

論文

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—

牧野功樹

<論壇要旨>

本論文では、Lavia López and Hiebl (2015) の方法に準拠し、日本における中小企業の管理会計研究についてシステムティック・レビューを実施した。結果として、第 1 に、日本においても中小企業を対象にした管理会計研究は、わずかしかなことを確認した。第 2 に、中小企業における管理会計の採用要因やアウトカムについての一般的な傾向を明らかにした研究が、ほとんどされていないことを示した。第 3 に、日本においても中小企業は管理会計の利用によって多様なアウトカムを得ていることを確認した。レビューによって示唆された今後の研究機会は以下の 3 点である。第 1 に、経時的研究のような日本における中小企業の管理会計研究では実施していない研究を行うことである。第 2 に、ケース・スタディや実態調査から得られた知見を理論へと進展させることである。第 3 に、個別の管理会計システムの採用による業績への影響を具体的に明らかにする必要性があることである。

<キーワード>

中小企業, 中小企業の管理会計, システムティック・レビュー

Management Accounting Research of Small and Medium Enterprises —Integration Attempt by Systematic Review—

Koki Makino

Abstract

In this paper, based on the method of Lavia López and Hiebl (2015), I conducted a systematic review on management accounting research of SMEs in Japan. As a result, first, it was confirmed that there are only a few management accounting studies for SMEs in Japan. Secondly, few studies have clarified general trends in the factors and outcomes of management accounting in SMEs. Thirdly, in Japan, SMEs have obtained various outcomes through the use of management accounting. The future research policy suggested by the review is the following three points. Firstly, it is to conduct research that is not conducted in the management accounting research of SMEs in Japan, such as a time-course study. Secondly, it is to advance the knowledge gained from qualitative research methods and field surveys to theorization. Thirdly, it was shown that there is a need to clarify the impact on the performance of adopting individual management accounting systems.

Keywords

Small and medium-sized enterprises (SMEs), Management accounting for SMEs, Systematic review

2019 年 9 月 18 日 受付
2019 年 12 月 23 日 受理
大阪府立大学経済学研究科 博士後期課程

Submitted: September 18, 2019
Accepted: December 23, 2019
Ph. D Student, Graduate School of Economics, Osaka
Prefecture University

1. 序論

中小企業は世界の近代経済の発展に不可欠な力となっているにもかかわらず (La Porta et al., 1999), 管理会計研究は中小企業における管理会計実務に注目してこなかった。例えば, Mitchell and Reid (2000) は, 2000 年以前の管理会計研究は中小企業における管理会計実務に, ほとんど関心を持っていなかったと指摘している。また, Lavia Lòpez and Hiebl (2015) は管理会計研究では中小企業の管理会計実践の詳細について検討していないと述べている。その一方で, 中小企業が管理会計に取り組む意義について言及している研究も存在している。例えば, Davila (2005) は, 非公式な管理を公式なコントロール・システムへと移行させることが, 成長期の小規模企業が成功するために不可欠であると述べている。さらに, Mitchell and Reid (2000) は, 中小企業は経営資源が不足しており大企業と競争するためには, 適切な情報とコントロール・システムを使用して希少な経営資源を利用することが必要であると指摘している。

日本においても中小企業が全体の 99.7% を占めており, 日本経済の発展には中小企業の力が不可欠である (中小企業庁, 2018)。しかしながら, 中小企業の管理会計実践に注目した研究は少ない。頼 (2004, p.1) は, 「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」と述べている。また, 朝原 (2008) や飛田 (2015a) はそれぞれの論文の冒頭で, 中小企業の管理会計研究が少ないことを指摘している。飛田 (2015a, p.155) では, 「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こと, 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」と説明している。これらの先行研究は, Lavia Lòpez and Hiebl (2015) が明らかにした海外における中小企業の管理会計研究と同様に, 日本における中小企業の管理会計研究が不十分であることを示唆している。しかし, 日本の中小企業を対象とした管理会計研究を網羅的かつ系統的に整理した研究は未だ行われていない。そのため, 日本における中小企業の管理会計研究は, 正確な現状が把握されておらず, レビューによって確認することが必要である。本研究は, 中小企業の管理会計研究を整理することで現状を明らかにし, 今後の研究機会を示すことを目的としている。そのために, Lavia Lòpez and Hiebl (2015) の方法に準拠し, 日本における中小企業の管理会計研究についてシステマティック・レビューを実施する。

本論文のレビューによって得られた結果は以下の 3 点である。第 1 に, Lavia Lòpez and Hiebl (2015) と同様に, 日本においても中小企業を対象にした管理会計研究はわずかしかな存在していないことを確認した。第 2 に, 中小企業における管理会計の採用要因やアウトカムについての一般的な傾向を明らかにした研究は, ほとんどないことを示した。第 3 に, 日本においても中小企業は管理会計の利用によって多様なアウトカムを得ていることを確認した。本論文のレビューによって示唆された今後の研究方針は以下の 3 点である。第 1 に, 日本における中小企業の管理会計研究では実施されていない経時的な研究を行うことである。第 2 に, ケース・スタディや実態調査から得られた知見を理論へと進展させることである。第 3 に, 個別の管理会計システム (Management Accounting Systems: 以下 MAS) の採用による業績への影響について具体的に明らかにする必要性があることである。

本論文は次のような構成で議論を進める。第 2 節では, 中小企業における管理会計研究のシステマティック・レビューを行った Lavia Lòpez and Hiebl (2015) の内容を検討する。第 3 節では, 本研究の方法論を記述する。第 4 節では, レビューによって得られた主要な結果と今後の

研究機会を示す。第5節において、本研究の結論と限界を述べる。

2. 先行研究

本節では、中小企業の管理会計研究に対するレビューを実施した先行研究である Lavia Lòpez and Hiebl (2015) の概要と成果を検討する。広範な分野にまたがる中小企業の管理会計研究を網羅的かつ系統的にレビューした最初の研究であるため、彼らの研究を参照する。彼らの研究では、中小企業の管理会計研究を対象にシステムティック・レビューを実施している。牧本 (2013, p.20) はシステムティック・レビューを、「特定のトピックに関するすべての研究のうち、科学的根拠に基づく計画に沿った原著論文だけを対象にまとめたものである」と説明している。そのメリットとして、先行研究の選択基準をあらかじめ明示し、複数の一次研究結果を総括的に検討・要約しているため、エビデンスレベルが高いことを挙げている（牧本, 2013, p.20）。Lavia Lòpez and Hiebl (2015) は、「中小企業」に関連する用語と、「管理会計」に関連する用語が、タイトル、キーワード、または要約に入っている論文をシステムティック・レビューの対象とした。この手順により、中小企業の管理会計の特性を明らかにすることを目的とした研究を抽出している。つまり、管理会計研究における仮説検証のためのリサーチサイトとして、単に中小企業が選択された研究はレビューの対象に含めないことを意図している。また、彼らのシステムティック・レビューは、経験的証拠を提供する論文に焦点を当てており、概念的または理論的な論文は含まない。最後に、選択された論文が研究テーマに関連する論文であるかを精査する。このような手順によって、中小企業の管理会計に焦点が当てられていない論文をレビュー対象から除外していくという選定を行っている。その結果、彼らの研究では、73本の論文がシステムティック・レビューの対象となった。システムティック・レビューの対象となった論文では、47本が量的調査を実施しており、26本が質的調査を実施している。また、12本と少数ではあるが、経時的な調査を実施した論文も存在している。彼らは、これらの論文を中小企業が管理会計を採用する要因及び管理会計を採用することによって期待されるアウトカムについて言及している論文に整理している。

2.1 中小企業が管理会計を採用する要因

Lavia Lòpez and Hiebl (2015) は、中小企業が管理会計を採用する要因を①企業規模、②環境要因、③主要スタッフの特徴、④組織構造、⑤管理会計システムの組織化の5要因とし、これらの要因ごとにレビューを行った。

2.1.1 採用に影響を与える要因(1)：企業規模

Lavia Lòpez and Hiebl (2015) によってレビューされた論文の多くが、中小企業が大企業に比べて、管理会計をあまり利用していない、あるいは未成熟な管理会計を利用していると述べている。Mitchell and Reid (2000) は、中小企業の管理会計について検討するにおいて重要なことは、大企業と比較して中小企業が管理会計を集中的に使っているかどうかを検討することだと主張している。これは、企業規模が大きくなると組織のトップ層がすべてを管理することが出

来なくなり、管理会計が必要となると考えられるためである。また、複数の研究において、企業規模そのものが管理会計の導入の重要な要素であると考えられている (Askarany et al., 2010; Barrar et al., 2002; Davila and Foster, 2005, 2007; El-Ebaishi et al., 2003; Elhamma, 2012; Gunawan et al., 2008; King et al., 2010; Marc et al., 2010; Neubauer et al., 2012; Odar et al., 2012; Phadtare, 2010; Saccani et al., 2006; Tapinos et al., 2005)。これらの研究では、企業規模が小さくなると、MAS の採用率が低くなることを示している。さらに、Askarany et al. (2010) は、小規模企業は大企業と比較して、洗練されていない MAS を使用する傾向があると主張している。

2.1.2 採用に影響を与える要因 (2) : 環境要因

中小企業の管理会計に影響を及ぼす環境要因について、Amat et al. (1994) や Reid and Smith (2000) は、市場における企業間の競争が激しいほど管理会計の利用が増加することや市場の不確実性に起因するキャッシュ・フローの危機や資金調達源の不足などの外部の不確実性が、中小企業における MAS の使用を増加させる要因であると主張している。また、Hopper et al. (1999) と Joshi et al. (2003) の研究では、MAS の利用に影響を与える外部の文化的要因の重要性を主張している。例えば、日本企業などの終身雇用を特徴とする企業文化では、スタッフは経営資源の最適化と企業の業績向上に関与しており、より洗練された MAS を開発して実装することができる (Hopper et al., 1999)。これらの研究は、管理会計を採用する環境要因として、①市場における競争の激しさ、②市場の不確実性、③外部の文化的要因の3点に整理することができる。

2.1.3 採用に影響を与える要因 (3) : 主要スタッフの特徴

中小企業は大企業と比較して、経営資源が不足しがちであることが多いため、主要な従業員の特徴が、管理会計の利用に大きく影響を与えるとする研究が存在する。例えば、財務・会計担当の従業員への教育が不十分な中小企業では、MAS の利用が減少する (Alattar et al., 2009; Halabi et al., 2010; Ilias et al., 2010; Marriott and Marriott, 2000; Thomsen, 2008)。さらに、中小企業のマネジャーが会計の教育を受けていない場合、管理会計は銀行などの外部機関への情報提供ツールとしてのみ利用されており、経営意思決定には利用されていないことが示されている (Halabi et al., 2010)。一方で、Ritchie and Richardson (2000) は、管理会計の利用と事業に関心が高いマネジャーが存在する中小企業では、MAS の利用が増加することを明らかにした。これらの研究は、管理会計を採用する主要スタッフの特徴として、①従業員およびマネジャーの教育、学習経験や知識、②マネジャーの管理会計に関する関心の高さの2点に整理することができる。

2.1.4 採用に影響を与える要因 (4) : 組織構造

利用可能な経営資源の制限が、MAS の使用を減らしていることに言及している論文も数多く存在している (Brierley, 2011; Chand and Dahiya, 2010; Howorth and Westhead, 2003; Laitinen, 2011; Marriott and Marriott, 2000)。一方で、Davila (2005) や Davila and Foster (2005, 2007) は、ベンチャーキャピタルファイナンスや創業者以外の会計・経営の専門知識を保有している経営者の関与によって、中小企業の資金的な制約や人材の制約が緩和され、MAS の利用が増加することを示唆している。また、中小企業において分業化が進み、組織構造が複雑になると、MAS

の使用が増加することを明らかにしている (Becker et al., 2011; Cassia et al., 2005). つまり、複雑な組織構造により、中小企業において情報の必要性が高まり、洗練された管理会計の必要性が生じる。これらの研究は、管理会計を採用する組織構造の要因として、①利用可能な経営資源の不足、②組織構造の複雑化の2点に整理できる。また、資金不足や人材不足のような利用可能な経営資源の不足は、外部機関の採用により克服されることが示唆されている。

2.1.5 採用に影響を与える要因 (5) : 管理会計システムの組織化

Lavia Lòpez and Hiebl (2015) は、中小企業の管理会計実践を検討することは、大企業との比較によって検討すべきであると述べている。しかしながら、中小企業に特有の MAS の組織化について言及した論文は少ないと指摘している。Perren and Grant (2000) は、中小企業のオーナーやマネジャーは、自己の経験に基づき不正確な管理会計の知識を生み出してしまうことがあると指摘している。さらに、中小企業が主に銀行などの外部への情報提供目的のために使用していることに言及し、MAS の利用の程度が低いだけでなく、大企業とは異なる目的で利用していることを明らかにした (Halabi et al., 2010; Ilias et al., 2010; Ismail and King, 2005; Lohr, 2012)。

2.2 中小企業における管理会計利用のアウトカム

本項では、Lavia Lòpez and Hiebl (2015) によって分類された、中小企業が管理会計を採用することで得られるアウトカムについて整理する。彼らは、①業務上のアウトカム、②人材のアウトカム、③顧客と市場のアウトカム、④財務業績のアウトカムの4つに分類を行った。

2.2.1 業務上のアウトカム

管理会計が洗練された情報を提供することによって、中小企業における意思決定プロセスを促進すると主張する研究が複数存在している (Chand and Dahiya, 2010; Duréndez et al., 2011; Kober et al., 2012; Villarmois and Levant, 2011; Williams, 1985)。例えば、管理会計は戦略分析の品質を向上させるような情報とツールを提供している (Chand and Dahiya, 2010; Garengo and Bernardi, 2007; Gimbert et al., 2010; Peel and Bridge, 1998; Tapinos et al., 2005)。さらに、管理会計の利用によって、中小企業の経営資源の最適化をすることができるという主張が存在する (Laurinkeviciute and Stasiskiene, 2011)。

2.2.2 人材のアウトカム

Amat et al. (1994) は、中小企業における MAS の利用は、企業におけるスキルの標準化をもたらし、より高度な専門的技能の習得に寄与すると述べている。彼らの研究は、内部統制の確立と MAS の導入により、中央集権化および内部手続きの標準化がもたらされることを明らかにした。

2.2.3 顧客と市場のアウトカム

複数の研究において、中小企業が管理会計を利用することにより、周辺環境に対して、迅速に適応することが可能になると言及している (Amat et al., 1994; Gul, 1991; Laurinkeviciute and Stasiskiene, 2011)。管理会計による周辺環境の適応は、外部の脅威に対応するツールを提供するものである。また、管理会計を利用していない中小企業の競争力は低くなっているという主張

している研究も複数存在している (Barrar et al., 2002; Garcia Pèrez de Lema and Durèndez, 2007; Greenhalgh, 2000; Hussain et al., 1998) .

2.2.4 財務業績のアウトカム

管理会計によって提供される情報がより良い意思決定につながるため、中小企業における MAS の利用が全社的な業績を改善すると主張する研究が存在する (Hakola, 2010; King et al., 2010; Laurinkeviciute and Stasiskiene, 2011; Marriott and Marriott, 2000; Peel and Bridge, 1998; Sharma and Bhagwat, 2007; Sousa et al., 2005; Zengin and Ada, 2010). 例えば, Marriott and Marriott (2000) は, 管理会計を利用している中小企業は, 予測に費やす時間と経営資源が少なく済むので, 経営資源の利用効率を高めることが出来ると述べている.

管理会計の不十分または不適切な利用が, 事業の失敗につながることを示唆する研究も存在している (De Loo and Davis, 2003; El-Ebaishi et al., 2003; Halabi et al., 2010; Hussain et al., 1998). つまり, 管理会計を適切に利用していない中小企業は, 正確なコスト計算をしておらず, 価格計算, 投資判断, 間接費の計算, さらに全体的な業績に悪影響を及ぼすことが明らかになった (Brierley, 2011; De Loo and Davis, 2003; Laitinen, 2011). また, 価格計算に焦点を当てた Brierley (2011) は, 管理会計情報の誤った理解が誤った価格計算につながり, 結果として中小企業の利益が減少することを明らかにした. さらに, Halabi et al. (2010) は, MAS の深い理解がなく, 業績向上のために MAS を採用していない中小企業は, 財務業績の改善が見られない可能性がある」と述べている.

2.3 小括

Lavia Lòpez and Hiebl (2015) において実施された中小企業の管理会計研究におけるシステムティック・レビューでは, ①中小企業が管理会計を採用する要因, ②管理会計を採用することによって期待されるアウトカムという二種類の系譜に分類している. これまでの管理会計研究では, 中小企業における管理会計の必要性や中小企業が管理会計を採用することによって期待されるアウトカムについて, ほとんど言及されてこなかった. 彼らの研究において, これらの経験的な証拠を整理したことによって, 中小企業の管理会計研究の現状と今後の研究機会を示したことが大きな貢献であるといえる.

彼らの研究は, 経験的研究のみを対象としており, 中小企業の管理会計研究の知見に重要な貢献をした理論的研究を除いている可能性があるという限界はあるものの, 会計学分野以外の幅広い分野に分散している中小企業の管理会計研究を網羅的かつ系統的にレビューを実施し, 統合を試みた最初の研究である. また, 従来の管理会計研究のレビューは, 特定の管理会計手法 (Hoque, 2014 など) や特定の分野 (Shields, 1997) を対象にしていた. Lavia Lòpez and Hiebl (2015) は, 特定の手法や分野を超えて, 中小企業の管理会計研究の統合を行った. 今回のレビューの目的も彼らの研究と同様に, 中小企業の管理会計に関する知見を網羅的に整理することである. また, 中小企業の管理会計研究の発展段階について, 海外の研究との比較可能性を担保する必要がある. 以上の理由より, 日本の中小企業の管理会計について Lavia Lòpez and Hiebl (2015) と同様に, 二種類の系譜に分類する.

3. 方法論

本研究では、日本における中小企業の管理会計研究を、網羅的かつ系統的にレビューする。Lavia López and Hiebl (2015) との比較可能性を担保するために、彼らの方法に準拠しメタ・アナリシスのアプローチを採用したシステムティック・レビューを行う。北林他 (2013, p.108) は、従来の管理会計研究で主に用いられてきた記述的レビューが著者の意見を支持する論文を引用しがちであるという問題を指摘し、それに対してシステムティック・レビューでは、論文の選択における恣意性を排除し、選択の基準を明確に示すことができると説明している。しかし、浅野 (2015, p.29) において「当該トピックを扱った文献（一次研究）が相当程度公表されていることが実施上の前提条件である」と説明されているように、システムティック・レビューは、研究成果が十分に進展している分野において実施される場合が多い。そのため、中小企業の管理会計研究という発展途上であると考えられる分野において、システムティック・レビューを採用することが不適切であるという批判は避けられない。しかしながら、浅野 (2015, p.40) は、「(証拠力には乏しいが) 対象となる一次研究が少ない場合でも、メタ・アナリシス自体は実施可能である」と述べている。例えば、多国籍企業の移転価格についてメタ・アナリシスを実施した Borkowski (1996) のサンプルは4本である。つまり、発展途上の中小企業の管理会計研究において、システムティック・レビューを採用することは、研究の統合による証拠力は乏しいが、文献選択の基準及びプロセスの明確化という点においては、有効であると考えられる。以上より、本研究においてはレビューアーの恣意性を排除し、外的妥当性を高めるためにシステムティック・レビューを採用する。

Lavia López and Hiebl (2015) の文献検索の手順を踏まえて、日本における中小企業の管理会計研究のシステムティック・レビューを実施するための設計を行う。検索手順の一段階目は、データベースの選択を行うことである。日本における管理会計研究の文献サーベイを実施した吉田他 (2008a, 2008b, 2009) において、国立情報学研究所が運営する文献データベースで CiNii を利用した論文選択を行っている。日本の研究論文を網羅的に検索するという観点から、CiNii がシステムティック・レビューを行うためのデータベースとして最善であると考えられるため、本研究においても CiNii を選択する。

検索手順の二段階目は、レビュー対象の論文を検索するキーワードを選択することである。文献検索においては、可能な限り包括的に行うために、Lavia López and Hiebl (2015) のシステムティック・レビューで利用されたキーワードに対応するように、「中小企業」と「管理会計」に関連するキーワードを網羅的に用いる。キーワードの一つ目の「中小企業」を意味する用語は、「小規模事業」、「小規模企業」、「中小企業」、「中規模企業」、「スタートアップ」の用語を OR 検索の論理演算を用いて結合した。キーワードの二つ目の「管理会計」を意味する用語は、「管理会計」、「マネジメント・コントロール」、「予算」、「業績測定」、「業績管理」、「業績評価」、「原価計算」、「原価管理」、「活動基準原価管理」、「活動基準原価計算」の用語を OR 検索の論理演算を用いて結合した¹⁾。そして、「中小企業」に関連する用語と「管理会計」に関連する用語を、AND 検索の論理演算を用いて、検索を実施した。この手順によって、2018年5月31日までに、CiNii オンライン検索で入手可能なすべての論文を入手した。

検索手順の三段階目は、論文の内容の精査を行うことである。キーワード検索のみでは、本研究の目的と合致しない研究も含まれているため論文の内容の精査を行う必要がある。具体的

には中小企業の管理会計実践を明らかにすることを目的とした研究であるかについての精査を実施した。

検索手順の四段階目は、経験的研究であるかについての精査を行うことである。Lavia López and Hiebl (2015) と同様に、本研究のシステムティック・レビューでは概念的研究及び理論的研究を含めず、経験的研究を対象としている。

検索手順の五段階目は、研究論文に該当するかを検討することである。Lavia López and Hiebl (2015) で論文の検索に用いられたデータベースは研究論文を対象にしているものであった。よって本研究においても、実務家向けの記事については、システムティック・レビューの対象外とした。

上記の手順を適用した結果、検索手順の第二段階で410本の論文が得られた。検索手順の第三段階で、中小企業の管理会計に関連する研究であるかを精査し、該当しない論文をシステムティック・レビューの検討から除外した（例えば、藤田，2016 など）。この段階によって、252本の論文がシステムティック・レビューの対象から除外され、158本の論文が次の段階に進んだ。除外された論文の多くは、日本政府の中小企業関連予算についての記事であった。検索手順の第四段階で、経験的研究に該当するかの精査を行った。その結果、94本の概念的・理論的研究（例えば、岡，2015 など）が除外され、64本の論文がシステムティック・レビューの対象として残った。最後に第五段階として、実務家向けの記事については、システムティック・レビューの対象外とした。この手順によって、13本の記事（例えば、西村，2015）が対象から外れた。したがって、本研究のシステムティック・レビューの対象は、51本の論文となった。これらをレビューし、日本における中小企業の管理会計に着目した調査結果を分析する。

4. 結果

本節では、日本の中小企業の管理会計研究についてのシステムティック・レビューを行った結果を整理する。今回のシステムティック・レビューの対象となった51本の論文のうち、26本が量的調査を実施しており、26本が質的調査を実施している²。また、レビュー対象となった51本の論文の中で、経時的な調査を実施している論文は存在しなかった。本研究ではこれら51本の論文を、Lavia López and Hiebl (2015) のフレームワークを用いて分類する。つまり、中小企業が管理会計を採用する要因及び管理会計を採用することによって期待されるアウトカムの二種類に分類する。その後レビュー結果を踏まえて、日本の中小企業における管理会計研究の今後の研究機会について考察を行う。

4.1 日本における中小企業の管理会計の採用に影響を与える要因

従来、管理会計は大企業において採用されるものであると考えられていた。それは、Anthony (1965) の管理会計フレームワークの前提であった「小さな組織を除外する」という主張や、Simons (1995) の「創業期の企業ではフェイス・トゥー・フェイスで情報伝達が可能であり、経営管理システムや管理会計といった公式的なコントロール・システムは必要とされない」といった主張のためであると考えられる。しかしながら、上東 (2015, 2016, 2018) の実態調査や飛

田 (2017a) の研究で、管理会計を採用する中小企業が存在することが確認されており、中小企業においても管理会計を利用していることが分かる。そのため、中小企業が管理会計を採用する要因について探求した研究について整理する。

4.1.1 採用に影響を与える要因 (1) : 企業規模

日本における中小企業の管理会計研究には、企業規模が中小企業の管理会計の採用に与える影響について検証した論文が多数存在する (朝原, 2010; 福田, 2018; 小椋, 2014; 飛田, 2011, 2012a, 2015b, 2017b; 山田, 2000; 山北, 1999; 山口, 2018)。例えば、飛田 (2015b) の研究では、サンプル企業を従業員数 15 名以下、16 名から 40 名以下、41 名以上の 3 つのグループに分類して分析を行った。その結果、①経営理念の利用については、企業規模間でほとんど差がないこと、②経営管理システムの活用度合いは、15 名以下の企業では利用度合いが低く、16 名以上の企業群と差があること、③ MAS の利用については、15 名以下の企業と 41 名以上の企業で有意な差があることを発見した。さらに、小椋 (2014) では、「大きな組織ほど経営管理制度が普及し、小規模企業ほどその割合が低くなる」ことを実証している。

しかしながら、山口 (2018) では、会社の規模・顧客の特徴・製品の特徴・経理体制と管理会計手法の導入について、統計的に有意な関係は確認できないとの結果が示されており、他の研究結果と異なる。これらの結果は、地域や業種が異なっていることや、中小企業経理担当者の理解不足や管理会計を利用している企業が主に回答をする可能性が高いというバイアスが存在する可能性がある。

Lavia López and Hiebl (2015) のレビュー結果と比較すると、多くの研究で企業規模が大きくなるにつれて、管理会計を採用する可能性が高くなるという同様の結果を得た。しかしながら、企業規模が大きくなるにつれて、複雑な MAS を導入しているという研究成果は、日本においては得られなかった。

4.1.2 採用に影響を与える要因 (2) : 環境要因

環境要因が中小企業における管理会計の採用に影響を与えることを言及した研究に、足立・岸保 (2017) と田村 (2007) が存在する。足立・岸保 (2017) は、市場の不確実性に起因するキャッシュ・フローの危機や資金調達源の不足などの外部環境の不確実性が、中小企業における MAS の開発を促進させる要因であることを発見した。つまり、管理会計導入の契機となる外部環境の不確実性は、経営者自身による管理会計知識の習得と管理会計実践に向けて、動機づけられると主張している。田村 (2007) は、水産事業 3 社のケース・スタディを通じて、管理会計実務を明らかにすることを目的とした研究であり、多様な経営環境に応じて独創的な方法により、経営者自らのニーズを満たす管理会計手法を採用していると述べている。つまり、外部環境によって管理会計の利用方法が影響を受ける可能性を示唆している。

Lavia López and Hiebl (2015) のレビュー結果と比較すると、日本において環境要因の影響について言及している研究は相対的に少ない。また、例外的に環境要因について言及している足立・岸保 (2017) 及び田村 (2007) の研究は、外部環境の不確実性が管理会計の採用に及ぼす影響に焦点を当てている。Lavia López and Hiebl (2015) で指摘された競争の激しさや文化的要因についての研究は見当たらなかった。

4.1.3 採用に影響を与える要因(3)：主要スタッフの特徴

複数の研究において、経営者や経理部門のスタッフが管理会計を学んでおり、知識を有している場合には、積極的に管理会計を採用することが発見されている（朝原，2008, 2010；飯塚，1982；稲垣，2010；角谷，1967）。例えば，朝原（2008, 2010）および飯塚（1982）では経営層が管理会計を理解することの重要性について言及している。つまり，経営者の学習経験によって得た能力が，管理会計の採用に影響を与えることを発見した。角谷（1967）の調査では，管理会計業務を担当できる職員がおらず，新規採用も困難であることが，中小企業が原価計算を実施しない主要な理由であるという結果を得ている。

さらに，中小企業の経営者が，経営者になる以前の管理会計の学習や実践に関する経験が，管理会計の採用に影響を与えることを発見した研究が複数存在する（足立・岸保，2017；飛田，2017b；飛田他，2017）。例えば，飛田（2017b）は，小規模企業ではMASの構築に経営者や会計専門家の管理会計実践に関する経験や事業に対する視点が強く反映されると説明している。つまり，中小企業経営者の経験や知識が管理会計実践に影響を与える可能性が示唆されている。

さらに，MASの採用について，経営者をサポートする会計専門家の役割の重要性を発見した研究も存在している（飛田・宗田，2017；福田，2018）。例えば，飛田・宗田（2017）では目的適的なMAS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では重要であると述べられている。つまり，中小企業経営者の知識不足をサポートするための会計専門家の役割が重要視されているといえる。

最後に，経営者の関心の高さが管理会計の採用に与える影響が検討されている（光，1959；高田，1960a, 1960b）。例えば，高田（1960a, 1960b）は，中小企業における合理的な企業の原価引下げが充分行われていない理由として，経営者の経営的能力の欠如や無関心さによる場合が多いと述べている。

Lavia López and Hiebl (2015) のレビュー結果と同様に，中小企業が管理会計を採用する際の主要スタッフの特徴として，①従業員およびマネジャーの教育，学習経験や知識（朝原，2008, 2010；飯塚，1982；角谷，1967；稲垣，2010；足立・岸保，2017；飛田，2017b；飛田他，2017），②マネジャーの管理会計に関する関心の高さ（光，1959；高田，1960a, 1960b），の2点が挙げることができる。

4.1.4 採用に影響を与える要因(4)：組織構造

経営資源不足が日本の中小企業の管理会計採用に与える影響が，多数の研究で言及されている（朝原，2008；足立，2017；稲垣，2010；小林，1967；本橋，2017, 2018；梨岡，2009；角谷，1967；豊島・大塚，2003）。例えば，本橋（2017, 2018）や足立（2017）は，中小企業は大企業に比べて利用できる経営資源に制約があり，MASの導入・運用についても制約があると述べている。そのため，予算達成に向けて必要な行動をとり切れない場合があることが示唆されている（足立，2017）。稲垣（2010）では自社の経理及び財務部門における経営資源不足を税理士事務所等の外部資源で補うことは管理会計を採用することの促進要因となると述べられている。つまり，経営資源不足は管理会計採用の阻害要因となるが，外部資源の活用によって，経営資源不足を克服することが可能となり，管理会計の採用へと繋がることを示唆している。また，中小企業における原価計算に着目した研究として，角谷（1967），豊島・大塚（2003）及び小林（1967）が存在する。彼らの研究では，中小企業において原価計算を導入しない理由として，人材不足

や原価計算の導入時の経費を挙げている。

また、組織構造の複雑さに着目し、組織構造が複雑さを増すほど、管理会計の採用が促進すると主張する論文も存在する（新井他, 2012；山北, 1999）。新井他(2012)では、スタートアップ企業の予算採用には、対外業務の分業が促進要因として、財務業務の分業が阻害要因としてそれぞれ影響していたことが発見されている。また、山北(1999)では、企業規模の拡大だけでなく、それに伴う権限の移譲により組織構造の複雑さが増すことが予算制度の採用を増加させることを明らかにした。

さらに、MAS の採用について、経営者をサポートする会計専門家の役割の重要性を発見した研究も存在している（福田, 2018；飛田・宗田, 2017）。例えば、飛田・宗田(2017)では目的適的な MAS 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では重要であると述べられている。つまり、中小企業経営者の知識不足をサポートするための会計専門家の役割が重要視されているといえる。

Lavia López and Hiebl (2015) のレビュー結果と同様に、中小企業が管理会計を採用する際の組織構造の影響として、①経営資源不足（朝原, 2008；足立, 2017；稲垣, 2010；小林, 1967；本橋, 2017, 2018；梨岡, 2009；角谷, 1967；豊島・大塚, 2003）、②組織構造の複雑さ（新井他, 2012；山北, 1999）、③経営資源不足を解消するための外部専門家の関与（福田, 2018；飛田・宗田, 2017）の3点に整理することができる。Lavia López and Hiebl (2015) のレビューでは、経営資源不足への対応として、ベンチャーキャピタルファイナンスの利用が挙げられているが（Davila, 2005; Davila and Foster, 2005, 2007）、日本では税理士などの専門家が挙げられるといった相違が発見された。

4.1.5 採用に影響を与える要因(5)：管理会計システムの組織化

日本では、中小企業における MAS の組織化について言及した研究は見当たらない。Lavia López and Hiebl (2015) において、MAS の使用が大企業とどのように異なるかを検討することの意義について述べている。特に、Lavia López and Hiebl (2015) のレビューでは、中小企業は銀行などの外部への情報提供目的のために使用していることに言及し、MAS の利用の程度が低いだけでなく、大企業とは異なる目的で利用していることを示唆しており、日本においても調査が必要である。また、彼らのレビューにおいて、中小企業に特有の管理会計の組織化について言及した研究がほとんど存在していないのと同様に、日本においても MAS の組織化について言及する研究は、今回のレビューでは発見することが出来なかった。そのため、大企業の MAS を中小企業に適応させることができるのか、どのように適応させるのかについて、日本においても今後の研究が必要な分野であるといえる。

4.2 日本の中小企業における管理会計の利用によるアウトカム

本項では、中小企業が管理会計を利用することによって得られるアウトカムを調査している研究について、Lavia López and Hiebl (2015) のフレームワークに準拠して、「業務上のアウトカム」「人材のアウトカム」「顧客と市場のアウトカム」「財務業績のアウトカム」の4つに分類を行った。

4.2.1 業務上のアウトカム

複数の研究が、中小企業が管理会計を採用することで得ることが期待される業務上のアウトカムについて言及している（新井他，2012；北田他，2012；中嶋他，2015；梨岡，2009；笹平，2004；飛田他，2016, 2017）。まず，新井他（2012）では，創業時点での予算の採用が，従業員数成長率を抑制するということを発見した。彼らは予算による計画および統制に伴う規律付けが，従業員数の過剰な成長を抑制する機能を持つと主張している。

また，中小企業におけるマテリアル・フローコスト・アカウンティング（以下：MFCA）の導入について検討している論文が3本存在している（北田他，2012；中嶋他，2015；梨岡，2009）。彼らの研究では，中小企業がMFCAを採用することによって，自社の実態を正確に把握することが出来るため，改善活動が促進されて経営資源の効率的な使用に繋がることやサプライチェーンでのマネジメントに非常に有用であることを述べている。

さらに，飛田他（2016, 2017）では，中小企業が管理会計を採用することで得られるアウトカムとして，①受注獲得に向けた全社的な協力体制が強化されたこと，②作業負荷の可視化により活動の社内的な調整が円滑化され，意思決定のスピードや精度が高まること，③資金管理の円滑化の3点を挙げている。

Lavia López and Hiebl (2015) のレビュー結果と比較すると，中小企業が管理会計を採用することによって得られる業務上のアウトカムは，①意思決定プロセスの促進（飛田他，2016, 2017），②経営資源の効率的な利用（北田他，2012；中嶋他，2015；梨岡，2009），の2点で共通している。しかし彼らのレビューの結果の中で，中小企業における管理会計の利用が品質を向上させることを示唆する研究が複数得られたが，今回のレビューでは品質について言及している研究は見当たらなかった。

4.2.2 人材のアウトカム

Lavia López and Hiebl (2015) のレビューによると，MAS 利用の人材に対するアウトカムについての研究は Amat et al. (1994) のみであった。しかしながら，日本では6本の論文が管理会計を利用した際の人材に対するアウトカムに言及している（飛田，2011, 2012a, 2012b, 2014, 2015a；澤邊・飛田，2009）。例えば，飛田（2012a）や澤邊・飛田（2009）では，中小企業での管理会計利用が組織成員の動機づけに一定の影響を及ぼし，その結果として，企業業績が高まるとの結果が得られた。つまり，モチベーションや従業員満足度といった組織成員の心理的要因に管理会計の利用が影響を及ぼすということを明らかにした。飛田（2012b）では，ある一定の規模に応じて管理会計の利用が業績や従業員の心理的要因などに与える影響が異なる可能性を示唆されている。さらに，飛田（2015a）は，業績評価システムを利益計算だけでなくキャッシュ・フロー管理である「受発注管理」や社員のインセンティブを高めるシステムとして活用していることを発見した。また，少人数企業（29名未満）では，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影響は見られないが，従業員数が29名以上の企業では有意な差があることを明らかにした。

Lavia López and Hiebl (2015) のレビューでは，中小企業における管理会計利用による人材のアウトカムについて言及している研究は，Amat et al. (1994) のみであり日本における中小企業の管理会計研究が人材に対するアウトカムについて関心が高いことが伺える。

4.2.3 顧客と市場のアウトカム

Lavia López and Hiebl (2015) は、外部環境の不確実性が高いときのパフォーマンスや、企業間の競争力の向上に資することを、顧客と市場に対するアウトカムと分類した。しかしながら、日本の中小企業における管理会計を採用することによる顧客と市場に対するアウトカムについて言及している論文は、存在しなかった。中小企業を取り巻く環境は多種多様であり、競争力が激しい環境の中で経営を行う中小企業も多数存在するため、今後研究の進展が望まれる分野であるといえる。

4.2.4 財務業績のアウトカム

日本においても複数の研究が、中小企業が管理会計を採用することで得ることが期待される業務上のアウトカムについて言及している（新井他, 2012；宮崎他, 2014；小椋, 2014；佐々木, 2002；澤邊他, 2015；飛田, 2017a）。例えば、新井他 (2012) では、創業時点での予算の採用は、資金収支が正に転換する時期を早期化させるという影響があるが、創業後以降の採用は有意に影響しないということを実証している。結論として、創業時での予算管理システムの導入は、強力な経営管理ツールとして機能することが推測可能となると述べられている。

また、小椋 (2014) や澤邊他 (2015) は、管理会計の利用が業績の向上に寄与することを実証している。例えば小椋 (2014) は経営理念、経営計画の公開有無と企業業績の関連を調査し、5 名以下の小規模企業でも経営理念の公開及び経営計画の公開が業績向上に寄与することを明らかにした。澤邊他 (2015) は中小企業の管理会計能力が向上すると財務業績も向上することを明らかにした一方で、情報感度の高い経営者による管理会計の利用は、財務業績が低下することを明らかにしている。

さらに、佐々木 (2002)、飛田 (2017a) 及び宮崎他 (2014) の研究は、管理会計の利用によって収益性が向上することを示唆している。これらの研究では、原価計算を利用することによって、適切な利益管理に繋がることが可能になると説明している。特に、宮崎他 (2014) では、製品別原価計算を実施することによって、製品別の原価に対する課題が明らかになり、中小食品製造業の経営課題の解決に有効な手段の一つであることを明らかにした。

Lavia López and Hiebl (2015) のレビュー結果と同様に、中小企業が管理会計を採用することによる財務業績のアウトカムとして、①全社的な業績の改善（新井他, 2012；小椋, 2014；澤邊他, 2015）、②最適な価格設定等による収益性の向上（佐々木, 2002；飛田, 2017a；宮崎, 2014）、の 2 点に整理することができる。しかし、中小企業が管理会計を採用する際の最大の関心事であると考えられる財務業績のアウトカムに対する研究が Lavia López and Hiebl (2015) のレビューでは、18 本得られたことと比較すると相対的に少ないことが分かる。

4.3 レビューの結果

日本における中小企業の管理会計のレビューの結果を要約すると以下の 3 点となる。第 1 に、Lavia López and Hiebl (2015) と同様に、日本においても中小企業を対象にした管理会計研究は、51 本と非常に少なかった。第 2 に、中小企業の管理会計の採用に影響する要因についての研究は進展してきているが、ケース・スタディによって得られた知見の一般化可能性の検証については十分に検証されていない。実態調査によって、どのような特性を持った中小企業が管理会計を採用しているかについての知見が蓄積され始めている。ケース・スタディのリサーチ

サイトとなった中小企業で観察された管理会計採用の要因やアウトカムについての一般的な傾向を統計的な分析による検証を進めていく必要があるだろう。

また, Lavia López and Hiebl (2015) のレビューと比較すると, 表1および表2のように, 日本における中小企業の管理会計研究は, 海外で検証がされているテーマについての検証がされておらず, 研究の余地が残されており今後の進展が期待される。飛田 (2015b) においても, ①過去の管理会計研究において, 中小企業の管理会計や財務管理に焦点を当てた研究は十分と言えない, ②中小企業を対象とした管理会計研究・財務管理研究において, その現状や研究上のインプリケーションは十分に得られていないと述べられており, 同様のことが言及されている。第3に, MASを採用することによって, 中小企業は実際に様々なアウトカムを得ているということである。従来は中小企業には管理会計は必要ないという考えが存在していた。しかしながら, いくつかの研究において, 中小企業が管理会計を採用することでアウトカムを得ているという証拠を明らかにしてきた (飛田, 2012; 澤邊他, 2015 など)。今後は, どのような管理会計実践がどの程度業績に影響を与えるのかについて具体的に明らかにすることが求められるだろう。

表1 中小企業が管理会計を採用する要因の比較

採用要因	Lavia López and Hiebl (2015)	本研究
企業規模	①企業規模と MAS の利用度に正の関係がある ②企業規模と MAS の洗練度に正の関係がある	①企業規模と MAS の利用度には正の関係がある
環境要因	①市場における競争の激しさと MAS の利用度に正の関係がある ②市場の不確実性 MAS との利用度に正の関係がある ③終身雇用のような文化的要因は MAS の利用度に正の関係がある	①市場の不確実性と MAS の利用度には正の関係がある
主要スタッフの特徴	①従業員およびマネジャーの教育, 学習経験や知識は MAS の利用度に正の関係がある ②マネジャーの管理会計に関する関心の高さは MAS の利用度に正の関係がある	①従業員およびマネジャーの教育, 学習経験や知識は MAS の利用度に正の関係がある ②マネジャーの管理会計に関する関心の高さは MAS の利用度に正の関係がある
組織構造	①利用可能な経営資源の不足は, MAS の利用度に負の関係がある ②組織構造の複雑化は MAS の利用度に正の関係がある ③経営資源の不足を補う外部専門家の利用は, MAS の利用度に正の関係がある	①利用可能な経営資源の不足は, MAS の利用度に負の関係がある ②組織構造の複雑化は MAS の利用度に正の関係がある ③経営資源の不足を補う外部専門家の利用は, MAS の利用度に正の関係がある
管理会計システムの組織化	①外部目的の会計システムの利用は MAS の利用度に負の関係がある	言及なし

表2 中小企業が管理会計を採用することによって得ることが期待されるアウトカムの比較

アウトカム	Lavia López and Hiebl (2015)	本研究
業務	①意思決定プロセスの促進 ②品質の向上 ③経営資源の効率的な利用	①意思決定プロセスの促進 ②経営資源の効率的な利用
人材	①スキルの平準化	①モチベーションや従業員満足度 といった組織成員の心理的要因への影響
顧客と市場	①競争力の向上	言及なし
財務業績	①意思決定の効率化による財務業績の向上 ②正確なコスト計算による財務業績の向上 ③正確な価格設定による財務業績の向上	①洗練された計画による財務業績 の向上 ②正確な価格設定による財務業績 の向上

4.4 レビューから示唆される今後の研究課題

前節までにおいて、日本における中小企業の管理会計研究を採用する要因と採用することによって期待されるアウトカムの2つに分類し整理を行った。そして、今回のレビュー結果の考察から今後の研究課題が3つ得られた。

第1に、経時的な研究の必要性である。これまでの日本の中小企業における管理会計研究は、クロスセクショナルな実態調査や個別の事例研究であり、経時的な研究が存在していない。飛田(2017b, p. 47)では、「日本の中小企業におけるマネジメント・コントロール・システム研究では、静態的に特定の時点における調査結果を述べているが、小規模企業における管理会計実務を明らかにするためには、より動態的に、経時的に観察を行っていく必要がある」と提言されている。つまり、中小企業における管理会計およびマネジメント・コントロールの採用理由や採用によるアウトカムを明らかにするためには、企業を経時的に観察することで中小企業が管理会計を採用することで得られる意図した結果および意図せざる結果を具体的に明らかにしていく必要があるだろう。

第2に、質的研究方法の精緻化及び仮説検証のための量的調査の実施である。前節において、日本における中小企業の管理会計研究が、①質的研究では、個々の企業の管理会計実践の特性を明らかにするに留まっている、②量的研究においては、中小企業の管理会計実践の実態調査を実施しているものの、質的研究によって得られた仮説の検証を実施していないという点で不十分であるということを示した。日本における中小企業の管理会計研究の多くが、実態調査の域を超えず、概念化のステップへと移行できていない状態にある。Shields(1997)で述べられているように、ケース・スタディ研究における優れた研究の実施方法についての知識不足が問題となっていると考えられる。しかし、飛田(2015a)で述べられるように、中小企業における管理会計は多様であるため、研究の初期段階ではケース・スタディによって、その実態を明らかにすることが求められる。その際に質的研究の方法論を踏まえた議論を行うことは不可欠であるといえるだろう。さらには、海外の研究と比較すると、研究の余地が残されている分野があり、今後の研究の進展が期待されるだろう。

第3に、どのようなMASを採用することが、どの程度業績に影響を与えるのかについて具体的に明らかにすることである。これまでの中小企業における管理会計研究では、個別の

MAS がどのような目的で採用されたか、また採用した MAS がどのようなアウトカムをもたらしたかについて個別に検討されてきた。多くの中小企業における管理会計研究において、どのような要因で採用した管理会計が企業のパフォーマンスにどのように影響するのかについては明確な回答を提示していない。中小企業が管理会計の採用を検討する際のガイドラインとそれによって得られる効果を明示することで、実際に多くのアウトカムを得ることが期待される管理会計の採用が促進されるだろう。

5. 結論

本論文では、Lavia López and Hiebl (2015) の方法に準拠し、日本における中小企業の管理会計研究についてシステマティック・レビューを行った。今回のレビューによって得られた結果は以下の3点である。第1に、Lavia López and Hiebl (2015) と同様に、日本においても中小企業を対象にした管理会計研究は不十分であり中小企業の管理会計について相当の部分が明らかになっていないことである。今回のレビュー対象となった論文は51本であり、管理会計研究の中でも中小企業における特徴を探求した研究はわずかである。第2に、中小企業の管理会計の採用に影響する要因についての研究は進展してきているが、ケース・スタディによって得られた知見の一般化可能性の検証については、十分に検証されていない。実態調査によって、どのような特性を持った中小企業が管理会計を採用しているかについての知見が蓄積され始めている。しかしながら、ケース・スタディのリサーチサイトとなった中小企業で観察された管理会計採用の要因やアウトカムについての一般的な傾向を統計的な分析による検証を進めていく必要があるだろう。第3に、中小企業の業績は管理会計の利用によって多くのアウトカムを得ていることを確認した。Anthony (1965) や Simons (1995) の中小企業には管理会計が不要であるという言及とは異なり、実際に中小企業が管理会計の利用によって様々なアウトカムを得ていることを示した点は、中小企業の管理会計研究の進展に大きな貢献となるだろう。

本論文のレビューによって示唆された今後の研究方針は以下の3点である。第1に、海外の研究と比較して不足している研究を実施することである。具体的には、本研究のレビューで得られた研究においては行われていない経時的な研究を行うことである。第2に、質的研究方法や実態調査から得られた知見を理論へと進展させる必要があることである。これまで多くの研究が実態を理解するためのケース・スタディ等の調査を実施してきた。これらの研究から得られた仮説をエビデンスレベルの高い方法で検証していくことが、今後の中小企業研究には求められるだろう。第3に、どのような MAS を採用することがどの程度業績に影響を与えるのかについて具体的に明らかにする必要があることを示した。つまり、中小企業が直面する課題にどのような MAS がどのように解決に導くのかについての中小企業に特有のロードマップの作成が望まれる。

最後に、本論文の限界について述べる。第一に、レビューは電子データベースで見つかった論文に基づいている。したがって、他のタイプの情報源（例えば、本または書籍の章）は調査されず、それらが研究分野にとって重要である可能性が存在する。第二に、論文は「方法論」セクションでも示したように、CiNii による文献検索を利用して選択を行った。このデータベースは、関連文献の大半を占めるはざであるが、他のデータベースを利用すると、このレ

ビューに関連する追加の論文を特定する可能性があることは否定できない。さらに、このレビューには経験的研究のみが含まれており、中小企業の管理会計に有用な知見を与えた可能性のある理論的研究は除外されている。最後に、利用したキーワード検索は網羅的であると考えている。しかしながら、すべてのレビュー論文と同様に、関連するすべての論文を見つけられない可能性がある点については考慮する必要があるだろう。

謝辞

本研究は、メルコ学術振興財団研究 2019010 号の助成を受けたものである。本論文は、群馬大学修士論文に大幅な加筆・修正を加えたものである。学位審査にあたり、群馬大学の杉山学先生、前田泰先生、新井康平先生には大変丁寧なご指導をいただいた。また、2018 年度日本管理会計学会の全国大会においては、司会を務めて頂いた青山学院大学の山口直也先生をはじめとして、京都大学の澤邊紀生先生、大阪経済大学の浅田拓史先生、関西学院大学の吉川晃史先生、京都大学の市原勇一先生には、本論文の問題点や改善点について建設的なご意見をいただいた。さらに、本論文の作成において、中央大学の妹尾剛好先生、早稲田大学の町田遼太先生、早稲田大学の上田巧先生にはセミナーを通じて、大変貴重なご意見をいただいた。管理会計学への投稿に際しては、編集委員長の伊藤和憲先生をはじめ、匿名の 2 名のレフリーの方には、丁寧かつ建設的な数多くの示唆を賜った。ここに記して感謝申し上げる。

付録

付表1

著者(年)	管理会計の採用要因	管理会計採用のアウトカム	研究トピックス
足立(2017)	組織構造	—	予算管理
足立・岸保(2017)	主要スタッフの特徴 環境	—	管理会計一般
新井他(2012)	組織構造	業務・財務業績	予算管理
有元(2011)	—	—	組織間管理会計
朝原(2008)	主要スタッフの特徴	—	経営計画
朝原(2010)	組織構造 企業規模	—	経営計画
福田(2018)	主要スタッフの特徴 企業規模	—	予算管理・業績管理
光(1959)	主要スタッフの特徴	—	原価管理
飯塚(1982)	主要スタッフの特徴	—	意思決定会計
稲垣(2010)	主要スタッフの特徴 組織構造	—	管理会計一般
北田他(2012)	—	業務	M F C A
小林(1967)	組織構造	—	原価計算
小森(2006)	—	—	動機付け
宮崎他(2014)	—	財務業績	原価計算
水野(2017)	—	—	動機付け
本橋(2017)	組織構造	—	業績管理
本橋(2018)	組織構造	—	業績管理
中馬他(2015)	—	業務	M F C A
梨岡(2009)	組織構造	業務	M F C A
西脇(2000)	—	—	業績管理
小椋(2014)	企業規模	財務業績	経営計画
佐々木(2002)	—	業務	業績管理
澤邊・飛田(2009)	—	財務業績 人材	原価計算 マネジメント・コントロール全般
澤邊他(2015)	—	財務業績	管理会計一般
澤根(2012)	—	—	業績管理
関(2011)	—	—	M F C A
椎木・岡橋(1995)	—	—	原価計算
角谷(1967)	主要スタッフの特徴 組織構造	—	原価計算
高田(1960a)	主要スタッフの特徴	—	原価管理
高田(1960b)	主要スタッフの特徴	—	原価管理
田村(2007)	環境	—	管理会計一般
飛田(2011)	企業規模	人材	管理会計一般 動機付け
飛田(2012a)	企業規模	人材	管理会計一般 動機付け
飛田(2012b)	—	人材	マネジメント・コントロール全般
飛田(2014)	—	人材	動機付け
飛田(2015a)	企業規模	人材	管理会計一般
飛田(2015b)	企業規模	—	マネジメント・コントロール全般
飛田(2017a)	—	財務業績	管理会計一般
飛田(2017b)	企業規模	—	管理会計一般
飛田他(2016)	主要スタッフの特徴	業務	原価計算
飛田他(2017)	—	—	原価計算
飛田・宗田(2017)	主要スタッフの特徴	—	原価計算
豊島・大塚(2003)	組織構造	—	原価計算・原価管理
上東(2015)	—	—	管理会計一般
上東(2016)	—	—	管理会計一般
上東(2018)	—	—	管理会計一般
山田(1958)	—	—	予算管理
山田(2000)	企業規模	—	情報システム
山口(2018)	企業規模	—	管理会計一般
山北(1999)	企業規模	—	予算管理

注

- ¹ 「活動基準原価管理」と「活動基準原価計算」は「原価管理」「原価計算」という用語で包括されるが、Lavia Lopez and Hiebl (2015) のキーワードに準拠するため含めている。
- ² レビュー対象のうち、豊島・大塚 (2003) は、アンケート調査とインタビュー調査を併用しているため、量的調査と質的調査の双方に含まれている。

参考文献

- 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): 25–36.
- 足立洋・岸保宏. 2017. 「小規模企業における管理会計導入プロセス—飲食業における事例考察に基づいて—」『県立広島大学経営情報学部論集』 10.
- Alattar, J. M., R. Kouhy, and J. Innes. 2009. Management accounting information in micro enterprises in Gaza. *Journal of Accounting and Organizational Change* 5(1): 81–107.
- Amat, J., S. Carmona, and H. Roberts. 1994. Context and change in management accounting systems: A Spanish case study. *Management Accounting Research* 5(2): 107–122.
- 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.
- 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(1): 58–67.
- 有元知史. 2011. 「中小企業間の協調行動に対する管理会計研究における分析視点」『新潟大学経済論集』 (90): 193–211.
- 朝原邦夫. 2008. 「中小企業における MAS 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): 1–38.
- 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): 1–26.
- 浅野信博. 2015. 「わが国の会計学研究におけるメタ・アナリシスの適用可能性」『経営研究』 66(1): 25–43.
- Askary, D., H. Yazdifar, and S. Askary. 2010. Supply chain management, activity-based costing, and organizational factors. *International Journal of Production Economics* 127(2): 238–248.
- Barrar, P., D. Wood, J. Jones, and M. Vedovato. 2002. The efficiency of accounting service provision. *Business Process Management Journal* 8(3): 195–217.
- Becker, W., P. Ulrich, and M. Staffel. 2011. Management accounting and controlling in German SMEs: Do company size and family influence matter? *International Journal of Entrepreneurial Venturing* 3(3): 281–300.
- Borkowski, S. 1996. An Analysis (Meta- and Otherwise) of Multinational Transfer Pricing Research. *The*

- International Journal of Accounting* 31(1): 39–53.
- Brierley, J. A. 2011. A comparison of the product costing practices of large and small- to medium-sized enterprises: A survey of British manufacturing firms. *International Journal of Management* 28(4): 184–193.
- Cassia, L., S. Paleari, and R. Redondi. 2005. Management accounting systems and organizational structure. *Small Business Economics* 25(4): 373–391.
- Chand, M. and A. Dahiya. 2010. Application of management accounting techniques in Indian small and medium hospitality enterprises: An empirical study. *International Journal of Entrepreneurship and Small Business* 11(1): 25–41.
- 中小企業庁. 2018. 『中小企業白書』 (URL: <http://www.chusho.meti.go.jp/pamflet/hakusyo/180420hakusyo.html>).
- Davila, T. 2005. An exploratory study on the emergence of management control systems: Formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society* 30(3): 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 startup companies. *The Accounting Review* 82(4): 907–937.
- De Loo, I. and D. Davis. 2003. Black Swan records—1921 to 1924: From a swanky swan to a dead duck. *Accounting History* 8(2): 35–60.
- Duréndez, A., A. Madrid Guijarro, and D. García Pérez de Lema. 2011. Innovative culture, management control systems, and performance in small and medium-sized Spanish firms. *Innovar* 21(40): 137–154.
- El-Ebaishi, M., Y. Karbhari, and K. Naser. 2003. Empirical evidence on the use of management accounting techniques in a sample of Saudi manufacturing companies. *International Journal of Commerce and Management* 13(2): 74–101.
- Elhamma, A. 2012. The relationship between firm size, activity based costing and performance: An application on Moroccan enterprises. *Journal of Accounting, Business and Management* 19(1): 90–102.
- 藤田信好. 2016. 「2016 年度政府予算分析 中小企業 成長戦略型から地域循環型へ政策と予算の転換を」『月刊民商』58(5): 25–29.
- 福田淳児. 2018. 「スタートアップ企業におけるマネジメント・コントロール・システムの採用とその精緻化について（メルコ学術振興財団設立 10 周年記念国際シンポジウム（その 1））—（講演録管理会計研究の最新動向：助成研究者による成果報告）」『メルコ管理会計研究』(10): 54–59.
- García Pérez de Lema, D. and A. Duréndez. 2007. Managerial behaviour of small and medium-sized family businesses: An empirical study. *International Journal of Entrepreneurial Behaviour and Research* 13(3) 151–172.
- Garengo, P. and G. Bernardi. 2007. Organizational capability in SMEs: Performance measurement as a key system in supporting company development. *International Journal of Productivity and Performance Management* 56 (5/6): 518–532.
- Gimbert, X., J. Bisbe, and X. Mendoza. 2010. The role of performance measurement systems in strategy

- formulation processes. *Long Range Planning* 43(4): 477–497.
- Greenhalgh, R. W. 2000. Information and the transnational SME controller. *Management Accounting Research* 11(4): 413–426.
- Gul, F. A. 1991. The effects of management accounting systems and environmental uncertainty on small business managers' performance. *Accounting and Business Research* 22(85): 57–61.
- Gunawan, G. F. Ellis-Chadwick, and M. King. 2008. An empirical study of the uptake of performance measurement by internet retailers. *Internet Research* 18(4): 361–381.
- Hakola, M. 2010. Balanced scorecard as a tool for small business reorganization. *International Journal of Management and Enterprise Development* 9(4): 364–384.
- 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 and Management* 7(2): 163–179.
- 光潤一. 1959. 「中小企業に於ける原価管理の現状と問題点」『産業経理』19(8): 87–99.
- Hopper, T., T. Koga, and J. Goto. 1999. Cost accounting in small and medium-sized Japanese companies: An exploratory study. *Accounting and Business Research* 30(1): 73–86.
- Hoque, Z. 2014. 20 years of studies on the balanced scorecard: Trends, accomplishments, gaps, and opportunities for future research. *British Accounting Review* 46(1): 33–59.
- Howorth, C. and P. Westhead. 2003. The focus of working capital management in U.K. small firms. *Management Accounting Research* 14(2): 94–111.
- Hudson, M., A. Smart, and M. Bourne. 2001. Theory and practice in SME performance measurement systems. *International Journal of Operations and Production Management* 21(8): 1096–1115.
- Hussain, M. M., A. Gunasekaran, and E. K. Laitinen. 1998. Management accounting systems in Finnish service firms. *Technovation* 18(1): 57–67.
- 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): 1–56.
- Ilias, A., M. Z. A. Razak, and M. R. Yaso. 2010. The preliminary study of management accounting practices (MAPs) in small businesses. *Global Business and Management Research* 2(1): 79–88.
- Ismail, N. A. and M. King. 2005. Firm performance and AIS alignment in Malaysian SMEs. *International Journal of Accounting Information Systems* 6(4): 241–259.
- 稲垣靖. 2010. 「我が国の中小企業再生における管理会計の導入」『経済科学』58(3): 57–74.
- Joshi, P. L., J. Al-Mudhaki, and W. G. Bremser. 2003. Corporate budget planning, control and performance evaluation in Bahrain. *Managerial Auditing Journal* 18(9): 737–750.
- King, R., P. M. Clarkson, and S. Wallace. 2010. Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research* 21(1): 40–55.
- 北林孝顕・藤原靖也・福嶋誠宣・新井康平. 2013. 「管理会計研究のエビデンスを統合する－メタ分析の可能性－」『原価計算研究』37(1): 107–116.
- 北田皓嗣・天王寺谷達将・岡田斎・國部克彦. 2012. 「会計計算を通じた知識形成に関する研究－日本電気化学における MFCA 導入事例を通じて」『原価計算研究』36(2): 1–14.
- 小林靖雄. 1967. 「中小企業の原価計算」『企業会計』19(2): 22–27.
- Kober, R., T. Subraamanniam, and J. Watson. 2012. The impact of total quality management adoption on small and medium enterprises' financial performance. *Accounting and Finance* 52(2): 421–438.

- 小森茂. 2006. 「日系中小企業の中国における人財戦略」『国際ビジネス研究学会年報』(12): 253–262.
- La Porta, R., F. López de Silanes, and A. Shleifer. 1999. Corporate ownership around the world. *Journal of Finance* 54(2): 471–571.
- Laitinen, E. K. 2011. Effects of reorganization actions on the financial performance of small entrepreneurial distressed firms. *Journal of Accounting and Organizational Change* 7(1): 57–95.
- Laurinkeviciute, A. and Z. Stasiskiene. 2011. SMS for decision making of SMEs. *Clean Technologies and Environmental Policy* 13(6): 797–807.
- Lavia López, O. and Hiebl, M. R. 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.
- Lohr, M. 2012. Specificities of managerial accounting at SMEs: Case studies from the German industrial sector. *Journal of Small Business and Entrepreneurship* 25(1): 35–55.
- 牧本清子. 2013. 『エビデンスに基づく看護実践のためのシステムティックレビュー』日本看護協会出版会.
- Marc, M., D. Peljhan, N. Ponikvar, A. Sobota, and M. Tekavacic. 2010. Determinants of integrated performance measurement systems usage: An empirical study. *Journal of Applied Business Research* 26(5): 63–76.
- 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.
- 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.
- 宮崎淳子・桜井秀之・手塚大・藤原正樹・高力美由紀. 2014. 「中小食品製造業での製品別原価計算の必要性」『経営情報学会』(0): 9–12.
- 水野一郎. 2017. 「人本主義に基づく中小企業の管理会計」『關西大學商學論集』62(2): 91–107.
- 本橋正美. 2017. 「中小企業管理会計の事例研究アプローチ」『会計論叢』(12): 29–47.
- 本橋正美. 2018. 「中小企業の発展段階と管理会計システム（田中建二教授 退職記念論文集）」『会計論叢』(13): 75–93.
- 中寫道靖・飛田甲次郎・木村麻子. 2015. 「MFCA と TOC による環境管理会計の実務的課題と新たな利益獲得の可能性：事例研究を通して」『原価計算研究』39(1): 109–119.
- 梨岡英理子. 2009. 「実践マテリアルフローコスト会計(50) 環境管理会計を使った経営革新のためのアプローチに関する考察—PIUS-Check と MFCA, 中小企業への導入事例をもとに」『環境管理』45(11): 984–990.
- Neubauer, H., S. Mayr, B. Feldbauer-Durstmuller, and C. Duller. 2012. Management accounting systems and institutionalization in medium-sized and large family businesses: Empirical evidence from Germany and Austria. *European Journal of Management* 12(2): 41–60.
- 西村太佑. 2015. 「中小企業への導入手順例（特集 中小企業の管理会計活用入門）」『企業診断』62(4): 29–35.
- 西脇嘉一. 2000. 「〈研究ノート〉わが国中小企業における業績評価測定の実状と課題：非財務指標を会計測定システムに組み込むには」『産能短期大学紀要』33: 103–114.

- Odar, M., S. Kavcic, and M. Jerman. 2012. Performance measurement systems: Empirical evidence from Slovenia. *Ekonomski Istraživanja* 25(2): 445–464.
- 小椋俊秀. 2014. 「日本の中小企業における経営理念と経営計画の実態と業績に関する実証分析」『商學討究』65(1): 137–163.
- 岡輝英. 2015. 「管理会計って、本当に必要？（特集 中小企業の管理会計活用入門）」『企業診断』62(4): 16–19.
- Peel, M. J. and J. Bridge. 1998. How planning and capital budgeting improve SME performance. *Long Range Planning* 31(6): 848–856.
- Perren, L. and P. Grant. 2000. The evolution of management accounting routines in small businesses: A social construction perspective. *Management Accounting Research* 11(4): 391–411.
- Phadtare, M. T. 2010. Developing a balanced scorecard: The case of three construction firms of small size. *Journal of Asia-Pacific Business* 11(2): 135–157.
- Reid, G. C. and J. A. Smith. 2000. The impact of contingencies on management accounting system development. *Management Accounting Research* 11(4): 427–450.
- Ritchie, J. and S. Richardson. 2000. Smaller business governance: Exploring accountability and enterprise from the margins. *Management Accounting Research* 11(4): 451–474.
- Saccani, N., L. Songini, and P. Gaiardelli. 2006. The role and performance measurement after-sales in the durable consumer goods industries: An empirical study. *International Journal of Productivity and Performance Management* 55 (3/4): 259–283.
- 笹平敏昭. 2004. 「動的シミュレーションを用いた情報化に関する合意形成の促進手法—バランス・スコアカード (BSC) 手法とシステム・ダイナミックス (SD) の活用」『同志社政策科学研究』6(1): 223–239.
- 佐々木彰. 2002. 「物流 ABC (物流活動基準原価計算)：物流アウトソーサーを目指す地域中小物流業者の ABC 導入事例」『広島大学マネジメント研究』2: 54.
- 澤邊紀生・飛田努. 2009. 「中小企業における組織文化とマネジメントコントロールの関係についての実証研究」『日本政策金融公庫論集』(3): 73–93.
- 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(7): 1009–1023.
- 澤根哲郎. 2012. 「中小企業への業績測定システム導入試論：バランス・スコアカードを起点とした選択的枠組みとプロセス」『広島大学マネジメント研究』(12): 103–104.
- 関利恵子. 2011. 「長野県中小企業三社における環境管理会計手法の導入に関する実態調査—マテリアルフローコスト会計の導入成果と活用可能性」『會計』179(3): 391–405.
- Sharma, M. K. and R. Bhagwat. 2007. Performance measurement system: Case studies from SMEs in India. *International Journal of Productivity and Quality Management* 2(4): 475–509.
- Shields, M. D. 1997. Research in management accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research* 9: 3–61.
- 椎木和光・岡橋充. 1995. 「中小規模企業における原価計算システム：和歌山県下企業における若干の事例研究をふまえて（標題紙）」『地域研究シリーズ』10: 1–22.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press. 中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳. 1998. 『ハーバード流「21 世紀経営」4 つのコントロール・レバー』産能大学出版部.

- Sousa, S. D., E. Aspinwall, P. A. Sampaio, and A. Guimaraes Rodrigues. 2005. Performance measures and quality tools in Portuguese small and medium-sized enterprises: Survey results. *Total Quality Management and Business Excellence* 16(2): 277–307.
- 角谷光一. 1967. 「中小企業における原価計算—その実態調査報告の一端」『明治大学社会科学研究所紀要』(5): 125–141.
- 高田清昭. 1960a. 「わが国中小企業における原価管理の現状と問題点」『會計』78(3): 451–461.
- 高田清昭. 1960b. 「中小企業における原価管理の実情」『北九州大学商学部紀要』(7): 31–45.
- 田村真介. 2007. 「石巻地域中小企業の管理日報の事例研究—中小企業の管理会計理論構築の一環として」『石巻専修大学経営学研究』18(2): 19–44.
- Tapinos, E., R. G. Dyson, and M. Meadows. 2005. The impact of performance measurement in strategic planning. *International Journal of Productivity and Performance Management* 56 (5/6): 370–384.
- Thomsen, J. 2008. Processes of localization and institutionalization of local managers in economic functions in Danish-owned subsidiaries in Estonia, Latvia, and Lithuania around the 21st century. *Journal of Business Economics and Management* 9(4): 279–287.
- 飛田努. 2011. 「熊本県内中小企業の経営管理・管理会計実践に関する実態調査」『産業経営研究』(30): 29–42.
- 飛田努. 2012a. 「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：福岡市内の中小企業を調査対象として」『会計専門職紀要』(3): 57–69.
- 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』(31): 113–130.
- 飛田努. 2014. 「中小企業を対象とする管理会計研究の意義：経験的研究を行うための試論として」『中小企業季報』(1): 1–13.
- 飛田努. 2015a. 「中小企業の管理会計・財務管理研究の現状と課題」『年報財務管理研究』(26): 154–160.
- 飛田努. 2015b. 「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(4): 445–469.
- 飛田努. 2017a. 「中小企業の管理会計実務の分析視角：適合的なMASの構築と「会計リテラシー」の関係（第32回秋季大会統一論題 中小企業と経営分析）」『経営分析研究』(33): 53–65.
- 飛田努. 2017b. 「統一論題報告 中小・ベンチャー企業における簿記・会計による管理の有用性」『中小企業会計研究』(3): 37–49.
- 飛田努・佐藤信彦・成川正晃・鶴池幸雄・宮地晃輔・高橋賢・望月信幸・足立洋・原俊雄・戸田龍介・坂上学. 2016. 「簿記実務研究部会（中間報告）中小企業における業種別工業簿記・原価計算実務に関する研究（第31回全国大会）」『日本簿記学会年報』(31): 12–17.
- 飛田努・佐藤信彦・成川正晃・鶴池幸雄・宮地晃輔・高橋賢・望月信幸・足立洋・原俊雄・戸田龍介・坂上学. 2017. 「簿記実務研究部会（最終報告）中小企業における業種別工業簿記・原価計算実務に関する研究（第32回全国大会）」『日本簿記学会年報』(32): 17–23.
- 飛田努・宋田健一. 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.
- 豊島義一・大塚裕史. 2003. 「資料 石巻地域中小企業における原価計算・原価管理の普及と利用に関する実態調査報告」『石巻専修大学経営学研究』14(2): 111–131.

- 上東正和. 2015. 「わが国中小企業における管理会計実践の実態と展望（上）製造業の実態（青地正史教授退職記念号）」『富大経済論集』60(3): 559–601.
- 上東正和. 2016. 「わが国中小企業における管理会計実践の実態と展望（下）非製造業の実態（清家彰敏教授退職記念号）」『富大経済論集』61(3): 217–263.
- 上東正和. 2018. 「わが国卸・小売業における管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』63(3): 179–217.
- Villarmois, O. L. and Y. Levant. 2011. From adoption to use of a management control tool: Case study evidence of a costing method. *Journal of Applied Accounting Research* 12(3): 234–259.
- Williams, J. H. 1985. Job order cost accounting information systems. *Journal of Small Business Management* 23(2): 17–26.
- 山田一郎. 1958. 「企業体における予算制度の実例」『月刊中小企業』10(4): 33–37.
- 山田恵一. 2000. 「わが国法人中小企業の会計情報システムに関する実証的研究」『日本管理会計学会』8(1・2): 103–118.
- 山口直也. 2018. 「中小企業における管理会計の導入状況について（メルコ学術振興財団設立10周年記念国際シンポジウム（その1））—（講演録 管理会計研究の最新動向：助成研究者による成果報告）」『メルコ管理会計研究』(10): 48–54.
- 山北晴雄. 1999. 「中小企業の予算管理」『商工指導』(464-2): 18–32.
- 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」『会計』166(2): 188–201.
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好. 2008a. 「日本企業の管理会計実態(1) —実態調査研究の文献サーベイを中心として」『三田商学研究』51(3): 53–74.
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好. 2008b. 「日本企業の管理会計実態(2) —実態調査研究の文献サーベイを中心として」『三田商学研究』51(5): 33–49.
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好. 2009. 「日本企業の管理会計実態(3) —実態調査研究の文献サーベイを中心として」『三田商学研究』52(1): 25–35.
- Zengin, Y. and E. Ada. 2010. Cost management through product design: Target costing approach. *International Journal of Production Research* 48(19): 5593–5611.