

# 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\*

飛 田 努

## 1. はじめに

いかなる企業においても、存在意義としての組織目的を持つ。その組織目的を実現するために組織成員を動機づけ、望ましい行動を実行するように誘導するプロセスをマネジメントコントロール (Management Control) という。しかし、望ましい行動を実行するのは容易ではない。なぜなら、組織成員が組織目的を理解しておらず、どのような行動を取るべきか分からなかったり、組織目的と個人目的が一致するとは限らなかったり、仕事を遂行するために必要な知識や経験を備えていない人間の存在があったりするからである (Merchant [1997], Merchant and Van der Stede [2007])。

こうした問題を解決するために組織成員の心理的状态に影響を与え、組織の望ましい行動パターンを実現することで、経営目的を達成するために利用されている情報ベースの仕組みは、マネジメントコントロールシステム (Management Control System: 以下、MCS) と呼ばれている。MCS 研究において中心的な役割を果たしてきた Simons [1995] は、MCS を「管理

者が組織行動のパターンを維持または変更するために活用する情報をベースとした公式的な手順と手続きである」(Simons [1995] 訳書 p.37) と定義している。ここで言う公式的な手順と手続きというのは、具体的には計画、予算、市場占有率の監視システムを挙げている<sup>1)</sup>。

こうした中で、澤邊・飛田 [2008] [2009a] [2009b] では、MCS の理念型として会計コントロール、理念コントロール、社会コントロールの3つを想定した実証分析を進めてきた。特に管理会計に基づく会計コントロールはその中核に位置し、経営理念を基礎とする理念コントロール、人間関係に基づく社会コントロールとともに組織の行動パターンに何らかの影響を及ぼしているとし、これまで上場企業と関西地方の非上場企業を対象としたアンケート調査を行った<sup>2)</sup>。

本稿は、熊本学園大学付属産業経営研究所から得た研究助成をもとに2010年秋に実施した熊本県内中小企業の経営管理、管理会計実践に関するアンケート調査 (以下、本調査) の結果をまとめたものである。本調査は熊本県内の中小企業<sup>3)</sup> における MCS についての実証分析を

\* ) 本稿は熊本学園大学付属産業経営研究所研究助成 (平成 22 年度) 「中小企業における組織文化とマネジメントコントロールの関係についての実証研究 ~ 熊本県内企業の管理会計実践に関するアンケート調査 ~」の研究成果の一部である。なお、調査を実施するにあたり、財団法人くまもとテクノ産業財団経営支援室 吉良山健三室長をはじめとする皆様には大変なご尽力を頂いた。ここに感謝の意を表す。

1) 実は MCS をどのように定義するかは論者によってさまざまであり、管理会計研究において一般的に認められるような分類方法は確立されていない。なお、Chenhall [2007] は代表的な論者による MCS 研究に基づいた形態の整理をしている (Chenhall [2007] p.169)。

2) それぞれの分析結果については各論文を参照されたい。

3) 現行の中小企業基本法の定義では、常用雇用者 300 人以下 (卸売・サービス業は 100 人以下、小売業・飲食店は 50 人以下)、または資本金 3 億円以下 (卸売業は 1 億円以下、小売業・飲食店・サービス業は

行うためのデータ収集として実施したものであり、これまでの研究の一環に位置づけられる。

なお、本稿においてアンケート調査結果を報告するのは、中小企業における管理会計実践の実態調査が数少ないからである<sup>4)</sup>。これまで中小企業における経営実践、とりわけ管理会計がどのように取り扱われているのかについての実態調査はあまり行われてこなかった。よって、こうした形で中小企業の経営管理、管理会計実践に関する調査報告をすることには一定の意義があると思われる。

## 2. 調査概要

本調査では、2010年9月末から10月初頭にかけて、熊本県内の中小企業に対して郵送によるアンケート調査を実施した。調査対象とした中小企業は、財団法人くまもとテクノ産業財団が保有する中小企業の住所録から抽出した。そのほとんどが製造業である。送付社数は893社であり、回答社数は95社(10.64%)であった。なお、このうち5社は従業員数について無回答であったため、以下の分析から外している。すなわち、90社での集計を行ない、以下の分析を行った。

質問項目は大きく分けて5分野からなっている。すなわち、心理的要因として従業員の満足度とモチベーションに関する質問、社内における価値観の共有や経営理念が及ぼす影響に関する質問、従業員の社内外でのコミュニケーションに関する質問、業務フローチャートやマニュアル、経営管理システムの利用に関する質問、管理会計に関する質問である。

なお、以下で見るそれぞれの質問はそのすべてが7リッカート・スケールで構成されている。そのほとんどは、4を中央とし、1が「全くあてはまらない」、7が「全くあてはまる」となっており、ポイントが高いほど当該質問に対してあてはまりが高いと感じているということになる。

## 3. 調査結果

次に各分野の質問とその回答結果を見ていくことにする。以下では企業規模ごとの実態を把握するために、回答企業全体(90社)のほかに従業員数別に区分した平均値、企業数、標準偏差を見ていく。従業員数は10人以下(17社)、11人以上20人以下(23社)、21人以上50人以下(30社)、51人以上100人以下(14社)、101人以上(6社)の5区分で比較する。

### 3.1. 従業員の心理的要因(満足度・モチベーション)について

まず、従業員の心理的要因について見ていく。ここでいう心理的要因とは従業員の満足度とモチベーションを指している。

表1は従業員の心理的要因について尋ねた各質問項目とその回答結果(平均値)である。これによると、回答企業全体では「従業員は貴社で働くことに誇りを感じている(4.567)<sup>5)</sup>」、「従業員は貴社での仕事のやりがいを感じている(4.567)」、「従業員は主体的に仕事に取り組んでいる(4.533)」、「従業員は協調性が豊かである(4.822)」、「従業員は仕事の結果を重視している(4.744)」が比較的高いポイントを示して

5,000万円以下)の会社を中小企業としている。なお、本稿では財団法人くまもとテクノ産業財団が保有するリストをもとに調査を実施しており、そのほとんどがこのカテゴリーに該当する企業である。

4) アンケート調査に基づく日本企業の管理会計実態に関する文献サーベイを行った吉田・福島・妹尾[2008a] [2008b] [2009]では、多数の先行研究が紹介されている。だが、そのほとんどが上場企業を対象としたものであり、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。

5) 括弧内の数値は平均値を表している。以下でも同様である。

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

表1 従業員の満足度・モチベーションに関する質問

	回答企業全体			10人以下			11人以上20人以下		
	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差
従業員は貴社で働くことに誇りを感じている。	4.567	90	1.350	4.588	17	1.938	4.522	23	1.344
従業員は貴社での仕事にやりがいを感じている。	4.567	90	1.350	4.353	17	1.998	4.609	23	1.340
従業員は目標を常に意識している。	4.167	90	1.486	4.000	17	1.904	4.435	23	1.502
従業員はお互いに切磋琢磨しつつ仕事をしている。	4.244	90	1.463	3.941	17	1.952	4.478	23	1.344
従業員は主体的に仕事に取り組んでいる。	4.533	90	1.463	4.118	17	1.691	4.609	23	1.305
従業員は創意工夫しつつ仕事に取り組んでいる。	4.500	90	1.440	4.529	17	1.736	4.435	23	1.343
従業員は競争心にあふれている。	3.700	90	1.328	3.059	17	1.435	3.870	23	1.217
従業員は協調性が豊かである。	4.822	90	1.435	4.529	17	1.546	5.217	23	1.347
従業員は仕事のプロセスを重視している。	4.444	90	1.399	4.588	17	1.698	4.435	23	1.237
従業員は仕事の結果を重視している。	4.744	90	1.354	4.882	17	1.576	4.783	23	1.380
	21人以上50人以下			51人以上100人以下			101人以上		
	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差
従業員は貴社で働くことに誇りを感じている。	4.633	30	1.245	4.429	14	1.089	4.667	6	.516
従業員は貴社での仕事にやりがいを感じている。	4.733	30	1.230	4.357	14	.842	4.667	6	.816
従業員は目標を常に意識している。	4.429	30	1.486	4.143	14	1.231	4.500	6	.548
従業員はお互いに切磋琢磨しつつ仕事をしている。	4.375	30	1.557	4.071	14	1.072	4.333	6	.516
従業員は主体的に仕事に取り組んでいる。	4.538	30	1.675	4.714	14	1.204	4.833	6	.753
従業員は創意工夫しつつ仕事に取り組んでいる。	4.417	30	1.697	4.429	14	.938	4.667	6	.516
従業員は競争心にあふれている。	3.857	30	1.548	3.786	14	.975	3.833	6	.408
従業員は協調性が豊かである。	5.364	30	1.695	4.714	14	.994	4.667	6	.816
従業員は仕事のプロセスを重視している。	4.385	30	1.591	4.643	14	1.082	4.667	6	.816
従業員は仕事の結果を重視している。	4.750	30	1.297	4.357	14	1.447	4.833	6	.753

いる。こうした傾向は従業員数別に区分しても同じように見られる。特に「従業員は協調性が豊かである」という問いに対しては、「11人以上20人以下(5.217)」、「21人以上50人以下(5.364)」で際立って高い値を示している。

一方で、「従業員は競争心にあふれている」が回答企業全体で3.700と、中央の4を切っている。従業員数別で見ると、「10人以下」では3.059、「11人以上20人以下」では3.870、「21人以上50人以下」では3.857、「51人以上100人以下」では3.786、「101人以上」では3.833と総じて低い。

以上から、熊本県内の中小企業における従業員の心理的要因については次のようにまとめることができよう。すなわち、従業員は働くことに誇りを持ち、仕事へのやりがいを感じており、主体的に仕事に取り組んでいる。また、協調性

に富み、仕事の結果を重視する傾向が見られる。一方で、競争心はそれほど高くないと考えられる。

### 3.2. 価値観の共有・経営理念の及ぼす影響について

次に、企業内における価値観の共有、経営理念が及ぼす影響について見ていくことにする<sup>6)</sup>。

表2は経営者と従業員、あるいは従業員間における価値観の共有についての質問項目とその回答結果(平均値)である。これによると、回答企業全体では「社是や経営理念は全社的に共有されるべき基本的価値観を明確に示している(4.854)」や「経営陣は従業員に基本的な価値観を明確に伝えている(4.722)」は比較的高い値を示している。これを従業員数別に見ると、「社是や経営理念は全社的に共有されるべき基

6) これらの質問項目は、澤邊・飛田[2009a][2009b]における理念コントロールに該当するものである。

表2 価値観の共有に関する質問

	回答企業全体			10人以下			11人以上20人以下		
	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差
社是や経営理念は全社的に共有されるべき基本的価値観を明確に示している。	4.854	89	1.635	4.118	17	1.576	5.136	22	1.552
経営陣は従業員に基本的な価値観を明確に伝えている。	4.722	90	1.422	4.412	17	1.583	4.739	23	1.356
従業員は基本的な価値観に共感している。	4.247	89	1.334	4.412	17	1.698	4.136	22	1.246
従業員は基本的な価値観を正確に理解している。	4.079	89	1.359	4.235	17	1.786	3.955	22	1.327
従業員は基本的な価値観を説明することができる。	3.674	89	1.436	4.000	17	1.803	3.591	22	1.436
	21人以上50人以下			51人以上100人以下			101人以上		
	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差
社是や経営理念は全社的に共有されるべき基本的価値観を明確に示している。	5.133	30	1.925	4.786	14	1.251	4.667	6	.816
経営陣は従業員に基本的な価値観を明確に伝えている。	4.833	30	1.599	4.857	14	1.231	4.667	6	.816
従業員は基本的な価値観に共感している。	4.300	30	1.557	4.071	14	.475	4.333	6	.816
従業員は基本的な価値観を正確に理解している。	4.233	30	1.478	3.714	14	.611	4.167	6	.753
従業員は基本的な価値観を説明することができる。	3.600	30	1.545	3.500	14	.941	3.833	6	.753

本的価値観を明確に示している」では、「11人以上20人以下(5.136)」、「21人以上50人以下(5.133)」で非常に高い値を示している。他方で「10人以下」では4.118であり、その他の区分と比較しても低い値を示している。「経営陣は従業員に基本的な価値観を明確に伝えている」では、「21人以上50人以下(4.833)」、「51人以上100人以下(4.857)」で高い値を示している。一方、「従業員は基本的な価値観を説明することができる」では回答企業全体で3.674と4を切っている。特に「11人以上20人以下(3.591)」、「21人以上50人以下(3.600)」、「51人以上100人以下(3.500)」と低い。このことから、社是や経営理念が基本的価値観を表しているものの、そうした価値観が十分に従業員へ浸透していないことが伺える。

次に、表3は各社の経営理念が目標設定や計画策定、業績評価にどのように影響を及ぼしているのかについての質問項目と回答結果である。

まず回答企業全体の平均値を見ると、すべての質問項目で4を超えており、経営理念が目標設定や計画策定時に多少は影響を及ぼしていると言えそうである。これを従業員数別に区分すると、特徴が見えてくる。従業員数10人以下の企業で値が低い値である一方で、21人以上

の各区分では一部低い値を示しているものがあるものの、比較的高い値を示している。特に、「年度の目標設定」では、「10人以下」では3.882である一方で、「100人以上」では5.167である。また、「年度の計画設定」では「10人以下」が3.824である一方で、「100人以上」では5.167である。これらの質問項目では「21人以上50人以下」、「51人以上100人以下」でも同じような傾向を示しており、比較的従業員数が多い企業群では経営理念が年度目標設定や計画設定に何らかの影響を及ぼしていると考えられる。

いわゆる日本の経営に関する研究では、「日本の会社の管理の基礎となるメカニズムは、経営の基本理念そのものの中に含まれている」(Ouchi [1981] 訳書 p.67)とされ、経営理念はその会社の目的およびその目的を達成するための手続きを表すものであり、理念に基づいて従業員の意思決定プロセスが基本的に一致した枠組みの中で行われるのだと考えられてきた。しかし、本調査で得られた結果では、すべての企業において経営理念と目標設定、戦略や計画の策定が結びついているとは感じられていないことが示されている。これらのことから、ある一定数の従業員を抱える企業において、経営理念

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

表3 経営理念の影響に関する質問

	回答企業全体			10人以下			11人以上20人以下		
	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差
日常業務活動での様々な判断や行動	4.449	89	1.477	4.176	17	1.590	4.409	22	1.098
各人の短期的な目標設定	4.157	89	1.499	3.353	17	1.693	4.455	22	.963
各人の業績評価	4.080	88	1.383	3.706	17	1.724	4.091	22	.811
年度の目標設定	4.449	89	1.430	3.882	17	1.654	4.227	22	.869
年度の計画策定	4.416	89	1.506	3.824	17	1.845	4.364	22	1.049
年度の業績評価	4.256	90	1.387	3.647	17	1.730	4.000	23	.853
戦略的な目標設定	4.449	89	1.492	3.706	17	1.896	4.636	22	1.093
戦略策定	4.273	88	1.507	3.824	17	1.912	4.286	21	.845
戦略の評価	4.247	89	1.376	4.118	17	1.799	4.318	22	.894
上司と部下の意見交換	4.270	89	1.452	4.059	17	1.749	4.636	22	1.049
経営陣と従業員の意見交換	4.356	90	1.463	4.118	17	1.799	4.652	23	1.027
	21人以上50人以下			51人以上100人以下			101人以上		
	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差
日常業務活動での様々な判断や行動	4.600	30	1.868	4.429	14	1.222	4.667	6	.816
各人の短期的な目標設定	4.400	30	1.694	3.857	14	1.460	4.833	6	.753
各人の業績評価	4.379	29	1.720	3.786	14	1.051	4.333	6	.516
年度の目標設定	4.700	30	1.705	4.643	14	1.151	5.167	6	1.169
年度の計画策定	4.567	30	1.755	4.571	14	1.222	5.167	6	.753
年度の業績評価	4.667	30	1.626	4.500	14	1.092	4.333	6	.516
戦略的な目標設定	4.633	30	1.586	4.643	14	1.336	4.500	6	1.049
戦略策定	4.433	30	1.736	4.357	14	1.447	4.500	6	1.049
戦略の評価	4.300	30	1.557	4.143	14	1.351	4.333	6	.816
上司と部下の意見交換	4.133	30	1.776	4.214	14	1.122	4.333	6	.516
経営陣と従業員の意見交換	4.233	30	1.755	4.286	14	1.267	4.667	6	.516

が価値観を共通化する手段、あるいは戦略や計画の策定、目標設定を行う際の道標として作用をすることを意味するのかもしれない。同じ中小企業というカテゴリーの中でも、従業員数によって経営理念の影響に対する捉え方が異なることは検討を要する。

### 3.3. 従業員のコミュニケーションについて

ここでは従業員のコミュニケーションについての質問項目を見ていく<sup>7)</sup>。

表4で回答企業全体を見ると、各質問項目の数値がこれまでの質問項目よりも高いことがわかる。その中でも、「社内の人間関係は業務を行う上で重要である(5.744)」、「上司と人間関係は業務を行う上で重要である(5.722)」

「部下と人間関係は業務を行う上で重要である(5.733)」、「部下と親交を深めようと心がけている(5.157)」が際立って高い。この傾向は従業員数別で見てもほとんど変わらない。

以上から、中小企業においては従業員間のコミュニケーションが非常に重要視されていることがわかる。このことは中小企業においてはフェイス・トゥー・フェイスでのコミュニケーションが重視され、とりわけ少人数企業でその傾向が強いのだと考えられる。他方で、従業員数が増えてくると社内でのコミュニケーションと組み合わせる形で、経営管理や会計システムの重要性が高まるのかもしれない。

7) これらの質問項目は、澤邊・飛田 [2009a] [2009b] における社会コントロールに該当するものである。

表4 従業員の交流に関する質問

	回答企業全体			10人以下			11人以上20人以下		
	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差
従業員同士は業務から離れても親交を持っている。	4.567	90	1.529	4.059	17	1.886	4.739	23	1.484
従業員同士が親交を深めるよう奨励している。	4.267	90	1.613	3.882	17	1.867	4.478	23	1.534
社内の人間関係は業務を行う上で重要である。	5.744	90	1.312	5.647	17	1.412	5.870	23	1.392
上司との人間関係は業務を行う上で重要である。	5.722	90	1.245	5.765	17	1.348	5.783	23	1.278
上司と親交を深めるよう心がけている。	4.522	90	1.368	4.353	17	1.412	4.783	23	1.278
部下との人間関係は業務を行う上で重要である。	5.733	90	1.305	5.471	17	1.463	5.957	23	1.224
部下と親交を深めるよう心がけている。	5.157	89	1.445	5.125	16	1.310	5.478	23	1.410
	21人以上50人以下			51人以上100人以下			101人以上		
	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差
従業員同士は業務から離れても親交を持っている。	4.667	30	4.750	4.429	14	.938	5.167	6	.753
従業員同士が親交を深めるよう奨励している。	4.433	30	4.286	3.929	14	1.639	4.500	6	1.049
社内の人間関係は業務を行う上で重要である。	5.900	30	6.238	5.571	14	1.222	5.167	6	.983
上司との人間関係は業務を行う上で重要である。	5.833	30	6.100	5.500	14	1.286	5.333	6	1.033
上司と親交を深めるよう心がけている。	4.367	30	4.471	4.571	14	1.222	4.667	6	.816
部下との人間関係は業務を行う上で重要である。	5.800	30	6.200	5.714	14	1.069	5.333	6	1.033
部下と親交を深めるよう心がけている。	5.033	30	5.200	5.071	14	1.269	4.833	6	.753

### 3.4. 経営管理システムの整備・活用、重要性について

次に、業務フローチャートやマニュアル、経営管理システムの整備・活用の度合いやその重要性に関する質問項目を見ていく。これらの質問項目は、公式的な経営管理システムについての問いであり、中小企業においてこうしたシステムがどの程度利用され、重視されているのかを確認することができる。

表5で回答企業全体の平均を見ると、多くの質問項目で中央値の4を切っており、中小企業において経営管理システムの整備・活用がそれほど進んでいないことを示唆している。特に、「業務フローチャートや業務マニュアルの遵守をモニターする仕組みは整備されている」との問いに対しては、回答企業全体で3.468とこの分野で最も低い。従業員別で見ると、「10人以下」では平均で3を切っており、小規模企業ではマニュアルの遵守をモニタリングするシステムが十分に整備されていないことが見えてくる。

一方で、「業務フローチャートや業務マニュアルは業務遂行上とても重要である」の回答企業平均は4.817と際立って高く、その重要性は

よく認識されているようである。従業員別で見ると、「11人以上20人以下(4.955)」、「21人以上50人以下(5.207)」、「101人以上(5.167)」は、特に高い。また「10人以下」の企業群でも3.941とこの分野での質問項目の中では最も高い値を示している。こうしたことから、フローチャートやマニュアルといった管理システムの重要性そのものは認識されていると考えられる。

責任者の経営管理システムの活用による効果について尋ねた3つの質問についても、回答企業全体では4を切っており、あまりポジティブに評価されていない。ただ、これらの問いについては従業員数が増えることによりその値が上昇しており、特に従業員数51人以上の企業群では4を超えている。このことは、経営管理システムを導入することによる効果は従業員数が多い企業ほど感じられており、この点は中小企業の間でも捉え方が異なるようである。

以上から、全体的には経営管理システムの整備・活用状況についてはそれほど高い値を示していないが、その重要性は非常に高く認識されていることがわかる。

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

表5 業務フローチャートやマニュアル、経営管理システムの利用に関する質問

	回答企業全体			10人以下			11人以上20人以下		
	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差
業務フローチャートや業務マニュアルは貴社全体の業務を網羅している。	4.135	89	1.779	3.412	17	2.238	4.391	23	1.373
業務フローチャートや業務マニュアルは詳細に整備されている。	3.921	89	1.734	3.059	17	2.045	4.261	23	1.514
業務フローチャートや業務マニュアルは業務遂行上とても重要である。	4.818	88	1.712	3.941	17	2.135	4.955	22	1.463
業務フローチャートや業務マニュアルはとてよく遵守されている。	3.966	88	1.550	3.059	17	1.886	4.136	22	1.125
業務フローチャートや業務マニュアルの遵守をモニターする仕組みは整備されている。	3.506	89	1.720	2.588	17	1.938	3.565	23	1.441
責任者は経営管理システムを活用することで重要な問題に集中している。	3.864	88	1.641	3.294	17	1.929	4.091	22	1.231
責任者は経営管理システムを活用することで時間を節約している。	3.670	88	1.588	3.000	17	1.732	3.955	22	1.133
責任者は経営管理システムを活用することで事業活動を効率的にモニタリングしている。	3.600	85	1.713	3.176	17	1.976	3.524	21	1.504
業務に必要な判断基準は従業員間で共有されている。	4.126	87	1.421	3.353	17	1.693	4.227	22	1.020
	21人以上50人以下			51人以上100人以下			101人以上		
	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差
業務フローチャートや業務マニュアルは貴社全体の業務を網羅している。	4.241	29	1.976	4.071	14	1.439	4.833	6	1.169
業務フローチャートや業務マニュアルは詳細に整備されている。	4.000	29	1.909	4.071	14	1.328	4.333	6	1.033
業務フローチャートや業務マニュアルは業務遂行上とても重要である。	5.207	29	1.780	4.714	14	1.437	5.167	6	.753
業務フローチャートや業務マニュアルはとてよく遵守されている。	4.069	29	1.689	4.357	14	1.216	4.500	6	1.225
業務フローチャートや業務マニュアルの遵守をモニターする仕組みは整備されている。	3.621	29	1.801	4.143	14	1.657	3.833	6	1.169
責任者は経営管理システムを活用することで重要な問題に集中している。	3.724	29	1.850	4.357	14	1.598	4.167	6	.753
責任者は経営管理システムを活用することで時間を節約している。	3.483	29	1.785	4.143	14	1.657	4.333	6	.816
責任者は経営管理システムを活用することで事業活動を効率的にモニタリングしている。	3.407	27	1.716	4.357	14	1.823	4.167	6	.983
業務に必要な判断基準は従業員間で共有されている。	4.464	28	1.621	4.286	14	1.204	4.000	6	.632

3.5. 管理会計について

ここでは熊本県内中小企業の管理会計についての調査項目について、会計情報利用の有無、管理技法に関する質問、会計情報の捉え方に関する質問、予算実績差異分析の頻度に関する質問の3分野に分けて見ていく。

3.5.1. 会計情報利用の有無、情報の利用に関する質問

本調査では会計情報利用の有無について質問

した。なお、ここでは回答企業90社のうち、4社は従業員数については回答があったものの、会計情報利用の有無については回答が得られなかったため、回答企業全体を86社とする。

表6によると、回答企業全体では、会計情報を何らかの形で利用している企業が69社(80.23%)、会計情報を利用していない企業は17社(19.77%)であり、大半の企業が何らかの形で会計情報を利用していることが伺える<sup>8)</sup>。

8) 会計情報を利用していない企業が本調査にそもそも回答しないというバイアスの存在は否定できない。本稿ではあくまでも回答結果から得られる情報に基づいて記述していくことにする。

表6 会計情報の利用の有無、情報の利用に関する質問(複数回答可)

	回答企業全体 (86社)			10人以下 (17社)			10人以上 20人以下 (21社)		
	企業数	割合 1	割合 2	企業数	割合 1	割合 2	企業数	割合 1	割合 2
実際原価計算	50	58.14%	72.46%	6	35.29%	66.67%	15	71.43%	83.33%
標準原価計算	28	32.56%	40.58%	1	5.88%	11.11%	7	33.33%	38.89%
予算管理	32	37.21%	46.38%	3	17.65%	33.33%	5	23.81%	27.78%
会計情報の利用なし	17	19.77%	-	8	47.06%	-	3	14.29%	-
	21人以上 50人以下 (29社)			51人以上 100人以下 (14社)			101人以上 (6社)		
	企業数	割合 1	割合 2	企業数	割合 1	割合 2	企業数	割合 1	割合 2
実際原価計算	12	41.38%	46.15%	9	64.29%	81.82%	4	66.67%	66.67%
標準原価計算	13	44.83%	50.00%	2	14.29%	18.18%	2	33.33%	33.33%
予算管理	10	34.48%	38.46%	6	42.86%	54.55%	5	83.33%	83.33%
会計情報の利用なし	3	10.34%	-	3	21.43%	-	0	0.00%	-

注) 割合 1 は従業員数区分のサンプル数に対する割合である。割合 2 は会計情報を利用している企業数に占める割合である。

ここで会計情報を利用していない企業について従業員数別で見えていくと、「10人以下」の企業群では約半数の企業が会計情報を用いていない。「10人以上 20人以下」、「21人以上 50人以下」、「50人以上 100人以下」の企業群でもそれぞれ3社ずつ会計情報を利用していない。「101人以上」では回答企業のすべてで会計情報を利用しているとの結果が示されている。

次に会計情報を利用している企業のうち、どのような情報を利用しているのかを見ていく。まず、回答企業全体では「実際原価計算 (50社 : 72.46%)」で最も多く、「予算管理<sup>9)</sup> (32社 : 46.38%)」、「標準原価計算 (28社 : 40.58%)」である。このことから、中小企業のおよそ4分の3で実際原価計算が行われているとともに、半数近くの企業では予算を策定していることがわかる<sup>10)</sup>。

これを従業員数別で見えていくと、実際原価計

算については「21人以上 50人以下」の企業では若干低い (12社 : 46.15%) もの、他の区分では3分の2以上の企業が利用している。すなわち、中小企業においても、利益計算のための原価を算出する原価計算は広く行われていることを示している。予算管理については、「51人以上 100人以下」の企業群では54.55% (11社中6社)、「101人以上」の企業群では83.33% (6社中5社) が利用しており、従業員数規模が大きくなればなるほどその利用度合いが高まることが分かる。標準原価計算は「21人以上 50人以下」の企業群の半数が利用しており、他の企業群よりも高い値を示している。

およそ40年前に実施された小林 [1967] は、ある地方の機械金属工業を対象に調査を行った<sup>11)</sup>。これによると、下請企業74社のうち、32社 (43.24%) で原価計算を利用していた。従業員数での区分を見ると、「1~9人」では26

9) ここでいう予算管理は貸借対照表、損益計算書を備えた予算を作成し、それに基づいて予算実績差異分析などの管理を行っているという定義付けをしている。

10) アンケートには回答したものの従業員数に回答がなかったために分析から外した5社を見ると、そのすべての企業が何らかの会計情報を利用しており、実際原価計算4社、標準原価計算4社、予算管理3社であった。

11) 小林 [1967] は調査企業を親企業 (24社) と下請企業 (74社) とに区分し、親企業における原価計算の利用状況、原価計算形態と下請企業における利用状況、原価計算形態をそれぞれ示している。この論文では「中小企業の原価計算」との表題であるものの、サンプルについて詳細な言及がない。論文を参照する限りでは、下請企業 = 中小企業と読み取れる。



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

社中 8 社 (30.77%)、「10 人～29 人」では 26 社中 12 社 (46.15%)、「30 人～49 人」、「50 人～99 人」ではともに 9 社中 4 社 (44.44%) が原価計算を利用し、「100 人～299 人」と「300 人以上」に含まれる 4 社ではすべてが原価計算を利用していただとの結果を得ている。また、計算技法での区分を見ると、個別原価計算、組別総合原価計算、総合原価計算を合わせた実際原価計算は原価計算実施企業の 30 社 (原価計算実施企業 32 社のうち、93.75%) が利用していた。一方で標準原価計算は 7 社 (同 21.88%) であり、実施企業の一部で利用されていたことを明らかにしている。

小林 [1967] と本調査とでは調査対象、方法が異なるので単純に比較することは難しい。だが、熊本県内の中小企業の多くでは会計情報として原価計算が使われており、従業員数の多い中小企業ほどその利用度が高まるという結果は

小林 [1967] と同じであった。

また、本調査では従業員数の多い中小企業ほど予算管理の利用度も高くなっている。これらのことは、公式的な管理システムとしての会計情報、管理会計の利用が、従業員数の大小と何らかの関係があることを示唆していると思われる。これについては、さらなる調査、検討を必要とする。

3.5.2. 会計情報の捉え方について

次に、会計情報が社内でのどのように用いられている、あるいはどのように捉えられているのかについての質問への回答は表 7 の通りであった。なお、以下での回答企業全体は前節の 86 社から会計情報を利用していない企業 (17 社) を除いた 69 社を対象として見ていく<sup>12)</sup>。

まず、「回答企業全体」について見ていくと、「活動や成果の判断において、財務情報はとても重視されている」が 4.768、「予算目標は必

表 7 会計情報 (予算) に関する質問

	回答企業全体			10 人以下			11 人以上 20 人以下		
	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差
会計情報は完全に公開されている。	3.391	69	1.934	2.375	8	2.200	3.111	18	2.111
予算目標は必達である。	4.348	69	1.838	3.500	8	1.927	4.333	18	2.223
従業員は予算目標達成にとっても意欲的である。	3.696	69	1.537	3.000	8	1.604	3.611	18	1.787
従業員は予算目標達成に能動的に取り組んでいる。	3.812	69	1.508	3.250	8	1.669	4.222	18	1.437
貴社の活動やその成果の判断において、財務情報はとても重視されている。	4.768	69	1.554	3.625	8	1.923	4.889	18	1.451
貴社の活動やその成果の判断において、非財務情報はとても重視されている。	4.159	69	1.568	3.500	8	2.070	4.444	18	1.149
	21 人以上 50 人以下			51 人以上 100 人以下			101 人以上		
	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差
会計情報は完全に公開されている。	3.769	26	1.840	3.727	11	1.954	3.333	6	1.211
予算目標は必達である。	4.385	26	1.722	4.364	11	1.748	5.333	6	.816
従業員は予算目標達成にとっても意欲的である。	3.577	26	1.604	4.273	11	1.009	4.333	6	.816
従業員は予算目標達成に能動的に取り組んでいる。	3.462	26	1.606	4.091	11	1.446	4.333	6	.816
貴社の活動やその成果の判断において、財務情報はとても重視されている。	5.077	26	1.573	4.636	11	1.629	4.833	6	.408
貴社の活動やその成果の判断において、非財務情報はとても重視されている。	3.885	26	1.751	4.545	11	1.508	4.667	6	1.033

12) 以下では質問項目に「予算」という言葉が出てくるが、これは先の質問項目の予算管理とは使い分けている。言わば、期首などに設定した会計数値目標への捉え方を尋ねており、これを「予算」という言葉でまとめている。しかし、本来ならばアンケート調査設計段階で言葉の使い分けを行っておくべきであり、これは今後同様の調査を行う際の反省点としたい。

達である」が 4.348 とこの中では高い値を示している。一方で、「会計情報は完全に公開されている」、「従業員は予算目標達成にとっても意欲的である」、「従業員は予算目標達成に能動的に取り組んでいる」は 4 を切っており、予算目標の達成に対する意欲はそれほど高くないようである。

これを従業員数別で比較してみると、特徴が出てくる。「活動や成果の判断において、財務情報はとても重視されている」では、「21 人以上 50 人以下」で 5.077 と際立って高い値を示しているが、「11 人以上 20 人以下 (4.889)」、「101 人以上 (4.833)」も高い。一方で、「10 人以下」では 4 を切っている。また、「予算目標は必達である」については、従業員数が増えるほどその値が高くなる傾向が見られ、特に「101 人以上」では 5.333 と非常に高い。これは「従業員は予算目標達成にとっても意欲的である」、「従業員は予算目標達成に能動的に取り組んでいる」でも同様の傾向が見られる。

以上、会計情報の社内での利用、特に予算に対する従業員の捉え方について見てきた。ここで特徴的なのは、事業活動やその成果を判断する上で財務情報は非常に重視され、かつ予算目標は必達であると考えているものの、従業員の予算目標達成への意欲や取り組みに対してはそ

れほど高くないとの結果である。また、従業員数で区分した場合で見ると、ある一定規模の従業員数を抱える企業では予算目標は必達であり、その達成への意欲は比較的高いが、規模が小さい企業では会計情報そのものに対してあまりポジティブな印象が与えられていないと言える。これは従業員間のコミュニケーションに関する質問に対する結果とは対照的である。

### 3.5.3. 予算実績差異分析について

次に予算実績差異分析について見ていくことにする。なお、この質問項目は、これまでと同様に 7 リッカート・スケールによる質問だが、1=全く行っていない、2=年次、3=半期、4=四半期、5=月次、6=週次、7=日時と値が大きくなるにつれて実施頻度が高いことを示している。

表 8 は実績報告、予算差異分析、業績予測のそれぞれの質問項目について、従業員数別に平均値を求めたものである。これによると、実績報告の頻度は人数が多くなると高くなる傾向が見られる。

また、表 9 から表 11 はそれぞれの質問項目について、従業員数別と頻度でクロス集計したものである。

表 9 の業績報告の頻度を見ると、回答企業全体では月次ベースで報告を行う企業が 36 社

表 8 予算実績差異分析に関する質問

	回答企業全体			10 人以下			11 人以上 20 人以下		
	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差
貴社では課や係からの実績報告はどの程度の頻度で受けていますか。	4.841	69	1.196	3.625	8	1.408	4.889	18	1.323
貴社において、予算差異分析はどの程度の頻度で行っていますか。	3.870	69	1.533	3.375	8	1.598	3.833	18	1.581
貴社において、業績予測はどの程度の頻度で行われていますか。	4.188	69	1.298	3.375	8	1.768	4.389	18	1.335
	21 人以上 50 人以下			51 人以上 100 人以下			101 人以上		
	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差	平均値	企業数	標準偏差
貴社では課や係からの実績報告はどの程度の頻度で受けていますか。	5.039	26	1.148	5.091	11	.831	5.000	6	.000
貴社において、予算差異分析はどの程度の頻度で行っていますか。	3.885	26	1.479	4.182	11	1.834	4.000	6	1.265
貴社において、業績予測はどの程度の頻度で行われていますか。	4.269	26	1.185	4.000	11	1.342	4.667	6	.516

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

表 9 従業員数別業績報告頻度の企業数

	なし	年次	半期	四半期	月次	週次	日次
10人以下		3		2	3		
11人以上20人以下		2	1	1	7	7	
21人以上50人以下		1	2	2	13	6	2
51人以上100人以下				2	7	1	1
101人以上					6		
小計	0	6	3	7	36	14	3

表 10 従業員数別予算差異分析頻度の企業数

	なし	年次	半期	四半期	月次	週次	日次
10人以下	2		1	3	2		
11人以上20人以下	2	3	1	3	8	1	
21人以上50人以下	3	3	2	4	14		
51人以上100人以下	2			4	3	1	1
101人以上		1	1	1	3		
小計	9	7	5	15	30	2	1

表 11 従業員数別業績予測頻度の企業数

	なし	年次	半期	四半期	月次	週次	日次
10人以下	2	1		2	3		
11人以上20人以下	1	1	1	5	7	3	
21人以上50人以下		3	2	9	10	1	1
51人以上100人以下		2	2	2	4	1	
101人以上				2	4		
小計	3	7	5	20	28	5	1

(回答企業 69 社に対する 52.17%) と半数以上ある。特に「101人以上」では回答企業 6 社の全てが月次で報告を受けていると回答している。また、「11人以上20人以下」、「21人以上50人以下」の企業では週次で報告を受ける企業も相当数あり、「21人以上50人以下」、「51人以上100人以下」では日次で報告を行う企業もある。一方で、「10人以下」、「11人以上20人以下」、「21人以上50人以下」では半期、あるいは年次で報告する企業もある。表 10 の予算差異分析の頻度を見ると、多くの企業が月次あるいは四半期で差異分析を行っている一方で、9 社が差異分析を全く行っていない(回答企業 69 社に対する 13.04%)。表 11 の業績予測の頻度では、月次 28 社、四半期 20 社が多いことがわかる。

以上をまとめると、業績報告と業績予測の頻

度では、各表の左上から右下へと回答企業数が分布している。このことから、少数企業ではそれほど頻度が高くない一方で、ある一定数の従業員を抱える企業では月次あるいは四半期ベースで会計数値を用いた報告、あるいは予測が行われていると考えられよう。また、予算差異分析については、多くの企業で月次、あるいは四半期で行われているものの、実施していない企業(9社)も多い。このことから、業績の報告や将来予測としてある一定期間の業績予測を行うものの、フィードバック情報として会計情報を利用するかどうかは企業によって違いがあると考えられる。

### 3.6. 会計情報を利用しない理由

本調査では会計情報を利用していないと回答した企業に対しても、なぜ会計情報を利用して

表 12 会計情報を利用しない理由（複数回答可）

	回答数	割合
経営目標を財務数値に置いていない。	6	35.29%
経営目標が全社的に共有されている。	2	11.76%
過去の業務内容や取引慣行から、当期の業績予測ができる。	5	29.41%
これまでも予算を策定してこなかったため、慣行として策定しない。	5	29.41%
会計情報利用の意義を感じていない。	3	17.65%
その他	1	5.88%

いないのかという質問項目を設けた。最後に、その質問に対する回答を見ていく。

表 12 は、会計情報を利用しないと回答した 17 社について、その理由を尋ねた結果である。これによると、回答にばらつきが見られるが、最も多いのは「経営目標を財務数値に置いていない」が 6 社あり、次いで「過去の業務内容や取引慣行から、当期の業績予測ができる」、「これまでも予算を策定してこなかったため、慣行として策定しない」がともに 5 社であった。17 社のうち 16 社が過去に会計情報を用いたことがないと回答している（残りの 1 社は無回答）。この 17 社のうち 11 社は従業員数 20 名以下の少人数企業である。「経営目標を財務数値に置いていない」と回答した企業の 6 社は全てこのカテゴリーに含まれている。また、残りは「21 名以上 50 名以下」、「50 名以上 100 人以下」の企業がそれぞれ 3 社ずつであったが、それぞれの回答にばらついており、企業ごとに会計情報を利用しない理由は異なると考えられる。

### 3.7. 調査結果のまとめ

ここまで、5 つの分野での調査について、その集計結果を見てきた。

心理的要因として従業員の満足度とモチベーションに関する質問については、従業員が働くことへの誇り、やりがいを持ち、協調を図りながら主体的に仕事に取り組んでいることが明らかになった。一方で、競争心はそれほど高くないという結果を得られた。

社内における価値観の共有や経営理念が及ぼす影響に関する質問については、ある一定数の

従業員を抱える企業において、経営理念が価値観を共通手段として用いられ、戦略や計画の策定、目標設定を行う際の基準として用いられている可能性があることが示唆された。

従業員の社内外でのコミュニケーションに関する質問では、非常にコミュニケーションが重視されていることが明らかになった。とりわけ少人数企業でその傾向が強いが、従業員が多い企業では少人数企業に比べてやや低い平均値であった。

業務フローチャートやマニュアル、経営管理システムの利用に関する質問では、公式的な経営管理システムへの重要性の認識は高いものの、その整備や活用状況についてはそれほど高い値を示していない。

管理会計に関する質問では回答企業の約 8 割の企業が何らかの会計情報を利用していることが明らかになった。さらに、少人数企業では実際原価計算が主として用いられているが、従業員数が多い中小企業では予算管理の利用度合いも高くなった。また、会計数値による数値目標への従業員の捉え方を見ると、目標が必達であると考えられているものの、その達成への意欲や取り組みについてはそれほど高くない。ただ、従業員数が多いカテゴリーの企業群では目標に対して意欲的、あるいは能動的に取り組んでいることが伺える。

このような結果をどのように考えれば良いのだろうか。Simons [1995] は、MCS を理念、境界、診断型、双方向型というつのコントロール・レバーから構成されるとしている。そして、企業のライフサイクルによって、経営陣が

MCSを導入するタイミングが異なることを指摘している。例えば、創業期の企業ではフェイス・トゥー・フェイスで情報伝達が可能であり、経営管理システムや管理会計といった公式的なコントロールシステムは必要とされないとする。さらに、企業規模が大きくなり階層ができると、下位レベルに意思決定の権限が移譲されることから、測定可能な目標とモニタリングのためのコントロールシステムが導入されるとも述べている (Simons [1995] 訳書 p. 237-240)。

このことは本調査で得られた結果と概ね整合的であると言えるであろう。すなわち、少人数企業においては経営理念を通じた価値観の共有、経営管理システムや管理会計といった公式的なシステムに関する質問へのポイントは低い一方で、従業員の社内外でのコミュニケーションに関する質問では総じて高い値を示していた。詳細な検討は別稿に譲るとするが、本調査のデータから Simons [1995] の指摘を支持するような結果が得られたことは示唆的だと言えよう。

#### 4. おわりに：今後の課題

以上のように、本稿では熊本県内中小企業のMCSを明らかにするために実施した経営管理、管理会計実践に関するアンケート調査をもとに、簡易的な分析を行ってきた。

総務省の事業所・企業統計調査によれば、日本国内の企業は450万社を超えるが、その99.7%は中小企業であるという。しかしながら、管理会計研究における実態調査では、そのほとんどが大企業を対象としたものであり、中小企業を対象とした研究は数えるほどしかなかった。そうした中で、本調査の結果によって、中小企業の経営管理、あるいは管理会計の実態の一端でも明らかにできたのであれば幸いである。

最後に、残された課題を挙げて稿を閉じることにしたい。

第一に、本調査の目的は熊本県内の中小企業をサンプルとして、中小企業におけるMCSの

全体像を捉えることにある。これまで蓄積してきた研究成果とともに、本稿によって明らかになった中小企業の特徴を念頭に置きながら、今後の実証分析を進めて行く必要がある。特に、MCSが従業員の心理的要因にどのように影響を及ぼし、さらにはそれによって企業行動の成果である業績に結びついているのかといった因果関係を明らかにしていく必要がある。

第二に、今回のアンケート調査からだけでは迫れない中小企業の経営管理や管理会計の利用状況に関する実態を明らかにする必要がある。そのため、本稿での分析結果をもとにヒアリング調査を行うことにしたい。これによってさらなる調査課題を見出すとともに、実証分析を行う際のモデル構築の精緻化を図り、本調査の目的を果たしていくことにしたい。

#### 参考文献

- Chenhall, R. H. [2007] “Theorizing Contingencies in Management Control System Research”, In C. S. Chapman, A. G. Hopwood and M. D. Shields (Ed.), *Handbook of Management Accounting Research* Vol. 1 (p. 163-205). Elsevier
- 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
- Merchant, K. A. [1997] *Modern Management Control Systems: Texts and Cases*, Prentice Hall
- Merchant, K. A. and W. A. Van der Stede [2007] *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Prentice Hall
- Ouchi, W. G. [1981] *Theory Z: How American Business Can Meet the Japanese Challenge*, Addison-Wesley. (訳書：徳山二郎監訳 [1981] 『セオリー-Z』CBSソニー出版)
- 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」『メルコ管理会計研究』第1号, 81-93頁
- 澤邊紀生・飛田 努 [2008] 「経営理念・社会関係・管理会計と企業業績に関する実態調査」中央経済

- 社『企業会計』第60巻第12号, 133-141頁
- ・澤邊紀生・飛田 努 [2009a] 「組織文化に応じたマネジメントコントロールの役割 - 管理会計と企業業績に関する実証分析 -」『メルコ管理会計研究』第2号, 53-67頁
  - ・澤邊紀生・飛田 努 [2009b] 「中小企業における組織文化とマネジメントコントロールの関係についての実証研究」『日本政策金融公庫論集』2009年5月号, 73-93頁
  - ・Simons, R [1995] *Levers of Control*, Boston, MA: Harvard Business School Press. (訳書: 中村元一・黒田哲彦・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)
  - ・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号, 125-141頁
  - ・豊島義一・大塚裕史 [2003] 「石巻地域中小企業における原価計算・原価管理の普及と利用に関する実態調査報告」『石巻専修大学経営学研究』第14巻第2号, 111-131頁
  - ・吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好 [2008a] 「日本企業の管理会計実態(1) - 実態調査研究の文献サーベイを中心として -」『三田商学研究』第51巻第3号, 53-74頁
  - ・吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好 [2008b] 「日本企業の管理会計実態(2) - 実態調査研究の文献サーベイを中心として -」『三田商学研究』第51巻第5号, 33-49頁
  - ・吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好 [2009] 「日本企業の管理会計実態(3) - 実態調査研究の文献サーベイを中心として -」『三田商学研究』第52巻第1号, 25-35頁

