

令和 6 年 6 月 14 日現在

機関番号：32665

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2020～2023

課題番号：20K02019

研究課題名(和文) 管理会計担当者の役割と経験に関する研究

研究課題名(英文) The role and experience of management accountants

研究代表者

藤野 雅史 (FUJINO, Masafumi)

日本大学・経済学部・教授

研究者番号：60361862

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 1,800,000円

研究成果の概要(和文)：本研究では、飲食業A社をリサーチサイトとして管理会計担当者のスキル構築を考察するプロジェクトと、社外の会計専門家による現場経験を会計知識への変換を考察するプロジェクトを遂行した。A社のプロジェクトでは、業績指標の開発プロセスへの関与経験をつうじて、若手の会計担当者は、管理会計担当者に求められるスキルを身につけていったことがわかった。会計専門家のプロジェクトでは、会計専門家らが経営支援から得た現場知識をもとに開発したツール(BSCやSWOT分析といった管理会計システムの組み合わせ)によって、経営者や管理者、従業員から経営目標や経営課題、行動計画を聞き出すアプローチをとっていたことがわかった。

研究成果の学術的意義や社会的意義

管理会計担当者の役割に関する国際的な研究成果を踏まえて、日本でも管理会計担当者に求められる役割に目を向けなければならない。社内での管理会計担当者の育成を重視してきた日本企業の実務には、このグローバルな研究課題に固有の貢献を引き出せる研究機会が潜んでいると考えられる。

本研究では、実務から新しい知見を得るためのアプローチの一つとして、介入型アクションリサーチを検討した。このアプローチは、フィールドでの課題に取り組むemicな視点と、理論的な貢献につなげるeticな視点を行ったり来たりするのが特徴である。研究者には、柔軟な思考と建設的な姿勢をもってフィールドを立ち回ることが求められる。

研究成果の概要(英文)：In this study, we carried out two projects: one was to consider the skill building of management accountants using Company A, a restaurant business, as a research site; and the other was to explore the conversion of on-site experience into accounting knowledge by external accounting experts.

In Company A's project, it was found that young accounting staff acquired the skills required of management accountants through their experience of being involved in the process of developing performance indicators. In the accounting experts' project, it was found that the accounting experts took an approach of eliciting management goals, management issues, and action plans from managers, executives, and employees using tools (a combination of management accounting systems such as BSC and SWOT analysis) developed based on on-site knowledge they gained from management support.

研究分野：会計学

キーワード：管理会計担当者 管理会計システムの開発 人材育成 事例研究 アクションリサーチ

## 1. 研究開始当初の背景

IT 技術の高度化(会計ソフトや AI の利用)、企業活動のグローバル化、そして新たな管理会計技法の導入といった環境変化にともなって、社内および社外の管理会計担当者には、事業活動を支援し、価値創造に貢献することがますます求められるようになってきている。このような現象は管理会計担当者の「役割変化」と呼ばれ、欧米を中心にその理論化に向けた研究が進められてきた。

管理会計担当者に求められる役割は、事業責任者を最重要なサービス提供先とみなして、その意思決定により積極的に貢献していくことである。この役割は「ビジネスパートナー」とも呼ばれる(Granlund and Lukka 1998; Jarvenpaa 2007)。一方で、管理会計担当者には、事業責任者による業務遂行を監視する役割も求められている。近年の会計不祥事の頻発は、こうした管理会計担当者の役割の重要性を際立たせている。

管理会計担当者がビジネスパートナーでありつつも、中立的な監視役の役割を果たすには、どのような人材が必要とされ、その人材をどのように育成していくべきなのか。管理会計担当者の役割に関するさらなる経験的な研究の蓄積が求められている。

## 2. 研究の目的

管理会計担当者には、不正防止の監視役となること、事業の支援者となることという対立的な 2 つの要請に応える役割が求められている。こうした役割を果たすために、社内の管理会計担当者であれば、水平的に他部門へ異動するジョブローテーションをキャリアの早い段階に組み込むのがよいとされてきた(Simon et al. 1954)。しかし、早い段階での異動には、他部門への忠誠を求められたり、専門的なスキルを十分に身につけられなかったりする問題もある。そこで本研究では、ジョブローテーションを行った管理会計担当者がどのような経験をつうじて対立的な要請に応えるためのスキルを身につけるのかを探索する。

一方で、社外の管理会計担当者には、ジョブローテーションのような経験の場を用意することができない。代わりに、ビジネスパートナーとしての役割に長けた別の専門家(例えば、経営コンサルタント)との協力関係の構築によって、ビジネスパートナーとしての役割期待に応えることができる。しかし、異なる専門家との協力にあたっては、管理会計担当者がよく知る標準化されたシステムに、経営支援の現場から得た経験をどのように反映させるかが問題となる。本研究では、管理会計担当者を含む異なる専門家による経営支援のためのシステム開発プロセスに焦点をあて、そこに専門家の現場経験がどのように活かされるのかを考察する。

有効な経験の一つとして、管理会計システムの導入・開発経験に着目するが、導入・開発するシステムではなく導入に携わった経験に焦点をあてる。研究者も管理会計システムの導入・開発に参加する参与観察を活用した事例研究をつうじて、管理会計担当者が経験を積む詳細なプロセスを明らかにする。

## 3. 研究の方法

研究方法は事例研究を採用する。令和 2 年度から 5 年度までの 4 年間に、2 つのリサーチサイトにおける事例研究を実施してきた。

第一のリサーチサイトは、飲食業 A 社である。A 社では、管理会計システムの高度化を目的とする社内タスクフォースが立ち上げられた。管理本部長をリーダーとするこのタスクフォースは、管理本部のマネージャークラスと若手の会計担当者からなる。本研究の研究代表者もメンバーの一人となり、タスクフォースによる管理会計システムの導入プロセスについて参与観察を行った。また、タスクフォースのメンバーやメンバー以外の会計担当者に対して、必要に応じてインタビュー調査を行った。

第二のリサーチサイトは、社外の管理会計専門家による経営支援ツールの開発プロセスである。この開発プロセスには、複数の税理士や経営コンサルタントが参加した。本研究の研究代表者も加わっている。このリサーチサイトでは、研究者はこの開発プロセスの参加者が抱えている課題を一緒に検討し、その解決に向けた活動に積極的に介入し、そのプロセスおよび介入によりもたらされた参加者らの意識や活動の変化を観察・分析しようとするアクションリサーチを展開した。

## 4. 研究成果

A 社での事例研究からの研究成果は以下のとおりである。

タスクフォースの当初のテーマは部門別業績管理とされたが、1 年近く経ったところで会社側から新しいテーマがもたらされた。A 社では複数の事業を展開するようになっており、それぞ

れの事業への投資をどのように評価するかはトップマネジメントの関心が強まっていた。そこで、事業投資評価のための財務業績指標の開発が新たにメインテーマに設定された。

メンバーも変更になった。管理本部のマネジャークラスは2名だけが残りに、新たに経理部員4名が加わった。この経理部員の加入には伏線があった。部門別業績管理の議論のなかで研究者側から、他社の中期経営計画などを調べて戦略目標を検討していくとよいのではないかと、それは若手の経理部員に経験を積んでもらう場にもなるのではないかと管理本部長に提案していた。これが会議で合意され、9回目の会議では、後にメンバーに加わる経理部員4名がそれぞれ、事業内容のよく似た会社を選んで中期経営計画にある戦略目標について報告した。4名の報告内容は、タスクフォースで戦略目標を検討するうえで参考になった。このことが、10回目の会議からの正式な経理部員4名の参加につながった。

事業投資評価の検討はインテンシブなものになった。タスクフォースの会議は月1回という以前と同様のペースであったが、会議以外に経理部員らとの打合せを随時行った。打合せは2か月間に5回に及び、2日間続けて打合せを行うこともあった。打合せでは、各事業への費用配賦、投資の定義、投資額の算定などを検討した。経理部員らは過去の決算データを用いて必要な財務数値を試算した。打合せで研究者が財務数値の修正を助言すると、それにもとづいて次の打合せまでに修正された財務数値が試算された。研究者側でも、修正の方向が複雑になったときには論点整理を行って、的確な修正を促すようにした。

こうした打合せを経て開発された事業投資評価の財務指標がタスクフォース会議でも検討され、最終的にトップマネジメントに説明する財務指標が確定した。その後、トップマネジメントが参加する会議で、タスクフォースメンバーの経理部員が財務指標の説明を行った。この財務指標は、トップマネジメントによる年1回の評価に採用されることとなった。

経営支援ツールの開発プロセスにおける事例研究からの研究成果は、会計を専門領域にする管理会計担当者と経営を専門領域にする管理会計担当者では、現場知識を経営支援ツールに組み込んでいくアプローチに違いがあることがわかったことである。

開発プロセスにおいて代表的な役割を担うある会計専門家は、地域における中小企業の税務申告および経営支援を行ってきており、中小企業の経営者には必ずしももっていない会計情報に対する専門知識、すなわち決算書や財務諸表の分析をつうじて、経営者に税務、業績評価および経営計画などの経営活動にアドバイスを提供してきた。

最近では、会計や税務の業務のIT化などが進むなかで、会計専門家たちの間にはいかに会計専門家の業務に付加価値を付けて、クライアントの経営支援を継続していくのかを課題としていた。そうしたなかで、管理会計システムがこれまでの税理士の業務に、より広い経営の視点を与えることによって、付加価値を与えられることが期待されるものと認識するようになった。

この会計専門家は、未来会計戦略マップを考案した。その特徴は、会計情報から戦略マップへアプローチしようとする点である。この未来会計戦略マップによる経営支援の目標について、会計専門家は「中期的目標：債務償還年数の短縮と自己資本比率UP、短期的目標：営業利益の最大化」と述べている。また、4つの要素である「財務・顧客・業務・人材」について、「会計データから取り組む」ことが示されており、各要素はすべて会計財務指標から表示されている。つまり、戦略マップにおける4つの視点を、会計情報による目標設定およびその達成状況に対する業績評価というアプローチであることが理解できる。経営ツールとして、この未来会計戦略マップにおける各項目は、Excelにおいて、決算書や変動損益計算書などの財務諸表の情報とリンクされている形になっていた。

一方、開発プロセスに参加したある経営コンサルタントは、30年以上の経験をつうじて、SWOT分析を特徴とした独自のコンサル手法を編み出してきた。大手コンサルティング会社から独立する際に、何らかの経営支援ツールをもつことで武器にしたいという思いと、数ある経営支援ツールのなかで、簡単で、わかりやすいという理由からSWOT分析を選んだそうである。しかし、最初からうまくいったわけではなく、試行錯誤を繰り返す中で、SWOT分析に対して確信をもつようになったという。

この経営コンサルタントは、経営支援ツールを利用して、経営者と対話し、彼らの意識や行動に影響することを重視していた。彼が独自に開発したSWOT分析ツールには、クライアントが相互作用しながらSWOT分析のフレームワークを埋めていくことが強調されていた。そのために、フレームワークと経営コンサルがクライアントに「問うべき質問」が重視される。また、会計専門家や研究者との連携活動のなかで、BSCと自身のSWOT分析のノウハウを統合し、構想中であったKPI監査に関する経営支援ツールを共同開発しようとした。

## 参考文献

- Simon, H. A., G. Kozmetsky, H. Guetzkow, and G. Tyndall. 1954. *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department*. Controllership Foundation, Inc.
- Granlund, M. and Lukka, K. 1998. Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing culture. *Management Accounting Research* 9: 185-211.
- Jarvenpaa, M. 2007. Making business partners: a case study on how management accounting culture was changed. *European Accounting Review* 16 (1): 99-142.

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計2件（うち査読付論文 0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 藤野雅史	4. 巻 44
2. 論文標題 管理会計「機能」のための人材育成	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 原価計算研究	6. 最初と最後の頁 15-25
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） 10.20747/jcar.44.1_15	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 藤野雅史	4. 巻 44-2
2. 論文標題 管理会計担当者のスキル構築	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 産業経営プロジェクト報告書	6. 最初と最後の頁 57-64
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2件（うち招待講演 0件 / うち国際学会 1件）

1. 発表者名 藤野雅史
2. 発表標題 Performance measure in lateral relations: being aware of indebtedness and considerate of interdependent performance concerns
3. 学会等名 The 13th Conference on New Directions in Management Accounting (国際学会)
4. 発表年 2022年

1. 発表者名 藤野雅史、若山恵佐雄
2. 発表標題 脱どんぶり経営 研究部会でわかったこと
3. 学会等名 日本経営会計専門家研究学会
4. 発表年 2021年

〔図書〕 計1件

1. 著者名 藤野雅史、嶋田利広、若山恵佐雄、斉藤恭明、上月和彦、小形実昇龍、加藤かおり	4. 発行年 2024年
2. 出版社 マネジメント社	5. 総ページ数 304
3. 書名 S W O T分析 & B S Cを活用したK P I 監査の実務と実例	

〔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
---------	---------