

Title	日本企業の管理会計利用実態(1) : 近年10年の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 practices (1) : a survey of the literature on questionnaires and archival researches
Author	吉田, 栄介(Yoshida, Eisuke) 岩澤, 佳太(Iwasawa, Keita)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2018
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.61, No.4 (2018. 10) ,p.29- 45
JaLC DOI	
Abstract	<p>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2008年以降に公表された実態調査・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、ミニ・プロフィットセンター)、業績管理(業績指標、業績管理プロセス、BSC)、予算管理(基礎的事項、予算編成、予算実績差異分析、新手法)、設備投資予算(経済性評価手法、マネジメント・プロセス)、環境管理会計(環境配慮型設計、環境配慮型サプライチェーン管理、環境配慮型設備投資マネジメント、環境業績指標)、ERPなどの利用実態と経年変化について調査する。</p> <p>This article reviews the state of Japanese management accounting practice as evidenced by questionnaire survey and archival articles have published since 2008. The review is structured by cost accounting, cost management (i.e. target cost management, activity-based costing, micro profit center), performance management (i.e. performance measures, performance management process, balanced scorecard), budgeting, capital investment budget, environmental management accounting, and Enterprise Resource Planning.</p>
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20181000-0029">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20181000-0029</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利用実態 (1)

— 近年 10 年の実態調査研究の文献サーベイを中心として—

The State of Japanese Management Accounting Practice (1) :

Literature survey on questionnaire and archival research

吉田 栄介(Eisuke Yoshida)

岩澤佳太(Keita Iwasawa)

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 2008 年以降に公表された実態調査・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、ミニ・プロフィットセンター）、業績管理（業績指標、業績管理プロセス、BSC）、予算管理（基礎的事項、予算編成、予算実績差異分析、新手法）、設備投資予算（経済性評価手法、マネジメント・プロセス）、環境管理会計（環境配慮型設計、環境配慮型サプライチェーン管理、環境配慮型設備投資マネジメント、環境業績指標）、ERP などの利用実態と経年変化について調査する。

**Abstract:** This article reviews the state of Japanese management accounting practice as evidenced by questionnaire survey and archival articles have published since 2008. The review is structured by cost accounting, cost management (i.e. target cost management, activity-based costing, micro profit center), performance management (i.e. performance measures, performance management process, balanced scorecard), budgeting, capital investment budget, environmental management accounting, and Enterprise Resource Planning.

# 日本企業の管理会計利用実態（1）

—— 近年10年の実態調査研究の文献サーベイを中心として ——

吉田 栄 介  
岩 澤 佳 太

## <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2008年以降に公表された実態調査・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、ミニ・プロフィットセンター）、業績管理（業績指標、業績管理プロセス、BSC）、予算管理（基礎的事項、予算編成、予算実績差異分析、新手法）、設備投資予算（経済性評価手法、マネジメント・プロセス）、環境管理会計（環境配慮型設計、環境配慮型サプライチェーン管理、環境配慮型設備投資マネジメント、環境業績指標）、ERPなどの利用実態と経年変化について調査する。

## <キーワード>

日本の管理会計、実態調査、原価計算、原価管理、業績管理、予算管理、設備投資予算、環境管理会計、ERP、文献調査

## 1. 問題の所在

日本企業の管理会計実務にはどのような特徴があるのだろうか。10年前、日本企業における管理会計利用実態が十分に分かっているとはいえない状況下、われわれは実態調査研究の文献調査を実施した。その後、2009年と2014年に日本企業における管理会計手法・方法の利用実態を知るための郵送質問票調査を実施し、日本の管理会計像を探究するために、競争環境、組織コンテキストと管理会計手法・方法の利用、組織業績との関係について実証的に分析してきた。そうした中、近年では日本企業の管理会計実務を対象とした多くの実態調査・実証研究がおこなわれている。そこで2019年に実施する第3回の実態調査に向けて、本稿ではそうした調査・研究の文献調査を通じて、近年10年ほどの日本企業における管理会計手法・方法の利用実態とその変化・変容について整理しておきたい。

文献調査に先立ち、近年の日本企業の管理会計実務への影響が想定される外部要因を挙げてお

こう。第1に、会計ビッグバンとも呼ばれた2000年前後以降の新会計基準適用の影響である。上場企業に対する連結会計重視への転換、キャッシュフロー計算書や四半期決算の義務化、内部統制報告制度（J-SOX：日本版 Sarbanes Oxley 法）の開始など、多くの改革がおこなわれてきた。

例えば、IFRS（International Financial Reporting Standards）の任意適用は、2010年3月期の開始（日本電波工業（株）が初）から、2011年3月期には住友商事（株）とHOYA（株）、2012年3月期までに日本板硝子（株）、日本たばこ産業（株）と静かに始まったが、2014年以降適用企業数は増大し、2018年5月現在、適用企業151社、適用決定企業数41社（日本取引所グループ発表）にのぼる。日本企業の多くは財管一致といわれる財務会計と管理会計との整合性の確保を意図しているともいわれ、IFRS適用などの会計基準の変更が管理会計にも大いに影響することが予想される。内容としては、日本基準における伝統的な収益費用アプローチ（収益と費用の差額としての利益概念）から資産負債アプローチ（正味資産の増減分としての利益概念）への変更、情報開示区分についても従来のインダストリー・アプローチ（事業・所在地別など）からマネジメント・アプローチ（経営者の意思決定・業績評価に応じたセグメント区分）での情報開示への変更は、ROE（Return on Equity）などの収益性指標や管理会計実務へさまざまな影響をおよぼす。

また2015年6月のコーポレートガバナンス・コード導入も、持続的成長と中長期的な企業価値向上に向けた実効性のある中期経営計画（収益計画や資本政策の基本的方針、収益力・資本効率に関する目標の提示、経営資源の配分等に関する具体策）の策定を求めており、業績・予算管理を中心に管理会計実務への影響が想定される。

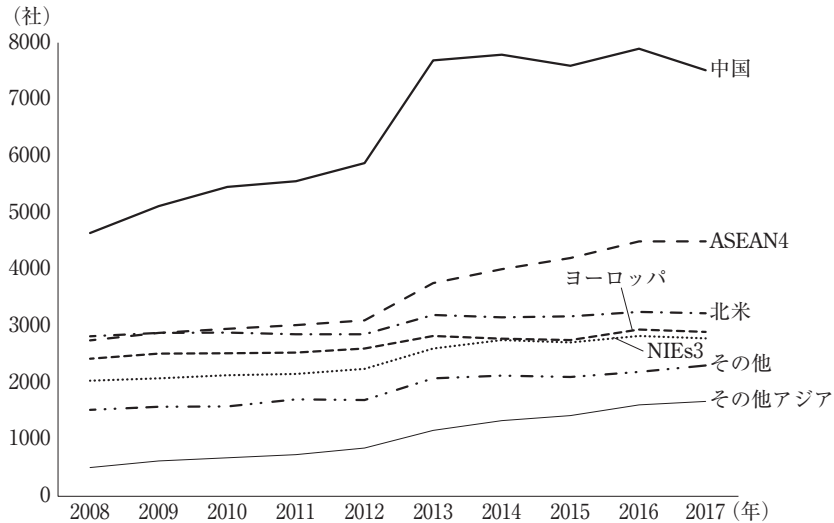
第2に、日本企業の海外進出の進展である。日本企業の海外現地法人数（進出地域別）の推移は、2008年の16,732法人から2017年には24,959法人と10年間で1.5倍ほどに増加している（経済産業省第38回から第47回『海外事業活動基本調査概要』より）。進出地域別では、全体の約3分の1を占める中国現地法人は増加傾向にあったが2013年以降は横ばいである。この2013年以降の中国現地法人の横ばい傾向に呼应するようにASEAN4カ国（インドネシア、タイ、フィリピン、マレーシア）やそのほかのアジア諸国での法人数が増加している（図表1）。こうした日本企業の海外進出の進展は、グローバル管理会計やグループ経営の統合に向けた連結管理会計実務の重要性を高め、国内・単体中心の管理会計からの転換を要請する。

第3に、ERP（Enterprise Resource Planning）普及の影響である。大企業を中心に普及が進むERPは企業グループの全体最適に向けて経営資源の有効活用を図る統合システムであり、従来の情報流・区分の変更をもたらし、意思決定・業務プロセスに影響することが想定される。

## 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、主要な管理会計手法に関する実態調査研究の文献サーベイを実施した。対象文献は、主として2008年4月以降発行の学術誌（『会計』、『会計プログレス』、『管理会計学』、『原価計算研究』、『メルコ管理会計研究』）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。1998年からの10年間の利用実態については、

図表1 日本企業の海外現地法人数の推移



注) ASEAN4 : インドネシア, タイ, フィリピン, マレーシア

NIEs3 : 韓国, シンガポール, 台湾

各調査時点(毎年7月)の直近決算時点の実績値。海外に現地法人を有するわが国企業(金融・保険・不動産業を除く)を対象。調査票の回収率は例年70%から75%前後。

出所) 経済産業省第38回から第47回「海外事業活動基本調査概要」より筆者作成

吉田ほか(2008a, b, 2009a, 2012)で既に発表しており, 本稿はその後の10年間を対象としている。

### 3. 日本企業の管理会計の利用実態

#### 3.1 原価計算

原価計算の利用実態について, 調査対象組織別に大企業, 中小企業, 病院, 原価計算手法ではABC(活動基準原価計算: Activity-Based Costing)を独立して報告する。

##### 3.1.1 大企業における原価計算利用実態

原価計算の利用実態について, 清水(孝)ほか(2011a, b, c)では, 2010年12月から2011年1月に上場製造業1,283社を対象(回答数・率: 200社・15.6%)に調査した結果, 原価計算手法の利用率は, 個別原価計算44.5%, 総合原価計算は単純11.5%, 組別52.0%, 等級別5.5%, 連産品原価計算2.5%, 標準原価計算58.5%であると示した。また, 日本大学商学部調査(以下, 日大調査:

1) 文献探索では, 2018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・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。

2) 清水(孝)ほか(2011a, b, c)は, 費目別計算と部門別計算の利用実態も調査している。

新江, 2014; 川野, 2014; 高橋, 2014; 劉, 2014) では, 2011年9月と2012年8月に東証一・二部上場2,035社を対象(回収数・率: 187社・9.2%)に調査(1985年, 1995年, 2002年調査もあり)<sup>3)</sup>した結果, 製造業(113社)における原価計算手法の利用率は, 個別原価計算55.8%, 総合原価計算が単純17.7%, 組別22.1%, 等級別5.3%, 標準原価計算68.1%であった(新江, 2014; 川野, 2014)。新江(2014)は, 清水(孝)ほか(2011a, b, c)調査との結果の違いのひとつの原因は, 回答企業群の業種のばらつきの違いにあると推察している。

原価計算の利用状況の変化について検討する。2009年1月に東証一部上場製造業851社を対象(回収数・率: 151社・17.7%), 5月に非製造業856社を対象(同127社・14.8%)に調査した吉田ほか(2009b, c, d, e, 2012)の実態調査(以下, 第1回調査)と, 2014年1月に東証一部上場製造業847社を対象(同130社・15.3%), 非製造業905社を対象(同117社・12.9%)に調査した吉田ほか(2015e, f, g, 2017)の実態調査(以下, 第2回調査)では, 標準原価計算の利用率(製造業: 第1回調査75.5%→第2回調査73.8%, 非製造業: 22.8%→24.1%)と直接原価計算の利用率(53.3%→57.7%, 33.1%→41.4%)を調査し5年間の経年変化を比較したが, 統計的に有意な利用率の変化は確認されなかった。そのほかの調査結果を総合しても, 東証一部上場企業の原価計算手法の利用率について, 大きな変化は確認されていない。<sup>4)</sup>

### 3.1.2 大企業におけるABC利用実態<sup>5)</sup>

ABC(活動基準原価計算: Activity-Based Costing)を含めた製造業における製造間接費配賦計算の利用実態について, 第1回調査では, 複数配賦基準72.0%, 操業度基準55.9%, ABC5.6%, 第2回調査では, 複数配賦基準71.8%, 操業度基準58.1%, ABC7.3%であった。非製造業における本社費・共通費配賦計算については, 第1回調査では, 複数配賦基準79.8%, 操業度基準31.2%, ABC7.3%, 第2回調査では, 複数配賦基準74.0%, 操業度基準34.0%, ABC10.0%であった。なお, 非製造業でのABC利用企業の多くは銀行および金融機関であった(第1回調査7社/8社, 第2回調査7社/10社)。

東証一・二部上場企業対象の日大調査(川野, 2014)でも, ABCを経常的に利用している企業8.6%(16社/187社), 部分的に実施している企業4.2%(8社/187社)とABC利用率は低調であった。<sup>6)</sup>ABCを利用しない主な理由は, 「計算が複雑だから」34.5%, 「費用がかかる」29.7%, 「配

3) 本稿で取り上げる管理会計手法以外にも, 損益分岐点分析やライフサイクルコストリングなど多くの手法の利用率も調査している(川野, 2014, 80頁, 表49)。

4) 日大調査における利用率の推移(2002年調査と2012年調査の比較)では, 直接原価計算(川野, 2014)は, 製造業では34.0%→41.4%, 非製造業では40.0%→30.4%と, 製造業で利用率の上昇, 非製造業で下降が見られる。ただし, 2002年調査は東証一部上場企業, 2012年調査は東証一・二部上場企業対象の調査であるため, 以降も含めて, 単純な比較は難しい。

5) 真部(2007, 2008, 2009, 2010)は, ABCなどによって計算された製造間接費情報の活用の動機づけについて, 製造間接費情報が部門管理者にとって可視的に理解容易であり, その情報を用いた対話を促進できることが, 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。

6) 上東(2014, 2015a)の調査では, 上場企業におけるABC/ABM(Activity-Based Costing/Cost Management)利用は製造業11.0%(11社), 非製造業2.9%(3社)(調査概要は次節)であった。企業予算制度研究会(2018)の調査では, ABC8.5%(15社/177社), ABM4.0%(7社/175社)であった(調査概要は3.4予算管

図表2 製造間接費配賦基準の国際比較

(単位：%)

	米国	オーストラリア	アイルランド	日本	ニュージーランド	英国
直接労務費	62	73	52	68	84	78
機械稼働時間	12	17	22	27	53	60
生産量	4	17	28	32	47	55
直接材料費	5	14	7	36	44	40
その他	7	—	22	—	10	15

出所) Horngren et al. (2006, p.103)

賦計算の精緻化よりも原価管理に関心がある」24.1%、「ABCのためのデータ集計ができない」24.1%、「製品、サービスに直課しているため」17.9%、「正確な原価情報を必要としない」15.2%などであった。

Horngren et al. (2006) における国際比較(図表2<sup>7)</sup>)では、世界的な傾向として、間接費配賦に際して複数基準が併用され(複数回答の基準利用率を合計すると100%を越え)ており、伝統的な直接労務費や機械稼働時間以外のABCのような配賦基準が使われ始めているとの見解を紹介している。各国のABC利用率は、米国製造業20.6%、英国17.5%、ニュージーランド20.3%、別の調査からインド20%、シンガポール11%であると紹介している。

ABCの導入目的について、前田・金(2010<sup>8)</sup>)では、2007年3月に東証一部上場1,750社を対象(回収数・率:107社・6.1%)に調査した結果、「原価計算情報の精度を向上させるため」26.7%(8社/30社)、「間接費の詳細を分析するため」20.0%(6社)、「経営戦略立案などのためのインプット情報として必要だったから」13.3%(4社)、「全社で正確な原価情報を共有するため」13.3%(4社)、「複数の担当者および部門との情報共有ができるため」13.3%(4社)などであった。

ABCの利用率の変化について、第1回調査と第2回調査との比較(製造業、非製造業とも)でも、日大調査(川野, 2014)でも顕著な変化は確認されなかった。

### 3.1.3 中小企業、病院における原価計算利用実態

中小企業における原価計算の利用実態について、飛田(2011)では、2010年9月から10月に熊本県内の中小企業893社を対象(有効回答数・率:86社・9.6%)に調査した結果、実際原価計算の利用率は58.1%、標準原価計算は32.6%であった。同様に、飛田(2012)では、2011年7月に福岡市内の中小企業1,089社を対象(同122社・11.2%)に調査した結果、実際原価計算の利用率は66.4%、標準原価計算は29.5%であり、中小企業でもこれらの原価計算手法の一定の利用が確認

ㄨ 理の節)。

7) Horngren et al. (2006)の教科書では巻末に各国調査の出典が掲載されているが、本稿ではこれらの調査概要の紹介は割愛する。以降に紹介するデータも含め、各国調査データの引用元の公表時期は1989年から2004年である。

8) 日韓中におけるABC、BSC(Balanced Scorecard)、EVA(Economic Value Added)の利用実態を調査している。

された。<sup>9)</sup>

そのほかにも病院における原価計算の利用実態について、荒井ほか(2017)では2014年6月から7月に、2014年度にDPC制度(DPC/PDPS: Diagnosis Procedure Combination / Per-Diem Payment System)の対象病院であった1,585施設を対象(有効回答数・率: 264施設・16.7%)に調査した結果、DPC別原価計算の実施状況は、何らかの形で実施する病院が171施設(65.0%)であった。その内訳は、一部の主要なDPCにおける特殊原価調査が110施設(実施病院の64.3%)で経常的实施は32施設(同18.7%)、すべてのDPCで経常的に実施する病院は15施設、特殊原価調査は14施設であった。また荒井(2017)では2016年10月から11月に、2016年度にDPC対象病院であった1,667施設を対象(有効回答数・率: 286施設・17.2%)<sup>10)</sup>に調査した結果、部門別損益計算の実施率は36.8%、部門別損益分岐分析の実施率は33.0%であった。

## 3.2 原価管理

原価管理の利用実態について、原価管理全般を製造業と非製造・サービス業に分け、調査情報の豊富な個別手法は標準原価計算・管理、原価企画、ミニ・プロフィットセンターを独立して報告する。

### 3.2.1 製造業の原価管理全般の利用実態

製造業の原価管理の利用実態について、上東(2014)では、2013年6月に上場製造業1,471社を対象(有効回答・率: 100社・6.8%)に調査した結果、原価管理の実施率は96.0%であり、その対象費目は重視されている順に7点尺度で、材料費6.11、製造原価6.01、労務費5.65、経費5.48、製造間接費5.35、一般管理費5.10、販売費5.08であることを示した。

製造業の原価管理の手法について、上東(2014)では7点尺度で、伝統的な手法の重視度は、実際原価計算5.73、標準原価計算5.49、CVP(Cost-Volume-Profit)・損益分岐点分析4.79、直接原価計算4.77、特殊原価調査3.59であった。戦略的原価管理ともいわれる手法については、原価企画4.46を除いて、品質原価計算3.17、ABC/ABM(Activity-Based Costing/Cost Management) 3.15、ライフサイクルコストリング3.10といずれも重視度は低調であった。

製造業の原価管理上の問題点について、上東(2014)では7点尺度で、「タイムリーな情報が提供できない」4.42、「管理基準が設定できていない」3.77、「責任と権限の明確化ができていない」3.77、「原価意識が低い」3.45、「計算制度・報告制度が整っていない」3.40が挙げられている。

製造業の海外拠点での原価管理について、井上(2009)は、2004年度から2007年度に在中国日系製造業14社を対象に調査した結果、原価管理の方法として利用が多い順に、予算編成・統制、

9) 上東(2015b, 2016)では、2014年6月に中小企業(金融・保険業を除き、従業員数100名以上、資本金が5億円未満)8,027社のうちランダムサンプリングした3,500社を対象(回答数・率: 製造業118社/1,313社・9.0%、非製造業183社/2,187社・8.4%)に調査した結果、ABC/ABMの利用は、製造業7.6%(9社)、非製造業5.5%(10社)であった。

10) 部門別損益計算・管理における利益センターの設定範囲や利用実態、部門別損益分岐分析の方法や利用実態も調査している。



標準原価計算、実際原価計算、VA/VE（Value Analysis/Engineering）であったと報告している。原価管理上の問題点については、原材料の購買管理、原材料の転換、品質管理、操業度水準の維持の順に重要性が認識されており、日本標準を満たす原材料・部品の調達・管理が、在中国工場管理で問題となっている様子が見えてくる。

製造業の原価管理の利用率の変化について、第1回調査と第2回調査とを比較すると、7点尺度で、「実際原価情報による管理」（5.00→5.21）の重視度に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」（3.57→4.70）は重視度の上昇が統計的に確認されている。

### 3.2.2 非製造・サービス業の原価管理全般の利用実態<sup>11)</sup>

非製造業の原価管理の利用実態について、上東（2015a）では、2013年6月に上場非製造業1,788社を対象（有効回答数・率：105社・5.9%）に調査した結果、原価管理の実施は62.9%と製造業96.0%よりも低い<sup>12)</sup>。また原価管理の対象費目は重視されている順に7点尺度で、労務費5.65、製造原価5.60、経費5.58、販売費5.15、材料費5.14、一般管理費5.13、製造間接費4.96であった。なお製造業（上東，2014）と比較した結果、製造原価および材料費について統計的に有意な差が確認された。

非製造業の原価管理の手法について、上東（2015a）では7点尺度で、実際原価計算は5.62、直接原価計算4.85、CVP・損益分岐点分析4.44、標準原価計算4.18、原価企画3.83、品質原価計算3.48、ライフサイクルコスト3.30、特殊原価調査3.17、ABC/ABM3.17で、戦略的原価管理ともいわれる手法の重視度は低調であった。なお製造業（上東，2014）と比較した結果、標準原価計算と原価企画について統計的に有意な差が確認された。

非製造業の原価管理上の問題点について、上東（2015a）では7点尺度で「タイムリーな情報が提供できない」4.06、「管理基準が設定できていない」3.69、「原価意識が低い」3.66、「責任と権限の明確化ができていない」3.43、「計算制度・報告制度が整っていない」3.25が挙げられている。

非製造業の原価管理の利用率の変化について、第1回調査と第2回調査とを比較すると、7点尺度で、「実際費用情報による管理」（4.93→4.49）、「物量情報による管理」（4.01→3.64）ともに顕著な変化は確認されていない。

### 3.2.3 標準原価計算・管理の利用実態

標準原価計算の利用実態について、第1回調査では製造業75.5%、非製造業22.8%、第2回調査では製造業73.8%、非製造業24.1%、日大調査（川野，2014）では製造業68.1%、非製造業21.4%と、製造業で高い利用率が確認されている。

11) 岡田（2010）も、2008年度上場非製造業2,044社を対象（回答数・率：139社・6.8%）に目標原価、標準原価、予算原価などの原価情報の利用実態を調査している。

12) 上東（2015b, 2016）では、中小企業における原価管理の利用は、製造業88.1%（104社）、非製造業64.5%（118社）であった。

標準原価計算の利用目的の重視度について、原価算定は7点尺度で製造業（第1回調査5.68→第2回調査5.69）、非製造業（4.90→5.11）、経営管理は製造業（5.65→5.38）、非製造業（4.90→4.96）であった。清水（孝）ほか（2011a, b, c）では、製品原価算定84.6%、原価統制78.6%、製造予算編成56.4%、記帳の迅速化・簡略化55.6%であった。日大調査（高橋，2014）では、製造業において原価統制（2002年調査32.5%→2012年調査37.8%）、棚卸資産評価（18.8%→25.2%）、予算編成・統制（18.8%→15.3%）、記帳の簡略化・迅速化（16.2%→11.8%）、原価低減（12.5%→9.9%）の順に多かった。

標準原価計算の利用率および利用目的の重視度の変化について、第1回調査と第2回調査との間で統計的に顕著な差は確認されなかった。<sup>13)</sup>

Horngren et al. (2006) における国際比較では、標準原価の利用率は、オーストラリア92%、日本90%、アイルランドと中国87%、英国と米国76%、ニュージーランド73%、インド68%、シンガポール56%の順であった。

製造業における標準原価計算・管理の詳細について、日大調査（高橋，2014）では、原価標準のタイトネスは「正常標準」40.2%や「期待実際標準」37.9%に設定する企業が多く、原価標準の改定頻度は「半年超から1年以下」42.7%や「3カ月超から半年以下」20.2%が多く、記帳方法は「シングルプラン」43.8%、「パーシャルプラン」30.0%、「修正パーシャルプラン」21.2%の順であった。製造間接費の差異分析方法について、「分解しない」企業が36.7%と最も多く、「2分法」34.4%、「3分法」18.9%と続く。

標準原価管理の利用への影響要因について、第1回調査データに基づく福島（2010）は、本社長経理部の原価管理の重視度や標準原価計算の製品原価算定目的での利用が標準原価管理の実施に正の影響をおよぼすことを確認した。

### 3.2.4 原価企画の利用実態

原価企画の利用実態について、第2回調査では原価企画の利用率は製造業82.3%、非製造業46.6%であった。また、東証一部上場加工組立型産業4業種（機械、輸送用機器、電気機器、精密機器）対象の調査では、2003年1月の梶原ほか（2009）の対象353社（有効回答数・率：119社・33.7%）の73.1%、2010年1月から2月の朴（2015）の対象367社（回答数・率：109社・29.7%）の72.6%で原価企画が利用されている。<sup>14)</sup>

また、清水（孝）・庵谷（2010）では、2010年2月から3月に（社）日本ホテル協会会員227ホテルを対象（回答数・率：71社・31.3%）に調査した結果、新商品・サービス企画・開発時に目標

13) 日大調査における利用目的の推移（2002年調査と2012年調査の比較）では、標準原価計算（高橋，2014）は、変わらず原価統制目的が1位でその割合（択一式で32.5%→37.8%）も増加傾向にある。変わらず2位は棚卸資産評価目的（18.8%→25.2%）で、記帳の迅速化・簡略化目的（16.2%→11.8%）を重視する企業は少ない。また直接原価計算の利用目的の変化についても、第1回調査と第2回調査との比較で統計的に有意な変化は確認されなかった。

14) 上東（2014，2015a, b, 2016）では、原価企画の利用は上場製造業71.0%（71社）、上場非製造業24.8%（26社）、中小製造業54.2%（64社）、中小非製造業21.3%（39社）であった。

原価を設定・管理しているホテルは82.6%（57社/69社）にのぼる。ただし、その目的は原価低減よりも収益予測を重視している。

Horngren et al. (2006) における国際比較では、市価基準の価格設定をする大企業における原価企画の利用率は、オーストラリア38%、インド35%、米国26%の順であった。

原価企画のより詳細な実態調査は、田中雅康教授を中心に1983年以来4年間隔で、東証一部上場の電気機器、輸送用機器、機械・精密機器、その他製品の製造業5業種を対象に経時的調査を実施してきた。最近では、2008年から2009年実施の調査（有効回答113社）である田中ほか（2010a, b, c, d, e, f）、2012年から2013年実施の調査（同79社）である田中ほか（2014a, b, c, d, e, f, g, h, i, j）がある。本項では以下、断りのない限り田中ほか（2014a, b, c, d, e, f, g, h, i, j）の調査結果を報告する。

目標原価の設定方法について、控除法（売価から販売費・一般管理費と目標利益を控除）を利用する事業所が導入期の製品で49%、成長・成熟期の製品で62%、この控除法を最も多用する傾向は、過去4回の調査を通じて同様である。折衷法の利用事業所は、導入期の製品で38%、成長・成熟期の製品で30%を占める。日大調査（高橋，2014）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36.6%と控除法39.4%が多く、2002年の調査より折衷法は19.9%減少、控除法は21.6%増加している。

目標原価の設定対象について、直接材料費、直接加工費、金型費は80%以上の事業所が対象とし、開発設計費、工場間接費、製造関連物流費は60～80%未満、販売関連物流費、品質保証・顧客支援費、ランニング・コスト、メンテナンス・コストは30～60%未満、PL（Product Liability）関連コスト、環境保全コスト、リサイクル・コスト、廃棄コストは15～30%未満であった。日大調査（高橋，2014）では、製造原価46.3%、総原価35.2%、製造原価＋販売直接費9.3%が上位3項目であった。<sup>15)</sup>

製品開発の節目管理について、主に性能・品質などの目標達成可能性を評価するデザイン・レビュー、目標原価の達成可能性を評価するコスト・レビュー、商品の採算性を評価するビジネス・レビューを調査している。構想・基本・詳細設計、製造準備段階へと進むにつれて、レビュー実施割合が増える自然な傾向が確認されており、例えば、詳細設計段階で「厳格にレビューをおこなっている」事業所の割合は、デザイン・レビュー 68%、コスト・レビュー 52%、ビジネス・レビュー 36%であった。性能・品質よりもコストのレビューが軽視され、採算性評価はそれ以上に軽視されている実態が示されている。

目標原価達成手段について、例えば、基本・詳細設計段階において目標製造原価の達成に特に有効と回答した割合（複数回答<sup>16)</sup>は、VE（協力企業との共同VEを含む）54%、コスト・レビュー 51%、見積原価・コストテーブル48%、デザイン・レビュー 36%、割安な国内外調達30%、部

15) 目標利益の上位3項目は、営業利益43.9%、売上総利益31.6%、限界利益（＝売上高－変動費）12.3%であった。

16) コストテーブル（見積原価を一定の正確さをもって迅速・簡便に算出するツール）作成割合は86%（2008年調査では90%）であった。

品の共通化・標準化28%、モジュール化28%が上位を占めている。

目標原価の達成度について、10%未満の超過と達成を合算すると、基本設計段階で導入期製品59%、成長・成熟期製品79%、原価企画活動のゴールとされる製造初期流段階では、導入期製品79%、成長・成熟期製品96%と高い割合を示している。

原価企画の導入時期は、導入後20年以上経過している事業所が、狭義の原価企画（開発設計段階で目標原価を設定）で66.7%、広義の原価企画（中長期の利益管理の一環として、製品（群）別利益計画において目標売上高・利益・原価を設定）で41.0%であった。朴（2015）では、1980年以前に導入した企業が8社（19.0%）、80年代は10社（23.8%）、90年代は15社（35.7%）、2000年代は9社（21.4%）であった。

原価企画の利用率の変化について、第1回調査と第2回調査との比較において、製造業、非製造業ともに顕著な変化は確認されていない。

原価企画への影響要因について、妹尾・福島（2012）は、サービス業における原価企画の利用に与えるコンテキスト要因を、第1回調査データを用いて分析した結果、原価企画の利用に対して、企業規模や直接原価計算の利用の正の影響を確認し、エンパワメント志向の負の影響を示唆した。

### 3.2.5 ミニ・プロフィットセンターの利用実態

ミニ・プロフィットセンター（Micro Profit Center: MPC）の利用実態について、第2回調査では、MPCの利用率は製造業32.3%、非製造業41.4%であった。また渡辺（2010a）では、日経プロファイルのデータベースに登録された製造7業種（鉄鋼、非鉄・金属、機械、電気機器、造船、輸送用機器、精密機器）に属する全企業3,136社を対象（有効回答数・率：323社・10.3%）に調査した結果、MPCの利用割合は、大企業（資本金3億円以上あるいは従業員数301人以上）では10.3%（11社/107社）、中小企業では8.8%（19社/216社）であった。日大調査（川野，2014）では東証一・二部上場企業において部分的導入も含めて16.3%（30社）であった。

MPCの利用率の変化について、第1回調査と第2回調査との比較において、製造業、非製造業ともに顕著な変化は確認されていない。

MPC利用への影響要因について、渡辺（2010a）は、価格競争が厳しくなく、技術優位性やセル生産方式の実施が導入促進要因となることを実証的に示唆した。また、吉田・福島（2010）は、第1回調査データを用いて、組織コンテキストがMPCの利用形態におよぼす影響を分析した結果、改善志向の組織ほど、MPCチーム自ら計算した利益・原価情報による業務改善をおこなう傾向があることなどを確認した。

製造業のみならずJAL再建における実践などサービス業での利用も進むアムエバ経営について、窪田ほか（2017）では、2011年1月から3月に京セラコミュニケーションシステム（株）の顧客企業326社を対象（回収数・率：97社・29.8%）に調査した結果、製造業と非製造業に共通する構成要素14項目のうち、「時間当り採算」（時間当り採算を指標とする月次の実績集計：98.8%）、「月次予定」（月次予定としての目標の設定：100.0%）、「実績検討会」（月次実績の検討会の実施：97.5%）

「マスタープラン」（年間計画にあたるマスタープランの作成：90.0%）、「人員貸借」（人員を貸借した場合にアメーバ間での実績振替：94.9%）の上位5項目は非常に高い利用率であった。製造業（回答企業数58社）のみの構成要素7項目については、「営業口銭」（営業部門の収益を、製造が支払う口銭から営業部門で発生する経費を引くという形態に変える：84.0%）、「社内売買」（93.0%）、「一対一対応」（モノの移動と同時に売上と経費を一対一対応で認識：82.1%）の上位3項目は高い利用率である一方、「市価基準」（社内売買においてコストではなく市価を反映した社内売買単価の決定：60.7%）や「主体的価格決定」（社内売買において当該リーダー間で主体的に社内売買単価の決定：51.8%）は利用企業による温度差がうかがえる。

### 3.3 業績管理<sup>17)</sup>

業績管理の利用実態について、業績指標（財務と非財務）と業績管理プロセス（業績目標の設定と見直し、業績評価プロセスと報酬）に大別した上で、調査情報の豊富な個別手法としてBSC（Balanced Scorecard）は独立して報告する。

#### 3.3.1 業績指標の利用実態

業績管理において重視する業績指標について、近年、財務指標を基本としつつも非財務指標の重要性が主張されており、多くの実態調査が展開されている。例えば、第1回調査では非製造業の方が顧客関連指標を重視する傾向、第2回調査では製造業の方が財務指標を重視する傾向が確認され、業務プロセス関連指標については両調査とも業種間の顕著な差異は確認されなかった。

##### （1）財務指標

財務指標の利用実態について図表3に示した<sup>18)</sup>。財務指標の利用率による調査は、丹生谷・小倉（2009）では、2008年5月から8月に東証一部上場製造業（建設業を除く）の事業部3,245部門（社）を対象（回答企業数・率：218社、307部門・9.5%）に業績指標の利用率を調査した結果、事業部から本社へ報告する財務指標は、利用率の高い順に、売上高92.5%、営業利益87.3%、経常利益73.3%、売上高利益率57.0%、製造原価57.0%、当期純利益56.7%、キャッシュフロー42.7%、売上高対費用率29.6%、ROA（Return on Assets）23.1%、ROE 13.0%、ROIC（Return on Invested Capital）9.8%、EVA（Economic Value Added）6.5%であった。東証一・二部上場企業対象の日大調査（川野、2014）では、営業利益72.8%、売上高69.1%、経常利益51.2%、売上高総利益34.0%、売上高伸び率32.1%、当期純利益29.6%、ROA 26.5%、キャッシュフロー25.9%、ROE 24.1%、

17) 地方自治体の業績管理について、佐藤（2017）は、2013年11月から12月に人口の多い基礎自治体上位300団体（2013年10月時点で人口10万人以上の自治体数は291団体）を対象（有効回答数・率：125・41.7%）に、総合計画や予算・決算などの業績管理の取り組みが自治体業績におよぼす影響などを実証的に探究している。

18) 横田ほか（2012）では、2012年2月から3月に東証一部上場企業1,674社を対象（回答数・率：263社・15.7%）に予算編成上、最重要視する財務業績指標を調査した結果、営業利益41.7%、経常利益30.8%、当期純利益10.1%、売上高8.9%、売上高利益率4.0%、資本利益率0.8%、残余利益・EVA0.8%の順であった。

図表3 財務指標の利用率・重視度

	丹生谷・小倉 (2009)	横田ほか (2013)	横田・妹尾 (2011a)	松村ほか (2011)	日大調査 (川野, 2014)
売上高	1位 (92.5%)	3位 (6.18)	6位 (5.76)	2位 (6.09)	2位 (69.1%)
営業利益	2位 (87.3%)	1位 (6.74)	1位 (6.54)	1位 (6.62)	1位 (72.8%)
経常利益	3位 (73.3%)		2位 (6.14)		3位 (51.2%)
当期純利益	6位 (56.7%)		3位 (6.08)		6位 (29.6%)
キャッシュフロー	7位 (42.7%)	—	5位 (5.87)	—	8位 (25.9%)
売上高利益率	4位 (57.0%)	2位 (6.26)	4位 (5.90)	3位 (5.93)	10位 (20.4%)
ROA	9位 (23.1%)	4位 (4.70)	7位 (5.43)		7位 (26.5%)
ROE	10位 (13.0%)				9位 (24.1%)
残余利益・EVA	12位 (6.5%)	5位 (4.66)	8位 (4.64)	—	EVA (3.1%) 残余利益 (1.2%)
調査概要 (回答数)	2008年 東証一部製造 (218社)	2009年 東証一部 (68社)	2010年 東証一部 (221社)	2010年 東証一部製造 (94社)	2011~12年東証 一・二部 (162社)

注) 括弧内の%表記は利用率, 数値表記は重視度 (7点尺度)。

出所) 筆者作成

売上高利益率20.4%が上位10位までで、EVA・経済付加価値3.1%、残余利益1.2%、包括利益1.2%などの利用率は低い。

財務指標の重視度による調査は、横田ほか (2013) では、2009年11月に東証一部上場企業1,700社の主要事業単位の責任者を対象 (回答企業数・率: 68社・4.0%) に重視する財務指標について調査した結果、7点尺度の高得点順に、利益6.74、売上高利益率6.26、売上高6.18、資本利益率4.70、残余利益・EVA 4.66であった。横田・妹尾 (2011a) では、2010年2月から3月に東証一部上場企業1,691社の経営企画部を対象 (回答数・率: 221社・13.1%) に、主要事業単位の財務指標の重視度を調査した結果、7点尺度の高得点順に、営業利益6.54、経常利益6.14、当期純利益6.08、売上高利益率5.90、キャッシュフロー 5.87、売上高5.76、資本利益率5.43、資本コスト差引後利益4.64であった。また松村ほか (2011) では、2010年7月から8月に東証一部上場製造業843社を対象 (回答企業数・率: 94社・11.2%) に調査した結果、7点尺度の高得点順に、利益額6.62、売上高6.09、利益率5.93、企業価値5.54であった。

Horn gren et al. (2006) における国際比較では、米国では売上高 (49%)、ROI (Return on Investment) (29%)、EVA (14%) を重視する企業が多く、オーストラリア、インド、オランダでも売上高と ROI (オランダはキャッシュフローも) を重視するのとは対照的に、日本では ROI の利用率 (37%) は低い一方、ROS (Return on Sales) の利用率 (82%) が高いと紹介している。ほかにもドイツでは収益 (revenue) と事業貢献利益、シンガポールは ROI を重視していると紹介している。<sup>19)</sup>

19) 井上 (2009) は、在中国日系企業の現地子会社の業績評価指標として、売上高の予算実績比較 (11社/21社)、利益額の予算実績比較 (9社)、利益額 (9社)、ROI (4社) の順に重視していることを報告している。

特定の部門や業種における財務指標の利用実態の調査もある。製造部門・事業所レベルの実態について、新井ほか（2010）では、2008年2月から3月に阪神工業地区の従業員数100名以上の全399の製造事業所・工場を対象（回収数・率：97拠点・24.3%；サンプル企業のうち30%が上場（21%が東証一部上場））に調査した結果、事業所の業績評価で重視する情報は、7点尺度で原価情報5.46、事業所全体の利益情報5.13、部門別の利益情報4.85の順であった。椎葉・奥田（2016）では、2014年2月から3月に東証一部上場製造業（製薬業を除く）の営業部門長2,084名を対象（回答数・率：293名・14.1%）に調査した結果、営業部員個人の業績評価において重視する財務指標は、7点尺度でボーナス査定において、売上高5.18、粗利益4.64、営業利益4.64、ボーナス査定以外の業績評価（昇進・昇給）において、売上高4.64、粗利益4.23、営業利益4.25であった。ほかにも長谷川（2015）では、観光庁国際観光ホテル整備法登録済みの2,665施設（ホテル1,015軒、旅館1,650軒）を対象（回答数・率：ホテル267軒・26.3%、旅館399軒・24.2%）に調査した結果、主要な業績評価指標の重要度は5点尺度で、ホテルでは、総売上高4.96、営業利益4.80、部門別売上高4.35、部門別営業利益4.30、旅館では、総売上高4.70、営業利益4.70、部門別売上高3.92、部門別営業利益3.77であった。また、清水（孝）・庵谷（2010）のホテル対象の調査では、全社的業績評価で重視する財務指標は、財務業績のみ40.0%（28社/71社、残りの60.0%は非財務指標も加味）、重視する財務KPI（Key Performance Indicator）上位3つは、5点尺度で利益4.6、売上高4.2、売上高利益率3.7であった。

財務指標の変化について、横田・妹尾（2011a）では、過去3年間の主要事業における財務指標の重視度の変化を調査した結果、7点尺度で売上高（6.20→5.76）のみ重視度が低下し、そのほかの全ての財務指標の重視度（営業利益6.32→6.54、経常利益6.00→6.14、当期純利益5.84→6.08、売上高利益率5.69→5.90、キャッシュフロー5.37→5.87、資本利益率5.13→5.43、資本コスト差引後利益4.42→4.64）は上昇していた。1998年からの10年間の実態調査を文献調査した吉田ほか（2008a, b, 2009a, 2012）では多くの調査で売上高が最重視されていたのに対し、既述の通り、近年の調査からは業績管理における重要指標が売上高から利益額にシフトしている実態が推察できる。

## （2）非財務指標

非財務指標の利用実態についても多くの実態調査がある。吉田ほか（2015a）では、2014年11月に東証一部上場企業1,822社の経営企画部門を対象（有効回答数・率：308社・16.9%）に調査した結果、事業業績評価における非財務指標の重視度は、7点尺度で内部プロセス関連4.74、顧客関連4.65、人材育成関連4.55、企業・事業ブランド関連4.26であり、横田・妹尾（2011a）での主要事業における非財務指標の重視度は、7点尺度で顧客関連5.60、業務プロセス関連5.51、横田ほか（2013）では事業業績評価における非財務指標の重視度は、顧客関連、業務プロセス関連ともに5.81であった。青木（2012）では、2009年9月末の状況について東証一・二部上場企業（金融業を除く）2,035社を対象（回答数・率：204社・10.0%）に事業部業績評価指標の重視度について調査した結果、6点尺度で財務指標5.08に対して、顧客関連4.17、業務関連4.03、従業員関連3.76、新製品・研究開発関連3.60であった。また河合（2016）では、2013年3月から5月に東証一・二

部上場製造業1,043社を対象（回答数・率：169社・16.2%）に業績指標の重視度を調査した結果、7点尺度で財務指標である収益性6.48、費用6.25に対して、非財務指標は品質6.62、顧客6.60、R&D6.42、生産6.37、従業員6.28、環境6.03、社会5.95、提携5.71であった。

非財務指標の利用率について、丹生谷・小倉（2009）では、事業部門が本社に報告する非財務指標は、品質関連55.4%、製品・技術開発関連46.6%、製造・生産関連45.3%、顧客・市場関連43.3%、環境・社会関連35.2%の順であった。日大調査（川野，2014）では、非財務指標の利用率は、品質向上59.9%、在庫削減53.1%、人材育成39.5%、事務合理化努力27.2%、債権回収率25.9%、新製品（新技術）開発力25.2%、市場占有率22.4%、納期の短縮22.4%の順であった。

特定の部門における非財務指標の利用実態について、新井ほか（2010）では、事業所の業績評価で重視する情報は、7点尺度で品質情報6.39、能率情報5.83であり、前項で示した原価・利益情報の重視度を上回っている。また椎葉・奥田（2016）では、営業部員個人の業績評価において重視する非財務項目は、7点尺度でボーナス査定において顧客関連指標4.62、営業プロセス4.59、個人的特性3.87、ボーナス査定以外の業績評価（昇進・昇給）において顧客関連指標5.00、営業プロセス5.04、個人的特性4.67であった。ホテル業界について、長谷川（2015）では宿泊業における主要な業績評価指標の重要度は5点尺度で、ホテルでは、客室稼働率4.41、定員稼働率3.76、旅館では、客室稼働率4.13、定員稼働率3.56、清水（孝）・庵谷（2010）では、全社的業績評価で重視する非財務 KPI は、5点尺度で顧客関連指標3.9、業務プロセス関連指標3.1、従業員関連指標3.1であった。

非財務指標の変化について、横田・妹尾（2011a）では、過去3年間でいずれの非財務指標も重視度が上昇（顧客関連5.43→5.60、業務プロセス関連5.21→5.51）していることを確認した一方、第1回調査と第2回調査との間で非財務指標の重視度に顕著な差は確認されなかった。

### 3.3.2 業績管理プロセスの実態

#### （1）業績目標の設定と見直し

業績目標設定への参加度について、横田ほか（2013）では、7点尺度でトップ層6.27、現場マネジャー 5.53、一般従業員4.11と、職位が上がるほど参加度が上がる。

業績目標の設定水準について、横田ほか（2013）では、7点尺度で業績目標の設定は「前年度の実績ベース」5.22に対し、「ゼロベースで戦略的な見地から」3.72であり、設定水準は「株主の期待を反映」4.81、「競合他社と比べて挑戦的」4.55、「ほかの事業単位と比べて挑戦的」4.34であった。

業績目標と事業戦略との整合性の重視度について、第1回調査では7点尺度で製造業4.87、非製造業4.81、第2回調査でも製造業5.09、非製造業4.91、横田ほか（2013）でも5.73といずれもある程度高い。

業績目標の固定性について、横田ほか（2013）では、7点尺度で業績目標水準は「年間を通じて固定的」3.39に対して「環境変化に対応するため頻繁に変更」3.81であった。第1回調査と第2回調査では、「業績目標の変更なし」は製造業3.03→3.36、非製造業2.87→2.88、「実行プランの



継続的見直し」は製造業4.89→4.98、非製造業4.82→5.04であり、顕著な変化は統計的に確認されなかったが、第2回調査における「業績目標の変更なし」は製造業と非製造業との差異が統計的に確認された。丹生谷・小倉（2009）では、「期中では目標や施策を見直さない」2.3%、「目標値の見直しはしないが、対策検討はおこなう」40.0%、「目標と施策ともに見直す」36.7%、「戦略自体の見直しに着手する」20.7%であった。

## （2）業績評価プロセスと報酬

業績評価基準について、横田ほか（2013）では、7点尺度で期末の事業業績評価は「事前に設定した業績目標との比較を重視」6.01、「事前に設定した公式ルールに基づく」5.69の客観的業績評価に比べ、「競合他社の業績との比較を重視」3.60、「ほかの事業単位の業績との比較を重視」3.55の相対的評価の得点は低い。また「非財務（定量）成果」4.91よりも「財務成果」6.25、「プロセス」4.28よりも「結果」5.64を重視する傾向が確認されている。

業績評価と報酬の関連について、横田ほか（2013）では、7点尺度で事業部長はボーナス5.79、昇進5.23、昇格5.17、基本給4.90、社内での評判4.68の順に高い関連性を示した。第2回調査では、7点尺度で事業部門長は製造業4.75、非製造業4.59、ミドルマネジャーは製造業4.26、非製造業4.18、ローマネジャーは製造業3.57、非製造業3.76、一般従業員は製造業3.36、非製造業3.46と職位が高いほど事業業績と金銭的報酬の連動性が高い傾向がうかがえる。

業績評価と予算の関連について、ミドルマネジャーの業績評価目的で予算を利用する企業は、予算管理実施企業のうち横田・妹尾（2011a）では81.2%、2012年2月から3月に東証一部上場企業1,674社の経営企画部門長を対象（回答数・率：263社・15.7%）に調査した横田ほか（2012）では組織単位長（事業部長、カンパニー長、部門長）の業績評価目的での予算利用は85.2%にのぼる。予算に基づく評価の報酬への反映度は、7点尺度で、横田・妹尾（2011a）ではミドルマネジャーは「賞与」5.89、「昇進・昇格」5.22、「基本給」3.97、横田ほか（2012）では組織単位長は「賞与」5.76、「昇進・昇格」4.99、「基本給」3.87であった。

予算を用いた業績評価における客観性について、横田ほか（2012）では、予算に基づく組織単位長の業績評価を「事前に設定された予算目標とのみ実績を比較して評価」19.2%、「自分がコントロールできる予算実績差異のみを比較して評価」8.9%、「予想外の重要要因を考慮し、あらかじめ設定した公式を用いて評価（予算目標の調整も）」17.4%、「説明や状況変化などにに基づき、評価者が主観的に評価」54.5%であった。また吉田ほか（2015a）では、7点尺度で「事前に設定された予算目標とのみ実績を比較」4.23、「コントロール可能な予算実績差異に基づき評価」4.18、「事前ルールに従い、状況変化に応じて評価（予算目標の調整も）」4.21、「説明や状況変化などにに基づき、評価者が主観的に評価」3.89であった。

20) 厳密には、製造業では事業部門長とミドルマネジャー間での差異は統計的には確認されていない。

図表4 BSCの導入状況

(単位：%)

	乙坂・梶原 (2009)	森口 (2010)	横田・妹尾 (2011a)	日大調査 (川野, 2014)
実施中	24.8	11.3	10.5	9.5
準備・検討中	16.2	3.3	—	3.4
未導入・現在非利用	45.0	49.0	89.5	87.2
未検討・不知	14.0	35.8	—	—
調査概要 (回答数)	2007年東証一・二部 (351社)	2009年東証一部 (151社)	2010年東証一部 (220社)	2011~2012年東証 一・二部 (179社)

出所) 筆者作成

### 3.3.3 BSCの利用実態

BSC (Balanced Scorecard) の導入状況について、2007年1月から2月に東証一・二部上場製造業1,043社の品質保証・管理部門を対象(回答数・率: 366社・35.1%)に調査した乙坂・梶原(2009)では、「導入している」22.2%、「導入中」2.6%、「導入を検討中」16.2%、「導入断念」2.0%、「導入を考えていない」43.0%、「BSCを知らない」14.0%であった。2009年1月から3月に東証一部上場企業1,716社の経営企画部門を対象(回答数・率: 151社・8.8%)に調査した森口(2010)では、「導入している」11.3%、「導入準備中」1.3%、「導入検討中」2.0%、「検討したが導入しなかった」9.9%、「現時点での導入を考えていない」37.7%、「導入していたが取りやめた」1.3%、「導入を検討したことはない」25.2%、「BSCを知らない」10.6%であった。<sup>21)</sup>横田・妹尾(2011a)では、「利用」10.5%、「利用していない」89.5%であった。日大調査(川野, 2014)では「導入している」9.5% («グループ全体」6.1%、「一部」3.4%)、「実施予定」3.4%、「実施予定なし」87.2%であった(図表4)。<sup>22)</sup>

Hornigren et al. (2006) では、米国大企業100社対象の調査において、BSCを利用している企業は60%であると紹介している。

BSCの導入率の変化について、日大調査(川野, 2014)では、製造業において2002年調査の4.1%から2012年調査の12.7%と上昇傾向が見受けられる。

BSCの導入目的について、森口(2010)では、21項目の目的の期待度を調査(7点尺度の期待度の高い1点と2点の合計)した結果、「ビジョン・戦略の明確化」100%、「戦略の実行力の向上」95.3%、「組織内でのビジョン・戦略の共有化」95.0%、「戦略の立案・策定力の向上」90.5%、「下部組織への戦略の伝達・浸透」80.9%、「従業員の戦略に対する理解度の向上」76.2%の順であった。また前田・金(2010)では、「戦略目標の明確化に有効」41.2%(7社/17社)、「客観的な成果評価の実施」29.4%(5社/17社)、「成果主義的な業績評価の実施」23.5%(4社/17社)などで

21) BSC未導入企業のうち状況未回答の1社(0.7%)を加えると、100.0%となる。

22) ほかの調査でのBSC導入率は、上東(2014, 2015a, b, 2016)では上場製造業9.0%(9社)、上場非製造業6.7%(7社)、中小製造業4.2%(5社)、中小非製造業9.3%(17社)、企業予算制度研究会(2018)では7.9%(14社/177社)であった。

あった。

Horngren et al. (2006) における国際比較では、BSC の利用目的について、米国大企業は「業務尺度と財務尺度の結合」88%、「単一尺度への依存の最小化」67%、「ある部門での改善が他部門へ悪影響をおよぼすのかの表示」35%が主たる目的とされる。ただし、業績評価における相対的重点は、「財務の視点」55%、「顧客の視点」19%、「内部ビジネス・プロセスの視点」12%、「学習と成長の視点」14%と、財務の視点に重点を置く傾向を紹介している。一方、米国以外では、ドイツ、スイス、オーストリアの主要企業でBSC を利用してきたのは26%、ほかに導入したばかりの企業が13%あった。また、北欧3国、フィンランド、ポルトガル、シンガポールでの導入企業数は増加傾向にあるとも紹介している。

BSC 導入への影響要因について、乙坂・梶原（2009）は、事業環境の不確実性や方針管理の実施などのコンテクスト要因がBSC 実施に正の影響をおよぼすことを確認した。

BSC の運用方法について、横田・妹尾（2011a）ではBSC 関連目標の固定程度は、7点尺度で「BSC における戦略目標は年度内には通常変更しない」6.00、「BSC におけるKPIの種類は年度内には通常変更しない」5.73、「BSC におけるKPIの目標値は年度内には通常変更しない」5.41と、予算目標（「当初の予算目標は年度内には通常変更しない」3.96）よりも固定的な傾向にある。BSC による業績評価のミドルマネジャーの報酬への反映度は、「賞与」4.14、「昇進・昇格」3.86、「基本給」3.14である。戦略マップの作成は、BSC 実施企業のうち60.9%であった。一方、BSC の実施にかかわらず、戦略マップのような財務目標と非財務目標の関連図を作成する程度は、7点尺度で製造業では第1回調査2.47→第2回調査2.66、非製造業2.59→2.36と低調であり、顕著な変化や業種間の差異は統計的に確認されなかった。

そのほか、病院におけるBSC 利用実態について、渡邊ほか（2015）では、2013年11月から12月にDPC制度の対象病院1,496施設を対象（回答数・率：209施設・14.0%）に調査した結果、「病院全体」31.6%、「一部の部門のみ」9.6%で導入していたと報告している。またBSC の実施目的は5点尺度で「ミッションやビジョンを組織に浸透」4.70、「病院戦略の組織への浸透」4.59、「病院の戦略策定」4.56、「部門目標設定」4.40、「患者満足度の向上」4.25、「医療の質向上」4.17などの順に多かった。

（次号へ続く）