

令和 6 年 4 月 26 日現在

機関番号：32637

研究種目：若手研究

研究期間：2020～2023

課題番号：20K13648

研究課題名（和文）予算制度がコントロールシステムとして効果的に機能する原理に関する総合的研究

研究課題名（英文）Research on the mechanism of the budgets as an effective control systems

研究代表者

榎谷 奎太（Masuya, Keita）

高千穂大学・商学部・准教授

研究者番号：30845144

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 2,600,000円

研究成果の概要（和文）：本研究は、予算を含む業績管理制度が効果的に機能する原理を解明することであった。経験的研究の結果、次の3点がわかった。第1に、予算コントロールの様態（行動支援的vs.強制的）の違いが異なる組織成果に関連する。第2に、全員参加や現場の強さといった組織コンテキストが、ハードなコントロールの構築を阻害する可能性がある。第3に、コントロール実践を優れたパフォーマンスにつなげるには、多面的なテンションを認識する必要がある。本研究は、業績管理制度がパフォーマンスに影響をおよぼすメカニズムやコンティンジェンシーを解明することで、この分野の研究に貢献する。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究の意義は、コントロール実践がパフォーマンスに影響をおよぼすメカニズムやコンティンジェンシーを解明したという点に求められる。これらの知見を蓄積する重要性は先行研究で共有されてきた。本研究は、コントロールの様態や多面的なテンションという新たな視点を援用あるいは構築することで、先行研究の課題を克服することができた。これが学術的意義である。社会的意義は、コントロールをおこなうかどうかという形式的側面ではなく、それがテンションに与える影響や、コントロールの行い方への留意が重要であることを経験的に明らかにした点に求められる。

研究成果の概要（英文）：The purpose of this study was to elucidate the principles by which performance management systems, including budgets, function effectively. The results of the empirical study revealed three points. First, different modes of budgetary control (enabling vs. coercive) are associated with different organizational outcomes. Second, organizational contexts such as full-participation and field strength may inhibit the construction of hard controls. Third, there is a need to recognize multidimensional tensions if control practices are to lead to superior performance. This study contributes to research in this area by elucidating the mechanisms and contingencies through which performance management systems affect performance.

研究分野：管理会計

キーワード：予算制度 業績管理 コントロール・スタイル ROIC テンション 定量的研究 定性的研究

様式 C - 19、F - 19 - 1、Z - 19 (共通)

1. 研究開始当初の背景

研究開始当初の研究動機は、「どのような状況で予算制度はコントロール・システムとして効果的に機能する(しない)のか」という問いの探究にあった。この問いは、類似した構造のコントロール・システムを採用しながら、その帰結に組織間でばらつきが生じていること、ならびに、その原因を特定しようとする研究が世界的に展開していることを背景としていた。具体的には、予算管理がもたらす負の側面(報告数値のごまかし、環境変化への対応の阻害など)に着目する研究や、予算の廃止に関する研究が盛んに行われてきた。一方、実態調査研究が明らかにしたのは、多くの企業が予算を利用し続け、一定程度の満足度を知覚していることであった。理論と実務の乖離から、予算の負の側面を抑制するよう、企業は予算管理を工夫して運用しているのではないかとこの着想を得た。

2. 研究の目的

本研究の目的は、予算制度がコントロール・システムとして機能する原理を経験的に解明することであった。本研究では(1) 予算制度のコントロール・スタイルと効果の関係についての実証的な分析、(2) 予算を含めた複数のコントロール・システムが優れた効果を生むメカニズムの観察と分析に着目した。また、コントロール・スタイルについての実態を確認するために(3) 実態調査に基づく基礎分析もおこなった。

3. 研究の方法

(1)~(3)の研究目的を達成するために、次の方法を採用した。まず(1)について、2014年と2018年に実施した質問票調査のデータを用いた定量的研究を実施した。また、2021年から2023年にかけて、一社を対象とした事例研究をおこなった。次に(2)について、2019年から2021年にかけて縦断的な事例データを収集し、事例研究をおこなった。最後に(3)について、旧東証一部上場企業における予算制度のコントロール・スタイルに関する基本統計量の推定や、業績・予算管理の変化についての定量的研究を実施した。

4. 研究成果

上記の(1)~(3)について、以下の発見事項を得た。

(1) 予算制度のコントロール・スタイルと効果の関係

コントロール・スタイルを、期中コントロールのスタイルと、業績評価のスタイルに区分し、異なる概念的フレームワークを構築し、定量的研究を実施した。また、コントロール・システムの導入局面における事例研究を実施することで、国レベルの要因の影響について探索的に検討した。

期中コントロールのスタイル

Adler and Borys (1996) の枠組みに基づき、予算に基づくコントロールを2つの理念系(行動支援的か、強制的か)に区分した。次に、コントロールのタイプによって成果に相違が生じるメカニズムを特定すべく、意思決定の質と政治的行動という概念に着目した。最後に、予算に基づくコントロールが意思決定の質や政治的行動を介して、組織的成果におよぼす影響を質問票調査のデータを用いて検証した。結果として、強制的なコントロールが政治的行動を助長する一方、行動支援的なコントロールが意思決定の質の向上や政治的行動の抑制を介して、優れた組織的成果に関連することが明らかになった。この結果は、予算に基づくコントロールの在り方を特定・分類し、コントロールのタイプによって成果にばらつきが生じるという一つの説明を与えるものであった。

業績評価スタイル

業績評価スタイルにおける「予算目標の重要性の側面」と「事後的な情報利用の側面」を先行研究が曖昧にしてきたことを問題視し、それぞれに相当する概念として予算目標の厳格度と裁量的調整を特定した。そのうえで、これら2つの側面の適切な組み合わせが、環境不確実性に応じて変化することを仮説とした。郵送質問票調査データに基づく分析の結果、環境不確実性が高い場合は、予算目標の厳格度を低め、裁量的調整をおこなう組織ほど、財務業績が高いことがわかった。一方、不確実性が低い場合は、厳格度を高め、裁量的調整をおこなう組織ほど、財務業績が高いことがわかった。この結果は、既述した2つの側面を明示的・同時的に考慮する必要性を経験的に示している。また、業績評価実務における裁量的調整の普及が、合理的であることを裏付けている。

国レベルの要因

投下資本利益率(ROIC)指標を新たに導入した企業を対象に、その導入から定着に至る過程に

ついてデータを収集し分析をおこなった。結果として、現場の「やらされ感」への危惧や全員参加重視といった日本の特徴が、コントロール・スタイルに大きく影響していることを発見した。具体的には、日本の部門に対する ROIC の導入においては、自律性や価値観の浸透を重視し、会計コントロールは意図的に控えられていた。一方で海外の部門においては、価値観の浸透というよりも、ROIC やその分解指標についてトップダウンで目標が提示され、機械的な形での ROIC 経営が実施されていた。

(2) 複数のコントロール・システムが優れた効果を生むメカニズム

対立的な特徴を持つコントロール実践の同時的利用が、なぜ、どのようにパフォーマンスに影響をおよぼすのかという問いを探究した。この問いは、両変数間の関係についての定量的研究がおこなわれる一方、そのメカニズムが捨象されてきたという問題意識に基づく。研究方法は、加工食品事業を営むある事業本部を対象とした縦断的な事例研究である。分析の結果、包摂、抑制、分割といった特性を持つ複数のコントロール実践の同時的利用が、組織の異なるレベルで顕在化するテンションのバランスを通じ、高いパフォーマンスに関連するという発見を得た。この結果は、次の2点において先行研究に貢献する。第1に、コントロール実践がパフォーマンスに影響をおよぼすメカニズムを理解するには、テンションを多元的に認識する必要がある。第2に、テンションは不安定な性質であり、組織の異なるレベルで顕在化するので、組織階層や時間の視点から、コントロール実践の機能性を理解する必要がある。

(3) 業績・予算管理についての実態把握

5年毎に3度(2009年, 2014年, 2019年)おこなわれた実態調査データを用い、日本企業における管理会計の実践とその根底にある思想に変化が生じているか、生じている場合には、それがどのような変化かといった問いに答えるべく、仮説構築的な研究をおこなった。他の実態調査データを参照し、本研究の分析結果と統合的に解釈することで、発見事項の妥当性向上に努めた。

結果として、次の2つの仮説を発見するに至った。1つは、資本効率性や貸借対照表の重視ではなく、営業利益を代表とする損益計算書上の指標をタイトに管理する傾向である。2009年調査から2019年調査にかけて、財務指標の重視、業績目標水準の上昇、予算目標の固定的維持、本社経理部門による予算管理業務重視度の高まりといった傾向がデータ上で確認され、これらはすべて計数管理の強度が上がっていることを示している。他の実態調査を確認すると、重視する業績指標は依然として売上高や営業利益であり、貸借対照表関連の指標はあまり重視されていない。投資が抑制されている実態も他の調査で確認されている。これらのことは、損益計算書上の数値を短期的に改善しようとする姿勢を示唆する。

もう1つは、調査対象企業全体には資本効率性を重視する姿勢が見られないものの、一部の企業群で変化の兆候が見られるということである。分析の結果、他の技法とは異なり、投資の意思決定に関する技法(製品ポートフォリオ分析、投資の経済性評価技法など)と効果との相関関係の強まりが確認された。このことは、投資マネジメントに意欲的に取り組む企業ほど、高い効果を楽しんでいる傾向にあることを示している。つまり、実質的效果を享受できる水準で投資マネジメントに取り組む企業の増加が示唆される。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計10件（うち査読付論文 5件 / うち国際共著 0件 / うちオープンアクセス 5件）

1. 著者名 榎谷 奎太	4. 巻 83
2. 論文標題 価値ベースの企業経営の日本的なカスタマイズ：ROI指標の活用についての事例研究	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 産業経理	6. 最初と最後の頁 123 ~ 134
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 榎谷 奎太	4. 巻 32
2. 論文標題 競合する要求の実現とマネジメント・コントロール：テンションのマネジメント過程の縦断的事例研究	5. 発行年 2024年
3. 雑誌名 管理会計学	6. 最初と最後の頁 141 ~ 159
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） 10.24747/jma.32.1_141	査読の有無 有
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 Keita Masuya, Keita Iwasawa, Yudai Onitsuka	4. 巻 -
2. 論文標題 Rationality of Influenceability Principle in Practice: Examining Performance Outcomes Based on U-shaped Perspective	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 SSRN Electronic Journal	6. 最初と最後の頁 1-35
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 榎谷奎太	4. 巻 842
2. 論文標題 株主重視の企業経営と管理会計の変化	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 三色旗	6. 最初と最後の頁 23-31
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 榎谷奎太	4. 巻 56
2. 論文標題 資本コスト経営における管理会計実務の課題と処方箋：臨床的知識の形成	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 高千穂論叢	6. 最初と最後の頁 119-162
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 Masuya, Keita. and Yoshida, Eisuke	4. 巻 33
2. 論文標題 Multidimensional performance evaluation styles: Budget rigidity and discretionary adjustments	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 Pacific Accounting Review	6. 最初と最後の頁 64-80
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) 10.1108/PAR-07-2019-0089	査読の有無 有
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 岩澤佳太, 榎谷奎太, 吉田栄介	4. 巻 30
2. 論文標題 日本企業におけるコストマネジメントの変容：原価企画に関する5年毎の郵送質問票調査に基づく分析・考察	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 管理会計学	6. 最初と最後の頁 37-53
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) 10.24747/jma.30.1_37	査読の有無 有
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 榎谷奎太, 岩澤佳太, 吉田栄介	4. 巻 13
2. 論文標題 日本企業における業績管理の変化と変容：10年分の実態調査データに基づく分析と考察	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 メルコ管理会計研究	6. 最初と最後の頁 3-20
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 有
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 榎谷奎太	4. 巻 55
2. 論文標題 予算制度の利用とその効果：実態調査の結果報告	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 高千穂論叢	6. 最初と最後の頁 93-121
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 榎谷奎太	4. 巻 29
2. 論文標題 予算管理における診断的コントロールの質：多様な効果の発生原理の探求	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 管理会計学	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) 10.24747/jma.29.1_71	査読の有無 有
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6件 (うち招待講演 0件 / うち国際学会 0件)

1. 発表者名 榎谷奎太, 岩澤佳太, 鬼塚雄大
2. 発表標題 自律的組織における管理可能性の水準・操作・影響：学習塾における社内アンケート調査に基づく検証
3. 学会等名 日本管理会計学会2023年度年次全国大会
4. 発表年 2023年

1. 発表者名 森浩気, 藤田志保, 岩澤佳太, 榎谷奎太
2. 発表標題 管理会計の継続的な発展を実現する要因：X社の環境経営におけるドメインの機能
3. 学会等名 日本原価計算研究学会第49回全国大会
4. 発表年 2023年

1. 発表者名 榎谷奎太
2. 発表標題 価値ベースの業績指標の現場浸透：事例研究
3. 学会等名 日本原価計算研究学会第49回全国大会
4. 発表年 2023年

1. 発表者名 榎谷奎太
2. 発表標題 ダイナミック・テンションの創造に向けたMCSの再設計：マトリックス組織の導入事例
3. 学会等名 日本原価計算研究学会第47回全国大会
4. 発表年 2021年

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年度全国大会
4. 発表年 2020年

1. 発表者名 榎谷奎太・岩澤佳太・吉田栄介
2. 発表標題 日本企業における業績管理の変容：過去10年の実態調査データに基づく経時的分析
3. 学会等名 日本会計研究学会第79回全国大会
4. 発表年 2020年

〔図書〕 計2件

1. 著者名 吉田 栄介、森 浩気、榎谷 奎太、岩澤 佳太、徐 智銘、福島 一矩、妹尾 剛好	4. 発行年 2022年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 256
3. 書名 日本の管理会計の変容	

1. 著者名 加登 豊、吉田 栄介、新井 康平	4. 発行年 2022年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 344
3. 書名 実務に活かす管理会計のエビデンス	

〔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
---------	---------