

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 27 年 5 月 29 日現在

機関番号：34315

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2012～2014

課題番号：24730401

研究課題名(和文)事業承継における管理会計の役割に関する経験的研究：戦略化・経営能力の観点から

研究課題名(英文)The empirical study on the role of management accounting in business succession: In terms of strategizing and capabilities

研究代表者

堀井 悟志 (HORI, SATOSHI)

立命館大学・経営学部・准教授

研究者番号：50387867

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,200,000円

研究成果の概要(和文)：第一に、予算管理の現代的意義として、戦略経営における予算管理の運用方法と役立ちが明らかになった。特に、変化の激しい競争環境下における固定的に維持される予算目標が戦略化や組織能力の文脈として構造を提供し、そのなかで柔軟性とコントロールや、現行の競争優位の活用と将来の競争優位の構築といった両立の難しい課題を克服していることを明らかにした。また、環境変化への迅速な対応においては、最前線で働く下位管理者の役割が重要になると考えられるが、その下位管理者を管理会計主体とする下位管理者支援型管理会計について検討し、管理会計リテラシーと管理会計技法の相互作用の重要性を経験的データに基づいて指摘した。

研究成果の概要(英文)：In this research, I found the significance of budgetary management in strategic management. In rapidly changing environment, fixed budgetary targets provided the structure for strategizing and development of organizational capability. And they enable the case company to reconcile flexibility and control (efficiency). Furthermore, I pointed the importance of interaction between agents' management accounting literacy and management accounting tools, based on the consideration about the accounting for lower management support in which the agents are lower management.

研究分野：会計学

キーワード：管理会計 システム 予算管理 戦略化 組織能力 戦略経営 管理会計リテラシー 下位管理者支援型管理会計

1. 研究開始当初の背景

事業承継における管理会計の役割を検討した研究は少ない。これまでも、利益センターの利点の一つとして経営能力の構築が挙げられている(Anthony and Govindarajan, 2006 など)ものの、具体的・詳細には明らかにされていない。また、利益責任の遂行という日常的な事業運営に関する経営能力については触れられているものの、戦略形成・創発にかかわって、経営能力構築を含む事業承継については論じられていない。経営能力への足掛かりとして、組織能力に着目すると、Chapman(2005)が「戦略的な組織能力は日々の組織行為に基礎を置いている」とし、いくつかの定量的研究(Henri, 2006; Grafton et al., 2010)によって、管理会計がその運用方法によって組織能力を構築しうることが明らかにされているものの、その研究方法に起因して、どのように組織能力が構築され、活用されているのかに関して詳細は明らかにはされていない。そのような状況のなか、堀井(2011)では、予算を介して組織能力が向上されることが指摘されている。一方、「戦略化と管理会計」研究は、Ahrens and Chapman(2005)以来、徐々に知見が蓄積されており、管理会計が戦略的決定の文脈創造、具体的展開の導出といったより能動的な役割を果たしていることが明らかにされており(Ahrens and Chapman, 2005; Jorgensen and Messner, 2010; Mouritsen et al., 2009; Skarbak and Tryggestad, 2010; 李, 2011)、それ自体、事業承継システムとしての管理会計の在り方に示唆を与えるものではあるが、事業承継との関係で戦略化における管理会計を論じたものではない。また、Resource-based viewに基づく戦略概念に依拠した研究はなく、組織能力、経営能力という観点から論じられたものはないのが現状である。かかる状況において、本研究は、特に戦略にかかわる経営能力という組織能力の構築・補完に着目することで、「事業承継」と「戦略化」という2つの発展途上の研究領域を相互に結びつけ、その相互作用によってそれぞれに対して新たな知見を付加しようとするものである。その結果、「戦略化」と「事業承継」のそれぞれの研究領域における体系的な知見の蓄積を試み、「戦略化」と「事業承継」のそれぞれに対する管理会計の役割について理論的発展を成し遂げるものとして位置づけられる。なお、本研究は、日常的な予算管理のような管理会計実践が戦略化に意義深い役割を果たすなかで、堀井(2011)において組織能力の向上に着目し、それが経営者養成に繋がっていることを明らかにした一方で、聞き取り調査を繰り返すなかで事業承継が実務上大きな問題となっているとの認識に至り、これらの研究結果および聞き取り調査のなかでの事業承継問題への認識から、経営能力という組織能力の構築・補完に対する管理会計の役割、そし

てそれをもとにした事業承継システムとしての管理会計の可能性の検討を研究対象とすることの重要性を認識し、着想に至ったものである。

2. 研究の目的

すでに事業承継を経験している一部の大型企业を除き、近年、日本企業では企業規模の大小を問わず、事業承継が一つの問題となっているものの、管理会計を事業承継の観点から検討した研究は極めて少ない。そこで、本研究は、事業承継における管理会計の役割を明らかにすることを目的とし、その目的達成のために、(1)事業承継における管理会計の能動的役割を解釈的研究方法論に基づく in-depth ケーススタディ研究によって理論化し、(2)定量的研究を通じて事業承継のための管理会計実践の鳥瞰図的理解を獲得するとともにケーススタディ研究による理論化の妥当性を確認することを目指す。(1)のケーススタディ研究に際しては、戦略経営において管理会計が仕組みとして果たす主体的役割を明らかにするために、日本企業における「戦略化(strategizing)」プロセス、およびそこでの管理会計の能動的役割に着目する。ここで、戦略化とは、実践において戦略が作り上げられる動詞としてのミクロな戦略プロセスに注目したもので、その管理会計研究では、管理会計は中立的な存在として戦略を支援し、戦略に対して受動的である(Chapman, 2005)という従来の理解に異を唱え、必ずしも十分には明らかにされてこなかった実践において戦略が行われるプロセスにおける管理会計の能動的役割(管理会計の理解・利用がどのように戦略形成・創発を導くのかといった戦略・社会組織と管理会計の相互作用等)が行為主体および主体間の関わりとともに具体的・詳細に明らかにされる。事業承継について、経営者養成/経営能力構築という側面(個々人の能力の構築)と経営者の暗黙知の形式知化・システム化といった側面(システムによる個々人の経営能力の補完)が考えられ、経営能力の一つとして戦略の形成・創発能力、具体化能力が挙げられる。例えば、ケースサイトの一つである株式会社バッファローでは、戦略化の一つとして、日常的な予算管理によって事業戦略の創発や環境変化に対する戦略の即興的対応がロワーマネジメントレベルでなされ、そのプロセスを通じて組織能力が向上しており(堀井, 2011)、それは経営能力の構築の一部として位置づけることができる。またミドルマネジメントによる全社の中期計画・戦略の形成という戦略化プロセスでは創業者のうちにあった戦略化プロセスの明示化による戦略化プロセスの継承・転換、そこでの中期利益目標/計画といった管理会計およびその計算の役割、業績評価制度による戦略明示化の文脈創造、明示化における明確化と曖昧さの調和とそ

の意味などが特徴的な点としてすでに確認され、戦略化を通じて暗黙知の形式知化・システム化がなされていることが示唆されている。これらの点から、戦略化に着目することで、経営上層部のみならず管理会計が事業活動のなかで日常的に用いられているミドルマネジメントレベル以下の各行為者にも着目し、行為者のレベルで具体的に管理会計がどのように解釈・利用され、戦略に対する管理会計の主体的・能動的役割が果たされるのかが明らかになり、そのなかで具体的・詳細に、管理会計が、戦略にかかわる行為者の能力を發揮・構築するのにどのように役立ったのか（経営能力構築の側面）、暗黙知が形式知化されるなかでどのように役立ったのか、行為者の戦略形成・創発能力の補完システムとしてどのように役立ったのか（補完システムとしての側面）を明らかにすることが期待できる。つまり、戦略化に着目することで、事業承継における管理会計の役割に関する知見の蓄積につながることを期待できる。

3. 研究の方法

本研究の目的を達成するために、以下の4点を行った。

- (1) 解釈的なケーススタディ研究と機能主義的な定量的研究を調和させる基礎としての混合研究法に関する検討。
- (2) 解釈的研究方法に基づく in-depth ケーススタディ研究による事業承継における管理会計の能動的役割の理論化：
主として、これまでに経験的データを蓄積してきた株式会社バッファローやチタカ・インターナショナル・フーズ株式会社における研究について、データの見直しを行うとともに、さらなる理論化を推し進めた。一方で、新たなリサーチサイトとして、そろそろ事業承継が予想されるある企業において、継続的な意見交換を行い、管理会計制度の構築をすすめている。さらには、ファンド会社との意見交換を通じて、事業承継をサポートする仕組みとしての管理会計制度について検討を推し進めた。
- (3) 機能主義的な定量的研究による事業承継のための管理会計実践の鳥瞰図的理解と(1)の理論化の妥当性の検証：
第一に、プロジェクト開始時点ですでもっていたアンケートデータについて、(1)にある理論化の統計的一般性について分析を進めた。
第二に、新たに、事業承継を仕組みの点からサポートするという管理会計制度の在り方を検討するための一歩として、事業を仕組みで管理するという観点から、海外子会社の経営管理に関するアンケート調査を行った。約4000社に送付し、約400社から回答を得ることができた。
- (4) 研究成果の（国際）学会報告を通じた理

論化の洗練化

4. 研究成果

(1) 混合研究法

管理会計における混合研究法は、Modell (2009) などによって、その意義が論じられているものの、それを採用した研究の数は多くない。そのような状況において、本研究は、混合研究の1つを行ったにすぎないが、まだ混合型の管理会計研究の蓄積が少ない状況においては、混合研究の一部を提供しているという点が成果としてあげることができる。

(2) 定性的研究

これまでの経験的データの見直しの結果、第一に、予算管理の会計責任、補完的な管理会計計算、会計のリズムのそれぞれが戦略的文脈として構造を提供し、下位管理者による主体的なイノベーションの創出・実現を導くことが明らかになった。次に、組織能力として、環境適応行動としてのイノベーション力が必要な中で、それが固定的な予算目標と行動計画の論理的な提携といった特徴を有する予算管理システムという組織資本と管理会計リテラシーといった管理能力という人的資本の相互作用によって生み出されていること、およびその相互作用のなかで、予算管理システムが様々な形で矛盾を創出し、その矛盾に対峙することで学習を喚起しており、その一つとして、人的資本の構築においても、予算管理が能力構築の場を提供していることが明らかになった。さらには、管理会計主体が下位管理者であり、予算管理が上位管理者による下位管理者の支配の仕組みとしてだけでなく、下位管理者の活動を支援する仕組みとして用いられているなかでは、一定の知識を有していることが前提である上位管理者の場合とは異なり、主体の管理会計リテラシーが重要であり、管理会計システムの機能は、管理会計リテラシーと管理会計技法の相互作用のもとで発現するが、下位管理者の管理会計リテラシーが一定水準に満たない場合においては、たとえば、予算の裏付けとなる行動計画を論理的に立案するために、BSC が用いられ、予算管理に必要な管理会計リテラシーを BSC が補完しており、その BSC を通じて、ビジネスプロセスが下位管理者に埋め込まれることを通じて、管理会計リテラシーの向上にも BSC が寄与していることが明らかになった。

(3) 定量的研究

これまでの定性的研究の知見に基づいて、その統計的一般性を検証した。その結果、良さが組織学習の促進・組織能力の構築といった戦略的行動を引き起こし、さらに、環境変化によって編成当初の前提が崩れようとも、固定的に堅持される予算目標はその意義を失うことなく、戦略的文脈として構造を提

供し、戦略的行動の促進を増強することが明らかになった。また、タイトな予算コントロールが急進的な製品イノベーションを促進すること、新製品開発期間の短い企業では、限定的ではあるものの、予算コントロールの急進的製品イノベーションへの影響の一部を、予算目標の固定化が媒介していることも明らかになった。さらに、予算のつくりこみ、予算コントロールといった予算管理プロセスは、財務管理、調整・コミュニケーション、予算目標への動機づけといった機能の発現を通じ、管理者・従業員の心理的狀態に正の影響を与えることが明らかになった。なお、経営環境と予算目標の固定化の関係を検証したところ、経営環境を受け、予算目標の固定化が行われているとはいえないことがわかり、予算目標の固定化を方針として行っている企業が一定数あることを示唆している。

さらに、このほかに、事業承継のための仕組みづくりとして管理会計を捉え、その一端を理解するために、海外子会社の経営管理（日本のグローバル管理会計）に関するアンケート調査を行った。その簡易分析の結果、内部統制システムが業績に直接的に影響するのに対し、管理会計システムは現地経営者の主体性を介して業績向上を導くことが明らかになった。

これらの研究成果から、第一に、予算管理の現代的意義として、戦略経営における予算管理の運用方法と役立ちが明らかになった。特に、変化の激しい競争環境下における固定的に維持される予算目標が戦略的行動（戦略変化、イノベーション、組織能力の活用・構築）の文脈として構造を提供し、そのなかで柔軟性とコントロールや、現行の競争優位の活用と将来の競争優位の構築といった両立の難しい課題を克服していることを明らかにした。そして、このことは、戦略内容アプローチのアウトサイド・インの視点およびインサイド・アウトの視点、そして戦略プロセスアプローチといったさまざまな戦略概念に対して予算管理が貢献していることを意味し、戦略経営に対する予算管理の役割について包括的な理解を提供することができたといえる。次に、環境変化への迅速な対応においては、最前線で働く下位管理者の役割が重要になると考えられるが、その下位管理者を管理会計主体とする下位管理者支援型管理会計について検討し、管理会計リテラシーと管理会計技法の相互作用の重要性を経験的データに基づいて指摘、検討することができた。

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 6 件)

堀井悟志「予算管理とイノベーションの創

出」『管理会計学』第 23 巻第 1 号, 61 - 71 ページ, 2015 年, 査読有。

堀井悟志「予算管理を介した組織能力の活用と構築」『企業会計』第 66 巻第 4 号, 118 - 124 ページ, 2014 年, 査読なし。

堀井悟志「予算管理の一翼を担う管理会計リテラシーの向上：ビジネスプロセスの (dis)embodiment プロセスとしての BSC」『立命館経営学』第 52 巻第 6 号 23 - 38 ページ, 2014 年, 査読なし。

堀井悟志「組織能力構築における予算管理の役割」『原価計算研究』第 37 巻第 1 号, 86 - 95 ページ, 2013 年, 査読有。

堀井悟志「製品イノベーションにおける予算管理の役割」『立命館経営学』第 51 巻第 6 号, 39 - 54 ページ, 2013 年, 査読なし。

堀井悟志「日本企業における予算管理システムの運用方法およびその心理的狀態への影響」『企業会計』第 64 巻第 11 号, 115 - 121 ページ, 2012 年, 査読なし。

〔学会発表〕(計 2 件)

Akroyd, C, S. Horii and N. Sawabe, "Accounting rhythm in product innovation" 7th conference on performance measurement and management control, 2013 年 9 月 18 日, Barcelona · Spain

堀井悟志「予算管理の戦略的行動への影響に関する経験的研究」日本原価計算研究会全国大会, 2012 年 9 月 8 日, 横浜国立大学 · 神奈川県。

〔図書〕(計 1 件)

堀井悟志『戦略経営における予算管理』中央経済社, 2015 年, 総ページ数 210 ページ (出版予定)。

6. 研究組織

(1) 研究代表者

堀井 悟志 (HORII SATOSHI)

立命館大学 · 経営学部 · 准教授

研究者番号：50387867