

令和 4 年 4 月 27 日現在

機関番号：32663

研究種目：基盤研究(C)（一般）

研究期間：2016～2021

課題番号：16K03991

研究課題名（和文）管理会計システム導入にみる会計ルーティンの移転と制度化に関する研究

研究課題名（英文）Transfer and Institutionalization of Accounting Routine in the Adoption of Management Accounting Systems

研究代表者

庵谷 治男（Otani, Haruo）

東洋大学・経営学部・准教授

研究者番号：20548721

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 3,000,000円

研究成果の概要（和文）：主な研究成果は管理会計システムの導入プロセスにおいて、会計ルーティンが組織間でどのように移転し制度化されるかを解釈する理論的フレームワークを構築したことである。具体的には会計ルーティンの移転を管理会計知識の移転に置き換え、管理会計知識が送り手と受け手の知識能力を介して移転されるプロセスを描いている。従来の研究が移転後のプロセスを射程としていたのに対して、本フレームワークは移転から移転後の制度化までを連続したプロセスとして析出することを可能としている。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究の学術的意義は、従来の管理会計システムの導入研究が導入直後のプロセス解明を射程としていたのに対して、本研究は導入から導入後の制度化までの連続的プロセスを理論的フレームワークで示し、導入研究の対象を拡張したことである。

他方、本研究の社会的意義は管理会計システムの導入に際して、送り手から受け手へ会計ルーティンが移転されるプロセスにおいて、行為者の知識能力が影響を与えることを指摘し、知識能力の開発の重要性を示唆したことである。

研究成果の概要（英文）：This study developed the theoretical framework which enables to interpret how accounting routine is transferred and institutionalized in the process to adopt management accounting systems. To be concrete, we replaced transfer of accounting routine with transfer of management accounting knowledge, and drew the process to transfer its knowledge via knowledgeability of sources and recipients. The framework enables to analyze the flow from transfer to institutionalization as the continuous process while previous studies only focused on transfer.

研究分野：管理会計、原価計算

キーワード：会計ルーティン 管理会計知識 知識移転 知識能力 知識創造 管理会計の導入 普及能力 吸収能力

科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属します。

1. 研究開始当初の背景

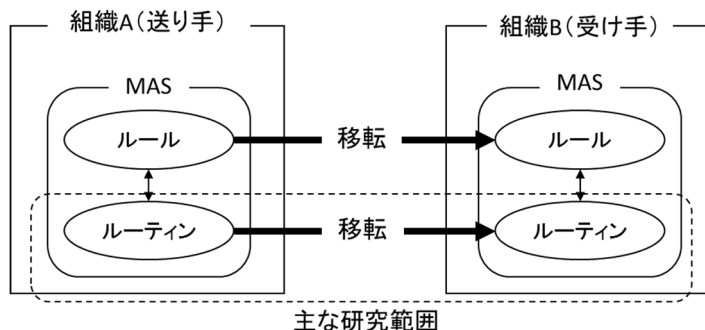
本研究の学術的背景として、管理会計システム (Management Accounting Systems : 以下、MAS) の導入プロセスを解明する研究が存在し、MAS 導入研究および MAS 制度化研究に識別可能である。

(1) MAS 導入研究はこれまでも国内外を問わず幅広く行われてきたが、主に MAS の設計と利用の実態を解明することが大きな潮流であった (谷, 2004)。先行研究が対象としていたのは MAS のルール (形式知) が主であり、ルーティン (暗黙知) にまで考察した研究はほとんど存在しない。しかし導入された MAS が組織構成員の行動パターンにどのような影響を与えるかを考察するには、ルールは起点にすぎず管理会計実践としてのルーティンに目を向ける必要がある (Quinn, 2014)。よって、MAS 導入研究をより発展させるためにもルーティンを対象とした研究の蓄積が求められる。

(2) MAS 制度化研究の多くは Burns and Scapens (2000) が提示するルールとルーティンを用いて MAS の測定 (解釈) を試みているが、ルーティンに限って言えばルーティンは「創造」されるとの前提を置いている。ルーティンが行為者の行為の意味づけ (なぜこの行為を行わなければならないのかを示すこと) を行うと同時に、ルーティン自体も行為者の行為を通じて再現され「創造」されるのである。言い換えれば、Burns らはルーティンの「創造」については解明してきたが、ルーティンの「移転」については未解明なままである。

MAS の導入プロセスでは図表 1 のように送り手組織から受け手組織へルールだけでなくルーティンが移転されると推察される。実際に MAS 導入組織への研究代表者によるこれまでの聞き取り調査でも、送り手組織で実現されているルーティンを受け手組織で再現する試みが確認されている。したがって、MAS 導入プロセスを解明するにはルーティンの移転に焦点を当てた研究が望まれるのである。

図表1 本研究の主な研究範囲



2. 研究の目的

本研究の目的は、MAS の導入プロセスにおいて、会計ルーティンが組織間でどのように移転し制度化されるかをケース・スタディに基づいて解明することである。最終目的は仮説としての理論的フレームワークを構築することである。

本研究では、MAS が形式知としてのルールと暗黙知としてのルーティンによって構成されているとの前提 (浅田ほか, 2013) を理論的基盤としている。管理会計の文脈で言い換えると、ルールとは管理会計技法を指し、ルーティンとは管理会計実践 (行為の再現を含む) を意味する (Burns and Scapens, 2000)。本研究の基本的な考え方は MAS を構成するルール (形式知) とルーティン (暗黙知) のうち、ルーティン部分、とくに管理会計実践を意味する「会計ルーティン」に焦点を当てることにある。

3. 研究の方法

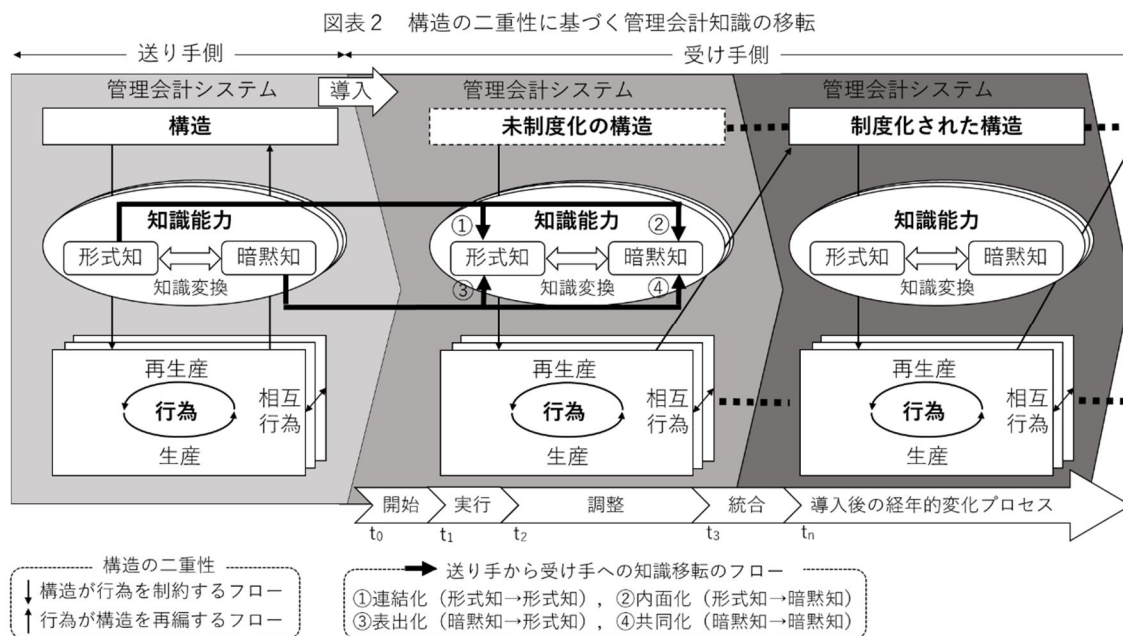
本研究は会計ルーティンの移転を探索的に調査するためにケース・スタディを採用する。当初予定していた研究期間は5年間で主たる活動は調査に関するものである。具体的には「調査設計・依頼」「導入前調査」「導入時調査」「導入後調査」「調査結果の分析」に各1年を費やす計画である。研究体制は研究代表者が調査および文献レビューを実施し、論文の執筆や研究会/学会での発表を積極的に行う。また研究の協力者としてKCCS マネジメント・コンサルティング株式会社 (以下、KCMC) より調査に対して利害関係のない非金銭的支援を受け、さらに調査データの整理や英語の発表資料および論文の校閲について外部業者へ委託する。具体的な調査方法は準構造化方式によるインタビュー、内部資料の閲覧や会議への参加である。

しかし、コロナ禍により、研究計画を一部変更せざるを得ない事態が生じた。当初のリサーチ・サイトでの調査継続が困難となっただけでなく、他のリサーチ・サイトも軒並み調査協力が困難となった。そこで、途中まで得られた調査データを踏まえながら、理論的基盤について知識移転だけでなく、知識創造、知識の哲学、知識能力、構造化理論、組織学習といった隣接諸学にまで範囲を拡張し、最終的に理論的フレームワークを構築した。

4. 研究成果

本研究課題で得られた成果について、順を追って説明する。

(1) **研究の主な成果**は MAS の導入プロセスにおいて、会計ルーティンが組織間でどのように移転し制度化されるかを解釈する理論的フレームワークを構築したことである(図表 2 を参照)。現在、査読付学術雑誌に投稿中である(既に 1 回目の査読と修正が済んでいる)。



本フレームワークはアンソニー・ギデنزが構造化理論のなかで提唱した「構造の二重性」(Gidens, 1984)を理論的基盤とし、会計ルーティンの移転を「管理会計知識の移転」と置き換え、管理会計知識が送り手から受け手に移転されるプロセスを描出している。構造の二重性の意味を述べると、構造は行為を制約(拘束)あるいは導くだけでなく、行為の所産(成果)でもあるということである。そして、構造の二重性を説明する概念のひとつに行為者の「知識能力」(knowledgeability)がある。行為の生産・再生産で利用される形式知および暗黙知を行為者が保有し、状況に応じてそれを運用できる能力(倉田, 2009)を意味する。すなわち、行為者の知識能力が構造を理解し行為に結びつけ、反対に行為を通じて構造を改める(再編する)のである。知識能力は本フレームワークの中核的概念となっている。

図表 2 の左が送り手側、中央および右が受け手側である。概略を述べると、送り手から受け手へ管理会計システムが導入されると、管理会計知識が行為者の知識能力を媒介にして移転される。受け手側では開始(事前の探索) t_0 、実行(移転の実施) t_1 、調整(知識の活用) t_2 、統合(制度化) t_3 という知識移転プロセスを踏み(Szulanski, 1996)、行為者の行為を通じて生産と再生産が繰り返され、構造を制度化していく。本フレームワークは管理会計知識の社会的性質(個人だけでなく集団による社会化のプロセスを通じて正当化された信念)を念頭に置き、管理会計知識の移転を通じて管理会計導入とその後の制度化・再制度化プロセスを析出している。

研究では知識の言語化可能性で区分した形式知と暗黙知を用いて管理会計知識の移転を解釈することとする。知識移転プロセスでは送り手の形式知ないし暗黙知が、受け手で形式知あるいは暗黙知に各々変換されると考えられる。よって、知識創造理論のSECIモデルに示された4つの知識変換モード(Nonaka Takeuchi, 1995)を援用している。具体的には、連結化(形式知→形式知)、内面化(形式知→暗黙知)、表出化(暗黙知→形式知)、共同化(暗黙知→暗黙知)である。番号は順不同であり、いずれの知識変換モードも同時進行的に生じる可能性がある。

(2) **得られた成果の国内外における位置づけとインパクト**として、会計ルーティンの移転を行為者の知識能力を介するプロセスとして再解釈したことが挙げられる。従来の MAS 導入研究では制度(構造)と行為をルールとルーティンが媒介するという制度論をベースとした解釈および、人的アクターと非人的アクターを対等に位置づけた上で双方の複雑な交差を描くアクター・ネットワーク理論をベースとした解釈が中心であった。それに対して、本研究は MAS 導入で主たる役割を果たす行為者の知識能力に着目することで、会計ルーティンの移転を管理会計知識の移転と置き換えることが可能となった。これにより、MAS 導入の局面のみならず、受け手での制度化プロセスとの連続性をも考察可能となり、MAS 導入研究を拡張することが期待される。

(3) **今後の展望**として、本研究で得られた理論的フレームワークを経験的材料によって裏付けることが求められる。本理論的フレームワークはあくまでも仮説にすぎない。そのため、本研究

課題で完遂できなかった調査の継続が求められる。そのための準備として、既に基盤研究（C）「管理会計ルーティンの動態的变化に関する探索的研究」（課題番号 22K01794）に採択され、22 年度より新たな研究として開始している。リサーチ・サイトについては、今回の反省も踏まえ、調査の実行可能性および継続可能性を慎重に見極めながら選定していく考えである。新たな調査データのもとで、改めて本理論的フレームワークの説明力を吟味する。それによってフレームワークの修正も必要に応じて講じ、MAS 導入研究における汎用性を高めていく。

（４）**予期せぬ事象から得られた新たな知見**についても述べる。本研究課題ではコロナ禍によって調査の実施が困難を極めた反面、理論的基盤を固めることにつながった。とくに、知識移転のみならず、知識の哲学、知識創造理論、知識能力、構造化理論（構造の二重性）、組織学習といった隣接諸学にまで幅広く目を向けたことが理論的フレームワークの構築に役立った。研究代表者はこれまでも制度論といった社会学や組織論から広く知見を援用してきたが、さらに一歩踏み込んで構造化理論や知識創造理論から理論を学ぶ機会を得ることができた。これは一重に調査から距離を置く環境があったからこそ、新たに気づいた視点でもあった。とりわけ、知識創造理論に代表されるナレッジマネジメント分野では、知識が企業の競争優位の源泉となるという前提のもと展開されている。つまり、知識が影響を与える主体として認識されている。本研究では管理会計知識が単なる移転される対象としてだけでなく、移転を通じて構造（制度）に影響を与える主体的存在として認識可能となった。こうしたパラダイムシフトは本研究課題に取り組むなかで試行錯誤の末にたどり着いた境地であり、当初想定しえなかったことである。

【引用文献】

- 浅田拓史・吉川晃史・上總康行, 2013 「日本電産株式会社の経営改革と管理会計 - 知識創造理論の視点から - 」『管理会計学会』21(2): 41-60.
- 倉田良樹, 2009 「構造化理論から知識の社会学へ(1)」『一橋社会学』7: 1-49.
- 谷武幸, 2004 『成功する管理会計システム - その導入と進化』中央経済社.
- Burns, J. and R. W. Scapens, 2000, “Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework,” *Management Accounting Research*, 11: 3-25.
- Giddens, A. 1984. *The Constitution of Society*. UK: Polity Press. 門田健一訳. 2015. 『社会の構成』勁草書房.
- Nonaka, I. and H. Takeuchi. 1995. *The Knowledge-Creating Company: How Japanese Companies Create the Dynamics of Innovation*. Oxford: Oxford University Press. 梅本勝博訳. 1996. 『知識創造企業』東洋経済新報社.
- Quinn, M., 2014, “Stability and Change in Management Accounting Over Time - A Century or so of Evidence from Guinness,” *Management Accounting Research*, 25: 76-92.
- Szulanski, G. 1996, “Exploring Internal Stickiness: Impediments to the Transfer of Best Practice within the Firm,” *Strategic Management Journal*, 17: 27-43.

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計8件（うち査読付論文 3件/うち国際共著 0件/うちオープンアクセス 6件）

1. 著者名 庵谷治男	4. 巻 201
2. 論文標題 アメーバ経営における管理会計システムの拡張性	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 會計	6. 最初と最後の頁 64-78
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -
1. 著者名 庵谷治男	4. 巻 95
2. 論文標題 アメーバ経営における協力対価方式の理論的含意 イネープリング・コントロール概念を用いた論考	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 経営論集	6. 最初と最後の頁 67-69
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -
1. 著者名 庵谷治男	4. 巻 72(7)
2. 論文標題 アメーバ経営の高度学習が組織を改革する	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 企業会計	6. 最初と最後の頁 30-37
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -
1. 著者名 庵谷 治男	4. 巻 11
2. 論文標題 管理会計の利用が直接・間接部門間の水平的インタラクションに与える影響	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 メルコ管理会計研究	6. 最初と最後の頁 25～43
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） 10.14987/mjmar.11.2_25	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -

1. 著者名 庵谷 治男	4. 巻 42
2. 論文標題 「時間当り採算」にみるバリエーションとその作用因	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 原価計算研究	6. 最初と最後の頁 45～57
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) 10.20747/jcar.42.1_45	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスとしている(また、その予定である)	国際共著 -

1. 著者名 庵谷 治男, 新井 康平, 小野 慎一郎, 妹尾 剛好, 福島 一矩, 目時 壮浩	4. 巻 34
2. 論文標題 日本企業におけるコスト構造とコストドライバーの変化 : 1980年-2009年における我が国製造原価明細書の分析	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 長崎大学経済学部研究年報	6. 最初と最後の頁 17-26
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている(また、その予定である)	国際共著 -

1. 著者名 庵谷治男	4. 巻 第5巻, 第1号
2. 論文標題 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	5. 発行年 2017年
3. 雑誌名 九州地区国立大学教育系・文系研究論文集	6. 最初と最後の頁 1-26
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスとしている(また、その予定である)	国際共著 -

1. 著者名 庵谷治男	4. 巻 2017-03
2. 論文標題 アメーバ経営導入研究における管理会計システムの設計と運用	5. 発行年 2017年
3. 雑誌名 Discussion Paper Sries (長崎大学経済学部)	6. 最初と最後の頁 1-30
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている(また、その予定である)	国際共著 -

〔学会発表〕 計5件（うち招待講演 3件 / うち国際学会 0件）

1. 発表者名 庵谷治男
2. 発表標題 アメーバ経営における管理会計システムの拡張性
3. 学会等名 日本会計研究学会第80回大会（招待講演）
4. 発表年 2021年

1. 発表者名 庵谷治男
2. 発表標題 アメーバ経営の部門別採算制度と利益配分
3. 学会等名 日本管理会計学会九州部会第55回大会
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 澤邊紀生・庵谷治男
2. 発表標題 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
3. 学会等名 アメーバ経営学術研究会 第6回シンポジウム（招待講演）
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 庵谷治男
2. 発表標題 アメーバ経営導入研究にみる管理会計システムの設計と運用
3. 学会等名 日本原価計算研究学会第43回全国大会
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 庵谷 治男
2. 発表標題 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
3. 学会等名 日本管理会計学会2016年度第1回フォーラム（招待講演）
4. 発表年 2016年

〔図書〕 計3件

1. 著者名 加登 豊、吉田 栄介、新井 康平編著、庵谷治男（Chapter.7）ほか	4. 発行年 2022年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 344
3. 書名 実務に活かす管理会計のエビデンス	

1. 著者名 清水 孝、庵谷 治男	4. 発行年 2019年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 300
3. 書名 基礎管理会計	

1. 著者名 庵谷治男	4. 発行年 2018年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 333
3. 書名 事例研究 アメーバ経営と管理会計	

〔産業財産権〕

〔その他〕

セミナーの開催

長崎大学・管理会計セミナー（企画立案・運営担当）「アメーバ経営と原価企画にみる日本の管理会計の展開」2018年，長崎大学経済学部・メルコ学術振興財団主催。

6. 研究組織

	氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
--	---------------------------	-----------------------	----

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8. 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関
---------	---------