

日本・韓国・台湾企業の管理会計に関する実態比較研究 —環境変化の影響を中心として—*

長坂 悦敬 (甲南大学経営学部)

李 健泳 (新潟大学経済学部)

伊藤 龍史 (新潟大学経済学部)

柊 紫乃 (東京大学ものづくり経営研究センター)

1. はじめに

日本・韓国・台湾の企業は、グローバル市場で協力と競争を繰り返している。しかし、それぞれの国の産業発展過程には異なる環境要因が働き、その制約のもとで各国企業は異なる制度整備と成長戦略を取ってきた。たとえば、市場環境や企業文化・経営構造が大きく異なっている。一方、グローバル化、IT化、国際企業間の連携といった企業を取り巻く昨今の外部環境の変化が激しくなっている。従って、このような環境変化が企業の戦略および企業の意味決定にどのような影響を与えているのかを究明することの意義は大きい。

このような背景のもとで、本研究では日本・韓国・台湾の戦略的な違いとそれを支える管理会計のあり方と役割を比較し、各国企業における今後のあるべき姿を明らかにすることを目的とした。経営戦略の実現に管理会計はどの程度貢献できるか、管理会計は経営戦略の立案、創発にどの程度貢献できるか、経営戦略と財務目標の関係における管理会計の貢献はいかなるものかを明らかにしたい。これは企業の戦略に伴うリスクとリターンのとらえ方により管理会計システムの仕組みと役割も変わるはずであるという仮説に基づいて行われるものでもある。具体的には、日本学術振興会による二国間事業共同研究「日韓企業の競争戦略と管理会計の役割」プロジェクト*において、2012年春期に日本、韓国、台湾企業に対して、大規模なアンケート調査を同時に行い、その結果を分析した。本稿は、そのアンケート調査の回答のうち、不確実性、PMS (Performance Measurement System)、予算利用、意思決定・人事評価と財務および非財務成果についての一次集計結果と代表的な日韓の個別企業の回答をまとめ、考察を加えたものである。

* 本稿は、独立行政法人日本学術振興会による二国間事業共同研究「日韓企業の競争戦略と管理会計の役割」プロジェクト (2010年7月1日～2012年6月30日) において実施したアンケート調査に依拠している。プロジェクトメンバーは、前田貞芳 (武蔵大学経済学部)、李 健泳、伊藤龍史 (新潟大学経済学部)、長坂悦敬 (甲南大学経営学部)、柊 紫乃 (東京大学ものづくり経営研究センター)、王 志 (名古屋商科大学商学部)、Hyun-Yun Cho (Catholic University, Korea)、Soon-Kee Kim (Sogang University, Korea)、Dal-Gon Kim (Gyeongsang National University, Korea)、Sang-Wan Lee (Donga University, Korea) であり、協力者は、黒澤壮史 (山梨学院大学経営情報学部)、Chao Hsiung Lee (National Chung Hsing University, Taiwan) である。ここに感謝申し上げる。

2. 調査の概要

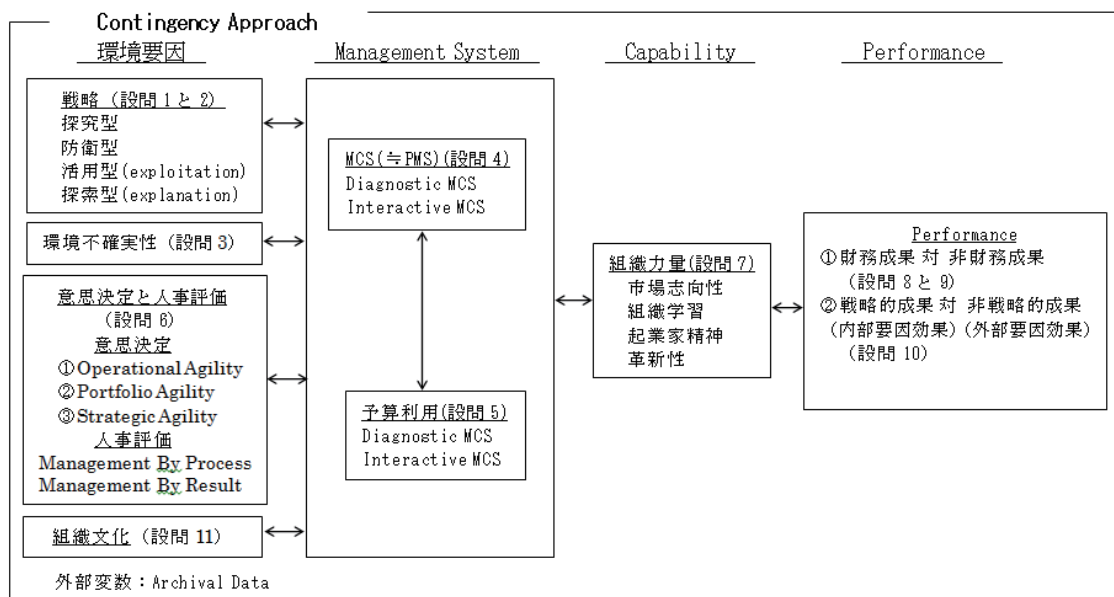
2.1 質問票の設計

本研究は「old wine in new bottles」の視点で行われる日本・韓国・台湾の管理会計学研究者による共同研究である。グローバル化、IT化、国際企業間の連携等の新しい外部環境といった「new bottles」で経営戦略と管理会計という「old wine」がその役割をどのように果たしているかを確認するところに目的がある。すなわち、従来の経営戦略と経営システムは新しい環境に対応できない側面を多く含んでいる。グローバル化した環境下で、各国の企業がどのように経営戦略と経営システム、とりわけ管理会計を改変してきているかの説明が重要な研究課題である。

共同討論会を開き、当研究課題についての既存研究の整理及び理論的なフレームワークを構築し合意を得て仮説をまとめた。その間、日韓両国研究グループの研究会を開き、理論構築に関する各グループ案を作り、日韓台研究グループ間で調整を行った。また、アンケートの基本骨格に基づいて質問票における詳細な設問内容を日韓台の研究者の間で緊密に連絡を取りながら決めて行った。既存研究結果との関係も議論する必要があるため、既存研究からの知見を質問内容に積極的に反映した。

最終的に、図表1に示すように環境要因（先行変数）として、戦略、環境不確実性、意思決定と人事評価、組織文化をとり、それらが、成果測定システムや予算利用というMCS（Management Control System）を介して、組織力量に影響を与え、最終的な成果（従属変数）である財務成果・非財務成果ならびにオペレーション効率や戦略のパフォーマンスを導くという研究フレームワークで各変数の関係性を調べることにした。

図表1 研究フレームワークによるアンケート調査の骨格



具体的には、下記のように設問 1~11 について質問票を作成、すべての設問項目は 7 点尺度で測定し、高い値を取るほど、該当変数を強調することでコーディングした。印刷した設問紙を日本、韓国、台湾の製造業を中心とする上場企業に送付した。本論文では、この中で設問 3, 4, 5, 6 と設問 8, 9 についての一次集計結果について整理し、考察を加えた。

設問 1 イノベーションに関する質問

設問 2 戦略に関する質問

設問 3 環境不確実性に関する質問

設問 4 成果測定システム(または KPI, 成果測定指標)に関する質問

設問 5 予算利用に関する質問

設問 6 意思決定と人事評価に関する質問

設問 7 組織力量に関する質問

設問 8 財務成果に関する質問

設問 9 非財務成果に関する質問

設問 10 オペレーション効率および戦略のパフォーマンスに関する質問

設問 11 企業（組織）文化に関する質問

2.2 アンケート実施方法と回収データ

日本企業については、東証 1 部、2 部上場企業のうち製造業 1,035 社に対して、2012 年 3 月 30 日に質問票を一斉に郵送し、1 か月後を期限として郵送により 70 社から回答を得ている。更に、未回答企業に対して、ランダムに抽出した 300 社に 2012 年 5 月 25 日に再度質問票を送付し、6 月 10 日までに 29 社から回答を得た。回答企業は合計で 99 社、回答率は 9.6%であった。送付先は各社の管理部門担当役員である。送付した企業および回答が得られた企業の業種分類は図表 2 のようになった。

韓国証券市場全上場企業で韓国信用評価（株）の Kis-Value の産業分類のうち製造業は 1,098 社あり、その中で 2010 年度の売上高基準で上位 300 企業を対象に韓国で設問紙による調査を行った。設問紙を配布する前に知人を通し、連絡可能な質問対象者と上場企業協議会の経営者 DB にある e-mail と電話番号を確認した。設問紙回収は電話連絡と e-mail 方法を併行した。設問紙は 2012 年 2 月 27 日から 5 月 30 日までに配布され、総 95 社から回答を得た。設問紙回収率は 31.7%である。送付した企業および回答が得られた企業の業種分類は図表 3 のようになった。

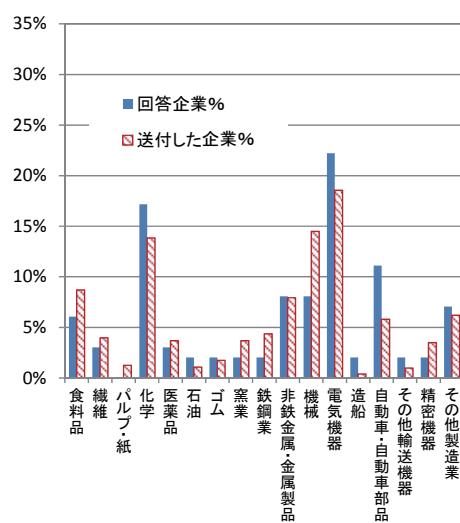
台湾企業については、上場企業 1,301 社の内、図表 4 に示す業種 1,245 社に対して、2012 年 4 月 1 日に質問票を一斉に郵送し、1 か月後を期限として郵送により 90 社から回答を得た（回答率は 7.2%であった）。送付先は各社の管理部門担当役員である。送付した企業および回答が得られた企業の業種分類は図表 4 のようになった。

なお、本研究では、回答企業全体（日韓の回答企業はすべて製造業であるが、台湾の回答企業は製造業のみならず、サービス業も含まれている）の単純集計を行うとともに、プ

プロセス系製造業（装置系製造業，鉄鋼・石油・石油化学・化学・製薬など）およびアセンブリ系製造業（組立加工系製造業，自動車・航空機・造船・電車などの交通運輸，携帯電話・家電・パソコンなど）という分類を設け，その違いについても考察することにした。すなわち，製造業の中でプロセス系およびアセンブリ系製造業を中心に分析を行った。各国のプロセス系およびアセンブリ系の分析対象企業数は図表5のように示すことができる。

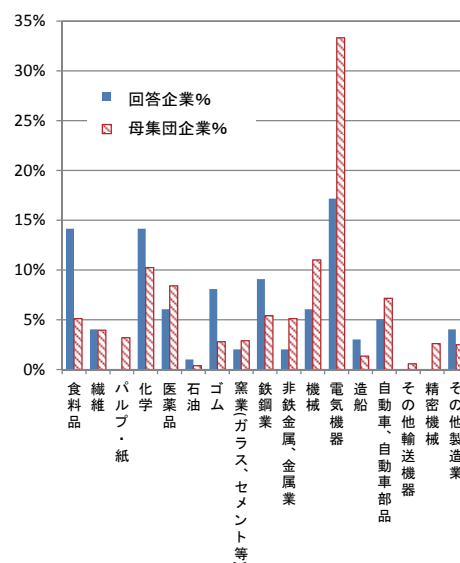
図表2 調査対象となった日本企業

日経中 分類 コード	業種	回答企業(99社)		送付した企業(1,035社)	
		会社数	%	会社数	%
プロセス系	1 食料品	6	6%	90	9%
	3 繊維	3	3%	41	4%
	5 パルプ・紙	0	0%	13	1%
	7 化学	17	17%	143	14%
	9 医薬品	3	3%	38	4%
	11 石油	2	2%	11	1%
	13 ゴム	2	2%	18	2%
	15 窯業	2	2%	38	4%
	17 鉄鋼業	2	2%	45	4%
	19 非鉄金属・金属製品	8	8%	82	8%
アセンブリ系	21 機械	8	8%	150	14%
	23 電気機器	22	22%	192	19%
	25 造船	2	2%	4	0%
	27 自動車・自動車部品	11	11%	60	6%
	29 その他輸送機器	2	2%	10	1%
	31 精密機器	2	2%	36	3%
	33 その他製造業	7	7%	64	6%
合計		99	100%	1,035	100%



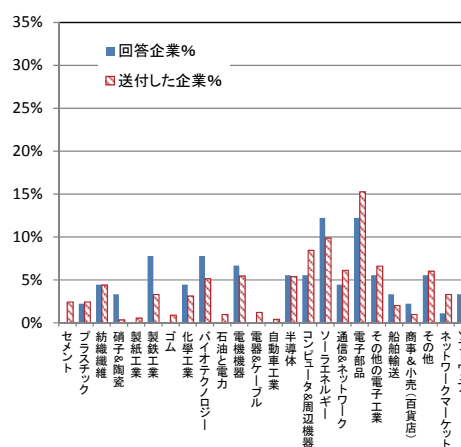
図表3 調査対象となった韓国企業

業種 コード	業種	回答企業(95社)		母集団企業(1,098社)	
		会社数	%	会社数	%
プロセス系	1 食料品	14	15%	53	5%
	3 繊維	4	4%	41	4%
	5 パルプ・紙	0	0%	33	3%
	7 化学	14	15%	106	10%
	9 医薬品	6	6%	87	8%
	11 石油	1	1%	4	0%
	13 ゴム	8	8%	29	3%
	15 窯業(ガラス、セメント等)	2	2%	30	3%
	17 鉄鋼業	9	9%	56	5%
	19 非鉄金属、金属業	2	2%	53	5%
アセンブリ系	21 機械	6	6%	114	10%
	23 電気機器	17	18%	345	31%
	25 造船	3	3%	14	1%
	27 自動車、自動車部品	5	5%	74	7%
	29 その他輸送機器	0	0%	6	1%
31 精密機械	0	0%	27	2%	
33 その他製造業	4	4%	26	2%	
合計		95	100%	1,098	100%



図表 4 調査対象となった台湾企業

コード	業種	回答企業(90社)		送付した企業(1,245社)	
		会社数	%	会社数	%
02	食品工業	2	2%	24	2%
01	セメント	0	0%	30	2%
03	プラスチック	2	2%	30	2%
04	紡織繊維	4	4%	55	4%
08	硝子&陶磁	3	3%	4	0%
09	製紙工業	0	0%	7	1%
10	製鉄工業	7	8%	41	3%
11	ゴム	0	0%	11	1%
21	化学工業	4	4%	39	3%
22	バイオテクノロジー	7	8%	64	5%
23	石油と電力	0	0%	12	1%
アセンブル系	05 電機機器	6	7%	68	5%
	06 電器&ケーブル	0	0%	15	1%
	12 自動車工業	0	0%	5	0%
	24 半導体	5	6%	67	5%
	25 コンピュータ&周辺機器	5	6%	105	8%
	26 ソーラエネルギー	11	12%	123	10%
	27 通信&ネットワーク	4	4%	76	6%
	28 電子部品	11	12%	190	15%
31 その他の電子工業	5	6%	82	7%	
サービス系	15 船舶輸送	3	3%	25	2%
	18 商事&小売(百貨店)	2	2%	12	1%
	20 その他	5	6%	75	6%
	29 ネットワークマーケット	1	1%	41	3%
	30 ソフトウェア	3	3%	44	4%
合計		90	100%	1,245	100%



図表 5 3カ国の分析対象企業数

		日本	韓国	台湾
回答企業数		99	95	90
内訳	プロセス系企業	39	46	27
	アセンブリ系企業	47	31	47
	その他	13	18	16

3. 環境不確実性に関する調査結果

Govindarajan は、コンティンジェンシー理論 (Contingency theory) に基づく経験的研究を行い、環境不確実性が高い場合には主観的な業績評価方法が使われ、環境不確実性が低い場合には定石の業績評価方法が使われることを見出だし、環境不確実性と業績評価方法は強く関係していることを明らかにした (Govindarajan, V. 1984)。

また Margaret と Brownell は、コンティンジェンシー理論に基づいた研究を通して、以下の2つの仮説を設定した。(1) 高い環境不確実性に直面している事業単位 (business units) の管理者はより主観的な業績評価アプローチを使用するのに対して、低い環境不確実性に直面している事業単位 (business units) の管理者はより公式的な業績評価アプローチを使用する。(2) 環境不確実性と業績評価スタイル間の関係が強ければ強いほど、事業単位の業績はより高くなる。Abernethy と Brownell は、Eight Fortune 500 社の 58 事業単位に関する調査を通して、これらの仮説が強くと支持されるという結果を得た (Margaret A. A. and P.

Brownell, 1999)

これらの研究を参考にし、設問 3 では、環境不確実性に対する予測の難しさについて、下記の 7 項目を質問した。日韓台 3 カ国の企業から得られた回答をまとめたものが、図表 6～8 である。

1. 製造技術発展(例:新技術およびプロセスの変化など)の予測が難しい
2. 競争企業の戦略または行動の予測が難しい
3. 顧客の購買パターンまたは購買行動の予測が難しい
4. 製品の特徴またはデザイン変化の予測が難しい
5. 原材料の価格と品質変化の予測が難しい
6. 供給者の戦略または行動の予測が難しい
7. 法律改正または政策変化の予測が難しい

図表 6 設問 3：環境不確実性（日本の全体集計，99 社）

No.	目的	7	6	5	4	3	2	1	無効	平均点
3.1	製造技術発展	2	15	20	31	14	15	2	0	4.06
3.2	競争企業の戦略，行動	0	12	17	27	26	17	0	0	3.81
3.3	顧客の購買パターン，行動	1	9	21	25	25	18	0	0	3.81
3.4	製品の特徴，デザイン変化	1	9	17	30	21	18	3	0	3.72
3.5	原材料の価格，品質変化	5	17	20	25	18	13	1	0	4.22
3.6	供給者の戦略，行動	0	7	21	36	21	13	1	0	3.85
3.7	法律改正，政策変化	2	9	20	39	14	13	2	0	3.98

←予測が難しい 予測が容易→

図表 7 設問 3：環境不確実性（韓国全体の集計，95 社）

No.	目的	7	6	5	4	3	2	1	無効	平均点
3.1	製造技術発展	3	14	13	28	25	8	4	0	3.97
3.2	競争企業の戦略，行動	4	14	13	26	27	10	1	0	4.03
3.3	顧客の購買パターン，行動	3	6	16	32	24	14	0	0	3.84
3.4	製品の特徴，デザイン変化	3	10	14	32	22	12	2	0	3.91
3.5	原材料の価格，品質変化	6	30	22	25	6	6	0	0	4.86
3.6	供給者の戦略，行動	2	13	17	34	20	6	3	0	4.08
3.7	法律改正，政策変化	6	12	16	28	21	10	2	0	4.12

←予測が難しい 予測が容易→

図表 8 設問 3：環境不確実性（台湾の全体集計，90 社）

No.	目的	7	6	5	4	3	2	1	無効	平均点
3.1	製造技術発展	5	20	27	21	9	6	2	0	4.61
3.2	競争企業の戦略，行動	1	9	22	31	18	8	1	0	4.07
3.3	顧客の購買パターン，行動	0	5	18	28	28	10	1	0	3.74
3.4	製品の特徴，デザイン変化	0	8	11	32	25	14	0	0	3.71
3.5	原材料の価格，品質変化	5	9	23	22	20	6	5	0	4.10
3.6	供給者の戦略，行動	1	4	7	30	32	11	5	0	3.43
3.7	法律改正，政策変化	2	10	19	23	16	16	4	0	3.83

←予測が難しい 予測が容易→

図表 9 設問 3：環境不確実性（3カ国の平均点の比較）

質問項目 No.	日本	韓国	台湾
3.1	4.06	3.97	4.61
3.2	3.81	4.03	4.07
3.3	3.81	3.84	3.74
3.4	3.72	3.91	3.71
3.5	4.22	4.86	4.1
3.6	3.85	4.08	3.43
3.7	3.98	4.12	3.83

図表 6, 7, 8 を比較すると、日本、韓国、台湾企業の不確実性に対する捉え方において、いくつかの顕著な違いを見ることができる。これを判断するために、ここでは基準点という見方を用いる。ここでいう基準点とは、当該項目に関する不確実性の予測が難しくもなく容易でもなく「普通である」と判断される点数のことである。基準点は、(7+6+5+4+3+2+1) を 7 で除した 4.00 点である。

まず原材料の価格、品質変化という項目について、日本企業の場合は平均点が 4.22 であり、他の項目と比べて最も値が高くなっている。したがって日本企業にとっては、原材料の価格、品質変化に関する不確実性が最も高いと考えられているようである。これと同様の傾向が韓国企業においてもみられ、原材料の価格、品質変化の項目が 4.86 という最も高い点を得ている。しかし台湾企業の場合には 4.10 点であり、日韓企業と比較するとより基準点に近い。したがって台湾企業よりも日韓企業の方が、原材料の価格、品質変化を予測するのが難しいと感じているようである。

次に供給者の戦略、行動という項目について見てみると、日本企業の場合には基準点から大きく離れた平均点を獲得しているわけではなく (3.85 点)、また韓国企業の場合も同様のことが言えるが (4.08 点)、台湾企業においては 3.43 点と非常に低くなっている。このことから、台湾企業の場合には、供給者との関係が比較的穏やかで予測しやすいものであると考えられる。

さらには、製造技術発展という項目においても顕著な違いが見られる。日本企業と韓国企業の場合には、この項目の点数はそれぞれ 4.06 点と 3.97 点であり、基準点からかけ離れた点数とは言いがたい。しかし、台湾企業の場合には、製造技術発展の平均点は 4.61 点という高さであり、さらには他の項目と比較しても最も高いものとなっている。そのため日韓企業とは異なり、台湾企業にとっては製造技術の発展に関する予測が難しいと考えられているようである。

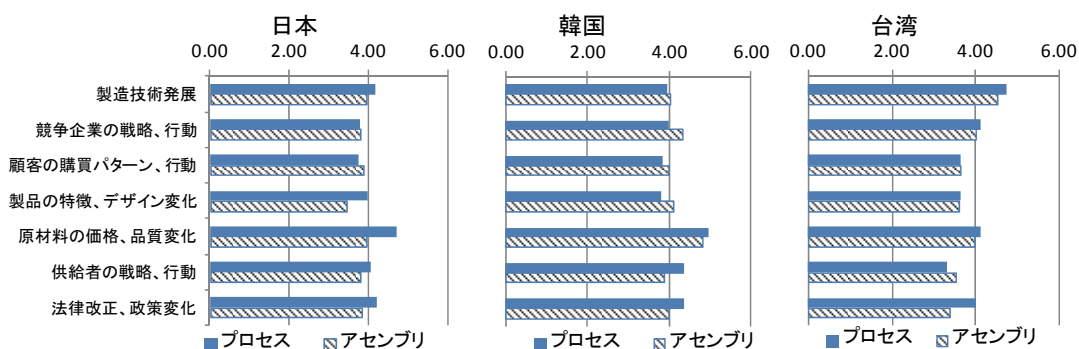
最後に、7 項目全体において、日本、韓国、台湾企業それぞれの平均点が基準点からどの程度離れているのかを見てみよう。日本企業の場合には、基準点から「予測が難しい」という方向に最も離れた平均点は 4.22 (原材料の価格、品質変化) であり、一方「予測が容易」という方向に最も離れた平均点は 3.72 (製品の特徴、デザイン変化) である。次に韓

国企業の場合には、基準点から「予測が難しい」という方向に最も離れた平均点は 4.86（原材料の価格、品質変化）であり、一方「予測が容易」という方向に最も離れた平均点は 3.84（顧客の購買パターン、行動）である。最後に台湾企業の場合には、基準点から「予測が難しい」という方向に最も離れた平均点は 4.61（製造技術発展）であり、一方「予測が容易」という方向に最も離れた平均点は 3.43（供給者の戦略、行動）である。したがって、7項目を全体的に見渡すと、日本企業の場合には不確実性を韓台企業よりも比較的「安定的でもなく不安定でもない」ものと考え、韓国企業の場合には不確実性を日台企業よりも比較的「不安定」なものと考え、台湾企業の場合には不確実性を日韓企業よりも比較的「安定的な側面も不安定な側面も持ち合わせる」ものと考えているようである。こうした全体的な傾向の違いは、3カ国の平均点の違いを比較した図表 9 においても確認することができる。

図表 6～8 について、日韓台 3カ国の企業の回答をプロセス系とアセンブリ系に分け、その違いを示したものが図表 10 である。

図表 10 設問 3：環境不確実性（プロセス系とアセンブリ系での違い）
（日韓台湾企業の平均点比較）

No.	目的	日本		韓国		台湾	
		プロセス	アセンブリ	プロセス	アセンブリ	プロセス	アセンブリ
3.1	製造技術発展	4.18	3.96	3.96	4.03	4.74	4.51
3.2	競争企業の戦略、行動	3.79	3.81	3.98	4.32	4.11	4.00
3.3	顧客の購買パターン、行動	3.74	3.87	3.85	3.97	3.63	3.62
3.4	製品の特徴、デザイン変化	4.00	3.47	3.80	4.10	3.63	3.60
3.5	原材料の価格、品質変化	4.74	3.96	4.98	4.81	4.11	3.98
3.6	供給者の戦略、行動	4.05	3.79	4.35	3.87	3.30	3.51
3.7	法律改正、政策変化	4.21	3.85	4.35	3.97	4.00	3.38



すでに説明した通り、図表 6, 7, 8 を比較したところ、「原材料の価格、品質変化」、「供給者の戦略、行動」、「製造技術発展」という 3 項目において、日韓台企業の間で顕著な違いが見られた。こうした違いは、プロセス系とアセンブリ系に分けて見た場合にも同様である。特に指摘しておくべき点としては、日本企業はアセンブリ系よりもプロセス系の方が圧倒的に、原材料の価格、品質変化に関して高い不確実性を感じているということである。

る。以下では、プロセス系とアセンブリ系を分類することによって新たに浮き彫りとなった3つの傾向を説明する。ここでも引き続き、基準点という見方を通して日韓台企業の比較を行う。

1点目は、競争企業の戦略、行動にまつわるものである。この項目の平均点は、アセンブリ系の方がプロセス系よりも各国企業間でばらついている。具体的には、プロセス系の場合には、日本企業は3.79点、韓国企業は3.98点、台湾企業は4.11点であるのに対し、アセンブリ系の場合には、日本企業は3.81点、韓国企業は4.32点、台湾企業は4.00点である。基準点である4.00点と比べると、アセンブリ系の平均点の方がプロセス系の平均点よりも大きく離れがちであるということが分かる。特に韓国企業の場合には、プロセス系とアセンブリ系に分けることで際立った違いが見られるようになった。すなわち、プロセス系は3.98点であるのに対し、アセンブリ系は4.32点であった。

2点目は、法律改正、政策変化にまつわるものである。この項目の平均点は、各国企業ともに、プロセス系の方がアセンブリ系よりも総じて高い。具体的には、プロセス系の場合には、日本企業は4.21点、韓国企業は4.35点、台湾企業は4.00点であるのに対し、アセンブリ系の場合には、日本企業は3.85点、韓国企業は3.97点、台湾企業は3.38点である。基準点である4.00点と比べると、プロセス系の平均点はすべて基準点以上である。これとは対照的に、アセンブリ系の平均点はすべて基準点を下回っている。台湾企業を筆頭として、日本企業でも韓国企業でも、プロセス系企業を取り巻く法律改正、政策変化の方が、アセンブリ系企業を取り巻く法律改正、政策変化よりも予測が難しいと感じているようである。

最後に、7項目全体を見渡してみると、日韓台企業それぞれのプロセス系とアセンブリ系において、平均点と基準点の離れ方の程度が異なる。これが3点目の傾向である。まず、プロセス系の日本企業については、基準点である4.00点を上回っている項目数は4つである。これに対してアセンブリ系の日本企業の場合には、基準点を上回る項目は1つもない。次に、プロセス系の韓国企業について見てみると、基準点である4.00点を上回っている項目数は3つである。これに対してアセンブリ系の韓国企業の場合には、4つの項目において基準点を上回っている。さらには、プロセス系の台湾企業の場合には、基準点である4.00点を上回っている項目の数は韓国と同様に3つである。これに対してアセンブリ系の台湾企業の場合には、2つの項目において基準点を上回っている。したがって、とりわけ日本企業の場合には、プロセス系の方がアセンブリ系よりも、比較的、環境不確実性によって振り回されがちであるということが分かる。

4. PMSに関する調査結果

資源ベース視点で、一つのMCS (Management control system) の使用が戦略的な選択の実現を支援する組織能力への影響要因としてどのように作用するのかを調べた研究結果が報告されている(Henri, 2006)。Henriの研究は3つの点でMCSと戦略の間の境界領域に貢献している。一つ目として、戦略分野、資源ベース視点から管理会計導入まで及ぶ影響

力ある枠組みを統合化して提供していることがあげられる。2つ目として、戦略の選択から組織能力までの分析に変え、MCS と組織能力の関係を明らかにしている。3つ目として、Simons(1995)により提案されたモデルに対する実証分析を行う研究路線に貢献している。つまり、診断型コントロールとインタラクティブ型コントロールに分けて考える Simons モデルを多方面で拡張している。Simons は革新と組織能力の関係を明確にしていない。Simons の枠組みはなぜ組織が診断的コントロールと創発的コントロールを結合させているのかの疑問に明確に答えていない。この研究は価値ドライバーとしての組織能力の重要性を示し、組織能力に貢献する PMS の潜在力を示している。

これらの先行研究を元にして、本研究では、PMS (Performance measurement system, 成果測定システム) または KPI, 成果測定指標を利用する度合いについて (設問 4) 下記 9 項目で、3カ国の企業から得られた回答を図表 11~13 にまとめた。

1. 経営陣は目標に関する進行状況を検討するのに成果測定システム(または成果測定指標)を利用する
2. 経営陣は成果をモニターするのに成果測定システム(または成果測定指標)を利用する
3. 経営陣は計画した目標と実際達成された成果を比較するのに成果測定システム(または成果測定指標)を利用する
4. 経営陣は主要な測定指標を検討するのに成果測定システム(または成果測定指標)を利用する
5. 経営陣は会議のとき、最高経営陣、他部署役員そして部下職員とコミュニケーションをするのに成果測定システム(または成果測定指標)を利用する。
6. 経営陣は組織内で行動計画、計画の前提条件、基本的な資料に関して討論と議論をするのに成果測定システム(または成果測定指標)を利用する
7. 経営陣は目標設定時に組織内のミッションや考え方を統一するのに成果測定システム(または成果測定指標)を利用する
8. 経営陣は組織が主要な成功要因に集中できるようにするのに成果測定システム(または成果測定指標)を利用する
9. 経営陣は組織内共通の言語 (各職場での独自の表現) を形成するのに成果測定システム(または成果測定指標)を利用する

図表 11 設問 4 : PMS (日本の全体集計, 99 社)

No.	目的	7	6	5	4	3	2	1	無効	平均点
4.1	目標に関する進行状況の検討において	13	19	27	19	6	11	3	1	4.68
4.2	成果をモニターするために	12	21	25	18	8	11	3	1	4.65
4.3	計画目標と達成成果を比較するために	12	24	21	21	8	9	3	1	4.71
4.4	主要な測定指標を検討するために	10	19	21	27	8	10	3	1	4.53
4.5	最高経営陣、役員、職員とコミュニケーション	10	20	21	23	6	11	6	2	4.46
4.6	行動計画、前提条件、基本資料に関して議論	10	17	25	25	6	10	4	2	4.53
4.7	ミッション、考え方を統一するため	9	17	22	23	11	11	4	2	4.39
4.8	主要な成功要因に集中できるように	6	19	20	30	6	11	5	2	4.34
4.9	組織内共通の言語を形成するため	6	15	14	34	7	13	7	3	4.08

←よく利用する あまり利用しない→

図表 12 設問 4 : PMS (韓国全体の集計, 95 社)

No.	目的	7	6	5	4	3	2	1	無効	平均点
4.1	目標に関する進行状況の検討において	15	41	23	13	1	2	0	0	5.53
4.2	成果をモニターするために	16	37	28	8	4	2	0	0	5.49
4.3	計画目標と達成成果を比較するために	17	36	26	12	2	2	0	0	5.51
4.4	主要な測定指標を検討するために	13	34	32	12	2	2	0	0	5.40
4.5	最高経営陣, 役員, 職員とコミュニケーション	8	29	39	14	2	3	0	0	5.19
4.6	行動計画, 前提条件, 基本資料に関して議論	6	29	37	16	5	2	0	0	5.09
4.7	ミッション, 考え方を統一するため	12	25	34	18	5	1	0	0	5.19
4.8	主要な成功要因に集中できるように	13	23	35	14	8	2	0	0	5.14
4.9	組織内共通の言語を形成するため	7	22	33	21	10	1	1	0	4.87

←よく利用する あまり利用しない→

図表 13 設問 4 : PMS (台湾全体の集計, 90 社)

No.	目的	7	6	5	4	3	2	1	無効	平均点
4.1	目標に関する進行状況の検討において	23	37	20	6	2	2	0	0	5.74
4.2	成果をモニターするために	18	37	25	5	3	2	0	0	5.62
4.3	計画目標と達成成果を比較するために	25	31	22	6	5	1	0	0	5.69
4.4	主要な測定指標を検討するために	17	34	24	8	5	2	0	0	5.49
4.5	最高経営陣, 役員, 職員とコミュニケーション	12	37	21	13	4	3	0	0	5.34
4.6	行動計画, 前提条件, 基本資料に関して議論	15	36	22	12	3	2	0	0	5.47
4.7	ミッション, 考え方を統一するため	18	32	28	9	2	1	0	0	5.58
4.8	主要な成功要因に集中できるように	16	24	27	14	6	3	0	0	5.23
4.9	組織内共通の言語を形成するため	14	31	26	13	3	3	0	0	5.34

←よく利用する あまり利用しない→

図表 14 設問 4 : PMS (3カ国の平均点の比較)

質問項目 No.	日本	韓国	台湾
4.1	4.68	5.53	5.74
4.2	4.65	5.49	5.62
4.3	4.71	5.51	5.69
4.4	4.53	5.4	5.49
4.5	4.46	5.19	5.34
4.6	4.53	5.09	5.47
4.7	4.39	5.19	5.58
4.8	4.34	5.14	5.23
4.9	4.08	4.87	5.34

図表 14 は、日韓台湾企業の、各項目における平均点を示している。PMS に関する設問 4 の 9 項目すべての回答の平均値は、日本企業が 4.49、韓国企業が 5.27、台湾企業が 5.50 であった。台湾企業や韓国企業での PMS 利用度は日本企業よりも高いといえる。また、3 カ国とも、「目標に関する進行状況の検討において」、「計画目標と達成成果を比較するために」、「成果をモニターするために」PMS を利用するという 3 つの項目の平均点が 9 項目の中で高い値となった。日本企業では、「計画目標と達成成果を比較するために」が最も高い値で、次いで「目標に関する進行状況の検討において」となっているが、韓国台湾企業では、「目標に関する進行状況の検討において」、「計画目標と達成成果を比較するために」PMS を利用するという順序となっている。しかし、これら 3 項目についての PMS の利用度合いに対

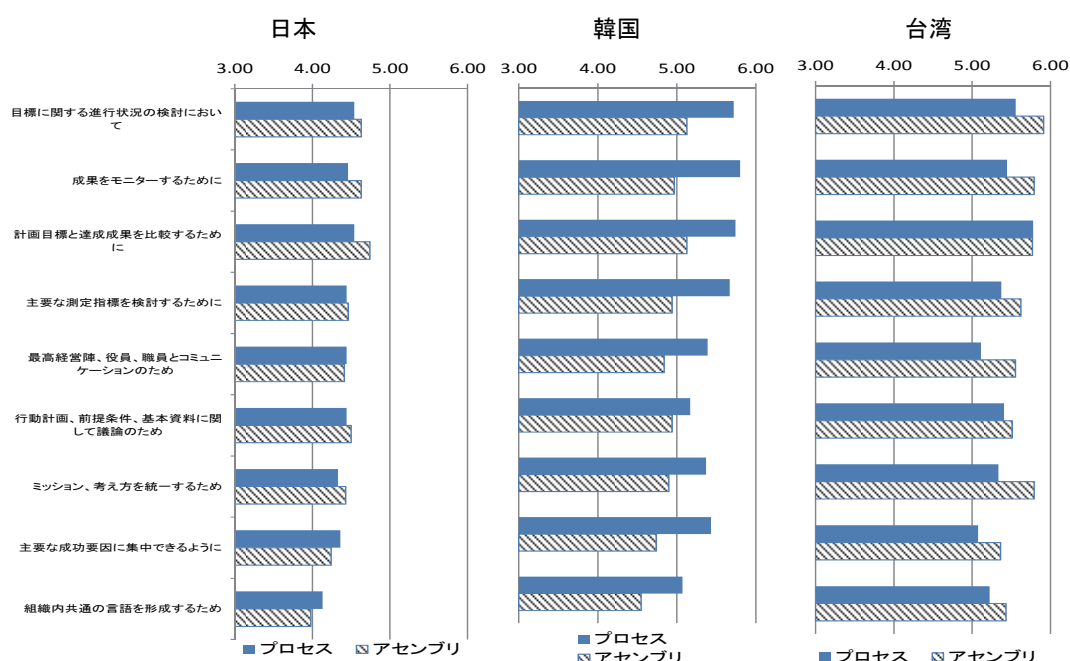
して3カ国での違いはそれほど見られない。

しかし、「ミッション、考え方を統一するために」PMSを利用するという項目の平均点は、日本企業が4.39（9項目中7番目）なのに対して、台湾企業では5.58（9項目中4番目）、韓国企業では5.19（9項目中5番目）と相対的に高くなっている。

図表11～13について、3カ国企業の回答をプロセス系とアセンブリ系に分けて、その違いを見たものが図表15である。日本企業では、プロセス系とアセンブリ系でPMSの利用度にそれほど違いがあるとはいえない。しかし、韓国のアセンブリ系企業に比べてプロセス系企業ではすべての項目でPMSの利用度が高くなっていることがわかる。また、台湾企業では逆にプロセス系企業に比べてアセンブリ系企業でのPMSの利用度が若干高くなっている。これは日本企業の傾向にも見られる。

図表15 設問4：PMS（プロセス系とアセンブリ系での違い）
（日韓台湾企業の平均点比較）

No.	目的	日本		韓国		台湾	
		プロセス	アセンブリ	プロセス	アセンブリ	プロセス	アセンブリ
4.1	目標に関する進行状況の検討において	4.54	4.63	5.72	5.13	5.56	5.91
4.2	成果をモニターするために	4.46	4.63	5.80	4.97	5.44	5.79
4.3	計画目標と達成成果を比較するために	4.54	4.74	5.74	5.13	5.78	5.77
4.4	主要な測定指標を検討するために	4.44	4.46	5.67	4.94	5.37	5.62
4.5	最高経営陣、役員、職員とコミュニケーションのため	4.44	4.41	5.39	4.84	5.11	5.55
4.6	行動計画、前提条件、基本資料に関して議論のため	4.44	4.50	5.17	4.94	5.41	5.51
4.7	ミッション、考え方を統一するため	4.33	4.43	5.37	4.90	5.33	5.79
4.8	主要な成功要因に集中できるように	4.36	4.24	5.43	4.74	5.07	5.36
4.9	組織内共通の言語を形成するため	4.13	3.98	5.07	4.55	5.22	5.43



5. 予算利用に関する調査結果

Simons (1995, 2005) の診断的 (diagnostic) なコントロールと創発的(interactive)なコントロールの分類は、マネジメント・コントロール・システムの利用目的や他の変数、例えば、戦略や業績評価などとの因果関係を分析するときに有効な概念である。本研究においても予算の利用目的が診断的な利用であるのか、もしくは創発的な利用であるかを質問した。予算の診断的な利用と創発的な利用と他の変数との関係を実証分析した論文には Abernethy and Brownell (1999) や岸田隆行 (2010) などがあり、本研究ではこれらの論文を参照して下記のように質問項目を設けた。本研究では、予算の利用度合いについて (設問 5) 下記 6 項目で、3 カ国の企業から得られた回答を図表 16~18 にまとめた。

1. 経営陣は予算を実績推移が計画通りに進行しているかを検討するのに主に利用する
2. 経営幹部の会議の際に、予算実績に関するデータは計画と実績間の差が発生する場合にのみ重要な検討対象になる
3. 経営陣は予算情報を解釈するのにスタッフ (例、経営管理チーム) に多く依存する
4. 経営陣は部門長の持続的な意志決定と行動に関するチェックと議論の材料として予算情報を利用している
5. 予算プロセス (編成・実行) は経常的であるので、現場管理者が絶えず関心を払っている
6. 経営陣と部門別管理者の間のコミュニケーションに活用されている

項目 5.1 および 5.2 は、予算の利用方法に関するもので、予算が計画通り実行されてきているかを検証するものとして活用されているかを問うものである。その観点から、特に計画と実績の差異のみが重要な検討対象とされているか否かを明らかにしようとするものである。したがって、この設問は、予算が全般的な管理手段として利用されているかの具体的実態を明らかにしようとするものである。

項目 5.3 は、組織内における予算情報の活用方法に関するもので、専門スタッフを備えて活用しているかを問うものである。その度合いは、予算の管理手段としての役割への期待度を表わしていると考えられる。

項目 5.4~5.6 は、予算情報が経営陣 (トップマネジメント) と中間および現場管理者との関係でどのように活用されているかを問うものである。その度合いは、予算が企業の全般的な管理手段として効果的に活用されているか否かを明らかにするものである。その度合いが高ければ、企業の全般的な管理手段として効果的に活用されていることを意味すると解釈できる。

当研究では診断的な予算利用の程度を確認するために項目 5.1 から 5.3 までを、さらに、創発的な予算利用の程度を確認するために項目 5.4 から 5.6 までを質問項目として設けて調べた。

図表 16 設問 5: 予算利用 (日本の全体集計, 99 社)

No.	目的	7	6	5	4	3	2	1	無効	平均点
5.1	実績推移が計画通りに進行しているかを検討	21	39	21	14	2	1	1	0	5.57
5.2	予算実績は計画と実績間の差が発生する場合のみ	3	18	18	21	22	12	5	0	4.02
5.3	予算情報を解釈するのにスタッフに多く依存する	2	25	29	20	14	8	1	0	4.53
5.4	部門長の持続的な意志決定と行動に関する議論	8	30	32	21	3	5	0	0	5.04
5.5	現場管理者が絶えず関心を払っている	12	36	25	14	10	1	1	0	5.19
5.6	経営陣と部門別管理者の間のコミュニケーション	17	30	28	18	3	1	2	0	5.29

←全くそのとおり 全然そうでない→

図表 17 設問 5: 予算利用 (韓国の全体集計, 95 社)

No.	目的	7	6	5	4	3	2	1	無効	平均点
5.1	実績推移が計画通りに進行しているかを検討	8	31	31	22	2	1	0	0	5.19
5.2	予算実績は計画と実績間の差が発生する場合のみ	14	31	34	12	2	1	1	0	5.38
5.3	予算情報を解釈するのにスタッフに多く依存する	11	29	26	23	3	3	0	0	5.14
5.4	部門長の持続的な意志決定と行動に関する議論	3	28	35	17	11	1	0	0	4.92
5.5	現場管理者が絶えず関心を払っている	8	35	29	18	3	2	0	0	5.22
5.6	経営陣と部門別管理者の間のコミュニケーション	4	26	29	26	9	0	1	0	4.85

←全くそのとおり 全然そうでない→

図表 18 設問 5: 予算利用 (台湾の全体集計, 90 社)

No.	目的	7	6	5	4	3	2	1	無効	平均点
5.1	実績推移が計画通りに進行しているかを検討	25	36	16	6	5	2	0	0	5.71
5.2	予算実績は計画と実績間の差が発生する場合のみ	9	24	21	11	14	9	2	0	4.64
5.3	予算情報を解釈するのにスタッフに多く依存する	4	31	25	12	8	6	4	0	4.74
5.4	部門長の持続的な意志決定と行動に関する議論	8	41	27	8	1	5	0	0	5.36
5.5	現場管理者が絶えず関心を払っている	10	35	22	17	3	1	2	0	5.23
5.6	経営陣と部門別管理者の間のコミュニケーション	14	37	22	10	2	5	0	0	5.4

←全くそのとおり 全然そうでない→

3カ国の平均点を予算利用の目的別に再分類すると図表 19 のように表すことができ、網掛け部分は他の国の企業と異なる部分であると考えられるところである。特に韓国企業では創発的な予算利用より診断的な予算利用が目立っている。設問 5 の全体の平均を見ると日本が 4.94、韓国が 5.12、台湾が 5.18 で、国による違いはそれほど大きくないが、台湾が平均では日韓企業を若干上回っている。

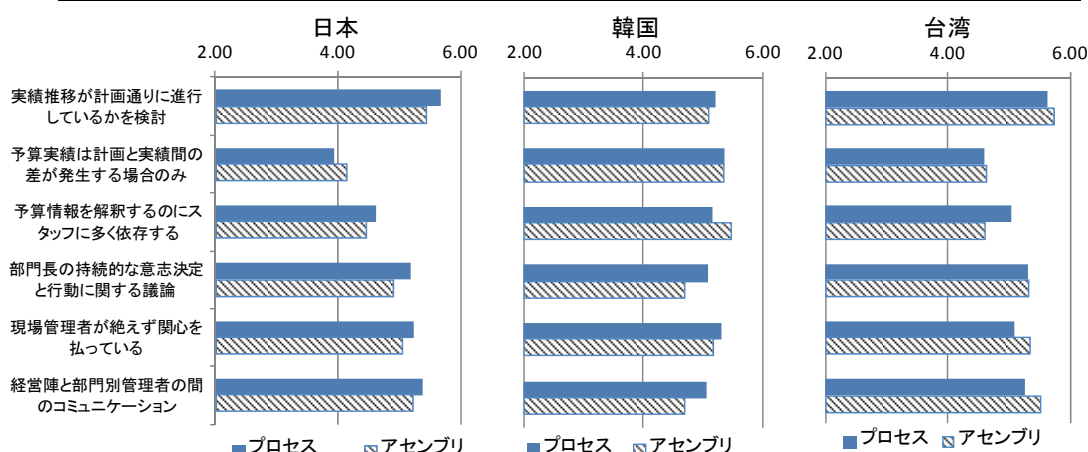
図表 19 設問 5: 予算利用 (3カ国の平均点の比較)

質問項目 No.	日本	韓国	台湾
5.1	5.57	5.19	5.71
5.2	4.02	5.38	4.64
5.3	4.53	5.14	4.74
5.4	5.04	4.92	5.36
5.5	5.19	5.22	5.23
5.6	5.29	4.85	5.4

図表 16～18 について、3カ国企業の回答をプロセス系とアセンブリ系に分けて、その違いを見たものが図表 20 である。

図表 20 設問 5: 予算利用 (プロセス系とアセンブリ系での違い)
(日韓台湾企業の平均点比較)

No.	目的	日本		韓国		台湾	
		プロセス	アセンブリ	プロセス	アセンブリ	プロセス	アセンブリ
5.1	実績推移が計画通りに進行しているかを検討	5.69	5.45	5.20	5.10	5.63	5.74
5.2	予算実績は計画と実績間の差が発生する場合のみ	3.95	4.15	5.37	5.35	4.59	4.64
5.3	予算情報を解釈するのにスタッフに多く依存する	4.62	4.47	5.15	5.48	5.04	4.60
5.4	部門長の持続的な意志決定と行動に関する議論	5.18	4.91	5.09	4.71	5.30	5.32
5.5	現場管理者が絶えず関心を払っている	5.23	5.06	5.30	5.19	5.07	5.34
5.6	経営陣と部門別管理者の間のコミュニケーション	5.38	5.21	5.07	4.71	5.26	5.51



3カ国企業の平均点の比較では韓国企業が、日本と台湾とは若干異なり、診断的な目的により積極的な利用傾向を見せているが、プロセス系とアセンブリ系に細分類して3カ国の国別の平均点を比較してみると、次のように各国企業の特徴をまとめることができる。

- ・項目 5.1 は、予算が計画通り実行されてきているかを調べるもので、特に、項目 5.2 では計画と実績の差異のみが重要な検討対象とされているか否かを調べるものである。項目 5.1 では3カ国間での目立つ違いは見られないが、全体として予算の統制機能が強く働いている傾向が見られる。しかし、項目 5.2 では韓国の企業が、プロセス系とアセンブリ系を問わず、日本と台湾の企業に比べて項目 5.1 の傾向に加えて計画と実績の差異のみが重要な検討対象としている様子が見られる。これに関しては、今後他の項目との関係などを含めて詳細な分析が必要であろうが、韓国企業のトップダウンのコントロール機能の強化に起因すると考えることもできる。
- ・項目 5.3 は、予算の管理手段としての役割への期待度を表わしているものであるが、日本企業ではプロセス系が韓国と台湾の企業より若干低く、韓国企業はアセンブリ系が日本と台湾の企業より若干高い期待度を見せている。日本企業のプロセス系における特徴は競争優位の強さによる計画の安定性から予算情報の解釈の必要性が相対的に低いことを示していると思われるが、韓国企業のアセンブリ系における特徴は項目 5.1 と 5.2 で見せているトップダウンのコントロール機能の強化に起因していると思われる。

項目 5.4 から 5.6 までは、予算が企業の全般的管理手段として効果的に活用されているか

否かを問う質問であるが、これらの項目は高ければ高いほど創発的な予算利用が活発であると言える。項目 5.4 については台湾のアセンブリ系企業が日本と韓国の企業に比べて比較的活発に利用されている傾向を見せている。しかし、項目 5.6 では韓国のアセンブリ系企業が日本と台湾の企業に比べて活動度が低いが、これは韓国のアセンブリ系企業の項目 5.1 から 5.3 までの診断的な予算利用の強化の反作用であろうと思われる。

6. 意思決定・人事評価に関する調査結果

Sull (2009, pp.133-149) は、多くの企業が、市場状況が急変しているにもかかわらず、過去に行った活動をより加速させる傾向があると指摘している。急変する環境にもかかわらず、過去の成功物語に慣れているため、型にはまったフレームで意思決定を行い、その結果、致命的な結果を招く可能性が高いと指摘する。このような状況を避けるためには俊敏性 (Agility) が必要で、Operational Agility (自分のビジネス・モデルに集中しながら、コスト低減や品質改善などの機会を逃さない能力)、Portfolio Agility (組織が保有している資源を展望のよい事業に迅速で効果的に配置する能力)、Strategy Agility (重要な機会が現れた時を逃さないで活用する能力) という 3 つのタイプの俊敏性が必要であると分析している。

本研究では Sull (2009, pp.233-234) の著書で使った項目 1 から 10 までの質問項目をそのまま使って質問した。

さらに人事評価については、企業が業績管理を行うにあたり、何を対象として評価を行い、人事管理における評価と連動させているかについて質問した。また、特に新規事業の場合には、実施に関わる重要な視点として、予算執行権限を明確にする質問を行った。評価対象とすべき事象の違いについては、Johnson and BrÖms の研究を元に、Management by Means (MBM) と Management by Results (MBR) という業績評価対象の視点、ひいては人材育成・活用への視点の違いを明らかにすることを意図したものである。つまり、前者は、「目標達成度合い」が人事評価と結びつき、報酬に反映、昇進昇格に反映、達成度合いに対する何からの特別報奨制度 (改善成果への表彰、賞金等、特別な業績達成へのボーナス等) があるかどうかを尋ね、後者としては、「目標達成までの何らかのプロセス評価」が、人事評価と結びつき、報酬に反映、昇進昇格に反映、達成度合いに対する何からの特別報奨制度 (改善成果への表彰、賞金等、特別な業績達成へのボーナス等) があるかどうかを尋ねている。

意思決定および人事評価に関する (設問 6) 下記 13 項目について、3 カ国の企業から得られた回答を図表 21～23 にまとめた。

1. 我が社は迅速で正確な実時間の市場情報を提供するシステムを確保している
2. 我が社は競争企業に比べて新しい事業機会を先に気付き、これを活用する
3. 我が社では各事業部と組織全体にわたっておかれている状況に対する共通の認識を持っている
4. 我が社ではすべての構成員に与えられた目標が明確で、構成員は目標達成に責任を負う
5. 我が社の従業員は達成が難しい成果指標または成果目標に圧倒されてはいない

6. 我が社は中間管理者を多く確保していて、彼らの成果に対する報償体制がよく整備されている
7. 我が社では好況局面でも新しい事業を開発しなければならないという緊張感を維持している
8. 我が社の管理者は成功可能性がない事業について失敗を認めて果敢に抜け出そうとする
9. 我が社では全社的な観点で事業部別に資源と力量を再配置するシステムがよく整備されている
10. 我が社の経営陣は重要な事業機会が現れた時に素早く捉えて活用しようとする勇気を持っている
11. 事業展開の目標達成度合いを人事評価と結びつけている（報酬、昇進昇格等に反映する）
12. 事業展開プロセスへの評価を行い、人事評価と結びつけている（報酬、昇進昇格等に反映する）
13. 新事業推進における主要な予算の執行権限は誰にありますか？

図表 21 設問 6: 意思決定と人事評価（日本の全体集計, 99 社）

No.	目的	7	6	5	4	3	2	1	無効	平均点
6.1	正確な市場情報を提供するシステムを確保	0	7	15	32	20	20	5	0	3.54
6.2	競争企業に比べて新しい事業機会を先に気付く	1	9	19	37	21	12	0	0	3.95
6.3	各事業部と組織全体の状況に対する共通認識	4	16	35	33	7	3	1	0	4.64
6.4	構成員に与えられた目標が明確で、責任を負う	6	19	30	26	11	6	1	0	4.61
6.5	従業員は困難な成果目標に圧倒されてはいない	2	13	28	42	12	2	0	0	4.44
6.6	中間管理者を確保し成果に対する報償体制を整備	0	8	13	41	24	11	2	0	3.77
6.7	好況局面でも新事業開発への緊張感を維持	4	24	27	21	15	8	0	0	4.57
6.8	事業の失敗を認めて果敢に抜け出そうとする	2	3	19	40	27	5	3	0	3.85
6.9	全社的に事業部別に資源と力量を再配置	1	6	14	33	29	15	1	0	3.67
6.10	経営陣は重要な事業機会を素早く捉えて活用	7	24	26	28	9	3	2	0	4.75
6.11	事業目標達成度合いと人事評価との結びつけ	7	26	28	25	8	3	2	0	4.82
6.12	事業展開プロセス評価と人事評価との結びつけ	4	18	30	33	8	4	2	0	4.57

←全くそのとおり 全然そうでない→

図表 22 設問 6: 意思決定と人事評価（韓国の全体集計, 95 社）

No.	目的	7	6	5	4	3	2	1	無効	平均点
6.1	正確な市場情報を提供するシステムを確保	7	26	25	26	4	6	1	0	4.83
6.2	競争企業に比べて新しい事業機会を先に気付く	7	14	28	31	9	6	0	0	4.59
6.3	各事業部と組織全体の状況に対する共通認識	4	38	21	22	7	3	0	0	5.01
6.4	構成員に与えられた目標が明確で、責任を負う	10	37	21	23	2	2	0	0	5.25
6.5	従業員は困難な成果目標に圧倒されてはいない	2	20	23	33	10	7	0	0	4.47
6.6	中間管理者を確保し成果に対する報償体制を整備	5	16	23	26	17	7	1	0	4.38
6.7	好況局面でも新事業開発への緊張感を維持	15	27	31	16	5	1	0	0	5.29
6.8	事業の失敗を認めて果敢に抜け出そうとする	2	16	41	22	8	5	1	0	4.61
6.9	全社的に事業部別に資源と力量を再配置	4	14	26	30	15	6	0	0	4.41
6.10	経営陣は重要な事業機会を素早く捉えて活用	5	29	26	17	13	5	0	0	4.8
6.11	事業目標達成度合いと人事評価との結びつけ	12	31	28	15	4	5	0	0	5.18
6.12	事業展開プロセス評価と人事評価との結びつけ	7	24	32	19	6	6	0	1	4.88

←全くそのとおり 全然そうでない→

図表 23 設問 6: 意思決定と人事評価（台湾の全体集計, 90 社）

No.	目的	7	6	5	4	3	2	1	無効	平均点
6.1	正確な市場情報を提供するシステムを確保	9	17	19	20	14	6	5	0	4.43
6.2	競争企業に比べて新しい事業機会を先に気付く	9	21	19	26	11	4	0	0	4.77
6.3	各事業部と組織全体の状況に対する共通認識	17	33	24	12	4	0	0	0	5.52
6.4	構成員に与えられた目標が明確で、責任を負う	14	32	25	14	4	1	0	0	5.39
6.5	従業員は困難な成果目標に圧倒されてはいない	1	3	22	26	14	13	11	0	3.53
6.6	中間管理者を確保し成果に対する報償体制を整備	10	23	28	17	8	2	2	0	4.96
6.7	好況局面でも新事業開発への緊張感を維持	21	27	30	6	3	3	0	0	5.53
6.8	事業の失敗を認めて果敢に抜け出そうとする	11	24	22	20	6	6	1	0	4.91
6.9	全社的に事業部別に資源と力量を再配置	11	27	27	19	5	1	0	0	5.19
6.10	経営陣は重要な事業機会を素早く捉えて活用	9	30	37	12	1	1	0	0	5.34
6.11	事業目標達成度合いと人事評価との結びつけ	15	30	27	13	0	4	1	0	5.34
6.12	事業展開プロセス評価と人事評価との結びつけ	16	27	27	14	2	3	1	0	5.31

←全くそのとおり 全然そうでない→

3カ国の平均点のみをまとめると図表 24 のように表すことができ、網掛け部分は他の国の企業と異なる部分であると考えられるところである。設問 6 の全体の平均点を見ると日本が 4.27、韓国が 4.81、台湾が 5.02 で、国による差はかなり開いて、台湾の高さと日本の低さが目立つ。特に、全体の平均より項目間の平均点では日本企業と台湾企業の間ではかなり異なる傾向を見せて、韓国企業は中間にあるような結果になっている。

図表 24 設問 6: 意思決定と人事評価（3カ国の平均点の比較）

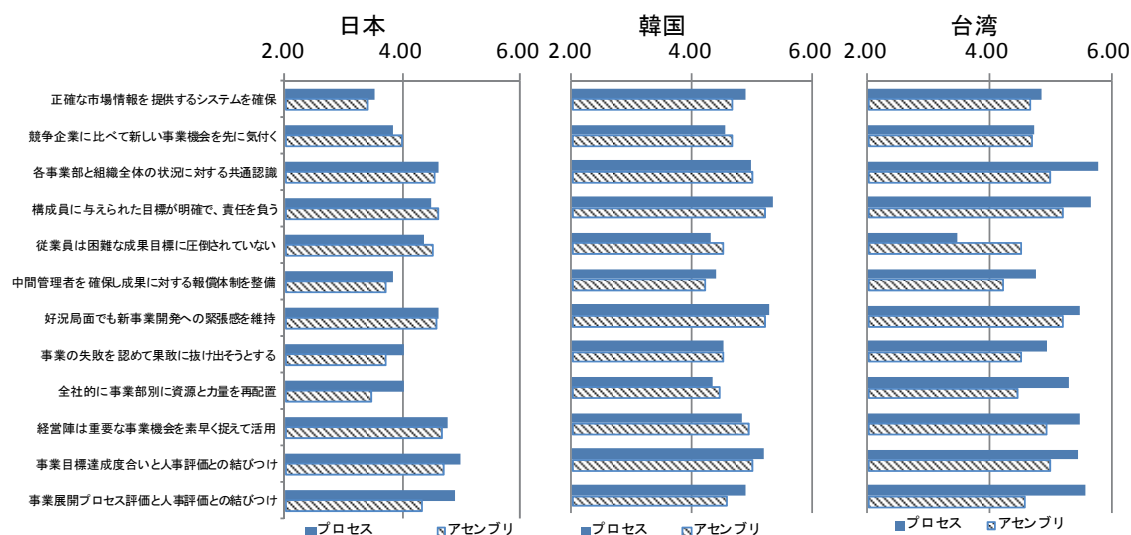
質問項目 No.	日本	韓国	台湾
6.1	3.54	4.83	4.43
6.2	3.95	4.59	4.77
6.3	4.64	5.01	5.52
6.4	4.61	5.25	5.39
6.5	4.44	4.47	3.53
6.6	3.77	4.38	4.96
6.7	4.57	5.29	5.53
6.8	3.85	4.61	4.91
6.9	3.67	4.41	5.19
6.10	4.75	4.8	5.34
6.11	4.82	5.18	5.34
6.12	4.57	4.88	5.31

図表 21～23 について、3カ国企業の回答をプロセス系とアセンブリ系に分けて、その違いを見たものが図表 25 である。

プロセス系とアセンブリ系に細分類して3カ国の国別の平均点を見ると、項目 6.5 を除いて日本企業と台湾企業の間ではかなり異なる傾向を見せて、次のように各国企業の特徴をまとめることができる。特に、プロセス系の台湾企業が日韓企業より目立つ傾向を見せている。

図表 25 設問 6：意思決定と人事評価（プロセス系とアセンブリ系での違い）
（日韓台湾企業の平均点比較）

No.	目的	日本		韓国		台湾	
		プロセス	アセンブリ	プロセス	アセンブリ	プロセス	アセンブリ
6.1	正確な市場情報を提供するシステムを確保	3.54	3.40	4.89	4.68	4.85	4.68
6.2	競争企業に比べて新しい事業機会を先に気付く	3.85	4.02	4.57	4.71	4.74	4.71
6.3	各事業部と組織全体の状況に対する共通認識	4.62	4.57	5.00	5.03	5.78	5.03
6.4	構成員に与えられた目標が明確で、責任を負う	4.51	4.64	5.35	5.23	5.67	5.23
6.5	従業員は困難な成果目標に圧倒されてはいない	4.38	4.55	4.33	4.55	3.48	4.55
6.6	中間管理者を確保し成果に対する報償体制を整備	3.85	3.72	4.43	4.23	4.78	4.23
6.7	好況局面でも新事業開発への緊張感を維持	4.62	4.60	5.30	5.23	5.48	5.23
6.8	事業の失敗を認めて果敢に抜け出そうとする	4.03	3.74	4.54	4.55	4.96	4.55
6.9	全社的に事業部別に資源と力量を再配置	4.03	3.47	4.37	4.48	5.30	4.48
6.10	経営陣は重要な事業機会を素早く捉えて活用	4.77	4.68	4.83	4.97	5.48	4.97
6.11	事業目標達成度合いと人事評価との結びつけ	5.00	4.72	5.22	5.03	5.44	5.03
6.12	事業展開プロセス評価と人事評価との結びつけ	4.90	4.36	4.91	4.61	5.59	4.61



- ・項目 6.3 は企業全体の価値観の共有に関する質問であり、台湾企業の価値観共有の強い傾向は見られるが、3カ国企業間の目立った違いは見られない。
- ・項目 6.4, 6.5 と 6.6 は、自分のビジネス・モデルに集中しながらコスト低減や品質改善などの機会を逃さない能力である Operational Agility に関する質問項目であると言えるが、台湾企業が日本と韓国の企業に比べて力を入れていることが分かる。しかし、項目 6.5 から見られるように台湾企業では構成員に対する大きなプレッシャーになっている状況が分かる。
- ・項目 6.7, 6.8 と 6.9 は、組織が保有している資源を展望のよい事業に迅速で効果的に配置する能力である Portfolio Agility に関する質問項目であると言えるが、これに関しても台湾企業が日本と韓国の企業に比べて力を入れていることが分かる。

- ・項目 6.1, 6.2 と 6.10 は、重要な機会が現れた時を逃さないで活用する能力である Strategy Agility に関する質問項目であると言える。項目 6.1 と 6.2 に関しては日本企業が市場情報の確保と事業機会の捕捉について、韓国と台湾の企業に比べて機敏でないようにみられる。これは韓国と台湾の多くの企業が輸出依存型であるため、市場の機会を早く捉えようとする企業環境によるものであると考えられる。項目 6.10 に関しては台湾企業が日本と韓国の企業に比べて力を入れていることが分かる。
- ・項目 6.10, 6.11 は、Management by Means (MBM) と Management by Results (MBR) という、人事評価において、組織が何を重視するかの視点について尋ねている。ここで、各国間の違い以上にプロセス系とアセンブリ系で、人事評価への結び付きが異なる傾向がみられる。全体的に、プロセス系が、結果およびプロセスの両方において、人事評価との結び付きを重視する傾向にある。一方、アセンブリ系は、それよりも弱い結び付きとなっている。3 カ国間では、日本企業が最も人事評価に結びつけず、台湾企業が最も強く結び付けている。特に、日本企業のアセンブリ系における目標達成と人事評価との結びつけの弱さ、逆に台湾企業のプロセス系における結びつけの強さが目立っている。

図表 26 設問 6：意思決定と人事評価

(6.13 新事業推進における主要な予算の執行権限は誰?)

国	トップ(1)	スタッフ(2)	事業部長(3)	ミドル以下(4)	無効回答	平均点
日本	45	3	51	0	0	2.06
韓国	1	33	7	54	0	3.20
台湾	2	47	8	27	6	2.71

国	トップ(1)	スタッフ(2)	事業部長(3)	ミドル以下(4)	無効回答	平均点
日本(プロセス)	14	2	23	0	0	2.23
日本(アセンブリ)	22	1	24	0	0	2.04
韓国(プロセス)	1	15	5	25	0	3.17
韓国(アセンブリ)	0	9	1	21	0	3.39
台湾(プロセス)	0	15	2	9	1	2.77
台湾(アセンブリ)	1	22	6	14	4	2.77

図表 26 は、新事業推進における主要な予算執行権限者についてである。この点については、以下のような傾向が見られる。

・日本企業では、企業のトップおよび、事業部のトップである事業部長に予算執行権限が集中している。それに対して、韓国、台湾企業では、トップではなく、スタッフあるいは、ミドル以下が予算を執行している。その中で、韓国企業はミドル以下の権限執行が多く、台湾企業ではスタッフが執行することが多い傾向が顕著である。また、プロセス系、アセンブリ系の違いでは、日本企業、台湾企業ではそれほどの違いは見られないが、韓国企業では、プロセス系におけるスタッフの予算執行割合が高くなる傾向が見られる。

7. 財務および非財務成果に関する調査結果

財務成果の達成程度に関して（設問 8）下記 4 項目について、その水準を尋ねた結果を図表 27～29 にまとめた。

1. 競争企業に比べての売上高増加率
2. 競争企業に比べての営業利益率
3. 競争企業に比べての当期純利益
4. 競争企業に比べての ROA（当期純利益/総資本）

日本企業では、ROA（当期純利益/総資本）の水準が競合他社に比べて高くないと答えた企業が多い（平均点が 3.85）。売上高増加率、営業利益率、当期純利益についても日本企業は、韓国や台湾企業に比べて低い値となっている。日本企業の財務成果は、全般に韓国、台湾企業に比べて低いことがわかる。

図表 27 設問 8：財務成果（日本の全体集計，99 社）

No.	目的	7	6	5	4	3	2	1	無効	平均点
8.1	売上高増加率	1	12	25	39	12	9	0	1	4.22
8.2	営業利益率	2	13	28	24	18	13	1	0	4.13
8.3	当期純利益	2	12	28	21	18	17	1	0	4.03
8.4	ROA（当期純利益/総資本）	0	6	30	25	20	17	1	0	3.85

←極めて高い 極めて低い→

図表 28 設問 8：財務成果（韓国の全体集計，95 社）

No.	目的	7	6	5	4	3	2	1	無効	平均点
8.1	売上高増加率	5	16	23	38	9	4	0	0	4.56
8.2	営業利益率	9	15	20	35	9	4	3	0	4.54
8.3	当期純利益	8	14	21	29	11	10	2	0	4.38
8.4	ROA（当期純利益/総資本）	5	18	22	31	11	6	2	0	4.46

←極めて高い 極めて低い→

図表 29 設問 8：財務成果（台湾の全体集計，90 社）

No.	目的	7	6	5	4	3	2	1	無効	平均点
8.1	売上高増加率	4	18	32	19	10	5	1	1	4.64
8.2	営業利益率	6	20	30	16	11	4	2	1	4.71
8.3	当期純利益	6	19	32	13	12	5	2	1	4.67
8.4	ROA（当期純利益/総資本）	4	21	27	20	10	5	2	1	4.62

←極めて高い 極めて低い→

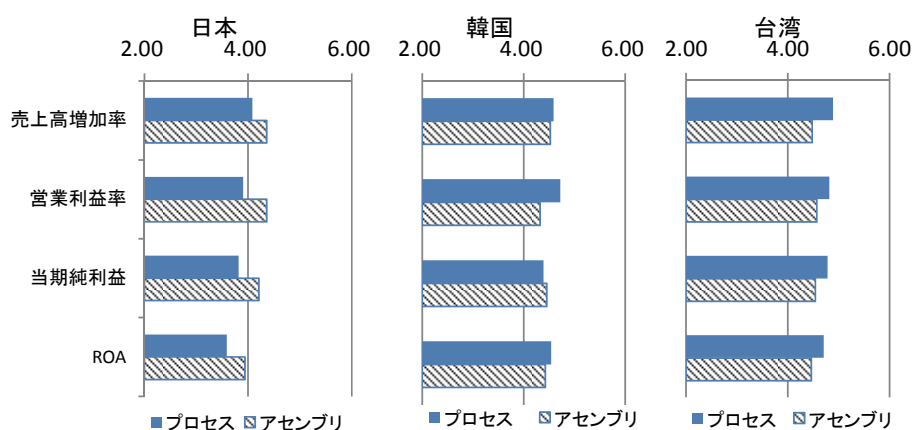
図表 30 設問 8：財務成果（3 カ国の平均点の比較）

質問項目 No.	日本	韓国	台湾
8.1	4.22	4.56	4.64
8.2	4.13	4.54	4.71
8.3	4.03	4.38	4.67
8.4	3.85	4.46	4.62

図表 27～29 について、3 カ国企業の回答をプロセス系とアセンブリ系に分けて、その違いを見たものが図表 31 である。日本では、アセンブリ系企業の方がプロセス系企業に比べてすべての財務成果で高い平均値となっている。台湾では、逆にプロセス系企業の方がアセンブリ系企業よりも財務成果の平均点が高い。韓国では均衡している。

図表 31 設問 8：財務成果（プロセス系とアセンブリ系での違い）
（日韓台湾企業の平均点比較）

No.	目的	日本		韓国		台湾	
		プロセス	アセンブリ	プロセス	アセンブリ	プロセス	アセンブリ
8.1	売上高増加率	4.08	4.36	4.59	4.52	4.89	4.48
8.2	営業利益率	3.90	4.36	4.72	4.32	4.81	4.57
8.3	当期純利益	3.82	4.21	4.39	4.45	4.78	4.54
8.4	ROA（当期純利益/総資本）	3.59	3.94	4.54	4.42	4.70	4.46



非財務成果の達成程度に関して（設問 9）下記 6 項目について、その水準を尋ねた結果を図表 32～34 にまとめた。

1. 競争企業に比べての市場占有率
2. 競争企業に比べての顧客満足度
3. 競争企業に比べての従業員満足度
4. 競争企業に比べての品質不良率
5. 競争企業に比べての原価低減率
6. 競争企業に比べての納期順守率

日本企業では、顧客満足度について平均値が 4.98 と高く、ついで市場占有率と納期順守率の 4.71 となっていて、品質不良率がもっとも低い 3.97 となった。韓国企業では、納期順守率の平均値が 4.81 と最も高く、顧客満足度は 4.78、ついで市場占有率と納期順守率の 4.60 となっていて、品質不良率がもっとも低い 4.00 となった。台湾企業では、納期順守率の平均値が 5.30 と高く、顧客満足度は 5.22、ついで従業員満足度の 4.91 となっていて、品質不

良率をもっとも低い 3.72 となった。3 カ国の企業とも品質不良率の成果は相対的に低い結果となったが、とくに台湾企業では他の指標での平均点が高いことに比べて品質不良率の平均値はかなり小さいといえる。

図表 32 設問 9：非財務成果（日本の全体集計，99 社）

No.	目的	7	6	5	4	3	2	1	無効	平均点
9.1	市場占有率	8	25	27	15	16	6	1	1	4.71
9.2	顧客満足度	7	22	39	22	5	2	0	2	4.98
9.3	従業員満足度	4	12	31	40	9	0	1	2	4.57
9.4	品質不良率	3	9	20	31	19	11	3	3	3.97
9.5	原価低減率	2	9	13	43	24	5	1	2	4.00
9.6	納期順守率	6	22	20	40	5	4	0	2	4.71

←極めて高い 極めて低い→

図表 33 設問 9：非財務成果（韓国全体の集計，95 社）

No.	目的	7	6	5	4	3	2	1	無効	平均点
9.1	市場占有率	12	15	17	33	12	4	2	0	4.60
9.2	顧客満足度	6	22	26	30	8	3	0	0	4.78
9.3	従業員満足度	2	15	32	29	10	6	1	0	4.45
9.4	品質不良率	4	9	16	36	17	10	3	0	4.00
9.5	原価低減率	6	16	29	27	11	4	2	0	4.57
9.6	納期順守率	7	21	27	29	9	2	0	0	4.81

←極めて高い 極めて低い→

図表 34 設問 9：非財務成果（台湾の全体集計，90 社）

No.	目的	7	6	5	4	3	2	1	無効	平均点
9.1	市場占有率	6	18	25	23	10	7	0	1	4.62
9.2	顧客満足度	11	29	23	22	3	1	0	1	5.22
9.3	従業員満足度	4	25	30	21	7	2	0	1	4.91
9.4	品質不良率	0	11	13	27	20	14	4	1	3.72
9.5	原価低減率	2	12	21	39	11	4	0	1	4.36
9.6	納期順守率	14	30	20	20	4	1	0	1	5.30

←極めて高い 極めて低い→

図表 35 設問 9：非財務成果（3 カ国の平均点の比較）

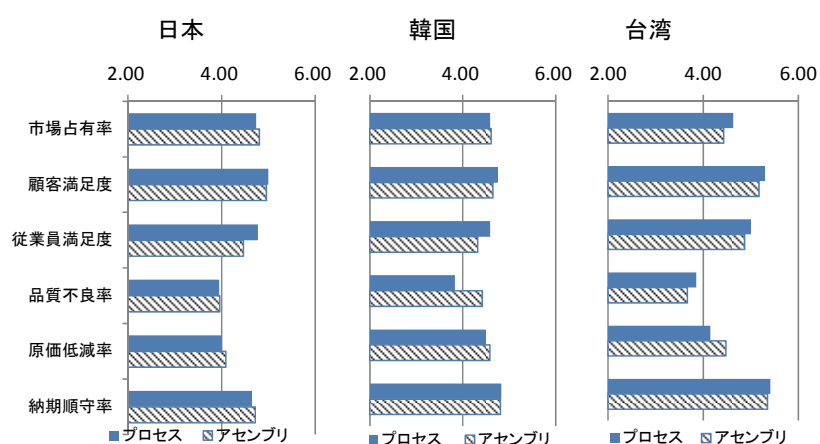
質問項目 No.	日本	韓国	台湾
9.1	4.71	4.60	4.62
9.2	4.98	4.78	5.22
9.3	4.57	4.45	4.91
9.4	3.97	4.00	3.72
9.5	4.00	4.57	4.36
9.6	4.71	4.81	5.30

図表 32～34 について、3 カ国企業の回答をプロセス系とアセンブリ系に分けて、その違いを見たものが図表 36 である。日本では、アセンブリ系企業とプロセス系企業での差異は少ない。韓国では、従業員満足度はプロセス系企業の方が高く、品質不良率はアセンブリ系企業の方が高い。台湾では、原価低減率のみプロセス系企業の方がアセンブリ系企業に

比べて低く、他のすべての指標はプロセス系企業の方が高い値となっている。

図表 36 設問 9：非財務成果（プロセス系とアセンブリ系での違い）
（日韓台湾企業の平均点比較）

No.	目的	日本		韓国		台湾	
		プロセス	アセンブリ	プロセス	アセンブリ	プロセス	アセンブリ
9.1	市場占有率	4.74	4.81	4.59	4.61	4.63	4.43
9.2	顧客満足度	5.00	4.96	4.76	4.65	5.30	5.17
9.3	従業員満足度	4.78	4.47	4.59	4.32	5.00	4.87
9.4	品質不良率	3.95	3.96	3.83	4.42	3.85	3.67
9.5	原価低減率	4.00	4.09	4.50	4.58	4.15	4.48
9.6	納期順守率	4.65	4.72	4.83	4.81	5.41	5.35



8. 日本・韓国における同一業種の代表的な企業サンプルの比較

質問票の回答の平均値などから全体の傾向と比較して、各業種を代表する企業の回答はどのようなになっているのかについて整理した結果を図表 37～39 に示す。すなわち、図表 37 に示すように、プロセス系では鉄鋼、製薬、アセンブリ系では電機、機械業界から日韓 2 社ずつを選び比較した結果を図表 38、39 にまとめた。

図表 37 日韓における代表企業サンプル

区分	プロセス系		アセンブリ系	
	鉄鋼	製薬	電機	機械
日本	A 社	B 社	C 社	D 社
韓国	A' 社	B' 社	C' 社	D' 社

図表 38 では、各設問カテゴリーにおける全ての質問項目の回答についての平均値を比較した。環境不確実性について、3 カ国ともプロセス系とアセンブリ系企業で差がある。日本では、アセンブリ系企業の方が環境不確実性の予測困難性が高いという回答を示し、韓国・台湾では、逆にプロセス系企業の方が環境不確実性について予測困難性が高いという回答となった。PMS について、韓国では、プロセス系企業の方が利用度が高い。

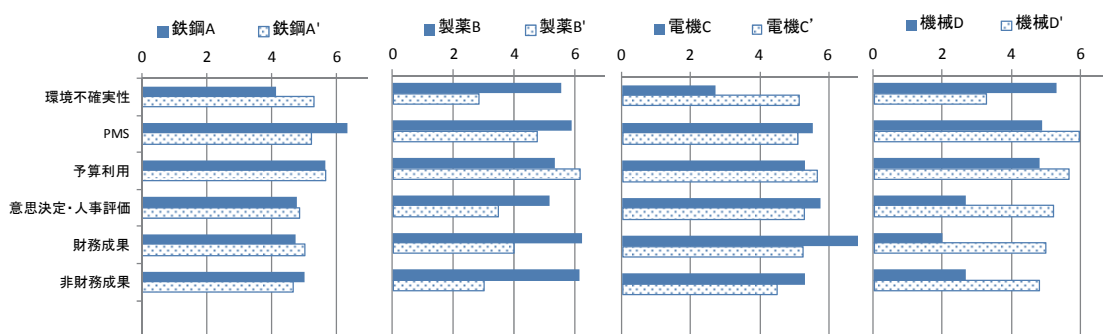
図表 39 で同じ業種の日韓代表企業を比較すると、環境不確実性について予測困難性は製薬、電機、機械の業種とも大きく異なる結果となった。また、意思決定・人事評価、財務成果、非財務成果において、製薬と機械企業において著しい違いがあることがわかる。

図表 38 3カ国企業の平均値の比較

設問	日本		韓国		台湾	
	プロセス	アセンブリ	プロセス	アセンブリ	プロセス	アセンブリ
環境不確実性	4.10	4.84	5.86	3.49	6.03	5.02
PMS	4.41	4.45	5.48	4.90	5.37	5.64
予算利用	5.01	4.88	5.20	5.09	5.15	5.19
意思決定・人事評価	4.34	4.21	4.81	4.78	5.13	4.78
財務成果	3.85	4.22	4.56	4.43	4.80	4.51
非財務成果	4.52	4.50	4.52	4.57	4.72	4.66

図表 39 代表企業サンプルの平均値の比較
(網掛けは 2.0 ポイント以上違いがある場合を示す)

設問	プロセス				アセンブリ			
	鉄鋼 A	鉄鋼 A'	製薬 B	製薬 B'	電機 C	電機 C'	機械 D	機械 D'
環境不確実性	4.14	5.29	5.57	2.86	2.71	5.14	5.29	3.29
PMS	6.33	5.22	5.89	4.78	5.56	5.11	4.89	6.00
予算利用	5.67	5.67	5.33	6.17	5.33	5.67	4.83	5.67
意思決定・人事評価	4.77	4.85	5.15	3.46	5.77	5.31	2.69	5.23
財務成果	4.75	5.00	6.25	4.00	7.00	5.25	2.00	5.00
非財務成果	5.00	4.67	6.17	3.00	5.33	4.50	2.67	4.83



設問 3～6, 8, 9 における日本・韓国・台湾企業の平均点と日韓代表企業サンプルの回答を比較したものが図表 40 である。平均値に比べて、大きな差が見られる項目が点在する。個別の企業では、回答の中に 7 や 1 という評価スケールで最高値と最低値が存在する。平均点によって全体傾向を考察するだけでなく、それぞれの企業のおかれている状況の違いから、同一国の同業種であっても個別企業の特徴が強く現れていることにも注目する必要がある。

図表 40 設問 3～6,8,9 (日韓台湾企業の平均点と代表企業サンプルの比較)

	No.	日本						韓国						台湾	
		プロセス			アセンブリ			プロセス			アセンブリ			プロ セス	アセン ブリ
		平均	A社	B社	平均	C社	D社	平均	A'社	B'社	平均	C'社	D'社		
環境不確実性	3.1	4.18	2	6	3.96	2	6	3.96	5	3	4.03	6	3	4.74	4.51
	3.2	3.79	3	5	3.81	3	6	3.98	5	2	4.32	6	3	4.11	4.00
	3.3	3.74	3	5	3.87	3	6	3.85	5	2	3.97	6	2	3.63	3.62
	3.4	4.00	4	6	3.47	3	5	3.80	4	2	4.10	6	3	3.63	3.60
	3.5	4.74	7	5	3.96	2	5	4.98	6	3	4.81	4	4	4.11	3.98
	3.6	4.05	6	5	3.79	2	4	4.35	6	3	3.87	5	4	3.30	3.51
	3.7	4.21	4	7	3.85	4	5	4.35	6	5	3.97	3	4	4.00	3.38
PMS	4.1	4.54	7	6	4.63	6	5	5.72	6	5	5.13	6	6	5.56	5.91
	4.2	4.46	7	6	4.63	6	5	5.80	6	5	4.97	6	6	5.44	5.79
	4.3	4.54	7	6	4.74	7	5	5.74	5	6	5.13	6	6	5.78	5.77
	4.4	4.44	7	6	4.46	4	5	5.67	5	4	4.94	6	6	5.37	5.62
	4.5	4.44	7	6	4.41	6	5	5.39	5	5	4.84	4	6	5.11	5.55
	4.6	4.44	7	6	4.50	5	5	5.17	5	4	4.94	5	6	5.41	5.51
	4.7	4.33	7	5	4.43	6	5	5.37	5	4	4.90	4	6	5.33	5.79
	4.8	4.36	4	6	4.24	5	4	5.43	5	5	4.74	4	6	5.07	5.36
	4.9	4.13	4	6	3.98	5	5	5.07	5	5	4.55	5	6	5.22	5.43
予算利用	5.1	5.69	7	6	5.45	7	7	5.20	7	6	5.10	5	6	5.63	5.74
	5.2	3.95	4	5	4.15	1	5	5.37	6	7	5.35	5	6	4.59	4.64
	5.3	4.62	5	5	4.47	3	5	5.15	2	5	5.48	4	5	5.04	4.60
	5.4	5.18	6	6	4.91	7	6	5.09	5	5	4.71	5	5	5.30	5.32
	5.5	5.23	5	6	5.06	7	7	5.30	6	6	5.19	6	6	5.07	5.34
	5.6	5.38	7	6	5.21	7	7	5.07	6	5	4.71	4	6	5.26	5.51
意思決定と人事評価	6.1	3.54	6	4	3.40	6	2	4.89	7	6	4.68	4	6	4.85	4.68
	6.2	3.85	5	5	4.02	6	2	4.57	5	5	4.71	3	6	4.74	4.71
	6.3	4.62	6	5	4.57	5	5	5.00	6	6	5.03	3	5	5.78	5.03
	6.4	4.51	5	5	4.64	6	5	5.35	6	7	5.23	5	6	5.67	5.23
	6.5	4.38	4	4	4.55	6	5	4.33	6	4	4.55	3	5	3.48	4.55
	6.6	3.85	4	4	3.72	5	3	4.43	7	5	4.23	2	6	4.78	4.23
	6.7	4.62	4	6	4.60	6	6	5.30	7	5	5.23	3	6	5.48	5.23
	6.8	4.03	5	5	3.74	5	2	4.54	5	5	4.55	3	5	4.96	4.55
	6.9	4.03	4	4	3.47	6	3	4.37	5	6	4.48	2	5	5.30	4.48
	6.10	4.77	6	6	4.68	7	3	4.83	6	5	4.97	2	6	5.48	4.97
	6.11	5.00	5	6	4.72	4	3	5.22	6	7	5.03	2	5	5.44	5.03
	6.12	4.90	5	6	4.36	4	3	4.91	6	7	4.61	2	5	5.59	4.61
財務成果	8.1	4.08	4	5	4.36	5	4	4.59	7	6	5.13	3	5	4.89	4.48
	8.2	3.90	5	5	4.36	7	4	4.72	7	5	4.97	1	5	4.81	4.57
	8.3	3.82	5	5	4.21	7	4	4.39	7	5	5.13	2	5	4.78	4.54
	8.4	3.59	5	5	3.94	6	4	4.54	7	5	4.94	2	5	4.70	4.46
非財務成果	9.1	4.74	5	5	4.81	6	2	4.59	6	4	4.61	1	5	4.63	4.43
	9.2	5.00	5	6	4.96	6	2	4.76	6	5	4.65	2	5	5.30	5.17
	9.3	4.78	5	5	4.47	6	3	4.59	6	5	4.32	2	6	5.00	4.87
	9.4	3.95	5	4	3.96	6	3	3.83	2	4	4.42	4	4	3.85	3.67
	9.5	4.00	5	4	4.09	7	4	4.50	6	5	4.58	3	5	4.15	4.48
	9.6	4.65	5	4	4.72	6	4	4.83	6	4	4.81	4	4	5.41	5.35

9. おわりに

日本・韓国・台湾企業の戦略的な違いとそれを支える管理会計のあり方と役割を比較し、

各国企業における今後のあるべき姿を明らかにすることを目的とし、2012年春期に3カ国の企業に対して、大規模なアンケート調査を行った。本稿では、そのアンケート調査の回答のうち、不確実性、PMS、予算利用、意思決定・人事評価と財務および非財務成果についての一次集計結果の詳細を示した。また、プロセス系企業とアセンブリ系企業との違い、代表的な業種の日韓の個別企業の回答結果も整理した。

これらより、主に次のような発見事項があり、日本・韓国・台湾企業において違いがあることがわかった。すなわち、外部環境不確実性においては、台湾企業よりも日韓企業の方が、原材料の価格、品質変化を予測するのが難しいと感じている。日韓企業とは異なり、台湾企業にとっては製造技術の発展に関する予測が難しいと考えられているようである。また、台湾企業や韓国企業でのPMS利用度は日本企業よりも高いといえる。日本企業では、プロセス系とアセンブリ系でPMSの利用度にそれほど違いがあるとはいえない。しかし、韓国のアセンブリ系企業に比べてプロセス系企業ではすべての項目でPMSの利用度が高くなっていることがわかる。さらに、韓国企業では創発的な予算利用より診断的な予算利用が目立っている。日本企業が市場情報の確保と事業機会の捕捉について、韓国と台湾の企業に比べて機敏でないようにみられる。日本企業はあまり目標達成と人事評価を結びつけず、台湾企業は強く結び付けている。日本のアセンブリ系企業における目標達成と人事評価との結びつけの弱さ、逆に台湾のプロセス系企業における結びつけの強さが見られた。回答結果からは、日本企業の財務成果の度合いは全般に韓国、台湾企業に比べて低く、3カ国の企業とも品質不良率についての成果の度合いが低いといえる。

今後、戦略、環境不確実性、意思決定と人事評価、組織文化が、成果測定システムや予算利用というMCS (Management Control System) とどのように関係し、財務成果・非財務成果ならびにオペレーション効率や戦略のパフォーマンスとどのような因果関係になっているか、各変数の関係性を分析していく予定である。すなわち、外部環境不確実性が増す中で、経営戦略と財務目標の関係における管理会計の貢献はいかなるものかを追求していきたい。

参考文献

Govindarajan, V., Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation: An Empirical Examination of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable, *Accounting, Organizations and Society* Vol. 9, 1984, pp.125-135.

Henri, J.F., Management Control systems and Strategy: A Resource-Based Perspective, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, 2006, pp.529-558.

Johnson T. and A. BrÖms, *Profit beyond Measure*, Free Press, 2000.

Margaret A. A. and P. Brownell, The role of budget in organizations facing strategic change: an exploratory study, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, 1999, pp.189-204.

Simons R., *Levers of Control*, Harvard University Press, 1995. (中村元一・浦島史恵・黒田哲彦)

- 訳，ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー，産能大学出版，1998.)
Simons R., *Levers of Organization Design*, Harvard University Press, 2005. (谷武幸・窪田祐一・松尾貴巳・近藤隆史訳，戦略実現の組織デザイン，中央経済社，2008.)
Sull D., *The Upside of Turbulence – Seizing Opportunity in an Uncertain World*, Harpercollins, 2009.
岸田隆行，予算管理の運用方法とその効果に関する実証分析，原価計算研究 (Vol.34 No.2)，2010，pp.24-34.