

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 30 年 9 月 9 日現在

機関番号：10104

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2015～2017

課題番号：15K03762

研究課題名(和文) わが国企業における業績測定システムを中心としたコントロールの実践効果に関する研究

研究課題名(英文) Study of the Effect of Performance Measurement System as the Base of Management Control in Japanese Companies

研究代表者

乙政 佐吉 (OTOMASA, Sakichi)

小樽商科大学・商学部・教授

研究者番号：20379514

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,400,000円

研究成果の概要(和文)：本研究は、わが国企業を対象として、さまざまなマネジメント・コントロールの下で、非財務指標と財務指標との関係をどのようにマネジメントしているのか、非財務指標と財務指標との関係のマネジメントがどのようにして成果に結びつくのか、について実証的に明らかにすることを目的とした。本研究の目的を達成するために、書誌学的研究によって、わが国のマネジメント・コントロール研究の現状を示すとともに、わが国の管理会計研究で議論されている内容とマネジメント・コントロールのフレームワークとの関連性を明らかにした。また、済生会小樽病院の事例から、長期間にわたるBSC導入プロセス、および、医師のマネジメントを考察した。

研究成果の概要(英文)：The purpose of this study is to clarify how Japanese companies manage the relationship between non-financial indicators and financial indicators in relation to other management control systems, and to examine the effects gained through their management. To achieve these aims, we conducted bibliographic research and case study. Our bibliographic research showed the current state of management control research in Japan. It also revealed the relation between the major framework of management control and the contents studied in Japanese management accounting research. In addition, through the case study of a medical organization, we discussed the long-term implementation process of Balanced Scorecard and how to manage doctors.

研究分野：会計学(管理会計)

キーワード：マネジメント・コントロール 業績測定システム バランスト・スコアカード

1. 研究開始当初の背景

1990年代初頭にバランス・スコアカード (Balanced Scorecard、以下 BSC) が提唱されて以来、BSC は、国内外を問わず、研究者・実務家からの注目を浴びている。BSC は、非財務指標の利点を生かしながら、財務指標の限界を克服すべく開発された。現在では、戦略をマネジメントするためのシステムとして、世界中で BSC 導入・実践による効果が喧伝されている。

しかしながら、BSC の提唱者である Kaplan and Norton 以外の研究者によってなされた BSC の効果に関する実証研究では、必ずしも一貫した結果が得られていない。BSC が効果を発揮するための要件はいまだ明らかではない。

河合・乙政(2012)では、管理会計分野での主要欧米学術雑誌・実務雑誌との比較(文献分析)を通じて、わが国の BSC 研究の特徴を考察している。導き出されたインプリケーションの一つとして、欧米の学術雑誌に掲載される BSC 研究では、BSC に関する課題が、より抽象度の高いマネジメント・コントロールの問題として検討されていることを指摘した。

わが国 BSC 研究の今後の方向性の一つは、わが国において蓄積されてきた実践的考察に基づいて、BSC に特定されない一般化可能な研究を進めていくことである。わが国においては、BSC を導入する企業は増加しているものの、従前より方針管理を実践する企業も多い。業績測定システムの観点からいえば、BSC も方針管理も、経営トップに、財務指標のみならず、非財務指標に関する情報を伝達する点において類似している。

それゆえ、BSC あるいは方針管理といったツールの枠を取り払った上で、戦略的業績測定システムとして捉え直しつつ、わが国企業の戦略的業績測定システムの実践方法や実践効果を明らかにすることが、理論的にも実

践的にも大きな意義を有すると考える。

ただし、わが国企業の戦略的業績測定システムの実践方法や実践効果を明らかにする上で、戦略的業績測定システムもまた、マネジメント・コントロールの観点から捉える必要がある。

営利企業を対象とした研究ではないものの、近藤・乙政(2013)では、対立要素間に生じ得る「テンション」の調整に関して、長崎県精神医療センターにおいて形成された、職能・組織階層を越えた「コントロールの相互補完」、入退院患者数を用いた現場での「非財務指標によるコントロール」、組織階層を介した「コントロールの相互作用」が、管理的権限と専門職的権限との「テンション」の調整を図ることを明らかにした。併せて、「テンション」の調整から財務成果が得られる過程を提示している。

さらに、乙政・近藤(2015)では、顧客満足経営に組織的に取り組んでいる株式会社星野リゾートの事例を通じて、顧客満足度と財務成果との因果関係が不明確な状況にあっても、さまざまなマネジメント・コントロールの下で、顧客満足向上および利益増加の同時達成に向けてまい進していることを示している。

非財務指標の向上が必ずしも財務成果に結びつくわけではない。非財務指標の向上にコストがかかるためである。加えて、組織におけるさまざまな権限やコントロールが非財務指標の向上と財務成果との関係を阻害する場合もある。したがって、わが国企業の戦略的業績測定システムの実践方法や実践効果を考察するにあたっては、非財務指標と財務成果との関係をどのようにマネジメントしているかについて、より広い文脈から検討することが肝要である。

2. 研究の目的

以上から、本研究は、業績測定システムを中心としつつ、さまざまなマネジメント・コ

ントロールの下で、非財務指標と財務指標との関係をどのようにマネジメントしているのか、非財務指標と財務指標との関係のマネジメントがどのようにして成果に結びつくのか、の2点を実証的に明らかにすることを目的とした。

本研究の第1の学術的特色・独創性は、わが国の管理会計研究がBSCや方針管理といったツールをベースに進められる中で、より抽象化した概念である「戦略的業績測定システム」に焦点を置くことである。

第2に、結果のコントロールである業績測定システムを単体で分析対象とするのではなく、コントロール・パッケージ(マネジメント・コントロール)の他のコントロールとの関係性から考察することが挙げられる。「戦略的業績測定システム」をマネジメント・コントロールの一部として捉えることによって、複雑かつ不確実な経営環境において、業績測定システムが機能するための要件を検証できる。

第3に、方法論的トライアングレーションの実施である。

3. 研究の方法

本研究では、先行研究のレビューはもちろん、計量研究および事例研究を実施しながら、方法論的トライアングレーションを通じて研究目的の達成を図った。

(1) 先行研究のレビュー

先行研究の網羅的なレビューによって、業績測定システムを含めたマネジメント・コントロール研究の課題を明示するとともに、本研究の理論的枠組みの構築および仮説命題の精緻化を行った。

(2) 計量研究の実施

わが国のマネジメント・コントロール研究の現状、および、近年のわが国の管理会計研究で議論されている内容とマネジメント・コントロールのフレームワークとの関連性を明らかにするために、書誌学的研究に関する先行文献を参照しながら、文献分析を実施した。

実施手順は次のとおりである。まず、2011年から2013年までに(現状の分析に関しては2015年までに) 公刊された、わが国主要会計雑誌7誌の全論文から管理会計に関する論文を選択した。次いで、マネジメント・コントロールにおいてキータームとなる「プランニング(Planning)」もしくは「コントロール(Control)」の用語が、タイトル、キーワード、要旨、本文の最初のセク

ション、本文の最後のセクション、のいずれかに含まれている論文を、「マネジメント・コントロール研究」論文として抽出した。さらに、論点としたい項目についてコードを設定した。最終的に論点とした項目は、わが国のマネジメント・コントロール研究の研究対象(わが国企業実務への言及の有無・地域・研究サイト・組織の範囲・技法)、アプローチ(研究方法・理論ベース)、マネジメント・コントロールの主要なフレームワークを提示しているAnthony、Merchant、Simonsそれぞれによる一連の著作の引用の有無、議論されている組織階層、コントロールの対象、コントロールの方法、である。最後に、抽出した各論文に対してコード分類を実施した。

(3) 事例研究の実施

上記の軽量研究は、主に研究課題の抽出を目的として実施している。さまざまなマネジメント・コントロールの下で、非財務指標と財務指標との関係をどのようにマネジメントしているのかについては事例研究を通じて考察した。

事例研究では、済生会小樽病院を対象として、次の二つの論点について考察している。一つは、BSCをいかに組織に定着させるかである。二つは、管理的権限と対立関係にある医師をどのようにマネジメントしているのか、あるいは、医師がどのようにしてマネジメントに参画しているのかである。

(4) 学会報告

研究の精度を高めるために、計量研究および事例研究から導き出された成果を学会にて報告した。

4. 研究成果

(1) わが国のマネジメント・コントロール研究の現状

わが国の管理会計研究にて扱われるマネジメント・コントロールは、欧米の研究動向の影響を受けて多様化している。わが国のマ

ネジメント・コントロール研究は、マネジメント・コントロール概念の多様化とともに研究対象や内容を拡大させているため、現状において、全体としてどのような様相を呈しているのかは先行研究では明らかにされていない。

特に、わが国において海外発の概念を研究するに際しては、わが国もしくはわが国企業に固有の実務を意識しなければならないにもかかわらず、わが国のマネジメント・コントロール研究においてわが国企業実務に言及している論文がどの程度あるのかも詳らかにされていない。

それゆえ、今後のわが国の管理会計研究を進展させるために、わが国企業実務への言及の有無を踏まえつつ、わが国のマネジメント・コントロール研究を、「何を研究対象としているのか」「研究対象に対してどのようにアプローチしているのか」という観点から文献分析を通じて考察した。結果は次の通りである。

研究対象については、わが国のマネジメント・コントロール研究の44.7%はわが国企業の実務について言及している。地域に関して、62.4%は「国内」を対象としている。研究サイトでは、「製造業」を対象とした研究が「研究サイトなし」とほぼ同程度見受けられた。組織の範囲については、「単一組織」を対象とした研究が全体の66.7%を占めている。技法では、特定の技法に注目しない研究が多数を占めている。特定の技法を研究対象としている場合では、従来から議論されてきた「予算」が最も多い。

研究方法や理論ベースについては次の結果を得ている。研究方法に関して、近年のマネジメント・コントロール研究においては、既存調査の結果と比べて、「規範的研究」が少ない。一方で、「ケース」や「サーベイ」といった経験的な方法が多くの研究で採用されている。理論ベースについては、大半の

研究が「経済・社会・心理以外」に分類される。

次に、研究対象およびアプローチとのクロス集計から導き出した、わが国企業実務に言及した研究の特徴は、国内の営利組織を中心として特定の業種に絞る傾向にある、「組織間」や「グループ内」のマネジメント・コントロールはわが国企業実務への言及とともに論じられる傾向にある、「原価企画」「アメーバ」「経営計画」はわが国企業実務への言及とともに考察される傾向にある、経験的な方法を積極的に採用する傾向にある、「経済学」や「社会学」に依拠する研究は相対的に少ない、もしくは、皆無である、となることを提示した。

(2) わが国の管理会計研究とマネジメント・コントロールのフレームワークとの関連性

ビジネス環境の変化に伴って、会計機能以外の側面を内包したマネジメント・コントロールのフレームワークが提示されている。同時に、1980年代後半以降、予算管理や利益・経営計画といった「伝統的」管理会計技法に加えて、アメーバ経営や原価企画をはじめとする「日本的」管理会計技法、あるいはBSCや品質管理会計のような欧米発の革新的な「戦略的」管理会計技法が新たに管理会計の研究対象となっている。

しかしながら、わが国の管理会計研究の多くは管理会計技法を論点としているため、マネジメント・コントロールのとらえ方が拡張されている中で、マネジメント・コントロールのとらえ方の拡張とさまざまな管理会計技法との対応関係は必ずしも明示的にはなっていない。

両者のあいだの対応関係が不明瞭な状況は、管理会計に関わる議論の前提に大きな差を生じさせるため、管理会計の研究者間での相互理解や研究蓄積、および、研究者と実務家とのコミュニケーションの阻害をもたら

す危険性を孕んでいることから、近年のわが国の管理会計研究において議論されている内容とマネジメント・コントロールの主要なフレームワーク（Anthony、Merchant、Simons）との対応関係を整理すべく、文献分析を実施した。

分析結果は次の通りである。第一に、引用分析から、Simons の著作は、「技法特定」でも「技法不特定」でも引用される頻度が高い。「伝統的」および「技法不特定」に関しては、Anthony や Merchant の著作も引用する頻度は高い。しかしながら、「日本的」や「戦略的」では、Anthony の著作が引用されることはない。Merchant の著作を引用している論文も限られている。

第二に、「技法特定」と「技法不特定」との比較を行った場合、「技法特定」のほうが、具体的かつ特定の組織階層を研究対象とした上で、対象とする「コントロールの対象」や「コントロールの方法」の幅も限定されている。

第三に、「技法特定」の中での比較から、「伝統的」では、Anthony によって設定された組織階層と技法との対応関係を越えて、「ミドル」を中心にしつつも他の階層との関連を考慮して研究が進められている傾向にあることを指摘できる。また、「日本的」や「戦略的」よりも、対象とされる「コントロールの対象」や「コントロールの方法」の幅は広い。「伝統的」に関しては、Anthony 以降のおおよそ 50 年のあいだに多くの研究が蓄積されている。それゆえ、「伝統的」に関する本研究の結果は、Anthony の提示したフレームワーク内に収まる研究を進めていくことが困難になってきていることを示唆していると考えられよう。

最後に、「日本的」や「戦略的」においては、Anthony によって提示されたマネジメント・コントロールと同等の、Merchant の「結果」や Simons の「診断」が主に対象とされ

ていることを示している。したがって、「伝統的」では Anthony のフレームワークを超えた研究がなされているにも関わらず、「日本的」や「戦略的」を研究対象とした場合には Anthony のマネジメント・コントロールが踏襲されていることになる。

（3）長期間にわたる BSC 導入プロセス、および、医師のマネジメント

営利組織・非営利組織を問わず、わが国において BSC 導入プロセスについてはさまざまな促進要因が考察されている。しかしながら、大半が BSC 導入初期段階にて記述されている。BSC 導入から戦略マネジメント・システムとして組織に定着するまでの広義の導入プロセスを考察している先行研究はほとんど見当たらない。

また、わが国の医療経営に関する文献での BSC 導入事例では、医師をどのようにしてマネジメントしているのか、あるいは、医師がどのようにしてマネジメントに参画しているのかについてはほとんど記述されていない。

病院においては、予算のような管理システムによる統制がなされるものの、管理部門側のコントロールは医師の専門職的権限にほとんど影響を与えていない、もしくは、マイナスの影響を与えている。とはいえ、先行研究から、特定の戦略や状況（コンテキスト）、あるいは、コントロールのあり方によっては、組織目標に沿うように医師をマネジメントできると考えられる。

以上から、BSC 導入後 10 年以上を経る済生会小樽病院を対象として、長期間にわたる BSC 導入プロセス、および、医師のマネジメントについて事例研究を実施した。

考察の結果として、まず、広義の BSC 導入プロセスの観点からみれば、BSC 実践に伴う人材育成が BSC 導入プロセスの促進要因となっていることを明らかにした。次に、同病院では、広義の BSC 導入プロセスにおい

て、BSCの精度向上(技術的要因の整備、管理体制の構築、戦略の明確化)を図りながら、増収を達成していることを得た。最後に、BSCの導入・実践のみから医師の経営へのコミットメントを引き出せるわけではないことを示している。

<引用文献>

近藤隆史・乙政佐吉(2013)「テンションの調整過程と組織成果との関係に関する研究 公立病院の経営改革の事例をもとに」,『原価計算研究』,第37巻第2号,pp.75-87.

乙政佐吉・近藤隆史(2015)「顧客満足向上を通じた財務成果獲得のためのマネジメントに関する研究 星野リゾートの事例を通じて」,『管理会計学』,第23巻第1号,pp.43-60.

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)

乙政佐吉(2016)「医療バランスト・スコアカードの導入プロセスに関する研究—済生会小樽病院の事例を通じて—」,『産業経理』,第75巻第4号,pp.59-70.

[査読無]

乙政佐吉(2016)「医療バランスト・スコアカードの導入プロセスに関する研究 医師のマネジメントを考慮して」,『商学討究』,第66巻第4号,pp.87-116.

[査読無]

横田絵理・乙政佐吉・坂口順也・河合隆治・大西靖・妹尾剛好(2016)「マネジメント・コントロールの分析枠組みから見た管理会計研究 文献分析による検討」,『原価計算研究』,第40巻第2号,pp.125-138. [査読有]

横田絵理・乙政佐吉・坂口順也・河合隆治・大西靖・妹尾剛好(2018)「わが国のマネジメント・コントロール研究の文献分析 わが国企業実務に焦点を

当てて」,『メルコ管理会計研究』,第10号- ,pp.61-74. [査読有]

[学会発表](計2件)

横田絵理・乙政佐吉・坂口順也・河合隆治・大西靖・妹尾剛好「マネジメント・コントロールの分析枠組みから見た管理会計研究—文献分析による検討—」日本原価計算研究学会第41回全国大会(2015年9月 日本大学商学部)

乙政佐吉「医療バランスト・スコアカードの導入プロセスに関する研究」日本会計研究学会北海道部会第88回大会(2015年10月 北海道大学)

[図書](計0件)

[産業財産権]

出願状況(計0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0件)

名称:

発明者:

権利者:

種類:

番号:

取得年月日:

国内外の別:

[その他]

ホームページ等:なし

6. 研究組織

(1)研究代表者

乙政 佐吉(OTOMASA, Sakichi)

小樽商科大学・商学部・教授

研究者番号:20379514

(2)研究分担者

なし ()

研究者番号:

(3)連携研究者

なし ()

研究者番号:

(4)研究協力者

なし ()