

【論文】

日本の非製造業における管理会計の実務

Management Accounting Practices of Japanese Non-Manufacturing Industries

劉 慕 和
Mu-Ho Liu

<目次>

1. はじめに
2. 経営組織
3. 設備投資の意思決定
4. 業績評価の仕組み
5. 戦略管理会計の実行
6. おわりに

(要旨)

本稿は東京証券取引所に上場した非製造業を調査対象に、管理会計の実務の現状について考察するものである。本稿によって以下の結果が明らかにされた。経営組織の構造に関して、インベストメント・センターが大幅に減少した。持株会社制組織へ転換する非製造業は今後も増加すると予想される。設備投資の意思決定に関して、経営戦略、顧客へのサービス、競争力、あるいは従業員の配置などが定性的な項目として利用されている。回収期間法と投資利益率法がもっとも利用される定量的な評価法である。業績評価の仕組みに関して、営業利益が財務的評価基準としてもっとも利用されている。非財務的評価基準としてもっとも利用されているのは人材育成や品質向上である。バランスト・スコアカードを導入している企業は、戦略の策定や遂行という目的に加え、財務的側面と非財務的側面の両方を包括する業績評価システムとしてもバランスト・スコアカードを活用している。

1. はじめに

管理会計は1920年代にアメリカで成立してから、企業の経営管理において欠かせない存在として発展してきた。管理会計は管理のための会計であり、経営管理者の経営管理活動を支援するための会計情報を提供することが管理会計の目的である。現代の管理会計では、意思決定に役立つ会計情報を提供するための意思決定会計、日常的な業務の管理を行うための業績評価会計、ならびに戦略の策定・遂行をサポートすることが期待される戦略管理会計などのカテゴリーがある。

しかし、管理会計のこれまでの発展は田中（2004）が指摘するように、いずれの国においても造船、鉄道、重工業、自動車、コンピュータなどの製造業の発展とともに進化したのであり、その理論基盤は製造業を前提に構築されている。この点は青木（1999）が指摘

するように、日本の非製造業における管理会計に関する研究は不足しているという事実の原因であるともいえる。非製造業における管理会計のあり方を検討し、管理会計の有用性を高めるためには、まずは非製造業における管理会計の実態を把握しなければならない。そこで、本稿は日本大学商学部会計学研究所が日本企業における管理会計・原価計算の利用実態について行った調査の結果をベースに、日本の非製造業における管理会計の実務を検証する。

日本大学商学部会計学研究所はこれまで、1996年（1回目）および2002年－2003年（2回目）において、東京証券取引所に上場している企業を調査対象に、管理会計・原価計算の利用実態について調査を行った¹⁾。そして、2011年から2012年にわたって同テーマについて3回目の実態調査を行った。本稿は、同研究所が2011年－2012年に行った実態調査の対象企業から非製造業と分類された企業のうち、有効な回答が得られた70社の調査結果に基づいて、経営組織の構造、設備投資の意思決定に用いる評価法、業績評価の仕組み、ならびに戦略管理会計の実行などといった項目に関して、同研究所による2回目の調査結果と対比しながら、日本の非製造業における管理会計の実務について考察することを目的としている。

2. 経営組織

管理会計のあり方を分析するさいに、まずは経営組織の構造について検討する必要がある。とくに、業績評価システムを設計するとき、管理責任単位（responsibility center）の定義が極めて重要な前提条件となってくる。通常、管理責任単位は（1）コスト・センター、（2）レベニュー・センター、（3）プロフィット・センター、ならびに（4）インベストメント・センターといった4つのカテゴリーに分類することができる。

製品の生産や研究開発などの業務を行う部門は、販売面に関する意思決定の権限を与えられておらず、原価または費用のみに対して意思決定の権限を与えられる場合が多い。この種の管理責任単位はコスト・センターとよばれる。製造業の製造部門の場合、アウトプットとなる製品を如何に安い原価で製造するかということが経営管理上の重要な課題であるため、標準原価システムを手段とした原価管理や業績評価が行われる場合が多い。一方、一般管理部門のような、製品またはサービスといった企業のアウトプットと費用の発生とのかかわりを定量的に測定することが困難な部門は、裁量型費用管理単位（discretionary expense center）とよばれる場合が多い。

営業部門のような事業部門では製品またはサービスのマーケティング業務に用いる販売促進費の予算をもっているが、商品の販売価格を自由に決定することができない場合が多い。そうすると、部門の目標はできるだけ多くの売上収益をあげることにあるので、このような部門はレベニュー・センターという。一方、製品別や地域別によって事業部が構成された場合、各事業部には売上収益と費用との組み合わせ、すなわち利益に対する意思決定の権限を与えられている。事業部には自己完結した責任単位であるための管理会計システムは欠かせない。この種の管理責任単位はプロフィット・センターとよばれる。

最後に、固定資産や運転資本に対する投資の権限をもたされる管理責任単位では、その投下資本の使用効率が業績評価の物差しとして利用される場合が多い。この種の管理責任単位は大手企業によく見られ、インベストメント・センターとよばれる。

1) 職能別組織と事業部制組織

生産、販売、あるいは研究開発といった組織における役割や機能によって部門が構成されるのは職能別組織である。職能別組織は事業が相対的に単純である場合に用いられる基本の組織構造である。意思決定の権限は主にトップの経営陣にあるため、集権的な組織としてとらえられる場合が多い。事業の多角化や進出地域の拡大につれて経営上の意思決定がより複雑になり、トップの経営陣だけでは対応しきれない場合が出てくると、企業は職能別組織からより分権化した組織へと変更せざるを得ない。

その中で、日本企業で良く利用される手法は事業部制組織の導入である。田中（2002）によると、歴史的にもっとも古い事業部制はアメリカのGeneral Motors社が1920年に成立させた事業部制である。事業部制をマネジメント・コントロール・システムとして用いるさいに、各事業部に管理責任を持たせる必要があるため、その管理責任が及ぶ範囲によって事業部を前述した4つの管理責任単位のどれかとして位置付けなければならない。

経営組織の構造について、まずは職能別組織と事業部制組織についての調査結果を見てみることにする。表1に示すように、職能別組織を採用している企業では、部門をコスト・センター [18社, 29%] と位置付けている場合がもっとも多く、プロフィット・センター [12社, 19%] がそれに次ぐ。事業部制組織を導入している企業では、事業部をプロフィット・センター [31社, 50%] とする企業がもっとも多く、レベニュー・センター [17社, 27%] やコスト・センター [14社, 23%] と位置付ける事業部を有する企業も少なくない。前述したように、事業部制を導入する主な理由は意思決定の権限の一部を事業部に委ねることにあるため、事業部制を導入している企業におけるプロフィット・センターの割合が職能別組織を採用している企業のそれより高いという結果は理にかなう。

表1 経営組織 [職能別組織・事業部制組織]

	2002年－2003年	2011年－2012年	
	企業数	企業数	割合
<職能別組織>			
1 コスト・センター	13	18	29.0%
2 レベニュー・センター	2	6	9.7%
3 プロフィット・センター	5	12	19.4%
4 インベストメント・センター	6	0	0.0%
<事業部制組織>			
1 コスト・センター	0	14	22.6%
2 レベニュー・センター	3	17	27.4%
3 プロフィット・センター	23	31	50.0%
4 インベストメント・センター	8	2	3.2%
回答企業数（複数回答）	—	62	100.0%

*2002年－2003年のデータは一部修正。

一方、筆者が2004年に検証した2002年－2003年の調査結果と対比してみると、職能別組織を採用している企業においても事業部制組織を導入している企業においても、インベストメント・センター [職能別組織0社, 0%, 事業部制組織2社, 3%] と位置付けられる部門または事業部は、今回の調査では大幅に減少したことが明らかとなった。この2回の調査における回答数に差があるため単純な比較はできないが、職能別組織を採用している非製

造業ではインベストメント・センターが全く姿を消したし、事業部制組織を導入している企業に関しても前回の8社から今回の2社まで減少した。

2) カンパニー制組織と持株会社制組織

事業部制よりさらに分権化した組織を構築したいのであれば、企業は事業部門をカンパニーとよぶ独立した会社のように設定し、それぞれのカンパニーに権限の委譲や資源の配分を行い、独立採算制で運営させるという形態をとることができる。これがカンパニー制組織とよばれる。田中（2000）によると、日本では1994年にソニー・グループが最初にカンパニー制を導入した²⁾。その導入の目的に関して同社は（1）中核ビジネスの一層の強化と新規事業の育成、（2）市場対応型組織を導入し、製販一体となってマーケットの要請に対応、（3）事業責任の明確化と権限の委譲により、外部変化に迅速に対応できる組織の構築、（4）階層の少ないシンプルな組織、ならびに（5）企業家精神の高揚を図り、21世紀に向けたマネジメントを育成、などの点を挙げた。その後、企業改革の手法としてカンパニー制組織が日本の大企業を中心に相次いで導入された。

しかし、1990年代の終わり頃に純粋持株会社制が解禁されてから、カンパニー制と類似する点がある制度として持株会社制組織へ転換した企業も少なくない。経済のグローバル化が加速し、資本や技術の国際的な移動が簡単に行なえるため、多くの日本企業は今までにない国際競争にさらされている。持株会社組織へ移行する理由はまさに小倉（1999）が指摘するように、持株会社は子会社の買収・売却を手段とした企業グループの迅速な再設計と再編成が可能であるという点にある。

カンパニー制組織および持株会社制組織に関する調査結果は表2に示している。まず、カンパニー制組織を導入している企業を前回の調査結果と比較すると、わずかながらその数が増加していることが読み取れる。その中で、プロフィット・センターとして位置付けている企業がもっとも多い〔4社、7%〕。一方、持株会社組織に移行した企業に関する調査は今回が初めてであるため前回の調査結果との比較はできない。その子会社をコスト・センター、プロフィット・センター、あるいはインベストメント・センターと定義している企業はそれぞれ数社ある。

表2 経営組織〔カンパニー制組織・持株会社制組織〕

	2002年－2003年	2011年－2012年	
	企業数	企業数	割合
<カンパニー制組織>			
1 コスト・センター	0	1	1.6%
2 レベニュー・センター	1	2	3.2%
3 プロフィット・センター	2	4	6.5%
4 インベストメント・センター	1	0	0.0%
<持株会社制組織>			
1 コスト・センター	－	3	4.8%
2 レベニュー・センター	－	0	0.0%
3 プロフィット・センター	－	2	3.2%
4 インベストメント・センター	－	2	3.2%
回答企業数（複数回答）		62	100.0%

*2002年－2003年のデータは一部修正。

3) ミニ（マイクロ）・プロフィット・センター制組織

非製造業の経営組織について、最後はミニ（マイクロ）・プロフィット・センター制組織の導入状況について考察する。日本的な管理会計の仕組みが有する特徴として、ミニ（マイクロ）・プロフィット・センター制組織を挙げることができる。ミニ（マイクロ）・プロフィット・センター制の定義は明確にされていないが、横田と鶴飼（2010）は、おおむね「企業内部における現場の小規模組織に利益責任を負わせて管理するマネジメント手法」であると考えている。

表3に示すように、ミニ（マイクロ）・プロフィット・センターをコスト・センターやレベニュー・センターとして位置付けている企業はともに前回の0社から今回の2社までに増加したが、プロフィット・センターとしている企業は10社から5社まで減少した。また、インベストメント・センターとされるミニ（マイクロ）・プロフィット・センター制組織は今回の調査ではついに姿を消した。

表3 経営組織 [ミニ（マイクロ）プロフィット・センター組織]

	2002年－2003年	2011年－2012年	
	企業数	企業数	割合
1 コスト・センター	0	2	3.2%
2 レベニュー・センター	0	2	3.2%
3 プロフィット・センター	10	5	8.1%
4 インベストメント・センター	1	0	0.0%
回答企業数（複数回答）		62	100.0%

*2002年－2003年のデータは一部修正。

管理責任単位の変化について総合的に検討してみると、今回初めて調査項目として設定された持株会社制組織を除き、どのような組織構造においてもインベストメント・センターが大幅に減少したことが目立つ。その原因を解明するのにさらなる分析や検証を重ねる必要があるが、長期間にわたる日本経済の不況やデフレを経験してきた日本企業にとって、組織内で多くの部署に投資の権限を持たせる余裕がなくなることや、企業の投資活動そのものが減少したことを反映しているのかもしれない。

一方、グローバルな競争にさらされる日本企業には国際的な経営スタイルが求められている。国際的レベルで組織を機敏に動かすのにやはり分権化した組織への再構築が必要となってくる。そうすると、日本企業にとって持株会社制という経営組織への方向転換は起こるべくして起こる結果となるであろう。その他の経営組織から持株会社制組織へと転換する日本の非製造業が今後も増加していく傾向にあるかどうかについて、今回の調査による解明が期待される。

3. 設備投資の意思決定

企業が設備投資を行うことにはさまざまな理由がある。たとえば、既存の製品の生産量の増大をもたらすための拡大投資、製品の原価を低減するための合理化投資、新製品の開発や新しい市場の開拓を目指す戦略的投資、あるいは現代企業に求められる社会的な責任

を果たすための社会責任関連投資などが、その理由として挙げられる。

そもそも企業における投資は、資金の一部または全部を何らかの事業に運用して企業価値を増やす目的をもつ行動として定義できる。投資案に関する意思決定を当該投資がもたらす経済的効果である定量的な会計情報によって判断する場合、管理会計ではその投資案がもたらす将来のキャッシュ・フローの変化額によって経済的効果を把握するのが原則である。キャッシュ・フローの測定には増分原価や増分収益の概念が適用される。増分原価または増分収益は、投資が行われる場合のみに発生し、投資が行われない場合には発生しない原価または収益のことをいう。管理会計では投資案の経済的効果が及ぶ期間において発生するすべての増分原価または増分収益をキャッシュ・インフローまたはキャッシュ・アウトフローとして把握し、これらのキャッシュ・フローに基づいてさまざまな評価法にしたがって投資案に関する意思決定を行う。

1) 非財務的データ

企業が投資案に関する意思決定を行うさいに、キャッシュ・フローをベースにした定量的な会計情報に加え、定量的には評価できない非財務的データからなる定性的な情報をも考慮する必要がある。たとえば、設備を更新すればより質の高い製品の生産またはサービスの提供が可能となるし、結果的に企業の競争力を高める効果がある。そうすると、品質に関する定性的な評価を行う仕組みを構築することが必要となってくる。設備投資の意思決定において非財務的データが考慮されているかどうかについての調査結果は表4のように示している。回答数の8割を超える企業が何らかの非財務的データを考慮していることが明らかとなった。

表4 設備投資意思決定における非財務的データの考慮

	企業数	割合
1 非財務的データは考慮しない	12	17.6%
2 非財務的データは考慮する	56	82.4%
回答企業数	68	100.0%

一方、どのような非財務的データが考慮の要因とされているかについての調査結果は表5に示している。その中で、経営戦略〔44社、77%〕と回答した企業が7割を超えてもっとも多い。顧客へのサービス〔31社、54%〕や競争力〔30社、53%〕を非財務的データとして考慮する企業も回答数の5割を超えている。また、従業員の配置〔23社、40%〕を考慮の要因としている企業も4割を超えている。

表5 設備投資意思決定で考慮される非財務的データ

	企業数	割合
1 従業員の配置	23	40.4%
2 品質	18	31.6%
3 経営戦略	44	77.2%
4 競争力	30	52.6%
5 技術的動向	20	35.1%
6 顧客へのサービス	31	54.4%
7 市場占有率	14	24.6%
8 生産のフレキシビリティ	5	8.8%
9 会社のイメージアップ	7	12.3%
10 競合他社の投資動向	17	29.8%
11 全体の投資枠	22	38.6%
12 長年の経験（直勘）	7	12.3%
13 環境への影響	10	17.5%
14 その他	1	1.8%
回答企業数（複数回答）	57	100.0%

2) 経済計算の評価方法

管理会計の分野において、設備投資の意思決定に関する議論は主に定量的な情報に基づいた分析に焦点を当てている。定量的な情報を確認するさいに、最初の投資額、投資効果が及ぶ期間、期間中に発生するキャッシュ・フロー・ベースの増分収益・増分原価、これらの項目がもたらす税効果、ならびに資本コストなどの項目に対してあらかじめ識別や予測をする必要がある。これらの情報に基づき、貨幣の時間価値を考慮しない評価法または考慮する評価法によって投資案に対する意思決定が行われる。

貨幣の時間価値を考慮しない評価法としてよく知られているのは回収期間法（payback period method）である。この評価法は、投資案がもたらす将来のキャッシュ・フローから設備投資の投資額を回収するのに必要な期間の長さを判断基準とする方法であり、回収期間のもっとも短い投資案が採択される。複数の期間にわたってもたらすキャッシュ・フローに関して貨幣の時間価値を考慮せず、単純に合計額を求めるという簡易な計算法であるため、回収期間法は実務ではよく利用されている。一方、投資案から得られる会計上の利益額を投資額で除して求めた投資利益率を意思決定の判断基準とする会計的利益法または投資利益率法（return on investment；ROI）は貨幣の時間価値を考慮しないもうひとつの評価法である。ここの利益額は、投資効果が及ぶ期間における減価償却費を控除した後の利益額の平均値で把握する場合が多い。投資利益率が目標上の資本利益率よりも高い投資案が採択される。

貨幣の時間価値を考慮する評価法としてもっとも知られているのは正味現在価値法（net present value method；NPV）と内部利益率法（internal rate of return method；IRR）である。正味現在価値法は、投資案がもたらすすべての将来キャッシュ・フローを投資時点における割引現在価値まで修正し、その割引現在価値の合計額と投資額の差額である正味現在価値をもって投資案の採択をする評価法である。正味現在価値の値が正であれば投資案を採択し、負であれば投資案を棄却する。この計算の中で用いる利子率または割引率は、企業が投資案から求める投資利益率または資本コストとして解釈できる。また、ここの割引現

在価値の合計額と投資額を割り算で出した比率は現在価値指数または収益指数とよばれ、この指数が1より大きい場合は投資案を採択し、1より小さい場合は投資案を棄却するという現在価値指数法（present value index method）がある。ただ、この評価法による投資判断は実質的に正味現在価値法と同様な結論を導くはずであるため、同一な方法とみなしても良い。

割引現在価値の計算において将来のキャッシュ・フローの割引現在価値の合計額が投資額と等しい場合、すなわち正味現在価値がゼロとなる場合、その割引率が内部利益率とよばれる。内部利益率法ではこの内部利益率を投資採択の判断基準としている。企業が投資案から求める最低の利益率よりも内部利益率が高い場合には投資案を採択し、低い場合には投資案を棄却する。これらの評価法の優劣あるいは異なる意思決定を導く場合についての議論は別の課題となるため、本稿では割愛することにする。

経済計算の評価方法に関する今回の調査結果は表6のように示している。貨幣の時間価値を考慮しない回収期間法 [34社, 54%] や投資利益率法 [26社, 41%] が実は企業にもっとも利用されている評価法であることが判明した。分析上もっとも便利な回収期間法が支持される理由として、計算方法が簡単であるうえ、安全性の重視という意見も数少なくない³⁾。それに対し、貨幣の時間価値を考慮する正味現在価値法 [11社, 18%] と現在価値指数法 [3社, 5%] は合わせて2割強の企業が用いている。一方、これらの評価法の中で計算方法がもっとも複雑である内部利益率法を用いている企業 [7社, 11%] はわずか1割程度にとどまる。貨幣の時間価値を考慮する評価法は考慮しない評価法と比較して、理論上、よりすぐれているはずであるが、計算方法が複雑なうえ、割引率をはじめ多くの仮定や予測を行う必要があり不確実性が増すため、非製造業では比較的用いられていない。この事実、今回の調査によって明らかにされた。

表6 設備投資の経済計算の評価方法

	企業数	割合
1 会計的利益法（投資利益率法）	26	41.3%
2 回収期間法	34	54.0%
3 内部利益率法	7	11.1%
4 正味現在価値法	11	17.5%
5 現在価値指数法	3	4.8%
6 年額原価法	4	6.3%
7 デシジョンツリー	0	0.0%
8 リアルオプション	0	0.0%
9 その他	7	11.1%
回答企業数（複数回答）	63	100.0%

4. 業績評価の仕組み

管理会計の分野において、業績評価の仕組みは常に研究課題のひとつである。株式会社とその代表格ともいえる現代企業が成り立つ前提条件のひとつは、エイジェンシー理論である。エイジェンシー理論の中で、何らかの行動を依頼されて、その行動を行う側のことをエイジェントといい、その行動を依頼する側のことをプリンシパルという。プリンシパ

ルである株主が企業の経営業務をエイジェントである経営者に委ねる。また、プリンシパルである経営者がその業務の執行をエイジェントである社員に委ねるという構図が、株式会社の基本の仕組みとなっている。したがって、現代企業の階層的組織には、幾層にも重なるエイジェンシー関係が存在している。

このようなエイジェンシー関係によって成り立つ現代企業にとって、エイジェントが業務を行う成果に対する業績評価の仕組みを構築することは欠かせない。Neely (2002) によると、すぐれた業績評価システムは企業目標の達成と組織メンバーの行動との結びつきを明確にし、それらの行動と目標との整合性を図り、そして業績についてのフィードバックをタイムリーに行うなどの役割を果たす必要がある。したがって、業績評価の基準を設定するさいに、組織目標の達成に結びつくことを確保するために、その行動の貢献度を測定するのに役立つものを考慮する必要がある。また、業績評価の基準は、組織メンバーに対して彼らの行動の目標を明らかにし、その目標に向かうように行動させるものでなければならない。すぐれた業績評価システムを構築することは、組織メンバーのモチベーションの向上にも大きな効果をもたらすのであろう。それゆえ、企業にとって適切な業績評価の仕組みをマネジメント・コントロール・システムの一環として組み込むことは、極めて重要な経営課題となってくる。

田中 (2002) によると、経営上の目標として売上高、利益額、売上高の伸び率、投資利益率 (ROI)、残余利益 (residual income ; RI)、あるいは経済付加価値 (economic value added ; EVA) などの財務的目標がよく知られている。また、製品品質、顧客満足度、環境保護や社会的貢献などの非財務的目標も企業目標として掲げられることが多い。これらの目標への達成度を測定するための尺度を業績評価システムに取り入れるのであれば、業績評価基準は財務的な評価基準と非財務的な評価基準との両方を包括的に組み入れる必要がある。

1) 財務的評価基準

これまで、アメリカを中心に財務的評価基準の重要性が強調されてきた。その中でも、ROIがもっとも重視されている。単なる業績評価指標のみならず、ROIは企業目標、投資プロジェクトの判定基準、あるいは前述した管理責任単位のインベストメント・センターの目標としても多くのアメリカ企業に利用されてきた。なお、ROIの概念に基づいて開発された総資産利益率 (return on assets ; ROA) や自己資本利益率 (return on equity ; ROE) なども、資産または資本の運用効率に関する評価基準である。一方、残余利益 (RI) は資本コストを控除した超過利益を表すものである。金額で表示されるうえ、資本コストの算定において異なる利子率の適用が可能であるため、RIはROIの欠点を補完する機能をもつと思われる。

ROIやRIといった従来の財務的評価基準の問題点を克服するために開発されたのがEVAである。EVAは詳細な調整が加わった営業利益額から資本コストを控除した利益額であり残余利益の一種である。EVAは企業のストック・リターンの予測に関して、従来の財務的評価基準よりすぐれていると思われる。

非製造業における財務的評価基準の使用状況に関する調査結果は表7のように示している。財務的評価基準の中でもっとも利用されているのは何らかの利益額 [55社, 92%] である。そんな中、営業利益 [43社, 72%] を評価基準としている企業の割合がもっとも高く、経常利益 [29社, 48%] も約半数の企業が用いている。前回の調査結果と比較して、

RIやEVAといった残余利益をベースにした財務的評価基準を用いる企業は減少した。一方、ROA [14社、23%] を評価基準として利用している企業は前回の調査結果より大幅に増加したことが明らかとなった。また、前回の調査には含まれなかったROE [12社、20%] も一定の割合の企業が用いている。

表 7 財務的評価基準

	2002 年－2003 年		2011 年－2012 年	
	企業数	割合	企業数	割合
1 売上高	52	24.4%	37	61.7%
2 売上高の伸び率	34	16.0%	14	23.3%
3 利益額	81	38.0%	55	91.7%
a 売上総利益	40	25.3%	21	35.0%
b 営業利益	44	27.9%	43	71.7%
c 経常利益	34	21.5%	29	48.3%
d 限界利益	6	3.8%	2	3.3%
e 貢献利益	5	3.2%	4	6.7%
f 事業部利益	16	10.1%	5	8.3%
g 残余利益 (RI)	3	1.9%	1	1.7%
h 経済付加価値 (EVA)	7	4.4%	0	0.0%
i EBITDA	－	－	3	5.0%
j 当期純利益	－	－	14	23.3%
k 包括利益	－	－	1	1.7%
l その他	3	1.9%	0	0.0%
m 内訳回答なし	－	－	0	0.0%
4 総資産利益率 (ROA)	5	2.4%	14	23.3%
5 自己資本利益率 (ROE)	－	－	12	20.0%
6 売上利益率 (ROS)	17	8.0%	8	13.3%
7 キャッシュ・フロー	16	7.5%	10	16.7%
8 その他	8	3.8%	1	1.7%
回答企業数 (複数回答)	－	－	60	100.0%

資産または資本の運用効率を測定する評価基準の利用企業が増加したという結果を経営組織の構造における変化と合わせて検討してみると、投資効率の判断が中心であるインベストメント・センターを採用している企業が減少しているが、分権化が一層進んだ日本の非製造業において、本社または全社レベルで投資効率を測定する仕組みが整備されてきていると推測できる。

2) 非財務的評価基準

財務的評価基準が主導権を握ってきたアメリカ流の業績評価には多くの問題点がある。このことは数多くの研究者や実務家に指摘されてきた。その中で、もっとも有名なのは Johnson and Kaplan による先行研究である。Johnson and Kaplan (1987) はアメリカ企業の業績評価システムが財務的情報ばかりに依存していたことの欠陥を分析し、財務的評価基準は現代企業の経営戦略や競争的な経済環境の変化に対応できないと主張している。財務的評価基準は企業にとって最終的な成果を物語るものではあるが、そのような基準だけでは、

業績改善をもたらす活動，すなわちすぐれた業績を作り出すドライバーがどのように行われているかは見えてこない。言い換えれば，現代企業にとって顧客志向の観点や無形資産・知的財産による経営が必要不可欠であるならば，顧客との関係，ビジネス・プロセスの優劣，あるいは従業員能力といった企業の持続的な成長の原動力となる非財務的要因を測定する仕組みの構築はいくら強調してもし過ぎることはない。

アメリカ企業と比較してみると，日本の製造業は伝統的に非財務的側面を重視する傾向にある。JITまたはTQMといった製造プロセスの改善や製品品質の改良をもたらす経営管理の手法は長期間にわたって日本製＝高品質というイメージの定着化に貢献してきた。本稿は日本の非製造業に関する調査結果を考察するものであるが，製造業で開発されたこれらの経営管理の手法が非製造業にも影響を与えているかは興味深い研究課題である。表8に示すように，前回の調査結果と比較して今回の調査では非財務的評価基準を採用している非製造業の割合が大幅に増加した。とくに，人的資本の蓄積を意味する人材育成[29社，57%]やビジネス・プロセスの良否に依存する品質向上[27社，53%]を業績評価基準としている企業はどちらも過半数である。適正な在庫管理を行うことによって経営リスクおよび原価を低減する効果が期待されるという在庫削減[16社，31%]も3割の企業が業績評価基準として用いている。

表8 非財務的評価基準

	2002年－2003年		2011年－2012年	
	企業数	割合	企業数	割合
1 品質向上	36	17.6%	27	52.9%
2 納期の短縮化	12	5.9%	10	19.6%
3 在庫削減	17	8.3%	16	31.4%
4 床面積の削減	2	1.0%	1	2.0%
5 市場占有率	11	5.4%	10	19.6%
6 事務合理化努力	25	12.2%	18	35.3%
7 新製品（新技術）開発力	18	8.8%	6	11.8%
8 人材の育成	25	12.2%	29	56.9%
9 設備近代化努力	22	10.7%	1	2.0%
10 債権の回収率	28	13.7%	13	25.5%
11 その他	9	4.4%	3	5.9%
回答企業数（複数回答）	—	—	51	100.0%

なお，ライン部門に限らず，スタッフ部門における効率化を図るという事務合理化努力[18社，35%]を業績評価基準としている企業も数少なくない。また，本業のみならずファイナンスの側面における資金管理の重要性を認識し，債権の回収率[13社，26%]を業績評価基準としている企業も増えつつある。この結果は，非財務的な側面の重要性が認識されており，なおかつそれを測定する仕組みが構築されているという点において，日本の非製造業は製造業と比較しても遜色がないことを意味している。

5. 戦略管理会計の実行

1990年代初期に開発されたバランスト・スコアカード（Balanced Scorecard；BSC）は近年、企業戦略の策定や遂行に役立つ戦略的マネジメント・システムとして脚光を浴びている。誕生した初期、BSCは財務的評価と非財務的評価の両方を含む複合的な業績評価システムとして位置付けられていた。しかし、1996年以降、BSCの戦略的利用がKaplan and Nortonによって提唱されるようになった⁴⁾。組織のミッションやビジョンに関しての定義や、それを実現させるための戦略の策定および遂行はBSCの運用によって達成できると彼は主張している。それを受け、Bible *et al.*（2006）は単なる業績評価システムだけではなく、戦略的マネジメント・システムとしてBSCを評価している。

BSCは戦略的マネジメント・システムとして組織の戦略を業績評価指標へと転換し、財務の視点、顧客の視点、内部ビジネス・プロセスの視点、ならびに学習と成長の視点といった4つの視点から戦略の遂行を測定する。また、業績評価指標には、組織の目標や成果の達成度についての事後的指標と、そのような目標や成果を達成するために必要不可欠な要因を把握するための事前的指標の2種類が含まれる。財務の視点や顧客の視点から経営活動の成果を測定しながら、BSCは内部ビジネス・プロセスの視点および学習と成長の視点を通して経営成果をもたらす要因を把握している。なお、業績評価指標は因果連鎖によって互いに結び付けられている。この因果連鎖は、組織がもつ人材、業務プロセス、あるいはブランド・イメージなどといった無形資産を財務的成果へと転換する一連のサクセス・ストーリーである。

1) バランスト・スコアカードの導入状況

非製造業におけるBSCの導入状況は表9のように示している。残念ながら、今回の調査では全グループでBSCを実施している企業はわずか2社しかおらず、一部の関係会社で実施している企業はたった1社である。一方、今のところ実施する予定はない〔64社、93%〕という企業がほとんどである。日本ではBSCを実施している非製造業がそれほど多くない理由についてより多くの検証を重ねる必要があるが、実際、三菱東京UFJ銀行⁵⁾をはじめ、BSCの導入に成功している日本の非製造業も決してないわけではない。

表9 バランスト・スコアカードの導入状況

	企業数	割合
1 全グループで実施している	2	2.9%
2 一部の関係会社（含親会社）で実施している	1	1.4%
3 今は実施していないが、実施する予定がある	2	2.9%
4 今のところ実施する予定はない	64	92.8%
回答企業数	69	100.0%

2) バランスト・スコアカードで採用している視点

前述したように、BSCの基本形には財務の視点、顧客の視点、内部ビジネス・プロセスの視点、ならびに学習と成長の視点といった4つの視点が含まれている。ただし、Kaplan and Norton（2001）をはじめとする多くの先行研究が指摘するように、必ずしもこの4つの視点

のすべてを含めなければならないわけではないし、組織の必要に応じて他の視点を取り入れることも可能である。

バランスト・スコアカードで採用している視点についての調査結果は表10に示すように、BSCを実施している3社はいずれもこの基本の4つの視点のみ利用している。今回の調査は営利事業を調査対象としていたため、非営利事業のBSCに関する実態は今回の調査結果には反映されていないが、独自の視点をBSCに取り入れている日本の医療機関も存在している⁶⁾。なお、環境保全や社会といった企業外部との関係を重要視している日本の製造業の中では、BSCに環境や社会の視点を取り入れている企業も少なくない⁷⁾。

表 10 バランスト・スコアカードで採用している視点

	企業数	割合
1 財務の視点	3	100.0%
2 顧客の視点	3	100.0%
3 内部ビジネス・プロセスの視点	2	66.7%
4 学習と成長の視点	3	100.0%
5 環境の視点	0	0.0%
6 IT の視点	0	0.0%
7 IR（Investor Relations）の視点	0	0.0%
8 従業員の視点	0	0.0%
9 サプライヤーの視点	0	0.0%
10 製品／サービスの質の視点	0	0.0%
11 その他	0	0.0%
回答企業数（複数回答）	3	100.0%

3) バランスト・スコアカード導入の目的

最後に、本稿ではBSC導入の目的について考察を行う。表11に示すように、BSCを導入している3社のいずれも戦略の策定とその実行のフォローアップのために使用している。戦略の目的に加え、3社のうち1社は人事評価のために利用しているが、人事評価の業務を業績評価の一環として考えた場合、3社のいずれも、BSCを業績評価のためにも利用しているといえる。これは、この3社には財務的側面と非財務的側面の両方を包括する、バランスのとれた業績評価システムが構築されていることを示唆している。

表 11 バランスト・スコアカード導入の目的

	企業数	割合
1 業績評価のため	2	66.7%
2 戦略策定とその実行のフォローアップのため	3	100.0%
3 人事評価のため	1	33.3%
4 情報化投資評価のため	0	0.0%
5 リスク管理のため	0	0.0%
6 知的資産の管理のため	0	0.0%
7 予算管理の代替（脱予算経営、予算不用論）のため	0	0.0%
8 経営統合の推進のため	0	0.0%
9 その他	0	0.0%
回答企業数（複数回答）	3	100.0%

6. おわりに

本稿は日本の非製造業における管理会計の実務について考察を行った。考察の方法は、日本大学商学部会計学研究所が2011年から2012年にかけて、東京証券取引所上場企業を調査対象にした実態調査による結果をベースに、経営組織の構造、設備投資の意思決定に用いる評価法、業績評価の仕組み、ならびに戦略管理会計の実行などといった項目に関して、同研究所による2回目の調査結果と対比しながら、日本の非製造業における管理会計の実務について分析を行った。分析結果は以下のようにまとめることができる。

まず、経営組織の構造に関して、持株会社制組織が今回において初めて調査項目として設定された。グローバルな競争にさらされる日本企業には、国際的レベルで組織を機敏に動かせる分権化した組織へ再構築する必要がある。そうすると、持株会社制という経営組織への方向転換は必然的に起こる結果といえるであろう。一方、管理責任単位の変化について検討してみると、前回の調査結果と比較してインベストメント・センターが大幅に減少した。このことは、長期間にわたる日本経済の不況やデフレを経験してきた日本企業にとって、組織内で多くの部署に投資の権限を持たせる余裕がなくなることや、企業の投資活動そのものが減少したことを反映しているのかもしれない。

次に、設備投資の意思決定に関して、定量的な評価に加え、非製造業の大半は定性的な評価をも考慮している。定性的な評価項目として、経営戦略、顧客へのサービス、競争力、あるいは従業員の配置などが日本の非製造業によく利用されている。定量的な評価に関して、回収期間法と投資利益率法が日本の非製造業にもっとも利用される評価法である。一方、理論上よりすぐれている正味現在価値法や内部利益率法は、計算方法が複雑なうえ不確実性が高いため、非製造業において比較的に使われていないことは今回の調査によって判明した。

業績評価の仕組みに関して、財務的評価基準の中でもっとも非製造業に利用されているのは営業利益または経常利益である。前回の調査結果と比較して、RIやEVAといった残余利益に基づいた財務的評価基準を用いる企業は減少した。代わりに、ROAやROEを利用する企業が増加した。一方、非財務的評価基準を採用している非製造業は大幅に増加した。もっとも利用されている非財務的評価基準は人材育成、品質向上、ならびに在庫削減である。また、スタッフ部門に関する事務合理化努力、ファイナンス能力に関する債権の回収率を基準としている企業も増えつつある。これは、非製造業においても、非財務的な側面の重要性が認識され、測定の仕組みが構築されていることを意味している。

最後に、戦略的マネジメント・システムであるBSCを導入している日本の非製造業が少ない事実が判明した。しかし、BSCを導入している企業は、戦略の策定や遂行という目的に加え、財務的側面と非財務的側面の両方を包括する業績評価システムとしてもBSCを活用していることがいえる。以上の考察は、本稿によって明らかとなった日本の非製造業における管理会計の利用現状である。

管理会計はこれまで、企業内部の業務に関しての情報提供に焦点を当ててきた。しかし、社会や経済の状況が目まぐるしく変化している中、そのような外部環境の変化に対応するため、管理会計にはどのような変化が起きているか、あるいは、そもそも管理会計には変革が起きているかどうかなどについて、実証的な研究はほとんどなされてこなかった⁸⁾。管理会計の有用性を高め、管理会計のあり方を検討するさいに、外部環境の変化に対応で

きる管理会計の変革は今後、より一層重要な研究課題となってくるであろう。

本稿で用いるアンケート調査のデータは、2011年、2012年度の日本大学商学部研究費（共同研究）および2013年度日本大学商学部研究費（個人研究）の成果である。会計学研究所、研究事務を担当して頂いた研究事務課に深く感謝の意を表したい。また、アンケート調査の集計に協力してくれたゼミナールの学生の皆さんにもお礼を申し上げたい。

〔参考文献〕

〔1〕 邦文文献

- 1) 青木章通（1999）「サービス業の管理会計の基本的な枠組み」『三田商学研究』第42巻，第4号，pp.133-159。
- 2) 岡照二（2010）「環境コストマネジメントにおける環境パフォーマンス指標の役割：SBSC構築に向けて」『原価計算研究』第34巻，第1号，pp.91-101。
- 3) 小倉昇（1999）「持株会社とカンパニー制の管理会計システム（特集 持株会社の管理会計）」『企業会計』第51巻，第9号，pp.1317-1326。
- 4) 佐々木巖（2011）「医療連携の BSC－東北大学病院地域医療連携センター」高橋淑郎編著『医療バランスト・スコアカード研究 経営篇』生産性出版，pp.259-271。
- 5) 田中隆雄（2000）「企業価値経営の戦略と組織：ソニーにおけるカンパニー制・執行役員制と業績管理」『経済学（東北大学経済学部研究年報）』第62巻，第1号，pp.1-28。
- 6) 田中隆雄（2002）『管理会計の知見』第2版，森山書店。
- 7) 田中浩（2004）「非製造業の会計システムについて」『松本大学研究紀要』第2号，pp.79-91。
- 8) 日本大学商学部会計学研究所（1996）「特集・原価計算実践の総合的データベースの構築」日本大学商学部会計学研究所『会計学研究（日本大学商学部）』第9号。
- 9) 日本大学商学部会計学研究所（2004）「特集・原価計算・管理会計実践の総合的データベースの構築」日本大学商学部会計学研究所『会計学研究（日本大学商学部）』第17号。
- 10) 増山こう子，松嶋和子，齋藤由利子（2010）「職員一人ひとりが経営を意識して取り組むための BSC 導入」『医療バランスト・スコアカード研究』第7巻，第1号，pp.49-56。
- 11) 横田絵理，鵜飼裕志（2010）「非製造業におけるミニ・プロフィットセンターの活用」『産業経理』第70巻，第3号，pp.73-84。
- 12) 劉慕和（2004）「業績評価会計に関する実態調査の結果および分析～日本大学商学部会計学研究所の研究プロジェクトについて～」『会計学研究（日本大学商学部）』第17号，pp.79-101。

〔2〕 英文文献

- 1) Bible, Lynn, Stephen Kerr, Michael Zanini (2006) “The Balanced Scorecard: Here and Back,” *Management Accounting Quarterly*, Vol. 7, No. 4, pp.18-23.

- 2) Hopwood, Anthony G. (2009) “The Economic Crisis and Accounting: Implications for the Research Community,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34, No. 6-7, pp. 797-802.
- 3) Johnson, H. Thomas and Robert S. Kaplan (1987) “*Relevance Lost—The Rise and Fall of Management Accounting*,” Harvard Business School Press.
- 4) Kaplan, Robert S., and David P. Norton (1996) “*The Balanced Scorecard: Translate Strategy into Action*,” Harvard Business School Press.
- 5) ——— (2001) “*The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*,” Harvard Business School Press.
- 6) ——— (2004) “*Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*,” Harvard Business School Press.
- 7) ——— (2006) “*Alignment: Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*,” Harvard Business School Press.
- 8) ——— (2008) “*Execution Premium*,” Harvard Business School Press.
- 9) Neely, Andy D. (2002) “*Business Performance Measurement: Theory and Practice*,” Cambridge University Press.
- 10) Van der Stede, Wim A. (2011) “Management Accounting Research in the Wake of the Crisis: Some Reflections,” *European Accounting Review*, Vol. 20, No. 4, pp. 605-623.

〔注〕

- 1) 詳細な調査結果は日本大学商学部会計学研究所（1996）、日本大学商学部会計学研究所（2004）、劉（2004）を参照されたい。
- 2) そのときのカンパニー制はいわばリストラ型のものであった。肥大化した組織をシンプルな組織に改革し、収益性を改善するために、ソニー・グループはそれまでの事業本部制に代わってカンパニー制を導入したと田中（2000）は分析している。
- 3) 回収期間法を採用する理由として、将来の収益を予想してもそれに信頼がおけない、あるいは安全性を重視していると回答した企業はいずれも回答数の6割を超えている。
- 4) 詳細は Kaplan and Norton (1996), Kaplan and Norton (2001), Kaplan and Norton (2004), Kaplan and Norton (2006), あるいは Kaplan and Norton (2008) を参照されたい。
- 5) 三菱東京 UFJ 銀行は 2006 年に日本企業として初めて Palladium Balanced Scorecard Hall of Fame で受賞した。この賞は、BSC の利用を推進するアメリカの経営コンサルタント企業 Palladium グループが世界中、BSC を導入している企業の中からすぐれた成果をあげた企業を表彰するものである。
- 6) たとえば、増山ら（2010）によると、JA かみつが厚生連上都賀総合病院看護部の BSC には、財務の視点の代わりに経営の視点が含まれている。また、佐々木（2011）によると、東北大学病院地域医療連携センターの BSC にはミッションの視点が構築されている。
- 7) 岡（2010）によると、環境と経済を同時に向上することを目指す企業が用いる

Sustainability Balanced scorecard には、環境や社会の視点が取り入れられる場合が多い。日本企業の中にも、リコーや宝酒造などの企業は積極的にこのような視点を構築している。

- 8) Hopwood (2009) や Van der Stede (2011) が指摘するように、2008 年に起きた世界的な経済・金融危機に対して、管理会計情報がいかに対応すべきかに関する研究はほとんど行われていない。

(英文要旨)

I investigated the management accounting practices of Japanese non-manufacturing industries by the data collecting from listed companies in Tokyo Stock Exchange. I found that as a responsibility center, investment center decreased a lot. Holdings companies will be increasing in the future. Business strategy, competitiveness and human resources are top qualitative factors in capital expenditure decisions. Also, payback period and accounting rate of return are important quantitative methods in capital expenditure decisions. Operating income is the most important measure of financial performance while human resources and quality of service are top nonfinancial measures. Japanese non-manufacturing companies use the Balanced Scorecard as a tool for both implementing strategies and measuring performance.