

【論 文】

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～

飛 田 努

1. 問題の所在

日本経済の発展において中小企業¹が果たした役割は非常に大きい。中小企業庁の調査によれば、日本国内の企業は400万社を超えるが、その99.7%は中小企業であるという。一言で中小企業と言っても、その中身は多様である。ほんの数名からなる家族経営のような企業もあれば、地域経済に大きな影響力を持つような企業もある。だが、会計という側面で見ると、近年でこそ「中小企業の会計に関する指針」が策定されたことで中小企業の財務会計は注目されるようになってきているものの、管理会計についてはあまり言及されていないのが現状である。

周知のとおり、管理会計は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している。そのための技法として、損益分岐点分析や直接原価計算、資本予算や事業部制会計、近年ではバランスト・スコアカード (Balanced Score Card : BSC) が位置づけられる。また、管理会計を代表する Anthony [1965] のフレームワークでは、経営管理者の組織階層による役割の違いから、戦略的計画設定、マネジメントコントロール、オペレーショナルコントロールに区分して、それぞれに有効な会計情報を提供すべきであるとされている。つまり、組織階層に適合した技法が用いられると考えられている (上總 [1993])。

ところが、このような管理会計論のフレームワークを用いて中小企業の管理会計実務を検討するのは容易ではない。なぜなら、中小企業は多種多様であり、階層化された組織構造を持つ企業ばかりではなく、経営者が現業に深く関与するような階層化されていないフラットな組織構造を有する企業もあるからである。また、Simons [1995] が指摘しているように、創業期にある規模の小さな企業ではフェイス・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一方で、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ので、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いう理論から考えると、規模の小さな中小企業においては、そもそも管理会計のような公式的な管理システムが必要とされていない

*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。

¹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5,000万円以下) の会社を中小企業としている。本稿における中小企業はこうした企業群を想定している。

い可能性すらある。中小企業を対象とした管理会計研究は極めて少ないという現状なので、中小企業の管理会計実務に適合するようなフレームワークの構築が求められるであろう。

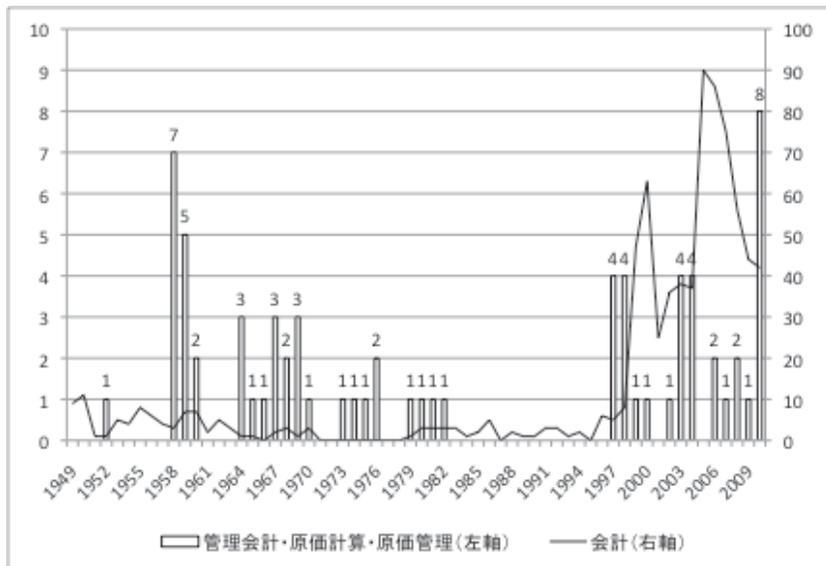
このようなことから、本稿は中小企業を対象とした管理会計研究を進めていくための予備的な考察を主たる目的とする。中小製造業の多くが自社よりも規模の大きい企業から製品や部品の生産を受託する下請を主たる生業としていることから、本稿では特に高度経済成長期に形作られた系列や下請関係を意識した考察を行う。さらに現代における中小企業経営の課題をあわせて検討することにより、中小企業の管理会計研究を進めていくための着眼点を得られればと考える。

なお、以下では管理会計技法や原価計算技法を利用して管理を行うことを、原則的には管理会計実務という言葉で充てて論じていくことにする。

2. 中小企業の管理会計実務に関する研究動向

まず、これまで中小企業の管理会計実務に関する研究がどの程度行われてきたのかを見ていくことにしよう。

図表1 中小企業の会計に関する学術論文数の推移



注) 図表内の数値は各年に発表された学術論文数(管理会計・原価計算・原価管理)を表す。
出所) 国立情報学研究所論文情報ナビゲータ (<http://ci.nii.ac.jp/>) より筆者作成

図表1は国立情報学研究所論文情報ナビゲータ(CiNii)において、2011年1月に検索した1949年から2010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を示したものである。折線グラフは「中小企業」と「会計」の組み合わせ検索によって得られた論文数であり、棒線グラフは「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検

索によって得られた論文数である。

まず、「中小企業」と「会計」の組み合わせ（折線グラフ）を見ると、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、いわゆる「会計ビッグバン」以後に続く、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。特に中小企業の会計制度については、2002年6月に中小企業庁が「中小企業の会計に関する研究会報告書」を発表したことから制度化が進められ、2005年8月には日本税理士会連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所、企業会計基準委員会によって「中小企業の会計に関する指針」が発表された。その後も、企業会計基準委員会によって公表される各種の企業会計基準に従い、同指針の改正が進められている。

これに対して、「中小企業」と「管理会計」「原価計算」「原価管理」（棒線グラフ）は極めて少ない²。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。近年でこそ、中小企業における会計指針への関心の高まりと共に、中小企業の管理会計を対象とした論文が報告されているものの、その割合はごくわずかに過ぎない³。

ここで注目すべきは、高度経済成長期に中小企業の管理会計実務を対象とした論文が数編発表されていることである。これは後に見るように、1958年に中小企業庁による『中小企業の原価計算要領』（以下、『要領』）、日本生産性本部による『中小企業のための原価計算』（以下、『一般指針⁴』）という2つの実務指針⁵が発表された影響があると考えられる。これらの実務指針は、中小企業の多くが管理部門に多くの人材と資金を充当することができず、原価計算の計算構造そのものが中小企業の事業活動を管理するには複雑すぎるといった理由から、中小企業向けに簡略化し、原価計算を通じた計数管理を普及させる目的で策定されたものである。この時期に発表された多くの論文は、これらの実務指針を取り上げたものである。

また、学術研究では、高度経済成長期に生産量が長期間にわたって拡大するにつれて、安定的な部品供給を行う下請企業との長期的取引関係が築き上げられる中で、「下請企業としての中小企業」（角谷〔1967〕127頁）を対象とした実態調査が行われている。その後もさまざまな

²上總〔1997〕は、日本における管理会計研究の特徴として、「肝心の管理会計や原価管理の研究は、アメリカの新しい会計技法の紹介や理論的研究に集中していた」（上總〔1997〕29頁）と指摘しており、企業における管理会計実務を対象とした「応用研究」が手薄になり、問題対応への解決策は民間企業の奮起が期待されていたと述べている。

³2010年の8編は過去60年でも最も多いが、これらは全て中小企業経営に関する雑誌に掲載された特集記事である。全体的な傾向として、中小企業の管理会計に関する論文は実務的な視点から書かれたものが多く、学術的な論文は極めて少ないと言える。

⁴『中小企業のための原価計算』は「中小企業の業種別標準原価計算の方法の基礎となるべき一般指針を示すもの」（日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1958〕はしがき1頁）とされ、「一般指針」と呼ばれるようになった。本稿でもそれに倣い、『一般指針』と呼ぶことにする。

⁵以下では『要領』と『一般指針』について合わせて言及する際には、実務指針という言葉を用いることにする。

論者による数編の論文が発表されているが、大企業を対象とした実態調査と比較すると極めて少ないのが現状である⁶。

以上のように、これまでの管理会計研究において中小企業の管理会計実務を対象とした研究はほとんど進んでおらず、その実態については十分に明らかにされているとは言い難い状況である。

だが、1950年代末から1960年代半ばの高度経済成長初期から中期にかけて、中小企業の原価計算実務指針が策定され、わずかながら実態調査が行われていた。しかも、この半世紀を見渡したとき、高度経済成長期に中小企業の管理会計実務が深く検討されており、これらの指針や先行研究を検討することは現代における中小企業の管理会計実務を明らかにする手掛かりになるかもしれない。このような観点から、以下では実務指針の策定の経緯や配慮されたポイント、当時行われた実態調査などから検討していくことにする。

3. 1950年代末期における中小企業原価計算実務指針の策定

中小企業の管理会計実務を明らかにするための手掛かりは極めて限られている。企業を取り巻く経済環境は全く異なるものの、限られた先行研究の中で半世紀前と現代との共通点を意識しながら、今から約半世紀前に策定された『要領』と『一般指針』の策定プロセスや目的の検討、当時の中小企業の管理会計実務に関する実態調査などから得られる原価計算の利用目的や利用状況を知ることには一定の意義があると思われる。まずここでは『要領』と『一般指針』という同時期に策定された2つの中小企業の原価計算実務指針を検討することにしよう。

3. 1. 実務指針策定の背景

終戦後の日本経済は混乱の中にあっただが、1950年に勃発した朝鮮戦争の特需景気によって、繊維、化学、鉄鋼、機械金属などの産業が復興の足がかりを得て、以後の高度経済成長を支えることになる。そうした中で、通商産業省の産業合理化審議会管理部会によって、1951年の「企業における内部統制の大綱」、1953年の「内部統制の実施に関する手続要領」という答申が相次いで発表され、会計スタッフであるコントローラー制度の確立、外部監査の基礎的条件となる内部統制組織の整備、計数管理を志向する予算統制の導入など、アメリカ管理会計制度の導入が推奨された（上總〔1997〕）。

一方、中小企業においては「発注企業側と下請企業側の取引関係の近代化、発注工場の外注管理、下請企業の経営管理など管理面での近代化」（植田〔2005〕243頁）が問題とされ、経営管理システムの近代化が大きな課題であった。特に原価計算については、「中小企業の実情は、多くのものにあつて製品原価を明確にしておらず、勘によつて推定し、期末の損益結果によつて価格の適否を判断するような場合がみうけられる」（青木〔1959〕81頁）という現状で、中

⁶大企業を調査対象とした実態調査は数多く行われている。いかなる分析視角で行われているのか、調査結果などについては吉田・福島・妹尾〔2008a〕〔2008b〕〔2009〕を参照のこと。

小企業への原価計算の普及は進んでいなかった。そこで、中小企業庁は1953年に『中小会社経営簿記要領』、1956年に『中小企業の財務管理要領』を発表し、経営管理システムの一翼を担う簿記、会計に関する要領のとりまとめを行った。さらに、1958年には、中小企業庁が『要領』を、日本生産性本部が『一般指針』を発表し、中小企業における原価計算の実務指針が整えられた。

3. 2. 中小企業庁『中小企業の原価計算要領』の特徴

1958年、中小企業における原価計算普及のために中小企業庁は『要領』を発表した。そのまえがきには、『要領』策定の目的が以下のように述べられている。

中小企業の内には、大企業に向く原価計算をそのまま採り入れているものもあるが、元来が中小企業には無理であるので、この原価計算制度のあることがかえってその企業の経営能率を阻害しているものも少なくない。

中小企業の原価計算にあっては、要綱等そのままではなく、その骨組みを中小企業向けに改めて、価格政策に資し、経営計画及び管理統制に役立て、又は損益算定の基礎的計数を求める等に活用しなければならない。

ここで言う要綱とは、1948年に物価庁（当時）によって制定された製造原価計算要綱を指している⁷。製造原価計算要綱は大企業向けの基準なので、中小企業にそのまま適用するには向かないという考えから、別途『要領』が策定されることになったのである。『要領』は、原価計算の意義、目的に始まり、材料費や労務費、経費といった原価要素別の計算、部門別、製品別の計算など、一般的な原価計算システムについての解説から始まる。こうした点に加えて、『要領』の特徴は、従業員数を目安として、中小企業それぞれの実情に適合するような原価計算制度を提示していることにある。

例えば、小企業、とりわけ個人や極めて小規模の工場では、製造工程があつたとしても、内部の価値移動を移動のつど記録をせず、一定の期間で棚卸をして、各原価要素の消費高を一括算定し、製品原価を計算する「商業簿記的原価計算制度」（中小企業庁編〔1958〕93頁）を解説している。そして、これらの企業経営者は「現金及び現金の収支には極めて敏感で、これを把握せんと努めるのが一般の事情であるから、現金及び現金の出納を中心とするほうが実情に即している」（中小企業庁編〔1958〕101頁）という指摘に見られるように、実務での利用状況を想定しながら策定されている。

また、50名程度、100名程度というように従業員数でみた規模ごとに原価計算の方法も提示

⁷企業会計審議会による『原価計算基準』が設定されるのは1962年であり、中小企業庁による『要領』が発表された当時は『原価計算基準』の策定作業が進められていた。日本における原価計算制度の歴史の変遷については、諸井〔2007〕〔2009〕に詳しい。

されている。工員100名程度の工場向けに作られた「一般簡易原価計算制度」(中小企業庁編〔1958〕112頁)では、原価の内容についての記録についてより正確さを求め、例えば直接材料費の計算においては「商業簿記的原価計算制度」が予定計算または備忘録利用による簡易実際計算であったものを、「一般簡易原価計算制度」では材料管理の伴う実際計算を行うようにされている。だが、帳簿組織を見ると、仕訳帳や総勘定元帳を用いず、入金伝票と取引証憑書類、いくつかの補助簿を用いることとしている。

さらに規模の大きい中企業になると工業簿記が用いられるようになり、材料費、労務費、経費が消費される過程、部門費計算や製品計算過程が継続的に勘定形式で記録計算され、製造活動の状態が絶えず勘定で示される。

このように、中小企業の実情に適合するような簡略化された原価計算制度を提示することによって、『要領』が「中小企業全般の原価計算の普及に大いに役立つ」(中小企業庁〔1958〕序文)指針として活用されることが期待されたのである。

3.3. 日本生産性本部『中小企業のための原価計算』の特徴

日本生産性本部は、1957年9月に「中小企業原価計算委員会」を設置し、統一された中小企業の統一された原価計算指針の作成を進めた。そして、1958年に『一般指針』として『中小企業のための原価計算』を発表した。そのはしがきには、「中小企業の統一的原価計算制度を確立し、これによって得られる数値を基礎として、経営管理の近代化を計り、また原価その他の経営数値の業種別標準を作成して、過当競争の防止、経営相互の組織化に役立たしめることは中小企業の生産性向上にとって、もっとも重要な方策である」(日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1958〕はしがき1頁)と記されており、『一般指針』の位置づけが明確に与えられている。

『一般指針』の特徴は、その策定に携わった青木〔1959〕によれば、以下の4点に要約できるとされている(青木〔1959〕80-81頁)。

- ①原価計算目的として、一般的にいわれる諸目的のほか、価格計算に必要な原価資料の提供、経営比較のために必要な原価資料の提供が特にうたわれていること。
- ②原価計算と一般会計および予算制度との有機的結合を配慮し、もつて総合的な経営計算制度を樹立することが考慮されていること。
- ③原価計算手続の簡素化と迅速化とを考慮して、このための伝票式会計にもとづく集計表方式を用いた具体的な原価計算手続が示されていること。
- ④更に原価計算手続の内容に関しては、直接費と間接費の区分の明確化、原則として間接費などの部門費計算を省略していること、管理費と販売費の区分表示、利息割引料、貸倒損失をそれぞれ管理費および販売費にいられていることなど。

ここに示されている特徴のうち、③と④については原価計算手続の簡素化、迅速化について述べられており、これは中小企業庁の『要領』にも見られるポイントである。これに加えて、『一般指針』では価格計算、経営比較のために必要な原価資料の提供と原価計算と予算の有機的結合が意識されている。

このようなポイントに対して、青木〔1959〕は、経営比較のために必要な原価資料を提供するという目的について「業種別統一原価計算では細部の費目設定はやはり各企業の実情に応じた弾力性が認められるべきであるとはいえ、基本的な費目の設定や会計処理についてはその統一が行われなければならない」（青木〔1959〕p.81）と述べている。この指針を基礎として、日本生産性本部は『一般指針』とは別に44業種の中小企業の「業種別原価計算方式」を後に発表している⁸。この「業種別原価計算方式」は業種ごとに小冊子にまとめられ、原価の集計方法、原価要素の分類、記帳手続について詳細に説明されている。『一般指針』は業種別の統一原価計算の方式を作成するための基礎として位置づけられているのに対し、「業種別原価計算方式」は各業種の実情に合わせて弾力的に使われるべきであるという考えが貫かれている。

また、原価計算と予算の有機的結合については、「この一般指針においては、原価計算制度ということが強く考えられているのであつて、ここに原価計算制度とは、常時継続的に、一定の秩序をもつて行われる制度としての原価計算である。それは原価の計算を会計の主要帳簿に組入れ、製品原価の計算と、一般会計とが実施原価で有機的に結合する原価計算である」（青木〔1959〕p.82）のだとされている。

『要領』でもそうであったように、中小企業において制度的に原価計算を行うには相当な簡易性が考慮されている。これに加えて、『一般指針』では原価計算と予算統制の結合を考え、原価計算資料を活用して、損益予算を立て、損益予算から資金予算を編成するまでの過程について一貫した論理を展開しながら、企業会計制度全般への体系化を進めようとしている。つまり、『一般指針』は、計算手続の簡素化、迅速化による中小企業への原価計算普及に留まらず、損益計算、キャッシュフロー管理への展開が意識された実務指針であると言えよう。

なお、この『一般指針』と業種別原価計算方式は、1958年の東京を皮切りに全国各地で講習会が行われ、「地方本部、地区協議会をはじめ、地方自治体、地方業界団体などによって引き継がれ、中小企業の経営近代化に大きな足跡を残した」（社会経済生産性本部〔2005〕64頁）とされている。

⁸以下に挙げる44業種の「業種別原価計算方式」が策定された。

機械靴、ビスケット、クリーニング、洋食器、捺染、自動車整備、機械組立、硝子工業製品、鑄鉄鑄物、缶詰、農機具、繊維染色、メッキ、自動車車体、木製家具、バルブ、作業工具、鍛造、メリヤス、綿スフ織物、既製服、ねじ、着尺織物、機械すき和紙、陸用内燃機関、紙製品、合板、自転車部品、プラスチック成形、石灰、製材・フローリング・チップ、陶磁器、伸銅、ダイカスト、しょう油、金型、段ボール、歯車、鍛圧機械、継手、タオル、電子工業、製糸、染料

3.4. 小括

以上のように、約半世紀前に形作られた中小企業の原価計算に関する2つの実務指針について見てきた。

日本における管理会計の萌芽期に、中小企業庁や日本生産性本部は原価計算実務指針の整備を通じて、中小企業の経営近代化や合理化を図ろうとしてきた。大企業のようにスタッフ部門に十分な人材を割けない中で、中小企業の実務に即した実務指針の構築がなされた。

さらに、これらの実務指針は、『要領』が1975年に、『一般指針』が1979年にそれぞれ改訂されている。オイルショック直後という厳しい経済環境の中で、「中小企業の生産性向上の鍵が、原価意識の明確化とこれを裏付ける原価計算システム」（日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1981〕はしがき ii 頁）に求められていたのである。こうしたことから、高度経済成長期には経営の近代化を目指し、あるいはオイルショックを契機として求められた「構造的変革」（日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1981〕はしがき ii 頁）の中で生産性を向上させるためのツールとして、中小企業庁や日本生産性本部が中小企業の原価計算実務指針の整備を進めてきた。

このように、少なくとも公的機関主導で実務指針が整備され、高度経済成長期以降にもその改訂が行われてきたことは、原価計算が中小企業を支えるインフラストラクチャーとして位置づけられていたという証だろう。では、こうした指針をもとに中小企業の管理会計実務はいかなるものであったのであろうか。以下では中小企業の管理会計実務を対象とした先行研究を見ていくことにしよう。

4. 高度経済成長期の中小企業における管理会計に関する研究整理

1950年代半ばから1970年代初めまでの高度経済成長期を経て、日本の産業構造は第一次産業から第二次産業へ、軽工業から重化学工業や加工組立型産業へとシフトしていった。日本は加工貿易によって豊かになっていったが、やがて日米貿易摩擦が生じ、各国から日本の貿易自由化を求める声が次第に高まった。そのため日本政府は貿易の原則的自由化を推し進め、1964年にはほぼ完了させた。これに対応するため、大企業は生産設備の増強、生産性や品質の向上を図ることとした。また、大企業の中でも加工組立型企業では、取引関係にある下請企業との関係を深めていくことになる。いわゆる系列化の進展である。通商産業省（現在の経済産業省）が過去調査してきた工業実態調査によれば、中小製造業に占める下請⁹企業の割合は、1966年：53.3%、1971年：58.7%、1976年：60.7%、1981年：65.5%と1960年代後半から1980年代初めまで上昇し続けていた。

このような中で、日本生産性本部の『一般指針』策定に携わったメンバーによる座談会において、青木〔1964〕は、大企業の下請を生業とする中小企業における原価計算実務では「製品

⁹経済産業省（旧 通商産業省）や中小企業庁の各種調査における「下請」の定義は、自企業より資本金又は従業者数の多い他の法人又は個人から、製品、部品等の製造又は加工を受託する形態とされている。

の「買いたたかれ」を防止するための採算計算が非常に重要である」と指摘している。つまり、大企業への販売価格（大企業から見れば購買価格）の引き下げへの対応を図る上で、原価管理の重要性を説いている。当時の中小企業を対象とした管理会計に関する研究も、下請としての中小企業に焦点が当てられている。中小企業の管理会計に関する問題は、下請を生業とする中小企業の管理会計の問題と同義であったと言える。以下では、いくつかの研究をもとに、高度経済成長期における中小企業の管理会計実務を見ていく。

4. 1. 系列化の進展と中小企業の管理会計

植田〔2005〕は、長期にわたる高度経済成長期に大企業と下請企業との間で長期継続的な関係を規範とした取引関係が築かれたこと、長期継続的な取引関係が下請企業の設備投資や技術の高度化に対するインセンティブを生じさせたとしている。取引関係が長期的に拡大して行くであろうという見込みのもとに、技術革新への対応、設備の更新、生産性の増大に専念し、それを実現していった。それに伴い、大企業の下請企業に対する管理手法が高められていった（植田〔2005〕244頁）。

これを管理会計論の視点から見るとどのように理解可能であろうか。上總〔1997〕は「下請企業の利用は、本来的には、親企業が負担すべき固定費を下請企業に変動費として転嫁するという意味での「固定費の変動費化」を目指すものであったと言えよう」（上總〔1997〕28頁）と述べている。つまり、加工組立型産業を例にすると、下請企業がある製品の部品を生産することによって、その生産設備や人件費などの固定費は下請企業が負担することになる。一方、これを部品として買い入れる大企業は、生産量の調整によって変動費としてコントロールできるということになる。これが「固定費の変動費化」と呼ばれているものである。

さらに、1960年代以降になると大企業において原価企画（Target Costing）が広がり見せていた。原価企画は、製品の企画、設計段階を中心に実施される企業の原価低減と、戦略的利益管理を図るコストマネジメント手法である。この「原価企画の下では、目標原価を作り込んだ新製品が開発・規格・設計されるが、下請企業に発注される部品やユニットの仕様変更＝「発注単価の引下げ」を通じて、目標原価の引下げが行われた」（上總〔1997〕31頁）。すなわち、原価企画の基本的なコンセプトである原価の作り込みを行うには、下請企業の原価低減が必要不可欠ということになる。

この点については、系列化が進展し、大企業と中小企業の間で発注元と下請の関係が形作られた1960年代に、敷田〔1964〕がいくつかの指摘をしている。そこでは、中小企業の経営近代化、合理化を果たすために、日本生産性本部が『一般指針』を普及させていく過程とともに、系列化が進展していく中での中小企業における原価管理の実情について検討されている。特に中小企業の原価管理については、自動車メーカーと下請企業との取引関係について具に検討されている。すなわち、1960年代初頭に下請企業では品質管理の徹底を図ろうとしたが、なかなか進まなかったためにメーカー側から「量産・同期化方式」による生産を行うための指導が

入った。ここで言う「量産・同期化方式」とは、ある製品の工程の加工時間を同じ時間に設定し、各工程が単一基準時間（タクト）で同調化・同期化することをベースとし、これによりボトルネックの排除、運搬時間・手持ち時間などの排除、作業の単純化と流れ作業、ベルトコンベアのスピードアップなどを通じて原価低減を図ろうとするものである。タクトはメーカーの利益計画から得られるメーカーが必要とする部品の量、品質、納入時期をもとに算出される。このことは、見方によっては大企業の利益計画の中に下請企業の原価低減活動が組み入れられているとも言える（敷田〔1964〕）。

また、原価企画におけるメーカーと下請企業（サプライヤー）の関係について、加登〔1993〕は「サプライヤーが付加価値を生み出す仕組みをメーカーに対してブラックボックス化し、利益マージンを広げるという可能性は非常に制限されている」（加登〔1993〕111頁）のだと指摘している。加えて、サプライヤーはメーカーから強烈的なコスト低減圧力を受け、スケジュール通りの納品、高い品質標準を維持する必要がある、大部分のサプライヤーの売上高利益率を始めとした利益指標の値は著しく低い値に抑えられ、サプライヤーの自助努力で売上高を引き上げる方策はほとんど存在しないのだと述べている（加登〔1993〕111-112頁）。系列化を所与として成立する原価企画は、大企業の原価低減と戦略的利益管理を行うための技法として注目され、その有効性に関する研究は数多くなされてきた¹⁰。そこでは、メーカーからはTQC（Total Quality Control：総合的品質管理）の指導や財務的支援、人的支援、技術的助言などの有形無形の便益をサプライヤーが受け、一方でサプライヤーは安価で品質の高い部品を供給するという関係が基礎にあり、長期的取引関係を維持しながらメーカーとサプライヤーは二人三脚で成長してきたのだと考えられている（加登〔1993〕112頁）。だが、安価ということはそれだけ原価低減圧力が強いことをも意味しており、下請企業の経営管理はより厳格さが求められることを意味する。

4. 2. 中小企業の原価計算の利用状況に関する実態調査

系列化の進展と共に、その大半が下請であった中小企業は、メーカーからの要請による厳格な原価管理が求められてきた。こうした中で、当時の中小企業の管理会計実務はいかなるものだったのだろうか。当時行われた実態調査は、原価計算の利用状況に関するものであった。以下ではその中の2編の論文について概略を見ていくことにする。

まず、小林〔1967〕は、中小企業¹¹における原価計算の利用状況、原価計算形態について調査を行った。調査対象は機械金属工業を営む親企業（24社）と下請企業（74社）であった。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。

¹⁰代表的なものとしては、加登〔1993〕、田中〔1995〕、日本会計研究学会〔1996〕、吉田〔2003〕などが挙げられよう。

¹¹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。

区分を見ると、「1～9人」では26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。このような調査結果から、小林〔1967〕は中小企業において実施されている原価計算が製品の区別をあまり考慮しておらず、そうした原価計算を「突っ込みの原価計算」、あるいは「ドンブリ勘定的原価計算」と呼んでいる。

また、角谷〔1967〕は、小林〔1967〕と同様に、下請企業としての中小企業を意識した実態調査を行っている。この調査では283社から回答を得ており、原価計算を実施している企業が138社、原価計算を実施していない企業が99社であった¹²。この調査の特徴は原価計算の利用目的について尋ねていることである。日本生産性本部により策定された『中小企業の原価計算』（一般指針）では、原価計算の利用目的として、①財務諸表を作成するために必要な原価資料を提供すること（財務諸表作成目的）、②価格計算に必要な原価資料を提供すること（価格決定目的）、③原価管理に必要な原価資料を提供すること（原価管理目的）、④利益計画を樹立し予算を編成するのに必要な原価情報を提供すること（予算編成目的）、⑤経営比較のために必要な原価資料を提供すること、の5つが提示されている。これに従ったと思われる調査を行っており、原価計算を実施している138社のうち117社が回答している（複数回答可）。これによると、最も数が多いものから順に見ていくと、最も多いのが財務諸表作成目的（73社）、次いで原価管理目的と価格決定目的（55社）であった。また、経営意思決定目的（48社）、予算編成目的（33社）、計画設定目的（29社）、その他（4社）であった。

以上から、原価計算を実施している企業の大半で実際原価計算が利用されている一方で、標準原価計算はあまり利用されていないことがわかる。しかも、それは厳密なものではなく、いわゆる「ドンブリ勘定」に近い大まかな原価計算が利用されていた。また、中小企業における原価計算の利用目的について調査している。この調査から、中小企業において原価計算情報は財務諸表の作成、原価管理、価格決定に主として用いられ、予算編成や計画設定のための情報としての利用は限定的であることが示されている。

つまり、過去の調査結果からは、一方では中小企業では大まかな原価計算が行われているとの結果が得られ、他方では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するとの結果が得られている。

¹²角谷〔1967〕によると、調査を行うにあたり、アンケート用紙を400社近くに発送し、回答が得られた企業283社であると述べている。283社のうち、237社が中小企業、46社が大企業だが、その区分をどのようにしているのかについては言及されていない。

4.3. 小括

ここまで見てきたように、中小企業経営の近代化や合理化が課題とされた1950年代から1960年代にかけて、中小企業庁や日本生産性本部の主導のもと、原価計算の実務指針が策定された。特に日本生産性本部は『一般指針』の実務への浸透を図るために、各業種の実務に適合した「業種別原価計算方式」を策定した。1950年代から1960年代は中小企業の管理会計実務について最も注目されていた時期であると言えよう。

高度経済成長期に入ると系列化が進展し、メーカーである大企業は戦略的原価管理のための技法として原価企画を推進するために、許容原価に収まるような安価で高品質な部品を求めた。それはサプライヤー側からすれば、メーカーへの販売価格を引き下げのために部品生産を低い原価で行うことと同義になり、その多くが下請である中小企業にとって経営上の大きなプレッシャーになっていたと推察されよう。

こうした状況に対して、管理会計研究においては大企業による原価企画についての研究は深化してきた一方で、下請企業、特に中小企業における管理会計研究はほとんど進んでいない。極端に言えば、約半世紀の間、中小企業の管理会計は議論されることもなく置き去りにされてきたのである。

先に述べたように、1980年代初頭には約3分の2の中小製造業が下請であった。1987年には55.9%、1997年には47.9%と割合は低下したが、それでも依然として中小企業の多くが下請を生業としている¹³。このことから、約半世紀前に下請としての中小企業の管理会計実務の問題を取り上げ、さまざまな検討がなされてきたことの意義はいささかも減じていないと思われる。もちろん、ここで示された知見を現代的な意義に置き換えていく作業は必要である。

5. 下請関係の変化と中小企業の原価管理：取引関係の多様化による下請関係の変化

高度経済成長期以降、日本経済の成熟化が進み、製造業においては少品種大量生産による固定費の低減が十分に機能しなくなっていた。加えて、顧客志向の多様化に伴って多品種少量生産へと移行したことにより、規模の経済性を追求することによる製品当たりの固定費低減による原価低減ではなく、変動費をいかに低減するかという視点へと移った。原価企画による戦略的利益管理と企画・開発段階からの原価管理が進められていく中で、原価管理の視点が変動費管理へと移行することは、メーカーである大企業から見れば購買価格の低減によってこれを実現することになる。一方、サプライヤーである下請にとっては販売価格の低下への対応としての製造原価低減をさらに進めていかねばならないことを意味している。さらに、近年では人件費の安い東アジア各国へとメーカーの生産拠点が移転しており、国内に拠点を持つ中小企業にとって、非常に厳しい経営環境になっている。

¹³1987年は通商産業省による工業実態基本調査、1997年は経済産業省による商工業実態調査から得られたデータである。ちなみに、商工業実態調査は1997年を最後に実施されておらず、現時点において中小製造業に占める下請の割合をつかむのは難しい。

2006年の中小企業白書では、大企業のみならず、中小企業が東アジア地域に進出する動きが近年活発化しており、東アジア全域を一体とした製造業の分業体制が構築されつつあると述べている。そして、「このことは、海外へ進出した企業だけでなく、国内に留まっている企業に対しても、取引先の海外移転や国内市場における安価な海外製品との競合といった形で影響」（中小企業庁〔2006〕107頁）を及ぼしていると考えられている。また、従業員数300人以下の中小企業を対象とした調査によれば、1995年と2005年を比較すると、メーカーの取引先数が増加しているという。このうち下請に注目して見ると、下請受注を行う企業の割合は微増である一方で、売上に占める下請取引の割合は微減であったという。

このような調査結果をもとに、中小企業庁〔2006〕は、①取引先数は過去10年に増加する傾向にあり、特定の取引先に売上のほとんどを依存する企業の割合は低下し、取引先を広く求める企業関係へと変化が生じていること、②下請を行う企業が減っているわけではないが、下請取引に依存する割合は低下していると述べている。そして、製造業を営む中小企業の取引構造は、少数の取引先に密接に依存したものから、多数の取引先との薄く広い多面的な取引へと、いわゆる取引構造の「メッシュ化」が進んでいるのだとしている（中小企業庁〔2006〕110頁）。

さらに、これらのことは、高度成長期のメーカーと下請企業の間に築きあげられた関係が大きく変化していることを意味していると言えよう。かつては下請企業がメーカーとの協力によって製造原価の低減を図りつつ、長期安定的な取引関係が維持されることで双方が一定のメリットを得られた。しかし、近年の状況では、メーカーが多数の取引先との多面的な取引を進めていることにより、下請企業は非常に激しい競争環境に置かれていると考えられる。下請企業の競争環境の激化は、メーカーと取引を行う企業数の増加だけでなく、受注価格の低下として表れる。先の中小企業白書においても、「下請企業が10年前に比べ強く感じるようになった発注元のニーズ」を見ると、回答が最も高かったのは「品質の安定性」（67.9%）であったが、次いで「コスト削減力」（64.1%）であった。すなわち、メーカーは品質の安定性、低価格の製品納入を求める一方で、下請企業はより厳しい経営環境の中で対応に迫られている。

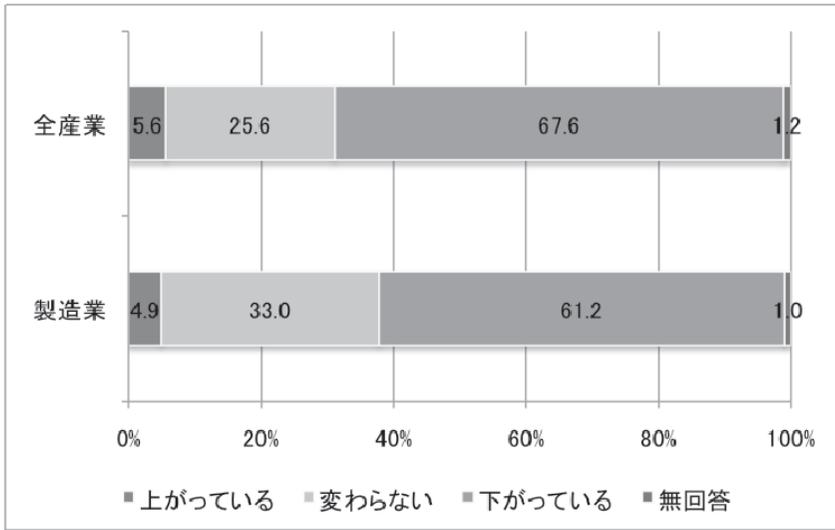
直近においてもこのような状況は大きく変わらないようである。図表2から図表4の3つのグラフは、2009年11月から12月にかけて、中小企業基盤整備機構が都道府県中小企業団体中央会の会員組合に所属する中小企業¹⁴に対して実施した「中小企業の製品等の価格と雇用の動向に関する調査結果」の一部である。

図表2は、前年と比べた主力製品等の単価変動に関する質問への回答結果である。折からのデフレの影響もあり、全産業では67.6%、製造業では61.2%と大半の企業において単価が下がっていると答えている。

その低下割合は図表3で示しているとおりであるが、全産業、製造業ともに「5%から10%」が最も多い。10%以上の価格低下と答えている企業の割合も、全産業では35%、製造業

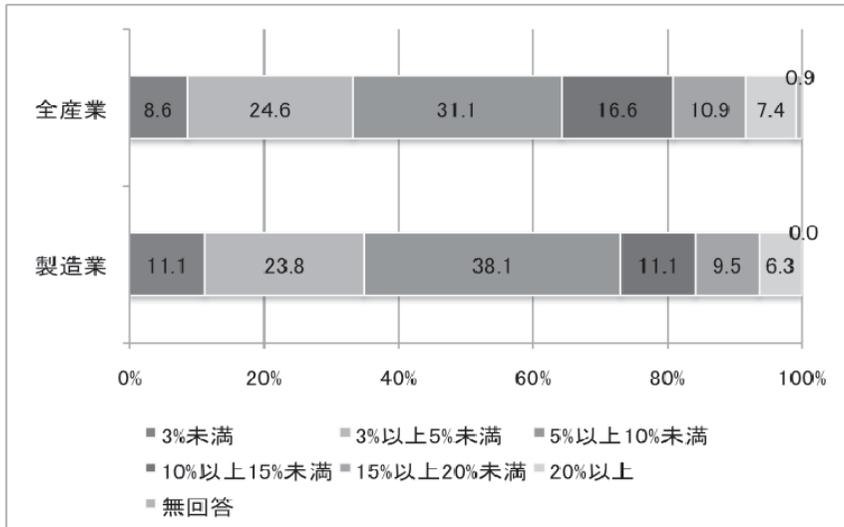
¹⁴ここでいう中小企業は製造業、建設業、卸売業、小売業、サービス業の5業種の各100社、合計で500社である。図表2から図表4の全産業とはこの5業種の合計を指している。

図表2 前年と比べた主力製品等の単価変動



出所) 中小企業基盤整備機構〔2009〕2頁より筆者作成

図表3 主力製品等の単価の下降割合



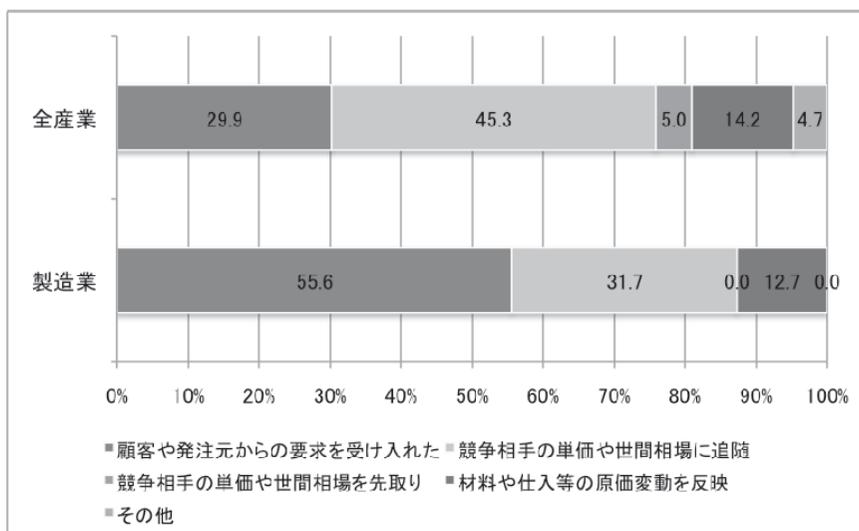
出所) 中小企業基盤整備機構〔2009〕2頁より筆者作成

だけでも30%であり、近年のデフレの影響が色濃く反映されている。

また、図表4は「主力製品の単価変動（下降）の主な原因・理由」への回答結果である。これによれば、全産業では約半数の企業が「競争相手の単価や世間相場に追随」（45.3%）と答えているが、製造業では同じく半数の企業が「顧客や発注元からの要求を受け入れた」（55.6%）と答えている。

また、連合が2007年に実施した「中小企業における取引先に関するアンケート調査¹⁵」では、

図表4 主力製品等の単価変動（下降）の主な原因・理由



出所) 中小企業基盤整備機構〔2009〕3頁より筆者作成

主要生産品単価の取引先からの引下げ要請がどれほどの割合であったかについて尋ねており、製造業の中小企業では74.8%の企業で引下げ要請があったと回答している。業種別では、食料品が60.5%、繊維・衣服が72.7%であったが、加工組立型産業の輸送用機会では85.8%、電気機械が83.9%で引下げ要請があったと回答しており、とりわけ加工組立型産業において、強く価格引き下げ要請があった¹⁶。

以上見てきた調査結果への回答企業の全てが必ずしも下請企業だとは限らないが、中小企業が顧客や発注元からの要求を受け入れて販売価格の引き下げを図ろうとしていることは明らかである。言うまでもなく、販売価格の引き下げは、利益幅の圧縮か、原価低減によってもたらされる。しかも、厳しい競争環境の中で、こうした傾向は今後ますます強まっていくことになるだろう。中小企業はこのような状況にどのように対応しているのか、そこで管理会計実務がどのように実践されているのか、中小企業において有効な管理会計実務はいかなるものであるのかを明らかにすることは、今後の重要な研究課題であると思われる。

6. おわりに

本稿では、今後中小企業の管理会計研究を進めていくことを目的として、限られた先行研究を頼りに予備的考察を進めてきた。これによって以下のような点が明らかになったと思われる。

¹⁵調査は2007年秋に従業員300人以下または資本金3億円未満の中小企業20,000社にアンケート調査票を送付して行われた。詳細は連合のホームページ (<http://www.jtuc-rengo.or.jp/roudou/chusho/enq/index.html>) を参照のこと。

¹⁶また「現在、取引において直面している問題」に対する回答は、「仕入れ単価上昇によるコストアップ」(64.0%)、「単価の下落や引き下げ要請」(51.1%)、「取引先からの受注減少や取引打ち切り」(34.6%)の順が多い。

第一に、高度経済成長初期において、企業の経営合理化、近代化を推し進めるために生産管理や管理会計技法の導入が図られ、中小企業の管理会計実務については、中小企業庁による『中小企業の原価計算要領』、日本生産性本部による『中小企業のための原価計算』といった実務指針が整備された。特に、『中小企業のための原価計算』にあわせて業種の特徴に適合するような原価計算方式が提示された。また、これをベースに、1970年代半ばのオイルショック時に再整備が進められた。こうしたことは、原価計算に関する実務指針が中小企業経営のインフラストラクチャーとして考えられていたことの証であろう。

第二に、高度経済成長期に系列が形作られ、メーカーと下請企業の間で長期継続的な取引関係が築かれる中で、中小企業の管理会計問題は、メーカーからの価格引き下げ要求に応えるためにいかに原価低減を進めていくのかという観点と、原価計算技法の利用状況に関する実態調査という2つの側面から取り扱われた。

第三に、近年ではメーカーと下請企業との間の取引関係が変化しつつある中で、メーカーが海外への進出、取引企業の多様化を図ったことによって、下請企業は厳しい競争環境に置かれていること、それによって従来以上に強い原価低減圧力を受けているということである。

これまで本稿では、製造業、その中でも下請としての中小企業を特に意識してきたが、下請であるかどうかに関わらず、品質が高く、かつ安価な製品が顧客から求められていく限り、それを満たすための何らかの経営管理技法は必要であろう。このことは、製造業に関わらず、あらゆる中小企業においても同様である。経営管理技法の具体例として生産管理と管理会計という2つの技法については、TQCやカイゼンに代表される生産管理技法は中小企業の実務の中で用いられ、その効果について詳細な検証が研究として行われてきた。一方で、本稿で見てきたように、管理会計技法については冒頭で見てきたように十分に検討がなされてきたとは言い難い。

近年になって、中小企業の管理会計を対象とした研究成果が表れ始めている。例えば、豊島・大塚〔2003〕では宮城県石巻地域の中小企業を、澤邊・澤邊ゼミナール〔2008〕や澤邊・飛田〔2009〕では関西圏の中小企業を対象にしたヒアリングやアンケートを実施するなどしている¹⁷。だが、こうした調査は緒についたばかりであり、中小企業の管理会計実務は未だ明らかにされていない部分が大きく残されている。

果たして中小企業の管理会計実務はいかなるものなのであろうか。また、中小企業を対象とした管理会計研究はいかにあるべきなのであろうか。筆者にとっては過分な問いではあるが、今後の研究を通じて少しでも明らかにできれば幸いである。

¹⁷澤邊・飛田〔2009〕では、中小企業のマネジメントコントロールシステムを明らかにするという視点で実証分析を行っている。ここでは、組織成員の心理的要因に会計、社会関係、経営理念がポジティブに影響するとの結果が得られている。

<参考文献>

- ・ Anthony, R. [1965] *Planning and Control Systems : A Framework for Analysis*, Harrard Business Press.
- ・ 青木茂男 [1959] 「日本生産性本部 中小企業原価計算の特質」『企業会計』第11巻第13号、80-83頁
- ・ 青木茂男 [1964] 「中小企業の原価計算（座談会）」『産業経理』第24巻第11号、127-143頁
- ・ 中小企業庁編 [1958] 『中小企業の原価計算要領』中小企業診断協会
- ・ 中小企業庁 [1975] 『中小企業原価計算要領』税務経理協会
- ・ 中小企業庁 [2006] 『中小企業白書 平成18年度版』
- ・ 中小企業基盤整備機構 [2009] 「中小企業の製品等の価格と雇用の動向に関する調査結果」『中小機構調査レポート』No. 2
- ・ 加登 豊 [1993] 『原価企画：戦略的コストマネジメント』日本経済新聞社
- ・ 上總康行 [1993] 『管理会計論』新世社
- ・ 上總康行 [1997] 「戦後日本企業における原価管理の軌跡 - 「官民一体」型原価管理の展開 - 」『会計理論学会年報』第11号、24-35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
- ・ 諸井勝之助 [2007] 「わが国原価計算制度の変遷（前編）」『LEC 会計大学院紀要』第3号、1-16頁
- ・ 諸井勝之助 [2009] 「わが国原価計算制度の変遷（後編）」『LEC 会計大学院紀要』第6号、1-20頁
- ・ 日本会計研究学会 [1996] 『原価企画研究の課題』森山書店
- ・ 日本生産性本部中小企業原価計算委員会編 [1958] 『中小企業のための原価計算』日本生産性本部
- ・ 日本生産性本部中小企業原価計算委員会編 [1981] 『新訂 中小企業のための原価計算 [第1版]』日本生産性本部
- ・ 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
- ・ 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
- ・ Simons, R [1995] *Levers of Control*, Boston, MA: Harvard Business School Press. (邦訳：中村元一・黒田哲彦・浦島史恵 [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)
- ・ 社会経済生産性本部 [2005] 『生産性運動50年史』交文社
- ・ 敷田禮二 [1964] 「中小企業の統一原価計算制度の普及運動について（二）」『立教経済学研究』第18巻第2号、81-120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
- ・ 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
- ・ 田中雅康 [1995] 『原価企画の理論と実践』中央経済社
- ・ 植田浩史 [2005] 「企業間関係：サプライヤー・システム」(工藤 章・橋川武郎・G. D. フック [2005] 『現代日本企業1 企業耐性（上）内部構造と組織間関係』有斐閣、第9章、240-264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
- ・ 吉田栄介〔2003〕『持続的競争優位をもたらす原価企画能力』中央経済社