

称号及び氏名 博士（経済学） 船本 多美子

学位授与の日付 平成22年3月31日

論文名 「管理会計チェンジの影響要因としての組織文化」

論文審査委員 主査 山本 浩二

副査 上野 恭裕

副査 北居 明

## 論文要旨

管理会計システムには、組織の上位の人間が行う意思決定のために必要な情報を提供するシステムとしての側面と、組織の上位の人間が下位の人間に対して組織上望ましい影響を与えていく為のシステムとしての側面とがあるとされる。したがって、管理会計のそれぞれのサブ・システムは、情報システムとして機能する側面と、後者のように影響システムとして機能する側面を、二重に有していると理解される。さらに、渡辺[2003]によれば、管理会計システムの設計にあたっては、影響システムとしての機能と情報システムとしての機能のいずれにより重要性をおくのかを明らかにし、それに沿うような設計を思考し、意図しない逆機能の発生に対する方略を十分にとることが必要であるとされている。

Johnson&Kaplan[1987]による管理会計の理論と実務の乖離が指摘されて以来、欧米の管理会計研究者を中心として、管理会計システムの導入に際する諸問題の解明、効果的な導入方法の探索、さらにシステムの導入による効果の測定が行われてきた。しかし、初期の導入事例において、その研究の対象となってきたのは、管理会計システム自体の特徴やその有効性、さらにはその規定要因などであった。

1990年代初期から2000年代初期にかけて行われた導入研究の目的は、そのような組織成員の行動的な問題を中心とした、管理会計システム導入の成功要因やレジスタンスの源泉の解明にあったと考えられる。管理会計研究者たちは、管理会計システム導入の成功事例や失敗事例をもとに、管理会計システム導入の成功要因を特定化しようとした。この頃

は、革新的な管理会計システムの普及期であったと考えられ、システムが広く採用されるようになった成熟期を迎えると、管理会計システムのチェンジがなぜ起こるのかといった管理会計システムのチェンジ現象そのものの解明にその関心がシフトしていくこととなる。

このような、管理会計システムが、なぜ、どのようにチェンジするのかを明らかにする研究は、管理会計チェンジ研究とよばれ、近年、欧米を中心に盛んに行われている。企業は、なぜ、または何をきっかけに管理会計システムをチェンジしようとするのか。William&Seaman[2001]などの先行研究をきっかけに、管理会計システム・実務のチェンジ現象そのものに多くの研究者の関心が寄せられるようになった。先行研究においては、管理会計システム・実務のチェンジを促進する要因の解明が主であるが、管理会計システム・実務のチェンジといっても、どのようなシステムを分析対象とし、チェンジをどのような現象ととらえるかは、研究者の分析視覚によって様々である。したがって、各研究によって異なった促進・阻害要因が導き出されている。本研究では、管理会計システムチェンジと組織文化の相互作用的關係に着目し、管理会計システムのチェンジプロセスの解明を試みている。

このような相互作用的關係を前提とした場合には、特に、以下の3点を考慮すべきである。第1に、組織文化が管理会計システムの導入成果へと与える影響についてである。したがって、特定の組織文化の下で、なぜ客観的に優れた情報を提供するシステムが必ずしも適合的ではない企業組織が存在するのか、あるいは、なぜ同様のシステムを採用している場合であっても、それが有効に機能する企業と機能しない企業が存在するのかという問題意識の下、その導入成果の違いをもたらす要因について考察している。本研究では、特に組織文化をそのような要因として取り上げ、それらの違いがもたらす影響について考察している。

第2に、管理会計システムの導入が組織文化に与える影響についてである。管理会計システムの設計、導入、運用においては、組織文化に対する配慮が重要であるということは、これまでも様々な研究において指摘されてきた。しかし、組織文化を導入促進・阻害の影響要因として捉えた場合には、考慮すべき点が2つある。1つめは、システムの導入前に組織に存在していた既存の文化と導入するシステムが適合するかという問題についてである。2つめは、既存の組織文化とシステムの導入プロセスの間に生起する両者間の相互作用についてである。既存の組織文化と統合的な管理会計システムの導入は比較的容易であると考えられ、時には組織文化と整合するように管理会計が設計されることもある。しかし、本研究においては、影響システムとしての管理会計システムの側面に焦点を当て、システムの導入によって組織成員の価値観や意思決定、行動パターンが変更され、新たな組織文化が定着するという組織文化の変容の可能性についても検討している。

そして最後に、組織文化が管理会計システムのチェンジに与える影響プロセスについてである。本研究でレビューしている先行研究の大部分は、組織文化の確かな影響を認識しつつも、チェンジ現象を結果としてとらえ、その影響要因(ここでは特に国民文化や組織文

化)を明らかにしているのであり、その影響プロセスがいかなるものであるのかについてはほとんど意識がされていない。かかる問題意識の下、本研究では、組織文化が管理会計チェンジ与える影響プロセスを明らかにするため、Burns&Scapens[2000]の制度論的アプローチを援用し、本研究の前提となる分析フレームワークと理論仮説を提示している。さらに、日本企業を調査対象にした質問票のデータを用いて統計的に当該仮説の検証を行った。

本研究の構成は以下の通りである。まず、第1章では、影響システムとして管理会計システムを捉えた場合に、考慮すべき行動論的基礎の検討を行っている。そこで、組織のコントロール・システムはどのように人間行動とかわるのか、また、文化次元が人間行動に与える影響についても検討している。

また、第2章では、管理会計システムの導入問題に対する関心の高まりに伴い本格的に行われるようになった管理会計チェンジ研究のレビューを通じて、成功要因として注目されるようになった行動的および組織的な要因、さらに、環境的要因について検討している。ここでは、具体的にどのような要因が管理会計システムの導入を促進、または阻害し、システム導入の成功へと影響を及ぼすのかについて考察している。

さらに、第3章では、なぜ客観的に優れた情報を提供するシステムが必ずしも適合的ではない企業組織が存在するのか、あるいは、なぜ同様のシステムを採用している場合であっても、それが有効に機能する企業と機能しない企業が存在するのかについて検討している。そこで、管理会計システムの導入を促進・阻害する要因の1つである組織文化に着目し、内発的動機づけという観点から組織文化が管理会計システムの導入成果に与える影響について考察している。

続いて、第4章では、管理会計システムの導入によって既存の組織文化が変容する可能性について考察を行った。組織文化を管理会計システム導入の促進・阻害要因としてとらえた場合には、管理会計システムと既存の組織文化との適合性だけでなく、既存の組織文化とシステムの導入プロセスの間に生起する両者間の相互作用についても考慮すべきである。すなわち、仮に企業内部に一定の組織文化が存在していたとしても、その導入プロセスによっては既存の組織文化が変容していくことも考えられるのである。マネジメント・コントロールとして管理会計システムを用いる場合には、組織内部において組織学習が促進され、組織成員の価値観にまでその影響が及ぶ可能性がある。そこで、本研究では特に病院 BSC を取り上げ、管理会計システムの導入によってもたらされる組織文化の変容の可能性について検討している。

そして、第5、6章で、管理会計システムが導入され、制度化されるまでのチェンジプロセスにおいて、組織文化が管理会計チェンジにどのような影響を及ぼすのかについて実証的な分析を行っている。そこで、先行研究で用いられてきた変数の妥当性を検討するとともに、新しい変数として組織文化と意思決定コンテキストという変数を追加してチェンジへの影響を実証的に検証した。また、管理会計システムと組織文化の相互作用的關係に着目し、管理会計システムの導入が組織文化の形成に与える影響についても分析を行って

いる。

本研究の調査からは、1 部分の仮説が支持されたのみであったが、新たな発見事項として、①発展的文化は戦略的コンテキストの程度を高め、管理会計チェンジを促進する、②集権化の程度が高まると、管理会計チェンジが阻害される、の2点が明らかになった。

## 学位論文審査結果の要旨

本論文は、管理会計システムチェンジと組織文化の相互作用的关系に着目し、管理会計システムのチェンジプロセスの解明を試みるものである。相互作用関係について、第1に組織文化が管理会計システムの導入成果へと与える影響、第2に管理会計システムの導入が組織文化に与える影響、第3に組織文化が管理会計システムのチェンジに与える影響について考慮する。

第1章では、影響システムとして管理会計システムを捉えた場合に、考慮すべき行動論的基礎の検討を行っている。組織のコントロール・システムはどのように人間行動とかわるのか、また、文化次元が人間行動に与える影響についても検討している。

第2章では、管理会計システムの導入問題に対する関心の高まりに伴い本格的に行われるようになった管理会計チェンジ研究のレビューを行っている。成功要因として注目されるようになった行動的および組織的な要因、さらに環境的要因について検討し、具体的にどのような要因が管理会計システムの導入を促進または阻害し、システム導入の成功へと影響を及ぼすのかについて考察している。

第3章では、管理会計システムの導入を促進・阻害する要因の1つである組織文化に着目し、組織文化の概念を検討し、内発的動機づけという観点から組織文化が管理会計システムの導入成果に与える影響について考察している。

第4章では、管理会計システムの導入によって既存の組織文化が変容する可能性について考察を行っている。マネジメント・コントロールとして管理会計システムを用いる場合には、組織内部において組織学習が促進され、組織成員の価値観にまでその影響が及ぶ可能性がある。そこで、本研究では近年注目を集めている病院のバランス・スコアカードを取り上げ、その導入によってもたらされる組織文化の変容の可能性について検討している。

第5章では、組織文化が管理会計チェンジにどのような影響を及ぼすのかについて、制度化されるまでのチェンジプロセスと意思決定コンテキストの関係を論じ、第6章では、質問票調査による実証的な分析を行っている。先行研究で用いられてきた変数の妥当性を検討するとともに、新しい変数として組織文化と意思決定コンテキストという変数を追加してチェンジへの影響を検証している。また、管理会計システムと組織文化の相互作用的关系に着目し、管理会計システムの導入が組織文化の形成に与える影響についても分析を行い、新たな発見事項として、①発展的文化は戦略的コンテキストの程度を高め、管理会計チェンジを促進する、②集権化の程度が高まると、管理会計チェンジが阻害されるとい

う 2 点を明らかにしている。

本論文では、先行研究のレビューも丹念に行い、実証分析を取り入れて研究を行っており、研究能力も十分に備わっているものと評価できる。

本審査委員会は、本論文の審査ならびに最終試験の結果に基づき、申請者に対して博士（経済学）の学位を授与することを適当と認める。