

称号及び氏名 博士（経済学）牧野 功樹

学位授与の日付 令和4年3月31日

論文名 中小企業における管理会計の採用要因と経済的帰結
(業績管理会計と意思決定会計に注目した実証分析)

論文審査委員 主査 新井 康平
副査 辻 峰男
副査 中山 雄司

論文要旨

本論文は、中小企業で実践されている管理会計について、導入要因と効果について、サーベイデータをもとに検証した論文である。各章の内容は次のとおりである。

第1章では、経営学的に中小企業を研究する意義、本論文の研究目的などを述べている。まず、単に大企業の縮小版として中小企業をとらえるのではなく、中小企業の独自性に着目した研究の必要性を関連論文の議論を踏まえて指摘している。そのうえで、中小企業の管理会計研究の意義を先行研究の知見をふまえて主張している。

第2章では先行研究のレビューを実施している。このレビューの目的は、本論文が扱う研究対象について、現在までに何が明らかにされて何が残された課題なのかを明示することである。よって、第2章のレビューを通じて、本論文が取り組む研究が「業績管理会計の普及実態と効果についての仮説検証、意思決定会計の探索的分析」であることが明らかにされている。

第3章では、中小企業における業績管理会計について、北海道中小企業家同友会くしろ支部会員企業を対象とした質問票調査の結果を用いた仮説検証型の研究を実施している。具体的には、企業規模の拡大、コストリーダーシップ戦略、外部専門家の知識の利用、市場や顧客ニーズの予測の困難性が業績管理会計の導入を促進すること、そして、顧客管理システムの導入が、業績に正の影響を与えることを検証している。

第4章から第6章にかけては、中小企業における意思決定会計について、質問票調査の結果を用いた仮説探索型の研究を実施している。第4章では、QCA（質的比較分析）と呼ばれる手法を用いて、採用する経済性評価技法によって適切なマネジメントのプロセスが異なること、採算性の事後評価の実施が好業績に結びつくことが分析結果として提示されている。特に、割引計算をおこなうDCF法が業績に負の影響を示す場合が多いことが示唆

されている。第5章では、第4章のQCAの結果を踏まえて、共分散構造分析を実施し、競争が激しくなるほど投資評価のマネジメントが実施され、特に投資の採算性の事後評価を行うことが好業績に結びつくことが確認されている。第6章では、時間をおいて実施された二度目のサーベイの結果を踏まえて、これまでの分析結果の頑健性を確認している。

第7章では、前章までの分析で明らかとなった重要な要因である「マネジメントのプロセス」について、インタビューなどによるフォローアップ調査を実施している。その結果、戦略の変更や大企業との関連が中小企業のマネジメント・プロセスに影響を与えていること、中小企業においては回収期間を計算する際に事業承継のタイミングを判断基準としていること、事後評価を実施している企業はいずれも製造業でありその理由として「ものづくり補助金」を利用したことによる外部からの要請に応えるためであること、という発見事実が明らかとなった。

第8章は本論文の結論である。発見事実を要約した上で、これら事実がもたらした学術的あるいは実践的な貢献を整理している。本論文の貢献は、大企業とは異なる導入原理を持つ中小企業の管理会計について明らかにしたこと、中小企業の管理会計の導入が正負いずれの効果をももたらすこと、などを明らかにしたことにある。

審査結果の要旨

本論文は、大企業の管理会計を、単に小規模に簡略化したものであると考えられていた中小企業の管理会計について、その導入要因や効果について、独自の発見を行った。具体的な発見事実のうち、特に評価できるのは次の3点である。

(発見事実1) 中小企業における業績管理会計のうち、特に効果的なものは顧客管理に関連するシステムであること

この発見は、原価計算を基礎として発展してきた管理会計システムを有する大企業の管理会計とは異なる特性を、中小企業の管理会計が有していることを示唆している。特に、中小企業ではその規模ゆえに内部の管理ではなく市場との接点における会計情報が有用であることを具体的に示した点は興味深い。なお、この分析を実施した第3章は、単著論文を元にして書かれたものであるが、当該論文は2021年度日本原価計算研究学会賞(奨励賞)の受賞論文であり、高い評価を得たものである。

(発見事実2) 中小企業における意思決定会計においては、事後評価のプロセスが重要となること

これまで、管理会計ではDCFや回収期間法などの、どのような経済性評価技法が好ましいのか、という議論が主であった。それに対して、中小企業では経済性評価技法の選択よりも、事後的な評価を実施するというプロセスが好業績に結びつく可能性を示した点は興味深い。

(発見事実3) 中小企業における意思決定会計においては、DCFなどの割引計算が負の影響を及ぼすことが多いこと

将来のキャッシュ・フローを割引現在価値として計算し、正味現在価値から投資の可否を判断する経済性評価技法は、多くの意思決定会計のテキストにおいて奨励されているものである。しかしながら、中小企業における資源の制約のもとでは、正の効果がないばかりか、負の効果をもたらす場合が多い点を明らかにしたことは興味深い。

また、上記のような発見事実以外にも、本論文には学術的な貢献がある。第2章では、先行研究をレビューする際に、システムティックなレビュー方法を採用しており、管理会計分野における先駆的な貢献となった。第2章は単著論文を元にして書かれたものであるが、当該論文は2020年度日本管理会計学会賞(奨励賞)の受賞論文であり、高い評価を得たものである。

以上のような発見事実および学術的な貢献に基づき、本審査委員会は、申請者に対して博士(経済学)の学位を授与することを適当と認める。