

## 科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 26 年 6 月 17 日現在

機関番号：32629

研究種目：基盤研究(C)

研究期間：2011～2013

課題番号：23530592

研究課題名(和文) 日本管理会計の変容に関する理論的・実証的研究

研究課題名(英文) The research on management accounting practice in broader context

研究代表者

伊藤 克容 (Ito, Katsuhiko)

成蹊大学・経済学部・教授

研究者番号：40296215

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,800,000円、(間接経費) 840,000円

研究成果の概要(和文)：本研究では「日本管理会計」を広義のマネジメント・コントロールの枠組みから分析し、その構成内容を会計的コントロールと非会計的コントロールの組合せ(パッケージ)としてアプローチする。日本企業の管理会計について調査し、その実態の理解と変容のメカニズムについてあきらかにする。管理会計論研究は、従来、会計を中心とした公式な諸制度を中心に考察されてきた。近年の傾向として、マネジメント・コントロールを組織文化や経営理念などを含んだ多様なコントロール手段の集合体として考える立場が注目されている。日本企業における組織慣行というコンテキストのなかで、どのような管理会計を構築すべきかについての理論構築を目指す。

研究成果の概要(英文)：In this research, we adapted management control package approach and intended to apply this framework to Japanese practice of management accounting in order to analyze Japanese management accounting in broader context. Management control package contains both accounting control devices and non-financial control devices. Both are linked closely and worked together. Traditional researchers such as Anthony(1965) focused only on accounting control devices and ignored important relationship between accounting and others. We tried to comprehend the realities of Japanese management accounting practices and theorize the change mechanism. Traditionally, research of management control focused on the formal control devices such as management accounting. That approach is no longer productive. Recently, a number of researches which emphasized the control package approach, was published. Relying on that management control package viewpoint, we investigate what management accounting should be.

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：管理会計 マネジメント・コントロール 業績管理会計 組織文化 インターラクティブ・コントロール  
イネープリング・コントロール コントロール・パッケージ

## 1. 研究開始当初の背景

経営活動の重要な要素として、マネジメント・コントロール(management control, 以下MC)があげられる。MCの本質は、Doing things through others、すなわち、企業目標を遂行するために実施される、組織成員に対する影響活動であると考えられる。MCの中核をなすと考えられてきたのが、会計数値による結果のコントロールである。そのための諸技法は、業績管理会計として体系化され、「マネジメント・コントロールのための会計」とも表現される。

マネジメント・コントロール概念を確立した研究としては、Anthony(1965)がよく知られている。Anthonyの提起したマネジメント・コントロール概念は、彼自身の意図とは別に、フォーマルなシステムとしてのマネジメント・コントロールを対象とし、その中心には会計情報が位置づけられていた。Anthony(1965)の提示したマネジメント・コントロールの特徴としては、会計をベースとしていることがしばしば指摘されている(Lowe & Puxty, 1989; Berry et al., 1995)。Anthony自身に対する評価では、モチベーションの重要性へ着目した先駆者であり、社会心理学について言及した貢献が知られている(廣本, 1993)。しかし、その本来の意図とは異なり、マネジメント・コントロール研究は、Anthony(1965)以降、会計ベースのフレームワークにおいて発展したと考えられている(Otley et al., 1995)。これまでのMCについての研究は、会計の視点に偏っていたことが限界として指摘されている。

その後、企業環境が不確実であることが明示的に考慮されるにつれ、サイバネティックコントロールとしての特質を持つ、会計数値によるコントロールの欠点が認識されるようになった。組織内部の因果関係プロセスや結果の測定可能性が担保されない状況下で、マネジメント・コントロールを実施しなけれ

ばならない必要に迫られたためである。これにともない、組織文化によるコントロール、経営理念によるコントロールなど会計数値に依存しないコントロール手段が着目され、非会計的なコントロール手段の重要性が強調されるようになった。結果的に、会計中心のマネジメント・コントロール観から、様々なコントロール手段のパッケージとしてマネジメント・コントロールをとらえるアプローチが多く見られるようになってきている。

Management Accounting Research 誌では、「パッケージとしての MCS」の特集号 (Volume 19, Issue 4, December 2008)が刊行された。パッケージとして、マネジメント・コントロールを考察し、その中での管理会計の役割を検証することで研究上の大きな進展が見られる。Malmi & Brown はコントロール・パッケージの全体像を下記のように様々なコントロールの集合体として表現している。本研究では、このような広義のマネジメント・コントロール概念に依拠し、その内部で管理会計がいかなる役割を果たすべきなのかについて考察する。

Malmi & Brown(2008)による  
A New MCS package conceptual framework

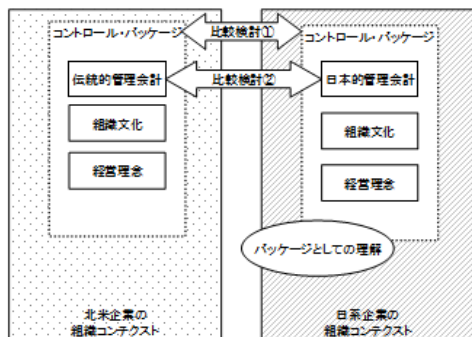
文化によるコントロール					
クランによるコントロール		価値・理念によるコントロール		象徴・儀礼によるコントロール	
経営計画		サイバネティックコントロール			報酬・俸給
長期経営計画	短期事業計画	企業予算	非財務的業績測定システム		
		財務的業績測定システム	ハイブリッドな業績測定システム		
管理的コントロール					
統制構造		組織構造		方針・手続き	

## 2. 研究の目的

前節で指摘したような問題意識にもとづき、本研究では、伝統的に重視されてきた会計コントロールに加えて、非会計コントロールをも包含したパッケージとしてのマネジメント・コントロールを対象とし、MCの理論研究の体系化と理論の妥当性の検証を実

施する。コントロール・パッケージとしてマネジメント・コントロールを考えている研究およびそれに関連する隣接諸分野の研究を収集し、どのような要因によってコントロール・パッケージの考え方が必要とされたのかについて考察するとともに、コントロール手段間の相互関係について分析した。

本研究の特徴(研究推進上の利点)として、リサーチ・サイトとして日系企業を主として取り上げたことがあげられる。「日本的経営」と表現されるように日系企業の組織コンテキストは北米企業の典型的なモデルとは、異なっている。比較分析によって、多くの知見が得られた。



### 3. 研究の方法

本研究の目的を果たすために、包括的な文献調査と日系企業へのヒアリング調査を並行して実施した。

上記の結果をふまえて、理論構築を試みた。

多種多様なマネジメント・コントロールに関する文献のうち、コントロール手段の多様化に関する研究、コントロール・パッケージの視点からの研究を収集し、それらに関連付け整理した。

### 4. 研究成果

本研究の成果として以下の2点をあげることができる。

1 点目は、マネジメント・コントロールに関する理論研究の発展経過を体系的に整理したことである。これまでのマネジメント・コントロール研究の動向は、コントロール手段の多様性の軸と、目

標の単純さの2軸から、以下のように整理できる。

コントロール手段の選択肢の広がりに		目標の複雑化
会計システム中心	会計システム+他のシステムの併用	
Anthony (1965)によるマネジメント・コントロールの概念化	組織文化マネジメントへの注目にともなうクラシカル・コントロール、経営理念によるコントロールなどの包摂	単一目標
	① → ↓ ②	複数目標
マネジメント・コントロールの多様化と複雑化		
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ インタラクティブ・コントロールと4つのコントロール・レバー論 (Simons, 1995)</li> <li>・ イネープリング・コントロール+強制的コントロール (Ahrens &amp; Chapman, 2004 etc.)</li> </ul>		

出発点は左上の象限である。Anthony(1965)がマネジメント・コントロールの概念を定着させた当初は、マネジメント・コントロールは、数値によるコントロールを中心とした会計中心の機構として認識されていた。同時に、マネジメント・コントロールに期待された役割としては、企業戦略の効率的な実行という単一の目標しか想定されていなかった。

その後、企業環境の変化、それに対応した研究の進展にともない、次第に、会計数値以外によるコントロールにも目が向けられるようになった(図表中のベクトル)。これと並行して、効率的な戦略の実施(exploitation)に加えて、新たな戦略機会の探索や業務ルーティンの改善といった、事前に正解のない問題について、環境変化に対応して解の追求を実施すること(exploration)が目標に追加された(図表中のベクトル)。このような要求の複雑化、高度化に対応して、マネジメント・コントロールも複雑になる必要が生じた。結果的に、現在では、マネジメント・コントロールは、多様なコントロール手段のパッケージ(集合体)であるとする見方が有力となっている。現実の組織における影響構造を念頭に置いても、すべての影響が会計数値によるコントロールからもたらされていると仮定するのは到底、受け

容られないであろう。会計数値によるコントロールに注目し、ほかのコントロール手段の影響やコントロール手段間の相互関係を捨象するのは、研究アプローチとしてもメリットよりも多くの問題が生じるように考えられる。

2点目は、マネジメントコントロールパッケージの観点から、目的を所与としないマネジメント・コントロールの形態について、実態を解明し、理論化および理論の検証にある程度成功したことである。競争の激しいビジネス環境のもとでは、既存のやり方にしたがって事業をおこなっているだけでは、不十分である。企業は、現場の社員に権限を委譲し、彼らの方から率先してチャンスを探り、顧客のニーズに応えていく必要がある。これと同時に、ビジネス・チャンスをやみくもに追求することは、企業の効率性を損ない、過度なリスクに企業をさらすおそれがある。また、現場に権限を委譲し、仕事をまかせきりにしてしまえば、一部の従業員の不適当な行動が、企業全体の信用を傷つけてしまう可能性がある。要するに、効率性と創造性などトレードオフの可能性を孕んだ2つの目標を同時に追求する必要性が生じている。

こうしたジレンマを解消するために概念化された新しいタイプのマネジメント・コントロールが、情報共有によるコントロール(interactive control)と支援的コントロール(enabling control)である。

Simons(2005)によれば情報共有によるコントロールを用いることによる利点は、以下の2つである。1つは、企業にとっての戦略的不確実性(企業の存続にかかわるような重大な要因)は何かをはっきりさせること。もう1つは、情報共有のプロセス(対話、討論)から、新しい戦略が構築されることである。Simonsが構築しようとしたのは、組織成員に創造性と効率性を同時に達成するような影響をあたえられるコントロール・システムである。彼は現代の企業環境を特徴づける経営管理上の問題として、「創造性と効率性との両立」をあげている。ここで重要なのは、4つのレバー(コントロール手段)を同時利用することによ

て、コントロール・ミックス全体として、効率性の確保(予測可能なゴールの達成)とイノベーションの促進(創造的な革新)という2つの相反する可能性もある目標を同時に達成しようとしていることである。

強制的コントロール(coercive control)に対して、支援的コントロールは、フロントラインの試行錯誤を促進し、組織学習を活発化させるためのマネジメント・コントロールである。

## 5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

〔雑誌論文〕(計11件)

- (1)伊藤克容、組織変化におけるマネジメント・コントロールの役割：機能と逆機能、会計、184(6), 774-786, 2013-12
- (2)伊藤克容、経営課題としての「組織変革」に対する管理会計の貢献可能性、成蹊大学経済学部論集 44(2), 97-107, 2013-12
- (3)伊藤克容、組織変革におけるマネジメント・コントロールの役割：組織文化研究の視点の拡張の必要性、成蹊大学経済学部論集 44(1), 121-131, 2013-07
- (4)新江孝、伊藤克容、マネジメント・コントロール概念の再検討：戦略ドメイン更新の視点、産業経理 72(4), 33-44, 2013-01
- (5)伊藤克容、成蹊大学経済学部論集 43(2), 109-119, 2012-12
- (6)伊藤克容、戦略創発におけるマネジメント・コントロールの役割、会計 182(3), 397-408, 2012-09
- (7)伊藤克容、事業領域の選択とマネジメント・コントロールの関係(鈴木紘治先生・西藤洋先生退職記念号)、成蹊大学経済学部論集 43(1), 153-164, 2012-07
- (8)新江孝、伊藤克容、マネジメント・コントロール概念の再検討：戦略創発との関係に着目して、会計学研究 -(26) (-), 1-15, 2012-03
- (9)伊藤克容、戦略創発を促進するマネジメント・コントロール、成蹊大学経済学部論集

42(2), 79-98, 2011-12

(10)伊藤克容、組織学習活動を促進するマネジメント・コントロールに関する考察、成蹊大学経済学部論集 42(1), 149-169, 2011-07

(11)新江孝、伊藤克容、マネジメント・コントロール概念の再検討--enabling control を中心に、産業経理 71(2), 89-98, 2011-07

〔学会発表〕(計4件)

日本原価計算研究学会第39回全国大会、  
2013年8月30日(金)、新江孝、伊藤克容  
「組織変化におけるマネジメント・コントロールの役割：新たな視点の提案」

日本知的資産経営学会第2回研究年次大会、  
2013年8月27日(火)、伊藤克容「組織変革におけるマネジメント・コントロールの役割:機能と逆機能」

日本会計研究学会第71回全国大会、2012  
年8月31日金曜日、新江孝、伊藤克容「マ  
ネジメント・コントロール概念の再検  
討：戦略創発への新しい視点」

日本原価計算研究学会第37回全国大会、  
2011年9月2日金曜日、新江孝、伊藤克  
容「マネジメント・コントロール概念の  
再検討：戦略創発との関係に着目して」

## 6. 研究組織

### (1)研究代表者

伊藤克容 (Katsuhiro ITO)

成蹊大学経済学部・教授

研究者番号：40296215