

中小企業の管理会計導入期における 標準化に関する一考察

A study on standardization at the introduction stage of
management accounting for SMEs

中島 洋行

Hiroyuki Nakajima

要旨

中小企業において管理会計の導入は必ずしも順調に進んでいるとは言い難いが、その要因として、財政及び時間面での制約、経営者の管理会計に対する理解が乏しい、データの収集が難しいなどが先行研究では指摘されている。中小企業の経営者にとって、管理会計の重要性を理解していたとしても、具体的に誰の支援を受けながら、管理会計をどのような形で導入し、発展させていけばよいかという道筋が不明瞭であることもまた管理会計の導入がなかなか進まない要因の一つであると考えられる。

管理会計は、経営管理者の意思決定に役立つ会計情報を提供するという目的（目的適合性）からして、統一された定義を行うことが難しく、多様な解釈がこれまでなされてきた。管理会計には多様性があるがゆえに、中小企業の経営者にとって、管理会計の導入期段階では、自社の状況に合わせて適切な管理会計手法を選択するという作業は必ずしも容易ではない。国内及び国外で実施された実態調査の結果によれば、中小企業において実際に活用されている管理会計手法と、ほとんど活用されていない管理会計手法が二極化している。

そこで、本研究では、先行研究レビューをふまえたうえで、中小企業において管理会計の導入期に採用する管理会計手法を標準化し、導入期段階では、経営を遂行するうえで不可欠で、かつ導入の障壁が高くない管理会計手法をまず導入することを提起する。これにより、管理会計の導入からその後の展開に向けたロードマップを明確に示されるとともに、経営者が「どこから手を付ければよいかわからない」という状態を脱却し、管理会計の導入が促進されることが期待される。また、管理会計が標準化されることにより、管理会計の実践に不可欠な会計ソフトやクラウドコンピューティングの導入費用が低減される可能性も指摘できる。一方で、本研究は未だ構想の域を出ず、標準化された管理会計の中に、どのような管理会計手法を具体的に組み込むべきか、また管理会計の標準化を進める実施主体は誰かという点についてはさらなる検討が必要である。

1. はじめに

これまでの様々な先行研究において、中小企業における管理会計導入の必要性はさかんに指摘されてきたが、国内及び国外で実施された実態調査の結果を概観する限り、必ずしも導入が順調に進んでいるとは言い難い状況にある。管理会計の導入、その後のさらなる発展が順調に進まない要因の一つとして、財政的な制約、時間面での制約、経営者の管理会計に対する理解の不足、データ収集の難しさなどが先行研究では指摘されている。中小企業の経営者にとって、管理会計の重要性を理解していても、誰の支援を受けながら、管理会計をどのような形で導入し、発展させていけばよいかという道筋が不明瞭であることも管理会計の導入がなかなか進まない要因の一つであると考えられる。本研究の問題意識はこの点にある。

管理会計は、会計学だけにとどまらず、経営学などの周辺領域を巻き込みながら拡大してきたその発展経緯や、経営管理者の意思決定に役立つ会計情報を提供するという目的（目的適合性）からして、統一された定義を行うことが難しく、多様な解釈がこれまでなされてきた。管理会計には多様性があるがゆえに、経営者は管理会計を導入し、活用していくにあたり、様々な選択肢が与えられているが、一方で、自社の状況に合わせて適切な管理会計手法を選択するという作業は必ずしも容易ではない。経営資源（ヒト・カネ・モノ・情報）に制約がある中小企業においては、この作業はさらに困難さを増すことになる。また、国内及び国外で実施された実態調査の結果を概観すると、中小企業において実際に活用されている管理会計手法と、ほとんど活用されていない管理会計手法が二極化している。したがって、中小企業の経営者にとって、選択できる管理会計手法の選択肢は多く与えられている一方で、実際に使いこなせる管理会計手法の選択肢は必ずしも多くはないと言える。

そこで、本研究では、中小企業において管理会計の導入期に採用する管理会計を標準化し、導入期段階では、経営を遂行するうえで不可欠で、かつ導入の障壁が高くない管理会計手法をまず導入することを提起し、管理会計の導入からその後の展開に向けたロードマップを明確に示すことを提起する。管理会計を標準化することによって、多少なりとも、目的適合性が犠牲になるが、標準化された管理会計をまずは導入することにより、経営者が「どこから手を付ければよいかわからない」という状態を脱却し、管理会計の導入が促進されることが期待される。

以下本稿では、まず先行研究レビューを通じて、中小企業における管理会計導入の必要性と、実際の導入状況を概観し、中小企業では必ずしも管理会計の導入が進んでいないことと、管理会計の導入にあたり中小企業が直面している障壁について明らかにする。続いて、中小企業の管理会計には発展段階があり、段階ごとに採用すべき管理会計手法が異なることを示した先行研究を概観したうえで、中小企業を対象に実施された実態調査の結果を通じて、実際にはどのような管理会計手法が採用されているかについて明らかにする。最後に、これまでの先行研究レビューの結果をふまえて、中小企業においては管理会計の導入段階では標準化された管理会計手法を採用し、まずは管理会計の導入を優先することの有用性について考察する。

2. 中小企業における管理会計の必要性と導入状況

(1) 中小企業の経営革新と管理会計

Hiebl (2013) 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] と指摘している。また、López and Hiebl (2015) は、「適切な管理会計システムを採用している中小企業は、業績を向上させて、ビジネスの成功に必要な諸側面を改善することに成功する一方で、管理会計システムを適切に活用できていないことは、ビジネスの失敗の予兆になりかねない」 [López and Hiebl (2015), p.108] と指摘している。これらの指摘からも明らかかなように、中小企業の経営をより高いレベルへと到達させて、企業のさらなる発展へとつなげていくために、管理会計はきわめて重要な役割を果たしている。

このような背景から、国内外を問わず、「中小企業における管理会計」の研究が近年、非常にさかんになっている。例えば、日本国内の研究に限れば、国立情報学研究所が提供する文献情報・学術情報検索サービスである“CiNii Articles”に「中小企業」と「管理会計」をキーワードとして論文検索を行うと、97件がヒット(2021年10月10日現在)するが、2015年以降に発表された論文数が61本含まれている。これらの論文には、中小企業を対象にアンケート調査やインタビュー調査を行った研究も多く含まれていて、管理会計を導入することで経営革新や業績向上につなげたケース研究も発表されている¹。この事実からも、中小企業における管理会計に対する研究者の関心が急速に高まっていることが伺える。

(2) 「中小企業」と「管理会計」の定義

「中小企業」の定義は国や地域によって異なり、本研究では日本国内だけではなく、マレーシア、ルーマニア及びアルゼンチンで行われた実態調査の結果も参照するが、日本の「中小企業基本法」で定義されている「中小企業」を前提として考察を進めていくことにする。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、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(常時使用する従業員の数が少ない)企業を「小規模企業者」として区別している。

「中小企業」については、中小企業基本法で明確に定義されている一方で、「管理会計」の定義を明確にすることは容易ではない。小倉(2012)によれば、1980年代以降、管理会計は「組織のバウンダリの拡大」(組織内から企業間へ)、「期間のバウンダリの拡大」(期間計算から複数会計期間へ)及び「システムのバウンダリの拡大」(紙とペンの時代からネットワーク上の会計システムへ)の3つの要因によって、管理会計の研究対象や研究内容が多様化しているという[小倉(2012)、102-106頁]。その結果として、「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]と指摘される事態となっている。管理会計は非常に多様性を有するものとなり、その

定義を一様に定めることは容易ではない。森（2020）によれば、「管理会計」の定義について、様々な研究者及び実務家による協会（米国管理会計人協会など）によって示されている定義を検討したところ、それぞれの定義は必ずしも同一ではなかったことが示されている[森（2020）、242-246頁]。

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 (下記のいずれかを満たすこと)		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「中小企業の定義について」

従来の管理会計の研究では、その研究対象は主に大企業を前提としたものであったが、経営資源（ヒト・カネ・モノ・情報）に制約が大きい中小企業の場合には、管理会計はより多様性に富んだものとなりうる。この点について、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]。

以上のような背景から、本稿では「中小企業における管理会計」を明確に定義することは差し控えるが、管理会計の本質的な性質は、「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] であり、この点に関しては大企業における管理会計の場合でも、中小企業におけ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。そこで、「中小企業の会計が経営管理のための会計すなわち管理会計でなければならない」 [水野（2019）、5頁] という指摘をふまえて、中小企業における管理会計の本質を「経営管理のための会計」と捉えることとする。

(3) 中小企業における管理会計の導入の遅れ

36 国内でこれまでに行われてきた様々な実態調査の結果を概観する限りでは、中小企業において管理会計の導入が進んでいるとは必ずしも言い難い状況にある。ここでは、いくつかの

実態調査結果をレビューする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1,739社（従業員10名以上）を対象として、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、106社（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、アンケート調査に回答した163社ではたしかに約65%が管理会計を導入していたとしても、アンケート調査に回答していない1,572社でも同様に約65%が管理会計を導入しているとは考えにくく、これらの1,572社では管理会計の導入割合は非常に低いことが予想される。したがって、燕三条・大田区・東大阪の3地域の中小企業において、管理会計が積極的に導入されているとは言い難い状態であり、これは調査対象を全国各地に拡大したとしても同様の結果になると思われる。

宗田・櫛部・岡村（2020）では、かごしま産業支援センターの情報会員と登録企業の中から鹿児島県内に属する中小企業714社に対して、2020年1月から2月にかけてアンケート調査を実施し、146社から回答を得ている（回収率20.3%）。このアンケート調査では、前述した日本管理会計学会スタディ・グループが実施したアンケート調査における質問票を参考にして質問票を作成しているという特徴がある。図表2に類似する質問が宗田・櫛部・岡村（2020）でも行われていて、その結果は図表3に示す通りである。管理会計手法を導入し

ていると回答している企業が93社(64.1%)あり、図表2の日本管理会計学会スタディ・グループの調査とほぼ同じ結果となっている。

図表3 管理会計手法の導入必要性に対する自己認識

	合計	割合
必要な管理会計手法を導入しており、既存の手法を見直したり、新たな手法を導入したりする必要性を感じていない。	63	43.4%
いくつかの管理会計手法を導入しているが、既存の手法のみでは不十分であり、既存の手法を見直したり、新たな手法を導入したりする必要性を感じている。	30	20.7%
管理会計手法を全く導入しておらず管理会計手法を導入する必要性を感じている。	14	9.7%
管理会計手法を全く導入していないし、管理会計手法を導入する必要性も感じていない。	30	20.7%
未回答	8	5.5%

(出所) 宗田・櫛部・岡村(2020)、117頁。

山口ほか(2019)では、税理士を対象とした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に対して、税理士がどのような支援を行っているかについて明らかにしている。2,977人の税理士に対して2018年1月に質問票を郵送し、587人から回答を得ている(回収率19.72%)。図表4は、管理会計手法の導入及び活用支援の経験の有無について問うものであり、未回答を除けば約69%の税理士が支援を経験している。また、図表5は、図表4の質問で「実施している」と回答した税理士のうち、現在、顧問税理士として経営支援を担当している企業の中で、どれだけの企業で管理会計の導入及び活用支援を行っているかを示したものである。70%以上の顧問先に管理会計の導入及び活用支援を行っている税理士が約17%いる一方で、30%以下の顧問先にしか管理会計の導入及び活用支援を行っていない税理士も約54%いて、二極化した結果となっている。

図表4 管理会計手法の導入及び活用支援

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 5 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。

(4) 管理会計導入の障壁

あくまでも日本国内の実態調査結果に基づいた見解ではあるが、中小企業において管理会計の導入は必ずしも順調には進んではいない。中小企業において管理会計を導入しようとする場合に、どのような障壁があるのかについて検討する。

篠田・藤本 (2019) によれば、中小企業において管理会計を導入するためのポイントは、「社長の決意」、「全体像を知る」及び「継続性」の3点であるという。社長が管理会計の導入を決意したとしても、それだけで管理会計がすぐに導入できるわけではなく、社内の様々なデータを統合的に管理して全社的に導入する必要がある、さらに本格的に管理会計システムが機能するまでには最低でも3年間の時間を要する。管理会計を導入するために要する時間と費用が管理会計導入の一つの障壁になっている [篠田・藤本 (2019)、153-154 頁]。

管理会計を導入する際の障壁について検討するためには、管理会計を導入する際の障壁として何があるのか、あるいはなぜ管理会計を導入しないのかという類の質問を行っている実態調査を参照することが有益である。海外の実態調査になるが、Alvarez らは、アルゼンチンのブエノスアイレスでホテルを営む中小企業に対してアンケート調査を実施し、管理会計システムの利用状況を調査している。149社から回答があり、Alvarez らが提示した56の管理会計手法のうち、少なくとも1つ以上の管理会計手法を活用していると回答した企業が79.2%、まったく活用していないと回答した企業が21.8%であった [Alvarez et al. (2021), pp.26-28]。

図表 6 は、管理会計手法を導入するにあたり障壁となった要因について調査したものであり、コンサルタント料、社員教育の費用、管理会計手法を活用するために必要なデータの整備が管理会計導入に向けた障壁になっていることが伺える。中小企業において、管理会計を導入するためには、税理士・公認会計士や経営コンサルタントなどの支援が一般的に必要なことに加えて、財務諸表データを部門別や製品別などに加工したり、非財務指標を活用したりすることが必要になることから、情報システムの整備も不可欠となる。経営資源に乏しい中小企業の場合、これらの負担が重くのしかかり、管理会計の導入を妨げる要因となっている。

図表6 管理会計手法を導入するにあたり障壁となった要因（複数回答）

管理会計を導入するにあたり障壁となった要因	回答割合
高額のコネサルタント料と社員の教育費用	59.4%
データを収集し、体系化することの困難さ	54.8%
管理会計手法の複雑さ	31.5%
その他の回答	23.7%

（出所） Alvarez et al. (2021) , p.28.

同様に、管理会計を活用しない理由を調査した研究として、Cuzdrioreana (2017) の研究成果が挙げられる。2017年2月から3月にかけて、ルーマニアの中小企業100社を対象に、「伝統的な管理会計手法」（予算管理や標準原価計算など21手法）と「近代的な管理会計手法」（バランスト・スコアカード、活動基準原価計算など22手法）をピックアップし、各手法について調査を行っている。回答数は37社であり、サンプルは小さいが、非常に興味深い調査を行っている。具体的には、各手法の利用の有無、各手法の重要性の評価（1：重要ではない、2：中程度に重要、3：重要の3段階）、その手法を利用していない場合には、なぜ利用しないかについてそれぞれ質問している。各手法の利用の有無及び重要性の評価については後述するものとし、ここでは管理会計手法を利用しない理由について検討する（図表7参照）。

図表7をふまえて、Cuzdrioreana は、伝統的な管理会計手法が活用されない要因として、管理会計手法を導入してから成果が出るまでの時間、経営者のコミットメントの低さ、現状で特に問題が生じていないことから管理会計手法を導入する必要性がないこと、及び財政的な制約の4点を挙げている。また、近代的な管理会計手法が活用されない要因として、導入のために要する多額の費用、成果が出るまでの時間、管理会計手法と業務内容との不整合、財政的な制約の4点を挙げている。伝統的な管理会計手法と近代的な管理会計手法とでは、活用しない要因が重なる部分と、まったく異なっている部分がはっきりと分かれていることが図表7から読み取れるが、根本的な問題として、費用と時間の問題が大きなウェイトを占めていると考えられる [Cuzdrioreana (2017) , p.306]。

これまでの先行研究の検討から、管理会計が活用されない様々な要因が存在することが明らかになったが、管理会計の必要性は理解しつつも、管理会計の導入には至っていない中小企業の場合には、上述した費用や時間の問題に加えて、実際に管理会計を導入するためには、何をどこから手をつければよいか（誰にまず相談すればよいか、どのように管理会計を学べばよいか、どの手法から導入すればよいかなど）がわからないという声も多く聞かれる³。管理会計を導入するためのロードマップが明確ではなく、中小企業にとって最初に導入すべき管理会計手法が何であるかが明示されていないことも管理会計の導入が進まない一つの要因であると考えられる。

図表 7 「伝統的な管理会計手法」と「近代的な管理会計手法」を活用しない理由

各手法に対する回答を要約した結果	管理会計手法	
	伝統的	近代的
その管理会計手法の有用性を理解できていない、中小企業には管理会計手法自体が適していない、いくつかの管理会計手法は複雑すぎる	11%	64%
その管理会計手法を導入するために多くの費用が発生する	24%	92%
その管理会計手法を導入し、成果が出るまでに時間がかかる	64%	87%
学歴、専門的知識及び管理会計を実践するための訓練機会の不足	32%	57%
その管理会計手法が信頼できない、非経済的である	14%	57%
現在、特に深刻な問題に直面していない	57%	57%
その管理会計手法は自社の業務形態に合致しない	32%	81%
その管理会計手法に馴染みがない、聞いたことがない	24%	64%
経営者のコミットメントが低い	64%	64%
その管理会計手法を導入するために必要となる適切なテクノロジーやソフトウェアパッケージを持っていない	35%	64%
財政的な制約	57%	73%
ステークホルダーからの要求	5%	5%
アンケート回答者の業務内容に関係しない	14%	14%

(出所) Cuzdrioreana (2017) , p.306.

3. 中小企業にふさわしい管理会計手法

(1) 管理会計の発展段階

Azudin と Mansor は、管理会計の発展段階を 4 つのステージに区分し、それぞれのステージにおける焦点と、各段階で使われるべき管理会計の主な手法について図表 8 のようにまとめている。また、マレーシアの中小企業 327 社にアンケート調査を実施し、102 社から回答を得ている。4 つのステージにおいて、使われるべき管理会計の手法を 4 つずつ提示し、それらの利用状況に対して 5 点リッカートスケール (5 : 頻繁に利用している ~ 1 : まったく利用していない) で質問している。図表 8 の「平均値」は、各段階に属する手法の利用状況の平均値を表している [Azudin and Mansor (2018) , pp.223-225]。

図表 8 から明らかなように、ステージ 1 と 2 の平均値は、ステージ 3 と 4 の平均値と比べて高くなっている。したがって、アンケート調査に回答した企業では、ステージ 2 に位置していて、「伝統的な管理会計」を活用している企業が最も多いことがわかる。また、ステージ 3 とステージ 4 では、ステージ 4 の平均値が高くなっていて、Azudin と Mansor が想定した順番 (ステージ 3→4) ではなく、ステージ 3 を飛び越してステージ 4 に進んでいる企業が一定程度存在することを示している。Azudin と Mansor は、この調査結果を受けて、管理

会計手法やツールの選択にあたって、企業が直面しているビジネス上の必要性に応じて、柔軟に手法を選択していると解釈している [Azudin and Mansor (2018) , p.225]

図表 8 管理会計の発展段階と段階別の利用状況

ステージ	焦点	主な手法	平均値
ステージ 1 成行任せの管理会計	実際原価計算や過去の財務データを活用した経営管理上の意思決定	財務比率 競合他社の分析	3.41
ステージ 2 伝統的な管理会計	科学的管理法の利用を通じた効果的な管理会計の実践	CVP 分析 責任会計	3.35
ステージ 3 定量的な管理会計	計画プロセスのコントロールとビジネスの将来予測	経済的発注量 在庫管理	2.70
ステージ 4 統合型管理会計	管理会計と組織マネジメントの統合	原価企画 リーン生産	2.91

(出所) Azudin and Mansor (2018) , p.223 と p.225 を基に筆者作成。

本橋 (2020) では、中小企業に適用すべき原価計算・管理会計技法として、図表 9 に挙げられる手法を示している。これらのうち、どれを選択するかは経営者が任意に選択できるが、戦略管理会計に属する⑨～⑫の手法については中小企業の場合には導入するには限界があるという [本橋 (2020)、80 頁]。図表 9 をふまえたうえで、図表 10 に示す「中小企業管理会計の発展段階モデル」を提示している。

本橋 (2020) によれば、図表 10 の中小企業管理会計の発展段階モデルでは、企業によっては、必ずしも 5 つの段階すべてを経ることがない点について言及されている。例えば、衰退期が訪れない企業もあれば、衰退期の後に必ず再生期が訪れるとは限らない点や、成熟期に至る前に市場から徹底し、成熟期以降がないケースが具体例として示されている [本橋 (2020)、84 頁]。

中小企業管理会計の発展段階モデルは、中小企業が原価計算及び管理会計手法を導入するにあたり、どのような順番で導入を進めればよいかを具体的に示している。したがって、管理会計導入に向けたロードマップの提示という点で一定の貢献を果たしていると考えられる。

図表 9 中小企業に適用すべき原価計算・管理会計技法

原価計算	①実際原価計算（個別原価計算・総合原価計算）
	②標準原価計算
	③直接原価計算
管理会計	④経営分析
	⑤経営計画（長期経営計画・中期経営計画・短期利益計画）
	⑥予算管理
	⑦原価管理（原価企画含む）
	⑧資金管理
	⑨活動基準原価計算／活動基準原価管理（ABC／ABM）
	⑩バランスト・スコアカード（BSC）
	⑪ライフサイクル・コストニング
	⑫品質原価計算
	⑬差額原価収益分析
	⑭設備投資の経済性計算

（出所）本橋（2020）、80 頁。

図表 10 中小企業管理会計の発展段階モデル

発展段階	到達点	導入する原価計算・管理会計手法
①創業期	実績の正確な測定・管理 （経営分析も含む）	・財務会計システムの導入 ・原価計算システムの導入
②成長期	予算管理・原価管理の実施 事業別・セグメント別管理	・予算管理システムと原価管理システムの導入 ・直接原価計算による事業別・セグメント別 管理システムの導入
③成熟期	必要に応じてさらに進んだ 手法の導入	・ERP（Enterprise Resource Planning）や BSC の導入
④衰退期	製品やサービスの品質、経営 品質、顧客満足度、従業員満 足度を高める努力を行う	特になし （衰退期に管理会計システムの導入や再構築 を行うことは無理がある）
⑤再生期	これまでできなかった、ある いは不十分だった管理会計 システムの導入及び再構築	・創業期、成長期及び成熟期に導入した原価計 算及び管理会計システムの再構築 ・必要に応じて ERP や BSC などの再構築

（出所）本橋（2020）、83-84 頁を基にして筆者作成。

(2) 中小企業が実際に活用している管理会計手法

国内外で実施されたアンケート調査の結果から、いくつかをピックアップし、中小企業は実際にどのような手法を活用しているかについて検討する。

山口(2016)では、燕三条、大田区、東大阪の各地域の中小企業においてどのような管理会計手法が活用されているかについても調査している(図表11参照)。なお、山口(2016)では、予算編成、予算実績差異分析、損益測定、原価計算及び資金収支については、より細かいレベルでの調査も行われているが、紙幅の都合から、ここでは各カテゴリーで最も回答数が多い調査内容のみを取り上げる。図表11から明らかのように、地域別では、大田区の中小企業が積極的に管理会計や原価計算を活用している傾向が伺える。また、予算編成、予算実績差異分析、損益測定、原価計算、資金管理といった管理会計の基本的な手法は多く活用されている一方で、設備投資の経済性計算、活動基準原価計算、バランスト・スコアカードなどのようなやや応用的な手法はほとんど活用されていないことがわかる。

図表11 燕三条・大田区・東大阪地域の中小企業が活用している管理会計手法

	燕三条	大田区	東大阪	合計
予算編成(会社全体のみ)	13	30	16	59
予算実績差異分析(全体業績のみ)	11	20	15	46
損益測定(会社全体のみ)	22	36	28	86
原価計算 (財務諸表作成目的+製品・サービス単位)	17	25	24	66
原価管理(原価企画)	3	3	6	12
原価管理(標準原価計算)	16	12	13	41
原価管理(原価改善)	4	7	7	18
原価管理(予算)	4	7	7	18
原価管理(活動基準原価計算)	0	4	0	4
原価管理(特殊原価調査)	4	8	3	15
資金収支の測定(会社全体のみ)	30	43	45	118
設備投資の経済性計算	6	5	2	13
バランスト・スコアカード	4	5	2	11
活動基準原価計算	0	2	1	3
スループット会計、付加価値会計	1	1	1	3
マテリアル・フロー・コスト会計	0	1	0	1
品質原価計算、品質コスト管理	1	5	5	11
ライフサイクル・コストニング	0	0	1	1

(出所) 山口(2016)、23-26、29、31頁をもとに筆者作成。

Alvarez らは前述したアルゼンチンのホテル業を対象としたアンケート調査において、あらかじめ 56 の管理会計手法をピックアップし、それらを次に示すような 5 つの主要なカテゴリに分類したうえで、それぞれのカテゴリについて活用状況や重要性を 5 点リッカートスケールで質問している [Alvarez et al. (2021) , p.29]。

- ①原価計算（全部原価計算、直接原価計算、活動基準原価計算、標準原価計算など）。
- ②予算編成（予算の種類、計画、活動基準予算管理など）
- ③意思決定支援システム（収益性分析、バランスト・スコアカード、ベンチマークなど）
- ④業績評価（顧客別収益性分析、CVP 分析など）。
- ⑤戦略的分析（競争相手の分析、脅威と機会の分析、活動基準原価管理など）

上記の 5 つのカテゴリについて、それぞれの活用状況を調査したのが図表 12 である。原価計算システムと予算管理は平均値が高く、ほとんどの中小企業（ホテル業）で積極的に活用されていることが明らかになる一方で、戦略管理会計（戦略的分析）のカテゴリに含まれる手法はあまり活用されていない。これは山口(2016)や後述する Cuzdrioreana (2017) の研究成果と同様の結果である。

図表 12 管理会計手法の活用状況

管理会計手法のカテゴリ	平均値	標準偏差
原価計算システム	4.81	0.86
予算管理	4.27	0.81
業績評価	3.21	1.12
意思決定支援システム	2.26	2.65
戦略管理会計	1.98	2.74

(出所) Alvarez et al. (2021) , p.29.

また、現時点で管理会計を何らかの形で導入しているかによって区分し、5 つのカテゴリの重要性の評価について調査した結果をまとめたものが図表 13 である。予算管理については、現時点での管理会計の導入の有無に関係なく、重要性が高いと認識されている一方で、戦略管理会計と原価計算については対照的な結果となっている。すなわち、現時点で管理会計を導入している企業群では、戦略管理会計を重要視し、原価計算システムの重要性が低い一方で、現時点で管理会計を導入していない企業群では、戦略管理会計の重要性が最も低く、反対に原価計算システムを非常に重要視している。この調査結果は、管理会計の導入の有無によって、重要視する管理会計の内容が変わってくることを示唆していて、管理会計導入時には、どのような手法からスタートすればよいかを解明する手掛かりとなり得る [Alvarez et al. (2021) , p.29]。

図表 13 管理会計の導入の有無と各手法に対する重要性の評価

管理会計手法のカテゴリ	管理会計を導入している		管理会計を導入していない	
	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差
戦略管理会計	4.51	0.71	2.56	0.86
予算管理	4.49	0.89	4.52	0.77
意思決定支援システム	3.19	1.19	2.89	1.62
業績評価	2.88	2.39	2.86	1.71
原価計算システム	2.15	2.32	4.47	1.54

(出所) Alvarez et al. (2021) , p.29.

Cuzdrioreana は、前述したルーマニアの中小企業 100 社を対象としたアンケートにおいて、図表 14 に示す伝統的な管理会計手法 (22 手法) と、図表 15 に示す近代的な管理会計手法 (21 手法) をリストアップし、これら 43 手法について活用の有無と、重要性の評価 (1 点: 重要性が低い~3 点: 重要性が高いの 3 点リッカートスケール) について明らかにした。それぞれの管理会計手法に対する活用率と重要性評価は図表 14 及び図表 15 のようになった。図表 14 から明らかのように、伝統的な管理会計手法では、予算管理システムや差異分析といった管理会計の基本的な手法では「活用している」という回答が目立ち、重要性も高く評価される傾向にある。

一方で、図表 15 が示すように、近代的な管理会計手法では、活用されている手法自体が少なく、中にはほとんど活用されていない手法も含まれていることに加えて、重要性も一部を除けばすべて 1 点台となっている。したがって、大企業の場合には事情はまた変わってくるが、少なくとも中小企業の場合には、近代的な管理会計手法の大半は、活用の度合いも低く、重要視もされていない手法といえる。この事実から、中小企業において実際に活用されている管理会計手法はきわめて限定的であり、管理会計手法の大半は活用もされてなく、重要性も低いことが明らかになる。したがって、中小企業に管理会計を導入し、組織内に浸透させていく段階では、ポイントを絞って、予算管理などのきわめて基本的な管理会計手法を確実に導入するような仕組みを構築することが必要になると考えられる [Cuzdrioreana (2017), p.303]。

図表 14 ルーマニアの中小企業における伝統的な管理会計手法の活用率及び重要性評価

No.	伝統的な管理会計手法	活用率	活用の有無		重要性	
			はい	いいえ	平均値	標準偏差
1	コストコントロールを目的とした予算管理システム	84%	31	6	2.67	0.62
2	キャッシュフローの計画を目的とした予算管理システム	81%	30	7	2.70	0.57
3	差異分析	54%	20	17	2.40	0.72
4	標準原価計算	30%	11	26	2.24	0.59
5	ビジネスユニット間の調整活動を目的とした予算管理システム	27%	10	27	2.21	0.75
6	日常業務の計画を目的とした予算管理システム	22%	8	29	2.18	0.61
7	CVP 分析(原価・営業量・利益の分析)	19%	7	30	2.27	0.80
8	投資利益率 (ROI) に基づいた業績評価	16%	6	31	1.86	0.71
9	全部原価計算	16%	6	31	1.78	0.78
10	資本予算 (回収期間法)	11%	4	33	1.37	0.68
11	財政状態に関わる計画策定を目的とした予算管理システム	11%	4	33	1.43	0.64
12	長期計画 (Long run forecasting)	8%	3	34	1.35	0.58
13	キャッシュフロー投資利益率に基づく業績評価	8%	3	34	1.32	0.52
14	直接原価計算	8%	3	34	1.37	0.59
15	資本予算 (内部利益率法)	5%	2	35	1.29	0.57
16	経営管理者の動機づけを目的とした予算管理システム	3%	1	36	1.16	0.37
17	部門別利益に基づく業績評価	3%	1	36	1.27	0.50
18	フォーマルな戦略計画 (Formal strategic planning)	3%	1	36	1.18	0.46
19	予算から切り離して検討された戦略的計画	3%	1	36	1.10	0.32
20	資本予算 (正味現在価値法)	0%	0	37	1.21	0.41
21	オペレーションリサーチ	0%	0	37	1.10	0.31

(出所) Cuzdrioreana (2017) , p.301.

図表 15 ルーマニアの中小企業における近代的な管理会計手法の活用率及び重要性評価

No.	近代的な管理会計手法	活用率	活用の有無		重要性	
			はい	いいえ	平均値	標準偏差
1-1	自社の業績と理想的な基準を比較するベンチマーキング	24%	9	28	2.10	0.51
1-2	日常業務活動のベンチマーキング	8%	3	34	1.24	0.43
1-3	経営管理活動のベンチマーキング	5%	2	35	1.18	0.39
2-1	財務指標と非財務指標を組合せた業績評価	30%	11	26	2.45	0.64
2-2	バランスト・スコアカード	3%	1	36	1.32	0.62
3	競争力のモニタリング	24%	9	28	2.16	0.55
4	活動基準原価計算／原価管理	14%	5	32	1.70	0.74
5	顧客別収益性分析	14%	5	32	1.64	0.71
6	競合他社のコスト評価	11%	4	33	1.27	0.50
7	環境管理会計	8%	3	34	1.18	0.39
8-1	品質原価計算	5%	2	35	1.27	0.56
8-2	原価企画	3%	1	36	1.37	0.68
9	公表財務諸表に基づく競合他社の業績評価	8%	3	34	1.21	0.41
10-1	チーム成績に基づく業績評価	8%	3	34	1.27	0.50
10-2	残余利益に基づく業績評価	0%	0	37	1.29	0.61
11	属性原価計算 (Attribute costing)	3%	1	36	1.40	0.68
12	ライフサイクル・コストイング	3%	1	36	1.45	0.69
13	戦略的価格決定	3%	1	36	1.24	0.43
14	ゼロベース予算	3%	1	36	1.10	0.31
15	ジャスト・イン・タイム	3%	1	36	1.43	0.76
16	経営意思決定のためのブランド価値の利用	0%	0	37	1.08	0.27
17	ブランド価値の財務的評価	0%	0	37	1.13	0.34
18	戦略的原価計算 (Strategic costing)	0%	0	37	1.21	0.47
19	継続的な改善 (Kaizen costing)	0%	0	37	1.45	0.76
20	経済的付加価値 (EVA)	0%	0	37	1.48	0.80
21	株主付加価値 (SVA)	0%	0	37	1.16	0.44
22	バリューチェーン分析	0%	0	37	1.24	0.54

4. 管理会計の標準化とその効果

(1) 標準化された管理会計の導入

本研究ではこれまで、過去に行われた実態調査の結果から、中小企業において管理会計（原価計算も含む）の導入が低調であり、その背景には費用及び時間などの諸問題、管理会計を導入して経営革新を成し遂げるまでのロードマップが明確ではないことを明らかにし、さらに、実際に中小企業が活用している管理会計手法は限定的であり、重要視されている手法とそうではない手法が二極化していることを明らかにした。

これらの先行研究レビューの結果をふまえて、本研究では、中小企業が管理会計（原価計算も含む）を導入し、組織内に管理会計が浸透していく段階においては、適用すべき管理会計手法をあえて絞り込んで、基本的な管理会計手法（具体的には、原価計算⁴と予算管理）の導入に注力することを提起したい。すなわち、管理会計の導入初期段階における「管理会計の標準化」の推進である。

「標準化」という言葉は、例えばデジタル大辞泉によれば「何もしなければ多様化・複雑化し、無秩序になってしまう事柄について、秩序が保たれる状態を実現するために、誰もが共通して使用できる一定の基準を定めること」と説明されている。これを管理会計に当てはめて、「管理会計の標準化」(standardization of management accounting) について考えたい。Labyntsev らによれば、管理会計の標準化とは、「管理会計の方法と技法の統一化」を図ることであり、次の4つの要素から成立するという[Labyntsev et al. (2017), pp.54-55]。

- ①管理会計の用語に関する基本的な特徴の体系化
- ②管理会計の対象の構造化
- ③費用の構造化の類型化
- ④最も重要なコストの計算方法の分類と特徴付け

したがって、中小企業が管理会計を導入する初期段階で適用すべき管理会計手法や導入の順序を定めて、それらの手法の内容や使用される用語や概念について統一化を図り、標準化された管理会計をまず一律に導入することを本研究では意図している。具体的には、中小企業の経営管理を遂行するうえで最低限必要と考えられ、かつ実態調査においても活用頻度が高かった原価計算と予算管理を導入し、最初は財務諸表作成目的の原価計算や全社的な予算管理からスタートし、原価管理目的の原価計算、部門別原価計算、部門別・セグメント別の予算管理へと少しずつレベルアップさせていく。これにより、管理会計導入期のロードマップを明示化することで、管理会計を導入するにあたり経営者がどこから手を付ければいいのかわからない状態を解消することが期待される。

管理会計の重要な特性として「目的適合性」がある。すなわち、管理会計は、経営管理者の業績評価や経営意思決定といった経営管理目的に適合する情報を提供するという役割が重要視される。したがって、目的適合性の観点に立てば、個々の経営管理者の管理会計情報に対するニーズに応じて多様な管理会計の形が存在することになる。それゆえに、管理会計を標準化することは、「目的適合性」を多かれ少なかれ犠牲にすることになり、管理会計が本来もつ特性に逆行するが、管理会計を標準化するのはあくまでも管理会計導入の初期段階だけ

である。管理会計を導入し、組織内に浸透する段階に至れば、以後は目的適合性を重視して、経営管理者の情報ニーズに合致した管理会計手法を導入していくことが可能になる。

(2) 期待される効果

中小企業が管理会計を導入する初期段階において管理会計を標準化することによって、次の2点の効果が期待できる。

第一に、管理会計導入の促進とロードマップの提示が挙げられる。管理会計を導入するにあたり、最低限必要な管理会計手法を段階的に導入して、それらを活用しながら最終的に経営革新と業績向上へつなげるためのロードマップが具体化されることで、経営管理者が管理会計を導入するにあたり、どこから手をつければよいかわからないということが避けられる。結果として、中小企業の経営をレベルアップさせるために最低限必要な管理会計手法を導入し、活用することが可能になるとともに、管理会計の導入を試みたものの結果的に挫折してしまうケースも減らすことが可能になる。

第二に、管理会計の実践に不可欠な会計ソフトやクラウドコンピューティングの導入が促進される。原価計算や予算管理を実践するためには、社内の多様なデータを収集し、それらを一元管理し、経営管理者が入手したい情報を欲しいと思うタイミングで入手できることが不可欠である。そのためには、自社の業務内容に応じてカスタマイズした会計ソフトやクラウドコンピューティングが必要になる。したがって、今日では、管理会計を通じて適時に必要な情報を入手するためには、自社の業務内容に合わせてカスタマイズしたクラウドコンピューティングが不可欠といえる[Al Lami (2019), pp.16-21]。しかしながら、山下 (2016) が指摘するように、「中小企業を念頭に置いた場合、財務的資源の制約により、ERPのような極めて高価な会計情報システムを導入することは困難である。その結果、中小企業では比較的安価な会計ソフトウェアが導入され、財務会計を重視した運用がなされており、管理会計への対応が不十分であるのが現状である。」[山下 (2016)、90 ページ]という。管理会計の導入段階で用いられる管理会計手法を標準化することで、会計ソフトやクラウドコンピューティングに含まれる必要な機能を絞り込み、全国の中小企業から共通のニーズを引き出すことにより、量産化による販売価格の低減が期待され、中小企業が支出できる範囲内で会計ソフトやクラウドコンピューティングを提供できる可能性が高まると考えられる。

5. むすび

本研究では、中小企業における管理会計の導入を促進するために、先行研究レビューの結果をふまえて、管理会計の導入期段階では、管理会計を標準化することによって、中小企業の経営管理を遂行するうえで不可欠な管理会計手法（原価計算と予算管理）を優先的に導入することを提起した。これにより、管理会計の導入から、管理会計を活用することによってもたらされる経営革新や業績向上に至るまでのロードマップを経営者に示すことが可能になる。また、導入期に採用される管理会計手法を絞り込み、共通のニーズを引き出すことで、管理会計の実践に不可欠な会計ソフトやクラウドコンピューティングが従来よりも安価に提

供できる可能性を示した。結果として、管理会計を導入する中小企業が増加することが期待される。中小企業における管理会計の導入がなかなか進まない現状において、導入を促進するための方策を具体的に提示した点に本研究の貢献があると考えられる。

しかしながら、本研究で提起した内容は、未だ先行研究レビューを基にした構想の域を出るものではなく、検討すべき事項が山積していることもまた事実である。例えば、管理会計導入期に具体的に採用すべき管理会計手法としてどの手法、あるいはどのような形態が妥当であるかについては本研究では考察できていない。また、管理会計の標準化は誰が主体となって進めていくか（中小企業庁なのか、学会なのか、職業会計人の団体なのか、あるいはそれ以外の団体なのか）についても検討を重ねる必要があることは言うまでもない。したがって、上述した点についてさらに考察を深めることが今後の課題である。また、管理会計の導入にあたり中小企業の経営者が感じている必要性や障壁、標準化の是非についてはアンケート調査やインタビュー調査を通じて、実態をより詳細に解明する必要がある。これらについても今後の研究課題としたい。

¹ 例えば、日本国内の最近3年以内（2019～2021年）の研究成果に限っても多数の研究がある。SDGs経営の実践を新たな管理会計手法の導入と捉えてTOMASEIグループの事例研究を行った川島（2021）、管理会計システムの整備度と活用能力の関係が中小企業の財務業績に与える影響を定量的に調査した市原ほか（2021）、事業承継時に管理会計の導入を通じて現経営者と後継者のマネジメント方法のすり合わせが可能になることを株式会社ヤスダモデルの事例を考察した吉川（2021）、系列会社へのマネジメント・コントロール・システムの移転と定着について株式会社東海合金製作所の事例を検討した飛田（2020）、栃木県信用保証協会と有限社長岡生コンクリートへのインタビュー調査を基にして事業承継が管理会計の導入を促進する可能性について検討した中島（2020）、株式会社下園薩男商店における事業承継時の管理会計の導入と実践について詳細に調査した宗田・君島（2020）、鹿児島県中小企業家同友会の会員企業を対象として管理会計実践に関わる実態調査を行った宗田ほか（2019）、鹿児島県税理士連合会の税理士を対象として管理会計の導入と活用支援における実態調査を行った櫛部ほか（2019）、株式会社プラス・カーサの事例を通じて中小企業における管理会計の役割について検討した浅田（2019）、経営者の自社の管理会計実践に対する自己認識について中小飲食企業4社を対象に考察した足立・岸保（2019）、株式会社本山合金製作所におけるマネジメント・コントロール・システムの整備と運用について考察した飛田（2019）など多様な研究がある。なお、紙幅の関係から、それぞれの研究成果に対する検討は割愛する。

² 日本管理会計スタディ・グループのアンケート調査と同様の質問票を用いて、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）の研究成果もあるが、紙幅の関係から本稿での検討は割愛する。

³ 井上（2015）において、京都機械金属中小企業青年連絡会経営基盤強化部会に所属する中小企業経営者の生の声として、この件について取り上げられている。

⁴ ここでの「原価計算」とは、「原価計算基準」の財務諸表作成目的の原価計算だけではなく、価格決定、原価管理、予算編成、経営意思決定の各目的の原価計算も含むものとする。

【参考文献】

- [1] Al Lami, M.F.F., R.Maelah, and G.Ghassan (2019) “Management accounting information usefulness and cloud computing qualities among small-to medium

- enterprises” , *International Journal of Management Studies*, Vol.26, No.1, pp.1-31.
- [2] Alvarez, P., L.Sensini, C.Bello and M.Vazquez (2021) “Management Accounting Practices and Performance of SMEs in the Hotel Industry: Evidence from an emerging economy” , *International Journal of Business and Social Science*, Vol.12, No.2, pp.24-35.
- [3] Azudin,A. and N.Mansor (2018) “Management accounting practices of SMEs: The impact of organizational DNA, business potential and operational technology” , *Asia Pacific Management Review*, Vol.23, No.1, pp.222-226.
- [4] Cuzdrioreana, D.D. (2017) “The Use of Management Accounting Practices by Romanian Small and Medium-Sized Enterprises: A Field Study” , *Accounting and Management Information Systems*, Vol.16, No.2, pp.291-312.
- [5] 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.
- [6] Labyntsev, N.T., E.A.Sharovatova, I.A.Omelchenko, and T.V.Makarenko (2017) “Tendencies of Standardisation of Management Accounting in Russian and International Practices” , *European Research Studies*,Vol.20, Issue 3B, pp. 45-60.
- [7] López, O.L. and M.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, No.1, pp.81-119.
- [8] 浅田拓史 (2019) 「プラス・カーサ社にみる中小企業における管理会計の意義」『企業会計』第71巻第5号、109-117頁。
- [9] 足立洋、岸保宏 (2019) 「経営者の認識を伴わない管理会計実践の可能性:—中小飲食企業4事例のケース・スタディに基づいて—」『中小企業会計研究』第5号、35-45頁。
- [10] 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、35-47頁。
- [11] 井上和子 (2015) 「中小企業における管理会計の実態と課題: 中小企業基盤整備機構公表におけるケースと経営基盤強化研究部会における検討を参考に」『実践経営学会機関紙』第52号、59-67頁。
- [12] 小倉昇 (2012) 「管理会計の現状と課題」『管理会計学』第20巻第2号、97-107頁。
- [13] 川島和浩 (2021) 「中小企業における管理会計手法の導入研究—TOMASE グループにおけるSDGs経営の実践事例—」『東北工業大学紀要 理工学編・人文社会科学編』第41号、21-30頁。
- [14] 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。
- [15] 櫛部幸子、宗田健一、岡村雄輝 (2019) 「鹿児島県税理士会連合会の税理士を対象とし

- た管理会計導入・活用支援に関する実態調査』『鹿児島県立短期大学地域研究所研究年報』第 51 号、51-73 頁。
- [16] 篠田朝也、藤本康男 (2019) 『中小企業のための管理会計—理論と実践—』東京図書出版。
- [17] 宗田健一、櫛部幸子、岡村雄輝 (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—」『商経論叢』第 71 号、95-132 頁。
- [18] 宗田健一、君島美葵子 (2020) 「ファミリービジネスにおける管理会計の導入と実践：老舗中小企業の事業承継を事例として」『産業経理』第 80 巻第 2 号、63-77 頁。
- [19] 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」『商経論叢』第 70 号、53-95 頁。
- [20] 飛田努 (2020) 「中小製造企業におけるマネジメント・コントロール・システムの移転と定着—株式会社東海合金製作所における経営改革を題材に—」『中小企業会計研究』第 6 号、14-30 頁。
- [21] 飛田努 (2019) 「中小企業におけるマネジメント・コントロール・システムの整備と組織成員による受容—管理会計と目標管理の連携：本山合金製作所の事例—」『中小企業会計研究』第 5 号、14-30 頁。
- [22] 中島洋行 (2020) 「事業承継の発生と管理会計の導入—栃木県信用保証協会および有限会社長岡生コンクリートへのインタビュー調査に基づく考察—」『中小企業会計研究』第 6 号、31-44 頁。
- [23] 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。
- [24] 本橋正美 (2020) 「中小企業管理会計の発展段階モデル」『会計論叢』第 15 号、73-86 頁。
- [25] 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。
- [26] 森浩気 (2020) 「管理会計の現代的概念に関する考察—インフォーマル・コントロールの位置づけに着目して—」『千葉商大論叢』第 58 巻第 2 号、241-253 頁。
- [27] 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)。
- [28] 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)。
- [29] 山下功 (2016) 「会計ソフトウェアにおける管理会計情報に関する考察」『新潟国際大学情報文化学部紀要』第 2 号、90-95 頁。
- [30] 吉川晃史 (2021) 「中小企業の事業承継を通じた管理会計システムの進展プロセス：株式会社ヤスダモデルの事例」『商学研究』第 68 巻第 4 号、199-218 頁。
- [31] 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 (2021年10月10日アクセス)