

わが国企業の企業規模と管理会計実践の実態

上 東 正 和

富山大学紀要. 富大経済論集 第66巻第1・2・3合併号 (2020年12月)

富山大学経済学部

わが国企業の企業規模と管理会計実践の実態

上 東 正 和

キーワード：企業規模，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. 質問票調査の概要と回答企業
- III. わが国企業における企業規模と管理会計
- IV. わが国企業における企業規模と管理会計実践の実態
- V. わが国企業における企業規模と管理会計実践の展望
- VI. おわりに

I. はじめに

先の拙稿（2014a；2014b；2015 a；2016；2018a；2018b；2018c；2019a；2019b；2019c）では，わが国企業の「業種」と管理会計の関係という問い，すなわち業種の違いによって管理会計実践の実態がどのように異なるかという極めて基本的でありながら未だ明らかにされているとはいえないテーマについて検討したが，本稿ではそれに続いて，極めて基本的な問いであるにもかかわらずこれまで明らかにされているとはいえない「企業規模」と管理会計との関係，すなわち企業規模によって企業の実践する管理会計がどのように異なるかということについて検討する。

ところで，企業規模の分類としては，どのような場合に大企業と呼び，どの

ような場合に中企業ないし小企業と呼ぶのであろうか。中小企業の定義については中小企業基本法により業種ごとに定められているが、これは保護政策的な観点から定められたものであろう。また会社法による大会社の定義はあるもののこれも債権者保護の観点から定められたものである。それでは、本稿の主題である管理会計実践に影響を及ぼす企業規模の区分はどのように分類するのが適切なのであろうか。これは上記の法による分類とは全く別のものであろう。

そこで本稿では、上場企業や中小企業、非上場大企業、金融・保険業といったデータを収集したソースごとの企業規模について考察すると共に、製造業、卸・小売業、建設業、サービス業といった業種と企業規模の関係を考察した上で、結論を先取りすれば、わが国企業の企業規模を二種類に分類する。すなわち、第Ⅰ分類として「小規模企業」、「中規模企業」、「大規模企業」の分類、第Ⅱ分類として「小規模企業」、「準中規模企業」、「中規模企業」、「準大規模企業」、「大規模企業」のより細分化した分類の二通りに分類する。そして、それぞれの企業規模における管理会計実践について比較検討し、企業規模が管理会計実践にどのように影響しているかを検討する。

本稿では、拙稿（2014a；2014b；2015a；2016；2018a；2018b；2018c；2019a；2019b；2019c；2020）と同様に、わが国企業における企業規模と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。

本稿の構成は、第Ⅱ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Ⅲ節においてデータを収集したソースごとの企業規模について考察し、製造業、卸・小売業、建設業、サービス業といった業種と企業規模の関係を考察した上で、企業規模を二種類に区分し分類する。第Ⅳ節において、わが国企業における企業規模ごとの管理会計実践の実態を概観したうえで、わが国企業にお

ける企業規模と管理会計実践の実態について手法ごとに考察する。第V節においては、わが国企業における企業の規模と管理会計実践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。本稿では、次にまずは回収データについて述べる。

II. 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のデータは、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、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り、その後、2016年に回収率の低かった上場企業の追加調査も行ったデータ、さらに2016年の金融・保険業の調査、および2017年の金融・保険業の追加調査のデータを集大成したものである（これらはほぼ同じ質問内容で調査したものである）。

① 2013年調査

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当時のすべての上場企業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日に郵送質問票調査を実施した。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社で回収率は6.22%であった。

② 2014年調査

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社で回収率は8.6%であった。

③ 2015年の追加調査

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日に郵送質問票調査を実施した。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社であり回収率は8.83%であった。拙稿（2018a；2018b；2018c；2019a）の卸・小売業、加工組立型製造業、素材産業型製造業、サービス業の論考はここまでのデータを使用したものである。

④ 2016年の再調査

さらにその後、2016年に回収率の低かった上場企業の再調査も行った。その理由は、上記の上場企業の回収率はわずか6.22%であったのに対して、非上場の大企業は10.6%、中小企業は8.6%ないし8.83%で、非上場の大企業ないし中小企業のほうが明らかに回収率が高かったからである。それはおそらく

は研究者等が上場企業を研究対象とすることが多いからではないかと思われる。そこで、上場企業を再調査することにした。ただ、ここで完全なランダムサンプリングは崩れることになる。しかし、建設業や運輸・倉庫業などそこまでの調査ではデータ数が少なかったため分析することができなかった業種も含めて解析することが可能になった。

2016年に再調査した上場企業は、金融業と保険業を除く当時のすべての上場企業3,444社が対象であり、2016年6月31日を回収期限として、2016年6月1日に郵送質問票調査を実施した。この際、3年前の2013年6月31日に既にご記名で回答いただいた企業99社は除いて質問票を郵送したため、実際には3,345社に発送することになった。このように2013年6月31日に回収した際にご記名で回答いただけた企業99社は把握できたが、無記名でご回答いただいた企業106社は既に回収できているのかどうか不明であったため、2016年6月1日に質問票を郵送する際に、「過去にも同様な調査をしておりますが、その際、無記名でご回答いただいた企業様は結構でございます」との文言を添えた。ただし、担当者が変わった等で重複している企業がないとは言い切れない。

なお、2016年の再調査の発送先も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177社で回収率は5.29%であった。この調査はいつてみれば積極的にご回答頂ける企業は除いた再調査となったため、当然のことながら回収率は極めて低いものとなった。ただ、2013年調査の上場企業と2016年調査の上場企業を合わせた回収率は10.22%になり、非上場の企業と釣り合うものとなった。拙稿(2019b;2019c)の建設業、運輸・倉庫業の論考はここまでのデータを使用したものである。

⑤ 2016年の金融・保険業の調査

さらにその後、2016年に金融・保険業の調査も行った。2016年に調査した金融・保険業は、金融業と保険業を中心としたすべての金融・保険業を収録した当時の商用のデータベースにあった912社を対象とし、2016年8月31日を

回収期限として、2016年8月1日に郵送質問票調査を実施した。なお、金融・保険業については、そもそも母集団が少ないし従業員数100人未満であっても有力な企業や純粋持株会社もあったため、上場、非上場の区別なく、また従業員数100名以上という条件もなく質問票を送付した。既に述べたように本研究では中小企業については従業員数100名以上ということで調査票を送付したが、上場企業はこうした条件をつけずにすべての企業に送付したのと同様、金融・保険業も、こうした縛りなく送付した。

2016年の金融・保険業の調査の発送先も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82社で回収率は8.99%であった。

⑥ 2017年の金融・保険業の再調査

さらにその後、2017年に金融・保険業の再調査を行った。その理由は、2016年に回収したデータ82社だけでは統計解析するにはサンプル数が少なかったためである。2017年に再調査した金融・保険業は、金融業と保険業を中心としたすべての金融・保険業が対象であり、2017年8月31日を回収期限として、2017年8月1日に郵送質問票調査を実施した。この際、前年の2016年8月31日に既にご記名で回答いただいた企業28社は除いて質問票を郵送したため、実際には884社に発送することになった。なお、その際、2016年8月31日に回収した際にご記名で回答いただけた企業28社は把握できたが、無記名でご回答いただいた企業54社は既に回収できているのかどうか不明であったため、2017年8月1日に質問票を郵送する際に、この度も「過去にも同様な調査をしておりますが、その際、無記名でご回答いただいた企業様は結構でございます」との文言を添えた。

2017年の金融・保険業の調査の発送先も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41社で回収率は4.64%であった。2016年調査、2017年調査を合わせた金融・保険業の回収企業は小計123社で回収率は13.49%であった。

⑦集計結果

以上、上記のデータをすべてトータルするとここまで蓄積した最終回収企業は1,410社（製造業509社、非製造業が901社）で回収率は9.75%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さらには金融・保険業をあわせた1,410社を分析の対象とする。

本稿で使用するデータは、従業員数100名以上の非上場の大企業および中小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り、また、金融・保険業も含めた包括的なデータであるといえることができよう。

2. 回答企業の業種

ここまで蓄積した質問票調査の回答企業1,410社の属する業種については、次表の通りであり、製造業510社（10.4%）、情報・通信業76社（7.5%）、建設業123社（11.5%）、不動産業23社（9.1%）、卸・小売業247社（8.4%）、サービス業184社（8.7%）、運輸・倉庫業104社（8.9%）、電気・ガス業7社（14.3%）、金融・保険業123社（13.5%）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	4,917	510	10.4%
情報・通信業	1,012	76	7.5%
建設業	1,074	123	11.5%
不動産業	254	23	9.1%
卸・小売業	2,924	247	8.4%
サービス業	2,110	184	8.7%
運輸・倉庫業	1,163	104	8.9%
電気・ガス業	49	7	14.3%
金融・保険業	912	123	13.5%
その他	50	5	10.0%
不明		8	
	14,465	1,410	9.75%

（注）本稿で使用するデータは上場企業と金融・保険業のデータのみを2度にわたって収集し

たわけであるが、調査票の発送数に関しては、過年度と比べて業種ごとの企業数が変わっていたため、過年度と比べて増加した業種は増分をつけ加え、減少した業種は過年度に送付したままにして、これまでのトータルした発送数、蓄積した回収数、そして回収率を示すことにした。

3. 回答企業の企業規模

次に回答企業における企業規模を代表する売上規模、総資産規模、従業員規模について述べる。

①売上規模

回答企業の売上規模については、次の表のようになった。

図表2：回答企業の売上規模

	度数	パーセント
10億未満	62	4.5%
10億～20億未満	85	6.2%
20億～30億未満	109	7.9%
30億～40億未満	89	6.4%
40億～50億未満	78	5.6%
50億～100億未満	291	21.1%
100億～300億未満	356	25.8%
300億～500億未満	95	6.9%
500億～1000億未満	82	5.9%
1000億～2000億未満	52	3.8%
2000億～3000億未満	29	2.1%
3000億～10000億未満	35	2.5%
10000億以上	19	1.4%

②総資産規模

回答企業の総資産規模については、次の表のようになった。

図表3：回答企業の総資産規模

	度数	パーセント
10億未満	101	7.4%
10億～20億未満	119	8.7%
20億～30億未満	98	7.1%
30億～40億未満	102	7.4%

40億～50億未満	67	4.9%
50億～100億未満	250	18.2%
100億～300億未満	294	21.4%
300億～500億未満	81	5.9%
500億～1000億未満	66	4.8%
1000億～2000億未満	61	4.4%
2000億～3000億未満	27	2.0%
3000億～10000億未満	65	4.7%
10000億以上	42	3.1%

③従業員規模

回答企業の従業員規模については、次の表のようになった。

図表4：回答企業の従業員規模

企業規模	度数	パーセント
50人～100人未満	68	5.1%
100人～200人未満	416	31.0%
200人～500人未満	464	34.5%
500人～1000人未満	192	14.3%
1000人～2000人未満	84	6.3%
2000人～3000人未満	31	2.3%
3000人～4000人未満	23	1.7%
4000人～5000人未満	13	1.0%
5000人～10000人未満	34	2.5%
10000人以上	18	1.3%

次にわが国企業の企業規模について分類する枠組みを考察するが、それに先立って、わが国上場企業、中小規模、非上場大企業、金融・保険業といったデータソースごとの企業規模について考察すると共に、わが国の製造業、卸・小売業、建設業、サービス業といった業種と企業規模について考察する。

Ⅲ. わが国企業における企業規模と管理会計

1. わが国「上場企業」, 「中小企業」, 「非上場大企業」, 「金融・保険業」の企業規模

本調査でデータを収集した「上場企業」は従業員数には条件をつけずに質問表を送付し, 「中小企業」は, 資本金5億以上または負債総額200億以上の会社法の区分でいう大企業以外の企業のうち, 従業員数が100名以上の比較的大規模な企業を対象に調査したが, 中小企業と上場企業との間には明らかな断層が存在した(拙稿, 2015a; 2016)。「非上場の大企業」は従業員数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を対象に調査した。「金融・保険業」は上場・非上場の区別なく, これも従業員数100名以上という条件をつけずに質問表を送付した。

ここではデータのソースとなった「上場企業」, 「中小企業」, 「非上場の大企業」, 「金融・保険業」の企業規模にまつわる売上規模, 総資産規模, 従業員規模の相違についてみてみる。これら集団それぞれの企業数は, 上場企業381社, 中小企業780社, 非上場大企業123社, 金融・保険業126社で, その企業規模は以下の通りである。

①売上規模比較

売上規模については, 次の表のようになった。

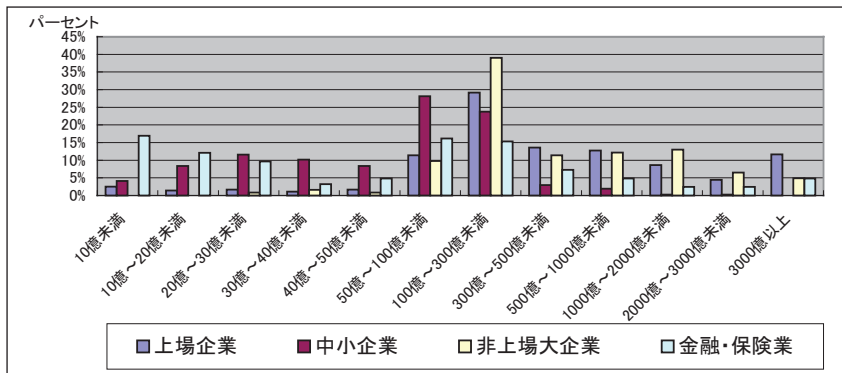
図表5：上場企業, 中小企業, 非上場大企業, 金融・保険業の「売上規模」比較

	上場企業	中小企業	非上場大企業	金融・保険業
10億未満	9	32	0	21
10億～20億未満	5	65	0	15
20億～30億未満	6	90	1	12
30億～40億未満	4	79	2	4
40億～50億未満	6	65	1	6
50億～100億未満	41	218	12	20

100億～300億未満	105	184	48	19
300億～500億未満	49	23	14	9
500億～1000億未満	46	15	15	6
1000億～2000億未満	31	2	16	3
2000億～3000億未満	16	2	8	3
3000億以上	42	0	6	6

各規模の割合をグラフで示すと次のようになった。「上場企業」, 「非上場の大企業」の売上規模が大きく, 金融・保険業は売上規模が小さい企業もあったのが特徴であった。

図表6：上場企業, 中小企業, 非上場大企業, 金融・保険業の「売上規模」比較



上場企業, 中小企業, 非上場大企業, 金融・保険業で差がみられるか, カイ二乗検定によって確認した結果, 差があった ($\chi^2=548.641$, 自由度=33, $p=0.000$)。当然のことながら売上規模はこれらデータソースによって差があることになる。

②総資産規模比較

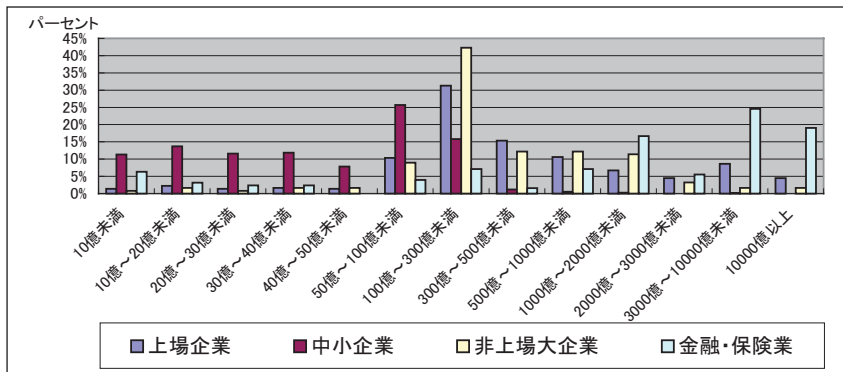
総資産規模については, 次の表のようになった。

図表7：上場企業，中小企業，非上場大企業，金融・保険業の「総資産規模」比較

	上場企業	中小企業	非上場大企業	金融・保険業
10億未満	5	87	1	8
10億～20億未満	8	105	2	4
20億～30億未満	5	89	1	3
30億～40億未満	6	91	2	3
40億～50億未満	5	60	2	0
50億～100億未満	37	197	11	5
100億～300億未満	112	121	52	9
300億～500億未満	55	9	15	2
500億～1000億未満	38	4	15	9
1000億～2000億未満	24	2	14	21
2000億～3000億未満	16	0	4	7
3000億～10000億未満	31	1	2	31
10000億以上	16	0	2	24

各規模の割合をグラフで示すと次のようになった。金融・保険業はとくに総資産規模が大きいのが特徴であった。

図表8：上場企業，中小企業，非上場大企業，金融・保険業の「総資産規模」比較



上場企業，中小企業，非上場大企業，金融・保険業で差がみられるか，カイ二乗検定によって確認した結果，差があった ($\chi^2=915.686$ ，自由度=36， $p=.000$)。当然のことながら総資産規模は業種によって差があることになる。

③従業員規模比較

従業員規模については、次の表のようになった。

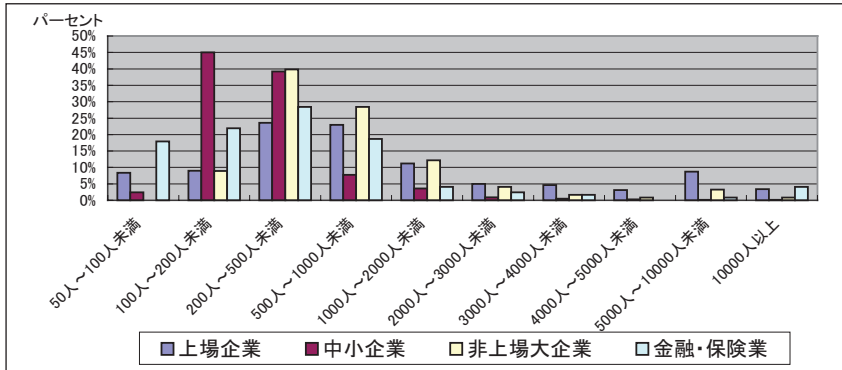
図表9：上場企業、中小企業、非上場大企業、金融・保険業の「従業員規模」比較

	上場企業	中小企業	非上場大企業	金融・保険業
50人～100人未満	27	19	0	22
100人～200人未満	29	349	11	27
200人～500人未満	76	304	49	35
500人～1000人未満	74	60	35	23
1000人～2000人未満	36	28	15	5
2000人～3000人未満	16	7	5	3
3000人～4000人未満	15	4	2	2
4000人～5000人未満	10	2	1	0
5000人～10000人未満	28	1	4	1
10000人以上	11	1	1	5

各規模の割合をグラフで示すと次のようになった。上場企業は200人～500人未満、500人から1000人未満の企業が多く、一方で2,000人以上の大企業もあれば200人以下の企業もあった。本調査で調査対象とした中小企業については100人～200人未満、もしくは200人から500人未満が多く、ひっくりめると500人未満の企業が多かった。ここに企業規模を区分する一つの断層があると考えられる。非上場の大企業は200人～500人未満、500人から1000人未満が多く、金融・保険業は200人～500人未満、100人から200人未満、500人から1000人未満が多く、データの収集の仕方から100人未満の企業も多い。

また、全般的な特徴としては、従業員数2,000人以上の層が非常に少なく、かろうじて上場企業をはじめとする企業が存在した。ここにも企業規模を区分するもう一つの断層があると考えられる。

図表 10：上場企業，中小企業，非上場大企業，金融・保険業の「従業員規模」比較



上場企業，中小企業，非上場大企業，金融・保険業で差がみられるか，データの収集の仕方が異なるため，100人未満の企業は100人～200人未満に含めてカイ二乗検定によって確認した結果，差があった ($\chi^2=333.939$ ，自由度=18， $p=0.000$)。従業員規模は当然のことながらデータソースによって差があることになる。

以上より上場企業，中小企業，非上場大企業，金融・保険業には当然のことであるが，企業規模は全く異なり，本稿で使用するデータは，さまざまな企業集団からのデータを収集し集大成したものであるということがができる。

2. わが国企業における「業種」と企業規模

拙稿 (2018a ; 2018b ; 2018c ; 2019a ; 2019b ; 2019c ; 2020) では業種と管理会計実践の実態について探求した。その際，拙稿 (2018a) の卸・小売業の管理会計の論考では，卸・小売業とそれを除く非製造業，産業全体には，売上規模，総資産規模には差があったが，従業員規模には差がなかった。そのため，企業規模にはそれほど深刻な差はないものとして，卸・小売業と非製造業，産業全体を比較考察した。

また，拙稿 (2019a) のサービス業の管理会計の論考でもサービス業と非製造業，産業全体には，売上規模，総資産規模には差があったが，従業員規模に

は差がなかった。また、サービス業と卸・小売業、建設業、運輸・倉庫業などの個々の業種を比較しても同様であった。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これらを比較考察した。

さらに拙稿（2019b）の建設業の管理会計の論考でも建設業と非製造業、産業全体、製造業には、売上規模には売上規模の小さいところで若干の差があったが、総資産規模、従業員規模には差がなかった。そのため企業規模にはそれほど深刻な差はないものとして考察した。

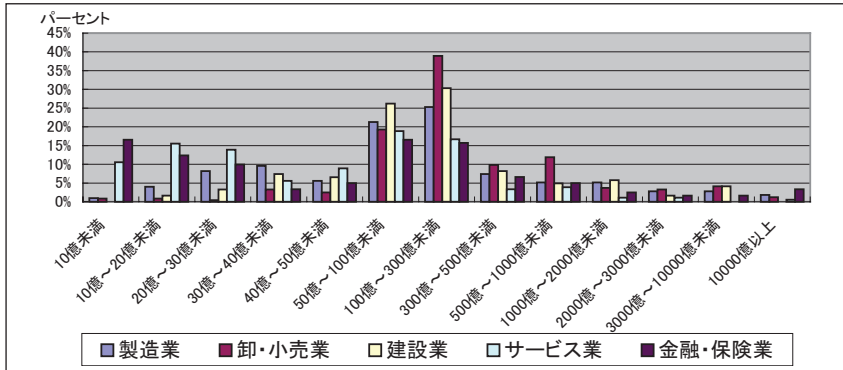
最後に拙稿（2020）の金融・保険業の管理会計の論考では金融・保険業と非製造業、産業全体には、売上規模、総資産規模には差があり、そのなかでもとくに総資産規模には大きな差があったが、従業員規模には差がなかった。また、金融・保険業と卸・小売業や建設業、サービス業、製造業も同様で、売上規模、総資産規模には差があり、とりわけ総資産規模には大きな差があったが、従業員規模には差がなかった。そのため企業規模としては、それほど大差はないものとしてこれらを比較した。

本稿でも今一度、主な業種の売上規模、総資産規模、従業員規模について改めて検討してみたい。ただ、すべての業種を対象とするとカイ二乗検定の要件を満たさなくなったため、製造業、卸・小売業、建設業、サービス業、金融・保険業といった比較的企業数の多い業種に絞って検討する。

①売上規模

製造業、卸・小売業、建設業、サービス業、金融・保険業別の企業数について、売上規模の割合をグラフにして比較すると次のグラフのようになった。サービス業と金融・保険業は売上規模が比較的小さい企業も多かった。

図表 11：製造業，卸・小売業，建設業，サービス業，金融・保険業の「売上規模」比較

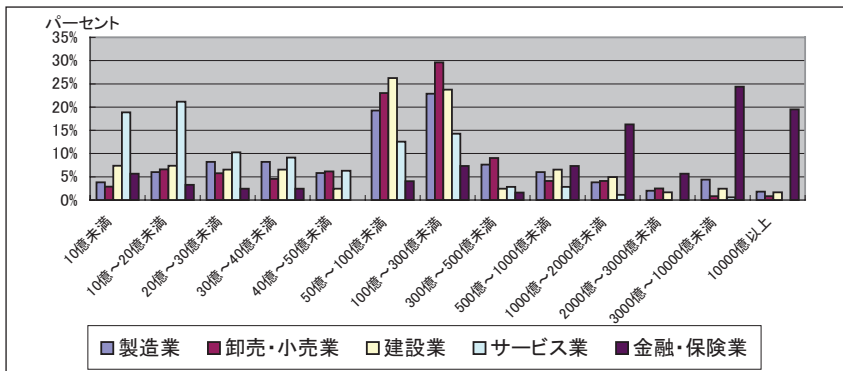


製造業，卸・小売業，建設業，サービス業，金融・保険業で差がみられるか，カイ二乗検定によって確認した結果，差があった ($\chi^2=268.908$ ，自由度=44， $p=.000$)。売上規模は業種によって差があることになる。

②総資産規模

回答企業の総資産規模については，規模の割合をグラフにして比較すると次のグラフのようになった。サービス業は総資産規模が小さい企業もあり，金融・保険業には総資産規模が大きい企業が目立った。

図表 12：製造業，卸・小売業，建設業，サービス業，金融・保険業の「総資産規模」比較



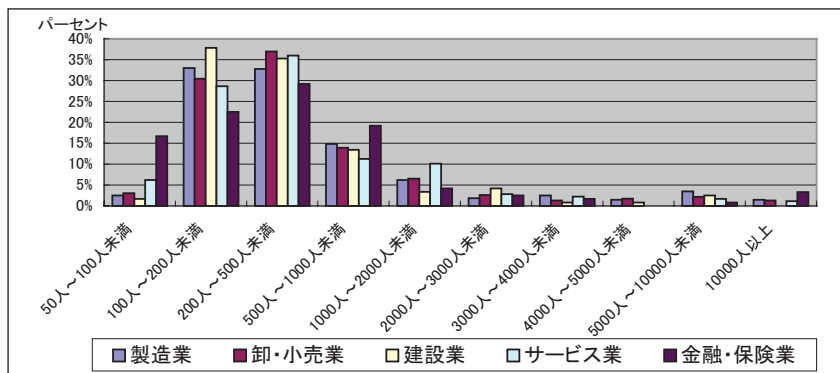
製造業，卸・小売業，建設業，サービス業，金融・保険業で差があるかどうか，カイ二乗検定によって確認した結果，差があった ($\chi^2=464.974$ ，自由度=48，

p=.000)。総資産規模は業種によって差があることになる。

③従業員規模

回答企業の従業員規模については、規模の割合をグラフにして比較すると次のグラフのようになった。金融・保険業は、既に述べたように従業員数100人以上という条件を付けずに質問表を送付したため100人未満の企業も多いが、100人未満のところを除けば、従業員規模としては、どの業種もそれほど大差はないように見受けられる。

図表13：製造業，卸・小売業，建設業，サービス業，金融・保険業の「従業員規模」比較



これら業種のうち金融・保険業については、データの収集の仕方が他の業種と異なるため100人未満のところは100人～200人に含めて、製造業，卸・小売業，建設業，サービス業，金融・保険業の企業数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，差がなかった ($\chi^2=21.730$, 自由度=24, $p=.595$)。企業規模を従業員規模でみた場合，業種によって企業規模には差がないということになる。

以上より製造業，卸・小売業，建設業，サービス業，金融・保険業の各業種の売上規模，総資産規模には差があり，とりわけ総資産規模には大きな差があったが，従業員規模には差がない。各業種は，全く異なる領域でのビジネスであるため当然のことながら売上規模やとくに総資産規模には大きな相違があったが，従業員規模には差がなかったことになる。

こうしたことから企業規模を区分する基準として、売上規模や総資産規模ではなく従業員規模で区分すれば、業種の差を取り除いて比較できるものと考えられる。そこで本稿では、企業規模の測定尺度として従業員規模を用いて企業規模を区分する。

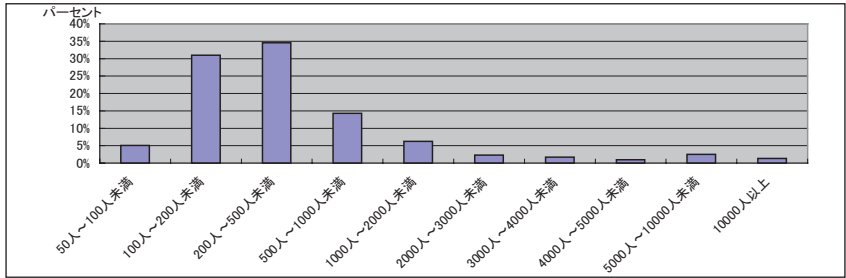
3. わが国企業における企業規模と管理会計

企業規模によって実践されている管理会計にどのような差がみられるのかという極めて基本的な問いに関する先行研究はほとんどみられない。しかし、たとえば、朴・浅田（2003）では、企業規模と予算管理システムとの関連性をみるため、調査企業を売上高の規模として連結売上高 2,000 億円以上のグループと 2,000 億円未満の二つのグループに分け予算管理システムの違いを検討している。

また、たとえば、川野（2014）では、連結売上高 1,000 億円未満の会社を「小規模企業」、1,000 億円～3,000 億円未満の会社を「中規模企業」、3,000 億円以上の会社を「大規模企業」として集計し、連結売上高規模別の連結原価計算の実施や財務的業績評価指標、予算編成に要する期間、設備投資の経済性評価方法などに論及している。

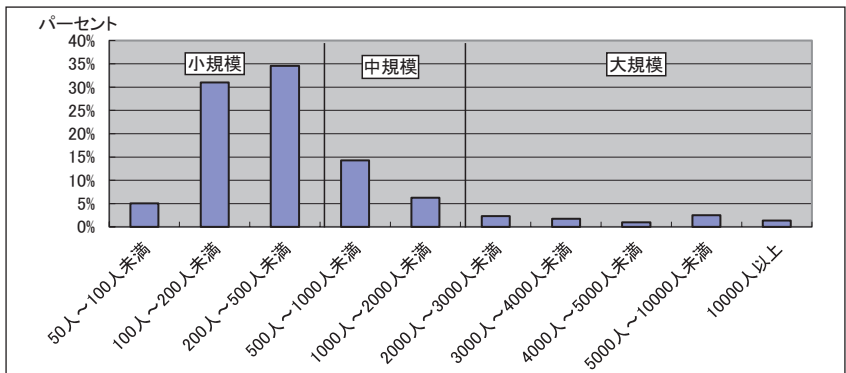
本稿では企業規模を分類する尺度として、従業員規模を用いることは既に述べた通りであるが、今一度、従業員規模について検討してみる。回答企業の従業員規模については、図表 4 でも示した従業員規模を今一度、グラフで示すと、次のグラフのようになる。

図表 14：回答企業の従業員規模（グラフ）



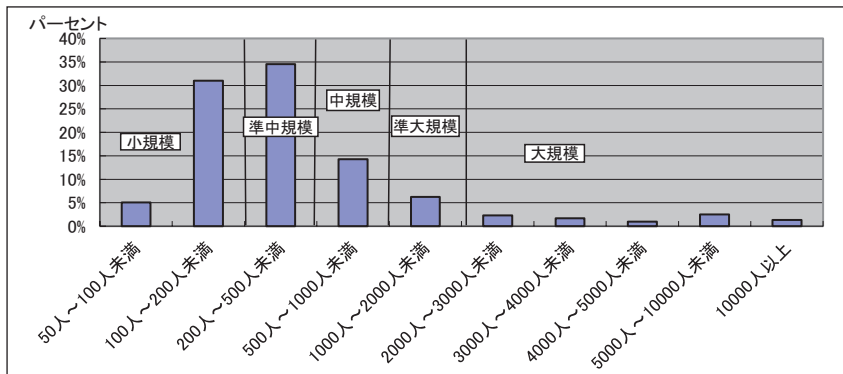
さてこうした企業をどのように区分するかであるが、先にみた上場企業と中小企業のデータソースから境界が従業員数 500 人程度であったため、小規模な企業群として中小企業の企業群であった従業員数 500 人未満で区分することを考えた（図表 15）。大規模な企業群はどこで区切るべきか迷うところであったが、企業数が非常に少なかったのが 2,000 人以上の層で、（結果的に各群の差として統計的に有意になりやすかったという点では従業員数 2,000 人以上も 3,000 人以上も同じであったが）、統計的に検定を行う必要性から集団にはある程度の企業数が必要なことも考慮し、大規模な企業群として従業員数 2,000 人以上ということ区分することにした（図表 15）。そして、その中間である中規模な企業として従業員数 500 人～2,000 人を中規模企業群とした。本稿ではこうした比較的大きな区分でまずは集団間の相違をおおまかに解析する。

図表 15：回答企業の従業員規模の区分 I（グラフ）



しかしそれだけでは大雑把過ぎるので、もう少し小さな集団間での相違もみてみたい。そこで、さらに細分した分類として、上記の企業群の境界をそのままにして、さらに細分化して「小規模企業」として従業員数 200 人未満、「準中規模企業」と名付けて従業員数 200 人～ 500 人、「中規模企業」として従業員数 500 人～ 1,000 人、「準大規模企業」と名付けて従業員数 1,000 人～ 2,000 人、「大規模企業」として従業員数 2,000 人以上というようにさらに細分することにした（図表 16）。そして、これら区分によって企業規模による管理会計実践の実態に差がみられるかどうかを検証する。

図表 16：回答企業の従業員規模の区分Ⅱ（グラフ）



それぞれの区分における企業数とその割合について今一度、整理して述べる
と次の通りとなる。第Ⅰ分類として、わが国企業の企業規模を①小規模企業（従業員数 500 人未満）、②中規模企業（従業員数 500 人～ 2,000 人未満）、③大規模企業（従業員数 2,000 人以上）で区分し、これら区分によって企業規模による管理会計実践の実態に差がみられるかどうかを検証する。それぞれの区分における企業数及びその割合は次の通りとなった。

図表 17：企業規模（第Ⅰ分類）

①小規模企業（従業員数 500 人未満）	948 社（70.6%）
②中規模企業（従業員数 500 人～ 2,000 人未満）	276 社（20.6%）
③大規模企業（従業員数 2,000 人以上）	119 社（8.9%）

これら企業規模の集団を企業数の少ない業種も含めて業種別に集計すると次表のようになった。

図表 18：小規模企業，中規模企業，大規模企業の「業種別内訳」

	小規模企業	中規模企業	大規模企業
製造業	331	102	52
卸・小売業	162	47	21
サービス業	126	38	14
不動産業	18	2	0
情報通信業	45	20	5
運輸・倉庫業	83	16	5
建設業	89	20	10
金融・保険業	82	28	10
その他	11	3	2

3区分の企業規模の企業と業種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、差がなかった ($\chi^2=15.852$, 自由度=16, $p=.463$)。したがってこれら3区分の企業群の業種による差はないものとして解析が可能であろう。この第Ⅰ分類の区分は、主としてt検定に用い、小規模と中規模、中規模と大規模、小規模と大規模のそれぞれの企業群を比較する。

さらに本稿では、第Ⅱ分類として、わが国企業の企業規模を①小規模企業（従業員数200人未満）、②準中規模企業（従業員数200人～500人未満）、③中規模企業（従業員数500人～1,000人未満）、④準大規模企業（従業員数1,000人～2,000人未満）、⑤大規模企業（従業員数2,000人以上）で区分し、これら区分によって企業規模による管理会計実践の実態に差がみられるかどうかを検証する。それぞれの区分における企業数及びその割合は次の通りとなった。

図表 19：企業規模（第Ⅱ分類）

①小規模企業（従業員数200人未満）	484社（36.0%）
②準中規模企業（従業員数200人～500人未満）	464社（34.5%）
③中規模企業（従業員数500人～1,000人未満）	192社（14.3%）
④準大規模企業（従業員数1,000人～2,000人未満）	84社（6.3%）
⑤大規模企業（従業員数2,000人以上）	119社（8.9%）

これら集団の業種別の企業数は次のようになった。

図表 20:小規模企業, 準中規模企業, 中規模企業, 準大規模企業, 大規模企業の「業種別内訳」

	小規模企業	準中規模企業	中規模企業	準大規模企業	大規模企業
製造業	172	159	72	30	52
卸・小売業	77	85	32	15	21
サービス業	62	64	20	18	14
不動産業	13	5	2	0	0
情報通信業	22	23	15	5	5
運輸・倉庫業	37	46	10	6	5
建設業	47	42	16	4	10
その他	6	5	2	1	2
金融・保険業	47	35	23	5	10

ちなみに5区分の企業規模の企業と業種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、差がなかった ($\chi^2=33.880$, 自由度=32, $p=.377$)。したがってこれら5区分の企業群の業種による差はないものとして解析が可能であろう。この分類Ⅱは主として分散分析と多重比較のために用いる。

以上を踏まえて、次節以降においては、わが国企業の企業規模を「小規模企業」, 「中規模企業」, 「大規模企業」の3つに分類して、わが国企業の管理会計実践の実態について、企業規模が管理会計実践にどのような影響を及ぼすのか、3つの規模の企業群を比較しながら大きく把握する。さらにわが国企業の企業規模をさらに「小規模企業」, 「準中規模企業」, 「中規模企業」, 「準大規模企業」, 「大規模企業」の5つに細分類して、どのような企業群に差があるのか、5つの規模の企業群を比較しながら検討する。

Ⅳ. わが国企業の企業規模と管理会計実践の実態

1. わが国企業の企業規模と管理会計実践の概要

第Ⅰ分類すなわち、小規模、中規模、大規模におけるわが国企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 21：小規模企業, 中規模企業, 大規模企業の「各種手法の有無」比較

	利益計画			意思決定		
	小規模	中規模	大規模	小規模	中規模	大規模
行う	854 (90.1%)	264 (95.7%)	115 (96.6%)	612 (64.6%)	207 (75.0%)	108 (90.8%)
行わない	94 (9.9%)	12 (4.3%)	4 (3.4%)	336 (35.4%)	69 (25.0%)	11 (9.2%)

	原価企画			原価管理		
	小規模	中規模	大規模	小規模	中規模	大規模
行う	311 (32.8%)	113 (40.9%)	60 (50.4%)	684 (72.2%)	211 (76.4%)	87 (73.1%)
行わない	637 (67.2%)	163 (59.1%)	59 (49.6%)	264 (27.8%)	65 (23.6%)	32 (26.9%)

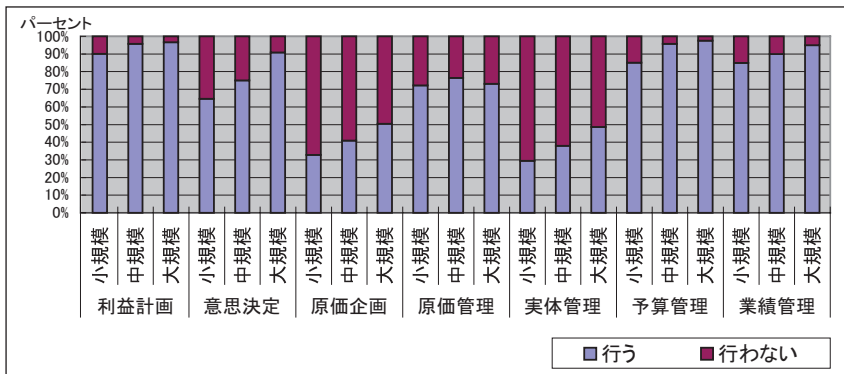
	ABC/ABM			実体管理		
	小規模	中規模	大規模	小規模	中規模	大規模
行う	57 (6.0%)	24 (8.7%)	14 (11.8%)	280 (29.5%)	105 (38.0%)	58 (48.7%)
行わない	891 (94.0%)	252 (91.3%)	105 (88.2%)	668 (70.5%)	171 (62.0%)	61 (51.3%)

	予算管理			MPC		
	小規模	中規模	大規模	小規模	中規模	大規模
行う	807 (85.1%)	264 (95.7%)	116 (97.5%)	50 (5.3%)	26 (9.4%)	12 (10.1%)
行わない	141 (14.9%)	12 (4.3%)	3 (2.5%)	898 (94.7%)	250 (90.6%)	107 (89.9%)

	業績管理			BSC		
	小規模	中規模	大規模	小規模	中規模	大規模
行う	806 (85.0%)	248 (89.9%)	113 (95.0%)	56 (5.9%)	28 (10.1%)	11 (9.2%)
行わない	142 (15.0%)	28 (10.1%)	6 (5.0%)	892 (94.1%)	248 (89.9%)	108 (90.8%)

わが国企業において、「利益計画」、「予算管理」、「業績管理」については、第Ⅰ分類すなわち小規模、中規模、大規模にかかわらず多くの企業で行われていたが、企業規模が大きくなるにつれて実践企業がやや多くなった。「意思決定のための管理会計」は企業規模が大きくなるにつれて実践企業がかなり多くなった。すなわち小規模企業ではそれほど行われていなかったが、中規模になると増え、大企業になるとかなり行われていた。また、「原価企画」も小規模、中規模、大企業と企業規模が大きくなるにつれて実践企業がかなり多くなった。ただ、「原価管理」については企業規模にかかわりなく行われ、中規模と大規模の間でむしろ逆転現象がみられた。「実体管理」も企業規模が大きくなるにつれて実践企業がかなり多くなった。

図表 22:小規模企業, 中規模企業, 大規模企業の「各種管理会計手法の有無」比較 (グラフ)



各手法の「有無」について、「ABC/ABM」、「MPC」、「BSC」は採用数が少ないため除いて、まず第Ⅰ分類すなわち、小規模、中規模、大規模でカイ二乗検定を行った結果、原価管理を除く、「利益計画」($\chi^2=12.862$, 自由度=2, $p=.002$)に差がみられ、小規模企業の実践程度が低かった(調整済み残差 - 3.6)。同様に「意思決定のための管理会計」($\chi^2=39.744$, 自由度=2, $p=.000$)に差がみられ、小規模企業の実践程度が低く(調整済み残差 - 5.5)、大規模企業の実践程度が高かった(調整済み残差 5.4)。同様に「原価企画」($\chi^2=17.854$, 自由度=2, $p=.000$)に差がみられ、小規模企業の実践程度が低く(調整済み

残差 - 3.8), 大規模企業の実践が高かった (調整済み残差 3.4)。同様に「実体管理」($\chi^2 = 21.659$, 自由度 = 2, $p = 0.000$) に差がみられ, 小規模企業の実践程度が低く (調整済み残差 - 4.2), 大規模企業の実践程度が高かった (調整済み残差 3.8)。同様に「予算管理」($\chi^2 = 33.587$, 自由度 = 2, $p = 0.000$) に差がみられ, 小規模企業の実践程度が低く (調整済み残差 - 5.8), 大規模企業の実践程度が高かった (調整済み残差 3.2)。同様に「業績管理」($\chi^2 = 11.841$, 自由度 = 2, $p = 0.003$) の有無に差がみられ, 小規模企業の実践程度が低く (調整済み残差 - 3.2), 大規模企業の実践程度が高かった (調整済み残差 2.7) (5% 水準, 以下同様)。なお第Ⅱ分類すなわち, 小規模, 準中規模, 中規模, 準大規模, 大規模でカイ二乗検定を行った結果も同様な結果であった。

「原価管理」を除く, 「利益計画」, 「意思決定のための管理会計」, 「原価企画」, 「実体管理」, 「予算管理」, 「業績管理」, そのなかでもとくに「意思決定のための管理会計」, 「原価企画」, 「実体管理」は, 小規模から大規模になるにしたがって多く実践されているようであった。逆に「原価管理」については, 企業規模に関わりなく何らかのことが実践されているのであろうと考えられる。

2. 利益計画

利益計画の実践企業は既にもたように第Ⅰ分類の小規模企業が 90.1% で, 中規模企業 95.7%, 大規模企業 96.6% であった。第Ⅰ分類の小規模, 中規模, 大企業で差がみられるかどうかカイ二乗検定を行った結果, 差がみられ ($\chi^2 = 12.862$, 自由度 = 2, $p = 0.002$), 小規模企業の実践程度が低かった (調整済み残差 - 3.6)。第Ⅱ分類すなわち小規模, 準中規模, 中規模, 準大規模, 大規模でカイ二乗検定を行った結果も同様であった。

まず利益計画の範囲について尋ねたところ, 次の表のようになった。

図表 23：小規模企業，中規模企業，大規模企業の「利益計画の範囲」比較

	小規模	中規模	大規模
会社全体で行うに過ぎない	19.5%	11.4%	8.7%
会社全体以外に事業部門	58.1%	56.7%	51.3%
会社全体以外に製品種類ごと	5.8%	5.3%	2.6%
会社全体以外に事業部門および製品種類ごと	16.6%	26.6%	37.4%

利益計画の範囲について，第Ⅰ分類の小規模，中規模，大企業で差がみられるかどうか，カイ二乗検定を行ったところ，有意差がみられた ($\chi^2 = 42.047$ ，自由度 = 6， $p = .000$)。利益計画の範囲については，小規模企業では「会社全体で行うのみ」が多く（調整済み残差 3.9），逆に大規模企業規模では「会社全体以外に事業部門および製品種類ごと」が多かった（調整済み残差 4.6）。なお第Ⅱ分類すなわち小規模，準中規模，中規模，準大規模，大規模でカイ二乗検定を行った結果も同様であった。

利益計画の範囲は，当然のことかもしれないが，大規模企業になるほど「会社全体」以外にも「事業部門」ごとや「製品種類」ごとの利益計画を行う企業が多くなるようである。

さらに利益計画の手法については，先行研究（吉田ほか，2012）を参考にして，7点リッカートスケール（「1 全く重視していない」から「7 非常に重視している」）で調査した。その結果，第Ⅰ分類の小規模企業，中規模企業，大企業企業の相違は次表の通りである。以下，有効回答（N），平均値（M），標準偏差（SD）の順に示すことにする。

図表 24：小規模企業，中規模企業，大規模企業の「利益計画の手法」比較

	小規模企業			中規模企業			大規模企業		
	N	M	SD	N	M	SD	N	M	SD
見積財務諸表	695	4.91	1.54	226	5.19	1.45	99	5.58	1.24
CVP 分析	574	3.98	1.78	183	4.26	1.46	71	4.75	1.66
原価企画	684	4.87	1.56	218	4.98	1.32	87	5.29	1.61
SWOT 分析	579	3.90	1.52	188	4.13	1.37	72	4.31	1.56
製品ポートフォリオ	540	3.55	1.50	175	3.95	1.28	71	4.28	1.54

第Ⅰ分類の小規模企業と中規模企業で t 検定を行ったところ、「見積財務諸表」($p=.015$), 「CVP 分析」($p=.029$), 「製品ポートフォリオ」($p=.001$) に差がみられ、これらは中規模企業のほうがその重視度が高かった。中規模企業と大規模企業では、「見積財務諸表」($p=.023$), 「CVP 分析」($p=.023$) に差がみられ、これらは大規模企業のほうがその重視度が高かった。小規模企業と大規模企業では、「見積財務諸表」($p=.000$), 「CVP 分析」($p=.001$), 「原価企画」($p=.020$), 「SWOT 分析」($p=.034$), 「製品ポートフォリオ」($p=.000$) すべてに差がみられ、これらは大規模企業のほうがその重視度が高かった。

さらに、第Ⅱ分類すなわち小規模、準中規模、中規模、準大規模、大規模で分散分析を行ったところ、「見積財務諸表」、「CVP 分析」、「製品ポートフォリオ」に差がみられた。多重比較では、大規模企業と小規模企業ないし準中規模企業の間で差が目立った^(注)。

「見積財務諸表」、「CVP 分析」、「製品ポートフォリオ」といった数字を扱う手法は企業規模が大きくなる程、重視される傾向がみられるが、「原価企画」、「SWOT 分析」のようなどちらかといえば定性的な手法はそれうでもないのかもしれない。

(注) 多重比較について、Bonferroni 法などでは群数が増える则有義水準が小さくなり過ぎ、5 群以上では用いるべきではないとされる。そこで本稿では、この点が改良された Scheffe 法を用いた。

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、既にみたように第Ⅰ分類の小規模企業 64.6% で、中規模企業 75.0%, 大規模企業 90.8% であった。小規模企業、中規模企業、大規模企業で差がみられるかどうかカイ二乗検定を行った結果、差がみられ ($\chi^2 = 39.744$, 自由度 = 2, $p=.000$), 小規模企業の実践程度が低く (調整済み残差 - 5.5), 大規模企業の実践程度が高かった (調整済み残差 5.4)。第Ⅱ分類でも同様であった。

まず、「短期的意思決定」と「長期的意思決定」の多寡について、7点リッカートスケール（「1 非常に少ない」から「7 非常に多い」）で尋ね、第Ⅰ分類の小規模企業と中規模企業、大規模企業で比較した。小規模企業と中規模企業でt検定を行ったが、差がみられなかった。中規模企業と大規模企業では、「短期的意思決定」に差がみられ（ $p=.006$ ）、これらは大規模企業のほうがそのウエイトが高かった。さらに、小規模企業と大規模企業では、「短期的意思決定」（ $p=.000$ ）、「長期的意思決定」（ $p=.002$ ）に差がみられ、これらは大規模企業のほうがそのウエイトが高かった。

さらに第Ⅱ分類で分散分析を行ったところ、「短期的意思決定」（ $p=.000$ ）、「長期的意思決定」（ $p=.010$ ）に差がみられた。とくに「短期的意思決定」は、多重比較では大規模企業と小規模、準中規模、中規模と多くの階層で差がみられた。大規模な企業になるほどこうした短期および長期の意思決定が多くなり、とくに大規模企業は「短期的な意思決定」が多いようである。

こうした状況のもとで次に「意思決定のための管理会計」の手法について、7点リッカートスケール（「1 全く重視していない」から「7 非常に重視している」）で尋ねたところ、その結果、第Ⅰ分類の小規模企業、中規模企業、大規模企業の相違は次表の通りである。

図表 25：小規模企業、中規模企業、大規模企業の「意思決定の管理会計手法」比較

	小規模企業			中規模企業			大規模企業		
	N	M	SD	N	M	SD	N	M	SD
経営分析	528	5.19	1.20	186	5.27	1.11	94	5.61	1.00
直接原価計算	452	4.78	1.63	152	4.64	1.65	71	4.89	1.67
CVP・損益分岐点分析	427	4.61	1.53	142	4.58	1.40	69	4.93	1.59
差額原価収益分析	381	3.70	1.59	140	3.79	1.56	63	3.92	1.82
設備投資の経済計算	415	4.22	1.60	140	4.36	1.60	83	5.06	1.40

第Ⅰ分類の小規模企業と中規模企業でt検定を行ったが、差がみられなかった。中規模企業と大規模企業では、「経営分析」（ $p=.013$ ）、「設備投資の経済計算」（ $p=.001$ ）に差がみられ、これらは大規模企業のほうがその重視度が高かった。

さらに、小規模企業と大規模企業では、「経営分析」($p=.001$),「設備投資の経済計算」($p=.000$)に差がみられ、これらは大規模企業のほうがその重視度が高かった。

さらに第Ⅱ分類で分散分析を行ったところ、「経営分析」($p=.013$),「設備投資の経済性計算」($p=.000$)に差がみられた。多重比較では「設備投資の経済性計算」は大規模企業と小規模、準中規模、中規模と多くの階層での差がみられた。

「経営分析」や「設備投資の経済計算」などは大規模な企業ほど多く用いられるのであろう。とくに「設備投資の経済計算」などは大規模企業で重視されているようであった。

4. 原価企画

原価企画については、実践企業は既にもたように第Ⅰ分類の小規模企業 32.8%で、中規模企業 40.9%, 大規模企業 50.4%であった。小規模、中規模、大企業で差がみられるかどうかカイ二乗検定を行った結果、差がみられ ($\chi^2 = 17.854$, 自由度 = 2, $p=.000$), 小規模企業の実践程度が低く (調整済み残差 - 3.8), 大規模企業の実践が高かった (調整済み残差 3.4)。これは第Ⅱ分類でも同様であった。このように原価企画は中規模、大規模になるほど実践されているのではないかと思われる。

①目標原価の設定方法

原価企画の目標原価の設定方法について、7点リッカートスケール(「1 全く重視していない」から「7 非常に重視している」)で調査し、第Ⅰ分類の小規模企業と中規模企業、大規模企業で比較した。第Ⅰ分類の小規模企業と中規模企業でt検定を行ったが、差がみられなかった。中規模企業と大規模企業では、「積上法」に差がみられ ($p=.004$), これらは大規模企業のほうがその重視度が高かった。さらに、小規模企業と大規模企業では、やはり「積上法」に差がみられ ($p=.000$), これらは大規模企業のほうがその重視度が高かった。

さらに第Ⅱ分類で分散分析を行ったところ、「積上法」に差がみられた

($p=.002$)。このように目標原価の設定方法としては、大規模企業のほうが、「積上法」を重視していた。

②原価企画の目標原価達成手段

次に原価企画の目標原価の達成手段について、7点リッカートスケール（「1 全く重視していない」から「7 非常に重視している」）で調査した。その結果、第Ⅰ分類の小規模企業、中規模企業、大企業企業の相違は次表の通りである。

図表 26：小規模企業、中規模企業、大規模企業の「目標原価の達成手段」比較

	小規模企業			中規模企業			大規模企業		
	N	M	SD	N	M	SD	N	M	SD
VA	206	4.48	1.44	86	4.63	1.23	46	5.20	1.64
VE	224	4.55	1.42	90	4.73	1.18	44	5.48	1.58
IE	177	3.97	1.57	76	4.22	1.27	40	4.45	1.71
構想段階でのティアダウン	191	4.01	1.40	74	3.99	1.27	38	4.37	1.55
部品の共通・標準化	201	4.26	1.44	81	4.41	1.26	41	5.00	1.36

第Ⅰ分類の小規模企業と中規模企業でt検定を行ったが、差がみられなかった。中規模企業と大規模企業では、「VA」($p=.043$)、「VE」($p=.007$)、「部品の共通・標準化」($p=.019$)に差がみられ、これらは大規模企業のほうがその重視度が高かった。さらに、小規模企業と大規模企業では、当然のことながら、「VA」($p=.003$)、「VE」($p=.000$)、「部品の共通・標準化」($p=.003$)に差がみられ、これらは大規模企業のほうがその重視度が高かった。

さらに第Ⅱ分類で分散分析を行ったところ、「VA」($p=.050$)、「VE」($p=.001$)、「部品の共通・標準化」($p=.014$)に差がみられた。多重比較では大規模企業と小規模、準中規模との差がみられた。目標原価の達成手段としては、「VA」、「VE」、「部品の共通・標準化」などが大規模企業のほうでより重視されているのではないかと考えられる。

③原価企画の機能

次に原価企画の機能について、7点リッカートスケール（「1 全く当てはまらない」から「7 非常に当てはまる」）で調査した。その結果、第Ⅰ分類

の小規模企業、中規模企業、大企業企業の相違は次表の通りである。

図表 27：小規模企業、中規模企業、大規模企業の「原価企画の機能」比較

	小規模企業			中規模企業			大規模企業		
	N	M	SD	N	M	SD	N	M	SD
原価低減	290	5.33	1.17	107	5.70	0.93	58	6.02	0.89
要求品質・機能の実現	270	5.26	1.14	105	5.12	1.11	54	5.41	1.30
製品コンセプトの実現	256	4.71	1.33	102	4.42	1.16	55	5.02	1.28

第Ⅰ分類の小規模企業と中規模企業でt検定を行った結果、「原価低減」($p=0.001$)に差がみられ、中規模企業のほうが当てはまる度合いが強かった。中規模企業と大規模企業では、「原価低減」($p=0.036$)と「製品コンセプトの実現」($p=0.003$)に差がみられ、大規模企業のほうが当てはまる度合いが強かった。さらに、小規模企業と大規模企業では、「原価低減」($p=0.000$)に差がみられ、大規模企業のほうが当てはまる度合いが強かった。

さらに第Ⅱ分類で分散分析を行ったところ、「原価低減」($p=0.000$)に差がみられ、多重比較では比較的各階層で差がみられた。原価企画の機能としては、企業規模が大きくなるほど「原価低減」という側面が大きくなるのではないかと考えられる。

④原価企画の逆機能

次に原価企画の逆機能について、7点リッカートスケール(「1 全く当てはまらない」から「7 非常に当てはまる」)で調査した。その結果、第Ⅰ分類の小規模企業、中規模企業、大企業企業の相違は次表の通りである。

図表 28：小規模企業、中規模企業、大規模企業の「原価企画の逆機能」比較

	小規模企業			中規模企業			大規模企業		
	N	M	SD	N	M	SD	N	M	SD
設計担当者の疲弊	271	3.96	1.34	102	4.05	1.20	53	3.81	1.37
サプライヤーの疲弊	269	3.85	1.35	103	3.90	1.25	53	3.75	1.25
組織内のコンフリクト	270	4.01	1.27	101	4.16	1.16	54	3.81	1.44
品質低下	269	3.51	1.44	100	3.52	1.26	53	3.04	1.49
行過ぎた顧客志向	263	3.90	1.34	96	3.71	1.18	51	3.33	1.31

第Ⅰ分類の小規模企業と中規模企業でt検定を行ったが、差がみられなかった。中規模企業と大規模企業では、「品質低下」($p=.036$)に差がみられ、中規模企業のほうがその当てはまる度合いが高かった。さらに、小規模企業と大規模企業では、「品質低下」($p=.031$)と「行過ぎた顧客志向」($p=.005$)に差がみられ、これらは小規模企業のほうがその当てはまる度合いが高かった。

ただ、第Ⅱ分類で分散分析を行ったが、差がみられなかった。原価企画の逆機能とくに「品質低下」や「行過ぎた顧客志向」については、むしろ企業規模が小さな企業で顕在化するようである。

5. 原価管理

原価管理については、実践企業は既にみたように第Ⅰ分類の小規模企業が72.2%で、中規模企業76.4%、大規模企業73.1%でそれほどかわらない。小規模、中規模、大企業で差がみられるかどうかカイ二乗検定を行ったが、差がみられず、第Ⅱ分類でも同様であった。原価管理については、企業規模に関係なく何らかの実践はされているのであろう。

①原価管理の手法

次に原価管理の手法について、7点リッカートスケール（「1 全く重視していない」から「7 非常に重視している」）で調査した。その結果、第Ⅰ分類の小規模企業、中規模企業、大企業企業の相違は次表の通りである。

図表 29：小規模企業、中規模企業、大規模企業の「原価管理の手法」比較

	小規模企業			中規模企業			大規模企業		
	N	M	SD	N	M	SD	N	M	SD
実際原価計算	546	5.47	1.31	172	5.45	1.42	70	5.34	1.67
標準原価計算	402	4.46	1.75	139	4.89	1.76	62	5.34	1.48
直接原価計算	398	4.52	1.77	118	4.38	1.78	53	5.00	1.88
CVP・損益分岐点分析	396	4.39	1.50	130	4.35	1.40	47	4.81	1.44
原価企画	352	3.64	1.65	124	4.13	1.42	51	5.04	1.43
特殊原価調査	320	2.98	1.54	108	3.44	1.42	40	3.93	1.73
ABC / ABM	316	2.80	1.59	107	3.07	1.60	38	3.79	1.82
ライフサイクルコストニング	320	2.93	1.50	108	2.75	1.36	38	3.58	1.65
品質原価計算	324	3.06	1.53	107	2.94	1.49	35	3.40	1.79

「ABC/ABM」, 「ライフサイクルコストイング」, 「品質原価計算」は有効回答が少ないため除いて、第Ⅰ分類の小規模企業と中規模企業でt検定を行った結果、「標準原価計算」($p=.012$), 「原価企画」($p=.002$), 「特殊原価調査」($p=.006$)に差がみられ、中規模企業のほうがその重視度が高かった。中規模企業と大規模企業では、「直接原価計算」($p=.041$), 「原価企画」($p=.000$)に差がみられ、これらは大規模企業のほうがその重視度が高かった。小規模企業と大規模企業では、「標準原価計算」($p=.000$), 「原価企画」($p=.000$), 「特殊原価調査」($p=.000$)に差がみられ、これらは大規模企業のほうがその重視度が高かった。

さらに第Ⅱ分類で分散分析を行ったところ、「標準原価計算」($p=.001$), 「原価企画」($p=.000$), 「特殊原価調査」($p=.001$)に差がみられた。多重比較では「標準原価計算」と「特殊原価調査」は大規模企業と小規模、準中規模企業との差がみられ、「原価企画」は比較的各階層間で差がみられた。

「標準原価計算」や「特殊原価調査」は大規模な企業で重視され、「原価企画」は企業規模が大きくなるほど重視されるのではないかと考えられる。

②原価管理の問題点

次に原価管理の問題点について、先行研究（高橋，2004）を参考にして、7点リッカートスケール（「1 全く当てはまらない」から「7 非常に当てはまる」）で調査した。その結果、第Ⅰ分類の小規模企業、中規模企業、大企業企業の相違は次表の通りである。

図表 30：小規模企業、中規模企業、大規模企業の「原価管理の問題点」比較

	小規模企業			中規模企業			大規模企業		
	N	M	SD	N	M	SD	N	M	SD
タイムリーな提供ができない	546	4.32	1.58	179	4.27	1.62	70	4.17	1.69
原価意識が低い	560	4.07	1.56	180	3.77	1.52	67	2.81	1.58
管理基準が設定できない	524	4.02	1.47	178	3.86	1.47	67	3.33	1.67
計算制度・報告制度が整っていない	524	3.75	1.53	174	3.40	1.47	65	2.69	1.44
責任と権限の明確化がない	513	3.91	1.56	174	3.95	1.47	68	3.13	1.60

第Ⅰ分類の小規模企業と中規模企業で t 検定を行った結果、「原価意識が低い」($p=.025$), 「計算精度・報告制度が整っていない」($p=.007$) に差がみられ、小規模企業のほうがその当てはまる度合いが強かった。中規模企業と大規模企業では「原価意識が低い」($p=.000$), 「管理基準が設定できていない」($p=.024$), 「計算精度・報告制度が整っていない」($p=.001$), 「責任と権限の明確化がない」($p=.000$) に差がみられ、これらはすべて中規模企業のほうがその当てはまる度合いが強かった。小規模企業と大規模企業では、「原価意識が低い」($p=.000$), 「管理基準が設定できていない」($p=.002$), 「計算精度・報告制度が整っていない」($p=.000$), 「責任と権限の明確化がない」($p=.000$) に差がみられ、これらはすべて小規模企業のほうがその当てはまる度合いが強かった。

さらに第Ⅱ分類で分散分析を行ったところ、「原価意識が低い」($p=.000$), 「管理基準が設定できていない」($p=.005$), 「計算精度・報告制度が整っていない」($p=.000$), 「責任と権限の明確化がない」($p=.003$) に差がみられた。多重比較では大規模企業と各階層の企業との差が目立った。

原価管理の問題点は小規模な企業ほど多くみられ、規模が大きくなるにしたがって、制度が整うためか、うまく機能するようになるのではないかと考えられる。

③製造間接費の配賦

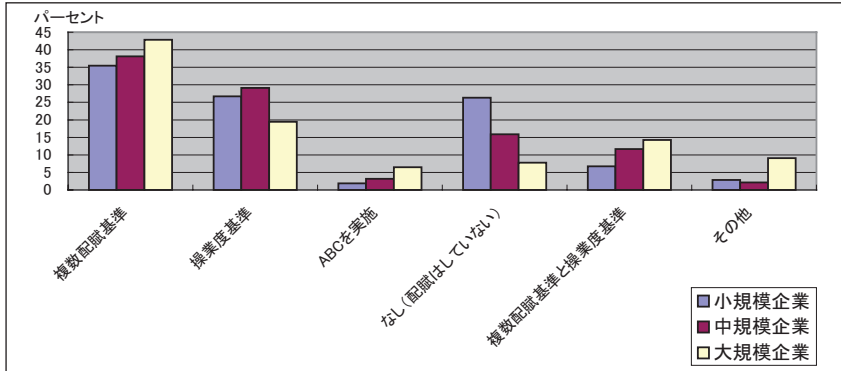
さらに製造間接費を配賦する企業については、第Ⅰ分類で次表のようになった。

図表 31：小規模企業，中規模企業，大規模企業の「製造間接費の配賦」比較

	小規模企業	中規模企業	大規模企業
複数配賦基準	35.5%	38.1%	42.9%
操業度基準	26.7%	29.1%	19.5%
ABC を実施	1.9%	3.2%	6.5%
なし（配賦はしていない）	26.4%	15.9%	7.8%
複数配賦基準と操業度基準	6.8%	11.6%	14.3%
その他	2.9%	2.1%	9.1%

「複数配賦基準」や「ABC を実施」は大規模企業になるほど多く、「操業度基準」は小規模企業ないし中規模企業が多く、「なし（配賦はしていない）」は小規模企業になるほど多くなった。

図表 32：小規模企業，中規模企業，大規模企業の「製造間接費の配賦」比較



製造間接費の配賦について，第Ⅰ分類の小規模，中規模，大企業で差がみられるかどうか，カイ二乗検定を行ったところ，有意差がみられた ($\chi^2 = 40.574$, 自由度=10, $p=.000$)。製造間接費の配賦については，小規模企業では「なし（配賦はしていない）」が多く（調整済み残差 4.2），逆に大規模企業規模では「なし（配賦はしていない）」が少なく（調整済み残差 - 3.2），「ABC を実施」も若干多かった（調整済み残差 2.3）。

6. ABC/ABM

ABC/ABM については，実践企業は既にみたように第Ⅰ分類の小規模企業が 57 社の 6.0% で，中規模企業 24 社の 8.7%，大規模企業 14 社の 11.8% で企業規模が大きくなるほど多かった。第Ⅰ分類の小規模，中規模，大企業で差がみられるかどうかカイ二乗検定を行った結果，差がみられ ($\chi^2 = 6.712$, 自由度=2, $p=.035$)，大規模企業の実践程度が高く（調整済み残差 2.1），小規模企業の実践が少なかった（調整済み残差 - 2.3）。ただ，ABC/ABM については，サンプル数が非常に少なく，詳細については別稿に譲る。

7. 実体管理

実体管理を行う企業は既にみたように第Ⅰ分類の小規模企業が280社の29.5%で、中規模企業105社の38.0%、大規模企業58社の48.7%で企業規模が大きくなるほど多かった。第Ⅰ分類の小規模、中規模、大企業で差がみられるかどうかカイ二乗検定を行った結果、差がみられ ($\chi^2=21.659$, 自由度=2, $p=.000$), 大規模企業の実践程度が高く (調整済み残差 3.8), 小規模企業の実践が少なかった (調整済み残差 - 4.2)。第Ⅱ分類でも同様であった。

次に実体管理の手法について、7点リッカートスケール (「1 全く重視していない」から「7 非常に重視している」) で調査した。その結果、第Ⅰ分類の小規模企業、中規模企業、大企業企業の相違は次表の通りである。

図表 33：小規模企業、中規模企業、大規模企業の「実体管理の手法」比較

	小規模企業			中規模企業			大規模企業		
	N	M	SD	N	M	SD	N	M	SD
JIT	165	3.95	1.99	68	3.71	2.15	36	4.67	2.37
TQC	174	4.57	1.63	75	4.63	1.80	38	4.97	1.70
TQM	167	4.31	1.60	75	4.56	1.80	32	5.06	2.06
QC サークル	211	4.81	1.45	96	5.06	1.47	44	5.39	1.45
TPM	162	4.10	1.65	69	4.20	1.88	32	4.97	1.86
方針管理	180	5.18	1.43	70	4.94	1.61	38	5.11	1.84

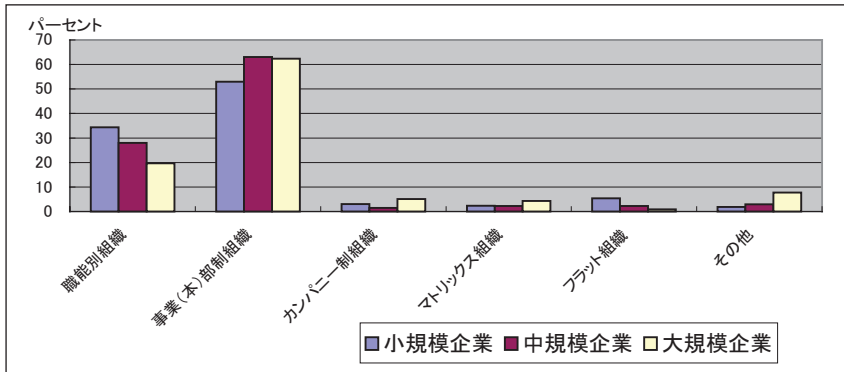
第Ⅰ分類の小規模企業と中規模企業でt検定を行ったが差がみられなかった。中規模企業と大規模企業では、「JIT」に差がみられ ($p=.039$), 大規模企業のほうがその重視度が高かった。小規模企業と大規模企業では、「QC サークル」 ($p=.016$), 「TPM」 ($p=.008$) に差がみられ、これらは大規模企業のほうがその重視度が高かった。

さらに第Ⅱ分類で分散分析を行ったところ、「TPM」 ($p=.038$) に差がみられた。多重比較では大規模企業と小規模企業との差がみられた。実体管理について、とくに「TPM」などは、大規模企業で多く行われるのではないかと考えられる。

8. 組織形態と組織管理のための管理会計

組織形態については、「職能別組織」は第Ⅰ分類の小規模企業が34.4%で、中規模企業28.0%、大規模企業19.7%で小規模企業が多い。「事業(本)部制組織」は第Ⅰ分類の小規模企業53.0%、中規模企業63.1%、大規模企業62.4%で、当然のことかもしれないが、大規模になるほど多くなった。

図表 34：小規模企業、中規模企業、大規模企業の「組織形態」比較



第Ⅰ分類の小規模、中規模、大企業で差がみられるかどうか、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、フラット組織など少数の組織形態は「その他」に分類して、カイ二乗検定を行ったところ、有意差がみられた ($\chi^2 = 15.333$, 自由度 = 4, $p = .004$)。組織形態については、小規模企業では職能別組織が多く (調整済み残差 3.2)、企業規模が大きくなるほど「事業(本)部制組織」が多くなるようである (調整済み残差 2.0)。第Ⅱ分類でも同様であった ($\chi^2 = 17.979$, 自由度 = 8, $p = .021$) が、事業部制組織は従業員数にして1,000人以上の企業が多かった。

①部門単位での経理担当者の有無

まず、第Ⅰ分類の部門単位での経理担当者の有無については、次表のようになった。

図表 35：小規模企業，中規模企業，大規模企業での「経理担当者の有無」比較

	小規模企業	中規模企業	大規模企業
あり	15.9%	27.5%	41.0%
なし	84.1%	72.5%	59.0%

当然のことながら企業規模が大きくなるほど部門単位での経理担当者が多くなった。第 I 分類でカイ二乗検定を行ったところ，部門単位での経理担当者の有無に有意差がみられた ($\chi^2 = 50.101$, 自由度 = 2, $p = .000$)。第 II 分類でも同様であった。

②組織管理のための管理会計の制度

次に組織管理のための管理会計の制度について，7 点リッカートスケール（「1 全く機能していない」から「7 非常に機能している」）で調査した。その結果，第 I 分類の小規模企業，中規模企業，大企業企業の相違は次表の通りである。ただ，既に述べたように小規模企業 948 社，中規模企業 276 社，大規模企業 119 社のなかでの有効回答数であるから，そもそもの実践企業が少ないこともたしかである。

図表 36：小規模企業，中規模企業，大規模企業の「組織管理のための制度」比較

	小規模企業			中規模企業			大規模企業		
	N	M	SD	N	M	SD	N	M	SD
社内金利制度	280	2.58	1.87	104	3.49	2.13	52	4.15	2.17
社内資本金制度	250	1.98	1.48	89	1.94	1.40	41	2.63	2.00
社内振替価格の設定	327	3.87	1.93	115	4.17	1.94	59	4.68	1.94
本社費の配賦	481	4.84	1.51	168	5.15	1.37	82	5.24	1.51

第 I 分類の小規模企業と中規模企業で t 検定を行った結果，「社内金利制度」($p = .000$)と「本社費の配賦」($p = .019$)に差がみられ中規模企業のほうがその重視度が高かった。中規模企業と大規模企業では，差がみられなかった。小規模企業と大規模企業では，「社内資本金制度」以外の，「社内金利制度」($p = .000$)，「社内振替価格の設定」($p = .003$)，「本社費の配賦」($p = .025$)に差がみられ，これらは大規模企業のほうがその重視度が高かった。

さらに第Ⅱ分類で分散分析を行ったところ、「社内金利制度」($p=.000$), 「社内資本金制度」($p=.025$), 「社内振替価格の設定」($p=.026$), 「本社費の配賦」($p=.034$) のすべてに差がみられた。

教科書的にみられるこうした組織管理のための制度については、企業規模が大きい企業を中心に実践されているのではないかと考えられる。ただ、大規模企業では、これらの制度は、社内資本金制度を除いて中等以上には重視されていたことが注目される。

(次号へ続く)

提出年月日：2020年10月2日

