

平成 30 年 6 月 17 日現在

機関番号：34404

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2014～2017

課題番号：26780264

研究課題名(和文)企業の持続的競争優位性を支える管理会計に関する研究

研究課題名(英文)Use of management control system and dynamic capabilities

研究代表者

浅田 拓史(Asada, Hirofumi)

大阪経済大学・情報社会学部・准教授

研究者番号：30580823

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,800,000円

研究成果の概要(和文)：本研究から得られた知見は概ね以下の3点である。第一に、危機状態と安定状態を繰り返す中で、コントロール・システムの用いられ方について一定の反復的な行動パターンが見られることが明らかとなった。第二に、組織が有している管理会計そのものを見直し修正する能力についてその一端を明らかにした。第三に、コントロール・システムの生成・変化プロセスにおいて、トップ、製造現場や会計担当者が相互作用するプロセスを明らかにした。

研究成果の概要(英文)：The first contribution of this study is to provide an understanding of how top managers switch the use of control in accordance with the company's situation. The second contribution is to show a part of organizational capabilities to change a control system by accountants. The third contribution of this study is to reveal a changing process of a control system in which top managers, shop floor workers and accountants interact with each other.

研究分野：管理会計

キーワード：管理会計変化 コントロール・システム enabling control dynamic capabilities transparency
idle capacity direct costing cost management

1. 研究開始当初の背景

組織論研究においては、ダイナミック・ケイパビリティに関する議論が注目を集めている(福澤, 2013)。最も純粋なポジショニング・アプローチや資源ベース・アプローチが不変の環境を前提としているのに対して、ダイナミクス(環境変化)を前提とした上で、この中でどのように組織が業績を向上させるかという問題を扱っている。ダイナミクスの中で、組織が持続的な競争優位を獲得する能力を「ダイナミック・ケイパビリティ」と呼んでいるのである。このような組織論研究における関心の高まりとは対照的に、組織のダイナミック・ケイパビリティの構築に、管理会計技法はどのように関連しているのかについては十分に検討されてこなかった。

ダイナミック・ケイパビリティ論の萌芽とその変遷について文献レビューを行った福澤(2013)によれば、組織研究においてダイナミック・ケイパビリティ概念を用いた研究は3つの参照軸となる論文を中心に展開されている。その中の一つである Zollo and Winter (2002) は、ルーティンを「業務的ルーティン」と業務的ルーティンを変化させるルーティンとしての「ダイナミック・ケイパビリティ」とに分類している。そして、このような意味でのダイナミック・ケイパビリティは、日本企業における継続的改善活動などを念頭に置きつつ、「メタ・ルーティン」として注目されてきた(Adler et al, 1999; Feldman and Pentland, 2003 他)。他方、Nonaka et al. (2008) は「知識創造理論では、創造性と効率性を維持して知識創造を可能にする『クリエイティブ・ルーティン』としての型に注目する」(ibid., p.43)と述べて、改善ルーティンのような非効率なルーティンを排除するルーティンをクリエイティブ・ルーティンとして概念化している。

標準原価計算や直接原価計算などの管理会計技法は、(主として製造業における)強い現場を支える有効な道具立てであるとされてきた。他方で、市場環境が急激に変化し、企業がそのビジネスモデルを変化させるようになりつつある中で、管理会計技法もこれに対応することが必要となってきた。このような状況下では、単に新しいビジネスモデルに対応する管理会計技法を導入するだけでなく、様々な条件の変化に対する対応能力の構築・強化を支援するような管理会計技法が必要とされている。すなわち、環境条件の変化に対応した新たな知識を生み出す組織学習を支援するような管理会計技法が求められる(廣本, 2004, p.8)。

ただし、これは新たな「革新的」管理会計技法についての研究の必要性を必ずしも意味しない。管理会計技法は、本来、このような組織能力の開発(組織学習)を支援するような使い方で用いられている。このような使われ方は、典型的には、活動基準原価計算の考え方をを用いて非付加価値活動を棄却する

活動基準管理に見られる。Pentland et al., (2012) は、非効率的な行為を識別して排除する活動基準原価計算などの管理会計システムを他のルーティンを変化させるメタ・ルーティン(すなわちダイナミック・ケイパビリティ)であると指摘している。

このように、管理会計とダイナミック・ケイパビリティは相互に深く関係していると考えられるが、その関係については十分な研究蓄積がない。これは、我が国における管理会計研究のみならず、欧米の学術誌においても見られる傾向である。本研究は、ダイナミック・ケイパビリティの構築において、管理会計技法やその使い方がどのように関係しているのかを明らかにしようとするものである。

本研究は、研究代表者がこれまで行ってきた、知識創造理論を援用した管理会計変化プロセスの概念化に関する研究の成果を受けて、これを管理会計が関係する組織能力全体まで拡張しようとする試みである。これまでの研究においては、従来指摘されてきたような外的ショック要因だけではなく、組織内に存在するクリエイティブ・ルーティンが、管理会計知識の変化を促進することが示唆されている。例えば、リーマンショックに代表される経済危機の下で、管理会計変化が観察された企業とそうでない企業との差異が、このようなクリエイティブ・ルーティンという概念によってより良く説明されると考えられる。本研究は、このような従来の研究成果をさらに発展させ、ダイナミック・ケイパビリティ概念を用いて新たな研究領域を開拓しようとする試みである。

2. 研究の目的

本研究の目的は、変化する環境の下で企業が競争優位を維持していく能力を支える管理会計の役割を明らかにすることであった。本研究においては、変化に適応するために管理会計を活用した組織改革を積極的に行っている企業の事例を調査することを通じて、管理会計の用いられ方にどのような特徴的な組織的行動パターンが見られるのかについて明らかにしようとするものであった。

3. 研究の方法

本研究は、主としてフィールド調査を通じた経験的研究と、文献調査を通じた概念的研究を基礎として推進した。

経験的研究においては、わが国に本社と製造拠点を有し、国際的にも製造・営業拠点を展開する企業において、トップマネジャーからミドルマネジャー層を中心として、広範な職能の組織メンバーに対するインタビュー調査を実施した。加えて、アーカイブ調査と工程観察を行っている。これらを通じて厚みのある質的データを収集し整理・考察することで、発見事項を理論的に一般化することを試みた。

4. 研究成果

本研究から得られた知見は概ね以下の3点に集約できる。

第一に、危機状態と安定状態を繰り返す中で、コントロール・システムの用いられ方について一定の反復的な行動パターンが見られることが明らかとなった。本研究においては、このようなパターンを Ahrens and Chapman (2004)の自律創造型(enabling)コントロールの枠組みを用いることで明らかにしようとした。Ahrens and Chapman (2004)の枠組みは、コントロール・システムの使い勝手(usability)に関する従業員の認識の観点から、従業員の意思決定や活動を助ける自律創造型のコントロール・システムとその対極にある指示強制型のコントロール・システムに区分することで、コントロール・システムの特徴を明らかにしようとしている。本研究では、このような枠組みを拡張することで、管理会計の用いられ方についての組織的行動パターンについての解釈を試みた。

調査対象企業において、自律創造型と指示強制型のコントロール・モードを状況に応じて戦略的に使い分ける行動パターンが観察された。複数の経営トップの下で繰り返し観察されるこのようなパターンは、特定の経営者の個性を超えて組織的なルーティンとなっていると考えられる。安定的な状況で生じる不確実性には自律創造型モードにより現場が創造性を発揮して柔軟に対応しつつ、構造的な危機には指示強制型モードによりトップがリーダーシップを発揮しつつ対応していると考えられる。

そしてこのような状況に応じた柔軟な対応を可能としているのが、そこで利用されている管理会計技法の計算構造上の特性にあることを指摘した。トップによる総合管理とミドルや現場管理者による現業統制を同じ計算構造上で統合する仕組みであるということである。総合管理と現業統制が同じコントロール・システムの下で継ぎ目なく実行されている。これはそのコントロール・システムが基礎とする直接原価計算の「現業統制と総合管理という、いわば2階層の経営管理のための会計的統制手段となりうる」(上総, 1993, 190)性質によるものである。

これについては、下記の学会発表において、その詳細を述べている。

第二に、組織が有している管理会計そのものを見直し修正する能力についてその一端を明らかにした。具体的には、世界的な経済危機を受けて、需要の著しい減退という環境変化が生じ、その下で生じた余剰生産能力の管理のために、余剰生産能力をその発生原因別に明らかにし、それぞれに応じた対策を講じる原価管理が実践されていることが明らかとなった。

調査対象企業においては、労務費に関する

余剰生産能力を具体的に、改善活動の成果として創出される「能率差異」と、それ以外の「余剰人員コスト」として捉えている。さらにそこでは、この「余剰人員コスト」を2種類に分類しており、本研究ではこれらを「仕事不足の余剰」と「将来投資の余剰」と整理した。

「将来投資の余剰」は一見すると余剰生産能力には見えないが、実際には余剰生産能力とみなしえるものである。すなわち、将来の生産性向上等を目指して稼働状態にあるために、一見すると遊休状態にはないが、追加的な仕事が発生すればこれをその生産能力に転用することができる状態である。そしてこのようにして明らかとなった余剰生産能力について、その責任の一端を製造現場が負い、これらの低減に取り組んでいることが明らかとなった。

このような原価管理実践は、原価管理の教科書的な枠を超えて、製造間接費だけではなく労務費についても余剰生産能力の原価管理を行おうとするものである。これは調査対象企業において、既存のコントロール・システムを、状況変化に応じて自ら修正する組織的行動パターンの一部であると考えられる。

これについては、下記の雑誌論文 および学会発表においてその詳細を述べている。

第三に、コントロール・システムの生成・変化プロセスにおいて、トップ、製造現場や会計担当者が相互作用するプロセスを、自律創造型コントロールの枠組みにおける透明性概念を用いて明らかにした。この生成・変化プロセスにおいては、従業員の視点から見たコントロール・システムの使い勝手が、トップの視点から見た使い勝手と関係しつつ作り出されていることが明らかとなった。

調査対象企業においては、トップの示したビジョンに、製造現場のニーズに基づいて、コントロール・システムに新しい修正が加えられていたことが明らかとなっている。もともとトップ主導の組織改革のために作り出され、トップにとっての使い勝手を重視して作られたコントロール・システムであったが、これに会計担当者によって製造現場の使い勝手に合致するような修正が加えられることで、従業員の受容を促進した。そして、このようなプロセスの中で、従業員の視点から見たコントロール・システムの使い勝手が、トップの視点から見たコントロール・システムの使い勝手に影響を受けていることが明らかとなった。

これについては、現在、学術誌および書籍等において公表すべく継続的な努力を行っている。

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1件)

浅田拓史・柊紫乃・吉川晃史・上總康行
(2018)「余剰生産能力管理のための原価
計算 - コマツにおける労務費の原価管理
実践 - 」『原価計算研究』掲載予定(査読
有)

〔学会発表〕(計5件)

浅田拓史・柊紫乃・吉川晃史・上總康行
「余剰生産能力管理のための原価計算 -
コマツにおける労務費の原価管理実践」
日本原価計算研究学会全国大会, 関西大
学, 2017年9月11日.

浅田拓史・吉川晃史・上總康行「コマツ
のコントロール・システム - 自律創造型
コントロールの視点から - 」日本管理会
計学会全国大会, 福岡大学, 2017年8月
28日

Asada, H., Yoshikawa, K. and Y. Kazusa,
' Switching Management Control System
Use: A Construction Machinery
Manufacturer Case ', 日本管理会計学会
2017年度第1回リサーチセミナー, 福岡
大学, 2017年7月6日(ゲストコメンテ
ータ Martin Messner 教授)

Asada, H., Yoshikawa, K. and Y. Kazusa,
' Switching Management Control System
Use: A Construction Machinery
Manufacturer Case ', the 11th European
Network for Research in Organisational
& Accounting Change Conference, Naples,
Italy, 29-30/6/2017.

Asada, H., Yoshikawa, K. and Y. Kazusa,
' Managerial Reform and Management
Accounting Change: The case of a
Japanese construction machinery
manufacturer ', 9th New Zealand
Management Accounting Conference,
Lincoln, New Zealand, 19-20/11/2015

〔図書〕(計1件)

浅田拓史(2015)「管理会計変化研究」『次
世代管理会計の礎石』中央経済社, pp.
217-244.(総ページ数327ページ)

6. 研究組織

(1)研究代表者

浅田 拓史(Hirofumi ASADA)
大阪経済大学・情報社会学部・准教授
研究者番号: 30580823

【参考文献】

Adler, P. S., Goldoftas, B., & Levine, D. I.
1999. Flexibility versus Efficiency? A
Case Study of Model Changeovers in
the Toyota Production System.
Organization Science, 10(1): 43-68.
Ahrens, T., and Chapman, C. S. (2004).

Accounting for flexibility and
efficiency: A field study of
management control systems in a
restaurant chain. Contemporary
Accounting Research, 21(2), 271-301.
Feldman, M. S. and Pentland, B. T. (2003).
Reconceptualizing Organizational
Routines as a Source of Flexibility and
Change. Administrative Science
Quarterly, 48(1): 94-118.
Nonaka, I., Toyama, R. and Hirata, T.
(2008). Managing Flow: A Process
Theory of the Knowledge-Based Firm.
Basingstoke: Palgrave Macmillan.
Pentland, B. T., Feldman, M. S., Becker, M.
C., and Liu, P. (2012). Dynamics of
Organizational Routines: A
Generative Model. Journal of
Management Studies, 49(8):
1484-1508.
Zollo, M. and Winter, S. G. (2002).
Deliberate Learning and the
Evolution of Dynamic Capabilities.
Organization Science, 13(3): 339-351.
廣本敏郎(2004)「戦略的管理会計論: 伝統的
管理会計論との対比」『管理会計学』
12(2), 3-18
福沢光啓(2013)「ダイナミック・ケイパビリ
ティ」組織学会編『組織論レビュー 外
部環境と経営組織』白桃書房