

飛田 努(福岡大学商学部准教授)

経営管理システムをデザインする
中小企業における管理会計実践の分析

中央経済社 2021.4. iii, x, 328p.

1. 本書の目的と視座

本書は、著者である飛田努氏（福岡大学商学部）が、10年以上にわたり取り組んできた中小企業における管理会計実践に関する自身の研究成果をまとめあげた研究書である。

本書の研究目的は、「経営管理システム(Management Control System: MCS)、および、その中核に包含されている管理会計システムが如何にデザインされていくのか」という問いを明らかにしたいというところにある。そのため、MCSの導入が組織に与える影響の全体像を観察しやすく、また、その本質を把握しやすい中小企業を研究対象とし、サーベイ調査や事例調査の分析を積み上げていくことによって、研究目的への解答を提示しようと試みている。

また、分析に際しては、研究目的においても直接的に言及されている「デザイン」という概念が視座に置かれている。MCSや管理会計システムを、企業に内在する様々なギャップ、具体的には、理想的な考え方と現実のギャップ、および、組織階層の上位者と下位者の認識のギャップを埋めるシステムとして捉えながら、当該システムが経営者によって如何に「デザイン」されていくのかという視座で、様々な実務事例を検討しようと試みられている。

2. 本書の構成

本書は、序章と終章を合わせて、全16章で構成された大著となっている。序章と終章を除く、第1章から第14章までについては、全2部構成となっている。第1部(第1章から第4章)では、「中小企業におけるマネジメント・コントロール・システムの全体的傾向」が示され、第2部(第5章から第14章)では、「中小企業におけるマネジメント・コントロール・システムの個別事例」が示されている。

3. 各章の概要

全16章に渡る大著であるため、冗長にはなってしまうが、ここでは本書のダイジェストを示すという意味で、各章の簡単な紹介をしていきたい。

序章「マネジメント・コントロール・システムのデザインー情報デザインに関する議論から」では、編集工学者である松岡正剛氏によって示されている情報、情報交換、情報編集等の考え方に依拠しながら、本書ではMCSを企業内部でコミュニケーションをとるために整備される「情報システム」として捉えるとともに、その「デザイン」に注目する必要があるとし、本書の特徴ともいえる「デザイン」に関する分析視座を提示している。

第1章「マネジメント・コントロール・システムのデザインを考察する対象としての中小企業」では、本書で観察対象とする中小企業のMCSに関する国内・海外の先行研究のレビュー、中小企業のMCSの特徴、および、本書での主な調査方法などが示される。特に、企業の規模拡大に伴う階層化とMCSの設計の関係性、および、経営者によるMCSの設計思想に注目する必要性に言及している。

第2章「中小企業における経営管理・管理会

計実践に関する実態調査—福岡市内・熊本市内の中小企業を調査対象として」では、福岡市、熊本市で実施された中小企業を対象とした経営管理や管理会計実践に関する実態調査の結果の概要を報告している。

第3章「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」では、第2章の実態調査のデータを用いて、特に企業規模とMCSの利用や捉え方の関係について検証を行っている。この分析から、企業規模に応じて経営理念の浸透度などに違いは見られない一方、企業規模が大きくなる方がMCSの整備の程度や管理会計システムの利用の程度が高くなるという結果が得られた。

第4章「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づ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」では、同じく第2章の実態調査のデータを用いて、SimonsのMCSのフレームワークに依拠したうえで、MCSと組織成員のモチベーションとの関係について分析をしている。この分析結果から、信条、境界、相互作用の各システムが組織成員を動機づけていること、および、組織成員のモチベーションを高めることにより業績が高まることなどが示されている。

第5章「中小製造業に見る管理適合的な記録とは—「管理中心主義」からの検討」では、長崎県佐世保市のF社と徳島県鳴門市のK社の製造管理の事例に基づき、帳簿組織がどのように利用されているのかを検討している。これら事例から、情報利用者は帳簿組織や会計情報に関連している情報を意識しているものの、帳簿組織や会計情報それ自体に対する意識は必ずしも高くないことが示された。この結果を踏まえ

たうえで、簿記や帳簿組織が、情報利用者に有用で適合したシステムとしてデザインされることの必要性に言及している。

第6章「小規模製造企業におけるマネジメント・コントロール・システムの設計と運用—アイダメカシステムの事例」では、小規模企業がどのようにMCSを整備しているのかについて、岡山県美作市のアイダメカシステムへのインタビュー調査の内容から検討している。この事例では、10名程度の組織規模の組織成員においても、時間情報や物量情報だけではなく、利益目標への意識づけがなされており、それによって組織成員が動機づけられていることが示されている。また、そのためには、情報公開と情報共有、企業目標と個人目標を簡素な方法でリンクできるようにしておくことが重要であると指摘されている。

第7章「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—聖徳ゼロテックの事例」では、佐賀県の金型メーカーである聖徳ゼロテックの事例を取りあげている。同社では、創業社長から2代目社長への事業承継のタイミングで、それまでのMCSを強化するために経営情報システムの整備を進めていた。これにより組織成員に利益重視の考え方を浸透させるものとなったことが確認されたが、そのためには、経営者の考え方を見える形で形式化するようにMCSを整備していくことの重要性が指摘されている。

第8章「老舗中小企業における直接原価計算の導入と実践—藤安醸造における部門別限界利益管理の展開」では、直接原価計算による限界利益管理の特徴を明らかにするために、鹿児島市にある藤安酒造の事例を検討している。同社では、事業の存続と継続を図るため、営業部門

と製造部門のそれぞれで限界利益管理が導入されている。この事例から、同社では、限界利益管理により、経営目的を達成するために各部門が生み出している付加価値に意識が向けられた経営が実現できていることを示している。

第9章「組織成員の自律を促すマネジメント・コントロール・システムの設計と運用—ゲイトにおける事業構造の変化に伴う業績管理システムの整備を題材に」では、MCSが組織成員の自律を導くかについて明らかにするために、三重県での水産事業と、居酒屋、カフェ等の飲食関連事業を展開しているゲイトが、事業構造の変化に伴って導入した業績管理システムの事例を取りあげている。この事例では、売上高を基礎として報酬が決まる報酬形態や、労働契約をフリーランスと雇用の選択制とする仕組みが導入されている。このような業績管理システムの設計によって、組織成員が自律的に活動できるようになった事例として紹介されている。

第10章「ファミリービジネスにおけるマネジメント・コントロール・システムの整備—企業家精神の発揚と経営管理の公式化：奄美大島開運酒造の事例をもとに」では、奄美大島開運酒造の事例を取りあげ、ファミリービジネスにおいて、創業者の想いを具現化するために新規事業へ展開する際に、事業継承者がMCSを整備していくプロセスについて考察を深めている。ファミリービジネスの創業者が新規事業への拡大を進めていくにつれて、年次予算、生産管理システムなどのMCSや、社外取締役などの企業統治機構の整備を進めることで、拡大する経営を安定化させていくプロセスが示されている。

第11章「中小製造業における戦略管理会計

とブランド・マネジメント—筑水キャニコンの事例」では、製品開発におけるブランド・マネジメントの在り様について、福岡県うきは市の農業機械メーカー、筑水キャニコンの事例に基づいた検討がなされている。同社では、製品開発において、コストアップを伴う機能向上を受け入れてもらえる価値の創造を重視していることが示されており、ブランディングを含むマーケティング管理会計の重要性について言及がされている。

第12章「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」では、岡山県津山市にある本山合金製作所における約25年間にわたるMCSの変遷の事例が取りあげられている。同社では、リーマンショックのような外部要因などの影響も受けながら、組織成員の動機づけ、権限移譲の推進を重視している経営者によってMCSが導入されていく様子が、4つのフェーズに区分整理されながら示されている。動機づけや権限移譲を進めていこうとする経営者の意図が、管理会計システムの導入がされたのちに、目標管理制度を管理会計と連携させていくかたちで、MCSの設計に段階的に反映されていくという変遷が示されている。

第13章「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—東海合金製作所における経営改革を題材に」では、岡山県津山市にある東海合金製作所の事例を取りあげている。同社は、前章でとりあげた本山合金製作所の兄弟会社であるが、本山合金のMCSを導入しても当初はうまくいかなかった。そこで、MCSの移転と定着という視点からこの事例について考察している。本山合金製

作所と東海合金製作所の全従業員を対象としたサーベイ調査の分析と幅広い従業員を対象としたインタビュー調査の検討から、本山合金製作所の目標管理制度の推進役を担っていた人物を、東海合金製作所の工場次長に就任させることによって、MCSの移転が良好に進展していったことを確認した。MCSの移転や定着のためには、それに精通した経営幹部の育成が不可欠であることを示している。

第14章「マネジメント・コントロール・システムが従業員の動機づけに与える影響に関する実証分析—本山合金製作所・東海合金製作所における事例」では、前述の本山合金製作所・東海合金製作所への従業員に対するサーベイ調査にもとづいて、MCSが組織成員の動機づけにどのような影響を及ぼしているのかについて、Simonsのコントロール・レバーの枠組みに依拠しながら検証されている。分析結果から、診断的コントロール・システムは、外発的動機づけに作用しているが、外発的動機づけが個人業績につながるという結果は得られなかった一方で、信条コントロールと相互作用的コントロールが、内発的動機づけに作用し、それが個人業績の向上に影響することが明らかにされた。

終章「研究のまとめと今後の課題—中小企業・小規模企業の管理会計実践に見えるシステム設計のポイント」では、本書を通じた検討の結論と残された課題が示されている。特に、第2部の事例分析から明らかになった点として、中小企業の経営者は経営状態を把握するための判断基準を有していること、また、その基準を組織成員に見えるようにMCSをアレンジメントしていること、そして、その設計されたシステムの構造や目的を組織成員に伝え、理解でき

るようにしているということなどが示されている。評者の解釈も交え、これらの検討結果を踏まえたうえで、本書の目的であった、「MCSが如何にデザインされていくのか」という問題設定に対して、各種の事例を検討するにあたり、MCSは「経営者と組織成員との間のギャップ」と、「思考(計画)と現実(成果)の間にあるギャップ」を調整するために、経営者がデザイナーとして、デザインするものであるという視座が当てはまるものであることが再確認されている。

4. 総括

本書の特徴として、以下の3点を挙げたい。

まず第1に、研究方法の多様性が挙げられる。第1部で、中小企業の傾向を捉えるために福岡市と熊本市の中小企業に対してサーベイ調査を実施するとともに、第2部においては計8社に対するインタビュー調査などに基づいた個別具体的な事例について、各社のコンテキストなどを丁寧に描写しながら提示している。また、社内サーベイ調査に基づいた定量分析を実施した事例分析も示されている。このように、中小企業の管理会計のあり様を、定量分析と定性分析を交えながら検討しようと試みていることによって、中小企業の全体傾向と、事例から観察可能な個別事情について重層的に検討されている。

第2に、多数の中小企業の管理会計に関する事例が丁寧に示されているという点が挙げられる。管理会計論が実務実践に根差した研究領域であることを踏まえると、豊富なケースに基づいた、リアリティのある検討が行われているという点は評価に値する。特にMCSの構築や整備に頭を悩ませている中小企業の経営者にも参考になる事例が紹介されており、示唆に富んだ

内容となっている。

第3に、「デザイン」という独自の概念を分析の視座に据えているという点に特徴がみられる。本書の研究目的は、経営者がMCSや管理会計システムを如何にデザインするか、という、非常に挑戦的なものであった。デザインは、デザイナーが、何かしらの設計思想をもったうえで創作するものとなる。それゆえ、多くの事例において、各事例のコンテキストなども描いたうえで、経営者がデザイナーとなり、なぜ、どのように、そのシステムを「デザイン」したのか、あるいは、その「デザイン」を変遷させていったのか、などについて丁寧に検討されていた。本書では、経営者による「デザイン」という視座が示されたことにより、特に第2部の各章における事例は、生きた物語のように興味深く描かれている。学術研究の位置づけからは、それぞれの物語の共通点から一般化を見出すことが重要であり、本書でもそれは試みられているが、システムの「デザイン」という視座を強調するのであれば、デザインは状況に応じて多様であることが自然であり、よりコンティンジェンシーな側面に力点を置く方向性もあり得るのかもしれない。

以上の通り、本書は、これから中小企業に関する管理会計や経営管理を研究しようとする研究者にとって避けて通ることのできない重要な研究成果といえる。また、研究者のみならず、中小企業の経営者や管理担当者などにとっても参考になるような実務事例が豊富に掲載されており、実務家の方々にとっても一読の価値があるものとなっている。

もちろん、著者自身も終章で言及しているように、扱いきれなかった業種の中小企業を含めた検討や「デザイン」概念のより広範な整理な

ど、本書にもいくつかの課題が残されている。今後、これらの課題などにも取り組むことを通じて、中小企業の管理会計という学術的にも実務的にも意義のある研究領域を開拓してきた著者のさらなる活躍を期待したい。

（東海国立大学機構岐阜大学社会システム経営学環教授 篠田朝也）