

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 27 年 9 月 28 日現在

機関番号：14301

研究種目：基盤研究(B) (一般)

研究期間：2012～2014

課題番号：24330141

研究課題名(和文) 日本企業のマネジメントコントロールに関する研究：経験的研究に基づく理論の構築

研究課題名(英文) Study on Japanese management control practices

研究代表者

澤邊 紀生 (SAWABE, Norio)

京都大学・経営学研究科・教授

研究者番号：80278481

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 13,200,000円

研究成果の概要(和文)：日本の管理会計実践を対象として(1)先行研究の基礎的概念枠組みの整理を中心とする理論的研究、(2)定性的研究に基づく理念型の抽出、(3)定量的研究による鳥瞰図的理解の獲得、という3つのアプローチからその特徴を明らかにした。本研究によって、日本企業では経営理念と管理会計が有機的に組み合わせられたマネジメント・コントロール実践が行われており、5sのような行動コントロールと財務指標をベースとした結果コントロールがダイナミックに組み合わせられることで現場の自発性と組織全体の長期的発展とを効果的に結びつけていることが明らかにされた。

研究成果の概要(英文)：Management accounting practices in Japan is analysed using mixed approach where qualitative and quantitative approaches are combined. It is found that cultural control is often organically combined with financial control, behavioral control is dynamically integrated with result control, so that bottom up improvements and initiatives are aligned with long-term organizational success and vice versa.

研究分野：管理会計

キーワード：管理会計
組織学習 マネジメント・コントロール コントロール・パッケージ 両利きの経営 組織間管理会計

1. 研究開始当初の背景

日本企業の管理会計実践に対する理解は、ケーススタディなどによって近年深まってきた。そのなかでも、京セラのアメリカ経営や村田製作所の3次元マトリックス経営に関する研究にみられるように、管理会計と経営理念の関係性に着目した研究(上総・澤邊 2006, 潮 2008, 上総 2010, 澤邊 2010, 藤野・澤邊・中川 2009)や、日本電産のM&A戦略にみられる投資経済計算と5Sの関係性に着目した研究(上総・吉川 2008, 吉川 2010)などは、日本企業の管理会計実践の特徴を理解するうえで、経営理念や5Sといった管理会計以外のMCSとの関係性を理解することが重要であることを示している。これらの研究は、本研究が採用するコントロールパッケージ・アプローチと関連づけて位置づけることができる。

また、日本的雇用慣行や系列取引の存在が、日本の管理会計の特徴を理解するうえで重要であることを示唆する研究も行われてきている。上総(2003)は、日本の組立メーカーの多くが売上高を経営目標として長期的な成長を実現した背景に、系列取引の存在があることを指摘し、市場全体の成長率といったマクロ的な要因だけでなく、需要変動に柔軟に対応できる費用構造との組み合わせによって管理会計指標の機能を理解すべきことを示している。澤邊(1999)は、日本企業にみられる社員の忠誠心と組織学習能力の高さの間にみられる関係に着目し、A.Hirschmanの議論に依拠して、会計情報の共有を通じた組織学習に関する理論モデルを提示している。これらの研究は日本の企業システムを分析する際に利用される制度的補完性の理論(青木 1995)と関連づけて位置づけることができる。

このように日本の管理会計の特徴を経験的に明らかにしようとする研究が進んできた一方で、理論的・概念的にも管理会計を他の経営管理の仕組みと関連づけて理解しようとする研究が内外で進んできている。その端緒のひとつは、サイモンズの4つのコントロールレバーフレームワークに代表される研究である(Simons 1995)。周知のように、4つのコントロールレバーフレームワークでは、診断型のコントロール、双方向型のコントロール、信念のコントロール、境界のコントロール、という4つのコントロール概念が提示され、管理会計の役割は、これら4つのコントロールレバーの組み合わせのなかで理解されている。このサイモンズの枠組みは、多くの経験的研究(Henri 2006, Widener 2007, Frow, Margionsson & Ogden 2010など)によって利用され、4つのコントロールレバー間関係(Widener 2007)や組織学習能力とMCSの関係(Henri 2006, Bisbe & Otley 2004)などについてつぎつぎと新しい知見を生み出してきている。

2. 研究の目的

日本企業の管理会計実践の特徴を理解するための一つの有力なアプローチは、管理会計を経営理念や5Sなどといった経営管理の仕組み(MCS)と関連づけて理解しようというアプローチである。このアプローチに基づき本研究では、日本の管理会計の特徴を明らかにするために、(1)経験的事実と関連づけるための概念枠組みについて先行研究の理論的検討を行い、(2)定性的研究を体系的に実施することで日本企業の管理会計実践の理念型を抽出し、(3)定量的研究を通じて日本企業のMCSの実態について鳥瞰図的理解を獲得することを目指す。

日本の管理会計の特徴を、管理会計以外のMCSとの関係性において把握し、体系的な経験的研究から得られた知見に基づき、管理会計固有の理論構築に寄与することが本研究の目的である。

サイモンズは診断型コントロールと双方向型コントロールという2つのコントロール類型を提示したことで、MCSの利用スタイルという新しい問題領域を切り拓いた。MCSの利用スタイルについては、サイモンズとは異なる観点からアーレンス=チャップマン(Ahrens & Chapman 2004)が強制的コントロールとエネープリングコントロールといった概念を提示することで、機械的なコントロールメカニズムが柔軟に活用されるプロセスの解明を行っている。

サイモンズのフレームワークに触発された研究が進む一方で、基本概念の曖昧さに対する批判(Bisbe et al 2005)や、基本概念の曖昧さが原因となった経験的研究の混乱(例えば、Henri 2006とWidener 2007を対比のこと)などが生じてしまっている。また、サイモンズのフレームワークが日本企業のMCS実践の理解に必ずしも適応していないことも指摘されてきている(澤邊・飛田 2009, 澤邊 2010)。

サイモンズの4つのコントロールレバーのフレームワークは、管理会計を他のMCSとの関連に於いて理解しようとしているという意味で、コントロールパッケージ・アプローチのひとつと理解することができる。コントロールパッケージ・アプローチとは、広義には管理会計を他のMCSとの関連において理解しようとする研究アプローチのこと(Malmi & Brown 2008)であり、1970年代に行われた独創的な研究(Ouchi 1979, Hopwood 1974など)を理論的な基盤として、1990年代の研究(Otley 1999, Abernathy & Chua 1996など)によって広く影響を与えてきている研究アプローチである。コントロールパッケージ・アプローチのなかにおいて、MCSをどのようにとらえるかについては様々な立場があり(澤邊 2010)、それぞれの立場を超えた包括的な概念枠組みの必要性や、経験的研究を体系的に実施するために必要な基礎概念の整備が要請されている。MCS

とは、それは利用スタイルを表す概念なのか、それとも利用手段を意味するのか、あるいは一連のプロセスなのか、といった基本的な概念レベルでの整理が十分に行われていないのが現状であり、経験的研究の体系的な蓄積を妨げる原因となってしまう。広義のコントロールパッケージ・アプローチのなかで日本企業の管理会計実践の特徴を明らかにするため、経験的事実と関連づけて管理会計固有の理論を構築するための基礎となる概念枠組みを構築するための理論的整理を行うことが本研究の第1の目的である。

本研究の第2の目的は、基礎的概念枠組みを活用して定性的研究を行い、日本企業の管理会計実践の理念型を構築することである。すでに行われてきている先行研究の知見を活用するとともに、コントロールパッケージ・アプローチにたつて、日本企業の管理会計実践を狭く深く観察することで、いくつかの理念型が得られることが期待できる。また、基礎的概念枠組みを活用して定性的研究を行うことで、概念枠組み自体の妥当性を改善することが期待できる。

本研究の第3の目的は、先行研究および定性的研究から得た知見を活用することで、定量的研究を通じて日本企業のMCSの実態についての鳥瞰図的理解を獲得するとともに定性的研究によって構築された理念型の一般妥当性を確認することである。周知のように、定性的研究では、狭く深く対象に沈潜することで経験的事実を理解し、理論的命題を導出する。その場合、重視されるべきは、いわゆる理論的一般性であつて統計的な一般性ではない。本研究における定性的研究においてもこの立場は堅持する予定である。しかし、「日本の管理会計」の特徴を明らかにするという目的に応えるためには、理論的一般性の見地から構築された理念型が、統計的一般性見地からどのように支持されるのか、その意義と限界を明らかにする必要がある。本研究では、定性的研究と定量的研究をスパイラル的に組み合わせることで、理論的命題の導出と、その現実的妥当性の検証を繰り返し実施し、コントロールパッケージ・アプローチから日本の管理会計の特徴を明らかにすることを旨とする。

3. 研究の方法

本研究は、コントロールパッケージ・アプローチを適用して日本の管理会計の特徴を明らかにするために、(1)先行研究の理論的な検討に基づく基礎的な概念枠組みの整理、(2)定性的な研究方法に基づく理念型の抽出、(3)日本企業のMCS実践に関する鳥瞰図的理解を獲得するとともに、理念型の妥当性を検証する定量的研究、を行うものである。文献研究・定性的研究・定量的研究という本研究における3つの研究作業は、(1)(2)(3)と順次進められるが、それぞれの作業から得た知見を相互に活用することの重要性を鑑

みて、3つの作業をオーバーラップさせスパイラル状にそれぞれの研究作業が展開するよう研究組織および研究計画を設計している。

本研究では、文献研究・定性的研究・定量的研究という3つの研究作業は、以下のように遂行される。

(1) 基礎的概念枠組みの構築：以下の4種類の文献を検討することで、議論を整理、再構成し、基礎的な概念枠組みの構築を行う。ここで、4種類の文献とは、Ouchi, Hopwood, 等の古典的な文献、Simonsの4つのコントロールレバーに関連する文献、コントロールパッケージ・アプローチの文献、日本の管理会計、とくに個別企業のMCSに着目した研究を指す。

(2) 定性的研究の遂行：基礎的概念枠組みを念頭に、ケーススタディ研究を行うことで、日本の管理会計の理念型の構築を行う。そこでは、これまでのMCSに関する議論を批判的に検討しつつ、収集された経験的データの整理・検討を行う。また、日本企業にみられる社会コントロールの側面がより強く現れる可能性が高い中小企業についても、ケーススタディ研究を行う。また、日本の管理会計の特徴をより明らかにし、理念型の構築を行うために、日本企業の海外子会社・支店への聞き取り調査も行う。

(3) 定量的研究：日本企業のMCS・管理会計実践に関する鳥瞰図的理解を獲得するとともに、定性的研究で構築された理念型の検証を行う。検証のために、まず先行研究、とくに仮説(導出方法)および尺度の妥当性についての批判的検討を行うこと強く意識する。アンケート調査は、企業内アンケートおよび特定産業の事業部へのアンケートを実施する。

3つの研究作業は、基礎的概念の構築が、定性的研究の遂行を促進し、定性的研究から得られた知見が定量的研究で検証すべき命題を提供するという関係にあるが、それぞれの間の相互作用を重視し、適宜、研究会を開催し、情報の共有を図るとともに、研究の進捗確認、研究の方向性について議論を行う。そして、研究成果は、国内外の学会で報告を行う。

4. 研究成果

コントロールパッケージ・アプローチにたつて日本の管理会計実践の特徴を明らかにしようとする本研究は、(1)基礎的概念枠組みの整理を中心とする理論的研究、(2)定性的研究に基づく理念型の抽出、(3)定量的研究に基づく鳥瞰図的理解の獲得、の3つの具体的な課題を設定している。

(1) 基礎的概念枠組みの構築を目指す理論的研究については、古典的な先行研究の検討、レバー・オブ・コントロールの枠組みを援用した研究の検討、日本のマネジメントコントロールに関する研究の検討、を行った。

その結果、レバー・オブ・コントロール研究との関連では、診断型コントロールと双方向型のコントロールの間の緊張関係が重視されるのに対して、日本のマネジメントコントロール研究においては、診断型コントロールにおいて自主的プランニングを重視し、PDCAの頻度を高め、組織内の重層的なPDCAのレイヤー間のコミュニケーション速度をあげることによって、結果的に双方向型のコントロールに似た効果を得ている可能性が確認された。(2) 定性的研究については、組織的管理会計、国際的展開、中小企業管理会計、について先行研究の検討と、それと平行したフィールド調査を実施した。その結果、経営理念の浸透度とマネジメントコントロール改革のタイミングの重要性や、生産現場での物量タームでの管理と全社的な財務数値による管理とが組合わされることでダイナミックな学習が促進されていることなどが明らかとなった。(3) 定量的研究については、上場企業の経営企画部門を対象として、わが国大企業における予算管理・業績評価の実態を探り、日本の業績管理像を析出する目的の調査を実施した。基礎的分析の結果、わが国大企業の平均像としては、予算の厳格度はある程度高く、業績評価には一定の主観性が含まれ、業績評価指標については財務だけでなく非財務・長期の視点も織り込まれている傾向が確認できた。また、製造業と非製造業とを比較した結果、非製造業の方が事業部門長の業績評価に予算を利用し、逆に製造業の方が事業部門長の統制可能範囲に限定する傾向が確認された。さらに重視する業績評価指標については、製造業の方が「営業キャッシュフロー」や「内部プロセス関連」指標を重視する一方、非製造業の方が「人材育成関連」指標を重視する傾向が確認できた。本研究の調査結果は、おおむね既存の理論や先行研究結果と矛盾しない結果となった。

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13件)

横田絵理・妹尾剛好・高田朝子(2012)「日本企業における予算管理の実態調査：予算編成に関する分析」『企業会計』65(2): 222-227.

横田絵理・高田朝子・妹尾剛好・金子晋也(2012)「日本企業におけるマネジメント・コントロール・システムとマネジャーの行動に関する実態調査」『三田商学研究』55(4): 33-117.

澤邊紀生(2012)「歴史的方法 管理会計研究における制度と進化」『体系現代会計学第12巻』

横田絵理(2013)「グループ経営のためのマネジメント・コントロール キリン・ホールディングスの事例からの考察」『會

計』183(3):391-404.

澤邊紀生(2013)「質的研究の意義」『財務会計研究の回顧と展望』

李燕「組織学習を促進するマネジメント・コントロール・システムに関する研究の現状」『明海大学経済学論集』35:1-14.

河合隆治・乙政佐吉(2013)「わが国におけるバランスト・スコアカードの動向：欧米での蓄積状況を踏まえて」『同志社商学』65:1-62.

Dekker, H.C., J. Sakaguchi and T. Kawai (2013) "Beyond the contract: managing risk in supply chain relations," *Management Accounting Research*, 24:122-139.

Kawai, T., J. Sakauchi, and N. Shimizu (2013) "Transition of buyer-supplier relationships in Japan: Empirical evidence from manufacturing companies," *Journal of Accounting and Organizational Change*, 9: 427-447.

梶原武久(2014)「戦略的コントロール装置としてのBSC活用の実践的指針」『ビジネスインサイト』22(3): 2-7.

堀井悟(2014)「企業内におけるコントロール・パッケージの使い分け」『立命館経営学』53(6): 61-80.

坂口順也・河合隆治・上總康行(2015)「日本の組織間マネジメント・コントロール研究の課題」『メルコ管理会計研究』7:3-13.

澤邊紀生・吉永茂・市原勇一(2015)「管理会計は財務業績を改善するか?」『企業会計』67(7):91-106.

[学会発表](計8件)

Sawabe, N. & S. Ushio (2013) "Responsibility Accounting as a belief system," *European Accounting Association Annual Congress*, University of Daphine, Paris, France.

Sawabe, N. (2013) "How management accounting creates business success in Japan," *Global Management Accounting Research Symposium*, Michigan State University, East Lansing, USA.

Fujino, M. Y. Li, N. Sawabe, and S. Horii (2013) "Management control systems for flexibility and efficiency," 7th conference on performance measurement and management control, Majestic Hotel, Barcelona, Spain.

Y. Li (2013) "The relationship between controls in control package," 7th Asia Pacific Interdisciplinary research in accounting conference, Kobe international convention hall.

Fujino, M. (2013) "Management accounting implementation and engineers' networking: Mitsubishi Electric,

1921-1932,” 7th Asia Pacific Interdisciplinary research in accounting conference, Kobe international convention hall.

Takashi Ebihara, Keiichi Kubota, Hitoshi Takehara, and Eri Yokota (2013) “Family ownership and accruals quality: the issue of innate,” The international family enterprise research academy, University of St. Gallen, Switzerland.

Fujino, M. Y. Li, N. Sawabe, and S. Horii (2013) “Management control systems for exploration and exploitation,” 9th conference on new directions in management accounting, EIASM, Brussels, Belgium.

Sawabe, N. & S. Ushio (2014) “Responsibility Accounting System as a belief system,” Critical Perspectives on Accounting Conference, Tronto.

〔図書〕(計1件)

横田絵里・金子晋也(2014)『マネジメント・コントロール - 8つのケースから考える人と企業経営の方向性』有斐閣。

〔産業財産権〕

出願状況(計 件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
出願年月日：
国内外の別：

取得状況(計 件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
出願年月日：
取得年月日：
国内外の別：

〔その他〕

ホームページ等

6. 研究組織

(1) 研究代表者

澤邊紀生(SAWABE, Norio)
京都大学・経営学研究科・教授
研究者番号：80278481

(2) 研究分担者

上總康行(KAZUSA, Yasuyuki)

立命館アジア太平洋大学・国際経営学部・
客員教授

研究者番号：20121494

横田絵里(YOKOTA, Eri)

慶應義塾大学・商学部・教授

研究者番号：20277700

吉田栄介(YOSHIDA, EISUKE)

慶應義塾大学・商学部・教授

研究者番号：20330227

梶原武久(KAJIWARA, Takehisa)

神戸大学・経営学研究科・教授

研究者番号：30292080

坂口順也(SAKAGUCHI, Junya)

関西大学・会計研究科・教授

研究者番号：10364689

藤野雅史(FUJINO, Masafumi)

日本大学・経済学部・准教授

研究者番号：60361862

飛田努(TOBITA, Tsutomu)

福岡大学・商学部・准教授

研究者番号：60435154

河合隆治(KAWAI, Ryuji)

同志社大学・商学部・准教授

研究者番号：30368386

堀井悟(HORII, Satoshi)

立命館大学・経営学部・准教授

研究者番号：50387867

潮清孝(USHIO, Sumitaka)

中京大学・経営学部・准教授

研究者番号：90551747

李燕(LI, En)

明海大学・経済学部・講師

研究者番号：40612875

(3) 連携研究者

()

研究者番号：