

管理会計情報の有用性認知に対する組織文化の影響

西村 三保子

1. はじめに

管理会計は、「企業の経営管理者にたいし、その経営管理に不可欠な経済的情報を提供するため、適切な数量的データを認識し、測定し、記録し、分類し、要約し、解説する理論と技術である」と定義される（岡本 et al. (2008), p.6）。そして、そのシステムには2つの側面があると指摘されている。すなわち、経営管理者が行なう意思決定に有用な情報を提供する側面と、組織構成員の行動に影響を及ぼす側面である。

管理会計の影響システムとしての側面に焦点を当てる場合、当該システムの目的は、管理会計情報を組織構成員に提供し、その組織体にとって望ましい行動（意思決定）を行なうように誘導することである。しかし、当該システムが提供する情報の有用性を組織構成員が認知しなければ、当該システムが有効に機能することはないであろう。提供される管理会計情報に対する組織構成員の認知的評価の結果如何によって、その行動パターンを望ましい方向へ導くことができるか否かが決まるからである。同様の管理会計システムを2つの

企業が導入したとしても、一方の企業では組織構成員が当該情報に価値を認め、結果、組織体にとって望ましい意思決定を下すが、他方の企業では組織構成員が当該情報に有用性を認めないため、システムが有効に機能しない、ということが起こりうる。つまり、あらゆる組織において普遍的に適合的な唯一の管理会計システムは存在しないということである。たとえ客観的にみて非常に精巧な管理会計システムを設計したとしても、当該システムが提供する管理会計情報に対して組織構成員がその有用性を認知し、結果として望ましい組織行動が生起されなければ、当該システムを設計・導入する意味がない。組織構成員は提供された管理会計情報に無条件に反応するのではなく、その情報から自己が引き出した有用性に基づき反応し、行動を起こす。このように思考するとき、当該システムが提供する管理会計情報に対して、組織構成員がどのように有用性を認知するのか、そして、その認知プロセスに影響を及ぼす要因は何なのか、という点を明らかにすることが必要不可欠である。

では、いったい何が組織構成員による管理会計情報の認知に影響を及ぼしているのだろうか。

渡辺 (2002, p.128) は、「情報の認知に対しては、組織文化が重要な影響を及ぼしている」と指摘している。組織文化的環境の相違が、組織構成員による情報の認知的評価の相違を生み、行動パターンに対する影響も異なるという。伊藤 (2006) もまた、組織文化は企業経営の成否に直結する重要なファクターとして認識されるようになっていると述べている。

本稿では、組織文化が組織構成員による管理会計情報の有用性認知にどのような影響を及ぼすかについて、事例にもとづき考察することを目的とする。まず、多義的な「組織文化」の概念を整理し、本稿における組織文化概念を明らかにする。そして、情報の認知と組織文化の関連性について論じた先行研究をレビューした上で、分析フレームワークを提示する。第 5 節では、花王株式会社 (以下、花王) の管理会計システムを題材として取り上げ、組織文化が組織構成員の情報認知に与える影響について考察する。

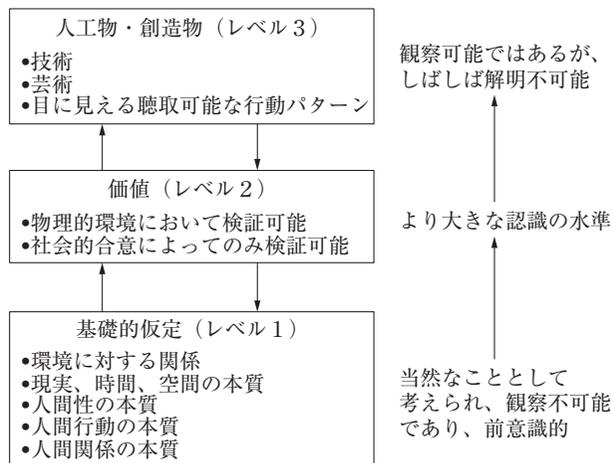
2. 組織文化の概念

組織文化の概念は研究者によって非常に多義的である。Schein (1985) は、組織文化を図 1 のように分類し、組織文化のレベルとその相互作用を整理している。

レベル 1 の概念の問題点は、提唱者である Schein (1985) 自らが認めるように、測定が困難である点である。Schein (1985) によれば、図 1 における価値 (レベル 2) や人工物・創造物・行動パターン (レベル 3) は、基礎的仮定 (レベル 1) の表層的なレベルであり、基礎的仮定こそが組織文化の本質であるという。しかし、基礎的仮定は前意識的であるため、測定は非常に困難である。インタビュー調査や参与観察等の方法によって、仮に組織構成員の深層部分にある基礎的仮定を察知しえたとしても、調査者の主観的判断を排除することはできない。

また、レベル 3 の概念の問題点は、行動パターンを含んでいる点である。行動パターンは、文化的要因のみならず、外部環境で生じる状況的偶発

図 1：組織文化のレベルとその相互作用



出所：Schein (1985, p.19) に加筆。

性からも常に影響を受けている。そのため、行動パターンが純粋に組織文化を具現化したものであるとは言えないだろう。

レベル2の概念は、測定可能性が高く、また価値観のレベルで観念した組織文化と管理会計システムが有意に関連していることが多くの先行研究において実証されている。

Davis (1984) によれば、組織文化とは「組織の構成員に意味を与え、組織体の中での行動ルールを提供する共有された理念や価値のパターン」であり、加護野 (1988) によれば、それは「組織構成員によって内面化された価値、規範、信念のセット」である。また、伊丹・加護野 (1989) は組織文化を「共通の価値観、さまざまな状況でどのように行動すべきかについての目に見えないルール (行動規範)、共通のものの方や考え方」であると定義している。これらはすべて図1におけるレベル2 (価値観) に該当する概念であると考えられる。

そこで、本稿で焦点を当てる組織文化の本質は、自己判断によって認識し、客観的判断によっても相当程度測定可能な「価値観」であると考えることとする。本稿では、組織文化を、「ある特定の組織構成員が共有し内面化している価値観、信念、規範のセット」であると定義する。

3. 情報認知と組織文化に関する先行研究

Lewin (1951) は、個々の組織構成員が、組織において現実に存在する環境をどのように認知するかは、現実を客観的かつ正確に投影した結果ではなく、むしろ主観的に創造した結果であると指摘している。そして、この認知的評価が組織行動を生起する重要な要因であるという。

加護野 (1988) もまた、このような考え方を支

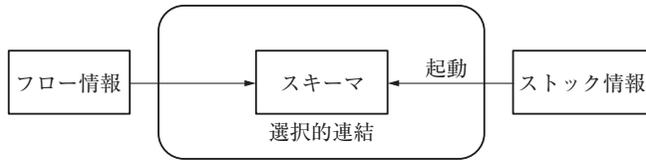
持している。同じ組織内においても、また同じ産業において類似のポジションを占める組織間においても、市場 (現実に存在する環境) について異なった見方や認識が存在する。そして、そのどちらの認識が正しいかを定める決定的な基準は、ほとんどの場合存在しない。この見地に立つことで、組織に関するより有効な分析が可能になるという。

組織構成員の認知に影響を与える要因について、Schein (1985) は「基礎的仮定のパターン」の重要性を指摘している。基礎的仮定のパターンとは、組織構成員間で潜在的に共有された「問題に対して知覚し、思考し、感じる正しい方法」であり、これが組織構成員の価値観に反映される組織文化の本質であると述べている。つまり、組織文化は、組織構成員の認知様式に影響を及ぼす重要な要因ということである。

飯田 (1997) では、価値観と情報認知の関連性について考察している。飯田 (1997) によれば、個々の組織構成員の思考や行動の様式は価値観の共有によって決定づけられ、それを特徴づけるのは、価値観の「数」ではなく、各価値観の示す「方向」とその「程度」である。同じ方向の価値観が組織構成員の間で一定の意思を伴って共有されるとき、それは組織的ネットワークを形成する。つまり、組織文化とは「価値観の組織的ネットワークの束」であると解釈できよう。

組織文化と情報認知の重要な関係については、加護野 (1988) の組織認識論においてもモデルが提示されている。図2は、組織認識論における意味決定過程を図示したものである。意味決定過程とは、「ひとびとが、情報を取り入れそれのもとにある一定の事象や状態を想起するプロセス」であり、「ある情報がどのような事象、状態を指すかを確定する過程」である (加護野 (1988), p.62)。認知の1つの側面であると解釈できる。

図 2：組織認識論における意味決定過程（認知過程）



出所：加護野（1988）から渡辺（2002）作成。

意味の決定（認知）は、「フロー情報（受け取られた情報）」と「ストック情報（記憶の中に蓄積された情報）」との選択的な連結の過程であるが、人々は常に多様な情報に接しているし、人々の記憶には多くの情報が保存されている。そこで、現実には、大量のフロー情報と多様なストック情報とを連結する際の負荷を低減し簡素化する手段が存在しているはずである。それが「スキーマ（人々が持つ体制化された知識）」である。加護野（1988）は、スキーマの集合体を「日常の理論」と呼び、組織文化に近似した概念であるとしている。

加護野（1988, p.61）の「認識はもともと個人に関わる概念である。しかし、われわれは個人レベルだけでなく、集団や組織のレベルにおいても、認識というプロセスが存在すると考える。」という文章が示唆するのは、認知もまた組織構成員間で共有され、組織構成員間で共有されたスキーマの集合体であるところの組織文化は、組織構成員の認知に大きな影響を及ぼすという点である。

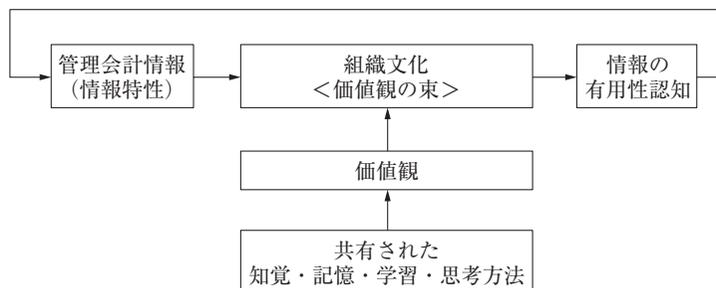
これら先行研究からも、管理会計システムが組織構成員の行動に対する影響システムとして有効に機能するためには、当該システムが提供する情報に対する組織構成員の望ましい共有された認知が必要不可欠であり、その認知プロセスには組織文化が大きな影響を及ぼしていると指摘できるのである。

4. 分析フレームワーク

本稿の研究目的は、組織文化が組織構成員による管理会計情報の有用性認知にどのような影響を及ぼすかについて考察することである。その分析フレームワークを図 3 に示す。

ある事象や状態を認知するためには知覚、記憶、学習、思考といった要素が前提として存在する。組織構成員間で潜在的に共有された知覚、記憶、学習、思考方法は、組織構成員の価値観に反映される。価値観が組織構成員間で一定の意思を伴って共有されるとき、それは組織的ネットワークを

図 3：分析フレームワーク



出所：筆者作成。

形成し、価値観・信念・規範の束（セット）となる。これが組織文化である。組織構成員は管理会計情報を受け取ると、組織文化（当該組織において共有化・内面化している価値観、信念、規範のセット）のフィルターを通して、その管理会計情報の有用性を認知する。組織構成員によって情報の有用性が認知されると、組織体にとって望ましい行動が生起されるべく、管理会計システムは特定の情報特性をそなえるよう発展・進化していく。

次節では、花王の管理会計システムの事例を取り上げ、情報認知と組織文化の関連について考察する。

5. 管理会計情報の特性と組織文化の関連性：花王の事例

花王の管理会計システムは、年月を経て発展を遂げてきた。個々の管理会計ツールが導入に際して、組織文化とマッチングするように改変され、振り返って見たときに全体としてシナジー効果を持つようなトータルシステムが出現していたと指摘されている（挽（2007）、伊藤（2009））。つまり、組織構成員によって情報の有用性が認知され、組織体にとって望ましい行動が生起されるべく、管理会計システムは進化してきたのである。管理会計情報の特性は、有用性の認知が具現化されたものと捉えられるため、情報特性と組織文化の関連性を考察することがすなわち、情報の有用性認知に対する組織文化の影響を考察することにつながると思われる。

そこで、本節では、花王の管理会計システムの中でも導入時期が遅い、換言すれば組織文化の影響を受けて発展・進化したと考えられる TCR（Total Cost Reduction）の業績管理システムおよび EVA（Economic Value Added）を特に取り

上げる。TCR の業績管理システムは、1986 年以降プロジェクトが開始され、1994 年から公式に導入された花王独自のシステムである。TCR を導入した当時、花王は財務的業績が悪化していたわけでは決してない。しかし、海外の競合他社と比較すると、売上規模、収益性ともに大きく水をあけられており、海外市場でどのように競争優位を築くかが大きな課題であった。研究開発、新製品導入のための資金を稼ぎ出すために、より一層の原価低減が必要であり、これが TCR 業績管理システム導入の目的である。

EVA は 1999 年に導入された。増収増益だけでは海外市場での競争に勝てない。資本効率（資本市場からの要請）に対し企業全体として敏感になる必要性があった。導入の目的は、第 1 に投資の意思決定とその事後評価の改善を図ること、第 2 に予算目標（改善目標）の設定に株主の視点を取り込むこと、第 3 に増収増益に甘えることなく、資本コストを考慮した経営を行なうことである。

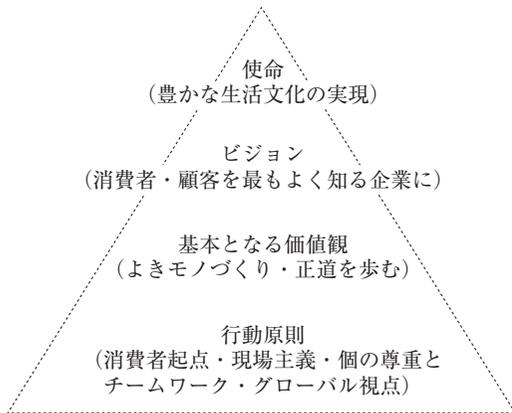
花王の TCR 業績管理システムおよび EVA が提供する情報特性を題材にして、組織文化との関連性について考察する。

(1) 花王の経営理念（The Kao Way）

花王の経営理念である「The Kao Way」は、本稿の分析フレームワーク（図 3）における「共有された知覚、記憶、学習、思考方法」および「価値観」に該当するだろう。同社の経営理念は、「使命」、「ビジョン」、「基本となる価値観」、「行動原則」の 4 つから構成され、それぞれは次の内容を表わしているという。

使命：私たちは何のために存在しているのか
 ビジョン：私たちはどこに行こうとしているのか
 基本となる価値観：私たちは何を大切に考えるのか

図 4：花王の経営理念（The Kao Way）



出所：花王株式会社 HP。

行動原則：私たちはどのように行動するのか

The Kao Way に示された思考方法や価値観が組織構成員間で共有され、「価値観の束」となって、次項で述べる組織文化の基礎となったと考えられる。

(2) 花王の組織文化

① 絶対平等観

トップ・マネジメントが情報を独占することで引き起こされる権威主義や、特定の部門が情報を独占することで生まれるセクショナリズムを排除するため、花王では組織のあらゆる構成員が同じ情報にアクセスすることができる情報共有が重視されている。情報共有は権威主義やセクショナリズムを排除し、創造的な組織を形成する第一歩である。組織の隅々にまで情報を公開するシステムをはりめぐらした背景には、「絶対平等観」の組織文化が存在している。

② 直接対話

花王では、当事者間で「直接対話」し、情報をやりとりするような組織文化がある。入社間もない若手社員であっても、関係する議題があるとき

には常務会に参加し、意見を述べる事ができる。経営トップは、担当者と直接対話することによって、データだけではわからない現場の生の状況を知ることができる。

③ 時間重視

「時間重視」の組織文化は、花王において、現場への権限委譲と定型的な業務の効率化が進められてきたことに表われている。問題が発生した際、現場で即応・対処し、迅速な解決を図るため、現場にも問題解決のための情報が用意されているのである。IT を活用して定型的な業務の効率化を図ることによって、組織構成員は非定型的な業務に多くの時間を割くことができるようになる。

④ 全体最適

特定の職能部門や事業部門の利益にとらわれず、花王全体にとってよいことはなにかを追求する、「全体最適」の組織文化が根づいている。この全体最適の考え方が組織に浸透しているからこそ、自社内のみならず、外部サプライヤーとも情報を共有し、在庫と欠品を同時に低減するという相対立する目標を達成する活動に取り組めるのである。また、各現場から上がってくる TCR 提案は、全社的に価値を高める案件でなければ認められない。このことから、組織全体の目標と個々の目標のベクトルを一致させ、部分最適を求めない組織文化が窺える。

⑤ チャレンジ精神

「チャレンジ精神」は、花王の創業から現在まで語り継がれる伝統であり、社内に深く浸透している。この精神は、花王におけるあらゆるイノベーションの源である。元副社長の渡邊は次のように述べている。「花王は今年百周年なのですが、百

周年を迎えたけれど常に新しい会社だというのが我々の概念です。何が新しいかと言うと、ひとつは提供する商品が常に新しい。しかし商品がいかに良くとも絶対にバランスのとれた成長はできない。何か、花王の経営システムが常にイノベーションされている。それが車の車輪なんですね。」(渡邊 (1990), pp.56-57)。現状に満足せずに、常により方へ改善していこうとする姿勢は、TCR業績管理システムやEVAにおいて設定される高い改善目標に端的に表われているだろう。

(3) 花王における管理会計システムの情報特性

① 組織横断的情報

花王における管理会計システムの情報特性の第1は組織横断的であるという点である。花王は、TCRの業績管理システムの設計段階から、本社管理部と工場経理が協力して行ない、その改善額は全社的に共有される。ここに「絶対平等観」や「全体最適」の組織文化が反映されている。本社管理部の方が上であるという意識はまったくない。

また、経営管理者と本社管理部から工場に配属された社員とのコミュニケーションが密であり、国内のみならず海外拠点に配属されている多数の経理社員のことを非常によく理解している(挽 (2007), p.155)。「直接対話」の賜物であろう。

さらに、TCRの一環として、生産計画や実績、出荷予測等の管理会計情報を外部サプライヤーと共有し、調達機能と連携することで「全体最適」(在庫・欠品・コストの低減)を目指している(大路 (2005))。在庫と欠品を同時に低減するという相対立する目標を達成するためには、部分最適の発生を防止しなければならない。自社だけでなく、企業外部にある環境要因を考慮に入れて意思決定を行なえるような組織横断的かつ外部性のある管理会計情報が提供されている。

EVAでも、組織横断的情報は重要な役割を果たしている。事業部制を採用する企業では、事業別EVAと報酬を連動させる企業があるが、花王では資本コスト率を一本化し、報酬制度も全社(連結)EVAと結び付けている。スターン・スチュワート社の考えでは、まずトップを対象にEVAと報酬とをリンクさせ、一定期間運用後にその対象を徐々に広げ、従業員をも巻き込むという。しかし、花王では最初からすべての階層を対象として、連結EVA連動の報酬制度が導入された。「絶対平等観」、「全体最適」の組織文化が反映されたといえよう。また、予算編成プロセスにおけるEVAの予算目標(改善目標)の設定には、個々の部門の論理ではなく、全社的視点での「全体最適」、ひいては資本市場の評価をも加味している。株価をもとに改善目標額が決定されているのである(星野 (2002), p.42)。

② 将来志向情報

管理会計の影響システムとしての側面に焦点を当てる場合、当該システムの目的は、管理会計情報を組織構成員に提供し、その組織体にとって望ましい行動(意思決定)を行なうように誘導することである。そのためには、当然、過去の実績情報のみならず、将来の予測情報が必要不可欠になる。将来志向情報が第2の特性である。

前述の通り、TCRでは、「全体最適」を達成するため、生産計画や出荷予測等の予測情報が重要である。TCR効果額の目標は全社的に設定されるのみならず、事業本部・事業部、生産センターおよび工場等でも毎年目標が設定される。各部門が、項目別に予測情報を細かく積み重ねて目標を設定しているのである(挽 (2007), p.129)。

EVAが提供する情報も、その特性のひとつは将来志向的であるという点が挙げられる。花王で

は、投資の意思決定における EVA の活用が重視されており、工場起案の新商品の設備投資、合理化投資、省エネルギー投資、事業部起案の新商品発売等の意思決定のためにはキャッシュフロー予測や市場予測が欠かせない。さらに、単なる予測のみならず、EVA の高い改善目標が設定されている。株主対応だけを考えれば、スターン・スチュワート社のロジックに従い、必ずしも高い改善目標を掲げる必要はない。ここに、常に将来を見据え、イノベーションを追求する「チャレンジ精神」が反映している。

③ フィードバック情報

1994 年から公式に導入された TCR の業績管理システムでは、改善提案が全社に与える実際の効果（活動効果）を正確に測定し、それを現場にフィードバックすることで、現場のやる気をさらに煽ることを企図している。効果額の測定では、絶対額ではなく改善額、しかも 1 年分しか効果として認められない。前年度に実施したコスト削減はその効果が今年度も続いているとしても、TCR の効果としてカウントされない。現場において迅速に問題解決を図るという「時間重視」の組織文化が浸透していることの表われであろう。見方によっては非常に厳しいシステム設計であり、ここに「チャレンジ精神」が反映されているといえる。

また、EVA でも、成果に関するフィードバック情報を提供している。在庫削減の取り組みによって、あるいは収益率の向上による設備集約のプロジェクトによってもたらされた投下資本の削減効果が EVA で貨幣的に表現されるため、自分たちの活動が全社の財務的業績に実際にどの程度のインパクトを与えたかを理解できる。成果に関するフィードバック情報を提供することにより、

現場の活動を活性化する効果があろう。

EVA が提供するフィードバック情報により、末端の組織構成員にまで等しく資本コスト意識が植え付けられ、自律的な行動が促された。しかし、全社一律の資本コスト率を採用した EVA を、すべての部門および階層の組織構成員を対象とした報酬制度に連動させることは、ともすれば一部の組織構成員の不満を招き、自律的な行動につながらない恐れもある。花王では、経理、人事、広報からなる教育啓蒙チームが事業部、工場、研究所を回り EVA を広めた。「直接対話」の組織文化が浸透していたからこそ、この啓蒙活動が各現場に受け入れられ、フィードバック情報が、企図した通り、現場の士気向上や自律的な行動をもたらしたのである。

6. おわりに

本稿では、組織文化が組織構成員による管理会計情報の有用性認知が具現化されたものとして管理会計情報の特性を捉え、組織文化と管理会計情報の特性の関連性について、花王の管理会計システムの事例を考察した。花王の経営理念（The Kao Way）に基づいて生成された組織文化（「絶対平等観」、「直接対話」、「時間重視」、「全体最適」、「チャレンジ精神」）が、同社の管理会計システムが提供する情報をもつ特性（「組織横断の情報」、「将来志向情報」、「フィードバック情報」）にどのように影響を及ぼしたかについて私見を述べた。

しかし、組織文化という「目に見えない『価値観の束』」が、管理会計情報の有用性認知という「組織構成員の内的状態」にどのように影響を及ぼすか、そのメカニズムを究明するためには今後、実証的に検証する必要がある。

さらに、本稿では、組織文化によって管理会計

システムが影響を受けるという関係にのみ言及したが、管理会計システムによって組織文化が変容するという関係も指摘しうる。組織文化と管理会計との間には、双方向の作用関係が想定されるのである。この点についても、今後の研究の課題としたい。

参考文献

- Davis, S.M. (1984), *Managing Corporate Culture*, Harper & Row.
- Lewin, K. (1951), *Field Theory in Social Science*, Harper & Brothers.
- Schein, E.H. (1985), *Organizational Culture and Leadership*, Jossey-Bass.
- 飯田史彦 (1997) 「組織文化の変革メカニズムに関する測定論的考察」『商学論集』第 65 巻, 第 3 号。
- 伊丹敬之・加護野忠男 (1989) 『ゼミナール経営学入門』日本経済新聞社。
- 伊藤克容 (2006) 「管理会計による組織文化マネジ

- メントの可能性」『企業会計』第 58 巻, 第 11 号。
- 伊藤克容 (2009) 「組織文化と管理会計との関連性に関する考察」『関東学園大学紀要』第 17 集。
- 大路延憲 (2005) 「花王における SCM への取り組み同期・連携と情報共有による進展」『Business Research』第 969 号。
- 岡本 清, 廣本敏郎, 尾畑 裕, 挽 文子 (2008) 『管理会計 (第 2 版)』中央経済社。
- 加護野忠男 (1988) 『組織認識論』千倉書房。
- 木島淑孝 (2006) 『組織文化と管理会計システム』中央大学出版部。
- 佐藤郁哉・山田真茂留 (2004) 『制度と文化：組織を動かす見えない力』日本経済新聞出版社。
- 出口将人 (2004) 『組織文化のマネジメント：行為の共有と文化』白桃書房。
- 挽 文子 (2007) 『管理会計の進化』森山書店。
- 星野敏雄 (2002) 「花王の EVA 経営とグローバル戦略」『Business Research』第 934 号。
- 渡邊正太郎 (1990) 「花王の情報戦略に学ぶ」『JICPA ジャーナル』第 417 号。
- 渡辺岳夫 (2002) 「管理会計情報と組織文化—情報の認知およびモチベーションとのインプリケーション—」『企業研究』第 1 号。