

## 中小企業における会計知識がMCSの採用に 与える影響とその経済的帰結

福島 一 矩 牧野 功 樹 妹尾 剛 好  
新井 康 平 町田 遼 太

### The Impact of Accounting Knowledge on MCS Adoption in SMEs and Its Economic Consequences

Kazunori FUKUSHIMA, Koki MAKINO, Takeyoshi SENOO, Kohei ARAI and Ryota MACHIDA

This paper extends Makino's (2021) analysis by focusing on the role of external accounting experts. The results of the analysis of 175 SMEs in the Kushiro and Nemuro region of Hokkaido revealed three findings: first, the use of accounting knowledge of external experts increases the accounting knowledge of top management; second, the accounting knowledge of external experts contributes to the diffusion of management control systems indirectly through the accounting knowledge of top management; and third, the use of external experts' accounting knowledge was significantly positive when the direct and indirect effects were summed.

Key Words : accounting profession, accounting knowledge, SMEs, management accounting, management control systems (MCS)

#### I はじめに

従来の管理会計研究は、中小企業における管理会計に注目してこなかった。Mitchell and Reid (2000) は、2000年以前の管理会計研究が中小企業の管理会計をメインピックとして扱っていなかったと述べている。これは、Anthony (1965: 高橋訳 1968, 13) の管理会計フレームワークにおいて、「小さな組織を除外する」と前提を置いたことで、管理会計は大企業が利用するものであり、中小企業には管理会計は必要ないとの考えが支配的になったためであると考えられる。日本でも頼 (2004, 1) において、「管理会計は、通常、大企業を中心としている。中小零細企業で利用されている管理会計実務の研究はほとんどない。その最大の理由は、調査する価値はないと主張する有力な論者がいるからであろう。確かに、中小企業は市場によってほとんど存続が決まるという見解は存在する」と

説明されている。

しかし、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 Systems; 以下 MCS) の重要性が指摘され始めており (López and Hiebl 2015; 飛田 2015), 中小企業が MCS を採用する要因および MCS の採用による経済的帰結を探求する研究が蓄積され始めている。澤邊・吉永 (2020) は、中小企業においても管理会計が有用であるというエビデンスが蓄積され始めているにもかかわらず、多くの中小企業において管理会計が活用されていないことを指摘している。その理由として、① 高度成長期という会計的能力がビジネスパーソンにとって重要でない時代が続き、「作れば売れる」という高度成長の下では、こつこつまじめに働けば、結果がついてきたこと、② 大企業の下請け企業では、基本的な意思決定問題は企業が判断しており、品質や納期、コストのコントロールに集中すれば良かったことが挙げられている。

近年、経営環境が変化し中小企業においても管理会計の重要性が増しているという (澤邊・吉永 2020, 10)。しかしながら、中小企業経営者が管理会計の専門的な知識を有しているという状況は少なく、経営資源の制約から管理会計の専門的知識を備えた従業員を雇用することは、困難である場合が多い。そのため、外部の専門家を活用することによって、中小企業経営者が知識不足を補うことが可能となり、MCS の採用が促進されることが示されている (澤邊・吉永 2020; 飛田・宗田 2017)。

本研究は、中小企業の MCS の採用要因を包括的に探究した牧野 (2021) を拡張し、外部の専門家、例えば税理士・会計士などが有している会計知識の活用が中小企業経営に与える影響を明らかにすること研究課題としている。具体的には、中小企業における外部専門家が有している会計知識の活用が MCS の採用に与える影響を検証するとともに、会計専門家の会計知識の活用が企業の業績に与える直接的および間接的な効果を探求する。というのも、中小企業を対象とした管理会計研究の興隆にもかかわらず (牧野 2020)、会計知識の利用に関する探求については依然として研究の蓄積が乏しいためである。

この研究課題を達成するうえで、本研究が土台とし、拡張を目指している論文が牧野 (2021) である。牧野 (2021) では、外部の専門家の会計知識を利用したトップマネジメントの意思決定が MCS の採用を促進することを明らかにした。しかし、外部の専門家の会計知識を利用することが MCS の採用に与える影響および外部の専門家の知識を利用することによる企業業績への影響については、検証されていない。以上のことから、本研究では、外部の専門家、例えば税理士・会計士などが有している会計知識の活用が中小企業経営に与える影響の体系的な解明にむけて、中小企業における外部専門家が有している会計知識の活用が MCS の採用に与える影響を検証するとともに、会計専門家の会計知識の活用が企業の業績に与える直接的および間接的な効果を探求する。具体的な研究方法と研

研究成果は以下のとおりである。ひろく中小企業の状況を検証するために、規模・業種の制限を加えず、北海道釧路・根室地域の727社の中小企業を対象とした郵送質問票調査を実施し、175の回答を得た。そして、得られた質問票調査の結果を用いて研究課題の検証のため、共分散構造分析を実施した。その結果、① 外部の専門家の会計知識の活用が、経営者の会計知識を増加させる、② 外部の専門家の会計知識が、経営者の会計知識を通じて間接的にMCSの採用を促進する、③ 外部の専門家の会計知識を活用することが、直接・間接的に業績を向上させることを示した。

このような議論を本論文では、次の構成で展開する。Ⅱ節では、牧野（2021）の概要の整理および、中小企業における外部の専門家の役割についての議論を整理し、本研究の分析フレームワークを示す。Ⅲ節では、調査の概要と分析方法を説明し、Ⅳ節で結果を示す。Ⅴ節では、結果に対する解釈を行う。最後にⅥ節で、結論として本研究の限界と貢献を整理する。

## Ⅱ 先行研究の整理と分析フレームワーク

### 1. 牧野（2021）の概要

牧野（2021）は、中小企業におけるMCSの採用に影響を与える要因とMCSの採用による経済的帰結を明らかにすることを研究課題として、中小企業727社を対象とする質問票調査を実施し、その結果を用いて共分散構造分析を実施した。牧野（2021）の主要な発見事項は、以下の5点である。1点目は、企業規模が拡大するほど、MCSの採用が促進されることである。2点目は、コスト・リーダーシップ戦略に従う中小企業ほど、MCSの採用が促進されることである。3点目は、中小企業経営者が外部専門家の知識を利用した意思決定を行うほど、MCSの採用が促進されることである。4点目は、市場や顧客のニーズの予測が困難なほど、MCSの採用が抑制されることである。5点目は、MCSの中でも顧客管理システムの採用が、中小企業の業績に正の影響を与えることである。

牧野（2021）では、外部の専門家の会計知識を利用したトップマネジメントの意思決定がMCSの採用を促進することを明らかにしているが、外部の専門家の会計知識を利用することがMCSの採用に与える影響および外部の専門家の知識を利用することによる企業業績の影響については、検証されていない。そのため本研究では、外部の専門家に焦点を当てて、牧野（2021）の知見を拡張することを目的とする。

### 2. 外部の会計専門家という視点

本項では、中小企業における会計知識に関する先行研究を整理し、中小企業における会計専門家の会計知識の活用がMCSの採用に与える影響とその経済的帰結を検証するため

の分析フレームワークを提示する。

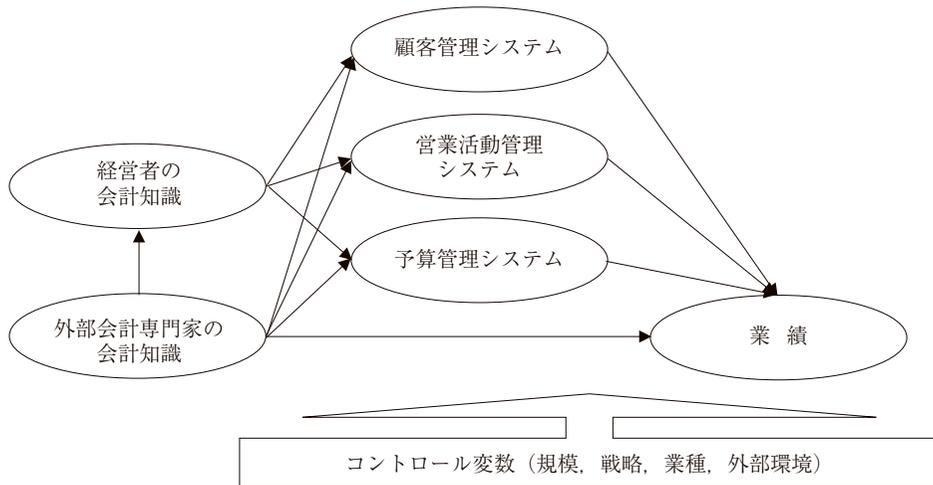
中小企業は大企業と比較して、経営資源が不足していることが特徴として挙げられる(足立 2017)。朝原(2008)は、中小企業経営者が管理会計を理解していないことが、管理会計の活用を妨げる要因になると説明している。飯塚(1982)は、中小企業経営者が管理会計の知識を学習し、意思決定における管理会計の有用性を理解することで、中小企業の管理会計の採用が促進されると述べている。また、朝原(2010)では、中小企業の経営者に経営学の学習経験がある場合、経営計画の策定に積極的であることを示している。つまり、これらの先行研究は、経営者が管理会計の知識を身に着けることが、MCSの採用に影響を与えることを明らかにしている。

一方で、中小企業経営者をサポートする外部の専門家の役割の重要性を指摘している研究として、飛田・宗田(2017)が挙げられる。飛田・宗田(2017)は、中小企業経営者の会計の知識不足を補う方法として、経営者をサポートする会計専門家の重要性を指摘している。彼らの研究では、目的適的な管理会計システムの設計とサポートできる会計専門家の役割が、中小企業の管理会計実務において重要であると説明されている。つまり中小企業では、外部の専門家の会計知識を利用することが、MCSの採用に影響を与えることが示唆されている。

中小企業における外部の会計専門家の知識の利用と企業業績を直接検証した研究は、筆者の知りうる限り存在しないが、澤邊ほか(2015)が中小企業を対象に管理会計能力と中小企業の財務業績との関連を検証している。澤邊ほか(2015)は、管理会計能力を経営計画を中心に会計的にPDCAを回す能力と定義し、財務業績への影響を検証している。その結果、管理会計能力が経常利益や売上高経常利益率といった財務業績と高い相関関係があることを明らかにしている。澤邊ほか(2015)の調査は、9つの会計事務所の顧客である中小企業を対象に実施している。注目すべきは、管理会計能力を経営者の自己評価ではなく、第三者である会計事務所の評価によって測定しているという点である。この測定方法は、会計事務所の会計知識を利用した結果としての経営者の管理会計能力を示している。つまり、澤邊ほか(2015)における管理会計能力が高い企業は、会計事務所の専門家を有効に利用しているといえる。このことは、外部の会計専門家の会計知識を利用したことによる経営者の管理会計能力の向上が企業業績の向上に影響を与えていると推察される。

以上の議論より、図1の分析フレームワークを構築し共分散構造分析によって、中小企業が外部の会計専門家の利用がMCSの採用に与える影響とその経済的帰結を検証する。なお、後述するように、本研究の分析では図1に示す、①顧客管理システム、②営業活動管理システム、③予算管理システムの3種類にMCSを分類している。また、コント

図1 本論文の分析枠組み



ロール変数として、後述する① 企業規模、② コスト・リーダーシップ戦略、③ 業種、④ 予測の困難さを設定している。

### Ⅲ 研究方法

#### 1. サンプリング

本項では、サンプリングについて牧野（2021）と同様の説明を行う。まずサンプリングには、郵送質問票調査を採用した。これは規模の大小に限らず、中小企業をひろくサンプリングを行ううえで有効であると考えられるからである。具体的には、一般社団法人北海道中小企業家同友会くしろ支部の会員企業である北海道の釧路・根室地区に所在する727社を対象に調査を行った。

2020年3月1日に質問票を郵送で発送し、3月末までに回答を求めた。3月中に93社から回答があり、4社から回答できない旨の連絡があった（なお、この時点で企業名のみ無記名が1企業あったため、サンプルサイズは94である）。回答があった93社と回答できない旨の連絡があった4社を除いた630社について、ハガキによる督促を2020年4月1日に行い、4月末までの回答を求めた。その結果、81社について4月中に質問票の返送を受けた。さらに、5月中に1社より連絡があり回答を受けた。以上より最終的なサンプルサイズは175、回収率は24.0%となった。

回答があった企業の従業員数の分布は、最小値は1人、平均値は36.25人、最大値は836人、中央値は15人、標準偏差は86.13人であった。創業年については、最も古い企業が1874年創業であり、最も若い企業が2019年創業、平均値は創業から41.8年、中央

表1 サンプルの業種別概要

業種名	<i>n</i>
農業・林業	10
漁業	0
鉱業・採石業・砂利採取業	1
建設業	38
情報通信業	2
運輸業・郵便業	6
卸売業・小売業	34
金融業・保険業	2
不動産業・物品賃貸業	6
学術研究・専門サービス業	7
宿泊業・飲食サービス業	16
教育・学習支援業	1
電気・ガス・熱供給・水道業	4
医療・福祉	9
複合サービス業	2
生活関連サービス業・娯楽業	2
サービス業（他に分類されないもの）	14
製造業	21
合計	175

出所) 筆者作成。

値は創業から43年、標準偏差は創業から25.52年であった。これらのサンプルの業種分布は、表1のとおりである。非回答バイアスの検定を行うため、サンプルを督促以前に回答したグループと督促後に回答したグループに分け、督促後のサンプルを非回答グループとみなし、「従業員数」および「売上高」の企業規模に関する非回答バイアスを検証するために、平均値の差の検定（t検定）を実施した。その結果、10%水準で有意な差が認められなかった。

## 2. 変数の測定

本項では、共分散構造による分析を実施するための変数の測定について記述する。なお、牧野（2021）でも使用している変数については、同様の説明を行っている。まず、共分散構造分析の被説明変数として、採用しているMCSおよび企業業績を設定する。MCSの採用は、MCSの採用要因を調査したDavila and Foster（2007）のMCSの項目を採用した。彼らの研究においては、スタートアップ企業を対象に、採用しているMCSについて回答を求めている。彼らの研究で用いられた質問項目を翻訳して利用し、本研究におい

でもMCSの採用の有無の回答を求めた。回答結果について、テトラコリック相関を用いたカテゴリカル因子分析を実施する。因子の解釈可能性やスクリープロットおよび平行分析の結果に従い、因子数を3に決定した。その結果、①顧客管理システム、②営業活動管理システム、③予算管理システムの3種類のMCSに分類された。カテゴリカル因子分析の結果は、表2である。そして、それぞれのMCS概念に該当する項目を合計することで、それぞれのMCS概念に該当する項目を中小企業がいくつ採用しているかについての変数を作成した。

企業業績については財務諸表が公開されていないこと、中小企業の財務数値については測定誤差が大きいこと（黒木ほか2020）などから、①売上高、②総資産利益率（ROA）、③会社全体の利益、④市場シェアの4項目がどのように変化したかを「大きく悪化した」から「大きく向上した」までの5点尺度で測定した。また、牧野（2021）において、

表2 カテゴリカル因子分析

業種名	導入率 (%)	因子負荷量		
		顧客管理 システム	営業活動管理 システム	予算管理 システム
販売プロセスのマニュアル	5.6	<b>1.04</b>	-0.17	0.01
非財務的な戦略的マイルストーン	1.2	<b>0.71</b>	0.29	-0.05
管理者向け業績目標	4.9	<b>0.63</b>	-0.04	0.16
顧客関係管理システム	10.5	<b>0.62</b>	0.38	-0.11
顧客の収益性分析	13.6	<b>0.53</b>	0.23	0.00
製品の収益性分析	16.7	<b>0.48</b>	0.23	0.14
人員／人材開発計画	8.0	<b>0.45</b>	0.12	0.32
営業担当者の訓練システム	4.9	-0.07	<b>1.04</b>	-0.07
営業担当者の販売目標	17.9	0.27	<b>0.62</b>	-0.01
新入社員のための訓練プログラム	15.4	0.14	<b>0.55</b>	0.38
顧客獲得のための費用分析	8.6	0.00	<b>0.53</b>	-0.18
行動規範	16.0	0.10	<b>0.50</b>	0.32
書面による業績評価レポート	20.3	0.25	<b>0.49</b>	0.34
社内誌	4.9	0.07	<b>0.45</b>	0.06
キャッシュ・フロー予測	21.0	-0.07	-0.11	<b>1.03</b>
売上予測	35.2	0.17	0.29	<b>0.62</b>
設備投資実行のための手続き	8.6	0.37	0.08	<b>0.51</b>
目標に対する実績の定期的な財務分析	22.2	0.20	0.10	<b>0.46</b>
(因子間相関)		1		
営業活動管理システム		0.16	1	
予算管理システム		0.51	0.43	1

注) 因子分析は、回答が採用しているかどうかの2値であるためテトラコリック相関係数に基づいている。推定方法は最尤法、回転方法はオブリミン回転である。因子負荷量が0.4以上のものは太字で記載している。

出所) 筆者作成。

表3 測定項目の記述統計量

	記述統計量				
	Min	Max	Mean	S.D.	N
会計知識1：外部専門家の知識 ( $\alpha=0.82$ )					
税理士・公認会計士の意見やセミナー	1	5	3.01	1.18	168
弁護士・行政書士の意見やセミナー	1	5	2.31	1.17	169
銀行の意見やセミナー	1	5	2.70	1.08	168
地方公共団体の意見やセミナー	1	5	2.56	1.13	170
ビジネスコンサルタントの意見やセミナー	1	5	2.38	1.18	170
会計知識2：経営者自身の知識 ( $\alpha=0.68$ )					
社長自身の教育機関での学習経験	1	5	2.93	1.21	168
社長自身の前職での経験	1	5	2.81	1.25	162
書籍・論文・WEBなどを通じた自己学習	1	5	2.55	1.20	169
業績 ( $\alpha=0.67$ )					
売上高	1	5	3.25	0.93	165
総資産利益率 (ROA)	1	5	3.11	0.84	157
会社全体の利益	1	5	3.24	0.89	165
市場シェア	1	5	3.02	0.83	161
コスト・リーダーシップ戦略 ( $\alpha=0.67$ )					
顧客は低価格の製品・サービスを要求している	1	5	3.12	1.25	171
低価格で製品・サービスを提供することを重視している	1	5	2.49	1.07	170
予測の困難さ ( $\alpha=0.80$ )					
市場のニーズの予測	1	5	3.53	0.93	172
顧客のニーズの予測	1	5	3.33	0.92	172

出所) 筆者作成。

製造業であることが統計的に有意に業績にマイナスの影響を与えているため、製造業ダミーでコントロールを行う。

構造方程式モデルの説明変数について、外部の専門家および経営者自身の会計知識を測定する。これらの測定には、中小企業が経営課題を乗り越える際にどのような手法を活用するかに関する新井ほか(2012)の質問項目を用いて、経営課題の解決に関する知識習得のために、それぞれの方法をどの程度活用したかについて、「ほとんど活用しなかった」から「非常によく活用した」の5点尺度を用いて測定した。具体的には、外部の専門家の知識は「税理士・公認会計士」、「弁護士・行政書士」「銀行」「地方公共団体」「ビジネスコンサルタント」の意見やセミナーをどの程度活用したかを測定した。経営者自身の会計知識は、「社長自身の教育機関での学習経験」、「社長自身の前職での経験」、「書籍・論文・WEBなどを通じた自己学習」をどの程度活用したかを測定した。

最後に、牧野(2021)においてMCSの採用に影響を与えることが示されている他の要因をコントロールするために、① 企業規模、② コスト・リーダーシップ戦略、③ 予測の困難さ、を測定した。企業規模は、多くの中小企業におけるMCS研究において、従業

員数が代理変数として利用されているため、本研究においても従業員数の自然対数を企業規模の代理変数として使用する。つぎに、コスト・リーダーシップ戦略は、Sandino (2007) の質問項目を翻訳して用いる。それぞれの質問項目について、「ほとんど当てはまらない」から「非常によく当てはまる」の5点尺度を用いて測定した。最後に、予測の困難さはGordon and Narayanan (1984) の質問項目を翻訳して用いる。過去5年間で、それぞれのニーズの予測が「非常に予測が容易になった」から「非常に予測が困難になった」の5点尺度を用いて測定した。

これらの測定した項目の記述統計量は表3のとおりである。これらの変数を用いて、図1の分析フレームワークに基づき、中小企業における外部の専門家の会計知識がMCSの採用に与える影響およびその経済的帰結を探求する。

#### IV 分析結果

共分散構造分析の結果は、表4のようになった。分析結果は次のとおり要約することが

表4 共分散構造分析の結果（構造方程式部分のみ）

	経営者自身の知識					
	推定量		z 値			
外部専門家の知識 (a)	0.29		2.42**			
	顧客管理システム		営業活動管理システム		予算管理システム	
	推定量	z 値	推定量	z 値	推定量	z 値
外部専門家の知識 (b1, b2, b3)	- 0.63	- 1.41	- 0.57	- 1.3	- 0.31	- 0.92
経営者自身の知識 (c1, c2, c3)	3.05	2.64**	2.92	2.64**	2.17	2.55**
規模	0.17	2.35*	0.21	2.94**	-	-
コスト・リーダーシップ戦略	0.12	0.57	0.20	1.44	-	-
予測の困難さ	- 0.36	- 1.89*	- 0.63	- 3.27**	- 2.03	- 1.25
	業績					
	推定量		z 値			
顧客管理システム (d1)	0.14		2.01**			
営業活動管理システム (d2)	- 0.10		- 1.57			
予算管理システム (d3)	- 0.03		- 0.41			
外部専門家の知識 (e)	0.29		3.08**			
製造業	- 0.40		- 2.07*			
	<効果の検定>		推定量			
(b1 + a* c1)* d1 + (b2 + a* c2)* d2 + (b3 + a* c3)* d3 + e			0.26		2.63**	

注) 測定方程式部分については省略している。推定方法は最尤法。\*, \*\*, \*\*\* は、それぞれ 10%, 5%, 1% レベルでの両側検定での有意水準を示している。変数名の ( ) 内は、効果の検定と対応している。カイ二乗値 = 188.06 (df = 152, p = 0.03), RMSEA = 0.041, SRMR = 0.067, CFI = 0.954, TLI = 0.943。

出所) 筆者作成。

出来る。第1に、外部の専門家の会計知識の活用と経営者の会計知識との間に正の関連が5%水準以下で有意に推定された(係数=0.29,  $z$ 値=2.42)。第2に、外部の専門家の会計知識を活用することが、経営者自身の会計知識を通じて、間接的にMCSの採用に与える影響との間に正の関連が5%水準以下で有意に推定された(顧客管理システム:係数=3.05,  $z$ 値=2.64, 営業活動管理システム:係数=2.92,  $z$ 値=2.64)。第3に、外部の専門家の知識を活用することと業績との間に正の関連が5%水準以下で推定された(係数=0.29,  $z$ 値=3.08)。また、顧客管理システムの採用と業績との間に正の関連が5%水準以下で推定された(係数=0.14,  $z$ 値=2.01)。さらに、外部の専門家の会計知識を利用することは、直接・間接的な効果を合計すると業績との間に正の関連が5%水準で有意に推定された(係数=0.26,  $z$ 値=2.63)。

## V ディスカッション

IV節で示した共分散構造分析の結果を発見事実として整理し、それぞれについてディスカッションを行う。1つ目の発見事実は、外部の専門家の会計知識を活用することが、経営者の会計知識を向上させることである。この結果は中小企業経営者が自身の知識不足を補うために、会計知識を有した人材を雇用することが困難であるため、外部の専門家の知識を利用することで、自社の管理を行っていることが想定される。

2つ目の発見事実は、外部の専門家の会計知識を活用することが、経営者自身の会計知識を通じて、間接的にMCSの採用を促進させることである。中小企業では従業員数が少ないため、経営者の経営に対する考え方が相対的に経営に大きく反映される。そのため、1つ目の発見事実とあわせて解釈するのならば、外部の専門家の利用が直接MCSの採用につながるということよりもむしろ、外部の専門家を利用した経営者の意思決定がMCSの採用に結び付くのではないかと考えられる。

3つ目の発見事実は、外部の専門家の知識を活用すること、および顧客管理システムを採用することが業績の向上に貢献していることである。本研究の主たる関心である外部の専門家の知識については、直接・間接的な効果を総合してもなお、業績に対して正の影響をおよぼしていた。外部の専門家の知識を利用することが業績へ正の影響を持つ理由としては、叩き上げで経営に関する知識をほとんど有しない経営者が多い中小企業という状況が関係しているのかもしれない。経営者が自社の経営状況すら把握していないこともありえるが、このような場合、外部の専門家が経営者の代わりに自社の会計面での管理を行い、場合によっては舵取りをすることで好業績を達成できる可能性があるだろう。

なお、顧客管理システムを採用することが業績に正の影響を与えることについては、牧野(2021)では① 限りある経営資源を有効活用するために、直接、顧客を管理するこ

と、② 中小企業では取引ネットワークなどの地縁を大切にすることが必要であることなどを挙げている。

## VI 結 論

本研究は、牧野（2021）を拡張し、中小企業における外部の会計専門家の利用がMCSの採用に与える影響とその経済的帰結を明らかにすることを研究課題とした。そこで、北海道中小企業家同友会くしろ支部会員である中小企業727社を対象とする質問票調査をもとに、共分散構造分析を実施した。

主たる発見事実は、次の3点である。1点目は、外部の専門家の会計知識を活用することは、経営者の会計知識を増加させるということである。2点目は、外部の専門家の会計知識は、経営者の会計知識を通じて間接的にMCSの採用に貢献するという点である。そして、3点目として、外部の専門家の会計知識を利用することは、直接・間接的な効果を合計すると統計的に有意に正の影響を与えるということである。

ただし、本研究には次の2点について限界が存在する。1点目は、研究方法として、質問票調査を選択しているため、会計専門家の知識をどのように活用しているのかについては明らかになっていない点である。今後は、中小企業が実際に外部の専門家をどのように活用してMCSの採用を決定しているかについての具体的なプロセスを探求する必要がある。2点目は、一般化可能性の問題である。本研究は、北海道釧路・根室地域の中小企業を対象とした質問票調査の結果をもとに、議論を行っている。中小企業を取り巻く経営環境は多種多様であるため、本研究の結果を解釈するには留意が必要である。

上記のような限界は有しているものの、本研究の発見事項は次の2点の貢献をもたらしたといえる。1点目は、中小企業のMCS研究に対する貢献である。飛田（2015）は、中小企業における管理会計や財務管理実務は多様であるため、ケーススタディだけでは普遍化された理論を導くことが難しく、個別具体的な企業の事例を述べるだけに留まる可能性があることを指摘している。また、牧野（2020）はケーススタディで得られた知見を統計的な手法で検証することの必要性を指摘している。中小企業のMCS研究で指摘されていた外部の会計専門家の知識を利用することがMCSの採用に与える影響およびその経済的帰結を経験的に検証した点は、本研究の貢献であるといえる。

2点目の貢献は、中小企業に対する実務的な貢献である。澤邊・吉永（2020）が指摘するように、多くの中小企業において経営のために会計が活用されていないというのが現状である。また、経営資源の制約により、管理会計の専門家を備えた従業員を自社で抱えることは困難である。そのため、澤邊・吉永（2020）は、外部の会計専門家の知識の活用を推奨している。本研究の研究成果は、これを実証的に裏付けるものであり、今後中小企業

経営者が外部の会計専門家の知識を活用することで、自社のMCSを整備し、業績向上につなげることが期待されるだろう。

#### 参考文献

- 朝原邦夫 (2008) 「中小企業における管理会計システムの可能性—経営計画の策定との関連を中心に」『経済経営論集』11巻, 1-38 ページ。
- 朝原邦夫 (2010) 「中小企業の経営計画の策定と管理会計の活用について—A 会計事務所の顧客企業に対する実態調査の結果分析を中心に」『経済経営論集』13巻, 1-26 ページ。
- 足立洋 (2017) 「『現場サポート』の予算管理—中小企業における予算管理と人的コミュニケーションの関係性」『中小企業会計研究』3巻, 25-36 ページ。
- 新井康平・梶原武久・榎下伸一郎 (2012) 「スタートアップ企業における予算管理システムの有用性」『原価計算研究』36巻1号, 58-67 ページ。
- 飯塚勲 (1982) 「中小企業の意思決定と会計情報—管理会計の理論と実践の現状」『北見大学論集』8巻, 1-56 ページ。
- 黒木淳・市原勇一・地多佑介・岡田幸彦 (2020) 「経営者のアスピレーションの欠如と管理会計の実践度—臨床会計学アプローチを用いた実証分析」『会計プロGRESS』21巻, 80-94 ページ。
- 澤邊紀生・吉永茂・市原勇一 (2015) 「管理会計は財務業績を向上させるのか?—日本の中小企業における管理会計の経済的価値」『企業会計』67巻7号, 1009-1023 ページ。
- 澤邊紀生・吉永茂 (2020) 『会計事務所の経営支援: 経営会計専門家の仕事』中央経済社。
- 飛田努 (2015) 「中小企業におけるマネジメント・コントロール・システムの利用に関する実証分析: 企業規模と利用状況の関係性を中心に」『福岡大学商学論叢』59巻4号, 445-469 ページ。
- 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巻, 13-24 ページ。
- 牧野功樹 (2020) 「中小企業の管理会計研究—システムティック・レビューによる統合の試み—」『管理会計学』28巻1号, 71-95 ページ。
- 牧野功樹 (2021) 「中小企業におけるマネジメント・コントロール・システムの導入要因とその経済的帰結」『原価計算研究』45巻2号, 53-67 ページ。
- 頼誠 (2004) 「中小企業の管理会計 (1) 英国における研究をめぐって」『會計』166巻2号, 188-201 ページ。
- Anthony, R. N. (1965) *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston Division of Research, Graduate school of Business Administration, Harvard University. 高橋吉之助 訳 1968, 『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社。
- Davila, A., and G. Foster (2007) Management control systems in early startup companies. *The Accounting Review*, 82(4): pp. 907-937.
- Gordon, L. A., and V. K. Narayanan (1984) Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure : an empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 1, pp. 33-47.
- López, 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), pp. 81-119.
- 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), pp. 385-390.
- Sandino, T. (2007) Introducing the first management control systems : evidence from the retail sector. *The Accounting Review*, 82(1), pp. 265-293.