

専修大学

会計学研究所報 No. 39 2022.3

飲食店業のマネジメント・コントロールに関する実態調査

西 居 豪
近 藤 隆 史

専修大学会計学研究所

Research Paper of
The Institute for Accounting Study
Senshu University
No.39 2022.3

A survey on management control practices in the
Japanese restaurant industry

Takeshi Nishii
Takahito Kondo

The Institute for Accounting Study
Senshu University

飲食店業のマネジメント・コントロールに関する実態調査

西 居 豪
近 藤 隆 史

目 次

1. はじめに	2
2. 調査概要	3
3. マネジメント・コントロール	8
4. おわりに	18
付録	22

1. はじめに

本稿は、わが国飲食店業 2,000 社を対象に実施した、店舗管理についての調査結果を取りまとめたものである。管理会計あるいはマネジメント・コントロール (Management Control: 以下 MC と略す) の調査フィールドと言えば、製造業であることが多かったが、近年、それ以外の業種や業界でも管理会計の重要性が指摘され、研究者の関心が寄せられている (上東, 2014, 2018, 2019; 吉田他, 2010a, 2010b)。本調査報告は、こうした管理会計研究の対象領域の拡張に貢献するものである。

飲食店業は、商品のみならずサービスの生産・販売も重要であるホスピタリティ産業に分類される (山上, 2005; 吉村, 2014)。代表的なホスピタリティ産業としては、宿泊産業があり、同業界に関する管理会計研究・実態調査はいくつか行われている (伊藤他, 2014; 清水・庵谷, 2010; 鈴木・松岡, 2014)。一方、飲食店業に関しては、ほとんど調査が行われておらず、手付かずの状態となっている。飲食店業は、我々の日常生活と密接に関わる業種である上に、その市場規模も決して小さくない。また、下記のように、飲食店業の特性を踏まえれば、MC 実務に関する調査を行う意義も高いと思われる。

飲食店業では、主力の商品である料理の調理からその提供までの時間管理は厳しく、原材料の鮮度が保てる期間には限りがあり、食材ロスも生じやすく、さらに、1日のうちでも混雑時と閑散時の業務負荷の差が大きいといった特徴がある (徳江, 2008)。それゆえ、効率的な業務体制の構築はマネジメント上の重要な着眼点の一つとなる。その一方で、効率性のみを高めれば良いというわけではない。無形であるサービスは、有形財のように直接的に品質評価するのは容易ではないし、生産と消費が同時に行われるために、顧客のニーズに応じた機転の効く自律的な行動に従業員はとらなければならない。つまり、特定の決められた手順や行動を遵守することに加えて、時々状況に合わせた適応的な行動が重要になってくる。ただし、マニュアル化や作業の標準化の徹底あるいは事前に設定された目標達成を動機づける仕組みのみでは、必ずしも想定できていなかった問題や機会に迅速に対応するには十分とは言えない。このように飲食店業は、両立が容易ではない複数の要素を同時に満たすというマネジメント上の課題に常にさらされている。こうした対立的要因の両立は、近年の MC 研究における重要な着眼点の一つとなっている (西居・近藤, 2017)。かかる認識のもと、本稿では、飲食店業を営む日本企業において実施されている

MCに関する基礎的な調査結果を報告する。

本稿の残りの構成は以下の通りである。第2節では、調査概要と得られたサンプルの特徴について説明する。第3節では、MCに関する調査結果を報告する。そして、最後の第4節ではまとめを行う。

2. 調査概要

2.1. 調査方法

分析データは、株式会社東京商工リサーチ（TSR）のデータベース（TSR 企業情報ファイル）を用い、業種コード中分類の飲食店業に分類される従業員数30人以上の企業2,000社を対象に、2020年2月から3月にかけて実施した質問票郵送調査により収集した。本調査で得られた、MCに関するデータは、MCを取り巻く関係性の実証分析に用いることを予定していた。そのため、質問票の郵送数（2,000通）は、それらの実証分析を行うために必要な最小限のサンプルサイズの観点から決定された。また、検索条件を指定して、その条件にヒットした企業がリストアップされるというデータベースサービスの特徴上、企業数の絞り込みを行うために、企業規模の代理変数の一つと考えられる従業員数を用いた。ただし、そうした条件指定のもとでも、提供された企業数は2,385社であった

表1. 業種別の送付企業と回答企業

業種分類	非回答企業	回答企業	送付総数
食堂、レストラン	731	64	795
日本料理店	100	16	116
料亭	28	2	30
中華料理店	94	5	99
ラーメン店	66	5	71
焼肉店	73	8	81
その他の専門料理店	195	19	214
そば・うどん店	42	8	50
すし店	95	7	102
酒場、ビヤホール	233	25	258
バー、キャバレー、ナイトクラブ	18	4	22
喫茶店	60	3	63
ハンバーガー店	28	0	28
お好み焼き・焼きそば・たこ焼店	20	0	20
他に分類されないその他の飲食店	45	6	51
合計	1,828	172	2,000

注：正確確率検定の結果は、 $\chi^2=19.605, p=0.133$ （モンテカルロ法 5,000 回）である。

表 2. 非回答バイアス

項目	資本金	売上高	設立経過年数	従業員数	評点
中央値_非回答企業	11,700	1,078,548	28	51	50
中央値_回答企業	17,600	1,030,000	32	49.5	50
BM 統計量	-0.638	0.643	-2.027	-1.770	-1.080
p 値	0.524	0.521	0.044	0.078	0.282
効果量 R	0.486	0.514	0.453	0.538	0.475

注：資本金と売上高の単位は千円である。

ので、無作為抽出によって、質問票郵送先を 2,000 社に絞り込んだ。

2 週間の回答締め切りを設定したが、締め切り後も若干の返信があり、最終的に 172 社より有効回答が得られた。業種別の回答状況は表 1 に示される通りである。フィッシャーの正確確率検定を行ったところ、回答企業の分布と送付企業の分布との間に統計的に有意な差異は観察されなかった。

2.2. 非回答バイアス

非回答バイアスに関しては、企業の管理実践について尋ねた質問票調査であるために、業績の芳しくない企業や既に十分な優位性を構築できている企業は、調査への関心が低い可能性がある。そこで、TSR がデータベースの中で提供している企業の総合評価の評点、資本金、売上高、従業員数、設立経過年数の中央値が、回答企業と非回答企業とで異なるのか、Brunner-Munzel 検定を行った。その結果、表 2 に示されるように、評点¹、資本金、売上高、従業員数については、統計的に有意な差異（5%水準）は観察されなかった。一方、設立経過年数は統計的に有意な差異が観察された。具体的に言えば、中央値は、非回答企業 28 年、回答企業 32 年であり、4 年の差が見受けられた。効果量は比較的大きかったけれども、中央値自体が比較的大きいなかでの 4 年という設立経過年数の差は、本調査項目の回答に対して深刻な影響をもたらすものではないと考えられる。そこで、上記の複数の検定結果から、深刻な非回答バイアスは生じていないと判断した。

2.3. 回答企業のプロフィール情報

回答企業のプロフィールは以下の通りである。管理会計研究におけるサーベイ調査は、

1 TSR 調査員が、「経営者能力」(20 点)、「成長性」(25 点)、「安定性」(45 点)、「公開性・総合世評」(10 点)の 4 つの視点から評価した、100 点満点の指標である。

上場企業を対象としたものが多いが、本調査では回答の得られた上場企業はわずか2社(両社とも東京証券取引所第一部に上場)で、残りは全て非上場企業となった。なお、質問票を送付した2,000社の内訳は、東証一部上場企業25社、東証二部上場企業5社、名証セントレックス上場企業1社、JASDAQ上場企業16社、東証マザーズ上場企業6社、非上場企業1,947社であるので、回答企業の分布に関して、大きな歪みがあるわけではない。

第2に、資本金に関しては、1,000万円未満が29社、法人企業統計にて中小企業とされる1,000万円以上1億円未満の企業が132社、中堅企業とされる1億円以上10億円未満の企業が7社、大企業とされる10億円以上が3社となった。

第3に、回答企業の売上高(表3参照)は、平均値で約25億円であったが、企業間格差は大きく、その開き(範囲)は約625億円(標準偏差は約60億円)にものぼった。ただし、広範囲に多くの企業がバラついているというよりもむしろ、10億円未満の売上高規模の企業が全体の半数ほどを占め、一部の少数の企業の売上高規模が非常に大きいという分布となっている。

第4に、従業員数については、企業数の絞り込みのために最低人数を設定したために、最小値は30名となっている。表4に示されるように、中小企業基本法でのサービス業の従業員数の規定である100名以下という基準に基づけば、全体の8割ほどが中小企業の規模に該当している。

最後に、回答企業の設立年から2020年までの経過年数については、表5に示されるように、設立から10年未満の新興の企業はそれほど多くなく、比較的長期間事業を行っている企業が多いサンプルとなった(第1四分位数18年、平均値33.85年、中央値32年)。

表3. 売上高の分布

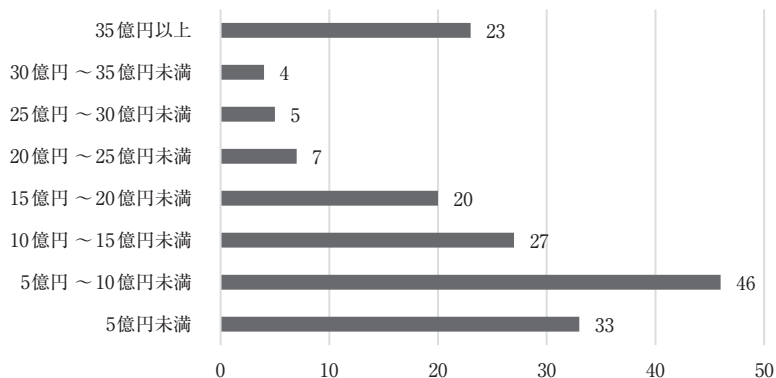


表 4. 従業員数の分布

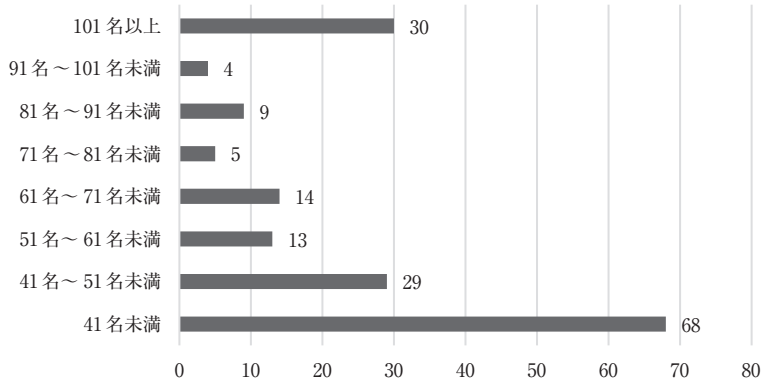
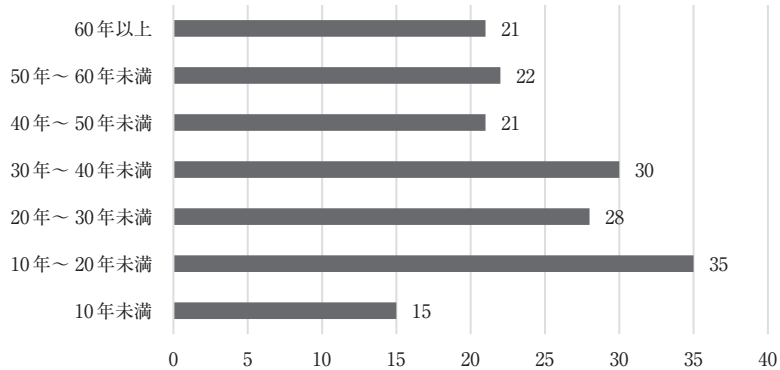


表 5. 設立経過年数の分布



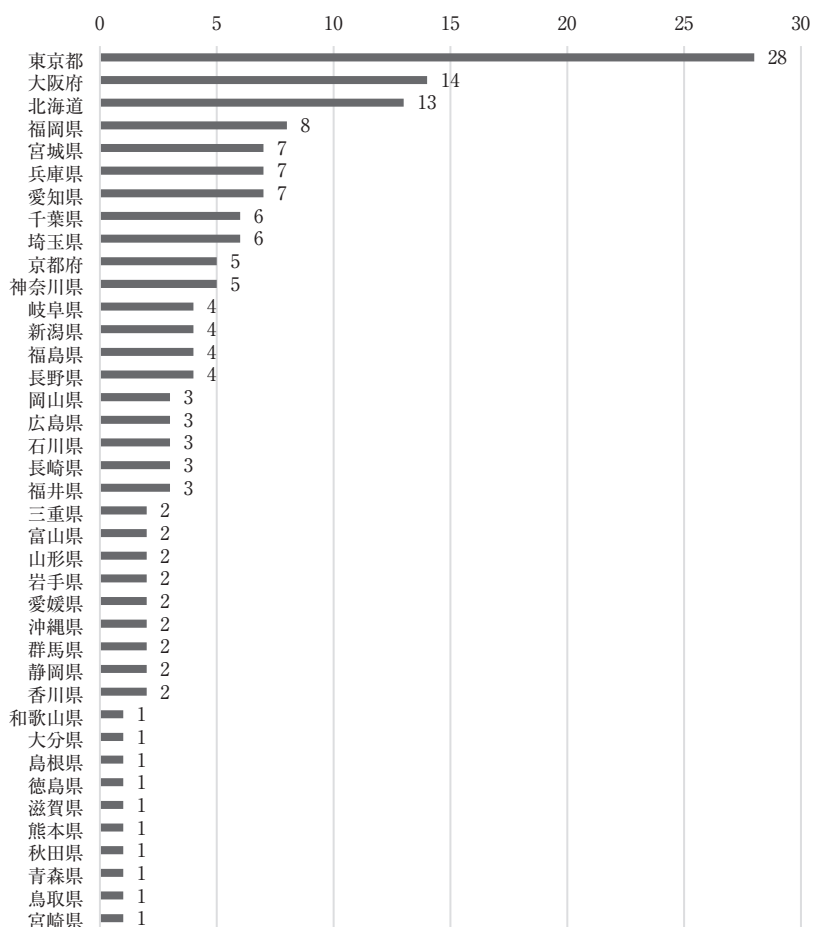
2.4. 回答時に想定された店舗のプロフィール情報

店舗管理に関する質問については、店舗ごとに違いがある可能性を踏まえて、回答者が統括している国内直営店を想定して回答してもらった。複数のブランドや店舗を統括している場合には、最も売上高の大きい店舗を、そして、直営店がない場合には、フランチャイズ契約している加盟店を想定するよう依頼した。想定された店舗のプロフィール情報は下記に示す通りである。

まず、直営店を想定し回答した企業は149社、フランチャイズ店を想定し回答した企業は21社となっている。

次に、店舗の所在地は、表6に示されるように、東京、大阪、北海道、福岡などの大都市が多く、総務省統計局が国勢調査の際に用いる統計上の地域区分である大都市圏に所在

表 6. 店舗の所在地



している店舗が全体の半数を占めていた。残る半数は非大都市圏に位置する店舗であり、全体としては 39 都道府県に所在する店舗に関する回答が得られた。

次に、上記の回答時に想定された店舗に所属する従業員数（パート・アルバイト含む）の分布を示しているのが表 7 である。平均値は 44.09 名であったが、20～30 名未満の店舗が最も多く、中央値は 30 名であった。全体的な傾向として、それほど多くない従業員数であるが、標準偏差は 54.87 名と、企業間のばらつきはそれなりに見受けられる結果となった。

最後に、当該店舗店長の在任期間数（表 8 参照）は、3 年未満の回答が最も多かったけれども、かなり長期の在任期間となっている店舗も一定数見受けられた。

表 7. 店舗従業員（パート・アルバイト含む）数

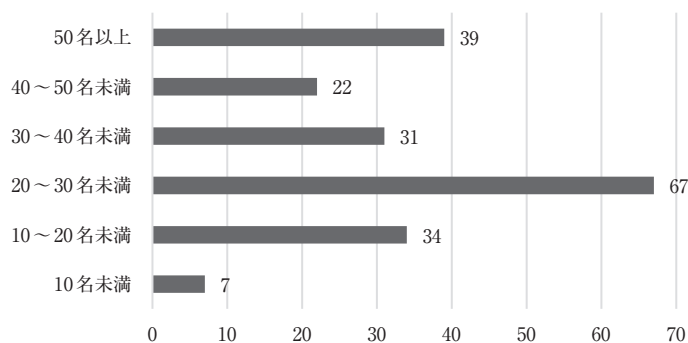
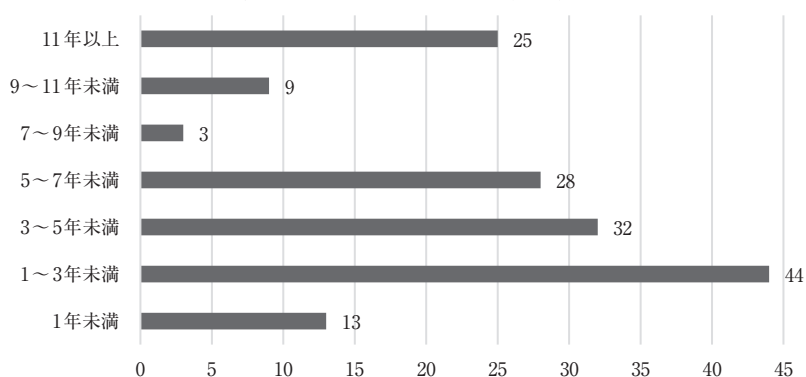


表 8. 店舗店長の在任期間（年数）



3. マネジメント・コントロール

先行する実態調査の多くは、管理会計システムや管理会計情報に関連した内容をできるだけ網羅的に補足するような調査項目を用いている。一方、本調査では、飲食店業におけるMCに注目することにした。なお、本調査で実際に使用した質問項目の原文は、本稿の最後に付録として掲載している。

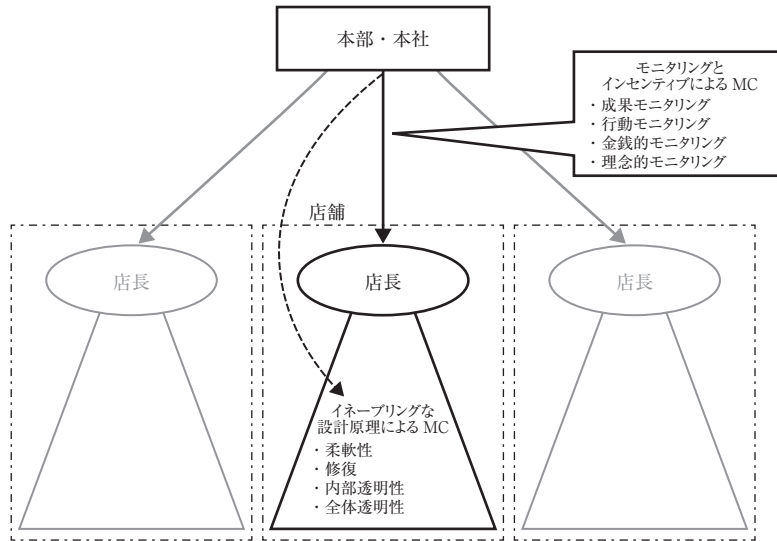
1節で述べたように、飲食店業では同時達成が必ずしも容易ではない複数の目標をいかにして実現させていくのかがマネジメント上の重要課題となる。MCは、こうした組織にとって重要な組織目標に整合した意思決定や行動を組織成員がとるよう彼らに影響を及ぼすための取り組みである（伊丹，1986）。予算管理や業績評価などの管理会計上の仕組みは、こうしたMCを構成する要素ではあるけれども、より広義の関連から、非会計的な

ものも含めて、複数の種類の MC が識別されている (Malmi and Brown, 2008; Merchant and van der Stede, 2012)。

組織が具体的に追求する目標は多様ではあるけれども、近年の MC 研究では、必ずしも当初は想定されていなかったような不測の事態への対応を重要な組織目標として捉え、議論の対象とするようになってきた (Mouritsen, 1995; Simons, 1995; van der Meer-Kooistra and Scapens, 2008)。こうした現象にアプローチするための概念的枠組みはいくつか提案されているが、なかでも、飲食店業のような現場の業務遂行と密接に関連づけて概念化されたものが、イネープリングな設計原理である (西居・近藤, 2015)。その設計原理とは、従業員が自らのスキルや知恵をうまく活用できるようにするために見出された設計上の方針や思考であり、柔軟性、修復、内部透明性、全体透明性の 4 つから構成される。Ahrens and Chapman (2004) は、レストラン・チェーンにおいて、全社的に標準化された飲食サービスの効率的な提供と個別の店舗環境への柔軟な調整をうまく両立させるために、管理会計システムがどのように設計されたのかを、イネープリングな 4 つの設計原理の点から説明を行った。さらに、その後の研究では、従業員が、イネープリングな設計原理が組み込まれた MC を、上司から受けるコントロール手段としてではなく、自らの業務遂行を容易にしてくれるものと認知するようになることが明らかにされている (Jordan and Messner, 2012; Wouters and Wilderom, 2008)。こうした認知は従業員の自律的な適応行動を促進する要因になると言えるだろう。

かかる認識のもと、本稿では、本部が複数の MC を用いて、どのような店舗管理を行っているのか調査を行う。ただし、上述した現場での臨機応変な対応のためには、より現場に近い店長自身が主体的に行動しなければならない場合もあるだろう。そこで、図 1 に示されるような階層的關係を想定して、質問票調査内容を設定した。すなわち、本部が店長・店舗に対して行使していると捉えられる MC と、店長自身が店舗内で意思決定あるいは行動したりする際に用いる MC という構造を想定している。前者の MC に関しては、モニタリングとインセンティブというコントロール手段を、後者の MC に関しては、本部がそうした行動を店長がとることを許容するためのシステム設計として捉えることができるので、ここにイネープリングな 4 つの設計原理を適用する。以下では、これらの MC の調査結果を順に見ていくことにしよう。

図1. 組織の階層構造とMC



3.1. モニタリングとインセンティブによるMC

本部は店長が全社的な目標や戦略と整合する行動をとるよう働きかける必要がある。基本的に店長の努力水準は本部にとって完全に観察可能ではなく、そうした情報非対称性のもとではエージェント問題が生じるリスクがある。そこで、情報非対称性そのものをある程度緩和することを試みながら、全社的な目標に整合的な行動をとるよう直接的に動機づける必要がある。前者のためのMCとしてはモニタリング、後者のためのMCとしてはインセンティブがある (Bergh et al., 2018)。

モニタリングは本部が店舗の状況を適切に把握するためには欠かせないMCであり、その対象は行動と成果という2つに大別することができる (Grabner et al., 2018)。行動のモニタリングは、店舗にて実行されるべき行動を明確化し、それを遵守させるためのものである。本調査では店舗のオペレーションに関する6項目 (調理、清掃、設備メンテナンス、接客、クレーム対応、アルバイト・パート管理) のマニュアル整備の詳細さの程度について尋ねた。表9に示されるように、項目間で分布に大きな違いはなく、ある程度詳細に整備が進められている平均的な傾向が観察された。

成果のモニタリングは、店舗が目標を達成しているのかどうか進捗管理するためのものである。本調査では店舗の状況を示す財務・非財務データ (勤務データ、各メニューの販売実績、営業日報、材料在庫、食材・人件費、水道光熱費) がモニタリングされる頻

表9. 行動のモニタリング

質問項目	度数	平均値	標準偏差	中央値	最小値	最大値	歪度	尖度
(1) 調理	171	5.152	1.511	5	1	7	-0.776	0.210
(2) 清掃	171	5.094	1.377	5	1	7	-0.771	0.614
(3) 設備メンテナンス	171	4.567	1.579	5	1	7	-0.457	-0.423
(4) 接客	171	5.228	1.364	5	1	7	-0.773	0.700
(5) クレーム対応	171	5.006	1.437	5	1	7	-0.720	0.489
(6) アルバイト・パート管理	171	4.936	1.402	5	1	7	-0.790	0.743

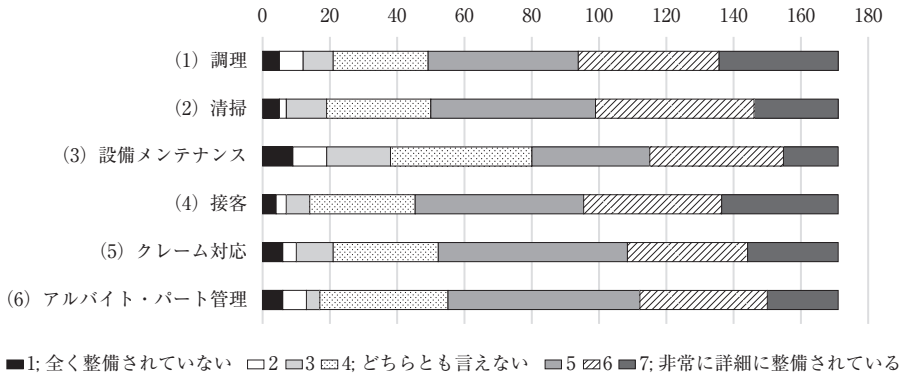
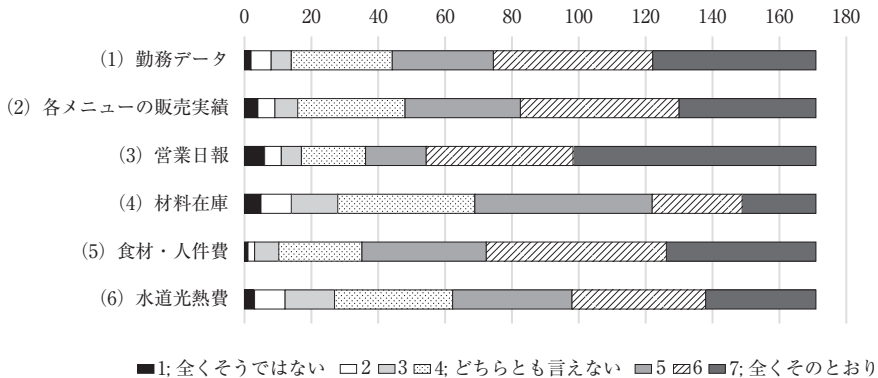


表10. 成果のモニタリング

質問内容	度数	最小値	最大値	平均値	標準偏差	中央値	歪度	尖度
(1) 勤務データ	172	1	7	5.413	1.458	6	-0.830	0.182
(2) 各メニューの販売実績	172	1	7	5.308	1.468	6	-0.833	0.331
(3) 営業日報	172	1	7	5.692	1.591	6	-1.331	1.068
(4) 材料在庫	171	1	7	4.713	1.485	5	-0.427	-0.048
(5) 食材・人件費	172	1	7	5.558	1.248	6	-0.774	0.303
(6) 水道光熱費	172	1	7	5.029	1.516	5	-0.499	-0.448



度について尋ねた。行動のモニタリングと同様に、理論中央値よりも低い項目は一つもなく、全体として成果のモニタリングの頻度は高い傾向にあった。なかでも、営業日報や食材・人件費のモニタリングの頻度はかなり高かった。

次に、インセンティブは、店舗が本部の意図した方向と整合する形で行動するよう動機づける MC である。本部が与えることのできるインセンティブとして代表的なものは金銭的報酬である。そこで本調査では、この MC を金銭的インセンティブと呼び、店長の報酬決定を取り巻く状況について尋ねた。表 11 に示されるように、店長が自店舗業績の本部に対する説明責任の平均値はやや理論中央値よりも高かったけれども、彼らの報酬は店舗あるいはブランド全体の業績とはそれほど高く連動しているとは言えない平均的傾向を示す結果が得られた。

金銭的報酬は代表的なインセンティブの手段ではあるが、他にも有力視されている手段はある。特に、昨今の MC 研究では、組織の経営理念の理解やそれへの共感を深め、組織の価値観や思考様式を組織成員に共有してもらうことで、組織目標に一致した行動選択を促す MC が注目されている (Simons, 1995)。本調査ではこの MC を理念的インセンティブと呼び、経営理念の浸透・共有のための取組みの程度について尋ねた。表 12 に示されるように、理念に則した行動要求の程度は高く、そして、経営理念の提示や説明はある程度行われている傾向が見受けられた。ただし、理念の唱和や研修の程度はやや低かった。唱和に関しては、他の項目よりも標準偏差が大きく、企業間の差異がやや大きかった。

表 11. 金銭的インセンティブ

質問項目	有効回答	最小値	最大値	平均値	標準偏差	中央値	歪度	尖度
(1) 店長報酬・店舗	173	1	7	3.919	1.689	4	-0.248	-0.649
(2) 店長報酬・ブランド全体	172	1	7	3.797	1.717	4	-0.140	-0.667
(3) 業績報告	172	1	7	4.762	1.660	5	-0.498	-0.339

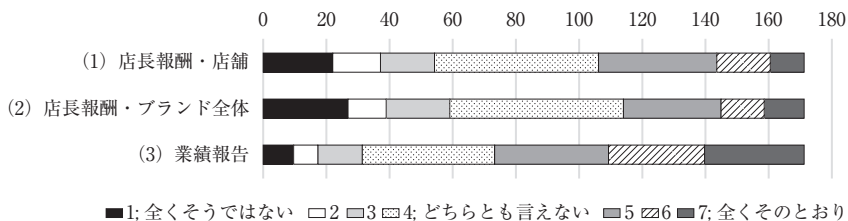
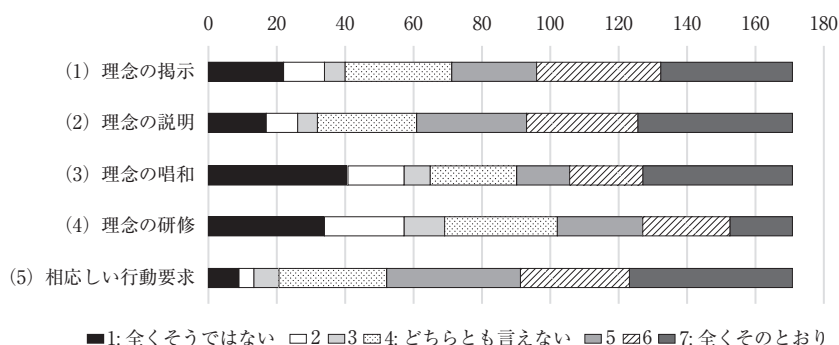


表 12. 理念的インセンティブ

質問項目	度数	平均値	標準偏差	中央値	最小値	最大値	歪度	尖度
(1) 理念の揭示	171	4.690	2.015	5	1	7	-0.583	-0.881
(2) 理念の説明	171	4.942	1.918	5	1	7	-0.738	-0.507
(3) 理念の唱和	170	4.141	2.337	4	1	7	-0.139	-1.534
(4) 理念の研修	171	3.830	2.024	4	1	7	-0.028	-1.296
(5) 相応しい行動要求	171	5.193	1.646	5	1	7	-0.827	0.163



3.2. イネープリングな4つの設計原理に基づいたMC

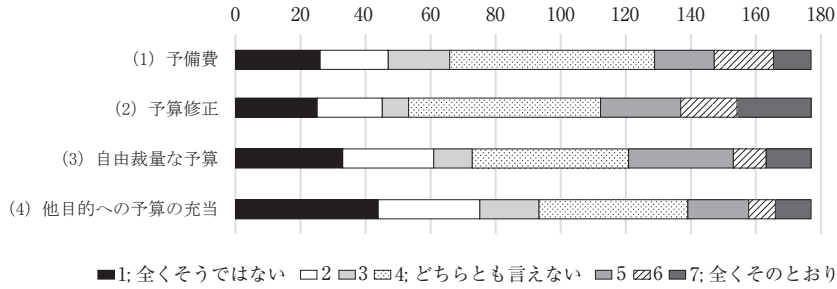
ここでは、店長による主体的な適応行動を可能にするために、本部が4つのイネープリングな設計原理（柔軟性、修復、内部透明性、全体透明性）をMCに組み込んでいるのかどうかについて報告する（以降、単に「設計原理」とした場合でも、イネープリングな設計原理のことを指しているものとする）。

柔軟性は、不測の事態への迅速で効率的な対応が可能となるように、公式システムの設計や利用についての自由裁量を許容する設計原理である。また、こうした自由裁量は組織成員の積極的なコミットメントを高めるとも言われている（Ahrens and Chapman, 2004; Jordan and Messner, 2012; Wouters and Wilderom, 2008; 李, 2012）。本調査では、予算管理にて店長に付与される自由度について尋ねた。表13に示されるように、特に予備費、予算修正、自由裁量な予算の3項目に関しては、左右への歪みが少なく、中央値は理論値に近い分布となった。なお、これら3項目に比べて、他目的への予算の充当はややスコアが低い傾向が見られた。

修復は、業務の中で生じる問題や矛盾に、システムの設計者や専門スタッフではなく、その業務に携わる組織成員自らが対応することを可能にする設計原理である。こうした設

表 13. イネープリングな設計原理：柔軟性

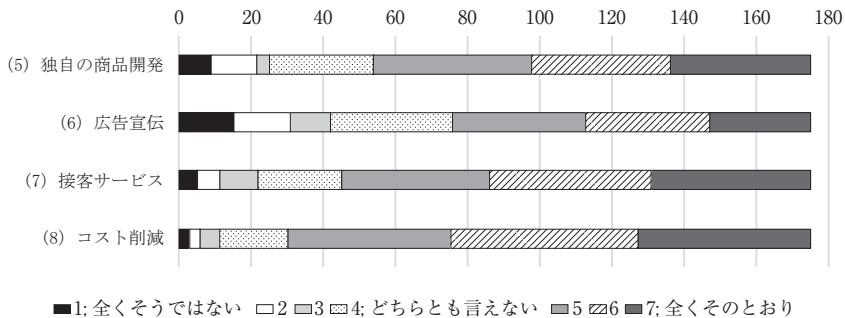
質問項目	度数	平均値	標準偏差	中央値	最小値	最大値	歪度	尖度
(1) 予備費	171	3.661	1.691	4	1	7	0.021	-0.728
(2) 予算修正	171	4.012	1.857	4	1	7	-0.099	-0.896
(3) 自由裁量な予算	171	3.550	1.799	4	1	7	0.076	-0.986
(4) 他目的への予算の充当	171	3.146	1.755	3	1	7	0.395	-0.752



計原理のもとでは、現場の知識やスキルの有効活用が可能になる (Ahrens and Chapman, 2004; Free, 2007; Jørgensen and Messner, 2009)。本調査では、現場にて直面する課題や問題における店舗独自の対応の可能性について尋ねた。表 14 に示されるように、取り上げた 4 項目全てについて、店舗独自の対応が認められている傾向が強かった。ただし、独自の商品開発や広告宣伝活動については、他店舗にも波及する影響力の強い要因であるため

表 14. イネープリングな設計原理：修復

質問項目	度数	平均値	標準偏差	中央値	最小値	最大値	歪度	尖度
(5) 独自の商品開発	171	5.018	1.699	5	1	7	-0.792	-0.108
(6) 広告宣伝	171	4.550	1.828	5	1	7	-0.461	-0.779
(7) 接客サービス	171	5.263	1.536	6	1	7	-0.860	0.229
(8) コスト削減	171	5.550	1.329	6	1	7	-1.070	1.303



か、接客サービスやコスト削減といった項目よりもやや取り組みの程度が低い傾向にあった。

内部透明性は、業務やシステムの内部状況を組織成員が理解・把握することを可能にする設計原理である。内部プロセスの可視化によって、確実な業務遂行、業務改善の推進、対立事項の調整、問題原因の迅速な発見が行いやすくなる（Ahrens and Chapman, 2004; Jordan and Messner, 2012; 庵谷, 2020）。本調査では、会計情報によって店長が店舗の現状を迅速に把握できる仕組みの整備度について尋ねた。表 15 に示されるように、水道光熱費は他の項目との比較においてはやや低い傾向にはあったけれども、会計情報を用いた店長による迅速な現状把握の仕組みの構築度は平均的に高い傾向にあった。

全体透明性は、個々の業務間の相互関係性や個の全体への貢献可能性について組織成員が理解することを可能にする設計原理である。システムおよびプロセスの全体像の可視化は、組織成員同士の繋がりや全体の中での個の位置づけを理解させることで、組織目標と整合した形での自律的な行動の促進を期待できる（Ahrens and Chapman, 2004; Free, 2007）。本調査では、店長を対象とした垂直的・水平的な情報共有の程度について尋ねた。表 16 に示されるように、これも内部透明性の項目と同様に、一定程度の取り組みの高さを示したと言えよう。

表 15. イネープリングな設計原理：内部透明性

質問項目	度数	平均値	標準偏差	中央値	最小値	最大値	歪度	尖度
(9) 損益情報	171	5.094	1.773	6	1	7	-0.789	-0.382
(10) 食材原価	171	5.246	1.697	6	1	7	-0.844	-0.255
(11) 水道光熱費	171	4.702	1.711	5	1	7	-0.375	-0.622
(12) 人時売上高	171	5.427	1.684	6	1	7	-1.051	0.235

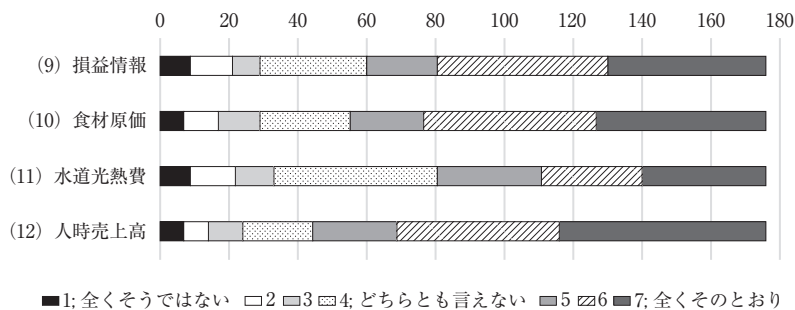
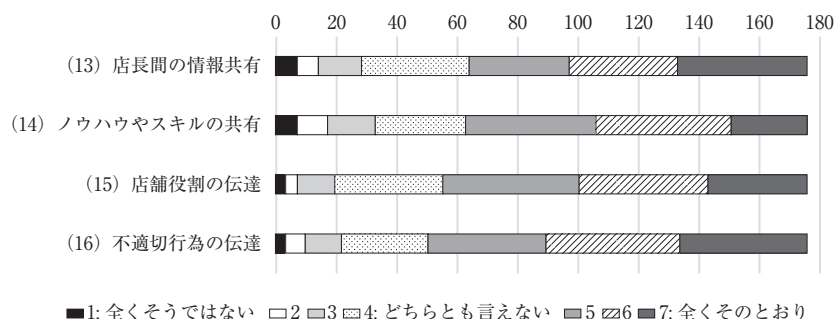


表 16. イネーブリングな設計原理：全体透明性

質問項目	度数	平均値	標準偏差	中央値	最小値	最大値	歪度	尖度
(13) 店長間の情報共有	171	5.041	1.653	5	1	7	-0.600	-0.355
(14) ノウハウやスキルの共有	171	4.842	1.595	5	1	7	-0.615	-0.298
(15) 店舗役割の伝達	171	5.123	1.394	5	1	7	-0.568	0.028
(16) 不適切行為の伝達	171	5.251	1.480	5	1	7	-0.737	0.021



多くの企業でさまざまな経営管理手法が導入されている昨今の動向（Baines and Langfield-Smith, 2003; Libby and Waterhouse, 1996; Williams and Seaman, 2001）を踏まえれば、4つの設計原理が複数のシステムを横断して観察されることも不思議ではない。こうした状態であっても、4つの設計原理が備わった状態は、一つのMCとして役割を果たすことが期待されるイネーブリング・コントロールとして位置づけられている（Ahrens and Chapman, 2004; Heggen and Sridharan, 2021）。そこで、本調査でも、各設計原理の下位尺度得点（平均値）を用いたクラスター分析を行い、4つの設計原理が全て高い状態にある企業を抽出することにした。クラスター分析では、クラスター間の距離は平方ユークリッド距離を用い、クラスタリングの方法としてWard法を採用し、樹形図からクラスター数を決定し、設計原理のスコアの高低の組み合わせの異なる3つのクラスターを抽出した。クラスターごとの設計原理のスコアの記述統計量を示しているのが表17である。

4つの設計原理の平均値の群間比較は、全て有意な差異が観察されたので、クラスター分析の分類結果は明確なものと言えるだろう。識別された3つのクラスター間での4つの設計原理のスコアの大小関係は同様であった。つまり、CL2は全ての設計原理にて他のクラスターよりも高い平均値・中央値を示したのに対して、CL3は最も低い平均値・中央値を示した。CL1は両者の間に位置するクラスターではあるが、どちらかと言えば、CL2に

表 17. イネープリングな 4 つの設計原理に基づいた分類

	柔軟性			修復			内部透明性			全体透明性		
	CL1	CL2	CL3	CL1	CL2	CL3	CL1	CL2	CL3	CL1	CL2	CL3
平均値	3.58	4.72	2.55	5.20	6.10	4.04	5.62	6.33	3.31	5.10	6.43	3.83
標準偏差	1.18	1.24	1.17	1.12	0.77	1.26	0.79	0.61	1.08	0.82	0.50	1.06
中央値	3.75	4.75	2.25	5.25	6.00	4.25	5.75	6.38	3.50	5.25	6.50	4.00
最小値	1.00	2.50	1.00	3.00	4.75	1.00	3.75	5.25	1.00	2.50	5.50	1.00
最大値	5.75	7.00	5.00	7.00	7.00	7.00	7.00	7.00	5.75	7.00	7.00	5.75
範囲	4.75	4.50	4.00	4.00	2.25	6.00	3.25	1.75	4.75	4.50	1.50	4.75

注：Steel-Dwass の多重比較検定によれば、全てのクラスター間で統計的に有意な差 ($\alpha=0.01$) が観察された。
CL1 は 71 社、CL2 は 46 社、CL3 は 51 社となっている。

近い傾向が見受けられた。また、CL2 は、他のクラスターに比べて、修復、内部透明性、全体透明性のスコアのばらつきの程度が小さかった。こうしたことから、イネープリング・コントロールの形成度は、CL3、CL1、CL2 の順で高くなっていると言える。分類数は、順に 51 社、71 社、46 社となっており、飲食店企業において、イネープリング・コントロールの形成が一定程度観察できたと言えよう。

こうしたイネープリング・コントロールという MC の形成は、モニタリングやインセンティブといった本部が主体となった MC の行使の程度とどのような関係にあるのだろうか。抽出されたクラスターごとに、4 つの MC の記述統計量を算出し、群間の多重比較を行った。表 18 に示されるように、イネープリング・コントロールの形成度が高くなるにつれ、すなわち、CL3、CL1、CL2 の順に、行動モニタリング、成果モニタリング、金銭的インセンティブ、理念的インセンティブの平均値・中央値も高くなっていた。これは、イネープリング・コントロールとモニタリングやインセンティブとが正の関係にあること

表 18. イネープリング・コントロールの形成と 4 つの MC

	行動モニタリング			成果モニタリング			金銭的インセンティブ			理念的インセンティブ		
	CL1	CL2	CL3	CL1	CL2	CL3	CL1	CL2	CL3	CL1	CL2	CL3
平均値	5.06	5.90	4.10	5.42	6.05	4.46	4.38	4.82	3.25	4.67	5.51	3.59
標準偏差	0.99	0.74	1.23	0.82	0.83	1.11	1.26	1.18	1.26	1.66	1.18	1.55
中央値	5.17	6.00	4.33	5.33	6.17	4.83	4.33	5.00	3.33	5.00	5.60	3.60
最小値	2.17	4.00	1.00	3.33	3.50	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	2.60	1.00
最大値	7.00	7.00	5.83	7.00	7.00	6.00	7.00	7.00	6.00	7.00	7.00	6.60
範囲	4.83	3.00	4.83	3.67	3.50	5.00	6.00	6.00	5.00	6.00	4.40	5.60

注：Steel-Dwass の多重比較検定によれば、全てのクラスター間で統計的に有意な差 ($\alpha=0.01$) が観察された。
CL1 は 71 社、CL2 は 46 社、CL3 は 51 社となっている。

を示唆するものである。

本調査では、店長が柔軟な適応行動を迅速にとることができるようなコントロール体制を本部が構築するという視点から、イネープリング・コントロールを捉えている。その意味では、本部が店舗に対して、モニタリングやインセンティブといった手段を通じて、コントロールしようとする試みとは対立する部分も出てくる。例えば、行動モニタリングは、特定の行動をとることを現場に求めることになるが、こうした影響は、現場の自律的な行動とは相容れない側面が出るリスクがあるので、両者の間には負の関係性が観察される可能性もあった。しかしながら、観察されたのは正の関係であった。これは、本部によるコントロールのためのMCと現場の店舗での自律性確保のためのMCについて、各クラスター間で比較した場合の相対的な行使水準がほぼ同程度となっていることが多いことを意味している。すなわち、イネープリング・コントロールによって現場の自律性を高めるからこそ、それが部分最適な結果に至らないよう、本部は店舗へのコントロール体制を強めているか、あるいは本部によるコントロール体制の強化が、現場に強制的なものと認知されないようにするために、イネープリング・コントロールの形成が促進されているのかもしれない。いずれにしても、全体として、いずれかのMCの行使状況のみが弱いとか強いといったバランスの偏っているパターンは観察されなかった。

4. おわりに

本稿では、飲食店業において店舗の管理のために実践されているMCに関する質問票郵送調査の結果について述べた。一般に、MCは実に多様な手段から構成されうるけれども、本調査では、情報非対称性によるエージェンシー問題への対処として効果的と考えられる行動・成果のモニタリングと金銭的・理念的インセンティブに加えて、店舗レベルでの自律的な適応行動を促進するのに効果的であると考えられる4つの設計原理に基づいたイネープリング・コントロールを取り上げた。モニタリングとインセンティブが行使される程度は平均的に高かったのに対して、4つの設計原理については企業間のばらつきが観察された。そして、これら4つの設計原理に関しては、その行使状況の高低による組み合わせパターンが明確に異なる3つの群を識別した。イネープリング・コントロールが形成されていると考えることのできる企業は全体の3分の1弱ほどであった。この比率が高いのか低いのかの判断基準はないけれども、飲食店業を営む企業の一定数では、イネープリ

ング・コントロールを行使していることが明らかとなった。また、モニタリングとインセンティブによる4つのMCとの関連性については、群間で比較した際の相対的なMCの行使状況が同程度の組み合わせパターンが多いことが分かった。なお、こうしたMCの行使状況とコンテキスト要因やパフォーマンスとの関係については、別稿に譲ることにした。

本調査にはいくつかの限界がある。まず、本調査は2020年2月から3月にかけて実施されたものである。この時期はまだ国内では新型コロナウイルス感染症による事業活動への影響がそれほど深刻化していなかったけれども、その後、特措法に基づく緊急事態措置あるいは地方自治体独自の対応により、飲食店業では休業あるいは時短営業が余儀なくされた。現在の当該産業のMC実務のあり方は、こうした緊急事態の影響を強く受けて変化している可能性があり、さらなる調査が必要と言えるだろう。次に、本調査はMCに焦点を合わせたために、管理会計情報あるいは管理会計システムに特化した調査項目とはなっていない。特に、利益管理、予算管理、原価管理、在庫管理などは、ホスピタリティ産業でも重要であり、より詳細な調査が必要と言えるだろう。最後に、本調査で回答の得られたサンプルのほとんどが中小企業・非上場企業であり、大企業・上場企業のサンプルが非常に少なかったことから、中小企業と大企業あるいは非上場企業と上場企業との比較は行えなかった。この違いはMCの設計・運用に大きな影響を及ぼす可能性があるため、さらなる経験的な調査が必要であろう。

謝辞

企業の方々の深い御理解と御協力なしに本調査を完遂することはできませんでした。また、本調査は、2018年度メルコ学術振興財団研究助成金およびJSPS科研費（19K01995、19K02002）の助成を受けています。ここに記して心より感謝申し上げます。

参考文献

- 伊丹敬之. 1986. 『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店.
- 伊藤嘉博・小林啓孝・長谷川恵一・目時壮浩. 2014. 「宿泊業における管理会計の実態調査：ホテルおよび旅館における業績評価に注目して」『原価計算研究』38(1): 70-82.
- 上東正和. 2014. 「わが国非製造業における管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』60(2): 129-168.
- 上東正和. 2018. 「わが国卸・小売業における管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』63(3): 179-217.
- 上東正和. 2019. 「わが国サービス業における管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』64(3): 467-511.
- 庵谷治男. 2020. 「アメーバ経営における協力対価方式の理論的含意—イネープリング・コントロール概念を用いた論考—」『経営論集』（東洋大学）95: 67-80.

- 清水孝・庵谷治男. 2010. 「わが国宿泊業における管理会計の実態」『早稲田商学』424: 1-30.
- 鈴木研一・松岡孝介. 2014. 「従業員満足度, 顧客満足度, 財務業績の関係—ホスピタリティ産業における検証—」『管理会計学』22(1): 3-25.
- 徳江順一郎. 2008. 「飲食サービスとホスピタリティ—カウンターでのサービス提供に関する一考察—」『高崎経済大学論集』51(2): 43-56.
- 西居豪・近藤隆史. 2015. 「イネープリング概念を用いた管理会計研究の動向」『メルコ管理会計研究』7(2): 47-60.
- 西居豪・近藤隆史. 2017. 「テンション・マネジメント研究の概念枠組み」『会計』192(4): 444-457.
- 山上徹. 2005. 『ホスピタリティ・マネジメント論』白桃書房.
- 吉田栄介・妹尾剛好・福島一矩. 2010a. 「日本企業における管理会計（第2部 新連載・1）非製造業の実態調査と製造業との比較」『企業会計』62(4): 82-91.
- 吉田栄介・妹尾剛好・福島一矩. 2010b. 「日本企業における管理会計（第2部 新連載・2終）非製造業の実態調査と製造業との比較」『企業会計』62(5): 124-132.
- 吉村文雄. 2014. 「ホスピタリティ産業と管理会計」『経営論集』（明治大学）61(1): 563-570.
- 李燕. 2012. 「品質管理とコスト低減の同時追求に対するマネジメント・コントロールの役割」『メルコ管理会計研究』5(1): 31-44.
- Ahrens, T. and C. S. Chapman. 2004. Accounting for flexibility and efficiency: A field study of management control systems in a restaurant chain. *Contemporary Accounting Research* 21(2): 271-301.
- Baines, A. and K. Langfield-Smith. 2003. Antecedents to management accounting change: Structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society* 28(7/8): 675-698.
- Bergh, D. D., Ketchen, D. J., Orlandi, I., Heugens, P. P. M. A. R., and B. K. Boyd. 2018. Information asymmetry in management research: Past accomplishments and future opportunities. *Journal of Management* 45(1): 122-158.
- Free, C. 2007. Supply-chain accounting practices in the uk retail sector: Enabling or coercing collaboration? *Contemporary Accounting Research* 24(3): 897-933.
- Grabner, I., Posch, A., and M. Wabnegg. 2018. Materializing innovation capability: A management control perspective. *Journal of Management Accounting Research* 30(2): 163-185.
- Heggen, C. and V. G. Sridharan. 2021. The effects of an enabling approach to eco-control on firms' environmental performance: A research note. *Management Accounting Research* 50 100724.
- Jordan, S. and M. Messner. 2012. Enabling control and the problem of incomplete performance indicators. *Accounting, Organizations and Society* 37(8): 544-564.
- Jørgensen, B. and M. Messner. 2009. Management control in new product development: The dynamics of managing flexibility and efficiency. *Journal of Management Accounting Research* 21(1): 99-124.
- Libby, T. and J. H. Waterhous. 1996. Predicting change in management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research* 8: 137-150.
- Malmi, T. and D. A. Brown. 2008. Management control systems as a package: Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research* 19(4): 287-300.
- Merchant, K. A., and W. van der Stede. 2012. *Management Controls Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives* (3rd ed). Pearson Education.
- Mouritsen, J. 1995. Management accounting in global firms, in Ashton, D. and T. Hopper and R. W. Scapens (eds.), *Issues in Management Accounting*, 299-320, London, UK: Prentice Hall.
- Simons, R. 1995. *Lever of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard University Press.
- van der Meer-Kooistra, J. and R. W. Scapens. 2008. The Governance of lateral relations between and within organisations.

Management Accounting Research 19(4): 365-384.

Williams, J. J. and A. E. Seaman. 2001. Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects, *Accounting, Organizations and Society* 26(4/5) : 443-460.

Wouters, M., and C. Wilderom. 2008. Developing performance-measurement systems as enabling formalization: A longitudinal field study of a logistics department. *Accounting, Organizations and Society*, 33(4-5), 488-516.

付録

本調査においてMC実務について尋ねた質問文の原文を付録として下記に示す。質問文での項目数と提示される質問数が一致しないのは、企業に送付した質問票では他の質問も含めているためである。

【行動モニタリング】

店舗のオペレーションに関するマニュアル整備の詳細度についてお尋ねします。下記の6項目について、想定頂いた店舗の実情に当てはまる数字1つに○印をおつけ下さい。

	全く整備 されていない		どちらとも 言えない			非常に詳細に 整備されている	
	1	2	3	4	5	6	7
(1) 調理	1	2	3	4	5	6	7
(2) 清掃	1	2	3	4	5	6	7
(3) 設備メンテナンス	1	2	3	4	5	6	7
(4) 接客	1	2	3	4	5	6	7
(5) クレーム対応	1	2	3	4	5	6	7
(6) アルバイト・パート管理	1	2	3	4	5	6	7

【成果モニタリング】

本部による店舗のモニタリング・管理についてお尋ねします。以下の11項目について、想定頂いた店舗の実情に当てはまる数字1つに○印をおつけ下さい。

	全く そうではない		どちらとも 言えない			全く そのとおり	
	1	2	3	4	5	6	7
(4) 店舗の勤怠データを頻繁にモニタリングしている。	1	2	3	4	5	6	7
(5) 店舗の各メニューの販売実績を頻繁にモニタリングしている。	1	2	3	4	5	6	7
(6) 店舗の営業日報を頻繁にモニタリングしている。	1	2	3	4	5	6	7
(7) 店舗の材料在庫を頻繁にモニタリングしている。	1	2	3	4	5	6	7
(8) 店舗の食材・人件費を頻繁にモニタリングしている。	1	2	3	4	5	6	7
(9) 店舗の水道光熱費を頻繁にモニタリングしている。	1	2	3	4	5	6	7

【金銭的インセンティブ】

想定頂いた店舗の店長についてお尋ねします。下記の20項目について、店長の現状に当てはまる数字1つに○印をおつけ下さい。

	全く そうではない		どちらとも 言えない			全く そのとおり	
(1) 店長の報酬は、店舗の業績に大きく依存している。	1	2	3	4	5	6	7
(2) 店長の報酬は、所属ブランド全体の業績に大きく依存している。	1	2	3	4	5	6	7
(3) 店長は、自店舗の業績結果に関して、本部に詳細な説明をしなければならない。	1	2	3	4	5	6	7

【理念的インセンティブ】

貴社の経営理念についてお尋ねします。下記の5項目について、貴社の実情に当てはまる数字1つに○印をおつけ下さい。「経営理念」とは、貴社の価値、目的、信念を示したものと想定して下さい。

	全く そうではない		どちらとも 言えない			全く そのとおり	
(1) 経営理念は、全従業員（パート・アルバイト含む）の目が届くよう、あらゆる場所に提示されている。	1	2	3	4	5	6	7
(2) トップは経営理念の重要性を頻繁に社員に説明している。	1	2	3	4	5	6	7
(3) 経営理念の唱和や朗読が頻繁に行われている。	1	2	3	4	5	6	7
(4) 店舗社員を対象として、経営理念に関する研修・教育が頻繁に行われている。	1	2	3	4	5	6	7
(5) 貴社の一員として相応しい、あるいは社名に恥じない行動をとることを、従業員に強く求めている。	1	2	3	4	5	6	7

【イネープリングな4つの設計原理】

想定頂いた店舗の店長についてお尋ねします。下記の20項目について、店長の現状に当てはまる数字1つに○印をおつけ下さい。

	全く そうではない		どちらとも 言えない			全く そのとおり	
	1	2	3	4	5	6	7
(5) 緊急時対応のために、店長には十分な予備費が与えられている。	1	2	3	4	5	6	7
(6) 店長は、必要であればいつでも予算修正を求めることができる。	1	2	3	4	5	6	7
(7) 店長の自由裁量で使える十分な予算が設けられている。	1	2	3	4	5	6	7
(8) 店長は一定の目的に充てた予算（の一部）を他の目的に自由に充当できる。	1	2	3	4	5	6	7
(9) 店長は店舗独自の製品・サービスの開発や改善に取り組める。	1	2	3	4	5	6	7
(10) 店長は店舗独自の広告宣伝活動に取り組める。	1	2	3	4	5	6	7
(11) 店長は店舗独自の接客サービスの開発や改善に取り組める。	1	2	3	4	5	6	7
(12) 店長は店舗独自のコスト削減に取り組める。	1	2	3	4	5	6	7
(13) 店長が損益情報を迅速に把握できる仕組みがある。	1	2	3	4	5	6	7
(14) 店長が食材原価を迅速に把握できる仕組みがある。	1	2	3	4	5	6	7
(15) 店長が水道光熱費を迅速に把握できる仕組みがある。	1	2	3	4	5	6	7
(16) 店長が人時売上高を迅速に把握できる仕組みがある。	1	2	3	4	5	6	7
(17) 複数の店長が出席する会議を頻繁に開催している。	1	2	3	4	5	6	7
(18) 店舗運営に関して店長が有するノウハウやスキルの共有化に積極的に取り組んでいる。	1	2	3	4	5	6	7
(19) 自店舗が果たすべき役割が店長に繰り返し伝えられている。	1	2	3	4	5	6	7
(20) 顧客とのトラブルや店員の不適切行為などの問題が貴社全体に及ぼす影響の深刻さが店長に繰り返し伝えられている。	1	2	3	4	5	6	7