

わが国非製造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60巻第2号抜刷 (2014年11月)

富山大学経済学部

わが国非製造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：非製造業，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. アンケート調査の概要と回答企業
- III. わが国非製造業における管理会計手法
- IV. 回答企業における経営管理のコンテキスト
- V. わが国非製造業の管理会計実践の実態
- 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実践に関する研究は、特定の手法にまつわるものが多く、わが国非製造業が全体として、どのような管理会計手法を組み合わせて管理会計システムを構築しているか、あるいはまたそのコンテキストとなる経営管理実践との関係はどのようなものかといったことについて、これまで十分に明らかにされてきたとはいえない。

そこで本稿では、こうしたことを明らかにするためにアンケート調査を実施した。先の拙稿（2014）ではわが国上場企業の製造業に焦点を当てて検討したが、本稿では、わが国上場企業の「非製造業」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」(バランスド・スコアカード, 以下BSCと略記)にわけて, 経営戦略, マーケティング, 意思決定, バリューチェーン, 組織形態などとの関係とともに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, アンケート調査の概要と回答企業について述べ, 第Ⅲ節において, わが国非製造業の管理会計手法の実態を概観し, 第Ⅳ節において, この度の回答企業における経営管理のコンテキストの調査結果について記載し, 第Ⅴ節においては, わが国非製造業の管理会計実践について, 手法ごとにその経営管理実践との関係, 他の手法との関係を含めて考察する。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. 質問表調査の概要と回答企業

1. 質問表調査の概要

本調査における調査対象企業は, 金融業と保険業, 農林・水産・鉱業および一部のサービス業を除くすべての上場企業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6.41%であった。そのうち本稿では非製造業の107社について考察の対象とするが, 本調査の調査票が非常に長く, 途中までの回答など不完全な回答があったため, 本稿では製造業の107社のうち, 105社を分析の対象とした。

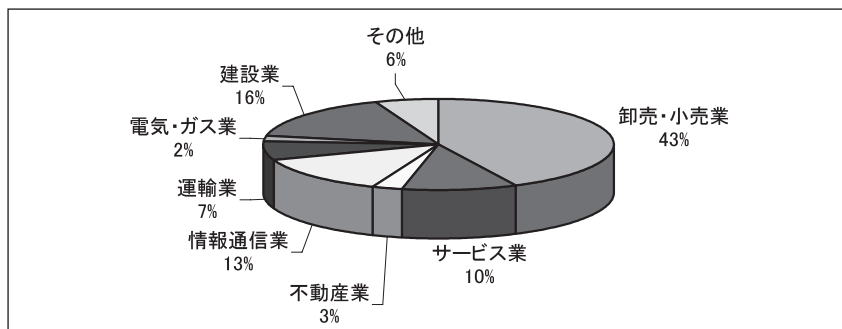
2. 業種

今回のアンケート調査の回答企業の属する業種については, 次表の通りである。

	発送	回収	回収率
情報・通信	342	14	4.09%
建設	174	15	8.62%
不動産	109	3	2.75%
卸・小売	688	45	6.54%
サービス	313	11	3.41%
陸運・海運・空運	85	2	2.35%
倉庫・運輸	42	5	11.90%
電力・ガス	23	2	8.00%
不明		8	
合計	1,788	105	5.87%

回収企業のうち業界を特定できない8社を除いた97社の業界分布について、上場企業の業界分布と適合していることをカイ二乗検定によって確認した ($\chi^2=13.682$, 自由度=7, $p=.057$)。

回答企業の業種内訳は次図のようになった。



なお、製造業と非製造業の企業規模に差がないことをカイ二乗検定によって確認した (売上規模, 総資産規模, 従業員規模)。

Ⅲ. わが国非製造業における管理会計手法

1. わが国非製造業における管理会計手法

わが国非製造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

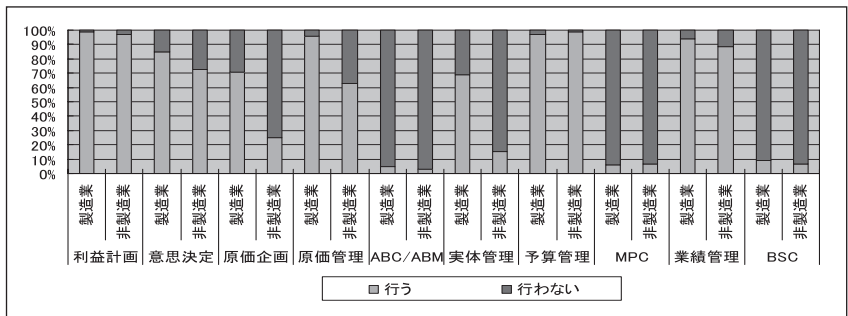
計, 原価企画, 原価管理, ABC/ABM, 実体管理, 予算管理, MPC, 業績管理, BSCの「行う」, 「行わない」について尋ねた結果は次表のようになった。

	利益計画		意思決定		原価企画	
	製造業	非製造業	製造業	非製造業	製造業	非製造業
行う	99 (99.0%)	102 (97.1%)	85 (85.0%)	76 (72.4%)	71 (71.0%)	26 (24.8%)
行わない	1 (1.0%)	3 (2.9%)	15 (15.0%)	29 (27.6%)	29 (29.0%)	79 (75.2%)

原価管理		ABC/ABM		実体管理		予算管理	
製造業	非製造業	製造業	非製造業	製造業	非製造業	製造業	非製造業
96 (96.0%)	66 (62.9%)	11 (11.0%)	3 (2.9%)	69 (69.0%)	16 (15.2%)	97 (97.0%)	104 (99.1%)
4 (4.0%)	39 (37.1%)	89 (89.0%)	102 (97.1%)	31 (31.0%)	89 (84.8%)	3 (3.0%)	1 (1.0%)

MPC		業績管理		BSC	
製造業	非製造業	製造業	非製造業	製造業	非製造業
6 (6.0%)	7 (6.7%)	94 (94.0%)	93 (88.6%)	9 (9.0%)	7 (6.7%)
94 (94.0%)	98 (93.3%)	6 (6.0%)	12 (11.4%)	91 (91.0%)	98 (93.3%)

各手法の「有無」については、製造業と非製造業でt検定を行った結果、「意思決定のための管理会計」, 「原価企画」, 「原価管理」, 「実体管理」の有無に差がみられた。



わが国上場企業の非製造業において、「利益計画」, 「予算管理」, 「業績管理」についてはほとんどすべての企業で行われていた。「意思決定のための管理会計」は72.4%の企業で行なわれていたが、予想したよりは少なかった。また、本稿では非製造業に焦点を当てて考察しているため、「原価管理」については62.9%の企業で行われているに過ぎず、「原価企画」は24.8%の企業で行われているのみであり、拙稿 (2014) の製造業よりも少なかった。「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15.2%であり、製造業と比べて低かった。さらに、これまで学会等で議論されてきた「ABC/ABM」や「MPC」、「BSC」などはほとんど採用がなかった。

2. わが国非製造業の管理会計手法の管理会計業務に占める割合

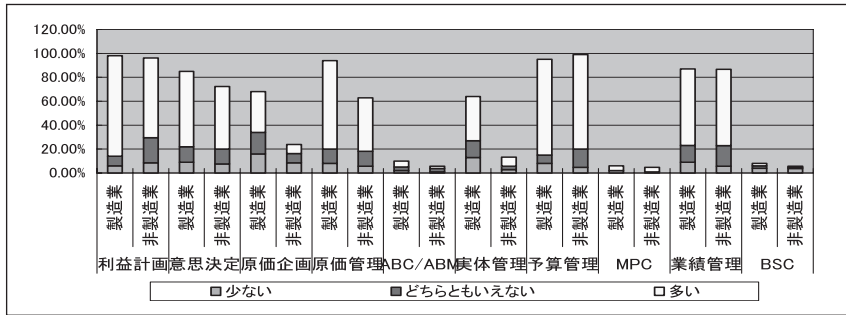
わが国非製造業の管理会計実務において、利益計画、意思決定のための管理会計、原価企画、原価管理、実体管理、予算管理、MPC、業績管理、BSCのそれぞれがどのくらいのウエイト、割合で行われているかを7点リッカートスケールで調査した。その結果は、次表の通りである（「1 非常に少ない」から「7 非常に多い」）。

	製造業			非製造業		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
利益計画	98	5.6	1.1	101	5.2	1.30
意思決定	85	5.1	1.3	76	4.9	1.28
原価企画	68	4.5	1.6	25	3.8	1.55
原価管理	94	5.2	1.2	66	5.0	1.26
ABC/ABM	10	4.2	1.6	6	4.2	1.94
実体管理	64	4.6	1.4	14	4.6	1.74
予算管理	95	5.4	1.1	104	5.4	1.15
MPC	6	4.8	1.6	5	5.6	1.14
業績管理	87	5.1	1.2	91	5.1	1.19
BSC	8	3.5	1.6	6	3.2	1.72

非製造業においては、予算管理、利益計画、業績管理、原価管理、意思決定のための管理会計などの順で管理会計業務のなかで占める「割合」が多い。

「利益計画」、「予算管理」、「業績管理」は、かなり大きな「割合」で行われている。「原価管理」や「原価企画」の「割合」は非製造業という本稿のくくりでは、拙稿（2014）の製造業と比べて少なかった。また、実体管理の「割合」も製造業に比べて低かった。「意思決定のための管理会計」の「割合」については、教科書的には管理会計の機能は意思決定や業績管理であるとされているが、実際には管理会計情報はそれほど意思決定には使われていないのかもしれない。

それぞれの手法は、7点リッカートスケールで尋ねたものであるが、以下、見易さを考慮して、3点リッカートスケール（「1～3」を1、「4」を2、「5～7」を3）に直した上でグラフ化したものを示すことにする（以下同様）。



なお、これらの手法相互の相関は、リッカートスケールで尋ねたものなので、Spearmanの相関係数をとったところ、次表のように「利益計画」と「予算管理」（ $r=.629, p<.01$ ）、「予算管理」と「業績管理」（ $r=.586, p<.01$ ）などが強く、「原価管理」と「業績管理」にも強い相関がみられたことは製造業と同じであるが、「意思決定のための管理会計」と「原価管理」にも相関がみられた。

	利益計画	意思決定	原価管理	予算管理	業績管理
利益計画	1.000	.363 (**)	.306 (*)	.605 (**)	.297 (**)
意思決定	.363 (**)	1.000	.409 (**)	.410 (**)	.341 (**)
原価管理	.306 (*)	.409 (**)	1.000	.321 (**)	.521 (**)
予算管理	.605 (**)	.410 (**)	.321 (**)	1.000	.412 (**)
業績管理	.297 (**)	.341 (**)	.521 (**)	.412 (**)	1.000

* 相関は、5%水準で有意（両側）
 ** 相関は、1%水準で有意（両側）
 表の網かけ部分は相関が高かったもの

「利益計画」、「予算管理」、「業績管理」は一体として行われるのは製造業と同じであるが、「原価管理」も「意思決定の管理会計」と相関が強く、「原価管理」はそうした点で製造業とはやや異なる使われ方をしているのかもしれない。

なお、非製造業の業種すなわち、卸・小売業、サービス業、情報通信業、建設業、不動産業のいずれの形態をとっているかと各手法の「割合」の関係について、

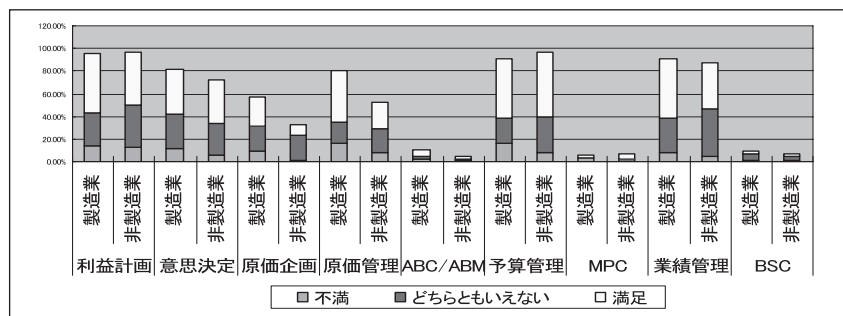
Kruskal Wallisの検定を行ったところ、「原価管理」に有意な差がみられた。

3. 各種手法の満足度

上記、各種手法を用いている企業にその「満足度」ないし効果について尋ねた結果は、次表のようになった（「1 非常に不満」から「7 非常に満足」）。

	製造業			非製造業		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
利益計画	96	4.6	1.1	101	4.4	1.06
意思決定	82	4.5	1.2	76	4.5	1.16
原価企画	57	4.4	1.0	21	4.5	1.17
原価管理	80	4.5	1.3	55	4.3	1.07
ABC/ABM	10	4.3	1.3	5	5.0	1.58
予算管理	91	4.6	1.2	101	4.6	1.06
MPC	6	4.7	1.2	7	4.7	0.76
業績管理	91	4.6	0.9	92	4.5	0.92
BSC	9	4.1	1.1	7	4.1	0.69

満足度については、製造業と非製造業でも検定を行った結果、差がみられなかった。非製造業においても、各種手法の満足度については、「ABC/ABM」と「MPC」、「BSC」を除いて、ほぼ同じ傾向を示しているといえる。すなわち、回答企業は、採用している手法に関しては、ほぼ同じ評価を示しているないし同じような評価を下すからその手法を用いているとも考えられる。ただ、「ABC/ABM」や「MPC」、「BSC」は、試験的な導入もあるのか、満足度の割合が他の手法と異なっていた。



各種法の満足度同士の相関は、互いにすべて高かった。ただ、各手法それ

それぞれの「満足度」と「割合」との相関は、Speamanの相関係数をとったところ、次表のように「意思決定のための管理会計」($r=.529, p<.01$)、「原価管理」($r=.404, p<.01$)、「業績管理」($r=.529, p<.01$)などにみられた。これらは管理会計実務に占める「割合」が高くなるほど「満足度」も高まるようであり、製造業と変わらなかった。

	利益計画	意思決定	原価企画	原価管理	実体管理	予算管理	業績管理
製造業	.261 (*)	.529 (**)	.588 (**)	.404 (**)	.105	.333 (**)	.529 (**)
非製造業	.295 (**)	.577 (**)	—	.354 (**)	—	.335 (**)	.451 (**)

* 相関は、5%水準で有意(両側)

** 相関は、1%水準で有意(両側)

— ケース数が少なかったため推測統計が行えなかったもの

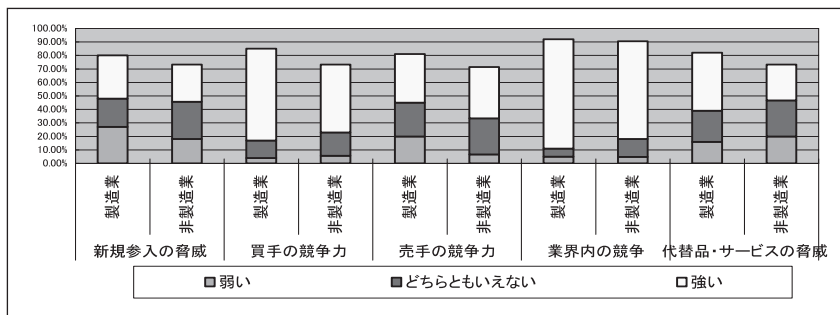
IV. 回答企業における経営管理のコンテキスト

回答企業における経営管理のコンテキストとして、本稿では、研究者がつくった構成概念ではなく、現実の実務のなかで用いられる概念でもある「業界構造の5つの力」、「経営戦略」、「マーケティング」、「意思決定」、「バリューチェーン」、「組織形態」に着目し調査した。

1. 業界構造の5つの力

業界構造の5つの力については、7点リッカートスケールで尋ねたところ、「業界内の競争」(5.39)、「買手の競争力」(4.88)が強く、「売り手の競争力」(4.73)、「代替品・サービスの脅威」(4.21)、「新規参入の脅威」(4.14)の順になった。

	製造業			非製造業		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
新規参入の脅威	80	4.03	1.47	77	4.14	1.51
買手の競争力	85	5.38	1.11	78	4.88	1.14
売手の競争力	81	4.22	1.25	75	4.73	1.15
業界内の競争	92	5.70	1.05	95	5.39	1.17
代替品・サービスの脅威	82	4.43	1.40	77	4.21	1.37



「5つの力」については、製造業と非製造業でt検定を行った結果、この度の調査では、「買手の競争力」と「売手の競争力」に差がみられた。表の網かけ部分はt検定で差がでたものである（以下同じ）。

2. 経営戦略

① 全社戦略と事業戦略

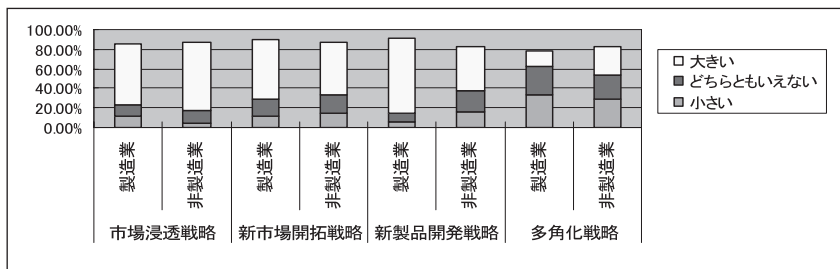
全社戦略と事業戦略のウエイトでは、非製造業においても、「全社戦略」（4.77）よりも「事業戦略」（5.26）にウエイトをおいている企業のほうが多かった。

	製造業			非製造業		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
全社戦略	96	4.72	1.30	103	4.77	1.41
事業戦略	97	5.54	1.00	101	5.26	1.22

② 事業拡大戦略

事業を拡大するための戦略についても、もちろん企業独自の色彩が強いと思われるが、この度の非製造業の調査では、「市場浸透戦略」（5.34）、「新市場開拓戦略」（4.84）の重視度が大きく、「新製品開発戦略」（4.53）、「多角化戦略」（3.94）の順となった。

	製造業			非製造業		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
市場浸透戦略	86	5.13	1.21	91	5.34	1.09
新市場開拓戦略	90	4.84	1.37	92	4.84	1.37
新製品開発戦略	92	4.53	1.21	86	4.53	1.39
多角化戦略	78	3.44	1.40	86	3.94	1.60



「事業拡大戦略」については、製造業と非製造業でt検定を行った結果、この度の調査では、「新製品開発戦略」、「多角化戦略」に差がみられた。

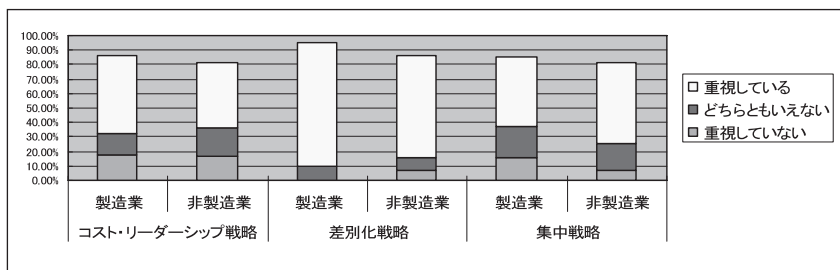
③競争戦略

事業レベルの競争戦略では、「差別化戦略」(5.48)の重視度が最も大きく、「集中戦略」(4.96)、「コスト・リーダーシップ戦略」(4.40)をとる企業がそれに続く。

	製造業			非製造業		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
コスト・リーダーシップ戦略	86	4.79	1.52	85	4.40	1.41
差別化戦略	95	5.73	0.92	91	5.48	1.34
集中戦略	85	4.51	1.38	85	4.96	1.24

「競争戦略」については、製造業と非製造業でt検定を行った結果、この度の調査では、「集中戦略」に差がみられた。

業種との関係では、「コスト・リーダーシップ戦略」、「差別化戦略」に有意な差がみられた。

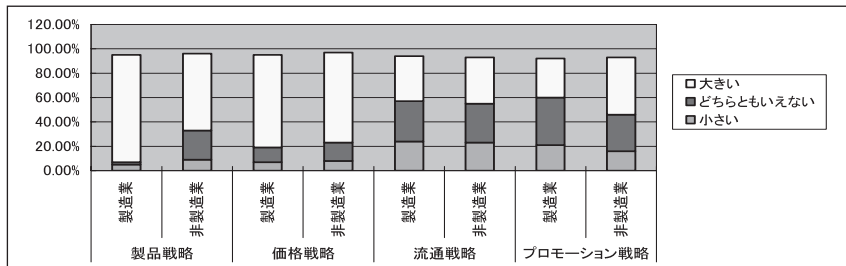


3. マーケティング戦略

マーケティングのいわゆる4P戦略については、本稿では非製造業を対象にしていることもあり、「価格戦略」(5.07)の重視度が最も大きく、次いで「製品戦略」(5.01)が大きく、「プロモーション戦略」(4.60)なども製造業に比べて大きかった。

「マーケティング戦略」については、製造業と非製造業でt検定を行った結果、「製品戦略」と「プロモーション戦略」の重視度に差がみられた。

	製造業			非製造業		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
製品戦略	95	5.80	0.95	96	5.01	1.26
価格戦略	95	5.20	1.18	97	5.07	1.13
流通戦略	94	4.20	1.35	93	4.28	1.38
プロモーション戦略	92	4.22	1.26	93	4.60	1.34



マーケティングの4P戦略のうち「価格戦略」と5つの力の「買手の競争力」,「業界内での競争」にはやや大きな相関(それぞれ $r=.421$, $r=.508$, $p<.01$)がみられた。

4. 意思決定

①短期的意思決定

意思決定について、短期的意思決定の割合は「やや多い」35.1%、「かなり多い」33.8%、「どちらともいえない」14.3%で、「非常に多い」が13.0%であった。

短期的意思決定との関係では、Spearmanの相関係数をとったところ、「事業戦略」と「短期的意思決定」に相関($r=.447$, $p<.01$)がみられた。

②長期的意思決定

長期的意思決定は、「やや多い」40.8%、「どちらともいえない」26.3%「かなり多い」10.5%、「非常に多い」5.3%の順であり、短期的意思決定のほうが相対的に多いようであった。

長期的意思決定との関係では、Spearmanの相関係数をとったところ、バリューチェーンの「全般管理」と長期的意思決定との間に相関 ($r=.575$, $p<.01$) がみられた。

5. バリューチェーン

バリューチェーンについては、本稿では非製造業を対象にしていることもあり、「サービス」(5.38)、「販売・マーケティング」(5.27)、「購買物流」(4.51)、「調達活動」(4.41)、「出荷物流」(4.20)の重視度が大きい傾向があり、「製造」(4.03)、「技術開発」(4.44)などの重視度は製造業に比べて小さかった。

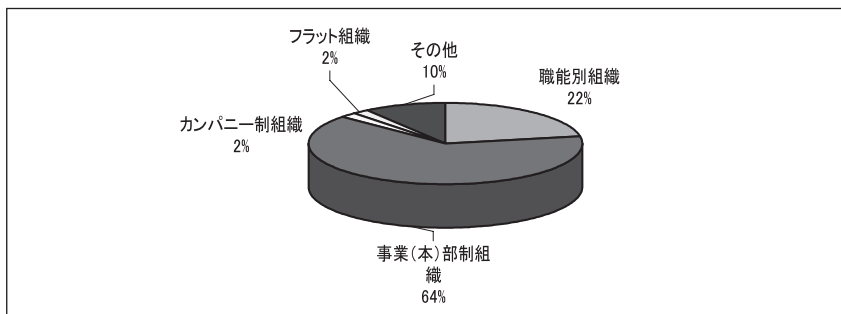
	製造業			非製造業		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
購買物流	85	4.91	1.45	70	4.51	1.61
製造	91	5.66	1.11	61	4.03	1.85
出荷物流	86	4.86	1.14	66	4.20	1.68
販売・マーケティング	85	4.98	1.14	77	5.27	1.05
サービス	82	4.62	1.10	72	5.38	1.05
調達活動	80	5.08	1.24	66	4.41	1.48
技術開発	86	5.27	1.40	68	4.44	1.54
人事・労務管理	80	4.20	1.18	71	4.51	1.18
全般管理	79	4.43	1.09	64	4.69	0.92

「バリューチェーン」については、製造業と非製造業でt検定を行った結果、「製造」、「出荷物流」、「サービス」、「調達活動」、「技術開発」に差がみられた。

バリューチェーン相互には、「購買物流」と「出荷物流」($r=.656$, $p<.01$)、「製造」と「技術開発」($r=.437$, $p<.01$)、「販売・マーケティング」と「サービス」($r=.436$, $p<.01$)、「全般管理」と「人事労務管理」($r=.623$, $p<.01$)に相関がみられた。

6. 組織形態

組織形態については、「事業部ないし事業本部制」が64.1%、「職能（機能）別組織」が22.3%であった。ほとんどの企業が事業部制ないし事業本部制，そして職能別組織の形態をとっている。それ以外は次図のようになった。



企業規模との関係では，カイ二乗検定を行ったところ，「企業規模」（従業員規模）によって「組織形態」に差がみられた。企業規模が大きくなるとやはり事業部制ないし事業（本）部制のような組織形態になるようである。

組織形態と経営戦略について，Kraukal Wallisの検定を行ったところ，「組織形態」によって「多角化戦略」には差がみられた。

以上を踏まえて，次節において，わが国非製造業の管理会計実践の実態について，手法ごとに考察する。

V. わが国非製造業の管理会計実践の実態

1. 利益計画

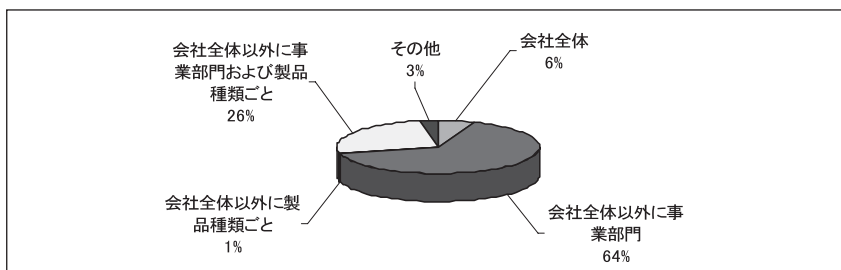
利益計画は前々節でみたように97.1%のほとんどすべての企業で行われていた。利益計画の管理会計実務に占める割合は，「非常に多い」15.8%，「かなり多い」29.7%，「やや多い」23.8%で，かなり多用されていた。

利益計画と経営計画との関係については，「かなり強い」29.0%，「非常に強い」21.0%，「やや強い」38.0%で，これだけでほとんどを占める。利益計画は

やはり経営計画をもとに行われている。

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」64.8%、「会社全体以外に事業部門および製品種類ごと」25.7%、「会社全体」5.7%、「会社全体以外に製品種類ごと」1%の順であった。この度のデータでは、「会社全体以外に製品種類ごと」に利益計画を実施する企業は拙稿（2014）の製造業よりも少なかった。



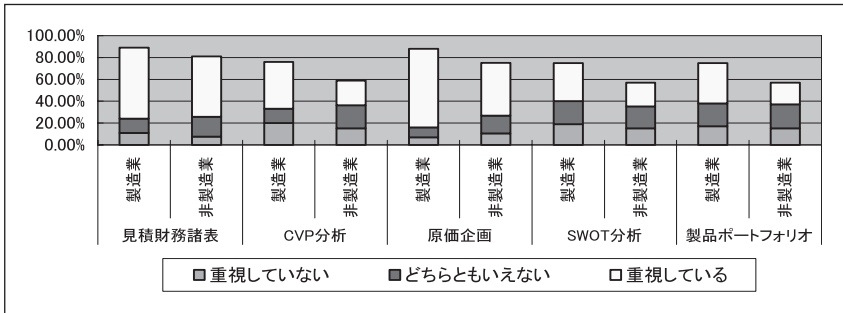
②利益計画の手法

利益計画の手法については、教科書的にも言及される極めて周知されているはずの手法でありながら未だその実態が明らかにされていないとはいえない。先行研究（吉田他，2012）を参考にして、その利用割合を7点リッカートスケール（「1 全く利用していない」から「7 非常に利用している」）で調査した。

次表に示すとおり、「見積財務諸表」（5.02）、「原価企画」（4.67）、「CVP分析」（4.18）、「SWOT分析」（4.05）、「製品ポートフォリオ」（4.02）の順に多用されていた。吉田他（2012）と同じ結果であった。

	製造業			非製造業		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
見積財務諸表	89	5.27	1.55	85	5.02	1.30
CVP分析	76	4.51	1.68	62	4.18	1.54
原価企画	88	5.42	1.28	79	4.67	1.32
SWOT分析	75	4.28	1.37	60	4.05	1.45
製品ポートフォリオ	75	4.29	1.26	60	4.02	1.48

利益計画の手法については、製造業と非製造業でt検定を行った結果、「原価企画」に差がみられた。表の網かけ部分はt検定で差がでたものである（以下同じ）。



この度の非製造業の調査では、5つの力のうち「業界内の競争」の強い企業と「原価企画」の重視度には相関 ($r=.411, p<.01$) がみられた。また、マーケティングの「価格戦略」を重視する企業の「原価企画」の重視度との相関 ($r=.404, p<.01$) がみられた。ただ、非製造業の原価企画の実態については本稿においても明らかにできたとはいえず、今後の研究課題として重要となろう。

③CVP分析

また利益計画の手法として教科書的にも言及されるCVP分析の利用目的について、極めて周知されているはずの手法であるにもかかわらず、未だその実態が明らかにされているとはいえないが、先行研究(吉田他, 2012)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。

その結果、CVP分析の利用目的は、次表に示すとおり、「利益計画の立案」と「企画・計画段階での損益分析」が共に(4.94)、「利益計画の決定」(4.74)、「月次・週次の実績分析・評価」(3.58)の順であった。

	製造業			非製造業		
	有効回答数	平均値	標準偏差	有効回答数	平均値	標準偏差
利益計画の立案	59	5.00	1.60	50	4.94	1.32
利益計画の決定	60	4.78	1.64	50	4.74	1.26
企画・計画段階の損益分析	58	5.26	1.38	53	4.94	1.34
月次・週次の実態分析・評価	59	3.24	1.79	50	3.58	1.87

CVP分析の目的については、Spearmanの相関分析を行った結果、非製造業においては、競争戦略のうち「コスト・リーダーシップ戦略」との関係が強く、「利益計画の立案」、「利益計画の決定」に相関（それぞれ $r=.436$, $r=.508$, いずれも $p<.01$ ）があった。また、マーケティングの「価格戦略」との関係が強く、「利益計画の立案」（ $r=.458$, $p<.01$ ）、「企画・計画段階の損益分析」（ $r=.468$, $p<.01$ ）だけでなく、「月次・週次の実態分析・評価」（ $r=.533$, $p<.01$ ）にも相関があった。拙稿（2014）の製造業の調査ではこのような傾向はみられず、非製造業特有の傾向かもしれない。

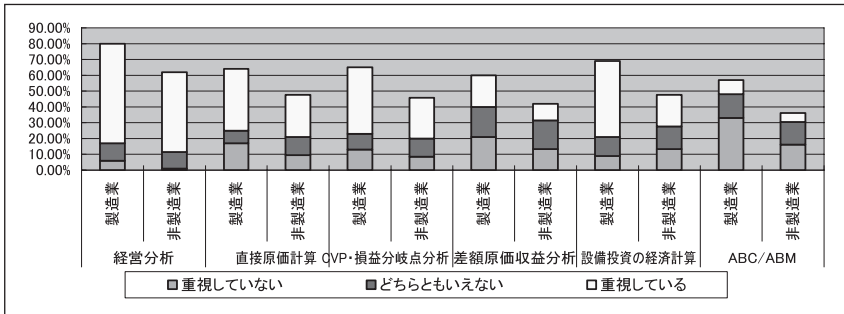
2. 意思決定のための管理会計

意思決定のための管理会計は、72.4%の企業で行われていた。意思決定のための管理会計情報の利用割合は、「非常に多い」4.8%、「かなり多い」17.1%、「やや多い」30.5%で、一般に考えられているほどではなかった。

意思決定の管理会計の手法は、「経営分析」（5.15）、「CVP・損益分岐点分析」（4.73）、「直接原価計算」（4.42）、「設備投資の経済計算」（4.04）、「差額原価収益分析」（3.61）の順で用いられていた。

	製造業			非製造業		
	有効回答数	平均値	標準偏差	有効回答数	平均値	標準偏差
経営分析	80	5.28	1.34	65	5.15	0.80
直接原価計算	64	4.61	1.71	50	4.42	1.58
CVP, 損益分岐点分析	65	4.71	1.54	48	4.73	1.30
差額原価収益分析	60	3.92	1.59	44	3.61	1.70
設備投資の経済計算	69	4.96	1.33	50	4.04	1.76
ABC/ABM	57	3.02	1.64	38	3.08	1.70

意思決定の管理会計の手法については、製造業と非製造業でt検定を行った結果、「設備投資の経済計算」に差がみられた。



Spearmanの相関係数をとったところ、「経営分析」は、「短期的意思決定」と相関 ($r=.417, p<.01$)、「設備投資の経済計算」は、「長期的意思決定」との相関 ($r=.430, p<.01$) がみられた。「CVP・損益分岐点分析」は、「短期的意思決定」 ($r=.537, p<.01$) にも「長期的意思決定」 ($r=.459, p<.01$) にも相関がみられた。

3. 原価企画

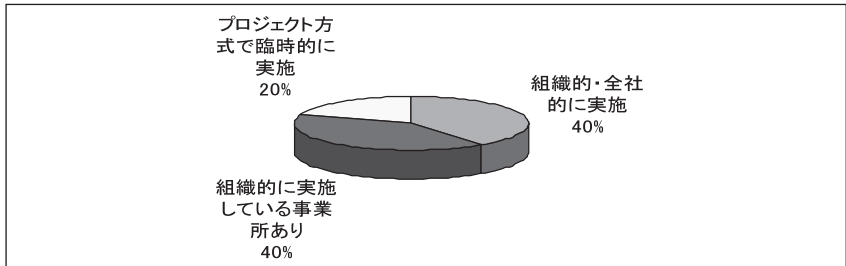
原価企画については、前々節でみたように、利用企業は26社の24.8%であり、製造業の71%と比べて低かった。吉田他(2012)の調査では、原価企画の利用企業は42.5%(製造業81.5%)であり、本調査はこれよりも低かった。

原価企画の管理会計実務で占める割合は、「どちらともいえない」が32.0%で、「やや多い」24.0%、「非常に多い」8.0%で製造業よりも低い。非製造業の原価企画については、採用率が少なかったため、推測統計による解析は行えなかったが、回収できたサンプルの記述統計は示すことにする。

①原価企画の実施状況

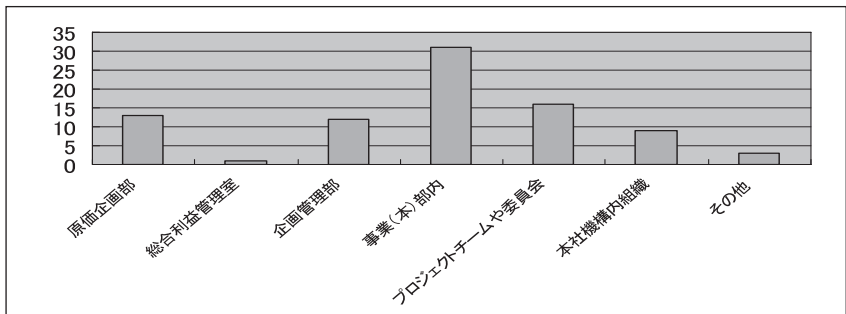
原価企画の実施状況については、導入時期は考慮せず、現状について尋ねたところ、「組織的・全社的に実施」と「組織的に実施している事業所がある」がともに40.0%、次いで「プロジェクト方式で臨時的に実施」20%の順で、製

造業とそれほど変わらなかった。



②原価企画の推進部門

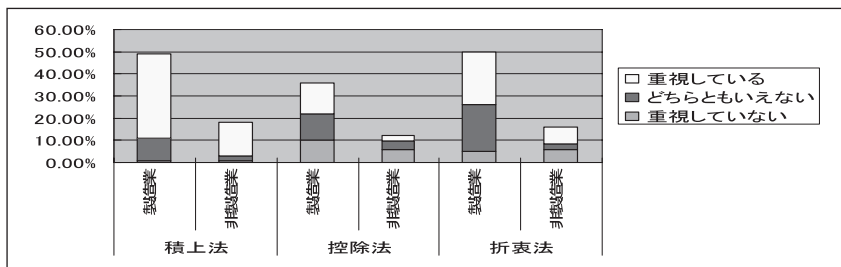
原価企画の推進部門については、「事業（本）部内」（40.0%）、「本社機構内組織」（24.0%）、「企画管理部」（20.0%）、「原価企画部」（8.0%）などの順であり、製造業と同じ傾向であった。



③目標原価の設定方法

目標原価の設定方法について、本調査では、導入期、成長・成熟期などの区分を設けずに全体としての状況を尋ねたところ、「積上法」（5.37）が最も多く、「折衷法」（3.76）、「控除法」（3.54）の順となった。

	製造業			非製造業		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
積上法	49	5.37	0.99	19	5.37	1.38
控除法	36	4.17	1.54	13	3.54	1.61
折衷法	50	4.58	1.16	17	3.76	1.48

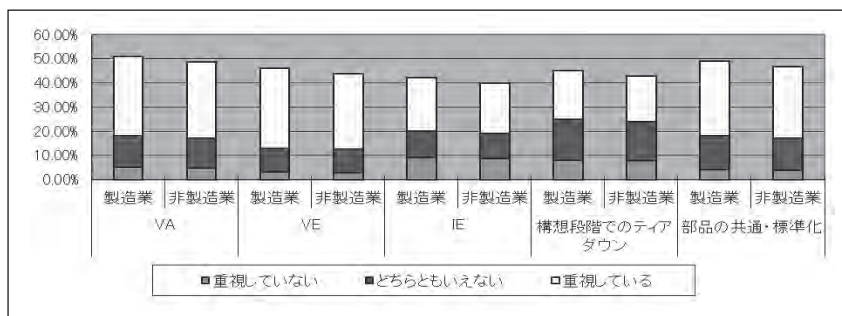


④目標原価の達成手段

目標原価の達成手段について7点リカートスケールで尋ねた。目標原価の達成手段としては、非製造業では「VE」(4.67)、「VA」(4.19)、「構想段階でのティアダウン」(4.06)、「部品の共通・標準化」(3.81)の順となった。

	製造業			非製造業		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
VA	51	5.10	1.37	16	4.19	1.22
VE	46	5.04	1.23	18	4.67	1.50
IE	42	4.55	1.29	15	3.93	1.22
構想段階でのティアダウン	45	4.56	1.34	18	4.06	1.21
部品の共通・標準化	49	4.88	1.18	16	3.81	1.22

目標原価の達成手段については、製造業と非製造業でt検定を行った結果、「VA」、「部品の共通・標準化」に差がみられた。



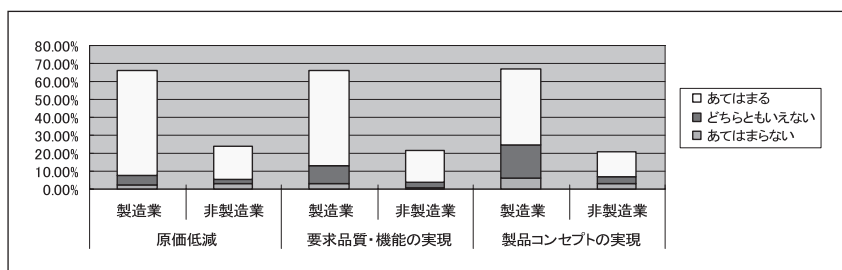
ただ、非製造業の原価企画については、筆者が訪問調査した企業のなかでも、上記の目標原価達成手段とは全く異なる手段をとる業界・業種の企業もあり、

さらなる調査が不可欠であろう。

⑤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。その結果、次表に示すとおり、「原価低減」（5.40）、「要求品質・機能の実現」（5.04）、「製品コンセプトの実現」（4.77）の順であった。

	製造業			非製造業		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
原価低減	66	5.62	1.09	25	5.40	1.32
要求品質・機能の実現	66	5.41	1.07	80	5.04	1.02
製品コンセプトの実現	67	4.91	1.10	22	4.77	1.19



⑥原価企画の逆機能

さら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、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。その結果、「激しい原価低減要求による設計担当者の疲弊」（4.27）、「激しい原価低減要求によるサプライヤーの疲弊」（4.13）、「組織内のコンフリクト」（4.04）、「原価目標優先による品質低下」（3.83）、「行過ぎた顧客指向」（3.65）の順であった。

4. 原価管理

原価管理について、まず利用企業は、前々節でみたように66社の62.9%であり、製造業の96%に比べてやはり低かった。原価管理の割合は、「非常に多

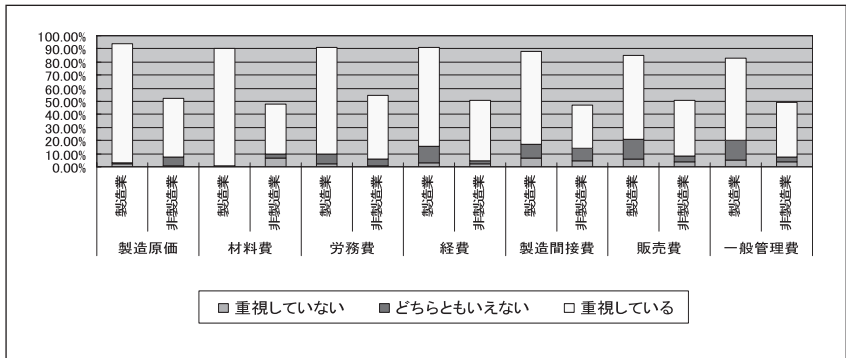
い」9.1%、「かなり多い」28.8%、「やや多い」33.3%で、製造業に比べるとやはり低い。

①原価対象

まずは原価管理の対象について尋ねたところ、「労務費」(5.65)の重視度が最も大きいところが製造業と異なり、次いで「製造原価」(5.60)、「経費」(5.58)、「材料費」(5.14)、「製造間接費」(4.96)の順であった。また、「販売費」(5.15)や「一般管理費」(5.13)の重視度も製造業に比べて大きかった。

	製造業			非製造業		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
製造原価	94	6.01	0.91	55	5.60	1.20
材料費	90	6.11	0.73	50	5.14	1.53
労務費	91	5.65	0.96	57	5.65	1.11
経費	91	5.48	1.06	53	5.58	1.06
製造間接費	88	5.35	1.16	49	4.96	1.35
販売費	85	5.08	1.07	53	5.15	1.29
一般管理費	83	5.10	1.07	52	5.13	1.21

原価対象については、製造業と非製造業でt検定を行った結果、「製造原価」と「材料費」の重視度に差がみられた。



Kruskal Wallisの検定を実施したところ、「業種」によって材料費の重視度に差がみられた。たとえば、卸売業・小売業と建設業などでは当然に差がでると考えられる。

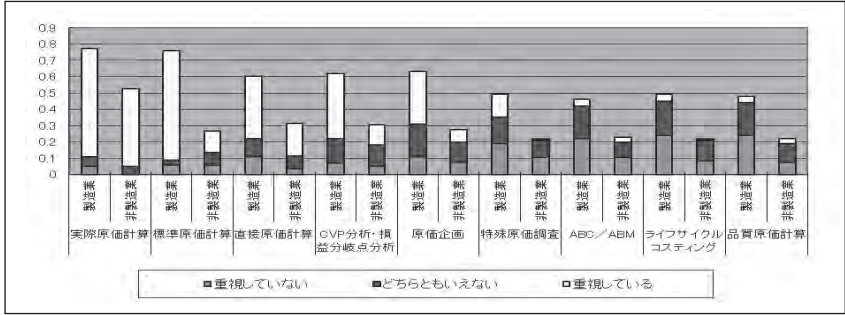
後にみる予算管理の目的のうち、「所要の収益性の実現」と関連の高い原価対象は、製造業では製造原価、材料費、労務費、経費、製造間接費であったが、非製造業では、「労務費」、「経費」のみであった。また、「所要の原価引下げ」と関連が高かったのは、製造業では製造原価、材料費、労務費、経費、製造間接費、販売費であったが、非製造業では、「経費」のみであった。非製造業においては、「労務費」、「経費」が重要な管理対象になるのかもしれない。

②原価管理の手法

原価管理の手法について、その重視度を7点リカートスケールで尋ねたところ、伝統的な原価計算手法については、「実際原価計算」(5.62)、「直接原価計算」(4.85)、「CVP・損益分岐点分析」(4.44)、「標準原価計算」(4.18)はやや多く、わが国独自の原価管理手法といわれる「原価企画」は(3.83)であった。「特殊原価調査」(3.17)、「品質原価計算」(3.48)、「ライフサイクルコストイング」(3.30)、「ABC/ABM」(3.17)などはほとんど重視されていない。高橋(2004)、山田他(2004)と同様な結果であった。

	製造業			非製造業		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
実際原価計算	77	5.73	1.31	55	5.62	0.91
標準原価計算	76	5.49	1.43	28	4.18	1.63
直接原価計算	60	4.77	1.85	33	4.85	1.68
CVP分析, 損益分岐点分析	62	4.79	1.29	32	4.44	1.11
原価企画	63	4.46	1.48	29	3.83	1.61
特殊原価調査	49	3.59	1.68	23	3.17	1.40
ABC / ABM	46	3.15	1.37	24	3.17	1.58
ライフサイクルコストイング	49	3.10	1.39	23	3.30	1.40
品質原価計算	48	3.17	1.49	23	3.48	1.53

原価管理の手法については、製造業と非製造業でt検定を行った結果、「標準原価計算」と「原価企画」に差がみられた。



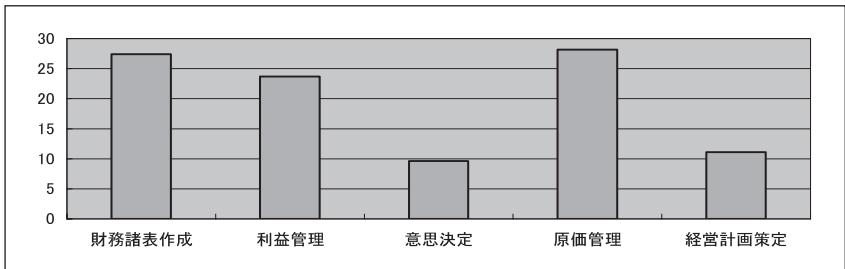
こうした原価管理の手法には、Kruskal Wallisの検定を行なったところ、業種によって「実際原価計算」,「原価企画」,「特殊原価調査」などに差がでた。原価管理の手法相互には、「実際原価計算」を除いて、お互いに相関がみられた。非製造業の特徴として、原価管理の「割合」や「満足度」と相関が高かったものとして「直接原価計算」(それぞれ $r=.737$, $r=.427$, $p<.01$)があげられる。

また、非製造業の特徴として、経営戦略との関係では、「コスト・リーダーシップ戦略」を重視する企業と「標準原価計算」($r=.434$, $p<.01$),「直接原価計算」($r=.524$, $p<.01$),「原価企画」($r=.414$, $p<.01$)に相関がみられた。

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。

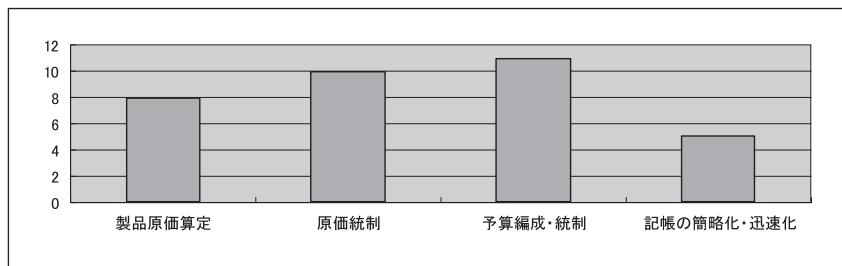
a. 実際原価計算の目的

実際原価計算の目的としては、「財務諸表作成」(27.4%),「原価管理」(28.1%),「利益管理」(23.7%),「意思決定」(9.6%)の順で、この度のデータでは、拙稿(2014)の製造業と同じ傾向であった。



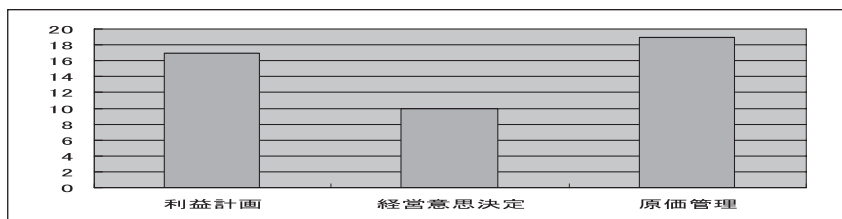
b. 標準原価計算の目的

標準原価計算の目的としては、複数回答可で尋ねたところ、「予算編成・統制」(32.4%)、「原価統制」(29.4%)、「製品原価算定」(23.5%)、「記帳の簡略化・迅速化」(14.7%)の順であり、製品原価算定目的は製造業よりも少ないのが特徴であった。



c. 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」(41.3%)、「利益計画」(37.0%)、「経営意思決定」(21.7%)の順であり、製造業と同じ傾向であった。



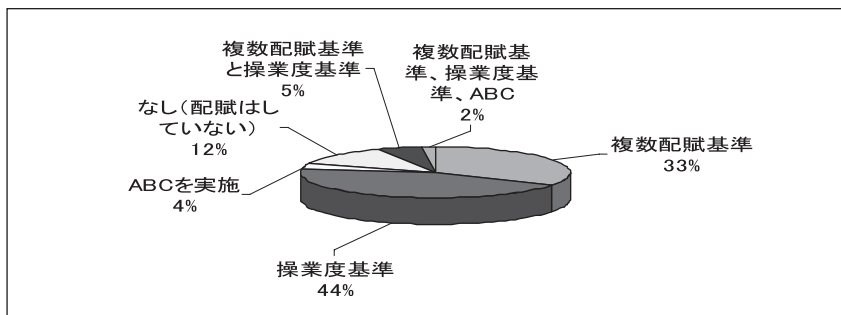
なお、直接原価計算のための「固定分解」については、すべての企業が「勘定科目法」(100%)で行っていた。

③原価管理の問題点

原価管理上の問題点としては、先行研究(高橋, 2004)を参考にして、7点リッカートスケールで尋ねたところ、「タイムリーな情報が提供できない」(4.06)、「管理基準が設定できていない」(3.69)、「原価意識が低い」(3.66)、「責任と権限の明確化ができていない」(3.43)、「計算制度・報告制度が整っていない」(3.25)の順であった。そして、これらは互いに強い相関をもっていた。

④製造間接費の配賦

製造間接費を配賦する企業は次図に示すように88%にのぼった。配賦計算実施企業で配賦する配賦基準は、生産量、直接費、機械運転時間などの「操業度基準」(44%)、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」(33%)、「ABC」(Activity-Based Costing：活動基原価計算)(4%)の順であり、この度の非製造業の調査では、操業度基準がやや多いが、拙稿(2014)の製造業とそれほど変わらない様子であった。



5. ABC/ABM

ABCは採用企業が2.86%とそもそも低いが、その内訳は「非常に多い」16.7%、「かなり多い」がなく、「やや多い」16.7%、「どちらともいえない」50.0%であった。

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。

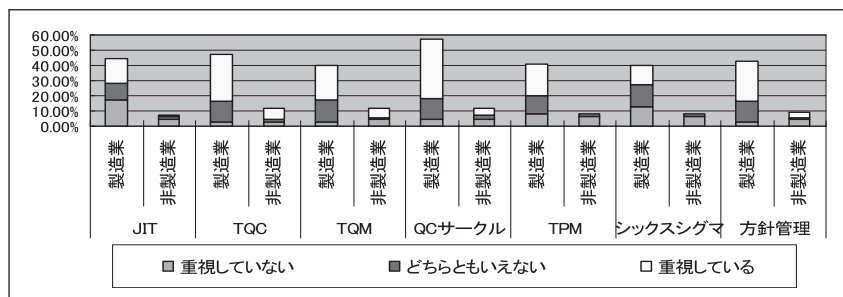
6. 実体管理

実体管理を行う企業は16社の15.2%と製造業に比べて低かったが、実体管理の管理会計業務のなかで占める割合は、「やや多い」28.6%、「どちらともいえない」21.4%、「かなり多い」と「非常に多い」が14.3%で、実体管理を行っている企業のなかでは、割合は少なくなかった。実体管理についてはサンプル

数が少なかったため、推測統計は行えなかったが、以下、記述統計については示しておくことにする。

実体管理の手法で多用されていたのは、「TQC」(4.67)、「方針管理」(3.90)、「TQM」(3.83)、「QCサークル」(3.58)、「JIT」(2.88)、「TPM」(2.22)、「シックスシグマ」(2.11)の順であった。

	製造業			非製造業		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
JIT	45	3.98	1.98	8	2.88	1.46
TQC	47	4.91	1.28	12	4.67	1.92
TQM	40	4.90	1.45	12	3.83	2.12
QCサークル	57	5.00	1.45	12	3.58	1.98
TPM	41	4.59	1.61	9	2.22	1.30
シックスシグマ	40	3.83	1.65	9	2.11	1.36
方針管理	43	5.12	1.38	10	3.90	2.23



7. 組織管理のための管理会計

組織形態については、前節でみたように、事業（本）部制や職能別組織をはじめとする形態があるが、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、次の表のようになり、この度のデータでは、製造業に比べやや低かった。

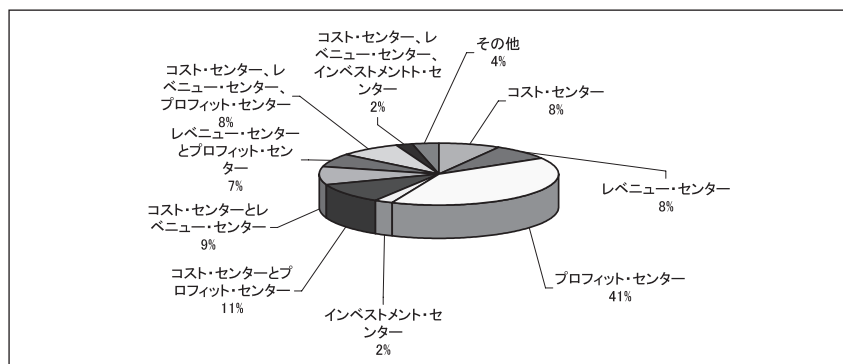
	度数	パーセント (%)
あり	25	24.75
なし	76	75.25

部門単位での経理担当者の有無は、Kruskal Wallisの検定を行ったところ、「組織形態」によって差がでた。

部門単位での経理担当者の有無によって、管理会計手法の「割合」や「満足度」が異なるか、Kruskal Wallisの検定を行ったところ、「業績管理の満足度」で差がでた。

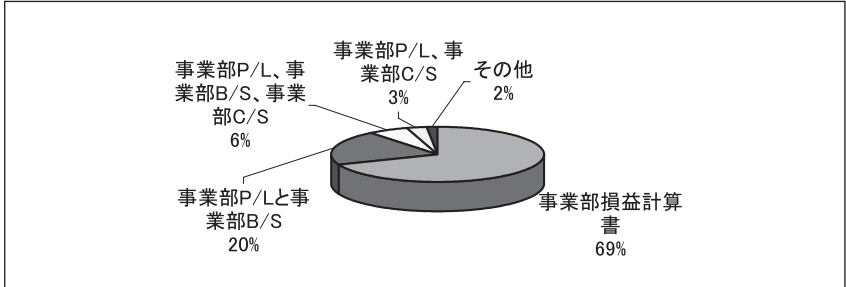
②管理責任単位

次に組織管理のための管理責任単位については、次の図のように、「プロフィット・センター」41%、「コスト・センターとプロフィット・センター」11%、「コスト・センター」と「レベニュー・センター」がともに8%、「インベストメント・センター」2%の順で管理している企業が多く、おおむね拙稿（2014）の製造業と同じ傾向であった。



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の69%であり、「事業部損益計算書と事業部貸借対照表」（20%）、「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」（6%）の順であった。製造業と同じ傾向であった。

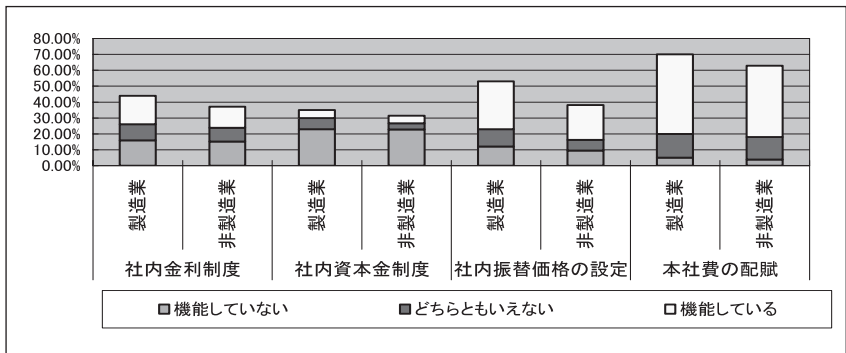


④組織管理のための管理会計の制度

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」(5.20)、「社内振替価格の設定」(4.28)、「社内金利制度」(3.62)の順で用いられていた。

	製造業			非製造業		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
社内金利制度	44	3.66	2.16	39	3.62	2.10
社内資本金制度	35	2.46	1.88	33	2.15	1.66
社内振替価格の設定	53	4.47	1.80	40	4.28	1.85
本社費の配賦	70	5.07	1.25	66	5.20	1.30

組織管理のための管理会計の制度については、製造業と非製造業でt検定を行った結果、差はみられなかった。ただ、これらは有効回答数も少なく、「本社費の配賦」を除いて、それほど機能していないのかもしれない。



経営戦略との関係では、「本社費の配賦」と「多角化戦略」には相関があった ($r=0.420$, $p<.01$)。しかし予想に反して、組織形態によってこれらには差がみられなかった。

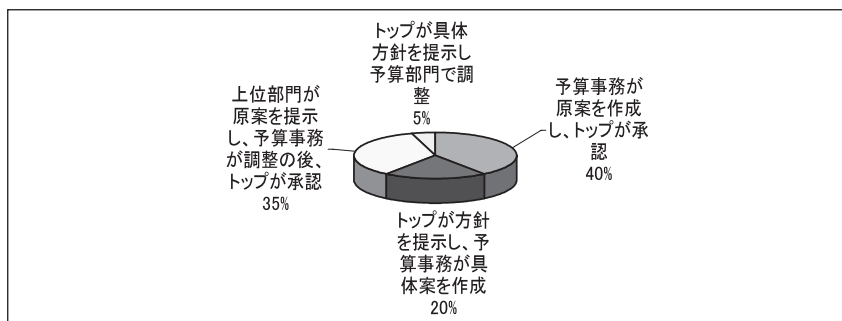
8. 予算管理

予算管理を行う企業は前々節でみたように99.0%にのぼる。また予算管理の割合は「非常に多い」14.4%、「かなり多い」39.4%、「やや多い」26.0%で、管理会計実務のなかで多くを占めている。

予算管理と短期利益計画との関係は、「かなり強い」38.8%、「非常に強い」20.4%、「やや強い」33.0%で短期利益計画との関係はかなり強いようである。長期利益計画との関係は、「やや強い」37.4%、「かなり強い」26.3%、「非常に強い」10.1%で、短期利益計画ほどではないにしても強い。

① 予算の編成方針

予算管理について、まず予算編成方針を調査した。予算編成方針は、「トップが方針を提示し、予算事務が具体案を作成」20%、「予算事務が原案を作成し、トップが承認」40%、「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」35%で、この度のデータでは、拙稿（2014）の製造業とおおむね同じ傾向であった。



② 予算の基本期間

予算の基本期間については、「1年」が82.7%とほとんどで、「6か月」

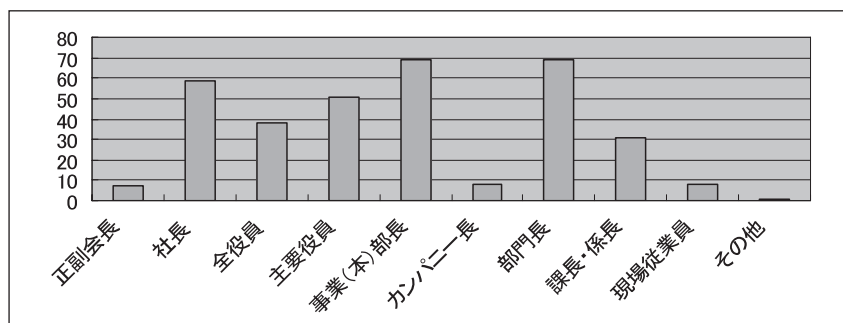
13.5%, 「3か月」のクォーター予算は1.9%に過ぎず、この度のデータでは、製造業とおおむね同じ傾向であった。

③予算の編成期間

予算の編成期間については、「2か月」が最も多く34.7%, 「3か月」32.7%, 「1か月」28.7%, 「4か月」3.0%の順であり、製造業とそれほど変わらない様子であった。

④予算編成への参加者

予算編成への参加者は多重回答で尋ねたところ、「事業（本）部長」と「部門長」（20.2%）, 「社長」（17.3%）, 「主要役員」（15.0%）, 「課長・係長」（9.1%）, 「全役員」（11.1%）などが多く、製造業とおおむね同じ傾向であった。



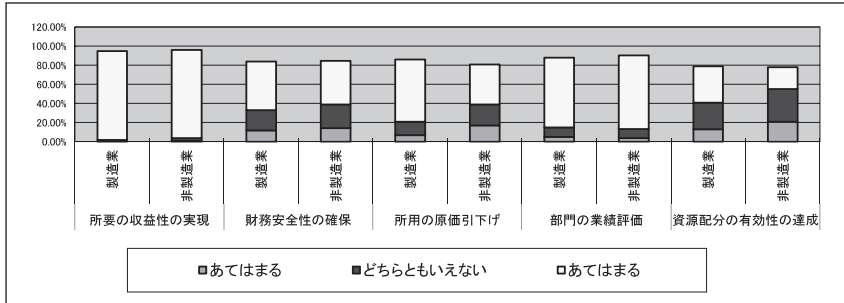
⑤予算管理の目的

次に予算管理の目的を先行研究（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。次表に示すとおり、「所要の収益性の実現」（6.00）が最も重視され、「部門の業績評価」（5.57）や「財務安全性の確保」（4.61）が続き、「所要の原価引下げ」（4.36）, 「資源配分の有効性の達成」（3.83）の順であった。

	製造業			非製造業		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
所要の収益性の実現	95	6.26	0.77	101	6.00	0.92
財務安全性の確保	84	4.82	1.35	89	4.61	1.47
所用の原価引下げ	86	5.20	1.20	85	4.36	1.50

部門の業績評価	88	5.53	1.12	95	5.57	1.14
資源配分の有効性の達成	79	4.46	1.21	82	3.83	1.33

予算管理の目的について、製造業と非製造業でt検定を行った結果、「所用の原価引下げ」、「資源有効配分の達成」に差がみられた。



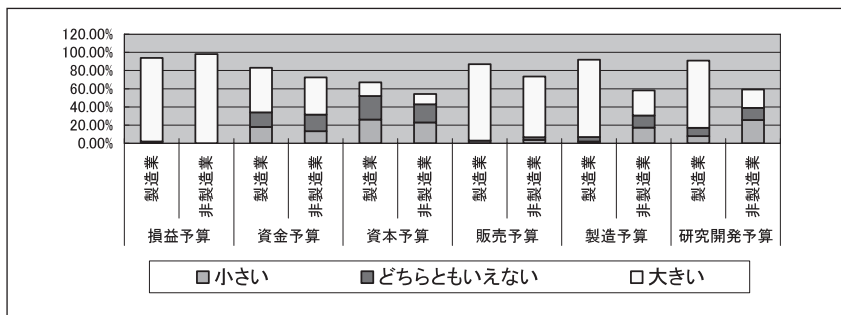
「組織形態」と予算管理の目的について、Kruskal Wallisの検定を行ったところ、「部門の業績評価」に有意な差がみられた。たとえば、事業（本）部制と職能別組織では、部門を管理するのに差がみられるのであろう。

⑥ 予算の種類

各種予算のウエイトについて尋ねたところ「損益予算」（6.22）や「販売予算」（5.82）を重視していない企業はなく、本稿の対象は非製造業としているため、「製造予算」（4.15）や「研究開発予算」（3.56）の重視度は、製造業に比べて低かった。

	製造業			非製造業		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
損益予算	94	6.29	0.74	103	6.22	0.78
資金予算	83	4.63	1.47	76	4.55	1.51
資本予算	67	3.66	1.69	57	3.33	1.66
販売予算	87	6.01	0.83	77	5.82	1.18
製造予算	92	5.83	0.94	61	4.15	2.02
研究開発予算	91	5.31	1.15	62	3.56	1.90

予算の種類について、製造業と非製造業でt検定を行った結果、やはり「製造予算」、「研究開発予算」に差がみられた。



企業規模との関係においては、Kruskal Wallisの検定を実施したところ、「企業規模」と「資本予算」などの間に有意な差がみられた。大規模な企業ほど設備投資などの資本予算を考慮する必要性が大きくなるものと考えられる。

なお、この度の非製造業の調査では、予算管理の「割合」に最も大きく関係しているのが「損益予算」であり ($r=.466, p<.01$)、予算管理の「満足度」ともっと大きな相関をもっているのが「資本予算」($r=.416, p<.01$)であった。

予算の種類と予算管理の目的の関係は次表のようになった。

	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	資源配分の有効性の達成
損益予算	.783 (**)	.255 (*)	.114	.504 (**)	-.066
資金予算	.153	.438 (**)	.065	-.008	.451 (**)
資本予算	-.038	.576 (**)	.364 (**)	.082	.775 (**)
販売予算	.543 (**)	.080	-.016	.477 (**)	.082
製造予算	.117	.208	.519 (**)	.096	.332 (*)
研究開発予算	.052	.119	.310 (*)	.065	.199
営業予算	.349 (**)	.132	.252 (*)	.537 (**)	.290 (*)

* 相関は、5%水準で有意(両側)

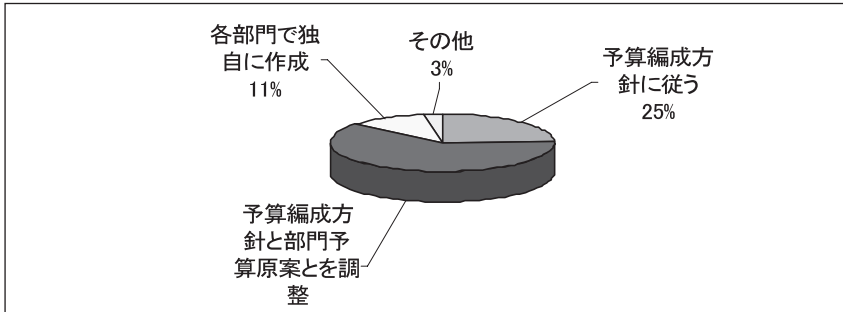
** 相関は、1%水準で有意(両側)

表の網かけ部分は相関が高かったもの

予算管理の目的である「所要の収益性の実現」にはやはり損益予算や販売予算、「財務安全性の確保」には資金予算や資本予算、「所要の原価引下げ」には製造予算、「部門の業績評価」には損益予算や販売予算、「資源配分の有効性の達成」は資金予算や資本予算との相関が高いのは製造業と同じであった。

⑦部門予算

部門予算の作成手続については、「予算編成方針と部門予算原案とを調整」が最も多く61%、「予算編成方針に従う」25%、「各部門で独自に作成」11%の順で、拙稿（2014）の製造業とおおむね同じ傾向であった。

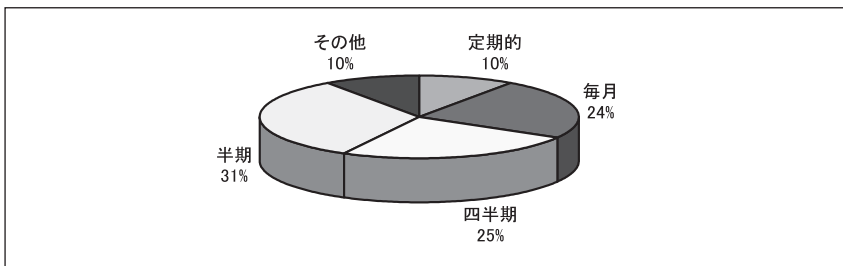


部門予算の作成方法は、「折衷型」（5.17）と答えた企業がもっとも多いが、「積上型」（5.14）と答えた企業も多く、その重視度はそれほど変わらなかった。

なお、部門予算作成方法で予算管理の「満足度」に最も貢献しているのが「積上型」の予算管理であった（ $r=.455$, $p<.01$ ）。

⑧予算の修正・点検

当初予算の点検・修正は、次図のように「半期」が32.4%で最も多く、続いて「四半期」24.5%、「毎月」が23.5%、「定期的」9.8%の順であり、製造業とおおむね同じ傾向であった。



点検・修正の目的は、「改善措置」（5.20）や「差異の報告」（5.36）、「部門成果の評価」（5.14）が多くしかも重要視されている。

⑨ 予算管理の問題点

最後に予算管理の問題点を先行研究（崎他，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。その結果，「環境変化予測の困難性」（4.8），「現状是認的傾向の醸成」（4.5），「予算編成に時間がかかりすぎる」と「部分最適化行動」（4.1），「弾力性に対する認識不足」と「意義への認識欠如」（4.0），「予算スラック形成」（3.92）の順であった。Krasukal Wallisの検定を行ったところ，予算の基本期間との関係では差がなかったが，編成期間との間では「部分最適化行動」で差がでた。

9. 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7社の6.7%であり，先行研究（たとえば吉田他2012）よりもかなり低かった。

その理由の1つは，真正面から導入しているか否か，また1つにはMPCと認識して導入しているか否かによる回答の差であると考えられる。本調査では，大きなウエイトでMPCと認識して導入している企業のみに回答していただいたものと考えられる。

MPCは，上記のように採用している企業そのものがそもそも低いが，採用企業のなかでの割合は，「非常に多い」20.0%，「かなり多い」40.0%，「やや多い」20.0%で，管理会計実務に占める割合としては多かった。

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。

10. 業績管理

業績管理は前々節でみたように88.6%の企業で行われていた。業績管理の管理会計実務に占める割合は，「非常に多い」7.7%，「かなり多い」30.8%，「や

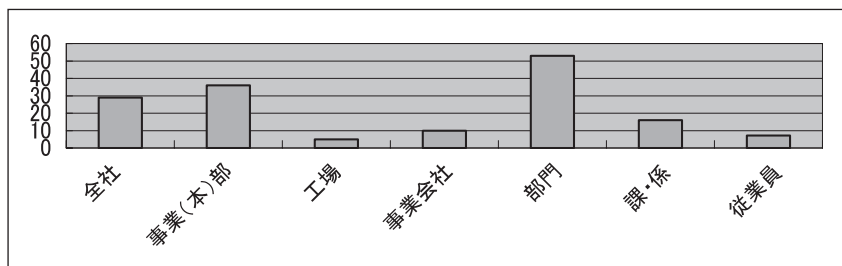
や多い」35.2%で、やはり大きなウエイトで行われている。

まず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。その結果、次表に示すとおり、「財務指標」（5.27）、「顧客関連指標」（4.48）、「業務関連プロセス指標」（3.91）の順であった。

	製造業			非製造業		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
財務指標の重視度	94	5.59	1.21	88	5.27	1.10
顧客関連指標の重視度	83	4.53	1.29	79	4.48	1.30
業務プロセス関連指標の重視度	84	4.25	1.34	78	3.91	1.25

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、業績管理の単位については、複数回答可で尋ねたところ、「部門レベル」（34.0%）、「事業（本）部レベル」（23.1%）、「全社レベル」（18.63）の順で、工場レベルが低いのを除いて拙稿（2014）の製造業とおおむね同じ傾向であった。



②財務指標

財務情報で業績管理に用いられている指標の重視度は、「営業利益」（6.23）、「売上総利益」（5.99）、「売上高」（5.96）、「経常利益」（5.73）、「事業部利益」（5.17）などの売上や利益の実額の指標が高かったが、それ以下は次表のようになった。

	製造業			非製造業		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
売上高	88	5.98	1.16	85	5.96	1.06
売上総利益	84	5.61	1.24	80	5.99	1.13
営業利益	90	6.13	1.03	82	6.23	0.92
経常利益	81	5.58	1.22	74	5.73	1.24
限界利益	79	5.14	1.45	57	4.35	1.70
事業部利益	78	5.55	1.36	66	5.17	1.45
本社費配賦後利益	76	4.84	1.59	68	4.88	1.76
売上高利益率	81	5.31	1.45	65	5.14	1.34
ROI	72	4.15	1.60	53	3.83	1.49
ROA	74	4.36	1.58	57	4.25	1.58
ROE	75	4.52	1.64	63	4.16	1.48
キャッシュフロー	78	4.87	1.53	69	4.80	1.51
残余利益	64	3.64	1.42	49	3.24	1.48
EVA	64	3.75	1.53	48	3.00	1.37

財務指標について、製造業と非製造業でt検定を行った結果、「売上総利益」、「限界利益」、「EVA」に差がみられた。

こうした財務指標は、本稿が対象としている非製造業では、次のような点で特徴がみられた。まず、5つの力との関係では「業界内の競争」と「営業利益」の重視度に相関 ($r=.405$, $p<.01$) がみられた。また、経営戦略との関係では、「事業戦略」と「経常利益」の重視度に相関 ($r=.449$, $p<.01$) がみられ、「多角化戦略」と「事業部利益」の重視度に相関 ($r=.435$, $p<.01$) がみられた。

さらに、マーケティング戦略との関係では、「価格戦略」と「売上高」、「売上総利益」などの重視度に相関 (それぞれ $r=.440$, $r=.407$, $p<.01$) がみられ、「プロモーション戦略」と「売上総利益」の重視度に相関 ($r=.469$, $p<.01$) がみられた。マーケティングの「価格戦略」や「プロモーション戦略」には、販売費及び一般管理費控除前の利益が重要になるのかもしれない。

業種との関係ではKruskal Wallisの検定を行ったところ、「売上高」や「売上総利益」の重視度で差がでた。組織形態との関係では、同様にして「限界利益」や「事業部利益」の重視度で差がでた。

こうした財務指標は、Spearmanの相関係数をとったところ、予算管理の目的によって次表のような相関がみられた。

	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	資源配分の 有効性の達成
売上高	.431 (**)	.037	.005	.329 (**)	.026
売上総利益	.564 (**)	.155	.016	.502 (**)	-.006
営業利益	.597 (**)	.344 (**)	.233	.464 (**)	.137
経常利益	.509 (**)	.328 (**)	.071	.363 (**)	.087
限界利益	.075	.093	.226	.200	.188
事業部利益	.352 (**)	.161	.202	.489 (**)	.200
本社費配賦後利益	.458 (**)	.333 (**)	.138	.404 (**)	.118
売上高利益率	.170	.029	.044	.402 (**)	.208
ROI	.016	.382 (**)	.338 (*)	.222	.462 (**)
ROA	.013	.340 (*)	.123	.179	.309 (*)
ROE	.094	.367 (**)	.222	.185	.407 (**)
キャッシュフロー	.118	.407 (**)	.216	.147	.250
残余利益	-.050	.299 (*)	.460 (**)	-.058	.301 (*)
EVA	-.133	.284	.439 (**)	-.011	.333 (*)

* 相関は、5%水準で有意(両側)

** 相関は、1%水準で有意(両側)

網かけ部分は相関の高かったところ

売上額、利益額という実額の財務指標は、予算管理の第1の目的である「所要の収益性の実現」と相関が高い。「部門の業績評価」と相関が高い指標は、当然のことながら「事業部利益」や「本社費配賦後利益」である点は製造業と同じであった。

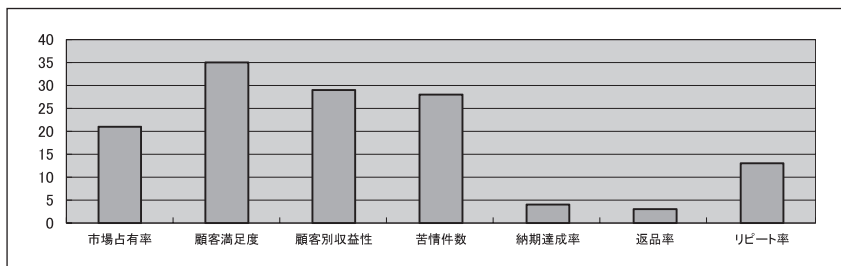
さらに、予算の種類との関係では、「損益予算」や「販売予算」は「売上高」、「売上総利益」、「営業利益」、「経常利益」、「事業部利益」など利益の実額の指標に相関がみられ、「資金予算」は当然のことながら「キャッシュフロー」との相関がみられた。

次に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

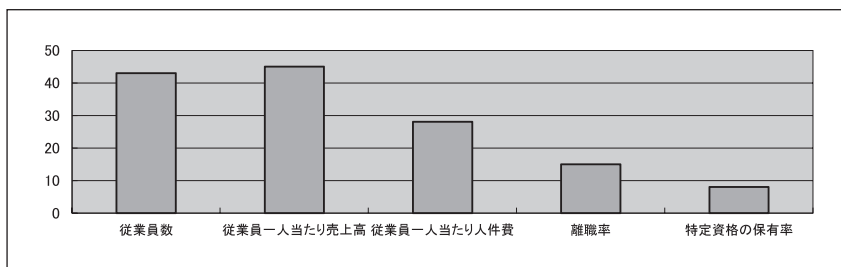
a.顧客関連指標

顧客関連指標については、多重回答可で尋ねたところ、「顧客満足度」(26.3%)、「顧客別収益性」(21.8%)、「苦情件数」(21.1%)、「市場占有率」(15.8%)の順であり、拙稿(2014)の製造業とやや異なる様子であった。



b.従業員関連指標

従業員関連指標は、「従業員数」(30.9%)、「従業員一人当たり売上高」(32.4%)、「従業員一人当たり人件費」(20.1%)などが高く、製造業とおおむね同じ傾向であった。



④業績管理と金銭的報酬との関連性

続いて、業績管理と金銭的報酬との関連性について、7点リッカートスケール(「1 全く関係がない」から「7 完全に連動している」)で調査した。その結果、次表に示すとおり「事業部長」(5.21)、「ミドル・マネジャー」(4.95)、「ローワー・マネジャー」(4.77)、「一般従業員」(4.24)の順に事業業績と金銭的報酬の関連性が高く、成果主義的になる傾向があった。

	製造業			非製造業		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
事業部門長	84	5.35	1.22	80	5.21	1.28
ミドルマネジャー	80	4.78	1.24	74	4.95	1.26
ローマネジャー	79	4.34	1.28	74	4.77	1.29
一般従業員	80	3.98	1.31	74	4.24	1.30

11. BSC

BSCの導入は、前々節でもみたように導入企業は7社の6.7%と非常に少なかった。BSCは、採用している企業そのものがそもそも低く、採用企業のなかでの割合も、「非常に多い」とした企業がなく、「かなり多い」16.7%、「どちらともいえない」が同じく16.3%で、採用している企業のなかでも管理会計業務で占める割合が低かった。

以下、サンプル数が少なかったので、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。

VI. おわりに

以上、第Ⅱ節において、アンケート調査の概要と回答企業について述べ、第Ⅲ節において、この度の回答企業における経営管理のコンテキストについての調査結果を記載し、第Ⅳ節においては、わが国非製造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」について考察した。また、こうした管理会計実践をわが国非製造業における管理会計実践のコンテキストとなっている経営戦略、マーケティング、意思決定、バリューチェーン、組織形態などとの関係で考察し、既存の実態調査との比較検討もしてきた。

各管理会計手法は企業の「経営戦略」、「マーケティング」、「意思決定」、「バ

リチェーン」あるいは「組織形態」といったものによって影響を受けるし、業態や企業規模によっても規定され、さらには他の手法との関係によっても可変的であることがわかった。

今後の課題としては、業界・業種ごとの管理会計実践の相違を調査することであろう。業界・業種によって管理会計システムの構築が異なることはたしかであろうが、今回の調査のサンプル数のみでは業界・業種による差を検証するには限界があった。今後も調査を蓄積し、今後は業界・業種ごとの特徴を明らかにしてゆきたい。

<参考文献>

- 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，2014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。
- 山田康平・山浦裕幸・大槻晴海・三木僚佑「わが国工業会計システムの現状と課題（1）アンケート調査の集計結果とその鳥瞰的分析」『産業経理』第64巻，3号，2004年。
- 高橋史安・新江孝・陳豊隆・劉慕和「原価計算・管理会計実践の総合的データベースの構築：平成13・14年度共同研究成果報告について（含アンケート調査結果）」『会計学研究』（日本大学）第17号，2004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：2014年9月16日