

令和 4 年 6 月 6 日現在

機関番号：32612

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2019～2021

課題番号：19K02020

研究課題名(和文) 管理会計によるテンションマネジメントの組織プロセスへの影響に関する経験的研究

研究課題名(英文) An Empirical Study of the Impact of Tension Management by Management Accounting on Organizational Processes

研究代表者

吉田 栄介 (Yoshida, Eisuke)

慶應義塾大学・商学部(三田)・教授

研究者番号：20330227

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,300,000円

研究成果の概要(和文)：本研究の目的は、管理会計によるテンション・マネジメントが組織プロセスに及ぼす影響の解明であった。その結果、第1に、予算厳格度、業績評価の主観性、環境不確実性の相互作用が財務業績に及ぼす影響について、不確実性の高い環境下では、予算厳格度を低め、業績評価の主観性を高めることが、財務業績(ROA(Return on Assets)や売上高成長率)を高めるという関係を明らかにした。第2に、プロセス産業では挑戦的目標原価と部門間協働の相互作用が原価低減を促進することを示した。

国際的にも実証研究の少ない研究領域において、業績評価と原価企画という2つのテーマにおいて実証的知見を得たことに意義がある。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究の目的は、管理会計によるテンション・マネジメントが組織プロセスに及ぼす影響の解明であった。管理会計による「張り」のマネジメントとは、業績目標の設定やマネジメント・コントロールシステムの設計・運用によって、業務目標間のトレードオフや組織成員の受ける緊張状態に影響を与え、組織プロセスや組織成果へ影響をおよぼすマネジメントのことである。

組織設計やマネジメントの如何が組織成員や業務に与える影響について、経験的証拠を積み重ねることは、学術的意義だけでなく、社会的にも重大な課題だと考えている。

研究成果の概要(英文)：The purpose of this research was to clear the effects of tension management by management accounting on organizational processes. First, we examined the effects of the interaction of budget rigidity, subjectivity of performance evaluation, and environmental uncertainty on financial performance, and found that in high uncertainty, reducing budget rigidity and increasing subjectivity of performance evaluation were associated with higher financial performance (return on assets (ROA) and sales (growth rate)). Second, we showed that the interaction between challenging target cost and interdepartmental collaboration promotes cost reduction in process industries.

In this research area where there are few empirical studies internationally, it is significant that empirical findings were obtained on the two themes of performance evaluation and target cost management.

研究分野：管理会計

キーワード：テンション・マネジメント 逆機能 郵送質問票調査 フィールド調査 組織設計 業績評価 企業理念 原価企画

## 1. 研究開始当初の背景

研究開始当初の背景として、管理会計によるテンション・マネジメントの理論的および経験的研究を実践してきた中、マネジメントコントロール・パッケージ (management control system package) の視点を得たことが重要であった。Management Accounting Research 誌の 2008 年 12 月特集号がこの概念に焦点を当てた。コントロールシステムを単独ではなく、関連する一組のものとして捉える考え方自体は新しいものではないが、近年、それらを理論化した研究や経験的研究が蓄積されてきていた。個別のコントロールの機能、影響を観察するだけでなく、その他のコントロールとの関係性にも視野を拡げ、全体像を把握しながら、組織成果・プロセス、個人への影響を観察することの重要性を再認識することにつながった。

当時の国内外の研究動向として、管理会計によるテンション・マネジメント研究は、研究方法の観点では理論的研究から経験的研究、研究対象の管理会計手法の観点では業績評価、予算、Levers of Control、原価企画、リーン生産、研究対象組織の観点では個別の事業単位のみならず、本社会社関係や病院など、テンション・マネジメント研究の範囲は拡がりを見せていた。

特徴的な研究成果を総合すると、業績評価や予算研究からは、従来から指摘されてきた対人関係に加えて、手続きの公平性が重要であること (Lau and Tan, 2006) や、不確実性の高い環境下では、予算厳格度を低め、業績評価の主観性を高めることが、財務業績を高めること (吉田・榎谷, 2018) が明らかになるなど、目標設定と評価とのバランスの視点が強調される。またコストマネジメント研究からは、例えば、プロセス産業では挑戦的目標原価と部門間協働の相互作用が原価低減を促進することを示唆する分析結果を得る (吉田・榎谷, 2016) など、目標設定とそれを達成するためのサポート体制とのバランスが強調される。また革新的生産管理手法が組織に導入される時に生じるテンションに対しては、地道に局所的に対処し続けることで、円滑に事が運ぶこと (Tillema and van der Steen, 2015) がわかる。

本研究の位置づけは、これらの研究成果を統合するために、管理会計によるテンション・マネジメントを狭義に定義し、組織プロセスの 3 要素への影響を、フィールド調査と郵送質問票調査を通じて丁寧に観測・分析することで、経験的証拠に基づく理論化を意図していた。

Lau, C. M. and Tan, S. L. C. 2006. The effects of procedural fairness and interpersonal trust on job tension in budgeting, *Management Accounting Research*, 17, 171-186.

Tillema, S. and van der Steen, M. 2015. Co-existing concepts of management control: the containment of tensions due to the implementation of lean production, *Management Accounting Research*, 27, 67-83.

## 2. 研究の目的

本研究の目的は、管理会計の新機能として、管理会計によるテンション・マネジメント(「張り」のマネジメント)が組織プロセスにおよぼす影響を経験的に探究することにあつた。管理会計による「張り」のマネジメントとは、業績目標の設定やマネジメント・コントロールシステムの設計・運用によって、業務目標間のトレードオフや組織成員の受ける緊張状態に影響を与え、組織プロセスや組織成果へ影響をおよぼすマネジメントのことである。本研究では、組織プロセスの中でも、ミドルマネジメントの意思決定、従業員のモチベーション、商品・サービスと組織プロセスにおける改善・イノベーションの 3 つの要素に注目する。

より具体的には、第 1 に、予算管理や業績評価に代表されるマネジメントコントロールを対象にテンションの観点から組織プロセスへの影響を調査し、第 2 に、同様に、原価企画などのコストマネジメントにおけるテンション・マネジメントの如何が組織プロセスへおよぼす影響についての実証的な解明を目的とする。

## 3. 研究の方法

管理会計によるテンションマネジメント(予算管理、業績評価、原価企画を対象)が組織プロセス(ミドルマネジメントの意思決定、従業員のモチベーション、商品・サービスと組織プロセスにおける改善・イノベーション)におよぼす影響について、事例研究を通じて研究フレームワークと仮説を強固にした上で、郵送質問票調査により、経験的証拠の高い関係性を提示することを意図する。

## 4. 研究成果

本研究の目的は、管理会計によるテンション・マネジメントが組織プロセスに及ぼす影響の解明であつた。

この目的のために、第1に、予算厳格度、業績評価の主観性、環境不確実性の相互作用が財務業績に及ぼす影響について調査した。

「予算目標の厳格度」は、業績の評価項目における予算目標の重要性を意味している。「業績評価の主観性」は、評価者が自身の主観的な判断や意見を交え、マネジャーの業績を柔軟に評価する方法を意味し、定量的な業績指標を財務指標と定量的非財務指標に区分し、固定業績契約による予実差の評価、管理可能性原則による予実差の評価、事前に設定した公式による調整を含む予実差の評価、主観的調整を含む予実差の評価、被評価の予算以外の要因を含めた主観的評価について調査した。「環境不確実性」は、経済主体が知覚する外部環境の予測不能性を意味し、競争、技術、内部プロセスの3次元を想定し、8つの質問項目を用いて設定した。財務業績は、3年平均のROA（経常利益/総資産）を業種平均で調整し測定した。

分析に用いるデータは、東京証券取引所の一部上場1,822社の経営企画部門長を対象として実施した郵送質問票調査により収集した（有効回答社数（率）は308社（16.9%））。

重回帰分析の結果、不確実性の高い環境下では、予算厳格度を低め、業績評価の主観性を高めることが、財務業績（ROA（Return on Assets）や売上高成長率）を高めるという関係を明らかにした。

第2に、原価企画活動（製品開発段階での原価管理活動）における挑戦的目標原価と部門間協働の相互作用が製品開発成果に及ぼす影響について調査した。原価企画において、現状の方法では容易には達成できない難易度の高い目標設定がアイデア創発のトリガーとなる可能性がある一方、現場の実態を無視した高い目標を押し付けることは不正行為や担当者のあきらめ感を誘発することになりかねない。部門の殻に閉じこもらない部門間協働も、部品間干渉の解決が期待される一方、調整業務による負担増の可能性をはらんでいる。

分析に用いるデータは、東京証券取引所の一部上場製造業847社の経理部門長を対象として実施した郵送質問票調査により収集した（有効回答社数（率）は130社（15.3%））。

重回帰分析の結果、プロセス産業では挑戦的目標原価と部門間協働の相互作用が原価低減を促進することを示した。

国際的にも実証研究の少ない研究領域において、業績評価と原価企画という2つのテーマにおいて実証的知見を得たことに意義があると考えている。

第3に、中期経営計画における目標のストレッチ度と目標達成度との関係について調査した。目標のストレッチ度とは、中期経営計画策定時の実績に対する中期経営計画終了年度の目標値の設定水準とする。すなわち、目標のストレッチ度が100%以上（100%未満）の場合、中期経営計画策定年度よりも高い（低い）目標を設定したことを意味する。

分析に用いるデータは、2020年11月時点での日経平均株価採用銘柄225社の中期経営計画とした。日経225企業182社の中期経営計画のうち、目標のストレッチ度を算定できた170社から、9指標（売上高、営業利益、当期純利益、営業利益率、ROA、ROE、D/Eレシオ（Debt Equity Ratio：負債資本倍率）、配当性向）の平均ストレッチ度と平均達成度を算定した。中期経営計画の財務目標水準に関する先行研究は見当たらないが、2015年にコーポレート・ガバナンス・コードが公表されて以降、中期経営計画の目標が「努力目標」から「公約」に変わったため、例えば、目標のストレッチ度を低くし、現実的に達成可能な水準に目標設定するといった変化などを想定した。

その結果、目標のストレッチ度の最高は当期純利益（172.95%）、最低は配当性向（92.09%）であった。当期純利益、経常利益、営業利益といった利益額指標は、すべて140%を超えており、目標のストレッチ度が高い傾向にある。目標の達成度については、取り上げた9指標の目標のストレッチ度の高低にかかわらず、当期純利益（75.13%）を除き、9割を超えており、総じて高いことを確認した。

第4に、レトリカル・ヒストリー（rhetorical history）によるテンション・マネジメントについて調査を重ねている。レトリカル・ヒストリーとは、企業の重要なステークホルダーを説得するために過去を戦略的に用いることである。

九州地区の組織規模・製法の異なる3つの製塩会社、関西・九州地区の多数の酒造会社、その他の地域の醤油等の醸造会社など、伝統的な管理会計による管理ではなく、創業者の想いや地域との関わり、伝統と革新への取り組みなどレトリカル・ヒストリーの視点から比較研究を展開している。

## 5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計5件（うち査読付論文 0件 / うち国際共著 0件 / うちオープンアクセス 3件）

1. 著者名 吉田栄介・森浩気・徐智銘	4. 巻 64
2. 論文標題 管理会計研究のための組織ライフサイクルモデル：提示と実証的検討	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 三田商学研究	6. 最初と最後の頁 71-90
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -
1. 著者名 吉田栄介・伊藤治文	4. 巻 62
2. 論文標題 富士ゼロックスの原価企画における目標達成管理	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 三田商学研究	6. 最初と最後の頁 55-71
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -
1. 著者名 吉田栄介・岩澤佳太	4. 巻 72
2. 論文標題 日本企業における管理会計の実態調査（その他の上場企業）	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 企業会計	6. 最初と最後の頁 125-129
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -
1. 著者名 吉田栄介・岩澤佳太・徐智銘・榎谷奎太	4. 巻 71
2. 論文標題 日本企業における管理会計の実態調査（東証・名証一部上場企業）	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 企業会計	6. 最初と最後の頁 122-128
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 吉田栄介・伊藤治文	4. 巻 62
2. 論文標題 原価企画の優れた実践：富士ゼロックスのコスト変動管理	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 三田商学研究	6. 最初と最後の頁 51-64
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -

〔学会発表〕 計4件（うち招待講演 0件 / うち国際学会 0件）

1. 発表者名 岩澤佳太・榎谷奎太・吉田栄介
2. 発表標題 日本企業におけるコストマネジメントの変容：過去10年間の経時的調査に基づく考察
3. 学会等名 日本管理会計学会2020年度年次全国大会
4. 発表年 2020年

1. 発表者名 吉田栄介・岩澤佳太
2. 発表標題 2. スタディグループ（代表者：吉田栄介）最終報告「日本における管理会計技法・情報利用の変容に関する研究」
3. 学会等名 日本管理会計学会2020年度年次全国大会
4. 発表年 2020年

1. 発表者名 妹尾剛好・吉田栄介・福島一矩
2. 発表標題 製造業における探索と深化，両利きの経営が日本の管理会計行動に与える影響 - 製造業との比較分析 -
3. 学会等名 日本原価計算研究学会第46回全国大会
4. 発表年 2020年

1. 発表者名 吉田栄介・岩澤佳太
2. 発表標題 スタディグループ中間報告「日本における管理会計技法・情報利用の変容に関する研究」
3. 学会等名 日本管理会計学会2019年度全国大会
4. 発表年 2019年

〔図書〕 計2件

1. 著者名 吉田栄介・伊藤治文	4. 発行年 2021年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 180
3. 書名 実践Q&A コストダウンのはなし	

1. 著者名 吉田栄介・花王株式会社社会計財務部門	4. 発行年 2020年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 147
3. 書名 花王の経理パーソンになる	

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織

氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
---------------------------	-----------------------	----

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8. 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関
---------	---------