

【論文】

ビジネス・エコ・システムを通じた中小企業における マネジメント・コントロール・システムの進展事例

吉川 晃史

A case study of development of SME's management control system
through business ecosystem

Kohji YOSHIKAWA

1. はじめに

中小企業の管理会計への注目が高まりつつあり、国内学会でも日本管理会計学会スタディ・グループ（2016）、日本簿記学会 簿記実務研究部会（2016）、また中小企業会計学会で課題研究委員会が立ち上がるなど、実態調査をはじめとする基礎的な調査が行われるとともに、日本の中小企業における優れた先進事例が紹介されている。中小企業において、管理レベルに応じた管理会計が用いられることで、業績向上、企業継続に寄与するのであれば、中小企業において管理会計が用いられることが望ましいといえる（澤邊ほか、2015）。また、経営改善を要する企業や中小零細企業において、管理会計が十分に利用されていないのであれば、利活用されるような方策が求められるであろう。では、ある管理レベルのもとで必要とされる管理会計の技法とはどのようなものか、それらがどのようにして利活用されるようになるのか。これらは中小企業経営の実践的な問題であり、また中小企業のマネジメント・コントロールに関する理論的な問題でもある。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しうる（吉川、2015）。

本稿では、個社のマネジメント・コントロール・システム（Management Control System: 以下ではMCSという）¹が、ビジネス・エコシステムにおける相互作用を通じて中長期的にどのように変化するかを考察するため、経験的研究による知見の構築を目指した事例研究を行う。具体的には熊本県中小企業家同友会（以下では、熊本県同友会と称す）をキー・ストーンとする会員ネットワークをビジネス・エコシステムと捉え、同会の推奨する経営指針が個々の会員組織でどのように利活用されているのか、事例研究を通じて明らかにしたい。

¹ 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。

本稿の構成は次のとおりである。次節では、中小企業家同友会で採用されている経営指針の理論的枠組について概説し、熊本県同友会における経営指針の導入状況について説明する。そして、第3節では、B社の事例をとりあげ、第4節で事例のまとめと今後の課題を述べる。

2. 経営指針の理論的枠組と熊本における実践

2.1 熊本県同友会について

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）。

2.2 経営指針について

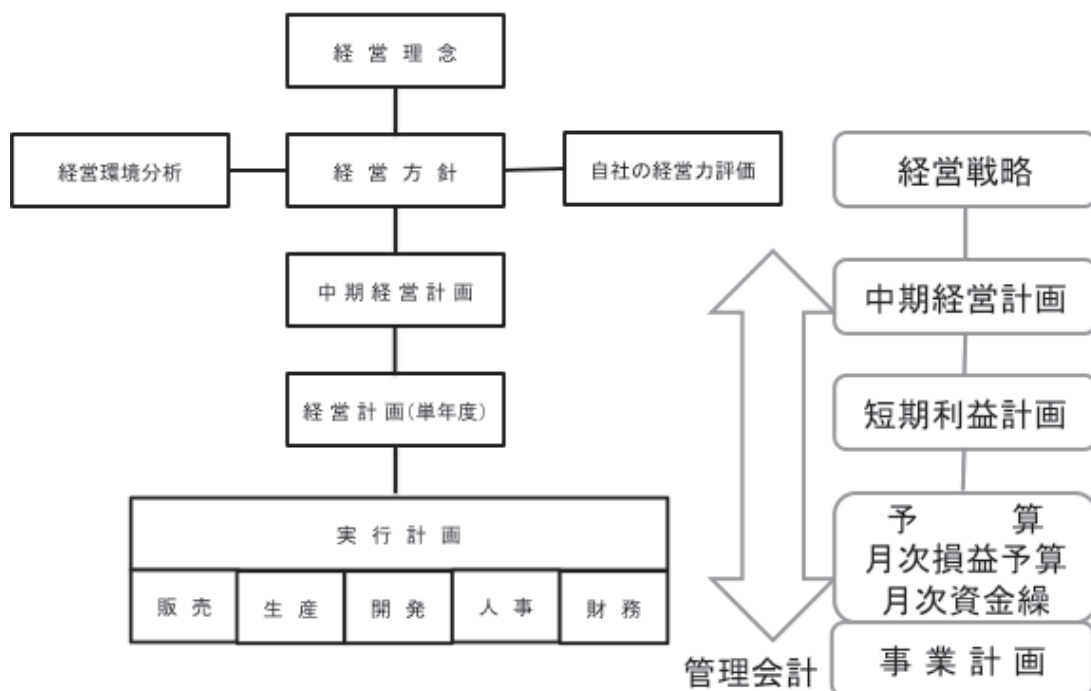
中小企業家同友会全国協議会（2002）によれば、経営指針は経営理念、経営方針（ビジョン）、経営計画の3つからなり、これらを成文化することが経営者の最も大切な義務、責任とされる。経営指針を確立する運動は、1977年度の中同協の活動方針で提唱され、1979年度の活動方針では「経営理念・方針・計画をすべての会員が成文化する運動を広げよう」（ibid, p.11）とされ、それ以来長年にわたって経営指針づくりの実践が進められている。

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。

経営指標としては、経営者として理解しておきたい4つの指標があり（ibid, p.31）、①自己資本比率、②総資本経常利益率、③1人当りの付加価値（付加価値＝売上高－（商品仕入＋材

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）

料費＋外注加工費）＋（期末在庫－期首在庫）、④労働分配率（人件費÷付加価値）がある。目標値としては、①自己資本比率は、業種、業態によらず、目標値として30%の維持、②総資本経常利益率の目標値は5%、③1人当りの付加価値は通常6百～1千2百円程度、④労働分配率は60%以下が望ましいとされる。

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限界利益のことである。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。

図表2：中期利益計画表

社名 _____

中期利益計画表

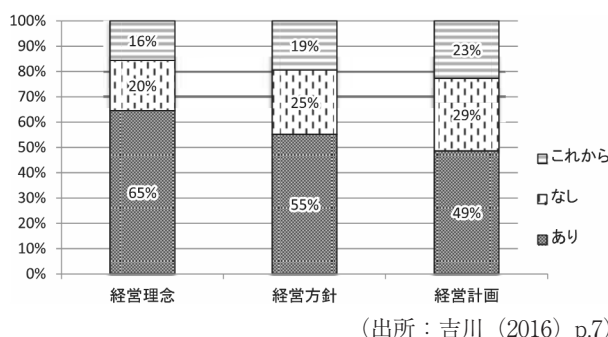
(単位： 円)

		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（－）				
小計					
経常利益					
法人税等					
利益処分	配当				
	役員賞与				
	内部留保				
自己資金					
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					

(出所：中小企業家同友会全国協議会 (2002) p.46)

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



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）

	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%）

（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）。また、経営計画の有無と賞与実績をみると支給割合は、あり、これから、なしとなった。ここから経営計画を策定しているグループの方が、売上高、経常利益のDI値が高く、賞与の支給割合も高いという結果となっている。これらの傾向は、経営理念、経営方針でみて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。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。次節において、熊本同友会の会員企業であるB社の事例を紹介する。

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

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

（筆者作成）

図表6：経営計画の有無と賞与実績

経営計画	賞与あり	賞与なし	ありの場合	平均（万円）	平均月数
あり	72	16	81.8%	28.4	1.51
なし	32	19	62.7%	29.3	1.55
これから	28	12	70.0%	23.9	1.27

(筆者作成)

3. B社の事例

本節では、熊本同友会の会員企業であるB社の中長期的な経営指針の展開についてのべる。B社は1969年創業、1981年に法人化、資本金は1,000万円、従業員数は約170名、売上規模は約25億円である。B社は、養鶏および農産物の生産、販売、および食品の加工、販売を行う。当初は養鶏事業からはじめ、食品加工を行えるようにして、最終的には物産館を構えて6次産業化を果たした。

B社の現在の組織形態は、社長を中心にして相談役が2人と会長、そして役員と各部門に分かれる²。部門としては、レストランや物産館、菓子工房、外部に対して販売する外商販売、販売企画等をおこなう販売部、鶏をさばき食鳥処理加工する加工部、卵を持つ鶏の成型と卵を選別してパックに詰める工程や、農園・外構管理や選卵をする生産部、自社で取れた卵を、割卵、製造、包装する健食部、そして鶏、卵、加工品の品質及び衛生環境の確認を行う品質管理部、管理運営や人材教育を管理する総務部がある。各部をとりまとめるのが総括で、各部に小部門が20超あり、部門長を中心とする小部門が会計責任の単位である³。

以下の記述は、B社の創業から経営管理に携わり、経営指針の実践を推進してきた元専務（現在は相談役）のI氏や経理部門の担当者からの聞き取り調査に基づく（調査概要は付表を参照）。聞き取りについては、音声録音を行い、音声データについては、テープ起こしを行っている。また、事例の記述については調査先の確認を得ている。

3.1 経営理念、長期ビジョンと事業展開

B社の企業理念は、「快適で活力ある企業を目指すため、会社と社員が相互信頼の上に立ち、社員の福利厚生の実現、社員の担当分野における職務責任の明確化を図り、双方がその責務を忠実に実行し、強小の会社を構築する」というものであり、会社設立後に策定された。B社において経営指針が作られたのは、会社創業後10～15年ほど経って従業員が70～80人に増えた頃である。それまでは経営指針はなく、必要性に応じて、就業規則を作りながらより詳細な経営理念を固めていき、熊本県同友会の入会後には、そこで得た知識をもとに経営指針を順次改訂してきた。

² B社は2014年、創業者社長から2代目に代表取締役を交代して、事業承継を完了させた。

³ B社はアメーバ組織に近い形態をとり、部門別損益管理を行う。ただし、同社では、アメーバ経営を導入したわけではなく、部門別損益管理を実行した結果、アメーバ経営の考え方に近いものになったという。

B社の経営理念は3つある。まず、1つ目は「私達は鶏を通じて自然の恵みに感謝をしながら生産者の顔が見える所で生産し、安心安全でおいしく健康な食材をお客様へ提供します」。これは、自分たちで作ったものをお客様に安心安全に食べていただくということが基本となった考え方である。2つ目は、「私達はお客様からのご意見を宝と心得、改善し提案します」。いつもクレームは宝ということを認識しており、顧客アンケートの中には、苦情を含めた様々な意見があるが、それをいかに早く対応するかということを理念として掲げている。3つ目は、「私達は地域の皆様との共生を図り、地域から必要とされる企業を目指します」。地元から必要とされる企業として、地域の活性化を図っていかうということである。

経営理念の浸透にあたって、I氏は次のような活動を行っている述べた。

経営理念をやはり浸透しなければいけないという中で現在の社長方針に掲げているように経営理念を特に事務所には額に入れてちゃんと飾っていますし、それから朝礼等でも唱和しています。そしてまた各従業員1人1人にカードを作ってそれを渡しています。そしてそれを自分の手帳なり、財布なりに入れて覚えて理解しながらこの理念に沿ってやってほしいと言っています。

経営目的として、「安心安全で豊かな食生活を守り後世へ引き継ぐ」、「自然と共生する」、「法令を遵守する」、「地域の情報発信拠点」、「地域雇用を継続する」、「農業（養鶏）の中核企業であり続ける」といった様々な目的を掲げているが、特に「地域に愛され続ける企業を目指す」ことを経営理念の地域との共生との関連から一番重視している。

そして、経営基本方針として、地域雇用の創出と地域の生産物等を通して地域を活性化する「社会性」、会社が継続発展するためのお客に対する考え方として、6次産業化のもと顧客との信頼関係の構築と顧客の声を反映した経営を継続する「科学性」、我々はどういうことをしなければいけないか、組織内の事柄に対する考え方を示す「人間性」に関する行動指針を掲げており、中小企業家同友会の考えに即して経営基本方針を設定している。

B社では、まだ来客数が1日に1、2名に過ぎない1999年に長期ビジョンと長期計画の文書化を行った。それは2010年構想という16頁からなる冊子で、2000年から2010年まではどのようにやっていくかを示すもので、自然循環型テーマパークの10年構想というのを立ち上げ、新たに「都市と農村との交流、農業の未来、地域の未来、環境の未来」というテーマを掲げた。様々な施設を作ることを構想し、まず展望台にレストランを作り、続いてマルチメディアセンターの建設、インキュベーションオフィスを設置し、さらには温泉を掘るという計画である。このテーマパークの近くに山があるが、この山をたけのこ掘り体験の森とし、それから竹細工ができる森を作ろうということで、この2010年構想が現在に至るまでの長期ビジョンを示す重要な役割を果たしている。

上記の長期ビジョンが設定された背景にはB社の事業展開と大きく関係するため、同社の

事業展開を振り返る。創業当初、B社は400羽から始め、卵の生産を行い、その販売は農協に任せていた。しかし、農協を通した販売価格は取引相場なので利益が見込めず原価が売価を上回る場合があるという課題があった。そのようななかでも2万羽にまで成長して法人化を果たした頃に、小売店の開拓を行った。しかし、スーパーに卸しても特売の連続による値引きで利益が獲得できないなど、ブランド力のなさが課題となっていた。そこで、同社は自社販売を開始し、地元から全国へ商品を発送することにした。自社生産、自社販売を行うと経費が発生するが、売上を増やすことで損益分岐点超えを目指した。通信販売による全国発送では、振込を基本としたことで3%程度の貸倒が発生するという課題や、発送による卵の破損クレームが発生するという課題があった。

上記の課題に対応するため、全国発送から地元での直売中心の販売方法へと変更した。直売所での商品を増やすということで、自社での食鳥処理施設を設置し、鶏の状態を見きわめながら食肉での販売も可能な固さで食鳥処理を行えるようにした。これは、とり肉の処理費用削減にも寄与した。また、CI (Corporate Identity) に取り組み、ブランドロゴを作成し、TVCM広告を行うなどしてブランディング化を目指した。通販名簿の顧客全員にDM (ダイレクト・メール) を発送して県内外を問わず、顧客に足を運んでもらうべくメンバーズカードの活用を始めた。通信販売から直売中心にビジネスモデルを変更することで、掛売販売から現金販売中心になり貸倒れの問題に対処した。メディアの紹介もあり行列ができるようになり、手狭になった直売所を移転して、本格的な施設としての直売所を立ち上げた。その後、生産農場の大規模化と展望館も建てられ、2010年には年間来場者が47万人を突破した。そして長期計画にしたがい、2011年にマルチメディアセンターがオープンした。

B社の強みの一つは、卵の目的買いで顧客に足を運んでもらえるような、ブランド力のある卵を安定的に生産できることである。卵は需給バランスで相場が変わるが、B社では年間の価格を一定にすることに成功した⁴。高品質の卵としての付加価値を高めるために、飼料に炭を入れたり、遺伝子組み換えではない飼料を使用したりするなど、差別化のためにコストをかけている。かくして、B社は地域との共生を目指した長期ビジョンを設定して、厳しい経営環境からの脱却を果たしていった。次項では、長期ビジョンを達成するためにB社の単年度の経営計画がどのように運用されているのかについてのべる。

⁴ 基本的に価格は一定であるが、年間行閑散期には、会員向けの値引サービスを行ってはいらる。また、規格外卵の価格を下げるなどの工夫を行っている。

3.2 経営計画の精緻化

B社は熊本県同友会に入会してから、10年ほど経つが、入会後に経営理念の見直しが行われた。熊本県同友会入会前は、経営計画を完全ではないが、ある程度こういう形でいこうというのは決めていた。どちらかといえば農業はどんぶり勘定でやるところが多いが、それでは経営はできないので、計数管理していくなかで、少しずつ改善していったという。熊本県同友会のなかで経理関係に詳しい会員の勉強会に参加しながら、知識を獲得していき経営計画を精緻化していった。I氏が経営指針に取り組めるようになったのは、会社の売上が伸びてからということである。

経営指針は、ある程度仕事が軌道に乗り出してかでない出来ませんでした。創業の時は何もないからそこから一つ一つ作り上げてきたので、まずは売上を伸ばすことからです。銀行の借入も担保がないのにどうやって借りればいいのか、といった点で生き残るというか、生きていくための話が中心です。

創業してから50年弱になりますが、30年続けばいいということで、次の世代へのバトンタッチをしました。バトンタッチするためには変えなくてはならないものと変えてはいけないものがあり、経営理念の基本的なことは変えなくて、時代にあった戦略はどんどん変えていかないと乗り遅れますので。

B社の現在の中期ビジョンは、「農業によるまちづくり構想」の実現のため、健食の新商品開発と現在主力商品の充実を図り、「企業理念」と「経営理念」の浸透と実践を行い、人財開発と次期幹部の育成を行うことである。

調査時の年度スローガンとして「新たな価値の追求による収益構造づくり」で、①法令遵守と日々変化する各種制度への迅速な対応、②更なる人材開発と教育の実施、③人事生産性、適正人員の追求と、維持コストの削減、④社外へのイベント、PR強化、集客向上施策、⑤全部門業務運営チェックによる改善推進、⑥全部門が目標（予算）を達成し利益を出すということを掲げた。

そのためには、生産部、販売部、健食部、総務部の4部門が手を取り合って連携して、縦割りではなく、横のつながりを重視するために従業員がどのようなことをした方がよいかということ掲げている。具体的には、全従業員は5つの基本動作を身に付け行動するよう心掛けている。それは、①報告・連絡・相談＋自分の意見、②「計画」を立て「実行」し、記録に残す、③「練習」・「訓練」・「経験」が「もの」を言う、④家で行うことを会社でも行う、⑤仕事はQ・C・D・S⁵を明確にして取り組むというものである。

経営計画を策定しはじめた当初は、経営者レベルが売上高目標を策定していたが、一定期間

⁵ Q（Quality：品質）、C（Cost：価格）、D（Delivery：納期）、S（Service：サービス）

を経過してから前年度の実績に基づいて、部門が目標数値を立てることができてきたという。会社としては部門における次年度の計画数値の期待値があり、それと全く離れた計画の場合には、話し合いをしなければいけないと考える。基本的には、部門でやる行動をボトムアップで考えるようにしている。トップダウンの目標設定の弊害について、I氏は次のように述べた。

自分の部門が何をすべきか明確にわかってきますよね。ただ上から言われるだけではなくて、自分の部門で考えますから。どうしたら、目標を達成できるだろうかということですかね。上から押し付けてこれだけやれと言っても、いや自分達はそんなにやれないよ、と言われました。

現在では、各部門の部門長が予算を立てる。予算を立てたものを、部門長をとりまとめる総括にあげて、個々に協議を行う。例えば、前年が100%なら105%を目指すということで前年対比から自分の部門の目標を立てる。各部門から上がってきたものを総括がまとめて経営者に報告する。経営者は会社側の考えとして今期はこれだけ伸ばしたいという目標をもっており、それとあがってきた目標とのすり合わせを行い、協議で決定したものを毎年、全体会議で発表する⁶。経営計画に関する全体会議は1月と7月の年2回行われる。午後1時から夕方5時半までの全体会議の中で、経営方針、会社が今までやってきたことの成果、それから今後やるべきことが確認され、組織改訂も発表される。

設備投資に関しては、部門が設備投資の申請を行い、年間予算の減価償却費の中に織り込まれる。会社としては、設備投資の幅として設備投資に対する金額の枠を定めている。

予算とともに、重点項目と具体的な取り組みということで行動計画が立てられる。例えば、製造部門を含む健食部の重点項目は、①割卵：外販との連携にて社内から社外へ液卵販路拡大を行い、人時生産性と稼働率を高めること、②放牧：良質な有精卵の維持確保と有精卵の付加価値販売強化による差別化の実現、③製造：新工場完成に伴う、原価高騰対策として新工場の稼働と既存工場の有効的活用による原価管理、④包装：受注に応じた適正人員の把握と他商品の充填商品の仕組み作りを行うことである。具体的な取り組みとして、健食事業部内の適正人員のもと、業務及び人員カバーを行うこと、原価意識をもち、利益を出せなければ、経費を削るという発想のもと、何ができるのか、何を行えるのかを常に考えることとしている。

部門が行動計画を考えるなか、改善提案制度を以前からやっており、各部門から改善提案を受けつけており、多いときには100件の改善提案があり、提案が採用された部には手当が出る仕組みとなっている。改善提案について奇抜なアイデアであっても、経営理念から導き出されたものであると理解されれば、採用される。

⁶ 部門として目標は低いほうが達成できるので、そうならないように、全体のバランスを見ながら調整して、会社から部門へ最低限のラインの目標を指示する。また、B社では半期ごとの見直しで目標が達成できないと判断した場合に目標自体の修正を行う。

従業員の中から本当に奇抜なアイデアが出る場合があります。お客様からアンケートを取っていて、いまはレストランに土足でどこでも入れますが、以前は靴を脱いではいけないといけなくて。それでお客さんの方からいまだき靴を脱いでから上がっていくのはどうかと話がありました。従業員を含めて全員で協議して、衛生上の問題があったのでなかなか踏み切れませんでしたが、少し中を改造して切り替えました。するとお客様の方から自分が提案したことが取り入れられたとすごく喜んでいただきました。だから、お客様の苦情等の意見を宝として取り組みますというのが経営理念の二番目にあり、それを忠実に実行しています。

経営理念を重視しながら、経営計画を議論するのが、中小企業家同友会の特徴である。同社においても、経営計画で示される数値を検討する際に常に経営理念が参照されている。経営理念と経営計画との関係の重要性について、I氏は次のように説明した。

どんなに収益、売上が上がっても、間違ったことをしてはいけない。理念に沿ったやり方で、本当に売上、収益が上がってきているか、各部門長が集まり勉強会を開き、経営理念に基づいているか検証します。

本項では、B社の経営計画の特徴について説明した。次に、経営計画の結果である業績評価をどのように行うのかということで独立採算をとる部門別会計制度と目標管理制度について概説する。

3.3 B社の部門別会計制度と目標管理制度

ここではB社の管理会計制度である部門毎の独立採算制についてみておく。B社は、各部門の業績を明確化するため、部門ごとに責任をもつ独立採算制度を導入した。それは、従業員が70～80人に増え会社の規模が大きくなってきた頃のことであった。

生産、加工、販売部門がそれぞれ独立採算で計算される。各部門の採算を明確にするため、社内売買を行っている。B社では、内部取引を行うにあたって、そして内部振替価格を決めている。例えば、農場から卵を加工に出す場合に価格をどうするのか、それから販売でやる場合の内部単価を決めて、それを各部門でやり取りをして内部計算を行うようになった。生産部は卵の仕入取引があり、販売部の中の物産館とレストランと菓子工房へ販売を行う。B社は毎月、部門ごとに採算管理を行っており、社内に市場原理が導入されることで、社内業績の見える化を行っている。各部門の人件費も全て費用計上され、営業利益、経常利益が算出される。経常利益から、共通経費である二次経費を配賦する⁷。

⁷ 二次経費というのは収益が取れない、いわゆる共通費のことで、それを各部門が負担する。配賦基準は売上比率や人数基準はじめ、每期見直される。配賦対象の管理部門である部門でもいかに経費を抑えるかが重要になってくる。

独立採算制度の導入に当たり、部門長の勉強会を開き、部門長は上司として指導すべきことや原価計算について学んだ。当時をI氏は次のとおり振り返る。

部門長であっても、年齢差、その人の能力も含めて一定の差があります。でも、部門長になると自分の部門がどうなっているのかくらいは数字的にも強くなっていないとやっていけないので、そのような勉強会を定期的を開いてある程度一律にそろえるような感じではやってきました。実際に習ったことをどこまで理解しているか、原価計算も含めて試験もしました。

業績評価は、年間を通して部門ごとに数字を確認できるようにしており、部門長が業績管理の責任を負う⁸。目標の達成度合いが低く、その改善がなされない場合には、部門長の入替えが検討される。

従前の課題として、部門の目標達成としての評価が明確に本人に分かっていなかったのも目標達成ができなくても仕方ないという風潮があったという。そこで、従業員のモチベーションを高めるために、目標管理制度を導入して業績評価を明確にした。経営方針を各部門に浸透させるべく、数字やスローガンなど目標を掲げているので、その目標に沿って各部門がそれを達成できるかどうか、そして達成するためには何をしなければならないのか、達成した結果の検証をしながら、社員のモチベーションを高めるようにしている。

目標管理制度のもと、会社目標を部門目標に落とし込み、その中で個人目標を立てさせる。個人目標は、数字ではなくて、部門目標を達成するために各個人がどのような目標を立てて行動計画を行い、どれだけ達成できたのかで個人を評価していく。目標管理制度の導入意図について、I氏は次のように述べる。

会社目標も部門目標も数字に落とし込む中で、ある程度、部門目標達成しても個人の評価が完全でなかったということがありました。それならば目標を達成したところと達成しなかったところとそんなに変わらないならば、達成しても意味がないのではないかという風潮がでてきました。これではいけないという事で、評価制度を作り、今は部門評価と個人評価を明確にしています。

社員もパートナーとして考えている。だからトップダウンじゃなくて、ボトムアップを出来るだけしていきます。部門長に権限を与えながら、本人のやる気を引き出します。

この評価制度を作るまでは、個人の主観で個人評価をしていたという。現在は、項目に当てはめながら評価を行うようにしている。また、自己申告書を年2回提出してもらっている。年

⁸ 全社損益については、役員と総括レベルが経営会議で把握している。

2回の賞与では、業績評価の結果が反映される。

4. 事例のまとめと今後の課題

本稿では、ビジネス・エコシステムにおける相互作用を通じて個社のMCSにどのような影響を及ぼすのかを考察するため、B社の事例を検討した。B社は、熊本県同友会を通じて、経営理念の見直しを行い、先輩会員から経営計画の使い方についての勉強会に参加して学習機会を得るという点で、同会からの影響を受けた。B社は規模を拡大するなか、中小企業家同友会の考え方を参考に経営指針を変化させてきた。B社では、経営計画の発表会によって、全社レベルでの共有を図っている。また、業績評価は、年間を通して部門ごとに数字を確認できるようにしており、ガラス張りの経営を行っている。これは、中小企業家同友会で推奨されているやり方である。I氏は経営指針に対する基本的な考え方について次のようにのべる。

私は、経営指針のブラッシュアップを図りながら経営が常によくくなっていく方法で作り上げていかなくてはいけないのかと思います。経営指針を変えることによって業績も変わってくると思いますので。

B社のMCSでユニークな点の1つは、長期計画を立ててそれに応じたビジネス・モデルを構築してきたことである。そして、企業の成長にともない、経営指針を変更してきた。経営計画を策定しはじめた当初は、経営者レベルが売上高目標を策定していたが、一定期間を経過してから前年度の実績に基づいて、部門が目標数値を立てることができてきたということで、トップダウンからボトムアップへ経営計画の策定プロセスが変化した。そして、行動計画については、目標管理制度が導入され、部門別の行動計画の管理が行われるとともに、個人別の人事考課に活用されている。

本稿は、シングルケーススタディのため、B社の事例をもって得られた知見を一般化することはできないが、今後は複数のケーススタディを通じて、ビジネス・エコシステムにおける相互作用が個社のMCSにどのように影響するのかについてさらに検討したい。

【付表】

	日付	時間	時間	内容
①	2014/ 2/20	18:30～20:00	1.5時間	景況調査と経営管理について
②	2015/ 2/ 5	10:00～12:00	2時間	6次産業化について
③	2016/ 1/30	13:00～14:00	1時間	事業承継と経営指針の活用
④	2016/11/ 9	10:00～12:00	2時間	経営指針の導入について

調査概要

【謝辞】

本論文の執筆にあたり調査にご協力いただきました熊本県同友会、B社の皆様に厚く御礼申し上げます。

【付記】

本研究は、科研費（15K17176）の助成を受けたものである。

【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』、4–9。