

日本管理会計学会 スタディ・グループ

中小企業における管理会計の総合的研究

〈最終報告書〉

2016 年 9 月 1 日

【スタディ・グループ構成員】

研究代表者 水野一郎（関西大学）

メンバー 山口直也（青山学院大学）

大串葉子（新潟大学）

井上和子（税理士・立教大学大学院博士後期課程）

金 紅花（事業創造大学院大学）

研究協力者 張 宏武（関西大学大学院商学研究科博士後期課程）

目 次

第1章 日本管理会計学会スタディ・グループ最終報告にあたって（水野一郎）

1. はじめに・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 1
2. 中小企業の会計をめぐるこれまでの状況・・・・・・・・・・ 1
3. 中小企業とは何か・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 2
4. 管理会計とは何か・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 3
5. 管理会計の定義・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 4
6. 中小企業管理会計・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 5
7. 「要領」の意義と内容・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 5
8. 経済安定本部企業会計制度対策調査会報告（1950）『中小企業簿記要領』の意義
・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 7
9. 中小企業管理会計の課題—インタビュー調査を踏まえて—・・・・・・ 8

第2章 燕三条・大田区・東大阪地域の中小企業における管理会計実践に関する実態調査 （山口直也）

1. 本研究の目的・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 13
2. 先行研究と比較した本研究の特徴・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 13
3. アンケート調査の概要・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 14
4. 回答企業の会社概要について・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 15
5. 回答企業の経営課題，経営管理手法と経理体制について・・・・・・・・・・ 19
6. 管理会計の導入の有無と必要性について・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 21
7. 管理会計手法の導入状況について・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 22
8. 見直しや導入が必要な管理会計分野について・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 31
9. 基本的な管理会計手法の導入状況について・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 32
10. 結語・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 32

第3章 技能継承を促進するための工程管理とインセンティブ設計

—S社による取り組み実践—

（大串葉子）

1. はじめに・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 34
2. 技能と技術の違い・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 34
3. S社について・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 35
4. S社による技能伝承のためのインセンティブ設計・・・・・・・・・・ 37
5. むすびにかえて・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 42

第4章 中小企業A社における財務諸表を出発点とした原価計算・原価管理（井上和子）

1. はじめに・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 43
2. 企業における原価計算の現状—疑問点・悩みに対する若干の考察とともに—
・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 44

3. A社の原価計算システム	47
4. 原価計算・管理を巡る諸問題とA社原価計算システム	51
5. むすびに	52

第5章 中小企業におけるBSC(Balanced Scorecard)導入事例に関する考察(金 紅花)

1. はじめに	54
2. 中小企業の定義と特徴	55
3. 中小企業における管理会計情報の重要性	57
4. BSCの概要	57
5. 日本の中小企業におけるBSCの導入事例のレビュー	60
6. おわりに	63

第6章 中国における小企業管理会計の現状と課題—瀋陽での調査を中心にして—

(張 宏武)

1. はじめに	66
2. 近年における中国管理会計の研究動向	66
3. 中国における小企業の実態と現状	68
4. 瀋陽における小企業のインタビュー調査	71
5. 調査結果	75
6. 本研究の限界と今後の課題	76

第1章 日本管理会計学会スタディ・グループ最終報告にあたって

水野一郎（関西大学）

1. はじめに

本スタディ・グループは、中小企業における管理会計・原価計算の現状と課題を歴史的、理論的、実証的に明らかにすることを目的として、メンバー各自の問題意識に基づく研究を基礎にしつつ、この2年間、6回の研究会を開催し、わが国の多様な中小企業へのインタビュー調査（東京2社、京都2社、大阪2社、新潟1社、北海道2社、静岡1社）および中国の中小企業の実態調査（瀋陽）を実施し、そして中小企業における管理会計実践に関する実態調査（郵送によるアンケート調査）を行ってきた。とくにこのアンケート調査は、中小企業の産業集積がある東京都の大田区、新潟県の燕三条、大阪の東大阪地区の中小企業を対象に2015年12月から2016年2月にかけて実施したもので、アンケートの内容は、経営管理手法や管理会計の導入状況から、予算管理、業績評価、原価計算、原価管理、資金管理、投資の意思決定などの利用状況を含んでいる。このアンケート調査結果の報告が今回の最終報告の中心的内容となっており、本最終報告の山口論文で詳細にまとめられている。またメンバー各自の問題意識に基づく研究論文も本最終報告に掲載されている。

本稿では、中間報告で述べてきたところであるが、まず中小企業の会計をめぐる状況を踏まえたうえで、中小企業とは何か、その定義と現状を明らかにし、管理会計の形成やその意義と役割を再考し、中小企業の管理会計とは何かについて考察する。そしてその際に「要領」と1950年に経済安定本部企業会計制度対策調査会報告として公表された『中小企業簿記要領』にも言及し、最後に中小企業の管理会計研究の課題を提示することにした。

2. 中小企業の会計をめぐるこれまでの状況

わが国における中小企業の会計については、2002年6月に中小企業庁から「中小企業の会計に関する研究会報告書」が公表されて以来、各方面で注目され、同年12月に日本税理士会連合会が「中小会社会計基準」を、翌年6月に日本公認会計士協会が「中小会社の会計のあり方に関する研究報告」を提案してきた。そしてこれら3つの報告を統合するものとして「中小企業の会計に関する指針」（以下「指針」と略す）が日本公認会計士協会・日本税理士会連合会・日本商工会議所・企業会計基準委員会の4団体から2005年8月に公表された。その後この改正が毎年のように繰り返され、現在では2015年4月21日に改正された平成27年版が公表されている。しかしながらこの「指針」は「会社法上、『一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行』（会社法431条）の一つとされたものの、その普及状況は決して芳しいものではなかった」（河崎2012, 25頁）。

そのため中小企業庁と金融庁が共同事務局となって2011年に2月に「中小企業の会計に関する検討会」が設置され、同年3月に「中小企業の会計に関する検討会報告書」が公表されるに至った。これらを受けて、「指針」が念頭に置かれている中小企業よりも規模が小さく、経理要員も少なく、高度な会計処理が困難なより広範な中小企業の会計のために「中小企業の会計に関する基本要領」（以下「要領」と略す）が2012年2月に提案され、

日本税理士会連合会，日本公認会計士協会をはじめ，中小企業庁，金融庁，日本商工会議所，その他中小企業関係金融機関などが積極的にこの「要領」の推進を図っている。

ここにわが国の中小企業の会計は「指針」と「要領」のダブルスタンダードになってくるのであるが，中小企業の会計に深く関わってこられた万代勝信教授は，中小企業のなかでも中規模企業には「指針」の利用，小規模企業には「要領」の利用を推奨され，そのような「棲み分け」を提案されている（万代 2012，39 頁）。中小企業庁が「要領」の普及ために作成した冊子『中小会計要領に取り組む事例 65 選』では「要領」は「指針」と比べて簡便な会計処理をすることが適当と考えられる中小企業を対象とし，「指針」は中小企業を対象としているものの，とりわけ会計参与設置会社が対象となっていることを説明している（上記冊子 7-8 頁）。

こうした中小企業の会計をめぐる議論と「指針」が作成されてきた背景や経緯，そして「指針」が多くの中小企業の実態とかけ離れていたことから「要領」が出来上がるまでの過程をフォローしてみると，改めて中小企業の会計が経営管理のための会計すなわち管理会計でなければならないことが明らかになってきた。「指針」のように制度会計からの影響が大きかったのは，これまでの中小企業会計研究が主として財務会計の研究者によって担われてきたことも関係していると思われるが，管理会計研究者からの積極的な取り組みが必要な時期にきているのではないだろうか。

中小企業の管理会計研究の意義は，会計の管理機能とは何か，経営に役立つ会計とは何か，すなわち管理会計の本質的特徴とは何かを改めて問い直し，考え直す契機となるものである。

3. 中小企業とは何か

中小企業の定義としては一般に中小企業基本法第 2 条第 1 項の規定に基づく「中小企業者」をあげている。また小規模企業とは，同条第 5 項の規定に基づく「小規模企業者」を指している。さらに中規模企業とは，「小規模企業者」以外の「中小企業者」をいうのである。「中小企業者」，「小規模企業者」については，具体的には，図表 1 のように規定されている。なお法人税法による定義では資本金 1 億円以下が中小企業とされている。

図表 1 中小企業基本法の定義

業種	中小企業者		うち小規模事業者※
	資本金	または 従業員	従業員
製造業その他	3 億円以下	300 人以下	20 人以下
卸売業	1 億円以下	100 人以下	5 人以下
サービス業	5,000 万円以下	100 人以下	5 人以下
小売業	5,000 万円以下	50 人以下	5 人以下

※中小企業庁によれば，個人事業者も含まれることをわかりやすく事業者に伝えるため，「小規模企業」ではなく「小規模事業者」という。

出所：2015 年版中小企業白書

また、わが国の中小企業の企業数は 385.3 万者であり、これは全事業者数の 99.7% を占めており、従業者数では中小企業が 3,217 万人であり、全体の約 7 割を占めている（図表 2 参照）。すなわち中小企業は、企業数ではいまなおわが国において圧倒的多数を占めており、従業者も大企業の 2 倍以上で社会的には多くの雇用を担っているのである。

図表 2 中小企業の企業と従業員数

	企業数	従業者数
大企業	1. 1 万者	1,397 万人
中小企業	385. 3 万者	3,217 万人
うち小規模事業者	334. 3 万者	1,192 万人

出所：2015 年版中小企業白書

なお帝国データバンクの「特別企画：長寿企業の実態調査」（2014）によれば、創業 100 年以上の長寿企業は全国で 2 万 7,335 社存在し、そのうち年商規模別では「1 億円未満」が 1 万 1,361 社（構成比 41.6%）、「1～10 億円未満」が 1 万 940 社（同 40.0%）となっており、全体の 81.6%を年商 10 億円未満の中小・中堅企業が占めている。また資本金規模別では 1000 万円未満が 9,588 社（構成比 35.1%）、1000 万～5000 万円未満が 14,144 社（同 51.7%）であり、全体の 86.8%を中小・中堅企業が占めているのである¹。中小企業を研究対象とする場合、こうした長寿企業の経営システムや会計がどのように経営管理に役立てられてきたかを調査・研究することも重要であり、別の機会にあらためて取り上げてみたい。

4. 管理会計とは何か

管理会計は、アメリカにおいて科学的管理運動の発展を背景に、それまでに開発されてきた標準原価計算、予算統制、財務諸表分析などの管理的会計諸技法を総合・体系化することによって、ほぼ 1920 年代に成立したとされている。アメリカ会計学会（American Accounting Association, 以下 AAA と略す）の 1958 年度「管理会計委員会」報告（以下「1958 年報告」と略す）は、当時の日本において権威あるものとして大きな影響を与えた報告である。この報告は、その序文で明らかにされているように管理会計の本質、意義、適用態様の解明を目的としたものであり、「いわば『管理会計とは何か』に答えることをみずからの課題とした」（津曲 1979, 4 頁）ものであった。

「1958 年報告」では「管理会計は、その言葉のいかなる意味においても新しいものではない。管理会計は、いわゆる科学的管理法の発展と、今日あるような財務会計の全般的機構にその発端がある、多数のよく知られた概念・技術および手続の総体であることを強調

¹ なお長寿企業の調査はいくつかあるが、後藤俊夫教授によれば 2011 年現在で創業 100 年以上の企業は全国で 52,000 社と推定され、このうち 200 年を超える企業は 3,937 社であり、300 年超は 1,938 社、500 年超は 147 社、1,000 年超が 21 社だそうである。また 200 年超企業の 3,937 社は世界で第 1 位であり、世界の 44.6%を占めている。ちなみに第 2 位はドイツで 1,850 社、第 3 位は英国 467 社、第 4 位はフランス 376 社、となっている（後藤 2012）。

したものである」としていた。もちろんこうした管理会計の成立の時期は、管理会計をいかに理解するかによって異なってくる。すなわち会計が本来的にもつ管理機能をも管理会計に含めて理解すれば、あるいは原価計算ないし工業会計の端緒的な形態をもそれに含めて理解すれば、複式簿記の成立やそれ以前の時代にまで遡ることになるであろう。

上記「1958 年報告」においても「歴史の示すところによると、会計はその発生当時やその初期の発展過程においてはもっぱら経営管理志向（management oriented）であった。会計の基本目的は、ジョイント・ベンチャーの資産、負債そして成果を説明するための経営管理者の必要性を満たすことに向けられていた。したがって、会計の初期の歴史は、外部的な要求よりもむしろ経営管理者の内部的必要性を満足させることを目的として発展したことをあらわしている」と述べられている。もちろん標準原価計算や予算統制を基軸とするいわば近代的な管理会計を対象とする限り、多くの論者が指摘するように 1920 年代に管理会計が制度的に成立したとするのが妥当であるが、中小企業の管理会計を考える場合、会計のもつ管理機能をも管理会計として認識し、注目しておくことは重要であり、上記の報告の指摘も再評価しておく必要がある。

5. 管理会計の定義

管理会計とは何かということで前節では管理会計の成立について触れてきたが、ここではそれを受けて管理会計の定義について吟味しておきたい。

定義とは一般に「概念の内容を限定すること」（『広辞苑』1955）であるが、それは、けっして絶対的で固定的なものではなく、研究の進歩や研究対象自体の発展によって豊かにされるものである。したがって、定義とは、いわば研究の出発点であり、かつ研究成果の総括となるものであろう。かつて管理会計の定義について、津曲直躬教授は「それは、『管理会計とはなにか』という根源的な問いに対して、論者が示した簡潔な解答とみることもできる」と述べていた（津曲 1979, 3 頁）。管理会計の定義として最も大きな影響をあたえ、多くの研究者がそれぞれの管理会計を定義づける出発点として引用されてきたのが、前掲の「1958 年報告」の次の定義である。

「管理会計とは、経済実体の歴史のおよび計画的な経済的データを処理するにあたって、経営管理者が合理的な経済目的の達成計画を設定し、またこれらの諸目的を達成するために知的な意思決定を行うのを援助するため、適切な技術と概念を適用することである」。この定義は、1996 年の ASOBAT や 1969 年の経営意思決定モデル委員会報告書などの AAA の報告書以外にも管理会計に関する多くの文献、著書で引用され、またアメリカだけでなくわが国でも「現在における管理会計の意義は、おおむねこれによってよいと思う」（青木 1976, 6 頁）あるいは「現在では最も権威ある定義」（西澤 1980, 7 頁）といわれるように高い評価を受けていたものである。

近年管理会計の領域がさらに拡大し、原価企画、BSC そしてマネジメント・コントロール・システムが管理会計で議論されるにつれて、管理会計の定義とその内容、領域が難しくなっているが、ここで青柳文司教授の次のような見解が我々には参考となるであろう。「しいていえば、会計担当者の整備能力の範囲内にある管理計算が管理会計である、というしかない」（青柳 1976, 50 頁）のである。

6. 中小企業管理会計

さて前節で管理会計とは何か、ということでその成立と定義などをみてきたが、それでは中小企業の管理会計をどのように捉えればよいのだろうか。かつて辻厚生教授は「事象、本質の究明は、その完成された姿態の観察よりもむしろ単純かつ素朴な本源的形態に遡り、その生成過程の史的分析によって核心にふれることができる」（辻 1977,3 頁）と述べておられたが、生成したばかりの小規模企業を含む中小企業の管理会計は、会計の経営管理的利用に注目すれば、それは管理会計の単純かつ素朴な本源的形態として理解することができる。すなわち管理会計の本質を究明する手がかりを得ることができるのではないだろうか。中小企業の管理会計研究は、管理会計とは何かを改めて問い直すことにもなるのである。

1920 年代に成立したとされる近代管理会計は科学的管理法を背景に標準原価計算、予算統制、経営分析、損益分岐点分析、直接原価計算から差額収益分析、資本予算、そして原価企画、ABC や BSC など様々管理技法と理論を発展させてきた。しかしながら管理会計の本質的なところを端的にあらわせば、管理会計が **management accounting, managerial accounting** あるいは **accounting for management** と呼ばれてきたように、経営者あるいは経営管理のための会計が管理会計であり、それは企業目的遂行のための会計であり、目的に対する手段の役割を担うものである。岡本清教授は、原価計算とは何かを説明する場合、「原価計算は、経営管理者の経営管理用具（a tool of management）である」と説明した方がはるかによく、その本質を言い表すことになる」と述べておられるが（岡本 1994, 1 頁）、管理会計もまさにそのように考えることができる。とくに中小企業の管理会計を検討する場合には用いられている管理会計技法だけではなく、簿記・会計がどのように経営管理のために活用されているかを考察する必要がある。

また中小企業の管理会計にはいろいろな問題を抱えているが、本橋教授は問題点を整理されて次の 4 点をあげておられる（本橋 2015, 55 頁）。①経営資源（人、金、物）が十分ではなく、そのため特に資金繰り・資金管理に余裕がない。②予算管理などの月次ないし四半期の短いサイクルでの業績管理の仕組みが不十分である。③正確な売上高や仕入高、売上原価などの管理がきちんと行われていない。④部門別業績管理が十分に行われていない。

7. 「要領」の意義と内容

「要領」は、「要領」の目的や適用対象などを記述したⅠ総論と各種の会計処理手続きを説明したⅡ各論、そして財務諸表などの様式を示したⅢ様式集、から構成されている。本稿では「要領」の意義や目的、特徴を理解するために総論のみを取り上げることとする。

まず「要領」の目的であるが、「要領」は、「中小企業の多様な実態に配慮し、その成長に資するため、中小企業が会社法上の計算書類等を作成する際に、参照するための会計処理や注記等を示すものである」として、「計算書類等の開示先や経理体制等の観点から、「指針」と比べて簡便な会計処理をすることが適当と考えられる中小企業を対象に、その実態に即した会計処理のあり方を取りまとめるべきとの意見を踏まえ」以下のような考えに立って作成されたものである。すなわち「・中小企業の経営者が活用しようと思えるよ

う、理解しやすく、自社の経営状況の把握に役立つ会計、・中小企業の利害関係者（金融機関、取引先、株主等）への情報提供に資する会計、・中小企業の実務における会計慣行を十分考慮し、会計と税制の調和を図った上で、会社計算規則に準拠した会計、・計算書類等の作成負担は最小限に留め、中小企業に過重な負担を課さない会計」である。

また「要領」の利用が想定される会社として、「金融商品取引法の規制の適用対象会社」と「会社法上の会計監査人設置会社」を除く株式会社が想定されており、「特例有限会社、合名会社、合資会社又は合同会社について」は「要領」を利用することができるとしている。そして「要領」の利用が想定される会社においても、金融商品取引法における一般に公正妥当と認められる企業会計の基準や「指針」に基づいて計算書類等を作成することを妨げないとも述べている。ここで中小企業の会計はダブルスタンダードを容認することになっている。さらに「要領」により複数の会計処理の方法が認められている場合には、企業の実態等に応じて、適切な会計処理の方法を選択して適用することが可能とされているが、会計処理の方法は、每期継続して同じ方法を適用する必要がある、これを変更するに当たっては、合理的な理由を必要とし、変更した旨、その理由及び影響の内容を注記することが要請されている。国際会計基準との関係が議論されてきたが、「要領」では「安定的に継続利用可能なものとする観点から、国際会計基準の影響を受けないものとする」と明記されることになった。このように国際会計基準からの影響を排除することを明確にしたことは「要領」の性格を考える上で極めて重要な決断である。なお記帳の重要性については「要領」でも「経営者が自社の経営状況を適切に把握するために記帳が重要」であり、「記帳は、すべての取引につき、正規の簿記の原則に従って行い、適時に、整然かつ明瞭に、正確かつ網羅的に会計帳簿を作成しなければならない」としている。

そして最後に「要領」の利用上の留意事項として、上記の事項に加えて企業会計原則の「真実性の原則」、「資本取引と損益取引の区分の原則」、「明瞭性の原則」、「保守主義の原則」、「単一性の原則」、「重要性の原則」の6つの原則をあげている。このように「要領」が、①中小企業の経営者が活用できるように、理解し易く、自社の経営状況の把握に役立つ会計として、②中小企業の利害関係者（金融機関、取引先、株主等）への情報提供に資する会計として、③中小企業の実務における会計慣行を十分考慮し、会計と税制の調和を図った上での会計として、④計算書類等の作成負担を最小限に留め、中小企業に過重な負担を課さない会計として、構築されることをめざしたことは中小企業の実態に即した適切なものだといえるだろう。また同時に中小企業の経営者のための会計つまり管理会計としても理解できるものである。

かねてから筆者は、「管理会計は、①調査・診断のための会計、②業績管理会計、③意思決定会計、④私会計としての財務会計ないし外部報告会計つまりパブリック・リレーションズのための会計、として体系づけて整序されることが必要であろう」（水野1990, 17頁）と主張してきているのだが、中小企業の管理会計もフレームワークとしては同様である。「自社の経営状況の把握に役立つ会計」とは「①調査・診断のための会計」に相当するものであり、「要領」に入っていないが中小企業でも実施されている予算管理などが②業績管理会計であり、中小企業では明示的ではない受注の可否などの意思決定、設備投資の採算計算などが③意思決定会計になるのである。④私会計としての財務会計ないし外部報告会計とは税務当局を対象とする税務会計であり、金融機関を対象とする資金調達会計

などがここに入ってくるのである。両者とも中小企業にとっては重要な会計であり、「私会計の理念、経営者の意図を貫徹しようとする」（青柳1976, 46頁）外部報告会計であり、管理会計なのである。

8. 経済安定本部企業会計制度対策調査会報告（1950）『中小企業簿記要領』の意義

「指針」から「要領」にいたる議論の中で注目されているのが、1950年に当時の経済安定本部企業会計制度対策調査会が公表した『中小企業簿記要領』（以下「簿記要領」と略す）である。河崎照行教授は「『中小企業の会計』に関する今日の問題意識」は、この「簿記要領」に「その萌芽がみられる」（河崎 2009, 7 頁）と述べ、「そこで取り上げられていた中小企業に対する問題意識と中小企業の企業属性に即した簿記の必要性の議論は、今日の『中小企業の会計』をめぐる問題意識や議論と本質的に異なることはない」（河崎 2009, 10 頁）と評価している。そこでこの「簿記要領」の特徴と歴史的意義をここで確認しておきたい。

「簿記要領」は、その目的や一般原則、特徴を述べた序章、および現金収支の記帳から決算までの会計処理を説明した第1章から11章から構成されている。

序章ではまず「簿記要領」の目的として次のように述べている。「この要領は、法人以外の中小商工業者のよるべき簿記の一般的基準を示すものであって中小商工業者がこれを基準し、その実情に応じて記帳方法、帳簿組織を改善合理化し、以て、(1)正確なる所得を自ら計算し課税の合理化に資すること、(2)融資に際し事業経理の内容を明かすことによって中小企業金融の円滑化に資すること、(3)事業の財政状態及び経営成績を自ら知り、経理計数を通じて事業経営の合理化を可能ならしめること」である。

この「簿記要領」はシャープ税制と青色申告との関係で作成されてきたのだが、「簿記要領」は中小企業の管理会計を発展させる契機にもなったのである。目的の第1は正確な課税所得の計算であるが、これは中小企業経営者の税務計画と税務政策に関心を高め、管理会計としての税務会計を発展させてきた。また第2の中小企業金融の円滑化では中小企業経営者が金融機関への事業と財務内容の開示にとどまるものではなく、そこには金融機関対策の資金調達のための管理会計が発展してくるのである。これらの2つは「私会計としての財務会計ないし外部報告会計」としての管理会計であり、目的の第3は事業の財政状態及び経営成績を中小企業の経営者が自ら知り、経理計数を通じて事業経営の合理化を図る本来の企業内部の管理会計であり、財務諸表の的確な理解から財務諸表の分析、利益計画、予算管理などへと発展してくるのであり、このように理解ができるのである。

また中小企業簿記が従わなければならない一般原則として7つの原則をあげていた²。

² ①「簿記は、事業の資産、負債及び資本の増減に関するすべての取引につき、正規の簿記の原則に従って正確な会計情報を作成するものでなければならない。」これは企業会計原則と共通の正規の簿記の原則であるが、次の真実性の原則の前におかれているのは興味深いところであり、正規の簿記の原則は帳簿記入のより基本的な前提となる原則だからであろう。②「簿記は、事業の財政状態及び経営成績に関して真実な報告を提供するものでなければならない。」これは企業会計原則と共通の真実性の原則である。③「簿記は、財務諸表により、利害関係人に対して必要な会計事実を明瞭に表示し、事業の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならない。」これは企業会計原則と共通の明瞭性の原則である。④「簿記は

そしてこの「簿記要領」の特徴として上記の一般原則に基づき、中小商工業者の記帳の実情を深く考慮して定めたものであっておおむね次の点を特徴として挙げている。

- ①記帳者が複式簿記の知識なくして容易に記帳できるように、通常の複式簿記の採用する手続、とくにすべての取引を勘定の借方貸方に仕訳すること並びに総勘定元帳に転記することを省略する。
- ②原則として現金出納帳を中軸として他の関係帳簿との間に複記の組織を確立し、現金収支を基礎として記帳の照合試算を可能ならしめ、以て複式簿記の原理とその効果を実現する。
- ③簡単な業種においては、現金出納帳の多桁方式を発展せしめた日計表の方式を採用し、これに若干の補助明細簿を配することによって、完全な記帳を行うことができるものとする。
- ④帳簿組織全体として、たんに現金収支だけではなく資産、負債及び資本に関するすべての取引を記帳し、決算諸表を作成しうるとき体系的帳簿組織とする。
- ⑤帳簿の記入は、証憑書類又は伝票その他の原始記録に基づいて正確に行われ、帳簿の記入の真実なることがこれも原始記録によって確証されうるものとする。

このように記帳者が複式簿記の知識なくして容易に記帳できるようにしながら、複式簿記の原理とその効果を実現させるような帳簿組織を提案したこの「簿記要領」の特徴は、当時の中小企業の実態を配慮したきわめて重要で画期的なものといえるだろう。

9. 中小企業管理会計の課題—インタビュー調査を踏まえて—

以上本稿では、まず中小企業会計をめぐる現状を把握したうえで、近代管理会計の形成やその意義と役割を再考し、中小企業の管理会計とは何かについて考究してきた。その際には「要領」と1950年に経済安定本部企業会計制度対策調査会報告として公表された「簿記要領」にも言及してきた。中小企業の管理会計は、会計の経営管理的利用として管理会計の単純かつ素朴な本源的形態として理解することができ、管理会計の本質を究明する手がかりを得ることができる。中小企業の管理会計研究は、管理会計とは何かを改めて問い直

事業に関する取引を明瞭に記録するものとし、家計と区別して整理しなければならない。」これは家計と密接に繋がっている中小企業の会計にとって、事業の会計と家計の会計を区分する重要な原則である。零細な事業者ほどこの点が曖昧になっている。⑤「簿記は、一たん定めた会計処理の方法を継続して適用し、みだりに変更してはならない。」これは企業会計原則と共通の継続性の原則である。⑥「仕入、売上等重要なる費用及び収益は、その支出及び収入にもとづいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。」これは企業会計原則と共通の発生主義の原則である。⑦「簿記は前各号の要請をみだす限り、会計処理の方法及び帳簿組織をできるだけ簡単平易ならしめ、記帳の能率化、記帳負担の軽減をはからなければならない。」この最後の原則は中小企業の会計を考えるうえで、中小企業の実態を踏まえた大変重要な一般原則である。①から⑥までの諸原則と簡単平易な帳簿組織、記帳の能率化、記帳負担の軽減を図ることは中小企業会計の基本的な課題である。

すことにもなるのである。ここに中小企業の管理研究の重要な意義があると考えられる。

今回のスタディ・グループの研究活動の一環であったインタビュー調査を踏まえて今後の中小企業管理会計の課題として以下の点を最後に提示しておきたい。

第1の課題は中小企業の管理会計についての更なる実態調査の必要性である。我々は今回のスタディ・グループの研究で製造業を中心に様々な中小企業10社を訪問してきたが、中小企業がきわめて多様な状態で中小企業の管理会計と一言では語れないということをあらためて感じさせられた。これらのうちで中小企業の多様性をあらわしている典型的な企業を挙げてみると次のようになっている。

A社（東京都大田区）：技術開発ベンチャー型の企業であり、設立は2003年9月で資本金は1000万円、従業員は7名である。事業内容としては、高周波電源機器・高周波増幅器の輸入・販売、高周波を工業的に利用する装置の開発・製造・販売、真空機器・理化学機器等の製造販売である。同社は独自の技術として誘導加熱を活用した独自装置の開発を行っており、経営面での利点としては、製造設備の投資が不要、製造要員が不要、原材料在庫・完成品在庫を持たないところにある。また特別な会計要員は配置しておらず、総務その他を兼任している。会計的には税務会計が中心で税理士事務所に任せており、管理会計と言えるようなところはない。

B社（東京都大田区）：典型的な大田区の下請け型企业であり、設立は1965年6月に資本金200万円で創業し、現在の資本金は1600万円で従業員は46名である。事業内容としては医療品・食品・化粧品容器のキャップ製造・販売、プラスチック射出成形・金型製作であり、近年は3Dプリンター事業に参入している。太田区の優良工場に平成20年認定された。大手製造メーカーの下請け業務が大半であり、現在そこからの脱皮を模索中である。

同社は経営理念を設定し、従業員満足度向上を柱に経営改革に熱心に取り組んでいる。会計は税務会計及び金融機関に対する会計が中心となっており、税理士事務所に依頼している。予算管理、原価管理な管理会計としてはまだ不十分である。

C社（京都市）：長寿企業の典型であり、設立は文禄3年（1594年）で400年を超える歴史を有する企業である。資本金は1000万円で従業員は26名であり、事業内容としては薫物（たきもの）線香、蠟燭の製造販売である。同社は創業以来、御香の製造・販売を主たる業務とし、原材料の調達から製品に至るまで一貫した工程管理のもとに、伝統的な香りを重んじながらも、つねに新しい香りの創造に努めてきた。たとえば、明治42年に、同社の新規事業部門として、負野小左衛門は、同社の納屋の中で、蚕繭解舒液の製造を始めている。同製品はのちにシルクリーラーと改称され、紡糸の生産性を著しく向上させ、絹産業における量産技術の確立に貢献したのである。このように、脈々と受け継がれてきた伝統を守りつつも、新たな展開を模索し実行している。会計としては税務会計が中心で、設備投資の際には地域金融機関に対する会計が重要となり、税理士事務所からアドバイスを受けてきた。会計を管理に活用する志向はみられるが、管理会計としてはまだ成熟したものではない。

D社（京都市）：小企業から世界的な中堅企業へ発展している会社である。設立は1977年3月（創業1964年）で資本金は8200万円である。売上高は約50億円と予想（2016年3月期）され、昨年32億2900万円（2015年3月期）、一昨年37億5800万円（2014年3月期）となっている。従業員数は135名（2015年8月3日現在）であり、事業内容は

鶏卵の自動洗浄選別包装装置・鶏卵の非破壊検査装置の開発、製造、販売、メンテナンスである。同社はこの分野では世界的なメーカーであり、現在国内事業所を8ヶ所（札幌、東京、九州等）有しており、50カ国に機械を輸出している。マレーシアの現地法人では製造、販売、メンテナンスの業務を展開しており、中国の現地法人ではメンテナンス業務のみ展開している。同社の経営者のリーダーシップは優れており、経営理念もしっかりしている。同社はアメーバ経営を独自に導入し、時間当たり付加価値も計算しているが、製造アメーバがコストセンターにとどまっている。実際原価計算を実施し、標準原価計算の導入を準備しているところである。経営管理本部を設置し、会計要員は3名いる。予算管理も実施しているとのことである。

中小企業とは資本金と従業員数で区分されただけのことであり、企業経営はそれぞれ大きく異なっているのである。経営者の意識や資質も中小企業の存続や発展に大きく影響している。実態調査にはアンケート調査とインタビュー調査、さらにアクションリサーチや参与観察なども含まれるが、わが国の中小企業の規定はあまりにも広く規模や業種ごとに調査をしていくことが要請される。すでに部分的ではあるが、飛田（2015）澤邊（2015）などの精力的な調査が実施されているし、吉川（2015）、稲垣（2010）の中小企業の再生に関わる管理会計についての先駆的な研究も展開されている。中小企業でのインタビュー調査では管理会計の一般的テキストでは出てこないような独特の概念や表面化しない会計の管理的利用が存在しており、これらを顕在化させ、「見える化」させることが重要である。飛田（2015）が紹介されている佐賀県内の金型メーカーの付加価値に近い概念である「がんばり益」と「がんばり給」という概念の活用も興味深いものである。

第2は中小企業の管理会計研究にとって避けることができないのが税理士・会計士などの会計事務所の役割である。今回のインタビュー調査でも企業が発展する過程で会計事務所をいくつか変更してきた会社があった。会計事務所と中小企業との関わり方も千差万別であり、年度末の申告納税業務や単なる企業の記帳代行から利益計画、予算管理、標準原価計算、さらにはBSCまでを指導する会計事務所が一部では存在している。中小企業への会計事務所の関わり方の実態調査と中小企業管理会計にとっての会計事務所の役割についての研究が必要である。これらについては日本税理士会連合会、中小企業庁などの調査も大変参考になる。なお『中小企業白書 2016年版』では、「中小企業の生産性分析」（1社）、「中小企業のIT活用」（8社）、「中小企業における海外需要の取り込み」（9社）、「稼ぐ力を支えるリスクマネジメント」（12社）、「中小企業の成長を支える金融」（10社）、「中小企業の稼ぐ力を決定づける経営力」（12社）をテーマに多数の事例が紹介されている。

第3は上記と関係するのであるが、中小企業と金融機関との関係である。今回のインタビュー調査でも月次決算や利益計画を銀行に提出し、地域金融機関と密接に関わっている会社があった。中小企業と密接に関わる中で銀行員を企業に出向させ、事業計画や資金計画を共同で作成する過程で管理会計のアドバイスなどが行われている。とくに地域金融機関である地方銀行、信用金庫や信用組合がどのように関わっているのか、そこでの経営指導が中小企業の管理会計にどのように反映しているのかをさらに調査することも必要である。

第4は特定の企業の生成から発展までの管理会計の役割とその変化を辿りつつ、そこに

における管理会計の展開を調査研究することである。周知の様に京セラは零細な中小企業から世界的な企業に発展してきた会社であるが、その管理会計は中小企業の管理会計の特徴を色濃く残している。創業者の稲盛和夫名誉会長が著書（稲盛 1998）で明らかにしているように標準原価計算と予算制度は実施しておらず、棚卸資産の評価は売価還元原価法を採用している。京セラ管理会計の根幹は時間当り採算制度であり、時間当り付加価値指標が業績評価の最も重要な計数となっている。この京セラの管理会計については筆者を含めてすでに多くの研究者が取り上げてきている。ただこの時間当り採算制度も初期のものから少しずつ変化してきており、この歴史的な変遷は、挽（2007）、潮（2013）に詳しく紹介されている。特定の企業を対象にしたこうした研究は、今回のスタディ・グループではできなかった。先行研究を文献的に研究させていただいただけであった。

以上のように、中小企業の管理会計の研究には重要な課題が残されており、スタディ・グループの2年間の研究は、まだまだ中小企業管理会計研究の緒に就いたばかりであり、今後ともなんらかの形で研究を継続していく所存である。

【参考文献】

- アメーバ経営学術研究会編（2010）『アメーバ経営学—理論と実証—』丸善。
- 稲垣靖(2010)「我が国の中小企業再生における管理会計の導入」『経済科学』58巻3号 57-74頁。
- 稲盛和夫（1998）『稲盛和夫の実学—経営と会計—』日本経済新聞社。
- 岩邊晃三（1987a）「『中小企業簿記要領』の意義と内容（上）」『社会科学論集』（埼玉大学）第61号、13－40頁。
- 岩邊晃三（1987b）「『中小企業簿記要領』の意義と内容（下）」『社会科学論集』（埼玉大学）第62号、95－121頁。
- 潮清孝（2013）『アメーバ経営の管理会計システム』中央経済社。
- 河崎照行（2009）「中小企業における簿記の意義と役割」『會計』第176巻第3号 1-12頁。
- 河崎照行（2012）「『中小会計要領』の全体像と課題」『企業会計』第64巻第10号、25－31頁。
- 河崎照行・万代勝信編著（2012）『詳解中小会社の会計要領』中央経済社。
- 経済安定本部企業会計制度対策調査会報告（1950）『中小企業簿記要領』財団法人大蔵財務協会。
- 経済安定本部編（1950）『中小企業簿記要領解説：記帳例題つき』森山書店。
- 後藤俊夫「100年企業に学ぶ長寿の秘訣」
（http://www.hri105.co.jp/publishing/hri_r/146/146_tokushu.pdf#search='200%E5%B9%B4%E4%BC%81%E6%A5%AD'）
- 坂本孝司（2012）「中小企業政策および金融政策における『中小会計要領』の意義」『企業会計』第64巻第10号、46－51頁。
- 澤邊紀生・吉永茂・市原勇一（2015）「管理会計は財務業績を向上させるのか？—日本の中小

- 企業における管理会計の経済的価値」『企業会計』Vol.67 No.7 97-111。
- 中小企業庁（2010）『中小企業の会計に関する研究会（中間報告書）』。
- 中小企業庁（2012）「『中小企業の会計に関する検討報告書』の公表について」～『中小企業の会計に関する基本要領』の普及・活用策について～」。
- 中小企業庁（2014）『中小会計要領に取り組む事例 65 選』。
- 中小企業庁（2015）『中小・地域金融機関向けの総合的な監督指針』。
- 中小企業庁（2015）『中小会計要領の未導入先に対する調査』。
- 中小企業庁事業環境部財務課（2010）『中小企業会計に係る論点について』。
- 帝国データバンク（2014）「特別企画：長寿企業の実態調査」
[\(https://www.tdb.co.jp/report/watching/press/p140905.html\)](https://www.tdb.co.jp/report/watching/press/p140905.html)
- 津曲直躬（1979）「管理会計の意義」（横浜市立大学会計学研究室編『管理会計論』同文館）。
- 特別座談会（2012）「『中小企業の会計に関する基本要領』取りまとめの背景と意義」『TKC 会報』2012 年 6 月号別冊（司会坂本孝司，品川芳宣，河崎照行，弥永真生），1-31 頁。
- 飛田努（2015）「中小企業の管理会計・財務管理研究の現状と課題」『財務管理研究』第 26 号 154-160 頁。
- 挽文子（2007）『管理会計の進化』森山書店。
- 万代勝信（2012）「『中小会計要領』と『中小会計指針』の棲み分けの必要性」『企業会計』第 64 巻第 10 号，32-39 頁。
- 水野一郎（2008）「付加価値管理会計の展開—京セラアメーバ経営を中心として—」『會計』第 173 巻第 2 号 84-94 頁。
- 水野一郎（2012）「京セラアメーバ経営の展開—JAL の再生を中心として—」『関西大学商学論集』第 57 巻第 3 号 129-146 頁。
- 本橋正美（2015）「中小企業管理会計の特質と課題」『会計論叢』第 10 号 51-69 頁。
- 弥永真生（2012）「『中小会計要領』の会社法における位置づけ」『企業会計』第 64 巻第 10 号，40-45 頁。
- 山下壽文（2012）『要説新中小企業会計基本要領』同友館。
- 吉川晃司（2015）『企業再生と管理会計』中央経済社。
- AAA（1959）“Report of committee on management accounting”, *The Accounting Review*, pp.207-214.

第2章 燕三条・大田区・東大阪地域の中小企業における管理会計実践に関する実態調査

山口 直也（青山学院大学）

1. 本研究の目的

近年、中小企業の管理会計に対する関心の高まりに伴い、中小企業における管理会計実践に関する研究成果も徐々に公表されている。しかし、中小企業において、管理会計手法の利用がどの程度進んでいるのか、どのような管理会計手法が導入されているのか、管理会計手法を導入していない企業における管理会計手法の導入にあたっての障害は何か、管理会計手法を既に導入している企業における管理会計実践上の課題は何か、といった点について未だ十分に解明されているとはいえない。

本研究は、アンケート調査を通じて、これら管理会計実践の現状を解明することを目的としている。ただ、中小企業の場合、設立経緯、業種特性、経営資源の制約による地域内企業との高い相互依存性、地域内顧客への高い依存性等の要因によって、経営管理システム及び管理会計システムの成熟度や特徴に違いがあると想定される。また、我が国の中小企業は約420万社も存在するため、全ての企業に対してアンケート調査を実施することは、研究資源の制約から不可能である。

そこで、本研究では、調査対象を限定することによる研究成果の限界を認識しつつ、新潟県燕三条地域、東京都大田区、大阪府東大阪地域の3つの産業集積地域を対象として、アンケート調査を行った。本研究の目的は、以下の3点である。

- ①中小企業における管理会計の利用実態について全般的な傾向を明らかにする。
- ②産業集積地域間での比較を通じて、地域ごとの特徴を明らかにする。
- ③管理会計を積極的に活用している企業を探索する。

2. 先行研究と比較した本研究の特徴

我が国における中小企業を対象としたアンケート調査に基づく実態調査研究としては、成田・山田・三浦・中村（1997）、成田・中村（1997）、関根・豊島・大塚・佐々木（2000）、豊島・大塚（2003）、飛田（2011）、飛田（2012a）、飛田（2012b）などがある。

対象とする企業群について、成田・山田・三浦・中村（1997）、成田・中村（1997）はいわき市内企業を、関根・豊島・大塚・佐々木（2000）、豊島・大塚（2003）は石巻地域企業を、飛田（2011）は熊本県内企業を、飛田（2012a）は福岡市内企業をそれぞれ対象としており、県・市といった自治体を単位として抽出している。これに対し、本研究では、産業集積を単位として企業群を抽出し、調査分析を行った点で特徴を有している。

また、調査内容について、成田・山田・三浦・中村（1997）、成田・中村（1997）、関根・豊島・大塚・佐々木（2000）は会計業務のコンピュータ化を、豊島・大塚（2003）は原価計算・原価管理を、飛田（2011）、飛田（2012a）、飛田（2012b）は従業員の心理的要因（満足度・モチベーション）、価値観の共有と経営理念が及ぼす影響、組織成員間のコミュニケーション、経営管理システムの整備・活用と重要性、管理会計実務を調査している。

このうち、管理会計実践については、豊島・大塚（2003）が原価計算・原価管理を、飛田（2011）、飛田（2012a）、飛田（2012b）が会計情報利用の有無と情報の利用、会計情

報の捉え方（経営管理における会計情報の重要性）、予算実績差異分析、会計情報を利用しない理由を調査しているが、どちらも管理会計実践についての調査は部分的なものにとどまっている。これに対し、本研究では、管理会計手法全般を対象として調査分析を行った点で特徴を有している。

3. アンケート調査の概要

本アンケート調査は、メルコ学術振興財団2015年度研究助成（研究2015013号）の支援を受けて実施した。

調査対象企業については、2015（平成27）年7月末時点において、各地域の域内産業・企業を支援する機関のホームページに掲載されていた企業のうち、従業員数10名以上の企業を対象とした。新潟県燕三条地域については、公益財団法人燕三条地場産業振興センターのホームページの「Web情報システム」に掲載されていた企業、東京都大田区については、公益財団法人大田区産業振興協会ホームページの「大田区製造業検索ポータル」（現在は存在しない）に掲載されていた企業、大阪府東大阪地域については、東大阪市技術交流プラザのホームページに掲載されていた企業を対象とした。

2015（平成27）年12月18日に発送し、2016（平成28）年2月22日を回答期限とした。各地域の送付企業数、回答企業数と回答率は、**図表1**の通りであった。1,739社（燕三条402社、大田区604社、東大阪733社）に調査用紙を送付し、163社（燕三条40社、大田区64社、東大阪59社）から回答を得た。3地域合計の回答率は9.37%（燕三条9.95%、大田区10.60%、東大阪8.05%）であった。

図表1 送付企業数、回答企業数と回答率

	送付企業数	回答企業数	回答率
燕三条	402	40	9.95%
大田区	604	64	10.60%
東大阪	733	59	8.05%
合計	1,739	163	9.37%

本調査では、以下の事項について調査を行った。

- ①会社概要について
- ②経営課題について
- ③経営管理手法の導入状況について
- ④経理体制について
- ⑤管理会計手法の導入について
- ⑥管理会計手法の導入の必要性について
- ⑦管理会計手法の導入状況について
- ⑧見直しや導入が必要な管理会計分野について

4. 回答企業の会社概要について

(1) 製造業・非製造業の別について

製造業・非製造業の別は**図表 2**の通りであった。3地域とも製造業を中心とした産業集積であることから、回答企業の大半が製造業であった。回答企業163社のうち、製造業が144社(88.34%)、非製造業が19社(11.66%)であった。なお、大田区において、若干、非製造業が多かった。

図表 2 製造業・非製造業の別

	製造業	非製造業	合計
燕三条	38	2	40
大田区	53	11	64
東大阪	53	6	59
合計	144	19	163

(2) 業種分類について

業種は**図表 3**と**図表 4**の通りであった。製造業については、「金属製品」が64社(燕三条20社、大田区20社、東大阪24社)と最も多く、次いで、「一般機械器具」14社、「電気機械器具」13社、「精密機械器具」11社、「第一次金属」7社の順で多かった。非製造業については、「卸売・小売」が13社(燕三条2社、大田区6社、東大阪5社)と最も多かった。

図表 3 製造業の業種

	燕三条	大田区	東大阪	合計
食料品	1	0	0	1
繊維・繊維製品	0	1	1	2
木材・木製品	1	0	0	1
家具・建具	1	0	0	1
紙・紙類似品	2	1	0	3
印刷・出版	0	1	0	1
化学	0	1	1	2
石油・石炭製品	0	1	0	1
ゴム製品	0	0	2	2
皮革・皮革製品	0	0	0	0
窯業・土石製品	1	1	0	2
第一次金属	4	2	1	7
金属製品	20	20	24	64
一般機械器具	4	5	5	14
電気機械器具	2	8	3	13
輸送用設備	1	2	0	3

精密機械器具	2	4	5	11
その他	1	8	11	20
合計	40 (38)	55 (53)	53 (53)	148 (144)
カッコ内の数字は回答社数。 燕三条地域では、1社が「木材・木製品製造業」と「家具・建具製造業」の2つを回答、1社が「金属製品製造業（機械・車輛を除く）」と「一般機械器具製造業」の2つを回答。 大田区地域では、1社が「第一次金属製造業」と「金属製品製造業（機械・車輛を除く）」の2つを回答、1社が「電気機械器具製造業」と「精密機械器具製造業」の2つを回答。				

図表4 非製造業の業種

	燕三条	大田区	東大阪	合計
電気・ガス・熱供給・水道	0	0	0	0
情報通信	0	1	0	1
運輸	0	0	0	0
卸売・小売	2	6	5	13
金融・保険	0	0	0	0
不動産	0	0	0	0
飲食店・宿泊	0	0	0	0
医療・福祉	0	0	0	0
教育・学習支援	0	0	0	0
その他	0	4	1	5
合計	2	11	6	19

（３）創業・創立からの年数について

創業・創立からの年数は図表5の通りであった。「50年超」が94社（全体の57.67%）（燕三条22社、大田区38社、東大阪34社）と最も多く、次いで、「25年超50年以内」が60社（36.81%）（燕三条18社、大田区20社、東大阪22社）と多かった。全体の94.48%（154社）が25年超であった。

図表5 創業・創立からの年数

	燕三条	大田区	東大阪	合計
1年以内	0	0	0	0
1年超5年以内	0	0	0	0
5年超10年以内	0	2	0	2
10年超25年以内	0	4	3	7
25年超50年以内	18	20	22	60
50年超	22	38	34	94
合計	40	64	59	163

（４）従業員数について

従業員数は図表６の通りであった。「30名以内」が93社（全体の57.06%）と最も多く、次いで、「30名超50名以内」32社（19.63%）,「100名超」17社（10.43%）,「70名超100名以内」13社（7.98%）,「50名超70名以内」8社（4.91%）の順で多かった。50名以内の企業が全体の4分の3程度（76.69%）を占めていたものの、100名超の企業も1割程度（10.43%）あった。

図表６ 従業員数

	燕三条	大田区	東大阪	合計
30名以内	18	45	30	93
30名超50名以内	7	8	17	32
50名超70名以内	3	4	1	8
70名超100名以内	3	4	6	13
100名超	9	3	5	17
合計	40	64	59	163

（５）資本金額について

資本金額は図表７の通りであった。「1千万円以上5千万円未満」が118社（全体の72.39%）と最も多く、次いで、「5千万円以上1億円未満」20社（12.27%）,「1千万円未満」18社（11.04%）,「1億円以上」7社（4.29%）の順で多かった。

図表７ 資本金額

	燕三条	大田区	東大阪	合計
1千万円未満	6	9	3	18
1千万円以上5千万円未満	23	49	46	118
5千万円以上1億円未満	9	4	7	20
1億円以上	2	2	3	7
合計	40	64	59	163

（６）総資産額について

総資産額は図表８の通りであった（未回答10社）。「1億円以上5億円未満」が66社（全体の40.49%）と最も多く、次いで、「5億円以上」58社（全体の35.58%）,「1千万円以上1億円未満」29社（17.79%）の順で多かった。1億円以上の企業が全体の4分の3程度（76.07%）を占めていた。

図表８ 総資産額

	燕三条	大田区	東大阪	合計
1千万円未満	0	0	0	0
1千万円以上1億円未満	6	13	10	29

1 億円以上 5 億円未満	15	29	22	66
5 億円以上	15	20	23	58
未回答	4	2	4	10
合計	40	64	59	163

（７）売上高について

売上高は**図表 9**の通りであった（未回答 1 社）。「1 億円以上 5 億円未満」が 74 社（全体の 45.40%）と最も多く、次いで、「10 億円以上」38 社（23.31%），「5 億円以上 10 億円未満」36 社（22.09%），「5 千万円以上 1 億円未満」12 社（7.36%），「5 千万円未満」2 社（1.23%）の順で多かった。

図表 9 売上高

	燕三条	大田区	東大阪	合計
5 千万円未満	0	2	0	2
5 千万円以上 1 億円未満	5	4	3	12
1 億円以上 5 億円未満	15	36	23	74
5 億円以上 10 億円未満	7	13	16	36
10 億円以上	13	9	16	38
未回答	0	0	1	1
合計	40	64	59	163

（８）製造業における顧客と製品の特徴について

製造業と回答した企業(144社)の顧客と製品の特徴は、**図表10**と**図表11**の通りであった。顧客の特徴については 4 社、製品の特徴については 2 社が未回答であった。

①顧客の特徴について

顧客については、「顧客の大半は企業であり、顧客企業に占める元請業者の割合が高い」（企業／元請業者）との回答が78社と全体の 5 割強（54.17%）を占めており、次いで、「顧客の大半は企業であり、顧客企業に占める元請業者以外の割合が高い」（企業／元請業者以外）37社（25.69%），「顧客の大半は企業であり、顧客企業に占める元請業者と元請業者以外の割合はほぼ半々である」（企業／半々）21社，「顧客の大半は個人である」4 社の順に多かった。

回答企業の大半が企業向けに事業を展開する企業であった。さらに、「元請業者の割合が高い」と「元請業者と元請業者以外の割合はほぼ半々」を合わせた企業の割合が全体の 60.74%を占めており、元請業者との事業の重要性が高い企業が多かった。

図表 10 製造業における顧客の特徴

	燕三条	大田区	東大阪	合計
企業／元請業者	18	35	25	78
企業／元請業者以外	12	12	13	37

企業／半々	6	4	11	21
個人	1	0	3	4
未回答	1	2	1	4
合計	38	53	53	144

②製品の特徴について

製品については、「製品仕様を顧客の要望に合わせる個別受注型製品の割合が高い」（個別受注生産）との回答が110社と全体の4分の3程度（76.3％）を占めており、「自社で標準仕様を定めた量産品の割合が高い」は32社（22.22％）であった。

図表 11 製造業における製品の特徴

	燕三条	大田区	東大阪	合計
個別受注生産	26	43	41	110
量産品	12	9	11	32
未回答	0	1	1	2
合計	38	53	53	144

5. 回答企業の経営課題、経営管理手法と経理体制について

（1）経営課題について

経営課題（複数回答）は図表12の通りであった。「優秀な人材確保」が119社（全体の73.01％）と最も多く、次いで、「新規顧客の開拓」112社（68.71％）,「技術力の維持・向上」108社（66.26％）,「既存顧客の維持」86社（52.76％）の順に多かった。このことから、多くの企業が経営資源の確保と収益基盤の維持・拡大を重要な経営課題と捉えていることがわかる。

一方、「製造原価の引き下げ」や「全社レベルでのコスト低減」といったコスト・マネジメントを経営課題として回答した企業はそれぞれ57社、58社と、回答企業全体の3分の1程度であった。

図表12 経営課題（複数回答）

	燕三条	大田区	東大阪	合計
事業の多角化	5	11	12	28
元請に依存しない	8	13	14	35
新規顧客の開拓	24	48	40	112
既存顧客の維持	19	41	26	86
製造原価の引き下げ	14	22	21	57
全社レベルでのコスト低減	19	16	23	58
研究開発力の維持・向上	9	18	18	45
技術力の維持・向上	28	40	40	108

優秀な人材確保	28	47	44	119
事業承継	10	26	20	56
その他	0	0	1	1
○「その他」の回答内容：「産業構造の斜陽化」				

（２）経営管理手法について

経営管理手法の導入状況（複数回答）は**図表 13**の通りであった。全ての経営管理手法について、半数以上の企業が導入済みであると回答している。

項目別にみると、「経営理念・社訓・社是」（133 社）と「ビジョン」（126 社）が最も多く、次いで、「年度計画」（117 社）、「目標管理」（115 社）、「方針管理」（105 社）、「戦略」（93 社）、「中(長)期経営計画」（85 社）の順で多かった。多くの企業が「経営理念・社訓・社是」や「ビジョン」といった長期的な方向性を提示する一方で、「年度計画」や「目標管理」（115 社）といった短期間のマネジメントのための経営管理手法を採用している企業が多く、「中(長)期経営計画」や「戦略」といった長期間のマネジメントのための経営管理手法を採用する企業はそれよりも少なかった。

この傾向は、特に大田区と東大阪にみられた。燕三条については、両者の導入状況にそれほど差がみられなかったのに対し、大田区と東大阪については両者に差がみられ、特に大田区については両者の差が大きかった。

図表 13 経営管理手法（複数回答）

	燕三条	大田区	東大阪	合計
経営理念・社訓・社是	34	54	45	133
ビジョン	32	47	47	126
中(長)期経営計画	24	33	28	85
戦略	27	31	35	93
年度計画	26	50	41	117
方針管理	29	38	38	105
目標管理	29	48	38	115

（３）経理体制について

経理体制（複数回答あり）は**図表 14**の通りであった。「経理部署を設置しており、複数の職員を経理専任業務に配置している」（経理部署／複数職員）との回答が 68 社と最も多かったが、全体の 41.72%に過ぎなかった。

「親族等が 1 名で経理業務を遂行している」（1 名）が 52 社（31.90%）、「記帳代行を含め、経理業務は会計事務所に任せている」（会計事務所）が 25 社（15.34%）あり、「その他」の回答も含めると、過半数の企業が、1 名で担当、会計事務所に委託、もしくは、1 名で担当プラス会計事務所に委託と回答している。

図表 14 経理体制（複数回答あり）

	燕三条	大田区	東大阪	合計
経理部署／複数職員	16	23	29	68
1 名	15	23	14	52
会計事務所	5	10	10	25
その他	4	11	8	23
合計	40 (40)	67 (64)	61 (59)	168 (163)
カッコ内の数字は回答社数 ○「その他」の回答内容： 燕三条地域：「親族，社員，会計事務所」（1 社），「経理 1 名で遂行」（1 社） 大田区地域：「経理兼総務 1 名」（2 社），「経理兼総務 2 名」（1 社），「社員・親族社員 3 名」（1 社），「専任者 1 名」（1 社），「親族等 2 名」（1 社），「経理担当取締役 1 名と女子社員 1 名」（1 社），「他人 1 名，パート 1 名」（1 社），「事務 1 名，会計事務所の指導」（1 社），「記帳は当社，集計は会計事務所」（1 社），「非親族 1 名，会計事務所のフォロー」（1 社） 東大阪地域：「複数の人員で入力，専任なし」（1 社），「総務部全員で経理」（1 社），「非親族 1 名」（1 社），「会計士と相談」（1 社），「経理部門専任 1 名」（1 社），「事務員 1 名で会計事務所と」（1 社），「経理担当者＋会計事務所」（1 社），「経理 1 名＋月一回会計事務所」（1 社）				

6. 管理会計の導入の有無と必要性について

（1）管理会計の導入の有無について

管理会計の導入の有無は図表15の通りであった（未回答 4 社）。「何らかの管理会計手法を導入している」（導入済み）との回答が106社と、全体の65.03%を占めていた。

図表 15 管理会計の導入の有無

	燕三条	大田区	東大阪	合計
導入済み	28	39	39	106
未導入	11	23	19	53
未回答	1	2	1	4
合計	40	64	59	163

（2）管理会計手法の導入・見直しの必要性について

管理会計手法の導入・見直しの必要性は図表 16 の通りであった。（1）で「導入済み」と回答した企業（106 社）のうち、「既存の手法を見直したり，新たな手法を導入する必要性を感じている」（見直し・導入の必要性あり）と回答した企業は 38 社（35.85%）であった（未回答 11 社）。地域別では，東大阪の割合が最も高く（必要性あり：必要性なし＝17 社：16 社），燕三条の割合が最も低かった（7 社：19 社）。

また、(1)で「導入していない」(未導入)と回答した企業(53社)のうち、「管理会計手法を導入する必要性を感じている」(導入の必要性あり)と回答した企業は19社(35.85%)であった(未回答7社)。内訳では、東大阪の割合が最も低かった(必要性あり：必要性なし＝4社：11社)。

このように、既存の手法を見直したり、新たな手法を導入する必要性を感じている企業はそれほど多くなかった。

図表 16 管理会計手法の見直し・導入の必要性

	燕三条	大田区	東大阪	合計
○導入済み	28	39	39	106
見直し・導入の必要性あり	7	14	17	38
見直し・導入の必要性なし	19	22	16	57
未回答	2	3	6	11
○未導入	11	23	19	53
導入の必要性あり	5	10	4	19
導入の必要性なし	5	11	11	27
未回答	1	2	4	7
○合計				
見直し・導入の必要性あり	12	24	21	57
見直し・導入の必要性なし	24	33	27	84

7. 管理会計手法の導入状況について

管理会計手法の導入状況については、以下の6つに分けて調査を行った。

- (1) 予算について
- (2) 損益測定について
- (3) 原価計算について
- (4) 原価管理について
- (5) 資金管理(キャッシュ・フロー管理)について
- (6) その他の管理会計手法について

(1) 予算について

①予算の導入状況について

予算の導入状況は図表 17 の通りであった(未回答 27 社)。「作成している」が 88 社(全体の 53.99%)、「作成していない」が 48 社(29.45%)であり、未回答を含む全体(163 社)のうち、5割強が予算を作成していると回答している。

また、「作成している」と回答した企業(88 社)のうち、「会社全体としての予算のみ作成している」(会社全体のみ)が 59 社(67.05%)と最も多く、次いで、「事業単位の予算も作成している」(全体+事業)が 22 社(25%)と多かった。

一方で、「事業単位と製品・サービス単位の予算も作成している」(全体+事業+製品・

サービス)が2社、「事業単位、製品・サービス単位及び、部署単位(工場・営業所・店舗等)の予算も作成している」(全体+事業+製品・サービス+部署)が5社あり、詳細なレベルで予算を導入している企業も少数ながら存在することが確認できた。

図表 17 予算の導入状況

	燕三条	大田区	東大阪	合計
会社全体のみ	13	30	16	59
全体+事業	7	3	12	22
全体+事業+製品・サービス	0	2	0	2
全体+事業+製品・サービス+部署	1	3	1	5
小計(作成している)①	21	38	29	88
作成していない②	14	15	19	48
未回答③	5	11	11	27
合計①+②+③	40	64	59	163

②予算の対象期間について

①で予算を「作成している」と回答した企業(88社)における予算の対象期間は、**図表 18**の通りであった。「年度予算のみ作成している」(年度予算のみ)が39社(44.32%)と最も多く、次いで、「月次予算も作成している」(年度+半期+四半期+月次)が32社(36.36%)と多かった。

年度予算しか作成していない企業が多い一方で、週次予算まで作成している企業(年度+半期+四半期+月次+週次)(7社)を含め、月次予算まで作成している企業も39社(月次予算まで32社+週次予算まで7社)あった。

図表 18 予算の対象期間(対象88社)

	燕三条	大田区	東大阪	合計
年度予算のみ	10	17	12	39
年度+半期	2	4	1	7
年度+半期+四半期	0	1	2	3
年度+半期+四半期+月次	6	13	13	32
年度+半期+四半期+月次+週次	3	3	1	7
合計	21	38	29	88

③予算の種類について

①で予算を「作成している」と回答した企業(88社)における予算の種類は、**図表 19**の通りであった(未回答1社)。「損益予算のみ作成している」(損益予算のみ)が40社(45.45%)と最も多く、次いで、「資金予算(キャッシュ・フロー予算)も作成している」(損益予算+資金予算)33社(37.5%)、「資本予算(投資予算)も作成している」(損益予算+資金予算+資本予算)14社(15.91%)の順で多かった。

大半の企業が、損益予算のみ、もしくは、資金予算までしか作成していないが、資本予

算まで作成している企業も 14 社あった。

図表 19 予算の種類（対象 88 社）

	燕三条	大田区	東大阪	合計
損益予算のみ	12	12	16	40
損益予算＋資金予算	5	17	11	33
損益予算＋資金予算＋資本予算	4	8	2	14
未回答	0	1	0	1
合計	21	38	29	88

④業績評価（予算実績差異分析）について

①で予算を「作成している」と回答した企業（88 社）における業績評価の実施状況は、**図表 20** の通りであった（未回答 1 社）。これは、「①予算の導入状況について」と連動するため、①の回答状況と同様の傾向がみられる。

「会社全体の業績のみ予算と比較分析を行い、予算の達成度を評価している」（全体業績のみ）が 46 社（52.27%）と最も多く、次いで、「事業単位の業績についても予算と比較分析を行い、予算の達成度を評価している」（全体＋事業）が 22 社（25%）と多かった。さらに、①で「会社全体としての予算のみ作成している」（会社全体のみ）が 59 社であったのに対し、46 社が全社単位で予算に基づく業績評価を行っているとは回答していることから、予算に基づく業績評価を行っていない企業が一定数存在することがうかがえる。

また、①において、「事業単位と製品・サービス単位の予算も作成している」（全体＋事業＋製品・サービス）が 2 社、「事業単位、製品・サービス単位及び、部署単位（工場・営業所・店舗等）の予算も作成している」（全体＋事業＋製品・サービス＋部署）が 5 社であったのに対し、④において、「事業と製品・サービス単位の業績についても予算と比較分析を行い、予算の達成度を評価している」（全体＋事業＋製品・サービス）が 4 社、「事業、製品・サービス及び、部署単位（工場・営業所・店舗等）の業績についても予算と比較分析を行い、予算の達成度を評価している」（全体＋事業＋製品・サービス＋部署）が 7 社と、予算に基づく業績評価の実施企業数がいずれも予算作成企業数を上回っており、回答内容に食い違いが生じている点がみられる。

図表 20 業績評価（予算実績差異分析）

	燕三条	大田区	東大阪	合計
全体業績のみ	11	20	15	46
全体＋事業	5	8	9	22
全体＋事業＋製品・サービス	2	1	1	4
全体＋事業＋製品・サービス＋部署	1	4	2	7
行っていない	2	4	2	8
未回答	0	1	0	1
合計	21	38	29	88

（２）損益測定について

①損益の測定状況について

損益の測定状況は図表21の通りであった（回答企業数135社）。「会社全体としての損益のみを測定している」（会社全体のみ）が86社（回答企業の63.70％）と最も多く、次いで、「事業単位の損益も測定している」（全体＋事業）30社（22.22％），「事業と製品・サービス単位の損益も測定している」（全体＋事業＋製品・サービス）10社（7.41％），「事業、製品・サービス及び、部署単位（工場・営業所・店舗等）の損益も測定している」（全体＋事業＋製品・サービス＋部署）9社（6.67％）の順で多かった。

全社単位もしくは事業単位まで損益を測定している企業が大半であったが、製品・サービス単位もしくは部署単位まで損益を測定している企業も一定数あった。

図表21 損益の測定状況

	燕三条	大田区	東大阪	合計
会社全体のみ	22	36	28	86
全体＋事業	9	9	12	30
全体＋事業＋製品・サービス	0	4	6	10
全体＋事業＋製品・サービス＋部署	3	3	3	9
合計	34	52	49	135

②損益測定の対象期間について

①の回答企業（135社）における損益測定の対象期間は図表22の通りであった。「年度単位に加え、半期、四半期及び、月次単位の損益も測定している」（年度＋半期＋四半期＋月次）が75社（55.56％）と最も多く、次いで、「年度単位の損益のみを測定している」（年度単位のみ）が40社（29.63％）と多かった。

週次単位（年度＋半期＋四半期＋月次＋週次）、日次単位（年度＋半期＋四半期＋月次＋週次＋日次）までを含めると、月次単位までの損益を測定している企業は83社（61.48％）あり、多くの企業が短い期間で損益測定を行っていることがわかった。また、週次単位までが5社、日次単位までが3社と、より短い期間で損益測定を行っている企業が少数ながら存在することが確認できた。

図表22 損益測定の対象期間（対象135社）

	燕三条	大田区	東大阪	合計
年度単位のみ	9	19	12	40
年度＋半期	1	5	2	8
年度＋半期＋四半期	1	1	2	4
年度＋半期＋四半期＋月次	21	24	30	75
年度＋半期＋四半期＋月次＋週次	0	3	2	5
年度＋半期＋四半期＋月次＋週次＋日次	2	0	1	3
合計	34	52	49	135

（３）原価計算について

①原価計算の導入状況について

原価計算の導入状況は図表23の通りであった（回答企業数137社）。原価計算を「行っている」は122社（回答企業の89.05%）、「行っていない」は15社（10.95%）であった。原価計算を「行っている」との回答（122社）のうち、「財務諸表を作成する目的のみで原価計算を行っている」（財務諸表作成目的のみ）は56社（40.88%）、「財務諸表を作成する目的の原価計算とは別に、製品・サービス単位で原価計算を行っている」（財務諸表＋製品・サービス単位）は66社（48.18%）であり、製品・サービス単位での原価計算を行っている企業が比較的多かった。

図表 23 原価計算の導入状況

	燕三条	大田区	東大阪	合計
財務諸表作成目的のみ	14	21	21	56
財務諸表＋製品・サービス単位	17	25	24	66
行っていない	4	6	5	15
合計	35	52	50	137

②原価計算の実施方針について

原価計算の実施方針は図表 24 の通りであった（複数回答あり）。「現在実施している原価計算のままでよい」（現在のままでよい）が 54 社であったのに対し、「価格設定に役立つ原価計算を導入したい」31 社、「損益把握に役立つ原価計算を導入したい」28 社、「原価管理に役立つ原価計算を導入したい」20 社と、経営管理により役立つ原価計算を導入したいと考えている企業が一定数いることが確認できた。

図表 24 原価計算の実施方針（複数回答あり）

	燕三条	大田区	東大阪	合計
現在のままでよい	15	19	20	54
価格設定に役立つ原価計算を導入したい	6	13	12	31
損益把握に役立つ原価計算を導入したい	7	12	9	28
原価管理に役立つ原価計算を導入したい	5	8	7	20
今後も導入予定なし	3	3	3	9

③原価計算の目的について

①で「財務諸表を作成する目的の原価計算とは別に、製品・サービス単位で原価計算を行っている」（財務諸表＋製品・サービス単位）と回答した企業（66 社）における原価計算の目的は図表 25 の通りであった（複数回答）。「製品・サービスの価格設定に役立てる」（製品・サービスの価格設定）が 41 社（62.12%）と最も多く、次いで、「製品・サービス単位での損益状況の把握に役立てる」（製品・サービス単位での損益把握）39 社（59.09%）、「原価管理に役立てる」（原価管理）34 社（51.52%）の順で多かった。

地域別では、東大阪については「原価管理に役立てる」との回答が多かった（19 社）。

図表 25 原価計算の目的（対象 66 社）（複数回答）

	燕三条	大田区	東大阪	合計
製品・サービスの価格設定	13	14	14	41
製品・サービス単位での損益把握	11	14	14	39
原価管理	7	8	19	34
その他	0	0	0	0

④原価計算の方法について

原価計算の方法は図表 26 の通りであった。「部材の原価（材料費，部品費，外注加工費等）に加え，製品の製造やサービスの提供に直接従事する従業員の人件費（直接労務費）も集計する」（部材原価＋直接労務費）が 35 社と最も多く，次いで，「部材の原価，直接労務費に加え，複数の製品・サービスに共通して発生する原価（機械の減価償却費，工場事務員の給与等）（間接費）も集計する」（部材原価＋直接労務費＋製造間接費）28 社，「材料費，部品費や外注加工費など製品を構成する部材の原価のみを集計している」17 社の順が多かった。

図表 26 原価計算の方法

	燕三条	大田区	東大阪	合計
部材原価のみ	3	8	6	17
部材原価＋直接労務費	9	15	11	35
部材原価＋直接労務費＋製造間接費	9	7	12	28
その他	0	0	0	0
合計	21	30	29	80

⑤間接費の配賦方法について

④で「間接費も集計する」（部材原価＋直接労務費＋製造間接費）と回答した企業（28 社）における間接費の配賦方法は図表 27 の通りであった。

図表 27 間接費の配賦方法（対象 28 社）

○配賦方法

	燕三条	大田区	東大阪	合計
予定配賦	3	2	8	13
実際配賦	6	4	4	14
未回答	0	1	0	1
合計	9	7	12	28

○配賦率の設定

	燕三条	大田区	東大阪	合計
単一の配賦率	4	4	4	12
複数の配賦率	5	2	8	15

その他	0	0	0	0
未回答	0	1	0	1
合計	9	7	12	28

○配賦基準（複数回答）

	燕三条	大田区	東大阪	合計
材料費	5	1	6	12
労務費	5	3	7	15
加工費	3	1	7	11
材料消費量	2	0	2	4
作業時間	4	4	10	18
生産量	2	1	3	6
機械時間	3	2	3	8
活動（アクティビティ）	3	1	1	5
その他	2	0	1	3
○「その他」の回答内容： 燕三条地域：「固定費率」（1社）、「売上高」（1社） 東大阪地域：記述なし				

（４）原価管理について

①原価管理の導入状況について

原価管理の導入状況は図表 28 の通りであった（回答企業数 129 社）。原価管理を「行っている」は 89 社（回答企業の 68.99%）、「行っていない」は 40 社（31.01%）であった。原価管理を「行っている」との回答（89 社）のうち、「製品・サービス単位での原価管理を行っている」（製品・サービス単位）は 63 社（48.84%）、「製品・サービスだけでなく、販売部門、管理部門等を含め、全社的に原価管理を行っている」（全社的）は 26 社（20.16%）と、製品・サービス単位でのみ原価管理を行っている企業が多かったが、全社的に原価管理を行っている企業も一定数あった。

図表 28 原価管理の導入状況

	燕三条	大田区	東大阪	合計
製品・サービス単位	16	24	23	63
全社的	9	8	9	26
行っていない	11	15	14	40
合計	36	47	46	129

②導入している原価管理手法について

導入している原価管理手法は図表 29 の通りであった（複数回答）。「標準原価計算に基づく原価管理」が 41 社と最も多く、次いで、「原価改善」・「予算に基づく原価管理」18 社、「特殊原価調査に基づく原価管理」15 社、「原価企画」12 社、「活動基準原価計算に基づく原価管理」4 社の順で多かった。

導入数が少ない原価管理手法について、地域別の導入状況をみると、大田区では「特殊原価調査に基づく原価管理」が多く（８社）、東大阪では「原価企画」が多かった（６社）。また、「活動基準原価計算に基づく原価管理」は大田区のみであった。

図表 29 導入している原価管理手法（複数回答）

	燕三条	大田区	東大阪	合計
原価企画	3	3	6	12
標準原価計算に基づく原価管理	16	12	13	41
原価改善	4	7	7	18
予算に基づく原価管理	4	7	7	18
活動基準原価計算に基づく原価管理	0	4	0	4
特殊原価調査に基づく原価管理	4	8	3	15
その他	0	0	1	1
○「その他」の回答内容： 東大阪地域：「必要に応じて」（１社）				

（５）資金管理（キャッシュ・フロー管理）について

①資金収支の測定状況について

資金収支の測定状況は**図表 30**の通りであった（回答企業数 135 社）。資金収支を「測定している」は 130 社（回答企業の 96.30%）、「測定していない」は 5 社（3.70%）であった。資金収支を「測定している」との回答（130 社）のうち、「会社全体としての資金収支のみを測定している」（会社全体のみ）が 118 社（87.41%）と最も多く、「事業単位の資金収支も測定している」（全体＋事業）は 7 社（5.19%）、「事業と製品・サービス単位の資金収支も測定している」（全体＋事業＋製品・サービス）は 3 社（2.22%）、「事業、製品・サービス及び、部署単位（工場・営業所・店舗等）の資金収支も測定している」は 2 社（1.48%）であった。

会社全体としての資金収支のみを測定している企業が大半であったが、事業単位、製品・サービス単位、部署単位といった、構成単位ごとの資金収支を測定している企業も少ないながら存在することが確認できた。

図表 30 資金収支の測定状況

	燕三条	大田区	東大阪	合計
会社全体のみ	30	43	45	118
全体＋事業	2	3	2	7
全体＋事業＋製品・サービス	0	2	1	3
全体＋事業＋製品・サービス＋部署	2	0	0	2
小計（測定している）	34	48	48	130
測定していない	0	5	0	5
合計	34	53	48	135

②資金収支測定の対象期間について

①で資金収支を「測定している」と回答した企業（130 社）における資金収支測定の対象期間は図表 31 の通りであった（未回答 1 社）。「年度単位に加え，半期，四半期及び，月次単位の資金収支も測定している」（年度＋半期＋四半期＋月次）が 71 社（回答企業の 54.62%）と最も多く，次いで，「年度単位の資金収支のみ測定している」（年度単位のみ）33 社

（25.38%），「半期単位の資金収支も測定している」（年度＋半期）9 社（6.92%），「半期，四半期，月次，週次及び日次単位の資金収支も測定している」（年度＋半期＋四半期＋月次＋週次＋日次）8 社（6.15%），「半期と四半期単位の資金収支も測定している」（年度＋半期＋四半期）5 社（3.85%），「半期，四半期，月次及び，週次単位の資金収支も測定している」（年度＋半期＋四半期＋月次＋週次）3 社（2.31%）の順で多かった。

週次単位（年度＋半期＋四半期＋月次＋週次），日次単位（年度＋半期＋四半期＋月次＋週次＋日次）までを含めると，月次単位までの資金収支を測定している企業は 82 社（63.08%）あり，損益測定と同様に，多くの企業が短い期間で資金収支を測定していることがわかった。また，週次単位までが 3 社，日次単位までが 8 社と，より短い期間で資金収支を測定している企業が少数ながら存在することが確認できた。

図表 31 資金収支測定の対象期間（対象 130 社）

	燕三条	大田区	東大阪	合計
年度単位のみ	10	12	11	33
年度＋半期	2	6	1	9
年度＋半期＋四半期	1	2	2	5
年度＋半期＋四半期＋月次	15	25	31	71
年度＋半期＋四半期＋月次＋週次	1	1	1	3
年度＋半期＋四半期＋月次＋週次＋日次	4	2	2	8
未回答	1	0	0	1
合計	34	48	48	130

（6）その他の管理会計手法について

その他の管理会計手法の導入状況は図表 32 の通りであった（複数回答）。「設備投資の経済性計算」13 社，「バランスト・スコアカード」・「品質原価計算，品質コスト管理」11 社，「活動基準原価計算」・「スループット会計，付加価値会計」3 社，「マテリアル・フロー・コスト会計」・「ライフサイクル・コストニング」1 社の順で多かった。また，「その他」と回答した 3 社のうち 2 社は「アメーバ経営」（回答内容：「京セラアメーバ経営の予算・実績採算」，「アメーバ経営にもとづく時間単位売上げ管理他」）と回答しており，いずれも東大阪の企業であった。

少数ではあるが，高度な管理会計手法を導入している企業が存在することが確認できた。

図表 32 その他の管理会計手法の導入状況（複数回答）

	燕三条	大田区	東大阪	合計
設備投資の経済性計算	6	5	2	13
バランスト・スコアカード	4	5	2	11
活動基準原価計算	0	2	1	3
スループット会計，付加価値会計	1	1	1	3
マテリアル・フロー・コスト会計	0	1	0	1
品質原価計算，品質コスト管理	1	5	5	11
ライフサイクル・コストニング	0	0	1	1
その他	0	0	3	3
導入していない	27	39	30	96
○「その他」の回答内容： 東大阪地域：「アメーバ経営」（2 社）、「会計士と相談」（1 社）				

8. 見直しや導入が必要な管理会計分野について

見直しや導入が必要な管理会計分野は図表 33 の通りであった。「原価管理」64 社，「原価計算」59 社，「損益測定」52 社，「資金管理」50 社，「業績評価」46 社，「予算編成」39 社，「戦略管理」29 社，「投資意思決定」17 社の順で多かった。

「6. 管理会計の導入の有無と必要性について」の「（2）管理会計手法の導入・見直しの必要性について」において，「見直し・導入の必要性あり」と回答した企業（57 社）のみが本設問に回答することを想定していた。しかし，実際には，「見直し・導入の必要性なし」と回答した企業の中にも，本設問に回答した企業があった。

図表 33 見直しや導入が必要な管理会計分野（複数回答）

	燕三条	大田区	東大阪	合計
予算編成	8	19	12	39
損益測定	12	17	23	52
業績評価	11	19	16	46
原価計算	12	27	20	59
原価管理	15	25	24	64
資金管理	12	20	18	50
投資意思決定	9	2	6	17
戦略管理	8	11	10	29
その他	0	1	1	2
○「その他」の回答内容： 大田区地域：記述なし 東大阪地域：「必要と思われる時のみ実行」（1 社）				

9. 基本的な管理会計手法の導入状況について

基本的な管理会計手法の導入状況を整理したものが**図表34**である。「損益測定」が135社と最も多く、次いで、「資金管理」130社、「原価計算」122社、「原価管理」89社、「予算」88社、「業績評価（予算実績差異分析）」79社の順で多かった。ただ、「原価計算」については、**図表23**の通り、「財務諸表を作成する目的の原価計算とは別に、製品・サービス単位で原価計算を行っている」（財務諸表＋製品・サービス単位）は66社であったため、基本的な管理会計手法の中では最も導入企業が少ない手法とみることができる。

「損益測定」と「資金管理」については全体の8割の企業が導入しているのに対し、「原価管理」、「予算」、「業績評価（予算実績差異分析）」については5割程度の企業しか導入していない。このことから、基本的な管理会計手法については、「損益管理」と「資金管理」を基本としながら、実施体制の整っている企業においては、「原価管理」、「予算」、「業績評価（予算実績差異分析）」、さらには「原価計算」といった手法を導入している状況がうかがえる。

図表 34 基本的な管理会計手法の導入状況

	燕三条 (40 社)	大田区 (64 社)	東大阪 (59 社)	合計 (163 社)
予算	21	38	29	88
業績評価（予算実績差異分析）	19	33	27	79
損益測定	34	52	49	135
原価計算	31	46	45	122
原価管理	25	32	32	89
資金管理	34	48	48	130

10. 結語

今回の調査を通じて、回答企業を見る限りは、基本的な管理会計手法について、比較的多くの企業が導入している状況を確認することができた。また、少数ではあるが、高度な管理会計手法を導入している企業が存在することも確認することができた。さらに、見直しや導入が必要な管理会計分野があると考えている企業が相当数存在することも確認できた。

ただ、今回の調査については、管理会計を活用していない、もしくは、管理会計に対する理解が乏しい企業の多くが回答せず、回答企業が管理会計を活用している企業に偏っている可能性が考えられる。そのため、今回の調査結果、特に、基本的な管理会計手法の導入状況がそのまま調査対象地域の全般的な傾向を示すかについては疑問が残る。

また、今回の調査では、「管理会計の導入の有無」に対する回答内容（**図表15**（導入済み106社））と「管理会計手法の導入状況」に対する回答内容（**図表34**（「損益測定」135社、「資金管理」130社））との食い違い、「管理会計手法の見直し・導入の必要性」に対する回答内容（**図表16**（見直し・導入の必要性あり57社））と「見直しや導入が必要な管理会計分野」に対する回答内容（**図表33**（「原価管理」64社、「原価計算」59社））との

食い違い、「予算の導入状況」に対する回答内容（図表17）と「業績評価（予算実績差異分析）」に対する回答内容（図表20）との食い違いといった、回答内容間の食い違いがいくつかみられた。

この理由の一つとして、本調査にあたって、管理会計とはどのようなものなのか、各管理会計手法はどのようなものかといった、管理会計や管理会計手法についての説明を回答企業に対して行っていないことが考えられる。本来であれば、調査内容と併せて説明を提示し、調査内容への理解を深めてもらった上で回答してもらう方が、信頼性の高い回答を得られる可能性が高いと考えられる。ただ、今回は、パイロットテストでいただいた助言や研究メンバーからの意見を踏まえ、回答率を上げるためにページ数をできるだけ少なくすることを重視し、説明を作成しなかった。

本稿では、調査結果の報告として単純集計結果のみを説明してきた。しかし、本調査結果から、燕三条地域、大田区、東大阪地域における中小企業の管理会計実践についての特徴を明らかにするためには、①規模、収益性、顧客と製品の特徴、経営課題といった企業特性に関する要因と回答内容との関係性、②先行研究による他地域の調査分析結果との比較分析、等を行う必要がある。今後、さらなる分析を行い、分析結果を学会や論文等で公表していきたい。

【参考文献】

- 成田博，山田恵，三浦秀樹，中村知子（1997）「いわき市内企業における会計業務の電算化の現状について」『東日本国際大学研究紀要』第2巻第2号，71-96 ページ。
- 成田博，中村知子（1997）「中小企業における会計業務のコンピュータ化の現状－いわき市内の企業に対するアンケート調査に基づいて－」『東日本国際大学研究紀要』第3巻第1号，53-81 ページ。
- 関根慎吾，豊島義一，大塚裕史，佐々木万亀夫（2000）「石巻地域の中小企業における簿記会計の電算化の実態に関する調査報告」『石巻専修大学経営学研究』第12巻第1号，81-117 ページ。
- 飛田努（2011）「熊本県内中小企業の経営管理・管理会計実践に関する実態調査」『産業経営研究（熊本学園大学附属産業経営研究所）』第30号，29-42 ページ。
- 飛田努（2012a）「中小企業における経営管理・管理会計実践に関する実態調査～福岡市内の中小企業を調査対象として」『会計専門職紀要（熊本学園大学専門職大学院会計専門職研究科）』第3号，57-69 ページ。
- 飛田努（2012b）「中小企業のマネジメントコントロールシステムと組織成員の動機付けに関する実証研究－熊本県・福岡市内の中小企業を対象として－」『産業経営研究（熊本学園大学附属産業経営研究所）』第31号，113-130 ページ。
- 豊島義一・大塚裕史（2003）「石巻地域中小企業における原価計算・原価管理の普及と利用に関する実態調査報告」『石巻専修大学経営学研究』第14巻2号，111-131 ページ。

第3章 技能継承を促進するための工程管理とインセンティブ設計 —S社による取り組み実践—

大串葉子（新潟大学）

1. はじめに

近年、65歳まで延長されつつある定年を超えた団塊の世代がリタイアするなかで、製造業では、要素技術や付加価値の高い技能の継承問題が再燃している。もともと、熟練工の高齢化や若年者の製造業離れによる技能継承問題は、1990年代から指摘されていた。当時、バブル崩壊後の急激な円高を背景として工場の海外移転が加速し、技能や先端技術が流出することへの懸念とともに、若年層の製造業離れが指摘されるなかで、わが国における技能や技術の水準、製品開発力の低下に関する懸念が議論されている。2000年に入ると、団塊世代のリタイアによる技能伝承への不安について、「2007年問題」と命名された。その問題を解消するために、定年を延長したり、企業内に指導所を設けて技能者の意識的な養成を行ったりするなど、大企業を中心に人材育成策がとられたし、どのような政策が有効かについての議論も行われてきた（例えば、久保田、2006）。

上述のように、技能継承の在り方について、人事・労務管理の分野では研究が進んでいるが（山本、2004など）、企業の技能継承に関する管理会計の貢献についての文献は少ない。さらに、コストをかけて技能を伝承できる大企業と比較して、経営資源が少なく要素技術への依存度が高い中小企業の技能伝承と管理会計の実践については、ほとんど論じられてこなかったといっても過言ではない（例えば、飛田 2012a）。

そこで、本稿では、今回のスタディ・グループによる中小企業の管理会計実践研究のためのアンケート調査に協力してくれた企業のなかから、技能継承のためにインセンティブを組み込んだ実践を行っている企業：S社の事例を考察する。本稿の目的は、経営資源の少ない中小企業でも工程管理を徹底し、そのデータによるインセンティブ設計を行うことで、効果的に技能を伝承している仕組みを明らかにすることである。

本稿の構成は以下の通りである。第2節において、技術と技能についての議論を整理する。第3節では、S社のアンケート調査への個別回答とヒアリング調査について述べる。そして、第4節で、S社が実践している工程管理をもとにした技能継承のためのインセンティブ設計を考察する。最後に、S社から得られた知見を整理し、技能伝承における管理会計の貢献について述べる。

2. 技能と技術の違い

一般に、「技能」とは言語化できない熟練工の技にみられるような、個人の感性に依拠した属人的なものであると言われる。これに対して、工作機械の操作のように、客観的に言語で第三者に伝達できるものは「技術」とであるとされており、「技能」とは区別されている¹。海野は「技能は非言語系」、そして「技術は言語系」とであると定義している。加えて、技能と技術は必ずしも独立して存在するものではなく重複して存在する領域があると述べたう

¹中小企業金融公庫（2003）、pp.11-13.

えて、科学や技術が進歩すると、この重複した部分は転化して、技能を技術として置き換えることが可能であると指摘している（1995, pp.21 - 31）。技術が高度化していくことによって、技能が技術に置き換わることもあれば、人為的に置き換える試みもある。

技能を技術へ置き換える試みとしては、経済産業が2001年からデジタル・マイスター・プロジェクトを推進してきた²。当該プロジェクトは、技能を言語化して、わが国のものづくりを支えてきた熟練技能者や熟練技術者の知識やノウハウを個人に帰属する暗黙知から誰もが活用可能な形式知へと置き換え、熟練技能・技術の継承を図ることを目的としたものである。具体的には、熟練工の技能を抽出・分析し、データベースやソフトウェアなどにデジタル化し、技術へと転化することで、より容易に習得可能にしようとするものであった。しかし、すべての技能を技術化するには限界があり、どうしても技術化できない技能がある。若しくは、技術化してしまうと製品の質に影響するので、あえて技能として伝承していくものもあるだろう。工芸品のように、技能として伝承することが製品の付加価値を高めるものもある。

次に取り上げる S 社は、そうした特色を持つ製品を主力とするために、職人の持つ技能を効果的に伝承できる仕組みを必要としていた。

3. S社について

ここでは、第2章で概観が述べられたアンケート回答に沿って、S社の個別回答とともに、ヒアリングで調査した内容も加えて概要を説明する。ヒアリング実施時期は、①2015年1月16日午後2時～5時半（代表取締役社長と面談）、②2016年7月5日午後1時～5時半である（同）³。

（1）概要

S社は、燕三条地区に位置する老舗の刃物製造業である。業種は、この地区に多く存在する金属製品製造業であり、創業から50年を超えている。従業員数は、約50名であり、資本金は1千万以上5千万円以下、総資産額は5億円以上である。売上高は、5億円以上10億円未満であり、顧客は大半が企業で、顧客に占める元請け業者以外の割合が多く、製品は、自社で標準仕様を定めた量産品の割合が高いと回答している。他の回答企業と比較すると、資本金が小さい割に総資産額や売上高が大きく自社企画商品の製造が中心であり、卸売業者への販売が売上高の多くを占めるものの、百貨店や小売店、通信販売などの販路も持ち、さらにはインターネットや工場に付設されたオープンファクトリーにおいて個人にも直接販売を行っている（売上高の約1割が個人への直接販売）という特徴を持つ。

（2）経営管理手法について

アンケートでは、a.経営理念、社訓、社是、b.ビジョン、c.中（長）期経営計画、d.戦略、e.年度計画、f.方針管理 g.目標管理の全ての経営管理手法について、半数以上の企業が導入

²中小企業金融 公庫（2003）、pp.8-10

³ ヒアリング場所は当該会社内の応接室で実施され、ヒアリングに参加したのは、いずれも本スタディ・グループメンバーの大串葉子と金紅花である。

済みであると回答しているが、S社もすべてに導入済みであると回答している。

（３）経理体制について

経理体制については、「親族等が１名で経理業務を遂行している」が52社（31.90％）と一番多いが、S社もここに入る。

（４）管理会計の導入の有無と必要性について

何らかの管理会計手法を導入しており、その見直しの必要性を感じていないと回答している。ヒアリングの際も、かなり改良を加えて来たので現状に満足しており、見直しにかかる費用とその便益を比較すると費用が高くなるので、当面は見直しをしないということであった。

（５）管理会計手法の導入状況について

①予算の導入状況と業績評価

予算は、年度予算のみ作成しており、予算の種類は損益予算のみである。業績評価については、会社全体の業績に加えて、事業と製品・サービス単位の業績についても予算と比較分析を行い、予算の達成度を評価していると回答している。ここまで詳細に業績評価を実施しているのは、回答企業163社のなかでも7社しかない。

②損益測定と対象期間

損益の測定状況は、会社全体の損益に加え、事業単位の損益も測定している。期間は年度単位に加えて月次までの測定を行っているが、データは取っているの必要なれば現行体制で日時単位の損益把握が可能な体制を敷いている。

（６）原価計算について

①原価計算の導入状況について

原価計算の導入状況は、「財務諸表を作成する目的の原価計算とは別に、製品・サービス単位で原価計算を行っている」と回答している。S社の製品の工程の多くは手作業であり、120製品（日用品、台所用品など4事業120アイテム）がそれぞれ約50工程ほど必要なために、約6000通りの工程があるが、各工程に工程単価を設定している。その単価は、市場で販売する価格から卸売の取り分と自社の利益（営業利益で6%に設定）を引いた製品引き渡し価格から逆算で設定されており、工程の難易度と必要な時間によって設定された単価が違ふ。製造現場では、誰がどの工程を担当したのかについて、工程終了ごとに各人がPCで記録するようになっている。そのため、職人ごとに担当した工程と要した時間が日時単位で集計可能であり、工程で発生する費用はほぼ人件費であるために、製品ごとの原価計算も可能になっている。

②原価計算の実施方針について

原価計算の実施方針については、「現在実施している原価計算のままでよい」と回答している。しかしながら、詳しく聞いてみると、特注品などの見積もりの際に工程間の待ち時間などを原価算定しておらず赤字が発生することがあるので、そうした待ち時間も工程単

価に組み入れるなどして、より詳細な原価計算が可能になるように改良する必要があると感じているということであった。

③原価計算の目的について

原価計算の目的については、「製品・サービスの価格設定に役立てる」と「製品・サービス単位での損益状況の把握に役立てる」の2つを選択している。

④原価計算の方法について

原価計算の方法は「部材の原価（材料費、部品費、外注加工費等）に加え、製品の製造やサービスの提供に直接従事する従業員の人件費（直接労務費）も集計する」を選択している。当該企業では、製造工程の多くが手作業であるために、直接労務費の割合が製造原価の約9割を占める。すなわち、直接労務費の正確な把握が原価計算における主目的であるといっても過言ではない。

（7）原価管理について

①原価管理の導入状況

原価管理の導入状況は、製品・サービス単位での原価管理を行っているという回答であった。需要過多で納期がかなり遅れており（製品によっては、半年から2年）、納期を最優先に当日のシフトを見ながら、毎朝、当日の製造品を決めている。

②導入している原価管理手法

導入している原価管理手法は、「標準原価計算に基づく原価管理」と、「原価改善」・「予算に基づく原価管理」である。手作業が中心の製造工程であるために、ほぼ原価と人件費が等しくなるため、原価改善は作業の効率化や、技能の向上と強い相関があるということであった。

（8）資金管理（キャッシュ・フロー管理）について

①資金収支の測定状況と期間

資金収支の測定状況に関しては、「会社全体としての資金収支のみを測定している」、そして、その期間は年度単位としている。

（9）その他、導入している管理会計手法や導入・見直しが必要と感じている管理会計分野について

設備投資の経済性計算やバランスト・スコア・カードやABCなどの手法は導入しておらず、現行の管理会計の見直しや新規の導入についても必要とは回答していない。

4. S社による技能伝承のためのインセンティブ設計

3節からは、S社の技能伝承への取り組みと管理会計、管理会計を利用したインセンティブの関係について確認することは難しい。それでは、実際にどのような取り組みを実践しているのだろうか。

山本（2004）の製造業社 8 社における実態調査を行って、技能伝承のために以下の 3 つが大切であることを指摘している（pp.29－59）。

- ①技能教育の基本的な考え方を持っている（例えば「知識・技能・人格を 3 本柱にバランスのとれた技能・技術者を育成」など）
- ②体系的な技能教育体制が出来ている（工業技術短大などの企業内学園を持つ 24）、技術研修センター等による体系的な技能研修の実施、 など）
- ③技能者のモチベーション維持の工夫が行われている（技能検定制度の導入と人事制度とのリンク、技能競技大会の開催、技能の修得と認定制度の導入、卓越技能者には「技能マイスター」の称号授与、 など）である。

インタビュー調査の結果、S 社も、規模は小さいけれども上記の 3 つの仕組みを備えていることが分かった。同社が必要とする技術は、入社後 10 年を経てようやく 1 人前と言われるような熟練が求められるが、新人と熟練工が常にペアで仕事をする仕組みとなっている。配置も考えられており、熟練工が斜め前に座り作業を行っていくことで、新人はその手元を見て学びながら真似ることができるようになっていく。後工程が前工程の品質をチェックして、瑕疵があれば前工程に差し戻すといった、品質にも連帯責任が敷かれているので、熟練工が主体的に技能を伝承する仕組みとなっている。

また、同社の製品は、鍛造から最終製品までの一貫生産であるために、学ぶ必要がある工程は多いが、熟練工による「有言無言の教え」の他に、近隣にある中小企業大学校で必要な講義を受けさせることで、体系的な技能研修も行っている。

さらに、職人が持つスキルを評価して処遇することで、技能習得の意欲向上へのインセンティブとしている。ここに、管理会計が登場する。具体的には、工程ごとに完成数量を記録してデータ化し、そのデータを給与査定の際の考課に取り入れて、職能給を実施しているのである。前節の（6）②で述べたように、約 6000 工程すべてに単価が付いており、洗浄や片づけといった、5 S に必要であるにもかかわらず軽んじられてきた工程にも単価をつけて考課の対象とした。工程に単価をつけて給与とリンクされることによって、必要な工程が効率よく実施されるような仕組みを取り入れたのである。

この職能給は、約 25 年前の導入当初は、自分がもらっている給与と生みだしている製品の付加価値に差がないかどうかを確認し、差があれば 5 年以内に給与に追いつくようにという意図を込めて実施したものである。工程が難しければその単価は高いために、難しい工程を習得しようというインセンティブが生まれたし、生産性の向上も進んだ。さらに、工具の片づけや洗浄など、これまで必要であるにもかかわらず徹底されてこなかった工程も実施されるようになった。25 年前には 12 名程度だったが、業績が回復するにつれて、新入社員も増やしてきた。しかしながら、工程単価×こなした数＝賃金という数式を徹底すると、職人間に軋轢を生んでしまう。さらに、増えていく新人に丁寧に教えるよりも、とにかく自分の作業をどんどん進めるインセンティブとなってしまう、次第に工程間の仕掛け品も増やしてしまう結果となっていく。

そのため、現在では、経営陣と面談する年に一度の考課の際に「意欲感度」など、技能向上への努力や周囲への配慮も取り入れて、まずは自己評価をしてもらっている（図表 1）⁴。

⁴ 図表 1 と 2 は当該企業から許諾を得て実物を掲載している。職能は、管理職・技官職・専任職など 7 種類があり、図表 1 は、一番下層レベルの一般職のものである。

その自己評価表を基に、経営陣がチェックリストを作成して、工程単価×こなした数＝付加価値額を手元に持ちながら一人ひとり考課を行っている。考課の際は、身近なロールモデルを聞いて、①誰のようになりたいか、②そのためにはどうしたらよいか、を先ず聞いたうえで、③その人がどれだけ給与もらっていると思うか、④それだけ給与をもらうためにどんな工程をこなせるようになる必要があるかについて話をしながら、技能習得への意欲を高めている。熟練工には、新人教育への配慮に対して手厚く報いるようにしているので軋轢もなくなり、またペアを組んだ新人との品質連帯責任制度も、技能伝承を進めるとともに、不良品の削減に効果をあげているとのことであった。

対象期間(H25.5.16~H26.5.15)

人格レベル

安全衛生・製造工程の管理・商品技術・ビジネスパートナー
【営業】このほかにも顧客情報・資金状況を、本名名義で詳細に

[illegible]

※昨年同時期の自分と比較して、5段階評価を自己評価欄に記入してください。1:悪かった 2:悪く 3:やや悪く 4:ややよく 5:よく

[illegible]

図表 1 従業員による自己評価

[illegible]

現在抱えている業務上の悩み、面談時に取り上げてほしい話題や質問などがあれば記入してください

[illegible]

図表2 経営陣による人事考課のチェックリスト

人事考課表(一般職)

対象期間 (H25.5.16～H26.5.15)

1次考課日

考課者名

印

所属	氏名	入社日	勤続年数(年未満)	生年月日	今年年齢					
性格適性検査						月平均残業時間				
平均出勤率		特別休暇等	有効年休	無効年休	遅・早・欠回数					
考課要素	着眼点	自己評価		前年考課	評価のもとになる事実	今年考課	評価点	配分	要素得点	考課得点
		前年	今年							
業績考課	作業の量	(1)仕事は遅滞することなく迅速に行ったか					0	10	0	0%
		(2)仕事の量はどうかだったか					0			
		(3)生産目標について十分にこたえ達成したか					0			
	作業の質	(1)与えられた仕事を短時間で終了させるため、ミスをしないように考えながら正確に仕事をしていったか					0	5	0	
		(2)できれば、適正品質であったか					0			
		(3)仕事の段取りはきちんとしたか					0			
	改善工夫度	(4)仕事の後始末、整理・整頓はきちんとしたか					0	2.5	0	
		(5)資材管理は適切であったか					0			
		(1)現状のやり方に甘んじることなく、常に「なぜなぜ」と自問自答しながら改善することに取り組んだか					0			
	報告連絡度	(2)気づいたことに対して自らの考えを持って提案し、また提案のことにこだわらずに改善していたか					0	2.5	0	
(1)報告・連絡を直ぐに、正確に行なったか					0					
基本的能力	実務知識	(2)作成する書面や資料は、簡潔で分かりやすく正確で、相手に伝わる内容となっていたか					0	10	0	
		(1)担当業務で知識は不足していなかったか					0			
技能技術	(1)担当業務の技術が向上したか						0	10	0	
		(2)仕事に必要な新しい知識を得られたか					0			
習熟的能力	理解力	(1)担当業務の技術が向上したか					0	4	0	
		(2)与えられた仕事の遂行に必要なとされる数値、資料を正しく理解することが出来ているか					0			
学習能力	注意力	(1)注意を怠らずミスを未然に防げたか、ミスをしたらメモを取るなどして再発防止に努めたか					0	4	0	
		(1)自己の学習向上に成果はあったか					0			
表現力	(1)口頭又は書面です連絡などが直ぐに正しく伝えられたか						0	4	0	
		(1)仕事や職場環境改善に関して新しい事を工夫できたか					0			
意欲態度考課	積極性	(2)口頭又は書面です連絡などが直ぐに正しく伝えられたか					0	8	0	
		(1)業務知識を速く習得するなど積極的にチャレンジしたか					0			
		(2)仕事の進め方を常に能率的に考え、コスト意識を持って行動したか					0			
		(3)材料や時間の節約、ムダに留意したか					0			
	責任性	(4)自分のやりたいことや意見を上司に表明し、また会議においても積極的に発言していたか					0	8	0	
		(1)定められた内容の仕事の期限内に仕上げ、まだできないようなときには事前にアラートを鳴らしていたか					0			
	協調性	(2)困難なことから逃げずに最後まで投げ出すことなく、粘り強くやり抜こうとしていたか					0	8	0	
		(1)所属部門の上司や、同僚と協力することが出来たか					0			
	規律態度	(2)他部門に進んで協力できたか					0	8	0	
		(3)だれとでも一緒に気持ちよく仕事をしたか					0			
自己管理	(4)アドバイス・提案や注意をイヤそうな態度をせずに聴き、素直に聞き入れて仕事をしていったか					0	8	0		
	(1)自ら大きな声で挨拶を積極的に言うことにより社内が明るくなることを理解し実践していたか					0				
自己管理	(2)不必要なものを排除し、整理整頓を徹底していたか					0	8	0		
	(3)社内・職場内での取り決めごとや基本的な職場のルールを十分理解し、積極的に守っていたか					0				
自己管理	(4)自分の失敗は素直に認めたか					0	8	0		
	(5)作業日報を正確に記入し、提出期限を守ったか 研修レポートなど提出物は遅滞なく提出したか					0				
自己管理	(6)相手に不快感を与える服装や身だしなみをしないで、適度な身だしなみを保っていたか					0	8	0		
	(7)工具や設備・備品を丁寧に愛着を持って取扱いい、次の人が直ぐに使えるようにしていたか					0				
自己管理	(8)自分勝手にならないよう、周りの人や相手のことを考えて気配りよく行動していたか					0	8	0		
	(1)自己に対して厳しく、他の模範となる行動が出来たか					0				
自己管理	(2)暴飲暴食や不摂生、不注意などで健康を損ねなかったか					0	8	0		
						0				
教育計画	能力開発			0点	0点		0点	前々年	前年	
総評	評価点の意味 S 非常に優れており、申し分なくやり遂げている A 優れており、十分な成果を上げている B 職務に支障なくやり遂げている C やや不満足であり、努力を要する D まだまだ劣っており、相当の努力を要する					考課点合計	0点			
						考課点ランク	—			

5. むすびにかえて

本稿では、アンケート調査結果を受けて、一見変わった取り組みをしていない従業員50名程度の小規模企業が、原価計算から得られるデータを用いて創意工夫を行っている事例を見て来た。その実践は技能伝承に役に立つだけではなく、コスト削減と作業の効率化により生産力が向上して企業の業績を押し上げ、売上高は6億円と25年で2倍になった。その結果、ここ10年ほどはボーナスも5カ月分以上、給与も地域の平均どころか、日本の中小企業平均の上位三分の一に入るほどであるとのことであった。中小企業は多種多様と言われるが、管理会計実践についてのユニークな特徴は、インタビューを実施して、初めて明らかになるものも多い。今後は、当該企業も含めた中小企業の管理会計実践についてさらなる調査・分析を行って、その結果を学会や論文等で公表していく予定である。

【参考文献】

- 海野邦昭（1995）「技術・技能の統合とその評価に関する考察」職業能力開発大学校研修研究センター『職業能力開発研究』第13巻。
- 海野邦昭（1999）『次世代への高度熟練技能の継承』アグネ承風社。
- 久保田章市（2006）「団塊世代の引退による技能継承問題と雇用・人材育成」『日本労働研究雑誌』5月号，550巻，31－42ページ。
- 中小企業金融公庫（2003）『中小企業における技能継承の現状と展望』。
- 飛田努（2012b）「中小企業のマネジメントコントロールシステムと組織成員の動機付けに関する実証研究－熊本県・福岡市内の中小企業を対象として－」『産業経営研究（熊本学園大学付属産業経営研究所）』第31号，113-130ページ。
- 山本孝（2004）『熟練技能伝承システムの研究』白桃書房。

第4章 中小企業 A 社における財務諸表を出発点とした原価計算・原価管理

井上和子（税理士・立教大学大学院博士後期課程）

1. はじめに

他の先進諸国と比較して、わが国においては製造業の割合が高く¹、まぎれもなく、戦後のわが国の経済を牽引してきたのは製造業である。その製造業における企業経営においては、原価計算が重要であることは、実務上も十二分に認識されているところである。しかしながら、一部の優良企業を除き多くの企業においては、一般に不況等景気後退時には、原価ないしコスト²、したがってまた原価計算の重要性を再認識するのであるが、ひとたび景気が上向き、売上の確保が容易になると原価計算をおろそかにする傾向があるといわれる。とはいえ、多くの製造業においては原価計算に関して強い関心をもっており、正確な原価の把握方法とともに、企業経営上、有用な原価計算の方法について模索されているものとみられる³。

さて、我が国においては全企業の 99.7%が中小企業で占められている⁴。その成長に資するためには、中小企業に適切な会計基準が必要との動きから「中小指針」が公表されたものの、中小企業の会計実務から乖離しているとの意見もあり、新たに中小企業の会計実務に即した会計基準を目指した「中小要領」も公表された。これらの 2 つの「指針」や「要領」は決算書の作成に重点がおかれており、企業の経営管理に活用できるような方法の検討も待ち望まれるところである。

そこで、本章では、大企業と比較し経営資源も限られている中小企業において、期間損益計算資料である月次財務諸表、とくに製造原価報告書を出発点として、生産現場へ働きかけ、原価測定の柔軟な運用を通じたコスト低減活動の促進及び利益の明確化に取り組んだ中小企業の A 社の事例を検討する。

筆者は過去に事例企業において、原価計算・会計実務に従事することができ、また、今回、ヒアリング調査の協力も得ることができた⁵。同社は、1970 年代初頭に標準原価計算制度を導入し、その後、システムの改善を行うことによって、財務諸表から生産現場へ働

¹ 国内総生産（名目 GDP）における産業別構成比の 2003 年と 2013 年を比較すると、「製造業」は 19.5% から 18.5% へと減少してはいるものの、19.9%の「サービス業」に続く比率となっている。また、国内生産額（売上に相当）の産業別構成比をみると、「製造業」が 30.8% と一番比率が高くなっており、「サービス業」の 22.9%、「商業」の 10.0% と続いており、我が国において製造業の役割が重要であることが見て取れる。（平成 27 年 6 月 9 日、経済産業省・厚生労働省・文部科学省公表『2015 年版ものづくり白書』第 2 節 我が国の産業構造を支える製造業、p.26.）このほか、「世界各国の経済におけるサービス産業のウェイト」経済産業省、2008 年 9 月 10 日資料を参照頂きたい。

² ここでいう「コスト」とは、英和辞典に記載されているように「費用、経費」を含めたものとして使用している。

³ 筆者は、税理士業務に携わっており、その傍ら(社)大阪府工業協会、地方銀行等が主催するセミナーの講師も務めている。参加者の関心の所在は様々であろうが、原価計算・原価管理の方法、とくに自社にとって有用な原価計算システム構築へのヒントを知ろうとする意欲は高いものである。

⁴ 『中小企業の企業数・事業所数』『中小企業庁事業環境部企画課調査室』平成 28 年 1 月 29 日発表。（総務省「平成 26 年経済センサス-基礎調査」を再編加工したもの。企業ベースによる。）

⁵ A 社の元総務経理担当部役員及び経理課長の 2 名に述べ 10 日、50 時間の聞き取り調査をおこなった。標準原価計算導入の背景等については、担当役員に、原価差異分析をはじめとする同社のシステム面については、経理課長に詳細に説明を受けた。

きかけ、企業の経営管理に活用できるような、ある意味で合理的な方法を構築するに至っている。同社の方法を考察することによって、原価計算実務のより現実的な姿態を浮彫りにするとともに、先に掲げた財務諸表から企業の経営管理に活用できるような方法への手がかりを得たい。

本章の構成は以下の通りである。第2節において、筆者が講師を務めるセミナー等において受けた質疑及び企業への聴き取り調査における質疑事項をもとに、企業における原価計算の現状、抱える悩み・疑問点を探索していく。第3節では、A社の原価計算システムと、期間損益計算資料である月次製造原価報告書を出発点とするA社における原価差異分析と原価管理方法を考察する。そうして、先にみた企業における原価計算・管理に対する疑問・問題点とともにA社原価計算システムを検討し、そこから得られた知見を整理し、財務諸表から企業の経営管理に活用できるような方法への手がかりを得る。

2. 企業における原価計算の現状—疑問点・悩みに対する若干の考察とともに—

(1) 主な原価計算を巡る質問・疑問事項

これまで講師や企業への聴き取り調査において筆者が受けた企業における原価計算を巡る主な質問・疑問事項をまとめたものが、表1である。

【表1】原価計算等にかわりこれまで受けた主な質疑

企業規模	質疑者の部署・役職	質疑内容
中堅企業	経営者	実際原価ないし正確な原価を知りたい、掘みたい
一部上場企業	経理部主任	毎月、財務諸表を作成しているが、製造原価報告書、損益計算書において、月々の製造原価が凸凹するが、可笑しくないのか。どうしたら良いか。
一部上場企業	経理部員	日商簿記1級も持っています。原価計算基準も研究しました。でも実務では…乖離しているように思われる。
中小企業	経営者	「当社のチャージは**」とかいっているが、一体、何を根拠としているのか、非常に疑問である。
中小企業	経営者	製造間接費や労務費は、固定費である。どう取り扱うのが良いか、本当のところ判らない
中小企業	経営者	原価計算の基礎を学びたい…。難しい！基礎じゃないじゃないですか！
中小企業	経営者	戦略的に原価計算を活用したい。
中堅企業	経営者	A方式を真似て当社システムを構築・運用したのだが、部門間の公平が確保出来ているとは思えない。また、当該システムにおいては、業績下降時、本来より利益が大きく算定され、企業経営の面から好ましくない。結局、国税当局との話し合いにて財務諸表・申告書作成となっているのが、現実である。
中小企業	経営者	標準原価計算を導入したいが、コストが掛かるし、人材もない。
一部上場企業	経理部員	直接原価計算を採用しているが、これで公表用の財務諸表と出来ないのか。
中小企業	経営者	原価計算システムを構築したい。導入するとしたら、どれくらい費用がかかるのか。
中堅企業	生産部 責任者	日々のコストダウンが、原価低減として数値に現れない結びつかない。
中小企業	経営者	とりえず、当社にあった原価計算を知りたい

[2002年より2016年までにセミナー講師等において筆者が受けた主な質疑を整理した]

【表2】聴き取り調査事項での原価計算の様相

企業	質疑者の部署・役職	質疑内容
L社	代表	標準原価計算はコストの割には役に立たない。当社では、独自の方法を採用している。
M社	技術部 係長	当社は、実原価を掘んでいる。そうしないとライバルI社との競争に勝てない。当然のことだ。原価、原価計算なんて当たり前の話だ。
N社	生産部 責任者	当社は、独自の『標準予算制度』を導入し、各事業部長方針に基づき、各部門の行動計画目標を“標準値”（貨幣価値計数）が示され、予算・標準原価計算を通じて、事業計画に総合的に織り込まれている。それを事後月次決算において、各部門の活動成果は、標準と実績とを差異比較して把握し評価されるシステムを構築している。原価計算というより原価管理が重要である
N社	生産部 責任者	とは言うものの、個別原価がわからなければ利益も判らない。企業内で発生する全てのコストを含み、正しい原価が提供されてこそ経営者は、安心して価格決定が出来る。とりわけ、海外工場において、海外従業員が、このコスト意識を持っているか、持たせられるか！不安であったし、現在も不安である

O社とP社	生産部 責任者	「『売価－目標利益＝コスト』である。原価管理のコンセプトは、“水準の適正化”と“引下げ”にある。」と、O、P社とも同様の認識。また、新製品開発は、数年要し、その販売前には、価格が下がり仕様を付加せざるをえず、原価が高くなる。これも同様の認識。
		O社⇒ここからが、本当の勝負！下請け・販売部門・間接部門等全てを巻き込んで総力でコストダウン。
		P社⇒付加価値アップの為なら、原価アップもやむを得ない。コストは、機能とのバランス関係である。当初予定価格で販売。
kw社	経理部 課長	上場する時に、原価計算基準を監査法人とともに作成した。これがそうである。しかし、本音のところこれで良いのか…よく判らない。
R社	取締役兼総務部長	製造業において原価、原価計算は、その根幹を成すものであり、当社においては、全社員とも入社時より、原価、原価計算を徹底的に教育、そして共に勉強・研究している。社内会議の大半も、この原価に関して、その時間を費やしている。このたび、従来の方法から、トップ方針により某社システムへ変更した。これでよかったのだろうか
m社	取締役(経理担当)	新規製品を公表販売し5年以上経過したが、本当に採算が取れているのか、正直に言うとは分からない。
K社	取締役(生産担当)	新工場を建築に伴う原価アップについて、監査法人はそれは当然だと言うが、全く理解できない。生産している製品仕様は何も変更していない。
K社	取締役(生産担当)	日々のコストダウンが、原価低減として数値に現われてこない。というか、結びつかない。結びつける方法を模索している。
NW社	取締役(経理担当)	『原価計算基準』に即して、原価計算を行ってきたし、今後もそれに変わりは無い。しかし(それゆえ)、当社の標準原価計算における差異は、『原価差額』であって、『原価差異』ではない。

〔① 2002年より2016年までに聴き取り等調査を行なった企業における原価計算の様相を整理した〕

〔② 大文字表記は一部上場企業、小文字表記は監査対象会社〕

上記質疑から、標準原価計算の利用は少ないものではなく⁶、また、大企業、中小企業ともに原価計算・原価管理の方法、とくに自社にとって有用な原価計算システム構築へのヒントを知ろうとする意欲は高いものであることがわかる。そうして、大企業も中小企業も抱える問題点に大きな差は無いように思われる。むしろ、そのポジションにより異なっていることがみてとれる⁷。このことは、当たり前だと言われそうであるが、夫々の要求へ応え、さらには企業全体に有用なものとするためには、ポジションによる違いを理解することは非常に重要な点であると思われる。

(2) 各部門の疑問点・悩みと若干の考察

表1における一部上場企業の経理部門からの「毎月、財務諸表を作成しているが、製造原価報告書、損益計算書において、月々の製造原価が凸凹する。可笑しくないのか。どうしたら良いか。」との質疑は、毎回、必ず出される事項である。ちなみに、表2におけるKw社からの「上場する時に、原価計算基準を監査法人とともに作成した。これがそうである。しかし、本音のところこれで良いのか…よく判らない」といった質疑も、財務諸表との関連からでもあるという。この製造原価が凸凹するという質疑は、財務諸表との関連とともに同時に原価管理へも発展、むしろそれを出発点とする疑義でもあると思われる。

一方、主に生産部から出される「日々のコストダウンが、原価低減として数値に現われ

⁶ 2014年の調査においても東証一部上場製造業の73.8%が標準原価計算を採用している、という結果が報告されている。吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好・徐智銘(2015)「わが国管理会計の実態調査・製造業と非製造業との比較：調査概要と原価計算編」『企業会計』第67巻第1号、p.168。

⁷ 管理会計については、これまでの管理会計に関する調査から明らかになった点とそれぞれの課題について、吉田他(2008)によるサーベイにより詳細に整理されている。全般的な総括として、①意義の低下が指摘されてきた標準原価計算(標準原価管理)と実際原価情報による管理が利用されていること、②日本の管理会計の存在、③本社経理部門と事業部門経理担当の業務分担の実態が明らかにされている。

吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好(2009)「日本企業における管理会計実態〈1〉—実態調査研究の文献サーベイを中心に」『企業会計』第61巻第9号、pp.79-83。吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好(2008)「日本企業の管理会計実態(1)—実態調査研究の文献サーベイを中心として—」『三田商学研究』第51巻第3号、pp.53-74。吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好(2009)「日本企業の管理会計実態〈3〉—製造業の実態調査」『企業会計』第61巻第11号、p.135。などを参照されたい。

ない。結びつかない」という質疑は原価管理との関連におけるものである⁸。しかし、評価としては財務的な数値へ、最終的には、先と同様、財務諸表と関連・結びつく問題であり、ないしは結びつけなければならない問題であろう。そうして、中小企業においても大企業においても出されている質疑なのである。

ここで、わが国における原価管理実務に目を向けてみよう。トヨタ自動車(株)において活動をおこなってきた田中(2008, p.37)は、「TPSの現場改善はQ(自働化)を徹底し、D(ジャスト・イン・タイム)に取り組む。そうすればC(収益)は後から付いてくる」と教えられ自ら実践をし、成果を上げてきた」との見解を示している。また、本社経理部門と事業部門経理担当の業務分担の実態や、さらには、生産現場と経理管理部門は意思疎通が活発とはいえず、むしろ分断され、あるいは対立さえしている企業は少なくない⁹との指摘もみられる。また、実務、とりわけ生産現場においては会計の枠組みで議論する必要はない。こういったためか、日本企業では、会計は生産現場を可視化できず、その不可視性を回避するための物量次元による実体管理を重視する原価管理の実施が指摘されてきた(岡野, 1995)¹⁰、と思われる。

とはいえ、先の質疑にみられるよう、いずれの部門も財務諸表との関係に注視していることがうかがわれ、最終的評価のよりどころとなっているものとみられる。そうして、これらの質疑とも、次の技術士の質問がまさに言い当てていると思われる。

「生産現場の改善、原価改善を日々指導しているが、これらの最終的評価は、会計数値による。それに重大な影響を与えるものが、在庫とくに仕掛品の評価である。この評価1つで、如何ようにも、その評価は変わってしまう。仕掛品の評価について、如何に考えれば良いか、教えて頂きたい」

⁸ 研究者においても「生産現場の改善が全体利益に結び付かない」(終・上總, 2015)と同様の指摘がなされている。終紫乃, 上總康行(2015)「生産現場の改善と期間損益計算—改善効果は利益に反映されているか?」『日本原価計算研究学会 第41回全国大会(日本大学), 2015年9月12日発表。

そうして、生産現場における改善成果を原価低減に関連付けようとする研究もされている。たとえば、田中正知教授によるJコスト論や終紫乃, 上總康行教授による機会損失の概念を持ち込んだ新しい現場改善会計など。

田中正知(2008)「Jコスト論と改善活動(特集 トヨタ生産システムと整合する管理会計)」『企業会計』60巻第9号, 王志(2010)「物量管理の会計管理への関連づけに関する一考察」『産業経理』第70巻第1号, pp.143-153。終紫乃, 上總康行(2016)「生産現場の改善と原価計算」『原価計算研究』第40巻第2号, pp.72-86。などを参照されたい。

また、実務においても、トヨタ自動車では90年代末に、設計部門の努力による設計の合理化や材料原単位の改善効果(たとえばバリューエンジニアリング活動の成果)を測定することに主眼を置いた「差額原価」方式から、賃金や部品単価といった投入要素価格の改善も反映させた「総額原価」方式への移行がみられたという。(藤本 2004, 挽 2005, 王 2010)。これらの様相は、生産現場での物量的管理を会計、原価管理と関連づけ、全社的な利益管理へと展開させなければならないことのあらわれと思われる。

藤本隆宏(2004)『日本のもの造り哲学』日本経済新聞社, p.309。挽文子(2005)「企業のグローバル化とコスト・マネジメント」『中央大学経理研究所・経理研究』第48巻, pp.113-115。このほか、王志(Wang Zhi)(2010)「トヨタ生産方式における現場の改善成果の会計管理への関連づけに関する一考察」『一橋商学論叢』第5巻第2号などを参照されたい。

⁹ 藤本(2006, p.1.)は、「実際の企業の現場においては、原価管理(経理)担当者と生産の担当者は犬猿の仲であると言われることが多い」という。筆者自身も一部上場製造業の生産事務に携わっていたが、本社サイドとは別に生産部における管理資料等を作成し、生産部と本社とくに経理部との意思疎通も良好とはいえないものであった。藤本隆宏(2006)「もの造り論から見た原価管理」MMR C Discussion Paper No.93。

¹⁰ 岡野浩(1995)『日本の管理会計の展開:「原価企画」への歴史的視座』中央経済社, p.98 他。

これは、工業経営研究学会・関西部会において、大手企業における原価計算・管理の実態調査報告が行われた際、参加者（技術士）からだされた質問である¹¹。

生産現場の改善の最終的評価である仕掛品の評価は、当期製品製造原価、売上総利益にとどまらず、最終利益、すなわち全体利益に影響を及ぼすこととなる。また、この評価により売上原価に影響を与え凸凹する可能性がある。つまり、先の質疑はこの質問のなかに集約されていると思われる¹²。そこで、これらの疑問や課題をA社の事例をとおして検討していくことしたい。

3. A社の原価計算システム

（1）会社の概要

A社は、自社ブランドで、主に計量器の製造、販売をしている。創業1937年という歴史をもち、資本金4,000万円、従業員200名、売上高は約30億円という、いわゆる中堅企業である。国内10ヶ所の生産、販売拠点のほか、米国、シンガポール、マレーシア、と国外にもその拠点を拡大しているところである。同社は、その基本方針を「日本では高付加価値の製品づくりに特化し、国内外で分業体制を整える」こととしている。

（2）原価計算システムの合理化とその背景

A社の原価計算システム導入は、1969年～1970年にかけシンガポールへ売り込みを開始した国外進出に始まる。国外向け販売は、当初、知名度不足、品質への懸念等で行き詰まった。しかし、営業を重ね、その結果、価格交渉まで辿り着いたという。とはいうものの、価格の前提となる原価の把握は全くできておらず、製品ごとの正確な原価を算定したいと、大学教授を招聘し、標準原価計算とこれに基づく原価計算システムを導入したとい

¹¹ 2004年7月3日（土）関西大学で開催。

¹² さらに、同技術士は、「日々のカイゼンが、すぐさま利益増大に結びつくことはありえない。何故ならば、そもそも『利益』とっているが、その『利益』を財務会計上の利益とするならば、そもそもその利益は様々な要請・諸要因のもとに形成、いかなる開示されているものであって、真の姿かどうかは判断できない。我々が行っている指導とは、日々の歩留りを縮減し、不良品を撲滅させ、品質を向上させ、納期を短縮させるといったものであるが、これらは、企業技術に裏付けられた顧客への『信用』に結びつき、必ず『利益』に結びつく。」との見解を示している。そうして、この見解を聞いた京都の中小製造業経営者ら（15社程度ではあるが）は、一同賛同を与えていた。

同氏の見解後段は、本文に記載したトヨタにおいて活動をおこなってきた田中（2008, p.37）の見解と同様に、物量を中心とした現場でのカイゼンはやがて財務諸表にあらわれるとの信念が存在してきたし、存在していることがうかがえる。

一方、前段については、会計研究者に対し検討していかなければならない示唆を与えているように思われる。本章での直接の課題ではないが、参考として次の点を示しておきたい。筆者調べによると、電子部品一部上場製造業35社（スミダコーポレーション㈱を除く）2003年度期から2012年度期までの1人当たり付加価値の伸び率は1.07倍である。また、1976年度より2013年度までの37年間の京セラ㈱、㈱村田製作所、トヨタ自動車㈱における1人当たり付加価値の推移を調べたところ、1976年と比べ3～4倍であった。ここから、付加価値向上が容易ではないことがみてとれる。

工業経営研究学会2013年全国大会において発表および拙稿（2014）「現代における生産性向上・付加価値経営の意義について～村田製作所における三次元マトリックス組織からみた京セラアメーバ経営方式の特徴の探究を手がかりに～」『工業経営研究』『工業経営研究』第28巻、pp.105-117。

しかしながら、総体での利益確保によって、各製品の原価設定の合理性が不明瞭になり、その1つ1つへの改善点が見えなくなることは、経営上の大きな問題であり、このことを経営者層が危惧していることは言うまでもない。

う。

しかしながら、元々の国内市場占有率の高さ¹³から売上の確保・拡大が容易で経常的な利益確保とそれによる潤沢な資金蓄積によりコスト管理などをする必要性に迫られることもなく、その後も原価差異分析は行われることはなく、期末仕掛品の評価もあいまいで、同時期における経営陣の関心事は、税金・節税問題であったという。A社において、企業経営上原価計算システムが実質的に重視され、有効に機能するに至ったのは、1980年代後半以降のことであり、主として国内市場の激化を背景としている。

当時、税引き前当期利益（以下、「利益」と略す）は、対売上比1%を切る低い数値にさらされていたものの、経営陣の戦略は、売上拡大の一点に集中していたという。利益率が対売上比1%以下の状態が続く中、月次決算単位では売上原価率が6～7%も変動することに経理担当者は疑義をおぼえたという。当然のことながら、売上構成比によって、売上原価率は変動するが、その差異が平均2%程度であることは掴んでおり、ここに何らかの改善策を講ずることにより、利益を3～4%確保することは可能ではないのか、と原価計算経理担当者は考え、これが出発点となったという。

（３）A社の原価計算システム

次に、同社の原価計算システムをみていこう。同社は、個別単価¹⁴を利用したパーシャル・プランを基本とした標準総合原価計算を採用しているという。

個別単価の設定は、既存品については、まず、予算計画が前提となる。毎事業年度末1ヶ月前から、次期事業年度の予算立案に着手する。製造原価、生産関連については、前期実績を基本とし、資材、作業時間などの物量を割り出し、金額を算出し、さらに、あらかじめ決定されている次期事業年度の不良削減目標額を減額、役員等による幹部会で承認を受け決定する、という。これをすべての製品につき各々算出していき、次期事業年度の個別単価と定める。なお、新製品については、製品設計段階において仮計算を行い、量産試作段階で確認し、その後検証と修正を加えているという。

標準原価差異分析は、企業によってまちまちである。一般的には、①原価要素別分析、②部門別分析、および③製品別分析において実施される。③の場合は、完成品段階での差異分析であり、分析が複雑となり、信憑性もうすれ、さらに迅速性に欠けるため一般的ではないといわれている。同社においては、毎月1回の月次決算資料作成時、その月における完成品に換算した生産金額〔生産数量×個別単価〕の総合計と、月次決算資料として作成される製造原価報告書における当月製品製造原価とを比較する、という差異分析の方法を採用している。

毎月の月次決算段階で上記のような差異分析を繰り返すため、年度決算において、新たに大きな差が生じることは、ほとんどないというものの、年次決算において、再度、毎月の差異を検討するという。法人税法の規定¹⁵を活用し原価差額を当期製造原価と当期末棚

¹³ 当時の占有率は、90%を超えていたという。

¹⁴ 一般に、原価標準（特定単位（1単位とは限られない）の製品、工程、もしくは作業について定められた標準をいい、これに生産量を乗じてえられる標準原価とは区別される）といわれるものを、A社では個別単価と呼んでいる。本章におけるA社の事例においては、「個別単価」と表す。

¹⁵ 法人税法基本通達5-3-3は「原価差額が総製造費用のおおむね1%相当額以内の金額である場合には、原価差額の調整を行わないことが出来る」としている。

卸高とに配分している。

このような差異分析を繰り返し、年に1度、次期事業年度予算計画立案時、個別単価の改訂が議論される。しかし、個別単価の改訂は、毎期行うと期間損益の把握ができにくいものとなってしまう、逆に大幅にずれると経営の実態を把握できなくなる。個別単価の改訂を如何に注意深く行うか、ないしは行うことができるかは、企業経営において重要な問題であると考え、そのため、個別単価の改訂をめぐり、各部門長において活発な議論が交わされるという。

（４）仕掛品の評価と進捗度

次に、仕掛品の評価をみていこう。仕掛品の評価額は、個別単価と生産工程を基礎に設定されている。同社の製品は、構造上異なる材料が生産進行に伴い、順次投入されていくという生産工程となっている。この点に着目し、各々異なる材料が投入される時点（4時点）をもって進捗度を取り決めし、進捗率を設定している。進捗度に応じ、個別単価に各々の進捗率を乗じた価額をもって、仕掛品単価としている。毎月末に、現物実地棚卸を行い、その実際の数量に各々の仕掛品単価を乗じ、月末仕掛品高としている。

ちなみに、生産工程を大別すると、前工程・組立工程に分かれる。仕掛品はこの前工程後に多量に存在している。というのは、生産品目の生産計画により、この前工程段階で中間品として在庫をもつことが同社の生産にとって効率の良い方法となっているためであるという。

（５）月末仕掛品高および進捗度の正確性

上記により求めた月末仕掛品高と完成品評価額の合計額は、月初仕掛品がない場合、理論上の当月生産高となる。月初仕掛品がある場合には、その月初仕掛品の評価額を減額すれば、その減額後の額が、理論上の当月生産高である。

一方、実際の生産高は、生産部において搬入高〔 $\text{生産高} = \text{完成品数量} \times \text{個別単価} + (\text{期末仕掛品数量} - \text{期初仕掛品数量}) \times \text{評価単価}$ 〕を計算し、記録している。この生産部より報告された搬入高と理論上の生産高が合致すれば、すなわちそれは、標準原価つまり計画どおり生産ができ、かつまた、月末仕掛品の現物棚卸数量および進捗度が正しく、さらに、生産部より報告された搬入高も正しいことを証明することとなる。

（６）照合方法

ここで、より詳しく、実際に行われている照合方法をみていこう。

まず、原材料費について、みていこう。同社製品は、全て原材料数量の割り出しにおいて基本となる部品展開ができている。このため、当月生産した製品に必要な各材料に、その使用したはずの生産数量を乗じた理論上の数値をデータベース（コンピュータ）より出力させ、これを実際の使用量と照合する。これにより仕掛品の増減が明確になる。たとえば、生産完了数量が全く同じ月があり、各々の月は、次の①、②の状態であったと仮定しよう。

- ① 月初仕掛品進捗度（完成品100%に関する仕上り程度）が20%で、月末仕掛品進捗度が80%であった場合

② 月初仕掛品進捗度が 80%で、月末仕掛品進捗度が 20%であった場合

①と②の 2 つを比較した場合、同社製品は、構造上異なる材料が、工程進捗に応じ順次投入されていくという生産工程となっていることから、材料投入（使用）高に変動がみられることは、当然である。材料投入（使用）高は、②より①が、多くなるはずである。もし、①と②において、材料投入（使用）高が逆の数値を示していた場合には、材料の出庫時における事務処理の間違い、あるいは仕掛品の実地棚卸数の数え間違い、棚卸もれ等が発生している可能性が考えられる。しかし、これらが生じていない場合には、不良品が発生している可能性が高くなる。

実際に、この照合を行うと、近似値とならず、大きく乖離する場合がある。この時、この乖離を生産部へ指摘をすると、例えば、材料投入（使用）高が大きすぎるといった場合、「実は、不良が発生していました」「材料投入（使用）高の処理を間違っていました」「仕掛品の実地棚卸を漏らしていました」等々の返答が返ってくるという。

次に、労務費についてみていこう。その前に、A 社の生産の状況をみておこう。生産計画は、材料手配等の関係から、各々 2 ヶ月前に立てなければならない状態となっている。このため、1 個あたりの標準時間は、各月の総労働時間を算出し、次年度の見込総労働時間を予定し、それに基づき算出している。また、標準賃率は、昇給時点での総賃金支払見込額を、同時点における見込総労働時間で除して算出している。そうして、それに基づき生産計画を立て、ほぼ計画どおり生産が行われるという。このため、労務費にかかる差異は、ほとんど発生しないという。しかし労務費は、生産進捗度、材料費と比例関係にあることから、不良品が発生するといった場合には当然、作業時間は増加する。つまり、上記の材料費における不良発生等とリンクさせ、たとえば、労務費が多いのは不良が発生したためであるのか、増加生産によるものなのか、その原因と生産時間とを照合しているという。

最後に、製造間接費についてみていこう。製造間接費は、種々雑多の費目の集まりである。それゆえ、原材料費や労務費のような照合を行うことは、煩雑すぎると思え、各々の勘定科目につき、予算・計画値と実際額との差を照合していく方法を採用している。例えば、減価償却費については、当事業年度における総減価償却予定額を月割計上しているため、計画外の固定資産を取得しない限り大きな差異は生じない。しかし、計画外の取得や修繕等を行った場合など、当然大きな差異が発生する。この場合、その修繕行為が、経営陣の了解の下に実施されたものであるかどうかを確認するという。

以上を基本におき、A 社では、月次決算資料として作成される製造原価報告書における当月製品製造原価と、生産部より報告された搬入高の合計とを比較し、近似値になるかのチェックを行っているという。しかしその後、両者を一致させるまでは行っていない。どんなモノサシにも誤差はあるものであり、その差が経営判断を誤らせない範囲内であればよく、各種経営資料は、各々の目的にあった精度が確保されていれば良い、と考えている。

（7）予算と実績の照合、改定

こういった照合を行うことは、期中において、予算計画値と実績の進行状況を管理、確認する役割も果たしているという。年間を通して、その目標である予算値と実績値との差は、過去最大で 2 割であったというデータを持っている。経営における意思決定および管

理において、予算値と実績値との差が2割内であれば、問題のない程度の差であると考えている¹⁶という。しかし、決算時に予算値と実績値において大幅な差が生じている場合、生産総数量に按分し、1個あたりの差額が大きい時（実際には、総コスト5%以上を目安としているという）は、当期事業年度末時点から個別単価の改定に移っていくという。

4. 原価計算・管理を巡る諸問題とA社原価計算システム

（1）原価計算・管理に対する疑問・問題点とA社原価計算システム

ここからは、第2節でみた企業における原価計算・管理に対する疑問や課題とともに、A社原価計算システムを検討していこう。

A社における月次資料として作成される財務諸表を出発点として、製造原価報告書における当月製品製造原価とその月における完成品に換算した生産金額〔生産数量×個別単価〕の総合計とを照合するという方法は、仕掛品が多く、かつ、計上漏れが頻繁に発生するという同社の実情の中で、同社の実態に即した形で、これらのミスをチェックする方法として考え出された方法である。その構造上異なる材料が生産進行に伴い、順次投入されていくという生産工程および製品特性と大きく関連している¹⁷。仕掛品の進捗度把握は、まさにこれらと対をなしている。

そうして、上記のような差異分析を毎月の月次決算段階で繰り返すことにより、先述した多くの企業が疑義とあげている毎月の売上原価率の変動は、その原因が明確になり改善されたという。また、年度決算において、新たに標準原価との差が生じることは、ほとんどなくなり、すなわち、仕掛品の完成品換算量、即ち正確な物量的把握から正確な原価把握へ接近したといえよう。

また、「日本企業では、会計は生産現場を可視化できない」（岡野，1995，p.98 他）といわれるが、まさに、A社においても生じていた。それゆえ、原価計算経理担当者は、まず、製造現場、生産工程の熟知から始めた¹⁸という。生産現場に足を運び、「良品作るより、不良を減らせば評価は上がるのか」といった生産現場の不満に耳を傾けた。そして、現場管理者にとって酷な比較次元(dimension)の同一性の問題や人間の行為ないし性でもある恣意性、様々なごまかし他、さらに、現場では解決できない不良の発生等の存在を知り、理解に努めたという。これらを辛抱強く行うこと¹⁹により、製造現場と経理・経営側の関係

¹⁶ A社においては、予算値と実績値との差が2割内であれば、問題のない程度の差であるというが、通常の企業であれば非常に大きい数値であり、問題となると思われる。

¹⁷ さらに市場とも関係しているというが、本章では紙幅の関係から省略する。製品市場や価格との関係については、別稿にて検討する。

¹⁸ 中西（1953，p.28）は、「管理会計の発達のためには、会計人は、単に貨幣的計算のみならず、現場の物量計算に関する知識をも必要とし、また会計人と現場管理者、技術者との緊密なる協力を必要とする」という。

¹⁹ 中山（1954，pp.201-202）は、差異原因を判明させる方法として、「差異一覧表を作って、係長に見せると、一覧表が配布されたということだけで係長は刺激され、原価管理意識を高めることになる。これだけでも、原価管理の目的は相当に達せられている。また、不能率の原因というものは、原価課長よりも、現場の長の方が、遥かによく知っているはずであるから、原価課長みずから、漫然と判断するよりも、現場係長に弁明書を出させた方がよい。一度や二度はいい逃れだけの弁解をするかも知れないが、月々ともなると、事実をつかんで差異原因の説明をせざるを得ない」とA社における経緯と同様の指摘をしている。中山隆祐（1954）『総論—原価計算の生かし方（原価計算実務講座第1巻）』春秋社，pp. 201—202。

が改善され、正確な原価計算に対してマイナスに作用する製造側の不正やごまかしなし操作を排除できたという。それは生産部が納得するような評価へ、さらには、企業強化へとつながり、また、この製造現場への働きかけ、その繰り返しの検証により、当初に「設定」された同社という個別単価である原価標準は、実績として標準原価としてとらえられ、それは将来への基礎となるべきものとしての実績として「算定」されていた。このことは、原価差異分析が単なる照合、実績計算にとどまるのではなく、将来へ向けての基礎となるべきものとしての実績計算へつながったことも意味していよう。

（２）Ａ社システムの問題点

では、このような方法に問題はないのであろうか。まず、材料の段階投入時点で工程別原価計算にすればよいのではないかと、いう疑問がもちあがろう。これについては、連続的に生産する生産形態、かつ、納期等の関係から、生産を途中で停止する、つまり、仕掛状態での滞留が頻繁に発生し、その進捗度把握が複雑であり、また、原材料の段階投入と短期の生産工程であったことから、こういった方法を採用しているという。

また、生産を途中で停止、仕掛状態での滞留が頻繁に発生することを問題とし改善する取組みはなされなかったものであろうか。これについては、前工程は同一のものが、組立工程で大きく別の製品に変わり、この時点の仕掛品を持つことによって、製品在庫の状況で組立を選別できることになる。特に受注生産（輸出・OEM）の短納期化を図ることが出来、顧客のサービス向上と生産の平準化がより可能となる。そうしてまた、原価計算の経済性を考え、さらに何より製品軸の原価を知りたい、といった理由から大きな取組みはしなかったという。

これらＡ社の見解、妥当性については、さらなる考察を深める必要があろう。現在、類似の方法を採用していると思われる上場企業 Ｎ 社他数社にもヒアリングを行っているところである。

５．むすびに

以上、本章では、財務諸表から生産現場へ働きかけ、企業の経営管理に活用できるよう、ある意味で合理的な方法を構築するに至っているＡ社の事例をみてきた。

同社のケース・その様相は、会計上の「数字（収益）は後からついてくる」（田中，2009，p.280）と言われているのであるが、その結果である財務諸表から管理へ働きかけたものである。日々の改善効果は、必ずしも、すぐさまに原価低減として測定され、さらに利益増大へと結びつくわけではない。同社のケースも同様であり、しかしながら、実務で往々に生じているといわれる製造現場と経理・経営側の関係が改善され、正確な原価計算に対してマイナスに作用する製造側の不正やごまかしなし操作を排除し、原価測定の柔軟な運用を通じたコスト低減活動の促進および利益の明確化につながっていた。その仕掛品の進捗度を活用した独自の手法から、生産部門の評価、人的管理や原価管理へと繋がり、さらに、それを基礎とする個別単価改訂議論、予算編成は、各人への動機・意識づけ、人的育成、責任体制の構築へと結びついていた。まさに、企業経営における重要な役割を担い、現行『原価計算基準』の要求する、財務諸表の作成、原価管理、予算統制等の異なる目的

が、相ともに達成²⁰されていたともいえよう。中西（1957，p.74）は、「基準というものは技術的な面と同時に、そういう人間社会関係的なものとの両方を持っておる。要するに両方合体して、そこでまた社会関係的なものと、純粹技術的なものにおける対立、その間の調整をいうようなものを考えよう」²¹と語っている。A社システムは、まさにこのことを具現化したものともいえよう。

わが国における全企業の99.7%を占める中小企業に対する「中小指針」「中小要領」をはじめとする近年の会計支援は、財務諸表等の作成、財務会計的なものに重点がおかれたものである。企業の経営管理に活用できるような方法の検討も待ち望まれるところである。A社の事例は、財務諸表から管理への働きかけたものであり、さらなる考察を深めなければならない点は多々残されているものの、管理会計的な側面へ、企業の経営管理に活用できるような方法が示されていたともいえよう。

【参考文献】

- 岡野浩（1995）『日本的管理会計の展開：「原価企画」への歴史的視座』中央経済社。
- 田中正知（2008）「J コスト論と改善活動（特集 トヨタ生産システムと整合する管理会計）」『企業会計』60 巻第9号。
- 藤本隆宏（2012）「競争力構築のための原価計算試論—設計情報転写論に基づく全部直接原価計算の可能性—」東京大学ものづくり経営研究センター『DISCUSSION PAPER SERIES』No. 410。
- 中西寅雄（1953）「管理会計と物量計算」著者代表中西寅雄（中西寅雄・山邊六郎・中山隆祐・河合壽一・古畑恒雄・斎藤彌三郎・番場嘉一郎）『管理のための原価計算』白桃書房。
- 中山隆祐（1954）『総論—原価計算の生かし方（原価計算実務講座第1巻）』春秋社。
- 座長山下勝治（1957）「原価計算基準仮案をめぐって—第一部・原価計算基準総論—円卓討論」『会計』第72巻第4号。
- このほかについては、脚注を参照頂きたい。

²⁰ 『原価計算基準』（二）は、「原価計算制度は財務諸表の作成、原価管理、予算統制等の異なる目的が、重点の相違はあるが相ともに達成されるべき一定の計算秩序である。」としている。

²¹ 中西教授は『基準仮案』において、原価計算の利害関係者に従業員や消費者等を加え、『基準』の主体は経営者でも労働者でもなく、それらすべての者であり、すなわち会計社会そのものが主体であるとの見解を示されている。座長山下勝治（1957）「原価計算基準仮案をめぐって—第一部・原価計算基準総論—円卓討論」『会計』第72巻第4号，p.74。

第5章 中小企業におけるBSC（Balanced Scorecard）導入事例に関する考察

金 紅花（事業創造大学院大学）

1. はじめに

Balanced Scorecard（以下 BSC）は、Robert S. Kaplan と David P. Norton（以下、Kaplan=Norton）が 1992 年に初めて提唱し、ビジョンと戦略に基づいた、財務、顧客、内部ビジネス・プロセス、学習と成長という 4 つの視点からなるバランスのとれた業績管理指標体系であり、業績測定や戦略実行のためのマネジメント・システムである。

Kaplan=Norton は当初、BSCを業績評価システムとして位置づけていた。その後、彼らはBSCを戦略マップ（Strategy Maps）と組み合わせ、戦略を実行するツールとして戦略マネジメント・システムへと発展させていった。Kaplan=Nortonはこれまで、マネジメント・コントロール・システムに関する理論や規範的命題を導出するのではなく、BSCや戦略マップといった具体的な形を持った新たなマネジメント・ツールを開発することに主眼を置いてきた。Kaplan=NortonによるBSCに関連する一連の研究は極めて独創的かつ実践的であり、Kaplan(1998)は自らの研究アプローチをイノベーション・アクション・リサーチ（Innovation Action Research）¹ と呼んでいる。

日本では、1990 年代後半に BSC が紹介されてから、これまでに多くの研究成果が公表されてきた。これらを大きく分類すると、BSC フレームワークに関する研究、企業等での適用事例に関する研究及び、実証研究の 3 つに区分することができる。また、BSC の研究対象や実践対象を大きく分類すると、大企業、中小企業、医療機関の 3 つに区分することができる。

平成 25 年度分の日本の法人数は 259 万 5,903 社で、前年度より 60,631 社（+2.4%）増加した。全体の法人数のうち、連結親法人は 1,392 社で前年度より 149 社（+12.0%）の増加、連結子法人は 10,171 社で 883 社（+9.5%）の増加となっている。この約 259 万のうち、利益計上法人が 82 万 3,136 社、欠損法人が 176 万 2,596 社で、欠損法人の割合は 68.2%となっている。さらに、資本金階級別の構成比を見ると、資本金 1,000 万円以下の階級（85.3%）と資本金 1,000 万円超 1 億円以下の階級（13.8%）である。すなわち、中小企業の割合は全体の 99.1%を占めており、欠損法人の割合は、全体の 2/3 を超えている²。

従って、中小企業は資金、人材、物、情報など経営資源が乏しく、運営上大きな制約を受けている。目まぐるしく変化している外部環境を背景に、その限られた経営資源を活用して競争力の強化と収益性を確保するためには、経営管理とその経営管理手法の役割がますます大きくなっている。また、どれだけ先進的で高度な経営管理手法であっても、組織がそれを使いこなすことができなければ大きな意味はない。それぞれ企業の実態にあわせた最適な経営管理ソリューションや管理会計実践手法の導入と適用によりパフォーマンスに繋がる。特に、新しい経営管理手法を定着させるためには、個々の企業の事情に合わせた仕組みを継続的に実践させることが重要になってくる。

¹ Kaplan(1998),p.98.

² 国税庁の平成 25 年度分「会社標本調査」 調査結果を参照。
(https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2014/kaisha_hyohon/index.htm)

強力な差別要員を有しない多くのSMEs³にとって、非公式かつフラットな組織構造や非公式なマネジメント・プロセスといった組織特性をいかし、組織の柔軟性や俊敏性の強化を通じて市場対応力を強化することが、競争優位の構築にあたって不可欠様相である（山口，2007）。

このような問題意識にたち、本研究では日本の中小企業の特徴を整理したうえで、管理会計手法の一つであるBSCが日本における中小企業導入事例に関して考察を行い、中小企業へのBSC導入の役割と問題点を明らかにしたい。

2. 中小企業の定義と特徴

（1）中小企業の定義

中小企業の定義は、中小企業政策における基本的な政策対象の範囲を定めた「原則」であり、法律や制度によって「中小企業」として扱われている範囲が異なることがあったり、国や中小企業を研究対象とする研究者によってその範囲が異なったりするが、本研究では全体のグループ論文と整合性を保つため、日本における中小企業基本法の定義にしたがう。中小企業者の範囲は、業種により範囲が異なっている（図表1）。

- ① 資本金の額又は出資の総額が3億円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が300人以下の会社及び個人で、製造業、建設業、運輸業その他の業種に属する事業を主たる事業として営むものである。
- ② 資本金の額又は出資の総額が1億円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が百人以下の会社及び個人で、卸売業に属する事業を主たる事業として営むものである。
- ③ 資本金の額又は出資の総額が5千万円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が百人以下の会社及び個人で、サービス業に属する事業を主たる事業として営むものである。
- ④ 資本金の額又は出資の総額が五千万円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が五十人以下の会社及び個人で、小売業に属する事業を主たる事業として営むものである。

図表1 中小企業の定義

業種分類	範囲
製造業その他	資本金の額又は出資の総額が3億円以下； 従業員の数が300人以下
卸売業	資本金の額又は出資の総額が1億円以下； 従業員の数が100人以下
小売業	資本金の額又は出資の総額が1億円以下； 従業員の数が100人以下
サービス業	資本金の額又は出資の総額が5千万円以下； 従業員の数が100人以下

出所：中小企業基本法第一章第二条より筆者作成

³ SMEs=Small-and Medium-sized Enterprises、中小企業者あるいは中小企業。

（２）中小企業の経営上の特徴

中小企業の経営上の特徴について、山口（2007）は次のように集約している⁴。

① 極めて弱い市場支配力

一般に、SMEsの市場支配力は極めて弱く、少数な顧客（企業・消費者）に依存しているため、顧客の要求に機能的に対応できる柔軟性が極めて重要な能力として求められる。

② 従業員に対する報酬・待遇面で劣る

一般に、SMEsは大企業に比べて従業員に対する報酬・待遇面で劣るため、優秀な人材の獲得・維持が困難であり、人的基盤の安定性が低い傾向がみられる。

③ 厳しい資源制約

一般に、SMEsは優秀な人材の獲得・維持が難しいだけでなく、収益力も低いため、資金調達能力も大企業に比べて低い傾向がみられる。そのため、多くのSMEsにとって、希少な経営資源の最適配分とその有効活用が極めて重要な経営課題となる。

④ 非公式かつフラットな組織構造

一般に、SMEsは従業員が少なく、事業領域（ドメイン）も狭いため、大企業に比べて、公式的な組織構造や断層的な組織構造の必要性が低い。この特徴から、本来であれば、SMEsは大企業に比べて組織階層間での垂直的コミュニケーションや階層内での水平的コミュニケーションにあたっての障壁は低いはずである。

⑤ 非公式なマネジメント・プロセス

一般に、SMEsに置いては組織内コミュニケーションの障壁が低いため、広範な標準化や調整及びこれに関連する支援スタッフやライン・マネジャーを必要とせず、組織内の調整は主に直接の指示や監督によって行われる。

⑥ 意思決定権限の経営者への集中

一般に、SMEsにおいては、経営者が意思決定権限を下位に委譲しない傾向がみられる。

⑦ 経営者による意思決定の多くが受動的かつ緊急対応的

一般に、SMEsでは、経営者による意思決定の多くが受動的かつ緊急対応的な事項に関するものであり、能動的かつ戦略志向的な意思決定はほとんど行われない。

日本における中小企業は上述のような特徴をもちつつ、下記のような特有な性質をもっている。

① 日本の多くの中小企業の特定の大手企業に系列化され、資金・原材料・技術などの面で援助を受けられる反面、系列化に有利な条件があっても取引ができない。

② 今まで下請けとして部品を供給して来た企業は、ASEAN 諸国などとの激しい価額競争にさらされている一方、独自の「Made in Japan」の器用さや繊細さを持った巧みな技術をもって付加価値を創出している。

③ 資金調達面では、日銀の金融緩和（マイナス金利）により良くなっていくものの、担保が不十分な場合、やはり銀行からの融資が受け難い。最近ベンチャー企業では、注目分野には資金が集まってくるブームになるが、ブームが去ると一挙に冷え込むという変動の激しさがある。

⁴ 山口（2007），p.3。

3. 中小企業における管理会計情報の重要性

上述な中小企業の特徴から、厳しい資源制約、人材確保の困難さ、市場支配力の弱さ等は限られた事業領域において競争力を強化し、強固な事業基盤と顧客基盤を構築することが最も重要な経営課題となる。

もし、特許権による技術・製品や老舗による良いコーポレートレピュテーション等の強力な差別化要因を有する企業であれば、外部環境に適応する安定的な組織づくりによりこの課題を解決しつつイノベーションを創出しなければならない。

しかし、そのような差別化要因を有していない多くの中小企業にとって、非公式かつフラットな組織構造や非公式なマネジメント・プロセスといった中小企業の特徴を生かし、組織の柔軟性や俊敏性の強化を通じて、競争優位を構築する要素として考えられる。

実際には、経営者の鶴の一声のような意思決定は中小企業で良く見られており、経営者が下位に意思決定権限を委譲する場合は少なく、現場情報と意思決定権限が合わずに、経営者は自分の経験知や直感に頼って意思決定を行い、柔軟な意思決定を行うことができなくなる。これにより、組織全体のコミュニケーションが活性化されなく、従業員の離職による経験知の流出も懸念する部分である。

さらに、経営者による意思決定の多くは受動的かつ緊急対応的であり、戦略志向的な意思決定には遠く離れてしまう可能性もある。

以上のように、組織階層間でのコミュニケーションや階層内でのコミュニケーションを活性化することで、組織階層の部門や課や従業員個人レベルまでの情報の共有と方向づけを明確にしていく管理会計システムの構築が重要となる。

4. BSCの概要

Kaplan=NortonによるBSCの開発は、1990年代にKPMGのリサーチ部門であるNolan Norton研究所によって行われた「将来の企業における業績評価」という研究プロジェクトがきっかけであった。この研究プロジェクトは、米国企業が80年代後半にその競争力を失った直接の原因が短期業績への偏向にあるという問題意識に基づいて行われたものである。Kaplan=Norton(1992)によれば、従来の業績評価システムは財務指標に偏っており、財務会計に基づく指標は新しい競争環境で必要とされる継続的改善やイノベーションを誤った方向に導く可能性がある⁵とし、非財務的な指標を含む総合的な業績評価システムとしてBSCを提唱した。

最初、Kaplan=Norton(1992)ではBSCを「業績評価システム」(Performance Measurement System)と位置づけていたのに対し、Kaplan=Norton(1993)ではこれを「マネジメント・システム」(Management System)として位置づけ、「ビジョンー戦略ー重要成功要因ー業績評価指標」への展開を通じて、業績評価指標を戦略とリンクさせることの重要性を強調している。しかし、「マネジメント・システム」と言いながらも、この段階ではスコアカードの作成を強調しており、BSCによるマネジメント・プロセスについては論じていない。

その後、Kaplan=Norton(1996a,1996b)では、BSCを「戦略マネジメント・システム」

⁵ Kaplan=Norton(1992), p.71。

(Strategic Management System)として位置づけ、「財務の視点」、「顧客の視点」、「内部ビジネス・プロセスの視点」、「学習と成長の視点」の4つの視点のもとで設定される各業績評価指標は、「因果関係に関する仮説の集合」(a set of hypotheses about cause and effect)である戦略によって相互に関連づけられると論じている⁶。

すなわち、4つの視点は独立的あるいは並列的な関係ではなく、戦略を実行するために一定の因果連鎖が想定されている。Kaplan=Norton(1996b)では、因果連鎖は予め存在するものではなく、BSCが有効であるための条件と考えるべきであるとする。特に、指標間に因果関係を示すような密接な関係性があるためには、むしろ指標の探索プロセスを経ることによって初めて可能となるとしている。

2000年代に入ってからKaplan=Norton(2000a,2000b)では、戦略志向組織体(Strategic-Focused Organization)へ変貌するためのマネジメント原則を抽出するとともに、「戦略マップ」(Strategy Maps)という新たなフレームワークを提唱した。具体的には、組織が経営資源を戦略に焦点をあわせ、方向づけを行うためには、焦点への戦略的な集中と方向づけを達成するためのパターンが必要であると指摘している。

戦略マップとは、目標とする財務業績を達成する道筋(因果関係)を、最下段に配置される「学習と成長の視点」を起点に、「内部ビジネス・プロセスの視点」、「顧客の視点」、「財務の視点」へと上向きに連なる矢印で示したものである。戦略マップは、戦略への集中と方向づけを図るため、視点ごとに戦略目標を設定するとともに、BSCの4つの視点における因果関係に基づいて目標相互間の関係性を明確にすることで、戦略を記述することを目的としている。

その後、Kaplan=Nortonは、戦略マップとBSCを一体的に活用した戦略マネジメントに関する研究に取り組んできた。

- ① Kaplan=Norton (2004a,2004b)：戦略マップ/BSCによる無形資産のマネジメント
- ② Kaplan=Norton (2006a,2006b)：戦略マップ/BSCによる組織のアラインメント(alignment)
- ③ Kaplan=Norton (2008,2008b,2010)：戦略マップ/BSCによる戦略と業務活動のリンク付け

以上のように、Kaplan=Nortonによる研究変遷をみるとBSC及び戦略マップといった具体的なマネジメント・ツールの開発に関する研究であったのに対し、最近ではBSCと戦略マップを活用した戦略マネジメントに関する研究に移行したことがわかる(図表3)。

前期では、「財務の視点」「顧客の視点」「内部ビジネス・プロセスの視点」「学習と成長の視点」という4つのバランスのとれた視点の設定、視点間と視点内の指標間の因果関係及び、パフォーマンス・ドライバーと成果指標の組み合わせの必要性といったBSCの構成要素が構築されていた。それに対して、後期では戦略を可視化するための新たなシステムとして、戦略マップをBSCフレームワークに取り入れた。これは、BSCフレームワーク内に、戦略を直接管理する要素を加えたことを意味する。

このような構成要素の拡張により、BSCの適用範囲は、「業績評価システム」から「戦略マネジメント・システム」へと変化していった。最近では、戦略マップ/BSCを活用し、無形資産を企業価値創造に結びつけるフレームワーク、企業内外の組織を企業戦略にアライ

⁶ Kaplan=Norton(1996b), pp.149-150.

図表2 Kaplan=NortonによるBSC研究の変遷

類別	年	論文著書	題目	
1	1992	論文	The Balanced Scorecard-Measures that Drive Performance	
	1993	論文	Putting the Balanced Scorecard to Work	
	Kaplan=Norton は、1992 年論文ではじめて BSC を提唱した。当初、BSC を「業績評価システム」と位置づけていたが、1993 年論文ではこれを「マネジメント・システム」と位置づけ、「ビジョンー戦略ー重要成功要因ー業績評価指標」への展開を通じて業績評価指標を戦略とリンクさせることの重要性を強調している。この段階ではスコアカードの作成面を強調している。			
2	1996a	論文	Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System	
	1996b	著書	The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action	
	BSC の意義を「戦略実行システム (strategy execution system)」へ進化させた。戦略を「因果関係に関する仮説の集合」と述べ、BSC に基づいて戦略をマネジメントするためには、4 つの視点における目標及び業績評価指標の間に因果関係の連鎖に関する仮説を設定する必要性を強調している。また、業績評価指標について、成果指標とパフォーマンス・ドライバーの両方を適切に組み合わせる必要性を説いている。			
3	2000a	著書	The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment	
	2000b	論文	Having Trouble with Your Strategy? Then Map it	
	2001a	論文	Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management Part I	
	2001b	論文	Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management Part II	
	戦略を可視化するための枠組みとして、新たに「戦略マップ」を提唱した。			
4	①	2004a	論文	The Strategy Map: Guide to Aligning Intangible Assets
		2004b	著書	Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcome
		戦略マップを用いて無形資産を企業価値創造に結びつけるフレームワークを提示した。		
	②	2006a	論文	How to Implement a New Strategy without Disrupting Your Organization
		2006b	著書	Alignment: Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies
		戦略マップと BSC を用いて、企業内外の組織を企業戦略にアラインメントする(align)方法について論じた。		
	③	2008a	論文	Mastering the Management System
		2008b	著書	The Execution Premium: Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage
		2010	論文	Managing Alliances with the Balanced Scorecard
		戦略の策定と構築を業務の実行と結び付ける、自己完結的かつ総合的なマネジメント・システムを提唱した。		

出所：金（2011）

ンメント及び戦略と業務活動を結びつけるフレームワークを提示している。

5. 日本の中小企業におけるBSCの導入事例のレビュー

企業の戦略を実行するための革新的な戦略マネジメント・システムとして、日本においてもBSCは活用され、リコー、東京ガス、全日空、キリン、富士ゼロックスほか多くの大企業の導入・成功事例が紹介されたことから、広く注目されるようになってきた。

その後、中小企業においてもBSCを導入しようとする動向がある一方、先行研究の紹介は多くではない。本研究では中小企業へのBSCの導入事例研究を考察しながら、中小企業へのBSC導入の役割と問題点を明らかにしたい。

(1) 沖縄県中小企業における3社のBSC導入事例

2004年度沖縄県中小企業診断協会のマスターセンター補助調査・研究事業に置いて沖縄県内中小企業3社のBSCの導入事例を紹介されていた。

当時、(財)沖縄県産業振興公社では、BSCの導入による経営革新に強い関心を持つ県内の中小企業3社を対象に、2004年8月中小企業のBSC構築を推進するプロジェクト「中小企業情報化モデル事業」を立ち上げた⁷。

モデル企業3社選定後、研修でBSCの知識を学び、その後、各モデル企業に2名の専門家(中小企業診断士、IT専門家)派遣し経営者や部門責任者等と共同して自社のBSCを構築していった。

図表3に示したように、ビジョンの設定からモニタリングとコントロールの仕組みの検討まで、3社ともに標準的にステップに沿ってBSCを構築したのが分かる。また、それぞれ業種行態は異なるものの経営環境の変化や厳しい業況の中で、経営改善を図るための強い問題意識を持っており、特に経営者はBSCの構築によって改め経営の課題を整理し新たな経営戦略を構築したいという思いが強かったと思われる⁸。

⁷ 一般社団法人中小企業診断協会沖縄県支部(2005)「地域中小企業におけるバランスト・スコアカードの実践と有効性の検証に関する調査研究報告書」, p.18。

⁸ 一般社団法人中小企業診断協会沖縄県支部(2005)「地域中小企業におけるバランスト・スコアカードの実践と有効性の検証に関する調査研究報告書」, p.62。

図表3 企業概要およびBSC構築ステップ

	A社	B社	C社
業種	ソフトウェア業	家具販売業	書籍卸小売業
資本金	5千万円	4千5百75万円	2千万円
従業員数	33人	110人	73人
BSC構築ステップ	①ビジョンの設定 ②SWOT分析 ③戦略の策定 ④4つの視点の洗い出し ⑤重要成功要因・業績評価指標・ターゲット・アクションプラン ⑥モニタリングとコントロールの仕組みの検討	①ビジョンの設定 ②SWOT分析 ③戦略の策定 ④4つの視点の洗い出し ⑤重要成功要因・業績評価指標・ターゲット・アクションプラン ⑥モニタリングとコントロールの仕組みの検討	①ビジョンの設定 ②SWOT分析 ③戦略の策定 ④4つの視点の洗い出し ⑤重要成功要因・業績評価指標・ターゲット・アクションプラン ⑥モニタリングとコントロールの仕組みの検討

出所：社団法人中小企業診断協会沖縄県支部（2005）「地域中小企業におけるバランスト・スコアカードの実践と有効性の検証に関する調査研究報告書」より筆者作成

図表4 BSC・戦略マップにおける戦略目標の因果関係

視点	A社	B社	C社
財務	利益の確保 ・売上高の増加 ・コストの削減	利益の確保 ・キャッシュフローの安定化 ・売上高増加 ・粗利益率向上	利益の確保 ・売上高の増加 ・コストの削減
顧客	・トータルサービスのニーズ ・低価格と高品質	顧客満足度の向上 ・ビフォアサービス、コミュニケーション、アフターサービスの三身一体 ・匠の技的ブランニング	・商品提案しサービスを図る ・ITを活用した販売方法の見直し
業務プロセス	・ワンストップITサービスの実施 ・コスト競争力 ・マネジメントシステムの構築	・業務システムの革新 ・主体的なプロデュース機能	新規事業プロジェクトの立ち上げ ・顧客管理の徹底 ・メルマガ・ホームページの立ち上げ
学習と成長	人材の育成	従業員満足度の向上 ・仕事の達成感（価値観の共有） ・エキスパートな育成	・人材育成 ・ITスキルの向上

出所：社団法人中小企業診断協会沖縄県支部（2005）「地域中小企業におけるバランスト・スコアカードの実践と有効性の検証に関する調査研究報告書」より筆者作成

上記の図表4に示したBSCの4つの視点に対して、重要成功要因と視点間と指標間の因果関係（目的と手段）を探索し、具体的で見える形としてBSCを構築した。

この3社がBSCに期待する役割を下記のように整理することができる。

① 部門最適ではなく全社最適の整合性のとれた経営戦略の構築

② BSCにおけるマネジメントコントロール手法としてのモニタリング・コントロール

また、3社のフィードバックアンケート調査からは、BSCの導入・実施における障害あるいは問題点として、① 個人レベルまで落とし込みが課題あり、目標管理との併用の検討

② 課題が明確になって発見された時に対応する人材の不足 ③ 複数業態で事業展開する際、全社レベルへのBSC展開の難しさ等があげられた。

（２）静岡県中小企業における3社のBSC導入事例

中小企業診断協会静岡県支部2006年春よりBSC研究会活動を開始し、BSCの基礎や導入事例の大枠を理解してきた。2007年度はマスターセンター事業により、複数業界の導入事例をつくることができ、それが業界別BSCのモデル化として期待していた。

図表5 企業概要

	A社	B社	C社	D社	E社	F社	G社	H社
業種	非鉄金属材料の卸	繊維染色業	印刷業	産業廃棄物収集運搬業	ユニフォーム・作業服・生地販売	楽器小売業	建材、住宅機器小売り	飲食業
年商	約9億円	—	3億円	1億円	約2億円	4億円	8.5億円	5千万円
従業員数	22名	—	30名	10名	9名	30名	17名	8名

出所：一般社団法人中小企業診断協会静岡県支部（2008）「バランス・スコアカードの枠組みを活用した中小企業の診断・戦略策定支援 報告書」より筆者作成

図表6に示したように、BSCに期待する役割は主に戦略の策定と戦略課題の明確および利益向上が挙げられる。これは沖縄県3社の中小企業が重要視している点は同様である。

上記8社は、BSCの導入・実施における障害あるいは問題点として、下記のようになる。

① BSCのスタートラインにあるべき経営理念が明確化されていなかったこと

② 専門家の指導なしでの自社のみのBSCの導入は難しいこと

③ 企業環境に応じた導入手法の複雑性

④ アクションプラン実行段階での運用方法と専門家の関与

図表6 BSC導入目的

	BSC導入目的
A社	BSC導入で新しい経営視点で問題点や課題を的確に把握・整理し、最も効果的な対策を得られるため
B社	後継者が抱く複数戦略の整理と関連性の確認のため
C社	BSCを「戦略の実行力」を高めるツールとして適用するため
D社	戦略作成ツールであるBSC手法の手順に沿って戦略課題を洗い直して見ることにより、現在の戦略の有効性の確認と新たな戦略課題の抽出のため
E社	内外の環境を分析した上で、経営戦略を策定するため
F社	BSCの手法を用いて新事業構築の戦略づくりに挑むため
G社	住宅機器や外装材料のウェイトが高い強みを活かして、施工力をつけて工務店との連携を強化し、リフォーム市場を開拓することによって、売上高の増大、利益率のアップをはかり、攻めの戦略の実行するため
H社	診断士の分析を信頼しており、BSCの導入により黒字を達成したいため

出所：一般社団法人中小企業診断協会 静岡県支部（2008）「バランスト・スコアカードの枠組みを活用した中小企業の診断・戦略策定支援 報告書」より筆者作成

6. おわりに

本研究で取り上げた11社の中小企業はマスターセンター補助調査・研究事業にモデル企業として選定され、専門家（中小企業診断士）の指導と研修を通じて、BSCを構築した事例である。今回はBSC導入事例のレビューを通じて導入段階の考察にとどまり、導入後の運用状況までは把握できていなかった。

従って、BSC導入する際に期待している役割として、主に戦略の策定と戦略課題の明確および戦略実行等の「戦略」を巡る期待が浮き上がった。これにより、めまぐるしい外部環境を背景に、戦略の策定から実行するまでの戦略マネジメント・システムが大企業だけでなく、中小企業もその必要性和重要性を認識していることが分かった。

そして、BSC導入と適用における問題点として、BSC実施段階の上手くできる人がいなかったり、BSCを実施することによって、新たな課題が発見されたとしても、その課題を解決できる人がいなかったりする問題が浮き上がった。これは中小企業の人材基盤の弱さによる問題でもあるが、BSCだけではなく新たな管理会計システム導入にあたって、専門家やアドバイザーの継続的なサポートが必要である。すなわち、BSCを中小企業にスムーズに導入するためには、企業環境に応じた導入手法の複雑性を念頭に置きながら、膨大のBSC理論をいかに中小企業むけにスケールダウンし、簡略化するかという点が重要であると考えられる。

【主な参考文献】

- Kaplan, R.S. and Norton, D. P., 1992. The Balanced Scorecard-Measures that Drive Performance, *Harvard Business Review*, Jan.-Feb., pp.71-79.
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P., 1993. Putting the Balanced Scorecard to Work, *Harvard Business Review*, Sep.-Oct., pp.134-147.
- Kaplan, R.S. and Norton, D. P., 1996a. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System, *Harvard Business Review*, Jan.-Feb., pp.75-85.
- Kaplan, R.S. and Norton, D. P., 1996b. *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press. (邦訳)吉川武男訳(1997)『バランス・スコアカード新しい経営指標による企業変革』生産性出版。
- Kaplan, R.S., 1998. Innovation Action Research: Creating New Management Theory and Practice, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.10, pp.89-118.
- Kaplan, R.S. and Norton, D. P., 2000a. *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press. (邦訳)櫻井通晴(2001)『キャプランとノートンの戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報社。
- Kaplan, R.S. and Norton, D. P., 2000b. Having Trouble with Your Strategy? Then Map it, *Harvard Business Review*, Sep.-Oct., pp.167-176.
- Kaplan, R.S. and Norton, D. P., 2001a. Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I, *Accounting Horizons*, Vol.15, No.1, pp.87-104.
- Kaplan, R.S. and Norton, D. P., 2001b. Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II, *Accounting Horizons*, Vol.15, No.2, pp.147-160.
- Kaplan, R.S. and Norton, D. P., 2004a. The Strategy Map: Guide to Aligning Intangible Assets, *Harvard Business Review*, Vol.32, No.5, pp.10-17.
- Kaplan, R.S. and Norton, D. P., 2004b. *Strategy Maps, Converting Intangible Assets into Tangible Outcome*, Harvard Business School Press. (邦訳)櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川恵一(2005)『戦略マップ』ランダムハウス講談社。
- Kaplan, R.S. and Norton, D. P., 2006a. How to Implement a New Strategy without Disrupting Your Organization, *Harvard Business Review*, March, pp.1-9.
- Kaplan, R.S. and Norton, D. P., 2006b. *Alignment : Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*, Harvard Business School Press. (邦訳)櫻井通晴・伊藤和憲(2007)『BSCによるシナジー戦略ー組織のアラインメントに向けて』ランダムハウス講談社。
- Kaplan, R.S. and Norton, D. P., 2008a. Mastering the Management System, *Harvard Business Review*, Jan.-Feb., pp.1-16.
- Kaplan, R.S. and Norton, D. P., 2008b. *The Execution Premium: Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage*, Harvard Business School Press. (邦訳)櫻井通晴・伊藤和憲(2009)『バランスト・スコアカードによる戦略実行のプレミアム』東洋経済新報社。

Kaplan, R.S. and Norton, D. P., 2010. Managing Alliances with the Balanced Scorecard, *Harvard Business Review*, Jan.-Feb., pp.114-120.

一般社団法人中小企業診断協会沖縄県支部（2005）「地域中小企業におけるバランスト・スコアカードの実践と有効性の検証に関する調査研究報告書」，1－69頁。

一般社団法人中小企業診断協会静岡県支部（2008）「バランスト・スコアカードの枠組みを活用した中小企業の診断・戦略策定支援 報告書」1－106頁。

山口直也（2007）「SMEs（Small- and Medium-sized Enterprises）の業績管理 —BSC（Balanced Scorecard）の利用可能性について—」『経営・会計研究』第14号，1－20頁。

第6章 中国における小企業管理会計の現状と課題—瀋陽での調査を中心にして—

張 宏武（関西大学大学院生）

1. はじめに

工業・情報化部中小企業司，中国工商総局，全国小型及び零細企業発展状況報告書により，2013年まで中国各工商行政管理局に登録している企業は総計 1527.84 万社となった。その中，小型企業の数が 1169.87 万社で，企業総数の 76.57%に占める。さらに，4436.29 万社の個人経営者（零細企業）が統計データに入れると，小型及び零細企業は企業総計の 94.15%に占める。この数字から見ると，小企業が国の経済を支えているというのはいきなりではない。さらに 2012 年 China Hrkey が 1158 万社の小企業を対象として調査を行なった。その結果，小企業の平均従業員数は 13 人で，小企業の平均寿命は僅か 2.5 年であることがわかった。これは，日本企業の平均寿命 23.5 年と比べると，中国の小企業は非常に短命である。小企業を如何に持続的，健全に発展させ，経営を向上させるのは，今中国の大きな課題になる。この問題を解決するため，中国の政府が小企業会計準則，管理会計の指導意見などを近年続々頒布された。

この報告書には中国における管理会計研究の動向と小企業の現状を把握するとともに，瀋陽でのインタビュー調査を通じて，①中国における小企業会計準則の利用実態，②小企業管理会計の実務応用現状，③財務担当者，経営者の視点から小企業の課題を明らかにすることを目的にする。本報告書は近年中国管理会計の研究動向，中国における小企業の実態と現状及び瀋陽における小企業のインタビュー調査という 3 つの部分から構成される。

2. 近年における中国管理会計の研究動向

（1）中国管理会計の特徴

2014 年財政部が「管理会計体系構築の全面推進に関する指導意見」を発表された。この指導意見は，中国政府が初めて管理会計体系の構築を正式に提出され，国家と企業の立場から管理会計体系構築の重要性を強調した。同時に 3—5 年以内管理会計人材を育成し，5—10 年以内中国の特色のある管理会計体系を構築するという目標も提出された。中国の特色のある管理会計体系について，水野の 2004 年，2006 年と 2014 年の研究により，国家からの制度的な規制が強いこと，および責任と権限と利益を結合させた班組計算を基礎とする責任会計にあったものが定義された。

（2）近年における中国管理会計の研究動向

中国における管理会計研究動向の影響要因が主に二つがある。一つ目は，国家経済体制の変更や企業の内部環境などの内部要因である。二つ目は，外国管理会計の発展動向と実践革新などの外部要因である。胡と劉ら（2013）は中国会計学会の機関誌である「会計研究」において 1980 年から 2009 年までの 30 年間で発表された論文を研究対象として，近年中国管理会計研究の特徴をまとめた。「会計研究」に刊行された管理会計に関連する論文が総計 475 編であったが，総論文数の 18%しか占めていなかった。図表 1 に示すように，彼らは発表された管理会計の論文を中国の経済体制の変化に案じて，経済体制の転換期，

社会主義市場経済体制の確立期と社会主義市場経済体制の完成期での 3 つの管理会計発展段階に分け、また段階ごとに各研究分野に属する論文の数が各比率で表示された。中国管理会計発展の 30 年間から見ると、管理会計の研究が主に基本理論研究、原価計算と業績評価管理という 3 つの分野に集中した。しかし近年、基本理論や原価計算など伝統的な研究分野の論文数が減少し、業績評価管理、VBM（価値志向のマネジメント）、価値管理と予算管理をテーマにする論文の数が急増した。また各段階に分けて見ると、まず経済体制の転換期において、管理会計に関する研究は主に原価計算、基本理論、内部統制と責任会計という 4 つの部分に集中したが、人的資本、戦略管理、環境会計、VBM、IT 管理と教育職業の分野がほとんど言及しなかった。次に、社会主義市場経済体制確立期の研究は主に原価計算と基本理論に集中し、ABC 分析、環境会計と業績評価管理の論文数がある程度増加した。最後に社会主義市場経済体制完成期の研究は業績評価管理、VBM、予算管理と基本理論に集中したが、しかしこの段階では原価計算に関する研究が激減した。また、3 つの段階ともに、実証研究に関する論文数が少ないという特徴が分かった。

図表 1 中国管理会計研究テーマの分布

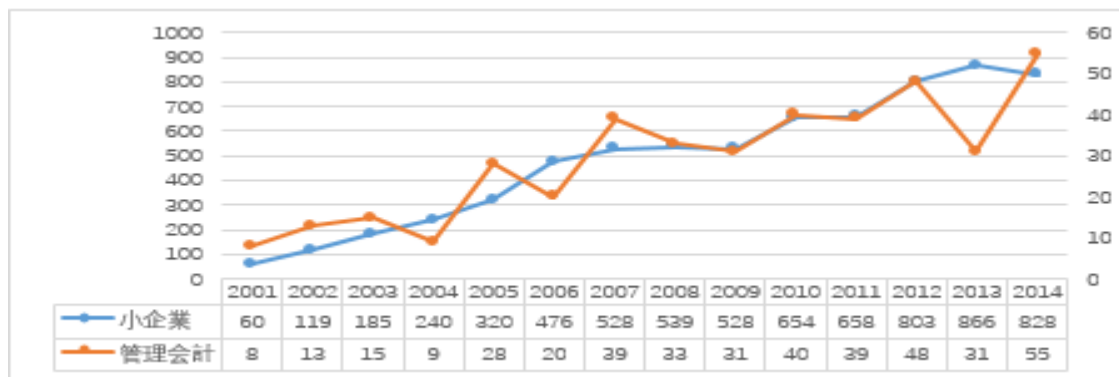
期間	項目	比率	期間	項目	比率	期間	項目	比率
経済体制の転換期（1980 年—1992 年）	原価計算	0.288	社会主義市場経済体制の確立期（1993 年—2002 年）	原価計算	0.125	社会主義市場経済体制の完成期（2003 年—2014 年）	原価計算	0.015
	基本理論	0.182		基本理論	0.173		基本理論	0.124
	内部統制	0.118		内部統制	0.018		内部統制	0.015
	マクロ管理	0.053		マクロ管理	0.077		マクロ管理	0.000
	国外参照	0.035		国外参照	0.018		国外参照	0.007
	業績評価管理	0.065		業績評価管理	0.071		業績評価管理	0.270
	予算管理	0.018		予算管理	0.036		予算管理	0.100
	責任会計	0.100		責任会計	0.066		責任会計	0.044
	質量管理	0.035		質量管理	0.006		質量管理	0.000
	実証研究	0.018		実証研究	0.071		実証研究	0.007
	人的資本	0.006		人的資本	0.048		人的資本	0.066
	経営戦略	0.000		経営戦略	0.042		経営戦略	0.044
	VBM	0.006		VBM	0.048		VBM	0.169
	環境会計	0.000		環境会計	0.065		環境会計	0.037
	目標管理	0.041		目標管理	0.018		目標管理	0.000
	標準原価	0.018		標準原価	0.006		標準原価	0.000
	IT 管理	0.000		IT 管理	0.012		IT 管理	0.080
	教育職業	0.000		教育職業	0.006		教育職業	0.007
	行動管理	0.012		行動管理	0.012		行動管理	0.000
	ABC 分析	0.006		ABC 分析	0.083		ABC 分析	0.022

出所： 胡偉，劉科(2013)「中国管理会計理論研究 and 実務応用的発展」を参照，作成

さらに、中国の学術論文検索サイト CNKI を利用して、2000 年から 2013 年まで管理会計に関する各研究分野での博士、修士論文の数を検索すると、図表 2 示すように、小企業、管理会計の論文数が 2001 年から 2014 に遡増する傾向が見えた。2012 年—2014 年の間、小企業をテーマにする論文の数が 800 編を超えた。また CVP 分析、標準原価計算をテーマにする論文数が極めて少ないことがわかった。さらにキーワードとして、小企業と管理会計、管理会計基本理論、原価計算、業績評価、意思決定、予算管理、責任会計、ABC 分析

のいずれかを組み合わせて検索する結果での論文数が極めて少ないことが分かった。要するに、小企業における管理技法応用に関する論文数が少ないことがわかる。

図表 2 小企業と管理会計に関する論文数の推移



3. 中国における小企業の実態と現状

(1) 小企業の定義

工業・情報化部、国家統計局、国家発展・改革委員会、財政部の定義は「中小企業分類標準規定」(図表 3)によると、工業企業の分類は以下の通りである。小型企業は売上 2,000 万元～300 万元、従業員数は 20 人～300 人、工業企業の場合、総資産に関する制約はないということである。

図表 3 小企業分類標準規定

業種	総資産額	営業収入（売上高）	従業員数
農林漁業		500 万元以下	
工業		2,000 万元以下	300 人以下
建築業	5,000 万元以下	6,000 万元以下	
卸売業		5,000 万元以下	20 人以下
小売業		500 万元以下	50 人以下
交通運送業		3,000 万元以下	300 人以下
倉庫業		1,000 万元以下	100 人以下
郵便配送業		2,000 万元以下	300 人以下
宿泊業		2,000 万元以下	100 人以下
飲食業		2,000 万元以下	100 人以下
情報通信業		1,000 万元以下	100 人以下
ソフトウェア及び情報技術 サービス産業		1,000 万元以下	100 人以下
不動産業	5,000 万元以下		1000 人以下
不動産管理業		1,000 万元以下	300 人以下
リース及び商務サービス業	8,000 万元以下		100 人以下
その他			100 人以下

出所：工業和信息化部，国家統計局，国家發展和改革委員会，財政部(2011)「中小企業分類標準規定」を参照，作成

一方で，税務局において小企業に関する定義は企業の課税額から判断する。税務局の定義は「中華人民共和国企業所得税法实施条例」第 92 条により，企業所得税法第 28 条第 1 項にいう条件を満たす小微企业とは，国家が制限あるいは禁止していない業種に従事し，かつ以下の条件を満たす企業を指す。①工業企業の場合，年度課税所得額が 30 万元以下，従業員数が 100 人以下，資産総額が 3,000 万元以下；②その他の企業の場合，年度課税所得額が 30 万元以下，従業員数が 80 人以下，資産総額が 1,000 万元以下の企業である。中国における小企業の定義が認定上には差異が存在することがわかった。

（2）小企業会計準則

小企業は大企業とは異なり，資金調達，会計情報の開示先，会計処理などの面において独特な特徴を持っている。まず，小企業の資金調達は，主に間接金融また内部金融を利用する。要するに，銀行からの借入，また，代表者の個人資産の拠出，親族・知人からの借入，内部留保の利用などの方法で資金調達を行う。殆どの小企業は所有と経営が一致する。さらに，会計情報利用者は，主として，債権者である銀行，税務部門などに限定される。多くの小企業においては，経理を担当する人が少なく，また複雑な会計制度，準則への理解も十分ではないため，高度な会計処理に対応できる能力が足りない。

2004 年 4 月，中国財政部が『小企業会計制度』を公布した。これは小企業向けの初めての全国統一会計制度である。この後，2011 年 10 月中国財政部は，小企業会計準則を制定し，2013 年 1 月 1 日から実施された。小企業会計準則は，小企業の経営管理を改善して，会計情報の真実性と透明度を高めて小企業の健全な発展を促進するとともに，租税の徴収

管理を強化して税金負担の公平性を確保し、さらに金融機関の小企業に対する貸出信用リスクを軽減して中小企業の融資難を緩和することが期待されている。このため現行の新企業会計準則の体系を全面的に見直して、上場会社とすべての大中型企業に対しては企業会計準則を全面的に適用し、小企業に対しては小企業会計準則を適用する 2 つの企業会計準則による体系を指向することになった。小企業会計準則の適用範囲が、中国の「中小企業分類標準規定」に準拠する小企業に任意適用である。小企業会計準則は 10 章 90 条の規定と付録で構成される。

（３）企業の会計経理体制

中国では、経理が企業の経営管理のためより税務申告のために存在する。「中華人民共和国会計法」に基づいて、中国で企業を設立する場合、企業は会計師を雇用しなければならない。中国では経理の主な役割は「記帳」と「納税」である。第五章により、出納担当者は、認証業務、会計ファイルの保管、収入・支出・費用・債権債務の記録業務を兼務してはならない（第 37 条）。企業は会計師を雇用しなければならない。会計業務に従事する会計師は、必ず会計従業資格証書を取得しなければならない。（38 条）

会計師の資格はレベルによって、「会計従業資格」（「上崗証」）、「助理会計師」（「初級資格」）、「会計師」（「中級資格」）と「高級会計師」という 4 つの段階に分けられる。もちろん、管理会計に関連する問題は会計師の資格試験の中には含まれる。現在、初級資格試験の中には、原価計算問題、中級資格試験には管理技法応用面に関する問題が出題される。高級会計師試験には、戦略管理、意思決定に関する総合問題がある。

（４）企業の税務申告

中国の税金徴収機関は国税局と地方税務局に分かれている。国税局が徴収する主な税目は増値税、消費税、企業所得税である。増値税の課税対象は、物品の販売や加工等の役務の提供に際して付加価値に対して課する税である。売上高に係る増値税から仕入高に係る増値税を控除して算出する。これは中国税収の主要な税源になって、日本の消費税に当たる。消費税は、タバコ、お酒、化粧品、奢侈品など指定された物品を対象として課される税で、日本の消費税とは違う。企業所得税は企業の所得に対して課される税で、日本の法人税に当たるものである。

地方税務局で徴収する主な税目は営業税、個人所得税、都市建設税、教育付加税、土地使用税、不動産税、印紙税などがある。営業税は、指定された営利事業、経営行為に対して課される税で、課税営業額に業種ごとに定められた一定の税率を乗じて算出される。課税対象とは、建築業、金融保険業、文化スポーツ業、娯楽業、サービス業、不動産販売、無形資産譲渡にもある。現在、中国には営業税にある課税対象が増値税の対象に転換する過程で、一部の地域では、交通運送業、情報通信業に対して、増値税を徴収する。個人所得税は取得した所得に対して課され税金である。

税務の申告方法は、インターネット申告、郵送申告、税務局での申告という 3 つの選択がある。今殆どの小企業はネットを通じて税務を申告する。ネットで申告した場合、国家税務局のホームページ上で納税者の基本情報を入力、パスポートなどの身分証明書をスキャンしたファイルをアップロードして納税者登録する必要がある。

この部分の最後には小企業に対する税収の優遇政策を紹介する。まず、優遇の対象の認

定に関して、2014 年以前に当地の税務局が審査したが、2014 年以降には自己申告制度となっている。瀋陽市の瀋河区を例として、2013 年優遇の対象が 675 社、2014 年は 3,265 社に急増した。下には各税目を対象にして、税金免除政策である。

国税の優遇政策

増値税 2014 年 10 月—2015 年 12 月 31 日 毎月売上 3 万以下の場合全額免除（財税 [2014]71 号）

地方税の優遇政策

土地使用税，不動産税 半分免除（遼政発 [2012] 71 号）

印紙税 2014 年 11 月—2017 年 12 月 31 日全額免除（財税 [2014] 78 号）

営業税 2014 年 10 月—2015 年 12 月 31 日毎月売上 3 万以下の場合全額免除（財税 [2014] 71 号）

所得税 年納税所得額が 20 万以下の場合 半額で徴収する（財税 [2015] 34 号）

4. 瀋陽における小企業のインタビュー調査

調査の目的： 本調査の目的は中国における小企業会計準則の利用実態，小企業の管理会計の実務応用現状，財務担当者，経営者の視点から小企業の課題を明らかにする。

調査地の紹介： 遼寧省は、面積 14.8 万平方 km（日本の約 4 割），総人口約 4,389 万人，中国東北地方の代表である。2012 年遼寧省の対日貿易は輸出 109.8 億ドル，輸入 62.3 億ドルで全国第 1 位である。2010 年 4 月，国務院は「瀋陽経済区」を国家新型工業化総合改革試験区とすることを承認した。瀋陽市は機械製造業が中心で，中国の重要な産業基地である。

調査の方法及び調査期間： 本調査は，状況に応じた質問が展開可能で，現場のデータを収集できるインタビュー調査を採用した。企業の財務，管理部門の管理職に面談し，企業の財務状況，管理方法，及び直面している問題などについて取材して調査を実施した。事例をまとめるにあたっては，企業概要，事業内容，経営理念，経理部門の情報，小企業準則の応用と管理会計の実務応用に関して 6 つの視点に着目する。本調査の調査期間は 2015 年 5 月 25 日から 6 月 9 日までとした。下には各企業が設立年代順で並ぶ。

A 金網工場

企業概要	1958 年に設立され，資本金 370 万元，従業員数 70 人，2014 年度の売上高 108 万元，当期純利益が赤字 40 万元である
事業内容	金網製造のメーカーで，焼網，焼き肉用焼網，焼網パン，亀甲金網，PVC 亀甲金網，ステンレス金網，フェンスなどの金網を製造，販売する会社
経営理念	経営理念がない
経理部門の情報	会計 2 人（大卒，上崗証）（高卒，初級会計師），出納 1 人
小企業準則の応用	2013 年から小企業準則を適用する 計算しやすい，節税効果があるというメリットを挙げる
管理会計の実務応用	2000 年前後から日本の設備及び技術を導入し会計情報を管理面

	に利用し始めた。 実際原価計算(組別総合原価計算)を採用する
--	-----------------------------------

B 機械加工会社

企業概要	B社は事務用機器部品の専門メーカーで、1984年に設立され、資本金 50 万元、従業員 22 人、2014 年度の売上高 400 万元、当期純利益が赤字である。B社はチャレンジする精神を忘れず、今年から社内改革という二次創業を行っている
事業内容	事務用機器部品加工製造、複写機部品加工製造する会社
経営理念	誠実と信用のもとに、顧客に満足させる高品質な製品を作る
経理部門の情報	会計 1 人（専門学校、初級会計師） 出納 1 人
小企業準則の応用	2013 年から小企業準則を適用する 便利、節税効果がある
管理会計の実務応用	利用したことがない 利用、分析できる人材がいらない

C 真空設備製造有限公司

企業概要	C社は1996年に設立され、資本金 1,000 万元、従業員 46 人、2014 年度の売上高 1,100 万元、当期純利益が 220 万元で、2000 年に信用レベル AAA 級の企業と ISO9001 品質システム認証を取得した。中国真空学会理事、中国真空設備協会理事、中国通用機械協会真空設備分会理事、中国熱処理協会常務理事、全国真空技術標準技術委員会の委員、瀋陽真空学会副理事長、瀋陽市熱処理協会副理事長である。
事業内容	油拡散ポンプ、増圧ポンプ、増圧ポンプなどの真空設備の生産販売する会社
経営理念	多 新商品、革新、改革、産量、規模 快 工程、生産効率、物流の時間 好 工場の環境、社員の様子、作業の質、製品の質 省 損失、コスト、原価意識 企業準則の応用に関する
経理部門の情報	会計 2 人（大卒、初級会計師）（高卒、上崗証）、出納 1 人
小企業準則の応用	2014 年から小企業準則を適用する 専門的判断が少ない、理解しやすい
管理会計の実務応用	2000 年から会計情報を管理面に利用する 設備投資意思決定、実際原価計算（個別原価計算） ERP ソフトの導入する予定がある

D 真空科技有限株式会社

企業概要	D社は2002年に設立され、資本金 500 万元、従業員 90 人、2014 年度の売上高 6,000 万元、当期純利益が 800 万元で、真空設備の研究開発、製造する専門企業である。自社ブランド高温対応：
------	---

	2200℃である。1999 年の国家科学技術進歩の 3 等賞，99 年の国家重点的新製品を獲得した。
事業内容	高真空冶金炉，高真空溶接ストーブ，高真ストーブ，真空窒化設備，真空結晶化設備，真空早粋設備，真空貯蔵箱，真空操作箱，真空乾燥器などの各類の真空設備の販売・修理メンテナンス会社である。
経営理念	顧客に価値を作る，従業員に機会を作る，株主に財産を作る 信頼性のある会社を作る（取引先の信頼，従業員の信頼，株主の信頼）
経理部門の情報	会計 1 人（高卒，上崗証），出納 1 人
小企業準則の応用	2013 年から小企業準則を適用する 会計判断が簡便化された
管理会計の実務応用	2002 年から会計情報を管理面に利用する 実際原価計算（個別原価計算）受注生産

E 真空技術有限責任会社

企業概要	E 社は 2003 年に設立され，資本金 300 万元，従業員 24 人，2014 年度の売上高 1,000 万元，当期純利益が 200 万元で，科学・工業・貿易が一体化になる国家級の科学技術型企业，2007 年に ISO9001 国際認証取得した。
事業内容	真空熱処理，真空冶金，真空度膜などの設備の生産販売する会社
経営理念	顧客第一位主義，顧客の要望に応え，製品を作る
経理部門の情報	会計 1 人（高卒，上崗証），出納 1 人
小企業準則の応用	2014 年から小企業準則を適用する 会計判断が簡便化された，税務調整が少ない
管理会計の実務応用	2004 年から会計情報を管理面に利用する 実際原価計算（個別原価計算）

F 精密陶器有限責任会社

企業概要	F 社は 2004 年に設立され，資本金 130 万元，従業員 30 人，2014 年度の売上高 600 万元，当期純利益が 90 万元で，精密な高性能ファインセラミックスを研究開発，製造する企業である。研究機構，大学と連携することによって，製品の開発から生産，販売，流通，アフターサービスまでビジネスに展開する。2009 年に国家 ISO9001—2008 国際品質管理体系の認証を取得した。
事業内容	セラミックコンデンサ，圧電フィルター，自動車用酸素センサ，半導体製造装置用部品，電子部品，産業機械用部品の製造，販売
経営理念	従業員とその家族の幸福向上に努める 経営方針 革新，誠実，信用，協力，安全第一
経理部門の情報	会計 2 人（高卒，上崗証）（高卒，初級会計師），出納 1 人

小企業準則の応用	2013 年から小企業準則を適用する 理解しやすい、会計判断が少ない
管理会計の実務応用	2004 年から会計情報を管理面に利用する 実際原価計算（単純総合原価計算）

G 自動化工程有限責任会社

企業概要	G 社は 2004 年設立され、資本金 200 万元、従業員 38 人、2014 年度の売上高 650 万元、当期純利益が 36 万元で、電力会社の自動化設備及び関連設備の開発、生産専門メーカーである。大学と連携で多種のタイプの電力設備、システムの開発し、製品の知的所有権がある。2008 年 ISO9001 の認証取得し、AVC 製品が 2007 年度の国家電網会社の科学技術進歩 2 等賞を獲得した。
事業内容	総合自動化システム、電力設備及びシステム、AVC/AGV 風力発電所の出力調節装置及びシステムの開発、販売
経営理念	従業員全体は開拓・革新を企業精神として、高性能、高品質の製品を提供し、社会の発展に貢献する
経理部門の情報	会計 1 人（会計専門学校、上崗証）、出納 1 人
小企業準則の応用	2014 年から小企業準則を適用する わかりやすい、節税効果がある
管理会計の実務応用	2004 年から会計情報を管理面に利用する 標準原価計算から実際原価計算に転換

H 商用設備製造有限会社

企業概要	H 社は 2006 年に設立され、資本金 1,001 万元、従業員 100 人、2014 年度の売上高 4,000 万元、当期純利益が 300 万元で、業務用冷凍・冷蔵設備及び装置、食品その他の保存倉庫、ショーケース等及び厨房設備の研究開発、設計、生産、販売する企業である。
事業内容	業務用冷凍・冷蔵設備及び装置、食品その他の保存倉庫・ショーケースなど厨房設備の研究開発、設計、生産、販売
経営理念	企業目標の達成に努力し、強いブランドを作る
経理部門の情報	会計 2 人（大卒、初級会計師）（高卒、上崗証） 出納 1 人
小企業準則の応用	2013 年から小企業準則を適用する 簡便化、実用性が高い
管理会計の実務応用	2006 年から会計情報を管理面に利用する 実際原価計算

5. 調査結果

ここでは、インタビュー調査から得られたいくつかの特徴的な結果を紹介する。

（１）小企業の経理部門の構成、経理人の資格

まずは、小企業の経理部門の構成、経理人の資格について見ていく。今回の調査では、経理部門は少なくとも２人（会計と出納）に構成されることが分かった。小企業（８社）における会計を担当する１２人はすべて３０から５０代の女性で、その中には高卒９人、大卒３人であった。上崗証を持っている人は７人、初級資格５人であった。小企業の経理部門で働く人が、高学歴とレベルの高い資格を持っていないということも分かった。すなわち、小企業で働く経理人たちが複雑な会計準則への理解及び高度な会計処理に対応できる能力が足りないと思われる。これは、管理会計技法が実務上の応用との関連性があるかと考えられる。

（２）小企業会計準則の適用

次は、小企業会計準則の適用について見ていく。本調査時点で小企業準則の利用率が１００％であることが分かった。中国の小企業会計準則は任意に適用される可能となっているが、しかし利用率がここまで高いのはなぜか。その一つの理由としては、経理担当者が専用のソフトで税務を申告する時、小企業に相応しい小企業向けのソフトを選択することが多く、したがって小企業会計準則に準じて会計処理を行うという答えが多かった。もう一つの原因は、税務機関の宣伝や教育に関係すると考えられる。小企業会計準則をよく認識と活用するため、税務機関は、２０１３年から月１回の小企業会計準則の研修課程を設けた。さらに、今回の調査により、調査対象の経理人たちは、会計処理が簡便化されたこと、会計の判断が少なくなったことなど、ほかのいくつかの小企業会計準則のメリットも挙げられた。

（３）管理会計の実務応用

会計情報利用有無に関して、本調査では、８社の中で７社は何らかの形で会計情報を利用した。会計情報を利用されていない企業は１社のみ、Ｂ社であった。Ｂ社は今回調査の中で従業員数が一番少ない、赤字企業であった。利用しない理由としては、利用、分析できる人材がいないと答えた。会計情報を利用している企業の中には、実際原価計算を採用する会社は６社、標準原価計算を採用する会社は１社があった。今回の調査により、実務に応用された実際原価に関して、二つの計算方法を見つけた。一つは、Ｆ社が例として、当期の材料費、労務費、経費の合計から期末仕掛品棚卸高を差し引いて、実際原価を計算した。もう一つは完成品に直接材料費、労務費、経費を積み上げた上で、直接作業時間を配布基準として、製造間接費を製品別に配賦することであった。Ｃ社はその一つの代表例であった。今回の調査では、実際原価計算を採用する小企業が標準原価計算により、圧倒的に多い、また個別原価計算が総合原価計算よりも多いことがわかった。

（４）小企業が抱える問題

今度の調査により小企業が抱える問題の中で、一番深刻なのは売掛金の回収問題であった。近年売掛金の回収状況が悪くなって、不良債権化が進んでいった。また売掛金の回収

期間が長くなる傾向があった。ある企業の財務数値が例として、2011 年の売掛金が 328,526 万元、2012 年の売掛金が 339,620 万元、2013 年の売掛金が 329,77 万元、2014 年の売掛金が 410,410 万元で、売掛金の上昇傾向が見えた。2 番目の問題は、新製品の研究開発能力が低い、特許件数が少ないことであった。瀋陽における製造業に属する小企業が新製品の開発能力が低いことも分かった。この問題を解決するため、大学と連携して新製品を開発小企業は 3 社があったが、全体からみれば今回調査数の半分以下であった。残った 5 社の中に、4 社は今後大学との連携する意欲があった。3 番目は、資金調達に関連する問題であった。借入金の割合が高い、借入コストが高くなる、私募債の利用が増えるなどの資金調達に関連する問題が挙げられた。さらに、材料と人件費の高騰、大企業/国有企業に依存度が高い、専門の技術と管理人材がいない、製品の付加価値が低いなどの問題も挙げた。

6. 本研究の限界と今後の課題

本報告では、中国における管理会計研究の動向と小企業の現状を把握することを目的として、瀋陽における 8 社の小企業にインタビュー調査を行った。これによって以下の点が明らかになったと思われる。第一に、中国における小企業の経理部門は少なくとも会計と出納 2 人に構成された。また小企業で働く経理人たちの学歴と資格のレベルには高くはないことがわかった。第二に、本調査時点で小企業準則の採用率が 100%であった。これは小企業向け専用税務申告ソフトの採用と税務部門の宣伝や教育と繋がっていることがわかった。第三に、管理会計の実務応用において、調査対象の 8 社の中で 7 社が会計情報を管理面に利用した。製品原価を計算した場合、実際原価計算を採用する小企業が標準原価計算より多いことがわかった。

次は本研究の限界と今後の課題を以下にまとめた。一つ目は、今回の調査では製造業に属する小企業の特徴を一部に表明したが、サンプルサイズが少ないため、説得力に足りないことであるかと考えられる。中国における小企業の特徴及び管理会計の実務応用現状を把握するために、多くの業種と大規模の調査を実施しなければならない。二つ目は、管理会計の実務応用に関して、今回の調査では原価計算の部分だけに注目したが、原価計算以外の予算制度、投資決定や原価管理などの面にも留意すべきであるかと考えられる。

【参考文献】

<中国語文献>

第十届全国人大常委(2007)「中華人民共和国企業所得税法实施条例」

胡 玉明, 葉 志鋒, 范 海鋒(2008)「中国管理会計理論与实践: 1978 年—2008 年」『會計研究』2008 年第 9 期, 3-9 ページ。

王 大江(2012)「中小企業管理会計応用探析」『财会通信』2012 年第 1 期, 17-19 ページ。

胡偉, 劉科(2013)「中国管理会計理論研究和実務応用的発展」『财会月刊』2013 年 2 月, 107-110 ページ。

馮 巧根(2011)「管理会計的發展動態与評価」『會計之友』2015 年 20 期, 8-13 ページ。

全国人民代表大会(1999)「中華人民共和國會計法」

中国財政部(2011)「小企業會計準則」

工業和信息化部，国家統計局，国家發展和改革委員会，財政部(2011)「中小企業分類標準規定」(工信部聯企業(2011)300号)

整合未来中小企業發展之道——China Hrkey 發布「中国中小企業人力資源白皮書」『職業』2012年第28期，98-99ページ。

工商総局：全国小型微型企業發展情况報告（摘要）

(http://www.gov.cn/xinwen/2014-03/31/content_2650031.htm)

<日本語文献>

水野一郎（2004）「現代中国会計制度の動向と特徴」『会計』第166巻第5号，100-111ページ。

水野一郎（2006）「現代中国における管理会計の動向と特質—財務管理制度との関わりの中で—」『関西大学商学論集』第51巻第1,2,3合併号，263-276ページ。

水野一郎（2014）「中国における管理会計のイノベーション」『会計』第185巻第2号，203-216ページ。

陶 静（2014）「中国「小企業会計準則」についての研究」『同志社商学』2014年第65巻第4号，405-420ページ。

上東正和（2015）「わが国中小企業における管理会計実践の実態と展望(上)：製造業の実態」『富山大学紀要．富大経済論集』第60巻3