

**科学研究費助成事業 研究成果報告書**

平成 28 年 4 月 15 日現在

機関番号：34304

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2012～2015

課題番号：24730400

研究課題名(和文) マネジャーの仕事における管理会計情報の役割に関する理論的・実証的研究

研究課題名(英文) Empirical study on manager and management accounting information

## 研究代表者

近藤 隆史 (KONDO, Takahito)

京都産業大学・経営学部・教授

研究者番号：60336146

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,800,000円

研究成果の概要(和文)：マネジャーの管理会計情報の役割について考察してきた。対立目標の両立をどのように管理会計情報の利用を通じて、実現するのかについて明らかにしてきた。考察対象は、医療機関、海外子会社管理、ホテルなどリゾート会社と多様であるが、どれも、対立する要素を追求しなければならない業界である。また、どの調査対象でも、管理会計情報は、重要な役割を果たしていたことが明らかになった。管理会計情報を用いる場合は、(1)使い手であるマネジャーの目的が明確であること、(2)複数のコントロールを目的に応じて使い分けていること、(3)製品・サービスの特性とフィットしていること、などが、本研究を通じて、明らかにされた。

研究成果の概要(英文)：This study has focused on how managers use their management accounting information, by literature review, case study, and survey. In particular, I've explored what contributions the management accounting information by used the managers makes to managing opposites objectives. My fields include public hospitals, foreign subsidiary, hospitality firms. They are very different, but all are required to pursue paradoxical objectives. For example, the hospital has to satisfy not only speciality but also efficiency or profitability. This study finds that the managers that I observed in all the fields put much value on the management accounting information for managing these objectives. In particular, as a practical implication, this study also suggests that the management accounting information can be effective when (1)the users have clear visions and aims, (2)they use not single but multiple management control systems, and (3) the information has a fit with features of product or service.

研究分野：管理会計

キーワード：管理会計 マネジメントコントロール テンション コントロール・パッケージ

## 1. 研究開始当初の背景

研究開始当初の背景あるいは動機は、マネジャーは、管理会計情報をどのように利用し、組織成果につなげているのか、であった。これはもちろん研究期間全体通じて変わっていない。もともと、研究代表者は、管理会計システム・実務のチェンジの解明を試みてきた。当時、一定の成果は得られつつも、一方で、同一の外部環境と管理会計ツールのもとで、ツールの運用と組織成果に組織間で差が観察されたことや知見が特定の組織（医療のプロフェッショナル組織）に限定されていることなど研究課題も抱えていた。

さらに具体的に言えば、第1に、管理会計情報を中心にMCを限定的に捉えてきたこと、第2に、マネジメント・コントロールと組織成果とを一元的に関係付けてきたこと、第3に、主に、質的な調査によるデータ収集に限定してきたこと、である。これら限界が、本研究課題に結びついている。

## 2. 研究の目的

したがって、本研究の目的は、第1に、管理会計情報をコントロール・パッケージの中で捉え、様々な組織を対象に、第2に、定性的な調査・分析を通じて、多様なコントロール・システムの形成（複数のコントロールが導入・設計される過程とそのもとで管理会計情報が組織ディスコースの中で意味づけされる過程）を記述し、文献研究と突き合わせ構成概念を明確にして、第3に、CPと組織成果との関係を質問票調査による統計的解析を通じて明らかにすることを目的としたものである。さらに、実際の調査・研究を通じて、複数のコントロール・システムを用いて、マネジャーが対立目標の両立をどのように実現するかが重要な課題であることが明瞭になり、理論、定量、定性の多方面から明らかにすることを試みてきた。

## 3. 研究の方法

主に、3つの方法をとって研究を進めてきた。第1は、文献研究による理論命題の導出である。もともとコントロール・パッケージの概念は、戦略実現との関係について、欧米の研究者が中心になり、経験的な知識が蓄積されていた。しかし、先行研究では、理論概念にばらつきがあり概念間の一貫した実証結果が得られていなかった。そこで、先行研究の文献サーベイに基づき、本研究の目的に合致するように主な構成概念を整理した。また、構成概念間の相互関係を説明する理論モデルを試論的に構築し、コントロール・パッケージの多面性を測定できるように概念の

導出に心がけた。さらに、第2は、理論概念の実態を反映した理論枠組をもとに、測定、記述、分析することであった。本研究では、これまでの調査サイトの観察を継続し、特定の組織に限定することなく、広く質的データの収集に努めた。加えて、第3は、文献研究と質的データによって得られた知見の定量的な検証である。

## 4. 研究成果

以上の背景、目的、方法を合わせて得られた研究の成果は、以下の通りである。大まかに、理論、定性、定量に分けて、説明を加えることにしよう。

まず、理論研究については、マネジャーの管理会計情報の役割について考察するために、その核となる(1)イネープリング概念、(2)対立要素のマネジメント、(3)特定組織での対立要素を取り上げたマネジメント・コントロールに関する管理会計研究を中心に行った。

具体的に、(1)では、近年注目される、イネープリング・コントロールの先行研究について網羅的にレビューを行い、その研究動向及び研究課題、理論概念の精緻な定義を行った（「イネープリング概念を用いた管理会計研究の動向」2015）、(2)では、組織の目標、組織の構造、そして、マネジメント・コントロールそれぞれのレベルでの対立要素の関係に関する管理会計研究を中心にして行った（「テンション概念とそのマネジメントに関する理論的考察：マネジメント・コントロールの視座を中心として」2012）、(3)は、一つの研究対象として近年注目されている病院組織（組織の対立要素が顕著になる傾向にある）での管理会計の役割について考察を加えたものである（「欧米における病院の管理会計研の動向と課題：経営改革、管理会計チェンジ、医療専門スタッフの相互関係を中心として」2012）。

次に、定性的な研究の成果は、以下の通りである。フィールドスタディーにおいては、考察対象は、医療機関、海外子会社管理、ホテルなどリゾート会社と多様であるが、どれも、対立する要素を追求しなければならない業界である。また、どの調査対象でも、管理会計情報は、重要な役割を果たしていたことが明らかになった。管理会計情報を用いる場合は、(1)使い手であるマネジャーのビジョン・目的が明確であること、(2)複数のコントロールを目的に応じて使い分けていること、(3)製品・サービスの特性とフィットしていること、などが、本研究を通じて、明らかにされた。関連する業績は以下の通りである。

特に、「顧客満足向上を通じた財務成果獲得のためのマネジメントに関する研究」(2015)では、顧客満足の徹底追及をするあるリゾート会社のケースであり、顧客満足の追及とややもするとコンフリクトを起こしてしまうかもしれない、収益性との両立の過程について、主に、コントロール・パッケージ(Malmi & Brown, 2008)のフレームワークを用いながら、同社の具体的な取り組みの中から明らかにした。具体的には、文化コントロール、プランニング、サイバネティック・コントロール、業績評価・報酬によるコントロール、そして、アドミニストレイティブ・コントロールなどが、記述され、さらに、単に並列的に並んでいるだけでなく、相互に有機的に結びつきながら、同社の顧客満足の追求と、収益性の両方を同時的に実現していることが明らかとされた。

また、「テンションの調整過程と組織成果との関係に関する研究: 公立病院の経営改革の事例をもとに」(2013)については、医師であるプロフェッショナルの専門性の追及と一方で、収益性の確保と言う経営者としての視点の両立について、改革の開始から経営の健全化までの過程の中で、管理会計システム・情報の利用がどのように設計・利用されてきたのかを長期的な調査を通じて明らかにしている。特に、このような組織の場合、管理会計システム、さらには、マネジメント・コントロールの設計については、システム運用が成果に影響を及ぼすという単なる一方向の関係だけではなく、その成果が逆に、コントロール・システムの設計に影響を及ぼすという双方の関係についての指摘することができた。

最後に、「グローバル企業におけるテンションとコントロール・パッケージ」(2013)については、近年多様化を極める日本本社による海外子会社の管理について、単純な、会計コントロールか文化コントロールかの分類ではなく、複合的なマネジメント・コントロールの利用パターンについて、複数会社のケースから明らかにしてきた。特に、個々の会社に特有の目標・志向の対立要素(Busco, Giovannoni & Scapens, 2008)とコントロールのパッケージの関係が明らかにできた。

また、定量的な調査も行っている。本研究での想定されている調査対象の母集団としては、海外展開している日本企業や国内の上場企業を対象に、広く設定されている。そして、サーベイ調査から得たデータを用いて統計的手法を用いて検証している。対象とする管理会計情報、マネジメント・コントロールは、業績評価システム、または、一部、ガバナンスや内部統制なども含み、代表的な管理会計システムを中心としたものである。さらに、単なる設計の側面だけでなく、マネジャーが

どのように利用するかを視点を取り入れている(特に、イネーリング・コントロール(Ahrens & Chapman, 2004))。

全体を通じて、研究上設定された様々な外生変数と内生変数の状況のもとで、近年着目されている複数のマネジメント・コントロール(コントロール・パッケージ)(Malm & Brown, 2008)の存在やイネープリング・コントロール、特に、業績評価システムを通じた組織の対立的組織の要素のマネジメントなど、理論とケースからのモデルが定量的にも確認されている。

まず、「An empirical study of the relationship between strategic performance measurement system(SPMS), organizational tension and performance」(口頭報告)(2015)では、戦略的業績評価システムに注目して、マネジャーが組織のテンションをどのようにマネジメントしようとしているのかについて、経験的データより明らかにした。一般的な先行研究のように、対立するコントロール概念と組織の成果を直接的に測定するのではなく、本研究では、テンションを一つの独立した構成概念として測定して、戦略的業績評価システム、組織のテンション、そして組織成果の間接的なモデルを実証した。この成果については、*8th CONFERENCE ON PERFORMANCE MEASUREMENT AND MANAGEMENT CONTROL* in NICE, FRANCE OCT.2015にて成果報告した。また、タイトル「The effectiveness of strategic performance measurement system in creating and steering tension」は *Studies in Managerial and Financial Accounting vol. 31 "Performance Measurement and Management Control: Contemporary Issues"* にて掲載予定である。

次に、「The effect of performance measurement systems used by headquarters of global organizations on the subsidiary performance」(口頭報告)では、マネジャーによる管理会計情報の利用とその役割について、業績評価システムに着目して、本社マネジャーがどのように業績評価システムを通じて、子会社を管理するのかについて、経験的データを用いて実証した。特に、親会社マネジャーが利用可能な Environment relevant informationにより、得られる海外子会社の成果が異なることを明らかにできた。また、製品の特性、つまり、産業財か消費財かの差異も成果に影響を及ぼすことが明らかにされた。既存の研究は、広く外生変数との関係が広く検証されてきたが、この点は、まだ手付かずの状況であった。なお、本研究では、一般消費材の方が、他の子会社や本社蓄積の情報からはローカル情報については、知り得ないために、特定の子会社から

情報を収集する際に、業績評価システムから得られる管理会計情報への本社マネジャーの依存度が高くなると考えている。この成果については、*European Accounting Association 38th Annual Congress 30th Apr., 2015 Glasgow, Scotland, UK*にて成果報告することができた。

定量的な研究の主なものとして最後に、「An Empirical Study on the Role of Management Control in Foreign Subsidiaries: From the Perspective of Enabling Control」(口頭報告)を取り上げて成果報告する。これは、子会社管理において、一般的には、本社による階層的なコントロールが必要となる一方で、ローカルでの自立性が戦略の効果的な実行のために必要とされるが、本研究では、イネープリング・コントロールの概念を用いて、そのそのようなタイプのコントロールが確認できるか否かを定量的に検証している。特に、先行研究からは、イネープリング・コントロールは、四つの要素に分けて操作化されており、本研究でもそれにしたがって調査した。つまり、修繕(Repair)、内部透明性(Internal transparency)、外部透明性(Global transparency)、そして柔軟性(Flexibility)である。本研究でも、それに従い、サンプルを、それぞれの要素の程度の違いの組み合わせによって、企業を4つにクラスター化した。興味深い結果としては、全ての項目で高いクラスターと、唯一「柔軟性」のみ低いクラスターが発見できた。公式的な管理会計システムである一方で、その柔軟な運用をローカルでどのように実現するのが実務上の課題であることが明らかにされた。*26th The Asian Pacific Conference on International Accounting Issues October 2014*にて成果報告している。

以上このように、理論的な研究、定性的な研究、さらに、定量的な研究により、管理会計情報の、特に、戦略の実行(計画とその遂行)において、企業・組織が避けて通ることができない様々な対立する目標の達成において、マネジャーが、管理会計情報を積極的に用い、組織の成果につなげていることが、明らかにされた(一部、その成果が管理会計システムの設計に影響するという双方向の関係も確認)。それに関する様々な研究方法に基づく理論的・実証的な証拠の蓄積が行えたことは、研究上の大きな前進と考えている。

また、これらの知見は、多くの企業が、そのような対立する目標の同時的な達成において、苦慮している事情に鑑みれば、部分的にでも、実戦上へのインプリケーションも大きいと考えている。

しかし、また、それゆえ、幾つかの課題も見いだすことができた。例えば、先にも述べた

通り、管理会計システム・情報と成果との間のこれまでどおりの一方の関係ではなく、双方の関係をどのように捉えていくか、さらには、管理会計情報を用いながら戦略の実現のプロセスを考察してきたが、その中で起こりうる現場のミクロレベルでの創発的な現象をどのように、マクロレベルでの総合的な成果への集約されていくのか、などこれまでの典型的なアプローチでは限界があるだろう。これらの点は、本研究により導き出された積極的な今後との課題として理解している。この後の研究の発展に結びつけていきたいと考えている。

#### 参考文献

- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2004). Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain. *Contemporary Accounting Research*, 21(2), 271-302.
- Busco, C., Giovannoni, E., & Scapens, R. W. (2008). Managing the tensions in integrating global organisations: The role of performance management systems. *Management Accounting Research*, 19(2), 103-125.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management Control Systems as a Package: Opportunities, Challenges and Research Directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.

#### 5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

〔雑誌論文〕(計11件)

1. 「イネープリング概念を用いた管理会計研究の動向」, 西居豪, 近藤隆史, 『メルコ管理会計研究』, Vol.7, 47-60, (2015) (査読無し)
2. 「顧客満足向上を通じた財務成果獲得のためのマネジメントに関する研究」, 乙政佐吉, 近藤隆史, 『管理会計学』, Vol.23, No.2, 43-60, (2015) (査読有り)
3. 「日本企業における海外子会社管理：マネジメント・コントロール概念の検証」, 中川優, 近藤隆史, 西居豪, 『原価計算研究』, Vol.38, No.1, 82-93, (2014) (査読有り)
4. “An Empirical Study on the Role of Management Control in Foreign Subsidiaries: From the Perspective of Enabling Control”, Nishii Takeshi & Kondo Takahito, Proceedings of the 26th Asian-Pacific Conference On International Accounting Issues, (2014) (査読有り)

5. 「テンションの調整過程と組織成果との関係に関する研究:公立病院の経営改革の事例をもとに」, 近藤隆史, 乙政佐吉, 『原価計算研究』, Vol.37, No.2, 75-87, (2013) (査読有り)

〔学会発表〕(9件)

1. An empirical study of the relationship between strategic performance measurement system(SPMS), organizational tension and performance, *8th CONFERENCE ON PERFORMANCE MEASUREMENT AND MANAGEMENT CONTROL* in NICE, FRANCE OCT. 1<sup>st</sup>, 2015 Takahito Kondo, Takeshi Nishii
2. The effect of performance measurement systems used by headquarters of global organizations on the subsidiary performance, *European Accounting Association 38th Annual Congress*, 30th Apr., 2015 Glasgow, Scotland, UK Takahito Kondo, Takeshi Nishii
3. Management Control Systems as Enabling Use in Professional Bureaucracy: Evidence from Management Reform of a Public Hospital, *European Accounting Association 37th Annual Congress*, 23 May 2014 Tallinn, Estonia, Takahito Kondo, Takeshi Nishii, Motohiro Aihara

6. 研究組織

(1)研究代表者

近藤 隆史 (KONDO, Takahito)  
京都産業大学・経営学部・教授  
研究者番号: 6 0 3 3 6 1 4 6