

学位論文及び審査結果の要旨

横浜国立大学

氏名	宗像 智仁
学位の種類	博士(経営学)
学位記番号	国府博甲第56号
学位授与年月日	令和3年3月25日
学位授与の根拠	学位規則(昭和28年4月1日文部省令第9号)第4条第1項及び 横浜国立大学学位規則第5条第1項
研究科(学府)・専攻名	国際社会科学府経営学専攻
学位論文題目	業績測定における逆機能発生のメカニズムの解明とその克服に関する研究(The Research of the Mechanism of Dysfunction of Performance Measurement and Overcoming it)
論文審査委員	主査 横浜国立大学 高橋 賢 教授 横浜国立大学 中村 博之 教授 横浜国立大学 君島 美葵子 准教授 横浜国立大学 大森 明 教授 横浜国立大学 山岡 徹 教授

論文の要旨

本研究のリサーチ・クエスチョンは、管理会計における業績測定システムではどのようなメカニズムで逆機能が発生するのか、そしてそれはどのような仕組みを採ることで回避できるのか、である。このリサーチ・クエスチョンに答えるために、本論文では業績測定システムの記述的モデルを構築することで、逆機能が生じるメカニズムについて検討を行う。さらにその逆機能的行動を小さくするための解決策についても検討を行う。研究方法については文献研究を採用している。

Kinney Jr. (2001) によると、会計学研究の対象の範囲には会計情報の提示だけでなく、その提示によってもたらされるアウトカムまでが含まれるとされている。そのアウトカムの例の1つとして、管理会計領域における業績測定(もしくは業績測定システム)とそれに伴って生じる結果というものが考えられる。その業績測定の定義はさまざまであるが、たとえば Gray et al. (2015) によると業績測定とは分析可能なデータを生むとともに行動の強力なドライバーでもあるとされている。また、Micheli and Manzoni (2010) によれば、管理会計の領域において業績測定(performance measurement)というテーマは長年研究されているものであるとされている。近年では、組織の戦略から導かれた財務指標と非財務指標を利用した業績測定システムもしくは、さらに発展し組織の戦略と結びついた戦略的マネジメント・システムについての研究が行われてきた。たとえばその代表的な研究として Kaplan and Norton の BSC (Balanced Scorecard) についての一連の研究や、Neely et al. (2002) のパフォーマンス・プリズム (Performance Prism) といった研究があげられる。

そしてその業績測定システムの有効性についても研究されている。Franco-Santos et al. (2012) は1992年から2011年までに主要ジャーナルに投稿された現代の業績測定システム(contemporary

performance measurement systems) についての 76 の実証研究を整理し、その結果現代の業績測定システムは人々の行動と組織の能力そして業績に重要な影響を与えることを示した。一方で業績測定には意図せぬ結果 (unintended consequences) や逆機能 (dysfunction もしくは dysfunctional), パラドックス (paradox) など論者によって表現は異なるが、問題が伴うことも多くの文献で指摘されているところである。しかし、Gray et al. (2015) が指摘し、その表現の多様さからもうかがえるように、業績測定がもつ問題について統一的な見方は確立されていないとされている。

業績測定システムに問題が伴うということは、多くの文献で指摘されており、また決して新しい問題でもない (たとえば Anthony and Govindarajan, 2007; Simons, 1995; Simons, 2000; Ridgway, 1956)。Ridgway (1956) の研究は当時の業績指標の問題を指摘したものである。Ridgway (1956) によると、定量的な業績指標は間違いなく有用であるが、見境なく指標を利用することや指標に対し過度な信頼を置くことは問題であると指摘する。そして業績指標をツールとしての慎重に利用するためには、その利用に伴って起こり得る副作用についてできる限り知る必要があると主張する。そして時には業績指標の見境のない利用が便益を上回る副作用をもたらすことがあり、そしてそのための分析として、単一指標 (single criteria) と複合指標 (multiple criteria), そして混合指標 (composite criteria) の 3 つに分けて考察を行っている。単一指標は全体の成果や利益といった定量的なものを 1 つだけ測定するための指標であるとされる。複合指標はいくつかの指標が同時に測定されるものであり、成果や質、コストや安全性などがあるという。そして混合指標はなんらかの形式で一度別々の指標として測定され、その後それらがまとめられたり、平均化されたりすることで生み出される指標であるとしている。そしてどの指標を利用する場合でも、定量的な業績指標は組織全体にとって望ましくない結果をもたらす可能性があるとされる。そして管理者がよりよく人材を活用するために、大規模な組織における複雑さには行動に与える影響についてのより良い知識が求められているとする。そしてたとえ業績指標が純粹に情報を提供することのみを目的として設計されたとしても、それらは行動のモチベーションにとって重要な影響をもつと指摘している。

また著名な Anthony and Govindarajan (2007) のマネジメント・コントロールの著書においても業績測定を実行する際の問題点が指摘されている。Anthony and Govindarajan (2007) によると、以下の問題点について適切に対処しない限り、業績測定の有用性は制限されるという。そしてその問題点として 5 つをあげている。1 つめが、非財務指標と成果との間の相互関係が乏しいことである。非財務指標の領域における目標の達成が必ずしも将来の収益とにならない場合がある。これは将来の収益性は個々の指標を達成することでもたらされるという仮定があるため、非財務指標と成果との間の関係が乏しいことは深刻な問題であるとされる。これは将来業績として代理変数を使用する場合の問題であり、この問題が生じたときには業績測定システムそのものを断念すべきではなく、組織にとって非財務指標と財務業績との間の関係を理解することが重要であると指摘している。

2 つめは財務成果への固執である。ほとんどの上級管理者は財務指標を意識する一方で、会社全体の財務業績についても大きな圧力を感じているとされる。そしてその圧力が、長期的で不確実な非財務指標に対する意識を抑え込むとしている。さらに乏しい報酬システムも追加的な圧力をも

たらずことがある。ほとんどの場合上級管理者は財務業績に応じた評価をされるため、これが目標の一致の妨害や管理者が他の指標よりも財務指標を優先させるということを引き起こすとされる。たとえ複数の指標と報酬を結びつけたとしても、財務業績に対する過度のバイアスは存在すると指摘している。

3 つめは指標が更新されないことである。多くの企業が戦略の変化に伴って、指標を更新するためのフォーマルなメカニズムを持っていないと指摘する。そしてその結果、企業は継続的に過去の戦略にもとづいた指標を使用し続けてしまうという。さらに指標は惰性を形成する傾向にあると指摘している。

4 つめは指標が過剰になることである。焦点を見失わずに同時に管理者が進捗を確認できる重要な指標の数についての明確な答えはないとされる。指標の数が少なすぎる場合、管理者は戦略の実行をモニタリングするための重要な指標を無視してしまうことになる。一方でもし多すぎる場合、管理者は一度に多くの物事をみようとするあまり、焦点を見失うリスクが存在すると指摘する。

最後に 5 つめは、トレードオフの関係を構築することの困難さである。ある企業では財務指標と非財務指標を合わせて一つの報告書にし、個々の指標にウエイトを配分しているとされる。しかしほとんどのスコアカードは指標に明確なウエイトを配分しておらず、財務指標と非財務指標の間のトレードオフの関係を構築することが難しくなっていると主張する。

また Simons (1995) や Simons (2000) でも同様に業績測定の問題が指摘されている。Simons (1995) では診断型コントロール・システムの逆機能的な副作用 (dysfunctional side-effect) として 4 つをあげている。

1 つめが誤った変数を測定することである。もし重要な業績変数や業績指標が正確に指定されていれば、組織は組織目標の達成に向けて正確に向かっていくことができる。一方で、もし指標や目標が正確に指定されていなければ、組織は失敗してしまうと指摘している。

2 つめは目標にスラックが入り込むことである。診断型コントロール・システムは部下に対して事前に設定する目標や標準の中にスラックを形成するような動機づけを与えてしまうことがあると指摘する。診断型コントロール・システムは事前に設定した標準を結果が下回るようなことに注意を向けさせるため、参加者は容易に達成可能な標準を設定しようとするという。もし予算が達成困難な場合、参加者はスラックを形成することによって、その標準を操作しようとするところがあると指摘している。

3 つめはシステムのゲーミングである。診断型コントロール・システムは得る報酬を大きくするために、個人をシステムのゲーミングへと促すことがあるとされる。そして 4 つめがその他のテクニックである。診断型コントロール・システムの目標やデータを歪めようとするテクニックのタイプは人の創意工夫によってもたらされるという。その中にはスミージングやバイアス、違法行為があるとされる。個人の業績を測定し、報酬を調整する診断型コントロール・システムの利用はイノベーションをもたらす。しかし、Simons (1995) は、一方で指標や報酬の公式が設定されるとき、日和見主義的行動は考慮されておらず、時にはその行動が企業にとって有害となることもあることを指摘している。

以上のような問題点を解決しようとする試みの例として Kaplan and Norton の BSC や Neely et al. (2002) の Performance Prism といった戦略的マネジメント・システムへの展開がある。そし

てそれらの有効性についても、Franco-Santos et al. (2012) などによって示されている。しかしなぜそのような問題が発生するのか、その発生原因はなにか、またどのような帰結をもたらすのかといったことについては様々な意見がある。Gray et al. (2015) によれば、業績測定システムに問題が生じることについての統一的な見解はないという。そこで本論文では管理会計の視点から業績測定システムの逆機能の問題を分析するために、記述的モデルを構築し、そのメカニズムを検討するとともに、逆機能の問題を回避するために必要な要素についても検討を行う。

まず第1章では業績測定もしくは業績測定システムに関する現状を確認した。第1節では本論文で使用する業績測定（システム）の定義について確認するために、さまざまな研究で使用されている業績管理・業績測定・業績評価についての定義の確認をした。そしてそれらを業績測定と業績評価を分ける定義、業績測定と業績管理を分ける定義、業績測定の中に業績評価が含まれる定義という3つに分類した上で、本論文で扱う業績測定の定義は業績評価を含むものであるということ定義した。次に第2節では、日本における過去の調査研究をもとにして、業績測定の実態についての確認を行った。まず第1項では加護野他（1983）をレビューした。この研究は管理会計の文脈で行われた研究ではないが、当時の日本企業と米国企業の経営比較を行ったものとして著名なものであり、多くの文献で引用される研究である。この中で本研究と関わりのある項目について確認した。第2項では清水（2007a）と清水（2007b）の調査研究を、第3項では川野（2014）と日本大学商学部会計学研究所（2014）の調査研究をもとにして、日本企業の業績測定システムの現状について確認した。そして第3節では、業績測定システムの課題と特徴について整理を行った。

次の第2章では業績測定システムの分析を行うにあたり、業績測定システムの記述的モデルを作成した。第1節ではこれまでの管理会計システムの業績測定システムの捉え方では業績測定システムがもたらす問題について検討するにあたり、Anthony and Govindarajan（2007）やNeely et al.（2002）の業績測定システムの考え方をレビューし、業績測定システムのもたらす問題について検討するには不十分であることを指摘した。そして第2節では業績測定システムの記述的モデルを構築するにあたって、システムそのものの考え方に立ち返り、一般システム論におけるシステムの考え方について確認を行った。そのシステムという定義はさまざまであるが、一般システム論のシステムの考え方として公文（1977）のシステムの考え方を参考とした。続く第3節ではそのシステムについての考え方をベースとして、管理会計システムにおける視点を加えるために、廣本（1989）の意思決定アプローチと影響アプローチという考え方を確認した。この考え方は表現こそさまざまであるが、管理会計学に対する役割の1つのフレームワークであると考えられる。そして最後に第4節では本研究のこれからの分析の中心となる、業績測定システムの記述的モデルを明らかにした。

次の第3章では、その業績測定システムの記述的モデルをベースとして業績測定システムの逆機能と機能不全が生じているメカニズムについての分析を行った。まず第1節では業績測定システムの問題を表す言葉として逆機能と機能不全という言葉を使用することを定義した。そして第2節では業績測定における逆機能の検討として、先行研究における業績測定システムがどのような要因によって生じているかということについて取り扱った研究を3つに分類した。測定から逆機能が生じるという研究と目標や報酬の存在が逆機能生じさせるという研究、そしてその他の研究という視点での分類である。そして第3節では業績測定システムの逆機能が具体的にどのようなアウトカムとして生じているのかについての分析を行った。そしてさらにここでは逆機能だけでなく、業績測

定における機能不全という問題についても検討した。そして業績測定に対する抵抗という存在が、業績測定の機能不全に該当するという可能性を指摘した。

最後に第4節では業績測定の逆機能と機能不全という問題について、筆者が作成した業績測定システムの記述的モデルをもとにして説明を行った。業績測定システムにおける逆機能とは、機能つまり意思決定アプローチと影響アプローチが効果的にかつ円滑に行われているがゆえに起きている問題であると考えられる。そして一方で業績測定システムにおける機能不全とは、機能つまり意思決定アプローチと影響アプローチが効果的にかつ円滑に行われていないがゆえに起きている問題であると結論づけた。

第4章では、第3章までで分析した業績測定システムの逆機能の問題について、伝統的な管理会計の主要なトピックである予算管理との関係からみてきた。まず第1節では、小菅(1997)を中心として、行動的予算管理と呼ばれる予算が行動に影響を与える研究の存在について確認し、小菅(1997)のまとめる予算スラックの存在について確認した。小菅(1997)によると、組織スラックには、管理者によって意図されないもの(例えば、見積りの過程で生じた技術的過誤など)と意図的に形成されたものがあり、予算スラックは後者、つまり組織目標と個人目標とを調和させるために管理者によって意図的に形成される組織スラックであるとされる。第2節では、小菅(1997)が行動的予算管理のはじまりと位置付けるArgyrisの研究についてレビューを行った。Argyrisの研究では予算を作成する側と予算を課される側の両方に対し、調査を行い予算に対する両者の見方の違いが指摘されている。そしてその予算の存在が課される側にとって負の影響があることを指摘している。第3節では予算管理における逆機能を取り扱った研究として、Hirstの一連の研究を確認した。Hirstは予算管理における業績指標の利用のタイプが逆機能的行動をもたらしているというHopwood(1972)やOtley(1978)の研究を受けて、そこにタスクの不確実性という変数加えた一連の研究を行い、Hirst(1981)において仮説構築、Hirst(1983)において調査票による分析を行い、Hirst(1987)で理論分析を行っている。最後に第4節では予算管理における逆機能の問題、研究について第3章までで整理した業績測定の逆機能のモデルを用いて説明を行った。

最後に第5章では、前章までで行った業績測定における逆機能についてその影響を小さくし、機能(順機能)を促進させる要素について分析を行った。第1節では業績測定システムの機能の促進要因を探索するために、日本における業績測定についての研究をレビューした。代表的な研究として乙政(2003)、小林(2003)、松尾(2006)をそれぞれレビューし、いずれの研究においても中長期的な視点を追加しようとする点と、コミュニケーションもしくは浸透といった点が強調されていることを明らかにした。次の第2節では、前述した財務指標偏重の業績管理を改善するためのシステムとして開発されたKaplan and NortonのBSCについてレビューし、多元性のバランスが逆機能と関係することを述べた。そして第3節では第1節での研究をもとに、多元性のバランスを促進するための要因について検討を行った。その結果「時間軸の認識」と「納得性」という2つの要素を認識した。時間軸の認識とは、期間財務諸表を中心とした短期的な収益性の測定と同時に、中長期的な自社の戦略の達成についての有効性についても認識することを意味する。そして納得性とは設定された指標がどのような特徴をもち、どのような意図をもって設定されたのかを理解することである。この2つの要素が多面的業績管理システムにおけるバランスを支えるために必要な要素であると考えられる。

本研究の結論の概要は次の通りである。業績測定システムにおける逆機能とは、管理会計システムにおける意思決定アプローチと影響アプローチの側面が機能はしてはいるが、それが過剰になるかもしくは被管理者や作用される側によって誤ったかたちで解釈されているがゆえに生じた行動であると考えられる。一方、さらなる検討として業績測定システムにおける機能不全とは、機能つまり意思決定アプローチと影響アプローチが効果的にかつ円滑に行われていないがゆえに起きている問題であると考えることができる。そしてそれらの問題を回避するために必要な要素として、BSC 関連の議論から導かれる時間軸の認識と納得性という要素が必要であると筆者は主張する。

本研究の貢献は、業績測定システムの逆機能についての1つの見方を提示することで、実際の組織で生じている問題の分析やその問題の回避に役立つことができることであると考えている。またあまり明確に定義されずに使用されている逆機能という言葉について、その定義の検討を行っていることも貢献の1つであると考えている。

本研究の限界としては、逆機能と機能不全という視点から分類を行ったが、それらの分類が被管理者の動きに限定している点である。特に、機能不全を被管理者の抵抗というレベルで認識したが、抵抗の有無については観察者もしくは当事者の主観的な解釈が含まれる。また本研究は文献研究を主としているため、実際の実務との対応関係については明らかとなっていない。その点については今後質問調査やケース・スタディといった手法によりさらなる研究が必要となると考えられる。

審査結果の要旨

本論文は、管理会計における中心的な体系の1つである業績管理会計、そのなかでも特に業績測定システムにおいて生じうる逆機能・機能不全の発生メカニズムを明らかにしようとするものである。本論文の研究・クエスチョンは、管理会計における業績測定システムではどのようなメカニズムで逆機能が発生するのか、そしてそれはどのような仕組みを採ることで回避できるのか、ということである。この研究・クエスチョンに答えるために、本論文では業績測定システムの記述的モデルを構築することで、逆機能が生じるメカニズムについて検討を行う。さらにその逆機能的行動を小さくするための解決策についても検討を行う。研究方法については文献研究を採用している。

本論文の結論の概要は次の通りである。業績測定システムにおける逆機能とは、管理会計システムにおける意思決定アプローチと影響アプローチからの情報の作成と伝達が機能はしてはいるが、それが過剰になるかもしくは被管理者や作用される側によって誤ったかたちで解釈されているがゆえに生じた行動であると考えられる。一方、さらなる検討として業績測定システムにおける機能不全とは、機能つまり意思決定アプローチと影響アプローチによる情報の作成と伝達が効果的にかつ円滑に行われていないがゆえに起きている問題であると考えることができる。そしてそれらの問題を回避・克服するために必要な要素として、BSC 関連の議論から導かれる時間軸の認識と納得性という要素が必要であると筆者は主張する。

本論文の学術的貢献は、以下に述べるとおりである。

(1)本論文では、業績測定という管理会計の領域において古くて新しい問題に対し、古今東西の多数の文献を渉猟し、その問題点、とりわけ逆機能の発生という問題に焦点を当てている。逆機能の概念については、論者によって必ずしも見解は一致していないという現状を明確にした上で、それらを整理し、とりわけ機能不全と逆機能を明確に区別して定義している。

(2)業績測定システムにおいて、逆機能および機能不全が生じる原因を、管理会計上での情報の作成と伝達における有力なアプローチである「意思決定アプローチ」と「影響アプローチ」の面から説明している。これをふまえ、一般システム論のモデルを援用しながら業績測定システムの記述的モデルを構築し、逆機能や機能不全が生じるメカニズムを明らかにしようとしている。このように、管理会計の基本的な情報に対するアプローチを一般システムに組み込んだことで、業績測定システムの記述モデルの構築に成功している。

(3)管理会計における中核的なシステムである予算管理システムが業績測定において逆機能を生じさせるメカニズムについて、(2)の記述モデルを用いて説明している。起こりうる状況としては、予算スラックがある場合、管理者と被管理者に予算に対する考え方の違いがある場合、タスクに不確実性が大きい場合、についてそのメカニズムを解明している。この点は、本研究に汎用性が存在することを示している。

(4)上記のように逆機能の発生メカニズムを解明した上で、それを回避・克服する処方箋として、「時間軸」と「納得性」という考え方を導入することを提示している。逆機能に関する問題の解明というネガティブな面だけではなく、その克服というポジティブな面に言及している点は、本研究が実務的な貢献をも果たす可能性を示すものであると考えられる。

以上のような貢献がある一方で、本論文で提示された記述的モデルおよび逆機能・機能不全を回避・克服するための処方箋に関しては、さらなる実証的な検証が必要であると考えられる。この課題は、今後の研究によって発展的に解消されうるものであり、本論文の根本的な学術的価値を大きく損ねるものではない。

なお、本論文は、『横浜国際社会科学研究所』に掲載された論文 2 編、および、会計学分野で定評のある学術誌である『産業経理』（産業経理協会）に掲載された論文 1 編を含んでいる。

以上のことから、本論文審査委員一同は、本学府の博士審査基準①に照らして、宗像智仁氏の学位請求論文「業績測定における逆機能発生のメカニズムの解明とその克服に関する研究」が博士(経営学)の学位を授与するに値するものとして判断する。

令和 3 年 1 月 19 日

審査委員主査	横浜国立大学大学院国際社会科学研究所教授	高橋 賢
審査委員	横浜国立大学大学院国際社会科学研究所教授	中村博之
審査委員	横浜国立大学大学院国際社会科学研究所教授	大森 明
審査委員	横浜国立大学大学院国際社会科学研究所教授	山岡 徹
審査委員	横浜国立大学大学院国際社会科学研究所准教授	君島美葵子

参考：宗像智仁氏の指導委員会の構成員は以下の通りである。

責任指導教員	横浜国立大学大学院国際社会科学研究院教授	高橋 賢
指導教員	横浜国立大学大学院国際社会科学研究院教授	中村博之
指導教員	横浜国立大学大学院国際社会科学研究院准教授	君島美葵子