様　式　Ｃ－１９、Ｆ－１９－１、Ｚ－１９　（共通）

科学研究費助成事業　　研究成果報告書

令和　４ 年　６ 月 １５ 日現在

機関番号：３４４０４
研究種目：基盤研究(C)（一般）
研究期間：2018～2021
課題番号：１８Ｋ０１９２７

研究課題名（和文）管理会計を進化させる組織的行動パターンに関する経験的研究

研究課題名（英文）An Empirical Study of Organizational Routines Evolving Management Accounting

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）　　3,200,000円

研究成果の概要（和文）：本研究では、ルーティン・ダイナミクスに関する先行研究の文献レビューを通じて、管理会計の文脈におけるルーティンの指示的側面と遂行的側面について、それぞれを管理会計知識と管理会計実践として理解することが可能であることを示した。そのうえで、このような理論的枠組みを基礎に、管理会計変化の理解においては、管理会計知識がその周辺にある他の管理会計知識などとどのように相互作用しているのかを理解することが重要となることを経験的データをもとに示している。特定の管理会計技法の導入において、知識と実践の再帰的関係に加えて、知識間や実践間の関係性を考慮することの重要性が示された。

研究成果の学術的意義や社会的意義
管理会計技法を導入しようとする多くの企業では、導入プロセスにおいて困難に直面することがあるが、その原因の一端は管理会計技法そのものというよりは、管理会計技法を可能にしている他の要素との関係において理解することが重要である。このような要素がない場合、管理会計技法の優良実践例を単に模倣するのではなく、その周辺の要素を導入するための努力を行ったり、必要に応じて管理会計技法そのものを修正したり部分的に導入することを検討すべきである。管理会計担当者には、会計にとどまらない組織のコントロール・システム全体を俯瞰した見極めが求められる。

研究成果の概要（英文）：Through a literature review of extant studies on routine dynamics, this study showed that it is possible to understand the ostensive and performative aspects of routines in a management accounting context as management accounting knowledge and management accounting practice, respectively. Building on this theoretical framework, I show, based on empirical data, to understand management accounting change process, it is important to understand how management accounting knowledge interacts with other management accounting knowledge and other factors in the surrounding context. The study demonstrated the importance of considering relationships among knowledge and among practices, in addition to recursive relationships between knowledge and practice, in the implementation of specific management accounting techniques.

研究分野：管理会計

キーワード：管理会計変化　ルーティン・ダイナミクス　管理会計知識　管理会計実践

※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

管理会計が適切に組織内で用いられるとはどのようなことかを理解する上で、管理会計が変化するプロセスや管理会計を変化させる組織的能力について探求することは、極めて重要である。これは、管理会計技法を十分に機能させる能力を持つ組織は、管理会計技法を自らの組織的状況に合わせて適切に変化させる能力を持っていると考えられるからである。管理会計技法は、ビジネスモデル等の組織的背景に合わせて常に変化させ続けることによって、組織にとって真に有効なものとなると考えられる。このような観点から、本研究では、組織メンバーが共有する組織的行動パターンの観点から、管理会計変化のプロセスを理解しようとしている。

これまで、新しい管理会計技法の導入は、特定の経営者や会計担当者による優れた経営判断の所産であると理解されることが多かった。このような管理会計変化の属人的・単発的な理解は一面的には説得力をもつが、管理会計を継続的に修正・発展させている実践を理解しようとするときに限界がある。経営者や会計担当者が変わっても、管理会計を変化させ続けることのできる組織には、どのような行動パターンや組織的知識があるのかを理解することが重要である。

管理会計の変化がどのようなプロセスによって生じるのかという研究は管理会計変化研究と呼ばれる研究群を形成しており、近年、我が国においても関心は急速に高まりつつある。本研究は、管理会計変化のプロセスについて、組織ルーティン研究の視点から新たな説明を与えることを目指すものである。組織の安定的な行動パターンを意味するルーティンはしばしば組織の硬直化を招くものとして理解されてきた。

他方、英国エクセター大学の John Burns を中心とする研究グループの中では、ルーティン概念についての検討が継続的に行われてきており、今後の研究の進展が期待される分野である。これに対して近接領域である組織論研究においても、2016 年には Organization Science 誌においてルーティン・ダイナミクス（Routine Dynamics）に関する特集号が組まれており、これは近年のルーティンに対する研究関心の高まりを背景としている。Feldman や Pentland を中心とするこれらの研究の興味深い点は、ルーティンは、単なる反復的行為ではなく、変化を引き起こす型として理解されているということである。このような近接領域における研究成果を援用した管理会計研究は少数の例外を除きあまり行われてこなかった。このようなルーティンの理解に基づく管理会計研究は、国際的な潮流の中で今後の研究蓄積が期待される分野であると考えられる。

２．研究の目的

本研究の目的は、管理会計の変化を引き起こす組織的行動パターン（ルーティン）とはどのようなものかを明らかにすることである。この目的を達するために、第一に、組織メンバーが共有するルーティンが管理会計に与える影響について明らかにすることを目指す。第二に、新たな管理会計技法を導入したり、既存の管理会計技法を修正したりするような管理会計の変化を促すルーティンを明らかにすることを目指す。

３．研究の方法

本研究は主に、文献研究と質的データに基づく経験的研究を基礎として展開している。

文献研究では、管理会計変化研究、ルーティン・ダイナミクス論、実践理論等の知見を接合することを通じて、管理会計ルーティンの新しい理解を創出することを目指している。ルーティン・ダイナミクス論は、ルーティンの内生的な変化に焦点を当て、ルーティンの指示的側面、遂行的側面、人工物といった構成要素間の相互作用によって変化を説明しようとしてきた。そこでは、このようなルーティンを外部環境からの圧力や、ルーティンを変化させるルーティンのみによって説明しようとするのではなく、内部構造に着目することで内生的変化を捉え、ルーティンの変化を定常状態として理解しようとしている。このような知見を実践理論や進化論の枠組みを用いて管理会計変化研究と統合することで、管理会計変化のプロセスの豊かな理解が可能になると考えている。

また、質的データに基づく経験的研究を基礎として、理論的な枠組みの妥当性を経験的データに基づいて確認することを目指す。当該調査は、異なる職域、職階の対象者に対して綿密なフィールド調査を実施する予定としていたが、本研究の実施期間が COVID-19 の感染拡大期と重なったために、予定していた多くの訪問調査を中止することとなった。一部はオンライン形式で代替して実施している。

４．研究成果

(1) ルーティン・ダイナミクスと実践理論の接合による管理会計変化の理解

本研究では、ルーティン・ダイナミクスに関する先行研究の文献レビューを通じて、管理会計の文脈におけるルーティンの指示的側面と遂行的側面について、それぞれを管理会計知識と管理会計実践として理解することが可能であることを示した（浅田 2021）。

ここで管理会計知識は、ある状況下でどのような目的のために、どのような道具を、どのよう

に用いるのかということを規定したものである。多くの先行研究における管理会計知識に関する議論が示すように、管理会計知識は、営業や製造などの現業知識と密接に関連しており、このような知識との相互作用を理解することが、管理会計知識（管理会計ルーティンの指示的側面）を理解することにつながる。

他方、管理会計ルーティンの遂行的側面としての管理会計実践は一回性の行為ではなく、管理会計知識の周辺において展開される反復性のあるものとして理解される。その一方で、これは単なる機械的な反復とは異なり、感情や創造性が介入することで、本質的には多様なものであることが知られている。このように、同一性を維持しつつも多様なものとして、管理会計実践は理解されることになる。

これらの理論的な基盤の下に、たとえばアメーバ経営や BSC のような管理会計技法の導入を理解しようとするとき、他の場所で成功されていたある管理会計知識が別の場所に導入される状況では、管理会計知識をそのまま導入することは本質的に困難であることが示される。つまり、ルーティンはそれを完全に再現することは容易ではなく、その再現には、その周辺の人工物はもちろん、周辺の知識も含めた関係状況の完全な再現が必要となる。このことは、管理会計実践の再現において多くの組織が直面する困難を理解することを助ける。このようなルーティンの再現の困難さは、それ自体が変化を生み出す源泉となるのである。

一方で、管理会計知識は、少なくとも外見的には一定の同質性をもったものとして伝播・普及していることが知られている。ある管理会計実践を成功裏に導入している企業は、このような管理会計知識の再現を成功させていると考えることができるが、一方で知識と実践の再帰的関係を踏まえれば、実践が一定のラベルを付された知識そのものを修正している可能性があり、このような事実を示す経験的証拠も示されつつある。

(2) ルーティン間の相互作用と補完性

管理会計変化の理解においては、管理会計知識がその周辺にある他の管理会計知識などとどのように相互作用しているのかを理解することが重要となる。本研究では、いくつかの経験的研究を基礎として、このような知識間の関係性について探求してきた（浅田 2019; 浅田・上總 2020a,b;浅田ほか 2021a,b,c）。このような知識やコントロール実践の間にある緊張や補完性といった議論は、先行研究において多くの蓄積がある一方で、これらを体系的に整理するには至っていない。一方で、ルーティン・ダイナミクス論を下敷きとした管理会計変化の理解は、知識と実践の関係のみならず、組織内の知識と知識の関係や実践と実践の関係を理解するうえで、新しい問題を提起している。すなわち、ルーティンの構成要素間の相互作用のみならず、複数のルーティン間の関係が、管理会計変化を理解する上で重要となるということである。

浅田ほか（2021a,b,c）では、ROIC 経営と呼ばれる管理会計技法を成功裏に導入していると言われる企業と、その導入に困難を経験している企業間の実践を比較することを試みている。これらの実践を比較することを通じて得られた知見は、一見財務的なコントロール実践である ROIC 経営の実践において、経営理念や経営者の意図などといった非財務的なコントロール要素との関係が、その成否に重要な影響を与えている可能性が高いということであった。浅田・上總（2020a,b）においては、一企業における縦断的事例分析を通じて、アメーバ経営の実践が導入初期には困難を経験しつつも、その後有効に機能するようになるプロセスを明らかにしている。ここでは、管理会計技法が有効に機能するかどうかを決定づけたものは、管理会計技法それ自体よりも、その周囲にある経営理念やアクションプランの生成を助ける組織的ルーティンとの関係であることが経験的に示された。

このような相互作用については先行研究においても研究蓄積がある一方で、これらの相互作用を生み出しているルーティンについては、必ずしも明らかとは言えない。浅田(2020)では、管理会計担当者の役割に注目することで、この問題を検討しようとしている。しかしながら、限られた経験的データに基づく検討は十分ではなく、今後も継続的なデータの収集と分析が必要となると考えられる。

＜引用文献＞

浅田拓史(2021)「管理会計の知識と実践の変化を理解する―ルーティン・ダイナミクスの視点からー」『會計』200(6), 598-611.

浅田拓史・足立洋・篠原巨司馬・吉川晃史・上總康行(2021a)「ROIC 経営の導入と組織浸透―オムロン，ピジョン，LIXIL に学ぶ　第１回」『企業会計』73(8),118-123.

浅田拓史・足立洋・篠原巨司馬・吉川晃史・上總康行(2021b)「ROIC 経営の導入と組織浸透―オムロン，ピジョン，LIXIL に学ぶ　第 2 回」『企業会計』73(9),113-117.

浅田拓史・足立洋・篠原巨司馬・吉川晃史・上總康行(2021c)「ROIC 経営の導入と組織浸透―オムロン，ピジョン，LIXIL に学ぶ　第 3 回」『企業会計』73(10),120-126.

浅田拓史 (2020)「自律創造型コントロールと会計担当者の役割―コマツの事例から学ぶ―」『管理会計学』第 28 巻，第 2 号，pp. 37-51.

浅田拓史・上總康行(2020a)「コントロール・システムの停滞を克服する：マルト水谷のアメーバ経営の進化」『原価計算研究』44(1): 88-101.

浅田拓史･上總康行(2020b)「マルト水谷におけるアメーバ経営の進化と使いこなしの条件」『會計』第 198 巻，第 1 号，pp. 95-109.

浅田拓史(2019)「コマツの管理会計の変革－現場の柔軟性と全社的な効率性のバランスを確保する自律創造型コントロール－」『會計』第 195 巻，第 5 号，pp. 525-538.

５．主な発表論文等

〔雑誌論文〕　計8件（うち査読付論文　1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 浅田拓史・上總康行	４．巻 44(1)
２．論文標題 コントロール・システムの停滞を克服する：マルト水谷のアメーバ経営の進化	５．発行年 2020年
３．雑誌名 原価計算研究	６．最初と最後の頁 88－101
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 浅田拓史・上總康行	４．巻 198(1)
２．論文標題 マルト水谷におけるアメーバ経営の進化と使いこなしの条件	５．発行年 2020年
３．雑誌名 會計	６．最初と最後の頁 95－109
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 浅田拓史	４．巻 28(2)
２．論文標題 自律創造型コントロールと会計担当者の役割―コマツの事例から学ぶ―	５．発行年 2020年
３．雑誌名 管理会計学	６．最初と最後の頁 37-51
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 浅田拓史	４．巻 195(5)
２．論文標題 コマツの管理会計の変革－現場の柔軟性と全社的な効率性のバランスを確保する自律創造型コントロール－	５．発行年 2019年
３．雑誌名 會計	６．最初と最後の頁 525-538
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 浅田拓史	４．巻 200(6)
２．論文標題 管理会計の知識と実践の変化を理解する―ルーティン・ダイナミクスの視点から―	５．発行年 2021年
３．雑誌名 會計	６．最初と最後の頁 598-611
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 浅田拓史・足立洋・篠原巨司馬・吉川晃史・上總康行	４．巻 73(8)
２．論文標題 ROIC経営の導入と組織浸透―オムロン，ピジョン，LIXILに学ぶ　第１回	５．発行年 2021年
３．雑誌名 企業会計	６．最初と最後の頁 118-123
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 浅田拓史・足立洋・篠原巨司馬・吉川晃史・上總康行	４．巻 73(9)
２．論文標題 ROIC経営の導入と組織浸透―オムロン，ピジョン，LIXILに学ぶ　第2回	５．発行年 2021年
３．雑誌名 企業会計	６．最初と最後の頁 113-117
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 浅田拓史・足立洋・篠原巨司馬・吉川晃史・上總康行	４．巻 73(10)
２．論文標題 ROIC経営の導入と組織浸透―オムロン，ピジョン，LIXILに学ぶ　第3回	５．発行年 2021年
３．雑誌名 企業会計	６．最初と最後の頁 113-117
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 －

〔学会発表〕　計4件（うち招待講演　1件／うち国際学会　1件）

１．発表者名 浅田拓史
２．発表標題 製造業における管理会計実践と自律創造型コントロール
３．学会等名 日本管理会計学会全国大会（招待講演）
４．発表年 2019年

１．発表者名 Asada, H., Yoshikawa, K. and Y. Kazusa
２．発表標題 Building mutual transparency in a management control system: A Construction Machinery Manufacturer Case Study
３．学会等名 12th European Network for Research in Organisational and Accounting Change Conference (Joint Research Conference with MCA)
４．発表年 2019年

１．発表者名 浅田拓史・上總康行
２．発表標題 中堅卸売会社の実践にみるコントロール・システムの停滞と活性化
３．学会等名 日本原価計算研究学会全国大会
４．発表年 2019年

１．発表者名 Asada, H., Yoshikawa, K. and Y. Kazusa
２．発表標題 Building mutual transparency of management control system : A Construction Machinery Manufacturer Case
３．学会等名 11th Conference on New Directions in Management Accounting（国際学会）
４．発表年 2018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