

令和 3 年 4 月 30 日現在

機関番号：10104

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2018～2020

課題番号：18K01905

研究課題名(和文)わが国企業における業績測定システムとリーダーシップとの関係に関する研究

研究課題名(英文)The study of the links between top management leadership style and performance measurement system 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) 3,200,000円

研究成果の概要(和文)：本研究では、「どのようなリーダーシップの下でどのような特性を有する業績測定システムが実践されれば効果を生み出すのか」を解明すべき問いとして設定した。結論として、「構造づくり」および「配慮」の2次元から経営トップのリーダーシップを捉えた場合、非財務指標を取り込んだ業績測定システムであっても、高いレベルでの「構造づくり」のもとでは、財務成果を重視した高度にトップダウン型のコントロールとして利用されるため、組織成員の自発的な行動を必ずしも生み出せていないことを明らかにした。

研究成果の学術的意義や社会的意義

実務においてバランス・スコアカードや方針管理の実践方法は必ずしも一様ではない。同じ技法であっても実践方法が異なる原因の一つは経営トップのリーダーシップにあると考えられる。経営トップのリーダーシップが異なれば組織成員に与える影響も変化しうる。リーダーシップ・スタイルによって業績測定システムの活用方法や業績指標の利用方法が影響を受けることを示した先行研究に対して、組織成員にマイナスの影響を与えるリーダーシップの存在を明らかにした点に本研究の学術的意義がある。

研究成果の概要(英文)：This study investigates the links between top management leadership style, performance measurement systems and organization members' behavior. Considering the leadership of top management from the two dimensions of "initiating structure" and "consideration", top management high on the initiating structure leadership traits uses performance measurement system as top-down control that emphasizes financial results. Even if performance measurement system incorporates non-financial indicators, the relationship between the initiating structure leadership and top-down control don't necessarily facilitate the emergent behaviors of organization members.

研究分野：会計学(管理会計)

キーワード：業績測定システム リーダーシップスタイル マネジメント・コントロール

## 1. 研究開始当初の背景

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、1990年代初頭にバランス・スコアカード (Balanced Scorecard、以下 BSC) が開発された。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、世界中の多くの企業で導入・実践されているものの、BSC の実践方法は必ずしも一様ではない。また、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)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)から、欧米の学術雑誌に掲載される BSC 研究において、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ている。

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、多くの企業が従前より方針管理を実践している。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業績を伝達するプロセスを有している点は同一である。それゆえ、BSC あるいは方針管理といった技法の枠に捉われず、実践効果を含めたわが国企業の戦略的業績測定システムの特性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特性を考察する上で、戦略的業績測定システムを新たなマネジメント・コントロールの理論的枠組みから捉える必要がある。企業の計画・統制活動を解明するために Anthony(1965)によって提唱された分析フレームワークであるマネジメント・コントロールは、企業環境の変化に伴って、コントロール対象やコントロール方法の観点から捉え方が拡張されている。代表例として、Simons (1995) は、経営トップが対話を通じてマネジャーをコントロールする仕組みとしてインターラクティブ・コントロールを提示している。

わが国の管理会計分野の先行研究の一部でも、新たに提唱されたマネジメント・コントロールの理論的枠組みが援用されている。それにもかかわらず、BSC のような 1980 年代後半以降に登場した技法の研究において、マネジメント・コントロールのフレームワークの変遷が十分に反映されていない(横田・乙政・坂口・河合・大西・妹尾、2016)。戦略的業績測定システムに関しても、Anthony のマネジメント・コントロールのフレームワークを超えた研究を蓄積していかなければならない状況にある。

先述の Simons (1995) のインターラクティブ・コントロールから戦略的業績測定システムを捉えると、戦略的業績測定システムを通じてマネジャーとの対話を生み出せるか否かは経営トップのリーダーシップに依存している。経営トップが単に目標達成度に応じて信賞必罰を与えるのみであれば、マネジャーとの対話は生じない。経営トップには進取の気性をもって戦略の進捗度を検討する姿勢が求められる。

しかしながら、先行研究において、戦略的業績測定システムと経営トップのリーダーシップとの関係を考察した研究は限定されている。戦略的業績測定システムがどのような特性を有しているか、経営トップのリーダーシップによって、成果へと結びつかない可能性もある。したがって、「どのようなリーダーシップの下でどのような特性を有する業績測定システムが実践されれば効果を生み出すのか」を本研究の問いとした。

## 2. 研究の目的

実務において BSC や方針管理の実践方法は必ずしも一様ではない。同じ技法であっても実践方法が異なる原因の一つは経営トップのリーダーシップにあると考えられる。たとえば、わが国企業の BSC に見受けられる「NIGIRI」と呼ばれるプロセスでは、部門長が経営トップに対して目標達成へのコミットメントを約束する。しかしながら、「NIGIRI」によって、BSC において最も革新的とされる、戦略の有効性を経営トップと議論するプロセスは失われる。

経営トップのリーダーシップが異なれば組織成員に与える影響も変化する。高い目標を掲げた際に、不正会計へとつながった事例もあれば、経営トップとの対話を通じて企業再生につながった事例もある。

以上から、本研究は、「どのようなリーダーシップの下でどのような特性を有する業績測定システムが実践されれば効果を生み出すのか」を問いとして、業績測定システムとリーダーシップとはどのような関係にあるのか、業績測定システムとリーダーシップとの関係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ている。

本研究の第 1 の学術的特色・独創性は、BSC や方針管理といった具体的なツールから、より抽象化した概念である「戦略的業績測定システム」へと関心をシフトさせることである。第 2 に、経営トップのリーダーシップとの関係性から業績測定システムの成果について考察することが挙げられる。第 3 は、方法論的トライアンギュ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

わが国マネジメント・コントロール研究がどのように展開されたのかを明らかにするために、書誌学的研究に関する先行研究を参照しながら、1965年から2015年までの文献調査を基礎とした、引用分析および引用文化分析を実施した。

実施手順は次の通りである。第1に、「マネジメント・コントロール」を提唱したAnthony(1965)の発行年である1965年から2015年までにわが国主要会計雑誌7誌に掲載された全論文から、タイトルもしくはキーワードに「マネジメント・コントロール」の用語を含む論文を研究対象論文として抽出した。第2に、抽出した対象論文の研究方法についてコード付けを行った。具体的には、研究方法として、定性的研究、定量的研究、論説の三つを取り上げるとともに、各論文におけるそれぞれの研究方法の採否を「1」もしくは「0」にてコード化している。第3に、対象論文において引用されている文献の、著者名、発行年、タイトル、発行媒体をすべて手作業で集計した。引用文献に対しては、発行媒体の種類に応じてコード付けを行っている。第4に、対象論文数や採用された研究方法是、10年ごとの5期に区分した発行年ごとに集計した。最後に、引用文化の相違を論じる際に代表的な変数として挙げられる、引用文献数、引用文献に占める洋文献の比率、引用文献に占める学術論文の比率、引用文献発行後経過年数に焦点をあてた上で、それぞれの変数に関して、「定性的研究」「定量的研究」「論説」の3グループ間の平均値の差を、分散分析を通じて検定した。

#### (3) 事例研究の実施

上記の計量研究は、本研究の基礎を固めることを目的として実施している。業績測定システムとリーダーシップとの関係がどのように成果に影響を与えるのかについては、事例研究を通じて考察した。

アイリスオーヤマを対象とした事例研究では、業態メーカーベンダーを標榜する同社において、新商品比率5割以上を実現する上での基盤となっている、経営トップの役割、経営理念、経営戦略、組織構造、人材育成について検討している。

BSCを導入・実践した北海道のA動物病院を対象とした事例研究においては、トップ・マネジメントのリーダーシップのあり方に応じて、BSCが組織成員にコントロール・ツールとして、あるいは、コミュニケーション・ツールとして受け取られるか変わりうることを分析している。

#### (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) わが国マネジメント・コントロール研究の展開

わが国の管理会計分野においては、マネジメント・コントロールを主要な研究テーマとして、さまざまな研究が展開されている。しかし、マネジメント・コントロールは複雑な企業活動を分析する視角であるために、研究者のあいだで一様には捉えられていない。それゆえ、わが国におけるマネジメント・コントロール研究の蓄積状況を明らかにするために、1965年から2015年までの51年間に主要会計雑誌に掲載された、わが国マネジメント・コントロール研究104本を対象論文として抽出した上で、対象論文104本における引用文献2、401本について引用分析を実施した。

分析から、対象論文において採用されている、「定性的」「定量的」「論説」の三つの研究方法それぞれの引用文化に差異が認められた。引用文化の分析からは、引用文献に占める洋文献の比率および引用文献発行後経過年数において統計的に有意な差を見出している。加えて、それぞれの研究方法で引用頻度の高い文献の傾向も異なっていることを示した。「定性的」においてはSimons系およびMerchant系の研究の引用頻度が高い。わが国では、欧米におけるマネジメント・コントロール研究の主要な展開を踏まえながら、採用される研究方法ごとに、異なった引用文化のもとで異なるマネジメント・コントロール概念が受容されている。

三つの研究方法の引用文化に差があることから、引用文化の分析に続いて、研究方法別の対象論文間での引用状況の確認を通じて研究方法をまたぐ知識の活用について考察した。結果として、わが国におけるマネジメント・コントロールの受容に関して、「定性的」「定量的」「論説」それぞれのあいだの研究方法をまたぐ知識の活用状況の差を示すとともに、わが国マネジメント・コントロール研究は自らの生み出した知識を十分に生かしきれていない可能性があることを指摘している。

以上に基づいて、わが国管理会計分野においてマネジメント・コントロール研究を一層発展させるための今後の研究の方向性として、次の2点を指摘した。一つに、わが国マネジメント・コントロール研究にて採用された研究方法ごとの引用文化の相違を、研究者が明示的に意識することである。引用文化は、暗黙のルールとして研究者の引用行動を方向付けもすれば、制約もす

る。研究者それぞれが自らの引用行動を意識的に振り返れば、参考にしたり引用したりする文献の選択について再考する機会を得るであろう。

二つに、研究方法をまたぐ知識の活用を活発化させることである。具体的には、わが国マネジメント・コントロール研究が自ら生み出した知識を活用しながら、Anthony 系の研究に基づいたフィールド研究やサーベイ研究、あるいは、Merchant 系の研究に基づいたサーベイ研究を実施することがあげられる。研究方法をまたぐ知識の活用を活発化させることによって、わが国のマネジメント・コントロール研究に新たな知見を付加できる可能性は高まる。

## (2) アイリスオーヤマのマネジメント

アイリスオーヤマは、消費者の不満・不足を解消する「ユーザーイン」発想のもとで、次々と新商品の開発を行っている。ホームセンターとともに成長してきた同社の事業領域は、家電事業、ヘルスケア事業、コメ事業へと拡大している。同社は、自らを業態メーカーベンダーとして位置づけた上で、事業領域の拡大およびグローバル展開を通じて、企業業績を右肩上がりに成長させている。同社の成長を支えているマネジメントに関して以下を明らかにしている。

「ガラス張り」「スピード」「キャッシュフロー至上主義」を標榜する同社は株式を上場していない。株式非上場のもと、兄弟と経営トップの役割を分担しながら、経営上の最終的な決定を社長の大山健太郎氏が自ら迅速に下している。同社では、健太郎氏の実体験を通じて培われてきた、経営に対する信念や理念がさまざまな形で明文化されている。同社は、不況時に他社が「選択と集中」を進める中でも、事業領域を拡大させている。同社に組織全体としての中長期計画はない。健太郎氏は、企業経営を行う上で基本の考え方として、変化対応型の組織にすること、新商品比率（発売後3年以内の新商品の売上高が全体の売上高に占める割合）を5割以上にすること、営業利益率を10%確保すること、の三つ挙げる。

同社の現在の組織構造は事業部制である。事業部制の採用によって、各事業部が、市場の要望に対応するマーケットイン型の開発を行いながら、収益や事業をマネジメントするようになっていく。同社において、情報システムは基本的にすべて自社で開発されている。自社のノウハウや考え方を反映させる必要がある業務に対するシステムの構築に関してアウトソーシングはしていない。同社は、人材育成を明確に打ち出した人事制度を設計している。同社は、人事制度を構築する上でのポイントとして、「従業員目線で人事制度を設計する」「成果を出した者にはしっかりと報い、挑戦する環境を用意する」「成果が伴わなくても切り捨てず、再生を心がける」の三つを挙げる。

新商品比率5割以上を実現する上での基盤となっているのは、毎週月曜日の午前10時から午後6時ごろまで開催される新商品開発会議である。関連部署の担当者他、健太郎氏や役員が出席する会議において、商品開発に関してのみならず、売り場デザイン、販促キャンペーン、重要な得意先への納入価格のような事項についても議論された上で、採否が即断される。同社の商品開発の特徴としては、明確な開発コンセプト、セル方式・伴走方式、値ごろ感による価格設定、営業担当者による情報収集が挙げられる。

業態メーカーベンダーを標榜する同社は、全国に迅速かつタイムリーに商品を配送するために、かつ、物流コストを下げるために、工場立地よりも物流立地を優先させている。また、売上を伸ばすことよりも利益を生むことを重視する同社は、商品1個の利益額を把握するために、原価を徹底的に突き詰めている。

## (3) 経営トップのリーダーシップとBSC実践との関係

小動物を診療対象として開院したA動物病院は診療対象範囲の広さから地域で評判の病院になるほど順調に成長を続けていたものの、規模の拡大とともに経営トップとスタッフとの対立関係が顕在化するようになっていった。院長は、スタッフを十分に統制できていない状況において、経営理念の実現に向けてBSCの導入を決断している。

A動物病院のBSCは、経営計画書の作成、財務に関する教育研修会・BSC講習会の開催を通じて、導入された。スコアカードは「日中部門」「夜間部門」「東洋医療部門」「動物看護師部門」「受付部門」の5部門において作成されている。院長は、BSCの導入を、「『言うこと聞けよ』って言うのが発端」であったと述べる。また、BSCの本格的実践段階において、財務成果へのスタッフのコミットメントの強化を目的として新設した営業会議において、「3,000万円がどれだけ大きかったのか、皆に思い知ってもらおうと思って用意をしております」と語っている。「構造づくり」および「配慮」の2次元から院長のリーダーシップを捉えた場合、「構造づくり」を高度に行うものの、「配慮」行動は少ない。良好な人間関係の構築に重点を置くよりは、課題の達成に重点を置いている。A動物病院のBSCは、「構造づくり」を高度に行う経営トップのもとで導入・実践された。

「日中部門」に関して、BSC導入・実践の試行段階において、BSCに対する取組が他部門に比べて遅れる中で、部門長のO氏は院長からの批判にさらされるようになる。BSCの本格的実践段階に入っても、日中部門でのBSCに対する取組の不十分さに対して院長の批判は続いた。自ら臨床現場に立っていること、多忙な部門所属の獣医師にBSC実践を強要できないこと、事務部門からのデータ提供の遅れといった事情を院長に一切汲んでもらえない中で、院長とO氏との対立は深まっていくことになる。対立の結果、BSC実践2年目には、O氏は、部門責任者の任を退いた上で、臨床現場に専念するに至っている。

O氏は、BSCの施行段階から、本格的実践段階を経て、BSCの意義や可能性を認めている。しかしながら、BSC実践にあたって、経営理念と経営トップの言動との不一致を感じたことから、

BSCの実践に十分に組み込まなかったとする。また、「BSCを活かすためには、コミュニケーションが必要だと感じています」と述べる。「構造づくり」を高度に行う経営トップのもとでBSCは「トップダウン・コミュニケーション」として利用されていない。

「夜間部門」においては、BSCの試行段階から、診療件数の増加をはじめとして成果を上げている。部門長のK氏が、院長との対話を重ねながら、時間外料金の部分的撤廃のような施策を講じた結果である。K氏もまたBSCの意義や可能性を認める。「夜間部門」では、BSCの実践に精力的に取り組む中で院長とのコミュニケーションは成立しているといえる。

ただし、従業員一人当たりの売上高を向上させるために提案した販促活動は、院長の指示によって、自発的に取り組む、無賃の勤務時間外配布活動とされたことから、活動実績は低調であった。販促活動への不満から退職者もでていく。K氏とスタッフとのあいだのコミュニケーションは十分に成立していない。なお、K氏は、夜間部門と日中部門とを統合した診療部門の責任者としてBSCを実践した際に、「夜間部門に比べて人数が多くなったことで意思の疎通の難しさを感じている」と述べている。

最後に、「東洋医療部門」に関して、部門長のN氏は、財務指標による管理に対する心理的負担から退職意向を示すものの、非財務指標を利用するBSCへの期待から、条件付きで勤務の継続を決めている。マッサージ師・鍼灸師・柔道整復師の三つの国家資格を有する獣医師という希少性から、院長はN氏に対して一定の「配慮」を示したといえよう。院長からの「配慮」を得る中で、「東洋医療部門」は他部門との話し合いを通じて、過去最高の売上高を記録するとともに、院外への店舗出店が院長から認められている。

以上をまとめると、「日中部門」「夜間部門」「東洋医療部門」いずれにおいても、部門長である獣医師はBSCの有効性を認識しつつ、BSCの実践を好意的に受け止めている。それにもかかわらず、経営トップのリーダーシップとしての高いレベルでの構造づくりのもとでは、BSCは「トップダウン・コミュニケーション」ではなく、財務的成果を重視した「トップダウン・コントロール」として利用されるため、部門長やスタッフの自発的な行動を必ずしも生み出せていない。BSCの提唱者が要請する「トップダウン・コミュニケーション」としてBSCを利用するためには、経営トップからの一定以上の「配慮」を必要とする。

## 5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計5件（うち査読付論文 1件/うち国際共著 0件/うちオープンアクセス 0件）

1. 著者名 多田昌弘・乙政佐吉	4. 巻 70(4)
2. 論文標題 バランス・スコアカード導入・実践プロセスにおけるリーダーシップの影響に関する研究	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 商学討究	6. 最初と最後の頁 157-202
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 乙政佐吉・近藤隆史・坂下玄哲	4. 巻 20-17-15385
2. 論文標題 アイリスオーヤマ(A) - 事業発展の軌跡 -	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 慶應義塾大学ビジネス・スクール	6. 最初と最後の頁 1-22
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 乙政佐吉・近藤隆史・坂下玄哲	4. 巻 20-17-15386
2. 論文標題 アイリスオーヤマ(B) - 新商品開発のための経営基盤 -	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 慶應義塾大学ビジネス・スクール	6. 最初と最後の頁 1-25
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 乙政佐吉・近藤隆史・坂下玄哲	4. 巻 20-17-15387
2. 論文標題 アイリスオーヤマ(C) - 開製販のマネジメント -	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 慶應義塾大学ビジネス・スクール	6. 最初と最後の頁 1-24
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 多田昌弘・乙政佐吉	4. 巻 191
2. 論文標題 動物病院におけるバランスト・スコアカードの導入プロセス	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 小樽商科大学Center for Global Strategy Discussion Paper Series	6. 最初と最後の頁 1-26
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 オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計2件 (うち招待講演 0件 / うち国際学会 0件)

1. 発表者名 横田絵理・乙政佐吉・坂口順也・河合隆治・大西靖・妹尾剛好
2. 発表標題 わが国マネジメント・コントロール研究の展開
3. 学会等名 日本会計研究学会第78回大会
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 多田昌弘・乙政佐吉
2. 発表標題 バランスト・スコアカード導入・実践プロセスにおけるリーダーシップの影響に関する研究
3. 学会等名 日本会計研究学会北海道部会第96回大会
4. 発表年 2019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
---------	---------