

第7章 中小企業における管理会計の実態

1. はじめに

本プロジェクトにおいて、筆者に与えられた役割は、中小企業における管理会計の実態を明らかにすることであった。本プロジェクトの目的は、2006年5月の新会社法の施行にともなう中小企業の会計実務への影響を探ることにある。しかし、新会社法は管理会計に対して直ちに影響を与えるものではない。そこで本稿の目的は、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。

本稿の構成は、次のとおりである。次節では、中小企業の管理会計（原価計算を含む）について、もっとも活発な研究が行われていた1950年代から60年代にかけての議論を振り返る。第3節では、今回の動向調査に使われた質問票の内容について説明する。第4節では、調査結果について説明する。

2. 1950年代から60年代における中小企業の管理会計・原価計算

戦後しばらくの間、わが国では、戦前に制定されたものをそのまま引き継いだ形の『製造工業原価計算要綱』が原価計算に関する唯一の制度的な規範となっていた。しかし、戦前の原価計算は、主に軍需品の調達価格の算定を目的として、緻密かつ厳格な実際原価計算を要請するものであった。このことが、専門知識や人的・金銭的余裕に乏しい中小企業にとって、原価計算を実施するうえでの高いハードルになっていた。

そこで、1950年代後半には、中小企業のための原価計算に関する新たな制度的規範を確立しようとする試みが展開された。その1つの成果が、日本生産性本部によって1958年に公表された『中小企業のための原価計算』であった。日本生産性本部では、これに続いて機械靴、クリーニング、ビスケツトなどの業種別原価計算手続も相次いで公表していった。また、同じ年には、中小企業庁も『中小企業の原価計算要領』を発表した。

このように、規範的な取り組みが進む一方で、当時の中小企業における原価計算の実態を知ることのできる資料は極めて少ない。以下では、文献調査の範囲と

してあまりにも不十分であるが、その出発点として、2つの文献を紹介する。

1つは、1964年に『産業経理』誌上で企画された「中小企業の原価計算」と題する座談会である（青木等、1964）。この座談会には、学界から早稲田大学教授の青木茂男氏と一橋大学助教授の岡本清氏、実務界から東京都商工指導所主任指導員であった山田一郎氏とパイオニア営業部次長であった吉田貴一氏が参加している。青木氏と山田氏は前述の『中小企業のための原価計算』を作成した日本生産性本部中小企業原価計算委員会の委員でもあった。

青木等（1964）では、中小企業の原価計算が大企業のそれとどのように異なるのか、その違いを踏まえて具体的にどのような原価計算が求められるのかが論じられている。

中小企業と大企業の違いについては、原価計算の目的の違いを理解することが重要である。大企業では、『原価計算基準』で言われるように財務諸表の作成や原価管理・利益管理などの異なる目的を同時に達成する制度としての原価計算が求められるのに対して、中小企業では、財務諸表作成のために手間をかけて原価計算をする必要も余裕もないという。一方で、下請け企業が大半を占めるため、製品の「買ったたかれ」を防止するための採算計算が非常に重要である。さらに、その採算計算では、原価を積み上げて価格を設定するのではなく、競争関係を踏まえて今後いくら原価を引き下げなければならないかという視点が基礎になるといえる。

具体的な原価計算の内容については、製品別原価を実際原価で集計する制度としての原価計算はほとんど必要とされない。見積りの計算はたいていやっているが、実績については原単位を把握するのみであることが多い。それでも一部には、原単位に単価を乗じて、日次の損益計算を行うところもあるという。また、経営者の採算管理の感覚に近くなるように、臨時計算でもかまわないから作業区分別の加工費を精密に把握するように努めるのがよいという。

もう1つは、東京工業大学教授の小林靖雄氏による文献である（小林、1967）。この文献では、当時の機械金属工業を対象とする原価計算の実施状況に関するアンケート調査と実際に小林氏が見出したとされる中小企業のための原価計算実践が説明されている。

アンケート調査は、ある地方の機械金属工業を対象に行われている。詳しい調査方法は説明されていない。調査では、中小企業のなかで親企業と下請企業が区別され、親企業10社のうち7社、下請け企業73社のうち31社で原価計算を実

施していた。実施されている原価計算の内容は、親企業で個別原価計算 2 社、組別総合原価計算 1 社、総合原価計算 5 社、標準原価計算 2 社であった。下請け企業では、個別原価計算 14 社、組別総合原価計算 1 社、総合原価計算 14 社、標準原価計算 6 社、直接原価計算 3 社であった。当時すでに直接原価計算を実施する企業が存在したことが注目されるが、小林（1967）によれば、直接原価計算を「実施」と回答したのは従業員 30 人未満の零細企業であり、これは直接原価計算の本質を理解していない可能性があるとしている。

中小企業のための原価計算実践としては、多品種少量生産企業における品種別採算検討のために、もっとも合理的な原価計算であるとして職場別加工費計算を提唱している。職場別加工費計算とは、部門別計算の部門をできる限り細かく分割し、同一作業の行われる職場に掘り下げて、職場別に加工費率を算定する方法である。加工費率は職場別の基準稼働率にもとづいて算定され、価格交渉のための原価見積りには、基準稼働率を過去の受注の組み合わせにおける実績平均的な水準に設定する。また、ある品種の組み合わせで受注した場合の各品種別の採算検討には、品種別生産計画にもとづく予定操業度が使われる。予定操業度の変化を考慮するためには、加工費を変動費と固定費に区分し、それが予定操業度に対して基準からどれだけ変化するかをみて加工費率を算定する。

小林（1967）によれば、当時すでに、中小企業の実践のなかにいろいろな形の職場別加工費計算がみられたという。ある縫製品工業では、誰から教わったわけでもなく、アイロン作業やプレス作業ごとに加工費率を算定する方法を採用していた。また、あるメッキ工業では、親企業からの指導によって職場別加工費計算を実践していた。

以上のように、1960 年代にはすでに、中小企業においても原価計算への関心は相当に高く、部分的・臨時的ではあるが、一部に緻密な原価計算を実施している企業も存在した。しかし、その後、中小企業の原価計算の実態はほとんど解明されることがなかった。以下で述べる今回の調査を足がかりに、中小企業の原価計算に関する調査・研究を活発化していくことが必要であろう。

3. 中小企業の管理会計・原価計算に関する質問項目

質問票全体の設計に関する説明は他の稿に譲ることとして、本稿では、管理会計実務に関する質問項目のみを説明する。管理会計実務については、以下の 3 つ

の質問項目を設定した。

- 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ている。ただし、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「顧問先企業から相談を受けた内容」として間接的に聞いたものである。これには、中小企業経営者の実際の認識とはずれる可能性がある一方で、管理会計・原価計算に関する理解度に相当のばらつきがあると想定される経営者からの回答に比べ、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を取り上げた。

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ている。具体的な管理会計・原価計算手法としては、伝統的な手法とされるもののなかから標準原価計算（SC）と直接原価計算（DC）、戦略的な手法とされるもの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・コストリング（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）を取り上げた。

4. 調査結果

1) 質問項目①と②について

質問項目①と②に対する結果は、それぞれ図表1と図表2のとおりである。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、短期利益計画という順に回答が多かった。一方、顧問先企業が問題を抱えている管理会計・原価計算としては、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。

図表 7-1 顧客先企業から相談を受けた管理会計・原価計算

	ポイント※
中期計画	56
短期計画	93
予算編成	37
部門損益管理	94
原価管理	57
業績評価・報酬	190
設備投資	101
M&A	22

※「もっとも相談が多かった」とする回答数を2ポイント、「2番目に相談が多かった」とする回答数を1ポイントとして計算している。

図表 7-2 顧客先企業が問題を抱えている管理会計・原価計算

	ポイント※
中期計画	113
短期計画	60
予算編成	66
部門損益管理	57
原価管理	130
業績評価・報酬	147
設備投資	70
M&A	22

※「もっとも問題を抱えている」とする回答数を2ポイント、「2番目に問題を抱えている」とする回答数を1ポイントとして計算している。

いずれの質問項目においても業績評価・報酬という回答がもっとも多かった。一方で、管理会計・原価計算のなかで一般に業績評価・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・報酬についても、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。

興味深いのは、以上の調査結果から、顧問先企業と税理士との間での認識のずれが表出していることである。顧問先企業から相談を受けることは少ないが、問題を抱えていると思われる管理会計・原価計算には、中期計画（相談を受けた：56に対して問題を抱えている：113）や原価管理（同じく57に対して130）があった。反対に、顧問先企業から相談を受けることは多いが、問題を抱えているとは認識されていない管理会計・原価計算には、短期計画（同じく93に対して60）と部門損益管理（同じく94に対して57）があった。

これは、第1に、顧問先企業は短期計画を気にしているのに対して、税理士はもっと中期計画に問題意識をもったほうがよいと考えているという結果であり、中小企業が短期志向に陥りやすく中長期的な計画に対する意識が低いことを示している。このことは容易に想定される結果であった。

しかし、第2に、税理士があまり相談を受けないにもかかわらず、顧問先企業の原価管理に高い問題意識をもっているというのは意外な結果であった。原価管理が具体的にどのような問題を意味しているのかは、今後さらなる調査によって分析していかなければならないが、今回の調査では、一方で、部門損益管理に対する税理士の問題意識は強くないことが示されている。このことから、少なくとも原価管理は、部門損益管理とは異なる視点からの原価管理が必要とされていると考えられる。

2) 質問項目③について

質問項目③に対する結果は、図表3のとおりである。質問項目にあげたすべての管理会計・原価計算手法について、「いずれでもない」とする回答がもっとも多かった。残念ながら中小企業では、これらの手法に対する関心が総じて低いといえる。

図表 7 - 3 管理会計・原価計算手法の導入状況

(%)	SC	DC	ABC	QC	LCC	BSC	TC	EVA	MPC
導入済み	9.9	16.4	0.8	1.1	1.1	3.4	3.0	0.4	0.4
導入予定	1.1	0.8	0.4	1.1	0.8	2.3	1.1	0.8	0.4
相談あり	14.8	12.6	5.3	4.6	6.8	5.7	7.2	3.0	3.8
いずれでもない	58.2	54.0	76.4	76.4	74.1	72.2	71.5	78.3	77.6

ただし、そのなかでも手法によって特徴的な導入状況がいくつか検出されている。伝統的な手法とされる標準原価計算 (SC) と直接原価計算 (DC) については、それ以外の戦略的な手法に比べて、導入済みとする回答がかなり多かった。とくに、直接原価計算では 16.4% の税理士が顧問先企業に導入済みであると回答している。約 40 年前に行われた小林の調査 (小林, 1967) では、中小企業が直接原価計算を「導入」しているというのは理解不足によるところが大きいと解釈していたが、今回の調査対象は税理士であり、直接原価計算について一定の専門知識を有しているといえる。そのなかで、直接原価計算が突出して多く「導入済み」であるというのは注目に値する。その導入状況について、今後さらなる調査・分析が求められよう。

一方で、戦略的な手法に対する「導入済み」という回答は、いずれも 5% を下回っている。しかし、そのなかでも BSC については 3.4% が「導入済み」としており、他の戦略的な手法に比べてもっとも関心が高いようである。BSC は戦略的な手法のなかでももっとも体系的な手法であるといえ、これまでの導入事例には大企業が多かった。中小企業においても BSC の優れた適用事例が存在するかどうか、今後の興味深い研究課題を示していると考えられる。