

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 —

西 村 明

1 本研究の概要

本研究は、日本学術振興会科学研究費補助金による研究プロジェクト（「アセアン3国（シンガポール、マレーシア、タイ）における管理会計実践の比較研究—現地企業と進出日本企業の実態—」）（科学研究費補助金基盤研究(C)(2)、2001年4月—2003年3月）による調査結果の一部である。さらに、この研究は、日本管理会計学会企業調査研究委員会の支援を受けている。本調査は、研究代表者 西村明（九州産業大学）がシンガポールのナンヤン工科大学ナンヤン・ビジネススクール チャン・ヨケ・カイ（Chan Yoke Kai）助教授、マレーシアのマラ工科大学会計学部 イブラヒム・カマル・ラーマン（Ibrahim Kamal AB Rahman）教授、ノーマ・オマール（Normah Omar）助教授及びイスラム国際大学 マリア・スライマン（Malia Sulaiman）助教授、タイのチュラロンコン大学商学・会計学部 スパプン・ルッタナポルン（Supapun Ruttanaporn）助教授ら海外共同研究者との協力のもとで行った国際調査である。研究代表者は、海外共同研究者と協力し、上記3国の現地企業及びそこに進出している日本企業に対して、共通のアンケート項目から成る調査表を準備し、調査を実施した。本資料は、このように複数国にまたがる調査のなかでの進出日本企業の管理会計実践に関わる調査結果である。

本研究については、まず、これまで日本で行われてきた管理会計についてのアンケート調査項目・様式等を2001年4月から研究代表者が検討し、一つのモデルを作成し、海外共同研究者と共に各国の状況を勘案し、修正を施し、同年12月末に統一調査表を最終的に確定した（特に日本大学商学部会計学研究所のものが参考となり、利用させていただいた。この場を借りて謝辞を述べておきたい。同時に、我々の調査結果が、日本企業の管理会計実践についてこれまで行われてきた調査結果と比較できるようにも考慮した）。しかし、その後細かい修正を行い、最終的な調査票は2002年2月中旬に完成した。本研究は、その後、東洋経済新報社『週刊東洋経済：臨時増刊・海外進出企業総覧2001国別編』を用いて調査対象会社を選別し、アンケート用紙を送付した。本研究プロジェクトの全体的な報告は、各国の代表によって11月2日（土）、3日（日）の2日間九州大学国際研究交流プラザ（福岡市早良区西新2-16）において「アジア管理会計フォーラム」として行われた。この全体的な内容は、Monograph: *Comparative Study of Asian Management Accounting* として刊行されている。したがって本資料は本研究プロジェクトの一部であり、全体的な状況と比較研究については上記 Monograph を参照していただきたい。

なお、調査結果の分析に際しては、大下丈平教授（九州大学）、北村浩一助教授（鹿児島大学）、丸田起大助教授（佐賀大学）、和田伸介氏（九州大学大学院）、中屋信彦氏（九州大学大学院）らの協力をえた。

2 アンケートの概要

海外共同研究者との間で、基本的に従業員100人以上の企業を調査対象とすることを決めたが、進出日本企業の場合には中小規模企業の状況も知る

必要があるのですが、わずかではあるが、従業員が100人以下の企業も含めた。アンケート送付先は1294社であったが、回答数は56社で、回収率は送付アンケート全体の4.33%で、非常に低い。しかしアジア諸国でのアンケート回収率は全般的に低く、この程度が普通といわれている。同時に郵送の時期が3月であり、まさに日本企業における人事異動の時期に重なり、住所・宛先不明で32通が返却されてきたので、実質回収率は約4.4%である。具体的な送付先と回収率についてみると、シンガポールについては218社に対して回答数は9社（回収率4.1%で、回答全体数の16.1%）で、マレーシアについては399社に対して回答数は26社（回収率6.5%、回収全体数の46.4%）であり、タイについては677社に対して回答数は21社（回収率3.1%、回収全体数の37.5%）であった。

*送付数1294通 シンガポール218社 回答数9社（16.1%） マレーシア399社 回答数26社（46.4%） タイ 677社 回答数21社（37.5%）

3 回答企業の概要

企業の設立経過年数は6—10年が20.3%、11—15年が38.9%であり、1980年代後半から90年代後半にかけて3国に進出した日本企業が主たる調査対象となっている。一般的にもこの時期に日本企業は3国に進出しているので、このデータはある程度これらの地域における進出日本企業の代表的な傾向を示していると考えられる。ほとんどの企業は外国（日本）で登記している（85.5%）。また、ほとんどの企業は株式形態（82.1%）を取っており、回答企業の12.5%が共同出資（パートナーシップ）形態を採用しており、個人企業は少数である（1.8%）。回答企業の9割以上は現地・日本でも株式取引所には上場していない（92.5%）。所有の割合については、日本

側が80%以上を所有している割合が63.6%で、過半数所有の割合は76.4%に至っている。現地の所有率については当然50%以下が75.5%となっている。つまり、進出企業については親会社の過半数支配が一般的である。その意味で、日本親企業の経営管理への影響は大きいものと想定される。具体的な数値は以下の通りである。

(1) 企業の営業経過年数 (企業回答数 54社, 無回答 2社)

設立経過年数	比率%	累積
2—5年	5.6	5.6
6—10年	20.3	25.9
11—15年	38.9	64.8
16—20年	5.6	70.4
21—25年	9.2	79.6
26—30年	11.1	90.7
31—40年	9.3	100

※ 2年(2000年) 1960年代—1980年代:30.3%
1980年代後半まで:35.9% 1980年代後半から—10年間:58.5%

(2) 国内で登記14.5% 国外で登記85.5%

(3) 取引所への上場 (52社, 無回答3社)

取引所の所在	上場している	上場していない
国内取引所	7.5%(4社)	92.5%(49社)
国外取引所	7.5%	92.5%

(4) 会社の形態 (55社)

個人経営	1.8%
パートナーシップ	12.5%
株式会社	82.1%
その他	3.6%

(5) 所有の割合 (55社, 無回答1社; 1.8%)

国内の割合	所有の割合	外国の割合	所有の割合	累積%
0%	45.5%	100%	45.5%	45.5
2—20%	18.1	98—80%	18.1	63.6
30—50%	12.8	70—50%	12.8	76.4
51—70%	16.3	49—30%	16.3	92.7
75%	3.7	25%	3.7	96.4
100%	3.6	0%	3.6	100

従業員の規模は次頁の表の通りである。201人から300人の従業員を擁している企業が27.5%で、一番多く、2000人までで88.2%となっており、大規模企業も含まれているが、中規模企業が支配的であることがわかる。

売上高の規模 (53社, 無回答3社) については、0.28百万ドルから、412百万ドルまでほぼ一様に分布しているが、10.28—18.1百万ドルが22.6%で相対的に高い。資本金の規模についても、0.11百万ドルから120.71百万ドルまで一様に分布している。しかし、10百万ドルまでの資本金が63%で、資本金の面からでも中規模企業が支配的であることがわかる。研究開発費については、回答率は約50%に下がり、百万ドル以下が回答企業 (28社) の82.8%を占めている。現実には37.9%の企業が全く研究開発費を計上しておらず、また大部分の企業は非常にわずかの資金しか開発研究費に充当していない。結局、殆どの企業は本社 (日本) での研究開発計画に依存していることが分かる。

(6) 従業員の規模 (51社, 無回答5社)

従業員数	比率 (累積%)	従業員数	比率 (累積%)
20— 80名	7.8%	501—1000名	13.7% (74.5)
81—200	11.8 (19.6)	1001—2000	13.7 (88.2)
201—300	27.5 (47.1)	2001—4000	7.9 (96.1)
301—500	13.7 (60.8)	5172	1.95 (98)
		36589	1.95 (100)

(7-1) 売上高の規模 (53社, 無回答:(5.4%) 3社)

US\$ (Million)	割合 %	累積率 %
0.28— 10	17.0	17.0
10.28— 18.1	22.6	39.6
20.7 — 30	15.1	54.7
30.44— 46.26	15.1	69.8
75 — 96.3	7.6	77.4
100.95—202	13.2	90.6
218 —412	9.4	100

(7-2) 資本金規模 (54社, 無回答:(3.6%) 2社)

US\$ (Million)	割合 %	累積 %
0.11— 1	13.0	13.0
1.1 — 5	29.6	42.6
5.1 — 10	20.4	63
11 — 20	9.2	72.7
21 — 40	16.7	88.9
41 — 50	7.4	96.3
51 —120.71	3.7	100

(7-3) 純資産(帳簿価値)規模(49社, 無回答:(10.9%) 6社)

US\$ (Million)	割合 %	累積 %
0.13— 0.58	6.0%	6.0%
1.2 — 5	24.0	30.0
5.56— 10.64	10.0	40.0
11 — 19.50	20.0	60.0
21.1 — 30.27	10.0	70.0
31.9 — 60	18	88.0
74.97—105.12	4	92.0
114.06—236	8.0	100

(7-4) 研究開発投資額(28社, 無回答:(49.1%) 27社)

US\$ (Million)	割合 %	累積 %
0	37.9%	37.9
0.02— 1	44.9	82.8
2.61— 4.4	6.9	89.7
6—19	7.2	96.6
39.83	3.4	100

市場については、現地販売と輸出とを同時に行っている企業が82.1%で、国内市場のみ、あるいは輸出のみと回答したものはそれぞれ8.9%である。また、市場競争の状況については、強いと答えたものが57.7%で、非常に強いと答えたものが21.2%で、無回答者を除く回答企業53社の78.9%の企業が厳しい市場競争におかれている。会社の組織構造については、回答企業53社の内77.4%が中央集権的と答えており、分権的と答えたものは20.8%であり、日本本社を中心とした中央集権的な子会社管理が行われている。

(8) 販売市場の状況 (56社回答)

- 1 国内のみ：8.9% (5社) 2 輸出のみ：8.9% (5社)
3 両者：82.1% (46社)

(9) 国内販売と輸出との割合

割合	国内市場		割合	輸 出	
	割合 %	累積 %		割合 %	累積 %
0%	7.4	7.4	100%	7.4	7.4
2.8- 10%	18.5	25.9	97.2-90	18.5	25.9
15 - 20%	18.6	44.4	85 -80%	18.5	44.4
25 - 50%	18.6	63	75 -50%	18.6	63
51 - 80%	16.6	79.6	49 -20%	16.6	79.6
86 -100	20.4	100	Less 14%	20.4	100
No reply	5.4%(5)		No reply	5.4%(5)	

(10) 市場競争の状況 (無回答：(7.1%) 4社)

- (1) 弱い：3.8% (2) 適度：17.3% (3) 強い：57.7%
(4) 非常に厳しい：21.2%

(11) 会社の組織構造 (無回答：(5.4%) 3社)

- (1) 中央集権的：77.4% (41) (2) 分権的：20.8% (11)
(3) その他：1.8% (1)

最後に、回答企業の業種であるが、電気機械器具製造業 (20.27%)、一般機械器具製造業 (12.2%)、電気・ガス・水道業 (12.2%) (これについては、調査表作成時の校正ミスで、質問が曖昧で、電気機械器具製造業に入れるべきものも含まれている)、輸送用機械器具製造業(8.1%)、運輸通信業 (6.8%)、化学工業 (5.4%)、食料品製造業 (5.4%)などで、加工製造業が圧倒的であるが、情報技術(ソフト開発を含む) (2.7%)、不動産業 (2.7%)、サービス・小売業 (2.7%)なども含まれている。基本的には、複雑でない機械装置を用いた加工産業が支配であるように思われる。

(12) 回答企業の業態（複数回答）

産業名	会社数	割合%
2 窯業・土石製品製造業	2	2.7
3 化学工業	4	5.4
4 建設業	1	1.35
5 電気・ガス・水道業	9	12.16
6 電気機械器具製造業	15	20.27
7 金融保険業	3	4.05
9 食料品製造業	4	5.4
11 一般機械器具製造業	9	12.16
14 情報技術(ソフト開発を含む)	2	2.7
15 金属製品製造業	2	2.7
18 石油・石炭製品製造業	1	1.35
19 精密機械器具製造業	1	1.35
20 不動産業	2	2.7
21 出版・印刷業	1	1.35
23 皮革・同関連製品製造業	1	1.35
24 サービス・小売業(健康・教育関連を含む)	2	2.7
27 運輸通信業	5	6.75
29 輸送用機械器具製造業	6	8.1
30 その他	4	5.4
合 計	74	100

以上が回答企業の概況である。企業の状況については、後の質問項目の回答でも明らかになってくるが、組立産業というよりも、複数の生産ラインをもつ継続的に大量に製品を加工生産している企業が大きな割合を占めていることが分かる。なお、管理会計の独自の組織を有しているのは61.1%で、有していないものが38.9%となっている。しかしながら、これも後に見るようにこの独自の組織はきわめて財務会計を中心的なものであると推定される。

- (13) 管理会計の構成単位として独立しているか（無回答：(3.6%) 2社）
(1) 独立：61.1% (2) 独立していない：38.9%

4 アジアにおける管理会計

アジア諸国の管理会計については、研究代表者は、すでに、編著者として出版した *Accounting in the Asia Pacific Region, 1997*, John Wiley (西村監訳『アジア太平洋地域における会計』(抄訳)九州大学出版会, 1995年) において紹介しており、それに基づき研究代表者は、管理会計の発展過程を‘成り行き管理会計’(財務会計を通しての経営管理), ‘伝統的な管理会計’(予算統制, 標準原価計算, CVP分析等), ‘計量的な管理会計’(線形計画法等による利益差異分析), ‘現代的・統合的な管理会計’(原価企画, ABM等)の4つの段階に区分した。さらに、これを基準に ASEAN の管理会計を成り行き管理会計から伝統的な管理会計へ移行し、後者が確立しつつあるものとして位置づけた(「アジアの経済成長と管理会計」『会計』1998年7月号; 『会計の統制機能と管理会計』同文館出版, 2000年)。つまり、ここでは、財務会計を利用しての経営管理から予算統制や標準原価計算を主体とする伝統的管理会計への移行過程が分析された。はたしてこの結論が正しいのかどうかは今回の調査結果を待たなければならない。こうした状況の中で進出日本企業が日本的な経営管理(フィードフォワード統制を基礎とする高品質と低原価との統合のための管理)とそれを支える統合的な管理会計(原価企画・原価カイゼン等)をどの程度、またどのように展開しているかは、今回の調査研究の主要な課題である。そこで、本プロジェクトの全体的な報告内容は既述の Monograph: *Comparative Study of Asian Management Accounting* にゆずることにして、上記の問題に限定して、調

査結果を論述することにする。なお、その実施状況や重要度を明確にするため、最も積極的なもの（最も強く実施・同意・必要）か、最も消極的なもの（全く実施しない・不同意・不必要）の大きい方を示し、同時に4つのレベルで重要度を測っているのので、測定値の合い並ぶ両者の欄を加えたものを表示し、傾向を示すことにする。（例えば、積50%—80%の場合は、ある事項が回答者の50%が強く実施しており、強く実施するとしばしば実施するとの合計が80%であり、かなり強い傾向で実施されていることを示している。また消50%—80%はその逆で、全く実施されていないが50%で、それとほとんど実施されていないとの合計が80%で、実施されていない傾向の強さを示している。）

5 生産と原価

(14) 生産関連問題（回答会社数 55社）

項目	常時	頻繁	時々	不実施	無回答
1 全原材料の現地調達	6.0	52	24.0	18.0	10.7(6)
2 全直接労働の現地採用	65.4	28.8	1.9	3.8	7.1(4)
3 製品・サービスの大量生産	60.8	21.6	5.9	11.8	8.9(5)
4 顧客仕様で製品・サービスの製造	56.9	17.6	19.6	5.9	8.9(5)
5 3種類以上の製品製造	71.4	8.2	8.2	12.2	12.5(7)
6 市場予測に基づく生産	24.0	28.0	20.0	28.0	10.7(6)
7 顧客注文による生産	62.0	24.0	12.2	2	10.7(6)
8 継続生産の適用	41.7	29.2	10.4	18.8	14.3(8)
9 バッチ生産の適用	20.8	29.2	20.8	27.1	14.3(8)
10 個別生産の適用	16.7	16.7	27.1	39.6	14.3(8)
11 組立生産の適用	20.8	18.8	10.4	50.0	14.3(8)

生産関連については、直接労働者は、全般的な傾向としては殆ど現地で

採用されている(積65.4%—94.2%)。原材料については、恐らく現地調達と日本等からの輸入が相互に行われており、やや積極的に傾いているが、全体的には中庸な傾向が見られる(やや積52%—中位76%)。生産方式については、顧客の仕様による生産(積56.9—74.5%)、顧客注文生産(積62%—86%)、製品・サービスの大量生産(積60.8%—83.4%)、継続生産(積41.7%—70.9%)などが高い割合を占めており、これから無回答者を除く回答企業については、顧客の仕様・注文に合わせた複数種類の製品を継続的に大量生産している状況が想定される。それに対して個別生産(消39.6%—66.7%)や組立生産(消50%—60.4%)はあまり一般的ではない。さらに市場予測による生産やバッチ生産は積極と消極とが並存している。この意味から、日本やアジア全体の生産体系の中での一生産分野(特定部品や製品)を担っているか、ある特定の製品を継続的に大量生産している企業がここでは支配的であるように思われる。

(15) オートメーションの程度

項目	常時	頻繁	時々	不実施	無回答
1 コンピュータ支援企画	10.0	42.0	28.0	20.0	10.7(6)
2 コンピュータ支援工学	10.0	34.0	26.0	30.0	10.7(6)
3 購入・生産・スケジュールにおける部分的使用	43.1	43.1	11.8	2	8.9(5)
4 自動的、物理的なデータ収集	16.0	36.0	34.0	14.0	10.7(6)
5 数値制御機械	16.7	33.3	27.1	22.9	14.3(8)
6 ロボット	6.1	22.4	28.6	42.9	12.5(7)
7 輸送・貯蔵の自動化	4.1	12.2	30.6	53.1	12.5(7)
8 エキスパートシステム	4.3	13.0	34.8	47.8	17.9(10)
9 コンピュータ支援検査・試験	12.2	34.7	22.4	30.6	12.5(7)
10 供給者・消費者との電子商業通信	12.0	28.0	36.0	24.0	10.7(6)
11 フレキシブル生産システム	16.3	14.3	38.8	30.0	12.5(7)
12 コンピュータによる統合製造	2.0	24.5	34.7	38.8	12.5(7)
13 その他	50		50		96.4(54)

オートメーションの程度については、主たる傾向としては、購入・生産・スケジュールで部分的に使用している傾向が強く(積43.1%—86.2%)、検査・総合的な製造管理においてコンピュータはそれほど強く実施されていない。例えば、製造での総合的なコンピュータ化は常に実施が2%で、実施していないが38.8%で、消極的な傾向(‘実施しない’と‘時たま実施する’を合わせたものが73.3%である)が強い。とりわけ輸送・倉庫の自動化(消53.1%—83.7%)、ロボット(消42.9%—71.5%)、エキスパートシステム(消47.8%—82.6%)の利用はさらに低い。企画におけるコンピュータ化(積10%—52%、消20%—48%)・製造工程における数値制御(積16.7%—52%、消22.9%—50%)は実施と非実施とが並存している。このことから、生産構造については、総合的な自動化・コンピュータ化というよりも、特定生産領域の自動化・コンピュータ化が支配的であることが考えられる。

原価の構成を見ても、直接材料費が51—70%占めているものが37.5%で、71—90%も37.5%で、両者を合わせると、50%—90%までが75%になり、直接労務費については30%以下が91.7%で、そのうち10%以下が58.3%となっている。製造間接費についても30%以下が83.5%で、10%以下が20.4%となっている。直接材料費の割合が大きく、直接労務費のそれが大きくなり、機械設備も総合的でないためか、製造間接費の割合も低い。以上のことから、特定化された設備を用いて原価の主要部分を占める材料を大量に加工し、また部品を生産している企業が大半を占めている様子がうかがえる。これは従来考えられてきたようなアジアでの労働集約型の生産様式や日本での先端設備型の生産様式とは異なった様相を想像させる。

(16) 原価の構成

原価要素	10%	11—30%	31—50%	51—70%	71—90%	90%以上	無回答
直接材料費	2.1	6.2	14.6	37.5	37.5	2.1	14.3(8)
直接労務費	58.3	33.4	6.2	2.1			14.3(8)
固定部分	5.4	10.8	13.5	18.9	21.7	29.7	33.9(19)
変動部分	18.8	25.0	25.0	15.6	6.2	9.4	42.9(24)
製造間接費	20.4	53.1	22.4	4.1			12.5(7)
固定部分		7.5	22.5	32.5	25	12.5	28.6(16)
変動部分	8.1	32.4	37.9	18.9	2.7		33.9(19)

(17) 企業戦略について

- (1) 最少原価での生産・サービス：43.1%
- (2) 競争優位を目指しての差別化・独自性：5.9%
- (3) 顧客中心の生産：43.1%
- (4) その他：4%

(18) 在庫管理・間接費配賦

項 目	常時	頻繁	時々	不実施	無回答
1 材料のゼロベース在庫		4.3	15.2	80.4	17.9(10)
2 仕掛品のゼロベース在庫	4.4	4.4	15.6	75.6	19.6(11)
3 製品のゼロベース在庫	10.9	8.7	10.9	69.6	17.9(10)
4 材料の最少在庫	36.7	34.7	24.5	4.1	12.5(7)
5 仕掛品の最少在庫	31.3	33.3	27.1	8.3	14.3(8)
6 製品の最少在庫	34.7	32.7	22.4	8.2	12.5(7)
7 材料の3ヶ月在庫	2.2	23.9	30.4	43.5	17.9(10)
8 仕掛品の3ヶ月在庫	2.2	15.6	11.1	71.1	19.6(11)
9 製品の3ヶ月在庫	4.3	13.0	19.6	63.0	17.9(10)
10 理論的操業度での間接費配賦	6.5	13.1	15.2	65.2	17.9(10)
11 現実的操業度での間接費配賦	15.6	33.3	17.8	33.3	19.6(11)
12 正常操業度での間接費配賦	4.3	21.7	28.3	45.7	17.9(10)
13 予算操業度での間接費配賦	13.0	23.9	21.7	41.3	17.9(10)
14 直接材料費法での配賦	11.1	17.8	13.3	57.8	19.6(11)
15 直接労務費法での配賦	8.7	21.7	21.7	47.8	17.9(10)
16 直接労働時間法での配賦	15.6	22.2	17.8	44.4	19.6(11)
17 生産高での間接費配賦	20.0	35.6	15.6	28.9	19.6(11)
18 機械運転時間配賦法	13.3	20.0	15.6	51.5	19.6(11)
19 複数配賦基準法	19.6	21.7	15.2	43.5	17.9(10)

在庫管理と製造間接費の配賦基準については、材料、仕掛品、製品のどれについても最小の在庫保有が支配的である（材料については積36.7%—71.4%、仕掛品については積31.3%—64.6%、製品については積4.7%—67.4%）。ゼロベース在庫（材料について消80.4%—95.6%）や3ヶ月以上の在庫保有（材料の仕掛品については消71.1%—82.2%）については、消極的な傾向が強い。製造間接費配賦については、操業度基準としては理論的操業度（消63%—80.4%）、正常操業度（消45.7%—74%）、材料費基準（消57.8%—71.1%）、労務費基準（消47.8%—69.5%）はあまり用いられず、平均的に用いられているのは、現実操業度（積15.6%—48.9%、消33.3%—51.1%）や生産高基準（積20%—55.6%、消44.4—62.2%）、複数の基準を用いた複数基準（積19.6%—41.3、消43.6%—58.7%）であるが、これらも少々消極側に傾いている。製造間接費基準については明確にし難い状況である。

6 原価データの利用について

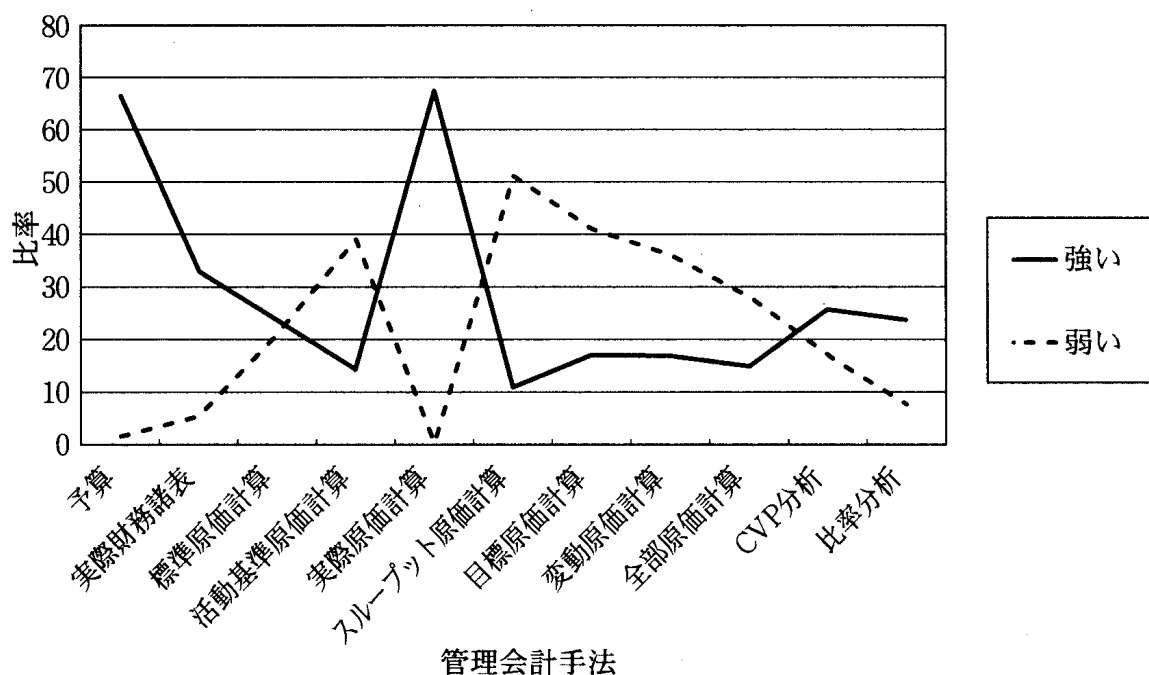
(19) 原価データの利用

重要度	最も	やや	やや低い	全く低い	無回答%
1 予算	67.3	28.8	1.9	1.9	7.1(4)
2 歴史的財務諸表	32.7	38.5	23.1	5.8	7.1
3 標準原価計算	24.5	30.2	24.5	20.8	5.4(3)
4 活動基準原価計算	14.3	24.5	22.4	38.8	12.5(7)
5 実際原価計算	66.7	23.5	9.8		8.9(5)
6 スループット原価計算	10.9	19.6	19.6	50.0	17.9(10)
7 目標原価計算	17.0	21.3	21.3	40.4	16.1(9)
8 変動原価計算	16.7	29.2	18.8	35.4	14.3(8)
9 全部原価計算	14.9	23.4	34.0	27.7	16.1
10 CVP分析	25.5	25.5	31.9	17.0	16.1
11 比率分析	23.5	47.1	21.6	7.8	8.9

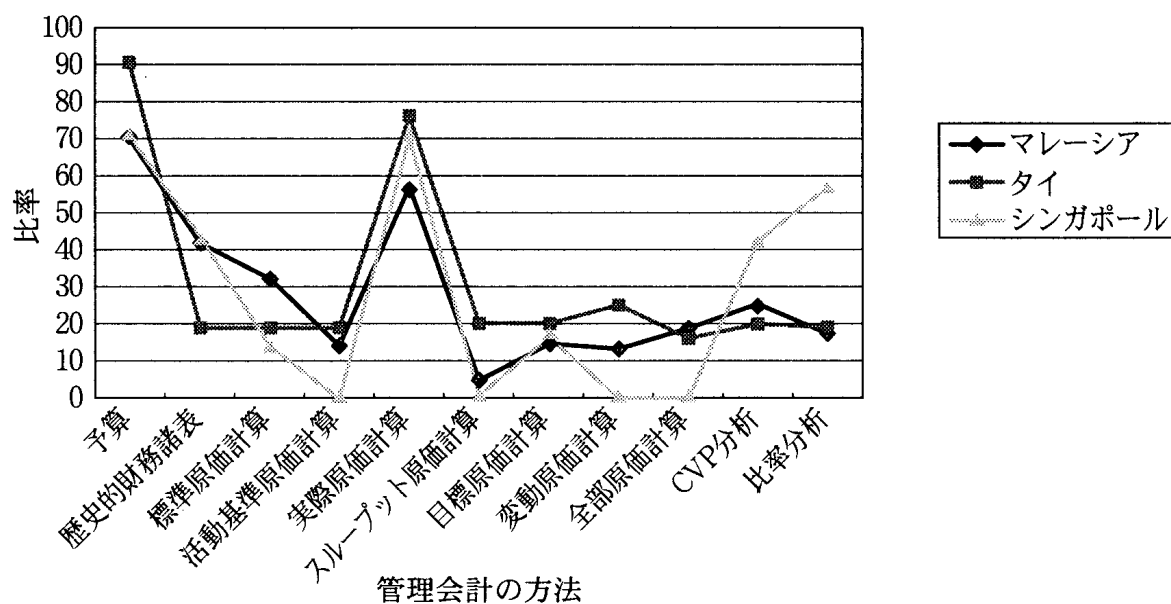
さて、管理会計の方法としては、以下の表に示しているように、予算と実際原価計算が支配的な方法であり、また歴史的な財務諸表が管理会計と深く結びついていることが分かる。管理会計の手法としては、予算（積67.3%—96.1%）、実際原価計算（積66.7%—90.2%）、歴史的な財務諸表（積32.7%—71.2%）が優位を占めており、それにCVP分析（積25.5%—51%、消17%—49.9%）、標準原価計算（積24.5%—54.5%、消20.8%—45.3%）、比率分析（積23.5%—70.6%）が続いている。しかし、標準原価計算やCVP分析の両者は、実施している企業としていない企業が同じ程度に分布している。最新の活動基準原価計算（ABC）（消38.8%—61.2%）や目標原価計算（消40.4%—61.7%）、スループット原価計算（消50%—69.6%）についてはそれらの利用度はかなり低い。

より「最も高い重要度」と「全く低い重要度」との数値をとり、前者を「強い」、後者を「弱い」として原価データの利用傾向を示したものが第1図である。上記の「強い」に関わる一般的傾向は、第2図に示すように、マレーシア、タイ、シンガポールでの日本進出企業にも妥当する。国別の差はそれほど大きく認識されない。

第1図 原価データの利用



第2図 3カ国での原価データの利用



さらに個々の原価計算について具体的に見ていこう。

(20—1) 実際原価計算の利用目的

重 要 度	最も	やや	やや低い	全く低い	無回答%
1 財務諸表作成のため	69.2	19.2	9.6	1.9	7.1(4)
2 価格設定のため	57.7	25.0	17.3		7.1
3 意思決定のため	53.8	30.8	11.5	4.0	7.1
4 業績評価のため	36.0	42.0	18.0	4.0	10.7(6)
5 利益管理のため	61.5	32.7	5.8		7.1
6 予算統制のため	44.2	42.3	5.8	7.7	7.1
7 消費者情報の作成のため	20.4	18.4	40.8	20.4	12.5(7)
8 原価管理のため	60.8	27.5	9.8	2	8.9(5)

(20—2) 標準原価計算の利用目的

重 要 度	最も	やや	やや低い	全く低い	無回答%
1 財務諸表作成のため	24.4	11.1	22.2	42.2	19.6(11)
2 価格設定のため	29.2	27.1	18.8	25.0	14.3(8)
3 意思決定のため	28.3	23.9	19.6	28.3	17.9(10)
4 業績評価のため	22.9	27.1	18.8	31.3	14.3
5 利益管理のため	23.9	28.3	19.6	28.3	17.9
6 予算統制のため	33.3	29.2	12.5	25.0	14.3
7 消費者情報の作成のため	9.1	25.0	25.0	40.9	21.4(12)
8 原価管理のため	23.4	36.2	17.0	23.4	16.1(9)

(20—3) 全部原価計算の利用目的

重 要 度	最も	やや	やや低い	全く低い	無回答%
1 財務諸表作成のため	23.4	23.4	23.4	29.8	16.1(9)
2 価格設定のため	16.7	25.0	31.3	27.1	14.3(8)
3 意思決定のため	12.8	27.7	25.5	34.0	16.1
4 業績評価のため	13.0	19.6	28.3	39.1	17.9(10)
5 利益管理のため	12.8	29.8	25.5	31.9	16.1
6 予算統制のため	13.3	33.3	22.2	31.1	19.6(11)
7 消費者情報の作成のため	2.2	22.2	31.1	44.4	19.6
8 原価管理のため	17.8	22.2	26.7	33.3	19.6

(20-4) 変動原価計算の利用目的

重 要 度	最も	やや	やや低い	全く低い	無回答%
1 財務諸表作成のため	11.1	22.2	20.0	46.7	19.6(11)
2 価格設定のため	13.0	32.6	23.9	30.4	17.9(10)
3 意思決定のため	15.2	41.3	17.4	26.1	17.9
4 業績評価のため	11.1	31.3	24.4	33.3	19.6
5 利益管理のため	13.3	33.3	28.9	24.4	19.6
6 予算統制のため	8.9	31.3	26.7	33.3	19.6
7 消費者情報の作成のため	4.4	20.0	37.8	37.8	19.6
8 原価管理のため	17.8	28.9	22.2	31.1	19.6

(20-5) 目標原価計算の利用目的

重 要 度	最も	やや	やや低い	全く低い	無回答%
1 財務諸表作成のため	6.8	22.7	20.5	50.0	21.4(12)
2 価格設定のため	11.4	25.0	29.5	34.1	21.4
3 意思決定のため	13.6	34.1	22.7	29.5	21.4
4 業績評価のため	13.6	31.8	28.5	25.0	21.4
5 利益管理のため	11.4	29.5	27.3	31.8	21.4
6 予算統制のため	11.4	36.4	22.7	29.5	21.4
7 消費者情報の作成のため		18.2	38.6	43.2	21.4
8 原価管理のため	15.9	29.5	29.5	25.0	21.4

(20-6) 活動基準原価計算 (ABC) の利用目的

重 要 度	最も	やや	やや低い	全く低い	無回答%
1 財務諸表作成のため	6.8	25.0	25.0	43.2	21.4(12)
2 価格設定のため	6.8	31.8	29.5	31.8	21.4
3 意思決定のため	9.1	38.6	20.5	31.8	21.4
4 業績評価のため	9.1	38.6	20.5	31.8	21.4
5 利益管理のため	8.9	35.6	24.4	31.1	19.6(11)
6 予算統制のため	6.7	35.6	24.4	33.3	19.6
7 消費者情報の作成のため	4.4	20.0	35.6	40.0	19.6
8 原価管理のため	11.1	37.8	20.0	31.1	19.6

実際原価計算は、消費者情報の作成目的（消20.4%—61.2%）以外、財務諸表の作成（積69.2%—88.4%）、価格設定（積57.7%—82.5%）、意思決定（積53.8%—84.6%）、業績評価（積36%—78%）、利益管理（積61.5%—94.2%）、予算統制（積44.2%—86.5%）、原価管理（60.8%—88.3%）と全ての目的遂行のために用いられている。やや比率を下げながら、標準原価計算が同じ傾向を示している。標準原価計算を用いている企業とそうでない企業が拮抗している。こうした傾向に対して、全部原価計算、変動原価計算、目標原価計算、活動基準原価計算については、消費者情報の作成目的についてその比率は低く、また実際原価計算や標準原価計算よりも全体的な管理目的への利用度は低い。特に日本的な原価計算と言われている目標原価計算については、財務諸表の作成目的について最も重視しているが6.8%、価格設定が11.4%、意思決定が13.6%、業績評価が13.6%、利益管理が11.4%、予算統制が11.4%、原価管理が15.9%となっている。確かに原価管理目的への利用は相対的に高いが、全体的な利用度の低さは注目される。変動原価計算はほぼ同じ状況であるが、活動基準原価計算に至ると、同じ傾向を示しながらも、目標原価計算よりも利用率は下がっている。特に、両者とも無回答者も多く（回答者の約21%）、あまり普及していないことがうかがえる。

7 標準原価計算

(21) 標準原価計算の応用

実施の程度	常に	やや	殆どしない	全くしない	無回答
1 遍く実施している	32.7	14.3	22.4	30.6	12.5(7)
2 将来利用するであろう	26.7	26.7	28.9	17.8	19.6(11)
3 消費段階で実際原価と比較	19.6	23.9	17.4	39.8	17.9(10)
4 製品段階で実際原価と比較	18.2	20.5	22.7	38.6	21.4(12)
5 価格要因を購入時に比較認識	37.0	17.4	28.3	17.4	17.9
6 消費量を製品段階で比較認識	28.3	23.9	26.1	21.7	17.9
7 全生産過程で実施	30.4	23.9	13.0	32.6	17.9
8 部分的にのみ実施	6.8	18.2	29.5	45.5	21.4(12)
9 会社で常時適用	26.1	23.9	19.6	30.4	17.9

(22) 標準原価の設定（無回答：(11社) 19.6%）

- (1) 不能率が含まれない理想的標準：2.2%
- (2) 高度な能率において初めて達成可能な標準：22.2%
- (3) 次期に達成が期待されるような理想的な標準：26.7%
- (4) 平均的な標準（平均的な過去の実績・将来予測）：35.6%
- (5) 経営者の経験から得られた直観に基づく見積標準：8.9%
- (6) その他：4.5%

(23) 標準原価と予算原価との関係（無回答：(25.0%) 14社）

- (1) 同じ：52.4%
- (2) 異なる：47.5%
 - A 標準原価が予算原価よりも厳しい：40%
 - B 予算原価が標準原価よりも厳しい：60%
- (3) その他：4.6%

(24) 標準の改定（無回答：(23.2%) 13社）

- (1) 月次：4.7%
- (2) 1—3ヶ月：2.3%
- (3) 3—6ヶ月：9.3%
- (4) 6—12ヶ月：30.2%
- (5) 1年以上：27.9%
- (6) 必要な時はいつでも：18.6%
- (7) その他：7.0%

(25) 差異分析

実施の度合い	常に	頻繁に	時々	殆どしない	無回答
1 材料価格差異	59.0	12.8	10.3	17.9	30.4 (17)
2 材料消費量差異	43.6	25.6	15.4	15.4	30.4
3 賃率差異	30.8	25.6	23.1	20.5	30.4
4 能率差異	27.5	35.0	17.5	20.0	28.6 (16)
5 変動間接費率差異	20.5	28.2	28.2	23.1	30.4
6 変動間接費能率差異	20.5	30.4	28.2	20.5	30.4
7 固定間接費操業度差異	20.5	25.8	30.8	23.1	30.4
8 固定間接費率(予算)差異	16.2	18.9	35.1	29.7	33.9 (19)
9 その他			50	50	96.4 (54)

(26) 原価管理に差異分析を利用しない理由

同意の程度	全く	やや	ややしない	全くしない	無回答
1 工場自動化の結果として直接労働の減少	26.7	42.2	22.2	8.9	19.6(11)
2 製造から設計・企画への重点移行	8.9	48.9	31.1	11.1	19.6
3 標準原価を設定する困難性	24.4	33.3	24.4	17.8	19.6
4 リエンジニアリング、価値分析のような新たな方法への関心	20.0	44.4	28.9	6.7	19.6
5 原価差異分析は能率のために有用ではない	6.7	13.3	57.8	22.2	19.6
6 原価差異分析は(材料等)購入管理に有用ではない	6.8	25.0	50.0	18.2	21.4(12)
7 責任と権限の点における不明瞭性	6.8	29.5	45.5	18.2	21.4
8 差異分析利用における認識の欠如	11.4	45.5	27.3	15.8	21.4
9 差異分析に必要なデータが入手し難い	2.2	46.7	37.8	13.3	19.6
10 結局、差異分析報告は正に報告維持のためだけ	9.1	22.7	43.2	25.0	21.4
11 単なる不案内	7.1	14.3	35.7	42.9	25 (14)
12 その他					

上で標準原価計算の実施について一般的な傾向をみたが、第21表は、標準原価計算を現在実施している企業としていない企業とは半々といった状況（積32.7%—47%，消30.6%—53%）を示している。また実施している場合は全社的に、そして常時的に実施していることが想定される（全生産過程での実施については積30.4%—54.3%，消32.6%—45.6%，常時的な実施については積26.1%—50%，消30.4%—50%）。全体的に、標準原価計算についての回答者は、将来的な利用についての質問に対してもそれほど積極的ではない（積26.7%—53.4%）。実際原価と標準原価との差異分析についても必ずしも積極的ではない（消費段階では消39.8%—57.2%，製品段階では消38.6%—61.3%）。むしろ材料や部品の購入段階での価格差異分析に関心が向けられている（積37%—54.4%）。消費量（能率）差異の分析はそれに比べて低い（積28.3%—52.2%）。

標準原価の設定については、平均的な基準が支配的で（35.6%）、管理者の経験や勘による見積り（8.9%）を加えると、44.5%ととなり、過去の実績を重視する傾向が見られる。それに次いでいるのが現実的標準（26.7%）で、さらに達成可能標準（22.2%）が続いている。このことは、時間研究や課業研究によるよりも過去の利益を重視する予算重視の傾向とも結びついている。予算と標準との関係についても、半分（52.4%）以上のものは両者を同じものとして取り扱っている。違いを認めるものも、その6割は予算が標準よりもシビアであるとしている。さらに、標準の改定について、6ヶ月から1年が30.2%で、1年以上が27.9%となっており、短期目標として予算が定着している。ただ、必要なときに改定すると回答したものが18.6%を占めていることも注目される。

原価差異分析については、すでに見てきたように、材料価格差異（積59%—71.8%）と消費量差異（積43.6%—69.2%）が支配的な位置を占め

ており、それに賃率差異(積30.8%—56.4%)、能率差異(積27.5%—62.5%)が続き、製造間接差異分析をすべてにおいて常に実施すると回答した者が20.5%で、関心が低く、特に固定費率(予算)差異は16.2%で、あまり強い関心は示されていない。このように原価差異分析への関心の薄さは、工場の自動化の結果(積26.7%—68.9%)、標準原価設定の困難性(積24.4%—57.7%) やリエンジニアリングや価値分析のような新方法への関心(積20%—64.4%) などの理由によるようである。その他の理由のうち製造から企画段階への移行、権限・責任のあいまいさ、データが役立たないなどの理由については、積極的な反応がみられない。また能率管理(消22.2%—80%)・購入管理(消18.2%—68.2%)にとって有効でない、そして単なる無視(消42.9—78.6%)については否定的な返答が示されている。標準原価計算の管理的な意味は十分に認識されているが、現実の応用との間にギャップがあるように思われる。

8 予算管理の問題

(27) 短期的な利益計画のための指標(無回答:(16.1%) 9社)

- | | | |
|-----------------|------------------|----------------|
| (1) 売上:31.9% | (2) 売上高の伸び率:2.1% | (3) 売上総利益:8.5% |
| (4) 営業利益:10.6% | (5) 純利益:23.4% | (6) 貢献利益:6.4% |
| (7) 事業部利益:6.5% | (8) 残余利益:2.1% | (9) ROI:6.4% |
| (10) 売上利益率:2.2% | | |

(28) 予算編成の方法(無回答:(2社) 3.6%)

- | | | |
|--------------------|-------------------|------------|
| (1) トップダウン方式:46.3% | (2) ボトムアップ方式:7.4% | (3) 両者:46% |
|--------------------|-------------------|------------|

(29) 予算報告書 実施目的

項目 (実施目的)	完全 同意	やや 同意	やや 不同意	全く 不同意	無回答
1 短期 (1年) 計画の実施のため	61.1	31.5	7.4		3.6(2)
2 中期 (2-3年) 計画の実施のため	13.2	49.1	34.0	3.8	5.4
3 長期 (5年以上) 計画の実施のため	5.7	26.4	43.3	24.4	5.4
4 会社のルーチン的な活動として実施	46.3	35.2	13.0	5.6	3.6
5 企業計画, 営業活動, 或いはプロジェクトと連携	42.6	51.9	5.6		3.6
6 経営者に達成目標を告知するため	44.4	42.6	11.1	1.9	3.6
7 予算差異分析によりフィードバックコントロールとして実施	29.6	53.7	14.8	1.9	3.6
8 会社内部の各経営者を動機付けるため	33.3	44.4	20.4	1.9	3.6
9 キャッシュフロー計画の方法として実施	39.6	41.5	17.0	1.9	5.4
10 報告目的のためにのみ利用	5.7	15.1	39.6	39.6	5.4
11 継続的な改善のために利用	35.2	42.6	20.4	1.9	3.6
12 経営者の業績評価のために利用	22.2	42.6	29.6	5.6	3.6

次に、すでに見てきたように、管理会計方法の中で最も重視され、実施されているのが予算であり、その現状を詳細に考察することにしよう。

まず短期利益計画の測定は何から始まるかをみると、売上高が31.9%で一番高く、それに純利益(23.4%)、営業利益(10.6%)が続いている。ROI(6.4%)や売上利益率(2.1%)等の相対化された指標の低さが注目される。絶対値での測定基準が高いことに注目すべきであろう。比率ではなく、売上高、利益額が日本側の本社からの予算指標として与えられ、また企業内での基本的な管理指標となっているのである。このことは、予算編成の方法としてトップダウンが46.3%を占めており、ボトムアップと結びついた

ものが46%であることから、絶対額を予算目標として上位から下部に振り分けていく形態が支配的である。ボトムアップはただの7.4%に過ぎず、ボトムアップ方式を主としてトップダウンが補完するというよりもその逆が支配的なものと考えられる。予算は通常通り1年計画として利用されており(積61.1%—92.6%)、会社のルーチン管理指標として用いられており(積46.3%—81.5%)、さらにまた事業計画、営業活動、或いはプロジェクトを調整するもの(積42.6%—94.5%)或いは管理者の達成目標を下達するもの(積44.4%—87%)として重要な役割を演じている。さらに、キャッシュフロー(積39.6%—81.1%)、管理者への動機付け(積33.3%—77.7%)、予算差異分析におけるフィードバック統制(積29.6%—83.3%)、継続的な改善(積35.2%—77.8%)、さらには管理者の業績評価(積22.2%—64.8%)などに見られるように、経営管理の全般が予算を機軸に動いていることが分かる。ただ単なる報告目的のためにだけにはそれは用いられていない(消39.6%—78.6%)。また、予算目標は、ゆるくも無く、厳しすぎることも無い、現実的なものとなっている(76.5%)。進出日本企業において、予算統制は、まことに企業の経営管理手法として重要な位置を占めているのである。つまり、予算はマネージメント・コントロールとしてルーチン化し、しかも計画編成、管理統制のために全般的に用いられている。

(30) 予算編成のための作成技法

項目	完全同意	やや同意	やや不同意	全く不同意	無回答
1 在庫管理(例 MPR)	26.0	34.0	14.0	26.0	10.7
2 線形計画法	2.1	12.5	29.2	56.3	14.3
3 CVP 分析	30.0	36.0	28.0	6.0	10.7
4 シミュレーションモデル	10.2	30.6	30.6	28.6	12.5
5 統計的分析	6.0	42.0	30.0	22.0	10.7
6 ゼロベース予算		16.7	27.1	56.3	14.3
7 変動予算原価計算	10.2	34.7	28.6	26.5	12.5
8 ポートフォリオ分析	6.1	24.5	20.4	44.0	12.5
9 貢献利益分析	12.0	34.0	38.0	16.0	10.7
10 ABC	10.0	22.0	26.0	42.0	10.7
11 標準原価計算	28.3	20.8	26.4	24.5	5.4
12 その他					

(31) 予算の期待度 (無回答：(8.9%) 5社)

(1) 容易に達成できる：7.8% (2) 現実的である：76.5% (3) 達成不能：15.7%

次に、予算編成のための作成方法を見ると、上の第30表の通りである。

予算の作成方法に際しても、目標が売上高とか純利益に置かれていたように、伝統的な財務会計の延長線上で予算が編成されている。伝統的な在庫管理(積26.5%—60%)やCVP分析(積30%—66%)、標準原価計算(積28.3%—49.1%)は比較的多く用いられているが、線形計画法(消56.3%—85.5%)や、シミュレーションモデル(消28.6%—59.2%)、ポートフォリオ分析(消44%—4.4%)、ABC(消42%—8%)、ゼロベース予算(消56.3%—83.4%)の利用率は低い。それに対して、統計分析、変動原価計算、貢献利益計算への関心は高くもなく、低くもないといった状況である。最新の管理会計手法と予算統制との結びつきの薄さを見ると、日本での管理会計の水準が進出企業においては十分に展開されていなく、伝統的

な方法で行われていることが明らかである。勿論日本においても、計量的な分析の利用は高くないが、やはり利用度はさらに低いと言える。また、予算達成への期待度も現実的なものが76.5%であり、‘達成困難’でも、‘容易に達成できる’ものでもないものとなっている。これは、企業全体の中心的管理指標としては当然のことであろう。もっとも達成困難の比率は容易に達成できると回答したものの倍になっている（15.7%—7.8%）。

9 変動原価計算

変動原価計算については、無回答者も比較的多く（10社、17.9%）、回答者の内でもその積極的な利用は製品原価の計算（積38.3%—57.4%）、全ての跡付け可能原価の製品への配賦（積26.1%—50%）、全社的な実施（積26.1%—41.3%）に見られるが、否定的・消極的な回答もまた同時に高い（順に見ていくと、消31.9%—42.5%、消30.4%—50%、消26.1%—58.7%）。それゆえ、全体的な傾向としては、実施している者としていない者とが半々で、実施しているものは積極的な意味を見出しているが、消極的な回答者は勿論反対の意見を表明している。この変動原価計算は、当然短期計画のため（積21.7%—71.7%）とか会社の正しい決定のため（積15.2%—60.9%）に利用されており、長期的な意思決定には用いられていない（消21.3%—61.7%）。

(32) 変動予算の利用目的

実施度	常時	時々	殆ど 不実施	全く 不実施	無回答
1 製品原価の計算のために	38.3	19.1	10.6	31.9	16.1(9)
2 全ての跡付原価を製品に配賦するため	26.1	23.9	19.6	30.4	17.9(10)
3 全社的に実施	26.1	15.2	32.6	26.1	17.9
4 原価の統制のために	17.4	45.7	17.4	19.6	17.9
5 計画編成目的のために	17.4	47.8	19.6	15.2	17.9
6 短期の意思決定のために	21.7	50.0	13.0	15.2	17.9
7 長期の意思決定のために	4.3	34.0	40.4	21.3	16.1
8 会社の正しい決定を支援するため	15.2	45.7	15.2	23.9	17.9
9 その他					

(33) 原価分解の方法

実施度	常時	時々	殆どしない	全くしない	無回答
1 勘定分析法	27.7	48.9	4.3	19.1	16.1(9)
2 高低法	2.2	21.7	30.4	45.7	17.9(10)
3 スキャッター法	2.2	10.9	37.0	50.0	17.9
4 重回帰法		10.9	30.4	58.7	17.9
5 工学的手法	6.4	21.3	25.5	46.8	17.9
6 自己判断(主観的)	13.0	34.8	28.3	23.9	17.9
7 その他	0	0	0	0	100(56)

(34) 実施しない理由

実施の程度	常に	時々	殆ど しない	全く しない	無回答
1 固定費と変動費との分割の困難性	11.4	31.8	36.4	20.5	21.4(12)
2 棚卸資産評価の問題		25.6	41.9	32.6	23.2(13)
3 自家製品と購入品との価格相違の問題	2.4	19.5	51.2	26.8	26.8(15)
4 販売部門における購入政策の問題	7.3	9.8	41.5	41.5	26.8
5 価格設定の問題	4.8	23.8	40.5	31.0	25.0
6 会社法・税法において会計規制が無いこと	4.9	29.3	29.3	36.6	26.8
7 その他	0	0	0	0	100(56)

(35) 直接労務費の取り扱い（無回答：(23.2%) 13社）

- (1) 固定費として：41.9% (2) 変動費として：37.2%
(3) 会社の政策に依存：16.3% (4) その他：4.7%

変動原価計算において最も根本的な、原価の変動費部分と固定費部分との分解については、勘定分解法が支配的であり（積27.7%—76.6%）、その他の管理会計の教科書でなじみの方法、例えばスキッター法（消50%—87%）、重回帰分析（消58.7%—89.1%）、高低法（消45.7%—76.1%）、工学的手法（消46.8%—72.3%）はほとんど用いられていない。それゆえ、ここでも会計とか経験的な判断（積13%—47.8%）が重要な手段となっている。

変動原価計算を実施しない理由としては、原価を固定費部分と変動費部分に分けることの困難性（積11.4%—43.2%）が全体の中で高い比率を占めているが、無回答者の比率の高さやその他の理由についての消極的な態度（棚卸資産評価の問題：消32.6%—74.5%、自家製造と購入との価格相違の問題：消26.8%—78%、販売部門での販売政策の問題：消41.5—83%、価格設定の問題：消31—71.5%、会社法・税法における会計規制のないこと：消36.6—65.9%）から変動原価計算は管理会計の制度の中であまり大きな役割を演じていない。なお、直接労務費について41.9%がそれを固定費として取り扱い、37.2%は変動費として取り扱い、16.3%は会社の方針にしたがって処理している。日本の現地企業におけると同様、労務費は安定的な雇用関係を想定し、固定費として取り扱われている。

10 目標原価計算

(36) 目標原価計算の実施状況

実施の程度	常に	頻繁	時々	実施 しない	無回答
1 全社で体系的に実施	17.8	24.4	22.2	35.6	19.6(11)
2 事業部のみで実施	4.4	13.3	37.8	44.4	19.6
3 製品についてのみ実施	4.4	20.0	37.8	37.8	19.6
4 企画設計段階で実施	16.3	20.9	30.2	32.6	23.2(13)
5 売価は市場調査に基礎を置いている	17.8	33.3	24.4	24.4	19.6
6 製品製造予測原価に基づく売価決定	8.7	32.6	34.8	23.9	17.9(10)
7 競争者の価格に基づき売価決定	26.1	39.0	21.7	13.0	17.9
8 売価から目標利益を差引き目標原価の決定	6.8	18.2	38.6	36.4	21.4(12)
9 目標売価に目標利益率を掛けて目標原価の決定	4.7	16.3	32.6	46.5	23.2(13)
10 目標原価は見積原価（原価低減の期待率を考慮）による	9.1	29.5	36.4	25.0	21.4(12)
11 同類製品の現実的な結果を参照	9.1	29.5	29.5	31.8	21.4
12 原価低減の事前行為的な手続きの採用	17.8	28.9	28.9	24.4	19.6
13 原価企画段階での目標原価に従っての原価改善	15.6	35.6	24.4	24.4	19.6
14 目標原価と標準原価をリンクさせた原価管理の強化	9.1	22.7	36.4	31.8	21.4
15 原価企画段階で目標原価が設定される	13.6	31.8	27.3	27.7	21.4

(37) 目標原価計算の利点とその理由

同意の程度	全く同意	やや同意	少し同意	同意しない	無回答
1 原価低減と競争力強化	35.6	40.0	22.2	2.2	19.6 (11)
2 市場占有率の拡大支援	23	36.4	52.3	9.1	21.4 (12)
3 長期的な規模の経済の達成への企業支援	17.8	46.7	26.7	8.9	19.6
4 収益性の強化	13.3	60.0	22.2	4.4	19.6
5 顧客サービスの改善	11.1	35.5	37.8	15.6	19.6
6 その他	0	0	0	0	100 (56)

目標原価計算も、変動原価計算と同様、無回答者が多く（19.6%から23.2%まで）、あまり積極的に利用されていない。全体的に利用しているもの（積17.8—42.2%）が、全く用いていないもの（消35.6%—57.8%）よりも低いのであるが、営業部での実施（消44.4—82.2%）や製品での実施（消37.8—65.6%）、企画段階での実施（消32.6%—62.8%）よりも相対的に高い。目標原価の設定については、回答企業は、日本の自動車会社で展開されてきた、目標売上高から目標利益を引く控除法（消36.4—75%）や、目標売上高に利幅率を掛けて求める方法（消46.5—79.1%）、見積原価（消25—61.4%）をほとんど用いておらず、競争者の価格（積26.1%—65.1%）や市場調査（積7.8—51.1%）にやや依存している。したがって、これは原価企画というよりもいわゆる競争に勝つための価格目標である。ただこの価格目標を、原価低減の事前行為的な手続き（積17.8—46.7%）や原価企画段階での原価カイゼン（積15.6—51.2%）と結びつけようとしていることには注目しなければならない。また目標原価計算は標準原価計算と結びついていないこと（消31.8—68.2%）も日本国内の場合と異なる点である。

ここでの目標原価計算は、いわゆる‘原価企画’ではなく、従来から存在している競争価格を基準とする目標原価による計算である。このことは、

目標原価計算の目的が主に原価低減や競争の強化（積35.6—75.6%）にあり、また、市場占有度の強化（積23—59.4%）、長期的な経済規模の達成（積17.8%—64.5%）、収益性の増大（積13.3—73.3%）にも傾斜しているが、顧客サービスの改善（積11.1—46.6%）が低く、日本国内における新製品開発戦略における低原価と高品質の統合という観点からはかなり離れているように思われる。つまり、日本におけるフィードフォワード管理を展開するものとはなっていない。

製品サイクルも7年以上が42.2%も占めており、4—6年が25%であるから、4年以上が67.2%にもなり、かなり長いスパンでの、中長期的な生産戦略に傾斜している。1年—3年ないし1年内の短期的な新製品開発は32.9%であり、こうした比率が目標原価計算の在り方とも結びついているのかもしれない。目標原価情報は製品原価と結びついており（40社、51.9%）、それに物理的な配給コスト（19社、24.7%）との結びつきが続き、研究開発コストと顧客コストは8社（10.4%）で最後にランクされている。これまでの結果と結び付けて考えると、目標原価は必ずしも新製品開発戦略ではなく、競争市場での価格優位を獲得することに結びついており、製品原価の削減が主たる課題となっている。

(38) (主導的)製品のライフサイクル（無回答11社：19.6%）

- (1) 1年以下：8.9%
- (2) 1—3年：24.4%
- (3) 4—6年：24.4%
- (4) 7年以上：42.2%
- (5) その他：0

(39) 目標原価情報（その対象範囲）

	肯定	相対比(全体)	否定	無回答
1 生産原価	40 (97.6%)	51.9%	1 (2.4%)	15 (26.8%)
2 研究開発費	8 (20.0)	10.4	32 (80)	16 (28.6)
3 物的配給原価	19 (47.5)	24.7	21 (52.5)	16 (28.6)
4 顧客原価	8 (20.0)	10.4	32 (80)	16 (28.6)
5 その他	2(100)	2.6	0	54 (96.4)

(40) 目標原価計算を管理会計手法として用いない理由

同意の程度	全く同意%	やや同意%	やや不同意%	全く不同意%	無回答% (会社数)
1 目標原価計算に関するデータ収集の困難性	17.1	36.6	24.4	22.0	26.8(15)
2 スタッフの時間不足	7.3	41.5	36.6	14.6	26.8
3 システムの不完全な設計	17.1	53.7	14.6	14.6	26.8
4 最高経営者の同意を得ることの困難性	14.6	31.7	31.7	22.0	26.8
5 下級経営者の支援を得る困難性	12.2	34.1	36.6	17.1	26.8
6 スタッフのモラルがネガティブに影響	9.1	22.0	51.2	17.1	26.8
7 会社の収益性を改善しない	4.9	12.2	56.1	26.8	26.8
8 システムを十分に理解する管理スタッフの必要性	17.1	53.7	22.0	7.3	26.8
9 ベネフィットは実施原価に対応しない	4.8	26.2	50.0	19.0	26.8
10 システムが余りに複雑で管理しにくい	7.3	22.0	58.5	12.2	26.8
11 システムは余りに多くの時間がかかり過ぎ	9.5	54.8	26.2	9.5	25.0(14)
12 現行のシステムは順調に機能しており、問題は無い	12.2	41.5	24.4	22.0	26.8

目標原価計算が実施されない理由については、その意味は認識されているが、それを動かすシステムが問題となっている。まず、システムの不充

分なデザイン(積17.1—70.8%)，システムを十分に理解できる管理者の不足(積17.1—70.8%)が挙げられ，データ収集の困難性(積17.1—53.7%)，上級管理者の支援を得る困難性(積14.6—46.3%)が続いているが，同時に後者の2つについては否定的な回答が高い。前者は消22.0—46.4%，後者は消22—53.7%である。また会社の収益性の改善に役立たない(消26.8—82.9%)，システムが余りにも複雑で管理しがたい(消12.2—70.7%)，ベネフィットよりもコストが高い(消19—69%)，さらには下級管理者の支援(消17.1—68.3)，スタッフのモラルが積極的に機能しない(消17.1—68.3)などについては否定的な意見が多く，目標原価計算の意義はある程度理解されているが，その具体的な展開となると経営組織やシステムにおいて問題があるように考えられる。進出日本企業の管理者の認識と現地での実践との乖離の様子がうかがえる。

11 活動基準原価計算 (ABC)

(4) 活動基準原価計算の実施状況

応用の程度	非常に強い	やや強い	やや弱い	非常に弱い	無回答
1 会社で広範に実施	9.1	22.7	13.6	54.5	21.4(12)
2 部分的に実施	6.8	11.4	29.5	52.3	21.4
3 工場・営業で実施	15.9	13.6	20.5	50.0	21.4
4 導入時に直ちに実施	9.5	7.1	23.8	59.5	25.0(14)
5 導入後2年以内に実施	2.4	9.8	22.0	65.9	26.8(15)
6 正確な原価を得る為に実施	11.6	27.9	18.6	41.9	23.2(13)
7 非付加価値を明確にし，除去するために実施	7.1	28.6	21.4	42.9	25.0
8 競争的な価格戦略の展開を支援	9.3	27.9	25.6	37.2	23.2
9 その目的は完全に達成された	4.8	14.3	23.8	57.1	25.0
10 目的は殆ど達成された	4.9	22.0	17.1	56.1	26.8
11 目的は部分的に達成された	2.4	14.3	23.8	59.5	25.0

(42) 実施上の問題

適切性の程度	非常に	やや	殆どない	全くない	無回答
1 費用がかかり過ぎ	12.5	20.0	22.5	45.0	28.6 (16)
2 活動を選択する困難性	12.5	27.5	22.5	37.5	28.6
3 原価ドライバーを選択する困難性	12.5	35.9	15.4	35.9	30.4 (17)
4 非付加価値への過度の重視が部門関係に影響	5.0	22.5	35.0	37.5	28.6
5 内部相互支援の不能	4.9	12.2	43.9	39.0	26.8
6 部門間の関係或いは顧客との関係の悪化	2.5	20.0	35.0	42.5	28.4
7 一時解雇に帰すことによる従業員の反対	2.4	10.8	36.6	51.2	26.8
8 財務諸表作成利用への不能性	5.0	12.5	40.0	42.5	28.6
9 スタッフの時間不足	5.0	32.5	20.0	42.5	28.6
10 関連作業量の多さ	7.5	35.0	17.5	40.0	28.6
11 最高経営者の支持の不足	5.0	17.5	27.5	50.0	28.6
12 その他のものの先行	7.5	22.5	22.5	47.5	28.6
13 コンピュータ資源の不足	5.0	22.5	25.0	47.5	28.6
14 計算の複雑性	5.1	28.2	30.8	35.9	28.6
15 製品原価に関する正確な情報の必要性	2.6	15.4	35.9	46.2	30.4 (17)
16 新製品開発の障害	2.5	12.5	40.0	45.0	28.6
17 有効性への疑い	7.5	12.5	37.5	42.5	28.6
18 低い間接費		20.0	35.0	45.0	28.6
19 その他	0	0	0	0	100 (56)

活動基準原価計算(ABC)の実施状況は、目標原価計算よりもさらにネガティブである。会社の全般で(消54.5—68.1%)、また部分的にも(消52.3—81.8%)、さらにまた工場・営業でも(消50—70.5%)実施されている。

ない状況が浮き上がってくる。ABCが導入されたときに直ちに実施（消59.5—83.3%）されなかったし、また導入後2年間実施（消65.9—87.9%）されなかった。当然のこととして、ABCの目標は完全に達成（消57.1—80.9%）されていないし、ほとんど達成（消56.1—77.2%）もされていないし、さらに部分的にさえ達成（消59.5—83.3%）されていない。全般的に消極的な意見が目立つ。また、目標原価計算と同様、無回答者が多いことにも注目しなければならない。やや積極的な意見が見られるのは、工場・営業で実施（積15.9—29.5%）と正確な原価を得ること（積11.6%—39.5%）、競争的な価格戦略の展開（積9.3—37.2%）であるが、これらも率が低くばかりか、消極的な傾向の方が強く、目標原価計算とは異にして、ABCそのものの意義も十分に認識されていないように思われる。

ABCが実施されない理由についても、無回答の多さ（約3割）からも推測できるように、回答企業は積極的に反応していない。さらに各種の理由についても消極的な態度を取っている。例えば、内部相互支援の不可能（消39—82.9%）、部門或いは顧客との関係の悪化（消42.5—77.5%）、従業員の反対（消51.2—87.8%）、財務諸表作成の不可能性（消42.5—82.5%）、製品原価についての正確な情報の不必要（46.2—82.1%）、新製品開発の障害（消45—85%）、その有効性への疑問（消42.5—80%）、低い製造間接費（消45—80%）に見られるように、それぞれについて強い否定的な見解が表明されている。しかし、それはABCの積極的な実施の意見にはなっていない。あえて言えば、常識的な意見であるが、原価がかかりすぎる（積12.5—32.5%、消45—67.5%）、活動を選択する困難性（積12.5—40%、消37.5—60%）、コストドライバーの選択の困難性（積12.5—48.4%、消35.9—51.3%）が積極的な意見ではあるが、それらに対する否定的な意見

もそれ以上に高い。つまり、管理者のなかで ABC については共通する十分な認識が確立していないことが分かる。これは、日本国内及び東南アジア諸国で ABC がなお十分に普及していないこととも関連しているのであろうか。

12 投資の意思決定問題

(43) 投資の意思決定

実施の程度	常時	頻繁	時々	不実施	無回答
1 回収期間法	35.8	28.3	24.5	11.3	5.4 (3)
2 投資利益率法	43.6	41.8	9.1	5.5	1.8 (1)
3 内部利益	25.0	38.5	23.1	13.5	7.1 (4)
4 現在価値法	13.5	36.5	23.1	26.9	7.1 (4)
5 経営改善と品質の合理化	26.4	35.8	17.0	20.8	5.4
6 製造の戦略決定	26.9	36.5	17.3	19.2	7.1
7 市場競争力	18.9	45.3	20.8	15.1	5.4
8 経験	7.7	44.2	30.8	17.3	7.1
9 残余利益	5.7	24.5	34.0	35.8	5.4
10 EVA(経済付加価値)	7.7	28.8	32.7	30.8	7.1
11 その他	0	0	0	0	100 (56)

投資の意思決定に際して、どのようなものが重視されるかという質問に対して、投資利益率（積43.6—85.4%）、回収期間法（積35.8—64.1%）、営業の改善・品質における合理化（積26.4—72.2%）、製造の戦略決定（積6.9—63.4%）、内部利益（積25—63.5%）、市場競争（積18.9—64.2%）などが上位を占めており、一般的な傾向と異なるものではない。ただ、営業の改善・品質における合理化を重視している点はやはり注目しなければな

らない。そして、経済付加価値法(EVA)(消35.8—69.8%)、残余利益(消35.8—69.8%)への関心は薄い。現在価値法(積13.5%, 消26.9%)についても消極的な傾向がやや強い。さらに営業の改善・品質についての合理化についてもなお消極的な意見も強いことを付け加えておかなければならない(消20.8%)。資本コストやキャッシュフロー、将来価値についての関心の薄さは、進出日本企業に特有なことであるのか、それともアジア的な経営環境からくるのか検討されねばならない問題である。

13 業績評価問題

財務的な業績評価指標としては、売上高(積65.5—89.1%)、総利益(積50.9—81%)、営業利益(積56.4—89.1)、純利益(積62.3—94.4%)が上位を占めており、売上高と利益額という絶対値が重視されていることが分かる。それにキャッシュフロー(積32.1—79.3%)、売上高の伸び率(積36.4—61.9%)、単位製品原価(積26.5—69.2%)、投資利益率(積25—69.2%)が続いている。それに対して、EVA(消25—63.5%)、残余利益(消32.1—51%)については意思決定の場合と同様消極的な意見が強い。さらに総資産利益率、資本資産利益率、在庫水準、差異分析については平均的な利用傾向が支配的で、強い傾向も弱い傾向も示していない。以上のような内容は、管理会計において予算統制を重視している態度と結びついているのかもしれない。財務諸表における売上高や利益額を業績評価の機軸に据える方法は、また財務会計的で、伝統的な管理会計の段階に位置けられる。その結果、予算重視のシステムと結びつき、当然意思決定、業績評価において売上高や利益額が重んじられることになる。

(44) 業績評価の基準指標 (財務指標)

実施の程度	常時	頻繁に	時々	不実施	無回答
1 売上高	65.5	23.6	9.1	1.8	1.8 (1)
2 売上高成長率	36.4	25.5	25.5	12.7	1.8
3 貢献利益	34.0	35.8	15.1	15.1	5.4 (3)
4 総利益	50.9	30.1	11.3	7.5	5.4 (3)
5 営業利益	56.4	32.7	9.1	1.8	1.8
6 純利益	62.3	32.1	3.8	1.9	5.4 (3)
7 総資産利益率	19.2	32.7	32.7	15.4	7.1 (4)
8 資本金利益率	15.4	38.5	26.9	19.2	7.1
9 残余利益	13.2	35.8	18.9	32.1	5.4 (3)
10 キャッシュフロー	32.1	47.2	13.2	7.5	5.4
11 在庫水準	23.1	40.4	19.2	17.3	7.1
12 差異分析	23.1	34.6	19.2	23.1	7.1
13 売上高利益率	17.6	35.3	31.4	15.7	8.9 (5)
14 単位製品原価	26.9	42.3	15.4	15.4	7.1
15 投資利益率 (ROI)	25.0	36.5	23.1	15.4	7.1
16 EVA	11.5	25.0	38.5	25.0	7.3
17 その他	0	0	0	0	100 (56)

(45) 業績評価の基準指標 (非財務指標)

実施の程度	常時	頻繁に	時々	不実施	無回答
1 市場の占有	33.3	46.3	14.8	5.6	3.6 (2)
2 市場占有の成長率	23.6	43.6	20.0	12.7	1.8 (1)
3 製品開発の成果	18.9	41.5	28.3	11.3	5.4 (3)
4 品質	50.9	41.5	5.7	1.9	5.4
5 サービスの配送	46.2	40.4	11.5	1.9	7.1 (4)
6 労働者の転職率	11.3	28.3	41.5	18.9	5.4
7 労働生産性	31.5	42.6	16.7	9.3	3.6
8 材料の歩留率	23.1	36.5	21.2	19.2	7.1 (4)
9 施設の生産性	17.3	38.5	25.0	19.2	7.1
10 製造の柔軟性	7.8	37.3	31.4	23.5	8.9 (5)
11 多機能化の水準	13.5	30.8	34.6	21.2	7.1
12 顧客の満足	48.1	35.2	11.1	5.6	3.6
13 損耗	17.0	37.7	32.1	13.2	5.4
14 従業員のモラル	18.9	37.7	35.8	7.5	5.4
15 その他	0	0	0	0	100 (56)

非財務的な業績評価指標については、やはり品質(積50.9—92.4%)、顧客の満足(積48.1—83.3%)、サービスの納期(積46.2—86.4%)、市場の占有度(積33.3—79.6%)、労働の生産性(積31.5—74.1%)、材料の歩留まり率(積23.1—59.6%)などが高い割合で、上位を占めている。それに対して、労働の転職率(消18.9—60.4%)、製造の柔軟性(消23.5—54.9%)、多機能化の水準(消21.2—55.8%)については余り高い関心は示されていない。製品開発の成果(積18.9—60.4%)、浪費(積17—54.7%)や従業員のモラル(積18.9—56.6%)はやや高い傾向を示している。非財務的な指標については、多様なものが用いられているが、特に日本の国内企業と同様、品質、市場競争、顧客の満足度、納期、労働生産性に強い関心が払われているが、日本国内では重視されている多機能化や従業員のモラル、製造の柔軟性への関心の薄さが注目される。またかつてアジアへの進出企業において問題となっていた転職率が余り強調されていないことも新たな問題であろう。

以上のような結果から、進出日本企業は、国際競争で問題となる高品質・低原価・納入の迅速化については、伝統的な管理会計を利用しながら追求していることが分かる。しかし、その生産構造は、日本的経営を追求する上で要求される多機能化や従業員のモラル、製造工程の柔軟性と結びつかず、特殊的で、大量生産型の機械による特定の顧客注文(仕様)製造に関連しているようである。したがって、品質・原価・納期に加えて労働生産性や材料の歩留まり率が重視されることになる。かつて労働集約型の生産が支配的であったときは熟練労働の転職率の高さは大きな関心事であったが、コンピュータ化された資本集約型の特殊な生産様式のもとではこの問題がどの程度緩和されたのかどうかはひとつの検討課題である。これは、さらに別の角度(例えば労働組織、生産管理など)から分析されなけ

ればならない。

14 管理会計技法及びその他

(46) 管理会計技法

実施の程度	常時	頻繁に	時々	不実施	無回答
1 カイゼン原価計算	39.6	37.7	7.5	15.1	5.4 (3)
2 顧客収益性分析	13.7	33.3	31.4	21.6	8.9 (5)
3 ライフサイクル原価計算	3.9	19.6	23.5	52.9	8.9
4 品質	53.8	32.7	9.6	3.8	7.1 (4)
5 活動基準管理 (ABM)	9.8	21.6	25.5	43.1	8.9
6 バックフラッシュ原価計算	2.0	12.0	30.0	56.0	10.7 (6)
7 線形計画法		13.7	29.4	56.9	8.9
8 在庫モデル (EOQ, MRP)	11.8	23.5	27.5	37.3	8.9
9 統計分析	2	29.4	31.4	37.3	8.9
10 習熟曲線分析		19.6	29.4	51	8.9
11 バランスド・スコア・カード	9.8	17.6	29.4	43.1	8.9
12 全員品質管理	37.3	33.3	15.7	13.7	8.9
13 JIT	10.0	38.0	24.0	28.0	10.7
14 その他	1.8				98.2 (55)

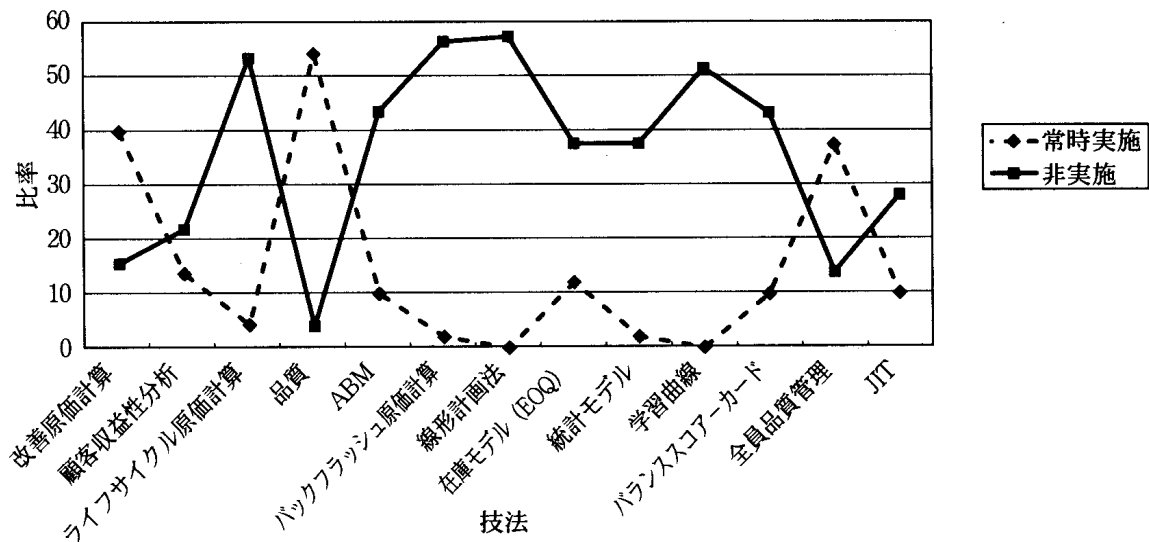
以上の業績評価指標ととも関わるのであるが、管理会計技法としては、やはり品質 (積53.8—86.5%)、カイゼン原価計算 (積39.6—77.3%) や全員品質管理 (積37.3—70.6%) が上位を占めている。それに対して、最新の原価計算、ライフサイクル原価計算 (消52.9—76.4%)、ABM (消43.1—68.6%)、バックフラッシュ原価計算 (消56—86%)、線形計画法 (消56.9—96.3%)、バランスド・スコア・カード (消43.1—80.4%)、習熟曲線 (51—80.4%) 等の比率の低さが目立つ。さらに、統計モデル (消37.3—

68.7%) も在庫モデル (消37.3—64.8%) の比率も高くない。顧客の収益分析や、JIT の実施は積極的でも、消極的でもない。製品・サービスの納入・納期への関心は強いが、JIT と結びついてはいない。

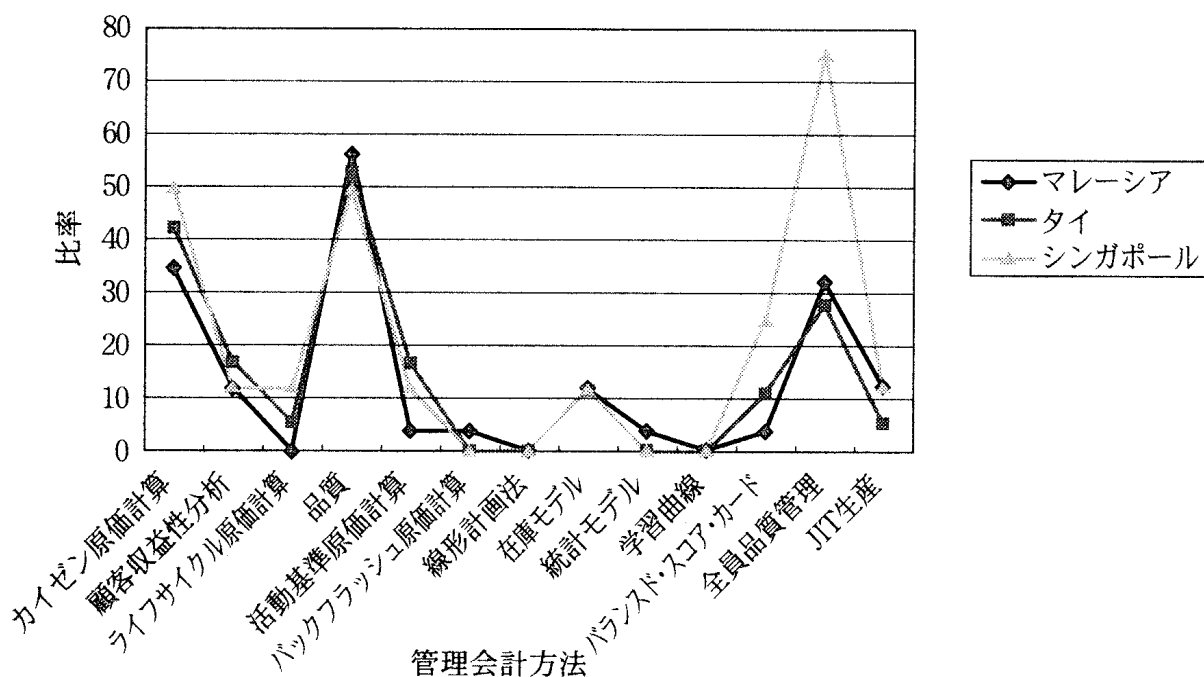
第3図は、4つのコラムの内の常時実施 (最も積極的なもの) と非実施 (最も消極的なもの) を取り出し、それぞれの管理会計技法についてその傾向をみたものである。上記の内容がより明確に認識されるであろう。

第4図は、常時実施だけについて3国についてみたものである。第3図の常時実施の線と同じ傾向が3国においてもみられる。ただシンガポールにおける全員品質管理についての強い傾向が気になるところであるが、その原因については今後調査してみたい。

第3図 管理会計技法の実施状況



第4図 3カ国での管理会計方法の利用



以上のように、進出日本企業の管理会計は、計量的な管理会計や最新の管理会計、さらには日本的な管理会計（原価企画等）ではなく、きわめて伝統的な予算管理と標準原価計算、実際原価計算を機軸にして、現代的な課題（品質、原価、納期）や日本的な経営（全員品質管理、カイゼン等）問題に対処しているようである。しかし、高品質と低原価との統合や独自の市場戦略が展開しえているのかどうかは問題となるところである。

(47) 将来の販売量予測（無回答：(3.6%) 2社）

拠 り 所	回答数(複数回答)	比率
1 マーケティングスタッフの判断	33	32.4
2 前年度の売上高	34	33.3
3 一般経済状況	26	25.5
4 統計技法	8	7.8
5 その他	1	1
合 計	102	100

(48) 販売価格の決定方法

重要性の程度	非常に	やや	それほどない	全く無い	無回答
1 競争者の価格水準	55.6	40.7	3.7		3.6 (2)
2 総原価プラス利幅	25.9	40.7	25.9	7.4	3.6
3 マーケティングスタッフの判断	3.8	50	25.0	21.2	7.1 (4)
4 市場の占有	13.7	43.1	23.5	19.6	8.9 (5)
5 変動原価プラス利幅	14.3	42.9	32.7	10.2	12.5 (7)
6 市場調査研究	6.1	28.6	40.8	24.5	12.5
7 その他	0	0	0	0	100 (56)

(49) 伝統的な管理会計技法の継続的な利用について

理由	回答数(複数回答)	比率
1 伝統的な技法がなお有効である	39	54.2
2 新技法への無認識	6	8.3
3 専門知識の欠如	11	15.3
4 資金の不足	6	8.3
5 最高経営者の支援の不足	4	5.55
6 管理上の惰性	4	5.55
7 その他	2	2.8
合計	72	100

(50) 財務諸表棚卸資産評価の原価情報と同じものが意思決定のために用いられているか。

1 はい：72% 2 いいえ：28.0% 無回答：10.7% (6社)

(51) 貴社では管理会計システムにおける理論と実務とに大きな乖離が存在していますか。

1 はい：56.4% 2 いいえ：43.6% 無回答：1.8% (1社)

(52) 現行会計システムの正確性 (無回答：(5.5%) 3社)

正確性の程度	回答数(複数回答)	比率
1 非常に正確な製品原価情報	10	18.5
2 かなり正確な製品原価情報	38	70.4
3 幾分正確な製品原価情報	5	9.25
4 不正確な製品原価情報	1	1.85
合計	54	100

将来的な販売量予測では、過去の年度の売上に依拠するものが一番多く(33.5%)、それに接近しているのがマーケティングスタッフの判断(32.4%)である。ここでも、過去の実績への依存が強い。それに、一般的な経済状況(25.5%)、統計技法(7.8%)が続いている。販売価格の決定については、圧倒的に競争者の価格水準(積55.6—96.3%)が拠り所となっており、それに、全部原価プラス利幅(積25.9—66.6%)が続いており、市場における競争状況を反映した状況が見られる。つまり、競争的企業は相手の価格をみて、価格決定を行い、競争優位に在る企業はコストプラスの方法を取っている。市場の占有度(積13.7—56.8%、消19.6—43.1%)、変動原価プラス利幅(積14.3—57.2%、消10.2—42.9%)は積極でも、消極でもない。マーケティングスタッフの判断(消21.2—46.2%)と市場調査研究(消24.5—65.3%)での比率はかなり消極的な方向に傾いている。

さて、これまで伝統的な管理会計技法の優位性を見てきたのであるが、回答者の大半(54.2%)は、それらの継続的な使用について、‘なお有効である’と答えている。専門家的な知識の不足を15.3%のものが回答しているのも注目される。さらにそれぞれ8.3%が新技法について不案内であること及び資金の不足を指摘している。さらにまた、それぞれ5.6%のものは、上級管理者の支持の不足か管理的惰性について回答している。伝統的な管理会計から新たな方向に進もうとしているが、いくつかの障害が存在していることがうかがえる。それらは、専門知識や管理組織のあり方に関わっている。

伝統的な管理会計技法の優位性はまた、つぎの点でも証明される。意思決定のために用いられる原価情報は財務諸表の棚卸資産評価のための情報と同じかどうかの質問について、無回答者(10.7%)を除いた回答者の72%は同じであると答えている。また現行の管理会計実践の正確性について、

無回答者（5.5%）を除く回答者の70.4%は相当（fairly）正確であると答えており、大変正確であるという回答（18.5%）を加えると、約9割のものは正確であると考えている。つまり、ほとんどの回答者は、現行の管理会計に満足しているのである。しかしながら、管理会計実務と理論との乖離について、無回答者（1社1.8%）を除く56%の回答者はそれらの間のギャップを認めている。伝統的な管理会計に大きな信頼を置きながらも、現実に大きく変化し、スピードを速めている生産・管理問題への対応に不安を抱いている。

15 まとめ——進出企業の管理会計の特殊性

以上、データを中心にシンガポール、マレーシア、タイにおける進出日本企業の管理会計実践の状況を克明に分析してきたのであるが、すでにこれまでアジアの管理会計について考察してきたこととはそれほど矛盾していないことが明らかになった。これはアジア的な影響からくるのか、進出日本企業の特殊性からくるのか分からないけれども、管理会計そのものについては財務会計による経営管理（実際原価計算）と伝統的な管理会計（予算統制、標準原価計算、CVP分析など）が支配的であり、最新の管理会計技法（ABC、バランズド・スコア・カード等）や日本的な管理会計技法（フィードフォワード的な統制、協力システムでの予防的、事前行為的な管理のための原価計算、原価企画等）からかなり遠いところにそれは位置している。しかしながら、日本企業がこれまで重視してきた全員品質管理、カイゼン原価計算、顧客の満足度、高品質と低原価との統合への関心はそれなりに強く、それらへの努力がなされている。

しかしながら、アジア市場での競争において、伝統的な管理会計でもっ

て多様な現代的な課題に対処しえるのかどうか、やはり問題となるところである。日本国の本社と進出企業との管理体系・計算システムのあり方をさらに検討する必要があるだろう。まず、生産構造の変化、製品開発戦略や経営組織の現地化、専門経営者の現地化が深まるにつれて、これまでの方式は見直されていくであろう。さらに、アジア市場のグローバル化につれて、予算を通しての東京中心の管理システムがどこまで存続しうるのかも今後の検討課題である。日本の親企業とアジアの子会社を全体的に捉えてみた場合には、アジアの子会社は、日本的なフィードフォワード的な管理を支えるものとして機能していると考えられる事もできる。この点は、別の機会に日本における親企業の管理会計とアジア進出企業のそれとを総合的に分析することによって明らかにしたい。

現在においては、経営組織・労働組織、さらには本社と子会社、関連会社との関係を見た場合、現に行われている管理会計方法が十分に機能しているし、有効であるのかもしれない。しかしながら、経営組織・労働組織そのものの再編成が求められている場合には、管理会計技法やそれを担う会計担当者の専門化が強く求められてくるであろう。さらに、タイ、シンガポール、マレーシアにおける現地の管理会計実践の実態を考察し、比較研究することによって上記の問題へさらに接近していけるであろう。

回答者は現地の管理会計についていくつかのコメントを寄せている。現地採用の会計管理者であるが、かれは、タイの中規模企業や大企業において管理会計が改善され、用いられているが、その有効性に関わらず、管理や改善のために利用することの困難性を指摘している。また、日本人取締役によれば、会計自体はタイの現地の法律に基づいて作成され、英語に翻訳される。しかし監査報告や予算における管理方法は、日本の本社の指示に従っているとのことである。シンガポールの現地管理者であるグループ

マネジャーは、3国における管理会計の一般状況は完成されたものと述べている。マレーシアの日本企業の会計管理者（日本人）は、この国の管理会計のすべてがこの国の会計基準に従っての会計の中で編成されていると指摘している。また、マレーシアの進出日本企業の会計アドバイザー（日本人）は、自社は製造子会社でほとんど管理会計を用いていないと述べている。また同国の日本の管理者は、東南アジアが管理会計については発展途上国で、特に原価計算に関する知識を持った人は極めて少なく、日本からシステム・人材を持ちこんでいると回答している。

以上のことから、これら3国における管理会計が極めて財務会計依存型であり、現地の管理者における原価計算についての知識やシステムが十分でなく、日本からのシステム・人材の移転が重要な役割を演じていることが分かる。日本的な管理会計や最新の管理会計手法を展開する条件が十分に備わっていない中で、国際的な戦略課題に 대응していかなければならない進出日本企業の姿が想定される。同時に、このアンケートには、日本から派遣されている管理者の管理会計についての先進的な知識と現実の後れた状況とのギャップがにじみ出ている。従って、必ずしも調査結果は現実の状況を反映していなく、日本人管理者の認識の水準を映し出している側面もあることに注意しておかなければならない。

〈付録 環境問題〉

1 何らかの環境問題に直面していますか。(無回答：(1.8%) 1社)

(1) はい：29.1% (2) いいえ：70.9%

2 問題の解決方法(無回答：(41社) 73.2%)

	回答数	比率
1 新たな環境政策の組織化	9	60
2 現行政策の強化	1	6.7
3 エキスパートの助言を求める	5	33.3
4 問題の無視	0	0
合 計	15	100

3 ISOの認識：貴社はISO認証を得ていますか。

(1) はい：89.1% いいえ：10.9% 無回答：1.8%：(1社)

(1) ISO 9002：40社 (58.8%)

ISO14001：19社 (27.9%)

その他： 9社 (13.3%)

無回答： 7社 (12.5%)

(本研究は、平成12・13年度日本学術振興会科学研究費補助金(基盤研究(C.2))の交付を受けて行われたものである。)