

〔論 文〕

管理会計担当者の役割および役割遂行に必要な知識・スキル

福 田 淳 児

1. 問題の所在

管理会計担当者が組織内で果たす役割は画一的なものではなく、彼らを取り巻く組織コンテキストに応じて多様性を有していることがこれまでの研究においても明らかにされている。たとえば、Hopper (1980) はイギリスの企業6社に対するインタビュー調査に基づいて、組織内での管理会計担当者の構造的なポジション¹⁾が彼らの役割を規定する要因の一つであることを明らかにしている。Hopper は、管理会計担当者の構造的なポジションが分権化されている組織では、管理会計担当者与管理者との相互作用の頻度が高く、管理者によって管理会計担当者が彼らの期待に沿った役割を果たしていると知覚されており、また管理会計担当者によって提供される会計情報が有用性、スピード、正確性そしてレリバンスの点で高く評価される傾向があることを発見している。

また、Siegel and Sorensen (1999) は、1999年に実施した IMA および AICPA の会員名簿からランダムに抽出された300名の管理会計担当者への電話インタビュー調査に基づいて今日的な管理会計担当者の役割を明らかにしている。彼らは、1980年代の管理会計担当者をコーポレート・スタッフとして位置づけるとともに、1990年代の管理会計担当者をビジネス・パートナーとして位置づけている。Siegel and Sorensen は管理会計担当者の役割変化の背景に企業を取り巻く環境変化やそれに伴う企業内におけるビジネス・プロセスの変化があるとしている。

さらに、福田 (2006) はアメリカ企業を対象とした郵送質問票調査の結果から企業の採用する戦略が組織内で管理会計担当者が担う役割に一定の

説明力を有することを明らかにしている。具体的には、Defender 型企業に比べ、Prospector 型企業においては、管理会計担当者は管理者への意思決定の質の改善をもたらすような情報の提供が期待されているとともに、管理会計担当者が意思決定チームの一員として活動する傾向のあることが発見された。さらに、Prospector 型企業では、管理会計担当者が部門管理者との間で密接にコミュニケーションを行うとともに、トップ・マネジメントに対しては部門の状況についての情報提供役割をより積極的に果たしている傾向が見られた。

管理会計担当者の果たす役割に応じて、管理者へ提供することを期待されている情報の特性、管理者やその他の職能分野の担当者との間で行われるコミュニケーションの頻度、さらにどの程度意思決定チームの一員として活動することが期待されているのかといった点で異なるとすれば、管理会計担当者がそれらの役割を遂行していく上で必要な知識やスキルも異なることが予想される。しかしながら、管理会計担当者の役割とそこで必要とされる知識・スキルとの関係に言及した研究は非常に限られている。そこで、本稿の第一の目的は、管理会計担当者の遂行する役割の違いに応じて、管理会計担当者が職務を遂行する上で必要とされる知識やスキルがどのように異なるのかを明らかにすることである。また、役割遂行のさいに必要な知識やスキルの変化は管理会計担当者がそれらの知識やスキルを獲得するプロセスにも影響を及ぼす可能性がある。この点を明らかにすることが本稿の第二の課題である。さらに、組織内で管理会計担当者が職務を遂行する上で必要な知識は管理会計担当者の組織内での地位と関連していることがこれまでの研究においても明らかにされ

ている (Stone, Hunton, and Wier, 2000; Hunton, Wier, and Stone, 2000)。そこで、本稿では、管理会計担当者の遂行する役割との関連で必要な知識・スキルが、彼らが組織内で昇進するに連れてどの様に変化するかを明らかにしよう。

本稿では上記の諸点を明らかにする目的で東京証券取引所一部上場の製造企業における管理会計担当者を対象として2007年5月に実施された郵送質問票調査の分析結果を検討する。

なお、本稿の構成は次の通りである。次節では管理会計担当者の知識やスキルに言及したこれまでの研究を整理する。第3節では筆者が2007年の5月に実施した調査の調査方法ならびにサンプルについて紹介する。第4節では調査の分析結果を紹介するとともに、その結果についての検討を行う。最後に第5節では結果のまとめと今後の研究課題を明らかにする。

2. これまでの研究

2.1 管理会計担当者の知識・スキル

管理会計担当者が職務を遂行する上で必要な知識やスキルに言及した研究の一つとして、Siegel and Sorensen (1999) がある。既述のように、Siegel and Sorensen は IMA および AICPA の会員名簿からランダムに抽出した300名の管理会計担当者への電話インタビュー調査を通じて、今日 (1999年当時) の管理会計担当者が組織内で果たしている役割を明らかにするとともに、彼らがそれらの役割を遂行するうえで必要とされる知識やスキルについても言及している。Siegel and Sorensen は、管理会計担当者の組織内での配置、他の職能領域の担当者とのコミュニケーションの程度、さらに多様な職務への時間の配分などの観点から1980年代の管理会計担当者と1999年時点で

図表1. 管理会計担当者の役割変化

	1980年代	1999年
役割	コーポレート・スタッフ (財務的な記録の保管者, 組織の歴史家)	ビジネス・パートナー (意思決定チームの同等のパートナー)
業務に対する貢献	企業の中心的な業務に対してはアウトサイダー	ビジネス・パートナーとして管理会計担当者は業務担当役員になぜ特定のタイプの情報がビジネスの意思決定にレリバントであるのかまたはレリバントでないのかをいう権限と責任をもっている。また、意思決定の質を改善する方法を示唆することが期待されている。
配置	物理的にも業務部門から隔てられている。	多くの管理会計担当者が物理的にも彼らとともに働いている業務部門に配置される。
ライン担当者とのコミュニケーション	非常に限られている。	クロスファンクショナル・チームの一員として働き、組織中の人々と対面的なコミュニケーションを行う。 多くの組織において、管理会計担当者はチームでリーダーの役割を引き受けている。そして、彼らが提供できる価値のある情報のために探し出されている。
意思決定への関与	意思決定プロセスへの参加者ではない。意思決定者に対する支援スタッフであり、事後的に決定について知らされる。	意思決定に積極的に介入。
時間の配分	会計の機械的な側面に多くの時間が費やされている。	内部コンサルタントまたはビジネス分析家として多くの時間を費やす。 技術的な進展が会計の機械的な側面から管理会計担当者を解放。標準的な報告書の作成には余り時間を割かず、情報の分析および解釈により多くの時間を使う。

(Siegel and Sorensen (1999, pp. 4-5) より筆者作成)

の管理会計担当者とを比較している（図表1参照）。彼らは1980年代の管理会計担当者の役割を「コーポレート・スタッフ」と名付ける一方で、今日的な管理会計担当者の役割を「ビジネス・パートナー」と名付けている。

彼らは管理会計担当者が「ビジネス・パートナー」としての役割を遂行するためには、1980年当時の「コーポレート・スタッフ」としての管理会計担当者にはそれほど重要ではなかったいくつかのスキルが必要とされることを明らかにしている。それらは、管理者や他の職能担当者との間で円滑にコミュニケーションを行うためのスキル、チームの一員として働く能力、管理者に財務的な情報についての分析を提供するためのスキル、会計についてのしっかりとした理解（solid understanding of accounting）、事業に関する理解といった知識や

スキルであるとされている。

Colton (2001) は、コントローラーの役割をプロセス的な視点から「データから財務的な情報を作成し、それを伝達すること」(p.6)と定義した上で、伝統的なコントローラー²⁾は次に示す2つのパラダイムに基づいて行動を行っていたと主張している。

- (1) 原価またその他の財務情報の利用者がすべて同様の情報を必要としている。
- (2) 原価情報は総勘定元帳に跡付けられる会計取引のみから生じる。

Colton は (1) のパラダイムについて、情報の利用者が必要としている財務情報は決して同質的なものではなく、「暗黙的な時間の観点」(p.6)から図表2に示されるように3つのタイプに分類できるとしている。

図表2. 3種類の財務情報

	受託的な情報	業務的な情報	戦略的な情報
時間の観点	昨日 歴史的または結果の観点	今日 プロセスの観点	明日 将来の観点
集約のレベル	企業やセグメント	活動やタスク	製品ラインや市場セグメント
報告のインターバル	定期的（例えば月次、四半期また年次）	アドホックまたは準定期的	必要に応じて（例えば事象が変化したとき）
データの内容	主に金銭データ	主に物理的データ（例えば、個数や時間）	金銭データと物理的なデータの混合
主な利用者	外部の意思決定者（例えば銀行、投資家また規制機関）	内部の意思決定者（すなわちプロセス管理者）	内部の意思決定者（すなわち執行管理者）
正確性の標準	非常に正確、再現可能、監査可能	十分正確、評価可能	正しい大きさまた方向、近似値

出所：Colton (2001, p.7)

また、(2) のパラダイムについては、組織内部の意思決定者が必要とする情報は「行動可能で、タイムリーで、彼らの言葉で構成されており、そしてコストの原因について示唆する」(p.7) 特徴を有するべきであり、必ずしも総勘定元帳に結び付けられる必要はないと述べている。

Colton は、「伝統的に、組織は受託情報プロセス (fiduciary information process) にのみ依存し、歴史的なパースペクティブにのみ基づいた原価情報が展開されていた」(p.7) が、これらの情報は原価回収という管理目的には適しているが、今日的な管理目的であるコスト・マネジメントのため

にはもはや有用な情報ではありえないし、戦略的な意思決定にも有用な情報を提供しえないと主張する。Colton は、今日、コントローラーはビジネス・パートナーとしてマネジメントの一員となっているとした上で、ビジネス・パートナーとしての役割をコントローラーが遂行するためには、事業に関する眼識や戦略的なものの見方といった知識やスキルが必要とされることを指摘している。

Coad (1996) は、近年管理会計実務への浸透が見られる戦略的な管理会計 (Strategic Management Accounting, 以下SMAと略す) の導入およびその実行プロジェクトに関与する個人のスキルや適性

に着目している。Coad は教育心理学に依拠し、達成状況 (achievement situation) において人々が追求する2つの異なるタイプの目標志向である学習志向とパフォーマンス志向という概念を援用することで、この説明を試みている。ここで、学習目標志向とは「人々を能力の改善また遂行するタスクをマスターすることに方向付ける。新しいスキルの開発が重要視される。学習のプロセス自体に価値が置かれ、熟練は努力に依存するとみなされる。学習志向は仕事における内在的な興味から生じる」(p. 389) といった特徴を有している。他方、パフォーマンス目標志向は「人々を重要な他者による彼らのスキルやパフォーマンスについての好ましい判断の獲得に方向付ける。・・・パフォーマンス目標志向は仕事における外在的な興味から生じる。・・・それはしばしば新しいアプローチを試みることを避けさせる。というのはそれによって悪い結果が生じることを恐れ、能力やパフォーマンスについてのネガティブな評価もたらされることを恐れるためである。従って、挑戦的な状況を避ける傾向がある」(p. 389) という特徴を有するものである。Coad によれば、「伝統的手法 (convention) を無視し、既存のシステムによって制約されない SMA の将来志向また外部志向的な性格は、潜在的に困難な状況を理解することの動機付けを必要とする」(p. 393) とされている。Coad は、競争入札に関わるケース研究から次の諸点を示唆している。第1に、戦略的な決定プロセスに深く関与する管理会計担当者は理想的には学習志向を好むべきである。第2に、職能的な境界横断的に、また異なったマネジメントのレベルとの間で効果的に接触を保つことが必要であるために、戦略的な管理会計担当者は良好なコミュニケーション・スキルならびに組織内外の他者に感情移入する能力を必要とする。第3に、これらの管理会計担当者に必要とされる学習志向性や知識の変化は管理会計担当者の採用および教育にも影響を及ぼす。Coad の研究は、単に管理会計担当者の知識やスキルのみではなく、その採用や教育面での変化の必要性にも言及している点で評価することができる。

また、管理会計担当者の知識やスキルに直接的に焦点を当てた研究ではないが櫻井他 (1997) の

研究は日本企業を対象としたものであり、本研究にもいくつかの重要な示唆を提供してくれる。櫻井他はグローバリゼーションの高まりを背景として、経理・財務組織の業務の複雑性が高まることでこれまでにない新たな専門知識が日本企業の経理・財務組織に要求されるようになったとしている。その結果として組織内において以下の動向が見られることを指摘している (p. 59)。

- ・国際化対応の専門家を育てる
- ・戦略重視の経理・財務
- ・原価管理重視の経理・財務
- ・現場志向をもっと強める
- ・最新の情報技術を活用する
- ・規制緩和に努力する

2.2 管理会計担当者の職務遂行に必要な知識と職位との関係

さらに、管理会計担当者の職務の遂行にあたって重要視されるスキルや知識が管理会計担当者の職位に応じて異なることを経験的に明らかにした研究として Stone, Hunter, and Wier (2000) および Hunter, Stone, and Wier (2000) がある。

Stone et al. の研究では、管理会計担当者が有している知識の内容および問題解決能力が管理会計担当者の組織内での地位によって異なるのか、さらに管理会計担当者の知識の内容や問題解決能力のばらつきが組織内での地位によって異なるのかという2つの問題が検討されている。Stone et al. は、管理会計担当者の有する知識として、入門レベルの管理会計技法に関わる知識、業界に関する知識、暗黙的なマネジメントに関する知識の3つを取り上げている。ここで、入門レベルの管理会計技法に関わる知識とは、「入門レベルの管理会計に関する訓練を構成する事実に基づく知識 (factual knowledge)」(Stone et al., p. 699) であり、管理会計士試験から10の問題を選択し、実際にそれらの問題を調査対象者である管理会計担当者に回答してもらうことで測定している。会計に関連した業界に関わる知識とは、ある業界での実務、コントロール、企業、そしてシステムから構成されており、当該研究の調査対象である管理会計担当者の属している企業が従事している産業のそれぞれについてその産業に所属するコント

ローラー3名の計9名と産業に関わる知識の問題を作成した。暗黙的な管理上の知識については、Sternberg and Wagner (1985) に基づいて、自己を管理するための暗黙的な知識、他者を管理するための暗黙的な知識、自己のキャリアを管理するための暗黙的な知識の3つの次元を想定している。自己を管理するための暗黙的な知識は、「自己の個人的な生産性を維持し、それはタスクの優先順位をつけたり遂行したりすることを含む、自己を動機付けるために目標を利用したり、適当なリスクを引き受けたり、また他者を観察することから学習したりすることを可能とする」(Stone et al., p. 700)。他者の管理に関わる暗黙的な知識とは、「上司、部下、ならびにステークホルダーとの関係を構築し、維持するとともに、有用で生産的な社会的な関係を維持することに関係している」(p. 700)。自己のキャリアに関する暗黙的な知識とは、「専門家としての成功の決定要因を理解し、上司に自己の貢献を示すことが必要とされる」(p. 700) ものである。なお、暗黙的な管理上の知識の測定については、Sternberg and Wagner においてジュニア・レベルのマネジャーをシニア・レベルのマネジャーから識別するために利用されたWagnerのTMK指標の39項目に及ぶセルフ・スコアリング版を利用している。

次に、問題解決能力については、Bonner et al. (1992) および Bonner and Walker (1994) によって開発され、検証された問題解決能力の8項目の尺度を利用している。

さらに、管理会計担当者の経験は会計経験の月数 (month in accounting) で測定されている。また、組織内での地位については、Management accountant's industry association (MAIA) の個人データにおいて初級、上級、管理者のレベルに分類された。初級レベルの管理会計担当者は平均で4.47年の仕事の経験を有しており、上級レベルの管理会計担当者は8.96年、管理者レベルの管理会計担当者は13.3年であった。

Stone et al. は、MAIA に所属している管理会計担当者5,932名に協会の電子メール・システムを利用して、質問票を送付している。回答数は2,941であり、回答率は49.58%であった。なお、MAIA は紙およびその関連製品、印刷・出版、およびその関連産業、

化学およびその関連製品という3つの業種に属する管理会計担当者が所属している協会である。

Stone et al. の研究から次の点が明らかにされている。第1に、管理会計の技法的な知識は管理会計担当者の組織内での地位が上昇につれて減少する傾向がある。また個人による知識のバラツキも地位が上がるほど大きくなる傾向がある。第2に、産業に関わる知識は組織内での地位が上がるほど増大する傾向があるが、そのばらつきは小さくなる傾向がある。第3に、暗黙的な管理上の知識は組織内での地位の上昇とともに増大する傾向があるが、バラツキについては一定した関係が見られない。第4に、問題解決能力は組織内での地位によって差異やばらつきが見られない。

Stone et al. は、管理会計担当者の地位が上がるにつれて、管理会計の技法的な知識の量が減少していることについて次の4つの点を示唆している。第1に、技法的な知識は管理会計担当者のより高い地位ではあまり重要ではない。第2に、管理会計担当者が高い地位で成功するためには、ここで検討されている入門的なレベルの管理会計技法とは無関連な技法的な知識を必要とする可能性がある。第3に、サンプルの構成が地位の間で相違する可能性が指摘されている。これは、例えば、上級レベルの管理会計担当者や管理者レベルの管理会計担当者のなかには、内部昇進の者と、外部から新たに雇用されたものがおり、その間で入門レベルの管理会計技法の理解に差がある可能性を指摘している。しかしながら、この解釈については追加的な検定によって、否定されている。第4に、入門レベルの管理会計技法の内容自体が現在の上級レベルの管理会計担当者や管理者レベルの管理会計担当者が学習したものと異なっている可能性があることが指摘されている。これについても、当時の中級レベルの管理会計のテキストや公認管理会計士また公認会計士のテストの内容を検討し、調査で利用された入門レベルの管理会計技法についての内容と比較した。その結果、価値連鎖に関連した質問項目のみが両者の間で異なっていたために、その質問項目を除いた9項目について同様の検定を行ったが、違いは見られなかった。

次に、Hunton et al. (2000) の研究では、Stone et al. の研究結果に基づいて、管理会計担当者が

個人として有する知識、能力、経験が職務上のパフォーマンスにどのような影響を及ぼしているのか明らかにしている。Hunton et al.の研究は、監査人を対象として実施された Libby and Luft (1993)の研究フレームワークを管理会計担当者に適用したものである。

管理会計担当者の経験、知識および問題解決能力については、Stone et al.で利用した変数ならびにそのデータを利用している。

管理会計担当者の職務上のパフォーマンスについては、当該管理会計担当者の1996年度の全般的な職務上のパフォーマンスをすぐ上の上司に依頼し、5段階で評価してもらった。ここで1点は「非常にまずい」を、2点は「平均以下」を、3点は「平均的である」ことを、4点は「平均以上である」ことを、5点は「非常によい」ことを示している。

サンプルおよび調査方法は Stone et al.に示したものと同一である。

モデルは潜在的な構成概念を調査するために設計された Structural Equation Models が採用されている。あてはまりの良さの検定から初級レベルの管理会計担当者と上級レベルの管理会計担当者の職務上のパフォーマンスに関する SEM では経験とパフォーマンスのパスを追加することでモデルは改善された。管理者レベルの管理会計担当者のデータについては Libby and Luft によって提唱されたモデルのあてはまりが最も良かったが、モデルのあてはまりの程度はマージナルなものであった。

Hunton et al.の研究からは次の点が明らかにされた。第1に、初級レベルの管理会計担当者の職務の成功は、経験、問題解決能力、技術的な管理会計知識に依存している。第2に、上級レベルの管理会計担当者の職務の成功は、経験、問題解決能力、業界に関する知識および暗黙的な管理上の知識に依存している。また、問題解決能力と知識との間に関係がみられた。第3に、管理者レベルの管理会計担当者の成功は、経験、産業および暗黙的な管理上の知識に依存している。また、問題解決能力と知識との間に関係があった。監査人を対象とした研究と異なり、Hunton et al.によって行われた管理会計担当者を対象とした研究では、経験がパフォーマンスに直接的に影響を与えている点は注目すべきであろう。

2.3 管理会計担当者のキャリア・パス

管理会計担当者の役割変化は、職務を遂行するうえで必要とされる知識やスキルに影響を及ぼす。知識やスキルの大きな部分が職務での経験をつうじて獲得されるものであるならば、管理会計担当者のキャリア・パスは彼らが役割遂行に必要な知識やスキルを身につける上で重要な問題となる。たとえば、Mendoza and Bescos (2001)は、管理会計担当者の役割変化が単に訓練や会計職能の組織の問題だけで解決するわけではなくて、それが管理者および管理会計担当者のキャリア・パスの問題を含むものであることを指摘している。

Keating and Jablonski (1990)は、経営環境がグローバル化するにつれて、3M社において事業部財務担当重役への役割期待が高まってきたことによって、コントローラーへの昇進経路に変化が生じたことを明らかにしている。これは、コントローラーに職務を遂行するうえで要求される知識の内容が変化しているためである。従来、コントローラーは原価計算担当者や管理会計専門家というキャリアを経て昇進することが一般的であったが、競争のグローバル化にともない事業部財務担当重役の役割の高まりに対応して、コントローラーは単に原価計算の枠を越えて、経理・財務的な知識を備えることが要求されるようになった。

3. サンプルと調査方法

日本企業の管理会計担当者を対象とした今回の調査³⁾では、東京証券取引所一部に上場している企業のうち、製造業に属する863社を対象に郵送質問票調査を実施した。2007年5月12日に、質問票、研究の趣旨を説明した簡単な手紙、および切手を貼った返信用封筒を同封して各企業の経理担当部長宛に封書を発送した。投函の締め切り日を5月の末日とした。なお、1社については宛名不明につき返送された。回答企業は107社であるがそのうち1社については回答が質問票の一部に留まるためにサンプルから除外した。その結果、最終的にサンプルに含められた企業は106社であり、回答率は12.3%である。

なお、回答者の現在の企業での平均的な勤続年数は18.81年（標準偏差は9.95年）であり、現在

の職位について平均で4.07年（標準偏差は4.73年）が経過している。また、以前の職も含んだ会計関連の仕事の経験期間は15.66年（標準偏差は8.82年）である。

4. 変数の測定

4.1 管理会計担当者の役割タイプ

管理会計担当者の役割については、管理会計担当者の役割また会計・財務部門の特徴に言及した一連の研究から12項目の叙述を抽出し、各叙述がどの程度回答企業における管理会計担当者の現状を適切に表しているかを7点リッカート・スケールでたずねている。1は叙述された内容が回答企業の現状と「全く異なる」ことを、7は「全くそのとおりである」ことを示している。

4.2 管理会計担当者の知識・スキル

管理会計担当者が組織内での役割を遂行する上で必要とされる知識・スキルについては、前節で紹介した主にアメリカやイギリス企業の管理会計担当者を対象とした研究および筆者が事前に実施したアメリカおよび日本企業の管理会計担当者への聞き取り調査において言及された「基本的な管理会計スキル」、「財務的・分析的なスキル」、「事業に関する知識」、「マネジメントに関する知識」、および「コミュニケーション・スキル」の5つを取り上げた。回答者にそれぞれの知識やスキルが彼らの職務を遂行する上でどの程度重要であると知覚しているかを7点リッカート・スケールでたずねた。1は当該知識またはスキルが職務を遂行する上で「知っておくべきであるが、実際には利用しない」⁴⁾ことを、4は職務の遂行に当たって「時々この知識を利用する」ことを、そして7は「頻繁にこの知識を利用する」ことを意味している。

4.3 知識の獲得のプロセス

管理会計担当者が役割を遂行する上で重要な知識やスキルを獲得する方法として本研究では4つの経路を想定した。一つ目は「結果のフィードバック」であり、経理部門など彼らが所属する部門の上司によって行われる彼らの業績評価を通じての知識の獲得である。次に、彼ら自身が行ってい

るタスクについての同僚や上司といった他の会計担当者との間で行われる話し合いも重要な知識の獲得方法の一つであると考えられる。さらに、役割遂行を行う際の上司や同僚といった「他者の仕事の観察」も重要な知識の獲得のための源泉であろう。「企業のマニュアル」も標準的な作業の手順また方法、さらに知識やスキルを理解する上では重要であると考えられる。これらの4つの知識の獲得方法がどの程度重要であるのかを7点リッカート・スケールでたずねた。1は「全く重要でない」ことを、7は「非常に重要である」ことを意味している。

4.4 昇進

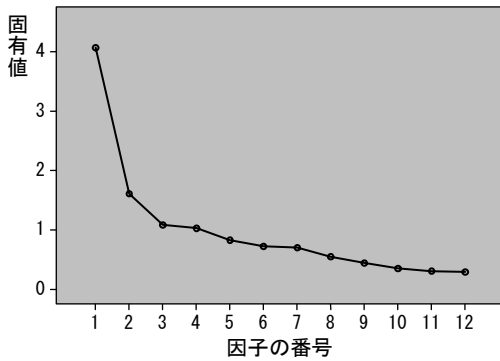
Stone et al. (2000) や Hunton et al. (2000) の研究において管理会計担当者が職務を遂行する上で必要な知識やスキルは組織内での彼らの職位に影響を受けることが明らかにされている。本研究ではこの点を管理会計担当者の組織内での昇進に関連付けて明らかにすることを意図している。すなわち、管理会計担当者が組織内で昇進していくにつれて彼らが職務を遂行する上で必要な知識やスキルがどのように異なるのかを明らかにする。そこで本質問票調査では、入門レベルから中級レベルへ、また中級レベルから上級レベルへ昇進するさいに「基本的な管理会計技法」、「財務・分析的な技法」、「事業に関する知識」、および「マネジメント・スキル」がそれぞれどの程度重要であるかを7点リッカート・スケールでたずねている。1は「全く重要でない」ことを、7は「非常に重要である」ことを意味している。

5. 結果の分析と解釈

5.1 管理会計担当者の役割タイプ

管理会計担当者の役割タイプについては、会計・財務部門の役割および管理会計担当者の役割に言及した一連の研究から取り出した12項目の叙述に対する回答に対してまず最尤法による因子分析を行った。その結果、本研究では、固有値が1以上の因子が4つ発見された。各因子の固有値の変化は(4.067, 1.611, 1.086, 1.031...)である。固有値の変化の状況を示したものが以下の図表3である。

図表3. スクリーンプロット



図表3からも明らかなように、第2因子と第3因子との間で固有値に大きな変化が観察される。さらに、因子分析によって抽出された因子を解釈可能性の観点から考慮すると2つの因子構造を選択することが妥当であると考えられる。そこで、2回目は2つの因子構造を仮定して Promax 回転を伴う最尤法によって因子分析を実施した。2回目の因子分析の結果、最初に仮定した2因子のいずれにも十分な因子負荷量を示さなかった項目（クロスファンクショナル・チームの一員として時間を過ごす、部門目標への貢献）を除く、10項目について再度 Promax 回転を伴う最尤法による因子分析を実施した。結果は図表4に示すとおりである。

図表4. 因子分析の結果

	因子1	因子2
管理者への情報提供を通じたビジネスの支援役割 (固有値=3.166, % of variance=28.783)		
私達の役割は企業の収益性に貢献することである。	0.774	-0.042
私達は管理者と企業の成功に影響を及ぼす経済的な問題について共通理解を有している。	0.654	0.046
私達の役割は会社が誤った方向に行くことを防ぐことである。	0.644	-0.069
私たちは管理者によって行われる意思決定の質の改善を期待されている。	0.521	0.022
管理者は私たちから精緻な分析および会計的なサポートを求めている。	0.479	0.008
企業の財務システムの完全性を維持することが私達の役割である。	0.392	-0.037
管理者は私達をトップ・マネジメントの業務計画や業績の独立的なレビューのための主要な情報源であると考えている。	0.387	0.286
部門管理者との問題共有役割 (固有値=1.254, % of variance=11.40)		
管理者は私達とコミュニケーションするとき、真の意図を隠す傾向がある。(R)	-0.230	0.933
管理者は私達をおおむね「back office」の記録係であると考えている。(R)	0.104	0.627
管理者は部門の問題について私たちに正直に語ってくれる	0.217	0.562

因子1に寄与している変数を眺めると「企業の収益性への貢献」、「企業の成功に影響を及ぼす経済的な問題についての管理者との共通理解」、「意思決定の質の改善」および「精緻な分析および会計的なサポートの提供」である。ここでは因子1を「管理者への情報提供を通じたビジネスの支援役割」と名づけた。この役割タイプについては、従来欧米の文献において中心的に主張されてきた「ビジネス・パートナーとしての役割」に比較的近い特徴を有していると考えられる。しかしながら、「ビジネス・パートナー」としての管理会計担当者が他の職能領域の担当者と頻繁にコミュニケーションを行い、意思決定チームの一員として働いて

いることが大きな特徴の一つとしてあげられているのに対して、日本企業を対象とした調査では「クロスファンクショナル・チームの一員として時間を過ごす」という変数はどの因子に対しても十分な因子負荷量を示してはいなかった。この点で日本企業の管理会計担当者を対象として実施された調査から発見された「管理者への情報提供を通じたビジネスの支援役割」は従来主にアメリカやイギリスの企業の管理会計担当者への調査研究に基づいて主張されてきた「ビジネス・パートナーとしての役割」とは異質な特徴を有するものであると解釈した。

次に、因子2に寄与している変数は「管理者は

私達とコミュニケーションするとき、真の意図を隠す傾向がある(R)」、「管理者は私達をおおむね「back office」の記録係であると考えている(R)」、および「管理者は部門の問題について私たちに正直に語ってくれる」である。これらの3つの変数は管理会計担当者と事業部門の管理者との関係性に関連しているという特徴を有する。そこで、この因子を本稿では「部門管理者との問題共有役割」と名づけた。

5.2 管理会計担当者の役割タイプと職務遂行の
さいに重要な知識・スキルとの関係

管理会計担当者が役割を遂行する上で必要な知識・スキルとして、本研究では、既述のように「基本的な管理会計に関する知識」、「財務・分析的なスキル」、「事業に関する知識」、「マネジメント知識」、および「コミュニケーション・スキル」の5つを取り上げている。

ここではまず、これらの5つの知識やスキルが組織内でどの程度重要であると管理会計担当者によって知覚されているのかを明らかにしよう。

図表5. 管理会計担当者による知識・スキルの重要性の知覚

	最小値	最大値	平均値	標準偏差
基本的な管理会計技法	2	7	5.906	1.167
財務分析のスキル	3	7	5.726	1.083
事業に関する知識	1	7	5.415	1.162
マネジメント知識	3	7	4.943	1.186
コミュニケーション・スキル	3	7	5.557	1.105

n=106

すべてのタイプの知識やスキルは管理会計担当者によって職務を遂行する上である程度重要であると知覚されていることがわかる。全体としてみれば、マネジメントに関わる知識の重要性がその他の知識に比べ若干低く知覚されていることが特徴的である。これはマネジメントに関わる知識が組織内である程度のポジションについた管理会計担当者にのみ必要とされる知識であることを考え

合わせれば理解できるかもしれない。

次に、サンプルを管理者への情報提供を通じたビジネスの支援役割および部門管理者との問題共有役割の遂行の程度の平均値で二分し、それぞれの役割遂行の程度が高いグループと低いグループとの間で既述の5つのタイプの知識・スキルの重要性の知覚の間に相違があるのかをt検定を行うことで明らかにする。

図表6. 管理会計担当者の役割と知識・スキルとの関係

ビジネスの支援役割	高い (n=58)	低い (n=46)	平均値の差	t 値	有意確率 (両側)
基本的な管理会計技法	6.2586	5.4783	0.78036	3.478	0.001
財務分析のスキル	6.0345	5.3478	0.68666	3.336	0.001
事業に関する知識	5.5690	5.1739	0.39505	1.740	0.085
マネジメント知識	5.3276	4.4565	0.87106	3.967	0.000
コミュニケーション・スキル	5.8448	5.1739	0.67091	3.211	0.002

部門管理者との問題共有役割	高い (n=57)	低い (n=48)	平均値の差	t 値	有意確率 (両側)
基本的な管理会計技法	6.2281	5.5208	0.70724	3.096	0.002
財務分析のスキル	5.8596	5.5625	0.29715	1.401	0.164
事業に関する知識	5.4912	5.2917	0.19556	0.880	0.381
マネジメント知識	5.2807	4.5417	0.73904	3.315	0.001
コミュニケーション・スキル	5.7719	5.3125	0.45943	2.157	0.034

図表6から明らかなことは、ビジネスの支援役割の遂行の程度が高いグループと低いグループとの間では、事業に関する知識を除く他の4つのすべての知識やスキルの重要性の知覚についてグループ間で統計的に有意な差異が発見された。また、事業に関する知識についても10%水準ではあるが両グループ間で統計的に有意な差異が発見されている。このことは管理会計担当者が組織内で管理者への情報提供を通じたビジネスの支援役割を積極的に果たす上でより多様な知識・スキルの重要性が高まる傾向があることを意味していると解釈できるのかもしれない。

これに対して、部門管理者との問題共有役割についてはその役割遂行の程度が高いグループと低いグループとの間では基本的な管理会計技法についての知識、マネジメント知識およびコミュニケーション・スキルについては統計的に有意な差異が見られたが、財務分析関わるスキルや事業に関する知識については統計的に有意な差異が発見されなかった。

以上の結果は、管理者への情報提供を通じたビ

ジネスの支援役割を果たす管理会計担当者は、管理者が意思決定を行う局面で必要とされる財務的な情報ならびにそれらの情報についての分析や解釈といった比較的意思決定に関連した重要な情報の提供役割を担っており、このために財務分析に関する知識や事業に関する知識についてもある程度重要であると知覚していると考えられる。これに対して、部門管理者との問題共有役割の遂行に当たっては管理会計担当者が管理者が実際に行う意思決定に関与している程度が低く、単に財務的な情報を中心に情報の提供役割を担うに留まっていると考えればこれらの結果は解釈可能であろう。

5.3 管理会計担当者による知識の獲得方法

管理会計担当者が彼らの役割を遂行する上で必要な知識・スキルの獲得方法として本調査で取り上げたのは、「結果のフィードバック」、「タスクについての他者との話し合い」、「他者の仕事の観察」、および「企業のマニュアル」であった。まず、これらの知識獲得方法が実際に組織内でどの程度利用されているかについて見てみよう。

図表7. 管理会計担当者による知識の獲得方法

	最小値	最大値	平均値	標準偏差
結果のフィードバック	1	7	5.745	1.105
タスクについての他者との話し合い	3	7	5.396	1.057
他者の仕事観察	2	7	4.679	1.143
マニュアル	2	7	4.528	1.173

n=106

図表7に示されているように、これらの4つの知識獲得方法のすべてが組織内においてある程度利用されていることが理解できる。特にサンプル全体で見れば、「結果のフィードバック」および「タスクについての他者との話し合い」が管理会計担当者が彼らの職務を遂行する上で必要な知識やスキルの獲得を行う場合に重要であると知覚されていることがわかる。

次に、サンプルを管理者への情報提供を通じたビジネスの支援役割ならびに部門管理者との問題共有役割の遂行の程度が高いグループと低いグループとの2つに分割し、それぞれのグループ間で役割遂行上必要な知識やスキルの獲得方法に相違

があるのかを検証する目的でt検定を行った。

管理者への情報提供を通じたビジネスの支援役割をより積極的に果たしているグループとそれが低いグループとではすべての知識の獲得方法の間で統計的に有意な差異が発見された。ビジネスの支援役割をより積極的に果たすグループでは様々な知識獲得方法を通じて、彼らの役割遂行に必要な知識・スキルが獲得されている様子が見取れる。これは一つには前節で指摘したようにビジネスの支援役割をより積極的に果たすグループでは役割の遂行に当たって必要な知識・スキルが多様であることとも関連性を有している可能性がある。

図表8. 管理会計担当者の役割と知識・スキルの獲得方法との関係

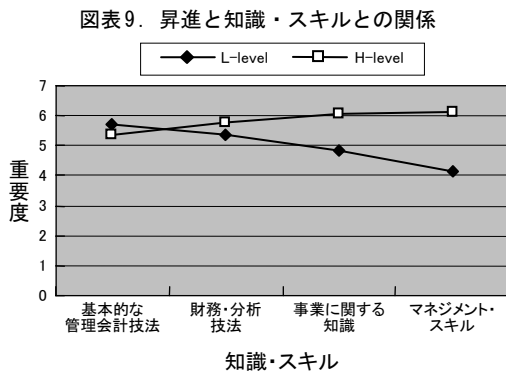
ビジネスの支援役割	高い (n=58)	低い (n=46)	平均値の差	t 値	有意確率 (両側)
結果のフィードバック	6.1207	5.2391	0.8816	4.3692	0.000
タスクについての他者との話し合い	5.7241	4.9783	0.7549	3.7674	0.000
他者の仕事の観察	5.0172	4.2609	0.7564	3.5051	0.001
企業のマニュアル	4.8103	4.1304	0.6799	3.0968	0.003

部門管理者との問題共有役割	高い (n=57)	低い (n=48)	平均値の差	t 値	有意確率 (両側)
結果のフィードバック	5.9649	5.4583	0.5065	2.397	0.018
タスクについての他者との話し合い	5.7544	4.9583	0.7961	4.114	0.000
他者の仕事の観察	4.7368	4.6042	0.1327	0.588	0.558
企業のマニュアル	4.7018	4.3125	0.3893	1.703	0.092

これに対して、部門管理者との問題共有役割が積極的に遂行されているグループとその役割遂行が比較的小さなグループとでは、「結果のフィードバック」および「タスクについての他者との話し合い」では統計的に有意な差異が発見されたが、「他者の仕事の観察」および「企業のマニュアル」を通じての知識の獲得の間には統計的に有意な差異は発見されなかった。

5.4 昇進のさいに重要な管理会計担当者の知識・スキル

管理会計担当者が入門レベルから中級レベルに、中級レベルから上級レベルに昇進するさいに「基本的な管理会計技法」、「財務・分析的な技法」、「事業に関する知識」、および「マネジメント・スキル」がどの程度重要であるかを比較すると次の図表9に示すとおりである。



基本的な管理会計技法は管理会計担当者が入門レベルから中級レベルに昇進するさいに中級レベルから上級レベルに昇進する場合より重要視されるが、「財務・分析的な技法」、「事業に関する知識」、および「マネジメント・スキル」は中級レベルから上級レベルに昇進する場合に入門レベルから中級レベルに昇進する場合よりも重視される傾向が見られる。特に、事業に関する知識やマネジメント・スキルが中級レベルから上級レベルへの昇進に際して重要視されるという事実は昇進と共に全社レベルに関わる仕事を任されるという我々の認識とも一致している。

次に、管理会計担当者の昇進のさいに必要とされる知識を管理会計担当者の役割タイプとの関係で見てみよう。ここでは、サンプルを管理者への情報提供を通じたビジネスの支援役割、部門管理者との問題共有役割の平均値で二分し、それぞれの役割遂行の程度が高いグループと低いグループ間で昇進のさいに必要とされる知識やスキルに相違があるのかを検証する目的でt検定を行った。

管理者への情報提供を通じたビジネスの支援役割の遂行の程度が高いグループと低いグループとでは入門レベルから中級レベルへの昇進に当たって、基本的な管理会計的な技法についての重要性に統計的に有意な差異が見られた。さらに、中級レベルから上級レベルへの昇進に当たってはグループ間で基本的な管理会計技法、財務・分析的な技法、およびマネジメント・スキルの間で統計的に有意な差異が見られた。組織内で上位に昇進するほど、ビジネスの支援役割が積極的に果たされ

図表10. 管理会計担当者の役割と昇進の差異に重要な知識・スキルとの関係

ビジネス・サポート役割	高い (n=58)	低い (n=46)	平均値の差	t 値	有意確率 (両側)
入門レベルから中級レベルへの昇進					
基本的な管理会計技法	6.017	5.435	0.582	2.787	0.006
財務・分析的な技法	5.500	5.267	0.233	1.055	0.294
事業に関する知識	4.879	4.756	0.124	0.601	0.549
マネジメント・スキル	4.190	4.022	0.168	0.760	0.449
中級レベルから上級レベルへの昇進					
基本的な管理会計技法	5.724	4.957	0.768	3.108	0.002
財務・分析的な技法	6.034	5.413	0.621	3.016	0.003
事業に関する知識	6.172	5.957	0.216	1.204	0.232
マネジメント・スキル	6.379	5.848	0.531	3.941	0.000

るグループとその役割が相対的に低く遂行されるグループとの間で重要と考えられる知識やスキルに差異が出てくる様子が明らかにされた。

同様の検定を部門管理者との問題共有役割が積極的に遂行されるグループとその役割があまり遂行されないグループ間で行ったが、初級レベルから中級レベルへの昇進、および中級レベルから上級レベルへの昇進のいずれにおいても、そこで重要視される知識・スキルに統計的に有意な差異は発見されなかった。このことは、部門管理者との問題共有役割を遂行する管理会計担当者は組織内でのポジションとはある程度無関係に一定の知識やスキルが重要視されているのかもしれない。

6. まとめと今後の課題

本稿では日本企業の管理会計担当者を対象として2007年に実施した郵送質問票調査の結果の分析から「管理者への情報提供を通じたビジネスの支援役割」と「部門管理者との問題共有役割」といった2つの役割タイプの識別を行った。さらに、管理会計担当者がそれらの役割を遂行する上で必要な知識やスキル、また管理会計担当者の組織的なポジションの違いに応じて重要な知識やスキルに差異があるのかを明らかにした。本研究での発見事項は次のとおりである。

第1に、管理会計担当者による管理者への情報提供を通じたビジネスの支援役割の積極的な遂行は基本的な管理会計技法、財務・分析的な技法、事業に関する知識、マネジメント知識およびコミュニケーション・スキルの必要性といった多様な

知識・スキルの重要性に影響を及ぼしている。これに対して、部門管理者との問題共有役割の遂行の程度は基本的な管理会計技法についての知識、マネジメント知識およびコミュニケーション・スキルの重要性に影響を及ぼしていた。

第2に、管理会計担当者が役割遂行の上で必要な知識の獲得方法については、管理者への情報提供を通じたビジネスの支援役割の遂行が積極的に行われるグループでは多様な知識の獲得方法がより積極的に利用される傾向が見られた。これに対して、部門管理者との問題共有役割の遂行の程度は「結果のフィードバック」および「タスクについての他者との話し合い」といった知識の獲得方法にのみ影響をおよぼした。

第3に、組織内のポジションと管理会計担当者の知識・スキルとの関連性については、管理者への情報提供を通じたビジネスの支援役割を積極的に遂行する企業では、特に中級レベルから上級レベルへの昇進に当たって基本的な管理会計技法、財務・分析的な技法、およびマネジメント・スキルの重要性が高く知覚されていた。部門管理者との問題共有役割の遂行の程度は昇進に当たって重要な知識やスキルに影響を及ぼしてはいない。

しかしながら、本研究にはいくつかの課題が残されている。本稿では管理会計担当者の役割とそれらの役割を遂行する上で必要とされる知識やスキルとの関係を明らかにした点で意義があるが、管理会計担当者の役割タイプと知識・スキルとの適合が管理会計担当者の職務の遂行の成果にどのような効果をもたらすかについては明らかにされていない。この点を明らかにすることは今後の課

題である。さらに、知識やスキルの獲得方法についてであるが、知識やスキルの種類に応じて、知識の獲得方法が異なる可能性もある。この点も今後明らかにすることが必要であろう。

〔注〕

- 1) Hopper は管理会計担当者の構造的なポジションを彼らの報告関係と物理的な所在の2次元で測定している。
- 2) Colton (2001) によれば、「伝統的に、コントローラーは bean counter または企業の警察官とみなされ、必要悪として許容されていた」(p. 5) と主張する。
- 3) 本調査の記述統計的な結果については福田 (2007) を参照。
- 4) 知識やスキルの重要性についてのこの表現は、日本企業の管理会計担当者とのインタビュー調査において頻繁に聞かれたものである。

主要な参考文献

- 櫻井通晴編著. 1997. 『わが国の経理・財務組織』税務経理協会.
- 福田淳児. 2002. 「管理会計研究における経験、知識、パフォーマンス研究の可能性」『会計』162 (5) .
- 福田淳児. 2003. 「管理会計担当者の役割、知識、経験」『原価計算研究』26 (2) .
- 福田淳児. 2006. 「管理会計担当者の役割と組織業績への貢献の知覚—アメリカ企業を対象とした郵送質問票調査より—」『会計プロGRESS』7.
- 福田淳児. 2007. 「日本企業における管理会計担当者の役割・知識・経験についての実態調査」『経営志林』44 (3) .
- Bonner, S. E., and N. Pennington. 1991. Cognitive Processes and Knowledge as Determinants of Auditor Expertise. *Journal of Accounting Literature*. 10.
- Bonner, S. E., and P. L. Walker. 1994. The Effects of Instruction and Experience of the Acquisition of Auditing Knowledge. *The Accounting Review*. 69 (1) .
- Colton, S. D. 2001. The Changing Role of the Controller. *Journal of Cost Management* November/December.
- Hopper, T. M. 1980. Role Conflicts of management Accountants and Their Position within Organization Structures. *Accounting,*

Organizations, and Society 5 (4) .

- Hunter, J. E., B. Wier, and D. N. Stone. 2000. Succeeding in Managerial Accounting. Part 2: A Structural Equations Analysis. *Accounting, Organizations, and Society*. 25.
- Keating, P. J., and S. F. Jablonski. 1990. *Changing Roles of Financial Management — Getting close to the business* —. Financial Executives Research Foundation.
- Libby, R., and J. Luft. 1993. Determinants of Judgment Performance in Accounting Settings: Ability, Knowledge, Motivation, and Environment. *Accounting, Organizations, and Society*. 18 (5) .
- Siegel, G., and J. E. Sorensen. 1999. *Counting More, Counting Less — Transformations in the Management Accounting Profession* —, The 1999 Practice Analysis of Management Accounting, A Research Project of the Institute of Management Accountants.
- Siegel, G. 2000. Changing Work Roles: Demand New Knowledge and Skills, *Strategic Finance*, February: 65-72.
- Stone, D. N., J. E. Hunter, and B. Wier. 2000. Succeeding in Managerial Accounting. Part 1: A Structural Equations Analysis. *Accounting, Organizations, and Society*. 25.