

中小企業における事業承継と管理会計

Business succession and management accounting in small and medium-sized enterprises

中島洋行

Nakajima Hiroyuki

要旨

中小企業においても管理会計を積極的に導入する必要性が指摘されている中で、日本管理会計学会スタディ・グループが2015年に燕三条・大田区・東大阪の3地域の中小企業を対象として実施したアンケート調査によれば、「管理会計」を何らかの形で導入している中小企業は約65%にとどまる。中小企業にとって管理会計を新たに導入したり、既存の管理会計システムを見直したりすることは経営上の大きな転換点であり、このような経営改革は何らかのきっかけを契機として行われることが多い。そこで、本研究ではそのきっかけとして事業承継に注目する。事業承継が発生する前後は、経営者が交代して企業が新しいことにチャレンジする機運が高まる時期でもあることから、事業承継の発生は管理会計の新規導入または見直しを図る契機となりうると考えられる。事業承継と管理会計の関係について明らかにした先行研究は日本では筆者が調査した限り皆無だが、海外では数は多くないものの、中小企業、とりわけ同族企業の事業承継と管理会計の関係性について具体的な事業承継事例に基づいて検討した先行研究が存在し、管理会計は事業承継プロセスにおいて特にコミュニケーションツールとしての役割を果たすことによって、事業承継プロセスの促進に貢献することが明らかにされている。そこで、本研究では、事業承継の発生は管理会計の新規導入または見直しを図る契機となるのではないかという仮説を提示する。将来的な実証研究に向けた予備的考察として、先行研究をふまえて仮説を導出することが本研究の目的である。

[キーワード] 管理会計、中小企業、事業承継、同族企業

1. はじめに

中小企業においても事業規模が拡大し、組織が複雑化するとともに、財務会計だけではなく、予算管理などの管理会計手法を新たに導入する、あるいは既存の管理会計システムの見直しが必要となる局面が訪れる。しかしながら、日本管理会計学会スタディ・グループが2015年に燕三条・大田区・東大阪の3地域の中小企業を対象として実施したアンケート調査結果によれば、「管理会計」を何らかの形で導入している中小企業は約65%にとどまる。また、

調査結果からは、既に何らかの形で管理会計を導入している企業であってもそれを見直して改善する、あるいは管理会計を未導入の企業が新たに管理会計を導入しようとする姿勢に乏しく、日本の中小企業は管理会計の導入に対して積極的とは言い難い状況にある。

管理会計に関する先行研究の多くは大企業を前提とした議論が多いのは事実だが、中小企業の場合であっても管理会計の様々な手法を積極的に導入することによって経営管理や意思決定の改善に貢献することが先行研究¹⁾では指摘されている。中小企業にとって管理会計を新たに導入したり、既存の管理会計システムを見直したりすることは経営上の大きな転換点であり、このような経営改革は何らかのきっかけを契機として行われることが多い。そこで、本研究ではそのきっかけとして事業承継に注目する。事業承継が発生する前後は、経営者が交代して企業が新しいことにチャレンジする機運が高まる時期でもある。中小企業において管理会計を導入することのメリットが経営者に適切に理解されていれば、そうしたチャレンジの一つとして、管理会計の新規導入または既存の管理会計システムの見直しが選択される可能性が高まる。したがって、事業承継の発生は管理会計の新規導入または見直しを図る契機となりうると考えられる。このような背景から、中小企業において事業承継の発生は管理会計の新規導入あるいは改善を促進するという仮説を導き出すことが本研究の目的である。本研究で導出した仮説に基づいて将来的に実証研究を通じて仮説の検証を行う予定である。

日本では中小企業における管理会計の研究が本格的に始まってから日が浅く、事業承継と管理会計の関係性について検討した研究は筆者が調査した限りでは皆無である。一方で、海外では数は多くないものの、中小企業、とりわけ同族企業の事業承継と管理会計の関係性について検討した先行研究が存在する。そこで、上述した仮説を導くために、本研究ではまず、日本の中小企業における管理会計の導入状況、及び中小企業経営者の事業承継に対する問題意識について先行研究を通じて把握する。続いて、海外における先行研究のレビューを通じて、事業承継プロセスにおいて管理会計が果たす役割を明らかにしたうえで、仮説の導出を試みる。

2. 中小企業における管理会計の導入状況と事業承継の現状

(1) 用語の検討

① 中小企業

「中小企業」をどのように定義するかは国や地域によって異なるものであり、日本ではどの法律に基づいて定義するかによって中小企業の定義も異なる。本研究では、中小企業庁の「中小企業基本法」の定義に従うこととする。中小企業基本法第2条において、「中小企業者」は図表1のように定義されていて、資本金または従業員数のいずれかの基準を満たすことが中小企業者の要件である。具体的には中小企業者が「中小企業」に該当する。なお、中小企業基本法では、業種によって中小企業者の定義が異なる。また、中小企業者のうち特に規模が小さい企業を小規模企業者として区別している。

図表 1 中小企業基本法における中小企業の定義

業 種	中小企業者		小規模企業者
	資本金の額又は 出資の総額	常時使用する 従業員の数	常時使用する 従業員の数
①製造業、建設業、運輸業、 その他の業種（②～④を除く）	3 億円以下	300 人以下	20 人以下
②卸売業	1 億円以下	100 人以下	5 人以下
③サービス業	5,000 万円以下	100 人以下	5 人以下
④小売業	5,000 万円以下	50 人以下	5 人以下

（出所）中小企業庁ホームページ

②中小企業における管理会計の特徴

本研究では管理会計、とりわけ中小企業における管理会計について検討する。水野（2019）によれば、「中小企業の管理会計について検討する場合には、各社が採用している管理会計技法だけに注目するのではなく、簿記・会計からもたらされる会計情報が経営管理のためにどのように活用されるかを検討することも重要である」と指摘されている〔水野（2019）、10 頁〕。このような認識に立てば、中小企業の場合には大企業の場合と比べて管理会計をより広い視点から捉える必要があると考えられる。

「近年管理会計の領域がさらに拡大し、原価企画、BSC そしてマネジメント・コントロール・システムが管理会計で議論されるにつれて、管理会計の定義とその内容、領域が難しくなっている」〔水野（2019）、9 頁〕と指摘されるように、近年、管理会計が対象とする範囲が従来よりも広範に及んでいる状況で、管理会計、さらには中小企業における管理会計を一様かつ明確に定義することは困難であると考えられる。

一方で、管理会計の本質的な性質として、「経営者あるいは経営管理のための会計が管理会計であり、それは企業目的遂行のための会計であり、目的に対する手段の役割を担うもの」〔水野（2019）、10 頁〕と指摘されていて、この点に関しては大企業に対する管理会計の場合でも中小企業に対する管理会計の場合でも本質的な違いはないと考えられる。

また、本橋（2015）によれば、企業の業種や業態、規模によって違いはあるにせよ、概して中小企業では優れた管理会計システムが構築されているとは言い難く、典型的な問題点として次の 4 点が指摘されている〔本橋（2015）、55 頁〕。

- ①経営資源が十分ではないため、特に資金繰りや資金管理に余裕がない
- ②予算管理において月次や四半期の短いサイクルでの業績管理のしくみが不十分
- ③売上高、仕入高、売上原価などの管理が正確に行われていない
- ④部門別業績管理が十分に行われていない

上述したような問題点をふまえて、本橋（2015）では中小企業における管理会計では、管

理会計そのものが不要である、または大企業・準大手・中堅企業と同等の管理会計システムを構築すべきであるという考え方もありうるが、当該企業の業種・業態や、投入できる資金（初期投資、運用コスト）に応じて、コンパクトな管理会計システムを導入することが最も現実的であると指摘されている〔本橋（2015）、55頁〕。

さらに、本橋（2015）では、上述した点をふまえて、中小企業管理会計構築のための基礎要件として、次の4点が挙げられている〔本橋（2015）、56頁〕。

- ①経営者自身が管理会計の基礎知識とりわけ原価・利益概念の知識を持つこと（税理士任せにしない）
- ②利益計画（長期・中期・短期）の策定・実行
- ③予算管理・直接原価計算（部門別・セグメント別）の実施
- ④原価管理（特に固定費管理）の実施

（3）中小企業における管理会計の導入状況²

日本管理会計学会スタディ・グループが燕三条・大田区・東大阪の3地域の中小企業（従業員10名以上）を対象に2015年12月に実施したアンケート調査では163社から回答を得ている（回収率9.37%）。このアンケート調査の中には、現時点での管理会計手法の導入の有無と、管理会計手法の見直し・導入の必要性について問う質問があり、その結果は図表2の通りであった。

図表2 管理会計手法の導入の有無及び見直し・導入の必要性

	燕三条	大田区	東大阪	合計
導入済み	28	39	39	106
見直し・導入の必要性あり	7	14	17	38
見直し・導入の必要性なし	19	22	16	57
未回答	2	3	6	11
未導入	11	23	19	53
導入の必要性あり	5	10	4	19
導入の必要性なし	5	11	11	27
未回答	1	2	4	7
合計				
見直し・導入の必要性あり	12	24	21	57
見直し・導入の必要性なし	24	33	27	84

（出所）山口（2016）、22頁。

図表 2 から明らかなように、約 65%の中小企業が何らかの形で管理会計を導入していると回答している。ただし、導入している管理会計手法には非常に差があり、予算管理のような基本的な手法から、活動基準原価計算のような応用的な手法まで多岐にわたる。ただし、何らかの管理会計手法を導入している企業であっても現行の管理会計手法を見直す必要がないと考えている企業が 57 社あり、管理会計手法を未導入でかつ管理会計手法の導入の必要がないと考えている企業が 27 社あることは注目すべき結果である。この調査結果より、現時点で何らかの管理会計手法を導入している中小企業は比較的多いものの、積極的に新しい管理会計手法を導入してレベルアップを図ろうとする中小企業と、新しい管理会計手法を導入することに消極的で現状維持でよしとする中小企業、あるいは管理会計手法の導入自体に意欲的ではない中小企業に分かれていることが明らかになった。

山口ほか（2019）では、中小企業の経営を支援する立場である税理士に対してアンケート調査を行うことによって、中小企業に対する管理会計の導入及び活用支援がどのような状況にあるかを明らかにしている。2018 年 1 月末に全国 2,977 人の税理士に質問票を郵送し、587 人から回答を得ている（回収率 19.72%）。このアンケート調査では、税理士が中小企業に対して管理会計手法の導入・活用支援をどのように行ったか、また税理士が経営支援を担当する中小企業の担当件数に占める導入・活用支援の割合について問う質問があり、その結果は図表 3 及び図表 4 の通りであった。

図表 3 管理会計手法の導入・活用支援

実施している	305
実施したことはあるが、現在は実施していない	81
実施したことはない	174
未回答	27

（出所）山口ほか（2019）、303 頁。

図表 4 中小企業の担当件数に占める導入・活用支援の割合

10%未満	72	70%以上 90%未満	28
10%以上 30%未満	91	90%以上	23
30%以上 50%未満	48	未回答	3
50%以上 70%未満	40		

（出所）山口ほか（2019）、303 頁。

図表 3 より約 70%の税理士が管理会計手法の導入・活用支援を行った経験があり、さらに

図表4より経営支援を担当する中小企業の半数以上に管理会計手法の導入・活用支援を行っている税理士も一定数存在することが明らかになった。したがって、中小企業が管理会計手法を導入したり、見直したりする要因の一つに税理士の存在が挙げられる。

(4) 中小企業における事業承継問題

株式会社帝国データバンクが日本全国の23,235社を対象として2017年10月に実施したアンケート調査「事業承継に関する企業の意識調査」によれば、アンケート調査回答企業(10,214社)のうち13.6%の企業が「最優先の経営上の問題と認識している」と回答し、57.5%の企業が「経営上の問題の一つとして認識している」と回答している。両者を合計すればアンケート調査回答企業の71.1%が経営上の問題として認識していることとなり、このアンケート調査の回答企業の79.2%(8,087社)が中小企業であることから、中小企業経営者にとって事業承継の問題は経営上の重要課題であるといえる。一方で、事業承継に関する計画の有無に関しては、「計画があり、進めている」と回答した企業は22.9%にとどまり、「計画はあるが、まだ進めていない」と回答した企業が21.3%、「計画はない」と回答した企業が29.1%あり、事業承継が必ずしも円滑に進んでいないことも浮き彫りとなった[帝国データバンク(2017)、2-3頁]。

一方で、株式会社日本M&Aセンターが2018年7月に日本国内の創業30年以上でかつ売上高50億円以下の企業を対象にして実施した「創業30年超の老舗中堅・中小企業の事業承継に関する意識調査」(有効回答数1,000社)では、「後継者候補は誰か」という質問に対して、「社内にいるご子息・ご息女」が35.9%、「社外にいる子供」が19.7%、「その他ご親族」が11.4%、「従業員」が11.8%、「その他」が5.2%、「未定」が13.2%、「無回答」が2.8%となっている。この調査結果からは、現経営者の親族が事業承継者に位置づけられている企業が圧倒的に多いことが明らかになっている[日本M&Aセンター(2018)]。

3. 管理会計と事業承継に関する先行研究レビュー

日本では、中小企業の管理会計の研究自体が2010年代に入ってから本格化した背景もあり、管理会計の立場から事業承継の問題について検討した先行研究は筆者が調査した限り皆無である。一方で、海外においては、数は必ずしも多くはないものの、管理会計の立場から事業承継や、事業承継とも密接な関係にある同族企業の経営の問題について検討している先行研究が存在する。ここでは、これらの先行研究をレビューすることで、管理会計と事業承継の関係について整理したい。

(1) 先行研究の分野別分類

Salvato and Moores (2010) では、1989年から2010年にかけて発表されて、かつ会計学と同族企業の両方に焦点を当てながら議論している論文を彼ら独自の基準で47本選定し、これらを分野別に分類したところ、47本の論文のうち35本が財務会計分野であり、管理会計分野の論文はわずか3本であった[Salvato and Moores (2010), p.195]。この結果をふ

まえて、今後、管理会計分野において同族企業との関連で研究を進めるうえでのリサーチクエストとなりうる候補として、以下を挙げている [Salvato and Moores (2010), p.203]。

- ・ 同族企業の経営において、管理会計のツールは経営戦略とどのように関係づけられるか。
- ・ 同族企業の経営において採用される管理会計のツールは、創業者の世代とその後の世代で異なるか。
- ・ 経営に参画する創業家の人々は管理会計手法の選択にあたりどのような影響を与えるか。
- ・ 特定の目的で導入されたマネジメント・コントロール・システムは、エージェンシコストの管理目的とは異なるのか。

また、Prencipe et al. (2014) では、1980 年代以降に発表された論文で、かつ同族企業に焦点を当てた会計学分野の研究論文 37 本を彼ら独自の基準で選定し、これらをレビューすることで会計学分野における同族企業に関する研究の特徴について明らかにしている。Prencipe らが 37 本の論文を分野別に分類したところ、財務会計が 22 本（全体の 59%）と大多数を占めていて、管理会計が 8 本（全体の 22%）、会計監査が 6 本（全体の 16%）となった。Prencipe らは、管理会計の研究領域では同族企業の研究は比較的新しい研究領域であり、今後さらに研究が期待される分野であると位置づけている [Prencipe et al. (2014), pp.369-370]。

（2）事業承継プロセスにおいて管理会計が果たす役割

①Grotta del Sole 社の事例

Bisogno and Vaja (2017) では、先行研究レビューの結果に基づき、管理会計を導入して実践することによって暗黙知 (tacit knowledge) から形式知への体系化を支援することが可能になることから、管理会計システムは事業承継プロセスで中心的な役割を果たし、新しいリーダーの育成に役立つとともに、事業承継を促進すると位置づけられている [Bisogno and Vaja (2017), pp.620-622]。

そこで、Bisogno らは「管理会計システムは事業承継を促進するのか」 [Bisogno and Vaja (2017), p.622] というリサーチクエストを設定して、このリサーチクエストを解明するためにイタリアのカンパニア州で 1930 年代に創業したワインメーカーである Grotta del Sole 社への長期にわたるインタビュー調査を行っている。このインタビュー調査では、創業者である先々代経営者の突然の死去によって、後を継いだ先代経営者が事業承継後すぐに病気を発症したため、再び事業承継が発生し、2005 年に若くして同社 CEO に就任した Francesco 氏（先々代の孫）に対するインタビューを中心に、取締役 (Francesco 氏の母)、販売担当マネージャー（弟）、財務・会計担当マネージャー（いとこ）、製造担当マネージャー（親族以外）などへのインタビューが行われている。先々代の時代に事業規模の拡大に伴って導入していた管理会計システムを Francesco 氏がさらに強化したうえで、2008 年からは ERP (Enter Resource Planning) システムも導入して管理会計システムを補完する情報

システムも整備した。これによって、それまでの対面販売中心から Web 上での販売メインへと移行し、大きな成果を上げた。インタビューを通じて、Bisogno らは、管理会計システムから算出される会計情報は同社の中で共通の言語となり、企業内の活動を可視化し、アクションプランを具体化するのに役立つとともに、社内、特に親族社員と非親族社員のコミュニケーションと意思疎通の改善に貢献したことを明らかにしている。また、先代や先々代経営者の時代から続けられてきた業務上のルーチンを改革する際にも、管理会計情報は理論的なバックグラウンドを与えることから中心的な役割を果たしていると指摘している [Bisogno and Vaja (2017), pp.623-627]。

Grotta del Sole 社の事例を通じて、Bisogno らは事業承継による世代交代は社内に様々な変化をもたらす引き金になりうるが、管理会計を導入することで急激な変化に対する影響を緩和し、社内の抵抗も和らげる効果があることから、事業承継プロセスを促進しうると結論付けている [Bisogno and Vaja (2017), p.628]。

② Monnalisa 社の事例

Giovannoni et al. (2011) では、イタリアの中小企業でかつ同族企業でもある Monnalisa 社（子供服メーカー）を事例として、同社が設立された 1968 年から、創業者である Piero Iacomoni 氏から息子への事業承継が完了する 2010 年に至るまで、管理会計が中小規模の同族経営企業において果たす役割、特に管理会計の導入によってもたらされる professionalization process³と事業承継への貢献について考察している。Giovannoni らは事業承継を同族経営企業に経営上のレベルアップの機会を与えて変化をもたらす機会になりうるものと位置付けて、管理会計は professionalization process と事業承継に伴って発生する不確実性をコントロールするうえで重要な役割を果たすと述べている [Giovannoni et al. (2011), pp.129-130]。

Giovannoni らが行ったインタビュー調査によれば、Monnalisa 社では 1968 年の創設期から 1980 年までは管理会計手法は全く導入されていなかったが、企業規模の拡大に伴って 1980 年代に予算管理を導入したことで予算による計画と統制が始まり、1989 年には管理会計担当部門の設立、1997 年には非財務指標による経営管理の推進、2004 年にはバランスト・スコア・カード (Balanced Score Card) の導入を果たすなど、管理会計に関して相当に先進的な取り組みを進めている企業である。創業者である Piero 氏が管理会計手法の導入に積極的であったことに加えて、親族ではない専門経営者 (professional manager) を迎え入れて、彼らが新しい管理会計手法を積極的に Piero 氏に紹介していたという。Monnalisa 社の事例で注目すべき点として、事業承継にあたり、4 年前の 2007 年から周到に準備を進めて、事業承継者である Piero 氏の息子も少しずつ経営上の戦略策定や意思決定に関与することできわめてスムーズに事業承継が完了したことが挙げられる。このプロセスにおいて管理会計は、創業家と創業家出身ではないマネージャーたちの共通言語となって両者のコミュニケーションを活発化することで、創業者である Piero 氏の経営に対する考えや価値観をマネージャーたちに伝達することに大いに貢献し、事業承継プロセスを後押ししたという [Giovannoni et al. (2011), p.134,137,139,141,142]。

(3) 中小企業の組織形態が管理会計の導入及び定着に与える影響

Hiebl et al. (2012) では、中小企業を同族経営 (Family Business : FB) と非同族経営 (Non Family Business : NFB) の中小企業に区分したうえで、管理会計を導入して定着させること (Institutionalisation of management accounting) に関して、以下の二つのリサーチエスチョン (Research question : RQ) が設定されている [Hiebl et al. (2012) , p.407]。

RQ1 : 管理会計を導入して定着させることに関して FB と NFB では何らかの違いがあるか。

RQ2 : 管理会計を導入して定着させることに影響を与える要因のうち、FB に特有の要因にはどのようなものがあるか。

さらに上記の RQ に基づいて、下記の 6 つの仮説が立てられている [Hiebl et al. (2012) , pp.411-414]。

H1 : FB の中小企業では、管理会計を推進する部門 (management accounting department) を有する割合は NFB の中小企業よりも低い。

H2 : FB の中小企業では、管理会計を推進する部門のトップは NFB の中小企業よりも高い経営上の地位にある。

H3 : FB の中小企業では、管理会計を推進する部門のトップが大学卒業程度の学位を有している割合が NFB の中小企業よりも低い。

H4 : FB の中小企業では、従業員数が多くなればなるほど管理会計を推進する部門を設置する可能性も大きくなる。

H5 : FB の中小企業では、創業家が経営に与える影響が強いと管理会計を推進する部門の設置は少なくなる傾向にある。

H6 : FB の中小企業では、経営管理者に創業家の出身ではない者が含まれる企業の方が創業家出身者だけで経営管理者が構成されている企業よりも管理会計を推進する部門を設置する傾向が強い。

仮説を検証するためにオーストリアとドイツの中小企業 (従業員 50 名～249 名) に対して 2009 年から 2010 年にかけてアンケート調査を実施し、オーストリア 432 社 (FB : 199 社、NFB : 233 社) とドイツ 380 社 (FB : 246 社、NFB 134 社) から有効な回答を得た。アンケート調査の結果に基づき仮説を検証したところ、H1、H4、H5、H6 が支持されるとともに、H3 も部分的に支持された。一方で、H2 は非常に限定された範囲でしか支持されなかった [Hiebl et al. (2012) , pp.417-418]。

Hiebl et al. (2012) の研究成果からは、二つの事実が明らかになった。すなわち、非同族経営の中小企業の方が同族経営の中小企業よりも管理会計を導入し定着させる傾向が強いことと、同族経営企業の場合であっても企業規模が大きく、創業家が経営に与える影響が小さく、経営管理者の中に創業家出身者以外が含まれる企業の方が管理会計を導入して定着させる傾向がより強いことである。

4. 事業承継の発生と管理会計の導入及び見直し

(1) 事業承継チームの必要性

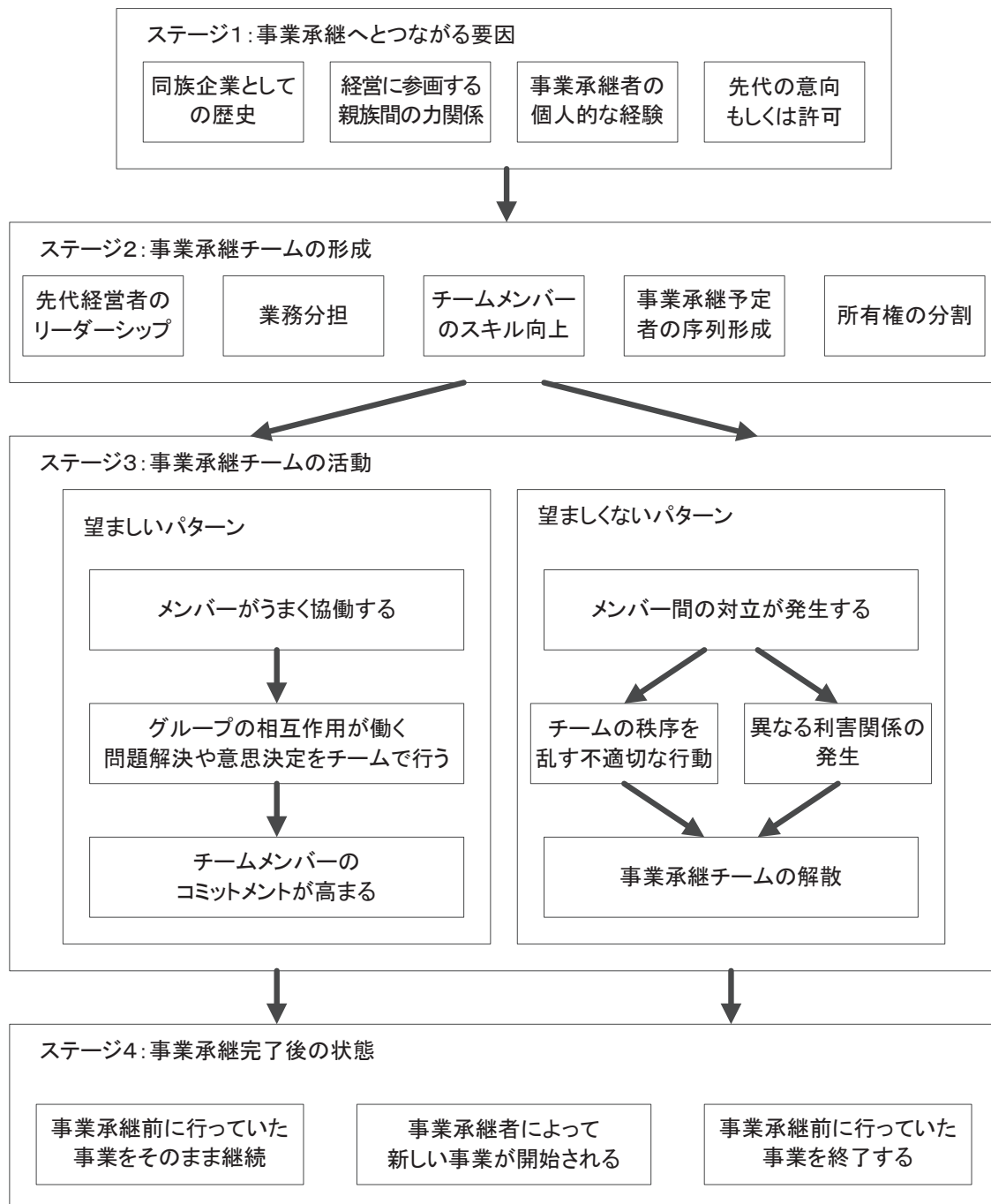
事業承継が発生するケースは交代時期を明示したうえで先代が経営者を退くことによって次の世代の経営者に交代するケースと、先代経営者の突然の死去や病気等によって急きょ経営者が交代するケースとに大別される。以下では、前者のケースを想定する。

前節で検討した Monnalisa 社の事例のように、周到な準備を行ったうえで長い時間をかけて、先代経営者以外のマネージャーの支援も受けながら、次世代の経営者が少しずつ戦略策定や意思決定に関与することによって経験を積んだうえで交代するのが理想的である。その際に、重要になるのは、次世代の経営者を支える事業承継チーム（successor team）をどのように構成して機能させていくかという問題である。

Carter III et al. (2016) では、事業承継チームの形成を含む事業承継の一連のプロセスを図表 5 のようにまとめている。図表 5 は、事業承継を経験した 19 の中小企業を対象として、Carter III らが行ったインタビュー調査の検証結果に基づき、先行研究もふまえて彼らが構築した事業承継プロセスのモデルである。

Carter III らによれば、事業承継へとつながる要因としてステージ 1 に掲げられた 4 つの要因があり、これらは事業承継者が先代経営者の後継となることを決断する際に大きな影響を与える要因であるという。事業承継チームは、ステージ 2 に掲げられた 5 つの要素を加味しながら、この段階で形成される。その主たる構成員として先代経営者、次世代経営者、経営幹部に位置付けられるマネージャーなど多様なメンバーが挙げられる。チームの活動時期は、事業承継の前後となる。事業承継前は事業承継に向けた様々な準備や次世代経営者の教育が中心となり、事業継承後は経営上の問題解決や意思決定にチームで取り組むことで、個人で取り組む場合よりも問題解決や意思決定の質を高める効果、事業承継者のマネジメントスキルの向上、事業承継者にチームワークの重要性を再認識させる効果が期待される。図表 5 のステージ 3 と 4 に示されるように、事業承継チームメンバー間でのコミュニケーションや協働がうまく機能することで、事業承継者やチームメンバーの自社に対するコミットメントが高まり、先代経営者から続く事業を安定的に継続させつつ新規事業へチャレンジする機会も生じうる。一方で、事業承継チームメンバー間に対立が生まれてうまく機能しない場合、次世代経営者が孤立して、事業を適正に継続できなくなり最終的に廃業してしまう可能性もありうる [Carter III et al. (2016) , p.304,313,315,320,322]

図表 5 事業承継チームの形成を含む事業承継プロセス



(出所) Carter III et al. (2016) , p.310.

(2) 事業承継チームメンバーのコミュニケーションと管理会計情報

Carter IIIらが示した図表 5 のモデルにおいて、事業承継チームの活動をどのように活性化し、チームメンバー同士が協働できるかが重要な問題となる。メンバー間の協働を促進するために重要となる要素がチームメンバー間のコミュニケーションである。

コミュニケーションを活性化させる一つの方策として管理会計情報の活用が考えられる。前節で検討した Grotta del Sole 社や Monnalisa 社の事例においても管理会計情報を積極的に活用することによって、社内のコミュニケーションや意思疎通が活発化し、事業承継がうまく進んだことが示されている。Hiebl (2013) は、事業承継によって経営体制が変わる時こそよりフォーマルな経営体制へと移行する契機となり、管理会計を導入する機運が高まることを指摘したうえで、管理会計を導入することのメリットとして次の項目を挙げている [Hiebl (2013) , pp.21-23]。

- ・管理会計を導入することによって目標をわかりやすく伝達できて、管理会計情報に基づき目標設定を行うことで、創業家以外の従業員を動機づけて組織の目標一致 (goal congruence) を達成することにも貢献する。
- ・管理会計情報を適切に活用することで、意思決定プロセスを透明化し、事実関係に基づいた意思決定を行うことができる。
- ・バランスト・スコア・カードは戦略を明確にして財務及び非財務に関する具体的な目標を組織の構成メンバーに与えられるため、中小企業でかつ同族経営の企業にとっては特に有効な管理会計手法である。

Hiebl et al. (2012) で示されているように、管理会計を導入及び活用する場合、同族企業よりは非同族企業、また同族企業であっても創業家出身経営者の影響の小さい方がより積極的に管理会計を活用する傾向がある。したがって、事業承継チームの結成によって創業家出身者と創業家出身者以外の従業員がチームを組むことで、管理会計情報を積極的に活用して、目標達成に向けてチームメンバー間のコミュニケーションを深めていこうとする姿勢が強まると考えられる。

(3) 仮説の提示

本研究では Grotta del Sole 社と Monnalisa 社の事例、及び Carter III et al. (2016) で提示されたモデルの検討を通じて、事業承継にあたって管理会計情報を活用することによって先代経営者、事業承継者及び社内の従業員間のコミュニケーションが高まり、事業承継プロセスのスムーズな進捗が可能となることを明らかにした。本研究で検討した事例は海外企業の事例であるとともに、管理会計システムが既に社内で一定の水準以上に構築された状態で事業承継を迎えた企業が前提となっている。言わば、管理会計の存在が事業承継を促進するという立場からの研究である。

前述のアンケート調査結果からも明らかなように、日本の中小企業では管理会計を導入している企業は約 65%にとどまり、さらに管理会計の新規導入や現状の管理会計システムの見直しにもあまり積極的ではないという傾向がある。

Hiebl (2013) では、「中小企業が事業規模を拡大していく過程で、遅かれ早かれ泥道をやみくもに進む状態 (muddling through) を脱して、管理会計を導入することによって経営管理や意思決定プロセスを公式化 (formalization) する段階が訪れる」 [Hiebl (2013) ,p.20] と指摘されているように、管理会計は中小企業の経営をより高いレベルのものとするために

きわめて重要な役割を果たす。一方で、管理会計システムを新たに導入したり、既存の管理会計システムを見直したりすることは経営上の大きな改革であるのもまた事実である。

「事業承継という新しい環境は、企業文化を守りながら事業承継者に企業を新しい戦略へと導く機会を提供する」[Barach and Ganitsky (1995), p.145] という指摘からも明らかに、事業承継の発生によって経営者が交代する時は、先代経営者の時代と比べて新しいことに取り組もうとする機運が高まる時期でもある。中小企業にとって事業承継は非常に重要な局面であり、企業の命運を左右することにもなりかねないが、一方で経営者の交代は既存の事業を見直して新しい事業にチャレンジしたり、組織内改革を果たしたりする大きなチャンスでもあるといえる。したがって、事業承継が発生する前後には、管理会計の新たな導入や既存の管理会計システムの見直しを図ろうとする意識も同時に高まる時期ではないかと考えられる。すなわち、事業承継の発生は、管理会計の新規導入または見直しを図る契機となるのではないかという仮説を立てることができる。

5. むすび

本研究では、日本の中小企業を対象にした管理会計の実施状況と事業承継に対する中小企業経営者の意識について明らかにした二つのアンケート調査を出発点として、中小企業における事業承継と管理会計の関係について先行研究を中心に検討を進めることで管理会計は事業承継プロセスにおいて特にコミュニケーションツールとしての役割を果たし、事業承継プロセスの促進に貢献することを明らかにした。そして、これらの検討をふまえて、事業承継が発生する前後は、経営者が交代して企業が新しいことにチャレンジする機運が高まる時期でもあることから、事業承継の発生は管理会計の新規導入または見直しを図る契機となるのではないかという仮説を提示した。したがって、中小企業にとって事業承継の発生は管理会計の新規導入あるいは既存の管理会計システムの見直しによって経営改革を果たしてレベルアップを図る絶好の機会ともなりうる。

日本では中小企業の管理会計に関する研究が本格的に始まって日が浅いが、これまでの先行研究では、事業承継という観点から中小企業の管理会計について検討した先行研究は筆者が調査した限り皆無であったことから、本研究によって事業承継プロセスにおける管理会計の役割を明らかにし、事業承継と管理会計の関係について仮説を提示したことには一定の研究上の意義があると考えられる。

しかしながら、本研究では仮説の提示にとどまっていて、今後、アンケート調査やインタビュー調査などの手法を通じて、上述した仮説を検証するプロセスが不可欠となる。また、仮説を検証するにあたり、事業承継者が管理会計の具体的な内容と、管理会計の導入が中小企業の経営にもたらす効果について正確に理解していることが前提となる。これらに対する正確な理解がなければ、たとえ事業承継者が新しいことに取り組もうとする機運が高まったとしても、それが管理会計の導入にはつながってこない。したがって、中小企業の「管理会計」とは具体的にどのような内容を表し、管理会計を導入することでどのような経営上のメリットが得られるかについて、より明確にするためにさらなる検討を続けていく必要がある。

また、図表4から中小企業の場合、税理士は経営上のアドバイスを行うことで管理会計の導入及び見直しに関しても一定の役割を果たしているが、事業承継プロセスに税理士がどのような形で関わっていて、それが管理会計の導入及び見直しにどのような影響を与えているかについてもさらに深く検討する必要がある。これらを今後の研究課題としたい。

- ¹ 例えば、日本における先行研究として、株式会社21の事例に基づき、人本主義と管理会計の関係について考察した水野（2017）、京都試作ネットの事例に基づきメタ組織におけるマネジメント・コントロールについて考察した山口（2017）、老舗中小企業への直接原価計算の導入事例について検討した飛田・宗田（2017）、予算管理システムの改善によって予算と人的コミュニケーションの相互補完に改善が見られた株式会社現場サポートの事例について考察した足立（2017）、株式会社エコムの予算管理システムと原価管理システムについて明らかにした本橋（2019）、株式会社松本鐵工所の事業構造プロセスの転換において管理会計が果たした役割について明らかにした川島（2019）、株式会社諏訪田製作所においてキッチン用品から高級爪切りへと主力製品を変更するプロセスでの管理会計の貢献について明らかにした大串（2019）、江洲金属株式会社を事例として原価企画の適用可能性について考察した大槻（2019）、かつお節製造企業M社の購買管理と生産管理の改善事例について考察した宗田（2019）が挙げられる。これらはいずれもインタビュー調査に基づく研究成果である。
- ² 日本管理会計学会スタディ・グループのアンケート調査と同様の質問用紙を用いて、苫小牧地域の中小企業に対してアンケート調査を行った川島（2018）もあるが、紙幅の関係から本稿での検討は割愛する。
- ³ Professionalization process について、Giovannoni et al.（2011）では「企業内の権力関係、規範、妥当性、インセンティブの変化を暗に意味するプロセス」[Giovannoni et al.（2011）, p.127] であると説明されている。

【参考文献】

- [1] Barach, J.A. and J.B.Ganitsky（1995）“Successful succession in family business”, *Family Business Review*, Vol.8, No.2, pp.131-155.
- [2] Bisogno, M. and G.Vaja（2017）“The role of management accounting in family business succession”, *African Journal of Business Management*, Vol.11, No.21, pp.619-629.
- [3] Cater III, J.J., R.E. Kidwell and K.M.Camp（2016）“Successor team dynamics in family firms”, *Family Business Review*, Vol.29, No.3, pp.301-326.
- [4] Giovannoni, E., M.P.Maraghini and A.Riccaboni（2011）“Transmitting knowledge across generations: the role of management accounting practices”, *Family Business Review*, Vol.24, No.2, pp.126-150.
- [5] Hiebl, M.R.W, B.Feldbauer-Durstmüller, C.Duller and H.Neubauer（2012）“Institutionalisation of management accounting in family businesses—empirical evidence from Austria and Germany”, *Journal of Enterprising Culture*, Vol.20, No.4, pp.405-436.
- [6] Hiebl, M.R.W,（2013）“Management accounting in the family business: tipping the balance for survival”, *Journal of Business Strategy*, Vol.34 Issue6, pp.19-25.
- [7] Pencipe, A., S.Bar-Yosef and H.C.Dekker（2014）“Accounting research in family firms:

- theoretical and empirical challenges”, *European Accounting Review*, Vol.23, No.3, pp.361-385.
- [8] Salvato, C and K.Moore (2010) “Research on accounting in family firms: past accomplishments and future challenges”, *Family Business Review*, Vol.23, No.3, pp.193-215.
- [9] 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—『中小企業会計研究』第3号、25-36頁。
- [10] 大串葉子 (2019) 「中小企業の主力製品変更における管理会計の活用：諏訪田製作所の事例」(水野一郎編著『中小企業管理会計の理論と実践』中央経済社、所収)。
- [11] 大槻晴海 (2019) 「中小製造業における原価企画の適用可能性と課題：江洲金属株式会社の事例」(水野一郎編著『中小企業管理会計の理論と実践』中央経済社、所収)。
- [12] 川島和浩 (2018) 「苫小牧地域の中小企業における管理会計の導入状況」『苫小牧駒澤大学紀要』第33号、1-32頁。
- [13] 川島和浩 (2019) 「中小企業における事業構造の転換と管理会計：株式会社松本鐵工所の事例」(水野一郎編著『中小企業管理会計の理論と実践』中央経済社、所収)。
- [14] 宗田健一 (2019) 「中小企業の購買管理と生産管理会計：M社の事例」(水野一郎編著『中小企業管理会計の理論と実践』中央経済社、所収)。
- [15] 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—」『中小企業会計研究』第3号、13-24頁。
- [16] 水野一郎 (2017) 「人本主義に基づく中小企業の管理会計」『關西大學商學論集』第62巻第2号、91-107頁。
- [17] 水野一郎編著 (2019) 『中小企業管理会計の理論と実践』中央経済社。
- [18] 本橋正美 (2015) 「中小企業管理会計の特質と課題」『会計論叢』第10号、51-69頁。
- [19] 本橋正美 (2019) 「中小企業の業績管理システム：株式会社エコムの事例」(水野一郎編著『中小企業管理会計の理論と実践』中央経済社、所収)。
- [20] 山口直也 (2016) 「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」(日本管理会計学会スタディ・グループ最終報告書『中小企業における管理会計の総合的研究』(研究代表者：水野一郎)、所収)。
- [21] 山口直也 (2017) 「メタ組織におけるマネジメント・コントロール—京都試作ネットの分析—」『管理会計学』第25巻第1号、19-33頁。
- [22] 山口直也、水野一郎、香山忠賜、山本清尊 (2019) 「中小企業に対する管理会計の導入・活用支援に関する実態調査」(水野一郎編著『中小企業管理会計の理論と実践』中央経済社、所収)。
- [23] 中小企業庁ホームページ「中小企業の定義について」
http://www.chusho.meti.go.jp/faq/faq/faq01_teigi.htm#q1
 (2019年2月20日アクセス)
- [24] 帝国データバンク (2017) 「事業承継に関する企業の意識調査 (2017年)」

<https://www.tdb.co.jp/report/watching/press/pdf/p171103.pdf>

(2019年2月20日アクセス)

- [25] 日本 M&A センター (2018) 「創業 30 年超の老舗中堅・中小企業の事業承継に関する意識調査」

https://www.nihon-ma.co.jp/page/180809_researchreport/ (2019年2月20日アクセス)