

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 25 年 5 月 9 日現在

機関番号：32612

研究種目：基盤研究（C）

研究期間：2010～2012

課題番号：22530491

研究課題名（和文） テンション・マネジメントの管理会計に関する経験的研究

 研究課題名（英文） Empirical research about management accounting
for tension management

研究代表者

吉田 栄介（YOSHIDA EISUKE）

慶應義塾大学・商学部・教授

研究者番号：20330227

研究成果の概要（和文）：テンション・マネジメントとしての管理会計機能を探究した結果，第 1 にトヨタの原価企画の事例研究から，会議体を通じたマイルストーン管理体制の整備やサプライヤー企業との協働，社内・社外ベンチマーキングの強化が，テンション・マネジメントのために重要なインターラクティブ・ネットワークとして機能していたことを発見した。第 2 に郵送質問票調査から，（1）製造業の原価企画においてある程度の挑戦的目標原価が有効であること，（2）業種を問わず原価企画における部門間協働が有効であることが示唆された。

研究成果の概要（英文）：The research focuses on a role for tension management as a new function of management accounting. First, we found that some elements which mile stone management with some meetings, co-working with supplier companies and reinforcement of benchmarking among departments or companies work as interactive networks which were a critical element for successful tension management from a case study about target cost management for Toyota. Second, we suggested that (1) a moderate challenging target level were effective at manufacturing companies, and (2) co-working among different departments were effective regardless of a type of industry from a mail survey.

交付決定額

（金額単位：円）

	直接経費	間接経費	合計
2010 年度	1,200,000	360,000	1,560,000
2011 年度	1,100,000	330,000	1,430,000
2012 年度	900,000	270,000	1,170,000
年度			
年度			
総計	3,200,000	960,000	4,160,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：管理会計

1. 研究開始当初の背景

（1）近年，R.Simons が提唱したコントロール概念（Simons, 1995, 2005）に関する実証研究が盛んであり，例えばインターラクティブ・コントロールは，製品イノベーションの組織業績への影響を強化すること（Bisbe and Otley, 2004）や，業績評価システムのインターラクティブな利用は組織能力を高め，診断

的利用は組織能力を低める（Henri, 2006）ことが示されてきた。

（2）加えて，コントロールシステムは二者択一ではなく，相互依存的，補完的であることも分かってきた。例えば業績評価はある状況下で診断的にもインターラクティブにも

利用されることや(Marginson, 2002; Widener, 2007), インターラクティブ・コントロールシステムの便益を増加させるのは, 診断的コントロールシステムの構造化されたフォーマルなプロセスであること(Widener, 2007)などが示されてきた。

このようにコントロールシステムを独立的ではなく, 相互関係において捉える彼らに共通する視点として, 2つのコントロールシステム間のテンションに注目している。テンションとは, 組織に本来的に内在する緊張状態であり, マネジメント・コントロールシステムの診断的およびインターラクティブな利用が創造する良好な緊張状態をダイナミック・テンションと呼ぶ(Henri, 2006)。

(3) これらの研究を受けて, 吉田(2007)はテンション・マネジメントとしての管理会計という視座に立ち, 不確実性の高い競争環境下における企業のマネジメント・コントロールシステムの2つの特徴を提示した。第1は2つのコントロール・モードの補完的利用であり, 第2は設定目標や業績評価のために用いる尺度や情報の変化である。つまり, 柔軟で差別的な戦略を遂行・創発するため, 財務情報に代表される伝統的な管理会計情報の活用だけでなく, 非財務・管理会計情報の適切な活用が必要であり, その如何が組織成果・業績に影響する。ただし, 複数の目標値や業績評価尺度の設定は, 同時に, 複数尺度間のトレードオフ状況(生来的なテンション)を作り出し, 組織成果・業績に正負双方の影響をおよぼすことが懸念される。

(引用文献)

- Bisbe, J. and Otley, D.(2004) The effect of the interactive use of management control systems on product innovation, *Accounting, Organizations and Society*, 29, 709-737.
- Henri, J. (2006) Management control systems and strategy: a resource-based perspective, *Accounting, Organizations and Society*, 31, 529-558.
- Marginson, D. E. W. (2002) Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a U.K. organization, *Strategic Management Journal*, 23, 1019-1031.
- Simons, R. (1995) *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press.
- Simons, R. (2005) *Levers of Organization Design*, Boston: Harvard Business School Press (谷武幸・窪田祐一・松尾貴巳・近藤隆史訳(2008)『戦略実現の組織デザイン』中央経済社).
- 吉田栄介(2007)「管理会計の組織プロセス

への影響: ダイナミック・テンションの創造に向けて」『三田商学研究』第50巻第1号, 19-32頁。

Widener, S. K. (2007) An empirical analysis of the levers of control framework, *Accounting, Organizations and Society*, 32, 757-788.

2. 研究の目的

研究の全体構想は, テンション・マネジメントとしての管理会計という新たな視座に立ち, 管理会計の機能・役割を解明することにある。その中で本研究の具体的な目的は, 第1にダイナミック・テンションの創造における各管理会計技法の役割を探究することであり, 第2にテンション・マネジメントとしての管理会計の機能・役割を, 特に「業務目標設定」と「コントロール・モード」に焦点を当て, 実証的に明らかにすることである。

3. 研究の方法

上記の研究目的を達成するために2つのアプローチをとる。

(1) その第1は, テンション・マネジメントとしての管理会計の役割・機能の探究と, 実証研究に向けた仮説強化であり, インタビュー調査を中心としたトヨタ自動車㈱の事例研究を実施する。加えて, 2次資料からの情報収集のための文献調査も実施する。

(2) 第2は, 「競争環境の不確実性」と「戦略リスク」をコンテキスト要因, 「業務目標の厳しさ」と「コントロール・モード」を説明変数, 「ミドルマネジメントの戦略行動」を媒介変数に「組織成果」を被説明変数としたモデルについての実証的研究である。分析のためのデータは, 2009年1月に東証一部上場製造業(有効回答151社, 回収率17.7%)と, 2009年5月に東証一部上場非製造業(同127社, 同14.8%)を対象に実施した郵送質問票調査により収集した。

(3) この2つのアプローチによる研究結果を総合し研究目的の達成を目指す。

4. 研究成果

(1) 第1に, トヨタ自動車㈱の原価企画の事例研究を通じて, 原価企画のテンション・マネジメントとしての機能を探究した。その結果, 会議体を通じたマイルストーン管理体制の整備や, CCC21(Construction of Cost Competitiveness for the 21st century)でのサプライヤー企業との協働, VI(Value Innovation)での社内・社外ベンチマーキングの強化が, テンション・マネジメントのために重要な「インターラクティブ・ネットワーク」とし

て機能していたことを発見した。

(2) 第2に、テンション・マネジメントとしての管理会計の機能・役割を、「業務目標設定」と「コントロール・モード」に焦点を当て探索的・実証的に示すことを意図した。当初は、競争環境の影響や2つのコントロール・モードの相互作用の影響を分析することを意図したが、説明力の高いモデルを特定することはできなかった。

そこで次善の策として実施した高業績グループと低業績グループ間の差異の分析の結果、第1に、製造業での原価企画においてある程度の挑戦的目標原価が有効であること、第2に、業種を問わず原価企画における部門間協働が有効であること、第3に、業種を問わず診断的コントロールもインタラクティブ・コントロールも業績目標の達成に有効であることなどが示唆された。

本研究の学術的意義として、第1に、テンション・マネジメントとしての管理会計という視座は、管理会計の新たな役割期待、機能を示す研究テーマとして世界的に注目されている。国内では、吉田(2007)がその重要性を最初に明示的に指摘し、その後も当該テーマにおける理論的、経験的な研究を発表し続けている。最近では、国内でもこの領域の研究に取り組む若手研究者が増え、学術誌への投稿も増えてくるなど、貢献・波及効果の高い研究テーマといえる。

管理会計の機能は、伝統的・直接的な意思決定支援と業績管理会計に加え、行動に影響を与える「影響システム」(Hiromoto, 1988)が提唱されてきた。テンション・マネジメントは、これらに加え、新たな管理会計の機能として注目すべきであり研究の進展が急務である。

近年、管理会計研究領域においてテンションの概念に注目する研究もある(Simons, 2005)が、管理会計技法・情報がテンションの創造・増大・減少にどのように影響するのかについての十分な研究蓄積があるとはいえない。そのため本研究ではテンション・マネジメントのための相互作用関係を想定したが、十分な分析結果が得られなかった点が残念である。

第2に、R.Simonsの提唱するコントロール・モードに関する実証研究は、世界的にも最も旬の研究テーマのひとつであり、特に次の2つの点で本研究の貢献・波及効果が高いと考えている。ひとつは、業務目標設定とコントロール・モードを包含する分析モデルの独創性である。抽象的知見の多い当該研究領域において、実践的にも理論的にも有意義な知見が得られると考えている。もうひとつは、研究対象の独創性である。当該研究領域では原価企画などの具体的な管理会計手法を対

象とする研究は少なく、得られる知見の貢献・波及効果は高い。

第3に、「目標原価水準と部門間協働」と「2つのコントロール・モード」の相互作用の分析を意図した点である。本研究では十分な実証結果は得られなかったが、独立変数の単純効果を想定する分析モデルが多い中、理論的に相当の関係性が想定される変数間の相互作用を分析することは、管理会計が「どのように」ダイナミック・テンションの創造に貢献するのかを解明するために必要なアプローチである。

最後に実務的意義として、第1に、テンション・マネジメントとしての管理会計という視座の重要性をあらためて挙げておきたい。PDCAサイクルをうまく回すことで業績目標の達成を意図するだけでなく、管理会計の活用は同時にさまざまなテンションをもたらすことをマネジャーが意識することで、創造的テンション(組織の活性化、ミドルの戦略行動の誘発、アイデア創発など)を生み出す一助となる。

第2に、すでに述べたデータ分析からの3つの発見事項の有用性である。第1、第2の原価企画に関する事柄が実証的に示されたことも有意義ではあるが、とりわけ第3の点が注目に値する。つまり吉田(2007)の文献調査で指摘された診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールの双方が重要であることが実証的に示唆され、事前と事後、フォーマルとインフォーマルなマネジメント・コントロールを総合する必要性を強調したい。

(引用文献)

- Hiromoto, T. 1988. Another hidden edge: Japanese management accounting, *Harvard Business Review*, Jul.-Aug., 22-26.
- Simons, R. 2005. *Levers of Organization Design*, Boston: Harvard Business School Press (谷武幸・窪田祐一・松尾貴巳・近藤隆史訳. 2008. 『戦略実現の組織デザイン』中央経済社).
- 吉田栄介. 2007. 「管理会計の組織プロセスへの影響: ダイナミック・テンションの創造に向けて」『三田商学研究』第50巻第1号, 19-32頁.

(3) 今後の展望としては、テンション・マネジメントとしての管理会計という視座に立った事例研究は世界的にもほとんどない中、事例研究と実証研究による研究方法の多様性を確保することで、包括的で理論的にも強固な知見が得られると考えている。

今後の事例研究からは、テンション・マネジメントのための管理会計アプローチに単一解があるのではなく、多面的・総合的なバ

ランス（もしくはアンバランス）によって組織プロセス・成果への影響が異なる状況が浮き彫りになると考えている。つまり、「組織意図と管理会計アプローチとの適合性」が成否を分ける鍵であると予想している。一方、実証研究においては、不確実性の高い競争環境下、戦略的リスクも高く、業務目標水準が高い場合に、コントロール・モードの相互利用が重要になると想定している。つまり、部門間テンションや業務目標間テンションが高くなる状況下において、統合・調整・自律といったマネジメントの優劣が、ミドルマネジメントの行動に影響を与え、組織成果に影響するという仮説が実証されると想定している。

こうした研究成果の意義は、第1に、最先端であるがゆえ探索的知見の多いテンション・マネジメントとしての管理会計研究の中で、詳細な事例研究と実証研究に基づく高い理論的基盤をもった知見を提供することの貢献・波及効果は大きい。第2に、発見事項の内容について、世界的にも注目される「バランスのとれた」や「目標水準の高低」ではなく、「戦略意図との適合性」の重要性を理論的・実証的に示すことは世界的にインパクトがある。第3に、この結果は、単に企業実践の多様性を示しているのではなく、適合性のパターン化による理論化を志向している。

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5件）

K. Yasukata, E. Yoshida, I. Yamada, and Oura, K. A Longitudinal Case Study of Target Cost Management Implementation at a Shipbuilding Company, *Journal of Accounting and Organizational Change*, 2013年（近刊）。（査読有）

吉田栄介「テンション・マネジメントとしての管理会計：原価企画と業績管理の実証分析」『三田商学研究』第54巻第6号, 75-86頁, 2012年。（査読無）

吉田栄介「原価企画の新機能：テンション・マネジメントとしての役割期待」『三田商学研究』第54巻第3号, 45-59頁, 2011年。（査読無）

吉田栄介・妹尾剛好・福島一矩「日本の管理会計の展開：日本企業（製造業）の利用実態に基づいて」『会計』第180巻第2号, 120-133頁, 2011年。（査読無）

吉田栄介・妹尾剛好「日本企業における業績・予算管理の利用に関する実証研究」『原価計算研究』第34巻第2号, 35-45頁, 2010年。（査読有）

〔学会発表〕（計2件）

吉田栄介・具承桓・加藤寛之・山田伊知郎・大浦啓輔・安酸建二「プロジェクト管理のピットフォール：コストマネジメント視点からみる製品開発」2011年度組織学会研究発表大会（2011年6月4, 5日, 慶應義塾大学）

吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好「日本の管理会計の探究」日本会計研究学会第69回全国大会自由論題（2010年9月9, 10日, 東洋大学）

〔図書〕（計7件）

吉田栄介「第3章 原価企画」(『体系現代会計学』第12巻, 廣本敏郎・加登豊・岡野浩(編)『日本企業の管理会計システム』中央経済社に所収), 368頁, 2012年。
吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好『日本の管理会計の探究』中央経済社, 244頁, 2012年。

吉田栄介『原価企画能力のダイナミズム』中央経済社, 184頁, 2012年。

吉田栄介「見える化, 自動化, リスクマネジメント・コントロールシステムの確立」(八田進・柴健次・青木雅明・藤沼亜紀(編著)『会計専門家からのメッセージ：大震災からの復興と発展に向けて』同文館出版, 133-137頁に所収), 2011年。

吉田栄介・近藤隆史・福島一矩・妹尾剛好「第1章 日本の管理会計研究トレンド」(加登豊・松尾貴巳・梶原武久(編)『管理会計研究のフロンティア』中央経済社, 6-22頁に所収), 2010年。

近藤隆史・吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好「第2章 欧米の管理会計研究トレンド：Hesford *et al.* (2007) の研究を中心として」(加登豊・松尾貴巳・梶原武久(編)『管理会計研究のフロンティア』中央経済社, 23-43頁に所収), 2010年。

梶原武久・吉田栄介・山田伊知郎「第12章 コスト・マネジメント：研究フレームワークに関する試論」(加登豊・松尾貴巳・梶原武久(編)『管理会計研究のフロンティア』中央経済社, 313-344頁に所収), 2010年。

6. 研究組織

(1) 研究代表者

吉田 栄介 (YOSHIDA EISUKE)
慶應義塾大学・商学部・教授
研究者番号：20330227