

科学研究費助成事業（科学研究費補助金）研究成果報告書

平成 24 年 5 月 7 日現在

機関番号：34315

研究種目：若手研究（B）

研究期間：2009 ～ 2011

課題番号：21730386

研究課題名（和文）

新製品開発戦略の「戦略化」プロセスにおける管理会計の役割に関する実践論的研究

研究課題名（英文） Practice-based study in the role of management accounting in new product development "strategizing"

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

研究成果の概要（和文）：

本研究では、日常的な予算管理実践からどのように新製品開発戦略が創発するのかを実践論的研究によって検討した。その結果、集約的財務指標、新製品開発の短期化のもとで予算管理プロセスを議論の場として用いることで、会計と行動計画のリズムの調和の乱れをきっかけに戦略的適応、製品イノベーションが可能になっているだけでなく、予算管理プロセスが新製品開発の基礎である人的資本の構築の場を提供し、組織能力を向上させていることが明らかになった。そのうえで、予算管理の運用においては管理会計リテラシーが重要であることを指摘した。

研究成果の概要（英文）：

In this research, I consider how budgetary management routine contributes to emerging new product development strategy in terms of practice-based view. As a result of the research, I found that through the discussion in the budgetary management process under the condition of use of aggregative financial measures and shortening of new product development process, not only strategic adaptation and product innovation are enabled with the interruption of harmonization between budget and action plan, but also organizational capability which forms the foundation of new product development is developed. And I pointed out that management accounting literacy of managers is significant in budgetary management process.

交付決定額

（金額単位：円）

	直接経費	間接経費	合計
2009年度	700,000	210,000	910,000
2010年度	700,000	210,000	910,000
2011年度	500,000	150,000	650,000
年度			
年度			
総計	1,900,000	570,000	2,470,000

研究分野：会計学

科研費の分科・細目：経営学、会計学

キーワード：管理会計，戦略化

1. 研究開始当初の背景

研究開始当初、管理会計は戦略の策定や新製品開発には有用ではないと多くの批判に

さらされていた。そんななかで、関連する研究領域として以下のような研究蓄積と課題があった。

(1) 「戦略化」「戦略管理会計」研究

「戦略化」について、ルーティンと戦略形成の関係に関する研究はようやく体系的に探求され始めたところであり、知見を蓄積する段階にある。戦略化は、戦略プロセス研究と戦略形成プロセスを対象にするという点で密接な関係にあるが、プロセス研究が組織レベルを対象とし機能主義的であるのに対し、戦略化研究は行為者レベルを対象とし実践論的である。また、管理会計の分野では「戦略管理会計」という名のもとに技法が開発されたが、実務では活用されておらず、戦略に対する管理会計の役割はまだ明らかにはされていない。

(2) 新製品開発管理会計

新製品開発管理会計について、日本では原価企画を中心に成果が蓄積され、原価企画の仕組み、成功要因などが明らかにされ、海外では、新製品開発におけるマネジメント・コントロールの役割やスタイルについて、その規則性が明らかにされた。しかし、これらは、機能主義的であり、新製品開発において管理会計情報が実際に行為者たちによってどのように理解され、どのように利用され、どのような意味をなしているのか、ひいては実践において行為者の認識する管理会計の意義・役割については深く検討されていない。

(3) 方法論

実践論的研究では、管理会計自体の解明ではなく現実に対する影響力に焦点が当てられており、その対応として機能主義的研究との接点の模索が挙げられている。

2. 研究の目的

上記の状況のなか、本研究は、製品ラインナップ戦略などの新製品開発戦略の「戦略化(strategizing)」プロセスにおける管理会計の役割を実践論(解釈)的ケース研究によって明

らかにすることを主目的とした。そのうえで、ケース企業の新製品開発関係者に対してアンケート調査を行うことで、実践論的・定性的研究と機能主義的・定量的研究の補完関係を認識し、方法論的統合を試みるものであった。ここで、「戦略化」とは、ルーティンにおける局所的な相互作用のもとでの戦略の維持・形成・展開プロセスを描き出す視点であり、実践論的研究によって遂行される。実践論的研究とは、行為者の理解を通じて管理会計の役割を説明しようとする研究方法論である。機能主義的研究が、現象をその文脈から切り離し、行動・構造を規則化するのに対し、実践論的研究では管理会計の役割・機能といった社会的現実とは人々の相互作用を通じて主観的に形成されると考え、会計と社会組織の相互構成的な関係を分析する。

3. 研究の方法

本研究の目的を達成するために、以下の3点を行った。

(1) 「戦略化」に関する実践論的ケース研究

戦略化に関する実践論的ケース研究は、株式会社バッファローでの聞き取り調査を中心に行った。実践論的ケース研究では、新製品開発戦略の戦略化プロセスに関与している行為者の理解が必要であるため、インタビューは事業本部長、事業部長、製品管理者、マーケティング管理者・担当者、開発管理者・担当者、営業管理者・担当者に対して行った。また、製品特性の理解と管理会計の役割への理解の関係もみるため、バッファローの全製品カテゴリに対して調査を行った。バッファロー以外では、チタカ・インターナショナル・フーズ株式会社において同様のフィールド研究を行った。

また実践論的研究として、方法論レベルでの検討を行った。そこでは、解釈的研究方法

として、実践理論やエスノメソドロジー、アクターネットワーク理論といった社会理論を中心に検討を進めた。

(2) アンケート調査

上記(1)での知見をもとに、アンケート調査を行った。アンケート調査は、機能主義的な研究方法論に立脚し、定量的に行う。アンケートは日本の証券全市場の上場会社のうち製造業に属する企業(1609社)に対し行い、176社からの回答を得た。

(3) 実践論的研究と機能主義的研究の方法論的統合

上記(1)の実践論的研究と、それを受け行った(2)の機能主義的アンケート調査の成果を検証することで、実践論的研究と機能主義的研究の補完関係を認識し、方法論的統合を試みた。

また、適宜、その成果を海外・国内の学会(European Accounting Association(EAA), Global Management Accounting Research Symposium(GMARS), 日本管理会計学会)で報告し、研究の独創性、頑強性を確認し、洗練化を行った。

4. 研究成果

本研究を通じて、以下の点が明らかになった。

(1)株式会社バッファローでは集約的財務指標、新製品開発の短期化のもとで予算管理プロセスを議論の場として用いている。そのなかで、新製品開発における製品ロードマップが、環境変化に対する柔軟な資源配分を可能にしている一方で、予算は診断型の会計コントロールとして利用されるため、当初は予算と整合的であったものが、時間の経過とともに予算と製品ロードマップの間にずれが生じていく。そのさま

を個別具体的な事例から明らかにした。それは、時間の流れから考えると、予算管理が日常のルーティンに一定のリズムを与え続けるのに対し、当初は予算に調和する形であった製品ロードマップが、環境変化に対応することで、主として新製品開発に遅れが生じ、予算のリズムとは調和せず、ルーティンのリズムが崩れると理解される。そして、そのリズムを取り戻すために、製品イノベーションが起こるのである。このような会計と行動計画のリズムの調和の乱れをきっかけに戦略的適応、製品イノベーションが可能になっているだけでなく、この予算管理プロセスが下位の管理者のもとでなされていることで予算管理プロセスは新製品開発の基礎である人的資本の構築の場を提供し、組織能力も向上させている。ただし、ケース企業の予算管理の運用においては管理会計リテラシー(予算管理などの管理会計の位置づけ・役割への理解等、管理会計を取り扱う能力)が重要であったことは留意すべきであり、会計を用いる管理者という人の要素と会計という制度の相互作用は今後、さらに検討していくべき課題である。

これらの発見および指摘は、予算管理が日常の業務において影響をもつ現場に着目する実践論的研究方法論によって可能になったことであり、これまでの機能主義的な予算管理研究が、機械的組織観、サイバネティックプロセスを前提に上位者の視点から、コントロール・業績評価重視で蓄積されてきた知見と比して、これまで着目されてこなかった予算管理の役割、しかもこれまで批判されてきた戦略・イノベーションに対する予算管理の役割を明らかにしたという点で一定の貢献が認められよう。また、これは、予算管理研究の基本的な視座の転換を促すものであり、予算管理の今後の展望をひらくものでもある。

(2)これらの経験的事実を実践論的研究として、

観察するために、研究方法論についても検討を行った。管理会計分野では近年、アクターネットワーク理論やシャツキの実践理論が援用されることが多いが、そんななかエスノメソドロジーの可能性を探求した。そして、エスノメソドロジーの「行為の連続性」「相互理解」という観点から、現代の下位管理者レベルでの相互作用を伴う予算管理実践を捉えるうえでは有用であり、管理会計研究に新たな知見を与えうることを確認した。これは、管理会計研究の新たな視座として、位置づけられるものである。今後は、エスノメソドロジーを用いて管理会計実践を理解することで、その貢献可能性を示していく必要がある。

(3) ケーススタディ研究の知見をもとにアンケート調査を行った。そこでは、予算と行動計画のリズムのずれとそれをうめるための新製品開発という関係を検証するために、予算目標の改訂の頻度と行動計画の改訂の頻度という観点から簡単な分析を行った。その結果、予算を固定的な目標として用い、行動計画を頻繁に見直す企業ほどイノベーションのスコアが高いことが明らかになった。これは、実践論的なケーススタディ研究による新たな知見が、機能主義的な定量的研究においても支持されるものであり、より頑健な新たな理論構築の可能性を拓くものである。しかし、まだアンケートには検討すべき点が残されており、今後、アンケートを改善しながら、より厳密な理論の構築を試みる必要がある。

(4) 最後に、実践論的定性的研究で得られた知見をもとに機能主義的な定量的分析を検討することでその統合可能性を探った。その一つとして研究パラダイム等について文献研究を行った。研究者に対する業績評価制度が、パラダイム選択に影響を与え、1つのパラダイムに固執する状況を作り出し、さらにはトップ学術誌がパラダイムに備えられた科学性を求めるがために理論と実務がますます乖離していくこと、逆に決まったパラダイムの存在

は、個々の研究者にとっては研究の効率性に影響を与えているが、学術的知識全体にとって、本当に意味ある知識なのかは定かではなく、パラダイムの分裂は社会にとって必ずしもいい影響を与えているとはいえず、より良い知識体系を構築するためにはパラダイム間対話を行うことが重要であると考えられていることを明らかにした。また、上記の成果から、実践論的ケーススタディによって機能主義的研究では必ずしも明らかにはされてこなかった理論を探索的に構築し、機能主義的定量的研究によってその統計的一般性を検証し、頑健性を高めるといふ、研究方法論間の補完関係の検証がなされた。

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4件)

- ① 堀井悟志 「予算管理研究の視座の変化と今後の展望」『立命館経営学』第51巻第1号, 2012年, 41-57ページ, 査読なし。
- ② 堀井悟志 「予算管理を介した組織能力向上の可能性」『立命館経営学』第49巻第6号, 59-80ページ, 2011年, 査読なし。
- ③ 堀井悟志 「イノベーションにおける管理会計の役割(2)」『企業会計』第61巻第10号, 108-109ページ, 2009年, 査読なし。
- ④ 堀井悟志 「イノベーションにおける管理会計の役割(1)」『企業会計』第61巻第9号, 108-109ページ, 2009年, 査読なし。

[学会発表] (計6件)

- ① Horii, S. and Y. Li "The Role of Management Accounting in Strategizing: A Case Study on Formulating Corporate Strategy" Global Management Accounting Research Symposium, 2011年6月22日, 国際学会報告, シドニー (オースト

- ラリア)。
- ② Horii, S. and Y. Li "The Role of Management Accounting in Strategizing: A Case Study on Formulating Corporate Strategy" European Accounting Association 34th Annual Congress, 2011年4月22日, 国際学会報告, ローマ (イタリア)。
 - ③ 堀井悟志「適応的反復行動としての予算管理—会計のリズムと製品イノベーション—」日本管理会計学会 2010年度第2回関西・中部部会, 2011年2月26日, 岡山大学 (岡山県)。
 - ④ Akroyd, C., S. Horii, N. Sawabe and Y. Kazusa "Management Control for Product Innovation in a Rapidly Changing Environment" European Accounting Association 33th Annual Congress, 2010年5月19日, 国際学会報告, イスタンブール (トルコ)。
 - ⑤ Akroyd, C., S. Horii, N. Sawabe and Y. Kazusa "Management Control for Product Innovation in a Rapidly Changing Environment" Global Management Accounting Research Symposium, 2009年6月19日, 国際学会報告, コペンハーゲン (デンマーク)。
 - ⑥ Akroyd, C., S. Horii, N. Sawabe and Y. Kazusa "Management Control for Product Innovation in a Rapidly Changing Environment", 日本管理会計学会九州部会, 2009年4月25日, 中村学園大学 (福岡県)。

[その他]

ホームページ等

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