

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 30 年 6 月 5 日現在

機関番号：34315

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2015～2017

課題番号：15K03797

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

研究課題名(英文) Study on management control with clinical knowledge: Action 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) 3,400,000円

研究成果の概要(和文)：まず、管理会計研究方法論として、状況に埋め込まれた「常識的知識」に着目して管理会計実践を理解することで、管理会計の新たな理論構築が可能となることを示したが、特にアクションリサーチにおいては、実務家の実践的知識と研究者の科学的知識の対称性への理解が重要であることを確認した。さらに、本研究では、グローバル管理会計、原価計算制度、業績管理制度改革などへの関与を通じて、管理会計を通じた組織変革の可能性の検討を行った。その結果、例えば、海外子会社の管理において、本社からの支配型管理会計の強化によって、本社の管理会計能力と現地の経営能力の共進化が図られうることなどが明らかになった。

研究成果の概要(英文)：I found that common-sense knowledge of management accounting which is embedded in the context is important to develop new management accounting knowledge. Furthermore, understanding symmetry between practitioners' practical knowledge and researchers' science knowledge is critical for success.

Next, in this study, I considered organizational change by management accounting innovation such as global management accounting, costing system, and performance measurement system. As a result, I found that, for example, by strengthening top-down control for oversea subsidiaries, both headquarter's management accounting literacy and management capability in subsidiaries are co-evoluted.

研究分野：管理会計論

キーワード：管理会計 アクションリサーチ グローバル管理 業績管理 原価計算 常識的知識

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、企業実践に応用可能な「臨床的知識」の蓄積が必要である。

2. 研究の目的

上述したように、いま日本企業は予期することができない経営環境やグローバル化など複雑な企業活動のもと、管理会計の活用方法について悩みを抱えている。学術的にも、たとえば、予算管理の在り方については五里霧中である。そこで、本研究では、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する。具体的には、アクションリサーチによって積極的に管理会計制度改革にかかわることを通じて、現代の企業活動のなかで求められる予算管理を中心としたMC会計の在り方についてのモデル構築(理論化)を目指す。

ここで、本研究においては、現場にある極めて状況依存的な実践的知識と極めて抽象的な科学的知識の間にある具体的かつ応用的な臨床的知識の蓄積を重視し、より有効なモデル構築を可能にするために、アクションリサーチを採用する。アクションリサーチとは、研究者が積極的に企業の管理会計課題の解決に取り組む定性的研究方法であり、近年、管理会計研究においても注目が高まっている。たとえば、日本では、谷(2008)においてアクションリサーチやイノベーション・アクションリサーチといった研究方法が取り上げられて以降、三矢教授や澤邊教授を中心に論考が進められ(三矢, 2012; 澤邊, 2013, 2014など)、2013年度の日本管理会計学会では統一論題のテーマとして取り上げられるにいたっている。アクションリサーチでは、産学共同で臨床的知識を蓄積し、それを中心に実践的知識と科学的知識の相互作用が図られ、その結果、実務における経営課題の解決に資する一方で、学術的にも、より制御された経験的データを獲得する方法に基づきリアルタイムで生きた管理会計を観察することが可能となる。しかし、企業へのアクセスの問題もあってか、実際にアクションリサーチという研究方法を採用し、積極的に実務に関与した管理会計研究は決して多くないのが現状である。

本研究目的を達成することで、コンテキスト要因や管理会計リテラシーを組み込んだ、より実践的なMC会計のモデルの確立が結果として予想されるが、具体的には以下のような

学術的な貢献が期待できる。

(1)実務に根差した課題に基づいた、実務へ応用可能な臨床的知識としてのMC会計の理論化

(2)管理会計リテラシーという人や組織の能力と管理会計制度の相互作用としての管理会計の在り方に関する理論化

(3)日本企業からの経験的データの蓄積を通じた現代の日本の管理会計の析出

(4)アクションリサーチというより制御された経験的データを獲得する方法に基づきリアルタイムで生きた管理会計を観察することによる定性的研究の方法的発展

(5)管理会計におけるアクションリサーチの可能性とその在り方に関する知見の蓄積

3. 研究の方法

上記の研究目的を達成するために、まず、複数社において、意見交換を中心としたアクションリサーチを行った。具体的には、化学品製造会社における原価計算制度改革、自動車部品製造会社における経営管理制度改革、音響設備製造会社における業績管理制度改革、情報システム会社における予算制度改革、監査法人における海外子会社管理の改革である。適宜、理論的な検討および各社への報告を交えながら、意見交換を進めることで、理論化を図った。

一方で、アクションリサーチの方法論やMC会計理論構築に関わって、学会報告や研究者との意見交換を進めることで、研究の独創性や頑強性の確認を行うとともに、その洗練化を図った。

4. 研究成果

本研究の成果を論点ごとに整理すると、以下のとおりである。

(1)グローバル管理会計：グローバル管理会計については、実務に根差したモデル構築を目指す第一歩として、日本企業の海外子会社に対する会計コントロールの有効性の検討を行った。その結果、不十分な予算管理、現地経営陣の管理会計リテラシー不足、情報の入手困難性といった問題があるが、予算管理を見直すことで、管理会計リテラシーと情報の入手可能性の向上およびそれを通じた業績の向上が期待できることが明らかになった。また、ある企業実践からは、海外子会社任せの経営管理から、本社の各機能が子会社の各機能を管理する機能別管理への変更がなされ、その結果、コミュニケーションの促進、スピード感の増加、本社による海外事業への理解の促進がなされたことが確認された。

(2)原価計算制度改革：間接費の相対的増加と品種の増大による間接費の配賦計算の重大性の相対的増大の一方で、実務においては必ずしもそれが解決されていない原因が、管理可能性を重要視した責任会計の展開の結果としての入力情報の不備や、生産情報の不十分さにあることを明らかにした。また、ある

企業の実践からは、下請け戦略のもと、支援型管理会計を中心に経営管理を行い、顧客との組織間関係も相まって、支配型管理会計の必要がなかったことが確認された。そのうえで、今後の戦略変化、ポジショニングの変化のために、支配型管理会計の整備が必要であるが、実務上は、減価償却費の取り扱いなどの課題が大きな障害となることが確認された。

(3)中期経営計画制度改革：生産管理の重きをおくある企業の中期計画が、TQM という思考パターンに強く影響されていることを受け、研究者として中期計画の基本的な枠組みを提供し、中期計画の制度改革を進めた。その結果、研究者の「外部からの声」がトップマネジメント層と中間管理者層の仲介をする可能性があること、そして会計目標が多様な戦略の結節点となることが明らかになった。

(4)業績管理会計制度改革：近年、伊藤レポートなどROEへの注目が高まっているが、ある企業におけるROE目標の社内展開について、ROAによる社内展開と機械化という方向性との適合性について検討を進めた。その結果、ROE経営の実践におけるKPI設定とその運用に関する研究者—実務家間ギャップが明らかになった。

(5)工程別損益計算の導入：工程別損益計算の導入プロジェクトに参加し、その構築プロセスを観察するとともに、大局的な視点から介入を行うことで、より論点を明確にした形での導入を促した。

(6)情報システムの有意味化：情報システムの設計におけるKPI設定の実務上の困難性と、そのKPIの事後合理的な活用について検討を行った結果、予算と根拠情報の連携に関する期間・範囲の適切さとそこでの予算情報の情報的利用としての意義が明らかになった。

(7)研究方法論：定性的管理会計研究の意義・必要性とそこでの「理論」の位置づけについて整理したうえで、状況に埋め込まれた「常識的知識」に着目して管理会計実践を理解することで、これまでの管理会計の科学的知識では明らかにされてこなかった、もしくは誤っているとされてきた管理会計の役割やありように光をあて、それをきっかけとした管理会計の新たな理論構築が可能となることを示した。また、アクションリサーチについて、実務家の実践的知識と研究者の科学的知識を相対性の観点から検討し、一方においてその相対性への理解が欠如することがアクションリサーチを失敗に導くことを確認した。

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)

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。

堀井悟志, マネジメント・コントロールの動機づけへの影響に関する定量的研究——自己決定理論と文化的自己観を中心に——, 原価計算研究, 査読あり, 第 40 巻第 1 号, 2016 年, 37-48 ページ。

堀井悟志・山田徹雄, 海外子会社に対する会計コントロールの影響に関する経験的研究: 予算管理と管理会計リテラシーの観点から, 原価計算研究, 査読あり, 第 40 巻第 1 号, 2016 年, 61-73 ページ。

堀井悟志, 海外子会社に対するコントロール・システムの利用実態とその有効性: コントロール・パッケージの観点から, 立命館経営学, 査読なし, 第 54 巻第 5 号, 2016 年, 145-162 ページ。

〔学会発表〕(計 6 件)

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

堀井悟志, 管理会計の常識的知識への接近, 日本管理会計学会 2016 年度全国大会, 2016 年 9 月 2 日

Chris Akroyd, Satoshi Horii and Norio Sawabe, The Influence of Budgeting on Product Innovation, British Accounting and Finance Association Annual Meeting, 2016 年 3 月 22 日

堀井悟志, マネジメント・コントロール・システムのモチベーションへの影響に関する経験的研究, 日本原価計算研究学会第 41 回全国大会, 2015 年 9 月 12 日

堀井悟志・山田徹雄, 海外子会社に対するコントロール・システムの現状とその影響に関する経験的研究, 日本原価計算研究学会第 41 回全国大会, 2015 年 9 月 12 日

〔図書〕(計 1 件)

堀井悟志, 中央経済社, 戦略経営における予算管理, 2015 年, 224 ページ。

6. 研究組織

(1) 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