

中小企業における管理会計の 歴史的展開と導入の要因・効果 —必要性の議論から最適な形の探求へ—

専修大学商学部准教授

牧 野 功 樹

要 旨

本稿は中小企業における管理会計の歴史、現状、導入要因、導入後の効果を整理し、中小企業経営の現場で役立つ示唆を提供することを目的とする。管理会計は数字や非財務情報をもとに計画を立て、進捗を管理し、成果を評価し、経営判断を助ける仕組みである。もともとは大企業で発展してきたが、近年は中小企業でも必要性が高まっている。

中小企業における管理会計の導入状況に関する先行研究は、予算管理や損益測定、資金管理、原価計算などの基本的な手法は多くの中小企業で導入されているが、活動基準原価計算やバランスト・スコアカード、投資効果の分析などの洗練された手法はいまだ普及していないことを報告している。導入要因として、会社の規模や業種、経営環境の変化や競争の厳しさ、経営者や担当者の知識や関心、組織の複雑さ、外部の専門家のかかわりなどが挙げられている。特に経営者の会計に対する理解や、積極的な意思決定姿勢が重要である。

管理会計導入の効果としては、意思決定のスピードや正確さが上がること、部門間の連携がスムーズになること、資源の配分が効率化されることなどがある。さらに、利益や資金の効率的な活用につながる場合も多い。ただし、自社の状況や環境に合わないやり方を取り入れると、かえって成果が出にくくなることもある。

管理会計は中小企業にとって、経営の見える化と戦略実行力の強化に役立つ有力なツールである。効果を高めるには、自社に適した無理のない仕組みづくり、経営戦略との一貫性、外部専門家の活用がポイントであり、基礎的な手法の導入や段階的な導入でも十分に成果を期待できるだろう。

1 管理会計の歴史と中小企業管理会計

管理会計(Management Accounting)はマネジャーの意思決定を支援するべく、財務情報および非財務情報を測定・分析・報告する活動である。マネジャーは管理会計情報を活用して戦略を策定・伝達・実行する。また、管理会計情報は、製品設計、生産、マーケティングに関する意思決定の調整や業績評価にも利用される。これらの機能は大企業に限らず、中小企業においても同様に重要である。

本稿の目的は、中小企業の管理会計に関する先行研究の知見を整理し、中小企業経営者が自社の管理に活用できる知見を提示することである。本節では、管理会計の定義と発展過程を概観する。特に、大企業を中心に発展してきた管理会計が2000年代以降、中小企業においても必要性が指摘されるようになった経緯を整理する。

本稿の構成は以下のとおりである。第2節では、中小企業の管理会計の導入状況および導入要因に関する研究を整理する。第3節では、中小企業が管理会計を導入することによる効果に関する研究を検討する。最後に第4節では、結論として、中小企業が管理会計を導入する意義を整理し、今後の導入方策について若干の検討を行う。

(1) 管理会計とは

現代企業は、急速に変化する経営環境のもとで迅速かつ合理的な意思決定を迫られている。こうした意思決定を支える情報基盤として、管理会計は重要な役割を果たす。管理会計は、外部報告を主目的とする財務会計とは異なり、企業内部のマネジメントを対象に、計画策定、コントロール、業績評価、意思決定支援といった幅広い機能をもつ会計システムである (Anthony, 1965)。

例えば、価格設定や新たな設備投資の可否判断

においては、原価構造や利益構造に関する情報が不可欠であり、これらを的確に把握・提供するのが管理会計の役割である。Horngren, Datar, and Rajan (2014) は、管理会計を「経営管理者による意思決定に役立つ情報を提供することを目的とする会計活動」と定義している。従来は原価計算や予算管理を中心に発展してきたが、近年では経営戦略との連動や非財務情報の活用など、より広範な視点が求められている。

管理会計の目的は大きく以下の4点に集約される (櫻井、2019)。

- ①計画 (Planning)：戦略目標に基づく数値目標の策定と資源配分
- ②統制 (Control)：実績と計画との差異を分析し、組織行動の修正・改善を促す
- ③業績評価 (Performance Evaluation)：組織単位や個人の業績を可視化し、報酬設計に資する
- ④意思決定支援 (Decision Making)：新製品導入や設備投資、価格設定等における情報提供機能
これらの目的に基づき、管理会計は「業績管理会計 (Management Control)」と「意思決定支援会計 (Accounting for Decision Making)」に分類できる。前者は部門別・担当者別の責任と成果を明確化し、予算管理や業績評価を通じて組織行動を統合的に誘導する役割を担う。後者は製品採算、投資意思決定、原価比較といった分析的側面に焦点を当て、合理的な選択を支援する機能である。

Anthony (1965) によるマネジメント・コントロール論がこの分類の起点である。Anthony(1965) は、組織の管理活動を「戦略計画 (Strategic Planning)」「マネジメント・コントロール (Management Control)」「業務統制 (Operational Control)」という3層に区分した。戦略計画は経営者による中長期の方向性設定、業務統制は現場レベルの業務遂行に関する日常的な管理であり、その中間に位置するマネジメント・コントロールでは、戦略を部門の行動へと確実に落とし込むこ

とが重視される。その際、数値目標の設定、業績評価、予算制度などが重要な役割を果たし、これが「業績管理会計」の核心的機能となる。一方、戦略的意思決定や新規投資にかかわる情報提供は日常業務のコントロールとは異なる性質をもつため、「意思決定支援会計」として区別されることが一般的である。

Anthony (1965) の枠組みは、管理会計を単一の視点で捉えるのではなく、経営管理の階層的構造に応じて管理会計の機能を分類するアプローチを提供した。この視点は管理会計研究に大きな影響を与えており、例えばMintzberg (1973) は経営者の役割を「対人関係的役割」「情報的役割」「意思決定的役割」に分類し、階層や状況によって情報ニーズや行動が異なることを示した。これは、管理会計が組織内の多様な役割や視点に応じて異なる機能を果たすべきことを裏づけている。さらに、Simons (1994) は、管理者が戦略と行動を調和させるための四つのコントロール・レバー（信念システム、境界システム、診断的コントロール・システム、インタラクティブ・コントロール・システム）を提示した。診断的コントロール・システムは業績管理会計に対応し、目標と指標によって業績を監視・修正する仕組みである。一方、インタラクティブ・コントロール・システムは変化する環境下での学習や戦略探索を支援し、意思決定支援会計の役割と重なる。このように、Anthony (1965) の階層モデルを起点にMintzberg (1973) やSimons (1994) の理論を組み合わせることで、管理会計が「業績管理」と「意思決定支援」という相互補完的機能をもつことが、より理論的に明確になっている。

（２）管理会計と財務会計

そもそも会計と聞くと、多くの人が簿記に代表される財務会計をイメージするだろう。なぜ、財務諸表の作成と報告を主たる目的とする財務会計

だけではなく、管理会計が必要なのだろうか。それは、財務会計だけでは経営上の意思決定に必要な情報が不足するからである。なぜならば、財務会計が提供する情報は、税務当局や株主などへの報告を目的とした会計制度の規制を受けた、企業単位の報告であるがゆえに、情報の粒度が「粗い」からである。

管理会計は、簿記や原価計算システム、関連する非財務情報を提供する情報システムから必要な情報を抜き出して、必要に応じて加工することで、財務会計情報よりも分割された「細かい」粒度の情報を提供し、意思決定に役立たせるという側面をもつ。これらの特徴を、世界の代表的な管理会計の教科書であるHorngren, Datar, and Rajan(2014)では、財務会計と比較し、表－１のとおりまとめている。

表－１は管理会計と財務会計を理解するための学習が異なることも示唆している。財務会計が一般に公正妥当と認められた会計原則（Generally Accepted Accounting Principles, GAAP）の影響を受けるということは、まず基本原則を理解し、簿記で学習するような仕訳や勘定科目を理解することが必要であることを意味する。一方で、管理会計は何らかの経営目標を達成するための「手段」に過ぎないため、経営上の目的を達成するために管理会計システムがどのように機能するか（そして副作用としてどのような逆機能をもたらすのか）を理解する必要がある。つまり、中小企業経営者が自社への管理会計の導入を検討する際に、ある管理会計システムの計算技法を単に学ぶだけでは不十分であり、そのシステムが組織のどのような状況で、どのような機能と逆機能を有しているのかを理解する必要がある。

また、管理会計が規制を受けていないということは、実務上においても重要な点である。表－１の「コスト・ベネフィット分析」は、機能と逆機能を比較しなければならないことを意味しており、

表－１ 管理会計と財務会計の違い

	管理会計 Management Accounting	財務会計 Financial Accounting
情報の目的	マネジャーが組織目標を達成するための意思決定を行うことを支援するため	組織の財務状態について投資家、銀行、規制当局、その他団体とコミュニケーションを行うため
主な利用者	組織のマネジャー	投資家、銀行、規制当局およびサプライヤーなどの外部利用者
焦点と強調点	将来志向（次期の予算を当期に作成する）	過去志向（前期の実績の報告を当期に準備する）
測定と報告のルール	内部報告はGAAPによる規制を受けない。コスト・ベネフィット分析に基づいたものとなる	財務報告はGAAPに従ったものとして作成される必要があり、（大企業は）独立した監査人による外部監査を受ける必要がある
報告期間と報告の種類	財務情報と非財務情報の双方を含んでおり、報告単位も製品別、部門別、地域別、戦略別とあり、報告期間も1時間単位から15～20年単位まで多様	ほとんどの場合、企業単位の年次・四半期の財務報告
行動への影響	マネジャーおよびその他の従業員の行動に影響を及ぼすように設計される	経済的な事象の報告を主としているが、マネジャーの報酬などが報告利益に基づいていることがあるため、行動に影響を及ぼす

資料：Horngren, Datar, and Rajan（2014）をもとに筆者作成

もし、競合他社が導入している管理会計システムがその企業でうまくいっているとしても、自社において逆機能が機能を上回る場合は、導入を見送るべきである。例えば、競合他社が顧客別収益性分析を行っていたとしても、①自社の顧客がごく少数で、わざわざ計算しなくともおおよその収益性についての理解が可能である、②ほとんどが関連会社との取引で、顧客別収益性の結果から価格交渉ができるわけではない、といったような状況である場合、計算・分析に関するコストがベネフィットを上回ることではないため、導入は見送られるべきだろう。分析によって顧客選択が進むと価格交渉が進むという機能より、計算・分析のコストが発生するという逆機能が上回るからである。

結局のところ、管理会計はそれ自体が目的ではなく、経営上の目的を達成するための手段に過ぎない。それぞれの管理会計システムがどのような状況で、どのような機能・逆機能が発生するのかを理解し、自ら導入の可否を判断する必要がある。したがって、管理会計の導入・運用に当たっては、自社の経営課題や戦略目標と整合した設計が求められる。管理会計手法を万能なツールとみなすの

ではなく、それぞれの手法がもつ前提条件、導入効果、そして限界を理解したうえで、自社の経営資源や文化、外部環境といった複合的要因を踏まえた慎重な判断が不可欠である。そのような視点こそが、管理会計を単なる情報提供システムにとどめず、戦略的意思決定や組織の持続的成長を支える実効的なマネジメントツールへと昇華させる鍵となる。

（３）中小企業に対する管理会計不要論

中小企業が日本経済および地域経済に与えるインパクトは非常に大きいものである。企業数は全体の99.7%、従業者数は全体の約70%、付加価値額は全体の52.8%を占めている（中小企業庁編、2021）。すなわち、中小企業は日本の企業の圧倒的多数を占め、従業員数においても大企業の2倍以上の雇用を創出しており、社会的な役割が大きい。さらに、大企業以上の付加価値を生んでおり、日本経済において欠かせない役割を担う存在である。つまり、中小企業は日本経済および地域経済発展を支える基盤であり、中小企業経営が中小企業だけではなく、経済全体の問題として大きなインパ

クトを有している。そのため、中小企業の発展に資する研究を行うことには意義があるといえる。

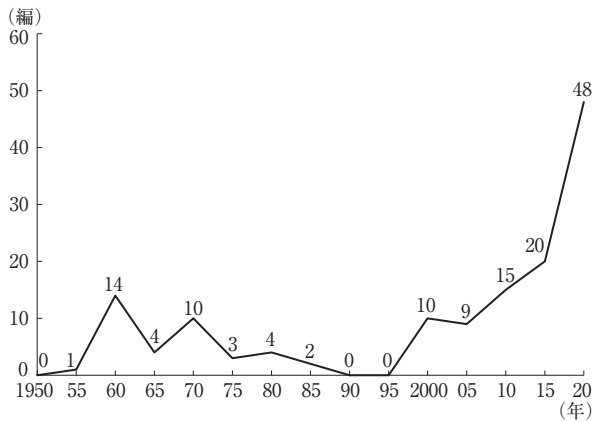
しかしながら、2000年以前の管理会計研究では大企業の管理会計実践を対象としており、中小企業における管理会計実践はほとんど対象とされてこなかった (Lavia López and Hiebl, 2015; 牧野、2020)。中小企業は公式なコントロール・システムを必要としない存在とされ、焦点が当てられてこなかった。その理由として、少人数、所有と経営が分離していない、経営者に集権化された意思決定構造という特徴ゆえに、詳細な予算制度や原価計算・業績測定といった公式な管理会計は費用対効果に見合わないという見解が大半であったことが挙げられる。実証研究・理論研究の双方から、組織が小さいほど非公式なコントロールが有効で、公式なコントロールは大企業向きという見解が支配的となり、中小企業には管理会計は必要ないという通念が形成された (Bruns and Waterhouse, 1975)。また、管理会計研究の礎となる Anthony (1965) が管理会計フレームワークを打ち出した際に、「小さな組織を除外する」と前提を置いたことで大企業が利用するものと考えられるようになった。

中小企業を対象とした管理会計研究に焦点を当てる転機となるのが、Mitchell and Reid (2000) である。Mitchell and Reid (2000) は、中小企業が非公式な管理会計システムを創発的に用いること、外部の専門家が管理会計の供給源となり得ることを示し、大企業と異なった管理会計実務に注目した。2000年代半ば以降の調査では、中小企業も管理会計を導入していることが明らかにされており、中小企業に管理会計が不要なのではなく、目的・資源制約に見合ったシンプルな管理会計が選好されることが明らかにされてきた。特に Lavia López and Hiebl (2015) は、中小企業を対象とした管理会計研究のシステムティック・レビューを実施し、資源制約、経営者の特性、成長段階といった文脈

要因が管理会計システムの設計を規定すること、そして、中小企業は管理会計が不要なのではなく、管理会計システムの設計が大企業と異なると結論づけている。また、Nandan (2010) は外部の会計専門家の役割に注目し、外部専門家の協力のもとで計画、モニタリング、意思決定を管理会計システムによって高度化できることを示した。以上のように、中小企業に管理会計システムは不要であるという議論は、中小企業に特有の管理会計システムを探求する必要があるという議論に変化しているといえる。

日本においても同様の議論がなされている。例えば、頼 (2004, p.188) は、「管理会計は、通常、大企業を研究対象としている。中小零細企業で利用されている管理会計実務の研究はほとんどない。その最大の理由は、調査する価値はないと主張する有力な論者がいるからであろう」と説明している。飛田 (2021) は、中小企業では過去情報を作成するという財務会計目的での会計情報は作成しているが、企業の将来の方向性を定めるための管理会計目的での会計情報が十分に利用されていないことを指摘している。成田ほか (1997) などの実態調査では、中小企業では税務会計・記帳実務が先行し、管理会計は二の次になっている状況であることを明らかにしてきた。本橋 (2015) や林 (2023) は、税務偏重からの転換やコンパクトで優れた管理会計の必要性があると述べている。つまり、中小企業に管理会計は不要なのではなく、中小企業にフィットした管理会計に作り変える必要があることを指摘したのである。飯塚・古井 (2022) は、中小企業の単純な原価率、簡便な予算管理、資金繰り指標などのシンプルな実践を評価し、可視化と対話を促す「シンプル管理会計」こそが中小企業に合致していると説明している。つまり、自社の目的に合致し、コストが低い管理会計システムを再設計することこそが鍵であるというのが、わが国における中小企業を対象とした

図－1 中小企業の管理会計・原価計算に関する研究論文数の推移



資料：飛田（2021、p.30）

（注）1 横軸は5年ごとに区切りを設けており、1955は1951年から1955年に執筆されたことを意味する。
2 2020年については同年4月までの論文数。

管理会計研究の現在までの議論の流れである。

このような議論を踏まえ、中小企業を対象とした管理会計研究の必要性を指摘する研究が増え始めている。Welsh and White（1981）は中小企業における管理会計の特徴として、会計技法が中小企業のニーズに適合的に作られ、かつ簡素化されるものである点を挙げている。中小企業は大企業と比較して簡素な組織構造を有しており、時に経営者が管理者、従業員と同じような役割を担うフラットな組織構造をもつ。

他方、管理会計技法は組織の階層化に伴って生じた多様な対象を管理するために会計的、計数的な観点をを用いて生み出されたものである。よって、大企業には適合的な技法でも中小企業には向かない可能性があり、大企業と中小企業のそれぞれの経営実践の中で、ある技法が特徴的に利用されるような事例があるかもしれない（飛田、2021）。つまり、中小企業に特徴的な管理会計が存在し、大企業の管理会計実践と独立して検証する必要があることが示唆されている。

また、Mitchell and Reid（2000）は中小企業を対象とした管理会計研究の社会的意義として、①管理会計を利用するための専門的な知識を提供する

こと、②管理会計がどのような形態を採るべきかという問題に対する方策を提示することを挙げている。後者については、情報の受け手の理解力が大きく異なるため、情報の内容や種類だけでなく中小企業経営者が理解しやすい形での提示が重要である。つまり、中小企業の管理会計は必要・不要の議論から、どういった目的を果たすために、どの粒度で設計するかというものに変化している。

（4）中小企業を対象とした

管理会計研究の発展

それでは実際に中小企業を対象とした管理会計研究はどのように推移してきたのであろうか。飛田（2021）が日本における中小企業を対象とした管理会計研究の推移を整理しているため、これを参照していく。

飛田（2021）は、日本国内における中小企業を対象としたマネジメント・コントロール、管理会計、原価計算に関する研究がどの程度存在するかを調査した。国立情報学研究所学術情報ナビゲータ（CiNii）を用いて、「中小企業」と、「管理会計」「原価計算」「原価管理」「マネジメント・コントロール」のワードの組み合わせで検索している。この結果をもとに、1990年代後半から管理会計に関する研究が増加傾向にあること、1950年代後半に14編、1960年代後半に10編の論文があり、高度経済成長期に中小企業の原価計算・管理会計実務が重視されていたことを明らかにした（図－1）。

その要因として、中小企業庁が1953年に「中小会社経営簿記要領」、1958年に『中小企業の原価計算要領』を、日本生産性本部が1958年に『中小企業のための原価計算』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ことが挙げられている。それ以前は青木（1959、p.81）が「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

図－２ 経験的管理会計研究の主要変数

X コンティンジェンシー変数	→ Y 管理会計システム変数	→ Z 成果変数
環境の不確実性、技術の不確実性、競争戦略、組織文化、業種、年度、企業規模、従業員数、資産規模、情報の非対称性など	コントロールのタイプ、予算の各種特性、利益計算の方法、配賦計算の方法、インセンティブとの関係など	収益性（売上高、利益、ROA、業種調整ROAなど）、部門別財務指標、品質指標、顧客満足度指標、従業員満足度指標、離職率など

出所：新井（2021、p.17）

がみうけられる」と指摘したような状況であり、中小企業において原価計算の導入は進んでいなかったことがわかる。

1970年代は、「中小会社経営簿記要領」や『中小企業のための原価計算』が改訂され、オイルショック後の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計算システムであるとされ、中小企業庁や日本生産性本部による原価計算実務指針の再整備が行われ、それに伴い、研究の数も増加傾向にあった。その後、1980年代から2000年以前までは中小企業を対象とした管理会計研究があまり実践されなくなった。その後、Mitchell and Reid（2000）で中小企業を対象とした管理会計研究に対する注目が集まったこともあり、2000年代からは論文が増加傾向にある。特に2016年から2020年4月までの4年4カ月で48編と急激に増加している。このように、日本国内における中小企業を対象とした管理会計研究は、ここ数年で急激に進展しており、現在もその勢いのままに、盛んに研究が実施されている。

（５）管理会計研究のフレームワーク

日本における管理会計研究については、大企業、中小企業を問わず、原価計算・管理会計システムが企業業績に影響を与えるのかという問いがほとんど発せられず、原価計算・管理会計システムがどのように利用されるのかを説明することを志向する研究が多いと指摘されている（安酸、2020）。新井（2021）は、管理会計研究の「型」を図－２の

ように整理している。そのうえで、従来の管理会計研究ではコンティンジェンシー変数Xと管理会計システム変数Yの因果関係については大きな研究関心を向けてきたが、管理会計システム変数Yと成果変数Zとの因果関係には十分な研究関心を向けてこなかったことを指摘している。安酸（2021）が主張するように、手段としての管理会計と企業経営の目的である財務的成果との間に存在する因果関係を探求し、学術的証拠を提供することが、管理会計研究には求められている。

この議論は中小企業の管理会計にも当てはまり、これまでは管理会計を導入する要因に関する研究（コンティンジェンシー変数Xと管理会計システム変数Yの因果関係に関する研究）を中心に実施されてきており、管理会計を導入することによる効果（管理会計システム変数Yと成果変数Zとの因果関係）に関する知見の蓄積は十分ではない。しかしながら、福嶋（2021）が指摘するように、実務家が経営上の意思決定をする場面において重要な意味をもつのは、経済的帰結である。そこで本稿においては、管理会計システムの導入要因だけでなく導入の効果についても、従来の中小企業を対象とした管理会計研究の知見を整理する。

2 中小企業の管理会計導入状況と

導入要因

本節ではまず、日本の中小企業の管理会計の導入状況を調査した先行研究を整理し、導入の程度

表－２ 中小企業における管理会計導入状況に関する先行研究の調査対象と調査内容

調査区分・調査内容		先行研究文献〔調査対象〕
自治体単位	会計業務のコンピューター化	成田ほか（1997）〔いわき市内〕
		成田・中村（1997）〔いわき市内〕
		関根ほか（2000）〔石巻地域〕
	原価計算・原価管理	豊島・大塚（2003）〔石巻地域〕
	経営管理・管理会計実践	飛田（2011）〔熊本県内〕
	MCSと組織成員のモチベーションとの関係	飛田（2012a）〔福岡市内〕
	管理会計実務等	飛田（2012b）〔熊本県内・福岡市内〕
	会計情報システム構築実態	上東（2013）〔北陸三県〕
	管理会計手法全般	山口（2019a）〔燕三条地域・大田区・東大阪地域〕
		山口（2019b）〔燕三条地域・大田区・東大阪地域〕
		川島（2019）〔苫小牧地域〕
		宗田・櫛部・岡村（2019）〔鹿児島県内〕
		宗田・櫛部・岡村（2020）〔鹿児島県内〕
		牧野（2022）〔釧路・根室地域〕
特定業種	管理会計手法全般	上東（2015）〔製造業〕

資料：宗田・櫛部・岡村（2019）をもとに一部加筆・修正

を明らかにする。そして、中小企業における管理会計の導入要因について、先行研究を整理し、探求する。

（１）中小企業の管理会計導入状況

中小企業を対象とした管理会計実践に関する質問票に基づく実態調査としては、山口（2019a）で示されるように、調査対象群を自治体単位で抽出したものが複数存在する。成田ほか（1997）や成田・中村（1997）は福島県いわき市内、関根ほか（2000）や豊島・大塚（2003）は岩手県石巻地域、飛田（2011）は熊本県内、飛田（2012a）は福岡市内、飛田（2012b）は熊本県内および福岡市内、上東（2013）は北陸三県、山口（2019a、2019b）は新潟県燕三条地域、東京都大田区、大阪府東大阪地域の三つの産業集積地域、川島（2019）は北海道苫小牧地域、宗田・櫛部・岡村（2019、2020）は鹿児島県内、牧野（2022）は北海道釧路・根室地域を対象としている。調査内容については、成田ほか（1997）、成田・中村（1997）、関根ほか（2000）は会計業務のコンピューター化、豊島・大塚（2003）

は原価計算・原価管理、飛田（2011）は経営管理・管理会計実践、飛田（2012a）はマネジメント・コントロール・システム(Management Control System, MCS)と組織成員のモチベーションとの関係、飛田（2012b）は管理会計実務等を調査している。上東（2013）は会計情報システム構築実態、山口（2019a、2019b）、川島（2019）、宗田・櫛部・岡村（2019、2020）および牧野（2022）は管理会計手法全般を対象として、調査を実施している。同様に中小企業における管理会計手法全般について調査した研究に上東（2015）が存在するが、対象は製造業に限定されている。これらの先行研究を整理したものが表－２である。

また、上述の研究においては予算管理、損益測定、原価計算、資金管理などの基礎的な手法が中小企業において多く利用されていることが明らかにされており、中小企業においても何かしらの管理会計実務が行われていることがわかる。それでは、それぞれの調査において管理会計の導入率はどの程度であったのだろうか。これらの先行研究における中小企業の管理会計導入率を整理したも

表－３ 中小企業における管理会計導入の実態調査に関する先行研究

先行研究	調査対象	導入状況
成田ほか（1997） 成田・中村（1997）	いわき市内の中小企業68社	原価計算：52.9% 資金管理：58.8% 利益計画：54.4% 予算管理：51.5% 設備投資計画：45.6%
関根ほか（2000）	石巻地域の中小企業183社	損益分岐点分析：76.39% 直接費差異：45.83% 予算管理：59.14% 製造間接費差異：30.56% 中長期計画：34.72% ローリング：9.72% 予想損益計算書：51.39% 予想貸借対照表：29.17% 予想CF計算書：19.44% ABC：4.17% 原価管理：57.35%
豊島・大塚（2003）	石巻地域の中小企業78社	労務費管理：33.33% 原価計算：26.9%
飛田（2011）	熊本県内の中小企業95社	何かしらの会計情報の利用がある：80.23% 実際原価計算：58.14% 標準原価計算：32.56% 予算管理：37.21%
飛田（2012a）	福岡市内の中小企業129社	何かしらの会計情報の利用がある：77.87% 実際原価計算：66.39% 標準原価計算：29.51% 予算管理：32.79%
上東（2013）	北陸三県の中小企業95社	管理会計情報をコンピューターで作成：67.5% 管理会計情報を手作業で作成：22.1% 利益管理：15.2% 経費管理：13.3% 予算管理：11.9% 資金管理：11.4% 原価管理：10.8% 個別原価計算：9.1% 資産管理：8.3% 経営分析：8.0% 総合原価計算：4.4% CVP分析：2.2% 直接原価計算：1.7%
山口（2019a） 山口（2019b）	燕三条地域（40社）、大田区（64社）、東大阪地域（59社）の中小企業	何かしらの管理会計手法を導入済：65% 予算管理：53.9% 損益測定：82.8% 原価計算：74.8% 原価管理：54.6% 資金管理：79.8% 設備投資の経済性計算：7.9% BSC：6.7%
川島（2019）	苫小牧地域の中小企業47社	何かしらの管理会計手法を導入済：96% 予算管理：93% 損益測定：100% 原価計算：87% 原価管理：69% 資金管理：91% 設備投資の経済性計算：15.5% BSC：4.4%
宗田・櫛部・岡村（2019）	鹿児島県中小企業家同友会会員の中小企業53社	予算管理：60.3% 損益測定：84.9% 原価計算：45.3% 原価管理：39.6% 資金管理：79.2% 設備投資の経済性計算：0% BSC：7.5%
宗田・櫛部・岡村（2020）	鹿児島県内の中小企業146社	予算管理：50.4% 損益測定：96.6% 原価計算：55.2% 原価管理：45.5% 資金管理：88.3% 設備投資の経済性計算：6.2% BSC：2.7%
牧野（2022）	釧路・根室地域の中小製造業175社	売上予測：35.2% 営業予算：26.5% 経営理念：22.2% 目標に対する定期的な財務分析：22.2% CF予測：21.0% 製品収益性分析：16.7% 顧客収益性分析：13.6% 報酬と業績のリンク：11.7% 設備投資予算：11.7% 設備投資実行手続き：8.6% 非財務的な戦略マイルストーン：1.2%
上東（2015）	中小製造業118社	利益計画：87.3% 意思決定会計：72.0% 原価企画：54.2% 原価管理：88.1% ABC/ABM：7.6% 実態管理：58.5% 予算管理：81.4% MPC：5.1% 業績管理：83.1% BSC：4.2%

資料：筆者作成

（注）1 各調査の導入率の計算にあたっては未回答の企業も未導入として計算している。そのため、各研究論文で示されている導入率とは異なる場合がある点に留意されたい。

2 表中のCFはキャッシュ・フロー（Cash Flow）、ABCは活動基準原価計算（Activity Based Costing）、CVP分析は損益分岐点（Cost Volume Profit）分析、BSCはバランスト・スコアカード（Balanced Score Card）、ABMIは活動基準原価管理（Activity Based Management）、MPCはミニ・プロフィットセンター（Micro-Profit Center）を指している。

のが表－３である¹。

日本の中小企業における管理会計手法の導入状況は調査時期や対象地域によりばらつきがあるものの、おおむね共通する傾向を確認できる。まず、予算管理、損益測定、原価計算、資金管理といった基礎的な管理会計手法は、多くの調査において

50%以上の導入率を示しており、管理会計の中核的な機能として広く普及していることがわかる。例えば、川島（2019）の苫小牧地域の中小企業を対象とした調査では予算管理93%、損益測定100%、原価計算87%、資金管理91%と極めて高い水準であり、上東（2015）の中小製造業を対象

¹ ただし、飛田（2012b）は飛田（2011）の熊本県内の中小企業を対象とした調査と飛田（2012a）の福岡市内の中小企業を対象とした調査の結果を分析した研究であり、導入率はこれらの研究の結果と同様であるため、表－３には記載していない。

とした調査においても利益計画87.3%、原価管理88.1%、予算管理81.4%など、全般的に高い導入率が確認された。一方で、活動基準原価計算(Activity Based Costing, ABC)やバランスト・スコアカード(Balanced Score Card, BSC)、設備投資の経済性計算など、戦略的意思決定目的の洗練された管理会計手法は導入率が一貫して低く、多くの調査で10%未満にとどまっている。関根ほか(2000)の石巻地域を対象とした調査ではABCが4.17%、上東(2015)でもABC/ABM²は7.6%に過ぎず、BSCは川島(2019)で4.4%、宗田・櫛部・岡村(2020)では2.7%であった。これらの結果は、中小企業においては洗練された管理会計手法が依然として浸透していないことを示唆している。

また、業種別の特徴として、製造業では原価管理関連手法の導入率が高い傾向が確認できる。例えば、上東(2015)の中小製造業を対象とした調査では意思決定会計72.0%、原価企画54.2%、原価管理88.1%と、製造プロセスや製品別の採算性分析に関連する手法の導入率が顕著に高い。これに対し、サービス業や商業系企業を含む調査では、損益測定や資金管理の導入率は高い一方で、原価管理や原価計算の導入率は相対的に低い傾向がみられる。

時系列的な変化に着目すると、1990年代(成田ほか、1997; 関根ほか、2000)時点で既に予算管理や原価計算は半数前後の企業で導入されており、基礎的手法は一定程度普及していたことが確認できる。しかし、この時期において戦略的意思決定目的の洗練された管理会計手法の導入は、ほとんど進んでいない。その後、2010年代に入ってもABCやBSCの導入率は大きく伸びておらず、普及速度は緩やかである。一方で、利益計画や意思決定会計などの一部手法については2010年代後半に導入率の上昇がみられ、特に成田ほか(1997)

は利益計画が54.4%、設備投資計画が45.6%であるのに対して、上東(2015)では利益計画が87.3%、(設備投資計画を含む)意思決定会計が72.0%と高い値を示した。これらは、上東(2015)が製造業のみを対象とした研究ではあり業種の影響である可能性も存在するが、企業内部の意思決定支援や短中期的な経営計画に直結する領域においては、中小企業でも管理会計活用の必要性が増している可能性を示唆する。また、釧路・根室地域を対象として調査を行った牧野(2022)では、売上予測(35.2%)、営業予算(26.5%)、目標に対する定期的な財務分析(22.2%)、キャッシュ・フロー(CF)予測(21.0%)といった、将来予測や戦略的意思決定を伴う項目の導入率は総じて低い。これは、短期的な損益測定や資金繰り管理が優先される一方で、長期的視点に立った予測や非財務指標を組み込んだ戦略評価が十分に行われていない現状を反映していると考えられる。

以上の傾向から、中小企業における管理会計の導入は、①基礎的手法は広く浸透している一方で、②戦略的意思決定目的の洗練された手法の普及は依然として限定的であり、③業種特性に応じた導入率の差が存在することが明らかになった。従来の管理会計研究では、管理会計は大企業が利用することを前提としており、中小企業における管理会計の必要性については懐疑的であったが、大企業と比較すると導入率は低い水準ではあるものの、実際に多くの中小企業が基礎的な管理会計手法から導入してきていることが明らかにされている。

(2) 中小企業の管理会計導入要因

それでは、管理会計を導入する中小企業と導入していない中小企業の違いはどこにあるのだろうか。この点を明らかにするために、中小企業が管理会計を導入する要因を調査した研究を整理する。

² ABMは、活動基準原価管理(Activity Based Management)のこと。

Lavia López and Hiebl (2015) は英語圏の中小企業の管理会計に関する研究のシステマティック・レビューを実施した。彼らは中小企業が管理会計を導入する要因を、①企業規模、②環境要因、③主要スタッフの特徴、④組織構造、⑤管理会計システムの組織化の5要因に整理している。また、Lavia López and Hiebl (2015) のレビューのフレームワークに基づき日本における中小企業が管理会計を導入する要因を整理した研究に、牧野 (2020) がある。牧野 (2020) も中小企業が管理会計を導入する要因を同様の5要因に整理している。しかしながら、管理会計システムの組織化については、日本の中小企業を対象としたほかの先行研究で議論されていないため、本項においてはこれを除いた4要因ごとに、先行研究に基づき、中小企業における管理会計の導入要因を整理する。

① 企業規模

Mitchell and Reid (2000) は、企業規模が大きくなると組織のトップ層がすべてを管理することができなくなり、管理会計が必要になると主張している。中小企業を対象とした管理会計研究においては、企業規模そのものが管理会計の導入の重要な要素であると考えられている (Davila and Foster, 2005, 2007; King, Clarkson, and Wallace, 2010)。これらの研究では企業規模が小さくなると、管理会計システムの導入率が低くなることを示している。さらに、企業規模は導入する管理会計手法にも影響を与える。小規模企業は大企業と比較して、洗練されていない単純な管理会計システムを使用する傾向があることが示されている (Askarany, Yazdifar, and Askary, 2010)。

日本における中小企業を対象とした管理会計研究においても、管理会計導入に最も影響を与える要因は企業規模であることが示されている。例えば、飛田 (2015b) ではサンプルを従業員数15名以下、16名から40名、41名以上の三つのグルー

プに分類して分析を行った。その結果、①経営理念の利用については、企業規模間でほとんど差がないこと、②経営管理システムの活用度合いは、15名以下の企業では利用度合いが低く、16名以上の企業群と差があること、③管理会計システムの利用については、15名以下の企業と41名以上の企業で有意な差があることを明らかにした。

多くの研究で企業規模が大きくなるにつれて、管理会計を導入する可能性が高くなるという結果を得た。しかしながら、海外の研究と比較すると、企業規模が大きくなるにつれて、洗練された管理会計システムを導入しているという結果は、日本の中小企業では統計的に検証されていない。

② 環境要因

中小企業による管理会計の導入に影響を及ぼす環境要因について、Amat, Carmona, and Roberts (1994) や Reid and Smith (2000) は市場における企業間競争が激しいほど管理会計の利用が増加することを明らかにしている。また、市場の不確実性に起因するキャッシュ・フローの危機や資金調達源の不足などの外部の不確実性が、中小企業における管理会計システムの導入を増加させる要因であることを示している。日本においても同様に、外部環境の不確実性が中小企業における管理会計システムの導入を促進させる要因であることが明らかにされている (足立・岸保, 2017; 田村, 2007)。

Hopper, Koga, and Goto (1999) や、Joshi, Al-Mudhaki, and Bremser (2003) は、管理会計システムの利用に影響を与える外部の文化的要因の重要性を主張している。例えば、日本企業のように終身雇用を特徴とする企業文化では従業員が経営資源の最適化と企業の業績向上に関与しており、洗練された管理会計システムを開発して実装することができることが示されている (Hopper, Koga, and Goto, 1999)。

これらを整理すると、管理会計を導入する環境

要因として、①市場における競争の激しさ、②市場の不確実性、③外部の文化的要因の3点が挙げられる。他方で、日本の中小企業を対象とした管理会計研究では外部環境の不確実性に焦点を当てており、競争の激しさや文化的要因に関する言及はされていない。

③ 主要スタッフの特徴

中小企業は大企業と比較して、経営資源が不足しがちである。中小企業はコスト制約から会計専門家を雇用することが難しい場合が多く、カネの制約がヒトの制約につながる。また、多くの中小企業経営者は企業の所有者であり、経営者であると同時に戦略の実行者でもあることから、経営者の個人特性が企業経営に大きく影響する(角田、2020)。そのため、中小企業の管理会計導入には経営者を含む主要なスタッフの特徴が大きく影響を与える。例えば、財務・会計担当の従業員への教育が不十分である中小企業では管理会計システムの導入が抑制されることが明らかにされている(Marriott and Marriott, 2000)。さらに、中小企業経営者が会計に関する教育を受けていない場合、管理会計は銀行などの外部機関への情報提供ツールとしてのみ利用され、経営意思決定に利用されていないことが示されている(Halabi, Barrett, and Dyt, 2010)。一方で、Ritchie and Richardson (2000)は、管理会計の利用と事業に対して関心が高い経営者が存在する中小企業では、管理会計システムの利用が増加することを明らかにした。

日本の中小企業を対象とした研究においても、経営者や経理部門のスタッフが管理会計を学んでおり、知識を有している場合に積極的に管理会計を導入することが明らかにされている。例えば、飯塚(1982)および朝原(2008、2010)は経営層が管理会計を理解することの重要性について言及している。つまり、経営者の学習経験で得た能力が管理会計の導入に影響を与えることを明らかに

している。また、経営者になる以前の管理会計の学習や実践に関する経験が、管理会計の導入に影響を与えることが指摘されている(足立・岸保、2017; 飛田、2017b; 飛田ほか、2017)。例えば、飛田(2017b)は、小規模企業では経営者や会計専門家の管理会計実践に関する経験や事業に対する視点が管理会計システムの構築に反映されると説明している。

最後に、経営者の関心の高さが管理会計の導入に与える影響が検討されている(光、1959; 高田、1960a、1960b)。例えば、高田(1960a、1960b)は、中小企業における合理的な原価引き下げが十分行われていない理由として、経営者の経営的能力の欠如や無関心さによる場合が多いと述べている。

これらを整理すると、中小企業が管理会計を導入する際の主要スタッフの特徴として、①従業員およびマネジャーの教育機会、学習経験や知識があること、②マネジャーの管理会計に対する関心が高いことの2点が海外の研究と同様に示されている。

④ 組織構造

利用可能な経営資源の制限が管理会計システムの導入を抑制することが、多くの論文で言及されている(Marriott and Marriott, 2000; Brierley, 2011)。Davila (2005)やDavila and Foster (2005)はベンチャーキャピタルファイナンスや創業者以外の会計・経営の専門知識を保有している経営者の関与によって、中小企業の資金や人材の制約が緩和され、管理会計システムの導入が促進されることを示唆している。また、Becker, Ulrich, and Staffel (2011)、Cassia, Paleari, and Redondi (2005)は、中小企業において分業が進み、組織構造が複雑になることは、管理会計システムの導入と正の相関があることを明らかにしている。つまり、複雑な組織構造により中小企業において情報の必要性が高まり、洗練された管理会計の必要性が生じる。

日本の中小企業を対象とした管理会計研究においても同様の研究成果が得られている。例えば、本橋（2017、2018）や足立（2017）は、中小企業は大企業に比べて利用できる経営資源に制約があり、管理会計システムの導入・運用についても制約があると述べている。そのため、予算達成に向けて必要な行動をとり切れない場合がある（足立、2017）。稲垣（2010）では、自社の経理および財務部門における経営資源不足を税理士事務所などの外部資源で補うことは管理会計導入の促進要因になると述べられている。つまり、経営資源不足は管理会計導入の阻害要因となるが、外部資源を活用すれば経営資源不足を克服することが可能となり、管理会計の導入へとつながることを示唆している。角谷（1967）や豊島・大塚（2003）の研究では、中小企業において原価計算を導入しない理由として、人材不足や原価計算導入時の経費が阻害要因となっていることを挙げている。

また、組織構造が複雑さを増すほど、管理会計の導入が促進されることも明らかにされている。新井・梶原・楨下（2012）は、スタートアップ企業の予算導入には、対外業務の分業が促進要因として、財務業務の分業が阻害要因としてそれぞれ影響していたことを明らかにしている。また、山北（1999）は、企業規模の拡大だけでなく、それに伴う権限委譲により組織構造の複雑さが増すことが予算制度の導入を促すことを明らかにした。

さらに、管理会計システムの導入について、経営者をサポートする会計専門家の役割の重要性も指摘されている（飛田・宗田、2017; 福田、2019）。例えば飛田・宗田（2017）では、目的適合的な管理会計システムの設計とサポートできる会計専門家の役割が中小企業の管理会計実務では重要であると述べられている。

これらを整理すると、中小企業における組織構造の観点での管理会計導入要因として、①経営資源不足（阻害要因）、②組織構造の複雑さ、③経営

資源不足を解消するための外部専門家の関与の3点が挙げられる。海外の研究では経営資源不足への対応として、ベンチャーキャピタルファイナンスの利用が挙げられていたが（Davila, 2005; Davila and Foster, 2005, 2007）、日本では税理士などの外部の会計専門家が中小企業の管理会計導入に大きな役割を担っていることが明らかにされている。

（3）管理会計の導入要因に関する

代表的研究

本項では、中小企業における管理会計の導入要因を検証した代表的な研究の知見を紹介する。中小企業の管理会計導入要因に関する近年の研究は、事例研究が中心である。例えば、岩田（2022）は、岐阜県のプラスチック射出成形業を対象にアクションリサーチを行い、管理会計導入の促進要因を明らかにしている。同研究では、①コスト削減要請や受注減、財務危機といった経営環境からの圧力、②原価計算の欠如や会計知識不足という内部課題の顕在化、③会計専門家による適合的システム提案と伴走という外部支援の存在が導入を後押ししたことを明らかにしている。事例企業はスループット会計と簡易原価計算を組み合わせた「Excel」ベースのシステムを導入し、製品・顧客別損益の可視化によって改善行動を促し、赤字から黒字への転換を実現している。

三浦（2022）は、新型コロナウイルス感染症拡大により環境の不確実性が急激に高まった小規模飲食店を事例に、管理会計導入の契機とプロセスを分析している。同研究では、①感染拡大による売上急減と入金遅延に伴うキャッシュ・フロー悪化という経営危機、②外部環境変化に即応するための資金管理の必要性認識、③経営者自身による制度設計と運用への主体的取り組みが導入を促進した要因として挙げられている。

これらの事例研究は経営環境の変化や危機による必要性の高まり、および内部課題の明確化が、

管理会計の導入を促す共通要因であることを示している。その一方で、岩田(2022)の事例企業が外部専門家の関与を通じて制度設計を行ったのに対し、三浦(2022)の事例では経営者自身の主体的行動によって制度設計が進められた点に相違がみられる。中小企業における管理会計導入が、共通の外的・内的要因を契機としつつも、その実現プロセスが外部支援型と自律型という異なる経路をとり得ることが示唆されている。

さらに、中小企業の管理会計の導入要因を統計的に検証した代表的な研究もいくつか紹介する。例えば、牧野による一連の研究(牧野、2021、2023a; 福島ほか、2022)では、北海道釧路・根室地域の中小企業を対象に質問票調査を行い、統計的検証を実施している。これらの研究から、①企業規模の大きさ、コスト・リーダーシップ戦略の採用、外部専門家の活用による経営者の意思決定が業績管理会計導入の促進要因であり、市場環境の予測困難性が管理会計導入の阻害要因となること(牧野、2021)、②中小企業経営者が外部の会計専門家を活用することが、経営者自身の会計知識の向上を通じて、間接的に管理会計の導入を促すこと(福島ほか、2022)、③市場競争の激しさが意思決定支援会計の導入を促進させること(牧野、2023a)、などが明らかにされている。これらは、中小企業の管理会計導入要因として、事例研究で挙げられていた要因を統計的に裏づけるものである。また、阻害要因として予測困難性が挙げられている点について、経営資源の制限や中小企業経営者が経験や直感による判断を重視することが理由として挙げられている。さらに黒木ほか(2020)は、臨床会計学アプローチによる483社の中小企業データの分析から、経営者のアスピレーションの欠如(目標を超えたことに満足し、財務業績に無関心となる状態)が管理会計実践度と負の関連をもつことを示し、経営者特性としてのモチベーション不足が新たな阻害要因となることを明らかにした。

以上の知見は、中小企業の管理会計導入が、経営環境要因(危機、競争、予測困難性)、内部環境要因(会計制度未整備、知識不足)、および経営者特性(戦略志向、知識向上意欲、外部支援活用、モチベーション)の複合的影響を受けることを示唆している。

3 中小企業における管理会計導入の効果

中小企業経営者が管理会計の学習を始めようとする際に、その動機づけの最も大きな部分を占めるのは、管理会計を導入することによって、自社の経営を少しでも良くしたいという思いであると想定される。それでは、実際に管理会計を導入することで、どのような効果があるのだろうか。英語圏の中小企業の管理会計に関する研究をレビューしたLavía López and Hiebl (2015)は、中小企業が管理会計を導入する効果について、①業務上の効果、②人材に対する効果、③顧客と市場に対する効果、④財務業績に対する効果の四つに整理している。また、Lavía López and Hiebl (2015)のレビューのフレームワークに基づき、日本における中小企業が管理会計を導入する要因を牧野(2020)が同様の4要因に整理している。しかしながら、顧客と市場に対する効果については日本の中小企業を対象としたほかの先行研究で議論されていないため、本稿においてはこれを除いた3要因ごとに、先行研究に基づき、中小企業が管理会計を導入することによる効果を整理したうえで、効果を検証した代表的な研究の知見を紹介する。

(1) 業務上の効果

管理会計を導入することによって、洗練された情報を提供することが可能となり、中小企業における意思決定プロセスを円滑にすることができる。例えば、管理会計は戦略分析の品質を向上させる情報とツールを提供する。また、管理会計システ

ムを利用することによって、経営資源が不足しがちな中小企業において、どの分野に経営資源を集中させるのかというポートフォリオ構築の最適化が可能となる (Chand and Dahiya, 2010)。

日本の研究においても中小企業が管理会計を導入することによって期待される業務上の効果について言及されている。新井・梶原・楨下 (2012) は創業時点での予算管理の導入が、従業員増加率を抑制することを発見し、予算管理による計画および統制に伴う規律づけが、従業員数の過剰な増加を抑制する機能をもつことを明らかにした。また、中小企業がマテリアル・フローコスト・アカウンティング (Material Flow Cost Accounting, MFCA) を導入することによって、自社の実態を正確に把握できるため改善活動が促進されて、経営資源の効率的な使用につながることやサプライチェーン・マネジメントに有用であることが示されている (北田ほか, 2012; 中畠・飛田・木村, 2015; 梨岡, 2009)。さらに、飯塚・佐藤・飛田 (2024) や飛田 (2012c) では、中小企業が管理会計を導入することで得られる効果として、①受注獲得に向けた全社的な協力体制の強化、②作業負荷の可視化により活動の社内の調整が円滑化され、意思決定のスピードや精度が高まること、③資金管理の円滑化の3点を挙げている。

これらの研究の成果を整理すると、中小企業が管理会計を導入することによって得られる業務上の効果は、①意思決定プロセスの促進 (飯塚・佐藤・飛田, 2024; 飛田, 2012c)、②経営資源の効率的な利用 (北田ほか, 2012; 中畠・飛田・木村, 2015; 梨岡, 2009) の2点で、海外の中小企業を対象とした研究と日本の中小企業を対象とした研究で共通している。

(2) 人材に対する効果

Amat, Carmona, and Roberts (1994) は中小企業における管理会計システムの利用は、企業におけ

るスキルの標準化をもたらし、より高度な専門的技能の習得に寄与すると述べている。彼らの研究は、内部統制の確立と管理会計システムの導入により、中央集権化および内部手続きの標準化がもたらされることを明らかにした。

日本の中小企業を対象とした研究である飛田 (2012a) や澤邊・飛田 (2009) では、中小企業における管理会計利用が組織成員の動機づけに影響を及ぼし、その結果として企業業績が高まるとの結果が得られた。つまり、モチベーションや従業員満足度といった組織成員の心理的要因に管理会計の利用が影響を及ぼすことを明らかにした。飛田 (2012b) では、ある一定の規模に応じて管理会計の利用が業績や従業員の心理的要因などに与える影響が異なる可能性が示唆されている。さらに、飛田 (2015a) は業績評価システムが、利益計算だけでなくキャッシュ・フロー管理である「受発注管理」や社員のインセンティブを高めるシステムとして活用されていることを発見した。また、少人数企業 (29名未満) では、マネジメント・コントロール・システムと組織成員の動機づけに影響はみられないが、従業員数が29名以上の企業では有意な差があることを明らかにした。

海外の研究では、人材に対する効果に注目した研究は1編のみであったが、日本では多く存在しており、日本における中小企業を対象とした管理会計研究は人材に対する効果への関心が高いといえる。

(3) 財務業績に対する効果

中小企業経営者の最も大きな関心ごとである、管理会計を導入することによる財務業績に対する効果 (経済的帰結) についての研究は、最も焦点が当てられるべきであるにもかかわらず、多角的な検討が不十分であることが指摘されている (Lavía López and Hiebl, 2015)。その中でも、管理会計を導入することによって提供される情報が、

より良い意思決定につながるため、全社的な業績を改善することが複数の研究で示されている。例えば、Marriott and Marriott (2000) は管理会計を導入している中小企業は、市場予測に費やす時間と経営資源が少なく済むので、管理会計を導入していない中小企業と比較すると、経営資源の利用効率性を高められることを明らかにした。

一方で、管理会計の不十分または不適切な利用が、事業の失敗につながることを示唆する研究も存在している。De Loo and Davis (2003) は管理会計を適切に利用していない（正確な原価計算ができていない）中小企業は、価格計算、投資判断、製造間接費の計算、さらには全体的な業績に悪影響があることを明らかにした。また、価格計算に焦点を当てたBrierley (2011) は管理会計情報の誤った理解が、誤った価格計算につながり、結果として、中小企業の利益を減少させることを明らかにした。さらに、Halabi, Barrett, and Dyt (2010) は、管理会計システムの深い理解がなく、業績向上のためではなく、単に管理会計システムを導入しているだけの中小企業は、財務業績の改善がみられない可能性があることを明らかにした。

日本の中小企業を対象とした研究においても管理会計を導入することで期待される財務業績に対する効果について言及されている。例えば、新井・梶原・楨下 (2012) は創業時点での予算管理の導入は、資金収支が正に転換する時期を早期化させる影響があるが、創業後の導入は有意に影響しないことを実証している。つまり、創業時での予算管理システムの導入は、強力な経営管理ツールとして機能すると推測できることを明らかにした。また、小椋 (2014) や澤邊・吉永・市原 (2015) は、管理会計の利用が業績の向上に寄与することを実証している。小椋 (2014) は5名以下の小規模企業を対象に、経営理念、経営計画の公開有無と企業業績の関連を調査し、経営理念および経営計画の公開が業績向上に寄与することを明らかに

した。澤邊・吉永・市原 (2015) は中小企業の管理会計能力が向上すると財務業績も向上することを明らかにした。一方で、情報感度の高い経営者による管理会計の利用は、財務業績を低下させることも明らかにしている。この研究は中小企業の管理会計導入と企業の経済的帰結の関係について、直接的に統計的な検証を行った先駆的研究である。

さらに、飛田 (2017a) および宮崎ほか (2014) の研究は、管理会計の利用によって収益性が向上することを示唆している。これらの研究では、原価計算を利用することで適切な利益管理につながることが可能になると説明している。特に宮崎ほか (2014) では、中小食品製造業において製品別原価計算を実施することは、製品別の原価に対する課題を明らかにし、経営課題の解決に有効な手段の一つとなることを示した。

このように、中小企業が管理会計を導入することによる経済的帰結については、①全社的な業績の改善、②最適な価格設定等による収益性の向上が達成されることが示されている。従来の管理会計研究では、大企業が管理会計を導入すべきであり、中小企業には管理会計が不要であるというような論調で語られていたが、実際には多くの中小企業が管理会計を導入し、その効果を享受していることが明らかになってきている。

(4) 管理会計導入の経済的帰結に

関する代表的研究

近年の中小企業を対象とした管理会計研究では、管理会計導入の経済的帰結に関する調査が増加している。市原ほか (2021) は、中小企業の管理会計導入が財務業績に及ぼす影響について、業績測定のための管理会計システムの整備度と、それを活用する管理会計能力とのバランスに着目して検証した。327社のデータを分析した結果、管理会計システムの整備度が高くても、十分に活用する能力が不足している場合には、売上高経常利益率

がむしろ低下する傾向が確認された。一方、活用能力が整備度を上回る場合には統計的に有意な効果は認められず、優れたシステムは十分な活用能力を伴って初めて業績向上につながることを示された。すなわち、管理会計導入の効果はシステム整備そのものではなく、経営者や従業員の管理会計活用能力の醸成を通じて発現することが明らかになった。

尻無濱・地多・岡田（2022）は、中小企業における業績管理会計の実践度と利益率との関係を検証している。150社のデータ分析の結果、実践度と利益率の水準およびそのばらつきとの間に統計的な有意差は認められなかった。しかし、企業規模が比較的大きい中小企業に限定すると、業績管理会計の実践度が上位の企業群において、中位群よりも利益率が高い傾向が確認された。この結果は、業績管理会計が有効に機能する条件が企業の規模や経営環境によって異なる可能性を示唆するとともに、実践度が中途半端な水準にとどまる場合には、その導入・運用コストが利益率に負の影響を与える可能性を指摘している。

また、牧野による一連の研究（牧野、2021、2023a、2023b）では、北海道釧路・根室地域の中小企業を対象に質問票調査を行い、管理会計導入による効果に関する統計的検証を実施している。これらの研究から、①予算管理システムのような計画によって長期的な視点で組織をコントロールするよりも、限りある経営資源を有効活用するために、直接的に顧客を管理する顧客管理システムを導入することが業績に正の影響を与えること（牧野、2021）、②意思決定支援会計においては、投資の採算性の事後評価を重視することが中小企業の業績に正の影響を与え、大企業の研究で推奨される割引キャッシュ・フロー（Discounted Cash Flow, DCF）法の導入は企業業績に負の影響を及ぼす可能性があること（牧野、2023a）、③意思決定支援会計の実践が全社的なコンセンサス形成といった非財務

的成果につながり、間接的に財務業績に正の影響を与えること（牧野、2023b）が明らかにされている。

これらの研究は管理会計の導入効果が必ずしも一律に得られるわけではなく、その有効性は企業規模、経営環境、導入する管理会計システムの特性、管理会計活用能力との適合性によって大きく左右されることを示している。すなわち、優れた管理会計システムを導入しても、自社に適合的なシステムでなければ、むしろ業績に負の影響を及ぼす可能性すら存在することを示唆している。一方で、一定の条件下では、管理会計の実践が財務的成果のみならず、組織内の合意形成や意思決定の質向上といった非財務的成果を通じて間接的に業績改善に寄与することも示されている。したがって、中小企業における管理会計システムの導入は、単なる管理会計システム設計のみにとどまるのではなく、自社の経営資源や戦略、外部環境に即したシステム設計と、それを運用し成果へと結びつける人的能力の強化が不可欠である。この視点は、管理会計を単なる情報提供の仕組みとしてではなく、企業競争力の源泉となる戦略的経営資源として位置づけるうえで重要な示唆を与える。

4 結論

本稿は日本の中小企業における管理会計手法の導入の状況、要因、効果を、先行研究に基づき整理・分析した。

まず、導入状況については、予算管理、損益測定、原価計算、資金管理といった基礎的手法は、多くの地域・業種で50%以上の導入率を示し、経営活動の基盤として既に一定の役割を果たしている。一方で、ABCやBSC、設備投資の経済性計算など、戦略的意思決定目的や将来予測に資する洗練された手法は、ほとんどの調査で導入率が10%未満と低く、普及が進んでいないことを示した。

第二に、導入要因の分析から、企業規模、外部環境の不確実性や競争圧力、経営者・主要スタッフの経験と能力、組織構造の複雑化、外部会計専門家の関与といった要因が導入を左右することを明らかにした。特に日本の中小企業においては、税理士などの外部専門家が管理会計の導入システムの設計と運用面で経営者をサポートし、管理会計導入の促進に重要な役割を果たしている。一方で、経営者のモチベーション不足や外部環境の予測困難性は、管理会計の必要性認識を阻害し、導入を抑制する危険がある。

第三に、管理会計導入の効果は多面的である。業務面では意思決定の迅速化・精緻化や経営資源の最適配分を実現し、人材面では組織成員のモチベーション向上やスキル標準化を促進し、財務面では収益性や資金効率の改善に寄与する。しかし、形骸的な導入や、誤った理解に基づく運用は、逆に意思決定の質を低下させ、業績悪化を招く可能性も示唆されている。

こうした状況の中で、中小企業にとって管理会計を導入する意義は少なくとも3点挙げられるだろう。第一に、経営状況を定量的かつ多面的に把握し、経営判断の精度を高めることができる点である。限られた経営資源をどこに配分すべきかを明確化し、価格設定や製品・顧客別収益性分析など、将来の成長に直結する意思決定のための基礎となる情報が提供される。

第二に、管理会計は単なる数値管理にとどまらず、経営理念や戦略の実行度を可視化する役割を果たす。予算管理や業績評価といった手法を通じて、経営者の構想を現場レベルまで浸透させ、組織全体のベクトルを一致させることができる。これは、動機づけやチームの一体感の醸成にも寄与する。

第三に、不確実性が高まる経営環境において、管理会計はリスク管理の「早期警戒システム」として機能する。売上やコストの変動を迅速に把握し、資金繰りや収益性の悪化を事前に察知することで、致命的な経営危機を回避できる。特に市場変化のスピードが速い現在、勘や経験に依存した経営判断だけでは限界があり、データに基づく予測と対応力が企業存続の鍵となる。

以上を踏まえ、今後の中小企業における管理会計導入促進に向けた方策として、以下の3点が考えられる。第一に、経営者の意識改革が不可欠である。管理会計を単なるコスト削減のツールとして捉えるのではなく、企業戦略を実行し、将来の成長を実現するための中核的な仕組みとして位置づける必要がある。これにより、数字の管理から戦略的意思決定への活用へと発想を転換できる。

第二に、段階的な導入でも構わないので、管理会計導入に取り組んでみるということが望ましい。予算管理や原価計算といった基礎的な手法から始め、企業内に定着させたいうえで、ABCやBSCなど、より高度な戦略的手法への移行を計画的に進めるべきである。基礎的なものからやってみることが重要であろう。

第三に、外部専門家との協働を積極的に図る必要がある。経営者自身で管理会計導入を推進して何もかも自分でやろうとするのではなく、税理士などの会計専門家を経営のパートナーとして活用し、様々な助言をもらい、知識を吸収していく中で、経営者自身が主体的に分析や意思決定に関与することで、管理会計情報の活用度を高められる。

これらの取り組みを通じて、中小企業は管理会計を自社の経営の中核に据え、変化の激しい経営環境においても持続的な成長と競争優位の確立を図ることが可能となるだろう。

<参考文献>

- 青木茂男 (1959)「中小企業原価計算の特質—特集・中小企業の原価計算」中央経済社『企業会計』第11巻第13号、pp.80-83
- 朝原邦夫 (2008)「中小企業における管理会計システムの可能性—経営計画の策定との関連を中心に」名古屋学院大学大学院院生協議会『経済経営論集』第11号、pp.1-38
- (2010)「中小企業の経営計画の策定と管理会計の活用について—A会計事務所の顧客企業に対する実態調査の結果分析を中心に」名古屋学院大学大学院院生協議会『経済経営論集』第13号、pp.1-26
- 足立洋 (2017)「『現場サポート』の予算管理—中小企業における予算管理と人的コミュニケーションの関係性—」中小企業会計学会『中小企業会計研究』第3号、pp.25-36
- 足立洋・岸保宏 (2017)「小規模企業における管理会計導入プロセス—飲食業における事例考察に基づいて—」県立広島大学『県立広島大学経営情報学部論集』第10巻、pp.11-25
- 新井康平 (2021)「エビデンス・レベルから考える経験的管理会計研究の『型』」日本管理会計学会『管理会計学』第29巻第2号、pp.13-22
- 新井康平・梶原武久・楨下伸一郎 (2012)「スタートアップ企業における予算管理システムの有用性」日本原価計算研究学会『原価計算研究』第36巻第1号、pp.58-67
- 飯塚勲 (1982)「中小企業の意味決定と会計情報—管理会計の理論と実践の現状—」北海学園北見大学学術研究会『北見大学論集』第8号、pp.1-56
- 飯塚隼光・佐藤晃史・飛田努 (2024)「中小企業における直接原価計算の資金管理への活用—大型研究機械製造B社の事例から—」日本原価計算研究学会『原価計算研究』第48巻第1号、pp.45-56
- 飯塚隼光・古井健太郎 (2022)「中小製造企業におけるシンプルな管理会計実践—管理会計の不在研究を手掛かりにして—」日本原価計算研究学会『原価計算研究』第46巻第2号、pp.40-52
- 市原勇一・黒木淳・尻無濱芳崇・福島一矩 (2021)「中小企業における管理会計と財務業績の関係—管理会計システムの整備度と管理会計活用能力のギャップに着目して—」北九州市立大学『商経論集』第56巻第1・2・3・4合併号、pp.35-47
- 稲垣靖 (2010)「我が国の中小企業再生における管理会計の導入」名古屋大学大学院経済学研究科『経済科学』第58巻第3号、pp.57-74
- 岩田弘尚 (2022)「中小企業における管理会計システム導入の促進要因・阻害要因—プラスチック射出成形業におけるアクションリサーチ—」専修大会計学研究所『専修大会計学研究所報』第42巻、pp.1-19
- 上東正和 (2013)「北陸三県中小企業の『会計情報システム』構築の実態と展望」富山大学経済学部『富大経済論集』第59巻第1号、pp.85-122
- (2015)「わが国中小企業における管理会計実践の実態と展望（上）—製造業の実態—」富山大学経済学部『富大経済論集』第60巻第3号、pp.559-601
- 小椋俊秀 (2014)「日本の中小企業における経営理念と経営計画の実態と業績に関する実証分析」小樽商科大学『商学討究』第65巻第1号、pp.137-163
- 川島和俊 (2019)「北海道苫小牧地域の中小企業における管理会計実践に関する実態調査」水野一郎編著『メルコ学術振興財団研究叢書11 中小企業管理会計の理論と実践』中央経済社、pp.260-289
- 北田皓嗣・天王寺谷達将・岡田斎・國部克彦 (2012)「会計計算を通じた知識形成に関する研究—日本電気化学におけるMFCA導入事例を通じて—」日本原価計算研究学会『原価計算研究』第36巻第2号、pp.1-14
- 黒木淳・市原勇一・地多佑介・岡田幸彦 (2020)「経営者のアスピレーションの欠如と管理会計の実践度—臨床会計学アプローチを用いた実証分析—」日本会計研究学会『会計プロGRESS』第21号、pp.80-94
- 櫻井通晴 (2019)『管理会計（第七版）』同文館出版
- 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」日本政策金融公庫総合研究所『日本政策金融公庫論集』第3号、pp.73-93
- 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」中央経済社『企業会計』第67巻第7号、pp.1009-1023

- 尻無濱芳崇・地多佑介・岡田幸彦 (2022)「業績管理会計は利益率の水準と統制に影響を与えるか?—中小企業を対象とした疑似実験—」日本会計研究学会『会計プロGRESS』第23号、pp.103-117
- 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『明治大学社会科学研究所紀要』第5集、pp.125-141
- 関根慎吾・豊島義一・大塚裕史・佐々木万亀夫 (2000)「石巻地域の中小企業における簿記会計の電算化の実態に関する調査報告」石巻専修大学『石巻専修大学経営学研究』第12巻1号、pp.81-117
- 宗田健一・櫛部幸子・岡村雄輝 (2019)「鹿児島県中小企業家同友会の会員企業を対象とした管理会計実践に関する実態調査」鹿児島県立短期大学『商経論叢』第70号、pp.53-88
- (2020)「鹿児島県内の中小企業における管理会計実践に関する実態調査—かごしま産業支援センター情報会員・登録企業を対象として—」鹿児島県立短期大学『商経論叢』第71号、pp.95-132
- 高田清昭 (1960a)「わが国中小企業における原価管理の現状と問題点」森山書店『會計』第78巻第3号、pp.451-461
- (1960b)「中小企業における原価管理の実情」北九州大学商学部『北九州大学商学部紀要』7号、pp.31-45
- 田村真介 (2007)「石巻地域中小企業の管理日報の事例研究—中小企業の管理会計理論構築の一環として」石巻専修大学『石巻専修大学経営学研究』第18巻2号、pp.19-44
- 中小企業庁編 (2021)『中小企業白書 小規模企業白書 2021年版』日経印刷
- 角田美知江 (2020)「中小企業の成長戦略に関する研究—事業承継と事業機会の創出からの考察—」北海学園大学経営学会『北海学園大学経営論集』第17巻第4号、pp.137-151
- 飛田努 (2011)「熊本県内中小企業の経営管理・管理会計実践に関する実態調査」熊本学園大学附属産業経営研究所『産業経営研究』第30号、pp.29-42
- (2012a)「中小企業における経営管理・管理会計実践に関する実態調査—福岡市内の中小企業を調査対象として—」熊本学園大学大学院会計専門職研究科会計専門職紀要編集委員会『会計専門職紀要』第3号、pp.57-69
- (2012b)「中小企業のマネジメントコントロールシステムと組織成員の動機付けに関する実証研究—熊本県・福岡市内の中小企業を対象として—」熊本学園大学附属産業経営研究所『産業経営研究』第31号、pp.113-130
- (2012c)「創業者の経験と勘の共有化を図る経営管理システムの構築—佐賀県内金型メーカーの事例—」メルコ学術振興財団『メルコ管理会計研究』第5巻第1号、pp.45-52
- (2015a)「中小企業の管理会計・財務管理研究の現状と課題」日本財務管理学会『年報財務管理研究』第26号、pp.154-160
- (2015b)「中小企業におけるマネジメント・コントロール・システムの利用に関する実証分析—企業規模と利用状況の関係性を中心に—」福岡大学研究推進部『福岡大学商学論叢』第59巻第4号、pp.445-469
- (2017a)「中小企業の管理会計実務の分析視角—適合的な管理会計システムの構築と『会計リテラシー』の関係」日本経済会計学会『経営分析研究』第33号、pp.53-65
- (2017b)「中小・ベンチャー企業における簿記・会計による管理の有用性」中小企業会計学会『中小企業会計研究』第3号、pp.37-49
- (2021)『経営管理システムをデザインする—中小企業における管理会計実践の分析—』中央経済社
- 飛田努・佐藤信彦・成川正晃・鶴池幸雄・宮地晃輔・高橋賢・望月信幸・足立洋・原俊雄・戸田龍介・坂上学 (2017)「簿記実務研究部会(最終報告)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(第32回全国大会)」日本簿記学会『日本簿記学会年報』第32号、pp.17-23
- 飛田努・宗田健一 (2017)「老舗中小企業における直接原価計算の導入と実践—部門別限界利益管理の展開—」中小企業会計学会『中小企業会計研究』第3号、pp.13-24
- 豊島義一・大塚裕史 (2003)「資料 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報告」石巻専修大学『石巻専修大学経営学研究』第14巻2号、pp.111-131
- 中嶋道靖・飛田次郎・木村麻子 (2015)「MFCAとTOCによる環境管理会計の実務的課題と新たな利益獲得の可

- 能性—事例研究を通して—」日本原価計算研究学会『原価計算研究』第39巻第1号、pp.109-119
- 梨岡英理子（2009）「実践マテリアルフローコスト会計（50）環境管理会計を使った経営革新のためのアプローチに関する考察—PIUS-CheckとMFCA、中小企業への導入事例をもとに」産業環境管理協会『環境管理』2009年11月号、pp.984-990
- 成田博・中村知子（1997）「中小企業における会計業務のコンピューター化の現状—いわき市内の企業に対するアンケート調査に基づいて—」東日本国際大学経済学部『東日本国際大学研究紀要』第3巻第1号、pp.53-81
- 成田博・山田恵・三浦秀樹・中村知子（1997）「いわき市内企業における会計業務の電算化の現状について」東日本国際大学経済学部『東日本国際大学研究紀要』第2巻第2号、pp.71-96
- 林總（2023）「中小企業を支援する管理会計」LEC会計大学院『LEC会計大学院紀要』第20号、pp.210-214
- 光潤一（1959）「—中小企業に於ける原価管理の現状と問題点—」産業経理協会『産業経理』第19巻第8号、pp.87-99
- 福島一矩・牧野功樹・妹尾剛好・新井康平・町田遼太（2022）「中小企業における会計知識がMCSの採用に与える影響とその経済的帰結」中央大学企業研究所『企業研究』第40号、pp.41-52
- 福島誠宣（2021）「管理会計研究が提供するエビデンスの実務に対する有用性」日本管理会計学会『管理会計学』第29巻第2号、pp.35-48
- 福田淳児（2019）「スタートアップ企業におけるMCSの採用とその精緻化」メルコ学術振興財団『メルコ管理会計研究』第11巻第2号、pp.3-23
- 牧野功樹（2020）「中小企業の管理会計研究—システムティック・レビューによる統合の試み—」日本管理会計学会『管理会計学』第28巻第1号、pp.71-95
- （2021）「中小企業におけるマネジメント・コントロール・システムの導入要因とその経済的帰結」日本原価計算研究学会『原価計算研究』第45巻第2号、pp.53-67
- （2022）「中小企業におけるマネジメント・コントロール・システムの実態調査—釧路・根室地区の中小企業を対象とした質問票調査—」釧路短期大学『釧路短期大学紀要』第49号、pp.1-13
- （2023a）「中小企業における資本予算の採用要因とその経済的帰結—北海道釧路・根室地域における質問票調査—」日本管理会計学会『管理会計学』第31巻第1号、pp.89-107
- （2023b）「中小企業における設備投資マネジメント・プロセス—非財務効果および財務業績に与える影響—」拓殖大学経営経理研究所『拓殖大学経営経理研究』第123号、pp.73-87
- 三浦紘嵩（2022）「小規模企業の管理会計に対する環境の不確実性の影響—居酒屋小満〈みちる〉の事例研究—」日本原価計算研究学会『原価計算研究』第46巻第2号、pp.79-91
- 宮崎淳子・桜井秀之・手塚大・藤原正樹・高力美由紀（2014）「中小食品製造業での製品別原価計算の必要性」経営情報学会『経営情報学会全国研究発表大会要旨集』2014f(0)、pp.9-12
- 本橋正美（2015）「中小企業管理会計の特質と課題」明治大学専門職大学院会計専門職研究科『会計論叢』第10号、pp.51-69
- （2017）「中小企業管理会計の事例研究アプローチ」明治大学専門職大学院会計専門職研究科『会計論叢』第12号、pp.29-47
- （2018）「中小企業の発展段階と管理会計システム」明治大学専門職大学院会計専門職研究科『会計論叢』第13号、pp.75-93
- 安酸建二（2020）「実務に対する原価計算・管理会計研究の役割—研究は何を問うべきか—」日本原価計算研究学会『原価計算研究』第44巻第1号、pp.38-45
- （2021）「エビデンス・ベーストな管理会計を目指して」日本管理会計学会『管理会計学』第29巻第2号、pp.3-11
- 山北晴雄（1999）「中小企業の予算管理」東京都商工指導所『商工指導』第464-2号、pp.18-32
- 山口直也（2019a）「我が国の中小企業における管理会計の実態調査—産業集積地域を対象とした質問票調査をもとに—」メルコ学術振興財団『メルコ管理会計研究』第11巻第1号、pp.29-42
- （2019b）「燕三条・大田区・東大阪地域の中小企業における管理会計実践に関する実態調査」水野一郎編著『メルコ学術振興財団研究叢書11 中小企業管理会計の理論と実践』中央経済社、pp.228-259

- 頼誠 (2004) 「中小企業の管理会計 (1) 英国における研究をめぐって」 森山書店『會計』第166巻第2号、pp.188-201
- Amat, Joan, Salvador Carmona, and Hanno Roberts(1994) “Context and Change in Management Accounting Systems: A Spanish Case Study.” *Management Accounting Research*, Vol.5(2), pp.107-122
- Anthony, Robert N. (1965) *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University (R.N.アンソニー著、高橋吉之助訳(1968)『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社)
- Askarany, Davood, Hassan Yazdifar, and Saeed Askary(2010) “Supply Chain Management, Activity-Based Costing, and Organizational Factors.” *International Journal of Production Economics*, Vol.127(2), pp.238-248
- Becker, Wolfgang, Patrick Ulrich, and Michaela Staffel(2011) “Management Accounting and Controlling in German SMEs – Do Company Size and Family Influence Matter?” *International Journal of Entrepreneurial Venturing*, Vol.3(3), pp.281-300
- Brierley, John A. (2011) “A Comparison of the Product Costing Practices of Large and Small- to Medium-Sized Enterprises: A Survey of British Manufacturing Firms.” *International Journal of Management*, Vol.28(4), pp.184-193
- Bruns, William J., Jr. and John H. Waterhouse(1975) “Budgetary Control and Organization Structure.” *Journal of Accounting Research*, Vol.13(2), pp.177-203
- Cassia, Lucio, Stefano Paleari, and Renato Redondi(2005) “Management Accounting Systems and Organisational Structure.” *Small Business Economics*, Vol.25(4), pp.373-391
- Chand, Mohinder and Ashish Dahiya(2010) “Application of Management Accounting Techniques in Indian Small and Medium Hospitality Enterprises: An Empirical Study.” *International Journal of Entrepreneurship and Small Business*, Vol.11(1), pp.25-41
- Davila, Tony(2005) “An Exploratory Study on the Emergence of Management Control Systems: Formalizing Human Resources in Small Growing Firms.” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.30(3), pp.223-248
- Davila, Antonio and George Foster(2005) “Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early-Stage/Startup Companies.” *The Accounting Review*, Vol.80(4), pp.1039-1068
- (2007) “Management Control Systems in Early-Stage Startup Companies.” *The Accounting Review*, Vol.82(4), pp.907-937
- De Loo, Ivo and David Davis(2003) “Black Swan Records, 1921 to 1924: From a Swanky Swan to a Dead Duck.” *Accounting History*, Vol.8(2), pp.35-60
- Halabi, Abdel K., Rowena Barrett, and Robyn Dyt(2010) “Understanding Financial Information Used to Assess Small Firm Performance: An Australian Qualitative Study.” *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol.7(2), pp.163-179
- Hopper, Trevor, Tsutomu Koga, and Jitsuo Goto(1999) “Cost Accounting in Small and Medium Sized Japanese Companies: An Exploratory Study.” *Accounting and Business Research*, Vol.30(1), pp.73-86
- Horngren, Charles T., Srikant M. Datar, and Madhav Rajan(2014) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis (15th ed.)*, Pearson
- Joshi, P. L., Jawahar Al-Mudhaki, and Wayne G. Bremser(2003) “Corporate Budget Planning, Control and Performance Evaluation in Bahrain.” *Managerial Auditing Journal*, Vol.18(9), pp.737-750
- King, Robyn, Peter M. Clarkson, and Sandra Wallace(2010) “Budgeting Practices and Performance in Small Healthcare Businesses.” *Management Accounting Research*, Vol.21(1), pp.40-55
- Lavia López, Oro and Martin R. W. Hiebl(2015) “Management Accounting in Small and Medium-Sized Enterprises: Current Knowledge and Avenues for Further Research.” *Journal of Management*

- Accounting Research*, Vol.27(1), pp.81-119
- Marriott, Neil and Pru Marriott(2000) "Professional Accountants and the Development of a Management Accounting Service for the Small Firm: Barriers and Possibilities." *Management Accounting Research*, Vol.11(4), pp.475-492
- Mintzberg, Henry(1973) *The Nature of Managerial Work*, Harper & Row(H.ミンツバーグ著、奥村哲史・須貝栄訳 (1993)『マネジャーの仕事』白桃書房)
- Mitchell, Falconer and Gavin C. Reid(2000) "Problems, Challenges and Opportunities: The Small Business as a Setting for Management Accounting Research." *Management Accounting Research*, Vol.11(4), pp.385-390
- Nandan, Ruvendra(2010) "Management Accounting Needs of SMEs and the Role of Professional Accountants: A Renewed Research Agenda." *Journal of Applied Management Accounting Research*, Vol.8(1), pp.65-77
- Reid, Gavin C. and Julia A. Smith(2000) "The Impact of Contingencies on Management Accounting System Development." *Management Accounting Research*, Vol.11(4), pp.427-450
- Ritchie, John and Sue Richardson(2000) "Smaller Business Governance: Exploring Accountability and Enterprise from the Margins." *Management Accounting Research*, Vol.11(4), pp.451-474
- Simons, Robert(1994) *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business Press(ロバート・サイモンズ著、中村元一・黒田哲彦・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)
- Welsh, John A. and Jerry F. White(1981) "A Small Business is not a Little Big Business." *Harvard Business Review*, July-August, pp.18-32