

科学研究費助成事業 研究成果報告書

令和 4 年 6 月 18 日現在

機関番号：32404

研究種目：研究活動スタート支援

研究期間：2020～2021

課題番号：20K22126

研究課題名(和文)分権的組織における業績管理システムの設計と運用の相互作用効果

研究課題名(英文) Interaction effects between the design and usage of performance management systems in decentralized organizations

研究代表者

鬼塚 雄大 (ONITSUKA, Yudai)

明海大学・経済学部・講師

研究者番号：30875985

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 500,000円

研究成果の概要(和文)：本研究では、業績管理システムの設計上の特徴に適合的な運用方法が存在することを示した。具体的には、(単一の)財務指標のみに着目するような伝統的業績管理システムを採用する場合には、運用プロセス、特に上位マネジャーと下位マネジャーとの情報伝達プロセスにおいて、業績管理システムの設計面における不足分(業績評価指標として設定されていない重要成功要因)に関する情報を補完することが必要となる。他方、包括的業績管理システムを採用する場合には、例外管理的な運用方法が効果的であるが、トップ・マネジメントなどの上位マネジャーと下位マネジャーとの情報交換が活発であるほど、より効果的となることが明らかとなった。

研究成果の学術的意義や社会的意義

先行研究では多くの場合、業績管理システムは設計されたと同時に効果を発揮するものと捉えられ、システムをどのように扱うかという運用面は看過されてきた。また、数少ない運用面に着目した研究ではシステムの運用方法のみを抽出しようと試み、設計面との相互作用効果を想定していなかった。対して本研究は、先行研究において看過されてきた業績管理システムの運用面を包含し、設計面と運用面との相互作用効果に関する経験的証拠を提示している。これは、先行研究から発展した本研究の特色であり、「どのような業績管理システムをどのように運用すればよいのか」を示している点で実務に大きな貢献をもたらしている。

研究成果の概要(英文)：This study shows that there are usages that are compatible with the design features of performance management systems. Specifically, when adopting a traditional performance management system that focuses only on a (single) financial indicator, the operational process, especially the information transfer process between higher managers and lower managers, needs to be supplemented with information on the critical success factors that are lacking in the design of the performance management system (critical success factors not set as performance evaluation indicators) in the operational process, especially in the process of communicating information between upper managers and lower managers. On the other hand, when a comprehensive performance management system is adopted, it was found that not only diagnostic use but also information exchange between top management and other higher-level managers and lower-level managers is effective.

研究分野：マネジメント・コントロール、業績管理、管理会計

キーワード：業績管理システム 業績管理システムの設計 業績管理システムの運用 相互作用効果 分権的組織
多国籍企業 経営企画部門

1. 研究開始当初の背景

管理会計、業績管理システム研究においては、財務指標のみを業績評価指標・尺度として用いることの限界が指摘され、非財務指標を含んだ業績管理システムの有用性が主張され、今日、様々な業績管理システムが活用されている。伝統的な財務指標(例えば、売上高や営業利益など)のみを業績評価指標・尺度としている極めてシンプルな設計のものから、バランスト・スコアカードのように非財務指標を含めた多様な指標・尺度を設定した包括的業績管理システムまで、その幅は広い。しかしながら実際には、(有用性の高い)非財務指標の設計は難しく、バランスト・スコアカードをはじめとする包括的業績管理システムは、企業に採用されることも多くなく、さらには包括的業績管理システムを採用していても、必ずしもその有用性を発揮できないこともまた既存研究によって示されてきた。

業績管理システムは、分権的組織において戦略の成功裏な実行に寄与し、組織活動において重要かつ、効果的であるという証拠が多くの研究によって示されてきた。しかしながら、上述のように、研究間のコンセンサスの欠如、および理論-実務間のギャップもまた長らく指摘されてきた。したがって、業績管理システム研究において、現在重要な論点となっているのは、なぜ業績管理システムの有効性を享受できる組織とそうではない組織が存在するのか、という点である。すなわち、同様の特徴を持つ業績管理システムを活用していてもすべての企業が一樣にその効果を発揮することができていないことが確認されているが、それがなぜかについて解明に至っていないのである。

こうした先行研究に残された課題を解決するためには、業績管理システムの設計 (design) とその運用 (use) という2側面を統括的に捉え、その両側面 (の関係性) から業績管理システムの影響メカニズムを検討する必要性が指摘される。しかしながら、既存研究のほとんどが設計面に着目し、運用の側面を看過している。また、設計面に着目した研究の多くは研究成果のコンセンサスの欠如という課題に対し、研究技法の精緻化などを目指し、実際の企業においてどのようにして業績管理システムが運用されているのかという実務的側面をおろそかにしてきたことが指摘できる。

そこで本研究では、分権的組織において設計上同様な特徴を持つ業績管理システムであっても、その運用方法によってマネジャーの意思決定行動に与える影響が異なることを実証的に示すことを志向していた。具体的には、トップ・マネジメントなど上位のマネジャーによる業績管理システムの運用方法とその影響についての分析フレームワークを構築し、構築されたフレームワークを用いて下位のマネジャーの意思決定行動に与える影響が異なることを検証することで、先行研究に残された課題の解明を目指していた。

2. 研究の目的

上述の通り、既存研究では多くの場合、業績管理システムは設計されたと同時に効果を発揮するものと捉えられ、システムをどのように扱うかという運用面は看過されてきた。また、数少ない運用面に着目した研究ではシステムの運用方法のみを抽出しようと試み、設計面との相互作用効果を想定していなかった。そこで本研究は、先行研究において看過されてきた業績管理システムの「運用」へと着目し、設計面 (設計上の特徴) と運用面 (運用方法) との相互作用効果を検討することで、設計上同様の (あるいは類似した) 業績管理システムであってもその運用方法によりマネジャーへと与える影響が異なることを実証的に示すことを研究目的としていた。

3. 研究の方法

研究目的達成のために、定量データを収集し、業績管理システムの設計と運用との相互作用効果についての実証を試みた。具体的には、主にこれまで研究代表者が行ってきた調査 (郵送質問票調査 (2016年在日子会社を対象とした調査、2018年東証一部上場事業部制組織を対象とした調査、2020年東証一部上場企業を対象とした調査)) に基づき、統計分析を行った。

4. 研究成果

本研究の目的に対する主たる研究成果として、業績管理システムの設計上の特徴に適合的な運用方法が存在することを示した点があげられる。特に本研究では、先行研究において包括的業績管理システムの有用性が主張される一方で、実際には財務指標を極めて重視するような業績管理システムを設計している企業も多いという実務を反映し、業績管理システムの設計上の特徴として包括的業績管理システムとしての特徴 (包括性) および好対照な特徴として財務指標に (のみ) 主眼を置くような業績管理システムを検討した。

他方、運用方法については、主としてロバート・サイモンズによって提唱された診断的運用 (Simons, R. 2000. *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. Prentice Hall (伊藤邦雄監訳, 2003. 『戦略評価の経営学: 戦略の実行を支える業績評価と会計システム』ダイヤモンド社)) に着目した。ここで、診断的運用とは、事前に設定された目標の達成プロセスにおいて、例外的に目標を大きく逸脱する事象が起きた場合 (あるいはそ

の可能性が高い場合)にのみ、原因を分析し、軌道修正するために部下に対してアクションを起こすような例外管理的な運用方法を指す。しかしながら、この運用方法(のフレームワーク)については、いくつかの限界も指摘されている。そこで、本研究では、診断的運用に加えて、トップ・マネジメント - マネジャー間の情報伝達プロセスにも考慮した。具体的には、トップ・マネジメント - マネジャー間の情報交換の頻度とその際の内容に着目している。

効果変数(被説明変数)としては、マネジャーの全社戦略に整合的な意思決定行動を設定した。これは、業績管理システムの主たる目的が分権化された大規模組織における全体と部分との整合による組織目標の達成であり、それはトップ・マネジメントが業績管理システムを通じてマネジャーの意思決定行動に影響を与えた結果であるためである。

研究方法に既述のデータに基づいた分析の結果、まず、(単一の)財務指標のみに着目するような伝統的業績管理システムを採用する(設計上の特徴とする)場合に、診断的に運用するとマネジャーの意思決定行動にネガティブな影響、つまりマネジャーの全体最適となる意思決定行動を阻害する可能性が示唆された。しかしながら、運用プロセス、トップ・マネジメントとマネジャーの情報伝達プロセスにおいて、業績管理システムの設計面における不足分(業績評価指標として設定されていないような重要成功要因)に関する情報を補完することで、マネジャーの全体最適となる意思決定行動が促進されることも明らかとなった。これは、多様な情報を事前に指標として設定することが必ずしも有効とは限らないといった先行研究の主張とも整合的である。

他方、包括的業績管理システムを採用する(設計上の特徴とする)場合には、診断的な運用方法が効果的であり、さらにトップ・マネジメントと下位マネジャーとの情報交換が活発であるほど、より効果的となることが明らかとなった。しかしながら、トップ・マネジメントからマネジャーに対して、包括的業績管理システムに業績評価指標として設定されていない情報を追加することによって、包括的業績管理システムの診断的運用は効果的ではなくなる可能性も示された。包括的業績管理システムは全社戦略に関連付けて、網羅的に財務、非財務指標が設定されており、情報量としては多い。それに加えてさらに追加的な情報を与えることで、意思決定者が複雑な情報処理を強いられ、全ての情報を十分に活用できないという状況を想定できる。

これらの結果からは、マネジャーの意思決定行動に必要な情報が提供されるか、情報に関する共通の基盤をもつか否かによって、フィードバックを含めた情報交換の成否は左右されると指摘できる。業績管理システムが財務指標のみを重視するような設計である場合、上下間において情報の非対称性が生じていることが推察可能であり、包括的業績管理システムを設計している場合とは対照的に十分な情報に関する共通の基盤を持つとはいえない。すなわち、財務指標を強調するような業績管理システムを診断的に運用する際の問題については、不足している情報について、フィードバックを通じてマネジャーに提供することで、財務指標を強調するような業績管理システムの診断的運用の問題点を克服できる可能性がある。

上記を明らかにしたことは次の意義を持つ。第1に、業績管理システムの設計と運用との相互作用についての経験的証拠を蓄積した点があげられる。近年、業績管理システム研究のみならずマネジメント・コントロール・システム研究において、システムの設計面と運用面との相互作用を検討する研究の必要性が主張されてきた。しかしながら、特に業績管理システム研究ではここ最近になるまで設計面と運用面の相互作用を検討するような研究はほとんど見られない。対して本研究は、設計面と運用面との相互作用に着目し、どのような業績管理システムを(設計面)どのように運用することで(運用面)マネジャーの意思決定を全体最適とするのかについて、経験的証拠を提示した意義は大きい。

第2に、フィードバックを中心とした会計情報の伝達の側面を検討した点があげられる。既存研究、特にサーベイ調査を行うような量的研究では、主に業績管理システムを一連の経営管理活動にどの程度活用するかといった視点からのみ業績管理システムの運用を捉えて観測することが多かった。対して本研究では、業績管理システムの運用プロセスにおける情報伝達プロセスの側面を考慮し、重要となる情報交換の頻度や内容が異なることを示した点で本研究は既存研究による知見を発展させている。

さらに、実務に対するインプリケーションも提示している。本研究では業績管理システムの設計上の特徴として先行研究で取り上げられてきた包括的業績管理システムとしての特徴(包括性)のみならず、好対照な特徴として財務指標を強調するような業績管理システムも検討した。既存研究ではこれまで、非財務指標を含んだ業績管理システムの有用性が主張されてきたが、実際には、有用性の高い非財務指標の設計は難しい。対して本研究では、非財務指標を設定しない、あるいはできないケースも想定し、財務指標(のみに)頼るような業績管理システムについて、それが有効となるような運用方法、およびマネジャーに悪影響をもたらすような運用方法を提示している。フィードバック等の情報交換の際に、マネジャーの意思決定に必要な情報を補完的に伝達することの重要性など、具体性を伴っている点は実務にとっても意義深いといえよう。

主たる研究成果に加えて、本研究では、先端的な業績管理システムの設計上のフレームワークといえる包括的業績管理システムの設計原理や、各種運用方法がトップ・マネジメントなどの上位マネジャーと下位マネジャーとの関係性によって異なることも経験的指摘をともなって指摘している。具体的には、在外子会社がどのような現地利害関係者からの影響を強く受けているかなど、在外子会社の置かれている環境や特性によって本社による業績管理システムの運用の影響が異なる、すなわち、在外子会社の意思決定行動を全社戦略に整合させるといった意味で効果

的な運用方法が異なることを示している。在外子会社がどのような現地利害関係者と強い関係にあるかによって業績管理システムの影響が異なることを示したことは、研究結果に関する一貫性の欠如という先行研究の課題に対しての解決策を提示しているといえる。さらに、業績管理システムの設計と運用に深く関連するとされる経営企画部門について、その業務特性と業績管理システムとの関係性の一端も解明した。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計4件（うち査読付論文 3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 鬼塚雄大	4. 巻 第34巻2号
2. 論文標題 マネジャーの意思決定行動に対する業績管理システムの設計上の特徴と運用方法の相互作用効果	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 明海大学経済学論集	6. 最初と最後の頁 1-12
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 横田絵理、鬼塚雄大	4. 巻 第65巻1号
2. 論文標題 日本企業の経営企画部門の役割：コントローラーとしての視点	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 三田商学研究	6. 最初と最後の頁 91-106
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 鬼塚 雄大	4. 巻 第12巻2号
2. 論文標題 分権的な多国籍企業における在外子会社管理：業績管理システムの運用と埋め込み度への着目	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 メルコ管理会計研究	6. 最初と最後の頁 63-80
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） 10.14987/mjmar.12.2_63	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 鬼塚 雄大	4. 巻 第44巻2号
2. 論文標題 業績管理システムの運用に関する文献レビュー	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 原価計算研究	6. 最初と最後の頁 161-174
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） 10.20747/jcar.44.2_161	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3件（うち招待講演 0件 / うち国際学会 0件）

1. 発表者名 鬼塚雄大
2. 発表標題 運用方法による業績管理システムの効果の相違
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 横田絵理、鬼塚雄大
2. 発表標題 効果的なマネジメント・コントロール・システム構築における経営企画部門の貢献
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 横田絵理、鬼塚雄大
2. 発表標題 わが国マネジメント・コントロールにおける経営企画部門の実態
3. 学会等名 日本会計研究学会第79回大会
4. 発表年 2020年

〔図書〕 計0件

〔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
---------	---------