

## 【論 文】

# 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～

飛 田 努

## 1. はじめに

本稿は、未だその実態が完全に明らかにされていない中小企業の経営管理・管理会計の実践の一端を明らかにすることを目的とする。

飛田〔2011b〕で示したように、中小企業を対象とした管理会計研究はこれまで極めて少ない。これには中小企業の多様性、企業規模が小さく組織の階層化が進んでいないといった要因のために、Anthony〔1965〕に代表される管理会計論のフレームワークをそのまま適用することが難しいことが要因として挙げられよう。

だが、日本国内の企業の大半は中小企業である。中小企業であっても経営管理者による企業内部の管理に資する会計情報の提供を主目的とする管理会計の重要性はいささかも減じない。例えば、大手メーカーの下請として生業を立てている中小企業にとって、取引先からの要請に応えるための原価低減の必要性は極めて高い。そのため、企業経営の計器盤たる会計実務、とりわけ管理会計の実態を知ることは研究上でも、実務上でも意義深いものと思われる。

そこで本稿は、澤邊・澤邊ゼミナール〔2008〕、飛田〔2011a〕で実施した調査をもとに2011年夏に福岡商工会議所の協力を得て実施した、福岡市内における中小企業を対象とした経営管理や管理会計実践に関する実態調査の結果を報告するものである。これにより、福岡市内の中小企業における経営管理・管理会計実践の一端を明らかにするとともに、過去の調査から得られた結果との類似点、相違点を明らかにできるとと思われる。

## 2. 調査概要

2011年7月、福岡市内の中小企業に対して郵送によるアンケート調査『中小企業の経営管理・管理会計実践に関する実態調査』を実施した。調査対象とした中小企業は、福岡商工会議所が保有する中小企業の住所録をもとに抽出した。送付社数は1,089社であり、回答社数は129社（11.85%）であった。

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、①心理的要因として従業員の満

---

\*本稿はメルコ学術振興財団研究助成（平成22年度）「日本企業のマネジメントコントロールシステムと組織風土が組織構成員のモチベーションと業績に及ぼす影響に関する実証分析」の研究成果の一部である。なお、調査を実施するにあたり、福岡商工会議所 三角薫商工振興本部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。

足度とモチベーションに関する質問、②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、③従業員の社内外でのコミュニケーションに関する質問、④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、⑤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（129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（46社）、11人以上20人以下（21社）、21人以上50人以下（31社）、51人以上100人以下（13社）、101人以上（12社）の5区分で比較する。なお、従業員数について回答がない企業（4社）は、回答企業全体には含んでいる。

#### 3.1. 従業員の心理的要因（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

表1 従業員の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	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差
従業員は目標を常に意識している。	4.150	1.532	4.000	1.459	4.143	1.320
貴企業はお互いに切磋琢磨しつつ仕事をしている。	4.244	1.451	4.128	1.552	4.238	1.411
従業員は主体的に仕事に取り組んでいる。	4.535	1.362	4.574	1.512	4.524	1.258
従業員は創意工夫しつつ仕事に取り組んでいる。	4.449	1.367	4.468	1.528	4.190	1.258
従業員は競争心にあふれている。	3.827	1.317	3.702	1.319	3.429	1.561
従業員は協調性が豊かである。	4.472	1.345	4.660	1.341	3.905	1.109
従業員は仕事のプロセスを重視している。	4.386	1.310	4.362	1.312	4.333	1.392
従業員は仕事の結果を重視している。	4.677	1.414	4.362	1.328	4.762	1.306
	21人以上50人以下		51人以上100人以下		101人以上	
	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差
従業員は目標を常に意識している。	4.290	1.669	4.077	1.639	4.417	1.256
従業員はお互いに切磋琢磨しつつ仕事をしている。	4.387	1.384	4.615	1.332	4.083	1.037
従業員は主体的に仕事に取り組んでいる。	4.484	1.188	4.615	1.077	4.667	1.312
従業員は創意工夫しつつ仕事に取り組んでいる。	4.613	1.155	4.538	1.151	4.333	1.106
従業員は競争心にあふれている。	4.194	1.229	4.077	0.997	3.917	0.862
従業員は協調性が豊かである。	4.516	1.478	4.615	0.738	4.583	1.187
従業員は仕事のプロセスを重視している。	4.516	1.365	4.462	0.746	4.417	1.256
従業員は仕事の結果を重視している。	4.871	1.519	4.692	0.991	5.250	1.299

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「従業員は主体的に仕事に取り組んでいる（4.535）<sup>1</sup>」、「従業員は仕事の結果を重視している（4.677）」が比較的高いポイントを示している。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「従業員は仕事の結果を重視している」は従業員規模が大きくなるに連れてポイントが高くなる傾向が読み取れる。

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3.827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3.702、「11人以上20人以下」では3.429、「101人以上」では3.917と総じて低い。

### 3.2. 価値観の共有・経営理念の及ぼす影響について

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	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	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。	4.659	1.648	4.298	1.570	4.238	1.477
経営陣は従業員に貴社の基本的な価値観を明確に伝えている。	4.672	1.606	4.438	1.567	4.286	1.547
従業員は貴社の基本的な価値観に共感している。	4.336	1.480	4.229	1.461	3.857	1.320
従業員は貴社の基本的な価値観を正確に理解している。	4.156	1.487	4.146	1.607	3.762	1.231
従業員は貴社の基本的な価値観を説明することができる。	4.000	1.536	3.979	1.626	3.571	1.218
	21人以上50人以下		51人以上100人以下		101人以上	
	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	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	1.408	4.923	1.817	5.417	1.706
経営陣は従業員に貴社の基本的な価値観を明確に伝えている。	5.129	1.408	4.538	1.447	5.333	1.748
従業員は貴社の基本的な価値観に共感している。	4.613	1.384	4.231	1.187	4.917	1.605
従業員は貴社の基本的な価値観を正確に理解している。	4.355	1.333	4.000	0.961	4.667	1.650
従業員は貴社の基本的な価値観を説明することができる。	4.097	1.489	4.000	1.177	4.583	1.605

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>2</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

<sup>2</sup>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。

<sup>3</sup>これらの質問項目は、澤邊・飛田〔2009〕における理念コントロールに該当するものである。

有されるべき基本的価値観を明確に示している (4.659)」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 (4.672)」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、「社は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」では、「21人以上50人以下 (5.133)」、「51人以上100人以下 (4.923)」、「101人以上 (5.417)」で非常に高い値を示している。また、「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 (5.129)」、「101人以上 (5.333)」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4.000である。特に「10人以下 (3.979)」、「11人以上20人以下 (3.571)」と低い。このことから、社は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

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	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差
日常業務活動での様々な判断や行動	4.587	1.492	4.553	1.456	4.333	1.522
所属する各人の短期的な目標設定	4.128	1.464	3.979	1.436	3.600	1.530
所属する各人の業績評価	4.336	1.408	4.106	1.356	4.200	1.249
年度の目標設定	4.392	1.639	4.085	1.541	3.550	1.596
年度の計画策定	4.336	1.595	4.000	1.516	3.550	1.596
年度の業績評価	4.216	1.473	4.043	1.320	3.650	1.558
戦略的な目標設定	4.384	1.569	4.128	1.362	3.900	1.700
戦略策定	4.339	1.529	4.043	1.414	4.000	1.612
戦略の評価	4.194	1.522	3.830	1.404	4.000	1.556
上司と部下の意見交換	4.320	1.563	4.213	1.529	4.200	1.600
経営陣と社員の意見交換	4.240	1.632	4.213	1.570	4.100	1.640
	21人以上50人以下		51人以上100人以下		101人以上	
	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差
日常業務活動での様々な判断や行動	4.903	1.399	4.333	1.247	4.583	1.498
所属する各人の短期的な目標設定	4.452	1.387	4.417	1.187	4.417	1.187
所属する各人の業績評価	4.742	1.390	4.417	1.552	4.583	1.320
年度の目標設定	5.226	1.475	4.583	1.382	4.583	1.320
年度の計画策定	5.194	1.354	4.583	1.382	4.500	1.258
年度の業績評価	4.613	1.538	4.667	1.247	4.583	1.320
戦略的な目標設定	4.935	1.435	4.333	1.650	4.750	1.479
戦略策定	4.900	1.325	4.167	1.518	4.750	1.422
戦略の評価	4.677	1.377	4.083	1.498	4.667	1.434
上司と部下の意見交換	4.677	1.468	3.917	1.605	4.417	1.320
経営陣と社員の意見交換	4.258	1.645	4.000	1.414	4.750	1.639

とが窺える。

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、「11人以上20人以下」では3.550である一方で、「21人以上50人以下」では5.226と高くなっている。また、「年度の計画設定」では「11人以上20人以下」が3.550である一方で、「21人以上50人以下」では5.194である。こうした傾向は比較的従業員数が多い企業でも見ることができ、以上から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。

### 3.3. 組織成員間のコミュニケーションについて

表4 組織成員間のコミュニケ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	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	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。	4.118	1.590	3.957	1.798	3.810	1.295
従業員同士が親交を深めるよう奨励している。	4.250	1.644	4.167	1.687	4.048	1.495
社内の人間関係は業務を行う上で重要である。	5.664	1.258	5.563	1.337	5.714	1.119
上司との人間関係は業務を行う上で重要である。	5.594	1.253	5.604	1.334	5.714	1.030
上司と親交を深めるよう心がけている。	4.391	1.421	4.375	1.550	4.190	1.258
部下との人間関係は業務を行う上で重要である。	5.609	1.270	5.604	1.350	5.619	1.174
部下と親交を深めるよう心がけている。	4.820	1.406	4.813	1.481	4.810	1.367
	21人以上50人以下		51人以上100人以下		101人以上	
	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	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。	4.387	1.559	4.385	0.923	4.333	1.374
従業員同士が親交を深めるよう奨励している。	4.452	1.701	4.462	1.393	4.000	1.225
社内の人間関係は業務を行う上で重要である。	5.839	1.050	5.769	1.120	5.583	1.037
上司との人間関係は業務を行う上で重要である。	5.645	1.094	5.538	1.151	5.417	1.037
上司と親交を深めるよう心がけている。	4.484	1.434	4.385	1.003	4.750	1.164
部下との人間関係は業務を行う上で重要である。	5.903	0.995	5.692	1.136	5.167	0.986
部下と親交を深めるよう心がけている。	4.935	1.342	4.846	1.231	4.833	1.143

<sup>3</sup>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。



ここでは組織成員間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>3</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 (5.664)」、「上司との人間関係は業務を行う上で重要である (5.594)」、「部下との人間関係は業務を行う上で重要である (5.609)」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。

### 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3.560と低くなっている。従業員別で見ると、「10人以下」では平均で3から4の間に、「11人以上20人以下」でも多くの質問に対して同様の傾向を示しており、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4.595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 (4.700)」、「21人以上50人以下 (5.452)」、「51人以上100人以下 (4.846)」、「101人以上 (4.833)」は特に高い。また「10人以下」の企業群でも3.851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

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	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	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。	3.968	1.623	3.149	1.444	4.200	1.661
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。	3.849	1.638	3.128	1.468	3.800	1.631
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。	4.595	1.728	3.851	1.598	4.700	1.792
業務フローチャートや業務マニュアルはとてもよく遵守されている。	3.905	1.550	3.191	1.453	3.950	1.564
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。	3.560	1.536	3.043	1.414	3.300	1.646
貴社の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	1.566	3.277	1.332	3.667	1.671
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。	3.616	1.458	3.149	1.288	3.429	1.530
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。	3.496	1.429	3.021	1.158	3.381	1.527
業務に必要な判断基準は従業員間で共有されている。	4.159	1.400	3.787	1.367	4.524	1.295
	21人以上50人以下		51人以上100人以下		101人以上	
	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	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。	4.871	1.540	4.308	1.323	4.333	1.027
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。	4.710	1.630	4.154	1.406	4.333	1.106
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。	5.452	1.499	4.846	1.657	4.833	1.143
業務フローチャートや業務マニュアルはとてもよく遵守されている。	4.645	1.309	3.923	1.269	4.500	1.041
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。	4.097	1.510	3.769	1.476	4.417	0.862
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。	4.871	1.453	3.750	1.422	4.167	1.143
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。	4.323	1.446	3.833	1.404	3.833	1.067
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。	4.161	1.416	3.417	1.656	3.917	0.862
業務に必要な判断基準は従業員間で共有されている。	4.613	1.384	4.083	0.954	4.167	0.898

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。

### 3. 5. 管理会計実務について

次に、福岡市内の中小企業における管理会計実務についての調査項目について、①会計情報

利用の有無、管理技法に関する質問、②会計情報の捉え方に関する質問、③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

表6 会計情報利用の有無、情報の利用に関する質問（複数回答可）

	回答企業全体（122社）			10人以下（47社）			11人以上20人以下（19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	81	66.39%	85.26%	25	53.19%	86.21%	13	68.42%	76.47%
標準原価計算	36	29.51%	37.89%	5	10.64%	17.24%	9	47.37%	52.94%
予算管理	40	32.79%	42.11%	10	21.28%	34.48%	6	31.58%	35.29%
会計情報利用無し	27	22.13%	---	18	38.30%	---	2	10.53%	---
	21人以上50人以下（31社）			51人以上100人以下（13社）			101人以上（12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	25	80.65%	86.21%	10	76.92%	100.00%	8	66.67%	80.00%
標準原価計算	14	45.16%	48.28%	4	30.77%	40.00%	4	33.33%	40.00%
予算管理	14	45.16%	48.28%	3	23.08%	30.00%	7	58.33%	70.00%
会計情報利用無し	2	6.45%	---	3	23.08%	---	2	16.67%	---

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。

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129社のうち、従業員数について回答を得られなかった4社と会計情報利用の有無について回答を得られなかった3社の合計7社を除いた122社をサンプルとする。

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95社（77.87%）、会計情報を利用していない企業は27社（22.13%）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窺える<sup>4</sup>。

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4割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」、「101人以上」の企業群でもそれぞれ2社あるいは3社ずつ会計情報を利用していない。

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>5</sup>（40社：32.79%）」、「標準原価計算（36社：29.51%）」である。このことから、中小企業のおよそ3分

<sup>4</sup> 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。

<sup>5</sup> 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。



の2で実際原価計算が行われているが、飛田〔2011a〕で行った調査と比較してもあまり変わらない。

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」、「51人以上100人以下」の企業で約8割の企業が利用しており、他の区分でも半数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、「101人以上」の企業群では58.33%（12社中7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。

### 3.5.2. 会計情報の捉え方について

表7 会計情報（予算）に関する質問（複数回答可）

	回答企業全体		10人以下		11人以上20人以下	
	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差
会計情報は完全に公開されている。	4.181	1.833	4.393	1.718	4.000	1.749
予算目標は必達である。	4.713	1.680	3.893	1.448	4.882	1.567
従業員は予算目標達成にとっても意欲的である。	4.415	1.614	3.929	1.462	4.235	1.628
従業員は予算目標達成に能動的に取り組んでいる。	4.479	1.500	4.179	1.311	4.118	1.567
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。	4.591	1.608	4.179	1.513	4.647	1.713
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。	4.269	1.361	3.821	1.255	4.235	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	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差
会計情報は完全に公開されている。	4.069	1.929	4.000	1.612	4.400	2.107
予算目標は必達である。	5.138	1.591	4.100	1.921	6.100	0.831
従業員は予算目標達成にとっても意欲的である。	4.586	1.651	4.300	1.552	5.700	1.100
従業員は予算目標達成に能動的に取り組んでいる。	4.724	1.551	4.200	1.536	5.500	1.025
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。	4.893	1.448	4.600	2.059	4.800	1.327
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。	4.643	1.141	4.400	2.010	4.400	0.800

次に、会計情報が社内で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、以下では会計情報を利用していない27社を除いた95社を対象として見ていく。

まず、「回答企業全体」について見ていくと、「予算目標は必達である」が4.713、「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4.591とこの中では高い値を示して

いる。その他の指標も中央値の4を超えており、回答企業全体では予算に対して一定の意識があることが推察できる。このことは飛田〔2011a〕で同様の調査を行った熊本県の事例とは異なる。

これを従業員数別で比較してみると、「予算目標は必達である」との問いに対しては、「10人以下」が最も低く、「101人以上」では6.100と非常に高く、かつ標準偏差も0.831と1以下であることからほとんどバラツキが見られない。逆に「51人以上100人以下」では4.100と「11人以上20人以下」、「21人以上50人以下」よりも低いが、標準偏差が1.921と比較的高く、企業群内で回答にバラツキがあると考えられる。「予算目標達成にとっても意欲的である」、「予算目標達成に能動的に取り組んでいる」との問いに対しても、「101人以上」の企業がそれぞれ5.700、5.500と高く、標準偏差も概ね1であることから、同群の企業では予算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推察される。

以上、会計情報の社内での利用、特に予算に対する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。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これらの数値目標に対して高い値が得られていない。

表8 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	2	4	15	1	2
11人以上20人以下	3	2	2		9	3	
21人以上50人以下		1	1	3	18	4	2
51人以上100人以下		1	1		8		
101人以上	1		1	1	7		
小計	7	6	7	8	57	8	4

表9 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	1	3	4	4	16		1
11人以上20人以下	2	3		2	11	1	
21人以上50人以下		2		6	18	2	1
51人以上100人以下	2	1	1		6		
101人以上			1	3	6		
小計	5	9	6	15	57	3	2

表10 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	8	4	14		1
11人以上20人以下	2	3		4	10		
21人以上50人以下		3	3	6	13	4	
51人以上100人以下		1	1	3	5		
101人以上			2	3	4	1	
小計	2	9	14	20	46	5	1

### 3.5.3. 予算実績差異分析について

表8から表10は、予算実績差異分析や業績予測の頻度について、従業員数別と頻度でクロス集計したものである。

表8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57社（回答企業97社に対する60.64%）と半数以上ある。従業員数が多い企業群では大半が月次ベースでの報告を行っているという回答している。一方で従業員数が少ない企業では、月次ベースが最も多い回答を得ているものの、回答にはバラツキが見られる。飛田〔2011a〕における調査結果では、人数が少ない企業ほど年次、半期、四半期と月次から見て期間が長く、人数が多い企業ほど月次、週次、日次と期間が短くなる傾向が見て取れたが、本調査では人数が少ない企業ほどその期間にバラツキがあるという結果になっている。

表9は事後統制としての予算実績差異分析の頻度について質問したものであるが、これも概ね同様の結果を得られている。ただし、四半期ごとに分析すると回答している企業も増えている、表10の業績予測頻度では、半期あるいは四半期と回答している企業が増加している。

以上をまとめると、事前情報としての業績予測、期中情報としての業績報告頻度、期末統制としての予算実績差異分析と区分すると、いずれも半期、四半期、月次で多くの企業が分析を行っているものの、業績予測頻度は長めに、業績報告あるいは予算実績差異分析は月次で行っている企業が多いことが明らかになった。

### 3.6. 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。本調査によって得られた結果を見ると、2010年夏に調査を実施した熊本県内の中小企業（製造業）を対象とした結果とはほぼ同じ傾向が見られる。以下の点は飛田〔2011a〕でも指摘した点であるが、ここで改めて確認しておく。

まず、心理的要因として従業員のモチベーションに関する質問については、従業員が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。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はない。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窺える。

なお、ここで留意すべきは調査サンプルの相違点である。熊本県内の調査では主として電気機器、精密備品、輸送用機器、機械等の製造業であったが、今回の福岡市内の調査では食品加工業や建設業、住宅設備、印刷業なども含まれている。そのため、地域特性、産業特性等を十分に考慮した調査になってはいない。それでも、飛田〔2011a〕と同じような傾向が得られたことは、中小企業における経営管理・管理会計実践において一定の傾向が示せたのではないかとと思われる。

#### 4. おわりに：今後の課題

以上のように、本稿では福岡市内の中小企業における 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。所々に違いが見られるものの、調査全体としては飛田〔2011a〕で実施した熊本県内の中小企業を対象としたものとほぼ同様の結果が得られた。

これらの研究成果は日本の中小企業に対してどのような示唆をもたらすのであろうか。2つの地域の調査結果のみから判断するのは心許ないが、調査結果に共通点が多く見られることから、ある一定の規模に応じて MCS の利用方法、あるいは MCS が業績や従業員の心理的要因などに与える影響が異なる可能性があるかもしれない。MCS に関する先行研究をまとめた Chenhall〔2007〕によると、企業規模に着目した MCS 研究はそれほど多くないという。ただ、Bruns and Waterhouse〔1975〕、Merchant〔1981〕などでは、大規模企業ほど公式的なコントロールシステムを活用するのだと指摘している。また、近年、欧米における MCS 研究では、組織成長とマネジメントコントロールの関係を考察する研究成果が数篇発表されている (Moore and Yuen〔2001〕、Davila〔2005〕、Davila and Foster〔2005〕、Sandino〔2007〕、Sandelin〔2008〕など)。これらの研究は、起業から間もない、すなわちスタートアップ段階にある企業がどのようにして MCS を導入していくのか、あるいは MCS がどのように使われていくのかについて考察を行っている。それにより、組織の規模、経営環境、構造や組織の成

長段階において MCS の用いられ方が異なることを指摘している。

今後の課題として、本調査から得られた結果をもとに、MCS が企業業績にどのような影響を与えているのか、MCS が組織成員の心理的状态にどのような影響を与えているのか、あるいは企業業績に至る一連のプロセスについて、本データから量的に分析し、因果関係を明らかにする必要があるだろう。

また、他の地域や業種で調査を行うことにより、その地域や業種における取引慣行を考慮した研究が可能になると思われるので、今後さらに調査を継続していきたい。

最後に、熊本県内の中小企業を調査した飛田〔2011a〕でも課題として示しているように、量的調査だけでは迫れない中小企業の MCS の実態を調査していく必要がある。ケース研究など、調査研究の幅をより広げることにより、残された研究課題を明らかにできればと考える。

## 【参考文献】

- ・ Bruns, W. J. Jr. and J. H. Waterhouse [1975] Budgetary control and organizational structure. *Journal of Accounting Research*, Autumn, 177–203.
- ・ 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
- ・ Davila, A. [2005] “An exploratory Study on the Emergence of Management Control Systems: Formalizing Human Resources in Small Growing Firms,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.30, pp.223–248
- ・ Davila, A. and G. Foster [2005] “Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early-Stage/ Startup Companies,” *Accounting Review*, Vol.80, pp.1039–1068
- ・ Merchant, K. A. [1981] The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. *The Accounting Review*, 4, 813–829.
- ・ Moore, K. and S. Yuen [2001] “Management Accounting Systems and Organizational Configuration: A Life-Cycle Perspective,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.26, pp.351–389
- ・ Sandelin, M. [2008] “Operation of Management Control Practices as a Package: A Case Study on Control System Variety in a Growth Firm Context,” *Management Accounting Research*, Vol.19, pp.324–343
- ・ Sandino, T. [2007] “Introducing the First Management Control Systems: Evidence from the Retail Sector,” *Accounting Review*, Vol.82, pp.265–293
- ・ 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 [2009] 「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
- ・ 飛田 努 [2011a] 「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 [2011b] 「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～」熊本学園大学大学院会計専門職研究科『会計専門職紀要』第2号、47–64頁