

日本管理会計学会 スタディ・グループ
地域中小製造企業の管理会計・原価計算活用実態解明と
経営改善への接続に関する研究

(研究期間 2016(平成 28)年 9 月 1 日～2018(平成 30)年 8 月 31 日)

<最終報告書>

2019 (平成) 30 年 10 月 31 日

【スタディ・グループ構成員】

研究代表者

宮地晃輔(長崎県立大学)

共同研究者

竹田範義(長崎県立大学)

吉川晃史(熊本学園大学)

木村眞美(東京都市大学)

吉本政和(株式会社ヒライ, 熊本学園大学博士後期課程)

法師山康成(税理士)

下田義孝(株式会社親和銀行)

はじめに 中小企業における会計情報の活用と経営改善への接続について（宮地晃輔）	1
第1部 ビジネス・エコシステムと経営計画・マネジメント・コントロール	4
第1章 地域経済を支える中小企業と管理会計（竹田範義）	5
第2章 BSCによる外部とのコミュニケーション（宮地晃輔）	36
第3章 ビジネス・エコシステムを通じた経営計画の策定（吉川晃史）	52
第4章 会計専門家による管理会計導入支援-認定経営確認等支援機関による支援-（法師山康成）	68
第2部 原価情報の活用による現場改善支援	75
第5章 MFCAの会計情報を用いた生産工程の改善-沖縄県のA社の事例-（木村眞実）	76
第6章 アメーバ経営の会計情報と現場改善情報の接続-ヒライホールディングスの事例-（吉本政和）	89

はじめに 中小企業における会計情報の活用と経営改善への接続について（宮地晃輔）

1. 本研究の意義

本研究では、人口減少下における地域（地方）の中小企業の事業存続のための経営改善活動の高度化が課題となる中で、中小製造企業を中心に管理会計・原価計算システムが当該の企業でいかに活用されているか、その実態を解明したうえで経営改善へ接続する当該システムの今後の効果的な活用展開を明らかにすることを目的とした。

本研究では当初、長崎県佐世保市に拠点を有する中小製造企業 46 社で構成される佐世保工業会に所属する会員企業および熊本県の熊本県工業連合会、熊本県中小企業家同友会（以下：熊本県同友会）といった中小企業団体に所属する中小企業を対象としたインタビュー調査を基礎として、管理会計・原価計算の活用実態の把握を行うことを構想した。その後、調査対象先に沖縄県内に所在する企業および中小企業の経営を日常よりサポートとする会計専門家（長崎県内税理士法人）による管理会計導入支援の事例を調査対象に加えた。

これらの調査において九州地域である長崎県・熊本県・沖縄県の中小製造企業を中心とした中小企業において、現在取り組まれている管理会計・原価計算システムの活用実態の解明が進んだ。

たとえば、長崎県に本社を有する株式会社亀山電機（以下；亀山電機）はバランスト・スコアカード（Balanced Scorecard：BSC）を用いた経営改善に取り組んでいる。また、熊本県に所在する A 社では、熊本県同友会というビジネス・エコシステムを通じた経営計画の策定を行うことで経営改善を行っている。本研究での調査で明らかになったこれらの事例では、個別の中小企業が管理会計を用いて経営改善に取り組んだ事例として、当該の取組内容が具体的かつ精緻に把握されている。

また、中小企業において原価計算システムを活用して経営改善に取り組んだ事例として、沖縄県に所在する A 社の事例を解明している。同社では、マテリアルフローコスト会計（Material Flow Cost Accounting：MFCA）によって集計された物量情報と金額情報を使い、生産工程に改善に取り組んでいる。MFCA は 2000 年代に台頭した新しい原価計算の考え方であるが今回、経営改善の一環として生産工程改善に取り組んだ A 社の MFCA の事例は、原価情報の活用による現場改善支援に位置づけられる。

2. 本研究における先行研究

本研究における先行研究としてまず、「日本管理会計学会スタディ・グループ 2014-2015（研究代表者：水野一郎先生）『中小企業における管理会計の総合的研究』＜最終報告書＞」がある。当該研究では国内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) が実施されている。またアンケート調査が, 中小企業の産業蓄積がある東京都の太田区, 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 月にかけて実施されている。アンケート内容は, 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で構成されている。本研究では, 当該先行研究の研究対象とは異なる地域である九州地域 (長崎県・熊本県・沖縄県) の中小企業をステージとした研究を展開していて, この点が当該の先行研究と異なる部分である。

次に, 「日本簿記学会簿記実務研究部会平成 26 年度ー平成 27 年度『中小企業における業種別工業簿記・原価計算実務に関する研究』(最終報告書)」(研究代表者: 飛田努先生) がある。製造業を中心に中小企業において「適合的な」工業簿記, 記録の方法, 原価計算はいかにあるべきかについて検討している。当該の先行研究では, 簿記の目的を「管理を行う」と定義して, 費用の低減, 原価低減活動に着目をする意味で工業簿記と原価計算に主たる視点を置いている。当該の先行研究と本研究の接点が多い。本研究では当該の先行研究の成果を部分的に発展させようとする試みもある。具体的には, 「第 5 章 MFCA の会計情報を用いた生産工程の改善ー沖縄県の A 社の事例ー」および「第 6 章 アメーバ経営の会計アメーバ経営の会計情報と現場改善情報の接続ーヒライホールディングスの事例ー」は, 原価情報を記録しストックされた情報を活用して現場改善の実現を図る取り組みを対象としたものであり, 当該の先行研究の成果の部分的発展につながる研究である。

3. 本研究の構成

本研究における成果を, 「第 1 部 ビジネス・エコシステムと経営計画・マネジメント・コントロール」(以下: 第 1 部) と「第 2 部 原価情報の活用による現場改善支援」(第 2 部) の 2 部構成にて論究している。第 1 部では, 長崎県・熊本県の各地域経済の中に存在するビジネス・エコシステム内で展開されている管理会計の取り組み事例を対象に論究をしている。具体的には, 「第 1 章 地域経済を支える中小企業と管理会計 (竹田範義)」(以下: 第 1 章), 「第 2 章 BSC による外部とのコミュニケーション (宮地晃輔)」(以下: 第 2 章), 「第 3 章 ビジネス・エコシステムを通じた経営計画の策定 (吉川晃史)」(以下: 第 3 章), 「第 4 章 会計専門家による管理会計導入支援ー認定経営確認等支援機関による支援ー (法師山康成)」(以下: 第 4 章) で構成されている。

第 1 章では本研究が対象とする中小企業とは何かからスタートして経営管理の階層化, 地域経済と中小企業・中小企業を対象とした管理会計研究のこれまでの流れを中心に論究が展開されている。第 2 章から第 4 章までは, 地域のビジネス・エコシステムで展開されてい

る事例が取り上げられている。第 2 章では、長崎県地域での亀山電機（BSC 取組企業）・地方銀行・大学・顧問税理士事務所から構成されるビジネス・エコシステムを舞台とした BSC 取組事例が分析されている。第 3 章では個々の中小企業経営者では経営計画の策定能力が高くないケースもあることから、熊本県同友会という中小企業経営者を構成メンバーとする組織を舞台に、組織的な取り組みにおいて個別の中小企業経営者の経営計画策定の能力を高める事例を対象に論究が展開されている。

第 4 章では、ビジネス・エコシステムの中でも中小企業と税理士事務所（税理士法人）との関係に焦点を絞り、認定経営革新等支援機関である税理士法人代表 A 氏に対するインタビュー調査を基礎として論究を展開している。

第 2 部は、「第 5 章 MFCA の会計情報を用いた生産工程の改善-沖縄県の A 社の事例-（木村眞実）」（以下：第 5 章）、「第 6 章 アメーバ経営の会計アメーバ経営の会計情報と現場改善情報の接続-ヒライホールディングスの事例-」（第 6 章）で構成されている。

第 5 章では自動車解体業を営む沖縄県の A 社が取り組んでいる MFCA を基礎として論究を行っている。中小企業が自社の最優先課題を発見するツールとして、MFCA が位置づけられるとの視点から現場での改善意欲を引き出すことが MFCA 実施の効果として期待されている。MFCA は物量情報と原価情報で構成されているが、第 5 章では現場改善目的の原価計算として具体的実践例が分析されている。

第 6 章では、熊本県を中心に九州一円に独立店舗とスーパーのテナントの展開により弁当・惣菜の中食を販売する企業である株式会社ヒライ（以下：ヒライ）が取り組んでいるアメーバ経営導入を研究対象とした分析が行われている。第 6 章では、アメーバ経営を導入し、その後現場改善活動として「ヒライ生産方式」を行い、両者の連携を図ろうとしている食品加工業者のヒライの事例を取り上げ、会計情報と現場情報をどのように結びつけ、経営改善の可視化につなげようとしているかについて論究している。

第1部 ビジネス・エコシステムと経営計画・マネジメント・コントロール

第1章 地域経済を支える中小企業と管理会計（竹田範義）

1. 序論

日本は戦後官民一体となって経済復興を果たしてきた。そのなかで大企業を再興させ、日本独自の下請分業生産関係による大企業体制を築き、日本経済は発展を遂げた。大企業体制のもと経済発展に大きく寄与したのは中小企業である。中小企業の成長は地方経済の活性化に貢献した。しかしながら、バブル崩壊以降これまで日本経済を支えてきた下請分業生産関係も崩壊し、日本経済の長期停滞期に入るとともに中小企業も低迷していった。日本経済の長期的停滞により一部都市部を除いて地方の経済は低迷を続けている。それは地方経済の担い手である中小企業も低迷を続け、それによる雇用機会の減少が生じる。そのために若者は働く場を求めて地方から都市部に流出し、ますます地方は人口が減少し、その活力が低下してしまう。そこで地方の再生・活性化が求められ、その中心的担い手が中小企業である。

地方経済の中心的担い手の中小企業は、経営者が企業の管理運営の中心である。経営者が企業を管理運営するためには、経営者の能力とそれを発揮するための情報が必要である。企業の経営および管理運営のためにその一翼を担うのが会計に基づく情報であり、中でも管理会計は経営管理のための情報を提供する。

中小企業を対象とする会計について、これまでほとんど顧みられることもなく、研究の対象としては取り上げられることはほとんどなかった。その中小企業の会計は、新会社法の施行にともない、企業会計の慣行として「中小企業の会計に関する指針」が作成された。しかし、その普及が芳しくなく、より広範な中小企業のために「中小企業の会計に関する基本要領」が提案された。これらに関する議論を中心に中小企業の会計研究がなされてきた。すなわちこれまで中小企業の会計は財務会計中心の議論であった。これらから中小企業の管理会計について議論する段階に進みつつある。

本章の目的および構成は次の通りである。まず中小企業の概要と管理に関連する組織の階層化および戦後日本経済の変遷における管理会計と中小企業の状況を素描した。次に地域における中小企業に関してその実態と役割をみることで地方地域での中小企業の重要性を確認した。そして、中小企業の管理会計について、特にアンケートなどの調査に基づく論考を中心に若干その概要を指摘するとともに研究の動向について概観した。

2. 中小企業

2.1 中小企業の意義

まず、中小企業自体及びその現状について若干見て、中小企業の管理会計問題に進みたい。中小企業は、一般に中小企業基本法の規定にしたがって定義され、大企業と区別されて

いる。その基準は資本金と従業員数によるもので、業種ごとに一定の規模によって区別されている¹。また、法人税法では資本金 1 億円以下を中小企業と考えている。

中小企業基本法に基づく近年の中小企業の企業数と従業員数の変化を見てみると以下の通りである。

表 1 中小企業の企業数と従業員数

		企業数	従業者数
	大企業	1.1万者 (0.3%)	1,397万人 (30.3%)
	中小企業	385.3万者 (99.7%)	3,217万人 (69.7%)
	うち小規模事業者	334.3万者	1,192万人

		企業数	従業者数
	大企業	1.1万者 (0.3%)	1,433万人 (29.9%)
	中小企業	380.9万者 (99.7%)	3,361万人 (70.1%)
	うち小規模事業者	325.2万者	1,127万人

中小企業数は減少したとはいえ 381 万社あり、全事業数の 99.7%を占めており、従業者数でも 3,361 万人と依然全体の約 7 割を占めていることに変わりはない。未だに中小企業は、企業数で圧倒的多数を占め、従業者数でも大企業の 2 倍以上の雇用を担っているのである(表 1 参照)。特に、地域経済では、その経済活動の大部分を中小企業が占め、地域経済の中核としての役割を果たしている。

企業数全体は減少傾向にあり、2009 年から 2014 年にかけて 39 万者減少し、特に小規模事業者の廃業が影響したものである。結果として、小規模事業が減少し、中規模企業が増加することとなった。2009 年から 2014 年にかけて全体の従業者数は横ばいで推移している。その中で中規模企業の従業者が増加し、特にその要因として中規模企業の開業が大きく影響したものである(2017 年版中小企業白書)。

国税庁の調査によれば、平成 28 年の中小企業の現状は、概ね次のとおりである。

¹ 会社法では中小企業の定義に関する規定はないが、大会社を「資本金 5 億円以上または負債総額 200 億円以上の株式会社」と規定している。つまりこれら未満であれば中小企業と考えられる。

- (1) 法人数(すべての企業数)は約 267 万社であり、そのうちの 63.5%が欠損法人である。
- (2) 約 267 万社のうち 265 万社すなわち約 99.2%は資本金 1 億円以下の中小企業である。
- (3) 99.2%の中小企業のうち約 85.9%が資本金 1,000 万円以下の中小企業である。
- (4) 欠損法人のかなりの割合は当然に中小企業である。

当該国税庁の調査に基づく法人数を平成 23 年から 28 年までの比較をすれば、全体では平成 23・24 年は減少したが、それ以降若干の増加傾向にある。また、資本金 1,000 万円以下の企業数が若干の増加傾向にある以外は、減少傾向にある。

中小企業は、業種・業態が多種多様であり、規模や取引の実態は企業ごとに異なり、生産性、収益性のばらつきが大きいなど、大企業と異なる特性があるなか、特に中小企業の会計のあり方を検討するに際して考慮すべきと考えられる特性として(1)資金調達、(2)利害関係者、(3)会計処理の方法、(4)経理体制が挙げられている²。

(1)の資金調達はその方法として金融機関からの借入れを中心とし、資本市場での調達はほとんどない。したがって(2)の利害関係者である主要株主が経営者である場合が一般的である。資本金 1 億円未満の企業では、ほとんどが同族会社である³。(3)の会計処理の方法では、主として取得原価に基づく会計処理が行われており、さらに確定決算主義に基づく税務申告が計算書類作成の目的の大きな割合を占め、法人税法の規定を考慮した実務処理を行っている。最後の(4)の経理体制について、経理担当者の人数が少なく、経営者や従業員の会計に関する知識も不十分で、十分な体制を持ち得ていない。

2.2 中小企業の類別

中小企業は多種多様な産業企業で構成されていて一様には類別できない。そのなかで企業の形態から中小企業は、1. 地場産業、2. 大企業の下請・系列企業、3. ベンチャー・ビジネスの 3 つに大別できる(本橋正美, 2015, 54 頁)。また、歴史的観点から日本の中小企業は 3 タイプにも区別できる。第 1 のタイプは江戸時代以来の伝統的小商工業で在来産業とも呼ばれるもの、第 2 は明治時代に輸入ないし知られた産業で技術的性格から中以下の規模の企業として経営され、発展した産業、第 3 は大正時代以降の重工業の発展に伴う、下請け企業である。

² 中小企業の特性として (ア) 所有と経営の未分離, (イ) 内部統制の未整備, (ウ) 限定されたステークホルダー (河崎照行編著, 2015, 267 頁) と整理される。

³ 同族会社は、株主等の 3 人以下とこれらの株主等と特殊の関係にある個人及び法人上位がその会社の株式の総数又は出資金額の合計額の 50%超を保有している会社のことである。平成 28 年度では同族会社の割合が約 96%であった。

そして、また中小企業を「発展性と問題性の統一物」と捉え、この両者の力関係から中小企業を「企業家的中小企業」、「半企業家的中小企業」、「停滞中小企業」の3タイプに類型化できる。「企業家的中小企業」は競争を通じて問題性を打ち破り発展性を十全に発揮する企業である。「半企業家的中小企業」は発展性と問題性をともに抱える企業である。そして「停滞中小企業」は問題性に押しつぶされて発展性を消失させる企業である。ここでの発展性と問題性の力関係に大きな影響を及ぼすものとして経営者能力が挙げられ、それには経営者自身の「暗黙知」を発揮する能力と対人的スキルおよび概念的スキルが重要視される。この経営者能力によって中小企業は中小企業問題の圧迫に対抗し、その発展を実現させることができる(黒瀬, 2012, 139-140 頁)。

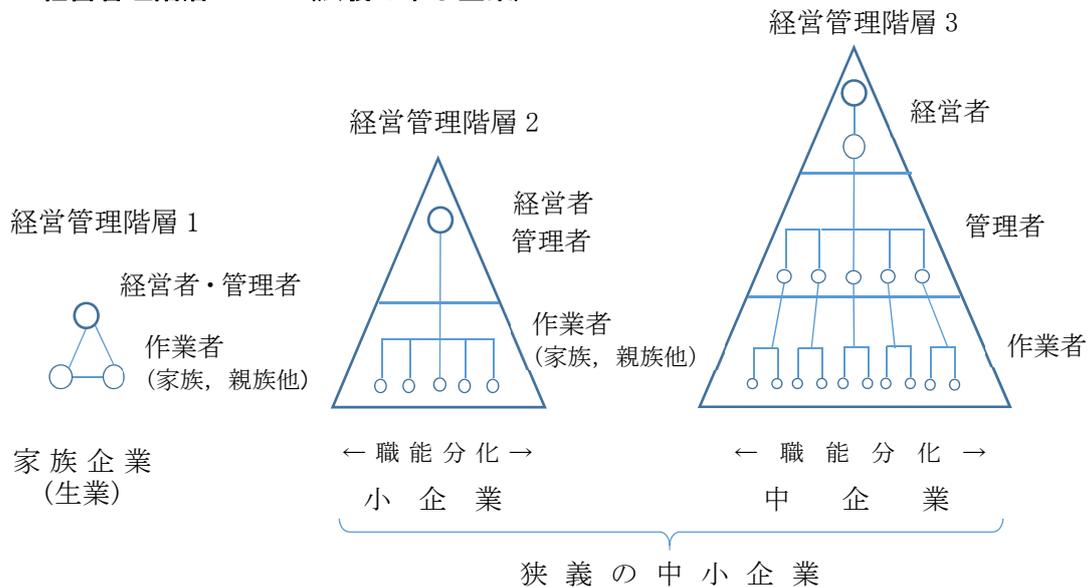
2.3 経営管理の階層化

2.3.1 経営管理階層

管理会計の対象としての中小企業は、どのレベルかといえば、従業員数でいえば30人以上(渡辺, 中山編著, 1986, 5 頁; 川上, 2007, 378 頁)がその対象となるレベルと考えられている。その根拠としては組織として管理階層(管理対象)が存在するようになるのがこのレベルからと考えられるからである。しかし、そのような中小企業は全体の10~15%に過ぎず、85~90パーセンは小規模事業者ないし零細企業で通常の経営学上の管理対象とはならないものに近いのである。企業規模と管理階層、すなわち企業の発展に伴い規模が拡大し、管理階層の分化と同時に職能も分化する。

管理会計システムは、企業の生成、発展する過程でその大規模化に伴い経営管理の階層化によって、組織を管理するために構築されてきたものである。経営管理階層は R. Anthony の区分に従うと①戦略的計画設定、②マネジメント・コントロール、③現業統制の3層に区分できる。これに対応する管理組織は①に経営者、②に中間管理者、③に下級管理者であり、そのもとに作業組織を構成する一般従業員がいる(上總, 2017, 73 頁参照)。

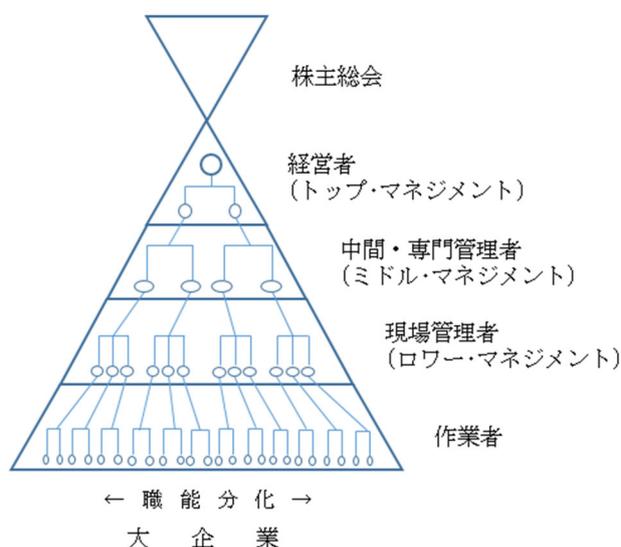
経営管理階層 1~3 (広義の中小企業)



(出所) 川上(2014) 17頁。

経営管理階層の概念図では、企業規模別および企業組織別に見た区分として、(1) 経営管理階層 1 (なし=家族企業, 生業) の場合、(2) 経営管理階層 2 の場合、(3) 経営管理階層 3 の場合、(4) 経営管理階層 4 の場合の 4 つに区分される。これらの規模別の経営管理階層概念図の区分は、(1) から (3) が広義の中小企業に該当し、狭義には (2) から (3) で、(4) に大企業が該当すると考えられるものである(深沼・藤井, 2013, 59 頁; 川上, 2014, 15-19 頁)。

経営管理階層4（大企業）



(出所) 川上(2014) 19 頁。

中小企業は、大企業のように区分された階層によって意思決定が行われるように組織化されていないが、中小企業における経営も各意思決定によって遂行されている。大企業の株式会社において、基本的な意思決定は株主総会、重要な意思決定は取締役会、業務上の意思決定は社長と下位の管理階層に委譲されて遂行される(川上, 2014, 25 頁)。経営を遂行するために管理は不可欠であるが、管理者と被管理者との関係は社会的関係すなわちまったく血縁のない「赤の他人」同士という関係が存在することが前提である。この関係は企業規模が大きいくほど血縁の程度が低くなり、逆に小さいほどその程度が高くなる(深沼・藤井, 2013, 59 頁)。企業規模が拡大すると、それにつれて経営、管理が現場労働から自立化し、階層をなすようになり、また分化、細分化していくようになる。

2.3.2 経営者および管理者のスキル（技能・能力）

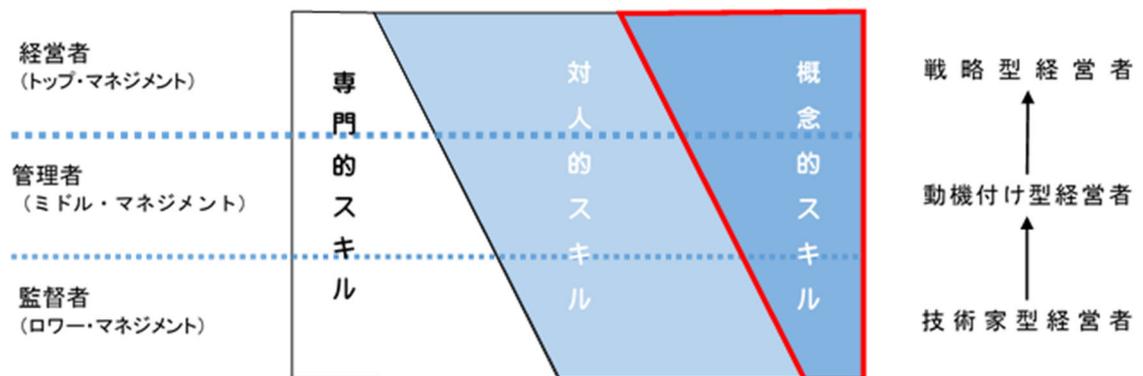
そこで視点を変えて、逆に組織を構成する個人の視点からその管理階層における個人に必要なスキル(技能ないし能力)を見てみよう。それには①専門的スキル、②対人的スキル、③概念的スキルの3つのスキルが挙げられる⁴。これらのスキルは監督レベルからトップへ

⁴ 川上義明(2014)21 頁。ハーシー＝ブランチャード＝ジョンソン(Paul K. Hersey, H. Blanchard and Dewey E. Johnson) は①専門的スキルを特定業務遂行に必要な知識、方法、技術、機材を使用するスキルで、経験、教育、訓練を通して習得されたスキル、②対人的スキルを他人とともに、ないし他人を

と管理階層が上がるにつれてその構成が変わる。

管理階層が変わるにつれてその担う職責の重点が異なり，それによって必要とされるスキル構成の割合も変化する。中小企業では管理職や一般従業員と経営者との距離が近いことはよくいわれる。その経営管理階層 1 に近いほど等しく 3 つのスキルが必要とされる。逆に経営管理階層 4 に近いほど経営者には多くの概念的スキルが必要とされ，下層の階層に近いほど管理者には専門的スキルが必要とされる⁵。各経営管理階層別の管理階層ごとに必要なスキルの割合が異なり，それに必要な情報も同じではないことが想像される。

図 1 経営管理階層による要求スキルの変化



（出所）日本科学技術連盟，<https://www.juse.or.jp/solution/point01/05.html>，「マネジメント育成におけるカツ・モデル」参照。

上述の経営管理者に必要な能力としての 3 つのスキルには，言い換えれば，経営管理階層との関連性があり，低い階層では専門的スキルが特に重要であると考えられ，階層が高くなるほど対人的スキルと概念的スキルの重要性が増すと考えられている。これら 3 つのスキルに対応させて経営者のタイプを，①専門的スキルには「技術家型経営者」②対人的スキルには「動機付け型経営者」，③概念的スキルには「戦略型経営者」に類型化し，中小企業

通して仕事をするスキルと判断力，③概念的スキルを全体組織の複雑さと，その複雑な構造の中の自分の位置付けを理解するスキル。このスキルによって，直接，集団の目標や必要を超えた全体組織の目標に向けて行動することが可能になる，とこれら三つのスキルを考えた（Paul K. Hersey, H. Blanchard and Dewey E. Johnson, [1996], *Management of Organizational Behavior: Utilizing Human Resources*, Prentice Hall, Inc.山本成二・山本あづさ訳(2012)『行動科学の展開〔新版〕』生産性出版）。

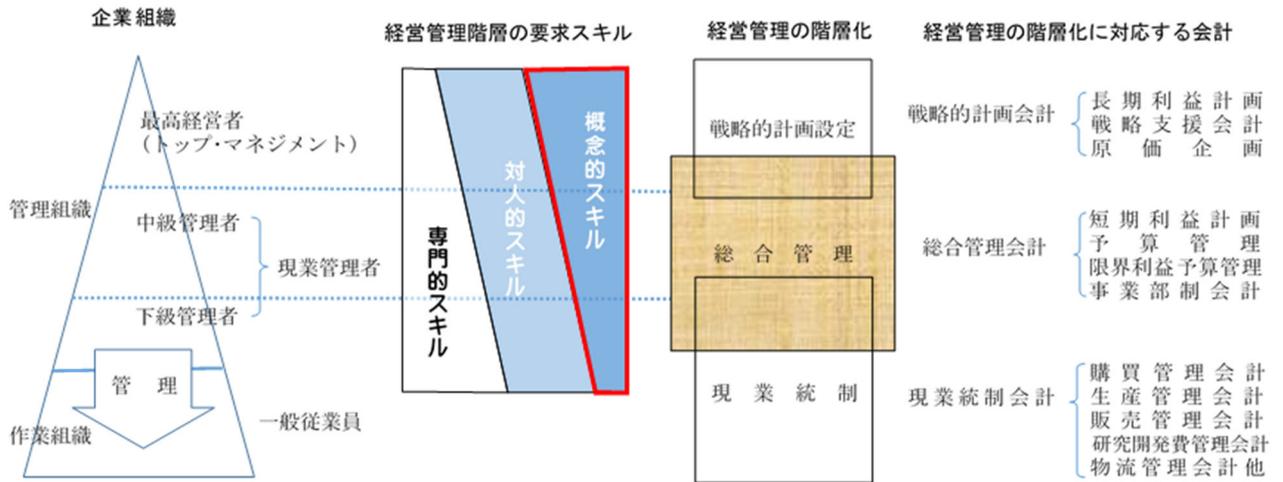
⁵ 川上義明(2014)，23 頁。ここに組織階層別に必要とされるスキルの構成概念図が示されている。

の経営者は「技術家型経営者」→「動機付け型経営者」→「戦略型経営者」という進化が必要とされるという見方もある(黒瀬, 2012, 67-68 頁)。ここで経営管理能力としてのスキルの獲得には違いがあり, 単純に段階的に進化できない。専門的スキルのように反復的経験, 教育, 訓練によってある程度習得できるという能力と, 対人的および概念的スキルのように経験, 教育, 訓練だけでは必ずしも習得できるとはかぎらない能力には, そのスキル獲得に違いが生じ, それが技術家型経営者から動機付け型経営者へ, さらに戦略型経営者に進化する際に障壁となると考えられている⁶。

また, 経営学では, 大企業の経営管理階層に対応して管理機能が研究されてきた。それを中小企業にそのまま当てはめることはできない。経営管理階層の分化は企業規模の発展に付随して生じるとしても, 中小企業は多種多様であり, 大企業のように一様に当てはめることはできない。つまり中小企業には規模に対応した経営管理があり, それ独自の管理機能がありうる。また経営者ないし管理者がどの水準の経営者なのかも大きく影響すると思われるのでこのことも考慮する必要がある。そのための必要な情報はそれに対応した独自の方法で収集することである。ここに情報提供システムとしての会計があり, 管理会計特に中小企業の独自の管理会計究明の意義があると思われる。経営管理層は経営管理スキルに対応しているとみることもできるので, 管理水準の指針として利用することも考えられる。

⁶ 日本科学技術連盟, <https://www.juse.or.jp/solution/point01/05.html>, 「マネジメント育成におけるカツ・モデル」カツ・モデルは1950年代のロバート L. カッツ(Robert L. Katz)が提唱したもので, カッツはマネージャー(管理職)に必要なとされる能力を「テクニカル・スキル(業務遂行能力)」「ヒューマン・スキル(対人関係能力)」「コンセプチュアル・スキル(概念化能力)」の3つに分類した。「コンセプチュアル・スキル」は複雑なものごとの状況や構造などを, 俯瞰的・体系的に捉えて概念化することで, 本質を見極めて対応する能力である。これらの3区分は, 前者よりも後者の方がより高次の能力とされており, テクニカル・スキルは現場の監督者に特に求められ, ヒューマン・スキルはいわゆる管理職, コンセプチュアル・スキルは経営者に最も要求される能力と位置づけられる。このコンセプチュアル・スキルは他2つのスキルと比べ, 職位が上がるほどその必要性・重要性が増し, しかもその特性から, 単純で一律的な教育による習得が難しい, とされている。

図2 企業組織と経営管理階層間の諸関係



(出所) 上総(2017) 44 頁, 79 頁参照。

2.4 わが国の戦後経済と管理会計および中小企業の役割⁷

わが国の戦後経済は大きく戦後復興期(1945～55年)、高度成長期(1956～73年)、減速経済期(1974～90年)、長期停滞期(1991年以降)に区分される(黒瀬, 2011, 93頁)。これらの時期にそれに対応した大企業における管理会計が展開された。中小企業においては1950年代から1960年代に管理会計実務が最も注目されたが、それ以降約半世紀の間、中小企業の管理会計研究はほとんど議論されていない(飛田, 2011a, 47-64頁参照)。

2.4.1 戦後復興期(1945～55年)

まず戦後復興期は、終戦当初連合国軍の統制下で日本の経済民主化政策が断行された。経済復興のために資材やエネルギー部門などの重要産業を優先復興させる傾斜生産方式が導入された。とくに鉄鋼と石炭に資材と資金を優先配分した。この恩恵を受けたのは大企業であり、大企業の復興に役立った。大企業の復興は朝鮮特需により確実なものとなった。その後の政策が経済民主化政策から経済の復興とともに産業合理化政策に移行し、この政策に呼応してアメリカの経営管理システムの導入という経営システムの改革が行われた。その中に企業会計制度の大改革があった。それには①公認会計士監査の導入、②商法改正、そ

⁷ 本項は主として渡辺・小川・黒瀬・向山(2013)、上総(2017)、黒瀬(2012)、矢部・古賀・渡辺・飯島・貝塚編著(2008)を参照している。

して③管理会計制度の導入などがあった。管理会計の導入でとくにこの時期に予算統制がいち早く導入された(上總, 2017, 49 頁)。

戦後復興期に中小企業は主に経済的役割と社会的役割を担った。経済的役割は過剰労働力の吸収と輸出への貢献である。戦後日本は戦時中の空襲による生産設備の破壊, 軍事工業化により消費財生産部門のスクラップ化, 軍事工場の閉鎖, さらに多くの企業や軍需工場の休廃業により生産および働く場が奪われ, 多くの失業者が発生し, そこに外地からの復員軍人, 引き揚げ者などが加わり, 失業者は膨大な数にのぼった。この過剰労働力を吸収したのが中小企業(と農村)であった。この頃の中小企業には社会的役割も期待されていた。それは経済民主主義の担い手としての健全で独立した中小企業が育成され, それによって民主主義的な社会を構築しようとするものであった。しかし大企業の復活とともに中小企業の下請け化が進み, この中小企業の役割は不発に終わった(渡辺・小川・黒瀬・向山, 2013, 121-122 頁)。

2.4.2 高度成長期(1956~73年)

次の高度成長期には, 産業構造に大きな変革があり, 第一次産業から第二次産業へ, 軽工業から重工業へとその重点が移行していった。この時期は素材産業の活発な設備投資に始まり, さらに生産財と消費財の生産部門の国際水準に達する生産設備の巨大化・自動化に至るための設備投資が行われ, 景気の上昇も相まって高度成長をもたらした。朝鮮戦争をきっかけに復活した大企業体制は, 戦前型の産業構造を基盤としていた。1950年代半ば以降, 大企業は重化学工業に重点を移行し, その国際競争力を高めるために外国技術を導入するとともに, 老朽化した設備を新設備に更新することができた。60年代半ばには大量生産型重化学工業を基盤とする産業構造に大変革を遂げた。この重化学工業の中で特に著しく発展したのは機械工業であり, 戦前戦後を通じて脆弱であった機械工業は60年代を通じてその脆弱性が克服された。

この時期に乗用車や家電という量産型機械と高機能・高精度の産業用機械や工作機械を中心に発展した。ここで日本製品は高品質低コストを獲得し, 国際競争力を高めた。そのために作業現場では品質管理や無欠陥運動などによって作業改善を図り, その実践によって全社的品質管理やジャスト・イン・タイムという「日本的現場改善技法」を開発した。同時にアメリカ管理会計が研究者によって翻訳され, その管理会計技法が導入された(上總康行, 2017, 54 頁)。1962年には「原価計算基準」が公表された。

高度成長期の中小企業は, 労働力不足への転換により, 過剰労働力吸収という役割を終えた。重化学工業の中でも自動車や家電など量産型機械工業製品の輸出が急伸し, 中小企業は量産型中小企業を中心にサポーター・インダストリーとして機能し, 国際競争力の源に

なった。そして中小企業は下請け・系列化によって大企業を支え、大企業の経済力集中を補強した。ただこのときの下請中小企業の親企業との取引関係は、きわめて従属的であった。

2.4.3 減速経済期(1974~90年)

高度成長は、1970年代に入りアメリカの国際収支の赤字と金・ドル交換停止を引き金とする為替相場制度の固定制から変動制への移行にともなう円高、アラブ産油国が原油の減産と大幅な値上げの追い打ち、いわゆるニクソンショックと第一次オイルショックによりスタグフレーションを伴う世界同時不況に突入し、高度成長は終わりを告げた。この不況は「減量経営」の遂行、輸出の拡大、それに財政支出の拡大という克服策によって乗り切られた。減量経営は、雇用調整を重視した企業経営の全領域に渡る徹底した効率化であった。そのなかで産業ロボットやNC工作機械などの導入による工場の自動化ないしFA化が推進された。国内消費が冷え込む中、大量生産体制を維持するために輸出を拡大した。この輸出は産業的に自動車・家電・エレクトロニクス・精密機械などの特定産業（高度技術・労働集約型の機械工業）に集中していた。その後これらの機械工業が基幹産業として急速に発展していった。

1980年代に入り管理会計技法の1つである原価企画が注目された。また、FA化に伴う設備投資は固定費の増大をもたらし、固定費管理のために予算管理が重要となった。ここでは日本独自の管理会計が展開された(上総, 2017, 54-60頁)。

この時期に中小企業はサポーティング・インダストリーとしての役割を一層高度化した。従来の下請け・系列化は、中小企業を単なる親会社の生産補完の分工場として組み込み、定型的加工で技術を習熟させ、高品質と低コストを実現することにあつた。このころに中小企業は、製品の効率的生産や部品などの設計提案という開発補完型下請企業となっていった。開発補完型下請企業は高い技術力を持ち、技術の専門性を獲得した企業であり、単なる安く利用できる下請け分工場ではなくなった。これによって下請分業の効率性は高まり、この系列的下請分業関係は国際競争力をさらに高めた。この時期はまた、中小企業が地域経済の担い手としても注目された。地域に密着している中小企業が地域問題を解決し、地域を発展させる担い手として再評価された。

2.4.4 長期停滞期(1991年以降)

1985年のプラザ合意により急激な円高が進んだが、それに対抗するME化設備投資によって好景気をもたらした。80年代の設備投資は、ME関連の製造業と金融・不動産・流通などの第三次産業が中心であった。金融の国際化・自由化により金融活動の肥大化が起こり、実体経済と乖離したバブル経済を引き起こした。1990年代初頭に急激な金融引き締め

政策によりバブル経済は破綻した。その後日本経済は長期停滞期に突入した。この時期に紹介されたアメリカの新しい管理会計技法である活動基準原価計算(ABC)や活動基準管理(ABM)はあまり関心が示されず、その後もスループット会計、品質原価計算、バランス・スコアカード(BSC)などが紹介されたが日本企業にとって関心の薄いものであった(上總, 2017, 61 頁)。

大企業による生産の東アジア化と共に、サポーティング・インダストリーとして国際競争力を支えるという中小企業の存在価値は低下した。また、減速経済期に期待された地域社会の担い手としての中小企業という役割も、長期停滞期に地域中小企業の衰退の進行により果たせなかった。しかしながら、地域経済の再建にとって有益な能力と意欲をもつ自立的な中小企業も出現している。さらに中小企業者の間に地域経済の主体は中小企業という自覚が高まってきている。それが中小企業家同友会を中心とする「中小企業振興基本条例」と「中小企業憲章」の制定運動である。そのなかにあって熊本県の中小企業家同友会は、会員が手分けして県下の 45 市町村の首長に会いに行き、基本条例と中小企業憲章を考えるシンポジウムへの参加を呼びかけ、積極的に行政をリードした。「産業起こしの力を持っている中小企業経営者、行政をリードする中小企業経営者が、市民を交え地域社会構築のビジョンを形成し、それに向かって努力することが地域経済再建の鍵である」(黒瀬, 2012, 441 頁)。

3. 地域経済と中小企業

3.1 地域経済における中小企業の実態

九州圏内の中小企業の実態、企業数でみると、福岡が 143,408 社と突出し、次いで鹿児島 52,777 社、熊本 52,795 社、沖縄 49,231 社とほぼ同数で以下、長崎 43,794 社、宮崎 36,944 社、大分 36,792 社、佐賀 25,555 社の順である(2017 年版中小企業白書)。熊本と長崎について中小企業数を比較してみると熊本 52,730 社、長崎 43,745 社と 9 千社程の差があり、そのうちの小規模企業の割合はともに 87%前後である。大企業数では熊本 65 社、長崎 49 社と 16 社の差がある(表 2 参照)。

表2 企業数

	年	中小企業		うち小規模企業		大企業		合計	
		企業数	構成比 (%)	企業数	構成比 (%)	企業数	構成比 (%)	企業数	構成比 (%)
長 崎 県	2009	48,638	99.9	42,825	88.0	48	0.1	48,686	100.0
	2012	44,687	99.9	39,157	87.5	43	0.1	44,730	100.0
	2014	43,745	99.9	37,851	86.4	49	0.1	43,794	100.0
熊 本 県	2009	57,348	99.9	50,057	87.2	82	0.1	57,430	100.0
	2012	53,370	99.9	46,424	86.9	70	0.1	53,440	100.0
	2014	52,730	99.9	45,321	85.8	65	0.1	52,795	100.0

(出所) 2017年版中小企業白書。

大企業数は全体で 11,110 社、都道府県で 100 社を超えるのは東京 4,538 社を筆頭に、大阪 1,106 社、愛知 644 社、神奈川 572 社、福岡 350 社、兵庫 303 社、北海道 279 社、埼玉 253 社、千葉 226 社、静岡 203 社、京都 194 社、広島 164 社、新潟 146 社、宮城 134 社、長野 130 社の計 9,242 社で 83.2%を占める。とくに関東（東京、神奈川、埼玉、千葉）で 5,589 社、関西（大阪、兵庫、京都）で 1,603 社の計 7,192 社と全体に対して 64.7%（100 社超の都道府県に対して 77.8%）に達している。大企業は大都市とくに東京を中心とした関東と大阪を中心とした関西への集中が顕著である（2017年版中小企業白書）。

表3 従業者数

	年	中小企業		うち小規模企業		大企業		合計	
		従業者 総数(%)	構成比 (%)	従業者 総数(%)	構成比 (%)	従業者 総数(%)	構成比 (%)	従業者 総数(%)	構成比 (%)
長 崎 県	2009	323,704	92.6	141,592	40.5	26,001	7.4	349,705	100.0
	2012	313,435	92.5	133,663	39.4	25,521	7.5	338,956	100.0
	2014	313,811	92.8	124,624	36.9	24,354	7.2	338,165	100.0
熊 本 県	2009	404,952	90.4	173,099	38.6	42,912	9.6	447,864	100.0
	2012	396,851	90.9	164,961	37.8	39,601	9.1	436,452	100.0
	2014	401,899	91.5	155,783	35.5	37,282	8.5	439,181	100.0

(出所) 2017年版中小企業白書。

企業規模別の従業者数構成の特徴は、大都市圏では大企業が多く、それに比例して大企業の従業者が多く、地方では中小企業の従業者が大半を占めている。大企業100社超の都道府県は当然に全従業者の20～30%が大企業の従業者で、東京は60%、大阪は40%近くである。その他の都道府県は中小企業の従業者が80～90%である(2017年版中小企業白書)。

長崎県と熊本県は、企業数や従業者数で中小企業が大部分を占めるという大都市圏を除く地方と同様の特徴がある。具体的には、両県とも企業数で99.9%、従業者数で90%前後を中小企業が占め、ほぼ同じ傾向を示している。これらの傾向は地方の一般的傾向でもある。したがって、地方の経済は企業数と従業者数から中小企業がその中核を担っている。つまり、ここに地域経済や地域の雇用を担う中小企業の役割の大きさを見ることができる。中小企業は地域経済活性化の重要な担い手である。地域においては、経済活性化のためには中小企業の生産性や競争力の強化、企業再生が不可欠である。

長崎県の産業構成は、生産額の構成割合で見ると、サービス業を主とする第3次産業が約73%、次いで製造業を含む第2次産業が約24%、農林水産業などの第1次産業が約3%の構成である。熊本県においてもほぼ同様の構成である。両県ともに第3次産業が産業構成の中心である。この構成は日本全国でもほぼ同様の傾向である(内閣府、「県民経済計算(平成18年度 - 平成27年度)(2008SNA、平成23年基準計数)」)。

3.2 地域にとっての中小企業の役割

中小企業は地域経済において重要な地位を占め、産業の生成・発展、財政への寄与、地方財政への寄与、地域所得水準の向上、就業・雇用機会の提供等に大きく貢献している。その典型として、地場(産地)産業があげられる。これら産業では、原材料や労働力など、地元

の諸資源を活用し、地域に根ざした経済・経営活動を行うなかで、社会的分業による関連産業の育成、地方財政への寄与、就業・雇用機会の提供など、地域経済活力の一つの源泉として、地域経済基盤の確立・向上へ貢献し、地域における重要な役割を果たしてきた。さらに、伝統工芸品産地における伝統技術の継承、地域文化の維持・発展など、多面的な役割も果たしている。さらに、近年では産業集積、商業集積における地域経済活性化の中核的牽引者として、地域社会に貢献する側面が注目されている。

なかでも中小企業の就業・雇用機会の提供という役割は重要である。特に地方においては、中小企業が経済の中心であることは、既述の通り企業数、従業者数を見ても明らかである。しかし、中小企業の存立は必ずしも安定的なものではなく、被雇用者についても、その労働条件は一般的に相対的低位にあるという問題もある。少子化・高齢化が進み、人口減少が進行する中、中小企業の活性化は地域経済再建にとって重要な課題である。中小企業の存立とその活性化は雇用の安定と創出を生み出し、地域経済活性化につながる。そのような雇用の安定と創出のためには、まず、地域の小規模事業者や自営業者が利益を生み出す事業として成り立ち、地域の中小企業が事業承継を通じて存続し続け、さらに地域外市場においても成功することである。事業の存続は安定した雇用を生み出し、事業の成功はその成長に伴い多くの雇用を創出する。

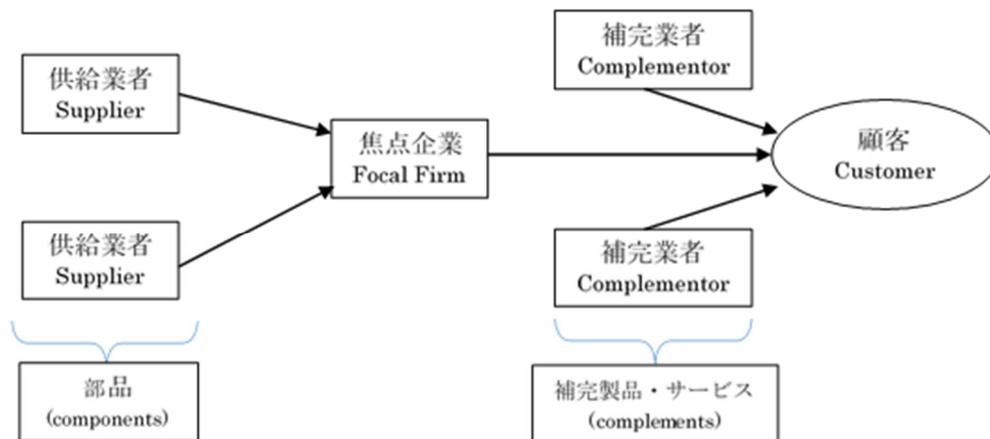
今後の地域における中小企業は、大企業の下請企業としてのサポーター・インダストリーの役割から自立的な地域経済の柱となる中小企業が中心となり地域社会構築の一環として産業を興すという役割を担うことである(黒瀬, 2012, 442 頁)。地域の中小企業の存続および成功ならびに地域中小企業による自立的な産業の構築には、それらの経営における経営者の役割および経営管理が極めて重要となる。経営者が企業を管理運営するためには、経営者の能力とそれを発揮するための情報が必要である。企業の経営および管理運営のためにその一翼を担うのが会計に基づく情報であり、中でも管理会計は経営管理のための情報を提供する。

3.3 地域におけるビジネス・エコシステムの重要性

ビジネス・エコシステムとは、Moore (1993) によって生態学のアナロジーとして提唱された概念である。その後、その概念はプラットフォームを中心とした多様な主体から構成されるネットワークとして捉えられるようになる。ビジネス・エコシステムの構成要素は、単純には顧客、市場仲介者(エージェント、流通業者、補完業者、サービス提供者などを含む)、サプライヤー、自社自身であり、また、株主や他の利害関係者、政府機関、規制当局、標準化団体、さらには、自社またはコミュニティの他の重要なメンバーと競争関係にある企業も含まれる。ビジネス・エコシステム研究では、プラットフォームを中心

とした中核企業，供給業者，補完業者，顧客などの複数産業における多様な主体から構成されるネットワークに注目し，多様な企業がお互いの役割を補完・代替しながらビジネス・エコシステム全体の収益構造を最適化することに焦点が当てられる。プラットフォームとは，広範な企業によって生産された製品やサービスの1つのシステムの中に存在するコア製品であり，ビジネス・エコシステムとは，プラットフォームと補完製品・サービスから構成されるシステムである(横澤，2013，61-65頁；八木京子，2017，453-462頁)。

図3 ビジネス・エコシステム



(出所) Adner, R and R Kapoor (2010) “Value Creation in Innovation Ecosystems : How the Structure of Technological Interdependence Affects Firm Performance in New Technology Generations” Strategic Management Journal, 31, p.309. 横澤(2013), 64 頁参照。庄山・高尾(2011)7 頁。

ビジネス・エコシステムは、多様な企業の協力によって新たな価値を創造するために多様な主体から構成されるネットワークないし価値連鎖として捉えることもできる。つまり、ビジネス・エコシステムということばは、「様々な事業者が協調しつつ、ある価値を作り上げ提供する様子(浅井, 2016, 60 頁)」を表現することばとしても使われる。ビジネス・エコシステムの様態は、「様々な役割を持つ多数の企業が共同して、外部世界(顧客や市場)に製品やサービスを供給し、対価として金(マネー)と情報を得て、システム自体を維持し、時に、拡大する。システムの境界は、設計情報の伝達範囲で画することができる。システムの活動は、設計情報の生成、転写、具体化と理解することができる。(藤本, 2004 ; 浅井, 2016, 61 頁)」と表現される。

ビジネス・エコシステムの例としては、アップルやトヨタがイメージしやすい。これらは特定の製品やサービスを提供するために企業群が動的に連携している。アップルは iPhone という特定の製品(プラットフォーム)を提供し、その補完製品であるアプリケーションのプールをもっていた。この補完製品がプラットフォームの価値に大きく影響するため、アップルは自社を中心とした補完製品の供給業者群との協働も含むエコシステム構成を形成した。またトヨタを初めとする日本の自動車産業は供給業者を系列化し、下請分業関係による協働という垂直統合的なエコシステムを形成した。アップルとトヨタはともにプラットフォームに中心となるコア製品の創造があった。

長崎県において、長崎市および佐世保市の産業では造船業を中心にした大企業の下請分業

関係構造で垂直統合的エコシステムであるといいうる。これまで造船業の景気によって地域経済も左右されてきた。これを解消するためには、地域中小企業の自立化が必要である。それを促進するためには、企業経営における経営者の役割とその経営管理が極めて重要である。そして、地域経済の主体は中小企業という自覚を高め、経営者の能力を高めるための研鑽をつみ、地域産業を興すときにビジネス・エコシステムを構築するのである。

4. 中小企業における管理会計の調査研究

4.1 中小企業に関する研究動向

中小企業に関する研究において、会計、特に管理会計領域に於ける動向について概観してみよう。ここでは、国立情報学研究所学術情報ナビゲータ（CiNii）から得られたデータを利用した研究を参考にする（日本簿記学会 簿記実務研究部会，2016，1-2 頁）。そこには CiNii において検索した 1949 年から 2013 年にかけて発表された中小企業の会計に関する論文数の推移が図示されている。

まず、「中小企業」と「会計」の組み合わせ検索、さらに「中小企業」と「管理会計」「原価計算」「原価管理」のいずれかの組み合わせによる検索がなされた。「中小企業」と「会計」の組み合わせでは、1990 年代末まで年間に発表される論文数は少なく、毎年ほぼ一桁程度しか発表されてこなかった。ところが、1999 年以降を見ると急激に増えている。これは、度重なる会計制度の変更が中小企業の会計制度、実務にどのような影響を与えるかについて言及した論文の増加によるものである。「中小企業」と「管理会計」「原価計算」「原価管理」のいずれかの組み合わせでは、1958 年に 7 編、1959 年に 5 編、2010 年に 8 編発表されているが、その他の年でも数えるほどであり、1980 年代から 1990 年代初頭にかけては全く発表されていない。

日本における中小企業の原価計算・管理会計研究は、①高度経済成長期における中小企業庁や日本生産性本部によって作成された実務指針の解説、②2000 年代以降における地域の中小企業を対象としたアンケートやヒアリング調査によるもので、当該企業における管理会計システムがどのように機能しているかについて明らかにしているものに大別できる（日本簿記学会 簿記実務研究部会，2016，3 頁）。

上述の研究と同様に CiNii の論文検索を利用してタイトル「中小企業」と「経営」で検索してみると 5,392 件の検索結果を得た。このうち 4,000 件以上が 2000 年から 2018 年に書かれたものである。これにタイトル「会計」を加えて検索した場合、167 件に絞られた。次にタイトル「中小企業」「会計」で検索し、990 件の検索結果を得た。ここでも 2000 年から 2018 年の間に 900 件が書かれている。これにタイトル「管理」を加えて検索すると、73 件に絞られ 69 件が 2000 年以降のものであり、なおかつ 2010 年以降のものが 52 件である。

さらに、「中小企業」と「管理会計」で検索し、44件の検索結果を得た。このうち2000年以降に42件あり、2010年以降に34件が書かれている。また、「中小企業」と「原価計算」で検索し、41件の検索結果を得た。こちらは33件が1945年から1979年までに書かれ、このうち1960年代が18件である。

2000年以降、中小企業に対する関心が経営分野に非常に高まり、同様に会計分野においても関心が高まった。この傾向は管理会計分野においても概ね適合するものである。しかしながら、その関心は財務会計分野が中心であることは明らかである。それに対して管理会計分野は研究の途についたばかりであるといえる。そこで、これまでの中小企業の原価計算および管理会計に関する実態調査についてどのようなものがあるのか概観してみよう。

4.2 中小企業の管理会計に関するこれまでの調査研究、主として定量的研究

既述の日本の中小企業の原価計算・管理会計研究のうち②2000年代以降のアンケート調査に基づく論考を中心に若干その概要を指摘すると共に列挙してみよう。

まず、高度経済成長期におけるアンケート調査に基づく論考として小林靖雄(1967)、角谷光一(1967)の2点が挙げられる。そこからは中小企業では大まかな原価計算が行われているにもかかわらず、財務諸表作成や原価管理、価格決定のために原価計算を利用していることが示された(飛田, 2011a, 57頁)。飛田 努(2011b)ではこの時点で「中小企業や非上場企業を対象とした先行研究は、筆者が調べた限りでは小林(1967)、角谷(1967)、豊島・大塚(2003)、澤邊・澤邊ゼミナール(2008)の4編しか見当たらない」と述べている。またここでの調査は熊本県内を対象とした郵送によるアンケート調査で、企業規模別の実態把握のために従業員数別に区分して分析している。そして翌年には澤邊・澤邊ゼミナール(2008)、飛田(2011b)で実施した調査に連なる郵送によるアンケート調査で福岡市内を対象とし、企業規模別の実態把握のために従業員数別に区分した分析をしている。

上東正和(2015)では、わが国中小企業が全体として、どのような管理会計手法を組み合わせ管理会計システムを構築しているか、あるいはまたそのコンテクストとなる経営管理実践との関係はどのようなものかといったことを明らかにするために製造業および非製造業に対するアンケート調査を実施した。調査対象は従業員100人以上で資本金5億未満の非上場の中小企業の製造業に焦点を当てている。中小企業ではかなり上位の中企業である。該当する企業数は8,027社であるという。最終回答企業数は301社でそのうち製造業118社、非製造業183社である。上東(2016)は金融業と保険業を除く非製造業について分析検討した論考である。

飛田 努(2017)は、これまで行ってきた中小企業を対象とした調査に基づく管理会計研究から得られた知見を中心に論じられている。その中で管理会計や経営管理システムを導入

しなければならない規模がありそうだということが歴史的研究により明らかにされていると指摘している。組織成員の受容度には規模で相違があり、一定の組織規模に達すればシステム整備が必要である。つぎに、事例研究で取り上げた企業群はいずれも直接原価計算による貢献利益管理あるいは直接原価計算に類する変動費と固定費を区分して管理する発想を持っており、経営者は会計情報に基づく経営判断を行っているということである。中小企業において「記録行為そのものによる管理」も経営者にとっては重要であり、いわゆる大企業に比してフラットな中小企業における経営管理の特徴を示していると考えられる。この事例研究からシステム構築には、経営者や会計専門家のバックグラウンドなどが影響するので、これに関わる個人に着目した調査・研究の必要性、および管理会計実務の解明にはより動的、経時的な観察の必要性を指摘している。中小企業の管理会計の調査には定量的な調査研究に加え、聞き取り調査やアクション・リサーチなどによる定性的調査研究の必要性を強調されている。

定量的調査研究	
	1 小林靖雄(1967)「中小企業の原価計算」『企業会計』第19巻第2号, 22-27頁。
	2 角谷光一(1967)「中小企業における原価計算 —その実態調査報告の一端—」『明治大学社会科学研究所紀要』第5巻, 127-141頁。
2000年以降	3 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」『石巻専修大学経営学研究』第12巻第1号, 111-131頁。
	4 澤邊紀生・澤邊ゼミナール(2008)「日本企業のマネジメント・コントロール実態調査—東証一部上場企業と関西非上場企業の比較—」『メルコ管理会計研究』第1号, 81-93頁。
	5 飛田 努(2011b)「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」熊本学園大学付属産業経営研究所『産業経営研究』第30号, 29-42頁。
	6 飛田 努(2012b)「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。
	7 飛田 努(2014)「中小企業を対象とする管理会計研究の意義 経験的研究を行うための試論として」大阪経済大学中小企業・経営研究所『中小企業季報』169巻(2014年 No. 1), 1-13頁。
	8 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—」『富大経済論集』第60巻第3号, 143-185頁。
	9 上東正和(2016)「わが国中小企業における管理会計実践の実態と展望（下）—非製造業の実態—」『富大経済論集』第61巻第3号, 1-47頁。
	10 宗田健一・飛田 努(2016)「中小会計要領の導入事例研究 ～味噌、醤油を製造する老舗中小企業 F 社の事例～」鹿児島県立短期大学『商経論叢』第67号, 93-120頁。
	11 飛田 努(2017)「中小・ベンチャー企業における簿記・会計による管理の有用性」『中小企業会計研究』第3号, 37-49頁。

4.3 中小企業の定性的調査研究

ここでの定性的研究は、基本的に聞き取り調査やアクション・リサーチという方法によって対象となる中小企業を調査研究した事例研究となる。近年、中小企業を対象とした管理会計に関わる定性的調査研究の論考が増えつつある。そこでは管理会計に関する様々な利活用について事例研究が示されている。2010年までアンケート調査研究がわずか4件しかなかったが、その後経営管理システムおよび管理会計システムに関わる事例研究が精力的に行われている。

聞き取り調査による中小企業の実例研究の限界について、企業が特定できる場合には、特に調査で得た企業情報の外部公表を当該企業は躊躇するし、論文に公表できる範囲も限られるので、そこに中小企業の実例研究としての限界があることを指摘される。

定性的調査研究			
戦略的計画設定	戦略的意思決定	1	大串葉子, 上總康行 (2017) 「諏訪田製作所の経営改革と管理会計: 高級爪切りの「切れ味」に賭けた事業構造の転換」『企業会計』第 69 巻第 9 号, 1264-1271 頁。
	中期経営計画	2	篠原巨司馬, 足立洋 (2017) 「中期経営計画による戦略共有と戦略形成—中小企業の経営会議のエスノグラフィに基づく考察—」『原価計算研究』第 41 巻第 2 号, 84-96 頁。
総合管理	予算管理	3	足立洋 (2017) 「「現場サポート」の予算管理: 中小企業における予算管理と人的コミュニケーションの関係性」『中小企業会計研究』第 3 号, 25-36 頁。
		4	飛田努, 宗田健一 (2017) 「老舗中小企業における直接原価計算の導入と実践: 部門別限界利益管理の展開」『中小企業会計研究』第 3 号, 13-24 頁。
現業統制	MFCA の利用	5	関利恵子 (2011) 「長野県中小企業三社における環境管理会計手法の導入に関する実態調査—マテリアルフローコスト会計の導入成果と活用可能性」『会計』第 179 巻第 3 号, 391-405 頁。
		6	北田皓嗣, 天王寺谷達将, 岡田齋, 國部克彦 (2012) 「会計計算を通じた知識形成に関する研究: 日本電気化における MFCA 導入事例を通じて」『原価計算研究』第 36 巻第 2 号, 1-14 頁。
		7	中寫道靖, 飛田甲次郎, 木村麻子 (2015) 「MFCA と TOC による環境管理会計の実務的課題と新たな利益獲得の可能性: 事例研究を通して」『原価計算研究』第 39 巻第 1 号, 109-119 頁。
	アメーバ経営の利用	8	渡辺岳夫 (2012) 「アメーバ経営導入時における採算表フォーマットの形成プロセス: 電子機器メーカー A 社のケース研究」『原価計算研究』第 36 巻第 1 号, 119-131 頁。
		9	丸田起大 (2014) 「アメーバ経営の導入効果の検証:(株) カズマにおける従業員意識と財務業績の向上」『経済学研究』第 81 巻第 1 号, 1-20 頁。
		10	庵谷治男 (2017) 「アメーバ経営導入研究における管理会計システムの設計と運用」Nagasaki University Discussion paper series, 2017(3), 巻頭-1 頁。
		11	近藤大輔 (2017) 「アメーバ経営導入の阻害要因」『メルコ管理会計研究』第 9 巻第 2 号, 45-55 頁。
特定の状況における管理会計の利用: 事業再生における活用	12	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』第 58 巻第 3 号, 57-74 頁。	
	13	吉川晃史 (2015) 『企業再生と管理会計・ビジネス・エコシステムからみた経験的研究』中央経済社。	
	14	佐竹恒彦 (2016) 「中小企業の再生と経営者のリーダーシップ—利益計画策定後の経営理念形成と WOWOW 社の事例—」CUC policy studies review, 第 42 号, 105-132 頁。	
システムを活用した事業承継	15	飛田努 (2012) 「創業者の経験と勘の共有化を図る経営管理システムの構築」『メルコ管理会計研究』第 5 巻第 1 号, 45-52 頁。	
特定業種における管理会計の利用: 農業における活用	16	飛田努, 岸保宏 (2012) 「農業法人における会計管理の実際: 農事組合法人さだしげにおける複式簿記の導入を事例として」『会計専門職紀要』第 3 号, 71-87 頁。	
	17	飛田努, 岸保宏 (2015) 「地域に根差した農業法人の経営状況と今後の課題—農事組合法人ファーム・イースト造賀の事例—」『会計専門職紀要』第 6 号, 17-31 頁。	
研究方法	18	本橋正美 (2017) 「中小企業管理会計の事例研究アプローチ」『会計論叢』第 12 号, 29-47 頁。	

中小企業を対象とした実態調査に基づく報告書類 3 点について取り上げ、そこで指摘された内容と課題を若干触れておきたい。それらは、定量的研究と定性的研究およびその両者に関する調査に基づきまとめられている。

○ 日本大学経済学部産業経営研究所『産業経営プロジェクト報告書』 33-2 号 (2010 年),
「中小企業会計実務に関する動向調査 研究調査期間 2007 年 4 月～2009 年 3 月」

本調査の目的は、中小企業の会計実務の実態を明らかにするとともに、新会社法の制定や「中小企業の会計に関する指針」等の公表が中小企業の会計実務に与える影響を分析することにある。あわせて、従来、明確な調査がなかった中小企業の管理会計に関する調査を行うことにある。税理士が中小企業会計の実質的な担い手であることから、調査対象を税理士に定めた調査であることに特徴がある。アンケート項目の概要は次の通りである。

- A. 会計事務所の概要
- B. 顧問先企業の規模と会社法重要項目の導入
- C. 中小企業会計に関する指針
- D. 会計参与
- E. 資本制度
- F. 管理会計・原価計算

本調査報告書は 7 章で構成され、第 7 章が「中小企業における管理会計の実態」である。本章の目的は、将来的な中小企業の管理会計実務の変化を的確にとらえるために、予備的・基礎的に中小企業の管理会計実務の現状を理解することである。そのため管理会計実務について、以下の 3 つの質問項目が設定された。

- ① 管理会計・原価計算について顧問先企業から相談を受けた内容
- ② ①とは別に、管理会計・原価計算について顧問先企業が抱える問題点
- ③ 管理会計・原価計算手法の導入状況

①と②では、中小企業の管理会計（原価計算を含む）に関する経営者と税理士それぞれの問題認識を問うものとしている。しかし、今回の調査対象は税理士であるため、経営者の認識については、税理士が間接的に聞いたものとしている。これには、中小企業経営者の認識とずれる可能性がある一方で、管理会計・原価計算により一般的な理解にもとづいた回答を

得られるメリットもある。管理会計・原価計算の具体的な内容については、①と②に共通して、中期計画、短期計画、予算編成、部門損益管理、原価管理、業績評価・報酬、設備投資、M&A を取り上げている。

③では、個々の管理会計・原価計算手法について、顧問先企業への導入状況を問うものである。具体的な管理会計・原価計算手法としては、伝統的な手法のなかから標準原価計算（SC）と直接原価計算（DC）、戦略的な手法のなかから活動基準原価計算（ABC）、品質原価計算（QC）、ライフサイクル・コスト（LCC）、バランスト・スコアカード（BSC）、原価企画（TC）、EVA、ミニ・プロフィットセンター（MPC）を取り上げている。

質問項目①顧問先企業から相談を受けた管理会計・原価計算としては、業績評価・報酬、設備投資、部門損益管理、短期利益計画の順に回答が多く、一方、質問項目②顧問先企業が問題を抱えているものとしては、業績評価・報酬、原価管理、中期計画という順に回答が多かったと、ともに業績評価・報酬という回答が多かったことを指摘する。そこで一般に業績評価・報酬に利用されることの多い予算編成や部門損益管理については、相対的に相談を受けることも少なく、問題を抱えているとも認識されていない。この結果から、業績評価・報酬といっても、予算編成や部門損益管理と関係するような財務的な業績評価ではなく、非財務的あるいは定性的な業績評価・報酬が問題になっていることがうかがえる。また、顧問先企業と税理士との間に認識のズレがあるという結果に興味深く分析検討をしている。質問事項③の導入状況は、「導入済み」、「導入予定」、「相談あり」、「いずれでもない」の選択項目で「いずれでもない」が最も多く伝統的方法で6割弱、戦略的方法では7~8割と総じて関心が低い結果となっている。伝統的方法が戦略的方法に比べて導入済みとする割合が高く、後者は5%を下回っているのに対して直接原価計算は16.4%と高く注目している。また、戦略的方法のなかでBSCが3.4%と最も高い導入となっている。これらについてさらなる調査の必要性を唱えている。

○ 日本簿記学会 簿記実務研究部会『中小企業における業種別簿記・原価計算実務に関する研究(最終報告)』2016年8月

本研究は中小製造企業の「適合的な」工業簿記、記録の方法、原価計算はいかにあるべきかについて検討することを目的としたものである。研究の過程で簿記の目的を「管理を行う」と定義し、そこでの「管理」は「企業が行う利益創造プロセスの管理であり、企業の経営目的として成長の源泉または存続を担保する利益を生み出すための一連の活動を意味している」とし、特に費用面である費用の低減、原価低減活動に着目している。

簿記システムによる企業活動の情報の捕捉、記録の創出、その記録の管理への利用につい

て検討された。そこでは企業活動に関わる情報を貨幣量に基づく情報だけに限定せず、工数や数量などの物量情報をも含んで捕捉し、記録として形式化・外部化を図り、管理への利用についての検討がなされている。

本研究における調査において、管理会計技法は、組織の大規模化、階層化に対応するように利用されていると指摘されているが、大企業に比して組織階層がフラットな中小企業やベンチャー企業においては、管理会計技法が階層に関わりなく利用されている可能性が示唆されている。

さらに調査によって、会計情報と物量情報どちらの情報を用いるかはケースバイケースであるが、管理を行うためには的確な原始記録の捕捉が重要である。また、どのような事業でも、管理のために形式的に簿記システムを用いていても、状況によっては、管理のために主として物量情報を用いている実態があることを明らかにした。このことから、管理と記録との関係には目的と手段の視点が適合すると推論した。そして中小企業における記録と管理の関係では「記録行為そのものによる管理」のウェイトが大きいとも指摘する。また、ベンチャー企業の中には、会計情報の重要性を理解している経営者や管理者がいて、クラウドサービスやソフトウェアによる管理を行っているケースも確認している。それは管理のための一早い情報の取得、スピードある分類・総合によって、「記録の鮮度」の保持と意思決定のスピードおよび精度のための仕組み作りが行われていることを示しているという。

本研究は、4部構成であり、第一部で内部外部両報告の視点からの簿記の意義、第二部では制度的・歴史的視点として1950年代管理会計実務の指針が整備され、その中の日本生産性本部による「中小企業のための原価計算」とそれに関連して作成された「業種別原価計算」の論点整理、と中小企業の政策を歴史的にたどっている。第三部では6社のインタビュー調査に基づく事例研究で定性的な調査研究が行われている。第四部は外部利害関係者として銀行と税理士法人への聞き取り調査である。

○ 『中小企業における管理会計の総合的研究 〈最終報告書〉』日本管理会計学会 スタディ・グループ 2016年9月1日

本報告書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する。そこでは、中小企業のインタビュー調査及び中国の中小企業の実態調査（瀋陽）、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）が実施された。このアンケート調査の結果報告が最終報告の中心的内容となっている。本報告は、6章構成である。

「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。」と中小企業管理会計研
究の意義を強調される。「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、注目しておくことも重要である」とも指摘している。

そしてスタディ・グループのインタビュー調査を踏まえて今後の中小企業管理会計研究
の課題を提示している。

第1の課題は中小企業の管理会計についてのさらなる実態調査の必要性である。

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。

第3は中小企業と金融機関との関係である。

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たどりつつ、そこ
における管理会計の展開を調査研究することである。

実態調査は定量的研究のアンケート調査と定性的研究のインタビュー調査を行っている。
アンケート調査では、3つの産業集積地域（燕三条、大田区、東大阪）を調査対象に選定し、
主に管理会計の利用実態を明らかにしている。回答企業は163社（製造業144社、非製造業
19社）で何らかの管理会計手法を導入している企業が106社（65%）であった。このうち
見直しの必要性を感じている企業は38社（35.9%）である。基本的な管理会計手法「損益
測定」135社、「資金管理」130社、「原価計算」122社など比較的多くの企業が導入してい
ることを確認した。ここでの調査結果はまた単純集計結果であって、管理会計実践の特徴を
明らかにするために、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、な
どを行う必要があるとしている。またインタビュー調査では中小企業の管理会計と一言で
語れないほど中小企業の多様性を痛感したことが述べられている。実態調査は規模や業種
ごとに調査することを要請している。

第4の課題は極めて重要な課題であるが、例示される京セラのような特定企業を探し出
し、管理会計に関する調査や実践資料を発掘することが極めて重要である。長寿中小企業
の中から研究対象を選定し、経時的に管理会計について調査研究するというのも1つの方法
である。

5. 総括

本章において、中小企業の実態調査に関する調査研究の状況を概観し、その概要を示し
た。それに先立ち中小企業の現状について、これまで多くの研究で指摘されてきているが、

再度確認し、その特性についても中小企業の類別、管理階層、そして管理者の能力について見てきた。さらにわが国の戦後経済とそこでの中小企業の位置づけと役割を素描した。その中で地域経済再建の鍵は中小企業であることが中小企業者にも自覚されつつある。そのことは地域経済の中小企業の実態からも明らかであった。

長期停滞を続けて右肩上がりの望めない日本経済において、企業経営における経営者の役割および経営管理の重要性は高まっている。地域経済では雇用において中小企業の果たす役割が大きく、中小企業の雇用の安定と創出は、地域経済活性化につながる。雇用の安定と創出のためには、まず、地域の小規模事業者や自営業者が利益を生み出す事業として成り立ち、地域の中小企業が事業承継を通じて存続し続け、さらに地域外市場においても成功することである。今後の地域における中小企業は、大企業の下請企業としてのサポーティング・インダストリーの役割から自立的な地域経済の柱となる中小企業が中心となり地域社会構築の一環として産業を興すという役割を担うことである。そのためには、経営者の役割および経営管理が極めて重要で、企業の経営および管理運営のための情報を提供する管理会計が重要である。

このように中小企業の地域経済にとっての重要性が高まっているにもかかわらず、会計研究が2000年以降に中小企業の会計基準設定についての議論が中心となって活発化したが、管理会計に関してはほとんど手つかずであった。実態把握のために定量的調査が実施されていたが、2010年前後まではこの調査研究もわずか4件にすぎなかった。そこでまず定量的調査についての論考を列挙して、管理会計の歴史研究から管理会計や経営管理システムを導入しなければならない規模がありそうだということ、一定の組織規模に達するとシステム整備を要することを指摘した。そして、事例研究を通じて個人に着目した調査・研究の必要性、管理会計実務の解明に動的、経時的観察の必要性など定性的な調査研究の必要性が強調されている。そして近年の中小企業の経営管理システムおよび管理会計システムに関わる事例研究が精力的に実施され公表されていることを指摘した。

そして実態調査に基づく報告書類3点について取り上げ、そこで指摘された内容と課題を若干触れた。そこには、会計専門家への郵送によるアンケート調査で原価計算・管理会計への質問がなされたものがあり、その導入状況が示された。そこで導入状況に関して総じて低い結果が示されていた。また、記録の視点からの調査（事例研究）では、中小企業では管理会計技法が階層に関わりなく利用される可能性や、管理のための的確な原始記録の捕捉を重要視し、「記録行為そのものによる管理」のウェイトが大きいとの知見を示されている。最後の報告書ではアンケート調査を中心とするものであるが、同時にインタビュー調査も行われており、このインタビュー調査を踏まえた課題が提示されている。その中でも実態調査の必要性が強調されている。そして、京セラを例に特定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、そこにおける管理会計の展開を調査研究すること、いわゆる継続的な聞き取り調査などの必要性を提示している。経営者の管理能力とそれを支える管理会計技法を含む管理システムの関係性を明らかにするためには、今後も実態調査研究が重要であるということである。

【参考文献】

- 浅井龍男(2016)「Industrie4.0とIndustrial Internet Consortiumの現状とビジネス・エコシステムの形成に関する論考」『研究 技術 計画』第31巻第1号, 56-66頁。
- 足立洋(2017)「「現場サポート」の予算管理: 中小企業における予算管理と人的コミュニケーションの関係性」『中小企業会計研究』第3号, 25-36頁。
- 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(3), 57-74頁。
- 大串葉子・上總康行(2017)「諏訪田製作所の経営改革と管理会計: 高級爪切りの「切れ味」に賭けた事業構造の転換」『企業会計』第69巻第9号, 1264-1271頁。
- 庵谷治男(2017)「アメーバ経営導入研究における管理会計システムの設計と運用」Nagasaki University Discussion paper series, 2017(3), 巻頭-1頁。
- 角谷光一(1967)「中小企業における原価計算 —その実態調査報告の一端—」『明治大学社会科学研究所紀要』第5巻, 127-141頁。
- 上總康行(2017)『管理会計論 第2版』新世社。
- 河崎照行編著(2015)『中小企業の会計制度 日本・欧米・アジア・オセアニアの分析』中央経済社。
- 川上義明(2007)「中小企業経営・管理研究に関する基礎的考察」『福岡大学商学論叢』第51巻第4号, 351-386頁。
- 川上義明(2014)「中小企業の経営・管理(マネジメント)に関する一研究 「基礎的考察」の再検討」『福岡大学商学論叢』第59巻第1号, 15-19頁。
- 北田皓嗣・天王寺谷達将・岡田斎・國部克彦(2012)「会計計算を通じた知識形成に関する研究: 日本電気化における MFCA 導入事例を通じて」『原価計算研究』第36巻第2号, 1-14頁。
- 黒瀬直宏(2011)「戦後復興期の中小企業問題」『嘉悦大学研究論集』第53巻第2号(通巻98号), 93-111頁。
- 小林靖雄(1967)「中小企業の原価計算」『企業会計』第19巻第2号, 22-27頁。
- 近藤大輔(2017)「アメーバ経営導入の阻害要因」『メルコ管理会計研究』9(2), 45-55頁。
- 佐竹恒彦(2016)「中小企業の再生と経営者のリーダーシップ—利益計画策定後の経営理念形成とWOWOW社の事例—」CUC policy studies review, 42, 105-132頁。
- 澤邊紀生・澤邊ゼミナール(2008)「日本企業のマネジメント・コントロール実態調査—東証一部上場企業と関西非上場企業の比較—」『メルコ管理会計研究』第1号, 81-93頁。

- 篠原巨司馬, 足立洋 (2017) 「中期経営計画による戦略共有と戦略形成—中小企業の経営会議のエスノグラフィに基づく考察—」『原価計算研究』第 41 巻第 2 号, 84-96 頁。
- 庄山泰生・高尾義明 (2011) 「エコシステムの境界とそのダイナミズム」『組織科学』第 45 巻第 1 号, 7 頁。
- 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—」『富大経済論集』第 60 巻第 3 号, 143-185 頁。
- 上東正和 (2016) 「わが国中小企業における管理会計実践の実態と展望 (下) —非製造業の実態—」『富大経済論集』第 61 巻第 3 号, 1-47 頁。
- 関利恵子 (2011) 「長野県中小企業三社における環境管理会計手法の導入に関する実態調査—マテリアルフローコスト会計の導入成果と活用可能性」『会計』第 179 巻第 3 号, 391-405 頁。
- 宗田健一・飛田 努 (2016) 「中小会計要領の導入事例研究 ～味噌, 醤油を製造する老舗中小企業 F 社の事例～」鹿児島県立短期大学『商経論叢』第 67 号, 93-120 頁。
- 中小企業庁『中小企業白書 2015 年版』。
- 中小企業庁『中小企業白書 2017 年版』。
- 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」『石巻専修大学経営学研究』第 12 巻第 1 号, 111-131 頁。
- 飛田 努 (2011a) 「中小企業の管理会計研究のための予備的考察：製造業における系列化・下請関係を背景として」『会計専門職紀要』第 2 号, 47-64 頁。
- 飛田 努 (2011b) 「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」熊本学園大学付属産業経営研究所『産業経営研究』第 30 号, 29-42 頁。
- 飛田 努 (2012a) 「創業者の経験と勘の共有化を図る経営管理システムの構築」『メルコ管理会計研究』第 5 巻第 1 号, 45-52 頁。
- 飛田 努 (2012b) 「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 頁。
- 飛田 努 (2014) 「中小企業を対象とする管理会計研究の意義 経験的研究を行うための試論として」大阪経済大学中小企業・経営研究所『中小企業季報』169 巻(2014 年 No. 1), 1-13 頁。
- 飛田 努 (2017) 「中小・ベンチャー企業における簿記・会計による管理の有用性」『中小企業会計研究』第 3 号, 37-49 頁。
- 飛田 努・岸保宏 (2012) 「農業法人における会計管理の実際：農事組合法人さだしげにおける複式簿記の導入を事例として」『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, 71-87 頁。
- 飛田 努・岸保宏 (2015) 「地域に根差した農業法人の経営状況と今後の課題—農事組合法人ファーム・イースト造賀の事例—」『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 6 号, 17-

31 頁。

飛田努・宗田健一 (2017) 「老舗中小企業における直接原価計算の導入と実践：部門別限界利益管理の展開」『中小企業会計研究』第 3 号, 13-24 頁。

内閣府, <https://www.esri.cao.go.jp/> 「県民経済計算 (平成 18 年度 - 平成 27 年度) (2008SNA、平成 23 年基準計数)」, 2018 年 9 月 30 日。

渡辺 睦・中山金治編著(1986)『中小企業経営論』日本評論社。

中嶋道靖・飛田甲次郎・木村麻子 (2015) 「MFCA と TOC による環境管理会計の実務的課題と新たな利益獲得の可能性：事例研究を通して」『原価計算研究』第 39 巻第 1 号, 109-119 頁。

日本科学技術連盟, <https://www.juse.or.jp/solution/point01/05.html>, 「マネジメント育成におけるカツ・モデル」, 2018 年 9 月 30 日。

日本管理会計学会 スタディ・グループ(2016)『中小企業における管理会計の総合的研究<最終報告書>』
日本大学経済学部産業経営研究所『産業経営プロジェクト報告書』 33-2 号 (2010 年), 「中小企業会計実務に関する動向調査 研究調査期間 2007 年 4 月~2009 年 3 月」。

日本簿記学会 簿記実務研究部会 (2016)『中小企業における業種別簿記・原価計算実務に関する研究(最終報告)』。

本橋正美(2015)「中小企業管理会計の特質と課題」『会計論叢』(明治大学専門職大学院会計専門職研究科) 第 10 号, 51-69 頁。

本橋正美(2017)「中小企業管理会計の事例研究アプローチ」『会計論叢』(明治大学専門職大学院会計専門職研究科) 第 12 号, 29-47 頁。

深沼 光・藤井辰紀(2013)「小企業における家族従業員の存在意義」『日本政策金融公庫論集』日本政策金融公庫総合研究所, 第 20 号, 2013 年 8 月, 55-70 頁。

藤本隆宏 (2004)『日本のもの造り哲学』日本経済新聞社。

丸田起大 (2014)「アメーバ経営の導入効果の検証：(株) カズマにおける従業員意識と財務業績の向上」『経済学研究』第 81 巻第 1 号, 1-20 頁。

八木京子(2017)「生態学におけるエコシステムの概念に関する検討」『江戸川大学紀要』第 27 号, 453-462 頁。

矢部洋三・古賀義弘・渡辺広明・飯島正義・貝塚亨編著 (2008)『現代日本経済史年表：1868~2006 年』日本経済評論社。

横澤幸宏(2013)「ビジネス・エコシステムの概念に関する理論的検討」『岡山商大論叢』(岡山商科大学) 第 48 巻第 3 号, 61-76 頁。

吉川晃史 (2015)『企業再生と管理会計-ビジネス・エコシステムからみた経験的研究』中央経済社。

渡辺岳夫 (2012)「アメーバ経営導入時における採算表フォーマットの形成プロセス：電子機器メーカー A 社のケース研究」『原価計算研究』第 36 巻第 1 号, 119-131 頁。

渡辺幸男・小川正博・黒瀬直宏・向山雅夫（2013）『21世紀中小企業論：多様性と可能性を探る 第3版』
有斐閣。

第2章 BSCによる外部とのコミュニケーション（宮地晃輔）

1. 亀山電機におけるバランスト・スコアカード

本章では、長崎市に本社を有する IT 総合企業である株式会社亀山電機（代表取締役北口功幸氏、以下、亀山電機）が現在、実行している外部コミュニケーションツールとしてのバランスト・スコアカード（Balanced Scorecard：以下、BSC）が、外部利害関係者である連携大学（以下、長崎県立大学）との間で創造しようとしている価値を確認したうえで、当該の価値創造プロセスの課題を抽出して、改善ポイントを明らかにすることを目的とする。

亀山電機の企業規模は、資本金および従業員数の規模から中小企業に位置する。したがって同社 BSC は、中小企業における BSC の実践事例の位置付けを有する。亀山電機は、外部コミュニケーションツールに BSC を採用して、取引銀行（メイン銀行、サブ銀行）・顧問税理士事務所、連携大学（委託研究依頼先）、企業信用調査会社等のステイクホルダーに対して、自社の経営戦略（経営者ストーリー）を発信している。

亀山電機における BSC 導入当初の目的は、経営者（代表取締役）が描く自社戦略ストーリーを同社の組織メンバー（管理者・従業員）に浸透させることであった。これに加えて最近では、外部者とのコミュニケーションツールとしてのウエートも高めてきている。

同社経営者は、経営戦略の展開にあたり、外部リソースの効果的な取り込みを図ることを念頭に置いている。ここでの外部リソースとは、他の組織が有する情報、ナレッジ、人材、ノウハウなどを軸として、同社戦略にマッチングするリソースが該当する。一方で、亀山電機が外部リソースの効果的な取り込みを実現して、同社戦略を順調に展開させたとすれば、リソースを提供した外部の組織も何らかの利益を獲得することが想定されている。いわば、Win-Win の関係である。

本章では、長崎県という同じ活動拠点を有する亀山電機と長崎県立大学との間で行われている取組事例を通じて、BSC を用いた外部コミュニケーションによる価値創造の問題について取り扱っている。そこで、まず亀山電機の概要について以下に整理する。

2. 亀山電機の概要

亀山電機は、1996（平成 8）年 10 月に設立され、OA（Office Automation）・IA（Industrial Automation）の「設計」「ソフトウェア開発」「データ入力」等を主力事業としている。同社は長崎市弁天町に本社を有し、営業所として長崎県佐世保市、大阪府大阪市の 2 カ所を有している。2017（平成 29）年 4 月 1 日現在において資本金 2,080 万円、従業員数 86 名（パートタイマー、契約社員を含む）となっている。主要取引先には、三菱系の企業が多い特徴があり、三菱重工業長崎造船所、三菱重工舶用機械エンジン、三菱電機プラントエンジニアリング、

三菱電機コントロールソフトウェア等がある。2017（平成 29）年度売上高は、823,147 千円であり、営業利益は 33,737 千円、経常利益は 19,687 千円となっている。

亀山電機は、研究開発型企业として「下請けからの脱却」と「長崎から海外へ」を当面の経営上の課題としている。また、経営戦略上において M&A（merger and acquisition：企業買収）による事業規模（事業機会）の拡大や新規事業への参入を検討することもある。同社の主たる営業拠点が存在する長崎県内の人口減少・市場規模の縮小から発生する問題に対応するために、戦略的に海外（主に ASEAN）に販路を求め海外市場での競争力を獲得しなければならないと同社経営者は考えている。この思考が、長崎県立大学に対する委託研究の動機につながっている。

3. 亀山電機による長崎県立大学への委託研究

亀山電機は、長崎県立大学に対して 2016（平成 28）年 8 月 1 日から 2017（平成 30）年 7 月 31 日までの研究期間で研究の委託を行っている。委託研究のテーマは、「『日本の西の果て長崎から海外を攻める企業』を実現する研究開発型企业の経営計画高度化に関する研究」である。当該研究は、亀山電機からすれば委託研究となり、長崎県立大学からすれば受託研究となる。受託した長崎県立大学では、経営学部所属の筆者（宮地晃輔）が当該研究に従事した。

同社は、従来から経営計画の高度化を、BSC を用いて実現させようとしてきた。当該委託研究においては、同社の従来からの取り組みを、第三者である長崎県立大学（受託研究担当の研究者）が点検を行い、同社組織メンバー（管理者・従業員）に対して、BSC を用いて経営計画の高度化を図ることの意義を解説することが主な目的であった。前述したとおり、亀山電機にとって BSC は、取引銀行・顧問税理士事務所・連携大学等の外部者とのコミュニケーションツールにもなっている。BSC が同社における重要な外部コミュニケーションツールである以上、同社の組織メンバー（管理者・従業員）は、BSC に対する理解を深めておく必要がある。当該の理解を深めるために、長崎県立大学（受託研究担当の研究者）が役割を果たすことになった。以上の点を整理したものが図表 2-1 である。

図表 2-1 亀山電機による長崎県立大学に対する委託研究の概要

項 目	内 容
委託研究のプロジェクト名	『日本の西の果て長崎から海外を攻める企業』を実現する研究開発型企業の経営計画高度化に関する研究
委託研究期間	2016（平成 28）年 8 月 1 日～2017(平成 29)年 7 月 31 日
受託大学担当者	長崎県立大学経営学部経営学科教授 宮地晃輔
委託研究の目的	(1) 同社の BSC の取り組みを、第三者である長崎県立大学（受託研究担当の研究者）が点検を行うこと。 (2) 上記(1)をふまえたうえで、同社組織メンバー（管理者・従業員）に対して、BSC を用いて経営計画の高度化を図ることの意義に関して、第三者である長崎県立大学（受託研究担当の研究者）が解説を行うこと。

また、亀山電機の委託研究は、地元大学である長崎県立大学に対して研究資金を提供し、大学における研究への貢献という目的も含んでいる。長崎県立大学の重要なミッションに長崎県地域への貢献というものがあるが、地域産業の発展に貢献する研究の推進が同大学に求められており、同社からの委託研究は、同大学のミッションの推進の一つになるものである。

4. BSC の定義と役割

BSC は、Kaplan and Norton（1992）によって提唱されて以降、国際的に認知されるようになった。BSC について櫻井通晴教授は、「多様なステークホルダー（stakeholder:利害関係者）を識別し、業績評価システムにステークホルダー・アプローチをとる戦略の策定・実行と業績評価のシステムが、キャプランとノートンによって提唱された」と述べている（櫻井，2012，p. 571）。BSC とは何かについて、伊藤和憲教授は、「戦略の策定と実行のマネジメント・システムとしての BSC は、端的に言えば、戦略を可視化する戦略マップと、戦略の進捗を測定し管理するスコアカードからなる」（伊藤 2014，p. 15）と述べている。戦略マップに関しての的確な説明としては、「戦略マップとは、戦略を記述するためのツールであり、戦略を可視化する役割がある。戦略マップには、①視点、②戦略目標、および③戦略テーマが記述される」（奥 2017，p. 160）の説明がある。当該説明の中で、①視点には、「財務の視点」、

「顧客の視点」、「内部プロセスの視点」、「学習と成長の視点」の4つの視点がある¹。

BSCは組織メンバーに対して、経営者の戦略ストーリーを可視化する役割を担っている。営利企業においては毎期の事業活動の最終的なゴールを、目標売上高や目標利益率といった財務上の目標の達成に置くことが通常である。この場面においてBSCでは財務上の目標達成をゴールとして、そこに到達するまでのロードマップを、戦略マップを用いて描き出すことになる。具体的には、学習と成長の視点→内部プロセス（業務プロセス）の視点→顧客の視点→財務の視点の流れにおいて、経営者の戦略ストーリーを組織メンバーに対して可視化していくことになる。経営者による戦略の可視化は、組織メンバーに共通価値をもたせ、業務推進をBSCが描き出す戦略ストーリーを前提に展開させることに目的がある。

亀山電機の第23期（平成30年4月1日～平成31年3月31日）におけるBSCを表したものが、図表2-2である。前述したとおり、当該BSCは、同社の短期利益計画と接続している。すなわち同社の単年度の売上高予算（目標売上高）1,250,000千円、経常利益（目標経常利益）62,500千円が財務の視点における戦略テーマ（ゴール目標）として設定されている。財務の視点での戦略テーマ（ゴール目標）を最終的に達成するために、学習と成長の視点から始まる各視点での戦略テーマ（ゴール目標）が設定されている。

¹ この点については、奥倫陽（2017）「バランスト・スコアカード」櫻井通晴・伊藤和憲〔編著〕『ケース管理会計』中央経済社、p.160を参照のこと。

図表 2-2 亀山電機第 23 期 (2018(平成 30)年 4 月 1 日～2019(平成 31)年 3 月 31 日)

における BSC

	BSC の 4 つの視点	戦略テーマ
全社	財務の視点	戦略テーマ 2 項目 ①売上高予算：1,250,000 千円 ②経常利益 62,500 千円
	顧客の視点	戦略テーマ 3 項目 ①見積金額：1,620,000 千円 ②新規取引先獲得件数：64 社 ③新規顧客売上：125,000 千円 ④客先訪問件数：営業員 1 人 50 社/月
	内部ビジネス（業務プロセス）の視点	戦略テーマ 4 項目 ①経費/人：60 万円以下 ②一般管理費削減：対予算 90%以下 ③研究開発：商品開発，標準化，補助金など売り上げの 5% ④顧客満足度：オーダーヒアリングシートの評点 100 点
	学習と成長の視点（人材教育）	戦略テーマ 8 項目 ①働きがいのある企業ランキング：前年度より全設間平均 10%アップ ②社員増加率：前年比 5%増加 ③教育日（毎月土曜日 2 回）の出勤率：前年比 10%増加 ④正社員（新卒）採用人数：9 名 ⑤正社員（中途）採用人数：4 名 ⑥派遣受入採用人数：8 名 ⑦TOEIC：550 点以上 9 名 ⑧基本情報処理資格取得：32 名

(出所) 株式会社亀山電機(2018)「第 22 期決算報告・第 23 期事業計画発表会」2018 年 6 月 14 日資料。

5. 亀山電機と長崎県立大学が創造しようとする価値

亀山電機が、長崎県立大学に対して委託研究を要請し、同大学がこれを受託することで、両者はいかなる価値を創造しようとしているのであろうか。亀山電機は、2018（平成 30）年 6 月 14 日に開催した同社第 22 期決算報告・第 23 期事業計画発表会において、BSC を用

いて当該事業年度の事業計画（第23期：2018（平成30）年4月1日～2019（平成31）年3月31日）を外部ステイクホルダーに対して発表している²。当該の計画発表会には、受託研究者である筆者も参加している。この場面は、同社が、外部コミュニケーションの手段としてBSCを用いた場面である。長崎県立大学の受託研究者（筆者）もこの場面で、BSCを用いた最新の同社事業計画の内容を把握している。

亀山電機の現状のBSCには、各視点間のつながりが明確でないなどの課題が存在する。同社経営者は、BSCの改善を図るために、現状のBSCの点検と課題解決への知見導入を目的として、外部ステイクホルダーである長崎県立大学の会計研究者のもつリソースの活用を目的としたのが、今回の委託研究の動機である。同社は、長崎県立大学の会計研究者より、現状のBSCを改善するための知見を獲得することで戦略マップの質を高めようとしている。

亀山電機サイドからみて、今回の委託研究においてその目的が達成されたならば獲得される価値について以下に整理をする。当該委託研究の目的が達成されることで、同社は現状よりもレベルアップした戦略ストーリーの確立に成功する。また、この戦略ストーリーのもと、財務業績の向上を実現できれば、経済的価値（付加価値）を増加させることになる。つまり、レベルアップした戦略ストーリーの確立を財務業績の向上につなげることができれば経済的価値（付加価値）の増加を獲得することが可能になる。

また、同社において経済的価値以外に、次の価値の獲得が考えられる。亀山電機は、長崎県立大学に対する委託研究による寄付金（研究費）の提供を、同社の社会貢献の一環と考えているが、これとパブリシティを一体化させて長崎県内における同社のプレゼンス（知名度）を高めようとしている。亀山電機の長崎県立大学への委託研究とそれに伴う寄付金の提供に関する情報は、同大学のホームページや新聞記事等において公表され、パブリシティを通じて同社の社会貢献の様子が発信されている。この点は、同社の社会的価値の向上を図ることに接続することから、委託研究の効果として創造しようとする価値の一つである。

一方で、亀山電機から研究の委託を受ける長崎県立大学は、当該研究の目的を達成することで、いかなる価値を創造しようとするかについて整理する。長崎県立大学はその理念・目的の中で、県立の大学として地域経済の発展に役割を果たすことを掲げている。このことから同大学には、長崎県内の産業や企業の発展に貢献できる教育・研究の展開がミッションとされている³。亀山電機からの研究の委託を受託し遂行することは、同大学がミッションと

² 株式会社亀山電機「第22期決算報告・第23期事業計画発表会」2018年6月14日資料。

³ 長崎県立大学は、長崎の歴史・文化・地理的特性を踏まえ、県立の大学として、地域経済の発展と県民の健康・生活・文化の向上を図る学術文化の中心としての役割を担うべく、「人間を尊重し平和を希求する精神を備えた創造性豊かな人材の育成」「長崎に根ざした新たな知の創造」「大学の総合力に基づく地域社会及び国際社会への貢献」を理念・目的としている。

する地域経済の発展に接続するものであり、当該研究の目的を達成させることで、同大学は社会的価値を創造することができる。

また、長崎県立大学においては、過去において同大学の学生が亀山電機に就職をした実績を有している。長崎県は、大学等卒業者の同県内での就職率が全国的にも低く、当該就職率を高めることが県全体の課題となっている。長崎県立大学においても所属学生の長崎県内での就職を促進させることが必要となっている。この際に、学生のもつ志向とのマッチングを考慮することを前提として、亀山電機に就職を希望する同大学学生がいた場合は、同社経営戦略を当該学生に十分に理解させたいという同社採用試験を受験させることが可能になる。つまり、長崎県立大学は受託研究を通じて亀山電機の経営戦略を深く理解することになるので、当該理解を学生の就職支援にも活用できる場面があることが想定される。このことは長崎県内の大学で教育を受けた学生が同県内で就職をして当該地域を支える人材として将来にわたり活躍するという地域創生の観点から要求される課題に対して、これを期待される方向に導くことへの貢献にも接続する。いわば、知の地産地消の実現による貢献である。これを実現できれば、社会的価値を創造できたことになる。

以上、論究を行ってきたことを整理したものが図表 2-3 である。

図表 2-3 亀山電機（研究の委託者）と長崎県立大学（受託研究者）が創造を目指す価値

亀山電機	長崎県立大学
(1) 現状よりもレベルアップした戦略ストーリーを確立させること。 (2) 財務業績の向上により、経済的価値（付加価値）を増加させること。 (3) 大学に対する寄付金による社会貢献を生み出すこと。 (4) パブリシティによる同社のプレゼンス（知名度）を高めること。	(1) 同大学のミッション（使命）である長崎県内の産業や企業の発展に貢献できる研究を推進して、社会的価値を創造すること。 (2) 地域創生の観点からの知の地産地消の実現による社会的価値を創造すること。

亀山電機（研究の委託者）と長崎県立大学（受託研究者）が創造を目指す価値を確認したところで、次に同大学のミッション（使命）である長崎県内の産業や企業の発展に貢献できる研究を推進して社会的価値を創造することに関して、当該の受託研究成果報告の一環として亀山電機組織メンバーに対して研修会を開催した。この研修会は、従来から同社が組織メンバーに対して行ってきた経営者（代表取締役）が描く戦略ストーリーを浸透させる取り

組みを補強するために、第三者的立場である長崎県立大学（受託研究者）が研修を実施したものである。また、同大学としては当該研修会を通じて同社 BSC の課題を発見することが一つの目的として存在した。このことは亀山電機（研究の委託者）と長崎県立大学（受託研究者）が創造しようとしている価値に関して、その価値創造プロセスの課題を抽出して、その改善ポイントを明らかにすることにつなげる意図があった。それでは、次に、当該研修会の実施内容について詳述する。

6. 亀山電機組織メンバーを対象とした研修会の実施

長崎県立大学の受託研究担当者（筆者）は、2018（平成 30）年 5 月 12 日（土）10：00～11：00 に亀山電機本社において、同社組織メンバーに対して受託研究成果報告の一環として、同社が BSC を用いて経営計画の高度化を図ることの意義に関する研修会を開催した。

当該研修会は、①研究（受託研究）の出発点、②組織の階層化と管理業務、③そもそも高度な経営計画とは何か、④経営計画は、経営理念から始まる、⑤下請けからの脱却・長崎から海外へ・M&A（企業買収）と事業リスク（売上・利益を減少させる可能性がある要因）との関係、⑥BSC による計画（戦略）可視化、⑦経営計画と予算、⑧亀山電機の経営上の分岐点、⑨企業（営利企業）で必要なこと、⑩売上と原価と利益の関係、⑪亀山電機が現状打破を必要とする理由、⑫一般的な組織メンバーの視野、⑬経営計画策定のための基礎検討、13 項目で構成されている。この点を整理したものが図表 2-4 である。

図表 2-4 長崎県立大学による亀山電機組織メンバーに対する研修会の実施

項 目	内 容
-----	-----

実施日時・場所	日時：2018（平成30）年5月12日（土）10：00～11：00 場所：亀山電機本社（長崎市弁天町）
実施目的	同社組織メンバーに対して、受託研究成果報告の一環として同社がBSCを用いて経営計画の高度化を図ることの意義を理解させること。
研修講師	長崎県立大学経営学部経営学科教授 宮地晃輔
研修内容	<p>研究名称「長崎発海外へ」を実現する研究開発型企業の経営計画高度化に関する研究</p> <p>①研究（受託）の出発点</p> <p>②組織の階層化と管理業務</p> <p>③そもそも高度な経営計画とは何か</p> <p>④経営計画は経営理念から始まる</p> <p>⑤下請けからの脱却・長崎から海外へ・M&A（企業買収）と事業リスク（売上・利益を減少させる可能性がある要因）との関係</p> <p>⑥BSCによる計画（戦略）可視化</p> <p>⑦経営計画と予算</p> <p>⑧亀山電機の経営上の分岐点</p> <p>⑨企業（営利企業）で必要なこと</p> <p>⑩売上と原価と利益の関係</p> <p>⑪亀山電機が現状打破を必要とする理由</p> <p>⑫一般的な組織メンバーの視野</p> <p>⑬経営計画策定のための基礎検討</p>

主な研修内容である①，③，④，⑥，⑧，⑨，⑪，⑫，⑬の詳細は以下のとおりである。

①研究（受託）の出発点では亀山電機は、「下請けからの脱却」と「長崎から海外へ」を当面の経営上の課題とし、これらを達成できる戦略とロードマップの可視化を必要としていること、経営戦略上においてM&A（企業買収）による事業規模（事業機会）の拡大や新興市場での上場を視野に入れた経営を目指していること、同社の主たる営業拠点が存在する長崎県内の人口減少・市場規模の縮小から発生する問題に対応するためには戦略的に海外に販路を求め海外市場での競争力を獲得しなければならないこと、亀山電機は研究開発型企業として海外展開を目指しておりこれを可能とする高度な経営計画を必要としていることを、同社組織メンバーに再確認を図った。

③そもそも高度な経営計画とは何かについては「組織メンバー（社員）のモチベーション（やる気・前向きな姿勢）を引き出すことができる計画（予算）」、「組織メンバー（社員）の行動を変えることができる計画（予算）」、「組織メンバー（社員）に夢を与えることができる計画（予算）」、「組織メンバー（社員）の共通言語になることができる計画（予算）」、「なぜ、この計画が存在するのか、その理由がわかる計画」の視点から研修を展開した。

④経営計画は経営理念から始まるでは、同社経営理念である「亀山電機の目的は、社員と家族の幸せを通して社会に貢献するものである」、「誰を幸せにするか：1.社員とその家族 2.社外社員とその家族 3.現顧客と未来顧客 4.地域住民・地域社会 5.株主、関係機関」、「幸せになる為には：利益、品質、最高の技術、適正な価格、信用信頼、継続的な発展が必要」、「何をやって：Industrial Automation, Office Automation, Web」を、同社組織メンバーに再確認を図った。

⑥BSCによる計画（戦略）可視化では、櫻井通晴教授の先行研究（櫻井 2012, pp.32-33）を用いながら「学習と成長の視点（人材育成、自ら学び成長しようとする力）」、「内部ビジネス・プロセスの視点（業務プロセスの視点）」、「顧客の視点：顧客満足度調査の結果、新規顧客の開拓、既存顧客のロイヤリティ（リピート率）、顧客収益性、新製品からの売上高比率」、「財務の視点：目標売上高、目標経常利益率、売上高利益率、投資利益率、キャッシュ・フロー、売上高伸び率、売上高増加額」の4つ視点および、これらの視点から生じる因果関係について研修を展開した。

⑧亀山電機の経営上の分岐点について、「2008（平成 20）年 9 月リーマンショックによる経済危機」、「急速な需要低下と売上の減少」、「亀山電機においても創業以来、続伸していた売上の急速な減少と資金繰りの悪化」、「金融機関（銀行）の態度硬化（融資に対する厳しい姿勢）」、「順風から逆風のピンチ」、「銀行への依存度を低めるための経営の見直しと自己資本比率を高める経営へシフト※自己資本比率＝（自己資本÷総資本（総資産）×100）」、「資金調達において間接金融から将来的には直接金融へ」の視点から研修を展開した。

⑨企業（営利企業）で必要なことでは、「通常、営利企業は倒産することなく永続的な発展を可能とする活動を目指さなければならない。そのために企業は、自社製品・商品・サービスの販売によって得られる売上高を安定的・継続的に獲得し、目標とする利益を獲得していかなければならない」、「企業は成長を目指さなければならない。売上高の伸び率、自己資本の伸び率、付加価値（支払給与等）の伸び率、従業員数の伸び率」の視点から研修を展開した。

⑩亀山電機が現状打破を必要とする理由（計画との連動）では、「亀山電機は、年間売上高 800 百万円あれば社員全員が生活していける。やや消極的に考えれば今後もこの水準を維持すればいいのではないか?」、「貨幣の時間価値から売上高 800 百万円を考える：現在

の売上高 800 百万円と 5 年後の売上高 800 百万円は同じ価値であろうか？あるいは 10 年後の売上高 800 百万円は同じ価値であろうか？結論からいえば同じ価値ではない。※人口減少・国内市場縮小（2020 年東京オリンピック終了後の需要後退懸念を含む）・県内市場縮小が進む 5 年後・10 年後に売上高 800 百万円を確保するための会社のスタンスや営業スタイルは現在と同一ではない。変化に対応できれば現状水準を維持できない。※労働分配の原資は売上高であるが現在の売上高 800 百万円と 5 年後・10 年後の売上高 800 百万円では、労働分配において同じ価値にはならない。物価変動・社会保険料負担の増加のもとでの労働分配の観点から同じ価値にはならない、「環境変化に対応して会社を守るためにも、社員の生活を守るためにも現状打破が必要である。環境変化に対応できた生物が生き残る（ダーウィンの進化論）を援用すれば、環境変化に対応できた組織（会社）が生き残る」の視点から研修を展開した。

⑫一般的な組織メンバーの視野では、「経営者層の視野は長期・中期・短期のいずれにも置かれている：当期事業年度の目標達成と中・長期的な経営戦略および毎事業年度の予算策定」、「管理者層の視野は中期・短期に置かれることが多い：部門別管理者としての当期事業年度の業務推進・目標達成と次期事業年度の計画（予算策定）」、「従業員層の視野は短期に置かれることが多い：当期事業年度の業務推進と目標達成」、「短期（1 年以内）は短期経営計画（短期利益計画）、中期（2 年～3 年）は中期経営計画」、長期（3 年～5 年）は長期経営計画」の視点から研修を展開した。

⑬経営計画策定のための基礎検討(2016（平成 28）年 9 月 3 日 15:00～17:00) 亀山電機管理職との意見交換会を基礎としてでは、売上増加のためには部下のモチベーション（動機づけ、やる気）の向上は大切であるが、具体的にはどのようなやる気を引き出すべきか、この検討の背景として BSC における学習と成長の視点（人材育成、自ら学び成長しようとする力）から検討を行った。同社管理職からの意見として、「売上を伸ばす良い会社の風土の形成」、「部下に対するコミュニケーション力のアップ（本音を聞く）」、「短期的なモチベーションであればお金（賞与や昇給で）、長期的なモチベーションであれば夢を与える」、「貢献度に応じた評価・報酬」、「効率の良い業務システムの導入」、「朝礼等で毎日スタッフの良いところ（ちょっとしたところでも可）、成果に対しての適正な評価、マンネリをなくす」、「営業担当向け：権限移譲、目標提示、クレーム対応、感謝の言葉」、「技術担当向け：クレーム対応、感謝の言葉」、「計画通り作業を終わらせるための体制づくり」、「お客様とのコミュニケーションを取る場を多く設ける」などが上がっていることを研修の中で説明をした。

7. 研修会（講座）受講者に対するアンケート調査の実施と結果

長崎県立大学（受託研究者）による亀山電機組織メンバーに対する研修会（講座）の参加

者に対して、研修会当日にアンケート調査を実施している。当該アンケート調査の目的の一つに当該研修会を通じて同社 BSC の課題を発見することがあった。アンケートには同研修会（講座）の参加者 28 名が回答している。回答者の年齢区分は男性 20 歳代 8 名・30 歳代 2 名・40 歳代 10 名・50 歳代 2 名・不明 1 名、女性 20 歳代 4 名・30 歳代 1 名となっている。回答者のうち 20 歳代と 30 歳代の合計が 15 名となっており全体の約半数となっている。

アンケートの質問項目は、「① 講座の説明内容は理解できたか」、「② 業務で役に立つと感じたか」、「③ 講座の総合的な評価はどうか」、「④ その他意見（自由記述欄）」の 4 項目から構成されており、同社 BSC の課題を発見するための質問項目としては、その他意見（自由記述欄）を用意した。アンケートに対する回答の集計結果は、以下の図表 2-5 の内容となっている。

図表 2-5 亀山電機『日本の西の果て長崎から海外を攻める企業』を実現する研究開発型企業の経営計画高度化に関する研究」講座受講者アンケート集計結果

① 講座の説明内容は理解できたか【回答者数 28 名】

項目	回答者数	割合 1	割合 2
1 とてもよく理解できた	15	53.6%	100.0%
2 理解できた	13	46.4%	
3 あまり理解できなかった	0	0.0%	0.0%

② 業務で役に立つと感じたか【回答者数 28 名】

項目	回答者数	割合 1	割合 2
1 大変役に立つ	9	32.1%	92.8%
2 役に立つ	17	60.7%	
3 あまり役に立たない	2	7.2%	7.2%
4 役に立たない	0	0.0%	

③ 講座の総合的な評価はどうか【回答者数 28 名】

項目	回答者数	割合 1	割合 2
1 大変良かった	9	32.1%	92.8%
2 良かった	17	60.7%	
3 普通程度	2	7.2%	7.2%
4. あまり良くなかった	0	0.0%	0.0%

④ その他意見（自由記述欄）

<p>経営者、管理者、従業員それぞれ異なる視野を持っているという話を聞いて、まさにその通りだと感じました。それぞれの仕事の役割をなすことが思想を一つにする手段となるのではないかと思います。</p>
<p>会社の経営に関して、とても勉強になりました。社長の考えもよく聞けてよかったです。</p>
<p>部下に対するコミュニケーション力のアップ（本音を聞く）とあるが、上層部の方々は部下が本当に本音を話せる環境が整っているのか知りたいです。</p>
<p>売上、利益を上げコーポレートブランドを高める必要性について理解できました。有難うございます。今後、可能であれば、上記を成功させた中小企業等の事例をご紹介頂ければ有難いです。</p>

現在の BSC は、高度な経営計画を実現するものになっていないと感じる。人材→プロセス→顧客→財務の流れになっていない。社内環境を考慮した具体的な BSC 作成を学んでみたい。
売上と原価、利益の関係がわかりやすかった。
一日一日の努力が大切である事が貨幣の時間価値といった面から良く理解できました。今後の業務に向かう際に意識したいです。
従業員への自分の給与の考え方については、他人事とならない視点で、また、お話し頂けたと思いました
亀山電機の今後の方向性が知れて良かったと思う。
分かりやすい説明でした。もう少し図で説明していただけると更に分かりやすかったと思います。
売上計画や事業計画を立てる際の参考になりました。

8. 亀山電機 BSC および価値創造プロセスの課題

図表 2-5 の亀山電機「『日本の西の果て長崎から海外を攻める企業』を実現する研究開発型企業の経営計画高度化に関する研究」講座受講者アンケート集計結果のその他の意見（自由記述欄）において、亀山電機 BSC に対して批判的な意見が上がっている。具体的には、「現在の BSC は、高度な経営計画を実現するものになっていないと感じる。人材→プロセス→顧客→財務の流れになっていない。社内環境を考慮した具体的な BSC 作成を学んでみたい。」という意見である。当該意見は現在の BSC に対して人材→プロセス→顧客→財務の流れ、すなわち 4 つの視点間に存在する因果関係が明確になっていないという批判をしていると思われる。一方で意見の最後では、社内環境を考慮した具体的な BSC 作成を学んでみたいという BSC に対する積極的な学習姿勢を示している。これらの点から当該意見を出した回答者は BSC に対して意識の高い組織メンバーだと考えられる。

当該批判の内容を、図表 2-2 の亀山電機第 23 期（2018（平成 30）年 4 月 1 日～2019（平成 31）年 3 月 31 日）における BSC に結びつけてみる。図表 2-2 での学習と成長の視点（人材教育）における戦略テーマ 8 項目「①働きがいのある企業ランキング：前年度より全設間平均 10%アップ、②社員増加率：前年比 5%増加、③教育日（毎月土曜日 2 回）の出勤率：前年比 10%増加、④正社員（新卒）採用人数：9 名、⑤正社員（中途）採用人数：4 名、⑥派遣受入採用人数：8 名、⑦TOEIC：550 点以上 9 名、⑧基本情報処理資格取得：32 名が実現したとすれば、内部ビジネス（業務プロセス）の視点での戦略テーマ 4 項目「①経費／人：60 万円以下、②一般管理費削減：対予算 90%以下、③研究開発：商品開発、標準化、補助金など売り上げの 5%、④顧客満足度：オーダーヒアリングシートの評点 100 点」がなぜ効果的に実現されるのか、原因と結果の因果関係が現状読み取りやすい内容になってい

るとは言い難い。このことから現在の亀山電機の BSC は、「学習と成長の視点(人材育成)」, 「内部ビジネス・プロセスの視点(業務プロセスの視点)」, 「顧客の視点」, 「財務の視点」の 4 つの視点に対する戦略テーマ(記載項目)の検討は行われているが、各視点間をつなぐ因果関係を読み取りやすいものにするという点が課題である。これは、亀山電機 BSC の現在の代表的な課題ともいえる。

亀山電機 BSC の現在の代表的な課題は、同社と長崎県立大学の価値創造プロセスの課題でもある。図表 2-3 の亀山電機(研究の委託者)と長崎県立大学(受託研究者)が創造を目指す価値において、亀山電機が創造しようとする価値である「(1) 現状よりもレベルアップした戦略ストーリーを確立させること」, 「(2) 財務業績の向上により、経済的価値(付加価値)を増加させること」を現実のものにするためには、同社 BSC の現状の課題克服が必須となる。また、長崎県立大学が創造しようとする価値である「(1) 同大学のミッション(使命)である長崎県内の産業や企業の発展に貢献できる研究を推進して、社会的価値を創造すること」を現実のものとするためには、亀山電機からの受託研究との関係ではまずもって同社 BSC のレベルアップに貢献することである。これがこの場面での同大学の価値創造プロセスの課題である。

9. 結論—改善ポイント—

亀山電機の BSC への取り組みは発展途上である。同社 BSC は、組織メンバーに対して経営者(代表取締役)の戦略ストーリーを浸透させることを目的に出発して、現在では外部コミュニケーションの手段としても用いられている。すなわち現在では亀山電機 BSC は、内部・外部の両面におけるコミュニケーションツールとして役割が意図されている。これら両面でのコミュニケーションツールとしての質的向上のためには、前述したとおり「学習と成長の視点(人材育成)」, 「内部ビジネス・プロセスの視点(業務プロセスの視点)」, 「顧客の視点」, 「財務の視点」の 4 つの視点間をつなぐ因果関係を読み取りやすいものにするという点が課題であるとともに改善ポイントである。

特に取引銀行(メイン銀行, サブ銀行)・顧問税理士事務所, 連携大学(委託研究依頼先), 企業信用調査会社等の外部ステイクホルダー(外部利害関係者)を中心に考えれば、当該利害関係者の目に見える範囲, すなわち亀山電機が公表する BSC 関係資料のみで同社の戦略ストーリーが理解できる, あるいは容易に想像ができるといったレベルにまで同社 BSC を押し上げる必要があるであろう。同社はこの点に対する努力を行うことが必要であり、長崎県立大学(受託研究者)は同社がこれを実現できるための支援を行うことが必要になる。亀山電機は中小企業の中でも積極的に管理会計・原価管理システムを導入・活用して自社の経営品質を高めようとする意識の高い企業である。同社が当該システムの効果的な活用に成

功し、かつ業績の向上を獲得することができたならば、中小企業における管理会計ステージにおいて社会的・経済的価値を創出した事例になり得ることになる。この点においても本事例では引き続き取り組みを継続し、現在は道半ばであるが近い将来、目指す価値の創造に到達しなければならない。

【参考文献】

- Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1992) *The Balanced Scorecard: Measures that drive Performance*, *Harvard Business Review*, January-February.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2001) *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press (櫻井通晴 [監訳] (2001) 『戦略バランスト・スコアカード』 東洋経済新報社)。
- 伊藤和憲 (2014) 『BSCによる戦略の策定と実行ー事例で見るインタンジブルズのマネジメントと統合報告への管理会計の貢献』 同文館出版。
- 奥倫陽 (2017) 「バランスト・スコアカード」 櫻井通晴・伊藤和憲 [編著] 『ケース管理会計』 中央経済社。
- 株式会社亀山電機 (2018) 「第22期決算報告・第23期事業計画発表会」 2018年6月14日資料。
- 櫻井通晴 (2012) 『管理会計 [第五版]』 同文館出版。
- 安酸建二・乙政佐吉・福田直樹 (2010) 「非財務指標と業績管理」 加登豊・松尾貴巳・梶浦武久 [編著] 『管理会計研究のフロンティア』 中央経済社。

第3章 ビジネス・エコシステムを通じた経営計画の策定（吉川晃史）

1. はじめに

中小企業の管理会計は、ビジネス・エコシステム (Iansiti, M. & Levien, R., 2004) における金融機関、会計専門家といった外部との相互作用が行われることによって進展する (吉川, 2015)。本章では、熊本県中小企業家同友会 (以下では、熊本県同友会という) の会員企業で店舗の設計施工と、不動産業の中のテナントビルの入居・管理、家具の製造を営む A 社の事例をとりあげて、中小企業家同友会というビジネス・エコシステムを通じた経営計画の策定事例を述べる。現経営者である H 氏の代表取締役役に就任後に、A 社は経営危機に直面した。そこで、H 氏は同会に入会し、経営計画をはじめとするマネジメント・コントロールの使い方についての学びを通じて、経営危機から脱却するにいたった¹。

次節では、中小企業家同友会におけるマネジメント・コントロール・システム (Management Control System: MCS)²である経営指針について説明する。つづいて、第3節において、A 社の事例をのべる。最後に、第4節において本章のまとめをのべる。

2. 経営指針について

2.1 経営指針の概要：経営理念・経営方針・経営計画

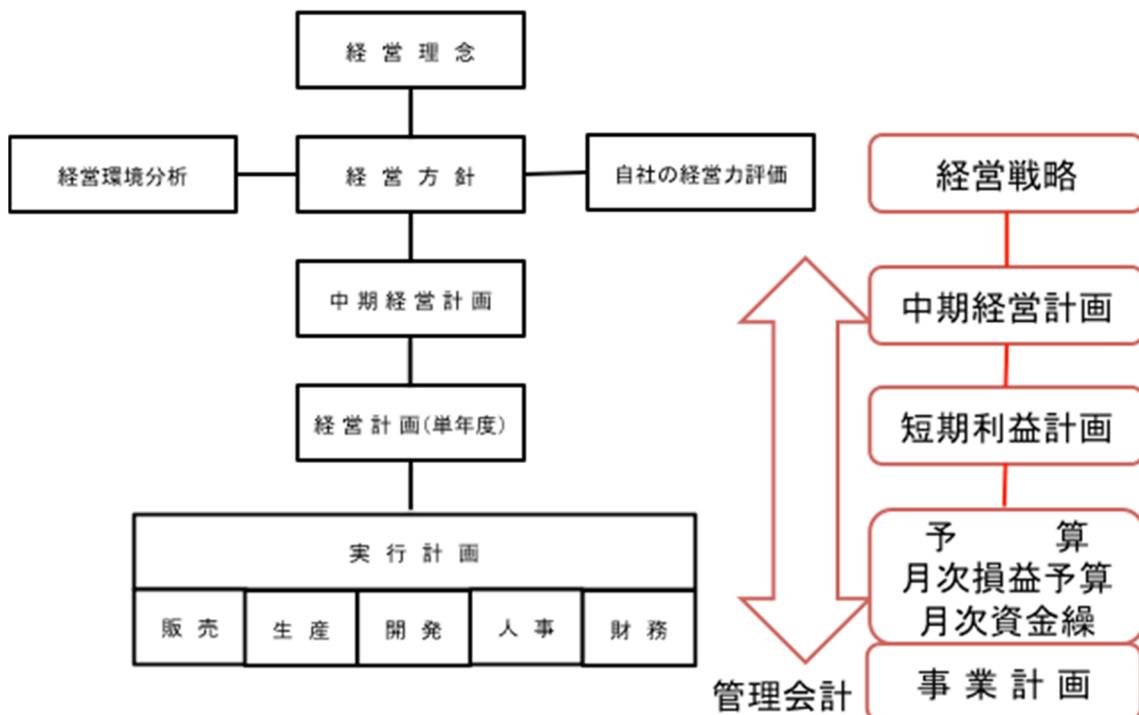
中小企業家同友会全国協議会 (2002) によれば、経営指針は経営理念、経営方針 (ビジョン)、経営計画の3つからなり、これらを成文化することが経営者の最も大切な義務、責任とされる。経営指針を確立する運動は、1977年度の中同協の活動方針で提唱され、1979年度の活動方針では「経営理念・方針・計画をすべての会員が成文化する運動を広げよう」 (ibid, p. 11) とされ、それ以来長年にわたって経営指針づくりの実践が進められている。

経営理念とは、「企業の目的とは何かを考え、経営にあたっての根本的な考え方を明示するもの」 (ibid, p. 7) で、経営方針とは「理念にもとづいて、経営の基本的方向を確立する

¹ A 社は、中小企業家同友会の経営指針を学び、社内に展開した企業である。A 社については、経営指針を活用している企業として、熊本県同友会から紹介を受けた。その他、数社の事例について聞き取り調査を行ったが、経営指針の活用について A 社と類似する点がある。A 社は熊本同友会における経営指針を利用する典型的な事例として、本章では紹介する。経営指針の活用に関する複数社の比較検討については、別稿に譲る。

² Simons (1995, 5) では、MCS は「組織活動パターンを維持・変化させるために経営者が用いる情報をベースとした公式の手順や手続き」として定義されている。それに対して、Bisbe & Otley (2004) では Simons (1995) をベースとしつつも、さらに非公式なプロセスにまで MCS を拡張して定義している。本論の分析では、公式コントロールと非公式コントロールを包含する形で MCS を捉え、MCS は戦略計画と予算を中心とし、中・長期経営計画と短期経営計画からなる一連の PDCA サイクルであるものと捉える。

こと」(ibid, p.7)で、「時代の流れをすどく洞察し、企業の事業機会を変化の中から見つけ出し、自社の長所、短所を見きわめ、長所を生かし、短所を改善し、未来を切り開く目標とそれを達成するための戦略を明らかに」(ibid, pp.7-8)することである。経営計画は、「設定された目標と戦略にもとづき、それを達成するための手段、方策、手順を具体的に策定するもの」(ibid, p.8)である。経営計画は、具体的には、中期経営計画、単年度の経営計画、そして各機能別の実行計画をさす。



図表1: 経営指針成文化の枠組み(出所: 中小企業家同友会全国協議会(2002)p.13を加筆修正)

図表1は経営指針の体系であるが、経営理念を頂点として経営方針、そして経営計画へと具体化される。経営方針は、環境分析を通じたSWOT分析と経営戦略の策定と読み替えることができ、経営計画は、中期事業計画と中期利益計画からなる中期経営計画、単年度の短期利益計画、予算と事業計画からなる管理会計と読み替えられる。

利益計画のフォーマットは図表2のとおりである。売上高から、製品仕入、材料・部品費、外注費を変動費としてそれを差し引いたものが付加価値である。そして、人件費、減価償却費、その他経費、営業外費用、営業外収益を固定費として、付加価値から固定費を差し引いて経常利益を算出する。これは、直接原価計算の計算構造によっており、付加価値は貢献利益ないしは限界利益である。単年度の利益計画も同様のフォーマットによって作成さ

れ、予算では月次損益予算と資金繰予算が策定される。部門計画以降は、目標管理を通じて個人目標への落とし込みが図られる。

社名 _____

中期利益計画表

(単位： 円)

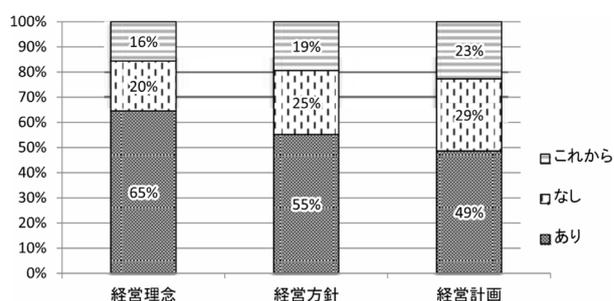
		現状	計画		
		当年(基準)	1年後	2年後	3年後
売上高					
変動費	製品仕入				
	材料・部品費				
	外注費				
小計					
付加価値					
付加価値率					
固定費	人件費				
	減価償却費				
	その他経費				
	営業外費用				
	営業外収益(一)				
小計					
経常利益					
法人税等					
利益処分	配当				
	役員賞与				
	内部留保				
自己資本					
総資本					
従業員数					
自己資本比率					
総資本経常利益率					
一人当り	付加価値				
	人件費				
労働分配率					

図表 2：中期利益計画表（出所：中小企業家同友会全国協議会（2002）p. 46）

熊本県同友会は、1982年9月に106名でスタートし、中小企業経営者を中心に現在約1000名の会員がいる。熊本県同友会に所属する会員は2017年12月時点で863事業者あり、吉川（2016）による会員のアンケート調査によれば50人以下の規模を中心とし、業種は建設

業が 20.7%，製造業が 12.8%，流通商業が 19.7%，サービス業が 38.8%である。自主・民主・連帯の精神を運営の基本に据え、中小企業をめぐるあらゆる課題の解決をめざし、活動をしている。「企業は経営者の器以上に成長しない」という謙虚な姿勢で、経営者の自己研鑽の場として支部・専門委員会・部会などで学び、社員と一体となって企業経営に生かそうとする団体である（熊本県中小企業家同友会，2017）。

熊本県同友会の回答者による経営計画の策定割合は 49%と約半数の会員が経営計画の策定を果たしており（図表 3），業種別にみても建設業における経営計画の策定割合が最も高く 55%である一方で、流通商業の経営指針の策定割合が 41%と低くなっている（図表 4）。



図表 3：経営指針策定の有無の割合（出所：吉川（2016） p. 7）

	建設業	製造業	流通商業	サービス業	その他
経営理念	25 社 (66%)	16 社 (70%)	20 社 (54%)	48 社 (66%)	11 社 (73%)
経営方針	24 社 (63%)	13 社 (57%)	17 社 (46%)	40 社 (56%)	8 社 (53%)
経営計画	21 社 (55%)	11 社 (48%)	15 社 (41%)	35 社 (49%)	8 社 (53%)

図表 4：業種別でみる経営指針の策定割合（ありの回答数と回答割合）（出所：吉川（2016） p. 7）

そして、経営計画の策定をしているグループと経営計画の策定をしていないグループ、これから策定予定という 3 つのグループで対前四半期の売上高 DI 値，経常利益 DI 値，資金繰り DI 値を比較すると，売上高，経常利益についてはあり，これから，なしの順となっている（図表 5）。これらの傾向は，経営理念，経営方針でも同様であることから，経営計画を含めた経営指針の策定により，経営の安定化に寄与する可能性が示唆される。

経営計画	売上高	経常利益	資金繰り
あり	24.1	20.9	6.7
なし	1.9	1.9	7.8
これから	17.1	12.2	0

図表 5：経営計画の有無と対前四半期比の売上高 DI，経常利益 DI，資金繰り DI（筆者作成）

では，どのように経営指針が策定され，活用されているのか。日本管理会計学会スタデ

ィグループ（2016）によれば、中小企業の管理会計の導入割合は全体の65%で、その中で35.9%が管理会計の見直しが必要であるとされ、管理会計の導入の有無に加えて、どのように見直していくのかについてのさらなる検討の必要性が示唆されている。

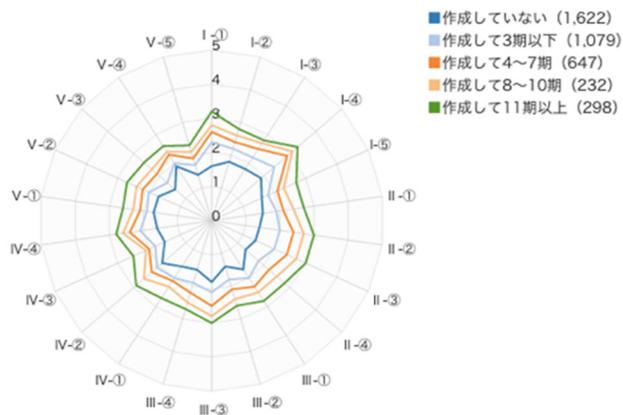
中小企業家同友会では、策定レベルについて図表6のように段階を定めている。経営指針が「存在しない状態」のレベル0から、仕組みの改善を行い、外部からも高く評価を受けているというレベル5まであり、そのレベルアップを目指すためのプログラムが用意されている。なお、図表6の右側のPDCAは、通常のPDCAとは少し意味が異なることに留意を要する。PD（標準化）のレベル3が一般的に意味されるPDCAであり、レベル4は仕組みそのものを見直していることをPDCAといている。

レベル	内容	PDCA
0	「存在しない状態」。課題や必要性を認識していない	
1	「初期の状態」。課題や必要性を認識しているが、場当たりの	P
2	「反復実施」。課題解決の手順や仕組みが不十分で、個別的、部分的実施	PD（部分的）
3	「定義され標準化されている状態」。課題解決の手順が確立され、実践されている	PD（標準化）
4	「管理されている状態」。課題解決の手順が確立され、実践され、見直され、さらに実践されている	PDCA
5	「最適化している状態」。継続した改善により最適な状態となっており、外部から高く評価されている。	Best Practice（最適化）

図表6：経営成熟度レベル（中小企業家同友会全国協議会，2009：p.12）

図表7は、全国会員のデータベースから、経営成熟度レベルを集計したものである。経営指針の未作成企業から、作成して11期以上までの会員に区分されるが、総じて、経営指針の作成経験の長い群の方が、経営成熟度のレベルが高い。

経営指針作成および見直しの経年変化（全国集計データ）



図表 7: 中小企業家同友会組織活動支援システム「e.doyu」企業変革支援プログラム 2017年8月4日現在のデータより

図表 7 の経営成熟度に関する指標のうち、経営方針（経営戦略）や経営計画に関連するのは次の項目である。

- I-④ 自社の経営の主要数値の正確な把握
- II-① 自社をめぐる情報収集と分析
- II-② 経営方針の策定
- II-③ 経営計画の策定
- II-④ 経営方針と経営計画の実行と評価

（中小企業家同友会全国協議会，2009： pp.20-31）

図表 7 から、管理会計を含め、マネジメント・コントロール・システムのあり・なしという単純な議論ではなく、その成熟度には段階があり、しかも、それは経年変化していくものであることが伺える。平均的には、レベル3となっている。I-④の自社の経営の主要数値の正確な把握において、レベル3は「経営の主要数値を月次及び年次で時系列的に把握している」、レベル4は「経営の主要数値の時系列的把握と分析を行い、経営陣の意思決定に反映されている」、レベル5は「経営の主要数値とともにその他の数値を含む総合的な経営分析を行い、全社的な経営の意思決定に反映されている」状態である（中小企業家同友会全国協議会，2009： p.20）。II-③の経営計画において、レベル3は「経営計画策定の仕組みがあり、

全社の知恵と情報を集めて、体系的に策定している」、レベル4は「経営計画の策定の仕方、情報の活用などについて定期的に見直されている」、レベル5は「経営計画の策定・見直し」が定期的になされることで、全社員のやる気や自主性が高まり、社内が活性化している」状態である（中小企業家同友会全国協議会，2009： p. 28）。

上述のとおり、中小企業家同友会のデータベースによれば、経営指針の作成経験により、経営指針の使い方のレベルアップを図っていることが明らかになっている。そこで、同会のネットワークをビジネス・エコシステムとして捉えた場合に、いかにして管理会計をはじめとするMCSを導入し、その後組織内に浸透させ、変化していくのか。この点を明らかにするため、次節において、熊本同友会の会員企業であるA社の経営指針の活用事例を紹介する。

3. A社における経営指針の活用事例

3.1 A社の概要と経営危機

本節では、熊本同友会の会員企業であるA社の経営指針の導入および変化の状況をのべる³。A社の主要事業は、2007年に営業譲受されたものであり、従業員数は50名弱、売上規模は約20億円である。A社は、店舗の設計施工と、不動産業の中のテナントビルの入居・管理、家具の製造を営む。テナント入居・管理では、市内の繁華街のテナントビル管理が中心で、店舗の設計施工は、九州一円を事業領域としている。築40年の古いテナントビルを大胆なデザイン変化を施して斬新なビルに生まれ変わらせるリノベーションも行う。

A社の現在の組織図は、社長中心に、営業部門、設計部門、施工部門、家具部門はじめ7つの収益部門があり、部門毎に損益管理を行い、月次決算を実施している。A社は、同友会入会以前から予算管理を行っているが、熊本県同友会入会後に経営理念の成文化を行い、経営管理には同会のフォーマットを活用している。また、A社には係長会、課長会という会議があり、一般社員により近い係長たちが集まって会社の課題等を協議し、対策等を協議して課長会へ提案する。課長会ではまたそれを協議して、対策等を経営者まで報告し、承認後それを実施していくという組織体系になっている。

A社は、東京や大阪はじめ九州への出店のニーズがある会社を様々な情報から洗い出して社内にデータベース化して、次に九州一円の不動産物件の収集を行い、その物件に合う企業をマッチングする作業を行う。これがA社の営業である。マッチング後に不動産の賃貸借契約を行い、店舗デザインを考えて店舗の設計を行う。手の込んだ特注家具は中国やタイの提

³ 以下の記述は、A社の事業承継を行い、その後代表取締役として経営してきたH氏からの聞き取り調査が中心となっている。調査概要については付表参照のこと。

携工場で製作するが、通常の家具は自社の工場で作る。店舗の施工後は不動産管理を担当する。このように出店ニーズから物件の紹介、デザイン設計、店舗施工そして管理という、商業施設に特化したワンストップ型の経営を行う。

事業譲受されてから A 社の売上高は、約 20 億から 13 億まで下がり、その後再び 20 億にまで回復を果たした。粗利益額も売上高同様に一旦落ち込みその後、回復基調で推移している。A 社は営業キャッシュ・フローと投資キャッシュ・フローの合計であるフリー・キャッシュ・フローを重要指標としてみており、売上・粗利とも落ち込んだ年のフリー・キャッシュ・フローは大幅なマイナスとなっているが、2015 年度の業績は売上計上時期を変更し売上は 18 億 5,000 万と減少したものの、経常利益が 3,800 万、フリー・キャッシュ・フローで 8,600 万を計上した。

現在の A 社は、売上総利益、フリー・キャッシュ・フローに着目して、安定した業績を残しているが、事業譲受後には、大幅な赤字を計上、当時は副社長であった H 氏が、代表取締役社長となり、A 社の業績建て直しを行った。経営者としては未熟であったと語る H 氏が、経営指針の策定を通じて、いかに組織変革に繋がったのか。次項では、A 社がいかに経営危機を脱したのかについて述べる。

3.2 熊本同友会入会と業績改善

A 社の主力事業は、25 年以上続く不動産建築事業を 2007 年に譲り受けたものである。A 社は、地元の起業家の支援を受けて、主力事業を譲り受けた。当初は H 氏の同僚が社長で工事を担当、H 氏が副社長で営業担当、専務が財務担当という経営体制であった。1 年目は、従前の組織の延長線で運営してきたものの、2 年目になると経営の脆弱さが露呈し、事業上の問題が顕在化することとなった。毎月 1,000 万円以上の赤字を計上し、半年で 8,000 万円の累積赤字となった。再スタート時に支払手形を発行し、また銀行借入もあったため、営業債権と営業債務の差はマイナス 1 億 8,000 万から開始していた。A 社は、資金繰りに窮して存亡の危機に立たされることになった。そこで、経営者の交代が検討され、H 氏が代表取締役へ就任することになった。

これまで H 氏は、社長になることを断ってきたという。すでに借入金に対して個人保証をしていたものの、社長になることでさらに責任を負わされることになるのではないかと不安感があったからである。しかし、これ以上、逃げ続けるわけにもいかないということで、H 氏は代表取締役社長になることに覚悟を決めた。

H 氏は代表取締役就任後に、実際に経営者としてどのように振る舞えばよいのかということに悩むことになる。H 氏が従業員であったときの経営者がすごいカリスマ性と強い精神を持ちながら自ら道を切り開ける人であったこともあり、H 氏にとっての経営者像というのは、

常に強いリーダーシップを発揮でき、会社を自らが先頭に立ってぐいぐい引っ張っていくものであった。経営者になった当初のH氏は、自らの営業活動により仕事を確保して、社員を養わなければならないとして、経営者像を演じてきたという。

年間20億の売上に対して、毎月の支払が1億5,000万くらいあり、資金繰りに窮するなか、それまでは金融機関からの支援を受けてきたが、ついに借入金が4億を超え、追加の融資を金融機関から断られることになった。第2期の結果は6,000万の赤字決算となり、事業譲受前も含めて、初のボーナスなし、昇給もなしという結果になった。そのとき、先輩経営者から熊本県同友会への参加を促されることになった。

そんな勉強をしているような状況じゃないというのが素直な想いでしたが、この方から言われると断りづらく、しぶしぶ参加しました。この時のお声掛けがなければ会社は多分今はないと思います。非常に感謝しています。

そこでH氏は厳しいことを乗り越えてきた様々な先輩経営者と出会うことになる。なかには、倒産寸前から立ち直り、今は顔を上げて前向きに楽しそうに仕事の話をしている経営者がいることに気づいた。

中小企業家同友会には三つの目的があり、それはいい会社を作ろう、いい経営者になろう、いい経営環境を作ろうというものである。そして、経営者の経営責任の確立、経営指針の全社実践、社員をもっとも信頼できるパートナーと考え、ともに育ち合う共有ということが重要な要素となっており、この考え方に基づく経営者であれば自分自身でもできるかもしれないとH氏は思うにいたった。同友会の考え方は社員のことを信頼できるパートナーとする考えであって、「俺が社員を食わせてあげる」という考えとは全く異なるものであった。

私は想像していた社長像を演じなければいけないことに相当不安がありました。しかし同友会で勉強していくと、ひょっとしたら私にもできるかもしれないと思うようになりました。すると私は、みるみる自分が変わっていくことがわかりました。乾いたスポンジが水を吸っていくように変わっていくのが自分でわかるようになりました。当然そのまま会社の中に反映されます。すると会社は明るくなって、風通しもよくなって、不思議に業績までよくなりました。おかしいですよ。でも本当のことです。

熊本県同友会で1年間かけて勉強した結果、自ら社長像を演じてきたときの傲慢さを理解し、大変な間違いをしてきたのだというように、H氏の認識に至った。H氏は自分の振る舞いについて、社員全員を集めて謝った。

「大変申し訳ない。私がやってきたことは大きく間違っていた。自分も勉強して少しは成長して、後ろを振り返ってみると、全く違う経営をやってきた。」というように、みんなに謝りました。謝ったことよって自分は裸になりましたので、何も隠すことがないわけです。何も気負う必要もないのです。だからこんな会社にしたいのだということをみんなに訴えました。

経営指針の全社実践というのは、時間をかけてトップダウンからボトムアップも加えて、全社的な経営計画のPDCAサイクルを実施するものであると、熊本県同友会では理解されている⁴。H氏は、熊本同友会の学びで得た気づきから、トップダウンではなく課長クラスが会社の中心となって運営をやっていくような会社をしたいと従業員に宣言した。具体的には、従業員の個性を出せる会社をしたいことも訴えた。

また、熊本県同友会においては、社員は信頼できるパートナーであることから、ガラス張りの経理が推奨される。H氏もそれに倣い、会社の業績を共有するために、経理情報の開示を行った。それと頑張って計画を上回れば、上回った分の3分の1は内部留保、3分の1は税金、3分の1はみんなに還元する会社にしていくことも約束した⁵。

その後、会社の雰囲気が変わっていったという。そして、その年の売上が12億7,000万と減少したものの、経常利益は3,700万出て、累積赤字の7,000万のうちの半分ぐらいを解消することができた。A社は前述のとおり熊本市内の繁華街のテナント管理をおこない、優良テナントも手がけていた。店舗の回転率が高くても、物件の紹介から、物件の改装まで手がけることにより、ワンストップで顧客サービスを提供するビジネスモデルを展開していたため、それが好循環することで、業績改善につながった。翌年も、上半期は計画を達成し、その後不祥事などが発生することもあったが、問題を乗り越え、累積赤字を解消するにいたった。

その後、調査当時の2016年まで6期連続で黒字となり、社員と約束した計画の超過分の3分の1を社員に還元することも直近まで3年間継続するように至った。決算手当について社長が手渡ししたときには、経歴の長い部門長J氏は「半信半疑であったが、実際に約束通りに支給されたのは衝撃的でした。」と当時を振り返る。

⁴ 他府県においても、同様に全社的な経営指針の実践が行われている可能性が高いが、十分な経験データを筆者が有しているわけではないため、ここでは熊本同友会に限定して議論を進める。他府県の会員間の相違については、興味深いところであるが、本稿の範疇外の論点である。

⁵ 利益を社員、会社、株主に分配するという利益三分法という考え方があるが、熊本県同友会においては、税金、内部留保、決算賞与という考え方で社内ルール化する企業もみられる。

社員を叱ることから、社員を褒めるようになったと J 氏も H 氏の姿勢変化を感じとっており、その結果、従業員満足度が高まった。このように、A 社は業績を改善しながら経営指針の策定をすすめていった。

3.3 同友会活動の継続と経営指針の策定レベルの向上

前項では、H 氏が熊本県同友会で得た学びを通じて、H 氏の経営者としての姿勢が変化し、業績向上につながったことを述べたが、ここでは、同社の経営指針の利用方法がどのように変化してきたかを述べる。

H 氏は熊本県同友会の経営指針を創る会に参加して、6 年前に経営理念を策定した。経営指針を創る会は、1 回 5 時間で全 7 回のプログラムである（例えば、2017 年度の場合）。経営理念の策定、事業ドメインの設定、ビジョン、SWOT 分析、行動計画の策定を学び、会計面では、決算書の理解、CVP 分析と利益計画の策定といった点を学ぶ。そして、最終回では自社の経営指針を発表する。H 氏は、継続して経営指針を創る会に参加して、現在では同会の講師や指導役まで務めるようになった。

A 社の場合、事業計画を以前から策定していたものの、経営理念は成文化されていなかった。経営理念を成文化したものの、会社内での浸透には時間がかかったし、H 氏自身の経営理念に対して理解が深まるのに時間がかかった。いかに経営理念に対する理解が低かったのかについて、H 氏は次のように語る。

（経営理念が）できてすぐ社員に発表して金融機関に提出するということになりました。しかし、社員はぼかーんとなってしまって、なんじゃこりゃということで、私も何となく自信もなくそれ以上踏み込みませんでした。それから 4 年間同じことを勉強しながら経営理念を勉強していった結局できあがったものを去年の昨年度の期首からそれを発表しているのがさっきの経営理念です。

A 社の現在の経営理念は次のとおりである⁶。

- | |
|---|
| <p>①私たちは、商業施設の流通と創造を通じて、地域に喜ばれる「繁盛店づくり」の一翼を担い、お客様の満足と豊かな街づくりの実現に貢献します</p> <p>②私たちは、仲間として尊重し合い、共に幸せな人生を実現します</p> |
|---|

⁶ 現在の経営理念と、当初に文書化した経営理念と大きく異なることから、ここでは現在のものを記述している。

最初に「私たち」とあるのは、あくまでも社員が中心、主役であるということが経営理念に込められており、次に「商業施設の流通と創造を通じて」ということで商業施設に特化し、住宅産業にはできれば進出しないということの意味する。それと「流通と創造を通じて」というのは、流通が不動産業、創造は建設業ということを表しており、その周りに付随する業務も積極的に取り込んでいくということの意味する。

そして、繁盛店ができればそこに人が集い、賑わいが出て、結果は豊かなまちづくりの実現に貢献し、社会貢献につなげていきたいというのが経営理念の1つめに込められた思いである。

2番目の「私たちは仲間として尊重しあい、ともに幸せな人生を実現します。」から、この経営理念を達成するためにどのような仕事をして実現するのかということ、組織内では最重要事項であると理解されている。

ただし、経営理念を成文化したからといって組織内に浸透しなければ、経営指針としては機能しない。そして、経営理念に対する理解の深まりが、経営指針の活用に影響を及ぼすと理解されている。このように、時間をかけて経営理念に対する理解が高まったことについて、H氏は次のように述べた。

振り返っていきますと、経営理念は経営者の思いがどれだけ入っているかということを経営理念だけで1時間話ができるかということ、こんなことだと思っんです。ということは、振り返ってその前3年ぐらい前に作った経営理念と今のやつを比べてみても実はほとんど変わらないんです。何が変わったかという多分こちら側が変わっているだけで言葉じりは、ほとんど変わっていない。

なるほどそういうものかと、経営理念に対して思いがどれだけ込められていて、それに対して自分自身の内面が言葉に追いつくぐらい成長しているかが、人に伝わるかどうかだと思います。

次に、同社の経営方針は「すべての社員がその持っている素晴らしさを発揮し、社会の役に立てる企業を目指しましょう」ということで、一人一人の人間はそれぞれに素晴らしいところを必ず持っており、その個性である自身の持ち味を仕事で活躍して、やりがいのある会社を作ること掲げている。また、行動指針として、「損得よりも善悪を優先して考えよう」ということも経営方針として掲げており、顧客に不利益になることでも隠さず説明する、自社に不利益になることでもしなければならぬことはたとえ費用をかけてでもやるということを、方針の一つにしている。

私たちは現実的にはお店を運営するわけではありません。繁盛店づくりの一翼を担うという仕事をしています。また、繁盛店であればなんでもいいかという勿論そうではなく、地域にそぐわない店舗があ

ってもよくないので、地域の方々に喜ばれる繁盛店づくりということにこだわってやっています。

経営理念を策定してから、事業計画の策定方法が、トップダウンからボトムアップに、高い目標と経営計画から、会社の持続に必要な経営目標と、現実的な経営計画に変更されることになった。

私も社員のところから年度計画をやってきました。計画はものすごく高く、高く計画することは美学というような環境の中で育ってきました。だんだん、だんだん、そういうことは解消してきて達成感を味わうための計画ということになってきました。

経営計画については、すべて各部門で自主的に計画する。それを各部門長が集まり、各部門の計画が妥当かを協議する。その場に経営者は同席しない。各部門長がこういう理由でこのような計画するといった形式により社内で報告をする。売上が高すぎるのではないかと、低すぎるのではないかとという議論のうえ、調整後の予算を経営者に提案する方法がとられる。

私の計画承認の判断基準はフリーキャッシュフロー額です。この計画で会社が借入をしている借金の元金返済ができるかどうかというところを見ます。まかなえるのであれば了解ということになります。

また、根拠のない高い計画は社員の達成感を阻害することにもつながりますので、再考させたりします。

次に部門計画では、部門理念、部門戦略、行動計画が全部門において文書化される。例えば設計施工する部門では、その理念に「規模を大きくするより一致団結して強い会社になりたい。頼り頼られる信頼関係のチームで成果を上げていきましょう」といったことが記載されている。

また、経理・総務などの間接部門はどのようにやりがいを感じていくか課題であったという。それが、間接部門が現業部門の改善の見える化を行うようになるという支援の意義を見出すことにより、モチベーションアップにつながったという。

従来、経理部門が考えていたことは、いかに正しい決算書を作るかということであった。自分たちのやりがいはどうなのだろうということで、現在の部門理念は、「みんなの頑張りが見える化します」である。事業部門の社員たちの頑張りで会社の財務数値がこれだけ良くなったと目の当たりにすることができれば、社員のモチベーションアップにつながるということを経理部門が考えるようにいった。社内の月次の幹部会議において、経理部門がキャッシュ・フロー計算書、損益計算書を公開する。その資料のなかで、現預金の残高推移表

が記載され、今月の成果が財務分析表という数値で表示される。この中に当月のフリー・キャッシュ・フローによって会社がどれだけ改善されたかというタイムリーな指標がある。また、流動比率、当座比率、自己資本比率、有利子負債月商比率、現預金月商比率などの細かなデータにも目標あり、今月はここまでいっていますというような報告がなされる。

経営者交代、また H 氏の経営者としての姿勢の変化後の経営指針の活用について J 氏は次のように述べた。

創業者はワンマン経営で、ついていくのに必死だったのが、H 氏が経営者になり経営指針を作るようになり、主体が経営者から社員にうつりました。数字の面では、年間計画を自分で立てることで自分達の置かれている状況が分かるし、会社は自分達のものという意識がある。また、以前は経営者に良いことを報告しなければならなかったが、今はありのままを包み隠さずに言えるようになりました。その結果、気付けば自分の意識が変わり、見栄をはらなくなりムダな出費を減らすように心がけるようになりました。

業績評価として、昇格人事については、昇格させたい人を担当課長が課長会に提案をして課長会全員の承認をもって昇格を経営者に起案することになっている。

全員がその昇格人事に対して責任をもっていこうとこういうことです。トップダウンで人事を行うのではなく、幹部社員を巻き込んで決めていきたいなと思っております。

さらに、2016 度では、経営指針のブラッシュアップに取り組んでおり、企業変革プログラムに合わせたレベルアップができるかを確かめることとした。

4. 中小企業家同友会を通じた経営指針の活用とレベルアップ

前節では、A 社の経営指針の活用事例を述べた。A 社では事業譲受をしてから、経営者交代により H 氏が経営のバトンタッチを受け、経営指針の活用を進めた。

A 社では以前から経営計画により予算管理はなされていたが、経営理念は成文化されていなかった。H 氏は、熊本同友会にて経営指針の策定方法、使い方にとどまらず、多様な経営者のあり方を学び、H 氏なりに会社経営を進めることができた。

H 氏が代表取締役役に就任してからの A 社における経営指針の使い方の特徴は、次のように整理できる。経営目標は、会社の存続に必要なフリー・キャッシュ・フローの確保として設定され、そのレベルは達成困難な高い目標というよりは、より現実的なレベルとして設定される。また、利益計画や事業計画は、部門毎に設定され、それを総合したものが全社的な経営計画となる。

A社では、熊本同友会というビジネス・エコシステムを通じて、経営理念をはじめ経営指針を成文化し、導入後に時間をかけて社内に浸透させていった。経営成熟度レベルで、I-④の自社の経営の主要数値の正確な把握において、当初は「経営の主要数値を月次及び年次で時系列的に把握している」レベル3にあったところが、経理部門の工夫により、各種の経営指標を組織内で共有し、モチベーションの向上につなげ、レベル4・5に高めようとしていると評価できる。当初は、経営者が目標設定を立て、計画策定の主体が経営者にあり、「経営計画の策定は、特定の個人や部署に依存し、策定する仕組みは不十分」でレベル2程度であったものが、計画策定の主体が経営者から社員に移り、「経営計画策定の仕組みがあり、全社の知恵と情報を集めて、体系的に策定している」レベル3に変化したと評価できる。

本章では、経営資源や知識レベルに限界がある中小企業がマネジメント・コントロールを導入し、そのレベルを高める可能性の一つとしてビジネス・エコシステムとしての経営者の勉強会があることを明らかにした。A社のマネジメント・コントロールの運用は、中小企業家同友会の理念に影響される部分が多い。同社の事例は、社員をパートナーとして経営を進める場合の、マネジメント・コントロールの利用方法の参考になるだろう。

<付表>

	日付	時間	時間	内容
①	2016/1/14	10:00~12:00	2時間	経営指針の策定について
②	2016/1/25	18:00~19:00	1時間	経営理念の見直しについて
③	2016/1/30	14:00~15:00	1時間	事業再建の経営指針の活用
④	2016/10/14	14:00~17:00	3時間	経営指針を創る会。経営指針のブラッシュアップについて

【参考文献】

Bisbe, J. & Otley, D. T. (2004) The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations & Society*, 29 (8), 709-737.

Iansiti, M. & Levien, R. (2004) *The Keystone Advantage: What the New Dynamics of Business Ecosystems Mean for Strategy, Innovation and Sustainability*. Harvard Business School Press: Boston, MA. (杉本幸太郎訳 (2007) 『キーストーン戦略』 翔泳社) .

Simons, R. (1995) *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, MA : Harvard Business School Press, (中村元一, 浦島史恵訳 (1998)

『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』産能大学出版部)。

熊本県中小企業家同友会 (2017) <http://doyu-kumamoto.gr.jp/about/> (2017年12月31日)。

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』, 67(7), 1009-1023。

中小企業家同友会全国協議会 (2002) 『21世紀型中小企業づくりの決め手 経営指針作成の手引き』
中小企業家同友会全国協議会。

中小企業家同友会全国協議会 (2009) 『企業変革支援プログラム ステップ1』中小企業家同友会全国協議会。

中小企業家同友会全国協議会 (2012) 『企業変革支援プログラム ステップ2』中小企業家同友会全国協議会。

中小企業家同友会全国協議会 (2015) 『人を生かす経営 中小企業における労使関係の見解』第38刷,
中小企業家同友会全国協議会。

日本管理会計学会スタディ・グループ (2016) 『中小企業における管理会計の総合的研究』日本管理会計学会。

日本簿記学会 簿記実務研究部会 (2016) 『中小企業における業種別工業簿記・原価計算実務に関する研究 (最終報告書)』

吉川晃史 (2015) 『企業再生と管理会計-ビジネス・エコシステムからみた経験的研究-』中央経済社。

吉川晃史 (2016) 「第48回熊本同友会景況調査報告」『熊本羅針』。

第4章 会計専門家による管理会計導入支援

—認定経営確認等支援機関による支援—（法師山康成）

1. はじめに

2017年度における我が国経済は、大企業を中心に企業収益の拡大や雇用環境の改善等概ね緩やかな回復基調が続く。しかしながら企業数では99.7%、従業員数では69.7%と我が国経済の中心的役割を担う中小企業・小規模企業者¹についても、業況、資金繰りは改善し、経常利益は過去最高、倒産件数は26年ぶりの低水準にあるが、その改善の度合いは小さく、業種別、地域別に見るとばらつきもある²（中小企業庁、2017、p.18）。また、他国と比較して自然災害の多い我が国では一度自然災害が発生すると、東日本大震災や熊本地震等の相当範囲の地域で多くの企業が同時に被災する³。

国税庁の「平成28年分会社標本調査」によると会社全体の63.5%の企業が赤字である⁴。赤字企業が多い中小企業に特有の問題がある。例えば経営者の高齢化、後継者不足、人材不足等経営資源も限られており、経営のPDCAサイクルの実践を行うことに難しい面がある。我が国の会社全体の99.7%を占める中小企業にとって依然と厳しい経営環境が続いている。

大企業では「経営理念のもと経営方針、経営戦略を立て、経営目的の実現のため、経営計画⁵のPDCAをまわすマネジメント・コントロール」⁶が実施されているのが通常であるが、大企業と比較して経営資源、人材等不利な立場に置かれる中小企業のすべてにおいて合理的な経営を現時点では期待しにくい。これに対して、国は平成24年8月30日に「中小企業経営力強化支援法」に基づき、専門性の高い金融機関・税理士等を認定経営革新等支援機関として経営計画の策定など中小企業の経営を支援することとして、中小企業においてはこのような合理的な経営改善手法の実施に向けた施策を打ち出した。そこで本稿では、認定経営革新等支援機関が行う様々なサービスのうち、まず経営計画の策定支援の運用状況について公表データに基づいて整理する。そして、認定経営革新等支援機関へのインタビュー調査に基づいて、実際の運用状況について明らかにする。最後に、経営支援に関与する外部専門家の課題をまとめる。

¹ 中小企業基本法によると中小企業の定義は業種別に分類されており、例えば製造業その他では資本金の額又は出資の総額が3億円以下の会社又は常時使用する従業員の数が300人以下の会社及び個人をいう。また小規模企業者とは、常時使用する従業員の数が20人以下の事業者をいう。

² 中小企業庁（2017）p.18

³ 中小企業庁（2017）p.29

⁴ 国税庁（2018）p.15

⁵ 本稿において経営計画とは、数値計画と行動計画を含み予実管理ができるものとする。

⁶ 小椋（2014）、137頁。

2. 経営計画の策定支援と管理会計導入の現状

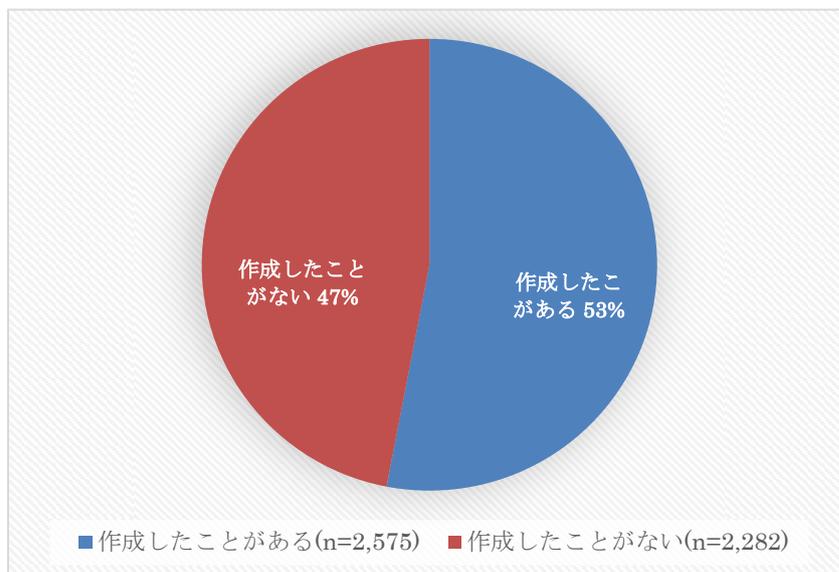
本節では認定経営革新等支援機関で税理士法人代表A氏へのインタビューに基づき、会計事務所による経営計画策定支援の意義を検討する。A税理士は20年にわたり2,400社以上の中小企業に対して経営計画を策定しており、MAS監査（Management Advisory Serviceの略。経営計画を基にした経営管理支援をいう。）を推進してきた。従来の会計事務所では、企業外部の利害関係者に対する情報提供を目的とする財務会計目的で決算書を作成して税務申告を行ってきた。これに対してA氏の事務所では、予算管理、部門別損益計算、経営計画策定など経営管理者の意思決定や経営改善に役立つ管理会計の重要性に着目し、管理会計の支援と中小企業の経営改善に尽力してきた。

2.1 会計事務所による経営計画策定支援業務について

会計事務所には、記帳代行をはじめ決算書・税務申告書の作成、税務上のアドバイスといった税務業務を中心としたサービス提供を行う会計事務所と、これに加えて、管理会計の導入や経営計画策定の支援、経営上のアドバイスも行う経営コンサルティングを提供する会計事務所がある。著者の実務経験からしても、財務会計、税務申告を中心とする会計事務所と管理会計サービスを提供する会計事務所が存在しており、後者のサービスを提供する会計事務所が特に地方には少ないのではないかと感じている。

2016年版小規模企業白書によれば約半数の小規模事業者が経営計画を策定したことがあるとする報告がある（図表1参照）。しかし、筆者の税理士事務所の勤務経験によれば経営計画の策定状況はとても過半数には遠く及ばず、税理士事務所側からも経営計画作成をサービスとして関与先に提供している割合もやはり過半数には遠く及ばないと認識している。また、この統計から経営計画の作成の有無は確認できるが実際に策定した経営計画を基に行動計画や業績管理まで一貫して企業全体で取り組まれているか甚だ疑問である。A税理士は「(A税理士が経営計画作成ソフト開発に20年携わっている)ソフト開発会社からソフトを購入した税理士を中心としたユーザー1,000人弱のうち実際にクライアントに経営計画の策定と実行支援を行っている税理士は100人位」、「中小企業に管理会計を導入できる体制を有する税理士事務所は全体の5%位」と指摘している。

図表 1 経営計画策定の有無



出所：2016年版小規模企業白書（60頁）一部修正

2.2 経営計画策定と管理会計導入の阻害要因と効果

経営計画策定のためには管理会計の知識が必要不可欠である。特に税理士事務所が提供する経営計画策定段階では損益分岐点売上高の算定、部門別損益計算書の作成、資金計画の作成などは経営計画の策定に欠かせない必要最低限の管理会計である。ただし、一般的な税理士事務所のクライアントでKPI（重要業績評価指標）の設定、原価管理、原価管理システムの導入等は稀なケースといえる。

税理士事務所において中小企業に対する経営計画策定支援と管理会計導入割合が依然として消極的である理由として、税理士の管理会計との関わりが薄いことが挙げられる。そもそもサービスを提供する税理士側の試験制度に公認会計士の受験科目である管理会計論に該当する科目が存在しないため標準原価計算などの管理会計を体系的に学ぶ機会が少ないこと、一般的に税理士が携わる会計は外部公表用の制度会計であり、日常業務においても決算書は税務申告を意識した税務会計により決算書を作成しているため管理会計の知識がなくとも税理士の主要業務である税務申告代理業務に支障がないことが理由として考えられる。

この他にA税理士が現場からの管理会計導入の阻害要因として挙げたのが「管理会計」という名称が経営者にとって「管理される」というマイナスイメージが拭えないという指摘があった。そこでA税理士は管理会計を「未来会計」と呼び「持続可能な未来を構築するために必要な会計の体系」と定義し、中小企業に管理会計が浸透する活動を行っている。

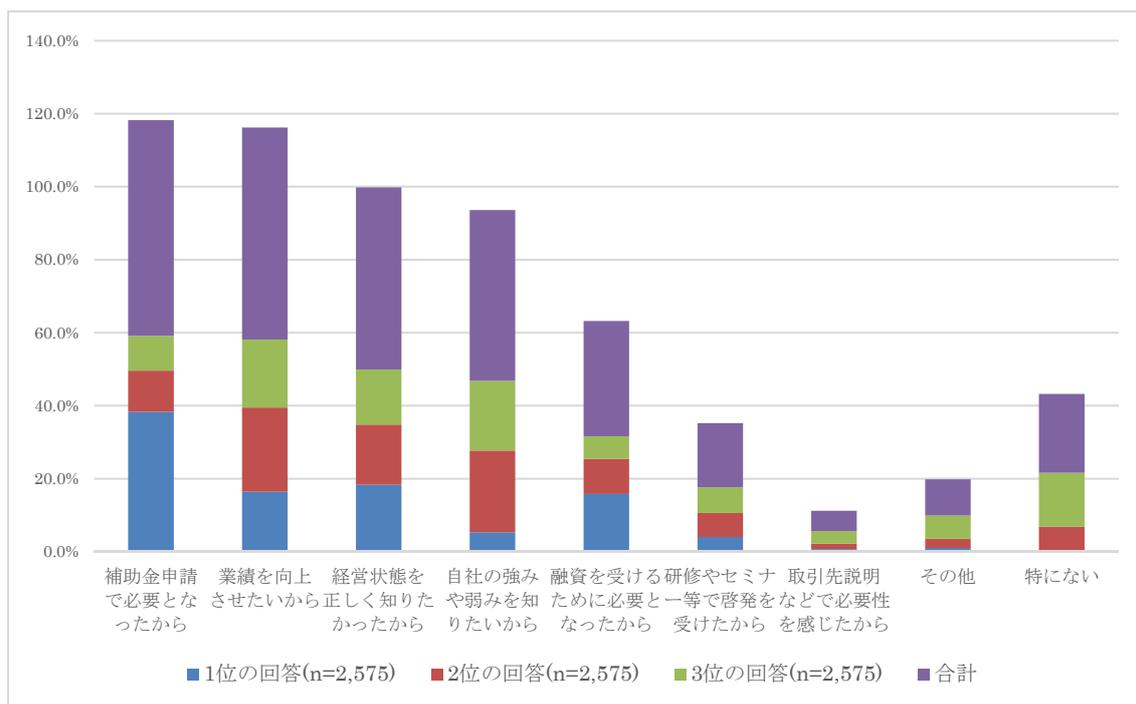
また、支援を受ける中小企業の経営計画策定の意識の低さも存在する。例えば図表2のよ

うに、経営計画の策定理由の1位として「補助金申請に必要となったから」が、他の「業績を向上させたいから」、「経営状態を正しく知りたかったから」、「融資を受けるために必要となったから」のそれぞれ約2倍の回答になっており、外部制度への対応が主たる経営計画策定の理由となっている。

しかし、実際に経営計画を策定した中小企業からはその効果について、経営計画を策定した中小企業が策定しない中小企業より「売上が増加した」が約2倍多い結果になっている（図3参照）。また、業績以外にも「経営方針と目標が明確になった」「自社の強み弱みが明確になった」等の効果がある（図表4参照）。

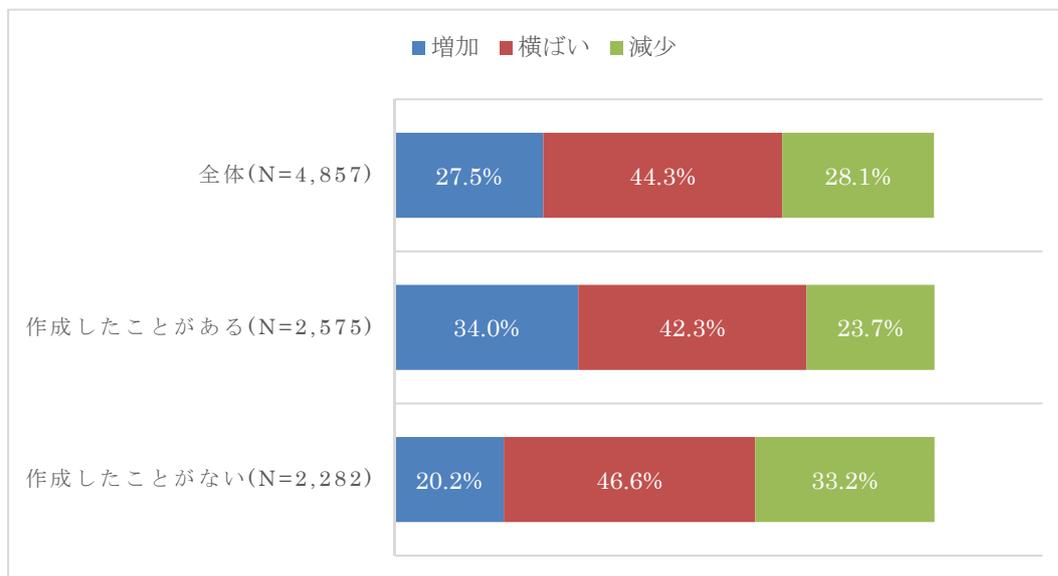
以上により、中小企業の経営計画策定について主体的な動きは見えないものの結果として経営計画の策定による効果は明らかであるが、いかに会計専門家による経営計画の策定支援の実効性を担保するのが課題となっている。

図表 2 経営計画策定の理由



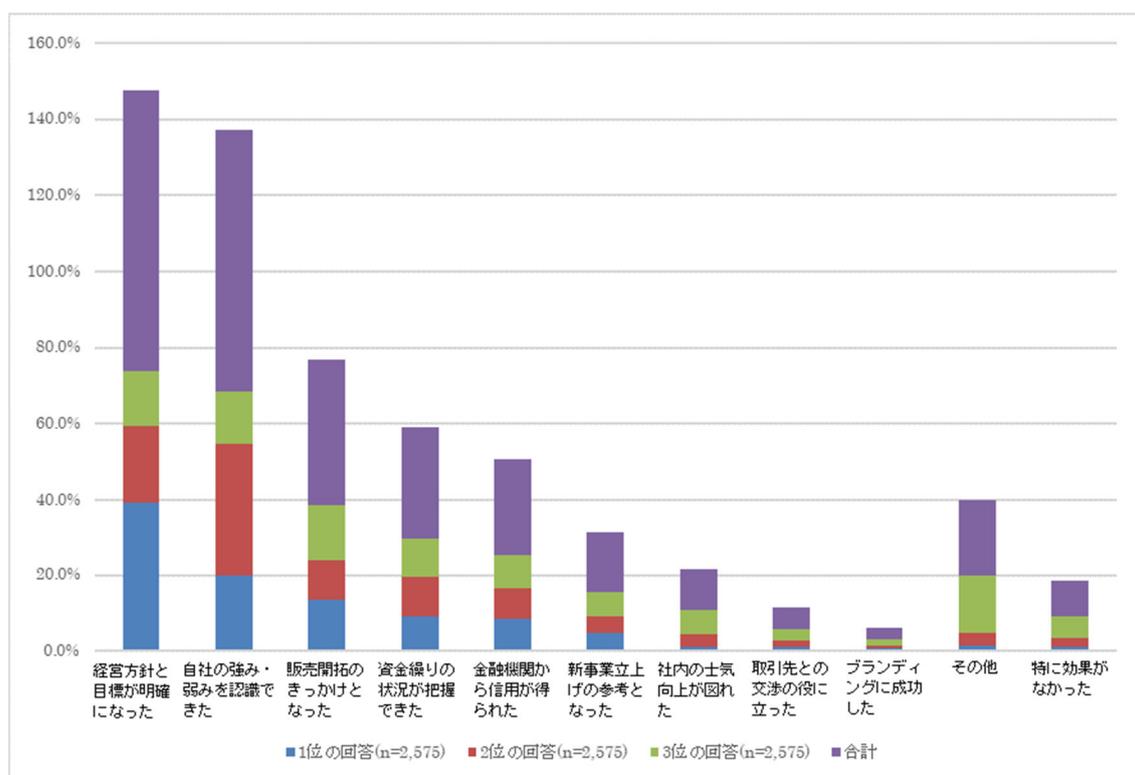
出所：2016年版小規模企業白書（62頁）一部修正

図表 3 経営計画策定と売上高の傾向



出所：2016年版小規模企業白書（61頁）一部修正

図表 4 経営計画策定の効果



出所：2016年版小規模企業白書（63頁）一部修正

3. まとめ

本章では、MAS 監査を推進している税理士事務所へのインタビュー調査に基づき、「中小企業経営力強化支援法」に基づく、認定経営革新等支援機関としての経営計画の策定支援の実効性を担保するための、会計専門家の支援状況の一端を紹介した。一つの見解ではあるものの、税理士が経営指導を行うための管理会計知識を高めるためには、様々な課題があることが明らかになった。

最後に、管理会計を実務レベルで運用できる税理士・会計士である「経営会計専門家」の創設の動きを最後に紹介したい。京都大学経営管理大学院では文部科学省委託事業「中小企業等の経営を支援する会計専門家育成プログラムの開発・実証事業」の一環で、公認会計士や税理士等の実務経験を持つ専門家を対象として、中小企業等の経営を支援するために必要な経営管理知識を体系的に修得し、実践的能力向上を図る目的で「京都大学上級経営会計専門家（EMBA：Executive MBA⁷）プログラム」を設けている。講義内容は、「経済社会と会計」「戦略と会計」「意思決定と会計」「組織と会計」「コーチングと会計専門家」「管理会計各論」であり実践的なものとなっている。当該管理会計の専門家の育成の流れが広まることにより、会計専門家による経営計画策定支援の実効性が高まっていくものと期待される。

⁷ MBA が実務経験 3 年程度のジュニア層を対象にミドルマネジメントの教育内容に対して EMBA は実務経験 15 年程度のシニア層を対象にトップマネジメントの教育内容となっている。
栗本博行「MBA と EMBA のちがいは？」（最終閲覧日：2017 年 7 月 30 日）
http://mba.nucba.ac.jp/about-mba/mba_and_emba.html

【参考文献】

- 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」『名古屋大学大学院経済科学 2010 年度博士論文』第 58 巻第 3 号
- 小椋俊秀 (2014) 「日本の中小企業における経営理念と経営計画の実態と業績に関する実証分析」『小樽商科大学商學討研』65 (1), 137-163
- 国税庁 (2018) 『平成 28 年度分会社標本調査-調査結果報告-税務統計から見た法人企業の実態』
- 中小企業庁 (2012) 『中小企業の会計に関する指針』
- 中小企業庁 (2015) 『中小会計要領の集中普及期間の成果と今後のアクションプラン』
- 中小企業庁 (2017) 『中小企業白書』
- 中小企業庁 (2017) 『平成 28 年度自然災害時における中小企業の事業継続に関する調査事業報告書』
- 中小企業庁 (2018) 『中小企業白書』
- 山北晴雄 (2016) 「中小企業政策の変遷と管理会計の貢献－中小企業支援施策の実行と効果測定の支援－」『中小企業会計研究』第 2 号

第2部 原価情報の活用による現場改善支援

第5章 MFCAの会計情報を用いた生産工程の改善

－沖縄県のA社の事例－（木村眞実）

1. はじめに

本章は、MFCA (Material Flow Cost Accounting) によって集計された物量情報と金額情報を使い、生産工程の改善を行った事例の研究報告である。具体的には、生産工程の物量情報が、金額情報という「貨幣換算」されることによって、改善意欲が向上したと考えられる事例である。調査対象は使用済み自動車の再資源化を行うA社であり、リサーチサイトへの積極的な介入による調査を実施した。

MFCAのようなマテリアルフローを中心とする環境会計は1980年代から2000年代初頭にかけて、アメリカとドイツでそれぞれ別々に発展した。アメリカでは、環境保護庁が提唱する汚染予防プログラムを起源として廃棄物削減の観点から手法が精緻化され、ドイツでは、組織における物質およびエネルギーのインプット・アウトプット分析の手法であるエコバランスを起源として会計手法への展開が見られた（國部ほか、2010:251）。そして現在、我が国のメーカー（動脈産業）において導入されているMFCAは「日本版MFCA」（國部、2009:8）として世界へ発信され、2011年9月にISO14051として規格化されるに至っている。

MFCAの導入に関する研究は日本を中心として多数行われており、なかでも中小企業を対象とした研究としては、日本企業に関して、関（2011）、伴（2006）、北田ほか（2012）等がある。そして、ここ数年では、日本以外の中小企業においてもMFCAの導入事例が報告されている。たとえば、Chompu-inawai et al. (2015)、Jamil et al. (2015)、Kasemeset et al. (2015)、Sulong et al. (2015)等があり、Chompu-inawai et al. (2015)では、タイにおける木工製品製造工場へMFCAを導入し、さらに、最適な指標を決定するためにDOE (design of experiment) を用いることで、負の製品の削減につなげている。

大企業と比べて、資金やマンパワーに多くを費やせない中小企業において、最優先課題を的確に発見し、ピンポイントで解決策を検討・実施することが望まれる。そこで期待されるのが、最優先課題を発見するツールとしてのMFCAである。また、MFCAは物量情報と金額情報を示すのであるが、MFCAによる金額情報はモノづくりのメーカー（動脈産業）よりも、再資源化を行う再資源化業者（静脈産業）にとって、現場での改善意欲を起こさせる情報と考えられる。

それでは、A社における事例について見ていくこととする。A社は、1953年に設立され、従業員は132名、資本金7千万円（2017年時点）である。事業内容は、鉄・非鉄スクラップ加工処理、産業廃棄物収集運搬、自動車リサイクル、家電リサイクル等であり、グループ会社の製鐵会社へ鉄を供給し、非鉄については他社へ売却をしている。鉄・非鉄の生産管理

はリサイクル事業部が行っており、使用済み自動車由来の資源の生産管理も、同事業部で行われている。

従来、A社では、使用済み自動車を解体・破砕して、鉄・非鉄等の資源を売却し、ダストについては減容固化を行い、代替加炭材として売却をしていた。しかし、2015年度から、新たに、樹脂を再資源化する工程を導入し、樹脂のマテリアルリサイクルを行うこととした。目標を達成するために、表1に示すように、2015・2016年の2年間で下記の課題を設定し、課題解決に取り組んだ。

表1 A社の課題設定

課題1：回収樹脂部品の検証	県内 ELV の傾向分析
	回収ターゲットの決定回収テストの実施
	回収方法・異物除去方法の決定
課題2：破砕方法の検討	破砕テストの実施及び評価
	仕様の確定・導入準備
	導入、導入後の改造実施(異物込みの破砕可能にする)
課題3：洗浄・選別技術の開発	洗浄テストの実施及び評価
	仕様の確定・導入準備
	導入・洗浄機に選別機能付与を考案
	テスト・改良
課題4：生産プロセスの検証	各設備テストにおける MFCA データの収集と分析

図1では、A社の従来のフローを示している。従来の工程では、解体工程、破砕工程、および減容固化工程を通じて使用済み自動車のリサイクルを行っている。

まず、原料である使用済み自動車（ELV と言う）を、生産プロセスの解体工程へインプットする。解体工程では、正の製品としてシュレッター原料、ヒューズボックス、コンピュータボックス、エンジン、モーター、ラジエータ、ハーネス、アルミ付タイヤ、および触媒を回収する。また、負の製品として、フロン、エアバッグ、液類、およびバッテリーを回収する。次に、破砕工程へ、シュレッター原料をインプットする。破砕工程では、正の製品として、繊維系ダストと樹脂系ダスト、非鉄、および鉄がアウトプットする。そして、減容固化工程へ、繊維系ダストと樹脂系ダストをインプットし、正の製品として、代替加炭材をアウトプットする。

つまり、従来のフローでは、樹脂のマテリアルリサイクルを行っていなかった。これは、樹脂部品を回収しても、回収に掛かるコストに見合うだけの売上が見込めないためである（A

社談)。

しかし、図2に示すように、新しいフローでは、解体工程において樹脂部品を回収し樹脂のマテリアルリサイクルを行うこととした。

まず、解体工程において樹脂部品を回収し、次に、手選別工程において樹脂部品に付着している鉄ビス等の異物除去を行い、異物除去後樹脂の回収を行う。そして、破碎工程において樹脂を破碎し、さらに、洗浄工程において破碎後樹脂を洗浄する。最終的に、洗浄工程から樹脂ペレットをアウトプットする。そして、川下である樹脂メーカーへリサイクル樹脂を提供する。

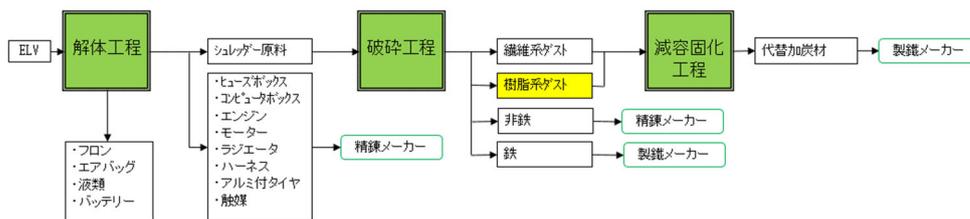


図1 従来のフロー図

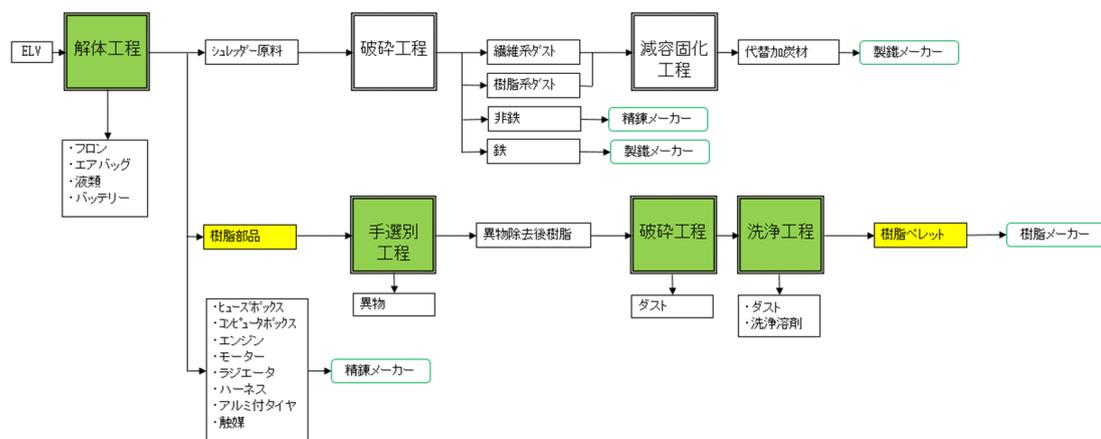


図2 新しいフロー図

2. マテリアルフロー

A社における新しいフローを、物質の流れから見てみると図3になる。ELVから樹脂部品を回収する「樹脂部品回収工程」、樹脂部品からPP（ポリプロピレン）以外の物質である異物を手作業で除く「手選別工程」、および異物除去後の樹脂部品を破碎して洗浄を行う「破碎・洗浄工程」である。

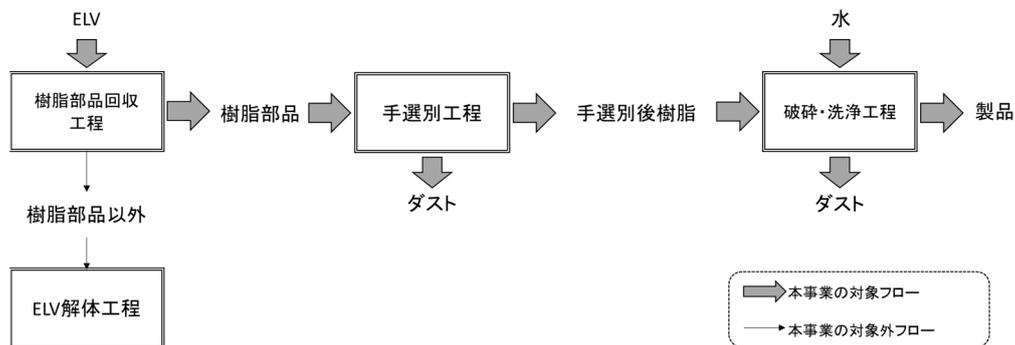


図3 マテリアルフロー

この新しいフローのうち、「破碎・洗浄工程」を対象として、物量情報と金額情報を集計し、ロス的大小を見える化するようにした。

3. データ収集

樹脂部品のうち、バンパーを対象として、データ収集のための「破碎・洗浄工程」の実証試験を実施した。実証試験に際しては、以下に示す材料仕様と、物量情報・金額情報とした。

〔材料仕様〕

- 1)バンパー材でのテストを実施する。
- 2)バンパー材を事前に回収・選別作業を実施し、所定のカゴに入れる。
- 3)投入数量を、所定のカゴ5つ分とし、重量1.0t以上とする。

〔物量情報〕

- 1)投入重量：破碎・粉碎前樹脂のバンパー材
- 2)排出重量：製品重量，ダスト（廃棄物）の重量

※破碎・粉碎によって飛散した樹脂，洗浄後のダスト等，発生品の全てを対象とする。

- 3)作業人数
- 4)作業時間
- 5)水使用量

※水を循環型水槽で循環をさせているため，使用前後で減った量を計測する。

- 6)電力量
- 7)その他：時間当たり処理重量（=投入重量÷作業時間）と電力原単位（=電力量÷作業時間）

〔金額情報〕

- 1) 破碎・粉碎前樹脂 ・ ・ ・ 原材料費@5.5 円/kg
- 2) 水 ・ ・ ・ 水道料金@0.4 円/kg

- 3) 電力使用量 . . . 電力料@13.5 円/kwh
- 4) 労務費 . . . 人件費@1,500 円/h
- 5) 減価償却費 . . . 減価償却費@33.5/kg

※減価償却費については、破碎・選別・洗浄設備の耐用年数を5年、および構築したラインでの月間生産量を20tと仮定している。

- 6) 廃棄物処理 . . . 廃棄物処分費用@31.0 円/kg

4. MFCA バランス集計表

収集した物量情報と金額情報から、全5回の実証試験について、MFCA バランス集計表を作成し、工程の見える化を行った。

表2 MFCA バランス集計表

Input						Output								
						正の製品コスト				負の製品コスト				
55,655.8円 46円/kg						51,702.6円 44円/kg				3,953.2円 67円/kg				
100%						92.9%				7.1%				
マテリアル	材料単価 (円/kg)	重量 (kg)	%	コスト (円)	%	マテリアル	重量 (kg)	%	コスト (円)	%	重量 (kg)	%	コスト (円)	%
バンパー	5.5	1,208.0	98.9%	6,644.0	99.9%	製品	1,162.0	95.2%	6,391.0	96.1%	0.0	0.0%	0.0	0.0%
水	0.4	13.0	1.1%	4.6	0.1%	集塵ダスト		0.0%	0.0%	0.0%	15.0	1.2%	82.5	1.2%
			0.0%		0.0%	高磁力ダスト		0.0%	0.0%	0.0%	3.0	0.2%	16.5	0.2%
			0.0%		0.0%	搬送Cダスト		0.0%	0.0%	0.0%	17.0	1.4%	93.5	1.4%
			0.0%		0.0%	水槽ダスト		0.0%	0.0%	0.0%	10.0	0.8%	55.0	0.8%
			0.0%		0.0%	その他ダスト		0.0%	0.0%	0.0%	13.0	1.1%	4.6	0.1%
			0.0%		0.0%	循環ロス(水漏れ)		0.0%	0.0%	0.0%	1.0	0.1%	5.5	0.1%
			0.0%		0.0%	減損		0.0%	0.0%	0.0%	59.0	4.8%	257.6	3.9%
マテリアルの重量とコスト小計		1,221.0	100.0%	6,648.6	100.0%		1,162.0	95.2%	6,391.0	96.1%				
エネルギー	単価 (円)	使用量 (kwh)		コスト (円)	%	エネルギー			コスト (千円)	%			コスト (千円)	%
電力使用量	13.5	52.5		708.8	100.0%	電力使用量			674.5	95.2%			34.2	4.8%
				0.0	0.0%				0.0	0.0%			0.0	0.0%
エネルギーコスト小計				708.8	100.0%				674.5	95.2%			34.2	4.8%
システム	単価 (円/h)	人数×時間 (h)	投入重量 (kg)	コスト (円)	%	システム			コスト (千円)	%			コスト (千円)	%
労務費	1,500.0	4.0		6,000.0	12.8%	労務費			5,710.1	12.2%			289.9	0.6%
減価償却費	33.5	1,221.0		40,903.5	87.2%	減価償却費			38,927.0	83.0%			1,976.5	4.2%
				0.0	0.0%				0.0	0.0%			0.0	0.0%
システムコスト小計				46,903.5	100.0%				44,637.1	95.2%			2,266.4	4.8%
廃棄物処理	処理単価 (円/kg)	重量 (kg)	%	コスト (円)	%	廃棄物処理			重量 (kg)	%	コスト (円)	%		%
集塵ダスト	31.0	0.0	0.0%	0.0	0.0%	集塵ダスト			0.0	0.0%	0.0	0.0%	0.0	0.0%
高磁力ダスト	31.0	15.0	25.4%	465.0	33.3%	高磁力ダスト			15.0	25.4%	465.0	33.3%	465.0	33.3%
搬送Cダスト	31.0	3.0	5.1%	93.0	6.7%	搬送Cダスト			3.0	5.1%	93.0	6.7%	93.0	6.7%
水槽ダスト	31.0	17.0	28.8%	527.0	37.8%	水槽ダスト			17.0	28.8%	527.0	37.8%	527.0	37.8%
その他ダスト	31.0	10.0	16.9%	310.0	22.2%	その他ダスト			10.0	16.9%	310.0	22.2%	310.0	22.2%
循環ロス(水漏れ)	0.0	13.0	22.0%	0.0	0.0%	循環ロス(水漏れ)			13.0	22.0%	0.0	0.0%	0.0	0.0%
減損	0.0	1.0	1.7%	0.0	0.0%	減損			1.0	1.7%	0.0	0.0%	0.0	0.0%
廃棄物処理重量とコスト小計		59.0	100.0%	1,395.0	100.0%				59.0	100.0%	1,395.0	100.0%		

注:全5回の実証試験のうち、5回平均の投入重量1,228.2kgに最も近い投入重量であった第2回の実証試験のデータを示している。

表2は2回目の実証試験のデータから作成したものである。1行目には「Input」と「Output」を、1列目にはコスト別に「マテリアル」「エネルギー」「システム」、そして「廃棄物処理」を区分表示している。

たとえば、1列目の「マテリアル」について見てみると、インプットはバンパーと水、材料単価はバンパーが5.5円、水が0.4(0.35円を四捨五入)円である。重量はバンパーが

1,208 kgと、水が13 kgである。そして、材料単価に重量を乗じて、コストを計算しており、バンパーは6,664.0円、水は4.6円と計算される。

アウトプットは、「正の製品」としては「製品」がある。「負の製品」としては、集塵ダスト、高磁力ダスト、搬送コンベアダスト、水槽ダスト、その他ダスト（これは飛散したもの）、循環ロス（これは水漏れ）、そして減損（インプットとアウトプットの重量の差）である。

「正の製品」の「製品」と、「負の製品」の「集塵ダスト」、「高磁力ダスト」、「搬送コンベアダスト」、「水槽ダスト」、「その他ダスト」、および「減損」については、インプットした「バンパー」から発生しているため、これらには、インプットの「バンパー」の材料単価5.5円を乗じて、「コスト」の金額を計算している。

パーセンテージの欄には、「マテリアル」については、インプットに占める各項目の重量の比率、インプットに占める各項目のコストの比率、およびアウトプットに占める各項目の重量の比率、アウトプットに占める各項目のコストの比率を示している。

なお、「エネルギー」と「システム」のアウトプットについては、「マテリアル」で示している「製品」と「それ以外」の重量比によって、アウトプットされた「正の製品」と「負の製品」へ按分をしている。つまり、「エネルギー」と「システム」のアウトプットされた「正の製品」と「負の製品」のデータは、単に、「マテリアル」の「正の製品」と「負の製品」の重量比で按分しているため、データには意味が無く、改善対象を検討する際のマーカーにはならない。

この「MFCA バランス集計表」のうち、改善の対象、つまり改善によって低減が可能なデータは、「マテリアルコスト」では生産プロセスからアウトプットされた「負の製品」である。「エネルギーコスト」では生産プロセスへの「インプット」である。そして、「システムコスト」では生産プロセスへの「インプット」である。さらに、「廃棄物処理コスト」では「負の製品」である。なお、改善の対象については安城・下垣（2011）が詳しいため参照されたい。

「マテリアル」のうちの「負の製品」について、重量比と金額比を見てみると、「減損」が一番高いのであるが、設備を改善すれば、この発生量が減ることが予想されるため、改善の対象を減損以外で検討した。

その結果、「水槽ダスト」、「高磁力ダスト」、「その他ダスト（つまり飛散プラ）」、および「循環ロス（つまり水漏れ）」が高い値となっているため、現場の状況を確認することとした。

5. 改善箇所の特定

破碎・洗浄工程の設備を簡単に説明しよう。以下の図4に示すように、破碎機の上部から

樹脂を投入し、破碎された樹脂は設備の下部へ落下をする。この破碎機では鉄ビスの除去もれを想定し、小さな鉄ビスの破碎が可能な刃を使用している。そのため、破碎物から鉄を除去するための高磁力マグネットプーリーを通過して、破碎物がコンベアによって、脱水洗浄機へと送られる。最終的には、脱水洗浄機を経て、製品が排出されることとなる。なお、脱水洗浄機からの排水は循環型水槽によってふたたび脱水洗浄機で使用される。

破碎・洗浄工程における、「水槽ダスト」、「高磁力ダスト」、「その他ダスト（つまり飛散プラ）」、および「循環ロス（つまり水漏れ）」がどのようになっているのか、現場の状況を確認した。

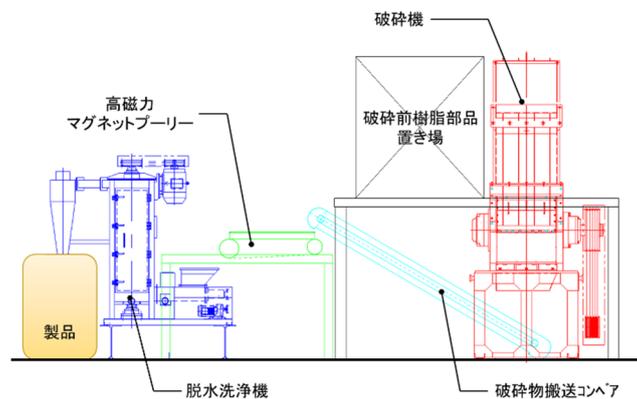


図4 破碎・洗浄工程

図5に示すように、循環型水槽は3つのタンクからなっている。写真左の奥が第1タンクで手前が第2タンクである。そして、写真中央が第3タンクである。写真右にあるように、第3タンクに水をくみ上げるポンプを付けて、脱水洗浄機に再び水を投入している。状況を見ると、第2タンクに、細かな破碎くずが浮いていた。



図5 循環型水槽

図6は、破碎・洗浄機の設備周りの状況である。写真左は、破碎機の下部に設置された鉄

を選別するための高磁力マグネットプーリーの様子である。写真左から二番目と三番目では、鉄棒で切粉を混ぜてみると破碎された鉄ビスが切粉に含まれている様子である。そして、写真右は、フロアへのプラスチックの飛散状況である。



図6 設備周辺

MFCA データをもとに現場を確認し、A社担当者と検討をした結果、改善対象として「高磁力ダスト」、「水槽ダスト」、および「減損」とした。具体的には、「破碎・選別・洗浄」工程における「コンベアの見直し」と「循環型水槽の改良」である。なお、PP以外の異物を除去する「手選別工程」においても、改善・改良を実施した。

6. 改善の実施

まず、図7に示すように、循環型水槽については、1つの水槽へと改良を行った。



図7 循環型水槽の改良前後

また、図8に示すように、ベルトコンベアについては、幅広ベルトに変更し、洗浄機のホッパーへ、直接、コンベアの出口を架けるようにした。

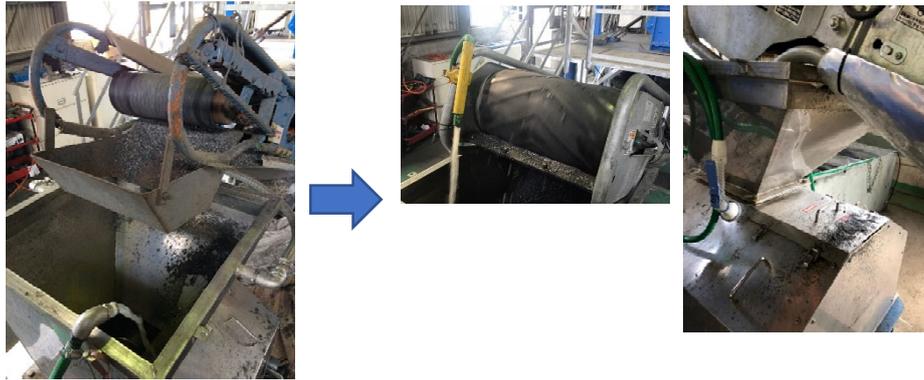


図8 ベルトコンベアの改良前後

そして、再度、バンパーを対象として、データ収集のための「破碎・洗浄工程」の実証試験を実施した。実証試験に際して、材料の仕様と、収集する物量情報と金額情報は、改善前と同様である。収集した物量情報と金額情報から、全5回の実証試験について、MFCA バランス集計表を作成し、工程の見える化を行った。

表3 改善後 MFCA バランス集計表

Input						Output									
58,595.6円 48円/kg						57,133.4円 48円/kg									
100%						97.5%									
マテリアル	材料単価 (円/kg)	重量 (kg)	%	コスト (円)	%	正の製品 コスト	重量 (kg)	%	コスト (円)	%	負の製品 コスト	重量 (kg)	%	コスト (円)	%
バンパー	5.5	1,218.6	100.0%	6,702.3	100.0%	製品	1,200.0	98.5%	6,600.0	98.5%					
水	0.4	0.0	0.0%	0.0	0.0%	集塵ダスト		0.0%	0.0	0.0%	0.0	0.0%	0.0	0.0%	
			0.0%		0.0%	高磁力ダスト		0.0%	0.0	0.0%	6.4	0.5%	35.2	0.5%	
			0.0%		0.0%	搬送Cダスト		0.0%	0.0	0.0%	4.2	0.3%	23.1	0.3%	
			0.0%		0.0%	水槽ダスト		0.0%	0.0	0.0%	8.0	0.7%	44.0	0.7%	
			0.0%		0.0%	その他ダスト		0.0%	0.0	0.0%	0.0	0.0%	0.0	0.0%	
			0.0%		0.0%	循環ロス(水濡れ)		0.0%	0.0	0.0%	0.0	0.0%	0.0	0.0%	
			0.0%		0.0%	減損		0.0%	0.0	0.0%	0.0	0.0%	0.0	0.0%	
マテリアルの重量とコスト小計	1,218.6	100.0%		6,702.3	100.0%		1,200.0	98.5%	6,600.0	98.5%	18.6	1.5%	102.3	1.5%	
エネルギー	単価 (円)	使用量 (kwh)		コスト (円)	%	エネルギー			コスト (千円)	%			コスト (千円)	%	
電力使用量	13.5	277.3		3,743.6	100.0%	電力使用量			3,686.4	98.5%			57.1	1.5%	
				0.0	0.0%				0.0	0.0%			0.0	0.0%	
エネルギーコスト小計				3,743.6	100.0%				3,686.4	98.5%			57.1	1.5%	
システム	単価 (円/h)	人数×時間 の 投入量 (h)		コスト (円)	%	システム			コスト (千円)	%			コスト (千円)	%	
労務費	1,500.0	4.5		6,750.0	14.2%	労務費			6,647.0	14.0%			103.0	0.2%	
減価償却費	33.5	1,218.6		40,823.1	85.8%	減価償却費			40,200.0	84.5%			623.1	1.3%	
				0.0	0.0%				0.0	0.0%			0.0	0.0%	
システムコスト小計				47,573.1	100.0%				46,847.0	98.5%			726.1	1.5%	
廃棄物処理	処理単価 (円/kg)	重量 (kg)	%	コスト (円)	%	廃棄物処理					重量 (kg)	%	コスト (円)	%	
集塵ダスト	31.0	0.0	0.0%	0.0	0.0%	集塵ダスト					0.0	0.0%	0.0	0.0%	
高磁力ダスト	31.0	6.4	34.4%	198.4	34.4%	高磁力ダスト					6.4	34.4%	198.4	34.4%	
搬送Cダスト	31.0	4.2	22.6%	130.2	22.6%	搬送Cダスト					4.2	22.6%	130.2	22.6%	
水槽ダスト	31.0	8.0	43.0%	248.0	43.0%	水槽ダスト					8.0	43.0%	248.0	43.0%	
その他ダスト	31.0	0.0	0.0%	0.0	0.0%	その他ダスト					0.0	0.0%	0.0	0.0%	
循環ロス(水濡れ)	0.0	0.0	0.0%	0.0	0.0%	循環ロス(水濡れ)					0.0	0.0%	0.0	0.0%	
減損	0.0	0.0	0.0%	0.0	0.0%	減損					0.0	0.0%	0.0	0.0%	
廃棄物処理重量とコスト小計		18.6	100.0%	576.6	100.0%						18.6	100.0%	576.6	100.0%	

注:全5回の実証試験のうち、(異常値の第1回を除去した)4回平均の投入重量1,230.2kgに最も近い投入重量であった第4回の実証試験のデータを示している。

前掲表2と上記表3を比較してみよう。まず、アウトプットのうち、マテリアルの「正の製品」は、インプット重量に対するアウトプットの重量比では、95.2%(1,162kg)であったのが、98.5%(1,200kg)へと変化をした。

次に、アウトプットのうち、マテリアルの「負の製品」は、水槽ダストについては、重量比・コスト比で、1.4%（17.0 kg・93.5 円）であったのが、0.7%（8 kg・44.0 円）へと変化をした。高磁力ダストは、同じく、1.2%（15.0 kg・82.5 円）であったのが、0.5%（6.4 kg・35.2 円）へと変化をした。そして、その他ダスト（飛散プラ）は、同じく、0.8%（10.0 kg・55.0 円）であったのが、0.0%へと変化をした。

そして、インプットのうち、エネルギーを見てみると、使用量が 52.5kwh（708.8 円）から 277.3kwh（3,743.6 円）へと変化をした。また、インプットのうち、システムを見てみると、労務費が 4 時間（6,000.0 円）から 4.5 時間（6,750.0 円）へと変化をした。そして、インプットのうち廃棄物処理を見てみると、59.0 kg（1,395.0 円）から 18.6 kg（576.6 円）へと変化をした。改善前後でのデータをまとめると表 4 になる。

表 4 改善前後の変化

項目		改善前	改善後	変化
廃棄物処理		59.0 kg (1,395.0 円)	18.6 kg (576.6 円)	▲40.4 kg
アウトプット マテリアルの負の製品		4.8%・3.9% (59.0 kg・257.6 円)	1.5%・1.5% (18.6 kg・102.3 円)	▲3.3%・▲2.4% (▲40.4 kg・▲155.3 円)
(内訳抜粋)	水槽ダスト	1.4% (17.0 kg・93.5 円)	0.7% (8 kg・44.0 円)	▲0.7%
	高磁力ダスト	1.2% (15.0 kg・82.5 円)	0.5% (6.4 kg・35.2 円)	▲0.7%
	その他ダスト (飛散プラ)	0.8% (10.0 kg・55.0 円)	0.0%	▲0.8%

7. おわりに

A 社では、MFCA による物量情報と金額情報から、改善箇所を特定し設備の改良を行った結果、前掲表 4 に示すように、廃棄物処理に関しては、40.4 kg の削減となった。また、アウトプットのうち、マテリアルの負の製品に関しては、重量比で 3.3% の減少、金額比で 2.4% の減少となった。

上記の改善結果となった理由としては、1 つには、MFCA によって集計をした情報から、最優先課題を的確に発見し、ピンポイントで解決策を検討・実施することが出来たためと考える。

2 つ目には、再資源化業者の商慣習があると考え。再資源化産業では、商取引は現金で行われ、使用済み製品を購入する時には、以前からの取引先であっても、即時に、現金で代金の支払いを行う。それゆえに、静脈産業である再資源化業者の現場では、自分が解体作業を行っている使用済み製品の仕入価格がいくらであるのか、そして、鉄・非鉄等の原料としての売却価格がいくらになるのかを、「単位当たりの金額」で理解していることが考えられ、MFCA による物量情報と金額情報の提示が改善意欲の向上につながったと考えられる。

なお、使用済み製品の仕入価格は、使用済み製品を再資源化して、鉄・非鉄等の原料として売却する際の原料市況を基礎として決定される。原料市況は、日々、経済環境等で変動しており、それに連動して使用済み製品の仕入価格も変動をする。

本研究調査から、MFCA の会計情報は、生産現場で活用されて、工程の改善へとつながったと考えられる。しかし、工程が改善された結果が、A 社の売上高等の業績向上につながったのかどうか、そして、本工程を構築した部門や担当者に対して、どのような業績評価がされたのかについては、明らかにできていない。引き続き、再資源化産業を対象として、MFCA の会計情報を用いた生産工程の改善事例への研究調査を行い、本研究調査では明らかにできていない課題に取り組む所存である。

また、環境への負荷の低減を目指すという環境面と、経営効率の改善を意図した経済面の両立に向けて、MFCA をどのように適用すればよいかということも、引き続き、課題とする。MFCA が示すように、環境管理会計とは動脈産業と静脈産業との間の連結環になるものである（木村，2015）。静脈産業を対象として、資源の有効利用の可能性を研究し、MFCA が、産業全体での資源の有効利用を可能にさせる、環境面と経済面の両方を重視した手法であることを明らかにしていきたい。

【参考文献】

- Chompu-inwai, R., Jaimjit, B., and P. Premsuriyanunt. (2015) A combination of Material Flow Cost Accounting and design of experiments techniques in an SME : the case of a wood products manufacturing company in northern Thailand. *Journal of Cleaner Production*, 108, pp1352-1364.
- Jalaludin, D., Sulaiman, M., and N. N. N. Ahmad. (2011) Understanding environmental management accounting (EMA) adoption: a new institutional sociology perspective. *Social Responsibility Journal*, 7 (4), pp. 540-557.
- Jamil, C. Z. M., Mohamed, R., Muhammad, F., and A. Ali. (2015) Environmental management accounting practices in small medium manufacturing firms. *Social and Behavioral Science*, 172, pp. 619-626.
- Kasemset, C., Chernsupornchai, J., and W. Pala-ud. (2015) Application of MFCA in waste reduction: case study on a small textile factory in Thailand. *Journal of cleaner Production*, 108, pp. 1342-1351.

- Kukubu, K., and H. Kitada. (2015) Material flow cost accounting and existing management perspectives. *Journal of cleaner Production*, 108, pp. 1279-1288.
- Strobel, M. and C. Redman. (2002) Flow Cost Accounting, an Accounting Approach Based on the Actual Flows of Materials. In: Bennett, M., J. J. Bounma, And T. Wolters (Eds.), *Environmental Management Accounting: Informational and Institutional Developments*, Kluwer Academic Publishers, pp. 67-82.
- Sulong, F., Sulaiman, M., and M. A. Norhayati. (2015) Material Flow Cost Accounting (MFCA) enablers and barriers: the case of a Malaysian small and medium-sized enterprise (SME). *Journal of Cleaner Production*, 108, pp. 1365-1374.
- Nakajima, M., Kimura, K., and B. Wagner. (2015) Introduction of material flow cost accounting (MFCA) to the supply chain: a questionnaire study on the challenges of constructing a low-carbon supply chain to promote resource efficiency. *Journal of Cleaner Production*, 108, pp. 1302-1309.
- 安城泰雄. 2007a. 「リサイクル工程・リサイクル事業へのマテリアルフローコスト会計の適用」『環境管理』43 (6) : 75-82.
- 安城泰雄. 2007b. 「キャノンにおけるマテリアルフローコスト会計の導入」『企業会計』59 (11) : 40-47.
- 安城泰雄・下垣彰. 2011. 『マテリアル・エネルギーのロスを見える化する ISO14051 図説 MFCA (マテリアルフローコスト会計)』日本能率協会コンサルティング.
- 伊藤嘉博. 2011. 「第3章 環境配慮型業務改善を支援する環境管理会計」(國部克彦編著『環境経営意思決定を支援する会計システム』中央経済社に所収).
- 上總康行. 2017. 『管理会計論 第2版』新世社.
- 河野裕司. 2003. 「「マテリアルフローコスト会計」を活用したコスト低減と環境負荷削減への挑戦—廃棄物処理方法見直しによる実践的取り組みについて」『環境管理』39 (7) : 19-25.
- 河野裕司. 2007. 「田辺製薬におけるマテリアルフローコスト会計の導入と展開」『企業会計』59 (11) : 48-55.
- 北田皓嗣, 天王寺谷達将, 岡田斎, 國部克彦. 2012. 「会計計算を通じた知識形成に関する研究: 日本電気化学における MFCA 導入事例を通じて」『原価計算研究』36(2) : 1-14.
- 木村眞実. 2015. 『静脈産業とマテリアルフローコスト会計』白桃書房.
- 國部克彦. 2007. 「マテリアルフローコスト会計の継続的導入に向けての課題と対応」『國民經濟雜誌』196 (5) : 47-61.
- 國部克彦. 2008. 『実践マテリアルフローコスト会計』産業環境管理協会.
- 國部克彦. 2009. 「日本型環境管理会計の特徴と課題—マテリアルフローコスト会計を中心に—」『原価計算研究』33 (1) : 1-9.
- 國部克彦. 2011. 「サプライチェーンへのマテリアルフローコスト会計導入の意義と課題」『日本情報経営学会誌』31(4) : 75-82.

- 國部克彦・大西靖・東田明・堀口真司. 2010. 「第 10 章環境管理会計—マテリアルフロー分析を中心とした国際比較—」(加登豊・松尾貴巳・梶原武久編著『管理会計研究のフロンティア』中央経済社に所収).
- 國部克彦・中寫道靖. 2002. 『マテリアルフローコスト会計—環境管理会計の革新的手法』日本経済新聞社.
- 國部克彦・中寫道靖. 2018. 『マテリアルフローコスト会計の理論と実践』同文館出版.
- 下垣彰. 2006a. 「マテリアルフローコスト会計、その効果的運用のために—原価計算の新潮流”ロスコストの見える化”」『JMA マネジメントレビュー』12 (11) : 32-37.
- 下垣彰. 2006b. 「原価管理の新潮流”ロスコストの見える化”を—」『JMA マネジメントレビュー』12 (10) : 56-61.
- 下垣彰. 2014. 「企業への適用を通じた MFCA の進化の研究」『管理会計学』22(2) : 39-48.
- 関利恵子. 2011. 「長野県中小企業三社における環境管理会計手法の導入に関する実態調査—マテリアルフローコスト会計の導入成果と活用可能性」『会計』179(3) : 391-405.
- 中寫道靖. 2003. 「CT スキャンとしてのマテリアルフローコスト会計」『環境管理』39 (7) : 6-11.
- 中寫道靖. 2005. 「新たな管理会計ツールとしての可能性」『環境管理』41 (11) : 73-78.
- 中寫道靖. 2007. 「第 2 章 マテリアルフローコスト会計 (MFCA) の新関係 : MFCA におけるエネルギー分析への展開および既存の生産管理 (TPM を題材に) に対する MFCA の意義について」『関西大学経済・政治研究所 研究双書 (企業情報と社会の制度転換Ⅱ)』146 : 27-53.
- 中寫道靖・國部克彦. 2008. 『マテリアルフローコスト会計 第 2 版』日本経済新聞出版社.
- 中寫道靖・木村麻子. 2012. 「MFCA による改善活動と予算管理」『原価計算研究』36(2) : 15-24.
- 中寫道靖, 飛田甲次郎, 木村麻子. 2015. 「MFCA と TOC による環境管理会計の実務的課題と新たな利益獲得の可能性 : 事例研究を通して」『原価計算研究』39(1) : 109-119.
- 沼田雅史. 2007. 「積水化学グループにおけるマテリアルフローコスト会計導入の取り組み」『企業会計』59 (11) : 56-62.
- 伴竜二. 2006. 「マテリアルフローコスト会計の中小企業での取り組み」『環境管理』42 (1) : 76-81.
- 東田明. 2008. 「マテリアルフローコスト会計のサプライチェーンへの拡張」『企業会計』60 (1) : 122-129.
- 東田明. 2010. 「第 6 章 グリーン・サプライチェーン・マネジメントを支援する環境管理会計—マテリアルフローコスト会計の適用可能性—」(日本会計研究学会特別委員会『環境経営意思決定と会計システムに関する研究 最終報告書』).
- 古川芳邦. 2003. 「日東電工のマテリアルフローコスト会計の取り組みについて—マネジメントツールとしてのマテリアルフローコスト会計」『環境管理』39 (7) : 12-18.
- 丸田起大. 2012. 「第 1 章 管理会計の批判的研究の方法と課題」(『管理会計研究の方法と実践の課題 (会計理論学会スタディグループ最終報告書)』 pp. 1-7).

第6章 アメーバ経営の会計情報と現場改善情報の接続 -ヒライホールディングスの事例- (吉本政和)

1. はじめに

組織の末端まで管理会計を浸透させようというマイクロ・プロフィット・センター (MPC) の経営手法としてアメーバ経営がある (稲盛, 2010)。近年では製造業だけでなく非製造業も含めてアメーバ経営は導入されてきたが (庵谷, 2018), 会計知識の不足や業種の特性アメーバ経営の導入を阻害する事例 (近藤, 2017) や, 経営理念の教育が長期的なアメーバ経営の継続に有効である (三矢, 2010) というように, アメーバ経営の導入における課題や, 継続的な運用を進めるための工夫に関する研究蓄積が進んできている。

組織は, 具体的な活動を示す事業計画とそれを貨幣的価値で示す利益計画, 予算として経営計画を策定する (上總, 2017)。会計は組織の活動を貨幣的価値で示すものであり, 事業計画と会計計画は対応関係にある。目標利益を組織構成員に知らしめ, 受容させ, 財務管理するのが管理会計であるが, それ成功裏に導くのが, J I TやT Q Mである。例えば, 日本電産では, 3 Q 6 S活動と呼ばれる現場管理の実践が経営五大項目の達成につながると組織内で理解されているように (上總・吉川, 2008; 吉川, 2010), 業務を管理する現場マネジメントと業績を測定する管理会計は, 経営の両輪をなすといえる。したがって, 管理会計技法を導入しても, 行動レベルでの業務管理をできなければ, 利益計画は絵に描いた餅になってしまう。これまでのアメーバ経営の導入研究で, 経営理念と会計が両輪となってマネジメントされるものとして特徴づけられている (谷, 2013)。これに対して, 現場の行動管理をどう進めるのかについての議論は, これまで十分に行われていない。

そこで本章では, アメーバ経営を導入し, その後現場改善活動として「ヒライ生産方式」(3S活動)を行い, 両者の連携を図ろうとしている食品加工販売業の株式会社ヒライ (以下ではヒライという) の事例を取り上げ, 会計情報と現場情報をどのように結びつけ, 経営改善の可視化につなげようとしているのかについて述べる¹。

ヒライは, 九州一円に独立店舗とスーパーのテナントとして入っており, 資本金5,000万円, 2018年5月期の売上高は160億円である。2016年4月に熊本地震があり, 5店舗が営業不能となったが, 徐々に回復をしてきて, 全体の売上伸び率では前年比で107%となっている。ヒライの店舗は熊本を中心に九州一円に店舗網の拡大を図り, 従業員 (パート含む)

¹ なお, 同社のアメーバ経営ならびに3S活動は完成したのではなく, 現在も試行錯誤を続けながら, 両者の連携を目指している。本章では, その途中経過として記述している。

は 2000 名を超す²。

本章の構成は次のとおりである。第 2 節で同社のアメーバ経営の概要を述べる。第 3 節では現場改善の具体例について説明する。第 4 節では同社で行われている現場改善の成果を定量的にどのように捉えようとしているのかを、具体例を交えて説明する。最後に、本章のまとめを述べる。

2. ヒライのアメーバ経営の概要

ヒライは 1968 年 5 月に創業し、2018 年で 50 周年を迎える³。当初はスーパーの中に 2～3 店舗の出店する形態からはじめ、現在の主力製品の 1 つであるサンドイッチもパン屋に卸売するから開始した。その後 1980 年から独立店舗の出店を始め、現在では店舗数は 140 店を超え、店舗内の形態も変化し、イトインコーナーでの食事の提供やうどん専門店の拡大を図り、売上を伸ばしている。

ヒライは、主としてロードサイドにお弁当、惣菜を販売する中食の分野で成長してきた。ここで、飲食産業について簡単にみておく。食事は外食、中食、内食に分類される。外食とは外に出て食事をすることであり、ファミリーレストランなどが挙げられる。2017 年現在、外食の売上規模は年間 25 兆 1000 億円になっている（日経流通新聞，2017）。中食とは弁当などの調理済み食品を持ち帰り職場や家庭で食べることであり、2017 年現在約 9.8 兆円の規模となっているが（一般社団法人日本惣菜協会，2017）、近年共働き世代の増加で中食の伸び率が著しくなっており、大手企業も参入するなど成長力が高い業態になっている。特にコンビニエンスストア（以下 CVS と略す）出店は急増しており、現在では 70,000 店を超えるが飽和状態に近づいているとも言われている。なかでも弁当、おにぎり、サンドイッチなどは CVS の構成比では高い看板商品となっている。内食とは一般的に家庭内で食事を作り家族で食事を取ることとなっている。最近では核家族化が進み家族で食事が少なくなっていると言われているが、おおよそ内食の市場規模は約 32.5 兆円と言われている。

ヒライは熊本と福岡の 2 工場で食品を加工、生産しており、製造工程は 4 つの調理部門に分かれている。第 1 調理に仕込み班・焼き物班、第 2 調理に煮炊き班、第 3 調理は揚げ物班、第 4 調理は盛合わせ班からなり、最終工程の第 4 調理ではベルトコンベヤー方式と一人で物を作り出すセル生産方式がある。また、グループ会社のどんどんライスから米飯類を仕入れ、製品はグループの物流会社で 140 カ所以上の直営店とテナントの店舗に運ぶ。直営

² 同社は、資本金が 5,000 万であるが、従業員規模、売上高規模は、本報告書の他の事例と比較しても大きく、他章と単純比較はできない。ただし、第 1 章の整理との関連でいえば、非上場企業であり中企業に区分されるため、中小企業の事例として同社を取り上げている。

³ 2 回の決算期の変更を行っているため、2018 年度が 50 周年となる。

店では弁当、おにぎりを冷蔵ケースで販売しており、店舗においても弁当、揚げ物を製造、販売している。店内で食事を取るスペーススイートインコーナーがあり、飲食が可能となっている。さらにグロスアリーコーナーや酒清飲料コーナーもある。

上記のとおり同社は工場で生産したものを店舗で販売する製造直販の体制であるため、各部門の損益を把握することが管理上必要となり、30年ほど前に店舗損益を計算する仕組みを整えた。当初は、工場で生産した製造原価に数%掛けた価格で店舗に売り渡すかを工場責任者と店舗責任者が話し合い、掛け率を決めていた。部門毎の損益は、全体会議において発表されてきた。

店舗が増え、生産量の拡大につれて工場の作業員が増えるなかで、営業部、製造部、管理部として組織化され、スタッフが階層化されていった。そこで店舗、工場の本部経費や営業幹部や工場幹部の経費が発生し、ライン・スタッフ制の損益計算がなされるようになった。各地域に開発部門や企画部門など多くのスタッフ部門に分かれ、予算取りがなされるようになった。スタッフ組織が増え、組織の階層化が進む一方で工場は1つの損益で計算され、各作業の損益は計算されていなかった。また、工場や店舗の正味作業の採算性は分からなかった。やがて、同社の業績も低迷していくことになった。そこで、現社長がアメーバ経営を知り、1999年からアメーバ経営の導入に会社全体で取り組むようになった⁴。

現在は定例会議において、経営理念と創業者の遺訓を議題の中に入れて人材の育成に力をいれている。経営理念には、「質の高い商品作りとサービス」、「正しい人間の完成」、「社会の幸福と繁栄のために奉仕」などが記されている。

ヒライにおいても『時間当り採算』が重要視され、部署ごとに「採算表」として月次決算に使われている。製造部門では総生産から経費を引いたものが差引収益となっている。

製造部門

$$\text{総生産} - \text{経費} = \text{差引収益} \quad \text{差引収益} \div \text{総労働時間} = \text{時間当り採算}$$

$$\text{差引収益} = \text{労務費} + \text{残余利益} = \text{従業員給与} + \text{経営者報酬} + \text{内部留保} + \text{税金}$$

営業も同様に総生産が総売上に変わり、その他は同じ取り組みになる。

また、アメーバ経営を行うためには、基本ルールを作る必要がある。同社においては、『稼ぎに関するルール』が基本運用ルールとなっている。現在では、部門間移動時に発生する利益配分を「協力対価」、営業部と生産部の利益配分を「社内売買」としている。

(イ) 生産実績として

⁴ アメーバ経営の導入にあたっては、京セラコミュニケーションシステム株式会社の指導を受けている。また、2014年から改めて、フィロソフィー教育、会計システムの導入に向けて同社の指導を受けている。

社外生産とはヒライ以外の注文を生産したもの。(外部市場)

社内生産1は営業部門から注文を受けて生産し、最終工程の物流に搬入したもの。

社内生産2は中間品製造指示書に基づいて生産したもの。

(ロ) 実績の計上方法

社外生産は事前に決定した渡し価格にて計上する。

社内生産1は出荷場に搬入した時点で計上する。

社内生産2は次工程に中間品とともに伝票を提出した時点で計上する。

このような取り決め事項が生産関連だけでなく経費、在庫などで詳細に決められている。

(ハ) 間接部門の経費配分方法

内間接経費の経費配分

製造本部・・・生産実績比にて配分

熊本工場，福岡工場・・・各採算部部門に生産実績比にて配分

企画開発，店舗開発，管理本部・・・生産実績比にて配分

(ニ) 『時間に関するルール』

時間の把握とは出退勤管理システムに登録された勤務実績表で計上する。

(1) 総労働時間①＝社員の定時時間 7.67×出勤日数。

(2)労働時間③＝パート・アルバイトの時間。

(3) 振替時間：部門内振替・部門間振替・法人間振替は、生産実績比の各採算比に配賦。

(4) 計上基準 ①時間計上の単位は15分とする。

②採算表の計算上端数について小数点2桁を切上げ。

③部門長の時間は各アメーバに入った時間を計上する。

④役員の時間は7.67×日数+みなし残業時間

(5) 時間移動の処理方法

時間移動とは各部門にて実績計上するが、他部門及び他法人への応援等が発生した場合については時間を付け替える処理(時間移動)を行う。

計上方法：「時間・人件費振替伝票」で発生時に計上。

(6) 実績の締め

実績の締めは月末最終稼働日とする。

アメーバの最小人員は3名の採算表である。図表1は第1調理の採算表作成の組織表になる。4つの調理部門が課の単位として、それぞれの調理部門がグループにユニットに分けられて、ユニット毎に時間当たり採算が計算される。図表2はアメーバ製造採算表である。N046, 47の時間当たりと時間当たり生産高が重要な指標となっている。

課	グループ	ユニット	人員
責任者 85010 ○○○さん 第一調理 PC <28>	責任者 88011 Yさん 1ブロック(第一調理) PC <18>	責任者 85015 Xさん 仕込班 PC <9>	9
		責任者 85022 Yさん 水産加工班 PC <5>	6
		責任者 85027 Zさん 出し巻班 PC <3>	3
	責任者 88013 △△△さん 2ブロック(第一調理) PC <7>	責任者 85016 △△△さん 肉加工班 PC <4>	5
		責任者 85017 □□□さん 生ネタ班 PC <2>	2
		責任者 80107 第一調理共通 PC <3>	3

図表 1 : 第 1 調理の組織表

No	科目 採算科目	科目説明		
1	総出荷	社外生産 + 社内生産1 + 社内生産2	34	総時間合計
2	社外生産	第六営業部に関する生産実績	35	総時間①(社員)
3	社内生産1	営業から注文を受けて、最終工程が出荷した生産実績	36	総時間②(パート)
4	社内生産2	協力対価のルールに基づいて発生する社内売の実績	37	社員(定時)
5	社内購入	協力対価のルールに基づいて発生する社内買の実績	38	社員(残業)
6	総生産	総出荷 - 社内購入	39	パート(定時)
7	経費合計	原材料費合計 ~ G開発投資支援金の合計	40	パート(残業)
8	原材料費合計	原材料の合計金額 ①他社 + ②肉 + ③魚 + ④野菜 + ⑤ごはん + ⑥包装資材	41	アルバイト時間
9	電気料	電気料	42	派遣時間
10	ガス代	ガス代	43	部門内振替時間
11	燃料費	工場燃料費	44	部門間振替時間
12	水道料	水道料	45	法人間振替時間
13	消耗品費	工場消耗品費、工場備品費	46	時間当り
14	衛生処理費	グリストラップ清掃費、水質検査費用等	47	時間当り生産高
15	修繕費	修繕費	48	経常利益
16	運賃費	配送料	49	経常利益率(%)
17	車輦費	—	50	総人員
18	旅費交通費	交通費等	51	社員
19	減価償却費	固定資産の減価償却費	52	パート
20	リース代	リース備品の費用	53	アルバイト
21	家賃・地代	家賃等	54	派遣
22	租税公課	収入印紙や地方税等	55	クレーム件数
23	福利厚生費	福利厚生費	56	ロス金額
24	求人費	求人用にいた費用	57	①他社
25	雑費	他のどの科目にも当てはまらない費用や一時的な費用等	58	②肉
26	部門内振替経費	部門内の振替経費	59	③魚
27	部門間振替経費	部門を跨る振替経費	60	④野菜
28	法人間振替経費	他法人への振替経費	61	⑤ごはん
29	HH管理費	株式会社ヒライホールディングスに支払う管理費	62	⑥包装資材
30	サンミール手数料	株式会社サン・ミールサプライに支払う管理費	63	製造粗利益高
31	G開発投資支援金	ヒライグループの新規店舗出店費用などグループの発展に用いる投資支援金	64	人件費
32	差引収益	総収益 - 経費合計		
33	差引比率	(差引収益 / 総収益) * 100		

図表 2 : アメーバ製造採算表

3. 現場改善活動

ヒライでは、アメーバ会計を導入して「時間当たり採算」として1人当たりの収益、1時間当たりの生産性を計算する仕組みを構築した。ただ、時間当たり採算を計算できても、数字をよくするための具体的な施策を考え出すことに課題があった。

食品製造業の生産性は製造業平均より低く、特に惣菜製造業の一人あたり付加価値金額は516万円で全製造業平均の一人あたり付加価値金額1308万の半分以下となっている（弘中，2018：10-11）。一般に生産性向上のために、ロボットの導入が提案されている。しかし食品加工業においては特に労働集約的な色彩が強く、機械化が容易ではなく生産性の向上に課題がある。近年では人員の確保が厳しい状況にあり、生産性向上が求められる。

ヒライでは、時間当たり採算の向上に向けた具体的施策の実施に向けて2013年より現場改善改革として「ヒライ生産方式」（通称3S活動という）の導入に着手した。

3Sとは「整理」「整頓」「清掃」からなり、すべての基本はこの定義から始まっている。

「整理」

(生)・・・今いるもの。4時間以内に使うもの。

(休)・・・急がないもの。別の場所に保管する。(使うものかどうか判断する時間)

(死)・・・要らないもの。捨てる。(保管していたが、その期間使わなかった場合捨てる)

「整頓」

①定位置。(押しても引いても動かない)

②定方向。(一定方向に揃える)

③定量。(一定の数量に揃える)

④表示。(ものにする)

⑤標識(区域、場所を示す)

「清掃」

①ゴミ。(粗大ゴミ)・・・両手でつかむ程度。

②チリ。(片手で掴めるもの)

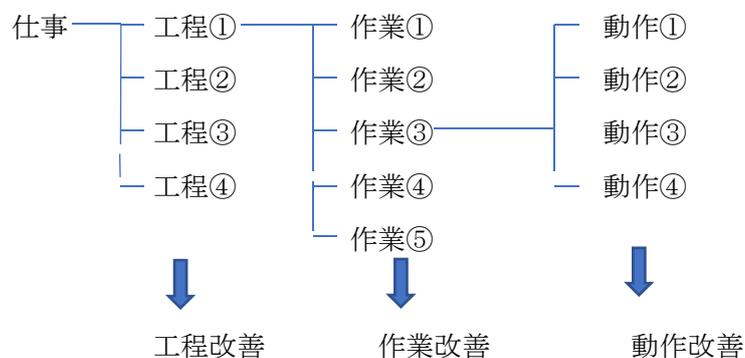
③ホコリ。(吹けば飛ぶ大きさ)

④汚れ。(拭けば取れる汚れ)・・・ピカピカの状態にする。

以上の定義から物造りに不可欠な工場内外の整理、整頓をすることでスペースの確保、動線を最小にすることで生産性の向上を図り現場改善が生まれてくる。ヒライ生産方式は、この3Sがすべての基本となっている。

ヒライでは、トヨタ生産方式をモデルにして、どこで問題が発生して、その原因はなぜ起こったのかの解決案を探していくことで生産性向上に繋げていくことにしている。改善案の事例から在庫の削減、人員の適正配分、レイアウトの位置変更などを行うことでリードタ

タイム短縮（受注から納品までの短縮）が可能となる。工場内においては工程の仕組みを作り、各工程では現場改善を踏まえた作業が行われ、作業ごとのアメーバ採算表が作られ次工程にスムーズな流れが出来てくる。

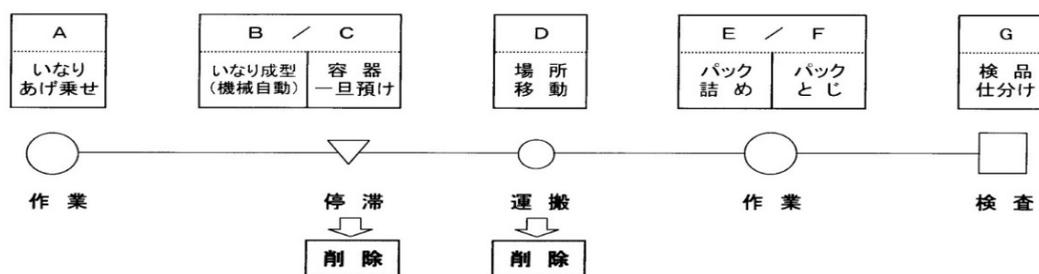


図表 3：仕事の流れ

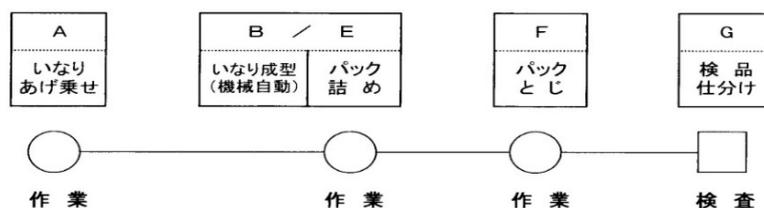
同社の生産体制は以下の4つの調理部門（工程）に分かれた作業区分からできている。第1調理は仕込み作業、水産加工作業、出し巻作業、肉加工作業、生ネタ作業の5作業に分かれており図表3での作業区分になり、各々の改善テーマがあり、各作業を時間単位の動作標準が組まれている。同様に第2調理は煮炊き作業、サラダ作業、真空調理作業の3作業、第3調理はフライ作業、コロッケ作業の2作業から出来ている。

第4調理は最終工程となり、弁当作業、寿司作業、おにぎり作業、サンドイッチ作業などに分かれ各工程からの結合となる。この結合が上手く出来なければ大きなロスが出ることになる。

【 改善前 】



【 改善後 】



図表 4 : いなり 3 個パックの代表例 作業工程図

図表 4 は「いなり寿司 3 個パック」のプロセス・フローチャートである。改善前では A～G までに 7 工程かかっていたが、C の「容器一旦預け」、D の「場所移動」は製品の移動のムダとなっていることが分かった。それを解決するため、作業台の移動、人の配置位置を変えることで A～G を 5 工程で短縮することが出来た。

5 工程になることによって 2 人の削減とどの位の所要時間になるのか。第 4 調理の寿司班のメンバーにより現在の流れの検証とどこに無駄があるかを担当者全員で卓上ミーティングを行い、理論上の削減と所要時間を計算して算出した。その後、実際に卓上理論に問題がないかの検証を行い、C から D に移る作業で待ち時間と移動時間にロスが発生していることが全員で確認され人員の削減 2 名と所要時間の短縮が数値的に出されていく。最後に全体のスムーズな流れと各作業での所要時間を確認して運用開始される。

現場改善は人員や給与の削減ではなく、本来の目的はいかに合理的に生産性をあげ、過重労働を解消しながら、個々人の能力の向上と改善された時間を個人の有益な時間にしていくことにも繋げていくことにある。この趣旨を各作業員が理解するよう進める必要があり、現場改善を行うことが企業にとっても個人にとっても有益であることを理解していくことが企業にとっても個人にとっても肝要となっている。

4. 現場改善と会計情報の可視化

第 2 節では、ヒライのアメーバ経営の概要を述べ、つづいて第 3 節において、現場改善活動の取組例について説明した。本節においては、現場改善活動の取組の成果が時間当たり採算として成果として捉えられているのかについて、同社の取組を述べる。

従来は工場長 1 人と数人の工場幹部社員で工場の月次損益の発表をしていたが、アメーバ経営の導入により、班長を含め、工場全体で月次損益が報告されるようになった。生産部門では 23 部門の採算表⁵に分かれて、部門毎、作業毎に決められた時間当たり採算が計画対実績の形で出され評価方法として S～G⁶まで毎月採点されている。この方式をとることによって、各調理部門での採点がなされる仕組みとなっている。

図表 5 は 52 期 1 月度、第 1 調理の 5 部門の採算表であり、第 1 ブロックとして仕込み班、水産加工班、出し巻班という 3 アメーバから構成されている。班の責任者は自アメーバの数

⁵ 部門毎の採算表を部門アメーバと呼んでいる。

⁶ S は採算表において時間当たり売上（生産高、出荷高）・時間当たり収益が予算と前年を上回っていること。さらに黒字であること。G は採算表において時間当たり売上（生産高、出荷高）・時間当たり収益が予算と前年を下回っていること。

値責任と運営責任を負う。

図表5の上段、左側に仕込み班のX氏(評価B)とあるが、この班の責任者はX氏で評価はBとなる。出し巻班Z氏の評価はSとなり1月度の業績では最高の評価となる。時間当り収益、時間当り出荷高が計画および前年比より良くSと評価される。

仕込み班の責任者X氏は9名の採算表を作って行き、製造会議に仕込み班の報告を行う。会議での重点項目は「時間当り収益」と「時間当り売上高(生産高, 出荷高)」になり、予定、前年を超えた実績ならば評価は上がっていく。同時に出し巻班などは3名の構成であるが発表内容は同じである。

科目/部門	仕込み班 Xさん (評価B)					水産加工班 Yさん (評価C)					出し巻班 Zさん (評価S)					第1ブロック(仕込班・水産加工班・出し巻班) B				
	予定	前年	実績	予定比	前年比	予定	前年	実績	予定比	前年比	予定	前年	実績	予定比	前年比	予定	前年	実績	予定比	前年比
総出荷	14,136,557	13,996,591	12,550,790	88.8%	89.7%	17,457,374	17,115,073	17,743,093	101.6%	103.7%	6,344,394	6,042,280	6,526,180	102.9%	108.0%	37,938,325	37,153,944	36,820,068	97.1%	99.1%
社内①	52,047	49,475	39,245	75.4%	79.3%	5,841,494	5,552,830	6,122,113	104.8%	110.3%	0	0	0	NDV/0%	NDV/0%	5,893,541	5,602,305	6,161,358	104.5%	110.0%
社内②	14,084,510	13,947,116	12,511,545	88.8%	89.7%	11,615,880	11,562,243	11,620,985	100.0%	100.5%	6,344,394	6,042,280	6,526,180	102.9%	108.0%	32,044,784	31,551,639	30,658,710	95.7%	97.2%
工場内仕入	6,714,865	6,705,389	5,135,176	76.5%	76.6%	7,070,237	7,927,851	7,167,396	101.4%	90.4%	19,033	19,750	17,400	91.4%	88.1%	13,804,135	14,652,990	12,319,972	89.2%	84.1%
総生産	7,421,692	7,291,202	7,415,614	99.9%	101.7%	10,387,137	9,187,222	10,575,702	101.8%	115.1%	6,325,361	6,022,530	6,508,780	102.9%	108.1%	24,134,190	22,500,954	24,500,096	101.5%	108.9%
粗利益高	4,877,112	4,568,072	5,042,294	103.4%	110.4%	6,686,174	5,314,309	6,205,739	92.8%	117%	2,709,056	2,555,518	2,801,634	103.4%	109.5%	14,272,342	12,437,899	14,049,667	98.4%	113.0%
総経費	4,391,263	4,449,272	4,312,206	98.2%	96.9%	5,547,646	5,599,055	6,308,849	113.7%	112.7%	4,560,165	4,349,262	4,698,133	103.0%	108.0%	14,499,074	14,397,589	15,319,188	105.7%	106.4%
原材料費	2,544,580	2,723,130	2,373,320	93.3%	87.2%	3,700,963	3,872,913	4,369,963	118.1%	112.5%	3,616,305	3,467,012	3,707,146	102.5%	106.9%	9,861,848	10,063,055	10,450,429	106.0%	103.9%
その他経費	1,846,683	1,726,142	1,938,886	105.0%	112.3%	1,846,683	1,726,142	1,938,886	105.0%	112.3%	943,860	882,250	990,987	105.0%	112.3%	4,637,226	4,334,534	4,868,759	105.0%	112.3%
差引収益	3,030,429	2,841,930	3,103,408	102.4%	109.2%	4,839,491	3,588,167	4,266,853	88.2%	118.9%	1,765,196	1,673,268	1,810,647	102.6%	108.2%	9,635,116	8,103,365	9,180,908	95.3%	113.3%
総時間	1,812.76	1,749.41	1,844.51	101.8%	105.4%	1,800.98	1,343.44	1,603.17	89.0%	119.3%	634.55	612.20	529.91	83.5%	86.6%	4,248.29	3,705.05	3,977.59	93.6%	107.4%
労働時間①	367.48	637.21	484.94	132.0%	76.1%	843.70	741.74	754.68	89.4%	101.7%	368.74	234.76	174.35	47.3%	74.3%	1,579.92	1,613.71	1,413.97	89.5%	87.6%
労働時間②	60.00	48.53	21.75	36.3%	44.8%	100.00	117.28	115.67	115.7%	98.6%	28.00	43.38	24.75	88.4%	57.1%	188.00	209.19	162.17	86.3%	77.5%
労働時間③	1,280.00	962.20	1,256.50	98.2%	130.6%	752.00	382.95	651.50	86.6%	170.1%	184.00	282.20	289.25	157.2%	102.5%	2,216.00	1,627.35	2,197.25	99.2%	135.0%
振替時間	105.28	101.47	81.32	77.2%	80.1%	105.28	101.47	81.32	77.2%	80.1%	53.81	51.86	41.56	77.2%	80.1%	264.37	254.80	204.20	77.2%	80.1%
時間当り収益	1.672	1.625	1.683	100.6%	103.6%	2.687	2.671	2.662	99.0%	99.6%	2.782	2.733	3.417	122.8%	125.0%	2.268	2.187	2.308	101.8%	105.5%
時間当り出荷高	7.798	8.001	6.804	87.3%	85.0%	9.693	12.740	11,068	114.2%	86.5%	9.998	9.870	12,316	123.2%	124.8%	8.930	10.028	9.257	103.7%	92.3%
人時生産性	2.690	2.611	2.734	101.6%	104.7%	3.713	3.956	3.871	104.3%	98%	4.269	4.174	5.287	123.8%	126.7%	3.360	3.357	3.532	105.1%	105.2%

図表5：52期1月の採算表(例)

このようにアメーバ毎に月次の採算を評価する体制をとっているが、熊本工場の第 2 調理、煮炊き班で行われた改善事例をもとに、どのように採算表に成果が出たのかについて説明する。

煮炊き班では、千切り大根や金平牛蒡などを調理するが、以前は受注確定前に予測数量で朝から生産を行い、15:30 で受注が確定してから、また製造し、製造終了時間はばらばらであった。そして、21 時に受注が最終確定したあとに、特別注文分や予測数量と実際の受注量に差があれば追加生産を行っていた。結果として、予測と実績の誤差の変動が大きく、廃棄ロスが発生していた。また、特別注文がある場合には、それに備えた待機時間が発生していた。

このようなムダを減らすため、同社の試験室で細菌の数値を調べ、食材を賞味期限 1 日 (D 2) と賞味期限 0 日 (D 1) に分類し、賞味期限を加味して生産計画を立てることにした。賞味期限の長い D 2 食材については、前倒しで計画的に生産できるし、賞味期限の関係から廃棄を減らせることが分かってきた。

新方式では午前の部で 80% 程度の作業を作り終え、夜の部に残りの 20% を生産する時間を決め、計画生産が可能となり、手待ちロスが減り、作業時間が減ることになった。具体的な流れは下記の通りである。

店舗用食材	D 1 ・ D2	21 : 00 最終確定生産→1 : 00 生産終了
	D1 ・ D2	8 : 00 最終確定生産→13 : 30 生産終了
特注食材	D1	21 : 00 最終確定生産→1 : 00 生産終了
<ul style="list-style-type: none"> ●店舗用食材 (D1, 2) は pm15 : 00 に生産開始して、am1 : 00 に弁当製造ラインに渡す。 ●店舗用食材 (D1, 2) は am8 : 00pm 生産開始して、pm13 : 30 に定数を終了 ●特注用食材 (D1) は pm21 : 00 より生産開始して am1 : 00 に特注ラインに渡す。 		

当該改善の結果、総出荷額は前年比 116.2%であったが、総経費は 129.1%と総出荷額をはるかに超えているが、総労働時間⁷は前年比 96.2%と総出荷に比べてみても大幅に抑えられている (図表 6)。その結果として、差引収益は改善されていることになり、時間当りの収益も 126.8%とよくなってきている。労働時間①社員と労働時間②残業が減っているが、労働時間③パートは時給の増加と社会保険加入者の増加となっている。最大の要因は旧方式では D1 での作業で男性社員が残業を含めて 12~13 時間の労働であったが、D1 と D2 に分

⁷ 労働時間①は社員の労働時間。②は残業労働時間、③はパートの労働時間

8月 2調理細分化表					
科目/部門	煮炊き班		実績	予定比	前年比
	予定	前年			
総出荷	55,494,516	51,383,811	59,726,484	107.6%	116.2%
営業売上げ	24,109,284	23,485,404	32,219,016	133.6%	137.2%
工場売上げ	31,385,232	27,898,407	27,507,468	87.6%	98.6%
工場内仕入	19,979,026	18,286,983	17,593,348	88.1%	96.2%
総生産	35,516,490	33,096,828	42,133,136	118.6%	127.3%
粗利益高	12,208,793	11,814,494	14,592,743	119.5%	123.5%
総経費	26,629,149	24,621,106	31,794,724	119.4%	129.1%
原材料費	23,307,697	21,282,334	27,540,393	118.2%	129.4%
その他経費	3,321,453	3,339,072	4,254,331	128.1%	127.4%
差引収益	8,887,341	8,475,422	10,338,412	116.3%	122.0%
総時間	312,523	3,252.78	3,129.42	100.1%	96.2%
労働時間①	1,526.33	179,790	1,546.44	101.3%	86.0%
労働時間②	573.00	608.95	452.50	79.0%	74.3%
労働時間③	718.00	407.80	887.15	123.6%	217.5%
振替時間	37.90	438.13	243.33	79.0%	55.5%
時間当り収益	2,843.7	2,605.6	3,303.6	116.2%	126.8%
時間当り出荷高	17,756.9	15,796.9	19,085.5	107.5%	120.8%
人時生産性	3,906.5	6,332.1	4,663.1	119.4%	128.4%

けることで社員を前後半に基本 6 時間の労働にして男子社員の労働負担の軽減を図り、余った時間を別の生産に活用し始めている。この結果、時間当り収益が 126.8%と改善された

図表 6：煮炊き班改善結果後の採算表

アメーバ経営は、個々の部門がどれだけ稼いでいるかを細分化して計算方法であるため個人の評価がわかりやすくだされる仕組みとなっている。各部門においては 3 S 活動により効果的な改善がなされた数値がアメーバの部門採算表に表れてくることに。この業績評価とは別に全従業員に対して個人の目標管理評価を半期ごとに提出して総合評価を出している。全従業員が現在働いている部門が細かくわかることで各人の意識と意欲が大きく変わってきていることは評価できる。

5. まとめ

アメーバ経営を導入しても、予定で詳細に出された数値をどのように改善していくかは具体的な実行計画がなければ、絵に描いた餅になる可能性がある。同様に、改善活動においても成果が評価されなければ継続が困難になる。ヒライの事例ではアメーバ経営について改善活動として 3 S を導入し、アメーバ経営で設定された数値目標を達成するため、3 S 活動が具体的な活動として機能することとなった。改善活動の結果が、採算表で測定されるようになり、相互に連携するようになってきた。

ただし、すべての改善活動の成果が、採算表で捉えられているかという点、十分に捉えら

れていない、あるいは成果として表れていない部分があり、その点は同社の課題となっている。また、現実的側面をみると、従業員は眼前のやるべき仕事を抱えており、改善活動とその測定の継続は必要ではあるが、現状の業務に追われ、余裕がない部分もあり、全社的な継続的取組とするために、なお、試行錯誤が続けられている。これらがどのように変化していくのかについては、今後の課題とする。

【参考文献】

- 一般社団法人日本惣菜協会（2017）『2017年版惣菜白書－ダイジェスト版－』。
- 稲盛和夫（2010）『アメーバ経営－ひとりひとりの社員が主役－』日本経済新聞出版社。
- 庵谷治男（2018）『事例研究 アメーバ経営と管理会計』中央経済社。
- 上總康行・吉川晃史（2008）「日本電産の成長戦略と管理会計」『企業会計』60(11), 131-141。
- 上總康行（2017）『管理会計論 第2版』新生社。
- 近藤大輔（2017）「アメーバ経営導入の阻害要因」『メルコ管理会計研究』9(2), 45-55。
- 谷武幸（2013）「アメーバ経営の概念モデル：フィロソフィとのコントロールパッケージによる組織の活性化」『企業会計』65(2), 161-171。
- 日経流通新聞（2017）2017年11月15日朝刊 p.5。
- 弘中泰雅（2018）『ムダをなくして利益を生み出す 食品工場の生産管理(第2版)』日刊工業新聞社。
- 三矢裕（2010）「アメーバ経営の導入－アクテックの事例」アメーバ経営学術研究会編著『アメーバ経営学－理論と実証』184-210。
- 吉川晃史（2010）「日本電産の M&A 戦略と限界利益管理型管理会計」『メルコ管理会計研究』3(1), 65-74。