

平成 30 年 5 月 21 日現在

機関番号：32641

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2014～2017

課題番号：26380620

研究課題名(和文) 管理会計システムの影響機能に関する理論的・実証的研究

研究課題名(英文) Theoretical and empirical research on the influence function of management accounting system

研究代表者

渡辺 岳夫 (Watanabe, Takeo)

中央大学・商学部・教授

研究者番号：00294398

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,500,000円

研究成果の概要(和文)：本研究の目的は、管理会計システムが組織成員の行動に及ぼす影響機能、すなわち組織成員の行動を方向づける機能とその動機づけを促進する機能を解明することである。文献レビューを通じて構築した分析モデルを、実務家に対するヒアリングを通じてリファインし、最終的に当該モデルを統計的な分析によって検証した。検証の結果、難易度の高い会計的目標や管理可能性を多少逸脱した会計的目標が、一定の前提の下、組織成員の動機づけを促進することが分かった。

研究成果の概要(英文)：The purpose of this research is to clarify the influence function of management accounting system on the behavior organization members, that is, the function to direct the behavior of organization members and the function to promote their motivation. We constructed an analytical model through a literature review, refined it through hearing to practitioners, and finally verified the model by statistical analysis. As a result of the analysis, it was found that accounting goals with a high degree of difficulty and accounting goals that deviated somewhat from manageability promote the motivation of organization members under certain assumptions.

研究分野：管理会計論

キーワード：影響機能 方向づけ機能 動機づけ機能 自己効力感 集約的効力感 統制感 自己決定感

## 1. 研究開始当初の背景

伊丹(1986)によれば、経営管理システムのほとんどは、情報提供機能と影響機能を同時に有しているとされる。前者は、組織の上位者に対して意思決定に有用な情報を提供する働きであり、後者は、下位者の行動に対して組織にとって望ましい影響を与える働きである。管理会計システムも例外ではなく、両機能を必然的に具備すると考えられている。このことは、「複数の機能を一つの制度で果たせて効率がいい(伊丹,1986,p.65)」ともいえるが、「必ずしももって欲しくない機能(同,p.65)」を具備してしまい、組織に悪影響を及ぼす危険性に常にさらされるということでもある。

以上のような理解に基づけば、管理会計システムの構築にあたり、影響機能と情報提供機能のいずれにより重要性を置くのを明らかにし、それに沿うようなデザインを志向し、かつ意図しない逆機能の発生に対する方略を十分にとることが必要であろう。加登(1993,p.163)が指摘するように、「影響システムとして会計を利用することが、実態の正確な写像を目指す会計よりも優先される状況が存在する」こともあるし、また、その逆の状況もありうるであろう。例えば、情報提供機能を重視して会計システムを利用したい場合、できるだけその影響機能は排除したいと考えることがあっても不思議ではない。以上から、会計システムにおける影響機能に関する研究、とりわけその影響メカニズムを解明する研究は、重要な意義を有しているといえよう。

それにもかかわらず、廣本(1986,p.73)によれば「ASOBAT以来、会計は情報システムであるという認識が定着し、影響システムであるという側面がややもすれば軽視される傾向があった」とされる。その後、とりわけ2000年代以降、アメーバ経営(渡辺,2013a)、シェアードサービス・センター(園田,2004)、またはオープンブック・マネジメント(菅本,2006)などの特定の管理会計システムの影響機能に言及する研究や、ある特定の会計システムの一部を構成するプロセスや手続き、例えば、インセンティブ報酬(梶原,2005)、具体的で高い目標(古賀,2010)、あるいは非財務指標(松尾,2005)などの影響機能に焦点を当てた研究などが散見されるようになってはいる。しかし、管理会計システムの影響機能に関する研究が、いかなる歴史的変遷を経て現在に至っているのかについては、必ずしも十分に解明されているわけではない。例えば、1970年代以降に盛んに行われた、事業部の業績管理会計研究や、行動的予算管理会計研究などは、いずれも組織行動への影響機能を重視してきたが、それらの研究と上述した2000年代以降の影響機能研究は、どのように整理・統合されるのか、この点についてはいまだ明らかになっていない。しかし、現代に至る数十年

に及び関連する文献を、その間の時代背景と関わらせて、一定の分析視角のもとに整理・統合することができれば、今後の影響機能研究を展望・展開する上で、必ずや重要な示唆が得られるものと確信する。

そこで、本研究では、まずは管理会計システムの影響機能に関するASOBAT以降の国内の文献を徹底的にレビューし、それらを整理・統合したい。しかし、整理のためには管理会計システムの影響機能研究の定義が必要であり、統合のためには理論的なモデルが必要である。渡辺(2013b)では、影響機能に関する研究を「一定程度に分権的な組織構造を前提としたうえで、組織における上位者が、下位者の遂行行動の方向性とモチベーションに対して望ましい影響を与えることを目途としてデザインされる、管理会計のプロセス、手続き、および情報に関する研究」と定義している。さしあたり、当該定義に基づき先行研究を整理したい。しかし、整理のプロセスで定義の修正、ならびにその修正定義に基づくレビューのやり直しが必要になることも考えられる。

次に、先行研究の統合のために必要な理論的なモデルについてである。想定される既存の理論モデルとしては、期待理論モデルとエンパワメント・モデルが挙げられよう。しかし、前者については、個人の動機づけ過程の解明に焦点をあてており、組織行動との関連づけがなされていないことや、近年着目されているインタラクティブ・コントロール(以下、IC)という影響の概念をとりこむことが困難であるといった問題点を指摘しうる。また、後者についても、心理学的な構成概念としてエンパワメントという概念が必ずしも十分に明瞭になっていないことや、方向づけ機能をモデルに内包することが困難であるといった問題点がある。そのため、研究期間の早期において、期待理論モデルとエンパワメント・モデルをベースとしつつも、方向づけ機能を内包した包括的かつ動的なモデルを構築したい。より具体的には、方向づけ機能の実現の程度を「組織成員の組織目標の受容度」という構成概念によって捉え、動機づけ機能の実現の程度を「自己決定感(職務の遂行可能感)」、「統制感(職務遂行の組織に対する貢献感)」、「自己決定感(職務における自律感)」、および「有意味感(社会的な有意義感)」といった概念で捉えたい。また、ICをモデルに包摂するために「テンション」という概念を措定することも考えられる。

## 2. 研究の目的

本研究の目的は、組織行動に対する管理会計システムの影響機能を解明することである。ここでの影響機能とは、組織行動を望ましい方向に導く機能(以下、方向づけ機能)と、その組織行動に心理的エネルギーをもたらす機能(以下、動機づけ機能)とに大別できるが、本研究では、両機能を、互いに独立

的したものとして個別に考察するアプローチは採用しない。ここでは、それらの影響機能は相互に関連しつつ効果を発揮するものとして捉える。そのためには、統合的な分析枠組みの構築が欠かせない。そこで本研究では、まずは ASOBAT 以降数十年間における関連する文献のレビューを通じて、影響機能に関する研究を整理・統合し、理論的な分析モデルを構築することを目指す。そして、最終的には当該モデルの経験的妥当性を実証的に明らかにしたい。

具体的には、第一に、1960年代から現在までの、主要な会計ジャーナルを中心とした、網羅的な文献レビューを行い、管理会計システムの影響機能に関する研究を体系的に整序する。第二に、管理会計システムの方向づけ機能と動機づけ機能を統合した理論的なモデルを明確化する。第三に、上記の理論的なモデルを構築する際には、心理学関連の先行研究のレビューの結果も踏まえて、管理会計システムが影響を及ぼす心理的な構成概念を明確に措呈する。そして、最後に、上記の理論的なモデルの経験的妥当性を検証する。

### 3. 研究の方法

本研究計画は、次の2つのフェイズに大別することができる。すなわち、第一に、ASOBAT 以降の管理会計システムの影響機能に関する先行研究を網羅的にレビューし、その結果に基づき、同システムの方向づけ機能と動機づけ機能を統合しつつ、インタラクティブ・コントロールを包摂した、包括的かつ動的な影響メカニズムに関する分析モデルを構築することである。第二に、構築された分析モデルの経験的妥当性を検証することである。研究初年度と第二年度においては、先行研究のレビューと分析モデルの構築を実施する。第三年度には、主としてフィールド研究を実施し、ヒアリング調査等を通じて管理会計システムの影響実践について知見を蓄積し、分析モデルをリファインする。そして、最終年度においては、複数の協力企業間における横断的分析を行い、分析モデルの経験的妥当性を検証する。

#### (1)平成 26 年度

管理会計システムの影響機能の研究に関する渡辺(2013b)の定義に基づき、国内の主要な会計ジャーナルに掲載された先行研究を ASOBAT 以降の約 50 年間について抽出し、それらを網羅的にレビューした。『会計』、『原価計算研究』、『管理会計学』、『会計プロGRESS』、『企業会計』、『産業経理』に加え、長い伝統のある『一橋商学論叢』と『国民経済雑誌』をレビュー対象とした。また、同期間における管理会計系の書物についても同様とした。

レビューにあたっては、研究対象の種類(対象とする管理会計システムあるいは会計手続きの内容)と範囲(特定のシステムの

全体か一部か)、目的機能(影響の方向づけ機能と動機づけ機能のいずれか一方か、あるいは両方か)、理論ベース(経済学、社会学、心理学など、心理学の場合、例えば期待価値理論、達成動機理論などより詳細に分類)、および研究方法(規範的研究、ケース/フィールド研究、サーベイ研究等)などの視点から整序した。

さらに上記のレビューのプロセスにおいて、渡辺(2013b)の定義の修正の必要性を検討した。

組織心理学・社会心理学・教育心理学に関連する構成概念(自己決定感、統制感、自己決定感、有意味感)、およびインタラクティブ・コントロールといった影響機能研究に今後重要な位置づけが想定される概念についても、綿密な文献レビューを行った。

以上のレビューによって抽出された先行研究の成果を統合し、管理会計システムの方向づけ機能と動機づけ機能の相互作用関係を内包した理論的なモデルを構築を目指した。

#### (2)平成 27 年度

当年度は、基本的に前年度の実施事項を踏襲したが、重点が異なった。管理会計システムの影響機能の研究についての文献レビューは、当該年度の初期において終了させ、その後は先行研究の成果を統合する理論的な分析モデルの構築に努力し、完成を目指した。

#### (3)平成 28 年度

当年度は東京証券取引所の一部と二部に上場している 2,241 社を対象としてアンケート調査を実施し、管理会計システムの影響機能を重視している企業を探索し、その実施状況をサーベイした。この調査は、あくまでも実践のサーベイを目的としており、前年度に完成させた分析モデルの検証を目的とするものではない。

#### (4)平成 29 年度

当年度は、前年度までに最終的に完成した分析モデルを、調査協力企業の組織成員から収集したデータに基づき検証した。具体的には、二社の企業に協力を依頼し、前年度に完成した質問票を用いて予備調査を行なった。これによって改善すべき質問項目を明らかにし、次いで、予備調査によって修正された質問票を用い、すべての調査協力企業の組織成員に対して、本調査を郵送によって行った。

### 4. 研究成果

#### (1)文献レビューの結果

研究初年度においては、まずは国内の主要な会計ジャーナルに掲載された、管理会計システムの影響機能に関する先行研究を過去 50 年間に遡り抽出し、レビューを行った。抽出に当たっては、渡辺(2013b)の影響機能研究に関する定義を参考にした。

また、レビューにあたっては、研究対象の種類(対象とする管理会計システムあるいは会計手続きの内容)と範囲(特定のシステム

の全体か一部か), 目的機能(影響の方向づけ機能と動機づけ機能のいずれか一方か,あるいは両方か), 理論ベース(経済学, 社会学, 心理学など, 心理学の場合, 例えば期待価値理論, 達成動機理論などより詳細に分類), および研究方法(規範的研究, ケース/フィールド研究, サーベイ研究等)などの視点から整序した。

最後に, レビューの結果について, その概略を示す。第一に, 過去 50 年間の間, 会計学研究全体に占める管理会計研究の割合は, おおむね 20% 前後であり, 管理会計研究全体に占める影響機能に関する研究は, おおむね 10% 前後と非常に少ないことが明らかとなった。とはいえ, 2000 年以降はミニ・プロフィットセンター・システムの研究が急増し, 徐々に影響機能研究が増えつつある。第二に, 2000 年前後を境に, 影響の方向づけ機能に関する研究が減少し, 動機づけ機能に関する研究も徐々に増えつつあることが分かった。第三に, 理論ベースは, 経済学ベースの研究は年代に関わらず一定数コンスタントに行われているのに対して, 近年, 心理学ベースの影響機能研究が増えつつあることが明らかとなった。

#### (2) 分析枠組みの構築

組織心理学, 社会心理学, 教育心理学に関連する構成概念, およびインタラクティブ・コントロールといった管理会計システムの影響機能研究において今後重要な位置づけが想定される概念について, 綿密な文献レビューを行った結果, 集約的効力感(「集団や組織において自分たちの集団の成員は, 問題を解決し継続的な努力を通じて活動を改善できるという集団の効力感(Bandura, 1997)」), チーム内インタラクション(「チームが目標を追求する際にメンバー間で行われる相互作用(Mathieu et al., 2006)」), およびチーム間インタラクション(「チームが目標を追求する際に他のチームとの間で行われる相互作用」という心理的な構成概念が抽出され, それらをベースとした理論的な分析モデルの構築を行った。

より具体的に言えば, 第一に管理会計システム上設定される目標の水準の種類と高さ, 第二にその目標に対する実績のフィードバックの頻度, 第三に部門別の直課レートの高低や配賦基準の種類といった管理会計の諸特性が, 当該の管理会計システムを通じて組織成員がどの程度自己の行動の方向づけを行えているのかを捉える「結果予期」, 管理会計情報を通じて自己の職務努力をどの程度実感できているかを捉える「努力実感度」, および会計目標に対する「受容度」に影響を及ぼし, それらがチーム内インタラクション, およびチーム間インタラクションに影響を及ぼして, 最終的にそれらのインタラクション概念を介して, 職務の遂行可能感(自己効力感), 職務遂行の組織に対する貢献感(統制感), 職務における自律感(自己決定感・

集約的効力感)が促進されるという分析モデルを構築した。

#### (3) サーベイ調査の分析結果

理論的な分析モデルをより現実的妥当性の高いものにリファインするために, 管理会計システムの影響機能の活用を目途とした企業実践をサーベイした。最初に, 管理会計システムは, 組織成員の行動の必要性に対する認識基準, 当該システムが提供する情報そのもの, 組織成員が意思決定の際に想起する代替案の範囲, および会計目標に対する組織成員の受容性といったファクターに対する操作を通じて, 組織成員の行動に望ましい影響を及ぼしている措置し, 実際に日本企業がどの程度それらのファクターに対して配慮して管理会計システムをデザイン・運用しているのかを捉える質問票を作成した。そのうえで, 東京証券取引所の一部と二部に上場している 2,241 社に対して, 郵送による質問票調査を実施した。さらに, 協力企業に依頼して, より深い洞察を得るために, 管理会計システムの影響機能に関して, ヒアリング調査も実施した。

質問票調査ならびにヒアリング調査の結果, 明らかになった上記のファクターごとの管理会計システムの利用度合い, および当該システムに関する実務の意見を踏まえ, 平成 26 年度までに構築した理論モデルを部分的に修正し, より現実的妥当性が高いと想定されるモデルを完成させることができた。

#### (4) 因果モデルの分析結果

研究最終年度においては, 調査協力企業 2 社からデータを収集し, それまでに構築した理論的な分析モデルが, それらの現実のデータとフィットするかどうかを検証するために, 共分散構造分析を行った。その結果, 第一に組織成員が行動の必要性を認識する際の基準となる会計的目標の難易度を一定程度高めめの水準に設定すること, および第二に会計上の管理可能性を多少逸脱しても, 組織成員が行動を生起させる際に想起する行動代替案の範囲を会計指標を通じて適度に意識させることにより, 自己効力感, 統制感, 自己決定感, 集約的効力感が促進されることが分かった。

また, 上記の第一の要因と第二の要因は, 会計目標に対する受容に対して, 事前の想定とは反して, 統計的に有意な正の影響は与えていなかった。しかし, それらの要因は, 伝統的な管理可能性原則に従えば, むしろネガティブ影響を組織成員に対して与える危険性が高いと考えられるのにも関わらず, 統計的に有意ではなかったとはいえ, 正の影響を与えていたことは注目できる点であるといえよう。

#### (5) まとめ

以上のような研究成果の意義は次の通りである。第一に, 管理会計システムの影響機能に関する研究を体系的に整序したが, これにより, 50 年間におよび当該の研究の傾向を

明らかにすることができた。また同時に、影響の順(逆)機能や範囲などを整理の際の軸として措呈することで、「影響」の実相を近づくこともできたと考える。これまで管理会計の影響機能に焦点を当てた網羅的な文献レビューは行われていないが、過去の研究成果を十分に活かし、これからの管理会計の影響機能研究の発展の方向性を示すためには過去の研究の整序は必須であると考えられるため、その意味で本研究の意義は高いと言える。

第二に、管理会計システムの方向づけ機能と動機づけ機能を統合した理論的なモデルを明確化した。これまでの研究を回顧すると、方向づけ機能と動機づけ機能を個別に考究する傾向を看取することができる。しかし、それでは、より効果的かつ包括的な管理会計システムのデザインの道筋を明らかにすることはできない。本研究では、両機能を統合するモデルを明確化した。これにより一方の機能の実現が他方の機能の実現にとって阻害的になってしまうアプローチの回避や、両機能が相乗的に作用しうるアプローチの活用が可能となるのである。

第三に、理論的なモデルには、管理会計システムが影響を及ぼす心理的な構成概念を明確に措呈したが、モデル内に心的概念を明確に措定することで、会計的な手続きや運営方法との関連を、より理論的かつ説得的に描写・叙述することが可能となった。

そして、最後に、理論的なモデルの経験的妥当性を検証したが、構築した理論的なモデルを、ラージサンプル・リサーチによって検証することで、管理会計システムの組織行動に対する影響メカニズムの解明が進み、今後より効果的な当該システムのデザインに資することができるであろう。

(以下、参考文献)

- 伊丹敬之(1986)『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店。  
梶原武久(2005)「日本型品質管理とインセンティブ報酬」『会計』第167巻第3号, 76-89。  
加登豊(1993)『原価企画 戦略的コストマネジメント』日本経済新聞社。  
古賀健太郎(2010)「管理会計とイノベーション」『会計』第177巻第2号, 47-61。  
菅本栄造(2006)「オープンブック・マネジメントに関する一考察」『会計』第170巻第3号, 104-120。  
園田智昭(2004)「機能子会社におけるバランス・スコアカード導入の意義」『会計』第166巻第6号, 14-29。  
廣本敏郎(1986)「わが国製造企業の管理会計」『ビジネス・レビュー』第33巻第4号, 64-77。  
松尾貴巳(2005)「非財務指標による業績評価システムの有効性に関する実証分析」『会計』第167巻第3号, 90-102。

渡辺岳夫(2013a)「アメーバ経営システムにおける会計処理の構造の探究: 電気機器メーカーA社における収益計上方法を中心として」『会計プロGRESS』第14号, 54-67。  
渡辺岳夫(2013b)「影響システムとしての管理会計研究の新地平」『原価計算研究』第37巻第1号, 1-15。

Bandura, A. 1977. Self-Efficacy: Toward a Unifying Theory of Behavioral Change. *Psychological Review*. 84: 191-215.

Mathieu, J.E., Gilson, L.L., and Ruddy, T.M. 2006. Empowerment and Team Effectiveness: An Empirical Test of an Integrated Model. *Journal of Applied Psychology*. 91(1): 97-108.

## 5. 主な発表論文等

[雑誌論文](計 4件)

渡辺岳夫, 「なぜアメーバ経営システムの導入は失敗するのか?: 経営理念, 働きがい, 信頼, および自由裁量度の影響に関する探索的研究」『企業研究』, 査読無, 第33号, 2018, 掲載予定。

渡辺岳夫, 「会計情報と集約的効力感: アメーバ経営システムの効果に関する実証的研究」『原価計算研究』, 査読無, 第41巻第1号, 2017, 13-25。

渡辺岳夫, 「アメーバ経営システムにおけるプロフィットセンター化の方法の探索: 西精工(株)の収益計上方法に関するケーススタディ」『産業経理』, 査読無, 第75巻第4号, 2016, 35-47。

渡辺岳夫, 「アメーバ経営システムの影響機能と経営理念」『会計』, 査読無, 第186巻第4号, 2014, 16-30。

[学会発表](計 1件)

渡辺岳夫, 「会計情報と集約的効力感: アメーバ経営システムの効果に関する実証的研究」日本原価計算研究学会統一論題報告(中央大学大学)20168.29。

## 6. 研究組織

(1) 研究代表者

渡辺 岳夫(WATANABE TAKEO)  
中央大学・商学部・教授  
研究者番号: 00294398