

書 評

西澤脩著『日本企業の管理会計——主要229社の実態分析』

(中央経済社, A5判, 285頁, 1995年, 4,200円)

評者：田中隆雄／日本大学教授

日本の大企業における管理会計実務は欧米のそれとどのように異なっているのでしょうか。また、わが国の主要企業における実務と管理会計の理論の間には、はたしてどの程度の乖離が存在するのであるでしょうか。このような疑問に答えるのは容易なことではない。これまでも、管理会計の実務について、少なくない数の実態調査が行われてきた。しかしながら、これほど包括的な調査は、本書が初めてであろう。これまで、薄いベールにつつまれている、なかなか全体像をはっきり見ることのできなかつた日本の管理会計の姿が本書によって、ようやく姿を現した。

本書は、西澤 脩教授がライフワークとする「原価の会計と管理シリーズ」全10巻が完成したのをきっかけに行われたアンケート調査の結果を分析したものである。この調査は、わが国主要企業における管理会計の実態を解明するために、主要企業1,000社を対象に、1994年秋に実施された。回答企業数は229社、設問数は227項目であり、したがって集計回答項目数は5万件以上にのぼる大規模な調査である(序章)。

回答会社229社の内訳は、製造業153社(75.9%)、非製造業55社(24.1%)であり、1部上場企業が188社(82.0%)である(第1章)。

本書は、次の6つの章から構成されている。

- 序 章 アンケート調査の有用性と限界
- 第1章 管理会計の実態調査
- 第2章 全社部門の管理会計
- 第3章 生産部門の管理会計
- 第4章 営業部門の管理会計
- 第5章 本社部門の管理会計

本書を貫く著者の関心は「理論と実務の融合」、それによって実現される「管理会計の有用性」にある。序章では、調査の概要とあわせて、この問題に焦点を合わせ、本調査の分析結果が集約されている。著者は「理論は実務の蒸留である」と考えておられるが、調査結果からは、「多くの点において理論と実務の乖離を発見」された。こうした調査結果から、

「はたしてわが国では、管理会計は有用性を堅持しているか」という疑問が生じる。それに対する著者の解答は以下のようなものである。すなわち、理論と実務の乖離する原因としては、質問を厳密に特定せず、一般的な傾向を問うため、(1)「想定する領域の相違」(2)回答者の地位、所属する部門による偏り、などがある。つまり、「理論と実務の乖離」はアンケート調査の限界に起因するものが含まれている。アンケート調査結果の解釈にあたっては、質問の趣旨、回答者の意図などを汲んで、現実の真の姿を読みとる洞察力が必要となる。

第1章では、アンケートの設問と解答の要約が手際よく、まとめられている。調査の概要を知る手がかりになると思われるので、質問の大項目を以下に列挙することにしよう。すなわち、全社管理会計、研究開発会計、製造会計、営業会計、販売会計、広告会計、物流会計、本社会計、社内金利会計、情報処理会計がそれである。

各論にあたる第2章から第5章では、調査の結果が詳細に分析されている。実に興味ある結果が報告されているが、字数の制約からとても全体像を紹介するわけにはいかない。そこで、評者の関心に従って、各章の内容を断片的に紹介することにしよう。

第2章「全社部門の管理会計」では、まず内部統制が採り上げられている。内部統制のとらえ方については、広義と狭義がほぼ拮抗している。内部統制を狭義にとらえ「内部牽制と内部調査のこと」とする回答が222社中99社(45.0%)であり、広義の「計算的統制による間接的経営管理のこと」とする企業が104社(46.8%)である。

目標利益については、「短期利益を重視」する企業が223社中99社(44.4%)であり、「長期利益を重視」する企業が31社(13.9%)で、「わが国でも近年は米国型になりつつあるといえよう」(P.36)と著者は解釈している。

利益業績の評価方法については、「利益金額目標の達成度で評価する」企業が224社中194社(86.6%)と圧倒的に多いが、興味深いのは、「資本利益率目標の達成度で評価する」企業が21社(9.4%)みられることである。平成不況の過程でこうした企業がわずかではあるが増加していることは注目に値する。

さらに、財務会計と管理会計については、「両会計は別個の部門が担当」と答えた企業が224社中47社(21.0%)あり、「期中は管理会計で処理し、期末に財務会計に調整している」企業も28社(12.5%)みられる。従来、管理会計は片手間に処理されていた感があったが、ようやく本格的に管理会計を実施する企業が出現しつつある様子がうかがえる。

第3章「生産部門の管理会計」では、研究開発費に関する興味深い結果が紹介されている。研究開発費の売上高に対する比率が5%以上の企業は、製造業156社中41社(26.3%)であり、他方、3%未満の企業が86社(55.1%)となっている。これを金額で見ると、研究開発費が

1,000億円を超えるのは、製造業159社中わずかに6社(3.8%)で、100億円未満が123社(77.4%)で圧倒的に多い。研究開発費の会計処理に関しては、「過去5年間継続して繰り延べしている」企業は153社中わずかに15社(9.8%)にすぎず、132社(86.3%)は、「過去5年間継続して繰り延べしていない」と回答している。

第4章「営業部門の管理会計」では、セグメント別の業績測定に関して、興味深い結果が示されている。売上については、91.9%の企業(211社中194社)が「製品別に売上高を集計している」としており、「顧客別に売上高を集計している」企業も93社(44.1%)にのぼっている。しかし、営業損益を製品別に求めている企業は185社中131社(70.8%)であり、「顧客別」に営業損益を求めている企業は31社(16.8%)にすぎない。

第5章「本社部門の管理会計」では、本社費の配賦と社内金利に注目してみよう。

本社費の売上高にしめる比率は、10%以上が182社中36社(19.8%)、5%以上10%未満が54社(29.7%)、3%以上5%未満が50社(27.5%)、3%未満が42社(23.1%)と様々である。その理由としては、本社費に入れる項目(たとえば、研究開発費、製品拡売費、電算部門費)が企業によって異なるためであろう。本社費は、業績評価目的、価格決定目的、意志決定目的のいずれの場合にも、6~7割の企業で現場セグメントに配賦されている。本社費を配賦する理由としては、「意志決定が全社利益に及ぼす影響を調べるため」がもっとも多い。

最近注目されている社内金利については、これを採用している企業は、210社中108社(51.4%)となっており、約半数の企業で社内金利制が実施されている。社内金利制を採用した理由としては、「現場に金利意識を高め、金利節減の動機付けを与える」が70.8%をしめ、最も多い。

以上、字数の制約ゆえに評者の関心にまかせてつまみ食いの的に本書の内容を紹介した。しかし本書が提供するデータは膨大でありかつ体系的である。日本の管理会計の現状を知る格好の書物であり、研究者は言うまでもなく、実務家、そして学生にも是非一読されるよう勧めたい。願わくば外国の読者のために英語版の刊行を期待したい。

また、本書はわが国の学界にとっても貴重な共有財産である。本書によって提示されたデータを克明に分析すれば、日本の管理会計の実態について、まだまだ興味深い事実が浮き彫りになる可能性も秘められている。業種別、規模別の分析は著者でなければ行えないが、それ以外の分析は公表されているデータでも可能である。国際比較を行ったり、実務と理論の乖離ないし融合についても、個別に掘り下げた検討が可能であろう。貴重な素材を共有財産にして、おおいに議論のわき起こることを期待したい。