

脱予算経営のコンフィギュレーションおよびメカニズムの研究

町田 遼太 提出

博士学位申請論文審査報告書

『脱予算経営のコンフィギュレーションおよびメカニズムの研究：
コントロール・パッケージと管理可能性原則を視座とした実証的分析』

I 本論文の主旨と構成

1. 本論文の主旨

本論文は、いわゆる脱予算経営のコンフィギュレーションおよび効果発生メカニズムの研究したものである。脱予算経営とは、2000年代前半に主としてヨーロッパで生じた実務の現象であり、予算の持つ問題点を克服するために、予算を廃止して代替する経営管理ツールを導入するとともに、それらが適切に機能するために思考方法を変革する一連の手続をいう。企業のみならず政府自治体、非営利組織等ほぼあらゆる組織において利用されている予算を廃止するという衝撃的な内容であったため、実務界では大きな注目を浴び、予算を廃止した企業を対象とする研究も行われてきた。

しかし、予算を廃止するという事は、予算の持つ問題点を克服する利点以上に組織に混乱をもたらす可能性があり、その後の調査では予算を廃止している企業は世界中でほとんど存在しないし、予算および予算管理に重大な問題があると考えている企業も少ないことが明らかになっている。この点は、脱予算経営を当初より主張している団体(Beyond Budgeting Round Table)も認めており、脱予算経営は予算を廃止することを主眼としているわけではなく、予算にまつわる人々の逆機能的行動を回避するためのものであると考えられるようになってきている。

本論文では、脱予算経営を「組織が予算の利用方法を適切に設計し、従業員のセルフ・コントロールを促すことによって、予算の問題点を克服するためのマネジメント・コントロール・システム」と捉えている。もともとマネジメント・コントロール・システムの中核として考えられてきた予算管理システムであるが、脱予算経営は従来のマネジメント・コントロール・システムの理論およびその様相を変革させたというのが論文提出者の主張でもある。

他方、脱予算経営の先行研究は、多くはケース・スタディとして実施されており、取り扱われてきた論点は多様であって、脱予算経営の特徴やその帰結を検証した横断的研究はきわめて不足している。そこで、本論文においては、マネジメント・コントロール・システムとしての脱予算経営の特徴と帰結を明らかにすることを研究目的とし、研究目的を遂行するために、2つの研究課題が設定されている。

第1の研究課題は、脱予算経営のコンフィギュレーションを明らかにすることである。先述のように、脱予算経営は、予算管理を想定したマネジメント・コントロール・システムを変革させたものである。しかし、その特徴あるいはシステムに含まれる具体的な内容を明らかにした先行研究はほとんどない。そこで、コントロール・パッケージの概念を活用して全体として脱予算経営がどのような要素を有しているかを、実証的分析によって明らかにしている。

第2の研究課題は、脱予算経営のメカニズムを明らかにすることである。本論文では、管理可能性原

則によらない業績評価およびコントロールがどのように機能するかというメカニズムが捉えられている。第1の研究課題および先行研究から指摘されるように、脱予算経営の主要な要素に、相対的改善契約がある。相対的改善契約は、管理可能性を意図的に逸脱させることによって、全社的業績を最大化することを目的としている。したがって、相対的改善契約による管理可能性の意図的な逸脱は、全社的業績の向上にどのようにつながっていくのかを説明する必要がある。

以上2つの研究課題に答えることによって、本論文は、これまで明らかにされてこなかった脱予算経営のコンフィギュレーションおよびメカニズムを明らかにするとともに、最終的には単に予算を廃止した脱予算経営ではなく、予算の問題点を克服して予算が持つ本来の能力を十分引き出すための脱予算経営的な予算管理(本論文では脱予算的予算管理と呼ばれている)がどのようなものかという問に対するひとつの回答を考察している。

結果として第1の研究課題においては、日本の上場企業を対象とした質的比較分析(QCA)を実施した結果、8つの脱予算経営的な予算管理のコントロール・パッケージが発見され、そのうち5つは脱予算経営の規範的議論と整合していた。他方、脱予算経営の規範的研究における主張とは整合しない要素や組み合わせも見出されており、今回の分析に含めている変数以外の要素が脱予算経営的な予算管理の実行に影響を及ぼしている可能性が示唆された。

第2の研究課題においては、日本企業のマネジャーに対するウェブ調査を行った結果、管理可能性の逸脱が予算管理の利用に対して正の影響を与え、組織市民行動を促し、パフォーマンスにも正の影響を及ぼすことが明らかになった。

2. 本論文の構成

本論文は、1章から8章までと参考文献および付録から構成されている。1章は、問題意識と研究目的を明らかにし、そのために必要となる脱予算経営、マネジメント・コントロール・システムのコンフィギュレーションおよびそのメカニズムに関する議論を総合的に集約している。以下では、2章、4章および6章が脱予算経営のコンフィギュレーションに関する記述、3章、5章および7章が脱予算経営のメカニズムに関する記述となっており、8章が結論となっている。

なお、詳細な章立ては以下の通りである。

1章 本論文の目的と意義

1節 問題意識と研究背景

1項 脱予算経営

2項 管理可能性原則とその逸脱

3項 マネジメント・コントロール・システムのコンフィギュレーションおよびメカニズム

2節 本論文の研究課題

3節 研究方法

1項 研究の枠組み

2項 脱予算経営のコンフィギュレーション：脱予算経営が有するマネジメント・プロセスの組み

合わせ

- 3 項 脱予算経営のメカニズム：管理可能性原則の逸脱がもたらす作用とその帰結
- 4 節 本論文の構成
- 2 章 脱予算経営のコンフィギュレーション：コントロール・パッケージ研究の含意
 - 1 節 MCS パッケージとしての脱予算経営
 - 1 項 伝統的管理会計論および MCS の問題意識
 - 2 項 コンティンジェンシー理論をベースとした研究の潮流：パッケージとしての MCS の成立
 - 2 節 MCS パッケージ研究の展開
 - 1 項 MCS パッケージ研究の萌芽・変遷
 - 2 項 MCS パッケージ研究の示唆
 - 3 項 MCS パッケージにおける非サイバネティック・コントロール
 - 3 節 MCS 拡張と対象組織の拡張：不確実性に適応する水平型組織
 - 4 節 脱予算経営研究へのインプリケーション：不確実な時代に適応するコントロール手段の組み合わせ
 - 1 項 権限委譲とコントロール手段の組み合わせ
 - 2 項 脱予算経営におけるコントロール・パッケージの組み合わせ
- 3 章 脱予算経営のメカニズム：個人の管理会計利用およびその帰結に焦点を当てたマネジメント・コントロール・システム研究の検討
 - 1 節 本章の目的および論点
 - 1 項 組織前提の変化
 - 2 項 対象者の変化
 - 3 項 MCS 研究における水平的協力関係への関心
 - 2 節 業績管理の利用者の視点に立つ研究の意義と目的
 - 1 項 利用者に焦点を当てた研究の意義と方法
 - 2 項 レビューする研究群と論文の選定
 - 3 節 研究トピック、研究目的、研究方法および目的の整理
 - 1 項 参加型予算管理
 - 2 項 チームベース業績評価
 - 3 項 イネープリング概念を援用した業績管理研究
 - 4 項 アメーバ経営
 - 5 項 Vernacular accountings
 - 6 項 小括：業績管理の利用者に焦点を当てた管理会計研究
 - 4 節 脱予算経営研究へのインプリケーション：MCS の運用とその利用者に関わるメカニズム
- 4 章 予算管理を補完するマネジメント・コントロール：脱予算経営におけるコントロール・パッケージの検討
 - 1 節 脱予算経営が有するコントロール・パッケージ

- 1 項 本章の目的
- 2 項 フレームワークとしての「コントロール・パッケージ」の有用性
- 3 項 予算管理の問題点
- 4 項 本章の問題意識
- 2 節 予算管理が有するマネジメント・コントロール問題とその解消
 - 1 項 概念の拡張によるコントロール手段の多様化
 - 2 項 各コントロール手段の概要
 - 3 項 コントロール・パッケージによる予算管理の問題点の解消
- 3 節 脱予算経営モデルが有するコントロール機能
 - 1 項 脱予算経営の 12 の原則とコントロール・パッケージの対応関係
 - 2 項 脱予算経営研究におけるコントロール要素の組み合わせ
 - 3 項 コントロール・パッケージ内の相互作用と予算管理の問題点の解消
- 4 節 インプリケーション：脱予算経営のコントロール・パッケージ
- 5 章 マネジメント・コントロール・システムにおける管理可能性概念の意義
 - 1 節 MCS における管理可能性原則概念
 - 2 節 責任会計における管理可能性原則の現代的意義と背景
 - 1 項 責任会計の対象者に関する伝統的な議論とその変化
 - 2 項 経験的研究における管理可能性原則の取り扱い
 - 3 節 管理可能性原則に関する研究動向
 - 1 項 責任会計論の生成期における管理可能性概念
 - 2 項 初期の管理可能性原則の逸脱事例
 - 3 項 限定的な管理可能性原則と展開
 - 4 項 管理可能性原則に関する近年の研究動向
 - 4 節 インプリケーション：マネジャーの管理可能性の認知と行動
- 6 章 日本企業における脱予算経営のコンフィギュレーション：リーダーシップの原則を視座とした探索的研究
 - 1 節 脱予算経営研究における残された課題
 - 2 節 先行研究およびリサーチ・クエスションの設定
 - 1 項 先行研究
 - 2 項 リサーチ・クエスションの設定
 - 3 節 研究方法
 - 1 項 調査対象とデータの収集方法
 - 2 項 変数の測定
 - 3 項 分析方法の意義
 - 4 節 分析結果
 - 1 項 分析手続き

- 2 項 脱予算経営のコンフィギュレーション
 - 5 節 日本企業における脱予算経営のコンフィギュレーション
 - 7 章 予算管理の利用に対する管理可能性原則の認知の影響とその帰結
 - 1 節 本章の問題意識
 - 2 節 先行研究レビューおよび仮説構築
 - 1 項 問題意識と先行研究
 - 2 項 仮説構築
 - 3 節 研究方法
 - 1 項 データの収集
 - 2 項 変数の測定
 - 4 節 分析結果および考察
 - 1 項 構成概念の検討
 - 2 項 仮説の検証結果
 - 5 節 予算管理の利用に対する管理可能性原則の認知の影響とその帰結
 - 8 章 結論
 - 1 節 各章の概要と本研究の発見事項の整理
 - 2 節 本研究の貢献, 限界と今後の課題
- 参考文献
- 付録

II 本論文の概要

以上の構成に基づき、各章の概要を示す。本論文の構成は 1 章で問題意識と研究目的を明らかにし、以下、2 章、4 章および 6 章が脱予算経営のコンフィギュレーションに関する記述、3 章、5 章および 7 章が脱予算経営のメカニズムに関する記述となっており、8 章が結論である。以下、順に概要を説明する。

1 章では、本論文の目的、研究背景および研究方法を示している。まず、予算管理がマネジメント・コントロール・システムの中心技法であることが示されている。これに対して、予算が環境変化への適応を阻害し、組織および個人の逆機能的行動を引き起こすため、これを廃止すべきであると主張した初期の脱予算経営が紹介されている。しかし、その後の調査・研究では、予算を廃止している企業はほとんどなく、脱予算経営を紹介しているケース・スタディからも、脱予算経営は多義的な概念であり、その全体像や脱予算経営の要素がもたらすメカニズムに関するエビデンスは少ないとする。

本章では、先行研究から脱予算経営を「組織が予算の利用方法を適切に設計し、従業員のセルフ・コントロールを促すことによって予算管理の問題点を克服するための」マネジメント・コントロール・システムであると定義し、脱予算経営を実施する企業からその要素とその組み合わせ(コンフィギュレーション)を明確にするとともに、脱予算経営の主要な要素である相対的業績契約および評価による管理可能性を逸脱したコントロールがどのように機能するか(メカニズム)を検証するという 2 つの研究課題を提示

している。

2章では、マネジメント・コントロール・システムに関するレビューが行われている。本論文の研究目的のひとつは、脱予算経営のコンフィギュレーションを明らかにすることであるが、脱予算経営をマネジメント・コントロール・システムにおけるコントロール・パッケージとして捉え、そのパッケージの中にどのような要素を備えるべきかを考えるためには、マネジメント・コントロール・システムがコントロール・パッケージに至った経過を確認することが必要である。

3章では、マネジメント・コントロール・システム研究において、業績管理の利用者に焦点を当てた研究をレビューし、協働を促すための予算管理の運用を指摘している。これは、第2の研究目的である、脱予算経営のメカニズム、すなわち管理可能性原則によらない業績評価およびコントロールがどのように機能するかに関連している。脱予算経営の主要な要素である相対的改善契約が、向組織的行動を引き出すメカニズムを研究する上で、種々の業績管理に関する先行研究が個人に対してどのような影響を与えているのかを確認することによって、脱予算経営の協働を促すメカニズムを考察するための材料となる。

4章では、脱予算経営が有するコントロール・パッケージについて論じている。コントロール・パッケージの概念を説明した上で、Malmi and Brown が示したコントロール・パッケージに脱予算経営が示す12の原則をあてはめて考察を行い、脱予算経営のコントロール・パッケージを提唱している。

5章では、脱予算経営が機能するメカニズムとしての管理可能性を検討し、マネジャーの管理可能性の認知を基礎とした管理可能性原則の適用と行動との関係を明らかにする必要性を示している。

6章では、東証一部上場企業を対象とした質問票調査を実施し、脱予算経営が標榜する思考様式を持つ企業を抽出して、それらの企業における予算管理のコンフィギュレーションを検証している。本章では、質的比較分析を用いて、質問票調査で得られたデータから脱予算経営のコンフィギュレーションを探索している。その結果として、8つのコンフィギュレーションが得られた。主たる発見事項は、以下の3点である

第1に、相対的目標の設定、非財務指標を含む多面的な業績評価、全社予算の達成度による報酬といった要素と他の要素との補完・代替関係を明らかにした。第2に、脱予算経営の規範的研究で推奨される要素を持たないコンフィギュレーションの存在が確認された。第3に、管理可能性原則の逸脱という要素を有するコンフィギュレーションが確認された。

7章では、ウェブ調査によって取得したデータから、6章でも見出した管理可能性原則の逸脱という要素について、そのメカニズムを明らかにした。マネジャーの管理可能性と組織市民行動には負の関係があること、マネジャーの管理可能性が低くなると、予算管理は診断的にもインタラクティブにも積極的に利用されること、予算の診断的利用と組織市民行動には負の関係があり、予算のインタラクティブな利用が組織市民行動に正の影響を与えること、インタラクティブな予算管理の利用が組織市民行動を促進すること、そしてインタラクティブな予算管理の利用と組織市民行動との関係は、信頼による共有責任によって強化され、パフォーマンスに結びつくことが明らかになった。

8章では、本論文の結論として1章から7章までの発見事項を要約し、これらが研究目的に対してどのような成果を獲得したかを示すとともに、本論文の限界と課題について述べている。第1の研究課題に

については、8つの脱予算経営的な予算管理のコントロール・パッケージが発見され、そのうちの5つは脱予算経営の規範的議論と整合した組み合わせを有しており、これらの要素が補完・代替関係にあることが確認された。第2の研究課題については、管理可能性原則の逸脱が予算管理の利用に対して正の影響を与え、組織市民行動を促し、パフォーマンスにも正の影響を及ぼすことが確認された。

III 審査要旨

本論文の審査結果は、大要以下のとおりである。

1. 本論文の長所

本論文は、脱予算経営をマネジメント・コントロール・システムのひとつであるとし、そのコンフィギュレーションを明らかにするとともに、脱予算経営の主たる特徴である管理可能性原則の意図的な逸脱が、どのようなメカニズムによって機能するのかに関する説明を試みたものである。

その目的を達成するために、2つの研究課題が実施されている。第1の研究課題は、脱予算経営が有するマネジメント・コントロール・システムの要素の組み合わせはどのようなものであるか、という点であり、第2の研究課題は、脱予算経営における管理可能性原則を意図的に逸脱する業績評価およびコントロールは、どのようにマネジャーの管理業績を向上させるのかという点である。

本論文の長所は以下のとおりである。

- (1) 脱予算経営が最初に提唱されてからおよそ20年が経過する。しかし、その研究は主としてケース・スタディが中心であり、個々のケースにおける企業の予算管理の革新に関する特徴を示すものが多かった。これらの特徴は、脱予算経営の論者が唱える要素の一部に過ぎず、結果として何が脱予算経営であるのかという視点を曖昧にしてきた。本論文は、この点について脱予算経営の要素を多面的に検証しており、日本企業における脱予算経営の全体的な様相を明らかにしている。このような研究は、海外でもきわめて少数であり、少なくとも日本では最初の研究である。
- (2) 脱予算経営の顕著な特徴である相対的業績改善契約および評価は、明らかにマネジャーが管理可能な範囲を超えている部分が存在しているが、Simonsをはじめとする近年の理論では、それによってマネジャーは自らの管理領域を超えて様々な領域と相互作用を模索することが示されている。本論文では、こうした理論を実証的に検証したという点で管理会計研究に貢献している。
- (3) 本論文全体を通していえば、近年では若干停滞している脱予算経営の理論研究に対して大きな貢献を果たすものであり、脱予算経営、すなわち予算の革新を実施するために何を行うべきなのか、また、その施策がどのように予算を革新しているのかというメカニズムを明確にする研究を促進するものとなると考えられる。

2. 本論文の短所

他方、本論文には、以下のような短所も指摘できる。

- (1) 本論文の6章において、脱予算経営における12の原則のうち、リーダーシップの6原則を取り出し、調査企業のうちこれらの原則を順守している企業群を「脱予算経営的な予算管理」を実行して

いる企業として分析を行っている。本論文では、脱予算経営を「組織が予算の利用方法を適切に設計し、従業員のセルフ・コントロールを促すことによって、予算の問題点を克服するためのマネジメント・コントロール・システム」と定義しているが、この定義と脱予算経営的な予算管理との相違点については明らかでない。両者は明確に区分できるようにしておくべきである。

- (2) 海外で実施されている同種の研究は、脱予算経営の実行を直接尋ねているのに対し、脱予算経営の認知度がさほど高くないわが国では、そうした手法を採用することができなかった。本論文では、脱予算経営のいうリーダーシップの原則の実行程度が高い企業を脱予算経営的な予算管理を実施していると仮定して、そのコンフィギュレーションを探索している。方向性としてはおおむね正しいと考えられるが、本来の脱予算経営のコンフィギュレーションとは異なる可能性がある。
- (3) 脱予算経営では、思考方法の変革であるリーダーシップの原則と具体的なツールであるマネジメント・プロセスの間には、互いが影響を与えあってマネジメントの革新が生ずると考えられている。本論文ではこうした2つの要素の相互関係については触れられていない。脱予算経営の研究を行う以上、ぜひこの点を追加的に探究すべきである。

3. 結論

本論文には、以上のような長所と短所が見られるが、短所は長所を損なうものではなく、むしろ今後の研究課題といえることができる。

論文提出者町田遼太は、2011年横浜市立大学総合科学部を卒業、2013年早稲田大学大学院商学研究科修士課程同課程修了、2019年に同研究科博士後期課程を単位取得退学した。2016年商学学術院助手、2019年には早稲田大学商学部講師（任期付）となり、2022年4月より東京都立大学経営学部の助教に就任、現在に至っている。その間、研究活動も活発に行っており、日本原価計算研究学会、日本管理会計学会、日本経済会計学会他、海外の学会において報告を行い、学会誌に論文を投稿している。このように、学術研究に関する業績も充足している。

以上の審査結果にもとづき、本論文提出者 町田遼太には「博士（商学）早稲田大学」の学位を受ける十分な資格があると認められる。

2022年6月14日

審査員

(主査)	早稲田大学教授	博士（商学）早稲田大学	清水 孝
	早稲田大学教授	博士（商学）早稲田大学	伊藤 嘉博
	早稲田大学教授		長谷川 恵一
	早稲田大学教授	博士（商学）早稲田大学	目時 壮浩