

論 文

スタートアップ企業における  
製品・サービス別原価情報の有用性  
—学童保育事業を対象としたアクション・リサーチ—

江本雅人\*, 岩澤佳太\*\*, 鬼塚雄大\*\*\*, 横田絵理\*\*\*\*

<論文要旨>

本研究の目的は、スタートアップ企業において、製品・サービス別原価情報はなぜ・どのように有用なのかを解明することである。そのためアクション・リサーチを実施し、調査前は製品・サービス別原価情報を用いていなかった企業を対象に同情報を提示することで、経営意思決定にどのような変化が起こるのかを観察した。その結果、マネジャーらは経営意思決定を変化させ、同情報の有用性を認知した。これはスタートアップ企業では原価情報に基づかない経営意思決定が行われる傾向にあることや、原価情報の有用性を認知していない場合でも、情報を提示することで経営意思決定が改善するケースがあることを示していた。

<キーワード>

原価情報, 原価計算, スタートアップ, 経営意思決定, アクション・リサーチ

The Usefulness of Product/Service Cost Information in  
Start-up Companies

Masato Emoto\*, Keita Iwasawa\*\*, Yudai Onitsuka\*\*\*, Eri Yokota\*\*\*\*

Abstract

The purpose of this study is to explore why and how product and service cost information is useful in start-up companies. We observed what kind of changes occurred providing the information to the managers of Company A, which had not used the information for management decision making. As a result, the managers recognized the problems in their management decision-making and the usefulness of the information. These results indicate that even in companies that do not recognize the usefulness of cost information, providing cost information may improve management decision-making.

Keywords

Cost information, Cost accounting, Start-up company, Management decision making, Action research

2021 年 8 月 5 日 受付

2022 年 2 月 4 日 受理

\* 日本経営システム株式会社

\*\* 東京理科大学経営学部講師

\*\*\* 明海大学経済学部講師

\*\*\*\* 慶應義塾大学商学部教授

Submitted: August 5, 2021

Accepted: February 4, 2022

\* Japan Management Systems, Inc.

\*\* Lecturer, School of Management, Tokyo University of Science

\*\*\* Lecturer, Faculty of Economics, Meikai University

\*\*\*\* Professor, Faculty of Business and Commerce, Keio University

## 1. はじめに

本研究の目的は、スタートアップ企業、すなわち創業からの経過年数が若く比較的小規模な企業（福田 2014）において、製品・サービス別原価情報はなぜ・どのように有用なのかを探索的に解明することである。小規模企業では、扱う製品・サービスの多様性は限定的であることからコスト・オブジェクトは少なく、オペレーションもシンプルでありコスト・ドライバーも少ないため、原価計算は比較的容易だと考えられ、研究上の焦点にはなりにくかった。これは製品・サービスの多品種少量化が進み、生産技術も複雑化した現在の経営環境では、伝統的な間接費配賦に基づく製品・サービス別原価情報の正確性は歪曲しており、その有用性は低いという『レレバンス・ロスト』の議論の影響も大きい。

こうした中、近年では、スタートアップ企業を対象に、管理会計の機能を解明する研究が蓄積されている。いずれもスタートアップ企業は、成熟した大企業とは異なる管理会計の導入・運用実態があることを問題として取り上げるとともに、管理会計がスタートアップ企業の成長に貢献することを示唆している（Pelz 2019）。またスタートアップ企業において管理会計システムがなぜ、どのようにして採用されるか、管理会計システムの採用を促進する要因を検討した研究も多い（Davila and Foster 2005, 2007; 新井他 2012; 福田 2014）。このように、スタートアップ企業を対象とした管理会計研究においては、管理会計システムの採用要因および、管理会計システムの及ぼす影響や効果が明らかになりつつある。

しかし、先行研究には残された課題もある。第1にスタートアップ企業における製品・サービス別原価情報の活用に関する理論・実務ギャップの存在である。既述の通りスタートアップ企業における管理会計情報の有用性を示唆する経験的証拠が存在する一方で、多くの実態調査は、小規模組織ほど製品・サービス別原価情報は活用されていないことが報告されている（飛田 2011; 吉田・岩澤 2018）。例えば企業規模ゆえのリソースの不足（Laitinen 2001; 福田 2019）や、スタートアップ企業においては製品・サービス別原価情報が有効になる局面が限定的なことなども考えられるが、推測の域を出ず、明確な解は得られていない。

第2に、スタートアップ企業を対象とした管理会計研究は展開しつつあるものの、特に製品・サービス別原価計算に関しては、十分な研究が蓄積しているとは言えない。スタートアップ企業に関する管理会計研究を対象に、システマティックレビューを行ったPelz (2019)も、原価計算分野の研究が少ないことを示している。しかし原価計算・情報は、管理会計情報の中でも間接費配賦の構造や経営意思決定への貢献など多くの固有の論点を持つ。例えば創業まもないスタートアップ企業では、高い意思決定環境の不確実性に加えて、オペレーションの標準化が進んでいないため、過去情報である原価情報の陳腐化は、大企業以上に速い。また比較的組織が小規模で複雑化していないため、マネジャーの原価情報に関する需要は大企業とは異なることも想定されよう。実際に、スタートアップ企業では大企業とは異なる管理会計の運用実態や効果があることが経験的に示唆されている（Pelz 2019）。このようにスタートアップ企業では、特徴的な製品・サービス別原価計算・情報の運用実態が想定されるため、これに焦点をあてた研究も重要であろう。

以上を踏まえて本研究では、製品・サービス別原価情報を利用していないスタートアップ企業を対象に、アクション・リサーチを行うことで、スタートアップ企業における製品・サービス別原価が、どのように活用されるのかを解明する。

## 2. リサーチ・クエスチョンの提示

研究目的の解明にあたり、まずは本研究で着目するスタートアップ企業とその管理会計の利用について整理する。そのうえで、本研究では、「経営意思決定目的における製品・サービス別原価情報の利用」と、「製品・サービス別原価計算情報の提示に伴う変化」に焦点をあてる。以下、各々に関して先行研究をもとに述べた後、本研究で取り組むリサーチ・クエスチョン(RQ)を提示する。

### 2.1 スタートアップ企業とその管理会計の利用

まずは先行研究をもとにスタートアップ企業の特性について整理する。既述の通りスタートアップ企業とは、創業からの経過年数が若く比較的小規模な企業であり、創業から10年未満の企業を指すことが多い(福田2014)。

スタートアップ企業における管理会計実践を含む経営管理は、大企業とは異なることはもちろん、創業から一定の年数が経過した中小企業とも異なる特徴を持つ。例えば、スタートアップ企業における経営管理や意思決定プロセスは、新規事業を立ち上げて間もないことから、その公式化の程度は低く、マネジャーが状況に応じた意思決定を行う頻度が高いことが示唆されている(Moores and Yuen 2001)。起業家は、大企業のマネジャーに比べて会計情報に基づく分析は重視せず、自身の経験やより馴染み深い情報源を重視して意思決定することも明らかになっている(Kaish and Gilad 1991)。さらにスタートアップ企業を対象とした事例研究では、会計基準等にとらわれない独自の形で管理会計を実施している企業の存在も指摘されている(Pelz 2019)。

こうした研究を背景に、スタートアップ企業における管理会計の効果を解明した経験的研究が蓄積されるも一貫した結果は得られておらず、その有効性については議論がある(Pelz 2019)。その背景の1つにスタートアップ企業における環境不確実性の高さという特徴が挙げられる。新事業を立ち上げて間もないスタートアップ企業は、激しい環境不確実性が伴うとともに、組織内部の変化が激しいことも多い。例えば戦略計画の有効性に関する議論に依拠する形で、環境不確実性や変化がより激しいスタートアップ企業では、計画に依拠した経営管理には賛否がある(Brinckmann et al. 2010)。また大企業や創業からある程度時間が経過している中小企業と比較して、過去の経営情報の蓄積が少ないうえに情報の陳腐化も早いことから、フィードバック情報の活用や有効性についても議論がある。

本研究が着目する原価計算・情報について、そのスタートアップ企業における実施に関する経験的証拠はほとんど見当たらない。既述の通り管理会計情報の1つである原価情報については、間接費配賦をはじめとする固有の論点があることに加え、製品・サービス別原価情報の活用に関する理論・実務ギャップの存在も示唆される。そのためスタートアップ企業における原価計算・情報の有効性について経験的に着目する意義は大きいと言える。

### 2.2 経営意思決定目的での製品・サービス別原価情報の利用

原価情報には様々な利用目的が存在し、その目的によって原価情報に対する要求や活用も異なるため(岩澤2019; Schoute 2009)、調査にあたって着目する利用目的を限定する必要がある。原価情報の管理会計目的での利用は、経営意思決定目的とプランニング・コントロール目的に

大別される (Horngrén et al. 2015). 経営意思決定目的には、製品価格決定・プロダクトミックスの意思決定・自製か外注の意思決定などが含まれる。一方のプランニング・コントロール目的は、原価管理・予実分析・業績評価などが入る。

多様な利用目的の中でも、本研究では経営意思決定目的での利用に焦点をあてることが望ましい。その理由は、製品・サービス別の原価情報は、間接費配賦の問題もあって責任が曖昧になることが多く、業績管理には不向きなことも多い (尾畑 2017) ためである。主にプランニング・コントロール目的では、責任と会計範囲の適合が明確な期別あるいは、部門別・工程別に集計された原価情報が活用されることが多い。そのため同目的で製品・サービス別原価情報が機能する局面は、製品・サービスと会計責任が一致している時など限定的である。対して、経営意思決定目的では、特定の製品・サービスの価格決定やセールスミックスの決定などにおいて、製品・サービス別の原価情報の貢献可能性が高い。スタートアップ企業のような小規模企業においても、製品・サービス別の原価情報が経営意思決定を支援することで、組織業績の向上、延いては組織の成長に貢献する可能性が示唆されている (Jänkälä and Silvola 2012)。そこで本研究では、管理会計目的での原価情報の利用のうち、経営意思決定目的に着目する。

### 2.3 製品・サービス別原価情報の提示に伴う変化

本研究では、製品・サービス別原価情報を利用していないスタートアップ企業に、同情報を提示することで、どのような変化が起こるのか、あるいはなぜ変化は起こらないのかを観察する。これまで多くの管理会計研究で、手法や情報を導入した際に生じる変化を観察することにより、管理会計手法・情報の効果や影響が解明されてきた (谷 2004)。そこで本研究でも、製品・サービス別原価情報を新たに提示することによる変化を観察することで、スタートアップ企業における同情報の有用性を明らかにすることができる。また情報を提示したにもかかわらず、変化が生じなかった場合でも、なぜ利用されなかったのかを観察することで、スタートアップ企業における製品・サービス別原価情報の有用性に新たな視座を加えることができよう。

加えて当初は、製品・サービス別の原価情報を用いた経営意思決定を行っていなかった企業を対象とすることで、なぜ同情報を利用していなかったのかを明らかにすることもできる。スタートアップ企業における管理会計研究の残された課題の1つに、管理会計情報の有用性が示唆されながらも、原価情報の活用が進んでいないというギャップがあった。スタートアップ企業では製品・サービス別原価情報の効果や需要が限定的なことも推察されるが、経験的検証によりその理由を解明することは有用であろう。

以上の議論より、次の RQ を提示する。

RQ: 製品・サービス別原価情報を利用していないスタートアップ企業に、製品・サービス別原価情報を提示すると、経営意思決定はどのように変化するのか

### 3. 研究方法

#### 3.1 調査方法：アクション・リサーチの採用

アクション・リサーチは Lewin (1946) に端を発した研究者が対象に対して積極的に関与しながら対象の変化の過程と結果に関するデータを収集する研究手法である (松尾 2014)。他の研究手法と比べたアクション・リサーチのメリットは、対象となる組織に新たな実践を生み出し、その変化の過程についてデータを収集できることである (Gustavsen et al. 2008)。アクション・リサーチは実務上の課題を解決することも目的としており (Myers 2009)、研究者が起こすアクションによって調査対象に変化を起こすことで、調査対象企業に新しい知見をもたらす、調査対象者の能力を高めるといった実務への貢献可能性もある (Baard and Dumay 2018; Boog 2003)。本研究の RQ 解明のためには、製品・サービス別原価情報を提示する以前と以後におけるマネジャーの意思決定行動を観察し、意思決定プロセスにおける製品・サービス別原価情報の影響およびその背景についてのデータを収集する必要があるため、それを可能とするアクション・リサーチは本研究に妥当な研究方法である。

アクション・リサーチには多様なバリエーションが存在しており、それは研究者やリサーチ・サイトの問題意識に依存する (Friedman and Rogers 2008; 松尾 2014)。本研究は、研究の可能性を有する実務課題を発見し、その課題に対して研究者が介入し、その結果についての理論的考察から新たな知見を見出すことを意図している。そのため本研究は「アクション・リサーチの発展形態の一つである構築的アプローチ (Constructive Approach) (松尾 2014, 23)」を採用。Kasanen et al. (1993) によれば、構築的アプローチは、①研究の可能性を有する実務課題の発見、②当該課題の総括的な理解、③解決手法の考案、④解決手法の実行、⑤解決手法に関する理論との関係、およびその貢献の明示、⑥解決手法の適用範囲の考察、といったフェーズからなる。このフェーズに沿って本論 4 章以降の内容を先取すると、4 章 1 節にて調査対象の課題について概観し (①)、4 章 2 節にて当該課題についての理解を深める (②)。4 章 3～5 節では、当該課題に対して、本論執筆者による課題の解決策を提示し (③・④)、リサーチ・サイトに起きた変化とそのプロセスについて第 5 節以降で議論している (⑤・⑥)。

#### 3.2 調査概要

既述の通りスタートアップ企業では原価計算・情報が活用されることが少ないとはいえ、すべての企業で原価計算・情報を活用していないわけではない。そのため本研究では調査対象をスタートアップ企業のなかでもサービス業とした。サービス業は、固定費率の高さや業務の非定型性などから、原価計算の実施が製造業と比べ困難であるとともに、現場においてその必要性の認知も低く、原価計算の普及が進んでいない傾向にある (荒井 2010; 廣本・挽 2015, 51-53)。サービス業を調査対象とすることで、原価情報を提示した際の影響がより明確に観察できうるため、RQ 解明のためのリサーチ・サイトとして妥当である。

そこで本研究は、学童保育事業 A 社を調査対象として選定した。当社はサービス別原価情報を作成しておらず、それに伴って意思決定にこれを利用していない。加えて、運営する事業所は多様なサービスを提供しており、サービス別原価の把握が容易でないため、本アクションによるサービス別原価情報のインパクトをより明確に確認できうる。アクション・リサーチにあたって、同社に所属する全てのマネジャー 7 名に 3 回ずつ調査を行った<sup>1</sup> (表 1)。1 回目は、

表1 調査概要

調査対象マネジャー とその職務範囲	インタビュー日時・場所		
	①原価情報の提示前	②原価情報の提示	③原価情報の提示後
事業部長A (全事業所の統括)	2019/4/23(火) 15:30~16:30 本部会議室	2019/7/24(水) 10:30~13:00 本部会議室	2019/11/11(月)12:00~13:00 本部会議室
部長B (課長D・Eの管理と事業 所1つの直轄管理)	2019/6/13(木) 19:40~20:20 事業所1	2019/8/9(金) 9:30~10:00 本部会議室	2019/11/26(火)13:00~13:30 本部会議室
部長C (課長F・Gの管理と事業 所2つの直轄管理)	2019/6/12(水) 13:00~14:00 本部会議室	2019/8/5(月) 16:30~17:00 本部会議室	2019/11/20(水)13:30~14:00 本部会議室
課長D (事業所2つの管理)	2019/6/20(木) 9:30~10:30 事業所2	2019/8/6(火) 13:00~14:00 事業所2	2019/11/21(木)14:30~15:00 事業所2
課長E (事業所1つの管理)	2019/6/14(金) 15:30~16:30 本部会議室	2019/8/8(木) 15:00~16:00 本部会議室	—
課長F (事業所3つの管理)	2019/6/10(月) 12:00~13:00 事業所3	2019/8/7(水) 10:00~11:00 事業所3	2019/11/24(月)11:00~11:30 事業所3

サービス別原価情報の提示前の状況を主にインタビューにより確認し、2回目の調査では、事前に計算したサービス別原価情報を提示した。そして3回目の調査で、情報提示後の経営意思決定について確認した。一連の調査に加えてA社で導入している社内SNSでの議論を閲覧するとともに、2019年9月7日に本部会議室にて実施された価格決定会議に同席している。インタビューおよび会議内容は許可を取ったうえですべて録音し、データとして保存している。

アクション・リサーチを含む定性的調査は、研究方法の質と信頼性を担保する必要がある(横田他 2010; Jonson 1999)。研究方法としてのアクション・リサーチの質はそのプロセスに依存する(Gustavsen et al. 2008)。Schein (2008)では、アクション・リサーチとコンサルティングとの違いについて述べられている。それはリサーチ・サイトの抱える課題とその解決策について、研究者が主導するかリサーチ・サイトが主導するかによる。後者がコンサルティングと解釈されるのに対し、前者は課題およびその解決策の実行というプロセスにおいて研究者の役割が高く、アクション・リサーチとされる(Schein 2008)。本研究では、事前にリサーチ・サイトの現状と課題を把握することを目的としたインタビュー調査を行っている。この段階で研究対象としていること、アクション・リサーチを行う可能性があることについてリサーチ・サイトに説明している<sup>2</sup>。加えてメールと電話による追加的な調査、および社内資料や会計情報も用いることで、本研究ではアクション・リサーチとしての質の確保に努めた。他方、アクション・リサーチは研究者が主体的に介入してしまうために研究の客観性が低くなるという問題点が指摘される(三矢 2007)。恣意性を限りなく小さくし、客観性、信頼性を確保するためには、必要十分な情報を開示すること(横田他 2010)に加えて、研究者とリサーチ・サイトとの関係など、参加者がどのように、どの範囲で介入したのか、その方法について示すことが必要となる(Flick 1995; Smith 2011)。本研究の参加者は、過去に非正規雇用従業員としてA社に雇用さ

れていた。しかし当該参加者はA社の学童保育事業に直接関係しない間接部門の所属であり、加えてアクション・リサーチに関して特別な報酬契約は結ばれていない。また本論は4名による共同執筆であるが、非正規雇用契約を結んだことがあったのは、共同研究者の1名であり、他の共同執筆者3名に対しても今回のアクション・リサーチに関する金銭等報酬の授受は発生していない。参加者はA社の承諾を経たうえで共同執筆者にデータを公開し、A社の現状と課題の把握、解決策（製品・サービス別原価計算）の思案およびその後の結果の解釈を共同執筆者と共にやっている。報酬契約がなく、加えてA社に関与しない外部者が研究プロセスに参加することで、恣意性を可能な限り排除することに努めている。

## 4. アクション・リサーチ

### 4.1 事業概要と事業戦略

約5年前に学童保育事業を創業したA社は、これまで首都圏を中心に約10の事業所を展開している。小学生の下校から保護者の帰宅までの保育を基本サービスとしている。

現在のA社の基本的な事業戦略は、「高所得者世帯をターゲットに、学習指導付きの学童保育サービスを提供する」というものである。保育のみを行う公設学童保育や民間学童保育との差別化を図り、通常の保育に加え、国語、算数などの基礎的な学習指導からプログラミングや科学に関する応用的な学習まで様々な学習講座を展開している。

したがってA社のサービスは、①基本サービス（学校からの送迎と保育、週1日～5日のプランがある）、②学習講座、③オプションサービス（家庭までの送迎や食事など）の3つからなり、各々に価格が設定されている。

こうした事業戦略が功を奏したこともあり、A社の売上や事業規模は、創業時から拡大している。集客も年々拡大しており、現在では多くの事業所で定員に対する充足率は8割を超えている。創業から約5年を経て提供するサービスやそのオペレーションについても概ね標準化されてきた。

一方でA社は収益性に課題を抱えており、提供するサービスが多岐に渡ることによる原価の増大から、すべての事業所で安定した営業利益を出すことが難しいといった課題を抱えていた。

### 4.2 サービス別原価情報の提示前の経営意思決定

A社におけるサービス価格およびセールスマックスの決定といった経営意思決定は、事業戦略や市場価格をもとに前年のものを見直す形で決定されていた。その際、サービス別原価情報は特に利用されておらず、計算もされていなかった。以下、アクション・リサーチ前の経営意思決定の実態について説明する。

#### 4.2.1 経営意思決定のプロセス

A社の経営意思決定プロセスは以下の通りである。次年度のサービス内容と価格について、前年度6月から11月の最終決定まで、課長以上のマネジャー7名を中心に決定される。この

一連のプロセスは、①各部課長による課題抽出、②各部課長による予算策定とサービス内容・価格の素案作成、③サービス内容・価格の決定会議、④事業部長Aによる精査と修正の4つの段階がある。すなわち各部課長からのボトムアップと事業部長Aからのトップダウンを通して決定される。

こうしたプロセスに基づき、各事業所では毎年サービス内容・価格の改定が行われてきた。提供するサービス内容は全事業所でおおむね共通だが、その価格およびセールスマックスに関しては、各担当マネジャーに意思決定権限がゆだねられており、事業所によって異なる。これはエリアによって顧客層が異なることや競合の有無、事業所によってキャパシティに差があることに起因する。例えば、基本保育サービスでは「週何日からの利用を受け入れるか」が焦点となる。どの事業所でも週3日以上利用は可能であるが、週1日、週2日といった低頻度利用を可能とするかは管轄するマネジャーの判断となる。ただしサービス内容・価格の素案は、事業部長Aの価格戦略の影響も大きい。したがって各部課長は、この価格戦略の中で、どのサービスを採択すべきか、それに対してどの程度の価格をとるべきかを、前年度の実績を基準に考えていた。

#### 4.2.2 サービス価格・セールスマックスに関する経営意思決定の方針

以下の事業部長Aの言葉に見られるように、学習指導教育付きのサービスを提供するA社では、全社的な方針として、多くの学習講座を受講してもらい教育機会を増やすために、基本保育サービスも週5日利用者を優先的に充足させるといったセールスマックスを目指していた。

そのため価格は、基本保育サービスは、週あたりの利用日数が多いプランの方が1日あたりの価格が安くなるよう割引し(表2)、学習講座サービスも講座パックとしてセット売りし、複数講座を受講した方が1講座あたりの価格が安くなるよう割引をしていた。前者の基本保育サービスは1日あたり最大で約6割、後者の学習講座サービスも1講座あたり最大で約3割の割引率であった。これにより「週3日通うよりも週5日通う方がお得」「講座を1つ受講するよりも5つ受講する方がお得」という顧客の心理を働かせ、より多くの日数の利用、より多くの講座受講を促していた。より多くのサービスを利用してもらうことで教育的効果を向上させたいという意図があった。

「我々も提供価値と連動していて、単に客単価を高くしたいというだけではなく、『我々は教育を提供する学童保育がしたいです』と、『そのためにはたくさん使っていただく必要があります。だから週5でご利用ください。これが一番1日あたりの金額でお得ですから。』としている。」(事業部長A)

#### 4.2.3 経営意思決定上の問題意識：サービス価格に関する議論

既述の通り、利用者がある程度充足してきたにもかかわらず、収益性について、営業利益が赤字の事業所が一定数存在するといった課題も抱えていたA社では、サービス価格の適正性が経営意思決定上の主たる論点となっていた。具体的には、さらなるサービス価格の一律値上げの方針について議論されており、マネジャーらの間でも賛否が分かれていた。A社は創設当時



表 2 調査概要

基本サービス	週 5 日	週 4 日	週 3 日	週 2 日	週 1 日
小 1	43,500円	40,200円	31,900円	—	—
小 2	42,400円	39,100円	31,200円	—	—
小 3 以上	41,300円	38,000円	30,600円	24,800円	13,800円

※価格は参考値であり、実際のものとは異なる。

から全事業所で値上げを繰り返しており、これによって全社の平均客単価は、創設当時から約 1.75 倍に向上してきていた。

以下の発言に見られるように、サービス価格の一律値上げを支持するマネジャーらは、主に前年までの利益率の低さを根拠にしていた。ただしこれまでも値上げを実施していたこともあり、集客の悪化を懸念して、これ以上の価格の上昇には反対しているマネジャーも多く存在していた。

「賛成でしたね。これだけのハード（施設・設備）で子供たちを迎えて、7時までスタッフの方が頑張ってくれて、で、これだけやってるのに赤字っていうのは、そもそも価格が違うんじゃないかっていうところが出発点ですね。」（課長 D（支持派））

「やっぱり高いんですよ。で、これ以上上げたら、来る人はいるけど、削られる人はいますね。で、それは事実起こっていて、講座数を減らしている人もいますよ。でも（学童自体を）辞めるわけにはいかないから（利用は継続している）。だから結論は、上げたくない。で、自分は何をしようとしているかというところ、これ（価格）をステイさせるために、別の手段（として）、市から補助金がもらえないかって今やっています。」（部長 C（反対派））

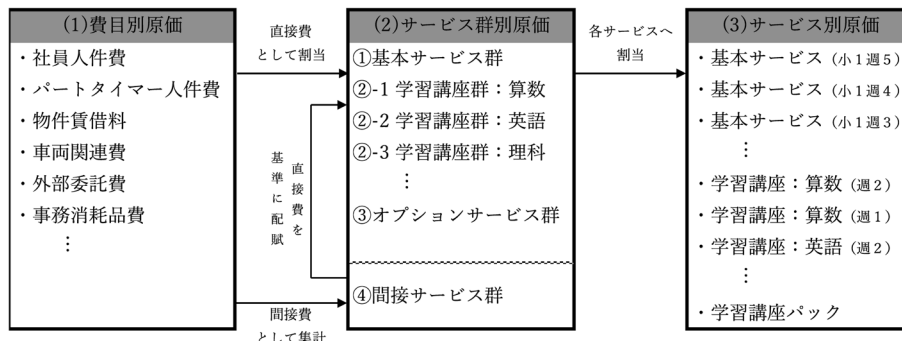
A 社の経営意思決定は、マネジャー 7 名を中心に行われていたが、創業より前年度の実績をベースに修正を繰り返す形で行われていたため、収益性の低さといった経営課題は、価格が適正よりも低いこと、あるいは集客力が低いことに起因すると考えられていた。経営意思決定にサービス別原価情報は特に用いられず、マネジャーの中でこれを必要とする声も特に上がっていなかった。

#### 4.3 サービス別原価情報の作成と計算結果

本節では、本研究におけるアクションであるサービス別原価情報の作成方法と計算結果の概要について説明する。一連の計算と分析は、2019 年 5 月の単月実績に基づき、全ての事業所を対象として、事業所ごとに行った。

本調査で行ったサービス別原価の計算方法は図 1 の通りである。まず、(1) 費目別原価を事業所別月次損益計算書の科目ごとに取得し、これを (2) サービス群別原価に割り当てた。ここでサービス群として設定したのは、①基本サービス群（学校からの送迎と保育）、②各学習講座群、③オプションサービス群（家庭までの送迎や食事など）、④間接サービス群（事務や会

図1 サービス別原価の計算方法



議など、利用者に直接的に価値を提供しない活動)の4種類である。各費目別原価のうち、①～③のサービス群と直接的な資源消費関係がある原価については、実費または直課・配賦により、直接費として割り当てた。また、①～③と直接的な資源消費関係がない原価については、④間接サービス群に集計し、直接費を基準として①～③に配賦した。

次に、(2)サービス群別原価のうち、当事業の中核的なサービスであり、金額的重要性の高い①基本サービス群と②各学習講座群については、(3)サービス別原価に割り当てた。①基本サービス群の原価については、各基本サービス(小1週5、小1週4など)の週のべ利用実績時間を元に配賦した。②各学習講座群の原価は、各学習講座の受講形態(週2回受講、週1回受講、パック受講など)ごとの月のべ受講者数を基準に配賦した<sup>3</sup>。

上記の方法により算出したサービス別原価を、サービス別の売上と対応させ、図2に示すサービス別収益性分析の形式に取りまとめた。後のマネージャーへの原価情報の提示では、このフォーマットにより、管轄する事業所のサービス別原価情報ならびに収益性情報を提示している。

作成されたサービス別原価情報と収益性分析からは、収益性に関する2つの課題が浮き彫りとなった。まず、基本サービス週5日利用の収益性の低さである。A社では、収益性の観点と教育効果の観点から週5日の利用者を優遇顧客としてきた。しかしながらサービス別原価計算とそれに基づく収益性分析を通して、多くの事業所でサービス利益率が営業赤字の水準<sup>3</sup>にあることが明らかとなった。特に基本サービスについては、預かり時間の長さや預かり日数の多さから割り当てられる原価が高くなり、売上で原価を賄いきれない低い利益率となっている事業所が散見された。この点についての解決策としては、原価低減と売上増大があげられるが、原価低減に関しては、短期的に管理可能な原価としてはパートタイマーの人件費のみであるため、利益に対する大きな効果は見込めず、加えて保育の安全性を脅かす危険性すら考えられる。一方、売上増大に関しては、利用者数を向上させることが最大の手段であるが、フルキャパシティ(預かり定員)に近い利用者数を擁する事業所ではこれ以外の手段を講じる必要がある。

2つめに、学習講座パックの収益性についても、サービス利益率が営業赤字にある事業所が多いことがわかった。基本サービスと同様に、優遇対象としているサービスに関しては大幅な値引きがなされているゆえに、利益率が低い。フルキャパシティ(預かり定員)に近い利用者

図2 サービス別収益性分析

	基本サービス				学習講座				オプション	全サービス 合計	
	小1週5	小1週4	…	小計	算数 (週2)	算数 (週1)	…	学習講座 バック	小計		
サービス売上	580,000	126,000	…	1,870,000	12,000	152,000	…	381,000	870,000	115,000	2,855,000
サービス原価	528,000	97,000	…	1,356,000	10,000	92,000	…	346,000	686,000	125,000	2,167,000
サービス利益	52,000	29,000	…	514,000	2,000	60,000	…	35,000	184,000	-10,000	688,000
サービス利益率	9.0%	23.0%	…	27.5%	16.7%	39.5%	…	9.2%	21.1%	-8.7%	24.1%

※数字は参考値

数で安定してきている現在の状況下で、学習講座の収益性をさらに拡大・安定化させるためには、学習講座バックのサービス内容や価格設定の再考・変更の余地がある。

#### 4.4 サービス別原価情報の提示とその後の経営意思決定

サービス別原価情報を提示すると、すべてのマネジャーが経営意思決定を変化させ、サービス別原価情報の有用性を認知するようになっていた。以降、本節では、情報を提示した直後の反応とその後の変化について記述する。

##### 4.4.1 提示直後のマネジャーの反応

計算したサービス別原価情報を提示するにあたり、マネジャーの理解容易性を高めるため計算プロセスを簡単に説明し、既述の計算結果と発見事項を説明した。なお、各マネジャーの反応を観察するため、互いの反応が影響をおよぼさないように個別に説明・調査を行っている。

サービス原価情報の提示を受けたマネジャーは、収益性の偏りに驚き、経営意思決定の変更を検討する必要性を認知した様子が見られた。いずれのマネジャーもこれまで前年度の見直しを繰り返した形で行われてきた経営意思決定を大きく見直していく必要があることを感じていた。

「事業所 X はとにかく家賃が高い。だから高い価格設定にしていたけれども、それでも足りないということに気づいた。」(部長 C)

「(基本の保育サービスについては、) あんまり上げたくないけれども、考え直さないといけないと思った。(価格を) 下げることはないと思う。」(課長 G)

##### 4.4.2 提示後の経営意思決定の変化

サービス別原価情報の提示後、A社の経営意思決定は大きな変化が観察された。従来のA事業部長の主導で掲げられた「高付加価値の教育付保育サービスを提供する」という事業戦略に基づく高頻度利用顧客優遇の価格設定やセールスマックス案に対し、課長Fを中心に見直しの必要性を訴える声が上がった。

「すでに(サービス別原価計算の)結果を聞いた方は話が入っていると思いますが、週5日利用者が利益構造上は収益性が低い、という話が上がっております。価格戦略におい

でも検討の事案になるかと思いますが、週5日で登録いただくことをどこまで推奨するのは考えていく必要があると思います。利益だけを考えると、週5日利用者3名より週3日利用者5名の方が収益性が高い。」(課長F)

従来継続していた経営意思決定方針の変更は、マネジャー内でも賛否が分かれ、セールスマックスは変更せずこれまでも議論されていた一律的な値上げで対応すべきという意見や、集客に注力し充足率を上げることを優先すべきなどの意見も見られた。

「週5日利用者の利益については衝撃を受けましたが、価格を調整すれば良いと思います。」(課長E)

「話を鵜呑みにしてはいけないと思いますよ。というのも彼(筆者)の話ですと週3日利用者の方が利益率が良いという話に聞こえましたが、それは週3の金額設定が今のところ適正なのであって、週5日利用者の金額設定が低いのだと思います。」(部長B)

こうした議論が社内SNSや会議で幾度となく繰り返された結果、最終的に事業部長Aの主導によりサービス価格やセールスマックスを事業所毎に大きく変更する経営意思決定方針に変更された。この背景には、サービス別原価情報により、おおよそキャパシティ上限まで集客している事業所でも収益性の悪い高頻度利用顧客を優先して受け入れているために、赤字に陥っている状態が浮き彫りになったことがある。また次年度についても多くのサービス利用希望者が集まっている事業所では、週5日利用を促進してしまうとキャパシティを超過してしまうという問題もあった。高頻度利用に大幅な割引をかけると、本来低頻度を希望する顧客まで、高頻度利用を促進してしまう可能性がある。そのため、事業所ごとのキャパシティや次年度の集客見込みを踏まえたうえで、従来の全社的な「高頻度顧客の優遇」「サービス価格の一律的な値上げ」といった経営意思決定を変更し、各マネジャーが事業所毎に柔軟な経営意思決定を行うよう方針転換がなされた。

「(今までは)売上を増やしましょうって言ってきました。どうやって増やすかっていうと、週5日利用を優遇しましょうとか、講座パックを売っていきましょう、提供価値を大きくしていきましょうっていうことをやってきて、第1フェーズそれで、全体として営業利益を上げるところまで改善してきた。で、次はどうしていくんですかっていうと、キャパシティが限られているわけなので、充足率が高いところに関しては増やせ増やせっていうわけではなくて、利益率にこだわっていきましょうと、利益を拡大させていきましょうっていう話です。週5日利用者の優遇は下げてもいいし、講座パックの価格を上げてもいいし、週1・週2利用をあえて採択してもいいし、そうすることによって、利益率の高い商品売っていきましょうということ。」(事業部長A)

こうしてA社の経営意思決定は、従来の単価の高いサービスを重点的に販売していく方針のみならず、利益率の高いサービスを販売していく方針を許容する経営意思決定へと大きく修正した。この修正された方針に基づき、マネジャーらはそれぞれの事業所のサービス内容・価

格を再度検討し、決定することになった。その結果、より具体的には、例えば部長 B・課長 D が、従来のセールスマックスを維持しつつ、一律的な値上げを実施したのに対し、部長 C・課長 F は、セールスマックスの変更を意図して高頻度利用顧客への割引を廃止し、課長 G は管轄事業所に応じて、その両者を取り入れる等の変更を行った。またほとんどの事業所で、学習講座のバック割引の見直しがなされた。

#### 4.5 経営意思決定の変化による影響：有用性の認知と事業の黒字化

アクション・リサーチの結果、A社の経営意思決定に対して、提示したサービス別原価情報が意思決定プロセスに大きな影響を与えたことが観測された。当初のA社のマネジャーらはサービス別原価情報を経営意思決定に利用しておらず、その必要性も感じていなかったが、サービス別原価情報を提示したことで、これまでの経営意思決定の問題点が明らかとなり、これをベースとして経営意思決定を変更していた。加えて、この経験により、マネジャーらがサービス別原価情報の有用性を認知するようになった様子も観察された。

「あれ（サービス別原価情報）は非常に参考になって、今まで週5週5ってこだわってたんですけど、週3でもいいなっていう風になって、週3でも講座パックを取れるようにしたんですよ。週5で頑張ってた講座パックを取ってたような人たちが週3でも講座パックを取れるようにした。それで（基本サービスと講座の料金を）足し合わせると一緒っていう構造にした。原価の部分では下がるので、それ考えると良かったなって思いますね。」（部長 C）

「（サービス別原価計算によって）実は週5日はあんまり利益がたってない、週3日の人が実は利益をもたらしているんだっていうのが（分かったことで）、やっぱり週5日優遇、優遇っていう風に考えていた、刷り込まれていたのが（変わった）。自分の中でこだわっていた、縛られていたところから解放されて、（週利用日数が）少なくとも良いのかもしれないなって（考えが変わった）」（課長 D）

こうした経営意思決定の変化の結果、翌年度の同社の収益性は大きく向上することとなった。2020年度4、5月は新型コロナウイルスの流行による緊急事態宣言の影響で、通常の営業ができなかったため、売上は一時的に落ち込んだものの、翌6月には、対前年度同月で売上高が116%、営業利益は1,407%と大幅に上昇した。売上の上昇はもちろん、それを上回る営業利益の大幅な上昇は、サービス別原価情報に基づいた経営意思決定の変更が効果的であったことを裏付けていると言えよう。サービス別の原価を意識した経営意思決定が行われるようになったことが、収益性の大幅な改善に寄与した。

## 5. 考察

### 5.1 スタートアップ企業における製品・サービス別原価情報に基づかない経営意思決定

調査前のA社の経営意思決定は、製品・サービス別原価情報に基づいておらず、その必要性さえ認知されていなかった。当初は基本の保育サービスのみの提供から事業がスタートしたため、単一サービスの価格決定が、事業全体の収益性を規定していた。そのため市場価格を照らしつつ損益計算書をもととした事業所毎の損益管理を行えば、サービス価格の意思決定は比較的容易であり、その適切性の判断も可能であった。しかし事業規模の拡大に伴う事業所数の増加や、学習講座サービスや各種オプション、それに伴う割引などによる提供サービスが多様化し、価格戦略も複雑化した。これにより原価発生因も複雑化していたが、サービス別原価情報を用いない経営意志決定に成功体験を持つA社では、これを活用するインセンティブは働かなかった。損益計算書上での収益性の悪化は、一律的な値上げにより対処することが検討されており、マネジャーの中には、値上げに反対するものもいたが、セールスマックスの見直しやサービス別に収益性や価格の妥当性を検証する必要性を感じるマネジャーはいなかった。

この点に関して、既述の通り、先行研究では初期に自信を高めた経営者や未経験の事業であるほど、経営において情報の探索努力を行わないことが示されている (Cooper et al. 1995)。また起業家は、大企業のマネジャーに比べて会計情報に基づく経済分析は重視せず、自身の経験やより馴染み深い情報源を重視して意思決定することも明らかになっている (Kaish and Gilad 1991)。すなわち、初期に事業に成功し、規模が拡大している途中では、成功体験を無意識的に踏襲し、会計情報に基づかない直感や経験を重視した意思決定が行われる傾向にある。

本研究の事例および先行研究からは、スタートアップ企業における製品・サービス別原価情報の活用について以下のような可能性が指摘できる。創業当初は必要がなかった製品・サービス別原価情報も、事業の拡大に伴いその必要性や有用性が向上しているにもかかわらず、成功体験をもつスタートアップ企業では、初期の経営意思決定プロセスを踏襲する傾向にあるため、その必要性や有用性は認知されず、活用されないことがある。そしてその結果、時に誤った経営意思決定を促進してしまう可能性がある。

### 5.2 経営意思決定の変更と成果の改善：原価情報の活用と有効性の認知

A社ではサービス別原価情報を活用した結果、経営意思決定の成果が改善していた。製品・サービス別原価計算を行い、原価および収益性に関する情報の提示により、サービス価格だけでなく、事業戦略の妥当性や事業所毎の適切なセールスマックスの検討、高頻度利用顧客への割引率の見直しなど多くの論点から経営意思決定を見直すこととなった。そしてこうした新たな選択肢の創出と検討により、翌年度の事業の収益性は大きく改善されたことから、経営意思決定の変更が有効であったと言える。加えて、こうした意思決定プロセスにおいて、製品・サービス別原価情報が活用された結果、マネジャーらはその有用性を強く認知していた。

A社において製品・サービス別原価情報が経営意思決定に活用されていなかった背景には、原価情報固有の活用の困難性も指摘できる。例えば、スタートアップ企業を対象とした先行研究では、同じ会計情報でも、損益計算書や貸借対照表等の財務諸表については、ステークホルダーなど外部から要請により作成や活用が進むことが示されている (Cassar 2009)。一方で、製

品・サービス別原価計算は、間接費・共通費の配賦や売上原価と製造原価の不一致など、非会計担当のマネジャーには理解が困難な点も多い（岡本 2000）。実際に岩澤（2020）は、原価情報の活用には、利用者であるマネジャーが、原価情報と自身のタスクとの関連性を認知していることや原価数値が理解容易であること等が必要条件であることを経験的に示している。そのため、スタートアップ企業においても、製品・サービス別原価情報を経営意思決定に活用するためには、その関連性や有用性を認知する必要があると言えよう。

もちろん本研究で観察された変化は、全てのスタートアップ企業で必ず発生する現象という訳ではない。先行研究でも創業から年数が浅く、比較的規模が小さいスタートアップ企業は、環境不確実性が高くや意思決定プロセスも公式化されていない傾向が指摘されているが、そのような特徴に該当しないケースもあるだろう。その場合、当初から製品・サービス別原価情報を意思決定に活用しているスタートアップ企業や、導入しても大きな変化がない企業もあるかもしれない。

## 6. おわりに

本研究は、スタートアップ企業において製品・サービス別原価情報がなぜ・どのように有用となるのかについて、「製品・サービス別原価情報を利用していないスタートアップ企業に、製品・サービス別原価情報を提示すると、経営意思決定はどのように変化するのか」という RQ を掲げ、アクション・リサーチを行った。

その結果、従来、製品・サービス別原価情報を利用していなかった A 社では、同情報を提示したことで意思決定プロセスにおいて新たな選択肢が創出・検討され、全てのマネジャーがサービス価格やセールスマックス等の経営意思決定を変化させたことで、翌年度の大幅な収益性の向上に繋がった。これによりマネジャーらは、同情報の有用性を強く認知することとなった。このことは起業当初製品・サービス別原価情報の必要がなかった企業でも、徐々に事業が拡大しサービスが複雑化していくと、従来の経営意思決定ではうまくいかないケースがあること、そして、そのようなケースでは、マネジャーがその必要性を認知していなかったとしても、製品・サービス別原価情報を提示することで経営意思決定が改善することなどを示していた。

本研究の発見事項、および貢献は以下の通りである。第 1 に、スタートアップ企業における原価計算・情報の活用について新たな経験的証拠を蓄積し、理論・実務ギャップに示唆を与えている。スタートアップ企業をはじめとした中小規模企業における原価計算・情報に関する知見は、予算などマネジメント・コントロールに比べて極端に少ないことを指摘していた（Gosselin 2007; Pelz 2019）。対して本研究では、製品・サービス別原価計算・情報の有用性をアクション・リサーチに基づき示した点に貢献が認められる。これにより、スタートアップ企業における管理会計情報の有用性が確認されているながらも、実態調査ではその活用が進んでいないという課題に示唆を与えることができた。具体的には、スタートアップ企業では原価情報等の経営情報に基づかない経営意思決定が行われる可能性が高く、経営意思決定は事業規模の拡大に伴い限界が生じることもあることを改めて確認した。加えてそのような状況においても、製品・サービス別原価情報は経営意思決定の見直し・改善を促進し、その有用性も認知されるようになることを確認している。したがって、スタートアップ企業においても製品・サービス

別原価情報の有用性は高い可能性があるにもかかわらず、その有用性を認知していないことから、理論と実態のギャップが発生している可能性が指摘できる。

第2に、実務への貢献があげられる。アクション・リサーチは実務上の課題を解決することも目的とした調査手法であり (Myers 2009)、研究者が起こすアクションによって調査対象に変化を起こすことで、調査対象企業に新しい知見をもたらす、調査対象者の能力を高めるといった実務への貢献可能性がある (Baard and Dumay 2018; Boog 2003)。既述の通り、スタートアップ企業をはじめとした中小企業において原価計算・情報はうまく活用されていない現状がある中で、本研究は実務への有益なインプリケーションがある。中でも従来必要性を認知していなかった企業でも、実際に製品・サービス別原価情報を提示することで、経営意思決定が変化しその有用性の認知に繋がっていたことは、実務における会計学教育の意義を示唆している。会計情報の有用性を啓蒙することは、スタートアップ企業における管理会計に関する研究群で多く残る理論・実務ギャップ (Pelz 2019) の解消に貢献する。

一方で本研究にはいくつかの課題もある。本研究の提示した現象がスタートアップ企業でおこりうることを示したものの、これらは、すべてのスタートアップ企業で必ず発生するわけではない。例えば事業規模が拡大しても取り扱い製品・サービスが多様化しないケースでは、原価構造は大きく変化しないであろう。またマネジャーが会計・経理の知識が豊富な場合、組織規模の拡大と共に自然と原価計算の精緻化を図り、原価情報に基づく経営意思決定を進める可能性も想定される。次いで、本研究はスタートアップ企業をはじめとした中小規模企業に対して原価計算・情報の有用性は提示できたものの、原価計算技法を導入するための人材不足およびそうした人材を採用するための資金不足といった導入の阻害要因 (Laitinen 2001; 福田 2019) を克服する方策の提示には至っていない。

しかしながら本研究は、これまでほとんど言及されてこなかったスタートアップ企業における原価計算・情報の有用性、および有用性が認知される状況・過程について示した点で既存研究領域を展開させることができたと言えよう。今後は本研究を端緒として、スタートアップ企業における原価計算の導入とその有用性に関する経験的証拠を蓄積していくことが求められる。

## 謝辞

本調査に全面的に協力頂いた A 社の事業部長はじめマネジャーの皆様へ感謝申し上げます。また大変建設的なコメントを頂いた匿名レフリーの2名の先生方にも感謝申し上げます。なお、本稿は科研費 (JP21K20159) の助成による成果の一部である。

## 注

<sup>1</sup> ただし、課長 E に対しては、インタビューの都合により3回目のインタビューを実施していない。



- 2 この際にアクション・リサーチに発展した場合に内部データの一部（あるいは全部）を外部研究者（今回の共同執筆者）に開示すること、および研究成果として外部に公表する可能性について承諾を得ている。
- 3 A社では各事業所の売上高に一定比率（約25%）で本社経費等が割り当てられるが、本調査ではこの費用を非原価として扱っている。サービス利益率が営業赤字の水準であるというのは、サービス利益率がこの比率を下回っている状態を指す。

## 参考文献

- 荒井耕. 2010. 「サービス業における原価計算の普及阻害メカニズムとその可変性：医療を中心とした「人対人」サービス業に焦点を当てて」『原価計算研究』34(1): 1-10.
- 新井康平, 梶原武久, 横下伸一郎. 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.
- Baard, V. C. and J. Dumay. 2018. Intervensionist Research in Accounting: Reflections on the Good, the Bad and the Ugly. *Accounting and Finance* 14(October): 1-28.
- Boog, B. W. M. 2003. The Emancipatory Character of Action Research, Its History and the Present State of the Art. *Journal of Community and Applied Social Psychology* 13: 426-438.
- Brinckmann, J., D. Grichnik and D. Kapsa, 2010. Should Entrepreneurs Plan or Just Storm the Castle?: A Meta-analysis on Contextual Factors Impacting the Business Planning-Performance Relationship in Small Firms. *Journal of business Venturing* 25(1): 24-40.
- Cassar, G. 2009. Financial Statement and Projection Preparation in Start-up Ventures. *The Accounting Review* 84(1): 27-51.
- Cooper, A. C., T. B. Folta and C. Woo, 1995. Entrepreneurial Information Search. *Journal of Business Venturing* 10(2): 107-120.
- 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.
- 福田淳児. 2014. 「スタートアップ企業におけるMCS研究に向けて」『経営志林』50(4): 37-51.
- 福田淳児. 2019. 「スタートアップ企業におけるMCSの採用とその精緻化」『メルコ管理会計研究』11(2): 3-23.
- Flick, U. 1995. *Qualitative Forschung*. Rowohlt Taschenbuch Verlag GmbH (小田博志, 山本則子, 春田常, 宮地尚子訳. 『質的研究入門：人間科学のための方法論』春秋社).
- Friedman, V. J. and T. Rogers. 2008. Action Science: Linking Causal Theory and Meaning Making in Action Research. in edited by Reason, P. and H. Bradbury. *The Sage Handbook of Action Research · Participative Inquiry and Practice*. Sage Pub Inc.: 252-265.
- Gosselin, M. 2007. A Review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation, and Consequences. in edited by Chapman, C. S., A. G. Hopwood, and M. D. Shields. *Handbook of Management Account-*

- ing Research* 2nd edition. Oxford: Elsevier Ltd.: 641–671.
- Gustavsen, B., A. Hansson and T. U. Qvale, 2008. Action Research and the Challenge of Scope. In Action Research. in edited by Reason, P. and H. Bradbury. *The Sage Handbook of Action Research · Participative Inquiry and Practice*. Sage Pub Inc.: 63–76.
- 廣本敏郎, 挽文子. 2015. 『原価計算論 第3版』中央経済社.
- Horngrén T. H., S. M. Datar and M. V. Rajan, 2015. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 15th edition, Prentice-Hall.
- 岩澤佳太. 2019. 「原価情報品質を構成する4つの品質次元：意思決定環境と利用目的による規定」『原価計算研究』42(2): 65–78.
- 岩澤佳太. 2020. 「活用される原価情報の品質：工場内アンケート調査に基づく考察」『会計プログレス』21: 32–45.
- Jänkälä, S. and H. Silvola, 2012. Lagging Effects of the Use of Activity-Based Costing on the Financial Performance of Small Firms. *Journal of Small Business Management* 50(3): 498–523.
- Jonson, S. 1999. *Action Research in Management Accounting Studies*. GRI-report. Gothenburg University.
- Kaish, S. and B. Gilad, 1991. Characteristics of Opportunities Search of Entrepreneurs Versus Executives: Sources, Interests, General Alertness. *Journal of Business Venturing* 6(1): 45–61.
- Kasanen, E. and K. Lukka. 1993. The Constructive Approach in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research* 5(Fall): 243–264.
- 片岡洋人. 2011. 『製品原価計算論』森山書店.
- Laitinen, E. K. 2001. Management Accounting Change in Small Technology Companies: Towards a Mathematical Model of Technology Firm. *Management Accounting Research* 12(4): 507–541.
- Lewin, K. 1946. Action Research and Minority Problems. *Journal of Social Issues* 2(4): 34–46.
- 松尾貴巳. 2014. 「管理会計研究におけるアクションリサーチの意義と課題」『管理会計学』22(2): 15–27.
- 三矢裕. 2007. 「日々決算導入がもたらす組織行動への影響：株式会社ドンクにおけるアクションリサーチ」『原価計算研究』31(1): 1–13.
- Moore, K. and S. Yuen, 2001. Management Accounting Systems and Organizational Configuration: A Life-cycle Perspective. *Accounting, Organizations and Society* 26(4): 351–389.
- Myers, M. D. 2009. *Qualitative Research in Business and Management*. Sage Publications Ltd., London.
- 尾畑裕. 2017. 「アメーバ経営と原価・収益構造」(アメーバ経営学術研究会編『アメーバ経営の理論と実践』中央経済社：141–152に所収)
- 岡本清. 2000. 『原価計算 第6版』国元書房.
- Pelz, M. 2019. Can Management Accounting Be Helpful for Young and Small Companies? Systematic Review of a Paradox. *International Journal of Management Reviews* 21(2): 256–274.
- Schein, E. H. 2008. Clinical Inquiry/ Research. in edited by Reason, P. and H. Bradbury. *The Sage Handbook of Action Research-Participative Inquiry and Practice*, Sage Pub Inc.:266–279.
- Schoute, M. 2009. The Relationship between Cost System Complexity, Purposes of Use, and Cost System Effectiveness. *British Accounting Review* 41(4): 208–226.
- Smith, M. 2011. *Research Methods in Accounting*. 2nd edition. SAGE Publications of London (平松一夫監訳. 『会計学の研究方法』中央経済社).

- 谷武幸編著. 2004. 『成功する管理会計システム：その導入と進化』中央経済社.
- 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.
- 横田絵理, 新井康平, 庵谷治男, 目時壮浩, 福島一矩, 妹尾剛好. 2010. 「管理会計研究論文におけるフィールドスタディの妥当性を求めて：論文内容記載情報の検討」『三田商学研究』53(2): 101-121.
- 吉田栄介, 岩澤佳太. 2018. 「日本企業の管理会計利用実態(1) 近年10年の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』61(4), 29-45.