好  |
| Publisher        | 慶應義塾大学出版会   |
| Publication year | 2008  |
| Jtitle           | 三田商学研究 (Mita business review). Vol.51, No.3 (2008. 8) ,p.53- 74   |
| JaLC DOI         |   |
| Abstract         | 本稿の目的は, 日本企業の管理会計実態を明らかにすることである。この目的のために, 主として2000年以降発行の実態調査・実証研究を対象に文献レビューを実施した。本稿では, 原価計算, 原価管理(全般, 原価企画, ABC/ABM, ミニ・プロフィットセンター, 品質コスト・マネジメント), 業績管理(業績指標, 業績管理プロセス, BSC)の利用実態と今後の実態調査の課題について述べる。              |
| Notes            | 論文  |
| Genre            | Journal Article   |
| URL              | <a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20080800-0053">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20080800-0053</a> |

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

# 日本企業の管理会計実態 (1)

——実態調査研究の文献サーベイを中心として——

吉 田 栄 介  
福 島 一 矩  
妹 尾 剛 好

## <要 約>

本稿の目的は、日本企業の管理会計実態を明らかにすることである。この目的のために、主として2000年以降発行の実態調査・実証研究を対象に文献レビューを実施した。本稿では、原価計算、原価管理（全般、原価企画、ABC/ABM、ミニ・プロフィットセンター、品質コスト・マネジメント）、業績管理（業績指標、業績管理プロセス、BSC）の利用実態と今後の実態調査の課題について述べる。

## <キーワード>

日本の管理会計、実態調査、実証研究、原価計算、原価管理、業績管理

## 1. はじめに

1980年代後半、実務と理論の乖離を指摘する「適合性の喪失 (relevance lost)」(Johnson and Kaplan, 1987) の議論が活発化し、その後の国内外の管理会計研究に大きな影響を与えた。日本では、1990年代に多くの事例研究が展開され、近年、郵送質問票による実態調査や実証研究が増<sup>1)</sup>えてきた。

そこで、本稿の目的は、日本企業の管理会計実態の何がどこまで明らかにされてきたのか、さらには今後の実態調査への課題を示すことにある。

---

1) 加登ほか [2008] は、日本の主要アカデミックジャーナル掲載の管理会計サーベイ研究を対象としたレビュー論文であり、抽出された近年20年間の61論文の掲載年次からも、近年の増加傾向が裏づけられる。

## 2. 研究方法

近年の日本企業の管理会計実態を把握するため、コンベンショナル・ウィズダムと考える管理会計技法に関する実態調査・実証研究の文献サーベイを実施した。対象文献は、主として2000年以降発行の学術誌（『会計』、『会計プロGRESS』、『管理会計学』、『原価計算研究』）および専門誌（『企業会計』、『産業経理』）、国内大学紀要掲載の論文、および書籍である<sup>2)</sup>。

## 3. 日本企業の管理会計実態

### 3.1 原価計算

原価計算の実態調査は、高橋 [2004] と渡邊 [2000] に詳しい。高橋 [2004] は、2002年、東証一部上場製造業824社と非製造・サービス業690社の計1,514社対象の原価計算・管理の実態調査である（回答企業192社、回収率12.8%。製造業102社（12.6%）、非製造業90社（13.0%））。渡邊 [2000] は、1998年、上場・店頭公開サービス業548社対象の原価計算の実態調査である（104社、19.0%）。

#### (1) 製造業の原価計算利用実態（高橋，2004）

製造業の6つの主要な原価計算技法（実際原価計算，標準原価計算，個別原価計算，総合原価計算，全部原価計算，直接原価計算）の利用目的（財務諸表作成，原価管理，利益管理，意思決定）を図表1に示した。加えて，本社では，財務諸表作成（75.0%），利益管理（61.7%），意思決定（60.4%）目的，工場では，原価管理目的（67.0%）に利用される傾向にある。

図表1 原価計算の利用目的

|        | 1位             | 2位                | 3位           | 4位             |
|--------|----------------|-------------------|--------------|----------------|
| 実際原価計算 | 財務諸表作成 (63.7%) | 原価管理 (57.8%)      | 利益管理 (52.0%) | 意思決定 (48.0%)   |
| 標準原価計算 | 原価管理 (45.1%)   | 利益管理 (42.2%)      | 意思決定 (34.3%) | 財務諸表作成 (34.3%) |
| 個別原価計算 | 原価管理 (28.4%)   | 利益管理/意思決定 (26.5%) |              | 財務諸表作成 (23.5%) |
| 総合原価計算 | 財務諸表作成 (66.7%) | 原価管理 (63.7%)      | 利益管理 (57.8%) | 意思決定 (52.0%)   |
| 全部原価計算 | 財務諸表作成 (68.6%) | 利益管理 (57.8%)      | 意思決定 (54.9%) | 原価管理 (53.9%)   |
| 直接原価計算 | 意思決定 (32.4%)   | 利益管理 (29.4%)      | 原価管理 (28.4%) | 財務諸表作成 (3.9%)  |

出所：高橋 [2004] をもとに作成。

2) 文献探索では、2008年3月末に、国立情報学研究所のCiNiiを用いて(1)「実態」、「実証」、「郵送」、「郵便」、「質問」、「調査」のいずれかのキーワードと、(2)「原価」、「コスト」、「業績」、「予算」、「管理会計」、「ABC」、「ABM」、「ABB」、「BSC」、「バランスト・スコアカード」、「EVA」、「経済 or 付加 or 価値」、「設備投資」、「環境会計」、「マネジメント・コントロール」、「非財務」のいずれかのキーワードを含む（つまり(1)群と(2)群のand検索により）文献を抽出した。その際、書籍も同様に、2000年以降発行でも調査年度が1997年以前のもは除外し、2000年以降発行の文献と一連の1999年以前の文献、および1999年以前であってもその調査が最新の場合は、対象とした。

**(2) 非製造・サービス業の原価計算利用実態<sup>3)</sup>**

非製造・サービス企業の55.8%がサービスコストを測定し、そのため、総合原価計算（測定企業の51.7%）もしくは個別原価計算（同39.7%）を用いている。一方、直接原価計算を利用するサービス企業は少なく（20.2%）、直接原価計算利用目的の上位は、原価管理（81.0%）、利益計画（61.9%）、業績評価（42.9%）、価格決定（38.1%）である（渡邊, 2000）。

サービス業の原価計算は、財務諸表作成（75.5%）、意思決定（64.0%）、原価管理（59.0%）、利益管理（60.9%）目的で、営業所（支店）より本社で実施する傾向にある<sup>5)</sup>（高橋, 2004）。

原価計算の有用性評価は、「おおむねよいが、やや改善の余地がある（65.6%）」、「大幅に改良する必要がある（25.0%）」と回答する企業が多い（渡邊, 2000）。

**(3) 今後の実態調査の課題**

原価計算技法の利用状況・目的について、製造業と非製造業を区分した十分な情報が得られている。今後の調査では、原価計算を取り巻くコンテキスト（意思決定環境や戦略など）との関係が利用状況に与える影響を探究する必要がある。また、サービス業における有用性評価の低さは興味深い。必要な情報とのミスマッチ、人材・知識の不足、技術的難解性など、低評価の原因調査が必要である。

**3.2 原価管理全般****(1) 製造業の原価管理全般の実態**

原価管理の実態調査は、前述の高橋 [2004]、渡邊 [2000] に加え、山田ほか [2004] に詳しい。山田ほか [2004] は、東証一・二部上場製造業660社および非上場259社を対象に、2003年から2004年にかけて工業会計システムの実態調査を実施した（有効回答166社、回収率18.1%）<sup>6)</sup>。

原価管理の方法として、実際原価計算（61.8%）、標準原価計算（43.1%）、VA/VE（40.2%）などが利用され、戦略的コスト・マネジメント手法とも呼ばれるABC（4社、3.9%）、ライフサイクルコスト（3社、2.9%）、品質原価計算（1社、1.0%）の利用率は非常に低い（高橋, 2004）。原価管理目的に限定せず、幅広く管理会計技法の利用状況を調べた結果でも、実際原価計算（70.4%）、企業予算（63.1%）、標準原価計算（52.5%）、直接原価計算（42.9%）、損益分岐

3) 非製造・サービス業の範囲が渡邊 [2000] と高橋 [2004] では異なる。渡邊 [2000] は、総務庁（当時）『日本標準産業分類』に基づき、電気、ガス、鉄道、陸運、水運、航空、倉庫、通信、飲食、銀行・信託、証券、保険、ホテル・旅館、娯楽、放送、教育、その他（設計・調査、コンサルティング、清掃、警備など）の全17業種、高橋 [2004] は、東証一部上場の水産、鉱業、建設、商社、小売業、銀行、証券、保険、その他金融、不動産、鉄道・バス、陸運、海運、空運、倉庫、通信、電力、ガス、サービスの全19業種を対象としている。

4) サービスコストは、「サービス（製品、商品などを含む）を生産し顧客に提供するために直接または間接に要するコスト（渡邊, 2000, 246頁）」と定義される。

5) 実施場所は、財務諸表作成目的は本社82.2%：営業所17.8%、意思決定目的は本社73.1%：営業所26.9%、利益管理目的は本社64.4%：営業所35.6%、原価管理目的は本社63.3%：営業所36.7%である。

6) 工業会計システムとは製造企業における「会計データの記録、集計、報告のためのシステム（125頁）」とされる。

点分析 (39.1%) などの伝統的管理会計技法の利用率が高い一方、原価企画 (32.7%) を除けば、品質原価計算 (5.8%), ABC/ABM (5.1%), ライフサイクル・コスト (3.3%) の利用率は低い (山田ほか, 2004)。会計情報の利用目的 (「重視」, 「とても重視」の回答割合) は、財務諸表作成 (92.8%), 予算管理 (83.0%), 原価管理 (81.9%), 経営計画策定 (79.5%) が多い (山田ほか, 2004)。

原価管理対象は、製造原価 (86.3%) が中心で、販売費および一般管理費 (36.3%) や研究開発費 (26.5%) を対象とする企業は少数派である。その他の原価分類については、(a) 材料費 72.5%, 労務費 61.8%, 経費 59.8%, (b) 直接費 64.7%, 間接費 36.3%, (c) 個別費 62.7%, 共通費 27.5%, (d) 固定費 45.1%, 変動費 52.9% である (高橋, 2004)。

原価管理実施上の問題として、「タイムリーな原価情報の提供 (46.1%)」, 「責任と権限の明確化 (37.3%)」, 「原価意識 (27.5%)」が上位に挙げられている。また、原価管理目的を「おおむね達成」する企業 (59.4%) が多い一方、「達成していない」企業 (36.5%) も少なくない (高橋, 2004)。

## (2) 非製造・サービス業の原価管理全般の実態

サービスコストの管理は、予算 (73.1%) や実際原価 (64.4%) 基準で実施する企業が多く、標準原価 (8.7%) の利用は少ない。また、ABC 利用企業 (2.9%) も少ない (渡邊, 2000)。

原価管理対象は、サービスコスト (61.1%), 一般管理費 (52.2%), 販売費 (37.8%) が中心で、その他、(a) 材料費 27.8%, 労務費 40.0%, 経費 35.6%, (b) 直接費 50.0%, 間接費 20.0%, (c) 個別費 56.7%, 共通費 23.3%, (d) 固定費 22.2%, 変動費 24.4% である (高橋, 2004)。渡邊 [2000] も、ある程度似通った傾向を示している。例えば、原価管理対象は、サービスコスト (68.2%), 一般管理費 (46.6%), 販売費 (36.4%) が中心で、材料費 36.1%, 労務費 60.8%, 経費 52.6%, 直接費と間接費は 84.3%, 28.9%, 固定費と変動費は 53.1%, 66.7% であった。

原価管理実施上の問題の上位は、「タイムリーな原価情報の提供ができない (33.3%)」, 「原価意識が低い (27.8%)」, 「管理基準値が設定できない (18.9%)」, 「計算制度・報告制度が整っていない (17.8%)」などである。原価管理目的を「おおむね達成」する企業 (65.0%) が多い一方、「達成していない」(25.0%) 企業もある程度存在する (高橋, 2004)。

## (3) 標準原価計算・管理の実態 (高橋, 2004)

標準原価計算は、製造業で 54.0%, 非製造・サービス業で 24.7% の企業が採用している。

標準原価計算の利用目的は、製造業では原価統制 (48.1%), 予算編成・統制 (27.8%), 棚卸資産評価 (27.8%), 非製造・サービス業では、原価統制 (45.0%), 予算編成・統制 (35.0%), 記帳の簡略化・迅速化 (25.0%) の順が多い。

標準原価計算の必要性について、製造業の 57.1% が「必要である」とする一方、42.9% は「役に立つこともあるが、必ずしも必要ではない (39.8%)」や「全く必要ではない (3.1%)」と回答している。一方、非製造・サービス企業の 39.7% が「必要である」とする一方、60.3% は「役に

立つこともあるが、必ずしも必要ではない (42.3%)」や「全く必要ではない (18.0%)」と回答している。標準原価計算不要の最大の理由は、両業種とも「標準原価の設定困難」である。

製造業の調査はさらに詳細である。例えば、原価標準のタイトネスは、期待実際標準 (46.3%)、正常標準 (42.6%) に設定する企業が多い。原価標準の改定は、57.41%の企業が半年から1年の範囲で行っている。さらに、製造間接費の差異分析は「しない」企業 (38.9%) がある一方、過半数の企業が実施している (2分法 (22.2%), 3分法 (31.5%))。

#### (4) グローバル企業の原価管理の実態

日本企業の海外拠点での原価計算・管理は、中川 [1999a, b, 2000a, b, 2002a, b, 2004] に詳しい。そのうち、標準原価計算、原価低減、原価企画の実施状況について、図表2に示した。

図表2 日本企業の海外拠点の原価管理

| 調査対象               | 在タイ日系製造業190社対象 (98年調査, 有効回答52社 (28.4%))。                                       | 在米日系製造業287社対象 (99年調査, 有効回答75社 (26.1%))。  | 在欧日系製造業213社対象 (蘭22社, 仏44社, 独47社, 英100社) (2002年調査, 有効回答44社 (20.7%))。                      |
|--------------------|--|--|--|
| 掲載論文               | 中川 [1999a, b, 2004]  | 中川 [2000a, b, 2004]  | 中川 [2002a, b, 2004]  |
| 標準原価計算             | 実施58.3%。<br>目的：原価管理 (50.0%), 予算編成 (58.6%), 価格決定 (53.6%), 財務諸表作成 (51.7%)。       | 実施70.3%。<br>目的：原価管理 (48.1%), 予算編成 (51.9%), 価格決定 (50.0%), 財務諸表作成 (42.3%)。   | 実施86.0%。<br>目的：原価管理 (60.0%), 予算編成 (70.0%), 価格決定 (63.4%), 財務諸表作成 (50.0%)。                 |
| 原価低減 <sup>7)</sup> | 重要度第1, 2位の手法：購買管理 (23.2%), 物量標準による管理 (16.8%), 実際原価計算 (15.8%), 予算編成・統制 (14.7%)。 | 重要度第1位：企画設計段階での原価の作りこみ (22.4%), 購買管理 (19.4%), 実際原価計算 (17.9%), 予算編成・統制 (14.9%)。   | 重要度の第1, 2位の手法：予算編成・統制 (20.2%), 購買管理 (19.0%), 商品企画・設計段階での原価の作りこみ (17.9%), 実際原価計算 (15.5%)。 |
| 原価企画               | 実施19.6%。<br>現状評価：「ある程度成功」 (90.0%)。   | 実施36.0%。設計 (44.4%), 開発 (18.5%), 商品企画 (37.0%) 段階。<br>推進部署の59.3%が専属。<br>現地従業員の関与は積極的 (55.6%) <sup>8)</sup> , 現地従業員比率80%以上 (40.0%), 50~80% (36.0%) が多い。<br>現状評価：「ある程度成功」 (66.7%), 「かなり成功」 (33.3%) <sup>9)</sup> と高評価。<br>現状評価は、経過年数 (係数0.44 (有意水準5%)), 現地サプライヤーの関与 (0.62 (有意水準1%)) と相関関係。 | 実施31.0%。<br>現状評価：「ある程度成功」 (91.7%)。   |

7) 上埜 (2007) によれば、原価管理に関する意思決定権限の委譲は、欧州・北米子会社ともにアジア子会社よりも進んでいる (有意水準5%)。

8) 「1 全く関与しない」から「7 非常に強く関与する」の7点尺度で、6点以上の比率を示している。

### (5) 今後の実態調査の課題

原価管理全般の実態調査の経年や海外拠点間の比較可能なデータがあり、比較分析の実施が期待される。さらに、事例研究が指摘するコンテキスト要因（製造環境、戦略など）、原価管理技法、効果の関係性を視野に入れた実態調査が望まれる。また、海外拠点については、成長著しい中国での実態調査など、調査範囲の拡大が必要であろう。

加えて、標準原価管理の意義の低下が指摘されてきたが、実態として、原価管理目的での利用率低下の現象を確認できておらず、工場、事業所レベルでの原価管理の実態について今後の調査が期待される。

また、実態調査結果からはサービス業の原価管理は発展途上のように思われるが、時代の要請もあり、今後、急速に進展する可能性も秘めており、今後のさらなる調査が必要であろう。

## 3.3 製品開発コスト・マネジメント

### (1) 原価企画の実態

製品開発コスト・マネジメントは、日本の管理会計のひとつである原価企画を中心に研究されてきた。原価企画の実態調査は、田中雅康教授を中心に、1983年以來4年間隔で、東証一部上場の電気機器、輸送用機器、機械・精密機械（機器）、その他製造業の4業種を対象に経時的調査を実施してきた。例えば、田中 [2001a,b, 2002a,b] は、2000年実施の調査（有効回答309社、以下「2000年調査」）、田中ほか [2007a,b,c,d,e,f] は、2004-2005年実施の調査（有効回答135社、以下「2004-2005年調査」）と日本管理会計学会の企業調査研究プロジェクトとして2002年に実施した東証一部上場電気機器、輸送用機器、機械・精密機器の3業種対象の調査（有効回答201社、以下「2002年調査」）である。また、前述の高橋 [2004] も原価企画の利用実態を調査している（以下「高橋調査」）。

原価企画の採用状況は、中長期総合利益計画の一環（31.8%）と、新製品開発・設計段階での原価管理（39.3%）を併せ、71.1%の企業におよび、産業別では、輸送用機器の76.5%、電気機器の82.5%、機械・精密機械の54.0%の事業所が採用している（「2002年調査」）。「高橋調査」でも、製造業の55.7%（組織的・全社的（32.0%）、事業部（8.3%）、プロジェクト方式で臨時（15.5%））で採用されている。

推進部門は、導入当初は、事業（本）部内（34%）、プロジェクトチームや委員会（32%）、本社機構内（27%）組織で、その後、事業（本）部内（43%）、本社機構内（34%）、プロジェクトチーム・委員会（14%）組織へ変化する（「2004-2005年調査」）。また、原価企画責任者は、事業部長（19.4%）、開発責任者（14.5%）、設計責任者（12.9%）などが担っている（「高橋調査」<sup>10)</sup>）。

9) 「1 全くうまくいっていない」から「7 極めて成功している」の7点尺度で、3-5点を「ある程度成功している」、6点以上を「かなり成功している」とした。

10) 管理会計業務担当の実態調査もある。加登ほか [2007] は、2005年東証一部上場製造業920社の経営企画部門（有効回答121社、13.2%）を対象に、経営企画部の業務特性と中期利益計画および予算（タイプ、策定のイニシアチブ、利用プロセス）との関係、福田（淳） [2007b] は、東証一部上場製造業863社を対象（有効回答106社、回答率12.3%）に、日本企業の管理会計担当者の役割、必要な知識やスキルを調査した（2004

対象製品を管理重要度で3分類すると、導入期の製品ではAランク(33%)、A・Bランク(30%)、A・B・Cランク(27%)であるが、成熟期の製品ではAランク(20%)、A・Bランク(34%)、A・B・Cランク(46%)となり、管理対象の拡大傾向が窺える(「2002年調査」)。

対象活動は、製品企画(73%)、製品開発(90%)、製品設計(95%)、製造準備(93%)、製造初期流動(84%)であり、実施年数が長い事業所では、製品企画や製造準備、製造初期流動も対象とする傾向にある(「2002年調査」<sup>11)</sup>)。

目標原価設定については、「2000年調査」<sup>12)</sup>、「2004-2005年調査」とも、導入期の製品で約4割、成長・成熟期の製品で約5割の事業所が、控除法(売価から販売費・一般管理費と目標利益を控除)を採用している<sup>13)</sup>。目標利益には、経常利益(55%)、貢献利益(35%)、純利益(32%)を使うことが多い<sup>14)</sup>(「2004-2005年調査」)。

目標原価の細分化は、導入期、成長・成熟期の製品を問わず、約4割が、目標原価を機能分野・構造ブロック別に割り付けた後、原価要素別に割り付ける(「2000年調査」<sup>13)</sup>、「2004-2005年調査」)。

目標原価達成手段は、構想・設計段階とも、VE(構想段階:導入期24%、成長・成熟期25%;設計段階:導入期17%、成長・成熟期15%)、部品の共通・標準化(構想段階:導入期13%、成長・成熟期14%;設計段階:導入期14%、成長・成熟期13%)の利用が多い。加えて、構想段階のテアダウン(導入期13%、成長・成熟期16%)、設計段階では、協力企業との共同VE(導入期12%)、新加工方式の採用(成長・成熟期10%)、国際調達(成長・成熟期10%)も利用される。製造準備段階では、協力企業へのコストダウン協力(導入期16%、成長・成熟期16%)、IE(導入期12%、成長・成熟期10%)、JIT(導入期12%)、国際調達(成長・成熟期12%)も利用される(「2004-2005年調査」)。

目標原価の達成度は、10%未満の原価超過が多い。詳しくは、基本設計段階では、達成(導入期26%、成長・成熟期29%)、10%未満の超過(導入期26%、成長・成熟期41%)、詳細設計段階では、達成(導入期12%、成長・成熟期21%)、10%未満の超過(導入期47%、成長・成熟期54%)、製造準備段階では、達成(導入期15%、成長・成熟期26%)、10%未満の超過(導入期49%、成長・成熟期57%)、製造初期流動段階では、達成(導入期18%、成長・成熟期30%)、10%未満の超過(導入期

↘年 AICPA 会員対象の同様の調査も実施)。

11) 差の検定は未実施だが、例えば、製造準備では導入10年未満の事業所(79%)と20年以上の事業所(98%)など、相当な差異がありそうである。

12) 調査では、目標利益ではなく、希望マージンと設問している。

13) 例えば、「2004-2005年調査」では、折衷法採用事業所は、導入期の製品で31%、成長・成熟期の製品で27%であった。控除法を最も多用する傾向は、過去5回の調査を通じて同様である。「高橋調査」では、許容原価(目標売上から目標利益を控除)と成行原価の擦り合わせにより目標原価を設定する折衷法採用企業(56.45%)が多く、控除法採用は17.74%に過ぎない。この調査結果の違いには、質問方法の影響が考えられる。「高橋調査」は、「目標売上から目標利益を控除、もしくは目標利益率を乗じて」、目標原価を設定する方法を控除法とした。一方、「2000年調査」<sup>13)</sup>、「2004-2005年調査」では、売価から目標利益だけでなく、販売費・一般管理費を控除すると設問しており、そのため、「高橋調査」の控除法採用企業数が少なく出た可能性がある。

14) 「高橋調査」では売上総利益(38.0%)、営業利益(22.4%)、経常利益(15.5%)が多い。これも、両調査の設問の違いが影響している可能性がある。「2000年調査」<sup>13)</sup>、「2004-2005年調査」は複数回答、「高橋調査」は1回答である。なお、「2002年調査」では、目標利益として最も重視する概念を調査した結果、限界利益、営業利益、付加価値、売上総利益、貢献利益、経常利益、限界利益率の順であった。



58%, 成長・成熟期57%)である(「2004-2005年調査」)。

## (2) 原価企画への影響要因

原価企画への影響要因として、戦略、組織コンテキスト、マネジメント・システムに関する実証研究がある。

戦略について、陸 [2005] は、戦略(原価中心、品質中心、時間中心)、先端製造技術レベル、原価企画レベルの整合性が、成果(開発・設計効率、品質・納期の改善、コスト低減)に及ぼす影響を調べたが、関連性を見出すことはできなかった。

組織コンテキストについて、陸 [2003] は、集団成熟度(原価企画導入以前の組織変化の経験や組織変化の管理能力)<sup>15)</sup>と組織能力が原価企画の成果(コスト低減、市場性の向上、開発・設計の効率化)に及ぼす影響を調べた。その結果、集団成熟度の高い企業は原価企画の成果が高く、集団成熟度の高さは、原価企画のアーキテクチャ能力やプロセス能力が、原価企画の成果に与える影響を強化することを確認した。陸 [2005] は、組織コンテキストとして、先端製造技術レベル(生産活動におけるコンピュータ・自動化技術の使用程度)に注目した結果、先端製造技術レベルと原価企画レベルの成果に対する交互作用、原価企画レベルの主効果を確認した。

マネジメント・システムについては、原価企画活動支援技法(朴・伊藤, 2000)、業績評価(門田・マハフズル, 2001)、サプライヤー関係(窪田, 2001; 李・門田, 2000)に注目した研究がある。

VE, QFD, ベンチマーキングの目標原価設定段階での役割について、VEの重視は、目標原価設定を重視させ(パス係数0.52)、目標原価達成活動を導く(同0.76)。また、QFDの実施は、プロダクト・マネジャーの活動を重視し(同0.41)、目標課題を明確にし(同0.79)、目標原価達成活動を導く(同0.93)。さらに、ベンチマーキングの実施は、デザイン・レビューや試作品テストなどのレビュー活動を重視し(同0.30)、目標原価の達成活動を導く(同0.85)(朴・伊藤,<sup>16)</sup>2000)。

また、設計担当者のQFD活動への参加や業績評価は、QFD実施レベルにより、適切な組み合わせが異なる。つまり、機能・部品別レベルでは、設計担当者がQFD活動に参加し、管理可能な個人業績で評価される場合、品質・原価達成度が高くなる。一方、機構別レベルでは、設計担当者がQFD活動に参加し、管理不能なチーム業績で評価される場合、品質・原価の達成度が高くなる(門田・マハフズル, 2001)。

サプライヤー関係について、アセンブラーが、非機能部品生産の貸与図メーカーのコスト・生産能力の情報保有度が高い場合、製品目標原価達成度は高まる。また、貸与図メーカーとの部品製造に関する利益・リスク分担があるほど、原価情報などを共有し、製品目標原価達成度は高まる。一方、機能部品生産の承認図メーカーは、貸与図メーカー同様、アセンブラーとの利益・リスク分担や、アセンブラーの情報保有度が高い時、目標原価達成度は高くなるが、利益・リスク分担程度が低下しても、目標原価達成度が低下するとは言えない(李・門田, 2000)。また、原価

15) 集団の環境変化への対応能力、組織の自己理解力、情報提供の融通性、意思決定や権限配分に関する内部的過程の統合などを含む。

16) 朴・伊藤 [2000] における各パス係数の有意水準は不明。

企画によるアSEMBラー・サプライヤー間のインターアクションは、コスト削減、品質向上、開発リードタイム短縮、顧客ニーズに適合した製品開発、両者相互の技術移転に繋がる（窪田、2001）。

### (3) サプライチェーンマネジメントの実態<sup>17)</sup>

浜田 [2006] は、サプライチェーンマネジメントを「資材の購入から、生産・販売・物流を経て、最終消費者に届けられるまでの業務の流れをひとつの大きなチェーンとしてとらえ、この全体を最適とするよう管理すること（浜田、2006、120頁）」と定義し、東証一部上場製造業946社（2002年、有効回答85社、回収率9.0%、分析対象46社）に対する調査を実施した。その結果、サンプル数は少ないが、重視する財務指標（複数回答）の上位は、「在庫回転率」（25社）、「売上高」、「費用総額」、「物流費」（21社）、「利益額」（19社）であった。重視する非財務指標（複数回答）の上位は、「在庫量」（24社）、「納期達成率」（23社）、「品質に対するクレーム件数」（21社）、「サイクルタイム（資材の調達から最終消費者への納入まで）」（20社）であった。

### (4) 今後の実態調査の課題

原価企画の実態調査は、田中雅康教授の一連の研究など、経時的かつ調査内容も充実している。残された課題のひとつは、産業特性による原価企画実践の違いを説明することである。例えば、吉田 [2001] は、ある電機メーカーのパソコン、液晶デバイス、エアコン事業における原価企画実践の違い（競争環境、原価企画能力、成果の関係）を調査した。その結果、1社の事例ながら、(a) 製品技術新規性の高い事業（革新製品）では購買部品・製品間調整、低い事業（成熟製品）では製造段階での革新が、成果に結びつき、(b) 成熟製品では、厳しい目標設定が原価低減アイデアの創出に結びつかず、(c) 革新製品では情報共有、成熟製品では組織内コンフリクトの解消が成果に結びつき、(d) 成熟製品では、既存設計を踏襲し、独創的アイデアや設計担当者の自律性の障害が低成果に結びつくこと示唆した。これらの発見事項のさらなる検証が必要である。

## 3.4 原価管理の新潮流

### (1) ABC/ABM の実態<sup>18)</sup>

近年の製造間接費管理は、ABC/ABM（Activity-Based Costing / Management）を中心に議論さ

17) 坂口・原口 [2004] は、2002年に東証一部上場加工組立型産業（機械、精密機械、電気機器、輸送用機器）353社を対象に、アSEMBラー・サプライヤー間の情報共有と業績の関係を調査した（回答企業107社（30.3%））。その結果、サプライヤー情報の種類はB/S、P/Lデータよりもコスト、品質、設備情報を重視、協働のあり方はフェアで密接という傾向を確認した。加えて、サプライヤーとの密接な関係を志向するアSEMBラーは、サプライヤーの資金・原価情報を把握する傾向にあり、そのことが業績（コスト、品質、柔軟な対応）と相関することを確認した。

18) 真部 [2007] は、ABCなどによって計算された製造間接費情報の活用をいかに動機づけるかを、内発的動機づけの観点から調査した。その結果、製造間接費情報が部門管理者にとって可視的で理解容易であり、その情報を用いた対話が促進できることが、製造間接費情報の活用に対する内発的動機づけに有効であることを示した。

れてきた。製造間接費の増加に対し、操業度基準の配賦計算に代わる ABC の有用性が主張され、ABC 情報を用いたマネジメントである ABM へと発展してきた。

日本会計研究学会特別委員会 [1999] は、東証一部上場1,337社 (1998年、製造業749社、非製造業588社、有効回答330社、回収率44.1%) に対する ABC/ABM の実態調査を行った (以下「1次調査」)。さらに、「1次調査」の ABC 採用22社、将来採用予定15社、検討後不採用7社および検討中108社から無作為抽出した68社と、検討しない107社から無作為抽出した68社の計180社を対象に、1999年に追加調査を実施した (有効回答105社、回収率58.3%、以下「2次調査」)。

その結果、ABC/ABM 採用 (6.7%) や、近い将来採用する (2.1%) 企業は極めて少ない<sup>19)</sup> (「1次調査」)。検討後不採用企業は、採用企業に比べ、複数の原価計算システムの併用を非効率と考え (有意水準1%)、原価計算基準に抵触すると考えたり、公認会計士などから進言されている (有意水準10%)。また、採用企業ほど、ABC の有効性の認知度は高い (10%水準) (「2次調査」)。

特徴は、製品・サービスを主たる原価計算対象に、実際原価計算として利用され、アクティビティは、製造業で25前後、非製造業で35前後設定され、既存の部門別原価計算の部門を細分化し設定する傾向がある。コスト・ドライバーは、製造業で13前後、非製造業で25前後であり、選定基準は、因果関係、入手容易性、理解容易性が重視される (「1次調査」)。

谷ほか [2003] は、ABC/ABM の導入促進・阻害要因と、導入プロセス・成果に与える影響について、ABC/ABM 導入が予想される事業単位113社を対象に調査した (有効回答31社)。その結果、(a) 意思決定環境の複雑性が高くなると導入時に十分な説明・教育が実施され、意思決定環境の不確実性が高くなると導入時の説明・教育が不十分になる、(b) プロセスを重点管理するほど、ABC/ABM が商品戦略・設計に貢献し、導入目的として原価・収益性測定を重視する、(c) 継続的改善活動が根づいている企業は、導入時に十分な説明・教育を実施する、(d) 導入目的として原価・収益性測定を重視するほど、導入推進者の熱意や知識が高くなる、(e) 導入時のタイム・マネジメントを適切に行うほど業務改善効果があがる、(f) 導入推進者の熱意や知識が高いほど、ABC/ABM の商品戦略・設計への貢献が高くなることを示した。

## (2) ミニ・プロフィットセンターの実態

真部 [2006] は、木島 [2006] 調査 (2003年12月実施) の一環として、東証一部上場1,535社の製造、営業・販売部門を対象に調査した。その結果、ミニ・プロフィットセンター調査対象企業製造部門からの回答92社のうち、MPC 制採用は39社であった。利益責任単位 (有効回答35社) の平均構成人数は、100人以上 (8社)、50-99人 (5社)、30-49人 (3社)、10-29人 (15社)、10人未満 (4社) である。導入後経過年数 (有効回答38社) は、10年以上 (21社) が最も多く、利用範囲 (有効回答38社) は、全社的 (24社)、全工場 (7社) の順であった。営業・販売部門での採用は回答86社中42社で、利益責任単位 (有効回答41社) の平均構成人数は、10-29人 (15社)、10人未満 (16社) と、製造部門より小規模な傾向にある。利用範囲 (有効回答42社) は、全社的 (33

19) 他の調査も同様の傾向を示している (山田ほか、2004; 渡邊、2000)。「1次調査」は導入目的、効果も調査した。

社)、全支店(4社)の順であった。

### (3) 品質コスト・マネジメントの実態(梶原, 2007, 2008)

梶原[2007, 2008]は、東証一・二部上場製造業1,043社を対象に、品質コスト・マネジメントの実態調査を実施した(2007年、有効回答366社、回収率35.1%<sup>20)</sup>。

品質コスト・マネジメントの利用実態は、品質管理コスト(68.9%)、失敗コスト(89.3%)、両コスト(65.6%)測定企業が多数派を占め、両コストとも測定しない企業(7.4%)は少ない。品質管理コスト項目は、平均4.3項目を測定し、例えば、品質教育・研修費(84.3%)、校正・点検費(77.8%)、品質監査費(74.2%)、検査費(60.3%)などがある。一方、失敗コスト項目は、平均5.6項目を測定し、補償費・損害賠償費(78.6%)、補修費・手直し費(78.3%)、廃棄費(76.8%)、製品回収費(71.6%)、代品交換費(70.6%)などがある。

品質コスト測定効果の分析では、品質管理コスト測定項目数(パス係数0.22、有意水準1%)と品質・財務業績の関係把握(同0.25、同1%)は、予防コストを増加させ、品質・財務業績の関係把握(同0.15、同5%)と予防コストの増加(同0.19、同5%)は、品質業績を向上させ、品質業績の向上が財務業績の向上につながる(同0.20、同5%)ことを確認した。

さらに、品質コスト測定企業を、品質管理コストと失敗コストの関係性に基づき、「TQM」企業、「トレード・オフ」企業、「火消し」企業に分類した。3タイプの企業群に特徴的な傾向を図表3に示した。

図表3 日本企業の品質コスト・マネジメントの特徴

| 過去3年の品質コストの増減 | 品質管理コスト<br>失敗コスト | TQM    |    | トレード・オフ |    | 火消し   |
|---------------|------------------|--------|----|---------|----|-------|
|               |                  | 維持, 減少 | 増加 | 減少      | 増加 | 増加    |
| 過去3年の製造環境の変化  | 新製品投入頻度          |        | 増加 |         |    | 増加    |
|               | 試作品作成回数          |        |    |         |    | 増加    |
|               | 組み込みソフトウェア       |        | 増加 |         |    |       |
|               | 共有部品の割合          |        | 増加 |         |    |       |
|               | サプライヤー数          |        |    |         |    | 増加    |
| 品質管理活動        | 製造配慮型開発・設計       | 重視     |    |         |    |       |
|               | 部品共有化            | 重視     | 重視 |         |    |       |
|               | 検査依存度            |        | 高  |         |    | 非常に高い |
|               | 品質教育・研修への参加      |        | 高  |         |    | 高     |

梶原[2008], 158-172頁より作成。

### (4) 今後の実態調査の課題

ABC/ABMの日本企業での利用は進んでおらず、谷ほか[2003]以上のサンプルを集める調

20) 梶原[2008]では、その他にも、例えば、ISO9001の利用が、失敗コストの測定の有無(係数0.76(有意水準1%))に影響することなどを確認した。製造環境の変化と品質管理コスト増加との十分な関係は見出せなかった。

査は困難である。今後の実態調査では、谷ほか [2003] の導入促進・阻害要因に加えて、日本企業での ABC/ABM の有用性に対する批判的見解 (小林, 1992), 近年提唱される “Time-Driven ABC” (Kaplan and Anderson, 2007) などを視野に入れた実態調査・実証研究が望まれる。

ミニ・プロフィットセンターについては、事例研究が中心であったが、真部 [2006] の調査結果によれば、採用企業は相当数にのぼる。それならば、利益の算定方式、全社利益額との関連、責任・権限関係、導入意図・目的など、日本的・会計的現場管理としての特徴を浮き彫りにする実態調査・実証研究を実施する時期に来ているように思われる。

日本企業の品質コスト・マネジメントの実態について、梶原 [2008] は多くの有用な情報を提供している。今後、さらに期待されるのは、事業部門・工場レベルでの品質コスト・マネジメント活動の実態把握である。梶原 [2008] も述べている様に、日本企業では、伝統的に工場の業績測定において非財務指標を多用し (Hiromoto, 1988), 会計技法ではなく JIT, TQC などの生産管理技法による「実態管理としての原価管理 (岡野, 1995)」が実践されてきたと認識されている。この点についての実態解明のため、事業部門・工場レベルでの実態解明が必要であろう。

### 3.5 業績管理

#### 3.5.1 業績指標

近年、注目を集める 2 つの業績指標がある。ひとつは、EVA に代表される「経済的価値」指標であり、財務業績指標の改善を目指す。もうひとつは、顧客・従業員満足度などの非財務業績指標であり、財務業績指標の先行指標となる (Ittner and Larcker, 1998)。これらの業績指標は、バランス・スコアカード (以下、BSC) の 4 つの視点の枠組み (Kaplan and Norton, 1996, 2001) に従えば、財務業績指標、顧客関連指標、内部プロセス関連指標、および学習と成長関連指標に分類できる。

#### (1) 財務業績指標の利用実態

日本企業が重視する財務業績指標を図表 4 に示した。青木・櫻井 [2003] は、東証一部上場 300 社 (BSC 導入が期待される製造業、電力・ガス、金融業を中心に選定、2003 年 1-2 月、有効回答 107 社、回収率 35.7%)、乙政 [2003] は東証一部上場製造業 827 社 (建設業除く、2001 年 6 月、有効回答 161 社、回収率 19.5%)、福田 (哲) [2005] は東証一部上場 1,534 社 (2004 年 2-3 月、有効回答 68 社、回収率 4.4%) を対象に調査した。

全体として、比率ではなく、売上高、利益などの絶対額の指標を重視している。比率指標では、売上高関連指標の売上高利益率 (ROS) が、資本関連指標の使用資本利益率 (ROI) に比べ重視される傾向にある。なお、「経済的価値」指標の EVA の順位は、相対的に低い。<sup>21)</sup>

21) 楠 [2004] は、二次資料の分析だが、東証一部上場の 2001 年度決算時点で EVA 採用 31 社と不採用企業の比較分析を実施した。その結果、EVA 採用企業は非採用企業と比べて、投下資本の削減に積極的であり、総資産回転率の改善が EVA に及ぼす正の効果、自己資本比率の改善が EVA に及ぼす負の効果より大きい。EVA が事業組織再編の優れた業績指標であると結論づけている。楠 [2005] では EVA 採用企業は非採用企業に比べ、総資産回転率と売上総利益率の改善を通じた役員報酬の増加、不採算事業削減による役員

図表4 重視する財務業績指標<sup>22)</sup>

|               | 青木・櫻井[2003] | 乙政 [2003]  | 劉 [2004]<br>製造業 | 劉 [2004]<br>サービス業 | 福田(哲)[2005] |
|---------------|-------------|------------|-----------------|-------------------|-------------|
| 売上高           |             | 1位 (17.1%) | 1位 (67.6%)      | 1位 (57.8%)        | 2位 (4.36)   |
| 売上総利益 (粗利益)   |             | 6位 (5.7%)  | 5位 (34.3%)      | 3位 (44.4%)        | 4位 (4.07)   |
| 営業利益          | 1位 (4.30)   |            | 2位 (52.9%)      | 2位 (48.9%)        | 1位 (4.55)   |
| 経常利益          | 2位 (4.22)   |            | 3位 (50.0%)      | 4位 (37.8%)        | 3位 (4.20)   |
| 事業部利益         |             |            | 4位 (36.0%)      | 7位 (17.8%)        |             |
| 本社費配賦後利益      |             | 4位 (10.3%) |                 |                   |             |
| 売上高利益率 (ROS)  |             | 2位 (13.6%) | 8位 (20.6%)      | 6位 (18.9%)        | 6位 (4.00)   |
| 使用資本利益率 (ROI) | 3位 (2.53)   | 7位 (5.5%)  | 13位 (8.8%)      | 12位 (5.6%)        | 10位 (3.34)  |
| EVA           | 4位 (1.93)   | 15位 (2.0%) | 14位 (7.8%)      | 10位 (7.8%)        | 9位 (3.36)   |
| キャッシュフロー      |             | 3位 (12.5%) | 7位 (28.4%)      | 7位 (17.8%)        | 7位 (3.98)   |

松尾 [2005] (一部上場企業を中心に日本のグループ企業1,550社を対象に調査, 2002年3-7月, 有効回答90社, 回収率5.8%) の結果も同様である。本社生産機能部門を除く本社 (事業, 販売機能, 共通部門) およびグループ企業 (事業会社, 機能子会社, 海外) すべての評価対象で, 業績指標使用の第1位は売上高, 2~4位までは, 営業利益や経常利益などの利益指標, 本社生産機能部門では, 第1位が生産高, 2位以下は品質水準, 在庫水準, 売上高であった。

子会社評価の業績指標については, 吉岡ほか [2002] が, 産業経理協会の会員企業616社 (2001年8月, 有効回答221社, 回収率35.9%) を対象に調査した。その結果, 重視する指標 (複数回答) の第1位は財務分析的指標 (85.8%), 続いて, フリーキャッシュフロー (31.1%), ROE (26.0%), EVA (13.2%) の順, 平均子会社数順では, 財務分析的指標 (55社), ROE (67社), フリーキャッシュフロー (87社), EVA (103社) であった。<sup>23)</sup>

組織単位について, 横田 [2004, 2007] は, 東証一・二部上場2,089社の経営企画担当責任者 (2003年8-9月, 有効回答154社, 回収率7.4%) に対し, 業績指標を利用する社内最大組織単位を調査した。その結果, 事業部19.5%, 事業本部17.5%, カンパニー制13.6%であった。<sup>24)</sup>

ㄨ 報酬の増加, などの傾向を主張する。

22) 青木・櫻井 [2003] は「ROI」, 「EVA」, 「経常利益」, 「営業利益」の4指標の重要度 (5点尺度), 福田 (哲) [2005] は, 個人業績指標も調査したが, 事業部・部門の財務業績指標の重要度 (5点尺度), 乙政 [2003] は重視順位第1~3位までの合算 (以下, 同様) である。劉 [2004] は高橋 [2004] と同じデータを用いて, 製造業, 非製造・サービス業の財務業績指標の利用度を調査している。その他, 内山 [2007] (2006年6月, 東証一部上場企業1,693社人事部長宛, 有効回答153社, 回収率9.0%) でも, 財務業績指標利用の上位3位は「売上高」, 「営業利益」, 「経常利益」が占め, 「EVA」の利用率は低かった (10%未満)。

23) 伊藤 [2002, 2004] によると, 海外子会社の業績評価には, 期間利益額 (5点尺度得点4.61), 売上高 (同4.34), 売上高利益率 (同4.26), 品質 (同4.23), 現地経営者の業績評価には, 期間利益額 (同4.58), 売上高 (同4.25), 品質 (同4.20), 売上高利益率 (同4.19) を利用し, 業績評価単位に, 現地通貨利用は47.1%, 現地・本国通貨併用は39.7%であった。

24) 利用業績指標 (複数回答) の第1位は「営業利益目標達成率」 (56.5%), 以下, 「売上高前年比」 (48.7%), 「営業利益前年比」 (37.0%), 「売上高目標達成率」 (29.2%) であり, 「EVA」 (5.8%) や「ROI」 (8.4%) の利用率は低い。

財務業績指標と財務業績の関係について、企業トップが、Ohlson モデルの残余利益を事業選別・統合の評価指標とする場合、資本効率業績がよくなる（総資本回転率が高い）ことが、社内事業組織で確認され、関連会社などの社外事業組織では確認されなかった（中尾ほか，2006）。

## (2) 非財務業績指標の利用実態

重視される BSC の各視点関連の非財務業績指標は、次の通りである（乙政，2003）。顧客関連指標の第 1 位は「市場占有率」（19.6%），以下，「顧客満足度」（7.7%），「顧客別収益性」（7.0%），「苦情件数」（7.0%），「平均取引高」（6.8%）<sup>25)</sup> の順である。内部プロセス関連指標では，「工程・設備生産性の改善」（11.4%）と「新製品比率・投入数・売上高」（11.2%）が重視されている。学習と成長関連指標では，第 1 位は「従業員一人当たり売上高」（15.7%），以下，「従業員数」（12.8%），「従業員一人当たり利益」（8.4%），「従業員提案件数」（7.1%）の順である。

利用度について，劉 [2004] は製造業と非製造・サービス業に区分し調査した。その結果，製造業の非財務業績指標利用の第 1 位は「在庫削減」（64.7%），以下，「品質向上」（51.0%），「新製品（新技術）開発力」（31.4%），「納期の短縮化」（30.4%），「事務合理化努力」（29.4%）の順であった。一方，非製造・サービス業の非財務業績指標利用の第 1 位は「品質向上」（40.0%），以下，「債権回収率」（31.4%），「事務合理化努力」（27.8%）と「人材育成」（27.8%），「設備近代化努力」（24.4%）の順であった。

非財務業績指標重視の傾向も確認されている。乙政 [2003] では，62.6%の企業が BSC の 4 つの視点に基づき非財務業績指標を構成し，清水 [2007]（2006年11月時点の直近決算期の銀行・証券業の営業収益上位30社，金融業以外の売上高上位550社の計580社対象，2006年11-12月，有効回答103社，回収率17.8%）では，約52%の企業が，KPI（Key Performance Indicator）の半分以上を非財務業績指標で構成している<sup>26)</sup>。

非財務業績指標の利用と企業業績の関係について，西居 [2006] は，非財務業績指標の戦略的適合度が高い企業は，低い企業に比べて業績（ROA）が高いことを示した<sup>27)</sup>。

## (3) 今後の実態調査の課題

業績指標については，多くの実態調査から十分な利用実態情報が蓄積されている。今後は，業績指標利用の局面，目的，組織階層，部門を踏まえた実態把握が必要であろう（西居，2007）。その際には，先行研究との比較可能性を担保した調査設計が望まれる。現状では，多くの研究蓄

25) 河合 [2004b] は，わが国製造企業の顧客データ測定状況を調査した結果，顧客満足度として「月次苦情件数」（61.7%），市場占有率としては，「独自収集データ」（67.0%），「公開データ」（65.2%），顧客については，「取引継続顧客数」（79.1%）の測定割合が高かった。

26) 関連する調査として，河合 [2004a] は食料品，化学，機械，電気機器の 4 業種を対象に業種別の業績指標の特徴について，河合 [2004b] は，わが国製造業における業績指標の重視度と成果満足度を調査した。また，福田（淳）[2007a] は事業部間の業績指標の比較可能性や改善程度を調査した。

27) 西居 [2006]（西居 [2007] のデータを利用）によると，戦略適合度が高い企業は，戦略的重要性の高い（低い）領域について，非財務業績指標のコミュニケーションの程度が高い（低い）。

積があるにも関わらず、情報の比較検討が困難なものも多い。加えて、業績指標の調査方法にも工夫が必要である。例えば、EVAについて、NOPAT (Net Operating Profit After Tax: 税引後営業利益) の会計処理の違いや資本コストの測定方法などの実態調査が必要である。

### 3.5.2 業績管理プロセス

#### (1) 業績目標の設定・評価方法の実態

業績指標の設定は「トップとボトムのスリ合わせ」(68.3%)による方法が多数派である(乙政, 2003)。

非財務業績は、一般的に常時、トップ・マネジメントへ報告される。特に、「マーケットシェア」(41.5%)、「製造プロセス」(「品質」70.2%、「時間」41.5%、「生産性」46.8%)情報は月次以下の頻度で報告される。「マーケットシェア」(0.90)や「新製品開発」(0.91)情報は多くの企業が定期報告するのに対し、学習と成長関連の「情報インフラ」(0.48)、「モチベーション」(0.60)、「教育・訓練」(0.64)情報を定期報告する企業は相対的に少ない(西居, 2007: 東証一部上場製造業(建設業を除く)844社対象, 2005年5月, 回答94社, 回収率11.1%)<sup>28)</sup>。

非財務業績報告目的の第1位は「現在の計画や戦略の進捗度を把握するため」(2.42)、第2位は「将来の計画や戦略の立案・修正のため」(1.62)である。一方、トップに対する報告に比べ部門管理者評価への非財務業績指標の利用は低調である(西居, 2007)<sup>30)</sup>。

業績指標のベンチマーク先について、「社内」(45.6%)が多いが、「社外」(13.6%)も、「社内外の両方」(27.2%)を含めると40%程度にのぼる(清水, 2007)。

また、業績評価方法(絶対額評価, 目標達成度評価, 対前年伸び率評価)は、目標達成度評価を中心に、多くの企業が併用している(松尾, 2005)<sup>31)</sup>。

#### (2) 今後の実態調査の課題

業績管理プロセスは、業績指標実態に比べ、情報の蓄積が少ない。特に、業績管理プロセス全体にわたる調査が少なく、今後の調査余地は大きい。業績指標の有用性、業績への影響を探究する上でも、業績指標だけでなく、業績管理システムの全体性、プロセスの視点からの調査設計が必要であろう。

### 3.5.3 BSC

戦略に基づく業績評価、非財務業績指標の活用、多面的業績評価に特徴づけられるBSCなど

28) 例えば、顧客関連指標を「測定結果に異常値が発生した場合のみ報告」する企業は3.2% (3社)に過ぎない。

29) 「年次以上の頻度での定期報告あり」を1, 「なし」を0として測定。

30) 1位を3点, 2位を2点, 3位を1点とした平均得点。

31) 松尾[2005]では、すべての評価対象について、目標達成度評価の使用率は8割を超えている。また、本社の生産機能部門, 共通部門, グループ企業のノンコア子会社, 金融子会社以外の評価対象について、7割以上の企業が複数の評価方法を併用している。



の新たな業績管理システムが10年以上前から注目を集めている。

### (1) BSC の利用実態

BSC の導入状況を図表5に示した。調査結果にばらつきがあるが、多くの企業が導入の検討さえしていない。<sup>32)</sup> 小倉研究室 [2002] は東証一部上場企業1,555社を対象 (2002年秋, 有効回答151社, 回収率9.7%), 森沢ほか [2005] は単独売上高500億円以上の上場・ジャスダック公開企業 (一部の非公開会社を含む) 1,330社を対象 (2003年6月, 有効回答189社, 回収率14.2%) に調査した。

図表5 BSC の導入状況に関する主な調査の比較<sup>33)</sup>

|                             | 導入済み        | 導入検討中       | 未導入         | 未検討・不知      | 合計   |
|-----------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|------|
| 小倉研究室 [2002] <sup>34)</sup> | 15社 (9.9%)  | 13社 (8.6%)  | 30社 (19.9%) | 93社 (61.6%) | 151社 |
| 青木・櫻井 [2003]                | 20社 (18.7%) | 31社 (29.0%) | 29社 (27.1%) | 27社 (25.2%) | 107社 |
| 乙政 [2003]                   | 7社 (4.4%)   | 17社 (10.6%) | 65社 (40.4%) | 72社 (44.7%) | 161社 |
| 劉 [2004] (製造業)              | 4社 (4.1%)   | 4社 (4.1%)   | 45社 (45.9%) | 45社 (45.9%) | 98社  |
| 福田 (哲) [2005]               | 9社 (13.6%)  | 18社 (27.3%) | 34社 (51.5%) | 5社 (7.6%)   | 66社  |
| 森沢ほか [2005]                 | 35社 (18.5%) | 17社 (9.0%)  | 74社 (39.2%) | 63社 (33.3%) | 189社 |

BSC 導入対象組織は、小倉研究室 [2002] では「全社」67%、「一部の部門のみ」27%である。また、森沢ほか [2005] では、第1位「カンパニー、事業本部、事業部レベル」(57.1%)、第2位「コーポレート (人事部、財務部等) レベル」(40.0%)、福田 (哲) [2005] では、「全社レベル」(22%)、「事業部 (カンパニー) レベル」(33%)、「部門レベル」(28%)が多かった。

BSC 主管部門は、経営企画部 (76.0%、林, 2006; 66.7%、福田 (哲), 2005) が主である。

BSC 導入目的は、青木・櫻井 [2003] では、第1位「戦略の実行」(72.5%)、第2位「成果連動型の業績評価」(54.9%)、第3位「経営品質の向上」(51.0%)、第4位「戦略の策定」(47.1%)であった。なお、小倉研究室 [2002] によると、「日本のBSC導入企業の実に1/3が、多面的業績評価から戦略マネジメントへなど、BSCの導入目的を途中で変更している (松原, 2003, 57-58

32) 業種別では、青木・櫻井 [2003] によれば、BSC 導入企業は、製造業15/81社、電力・ガス3/11社、金融2/10社であった。乙政 [2003]、森沢ほか [2005] も、業種別の利用状況を調査している。

33) 研究間の比較可能性を高めるため、福田 (哲) [2005] を基準に以下の調整を行った。青木・櫻井 [2003] の「本格導入済み」、「部分的導入」は「導入済み」、乙政 [2003] の「検討したが断念した」、「現時点での導入を考えていない」、「今後とも導入することはない」は「未導入」、劉 [2004] の「実施予定なし」は「未導入」、「知らない」は「未検討・不知」、森沢ほか (2005) の「現在は導入していないが、将来的な導入を見込んで具体的に準備を行っている」は「導入検討中」、「導入は未定だが、情報収集は行っている」と「以前導入を検討したことがあったが、導入しないという結論になった」は「未導入」とした。

その他、BSC 導入割合について、河合 [2004a] の13.0%、清水 [2007] の44.7%、西居 [2007] の11.7%、林 [2005] の15.2%、福田 (直) ほか [2006] (東証一部上場全製造業 (建設業を除く)、電気・ガス業の計862社対象、2006年2月、有効回答127社、回収率14.7%) の13.2%、松尾 [2005] の10%、横田 [2007] の14%という調査結果もある。

34) 筑波大学小倉昇研究室 [2002] の調査結果は、松原 [2003] から得た。

頁)】。

BSCの因果関係の検証について、森沢ほか[2005]では、「すべての」または「特に重要と考える戦略目標間に絞って」因果関係を検証する企業は4分の1程度に過ぎない(前者11.4%、後者14.3%)。また、小倉研究室[2002]では「BSC導入企業のうち、「戦略マップ」が未作成の企業は27%に及んでいる(松原, 2003, 58頁)<sup>35)</sup>】。

BSCと報酬の関係について、小倉研究室[2002]ではBSCと報酬制度を伴う業績評価を「連動させている」企業は65%、「関係ない」企業は35%である。また福田(哲)[2005]では「BSCと賃金・報酬」が「関連する」企業が40%(4社)、「関連しない」企業が60%(6社)であった。

BSCと他の経営管理システムとの関係は以下の通りである。小倉研究室[2002]では、BSC導入企業の36%が「経営品質活動」、71%が「方針管理」、93%が「個人業績評価制度」、100%が「目標管理」を導入している。林[2005](東証一部上場1,559社対象、2004年8-9月、有効回答164社、回収率10.5%)でも、BSC導入企業(25社)の多くが、中期経営計画(25社)、予算管理(21社)、目標管理(22社)、ISO9001(16社)を利用し、中期経営計画(64.0%)、目標管理(59.1%)、方針管理(50.0%)をBSCと補完的に利用している<sup>36)</sup>。

BSCの効果について、福田(哲)[2005]では、BSC導入(10社)のうち「効果があった」(7社)、「効果はない」(1社)、「逆効果であった」(2社)の結果であった。森沢ほか[2005]でも、事務局の自己評価は、「ここまでのところ満足」(2.9%)、「課題はあるがまあまあ満足」(62.9%)が全体の6割を超え、「課題が多く、不満」は34.3%であった。一方、小倉研究室[2002]では、「BSC導入企業における機能状況」について、「やや機能している、あまり機能していない、機能していない」企業は64%であり、「機能している」企業の36%を上回っている。調査により質問項目に相当の違いがあり、効果を一様に判断するのは難しい<sup>37)</sup>。

## (2) 今後の実態調査の課題

多くの実態調査があるが、質問項目が必ずしも統一されておらず、導入企業数も少ないため、異なる傾向を示す調査結果の解釈が難しい。今後の課題としては、同一の質問項目による経時的

35) BSC限定の調査ではないが、清水[2007]では「異なる戦略目標間にある因果関係について理解が不十分である」とする企業が47.6%にのぼる。また、「因果関係図(例:戦略マップ)」を「業績の異なる視点間」について作成している企業は6.8%、「個々の戦略目標間」について作成している企業は28.2%であった。

36) 林[2005]では、2つのマネジメント・システムを同時利用する企業において、一方の運用に当たり、もう一方を補完的に活用する割合を「補完関係」としている。本稿では50%以上の補完関係のみを取り上げた。

BSC以外の経営管理システムの導入状況について、青木・櫻井[2003]では、目標管理は83.2%、方針管理は72.9%の企業が導入している(方針管理とBSCの併用企業は15.9%)。また、林[2005]によると、中期経営計画と予算は92.7%、目標管理は76.2%、ISO9001は63.4%、方針管理は51.2%、日本経営品質賞(JQA)は7.3%の企業が導入している。さらに西居[2007]では、目標管理79.8%、方針管理42.6%、TQMが54.3%、福田(直)ほか[2006]では、目標管理の採用93.5%のうち、3年以内が14.8%、3年超が76.2%であった(年数不明2.5%)。同様に、方針管理の採用62.5%のうち3年以内が5.8%、採用後3年超が55.0%であった(年数不明1.7%)。

37) 清水[2007]は、BSC限定ではないが、事業業績管理に体系的KPIを設定する企業は、戦略の実行をよりよく管理し、よりよい情報を収集し、より効果的に伝達し、財務業績が良い傾向を確認した。

な調査を行い、BSC導入実態の傾向を適切に捕捉していく必要がある。また、Kaplan and Norton [2001] は、BSCは業績測定システムから戦略マネジメント・システムに変化していると主張する。その観点から、戦略マネジメント・システムとしてのBSCの重要な技法である戦略マップの利用実態の調査も必要であろう。

### 3.5.4 業績評価と報酬制度

1990年代後半以降、成果主義人事制度を導入する企業が増え、業績評価と報酬の関係に変化が見られることが指摘されてきた。

#### (1) 業績連動型報酬・人事の実態

業績給実施企業は84.6%で、報酬には、全社業績50.5%、部門業績41.0%、グループ業績13.2%、個人業績67.0%が反映される（武脇，2006：一部上場1,516社人事部長対象，2004年1月，有効回答273社，回収率18.0%<sup>38)</sup>）。横田 [2007] によると、部門業績は所属社員の賞与、昇進、年棒の順に最大30%程度、全社業績は賞与に40%以上、年棒に20%強反映する。さらに、福田（哲） [2005] によれば、組織業績を「部門長の賃金・報酬」に60.3%、「従業員の賃金・報酬」に50.0%、「事業部長の賃金・報酬」に47.1%、「経営者の役員報酬」に11.8%の企業が反映させている。

職種との関係では、ライン長、営業、間接部門のうち、ライン長の賞与が、最も業績評価結果と関連が強く（2.57<sup>40)</sup>）、年棒、昇進に40～50%、営業・間接部門の賞与・昇進には4割程度反映している（横田，2004）。

成果主義人事制度の導入時期は、第1位「2001-03年」（32.6%）、第2位「1998-2000年」（26.5%）である。導入目的は、第1位「業績志向、成果志向の組織風土・文化への革新」（5点尺度の3.96）、第2位「自社の業績と連動した報酬制度の確立」（同3.95）、第3位「戦略や事業目標が要求する、またはそれらから導かれる成果や役割の明確化」（同3.93<sup>41)</sup>）であった（内山，2007）。

#### (2) 業績連動型報酬における業績評価指標の実態

業績連動型報酬で多用される全社業績指標は、利益額（第1位「営業利益」60.1%、第2位「経常利益」42.8%）と「売上高」（第3位、21.0%<sup>42)</sup>）である。部門業績では、独立採算部門の第1位「営

38) 福田（直）ほか [2006] では、業績連動型報酬採用割合は81.5%で、採用後3年以内は19.3%、採用後3年超は60.5%（年数不明1.7%）であった。また、福田（淳） [2007a] では、事業部長報酬と事業部業績が連動する割合は38.1%であり、事業部より上位の組織や全社業績と連動する割合は、それぞれ13.4%と44.8%であった。

39) 人事制度の基本的性格について、管理職は、第1位「やや成果主義的」（34.0%）、第2位「かなり成果主義的」（30.7%）で、一般従業員は、第1位「やや年功主義的・能力主義的」（38.6%）、第2位「やや成果主義的」（32.7%）と感じている（内山，2007）。

40) 質問項目では「1 0%」, 「2 20%」, 「5 100%」と設問している。

41) 内山 [2007] は、独自に開発した成果主義的報酬制度の3類型と会計的業績評価尺度の利用の関連を調べた。

42) 業績評価に単一指標のみを用いる場合、「売上高」は非常に少ない（全社業績2.9%、独立採算部門業績1.2%）。

業利益」(55.3%)、第2位「経常利益」(43.5%)、第3位「売上高」(36.5%)と、全社業績と同様の傾向だが、販売部門では、第1位「売上高」(60.0%)、第2位「粗利益」(51.4%)で、他の利益指標の利用は少ない(営業利益8.6%(3社)、経常利益2.9%(1社))(武脇, 2006)<sup>43)</sup>。

業績指標数について、全社業績指標には単一指標を用いる企業が多く(単一指標63.8%、複数指標36.2%)、独立採算部門では単一指標(48.2%)と複数指標(51.8%)に大差はなく、販売部門では複数指標が多用される(単一指標34.3%、複数指標65.7%)(武脇, 2006)。

武脇[2005](2004年12月、東証一・二部上場1,818社の営業部長(回答274通、回収率15.1%)、1,571社の生産部長(回答224通、回収率14.3%)(各社1人ずつ)対象)によれば、業績連動型報酬のための業績指標として、営業部長・部員とも「利益」(4.79/4.06)、「売上」(4.41/4.08)の財務業績指標が重視される<sup>44)</sup>。顧客関連指標は、営業部員にとって最重視(「新規顧客獲得」4.23、「顧客満足」4.29)され、営業部長にとっても財務業績指標に次いで重視される(「新規顧客獲得」3.92、「顧客満足」4.13)。一方、「経費削減」指標は、双方とも重視度は低い(部門長3.68、部員3.36)。また、生産部門では生産部長・部員とも、「業績関連」指標が最重視される<sup>45)</sup>。

業績指標のタイプについて、営業部長に対して(3.92)は部員(3.36)より量的指標が適当だと考え<sup>46)</sup>、生産部門も同様である(部門長3.79、部員3.14)。また、営業部長に対しては結果重視(4.1)である一方、営業部員にはその傾向が低く(3.19)、生産職でも同様の傾向であった(生産部門長4.0、部員3.03)<sup>47)</sup>。

### (3) 今後の実態調査の課題

成果主義人事制度の日本企業への導入は、業績管理会計にとっては業績連動型報酬問題として、またBSC導入とも時期が重なり、多くの研究者の注目を集めてきた。ただ、成果主義人事制度への傾斜は近年一服した感もあり、企業は今後、産業、企業、職種に見合ったあるべき姿を少し冷静に追求し始める時期にきている。実態調査としては、そうした動向を適切に捕捉できる調査設計が必要となろう。

## 参 考 文 献

### 【実態調査・実証研究文献】

- 青木章通・櫻井通晴(2003)「戦略、業績評価および経営品質に関する日本企業の経営行動：バランス・スコアカードに関する郵送調査の分析」『東京経大会誌(経営学)』(東京経済大学)第236号、111-132頁。  
 伊藤和憲(2002)「グローバル管理会計の課題とその対応策」『会計』第162巻第5号、37-48頁。  
 —(2004)『グローバル管理会計』同文館出版。

43) 武脇[2006]の製造・スタッフ部門の調査は回答数が少ないため割愛する。なお、全社、部門業績指標のどちらも、「EVA」や「顧客満足」の利用は少ない(例えば全社業績指標の「EVA」1.4%、「顧客満足」2.2%)。

44) 「1 全く重視する必要がない」、「5 非常に重視すべき」の5点尺度。

45) 武脇[2005]では、生産部員に対する(品質、原価を含む)「業績関連」は4.32、部門長に対しては「品質」(4.65)、「原価」(4.61)、「納期」(4.29)、「安全性」(4.28)を重視すべきとの意見が上位であった。

46) 「1 すべて質的」、「5 すべて量的」の5点尺度。

47) 「1 すべてプロセス指標」、「5 すべて結果指標」の5点尺度。

- 内山哲彦 (2007) 「成果主義における会計的業績評価尺度利用に関する実態」『原価計算研究』第31巻第1号, 36-51頁。
- 小倉昇研究室 (2002) 「バランス・スコアカードの導入実態に関する調査」。
- 乙政佐吉 (2003) 「わが国企業における業績評価指標の利用方法に関する研究: バランス・スコアカードとの比較において」『六甲台論集 (経営学編)』(神戸大学) 第49巻第4号, 29-54頁。
- 梶原武久 (2007) 「品質コスト」にみる日本の品質管理の現状と課題」『会計』第172巻第6号, 54-67頁。
- (2008) 『品質コストの管理会計』中央経済社。
- 河合隆治 (2004a) 「財務的指標と非財務的指標の業種別分析」『原価計算研究』第28巻第2号, 57-70頁。
- (2004b) 「日本における業績指標測定の実況」『桃山学院大学総合研究所紀要』(桃山学院大学) 第29巻第3号, 39-54頁。
- 木島淑孝編著 (2006) 『組織文化と管理会計システム』中央大学出版部。
- 楠由記子 (2004) 「日本企業における EVA 導入の効果とその考察」『原価計算研究』第28巻第2号, 81-91頁。
- (2005) 「EVA と経営者報酬に関する実証分析」『原価計算研究』第29巻第2号, 66-76頁。
- 窪田祐一 (2001) 「原価企画における組織間インターラクティブ・コントロール・システム」『原価計算研究』第25巻第2号, 10-18頁。
- 坂口順也・原口恭彦 (2004) 「組織間マネジメント・コントロールにおける情報共有の意義」『広島大学マネジメント研究』(広島大学) 第4号, 39-48頁。
- 清水孝 (2007) 「日本企業における事業の業績管理に関する調査 (上) (下)」『企業会計』第59巻第8号, 第9号, 74-82頁, 82-89頁。
- 高橋史安 (2004) 「わが国における原価管理の実証的研究: 1994年調査と2002年調査の比較を中心に」『会計学研究』(日本大学) 第17巻, 1-47頁。
- 武脇誠 (2005) 「成果主義実施のための個人業績評価指標の研究: アンケート調査結果の分析」『産業経理』第65巻第3号, 29-40頁。
- (2006) 「業績連動型報酬における業績評価指標の研究: アンケート調査結果の分析」『東京経大会誌 (経営学)』(東京経済大学) 第248号, 113-125頁。
- 田中雅康 (2001a, b, 2002a, b) 「先端企業の原価企画: 実態と動向」『企業会計』第53巻第11, 12号, 第54巻第1, 2号, 102-111頁, 121-130頁, 149-159頁, 97-104頁。
- 田中雅康・大槻晴海・井上善博 (2007a, b, c, d, e, f) 「日本の主要企業の原価企画 (1) (2) (3) (4) (5) (6)」『企業会計』第59巻第2-7号, 105-114頁, 121-128頁, 55-63頁, 70-77頁, 106-117頁, 71-79頁。
- 谷武幸・吉田栄介・窪田祐一・梶原武久 (2003) 「ABC/ABM 導入の実証研究」『国民経済雑誌』(神戸大学) 第188巻第2号, 19-35頁。
- 中尾圭一郎・平岡秀福・門田安弘 (2006) 「事業評価に残余利益指標を用いる効果」(門田安弘・浜田和樹編著『企業価値重視のグループ経営』税務経理協会, 1-20頁に所収)。
- 中川優 (1999a) 「在外日系企業のマネジメント・コントロール: 在タイ日系企業の実態調査を手がかりとして」『会計』第155巻第5号, 26-41頁。
- (1999b) 「在外日系企業における管理会計実務: 在タイ日系製造業企業に対するアンケート調査の結果から」『同志社商学』(同志社大学) 第51巻第2号, 102-123頁。
- (2000a) 「在米日系企業のマネジメント・コントロール: 現地化と現地適応」『同志社商学』(同志社大学) 第51巻第5/6号, 313-339頁。
- (2000b) 「在米日系企業における管理会計実務: アンケート調査の結果から」『同志社商学』(同志社大学) 第52巻第1/2/3号, 118-166頁。
- (2002a) 「在欧日系企業における意思決定の現地化とマネジメント・コントロール」『会計』第162巻第4号, 29-46頁。
- (2002b) 「在欧日系企業における管理会計システム: アンケート調査の結果から」『同志社商学』(同志社大学) 第54巻第1/2/3号, 329-361頁。
- (2004) 『管理会計のグローバル化』森山書店。
- 西居豪 (2006) 「非財務指標の戦略的適合度に関する実証分析」『原価計算研究』第30巻第2号, 53-62頁。
- (2007) 「わが国製造業における非財務指標の利用: 質問票郵送調査による基礎分析」『専修商学論集』(専修大学) 第84号, 107-126頁。
- 日本会計研究学会特別委員会 (1999) 『ABC と ABM の理論および実践の研究』日本会計研究学会特別委員会 (吉川武男委員長) 最終報告書。

- 朴元熙・伊藤和憲 (2000) 「原価企画活動を支援する管理工学ツールの有効性」『管理会計学』第9巻第1号, 25-42頁。
- 浜田和樹 (2006) 「企業間システムの戦略と管理会計」(門田安弘・浜田和樹編著『企業価値重視のグループ経営』税務経理協会, 105-128頁に所収)。
- 林攝子 (2005) 「マネジメント・システム間の統合化と戦略共有効果について: 中期経営計画, 予算管理, 目標管理の相互補完関係に関する考察」『会計プロGRESS』第6号, 86-102頁。
- (2006) 「マネジメント・システムの統合による戦略共有と戦略実行への効果について」『会計』第169巻第6号, 109-123頁。
- 福田淳児 (2007a) 「事業部間での知識の移転とマネジメント・コントロール・システムの設計: 郵送質問票調査の結果」『経営志林』(法政大学) 第44巻第2号, 22-34頁。
- (2007b) 「日本企業における管理会計担当者の役割・知識・経験についての実態調査」『経営志林』(法政大学) 第44巻第3号, 75-84頁。
- 福田直樹・近藤隆史・相原基大・窪田祐一 (2006) 「業績評価制度の変化に関する実態調査」『追手門経営論集』(追手門学院大学) 第12巻第1号, 19-43頁。
- 福田哲也 (2005) 「業績評価およびバランスド・スコアカード導入の実態調査」『関東学院大学経済経営研究所年報』(関東学院大学) 第27巻, 111-130頁。
- 松原恭司郎 (2003) 「日本企業における BSC 導入の概況」『企業会計』第55巻第5号, 54-59頁。
- 松尾貴巳 (2005) 「グループ経営と業績管理指標」(木村幾也編著『グループ企業の管理会計』税務経理協会, 65-85頁に所収)。
- 真部典久 (2006) 「原価計算システムの変更に伴う動機づけの質的变化と組織文化の関係」(木島淑孝編著『組織文化と管理会計システム』中央大学出版部, 229-276頁に所収)。
- (2007) 「製造間接費情報の活用動機づけのメカニズムに関する実証研究」『原価計算研究』第31巻第2号, 20-33頁。
- 森沢徹・宮田久也・黒崎浩 (2005) 『バランス・スコアカードの経営』日本経済新聞社。
- 門田安弘・Mahfuzal Hoque (2001) 「製品開発における品質と原価の同時達成システム: 質問票調査によるエンピリカル・リサーチ」『商学論究』(関西学院大学) 第48巻第4号, 1-16頁。
- 山田庫平・山浦裕幸・大槻晴海・三木僚祐 (2004) 「わが国工業会計システムの現状と課題 (1) アンケート調査の集計結果とその鳥瞰的分析」『産業経理』第64巻第3号, 125-140頁。
- 横田絵理 (2004) 「日本企業の業績評価システムに影響を与えるコンテキストについての一考察」『管理会計学』第13巻第1・2号, 55-66頁。
- (2007) 「マネジメント・コントロール・システムの変化と組織風土の関連性: 実態調査からの一考察」『経理研究』(中央大学) 第50号, 235-246頁。
- 吉岡正道・杉山晶子・徳前元信・千葉啓司 (2002) 「子会社評価に関するアンケート調査」『産業経理』第62巻第1号, 109-124頁。
- 李超雄・門田安弘 (2000) 「原価企画におけるサプライヤー関係が原価低減に及ぼす効果に関する実証的分析」『管理会計学』第8巻第1/2号, 119-137頁。
- 陸根孝 (2003) 「集団成熟度と組織能力が原価企画成果に及ぼす影響についての実証研究」『管理会計学』第11巻第1号, 3-14頁。
- (2005) 「製造戦略, 先端製造技術, 原価企画システム間の適合性が成果に及ぼす影響」『原価計算研究』第29巻第2号, 36-44頁。
- 劉慕和 (2004) 「業績評価会計に関する実態調査の結果および分析: 日本大学商学部会計学研究所の研究プロジェクトについて」『会計学研究』(日本大学) 第17巻, 79-101頁。
- 渡邊俊輔 (2000) 「サービス業における原価計算実践: 実態調査の結果報告」『経営経理研究』(拓殖大学) 第64巻, 243-267頁。
- 【その他参考文献】**
- Hiromoto, T. (1988) Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting, *Harvard Business Review*, Jul.-Aug., 22-26.
- Ittner, C. D., and D. F. Larcker (1998) Innovations in performance measurement: Trends and research implications, *Journal of Management Accounting Research*, 10, 205-238.
- Johnson, H. T., and R. S. Kaplan (1987) *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, MA.

- Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1996) *Balanced Scorecard*, Harvard Business School Press, Boston, MA.  
— (2001) *Strategy-Focused Organization*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- Kaplan, R. S. and S.R. Anderson (2007) *Time-Driven Activity-Based Costing*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- 岡野浩 (1995) 『日本の管理会計の展開：原価企画への歴史的視座』中央経済社。
- 加登豊・大浦啓輔・新井康平 (2008) 「わが国管理会計研究におけるサーベイ研究の特徴と諸問題」『管理会計学』第16巻第1号, 3-18頁。
- 小林啓孝 (1992) 「ABCと日本企業」『原価計算研究』第17巻第1号, 14-24頁。
- 櫻井通晴 (1997) 『わが国の経理・財務組織』税務経理協会。
- 吉田栄介 (2001) 「原価企画活動を支援する組織能力とパフォーマンスとの関係：某電機メーカーにおける事業間比較」『原価計算研究』第29巻第2号, 1-9頁。

福島一矩 [慶應義塾大学大学院商学研究科博士課程]

妹尾剛好 [慶應義塾大学大学院商学研究科博士課程]