中小企業会計研究

2020

SIXTH
第6号
ISSUE

ISSN 2189-650X

中小企業会計学会

Japanese Accounting Association for SMEs

Journal of Accounting Research for Small- and Medium-sized Entities(SMEs)

中小企業会計研究 第6号（2020年）

目　次

（巻頭言）新型感染症の終息を願って …… 河﨑照行／1

（論文）
書面添付制度の歴史的経緯とその役割
—税理士による税務に関する保証業務— …… 小川晃司／2

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 —…… 飛田　努／14

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— …… 中島洋行／31

（課題研究委員会・最終報告）
IT社会と中小企業会計 …… 堀江正之／45

（課題研究委員会・中間報告）
中小企業事業承継における課題と展望 …… 成川正晃／49

英文Summary・Keywords ／ 51
＜編集後記＞ ／ 54

Journal of Accounting Research for Small- and Medium-sized Entities (SMEs)
No.6 (SIXTH ISSUE)

Contents

Preface

Wishing for the End of the Novel Coronavirus（COVID-19） …… Teruyuki Kawasaki ／ 1

Article

The Historical Background and Its Role of the Document Attachment System
－ Assurance Engagement Regarding Taxation by a Tax Accountant －
…… Koji Ogawa ／ 2 （51）

A case of relocation and adaptation for new MCS in SMEs
－ The case of Tokai Gokin Seisakusho －
…… Tsutomu Tobita ／ 14 （52）

Occurrence of business succession and introduction of management accounting
－ Considerations based on interview surveys with Tochigi Prefecture Credit Guarantee Association and Nagaoka Ready-mixed Concrete Ltd. －
…… Hiroyuki Nakajima ／ 31 （53）

Study Group Report

Progress of information technology and SMEs …… Masayuki Horie ／ 45

Challenges and Prospects for SME Business Succession …… Masateru Narikawa ／ 49

※（　）内は英文 Summary・Keywords の掲載頁です。

（巻頭言）

新型感染症の終息を願って

中小企業会計学会会長
河　﨑　照　行

新型感染症（新型コロナウイルス）が世界中で猛威を振るっている。教育現場では，卒業式・入学式が中止となり，教育方法の変更が迫られている。経済活動では，生産や消費の縮小により未曾有の景気後退が懸念されている。世の中はどうなるのだろう？　新型感染症が与える影響のいくつかを考えてみたい。

⑴　第１は人間行動に与える影響である。新型感染症のような社会不安が起こるたび，いつも問題となるのが，「デマ」情報や「買い占め」騒動である。リスク・コミュニケーションの基本は，情報の送り手と受け手の信頼関係である。社会不安を煽るような送り手の情報発信は論外であるが，他方，「デマ」に惑わされない受け手の抑制的行動も重要であろう。

⑵　第２はグローバリゼーションに与える影響である。グローバリゼーションは，「ヒト」「モノ」「カネ」が国家の枠組みを超えて移動し，経済市場が世界的に統合される現象をいう。新型感染症の拡大の要因が「ヒト」の活発な移動にあるとして，グローバリゼーションを非難する論調がある。しかし，非難すべきは地域紛争のような「ヒト」の信頼関係の欠如である。新型感染症の克服には，「ヒト」の信頼関係とグローバルな団結が不可欠であることはいうまでもない。

⑶　第３は教育現場に与える影響である。いま，大学教育の現場では，遠隔講義やWeb授業等がさまざまに模索されている。これまでも，教育界では，教育手段として，インターネットやSNS等の電子メディアの活用が提案されてきた。これを機会に，教育手段としての電子メディアの活用が一気に加速する可能性がある。今後は，教育内容とともに，教育手法（電子メディアの活用技法）が会計教育の検討課題となるかも知れない。

⑷　第４は中小企業に与える影響（会計専門職への役割期待）である。中小企業の危機的な経済状況の中で，会計専門職（税理士等）が果たすべき役割は大きい。従来，「中小企業等経営強化法」（2016年）では，金融機関と会計専門職（税理士等）が中小企業の経営支援の担い手となり，中小企業経営者を会計的に自立させることを要請してきた。いまこそ，会計専門職（税理士等）は，各種の支援策の活用を通して，会計（中小企業会計）が中小企業のサバイバルに有効な手段であることを再認識させる必要がある。

新型感染症という人類の危機に直面し，人間の品格と人類の英知が試されている。新型感染症が一刻も早く終息し，平穏な日常が戻っていくことを切に願うばかりである。

書面添付制度の歴史的経緯とその役割

―税理士による税務に関する保証業務―

小　川　晃　司（愛知工業大学大学院経営情報科学研究科博士後期課程・税理士）

論文要旨　わが国では，書面添付制度が「税理士による税務に関する保証業務」であるという認識が一般化されていない。そこで，本稿では，1956年に創設された書面添付制度の7年前，「税務官公署に対し提出する財務諸表等について証明を行うことを業とした税務公証士を資格者として加える」提案がなされていた事実を踏まえ，書面添付制度の「歴史的経緯」を概観し，当該制度が「税理士による税務申告書の信頼性を高める税務に関する保証業務」である，という考察を行った。

書面添付制度は，税理士が，税理士法第1条に定める「納税義務の適正な実現を図る」ため，税理士が自らの「資格を賭して」行うものであり，当該業務によって税務申告書の信頼性が高められる。

保証業務は情報の責任者が，独立した第三者にその情報の信頼性を担保してもらい，情報利用者の信頼を得るために行うものである。

① 先行研究によれば，書面添付制度は，税務に関する保証業務という点で「世界でわが国だけに存在する画期的な制度」であり，その位置付けは，「一種の証明行為，監査と同類の性格」，「税務申告書に添付された監査証明書」，「税務監査証明業務」とする有力な見解がある。

② 書面添付制度創設までの経緯において，国税庁が「税理士は税務書類の監査証明業務が出来る」とする試案を大蔵省側と交渉している。

③ 税理士には税理士法によって実質的独立性の堅持が求められる。

④ 情報利用者（税務官公署）が書面添付制度による税務申告書の信頼性に高い評価を与えていることについて，実績データから証明できる。

⑤ 保証業務はその様々な属性から「保証の内容がグラデーションをなして」おり，税務に関する保証業務もその1つと考えられる。

以上の考察から，書面添付制度は，保証業務の趣旨と合致し，当該制度は「税理士による税務に関する保証業務」であるとの結論を得た。

キーワード　書面添付制度，税理士，独立性，税務に関する保証業務，保証業務

1　はじめに

税理士による「書面添付制度」とは「税理士法（以下，「法」（条文表記の場合のみ）という）第33条の2」に規定する書面と「法第35条」に規定する意見聴取を総称したもの（坂本2011，484）で，1956年の税理士法改正により

※本稿は査読済み論文です（2020年2月28日決定）。

創設された。しかしながら，わが国では，創設から64年経過している現代においても，書面添付制度が「税理士による税務に関する保証業務」であるという認識が一般化されていない。そこで，本稿では，「書面添付制度」の歴史的経緯を概観し，当該制度が税理士による税務申告書の信頼性を高める税務に関する保証業務である，という考察を行うこととした[1]。

2　書面添付制度の萌芽

2.1　シャウプ使節団日本税制報告書（シャウプ勧告）

制度の前提となる構想は，創設（1956年）より7年前の1949年において，すでに練られていた。当時GHQ[2]最高司令官であったDouglas MacArthurは，日本の税務行政に関し，外側から客観的な研究を行う必要があるということを決定した。経済科学局（ESS[3]）の局長は，1947年7月，税制を調査するため臨時使節団の結成（コロンビア大学のCarl S. Shoupを団長とするシャウプ使節団，以下「シャウプ税制使節団」という）を承認した（加藤・宇田川・石1977，370）。シャウプ税制使節団が日本税制を研究，報告書としてまとめたものが「シャウプ使節団日本税制報告書」（シャウプ勧告）（Shoup Mission Report on Japanese Taxation）であり，第1次報告書（1949年9月15日公表）と第2次報告書（1950年9月21日公表）の2回にわたって提出されている。シャウプ税制使節団と日本政府及び日本税理士会連合会（以下「日税連」という。日本政府をあわせて「日本政府等」という）の折衝から当該構想を確認することができる。

第1次報告書[4]において「納税者の代理」（Taxpayer Representation）と題して次の勧告が行われている。

> 適正な税務行政を行うためには，納税者が税務官吏に対抗するのに税務官吏と同じ程度の精通度をもってしようとすれば，かかる専門家の一団の援助を受けることが必要である。したがって，税務代理士階級の水準が相当に引き上げられること（Consequently, it is necessary that the standards of the Tax Practitioner class must be considerably improved.）が必要である（The Shoup Mission 1949，Ⅳ 62-63）。

当該勧告を受けた日本政府等は，当時税務行政を担っていた税務代理士の業務水準を大幅に改善するため，高度の法律知識と会計技術を有する専門職業家として，税務官公署に対し提出する財務諸表等について証明を行うことを業とした税務公証士（仮称）を新たに加える一方，多数の中小所得者に対し申告納税制度を一層普及徹底せしめるため，現状の税務代理士をそのまま存続させることとした。国家資格としての税務公証士と現行税務代理士との2本建てに改める法律案作成の準備をしたのである。日本政府より報告を受けたシャウプ税制使節団は，その経過報告に検討を加え，税務代理士会代表との折衝を行ったのち，税務代理士法の改善指針を明確に打ち出した（日本税理士会連合会1987，44-46）。

第2次報告書[5]において「納税者の代理人」（Taxpayers' Representatives）と題して次の勧告が行われている。

> 現在開業中税務代理士については人物試験を受けるだけでその業務を継続することが認められるが，今後税務代理士の地位を得ようとする者は，専門知識に関する筆記試験に合格しなければならないこととする（The Shoup Mission 1950，11）。

そのうえで税務公証士について「申告者を法律的に正しいものとして認証することは，納税者の代理者本来の職務ではない。（中略，筆者）申告書の正確さを確かめることは，税務行

政の問題であって，私的団体に委任することができない」と理由を付して「申告書，帳簿及び記録に従った正しいものとし認証する資格のある『税務公証士』のような新しい職種の納税者の代理者を設けることは，望ましくないように思われる」とその資格を否定した（The Shoup Mission 1950，77）。

シャウプ使節団の主要な目的は，第1次報告書の序文に記載されているとおり日本における恒久的な租税制度を立案することである。同文には「われわれが勧告しているのは，租税制度であって，相互に関連のない多くの別個の措置ではない（The Shoup Mission 1949，ⅱ）」とも記載されており，同使節団の狙いが「租税制度そのものの改革に鋭く的を絞っていた（飯塚 1994，8）」ためと考えられる。

さらにアメリカの日本に対する戦後処理の方針について武田（2003，35）は，「財閥の解体とそれに伴う証券の民主化･大衆化におかれた」とし，「大会社思考の会計制度化であり，証券市場指向のディスクロージャー制度の発足であった」と説明している。

このような経緯から，税務公証士の創設案は見送られることになったが，重要な点は，税務代理士が税務官公署に提出する財務諸表等を証明する業務を行う法律案の検討について，当時すでに行われていたという事実である。見送られた当該証明業務は，その後の税理士法改正要望書等において，再度提案されることになる（3参照）。

2.2　税理士法の施行（1951年）

第2次報告書において納税者の代理人資格として国家試験制度を採用すべきとの勧告を受け，日本政府は戦後の税務行政を刷新するため，1951年，新たに税理士法を創設し，従来あった税務代理士法は廃止することにした。新たに創設された税理士法の主たる特徴は国家資格試験制度及び税理士法第1条における職責条項の創設である。当時の日本では，職責（使命）規定は税理士法の他，弁護士法にしかなく[6]，税理士法の特色の1つである（山本 2001，183）。また，書面添付制度に関連した制度としては審査請求に関する調査が行われる場合の「意見聴取制度」（法第35条）が創設された[7]。

3　書面添付制度の創設

3.1　創設までの経緯

日税連は，1953年2月「税理士法第2条中に，『税務計算の監査及び証明をすること』を加えること」とする「税理士制度改正に関する陳情書（以下「陳情書」という）」を国会並びに関係官庁に提出した。さらに同年8月26日，陳情書の税務監査の部分に具体的事項を加えた「要望書」を関係省庁に提出した（日本税理士会連合会 1987，460-465）。当時は日税連の他，国税庁，計理士会などからも要望等が顕在化していた（日本税理士会連合会 1987，115）。

このような経緯に顧み，国税庁は諸要望を取り入れた税理士法改正試案を作成し大蔵省側と交渉にはいった（日本税理士会連合会 1987，117）。

国税庁の試案は，以下の3点であった。

- 税理士は税理士の名称を用いて会計に関する整理・立案を行うことを業とすることができること（以下「会計の整理立案業務」という）
- 税理士は課税標準又は税額の計算の適否について監査証明をすることを業とすることができること（以下「税務書類の監査証明業務」という）
- 税務職員及び計理士に通常の試験を経ないで，税理士となる途を開くこと

上記2点は日税連からの要望である。なかでも「税務書類の監査証明業務」については，税

理士法創設前から続く税理士会の念願であり，実現に向けた信念の強さが窺われる。

試案に対して大蔵省側は，「会計の整理立案業務」に関しては「何人も自由に行ない得る」，「税務書類の監査証明業務」に関しては「税務書類の監査は税務官公署が最終監査を行うものである（日本税理士会連合会 1987，117-118）」とする，いずれも否定的な見方を示している。ただし，この税務官公署が最終監査者であるという大蔵省の見解は当時における賦課課税的な税務行政を背景としたものであり，現在は「納税者は納税者の立場で，課税庁は課税庁の立場でそれぞれ法律を解釈し，それを事実関係に適用する。（中略，筆者）それが租税正義の要請に合致しているかどうかは，裁判所，最終的には最高裁判所が判断する（伊藤 2014，78）」解釈論が一般的である。重要な点は，大蔵省側が「税務書類の監査証明業務」に関して上記のような否定的な見方だけでなく，「税務書類に独立会計人が関与し，その責任を明らかにすることは税務行政上効果的である」としたうえで，「税理士に監査証明の途を開くとしても，税理士が関与した範囲において税務書類の内容が正しいと思う旨の意見を税務官庁に表明する制度を開けばいい。意見を表明した案件は更正決定を行うとき税理士の意見を求め，その責任を追及すればよい（日本税理士会連合会 1987，118）」とする，書面添付制度の導入に前向きな見解が同時に示されていることである。

3.2　税理士法第 33 条の 2 創設（1956 年）

大蔵省の見解によって書面添付制度創設の方向に向かって一気に流れ出し（加藤 2018，245），税理士法改正に関する議論は進み，1956 年 3 月 16 日閣議決定がされた。同年 3 月の「税理士法の一部を改正する法律案」について山手満男政府委員（当時大蔵政務次官）は「税務行政の円滑化に資するとともに税理士業務の向上をはかるため，税理士の責任が明確になる添付書面及び更正決定前の意見聴取制度を設けた」と書面添付制度の趣旨を説明している [8]。同年 6 月，税理士法改正案は国会期末に参議院を通過し，法律第 165 号をもって公布された。ここに更正決定後の意見聴取制度とあわせて書面添付制度が創設された。

4　その後の改正

4.1　法第 33 条の 2 第 2 項創設（1980 年）

1980 年は税理士法創設以来最も大きな改正があった年である。書面添付制度に関連する主たるものは，使命条項及び独立した公正の立場の明記（法第 1 条），審査事項記載書面添付制度の創設（法第 33 条の 2 第 2 項）である。金子一平大蔵大臣（当時）は改正理由について「税理士制度の実情等に顧み，その改善を図り，税理士業務のより適正な運営に資するため」と説明している [9]。

1951 年税理士法創設の際に規定された法第 1 条「税理士の職責」「中正な立場」がそれぞれ「税理士の使命」「独立した公正の立場」に，他の文言も全面的に見直しがされた。

法第 1 条の改正により，申告納税制度の理念に沿って，納税義務の適正な実現を図ることという書面添付制度の目的が明確となった。

また，他人が作成した税務申告書について相談を受けこれを審査した場合，その旨を記載した書面を添付する制度（法第 33 条の 2 第 2 項）が創設された。国会審議の場において福田幸弘政府委員（当時大蔵大臣官房審議官）は「専門家の立場を非常に尊重し，地位が向上していく，税務監査という言葉でも結構である」としたうえで「専門家の書面がついているということで，その内容に正確性が保証されている」としている [10]。「税務監査」や「正確性の保証」の発言から税理士への信頼及び当該制度に対する期待

の高さが窺える。

4.2　意見聴取制度の拡充（2001年）

1996年，日税連は書面添付に関する改正案として書面添付制度を利用した場合の税務調査前の意見聴取制度の採用を公表した[11]。2000年9月21日，日税連は上記内容を含めた「税理士法に関する改正要望書」を作成，機関決定の上，国税庁に提出した。

これを受けて国税庁は，同年12月7日に「税理士制度改正要望」を作成，大蔵省主税局に提出した。その後，税制調査会で審議が行われ，2001年3月9日「税理士法の一部を改正する法律案」が閣議決定された（日本税理士会連合会 2015，16）。松沢（2000a，7）は「税理士法第1条の税理士の使命の具体的な表れが書面添付制度であることを『要望書』は明らかにしている」として，日税連の提言を高く評価している。

その後通知された旧事務運営方針[12]（以下「旧方針」という）において「意見聴取は，税務の専門家としての立場を尊重して付与された税理士等の権利の一つと位置付けられる」と記載している。国税庁は書面添付制度が税理士の権利であることを明確にした[13]。現在有効[14]となっている事務運営指針（2009. 4. 1制定，2012. 12. 19改正）では「制度の趣旨・目的を踏まえつつ，意見聴取により疑問点が解明した場合には，結果的には調査に至らないこともあり得る」と意見聴取の結果，税務調査に移行しない旨も明文化した。

5　書面添付制度と保証業務

5.1　納税義務の適正な実現

納税義務は法律の定める課税要件の充足によって成立[15]し，原則として申告納税方式又は賦課課税方式により確定する。「『納税義務の適正な実現を図る』という規定の趣旨は，税法に定めるとおり『過大でもなく過小でもなく納税する』（日本税理士会連合会 2016，18）」ことであり，「適正な納税義務を履行することが，憲法第30条に基づく納税義務の本質である（松沢 1996，66）」とされている。1980年の税理士法改正により法第1条の「税理士の使命」が規定され，申告納税制度の理念に沿って，「納税義務の適正な実現を図るため」という，書面添付制度の目的が明確となった。

5.2　先行研究

先行研究によれば，書面添付制度は税務に関する保証業務という点で，「世界でわが国だけに存在する画期的な制度である（坂本 2019，123）」とされ，その位置付けは「書面添付とは，税理士が作成した申告書について，①税理士がどの程度『内容に立ち入って検討』をしたのか，したがって，②税理士がどの程度の『責任をもって作成』したのか等を明らかにするために作成した書類である。それゆえ，一種の『証明行為』であるから，ある意味では『監査と同類の性格』のものであるといえる（武田 2008，186）」，「税理士が職業会計人であることに異論はない。そこに税理士法第1条の租税法に関する法律家の地位が加わると，新しく税務監査人としての性格が明確になってこよう。（中略，筆者）。第三者の立場から，適法性・準拠性・真実性が証明されてこそ，税務監査の目的が達成されるのである。この業務が税務監査人に役割なのである。税務監査人である以上は，申告が適法性・真実性に合致していることを報告しなければならない。これが税理士法第33条の2の書面添付であり，これは，まさに税務申告書に添付された監査証明書なのである（松沢 2000b，5-6）」，「書面添付制度は，税理士による申告書に関する保証業務，税務監査証明業務である（坂本 2019，122）」とする有力な見解がある。

5.3　保証業務

保証業務について，IAASB[16] の定義では「保証業務（assurance engagement）は，業務実施者が，規準に照らして行った主題の測定又は評価の結果について，主題に責任を負う者以外の想定利用者の信頼の程度を高めるように策定された結論を表明するため（to express a conclusion）に，十分かつ適切な証拠の入手を目指す業務である（IAASB 2013，10；JICPA 訳 2015, 10 参照）」となっている。日本においても企業会計審議会が 2004 年 11 月に「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書（以下「意見書」という）」を公表した。

意見書では，保証業務は，業務実施者，主題に責任を負う者，想定利用者の三当事者が関わることにより成立する（意見書四 1）としたうえで，業務実施者は，独立した立場から公正不偏の態度を保持することが最も重要とされ，自らが主題に責任を負う者及び想定利用者となることはできない（意見書四 2）と厳格な独立性の堅持を業務実施者に係る最も重要な要件とした。保証業務では，独立性を含め関連する職業倫理の規定を充足することが求められている[17]。日本公認会計士協会倫理規則は「精神的独立性」及び「外観的独立性」を規定[18]（「精神的独立性」は「実質的独立性」ともいい，「外観的独立性」は「形式的独立性」ともいう）し，「精神的独立性は，財務諸表監査制度の根底を支える概念として重要とし，外観的独立性は，精神的独立性を形式面から担保するために重要である（南・中里・大澤 2018, 15）とされている。したがって，保証業務において求められる独立性は「精神的独立性（実質的独立性）」のみでなく，「外観的独立性（形式的独立性）」を含むことになる。

保証業務は情報（主題）の責任者が，独立した第三者（業務実施者）にその情報の信頼性を担保してもらい，情報利用者の信頼を得るために行うものとされる（山浦 2006，3）。保証業務の成立論理について山浦（2000, 14）は「保証対象情報が経済的意思決定者の意思決定プロセスに不可欠の役割を担うとすれば，その情報が信頼性を付与されれば意思決定者は情報リスクを下げることができる」と説明している。

財務情報以外にも，非財務情報として様々な保証内容が保証業務に関連する当事者のニーズに応じて既に存在している[19]。小森（2018, 200）は「保証内容はそれぞれの報告書や情報の種類によって異なると考えられる」と保証水準は画一的なものではないと説明している。このように保証業務は，その様々な「保証の内容がグラデーションをなして『保証の連続体』を構成している（武田 2003，36）」とされている。

5.4　税理士の独立性

書面添付制度の場合，業務実施者は税理士，主題に責任を負う者は納税者，想定利用者は税務官公署ということになる。税務に関する保証業務においても，税理士は，独立した立場から公正不偏の態度を保持することが最も重要であると考えられる。

1980 年に規定された税理士法第 1 条「税理士の使命」について，坂本（2011，478）は「税理士は税務に関する専門家として『独立性』と『公正性』が求められ，かつ，『納税義務の適正な実現を図る』ことを使命としている」と説明している。また，税理士法では，真正の事実に基づく業務遂行義務等の多くの義務が課されており，税理士には精神的独立性（実質的独立性）が求められる。

職業会計人の精神的独立性（実質的独立性）について，Mautz & Sharaf（1961，206；飯塚訳 1993, 7-8 参照）は，「潜在意識的においてさえ，彼の判断を歪められるかも知れないどんな自己の利益についても，独立していることが最も重要なのである」と説明している[20]。税理士の使命を果たすため，税理士は精神的独立性（実

質的独立性）を錬磨，堅持することが求められている。

2001 年税制改正に関する国会審議の場において塩川正十郎財務大臣（当時）は税理士の独立性に関し，「税理士の精神というものは，倫理観というものは税理士法第１条に書いたとおりであり，独立して公正で厳正な判断をするということは当然である」と説明している[21]。この発言から，税理士の監督官庁の長である財務大臣が税理士の厳格な独立性を高く評価していることが窺える。また，税理士は地方公共団体の外部監査人[22]など公的な立場に登用されており，その根拠の１つが独立性の社会的評価である。

5.5　書面添付制度における実績

保証業務に係る当事者としての情報利用者は不特定多数ではなく，税務官公署と限定されている。情報利用者である税務官公署が書面添付制度による税務申告書の信頼性に高い評価を与えていることが，書面添付制度に関する税務行政上の実績から証明できる。その内容は,「年々増加する書面添付実践割合に反して意見聴取割合は減少し，さらに意見聴取中，税務調査に移行した割合も減少している状況」として**図表１**に示すとおりである。

この実績データから，税務官公署の立場から当該制度を評価したうえで，業務実施者である税理士に対しても，高い信頼があることを証明できると考えられる。さらに税務官公署側があくまで黙示的ではありながらも一種の保証業務として認識しているとも読み取ることができる。また，松本（2005, 50）は当事者間の相互理解が各報告書の適切な利用を促すとしている。書面添付制度は業務実施者及び利用者がそれぞれ税理士及び税務官公署であり，適正な納税義務の実現という税理士の使命は相互に理解されている。

5.6　法第２条と法第 33 条の２

税理士が行う業務は法第２条第１項第１号に税務代理業務（以下「第１号業務」という），同項第２号に税務書類作成業務（以下「第２号業務」という），同項第３号に税務相談業務（以

図表1　法人申告件数と法人税の書面添付割合

年度		平成22年度 22.4～23.3	平成23年度 23.4～24.3	平成24年度 24.4～25.3	平成25年度 25.4～26.3	平成26年度 26.4～27.3	平成27年度 27.4～28.3	平成28年度 28.4～29.3
申告件数	①	2,762千件	2,763千件	2,761千件	2,771千件	2,794千件	2,825千件	2,860千件
①の内税理士関与申告件数	②	2,412千件	2,415千件	2,420千件	2,435千件	2,461千件	2,497千件	2,536千件
税理士関与割合	③＝②／①	87.3%	87.4%	87.7%	87.9%	88.1%	88.4%	88.7%
②のうち 書面添付件数	④	169千件	179千件	189千件	198千件	207千件	215千件	224千件
書面添付割合	⑤＝④／②	7.0%	7.4%	7.8%	8.1%	8.4%	8.6%	8.8%
④のうち意見聴取が行われた割合	⑥	4.5%	4.4%	3.5%	3.1%	2.9%	2.7%	2.7%
実地調査省略割合	⑦	51.4%	52.9%	56.0%	53.9%	53.5%	54.3%	54.6%
書面添付中調査移行割合	⑧=⑥×(1−⑦)	2.2%	2.1%	1.5%	1.4%	1.3%	1.2%	1.2%

出所：加藤（2018），314，図表5-2を参照し，一部加工。

下「第３号業務」という）が規定されており，いずれも税理士の無償独占業務である。意見書では，業務実施者が，税務申告書の作成及び納税者の代理を行う業務は保証業務の定義を満たさない（意見書二４（1）④）としている。

法第33条の２第１項の業務（以下「第１項書面添付」という）は，①税理士が税務申告書を作成し，②当該申告書の作成に関し，計算等した事項を記載した書面を当該申告書に添付する（以下②を「添付書面」という）ものである。第１項書面添付は税務申告書を作成する第２号業務と添付書面を作成する第２号業務の複合的業務である。添付書面それ自体の業務は税務申告書の作成ではなく，第１号業務である納税者の代理行為でもないため，意見書二４（1）④の要件には該当しない。

その一方において，税理士自身が税務申告書を作成し，かつ，添付書面も作成するため，保証業務に最も重要とされている独立性のうち外観的独立性（形式的独立性）を保持していないことになる。もっとも，税務に関する保証業務の情報利用者は税務官公署に特定され，保証業務はその情報利用者の信頼を得るために行うものであり（5.3参照），税務官公署が，税理士の厳格な独立性を理解し（5.4参照），かつ，書面添付制度による税務申告書の信頼性に高い評価を与えている状況が実績データによって証明されている（5.5参照）。以上のように，外観的独立性を必要とする理由とされる，業務実施者及びその情報に対する情報利用者の信頼性について，第１項書面添付は既にその信頼性が保持されている。したがって，保証業務が特定した情報利用者の信頼を得るために行われ，その情報利用者が税理士の厳格な独立性を理解しているという限定された場の条件において，第１項書面添付の独立性について，問題は生じないと考えられる。

法33条の２第２項の業務（以下「第２項書面添付」という）は，他人の作成した税務申告書を審査した場合において，その審査した事項等を記載した書面を当該申告書に添付するものである。第２項書面添付は相談業務であり，第３号業務に該当するため，意見書四（1）④の問題とはならない。さらに税理士が他人の作成した税務申告書に対し，審査した事項を書面に記載する業務であるため，独立性の観点からも問題にならない。よって，第２項書面添付は，正に保証業務として位置付けられることになる[23]。

5.7　書面添付制度の厳格性と役割

記載した書面に虚偽の記載等を行った場合，「戒告・２年以内の税理士業務の停止・税理士業務の停止」といった懲戒処分（法第44条）を受けることになる（法第46条）。「税理士はその資格を賭して，書面添付を行う（坂本2019, 123）」ため，書面添付制度は厳格性を担保に信頼を付与した情報提供が可能である。坂本（2019，123）は制度の厳格性から「これら書面添付業務は，税理士による保証業務，税務監査証明業務である」と説明した上で，理論的に整理をしている（図表２）。

税務に関する保証業務は，業務実施者（税理

図表2　書面添付業務（税理士法第33条の2）

<table>
<tr><td rowspan="2">税理士による
保証業務</td><td>第１項
書面添付</td><td>申告書の作成に関する証明業務</td><td rowspan="2">税務監査証明業務</td></tr>
<tr><td>第２項
書面添付</td><td>税務監査業務</td></tr>
</table>

出所：坂本（2019），124。

士）が主題責任者（納税者）の情報の信頼性を担保することにより，情報利用者（税務官公署）の信頼を得るために行うものであることから，保証業務の趣旨と合致している（5.3 参照）。したがって，書面添付制度の役割は，法第１条に定める納税義務の適正な実現を図るため,「税理士による税務申告書の信頼性を高める税務に関する保証業務を行うこと」である。

6　おわりに

書面添付制度は 1956 年に誕生し，その後 1980 年に「審査事項記載書面添付制度」，2001 年に「事前通知前の意見聴取制度」が創設され，現在の制度となっている。当該制度は「納税義務の適正な実現を図る」ため，税理士が自らの資格を賭して行うものであり，当該業務によって，税務申告書の信頼性が高められる。しかしながら，わが国では，書面添付制度が「税理士による税務に関する保証業務」であるという認識が一般化されていない。

保証業務は情報利用者の信頼を得るために行うものである。また，保証業務における保証の水準は画一的なものではなく，税務に関する保証業務もその１つと考えられる。

先行研究によれば，書面添付制度は税務に関する保証業務という点で，世界でわが国だけに存在する画期的な制度であり，その位置付けは，一種の証明行為，監査と同類の性格などの有力な見解がある。また，書面添付制度創設の経緯において，税理士が税務書類の監査証明業務が出来る旨の内容が提案されている。そして，税理士法によって税理士には実質的独立性の堅持が求められ，税務官公署が書面添付制度による税務申告書の信頼性について高く評価していることを実績データから証明できる。

以上の考察から，書面添付制度は，保証業務の趣旨と合致しており，当該制度は「税理士による税務に関する保証業務」であるとの結論を得た。

（注）

1　本稿に関連する現在の税理士法は以下のとおりである。

第１条（税理士の使命）税理士は，税務に関する専門家として，独立した公正な立場において，申告納税制度の理念にそつて，納税義務者の信頼にこたえ，租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。

第2条(税理士の業務)税理士は,他人の求めに応じ,租税（括弧内省略）に関し，次に掲げる事務を行うことを業とする。

(1) 税務代理（括弧内省略)。

(2) 税務書類の作成（括弧内省略)。

(3) 税務相談（括弧内省略)。

②③（省略)。

第 33 条の 2（計算事項，審査事項等を記載した書面の添付）税理士又は税理士法人は，国税通則法第 16 条第１項第１号に掲げる申告納税方式又は地方税法第１条第１項第８号若しくは第 11 号に掲げる申告納付若しくは申告納入の方法による租税の課税標準等を記載した申告書を作成したときは，当該申告書の作成に関し，計算し，整理し，又は相談に応じた事項を財務省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができる。

②　税理士又は税理士法人は，前項に規定する租税の課税標準等を記載した申告書で他人の作成したものにつき相談を受けてこれを審査した場合において，当該申告書が当該租税に関する法令の規定に従つて作成されていると認めたときは，その審査した事項及び当該申告書が当該法令の規定に従つて作成されている旨を財務省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができる。

③（省略)。

第 35 条（意見の聴取）税務官公署の当該職員は，第 33 条の２第１項又は第２項に規定する書面(以下この項及び次項において「添付書面」という。)が添付されている申告書を提出した者について，

当該申告書に係る租税に関しあらかじめその者に日時場所を通知してその帳簿書類を調査する場合において，当該租税に関し第30条の規定による書面を提出している税理士があるときは，当該通知をする前に，当該税理士に対し，当該添付書面に記載された事項に関し意見を述べる機会を与えなければならない。

② 添付書面が添付されている申告書について国税通則法又は地方税法の規定による更正をすべき場合において，当該添付書面に記載されたところにより当該更正の基因となる事実につき税理士が計算し，整理し，若しくは相談に応じ，又は審査していると認められるときは，税務署長（括弧内省略）又は地方公共団体の長は，当該税理士に対し，当該事実に関し意見を述べる機会を与えなければならない。ただし，申告書及びこれに添付された書類の調査により課税標準等の計算について法令の規定に従つていないことが明らかであること又はその計算に誤りがあることにより更正を行う場合にはこの限りでない。

③ 国税不服審判所の担当審判官又は行政不服審査法第9条第1項の規定により国税庁長官若しくは地方公共団体の長が指名した者は，租税についての審査請求に係る事案について調査する場合において，当該審査請求に関し第30条の規定による書面を提出している税理士があるときは，当該税理士に対し当該事案に関し意見を述べる機会を与えなければならない。

④ （省略）。

2 総司令部（General Headquarters）の略称。連合国最高司令官の機関をいう。

3 Economic and Scientific Sectionの略称。

4 原文のほか，連合国最高司令官総司令部民事局（1949）の日本語訳を参照している。

5 原文のほか，国税庁（1950）の日本語訳を参照している。

6 公認会計士法において使命条項が規定されたのは2003年である。

7 税務代理権限証書の提出がある税理士に限る（税理士法第30条）。

8 第24 回国会衆議院大蔵委員会議録第22号，1956年3月23日，2（『第24回国会衆議院委員会議録（第1類第5号）』所収）。

9 第87 回国会衆議院大蔵委員会議録第25号，1979年6月1日，2（『第87回国会衆議院委員会議録（第1類第5号）』所収）。

10 第90回国会衆議院大蔵委員会議録第2号，1979年12月5日，6（『第90回国会衆議院委員会議録（第1類第5号）』所収）。

11 日税連は，「『税理士法改正に関する意見（タタキ台）』の審議状況について（報告）」を公表している（日本税理士会連合会制度部 1996. 12. 20）

12 「税理士法の一部改正に伴う法人課税部門における新書面添付制度の運用に当たっての基本的な考え方及び事務手続等について（事務運営指針）」。2002年3月14日付。

13 意見聴取は税理士による書面添付の記載内容について行われる（税理士法第35条）。

14 旧方針は2009年に事務運営方針が新しく制定された時点で廃止・無効となっている。

15 1919年に制定されたドイツ国税通則法（Reichsabgabenordnung（RAO））81条において「租税債務は，法律が租税をそれに結びつけている要件が実現されると同時に成立する」が規定された（金子 2019, 863）。

16 IAASB（International Auditing and Assurance Standards Board）国際監査・保証基準審議会。国際会計士連盟（IFAC）のなかに設置されている国際監査基準（ISA）の設定機関。

17 日本公認会計士協会（2017, Q4（2））。

18 日本公認会計士協会倫理規則注解11（一）（二）。

19 例えば，事業報告（会社法），企業リスク情報，CSR（Corporate Social Responsibility）報告書，GHG（Greenhouse Gas）排出量情報などがある（内藤 2013, 24）。

20 このマウツ＆シャラフの説明は，『Professional Etbics of Certifid Public Accountants』20 ～ 21ページの見解を引用している。飯塚（1993, 7-8参照）。

21 第151回国会衆議院財務金融委員会議録第12号，2001年5月25日，15（『第151回国会衆議院

委員会議録（第１類第５号）』所収）。

22　他に会社法上の会計参与，政治資金規正法による登録政治資金監査人，銀行法による紛争解決委員等が登用されている。

23　坂本は，第１項書面添付について「申告書の作成に関する証明業務」であるとし，第２項書面添付について「税理士が申告書の作成に関わっていないことから税務監査業務そのものである」とする有力な見解を述べている（坂本 2019, 122-123）。

【参考文献】

IFAC, IAASB. 2013. *International Framework for Assurance Engagements*.（2003. 12;2013. 12 改訂）（JICPA 訳 . 2015.『保証業務の国際的なフレームワーク』JICPA）

Mautz, R. K. & Sharaf, H. A. 1961. *The Philosophy of Auditing. American accounting association*.（飯塚毅訳 . 1993.「会計人の独立性とは何か」『TKC』TKC 全国会）

The Shoup Mission. 1949. *Report On Japanese Taxation Volume I, Appendix Volume IV*. General Headquarters of the Supreme Commander for the Allied Powers.（連合国最高司令官総司令部民事局訳 . 1949.『シャウプ使節團日本税制報告書』連合国最高司令官総司令部民事局）

The Shoup Mission. 1950. *Second Report On Japanese Taxation*. Tax Administration Agency.（国税庁訳 . 1950.『シャウプ使節團第二次日本税制報告書』国税庁）

飯塚毅. 1994.「租税正義」『TKC』259（8）：6-9.

伊藤義一. 2014.『税法の読み方　判例の見方　改訂第三版』TKC 出版.

加藤睦夫・宇田川璋仁・石　弘光 .1977.「シャウプ使節団の来日まで」『租税（1）：昭和財政史』7:369-428.

加藤恵一郎. 2018.「税理士法第 33 条の２による書面添付推進運動：その歴史的経緯と将来への期待」『飯塚毅博士生誕百年記念－論文集－』TKC 出版 .

金子宏. 2019.『租税法　第 23 版』弘文堂 .

企業会計審議会. 2004.「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書」.

小森清久. 2019.『コーポレート・ガバナンスと監査』千倉書房 .

坂本孝司. 2011.『会計制度の解明－ドイツとの比較による日本のグランドデザイン－』中央経済社 .

坂本孝司. 2019.『税理士の未来－新たなプロフェッショナルの条件－』中央経済社 .

武田隆二編著. 2003.『中小会社の会計－中小企業庁「中小企業の会計に関する研究会報告書」の解説－』中央経済社 .

武田隆二. 2008.『最新財務諸表論　第 11 版』中央経済社 .

内藤文雄. 2013.「会計監査研究の貢献・限界と監査・保証業務への展望」『會計』183（1）:23-37.

日本公認会計士協会. 2017.「監査・保証実務委員会研究報告第 30 号　保証業務実務指針 3000『監査＆レビュー業務以外の保証業務に関する実務指針』に係る Q&A」.

日本税理士会連合会. 1969.『税理士制度沿革史』帝国地方行政学会 .

日本税理士会連合会. 1987.『税理士制度沿革史　増補改訂版』ぎょうせい .

日本税理士会連合会編 . 2015.『新税理士法 四訂版』税務経理協会 .

日本税理士会連合会. 2016.『税理士法逐条解説　7 訂版』日本税理士会協同組合連合会 .

松沢智. 1996.『税理士の職務と責任 第 3 版』中央経済社 .

松沢智. 2000a.「日税連の『税理士法に関する改正要望書』の検討・所感」『TKC』334（11）：4-11.

松沢智. 2000b.「現代税法学研究　税理士法第一条の現代的意義－ 21 世紀の新しい税理士像建設に向けての問題点の解明－」『TKC』324（1）：4-8.

松本祥尚. 2005.「わが国証明制度の多様化と保証水準の関係」『現代監査』15:47-54.

南成人・中里拓哉・大澤豊 .2018.『公認会計士試験［論文式］監査論セレクト 30 題　第５版』中央経済社 .

山浦久司. 2006.「『保証業務の概念的枠組み』の意義と論点」『会計論叢』1（1）：3-15.

山浦久司編著. 2000.『会計士情報保証論－保証業務のフレームワークと会計士の役割－』中央経済

社.
山本高志. 2001.『税理士の歩いてきた道・進む道－税理士制度の変遷と税理士法改正－』大蔵財務協会.

（謝辞）

本稿は，中小企業会計学会第７回全国大会（広島文化学園大学・県立広島大学）における自由論題報告に加筆・修正を加えたものです。本稿の執筆にあたり，河﨑照行先生（甲南大学），小森清久先生（愛知工業大学），坂本孝司先生（愛知工業大学），匿名査読者の先生方，また大会当日の司会者である岡部勝成先生（岡山理科大学）には，ご指導・ご示唆いただきました。ここに記して，感謝申し上げます。

*　　*　　*

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―

飛　田　　努（福岡大学准教授）

論文要旨　本稿は，従業員数100名程度の中小企業におけるマネジメント・コントロール・システム（Management Control System：以下，MCS）が系列企業へどのように移転が行われ，定着を進めようとしているのかをサーベイ調査とインタビュー調査を用いて明らかにするものである。これにより，MCSの移転と定着が十分に人的資源に恵まれないと考えられる中小企業においていかに果たされているのか，キーパーソンとなる人物がどのような役割を果たし，それを組織成員はどのように捉えているのかを検討する。

中小企業におけるMCSの移転・定着において，管理会計システムや目標管理制度に精通した専門的な経営者あるいは経営幹部を育成することの重要性を示唆している。具体的には，MCS（予算と目標管理制度）に基づく目標設定，業績評価の明確化と，MCSを機能させるための基礎としての丁寧なコミュニケーションをとることによって経営改革を推進してきたということである。この点については，Davila（2005）などの一連の先行研究に示されていることが日本の中小企業においても同様に当てはまることを意味している。

キーワード　マネジメント・コントロール・システム（MCS），目標管理制度（ボトムアップ），移転と定着，専門経営者の育成

1　はじめに

Welsh and White（1981）によれば，会計技法はしばしば中小企業の求める必要性に合わせて適合的かつ単純化されることがあるという。しかし，中小企業はその規模や事業内容のために，大企業に比して経営資源が限られているのみならず，さまざまな困難に直面する。そのため，その生き残りのために適切な情報やコントロール・システムを活用して不足する経営資源をマネジメントすることが重要である（Michell and Reid 2000, 386）。したがって，中小企業を対象とする管理会計研究では，技術的または組織的な機能レベルでの管理会計の進歩的な発展プロセスを明らかにすることがより明確で実践的な観測命題となる（Michell and Reid 2000, 387）。それゆえ組織におけるコンテキスト（context）を注視し，管理会計システムの発祥や進化を観察する意味がある。

岡山県津山市に本社を置く株式会社本山合金製作所（以下，本山合金）では，1990年代初めからマネジメント・コントロール・システム（Management Control System：以下，MCS）

※本稿は査読済み論文です（2020年２月28日決定）。

の整備を進めてきた（飛田 2019a）。まず，現社長が自らスプレッドシートを用いて社内のデータを形式化することから始まり，データも月次から日次で得られるようになり，その情報をもとに即時的に意思決定ができるようになった。現在では管理会計システムと目標管理制度を併用し，社長以下，部長，課長には会計数値と目標管理が連携した目標が与えられている一方で，係長，主任，一般社員にはそれぞれ上役から与えられた目標を達成するために，それをもとに自ら設定した目標を達成するように目標管理が行われている。こうした MCS の運用により，本山合金は 2018 年度決算において過去最高業績をあげることができた。一方，その兄弟会社[1]である株式会社東海合金製作所（以下，東海合金）では同様の MCS を導入しても従前からの経営課題は解決に進まず，2 年前から経営改革が進められている。その際，本山合金で総務課長兼企画室長代理を務め，目標管理制度の推進役となっていた人物を東海合金における MCS 導入と定着の推進役として工場次長に就任させた（のちに工場長兼製造課長）。以後，2 年間で「東海合金は劇的に変わっている最中です」（本山合金 松本社長）と言わしめるほどの変化が起きている。

そこで，本稿では東海合金における MCS を題材に，経営改革のために親会社（本山合金）で導入された MCS を子会社である東海合金に移転するにあたり，どのように移転が進められ，それがどのような成果をもたらしているのかを明らかにすることを目的とする。具体的には，東海合金に所属する従業員を対象に実施したサーベイ調査とインタビュー調査を用い，MCS の移転と定着が十分に人的資源に恵まれないと考えられる中小企業においていかに果たされているのか，キーパーソンとなる人物がどのような役割を果たし，それを組織成員はどのように捉えているのかを検討する。これにより，中小企業の管理会計実務の一端を示すとともに，MCS の移転・定着において，システムに対する理解が深く，経営を専門的に担う人材の育成が重要であることを示唆できれば幸甚である。

2　企業規模の拡大と管理会計担当者育成の重要性：管理会計の視点から

論を進めるにあたり，ここでは小規模企業（中小企業やいわゆるベンチャー企業と呼ばれる企業群）を対象とした管理会計研究をレビューしながら，本稿の問題意識を整理していくことにする。

Mitchell and Reid（2000）によれば，中小企業は簡素な組織形態を備えていることで，環境変化に対して柔軟かつ適合的に対応できると考えられる。しかし，企業規模が小さいがゆえに，中小企業は適切な情報やコントロール・システムを用いるための資源不足をマネジメントすることが決定的に重要だとも指摘している。古くは Welsh and White（1981）が指摘しているように，中小企業では会計技法が中小企業のニーズに適合的かつ簡素に用いられる。しかし，それは大企業で使用されている管理会計システムをダウンサイジングして用いるのでは非効率的である（Lopez and Hiebl 2015）。つまり，これらの指摘を踏まれば，中小企業それぞれのコンテキストを重視し，管理会計システムや MCS がいかに生成され，実際にどのように機能しているのかについて考察することに意義がある。

Lopez and Hiebl（2015）は小規模企業における管理会計研究をレビューし，小規模企業における管理会計システムに影響する要因をいくつかのグループに分類した。企業規模との関係，環境，重要な（会計）スタッフの特徴，組織構造の 4 つである。その区分を手がかりに，ここ

では企業規模とスタッフの特徴に注目していく。

まず，企業規模との観点では，Davila（2005）やDavila and Foster（2005, 2007）がある。Davila（2005）は，米国シリコンバレーにおけるベンチャー企業を対象にサーベイ調査を実施し，ベンチャー企業におけるMCSがいかにして企業内に定着していくのかを明らかにした。そこでは，社歴あるいは従業員数を代理変数とする企業規模によって，組織における順応度が異なることが示されている。すなわち，企業の成長度合いに応じてMCSが組織内で受容される度合いが異なることを指摘している。さらに，一連の研究において，公式的なMCSを備えていることと企業成長には関係性があることが明らかしている（Davila and Foster 2005, 2007; Sandino 2007など）。

また，管理会計に携わる組織成員（スタッフ）に関する研究では，管理会計システムが組織パフォーマンスにポジティブに影響したもの（Ritchie and Richardson 2000; Sharma and Bhagwat 2007; Davila 2005; Davila and Foster 2005など）とネガティブに影響したもの（Marriot and Marriot 2000; Wouters and Wilderom 2008; Halabi et al. 2010など）のそれぞれに関する見解が示されている。

前者は先に述べたDavilaの一連の研究の他に，Ritchie and Richardson（2000）が自らのビジネスに対して高い責任感を感じている創業者あるいは経営者は管理会計情報の利用を行い，その原因としては企業業績をより良くするために管理会計情報の利用に深くコミットし，その使用を社内でも支援するからだと述べている。また，創業者ではない経営者は管理会計システムを高い割合で受容する（Davila 2005; Davila and Foster 2005, 2007）。その要因は企業業績をより良くするために管理会計情報の利用に深くコミットするからである。しかし，中小企業においてMCSや管理会計システムを整備してマネジメントを行うことは容易いことではない。限られた人員の中で会計スタッフにいかに人を配置するか，会計知識に対する理解をし，実務で活用できる人員をいかに育成するかは中小企業にとって死活問題である。また，すでに知識として蓄積されている大企業で行われている会計実践や教科書等で示された理論的な技法を自社向けにアレンジメントして導入することも容易ではないとされている（Lopez and Hiebl 2015）。

一方で，後者では，経営者や管理者のトレーニング不足（Halabi et al. 2010）と財務担当や会計担当の知識やスキルが不足していることが挙げられる（Marriot and Marriot 2000; Wouters and Wilderom 2008）。例えば，Halabi et al.（2010）では中小企業の創立者または経営者が会計に関するトレーニングを受けていない状態の時，管理会計は外部報告向けの情報を提供するための道具（tool）としてのみ受け入れられ，経営上の意思決定には利用されないのだと指摘されている。また，Benjaoran（2009）では，財務担当や会計担当の知識やスキルが不足していると洗練された管理会計技法（sophisticated management accounting techniques）の利用が少なくなると述べている。

このうち前者については，数多くの中小企業において実例として見られる点である。すなわち，直接原価計算形式の損益計算書をもとに経営者が月次の受発注とキャッシュフロー管理に応用して管理を行っている企業（飛田 2012a）や，経営目標を事業の存続に置き，経営者が主導してそのために必要な当期利益を確保することと，部門別限界利益管理を行う企業（飛田・宗田 2017），2代目経営者が入社後20年をかけて予算と目標管理制度を併用したMCSを構築した事例（飛田 2019a）など，枚挙にいとまがない。

以上から次のような示唆が得られる。すなわち，企業規模の拡大とMCSや管理会計システ

ムの整備度には一定の関連性が見出だせる。しかし，その MCS や管理会計システムが機能するための 1 つの要因として，創業者，経営者や会計を担当する組織成員の管理会計の知識や理解度が影響を及ぼすと考えられる。よって，小規模企業においては会計スタッフに人員を割けない可能性があるものの，創業者や経営者が MCS や管理会計システムに強い関心を持ち，知識を学び，それらを用いてマネジメントを行うことが企業規模の拡大や事業活動の安定につながると考えられる。企業規模の拡大によって生じる組織構造の複雑化に対応するために，権限移譲に合わせて会計責任や目標を与えつつ，管理会計技法を活用できるマネジメントを担う人材をいかに育成するかが重要なポイントとなるのであろう。

それでは小規模企業はこうした課題に対していかに向き合っているのであろうか。以下では，MCS を兄弟会社へ移転し，定着を図る取り組みを行っているある中小企業の事例をもとに検討することにしたい。

3　事例研究：東海合金製作所における経営改革と MCS

岡山県津山市に本社を置く中小製造業の本山合金は，2 代目経営者である現社長が現場経験はあるものの技術者ではないこと，経営学を専門的に学び，企業内部の情報を知るために自らの手で管理会計システムを構築するとともに，2006 年頃から開発担当者として採用した人物を専門経営者として育成してきた。そして，2019 年現在，その人物は兄弟会社の東海合金で工場長兼製造課長として，同社の経営を中核的に担う立場に位置づけられている。以下では，東海合金における経営改革を進める上で MCS（具体的には予算と目標管理制度）をいかに活用したのかに視点を当てて考察を進めることにしよう。

3.1　東海合金製作所の概要

東海合金は 1991 年に設立され，岡山県津山市に本社を置く従業員 60 名（2019 年 4 月現在）の中小企業である。主たる事業内容は超硬合金の配合・成形・焼結である。同社は本山合金の兄弟会社であり，両社とも社長は創業者の子息である松本秀彦氏である。また，本山合金の総務部長兼企画室長である久常育生氏が同社の工場長兼製造課長に就任している。

図表 1 は東海合金の組織図である。組織階層は社長，工場長以下，課，係，班であり，役職としては課長，係長，主任，一般社員と区分されている。工場長と製造課長だけでなく，製造課長と加工係長が兼任になっており，検査，焼結，材料の各班は工場長兼製造課長が直轄している。

3.2　調査の概要

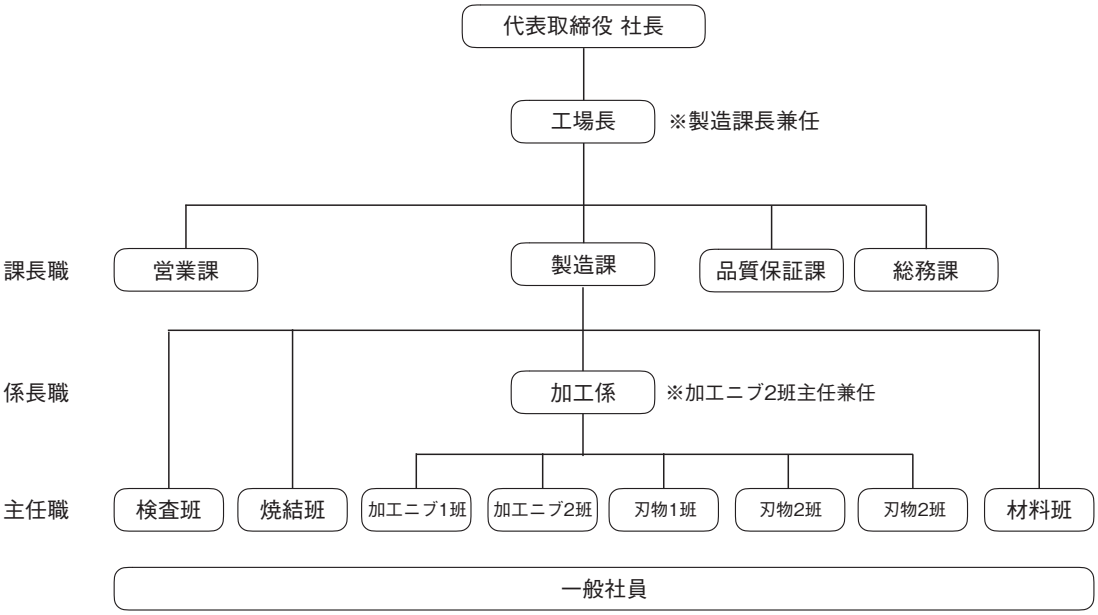
本稿を執筆するにあたり，必要となる調査は次のように行った。まず，2018 年 3 月に本山合金を訪問し，松本社長にインタビューを行った。その後，2018 年 7 月には社長に加えて工場長，総務部長兼工場長，製造部主任へのインタビューを行った。続いて，2019 年 2 月には本山合金と東海合金に所属する全従業員（社長，取締役も含む）に対してサーベイ調査を実施した。その後，サーベイ調査の結果を踏まえ 2019 年 7 月には本山合金，2019 年 10 月には東海合金の従業員に対してインタビューを行った。

このうち本稿は，2019 年 2 月のサーベイ調査と 2019 年 10 月に実施した東海合金の従業員に対して行ったインタビューを中心に記述する。

3.3　東海合金の MCS

東海合金の MCS は，のちに詳細を述べるが，本山合金のそれと同一である。本山合金におい

図表１　東海合金の組織図



出所：同社から提供の資料に基づき筆者作成。

ては1990年代から進められた管理会計システムに加え，2008年のリーマン・ショックを契機に目標管理制度（ボトムアップ）が導入され，松本社長を中心に旗振りをし，久常氏が実行の舵取りを行うという体制でMCSの整備が進められた。しかし，東海合金では同様のシステムが導入されてもなかなか機能していなかった。その理由は，生産管理体制が十分に整備されておらず，長時間に及ぶ残業が常態化していた。また，業務の分担も明確ではなく，生産する製品が来れば手が空いている人が担当するといった形になっていた。役職も年功序列で割り当てられ，時には上司と部下が詰り合うようなこともあったという。

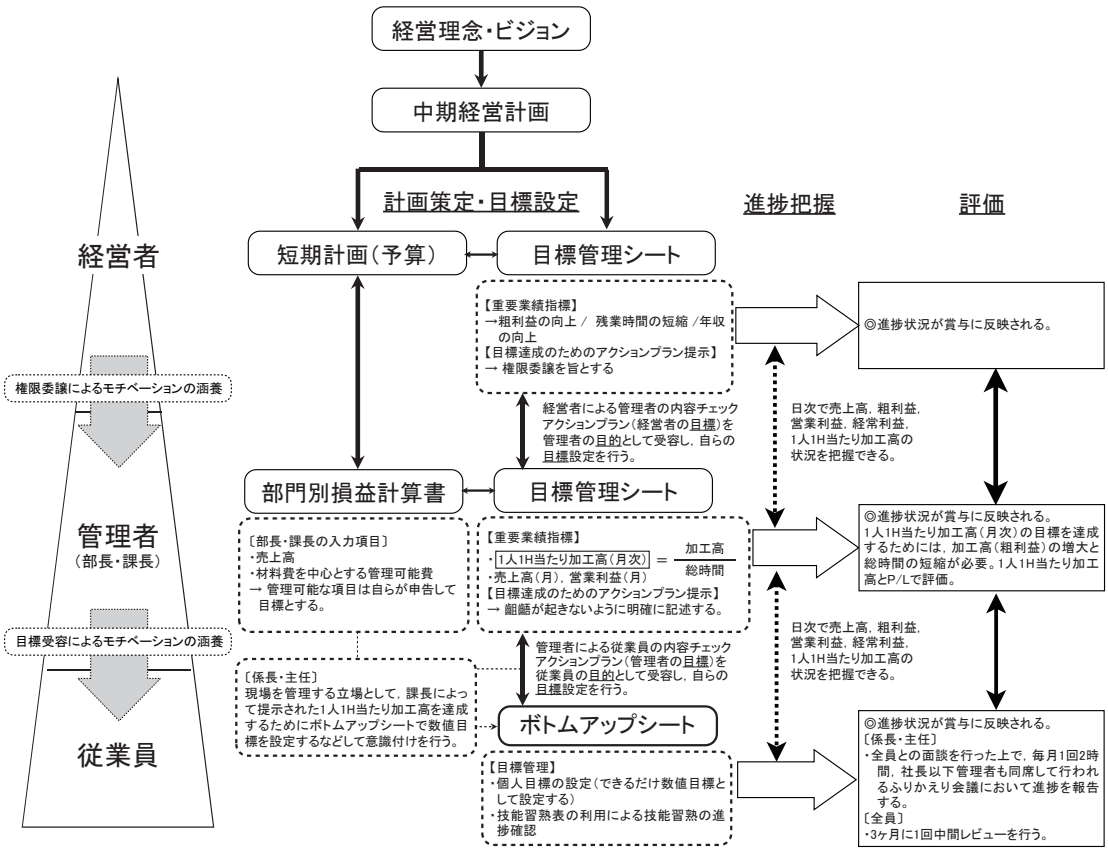
そうした中で，久常氏は2017年4月に工場次長に，翌年4月には工場長兼製造課長に就任し，東海合金の経営改革を行うことを任として与えられることになったのである。

図表２は，現在両社で導入されているMCSの概要である。

同社では経営理念やビジョンが定められ，それをもとに3ヶ年の中期経営計画が策定されている。現在の中期経営計画[2]は，加工高の向上，勤務時間の短縮（36協定の遵守），手順書の作成の3つが掲げられている。これをもとに，経営者，管理者，従業員の各階層において予算を通じた会計によるコントロール・システムと目標管理シートを通じた目標管理によるコントロール・システムの両輪が機能するようにMCSが設計されている。

予算は社長によって提示された目標利益等の財務数値を基礎として，課長クラスが目標売上高と材料費，設備投資額の具体的な数値を記入して提示する。同様の数値は目標管理シートまたはボトムアップシートを通じて組織の下位層にも伝えられるようになっている。特に，付加価値的な要素であり，売上高から材料費，外注加工費，付替生産の金額の和を差し引いて求められ，社内で「加工高」と呼んでいる財務数値を会社全体や部門の総労働時間をもとに算出さ

図表２　本山合金/東海合金のマネジメント・コントロール・システムの概要



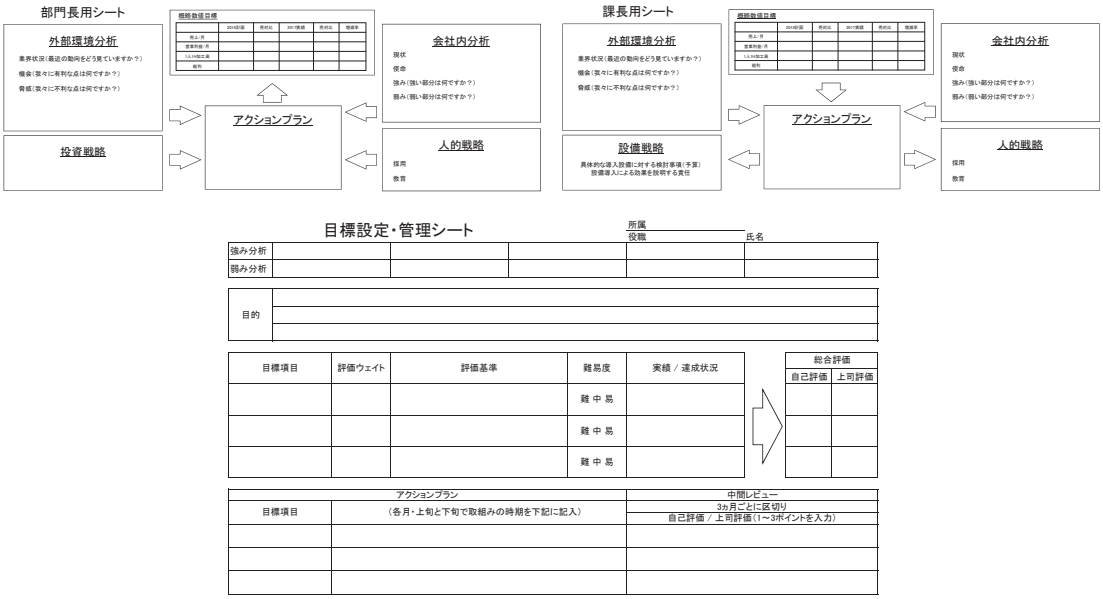
出所：これまでのインタビュー調査から筆者作成。

れた「総時間」で除した「1 人 1H 当たり加工高」を最大化することが課長クラスの目標として定められている。「1 人 1H 当たり加工高」は，計算式から明らかなように，売上高の最大化と費用低減による粗利益の向上と効率化や能率向上による総時間の維持または短縮によってもたらされる。よって，より製造現場に近い係長や主任はその職務として課長が示した目標数値を実現することが求められ，特に主任は現場で作業にあたる一般従業員に対して目標を受容し，自発的に行動するような環境整備を行わなければならない。

次に，目標管理制度についてである。同社で導入されている目標管理制度はボトムアップと呼ばれている。**図表３**は，部門長，課長の目標管理シートと，係長以下が作成する目標設定・管理シートである。後者は社内においてボトムアップシートと呼ばれている（以下では，ボトムアップシートと記す）。このボトムアップは，先述の通り，海外の電機メーカーが実践している同名の目標管理制度をもとに本山合金で導入されたものであり，社長から工場長，工場長から課長，課長から係長，係長から主任，主任から一般社員へと目標のブレイクダウンが行われる。このとき，上司が掲げた目標を部下が受容し，それをもとに自らの目標を設定することが鍵になる。

目標管理シートはここに示した部門長，課長のものだけでなく，社長のものも作成される[3]。図表３の部門長用あるいは課長用の目標管理

図表３　本山合金/東海合金の目標管理シート



注：後に組織図を示すように，東海合金は工場長の下には課長がおり，工場長は製造課長を兼任しているので部門長シートのみを作成している。
出所：これまでのインタビュー調査から筆者作成。

シートでは，中央上に中期経営計画において重視される売上高や粗利益，生産高を示し，それを実行可能にするための根拠としてアクションプランが定められる。さらに，そのアクションプランを実行するにあたり，企業の外部環境と内部環境の分析，設備投資の必要性，人員計画などを記すことが求められている。また，係長以下ではボトムアップシートが作成されるが，ここでも強み，弱みの分析，そして，自らの目的を設定した後に具体的な行動内容を記す。さらに，アクションプランを年次で計画し，毎月のミーティングと３ヶ月に１回のレビューが行われ，その達成度が賞与に反映される仕組みになっている。例えば，現在の東海合金の中期経営計画では，加工高の向上，勤務時間の短縮（36協定の遵守），手順書の作成の３点が取り上げられているが，これを達成するために一般社員レベルでも，作業効率や能率の向上，手順書の作成，新たな機械操作の技術習得などが目標項目として定められる。このようなMCSが構築されている本山合金のMCSの形成過程について「目標管理シートやボトムアップシートは単に計画の実行プロセスを言語化，体系化するだけでなく，社内において社長自身がどのような考えを持って中期経営計画を実行しようとしているのかを伝達し，浸透させるための道具立てになっている」（飛田 2019a, 30）と暫定的な結論を示した。

しかし，研究上の課題はまだまだ多く残されている。すなわち，MCSの形成プロセスについて述べられているが，それが現時点においてどのような効果をもたらしているのかについてまでは述べられていない。特に，東海合金におけるMCSの導入は本山合金とほぼ時期を同じくして行われていたが，本山合金のように機能はしていなかった。が，現体制へと変わり，この2-3年に「東海合金は劇的に変わっている最中です」（本山合金 松本社長）と言わしめるま

での変化を遂げている要因は何か。本稿ではそれを検証する。

そこで，以下では 2019 年 2 月に実施したサーベイ調査と，その結果をもとに 2019 年 10 月に実施したインタビュー調査を基礎として，東海合金における MCS がどのように機能しているのかについて考察する。

3.4　東海合金の MCS がもたらす効果：サーベイ調査から

サーベイ調査は，2019 年 2 月に本山合金と東海合金に所属する全従業員を対象に行った。回答は本山合金 98 名，東海合金 52 名で，この中には両社の経営を担う社長など経営陣も含まれている。回収率は 100% であった。ただし，本稿では東海合金に焦点を当てた分析を行うため，下記に示す質問項目の全てに回答した有効回答者である 47 名（全回答者数の 90.38%：うち従業員 36 名，課長・係長・主任 11 名）の回答をもとに論じる[4]。なお，元となる調査票は飛田（2012b）で用いたものを基礎として，今回の調査用に若干アレンジを加えた。

図表 4 は東海合金におけるサーベイ調査結果である。質問文に続いて，同社全体，課長・係長・主任の役職者 11 名，従業員（一般社員）36 名の回答平均と標準偏差をまとめている。質問はすべてが7リッカートスケール（1から7）で作成した。また図表には役職者と一般社員の回答傾向の差を見るために，平均差と平均差の検定結果（t 検定：等分散が認められない対応のない 2 つのサンプルの差の検定）を示している。

以下，それぞれの回答結果について述べていく。まず，業績に関する Q1-1 から Q1-3 についてである。この質問は企業全体，部署，個人の目標達成度合いについて尋ねたものである。これによれば，企業全体ではインタビュー調査でも口を揃えてインタビュイーが「極めて好調だった」と述べていたことからわかるように，中央値の 4 よりも高い値を示している（全体で 4.702）。特に役職者の 11 名では 4.909 と高い値を示している。同様に，部署の業績についても 4 を超えており，企業全体としてあるいは部門としての業績が好調であったことを伺わせる。しかし，個人の目標達成度合いになると傾向がやや異なることが示されている。すなわち，東海合金全体では平均値 3.383 であるのに対し，役職者 11 名では 3.909，従業員 36 名では 3.222 と平均値で 0.687 の差がある。この差は有意水準 10% ではあるが，統計的に有意な差があることを示しており，役職者と従業員では個人目標の達成度合いに関する認識が異なることが示唆される。

次に価値観の共有についてであるが，役職者と一般社員ともに経営陣が基本的な価値観を提示しているという点では高い値を示している。特に経営陣に近い役職者は平均値が 5.545 となっている。一方で従業員（一般社員）側の価値観の理解度で見ると，中央値となる 4 を若干割っており，この点については役職者，一般社員ともに似たような認識である。ただし，Q2-1 の「貴社の経営理念は全社的に共有されるべき基本的価値観を明確に示している」では役職者平均が 5.727，一般社員が 4.500 と平均差が 1.227 あり，5% 有意水準で差があることが示されている。これらの結果を総合すると，基本的価値観に対する捉え方が役職者と一般社員との間で異なることが示唆される。

職務規定や業務マニュアルの遵守についての質問では，Q4-3「職務規定や業務マニュアルは業務遂行上とても重要である」で役職者の平均が 5.000，一般社員のそれが 3.972 となっており，10% 有意水準であるが平均差があるとの結果が得られている。他の質問項目でも役職者に比して一般社員の平均値が低く，一般社員では平均値の 4 を切っている。こうした結果と，現在

図表4　東海合金におけるサーベイ調査結果（平均値，標準偏差，平均差の検定結果）

質問番号	内容	質問文	全体（47名）		課長・係長・主任（11名）		従業員（36名）		平均差	t値	有意
			平均	標準偏差	平均	標準偏差	平均	標準偏差			
Q1-1	業績	貴社の会計目標（売上や利益）の達成度合い	4.702	1.336	4.909	1.240	4.639	1.357	0.270	0.560	
Q1-2		自分が所属する部署の目標達成度合い	4.298	1.050	4.545	1.076	4.222	1.030	0.323	0.410	
Q1-3		自分自身の（ボトムアップシートに記載した）目標達成度合い	3.383	0.958	3.909	0.996	3.222	0.885	0.687	0.068	*
Q2-1	価値観の共有	貴社の経営理念は全社的に共有されるべき基本的価値観を明確に示している。	4.787	1.398	5.727	1.420	4.500	1.258	1.227	0.026	**
Q2-2		貴社の経営陣（社長・工場長クラス）は従業員に貴社の基本的な価値観を明確に示している。	5.021	1.313	5.545	1.305	4.861	1.273	0.684	0.161	
Q2-3		貴社の管理職（部長・課長クラス）は従業員に貴社の基本的価値観を伝えている。	4.766	1.387	4.818	1.696	4.750	1.277	0.068	0.908	
Q2-4		貴社の従業員は貴社の基本的な価値観に共感している。	4.021	1.263	4.000	0.953	4.028	1.343	-0.028	0.942	
Q2-5		貴社の従業員は貴社の基本的な価値観を正確に理解している。	3.830	1.243	3.818	0.936	3.833	1.323	-0.015	0.968	
Q2-6		貴社の従業員は貴社の基本的な価値観を説明することができる。	3.511	1.269	3.545	1.076	3.500	1.323	0.045	0.912	
Q4-1	マニュアル等の遵守	職務規定や業務マニュアルは貴社全体の業務を網羅している。	3.638	1.312	4.091	0.900	3.500	1.384	0.591	0.121	
Q4-2		職務規定や業務マニュアルは詳細に整備されている。	3.979	1.451	4.364	1.432	3.861	1.437	0.503	0.342	
Q4-3		職務規定や業務マニュアルは業務遂行上とても重要である。	4.213	1.501	5.000	1.595	3.972	1.384	1.028	0.085	*
Q4-4		職務規定や業務マニュアルはとてもよく遵守されている。	3.681	1.475	4.273	1.355	3.500	1.462	0.773	0.136	
Q4-5		職務規定や業務マニュアルの遵守を確認する仕組みは整備されている。	3.702	1.398	4.091	1.240	3.583	1.422	0.508	0.284	
Q4-6		業務に必要な判断基準は従業員間で共有されている。	3.596	1.439	3.727	0.962	3.556	1.554	0.172	0.673	
Q6-1	会計情報の利用状況	貴社において会計情報は完全に公開されている。	4.511	1.556	5.727	1.052	4.139	1.494	1.588	0.001	***
Q6-2		貴社において予算目標は必達である。	4.872	1.282	5.545	1.076	4.667	1.269	0.879	0.042	**
Q6-3		貴社の従業員は予算目標達成にとても意欲的である。	4.511	1.382	4.364	0.979	4.556	1.480	-0.192	0.634	
Q6-4		貴社の従業員は予算目標達成に能動的に取り組んでいる。	4.511	1.382	4.273	1.135	4.583	1.441	-0.311	0.482	
Q6-5		現業管理者（係長・主任クラス）は重要業績指標（粗利，1H生産高やボトムアップに記載した指標など）を全く利用している。	5.149	1.254	5.273	1.355	5.111	1.220	0.162	0.739	
Q6-6		貴社の活動やその成果の判断において，会計情報はとても重視されている。	4.574	1.333	5.000	1.414	4.444	1.279	0.556	0.281	
Q6-7		貴社の活動やその成果の判断において，会計情報以外の情報（物量や時間などの貨幣的価値で表現されない情報）はとても重視されている。	4.511	1.319	4.818	1.527	4.417	1.233	0.402	0.458	
Q6-8		貴社の活動やその成果の判断において，会計情報と会計情報以外の情報は密接に連携している。	4.064	1.262	4.455	1.437	3.944	1.177	0.510	0.321	
Q7-1	会計情報の利用目的	目標達成に向けての進捗度合いを確認するため。	4.809	1.363	5.636	1.226	4.556	1.301	1.081	0.027	**
Q7-2		事業活動の成果を確認するため。	4.936	1.245	5.545	1.305	4.750	1.164	0.795	0.103	
Q7-3		目標設定時の期待と比較して成果を評価するため。	4.957	1.254	5.636	1.226	4.750	1.187	0.886	0.060	
Q7-4		重要業績指標（粗利や1H生産高など）の推移を定期的に確認するため。	4.638	1.312	5.273	1.355	4.444	1.235	0.828	0.103	
Q7-5		事業活動の基礎データや基本的前提，行動計画の継続的な議論・検討を支援するため。	4.638	1.295	5.455	1.076	4.389	1.253	1.066	0.016	**
Q7-6		全社的に共通理解を形成するため。	4.489	1.412	5.091	1.443	4.306	1.350	0.785	0.144	
Q7-7		全社的に一体感を醸成するため。	4.277	1.395	4.727	1.420	4.139	1.357	0.588	0.261	
Q7-8		全社的に問題を共有するため。	4.489	1.569	5.182	1.466	4.278	1.539	0.904	0.107	
Q7-9		全社的に重要成功要因（目標を達成するための要因）に集中するため。	4.362	1.375	4.636	1.432	4.278	1.346	0.359	0.490	
Q7-10		全社的な共通言語を持つため。	3.957	1.429	4.182	1.527	3.889	1.390	0.293	0.593	
Q8-1	内発的	私は今の仕事でとても恵まれているから。	3.830	1.667	4.273	1.656	3.694	1.647	0.578	0.344	
Q8-2		私は仕事をすることを楽しんでいるから。	3.511	1.471	4.091	1.379	3.333	1.453	0.758	0.149	
Q8-3		仕事が素晴らしい瞬間をもたらしてくれるから。	3.170	1.310	3.727	1.420	3.000	1.225	0.727	0.163	
Q8-4	外発的	仕事が一定の生活水準をもたらしてくれるから。	4.617	1.083	5.091	0.996	4.472	1.067	0.619	0.106	
Q8-5		多くのお金を稼ぐことができるから。	3.362	1.344	3.727	1.656	3.250	1.210	0.477	0.411	
Q8-6		経済的な見通しを与えてくれるから。	3.957	1.271	4.364	1.553	3.833	1.143	0.530	0.333	
Q8-7		会社における地位（職位）を得るため。	2.936	1.668	3.909	1.781	2.639	1.512	1.270	0.059	*

注：***：1%有意，**：5%有意，*：10%有意を意味する。

図表5　インタビュー調査の概要

番号	部門	役職	名前
1	−	工場長兼製造課長	久常育生氏
2	製造課検査係	一般社員	A氏
3	製造課検査係	主任	B氏
4	製造課加工係	係長	C氏
5	製造課加工係ニブ２班	主任	D氏
6	製造課加工係３班	主任	E氏
7	製造課加工係ニブ２班	係員	F氏

出所：インタビュー調査に基づき筆者作成。

の中期経営計画で推進している手順書の作成が示されていることは一定程度の整合性があるものと推察される。

会計情報の利用状況と利用目的については，ほとんどの項目で役職者と一般従業員の双方において中央値の 4 以上の値を示しているが，Q6-1「貴社において会計情報は完全に公開されている」，Q6-2「貴社において予算目標は必達である」，Q7-1「目標達成に向けての進捗度合いを確認するため」, Q7-5「事業活動の基礎データや基本的前提，行動計画の継続的な議論・検討を支援するため」の各項目で統計的に有意な差が見られる。全体的な傾向として経営陣が会計情報の社内での公開やどのような利用目的で使用しているのかという質問については経営者・役職者の平均値が高いが，逆に Q6-3「貴社の従業員は予算目標達成にとても意欲的である」や Q6-4「貴社の従業員は予算目標達成に能動的に取り組んでいる」は，わずかではあるが従業員の平均値の方が高い。このように，会計情報の利用状況や目的については役職者と一般社員の間で捉え方が異なることが示唆されている。

最後に，モチベーションについての質問である。ここでは Deci（1971, 1975）による「内発的動機づけ」に関する理論を援用して Van der Kolk et al.（2018）で使用された質問項目をもとに質問した。ここでは Q8-7「会社における地位（職位）を得るため」において 10% 有意水準で役職者の平均値が高いとの結果が得られているが，その他の質問項目でも内発的，外発的ともに役職者の平均値が高い。Q8-4「仕事が一定の生活水準をもたらしてくれるから」はともに中央値の 4 を超える値を示しているが，特に一般従業員の平均値ではやや低い結果が得られている。この点について，MCS が動機づけを図るために組織成員に対して意思決定や計画設定，業績評価に資する情報を提供するという視点から見たときには，東海合金においては十分に組織成員に対する動機づけを与えられていない可能性がある。この因果関係については，さらなる調査で検討することとしたい。

3.5　東海合金の MCS がもたらす効果：インタビュー調査から

次に東海合金で実施したインタビュー調査の内容について述べる。インタビュー調査は同社の係長，主任，一般社員に加えて，工場長兼製造課長に対して実施した。

インタビューに応じた従業員の概要は**図表 5** の通りである。このうち，工場長兼製造課長である久常氏に対しては 1 時間，他の従業員に対しては 40 分を目安として 2019 年 10 月 7 日の 10:00 から 17:00 に実施した。以下では MCS の

機能がどのように発揚しているのかを検証するため，組織階層の上位から下位に向けて述べる。

3.5.1　工場長兼製造課長へのインタビュー

まず，工場長兼製造課長である久常氏へのインタビューである。

東海合金では，先代社長（現社長の父親）のもとで長年前工場長，前課長が同社製品の製造に中心的に関わってきた。ところが，先述の通り，東海合金では年功序列，生産管理体制の不備，長時間残業の常態化などにより，社内の労働環境は必ずしも良好ではなかった。また，インタビュー調査に回答したある社員が述べているように，「ボトムアップは仕組みとして導入されていたけれども，今のように給与に連動はしていなかった。主任の一存で昇給も決められたりしていた」という。つまり，MCS を導入していても，形骸化していたのである。そこで，2017 年に経営改革の必要から本山合金の総務課長兼企画室長代理であった久常氏が東海合金の工場次長として着任し，経営改革の任にあたることになった。

久常氏によれば，着任当初は同社が抱える課題を理解するために半年ほどは工場長や課長にマネジメントの大半を任せていた。その後，賞与査定を行うために工場長と全社員との間で行われる個別ミーティングに同席し，社員から当時の状況や同社が抱える課題について把握に努めていた。そして，2017 年からは工場長兼製造課長に着任し，これとほぼ同時期にそれまで明確でなかった役割分担を明確にするため，1 班 5-7 名で構成される班を作り，現場の製造を担う係長，主任を入れ替えることにした。以来，久常氏が中心となって東海合金の経営改革が進められている。この経営改革を進めるにあたり，本山合金と東海合金の双方で経営改革の任にあたってきた久常氏は，「もともと，先代社長のもと鍋蓋型組織であったものを，現社長が組織階層を作り，役割分担をしようとしている中で今の仕組みが生まれた。まだまだ課題があることは理解しています」（2019 年 7 月に実施したインタビューより）と述べている。現体制のもとで組織構造の改変，指揮命令系統の整備，MCS の整備が同時並行的に進められているものの，依然として多くの課題が積み残されていることを意識している。

3.5.2　係長へのインタビュー

こうした状況の中で，久常氏の直属の部下である C 係長は現在進められている東海合金の経営改革について次のように述べている。「加工高を高めることが上司である工場長の目標なので，製造現場としてはいかに勤務時間の短縮，作業の効率化，能率向上を図ることができるかが重要。以前の評価は（製品や作業が）できるかできないかだけだったが，現在は数字で評価が明確化されているし，賞与で結果がしっかりと反映されているので良い」と，現在は予算と目標管理制度を通じて経営目標が明確に数値で示されており，それに対する適切な評価が行われていると感じている。特に加工高の推移については，「以前の 1 時間あたりの加工高は 9,000 円前後だったが，今は高いときで 13,000 円程度まで行く。不適合も以前は 50 件以上あったときもあったが，今では 10 件程度になっている」と，目標管理によって共有されている加工高や不適合の削減は順調に進んでいると指摘する。しかし，目先で受注が減りつつある状況を踏まえ，C 係長は「（売上が減る見込みの中で加工高の計算式の分子である）加工高をこれ以上高めるのは厳しくなりつつあるなという印象」とも述べている。

また，目標管理制度（ボトムアップ）の肝となる部下に対する評価については「フィードバックをしっかりと行う。年 3 回，全係員（25 名：筆者注）と話す。主任に対して説明を明確

にし，綿密なコミュニケーションを取る工夫をしている」という。

3.5.3　主任へのインタビュー

次に主任からは次のようなコメントが得られている。B 氏は，「一般社員の時は自分の作業で手一杯。主任になると，会社から求められる数字（生産高や作業時間），段取りを考えた製造工程，係長から示された目標をいかに実行するかを考えるようになっている」，「現場のことは主任がやるように導かれている」と現状を理解している。ボトムアップで示した個人目標については「一般社員にも（中期経営計画に示されている）手順書の作成を行う時間を取ることで，会社全体の製造技術の平準化，レベルアップを目指すことができるので，全体の方向性として良い方向に進んでいるように感じる」と述べている。

また，現体制に変わってから，生産の効率性，能率向上を目的として製造設備に新規投資を行ったが，係長が述べた加工高の向上を引き合いに出すと，「それまでは同じ製造課でも班ごとにバラバラだったが，全体の効率性や（生産の）スピードアップを図るために主任同士がどう連携するかを考えるようになった」（D 氏）という。D 氏は主任になってから「自分が現場に入らない。人（一般社員）を使ってモノを作る。どう働くかという環境整備をしたり，納期を守ったり，製造しなければならないモノをできるだけ前倒しするとか，機械の稼働率を上げることを考えるようになった」とし，これらの成果を測定するために頻繁に加工高を確認するようになったという。

上司や部下とのコミュニケーションについて，主任（D 氏）の立場から係長に対しては「係長が出したものにどうアクションするか。係長への報告は筋を通して報告する」という一方で，一般社員に対しては「どうすればモチベーションを維持できるかを考えている。そのために，押し付けてもダメ，働かせっぱなしもダメ。班員へ目標を説明するときには（部下である）一般社員がやりたいことを掲げるようにしている」としており，中間管理職として業務が円滑に進むようにするためのコミュニケーションの重要性を問いている。

しかし，B 氏は「班ごとのミーティングを月 1 回行うが，一般社員は積極的ではないように感じる」ことや，「ボトムアップ（に示された取り組み＝手順書の作成）は一般社員にとっては難しい。 作業と時間短縮への取り組みを考えることで精一杯で，あっても 1 日 15-30 分程度しか取れないのが実情」という声もある。同様の指摘は D 氏と E 氏からも述べられており，現場において上司の方針をもとに設定された目標達成のための行為を一般社員に対して促す難しさを示唆している。

3.5.4　一般社員へのインタビュー

最後に一般社員へのインタビューでは次のようなコメントが得られている。A 氏は，目標管理制度について「ボトムアップは最初はやる気がなかった。自分の技術さえ高まればよく，会社から給料さえ貰えれば良いと思っていた。しかし，続けていくと，会社全体のレベルが上がるし，自分に（給与や賞与として）返ってくる。 個人から会社全体を考えるようになったと思う」という。また，「やれば評価につながる。基礎固めをしっかりやるという意識が芽生えた。ボトムアップとは別に日常的に目標を修正していく。 以前と比べて，トップマネジメント（工場長）がルールを明確に定めているのが大きな違い。社内（タテ・ヨコ）の情報共有がスムーズになった」と述べている。

中期経営計画をもとに目標管理制度（ボトムアップ）で定められている手順書の作成についても，「それまでは班だけの取り組みだった

が，会社全体の取り組みになっているように感じる。自作の工具を作ってリピート品の製造依頼が来たときに他の人でも使えるようにすることで，個人的な負担も減るし，技術力も上がる。部門間や時間の長短を調整できるようになる」といった効果を述べている。以前と現在ではどう異なるかを尋ねたところ，「ルールや原則が決まりつつある。現在では（製品製造にあたって）図面の読みあわせをして，（類似製品であれば）過去の実績から洗い出しをし，資料を作成しておけばクレーム対応も可能になる。在庫管理もしっかりやれば探す時間を減らせる。こうしたことから見える化の大切さを感じる」と述べている。

3.6　調査から得られるインプリケーション：MCS を機能させるために

以上のように，本稿ではサーベイ調査とインタビュー調査を併用することで，東海合金における MCS の機能と組織成員による理解がどの程度進んでいるのかについて検証してきた。ここから明らかになったのは次の点であろう。

東海合金の経営改革は業績評価指標上では良好に進んでいる。これは工場長兼製造課長である久常氏の手腕によるところが大きい。すでに述べているように，久常氏は元々開発者として入社したが，2006 年頃から本山合金の総務部長兼企画室長として着任し，以後社長をマネジメント面で補佐する立場を担っている。本山合金においてボトムアップの推進役として各所の調整にあたった経験を踏まえて東海合金に赴任することになった。そして，インタビュー調査でも明らかなように係長以下一般社員に至るまで，経営改革の成果については一定の評価が得られていると言えよう。すなわち，工場長という役職をそれまでの「製造を直接行う責任者」の立場から「マネジメントを専門に行う」立場に移行できたということである。このことは，松本社長自らが技術者としてではなく，マネジメントを行う立場として本山合金の MCS 整備に腐心してきた経験を持つこと，久常氏が同社において事実上現場を預かる責任者として MCS 整備の中心的な役割を果たしてきたことが大きく影響しているだろう。つまり，東海合金の経営改革は，本山合金で重ねてきた経験を基礎に，すでに同社に導入されていた MCS を機能させること，専門的にマネジメントを担える人材を育成してきたことが現在の成果につながっていると推察される。

また，MCS を機能させるために，その起点となる中期経営計画において，加工高の向上と労働時間の短縮を掲げつつ，仕様書の作成を掲げることで作業の標準化，工員の多能工化，それらによる生産性向上を図ることにフォーカスしている点も注目すべき点である。これを目標管理制度（ボトムアップ）を通じて組織成員の目標として受容させ，その達成に対して賞与や給与に反映させることで評価を明確にしている。これにより，短い時間で高い成果を導くという組織文化の醸成を図り，それまでの東海合金における企業文化を一掃できたのであろう。

しかし，課題は多く残されている。

まず，サーベイ調査から明らかなように，役職者（課長，係長，主任）と一般社員との間で価値観や会計情報の利用，マニュアル等の遵守といった面で状況認識が異なる。また，企業業績や部門業績は良好だと回答しているのに対し，自らの目標管理（ボトムアップ）についての達成度合いは必ずしも高くないと回答している。特に後者については，中期経営計画で上位にある目標ほどボトムアップの評価ウェイトが大きいことが起因している可能性がある。つまり，ボトムアップ設定時に中期経営計画の年度ごとの進捗度合いを目標と設定するように指示しているが，一般社員側が 3 年先の見通しを持って目標設定を立てることができず，結果と

して１年では達成が困難な目標（課題）を設定してしまうため自己評価が低く出てしまう可能性がある。

なお，この問題点について組織上位層は気づいているが，現場を預かる係長や主任の育成のために成長余地を残すためのバッファとして捉えている節がある（2019 年７月に実施した社長へのインタビュー調査より）。主任と一般社員との間では，３ヶ月に１回の中間レビューとは別にインタビュー調査でもボトムアップの進捗確認をするためのミーティングを月１回行っているが，作業が優先されて短時間で終わってしまうことが多いとのコメントが得られており，中期経営計画に掲げられた経営方針（ボトムアップの基礎となる全社目標）と個人目標との同期化をいかに図るかは今後の課題であろう。

これと合わせて，現在の MCS は現場を預かる主任に負担がかかる仕組みになっている可能性がある。企業側としては主任を「マネジメントを担う立場」と捉えているが，主任自身は「現場を預かるリーダー」だと捉えている人もいる。主任は製造技術に優れているだけでなく，部下（特に若手）の育成を図りながら，製造を滞りなく行わなければならない。この点について久常氏は自らが係長や主任に対してマネジメントと現業のウェイトに留意するように説明しているものの，主任は製造とマネジメント（部下の評価や中期経営計画に定められた目標の達成）を同時に図らなければならないジレンマの中で業務を行う。これを担うことが，彼らにとって大きな負担になっている可能性がある。製造現場では製造そのものは言うまでもないが，「経営陣の意志を役職者を通じて一般社員までに貫徹する仕組み」としてのボトムアップは同社の MCS の根幹となるものなので，主任の選抜，育成システムの構築が今後の課題の１つだと言えるのではないだろうか。MCS の機能を発揮するためのミドル・マネジメントの育成をいかに図るかは重要な研究課題と言えるのかもしれない。

４　おわりに

以上の通り，本稿では中小企業における MCS の移転と定着がどのように行われているのかを明らかにするために，東海合金における経営改革と MCS の活用を事例に述べてきた。サーベイ調査とインタビュー調査を併用し，経営陣のみならず，係長，主任，一般社員とそれぞれの組織階層から見える MCS の状況について述べてきた。

本山合金と東海合金では，２代目経営者である現社長が MCS を整備し，まず本山合金で MCS を機能させた後に，MCS 整備の中心的な役割を担った社長の右腕とも言える人物を工場長兼製造課長に就任させるという形で進められてきた。東海合金の MCS は本山合金において機能していることが実証されており，その多くの部分が制度化・公式化された仕組みである。ただし，これを形骸化させることなく，東海合金における経営改革を推進したことが重要である。2019 年 10 月現在では中期経営計画の実行中であるが，ここまでのところ財務業績面では確実に改善が進んでおり，一定の成果が得られていると言っても差し支えないだろう。

本稿の事例は，中小企業における MCS の移転・定着において，管理会計システムや目標管理制度に精通した専門的な経営者あるいは経営幹部を育成することの重要性を示唆している。具体的には，工場長兼製造課長が MCS（予算と目標管理制度）に基づく目標設定，業績評価の明確化と，MCS を機能させるための基礎としての丁寧なコミュニケーションをとることによって経営改革を推進してきたという点に表れている。この点については，Davila（2005）などの一連の先行研究に示されていることを日本

の中小企業においても同様に当てはまることを意味している。

これに対して，本稿の限界と課題は以下の通りである。

まず，単一ケースの限界である。すべての企業が本稿で示したようなMCSの移転や定着が行われてきたと一般化することは難しい。MCSや管理会計システムの移転というテーマは多国籍企業や海外進出企業を事例にした研究が多々ある[5]が，親会社と子会社間，買収企業への管理会計システムの移転についてはまだまだ明らかにされていない。同様の事例を調査・検証する必要があるだろう。

次に，経営者自身が管理会計の知識をいかに学んだのか，専門的な管理会計担当者の育成をいかに行うかという点である。中小企業においては経営者がその役割を担うことが多く，特に後継者が自らの意志で教育機関に行って学ぶ場合（飛田・宗田 2017）や日々の実践の中で体系化を進める場合（飛田 2019a）のような事例もある。ただし，そうした知識がどのように蓄積されていくのか，なぜ管理会計の知識を学ぶ意義を感じたのかについてはまだ明らかになっていない。経営者の管理会計知識の蓄積がいかに行われていくのかという点である。

最後に，MCSや管理会計システムを社内で整備するにあたり，大企業や教科書に記されているような事例をそのまま導入するのではなく，多くの場合において社内の状況に適応させるためのアレンジメントが行われる。そのアレンジメントがどのようにして行われるのか，経営者の観点はどこにあるのかについては十分に明らかにされていない。

本稿がこれらの課題の一端を担っていれば幸いであるが，中小企業の管理会計実務の研究課題はまだまだ山積していると思われる。

（注）

1　本山合金と東海合金は直接的な資本関係はなく，創業家が両社の株式を保有している。そのため，本稿では両社の関係を兄弟会社と表現することにした。

2　この計画は，もともと2016年度から2018年度の3ヶ年としていたが，後に述べるように，東海合金における経営改革が順調に進まなかったことから1年先延ばしに2019年度までの4ヶ年で実施されている。

3　社長が作成する目標管理シートについては飛田（2019a）を参照されたい。

4　回答者のうち，東海合金と本山合金の両社で役職を併任している2名は除いている。両社のサーベイ調査の比較については別稿にて論じることとしたい。

5　この視点で行われた先行研究はSageder and Feldbauer-Durstmüller（2018）が挙げられる。日本の中小製造業が中国に製造拠点を持ち，日本本社の管理会計システムを中国子会社へ移転した事例については飛田（2019b）を参照されたい。

【参考文献】

Benjaoran, V. 2009. A cost control system development: A collaborative approach for small and mediumsizedcontractors. *International Journal of Project Management*, 27（3）：270–277.

Davila, A. 2005. An exploratory Study on the Emergence of Management Control Systems: Formalizing Human Resources in Small Growing Firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30：223-248.

Davila, A. and G. Foster. 2005. Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early-Stage/Startup Companies. *The Accounting Review*, 80（4）：1039-1068.

Davila, A. and G. Foster.2007.Management Control Systems in Early-Stage/Startup Companies, *The Accounting Review*, 82（4）: 907-937.

Deci, E. L. 1971. Effects of externally mediated rewards on intrinsic motivation. *Journal of Personality and Social Psychology*, 18（1）: 105-115.

Deci, E. L.1975. *Intrinsic motivation*. New York: Plenum Press.（安藤延男･梅田岩男訳 . 1980.『内発的動機づけ－実験社会心理学的アプローチ』誠信書房）

Halabi, A. K., R. Barrett, and R. Dyt. 2010. Understanding financial information used to assess small firm performance: An Australian qualitative study. *Qualitative Research in Accounting & Management,* 7（2）: 163–179.

Howorth, C., and P. Westhead. 2003. The focus of working capital management in U.K. small firms. *Management Accounting Research,* 14（2）: 94–111.

Lopez, O., L., and M. R. Hiebl. 2015. Management Accounting in Small and Medium-Sized Enterprises: Current Knowledge and Avenues for Further Research. *Journal of Management Accounting Research*, 27（1）: 81-119.

Marriott, N., and P. Marriott. 2000. Professional accountants and the development of a management accounting service for the small firm: Barriers and possibilities. *Management Accounting Research,* 11（4）: 475–492.

McChlery, S., A. D. Godfrey, and L. Meechan. 2005. Barriers and catalysts to sound financial management systems in small-sized enterprises. *Journal of Applied Accounting Research*, 7（3）: 1–26.

Mitchell, F., and G. C. Reid. 2000. Problems, challenges, and opportunities: The small business as a setting for management accounting research. Editorial. *Management Accounting Research*, 11（4）: 385-390.

Ritchie, J., and Richardson, S. 2000. Smaller business governance: exploring accountability and enterprise from the margins. *Management Accounting Research*, 11（4): 451-474.

Sageder, M. and B. Feldbauer-Durstmüller. 2018. Management control in multinational companies: a systematic literature review. *Review of Management Science*, doi: https://doi.org/10.1007/s11846-018-0276-1

Sandino, T. 2007. Introducing the First Management Control Systems: Evidence from the Retail Sector. *Accounting Review*, 82: 265-293.

Sharma, M. K., and R. Bhagwat. 2007. Performance measurement system: Case studies from SMEs inIndia. *International Journal of Productivity and Quality Management*, 2（4）: 475–509.

Van der Kolk, B., P.M.G. van Veen-Dirks and H.J. ter Bogt.2018.The Impact of Management Control on Employee Motivation and Performance in the Public Sector, *European Accounting Review*, DOI: 10.1080/09638180.2018.1553728.

Welsh, J. A., and J. F. White, 1981. A small business is not a little big business. *Harvard Business Review*, 59（4）1 : 8–32.

Wouters, M. J. F. and C. Wilderson. 2008. Developing Performance-Measurement Systems as Enabling Formalization: A Longitudinal Field Study of a Logistics Department. *Accounting, Organizations and Society*, 33（4/5）: 488-516.

飛田努 . 2012a.「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－」『メルコ管理会計研究』5(1): 45-52.

飛田努 . 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－」『産業経営研究』（熊本学園大学付属産業経営研究所）(31): 113-130.

飛田努 . 2019a.「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』(5): 20-35.

飛田努 . 2019b.「中小企業における経営の現地化と管理会計システムの適合　株式会社西部技研の中国現地法人を事例として」柴健次編『異文化

会計の会計課題－グローバルビジネスにおける日本企業の特徴－』第８章，同文舘出版：201-226.
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』(3)：13-24.

（謝辞）
本稿は，科学研究費基盤研究（C）「小規模企業の管理会計システムの設計と導入・定着メカニズムに関する研究」（課題番号：16K04023）による研究成果の一部である。

＊　＊　＊

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　島　洋　行（明星大学教授）

論文要旨　事業規模の拡大および組織の複雑化によって，中小企業においても財務会計だけではなく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必要がある。しかし，日本管理会計学会スタディ・グループが 2015 年に実施したアンケート調査の結果によれば，中小企業における管理会計の新規導入あるいは見直しが十分に行われているとは言い難い。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。

本研究では，海外の先行研究レビューに基づき，「中小企業における事業承継の発生は，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のではないか」というリサーチクエスチョン（Research Question：RQ）を設定し，この RQ について検討するために，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を通じて，事業承継の発生と管理会計の導入および見直しとの関係について考察する。2 つのインタビュー調査結果より，事業承継の発生時に，管理会計の導入および見直しを促進する要因として，事業承継者が管理会計に関心があること，現経営者も管理会計の重要性を理解して導入を側面からサポートすること，さらに管理会計の導入を事業承継者と共に一緒に進められる人材が社内にいることの 3 つの要因があり，これらの要因ができるだけ多く満たされることで，事業承継の発生が管理会計の新規導入または見直しを促進する契機になりうる可能性もより高まることが明らかになった。

キーワード　管理会計の導入および見直し，中小企業，事業承継の発生，事業承継者，現経営者

1　はじめに

事業規模の拡大および組織の複雑化などによって，中小企業においても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，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[1]」を何らかの形で導入している中小企業は回答企業の約 65％にとどまる。また，既に何らかの形で管理会計を実践している企業

※本稿は査読済み論文です（2020年２月28日決定）。

であっても現状の管理会計システム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する意向は必ずしも高くはないことが調査結果から明らかにされている（山口 2016，22）。

Hiebl（2013）によれば，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）する段階が訪れるという（Hiebl 2013, 20）。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[2]に注目する。「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, 145）という指摘からも明らかなように，事業承継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，既存の事業を見直して新しい事業にチャレンジし，組織内改革を果たす大きなチャンスでもある。したがって，事業承継の前後には，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機運も同時に高まる時期ではないかと考えられる。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１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。

本研究では，海外の先行研究レビューに基づき，「中小企業における事業承継の発生は，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のではないか」というリサーチクエスチョン（Research Question：RQ）を設定し，この RQ について検討するために，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を通じて，事業承継の発生と管理会計の導入および見直しとの関係について考察する。

2　先行研究レビュー

日本では，事業承継と管理会計の関係を主たるテーマとして検討した先行研究は筆者が調査した限り存在しないが，事業承継に関連して中小企業における管理会計に対する取り組みの変化について考察した研究として，例えば飛田（2012），吉川（2013），飛田・宗田（2017）がある[3]。一方で，海外では事業承継と管理会計の関係について検討したいくつかの先行研究が存在することから，これらの研究をレビューする。

2.1　中小企業の組織形態と管理会計という視点からの研究

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て議論している論文 47 本を選定し，それらを分野別に分類したところ，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, 195）。

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 本を選定し，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，財務会計分野が 22 本，管理会計分野が 8 本，会計監査などその他の分野が 7 本であった。

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, 370）。

Hiebl et al.（2012）では，中小企業を同族経営と非同族経営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に関して，オーストリアとドイツの中小企業 812 社に対して 2009 年から 2010 年にかけてアンケート調査を実施している。その結果として，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をそれぞれ明らかにしている（Hiebl et al. 2012, 407,411-414,417-418）。

2.2　管理会計は事業承継を促進させるという視点からの研究

Bisogno and Vaia（2017）では，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。そこで，「管理会計システムは事業承継を促進するのか」という RQ を設定し，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。同社では先々代の時代に事業規模の拡大に伴って導入されていた管理会計システムを現経営者（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。インタビューの中で Francesco 氏は，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と語っている。また，先代や先々代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ンドを与えることから中心的な役割を果たしたと語っている（Bisogno and Vaia 2017, 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契機となりうるが，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，事業承継プロセスの円滑な推進を促進しうると結論付けている（Bisogno and Vaia 2017, 620-622,628）。

Carter Ⅲ et al.（2016）では，事業承継の前後に，事業承継者を支える「事業承継チーム」を構築することの有効性が指摘されている。事業承継チームは，現経営者，事業承継者，経営幹部などで構成されて，事業承継に向けた準備を段階的に進めるとともに，経営上の意思決定に事業承継者を関与させることで，事業承継者の経営管理能力を高める狙いがある。また，メンバーが協働することで，コミュニケーションおよびコミットメントが高まり，結果的に事業承継も円滑に進むことが指摘されている（Carter Ⅲ et al. 2016, 304, 322）。

Giovannoni et al.（2011）では，イタリアの同族企業で子供服メーカーである Monnalisa 社を事例として，設立時の 1968 年より，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，管理会計が同族経営企業において果たす役割，特に管理会計の proffessionalization process[4] と事業承継

への貢献について考察している。この事例はCarter Ⅲ et al.(2016)が指摘する事業承継チームを具現化した事例ともいえる。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, 129-130)。Giovannoniらが行ったインタビュー調査によれば，同社は2004年にはバランスト・スコア・カード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。同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，創業家とマネ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氏の考えや価値観をマネ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, 134,137,139,141,142)。

Hiebl（2013）では，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が挙げられている（Hiebl 2013, 21-23)。

- 管理会計手法を採用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。

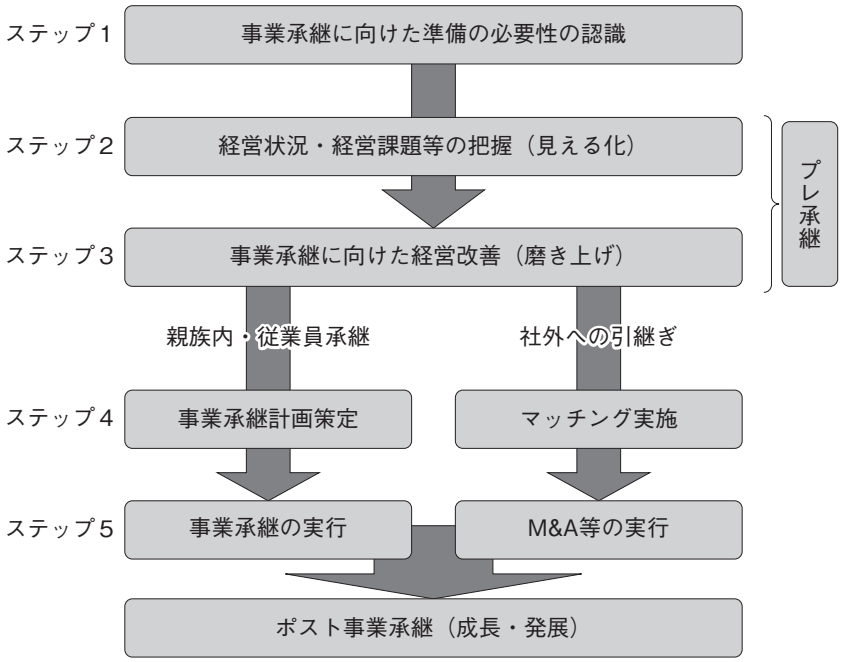
3　リサーチデザイン

3.1　リサーチクエスチョン

先行研究レビューから明らかなように，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である。ただし，先行研究レビューで検討しているイタリアの中小企業2社の事例は，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。したがって，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。

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は，経営上の大きな改革になる。事業承継の発生によって経営者が交代する場合，ほとんどのケースでは事業承継者は先代経営者よりも若いことから，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。Hiebl（2013）が指摘するように，事業承継によって引き起こされる社内変革の1つとして，管理会計を新たに導入する，あるいは既存の管理会計システムを大幅に見直すことが選択される可能性は十分にあると考えられる。そこで，本研究では，「中小企業における事業承継の発生は，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のではないか」というRQを設定する。

図表１　事業承継に向けたステップ



出所：中小企業庁（2016），20。

3.2　事業承継の発生，確定および完了

本研究では，中小企業庁が定めた「事業承継ガイドライン」の「事業承継に向けたステップ」を参考にして，事業承継の一連のプロセスを「事業承継の発生」，「事業承継の確定」および「事業承継の完了」の３つのフェーズに区分する。**図表１**のステップ１～３が「事業承継の発生」段階に相当する。現経営者が事業承継に向けた準備の必要性を認識して，親族内承継や従業員承継であれば，事業承継者候補を選定し，候補者に対して経営者としての能力を強化するための諸施策（取締役への抜擢，重要な経営意思決定への参加など）を行う。事業承継に向けた経営状況および経営課題の把握（見える化）と，経営改善（磨き上げ）を行うことで，どのような手法（親族内・従業員承継，M&A）によって誰に事業承継を行うかを検討する。必要性を認識し，事業承継に向けて現経営者が具体的に行動（見える化や磨き上げ）を起こすことで，事業承継形態（親族・従業員承継またはM&A）の選択，事業承継候補者の選定などへとつながっていく。以上の理由により，事業承継の必要性の認識から，事業承継の形態を確立させて，親族・従業員内承継であれば，事業承継者を決定する，あるいはM&Aによる事業承継を決定するまでを１つの段階としている。ただし，「発生」段階の起点は，現経営者が必要性を認識した時点であり，それぞれの経営者を取り巻く環境によって個人差が大きく，客観的に時点を定めることが難しいのも事実である。

図表１のステップ４と５が「事業承継の確定」段階に相当する。親族内・従業員承継であれば，具体的に事業承継者が確定し，現経営者と事業承継者が共同で事業承継計画の策定（あるいは事業承継の実現に向けた同種の計画）を進めていく。M&Aによる承継であればマッチングなどを行うことで，事業承継に向けた諸準備（資産の移転，相続，経営権の移譲など）を

行う。なお，経営改善に向けた活動と，事業承継計画の策定が同時進行的に進む場合もあり得るため，「発生」段階の終点と「確定」段階の始点が重なることによって，「発生」と「確定」の明確な区切りを設けるのも難しい場合もある。

図表1のポスト事業承継が「事業承継の完了」段階に相当する。経営者の交代が完了し，新しい経営者の下で事業活動をスタートさせる。

3.3 リサーチメソッドおよびリサーチサイト

本研究ではインタビュー調査を通じて，前述したRQについて検討する。リサーチサイトとして，栃木県信用保証協会と有限会社長岡生コンクリートを選定する。

前者の選定理由として，信用保証を行うにあたり，書類審査に加えて，必要に応じて中小企業経営者との面談を実施する過程で経営状況を詳細に把握していることが挙げられる。また，中小企業の約35％が信用保証協会を利用している[5]ことから，本研究のRQを解明するうえで信用保証協会へのインタビュー調査は有効であると考えられる。

後者の選定理由として，事業承継の完了を2017年に経験し，さらに事業承継の発生段階から管理会計の導入準備を始めて，確定段階で管理会計手法を積極的に導入し，優れた成果を上げている中小企業であることが挙げられる。

なお，インタビュー調査では，栃木県信用保証協会と有限会社長岡生コンクリートそれぞれに類似した質問（質問1～4）を行った。本研究のRQの解明に直接的に関わるのは質問1～3であるが，事業承継の発生によって管理会計の導入または見直しを行うことが業績向上につながるかどうかは，これから事業承継を計画している経営者や事業承継者にとっても関心があるテーマであり，関連する派生的な質問として重要性があると考えられることから質問4についてもインタビュー調査を行った。

3.3.1 栃木県信用保証協会へのインタビュー調査

栃木県信用保証協会保証部部長 安西克巳氏に対して2019年8月7日（水）にJR東京駅近隣の喫茶店にて1時間50分のインタビュー調査を実施した。事前に下記の質問事項を安西氏に伝達し，当日のインタビュー調査では質問事項にご回答いただくとともに，回答内容をさらに掘り下げる形で質問を行った。なお，安西氏には個別の中小企業ではなく，栃木県の中小企業全般の観点からご回答いただいた。

質問1：事業承継の発生は，管理会計の新規導入または見直しの促進要因となりうるか。

質問2：事業承継が確定してから事業承継が完了するまでの期日が長くなればなるほど，より高いレベルの管理会計手法の新規導入またはより大規模な見直しが行われるか。

質問3：事業承継の確定後に，企業外部の組織または個人から支援を受けた事業承継者は，支援を受けない事業承継者に比べて管理会計の新規導入または見直しにより積極的であるか。

質問4：管理会計の導入または見直しによって事業承継前よりも業績が向上するか。

3.3.2 有限会社長岡生コンクリートへのインタビュー調査

有限会社長岡生コンクリート代表取締役 宮本充也氏と総務チームリーダー 池上信氏に対して2019年8月5日（月）に有限会社長岡生コンクリート長岡・さくら工場にて2時間15分のインタビュー調査を行った。事前に下記の質問事項を宮本氏および池上氏に伝達し，当日のインタビュー調査では質問事項にご回答いただくとともに，回答内容をさらに掘り下げる形で質問を行った。

質問１：事業承継の発生は，有限会社長岡生コンクリートにおける管理会計の新規導入に対する促進要因となりうるか。

質問２：宮本氏の事業承継のケースでは事業承継が発生してから事業承継が完了するまでの期間が16年あったが，事業承継までの準備期間が十分にあったことは同社の管理会計の新規導入に何らかの影響を与えているか。

質問３：事業承継プロセスおよび管理会計の新規導入にあたり，企業外部から何らかの支援を受けたか。もし受けたとすれば，どのような組織あるいは人物であるか。

質問４：管理会計の導入または見直しによって事業承継前よりも業績が向上したか。

４　栃木県信用保証協会へのインタビュー調査

4.1　質問１に対する回答[6]

事業承継の発生が管理会計の新規導入や見直しのきっかけの１つとなることはあり得る。縮小経済社会において生き残るためには管理会計は必須の経営管理手法であり，中小企業庁が公表している「事業承継ガイドライン」の事業承継に向けた５ステップのうち「見える化」と「磨き上げ」の段階で管理会計が果たす役割が大きい。管理会計を導入することで，現在の経営者と後継となる経営者の間で会計情報に基づく情報伝達や意思疎通が図られることによって，経営をアートからサイエンスに変えることが可能になる。中小企業にとって管理会計は重要な役割を果たすにもかかわらず，事業承継が完了する段階までに管理会計が導入されていない場合には，被承継者もしくは社内人材（会長・顧問などを含む）に何らかの課題がある場合が多くみられる。具体的には，被承継者が管理会計の重要性を学ぶ機会がなかったり，被承継者よりも実質的な社内権力が強い会長・顧問などが管理会計の導入にブレーキをかけていたりするケースがある。

4.2　質問２に対する回答

事業承継者が管理会計の必要性を理解できているかどうか，さらに事業承継者が事業承継の完了前から社内の管理体制を変革することに関して，現経営者が認めているかによってケースバイケースになる。これらの条件を満たしていれば，事業承継までの準備期間が長ければ長いほど，より高いレベルで管理会計の導入あるいは見直しが行われる可能性が高まるが，条件を満たしていない場合には管理会計の導入そのものが進まないため事業承継までの準備期間の長短はあまり関係ない。

4.3　質問３に対する回答

企業外部から支援を受けた事業承継者の方が管理会計の導入および見直しに積極的になる傾向が強い。具体的には顧問税理士および公認会計士などのように継続的に支援を受けられる存在がいることによって，事業承継者が管理会計の必要性を理解し，具体的な導入方法について助言を受けることが可能になり，結果として管理会計の導入および見直しも進む。事業承継者が管理会計について前職等で体験し，その必要性や導入方法を理解している場合には，外部組織の支援を受けずに管理会計の導入および見直しが進む可能性もありうるが現実的にはそのようなケースはきわめて少ない。

4.4　質問４に対する回答

管理会計を導入あるいは見直しすることと企業業績の向上との間には大いに関連性がある。

事業承継のタイミングで管理会計を導入することに成功すればその後の業績向上が期待できる。企業を取り巻く環境変化の激しい時代には企業戦略もきめ細かく設定および更新していく必要があり，管理会計は戦略の検証機能を有する。過去の管理会計情報に基づいて精度の高い戦略を立てて，管理会計情報が必要に応じて随時提供される体制が整うことで戦略の検証および修正を迅速に行うことが可能となる。また，管理会計情報を社長以下，社内の一定以上の職位の者が共有することで戦略に対するトップの考えを主体的に理解できる。これらがうまく機能することで業績向上につながる。

経営者が会計に対する関心を強く持っている中小企業の方が業績も良くなる傾向がみられるが，中小企業の経営者，とりわけ小規模な企業では経営者自身も日々の業務に忙殺されていて，事業承継者自身が管理会計に対する理解を深めることが難しいケースも多い。したがって，事業承継者を管理会計の観点から支援できる社内の人材を育てる必要もある。

5　有限会社長岡生コンクリートへのインタビュー調査

5.1　有限会社長岡生コンクリートの概略

有限会社長岡生コンクリート（以下，長岡生コンクリートという）は1966年に静岡県田方郡伊豆長岡町（現伊豆の国市）で創業し，生コンクリートの製造および販売を営み，特に透水性コンクリート舗装材の製造および販売に強みを持っている。現代表取締役である宮本充也氏の父（宮本辰雄氏）が創業し，一度，宮本家から経営権が離れたが，1998年に宮本家に再び経営権が戻り，宮本充也氏の母（宮本みよ氏）が代表取締役に就いた後，2017年より宮本充也氏が代表取締役となり現在に至っている。宮本充也氏自身は大学卒業後の2001年より長岡生コンクリートに入社し，専務取締役などを歴任してきた。代表取締役就任は2017年からであるが，実質的な社内での権限は入社時と現在とでさほど変わらないとのことであった。

現在の従業員数は13名と小規模ではあるが，宮本充也氏が専務取締役時代に管理会計を本格的に導入し，Googleスプレッドシートを活用した経営指標の「見える化」を図り，宮本充也氏による1日3回のブログ更新を通じて積極的な情報発信を図ることによって着実に業績を伸ばしている。また，組織の存在目的として「生コンを新しい視点で捉え直すことで自然と人間が調和する世界を創造する」を掲げて，日本全国の生コン業者をネットワーク化して技術提供や情報交換する場として「GNN元気な生コンネットワーク」を立ち上げたり，生コン業者と施工業者をネットワーク化することで全国各地のあらゆる需要に迅速に対応できる「生コンポータル」の運営会社を務めたりするなど，従来の業界の慣習を打破する様々な新しい取り組みを次々と行っている。

5.2　長岡生コンクリートにおける管理会計の取り組み

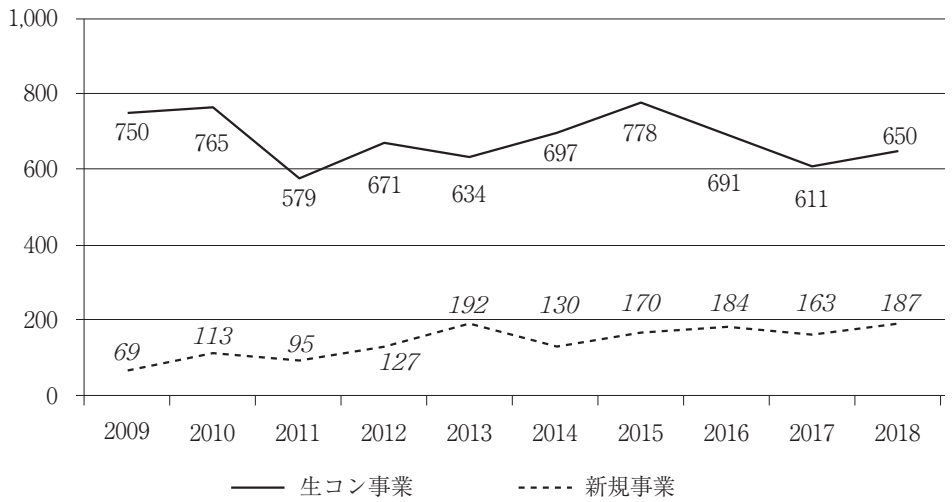
長岡生コンクリートでは2000年代に業績が低迷し，様々な社内改革が行われたがその一環として2010年から管理会計を導入することとなった。顧問税理士の指導を受けながらセグメント別管理，部門別管理などの管理会計の本格的な導入がスタートし，生命保険会社コンサルタントからのアドバイスを受けたり，宮本充也氏が東京の公認会計士事務所で開催される経営者育成のための私塾に通ったりすることで管理会計のレベルアップを図ってきた。現在は利益計画の策定，予算管理，部門別業績評価，標準原価計算，直接原価計算，キャッシュフローの管理などの一般的な管理会計手法を一通り活用するとともに，とりわけ私塾で学んだ「あ

らゆることについてKPI（Key Performance Indicator：重要業績評価指標）を設定せよ」という指導を忠実に守り，KPIのマネジメント（優先順位付けと見直し）を重視している。KPIは非財務指標と財務指標のそれぞれに設定されて，どの非財務指標の改善がどの財務指標の改善につながるかを把握し，それを経営戦略に反映させている。宮本氏によれば，最近では，市場に何を投入するとどのようなアクションがあるかについて予測を立てられるようになってきたというが，管理会計はインプットとアウトプットをつなぐ役割を果たしているという。

2016年からはクラウド型グループウェア“G suite”をフル活用し，スプレッドシート上に“NR社内ポータル”を設けて財務情報，経理，管理会計情報，注文業務などを上述したKPIと関連付けながら一括管理できる体制を構築した。「隠すことはプラスにならない」（宮本氏）という方針の下，NR社内ポータルに社内のあらゆる情報を公開し，この情報は社員であれば誰でも見られる状態になっている。このように会計情報をはじめとしてあらゆる情報をガラス張りにすることで，「会計思考を全員が持てる会社となり，会計情報やKPIが共通のコミュニケーション情報となり得る」（宮本氏）という。

KPIのマネジメントを中心とする同社の管理会計の取り組みは，2014年以降の戦略の転換プロセスにおいて重要な役割を果たしている。従来のメイン事業であった生コン事業は，建設需要の減少と1㎥あたりの販売単価の低下から将来性があまり期待できない事業であることから徐々に縮小させる一方で，透水性コンクリート事業へ経営資源をできるだけ多く配分する戦略の転換が行われている。同社ではホームページやSNSでの情報発信の件数，製品別の問い合わせ件数などをKPIに設定しているが，近年，透水性コンクリートに対する問い合わせが急増（2016年度22件から2018年度は443件）していることから，透水性コンクリート事業を将来のメイン事業へと育てるために多くの経営資源を投入し，新規事業（生コン事業以外）の売上高が全体の売上高に占める割合は着実に高まってきている（**図表２**参照）。

図表2　生コン事業と新規事業の売上高の推移（単位：百万円）



出所：長岡生コンクリート提供資料に基づき筆者作成。

5.3　質問１に対する回答[7]

長岡生コンクリートにおいて管理会計を導入するきっかけとなったのは業績低迷を打破するために宮本充也氏が行った2000年代前半から取り組んだ経営改革であった。経営改革を始めた時点では宮本氏は代表取締役ではなかったが，宮本充也氏が同社に入社した2001年の時点で，当時の代表取締役である宮本みよ氏は，充也氏を将来の事業承継者として位置づけていて，しかるべき時に事業承継を行いたいと考えていた。事業承継が事実上，発生した時点から実際に管理会計が導入される時点までタイムラグがあるのは事実だが，事業承継の発生は，経営改革の一環として同社が管理会計を導入するきっかけの要因の１つになっていることは明らかである。

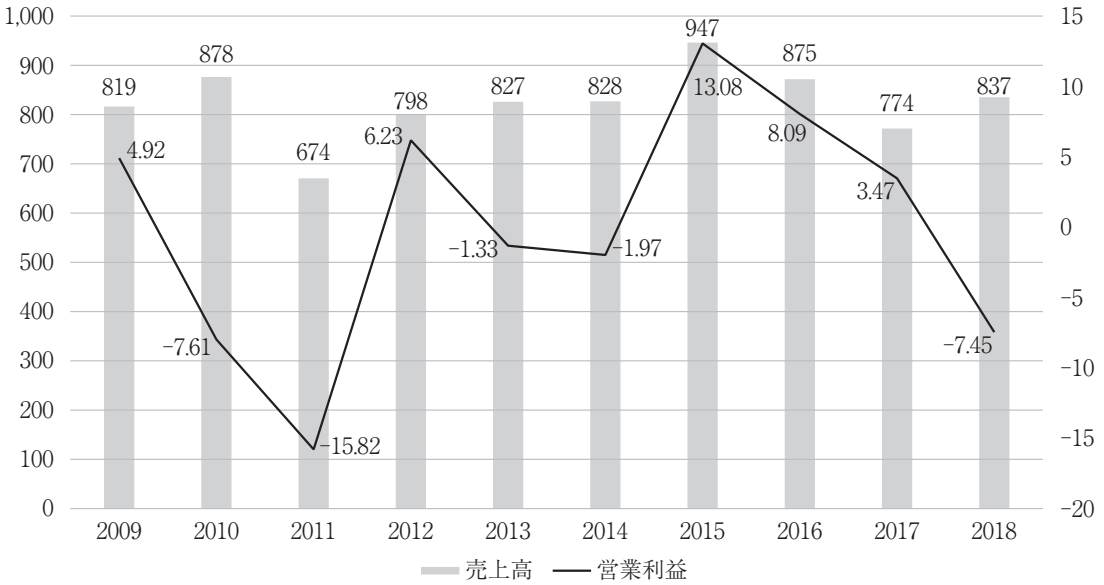
5.4　質問２に対する回答

宮本充也氏は2001年時点で将来的に事業承継者となることが事実上確定し，実際に事業承継するまでに16年間の期間があり，この間に各方面からの支援を受けながら管理会計に対する理解を深めて，2010年からの管理会計の本格的導入およびその後の発展につながっている。長岡生コンクリートの管理会計実践は中小企業としては非常にハイレベルであり，これは宮本氏自身が管理会計に対する関心が強かったことに加えて，事業承継までの準備期間が長かったことも関連している。

5.5　質問３に対する回答

長岡生コンクリートでは，顧問税理士，コンサルタント，経営者育成私塾からそれぞれ支援を受けることによって，管理会計の導入およびレベルアップを図ってきた。宮本氏によれば，異なる立場の三者から支援を受けたことが管理会計の導入初期には大変心強かったという。宮本氏は大学卒業後に同社に入社したため管理会計の実務経験はなく，同社内に管理会計の知識を持った人材が当時はいなかったことを鑑みれば，企業外部からの支援を受けたことが同社の

図表３　長岡生コンクリートの売上高および営業利益の推移（単位：百万円）



出所：長岡生コンクリート提供資料に基づき筆者作成。

管理会計の導入および見直しに重要な役割を果たした。

5.6　質問４に対する回答

図表３は長岡生コンクリートの過去10年間の売上高と営業利益の推移を示したグラフである。管理会計を導入した2010年以降，売上高や営業利益が際立って伸びているわけではなく[8]，管理会計の導入による業績の向上との因果関係を見出すことはできない。しかし，この間，同社の管理会計は着実にレベルアップしていることもまた事実である。

６　考察

栃木県信用保証協会と長岡生コンクリートに対するインタビュー調査の結果[9]から，管理会計を導入することで，管理会計情報や関連するKPIが社内の共通言語となり，社内のコミュニケーションを促進することが明らかになった。これは欧米の先行研究，飛田（2012），吉川（2013），飛田・宗田（2017）でも指摘されている事項であり，先行研究の指摘内容を補強し，中小企業における管理会計が果たす役割を具体的に説明している事例である。

それぞれのインタビュー調査の質問１と質問２の回答結果より，事業承継の発生は，管理会計の導入および見直しを図る契機となりうると考えられる。特に，事業承継の発生段階で行われる「見える化」と「磨き上げ」において，部門別損益の把握，利益計画策定等で管理会計の果たす役割が大きい。また，売上，費用および利益などの財務指標の改善だけではなく，品質，市場シェアの確保，顧客およびブランド管理などの非財務指標の改善を図るうえでも管理会計は大いに役立つと考えられる（中小企業庁2016, 21-24）。

事業承継の発生によって，現経営者や事業承継候補者などがあらためて自社の経営状況を見直し，より良い経営状態で事業承継を行うために，経営改善や経営改革を行う機会が提供されることで，その一環として管理会計の必要性を認識し，導入または見直しが行われる可能性が高くなると考えられる。事業承継の発生段階において，現経営者や事業承継候補者が管理会計の必要性を認識し，管理会計について学ぶ機会を得られれば，事業承継後にも事業承継者がより高いレベルでの管理会計実践へと展開させていくことが期待される。

さらに，事業承継の発生段階では，親族内・従業員承継の場合には，事業承継候補者が将来の事業承継に向けて，様々な学習と経験を積める時期でもあり，一般的に，事業承継の確定段階以降に比べて，事業承継候補者が管理会計を学び，その重要性を認識する機会が多く得られる。長岡生コンクリートの事例においても，宮本みよ氏と充也氏が，2000年代前半に業績不振に直面した時点で，将来の事業承継を見据えて，自社の経営状態をあらため見直し，経営改革の一環として管理会計の導入が選ばれたことによって，経営危機を脱して，その後の高いレベルでの管理会計実践につながっている。

また，事業承継の発生から実際に事業承継が完了するまでの期間が長ければ長い方が管理会計の導入に向けた準備に時間をかけられることから，導入される管理会計のレベルもより高くなることも長岡生コンクリートの事例から明らかになった。

事業承継が発生した場合，安西氏が指摘するように，事業承継者やその周囲が次に示すような状況下にあることで，事業承継の発生は管理会計の導入および見直しを図る促進要因となり得ることも明らかになった。

① 事業承継者が事業承継以前から管理会計の重要性を理解し，管理会計を学ぶ意欲があり，そのための環境が整備されている。

② 現経営者も管理会計の重要性を理解し，管理会計の導入を側面からサポートする。

③ 事業承継者以外にも管理会計の重要性を理解し，管理会計の導入を事業承継者と共に一緒に進められる人材が社内にいる。

長岡生コンクリートの事例に当てはめると，宮本氏は管理会計の重要性を理解し，東京で開催される経営者育成私塾に通って管理会計を学んだことからも，前述の①の状況に合致する。また，長岡生コンクリートの管理会計実践では，総務グループリーダーとして経理を担当する池上氏の存在が大きい。池上氏も管理会計の重要性を十分に理解し，同社の管理会計システムの構築に大きく貢献している。宮本氏と池上氏が二人三脚となって管理会計システムを構築し，改良を繰り返していく体制となっている点が長岡生コンクリートの管理会計実践における強みであるといえる。したがって，前述の③の状況にも合致している。なお，宮本氏は事業承継の前段階から現在とほぼ同じ社内での権限を持っていたことから，管理会計の導入に際して，当時の経営者の理解を得られなかったということはない。

それぞれのインタビュー調査の質問３の回答結果より，事業承継を契機として管理会計を新規導入または見直しを図る場合，事業承継者の周囲に適切な支援者がいる方が管理会計の導入および見直しは円滑に進むことが明らかになった。長岡生コンクリートの事例では，管理会計の導入に際して，周囲の環境に恵まれたケースであるといえる。

7　おわりに

本研究では先行研究レビューに基づき，事業承継の発生が管理会計の新規導入または現状の管理会計システムの見直しを図る促進要因となりうるのではないかという RQ を設定し，RQ について検討するために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にインタビュー調査を行った。２つのインタビュー調査より，事業承継，とりわけ事業承継の発生段階において管理会計の導入や見直しの機運が高まる可能性が高いことと，管理会計の導入や見直しを促進する要因，すなわち事業承継者が事業承継前から管理会計の重要性を理解できる機会の存在，現経営者の管理会計に対する理解，および事業承継者と共に管理会計実践を進める人材の存在という３つの要因が備わっていることで，管理会計の導入または見直しがより促進される可能性があることが明らかになった。長岡生コンクリートの事例では，これらの促進要因がほぼ備わっており，新たに管理会計を導入し，管理会計システムを発展させていく土壌が整っていたといえる。

本研究の発見事項は先行研究では明らかにされていない部分であり，この点に本研究の貢献がある。一方で，本研究の限界点として，２つのインタビュー調査だけで結論が導かれている点が挙げられる。したがって，本研究の発見事項に基づく過度な一般化は避けるべきであり，現時点では，可能性があるのではないかという指摘にとどまらざるを得ないのも事実である。今後，より多くのリサーチサイトを対象としたインタビュー調査，およびアンケート調査に基づく定量的研究へと発展させていく必要がある。また，それぞれのインタビュー調査の質問４で触れた管理会計の導入および見直しと業績向上の関係については，本研究の RQ とは直接関連しないことから本研究ではインタビュー結果の紹介にとどめて，考察は行っていない。しかし，管理会計の導入または見直しが業績向上にどのようにつながるかという問題は，経営者や事業承継者にとっても関心が深いテーマでもある。業績向上には様々な要因が関係するため，因果関係を明確にすることは決して容易ではないも

のの，今後，追加的なインタビュー調査やアンケート調査等を行うことによって解明していく必要があると考えられる。これらを今後の研究課題としたい。

（注）

1　本研究では「管理会計」という場合，特に「中小企業の管理会計」を指すものとする。しかし，中小企業の管理会計をどのように定義するかは非常に難しい。「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きている」（水野 2019, 9）と指摘されるように，管理会計の研究領域や管理会計情報が多様化する中で，一様に定義することが難しい。中小企業の場合には，規模や管理会計に対する取り組みも千差万別であるため，より難しい問題となる。水野（2019）によれば，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，目的に対する手段の役割を担うもの」（水野 2019, 10）と指摘されているが，この点に関しては大企業の管理会計の場合でも中小企業の管理会計の場合でも本質的な違いはないと考えられる。

2　事業承継が発生するケースは交代時期をある程度明示したうえで現経営者が退くことによって次世代の経営者に交代するケースと，現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。本研究では，前者のケースを想定する。

3　飛田（2012）では，創業者が構築した「がんばり益」や「現場利益」という独自の月次業績評価システムを事業承継において次世代に継承して行くにあたり，事業承継者が経営情報システムを整備することによって，創業者の経験や勘を目に見える形で形式化することに成功した事例が検討されている。吉川（2013）では，経営不振によって辞任した兄から弟への事業承継にあたり，会計情報，特にセグメント別損益計算を採用することで事業再生に成功した事例が検討されている。飛田・宗田（2017）では，事業承継にあたり，事業承継者が直接原価計算を学ぶ機会に恵まれたことによって，事業承継後に直接原価計算を活用した経営改善に成功し，限界利益が経営状況を理解するための社内の共通言語として機能するようになった事例が検討されている。いずれの研究成果においても事業承継よって管理会計に対する取り組みがどのように変化しているかが明らかにされている。

4　Proffesionalization process について，Giovannoni et al.（2011）では「企業内の権力関係，規範，妥当性，インセンティブを必然的に含むプロセス」（Giovannoni et al. 2011, 127）であると説明している。

5　栃木県信用保証協会安西氏によれば，2019 年 3 月時点で 1,220,520 社の中小企業が信用保証協会を利用し，全国の中小企業の 34.1％，栃木県内の中小企業の 35.3％が信用保証協会を利用しているという。

6　インタビュー調査結果を筆者が要約した文章を安西氏に確認および修正いただいた文章を掲載している。質問 2 ～質問 4 についても同様である。

7　インタビュー調査結果を筆者が要約した文章を宮本氏および池上氏に確認および修正いただいた文章を掲載している。質問 2 ～質問 4 についても同様である。

8　2016 年に設備投資総額 5 億円の新プラントを建設したことによって，多額の減価償却費が発生し，営業利益の金額に影響を与えていることに留意する必要がある。

9　本研究で設定した RQ を解明するために直接的に関わる質問は，それぞれのインタビュー調査の質問 1 ～ 3 であることから，ここでは質問 4 に対する考察は行わない。

【参考文献】

Barach, J.A. and J.B.Ganitsky. 1995. Successful Succession in Family Business. *Family Business Review*, 8（2）：131-155.

Bisogno,M. and G.Vaia. 2017. The Role of Management Accounting in Family Business Succession. *African Journal of Business Management*, 11（21）：619-629.

Cater III, J.J., R.E. Kidwell and K.M.Camp. 2016. Successor Team Dynamics in Family Firms. *Family Business Review*, 29（3）：301-326.

Giovannoni, E., M. P. Maraghini and A. Riccaboni. 2011. Transmitting Knowledge Across Generations : The Role of Management Accounting Practices. *Family Business Review*, 24（2）：126-150.

Prencipe, A., S.Bar-Yosef and H.C.Dekker. 2014. Accounting Research in Family Firms : Theoretical and Empirical Challnges. *European Accounting Review*, 23（3）：361-385.

M. R. W. Hiebl, 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*, 20（4）：405-436.

M. R. W. Hiebl. 2013. Management Accounting in the Family Business: Tipping the Balance for Survival. *Journal of Business Strategy*, 34（6）：19-25.

Salvato, C. and K. Moores. 2010. Research on Accounting in Family Firms: Past Accomplishments and Future Challenges. *Family Business Review*, 23（3）：193-215.

中小企業庁 . 2016.「事業承継ガイドライン」.

飛田努 . 2012.「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―」『メルコ管理会計研究』5（1）：45-52.

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』（3）：13-24.

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 .

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）.

吉川晃史 . 2013.「企業再生におけるセグメント別損益計算の役割：中小企業 S 社の事例研究」『会計専門職紀要』（4）：37-52.

（謝辞）

本稿は，中小企業会計学会第 7 回全国大会（広島文化学園大学と県立広島大学の共催，会場：広島県民文化センター）における統一論題報告（「中小企業における管理会計の導入および見直しと事業承継」）に加筆修正を行ったものです。本研究を進めるにあたり，ご多忙の折，詳細なインタビュー調査にご協力いただいた栃木県信用保証協会保証部部長 安西克巳氏，ならびに有限会社長岡生コンクリート代表取締役 宮本充也氏，総務チームリーダー 池上信氏に深く感謝申し上げます。

また，統一論題報告及び統一論題討論に際して，座長の椛田龍三先生（専修大学），ご質問いただきました大串葉子先生（椙山女学園大学），大槻晴海先生（明治大学），小野正芳先生（千葉経済大学），宗田健一先生（鹿児島県立短期大学），畑中孝介先生（ビジネス・ブレイン税理士事務所），平賀正剛先生（愛知学院大学）より貴重なご指摘を賜りました。なお，投稿論文の査読では，匿名レフェリーの 2 名の先生より本稿の改善にあたり大変有益なご指摘ならびにコメントを賜りました。ここに深く感謝の意を申し上げます。

■課題研究委員会 最終報告

IT 社会と中小企業会計

委　員　長　堀江正之（日本大学）

委　　員　大串葉子（椙山女学園大学）　中島洋行（明星大学）

畑中孝介（ビジネス・ブレイン税理士事務所）　中村元彦（千葉商科大学）

佐久間裕幸（佐久間税務会計事務所）　坂上　学（法政大学）

浜田晴香（税理士法人アイ・パートナーズ）　香山忠賜（香山税理士事務所）

執筆協力者　八木橋泰仁（税理士法人ファシオ・コンサルティング）

1　本研究の意義

今日，会計の領域でも，クラウドコンピューティング，RPA（Robotic Process Automation），AI（人工知能），ビッグデータ分析，ブロックチェーンといった先端技術の応用が議論され，すでに一部は本格的に利用されている。我々の研究テーマでは，慣例的に「IT」（情報技術）という用語を使ったが，最近では，AI をはじめ，もはや「情報」に限定した技術といった狭い枠にとらわれない適用が進んできている。

これらの新しいテクノロジーは，会計の世界を大きく変えることを予感させる。「コンピュータを使って会計処理と会計情報の伝達をいかに効率化すべきか」といった古色蒼然とした発想ではなく，テクノロジーを利活用して会計の有用性をいかに高めるかといった前向きの議論が必要ではないだろうか。

また，AI の進展によって会計担当者，さらには会計専門職までもその職を脅かされるのではないかといった議論もある。これもまったく同じで，単なる会計業務の自動化云々といった表面的な議論ではなく，AI によって会計担当者や会計専門家の役割がいかに変わるべきかという観点から，経営や業務に役立つ会計のあり方こそ模索されるべきであろう。

テクノロジーの進展は，スピードがきわめて速く，近い将来であっても予想外のことが起こり得るという前提で考える必要がある。その影響は，中小企業といえども例外ではない。テクノロジーの進展によるベネフィットの享受にしても，逆にテクノロジーの進展に乗り遅れることによる打撃にしても，見方によっては，大企業よりもむしろ中小企業へのインパクトの方が大きいといえるかもしれない。

このような認識を踏まえ，本課題研究委員会では，技術の進展によって，中小企業会計がいかに変質しうるか，あるいは変質すべきかについて，現状分析を踏まえつつ，将来への展望を描くことを目的として研究を進めてきた。

本研究の１つの特徴は，財務会計，管理会計，税務会計，監査保証等，さまざまな角度から総合的・多角的に分析・検討を加えたことにある。

定例研究会においては，それぞれの領域に関してその全体像を見通した議論を重ねてきたが，最終報告書では，研究分担者の問題意識や持ち味をいかして，それぞれの領域においてかなり

焦点を絞った内容としてまとめることとした。

なお，今後，会計処理や税務申告等にとって避けて通ることができない暗号資産（いわゆる仮想通貨）の問題について，その分野に詳しい八木橋泰仁税理士に，当研究会にて報告してもらった内容に基づいて特別に寄稿してもらった研究成果も含まれている。

2　個別の研究成果について

第１章　未来の中小企業会計（堀江正之）

本章では，中小企業会計のIT化について，現在，コンピュータとインターネットを使った会計（クラウド型会計ソフト・デジタル証憑）としての第３ステージから，RPAやAIによる会計の自動化としての第４ステージに差し掛かっているとの認識のもと，以下の５つの最新テクノロジーが及ぼす中小企業会計へのインパクトを概説した。

① クラウド技術の進展がもたらす中小企業会計へのインパクト
② RPAの進展がもたらす中小企業会計へのインパクト
③ AIがもたらす中小企業会計へのインパクト
④ ビッグデータ分析がもたらす中小企業会計へのインパクト
⑤ ブロックチェーンがもたらす中小企業会計へのインパクト

上記のテクノロジーがネットワークをベースに「統合的に」進展するようになると，取引先，銀行，顧客，Fintech企業，税務署，会計事務所等が有機的につながった「エコ会計ネットワークシステム」が出来上がる可能性も否定できないように思われる。

第２章　中小企業会計における会計のクラウド化の現状と将来動向（佐久間裕幸）

本章では，会計をクラウド化することのメリットのみならず，クラウドベンダーのブラックボックス化やネットワークを利用することのリスクを認識することの重要性を指摘し，その上で，中小企業会計における会計のクラウド化の現状を分析している。

さらに，クラウドサービス終了に伴う可用性の問題が無視できないとし，電子帳簿保存法や改正民法等に基づいて検討を加え，最後に，クラウドを利用した場合の経理業務の変化の姿を描きつつ，その中で会計事務所の未来像の修正をもたらす可能性を指摘している。

第３章　テクノロジーの進展が税務に及ぼす影響（香山忠賜）

本章では，税務手続などのテクノロジー化の現状をサーベイした上で，テクノロジーの進展によって，以下の諸点についての変化と，その場合の問題点について分析している。

① 記帳（帳簿作成手続き）の電子化とその問題点
② 決算手続の電子化とその問題点について
③ 税務申告書の作成の電子化とその問題点
④ 税務調査のAI化について

第４章　電子申告制度と帳簿の電子化の現状と今後の課題（畑中孝介）

本章では，最近の税務分野へのテクノロジーの影響について，①電子申告制度，②電子帳簿保存制度，③電子納税制度についての現状を踏まえて，その方向性を明らかにしている。

その上で，スキャナ保存と電子証憑・電子帳簿の進展による保証問題にも言及し，国税庁の資料を基に納税者の利便性の向上と課税・徴収事務の効率化・高度化の２つの視点から将来像に言及している。

第５章　消費税の複数税率導入とインボイスの XBRL GL 化（坂上 学）

本章では，消費税増税に伴って導入された複数税率について，①社会保障制度の持続可能性を損なう点への対応，②対象品目の線引きの困難性への対応について検討を加え，③新たな区分経理の事務負担増加への対応として，インボイス方式の導入を取り上げている。

その上で，インボイスの電子データ化のフォーマットの１つとしてとりざたされている XBRL GL を手掛かりに電子データの標準化の重要性を指摘している。

第６章　中小企業における管理会計の実践と IT の活用に関する一考察―基本的な考え方の整理と検討すべき課題を中心として―（中島洋行）

本章では，中小企業においてなかなか進まない IT 活用の状況と管理会計の導入状況を概観した上で，IT の導入が先かあるいは管理会計の導入が先かといった優先順位づけについての問題提起を行っている。

その上で，今後検討すべき課題としての，管理会計の知識と IT のスキルを兼ね備えた人材育成の必要性，及び管理会計のレベル設定と標準化について検討を加えている。

第７章　クラウド環境を活用した経営管理情報の共有―北國銀行の融資体制の変化に着目して―（大串葉子）

本章では，まずもってクラウド会計の進展に伴う銀行への経営管理情報の開示の，オープンブックマネジメントにおける位置づけについての理論的な考察を行っている。

さらに，北國銀行へのインタビュー調査に基づいて，銀行側からみたクラウド会計ソフトによる経営情報を活用した融資体制の検討を通じて，企業の資金調達先としての銀行の占める位置にまだ大きな変革は起きていないが，銀行の危機感は高く，クラウド会計ソフトを利用して，新たな融資体制を実行していることを明らかにしている。

第８章　中小企業における会計情報の信頼性の担保と IT の活用（中村元彦）

本章では，中小企業における会計情報の信頼性担保について考えられ得る仕組みについて検討している。

たとえば，外部の専門家による保証業務があるが，IT の進化によって他の多くの方法を考えることが可能となってきていることを明らかにし，さらに中小企業に特有といってよい，棚卸資産勘定など問題が生じやすい勘定科目に絞った監査や，書面添付制度を通じた信頼性確保について IT の活用を意識しながら検討している。

第９章　暗号資産取引における会計・税務上の取扱の概要と課題（八木橋泰仁）

本章では，暗号資産の取引態様を確認した上で，その会計処理と税務上問題となり得る，①企業会計基準の取扱，②法人税法の取扱，③消費税法の取扱について，現状の規定等を踏まえた上で実務上の問題点を検討している。

また，未解決の問題点として，①暗号資産の貸付の取扱，②マイニングによる収益・取得原価計算，③暗号資産建て証拠金差入の取扱，④現物と証拠金取引建玉との相殺取引の取扱について言及している。

第 10 章　テクノロジーの進展が及ぼす会計事務所への影響（浜田晴香）

本章は，会計事務所における AI クラウドソフト導入のインパクトや具体的な事例を紹介した上で，オンライン時代における会計事務所の位置づけについて検討を加えている。

その上で，会計事務所の生き残り策として，①会計の枠を超えた顧問先に対するデジタル化支援と，② AI アシスタントによるアドバイスに対して，非デジタル情報に基づくセカンドオピニオンとしての役割を挙げている。

＊　　＊　　＊

■課題研究委員会 中間報告

中小企業事業承継における課題と展望

顧　　問　加藤恵一郎（税理士・公認会計士）
委 員 長　成川正晃（東北工業大学）
委　　員　大槻晴海（明治大学）　木下貴博（松本大学）
中島洋行（明星大学）　久田英詞（税理士・公認会計士）
古川忠彦（アルパーコンサルティング㈱）　増山英和（税理士）
宮地晃輔（長崎県立大学）　山浦佑太（税理士）

1　研究経過と研究目的・課題

本課題研究委員会は，次のようにこれまで4回の研究会を実施し，各自が研究報告を行ってきた。

- 第1回研究会（2018年11月2日：東京）
- 第2回研究会（2018年11月20日：東京）
- 第3回研究会（2019年2月27日：東京）
- 第4回研究会（2019年6月28日：東京）

本課題研究委員会では，タイトルこそ「中小企業事業承継における課題と展望」と決まっていたが，「事業承継」の課題に対する各委員の考えが微妙に異なっており，共同研究として，何を，何のために行うのか，という点や，社会的，学術的貢献という面でも共通認識が必要であった。1年目は，4回の研究会を通して，これらの諸点のすり合わせを行ってきた。

そこで，この場をお借りして，4回の研究会で出された議論の一端を紹介しつつ，残りの1年間を通して研究としてまとめるべき事項を紹介することで，課題研究委員会の中間報告とさせていただきたい。

2　本研究のリサーチクエスチョン

2017年に中小企業庁から公表された『経営者のための事業承継マニュアル』では，事業承継に向けた準備の必要性の認識→経営状況・経営課題等の把握（見える化）→事業承継に向けた経営改善（磨き上げ）というステップを通して，事業承継計画を策定し，事業承継の実行がなされるという流れが示されている（中小企業庁 2017. 8）。

事業承継においては，会計（情報）の果たす役割が重要であると考えられる。しかしながら，必ずしも，今まで明示的に事業承継における会計の役割が指摘されてきたとは言えないと認識している。そこで，本課題研究委員会では，中小企業の事業承継における会計情報のあり方を模索する必要性に焦点を当て，リサーチクエスチョンを設定することにした。

リサーチクエスチョン設定のために，本課題研究委員会では，最初に中小企業における事業承継の実情についての共通理解を得ることとし，お二人の委員にケース報告をお願いした。宮地

晃輔氏（長崎県立大学）による「長崎県における取り組み事例の紹介」や古川忠彦氏（アルパーコンサルティング㈱）による「事業承継の成功例～Ａ社の事例」である。また，事業承継に関する調査研究の先行研究の紹介として，木下貴博氏（松本大学）に小規模事業者に対する実態調査例（仙台市経済局．2017.『事業承継に関する市内中小企業アンケート調査報告書』及び，株式会社東京商工リサーチ．2016.『平成28年度中小企業・小規模事業者の事業承継に関する調査』）をまとめていただいた。これらの研究報告から示唆を得て，本課題研究委員会では，「中小企業の事業承継時における会計の役立ちに関する研究」をリサーチクエスチョンとして設定した。

『2019年版中小企業白書』によると，中小企業は企業数として日本の99.7%を占め，従業者数でも66.8%を占めている。本課題研究委員会が掲げたリサーチクエスチョンに応えていくことで，中小企業の事業承継を支えることへの端緒が得られるのではないかと考えている。また，学術的にも中小企業の事業承継と会計との関係に関する研究は少なく貴重な知見を提供できる可能性があると認識している。

3　最終報告に向けて

中小企業に対する実態調査例の検討を受けて，リサーチクエスチョンに応えていくための研究手法として，中小企業者の方に，アンケート調査を実施していく。既に1年目に大槻晴海氏（明治大学）と中島洋行氏（明星大学）に「アンケート調査質問票について」と題して研究報告をいただいている。

この視点を生かして質問票を固めていくことになる。アンケート先の選定については，サンプルセレクションの問題は存在する。委員の先生方の協力を得るということは，アンケート先がかなり意識の高いと想定される中小企業群になるかもしれないということである。そうなれば，わが国の中小企業を代表する母集団とは言えないであろう。しかし，今後の調査研究に繋げていくためにも，パイロットテストしての意味合いを持って，本課題研究委員会の実務家の先生方のご協力を得てアンケート先を選定していく予定である。また，調査標本数も問題となる。現時点での目標としては，150件以上の回答を得たいと考えている。また，可能ならばアンケート調査先の何件かに，追加的インタビュー調査も行い，アンケート調査とインタビュー調査の併用で，リサーチクエスチョンに接近していきたいと考えている。

なお，本課題研究委員会の1年目の議論の中で，主たるテーマは事業承継であるが，「戦略的廃業」についても触れるべきであるとの意見が出たことも付言しておく。

Journal of Accounting Research for
Small- and Medium-sized Entities(SMEs)

No.6 2020

Summary and Keywords

REFERRED ARTICLES

The Historical Background and Its Role of the Document Attachment System
-Assurance Engagement Regarding Taxation by a Tax Accountant-

Koji Ogawa *(Graduate School of Management Information Science, Aichi Institute of Technology, CPTA)*

Summary

The document attachment system (hereinafter referred to as DAS) has not yet to be recognized as an assurance engagement regarding taxation by a certified public tax accountant in Japan. This research therefore first reviews its historical background - in 1949, seven years before the establishment of the document attachment system, a proposal was made to include a tax notary whose job is to certify financial statements submitted to the tax authorities as a qualified public officer - and then examines whether the system guarantees to improve the reliability of tax returns by a tax accountant.

(1) According to previous research, the DAS is an epoch-making system which exists only in Japan in terms of taxation assurance, and has been viewed as a kind of proof act, a kind of character similar to auditing, attached audit certificate, and tax audit certification service.

(2) In the process up to the establishment of the DAS, the National Tax Agency has proposed a tentative proposal to the Ministry of Finance to enable tax accountants to certify tax documents.

(3) Under Licensed Certified Public Tax Act, tax accountants are required to maintain independence in practice.

(4) The reliability of tax returns for information users through the DAS is verifiable from data.

(5) Assurance has gradations due to its various attributes, and tax assurance engagement is considered one of them.

For these reasons above, it is concluded that the DAS is consistent with the purposes of the assurance engagement.

Keywords

Document Attachment System, Certified Public Tax Accountant, Independent, Assurance Engagement Regarding Taxation by a Tax Accountant, Assurance Engagement

REFERRED ARTICLES

A case of relocation and adaptation for new MCS in SMEs
-The case of Tokai Gokin Seisakusho-

Tsutomu Tobita *(Fukuoka University Associate Professor)*

Summary

This paper clarifies how Management Control System (MCS) in SMEs, has been transferred to affiliated companies and is trying to establish MCS by survey and interview researches. This paper will explain how MCS relocation and establishment by the key person and the organization members is being carried out in SMEs without sufficient human resources.

This paper suggests the importance of developing professional managers or executives who are familiar with management accounting system and management by objectives in relocation and establishment of MCS in SMEs. Specifically, Setting goals based on MCS (budget and goal management system), clarifying performance evaluation, and carefully communicating with company members make MCS work fro management reform. This means previous studies on US start-up companies such as Davila (2005) also applies to Japanese SMEs.

Keywords

Management Control System, Management by Objectives, relocation and adaptation, Training professional managers

REFERRED ARTICLES

Occurrence of business succession and introduction of management accounting
-Considerations based on interview surveys with Tochigi Prefecture Credit Guarantee Association and Nagaoka Ready-mixed Concrete Ltd.-

Hiroyuki Nakajima *(Meisei University Professor)*

Summary

Due to the expansion of the business scale and the complexity of the organization, it is necessary for SMEs(small and medium-sized enterprises) to introduce not only financial accounting but also management accounting, and to review the existing management accounting system. However, according to the results of a questionnaire survey conducted by the Japanese Association of Management Accounting Study Group in 2015, it is difficult to say that new introduction or reconsideration of management accounting has been sufficiently implemented in SMEs. For SMEs, introducing or revising management accounting system means a major turning point in their management, and such management reform is often effected by some opportunities. Therefore, this research focuses on business succession as leading opportunities. When management changes due to the succession of business, it is also a period of enhancing momentum to work on something new compared to the days of the previous management.

In this study, a research question (RQ) that the occurrence of business succession in SMEs could be an opportunity to introduce or review management accounting is set based on a review of overseas prior research. In order to examine this RQ, we discuss the relationship between the occurrence of business succession and the introduction and review of management accounting through interviews with the Tochigi Credit Guarantee Association and Nagaoka Ready-mixed Concrete Ltd. From the results of these two interviews, it is found three factors that promotes the introduction and review of management accounting when business succession occurs. First, business successors have an interest in management accounting. Second, current manager shows understanding for the importance of management accounting. Third, SMEs have in-house human resources who can proceed with the introduction of management accounting together with the business successor. By meeting these three factors as much as possible, it has become clear that the occurrence of business succession could promote and increase the possibility of new introduction or review of management accounting.

Keywords

Introduction and review of management accounting, SMEs, occurrence of business succession, business successor, current manager

編集後記

『中小企業会計研究』第6号を無事に発刊することができました。学会誌編集委員会を代表いたしまして，この場を借りまして関係の皆様に御礼申し上げます。

令和の声を聞きました2019年の8月18日（日）～20日（火）に広島文化学園大学と県立広島大学の共催により広島県民文化センターを会場に第7回全国大会が開催されました。ご投稿いただきました論稿は全部で5篇となります。いずれもが，査読付論文の区分でのご投稿で，査読の手続きに入らせていただきました。その結果，学会誌編集委員会におきまして，3篇のご論稿について掲載させていただくことを決定しました。今回の査読付論文区分での採択率は60％となります。いつものことながら，査読の労をおとりいただきました先生方には感謝の念しかございません。また，短い査読期間で，投稿者の皆様，査読者の皆様また編集委員会の皆様にもご負担を強いておりますこと，お詫び申し上げます。しかしながら，学会誌の水準を向上させていくためにも，査読制度は必要でしょうし，より良い査読制度の運営に腐心していきたいと存じます。是非，会員の皆様方のご協力をお願いいたします。

なお，学会誌の投稿区分には，「査読付論文」以外に，「報告」「実務研究」等の区分もがございます。「報告」と「実務研究」は，いずれも査読を希望されない投稿区分となります。中小企業会計研究が多様な側面を有している，また実務との協働によって進展することに鑑みますと，多くの区分も利用されたご投稿もお待ちしております。

今後とも関係の皆様のご支援ご協力をお願い申し上げます。

（2020年3月31日）

学会誌編集委員会
委 員 長　成川正晃（東北工業大学）
編集委員　鵜池幸雄（沖縄国際大学）　上野清貴（中央大学）
小川晃司（税理士）　坂本孝司（愛知工業大学）
戸田龍介（神奈川大学）　仲尾次洋子（名桜大学）
幹　　事　宗田健一（鹿児島県立短期大学）　中島洋行（明星大学）

（成川・記）

中小企業会計研究　No.6
2020年8月発行
編集・発行　中小企業会計学会
（事務局）
〒170-0004　東京都豊島区北大塚1丁目13番12号
公益社団法人全国経理教育協会内
E-mail：office@jaasme.org
製 作 協 力　株式会社 中央経済社
〒101-0051　東京都千代田区神田神保町1-31-2
Tel 03-3293-3371（代）　Fax 03-3291-5127
ISSN 2189-650X

中小企業会計研究 2020

SIXTH 第6号 ISSUE

中小企業会計学会

Journal of Accounting Research for Small- and Medium-sized Entities(SMEs)

Japanese Accounting Association for SMEs