

マネジメント・コントロール・システム研究における 従業員の多様性への着目の意義

市原 勇一*

1 はじめに

本研究の目的は、管理会計を中心とするマネジメント・コントロール・システム(management control systems; MCS)研究において、従業員の多様性という新たな視点を追加することの意義について検討することである。加えて、障がい者¹を積極的に雇用している組織が、従業員の多様性とMCSとの関係を検討するための有望な研究対象のひとつであることを指摘する。

昨今、日本においてもダイバーシティ・マネジメントの重要性が盛んに叫ばれている(経済産業省 2018)。ダイバーシティ・マネジメントとは「人々の間の様々な違い、すなわち多様性を競争優位に結び付けるための長期的な組織変革のプロセス」(有村 2008, 39)である。ダイバーシティ・マネジメントに関する議論は、1990年代以降、米国において急速に進展したが(有村 2008)、日本ではグローバル化や労働力人口の減少などを背景として、2000年代初頭よりダイバーシティ・マネジメントの重要性が高まっている(有村 2008; 谷口 2005; 船越 2021)。多様な人材を活用することで、既存の価値観にとらわれない柔軟な発想を生み出され、経営環境の急速な変化にも対応が可能になると期待されている(経済産業省 2018)。

多様な人材をいかにマネジメントするかという問題は、主に経営学、特に人的資源管理論において議論が行われてきた(有村 2008; 谷口 2005; 船越 2021)。そこでは、ダイバーシティ・マネジメントに期待される効果(e.g. Cox and Blake 1991)や多様性を活かす職場環境作りのための制度や活動(e.g. Cox 1993; Thomas 1990)、多様性が組織へ与える影響(e.g. Williams and O'Reilly 1998)などについて研究が蓄積されている(有村 2008; 船越 2021)。これらの研究の影響を受けて、会計学においても、主に取締役会メンバーの多様性が財務報告や利益調整といった会計行為や企業業績にどのように影響するのかについて研究が進められている(e.g. Frijns et al. 2016)。一方で、多様性が組織内部のMCSに与える影響については、経営陣の異質性(多様性)に着目したNaranjo-Gilらの一連の研究(Naranjo-Gil and Hartmann 2007; Naranjo-Gil 2016; Ugalde Vásques and Naranjo-Gil 2020)があるものの、多様な人材の能力・特性の発揮という観点からのMCS研究はほとんど行われていない(市原 2022)。

* 北九州市立大学経済学部 Email: ichihara@kitakyu-u.ac.jp

¹ 「障がい」の表記については、ほかにも「障害」や「障壁」が用いられることが多いが、本稿では引用部を除き、原則として「障がい」を用いる。

そこで、本稿では、多様な人材の能力発揮を支援する MCS に関する議論の端緒として、これまでの MCS 研究の発展を概観しつつ、従業員の多様性へ着目することの意義を検討する。また、従業員の多様性と MCS との関係を検討するための有望な研究対象のひとつとして障がいの有無や程度について取り上げる。

2 MCS 研究における従業員の多様性への着目

管理会計を中心とする MCS の研究では、企業経営の発展・変化にあわせて、前提とする組織観や経営環境、従業員観が変遷してきたと考えられる（表 1）。

ふるくは機械的な組織観（Burns and Stalker 1961）にもとづき、安定した経営環境において画一的な従業員を統制するための技法についての研究が行われてきた。そこでは、組織の構成員である従業員は機械の部品のように取り替え可能な存在として扱われる。例えば、Miller and O’Leary（1987）は、テイラーの科学的管理法に影響を受けて誕生・発展した標準原価計算や予算管理といった管理会計技法が、従業員をより管理しやすく効率的な存在、つまり「統治可能な人間」（the governable person）として構築していると指摘している。言い換えれば、標準原価計算や予算管理は、あらかじめ設定された標準や予算に適合するように従業員を画一化するような機能があると理解できる。このような機能は標準原価計算や予算管理に特別なものではなく、MCS や業績測定システムによって「適切な労働者」（the appropriate worker）が構築されることが近年の研究でも指摘されている（Vaivio et al. 2021）。

その後、Burns and Stalker（1961）によって提唱された有機的な組織観の影響を受け、不確実な経営環境に対応するための管理会計システムや MCS の研究が盛んに行われるようになった。例えば、非公式のコミュニケーションへの着目（e.g. Preston 1986）や Simons（1995）によるインタラクティブ・コントロールの概念化、イネープリング概念（Adler and Borys 1996）の MCS 研究への適用（Ahrens and Chapman 2004）などである。しかしながら、それらの研究で着目されていたのはあくまでも多様化・複雑化する経営環境にどのように対処するのかという問題であり、従業員観は従来の画一的な従業員が想定されていたものと考えられる。経営学と同様に、経営者と中間管理職、一般従業員といった組織階層の次元でみた違い（e.g. 飛田 2021; 堀井 2021）や製造・営業・開発などの職能部門間の違い（e.g. 堀井 2021）、マクロ文化の次元でみた違い（e.g. Chow et al. 1994）に着目した研究は行われているが、「その背後にあるごく普通の違い、すなわち多様性に対しては、あまり注意が払われてこなかった」（有村 2008, ii）。

前節でも述べたように、近年、ダイバーシティ・マネジメントに関する研究に影響を受けて徐々に組織成員の多様性への着目がなされているものの、MCS 研究においてはコントロール対象としての従業員の多様性への着目はまだ十分でないといえる（Junne 2018）。従業員の

多様性という新たな視点を追加することは、これまでの MCS 観に変更または拡張を迫る可能性が高い(表 1)。例えば、Miller and O’Leary (1987) や Vaivio et al. (2021) の指摘する「従業員を画一化するような機能」とは異なる MCS の機能の発見が期待されるだろう。

表 1 MCS 研究における組織観・経営環境・従業員観の変遷

時系列	～1980 年代	～2000 年代	～現在
組織観	機械的	有機的	有機的
経営環境	安定	不確実	不確実
従業員	画一的	画一的	多様

3 多様性としての障がい

それでは、従業員の多様性と MCS との関係を検討するにあたって、従業員のどのような属性に着目するのがよいのであろうか。日本におけるダイバーシティ・マネジメント研究では、主に性別や人種が取り上げられているが(有村 2008; 谷口 2005; 船越 2021)、本稿では、有望な研究対象のひとつとして障がいの有無や程度に着目する(市原 2021)。

2006 年の国連「障害者権利条約」の採択を契機に、障がい者の労働等に関する権利の実現が世界的に推し進められている(Harpur 2012)。日本においても、「障害者雇用促進法」の改正・施行が段階的に実施され、2016 年改正では、事業者に対する雇用分野における障がいを理由にした差別の禁止、合理的配慮の提供義務、苦情処理・紛争解決援助を定めている。このような法的・制度的な取り組みが推進された結果、雇用されている障がい者の数および法定雇用率達成企業数はともに改善しているものの、法定雇用率を達成している企業の割合は 2021 年 6 月 1 日時点において 47.0%となっており(厚生労働省 2021)、障がい者の労働等に関する権利が十分に実現されているとはいえない状況となっている。

こうした社会的な関心の高まりを反映して、近年、ダイバーシティ・マネジメントの文脈で障がい者を対象とする研究が進められているが、性別や人種などの他の属性と比べると、その数は少ない(Beatty et al. 2019; 有村 2009)。例えば、Beatty et al. (2019) は、職場組織における障がい者の包摂に関する経験的研究のレビューを行い、1996 年から 2016 年までの 20 年間に刊行された経営学分野の論文がわずか 47 本であったことを指摘している。管理会計を中心とした MCS 研究においては、田尻(2018, 2020) や Junne (2018) といった先進的な研究が存在しているのみである。

以上のように、社会的な要請が高まっていること、それに比して学術研究が遅れていることが、障がいの有無や程度を研究対象とすることの大きな意義のひとつであるが、加えて、障がいの有無や程度が、性別や人種などの他の多様性の属性と比べて、ばらつきが大きい点

も指摘しておきたい (Dwertmann 2016)。「障害者雇用促進法」において「障害者」とは、主に身体障がい、知的障がい、精神障がい、発達障がいを有する者が対象となっているが、例えば、一口に身体障がいと言っても、身体麻痺や四肢欠損のように外見上、他者にも障がいがあるものもあれば、視覚障がいや聴覚障がい、内部障がいのように外見からは障がいがあるとは分からないようなものもある。また、その程度もさまざまで、同じ身体麻痺であっても、日常生活に大きな支障の出ない程度の身体麻痺もあれば、介助なしには日常生活を送ることができないような重度の身体麻痺もある。さらには、特に知的障がいと発達障がいに顕著であるが、複数の障がいを抱えているケースも多いため、そのバラエティは非常に大きくなる (Dwertmann 2016)。これは、一方では、障がいの定義や測定、分析に困難をもたらし、知見の一般化に問題を生じさせるが (Dwertmann 2016)、他方では、従業員の多様性を検討するうえで格好の研究対象であるともいえよう。

4 まとめ

本稿では、昨今のダイバーシティ・マネジメントに対する関心の高まりを受けて、多様な人材の能力発揮を支援する MCS に関する議論の端緒として、MCS 研究に従業員の多様性という視点を追加することの意義について検討を行った。機械的な組織観にもとづく伝統的な MCS 研究では、従業員を画一的な機械の部品とみなし、安定的な経営環境で効率性を追求するための管理会計技法の研究が進められてきた。その後、有機的な組織観にもとづく研究がなされるようになり、不確実な経営環境への対応を可能とする MCS としてインタラクティブ・コントロール (Simons 1995) やイネープリング・コントロール (Adler and Borys 1996; Ahrens and Chapman 2004) といった概念が生み出されたが、そうした研究においても従業員の多様性についてはあまり意識がされてこなかった。したがって、MCS 研究に従業員の多様性という新たな視点を追加することで、これまでの MCS 観が変更・拡張される可能性が高いと考えられる。

加えて、本稿では、従業員の多様性と MCS との関係を検討するための有望な研究対象のひとつとして障がいの有無・程度を取り上げた。職場組織における障がい者の包摂は、その社会的な要請の高まりに比して学術研究が不足している領域である。障がいの有無・程度を研究対象とすることは、社会的にも学術的にも大きな意義があると考えられる。また、障がいは性別や人種などの他の多様性の属性と比べても多種多様である。Dwertmann (2016) が指摘するように、そのバラエティの大きさは研究上の困難も生じさせるため注意が必要であるが、多様な人材の能力発揮を支援する MCS を検討するうえで適切な研究対象であろう。

本稿では、多様な人材の能力発揮を支援する MCS について、具体的な検討までは行うことができなかった。今後は、本稿での議論にもとづき、障がい者を雇用する組織に対する定性

的・定量的調査を行い、従業員の多様性と MCS との関係について考察していきたい。

参考文献

- Adler, P. S., and B. Borys. 1996. Two Types of Bureaucracy: Enabling and Coercive. *Administrative Science Quarterly* 41(1): 61-89.
- Ahrens, T., and C. S. Chapman. 2004. Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain. *Contemporary Accounting Research* 21(2): 271-301.
- Beatty, J. E., D. C. Baldrige, S. A. Boehm, M. Kulkarni and A. J. Colella. 2019. On the Treatment of Persons with Disabilities in Organizations: A Review and Research Agenda. *Human Resource Management* 58(2): 119-137.
- Burns, T., and G. M. Stalker. 1961. *The Management of Innovation*. Tavistock Publications.
- Chow, C. W., Y. Kato, and M. D. Shields. 1994. National Culture and the Preference for Management Controls: An Exploratory Study of the Firm-Labor Market Interface. *Accounting, Organizations and Society* 19(4-5): 381-400.
- Cox, T. 1993. *Cultural Diversity in Organizations: Theory, Research & Practice*. Berrett-Koehler Publishers.
- Cox, T., and S. Blake. 1991. Managing Cultural Diversity: Implications for Organizational Competitiveness. *Academy of Management Executive* 5(3): 45-56.
- Dwertmann, D. J. G. 2016. Management Research on Disabilities: Examining Methodological Challenges and Possible Solutions. *The International Journal of Human Resource Management* 27(14): 1477-1509.
- Frijns, B., O. Dodd, and H. Cimerova. 2016. The Impact of Cultural Diversity in Corporate Boards on Firm Performance. *Journal of Corporate Finance* 41: 521-541.
- Harpur, P. 2012. From Disability to Ability: Changing the Phrasing of the Debate. *Disability & Society* 27(3): 325-337.
- Junne, J. 2018. Enabling Accountability: An Analysis of Personal Budgets for Disabled People. *Critical Perspectives on Accounting* 56: 46-62.
- Miller, P., and T. O'Leary. 1987. Accounting and the Construction of the Governable Person. *Accounting, Organizations and Society* 12(3): 235-265.
- Naranjo-Gil, D. 2016. The Role of Management Control Systems and Top Teams in Implementing Environmental Sustainability Policies. *Sustainability* 8(4): 359.
- Naranjo-Gil, D., and F. Hartmann. 2007. Management Accounting Systems, Top Management Team Heterogeneity and Strategic Change. *Accounting, Organizations and Society* 32(7-8): 735-756.
- Preston, A. 1986. Interactions and Arrangements in the Process of Informing. *Accounting, Organizations and Society* 11(6): 521-540.

- Simons, R. 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Thomas, R. R. 1990. From Affirmative Action to Affirmative Diversity. *Harvard Business Review* 68(2): 107-117.
- Ugalde Vásquez, A. F., and D. Naranjo-Gil. 2020. Management Accounting Systems, Top Management Teams, and Sustainable Knowledge Acquisition: Effects on Performance. *Sustainability* 12(5): 2132.
- Vaivio, J., M. Järvenpää, and A. Rautiainen. 2021. Accounting in Identity Regulation: Producing the Appropriate Worker. *European Accounting Review*.
- Williams, K. Y., and C. A. O'Reilly. 1998. Demography and Diversity in Organization: A Review of 40 Years of Research. *Organizational Behavior* 20: 77-140.
- 有村貞則. 2008. 『ダイバーシティ・マネジメントの研究—在米日系企業と在日米国企業の実態調査を通して』文眞堂.
- 有村貞則. 2009. 「日本企業とダイバーシティ・マネジメント：障害者雇用の観点から」『国際ビジネス研究』1(2): 1-17.
- 市原勇一. 2021. 「職場組織における障害者の包摂とマネジメント・コントロール・システム」『産業経理』80(4): 153-160.
- 市原勇一. 2022. 「多様性の時代のマネジメント・コントロール」『企業会計』74(3): 120-121.
- 経済産業省. 2018. 「ダイバーシティ 2.0 の更なる深化に向けて」(https://www.meti.go.jp/report/whitepaper/data/pdf/20180608001_2.pdf, 2022年1月14日最終アクセス)
- 厚生労働省. 2021. 「令和3年 障害者雇用状況の集計結果」(<https://www.mhlw.go.jp/content/11704000/000871748.pdf>, 2022年2月22日最終アクセス)
- 田尻敬昌. 2018. 「障がい者が就労する組織におけるマネジメント・コントロールのあり方」『九州国際大学国際・経済論集』2: 39-52.
- 田尻敬昌. 2020. 「就労継続支援 B 型事業所における取り組みのパイロット調査」『九州国際大学国際・経済論集』5: 55-72.
- 谷口真美. 2005. 『ダイバーシティ・マネジメント：多様性をいかす組織』白桃書房.
- 飛田努. 2021. 『経営管理システムをデザインする：中小企業における管理会計実践の分析』中央経済社.
- 船越多枝. 2021. 『インクルージョン・マネジメント：個と多様性が活きる組織』白桃書房.
- 堀井悟志. 2021. 「企業内におけるコントロール・パッケージの使い分け」堀井悟志編著『日本的グローバル予算管理の構築：実務に根ざした理論化の試み』175-201.