

【研究区分：先端的研究】

研究テーマ：ケース・スタディに基づく小規模企業の管理会計導入の促進・阻害要因に関する研究	
研究代表者：地域創生学部地域創生学科（地域産業コース）准教授 足立洋	連絡先：adachi@pu-hiroshima.ac.jp
共同研究者：	
【研究概要】 一般に、企業規模が小さいほどその経営資源の不十分さゆえに、大企業に比して管理会計を整備した形で実践することは難しいとされてきた。しかし、小規模企業では管理会計が行われていないのではなく、行われていても自覚されていない可能性もある。経営者が自覚していなくとも、そこで本研究では、小規模企業4社のケース・スタディにより、この点を検証した。その結果、帳簿の記録行為自体を経営者が行わない場合や、記憶の中で会計を行っている場合、および税理士などの会計専門職の支援を得て管理会計を実践する場合などがあることが明らかになった。	

【研究内容・成果】

(1) 研究内容

近年では、小規模企業における管理会計導入の促進・阻害要因を検討した研究はいくつか存在するが（例えばReid and Smith 2000）、本研究では、そのことを検討する前提として、管理会計の導入の有無に関する実態を認識する視点についての提言を行った。具体的には、経営者が認識していない管理会計実践が現実に存在するという点と、これを研究者が把握するためにはより包括的な調査手法をとることが必要であるという点である。

① 先行研究の整理

一般に、企業規模が小さいほどその経営資源の不十分さゆえに、大企業に比して管理会計を整備した形で実践することは難しい（水野 2015）。しかし、これは必ずしも小規模企業において管理会計実践が行われていないということを意味しない。会計知識の不足ゆえに会計報告書が理解できない経営者もいるが（Halabi et al. 2010）、管理会計実践を積極的に行う中小企業も存在する（Phadtare 2010; King et al. 2010）。

これに関連して、朝原(2010)の20人未満の企業が7割強を占める企業群への調査によれば、8割強の企業が「管理会計は実施していない」と答えた一方で、「過去の売上と利益の推移を確認し、比較を行っている」と答えた企業も76.8%存在していた。これは、「管理会計は実施していない」と認識しながらも、売上と利益の推移を確認・比較を行っている企業が少なくとも半数程度は存在することを意味する。

このことから本研究では、従来の小規模企業の調査においては、実際に管理会計実践が存在しているにもかかわらず、その有無を経営者の認識に依存して調査しているために、十分に実態把握ができていない可能性を考えた。そこで本研究では、この点を考察するため、小規模企業4社における管理会計実践の実態をケース・スタディの手法によって検討することとした。

② 研究方法

本研究では、インタビュー調査を中心としたケース・スタディの手法を採用した。ケース・スタディの方法は、一般に「どのように」(how)あるいは「なぜ」(why)という問題を扱っている場合（Yin, 1994）や、ある現象が起こっている背景の文脈が重要である場合（Cooper and Morgan, 2008）に適しているとされる。したがって、小規模企業において経営者が「どのような」管理会計実践を「どのように」管理会計の実践・導入について経営者が「どのように」認識しているかを考察するという本研究では、この手法が最適であると判断し採用することとした。

③ 事例の考察

本研究では、A～Dの4件の広島県の小規模飲食企業に対してインタビュー調査および内部

【研究区分：先端的研究】

資料の検討を行った。A～Cは単店舗での経営であり、Dは広島県および山口県に合計8店舗を構えている。

その調査によれば、AとBは、経営者が利益獲得に向けた企業活動の管理において会計情報を利用してると自覚していた。一方、CとDは、経営者自身は会計情報を企業活動の管理に役立ててるとは認識していなかった。

その背景にある大きな相違点の一つは、証憑などの原始記録を経営者自身が経営意思決定のための何らかの報告記録へと加工しているかであった。管理会計を「企業目的の達成に向けて管理している企業活動に関する会計情報を……収集・総合・報告する行為」（上総 2017: 17）として理解するならば、管理会計のプロセス全体は情報を収集して記録し（収集）、その記録を整理・総合して（総合）会計報告書という報告様式を作成する（報告）ものとして理解できる。ここで、CとDのケースでは、後2者の総合・報告が経営者ではなく、税理士という会計専門職によって担われていた。

具体的には、Aでは、経営者が自覚的に毎日空き時間に会計ソフトを利用して仕訳を入力していた（収集プロセスにおける原始記録の作成）。そして彼はそれを自分で残高試算表へと加工し（処理・報告プロセスを通じた報告記録の作成）、経営者はこの試算表を経費のムダの抑制という企業活動の管理に役立てていた。また、Bでは、経営者が意識的に毎日の売上高と客数・組数を記録して（収集プロセス）自作の分析資料を作成し（報告プロセス）、この資料を店舗内の客席レイアウトの検討などに結びつけていた。このようにA・Bでは、収集から処理・報告までの一連のプロセス（高寺 1967；上総 2017）を経営者自らが担っていた。

一方、C・Dは状況が異なっていた。経営者が自ら会計プロセスを担っていると認識していなかったC・Dでは、経営者は証憑や売上高情報などの日々の取引記録（原始記録）を収集することはしていたが、それを加工して決算書（報告記録）を作成し、次にどのような経営改善をとるべきかを提案していたのは、顧問税理士であった。会計プロセスの一定部分が会計専門職によって担われていたことにより、C・Dの経営者は、A・Bの経営者のように自らが会計を実践しているという認識には至らなかったと考えられる。

ここで注意が必要なのは、これはC・Dの経営者が自らの会計の実践を認識していないということであって、必ずしもC・Dにおいて管理会計が全く実践されていないことを意味するものではない。したがって、小規模企業経営者の管理会計実践の実態を理解する上では、経営者自身が認識する管理会計の実践実態について調査を行うだけでは不十分である。むしろ、利益獲得に向けた企業活動の管理において扱われている情報全般の生成過程と、それらの利用プロセスについての調査が今後必要となると考えられる。より具体的には、会計専門職による管理会計プロセスの補完の形がどのように決まるのかや、原始記録の収集行為そのものが経営者の損益の維持・改善に向けた意識と行動の喚起においてどの程度の役割を果たしているのか、といった点は、中小企業管理会計研究の重要な研究課題となりうると考える。

(2) 研究成果

① 経営者が認識していない管理会計実践の存在

中小企業4事例のケース・スタディを通じて、経営者自身は管理会計を実践していると自覚していなくとも、結果として実践されている場合があることを示した。また、その一つの要因として、会計専門職の支援を受けて管理会計プロセスが成立している場合にみられるように、経営者自身が会計プロセスの一部しか担っていないことを示した。

② 中小企業管理会計実践の理解深化に向けたより包括的な調査の必要性

小規模企業経営者の管理会計実践の実態を理解する上では、経営者自身が認識する管理会計の実践実態だけではなく、利益獲得に向けた企業活動の管理において扱われている情報全般の生成過程と、それらの利用プロセスについての調査が今後必要となるとという点を示した。