

科学研究費助成事業 研究成果報告書

令和 3 年 5 月 31 日現在

機関番号：17102
研究種目：基盤研究(C) (一般)
研究期間：2018～2020
課題番号：18K01911
研究課題名(和文) 管理会計の生成・普及・変容プロセスの進化論的研究

研究課題名(英文) Evolutionary Process of Management Accounting

研究代表者

丸田 起大 (Okihiro, MARUTA)

九州大学・経済学研究院・教授

研究者番号：70325588

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 1,600,000円

研究成果の概要(和文)：管理会計の生成・普及・変容プロセスの進化論的研究という課題の下、病院における原価計算方法の変容プロセス、アメーバ経営のグローバルな普及プロセス、CSRマネジメント・コントロールの形成プロセス、および自動車メーカーにおける原価企画の変容プロセス、といった課題について、インタビュー調査やアクションリサーチといった研究方法を用いて研究をおこない、ときには研究者自身が相互作用子として関与して、様々な相互作用子の間の相互作用や事後合理的な帰結を明らかにすることができた。

研究成果の学術的意義や社会的意義

病院での原価計算方法の改善にあたっては医師や看護師などのステークホルダーとの対話を繰り返すことが効果的であったこと、アメーバ経営が中国企業へ導入された際にアメーバ業績と報酬を部分的に連動させる方法へと変更されたが現地従業員の動機づけに対して有効に機能していたこと、本社のグローバルCSR目標を拠点のローカルCSR目標として内部化していくプロセス、自動車メーカーのマツダにおいて経営危機によりフォードの傘下に入ったのちに持ち込まれたトップダウンによる厳しい財務規律と規模の経済性の追求というルーティンがフォード撤退後も保持されて一括企画という独自の原価企画を生み出したことを明らかにした。

研究成果の概要(英文)：Under the theme of evolutionary research on the generation, diffusion, and transformation process of management accounting, we studied the transformation process of cost accounting method in a hospital, the global diffusion of Amoeba management, the generation process of CSR management control system, and the transformation process of target costing in an automobile manufacturers. We used various research methods such as interview surveys, literature reviews, and action research. By sometimes involving as one of interactors, we clarified the interactions among various interactors and the post-rational consequences.

研究分野：会計学

キーワード：管理会計

1. 研究開始当初の背景

管理会計研究における進化論的アプローチは、比較的最近である 2000 年代になって現れ、まだ数が多いとは言えないのが研究開始当初の背景であった。管理会計論における進化論的アプローチの先行研究としては、Burns and Scapens[2000]、澤邊[2006]、Coad and Cullen[2006]、挽[2007]、Johansson and Siverbo[2009]、浅田[2009a] [2009b]、澤邊[2012]、丸田[2016]などがあったが、いずれも比較的最近になって現れた試みであり、文献数もまだ少なかった。

2. 研究の目的

管理会計は、形式的構造が明示的であり、組織内(個体)レベルや組織間(個体群)レベルでの複製や変異の形跡を同定しやすく、事前合理性だけでは説明できないような現象を事後合理的な帰結と解釈することにより、管理会計の生成や普及といった動的なプロセスを説明するにあたって、進化論的アプローチは有望であると考えた。よって本研究では、管理会計の生成・普及・変容プロセスの様々な現象に対して、進化論的アプローチを適用することにより、説明理論としての有効性を検証することを目的とした。

3. 研究の方法

進化論的アプローチでは、環境制約のもとで主体的な意思を持って行為する主体である個人や組織を、相互作用子と位置づける。ここで環境制約とは、相互作用子の相互作用の方向性や選択肢に制約をかける要因であり、相互作用子はお互いにとって環境制約ともなる。管理会計技法は、この相互作用子の行動を指示するルールとして位置づけられる。進化論的アプローチでは、管理会計技法と行動の結びつき方を管理会計実践としてのルーティンとして分析する。管理会計技法やルーティンは複製子として位置づけられ、例えば他社の実務が模倣されたり、教科書の技法が採用されるなど、相互作用子の相互作用を通じて、組織内や組織間で複製されうる実体として理解される。進化論的アプローチでは、管理会計の変化や安定性を、変異・淘汰・保持のプロセスとして理解する。変異は、外生的だけでなく、内生的にも生じると考える。新たな管理会計技法・実践の生成は複製子の変異であり、変異は相互作用子の主体的な選択によっても生じうる。淘汰は、市場や制度など組織外部からの圧力だけでなく、組織内部でも人為的に生じうると考える。すなわち既存の複製子の変異を淘汰すれば管理会計は安定し、変異のほうは既存の複製子を淘汰すれば管理会計は変化することになる。また複製子としての管理会計技法自体だけでなく、相互作用子としての個人や組織も淘汰の対象となる。保持とは、淘汰されなかったルールやルーティンが自明視されている状態である。管理会計技法のもつ{目的・状況・手段}の組み合わせが望ましいパフォーマンスを示すと、組織学習によってその組み合わせが再生産され、制度として安定する。

以上のような研究フレームワークのもと、管理会計の生成・普及・変容プロセスの事例として、(1)病院における原価計算方法の変容プロセス、(2)アミーバ経営のグローバルな普及プロセス、(3)CSR マネジメント・コントロールの形成プロセス、および(4)自動車メーカーにおける原価企画の変容プロセス、という4つの研究課題を設定し、インタビュー調査、文献レビュー、アクションリサーチといった研究手法を用いて研究をおこなった。

4. 研究成果

(1)病院への活動基準原価計算(ABC)の導入プロセスに関与し、介入主義的立場に立って、アクションリサーチの研究手法を用いて、研究を進めた。電子カルテを通してデータベース化されている診療行為データを活用して、診療行為をアクティビティとし、資源ドライバーを設定して医療資源コストを各診療行為に跡付け、活動ドライバーを設定して診療行為コストを各患者に跡付けるABCモデルを構築した。固定間接費については、収益から変動費を控除した患者別の限界利益額を配賦基準とする応能主義的な限界利益比例モデルを開発した。実際の病院のデータの提供を受けて、以上のABCモデルと限界利益比例モデルを適用して、シミュレーションをおこなった。その結果を現場の医師や看護師に提示してインタビュー調査をおこなったところ、原価計算システムの改良により、従来よりもコストデータの信頼性と納得性が高まったこと、また赤字に見える患者がいなくなることにより患者の切り捨てや不採算の診療行為の廃止のような意思決定への誤導を防げる可能性が高まることを確かめることができた。

(2)アミーバ経営のグローバル展開による変容プロセスに関する事例研究を進めた。中国現地拠点での導入運用を進めている(株)カズマ(福井市)をリサーチサイトとして、中国現地の経営会

議での参与観察や中国人管理者へのインタビュー調査をおこなったところ、アメーバ経営の導入は採算意識・経営者意識の向上やコミュニケーションの活性化をもたらしていたこと、現地企業の文化に適応しアメーバ業績と連動させた報酬制度を部分的に導入した結果、帰属意識やモチベーションの向上に有効に機能していたことを明らかにした。

(3) CSR マネジメント・コントロールの導入プロセスに関する事例研究をおこなった。グローバル企業であるコカ・コーラボトラーズジャパン(株)をリサーチサイトとして、内部資料の入手やインタビュー調査を実施したところ、米国本社のグローバル CSR 目標を日本拠点のローカル CSR 目標として内部化していくプロセス、業界団体や競合企業との戦略的連携など外部資源の活用、CSR 戦略浸透のためフォーマル・コントロール・システムの整備などを明らかにできた。

(4) 原価企画の導入や展開のプロセスが解明されていなかった自動車メーカー・マツダの分析をおこなった。成果としては、まず原価企画の導入はオイルショック(環境制約)を契機とした1970年代と遅いこと、そして導入当初から「原価企画」という名称を使っていたことが確認された。先行研究により「原価企画」という名称はトヨタ自動車が独自に命名したことが明らかになっており、マツダが他社から外生的に導入したことの証左になるが、導入にあたり影響を与えた相互作用子がトヨタ自身であったのかは特定できなかった。次に、1990年代の経営危機によりフォードの傘下に入ったのち(環境制約)、フォード(相互作用子)流のトップダウンによる厳しい財務規律のもと、「規模の経済性」の追求とグローバルなグループ内での「水平的」な部品共有化というルーティンが持ち込まれ、原価企画が強化されることで業績の回復を実現した。これは、環境制約の変化を受けたルーティンの外生的な複製であったと思われる。さらに、2011年のフォード撤退後(環境制約)も、業績の回復という成功体験に根差した「規模の経済性」の追求というルールは保持され、マツダ単独でも実現できるように、世代内での「長期的」な部品共有化というルーティンを創り出し、コモディティサイクルプラン、コモンアーキテクチャー、グローバル最適調達、フレキシブル生産からなる一括企画の原価企画体制を構築した。これは、環境制約の変化を受けたルーティンの内生的な変異であったと思われる。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計2件（うち査読付論文 2件 / うち国際共著 0件 / うちオープンアクセス 0件）

1. 著者名 水野真実・足立俊輔・丸田起大	4. 巻 33
2. 論文標題 患者別収益性評価に対する間接費配賦方法の影響 応能主義配賦の意義	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 会計理論学会年報	6. 最初と最後の頁 41-49
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 丸田起大	4. 巻 35
2. 論文標題 原価企画の進化プロセス—マツダのケース—	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 会計理論学会年報	6. 最初と最後の頁
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 オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計6件（うち招待講演 2件 / うち国際学会 1件）

1. 発表者名 丸田起大
2. 発表標題 アメーバ経営のグローバル展開 ㈱カズマの中国子会社の導入事例に学ぶ
3. 学会等名 アメーバ経営学術研究会 第7回シンポジウム（招待講演）
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 黒瀬浩希・丸田起大
2. 発表標題 CSRマネジメント・コントロール研究の現状と課題 コカ・コーラ ボトラーズジャパンの事例研究
3. 学会等名 九州経済学会
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 水野真美・足立俊輔・丸田起大
2. 発表標題 患者属性と患者別収益・費用の関係性-DPCデータを活用した患者別活動基準原価計算にもとづく考察-
3. 学会等名 日本原価計算研究学会第44回全国大会
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 水野真美・足立俊輔・丸田起大
2. 発表標題 患者別収益性把握のための間接費配賦方法の検討-活動基準原価計算と限界利益法の意義-
3. 学会等名 会計理論学会第33回全国大会
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 Okihiro Maruta
2. 発表標題 Management Accounting, Risk & Control, and Internal Auditing
3. 学会等名 Asia-Pacific Management Accounting Conference (招待講演) (国際学会)
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 丸田起大
2. 発表標題 原価企画の進化プロセス-マツダのケース-
3. 学会等名 会計理論学会第35回全国大会
4. 発表年 2020年

〔図書〕 計0件

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

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
---------	---------