

中小企業の事業承継を通じた 管理会計システムの進展プロセス —株式会社ヤスタモデルの事例—

吉 川 晃 史

要 旨

本稿では、ヤスタモデルの事業承継プロセスの事例から、同社の管理会計システムの長期的な変化について検討する。同社は、経営改善と事業承継という2つの課題に直面し、事業転換を図るための管理会計の活用と経営者の長年の経験に頼った勘に頼った経営から、計数管理への転換がめざされた。後継者が事業承継に向けて管理会計を含めて社内コミュニケーションを進めるためのマネジメントシステムの重要性を理解し、マネジメントの経験を積みながら計数管理の導入に時間がかけられた。本事例研究により、管理会計システムの導入がマネジメント方法に関する経営者と後継者の摺り合わせが行われる場となり、事業承継と管理会計システムが進展することが明らかになった。

キーワード：事業承継 (Business Succession)、同族企業 (Family Business)、中小企業 (Small and Medium Enterprises)、管理会計 (Management Accounting)、経営改善 (Management improvement)

I はじめに

中小企業においては、事業承継のなかで管理会計の導入が進展する（飛田 2012; 飛田・宗田 2017; 吉川 2013; 中島 2020）。中小企業のほとんどが同族企業であるが、ファミリービジネスにおける管理会計導入は、専門経営者によって専門化を図ること、ファミリーのなかで継承を図ること、双方の組み合わせによることが知られる（Giovannoni et al. 2011）。

ファミリービジネス全般では、ある世代から次の世代への知識の伝達と、世代を超えてリーダーのビジョンや組織文化を発展させ、伝達し、強化するメカニズムに関する研究をさらに進めることが求められる (Sharma 2004)。事業承継を迎えた企業が管理会計システムをどのように構築していくのかについても、経験的研究がさらに必要な状況にある (Senftlechner and Hieble 2015)。

そこで本稿では、長期的な観点から観察した事例研究を通じて中小企業の事業承継における管理会計の進展プロセスを検討する。

本稿の構成は次のとおりである。次節では、事業承継と管理会計に関する先行研究の整理をおこなう。第Ⅲ節では、研究方法を述べ、第Ⅳ節ではヤスタモデルの事業承継に向けた管理システムの構築事例を述べる。最後に、得られた発見事項を考察し、まとめと今後の課題を述べる。

Ⅱ 事業承継と管理会計変化の促進・阻害要因

ファミリービジネスにおいては、専門経営者、管理者に経営を任せて専門化を図ることと、ファミリーのなかで継承が図られる2つの方向性があり、実際にはその組み合わせのなかで、管理会計が導入、利用される (Giovannoni et al. 2011)。

Giovanni et al. (2011) では、管理会計の実践と、同族会社における専門化や後継者育成のプロセスとの間の相互作用から、ファミリービジネスにおける管理会計の特徴を検討した。そして、管理会計が世代を超えて、オーナー家族と経営陣の間での知識の伝達に影響を与え、ビジネスの優先順位、価値観、ビジョンを表現し、再現することができることを示す。

ファミリービジネスの特徴として家族のメンバーは、会社の活動において重要な役割を担い、長期的にコントロールを維持する傾向があり、家族以外のメンバーと所有権やリーダーシップを共有することに消極的である。従って、ファミリービジネスの事業承継においては後継者育成と必要に応じて非家族も迎え入れる専門化のプロセスが特に重要である (Prencipe et al. 2008)。

ファミリービジネスの規模が大きくなる、あるいは家族に承継できない状況では専門化の議論が重要になるが、中小企業の事業承継において、まずはファミリーの事業承継が基本となる。事業承継を契機に管理会計の導入が進展し、知識の伝達、後継者育成に資することについて、日本においても一定の事例蓄積がある（飛田 2012; 飛田・宗田 2017; 吉川 2013; 中島 2020）。

飛田（2012）の製造業の事例では、事業承継を意識して、創業者のノウハウを可視化するために、現場情報のデジタル化を進め、社内で損益計算を把握できるように進めた。後継者が自ら管理会計システムを構築し、経営の理解が進み、事業承継が進展することを示した。

次に、飛田・宗田（2017）では、老舗の醤油・味噌醸造を行う中小企業6代目経営者が直接原価計算を学び、顧問税理士に相談して直接原価計算と限界利益にもとづく管理システムを導入した事例を述べる。会社の長期的な存続のために、目標利益を設定し、社内で損益管理を行っていることを明らかにする。

吉川（2013）では、経営不振を機に経営者が交代し、交代後の親族経営者が、経営を学びながらセグメント別計算を導入し、企業再生計画の策定を果たし、経営改善を進めていった事例を述べる。

いずれの事例も、事業承継者のマネジメントにおいて管理会計が重要な要素になっていることを示すものである。

そして、中島（2020）では、栃木県信用保証協会への事業承継におけるヒアリングおよび有限会社永岡生コンクリートの事例から、事業承継における管理会計の促進要因として、①事業承継者が事業承継以前から管理会計の重要性を理解し、管理会計を学ぶ意欲があり、そのための環境が整備されていること、②現経営者も管理会計の重要性を理解し、管理会計の導入をサポートすること、③社内に管理会計の重要性を理解して、事業承継者と推進できる右腕となる人材がいることを呈示した。

Mazzola et al. (2008) では、次世代のメンバーを戦略立案プロセスに参加させることで、彼らに暗黙のビジネス知識とスキルを提供し、それによって

後継者育成プロセスを支援することができることを示すが、後継者へのノウハウ移転を支援するための具体的なトレーニングツールは十分に特定されていない。この問題をよりよく理解するために、ある世代から次の世代への知識の伝達と、世代を超えてリーダーのビジョンや組織文化を発展させ、伝達し、強化するメカニズムに関する研究をさらに進めることが求められる(Sharma 2004)。

以上より、本節では、ファミリービジネスの事業承継と管理会計に関するレビューを行ったが、事業承継を迎えた企業が管理会計システムをどのように発展させていくのかについての経験的研究がさらに必要な状況にある(Senflechner and Hieble 2015)。そこで、本稿では、事例研究を通じて管理会計の変化プロセスについて述べる。そこで、次節では、研究手法を述べる。

III 研究手法

研究課題である、中小企業の事業承継を通じて管理会計はどのように変化するのかについて理解するため、単一企業に対するケース・スタディを行った。ケース・スタディを採用する理由は一般に「どのように」(how)あるいは「なぜ」(Why)という問題を扱う場合に有効であるためである(Yin, 1994)。

調査は株式会社ヤスタモデル(以下では、ヤスタモデルという)に対して2012年に開始し、現在も会社訪問を行いながら、同社の事業承継に向けた変化を観察、記録している。訪問以外でも、メール等を通じて、コミュニケーションをとってきた。調査のきっかけは、2代目経営者が65歳を迎え、息子への事業承継を考え始めたところで、経営改善策の検討と、後継者に対する経営者としての知識取得に向けた支援を金融機関が行うなかで、その支援活動に同行したことがきっかけである。同行のなかで、筆者も調査目的に合わせて、同社とコミュニケーションを取る形で、影響を与えてきた。このように、本研究は介入アプローチの形態をとった(Jönsson & Lukka 2007)。

調査目的は、経営改善と事業承継の支援を行うなかで、1) 経営改善計画

策定の支援の確認、2) 事業承継に向けて長期的な観点から後継者の知識取得と管理会計システムの導入を観察することである。

経営改善計画は、金融機関のもと、研究者も随行して策定されたのち実行にうつされた。

事業承継に向けての後継者育成については、暗黙知化していた経営ノウハウを明示化して、組織構成員にも可視化し、後継者だけでなく、後継者を支える管理者育成も視野にいれて検討された。

後継者は、受注管理、生産管理を整え、損益管理の仕組みの整えたいという意図があり、事業承継が実現する過程で、後継者が経営に必要な知識をいかに取得していくのかについての観察が主眼に置かれた。

また、既存事業の延長に、後継者が新たな強みを見いだして、会社の将来ビジョンをいかに見だし、実現していくのかについての長期的な観察も視野に入れて調査された。調査は、2012年12月から2020年11月（現在も進行中）において、のべ40回訪問し、合計で80時間を超える。社内でのインタビューについては、経営者と後継者、経営者の妻を中心に行ってきた。

本論文の公表にあたっては、正確性の確保と機密保持のために、その内容について事前にヤスダモデルの許諾を得ている。

IV ヤスダモデルの事業承継と管理会計の進展プロセス

本調査では、ヤスダモデルが事業承継を進める過程で、後継者が経営知識をいかに習得し、現経営者とともに組織としてMCSを構築していくのかを観察してきた。長期にわたる観察から、事業承継を進めるまでの金融機関とのコミュニケーション、同社の経営改善計画・事業承継計画の策定プロセス、後継者の事業承継プロセスの学習、同社のMCSの変化という4テーマが見いだされた。紙幅の都合から、本稿では同社の管理会計をはじめMCSの変化を中心にのべる。次に、会社の概況と、経営改善、事業承継に至った背景を述べる。

4.1 会社の概況と経営改善計画・事業承継計画の概要

ヤスダモデルは、1947年に京都東山で安田製作所として創業、鋳造用木型製作から始まった。1973年に工場を向日市森本町に移転し、有限会社安田製作所として法人化した。そして1982年に久世工業団地に工場を移転、1990年に株式会社ヤスダモデルとして改組した。現社長2代目の安田清之氏が、電動技術を組み合わせたカラクリ時計やディスプレイ用特注家具の製造を始めた。2005年には、CAM（computer aided manufacturing）を社内フライス盤に設置、2009年にNC ルーターマシンと3D CAM・CADを設置、3Dによる型製作を本格化させた。

現在は、提案力、デザイン力、木工技術を売りとして、木工什器・ディスプレイ用特注家具の製作、鋳物木型製作、カラクリ時計の製作を行う。第一図は商品例を示す。

第1図：商品例



ディスプレイ

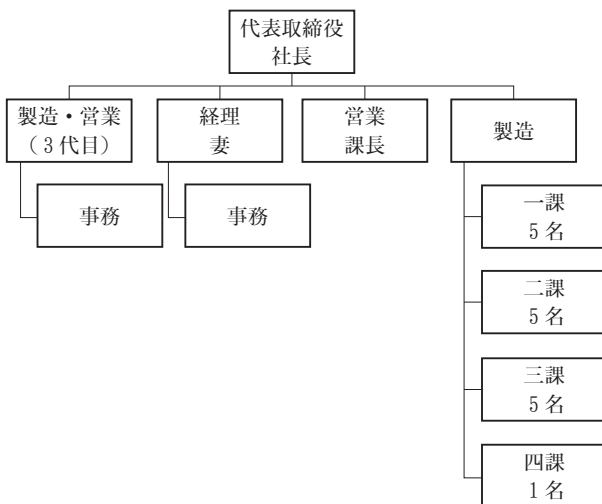


カラクリ時計

資本金は1,000万円、代表取締役社長安田清之氏が100%株式を保有する同族企業である。取締役会は3名で、代表取締役社長、妻、息子一真氏が取締役となっている。監査役には親族が就いている。一真氏は、3代目後継者候補で30代である。

2013年当時では2代目社長安田清之氏のもと、営業担当が2名（1名は後継者候補である一真氏）、経営者の妻（チーフ）が出納、帳簿整理を担う。その他事務員が2名おり、営業や設計の補助をしている。製造部門は、一課

第2図：ヤスタモデル組織図（2013年当時）



一課・二課：木型・木工什器、三課：金型・NC ルーター操作、
四課：カラクリ時計担当

から四課まで16名である（第2図参照）。社内ではチーフと呼ばれる経営者の妻は、非同族関係者の経理担当者が退職したあとで、経営改善が求められる状況であったことから、経理業務を担当するために入社した。その以前にも、経理業務を担当していたことがあったため、出納管理や会計事務所に提出する書類の準備、給与計算といった業務を理解していた。

同社の経営理念は次のとおりで、デザインと技術力に注力し、社員の人間性を高めながら、顧客の生活の潤いや癒しをもたらそうとしている。

1. 私達は、新デザイン及び新技術開発に力を合わせ、新しいユーザーを増やして地域の人々に生活の潤いや癒しを提案しよう。
2. 私達は、その仕事を通じて人間性を高め、経済的にも向上しよう。
3. 私達は、夢のある会社・希望の会社を絶えず目指そう。

同社の経営ビジョンは、京都一のディスプレイメーカーになることである。

ヤスダモデルの業績推移は次のとおりである。調査時当初の売上規模は、2億5千万弱で、経常利益は3百万程度（2012年9月期）で、リーマンショック後の景気低迷の影響もあり金融機関への返済を止めていた。

その後、景気の回復とともに、事業の構成割合を変えながら、2019年度は売上が2.5億、営業利益は2,000万を超えるにいった。それに応じて金融機関への返済も順調に行い、売上より多かった3億を超えていた有利子負債総額は1.5億まで減少した（第3図）。

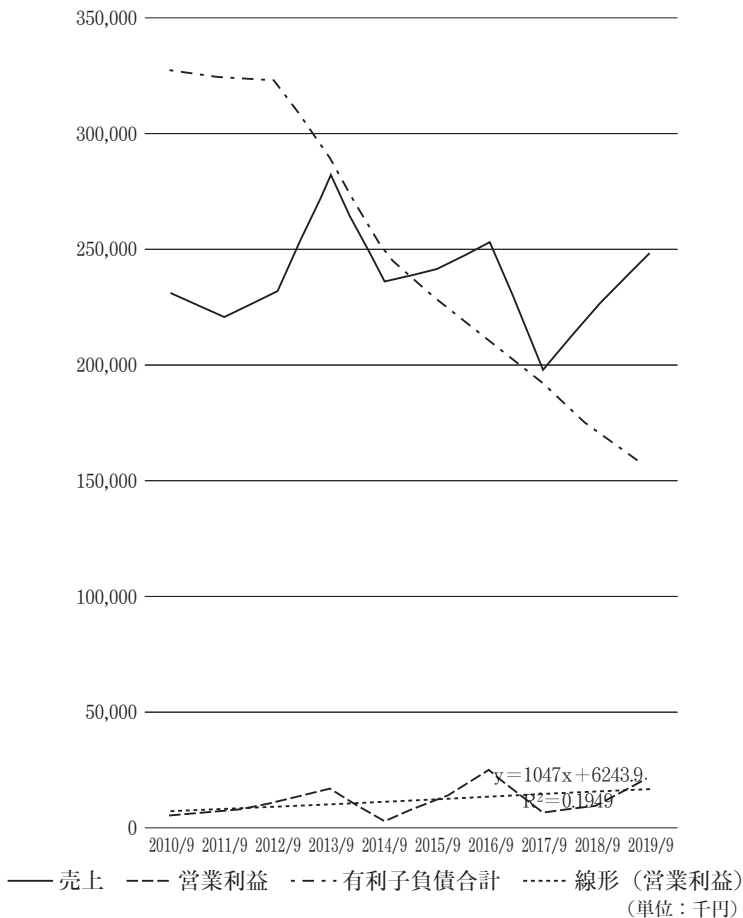
土木工事などで使われる鋳造木型を主力事業としてきたヤスダモデルであったが、鋳造木型市場は高度成長期に成長したが、円高の影響を受けて製造業が海外移転していき、さらにバブル経済の崩壊を受けて、30年程度かけてゆるやかに国内の市場規模は縮小してきた。

そこで、2代目の清之社長は将来の成長が見込めない木型事業に加えて、木型の知識・技術を生かせる家具などの木工什器事業へと参入した。1993年には工業団地の土地を購入、規模の拡大を目指して、本社工場を建設し、4億円近くの投資を行った。しかし、バブル経済の崩壊とともに、木工ディスプレイ業界の需給バランスが崩れ、競争激化した。事業規模の維持を図るために、安値受注を受けざるをえず、採算が悪化していった。

バブル経済の崩壊後、売上の低迷に対して経費削減を行ってきた。同業他社が倒産・廃業していくなかで、ヤスダモデルは生き残ることはできたが、リーマンショックで、さらに厳しい状況に直面した。ヤスダモデルは、ディスプレイ業界のなかでも電子・機械関係に強みをもつことから、カラクリ時計やディスプレイ用特注家具といった付加価値の高い製品を販売するなど、自前の製品販売を目指しているが、2012年現状では、既存の事業を補うまでには至らず、業績向上が課題となり、金融円滑化法の支援を受け、返済を止めていた。

金融円滑化法の期限の満了を迎えるにあたって、清之氏は、今後の経営改善と事業承継に向けて金融機関と相談することとなり、経営改善計画と事業承継計画を金融機関とともに策定することになった。

第3図：ヤスダモデル業績一覧



詳細な経営改善策定プロセスについては別稿に譲るが、基本骨子は次の3点からなった。

- ① 指示型ビジネスから企画型ビジネスへの事業転換
- ② 経費削減によるキャッシュ・フローの改善
- ③ 円滑な事業承継

経営者は、計数管理で社員を動かせるようになってもらいたいと後継者に

期待していた。社長の心得として、利益の最大化を目指すために、毎日コストを意識することが重要で、会社経営は勘が大切だが係数で確認をすることであると文書で整理して後継者に示した。また、事業承継にあたって、標準的な技術の取得と月額500万円の受注ができるようになるため、企画・プレゼンテーション能力を高めること、社内の技術伝承と、将来的な事業の転換を期待した。

3代目一真氏は、「現社長のやっていることを100%する必要はない。業務の分散化を図るよう組織構造を変えていく。社内での理想像はあるが、現状では遠慮している部分がある。年上の人間は、対等になれないので難しい。」との考えを有していた。そして、生産管理を理解し、計数管理の方法を学び、受注・売上情報をデータ管理し、将来的には設計・見積のデジタル化を目指したいと考えていた。

4.2 事業承継準備当初のマネジメント・コントロール

本節では、事業承継の準備段階、すなわち2013年当時におけるマネジメント・コントロールを述べる。

4.2.1 会計マネジメント

会社は会計入力を会計事務所に依頼しており、月次試算表は1ヶ月以上遅れて会社に届く。月次試算表は経営者、経営者妻、3代目が見ており、金融機関に試算表を定期的に提出している。

会社では、経営者妻が現金出納帳の作成や、日々の預金の出入りについて起票の元となる入出金の取りまとめをしている。

経営者は、決算書に基づいて金融機関からの評価が決まることを理解しており、また資金繰りに余裕があるわけではない局面が続いたこともあり、利益が出たとしても可能な限り支払う税金は少ない方がよいと考えている。したがって決算数値の最終利益と税金額に大きな関心を持っており、決算直前においては、会計事務所と可能な対応策について打合せを行い、可能な対応

を行う。

収益認識は月次決算では、入金ベースで行われる。営業管理は、日々の受注残高を積み上げ、1ヵ月の累計受注合計額を見ている。

朝礼では、日々の受注合計が社内で共有されている。受注目標は、経営者が900万、営業課長800万、3代目が300万といった形で、毎月固定で定められている。計画数値自体は変更されることはない。経営者は景気の動向をみているが、前述の通り、主力事業の木型や木型什器の市場は緩やかに小さくなっていることから、ディスプレイといった新市場への展開を図りながら売上を維持することと採算を高めることに注力している。

受注が不足する場合には、経営者、後継者が新規取引先を探したり、提案営業をするなどして、追加受注をとってくるのが現状である。営業の人数も少ないこともあり、計画そのものは変更されることはなく、経営者と後継者、営業担当者のなかで営業方針、営業計画は適宜話しあわれている。

資金繰りについて資金繰り表があるわけではなく、基本的には経営者が自分の頭で考えて行ってきた。経営改善計画の実行のなかで、適時に損益情報を確認できるように経営者の妻が自ら汎用の会計ソフトで日々の記帳を行い、管理会計情報として見られるようにした。これにより、妻は試算表を入手する前に、月次の入金額、出金額、損益の状況について、確認できるようになった。経営者の妻は、手形の割引や当座貸越によって資金繰りを支えている。

なお、会社と金融機関とは定期的にコミュニケーションを取っていることもあり、資金が不足する場合には、金融機関と話し合える関係ではある。

4.2.2 採算管理

木型にしてもからくり時計にしても木工加工は一品一様で標準化することが難しい。そこで経営者は工数を自らの経験から見込んで作業者に作業を指示する。作業者は経営者との話し合いでどの程度の工数がかかるかを考えて作業に取り組む。したがって、標準原価の設定はされていない。

それぞれの注文に対する採算は、材料費、作業時間に単価をかけた加工費

第4図：製作指図書

製作指図書													×月			
製作担当 <u> A川 </u>																
客名	ABC技研															
品名	木エディ스플레이															
資料	図面	3D CAD	PDF	見本	サンプル											
仕様																
数量	50 台	塗装	○・△・□・×・ナシ													
完成日	2年 10月 5日 AM/PM :															
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	
	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31
開始時間	AM		:	完成時間	AM		:									
	PM				PM											
製作目標日数	日		製作日数		日											
検査	印	時間合計			納品書											
		金額	¥1,600,000			印										
営業経費	¥	時間チャージ			収益判定	上										
材料費	¥	④				並										
外注費	¥				下											
	¥															
	¥															
工費	¥	評価 ¥			印											

を差し引いて計算される仕組みとなっており、製作指図書という形で整理される（第4図）。

生産計画については経営者が職人に対して製作指示を行い対応している。社内では、案件と受注担当者、製造担当社と納期が一覧できる工程表が作成され、それを見ることで、誰が何をしているのかが概ね分かるが、その作業が適切で、今どの程度の生産余力があるのかといったことまでは分からない。3代目の一真氏は、今の受注がどれだけの工数が必要で、全体の生産能力と生産余剰を把握し、生産計画を立てて、その結果を従業員全体で議論したいと考えているが、そのような段階に至っていない。

各作業者は日報で日々の作業内容と作業時間を報告している。ただし、紙ベースのため、全体の工数を把握するためには別途集計する必要があるが、定例業務として集計できていなかった。

したがって、製作指示書のとおり、すべての受注について、採算計算の事後的な検証が行えているわけではなかった。

製品毎の採算は計算しようと思えば分かるようになってきているが、木型、木工ディスプレイ、金型、からくり時計の部門別損益は日常的に把握する仕組みを有していない。しかし、前述のとおり金融機関の勧めもあり、借入金の組み替えを行うにあたって、経営改善計画を金融機関の指導を受けながら策定した。その際、筆者は現場作業に立ち会った。そこでは、部門別の損益計算を検討し、下請けビジネスの木型については採算が低く、企画型ビジネスの木工ディスプレイ、からくり時計は顧客ごとに採算が変わることが明らかになった。このように特殊原価調査としての部門別損益をおこない、採算が分かることは重要であると会社としても係数管理の重要性を理解してはいる。しかし、その業務を定例化するには至っていなかった。

4.3 管理システムの導入と管理会計レベルの向上

3代目経営者候補の一真氏は、その後、事業承継のためのマネジメント経験のため、2015年に別会社として独立し、自身の責任で会社を運営することになった。自身の営業成果がその会社で把握されることになったが、受注、製造だけでなく、記帳業務、資金繰り業務も自身で行わなければならなくなった。事業活動の時間を増やしたいものの、経理業務を外注に出せるほどの余裕がなかった。自身の妻に経理業務を手伝ってもらうことも経験した。また、自身の友人を雇用して、給与計算や従業員を管理することも経験した。

以前から入っていた機青連での活動や、経営者の勉強会には積極的に参加し、2017年9月には自社の経営計画を勉強会で発表することとなった。会社のマネジメントサイクルを経験しながら資金繰りに苦心し、経営理念やビジョンも含めて経営計画の策定をすることまで経験したことは、経営者にな

るための訓練の場となった。

同時並行でヤスタモデルとしての顔もち、2016年10月から専務に昇格した。専務に昇格したといっても、実質は別会社の業務が中心であったが、3代目が後継者になることが社内外に明確化された。

2018年になると、いよいよ経営者交代に向けて、別会社の経営からヤスタモデルでの活動に軸足が移されることが、社長と話しあわれた。色々な可能性が模索されたが、最終的には別会社をいったん休眠させ、一真氏は専務としてヤスタモデルに本格復帰することとなった。

2018年3月には、専務が考えるヤスタモデルのホームページが作成された。2代目では、カラクリ時計を売りとしてきたが、3代目では、メカニカル模型や構造物のデザインコンセプトから製作に至る“デザイン・設計・施工”すべてをおまかせ下さいという「難問解決工場」というコンセプトを打ち出して、匠の社員をPRするサイトとなった。

2019年に入り、専務は従来からの課題であった営業管理、支払管理、生産管理が一元化されていないことに対して、管理システムを導入することについて経営者に相談した。そして、ベンダーとともに経営者と考えをすり合わせ、営業管理、生産管理のための情報システムとして「情報管理システムX」を導入した¹⁾。

経営者としては、顧客マスタ、仕入先マスタを設定し、顧客番号を使って受注管理と債権管理、仕入先番号から支払管理を行いたいと考えた。

具体的には、まず、受注管理においては、見積書、納品書、締め日で請求書を発行し、売上元帳と、予定入金日をリストとして出力できるようにすることを要望した。

次に、生産管理においては、受注情報から工程表を出せるようにし、仕入先、外注先から見積書を入手後、注文書をFAXで送付、受取時に納品書を入手、20日締で請求書を確認し、仕入元帳と支払リストの出力を行いたいと

1) 「情報管理システムX」は仮称であるが、販売管理をメインとする市販パッケージソフトをカスタマイズしたものである。

考えた。つまり、発注時はシステムを使わず、納品時に仕入データを記録していくというものである。

専務の一真氏は、次のようにシステム運用を行いたいと考えていた。受注時に営業担当者が受注シートに案件を入力、図面から、事務担当者が材料調達シートに材料発注情報を入力し、材料の発注や外注加工の手配を行う。営業担当は、受注時に納期と工数について工場に確認を行ったうえで、受注金額を折衝し、受注を確定する。そのうえで、工場側では、工数管理シートで、客先、案件、受注金額、想定利益率、納期、必要工数を確認できるようにして、工数管理の目標を知ることができるようにしたいと考えていた。これは経営者によるシステム要求よりも多いものであった。入金管理、出金管理については、経営者の考えと概ね合致していた。

最終的には受注番号をとって、それによって受注管理から生産管理まで一貫通貫で管理できるようになった。

カスタマイズ項目には下記のものが含まれた。元が販売管理システムではあったが、会社が行いたい生産管理、採算管理のデータを入力できることを目指して、予算内で最大限のカスタマイズが図られた。

<受注入力>

- ・一伝票一品目で入力
- ・現状の作業指図書システムから発行できるようにする
- ・作業指図書に合わせた入力項目の追加
- ・資料をアップデートし、その有無をチェックする、図面、3DCAD、PDF、見本、サンプルのチェックボックスの追加
- ・仕様を記入するテキストボックス
- ・製造担当者として3名分を割り当てられるようにする

<売上・仕入入力>

- ・売上入力時に製作に要した時間の入力
- ・仕入入力時に、受注案件に経費を紐付けられるように受注番号、経費区分

を指定

- ・経費区分として営業経費・材料費・外注費を追加

専務は、自分達の仕事をシステムに落とし込むのではなく、管理システムに合わせて社内作業を変えていくことが求められることを学んだという。経営者としては、自分達のやり方にシステムを合わせるべきという考え方をもち、経営者と専務、そしてベンダーとの摺り合わせに時間がかかったが、最終的には経営者、専務双方が納得するかたちとなった。

なお、見積書は、システムからアウトプットされるのではなく、マイクロソフト社の Excel にて作成されることになった。

専務受注分については、自身が作成した計算シートを用いて、会社に必要最低の利益率がとれるように事前の計算を行い見積、社長がレビューを行い、客先に見積書を提出している。

「情報管理システムX」導入から半年が経過した2020年6月の時点で、事務員が工数入力を行い、主立った製品について、実際に各製品の採算がどうであったかという事後的な計算を行える体制が整った。社長と専務は双方の損益結果をみて、受注案件ごとの採算を事後的に確認できるようになった。このようにして、事前の見積計算と事後の採算の確認を行えることが係数管理の第一歩で、ひいては業績の安定につながると、社長・専務は考えている。

さらに、社長と専務は、現場にまで損益状況を共有して、損益管理の追求を行いたいと考えており、それが今後の課題と考えている。その目的は、社員にも利益管理の意識を持ってもらうこと、目標を達成すれば客観的な業績評価につながり、賞与や給与の増加につながることを明確にすることである。

その実現に向けて社内では、週次の生産会議を開始した。これまでも生産会議を行うことを考えていたが、製造部門の職人気質の年長社員に配慮して、なかなか実施することができなかった。その社員が退職したこともあり、社内のあり方を変えるよいタイミングとなった。もちろん、朝礼などを通じて社長から簡単に業績の共有などはされていたが、生産会議という名称でこれ

まで実施されてこなかった。

専務は、製作指図書 of 採算計算について説明し、社内で採算意識を共有する活動を始めている。受注一覧を社内で共有し、目標日数と製作日数を比較し、納期に間に合わせるだけでなく、金額ベースで採算にあった仕事ができるかどうかを議論できる体制を目指している。

現状では、社長や専務の考えを伝えることがメインで、まだ双方にコミュニケーションを達成しているといえる状況ではないが、仕組みの活用ができていなかった以前の姿からすれば前進したものといえる。

チーフの妻は、売上から入金の確認と、請求書に基づく支払について、情報管理システムX導入後も経理業務を変えずに行っている。すでに確立した業務であるため、その方がやりやすいとのことである。情報管理システムXとは切り離して業務を行っているが、今後情報管理システムとの整合性をいかに図っていくのかということも今後の課題ではある。

社長は、事業承継の準備を決意した65歳から7年間が経過し、あと2年での引退を表明している。それまでに、社員とどういう体制を作っていくのかを専務と話し合っており、事業承継に向けての試行錯誤は続く。

V 考察とまとめ

本稿では、ヤスタモデルの事業承継プロセスの事例から、同社の管理会計システムの長期的な変化について述べた。同社は経営改善と事業承継という2つの課題に直面した。課題解決のため、これまで経営者の長年の経験に頼った勘に頼った経営から、計数管理への転換（飛田 2012）と、事業転換を図るための管理会計の活用（吉川 2015）が求められた。同社の場合、幸いにして事業承継に意欲のある後継者がいた。また、金融機関をはじめ、経営や会計に関する知識を取得する機会があった。その結果、後継者が積極的に経営に必要な学習を進め、成長していき、情報管理システムの整備にまで至った。

中島（2020）が指摘する促進要因3点のうち、①事業承継者による事前の

管理会計の重要性の理解、②現経営者も管理会計の重要性を理解し、管理会計の導入をサポートすることについては、概ね本事例にも当てはまる。

本事例から明らかになったことは、まず、事業承継者に対して、事業承継に向けて管理会計を含めて社内コミュニケーションを進めるためのマネジメントシステムの重要性について理解してもらうことが肝要であるということである。その伝達は、金融機関のような外部のアドバイザーかもしれない。

次に、現経営者によるサポートは重要であるが、管理会計導入のタイミングをいつ迎えるのか、その機が熟するために様々な条件があることが本事例から示唆された。ひとつは、後継者のマネジメント経験や、会計知識を含めたマネジメント能力が一定程度必要であり、そのために時間を要することがある。また、経営者と後継者の考えの摺り合わせのうち、マネジメント方法についても摺り合わせが必要となる。本事例においては、管理システムの導入を通じて経営者と後継者の考えの摺り合わせが行われていった。

そして、社内に管理会計の重要性を理解して、事業承継者と推進できる右腕となる人材がいることが重要となってくるが、本事例においては、まだ該当する人材が社内にはいない。むしろ、職人気質の年配従業員の存在が、マネジメントシステムの社内導入を阻害する要因となっていた。結果的には、従業員の退職を機にして、システムの活用が進展することとなった。

本稿の貢献の一つは、事業承継プロセスと管理会計の変化に関する長期的な観察による経験的な事例を提供したことである。企業再生や事業承継は短期的に解決する問題ではなく、長期にわたるため、長期的な観察ができれば望ましいが、そのような機会を得ることは容易ではない。長期的な観察から見えてきたことは、後継者の経験と学習を通じて、管理会計はじめ経営に必要なシステムを整えうることである。他方で、7年という長期的な観察を通じて、まだ事業承継が完了したわけではなく、今後も継続的な観察は続く。

今後の課題について整理する。同社の事例から、事業承継において、事業転換をはじめとした経営改善と、社内コミュニケーションを円滑にするため

の計数管理の整備の重要性が改めて確認された。事業承継と管理会計の変化がどのようにして進むのかについて、さらに経験的な研究の蓄積が必要であろう。

同社の事例に関して、経営改善計画、事業承継計画の策定プロセス、後継者の経営学習プロセスについて紙幅の都合で取り上げられなかったので、別稿でとりあげたい。

(筆者は関西学院大学商学部准教授)

【参考文献】

- Giovannoni, E., Maraghini, M. P., & Riccaboni, A. (2011) "Transmitting knowledge across generations: The role of management accounting practices" *Family Business Review*, Vol 24, No. 2, pp. 126-150.
- Mazzola, P., Marchisio, G., & Astrachan, J. (2008) "Strategic planning in family business: A powerful developmental tool for the next generation" *Family Business Review*, Vol 21, No. 3, pp. 239-258.
- Jönsson, S. & Lukka, K. (2007) "There and Back Again: Doing Interventionist Research in Management Accounting" in C. S. Chapman, A. G. Hopwood, and M. D. Shields (Eds.). *Handbook of Management Accounting Research*. pp. 373-397.
- Prencipe, A., Markarian, G., & Pozza, L. (2008) "Earnings management in family firms: Evidence from R&D cost capitalization in Italy" *Family Business Review*, Vol 21, No. 1, pp. 71-88.
- Senflechner, D., & Hiebl, M. R. (2015) "Management accounting and management control in family businesses" *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol 11, No. 4, pp. 573-606.
- Sharma, P. (2004) "An overview of the field of family business studies: Current status and directions for the future" *Family business review*, Vol 17, No. 1, pp. 1-36.
- Yin, R. K. (1994). *Case study research: design and methods*, 2nd ed., Sage. (近藤公彦訳, (1996). 『ケース・スタディの方法』千倉書房)。
- 飛田努 (2012) 「創業者の経験と勤の共有化を図る経営管理システムの構築」『メルコ管理会計研究』第5巻第1号, 45-52頁。
- 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』第3巻, 13-24頁。
- 中島洋行 (2020) 「事業承継の発生と管理会計の導入—栃木県信用保証協会および有限会社長岡生コンクリートへのインタビュー調査に基づく考察—」『中小企業会計研究』第6巻, 31-44頁。

吉川晃史（2013）「企業再生におけるセグメント別損益計算の役割：中小企業 S 社の事例研究」『会計専門職紀要』第 4 巻, 37-52 頁.

吉川晃史（2015）『企業再生と管理会計：ビジネス・エコシステムからみた経験的研究』中央経済社。

【付記】

本研究は JSPS 科研費（18H00912）による研究成果の一部である。金融機関からは格別の配慮をいただき、また、ヤスダモデルの長期的な調査研究に対する協力に対して深く感謝申し上げます。