

わが国卸・小売業における管理会計実践の実態と展望

上 東 正 和

富山大学紀要. 富大経済論集 第63巻第3号抜刷 (2018年3月)

富山大学経済学部

わが国卸・小売業における管理会計実践の実態と展望

上 東 正 和

キーワード：卸・小売業，利益計画，意思決定のための管理会計，原価企画，原価管理，ABC/ABM，実体管理，組織管理のための管理会計，予算管理，MPC，業績管理，BSC

- I. はじめに
- II. わが国卸・小売業の管理会計手法
- III. 質問票調査の概要と回答企業
- IV. わが国卸・小売業の管理会計実践の実態
- V. わが国卸・小売業の管理会計実践の展望
- VI. おわりに

I. はじめに

わが国におけるこれまでの管理会計研究においては、業界や業種あるいは業態といったくくりごとに管理会計実践について議論されることは少なく、これらをひとまとめにして議論されることが多かった。しかし、企業の実践する管理会計はそもそも1つにまとめて議論することは難しく、管理会計実践は、とくに業種や業態といったものに規定される面が多いと考えられる。先の拙稿(2014a;2014b;2015a;2015b)では、わが国上場企業の製造業、非製造業、わが国中小企業の製造業、非製造業というくくりで管理会計実践の実態について検討したが、本稿では、卸・小売業の管理会計実践というくくりで、他の非製造

業や産業全体と比較しながら、卸・小売業の管理会計実践の実態について検討する。

本稿では、拙稿（2014a;2014b;2015a;2015b）と同様に、わが国卸・小売業における管理会計実践の実態を「利益計画」、「意思決定のための管理会計」、「原価企画」、「原価管理」、「ABC/ABM」（活動基準原価計算、以下ABCと略記）、「実体管理」、「組織管理のための管理会計」、「予算管理」、「MPC」（ミニ・プロフィットセンター、以下MPCと略記）、「業績管理」、「BSC」（バランスド・スコアカード、以下BSCと略記）にわけて、体系的に明らかにすることを目的とする。その際、わが国卸・小売業の管理会計手法について、卸・小売業を除く非製造業や卸・小売業を除く産業全体と比較しながら検討する。

本稿の構成は、第Ⅱ節において、卸・小売業の経営の特徴や管理会計実践を先行研究をレビューした上で検討し、第Ⅲ節において、質問票調査の概要と回答企業について述べ、第Ⅳ節において、わが卸・小売業における管理会計手法の実態を概観したうえで、わが国卸・小売業における管理会計実践について手法ごとに考察する。第Ⅴ節においては、わが国卸・小売業における管理会計手法を前節の結果からまとめた上で展望し、第Ⅵ節においては、本稿をまとめたうえで今後の課題を提示する。

Ⅱ. わが国卸・小売業における管理会計手法

1. 卸売業と小売業

卸売業は、メーカーや輸入業者と小売業者や他の卸売業者等との中間に位置し、商品の物流機能や需要バランスを図る役割を果たしている業者である。日本標準産業分類によると、卸売業は各種商品卸売業、繊維・衣服等卸売業、飲食料品卸売業、建築材料、鉱物・金属材料等卸売業、機械器具卸売業及びその他の卸売業の6つの中分類により定義されている。

また、小売業とは、生産者や卸売業者から仕入れた商品を、最終消費者に販

売する業者をいう。小売業には、ブランド力を演出する高級志向の百貨店、多店舗展開、低価額販売を狙うスーパー、スーパー同様の事業戦略をとりながらさらに専門商品に特化した家電量販店、利便性を追求するコンビニエンスストアなどがある。また、近年、「製・配・販」を一つの企業で実現しようとする、いわゆるSPA（製造小売業）とよばれる業態もある。

次にこうした卸・小売業の経営や管理会計の特徴についてみてみる。

2. 卸売業の経営と管理会計

卸売業界では、卸売業者外し、他業種から卸売業への進出、商圈確保のための仕入先への投資、取扱商品が多岐にわたる、特定の業者による寡占化などの特徴がみられる。このような状況を背景に卸売業者は従来型の「商流機能」を中心としたビジネスモデルから「サービス事業者」として機能するビジネスモデルの構築が必要になってきている。

このような卸売業者には信用リスク、在庫リスク、事業投資リスクのようなリスクがあるといわれる（新日本有限監査法人編、2011）。

卸売業者には売上債権の口座数が膨大かつ金額が小口であり、かつ、金融機能を有しているため、比較的長期の信用を供与するケースがある。その結果、得意先の財務状態の悪化等が原因で、当該得意先に対する債権が回収できないリスク（信用リスク）がある。そのため、与信管理、債権管理だけでなくビジネス全体のリスク管理が重要となる。

また、卸売業者は幅広い品揃えを売りにしていることからアイテム数が多く、かつ、仕入れ価額を引き下げのために一括購入して小口で販売する傾向にあるため、商品の総資産に占める割合が高くなる。そして取扱商品が多岐にわたることから、会社の業績も取扱商品の属する業界の動向や取引慣行に左右される。そのため、取扱商品を理解し、景気動向を把握することが重要となる。

このような卸売業の利益計画や予算管理などはどのような実態にあるのかデータをもとに検討する。

さらに、卸売業者は、株式等を取得して投資先の経営に参画し、商圏の拡大やキャピタル・ゲインを獲得するために事業経営を行っている場合、当該事業投資に関連して投資額の回収不能リスクを負っている。

一般に卸売業のコスト構造は、商品と人が大きな割合を占める。商品に関するコストは仕入費用、在庫費用および物流費用の3つである。そしてそのなかでも最も上昇傾向にあるのが物流費用であり、これが差別化の中心となっている。このような卸売業は、物流施設の集約や自動ラインの導入による作業の効率化による経費削減で利益を捻出している。

しかし、卸売業の管理会計としては、利益計画や予算管理、業績管理は行っても、一般的には原価管理はみられない。卸売業の場合、商品ごとの売価に対する仕入費用や物流費用、在庫費用などから商品ごとの粗利率は把握するが、それ以外の設備の維持管理費、バックオフィス業務の人件などの経費は、商品ではなく、部門や商品セグメントごとの経費とされるのが一般的である。次節以降において、こうしたことが、たとえば、利益計画や予算管理、業績管理などにどのような特徴としてあらわているか検討する。

一般的に薄利多売のビジネスモデルの場合には売上高経常利益率が低くなる一方で総資産回転率は高くなる傾向があり、逆に大規模な設備投資を必要とする産業においては売上高経常利益が高くなる一方で総資産回転率が低くなる傾向がある。

大規模な設備投資が必要となる不動産業や運輸業においては、売上高経常利益率が高くなる一方で総資産回転率は低くなっているが、卸売業、小売業などにおいては、相対的に売上高経常利益率が低くなる一方で総資産回転率は高くなっている。とくに卸売業は、他業種に比べて売上高経常利益は最も低い水準となっている一方で総資本回転率については最も高い水準となっており、卸売業における薄利多売の収益構造となっている。次節以降において、こうした卸売業における業績管理の特徴についてデータにもとづいて検討する。

3. 小売業の経営と管理会計

小売業の経営において収益性を確保するためには、いかにコストを削減するかという視点が重要となる。そのため小売業の経営には、SCM〈サプライチェーンマネジメント〉、チェーンストアの展開、PB（プライベート・ブランド）の開発、経費節減などの特徴がみられる（新日本有限監査法人編，2011）。

SCM〈サプライチェーンマネジメント〉とは、生産段階から各種流通段階を経て最終消費者に至る全過程において商品・情報・資金の流れをチェーンのようにみなし、効率的に管理しようとする手法をいう。そしてこのようなSCMによって製・配・販において必要となる商品を適量、適時に流通させることにより、原価削減を可能にしようとするものである。

また、小売業は、大量仕入れにより、仕入先に対して価格交渉力を持つことで仕入単価の引き下げやリベートの受取、また規模のメリットによる経費の節減を図っている。小売業者においては、単純に商品を大量仕入・大量販売するほか、いわゆるチェーンストアにより多店舗経営を行うことが挙げられる。次節以降において、このような小売業の原価管理の特徴についてデータをもとに検討する。

また、小売業者は、PB（プライベート・ブランド）といわれる自主規格品を開発し、大手メーカーのブランド品であるNB（ナショナル・ブランド）よりも仕入額を低く抑えている。近年、各業態でPB商品の拡大や刷新を図ることで低価額品を充実させ、集客力、収益性を向上しようとする動きがある。こうしたことが例えば、原価管理や原価企画などにどのような実態としてあらわれているのかデータをもとに検討する。

小売業の主要な経費には、人件費、広告宣伝費、配送費などが挙げられ、各小売業者はこれらの節減に取り組んでいる。こうした小売業においては、店舗別の採算管理、商品別粗利率、回転率管理、販売コスト分析などを行うことが推奨されるが、実際にはどのような実態にあるのかデータをもとに検討する。

小売業の管理会計としては、一般に個別原価法は行われておらず売価還元法が行われている。小売業においても個別原価法が本来は望ましいと考えられた

が、利益計算がカテゴリーベースの売価還元法という大まかな方法に甘んじているのが現状であろう。こしたことが、たとえば、原価管理にどのような特徴としてあらわれるかデータをもとに検討する。

小売業は、売上総利益率が他業種に比べて高い水準となっているが、販売するための店舗や販売員に関する費用などが大きく、売上高営業利益率や売上高経常利益率は他業種に比べて低い水準となっている。次節以降において、こうした小売業における業績管理がどのようになっているのかデータをもとに検討する。

小売業界においては、店舗を増加させ、店舗面積を増加させることができれば、売上は増加し営業利益も比例的に増加した時代もあった。しかし、現代では、店舗面積を増加させても営業利益が増加するとは限らない。そのため、有利子負債が多額な企業は、多額の資金が必要な設備投資に慎重になってきている。こうした小売業の投資の意思決定にはどのような手法が重視されるのかデータをもとに検討する。

卸売業と小売業は共通点が多いと思われるため、本稿ではこれらをまとめて考察するが、次節以降において、卸売業と小売業を含めた管理会計実務が、非製造業、産業全体とどのように異なる特徴をもつのか比較検討する。また、卸売業と小売業がどのように異なるのかもあわせて考察する。

Ⅲ. 質問票調査の概要と回答企業

1. 質問票調査の概要

本調査における調査対象企業は、拙稿（2014a;2014b）でも公表した2013年に調査した上場企業のデータと拙稿（2015a;2015b）でも公表した2014年に調査した中小企業のデータ、および2015年に追加調査した非上場の大企業および非上場の中小企業のデータである。これらはほぼ同じ質問内容で調査したものである。

拙稿（2014a;2014b）で発表した2013年に調査した上場企業は、金融業と保

険業を除くすべての上場企業 3,259 社であり、2013 年 6 月 31 日を回収期限として、2013 年 6 月 1 日に郵送質問調査を実施した。発送先は各企業の経理部長宛てに郵送した。回収期限後も含めた最終回収企業は 209 社（製造業 102 社、非製造業が 107 社であった）で回収率は 6.22% であった。

拙稿（2015a;2015b）で公表した 2014 年に調査した非上場の中小企業は、金融業と保険業を除く従業員数 100 名以上の非上場の企業で、資本金が 5 億円未満の中小企業である。該当する企業は 8,027 社あったが、この年は商用のデータベース内の「企業コード」から任意にランダムサンプリングした 3,500 社に対して質問票を送付した。質問票は 2014 年 6 月 31 日を回収期限として、2014 年 6 月 1 日に郵送を実施した。発送先は各企業の経理部長宛てに郵送した。回収期限後も含めた最終回収企業は 301 社（製造業 118 社、非製造業が 183 社であった）で回収率は 8.6% であった。

さらに上記に加え 2015 年に上記以外の非上場の大企業および非上場の中小企業について追加調査した。2015 年に追加調査した非上場の大企業は、金融業と保険業を除く従業員数 100 名以上の非上場の企業で、資本金が 5 億円以上の大企業である。該当企業は 1,160 社であり、2015 年 6 月 30 日を回収期限として、2015 年 6 月 1 日に郵送質問調査を実施した。発送先は各企業の経理部長宛てに郵送した。回収期限後も含めた最終回収企業は 123 社（製造業 54 社、非製造業が 69 社であった）で回収率は 10.6% であった。

2015 年に追加調査した中小企業は、金融業と保険業を除く従業員数 100 名以上の非上場の企業で、資本金が 5 億円未満の上記 8,027 社のうち、既に調査した 3,500 社以外の企業 4,527 社を対象に調査しようとしたが、従業員数 100 名以上ということでこの年新たに検索したところ、企業数に変化がみられた。そのため、上記の 2014 年に調査した企業を除く 5,477 社に対して質問票を送付することになった。質問票は 2 回に分けて送付した。1 回目は 2015 年 8 月 31 日を回収期限として 2015 年 8 月 1 日に 1,619 社に対して送付し、2 回目は 2015 年 11 月 30 日を回収期限として 2015 年 11 月 1 日に 3,858 社に対して送付

した。発送先は各企業の経理部長宛てに郵送した。回収期限後も含めた最終回収企業は小計で481社（製造業162社、非製造業が319社）あり回収率は8.83%であった。

これらをトータルするとここまで蓄積した最終回収企業は1,110社（製造業434社、非製造業が676社）で回収率は8.32%であった。本稿では、これら上場企業と非上場の大企業および非上場の中小企業をあわせた1,110社について検討する。

本稿で使用するデータは上場企業のみならず、従業員数100名以上の非上場の企業を含めたデータであるため、わが国企業を母集団とした管理会計実践の実態を考察する標本としては、上場企業だけのデータよりも妥当性の高いものであるということができよう。

2. 業種

ここまで蓄積した質問票調査の回答企業1,110社の属する業種については、次表の通りであり、製造業433（8.89%）、情報・通信72（7.11%）、建設業106（9.90%）、不動産14（5.71%）、卸・小売業217（7.43%）、サービス業158（7.77%）、運輸業93（8.00%）、電気・ガス業7（14.58%）などであった。

図表1：回答企業の業種

	発送	回収	回収率
製造業	4,870	433	8.89%
情報・通信業	1,012	72	7.11%
建設業	1,071	106	9.90%
不動産業	245	14	5.71%
卸・小売業	2,921	217	7.43%
サービス業	2,033	158	7.77%
運輸業	1,163	93	8.00%
電気・ガス業	48	7	14.58%
その他	33	5	15.15%
不明		5	
	13,396	1,110	8.29%

回収企業の業界分布について、発送企業の業界分布と適合していることをカイ二乗検定によって確認した結果、深刻な問題はない ($\chi^2=15.238$, 自由度=8, $p=.055$)。

なお、卸・小売業とそれを除く非製造業および産業全体の規模の相違は以下の通りである。

①売上規模

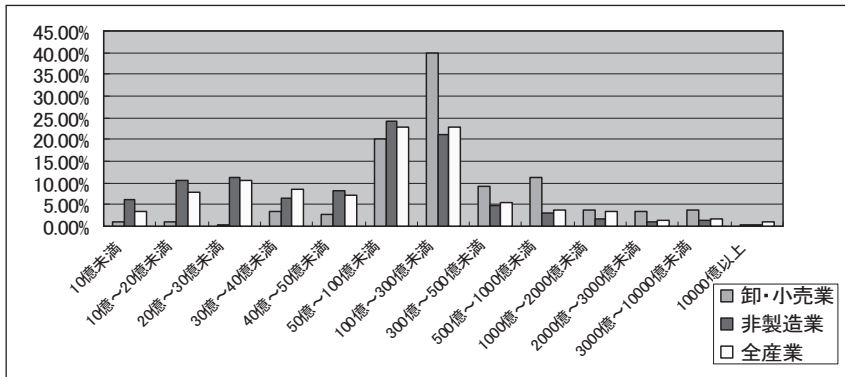
卸・小売業、非製造業、産業全体の売上規模については、次表のようになった(欠損除く)。

図表2：卸・小売業、非製造業、産業全体の売上規模比較

	卸・小売業	非製造業	全産業
10億未満	2	27	31
10億～20億未満	2	46	67
20億～30億未満	1	50	91
30億～40億未満	7	28	74
40億～50億未満	6	36	61
50億～100億未満	43	107	199
100億～300億未満	85	94	199
300億～500億未満	20	21	48
500億～1000億未満	24	13	32
1,000億～2,000億未満	8	8	29
2,000億～3,000億未満	7	4	12
3,000億～10,000億未満	8	6	16
10,000億以上	1	2	8
合計	214	442	867

売上規模について卸・小売業と非製造業で差があるかどうかカイ二乗検定によって確認した結果、差があった ($\chi^2=111.024$, 自由度=13, $p=.000$)。卸・小売業と産業全体で差があるかどうかカイ二乗検定によって確認した結果、差があった ($\chi^2=97.165$, 自由度=13, $p=.000$)。グラフについても示すと次のようになる。

図表 3：卸・小売業，非製造業，産業全体の売上規模比較（グラフ）



②総資産規模

総資産規模については，次表のようになった。

図表 4：卸・小売業，非製造業，産業全体の総資産規模比較

	卸・小売業	非製造業	全産業
10 億未満	6	65	83
10 億～20 億未満	16	64	93
20 億～30 億未満	13	38	79
30 億～40 億未満	11	44	84
40 億～50 億未満	14	22	49
50 億～100 億未満	52	80	166
100 億～300 億未満	58	81	174
300 億～500 億未満	18	13	37
500 億～1000 億未満	8	10	34
1,000 億～2,000 億未満	10	7	19
2,000 億～3,000 億未満	5	2	10
3,000 億～10,000 億未満	1	8	21
10,000 億以上	1	4	11
合計	213	438	860

総資産規模について卸・小売業と非製造業で差があるかどうかカイ二乗検定によって確認した結果、差があった ($\chi^2=62.736$, 自由度=13, $p=.000$)。卸・小売業と産業全体で差があるかどうかカイ二乗検定によって確認した結果、差があった ($\chi^2=39.874$, 自由度=13, $p=.000$)。

③従業員規模

従業員規模については、次表のようになった。

図表5：卸・小売業，非製造業，産業全体の従業員規模比較

	卸・小売業	非製造業	全産業
100人未満	5	11	19
100人～200人未満	64	154	304
200人～500人未満	76	166	300
500人～1000人未満	27	55	111
1,000人～2,000人未満	14	23	46
2,000人～3,000人未満	4	11	18
3,000人～4,000人未満	2	4	12
4,000人～5,000人未満	4	1	5
5,000人～10,000人未満	4	9	24
10,000人以上	2	3	7
合計	202	437	846

従業員規模について卸・小売業と非製造業で差があるかどうか、質問票郵送後に従業員数が100人未満になった企業も100人～200人未満に含めて、また、従業員数3,000人以上は人数が少ないためひとまとめにして、カイ二乗検定によって確認した結果、差がなかった ($\chi^2=2.672$, 自由度=5, $p=.750$)。卸・小売業と産業全体で差があるかどうか、同様にして、カイ二乗検定によって確認した結果、差がなかった ($\chi^2=1.597$, 自由度=5, $p=.902$)。

以上より卸・小売業と非製造業、産業全体には、売上規模、総資産規模には差があるが、従業員規模には差がない。業種が異なるため当然のことながら売

上規模や総資産規模には相違があったが、従業員規模には違いがないことになる。したがって、企業規模にはそれほど深刻な差はないものとして考察することが可能であろう。

以上を踏まえて、次節以降においては、わが国卸・小売業 217 社における管理会計実践の実態について、卸・小売業以外の非製造業や卸・小売業以外の産業全体と比較しながら検討する。

Ⅳ. わが国卸・小売業における管理会計実践の実態

1. わが国卸・小売業における管理会計実践の概要

①わが国卸・小売業における管理会計手法

わが国卸・小売業の管理会計手法である利益計画、意思決定のための管理会計、原価企画、原価管理、ABC/ABM、実体管理、予算管理、MPC、業績管理、BSCの「行う」、「行わない」について尋ねた結果は次表のようになった。

図表6：卸・小売業、非製造業、産業全体の各種管理会計手法有無の比較

	利益計画			意思決定		
	卸・小売	非製造業	全産業	卸・小売	非製造業	全産業
行う	209 (96.3%)	409 (89.7%)	801 (90.1%)	141 (65.0%)	311 (68.2%)	623 (70.1%)
行わない	8 (3.7%)	47 (10.3%)	88 (9.9%)	76 (35.0%)	145 (31.8%)	266 (29.9%)

	原価企画			原価管理		
	卸・小売	非製造業	全産業	卸・小売	非製造業	全産業
行う	42 (19.4%)	119 (26.1%)	359 (40.4%)	113 (52.1%)	341 (74.8%)	730 (82.1%)
行わない	175 (80.6%)	337 (73.9%)	530 (59.6%)	104 (47.9%)	115 (25.2%)	159 (17.9%)

	ABC/ABM			実体管理		
	卸・小売	非製造業	全産業	卸・小売	非製造業	全産業
行う	9 (4.1%)	45 (9.9%)	88 (9.9%)	46 (21.2%)	89 (19.5%)	345 (38.8%)
行わない	208 (95.9%)	411 (90.1%)	801 (90.1%)	171 (78.8%)	367 (80.5%)	544 (61.2%)

	予算管理			MPC		
	卸・小売	非製造業	全産業	卸・小売	非製造業	全産業
行う	198 (91.2%)	392 (86.0%)	764 (85.9%)	17 (7.8%)	30 (6.6%)	51 (5.7%)
行わない	19 (8.8%)	64 (14.0%)	125 (14.1%)	200 (92.2%)	426 (93.4%)	838 (94.3%)

	業績管理			BSC		
	卸・小売	非製造業	全産業	卸・小売業	非製造業	全産業
行う	201 (92.6%)	386 (84.6%)	753 (84.7%)	17 (7.8%)	43 (9.4%)	68 (7.6%)
行わない	16 (7.4%)	70 (15.4%)	136 (15.3%)	200 (92.2%)	413 (90.6%)	821 (92.4%)

わが国卸・小売業においても、「利益計画」、「予算管理」、「業績管理」については、多くの企業で行われていた。

ただ、「原価管理」については52.1%の企業で行われているに過ぎず、卸・小売業を除く非製造業の74.8%、卸・小売業を除く全産業の82.1%に比べて低い。原価管理を行う企業が少ないことが卸・小売業の1つの特徴であろう。原価管理を行う企業はいわゆる製造小売業（SPA）といわれる業種等が行っているものと考えられるが、それ以外はそれほど行われていないのではないかと考えられる。また、「原価企画」も19.4%の企業で行われ、非製造業の26.1%と比べてやや低く、産業全体の40.4%よりも少なかった。これも卸・小売業のなかの特定の業種が行っているものに過ぎないからであると考えられる。

「実体管理」は管理会計手法というわけではないが、対比のために尋ねたところ21.2%であり、非製造業の19.5%とはそれほど変わらないものの、全産業の38.8%と比べると低かった。さらに、これまで学会等で議論されてきた「ABC/ABM」や「MPC」、「BSC」などはやはりほとんど採用がなかった。

②わが国卸・小売業における管理会計手法の管理会計業務に占める割合

わが国卸・小売業の管理会計実務において、利益計画、意思決定のための管理会計、原価企画、原価管理、実体管理、予算管理、MPC、業績管理、BSCのそれぞれがどのくらいのウエイト、割合で行われているかを7点リッカートスケールで調査した。その結果は、次表の通りである（「1 非常に少ない」から「7 非常に多い」）。以下、有効回答数（N）、平均（M）、標準偏差（SD）の順に示すことにする。

図表7：卸・小売業，非製造業，産業全体の各管理会計手法の割合の比較

	卸・小売業			非製造業			全産業		
	N	M	SD	N	M	SD	N	M	SD
利益計画	207	5.10	1.33	407	5.18	1.26	797	5.16	1.30
意思決定	141	4.88	1.17	305	4.98	1.22	617	4.95	1.23
原価企画	40	3.88	1.40	110	4.58	1.48	341	4.37	1.54
原価管理	109	4.66	1.24	337	5.32	1.22	719	5.14	1.27
ABC/ABM	9	4.22	1.39	45	3.64	1.82	88	3.50	1.70
実体管理	40	4.43	1.06	79	4.56	1.34	310	4.50	1.36
予算管理	191	5.23	1.24	377	5.25	1.30	734	5.18	1.28
MPC	15	5.20	1.52	27	5.19	1.64	48	4.98	1.55
業績管理	192	5.02	1.29	365	4.94	1.33	709	4.95	1.30
BSC	14	3.79	1.58	38	4.05	1.58	60	4.02	1.66

卸・小売業においては、MPCはサンプル数が少ないため除いて考えると、予算管理、利益計画、業績管理などの順で管理会計業務のなかで占める「割合」が多い。

「原価管理」や「原価企画」の管理会計実務に占める「割合」については卸・小売業という本稿のくくりでは、非製造業や産業全体に比べてやはり小さかった。

<卸・小売業，非製造業の比較>

それを検証するために、各種手法の「割合」について、卸・小売業と非製造業でMann-Whitneyの検定を行った結果、やはり「原価管理」、 「原価企画」に差がみられた。

(注) 以下の分析で管理会計手法によってはデータ数が少ないところもあるので、本稿では全体を通してノンパラメトリック手法であるMann-Whitney検定を行った。本稿では、卸・小売業と非製造業、産業全体を比較するが、これら集団のデータ数には差があるのでt検定などでも有意な差はでにくい。ノンパラメトリック検定ではなおさらでにくくなる。本稿ではそれでも差がでたところを記述している(以下、同様)。

<卸・小売業，産業全体の比較>

卸・小売業と産業全体で Mann-Whitney の検定を行った結果は，やはり「原価管理」に差がみられた。「原価企画」については，有意な傾向はみられたものの有意差はでなかった。

総じて卸・小売業は，利益計画や予算管理，業績管理などの有無および管理会計実務に占めるウエイトが大きかったが，原価企画や原価管理，実体管理などはあまり実践されていなかった。次に各手法ごとにもう少し詳しくみる。

2. 利益計画

利益計画を行う企業は既にみたように 96.3% で，非製造業の 89.7%，産業全体の 90.1% よりも多かった。利益計画の管理会計実務に占める割合は，「非常に多い」13.0%，「かなり多い」31.9%，「やや多い」23.7% で多用され，他の業種に比べてくに特徴はなさそうであった。

利益計画の手法については，先行研究（吉田他，2012）を参考にして，その利用割合を 7 点リッカートスケール（「1 全く利用していない」から「7 非常に利用している」）で調査した。

その結果は，次表に示すとおり，「見積財務諸表」（4.88）と「原価企画」（4.42），「SWOT 分析」（3.96），「CVP 分析」（3.74），「製品ポートフォリオ」（3.55）の順に多用されていた。

図表 8：卸・小売業，非製造業，産業全体の利益計画の手法の重視度比較

	卸・小売業			非製造業			全産業		
	N	M	SD	N	M	SD	N	M	SD
見積財務諸表	177	4.88	1.49	318	5.00	1.45	641	4.97	1.53
CVP 分析	141	3.74	1.71	257	4.15	1.68	544	4.28	1.69
原価企画	162	4.42	1.60	334	5.14	1.38	667	5.14	1.40
SWOT 分析	149	3.96	1.49	264	4.09	1.50	539	4.02	1.50
製品ポートフォリオ	137	3.55	1.43	244	3.59	1.46	515	3.74	1.44

<卸・小売業と非製造業>

利益計画の手法については、卸・小売業と非製造業で Mann-Whitney の検定を行ったところ、「CVP 分析」と「原価企画」で差がみられた（5%水準、以下同様）。卸・小売業ではこのような手法は非製造業のなかでも比較的用いられないようである。

<卸・小売業と産業全体の比較>

卸・小売業と産業全体で Mann-Whitney の検定を行った結果、「CVP 分析」と「原価企画」の重視度には差がみられた。卸・小売業ではこのような手法は比較的用いられないのであろう。表の網掛部分は Mann-Whitney の検定で差がでた部分である（以下、同様）。

3. 意思決定のための管理会計

意思決定のための管理会計すなわち意思決定のために利用する管理会計があるか否かを尋ねたところ、65.0%の企業で行われ、非製造業の68.2%、産業全体の70.1%よりも少なかった。意思決定のための管理会計情報の利用割合は、「非常に多い」5.7%、「かなり多い」22.7%、「やや多い」39.7%で、他の業種に比べてくに特徴はなく、一般に考えられているほど多くはないと思われる。

意思決定のための管理会計の手法の重視度について尋ねたところ、「経営分析」(5.21)、「CVP・損益分岐点分析」(4.39)、「設備投資の経済計算」(4.16)、「直接原価計算」(3.95)、「差額原価収益分析」(3.33)の順で用いられていた。直接原価計算の重視度については、卸・小売業は非製造業や産業全体よりもかなり低いようであった。

図表9：卸・小売業、非製造業、産業全体の意思決定のための管理会計手法の重視度比較

	卸・小売業			非製造業			全産業		
	N	M	SD	N	M	SD	N	M	SD
経営分析	125	5.21	1.16	260	5.28	1.05	531	5.20	1.17
直接原価計算	94	3.95	1.61	220	5.09	1.52	476	5.01	1.56

CVP, 損益分岐点分析	92	4.39	1.58	193	4.64	1.51	433	4.73	1.48
差額原価収益分析	86	3.33	1.58	181	3.87	1.64	400	3.87	1.59
設備投資の経済計算	101	4.16	1.75	187	4.24	1.59	428	4.46	1.54

意思決定のための管理会計の手法については、卸・小売業と非製造業、卸・小売業と産業全体で Mann-Whitney の検定を行ったところ、両者とも「直接原価計算」で差がでたほか、「差額原価収益分析」でも差がでた。「直接原価計算」などは卸・小売業ではあまり用いられることがないのであろう。また、卸売業と小売業では、Mann-Whitney の検定を行ったところ、「設備投資の経済性計算」の重視度で差がみられ、卸売業でより重視されていた。

4. 原価企画

原価企画については、卸・小売業の利用企業は 42 社の 19.4% で、非製造業の 26.1% よりやや少なく、産業全体の 40.4% に比べてかなり少なかった。卸・小売業と非製造業でカイ二乗検定を行ったところ、有意な差がでた ($\chi^2 = 3.672$, 自由度 = 1, $p = .033$)。非製造業といえど、原価企画を行う業種もあるようであるが、卸・小売業では原価企画はほとんど行われていないのであろう。また、卸・小売業と産業全体でカイ二乗検定を行ったところ、有意な差がでた ($\chi^2 = 33.371$, 自由度 = 1, $p = .000$)。製造業などと比べてかなり少ないのであろう。

原価企画の管理会計実務で占める割合は、「非常に多い」がなく、「かなり多い」が 10.0% で、「やや多い」30.0%、「どちらともいえない」22.5% であった。

卸・小売業と非製造業で Mann-Whitney の検定を行ったところ、有意な差がでた (Mann-Whitney の $U = 1623.500$, $p = .012$)。卸・小売業と産業全体で Mann-Whitney の検定を行ったところ、有意な傾向はみられたものの有意差はみられなかった (Mann-Whitney の $U = 5591.500$, $p = .057$)。今後、さらにデータを蓄積して再検証したい。

卸・小売業における原価企画については、上記のようにあまり実態がないた

め、以下の分析については省略する。

5. 原価管理

卸・小売業における原価管理について、まず利用企業は、既にみたように52.1%で、非製造業の74.8%より少なく、産業全体の82.1%に比べてかなり少なかった。卸・小売業と非製造業でカイ二乗検定を行ったところ、有意な差がでた ($\chi^2 = 34.535$, 自由度=1, $p=0.000$, 分割係数 .221)。また、卸・小売業と産業全体でカイ二乗検定を行ったところ、有意な差がでた ($\chi^2 = 86.848$, 自由度=1, $p=0.000$, 分割係数 .169)。やはり卸・小売業では原価管理を行う企業が少ない (調整済み残差 - 5.9, - 9.3)。

原価管理の管理会計実務に占める割合は、「非常に多い」2.8%, 「かなり多い」23.9%, 「やや多い」33.0%で、卸・小売業と非製造業で Mann-Whitney の検定を行ったところ、有意な差がでた (Mann-Whitney の $U = 12820.500$, $p=0.000$)。また、卸・小売業と産業全体で Mann-Whitney の検定を行ったところも、有意な差がみられた (Mann-Whitney の $U = 30650.500$, $p=0.000$)。やはり卸・小売業では原価管理の実践程度が低い。

①原価管理の対象

まずは原価管理の対象について尋ねたところ、卸・小売業では「販売費」(5.30), 「一般管理費」(5.22) の重視度が最も高く、次いで「労務費」(5.08), 「経費」(5.07) の順であり、当然のことながら「製造原価」(4.67), 「材料費」(4.48) 「製造間接費」(4.31) は低かった。

図表 10：卸・小売業、非製造業、産業全体の原価管理における原価対象の重視度比較

	卸・小売業			中小企業 (非)			全産業		
	N	M	SD	N	M	SD	N	M	SD
製造原価	84	4.67	1.53	271	5.63	1.38	646	5.86	1.15
材料費	79	4.48	1.61	261	5.25	1.47	612	5.64	1.24
労務費	90	5.08	1.30	303	5.83	1.05	657	5.75	1.01

経費	91	5.07	1.13	281	5.51	1.06	628	5.51	1.05
製造間接費	75	4.31	1.43	242	4.89	1.47	578	5.11	1.30
販売費	93	5.30	0.99	249	5.01	1.33	578	4.93	1.29
一般管理費	91	5.22	1.08	259	5.20	1.21	582	5.07	1.20

<卸・小売業と非製造業の比較>

原価管理の対象については、卸・小売業と非製造業で Mann-Whitney の検定を行ったところ、「販売費」、「一般管理費」以外の「製造原価」、「材料費」、「労務費」、「経費」、「製造間接費」に差がみられた。「販売費」、「一般管理費」以外は非製造業全体のほうの重視度が高かった。卸・小売業ではやはり「販売費」、「一般管理費」は重視されているが、それ以外の重視度は低い。

<卸・小売業と産業全体の比較>

また、卸・小売業と産業全体で、Mann-Whitney の検定を行ったところ、「一般管理費」以外の「製造原価」、「材料費」、「労務費」、「経費」、「製造間接費」、「販売費」に差がみられ、「販売費」は卸・小売業のほうの重視度が高いが、それ以外は、産業全体のほうが高かった。卸・小売業では、やはり「販売費」が重視されているが、それ以外の重視度は低い。

②原価管理の手法

原価管理の手法について、その重視度を7点リカートスケールで尋ねたところ、伝統的な原価計算手法の「実際原価計算」(4.91)、「標準原価計算」(4.16)、「CVP・損益分岐点分析」(4.09)、「直接原価計算」(4.06)の重視度が高いが、「原価企画」は(3.38)であった。「品質原価計算」は(3.11)、「ライフサイクルコストニング」および「特殊原価調査」は共に(2.98)、「ABC/ABM」(2.91)などはほとんど重視されていなかった。

図表 11：卸・小売業，非製造業，産業全体の原価管理の手法の重視度比較

	卸・小売業			非製造業			全産業		
	N	M	SD	N	M	SD	N	M	SD
実際原価計算	88	4.91	1.40	283	5.61	1.26	593	5.58	1.28
標準原価計算	57	4.16	1.56	177	4.11	1.73	461	4.73	1.74
直接原価計算	49	4.06	1.59	198	4.85	1.77	444	4.71	1.73
CVP・損益分岐点分析	56	4.09	1.31	183	4.43	1.50	435	4.53	1.45
原価企画	48	3.38	1.48	169	3.72	1.65	402	3.88	1.62
特殊原価調査	44	2.98	1.39	154	3.10	1.54	357	3.25	1.55
ABC / ABM	43	2.91	1.60	155	3.11	1.66	351	2.99	1.57
ライフサイクルコストینگ	43	2.98	1.54	158	3.14	1.54	356	3.01	1.46
品質原価計算	45	3.11	1.53	157	3.25	1.64	355	3.14	1.54

<卸・小売業と非製造業の比較>

原価管理の手法については，卸・小売業と非製造業で Mann-Whitney の検定を行った結果，「実際原価計算」と「直接原価計算」に差がみられた。これらは卸・小売業よりも非製造業全体で重視されているようである。

<卸・小売業と産業全体の比較>

また，卸・小売業と産業全体で Mann-Whitney の検定を行ったところ，「実際原価計算」，「標準原価計算」，「直接原価計算」，「CVP・損益分岐点分析」，「原価企画」に差がみられた。これらはすべて産業全体のほうがその重視度が高かった。これは製造業などでより重視されているためであろう。

6. ABC/ABM

ABC は採用企業が 9 社の 4.1% とそもそも低く，これは非製造業の 9.9%，全産業の 9.9% と同様，低かった。ABC/ABM については，サンプル数が非常に少ないので，推測統計による解析は行えず，記述統計についても省略する。

7. 実体管理

実体管理を行う企業は46社の21.2%で、非製造業の19.5%とほぼ同等で、産業全体の38.8%に比べて少なかった。実体管理の管理会計業務のなかで占める割合は、「非常に多い」2.5%、「かなり多い」10.0%、「やや多い」35.0%、「どちらともいえない」37.5%であった。

実体管理の手法で多用されていたのは、「方針管理」(5.16)、「QCサークル」(4.90)などで、それ以外は「TQM」(4.10)、「TQC」(3.86)、「JIT」(3.10)、「TPM」(2.94)の順であった。

図表 12：卸・小売業，非製造業，産業全体の実体管理の比較

	卸・小売業			非製造業			全産業		
	N	M	SD	N	M	SD	N	M	SD
JIT	20	3.10	2.02	49	3.57	1.78	217	4.16	2.01
TQC	21	3.86	1.96	59	4.54	1.61	231	4.77	1.54
TQM	20	4.10	2.22	56	4.18	1.60	216	4.56	1.60
QCサークル	31	4.90	1.51	65	4.72	1.31	279	4.99	1.39
TPM	16	2.94	1.61	49	3.69	1.77	217	4.36	1.71
方針管理	25	5.16	1.65	60	4.83	1.53	231	5.18	1.44

<卸・小売業と非製造業の比較>

実体管理については、卸・非製造業と非製造業でMann-Whitneyの検定を行ったが、差がみられなかった。

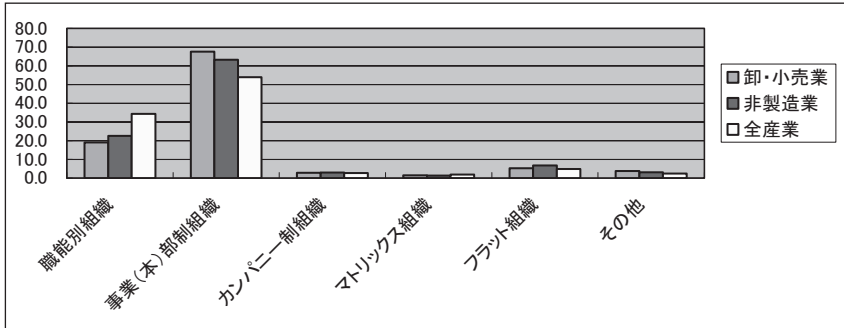
<卸・小売業と産業全体の比較>

卸・小売業と産業全体でMann-Whitneyの検定を行った結果は、「JIT」と「TQC」，「TPM」に差がみられた。これらは当然のことながら産業全体のほうが高かった。製造業などではこれらが高いのであろう。

8. 組織形態

組織形態については、「職能（機能）別組織」が19.0%、「事業部ないし事業本部制」が67.6%であった。ほとんどの企業が事業部制ないし事業本部制、そして職能別組織の形態をとっていた。それ以外は次図のようになった。

図表 13：卸・小売業，非製造業，産業全体の組織形態の比較



「組織形態」については、卸・小売業では職能別組織よりも事業（本）部制がかなり多いのが特徴であった。カンパニー制組織は事業（本）部制組織に含め、マトリックス組織、フラット組織はその他に含めて、卸・小売業と非製造業でカイ二乗検定を行ったところ、有意差はみられなかった（ $\chi^2=1.267$, 自由度=2, $p=.531$ ）。また、卸・小売業と産業全体でカイ二乗検定を行ったところ、有意な差がみられた（ $\chi^2=18.310$, 自由度=2, $p=.000$, 分割係数.130）。製造業をはじめとする全産業では、卸・小売業に比べると事業部制組織や事業本部制組織などが少ないようである。

9. 組織管理のための管理会計

組織形態については、事業（本）部制や職能別組織をはじめとする形態があるが、次にこれらはどのように管理されているのかについて調査した。

①部門単位での経理担当者の有無

まず、部門単位での経理担当者の有無については、次の表のようになった。

図表 14：卸・小売業，非製造業，産業全体の部門単位での経理担当者の有無の比較

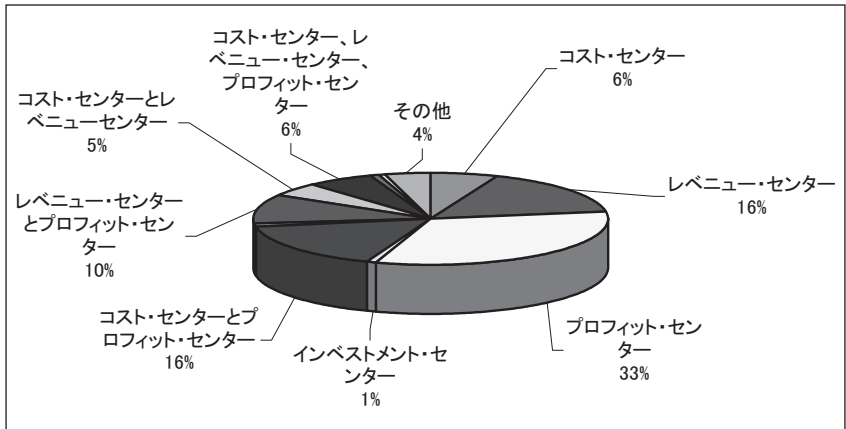
	卸・小売業		非製造業		産業全体	
	有効回答	パーセント(%)	有効回答	パーセント(%)	有効回答	パーセント(%)
あり	38	18.2	96	21.3	183	21.0
なし	171	81.8	355	78.7	687	79.0

カイ二乗検定を行ったが，業種と部門単位での経理担当者の有無には差がなかった。

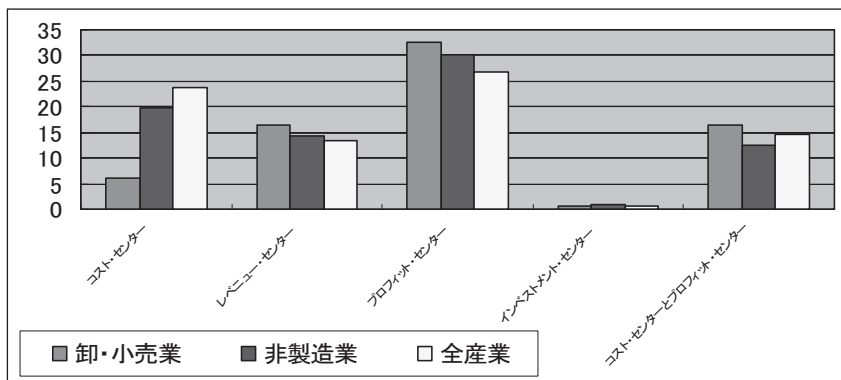
②管理責任単位

次に組織管理のための管理責任単位については，次の図のように，「プロフィット・センター」32.7%，「レベニュー・センター」16.3%，「コスト・センターとプロフィット・センター」16.3%，「コスト・センター」6.1%，その他の順であった。卸・小売業はコスト・センターが比較的少なく，プロフィット・センターがやや多い。

図表 15a：卸・小売業の管理責任単位の割合



図表 15b：卸・小売業，非製造業，産業全体の管理責任単位の比較



ウエイトの大きかった「コスト・センター」と「プロフィット・センター」，「レベニュー・センター」，「コスト・センターとプロフィット・センター」と「その他」に分けて，卸・小売業と非製造業でカイ二乗検定を行ったところ，有意な差がみられた ($\chi^2 = 14.688$ ，自由度=4， $p = .005$ ，分割係数 .172)。卸・小売業ではやはり「コスト・センター」が少ない（調整済み残差-3.8）。

また，卸・小売業と産業全体でカイ二乗検定を行ったところも，有意な差がみられた ($\chi^2 = 23.043$ ，自由度=4， $p = .000$ ，分割係数 .169)。卸・小売業ではやはり「コスト・センター」がかなり少なかった（調整済み残差-4.8）。

③組織管理のための管理会計の制度

卸・小売業における組織管理のための管理会計の制度については，「本社費の配賦」（5.21），「社内振替価格の設定」（4.10），「社内金利制度」（3.43）「社内資本金制度」（4.10）の順で，非製造業，産業全体とも同じ順序であった。

図表 16：卸・小売業，非製造業，産業全体の組織管理のための管理会計制度の比較

	卸・小売業			非製造業			全産業		
	N	M	SD	N	M	SD	N	M	SD
社内金利制度	89	3.43	2.07	141	2.46	1.85	276	2.65	1.92
社内資本金制度	71	2.18	1.68	134	1.93	1.39	252	2.08	1.52
社内振替価格の設定	87	4.10	1.87	175	4.12	1.88	342	4.16	1.91
本社費の配賦	141	5.21	1.34	268	4.99	1.48	479	4.88	1.48

ただ、これらは卸小売業、非製造業、全産業とも有効回答数が少なく、「本社費の配賦」を除いて、それほど実践されているとはいえないであろう。

10. 予算管理

予算管理を行う企業は既にみたように91.2%で、非製造業の86.2%、産業全体の85.9%よりも多かった。また予算管理の割合は「非常に多い」9.5%、「かなり多い」34.5%、「やや多い」29.8%で、管理会計実務のなかで多くを占める点は、他の業種に比べてくに特徴はなさそうであった。

① 予算の基本期間

卸・小売業では、予算の基本期間については、「1年」が85.6%とほとんどで、「6か月」11.3%、「3か月」のクォーター予算は1.5%に過ぎなかった。

② 予算の編成期間

予算の編成期間については、「1か月」が最も多く34.0%、「2か月」31.4%、「3か月」28.4%、「4か月」4.6%の順であり、卸・小売業と非製造業、卸・小売業と産業全体でカイ二乗検定を行ったが、差がみられなかった。

③ 予算管理の目的

次に予算管理の目的を先行研究（山田他,2003）を参考にして、7点リッカートスケール（「1 全くあてはまらない」から「7 非常にあてはまる」）で調査した。次表に示すとおり、「所要の収益性の実現」（6.04）が最も重視され、「部門の業績評価」（5.73）や「財務安全性の確保」（4.66）が続き、「所要の原価引下げ」（3.93）、「資源配分の有効性の達成」（3.72）の順であった。

図表 17：卸・小売業、非製造業、産業全体の予算管理の目的の比較

	卸・小売業			非製造業			全産業		
	N	M	SD	N	M	SD	N	M	SD
所要の収益性の実現	186	6.04	0.82	359	5.89	1.00	714	5.92	1.02
財務安全性の確保	166	4.66	1.52	319	4.81	1.49	642	4.84	1.43
所用の原価引下げ	157	3.93	1.52	313	4.61	1.38	632	4.88	1.31

部門の業績評価	179	5.73	1.00	351	5.43	1.19	680	5.28	1.27
資源配分の有効性の達成	147	3.72	1.33	291	3.89	1.43	590	3.99	1.38

<卸・小売業と非製造業の比較>

予算管理の目的について、卸・小売業と非製造業で Mann-Whitney の検定を行った結果、「所要の原価引下げ」、「部門の業績評価」に差がみられた。卸・小売業は非製造業のなかでも「所要の原価引下げ」があまり重視されていない。

<卸・小売業と産業全体の比較>

なお、予算管理の目的については、卸・小売業と産業全体で Mann-Whitney の検定を行ったところ、「所要の原価引下げ」、「部門の業績評価」、「資源配分の有効性の達成」に差がみられた。卸・小売業では「所要の原価引下げ」などはあまり重視されていないのであろう。卸・小売業では、特定の業種を除いて、製造機能がなく原価管理が行われていないため「所要の原価引下げ」の重視度に差がでるのは当然のことであろう。

<卸売業と小売業の比較>

予算管理の目的については、卸売業と小売業では、Mann-Whitney の検定を行ったところ、「所用の収益性の実現」の重視度で差がみられ、小売業のほうが卸売業より重視していた。こうしたことは小売業のほうがより重要となるのかもしれない。

④ 予算の種類

各種予算のウエイトについて尋ねたところ、卸・小売業では、「損益予算」(6.13) や「販売予算」(5.94)、「資金予算」(4.20) などが大きく、「製造予算」(3.08) や「資本予算」(3.02)、「研究開発予算」(2.56) などはウエイトが低かった。

図表 18：卸・小売業、非製造業、産業全体のウエイトの大きい予算の種類比較

	卸・小売業			非製造業			全産業		
	N	M	SD	N	M	SD	N	M	SD
損益予算	190	6.13	0.81	380	6.03	0.97	735	6.02	0.98
資金予算	148	4.20	1.56	267	4.45	1.65	559	4.54	1.61

資本予算	122	3.02	1.63	218	3.08	1.49	462	3.24	1.51
販売予算	171	5.94	1.16	269	5.22	1.53	571	5.44	1.45
製造予算	118	3.08	1.95	226	4.18	1.89	538	5.03	1.67
研究開発予算	119	2.56	1.71	212	3.12	1.70	500	3.94	1.80

<卸・小売業と非製造業の比較>

予算の種類について、卸・小売業と卸・小売業で Mann-Whitney の検定を行った結果、「販売予算」、「製造予算」、「研究開発予算」には差がみられた。「販売予算」のウエイトは非製造業のなかでも高く、「製造予算」、「研究開発予算」のウエイトは非製造業のなかでも低かった。

<卸・小売業と産業全体の比較>

予算の種類について、卸・小売業と卸・小売業で Mann-Whitney の検定を行った結果、「資金予算」、「販売予算」、「製造予算」、「研究開発予算」に差がみられた。「製造予算」や「研究開発予算」については卸・小売業では製造業ほどには製造はもちろん行われていないし、それに伴う研究開発が少ないのかもしれない。

11. MPC

MPC（ミニ・プロフィットセンター）の採用、すなわち製造現場における小集団利益マネジメントを実施する企業は、本調査ではわずか17社の7.8%であった。これは非製造業の6.6%、全産業の5.7%と同様、低かった。以下、サンプル数が非常に少ないので、推測統計による解析は行えず、記述統計についても省略する。

12. 業績管理

業績管理は既にもたように92.6%の企業で行われ、非製造業の84.6%、産業全体の84.7%よりも多かった。業績管理の管理会計実務に占める割合は、「非常に多い」9.4%、「かなり多い」30.7%、「やや多い」29.7%で、やはり大きなウエイトで行われていた。

①業績評価で重視している財務指標

財務情報で業績管理に用いられている指標の重視度は、「営業利益」(6.33), 「売上総利益」(6.28), 「売上高」(6.11), 「経常利益」(5.84), 「事業部利益」(5.32), 「売上高利益率」(5.14)などの順で, 売上や利益の実額の指標が高かったが, それ以下は次表のようになった。

図表 19：卸・小売業, 非製造業, 産業全体の財務指標の重視度の比較

	卸・小売業			非製造業			全産業		
	N	M	SD	N	M	SD	N	M	SD
売上高	188	6.11	0.94	341	6.00	1.06	685	6.06	1.01
売上総利益	187	6.28	0.93	316	5.83	1.26	639	5.81	1.19
営業利益	183	6.33	3.77	338	6.08	1.03	682	6.06	0.99
経常利益	176	5.84	1.17	314	5.58	1.31	643	5.64	1.21
限界利益	148	4.57	1.57	250	4.46	1.62	554	4.91	1.55
事業部利益	161	5.32	1.34	276	5.22	1.53	560	5.09	1.58
本社費配賦後利益	156	4.89	1.63	260	4.69	1.68	517	4.61	1.67
売上高利益率	163	5.14	1.46	266	5.19	1.48	568	5.21	1.44
ROI	138	3.64	1.49	222	3.38	1.51	481	3.54	1.54
ROA	140	3.80	1.56	230	3.62	1.58	494	3.72	1.57
ROE	144	3.78	1.52	230	3.53	1.48	495	3.69	1.57
キャッシュフロー	152	4.84	1.51	261	4.80	1.55	555	4.90	1.54
残余利益	133	3.55	1.47	216	3.75	1.63	463	3.74	1.51
EVA	119	3.07	1.44	203	3.16	1.40	430	3.32	1.41

<卸・小売業と非製造業の比較>

財務指標について, 卸・小売業と非製造業で Mann-Whitney の検定を行った結果, 「売上総利益」, 「経常利益」の重視度に差がみられた。「売上総利益」は明らかに他の非製造業よりも卸・小売業でより重視されていた。

<卸・小売業と全産業の比較>

また、卸・小売業と全産業で Mann-Whitney の検定を行った結果、「売上総利益」、「経常利益」、「限界利益」の重視度に差がみられた。「売上総利益」が他の産業よりも卸・小売業でより重視されているのは同じであるが、「限界利益」などは低く、こうした財務指標は製造業などでより重視されているのではないかと考えられる。

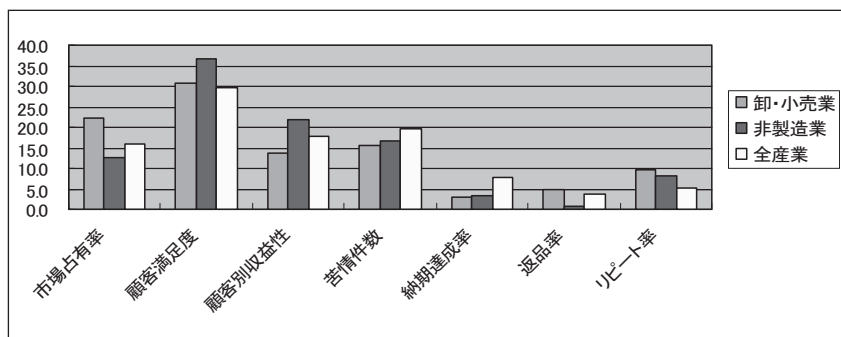
次に非財務指標の重視度について、複数回答可で尋ねた結果を示す。

②業績評価で重視している非財務指標

a. 顧客関連指標

顧客関連指標については、多重回答可で尋ねたところ、「顧客満足度」(30.8%)、「市場占有率」(22.2%)、「苦情件数」(15.7%)、「顧客別収益性」(13.8%)、「リピート率」(9.5%)の順であり、「市場占有率」の重視度は非製造業や産業全体よりも高かった。

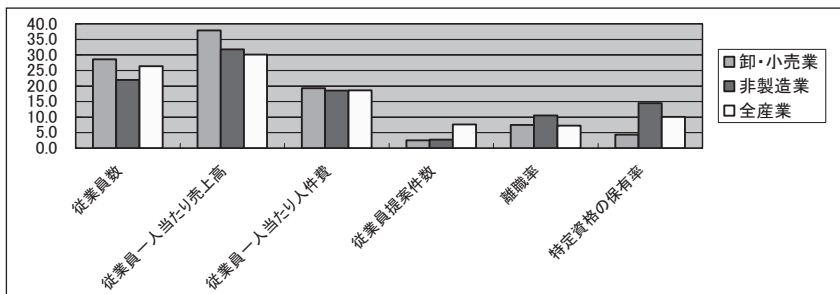
図表 20：卸・小売業、非製造業、産業全体の顧客関連指標の重視度の比較



b. 従業員関連指標

従業員関連指標は、「従業員一人当たり売上高」(37.9%)、「従業員数」(28.6%)、「従業員一人当たり人件費」(19.3%)などが高く、非製造業、産業全体とおおむね同じ傾向であった。

図表 21：卸・小売業，非製造業，産業全体の従業員関連指標の重視度の比較



13. BSC

BSC の導入は，既にみたように導入企業は 17 社の 7.8% と非常に少なく，非製造業の 9.4%，産業全体の 7.6% と同様であった。以下，サンプル数が少なかったため，推測統計については行うことができず，記述統計についても省略する。

14. ファイナンス

① 資金管理

資金管理として重視しているキャッシュフロー情報について尋ねた結果，卸・小売業において最も重視されていたのが，「運転資金」(5.50)，「営業キャッシュフロー」(5.44)，「フリーキャッシュフロー」(4.96) の順であった。非製造業と全産業の内訳は次表の通りである。

図表 22：卸・小売業，非製造業，産業全体のキャッシュフロー情報の重視度の比較

	卸・小売業			非製造業			全産業		
	N	M	SD	N	M	SD	N	M	SD
営業 CF	202	5.44	1.29	405	5.14	1.40	800	5.24	1.36
フリー CF	193	4.96	1.39	382	4.76	1.48	769	4.92	1.44
運転資金	200	5.50	1.20	416	5.35	1.34	811	5.40	1.27

<卸・小売業と非製造業の比較>

資金管理について、卸・小売業と非製造業で Mann-Whitney の検定を行った結果、「営業キャッシュフロー」の重視度に差がみられた。卸・小売業は非製造業のなかでも「営業キャッシュフロー」を重視している傾向がみられた。

<卸・小売業と産業全体の比較>

なお、資金管理については、卸・小売業と産業全体で Mann-Whitney の検定を行ったところ、「営業キャッシュフロー」の重視度に差がみられた。卸・小売業は産業全体のなかでも「営業キャッシュフロー」を重視している業種なのかもしれない。

②投資の意思決定

投資の経済性評価の手法については、「回収期間法」(4.79),「正味現在価値法」(3.73),「会計的投資利益率法」(3.51),「内部利益率法」(3.30)の順で多用されており、とくに回収期間法が他の手法よりも重視されていた。時間価値を考慮した手法は、それほど重視されているわけではなかった。卸・小売業と非製造業、産業全体の内訳は次表の通りである。

図表 23：卸・小売業、非製造業、産業全体の投資の意思決定手法の重視度の比較

	卸・小売業			非製造業			全産業		
	N	M	SD	N	M	SD	N	M	SD
回収期間法	154	4.79	1.55	298	4.48	1.59	607	4.67	1.55
NPV 法	128	3.73	1.66	223	3.65	1.58	463	3.87	1.61
会計的投資利益率法	127	3.51	1.58	229	3.66	1.60	455	3.75	1.55
IRR 法	114	3.30	1.51	220	3.54	1.63	433	3.62	1.58

<卸・小売業と非製造業の比較>

投資の意思決定について、卸・小売業と非製造業で Mann-Whitney の検定を行った結果、「回収期間法」の重視度に差がみられた。卸・小売業は非製造業のなかでも「回収期間法」は重視している傾向があるのかもしれない。

<卸・小売業と産業全体の比較>

投資の意思決定は、卸・小売業と産業全体で Mann-Whitney の検定を行ったところ、「IRR 法」の重視度に有意な傾向はみられたものの有意な差はみられなかった。卸・小売業は産業全体のなかで「IRR 法」の重視度が低い。

<卸売業と小売業の比較>

投資の意思決定については、卸売業と小売業で差がみられた。卸売業と小売業では、Mann-Whitney の検定を行ったところ、投資の意思決定における「回収期間法」の重視度で有意な差がみられ、小売業のほうが卸売業より重視していた。こうした手法は小売業のほうでより重要となるのかもしれない。

③資金調達

資金調達については、卸・小売業では「短期借入金」(5.05)、「長期借入金」(4.91)、「内部調達」(4.62)、「社債」(2.45)、「増資」(2.42)の順であった。卸・小売業と非製造業、産業全体の内訳は次表の通りである。

図表 24：卸・小売業、非製造業、産業全体の資金調達の重視度比較

	卸・小売業			非製造業			全産業		
	N	M	SD	N	M	SD	N	M	SD
増資	164	2.42	1.44	324	2.44	1.48	640	2.45	1.48
長期借入金	191	4.91	1.77	363	4.37	2.04	743	4.64	1.91
短期借入金	196	5.05	1.54	375	4.65	1.85	748	4.77	1.74
内部調達	177	4.62	1.68	370	4.65	1.72	724	4.83	1.62
社債	164	2.45	1.58	318	2.60	1.80	634	2.68	1.75

<卸・小売業と非製造業の比較>

資金調達について、卸・小売業と非製造業で Mann-Whitney の検定を行った結果、「長期借入金」と「短期借入金」の重視度に差がみられた。卸・小売業は非製造業のなかでもこれらを重視しているのかもしれないが、今回の調査のみでは結論づけることはできない。今後、再調査が必要であろう。

<卸・小売業と産業全体の比較>

資金調達は、卸・小売業と産業全体で Mann-Whitney の検定を行ったところ、「短期借入金」の重視度に有意な傾向はみられたものの有意な差はみられなかった。

④資本政策のための指標

資本政策のための指標としては、「負債コスト」(4.13)、「株主資本コスト」(3.66)、「格付け」(3.31)、「WACC」(3.19)の順であった。ファイナンス理論などはまだまだ企業に浸透していないのか、あるいはこうした指標は合併や買収の際に、非経常的に用いられるだけなのかもしれない。卸・小売業と非製造業、産業全体の内訳は次表の通りである。

図表 25：卸・小売業、非製造業、産業全体の資本政策のための指標の重視度の比較

	卸・小売業			非製造業			全産業		
	N	M	SD	N	M	SD	N	M	SD
株主資本コスト	173	3.66	1.65	354	3.71	1.65	695	3.77	1.64
負債コスト	172	4.13	1.72	350	3.91	1.75	688	4.01	1.69
WACC	156	3.19	1.54	321	3.20	1.52	636	3.23	1.53
格付け	159	3.31	1.66	327	3.18	1.68	641	3.24	1.69

資本政策のための指標について、卸・小売業と非製造業、卸・小売業と産業全体で Mann-Whitney の検定を行ったが、差がみられなかった。卸売業と小売業でも差がみられなかった。これらは卸・小売業、非製造業、全産業ともそれほど重視されていないようである。

V. わが国卸・小売業における管理会計実践の展望

1. 全般的に

わが国卸・小売業においても、他の業種と同様、「利益計画」、「予算管理」、「業績管理」については、多くの企業で行われていた。ただ、「原価管理」については、あまり行われていないようであった。「原価管理」については卸・小売業を除

く非製造業，卸・小売業を除く産業全体に比べてかなり低い。原価管理を行う企業が少ないことが卸・小売業の1つの特徴であろう。

また，卸・小売業においては，「原価管理」や「原価企画」の管理会計実務に占める「割合」についても卸・小売業という本稿のくくりでは，非製造業や産業全体に比べてもかなり少なかった。原価管理を行う企業はいわゆる製造小売業（SPA）といわれるような特定の業種を除いてあまり行われていないのではないかと考えられる。

また，いわゆる「原価企画」についてもほとんど行われていなかった。これも卸・小売業のなかの特定の業種が行っているものに過ぎないからであると考えられる。

「実体管理」についてもほとんど行われていなかった。さらに，「ABC/ABM」や「MPC」，「BSC」なども他の業種と同様やはりほとんど採用がなかった。次に各手法ごとにもう少し詳しくみる。

2. 各手法

①利益計画

利益計画は卸・小売業の多くの企業で行われていた。利益計画を行う企業は，非製造業，産業全体よりも多かった。ただ利益計画については，卸・小売業と非製造業，産業全体を比較すると，「CVP分析」と「原価企画」のような手法は比較的用いられないようである。

②意思決定のための管理会計

意思決定のために管理会計を用いますかという質問に対しては，卸・小売業と非製造業，卸・小売業と産業全体を比較したところ，「直接原価計算」などは卸・小売業ではあまり用いられていなかった。売上によって得られた利益から固定的な費用を回収して，なおかつ利益を上げられているかどうかを示す直接原価計算方式の利益計算はあまり重視されていなかった。卸・小売業では粗利がこれにかわるからかもしれない。

なお、卸売業と小売業では、「設備投資の経済性計算」が、卸売業でより重視されていた。

③原価企画

既にみたように原価企画は卸・小売業ではほとんど行われていなかった。これは卸売業も小売業も同様であった。非製造業における原価企画については、筆者が訪問調査した企業のなかでも、製造業の目標原価達成手段とは全く異なる手段をとる業界・業種の企業もあり、卸・小売業を含めさらなる調査が不可欠であろう。

④原価管理

既にみたように原価管理も卸・小売業ではあまり行われていなかった。卸・小売業における原価管理は、非製造業より少なく、産業全体に比べてかなり少なかった。これは記述統計ならびに推測統計によっても検証された。また、その実務に占める割合も卸・小売業では原価管理の実践程度が低かった。

原価管理の対象については、卸・小売業では非製造業全体に比べやはり「販売費」、「一般管理費」は重視されているが、それ以外の重視度は低い。全産業と比べても「販売費」の重視度は高いがそれ以外は低い。これは卸売業も小売業も同様であった。

原価管理手法としては、卸・小売業では特定の業種を除いて原価計算はあまり行われていない様子であり、「実際原価計算」や「直接原価計算」は卸・小売業よりも非製造業全体のほうが重視されているようである。また、産業全体と比較すると、「実際原価計算」、「標準原価計算」、「直接原価計算」、「CVP・損益分岐店分析」、「原価企画」などほとんどが、卸・小売業よりも産業全体のほうが重視されていた。このように卸・小売業では原価管理はあまり重視されていなかった。

⑤実体管理

実体管理も卸・小売業ではほとんど行われていなかった。実体管理の手法でとりあえず重視されていたのは、「方針管理」、「QCサークル」などであるが、それ以外は、産業全体に比べてかなり低い。

⑥組織管理のための管理会計の制度

卸・小売業では、「組織形態」については、職能別組織よりも事業(本)部制がかなり多いのが特徴であった。また、卸・小売業はコスト・センターが比較的少なく、プロフィット・センターがやや多いのが特徴であった。これは卸売業も小売業も同様であった。

⑦予算管理

予算管理は卸・小売業の多くの企業で行われていた。卸・小売業では、予算管理を行う企業は、非製造業、産業全体と同様、多かった。卸・小売業では、「損益予算」や「販売予算」、「資金予算」などの実務に占めるウエイトが大きく、「製造予算」や「資本予算」、「研究開発予算」などは、当然のことながらウエイトが低かった。

卸・小売業と非製造業を比較すると、卸・小売業は「販売予算」のウエイトは非製造業のなかでも高く、「製造予算」、「研究開発予算」のウエイトは非製造業のなかでも低かった。卸・小売業と全産業の比較では、「販売予算」のウエイトは産業全体よりも大きい、「製造予算」や「研究開発予算」については、ウエイトが小さかった。卸・小売業では製造業ほどには製造はもちろん行われていないし、それに伴う研究開発が少ないからであろう。これは卸売業も小売業も同様であった。

予算管理の目的については、卸・小売業では、非製造業や産業全体に比べて、「所要の原価引下げ」などは当然のことながら重視されていなかった。卸・小売業では、特定の業種を除いて、製造機能がなく原価管理が行われていないため、当然のことであろう。また、卸売業と小売業の比較では、予算管理の目的のうち「所用の収益性の実現」が、小売業でより重視されていた。

⑧ MPC

MPC(ミニ・プロフィットセンター)の採用、すなわち製造現場における小集団利益マネジメントを実施する企業は、他の業種と同様、卸・小売業でもほとんどなかった。

⑨業績管理

業績管理は卸・小売業の多くの企業で行われていた。業績管理は、非製造業、産業全体よりも多く実践されていた。

卸・小売業と非製造業を比較すると、卸・小売業では、「売上総利益」は明らかに他の非製造業よりもより重視されていた。さらに卸・小売業と産業全体を比較すると、卸・小売業では、「売上総利益」が他の産業よりもより重視されているのは同じであるが、「限界利益」などはその重視度が低かった。こうした財務指標は製造業などでより重視されているのであろう。こうしたことは先にみた原価管理において、直接原価計算が重視されていないことと整合的である。また、卸売業と小売業では、財務指標のうち「売上高」と「営業利益」が、小売業でより重視されていた。

非財務指標については、卸・小売業では顧客関連指標の「市場占有率」の重視度は非製造業や産業全体よりも高かった。また、「在庫削減」の重視度については、非製造業や産業全体と比べて際立っていた。

⑩ BSC

BSCの導入は、やはり他の業種と同様、卸・小売業でもほとんどなかった。

⑪ファイナンス

資金管理について、卸・小売業と非製造業や産業全体を比較すると、卸・小売業は「営業キャッシュフロー」の重視度が高かった。卸・小売業は産業全体のなかでも「営業キャッシュフロー」を重視している傾向がみられた。また、卸売業と小売業の比較では、財務指標のうち「営業キャッシュフロー」が、小売業でより重視されていた。

投資の意思決定評価の手法については、卸・小売業は非製造業のなかでも「回収期間法」の重視度が高かった。また、卸売業は、事業投資リスクを管理する必要のある業種であることは既に見たが、「回収期間法」の重視度は、小売業のほうが卸売業より優っていた。

Ⅵ. お わ り に

以上、第Ⅱ節において、卸・小売業の経営管理実践の先行研究をレビューしたうえで管理会計についてふれ、第Ⅲ節において、質問票調査の概要と回答企業について述べ、第Ⅳ節においては、わが国卸・小売業の管理会計実践として、「利益計画」、「意思決定のための管理会計」、「原価企画」、「原価管理」、「実体管理」、「組織管理のための管理会計」、「予算管理」、「MPC」、「業績管理」、「BSC」について、わが国卸・小売業の管理会計実践を非製造業における管理会計実践、産業全体の管理会計実践と比較検討しながら考察した。第Ⅴ節においては、わが国卸・小売業の管理会計実践について考察した前節の結果をまとめると共に、卸・小売業の管理会計実践について展望した。

各管理会計手法やその利用状況は卸・小売業と非製造業では異なるし、卸・小売業と産業全体でもかなり異なり、卸・小売業には、卸・小売業独自の管理会計実践があるようである。

本稿では全産業に対して同じ質問票を送付し回収したデータを比較したが、今後は、卸・小売業のさらに詳細な管理会計実践を当該業種に特化して調査してゆきたい。ただ、本稿はその1歩としての意義はあるものとする。

さらなる今後の課題としては、他の非製造業、業態の異なる製造業ごとの特徴を明らかにしてゆきたい。

<参考文献>

- 上東正和「わが国製造業の管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』第60巻、第1号、2014a年。
- 上東正和「わが国非製造業の管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』第60巻、第2号、2014b年。
- 上東正和「わが国中小企業の管理会計実践の実態と展望（上）—製造業の実態—」『富大経済論集』第60巻、第3号、2015a年。
- 上東正和「わが国中小企業の管理会計実践の実態と展望（下）—非製造業の実態—」『富大経済論集』第61巻、第3号、2016年。

新日本有限監査法人編『業種別会計実務ガイドブック』税務研究出版局，2011年。

山田康平・鈴木研一・山下裕企・大槻晴海・三木僚佑「わが国企業予算制度の実態（平成14年度）

（2）企業予算制度の基礎的事項に関する分析：予算編成目的，経営計画，予算委員会，予算期間等」『産業経理』第63巻，2号，2003年。

吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好『日本の管理会計の探求』中央経済社，2012年。

提出年月日：2017年12月18日