

[査読論文]

わが国企業の組織形態と管理会計実践の実態

上 東 正 和

富山大学紀要. 富大経済論集 第69巻第2・3号抜刷 (2024年2月)

富山大学経済学部

わが国企業の組織形態と管理会計実践の実態

上 東 正 和

キーワード：組織形態，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. わが国企業の組織形態と管理会計
- III. 質問票調査の概要と回答企業
- IV. わが国企業の組織形態と管理会計実践の実態
- V. わが国企業の組織形態と管理会計実践の展望
- VI. おわりに

I. はじめに

先の拙稿（2018a;2018b;2018c;2019a;2019b;2019c;2020a）では、わが国企業の「業種」と管理会計の関係という問い、すなわち業種の違いによって管理会計実践の実態がどのように異なるか、業種という単一の要因が管理会計実践に及ぼす影響について検討し、拙稿（2020b;2021）では「企業規模」と管理会計、すなわち、大企業や中小企業といった企業規模の違いによって管理会計実践の実態がどのように異なるか、企業規模という単一の要因について検討したが、本稿ではそれに続いて、極めて基本的な問いであるにもかかわらずこれまで明らかにされていない企業の「組織形態」と管理会計との関係、すなわち組織形態によって企業の実践する管理会計がどのように異なるかという

テーマについて検討する。

一般的な企業組織の分類としては、「職能（機能）別組織」,「事業（本）部制組織」ないし「カンパニー制組織」,「マトリックス組織」,「フラット組織」などに分類されるが、本稿では、こうした組織形態が管理会計実践に及ぼす影響、組織形態と管理会計実践の関係について考察する。

本稿では、企業の組織形態と管理会計実践の関係を考察するのに先立って、製造業、卸・小売業、建設業、サービス業といった業種と企業の組織形態の関係、中小企業、大企業といった企業の規模と企業の組織形態との関係を考察した上で、わが国企業の企業組織を「職能別組織」,「事業（本）部制組織」ないし「カンパニー制組織」,「マトリックス組織」,「フラット組織」に分類し、それぞれの組織形態における管理会計実践について比較検討し、企業の組織形態が管理会計実践にどのように影響しているかを検討する。

本稿では、拙稿（2018a;2018b;2018c;2019a;2019b;2019c;2020a）と同様に、わが国企業における企業組織と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/ABM 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」（バランスド・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。

本稿の構成は、第Ⅱ節において、組織形態と管理会計システムについて、組織形態の分類については一部、先行研究にもふれて通説的な見解を検討した上で、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、製造業、卸・小売業、建設業、サービス業といった「業種」と企業の組織形態の関係を考察し、拙稿（2020b;2021）でも検討した「企業規模」と企業の組織形態の関係を考察した上で、企業組織を「職能別組織」と「事業（本）部制組織」ないし「カンパニー制組織」,「マトリックス組織」,「フラット組織」に区分し分類する。第Ⅳ節において、わが国企業における企業組織ごとの管理会計実践の実態を概観

したうえで、わが国企業における企業の組織形態と管理会計実践の実態について手法ごとに考察する。第V節においては、第II節での検討も踏まえて、わが国企業における企業の組織形態と管理会計実践を第IV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. わが国企業の組織形態と管理会計

1. 企業の組織形態

本稿では企業の組織形態として、「職能別組織」、「事業部制組織」、「カンパニー制組織」、「マトリクス組織」、「フラット組織」などについてみる。

①職能別組織

職能（機能）別組織は、企業が戦略を遂行していく際の機能ごとに構成された組織形態である。代表的な機能としては、製造、営業、研究開発、購買、財務、人事、経理などがあげられる。

職能別組織は、その機能を深く理解し、専門的な知識を持った人材を育成することができ、部門間で機能の重複がないので、経営効率の点で優れている。その一方で、組織の権限や責任はその機能の範囲内に限定され、全社の利益の最大化（全体最適）よりも各組織の利益の最大化（部分最適）を追求しがちになるといわれる。また、最終的な意思決定がトップ・マネジメントに委ねられることが多くなり、意思決定に時間を要する。こうした組織形態の管理会計システムについては後にみる。

②事業部制組織

事業（本）部制組織は、その組織が生み出す成果や組織のターゲットに焦点を当てた組織形態である。事業部は製品、市場、顧客、地理的条件などを基準に決める。

事業部制組織では、事業経営に関して権限委譲が行われ、各事業部は利益責任を負う。責任の所在が明確で、事業部長レベルでかなりの経営判断ができる

ので、課題解決のための迅速なアクションが可能であるといわれる。その一方で、各事業部間の競争意識が高いため、全社的に協力しなかったり、資源の取り合いになることも指摘される。

ただ、教科書的な事業部制ばかりではなく、製造と製品開発に特化した事業部や販売やマーケティングに特化した事業部が別個の事業部とされている組織があったり（加護野，1993）^(注1)、職能別組織と事業部制の混合形態という組織形態もみられる（上野，2004）。上野（2004）の調査では、Hills（1988）の分類枠組み^(注2)に依拠して、事業部制という形態をとっていながら本社が広範囲の業務に関与するという集権的な事業部制もあったことが報告されている（上野，2004;2013）。

ただ、本稿では企業の組織形態が管理会計システムにどのように関係しているか、通説的なことを検証し考察することを目的としているため、詳細な分類は今後の課題として、ざっくりと職能別組織と事業部制組織に分類して、傾向をみる。

（注1）加護野（1993）は、このような事業部制組織を「職能別事業部制」とよんでいる。

（注2）Hill（1988）は、企業組織を単一型（U型：伝統的な職能別組織構造）、持株会社型（H型）、多数事業部型（M型）、過渡的多数事業部型（T型）、集権的多数事業部型（CM型）、混合型（X型）に分類している。

③カンパニー制組織

カンパニー制組織は、日本の事業部制組織がもつ弊害や大企業病を解決する処方箋として提案されたものであり、企業内にある事業部を独立した一法人のように扱い、権限委譲を行くことで、それぞれの企業が責任を持って経営を行う組織形態である。責任の所在を明確化することで、企業内競争力の強化や業務効率化、コスト削減などを意識づけ、収益力の向上や事業効率化を図る。

ただ、組織形態としては事業（本）部制と変わるわけではないし、管理会計システムに影響を及ぼすという点から考えた場合、この組織形態は、結論を先

取りするとそれほど事業（本）部制組織と変わらなかったもので、本稿では紙幅の関係もあり事業（本）部制組織に含めて記載した。

ただ、事業（本）部制組織とカンパニー制組織で差がみられたこと、たとえば、部門ごとの経理担当者の有無や、事業部ごとに作成する帳簿、予算管理の目的、予算管理の問題点などについては、事業（本）部制組織とカンパニー制組に分けて詳細に記載した。

上記のようなピラミッド組織は指揮命令系統が上意下達である場合に機能しやすいが、ピラミッド組織の問題は、重層的な階層構造を経るにつれ、正確な意図が伝達されない、また伝達スピードが遅くなることが指摘される。

④マトリックス組織

機能別組織と事業部制組織を組み合わせたのが、マトリックス組織である。事業を中心とした組織形態に、専門性の高い情報を共有化させることで、事業部制組織と機能別組織のそれぞれの長所を組み合わせようとしたものである。

マトリックス型組織がうまく機能した場合は、情報伝達が円滑になり、1人の人間が2つの役割を同時に効果的に果たすことが期待できる。その一方で、構成員は通常2人の上司を持つことになるので、権限や責任が曖昧かつ流動的になり、指揮命令系統が混乱したり、業務に支障が生じるおそれがある。

こうした組織形態の企業は非常に企業数が少なかったため、推測統計までに行うことはできなかったが、とはいえ本稿のようにデータが集まった研究も少ないと思われるので、本稿では記述統計は示すことにする。

⑤フラット組織

これに対して、フラット組織は、ピラミッド組織の欠点を克服し、組織構成員の自律性・自発性を前提にした組織形態である。フラット型の組織構造では、一般従業員と経営陣の距離が小さくなるように、中間管理職の役職がほとんどなくなる。そして、各従業員に与えられる権限や意思決定権が大きくなり、階層型の組織にありがちな上からの圧力や指示がなくなるといわれる。その結果、業務の生産性が向上することも指摘される。

こうした組織形態の企業も非常に企業数が少なかったため、記述統計を示すのみとする^(注3)。

(注3) さらに上司・部下などの役職別階層をつくることなく全員でアイデアを出し合いながら運営していくネットワーク組織、プロジェクト単位で短期のチーム編成・解散を繰り返す組織構造であるチーム型組織（チーム制組織）なども言及されることがある。ただ、こうした組織形態の企業は、企業数が非常に限定的であったため、本稿では「その他」とまとめて示すことにした。

2. 組織形態と管理会計システム

① 機能別組織と管理会計システム

機能別組織の特徴としては、上記でみた通りであるが、こうした組織形態の管理会計システムとしては、各組織から超絶した経営管理職が全組織の利害調整を担うため、責任会計構造もそうした意思決定構造に寄り添った会計責任を設定することになる。各機能別組織にそれぞれ専門能力を発揮してもらうためには、比較的独立的な会計責任を負ってもらう必要がある。それゆえ、外部に売上げが立つ販売機能組織は「レベニュー・センター」、それ以外の機能別組織は「コスト・センター」といったシンプルな責任会計制度になると考えられる。

各機能組織の利害調整＝利益調整は、経営管理職の任務となるため、トップ・マネジメント組織が全社的な損益計算を行う「プロフィット・センター」の役割を担う。

② 事業部制組織と管理会計システム

事業部制組織の特徴としては、上記でみた通りであるが、こうした組織形態の管理会計システムとしては、各事業部は、事業部長を疑似的な経営者として、利益責任を負う「プロフィット・センター」として認識される。すなわち各事業部は、他事業部や社外の顧客に対する収益、自事業部で発生するコストのそれぞれの獲得、発生に責任を持ち、その差額概念である利益に責任をもつ。

事業部長は、業績評価単位となる事業部で、事業部長の責任のもとで生み出

される「管理可能利益」で評価される。他方、トップ・マネジメントは、各事業部への資源配分と業績評価判定を行う責務と権限をもつ。

こうした事業部制組織をとる企業の管理会計としては、教科書的には投下資本利益率（ROI）や残余利益（RI）が重視され、EVAなどの導入なども推奨されてきた。しかし、現実の企業実務ではどのようなになっているのか、次節以降で実証的に検討する。

③カンパニー制組織と管理会計システム

カンパニー制組織の企業の管理会計システムは、事業部制組織と比較すると、事業部制組織では資金は本社が管理するに過ぎないが、カンパニー制組織では利益のほかに資金も管理すること。事業部制では小額な投資しか認められないが、カンパニー制では多額な投資が認められる。カンパニー制では独自のB/Sと資本金をもち、それゆえ資本効率が重視され、設備投資、資金管理、人事責任までもつ（櫻井，2012）ことが指摘される。

本稿ではこうした各組織の管理会計実践の実態について、次節以下で実証的に検討するが、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、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、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、さらに2016年の金融・保険業の調査、および2017年の金融・保険業の追加調査の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 日に郵送質問票調査を実施した。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 日に郵送質問票調査を実施した。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社であり回収率は8.83%であった。拙稿(2018a;2018b;2018c;2019a)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年の再調査

さらにその後、2016年に回収率の低かった上場企業の再調査も行った。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・倉庫業などここまでの調査ではデータ数が少なかつ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社が対象であり、2016年6月31日を回収期限として、2016年6月1日に郵送質問票調査を実施した。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頂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。拙稿(2019b;2019c)の建設業、運輸・倉庫業の論考はここまでのデータを使用したものである。

⑤ 2016年の金融・保険業の追加調査

さらにその後、2016年に金融・保険業の調査も行った。2016年に調査した金融・保険業は、金融業と保険業を中心としたすべての金融・保険業を収録した当時の商用のデータベースにあった912社を対象とし、2016年8月31日を回収期限として、2016年8月1日に郵送質問票調査を実施した。なお、金融・保険業については、そもそも母集団が少ないし従業員数100人未満であっても有力な企業や純粋持株会社もあったため、上場、非上場の区別なく、また従業員数100名以上という条件もなく質問票を送付した。既に述べたように本研究では中小企業については従業員数100名以上ということで調査票を送付したが、上場企業はこうした条件をつけずにすべての企業に送付したのと同様、金融・保険業も、こうした縛りなく送付した。

2016年の金融・保険業の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82社で回収率は8.99%であった。

⑥ 2017年の金融・保険業の再調査

さらにその後、2017年に金融・保険業の再調査を行った。その理由は、2016年に回収したデータ82社だけでは統計解析するにはサンプル数が少なかつたためである。2017年に再調査した金融・保険業は、金融業と保険業を中心としたすべての金融・保険業が対象であり、2017年8月31日を回収期限として、2017年8月1日に郵送質問票調査を実施した。この際、前年の2016年8月31日に既にご記名で回答いただいた企業28社は除いて質問票を郵送

したため、実際には884社に発送することになった。なお、その際、2016年8月31日に回収した際にご記名で回答いただいた企業28社は把握できたが、無記名でご回答いただいた企業54社は既に回収できているのかどうか不明であったため、2017年8月1日に質問票を郵送する際に、この度も「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。

2017年の金融・保険業の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41社で回収率は4.64%であった。2016年調査、2017年調査を合わせた金融・保険業の回収企業は小計123社で回収率は13.49%であった。

⑦集計結果

以上、上記のデータをすべてトータルするところまで蓄積した最終回収企業は1,410社（製造業509社、非製造業が901社）で回収率は9.75%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さらには金融・保険業をあわせた1,410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り、また、金融・保険業も含めた包括的なデータであるということができよう。ただ、質問票調査によって得られたデータの収集期間に幅があり、重複する企業がないとはいいいきれないなどの欠点をもっている。

2. 回答企業の業種

ここまで蓄積した質問票調査の回答企業1,410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・倉庫業104社（8.9%）、電気・ガス業7社（14.3%）、

金融・保険業 123 社（13.5%）などであった^(注4)。

図表 1：回答企業の業種

| | 発送概数 | 回収数 | 回収率概算 |
|--------|--------|-------|-------|
| 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・倉庫業 | 1,163 | 104 | 8.9% |
| 電気・ガス業 | 49 | 7 | 14.3% |
| 金融・保険業 | 912 | 123 | 13.5% |
| その他 | 50 | 5 | 10.0% |
| 不明 | | 8 | |
| | 14,465 | 1,410 | 9.75% |

(注4) 本稿で使用するデータは上場企業と金融・保険業のデータのみを2度にわたって収集したわけであるが、回収企業数は単純に加算して集計したが、調査票の発送数に関しては、過年度と比べて新たな上場や倒産した企業など業種ごとの企業数が変わっていたため、過年度と比べて増加した業種は増分をつけ加え、減少した業種は過年度に送付したままにして、これまでのトータルした発送概数、蓄積した回収数、そして回収率概算を示すことにした。

3. 回答企業の組織形態

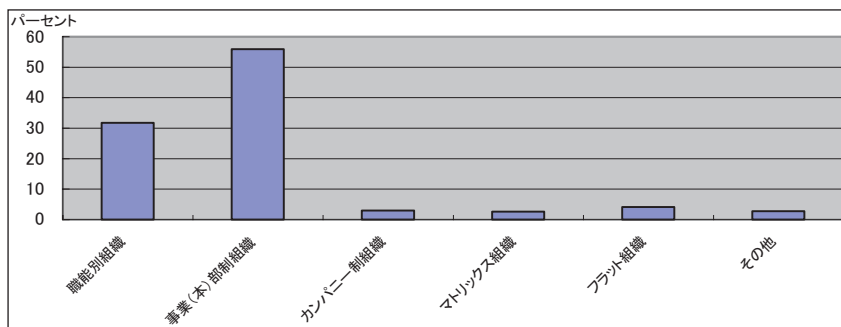
次に回答企業における企業組織の組織形態については、「職能（機能）別組織」が31.7%、「事業部制組織」ないし「事業（本）部制組織」が55.9%、「カンパニー制組織」と回答した企業が2.9%、「マトリックス組織」が2.6%、「フラット組織」4.1%、「その他」2.7%であった。

図表 2：回答企業の組織形態

| | 有効回答 | パーセント |
|-----------|------|-------|
| 職能別組織 | 431 | 31.7% |
| 事業（本）部制組織 | 759 | 55.9% |
| カンパニー制組織 | 40 | 2.9% |
| マトリックス組織 | 35 | 2.6% |
| フラット組織 | 56 | 4.1% |
| その他 | 37 | 2.7% |

グラフにすると次のようになった。わが国におけるほとんどの企業が事業（本）部制組織ないし職能別組織の形態をとっていた。（なお、「純粹持株会社の企業様は連結ベースでご回答ください」との文言を添えたので、事業（本）部制組織に含まれているはずであるが、「その他」に含まれている可能性もないとは言い切れない。）

図表 3：回答企業の組織形態（グラフ）



本稿ではこうした組織形態の企業について、職能別組織と事業（本）部制組織については推測統計による解析も行うが、マトリックス組織やフラット組織の企業数は非常に限られていたため、記述統計のみを示すことにする。また、カンパニー制組織は事業（本）部制に含めて提示することにするが、事業（本）部制組織とカンパニー制で差がみられたところについては、独立して記載する。

4. わが国企業における業種、企業規模と企業の組織形態

次にわが国企業の組織形態について分類する枠組みを検討するが、それに先立って、わが国の製造業、卸・小売業、建設業、サービス業といった「業種」と企業の組織形態、「企業規模」と企業の組織形態の関係について考察する。

①わが国企業における「業種」と企業の組織形態

拙稿（2018a；2018b；2018c；2019a；2019b；2019c；2020a）では業種と管理会計実践の実態について探求した。本稿でも次に業種と企業組織の関係について試みる（注5）。

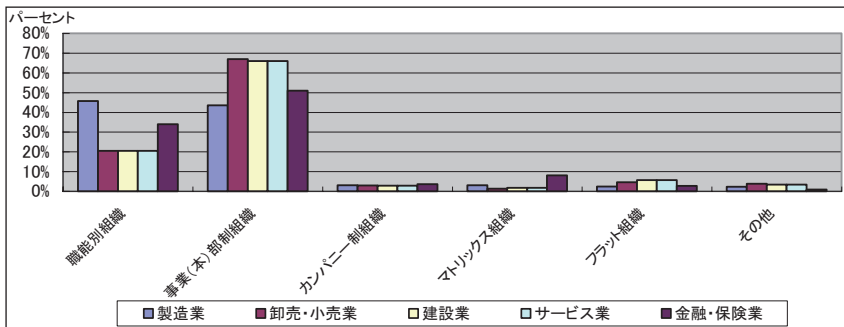
製造業、卸・小売業、建設業、サービス業、金融・保険業別の組織形態について、企業の組織形態の割合を比較すると次のようになった。

図表4：製造業、卸・小売業、建設業、サービス業、金融・保険業の「組織形態」比較

| | 職能別 | 事業(本)部 | カンパニー制 | マトリックス | フラット | その他 |
|--------|-------|--------|--------|--------|------|------|
| 製造業 | 45.7% | 43.5% | 3.0% | 3.0% | 2.4% | 2.2% |
| 卸売・小売業 | 20.5% | 66.9% | 2.9% | 1.3% | 4.6% | 3.8% |
| 建設業 | 20.5% | 65.9% | 2.8% | 1.7% | 5.7% | 3.4% |
| サービス業 | 20.5% | 65.9% | 2.8% | 1.7% | 5.7% | 3.4% |
| 金融・保険業 | 33.9% | 50.9% | 3.6% | 8.0% | 2.7% | 0.9% |

グラフにすると次図のようになった。

図表5：製造業、卸・小売業、建設業、サービス業、金融・保険業の「組織形態」比較（グラフ）



職能別組織が比較的多いのは、製造業でありそれに次いで金融・保険業が多かった。事業部制組織や事業本部制組織が多いのは卸・小売業、建設業、サー

ビス業などの非製造業であった。

製造業、卸・小売業、建設業、サービス業、金融・保険業で差がみられるか、「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、カイ二乗検定によって確認した結果、差があった（ $\chi^2=81.948$, 自由度=8, $p=.000$ ）。企業組織は業種によって差があることになる。

以上より製造業、卸・小売業、建設業、サービス業、金融・保険業の各業種の組織形態には差がみられた。したがって組織形態によって企業を分類した場合、業種に偏りが生じることも含めて以下、検討しなければならない。

(注5) すべての業種を対象とするとカイ二乗検定の要件を満たさなくなったため、製造業、卸・小売業、建設業、サービス業、金融・保険業といった比較的企業数の多い業種とその他に分けて検討した。

②わが国企業における「企業規模」と組織形態

拙稿（2020b;2021）では、企業規模を区分する基準として、売上規模や総資産規模では業種によって差があったが、従業員規模では差がみられなかったため、売上規模や総資産規模ではなく従業員規模で企業規模を区分し、業種による差を取り除いて比較した。

拙稿（2020b;2021）では、企業規模を2種類の分類基準で分類したが、そのうちの1つは、わが国企業の企業組織を①「小規模企業」（従業員数500人未満）、②「中規模企業」（従業員数500人～2,000人未満）、③「大規模企業」（従業員数2,000人以上）で区分し、これら区分によって企業規模による管理会計実践の実態に差がみられるかどうかを検討したものであった^(注6)。

本稿でもこうした企業規模の分類枠組みによって企業規模と企業の組織形態との関係を検討しようと思うが、それぞれの区分における企業数とその割合について、今一度、拙稿（2020b;2021）の分類枠組みを整理して述べると次の通りとなる。それぞれの区分における企業数及びその割合は次の通りであった。

図表 6：拙稿（2020b：2021）の分類枠組による企業規模と企業数，割合

| | |
|-------------------------------|--------------|
| ①小規模企業（従業員数 500 人未満） | 948 社（70.6%） |
| ②中規模企業（従業員数 500 人～ 2,000 人未満） | 276 社（20.6%） |
| ③大規模企業（従業員数 2,000 人以上） | 119 社（8.9%） |

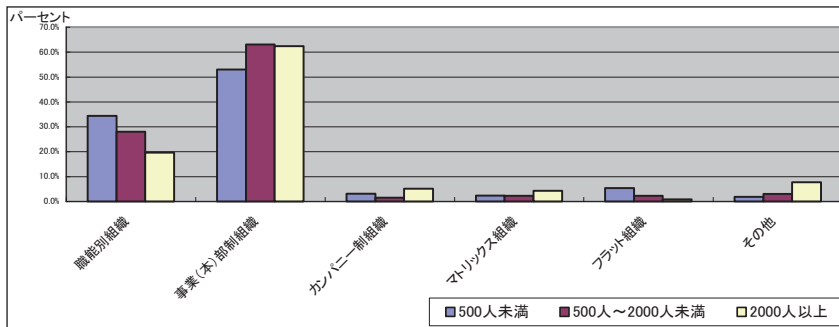
これら企業規模の集団の組織形態を集計すると次表のようになった。小規模な企業群には職能別組織が比較的多く，大規模な企業群には事業（本）部制をとる企業が比較的多かった。それ以外の組織形態はデータ数が非常に少なく，企業規模との関係は残念ながら不明である。

図表 7：企業規模と企業の「組織形態」比較

| | 職能別 | 事業(本)部制 | カンパニー制 | マトリックス | フラット | その他 |
|--------------|-------|---------|--------|--------|------|------|
| 500 人未満 | 34.4% | 53.0% | 3.1% | 2.3% | 5.4% | 1.9% |
| 500人～2000人未満 | 28.0% | 63.1% | 1.5% | 2.2% | 2.2% | 3.0% |
| 2000人以上 | 19.7% | 62.4% | 5.1% | 4.3% | 0.9% | 7.7% |

グラフにすると次図のようになった。

図表 8：企業規模と企業の「組織形態」比較（グラフ）



3 区分の企業規模によって企業の組織形態に差がみられるかどうか，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，カイ二乗検定によって確認した結果，差があった ($\chi^2=15.333$, 自由度=4, $p=.004$)。企業の組織形態は企業規模によって差があることになる。

以上を踏まえて，次節以降においては，わが国企業の企業組織を「職能別組

組織]、「事業（本）部制組織」あるいは「カンパニー制組織」、「マトリックス組織」、「フラット組織」に分類して、わが国企業の管理会計実践の実態について、企業の組織形態によって管理会計実践がどのように異なるのか、企業群を比較しながら比較する。

以上を総括すると「職能別組織」、「事業（本）部制組織」ないし「カンパニー制組織」、「マトリックス組織」、「フラット組織」といった組織形態の区分には、業種によって差があること。職能別組織、事業（本）部制組織、それ以外の組織という区分には、企業規模によって差があること。これを踏まえたうえで、以下、企業の組織形態によって管理会計実践にどのような差がみられかを検討しなければならない。

(注6) 拙稿(2020b;2021)では、上場企業と中小企業のデータソースから境界が従業員数500人程度であったため、小規模な企業群として中小企業の企業群であった従業員数500人未満で区分することを考えた。大規模な企業群はどこで区切るべきか迷うところであったが、企業数が非常に少なかったのが2,000人以上の層で、(結果的に各群の差として統計的に有意になりやすかったという点では従業員数2,000人以上も3,000人以上も同じであったが)、統計的に検定を行う必要性から集団にはある程度の企業数が必要なことも考慮し、大規模な企業群として従業員数2,000人以上ということで区分することにした。そして、その中間である中規模な企業として従業員数500人～2,000人を中規模企業群とした。詳しくは拙稿(2020b;2021)を参照されたい。

Ⅳ．わが国企業の組織形態と管理会計実践の実態

1. わが国企業の組織形態と管理会計実践の概要

「職能別組織」、「事業（本）部制組織」ないし「カンパニー制組織」、「マトリックス組織」、「フラット組織」におけるわが国企業の管理会計手法である「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（網掛は推測統計によって差がでたところである。以下、同様）。

図表 9：職能別組織，事業部制組織，他組織の「各種管理会計手法の有無」比較

| | 利益計画 | | | | 意思決定のための管理会計 | | | |
|------|----------------|----------------|---------------|---------------|----------------|----------------|---------------|---------------|
| | 職能別 | 事業部制 | マトリックス | フラット | 職能別 | 事業部制 | マトリックス | フラット |
| 行う | 389 (90.3%) | 752 (94.1%) | 33 (94.3%) | 44 (78.6%) | 293 (68.0%) | 559 (70.0%) | 23 (65.7%) | 28 (50.0%) |
| 行わない | 42 (9.7%) | 47 (5.9%) | 2 (5.7%) | 12 (21.4%) | 138 (32.0%) | 240 (30.0%) | 12 (34.3%) | 28 (50.0%) |

| | 原価企画 | | | | 原価管理 | | | |
|------|----------------|----------------|---------------|---------------|----------------|----------------|---------------|---------------|
| | 職能別 | 事業部制 | マトリックス | フラット | 職能別 | 事業部制 | マトリックス | フラット |
| 行う | 166 (38.5%) | 286 (35.8%) | 13 (37.1%) | 13 (23.2%) | 322 (74.7%) | 597 (74.7%) | 22 (62.9%) | 36 (64.3%) |
| 行わない | 265 (61.5%) | 513 (64.2%) | 22 (62.9%) | 43 (76.8%) | 109 (25.3%) | 202 (25.3%) | 13 (37.1%) | 20 (35.7%) |

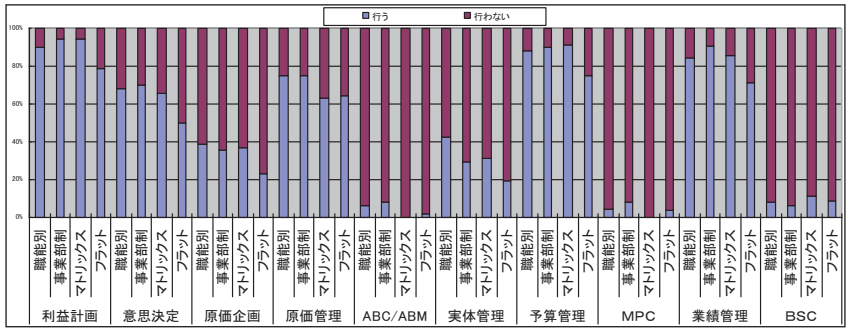
| | ABC/ABM | | | | 実体管理 | | | |
|------|----------------|----------------|--------------|---------------|----------------|----------------|---------------|---------------|
| | 職能別 | 事業部制 | マトリックス | フラット | 職能別 | 事業部制 | マトリックス | フラット |
| 行う | 27 (6.3%) | 65 (8.1%) | 0 (0.0%) | 1 (1.8%) | 182 (42.2%) | 235 (29.4%) | 11 (31.4%) | 11 (19.6%) |
| 行わない | 404 (93.7%) | 734 (91.9%) | 35 (100%) | 55 (98.2%) | 249 (57.8%) | 564 (70.6%) | 24 (68.6%) | 45 (80.4%) |

| | 予算管理 | | | | MPC | | | |
|------|----------------|----------------|---------------|---------------|----------------|----------------|--------------|---------------|
| | 職能別 | 事業部制 | マトリックス | フラット | 職能別 | 事業部制 | マトリックス | フラット |
| 行う | 380 (88.2%) | 721 (90.2%) | 32 (91.4%) | 42 (75.0%) | 19 (4.4%) | 66 (8.3%) | 0 (0.0%) | 2 (3.6%) |
| 行わない | 51 (11.8%) | 78 (9.8%) | 3 (8.6%) | 14 (25.0%) | 412 (95.6%) | 733 (91.7%) | 35 (100%) | 54 (96.4%) |

| | 業績管理 | | | | BSC | | | |
|------|----------------|----------------|---------------|---------------|----------------|----------------|---------------|---------------|
| | 職能別 | 事業部制 | マトリックス | フラット | 職能別 | 事業部制 | マトリックス | フラット |
| 行う | 364 (84.5%) | 722 (90.4%) | 30 (85.7%) | 40 (71.4%) | 34 (7.9%) | 49 (6.1%) | 4 (11.4%) | 5 (8.9%) |
| 行わない | 67 (15.5%) | 77 (9.6%) | 5 (14.3%) | 16 (28.6%) | 397 (92.1%) | 750 (93.9%) | 31 (88.6%) | 51 (91.1%) |

わが国企業の組織形態との関係では、「利益計画」、「業績管理」については、「職能別組織」よりも「事業（本）部制組織」のほうが多くの企業で行われているように見受けられる。「意思決定のための管理会計」、「原価企画」、「原価管理」は組織形態とは無関係なようである。「実体管理」は「事業部制組織」よりも「職能別組織」のほうが多くの企業で行われていた。

図表 10: 職能別組織, 事業部制組織, 他組織の「各種管理会計手法の有無」比較 (グラフ)



各手法の「有無」については、「ABC/ABM」、「MPC」、「BSC」は採用数が少ないため除いて考えると、職能別組織と事業部制組織でカイ二乗検定を行った結果、「利益計画」($\chi^2=6.223$, 自由度=1, $p=.010$)で差がみられ、事業（本）部制組織のほうが利益計画を行う企業が多かった（調整済み残差 2.5）。同様に「実体管理」($\chi^2=20.520$, 自由度=1, $p=.000$)で差がみられ、逆に「職能別組織」のほうが実体管理を行う企業が多かった（調整済み残差 4.5）。同様に「業績管理」($\chi^2=9.455$, 自由度=1, $p=.002$)で差がみられ、「事業（本）部制組織」のほうが業績管理を行う企業が多かった（調整済み残差 3.1）。（上記は 5% 水準で有意、以下同様。）

利益計画や業績管理は事業（本）部制組織のほうが多く実践されるが、実体管理は職能別組織のほうが多く実践されているという結果であった。そして、「意思決定のための管理会計」や「原価企画」などは、職能別組織をとる企業、事業（本）部制組織の企業、それ以外の組織形態の企業によってほとんど差はみられなかったため、本稿では、ある程度、差がみられた「利益計画」、「実体

管理」,「予算管理」,「業績管理」などに焦点を当てて、次節以降でさらに詳しくみてみる。

ちなみに事業（本）部制とカンパニー制にわけて各手法の有無を提示すると次のようになった。

図表 11：事業部制組織，カンパニー制組織の「各種管理会計手法の有無」比較

| | 利益計画 | | 意思決定 | | 原価企画 | | 原価管理 | |
|------|----------------|---------------|----------------|---------------|----------------|---------------|----------------|---------------|
| | 事業部制 | カンパニー制 | 事業部制 | カンパニー制 | 事業部制 | カンパニー制 | 事業部制 | カンパニー制 |
| 行う | 718 (94.6%) | 34 (85.0%) | 538 (70.9%) | 21 (52.5%) | 269 (35.4%) | 17 (42.5%) | 571 (75.2%) | 26 (65.0%) |
| 行わない | 41 (5.4%) | 6 (15.0%) | 221 (29.1%) | 19 (47.5%) | 490 (64.6%) | 23 (57.5%) | 188 (24.8%) | 14 (35.0%) |

| | ABC/ABM | | 実体管理 | | 予算管理 | | MPC | |
|------|----------------|---------------|----------------|---------------|----------------|---------------|----------------|---------------|
| | 事業部制 | カンパニー制 | 事業部制 | カンパニー制 | 事業部制 | カンパニー制 | 事業部制 | カンパニー制 |
| 行う | 62 (8.2%) | 3 (7.5%) | 219 (28.9%) | 16 (40.0%) | 688 (90.6%) | 33 (82.5%) | 65 (8.6%) | 1 (2.5%) |
| 行わない | 697 (91.8%) | 37 (92.5%) | 540 (71.1%) | 24 (60.0%) | 71 (9.4%) | 7 (17.5%) | 694 (91.4%) | 39 (97.5%) |

| | 業績管理 | | BSC | |
|------|----------------|---------------|----------------|---------------|
| | 事業部制 | カンパニー制 | 事業部制 | カンパニー制 |
| 行う | 689 (90.8%) | 33 (82.5%) | 46 (6.1%) | 3 (7.5%) |
| 行わない | 70 (9.2%) | 7 (17.5%) | 713 (93.9%) | 37 (92.5%) |

事業（本）部制とカンパニー制では「意思決定の管理会計」に差がみられ ($\chi^2=6.110$, 自由度=1, $p=.020$), 「事業（本）部制組織」のほうが「意思決定の管理会計」を行う企業が多かった（調整済み残差 2.5）。

2. 利益計画

利益計画の実践企業は上記にみたように職能別組織をとる企業が 90.3%で、事業（本）部制組織の企業 94.1%, マトリックス組織 94.3%, フラット組織 78.6%であった。職能別組織をとる企業、事業（本）部制組織の企業で差がみ

られるかどうかカイ二乗検定を行った結果、差がみられ ($\chi^2=6.223$, 自由度 =2, $p=.010$)、事業（本）部制組織の企業のほうが職能別組織の企業よりも実践程度が高かった（調整済み残差 2.5）。

①利益計画の範囲

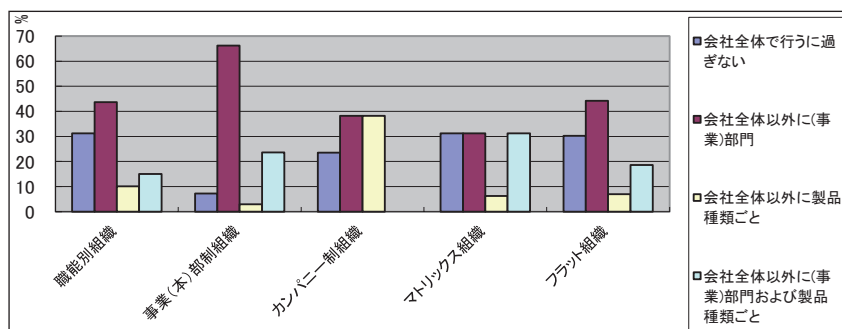
利益計画の範囲について尋ねたところ、次の表のようになった。「会社全体以外に事業部門」ごとに利益計画を行うのが圧倒的に多いのはやはり事業部制組織で、偶然の結果かもしれないが、「会社全体以外に製品種類ごと」が意外に多いのがカンパニー制組織であった。

図表 12：職能別組織，事業部制組織，他組織の「利益計画の範囲」比較

| | 職能別 | 事業部制 | カンパニー制 | マトリックス | フラット |
|------------------------|-------|-------|--------|--------|-------|
| 会社全体で行うに過ぎない | 31.3% | 7.2% | 23.5% | 31.3% | 30.2% |
| 会社全体以外に（事業）部門 | 43.7% | 66.2% | 38.2% | 31.3% | 44.2% |
| 会社全体以外に製品種類ごと | 10.1% | 2.9% | 38.2% | 6.3% | 7.0% |
| 会社全体以外に（事業）部門および製品種類ごと | 15.0% | 23.6% | | 31.3% | 18.6% |

グラフにすると次のようになった。

図表 13：職能別組織，事業部制組織，他組織の「利益計画の範囲」比較（グラフ）



利益計画の範囲について、職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業で差がみられるかどうか、カイ二乗検定を行ったところ、有意差がみられた ($\chi^2=6.223$, 自由度 =3, $p=.010$)。利益計画の範囲については、職能別組織をとる企業では「会社全体で行うのみ」が多く（調整済み残差 10.6）、逆に事業（本）部制組織の企業では「会社全体以外に事業部門」が多かった（調整済

み残差 7.3)。

利益計画の範囲は、職能別組織をとる企業では「会社全体で行うのみ」が多いのに対して、事業（本）部制組織の企業では「事業部門」ごとにも行う企業が圧倒的に多かった。ただ、職能別組織をとる企業でも何らかの部門ごとに利益計画を行う企業は少なからずあった。さらに「製品種類」ごとに利益計画を行う企業は、事業（本）部制組織の企業よりも職能別組織をとる企業のほうが多かった。

②利益計画の手法

さらに利益計画の手法については、先行研究（吉田ほか, 2012）を参考にして、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」）で調査した。その結果、職能別組織をとる企業、事業（本）部制組織の企業、それ以外の組織形の企業の相違は次表の通りである（以下、有効回答を N, 平均 M, 標準偏差 SD と略記）。

図表 14：職能別組織，事業部制組織，外組織の「利益計画の手法」比較

| | 職能別組織 | | | 事業（本）部制 | | | マトリックス組織 | | | フラット組織 | | |
|-----------|-------|------|------|---------|------|------|----------|------|------|--------|------|------|
| | N | M | SD | N | M | SD | N | M | SD | N | M | SD |
| 見積財務諸表 | 328 | 4.97 | 1.56 | 613 | 5.08 | 1.47 | 27 | 4.89 | 1.76 | 36 | 4.72 | 1.61 |
| CVP 分析 | 272 | 3.98 | 1.76 | 496 | 4.21 | 1.71 | 21 | 4.10 | 1.84 | 29 | 3.79 | 1.54 |
| 原価企画 | 313 | 4.76 | 1.61 | 599 | 5.07 | 1.42 | 25 | 4.24 | 1.79 | 38 | 4.84 | 1.52 |
| SWOT 分析 | 266 | 3.64 | 1.51 | 505 | 4.19 | 1.46 | 20 | 4.20 | 1.36 | 30 | 3.73 | 1.68 |
| 製品ポートフォリオ | 251 | 3.50 | 1.45 | 467 | 3.85 | 1.43 | 20 | 3.70 | 1.63 | 31 | 3.39 | 1.99 |

職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業で t 検定を行ったところ、「原価企画」($p=0.04$)、「SWOT 分析」($p=0.00$)、「製品ポートフォリオ」($p=0.02$)に差がみられ、これらは事業（本）部制組織の企業のほうがその重視度が高かった。

「原価企画」、「SWOT 分析」、「製品ポートフォリオ」といった手法は取り扱う製品群が多い大規模な企業で重視される傾向があるのかもしれない。そのため事業（本）部制組織の企業での採用が多かったのかもしれない。なお、事業部制とカンパニー制では差はみられなかった。

3. 原価管理

原価管理については、全般的にほとんど差がみられなかったが、原価管理の問題点にだけ多くの差がみられた。実践企業は既にみたように、機能別組織をとる企業が74.7%で、事業（本）部制組織の企業74.7%、マトリックス組織62.9%、フラット組織64.3%であった。推測統計的にももちろん機能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業では、差がみられなかった（ $\chi^2=000$, 自由度=2, $p=.525$ ）。

①原価管理の対象

原価管理の対象である「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」の重視度について尋ねた。その結果を、機能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業でt検定を行った結果、「一般管理費」（ $p=.031$ ）に差がみられ、事業（本）部制組織のほうで重視度が高かった。なお、事業部制とカンパニー制では差はみられなかった。

②原価管理の手法

次に原価管理の手法として「実際原価計算」,「標準原価計算」,「直接原価計算」,「CVP・損益分岐点分析」,「原価企画」,「特殊原価調査」,「ABC/ABM」,「ライフサイクルコストリング」,「品質原価計算」について、その重視度を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。

その結果を機能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業でt検定を行ったが、「ABC/ABM」,「ライフサイクルコストリング」,「品質原価計算」は有効回答が少ないため除くと、全く差がみられなかった。

③原価管理の問題点

次に原価管理の問題点について、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 全く当てはまらない」から「7 非常に当てはまる」）で調査した。その結果、機能別組織をとる企業、事業（本）部制組織の企業、それ以外の組織形の企業の相違は次表の通りである。

図表 15：職能別組織，事業部制組織，外組織の「原価管理の問題点」比較

| | 職能別 | | | 事業部制 | | | マトリックス | | | フラット | | |
|----------------|-----|------|------|------|------|------|--------|------|------|------|------|------|
| | N | M | SD | N | M | SD | N | M | SD | N | M | SD |
| タイムリーな提供ができない | 271 | 4.49 | 1.59 | 485 | 4.16 | 1.60 | 17 | 4.65 | 1.58 | 29 | 4.45 | 1.40 |
| 原価意識が低い | 275 | 4.19 | 1.55 | 490 | 3.74 | 1.60 | 17 | 3.18 | 1.67 | 29 | 4.48 | 1.66 |
| 管理基準が設定できない | 258 | 4.16 | 1.50 | 479 | 3.83 | 1.51 | 15 | 3.20 | 1.78 | 24 | 3.88 | 1.54 |
| 計算・報告制度が整っていない | 260 | 3.85 | 1.54 | 466 | 3.41 | 1.51 | 15 | 2.73 | 1.39 | 27 | 4.33 | 1.66 |
| 責任と権限の明確化がない | 262 | 4.19 | 1.53 | 458 | 3.69 | 1.57 | 15 | 3.20 | 1.52 | 24 | 3.92 | 1.56 |

職能別組織をとる企業と事業(本)部制組織の企業で t 検定を行った結果,「タイムリーな提供ができない」($p=.007$),「原価意識が低い」($p=.000$),「管理基準が設定できない」($p=.005$),「計算精度・報告制度が整っていない」($p=.000$),「責任と権限の明確化がない」($p=.000$)のすべてに差がみられ,すべて職能別組織をとる企業のほうがその当てはまる度合いが強かった。

原価管理の問題点は職能別組織をとる企業ほど多くみられたが,これは職能別組織をとる企業のなかに製造業が多いということもあるのかもしれないが,それだけではないと考えられることは次節で考察する。なお,事業(本)部制とカンパニー制では差はみられなかった。

④ ABC/ABM

ABC/ABM の実践については,職能別組織をとる企業と事業(本)部制組織の企業でカイ二乗検定を行ったが有意差はみられなかった($\chi^2=1.416$, 自由度=1, $p=.257$)

4. 実体管理

職能別組織をとる企業,事業(本)部制組織の企業,それ以外の企業の実体管理の有無については,既にみたように職能別組織をとる企業が42.2%,事業(本)部制組織の企業29.4%で,むしろ職能別組織をとる企業が多く,マトリックス組織31.4%,フラット組織19.6%の順であった。

職能別組織をとる企業と事業(本)部制組織の企業でカイ二乗検定を行った結果,差がみられ($\chi^2=20.520$, 自由度=1, $p=.000$),職能別組織をとる企

業の実践程度が高く（調整済み残差 4.5）、事業（本）部制組織の企業の実践が少なかった。

次に実体管理の手法の重視度について、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」）で調査した。その結果、機能別組織をとる企業、事業（本）部制組織の企業、それ以外の企業の相違は次表の通りである。事業部制組織よりも企業規模の比較的小さな「機能別組織」や「マトリックス組織」、「フラット組織」でむしろ重視されているように見受けられる。

図表 16：機能別組織，事業部制組織，他組織の「実体管理の手法」比較

| | 機能別組織 | | | 事業部制 | | | マトリックス組織 | | | フラット組織 | | |
|---------|-------|------|------|------|------|------|----------|------|------|--------|------|------|
| | N | M | SD | N | M | SD | N | M | SD | N | M | SD |
| JIT | 115 | 4.23 | 2.16 | 146 | 3.63 | 2.00 | 8 | 4.63 | 2.45 | 3 | 4.67 | 2.52 |
| TQC | 119 | 4.73 | 1.69 | 161 | 4.53 | 1.68 | 7 | 5.43 | 1.27 | 4 | 5.00 | 1.63 |
| TQM | 115 | 4.52 | 1.73 | 148 | 4.24 | 1.72 | 8 | 5.50 | 1.20 | 4 | 5.25 | 1.50 |
| QC サークル | 152 | 4.91 | 1.50 | 188 | 4.85 | 1.49 | 8 | 5.63 | 1.30 | 7 | 5.43 | 0.98 |
| TPM | 116 | 4.30 | 1.77 | 139 | 3.99 | 1.78 | 7 | 4.57 | 1.51 | 3 | 4.67 | 1.15 |
| 方針管理 | 116 | 5.30 | 1.52 | 160 | 4.83 | 1.59 | 8 | 6.00 | 1.51 | 3 | 5.67 | 1.53 |

機能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業で t 検定を行った結果、「JIT」($p=0.022$)、「方針管理」($p=0.014$) に差がみられた。

「JIT」については機能別組織をとる企業が事業（本）部制組織をとる企業よりも多いことは、機能別組織をとる企業に製造業が多いことにも起因するかもしれないが、「方針管理」についてみてもわかるように、計数管理を行うのに適した企業は大規模な事業（本）部制組織であり、どちらかという小規模な企業が多い機能別組織では、こうした実体管理が有効になるからではないかと考えられる。なお、事業部制とカンパニー制では差はみられなかった。

5. 組織管理のための管理会計

①部門単位での経理担当者の有無

まず、機能別組織をとる企業、事業（本）部制組織の企業、それ以外の企業

の部門単位での経理担当者の有無については、次表のようになった。

図表 17： 職能別組織， 事業部制組織， 他組織の「経理担当者の有無」比較

| | 職能別 | 事業(本)部制 | カンパニー制 | マトリックス | フラット |
|----|-------------|-------------|------------|------------|------------|
| あり | 49 (11.6%) | 182 (24.1%) | 18 (45.0%) | 9 (25.7%) | 5 (8.9%) |
| なし | 375 (88.4%) | 572 (75.9%) | 22 (55.0%) | 26 (74.3%) | 51 (91.1%) |

当然のことかもしれないが事業（本）部制組織の企業が職能別組織の企業よりも部門単位での経理担当者が多かった。また、カンパニー制組織の企業はとくに多く、フラット組織はとくに少なかった。

職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企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有意差がみられ（ $\chi^2=31.583$, 自由度=1, $p=.000$ ），職能別組織をとる企業が少なく（調整済み残差 - 5.6），事業（本）部制組織の企業が多かった（調整済み残差 5.6）。

ちなみに事業（本）部制とカンパニー制では「部門単位での経理担当者の有無」に差がみられ（ $\chi^2=8.773$, 自由度=1, $p=.005$ ），「カンパニー制組織」の企業のほうが多かった（調整済み残差 3.0）。

②管理責任単位

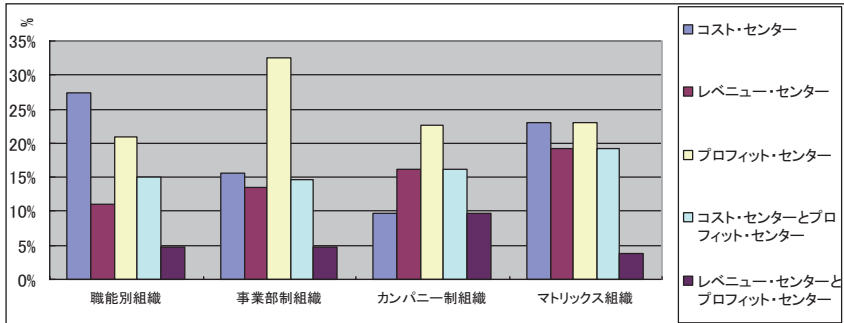
次に組織管理のための管理責任単位については、次表のようになった。管理責任単位の「その他」が多いのはコスト・センター，レバニュー・センター，プロフィット・センター，インベストメント・センターの組み合わせが多様であったためであるが、その多かったもののみ示すことにした。

図表 18： 職能別組織， 事業部制組織， 他組織の「管理責任単位」比較

| | 職能別 | 事業部制 | カンパニー制 | マトリックス | フラット |
|------------------------|-------|-------|--------|--------|-------|
| コスト・センター | 27.5% | 15.7% | 9.7% | 23.1% | 27.3% |
| レバニュー・センター | 11.0% | 13.5% | 16.1% | 19.2% | 24.2% |
| プロフィット・センター | 20.9% | 32.5% | 22.6% | 23.1% | 21.2% |
| コスト・センターとプロフィット・センター | 15.0% | 14.7% | 16.1% | 19.2% | |
| レバニュー・センターとプロフィット・センター | 4.8% | 4.8% | 9.7% | 3.8% | 6.1% |
| その他 | 20.9% | 18.8% | 25.8% | 11.5% | 21.2% |
| 計 | 100% | 100% | 100% | 100% | 100% |

グラフにすると次図のようになる。職能別組織をとる企業は「コスト・センター」が多く、事業（本）部制組織の企業は「プロフィット・センター」が多かった。

図表 19：職能別組織，事業部制組織，他組織の「管理責任単位」比較（グラフ）



管理責任単位について、職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業で差がみられるかどうか、カイ二乗検定を行ったところ、有意差がみられた（ $\chi^2 = 24.349$, 自由度=5, $p=.000$ ）。管理責任単位については、職能別組織をとる企業では「コスト・センター」が多く（調整済み残差 4.3）、逆に事業（本）部制組織の企業では「プロフィット・センター」が多かった（調整済み残差 3.4）。前節でみたように職能別組織をとる企業は製造業に多い傾向があったことが理由として考えられるが、それだけではないと考えられることは次節で考察する。

ちなみに事業（本）部制とカンパニー制では差がみられなかった（ $\chi^2 = 3.943$, 自由度=5, $p=.558$ ）。ただ、期待度数の 5 未満のセルが 33.3% でカイ二乗検定の要件を満たしていないため検証はできたとはいえない。

③管理責任単位の帳票

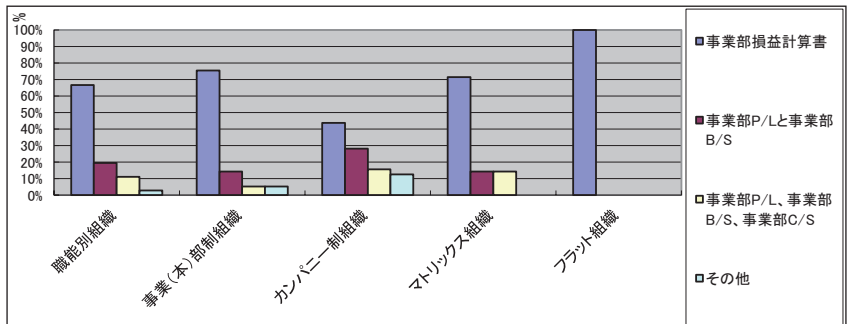
管理責任単位で作成している帳票としては、「事業部損益計算書のみ作成」している企業が大半であり、「事業部損益計算書と事業部貸借対照表」、「事業部損益計算書と事業部貸借対照表、事業部キャッシュフロー計算書」を作成する企業もあった。

図表 20：職能別組織，事業部制組織，他組織の「管理責任単位の帳票」比較

| | 職能別 | 事業部制 | カンパニー制 | マトリックス | フラット |
|---------------------------|-------|-------|--------|--------|--------|
| 事業部損益計算書のみ | 66.7% | 75.5% | 43.8% | 71.4% | 100.0% |
| 事業部 P/Lと事業部 B/S | 19.4% | 14.2% | 28.1% | 14.3% | |
| 事業部 P/L, 事業部 B/S, 事業部 C/S | 11.1% | 5.2% | 15.6% | 14.3% | |
| その他 | 2.8% | 5.2% | 12.5% | | |

グラフにすると次のようになった。

図表 21：職能別組織，事業部制組織，他組織の「管理責任単位の帳票」比較（グラフ）



職能別組織をとる企業，事業（本）部制組織の企業，それ以外の企業とも同じ傾向であったが，カンパニー制組織は事業部 P/L 以外に事業部 B/S や事業部 C/S を作成する企業がやや多かった。

管理責任単位の帳票について，職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業で差がみられるかどうか，カイ二乗検定を行ったところ，差がみられなかった ($\chi^2=2.927$, 自由度=3, $p=.403$)。

ちなみに事業（本）部制とカンパニー制では「管理責任単位の帳票」に差がみられ ($\chi^2=17.040$, 自由度=3, $p=.001$)，「カンパニー制組織」のほうが事業部 P/L 以外に事業部 B/S や事業部 C/S を作成する企業が多かった（調整済み残差 2.5）。ただ，期待度数の 5 未満のセルが 37.5% でカイ二乗検定の要件を満たしていないため確かなことはいえない。

④組織管理のための制度

次に組織管理のための制度について，7点リッカートスケール（「1 全く

機能していない」から「7 非常に機能している」で調査した。その結果、機能別組織をとる企業、事業（本）部制組織の企業、それ以外の企業の相違は次表の通りである。

図表 22：機能別組織，事業部制組織，他組織の「組織管理のための制度」比較

| | 機能別 | | | 事業部制 | | | マトリックス | | | フラット | | |
|-----------|-----|------|------|------|------|------|--------|------|------|------|------|------|
| | N | M | SD | N | M | SD | N | M | SD | N | M | SD |
| 社内金利制度 | 71 | 2.17 | 1.86 | 361 | 3.12 | 2.05 | 7 | 4.29 | 2.29 | 6 | 2.33 | 2.16 |
| 社内資本金制度 | 64 | 1.67 | 1.30 | 315 | 2.14 | 1.59 | 3 | 1.67 | 0.58 | 5 | 1.00 | 0.00 |
| 社内振替価格の設定 | 82 | 3.37 | 2.17 | 416 | 4.17 | 1.87 | 6 | 3.50 | 2.26 | 8 | 3.88 | 2.30 |
| 本社費の配賦 | 125 | 4.43 | 1.70 | 596 | 5.07 | 1.43 | 11 | 5.36 | 1.03 | 17 | 4.65 | 1.66 |

機能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業で t 検定を行った結果、「社内金利制度」($p=0.000$)、「社内資本金制度」($p=0.013$)、「社内振替価格の設定」($p=0.002$)「本社費の配賦」($p=0.000$)のすべてに差がみられ事業（本）部制組織の企業のほうがその重視度が高かった。

このような組織管理のための制度については、どの組織形態でもそれほど実践されているわけではないが、やはり事業（本）部制組織の企業でより多く実践されているのではないかと考えられる。ただ、しかし「本社費の配賦」についてはそれ以外の組織でも重視されていた。

なお、事業部制とカンパニー制では、「社内金利制度」と「社内資本金制度」の重視度は若干、カンパニー制のほうが高いようにみえる。

図表 23：事業部制組織，カンパニー制組織の「組織管理のための制度」比較

| | 事業部制 | | | カンパニー制 | | |
|-----------|------|------|------|--------|------|------|
| | N | M | SD | N | M | SD |
| 社内金利制度 | 343 | 3.12 | 2.05 | 18 | 3.17 | 2.07 |
| 社内資本金制度 | 299 | 2.12 | 1.56 | 16 | 2.50 | 2.03 |
| 社内振替価格の設定 | 398 | 4.19 | 1.86 | 18 | 3.72 | 2.16 |
| 本社費の配賦 | 570 | 5.08 | 1.40 | 26 | 4.96 | 1.95 |

事業（本）部制とカンパニー制で、カンパニー制組織の企業数が少ないため、Mann-Whitney の検定を行ったが、推測統計的には有意差まではみられなかつ

た。「社内金利制度」や「社内資本金制度」はカンパニー制組織で多用されているのかと思ったがそうともいえなかった。

6. 予算管理

予算管理には全般的に思ったほどの大きな差はみられなかったが、以下、考察する。予算管理を行う企業は既にもたように職能別組織の企業が88.2%で、事業（本）部制組織の企業90.2%、マトリックス組織91.4%、フラット組織75.0%であった。職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業で差がみられるかどうかカイ二乗検定を行った結果、有意差まではみられなかった（ $\chi^2=1.279$, 自由度=1, $p=.151$ ）。予算管理はどのような組織形態でも行われているということであろう。

①予算の基本期間、編成期間

予算の基本期間については、何ヶ月になるかを尋ねたところ、職能別組織をとる企業、事業（本）部制組織の企業、それ以外の企業とも同じ様子であった。

予算の編成期間については、職能別組織をとる企業、事業（本）部制組織の企業で何ヶ月になるかを尋ねたところ、次表のようになり似通っていた。

図表 24：職能別組織，事業部制組織，他組織の「予算の編成期間」比較

| | 職能別 | 事業部制 | カンパニー制 | マトリックス | フラット |
|-----|-------|-------|--------|--------|-------|
| 1ヶ月 | 37.1% | 33.2% | 37.5% | 40.6% | 39.0% |
| 2ヶ月 | 30.9% | 28.2% | 28.1% | 15.6% | 24.4% |
| 3ヶ月 | 26.6% | 30.7% | 28.1% | 37.5% | 29.3% |
| 4ヶ月 | 3.5% | 5.9% | 6.3% | 6.3% | 4.9% |
| その他 | 1.9% | 1.9% | | | 2.4% |

職能別組織をとる企業、事業（本）部制組織の企業でカイ二乗検定を行ったところ有意差はみられなかった（ $\chi^2=5.667$, 自由度=4, $p=.225$ ）、事業（本）部制組織の企業のほうが職能別組織をとる企業やそれ以外の企業よりも編成期間が長いかと思われたが、そのような差はみられなかった。ちなみに事業（本）部制とカンパニー制でも差がみられなかった。

② 予算編成方針の策定

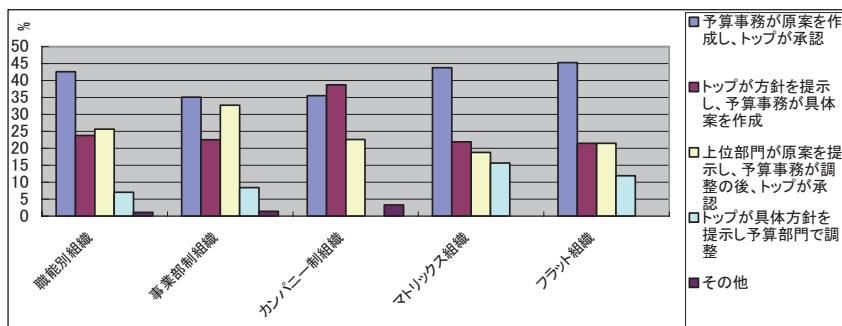
予算の編成方針の策定については、「予算事務が原案を作成し、トップが承認」、「トップが方針を提示し、予算事務が具体案を作成」、「上位部門が原案を提示し、予算事務が調整の後、トップが承認」、「トップが具体方針を提示し、予算部門で調整」のうちどれに最も近いかを機能別組織をとる企業、事業（本部制組織）の企業、それ以外の企業で尋ねたところ次表のようになった。

図表 25：機能別組織，事業部制組織，他組織の「予算編成方針の策定」比較

| | 機能別 | 事業部制 | カンパニー制 | マトリックス | フラット |
|------------------------------|-------|-------|--------|--------|-------|
| 予算事務が原案を作成し、トップが承認 | 42.6% | 35.1% | 35.5% | 43.8% | 45.2% |
| トップが方針を提示し、予算事務が具体案を作成 | 23.7% | 22.5% | 38.7% | 21.9% | 21.4% |
| 上位部門が原案を提示し、予算事務が調整の後、トップが承認 | 25.6% | 32.7% | 22.6% | 18.8% | 21.4% |
| トップが具体方針を提示し予算部門で調整 | 7.0% | 8.4% | | 15.6% | 11.9% |
| その他 | 1.1% | 1.3% | 3.2% | | |

どのような組織形態の企業も「予算事務が原案を作成し、トップが承認」が多いが、偶然の結果かもしれないが、唯一カンパニー制組織では「トップが方針を提示し、予算事務が具体案を作成」が多かった。グラフにすると次のようになった。

図表 26：機能別組織，事業部制組織，他組織の「予算編成方針の策定」比較（グラフ）



機能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業でカイニ乗検定を行ったが差がみられなかった ($\chi^2=7.743$, 自由度=4, $p=.101$)。機能別組織をとる企業、事業（本）部制組織の企業、それ以外の組織形態の企業で何らかの差がみられ

るかと思っただが、予想外であった。ちなみに事業（本）部制とカンパニー制では差がみられなかった。

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（山田ほか，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」）で尋ねたところ，機能別組織をとる企業，事業（本）部制組織の企業，それ以外の組織形態の企業の相違は次表の通りである。

図表 27：機能別組織，事業部制組織，他組織の「予算管理の目的」比較

| | 機能別組織 | | | 事業（本）部制 | | | マトリックス組織 | | | フラット組織 | | |
|-------------|-------|------|------|---------|------|------|----------|------|------|--------|------|------|
| | N | M | SD | N | M | SD | N | M | SD | N | M | SD |
| 所要の収益性の実現 | 361 | 5.86 | 1.10 | 679 | 6.02 | 0.90 | 31 | 6.10 | 0.87 | 37 | 5.86 | 0.92 |
| 財務安全性の確保 | 329 | 4.66 | 1.55 | 595 | 4.89 | 1.45 | 28 | 4.75 | 1.53 | 33 | 4.82 | 1.47 |
| 所用の原価引下げ | 322 | 4.55 | 1.45 | 577 | 4.64 | 1.43 | 27 | 4.22 | 1.93 | 33 | 4.55 | 1.48 |
| 部門の業績評価 | 333 | 4.91 | 1.47 | 649 | 5.61 | 1.10 | 28 | 4.68 | 1.49 | 37 | 4.95 | 1.35 |
| 資源配分の有効性の達成 | 303 | 3.74 | 1.40 | 546 | 4.02 | 1.39 | 27 | 3.89 | 1.40 | 30 | 3.83 | 1.46 |

機能別組織をとる企業，事業（本）部制組織の企業でt検定を行ったところ，「所要の収益性の実現」（ $p=0.016$ ），「財務安全性の確保」（ $p=0.028$ ），「部門の業績評価」（ $p=0.000$ ），「資源有効配分の達成」（ $p=0.005$ ）に差がみられ，これらはいずれも事業（本）部制組織の企業のほうがその重視度が高かった。

機能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業を比較すると「部門の業績評価」の重視度などは当然のことながら事業（本）部制組織の企業のほうが高く，それ以外にも「所要の収益性の実現」，「財務安全性の確保」，「資源有効配分の達成」など多くの点で事業（本）部制組織の企業のほうが高かった。

ちなみに事業（本）部制とカンパニー制では次表のようになった。「所要の収益性の実現」，「所要の原価引き下げ」，「部門の業績評価」などは事業（本）部制のほうでより重視されているように見える。

図表 28：事業（本）部制組織，カンパニー制組織の「予算管理の目的」比較

| | 事業部制 | | | カンパニー制 | | |
|-------------|------|------|------|--------|------|------|
| | N | M | SD | N | M | SD |
| 所要の収益性の実現 | 648 | 6.03 | 0.87 | 31 | 5.81 | 1.47 |
| 財務安全性の確保 | 565 | 4.88 | 1.44 | 30 | 4.97 | 1.61 |
| 所用の原価引下げ | 549 | 4.67 | 1.41 | 28 | 4.04 | 1.67 |
| 部門の業績評価 | 617 | 5.62 | 1.09 | 32 | 5.34 | 1.36 |
| 資源配分の有効性の達成 | 518 | 4.02 | 1.37 | 28 | 4.04 | 1.67 |

事業（本）部制とカンパニー制では、カンパニー制組織の企業数が少ないため、Mann-Whitney の検定を行ったところ、「所要の原価引下げ」に差がみられ ($p=0.022$)、事業（本）部制組織のほうでより重視されていた。この理由については次節で考察する。

④部門予算

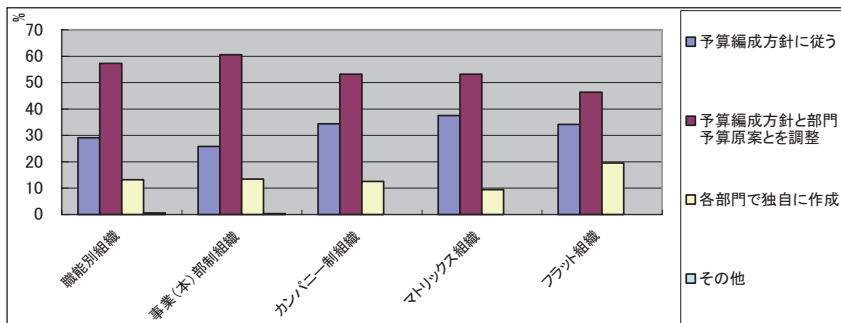
部門予算の作成手続については、概ね「予算編成方針と部門予算原案とを調整」が最も多く、「予算編成方針に従う」、「各部門で独自に作成」の順であった。ただ、フラット組織は「各部門で独自に作成」も比較的多かった。

図表 29：職能別組織，事業部制組織，他組織の「部門予算の作成手続」比較

| | 職能別 | 事業部制 | カンパニー制 | マトリックス | フラット |
|-------------------|-------|-------|--------|--------|-------|
| 予算編成方針に従う | 29.0% | 25.7% | 34.4% | 37.5% | 34.1% |
| 予算編成方針と部門予算原案とを調整 | 57.3% | 60.6% | 53.1% | 53.1% | 46.3% |
| 各部門で独自に作成 | 13.2% | 13.4% | 12.5% | 9.4% | 19.5% |
| その他 | 0.5% | 0.3% | | | |

グラフにすると次のようになった。

図表 30：職能別組織，事業部制組織，他組織の「部門予算の作成手続」比較（グラフ）



職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業でカイ二乗検定を行ったが差がみられなかった（ $\chi^2=1.541$, 自由度=3, $p=.673$ ）。職能別組織をとる企業，事業（本）部制組織の企業，それ以外の組織形態の企業で何らかの差がみられるかと思ったが，予想外であった。ちなみに事業（本）部制とカンパニー制では差がみられなかった。

⑤ 予算の点検・修正

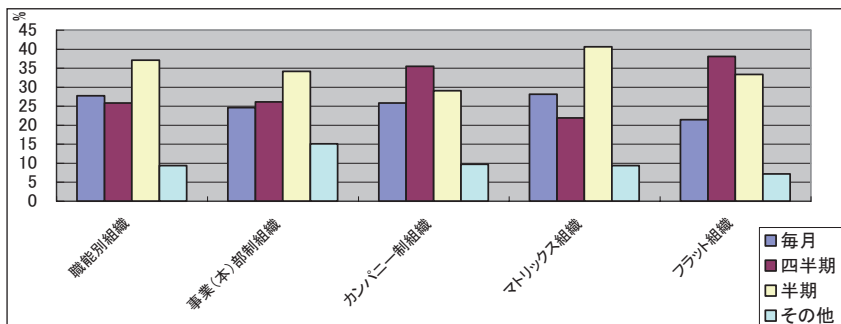
当初予算の点検・修正は，次表のように概ね「半期」が最も多く，続いて「四半期」，「毎月」の順であった。ただ，カンパニー制組織とフラット組織のみ「四半期」が「半期」を上回っていた。

図表 31：職能別組織，事業部制組織，他組織の「予算の点検・修正の頻度」比較

| | 職能別 | 事業部制 | カンパニー制 | マトリックス | フラット |
|-----|-------|-------|--------|--------|-------|
| 毎月 | 27.7% | 24.6% | 25.8% | 28.1% | 21.4% |
| 四半期 | 25.8% | 26.1% | 35.5% | 21.9% | 38.1% |
| 半期 | 37.1% | 34.1% | 29.0% | 40.6% | 33.3% |
| その他 | 9.3% | 15.1% | 9.7% | 9.4% | 7.1% |

グラフにすると次のようになった。

図表 32: 職能別組織, 事業部制組織, 他組織の「予算の点検・修正の頻度」比較 (グラフ)



職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織でカイ二乗検定を行ったところ差がみられなかった ($\chi^2=7.226$, 自由度 =3, $p=.065$)。

職能別組織をとる企業, 事業（本）部制組織の企業, それ以外の組織形態の企業で何らかの差がみられるかと思ったが, みられず予想外であった。職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業とも, 当初予算の点検・修正の頻度は変わらなかった。ちなみに事業（本）部制とカンパニー制でも差がみられなかった。

⑥ 予算実績差異分析の目的

予算実績差異分析の目的について, 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, 職能別組織をとる企業, 事業（本）部制組織の企業, それ以外の組織形態の企業の相違は次表の通りである。

図表 33 : 職能別組織, 事業部制組織, 他組織の「予算実績差異分析の目的」比較

| | 職能別組織 | | | 事業（本）部制 | | | マトリックス組織 | | | フラット組織 | | |
|----------|-------|------|------|---------|------|------|----------|------|------|--------|------|------|
| | N | M | SD | N | M | SD | N | M | SD | N | M | SD |
| 改善措置 | 344 | 5.17 | 1.17 | 650 | 5.32 | 1.08 | 28 | 5.39 | 1.23 | 35 | 5.37 | 0.84 |
| 部門成果の評価 | 337 | 4.82 | 1.38 | 642 | 5.27 | 1.15 | 27 | 4.63 | 1.80 | 34 | 4.79 | 1.17 |
| 差異の報告 | 348 | 5.44 | 1.07 | 643 | 5.39 | 1.09 | 32 | 5.59 | 1.19 | 38 | 5.39 | 1.08 |
| 部門主管者の評価 | 329 | 4.25 | 1.38 | 604 | 4.72 | 1.28 | 27 | 4.00 | 1.73 | 32 | 4.41 | 1.46 |

職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業で t 検定を行ったところ,

「改善措置」 ($p=.043$), 「部門成果の評価」 ($p=.000$), 「部門主管者の評価」 ($p=.000$) に差がみられ, これらは事業(本)部制組織の企業のほうがその重視度が高かった。

事業(本)部制組織は職能別組織よりも事業部門の自立性が高いことが教科書的にも指摘されるが, こうした予算実績差異分析の目的とくに「部門成果の評価」や「部門主管者の評価」は, 事業(本)部制組織をとる企業では職能別組織の企業よりもより重要になるようであった。なお, 事業部制組織の企業とカンパニー制組織の企業では差はみられなかった。

⑦参加による動機づけ, 予算のゼロベース性

参加による動機づけや予算のゼロベース性について, 7点リッカートスケール(「1 全く当てはまらない」から「7 非常に当てはまる」)で尋ねたところ, 職能別組織をとる企業, 事業(本)部制組織の企業, それ以外の組織形態の企業の相違は次表の通りである。

図表 34: 職能別組織, 事業部制組織, 他組織の「参加による動機づけ」, 「予算のゼロベース性」

| | 職能別 | | | 事業部制 | | | マトリックス | | | フラット | | |
|-----------|-----|------|------|------|------|------|--------|------|------|------|------|------|
| | N | M | SD | N | M | SD | N | M | SD | N | M | SD |
| 参加による動機づけ | 338 | 4.75 | 1.09 | 657 | 5.10 | 1.04 | 32 | 4.69 | 1.20 | 38 | 4.68 | 0.99 |
| 予算のゼロベース性 | 368 | 3.47 | 1.54 | 698 | 3.77 | 1.56 | 31 | 3.77 | 1.52 | 42 | 3.57 | 1.76 |

職能別組織をとる企業, 事業(本)部制組織の企業でt検定を行ったところ, 「参加による動機づけ」 ($p=.000$) に差がみられ, 事業(本)部制組織の企業のほうがその重視度が高かった。

また, 「予算のゼロベース性」について, 職能別組織をとる企業と事業(本)部制組織の企業でt検定を行ったところ, 差がみられ ($p=.003$), 事業(本)部制組織の企業のほうがその重視度が高かった。

事業(本)部制組織は教科書的には組織の自立性が高く組織が活性化しやすいことが指摘されるが, 職能別組織をとる企業よりも事業(本)部制組織の企業のほうが参加による動機づけが大きく, またそのためか, 予算を, ゼロベースで組む性質があるという結果であった。ちなみに事業(本)部制とカンパニー制では差がみられなかった。

⑧ 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（山田ほか, 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」）で尋ねたところ、職能別組織をとる企業、事業（本）部制組織の企業、それ以外の組織形態の企業の相違は次表の通りである。

図表 35：職能別組織，事業部制組織，他組織の「予算管理の問題点」比較

| | 職能別組織 | | | 事業部制 | | | マトリックス組織 | | | フラット組織 | | |
|-------------|-------|------|------|------|------|------|----------|------|------|--------|------|------|
| | N | M | SD | N | M | SD | N | M | SD | N | M | SD |
| 環境変化予測の困難性 | 341 | 4.89 | 1.29 | 638 | 4.82 | 1.25 | 27 | 4.56 | 1.37 | 34 | 4.71 | 0.91 |
| 現状是認的傾向の醸成 | 335 | 4.59 | 1.06 | 600 | 4.39 | 1.11 | 27 | 4.00 | 1.21 | 33 | 4.39 | 1.17 |
| 弾力性に対する認識不足 | 327 | 4.34 | 1.11 | 588 | 4.14 | 1.10 | 26 | 3.77 | 1.14 | 31 | 4.23 | 1.12 |
| 意義への認識欠如 | 335 | 4.14 | 1.29 | 603 | 3.97 | 1.32 | 28 | 4.11 | 1.29 | 35 | 4.57 | 0.98 |
| 時間がかかりすぎる | 330 | 4.16 | 1.42 | 603 | 4.15 | 1.35 | 27 | 4.44 | 1.34 | 36 | 3.67 | 1.15 |
| 部分最適化行動 | 312 | 4.18 | 1.22 | 581 | 4.18 | 1.13 | 26 | 4.35 | 1.20 | 31 | 4.03 | 1.11 |
| 予算スラック形成 | 300 | 3.71 | 1.27 | 550 | 3.82 | 1.18 | 27 | 3.48 | 1.28 | 28 | 3.68 | 1.02 |

職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業でt検定を行ったところ、「現状是認的傾向の醸成」（ $p=0.007$ ）、「弾力性に対する認識不足」（ $p=0.028$ ）に差がみられ、これらは共に職能別組織をとる企業のほうが高かった。

職能別組織をとる企業では、組織が硬直的になりがちであることが教科書的にも指摘されるが、職能別組織をとる企業は事業（本）部制組織の企業と比較すると、現状是認的傾向が強く、弾力性に対する認識が不足しているという結果であった。

ちなみに事業（本）部制の企業とカンパニー制の企業では次表のようになった。多くの問題点が事業（本）部制よりもカンパニー制のほうで改善されているといえる。

図表 36：事業部制組織，カンパニー制組織の「予算管理の問題点」比較

| | 事業部制 | | | カンパニー制 | | |
|-------------|------|------|------|--------|------|------|
| | N | M | SD | N | M | SD |
| 環境変化予測の困難性 | 607 | 4.82 | 1.23 | 31 | 4.81 | 1.60 |
| 現状是認的傾向の醸成 | 570 | 4.42 | 1.09 | 30 | 3.93 | 1.34 |
| 弾力性に対する認識不足 | 557 | 4.15 | 1.10 | 31 | 4.03 | 1.11 |
| 意義への認識欠如 | 573 | 3.99 | 1.31 | 30 | 3.63 | 1.43 |
| 時間がかかりすぎる | 571 | 4.15 | 1.36 | 32 | 4.19 | 1.26 |
| 部分最適化行動 | 551 | 4.19 | 1.13 | 30 | 3.93 | 1.17 |
| 予算スラック形成 | 521 | 3.86 | 1.16 | 29 | 3.14 | 1.36 |

事業（本）部制組織の企業とカンパニー制の企業では、カンパニー制組織企業の数が少ないため Mann-Whitney の検定を行ったところ、「現状是認的傾向の醸成」、「予算スラック形成」に差がみられ（それぞれ $p=0.019$, $p=0.009$ ），事業（本）部制組織の企業のほうが当てはまる度合いが高かった。多くの問題点が事業（本）部制組織の企業よりもカンパニー制組織の企業のほうで改善されていた理由については次節で考察する。

7. MPC

MPC（ミニ・プロフィットセンター）の採用，すなわち小集団利益マネジメントを実施する企業は，本調査では，既にみたようにほとんど実践がみられなかったが，職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織でカイ二乗検定を行った結果，差がみられ（ $\chi^2=6.458$, 自由度=2, $p=0.013$ ），事業（本）部制組織をとる企業の実践程度が高かった（調整済み残差 2.5）。

8. 業績管理

業績管理は既にみたように職能別組織をとる企業が 84.5% で，事業（本）部制組織の企業が 90.4%，マトリックス組織 85.7%，フラット組織 71.4% であった。職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業で差がみられるかカイ二乗検定を行った結果，差がみられ（ $\chi^2=9.455$, 自由度=1, $p=0.002$ ），職能

別組織をとる企業の実践程度が低く、事業（本）部制組織の企業の実践程度が高かった（調整済み残差3.1）。

まずはおおまかに3つの業績管理指標について、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」）で調査した結果、職能別組織をとる企業、事業（本）部制組織の企業、それ以外の企業の相違は次表の通りである。

図表 37：職能別組織，事業部制組織，他組織の「各種指標の重視度」比較

| | 職能別 | | | 事業部制 | | | マトリックス | | | フラット | | |
|------------|-----|------|------|------|------|------|--------|------|------|------|------|------|
| | N | M | SD | N | M | SD | N | M | SD | N | M | SD |
| 財務指標 | 356 | 5.39 | 1.15 | 703 | 5.42 | 1.23 | 29 | 5.55 | 1.24 | 36 | 5.03 | 1.32 |
| 顧客関連指標 | 315 | 4.26 | 1.49 | 626 | 4.46 | 1.39 | 27 | 4.81 | 1.30 | 34 | 4.38 | 1.23 |
| 業務プロセス関連指標 | 312 | 3.98 | 1.36 | 610 | 4.05 | 1.33 | 28 | 4.32 | 1.16 | 31 | 4.00 | 1.44 |

職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業でt検定を行ったところ、「顧客関連指標の重視度」（ $p=0.038$ ）に差がみられ、事業（本）部制組織の企業のほうがその重視度が高かった。

職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業では、財務指標や業務プロセス関連の指標の重視度などには差がみられず、顧客関連指標の重視度に差がみられた。ちなみに事業（本）部制とカンパニー制では差がみられなかった。

①財務指標

次に財務情報で業績管理に用いられている指標の重視度は、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、職能別組織をとる企業、事業（本）部制組織の企業、それ以外の企業の相違は次表の通りである。

図表 38：職能別組織，事業部制組織，他組織の「財務指標の重視度」比較

| | 職能別組織 | | | 事業（本）部制 | | | マトリックス組織 | | | フラット組織 | | |
|----------|-------|------|------|---------|------|------|----------|------|------|--------|------|------|
| | N | M | SD | N | M | SD | N | M | SD | N | M | SD |
| 売上高 | 335 | 6.12 | 1.00 | 650 | 6.00 | 1.04 | 27 | 6.04 | 1.51 | 37 | 5.84 | 1.04 |
| 売上総利益 | 306 | 5.73 | 1.20 | 623 | 5.95 | 1.12 | 24 | 4.58 | 2.15 | 35 | 5.57 | 1.63 |
| 営業利益 | 330 | 6.01 | 0.94 | 642 | 6.16 | 2.18 | 28 | 5.61 | 1.97 | 36 | 5.83 | 1.34 |
| 経常利益 | 316 | 5.62 | 1.16 | 613 | 5.71 | 1.22 | 25 | 5.60 | 1.58 | 33 | 5.42 | 1.46 |
| 限界利益 | 268 | 4.68 | 1.65 | 508 | 4.72 | 1.56 | 23 | 4.52 | 2.23 | 28 | 4.25 | 1.88 |
| 事業部利益 | 240 | 4.29 | 1.71 | 582 | 5.51 | 1.26 | 22 | 4.59 | 2.15 | 25 | 4.28 | 2.19 |
| 本社費配賦後利益 | 242 | 4.32 | 1.78 | 522 | 4.84 | 1.56 | 20 | 4.60 | 1.93 | 27 | 4.56 | 2.19 |
| 売上高利益率 | 277 | 5.16 | 1.43 | 543 | 5.15 | 1.42 | 22 | 4.82 | 2.06 | 30 | 5.23 | 1.45 |
| ROI | 229 | 3.52 | 1.58 | 467 | 3.71 | 1.49 | 20 | 2.70 | 1.84 | 27 | 3.56 | 1.55 |
| ROA | 235 | 3.66 | 1.63 | 481 | 3.94 | 1.55 | 21 | 3.10 | 2.00 | 28 | 3.93 | 1.70 |
| ROE | 242 | 3.74 | 1.67 | 485 | 3.96 | 1.59 | 22 | 3.59 | 2.20 | 26 | 3.62 | 1.65 |
| キャッシュフロー | 269 | 4.79 | 1.62 | 523 | 4.76 | 1.55 | 23 | 4.57 | 2.50 | 29 | 4.90 | 1.52 |
| 残余利益 | 226 | 3.58 | 1.56 | 448 | 3.69 | 1.53 | 20 | 2.90 | 1.59 | 26 | 3.81 | 1.23 |
| EVA | 211 | 3.19 | 1.48 | 415 | 3.27 | 1.43 | 18 | 2.78 | 1.80 | 22 | 3.41 | 1.30 |

職能別組織をとる企業，事業（本）部制組織の企業でt検定を行ったところ，「売上総利益」($p=0.006$)，「事業部利益」($p=0.000$)，「本社費配賦後利益」($p=0.000$)，「ROA」($p=0.032$) に差がみられ，事業（本）部制組織の企業のほうがその重視度が高かった。

事業（本）部制組織をとる企業では，「事業部利益」，「本社費配賦後利益」が重視されるのは当然であるといえるが，職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業で，教科書的にも言及されるROIや残余利益などに差がみられなかった。また，それ以外のEVAなどにも差がみられなかった。

ちなみに事業（本）部制の企業とカンパニー制の企業では次表のようになった。「事業部利益」，「本社費配賦後利益」などは事業（本）部制組織をとる企業のほうがより重視されているようであった。しかし，「ROI」はカンパニー制組織でより重視されているように思われる。

図表 39：事業部制組織，カンパニー制組織の「財務指標の重視度」比較

| | 事業部制組織 | | | カンパニー制組織 | | |
|----------|--------|------|------|----------|------|------|
| | N | M | SD | N | M | SD |
| 売上高 | 623 | 6.00 | 1.04 | 27 | 5.85 | 1.03 |
| 売上総利益 | 598 | 5.96 | 1.11 | 25 | 5.72 | 1.14 |
| 営業利益 | 617 | 6.18 | 2.21 | 25 | 5.84 | 1.34 |
| 経常利益 | 584 | 5.71 | 1.22 | 29 | 5.76 | 1.21 |
| 限界利益 | 486 | 4.73 | 1.54 | 22 | 4.45 | 1.95 |
| 事業部利益 | 558 | 5.53 | 1.23 | 24 | 5.00 | 1.72 |
| 本社費配賦後利益 | 497 | 4.85 | 1.54 | 25 | 4.64 | 2.06 |
| 売上高利益率 | 519 | 5.15 | 1.42 | 24 | 5.08 | 1.53 |
| ROI | 444 | 3.68 | 1.46 | 23 | 4.22 | 1.88 |
| ROA | 459 | 3.94 | 1.54 | 22 | 3.86 | 1.67 |
| ROE | 463 | 3.96 | 1.58 | 22 | 4.05 | 1.81 |
| キャッシュフロー | 498 | 4.76 | 1.54 | 25 | 4.76 | 1.64 |
| 残余利益 | 427 | 3.70 | 1.53 | 21 | 3.33 | 1.59 |
| EVA | 397 | 3.26 | 1.41 | 18 | 3.28 | 1.84 |

事業（本）部制とカンパニー制では，カンパニー制組織の企業の数が少ないため Mann-Whitney の検定を行ったところ，唯一，「ROI」に差がみられ ($p=.047$)，カンパニー制組織のほうがその重視度が高かった。

②非財務指標

a. 顧客関連指標

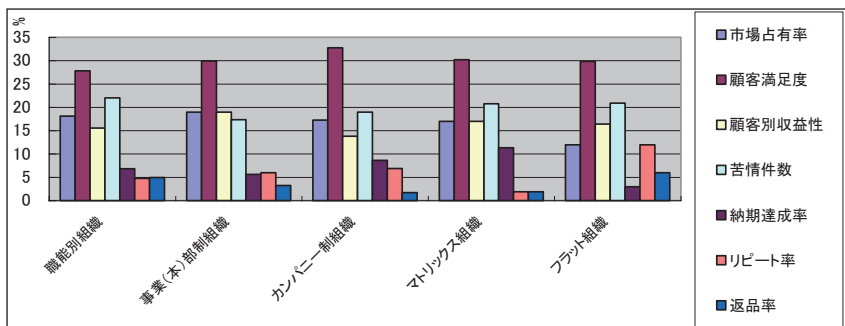
まず，顧客関連指標については，多重回答可で尋ねたところ，機能別組織をとる企業，事業（本）部制組織の企業，それ以外の企業の相違は次表およびグラフの通りである。

図表 40：職能別組織，事業部制組織，他組織の「顧客関連指標の重視度」比較

| | 職能別 | 事業部制 | カンパニー制 | マトリックス | フラット |
|--------|-------|-------|--------|--------|-------|
| 市場占有率 | 18.1% | 19.0% | 17.2% | 17.0% | 11.9% |
| 顧客満足度 | 27.8% | 29.9% | 32.8% | 30.2% | 29.9% |
| 顧客別収益性 | 15.5% | 19.0% | 13.8% | 17.0% | 16.4% |
| 苦情件数 | 22.0% | 17.3% | 19.0% | 20.8% | 20.9% |
| 納期達成率 | 6.8% | 5.6% | 8.6% | 11.3% | 3.0% |
| リピート率 | 4.8% | 6.0% | 6.9% | 1.9% | 11.9% |
| 返品率 | 4.9% | 3.3% | 1.7% | 1.9% | 6.0% |

グラフにすると次のようになった。

図表 41：職能別組織，事業部制組織，他組織の「顧客関連指標の重視度」比較（グラフ）



記述統計レベルであるが，特段の差はないと考えられる。

b. 従業員関連指標

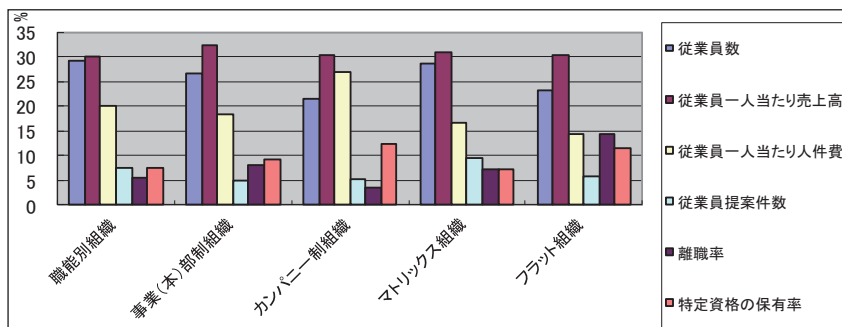
従業員関連指標については，職能別組織をとる企業，事業（本）部制組織の企業，それ以外の企業の相違は次表の通りである。

図表 42：職能別組織，事業部制組織，他組織の「従業員関連指標の重視度」比較

| | 職能別 | 事業部制 | マトリックス | フラット |
|-------------|-------|-------|--------|-------|
| 従業員数 | 29.2% | 26.5% | 28.6% | 23.2% |
| 従業員一人当たり売上高 | 30.1% | 32.3% | 31.0% | 30.4% |
| 従業員一人当たり人件費 | 20.0% | 18.9% | 16.7% | 14.5% |
| 従業員提案件数 | 7.7% | 5.0% | 9.5% | 5.8% |
| 離職率 | 5.5% | 7.8% | 7.1% | 14.5% |
| 特定資格の保有率 | 7.5% | 9.5% | 7.1% | 11.6% |

グラフにすると次のようになった。

図表 43: 職能別組織, 事業部制組織, 他組織の「従業員関連指標の重視度」比較 (グラフ)



記述統計レベルであるが、特段の差はみられないようであった。

c. 製造関連指標

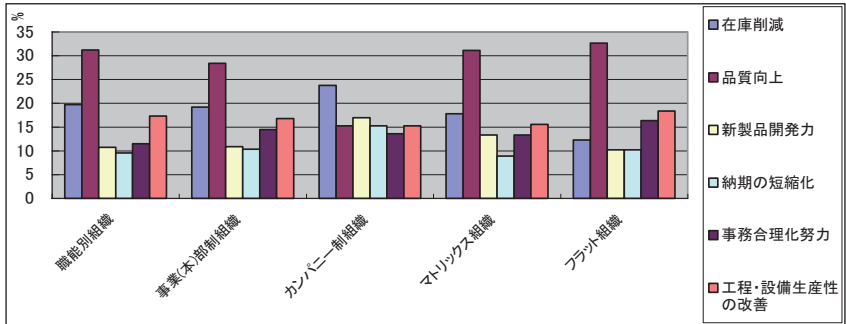
製造関連指標については、職能別組織をとる企業、事業（本）部制組織の企業、それ以外の企業の相違は次表の通りである。

図表 44: 職能別組織, 事業部制組織, 他組織の「製造関連指標の重視度」比較

| | 職能別 | 事業部制 | カンパニー制 | マトリックス | フラット |
|-------------|-------|-------|--------|--------|-------|
| 在庫削減 | 19.7% | 19.2% | 23.7% | 17.8% | 12.2% |
| 品質向上 | 31.2% | 28.4% | 15.3% | 31.1% | 32.7% |
| 新製品開発力 | 10.7% | 10.8% | 16.9% | 13.3% | 10.2% |
| 納期の短縮化 | 9.6% | 10.3% | 15.3% | 8.9% | 10.2% |
| 事務合理化努力 | 11.5% | 14.5% | 13.6% | 13.3% | 16.3% |
| 工程・設備生産性の改善 | 17.3% | 16.8% | 15.3% | 15.6% | 18.4% |

グラフにすると次のようになった。

図表 45：職能別組織，事業部制組織，他組織の「製造関連指標の重視度」比較



記述統計レベルであり偶然の結果かもしれないが、カンパニー制組織は「品質向上」が他組織より低く、「在庫削減」、「納期の短縮化」が重視されていた。

9. BSC

BSCの導入は、本調査では、既に見たように実践企業は非常に少なかった。職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業で差がみられるかどうかカイ二乗検定を行った結果（ $\chi^2=1.372$, 自由度=2, $p=.283$ ），差がみられなかった。業績管理とBSCにはなんらかの関係がみられるかと思われたが予想外であった。

V. わが国企業の組織形態と管理会計実践の展望

1. 全般的に

本稿でも「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」について検討した。

わが国企業において、「利益計画」、「予算管理」、「業績管理」については、職能別組織をとる企業、事業（本）部制組織の企業、それ以外の組織形態の企業にかかわらず多くの企業で行われていた。また、「利益計画」や「業績管理」

は「事業（本）部制組織」のほうが多く実践されるが、「実体管理」は「職能別組織」のほうが多く実践され、原価管理の実践程度には差がなかったが、その問題点は職能別組織のほうが多かったという結果であった。

そして、意思決定のための管理会計、原価企画などは、職能別組織をとる企業、事業（本）部制組織の企業、それ以外の組織形態の企業によってほとんど差はみられなかったため、本稿では、ある程度、差がみられた「利益計画」、「実体管理」、「予算管理」、「業績管理」などについて、さらに詳しく検討したい。

2. 各手法の実態

①利益計画

利益計画を行う企業はほとんどすべての企業であるが、職能別組織よりも事業（本）部制組織の企業のほうが多く、マトリックス組織、フラット組織の順であった。利益計画の範囲については、会社全体で行うのみか、それ以外に（事業）部門か、製品種類ごとにも行うかを尋ねたところ、職能別組織をとる企業やカンパニー制組織、マトリックス組織、フラット組織の企業では「会社全体で行うのみ」が比較的多いのに対して、事業（本）部制組織の企業では「事業部門」ごとに行う企業がほとんどであった。ただ、職能別組織をとる企業やカンパニー制組織の企業、マトリックス組織、フラット組織でも何らかの部門ごとに利益計画を行う企業は少なからずあった。さらに「製品種類」ごとに利益計画を行う企業は、事業（本）部制組織の企業よりも職能別組織をとる企業のほうが多かった。カンパニー制では「会社全体以外に製品種類ごと」に利益計画を行う企業がさらに多かった。

利益計画の手法については、「見積財務諸表」、「CVP分析」、「原価企画」、「SWOT分析」、「製品ポートフォリオ」などについて尋ねたところ、見積財務諸表の作成やCVP分析については、職能別組織をとる企業も事業（本）部制組織の企業も変わらないものの、「原価企画」、「SWOT分析」、「製品ポートフォリオ」といった手法については、職能別組織をとる企業よりも事業（本）部制

組織の企業のほうがその重視度が高いことは推測統計的にも確認できた。こうした手法は取り扱う製品群が多い大規模な企業で重視される傾向があり、そのため事業（本）部制組織の企業での実践が多かったのかもしれない。なお、事業（本）部制とカンパニー制では差はみられなかった。

②原価管理

原価管理については、職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業で一般的にほとんど差がみられなかったが、原価管理の問題点にだけ多くの差がみられた。

まず原価管理の対象については、「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」の重視度について尋ねたが、職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業では、「一般管理費」のみが、事業（本）部制組織のほうでその重視度が高かったが、これは組織形態による差というよりも企業規模による差ではないかと考えられる。

次に原価管理の手法については、「実際原価計算」、「標準原価計算」、「直接原価計算」、「CVP・損益分岐点分析」、「原価企画」、「特殊原価調査」、「ABC/ABM」、「ライフサイクルコストリング」、「品質原価計算」の重視度について尋ねたが、職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業は、「ABC/ABM」、「ライフサイクルコストリング」、「品質原価計算」など有効回答が少ないものを除くと、全く差がみられなかった。

しかし、原価管理の問題点には多くの差がみられた。「タイムリーな提供ができない」、「原価意識が低い」、「管理基準が設定できない」、「計算精度・報告制度が整っていない」、「責任と権限の明確化がない」など、多くの点で、職能別組織をとる企業のほうが事業（本）部制組織の企業よりも多くの問題点を抱えていた。このように原価管理の問題点は職能別組織をとる企業ほど多くみられることが推測統計的にも確認された。これは職能別組織をとる企業のなかに製造業が多いこともあるのかもしれないが、第Ⅱ節でもみたように組織の権限や責任はその機能の範囲内に限定される職能別組織をとる企業の部門は、比較

的独立的な会計責任を負っていて、外部に売上げが立つ販売機能組織以外の機能別組織は「コスト・センター」が多いためではないかと考えられる。ちなみに事業部制とカンパニー制では差はみられなかった。

さらにABC/ABMの導入については、機能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業を比較しても差がみられなかった。これは推測統計的にも確認できた。

③実体管理

「JIT」、「TQC」、「TQM」、「QCサークル」、「TPM」、「方針管理」といった実体管理を行う企業は既にみたように事業（本）部制組織の企業よりもむしろ機能別組織をとる企業で多く、マトリックス組織、フラット組織などの順であった。実体管理、とくに「JIT」や「方針管理」などは、事業（本）部制組織よりもむしろ機能別組織をとる企業で重視されていたことは推測統計的にも確認された。

「JIT」については機能別組織をとる企業が事業（本）部制組織をとる企業よりも重視されていることは、機能別組織をとる企業に製造業が多いことにも起因するのであろうが、「方針管理」についてみてもわかるように、事業部制組織よりも企業規模の小さめな組織である機能別組織やマトリックス組織、フラット組織でむしろ多く実践されているように見受けられるのは、計数管理を行うのに適した企業は大規模な組織であり、そのため事業（本）部制組織では計数管理が多く実践されており、比較的小規模な組織である機能別組織の企業では、こうした実体管理の手法が有効になるからではないかと考えられる。ちなみに事業部制とカンパニー制では差はみられなかった。

④組織管理のための管理会計

第Ⅲ節でみたように組織形態については、小規模企業では「機能別組織」が多く、企業組織が大きくなるほど「事業（本）部制組織」が多くなるようである。部門単位での経理担当者の有無については、当然のことかもしれないが事業（本）部制組織の企業が機能別組織をとる企業よりも多かった。カンパニー

制組織をとる企業はさらに多かった。逆にフラット組織は少なかった。

管理責任単位については、「コスト・センター」、「レベニュー・センター」、「プロフィット・センター」、「インベストメント・センター」やおよびその組み合わせについて尋ねたが、職能別組織をとる企業は「コスト・センター」が多く、事業（本）部制組織の企業は「プロフィット・センター」が多かった。第Ⅲ節でみたように職能別組織をとる企業は製造業に多い傾向があったことが理由として考えられる以外に、職能別組織の部門は既に第Ⅱ節でみたように、比較的独立的な会計責任を負っていて、外部に売上げが立つ販売機能組織は「レベニュー・センター」とするが、それ以外の機能は「コスト・センター」にするといった責任会計制度をとっているからではないかと考えられる。

管理責任単位で作成している帳票としては、「事業部損益計算書のみ作成」している企業が大半であり、「事業部損益計算書と事業部貸借対照表」、「事業部損益計算書と事業部貸借対照表、事業部キャッシュフロー計算書」を作成している企業もあるにはあった。ただ、これについては職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業、それ以外の企業のどの組織とも同じ傾向であった。ただ、カンパニー制組織をとる企業だけはカンパニーの損益計算書以外にも貸借対照表やキャッシュフロー計算書を作成している企業が多かった。既に第Ⅱ節でみたように、カンパニー制組織は、企業内にある事業部を独立した一法人のように扱い、権限委譲を行くことで、それぞれの企業に責任を持たせて管理する組織であるからこのようなものも作成しているのであろう。

「社内金利制度」、「社内資本金制度」、「社内振替価格の設定」、「本社費の配賦」など教科書的にみられる組織管理のための管理会計の制度の実践程度については、そもそもそれほどあったわけではなく、大規模な企業に限定されるようであるが、やはり事業（本）部制組織の企業でより重視されていることは推測統計的にも確認された。ただ、しかし「本社費の配賦」についてはそれ以外の組織でも重視されていた。ちなみに事業部制とカンパニー制では差はみられなかった。「社内金利制度」や「社内資本金制度」はカンパニー組織のほうで

多用されているのかと思ったがそうでもなかった。

⑤ 予算管理

予算管理を行う企業は、職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業で、有意差まではみられなかった。フラット組織ではやや実践企業は少なかったが、予算管理は概ねどのような組織形態でも行われていた。

また、予算の「基本期間」、「編成期間」とも職能別組織をとる企業、事業（本）部制組織の企業、それ以外の企業で差はみられなかった。事業（本）部制組織の企業のほうが職能別組織をとる企業やそれ以外の企業よりも編成期間が長いと思われたが、そのような差はみられなかった。

さらに予算編成方針の作成については、「予算事務が原案を作成し、トップが承認」、「トップが方針を提示し、予算事務が具体案を作成」、「上位部門が原案を提示し、予算事務が調整の後、トップが承認」、「トップが具体方針を提示し、予算部門で調整」のうちどれに最も近いかを尋ねたところ、職能別組織をとる企業、事業（本）部制組織の企業、それ以外の企業で差がみられなかった。組織形態によって何らかの差がみられるかと思ったが、予想外であった。どのような組織形態の企業も「予算事務が原案を作成し、トップが承認」が多いが、唯一カンパニー制組織では「トップが方針を提示し、予算事務が具体案を作成」が多かった。

予算管理の目的については、「所要の収益性の実現」、「財務安全性の確保」、「所用の原価引下げ」、「部門の業績評価」、「資源有効配分の達成」などの重視度について尋ねたが、職能別組織をとる企業、事業（本）部制組織の企業を比較すると当然のことながら「部門の業績評価」の当てはまる度合いなどは事業（本）部制組織の企業のほうが高くなるであろうと思われたが、やはりその通りであった。

事業（本）部制組織をとる企業の特徴としては、部門の業績評価の目的が強いことはたしかであろう。既に第Ⅱ節でみたように、各事業部は、事業部長を疑似的な経営者として、責任会計上の利益責任を負う「プロフィット・センター」

として認識されているからである。各事業部は、他事業部や社外の顧客に対する収益、自事業部で発生するコストのそれぞれの獲得、発生に責任を持ち、その差額概念である利益に責任をもつからである。

ちなみに事業（本）部制とカンパニー制では予算管理の目的のうち「所要の原価引下げ」に差がみられ、事業（本）部制組織のほうでより重視されていた。この理由については、既に第Ⅱ節でみたように、カンパニー制のように権限委譲を行い、独立性の度合いが強くなると、コスト削減などが自然に意識づけられるのではないかと考えられる。それゆえこのような「所要の原価引下げ」目的の重視度が小さくなるのかもしれない。

部門予算の作成手続は、「予算編成方針と部門予算原案とを調整する」が最も多く、次いで「予算編成方針に従う」、「各部門で独自に作成する」の順であった。部門予算の作成手続については、職能別組織をとる企業、事業（本）部制組織の企業、それ以外の組織形態の企業で何らかの差がみられるかと思っただが、予想外にみられなかった。

当初予算の点検・修正は、「半期」が最も多く、続いて「四半期」、「毎月」の順であった。当初予算の点検・修正も、職能別組織をとる企業、事業（本）部制組織の企業、それ以外の組織形態の企業で何らかの差がみられるかと思っただが、みられず予想外であった。

予算実績差異分析の目的については、「改善措置」、「部門成果の評価」、「差異の報告」、「部門管理者の評価」などの重視度について尋ねたが、職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業を比較すると「部門成果の評価」や「部門管理者の評価」は事業（本）部制組織をとる企業でより重要になるのであろうと考えられたが、その通りの結果であった。

事業（本）部制組織の企業は、職能別組織をとる企業よりも事業部の自立性が高いため、こうした部門の評価やその管理者の評価が肝要になるのであろう。事業（本）部制組織をとる企業の特徴としては、部門の業績評価の目的が強いことはたしかであろう。既に第Ⅱ節でみたように、各事業部は、事業部長を疑

似的な経営者として、利益責任を負う責任会計上の単位の「プロフィット・センター」としてとして認識されているからである。

参加による動機づけや予算のゼロベース性については、その当てはまる度合いを尋ねたが、職能別組織をとる企業よりも事業（本）部制組織の企業のほうが事業部ごとの参加による動機づけが大きく、また、ゼロから予算を組む性質があるという結果であった。事業（本）部制組織の企業は、職能別組織をとる企業よりも事業部の自立性が高いため、こうした参加による動機づけが大きく、また、ゼロベースで予算を組む性質があるのであろう。ちなみに事業部制とカンパニー制では差はみられなかった。

予算管理の問題点については、「環境変化予測の困難性」、「現状是認的傾向の醸成」、「弾力性に対する認識不足」、「意義への認識不足」、「時間がかかりすぎる」、「部分最適化行動」、「予算スラック形成」などの当てはまる度合いについて尋ねたが、職能別組織をとる企業では、事業（本）部制組織の企業と比較すると、現状是認的傾向が強く、弾力性に対する認識が不足しているということが推測統計的にも確認された。

この理由については、職能別組織をとる企業は、事業（本）部制組織の企業よりも組織が硬直的になることが教科書的にも指摘されるが、このような特徴を反映しているのであろう。既に第Ⅱ節でみたように、職能別組織は、組織の権限や責任はその機能の範囲内に限定され、全社の利益の最大化（全体最適）よりも各組織の利益の最大化（部分最適）を追求しがちになり、組織間のコンフリクトが起きやすいこと。その結果、意思決定に時間を要し、個別の事業や製品について各機能部門の意思決定への関与が不明確で、責任の所在が曖昧であるからではないかと考えられる。

事業（本）部制とカンパニー制を比較すると「現状是認的傾向の醸成」、「予算スラック形成」に差がみられ、事業（本）部制組織のほうが当てはまる度合いが高いことが推測統計的にも確認された。この理由については、既に第Ⅱ節でみたように、カンパニー制のように事業部を独立した一法人のように扱い、権限委譲

を行ことで、独立の度合いが強くなると業務効率化、コスト削減などが自然に意識づけられ、収益力の向上や事業効率化を図るようになり、このような予算管理の問題点についてはいくぶん解消されるのではないかと考えられる。

⑥ MPC

MPCの導入は、職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業を比較すると、事業（本）部制組織の企業のほうが導入が多かった。これは推測統計的にも確認できた。

⑦業績管理

業績管理は多くの企業で行われていたが、そのなかでも事業（本）部制組織の企業の実践程度が高く、職能別組織をとる企業、マトリックス組織の企業、フラット組織の企業の順であった。

まず「財務関連指標」、「顧客関連指標」、「業務プロセス関連指標」の各指標の重視度について尋ねたが、職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業を比較すると、顧客関連指標は、事業（本）部制組織の企業においてより重視されていたが、業務プロセス関連の指標の重視度には差がみられなかった。

このなかの財務関連指標の重視度については、「売上高」、「売上総利益」、「営業利益」、「経常利益」、「限界利益」、「事業部利益」、「本社費配賦後利益」、「売上高利益率」、「ROI」、「ROA」、「ROE」、「キャッシュフロー」、「残余利益」、「EVA」などの重視度について尋ねた。職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業を比較すると、「事業部利益」や「本社費配賦後利益」は、事業（本）部制組織をとる企業が算出しているものであろうから、事業（本）部制組織をとる企業では、「事業部利益」、「本社費配賦後利益」の重視度が高いのは当然であるといえるが、やはりその通りの結果であった。それ以外の教科書的にも指摘される投下資本利益率（ROI）や残余利益（RI）、EVAなどにも差がみられるかと思ったが、ROAには差がみられたものの残余利益やEVAには差がみられなかった。EVAなどについては、そもそも普及がないからであろうか。

事業部制組織をとる企業の管理会計としては、教科書的にはROIや残余利

益が重視され、EVAなどの導入なども推奨されてきた。しかし、本調査の結果としては、このような指標はそれほど重視されているとはいえない結果であった。

さらに非財務指標について、顧客関連指標や従業員関連指標については、職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業、それ以外の組織形態の企業を比較しても、特段の差はみられないようであった。製造関連指標については、カンパニー制組織と他組織とを比べると重視している指標で異なっているものがあるにはあったが、記述統計レベルでケース数が少ないので、ここでは発見事項として言及するのは控えたい。

⑧ BSC

BSCの導入は、本調査では、職能別組織をとる企業と事業（本）部制組織の企業を比較すると、予想に反して差がみられなかった。これは推測統計的にも確認された。

VI. お わ り に

以上、第Ⅱ節において、組織形態と管理会計システムについて、一部、先行研究にもふれて通説的な見解を検討した上で、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、製造業、卸・小売業、建設業、サービス業といった「業種」と企業組織の関係、また、「企業規模」と企業組織の関係について考察した上で、企業組織を「職能別組織」をとる企業と「事業（本）部制組織」の企業ないし「カンパニー制組織」の企業、「マトリックス組織」の企業、「フラット組織」の企業に区分し考察した。第Ⅳ節においては、企業組織を上記のように区分し分類した上で、わが国企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、とくに差がみられた「利益計画」、「原価管理」、「実体管理」、「組織管理のため

の管理会計],「予算管理」,「業績管理」に焦点を当てて,わが国企業の管理会計実践の実態を職能別組織の企業,事業(本)部制組織をとる企業,それ以外の組織形態の企業の間で比較検討しながら考察した。事業(本)部制組織の企業とカンパニー制の企業については,紙幅の関係ですべての詳細は記載できなかったが,その差がみられたところには言及した。第V節においては,わが国企業の企業組織と管理会計実践について考察した第IV節の結果をまとめると共に,第II節での検討も踏まえ,それぞれの組織形態の企業の管理会計実践について展望し,企業の組織形態が管理会計実践にどのように影響するかを検討した。

各管理会計手法やその利用状況は,職能別組織をとる企業,事業(本)部制組織の企業ないしカンパニー制組織の企業,マトリックス組織の企業,フラット組織の企業では異なっていた。それぞれの組織形態の企業には,それぞれ独自の管理会計実践があるようである。

本稿では企業組織と管理会計実践といった単一の要因に還元したテーマをあえて探求したが,そうしたこと自体に意義があると思われるので,今後も他の単一の要因と管理会計実践を探求してゆきたい。

ただ,わが国において多くみられる組織形態である職能別組織,事業部制組織といっても,とくに事業部制組織にはさまざまな形態があるようで,このような形態をさらに細分して調査してゆくことが今後の課題になろう。

<参考文献>

- Hill, Charles W.L., "Internal Capital Market Controls and Financial Performance in Multidivisional Firms", *The Journal of Industrial Economics*, Vol.37, No.1, September 1988.
- 上野恭裕「日本企業の多角化経営と組織構造」『組織科学』第37巻,第3号,2004年。
- 上野恭裕「企業の組織構造と管理システムの日英比較」『組織科学』第47巻,第2号,2013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，2019a年。
- 上東正和「わが国建設業における管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』第65巻，第1号，2019b年。
- 上東正和「わが国運輸・倉庫業における管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』第65巻，第2号，2019c年。
- 上東正和「わが国金融・保険業における管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』第65巻，第3号，2020a年。
- 上東正和「わが国企業の企業規模と管理会計実践の実態（前編）」『富大経済論集』第66巻，1,2,3号，2020b年。
- 上東正和「わが国企業の企業規模と管理会計実践の実態（後編）」『富大経済論集』第67巻，1号，2021年。
- 加護野忠男「職能別組織と内部市場」『国民経済雑誌』第167巻，第2号，1993年。
- 櫻井通晴『管理会計』同文館出版，2012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。

（原稿受付2023年10月10日，採択決定2023年11月28日）

