

令和 4 年 6 月 22 日現在

機関番号：32702
研究種目：若手研究
研究期間：2018～2021
課題番号：18K12889
研究課題名（和文）マネジメント・コントロールシステムの活用に経営上層部の自由裁量を与える影響の研究

研究課題名（英文）A study of the impact of top management's discretion on the use of management control systems

研究代表者
尻無濱 芳崇（Shirinashihama, Yoshitaka）

神奈川大学・経営学部・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）：本研究では、マネジメント・コントロールシステムの活用に経営上層部の自由裁量を与える影響を明らかにするために、日本の公立病院経営者を対象にアンケート調査およびインタビューを行った。データを分析した結果、公立病院経営者の裁量を制限する要因として首長、議会、事務方等の利害関係者が特定された。またそれらの人々が経営者の裁量を制限することで、病院経営者によるマネジメント・コントロールシステムの積極的な活用が妨げられていることが明らかになった。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究により、経営者の裁量を制限する要因が明らかにされるとともに、その結果として業績改善に必要なマネジメント・コントロールシステムの活用が妨げられていることが明らかにされた。経営者の裁量を拡大する方策を考えるうえでの出発点となりうる知見を本研究は提供している。特に本研究は公立病院を対象とした研究であるため、本研究の成果は公立病院経営者の裁量拡大とその後のマネジメント・コントロールシステム活用に資する知見を提供している。

研究成果の概要（英文）：In this study, a questionnaire survey and interviews were conducted with Japanese public hospital top managers in order to determine the impact of top management's discretion on the use of management control systems. After analyzing the data, we identified stakeholders such as local mayors, councils, and administrators as factors that limit the discretion of public hospital top managers. The results also revealed that these stakeholders limit the discretion of hospital top managers, thereby preventing them from actively utilizing the management control system.

研究分野：管理会計、マネジメント・コントロールシステム

キーワード：経営上の裁量 マネジメント・コントロールシステム 上層部理論 管理会計 公立病院 病院経営

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

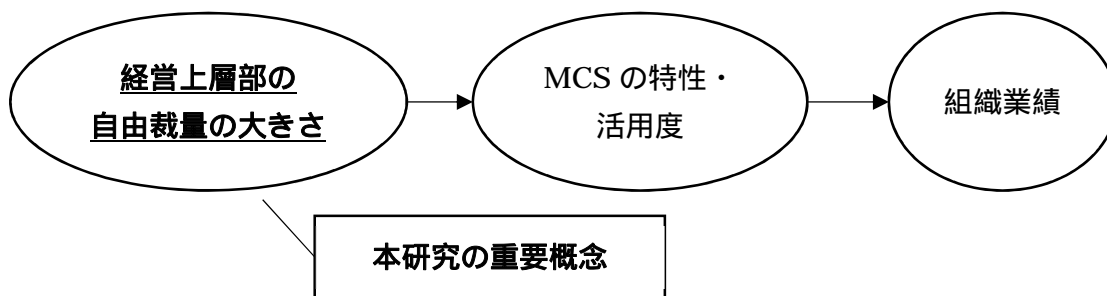
マネジメント・コントロールシステム (Management Control Systems; 以下、MCS) は、組織の戦略を実行するために経営者が活用する公式的な仕組みのことを指す (Anthony and Young 2003)。具体的には、MCS のプロセスは中期経営計画の策定と資本予算編成、年度予算編成、業績測定と評価、フィードバックからなる。どのような組織であれ、組織の戦略を実行するうえでは MCS が活用される。つまり、営利企業だけではなく非営利組織でも MCS は活用されている (Anthony and Young 2003)。

本研究で注目するのは、MCS を活用する際に経営上層部にどの程度の裁量の大きさ (discretion) があるか、という点である。経営上層部の裁量が大きい場合、彼らは組織が直面する環境と組織の戦略を考慮して MCS から手に入る情報を活用できると考えられる。一方で経営上層部が持つ裁量が小さい場合は、MCS から得られる情報を十分に活用できない可能性がある。

経営上層部の裁量が限定される具体的な産業としては、医療業界や介護業界があげられる。これらの産業では総量規制があり自由な事業拡大ができず、医療保険や介護保険の点数は国が決定しているため、価格設定の自由も大きく制限されている。このような場合、MCS から手に入る情報を使ってサービスの拡大や縮小を行ったり、サービスの価格を改定することは難しい。さらに、病院や介護施設の多くは民間の非営利組織や自治体設立の公的な組織によって経営されているため、一般の営利企業と比べて資金調達自由度が低い。このことは、MCS を通じて得た情報から新たな投資の機会を見つけても、資金制約から実際に投資を行うことが困難であることを意味する。病院に限定すると公立病院では首長や議会の介入の有無によって、経営者間の裁量に違いがみられることが知られている。したがって、MCS で得た情報から不採算サービスの縮小・削減や業績評価制度の変更などの経営改善案を考えても、首長や議会の介入によって実現できない場合がある。

経営者が持つ裁量が組織業績に影響を与えることは経営学の上層部理論 (upper echelon theory) に基づく研究で指摘されてきたが (Crossland and Hambrick 2011)、経営上層部の裁量の大きさと組織業績の間を結ぶプロセスについては未解明な部分が多い。本研究では、この両者を結び付けるものとして、MCS の活用を位置づける。つまり、経営上層部の持つ裁量の大きさ、MCS を活用できる程度、組織業績が互いに関連していると考え、それらの関係、特に経営上の裁量と MCS の設計上の特性・活用度の関係を明らかにすることを目指した。

図 1 本研究の理論モデル



2. 研究の目的

本研究の目的は、経営者の持つ裁量の大きさが MCS の設計上の特性や活用に与える影響を明らかにすることである。本研究の学術的に独自な点は、経営上層部の自由裁量の大きさというこれまで管理会計研究で注目されてこなかった概念に注目している点である。これまでの管理会計研究でも、経営上層部に注目した研究は行われてきた (Hiebl 2014)。その多くが経営上層部の職歴や学歴、経営スタイルといった特性に注目し、MCS の設計面への影響を検討するものであった。これらの研究では、経営上層部が MCS を活用する程度に大きな影響を与えると予想される自由裁量の程度に注意を払ってこなかった。本研究が経営上の裁量という概念に焦点を当てることで、管理会計研究の発展に貢献できると考えている。

本研究では、経営上層部の裁量とともに、経営上層部が持つ管理会計知識の多寡も MCS の設計・利用に大きな影響を与えるものとして検討している。経営上層部がもつ管理会計知識の多寡は、上層部理論を活用した管理会計研究で注目されてきた構成概念の一つである。この点を定性的・定量的に明らかにすることも、本研究の目的の一つであった。

3. 研究の方法

本研究では、公立病院の経営上層部を研究対象とし、経営上層部の自由裁量の大きさおよび管理会計知識の多寡が MCS の設計上の特性や活用に与える影響を明らかにすることを目指した。そのために、本研究ではインタビューとアンケート調査を組み合わせることで行おうとした。

病院は規制により事業拡大や価格設定、資金調達などに関して、経営上層部の自由裁量が限定されている。それに加えて、公立病院は経営形態の違いにより自由裁量の大きさが異なることが指摘されている。病院経営者間で、管理会計知識を含む経営学に関する知識の多寡にばらつきがあることもかねてから指摘されてきた。したがって、自由裁量の大きさ、管理会計知識の多寡と MCS の関係を研究するには、公立病院が適していると考え、これを研究対象とした。

初年度（2018 年度）は、(a) 公立病院経営者を対象としたインタビュー調査と (b) インタビューにもとづいた質問票の開発、(c) アンケートの実施、(d) アンケート回答者に対する追加的インタビューを実施した。インタビュー調査を通じて、経営上層部の自由裁量に影響を与える様々な要因を特定するとともに、自由裁量の拡大をうまく行っている組織の状況を調査した。さらに、自由裁量尺度の試案を作成し、インタビュー協力者等にパイロット調査を行った。その後、このパイロット調査と上層部理論に基づく先行研究および初期のインタビュー結果に基づき尺度開発を行い、本調査用のアンケートを完成させた。これを全国の公立病院経営者を対象に配布し、回答を集めた。

2 年度目以降（2019 年度～2021 年度）は、インタビューデータとアンケートデータを分析し、論文や書籍の分担執筆を行った。論文は国内外の会計学雑誌を中心に投稿した。この中には、本報告書執筆時点で査読中のもも含まれている。

4. 研究成果

(1) インタビュー調査に基づく研究成果

インタビューについては、公立病院の経営者に対する 40 件を超えるインタビューの結果から、経営者の裁量と管理会計知識の多寡が、管理会計システムを含む MCS の設計・活用にどのような影響を与えるかを考察し、複数の論文を執筆し、書籍の分担執筆も担当した。以下で、主要な研究結果を紹介する。

まず、インタビュー結果を分析することで経営者の裁量を阻害する要因を明らかにした。尻無濱（2022）は、経営者に対するインタビューを分析した結果、公立病院経営者の裁量を制限している重要な利害関係者は、首長、議会、事務職員であることを示した。首長については、彼らの病院経営に対する知識が欠如していたり病院経営に対する関心がなかったりするために経営者を支援しない、首長が選挙のことを考慮して経営者の意向に反対する、という場合に経営者は裁量を制限されていると感じていた。議員については、病院経営に関する知識不足に起因する不合理な要望や提言を彼らが行う場合に、経営者は裁量を制限されていると感じる傾向があった。事務職員については、人事異動の慣行が招く事務職員の知識不足、彼ら自身の士気の低さが経営者の裁量を制限する事例が散見された。

次に、Shirinashihama (2021) は公立病院の MCS の特徴、経営者に対する外部からの制度的圧力と経営者の知識の多寡、それらが MCS の設計に与える影響を明らかにした。インタビューの分析から、公立病院では収益または収益関連の非財務尺度が部門の業績管理に用いられていることが明らかになった。中間管理職（診療部長）は部門の収益面（収益センター）に責任を負っていた。また、多くの公立病院では、コストや利益に関する会計責任を診療部長に割り当てていないことがわかった。この結果は、日本の公立病院を対象とした単一事例研究である Uddin et al. (2020) の結果と一致する。このような MCS が採用された理由は、外部からの制度的圧力と経営トップの意思決定によるものであった。診療科別の収益測定を重視するのは、経営トップが収益面に注目する外的な制度的圧力に影響を受けたものだと考えられる。特に、診療報酬点数制度が経営トップの収益への関心を高め、公立病院改革ガイドラインがそれを強化するように作用したと思われる。こうした外的な制度的圧力は、経営陣が業績測定のコスト面に注目することにはつながらなかった。インタビュー結果によると、MCS でコスト面を測定している病院が少ない理由として、経営トップの知識や経験の影響が推察された。公立病院において部門別原価計算が行われない理由として、経営トップの会計知識の欠如とそれによるコスト情報への疑念が挙げられる。また、経営者の中には、医師の反発を恐れて原価計算システムの導入をためらう人もいた。

最後に、Shirinashihama (2022a) は、経営者の知識の多寡、経営上の裁量の大きさが組織の MCS に与える影響を分析し、3 つのグループを特定した。ハイブリッド化の度合いが低いグループ 1 では、部門別原価計算やバランスト・スコアカード (BSC) などの管理会計手法の導入・運用の複雑さやコストを踏まえて、トップマネジメントはこれらの手法の有用性が低いと判断していた。このような場合、これらの手法はトップマネジメントによって導入されなかったか、あるいは十分に活用されなかった。グループ 1 では、業績測定システムの設計と運用は、経営者の裁量に左右されることはなかった。グループ 2 では、ハイブリッド化したトップ・マネージャーがかなりの裁量権を持ち、自分たちが有用と考える業績測定システムを設計・運用していた。このグループでは、BSC の活用率が高く、部門別原価計算も活用されていた。グループ 3 では、ハイブリッドのトップマネジメントでありながら、経営裁量が限定的であるため、経営者は部門別原価計算や BSC を導入することができなかった。グループ 3 では、職員人事に関する経営上の裁量が限定的であるため、業績測定システムの導入・運用に必要な管理会計担当者の採用が困

難であることも示された。

(2) アンケート調査に基づく研究成果

アンケート調査結果についても分析を行い、複数の論文を執筆し学術誌に投稿した。以下で、主要な研究結果を紹介する。

まず尻無濱(2020)は、日本の自治体病院の経営者(事業管理者・病院長)がどの程度の裁量を持つかを定量的に明らかにし、経営上の裁量を阻害する要因を解明した。尻無濱(2020)の主要な研究結果は次の三点にまとめることができる。第一に、自治体病院の経営者が経営効率化に関する様々な領域に関連して持っている裁量の大きさが把握できた。経営者は収入増加・確保対策、医師等の医療スタッフの確保・育成、経常的な医業費用の削減・抑制については大きな裁量を持つ。しかし、給与・手当等の報酬制度の見直し、事務職員の人材開発の強化、事業規模・事業形態の見直し、民間的経営手法の導入、経営感覚に富む人材の登用についての彼らの裁量は制限されていることがわかった。特に、給与・手当等の報酬制度の見直しに関する裁量は強く制限されていた。第二に、自治体病院の経営者の裁量が、どのような要因にどの程度制限されるのかも明らかとなった。法的制約や診療報酬制度からの影響が大きいと評価する経営者が多かった。経営効率化に関する各領域の裁量と裁量の制限要因について、相関関係の分析も行った。その結果、院内事務方、首長部局、首長が経営者の裁量を広範かつ強く制限している可能性が示唆された。第三に、地方公営企業法の一部適用と全部適用の違いにより、経営者裁量に大きな違いは見られないことが明らかになった。分析の結果、地方公営企業法の全部適用が裁量に影響を与えている可能性が示されたのは、給与・手当等の報酬制度の見直しに関する裁量だけであった。他の阻害要因と全部適用の有無を説明変数、裁量の総合的な大きさを被説明変数にした重回帰分析からは、全部適用によって裁量の総合的な大きさに影響があるとはいえず、首長、首長部局、院内事務方からの負の影響が大きい傾向が示された。

つぎに尻無濱(2021)は、アンケートの自由記述をコーディングし定量的に分析した結果にもとづいて、公立病院経営者が裁量を制限される経営活動の領域と、経営者の裁量を制限する利害関係者について明らかにした。については、経営者の人事・労務に関する裁量が制限されているケースが多いことが判明した。については、首長、本庁事務方、院内事務方が経営者の裁量を制限しているという意見が多く見られた。このように、自由記述の分析結果とそのほかの質問項目の分析結果(尻無濱 2020)から得られた知見は共通している。

最後に、Shirinashihama(2022b)は管理会計の知識と経営者の限られた裁量が、管理会計の使用を促進するか、または妨げるかを検証している。この研究では、管理会計の知識が豊富なトップマネジメントほど、管理会計を使用しているかどうかを検証した。また、経営者の裁量が小さいと管理会計の利用が少なくなるかを検証し、階層型重回帰分析を行った。分析の結果、経営者が管理会計の知識を持っているほど、管理会計を利用する可能性が高いことがわかった。一方、経営者の裁量が限定的であるほど、管理会計が使用される可能性は低くなることも示された。

以上のように、インタビュー調査、アンケート調査の双方の分析から、経営者の裁量を制限する要因、経営者の裁量および経営者の管理会計知識の多寡が管理会計システムを含む MCS に与える影響が明らかにされた。本研究の主要な目的は達成されたが、経営者裁量の制限が MCS の設計・活用に影響を与えることを通じて最終的に組織業績にどのような影響が生じるかまでは、研究期間内に分析できなかった。これについては今後の課題としたい。

参考文献

- 尻無濱芳崇 2020. 「自治体病院経営者の経営上の裁量とその阻害要因に関する研究」『会計検査研究』(62): 41-60.
- 尻無濱芳崇 2021. 「公立病院経営者の裁量に関する認識：アンケート自由記述欄からの知見」『神奈川大学国際経営論集』(62): 117-126.
- 尻無濱芳崇 2022. 「病院長・事業管理者から見た公立病院経営者の裁量を制限する状況の研究」『神奈川大学国際経営論集』(63): 55-66.
- Anthony, R.N. and D. Young. 2003. *Management Control in Nonprofit Organizations*, 7th ed., McGraw-Hill/Irwin.
- Crossland, C. and D.C. Hambrick. 2011. Differences in Managerial discretion across countries, *Strategic Management Journal*, 32: 797-819.
- Hiebl, M.R.W. 2014. Upper echelons theory in management accounting and control research, *Journal of Management Control*, 24(3): 223-240.

Shirinashihama 2021. "Chapter 10 Management Control Systems in Japanese Public Hospitals: Determinants of Financial Performance Measurement Systems," *Management Accounting for Healthcare* (Japanese Management and International Studies – Vol.18), World Scientific Publishing Company.

Shirinashihama 2022a. "Hybridization, Managerial Discretion, and Management Accounting: A Case Study of Public Hospitals," Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4070149>

Shirinashihama 2022b. "Management Accounting Knowledge, Limited Managerial Discretion, and the Use of Management Accounting: Evidence from Japanese Public Hospitals," *Asian Review of Accounting*, forthcoming.

Uddin, S., Mori, Y. and Shahadat, K. 2020. "Private management and governance styles in a Japanese Public Hospital: A story of west meets east," *Social Science and Medicine* 245: 1–11.

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計5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 4件）

1. 著者名 尻無濱芳崇	4. 巻 62
2. 論文標題 自治体病院経営者の経営上の裁量とその阻害要因に関する研究	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 会計検査研究	6. 最初と最後の頁 41-60
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 尻無濱芳崇	4. 巻 62
2. 論文標題 公立病院経営者の裁量に関する認識：アンケート自由記述欄からの知見	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 神奈川大学国際経営論集	6. 最初と最後の頁 117-126
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 尻無濱芳崇	4. 巻 63
2. 論文標題 病院長・事業管理者から見た公立病院経営者の裁量を制限する状況の研究	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 神奈川大学国際経営論集	6. 最初と最後の頁 55-66
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 Yoshitaka Shirinashihama	4. 巻 -
2. 論文標題 Hybridization, Managerial Discretion, and Management Accounting: A Case Study of Public Hospitals	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 SSRN Electronic Journal	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） 10.2139/ssrn.4070149	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 Shirinashihama Yoshitaka	4. 巻 -
2. 論文標題 Management accounting knowledge, limited managerial discretion and the use of management accounting: evidence from Japanese public hospitals	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 Asian Review of Accounting	6. 最初と最後の頁 1-14
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) 10.1108/ARA-11-2021-0218	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4件 (うち招待講演 1件 / うち国際学会 0件)

1. 発表者名 尻無濱芳崇
2. 発表標題 Hybridization, Managerial Discretion and Management Accounting: A Multiple Case-study of Public Hospitals
3. 学会等名 TJAR Workshop (招待講演)
4. 発表年 2021年

1. 発表者名 尻無濱芳崇
2. 発表標題 自治体病院における原価情報の(未)利用要因の解明
3. 学会等名 日本原価計算研究学会第45回全国大会
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 尻無濱芳崇
2. 発表標題 自治体病院における原価情報の未利用要因の解明
3. 学会等名 第78回京都管理会計研究会
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 尻無濱芳崇
2. 発表標題 自治体病院経営者の自由裁量と管理会計の活用に関するインタビュー調査
3. 学会等名 日本管理会計学会2018年度全国大会
4. 発表年 2018年

〔図書〕 計1件

1. 著者名 Yoshitaka Shirinashihama	4. 発行年 2022年
2. 出版社 World Scientific Publishing Company	5. 総ページ数 20
3. 書名 Chapter 10 Management Control Systems in Japanese Public Hospitals: Determinants of Financial Performance Measurement Systems in Management Accounting for Healthcare (Japanese Management and International Studies Vol.18)	

〔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
---------	---------