

May 2018

組織メンバー間の相互作用プロセスにおける管理会計の役割

李 燕 藤野 雅史

# 組織メンバー間の相互作用プロセスにおける管理会計の役割

## The Role of Management Accounting in the Process of Interactions among Organizational Members

李 燕<sup>\*</sup>, 藤野雅史<sup>†</sup>

### 〈論文要旨〉

本研究の目的は、集団主義的な価値観をもつ組織メンバー間の相互作用プロセスにおける管理会計の役割について考察することである。関係性維持を規範とする相互協調的自己観をもつ組織メンバーにとって、管理会計は関係性の中で求められる目標像や相手のニーズ・期待を明確にすること、関係性の一部であるとの帰属意識を高めることで、関係性の維持を促進する役割を果たしている。本研究では、これまで暗黙の前提になっていた文化的価値観に光を当てることで、日本の管理会計が機能する文脈的特徴に対する理解を深めることができた。

### 〈キーワード〉

日本の管理会計, 相互作用のプロセス, 集団主義, 相互協調的自己観, 関係性

### 〈Abstract〉

The aim of this paper is to explore the role of management accounting in the process of interactions among organizational members who share collectivistic values. Drawing upon the cross-cultural psychology literature, we conceptualize the collectivism as the interdependent construal of the self. Our findings suggest that, for organizational members with the interdependent self construal, management accounting can play the role of clarifying what is socially desired in the relationship and what is expected and needed from other organizational members. Management accounting also can enhance a sense of belonging to the relationship and then play the role of promoting the maintenance of the relationship. This paper contributes to the literature on Japanese management accounting by highlighting the cultural context, rather than the design characteristics, in which managers and employees use management accounting techniques.

### 〈Keywords〉

Japanese management accounting, interaction, collectivism, interdependent self-construal, relationship

---

\* 拓殖大学商学部准教授

† 日本大学経済学部教授 [fujino.masafumi@nihon-u.ac.jp](mailto:fujino.masafumi@nihon-u.ac.jp)

## 1 はじめに

組織メンバー間の密接な関係性、相互作用は日本企業の特徴ともいわれ、これまでの管理会計研究においても様々な相互作用のあり方が明らかにされてきた。例えば、製品開発におけるクロスファンクショナル・チームの形成や、生産・販売の部門間における利益連鎖、知識創造を生み出す「質の高いチームワーク」、伸縮的な分業などが紹介されている(日本会計研究学会 1996; 上總 2007; 木村 2003; 廣本 2009)。このような日本企業の管理会計に関する研究では、原価企画のエレメントや部門間の利益連鎖をもたらす時間当たり採算など、主に組織メンバー間の相互作用を促進する管理会計の構造的な特徴が検討されてきたが、本研究では相互作用のプロセスに注目する分析概念について検討する。廣本(2009)では、日本的自律的組織では、価値観の共有、相互信頼関係の下での情動的相互作用が行われるとしている。ここでいう価値観の共有とはどのようなことなのかを理解するためには、相互作用のプロセスに注目する必要があると考えられる。なぜなら、組織メンバー間の相互作用は、組織活動のプロセスとして、組織メンバーの解釈や意味、価値観などによって構築されるものであり(Preston 1986; Dent 1987)、その構築プロセスは文化的価値観の影響を受けると考えられるからである。

本研究の目的は、組織メンバー間の相互作用のプロセスが文化的に構築されていると考え、集団主義的な価値観のもとでの管理会計の役割について考察することである。集団主義的な文化に関する従来の研究では、集団主義を個人よりも集団の利益を重視することと定義してきた(Hofstede 1980; Triandis 1995)。集団主義文化を扱った組織論や管理会計論の研究においては、この定義にもとづいて、集団の利益を重視することが組織メンバーの高いモチベーションにつながるとされてきた(Chow et al. 1994; Ouchi 1980)。しかし、心理学分野の研究では、集団主義的とされる日本人も個人の利益を重視して行動することが指摘され、個人の性向の問題だけでなく、社会構造としての集団主義的な文化の特徴にも注目する必要があるとされる(山岸 1999; 北山 1999)。そこで、本研究では、個人の利益か集団の利益かではなく、人が自分と社会的文脈である他者との関係性をどのように認識するかという視点から、文化的価値観における相互独立的な自己観と相互協調的な自己観の区別を採用する。

相互独立的な自己観は個人主義的な価値観において優位とされ、対人関係が個人の目的を達成するための手段ととらえられているのに対して、相互協調的な自己観は集団主義的な価値観において優位とされ、関係性を維持することが本質視される。この相互協調的な自己観における他者との相互作用について、北山・唐澤(1995)では、「義理」に代表される役割志向性と「人情」と言い表される人への情緒的関与の二つの側面があり、両者が融合された状態が相互協調的な自己観をもつ人にとって理想的であるとしている。

本研究では、製品開発における職能横断的相互作用、製造部門と営業部門の相互作用、上

司・部下間の関係性など(日本会計研究学会 1996; 谷 1999; 三矢 2003; 上總 2007; 鈴木 2017), 先行研究にみられる日本企業の管理会計の実践について, この相互協調的自己観における役割志向性と情緒的関与の概念を用いて分析し, 管理会計が用いられる文脈における文化的価値観の前提を理解する必要があることを主張していきたい。

本研究の構成は次のとおりである。まず, 個人主義的な文化における相互独立的自己観を取り上げ, そのような文化的価値観のもとでの相互作用の特徴およびその相互作用における管理会計の役割を見ていく。次に, 集団主義的な文化における相互協調的自己観, そしてそのもとでの行動パターンとして役割志向性と情緒的関与について説明する。そして, これまで紹介された日本企業の組織メンバー間の関係性を促進する管理会計について, 相互協調的自己観における役割志向性と情緒的関与の分析概念を用いて説明することを試みる。最後に, 本研究のまとめと貢献, 残された課題について述べる。

## 2 相互独立的自己観と相互作用の手段視

自己観とは, 「物事に意味を与え, それについて考え, 感じ, あるいはそれらに対して実際に行動する際の『準拠枠』を提供するもの」として定義され, これまで文化的相違の研究において用いられてきた(Markus and Kitayama 1991; 北山 1994; 北山・唐澤 1995)。個人主義文化と集団主義文化の比較研究においては, それぞれの文化において優位に立つ自己観として, 相互独立的自己観と相互協調的自己観を区別する。個人主義的な文化における相互独立的自己観では, 自己を他の人や周りのこととは区別され, 切り離された実体として認識する。一方で, 相互協調的自己観では, 自己を他の人や周りのことと結び付いた実体として認識する(Geertz 1975)。相互独立的自己観と相互協調的自己観は, 比較文化に関する研究において, 組織メンバーの動機付けの源, 公式的なコントロールシステムに対するコミットメントや態度, タスクの性質などに影響するとされている(Agarwal 1993; Adler and Chen 2011)。本研究では, 組織メンバーが自分と他者との関係性をどのようにとらえているかが自己観によって異なるという点に注目する。

相互独立的自己観においては, 自己を他者と区別し, 自己固有の内的属性を表現することを規範とする。ここで自己固有の内的属性とは, 周りの状況とは独立の自己の意見, 能力, 性格, 動機などをさし, これらを高く表現しようとする自己高揚の傾向が相互独立的自己観の特徴としてあげられる(Markus and Kitayama 1991; 北山 1994; 北山・唐澤 1995)。このような個人主義的な文化の自己観における他者との相互作用について, 浜口(1988, 133-134)では次のように説明している。「ここでいう相互作用とは, たとえばAとBという二人の人が, たがいにかついでに他を触発し合って, 何らかの意図をもった各自の社会的行為を交換することを意味する」。個人主義的な文化における対人関係は「手段視」され, 「個人にとって役立つことのない

い対人関係は永続化されなかつたり、解消されてしなう」(浜口 1988, 96)。したがって、相互独立的な自己観をもつ者にとって、他者との相互作用は、自分の内的属性を表現するもつともよい方法を戦略的に決定する必要性から行われるものである(Markus and Kitayama 1991)。

管理会計の文献においては、組織メンバーが他者と相互作用する理由について、例えば Dent(1987, 137)では、「マネジャーたちは、自分の業績目標を達成するために、ほかのマネジャーに依存しなければならないため、多くの時間を費やして、自分が望む行動をとるようにほかの部門のマネジャーを説得した」とする。また、Frow et al.(2005, 280)では、「マネジャーたちは、個人のアカウントビリティを達成するために、他人に影響し、交渉し、相互作用する」としている。このような文脈における相互作用は、直接的な貸し借り関係が前提条件になるとされる(Preston 1986)。このような記述は、「自分の業績目標を達成するために」や「個人のアカウントビリティを達成するために」などの文言からわかるように、相互独立的自己観における相互作用の手段視と整合的である。

相互独立的な自己観における管理会計の役割は、一言でいうと、自己の固有の内的属性を表現する手段であると考えられる。自己の固有の内的属性とは、他者からは独立である自己の努力や能力であり、何らかの業績目標を達成することはそれらを表現することができるからである。Roberts(1991)では、会計情報は階層的組織の中で自己を「個別化」する上で中心的な役割を果たすとしている。「自分の業績目標」や「個人のアカウントビリティ」は、目標達成を他者から邪魔されたり影響されたりすることはあっても、その目標を達成しようとする自分の努力や能力そのものは、「自分だけのもの(自分に固有のもの)」として、自己高揚的に表現するということである。

しかし、組織には不確実性や相互依存関係が存在するために、そうした個人の内的属性を表現するうえで会計情報は不完全である(Hopwood 1973)。内的属性(業績目標を達成しようとした努力など)が望ましいものと考えていれば、業績指標のような管理会計情報は、それを肯定的に表象するものと期待される。しかし、その表象は相互依存関係が存在する他者の影響を受けて、しばしば不十分であり、他者の助けをつうじて不完全な会計情報を補完する必要がある。個人は自分の業績目標を達成するために、つまり自己の内的属性を自己高揚的に表現するために、他者との相互作用を行う。ここに個人主義文化における相互作用の手段性が見てとられる。誰と、どのような関わり合いを持つかは、内的属性を表現するために戦略的に選択されるので、関係性は内的属性によって規定される。個人は他者との相互作用をつうじて、不完全な会計情報を補完し、会計情報による内的属性の表象についての操作可能性を高めようとする。しかしこれは同時に、管理会計情報が満足できるレベルで内部属性を表現するものになっていけば、他者と関わりあいは完結し、継続的な関係性は考えられないことも意味する。

### 3 相互協調的自己観と相互作用の本質視

一方で、相互作用に求めるものが内的属性の表象を高めるための情報補完だけではない場合もみられる。例えば、日本企業の製品開発における職能横断的な相互作用では、人々が相互に理解しあい、議論しあえることが重要であるとされる(日本会計研究学会 1996)。このような説明からは、有用な情報を入手すればよいだけでなく、相互作用の相手そのものを理解しようとする姿勢がみてとれる。この場合、他者との関係は情報を入手したからといって完結することはなく、(相手そのものを理解するのは容易ではないため)関係を継続していかなければならないものと考えられる。このような集団主義的文化における相互作用では、対人関係が本質視され、「相互の連関そのものを意義づけて、どこまでもその持続をはかることが望まれることになる」(浜口 1988, 98)とされている。

このような相互作用のあり方は、関係性を継続することを規範とする相互協調的な自己観と整合的である(Markus and Kitayama 1991)。相互協調的な自己観では、自己を社会的文脈から切り離されたものではなく、他者と関係し他者から区別されないものとして特徴づける。相互協調的な自己観をもつ人は、関係する他者に溶け込み、そこで求められるタスクを果たすように動機づけられる(Markus and Kitayama 1991)。相互協調的な自己観をもつ人にとっては、業績目標もその関係のなかで求められるタスクと結びついているものとして理解されるのであり、内的属性を表現するものとは理解されていない。

相互協調的な自己観では、内的属性そのものが関係に依存している(Markus and Kitayama 1991)。相互独立的な自己観をもつ人はその内的属性を表現する手段として関係を求めるのに対して、相互協調的な自己観をもつ人は、自分の属する関係のなかで求められるタスクを受け入れるために、内的属性のほうをコントロールしようとする。これは、相互独立的自己観における自己高揚の傾向に対して、相互協調的自己観における自己批判の傾向につながる。後述するように、この自己批判の傾向は、自らの欠けている点を矯正し、社会的な期待に沿うよう行動するように努めるという自己向上のプロセスの一部となる(北山・唐澤 1995)。

相互独立的な自己観における管理会計が、個人の他者と区別できる内的属性を高揚的に表現する手段であるとすれば、相互協調的自己観における管理会計は、いつまでも関係性を継続するために利用される。特定の関係性がそこに参加するメンバーの内的属性を規定するので、業績目標は関係性の中で個人に求められる目標像を表現することが期待される。個人は、その目標像とのズレを自己批判的になくそうと努力することによって、関係性の継続に参加することができる。また、他者の業績指標は、相手のニーズや目標を表しており、他者の業績目標とその達成への積極的な参加は、関係性への参加、維持、強化を促進することができる。表1は、以上で説明してきた2つの異なる文化的価値観を比較したものである。

表 1 文化的価値観の違いと相互作用における管理会計の役割

	相互独立的自己観	相互協調的自己観
定義	社会的文脈と切り離して自己を認識	社会的文脈と結びつけて自己を認識
規範	独自の内的属性を表現	関係性を維持すること
評価	自己高揚	自己抑制, 自己批判
他者の役割	自己評価: 他者は社会的比較, 反射的評価のために重要である	自己定義: 特定の文脈における他者との関係性が自己を定義する
関係性への視点	手段視	本質視
管理会計の役割	他者と区別する個人の内的属性を高揚的に表現ために利用される	関係性への参加, 維持, 強化を促進するために利用される
業績目標	内的属性の要素である自らの努力や能力によって達成するもの	関係のなかで求められるもの 目標像(...らしさ)からのズレをなく そうと努力する
業績指標	内的属性を表現するツール	他者の目標, ニーズ, 期待を示す

表 1 からわかるように, 組織メンバーが持つ文化的価値観によって規範, 評価, 他者や関係性への視点がまったく異なり, 管理会計の役割についても異なる理解が必要である。個人主義的文化の相互独立的自己観では, 自己を社会的文脈から切り離して理解し, そこにおける規範は独立した自己の内的属性を自己高揚的に評価することである。管理会計は, 自己を社会的文脈から切り離して表現するツールであるが, 会計情報は不完全さを内在するために, 他者との戦略的な相互作用を行い, 内的属性の表現性を高めるための情報を獲得する必要がある。しかし, そのような目的が満たされると, 他者との関係性は完結されてしまう。

一方, 集団主義的文化の相互協調的自己観では, 社会的文脈と結びつけて自己を認識し, 関係性を維持することを本質視する。関係性の中における個人の内的属性は, 独立して存在するのではなく, 関係性の中で求められる自分の役割を認識し, そことのずれを埋めようとすることによって規定され, 自己抑制, 自己批判的な評価を特徴とする。このような文化的価値観における管理会計は, 特定の関係性への参加, 継続を促進するために利用される。

#### 4 相互協調的自己観の行動パターンと管理会計の特徴

##### 4.1 相互協調的自己間の行動パターン

北山・唐澤(1995)では, 相互協調的な自己観の行動パターンとして, 役割志向性と情緒的関

与という2つの側面があるとしている。これは日本人論でしばしば言及されてきた「義理」と「人情」に相当するものでもある。

役割志向性とは、相互協調的な自己観をもつ人が、関係のなかから求められる期待(=役割)を自らの目標として内面化・同一化し、それに添えるように努力することをいう(北山・唐澤1995)。期待されない(役割を失う)ことは、相互協調的な自己観をもつ人にとってアイデンティティを喪失したような悪夢である。このとき業績目標は、内的属性を表現する手段ではなく、関係のなかから求められる目標像(「…らしさ」と結びついている。目標像に近づこうとするとき、相互協調的な自己観をもつ人は、自己批判的に自分の望ましくない属性を見出し、それをなくすことに努めるように動機づけられている<sup>1</sup>。相互独立的な自己観をもつ人は内的属性が十分に(とくに肯定的に)表現されることで満足するが、相互協調的な自己をもつ人は、他者から期待されていることは最低限できるという人並み感によって満足する。しかし、役割に自分を合わせるということは、受け身的や半強制的という意味ではなく、むしろ積極的な選択で役割を取得し、その役割をよりよく果たそうとすることとされる(東1994)。

情緒的関与とは、他者の立場に立って、その人の気持ちを察するという他者への共感的態度をいう(北山・唐澤1995)。互いに互いの立場をとり、相手の立場に自らの行動や判断を割り当てようとするのである。情緒的なつながりをもった人間関係を円滑に保つために、仕事以外の時間にも上司や同僚と良好な関係を築くような対人スキルが求められる。また、情をかけるのは、その人からも情をかけてもらえるという期待があるためである。相互協調的な自己観をもつ人にとって、高い業績目標を与えられるのは、それだけ上司から信頼されている証になることもある。信頼の現れと理解した部下は、少々ハードルが高くても、その目標を達成しようとする士気が高まると考えられる。

このような役割志向性と情緒的関与は、一方だけが強調されると組織が機能しなくなることがある。役割志向性が過剰になると、過度な競争につながったり、目標以外のことには努力しないという硬直的な行動につながったりする。また、情緒的関与が過剰になると、えこひいきのような恣意的な評価が蔓延するようになる。北山・唐澤(1995)によれば、役割志向性と情緒的関与は相互補完的で、両者の統合が相互協調にとっての理想であるが、両者の統合とは、「なぜ社会的役割と自らを同一化し、義理を果たそうと動機づけられるかと云えば、回りの人の立場になって、その人の気持ちを考えると、そうせずにはその人が困ったり悲しんだりするだろうという共感的態度が背景にある」(北山・唐澤1995, 141)という状況である。

相互協調的な自己観をもつ人にとって、役割志向性と情緒的関与を示そうとすることは、関係性に積極的に関与していこうとする意思表示である。反対に、役割を果たせなかったり、

<sup>1</sup> 目標像は一種の理想的な姿であり、社会的な立場や役割が変わればその目標像も変わるため、望ましくない点を認め、それをなくしていくサイクルは絶え間なくつづく日常的なものになる。これを自己向上のプロセスという(北山・唐澤1995)。



共感的態度がとれなかつたりしたときには、「申し訳なさ」や「恥」といった負い目(=借りを作った)の意識を生み出す(北山・唐澤 1995)。ただし、相互協調的な自己観をもつ人が、誰に対してもつねに負い目を感じるわけではないことに注意が必要である。負い目を感じるのは特定の関係性のなかにおいてのみである。特定の関係性とは、例えば、こちらが他者の分まで広い役割を引き受けたときに、他者から感謝される、いつか他者が助けてくれるという期待がもてる関係性である(Markus and Kitayama 1991; 大藪 2010)。

日本企業に関するこれまでの研究では、役割志向性と情緒的関与の統合に近い現象が報告されている。例えば、間(1963)によれば、日本企業の従業員たちは(職場レベルで)擬似的に村落共同体あるいは家族共同体を作りだし、従業員は其中で秩序を守り、互いに仕事を助け合ってきたという。また、鈴木(2013)では、「関わり合い」と「とことんやる」という2つの特徴が日本企業の職場にみられるとしている。「秩序を守る」と「助け合う」、「関わり合う」と「とことんやる」は、日本企業における組織メンバーの関係維持が、役割志向性と情緒的関与の統合という特徴をもっていると解釈することができる。以下では、管理会計を利用するいくつかの場面で、役割志向性と情緒的関与の統合がどのようにみられるかを考察する。

#### 4.2 相互協調的自己観における管理会計の役割

相互協調的自己観における役割志向性は、自己批判的に自分の望ましくない属性を見出して、それをなくすように努力する。管理会計の研究において、例えば上總(2007)では、余剰生産能力と機会損失の概念を紹介しているが、そこで機会損失とは、製造部門の改善活動による業績向上が、営業部門にとっては余剰生産能力=機会損失として認識されるということである。そこで、営業部門はその機会損失をなくすために、営業活動のスピードアップを図るとされている。ではなぜ営業部門は自部門以外のところで発生した製造部門の業績向上を自部門の機会損失として認識するのか。上總(2007, 13)は、組織のメンバーが「フィロソフィー教育のもと、強烈な願望と高い持続的な目標」を共有していることを理由としてあげているが、文化的価値観の概念で解釈すると、営業部門は「高い持続的な目標」を、自部門の業績目標からではなく、製造部門とのかかわりの中で認識していると理解することができる。製造部門の業績向上との同期化を自らに求められる役割としているから、そこのずれを「機会損失を生み出している」と自己批判的に認識していると解釈できる。関連する研究として、鈴木(2017, 218)によれば、各部門の目標達成意欲を高める主要な要因は、自部門の業績が「黒星を喫することにより恥ずかしい思いをしたくない」、あるいは業績が連動している部門に「迷惑を掛けたくないという意識」であるという。

「余剰生産能力=機会損失」の認識、あるいは「恥ずかしい思いをしたくない、迷惑をかけたくない」との理解は、相互協調的自己観のもとで、他部門との関係性からくる自己批判、

自らの欠点、短所、問題点の認識であり、役割志向性における自己向上・人並み感から生じるものであると説明することができよう。そして、両部門で共通に利用される業績指標は、自己向上と人並み感に範囲と方向を示し、関係性から自己批判的に認識される自らの役割を明確にしているといえる。

周りからの期待は、こうした相互協調的自己観における関係性から認識する自己の役割として内面化される。鈴木(2017, 223)では、業績不振の部門を統合する責任者に対して、上司から「あなたならきっとやってくれると信じていると期待」がかけられ、部下はその期待に応えられるように努力するとされている。しかし、どうして部下はそのような上司の期待を自らの役割として内面化することができるのだろうか。その理由について「過去に同様な状況で上司の行動を観察していた場合には、合算されたマスタープランを達成しようと努力する姿を目の当たりにしているはずであり、自身もそれにならうように行動することが考えられる」(鈴木 2017, 223)としている。さらに、「会議などの仕事の場とコンパなどの仕事を離れた場の両面を通じて育まれた上司と部下の信頼関係」(鈴木 2017, 224)が上司の視点から考え行動する要因であるとされている。

相互協調的自己観における上司と部下の関係についてのこの記述は、周りからの期待を自分の役割として内面化するには、上司と部下の強い信頼関係で現れる情緒的関与との相互補完関係が不可欠であることを意味する。信頼関係が前提にないところで役割志向が強調されると、おそらく不採算部門を引き受ける部下は、それを期待としてではなく、上司からのプレッシャーとして認識する可能性があり、目標の内面化が容易にはなされないと考えられる。他者の立場に立って考え行動する共感的態度、(コンパなどでの)信頼と感謝などの対人スキルが、周りからの要求を自分に対する期待とそれに答えることを自分の役割として内面化するうえでは重要である。

相互協調的自己観における役割志向性は、役割に自分をおく受け身的な考え方ではなく、むしろ積極的に役割を選択することも意味する。このような意味における役割は、情緒的関与と統合され、相手の立場を理解することまで自己の役割として広げて認識しているような状況もみられる。つまり、組織の職能によって規定された役割を超えて、他者を理解し、他者の業績目標にも積極的に参加しようとする。例えば、上述した製品開発段階における部門横断的活動では、相互の立場を理解することがきわめて重要になっている(日本会計研究学会 1996)。製造部門と営業部門間の相互作用においても、例えば営業部門が「開発部隊と連携して、自分たちの強みの技術は何で、競争力のあるどんな製品を顧客に提供できるかを営業に提案する」(三矢 2003, 81)ことがあるという。さらに、丸田、潮、上總(2017, 180)は、「人が余って困っているアメーバがあれば、余裕のあるアメーバが余裕の範囲内で人員を預かることで、他のアメーバの業績向上に協力する」という部門間の助け合いについても紹介してい

る。開発段階における部門横断的活動やライン部門間でのこれらの相互作用は、職能に与えられた役割を超えて、他者を理解し、他者の業績目標についても積極的に参加しようとする、つまり関係性に積極的関与していこうとする意思表示であると考えられる。日本企業に見られる「伸縮的分業」(今井・金子 1988; 廣本 2009)の特徴には、このような役割に対する考え方が前提にあるように考えられる。

このように、関係性の中で組織メンバーは他者の目標達成まで意識するような行動をとっているが、これは決して一方的なものではない。相互協調的自己観をもつ者は、自分が理解される側、または協力される側になると負い目の意識が生まれ、それを返そうとする特定の関係性における貸し借り関係が生じる(Markus and Kitayama 1991)。山岸(1999)では、集団主義的文化においては、集団に属するメンバー間に相互拘束的なコミットメントが生まれるとしている。例えば、三矢(2003)では、部門間の相互作用は「情の世界」(p.84)に関係しており、自工程で余った在庫削減に他の部門から協力してもらった部門は、借りを作ったとの意識を持つようになり、その借りを、値段を下げたり、納期の要求にこたえるなどの形で返しているとされている。藤野・李(2016)では、製造部門と営業部門間の相互作用が、マネジャー間の貸し借り関係の中で行われている事例を紹介している。生産計画外の注文を受け取ることは、営業部門の業績向上にはつながるが、製造部門の業績を低下させてしまう。それにも関わらず、製造部門が営業部門に協力するのは、製造部門が営業部門に対して「借り」を作ったことになり、営業部門がその「借り」を返してくれるという期待があるためであり、営業部門は「生産計画のしやすいタイミングで注文情報を提供するなどの方法で『借り』を返すことができた」(藤野・李 2016, 29)とされる。

他部門の在庫削減や納期の要求に協力すること、製造部門が自部門の業績低下を伴う営業部門の要求に答え、営業部門が製造部門の生産計画を配慮することは、「部門の枠を超えた協力」(藤野・李 2016, 29)関係として、関係性への積極的な参加を意味するが、これは決して一方的ではなく、関係性に参加するメンバー間の貸し借りのような関係によって継続していることと理解される。大藪(2010)は、このような相互作用を、日本企業における職務境界があいまいな領域での組織メンバー主導の「貸借マネジメント」と呼んでいる。このような貸し借りは、特定の関係性がいつまでも継続することを可能にするものであり、相互協調的自己観をもつ人の関係性の本質視と整合的である。

最後に、相互協調的自己観においては、このように関係性への積極的なかわりが極めて重要であることが確認できたが、その関係性に参加できない、つまり役割なしの自己を認識するのは、相互協調的な人々にとって悪夢である。山岸(1999, 32)もまた、集団主義における関係性から「離脱した成員は、関係内部で享受している優遇処置を受けられなくなる」としている。この点に関して、業績悪化による部門リーダー交代の事例を紹介した鈴木(2017)を

見てみたい。一見、業績悪化のための「自信を喪失してしまったリーダー」(鈴木 2017, 223)の交代は、役割の喪失、関係性からの除外のように見える。しかし、この事例では事業の業績悪化とマネジャーの個人能力を分離する管理会計情報の利用方法、そして理念コントロールなどのマネジメント・コントロール・システムによる組織全体の共通理解の形成が重要であるとされている。相互協調的自己観を特徴とする文脈においては、個人がいつまでも関係性の一部であるとの意識を持つことが何より重要であり、業績管理システムやマネジメント・コントロール・システムの適切な運用により、リーダーの交代が役割喪失との認識につながらないような配慮として役割を果たしていると理解できる。

## 5 おわりに

本研究では、個人主義の相互独立的自己観と、集団主義の相互協調的自己観における相互作用の特徴、およびそのプロセスにおける管理会計の役割についてみてきた。組織メンバーがもつ文化的価値観が異なると、相互作用への視点が異なり、それぞれの文脈における管理会計の役割についても異なる理解が必要である。

日本の集団主義的な文化においては、相互協調的自己観が優位を占めており、他者との相互作用や関係性は本質視され、いつまでも継続することが望まれる。相互協調的自己観における行動パターンとしては、義理と人情に現れる役割志向性と情緒的関与、および両者の統合が特徴として取り上げられる。このような文化的価値観を文脈的特徴とする組織メンバー間の相互作用のプロセスにおいて、管理会計は以下のような役割を果たすと解釈できる。

まず、管理会計情報は、関係性のなかで自己に求められる目標像を明確に示している。余剰生産能力や機会損失の認識、業績目標達成意欲としての迷惑をかけたくないとの思いなどの例では、組織メンバーは管理会計情報を利用することによって、関係性の中で自己に求められる望ましい目標を規定し、そことのズレをなくすように努力することができる。また、不採算事業の引き受けの例からわかるように、周囲から求められる期待を自己の役割として内面化することができるが、こうした役割志向性は対人スキルや信頼関係などの情緒的関与との補完関係が重要である。

さらに、管理会計は関係性における相手のニーズや目標を明確に示すことができる。相手のニーズを明確にすることで、組織メンバーは他部門の業績向上のための提案、人員預かり、在庫削減や生産計画への配慮など、部門の枠を超えた協力を行うことができ、これは関係性への積極的な参加の意思表示にもなる。しかし、こうした部門の枠を超えた協力関係は、決して一方的なものではなく、特定の関係性における当事者間の貸し借りのような関係により維持される。当事者たちは、管理会計の情報を利用することによって、このような貸し借り関係の継続を図ることができる。

最後に、管理会計は、いつまでも関係性の一部にいたい組織メンバーの帰属意識を高めるためにも利用される。業績不振によるリーダーの交代の事例からは、関係性維持を規範とする文化において、管理会計やマネジメント・コントロールの仕組みを用いて、リーダーの交代が関係性からの離脱を意味するわけではないと認識してもらおう配慮として役割を果たしていると理解することができる。

まとめると、集団主義的な文化的価値観において、管理会計は、組織メンバーが特定の関係性への参加、継続を促進するために利用されると理解することができる。これまでの日本の管理会計に関する研究では、原価企画の要素やアメーバ経営の時間当たり採算など、管理会計の構造的側面が強調され、そのような管理会計が機能する文脈的特徴については、暗黙知として前提にされていても、明確に説明されてはいなかった。それに対して、本研究では文化的価値観の概念を用いて、これまで前提になっていた文脈的特徴に光を当てることを試みた。これにより、冒頭で取り上げた日本的自律的組織における価値観の共有のもとの情動的相互作用(廣本 2009)に対する理解を深めることができる。また、原価企画などの日本の管理会計の海外移転の困難さや、逆に欧米的管理会計が日本では機能していないとの理由の1つを説明することができる。

残された課題は、相互協調的自己観にもとづく相互作用が、関係の継続を規範とするだけに、長い間関係に属してきたもののみ参加することが許される閉鎖的なものになりやすいことである。とくに、対人スキルや他者への感謝の形を表現する方法を身につけるには、それなりの時間が必要になると考えられる。相互協調的自己観のもとの管理会計の利用は、このような閉鎖的な関係者だけによるものなのか、それとも管理会計がより開放的に関係を継続させるようになるのか、さらに考察していく必要がある。

#### 参考文献

- 東洋. 1994. 『日本人のしつけと教育』 東京大学出版会.
- 今井賢一・金子郁容. 1988. 『ネットワーク組織論』 岩波書店.
- 大藪毅. 2010. 「柔軟貸借の働き方と人材マネジメントー日本的 HRM への含意」『組織科学』 44(2): 44-60.
- 上總康行. 2007. 「京セラの大家族主義経営と管理会計」『管理会計学』 15(2): 3-17.
- 北山忍. 1994. 「文化的自己観と心理的プロセス」『社会心理学研究』 10(3): 153-167.
- 北山忍. 1999. 「社会心理学の使命と『信頼の構造』の意義」『社会心理学研究』 15(1): 60-65.
- 北山忍・唐澤真弓. 1995. 「自己・文化心理学的視座」『実験社会心理学研究』 35(2): 133-163.
- 木村彰吾. 2003. 『関係性のパターンと管理会計』 税務経理協会.
- 鈴木寛之. 2017. 「京セラ・アメーバ経営と経営環境の変化ー責任会計論と管理者行動の観点から」アメ

- ーバ経営学術研究会編集『アメーバ経営の進化：理論と実践』中央経済社：211-232.
- 鈴木竜太. 2013.『関わりあう職場のマネジメント』有斐閣.
- 谷武幸. 1999.「ミニプロフィットセンターによるエンパワメント」『国民経済雑誌』180(5): 47-59.
- 日本会計研究学会. 1996.『原価企画研究の課題』森山書店.
- 浜口恵俊. 1988.『「日本らしさ」の再発見』講談社学術文庫.
- 廣本敏郎. 2009.「研究課題と分析フレームワーク」廣本敏郎編著『自律的組織の経営システム—日本的経営の叢智』森山書店：1-38.
- 藤野雅史・李燕. 2016.「水平的相互作用における管理会計の役割」『メルコ管理会計研究』8(2): 17-33.
- 間宏. 1963.『日本的経営の系譜』日本能率協会.
- 丸田起大・潮清孝・上總康行. 2017.「アメーバ経営の導入プロセスと導入効果—株式会社カズマの事例」アメーバ経営学術研究会編集『アメーバ経営の進化：理論と実践』中央経済社：153-183.
- 三矢裕. 2003.『アメーバ経営論』東洋経済新報社.
- 山岸俊男. 1999.「一般的互酬性の期待としての集団主義文化」『組織科学』33(1): 24-34.
- Adler, P and C. Chen. 2011. Combining creativity and control: Understanding individual motivation in large-scale collaborative creativity. *Accounting, Organizations and Society* 36: 63-85.
- Agarwal, S. 1993. Influence of formalization on role stress, organizational commitment, and work alienation of salespersons. *Journal of International Business Studies*. 24(4): 715-739.
- Chow, C., Y. Kato and M. Shields. 1994. National culture and the preference for management controls. *Accounting, Organization and Society* 19(4-5): 381-400.
- Dent, J. F. 1987. Tensions in the design of formal control systems: A field study in a computer company. In Bruns, W., and R. S. Kaplan Eds. *Accounting and Management: Field Study Perspective*. Harvard Business School Press: 119-145.
- Frow, N., D. Marginson, and S. Ogden. 2005. Encouraging strategic behavior while maintaining management control. *Management Accounting Research* 16: 269-292.
- Geertz, C. 1975. *The Interpretation of Culture: Selected Essays*. Basic Books.
- Hopwood, A. G. 1973. *An Accounting System and Managerial Behavior*. Saxon House.
- Hofstede, G. 1980. *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*. Beverly Hills.
- Markus, H. R., and S. Kitayama. 1991. Culture and the self: Implications for cognition, emotion, and motivation. *Psychological Review* 98(2): 224-253.
- Ouchi, W. 1980. Markets, Bureaucracies, and Clans. *Administrative Science Quarterly* 25: 129-141.
- Preston. A. 1986. Interactions and arrangements in the process of informing. *Accounting, Organization and Society* 11(6): 521-540.
- Roberts, J. 1991. The possibilities of accountability. *Accounting, Organization and Society* 16(4): 355-368.

Triandis, H. 1995. *Individualism and Collectivism*. Westview Press.

(付記) 本論文は日本会計研究学会第76回大会(広島大学)における自由論題報告の内容を加筆修正したものである。また、本論文は、JSPS 科研費(基盤研究(C): 課題番号 17K04073)の助成を受けた研究成果の一部である。







日本大学経済学部産業経営研究所

〒101-8360

東京都千代田区神田三崎町 1-3-2

TEL 03-3219-3309 FAX 03-3219-3329

E-mail [sanken.eco@nihon-u.ac.jp](mailto:sanken.eco@nihon-u.ac.jp)