様　式　Ｃ－１９、Ｆ－１９、Ｚ－１９　（共通）

科学研究費助成事業　　研究成果報告書

平成 ２８ 年　 ５ 月 ３１ 日現在

機関番号：３２６１２
研究種目：基盤研究(C)（一般）
研究期間：2013～2015
課題番号：２５３８０６１４

研究課題名（和文）テンション・マネジメントのための管理会計システムの設計・運用に関する経験的研究

研究課題名（英文）Empirical research about design and operation of 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

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費）　　3,700,000円

研究成果の概要（和文）：テンション・マネジメントのための管理会計の設計・運用を探究した結果，第1にプロセス産業で挑戦的目標原価と部門間協働の交互作用の原価低減の促進，第２に原価企画能力の高い企業で品質とコストの両立のための多様な活動の実践，第３に探索志向の業績・報酬リンクへの正，深化志向のオープンブック・マネジメントと計数管理への正の影響，第４に高不確実性競争環境下では，予算統制の低厳格性と包括的業績評価との業績への正の影響を発見した。

研究成果の概要（英文）：The research focuses on design and operation of management accounting for tension management. As the results, first, we found that synergy effects of stretch cost targets and concurrent processes contribute to cost reduction in process industries. Second, we suggested that high quality orientation and low cost orientation co-exists through multiple cost/quality management practices in Japanese manufacturers with target cost management capabilities. Third, we identified that exploration has a positive impact on performance-based reward, and that exploitation has positive impacts on open book management and management through figures. Fourth, we found that the positive impact of interaction between rigidity of budgeting control and comprehensively of performance evaluation on organizational performance under uncertainty of competitive environment.

研究分野：管理会計

キーワード：テンションマネジメント　原価企画　予算厳格度　主観的業績評価　非財務指標　郵送質問票調査　フィールド調査　実証研究

１．研究開始当初の背景

（1）近年，R.Simons 教授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。

（4）さらに吉田（2012）では，東証一部上場製造業を対象にした郵送質問票調査によって収集したデータに基づき，探索的に，業績目標水準とコントロール・モードが組織成果におよぼす影響を調べた。その結果，第１に，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が示唆された。

（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。

吉田栄介（2012）『原価企画能力のダイナミズム』中央経済社。

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

研究目的は，管理会計の新機能として，テンション・マネジメント（「張り」のマネジメント）に注目した管理会計システムの設計と運用に関する知見を深めることにあった。管理会計による「張り」のマネジメントとは，業績目標の設定やマネジメント・コントロールシステムの設計・運用によって，業務目標間のトレードオフや組織成員の受ける緊張状態に影響を与え，組織プロセスや組織成果へ影響をおよぼすマネジメントのことである。

より具体的には，第１に，個別の管理会計手法や情報を対象にその機能・役割を探究し，第２に，業務目標設定とコントロール・モードに焦点を当て，組織成果への影響についての実証的な解明を目的とする。

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った。

（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・機能を探究するために，原価企画や業績管理，予算管理など

の個別テーマごとの実態把握と，実証研究に向けた仮説強化のためのインタビュー調査である。東証１部・2 部上場製造企業を中心に 30 社以上の企業へのインタビュー調査を実施した。

（2）第２は，郵送質問票調査データに基づく実証研究である。分析のためのデータは，２つの郵送質問票調査により収集した。ひとつめは，2014 年１月に東証一部上場企業 1,767 社（有効回答 175 社，回収率 9.9%）の経理部門長を対象に実施した管理会計全般に関する質問票調査である。もうひとつは，2014 年 11 月に東証一部上場企業 1,822 社(有効回答 470 社，回収率 16.9%）の経営企画部門長を対象に実施した業績管理に関する質問票調査である。

（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した。

４．研究成果

研究成果は主に以下の４つの研究群に集約することができる。

（1）第 1 に，製品開発コストマネジメントである原価企画について，テンション・マネジメントとしての機能を，実証的に探究した。具体的には，組織成果に貢献するダイナミック・テンションが創造される状況では，目標原価を挑戦的な水準に設定することに加え，異なる職能部門間のマネジャーが目標達成に向けて協働することで，原価低減が促進される関係を調査前に想定した。郵送質問票調査（東証一部上場製造業 847 社送付，有効回答数 130 社，有効回答率 15.3%）に基づく階層的重回帰分析により，挑戦的目標原価の設定と部門間協働の交互作用が原価低減を促進する関係について検証した。全サンプルを対象とした分析では統計的に有意な関係を見出すことはできなかったが，産業別（加工組立・プロセス産業）の分析の結果，プロセス産業でのみ統計的に有意な関係を確認した。この結果は，汎用品ではなく高技術・品質水準の製品を得意とする日本型プロセス産業の特徴を反映するものであった。

本研究の意義として，管理会計の個別技法をテーマに実証的にアプローチした研究は世界的にも稀である。そのため，世界に情報発信するべく，本研究は英語論文として執筆し，現在，海外雑誌に投稿中である。

（2）第 2 に，知の探索と深化，両利きの経営が日本的管理会計行動にどのように影響をおよぼすのかについて，(1）と同様の郵送質問票調査データに基づく予備的な分析・考察をおこなった。探索とは新しい知識を追求する急進的な組織学習であり，深化とは既存の知識を活用する漸進的な組織学習である。加えて，この２つの組織学習を同時に実行することを両利きの経営と呼んでいる。

分析の結果，次の２つの特徴的な発見があった。ひとつは探索と日本的管理会計行動との関係である。業績・報酬リンクへの正の影響を確認したが，オープンブック・マネジメントや品質重視を示すゼロ・ディフェクト志向，計数管理への影響は確認できなかった。つまり，探索とは，情報システムやコストマネジメントとの関係は見出せず，マネジメントコントロールとの関係性が確認できた。本研究は予備的研究であるため，今後は，対象とするマネジメントコントロールの範囲を拡げた分析フレームワークの設計が必要であろう。

もうひとつは深化と日本的管理会計行動との関係である。業績報酬リンクやゼロ・ディフェクト志向との関係は確認されず，オープンブック・マネジメントと計数管理への正の影響を確認したことは興味深い。これらの分析結果は，複数目標間のトレードオフの解消や日常的・継続的改善活動といった深化を志向する組織ほど，会計情報を積極的に活用しようとしていることを示している。つまり，業績報酬リンクのような結果コントロールでなく，オープンブック・マネジメントや計数管理のような意思決定やプロセスコントロールにおいて会計情報が利用されている姿である。

残念ながら，両利きの経営と日本的管理会計行動との関係については，オープンブック・マネジメントへの影響が示唆されたのみであった。また，品質重視を示すゼロ・ディフェクト志向への顕著な影響も確認することはできなかった。

本研究の意義として，知の探索と深化，両利きの経営といった経営学分野で注目を集める概念と管理会計行動との関連に焦点を当てたことがユニークな点だと考えている。

（3）第 3 に，品質とコストのトレードオフというテンション問題について，調査・分析した。具体的には，原価企画における高品質と低コストの両立を志向する日本企業の管理活動実態を探求した。(1）と同様の東証一部上場製造業（経理部門）を対象とした郵送質問票調査データに基づく探索的分析の結果，優れた原価企画能力を有する日本の製造企業は，①品質とコストの両立志向，②高品質・低コストの実現に向けて機能する多様なコストマネジメント・管理活動，③事業戦略と一貫した（財務のみならずプロセス指標も含めた）業績目標の設定による品質とコストの両立志向を有する傾向があることが示唆された。

本研究の意義として，実務的にも重要な実践的テーマであり，日本企業の品質コストマネジメントは世界をリードしていることからも，世界に向けて情報発信すべき研究であると考えている。そのため，本研究からの派生研究は英語論文として執筆し，現在，海外

雑誌に投稿中である。

（4）第４に，競争環境の不確実性，予算コントロールの厳格さと業績評価の主観性（客観性）との関係性が，部門業績におよぼす影響を，2014 年 11 月に東証一部上場企業 1,822 社（有効回答 470 社，回収率 16.9%）の経営企画部門長を対象に実施した業績管理に関する質問票調査データにより分析した。詳細はまだ分析中であるが，不確実性の高い競争環境下において，予算コントロールの厳格さを低め，包括的業績評価（評価の主観性と客観性を補完的に活用）を実施することが好業績に結びつく関係性を発見した。

本研究の意義として，予算コントロールの厳格さが組織成員や意思決定におよぼす影響の解明という伝統的問題に対して，近年注目を集める業績評価の主観性（客観性）を組み合わせることで，新たな発見事実を得られた点において学術的貢献が高いと考えている。この研究成果は世界に情報発信するために英語論文として執筆中であり，海外雑誌に投稿予定である。

（5）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。

事例研究は，今後も引き続き企業訪問調査を継続する予定である。

郵送質問票調査は，経理部門長宛に 2009 年と 2014 年に実施しているが，これも継続し次回は 2019 年の調査を予定している。同様の質問内容を用いることで，日本企業の管理会計行動の経時的な変化を観察できると期待している。

これまでの研究成果は 2017 年度に体系的に整理し，1 冊の本にまとめる予定である。

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）

① 吉田栄介・妹尾剛好・福島一矩「探索と深化が管理会計行動に与える影響：予備的研究」『メルコ管理会計研究』査読有，第 8 巻第 1 号，53-64 頁，2015 年。

② 吉田栄介・徐智銘・桝谷奎太「わが国大企業における業績管理の実態調査」『産業経理』査読無，Vol.75，No.2，68-78 頁，2015 年。

③ 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好「わが国管理会計の実態調査（4）～（6）」『企業会計』査読無，第 67 巻第 4～6 号，120-125 頁，107-111 頁，119-127 頁，2015 年。

④ 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好・徐智銘「わが国管理会計の実態調査（1）～（3）」『企業会計』査読無，第 67 巻第 1～3 号，166-171 頁，122-127 頁，117-127 頁，2015 年

⑤ Yasukata, K., Yoshida, E., Yamada, I. and K. Oura, A longitudinal case study of target cost management implementation at a shipbuilding company, *Journal of Accounting and Organizational Change*, 査読有, Vol.9, Issue4, 448-470, 2013.

〔学会発表〕（計９件）

① 吉田栄介・桝谷奎太・徐智銘「業績評価の包括性と予算厳格度が組織業績におよぼす影響」日本会計研究学会第 75 回全国大会（2016 年 9 月 13・14 日，静岡大学，静岡県静岡市）。

② 吉田栄介・桝谷奎太「テンション・マネジメントとしての原価企画に関する実証研究」2016 年度日本管理会計学会全国大会（2016 年 9 月 1・2 日，明治大学，東京都千代田区）。

③ 吉田栄介・徐智銘「管理会計成熟度と組織業績との関係性：国内製造業における探索的研究」日本原価計算研究学会第 42 回全国大会（2016 年 8 月 29・30 日，中央大学，東京都八王子市）。

④ Yoshida, E. and K. Iwasawa, Contribution of Japanese management accounting on the research: a bibliographic study, Aug. 2-4, 2016, Naha, Okinawa, The 5th International Symposium on Business and Social Sciences (ISBSS2016).

⑤ Yoshida, E. and K. Masuya, Synergy of stretch cost target and concurrent engineering: creating dynamic tension for target cost management, July 29-31, 2015, Naha, Okinawa, International Academic Conference on Social Sciences and Management (IACSSM 2015).

⑥ Yoshida, E. and Z. Xu, A classification of quality/cost competitive priorities in Japanese manufacturing firms: empirical evidence based on management accounting practices, Aug. 17-18, 2015, Singapore, Singapore, 3rd Global Conference on Business Management (GCBM 2015).

⑦ 吉田栄介・徐智銘「日本企業の品質コスト志向性：実態調査に基づく探索的分析」日本管理会計学会 2014 年度第 3 回九州部会（2014 年 11 月 22 日，西南学院大学，福岡県福岡市）。

⑧ 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好「日本的管理会計の原理に関する実証研究」日本原価計算研究学会第 40 回全国大会（2014 年 9 月 20・21 日，神戸大学，兵庫県神戸市）。

⑨ 吉田栄介・山本秀幸「グローバル化に対応するための原価企画：コストテーブルの基本と応用」2014 年度日本管理会計学会全国大会（2014 年 9 月 12・13 日，青山学院大学，東京都渋谷区）。

〔図書〕（計１件）

① 吉田栄介「Reading 4-2 原価企画のダイナミック・ケイパビリティ」197-209 頁（岡野浩・小林英幸（編）『コストデザイン』大阪公立大学共同出版会に所収）2015 年。

〔産業財産権〕

なし

〔その他〕

なし

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

(2)研究分担者

なし

(3)連携研究者

なし