

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 30 年 5 月 30 日現在

機関番号：11501

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2015～2017

課題番号：15K17155

研究課題名(和文)原価計算情報を有効活用できる経営管理者の特性に関する実証的研究

研究課題名(英文)Empirical research of top managers' characteristics focusing on the effective usage of cost information

研究代表者

尻無濱 芳崇 (Shirinashihama, Yoshitaka)

山形大学・人文社会科学部・准教授

研究者番号：20728331

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,000,000円

研究成果の概要(和文)：介護施設を営む社会福祉法人を対象に、原価計算情報を活用できる経営管理者の特性に関して実証研究を行った。本研究では特に、財務的な危機において非営利組織である社会福祉法人のトップが、原価情報を意思決定にどのように利用するのか、その際に組織ミッションと原価情報に基づく判断の間にコンフリクトは生まれないのかといった点に注目した。アンケート調査およびインタビューの結果、危機的な状況において経営者が意思決定をする際には時間的なプレッシャーの影響が大きいこと、組織ミッションの中で代替案を選択していることが分かった。

研究成果の概要(英文)：The decisions of top managers of nonprofit organizations during a financial crisis have a great influence on the organization. However, prior studies of nonprofit organizations during a crisis focus mainly on the effect of changes in management accounting systems. Our study aims to reveal the managers' decision-making process, their use of accounting information, and their response to the conflict between profitability and the organization's mission. Our survey research targeting Japanese nonprofit nursing homes reveals the responses of top managers to a financial crisis. We also conducted interviews with some survey respondents and find that they made decisions within their mission domain and use accounting information positively. Nonprofit managers facing financial difficulties rarely introduce or change their management accounting systems.

研究分野：管理会計

 キーワード：原価情報 管理会計 介護施設 非営利組織 意思決定会計 Critical Decision Method ミッション
・コンフリクト 予算管理

1. 研究開始当初の背景

「誰がどのように原価情報を利用するのか?」という問いは、過去数十年にわたって研究されてきた。この問いについて、近年の管理会計研究では経営学における上層部理論(Hambrick & Mason, 1984)を援用した研究が増加している(Naranjo-Gil & Hartmann, 2007; Naranjo-Gil, Maas, & Hartmann, 2009)。上層部理論を利用した研究は、組織のトップマネジメントがそれまで受けてきた教育や職歴、経験年数などの特性によって原価計算システムの洗練度(どれだけ詳細・頻繁に原価情報を提供できるか)が影響を受けることを報告している。さらに近年、Pizzini(2006)の研究で、より詳細な情報を頻繁に提供できる原価計算システムが組織業績の改善をもたらすことが指摘されている。つまりこれらの研究は、マネジャーの特性が原価計算システムの洗練度に影響し、そして原価計算システムの洗練度が組織業績に影響するという関係があることを示唆している。

しかし、洗練された原価計算システムが常に組織業績の改善に結びつくとは限らない。原価情報についての知識を持ち、情報を適切に解釈できるマネジャーであれば原価計算システムを効果的に用いることで組織業績を改善できるかもしれない。一方でそのようなスキルを備えていないマネジャーであれば原価計算システムを使いこなせずに業績を改善することができないかもしれない。つまり、経営管理者の特性によって原価情報が組織業績の改善に結びつくかどうかが変わると考えられる。経営管理者の特性に注目することは、原価情報が実務で有効に利用される条件を明らかにすることにつながるため、学術的な貢献だけでなく実務への貢献という面でも重要である。

申請者はこれまで介護事業を対象として原価情報の利用について研究を行ってきた(尻無濱, 2014)。介護事業者を対象に2年間にわたりインタビュー調査を行う中で、介護事業の経営管理者の職歴や原価情報に対する知識の深さにはかなりのばらつきがあることがわかってきた。介護事業の経営管理者のバックグラウンドは、銀行の管理職や流通業の社長からケアワーカー出身まで幅が広い。経理部門から提供される原価情報の詳細さ・頻繁さや、その活用にも大きな違いがみられた。積極的に原価情報を活用して効率的な経営を目指している経営管理者もいれば、原価情報が提供されても有効に活用できていない経営管理者も存在した。

しかし、こうした少数の研究はあるものの、「原価情報が組織業績の改善に結びつくかどうかは、経営管理者の特性によって変わるか?」という研究課題は世界的に見てもほとんど検証されていない。本研究では申請者がこれまで介護事業について研究する中で発見した事実を理論的な枠組みに基づいて検

証することで、これまでの研究を発展させ管理会計研究に貢献したい。

<参考文献>

- 尻無濱芳崇(2014)「社会福祉法人における原価情報の利用」大阪市立大学 福祉イノベーション経営研究会第7回定例会.
- Hambrick, D., & Mason, P. (1984). Upper Echelons: The Organization as a Reflection of its Top Managers. *Academy of Management Review*, 9(2), pp.193-206.
- Naranjo-Gil, D., & Hartmann, F. (2007). How CEOs Use Management Information Systems for Strategy Implementation in Hospitals. *Health Policy*, 81(1), pp.29-41.
- Naranjo-Gil, D., Maas, V. S., & Hartmann, F. G. H. (2009). How CFOs Determine Management Accounting Innovation: An Examination of Direct and Indirect Effects. *European Accounting Review*, 18(4), pp.667-695.
- Pizzini, M. J. (2006). The Relation between Cost-System Design, Managers' Evaluations of the Relevance and Usefulness of Cost Data, and Financial Performance: An Empirical Study of US Hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, 31(2), pp.179-210.

2. 研究の目的

本研究は介護事業を対象に、原価計算システムの洗練度と組織業績の関係、そしてその関係に対する経営管理者の特性の影響を明らかにする。より具体的には、以下のことを明らかにする。

1. 複数の介護事業経営者に対するインタビューを通じて、原価計算情報の利用に影響を与えていると予想される経営管理者の特性を探索する。現段階では、会計情報についての知識をはじめとして、ケアワークに関する知識、学歴、職歴、年齢などが該当する特性だと予想している。
2. インタビュー結果と先行研究をもとに開発した質問票を用いて介護事業の経営管理者に対するアンケート調査を行い、原価計算システムの洗練度と組織業績の関係、その関係に対する経営管理者の特性の影響を定量的に明らかにする。

以上が当初の研究目的であったが、経営者の原価情報を用いた意思決定に焦点を当てる中で、もう一つ大きな研究テーマが表れてきた。それは、通常の経営状況における原価情報を用いた意思決定ではなく、財務的に危機的な状況における介護事業経営者の意思決定を明らかにするというテーマである。原

価情報の利用についての意思決定を明らかにするための研究手法を探るうちに、専門家が危機的な状況においてどのように意思決定を行っているかを研究するための認知的タスク分析手法のひとつである Critical Decision Method (CDM)を知った (Crandall et al. 2006)。また、介護事業者の中には介護報酬のマイナス改定や人材不足によって財務危機に陥っている社会福祉法人が多いことも、報道や調査等で知った。経営者が原価情報を危機的な状況においてどのように活用しているかは、本研究のもともとのテーマの延長線上にあり、かつ未だほとんど研究されていない重要なテーマである。そのため、2年度目以降は当初のテーマと並行してこちらのテーマについても力を入れて研究を行った。

<参考文献>

- Crandall, B., Klein, G., Hoffman, R.R., 2006. *Working Minds: A Practitioner's Guide to Cognitive Task Analysis*. The MIT Press.

3. 研究の方法

本研究では、一つ目のテーマについては関東地区を対象に実施していたアンケート調査の分析を行い、二つ目の調査については東北地区を対象にアンケート調査を行った後、アンケート回答者のなかでインタビュー可能と回答した方に対してインタビューを実施した。アンケートは先行研究とこれまでの自身のインタビュー結果に基づいて作成し、専門家・研究者によるコメントをもらい修正したうえで調査票を郵送している。インタビューについては、前述した CDM を用い、アンケート対象者の意思決定プロセスを詳細に明らかにした。

4. 研究成果

一つ目のテーマに関しては、介護事業者の特性として経営管理に携わった年数および経営管理に関する教育を受けた年数に注目した。原価計算システムについては、原価計算システムが提供する情報の詳細さ、提供頻度、原価態様に関する情報の区別、再分析の徹底度という4つの側面に焦点をあてた。組織業績としては、社会福祉法人の本業の収益性を表す尺度であるサービス活動収益対サービス活動増減差額比率（企業会計でいう ROS に対応するため、以下 ROS と呼ぶ）を用いた。原価計算システムの4つの側面から見た洗練度が高くなるほど、組織の財務業績は高まると予想した。この傾向は、経営者の経営管理についての実務経験が長いほど、また経営管理に関する教育を受けた年数が長いほど強くなると考えた。

分析の結果、予想通りの結果が得られた一方で、予想に反するような結果も得られた。すなわち、経営管理教育を受けた年数が長い

経営者ほど、詳細な原価情報を活用して ROS を高めている傾向が見られた。また、経営管理者としての経験が長い経営者ほど、頻繁に提供される原価情報を活用して ROS を改善している傾向が確認された。その一方で、経営管理教育を受けた年数が長い経営者ほど、頻繁に原価情報を提供されると財務業績を悪化させる傾向も明らかになった。このように、経営者の特性と原価計算システムの洗練度、組織の財務業績の関係は、当初予想していたよりも複雑な関係があることが判明した。

二つ目のテーマに関しては、アンケート調査から、財務危機に陥っている社会福祉法人が一定数存在することが判明した。財務危機に陥った場合、企業であれば業績改善を狙って管理会計システムを導入することが知られており、海外の非営利組織研究でも同様の事例報告がされている。しかし、本研究のアンケート調査からは、財務的危機に陥っている社会福祉法人と危機を経験していない社会福祉法人の間に管理会計システム（予算管理システム）の活用度について統計的に有意な違いは見られなかった。これは、社会福祉法人の経営者は、財務的な危機を経験したからといって管理会計システムを導入するわけではないことを示唆している。アンケートでは財務的な危機に陥った要因や、危機に対する対応についても回答を得た。

危機に遭遇した経営者のうち、7名についてインタビューを行った。CDM を用いて彼らの危機における意思決定を分析したところ、危機においては収益確保のために新たな事業を始めることが多く、キャッシュフローの見積もりをベースにして投資判断をしていることが分かった。ただ、危機においてはいかに危機から早く脱するかといった時間的プレッシャーもあるため、その重圧によって経営者が判断を誤る場合も確認できた。

経営者が危機において新たな投資を行う際に、採算性と組織の使命の間にコンフリクトが発生することが予想されたが、実際にはコンフリクトは発生しておらず、経営者は彼らの組織の使命に沿った形で（組織の使命が規定する事業領域の中に納まるような）意思決定案を探索していることも判明した。

当初の研究予定では、経営管理者の特性をより正確に測定するために、項目反応理論を用いた経営者能力の測定尺度の開発も計画していた。初年度に項目反応理論を用いた尺度開発に関する研究ワークショップを開いたが、尺度開発の実施にまでは至らなかった。しかし、管理会計領域において項目反応理論を用いた能力測定を行うための方法と分析結果のシミュレーションについてまとめた研究ノートを出版した。

さらに、研究中には中心的なテーマと関連するテーマについても新たな成果が得られた。その中でも最も重要なものが、政府調達に関連して、契約企業の経営管理者による原価情報の操作という新たな原価情報の利用

の研究である。このテーマについては防衛省の防衛装備庁から一部契約データの提供を受け、契約企業が原価調整を行っている可能性が高いことを定量的に示した。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕(計 3件)

尻無濱芳崇・市原勇一・澤邊紀生(2018)「原価計算システムと財務業績の関係に経営管理者の能力が与える影響：社会福祉法人を対象とした定量的研究」『メルコ管理会計研究』(査読あり), 10(), 75-94.

尻無濱芳崇(2017)「介護事業の採算管理と経営者特性に関する研究：社会福祉法人を対象とした質問票調査」『介護経営』(査読あり), 12(1), 2-12.

尻無濱芳崇(2017)「管理会計知識の測定：項目反応理論の会計研究への応用」『山形大学紀要(社会科学)』(査読あり研究ノート), 48(1), 49-66.

〔学会発表〕(計 8件)

Shirinashihama, Y. 2018. "Decision making by top managers of nonprofits in a financial crisis: The role of accounting information," European Accounting Association 41st Annual Congress, 2018/05/31, Milan, Italy.

Takahiro, M. and Y. Shirinashihama, 2017. "Cost manipulation in Japanese defense procurement contracts: Focusing on opportunistic cost-shifting," European Accounting Association 40th Annual Congress, 2017/5/10, Valencia, Spain.

尻無濱芳崇(2017)「介護事業における管理会計の利用」メルコ学術振興財団設立10周年記念国際シンポジウム(招待講演), 2017年4月8日

Shirinashihama, Y. 2017. "Interaction or Mediation? The relationship among top manager characteristics, budgetary control, and financial performance: Evidence from Japanese nonprofit nursing homes," 14th Annual Conference for Management Accounting Research (ACMAR), 2017/03/09, Vallendar, Germany.

森光高大・尻無濱芳崇(2016)「防衛調達に関する契約時概算価格と実績価格の差異検証：利益調整研究手法の応用」日本会計研究学会第75回大会, 2016年9月13日.

Takahiro, M. and Y. Shirinashihama, 2016. "Cost manipulation in defense procurement contracts: Evidence from Japanese contract data," 8th Asia-Pacific Interdisciplinary

Research in Accounting Conference, 2016/07/14, Melbourne, Australia.

尻無濱芳崇(2016)「認知的タスク分析を用いた原価情報利用の分析：介護事業を対象とした予備的調査」日本原価計算研究学会第42回全国大会, 2016年8月30日.

尻無濱芳崇・森光高大(2015)「防衛調達に関する契約時概算原価と実際原価に関する考察：利益調整研究手法の応用」2015年第3回管理会計フォーラム, 2015年12月5日.

〔図書〕(計 0件)

〔産業財産権〕

出願状況(計 0件)

取得状況(計 0件)

〔その他〕

Takahiro, M. and Y. Shirinashihama, 2017. "Cost manipulation in Japanese defense procurement contracts: Focusing on opportunistic cost-shifting," *Melco Management Accounting Research Discussion Paper Series* (査読なし英文ディスカッションペーパー), MDP2017007.

6. 研究組織

(1)研究代表者

尻無濱芳崇 (SHIRINASHIHAMA, Yoshitaka)
山形大学人文社会科学部・准教授
研究者番号：20728331

(2)研究分担者

なし

(3)連携研究者

なし

(4)研究協力者

澤邊紀生 (SAWABE, Norio)
市原勇一 (ICHIHARA, Yuichi)