

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 29 年 6 月 14 日現在

機関番号：17301

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2013～2016

課題番号：25870522

研究課題名(和文) マネジメント・コントロール・システムの動的変化に関する研究

研究課題名(英文) Dynamic Change of Management Control Systems

研究代表者

庵谷 治男 (OTANI, Haruo)

長崎大学・経済学部・准教授

研究者番号：20548721

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,400,000円

研究成果の概要(和文)：本研究の目的は、マネジメント・コントロール・システム(MCS)の動的変化を制度論的パースペクティブによって明らかにすることである。とりわけ、MCSは複数のコントロールから成るパッケージであり、複数のコントロールが相互に関連し合いながら時間の経過とともに変化していくことが考えられる。研究成果として、アムエバ経営を導入しているX社におけるMCSの動的変化についてケース・スタディを行い、組織内での制度化プロセスについて探究した。

研究成果の概要(英文)：The purpose of this study is to reveal dynamic change of management control systems (MCS) based on institutional theory perspective. Especially, MCS is composed of some controls so that such controls change in process of time relating with each other. In result, this study carried out a case study about the dynamic change of MCS from X company which adopted amoeba management, and then explored the institutional process in the organization.

研究分野：会計学

キーワード：マネジメント・コントロール・システム 動的変化 制度論 ケース・スタディ アムエバ経営

1. 研究開始当初の背景

(1) MCS を動的に捉える試みは、管理会計変化研究を中心に存在し、具体的には管理会計技法の導入を射程とした研究が該当する。しかし、先行研究の多くは MCS の動態的变化を捉える期間が短期的であり、かつコントロール間の関係性にまで配慮して考察を行っている研究は僅少である。そこで、本研究では、3年以上の経年的変化を考察対象とし、MCS の動態的变化を解釈しようと試みる。

(2) MCS の動態的变化を解釈するために、本研究では制度論を理論的基盤として援用する。本研究では制度 (institution) を確立された思考や行為の慣習として定義し、制度化を組織構成員の試行や行為がルーチン化されるプロセスとする。管理会計の文脈に置き換えるならば、管理会計技法の変化 (ルールの変更) が業務上のルーチンを変更し、それに伴い組織構成員の行為が変化し、時間の経過につれて新たな管理会計技法が制度として定着していくと考えられる。なお、制度論を援用した管理会計研究は既に存在し、制度論の理論的基盤としての用い方 (分析視座) は先行研究を参考にしている。

(3) 研究代表者はこれまで現場 (ロー) レベルにおける会計情報の利用と組織構成員への影響について研究の蓄積がある。そのため、本研究はこれまでの研究をさらに発展させるという狙いもある。すなわち、管理会計技法が変化した際に、現場レベルにおいて会計情報の利用ルールが変化し、組織構成員の行動に及ぼす影響があるのかという点を同時に探究していくことになる。

2. 研究の目的

(1) 本研究の目的は、MCS の動態的变化のなかで、複数のコントロール間の関係性がいかにして形成されるのかを、制度論に基づきながら長期的なケース・スタディを用いて明らかにすることである。MCS は複数のコントロールから成るパッケージである。各コントロールが相互に関連し合いながら MCS を構成しており、さらに経年的変化のなかでその関係性に影響を与えられられるのである。

3. 研究の方法

(1) 本研究では、事例を考察 (解釈) するにあたり、制度論を理論的基盤として援用する。しかし、制度論といっても一概に同様の理論を指しているわけではない。というのも、制度論は社会学、政治学、経済学といった関連諸学のなかで生成・融合されてきた理論だからである。そこで、管理会計研究の分野で、制度論を理論的基盤とした先行研究を網羅的にレビューし、制度論を援用した解釈について整理する。

(2) 本研究の目的を達成するために、経年

的なケース・スタディを用いる。ケース・スタディは管理会計の実践を解明する上ではひとつの有力な手段である。本研究では MCS の動態的变化を解釈するために、ある程度の期間を要する。そこで、従来から調査が続いている X 社をリサーチ・サイトとして抽出している。なお、初回調査は 2010 年であり、2016 年の調査までを含めると累計約 7 年程度となる。X 社は創業約 20 年を経過するが、10 年目で経営陣が大きく変わり、それを機にアメーバ経営という新たな経営管理プロセスを設計・運用している。本研究ではアメーバ経営を MCS の枠組みで捉え、その変化を解明するというアプローチをとる。具体的なデータ収集方法は X 社の組織構成員 (トップ、ミドル、ロー) への準構造化方式によるインタビュー (事前に質問事項を送付し、それに基づき聞き取りを行う方法)、内部資料の閲覧、X 社での滞在 (X 社はサービス業であるため、実際にサービスを体験する)、アーカイバルデータ (新聞、雑誌記事等) の収集、外部有識者 (X 社の経営管理システムの設計・運用に携わっている外部のメンバー) への聞き取りなどである。なお、収集データの使用 (論文や学会報告での公表) は X 社へ事前に許諾を得ている。また、アーカイバルデータは情報の信頼性と妥当性を確保するために、同様に X 社に内容の確認を求め必要に応じて情報内容の加筆修正を施している。

(3) 分析フレームワークとして Simons の提唱する MCS を採用する。Simons は 4 つのコントロール・レバー (信念コントロール、境界コントロール、診断的コントロール、インタラクティブ・コントロール) を用いて、MCS のコントロール・パッケージを説明している。Simons の提唱する MCS のフレームワークは多くの管理会計研究で援用されている。本研究では先行研究での分析視座を整理し、分析フレームワークとしての意義と課題を明らかにした上で Simons の MCS を採用する。

4. 研究成果

(1) 研究の主な成果は、制度論を採用することの意義と課題、ケース・スタディから得られた発見事項 (制度論に基づく解釈を含む)、分析フレームワークとしての MCS の順に述べる。

本研究では、制度論を理論的基盤として援用し解釈を試みるため、既存の管理会計研究でいかにして制度論が採用されてきたか、またその意義は何かを明らかにした。その成果は雑誌論文として庵谷 (2013) で公表している。具体的には、管理会計研究の分野では大きく旧制度派経済学および新制度派社会学という 2 つのパースペクティブに根差した研究がある。とくに、旧制度派経済学を理論的根拠とした代表的研究として Burns and Scapens (2000) が存在する。同論文は管理

会計技法をルール、管理会計実践をルーチンとし、制度と行為とを媒介するモデルを提唱している。とくに、行為者がルールやルーチンのなかで行為として再現することを繰り返す中で、意味づけや正当化が生成されることを示し、組織内のより深層レベル（ミクロレベル）での制度化を分析することに適している。それに対して、新制度派社会学をベースとした理論は、業界や企業間での管理会計利用の正当化を解明することに主眼があり、マクロレベルでの制度化を分析することに適している。さらに、双方を組み合わせた研究も存在し、2つの学派は相反するというよりは、異なるパースペクティブに基づいているといえる。ただし、闇雲に制度論を援用することは双方を混同し解釈の妥当性を歪める可能性があり、制度論を採用する際には方法論で丁寧に説明し、かつ慎重に解釈を試みる必要がある。

経年的なケース・スタディからの発見事項とその解釈を示す。X社では信念コントロールである経営理念やフィロソフィが起点となり、診断的コントロールやインタラクティブ・コントロールに影響を与えていることが明らかとなった。また、診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールの併用が確認されると同時に、X社では診断的コントロールによる会計情報の精度を向上させている段階にあり、完全な併用とは言い難いことも明らかとなった。

一方、制度論に基づき現場の組織構成員の行動に与える影響を考察した(庵谷, 2014)。X社ではアメーバ経営を導入当初、組織構成員には戸惑いや抵抗が少なからず見られた。しかし、会計ルーチンが「不確実性への対応」として機能し、現場の責任者の「意思決定の制度的基盤」(Burns and Scapens, 2008)を提供することが明らかとなった。意思決定の制度的基盤とは、行為者がある特定の行為を選択する際に「行為者がそうするであろうと周りから思われている」と行為者のなかで信じていることが意思決定の際の価値基準となっていることを意味する(Burns and Scapens, 2008, p.98)。つまり、行為者が意思決定する際に、会計ルーチンに従って行動することを行為者自身が自明視している状況を指す。X社ではアメーバ経営の導入によって、部門別採算制度が管理会計システムの中心的役割を果たしている。部門別採算制度では現場の責任者に利益目標の進捗を管理するために日常的に会計ルーチンが求められている。したがって、X社の責任者は会計ルーチンを通じて行為を繰り返し再現し、制度化されていると解釈可能である。

MCSの分析フレームワークとしてSimonsの4つのコントロール・レバーを採用することの意義と課題をSimonsの所説のレビューを中心に明らかにした(庵谷, 2017)。Simons

(1995)はGoogle scholarによるとこれまで3,000以上の書籍や雑誌で引用されている。また、コントロール・レバー間の関係性を経験的に明らかにした研究にはKruis et al (2016)、Mundy (2010)、Widener (2007)があり、MCSの分析フレームワークとしてコントロール・レバーを対象とする意義は大きい。

コントロール・レバーを採用することの意義は、「環境変化(不確実性)に対応し組織行動を維持もしくは変化させるためにトップマネジャーがいかにして公式的な情報システムを選択かつ利用しさらには組織学習を促しているのか」という点を理解するための分析フレームワークを提供していることである。とくに「トップマネジャーがMCSを選択し利用するなかで組織学習を促すこと」「組織行動のパターンを維持もしくは変化させるという目的のもとMCSが用いられること」「MCSが会計情報だけでなく非会計情報を含んだ公式的なルーチンや手続きに基づくこと」という3つの特徴がコントロール・レバーを理解する上では重要な視点であると考える。コントロール・レバーを分析フレームワークとして採用する際の課題として「信念コントロールと境界コントロールの混同」「診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールの混同」という点を指摘した。後者はさらに「情報の共有」「情報利用の重複」「利用頻度」に関して注意を要することを述べている。とくに、課題で示した各コントロール間で生じうる「混同」は、コントロール間の関係性を吟味する際に看過できない点といえよう。

(2)本研究から得られた成果の国内外における位置づけとインパクトについて述べる。MCSをコントロールのパッケージとして捉える傾向は国内外問わず近年MCS研究では潮流となっている。海外では上述したように経験的研究がいくつか散見されるが、国内研究では本研究の実施段階では皆無であった。その点で、本研究は国内の事例を経験的材料としてMCSのコントロール間の関係性を解明しようとした初めての研究と位置づけることができよう。また、MCSの分析フレームワークとしてSimonsのコントロール・レバーを採用した。これによって、海外での先行研究との比較を可能とし、コントロール間の関係性をどのようにして解明するのかという問いに対してひとつの道筋を提供している。本研究ではシングル・ケース・スタディのなかで発見された要素に基づいてコントロール間の関係性を解明しようとしたに過ぎず、理論の一般化の手前であるためインパクトとしては大きいとは決して言えない。しかし、本研究のようなケース・スタディを積み上げていくことが、複雑で曖昧模糊としたコントロール間の関係性のパターンを見出すきっかけともなりうる。本研究ではその点に貢献を見出すことができよう。

(3) 本研究の成果を踏まえ、今後の展望を述べる。本研究では、管理会計技法の導入がMCSの動態的变化をもたらし、コントロール間の関係性に影響を与えるという分析視座を採用していた。そのなかで、制度論を援用しルールとしての管理会計技法が変化するとルーチンとしての管理会計実践にも影響があるという考え方を理論的基盤に考察を行った。その結果、X社の事例を通じて新たな解釈の方向性を見出すことが可能である。管理会計技法が新たに導入される文脈では、管理会計技法およびそれに関連する会計ルーチンが送り手組織から受け手組織へ「移転」され、受け手組織で再現されるなかで制度化されていく。よって、「知識移転理論」を援用することで、送り手側組織から受け手側組織へ管理会計技法および会計ルーチンに関する「知識の移転」が観察可能なのではないかと考えられる。さらに、会計ルーチンは暗黙知としての性質を帯びることで、知識の粘着性(はがれやすさの程度)という視点から解釈することが可能なのではないかといえる。この点については、2016年度より新たに科学研究費(基盤(C))の助成を受け、「管理会計システム導入にみる会計ルーチンの移転と制度化に関する研究」(研究代表者)として研究をスタートさせている。

(4) 最後に、研究当初には予期していなかった事象により得られた新たな知見について述べる。本研究の計画当初は、2つのケースの比較分析についても構想していた。研究期間中、実際にはX社だけでなく、Y社についてもインタビュー等のケース・スタディを実施することができた。しかし、Y社については経年的な調査が困難であったため、結果的にMCSの動態的变化を解明するという目的に適ったリサーチ・サイトはX社のみであった。したがって、上述したように本研究の結論もX社で得られたデータを基に解釈を行うこととなった。一方で、X社とY社はアメーバ経営を導入した組織であり、かつ非製造業に属する同業他社という関係性にあった。そのため、非製造業におけるアメーバ経営の導入事例という共通点を有し、また調査データもアメーバ経営の導入経緯から詳細な管理会計システムの設計・運用に至るまで入手可能であった。その結果、本研究の論題とは異なるものの、X社とY社のケース・スタディをベースとした研究成果を研究代表者の博士学位論文として執筆することが可能となった(2016年11月に提出済み、現在審査中)。論題は「アメーバ経営導入にみる管理会計システムの多様性 事業特性差異に基づく探索的事例研究」である。アメーバ経営の生みの親である京セラとは異なる管理会計システムの仕組みがX社およびY社では観察されており、なぜ相違が生じるのか、また京セラと同一の仕組みを構築するにはいかなる

要件が必要かといった点について探索的に解明している。以上のことから、当初の計画段階では予想していなかったが、本研究の活動を通じて管理会計システムの多様性を生じさせる要件を解明するための手掛かりを得ることが可能となった。なお補足として、本研究は研究期間を1年延長し2016年度を最終年度としたが、その理由として上述した博士学位論文の執筆(2015年度~2016年度)に多くのエフォートを割いたことがあげられる。

<引用文献>

- Burns, J. and R. W. Scapens. 2000. Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework. *Management Accounting Research* 11: 3 - 25.
- Burns, J. and R. W. Scapens. 2008. Organizational Routines in Accounting. M. C. Becker (eds.). *Handbook of Organizational Routines*, UK: Edward Elgar Publishing Inc: 87 - 106.
- Kruis, A. M., R. F. Spekklé and S. K. Widener (2016) "The Levers of Control Framework: An Exploratory Analysis of Balance," *Management Accounting Research*, Vol.32, pp.27-44.
- Mundy, J. (2010) "Creating Dynamic Tensions through a Balanced Use of Management Control Systems," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.35, No.5, pp.499-523.
- Simons, R. (1995b) *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Boston: MA, 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』産能大学出版部)。
- Widener, S.K. (2007) "An Empirical Analysis of the Levers of Control Framework," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.32, No.7/8, pp.757-788.
- 庵谷治男(2013)「制度論的パースペクティブに基づく管理会計研究の可能性」『早稲田商学』第438号, pp.474-506.
- 庵谷治男(2014)「フロントラインにおける管理会計利用がインタラクティブ・ネットワークに与える影響 制度論的パースペクティブに基づくケース・スタディ」『メルコ管理会計研究』第7号, pp.53-70.
- 庵谷治男(2017)「マネジメント・コントロール・システムの分析フレームワークとして Levers of Control を採用することの意義と課題 Simons の所説を中心に」『経営と経済』(長崎大学)第96巻, 第4号, pp.43-80.

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 4件)

庵谷治男 (2017)「マネジメント・コントロール・システムの分析フレームワークとして Levers of Control を採用することの意義と課題 Simons の所説を中心に」『経営と経済』(長崎大学)第96巻,第4号, pp.43-80, 査読なし.

<http://hdl.handle.net/10069/37098>

庵谷治男 (2014b)「ホテル日航プリンセス 京都におけるアメーバ経営の導入と実践」『企業会計』第66巻, pp.134-140, 査読なし.

庵谷治男 (2014a)「フロントラインにおける管理会計利用がインタラクティブ・ネットワークに与える影響 制度論的パースペクティブに基づくケース・スタディ」『メルコ管理会計研究』第7号, pp.53-70, 査読あり.

http://doi.org/10.14987/mjmar.7.1_53

庵谷治男 (2013)「制度論的パースペクティブに基づく管理会計研究の可能性」『早稲田商学』第438号, pp.474-506, 査読なし.

<http://iss.ndl.go.jp/books/R100000002-1000000024757-00>

[学会発表](計 3件)

庵谷治男「サービス・リエンジニアリングとアメーバ経営 宿泊産業の事例にもとづく考察」日本管理会計学会 2016年度第1回フォーラム(統一論題「サービス・リエンジニアリング わが国宿泊産業のインバウンド戦略にフォーカスをあてた考察」), 2016年4月16日, 亜細亜大学2号館(東京武蔵野市).

庵谷治男 “The Design and Use of Management Control Systems at Lower Level: Based on the Case Study of Japanese Hotel,” The 9th Management Control Research Conference, 2013年9月5日, Nyenrode Business School, Utrecht (Netherland).

庵谷治男 “The Design and Use of Management Control Systems at Lower Level: Based on the Management of Profit Target in Japanese Hotel,” The 9th European Network for Research in Organizational & Accounting Change Conference, 2013年6月6日, University of Jyväskylä, Jyväskylä (Finland).

[図書](計 2件)

澤邊紀生・庵谷治男 (2017)「第3章 部門別採算制度が経営理念の発現に及ぼす

影響 ホテルにおけるアメーバ経営の事例」共著『アメーバ経営の進化:理論と実践』(アメーバ経営学術研究会編)中央経済社, pp.61-100, 査読なし.

庵谷治男・清水孝 (2016)「第5章 サービス提供プロセスに基づく業績管理システム」共著『サービス・リエンジニアリング 顧客の感動を呼ぶホスピタリティを低コストで実現する』(伊藤嘉博編)中央経済社, pp.77-100, 査読なし.

6. 研究組織

(1)研究代表者

庵谷 治男 (OTANI, Haruo)

長崎大学・経済学部・准教授

研究者番号: 20548721