

研究種目：基盤（C）

研究期間：2006年～2008年

課題番号：18530365

研究課題名（和文） 工場における非財務情報の利用に関する比較研究

研究課題名（英文） Comparative Research with use of Non-financial information in manufacturing plants

研究代表者

同志社大学・商学部・教授 中川 優

研究者番号 40217683

研究成果の概要：

工場における非財務情報の利用状況について、その実態を調査し、統計的な分析を行う前段階として、欧米文献における管理会計に関連する実証的な研究について概観を行った。さらに、過去における類似する研究を参照しながら、研究課題に関連して、アンケート調査を実施した。その結果、非財務情報の利用が進んでいること、革新的な管理会計技法との関連が強いことなどが発見できた。

交付額

（金額単位：円）

	直接経費	間接経費	合計
18年度	800,000	0	800,000
19年度	700,000	210,000	910,000
20年度	700,000	210,000	910,000
年度			
年度			
総計	2,200,000	420,000	2,620,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：管理会計、非財務情報

## 1. 研究開始当初の背景

管理会計研究における非財務情報の利用に関しては、近年その研究が進展してきているが、日本企業は、従来から工場等における製造現場で、非財務的な情報を利用したマネジメントが行われてきたと主張されている。このようなことが事実であるのか。また、単に非財務情報の利用状況にとどまらず、非財務情報が管理会計システムと有機的に結びついているのかを明らかにすることも、重要な課題であるとするならば、日本企業は海外において事業展開を行う際にも同様のシステムを

海外工場に移転することが考えられる。従来の国際経営研究の知見によれば、日本企業がその競争力の源泉と考えているマネジメントの仕組みを、海外に積極的に移転している事実が指摘されている。

## 2. 研究の目的

管理会計研究における非財務情報の利用に関しては、近年その研究が進展してきているが、日本企業は、従来から工場等における製造現場で、非財務的な情報を利用したマネジメントが行われてきたと主張されている。このようなことが事実であるのか。また、単に非財務情報の利用状況にとどまらず、非財

務情報が管理会計システムと有機的に結びついているのかを明らかにすることも、重要な課題であると考え。このような状況が実態であるとするならば、日本企業は海外において事業展開を行う際にも同様のシステムを海外工場に移転することが考えられる。従来の国際経営研究の知見によれば、日本企業がその競争力の源泉と考えているマネジメントの仕組みを、海外に積極的に移転している事実が指摘されている。このようなことが事実であるとするならば、非財務情報を活用した管理会計システムも同様に移転されている可能性がある。そこで、本研究においては、このような日本企業における非財務情報を利用した管理会計システムが、日本企業の海外子会社にも移転されているのかどうかを明らかにする。そして、これらの移転の状況が、海外子会社の所在する地域（北米、欧州、アジア等）によってことなるのかを確認する。このことによって、日本企業が日本的な管理会計システムの移転を地域ごとに変えているのか、どうかを確認することが可能となる。管理会計研究における非財務情報の利用に関しては、バランス・スコアカード（Balanced Scorecard）により注目を集めることとなった。しかし、日本企業の当初の反応は、日本企業は財務情報に過度に依存せずに、非財務情報とのバランスをとった業績評価を行ってきたために、冷ややかであったが、バランス・スコアカードが、実は戦略の実行や現場への落とし込みを意図していること。また要素間の因果配列などの特徴が次第に明らかとなっていった。このため、日本企業でも導入を始める企業、非営利法人、公共団体等が現れてきたが、十分に普及しているとは言えない。この理由として上述のような状況が考えられるが、実際に日本企業における非財務情報の利用実態は少数の実態調査研究を除いて明らかにされていない。また、単に利用状況を明らかにするだけではなく、これらの非財務情報が従来は財務情報が中心であると考えられてきた管理会計システムの中でどのように活用され、また有機的に結びついているのかは、それほど明らかにされていない。ここに本研究の視点の1つが存在する。さらに、研究対象を製造現場そのものである工場という場所に限定した。これは製造というものに焦点を当てた管理会計システムの原点を考える上でも重要な視点である。過去の研究は、非財務情報の利用に関する研究であっても、本社あるいは管理部門に対する調査がほとんどである。ここに本研究の視点の2つ目である。第3に、海外工場と日本における工場との比較を行えるようにした点である。これは、単に非財務情報の利用状況を比較するだけではなく、このことによって、日本企業における非財務情報の利

用が管理会計システムといかに結びついているのか、またそれが日本独自のものかどうかを判断する上で重要な材料となることは言うまでもない。以上の3点が本研究の独自性また意義であると考え。上述の点とも関連するが、Kaplan=Nortonによるバランス・スコアカード（Balanced Scorecard）は、欧米企業が財務情報を重視するあまり、短期業績思考に陥り、結果として日本企業などに対して競争力を喪失したという前提に立ち、財務情報だけでなく非財務情報を含めた総合的な業績評価のシステムとしてバランス・スコアカードを提唱した。しかし、彼らは単に業績評価システムとしてではなく、4つの視点（財務、顧客、社内プロセス、学習と成長）の因果配列とバランス、戦略マップによる全社戦略の実行と4つの視点へのリンクという形態に発展させた。この米国におけるバランス・スコアカードの導入企業の成功に刺激されて、日本においてもバランス・スコアカードが紹介されるようになった。したがって、バランス・スコアカードの導入を前提とした、日本における非財務情報の利用状況を把握しようとする実態調査が行われるようになった。乙政佐吉「わが国企業における業績評価指標の利用方法に関する研究：バランス・スコアカードとの比較において」『六甲台論集』第49巻、第4号、29-54頁、2003年は、この分野の代表的な実態調査であるが、バランス・スコアカードの導入を前提とした、非財務情報の利用状況に関するアンケート調査である。したがって、非財務情報そのものが管理会計システムの中でどのように組み込まれているのか、また、個々の管理会計技法の中でどのように活用されているかということは、明らかにされていない。この点で本研究は、非財務情報が日本企業において管理会計システムの中でどのように活用されているのかを明らかにしようとするものであり、上記の先行研究を補完する意味を持っている。本研究は、研究代表者が関与した以下の研究を拡張・敷衍したのものであるとも言える。この研究は、Ahmed Abdel-Maksoud, T. Asada and M.Nakagawa, "Shop-Floor Performance Measures In Use In Japanese Manufacturing Firms: Non-Financial Perspective" Presented at the 27<sup>th</sup> Annual Congress of European Accounting Association, Prague, 2004である。この論文は、工場管理における非財務的な業績測定指標の利用状況についての、国際比較を行った一連の研究成果の一部である。ここでは、日本の製造企業の工場に対して、非財務的な業績測定指標の利用状況と管理会計技法の利用状況についてアンケート調査を行ったものである。これらは日本企業のみを対象と

している。さらに、Abdel-Maksoud, A.; Velayutham S.; Cerbioni, F.; Ricceri, F.; Asada, T., Nakagawa, M., "National exception of Competition and the Deployment of Advanced Management Accounting Techniques in British, Italian and Japanese Manufacturing Firms"(未公開論文)では、英国企業およびイタリア企業との比較研究を行っている。これらの研究成果は、日本企業、英国企業、イタリア企業との国際比較が可能となる。しかし、この国際比較は、各国企業の特徴を一面では捉えることが可能であるが、それは操業を行っている環境によるものなのか、それぞれの企業が主体的に持っている特徴なのかを、判別することが困難となる。そこで、本研究のように、それぞれの企業が本国とは異なった環境で操業する場合に、それぞれの企業が持っている特徴をより明示的に明らかにできる可能性を持っている。特に日本企業における工場での非財務情報の利用のされ方やそれが管理会計システムとどのように結びついているのかを、日本企業の海外工場における利用状況と比較することにより、より明確にすることが、可能となる。ここに本研究の発展性および独自性が存在すると考える。

### 3. 研究の方法

研究課題についてどのような問題点および解決すべき課題が含まれるのかを明らかにする。そのためのパイロット調査として、数社の在外日系企業および日本本社に対して訪問調査を行った。訪問調査は、日本企業の工場およびアメリカで日系企業に対して、実施した。

具体的には、初年度である平成18年度は、過去に行われたアンケート調査に基づいた研究に関して文献の収集・精査を行った。このことにより、非財務情報の具体的な内容、関連する管理会計技法等を明らかとなった。そして、調査研究上の概念的なフレームワークを確定した後に、パイロットテストして、アンケート用紙を持参して訪問調査を行った。このことにより、質問項目の妥当性、質問の意図が回答者に伝わっているのか、また、質問が企業の実態に即しているものかどうか、などのチェックを行った上で、問題があれば修正を行った。このようなプロセスを経ることにより、アンケート調査の信頼性を高めることが可能とすることができた。これらの一連のパイロットテストを実施した後に、研究課題に関する理論的・概念的フレームワークを構築する。そして、それらの妥当性を検証するために、仮説の構築を行った。

また、当初予定していた海外の共同研究者の協力が得られなかったが、研究代表者が、2008年3月末～9月中旬に掛けて、カリフォルニア大学ロサンゼルス校にて在外研究の機会を得たので、非財務情報の利用状況を明らかにするために、郵送質問票を作成し、在外製造企業(工場)を対象としたアンケート調査として、南カリフォルニアに所在する製造企業約300社を対象としたアンケート調

査を実施した。アンケートでは、企業環境、競争の状況、非財務情報の具体的な内容、関連する管理会計技法の利用状況等を質問した。このことにより、非財務情報の利用と企業環境、さらに、非財務情報の利用と管理会計技法との関連性を明らかにすることを目的とした。さらに、フォローアップの観点から、数社の在米日系企業に対してアンケート用紙を持参して訪問調査を実施した。

### 4. 研究成果

上記のアンケートの回収率が極端に低かったために、統計的な処理が実施可能かどうか、仮説検証を行えるかどうかをさらに検討する必要が生じた。このため、当初予定をしていた統計的な処理による仮説検証型の分析を延期して、代替的な検証方法を検討することとした。このため、当初計画していた研究成果の公表予定を変更せざるをえなかった。したがって、本年度中の研究成果は、筆者が参加した研究プロジェクトにおいて、本研究テーマと関連のあるものに限定されることとなった。結果としては、非財務情報の利用が積極的に行われていること、革新的な管理会計技法の利用度が高いことが集計の結果から明らかとなった。さらに、研究成果を補強する意味から、研究代表者が参加した別のプロジェクトにて実施したアンケート調査から得られたデータを利用して、企業文化との関連から分析を実施した。これらの成果は、著書として出版された中に論文として収録され近日中に刊行されることになっている。

### 5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文] (計 5 件)

①中川 優「京都企業における管理会計システム」『会計』第176巻第2号、査読なし、2009年(近刊)

②浅田拓史・中川優「村田製作所：マトリックス経営の進化」(北寿郎・西口泰夫編『ケースブック 京都モデル』)に所収、査読なし、白桃書房、166-189頁、2009年

③中川 優・澤邊紀生・藤野雅史「組織文化と管理会計システム：(株)村田製作所におけるサーベイ・データを中心に」(廣本敏郎編『自律的組織と経営システム』、森山書店、2009年(近刊)に所収)、査読なし。

④藤野雅史・澤邊紀生・中川 優「経営哲学のもとのマネジメント・コントロール・システムの再設計」(廣本敏郎編『自律的組織と経営システム』、森山書店、2009年(近刊)に所収)、査読なし。

⑤中川 優「外国雑誌における実証的な管理会計研究の検討」『同志社商学』第59巻第3・4号、105-114頁、2007年、査読なし。

[学会発表] (計1件)

中川 優「在外日系企業における管理会計システム」日本管理会計学会関西中部部会 2007年度第1回大会、2007年7月21日、関西大学。

〔図書〕（計 0 件）

〔産業財産権〕

○出願状況（計 0 件）

○取得状況（計 0 件）

〔その他〕

## 6. 研究組織

### (1) 研究代表者

同志社大学・商学部・教授 中川 優

**研究者番号** 40217683

### (2) 研究分担者

なし

### (3) 連携研究者

なし