

コントローラーの管理会計 システムに関する意識調査

近 藤 恭 正

目 次

- I はじめに
- II 調査方法
- III 調査結果

I はじめに

近年、管理会計の現代的課題というテーマが取り上げられることが多くなってきているが、¹ こうした傾向は、長年にわたって学会に定着してきた管理会計論や原価計算論の技法やコンセプトが技術革新の流れの中で陳腐化し始めたのではないかと、という危惧を端的に示すものといえよう。例えば、R. S. キャプランは米国における製造業を取り上げて、「……何十年も昔に、今日とはきわめて異なる競争環境のもとで開発されたのと同じ原価計算と経営管理システムを、² 今も多くの企業で使っている…」と述べている。

こうした指摘に代表される問題意識に対処する方策の一つは、きびしい競争環境下にある個々の企業を取り上げて、その実務をつぶさに調査し、その現実を再吟味することが考えられるが、³ この方策の問題点は個人レベルでの調査には資金的にも時間的

-
- 1 例えば、日本公認会計士協会編「特集／管理会計システムの新展開」『会計ジャーナル』第17巻第11号、1985年、「特集管理会計の現代的課題」『ビジネス・レビュー』第33巻第4号、1986年、及び「特集FAの進展とコスト・マネジメント」『企業会計』第37巻第2号、1985年。
 - 2 R. S. Kaplan, Yesterday's Accounting Undermines Production, *Harvard Business Review*, Vol. 62 No. 4, 1984, pp. 95-101.
 - 3 例えば牧戸孝郎「最近におけるわが国原価管理実践の傾向」『企業会計』第31巻

にも制約が大きすぎることであり、グループ又は学会レベルでの取り組みが望まれる方策といえよう。また別の方策として考えられるのは、郵送によるアンケート調査を実施して、企業実務の動向を明らかにしていくことである。この方法は多数の回答が比較的容易に得られる大量観察の利点があるものの、個人レベルでは資金的に制約を伴なうことや個々の企業の詳細な実態を把握しえない点に問題点がある。

したがって上に述べた二つの方法は相互に補完しあう必要があると思われるが、われわれはすでに後者のアンケートの方法を用いて、1981年に「財務統制システムに関する日米比較」という調査を実施して、日米間における管理会計実務の相違の一端を明らかにし、同時に日本の管理会計実務の特徴を取り出そうとしてきた。しかし今日のところ、残念ながら、わが国の管理会計実務がどのようになっているのか、についての体系的な研究は見当たらないのが実情である。

そこで本資料の目的は、こうした動向に一つの手がかりを提起しようとして、1984年に実施したアンケート調査の結果を示そうとするものである。質問項目は1981年に実施した日米比較調査研究と同一のものである。そして各質問項目について若干の所見をのべ、資料の提示にしたいと考える。

II 調査方法

調査は1981年にワシントン大学（シアトル）と共同で作成した質問項目と同一のものを使用し、『日経ビジネス』法人所得10,000社ランキングの内、上位3,000社に限定して無作為に抽出した会社350社に対して、経理部長宛1通と他の2名のライン管理者宛2通、合計3通を同封して郵送し、回答を求めた。業種は全業種にわたっており、回収した回答数は経理部長又は管理部長に相当する人々からの数294名（1社から複数の回答を得たものを含み、また無効なものを除く）、ライン管理者に相当する人々からの回答数78名、合計372名の回答を得た。この資料では経理部長又は管理部長に相

第3号、1979年、126-132ページ、廣本敏郎「わが国製造企業の管理会計——一つの覚書——」『ビジネス・レビュー』第33巻第4号、1986年、64-77ページ、などを参照されたい。

4 L. Daley, J. Jiambalvo, G. L. Sundem and Y. Kondo, Attitudes Toward Financial Control Systems in the United States and Japan, *Journal of International Business Studies*, Vol. XVI No. 3, 1985, pp. 91-110.

当する人々の調査結果を提供することにする。

III 調査結果

37の質問項目は、財務統制システムの種々の側面について、コントローラー（本資料では経理部長又は管理部長に相当する人々を意味する）とライン管理者（事業部長又は職能部長に相当する人々）がどのような態度・意見を保持されているか、を測定しようとしたものである。37の質問項目の内35問までは、すでに日米比較のさい12のファクターに分類して公表しているの、今回もその形式に従い、12のファクターごとに質問に対する調査結果を度数分布表のフォームで示すことにし、⁵ 問36と問37については重要度や効果度に基づいてコントローラーのつけられた順位を項目別に示すことにした。

管理可能性

問1 予算は、その執行に責任を負う管理者の直接の管理下でない項目を含むべきではない。たとえば、本社費用のいかなる部分も事業部長の予算に含められるべきではない。

CODE(注)	ABSOLUTE FREQ	RELATIVE FREQ (PCT)	ADJUSTED FREQ (PCT)	CUM FREQ (PCT)
1.	24	8.2	8.2	8.2
2.	110	37.4	37.5	45.7
3.	13	4.4	4.4	50.2
4.	69	23.5	23.5	73.7
5.	77	26.2	26.3	100.0
-1.	1	0.3	MISSING	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

(注) 1.まったく同意できない。2.同意しにくい。3.どちらでもない。

4.ある程度同意できる。5.完全に同意できる。-1.回答なし（以下同様）

上の結果を見ると、「予算は、その執行に責任を負う管理者の直接の管理下でない

5 調査結果は、今回の調査結果の度数分布表と平均値を示すことにし、もし前回の日米比較調査の結果と大きく異なる場合には、その点を指摘することにする。

項目を含むべきではない」ということは、必ずしも実務で支持されているといえないことがわかる。否定的見解が45.6%もあるからである。平均値は3.22であり、前回の日米比較調査の平均値3.19とくらべても、傾向としてあまり変化はみられない。米国の平均値は2.80と日本よりもさらに低く、問1は支持されていない傾向を示している。

問2 管理者に彼の当初予算の責任を負わせることは適切でない。むしろ環境条件の変化が業績評価のさいに考慮されねばならない。

1.	10	3.4	3.4	3.4
2.	111	37.8	37.8	41.2
3.	19	6.5	6.5	47.6
4.	129	43.9	43.9	91.5
5.	25	8.5	8.5	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

環境条件適合理論に従えば、条件（コンテキスト）の違いに応じて業績評価も変化しなければならない、という仮説が提示されることになるが、上の調査結果を見ると、そのことは必ずしも支持されていないことがわかる。2の同意しにくい37.8%、4のある程度同意できる43.9%を示しているからである。平均値は今回の調査が3.16、前回の日米比較のさいが3.18で、回答の傾向にほとんど変化はみられない。

問3 原価差異の発生に対する管理者の説明が、トップ経営層への差異報告書に含められることは望ましい。

1.	1	0.3	0.3	0.3
2.	9	3.1	3.1	3.4
3.	28	9.5	9.6	13.0
4.	185	62.9	63.1	76.1
5.	70	23.8	23.9	100.0
-1.	1	0.3	MISSING	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

この質問は、4と5をあわせて86.7%と圧倒的に支持されていることがわかる。平均値は4.07である。

問4 予算は、管理者の業績評価に役立つために年間を通して改訂されねばならない。

1.	4	1.4	1.4	1.4
2.	90	30.6	31.3	32.6
3.	68	23.1	23.6	56.3
4.	114	38.8	39.6	95.8
5.	12	4.1	4.2	100.0
-1.	6	2.0	MISSING	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

この間も、問2と同様の結果を示しており必ずしも支持されているとはいいがたい。

以上、管理可能性に関する4つの質問を見ていくと問1、問2、問4は必ずしも支持されていないことがわかる。問1の結果は従来責任会計で主張されてきた内容が必ずしも妥当するものではないことを意味し、そのことは管理可能性のコンセプトをもう少し広く定義していく必要があることを示唆しているように思える。また問2と問4をみると、管理可能性というコンセプトは必ずしも一般的に市場適応を志向したものとして把握されているとはいいがたいことを示しているように思われる。それに対して問3の圧倒的な支持は、トップ経営層からの部下への影響力の行使という側面がきわめて重視されていることを意味し、その意味で管理可能性というファクターをモチベーションの点からさらに掘り下げて吟味、検討していく必要があることを表わしているように考えられる。

第三者による評価

問5 本社の内部監査人が事業部業績を評価することは望ましい。

1.	18	6.1	6.1	6.1
2.	102	34.7	34.7	40.8
3.	53	18.0	18.0	58.8
4.	108	36.7	36.7	95.6
5.	13	4.4	4.4	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

問6 本社の内部監査人が事業部の立案した投資プロジェクトを評価することは望ましい。

1.	19	6.5	6.5	6.5
2.	99	33.7	33.7	40.1
3.	59	20.1	20.1	60.2
4.	100	34.0	34.0	94.2
5.	17	5.8	5.8	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

問5と問6は、会社全体のチェック機能を担当する内部監査人と事業部の自律性の程度との間の関係をたづねたものであるが、調査結果を見ると、2の同意しにくいという回答と4のある程度同意できるという回答がほぼ同じパーセントで示されており、内部監査人と事業部の自律性との関係については特定の結論を導きだすことはむづかしい。内部統制組織の在り方や内部監査人の機能と事業部の自律性の程度についてもさらに掘り下げた分析を要するに思われる。なお問5と問6の平均値はともに2.99である。日米比較調査における米国の問5の平均値は2.78、問6の平均値は3.36である。米国では内部監査人による投資プロジェクトの評価は比較的支持されているようである。

問7 経理部長（又は管理部長）は、管理者の業績を評価するさいに重要な役割をはたすべきである。

1.	3	1.0	1.0	1.0
2.	29	9.9	9.9	10.9
3.	55	18.7	18.7	29.6
4.	163	55.4	55.4	85.0
5.	44	15.0	15.0	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

問7の調査結果を見ると、4と5を合計して70.4%にのぼり、管理者の業績評価において経理部長（又は管理部長）の役割が重視されている傾向を示している。平均値は3.74である。経理部長の提供する会計情報は、利益達成目標の点から管理者の業績評価をする上で重要な機能をはたしていると考えられているようである。

財貨又は用役の購入における自律性

問8 事業部管理者は、他の事業部で生産された財貨又は用役を、また市場価格が内部振替価格より低い場合には会社外部からの財貨又は用役を購入することが認められるべきである。

1.	8	2.7	2.8	2.8
2.	63	21.4	21.7	24.5
3.	9	3.1	3.1	27.6
4.	180	61.2	62.1	89.7
5.	30	10.2	10.3	100.0
— 1.	4	1.4	MISSING	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

問8の調査結果を見ると、同意するとする4と5の合計が71.4%もあり、基本的には多数の企業で財貨又は用役の購入について自律性を認める方向にあるように思われる。平均値は3.56である。ただ2の同意しにくい21.4%もあり、この点の根拠が何かを明らかにしていく必要があるように思われる。なお米国の平均値は3.07である。

予算におけるスラック

問9 予算は、達成することが（容易というよりも）困難なレベルに設定すべきである。予算は挑戦的な性格のものでなければならない。

1.	6	2.0	2.0	2.0
2.	72	24.5	24.5	26.5
3.	15	5.1	5.1	31.6
4.	151	51.4	51.4	83.0
5.	50	17.0	17.0	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

問9の調査結果を見ると、4と5を合計して68.4%もあり、多数の企業で予算は達成困難なレベルに設定しようとする傾向があることがわかる。しかし2の同意しにくいとする回答数が24.5%もあり、これらの企業ではどのようなレベルに予算が設定されるのか、そのレベルを決定する要因は何か、などについてさらに吟味しなければならないと考えられる。平均値は3.57である。前回の日米比較のさいの米国の平均値は3.86であり、問9に対する支持率は米国の方が高いことがわかる。

問10 予算はきわめて詳細に編成されることが重要である。

1.	5	1.7	1.7	1.7
2.	70	23.8	23.8	25.5
3.	69	23.5	23.5	49.0
4.	119	40.5	40.5	89.5
5.	31	10.5	10.5	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

この結果を見ると、回答の約半数が予算はきわめて詳細に編成されることが重要だとしている。しかし2の同意しにくい⁶が23.8%もあり、一般的な結論を出すことはむづかしいように思われる。平均値は3.34である。津曲教授らの実施された調査結果⁶では、全社的な指標をしめすにとどめる34.8%、部門別の目標もしめす47.2%、個別項目の目標までしめす12.1%、となっているが、おそらくコンピュータの普及等により、個別項目の目標までしめすとする企業が増加傾向を示しているのではないかと推測される。

問11 予算資金が使いはたされた時、他の活動を割り当てることは適切である。

1.	14	4.8	4.9	4.9
2.	86	29.3	30.1	35.0
3.	91	31.0	31.8	66.8
4.	89	30.3	31.1	97.9
5.	6	2.0	2.1	100.0
-1.	8	2.7	MISSING	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

上の結果を見ると、2、3、4がほぼ同じようなパーセントを示しており、特定の結論を下すことができないことがわかる。おそらく4と5の回答をした会社は予算にスラック（余裕）をもたせており、それで予算資金を使いはたしても、スラックで弾力的に対応していけばよいと考えていると思われるし、1と2の回答をした会社は予算にスラックをもたせていないか、あるいはスラックがたとえ存在したとしても、問11のような活動をすればスラック資金が減少するために、同意しにくいのではないか

6 津曲直躬他『わが国の企業予算—実態調査と今後の課題—』日本生産性本部、1972年、219ページ参照。

と考えられる。しかし3のどちらでもないとする会社が31%も存在する点は、それがどういう根拠に基づいているのか今後さらに明らかにしていく必要があるといえよう。平均値は2.96である。前回の日米比較のさいの米国の平均値は1.52, 日本の平均値は2.91であり、米国は問11に対してきわめて否定的な見解を示している。

問12 予算差異を減らす目的のため故意に予算活動に関係した会計数値を操作することは適切である。

1.	179	60.9	60.9	60.9
2.	99	33.7	33.7	94.6
3.	14	4.8	4.8	99.3
4.	1	0.3	0.3	99.7
5.	1	0.3	0.3	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

1と2の回答を示した回答数は約94%もあり、問12に対する見解はきわめて否定的であることがわかる。スラック予算の形成にこうした方策をとることは望ましくない、というのが一般的な見解と考えられる。前回の日米調査でも日米双方とも同じように、問12に対して否定的な態度を示している。

問13 ある程度余裕のある予算は、トップの承認なしに自主的に必要な意思決定をするのに適している。

1.	15	5.1	5.1	5.1
2.	85	28.9	29.1	34.2
3.	60	20.4	20.5	54.8
4.	124	42.2	42.5	97.3
5.	8	2.7	2.7	100.0
-1.	2	0.7	MISSING	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

4と5の回答をした数が約45%あり、ある程度余裕のある予算を編成することに支持を示す会社が比較的多いことがわかる。平均値は3.09であり、前回の日米比較のさいの米国の平均値が2.85であることを見ると、日本企業の方がスラックのある予算を選好する傾向が強いことが推測される。

さて全体としての傾向を見ていくと、どうも日本の方がある程度余裕のある予算を
 選好する度合いが強いことがわかる。しかしどのようにしてスラック予算を形成するの
 か、その方策についてはこの調査ではどうも明確な結論を引き出しにくいように思
 われる。というのは日本の方が米国よりも低いものの予算を達成困難なレベルに設定
 するとした回答数は比較的多いし、また予算数値は詳細に編成するとした回答数也多
 いからである。また会計的操作に対しては否定的であるからである。したがって今後
 スラックのある予算がどのようにして形成されるのか、その解明が必要であると思わ
 れる。

予算編成

問14 予算は“ボトム・アップ”方式で編成されるよりも、むしろ“トップ・ダウ
 ン”の方式で編成されるべきである。

1.	9	3.1	3.1	3.1
2.	79	26.9	26.9	29.9
3.	90	30.6	30.6	60.5
4.	109	37.1	37.1	97.6
5.	7	2.4	2.4	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

この調査結果を見ると、4と5のトップ・ダウン方式の予算編成を支持する回答数
 が約40%近くもあることに驚く。しかし平均値を見ると3.09であり、前回の日米比較
 のさいに示された米国の平均値3.96にはるかに及ばない。そのことは、1, 2, 3の回
 答を示した回答数が約60%もあり、必ずしもトップ・ダウン方式が一般化してきたと
 はいえない傾向と一致する。日本では以前として、ボトム・アップ方式として、各部
 門が原案を作成し、予算担当部門等が、その原案を尊重して、調整をはかっていく、
 いわゆる積み上げ型（1や2の回答）や全社的な予算編成方針があらかじめ各部門に
 指示され、各部門がそれにもとづいて予算原案を作成し、予算担当部門等がそれを調
 整したうえで決定する、いわゆるトップ・ダウン方式とボトム・アップ方式の折衷型
 （3の回答に多く表われていると推測）が相対的に多いのではないかと推察される。
 しかしコンピュータ等の普及などにより、米国で強い支持をされているトップ・ダウ
 ン方式が次第に支持される傾向を強めているような調査結果が示されたことは、注目

しなければならないことと考える。なお、今回の調査結果は、津曲教授らの⁷なされた調査結果、積み上げ型（30%）、折衷型（69.1%）、無回答（0.9%）ときわめて対照的であることも興味のあるところである。

問15 管理者は疑問をいわずに予算数値を受け入れるべきである。

1.	64	21.8	21.8	21.8
2.	175	59.5	59.7	81.6
3.	26	8.8	8.9	90.4
4.	26	8.8	8.9	99.3
5.	2	0.7	0.7	100.0
- 1.	1	0.3	MISSING	100.0
<hr/>				
TOTAL	294	100.0	100.0	

この結果を見ると、示達された予算は必ずしもそのまま受け入れられないことがわかる。1と2の回答を合計すると、約81%にも達するからである。このことは、予算委員会で作成される予算はあくまでも一定の条件を想定したものであって、現実には経営の条件は刻々変化するから、実際の予算支出行動のさいには各事業部門の自由裁量にゆだねるといえるのか、それとも予算編成プロセスや予算はそれほど信頼性が高いものでないと当初から見ているのか、いずれかであると推測される。なお平均値は2.07、米国の平均値は1.59で日本のそれよりもはるかに低い。このことは注目しなければならない点といえよう。

問16 管理者は予算を編成するさい上司と協力すべきである。

2.	3	1.0	1.0	1.0
3.	9	3.1	3.1	4.1
4.	171	58.2	58.2	62.2
5.	111	37.8	37.8	100.0
<hr/>				
TOTAL	294	100.0	100.0	

この調査結果を見ると、4と5の回答を合計して、96%が支持している。上司と協力して予算編成することは当然のこととして考えられているようである。平均値は

7 前掲書、125ページ参照。

4.33と高い値を示しており、前回の日米比較のさいの米国の平均値3.98よりもはるかに高いことは注目に値するといわねばならない。従来予算編成の議論では、主任や職長といったレベルの人々の協力がきわめて重視されてきたが、むしろこの間から管理者がトップ経営層の予算意思決定をいかにサポートするかがきわめて重視されていることが伺えるのである。⁸

予算によるコミュニケーション

問17 予算は、会社の目標や計画された活動を伝達するのに有用である。

2.	3	1.0	1.0	1.0
3.	1	0.3	0.3	1.4
4.	106	36.1	36.1	37.4
5.	184	62.6	62.6	100.0
<hr/>				
TOTAL	294	100.0	100.0	

問17は、4と5の回答数が98.7%で圧倒的に支持されていることがわかる。平均値は4.60である。

問18 予算は、多数の部門の活動を調整するのに役立つ。

2.	4	1.4	1.4	1.4
3.	18	6.1	6.2	7.5
4.	136	46.3	46.6	54.1
5.	134	45.6	45.9	100.0
-1.	2	0.7	MISSING	100.0
<hr/>				
TOTAL	294	100.0	100.0	

問18も問17と同様に、4と5の回答を示した数が91.9%もあり、強い支持を受けていることがわかる。平均値は4.37である。

以上の結果を見ると、以前にのべたことがあるが、「予算編成のプロセスが組織内部の資源配分を調整するメカニズムとして機能していること、それは社長、部長、課長といった組織の権根機構を通じて決定される資源配分の合意を生み出す過程であ

8 A. M. McCosh and M. S. Scott Morton, *Management Decision Support Systems*, Macmillan Press Ltd., 1978, S. L. Alter, *Decision Support Systems—Current Practice and Continuing Challenges*, Addison-Wesley Pub., 1980.

り、また一定の手順にしたがって会社全体の目標を各事業部の目標や製造目標、販売目標などの部分目標に分解する手続きであること、また組織内部の諸単位間の財務的資源に関するコミュニケーションの手段である⁹という見解がほぼ妥当しているように思われる。ただし僅かではあるが、同意しにくいとする回答が示されており、その理由は何か、現在用いられている予算はコミュニケーションの点からどういう問題点があるのか、また他のもっと有効な代替案が考えられているのか、などについて今後さらに検討していく必要があると思われる。

貨幣的表示

問19 予算は、（売上数量のような）非貨幣的の数値で表示するよりも、（売上高のような）貨幣的金額で表示する方がよい。

1.	5	1.7	1.7	1.7
2.	19	6.5	6.5	8.2
3.	39	13.3	13.3	21.5
4.	96	32.7	32.8	54.3
5.	134	45.6	45.7	100.0
—1.	1	0.3	MISSING	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

予算は貨幣的金額で表示する方がよいと答えた回答数が78.3%もあり、問19はかなり強い支持をされていることがわかる。しかし3, 2, 1の回答を合計すると約20%もあり、回答した人の5分の1が非貨幣的表示による予算を許容している点は注意を要する点である。今回の調査の平均値は4.14、前回の日米比較のさいの日本の平均値は4.27であり、非貨幣的表示による予算を受け入れる傾向は次第に増大するのではないかと思われる。米国の平均値は3.40で、日本よりもはるかに非貨幣的表示による予算も考慮に入れているように推測される。

予算による評価

問20 予算は、管理者の業績を評価するための重要な手段である。

1.	3	1.0	1.0	1.0
----	---	-----	-----	-----

9 拙著『クイックマスター管理会計』東洋経済新報社、1984年、104ページ参照。

2.	15	5.1	5.1	6.1
3.	22	7.5	7.5	13.0
4.	189	64.3	64.3	77.9
5.	65	22.1	22.1	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

4のある程度同意できるとした回答数が64.3%, 5の完全に同意できるとした回答数が22.1%もあり, 予算が管理者の業績を評価するための重要な手段であると見なされていることがわかる。平均値は4.01であり, 米国の平均値は4.10である。

問21 予算の達成に失敗した管理者は配置転換されるべきである。

1.	16	5.4	5.4	5.4
2.	136	46.3	46.3	51.7
3.	88	29.9	29.9	81.6
4.	53	18.0	18.0	99.7
5.	1	0.3	0.3	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

1と2の同意しにくいとする回答数を合計すると51.7%になり, 回答者の約半数は, たとえ予算の達成に失敗しても, ただちに配置転換に結びつけることは好ましくないとする態度を表明している。平均値は2.62である。ただし3のどちらでもないとする回答が29.9%, 4のある程度同意しうるとする回答が18.0%もあることは, 業績評価と人事考課とをどのようにリンクさせていくべきかについて, さらに吟味する必要のあることを示唆しているように思われる。なお前回の日米比較のさいの米国の平均値は1.92であり, 日本よりもはるかに, 予算の未達成と配置転換を結びつけることに否定的であることは, 注目すべきであろう。津曲教授らの実施された調査で, 業績評価の結果を人事考課に反映させますか, という問に対する回答をみると, 反映させている27.7%, 反映させていない65.1%, 無回答7.2%となっている。今回の調査と津曲教授らの調査を比較すると, 反映させるとする傾向が少し高まってきているように推測される。

問22 トップ・マネジメントは、主に予算利益を達成したかどうかに基づいて管理者の業績を判断すべきである。

1.	5	1.7	1.7	1.7
2.	69	23.5	23.5	25.2
3.	55	18.7	18.7	43.9
4.	155	52.7	52.7	96.6
5.	10	3.4	3.4	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

4と5を示した回答数は、合計すると56.1%にのぼり、過半数以上の回答者が、予算利益を達成したかどうかに基づいて管理者の業績を判断すべきだという意見に同意している。しかしこの間も、問21と同様に、3と2の回答を示した数が、それぞれ18.7%、23.5%もあり、必ずしも一般的に、予算利益の達成に基づいて管理者を業績評価する、とはいえないようである。今回の平均値は3.33であり、米国の平均値は2.07である。米国の方が問22をより支持しない傾向を示していることは注目しなければならない点といえよう。

問23 標準原価計算制度は管理者の業績評価に有用である。

1.	1	0.3	0.3	0.3
2.	31	10.5	10.5	10.9
3.	77	26.2	26.2	37.1
4.	161	54.8	54.8	91.8
5.	24	8.2	8.2	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

この質問は、管理者の業績評価が標準実績対比により実施されるのが望ましいかどうかをたづねたものであるが、4と5の回答を合計すると63%に達し、相当数の人々が支持していることを示している。平均値は3.60であり、前回の日米比較調査における米国の平均値は3.75である。標準原価計算は長い歴史をもち、実務で長期にわたって用いられてきた技法であるが、前回の調査でも今回の調査でも管理者の業績評価に有用であるとする見解が多いことはきわめて注目しなければならない点と思われる。その意味で逆に1、2、3の回答を示した37.0%の回答の内容について、今後さらに掘り下げた研究が必要であると感ぜられる。

問24 管理者の報酬は、予算の目標値と実際に達成された値との比較にもとづくことが重要である。

1.	13	4.4	4.4	4.4
2.	83	28.2	28.2	32.7
3.	61	20.7	20.7	53.4
4.	128	43.5	43.5	96.9
5.	9	3.1	3.1	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

上の調査結果を見ると、予算目標値と実績の比較に基づいて報酬を支払うという見解を支持する回答数は4と5を合計して46.6%、反対に同意しにくいとする1と2を合計すると32.6%であり、やや支持する回答数が多いものの、一定の結論を引き出すことはむづかしいように考えられる。平均値は3.13であり、米国の平均値は3.56である。

問25 管理者の業績評価にあたって、ある事業部管理者と他の事業部管理者を比較することは有用である。

1.	1	0.3	0.3	0.3
2.	23	7.8	7.8	8.2
3.	59	20.1	20.1	28.2
4.	179	60.9	60.9	89.1
5.	32	10.9	10.9	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

上の調査結果を見ると、4と5に回答した数は71.8%に達し、業績評価にあたって事業部管理者間の比較をすることは、かなりの程度支持されていることがわかる。平均値は3.74であり、また米国の平均値は3.11である。なお、事業部管理者間の比較基準の内容は、問25では明らかでない。しかし津曲教授らがなされた調査で、各事業部、事業所などの業績を評価する方法の一つとして、とくにそれらの分析単位の収益性や成長率にもともと相違があることが予想される場合、予算実績対比(差異分析)による業績評価が考えられるが、その場合、どのようなやり方をしているか、という問に対して、予算実績対比により評価すると答えた数が71.9%にもなることから、予算実績対比が事業部管理者間の比較基準としてかなりのパーセントで用いられているの

ではないかと推測される。

さて、予算による評価について要約的にながめてみると、予算は管理者の業績を評価する重要な手段とみなされること、しかし予算による評価がただちに配置転換にむずびつかないこと、事業部管理者間の比較（多分予算実績対比による場合が多いと推測）が管理者の業績評価にとって有用であることが、かなり高いパーセントで支持されていることがわかる。それに対して、予算利益の達成に基づいて管理者を業績評価すること、標準原価計算は管理者の業績評価のさい有用であること、予算実績の比較に基づいて報酬を支払うこと、については必ずしも一般的に妥当するだけの支持が得られていないことが判明する。

短期志向対長期志向

問26 管理者の毎年の業績評価は、長期の業績尺度よりも短期の業績尺度を重視すべきである。

1.	27	9.2	9.2	9.2
2.	127	43.2	43.2	52.4
3.	78	26.5	26.5	78.9
4.	54	18.4	18.4	97.3
5.	8	2.7	2.7	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

上の結果を見ると、問26に対して同意しにくいとする1と2の回答を示した数は52.4%と過半数を越えている。平均値は2.62で、短期の業績評価尺度よりもむしろ長期の業績評価尺度が用いられるべきだとする回答の方が多い。前回の日米比較のさいの米国の平均値は2.15である。米国の方が日本よりもさらに長期の業績評価尺度を用いるべきだ、とする意見が強いことは注目しなければならぬ傾向といえる。従来米国では短期の業績評価が支配的だといわれてきたからである。

問27 長期計画（3年あるいはそれ以上）は短期計画よりも一層重要である。

1.	1	0.3	0.3	0.3
2.	40	13.6	13.7	14.0
3.	80	27.2	27.3	41.3
4.	123	42.5	42.7	84.0

5.	47	16.0	16.0	100.0
- 1.	1	0.3	MISSING	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

この結果を見ると、長期計画を重視する回答は4と5を合計して58.5%に達し、短期計画よりも長期計画を重視する傾向が強いように推測される。平均値は3.60であり、この値は前回の日米比較調査のさいの米国の平均値2.80を大きく上回っている。米国が長期計画をあまり重視していないのに対して、日本が長期計画をかなり重視していることは、対照的で注目すべき傾向と思われる。

報 酬

問28 会社にボーナス・システムがあると、管理者は仕事により一層精進する。

1.	1	0.3	0.3	0.3
2.	27	9.2	9.2	9.5
3.	52	17.7	17.7	27.2
4.	185	62.9	62.9	90.1
5.	29	9.9	9.9	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

4と5の回答を合計すると、72.8%に達し、報酬システムの一つであるボーナス・システムは従業員の達成動機に影響力をもつように推測される。平均値は3.73である。

問29 顕著な業績をあげた管理者は、並の業績をあげた他の管理者よりも一層多くの金銭的報酬を受け取ることが重要である。

2.	21	7.1	7.1	7.1
3.	30	10.2	10.2	17.3
4.	212	72.1	72.1	89.5
5.	31	10.5	10.5	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

4と5の回答を合計すると、82.6%に達し、経理部長や管理部長のレベルにおいて能力給を支持する傾向が強いことを示しているように思われる。平均値は3.86であるが、米国の平均値はさらに高く4.14を示している。

モチベーション

問30 管理者は達成することが困難な水準の予算を与えられた時、より勤勉に仕事に励む。

1.	12	4.1	4.1	4.1
2.	73	24.8	24.8	28.9
3.	100	34.0	34.0	62.9
4.	100	34.0	34.0	96.9
5.	9	3.1	3.1	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

問30の結果を見ると、4の回答が34%あるものの、3の回答と2の回答をした人が各々34%、24.8%もあり、したがって達成困難なレベルの予算がよりモチベーション効果をもつという仮説は必ずしも支持されないように考えられる。問9で予算は達成困難なレベルに設定すべきだと答えた回答数は68.4%を示したが、他方否定的な回答が26.5%もある点を考慮に入ると、問30の結果はある程度受け入れられるように思われるし、また予算を達成困難なレベルに設定する根拠がモチベーション以外にもあるのか、今後さらに吟味を要すると考えられる。平均値は3.07、米国の平均値は3.12である。

問31 責任の増大は、一般的にいて、管理者の勤労意欲を高めることになる。

2.	6	2.0	2.0	2.0
3.	23	7.8	7.8	9.9
4.	200	68.0	68.0	77.9
5.	65	22.1	22.1	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

問31は、4と5の回答を示した数が90.1%にも達しており、かなり高い程度で支持されていることがわかる。平均値は4.10、米国の平均値は3.99である。

分析技法に対する志向

問32 直接原価計算の情報は全部原価計算の情報よりも有用である。

2.	29	9.9	10.1	10.1
3.	134	45.6	46.5	56.6

4.	105	35.7	36.5	93.1
5.	20	6.8	6.9	100.0
-1.	6	2.0	MISSING	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

問32の結果を見ると、3のどちらでもないとする回答数が45.6%もあるものの、注目しなければならないのは、2の同意しにくいとするパーセントが9.9%であるのに対して、問32を支持する回答数が4と5を合計して42.5%も存在することである。このことは、わが国では制度レベルでの直接原価計算の採用率は少ないものの、利益計画などの意思決定レベルでの直接原価計算の有用性が次第に確認され始めていることを示しているといえよう。平均値は3.40であり、米国の平均値は3.26である。

問33 管理者は人間関係志向の技法よりも、むしろ定量的あるいは分析的技法をもつことがより重要である。

1.	4	1.4	1.4	1.4
2.	70	23.8	23.8	25.2
3.	110	37.4	37.4	62.6
4.	103	35.0	35.0	97.6
5.	7	2.4	2.4	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

この結果を見ると、1と2の人間関係志向の技法を重視する回答数が25.2%であるのに対して、4と5の定量的・分析的技法を重視する回答数が37.4%で、定量的・分析的技法を重視するパーセントが高いことに注目しなければならない。日本の平均値は3.13であるのに対して、米国の平均値が1.96で、人間関係志向の技法を重視しているのは、きわめて対照的で興味深い。

問34 投資プロジェクトの価値を決定する最善の方法は計量的方法を用いることである。

2.	27	9.2	9.2	9.2
3.	64	21.8	21.8	31.0
4.	175	59.5	59.5	90.5

5.	28	9.5	9.5	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

4と5を合計すると、69%に達しており、投資プロジェクトの価値決定に計量的分析を用いることは最善の方法であるとする回答数が相当数あることに注目したい。日本の平均値は3.69、前回の日米比較調査のさいの日本の平均値は3.80、米国の平均値は3.37であった。

問35 標準原価計算制度は原価管理に役立つ。

1.	1	0.3	0.3	0.3
2.	5	1.7	1.7	2.0
3.	24	8.2	8.2	10.2
4.	178	60.5	60.8	71.0
5.	85	28.9	29.0	100.0
-1.	1	0.3	MISSING	100.0
TOTAL	294	100.0	100.0	

調査結果によれば、標準原価計算は原価管理に役立つとする回答数は、4と5を合計して89.4%にも達する。平均値は4.16であり、米国の平均値は4.08と、ともに高い支持率を示している。技術革新や消費者のニーズの変化の激しさは、製品のライフ・サイクルを短縮させる傾向にあるが、そうした環境下では標準原価計算の原価管理面での有用性は低下するものと思われるが¹¹、この調査結果の支持率の高さは意外である。今後この支持率の高さがどういう根拠にもとづいているのか、実証的に理論的にも明らかにしていく必要があると考えられる。¹²

問36は事業部長の業績を評価するさい、列挙した測定尺度を重要度に応じて順位づ

- 11 小林健吾「FAは予算管理と標準原価計算にいかにか影響するか」『企業会計』第37巻第2号、1985年、22ページ、また桜井透晴「FMSと管理会計の新展開」『企業会計』第37巻第2号、1985年、28ページ、廣本敏郎、前掲論文などを参照されたい。
- 12 小池明氏は、経理マンへの大きな期待の章でモラル・アップのための標準原価計算について言及されている。小池 明『経営経理のエッセンス』中央経済社、1985年、59-74ページ、日本能率協会編『日立の生産革命』日本能率協会、1982年、及び岩井正和『日立式経営革新・MI運動の研究』ダイヤモンド社、1983年なども参照されたい。

けてもらう内容のものであり、その結果を示せば以下になる。

順位	項目
1	利益の増加
2	予算の達成
3	市場占有率
4	新製品の開発
5	原価管理
6	従業員の訓練
7	従業員の満足
8	仕事への努力
9	地域社会との関係

問37は投資プロジェクトを評価するさいの効果度に基づいて、以下に列挙する三つの方法を順位づけてもらうものであり、その結果を示せば次の通りである。

順位	項目	294名中第1順位をつけたパーセント
1	資本利益率	52.7%
2	資本回収期間	28.9%
3	純現在価値法	15.6%

資金のタイム・バリューを無視した資本利益率と資本回収期間が1, 2位を占め、タイム・バリューを考慮に入れた純現在価値法の支持者が少ないのは注目すべき点といえる。またキャッシュ・フロー・データよりも会計データを用いる資本利益率が第1位を占めていることも興味のあるところである。