

# わが国建設業における管理会計実践の実態と展望

上 東 正 和

富山大学紀要. 富大経済論集 第65巻第1号抜刷 (2019年7月)

富山大学経済学部

# わが国建設業における管理会計実践の実態と展望

上 東 正 和

キーワード：建設業，利益計画，意思決定のための管理会計，原価企画，原価管理，ABC/ABM，実体管理，組織管理のための管理会計，予算管理，MPC，業績管理，BSC

- I. はじめに
- II. わが国建設業の管理会計手法
- III. 質問票調査の概要と回答企業
- IV. わが国建設業の管理会計実践の実態
- V. わが国建設業の管理会計実践の展望
- VI. おわりに

## I. はじめに

わが国におけるこれまでの管理会計研究においては、業界や業種あるいは業態といったくりごとに管理会計実践について議論されることは少なく、これらをひとまとめにして議論されることが多かった。しかし、企業の実践する管理会計はそもそも1つにまとめて議論することは難しく、管理会計実践は、とくに業種や業態といったものに規定される面が多いと考えられる。先の拙稿(2014b)ではわが国「非製造業」の管理会計実践という枠組みで、拙稿(2018a)では、わが国「卸・小売業」というくりで、拙稿(2019)では、わが国「サービス業」という枠組みで管理会計実践の実態について検討したが、本稿では、

その後、さらにデータをつけ加えたうえで、わが国「建設業」の管理会計実践という枠組みで、他の非製造業や産業全体と比較しながら、建設業の管理会計実践の実態について検討する。

建設業とは、建設業法でいう「元請、下請その他いかなる名義をもってするかを問わず、建設工事の完成を請け負う営業」をいい、総合工事業、職別工事業、設備工事業に大別される。

本稿では、拙稿（2014a；2014b；2015a；2016；2018a；2018b；2018c；2019）と同様に、わが国建設業における管理会計実践の実態を「利益計画」、「意思決定のための管理会計」、「原価企画」、「原価管理」、「ABC/ABM」（活動基準原価計算、以下ABCと略記）、「実体管理」、「組織管理のための管理会計」、「予算管理」、「MPC」（ミニ・プロフィットセンター、以下MPCと略記）、「業績管理」、「BSC」（バランズド・スコアカード、以下BSCと略記）にわけて、体系的に明らかにすることを目的とする。その際、わが国建設業の管理会計手法について、建設業を除く「非製造業」や建設業を除く「産業全体」と比較しながら検討する。また、建設業は非製造業に分類されるもののその実態は他の非製造業とは類似せず、むしろ製造業と似通ったところがあると考えられるため、本稿では、建設業の管理会計実践を、「製造業」の管理会計実践とも比較しながら検討する。

本稿の構成は、第Ⅱ節において、建設業の経営の特徴や管理会計実践を先行研究をレビューした上で検討し、第Ⅲ節において、質問票調査の概要と回答企業について述べ、第Ⅳ節において、わが国建設業における管理会計手法の実態を概観したうえで、わが国建設業における管理会計実践について手法ごとに考察する。第Ⅴ節においては、わが国建設業における管理会計手法を前節の結果からまとめた上で展望し、第Ⅵ節においては、本稿をまとめたうえで今後の課題を提示する。

## Ⅱ. わが国建設業における管理会計手法

### 1. 建設業の分類

建設業は日本標準産業分類によると、総合工事業、職別工事業、設備工事業に大別され、「総合工事業」はさらに、一般土木建築工事業、土木工事業、舗装工事業、建築工事業、木造建築工事業、建築リフォーム工事業に細分され、「職別工事業」は、大工工事業、とび・土工・コンクリート工事業、鉄骨・鉄筋工事業、石工・れんが・タイル・ブロック工事業、左官工事業、板金・金物工事業、塗装工事業、床・内装工事業といったように、「設備工事業」は、電気工事業、電気通信・信号装置工事業、管工事業、機械器具設置工事業などに細分される。

このように建設業といってもまちまちであり、ゼネコンと専門工事会社ではその実務が異なるであろうが、本稿では、このような「建設業」をひとくくりにして、同産業とそれ以外の「非製造業」、同産業とそれ以外の「全産業」、さらには「製造業」などとも比較しながら、その実態を明らかにすることを目的とする。次にこうした「建設業」の経営や管理会計の特徴についてみてみる。

### 2. 「建設業」の特徴と管理会計

#### (1) 建設業の特徴

##### ①受注請負産業

建造物は発注者の様々な要望に沿って建設されるため、その構造や規模は多種多様であり、同種の工事であっても全く同一のものはほとんどない。建設業は典型的な受注請負産業である。

##### ②生産現場の移動性

建設業での生産は、製造業における工場などのように固定した場所で行われるのではなく、注文ごとに異なる工事現場で行われ、建築資材や建設機械、人員など工事に必要な材料や労働力は工事現場ごとに調達する（新日本有限監査法人、2011）。このため大量生産による効率化やスケールメリットを追求する

ことが難しい業種である（新日本有限監査法人，2011）。

### ③重層下請構造

建設工事は、基礎工事や外構工事、内装工事など各種工事の組み合わせとなるが、労働力等を自社で固定的に保有するよりも、工事内容に応じて外部からその都度確保するほうが固定費を抑え、経営に弾力性を持たせることが可能になる。このため建設業では、元受業者が工事ごとに下請業者に外注し、共同作業で1つの建造物を建設するといった多重下請構造が形成される（新日本有限監査法人，2011）。

このような建設業では、工事の外注依存度が高く、原価に占める「外注費」の割合が高い（新日本有限監査法人，2011）。さらに注文の引き合いがあった場合、工事を適正な価格で受注できるかについて原価を見積もることになるため、「事前的な」原価計算のウエイトが大きい（新日本有限監査法人，2011）という特徴がある。

### ④建設業における組織の特徴

建設業における組織の特徴は、本社のもとに「支店」や「事業部」が置かれ、各支店・事業部のもとに「工事現場」が設置される。小規模な工事を除き、工事現場には事務所が設置され、組織上は最小の事業所として扱われる（新日本有限監査法人，2011）。そこには一般的には、工事作業員や現場監督者以外に事務担当者も配置し、会計伝票の処理も行う（新日本有限監査法人，2011）。

## (2) 建設業の特徴と管理会計

まず、建設業における「利益計画」について、建設業では今年度の売上高である「完成工事高」がいくらであるかを計画し、完成工事高に対してどれだけの「粗利益」がでるかを事前に計画する。そしてこれを目標値として設定して毎月の管理を行う。

建設業にとって会社全体の利益は各工事の積み上げによってもたらされるため、建設業では他の業種と比べて、受注を決定する手段である「積算・見積」業務があり、工事受注に際しては、その工事を施工するのに必要な原価（積算

原価)を見積もり、受注金額と比較して採算を決定することにより受注すべきか否かの意思決定が行われる。このような業務とも連携して、建設業では利益管理を強化することが重要であるといわれるが、建設業における「利益計画」はどのようなことが行われているのか。次節以降においてデータをもとに検討する。

次に、建設業の「原価企画」について、建設業では、契約金額が最初に決まりその金額を前提としてどうやって利益を出すかを考える必要がある。その意味で建設業の原価管理はもともと原価企画と似た側面がある。ただ、自動車産業や電機産業などでは多品種少量生産といいながらも同じ製品を製造するが、建設業では、同種の工事はあっても全く同一のものはほとんどないことは既に見た通りである。

そのような建設業においても受注の意思決定の段階から、担当部門に加えて管理部門や購買部門も関与する組織横断的な活動によって、目標粗利益の確保が可能か否かを検討した上で受注の可否を決定することが考えられる。コストの発生額の大半は工事に着手する前の段階で決定するため、着工後の原価低減の余地は少なく、工事着工前の段階で原価管理することが効果的であると考えられる。建設業ではVE活動が行われることはよく知られているが、建設業における「原価企画」はどのくらい実践され、どのような手段が用いられているのか。次節以降でデータをもとに検討する。

次に、建設業の「原価管理」について、建設業は、個別請負生産の産業であり、そのため建設業における原価計算は、工事ごとの原価管理を徹底することが重要であり、個々の工事に番号をつけ工事番号別に施工に要した工事種類と金額を集計する「個別原価計算」が採用される(新日本有限監査法人, 2011)。

また、受注工事の原価管理のためには、建設業において原価を管理する方法としての「実行予算」が重視されていることはよく知られている。実行予算は工事の施工計画を金額で示したものであり、工事原価の見積りを積み上げ計算して作成されるが、そこで設定された予算原価は、受注した個別工事の原価を

望ましい水準に維持するための目標となり、工事施工後は、施工の進捗の都度、工事原価の見積りと実績を対比し、適時・適切に工事原価の見積りと見直しを行うが、そこで、予算原価は実績値に置き換わってゆく（新日本有限監査法人、2011）。このように「実行予算」は予算原価と発生原価を比較しながら、工事原価を統制する「原価管理」の手段として利用される。

建設業は受注産業であるため、工事ごとに発注者の条件が異なり、標準原価と実際原価を比較して原価管理を行うことが不可能である。そこで、工事ごとに実行予算書を作成して、これと実績とを比較し、分析・検討して対策を講じ、原価低減や目標利益達成に役立てる個別原価管理が必要になるのである。

なお、建設業における製造間接費の配賦について、建設業における「間接工事原価」は適切な配賦基準に従って各工事に配賦する必要があるが、個別の工事への賦課が困難な原価については、どのように配賦されているのか、次節以降でデータをもとに検討する。

次に、建設業における「実体管理」について、建設業においては、TQCやVEそしてIEなどの手法を活用して作業改善が行われることは知られているが、建設業においても製造業などにみられる「実体管理」に近い実務が行われるのであろうか。こうした建設業の「実体管理」について、次節以降でデータをもとに検討する。

次に、建設業における「予算管理」について、建設業における予算を大別すると基本予算と既にみた実行予算に分かれるが、ここでは会計期間に合わせて大綱的に編成される「基本予算」についてみる。建設業における年度予算の編成において、一般に重視されている予算は「損益予算」であり、その個別予算として、「受注高予算」、「施工高予算」、「工事予算」、「販売費・一般管理費予算」および「営業外損益予算」などがある（あずさ監査法人編、2017）。建設業は、受注産業であり受注高の大きさと個々の工事の損益が当期損益を決定する大きな要因となることから、「受注高予算」の検討、施工能力にもとづく「施工高予算」の編成が、年度予算の中心作業となる（あずさ監査法人編、

2017)。このような建設業の「予算管理」について、次節以降でデータをもとに検討する。

最後に、建設業における「業績管理」について、建設業における各部門の責任者は、経営者に対して、定期的に各部門の業績を報告する責任をもつ。そして経営者はその業績を評価する仕組みをつくることが重要となる。この責任者の業績評価を公平かつ公正に行うために、建設業では、年間「受注工事高」や「粗利益額」が重視されるのはよく知られたところであり、建設業では、売上よりも利益を重視すべきであるなどともいわれる。このような建設業における業績管理は、実際にはどのような指標がどのように使われているのか、建設業の「業績管理」について、次節以降でデータをもとに検討する。

以上、先行研究の指摘する建設業の特性や管理会計についてみたが、次に回収データについて述べる。

### Ⅲ. 質問票調査の概要と回答企業

#### 1. 質問票調査の概要

本調査における調査対象企業のデータは、拙稿（2014a;2014b）でも公表した2013年に調査した上場企業のデータと拙稿（2015a;2015b）でも公表した2014年に調査した中小企業のデータ、および2015年に追加調査した非上場の大企業および非上場の中小企業のデータであり、さらにその後、2016年に回収率の低かった上場企業の追加調査も行ったデータを集大成したものである（これらはほぼ同じ質問内容で調査したものである）。

##### ① 2013年調査

拙稿（2014a;2014b）で発表した2013年に調査した上場企業は、金融業と保険業を除く当時のすべての上場企業3,259社であり、2013年6月31日を回収期限として、2013年6月1日に郵送質問調査を実施した。発送先は各企業の経理部長宛てに郵送した。回収期限後も含めた最終回収企業は209社（製造業

102社、非製造業が107社)で回収率は6.22%であった。

## ② 2014年調査

拙稿(2015a;2015b)で公表した2014年に調査した非上場の中小企業は、金融業と保険業を除く従業員数100名以上の非上場の企業で、資本金が5億円未満の中小企業である。該当する企業は8,027社あったが、この年は商用のデータベース内の「企業コード」から任意にランダムサンプリングした3,500社に対して質問票を送付した。質問票は2014年6月31日を回収期限として、2014年6月1日に郵送を実施した。発送先は各企業の経理部長宛てに郵送した。回収期限後も含めた最終回収企業は301社(製造業118社、非製造業が183社)で回収率は8.6%であった。

## ③ 2015年の追加調査

さらに上記に加え2015年に上記以外の非上場の大企業および非上場の中小企業について追加調査した。2015年に追加調査した非上場の大企業は、金融業と保険業を除く従業員数100名以上の非上場の企業で、資本金が5億円以上の大企業である。該当企業は1,160社であり、2015年6月30日を回収期限として、2015年6月1日に郵送質問調査を実施した。発送先は各企業の経理部長宛てに郵送した。回収期限後も含めた最終回収企業は123社(製造業54社、非製造業が69社)で回収率は10.6%であった。

2015年に追加調査した中小企業は、金融業と保険業を除く従業員数100名以上の非上場の企業で、資本金が5億円未満の上記8,027社のうち、既に調査した3,500社以外の企業4,527社を対象に調査しようとしたが、従業員数100名以上ということでこの年新たに検索したところ、企業数に変化がみられた。そのため、上記の2014年に調査した企業を除く5,477社に対して質問票を送付することになった。質問票は2回に分けて送付した。1回目は2015年8月31日を回収期限として2015年8月1日に1,619社に対して送付し、2回目は2015年11月30日を回収期限として2015年11月1日に3,858社に対して送付した。発送先は各企業の経理部長宛てに郵送した。回収期限後も含めた最終回

収企業は小計で481社（製造業162社，非製造業が319社）で回収率は8.83%であった。

拙稿（2018a;2018b;2018c;2019）の卸・小売業，加工組立型製造業，素材産業型製造業，サービス業の論考はここまでのデータを使用したものである。

#### ④ 2016年の追加調査

さらにその後，2016年に回収率の低かった上場企業の追加調査も行った。その理由は，上記の上場企業の回収率はわずか6.22%であったのに対して，非上場の大企業は10.6%，中小企業は8.6%ないし8.83%で，非上場の大企業ないし中小企業のほうが明らかに回収率が高かったからである。それはおそらくは研究者等が上場企業を研究対象とすることが多いからではないかと思われる。そこで，上場企業を再調査することにした。ただ，ここで完全なランダムサンプリングは崩れることになる。しかし，建設業や運輸・倉庫業などそこまでの調査ではデータ数が少なかったため分析することができなかった業種も含めて解析することが可能になった。

2016年に再調査した上場企業は，金融業と保険業を除く当時のすべての上場企業3,444社を対象とし，2016年6月31日を回収期限として，2016年6月1日に郵送質問調査を実施した。この際，3年前の2013年6月31日に既にご記名で回答いただいた企業99社は除いて質問票を郵送したため，実際には3,345社に発送することになった。このように2013年6月31日に回収した際にご記名で回答いただけた企業99社は把握できたが，無記名でご回答いただいた企業106社は既に回収できているのかどうか不明であったため，2016年6月1日に質問票を郵送する際に，「過去にも同様な調査をしておりますが，その際，無記名でご回答いただいた企業様は結構でございます」との文言を添えた。ただし，担当者が変わった等で重複している企業がないとは言い切れない。

なお，2016年の再調査の発送先も各企業の経理部長宛てに郵送した。回収期限後も含めた最終回収企業は177社（製造業76社，非製造業が101社）で回収率は5.29%であった。この調査はいつてみれば積極的にご回答いただけ

る企業は除いた再調査となったため、当然のことながら回収率は極めて低いものとなった。ただ、2013年調査の上場企業と2016年調査の上場企業を合わせた回収率は10.22%になり、非上場の企業と釣り合うものとなった。

## ⑤集計結果

以上、上記のデータをすべてトータルするとここまで蓄積した最終回収企業は1,287社（製造業510社、非製造業が777社）で回収率は9.47%であった。本稿では、これら上場企業と非上場の大企業および非上場の中小企業をあわせて1,287社を分析の対象とする。

本稿で使用するデータは、従業員数100名以上の非上場の大企業および中小企業を含めたデータであるため、わが国企業を母集団とした管理会計実践の実態を考察する標本としては、上場企業だけのデータよりも妥当性の高いものであるということができよう。ただし、既に述べたように、上場企業のデータを2度にわたって収集して回収率を高めたものであるため、本稿では完全なランダムサンプリングは崩れることになったことを付言しておく。

## 2. 回答企業の業種と規模

ここまで蓄積した質問票調査の回答企業1,284社の属する業種については、次表の通りであり、製造業510社（10.4%）、情報・通信業76社（7.5%）、建設業123社（11.5%）、不動産業23社（9.1%）、卸・小売業247社（8.4%）、サービス業184社（8.7%）、運輸業104社（8.9%）、電気・ガス業7社（14.3%）などであった。

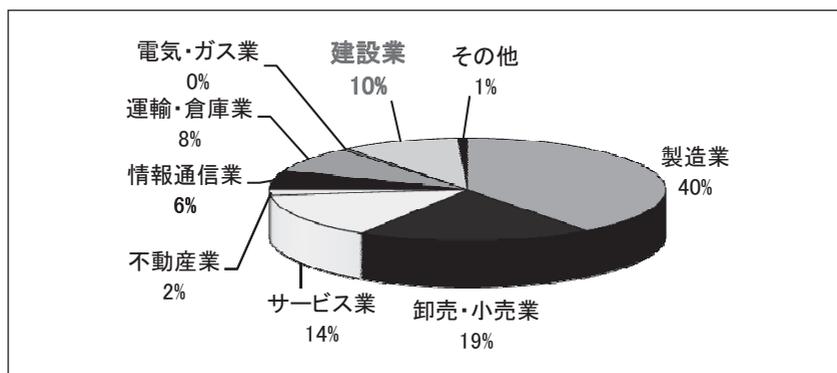
図表1：回答企業の業種

|        | 発送    | 回収  | 回収率   |
|--------|-------|-----|-------|
| 製造業    | 4,917 | 510 | 10.4% |
| 情報・通信業 | 1,012 | 76  | 7.5%  |
| 建設業    | 1,074 | 123 | 11.5% |
| 不動産業   | 254   | 23  | 9.1%  |
| 卸・小売業  | 2,924 | 247 | 8.4%  |

|        |        |       |       |
|--------|--------|-------|-------|
| サービス業  | 2,110  | 184   | 8.7%  |
| 運輸業    | 1,163  | 104   | 8.9%  |
| 電気・ガス業 | 49     | 7     | 14.3% |
| その他    | 50     | 5     | 10.0% |
| 不明     |        | 5     |       |
|        | 13,553 | 1,284 | 9.5%  |

(注) 本稿で使用するデータは上場企業のデータを2度にわたって収集したわけであるが、調査票の発送数に関しては、3年前と比べて業種ごとの企業数が変わっていたため、3年前と比べて増加した業種は増分をつけ加え、減少した業種は3年前に送付したままにして、これまでのトータルした発送数、蓄積した回収数、そして回収率を示すことにした。蓄積した回収数をグラフで示すと次図のようになった。

図表2：回答企業の業種（グラフ）

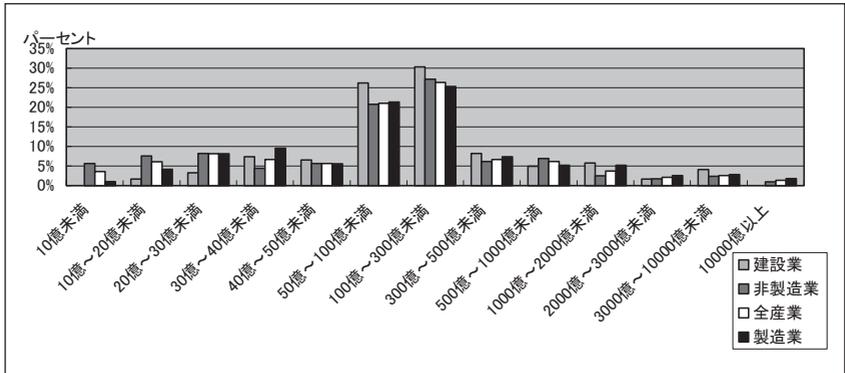


本稿では業種を建設業とご回答いただいた上記の123社を「建設業」と分類して検討する。なお、建設業とそれを除く非製造業および産業全体の規模の相違は以下の通りである。

### ①売上規模

建設業、非製造業、産業全体、製造業の売上規模について、グラフで示すことにすると、次図のようになった（欠損除く、以下同様）。建設業、非製造業、産業全体、製造業の売上規模の「割合」は、次のようになった。

図表 3：建設業，非製造業，産業全体，製造業の「売上規模」比較

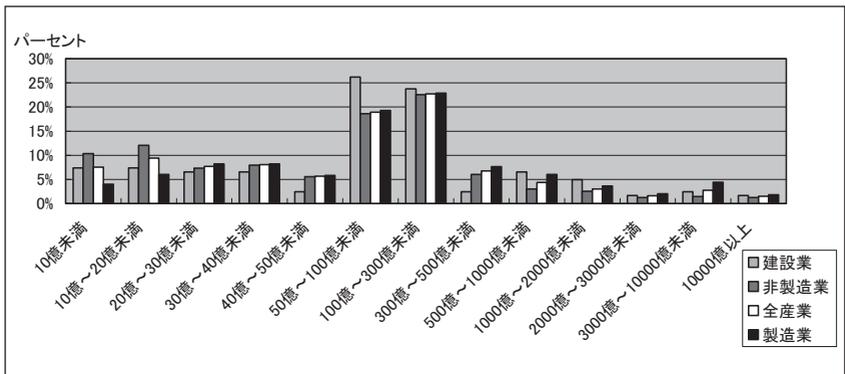


売上規模については，建設業は20億未満の比較的小規模な企業が少なかった。建設業と非製造業で差があるかどうか，10,000億以上の企業数が少ないところはひとまとめにしたところがあるが，カイ二乗検定によって確認した結果，差があった ( $\chi^2 = 24.166$ , 自由度 = 10,  $p = .007$ )。建設業と産業全体で差があるかどうか，カイ二乗検定によって確認した結果，差がなかった ( $\chi^2 = 18.490$ , 自由度 = 12,  $p = .102$ )。建設業と製造業で差があるかどうか，カイ二乗検定によって確認した結果，差がなかった ( $\chi^2 = 9.456$ , 自由度 = 11,  $p = .580$ )。

②総資産規模

総資産規模についても，グラフで示すと次図のようになった。

図表 4：建設業，製造業，産業全体，製造業の「総資産規模」比較

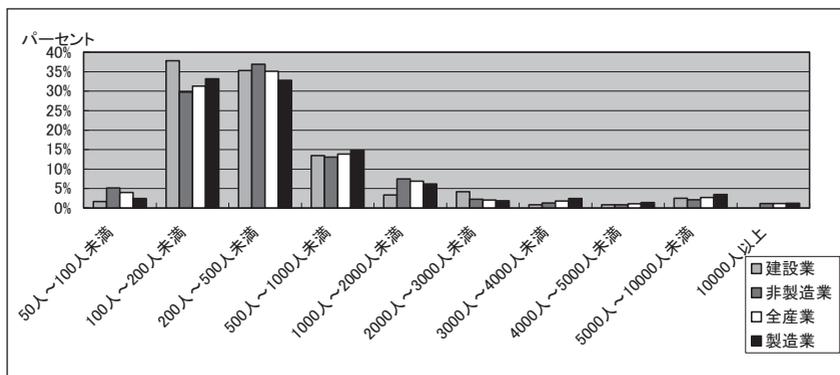


建設業と非製造業で差があるかどうか、カイ二乗検定によって確認した結果、差がなかった ( $\chi^2=17.058$ , 自由度=12,  $p=.147$ )。建設業と産業全体で差があるかどうか、カイ二乗検定によって確認した結果、差がなかった ( $\chi^2 = 11.870$ , 自由度=12,  $p=.456$ )。建設業と製造業で差があるかどうか、カイ二乗検定によって確認した結果、差がなかった ( $\chi^2 = 13.280$ , 自由度=12,  $p=.349$ )。

### ③従業員規模

従業員規模についても、グラフで示すと次図のようになった。

図表5：建設業，製造業，産業全体，製造業の「従業員規模」比較



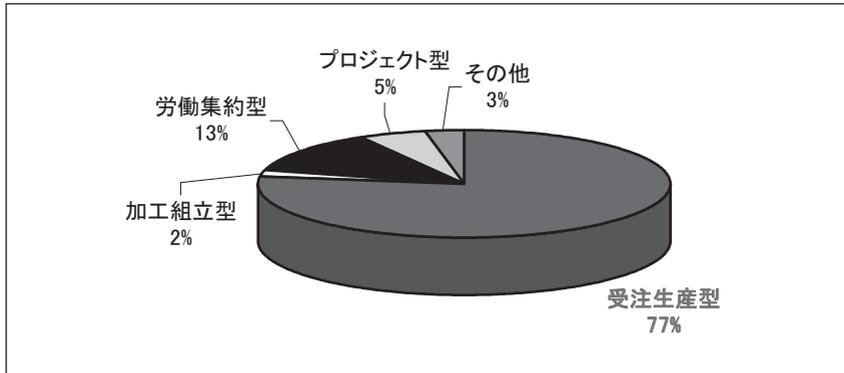
建設業と非製造業で差があるかどうか、従業員数5,000人以上の企業数が少ないところはひとまとめにしたところがあるが、カイ二乗検定によって確認した結果、差がなかった ( $\chi^2 = 8.990$ , 自由度 = 7,  $p=.253$ )。建設業と産業全体で差があるかどうか、カイ二乗検定によって確認した結果、差がなかった ( $\chi^2 = 8.296$ , 自由度 = 7,  $p=.307$ )。建設業と製造業で差があるかどうか、カイ二乗検定によって確認した結果、差がなかった ( $\chi^2 = 7.329$ , 自由度 = 7,  $p=.395$ )。

以上より建設業と非製造業，産業全体，製造業には，売上規模には売上規模の小さいところで若干の差があったが，総資産規模，従業員規模には差がない。業種が異なるため売上規模の一部には若干の相違があったが，総資産規模，従

業員規模には違いがないことになる。したがって、企業規模にはそれほど深刻な差はないものとして考察することが可能であろう。

ちなみにこの度の建設業の「業態」については、「受注生産型」と回答した企業が大半を占め、グラフにすると次図の通りであった。

図表6：回答建設業の業態



以上を踏まえて、次節以降においては、わが国建設業 123 社における管理会計実践の実態について、建設業以外の非製造業や建設業以外の産業全体さらには製造業 510 社とも比較しながら検討する。

## Ⅳ．わが国建設業における管理会計実践の実態

### 1. わが国建設業における管理会計実践の概要

わが国建設業の管理会計手法として、利益計画、意思決定のための管理会計、原価企画、原価管理、ABC/ABM、実体管理、予算管理、MPC、業績管理、BSC の「行う」、「行わない」について尋ねた結果は次表のようになった。

図表7：建設業、非製造業、産業全体の「各種管理会計手法の有無」比較

|      | 利益計画        |             |              | 意思決定       |             |             |
|------|-------------|-------------|--------------|------------|-------------|-------------|
|      | 建設業         | 非製造業        | 全産業          | 建設業        | 非製造業        | 全産業         |
| 行う   | 115 (93.5%) | 597 (91.6%) | 1063 (91.5%) | 87 (70.7%) | 432 (66.3%) | 800 (68.8%) |
| 行わない | 8 (6.5%)    | 55 (8.4%)   | 99 (8.5%)    | 36 (29.3%) | 220 (33.7%) | 362 (31.2%) |

|      | 原価企画       |             |             | 原価管理        |             |             |
|------|------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
|      | 建設業        | 非製造業        | 全産業         | 建設業         | 非製造業        | 全産業         |
| 行う   | 46 (37.4%) | 149 (22.9%) | 437 (37.6%) | 118 (95.9%) | 407 (62.4%) | 868 (74.7%) |
| 行わない | 77 (62.6%) | 503 (77.1%) | 725 (62.4%) | 5 (4.1%)    | 245 (37.6%) | 294 (25.3%) |

|      | ABC/ABM     |             |              | 実体管理       |             |             |
|------|-------------|-------------|--------------|------------|-------------|-------------|
|      | 建設業         | 非製造業        | 全産業          | 建設業        | 非製造業        | 全産業         |
| 行う   | 4 (3.3%)    | 43 (6.6%)   | 79 (6.8%)    | 34 (27.6%) | 117 (17.9%) | 417 (35.9%) |
| 行わない | 119 (96.7%) | 609 (93.4%) | 1083 (93.2%) | 89 (72.4%) | 535 (82.1%) | 745 (64.1%) |

|      | 予算管理        |             |              | MPC         |             |              |
|------|-------------|-------------|--------------|-------------|-------------|--------------|
|      | 建設業         | 非製造業        | 全産業          | 建設業         | 非製造業        | 全産業          |
| 行う   | 109 (88.6%) | 579 (88.8%) | 1023 (88.0%) | 12 (9.8%)   | 45 (6.9%)   | 71 (6.1%)    |
| 行わない | 14 (11.4%)  | 73 (11.2%)  | 139 (12.0%)  | 111 (90.2%) | 607 (93.1%) | 1091 (93.9%) |

|      | 業績管理        |             |             | BSC         |             |              |
|------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--------------|
|      | 建設業         | 非製造業        | 全産業         | 建設業         | 非製造業        | 全産業          |
| 行う   | 111 (90.2%) | 563 (86.3%) | 996 (85.7%) | 12 (9.8%)   | 53 (8.1%)   | 82 (7.1%)    |
| 行わない | 12 (9.8%)   | 88 (13.5%)  | 166 (14.3%) | 111 (90.2%) | 599 (91.9%) | 1080 (92.9%) |

わが国建設業においても、「原価管理」(95.9%)、「利益計画」(93.5%)、「業績管理」(90.2%)、「予算管理」(88.6%)については、多くの企業で行われていた。とくに「原価管理」については95.9%の企業で行われ、建設業を除く非製造業の62.4%に比べて非常に高く、建設業を除く全産業の74.7%と比べても高かった。また、「意思決定のための管理会計」は70.7%の企業で行なわれ、他の産業と比べて比較的多いほうであった。また、「原価企画」も37.4%の企業で行われ、非製造業の22.9%と比べて高く、産業全体の37.6%と変わらず、建設業においても原価企画がそれなりに行われていることがわかった。「実体管理」は管理会計手法というわけではないが、対比のために尋ねたところ27.6%であり、非製造業の17.9%よりは高いが、全産業の35.9%と比べるとやや低かった。さらに、「ABC/ABM」や「MPC」、「BSC」などはやはりほとんど採用がなかった。

他の産業と比較すると各手法の「有無」については、建設業と非製造業でカイ二乗検定を行った結果、「原価企画」( $\chi^2=11.489$ , 自由度=1,  $p=.001$ )、「原価管理」( $\chi^2=52.455$ , 自由度=1,  $p=.000$ )、「実体管理」( $\chi^2=6.118$ , 自由度=1,

$p=0.018$ )の有無に差がみられ(5%水準, 以下同様), これらはすべて建設業のほうでより多く実践されていた。建設業と全産業でカイ二乗検定を行った結果は, 「原価管理」( $\chi^2=27.606$ , 自由度=1,  $p=0.000$ )の有無に差がみられ, 建設業のほうでより実践されていた。建設業と製造業で, カイ二乗検定を行ったところ, 「原価企画」( $\chi^2=14.463$ , 自由度=1,  $p=0.000$ ), 「実体管理」( $\chi^2=38.716$ , 自由度=1,  $p=0.000$ )で有意差がみられ, これらはさすがに製造業のほうが実践程度が高かった。表の網掛部分は検定で差がでた部分である(以下, 同様)。

以上, 各管理会計手法の有無についてみたが, 次にこうした各管理会計手法についてさらに詳しくみる。

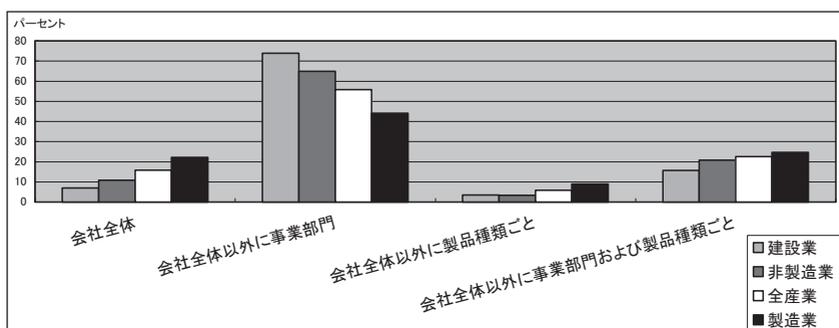
## 2. 利益計画

利益計画の実践企業は既にみたように93.5%で, 非製造業の91.6%, 産業全体の91.5%より多かった。

### ①利益計画の範囲

利益計画について, まずはその範囲について尋ねたところ, 「会社全体以外に事業部門ごと」73.9%, 「会社全体以外に事業部門および製品種類ごと」15.7%, 「会社全体」7.0%, 「会社全体以外に製品種類ごと」3.5%の順であった。建設業と非製造業, 産業全体, および製造業との比較は次図のようになり, 建設業では他の産業よりも「事業部門」ごとに利益計画を行う企業が多かった。

図表8：建設業, 非製造業, 産業全体, 製造業の「利益計画の範囲」比較



建設業と非製造業でカイ二乗検定を行ったが有意差はみられなかった。建設業と産業全体でカイ二乗検定を行ったところ有意差がみられ ( $\chi^2 = 14.674$ , 自由度 = 3,  $p = .002$ ), 建設業のほうが「会社全体以外に事業部門ごと」で利益計画を行う会社が多かった。さらに建設業と製造業でカイ二乗検定を行ったところ有意差がみられ ( $\chi^2 = 34.427$ , 自由度 = 3,  $p = .000$ ), やはり建設業のほうが「会社全体以外に事業部門ごと」に利益計画を行う会社が多かった。

## ②利益計画の手法

利益計画の手法については、先行研究（吉田他，2012）を参考にして、その利用度合を7点リッカートスケール（「1 全く重視していない」から「7 非常に重視している」）で調査した結果、「原価企画」（5.60）がかなり重視され、「見積財務諸表」（4.78）がやや重視され、「CVP分析」（4.31）、「SWOT分析」（4.21）、「製品ポートフォリオ」（3.66）の順でどちらともいえない程度であった。以下、有効回答（N）、平均（M）、標準偏差（SD）の順に示すことにする。

図表9：建設業、非製造業、産業全体の「利益計画の手法」比較

|           | 建設業 |      |      | 非製造業 |      |      | 全産業 |      |      |
|-----------|-----|------|------|------|------|------|-----|------|------|
|           | N   | M    | SD   | N    | M    | SD   | N   | M    | SD   |
| 見積財務諸表    | 80  | 4.78 | 1.29 | 498  | 5.00 | 1.51 | 888 | 4.99 | 1.54 |
| CVP分析     | 67  | 4.31 | 1.55 | 394  | 3.92 | 1.71 | 735 | 4.13 | 1.71 |
| 原価企画      | 103 | 5.60 | 1.17 | 467  | 4.70 | 1.52 | 859 | 4.89 | 1.49 |
| SWOT分析    | 67  | 4.21 | 1.30 | 407  | 4.01 | 1.52 | 736 | 3.98 | 1.51 |
| 製品ポートフォリオ | 61  | 3.66 | 1.29 | 375  | 3.61 | 1.49 | 697 | 3.73 | 1.47 |

他の産業と比較すると、建設業と非製造業、建設業と産業全体でそれぞれMann-Whitneyの検定を行ったところ、「原価企画」の重視度で差がみられ、建設業のほうでより重視されていた（5%水準、以下同様）。建設業と製造業も同じ検定をしてみると、「原価企画」の重視度で差がみられ、なんと製造業よりも建設業のほうでより重視されていた。

原価企画は加工組立型の製造業で重視されていることは知られていたが、利益計画として行う原価企画は、建設業でより重視されているということが驚きであった。

### 3. 意思決定のための管理会計

「意思決定のための管理会計」すなわち意思決定のために利用する管理会計があるか否かを尋ねたところ、既にみたように70.7%の企業で行われ、非製造業の66.3%、産業全体の68.8%よりも多かった。

「意思決定のための管理会計」の手法について同様に7点リッカートスケールで尋ねたところ、「直接原価計算」(5.63)の重視度がかなり高く、「経営分析」(5.24)、「CVP・損益分岐点分析」(4.92)はやや高く、「差額原価収益分析」(4.43)、「設備投資の経済計算」(4.31)の順で重視されていた。

図表 10：建設業，非製造業，産業全体の「意思決定のための管理会計の手法」比較

|             | 建設業 |      |      | 非製造業 |      |      | 全産業 |      |      |
|-------------|-----|------|------|------|------|------|-----|------|------|
|             | N   | M    | SD   | N    | M    | SD   | N   | M    | SD   |
| 経営分析        | 71  | 5.24 | 1.05 | 374  | 5.27 | 1.11 | 696 | 5.22 | 1.18 |
| 直接原価計算      | 68  | 5.63 | 0.86 | 291  | 4.49 | 1.71 | 592 | 4.71 | 1.64 |
| CVP，損益分岐点分析 | 48  | 4.92 | 1.43 | 287  | 4.48 | 1.54 | 569 | 4.65 | 1.50 |
| 差額原価収益分析    | 46  | 4.43 | 1.39 | 263  | 3.53 | 1.63 | 519 | 3.69 | 1.60 |
| 設備投資の経済計算   | 42  | 4.31 | 1.44 | 293  | 4.18 | 1.66 | 581 | 4.42 | 1.59 |

他の産業と比較すると、建設業と非製造業、建設業と産業全体、建設業と製造業でそれぞれ Mann-Whitney の検定を行ったところ、「直接原価計算」と「差額原価収益分析」の重視度で差がみられ、これらはすべて建設業のほうでより重視されていた。

### 4. 原価企画

既にみたように建設業の原価企画については、実践企業は123社中46社の37.4%で、非製造業の22.9%よりも多く、産業全体の37.6%とほぼ同等であった。既にみたように建設業と非製造業でカイ二乗検定を行ったところ、有意な差がみられ、建設業のほうが多かった。建設業と産業全体でカイ二乗検定を行った結果は、有意な差はみられなかった。建設業における原価企画の実践は非製造業のなかでは多いが、製造業を含む産業全体とは差がみられなかった。さらに

建設業と製造業でカイ二乗検定を行った結果は有意な差がみられ、製造業のほうが多かった。やはり原価企画は製造業のほうがその実践が多かった。既にみた利益計画として行う原価企画は建設業のほうが製造業よりも多かったが、原価企画そのものとしてはやはり製造業のほうが実践程度が高いようであった。

原価企画の管理会計実務で占める割合は、「非常に多い」11.9%、「かなり多い」が31.0%で、「やや多い」16.7%、「どちらともいえない」16.7%であった。他の産業と比較すると、建設業と非製造業で Mann-Whitney の検定を行ったが、有意な差はみられなかった。建設業と産業全体、建設業と製造業でそれぞれ同じ検定を行ったところ、有意な差がみられ、建設業のほうが管理会計実務に占める「割合」が多かった。

さらに原価企画の「満足度」について、建設業と非製造業で Mann-Whitney の検定を行ったが、差はみられなかった。建設業と産業全体、建設業と製造業でそれぞれ同じ検定を行った結果は差がみられ、建設業のほうが高かった。

### ①原価企画の推進部門

原価企画の推進部門については、「事業部内」ないし「事業本部内」(48.0%)が多く、「本社機構内組織」(26.0%)、「原価企画部」(12.0%)などの順であり、非製造業や産業全体と比べて「事業(本)部内」が多いようであった。

### ②目標原価の達成手段

次に目標原価の達成手段について、7点リッカートスケール(「1 全く重視していない」から「7 非常に重視している」)で尋ねたところ、建設業では「VE」(5.26)、「VA」(4.74)、「IE」(4.55)はやや高く、「部品の共通・標準化」(4.52)、「構想段階でのティアダウン」(4.46)の順でこれらも中程度以上には重視されていた。全産業に同じ質問をしたため建設業にそぐわない質問項目もあったかと思われるが、「VE」、「VA」、「IE」はもちろん、「部品の共通・標準化」、「構想段階でのティアダウン」など少なくとも製造業で行われる目標原価の達成手段がすべて中程度以上には重視されているようであった。

図表 11：建設業，非製造業，産業全体の「目標原価達成手段」比較

|              | 建設業 |      |      | 非製造業 |      |      | 全産業 |      |      |
|--------------|-----|------|------|------|------|------|-----|------|------|
|              | N   | M    | SD   | N    | M    | SD   | N   | M    | SD   |
| VA           | 23  | 4.74 | 1.32 | 96   | 4.21 | 1.44 | 314 | 4.58 | 1.46 |
| VE           | 39  | 5.26 | 1.39 | 101  | 4.32 | 1.41 | 319 | 4.64 | 1.41 |
| IE           | 20  | 4.55 | 1.50 | 90   | 3.90 | 1.36 | 276 | 4.08 | 1.51 |
| 構想段階でのティアダウン | 24  | 4.46 | 1.35 | 97   | 4.00 | 1.35 | 282 | 4.02 | 1.37 |
| 部品の共通・標準化    | 25  | 4.52 | 1.00 | 101  | 4.17 | 1.44 | 301 | 4.41 | 1.41 |

他の産業と比較すると，建設業と非製造業，建設業と産業全体でそれぞれ Mann-Whitney の検定を行ったところ，「VE」に有意な差がみられた。さらに建設業と製造業で同じ検定を行ったところ，やはり「VE」に有意な差がみられた。建設業では，原価企画の目標原価達成手段として「VE」が多く用いられるようである。建設業ではとりわけ「VE」が重視されていることがわかった。

### ③原価企画の機能

さらに原価企画の機能について，7点リッカートスケール（「1 全くあてはまらない」から「7 非常にあてはまる」）で調査した結果，次表に示すとおり，「原価低減」（5.88），「要求品質・機能の実現」（5.41），「製品コンセプトの実現」（4.70）の順であった。

図表 12：建設業，非製造業，産業全体の「原価企画の機能」比較

|            | 建設業 |      |      | 非製造業 |      |      | 全産業 |      |      |
|------------|-----|------|------|------|------|------|-----|------|------|
|            | N   | M    | SD   | N    | M    | SD   | N   | M    | SD   |
| 原価低減       | 43  | 5.88 | 0.91 | 139  | 5.23 | 1.15 | 414 | 5.46 | 1.12 |
| 要求品質・機能の実現 | 41  | 5.41 | 0.95 | 131  | 5.15 | 1.15 | 390 | 5.24 | 1.17 |
| 製品コンセプトの実現 | 37  | 4.70 | 1.13 | 122  | 4.75 | 1.22 | 377 | 4.66 | 1.29 |

他の産業と比較すると，建設業と非製造業，建設業と産業全体でそれぞれ Mann-Whitney の検定を行ったところ，「原価低減」の重視度で差がみられ，建設業のほうがその重視度が高かった。さらに建設業と製造業で同じ検定を行ったところ，有意な傾向はみられたものの有意差まではみられなかった。しかし，建設業の原価企画は概して「原価低減」目的が大きいようであった。

#### ④原価企画の逆機能

最後に原価企画の逆機能について、先行研究である吉田他（2012）を参考に、同様に7点リッカートスケールで調査した。その結果、「激しい原価低減要求によるサプライヤーの疲弊」（4.12）が中程度で、「激しい原価低減要求による設計担当者の疲弊」（3.95）、「行過ぎた顧客指向」（3.75）、「組織内のコンフリクト」（3.71）、「原価目標優先による品質低下」（3.45）がこの順ですべて中程度以下であることが発見であった。これは既にみた原価企画の「満足度」が高いこととも整合的である。

他の産業と比較すると、建設業と非製造業、建設業と産業全体、さらに建設業と製造業でそれぞれ Mann-Whitney の検定を行ったところ、「組織内のコンフリクト」に差がみられ、建設業のほうがそのあてはまる度合いが低かった。

全産業に同じ質問をしたため建設業にそぐわない質問項目もあったかと思われるが、少なくとも建設業の原価企画においては、「組織内のコンフリクト」は他の産業よりも低く、全般的に原価企画の逆機能は低かったといえる。

### 5. 原価管理

建設業における原価管理について、まず実践企業は、既にみたように95.9%で、非製造業の62.4%よりかなり多く、産業全体の74.7%に比べても多かった。既にみたように建設業と非製造業でカイ二乗検定を行ったところ、差がみられ、建設業のほうが多かった。また、建設業と産業全体でカイ二乗検定を行ったところ、差がみられ、建設業のほうが多かった。ただ、建設業と製造業で、カイ二乗検定を行ったが、有意な差がみられなかった。

また、原価管理の管理会計実務のなかで占める「割合」については、「非常に多い」24.1%、「かなり多い」33.6%、「やや多い」28.4%で極めて多かった。建設業と非製造業、建設業と産業全体、建設業と製造業でそれぞれ Mann-Whitney の検定を行ったところ、有意な差がでて、建設業のほうが実務に占める「割合」が多かった。以上から建設業における原価管理の実践程度は、極

めて高いことがわかった。

さらに、原価管理の「満足度」についても、建設業と非製造業、建設業と産業全体、建設業と製造業でそれぞれ Mann-Whitney の検定を行った結果は、満足度に差がみられ、建設業のほうが高かった。建設業においては原価管理の満足度も非常に高いことがわかった。以下、さらに詳しくみる。

### ①原価管理の対象

まず原価管理の対象について7点リッカートスケール（「1 全く重視していない」から「7 非常に重視している」）で尋ねたところ、建設業では、「製造原価」（5.94）、「労務費」（5.90）、次いで、「材料費」（5.79）、「経費」（5.73）の重視度がかなり高く、それ以下は、「一般管理費」（5.45）、「製造間接費」（5.32）、「販売費」（5.21）の順でやや高かった。全産業に同じ質問表を送ったため、このような質問項目となったが、建設業では外注費が多いことは第Ⅱ節でみた通りである。ただ、これは経費に含めてご回答いただいたものと考えられ、以下、その仮定のもとで考察する。

図表 13：建設業、非製造業、産業全体の「原価管理の対象の重視度」比較

|       | 建設業 |      |      | 非製造業 |      |      | 全産業 |      |      |
|-------|-----|------|------|------|------|------|-----|------|------|
|       | N   | M    | SD   | N    | M    | SD   | N   | M    | SD   |
| 製造原価  | 103 | 5.94 | 1.22 | 305  | 5.23 | 1.50 | 747 | 5.68 | 1.24 |
| 材料費   | 104 | 5.79 | 1.15 | 286  | 4.83 | 1.58 | 704 | 5.46 | 1.36 |
| 労務費   | 105 | 5.90 | 1.06 | 348  | 5.53 | 1.22 | 768 | 5.59 | 1.10 |
| 経費    | 100 | 5.73 | 1.06 | 329  | 5.29 | 1.13 | 740 | 5.41 | 1.08 |
| 製造間接費 | 92  | 5.32 | 1.26 | 274  | 4.58 | 1.50 | 673 | 4.99 | 1.34 |
| 販売費   | 90  | 5.21 | 1.22 | 306  | 5.04 | 1.28 | 694 | 4.96 | 1.28 |
| 一般管理費 | 94  | 5.45 | 1.11 | 307  | 5.11 | 1.19 | 685 | 5.01 | 1.21 |

他の産業と比較すると、建設業と非製造業で Mann-Whitney の検定を行ったところ、「製造原価」、「材料費」、「労務費」、「経費」、「製造間接費」、「一般管理費」の重視度に差がみられ、これらはすべて建設業のほうが高かった。建設業では非製造業と比べて「販売費」を除くすべての原価管理の対象がより重

視されていた。また、建設業と全産業で同じ検定を行ったところ、「製造原価」、「材料費」、「労務費」、「経費」、「製造間接費」、「販売費」、「一般管理費」の重視度に差がみられ、これらはすべて建設業のほうが高かった。建設業では産業全体と比べて上記すべての原価管理の対象が重視されていた。さらに、建設業と製造業についても同様に比較すると、「労務費」、「経費」、「販売費」、「一般管理費」の重視度で有意な差がでて、これらは建設業のほうが高かった。

以上より建設業は他の産業よりも多くの原価管理の対象が重視されていることがわかった。

## ②原価管理の手法

次に原価管理の手法について、その重視度を同様に7点リッカートスケールで尋ねたところ、「実際原価計算」(6.07)、「直接原価計算」(5.50)の重視度はかなり高く、「CVP・損益分岐点分析」(4.61)はやや高く、「原価企画」(4.43)、「標準原価計算」(4.31)はどちらともいえない程度で、「特殊原価調査」(3.63)、「品質原価計算」(3.63)、「ライフサイクルコストリング」(3.41)は他の産業よりはやや高いかもしれないが、「ABC/ABM」(3.02)などはあまり重視されていなかった。

図表 14：建設業，非製造業，産業全体の「原価管理の手法」比較

|               | 建設業 |      |      | 非製造業 |      |      | 全産業 |      |      |
|---------------|-----|------|------|------|------|------|-----|------|------|
|               | N   | M    | SD   | N    | M    | SD   | N   | M    | SD   |
| 実際原価計算        | 100 | 6.07 | 0.97 | 330  | 5.28 | 1.38 | 699 | 5.41 | 1.35 |
| 標準原価計算        | 54  | 4.31 | 1.48 | 217  | 4.09 | 1.76 | 558 | 4.68 | 1.78 |
| 直接原価計算        | 70  | 5.50 | 1.43 | 215  | 4.38 | 1.85 | 507 | 4.44 | 1.79 |
| CVP分析，損益分岐点分析 | 57  | 4.61 | 1.44 | 222  | 4.24 | 1.46 | 521 | 4.41 | 1.47 |
| 原価企画          | 56  | 4.43 | 1.57 | 197  | 3.48 | 1.61 | 478 | 3.79 | 1.62 |
| 特殊原価調査        | 48  | 3.63 | 1.38 | 182  | 2.85 | 1.51 | 424 | 3.10 | 1.56 |
| ABC／ABM       | 45  | 3.02 | 1.44 | 184  | 2.96 | 1.72 | 417 | 2.86 | 1.60 |
| ライフサイクルコストリング | 49  | 3.41 | 1.53 | 182  | 2.96 | 1.55 | 420 | 2.87 | 1.48 |
| 品質原価計算        | 49  | 3.63 | 1.45 | 182  | 3.00 | 1.63 | 419 | 2.99 | 1.55 |

他の産業と比較すると、建設業と非製造業で Mann-Whitney の検定を行っ

たところ、「実際原価計算」、「直接原価計算」、「原価企画」、「特殊原価調査」、「品質原価計算」に差がみられ、建設業のほうが高かった。また、建設業と産業全体で同じ検定を行ったところ、「標準原価計算」の重視度は全産業のほうが高いものの、それ以外の「実際原価計算」、「直接原価計算」、「原価企画」、「特殊原価調査」、「ライフサイクルコストリング」、「品質原価計算」の重視度は建設業のほうが高かった。さらに建設業と製造業で同じ検定を行ったところ、「標準原価計算」の重視度は製造業のほうが高いものの、「実際原価計算」、「直接原価計算」、「ライフサイクルコストリング」、「品質原価計算」の重視度は建設業のほうが高かった。

次にそれぞれの原価計算手法の利用目的について、複数回答可で尋ねた結果についてみる。本稿でも拙稿（2014a；2014b；2015a；2016；2018a；2018b；2018c；2019）と同様、回答数を分母としたパーセントで示すことにする（以下、同様）。

#### **a. 実際原価計算の目的**

実際原価計算の目的としては、「原価管理」（30.3%）、「利益管理」（28.0%）、「財務諸表作成」（21.5%）、「意思決定」（10.3%）、「経営計画策定」（10.0%）の順であった。記述統計レベルであるが、建設業では、他の業種に比べて原価管理目的がやや多かった。

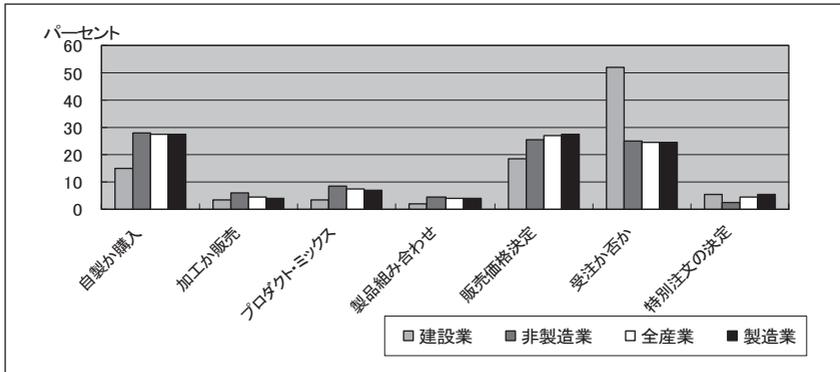
#### **b. 直接原価計算**

直接原価計算の利用目的としては、「原価管理」（44.9%）、「利益計画」（34.7%）、「経営意思決定」（20.4%）の順であり、他の業種より「原価管理」目的がやや多かった。

#### **c. 特殊原価調査**

特殊原価調査といわれる短期的な意思決定の方法は、「受注か否か」（51.9%）、「販売価格の決定」（18.5%）、「自製か購入か」（14.8%）などの順で用いられ、それ以下は次図のようになった。建設業における特殊原価調査では、「受注か否か」の決定が圧倒的に多かった。

図表 15：建設業，非製造業，産業全体，製造業の「特殊原価調査」の比較



### ③原価管理の問題点

最後に原価管理の問題点としては，先行研究（高橋，2004）を参考にして，7点リッカートスケール（「1 全くあてはまらない」から「7 非常にあてはまる」）で尋ねたところ，「タイムリーな情報が提供できない」（3.97）がどちらともいえない程度で，「管理基準が設定できていない」（3.74），「原価意識が低い」（3.64），「責任と権限の明確化ができていない」（3.44），「計算制度・報告制度が整っていない」（3.16）の順で，すべて中程度以下であることが驚きであった。これは既にみた原価管理の満足度が高いこともとも整合的である。

図表 16：建設業，非製造業，産業全体，製造業の「原価管理の問題点」比較

|                  | 建設業 |             |      | 非製造業 |             |      | 産業全体 |             |      |
|------------------|-----|-------------|------|------|-------------|------|------|-------------|------|
|                  | N   | M           | SD   | N    | M           | SD   | N    | M           | SD   |
| タイムリーな提供ができない    | 92  | <u>3.97</u> | 1.65 | 323  | 4.14        | 1.61 | 711  | <u>4.37</u> | 1.58 |
| 原価意識が低い          | 97  | 3.64        | 1.67 | 323  | 3.96        | 1.54 | 716  | 3.94        | 1.56 |
| 管理基準が設定できない      | 92  | 3.74        | 1.50 | 307  | 3.83        | 1.52 | 684  | 3.95        | 1.50 |
| 計算制度・報告制度が整っていない | 88  | <u>3.16</u> | 1.50 | 307  | <u>3.56</u> | 1.48 | 683  | <u>3.65</u> | 1.53 |
| 責任と権限の明確化がない     | 87  | <u>3.44</u> | 1.50 | 298  | 3.75        | 1.55 | 675  | <u>3.93</u> | 1.56 |

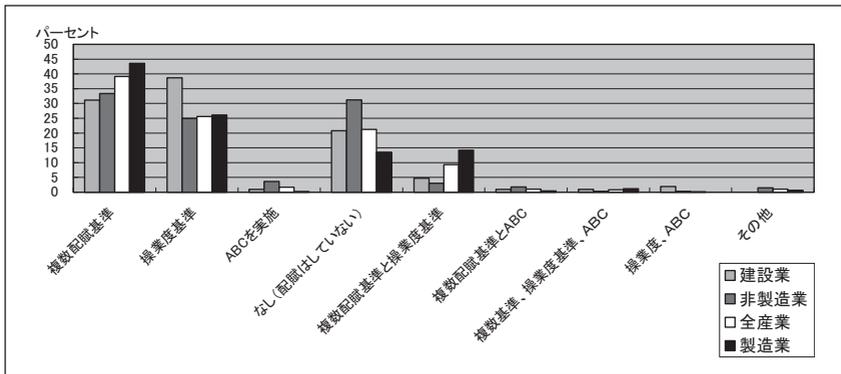
他の産業と比較すると，建設業と非製造業で Mann-Whitney の検定を行ったところ，「計算制度・報告制度が整っていない」で差がみられ，これは建設業よりも非製造業のほうがこの問題点は大きかった。建設業と産業全体，建設

業と製造業で同じ検定を行った結果は、「タイムリーな提供ができない」、「計算制度・報告制度が整っていない」、「責任と権限の明確化がない」で差がみられ、これは建設業よりも産業全体ないし製造業のほうがこの問題点は大きかった。このようなことを踏まえると建設業は、原価管理の問題点が他の業種に比べて少ないのかもしれない。

#### ④製造間接費の配賦

なお、製造間接費を配賦する企業は79.2%に及び、「なし(配賦はしていない)」が(20.8%)であった。配賦計算実施企業で配賦する配賦基準は、「操業度基準」(38.7%)が最も多く、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」(31.1%)の順であり、他の業種と比較すると「操業度基準」が多かった。それ以外は次図に示すようになった。

図表 17：建設業，非製造業，産業全体の「製造間接費の配賦」比較



製造間接費の配賦について、建設業と非製造業でカイ二乗検定を行ったところ、有意な差がみられ ( $\chi^2 = 10.186$ , 自由度 = 4,  $p = .037$ )、建設業と産業全体でカイ二乗検定を行った結果も同じで ( $\chi^2 = 9.676$ , 自由度 = 4,  $p = .046$ )、さらに建設業と製造業でカイ二乗検定を行った結果も有意な差がで ( $\chi^2 = 18.419$ , 自由度 = 4,  $p = .001$ )、やはり建設業のほうが「操業度基準」が多かった。

## 6. ABC/ABM

ABCは採用企業が4社の3.3%で、これは非製造業の6.6%、全産業の6.8%と同様、低かった。以下、ABCについては、サンプル数が非常に少ないので、推測統計による解析は行えず、記述統計についても省略する。

## 7. 実体管理

実体管理を行う企業は123社中34社の27.6%で、非製造業の17.9%より高いものの、産業全体の35.9%に比べて少なかった。建設業と非製造業でカイ二乗検定を行った結果、有意な差がみられ ( $\chi^2=6.118$ , 自由度=1,  $p=.018$ )、建設業のほうが多かった。建設業と全産業でカイ二乗検定を行った結果は、有意な差がみられなかった。建設業と製造業も比較してみると、有意な差がみられ ( $\chi^2=38.716$ , 自由度=1,  $p=.000$ )、製造業のほうが実践程度が高かった (調整済み残渣 -6.2)。

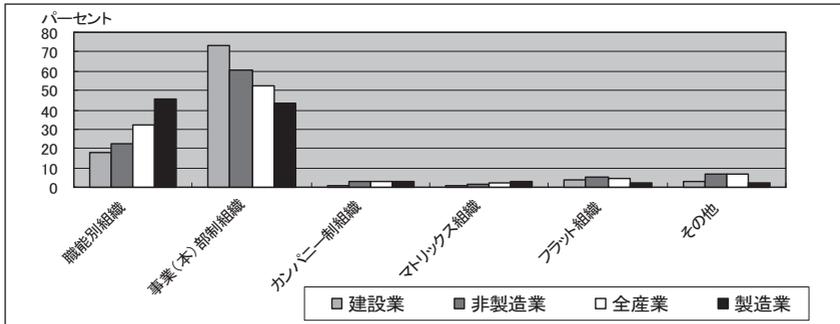
実体管理の管理会計業務のなかで占める割合は、「非常に多い」2.9%、「かなり多い」5.9%、「やや多い」44.1%、「どちらともいえない」23.5%で、建設業と非製造業、建設業と産業全体、建設業と製造業でそれぞれ Mann-Whitney の検定を行ったが、差がみられなかった。

建設業の実体管理については、採用数が34社と少なかったため、推測統計による解析は行えず、記述統計も省略する。

## 8. 組織形態

組織形態については、「職能（機能）別組織」が17.9%、「事業部制組織」ないし「事業本部制組織」が73.2%であった。ほとんどの企業が事業（本）部制組織、そして職能別組織の形態をとっていた。それ以外は次図のようになった。「組織形態」については、建設業では職能別組織よりも「事業（本）部制組織」がかなり多いのが特徴であった。

図表 18：建設業，非製造業，産業全体，製造業の「組織形態」比較



カンパニー制組織は事業（本）部制組織に含め、マトリックス組織，フラット組織は「その他」にまとめて，建設業と非製造業でカイ二乗検定を行ったが有意差はみられなかった。建設業と産業全体でカイ二乗検定を行ったところ，有意な差がみられ（ $\chi^2 = 13.690$ ，自由度=2， $p=.001$ ），建設業と製造業も同様に比較してみると，有意な差がみられた（ $\chi^2 = 33.634$ ，自由度=2， $p=.000$ ）。建設業は産業全体や製造業よりも「事業（本）部制組織」が多く機能別組織が少なかった。

## 9. 組織管理のための管理会計

組織形態については，事業（本）部制や機能別組織をはじめとする形態があるが，次にこれらはどのように管理されているのかについて調査した。

### ①部門単位での経理担当者の有無

まず，部門単位での経理担当者の有無については，次の表のようになった。

図表 19：建設業，非製造業，産業全体の「部門単位での経理担当者の有無」の比較

|    | 建設業  |           | 非製造業 |           | 産業全体 |           |
|----|------|-----------|------|-----------|------|-----------|
|    | 有効回答 | パーセント (%) | 有効回答 | パーセント (%) | 有効回答 | パーセント (%) |
| あり | 51   | 41.8      | 105  | 16.6      | 214  | 19.0      |
| なし | 71   | 58.2      | 529  | 83.4      | 914  | 81.0      |

他の産業と比較すると，建設業と非製造業でカイ二乗検定を行ったところ，

「部門単位での経理担当者の有無」には差がみられ ( $\chi^2 = 39.805$ , 自由度 = 1,  $p = 0.000$ ), 建設業のほうが圧倒的に多かった (調整済み残差 6.3)。また, 建設業と全産業でカイ二乗検定を行ったところ, 同様に差がみられ ( $\chi^2 = 34.354$ , 自由度 = 1,  $p = 0.000$ ), 建設業のほうが明らかに多かった (調整済み残差 5.9)。さらに建設業と製造業でカイ二乗検定を行ったところ, やはり「部門単位での経理担当者の有無」には差がみられ ( $\chi^2 = 19.825$ , 自由度 = 1,  $p = 0.000$ ), 建設業のほうが多かった (調整済み残差 4.5)。このように建設業では, 部門単位での経理担当者が極めて多かった。

## ②組織管理のための管理会計の制度

建設業における組織管理のための管理会計の制度については, 「本社費の配賦」(5.01), 「社内振替価格の設定」(4.63), 「社内金利制度」(3.25), 「社内資本金制度」(2.58) の順であった。ただ, これらは建設業も有効回答数が少なく, 「本社費の配賦」を除いて, それほど実践されているとはいえないであろう。

## 10. 予算管理

予算管理を行う企業は既にみたように 88.6% で, 非製造業の 88.8%, 産業全体の 88.0% とほぼ同じであった。既にみたように建設業と非製造業, 建設業と全産業, 建設業と製造業でカイ二乗検定を行ったが, 予算管理の「有無」には差がみられなかった。

また予算管理の割合は「非常に多い」8.7%, 「かなり多い」39.8%, 「やや多い」29.1% で, 管理会計実務のなかで多くを占める。建設業と非製造業, 建設業と全産業, 建設業と製造業でそれぞれ Mann-Whitney の検定を行ったが, 予算管理の管理会計実務に占める「割合」にも差がみられなかった。

### ①予算の編成期間

予算の編成期間については, 「1 か月」が最も多く 33.7%, 「3 か月」30.8%, 「2 か月」27.9%, 「4 か月」4.8% の順であり, 建設業と非製造業, 建設業と全産業, 建設業と製造業でカイ二乗検定を行ったが, 差がみられなかった。

## ②各種予算のウエイト

各種予算のウエイトについて7点リッカートスケール（「1 非常に少ない」から「7 非常に多い」）で尋ねたところ、建設業でも、「損益予算」（6.02）のウエイトがかなり大きいことは他の産業と同じであるが、「販売予算」（5.11）や「製造予算」（4.71）のウエイトもやや大きく、「資金予算」（4.37）はどちらともいえない程度で、「資本予算」（3.26）、「研究開発予算」（3.11）などはややウエイトが小さかった。ここで建設業における「販売予算」、「製造予算」とご回答いただいたものは、全産業に対して同じ質問表を送付したためこのような名称になったが、それぞれ「受注高予算」、「工事予算」のこととしてご回答いただけたものであると考えられ、以下、その仮定のもとに考察する。

図表 20：建設業，非製造業，産業全体の「各種予算」の比較

|        | 建設業 |      |      | 非製造業 |      |      | 全産業 |      |      |
|--------|-----|------|------|------|------|------|-----|------|------|
|        | N   | M    | SD   | N    | M    | SD   | N   | M    | SD   |
| 損益予算   | 103 | 6.02 | 0.84 | 561  | 6.11 | 0.92 | 988 | 6.09 | 0.94 |
| 資金予算   | 70  | 4.37 | 1.50 | 415  | 4.35 | 1.66 | 766 | 4.48 | 1.61 |
| 資本予算   | 54  | 3.26 | 1.35 | 343  | 3.03 | 1.56 | 641 | 3.16 | 1.54 |
| 販売予算   | 64  | 5.11 | 1.45 | 447  | 5.57 | 1.45 | 816 | 5.63 | 1.39 |
| 製造予算   | 62  | 4.71 | 1.69 | 339  | 3.68 | 2.00 | 716 | 4.72 | 1.89 |
| 研究開発予算 | 56  | 3.11 | 1.50 | 333  | 2.95 | 1.79 | 685 | 3.81 | 1.90 |

他の業種と比較すると、建設業と非製造業で Mann-Whitney の検定を行った結果、「販売予算」、「製造予算」に差がみられ、「販売予算」は非製造業のほうがウエイトが大きかったが、「製造予算」は建設業のほうがウエイトが大きかった。建設業と全産業で同じ検定を行った結果、「販売予算」、「研究開発予算」に差がみられ、これらは産業全体のほうがウエイトが大きかった。建設業と製造業も同じ検定を行った結果、「販売予算」、「製造予算」、「研究開発予算」に差がみられ、これらは製造業のほうがウエイトが大きかった。

## ③予算管理の目的

次に予算管理の目的について、先行研究（山田他，2003）を参考にして、7

点リッカートスケール（「1 全くあてはまらない」から「7 非常にあてはまる」）で調査した結果、「所要の収益性の実現」（5.95）がかなり重視され、「部門の業績評価」（5.49）もやや高く、建設業のためやはり「所要の原価引下げ」（5.16）も重視されていた。さらに「財務安全性の確保」（4.92）が続き、「資源配分の有効性の達成」（4.07）の順であった。

他の業種と比較すると、建設業と非製造業、建設業と産業全体でそれぞれ Mann-Whitney の検定を行ったところ、「所要の原価引下げ」の重視度に差がみられ、建設業のため当然のことながらより重視されていた。建設業と製造業も同じ検定を行ったところ、さすがに「所要の原価引下げ」には差がみられなかったが、「部門の業績評価」の重視度に差がみられ、建設業のほうが高かった。

#### ④ 予算管理の問題点

最後に予算管理の問題点について、先行研究（崎他，2003）を参考にして、同様に7点リッカートスケールで調査した。その結果、「環境変化予測の困難性」（4.72）がやや高く、「現状是認的傾向の醸成」（4.60）、「部分最適化行動」（4.14）、「意義への認識不足」（4.08）、「弾力性に対する認識不足」（4.06）がこの順でどちらともいえない程度で、「予算編成に時間がかかりすぎる」と「予算スラック形成」が共に（3.87）でやや低かった。

他の業種と比較すると、建設業と非製造業で Mann-Whitney の検定を行ったが、差がみられなかった。建設業と産業全体、建設業と製造業でそれぞれ同じ検定を行った結果は、「予算編成に時間がかかりすぎる」のみ差がみられ、産業全体や製造業のほうが当てはまる度合いが強かった。

## 11. MPC

MPC（ミニ・プロフィットセンター）の採用、すなわち製造現場における小集団利益マネジメントを実施する企業は、本調査ではわずか12社の9.8%であった。これは非製造業の6.9%、全産業の6.1%と同様、低かった。以下、サンプル数が非常に少ないので、推測統計による解析は行えず、記述統計につ

いても省略する。

## 12. 業績管理

業績管理は既にみたように 90.2%の企業で行われ、非製造業の 86.3%、産業全体の 85.7% よりも高かった。

### ①業績管理の単位

業績管理がどのような単位で行われているか、複数回答可で尋ねたところ、「事業部」ないし「事業本部」レベル (35.5%),「部門レベル」と「全社レベル」が共に (27.0%) で、建設業では「事業 (本) 部レベル」が多かった。

### ②財務指標の重視度

建設業で業績管理に用いられている財務指標の重視度について、7点リッカートスケール (「1 全く重視していない」から「7 非常に重視している」) で尋ねたところ、「売上総利益」(6.16) が最も高く、「営業利益」(6.07),「売上高」(5.87),「経常利益」(5.77) がかなり重視され、「売上高利益率」(5.49),「事業部利益」(5.36),「キャッシュフロー」(5.01) などの順でやや重視されていた。また「残余利益」(4.17) なども他の産業に比べれば重視されていた。

図表 21：建設業，非製造業，産業全体の「財務指標の重視度」比較

|          | 建設業 |      |      | 非製造業 |      |      | 全産業 |      |      |
|----------|-----|------|------|------|------|------|-----|------|------|
|          | N   | M    | SD   | N    | M    | SD   | N   | M    | SD   |
| 売上高      | 99  | 5.87 | 1.00 | 512  | 6.08 | 1.02 | 918 | 6.08 | 1.01 |
| 売上総利益    | 96  | 6.16 | 0.84 | 484  | 5.96 | 1.21 | 862 | 5.85 | 1.20 |
| キャッシュフロー | 73  | 5.01 | 1.47 | 405  | 4.73 | 1.56 | 754 | 4.83 | 1.55 |
| 残余利益     | 59  | 4.17 | 1.66 | 343  | 3.55 | 1.57 | 634 | 3.60 | 1.50 |
| EVA      | 56  | 3.32 | 1.32 | 316  | 3.06 | 1.45 | 585 | 3.24 | 1.44 |

他の産業と比較すると、建設業と非製造業、建設業と全産業で Mann-Whitney の検定を行った結果、「売上高」、「残余利益」の重視度に差がみられ、「売上高」は非製造業のほうでより重視されていたが、「残余利益」は建設業のほうでより重視されていた。建設業と製造業で同じ検定を行った結果、「売上

高」,「売上総利益」,「限界利益」,「残余利益」に差がみられ,「売上高」,「限界利益」は製造業のほうでより重視されていたが,「売上総利益」,「残余利益」は建設業のほうが重視度が高かった。

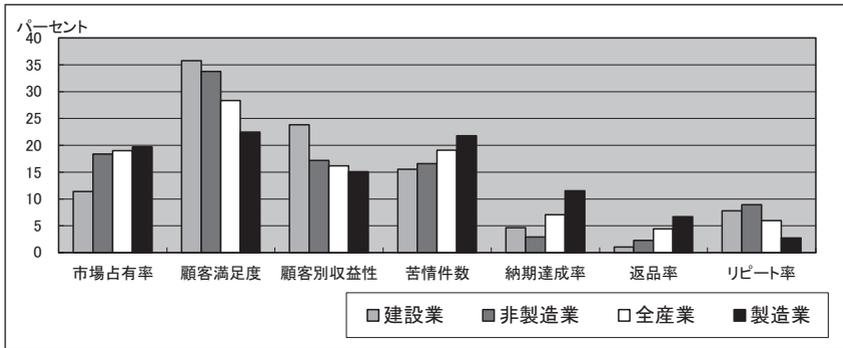
次に建設業で用いられる非財務指標について,複数回答可で尋ねた結果を示す。

### ③非財務指標

#### a. 顧客関連指標

顧客関連指標の利用については,「顧客満足度」(35.8%)が最も多く,「顧客別収益性」(23.8%)が次に多く,「苦情件数」(15.5%),「市場占有率」(11.4%)がそれに続き,「リピート率」(7.8%)などは少なかった。記述統計レベルであるが,他の産業と比べると「顧客別収益性」が多かった。

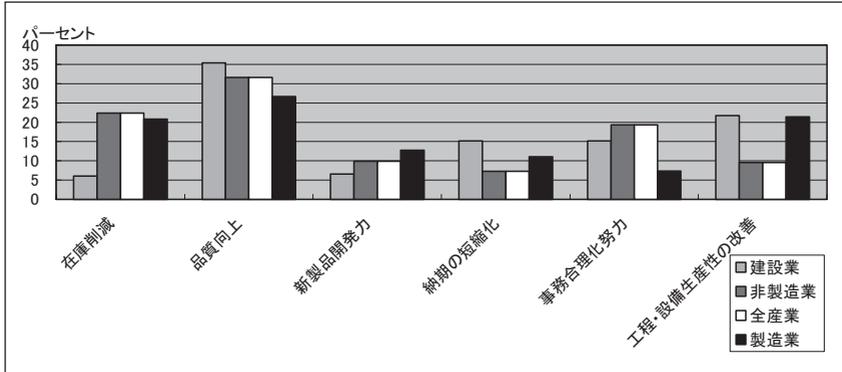
図表 22：建設業, 非製造業, 産業全体, 製造業の「顧客関連指標の重視度」比較



#### b. 製造関連指標

製造関連指標の利用は,「品質向上」(35.4%),「工程・設備生産性の改善」(21.7%)が多く,「納期の短縮化」と「事務合理化努力」が共に(15.2%)などの順で,「納期の短縮化」が他の産業よりも多かった。「工程・設備生産性の改善」については,製造業とともに他の産業よりも多かった。

図表 23：建設業，非製造業，産業全体，製造業の「製造関連指標の重視度」比較



### c. 従業員関連指標

従業員関連指標の利用は、「従業員一人当たり売上高」(35.2%)、「特定資格の保有率」(23.3%)、「従業員一人当たり人件費」(16.6%)、「従業員数」(15.5%)などの順で、他の業種と比べて、「特定資格の保有率」が多かった。

## 13. BSC

BSCの導入は、既にみたように導入企業は12社の9.8%と非常に少なく、非製造業の8.1%、産業全体の7.1%と同様であった。以下、サンプル数が少なかったため、推測統計については行うことができず、記述統計についても省略する。

## V. わが国建設業における管理会計実践の展望

### 1. 全般的に

わが国建設業においても、「原価管理」、「利益計画」、「予算管理」、「業績管理」については、多くの企業で行われていた。とくに「原価管理」については95.9%の企業で行われ、建設業を除く非製造業に比べて非常に高く、建設業を除く全産業と比べても高かった。第II節でみた先行研究でも、建設業では「原

価管理」が非常に重視されていることをみだが、その通りに行われていた。また、「意思決定のための管理会計」は70.7%の企業で行なわれ、他の産業と比べて比較的多いほうであった。また、「原価企画」も37.4%の企業で行われ、非製造業と比べて高く、産業全体と変わらず、建設業においても原価企画がそれなりに行われていることがわかった。「実体管理」は27.6%であり、非製造業よりは高いが、全産業と比べるとやや低かった。さらに、「ABC/ABM」や「MPC」、「BSC」などはやはりほとんど採用がなかった。

他の産業と比較すると各手法の「有無」については、建設業と非製造業で比較すると、「原価企画」、「原価管理」、「実体管理」に差がみられ、これらはすべて建設業のほうでより多く実践されていた。建設業と全産業では、「原価管理」に差がみられ、建設業のほうでより実践されていた。建設業と製造業で比較すると、「原価企画」、「実体管理」で差がみられ、これらはさすがに製造業のほうでより実践程度が高かった。

以上が各管理会計手法の有無についてであるが、こうした各手法が管理会計実務のなかで占める「割合」については、非製造業や産業全体、さらに製造業に比べて、建設業では、管理会計実務に占める「原価管理」の「割合」が多いということが驚きであった。さらにこうした「原価管理」の「満足度」についても、建設業では、非製造業や産業全体、さらに製造業に比べて高かった。このように建設業では「原価管理」が極めて重視されていた。次に各手法についてさらに詳しくみてみる。

## 2. 各手法の実態

### ①利益計画

利益計画は建設業の多くの企業で行われていた。建設業で利益計画を行う企業は93.5%で、非製造業、産業全体より多かった。

まず利益計画の範囲については、建設業と非製造業との間には差はみられなかったが、建設業と産業全体、建設業と製造業を比較すると、「会社全体以外

に事業部門」で利益計画を行う会社が多かった。このように建設業では「事業部門」ごとの利益計画が重視されていた。

次に利益計画の「手法」については、「原価企画」がかなり重視され、「見積財務諸表」がやや重視され、「CVP分析」はどちらともいえない程度であった。他の業種と比較すると、建設業と非製造業、建設業と産業全体では、利益計画として行う「原価企画」が建設業のほうでより重視されていた。さらに製造業とも比較してみたが、やはり「原価企画」の重視度で差がみられ、なんと製造業よりも建設業のほうでより重視されていた。原価企画は自動車産業や電機産業のような加工組立型の製造業で重視されていることは知られていたが、利益計画として行う原価企画は、建設業でさらに重視されているということが驚きであった。第Ⅱ節でみたように建設業では、工事の受注に際して、その工事を施工するのに必要な金額を見積り、受注金額と比較して採算を決定するという業務があるからではないかと考えられる。

## ②意思決定のための管理会計

「意思決定のための管理会計」すなわち意思決定のために利用する管理会計があるか否かを尋ねたところ、意思決定のための管理会計は、70.7%の企業で実践され、非製造業、産業全体よりも多かった。

意思決定のための管理会計の手法については、「直接原価計算」の重視度がかなり高く、「経営分析」、「CVP・損益分岐点分析」はやや高く、「差額原価収益分析」、「設備投資の経済計算」の順で用いられていた。

建設業と非製造業、建設業と産業全体、建設業と製造業で比較すると「直接原価計算」と「差額原価収益分析」はすべて建設業のほうでより重視されていた。これらが重視される理由については、第Ⅱ節でみたように建設業では受注を決定するか否かの採算を決定するという作業があるからではないかと考えられる。

## ③原価企画

原価企画については、建設業の実践企業は37.4%で、非製造業よりも多く、産業全体とほぼ同等であった。建設業における原価企画の実践は、非製造業の

なかでは多いといえるが、製造業を含む産業全体の実践とは差がみられず、製造業と比較すると、さすがに製造業のほうがその実践が多かった。既にみたように利益計画として行う原価企画は建設業のほうが製造業よりも多かったが、原価企画そのものとしては、第Ⅱ節でみたように建設業では同種の工事はあっても全く同一の工事はほとんどないからであろうか、やはり製造業のほうが実践程度が高いようであった。

原価企画の推進部門については、「事業部内」ないし「事業本部内」が多く、「本社機構内組織」、「原価企画部」などの順であり、非製造業や産業全体と比べて「事業（本）部内」が多いようであった。

次に目標原価の達成手段については、全産業に同じ質問をしたため建設業にそぐわない質問項目もあったかと思われるが、「VE」、「VA」、「IE」はやや高く、「部品の共通・標準化」、「構想段階でのティアダウン」など製造業で行われる目標原価の達成手段をすべて少なくとも中程度以上には重視していることにむしろ驚いた。とりわけ「VE」の重視度については、非製造業や産業全体さらに製造業とも差がみられ、建設業ではとりわけ「VE」が重視されているようであった。

さらに原価企画の機能については、建設業と非製造業、建設業と産業全体を比較すると「原価低減」の当てはまる割合が建設業のほうが高かった。さらに製造業と比べても有意な傾向がみられた。建設業の原価企画は概して「原価低減」目的が大きいようである。

最後に原価企画の逆機能については、全産業に同じ質問をしたため建設業にそぐわない質問項目もあったかもしれないが、「激しい原価低減要求によるサプライヤーの疲弊」が中程度、それ以外の「激しい原価低減要求による設計担当者の疲弊」、「行過ぎた顧客指向」、「組織内のコンフリクト」、「原価目標優先による品質低下」などは、この順ですべて中程度以下であることが発見であった。そして、少なくとも建設業の原価企画においては、「組織内のコンフリクト」は他の産業よりも低かった。これは既にみた原価企画の満足度が高いこととも

整合的である。ゼネコンなどにも「系列」と同様のサプライヤー関係が存在しているし、原価企画を導入している建設業においては、下請企業と信頼できる関係を構築できている企業が多いのかもしれない。

非製造業における原価企画については、筆者が訪問調査した企業のなかでも、製造業とは全く異なる業界・業種の企業もあり、今後、建設業に特化した研究が必要であるし、とくに建設業のVEなどについてさらなる調査が必要となろう。

#### ④原価管理

建設業において、原価管理を実践する企業は95.9%で、非製造業よりかなり多く、産業全体に比べても多かった。さらに製造業と比較しても建設業のほうが実践程度が高かったことが驚きであった。

また、原価管理の管理会計実務に占める「割合」も建設業と非製造業、建設業と産業全体を比較すると、建設業のほうが実務に占める「割合」が多かった。さらに製造業と比較しても、建設業のほうが多かった。このように建設業では原価管理が極めて重視されていたといえる。さらに原価管理の「満足度」も非常に高いことが驚きであった。以下、もう少し詳しくみる。

まず原価管理の対象については、建設業では「製造原価」、「労務費」、「材料費」、「経費」の重視度がかなり高く、「一般管理費」、「製造間接費」、「販売費」の順でやや重視されていた。

他の業種と比較すると、建設業と非製造業では、「製造原価」、「材料費」、「労務費」、「経費」、「製造間接費」、「一般管理費」の重視度はすべて建設業のほうが高かった。建設業と産業全体を比べても、「製造原価」、「材料費」、「労務費」、「経費」、「製造間接費」、「販売費」、「一般管理費」の重視度はすべて建設業のほうが高かった。さらに製造業と比較しても、「労務費」、「経費」、「販売費」、「一般管理費」の重視度で建設業のほうが優っていた。このように建設業では多くの原価管理の対象が他の産業よりも重視されていた。第Ⅱ節で建設業では「外注費」が高いことをみたが、それ以外の原価管理の対象も他の産業よりも重視されていたといえる。

次に原価管理の手法については、「実際原価計算」「直接原価計算」の重視度はかなり高く、「CVP・損益分岐点分析」の重視度はやや高く、「原価企画」、「標準原価計算」はどちらともいえない程度であった。それ以外の「特殊原価調査」、「ライフサイクルコストニング」、「品質原価計算」の重視度も他の産業よりは高かったことが発見であった。

他の産業と比較すると建設業と非製造業では、「実際原価計算」、「直接原価計算」、「原価企画」、「特殊原価調査」、「品質原価計算」の重視度が建設業のほうが高かった。また、産業全体と比較すると、「標準原価計算」の重視度は全産業のほうが高いものの、それ以外の「実際原価計算」、「直接原価計算」、「原価企画」、「特殊原価調査」、「ライフサイクルコストニング」、「品質原価計算」の重視度は建設業のほうが高かったことが驚きであった。さらに製造業と比較すると、「標準原価計算」の重視度は製造業のほうが高いものの、それ以外の「実際原価計算」、「直接原価計算」、「ライフサイクルコストニング」、「品質原価計算」の重視度はなんと建設業のほうが高かった。第Ⅱ節で建設業は受注産業であるため工事ごとに発注者の条件が異なり、いわゆる「標準原価計算」を行うことが難しいこと、そして「実行予算」が重視されていることみたが、それ以外にも「標準原価計算」を除く多くの手法が他の産業よりも重視されていたことが発見であった。

建設業の各原価計算手法の利用目的については、実際原価計算、直接原価計算とも「原価管理」目的がやや多いのが特徴であった。さらに、建設業における特殊原価調査では、「受注か否かの決定」が圧倒的に多かった。

最後に原価管理の問題点は、この度の調査では、他の非製造業、産業全体および製造業に比べ全般的に低く、満足度が高かった。なお、製造間接費の配賦に関しては、他の産業と比較して、「操業度基準」が多いということが特徴であった。以上、建設業では原価管理が極めて重視されていたといえる。

## ⑤ ABC/ABM

ABC/ABMの採用は、他の業種と同様、ほとんどなく、建設業とて例外で

はなかった。

## ⑥実体管理

実体管理を行う企業は27.6%で、非製造業より多く、産業全体に比べれば少なかった。さらに製造業とも比較すると、製造業のほうが実践程度が高かった。実体管理の管理会計実務に占める「割合」については、建設業と非製造業、産業全体、製造業とも差は認められなかった。建設業では、実体管理は非製造業のなかでは重視されているほうであったが、製造業に比べればそれほど重視されているとはいえなかった。実体管理で重視されている手法などについては、回収できたデータ数が少ないため、この度の調査のみでは結論づけることはできない。

## ⑦組織形態と組織管理のための管理会計

「組織形態」について、建設業では、非製造業や製造業を含む産業全体と比べて、職能別組織よりも「事業部制組織」ないし「事業本部制組織」がかなり多いのが特徴であった。

また、「部門単位での経理担当者の有無」については、建設業と非製造業、建設業と全産業さらに建設業と製造業とをそれぞれ比較すると、建設業のほうが圧倒的に部門単位での経理担当者が多かった。これは第Ⅱ節でみたように各支店・事業部のもとに「工事現場」をおくという建設業に特長的な組織形態によるものであろうと考えられる。

このような組織形態をもつ建設業であるが、組織管理のための管理会計の制度については、「本社費の配賦」以外それほど実践されているとはいえないことは、他の産業と同様であった。

## ⑧予算管理

建設業で予算管理を行う企業は88.6%で、非製造業、産業全体とほぼ同じであった。建設業と非製造業、全産業、製造業の間で、予算管理の「有無」には差がなく、管理会計実務に占める「割合」にも差がみられなかった。

予算管理の「基本期間」や「編成期間」については、非製造業や産業全体、

製造業と比べ差がみられなかった。以下、予算管理について、さらに詳しくみてみる。

まず各種予算のウエイトについては、建設業でもやはり「損益予算」のウエイトが高く、「販売予算」や「製造予算」はやや高く、「資金予算」はどちらともいえない程度で、「研究開発予算」や「資本予算」などはややウエイトが低かった。ここで建設業における「製造予算」とご回答いただいたものは全産業に対して同じ質問表を送付したためこのような名称になったが、第Ⅱ節でみた建設業でいう「工事予算」ということでご回答いただけたものと考えられ、「販売予算」というのは第Ⅱ節でみた建設業でいう「受注高予算」ということでご回答いただけたものと考えられる。各種予算のウエイトについては、「損益予算」や「販売予算」などのウエイトが大きいことは他の業種と変わりがないが、建設業のためやはり「製造予算」のウエイトも大きかった。他方、「研究開発予算」などはややウエイトが小さかった。

他の業種と比較すると、建設業と非製造業では、「販売予算」は非製造業のほうがウエイトが大きかったが、「製造予算」はやはり建設業のほうがウエイトが大きかった。建設業と全産業で比較すると、「販売予算」、「研究開発予算」は産業全体のほうがウエイトが大きかった。建設業と製造業も比較してみると、「販売予算」、「製造予算」、「研究開発予算」はすべて製造業のほうがウエイトが大きかった。第Ⅱ節でみたように建設業は基本的に受注生産なので、「販売予算」などは立てにくい側面があるのであろうが、工事予算である「製造予算」は重視されていた。

次に予算管理の目的については、やはり他の業種と同様、「所要の収益性の実現」が最も重視されていたが、「部門の業績評価」も高く、建設業のためやはり「所要の原価引下げ」が重視されていた。

他の業種と比較すると、建設業と非製造業、建設業と産業全体では、「所要の原価引下げ」の重視度は建設業のほうが高かった。建設業と製造業も比較すると、さすがに「所要の原価引下げ」には差がみられなかったが、組織形態と

の関係か「部門の業績評価」の重視度に差がみられ、建設業のほうが高かった。これらのことは上述の「製造予算」が重視されていることと整合的である。

最後に予算管理の問題点については、「環境変化予測の困難性」がやや当てはまったものの、「現状是認的傾向の醸成」、「部分最適化行動」、「意義への認識不足」、「弾力性に対する認識不足」がこの順でどちらともいえない程度で、「予算編成に時間がかかりすぎる」、「予算スラック形成」などはやや低かった。

他の業種と比較すると建設業と非製造業では差がみられず、建設業と産業全体、さらに建設業と製造業も比較すると、「予算編成に時間がかかりすぎる」は産業全体なし製造業のほうが当てはまる度合いが強かった。建設業は概して予算管理の問題点は少なかったといえる。

#### ⑨ MPC

MPC（ミニ・プロフィットセンター）の採用は、他の業種と同様、建設業でもほとんどなかった。

#### ⑩業績管理

建設業における業績管理は91.7%の企業で行われ、非製造業、産業全体よりもその実践程度が高かった。以下、詳しくみてもみる。

まず、業績管理がどのような単位で行われているか、業績管理の単位については、建設業では、既にもた組織形態との関係もあると思われるが、「事業部」ないし「事業本部」レベルで業績管理を行う企業が多かったことが特徴である。

建設業で業績管理に用いられている財務指標の重視度については、売上や利益の実額の指標が高いのは他の産業と同様であるが、「売上高」よりも「売上総利益」が重視されているのが特徴であった。

他の業種と比較すると建設業と非製造業、建設業と全産業では、「売上高」は非製造業のほうがより重視されていたが、「残余利益」は建設業のほうがより重視されていた。さらに、建設業と製造業も比較してみると、「売上高」、「限界利益」は製造業のほうがより重視されていたが、「売上総利益」、「残余利益」は建設業のほうが重視度が高かった。第Ⅱ節でみたように、建設業では、「売

上高」よりも利益が重視されていたといえる。

非財務指標について、顧客関連指標の利用については、「顧客満足度」、「顧客別収益性」などが多かったが、他の産業と比べて「顧客別収益性」が多かった。製造関連指標の利用は、「品質向上」、「工程・設備生産性の改善」、「納期の短縮化」、「事務合理化努力」などが多かったが、他の産業と比べて「納期の短縮化」が多く、「工程・設備生産性の改善」については、建設業は製造業とともに他の産業よりも多かった。従業員関連指標の利用は、「従業員一人当たり売上高」、「特定資格の保有率」、「従業員一人当たり人件費」、「従業員数」などの順であったが、他の業種と比べて、「特定資格の保有率」がとくに多かった。

#### ⑪ BSC

BSCの導入は、やはり他の業種と同様、建設業でもほとんどなかった。

## Ⅵ. お わ り に

以上、第Ⅱ節において、建設業の経営管理実践の先行研究をレビューしたうえで管理会計についてふれ、第Ⅲ節において、質問票調査の概要と回答企業について述べ、第Ⅳ節においては、わが国建設業の管理会計実践として、「利益計画」、「意思決定のための管理会計」、「原価企画」、「原価管理」、「実体管理」、「組織管理のための管理会計」、「予算管理」、「MPC」、「業績管理」、「BSC」について、わが国建設業の管理会計実践を非製造業における管理会計実践、産業全体の管理会計実践と比較しながら考察した。また、本稿では建設業の管理会計実践を、製造業の管理会計実践とも比較しながら検討した。第Ⅴ節においては、わが国建設業の管理会計実践について考察した前節の結果をまとめると共に、建設業の管理会計実践について展望した。

各管理会計手法やその利用状況は「建設業」と「非製造業」では全く異なるし、建設業と「産業全体」でも異なり、さらに「製造業」とも様子が違っていた。建設業には、建設業独自の管理会計実践があるようである。また、非製造業と

してひとくりにされている建設業やそれ以外の卸・小売業やサービス業、運輸・倉庫業などの管理会計実践には、それぞれ特有の管理会計実践があり、非製造業というくりは極めて異質な対象をひとまとめにしたものであることがわかった。

本稿では全産業に対して同じ質問票を送付し回収したデータを比較したが、今後は、建設業のさらに詳細な管理会計実践を当該業種に特化して調査してゆきたい。ただ、本稿はその一歩としての意義はあるものとする。

さらなる今後の課題としては、業態の異なる製造業、非製造業ごとの特徴を明らかにしてゆきたい。

## <参考文献>

- あずさ監査法人編『建設業の会計実務』中央経済社、2017年。
- 上東正和「わが国製造業の管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』第60巻、第1号、2014a年。
- 上東正和「わが国非製造業の管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』第60巻、第2号、2014b年。
- 上東正和「わが国中小企業の管理会計実践の実態と展望（上）—製造業の実態—」『富大経済論集』第60巻、第3号、2015a年。
- 上東正和「わが国中小企業の管理会計実践の実態と展望（下）—非製造業の実態—」『富大経済論集』第61巻、第3号、2016年。
- 上東正和「わが国卸・小売業における管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』第63巻、第3号、2018a年。
- 上東正和「わが国加工組立型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』第64巻、第1号、2018b年。
- 上東正和「わが国素材産業型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』第64巻、第2号、2018c年。
- 上東正和「わが国サービス業における管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』第64巻、第3号、2019年。
- 崎章浩・井上博文・広原雄二・成松恭平「わが国企業予算制度の実態（平成14年度）」(3) 予算編成に関する分析『産業経理』第63巻、第3号、2003年。
- 新日本有限監査法人編『業種別会計実務ガイドブック』税務研究出版局、2011年。
- 高橋史安「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号、2004年。
- 山田庫平・鈴木研一・山下裕企・大槻晴海・三木僚佑「わが国企業予算制度の実態（平成14年度）」

(2) 企業予算制度の基礎的事項に関する分析：予算編成目的，経営計画，予算委員会，予算期間等』『産業経理』第63巻，2号，2003年。  
吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好『日本の管理会計の探求』中央経済社，2012年。

提出年月日：2019年5月16日

