慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	日本企業の経営企画部門の役割 : コントローラーとしての視点
Sub Title	The role of corporate planning departments as controllers in Japanese companies 日本企業におけるコントローラーとしての経営企画部門の役割
Author	横田, 絵理(Yokota, Eri) 鬼塚, 雄大(Onitsuka, Yudai)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2022
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.65, No.1 (2022. 4) ,p.93- 108
JaLC DOI	
Abstract	本研究は，日本企業の経営企画部門がどのような業務を行っているのかを検証し，経営企画部門の業務とマネジメント・コントロール・システムの特徴との関係性について検討している。質問票調査に基づく分析の結果，日本企業における経営企画部門はマネジメント・コントロールの担い手であり，戦略支援も行っている状況が明らかになった。加えて，経営企画部門の業務特性によって，構築・運用されるマネジメント・コントロール・システムの特徴が異なることも明らかとなった。 This study examines the role of corporate planning departments in Japanese companies and examines the relationship between the work of corporate planning departments and the characteristics of management control systems. As a result of the analysis based on the questionnaire survey, it was revealed that corporate planning departments in Japanese companies are responsible for management control and also provide support for strategy implementation. In addition, we found that the characteristics of the management control systems constructed and operated by management planning departments differed depending on the characteristics which they were responsible for.
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20220400-0093

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.

日本企業におけるコントローラーとしての経営企画部門の役割

The role of corporate planning departments as controllers in Japanese companies

横田 絵理(Eri Yokota)
鬼塚 雄大(Yudai Onitsuka)

本研究は，日本企業の経営企画部門がどのような業務を行っているのかを検証し，経営企画部門の業務とマネジメント・コントロール・システムの特徴との関係性について検討している。質問票調査に基づく分析の結果，日本企業における経営企画部門はマネジメント・コントロールの担い手であり，戦略支援も行なっている状況が明らかになった。加えて，経営企画部門が担っている業務特性によって，構築・運用されるマネジメント・コントロール・システムの特徴が異なることも明らかとなった。

This study examines the role of corporate planning departments in Japanese companies and examines the relationship between the work of corporate planning departments and the characteristics of management control systems. As a result of the analysis based on the questionnaire survey, it was revealed that corporate planning departments in Japanese companies are responsible for management control and also provide support for strategy implementation. In addition, we found that the characteristics of the management control systems constructed and operated by management planning departments differed depending on the characteristics which they were responsible for.

三田商学研究
第65巻第１号
2022 年 4 月

2022年２月14日掲載承認

日本企業の経営企画部門の役割

―― コントローラーとしての視点 ――

横　田　絵　理
鬼　塚　雄　大

＜要　　約＞
本研究は，日本企業の経営企画部門がどのような業務を行っているのかを検証し，経営企画部門の業務とマネジメント・コントロール・システムの特徴との関係性について検討している。質問票調査に基づく分析の結果，日本企業における経営企画部門はマネジメント・コントロールの担い手であり，戦略支援も行っている状況が明らかになった。加えて，経営企画部門の業務特性によって，構築・運用されるマネジメント・コントロール・システムの特徴が異なることも明らかとなった。

＜キーワード＞
マネジメント・コントロール，マネジメント・コントロール・システム，予算管理，業績管理システム，経営企画部門，相互関係性，日本企業

１．問題意識と研究目的

マネジメント・コントロール（Management Control；以下，MC）は，1960年代にアメリカの会計学者が提唱し始めた概念である。米国では，MC の責任者としてコントローラーあるいは管理会計士という役割や資格が存在しているが，日本企業でこのポジションや資格が浸透しているとはいいがたい。したがって MC を構築・運用する人，部門も米国とは異なる可能性がある。米国企業でのコントローラーとしての役割を日本企業では，誰が，あるいはどこの部門がどのように，担っているのか。加登（2007）は，経理部門ではなく経営企画部門が歴史的経緯によりコントローラーの役割を果たしていると述べている。経営企画部門はトップ・マネジメント層の会議体の事務局業務とともに，他の業務も担っている部門である。したがって，日本企業における MC の担い手は経営企画部門である可能性がある。既存研究では，マネジメント・コントロール・システム（Management Control Systems；以下，MCS）の構築・運用において経営企画部門が

コントローラーとしての役割を担うことの重要性が主張されている（大浦・新井 2007）。しかしながら，これまで経営企画部門や管理会計担当者，コントローラーの業務特性やスキルに関する経験的証拠は蓄積されつつあるが，それら業務と MCS の構築・運用との関係性に関する経験的証拠は限定的である（e.g. Goretzki and Messner 2019；池側 2019，2021；大浦・新井 2007；加登ほか 2007；福田 2006，2009）。

そこで，わが国企業において MC 業務を担っているとされている経営企画部門は実際にどのような業務を行っているのかについて，本稿では探索的に検討する。加えて，経営企画部門の業務が MCS の特徴とどのように関係しているかという点を検討し，日本企業における MCS の特徴とコントローラーとしての役割が期待される経営企画部門との関係性を解き明かしていくことで，今後日本企業でも実務上有用な MCS の考え方を推進するための一歩としたい。

2．先行研究の整理

(1) マネジメント・コントロールの考え方

MC を概念化した代表的会計学者が Anthony（1965）である。Anthony は1965年には MC を次のように定義した。「マネジャーが組織の目的を達成するために資源を効果的かつ能率的に取得し使用することを確保するプロセスである（Anthony 1965, 17）」。また，Anthony（1988）においては，計画とコントロール活動の中で，トップ・マネジメントの活動が戦略策定であり，これを実行するためのマネジャーの活動が MC であるとしている。Anthony はトップ・マネジメントが策定した戦略を，計画，予算，業績評価などのサブシステムとその関係性をもつ MC プロセスを構築することによりマネジャーが確実に実行するための仕組みとして MC を示した。そこで運用される中心的な情報は財務情報（会計情報）であり，MC の対象は分権化組織の責任者であるマネジャーであった。なお，MCS については，「組織活動をコントロールするためにマネジャーによって運用されるシステム」と定義している（Anthony and Govindarajan 2007, 17）。

Anthony が MC の概念を提示したのちは，会計情報だけを主としたこのフレームワークは多様化する環境のもとでは使いにくいとされ（e.g. Otley 1980），その後のフレームワークでは MC の対象範囲や構成する要素を広くとらえる傾向にある。

例えば，Merchant and Van der Stede（2012）は，組織目的を実行するうえで，マネジャーのみならず従業員も期待されている行動を理解し行っているかどうかが MC の課題と述べている。具体的には結果のコントロール（result controls），行動的コントロール（action controls），人事的コントロール（personnel controls），文化的コントロール（culture controls）と，会計情報のみならず，人事，文化などにも範囲が広がっていることがわかる。同様に，Malmi and Brown（2008）においても，マネジメント・コントロール・パッケージ（Management Control Systems as a Package；以下 MCP）」として文化，ガバナンス構造，組織，手続きなどが計画予算，業績評価などの会計コントロール・システムとともに示され，これらと他のコントロール・システムとの相互関係性が重要になるとされている。

一方，公式的情報に着目したSimons（1995, 5）は「組織活動において維持したり変更したりするためにマネジャーが使う公式的で情報をベースとした手順と手続きである」とMCSを定義している。Anthonyの提示した財務情報を活用したMCを診断型のコントロールとして4つのうちの1つのMCの方法（レバー）として示すとともに，企業理念，倫理といった公式ルールによるコントロールもそれぞれレバーとしたうえで，上司と部下との公式的情報のやり取りもMCのレバーとして提示している。

このように，MCの対象とする範囲は広がっている（伊藤 2019）。会計情報にとどまらず，組織文化，組織理念，組織倫理，ガバナンス，人事制度，組織構造などをも研究者の定義によってはMCに含むものとなっている。

本研究では，Anthonyの述べた計画，予算，業績管理のサブシステムから成るプロセスを伝統的MC関連業務とし，加えてMCの定義の多様化・拡大化の流れの中で指摘されているサブシステム同士の関係性を「相互関係性」として着目していくことにする。

(2) マネジメント・コントロールの担い手

先に述べたMCSは，企業の中の誰かが構築し，また実際に企業の中で動かし（運用し），場合によっては調整することになる。こうしたMCSの構築・運用の担い手について次に検討する。Anthony and Govindarajan（2007）では，MCの責任者（担い手）はコントローラーであると明示されている。コントローラーについて，アメリカでは管理会計のテキストが出始めた1920年ごろ，すでにコントローラーの役割も認識されていた（McKinsey 1922, 1924；廣本 1993）。当時のコントローラーの機能は，予算手続きに責任をもつ部門であり（McKinsey 1922），その役割は標準設定と記録とされた。コントローラー教育はアメリカでは1930年代に広まり（廣本 1993，71），コントローラーの全国組織も発足した（津曲 1977, 90）。櫻井（2019）によれば，管理会計を担当する部門がコントローラー部門であり，アメリカでコントローラーといえば，一般に管理会計を担当するバイスプレジデントとされている。また，Zimmerman（2020）では，管理会計士（ときにコントローラーともいわれる）は企業の業績評価システムと意思決定の両方を統合する部分を設計，改定，運用することに責任をもつとされている。日本においては，コントローラーは，経理部長，企画部，管理部，社長室，最近では経営企画部門などがあたると櫻井（2019）は述べている。

挽（2000）はグループ経営への動きを背景にして，欧米における管理会計担当者の役割を文献から考察し，また挽（2016）では日本企業における管理会計の責任者は誰かという問題提起をした。福田は2005年に日米で管理会計担当者の調査を行い，管理会計者の役割と戦略や業績との関連性について検討している（福田 2005，2006，2007）。管理会計担当という視点での研究は，欧米においても継続的に行われている。例えば，Goretzki et al.（2013）やGoretzki and Messner（2019）ではドイツの製造業のケースから，その企業におけるCFOがビジネスパートナーとしての役割を担っているとしている。一方，事業部内のコントローラーに焦点を当てた研究もある（Maas and Matejka 2009）。Hopper（1980）は組織構造によって管理会計担当者の役割が異なるとの指摘をしている。池側（2019）はGoretzki and Strauss（2017）を参照し，日本企業の特徴として，

経営企画や社長室等の部門が中長期の経営計画を立て，単年度の予算設定，進捗管理を担当し，一方，事業部における売上・利益管理，価格決定，投資の意思決定などの支援は経理財務部門に属さない管理会計担当者が行っている。さらに一部の企業では専門家としての経理社員制度などもあるが，欧米企業のファイナンス部門ほどビジネスパートナーとしての経営支援機能が日本企業において重視されているかどうかは明らかではないことを指摘した。

上述のように欧米ではコントローラーは管理会計の責任者として，意思決定者としての立場ももっているが，日本では，欧米のコントローラー制度を日本に推奨する際に経営企画部門が注目されたと，加登（2007）が石川（2006）の研究から紹介している。経営企画部門が生まれたきっかけは，戦後1951，52年の通商産業省産業合理化審議会答申でアメリカのコントローラー制度の導入を日本企業に推奨したことにある。しかし当時の日本企業の経理部門ではそれまで以上の業務を担当できなかったためコントローラーが定着しなかった（加登 2007）。一方，経営企画部門はかつて日本企業の実質的意思決定機関となっていた常務会の事務局部門から始まり，その後経営企画の機能を付与されたことで生まれたと説明される。加登は，経営企画部門について，その実態と管理会計機能の解明のために，東京証券取引所一部上場製造業920社の経営企画部門ないしそれに準ずる部門の部門長に2005年調査を行った結果として，経営企画部門は，管理会計業務の一部を担当し，多様な業務を遂行する調整部門となっているとしている（加登 2007）。他にも中村（2010）は経営企画部門を専門組織としてとらえ，なぜこのような部門が必要になったかを先行研究から考察し，那須（2017，2018）は経営企画部門の役割について歴史的に文献から検討を行っている。

実態調査としては日本総合研究所が2015年11月時点での上場企業およびそれと同数の直近売上高100億円以上の非上場企業の経営企画機能を担う責任者に対して調査を行っている（874社が回答）。これによれば経営企画部門は取締役会等の会議体事務局，経営者の参謀であり手足であるという意識が強いことが指摘されている（吉田 2016）。また，吉川ほか（2016）は，先行研究をもとに製造業に対して経営企画部門が経営戦略を担っているか実態調査を行い，一般的なイメージとは異なり，経営戦略を策定している企業は16.7％で，他部門との調整役としての役割を果たしている企業が多く，社内の位置づけが曖昧であるとの結論を示している。

以上の先行研究から，日本企業では経営企画部門が欧米のテキストにて紹介されているコントローラー機能を担っているとみられるものの，その業務は，意思決定者をサポートするトップ・マネジメントに近い役割であり，多様化しかつ曖昧であるといえる。しかしこれらの先行研究では，必ずしも経営企画部門の業務を日本企業における MC との関連性で議論したものではない。

(3) 研究課題

以上の議論を総括し，本研究の研究課題を提示する。

本研究は MCS に責任をもつといわれているコントローラーの特徴と MCS の特徴との関連性に着目している。先行研究で見たようにそれぞれについての研究はこれまでもなされてきている

が，MCS を構築・運用する立場としてのコントローラーとの関連性を掘り下げた研究はほとんどないため，ここに着目したものである。

先行研究から現在の日本企業の MC の担い手は，経営企画部門と推察されるが，一方で多様化・曖昧性も指摘されている。そこで，まず，実際に経営企画部門はどのような業務を行っているのか，および MC に関する業務を担っているのかを加登（2007）の2005年調査を踏まえたうえで，15年を経た現在の状況を明らかにし，調査時点での経営企画部門はコントローラー機能をもっているかを確認する。

次にコントローラーとしての機能をもつであろう部門の業務とその企業が活用している MCS の特徴との関係性を検討する。MCS の多様化を踏まえ，これを支える組織の特徴との関連性を検証することで，組織としての MCS への対応を考察することにつながる。

そこで以下２つの研究課題（RQ）を設定する。

RQ１：日本企業の経営企画部門の業務とはどのようなものか。MC に関連する業務を行っているのか

RQ２：経営企画部門の特性によって，日本企業で構築・運用される MCS（例えば，予算や業績管理システムなど）の特徴は異なるのか

これらの２つの研究課題（RQ）を解明するために定量的に探索的考察を行うこととする。

３．研究方法

(1) データの収集

研究課題を解明するため，本研究では，2019年11月に東京証券取引所一部に上場している企業の経営企画部門2,002社の責任者に対して郵送にて質問調査票を送付した。郵送先の選定には，プロネクサス社の提供する企業情報データベース eol を参照した。最終的な有効回答数は292社（14.59％）である。なお，本調査に関する回答企業の特徴や記述統計等は別稿（横田・鬼塚 2020）で公表している。

(2) 変数の測定

まず，経営企画部門における全体的な業務の特性を明らかにするため，管理会計，マネジメント・コントロールに関する業務に限定せず，経営企画部門の関与している業務活動全般について，加登（2007）や加登ほか（2007）などを主に参考として，計34項目を測定した（横田・鬼塚 2020, 90-91）。具体的には，「経営企画部門と他の部門との業務遂行上の関係性」について，「全く関与していない」を含む８点尺度（０＝全く関与していない；１＝他部門が主管（９割以上の業務でありその支援をしている）；４＝他部門と50:50 の関係で協働；７＝経営企画部門が主管の業務である）での回

答を求めた。

次いで，本研究では，経営企画部門の特性と MCS の特徴の関係性について明らかにすることを目的としている。そこで，Anthony（1965）の示した MCS の中心的なシステムの 1 つとしてあげられる予算管理について，Sponem and Lambert（2016）や妹尾（2017）などを参考として，「予算編成，予算管理の特徴」について，20項目を 7 点尺度（1＝全く当てはまらない；7＝非常に当てはまる）で測定した（横田・鬼塚 2020，94, 97, 106）。

日本企業における予算管理は，欧米とは異なるいわゆる日本的な特徴があり（櫻井 2019；李ほか 2012），日本的予算管理がどのようなパターンに類型化されうるのかについてはほとんど明らかとなっていない（妹尾 2017）。そのため，本研究においても先行研究（e.g. 妹尾 2017）と同様のパターンがみられるのか再試する意味も含め，予算管理の特徴について，探索的因子分析を行った（図表 1 ）。

その結果，7 つの因子が抽出された。第 1 因子は，「報酬とリンクした予算」である。第 2 因子は，いわゆるボトムアップ方式の特徴についての負荷量が大きくマイナスの値を示しており，トップダウン方式の予算編成の特徴がプラスとなっているため「トップダウン予算」とした。以降，第 3 ～ 7 因子も同様に，それぞれの内容から「ストレッチな予算」，「戦略とリンクした予算」，「タイトな予算」，「修正予算」，「参加型予算」としている。この結果は，日本企業の予算編成・管理の類型を示している妹尾（2017）およびそのベースとなっている Sponem and Lambert（2016）とある程度整合的である。

業績管理システム（Performance Management System；以下，PMS）も予算と同様，MCS の中心的なシステムである。PMS の特徴に関しては，バランスト・スコアカード（Balanced Scorecard；以下, BSC）をはじめ，その重要性が主張される包括的 PMS としての特徴の程度（PMS の包括性）について Hall（2008, 2011）を参考に，計 9 項目を 7 点尺度（1＝全く当てはまらない；7＝非常に当てはまる）で測定した（横田・鬼塚 2020, 96）。

包括的 PMS という抽象的な概念に加え，本研究では，具体的な項目として，個々の指標をそれぞれどの程度重視しているかについて「設定していない」を含めた 8 点尺度（0＝設定していない；1＝ほとんど重要視していない；7＝非常に重要視している）で測定した。測定項目は，Ittner et al.（2003）や横田ほか（2013）などを参照し，16の具体的な指標を設定した（横田・鬼塚 2020, 95）。これらの具体的な指標について，探索的因子分析を行った結果（図表 2 ），3 つの因子が抽出され，それぞれの内容をふまえ「非財務指標」，「貸借対照表（BS（Balance Sheet）を考慮した財務指標，以下「BS 指標」と略）」，「損益計算書（PL（Profit and Loss Statement）上の財務指標，以下「PL 指標」と略）」としている。

他方，Anthony（1965）は，目標，計画，予算，業績評価，インセンティブといったサブシステムがつながっていることをプロセスとして示している。また，マネジメント・コントロール・パッケージ（Management Control Package；以下, MCP）の論者である Malmi and Brown（2008）は，会計コントロール・システムは組織における他のコントロール・システムとの相互関係性が重要となるとした。本研究では，MC 構築・運用にあたり，サブシステム間の相互関係性がどの程度

図表１　予算管理の特徴に関する探索的因子分析結果

	Factor 1	Factor 2	Factor 3	Factor 4	Factor 5	Factor 6	Factor 7
部長クラスの報酬は予算目標の達成とリンク	***.980***	.000	−.005	.011	.015	−.017	−.044
課長クラスの報酬は予算目標の達成とリンク	***.950***	.011	.012	−.037	−.021	.007	.025
全社予算がまず編成され，それを基に各部門予算が編成	−.003	***.980***	−.001	.027	.067	−.027	.055
各部門予算が編成され，それらを積み上げて全社予算が編成	−.016	***−.771***	−.003	−.025	.045	−.039	.084
予算目標の達成には，相当な努力やスキルが必要	−.036	−.033	***.855***	.029	.083	−.040	−.009
予算目標は，容易には達成できない挑戦的な水準	.044	.034	***.798***	−.016	−.070	.023	.024
中期経営計画と整合的	−.017	−.025	.047	***.824***	−.025	−.067	−.043
経営戦略と整合的	−.014	.090	−.039	***.780***	−.031	.055	.036
月次の予算目標と実績との差異を極めて重視	−.046	.017	−.009	−.074	***.962***	−.015	−.077
行動についての報告を各部課長に求めている	.085	.014	.035	.056	***.503***	.062	.148
社内外の環境変化に応じて，事前の予算目標とは別に新たな目標を期中に追加	−.026	.017	.012	.004	.032	***.664***	−.065
予算目標の妥当性やその修正の必要性を期中で検討	.050	−.135	−.019	.177	.085	***.601***	.007
社内外の環境変化に応じて，予算目標を不定期に修正	−.027	.110	−.020	−.169	−.081	***.571***	.071
各部課長は，予算編成に十分に参画	.020	−.039	−.091	.059	.071	−.112	***.762***
各部課長は，最終予算の決定に大きな影響力をもつ	−.040	.010	.098	−.064	−.072	.099	***.728***
固有値	3.124	2.078	1.572	1.484	1.272	1.223	1.065
累積寄与率（%）	20.827	34.678	45.156	55.049	63.529	71.681	78.780

※　因子抽出法：主因子法，回転：プロマックス
※　固有値に基づいて（固有値１以上）因子数を決定している。
※　初回の因子分析の結果，因子負荷量の特に低かった（0.4未満）５項目を除外している。
筆者作成

意識されているかについて，８項目で測定した（横田・鬼塚 2020, 97）。具体的には，予算，およびPMSが独立ではなく，相互に整合し，かつ戦略や計画とも整合しているか，その程度について７点尺度（1＝全く当てはまらない；7＝非常に当てはまる）で測定し，「相互関係性（の程度）」としている。

図表２　個々の指標の重視度に関する探索的因子分析結果

	Factor 1	Factor 2	Factor 3
業務プロセスの改善	***.888***	−.037	−.065
製品サービスのクオリティ	***.856***	−.051	.036
製造提供のリードタイムサービス提供効率	***.818***	−.015	.013
新製品あるいは新サービスの開発	***.815***	−.067	.054
顧客満足	***.811***	.012	.014
従業員満足	***.803***	.079	−.070
法令遵守	***.615***	.124	.021
コスト低減	***.545***	−.110	.019
環境関連指標	***.536***	.244	.053
ROA	−.080	***.794***	.006
ROI	−.011	***.746***	−.087
残余利益	.051	***.645***	.071
売上高	−.037	.011	***1.003***
営業利益	.100	−.027	***.453***
固有値	6.267	1.635	1.327
累積寄与率（%）	44.766	56.444	65.921

※　因子抽出法：主因子法，回転：プロマックス
※　固有値に基づいて（固有値１以上）因子数を決定している。
※　初回の因子分析の結果，因子負荷量の特に低かった（0.4未満）２項目を除外している。
筆者作成

４．分析結果

(1) 経営企画部門の特性

本項では，１つ目の研究課題に対応し，日本企業における経営企画部門の業務にはどのような特性が存在するのかを明らかにするため，前節で述べた経営企画部門の業務特性に関する34の測定項目について，探索的因子分析を行った。その結果，６つの潜在因子が抽出された（図表３）。第１因子には，「戦略立案のための情報収集」や「経営全般に関する情報収集」など経営に必要な情報を収集し，かつ「中期経営計画の策定」や「事業ポートフォリオの検討」，「事業ドメインの決定」，「経営資源の配分」など企業の戦略，計画に関連する幅広い業務を担当していることがわかる。そこで第１因子を「戦略支援業務」とした。次いで，第２因子には，「全社業績を管理するためのシステムの検討」や「各部門業績を管理するためのシステムの検討」といった業績管理に関する業務，および「全社予算の編成・管理」や「各部門予算の編成・管理」といった予算編成・管理に関する業務が含まれる。また，「短期計画の策定」も含まれる。これらは，Anthony (1965) の示す MC の重要な２つのサブシステムである。本研究では，第２因子を「伝統的 MC

図表 3　経営企画部門の業務特性に関する探索的因子分析結果

	Factor 1	Factor 2	Factor 3	Factor 4	Factor 5	Factor 6
戦略立案のための情報収集	***.815***	−.123	.019	−.065	−.152	.062
経営全般に関する情報収集	***.762***	−.084	.112	−.098	−.149	.039
事業ポートフォリオの検討	***.686***	.072	−.092	.103	−.012	−.038
事業ドメインの決定	***.671***	.028	−.109	.029	.138	.014
トップ・マネジメント特命事項の実行サポート	***.640***	−.059	−.069	−.134	.107	.039
経営資源の配分	***.582***	.055	−.027	.084	.136	.066
グループ企業戦略の検討	***.574***	−.012	.079	−.062	.201	−.066
経営理念の組織浸透	***.554***	−.043	.142	.149	−.109	−.147
中期経営計画の策定	***.512***	.130	.082	−.060	−.124	.003
新規事業の探索検討	***.463***	−.030	−.184	.238	.239	−.011
全社業績を管理するためのシステムの検討	−.082	***.892***	−.014	.044	−.081	−.077
各部門業績を管理するためのシステムの検討	−.183	***.863***	.044	.017	.018	−.071
全社予算の編成・管理	.028	***.777***	−.087	−.111	.028	.224
各部門予算の編成・管理	−.136	***.690***	−.057	.067	.078	.104
全社業績の評価	.219	***.657***	.159	−.044	−.053	−.142
短期（年度）計画の策定	.133	***.630***	−.097	−.048	.000	.214
各部門業績の評価	.122	***.591***	.173	.014	.050	−.175
給与・賞与の決定	.008	.093	***.752***	−.123	.003	.109
人事考課システムの検討	−.079	−.057	***.751***	.162	.096	.027
社員教育・研修	−.086	−.051	***.718***	.198	.047	−.024
取締役・執行役員の選定補助業務	.086	−.016	***.643***	−.209	.071	.150
社内の士気・意識管理	.201	.098	***.460***	.187	−.092	−.038
品質マネジメント	−.075	−.110	.024	***.832***	−.014	.064
コスト低減活動の推進	.041	.213	−.197	***.779***	−.044	.036
サプライチェーン・マネジメント	−.067	−.008	.097	***.699***	.026	.018
環境マネジメント	.109	−.067	.110	***.574***	−.017	.085
海外事業マネジメント	−.050	−.001	.045	−.048	***.935***	−.003
海外事業戦略の検討	.096	−.042	−.006	.027	***.834***	−.005
海外事業担当者の選定	−.069	.056	.125	−.018	***.819***	−.036
全社の財務情報収集・財務諸表の作成	.030	.021	.127	.089	−.034	***.807***
各部門の財務情報収集・財務諸表の作成	−.038	.045	.134	.117	−.010	***.777***
固有値	9.553	3.680	2.624	1.725	1.472	1.142
累積寄与率（%）	30.816	42.687	51.152	56.717	61.467	65.151

※　因子抽出法：主因子法，回転：プロマックス
※　固有値に基づいて（固有値 1 以上）因子数を決定している。
※　初回の因子分析の結果，因子負荷量の特に低かった（0.4未満）3 項目を除外している。

筆者作成

関連業務」とする。

第3因子は,「給与・賞与の決定」や「人事考課システムの検討」など，主に給与・賞与や人事考課に関する業務であることから「人事関連業務」とした。

第4因子は,「品質マネジメント」や「コスト低減活動の推進」,「サプライチェーン・マネジメント」など，オペレーショナルな項目が多く含まれる。そこで第4因子は「オペレーション関連業務」とした。

第5因子は海外事業にかかわる業務であることから「海外事業関連業務」，第6因子は全社あるいは各部門の財務情報収集，作成などの業務であるため「財務関連業務」とした。経営企画部門の業務特性について，戦略支援業務および伝統的MC関連業務のみが理論平均値[1)]を超えており，人事関連業務やオペレーション関連業務，財務関連業務などは理論平均値より著しく低いことがわかる。

当該分析結果から，先行研究や，Anthonyが示していたような米国企業におけるコントローラーとしての役割を，伝統的MC関連業務として日本企業では経営企画部門が担っている可能性があり，加えて戦略支援業務も経営企画部門が担っている程度が高いことがわかる。また，図表4から，各業務特性の平均値について戦略支援業務および伝統的MC関連業務に対して他の4つの業務が著しく低いことがうかがえる。大浦・新井（2007）では，経営企画部門の業務特性から「戦略的コントローラー」「多機能型経営企画」,「戦略計画スタッフ」および「伝統的コントローラー」の4つの類型を示した。特に本分析でいうところの戦略支援業務および伝統的MC関連業務の2つを主管業務とし，かつそれ以外の業務への関与が低いような経営企画部門を「戦略的コントローラー」と呼び，ロールモデルとしていたが，実際には「多機能型経営企画」が当時は多かった。これらの結果を踏まえると，時を経て「戦略的コントローラー（大浦・新井 2007)」のような役割をもつ経営企画部門が増えてきていることが推察される。

以降の分析にて使用する合成変数については，合成変数を構成する各項目（横田・鬼塚 2020）を合計し項目数で除すことで合成変数を形成している。それぞれの合成変数の記述統計は，図表4に記載している。指標の重視度および経営企画部門の業務特性について，それぞれ「指標を設定していない」「全く関与していない」は0を選択肢としており，これらの回答も含めて以降の分析を行っている。

(2) 経営企画部門の業務特性とMCSの特徴との関係

前項の結果より，経営企画部門の業務特性のうち,「戦略支援業務」および「伝統的MC関連業務」は平均値が4を超えていることから経営企画部門の主たる業務といえる。対して，他4つの業務特性は経営企画部門ではなく，他の部門の主管業務となっていることが推察可能である。

1）理論平均値とは，質問票で7点尺度（1＝全く当てはまらない；7＝非常に当てはまる）あるいは8点尺度（0＝該当しない；1＝全く当てはまらない；7＝非常に当てはまる）の選択肢の中で，どちらにも当てはまらないという選択肢である「4」の値を示している。これよりも平均値が大きい場合は選択肢が当てはまる傾向，小さい場合には選択肢は当てはまらない傾向を示すとみなしている。

図表 4　合成変数の記述統計

	最小値	最大値	平均値	標準偏差	Cronbach's α
経営企画部門の業務特性					
戦略支援業務	.000	7.000	4.928	1.227	.868
伝統的 MC 関連業務	.000	7.000	4.015	1.722	.895
人事関連業務	.000	6.400	1.527	1.408	.830
オペレーション関連業務	.000	7.000	1.664	1.507	.825
海外事業関連業務	.000	7.000	3.056	2.046	.909
財務関連業務	.000	7.000	1.986	1.970	.931
予算の特徴					
報酬予算	1.000	7.000	4.314	1.565	.958
トップダウン予算	2.500	7.000	4.193	.633	.866
ストレッチ予算	1.000	7.000	4.485	1.180	.808
戦略予算	1.000	7.000	5.229	1.296	.772
タイトな予算	1.000	7.000	4.785	1.253	.677
修正予算	1.000	7.000	3.818	1.289	.615
参加型予算	1.000	7.000	4.698	1.301	.697
PMS					
包括性	1.000	7.000	4.213	1.026	.883
非財務指標の重視度	.000	7.000	4.749	1.563	.923
BS 指標の重視度	.000	6.670	2.798	1.825	.764
PL 指標の重視度	.000	7.000	6.143	1.087	.609
相互関係性	2.250	7.000	5.115	.962	.835

筆者作成

図表 5　経営企画部門の業務による群分け

		戦略支援業務（STR）	
		低（L）	高（H）
伝統的 MC 関連業務（MC）	高（H）	② STR: L，MC: H （N＝65）	① STR: H，MC: H （N＝95）
	低（L）	③ STR: L，MC: L （N＝77）	④ STR: H，MC: L （N＝55）

※ 略語について，STR は戦略支援業務を，MC は伝統的 MC 業務を，H は業務を行っている程度が中央値より高い（High）ことを，L は業務を行っている程度が中央値より低い（Low）ことを，それぞれ示している。

筆者作成

図表 6　MCS の特徴の経営企画部門の業務群間の分散分析，多重比較

MCS の特徴	経営企画部門の業務群	平均値	標準偏差	分散分析（F 値）	多重比較（Tukey 法）
戦略予算	①	5.521	1.136	3.547*	①＞③ ①＞②
	④	5.353	1.110		
	②	4.945	1.461		
	③	5.020	1.389		
BS 指標の重視度	①	3.171	1.759	4.506**	①＞② ①＞③ ④＞③
	④	3.170	1.635		
	②	2.490	1.840		
	③	2.333	1.898		
PMS の包括性	①	4.463	.996	2.817*	①＞③
	④	4.092	.900		
	②	4.097	.912		
	③	4.089	1.188		
相互関係性の程度	①	5.406	.860	4.440**	①＞④ ①＞③ ①＞②
	④	5.022	.917		
	②	4.954	.993		
	③	4.961	1.019		

※ 有意確率についてそれぞれ，***p<0.001，**p<0.01，*p<0.05を示している。
※ 多重比較について，群間の差が統計的に有意（５％水準）な組み合わせのみ記載している。
筆者作成

そこで以降は，本調査結果から経営企画部門の主たる業務であろう「戦略支援業務」および「伝統的 MC 関連業務」に着目し，MCS の特徴との関係性について検討する。具体的には，両業務を行っている程度について中央値を基準として，図表５の通り４群に分け，MCS の特徴に関して分散分析を行った（図表６）。

MCS の特徴との関連性を検討するに先立ち，図表５の各グループ企業群の特徴について，経営企画部門の従業員数，環境予測可能性，競争および環境変化の激しさについて平均値の比較を行った。その結果，経営企画部門の従業員数についてのみ統計的に有意な差が確認され，かつその差は，両業務を担っている程度がともに高い群（①）と両業務を担っている程度がともに低い群（③）との間でのみ有意であった。

分散分析の結果，経営企画部門が戦略支援業務および伝統的 MC 関連業務をともに担っている程度が高い企業群（①）は，予算のなかでも「戦略予算」を活用している程度が高いことがわかった。また PMS の特徴については，戦略支援業務および伝統的 MC 関連業務をともに担っている程度が高い企業群（①）が BS 指標を重視する程度が高く，PMS の包括性の程度も高かった。加えて，MCS の相互関係の意識について（相互関係性の程度）も経営企画部門が戦略支援業務および伝統的 MC 関連業務を担っている程度が高い群（①）が他の群と比較して平均値が有意に高かった。

5．考察

分析結果から，RQ に基づいた考察を行う。

まず，経営企画部門が行っている業務について，探索的因子分析で発見された経営企画部門の６つの業務のうち，先行研究が示唆するように，予算策定，業績管理などの伝統的 MC 関連業務が抽出され，その平均値も理論中央値よりも高くなっていた。したがって，Anthony の示すような米国企業におけるコントローラーとしての役割を日本では経営企画部門が担っている可能性が指摘される。

戦略立案や経営全般の情報収集と事業ポートフォリオの検討や事業ドメインの決定など，戦略にかかわる業務である戦略支援を経営企画部門で行っていることは，MC の前提である戦略策定業務に経営企画部門が深くかかわっていることを示している。両業務が同じ部門で行われているということは，MCS の構築と戦略策定が部門内で情報共有されながら進められていることが推察され，Simons（1995）が述べているように，戦略支援業務と伝統的 MC 関連業務が相互にかかわって行われることの重要性を示唆している。

経営企画部門における特性が MCS の特徴に関係しているかという点について，分散分析の結果では伝統的 MC 関連業務のみが高い企業群（②）よりも戦略支援業務のみが高い企業群（④）の方が，各 MCS の特徴の程度が高いことから，コントローラーとして戦略支援業務を担うことの重要性が指摘される。これは，先行研究（e.g. 大浦・新井 2007；加登ほか 2007）における主張を経験的証拠を伴って補完するものである。

また，戦略支援業務および伝統的 MC 関連業務の双方を担っている程度が高い企業群（①）が，戦略予算，BS 指標，包括的 PMS を活用していること，また目標設定や予算および PMS の相互関係性を意識して MCS を構築している可能性が示された。こうした MCS の特徴は，先行研究においていずれも重要性および有用性が主張されているものである。日本企業の場合には，元来，戦略支援業務を担ってきた経営企画部門がコントローラーとしての役割を担うことで，なかなか定着しにくいと指摘されてきた BS 指標を活用した経営や，包括性の高い，例えば BSC のような精緻な PMS の活用を進めることが可能になっているということができる。加えて，戦略支援業務と伝統的 MC 関連業務を同じ経営企画部門組織内で行うことで，ともすればばらばらに構築しがちな目標，予算，PMS の仕組みの相互関係性を意識した MCS の構築・運用が可能になっていることも推察される。

6．結論と今後の課題

本研究は，日本企業における MCS を構築・運用している担い手は誰かという問題意識のもと，先行研究から得た「経営企画部門」に着目して２つの RQ を設定した。１つは，経営企画部門とはどのような業務を行う組織であり，MC の担い手といえるのか。２つ目は経営企画部門が行う

業務はMCSの特徴に影響を与えるのかである。これらのRQを解くために調査回答企業の経営企画部門の業務について探索的因子分析を行ったところ，6つの因子が抽出された。その中で，戦略支援および伝統的MC関連業務の平均値が高かったことから，日本企業における経営企画部門はMCの担い手であり，加えて戦略支援業務も行っている状況が明らかになった。加えて，経営企画部門が担っている業務特性によって，構築・運用されるMCSの特徴が異なることも明らかとなった。経営企画部門が戦略支援および伝統的MC関連業務を共に担っている程度が高い企業では，先行研究において有用性が主張されているMCS（戦略予算やBS指標の活用，包括的PMS，相互関係性など）を構築・運用している可能性があることを示した。

日本企業における経営企画部門は，トップ・マネジメントに近い部門であり，かつ人員の異動がある専門家ではないメンバーの集団である（横田 2013）。こうした特徴をもつ部門が戦略支援業務とMC関連業務とを常に関係付け，その時々にみあったシステムへと柔軟に変更をしているということは，MCSの構築・運用の仕方として注目すべき点である。

本研究は，これまで焦点が当たることが少なかった日本企業の経営企画部門に注目し，MCの担い手としての機能について考察した。本研究は経営企画部門に焦点を当てているため，他の部門も同様の業務を担っているか，あるいは責任の所在との関係はどうなっているかについては必ずしも明確にしていない。加えて，経営企画部門の業務がMCSと関係しているとしても，企業としての効果にどの程度つながっているかは不明である。今後はその点についても研究を深めていきたい。

謝辞：本研究は，科学研究費基盤研究（B）（19H01551），研究活動スタート支援助成金（20K22126）および2021年度慶應義塾学事振興資金による助成を得た成果である。記して謝意を表する。

参 考 文 献

池側千絵「CFOと経理財務部門が主管・関与する管理会計機能と営業利益率との関係性について」『プロフェッショナル会計学研究年報』第12巻（2019年），pp. 35-52。
池側千絵「管理会計担当者のビジネスパートナーとしての役割，知識・スキルと組織業績への貢献知覚」『原価計算研究』第45巻第2号（2021年），pp. 68-80。
石川潔「わが国経営企画部門の機能に関する研究」神戸大学大学院経営学研究科博士課程論文，2006年。
伊藤克容『組織を創るマネジメント・コントロール』中央経済社，2019年。
大浦啓輔，新井康平「経営企画部門のクラスター分析：欧米企業の動向と日本企業の現状と課題」『ビジネス・インサイト』第15巻4号（2007年），pp. 20-33。
加登豊「「経営企画部門」の仕事：どうなっているのか，どうすればいいのか」『ビジネス・インサイト』第15巻4号（2007年），pp. 4-19。
加登豊，石川潔，大浦啓輔，新井康平「わが国経営企画部門の実態調査：質問票調査に基づく分析」『原価計算研究』第31巻1号（2007年），pp. 52-62。
櫻井通晴『管理会計第七版』同文舘出版，2019年。
妹尾剛好「日本企業における予算管理の類型と探索と進化との関連の分析：探索的研究」『原価計算研究』第41巻1号（2017年），pp. 38-50。
津曲直弼『管理会計論：企業予算と直接原価計算』国元書房，1977年。
中村公一「専門組織と経営戦略：戦略策定能力から戦略実行能力の向上へ」『経営力創造研究』第8巻（2010年），

pp. 73-85。
那須耕三「経営企画部門の機能と役割」『立命館ビジネスジャーナル』第11巻（2017年），pp. 27-46。
那須耕三「経営企画部門の役割と機能の研究：本社スタッフ部門の中での経営企画部門の役割」『立命館経営学』第57巻１，２合併号（2018年），pp. 43-64。
挽文子「グループ経営と管理会計：欧米企業の事例を中心として」『管理会計学』第８巻１，２合併号（2000年），pp. 69-84。
挽文子「管理会計の今」『青山経営論集』第51巻３号（2016年），pp. 61-74。
廣本敏郎『米国管理会計論発達史』森山書店，1993年。
福田淳児「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』第42巻３号（2005年），pp. 53-64。
福田淳児「管理会計担当者の役割と組織業績への貢献の知覚：アメリカ企業を対象とした郵送質問票調査より」『会計プログレス』第７巻（2006年），pp. 1-17。
福田淳児「日本企業における管理会計担当者の役割・矢口識・経験についての実態調査」『経営志林』第44巻３号（2007年），pp. 75-84。
福田淳児「日本企業における管理会計担当者の役割と組織業績への貢献の知覚」『会計プログレス』第10巻（2009年），pp. 68-83。
横田絵理「グループ経営のためのマネジメント・コントロール：キリン・ホールディングスの事例からの考察」『會計』第183巻３号（2013年），pp. 391-404。
横田絵理，鬼塚雄大「マネジメント・コントロールを担うわが国における経営企画部門の実態：質問票調査の結果報告」『三田商学研究』第63巻３号（2020年），pp. 83-108。
横田絵理，妹尾剛好，高橋真吾，後藤祐介「日本企業における業績管理システムの実態調査」『三田商学研究』第55巻６号（2013年），pp. 67-87。
吉川洽，高橋賢，真鍋誠司「経営戦略策定における経営企画部門の役割：日本企業の実態調査」『企業会計』第68巻１号（2016年），pp. 84-90。
吉田徹「経営企画部門の現状と自律的組織変容に向けた課題：874社に聞いたアンケート調査から見えた経営企画部門の真のあり方」『Business research』第1070巻（2016年），pp. 55-60。
李建，松木智子，福田直樹「予算スラックと日本的予算管理」『京都学園大学経営学部論集』第21巻２号（2012年），pp. 31-53。
Anthony, R. N. (1965): *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston, MA: Harvard University.
Anthony, R. N. (1988): *The Management Control Function*. Harvard Business School Press.
Anthony, R. N., and Govindarajan, V. (2007): *Management Control Systems 12 edition.* McGraw-Hill.
Goretzki, L., and Messner, M. (2019): "Backstage and frontstage interactions in management accountants' identity work," *Accounting, Organizations and Society*, 74, 1-20.
Goretzki, L., and Strauss, E. (2017): *The Role of the Management Accountant: Local Variations and Global Influences*. Florence: Routledge.
Goretzki, L., Strauss, E., and Weber, J. (2013): "An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role," *Management Accounting Research*, 24(1), 41-63.
Hall, M. (2008): "The effect of comprehensive performance measurement systems on role clarity, psychological empowerment and managerial performance," *Accounting, Organizations and Society*, 33(2), 141-163.
Hall, M. (2011): "Do comprehensive performance measurement systems help or hinder managers' mental model development?," *Management Accounting Research*, 22(2), 68-83.
Hopper, T. M. (1980): "Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures," *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 401-411.
Ittner, C. D., Larcker, D. F., and Randall, T. (2003): "Performance implications of strategic performance measurement in financial service firms," *Accounting, Organizations and Society*, 28(7-8), 715-741.
Maas, V. S., and Matejka, M. (2009): "Balancing the dual responsibilities of business unit controllers: Field and survey evidence," *The Accounting Review*, 84(4), 1233-1253.
Malmi, T., and Brown, D. A. (2008): "Management control systems as a package: Opportunities, challenges and research directions," *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
McKinsey, J. O. (1922): *Budgetary Control*. Ronald Press.
McKinsey, J. O. (1924): *Managerial Accounting*. University of Chicago Press.
Merchant, K. A., and Van der Stede, W. A. (2012): *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives 3rd edition*. Pearson Education.
Otley, D. (1980): "The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis," in Emmanuel, C.,

Otley, D., and Merchant, K. eds. *Readings in Accounting for Management Control*. Springer, 83–106.
Simons, R. (1995): *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
Sponem, S., and Lambert, C. (2016): "Exploring differences in budget characteristics, roles and satisfaction: A configurational approach," *Management Accounting Research*, 30, 47–61.
Zimmerman, J. (2020): *Accounting for Decision Making and Control*. McGraw-Hill.

鬼塚雄大［明海大学］