

令和 元年 9 月 4 日現在

機関番号：34315

研究種目：国際共同研究加速基金（国際共同研究強化）

研究期間：2016～2018

課題番号：15KK0138

研究課題名（和文）臨床的知識に基づくマネジメント・コントロール会計の理論化：アクションリサーチ（国際共同研究強化）

研究課題名（英文）Study on management control with clinical knowledge: Action research(Fostering Joint International Research)

研究代表者

堀井 悟志 (Horii, Satoshi)

立命館大学・経営学部・教授

研究者番号：50387867

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 8,300,000円

渡航期間： 14ヶ月

研究成果の概要（和文）：会計コントロールの基礎としての原価計算制度について、顧客との固定的な組織間関係とそれに基づく価格決定や、高度なオペレーション管理の仕組みが、原価計算制度の必要性を低減し、洗練された原価計算制度を使わずとも、生き残りには十分な利益の獲得が可能となっていることを明らかにした。さらに、中間管理者による戦略形成プロセスにおいては、戦略という事実形成のなかで連続的かつ可変的なネットワーク形成がなされ、そのなかで、願望としての会計目標が崩の要のような戦略的結節点としての役割を有していることを明らかにした。会計の遂行的な役割だけでなく、戦略から切り離された願望としての会計目標という可能性を明らかにした。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本国際共同研究の成果は、単にテキストに載っているような抽象化され、また欧米の経営ベースの管理会計制度としてではなく、日本企業のコンテキストのなかでより有用な原価計算制度や中期経営計画などを通じた戦略立案の在り方を検討し、そのなかでの会計の在り方や役割を明らかにしたところにその意義がある。これらの知見は、社会的には、実務家の管理会計制度改革に直接的に有用な知見であるといえる。また、国際共同研究として日本の管理会計制度およびその研究を相対化し、知見を整理したことで、学術的には欧米と日本の管理会計研究の乖離を認識するとともに、日本の管理会計研究の大いなる可能性を示唆するものとして意義があるといえる。

研究成果の概要（英文）：Normally, advanced costing system is recognized as important system for better accounting control. But, the research site has survived for a long time with a certain level of profit without advanced costing system, due to fixed and continuous interorganizational relationship with customer and high level of operational management. Furthermore, strategizing process by middle managers led sequential and changing networking in strategy fact building. In this network, accounting target as an aspiration had a role as strategic node or obligatory passage point.

研究分野：管理会計

キーワード：管理会計 原価計算 戦略化 会計目標 中期経営計画

## 1. 研究開始当初の背景

古くより、予算管理や業績管理に代表されるマネジメント・コントロール(MC)会計の理論は、機械的組織観を前提に、戦略の効率的実施を意図して設計されており、そこでは、従業員の主体性や創意工夫を促進することは想定されていない。このようなコントロール観のもと、学習やイノベーションに役立たないといった批判がなされ、BSC(Kaplan and Norton, 1996)や脱予算経営(Hope and Fraser, 2003)が提唱されるに至った。このようなMC会計の位置づけもあってか、実務においても、例えば予算管理が従業員のモチベーションを向上させないどころか、減退させているという課題を耳にする。また、多品種少量生産と複雑な生産工程による間接費配賦の難しさなども相まって、採算性評価、業績管理や予算管理などのMC会計をどのように設計し、運用すればいいのかわからないといった課題も抱えている。このような状況のなか、計画が正しく、計画の効率的な実施が重要であるとする伝統的MC観ではなく、人を重視し、不測の事態への対応を可能にし、各コントロール・ツール間の相互関係(コントロール・パッケージ)をも視野に入れたマネジメント・コントロール観が必要であり、その中で予算管理に代表されるMC会計の在り方が確立されなければならない。また、多くの企業において、エンジニア出身の経営者から経営畑の経営者へと事業承継が行われており(行われる予定であり)、このような状況からみても、戦略の創発や経営者・管理者の養成を体系的にMC会計が支援することが重要である。

実際、近年では、双方向型コントロールといったMCツールの運用スタイルに着目することで、MCのイノベーションへの役立ちや、学習の促進への影響に関する知見が蓄積されてきている(Henri, 2006; Widener, 2007など)。また、予算管理に絞ってみても、批判にもかかわらず、企業の管理会計実践としては多く用いられているなか、Frow, Marginson and Ogden(2010)は、Continuous Budgetingが柔軟性と効率性の両立に寄与するが、「予算はMCの中心ではない」と位置づけており、MC会計の在り方は闇のなかを彷徨っている。これらを受け、筆者も、変化の激しい環境変化における予算管理の在り方について検討を行い、目標として固定化された予算と柔軟な行動計画の間の緊張関係によって学習が促進され、組織能力の活用・構築がなされるということを明らかにした(堀井, 2013など)。一方で、予算管理の運用においては、日本企業では、管理会計機能を有する管理会計主体がコントローラーといったスタッフ部門や経営層に限定されるものではなく、現場の管理者が管理会計主体として従事しており、その管理会計主体の管理会計リテラシー(管理会計を取り扱う能力。たとえば、会計と実体の結びつきを理解する能力、管理会計制度への理解など)が、管理会計の在り方を決めるうえでは重要であることも明らかになった。しかし、これまでの知見は、MC会計の在り方を考えるうえで比較的抽象度の高い科学的知識として重要な蓄積となっているが、実際に企業が管理会計制度改革を行う処方箋という観点からみると、具体性と操作性は高くない。つまり、企業の管理会計実践では、コンテキスト、管理会計リテラシーへの適合、コントロール・システム間の相互作用といったさまざまな要素を考慮する必要があるが、企業実践に应用可能な「臨床的知識」の蓄積が必要である。

## 2. 研究の目的

上述のような背景があるなかで、主として企業の短期的な計画・統制システムとして日常的に用いられ、予算管理や業績管理に代表されるマネジメント・コントロール(MC)会計は機械的組織観を前提に事前に経営上層部によって策定された戦略の効率的かつ確実な実施を意図して設計されていたが、今日の競争環境のなかでは、日常的なMCの活動において、適切に経営状況および環境変化を認識し、従業員の知を活用し、ダイナミックに事業活動を管理する必要があり、多品種少量生産と複雑な生産工程による間接費配賦の難しさなども相まって、MC会計の在り方について課題を抱えている企業が多い。そこで、本国際共同研究の基となった科研費(基課題)では「臨床的知識に基づくマネジメント・コントロール会計の理論化：アクションリサーチ」と題し、激変する複雑な経営環境下におけるMC会計の在り方について理論化を行うことを目的とし、アクションリサーチを遂行した。基課題では、これまでの日本企業の管理会計の展開と現状の競争環境下においては、会計情報を用いて事業活動を管理する管理会計は経営上層部およびコントローラーという専門スタッフがその機能を担い、上位者が下位者の活動を管理・監視するための上位者による下位者支配のための管理会計(支配型管理会計)が重要であり、それを中心に検討を行った。しかし、日本の管理会計実践では、その機能は経営上層部だけでなく、事業を直接的に担う下位管理者にもその機能が付与されており、下位者の事業活動を支援するための管理会計(支援型管理会計)が重視され、展開されてきたわけであるが、基課題を検討するなかで、支配型管理会計を強化するなかでの支援型管理会計の在り方を探求する必要があるという派生的な研究課題が生じ、この研究課題に従って、本国際共同研究は、支配型管理会計を構築・強化すると同時に、日本企業の経営実践の特徴である現場の(知の)活用、人を活かす経営を可能にする支援型管理会計の進化・強化を目指すものである。つまり、支配型管理会計が強化されるなかでの支援型管理会計の在り方を探求することで、これまで支配型管理会計の弱い日本企業が行ってきた支援型管理会計の進むべき道を切り開こうとするものである。それによって、基課題では一側面しか捉えられなかったMC会計について、日本企業のMC会計実践「全体」の総合的な理論化を試みることで基課題をさらに発展させることを目的としている。これは、支配型管理会計という計算構造から、支援型管理会計という「人」への対象の拡張をも意味する。また、

アクションリサーチという点では、日本の管理会計研究の現状では、十分なアクションリサーチへの理解が醸成されていないことを痛感し、その方法に関する理論的検討と実践を行ってきた研究者との協働によって、より確実で、頑健な遂行を行い、その手続きや理論的検討が基課題を含む日本のアクションリサーチに基づく管理会計研究を発展させることが期待される。

### 3. 研究の方法

上述の研究目的を達成するために、日本企業における管理会計制度改革に関するアクションリサーチを行う（原価計算制度改革による製品別原価の把握および現場の経営者意識向上を介した原価管理活動の促進、全社的な中期会計目標の変化とその社内における KPI 展開に関する制度改革 - KPI を通じた事業部門の意識改革など）。

本国際共同研究を遂行することで、支配型管理会計を中心とし、定性的管理会計研究がかなり減少している世界の管理会計研究に対して、国内外問わず、学術的に大きな貢献をできると考えられるが、「人」を対象とした支援型管理会計について頑健なアクションリサーチを行い、成果の国際発信を行うことで基課題の発展を目指すためには、日本の管理会計研究と海外の管理会計研究の違い（研究方法 / 方法論の位置づけ・理解、アクションリサーチの理論的検討と蓄積、収集すべきデータの質、「日本」という特殊性（支援型管理会計）への客観的理解とその記述）への対応が必要である。具体的には、からとしては、「人」の行為を対象とした社会学を中心とした理論形成、アクションリサーチの理論的検討と実践、個別具体的なデータ収集への移行が求められる。また、については、日本企業の管理会計実践は、海外の研究者にとって理解が必ずしも容易ではなく、欧米では支配型管理会計を念頭に MC 会計が理解され、本研究の対象である支援型管理会計の理解には高いハードルがあるため、支援型管理会計の検討という成果の国際発信のためには、欧米のコンベンショナル・ウィズダムを前提として記述する必要があるが、知識体系を個人の中で切り替えるのは難しいため、日本企業の管理会計実践の理解を可能にするために国際共同研究が有効である。これらの点を念頭に、これまでの研究業績および共同研究の実現可能性を検討し、イギリス・シェフィールド大学の Cullen 教授およびアメリカ・オレゴン州立大学の Akroyd 講師を共同研究者に選んだ。国際共同研究は、主として、アクションリサーチの実施の枠組み、データ収集方法、分析・理論化の段階で特に必要であり、その方法としては、基本的には適宜の意見交換と、分析・論文執筆段階における集中的な協働を行った。

### 4. 研究成果

本国際共同研究は、現状では不十分な日本企業の支配型管理会計制度の構築を、アクションリサーチを通じて理論化する基課題を基礎として、非財務的な視点に基づく、生産管理や品質管理といった現場重視の経営を行った結果、支配型・支援型の管理会計の両方もが不十分な企業において、支配型管理会計を構築・強化すると同時に、日本企業の経営実践の特徴である現場の(知の)活用、人を活かす経営を可能にする支援型管理会計の構築を目指すものであり、はじめに以下のような取り組みを行った。

- (1) 現場の経営者意識向上を介した原価管理活動の促進を図ることを目的として、部門別採算制度の確立と、製品別原価計算制度改革の双方について、その構造の検討を行うとともに、運用方法の確立について、検討を進めた。
- (2) 支配型・支援型管理会計制度の両立を可能にする中期経営計画制度の確立と、その有効性に関する検討を進めた。
- (3) 支配型・支援型の両立を可能とする海外子会社の管理制度の構築について、その方法の検討を行った。
- (4) 支援型管理会計における管理会計リテラシーの必要性を検証するために、過年度に行ったインタビューや、基課題のプロジェクトにおける観察データを検討し、新たに海外赴任する人員の管理会計リテラシーについての検証を行った。

これらの取り組みから、本国際共同研究として、以下のような知見を得ることができた。

日本企業における管理会計実践の経験的データをもとに、共同研究者と分析を行った結果、支援型管理会計としての原価改善の実施の一方で、予算管理や業績管理などの支配型管理会計としての利用が機能していないことが確認された。また、これまでにコンティンジェンシー理論に基づいた明らかにされた洗練された原価計算技法の利用環境条件から考えると、リサーチサイトでは、洗練された原価計算技法を採用すべきであると考えられるが、データを慎重に確認したところ、リサーチサイトでは当該技法の採用がないことが確認された。欧米の管理会計の理解に基づくと、この状況下においては、リサーチサイトはいい業績を残せないと考えられる。しかし、実際には、リサーチサイトの業績は右肩上がりに向上しており、業界内での売上高の順位も、それに応じて上昇している。つまり、好業績を残しているといえる。この実践と理論との乖離を説明するために、原価計算の管理会計機能である価格決定および原価管理の同社の実践に着目し、検討を行った。その結果、原価管理に関しては、高度に確立された生産管理や品質管理によって実現されていることが確認された。また、価格決定については、同社が採用している価格決定用のコストテーブルには原価計算の不十分さに起因して重大な問題がある一方で、強力で長期的関係を有している顧客との間には、別途、過去の取引実績と交

渉によって定められた価格決定基準が存在しており、それが同社における価格決定において規範を提供していることが明らかにされた。つまり、一企業内の実践ではなく、組織間関係にまで視野を広げることで、原価計算の必要性に関する説明力のある理解を得ることができたといえる。会計コントロールの基礎としての原価計算制度について、数量ベースの配賦基準を有する伝統的な方法は現代の競争環境下においては適していないとされているが、顧客との固定的な組織間関係とそれに基づく価格決定や、高度なオペレーション管理の仕組みが、原価計算制度の必要性を低減し、洗練された原価計算制度を使わずとも、生き残りには十分な利益の獲得が可能となっていることを明らかにした。また、これに基づいて、洗練された原価計算制度の必要性の要因として、定量的研究における質問項目の開発を行った。

日本企業（リサーチサイト）において行った中期経営計画に関するアクションリサーチから、中間管理者による戦略形成プロセスにおいては、戦略という事実形成のなかで連続的かつ可変的なネットワーク形成がなされており、そのなかで、願望としての会計目標が扇の要のような戦略的結節点としての役割を有していることを明らかにした。先行研究では、会計は、その取引認識の範囲などを通じて、中立的というよりむしろ遂行的ではあるが、会計それ自体は何かの実態の測定や評価であるとされているが、このケースから、戦略化と管理会計に関する先行研究同様に、会計の遂行的な役割を明らかにしつつも、戦略から切り離された願望としての会計目標の役割というこれまでは検討されてこなかった会計の可能性を明らかにした。また、戦略化という枠組みのなかで、単なるミクロな戦略形成だけではなく、期中管理という視点を導入し、戦略化のネットワーク形成およびその変化をより緻密に描き出すことが可能となった。

アクションリサーチという方法論について、国際共同研究から、科学的知識を有する研究者、臨床家と実務家の関係性の観点から、まず管理会計を含む経営における日本の社会背景として以下の3点を確認した： 経営学の専門職学位（MBA）の社会的評価の未確立、社内登用ではない経営専門家への批判、コントローラー部門の不在などからわかる管理会計軽視。そのうえで実務家と研究者との間の距離は大きく、分断されており、コンテキスト依存度と深さ・範囲などの差によって規定される知識体系間の距離の大きさとそれを適切に扱える管理会計リテラシーや仲介者の存在が研究者と実務家の知識交流であるアクションリサーチを成功させるためには重要である。つまり、この距離を埋めるためには、会計士やコンサルタントといった臨床家の協力や、研究者の科学的知識の臨床的知識化が有益な対処法となる。

最後に、実践的知識への理解を深め、臨床的知識を醸成するための一つのアプローチとして、エスノメソドロジーのアプローチの適用可能性が高いことを確認した。

なお、現在は、上記 について、英文学術論文に一つの論文を投稿した段階であり、今後はその論文発表へと継続的に取り組むとともに、 についても英語論文発表に向けて論文を完成させ、投稿を行う予定である。

## 5．主な発表論文等 （研究代表者は下線）

### 〔雑誌論文〕（計 1 件）

堀井悟志，管理会計の常識的知識への接近，管理会計学，査読なし，第 25 巻第 2 号，2017 年，35-45 ページ。

### 〔学会発表〕（計 3 件）

Satoshi Horii，John Cullen and Chris Akroyd，Strategizing and in-process management: The role of accounting targets, CRAFT annual symposium, 2018 年 6 月 27 日

Wael Hadid, Satoshi Horii, John Cullen and Juliana Meira, Do firms always need an advanced costing system? The impact of inter-organizational relationships, British Accounting and Finance Association Annual Meeting, 2018 年 4 月 10 日

Wael Hadid, Satoshi Horii, John Cullen and Juliana Meira, Do firms always need an advanced costing system? The impact of inter-organizational relationships, Management Control Association Workshop, 2018 年 2 月 23 日

### 〔その他〕

ホームページ等  
なし

## 6．研究組織

研究協力者

〔主たる渡航先の主たる海外共同研究者〕

研究協力者氏名：ジョン カレン

ローマ字氏名：John Cullen

所属研究機関名：The University of Sheffield

部局名：Management School

職名：Professor

〔その他の研究協力者〕

研究協力者氏名：クリストファー アクロイド

ローマ字氏名：Christopher Akroyd

科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属されます。