

Title	日本企業の管理会計実態（２）：実態調査研究の文献サーベイを中心として
Author	吉田, 栄介(Yoshida, Eisuke) 福島, 一矩(Fukushima ,Kazunori) 妹尾, 剛好(Senoo, Takeyoshi)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.51, No.5 (2008. 12) ,p.33- 49
Abstract	本稿の目的は，日本企業の管理会計実態を明らかにすることである。この目的のために，主として2000年以降発行の実態調査・実証研究を対象に文献レビューを実施した。本稿では，予算管理，設備投資予算，環境管理会計の利用実態と今後の実態調査の課題について述べる。 This paper reviews the state of Japanese management accounting practice as evidenced by a questionnaire survey and archived articles published since 2000. The review is structured by budgeting, investment budgeting, and environmental management accounting.
Genre	Journal Article
URL	http://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20081200-0033

日本企業の管理会計実態(2) ―実態調査研究の文献サーベイを中心として―

The State of Japanese Management Accounting Practice (2) : Literature Survey on
Questionnaire and Archival Research

吉田 栄介(Eisuke Yoshida)

福島 一矩(Kazunori Fukushima)

妹尾 剛好(Takeyoshi Senoo)

本稿の目的は、日本企業の管理会計実態を明らかにすることである。この目的のために、主として 2000 年以降発行の実態調査・実証研究を対象に文献レビューを実施した。本稿では、予算管理、設備投資予算、環境管理会計の利用実態と今後の実態調査の課題について述べる。

Abstract

This paper reviews the state of Japanese management accounting practice as evidenced by a questionnaire survey and archived articles published since 2000. The review is structured by budgeting, investment budgeting, and environmental management accounting.

日本企業の管理会計実態 (2)

——実態調査研究の文献サーベイを中心として——

吉 田 栄 介
福 島 一 矩
妹 尾 剛 好

<要 約>

本稿の目的は、日本企業の管理会計実態を明らかにすることである。この目的のために、主として2000年以降発行の実態調査・実証研究を対象に文献レビューを実施した。本稿では、予算管理、設備投資予算、環境管理会計の利用実態と今後の実態調査の課題について述べる。

<キーワード>

日本の管理会計、実態調査、実証研究、予算管理、設備投資予算、環境管理会計

3. 日本企業の管理会計実態

3.6. 予算管理

予算管理は伝統的管理会計の中心技法のひとつであったが、近年その有用性の低下も指摘される。例えば、ABC 情報・非財務業績指標を用いた改善活動の主張 (Hansen and Torok, 2003) や、「脱予算経営 (beyond budgeting)」(Hope and Fraser, 1997) を提唱する論者もいる (Hansen *et al.*, 2003)。

ただ、これらの議論は理論的研究や先端企業の事例に基づいており、多くの企業、特に日本企業に予算管理が不要なのか、それ以前に予算管理実態が変化しているのかも明らかではない。そこで、2002年11月に日本管理会計学会・企業調査研究プロジェクト・予算管理専門委員会は、わが国企業の予算管理の変化を調べるため「わが国企業予算制度の実態調査」(三木ほか, 2003, 以下「2002年調査」) を実施した。調査対象は産業経理協会会員企業601社と東証一・二部上場の協会非加盟企業396社の計997社である (有効回答163社 (製造業100社 (61.3%), 非製造業62社 (38.0%), 不明1社 (0.6%)), 回収率16.3%)。また、1992年6月に産業経理協会・企業予算制度委員会も同様に、金融・保険を除くわが国の有力会社400社を対象 (有効回答174社 (製造業127社 (73.0%), 非製造業47社 (27.0%)), 回収率43.5%) に、「わが国企業の期間予算制度の実態調査」を実施した (安

達, 1992, 以下「1992年調査」)。

なお, 両調査において, 予算管理はほぼすべての企業 (1992年調査, 100%, 2002年調査, 98.8%) で実施されている (安達, 1992, 三木ほか, 2003)。

以下, 「2002年調査」と「1992年調査」を比較した一連の研究 (坂口ほか, 2004; 崎ほか, 2003; 長屋ほか, 2004; 山田ほか, 2003) を中心に, わが国予算管理実態の時系列的変化を見ていく。

(1) 予算管理の基礎的事項の実態

予算編成において重視する目的の第1位は, 両調査ともに「所要の収益性の実現」(1992年調査, 99.4%; 2002年調査, 97.5%) である。その他には, 「財務安全性の確保」, 「所要の原価引き下げ」, 「資源配分の有効性の達成」, および「部門の業績評価」の4つを重視している。製造業の41.8% (特¹⁾に見込生産企業の54.1%) では, 「所要の原価引き下げ」を重視している (山田ほか, 2003)。

経営計画との関連について, 中・長期経営計画との関連は両調査とも高く (1992年調査, 81.3%; 2002年調査, 85.4%), 関連性の程度も強化される傾向にある (中・長期経営計画を予算編成の基礎とするだけでなく, 中・長期経営計画の一環として予算編成する企業が増加する傾向にある (1992年調査, 48.0%; 2002年調査, 58.6%)²⁾)。また, 短期利益計画との関連は高い水準でより強化され (1992年調査, 91.4%; 2002年調査, 99.2%), 関連性の程度も強化される傾向にある (短期利益計画を予算編成の基礎とするだけでなく, 短期利益計画の一環として予算編成する企業が増加する傾向にある: 1992年調査, 52.1%; 2002年調査, 72.4%)³⁾ (山田ほか, 2003)。

予算の基本期間は, 1992年調査の第1位「6ヶ月 (実質6ヶ月を含む)」(58.7%), 第2位「1年」(36.6%) から, 2002年調査では, 「6ヶ月 (実質6ヶ月を含む)」(46.6%) と「1年」(46.6%) が同率で第1位となっている。最短予算期間の第1位は両調査間で変わらず「1ヶ月」で増加傾向にある (54.9%から70.9%)。予算編成期間の第1位は「3ヶ月」(31.9%), 第2位は「2ヶ月」(30.0%) であった (1992年調査では第1位が「2ヶ月」(29.8%), 第2位が「3ヶ月」(24.0%))。注目すべき点として, 「1.5ヶ月以内」が大幅に増えている (4.7%から21.9%) (山田ほか, 2003)。

企業規模による違いについて, 小企業ほど, トップが短期利益計画策定方針を指示し, 予算編成期間が短い傾向にある⁴⁾。規模と予算管理の関係については, 朴・浅田 [2003] が, 東証一部

-
- 1) 目的の第3位までに挙げた割合を集計している。また, 個別受注生産企業では37.0%, 非製造業では21.3%であった。
 - 2) 長期経営計画策定企業は, 1992年調査が49.7%, 2002年調査が19.7%, 中期経営計画策定企業は, 1992年調査が70.8%, 2002年調査が87.1%, 短期利益計画策定企業は, 1992年調査が78.3%, 2002年調査が77.5%であった。また, 高橋ほか [2004] によると, 製造業の場合, 予算を中・長期経営計画の初年度に設定し, ローリング方式を採用する企業が60.6%, 中・長期経営計画とは別に予算を設定する企業は36.4%であった。
 - 3) 林 [2005] によると, 予算管理導入企業 (92.7%) の多くが, 中期経営計画 (93.4%), 目標管理 (76.3%), ISO9001 (63.2%), 方針管理 (52.0%) を利用し, 実際に, 中期経営計画 (72.5%), 目標管理 (53.4%) を予算管理と補完的に利用している。そして, 予算管理と中期経営計画を関連づけている企業は60.5%であり, 業績指標のみを関連づけている企業25.0%と合わせると, 85.5%の企業が予算管理を中期経営計画と関連づけている。
 - 4) 例えば, 売上高1,000億円未満の (以下, 中小) 企業の72.2%は, トップが短期利益計画策定指針を指示するのに対し, 売上高1,000億円以上の (以下, 大) 企業では43.8%にすぎない。また, 大企業の予算編成期間

上場製造業で、連結売上高400億円以上の企業512社を対象に調査している（2001年10-11月、有効回答111社、回収率21.7%）。その結果、予算目標としての本社費配賦後事業部利益、売上高、売上高利益率（ROS）、キャッシュフロー、管理可能利益の重視度に企業規模の差は見られなかったが、投資利益率（ROI 目標）は、連結売上高2,000億円以上の企業（以下、大企業）グループの事業部長の方が、2,000億円未満の企業（以下、小企業）グループの事業部長に比べて重視していた。⁵⁾また、大企業グループほど、予算差異情報を事業部長報酬に反映させ、非財務業績指標が事業部長の昇進・配置換えや報酬決定に大きな影響を与えている。⁶⁾大企業グループでは予算差異情報を事業部長報酬に反映するほど、事業部財務業績が事業部長報酬に与える影響も大きくなるのに対し、小企業グループでは両者に顕著な相関関係は見出せなかった。⁷⁾

(2) 予算編成の実態

予算編成方針の策定について、多くの企業が本社・部門間で積極的に事前の情報交換をしている。⁸⁾予算編成方針の策定手順は、第1位「予算事務担当部門が原案を主導的に作成し、トップが承認」（44.4%）、第2位「トップが基本の方針を提示し、予算事務担当部門が具体的方針を作成」（33.1%）、第3位「部門が方針原案を提示し、予算事務担当部門が調整の後、トップが承認」（19.4%）である。第1位の手順は1992年（59.3%）から減少したのに対し、第2位の手順は第3位であった1992年（18.6%）から増加しており、トップマネジメントの関与が強まる傾向にある（崎ほか、2003）。

また、事業部長の関与について、福田（淳）[2007a]による事業部制採用の東証上場電気機器、精密機械、化学および食品企業約33社93事業部を対象にした調査の結果、81.8%の事業部長が予算の達成可能性を知覚し、事業部長の予算への参加程度は高い（全ての質問項目で7点尺度の4点以上）。

予算編成における部門の「積極的」参加は、おおむね増加傾向にあるが⁹⁾、「全社的目標・方針決定」への「積極的」参加は減少傾向にある（51.8%から45.3%）。

部門予算案の作成手続（2002年調査）は、「予算編成方針に従う」（48.4%）、「予算編成方針と部門予算原案とを調整」（42.2%）が多い。部門予算の作成方法は、「折衷型」（84.5%）が大多数

ゝは、「1ヶ月以内」（8.1%）、「2ヶ月以内」（35.5%）に対し、中小企業は「1ヶ月以内」（22.2%）、「2ヶ月以内」（63.3%）と短期間の傾向にある。

5) 大企業グループでROIが1位：2%，2位：10%，3位：12%である。一方、小企業グループでは、1位：0，2位：2%，3位：4%であった。

6) 大企業グループは、小企業グループと比べ、予算差異情報を「事業部長の報酬への反映」目的で利用する程度が高い（有意水準5%）。また、前者は後者よりも、非財務情報が「事業部長の昇進・配置換え」（有意水準5%）や「給与増加」（有意水準5%）に影響する。

7) 例えば、大企業グループでは、予算差異情報を報酬決定に利用する程度と、事業部業績評価指標「利益業績」の報酬決定への影響程度の相関係数は0.50である一方、小企業グループでは0.14であり、相対的に低い。

8) 事前の情報交換に「積極的」が1992年調査で64.9%，2002年調査では、「かなり積極的」（15.6%）と「積極的」（58.1%）の合計が73.7%であった。

9) 例えば、本社費予算原案作成への「積極的」な参加は42.3%から56.6%に増加、本社費予算原案修正への「積極的」な参加も35.1%から50.9%に増加している。

を占め、「積上型」(8.1%)、「割当型」(7.4%)と続く(崎ほか, 2003)¹⁰⁾。

部門予算原案作成の際の目標未達時の調整の程度(2002年調査)は、部門予算作成段階では「ある程度調整」(65.2%)、「相互に調整」(22.1%)、「一致するまで再検討」(12.7%)の順、全社調整段階では「目標に添うように全部門的にある程度再検討」(39.0%)、「一致するまで全部門的に再検討」(20.1%)、「添うように要求水準以下の部門を個別的にある程度再検討」(18.2%)の順であった(崎ほか, 2003)¹¹⁾。

予算原案作成上の基本目標(第1順位)の第1, 2位は両調査間で変わらず、「売上高」(45.3%から51.6%)、「本社費配賦後利益」(10.0%から17.6%)、第3位は1992年調査の「管理可能利益」(8.2%)から2002年調査では「社内金利控除後利益」(9.4%)に変わった。順不同5項目羅列の結果も、2002年調査第1位の「売上高」が全体の84.9%(1992年調査, 93.5%)を占め、以下、「売上高利益率」(51.8%から59.1%)、「原価引下げ」(24.1%から52.8%)、「本社費配賦後利益」(28.2%から49.1%)の順であった(崎ほか, 2003)¹²⁾。

高橋ほか[2004]によると、重視する短期利益目標は、製造業では第1位「経常利益」(47.1%)、次いで「営業利益」(39.2%)、「売上高」(23.5%)、「事業部利益」(15.7%)であり、非製造・サービス業では第1位「経常利益」(51.1%)、以下、「営業利益」(33.3%)、「売上高」(26.7%)、「売上総利益」(16.7%)と同様の傾向であった。また、挽[2005]によれば、コア子会社を有する企業が、企業グループの予算目標に利用する指標は、連結ROEとFCF(各14社)、連結ROA(12社)、連結経済的付加価値(8社)という順であった。山田ほか[2003]では、予算管理における非財務目標の重視度は財務目標と比べて低い¹³⁾。

予算編成上の重大な障害について、第1, 2位は変わらず、「環境変化予測の困難性」(85.6%から79.7%)、「現状は認的傾向の醸成」(67.8%から57.0%)、第3位は、「予算の弾力性に対する認識不足」(52.9%)から「予算編成の意義への認識の欠如」(51.3%)へ変わっている(崎ほか, 2003)。

当初予算の点検・修正について、ほとんどの企業が変わらず(93.6%から96.9%)点検を行っている。点検時期は、「定期的」(76.9%から83.8%)が増加し、そのうち「毎月」は上昇(38.2%から48.8%)、「四半期」は減少(20.2%から11.9%)、「半期」はほぼ同様(18.5%から20.6%)である。一方、修正を実施する企業は増加傾向にあるが未だ半数程度に留まっている(44.3%から51.0%)¹⁴⁾。

10) 高橋ほか[2004]でも、製造業の予算編成方式は、トップダウン方式とボトムアップ方式の併用が78.0%であった。

11) 「1992年調査」は質問項目が異なるため、比較検討は割愛する。

12) 「残余利益(資本コスト控除後利益, EVA)」(17.6%)や「資本利益率(ROE)」(16.4%)など、市場価値連動型の指標も、順不同5項目羅列の結果では15%を超える。一方、「売上高成長率」(80.6%から28.9%)と「市場占有率」(42.9%から10.1%)の地位低下の傾向が顕著である。また、朴・浅田[2003]によると、事業部長が重視する予算目標は、本社費配賦後事業利益(1位を3点, 2位を2点, 3位を1点とした加重得点150点, 以下カッコ内同じ)、売上高利益率(104点)、売上高(103点)の順であった。一方、EVA(含残余利益(RI))はあまり重視されず(28点)、顧客満足度(13点)、品質(11点)などの非財務業績指標はさらに順位が低かった。

13) 「どちらかといえば重視していない」および「重視していない」と回答した企業は56.8%であった。

14) 高橋ほか[2004]では、製造業の場合、予算の見直し実施は68.0%、見直し頻度の第1位は6ヶ月単位(61.4%)

予算弾力性保持の施策の第1位は、変わらず「予算の適時点検・修正」(23.3%から25.9%)であった(崎ほか, 2003)。

(3) 予算実績差異分析の実態(長屋ほか, 2004)

予算実績差異分析は、回答企業の全てが実施し、90.7%は「毎月」実施している¹⁵⁾。

差異分析結果の利用目的は、第1位は変わらず「改善措置」(62.6%から79.5%)、第2位の「部門成果評価」は1992年調査では第3位で増加傾向にある(31.0%から52.2%)。また「差異の報告」のみの企業も47.8%存在し、両調査ともに「部門管理者の業績評価」(12.6%から20.5%)が最下位であった¹⁶⁾。「部門成果評価」に利用する企業の多くは、「賞与」(79.0%)、「昇進」(58.8%)、「昇給」(57.5%)、「部門の統廃合」(53.8%)に評価結果を反映している。

差異分析結果利用上の問題点の第1位は「予算数値の信頼性が希薄」(23.9%)¹⁷⁾で、その37.8%が予算編成上の重大な障害として「予算編成の意義に対する認識の欠如」¹⁸⁾、32.4%が「環境変化予測の困難性」を挙げている。一方、「改善措置の実施の困難性」を利用上の問題点として挙げる企業は大幅に減少している(42.0%から16.1%)¹⁸⁾。

(4) 予算管理の満足度と展望(長屋ほか, 2004)

予算編成目的に対する効果の満足度は、均等に分散している(「かなり満足」2.5%、「満足」25.6%、「どちらともいえない」46.9%、「不満」22.5%、「かなり不満」2.5%)。「満足」企業の39.0%の予算編成目的は「財務安全性の確保」で、「不満」企業の30.6%の目的は「安定的な収支管理」であった。また、「不満」および「かなり不満」と回答した企業の55.3%は、予算修正上の重大な障害として「環境変化予測の困難性」を挙げている。

予算管理の今後の展開としては、両調査とも、予算管理が次期の全社目標や経営方針の形成助成を担うことが期待されている¹⁹⁾。

また、予算管理の有効性を高める方策として「極めて重視」される項目を両調査で比べると、「トップの理解の深化」が増加し(47.7%から58.0%)、「管理者の努力」も多い²⁰⁾(24.8%)。一方、「経営情報システムの改善」(46.0%から15.2%)、「管理会計制度の充実」(51.1%から25.9%)は減少している。

ㄨ %)であった。

15) 「1992年調査」は質問項目が異なるため、比較検討は割愛する。

16) 高橋ほか[2004]によると、製造業の予算差異分析の形態は、「改善措置の実施」(71.6%)、「予算修正等」(60.8%)、「管理者の業績評価」(37.3%)の順に多く、「報告だけ」は9.8%であった。

17) 「1992年調査」では、「極めて重要」に挙げられた項目を用いている。

18) 高橋ほか[2004]では、製造業の予算差異分析の問題の第1位は「差異分析のタイミングが遅れている」(30.4%)、第2位は「差異原因がハッキリと掴めない」(28.4%)、第3位は「予算数値に信頼性が薄く基準値となりにくい」(23.5%)であった。

19) 例えば、「次期の全社目標・方針の形成を助成」する機能について、「極めて重視」は、1992年調査75.9%、2002年調査37.3%であり、「重視(1992年調査では「かなり重視」)」は、1992年調査19.0%、2002年調査48.1%である。

20) 1992年調査では設問なし。

(5) 予算管理の新たな潮流²¹⁾ (坂口ほか, 2004)

ERP 導入企業は27.7%で,²²⁾「予算編成」(64.3%)や「予算差異分析」(66.7%)への活用が多く,「短期利益計画策定に活用」(42.9%)は比較的少ない。ERP 導入による予算管理上のメリットとしては,「差異分析の原因説明時間の減少」(22.4%),「予算数値の信頼性の向上」(18.4%),「予算の点検・修正の行いやすさ」(17.1%)や「予算編成について現場の協力が得やすくなった」(10.5%)ことが指摘される。

予算における連結経営手法の採用について,「連結予算」策定企業は65.3%,「連結短期利益計画」策定企業は60.3%,「連結 CF 計画」策定企業は43.3%であり,大企業ほど策定割合が高い(売上高500億円以上の大企業と500億円未満の企業の策定割合は,「連結予算」(69.4%, 59.3%),「連結短期利益計画」(65.8%, 52.6%),「連結 CF 計画」(52.4%, 29.8%)であった)。

これら3手法の策定理由は,「子会社・関連会社経営の重要性の高まり」が圧倒的に多い(「連結予算」61.3%,「連結短期利益計画」63.4%,「連結 CF 計画」66.7%)一方,「グループの総合力の強化」を挙げた企業は3手法とも20%以下に過ぎない(「連結予算」18.3%,「連結短期利益計画」19.5%,「連結 CF 計画」14.3%)。

重視する課題の第1位は,「連結予算」と「連結短期利益計画」策定企業の多く(70.2%, 71.1%)が「連結ベース目標売上高利益率の確保」を挙げる一方,「連結目標総資本利益率の確保」は13%強(13.8%, 13.3%)に過ぎない。また,「連結 CF 計画」作成企業が重視する課題の第1位は「連結キャッシュフローの確保」(42.2%)である。

3手法の活用目的は,「企業グループ全体の業績向上」(「連結予算」50.0%,「連結短期利益計画」47.0%,「連結 CF 計画」49.2%)が多く,「子会社・関連会社の業績管理」(「連結予算」25.5%,「連結短期利益計画」26.5%,「連結 CF 計画」31.1%),「グループ経営方針の徹底」(「連結予算」19.1%,「連結短期利益計画」21.7%,「連結 CF 計画」14.8%)と続き,「経営者の業績判定」(「連結予算」5.3%,「連結短期利益計画」4.8%,「連結 CF 計画」4.9%)は少ない。

3手法の効果について,「満足」しているのは,「連結予算」35.8%,「連結短期利益計画」28.0%,「連結 CF 計画」19.1%,「どちらともいえない」は「連結予算」45.3%,「連結短期利益計画」48.8%,「連結 CF 計画」54.4%であった。

(6) 今後の実態調査の課題

予算管理の実態は,包括的に詳細な調査が実施されている。残された課題として,予算管理とその他の業績管理システム(BSCなど)との関係や,財務業績(利益,株価など)に与える影響に調査の余地がある。加えて,予算管理部門については,財務部・企画部についての櫻井[1997]のような実態調査を新たに実施すべき時期にあると考える。

21) ERP 導入の予算管理への影響および予算への連結経営手法の採用については,「2002年調査」で新設。

22) 横田[2006]でもERP導入企業は27.8%であり,同様の傾向がみられた。

3.7. 設備投資予算

(1) 設備投資予算マネジメント・プロセスの実態

清水(信)ほか[2007a, b, c]は、第1に、設備投資予算は、経済性評価技法だけでなく設備投資マネジメント・プロセス全体を見る必要があること、第2に、なぜ日本企業では技術的優位性の低い回収期間法が多用されるのかという問題意識の下、2005年に建設・電力を除く東証一部上場製造業836社を対象(有効回答187社、回収率22.4%)として、設備投資マネジメント・プロセスの段階、利用目的により利用手法が異なるという視点から調査・分析した。

利用実態は、回収期間法がよく利用され(5点尺度(以下、省略)の4.26)、会計的利益率法(2.80)、正味現在価値法(2.52)、内部収益率法(2.51)は相対的に利用されていない。これらの技法の併用については、1技法のみを積極的に使う企業(49.3%)では圧倒的に回収期間法の利用が多く(38.8%)、2技法を積極的に併用する企業(34.9%)でも回収期間法との併用が同様に多く(32.2%)、3技法を積極的に併用する企業(10.5%)の全てが回収期間法との併用であった。

製品特性、設備特性、企業環境や企業規模が利用に及ぼす影響について、各技法をよく利用する企業群とあまり使わない企業群との差異を調べた。その結果、会計的利益率法と内部収益率法のそれぞれをよく利用する企業の方が、製品の機能先進性が高い。設備特性についても、回収期間法を除く3つの手法で、有意な差異が確認された(会計的利益率法は陳腐化速度、正味現在価値法は自動化、内部収益率法は自動化と製作期間)。環境要因については、内部収益率法は「技術変化から生じる利益獲得機会の大きさ」、正味現在価値法は「技術変化のスピード」、会計的利益率法と内部収益率法は「技術革新と新製品アイデアの関連度」、正味現在価値法と内部収益率法は、「企業規模(売上高対数)」について有意な差異を確認した。

設備投資マネジメントの各段階(作成、起案、審議、最終承認、事後評価)の技法の重要性について顕著な差異は見られず、どの段階でも重視されていた。この事実に関連して、利用目的は、設備投資案の選択(経済性計算)だけでなく、案件作成時の目標設定が多いことも発見した。

続いて、設備投資マネジメント・プロセスの各段階の実態を調査した。(1)「投資のきっかけ」では、「事業戦略」(4.04)と「製造現場の要請」(3.82)の二方向からの要請がきっかけとなることが多く、「競合他社の動向」(2.15)は少ない。(2)「投資案の作成」では、「生産予定数量の設定」(4.62)、「作成者の達成採算レベルの認識」(4.43)、「製品品質向上の重視」(4.28)が高く、「除却後の転用可能性の模索」(2.24)、「製造ラインの全面取替えを前提」(2.34)、「会計担当者の関与」(2.29)は低い。(3)「投資案の起案」では、「検討項目が形式化」(4.10)され、「採算性は財務基準で判断」(4.18)する企業が多く、「案件作成着手から起案までの期間が長い」(2.76)とは言えない傾向にある。(4)「審議・最終承認」では、「審議手順の形式化」(4.48)、「複数ではなく案件ごとの審議」(4.40)、「案件の採算性の検討」(4.22)、「明確な生産予定数量」(4.21)、「起案後の高最終承認率」(4.15)という傾向がある。一方、低得点項目を見ると、「審議回数が多い」(2.89)、「採算レベル未達案件でも最終承認される」(2.28)、「案件審議着手から最終承認までの期間が長い」(2.66)とは言えない。(5)「設備導入」では、「計画通りに設備導入を実施」(4.01)し、「設備の内製」(2.23)、「最終承認後の中止・延期」(1.65)、「本格稼働後の設備安定に時間がかかる」

(2.54) 傾向にはない。(6)「事後評価」では、「本格稼働後の事後評価」(3.98)が最高得点で、多面的な事後評価は十分とはいえない。「未稼働設備がある」(2.30)、「会計担当者の関与」(2.79)する企業は少ない。(7)「除却」では、「除却・転用までの期間は長く」(4.17)、設備の陳腐化期間が10年近くに及ぶ企業が多かった事実と整合的な結果である。逆に、「海外工場」(2.51)、「別工程」(2.90)への転用、「他社への売却」(2.31)を実施する企業は少ない。

さらに、意思決定環境や企業規模が、各段階のマネジメントの多様性に及ぼす影響については、(1)大規模企業では、設備投資マネジメントのプロセス管理が整備され、(2)技術環境の変化の激しさは、設備投資マネジメントの多様性をかなりもたらし、とりわけ、変化の激しい技術環境ではプロセス管理がしっかり行われ、(3)予測困難な環境では、設備投資マネジメントにおける予測情報の収集を困難にする傾向にある(清水(信)ほか、2007a, b, c, 86頁)。

山本[2002]²³⁾は、1996年8月、東証一部上場製造業718社(有効回答201社、回収率28.0%)を対象に調査した。プロジェクトの収益性計算について、代表的4技法の主成分分析の結果、キャッシュフロー情報が重視されていること、リスク評価についての因子分析の結果、第1因子として確率分析やCAPM(Capital Asset Pricing Model)などの計量的リスク分析手法、第2因子として期間延長や利益率ダウンなどの緩和策、第3因子として利益率アップなどの利益プレミアム付加策を抽出した。教科書的説明から第1、3因子は順当であるが、第2因子の発見が特徴的であろう。

(2) 海外投資意思決定

海外直接投資について、「顧客ニーズ」(4.47)、「原価低減」(4.46)、「売上高・シェア」(4.31)、「直接投資の経済性」(4.23)などを重視している²⁴⁾。また、海外直接投資の評価尺度は、「黒字年度」(4.24)、「累積黒字年度」(4.18)を重視し、「売上高利益率」(4.03)、「資本コストを考慮した回収期間」(4.02)なども利用されている(伊藤、2002, 2004)²⁵⁾。

東南アジアの日系企業で投資意思決定に積極的に利用される手法は、「投資利益率法」(85.4%)、「回収期間法」(64.1%)、「内部利益率法」(63.5%)である。一方、「正味現在価値法」の利用は、積極的と消極的が同数である(50.0%)(西村、2003)。また、北東アジアの日系企業では、「回収期間法」(79.2%)、「投資利益率法」(60.5%)の利用が積極的で、「正味現在価値法」(66.7%)や「内部利益率法」(60.5%)の利用は消極的である(西村、2006)²⁶⁾。

23) 山本[1998]は、記述統計、質問票の内容、海外投資の実務を記述している。また、山本[1998]は事例研究が中心で、調査データの多変量解析を実施したのが山本[2002]である。

24) 伊藤[2002, 2004]は、1999年、加工・組立型産業の一・二部上場241社(電気機器181社、輸送用機器60社)を対象に海外子会社のマネジメント・コントロールの実態を調査した(有効回答70社、回収率29.0%)。括弧内は「1(まったく重要でない)」から「5(非常に重要である)」の5点尺度の平均値を示した。

25) 移転価格の決定には、「原価加算法」(3.67)や「再販売価格基準法」(3.15)の利用が多く、原価加算法では、「総原価+(一定の利益)」(53%)の方法が多用されている(伊藤、2002, 2004)。

26) 西村[2003, 2006]は、東南アジア3ヶ国(シンガポール、マレーシア、タイ)に進出した日系企業1,294社(シンガポール214社、マレーシア399社、タイ677社。なお、宛先不明などを除いた調査対象の母数は1,262社)を対象として、2002年に管理会計実態を調査した(有効回答56社(4.4%))。さらに、西村[2006]は、

(3) 設備投資行動への財務内容の影響

財務内容の相違が設備投資行動へ及ぼす影響については、多くの実証研究がある。以下、近年の日本企業の動向をサンプルとした研究成果を紹介する。

高見 [2006] は、1994-2004年度までの製造16業種897社の個別財務諸表パネルデータに基づく分析である。日本企業は設備投資額を減価償却費の範囲内に抑えようとする傾向にあると一般に言われるため、財務内容の状態・変化パターンにより設備投資行動に違いが見られるのかを調べた。その結果、(1) 財務内容が悪い場合、設備投資額を抑える傾向が強く、(2) 財務内容が改善した場合、積極的設備投資行動に出る、(3) 同じ改善度合いでも、財務内容が悪い状態から脱却した場合の方が、その傾向は他の場合より顕著であった。

高見 [2007] は、高見 [2006] と同様のデータを用いた分析の結果、第1に、償却累計率は、資金制約を表すフリーキャッシュフローとほぼ同程度の投資額決定への影響をもつ、第2に、財務制約度クラスター間では両者の影響度の顕著な差異は見られないが、業種クラスター間では顕著であった。

木村 [2003] は、1992-1998年上場企業公表データに基づく分析である。その結果、(1) 負債比率が高い場合、近視眼的研究開発投資行動をとる可能性が高いこと、(2) 日本のガバナンス構造の特徴とされる安定株主割合が高い場合、経営者の近視眼的研究開発投資行動が抑止される可能性が高いという知見を得た。

(4) 今後の実態調査の課題

本研究の調査期間以前にも優れた実態調査の蓄積があり、清水 (信) はか [2007a, b, c] の調査は、先行研究にマネジメント・プロセスの視点を加えたことで、設備投資の経済性計算から設備投資予算管理へと、その実態把握の視野が広がった。加えて、意思決定環境や企業規模の影響の視点は有用である。

一方、財務内容の相違が設備投資行動へ及ぼす影響についての実証研究は、多くの有益な設備投資行動に関する知見を与えてくれる。ただ、本研究の目的のひとつである統合的実態調査のためのフレームワークを提示する観点からは、直接的な利用は難しそうである。

日本企業では、米国的なコントローラー部門がなく、管理会計機能は、(1) 経理部、財務部、経営企画部など、かつ (2) 本社と事業部に分散されていると考えられる (櫻井, 1997)。そのため、日本企業での管理会計担当部署のさらなる業務実態調査は必要であろう。

3.8. 環境管理会計

(1) 環境管理会計の実態

わが国は、1999年、環境省 (当時、環境庁) の環境会計ガイドライン発行を契機として、世界

※ 北東アジア5ヶ国・地域 (中国, 香港, 韓国, 台湾, フィリピン) に進出した日系企業2,618社 (宛先不明などを除いた調査対象の母数は2,454社であり、その内訳は中国1,547社, 香港184社, 韓国181社, 台湾295社, フィリピン247社) を対象として、2003年に管理会計実態を調査した (有効回答66社 (2.7%))。

で最も環境会計の普及した国と言われる。日本企業の環境会計実務は、外部環境会計を中心に展開してきた点が、環境管理会計を中心に発展してきた欧米との違いである。わが国の環境管理会計は、2002年、経済産業省の「環境管理会計手法ワークブック」発行を契機に認知度が高まりつつある（國部・梨岡，2005）。

環境管理会計の実態調査として、國部〔2003〕は、環境報告書で環境会計情報の開示を確認した東証一部上場の216社（有効回答159社，回収率73.6%）（以下，「2001年調査」），國部〔2004〕と國部・梨岡〔2004〕は、東証一部上場1,523社（有効回答324社，回収率21.3%）（以下，「2003年調査」），國部・梨岡〔2005〕は、2004年東証一部上場の化学・電機・製薬・輸送機の4業種のうち環境報告書発行企業136社1,148事業所（以下，「2004年調査」）を対象に調査した。

環境会計の目的について、製造4業種対象の「2004年調査」では、内部管理目的重視の企業は25%に過ぎず、75%の企業は外部情報開示目的を重視していた。「2001年調査」では、内部管理重視（18.9%），両方重視（35.8%），外部情報開示重視（42.8%），質問項目が異なる「2003年調査」でも、内部管理重視（38.5%），外部情報開示重視（61.0%）と、外部情報開示重視の一貫した傾向がある。業種別では、製造業で内部管理重視（40.4%），外部情報開示重視（59.0%）に対し、非製造業は23.8%対76.2%と、非製造業に環境管理会計の相対的軽視の傾向がある（「2003年調査」）。

利用目的について、製造4業種対象の「2004年調査」の結果、工程改善や廃棄物管理の改善への利用が多く（内部管理利用企業の41.2%），続いて、設備投資決定（33.3%），予算編成（31.1%），製品設計・開発（22.3%）の順であった。ただ多くの企業が、外部公表用の環境会計のみを内部管理に利用しており（42.2%），効果は限定的である。その点について、本社が事業所へ環境管理会計導入を指導する方が、また環境管理会計を活用している事業所の方が、環境会計が役立つと考えている。

こうした環境会計の効果について、「2001年調査」では内部管理に役立ったとする企業は35.8%に過ぎなかったが、質問方法を変えた「2003年調査」では、「非常に」もしくは「ある程度」効果があったとする回答は60.9%と大幅に増加した。「2003年調査」では、より具体的な内部管理面の効果として、「環境負荷の削減」，「環境コストやエネルギーの削減」，「環境保全コスト対環境保全効果の改善」の環境省の環境会計ガイドラインの目的に準じた項目が相対的に高い割合であった（國部，2004）。

管理会計手法の導入率は、「2003年調査」の結果、いずれの手法もととも低い（4.2～12.3%）。例えば、環境配慮型設備投資決定手法導入企業は12.3%に過ぎず、小倉〔2004〕の調査でも、設備投資の意思決定において環境目標と経済性の両面を考慮する事業所は4.4%に過ぎなかった²⁷⁾。また、ライフサイクル・コストリング導入企業は10.7%で、山田ほか〔2004〕の調査結果（5社，3.3%）と同様に少ない。さらに、環境配慮型原価企画導入企業は「2003年調査」では9社（4.8%）に過ぎない。

このような管理会計手法の導入率の低さがある一方で、環境負荷・コスト情報に対する関心は

27) 2002年，環境報告書公表の製造業においてISO14001取得済事業所600ヶ所への郵送質問票調査（有効回答236事業所）。

高い。例えば、「2003年調査」では、マテリアルフローコスト会計の認知度72.7%を筆頭に、最低の環境コストマトリックスでも認知度は46.5%であった。また、小川 [2003] の実態調査（東証・大証・名証一部上場1,433社のうち、2001年環境報告書の送付依頼に応えた企業158社対象）のうち、製品開発における環境負荷・コスト情報の利用調査（95社）では、83.2%の企業が環境負荷情報を利用し、環境コスト情報を利用する企業（40社）のうち80%が製品ライフサイクル（研究開発から廃棄・リサイクルまで）全体を考慮していた。

また、手法導入企業の方が、未導入企業より環境管理会計の効果を高く評価しており、特に環境配慮型業績評価導入企業では、その傾向が顕著である（國部，2004）。

管理対象とする環境コストの範囲は、80%以上の企業が環境省『環境会計ガイドライン』に準拠した環境コストを対象としている（小川，2003；國部・梨岡，2004）。加えて、「2003年調査」結果から、環境コストの対象範囲を、環境省ガイドライン規定の範囲に限定するよりも、より広範な環境コストを対象とする方が、環境管理会計の効果（「企業の内部管理に役立つ」という認知）が高い（國部・梨岡，2004）。

環境管理会計の導入促進要因について、國部・梨岡 [2004] は、環境会計に対する企業の意識、環境部署の社内での権限の範囲、利用される管理会計手法が、環境管理会計の効果に及ぼす影響を調べた。「2003年調査」結果から、環境会計に対するマネジャーの関心が高く、環境専任部署の権限が強く、内部管理独自の環境管理会計手法を利用する企業ほど、環境管理会計の効果（「企業の内部管理に役立つ」という認知）が高い。また、ISO14001認証取得企業ほど環境管理会計導入率が高い。

他のマネジメントシステムとの連携について、「環境マネジメントシステムとの連動」（30.1%）と、「連動を検討する」（48.4%）を合わせると、8割近くの企業にのぼる。また、環境保全活動に関する予算を組んでいる企業は77.6%にのぼる（小川，2003）。

(2) 今後の実態調査の課題

環境管理会計は、近年、急速に拡がりをみせるトピックスであるが、短期間に優れた実態調査が実施され、各調査間の結果にも概して整合性があり、既存の調査目的の範囲では十分な情報が蓄積されている。しかし、環境管理会計手法の利用が進んでいない中で環境負荷・コスト情報を把握する傾向がみられ、どのようにそれらの情報が把握されているのかは明らかではない。また、環境管理会計手法の認知度に比べて利用実態が少ない理由の解明も十分とは言えない。

今後は、それらの課題の解明に加え、環境管理会計技法を取り巻く競争環境、戦略、他のマネジメントシステムとの関係を含めた全体性を探究したい。

図表 6 わが国管理会計の実態調査の概要

論文名	調査対象	回答数 (率)	分析利用サンプル数 (率)	調査日	文献利用の節
青木・櫻井 [2003]	東証一部上場300社 (製造業、電力・ガス、金融業、BSCの導入が進んでいると思われる業種を中心に選定)	107社 (35.7%)		2003年1-2月	3.5
伊藤 [2002, 2004]	一・二部上場 (場所不明) 加工・組立型産業241社 (電気機器181社、輸送用機器60社)	70社 (29.0%)		1999年	3.5脚注, 3.7
内山 [2007]	東証一部上場1,693社	153社 (9.0%)		2006年6月	3.5
小川 [2003]	東証・大証・名証一部上場1,433社のうち、2000年3月調査において環境報告書作成を確認した193社のうち、2001年環境報告書の送付依頼に応えた158社のうち、環境会計情報および財務情報を環境報告書に記載している148社	98社 (66.2%)		2001年9-12月	3.8
小倉 [2004]	環境報告書公表の製造業においてISO14001取得済み事業所600ヶ所	236事業所	183事業所	2002年8月	3.8
小倉研究室 [2002] (松原 [2003])	東証一部上場企業1,555社	151社 (9.7%)		2002年	3.5
乙政 [2003]	東証一部上場製造業827社 (建設除く)	161社 (19.5%)		2001年6月	3.5
梶原 [2007, 2008]	東証一・二部上場製造業1,043社		366社 (35.1%)	2007年2月	3.4
加登ほか [2007]	東証一部上場製造業920社	121社 (13.2%)		2005年11-12月	3.3脚注
河合 [2004a, b]	東証一部上場製造業 (建設除く)・電気・ガス業837社	115社 (13.7%)	河合 [2004a] は回答企業数が10社を上回る食料品 (12社)、化学 (18社)、機械 (13社)、電気機器 (18社) のみ利用	2002年10-12月	3.5脚注
岸田 [2006]、木島 [2006]、田代 [2006]、堀内 [2006]、真部 [2006]、渡辺 [2006]	東証一部上場1,535社。製造、営業、情報、経理、企画の5部門対象	234社 (15.2%) : 製造92社、営業87社、情報95社、経理118社、企画110社		2003年12月	3.4

國部 [2003]	東証一部上場企業の環境報告書で環境会計情報の開示を確認した216社	159社	159社	2001年10月	3.8
國部 [2004], 國部・梨岡 [2004]	東証一部上場1,523社	324社 (21.3%) : 製造業258社, 非製造業66社	環境会計導入企業187社	2003年4-5月	3.8
國部・梨岡 [2005]	東証一部上場の化学・電機・製薬・輸送機の4業種のうち環境報告書発行136社1,148事業所	本社75社 (55.1%), 事業所255件 (19.6%)	環境会計導入企業72社, 導入事業所228ヶ所	2004年3月	3.8
坂口・原田 [2004]	東証一部上場加工組立型産業 (機械, 精密機械, 電気機器, 輸送用機器) 353社	107社 (30.3%)		2002年	3.3脚注
坂口ほか [2004], 崎ほか [2003], 長屋ほか [2004], 山田ほか [2003]	産業経理協会会員企業601社と東証一・二部上場の協会非加盟企業396社の計997社	163社 (16.3%) : 製造業100社 (61.4%), 非製造業62社 (38.0%), 不明1社 (0.6%)		2002年11月	3.6
清水 (孝) [2007]	2006年11月時点の直近決算期に, 金融業以外の売上高上位550社, 金融業では銀行・証券業で営業収益上位30社の計580社	103社 (17.8%)		2006年11-12月	3.5
清水 (信) ほか [2007a, b, c]	【本調査】東証一部上場製造業836社 (建設・電力を除く) 【追加調査】本調査回答企業187社	187社 (22.4%) 48社 (25.7%)		2005年9-10月, 2006年12月-2007年1月	3.7
高橋 [2004], 高橋ほか [2004], 劉 [2004]	東証一部上場1,514社 : 製造業824社, 非製造業690社	192社 (12.8%) : 製造業102社 (12.6%), 非製造業90社 (13.0%)		2002年7月, 12月	3.1, 3.2, 3.3, 3.5, 3.6
武脇 [2005]	東証一・二部上場1,818社の営業部長と1,571社の生産部長	営業部長274社 (15.1%), 生産部長224社 (14.3%)		2004年12月	3.5
武脇 [2006]	東証一部上場1,516社	273社 (18.0%)		2004年1月	3.5

田中 [2001a, b, 2002a, b]	東証一部上場の電気機器、輸送用機器、機械・精密機器、その他製造業		原価企画実施309社：電気機器140社、輸送用機器67社、機械・精密機械84社、その他製造業18社	2000年	3.3
田中ほか [2007a, b, c, d, e, f]	東証一部上場の電気機器、輸送用機器、機械・精密機器、その他製造業	170社	原価企画実施135社：電気機器55社、輸送用機器40社、機械・精密機械30社、その他製造業10社	2004-2005年	3.3
	東証一部上場の電気機器、輸送用機器、機械・精密機器		原価企画実施201社：電気機器57社、輸送用機器81社、機械・精密機械63社	2002年	
谷ほか [2003]	ABC 導入が予想される企業・事業単位113社	44社 (38.9%)	ABC 利用企業31社	2002年 4 月	3.4
中川 [1999a, b, 2000a, b, 2002a, b, 2004]	【在タイ調査】在タイ日系製造業190社		52社 (28.4%)	1998年	3.2
	【在米調査】在米日系製造業287社		75社 (26.1%)	1999年	
	【在欧調査】在欧日系製造業213社 (蘭22社、仏44社、独47社、英100社)		44社 (20.7%)	2002年	
西居 [2007]	東証一部上場製造業844社 (建設除く)	94社 (11.1%)		2005年 5 月	3.5
西村 [2003, 2006]	【東南アジア調査】東南アジア3ヶ国進出日系企業1,294社 (シンガポール214社、マレーシア399社、タイ677社)		56社 (4.4%)		3.7
	【北東アジア調査】北東アジア5ヶ国・地域進出日系企業2,618社 (中国1,547社、香港184社、韓国181社、台湾295社、フィリピン247社)		66社 (2.7%)		3.7
日本会計研究学会特別委員会 [1999]	【1次調査】上場(場部不明)企業1,337社(製造業749社、非製造業588社)	371社 (27.7%)	ABC/ABM に関する質問回答企業330社	【1次調査】1998年10月	3.4
	【2次調査】1次調査回答180社：ABC採用22社、将来採用15社、検討後不採用7社、検討中68社、非検討68社	105社 (58.3%)		【2次調査】1999年 6 月	

朴・浅田 [2003]	東証一部上場製造業で、連結売上高400億円以上の512社	111社 (21.7%)		2001年10-11月	3.6
浜田 [2006]	東証一部上場製造業946社	85社 (9.0%)	46社	2002年	3.3
林 [2005, 2006]	東証一部上場1,559社	164社 (10.5%)		2004年8-9月	3.5, 3.6脚注
挽 [2005], 松尾 [2005]	一部上場企業を中心とした日本のグループ企業1,550社	90社 (5.8%)	挽 [2005] はコア子会社を有する企業40社のみを利用	2002年3-7月	3.5, 3.6
福田 (淳) [2007a]	東証上場、電気機器、精密機械、化学、食品産業の事業部制採用企業のうち、トップマネジメントに研究の趣旨を説明した上で、質問表の回答を得た約33社の101の事業部		本部がとりまとめで回答を送った企業を除く93の事業部		3.5脚注, 3.6
福田 (淳) [2007b]	東証一部上場製造業863社	106社 (12.3%)		2007年5月	3.3脚注
福田 (哲) [2005]	東証一部上場1,534社	68社 (4.4%)		2004年2-3月	3.5
福田 (直) ほか [2006]	東証一部上場製造業 (建設を除く) および全電気・ガス業の計862社	127社 (14.7%)		2006年2月	3.5脚注
森沢ほか [2005]	単独売上高500億円以上の上場・ジャスダック公開企業 (一部非公開会社含む) 1,330社	189社 (14.2%)		2003年6月	3.5
山田ほか [2004]	製造業919社 (東証一・二部上場660社, 非上場259社)	181社 (19.7%)	166社 (18.1%)	2003年11月, 2004年2月	3.2
山本 [2002]	東証一部上場718社		201社 (28.0%)	1996年8月	3.7
横田 [2004, 2007]	東証一・二部上場2,089社	154社 (7.4%)		2003年8-9月	3.5
吉岡ほか [2002]	産業経理協会の会員から616社を抽出	221社 (36%)		2001年8月	3.5
渡邊 [2000]	上場・店頭公開企業548社	104社 (19.0%)		1998年2月	3.1, 3.2

参 考 文 献

【実態調査・実証研究文献】

- 小川哲彦 (2003) 「日本企業における内部環境会計の現状と課題: アンケート調査を中心に」『佐賀大学経済論集』(佐賀大学) 第36巻第2号, 1-18頁。
- 小倉昇 (2004) 「環境配慮型設備投資決定」(國部克彦編著『環境管理会計入門』産業環境管理協会, 83-104頁に所収)。
- 木村史彦 (2003) 「経営者の近視眼的投資行動と企業のガバナンス構造: 研究開発投資水準の決定をめぐる」『管理会計学』第11巻第1号, 43-55頁。
- 國部克彦 (2003) 「環境会計の現状と課題」(貫隆夫・奥林康司・稲葉元吉編著『環境問題と経営学』中央経済社, 175-190頁に所収)。
- (2004) 「環境管理会計実務の普及と展開: 日本企業の動向」『国民経済雑誌』(神戸大学) 第190巻第6号, 53-65頁。
- 國部克彦・梨岡英理子 (2004) 「環境管理会計の促進要因」『會計』第166巻第3号, 84-97頁。
- (2005) 「日本企業の本社と事業所における環境会計実務の動向」『産業経理』第64巻第4号, 23-31頁。
- 坂口博・飯島康道・市野初芳・平井裕久 (2004) 「わが国企業予算制度の実態 (平成14年度) (5) 企業予算管理の新たな潮流: IT化・連結経営時代の企業予算制度」『産業経理』第64巻第1号, 127-140頁。
- 崎章浩・井上博文・広原雄二・成松恭平 (2003) 「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, 118-134頁。
- 清水信匡・加登豊・坂口順也・河合隆治 (2007a, b, c) 「設備投資マネジメントの実態調査: 管理会計としての設備投資予算研究に向けて」『企業会計』第59巻第8号, 第9号, 第10号, 105-111頁, 66-73頁, 80-87頁。
- 高橋史安・新江孝・陳豊隆・劉慕和 (2004) 「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」『会計学研究』(日本大学) 第17号, 105-193頁。
- 高見茂雄 (2006) 「財務内容の改善が設備投資行動に与える影響」『管理会計学』第14巻第2号, 3-13頁。
- (2007) 「設備老朽化が投資行動に与える影響: 償却累計率指標の有効性」『原価計算研究』第31巻第2号, 44-53頁。
- 長屋信義・建部宏明・吉村聡・山浦裕幸・小田康治 (2004) 「わが国企業予算制度の実態 (平成14年度) (4) 予算実績差異分析の実際と予算制度の問題点」『産業経理』第63巻第4号, 116-128頁。
- 西村明 (2003) 「東南アジア進出日本企業の管理会計: アンケート調査による実態分析」『商経論叢』(九州産業大学) 第43巻第3/4号, 65-144頁。
- (2006) 『アジアにおける企業経営・管理会計』中央経済社。
- 朴景淑・浅田孝幸 (2003) 「企業規模と予算管理システムとの関連性に関する研究: 2001年の日本企業におけるアンケート調査結果に基づいて」『管理会計学』第12巻第1号, 15-29頁。
- 挽文子 (2005) 「グループ経営の現状と課題: コア子会社の業績管理に焦点を当てて」(木村幾也編著『グループ企業の管理会計』税務経理協会, 87-107頁に所収)。
- 山田庫平・鈴木研一・山下裕企・大槻晴海・三木僚佑 (2003) 「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巻第2号, 120-135頁。

【その他参考文献】

- 安達和夫 (1992) 「わが国企業における期間予算制度管見」『産業経理』第52巻第3号, 131-142頁。
- 三木僚佑・栢田弥久・鈴木研一 (2003) 「わが国企業予算制度の実態 (平成14年度) (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63巻第1号, 125-151頁。
- 横田絵理 (2006) 「ERPの利用状況にみる日本企業のマネジメント・コントロールの特性」『會計』第170巻第6号, 17-32頁。
- Hansen, S. C., D. T. Otley, and W. A. Van der Stede (2003) Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.15, pp.95-116.
- Hansen, S. C. and R. G. Torok (2003) *The Closed Loop: Implementing Activity-Based Planning and Budgeting*, CAM-I, Bedford, TX.
- Hope, J. and R. Fraser (1997) Beyond Budgeting...: Breaking Through the Barrier to 'The Third Wave' Management

Accounting (UK), Vol.75, No.11, pp.20-26.

福島一矩 [慶應義塾大学大学院商学研究科博士課程]

妹尾剛好 [慶應義塾大学大学院商学研究科博士課程]