

〔論 文〕

# 業績評価システムの設計と事業部間での知識移転

福 田 淳 児

## 1. 研究の目的

福田 (2010) では、今日の日本企業における代表的な組織形態である事業部制組織を採用している企業を対象として、同一企業内のある事業部による他の事業部からの知識の獲得の頻度に、マネジメント・コントロール・システム (以下、MCS と略す) の設計およびその利用の方法が及ぼす影響を、質問票調査の結果に基づいて明らかにした。具体的には、MCS の下位システムのひとつである予算管理システムおよびインセンティブ・システムの設計やその利用方法がある事業部による同一企業の他の事業部からの知識の獲得の頻度に及ぼす影響を明らかにするとともに、知識の獲得の頻度が事業部業績に及ぼす影響についても明らかにした。

本稿では、福田 (2010) と同様に、日本企業の4つの業種に属する企業の事業部を対象として実施した質問票調査の分析結果に基づいて、ある事業部による、同一企業の他の事業部からの知識の獲得の頻度に、トップ・マネジメントによる事業部長の業績の測定・評価方法がどのような影響を及ぼすかを検討する。

分権的な組織のもとでは、トップ・マネジメントは、企業を当該企業の扱う市場、製品または地域などの次元で分割し、下位の組織単位を形成し、それぞれの組織単位をマネジメントする事業部長に業務の遂行を委ねる。その際、業務の遂行にあたって必要とされる意思決定権限も、各企業によって程度の差はあるが、一定の範囲で、事業部長に委譲される。意思決定権限を委譲された事業部長は、環境の変化に迅速に対応しつつ業務の遂行を行うことが期待されている。しかしながら、組織全体の目的と事業部

長の個人的な目的とは必ずしも一致しているわけではない (Hopwood, 1972)。事業部長は必ずしも、企業全体にとって望ましい方向で意思決定を行い、業務を遂行するとは限らないのである<sup>1)</sup>。このため、トップ・マネジメントは事業部長が委譲された意思決定権限を行使し、業務を遂行する過程で、当初の目標どおりに、さらに全社的に最適な方法で業務を遂行しているか否かをモニタリングする必要が生じるのである。トップ・マネジメントによる事業部長の業績の測定・評価システムは、このための一つの方法である。

しかしながら、トップ・マネジメントによる事業部長の業績の測定・評価システムの設計をその一部とする MCS の設計やその利用方法は、単にトップ・マネジメントが事業部長の意思決定や行動のプロセスないしはその結果をモニタリングし、トップ・マネジメントにそれらの情報を伝達するシステムとしての側面の他に、業績の測定・評価方法自体が評価される側の事業部長の意思決定や行動に大きな影響を及ぼす (Merchant, 1998) といった側面も有している。

本稿は、トップ・マネジメントが事業部長の業績の測定および評価を行うために利用しているシステムが、事業部長による知識の獲得行動にどのような影響を及ぼすかを明らかにすることを目的としている。

なお、本稿の構成は次のとおりである。次節では、上司による業績の測定・評価方法が部下の行動に影響を及ぼすことを明らかにしたこれまでの研究のうち、本研究に特に関連性が深い研究に限定して言及する。その上で、本研究の対象であるトップ・マネジメントによる事業部長の業績の測定・評価方法と事業部による他の

事業部からの知識の獲得の頻度との間に存在する関係についての仮説を設定しよう。第3節では、本研究の研究手法ならびにサンプルの収集手続きについて紹介する。第4節では、第2節で設定した仮説の検証ならびに結果の分析を行う。最後に、第5節では、本研究のまとめと限界を指摘した後に、今後の研究課題を提示する。

## 2. これまでの研究と仮説の設定

上司が部下の業績を測定・評価するさいに、管理会計システムをその一部とする MCS を通じて収集された情報をどの程度、またどのように利用するかという点が、部下の意思決定またその結果としての彼らの行動に大きな影響を与える (Merchant, 1998)。MCS の設計またその利用の方法によっては、しばしば、「会計システムが、本来目指していた組織目的とは相反する(部下の) 防衛的な行動を促進する」(Hopwood, 1972, p.174, ただしカッコ内は筆者) 可能性が存在するのである。

Hopwood (1972), および Hopwood の研究結果を異なるコンテキストのもとで再現しようと試みた Otley (1978) の研究では、上司が部下の業績を測定・評価する局面での「予算に付与される相対的な重要性の程度」(Otley, 1978, p.125) が、部下にどのような心理的な影響を及ぼすか、またその結果、部下の業績にどのような影響を及ぼすかを明らかにしようとした。

アメリカのある鉄鋼産業に属する企業のコスト・センター長を対象とした Hopwood (1972) の研究では、上司による会計データを利用したまたは予算を強調する業績測定・評価スタイルのもとでは、部下はより高い職務上の緊張、またコストに対する緊張を経験する傾向があることが発見された。さらに、予算を強調した業績測定・評価スタイルは、業績評価の公平性の知覚ならびに上司や同僚との関係を悪化させる傾向があることも発見された。業績との関係では、上司による予算を強調した業績測定・評価スタイルは、部下の会計数値の操作を招くことを発見している。また、Hopwood は、職務上の緊張

やこれらの会計数値の操作が、部門の長期的な業績に悪影響を及ぼすことを示唆している。

これに対して、Otley (1978) は、Hopwood の選択した調査対象のコンテキストが必ずしも予算コントロールに適してはいないとの認識から、「予算コントロールがうまく適用できる組織タイプにおいて、うまく設計されたシステムの観察」(p.123) を行うことを意図していた。Otley の研究対象である部門管理者は、ある単一の大規模企業において生産に責任を負っているが、これらの部門は利益センターの長として位置づけられている。Otley によれば、個々の部門管理者が知覚している上司(グループ管理者)による予算を重視した業績評価・測定システムの利用が、上司との信頼関係を悪化させ、評価の曖昧性を高める効果を有していた。他方、職務に関連した緊張については、業績の測定・評価方法との関連性は見いだされなかった。また、業績との関連では、上司による予算の達成を強調した業績の測定・評価スタイルが部下による予算の達成の程度を高めることが発見された。

Hopwood の研究と、Otley の研究では、部下の職務上の緊張、予算関連的な緊張および対人関係や業績に及ぼす影響について、矛盾した結果が見出されている。Otley は、この矛盾した結果の原因の一つが、彼らが対象とした下位の組織単位間の相互依存性の程度の違いにあると解釈している。本稿で研究対象としている事業部は、比較的自律性を有したプロフィット・センターであるために、Otley の研究と類似したコンテキストで行われているといえよう<sup>2)</sup>。

Otley の研究では、上司の部下に対する予算を重視した業績の測定・評価スタイルが、部下の予算達成の程度を高めることを発見している。Otley は、この理由を、部分的に、期待理論に基づいて解釈している。彼は、上司の予算の達成を強調した業績評価スタイルが、評価される側である部下にとっては、彼らが受け取ることのできる報酬という外的誘因に結び付き、このことが「作業目標の達成が報酬をもたらす」(Otley, 1978, p.143) であろうという部下の側の期待を高めるとしている。すなわち、Otley によれば、予算の達成を強調する業績評価スタイル

が、部下にとっての予算達成と報酬の獲得への期待の結びつきの知覚を高め、このことが部下の予算達成の程度を高めたとされているのである。

しかしながら、他方で、Hopwood は、予算を重視した業績の測定・評価スタイルによって、コスト・センター長が「不利な赤字差異を避けることに没頭するために、彼は自身のコスト・センターの活動にのみ集中し、このことが他のコスト・センターの業務にどのような影響を及ぼすかは関心からもれてしまう」(1972, p.169)と述べている。

これらのことは、本研究でいえば、トップ・マネジメントによる予算の達成を強調する業績の測定・評価スタイルのもとでは、事業部長による予算の達成へのモチベーションが高まることを意味している。ただし、予算を達成するモチベーションがコスト・センターを対象としたHopwoodの研究では、コスト・センター長の関心が自部門の活動にのみ向かい、さらに予算の達成のために会計数値の操作に向かっていることが示されている。ここでの会計数値の操作とは、コストの他部門への付け替え、コストの認識のタイミングや金額の操作、生産量や製品ミックスの変更 (pp.170-172) があげられている。これらの会計数値上の操作は、コスト・センターであることから可能となる面が大きい。本研究の対象であるプロフィット・センターではコストのみではなく、収益の面にも責任を負わされているために、会計数値の操作のみで予算を達成するのはより難しいと考えられる。

本研究で対象としているプロフィット・センターの状況では、事業部長が、事前に設定された予算目標を達成するためには、福田 (2010)でも指摘したように、予算の遂行のプロセスにおいて、予算目標と事業部が現在有している能力との間にあるギャップを埋めることが必要となる。このために、トップ・マネジメントが予算の達成を強調する業績の測定・評価スタイルを採用していると事業部長が知覚している状況では、予算の達成を相対的に強調していない業績の測定・評価スタイルを採用していると知覚している状況に比べ、事業部長は予算目標の達

成のために、より積極的に、他の事業部からの知識の獲得を行おうとすると考えられる。したがって、本研究では、次の仮説を設定する。

**仮説1** トップ・マネジメントが事業部長の業績の測定・評価を行うさいに、事業部長による予算達成の程度が重視されていると高く知覚しているグループでは、その知覚が低いグループに比べて、事業部による他の事業部からの知識の獲得の頻度が高くなるであろう。

次に、トップ・マネジメントが採用している業績の測定・評価スタイルと事業部長による予算編成プロセスへの参加の程度との間の関係について考察しよう。Otleyの研究では、予算編成プロセスへの部下の参加の程度については、直接的には言及されていないが、予算設定における上司と部下との間の影響力のバランスの崩れが、部下が知覚する緊張を高めることが指摘されている (p.131)。事業部長による予算編成プロセスへの参加は、予算目標の設定に事業部長の意見を反映させることで、設定された予算目標が自分自身の目標であるとする事業部長の認識を高める。このことは、予算目標の達成に向けた事業部長のコミットメントを高める効果を有している (Emmanuel et al., 1990)。また、事業部長の予算編成プロセスへの参加は、参加が認められていない状況に比べ、予算達成の程度に応じて業績の評価がなされるさいの事業部長の業績評価に対する納得性を高めると考えられるのである。Otleyの研究においても、上司と部下の予算設定における影響力が同じ程度であると知覚されている状況において、部下の評価の公平性に対する知覚が最も高かった。これらのことは、予算の達成を強調する業績評価スタイルがうまく機能するためには、事前に事業部長の予算編成への参加が認められることが必要であると考えられる。したがって、トップ・マネジメントが事業部長の業績の測定・評価にあたって予算の達成を強調する状況では、事業部長の予算編成プロセスへの参加の程度が高いことが予想される。

**仮説2** 予算達成の程度が重視される業績評価スタイルのもとでは、事業部長の予算編成への参加の程度が高い。

Brownell (1982) は、ある製造企業のコスト・センター長を対象として実施した質問票調査に基づいて、上司が採用している業績の測定・評価スタイルと部下のパフォーマンスとの関係が、部下の予算編成プロセスへの参加の程度によって媒介されていることを明らかにした。Brownell は、部下の予算編成プロセスへの参加の程度が高い(低い)状況では、予算を強調した(しない)業績評価スタイルを採用しているグループが、予算を強調しない(した)業績評価スタイルを採用しているグループに比べ、より高い業績を導くことを明らかにした。しかしながら、Brownell の研究対象はコスト・センターの管理者であり、事業部というプロフィット・センターの管理者を対象とした本研究にどの程度適用可能であるかは明確ではない。

一般的に言えば、予算編成プロセスへの事業部長の参加は、トップ・マネジメントによる予算達成を重視した業績評価スタイルの事業部長の側の受け入れの程度を高める可能性がある。このことは、予算を達成しようとする事業部長のモチベーションにポジティブに作用することで、事業部による他の事業部からの知識の獲得の頻度をより高める傾向があると考えられる。

しかしながら、他方で、事後的に予算の達成の程度に応じて自らの業績が測定・評価されることを認識している事業部長は、事業部予算編成プロセスへの参加という機会を、予算目標を達成しやすいレベルに設定するための機会として利用する可能性もある。達成が容易な予算目標の設定は、予算の目標値と現時点での事業部の能力との間のギャップの知覚を小さいものとするために、事業部による他の事業部からの知識の獲得の必要性を低減させる。

これらの点から、予算編成プロセスへの事業部長の参加が事業部による知識の獲得の頻度にどのような効果を有するかは、事前に想定することができない。そこで、次の仮説を設定しよう。

**仮説3** トップ・マネジメントによる事業部長への業績評価スタイルと予算編成プロセスへの事業部長の参加の交互効果が、事業部による知識の獲得の頻度に及ぼす影響は事前には特定できない。

### 3. 研究方法

本研究では、前節で導出した仮説を、2005年度に日本企業を対象として実施した郵送質問票調査によって得られたデータに基づいて検証することとする。既に、福田(2010)においても示したように、本研究に利用された質問票のドラフトは、文献レビューおよび筆者が行ったインタビュー調査に基いて作成されたものである。このドラフトを、3名の管理会計研究者および2名の実務家の方にレビューしていただき、そこで得られたフィードバックに基づき質問票に修正を加え、最終的に質問票調査を実施した。

本質問票調査におけるサンプルの収集手続きは、次に示すとおりである。サンプルは、東京証券取引所に上場している企業のうち、電気機器、精密機械、化学および食品という4つの業種に属する企業から選択した。これらの業種に属した企業で、役職名などから当該企業が事業部制を採用している可能性が高いと判断される場合に、トップ・マネジメントに電話によってまたは手紙によって面会を依頼した。トップ・マネジメントに、本研究の趣旨を面会によって直接、また数社については電話で、説明を行った。ここでの面会または電話での依頼において、事業部制を採用していることが確認できた企業について、各企業の複数の事業部への本研究への参加をトップ・マネジメントにお願いした。参加を了承していただいた企業は41社であった。参加を了承いただいた41社のトップ・マネジメントについては、事業部長に質問票、研究の趣旨を説明した短い手紙、切手を貼った返信用の封筒を渡してもらうことを依頼し、置いてきた。また、2社についてはそれらの書類を郵送した。その結果、101の事業部から回答が得ることができた。ただし、本部が回答を取りまとめて送付してきた企業および回答に多くの不備が見ら

れた事業部の回答は、今回の分析からは除外された。結果的には、約33社、83の事業部より得られた回答が今回の分析の対象となっている<sup>3)</sup>。

#### 4. 分析と議論

##### 4.1 仮説1の検証

福田 (2010) でも述べたように、本研究において調査の対象としている組織単位は事業部である。本研究は、同一企業内において、ある事業部が他の事業部から知識を獲得する頻度に、MCS の設計やその利用方法がどのような影響を及ぼすかを明らかにすることを意図している。ここで、多様な職能を包含する事業部では、事業部間で移転が行われる対象となる知識自体の内容も多岐にわたる可能性がある。本研究では、この点を考慮し、移転が行われる可能性のある知識を網羅的に考察の対象とするために、Porter (1985, pp.36-53) によって提唱された価値連鎖の概念を利用した。本研究では、Porter の提示した価値活動について、これまでに行われてきた研究、特に Gupta and Govindarajan (2000) によって実施されたグローバル企業の親会社と子会社、また子会社間での知識の移転に関する研究との比較可能性を考慮したうえで、各価値活動に関連性の深いノウハウまたは実践を具体的な知識の内容として選択している<sup>4)</sup>。

本質問票調査では、事業部による知識の獲得の頻度については、事業部長に、過去3年間<sup>5)</sup>を対象として、どの程度頻繁に、同一企業の他の事業部から当該知識の獲得を行ったかを以下に示す7点リッカートスケールに基づいて尋ねた。1はそれぞれの知識については、当該事業部による他の事業部からの知識の獲得が「全くない」ことを、4は「時々行われる」ことを、7は「継続的に行われている」ことを示している。なお、事業部が当該知識に関連した職能を有しておらず、当該職能に関連した知識が事業部にとって獲得の対象とならないケースでは、N/Aを選択してもらっている。なお、以下の分析にあたっては、福田 (2010) と同様に、事業部による前述の10の知識の獲得の頻度を単純平均した値を、当該事業部の知識の獲得の頻度と定義

し、分析に用いている。

また、トップ・マネジメントによる事業部長の業績の測定と評価のスタイルを明らかにするために、本研究では、Otley (1978) に従って、質問票の回答者に、トップ・マネジメントが彼らの業績を測定・評価する際に、「(a)職務に注いでいる努力」、「(b)生み出した利益」、「(c)品質への関心」、「(d)予算をどの程度達成したか」、「(e)私のスタッフや部下と構築した関係」、「(f)仕事をどの程度効率的に遂行したか」、「(g)仕事に対する私の態度」および「(h)より上位のレベルのスタッフとどの程度うまくやっているか」といった8項目がどの程度重要であると知覚しているのかを、5点リッカートスケールを利用して、尋ねている。1は「全く重要でない」を、2は「あまり重要でない」を、3は「いくらか重要である」を、4は「かなり重要である」を、そして5は「非常に重要である」を示している。これに加えて、本質問票では、Hopwood (1972) や Otley (1978) らの研究と同様に、回答者である事業部長に、上記の8つの項目について、上司が彼らの業績を評価する際に、最も重要であると考える3つの項目について、重要性が高いと知覚している順番に順位づけを行うように求めている。

表1は、トップ・マネジメントによる事業部長の業績の測定・評価にあたって、それぞれの項目がどの程度重視されていると事業部長によって知覚されているかについての記述統計量を示したものである。「(b)生み出した利益」と「(d)予算をどの程度達成したか」には天井効果がみられる。これは両項目がプロフィット・センターである事業部の業績の測定・評価にとって当然重視されるものであることを反映している。このため、以下の分析においても、両項目を含めている。

事業部長による上記の8つの尺度の重要性に関する順位については、次のようなことが明らかになった。本研究では、トップ・マネジメントが事業部長の業績を測定・評価する際に、「(b)生み出した利益」が最も重要性が高いと知覚され、次に「(d)予算をどの程度達成したか」が重要性が高いと事業部長によって知覚されてい

た。この結果は、プロフィット・センターの管理者を対象とした Otley (1978) の研究結果とも異なるものであった<sup>6)</sup>。Otley の研究では、「仕事をどの程度効率的に遂行したか」と「予算をどの程度達成したか」が最も重要性が高いと知覚された2つの項目であった。これは、彼の研究と今回の研究において調査の対象とされたサンプルの特性の違いに依存していると考えられる。今回の研究のサンプルは、事業部長である。Otley の研究との比較で言えば、プロフィッ

ト・センターの管理者を対象としている点では同じであるが、彼の研究で対象とされたのは生産工場の管理者であった。生産工場の管理者と比べ、今回の研究の対象である事業部長は業務の遂行に当たり、かなり大きな自律性を有していると考えられる。このために、上司であるトップ・マネジメントによる業績の評価に際しても、事業部が生み出す利益の金額の重要性が高いと知覚されたのであろう。

表1 トップ・マネジメントによる業績評価の重要性に関する記述統計量

	平均値	標準偏差
(a) 職務に注いでいる努力	3.578	0.912
(b) 生み出した利益	4.675	0.543
(c) 品質への関心	3.940	0.902
(d) 予算の達成	4.506	0.705
(e) スタッフや部下との関係	3.217	0.976
(f) 仕事の効率的な遂行	3.590	0.898
(g) 仕事に対する態度	3.651	0.847
(h) 上位のスタッフとの関係	3.301	0.997

(n=83)

ここでは、まず、Hopwood (1972) および Otley (1978) の研究に従い、提示された8つの業績評価項目間の重要性の順位を考慮に入れて、事業部による他の事業部からの知識の獲得の頻度への影響についての分析を試みよう。

本稿では、トップ・マネジメントによる事業部長の業績評価スタイルを以下のように定義する。

- (A) 最も重要な3つの項目の中に項目(d)「予算をどの程度達成したか」は入っているが、項目(b)「生み出した利益」は入っていない。  
 (B) 両方の項目が最も重要な3つの項目の中

に入っている。ただし、項目(d)が項目(b)よりも上位である。

- (C) 両方の項目が最も重要な3つの項目の中に入っている。ただし、項目(b)が項目(d)よりも上位である。  
 (D) 最も重要な3つの項目の中に項目(b)は入っているが、項目(d)は入っていない。  
 (E) いずれの項目も最も重要な3つの項目に入っていない。

(A)から(E)の各カテゴリーにおける回答数、および各カテゴリー内での項目(b)および(d)の重要性の程度は、以下の表2に示すとおりである。

表2 トップ・マネジメントによる業績の測定・評価スタイル間の比較

評価スタイル	A	B	C	D	E
回答数	4	29	34	9	1
(b) 生み出した利益	3.75	4.66	4.82	4.67	5.00
(d) 予算の達成	4.50	4.86	4.47	3.56	4.00

カテゴリー(E), すなわち「いずれの項目も最も重要な3つの項目に入っていない」に属するサンプルは、一つのみであるので、この後の分析からはこのカテゴリーを除外し、(A)から(D)までの4つの知覚された評価スタイルのカテゴリー間において、事業部長による他の事業部からの知識の獲得の頻度の間に差異があるかを検定した。その結果、4つのカテゴリー間で、事業部による知識の獲得の頻度について、統計

的に有意な差異は見いだすことはできなかった。

そこで、次に、Otlely and Fakiolas (2000) に基づいて、既述の8つの質問項目について因子分析(バリマックス回転を伴う重み付けのない最小二乗法)を行った。因子分析の結果は、表3に示すとおりである。因子分析の結果、2つの因子が抽出された。なお、因子1の固有値は3.336であり、因子2の固有値は1.900である。

表3 因子分析の結果

	因子1	因子2
スタッフや部下との関係	<b>0.827</b>	0.210
仕事の効率的な遂行	<b>0.800</b>	-0.095
仕事に対する態度	<b>0.785</b>	-0.027
上位のスタッフとの関係	<b>0.731</b>	-0.010
職務に注いでいる努力	<b>0.625</b>	0.221
予算の達成	-0.041	<b>0.700</b>
生み出した利益	0.024	<b>0.647</b>
品質への関心	0.137	<b>0.633</b>
% of variance	36.712 %	16.995 %

ここで、因子1に寄与している項目を眺めると「私のスタッフや部下と構築した関係」、「仕事をどの程度効率的に遂行したか」、および「仕事に対する私の態度」などがある。これに対して、因子2に寄与している項目を眺めると「予算をどの程度達成したか」また「生み出した利益」などである。因子1に寄与している諸項目は財務的な数値に関連したものではなく、業務の遂行に関わる企業内での人間関係および事業部長の仕事自体への取り組みに関わる項目であった。これに対して、因子2に大きく寄与している項目は、予算の達成や生み出した利益の金額といった事業部の財務的な成果に大きく関わる項目である点で特徴的である。ここでは、それぞれの因子に大きく寄与している項目の特性を考慮に入れることで、因子1を「ソフトな業績評価」因子、因子2を「ハードな業績評価」因子と名付けることにする。この後の分析では、それぞれの因子に寄与している項目を単純平均した値を各変数の値として利用している。

なお、「ソフトな業績評価」の平均値は3.51(標準偏差は0.749)であり、「ハードな業績評価」の平均値は4.37(標準偏差は0.569)であった。また、それぞれの因子の信頼性の統計量(Cronbachのアルファ)は、因子1が0.866であり、因子2が0.673である。因子2の信頼性の統計量が若干低い、管理会計論の領域での議論において、業績の測定・評価尺度として財務的な尺度と非財務的な尺度との対比が、研究上頻繁に行われていることから、今回の研究では因子分析によって抽出された2つの因子に基づいて分析を行うことにする。

ここでは、「ソフトな業績評価」と「ハードな業績評価」について、それぞれの平均値でサンプルを二分する。「ソフトな業績評価」は、平均値が3.51であることから、この因子の得点が3.51以上の事業部を高「ソフトな業績評価」グループ、3.51未満のものを低「ソフトな業績評価」グループとした。さらに、「ハードな業績評価」についても同様に、平均値の4.37以上

を高「ハードな業績評価」グループ、4.37未満のグループを低「ハードな業績評価」グループとした。

仮説を検証する目的で、「ソフトな業績評価」

と「ハードな業績評価」を独立変数、事業部による他の事業部からの知識の獲得の頻度を従属変数とした分散分析を実施した。この分析の結果は、表4に示すとおりであった。

表4 知識の獲得の頻度を従属変数とした分散分析の結果

	平方和	自由度	平均平方	F 値	有意確率
修正モデル	14.602	3	4.867	3.132	0.030
切片	1073.894	1	1073.894	690.954	0.000
ソフトな業績評価	9.346	1	9.346	6.014	0.016
ハードな業績評価	0.908	1	0.908	0.584	0.447
ソフト*ハード	0.794	1	0.794	0.511	0.477
誤差	122.783	79	1.554		
総和	1407.784	83			
修正総和	137.385	82			

分析の結果から明らかなように、「ソフトな業績評価」と「ハードな業績評価」の事業部による知識の獲得の頻度に対する交互効果は統計的に有意なものではなかった。また、「ハードな業績評価」も事業部による知識の獲得の頻度には影響を及ぼしていない。このことから、仮説は棄却された。

分散分析の結果からは、事業部による同一企業の他の事業部からの知識の獲得の頻度に影響を及ぼしている要因は、トップ・マネジメントによる「ソフトな業績評価」の重要性に対する事業部長の知覚であることが発見された。すなわち、事業部長によって、トップ・マネジメントが業績の測定・評価にあたって、「ソフトな業績評価」に関わる項目を重視していると知覚している状況において、事業部による他の事業部からの知識の獲得がより頻繁に行われる傾向があることが発見された。

業務の遂行プロセスにおける上司や部下との人間関係、さらに事業部長による業務に対する取り組みから構成される「ソフトな業績評価」に対する重要性の知覚が、事業部による他の事業部からの知識の獲得の頻度を高めているのはなぜであろうか。これらの項目は事業部長による意思決定や行動のアウトプットではなく、事業部長の業務の遂行プロセスにかかわる項目で

あるともいえる。トップ・マネジメントが事業部長の業務の遂行にあたって、その結果だけではなく、プロセスを重視しているというメッセージが事業部長に伝われば、事業部長は業務の遂行にあたりより積極的に他の事業部との良好なネットワークを構築することで、業務の改善を行う可能性がある。

これに対して、「ハードな業績評価」が、事業部による他の事業部からの知識の獲得の頻度になんら影響を及ぼしていない理由の一つとして考えられるのは、Otley (1978) も指摘するように、予算志向的な業績評価スタイルのもとでは、予算目標自体が低く設定される可能性があるということである。福田 (2010) でも明らかにしたように、事前に予算目標自体が低く設定され、事業部長による予算の達成可能性の知覚が高い状況では、予算目標と現状の能力とのギャップが相対的に小さく知覚されることで、予算の達成のために新たに知識を獲得する必要性の知覚が低くなると考えられる。このことを検証する目的で、「ハードな業績評価」の知覚が高いグループと低いグループとの間で、設定される予算目標のレベルに統計的に有意な差異がみられるかを検証した。結果は次の表5に示すとおりである。



表5 ハードな業績評価の高低が事前の予算達成可能性の知覚に及ぼす影響

	n	平均値(標準偏差)	t 値	有意確率 (両側)
高ハードな業績評価	43	85.81 (11.59)	2.556	0.012
低ハードな業績評価	40	77.25 (18.40)		

トップ・マネジメントによる「ハードな業績評価」を高く知覚している事業部長のグループでは、低く知覚しているグループに比べて、事前の予算の達成可能性が統計的に有意に高く知覚されていることがわかる。このことから、事後的なトップ・マネジメントによる事業部長に対する業績評価スタイルが、事業部長による予算目標の設定に影響を及ぼしていることがわかる。

4.2 仮説2の検証

仮説2は、トップ・マネジメントによる事業部長の業績の測定・評価スタイルと予算編成プ

ロセスへの事業部長の参加の程度との間の関係に言及している。事業部長の予算編成プロセスへの参加については、福田 (2010) でも明らかにしたように、2つの因子、すなわち「事業部長の予算編成への参加の程度」と「予算編成への上司の介入の程度」が発見されている<sup>7)</sup>。ここでは事業部長により「ハードは業績評価」が高く知覚されているグループと低く知覚されているグループの間で、「事業部長の予算編成への参加の程度」と「予算編成への上司の介入の程度」に違いがあるかを検証することにしよう。結果は次の表6に示すとおりである。

表6 予算編成プロセスへの参加とハードな業績評価との関係

予算編成プロセスへの参加	ハードな業績評価 高い	ハードな業績評価 低い	平均値の差	t 値	有意確率 (両側)
事業部長の参加	6.109 (n=43)	5.267 (n=40)	0.8419	3.227	0.002
上司の介入	5.248 (n=43)	4.725 (n=40)	0.5231	2.455	0.016

分析の結果、事業部長によって「ハードな業績評価」が高く知覚されているグループと低く知覚されているグループの間では、「事業部長の予算編成への参加の程度」、また「予算編成への上司の介入の程度」の双方に統計的に有意な差異が見いだされた。このことから、仮説2は支持されたといえよう。すなわち、トップ・マネジメントによって「ハードな業績評価」が強く行われていると知覚している事業部長のグループでは、そうではないグループと比べて、事業部長が予算編成プロセスへより積極的に参加しており、またその編成プロセスの過程でトップ・マネジメントも事業部予算の設定にあたり高い介入を行っていることがわかる。

4.3 仮説3の検証

仮説3を検証する目的で、サンプルを「事業部長の予算編成への参加の程度」ならびに「予

算編成への上司の介入の程度」の高低によって、それぞれ2つのグループに分類した。さらに、サンプルをトップ・マネジメントが事業部長を評価する際に「ハードは業績評価」をどの程度強調するかによって2つのグループに分類した。いずれのケースにおいても、平均値より高いグループと低いグループとに区分している。次に、「事業部長の予算編成への参加の程度」または「予算編成への上司の介入の程度」と「ハードな業績評価」を独立変数、事業部による他の事業部からの知識の獲得の頻度を従属変数とした分散分析を実施した。しかしながら、両者の交互効果は、いずれのケースにおいても、統計的に有意ではなかった。このことから、トップ・マネジメントによる業績の測定・評価スタイルと事業部長による予算達成プロセスへの参加との間には、関連性が見出されなかったといえよう。

## 5. 本研究のまとめと今後の課題

本研究は、トップ・マネジメントによる事業部長の業績の測定・評価スタイルが、事業部による他の事業部からの知識の獲得の頻度に及ぼす影響を明らかにすることを意図している。日本企業の83事業部からの質問票調査の回答に対する分析結果から、以下の諸点が明らかになった。

第1に、トップ・マネジメントによる「ソフトな業績評価」の重要性に対する事業部長の知覚の程度が、事業部による同一企業の他の事業部からの知識の獲得の頻度に影響を及ぼしていた。

第2に、事業部長によるトップ・マネジメントによる「ハードな業績評価」の重要性の知覚の程度は、事業部による他の事業部からの知識の獲得の頻度に影響を及ぼしていない。この一つの理由は、トップ・マネジメントによる「ハードな業績評価」を高く知覚しているグループでは、低く知覚しているグループに比べて、予算目標がより達成可能なレベルに設定される傾向があるためである。

第3に、事業部長によって、トップ・マネジメントによる「ハードな業績評価」が高く行われていると知覚されているグループでは、そうではないグループと比べて、「事業部長の予算編成への参加の程度」ならびに「予算編成への上司の介入の程度」が高いことが明らかになった。

第4に、トップ・マネジメントによる事業部長に対する業績評価スタイルと予算編成プロセスへの事業部長の参加の交互効果は、事業部による知識の獲得の頻度に影響を及ぼしてはいなかった。

本研究は、Hopwood (1972) や Otley (1978) の研究を援用し、トップ・マネジメントの業績の測定・評価スタイルが事業部間での知識の獲得の頻度に影響を及ぼすのか、また及ぼすとすればどのような影響を及ぼすのかを、日本企業の事業部を対象として検証したものである。本研究で得られた結果と同様の結果が、文化の異なる国々の企業、たとえば Hopwood が対象とした

アメリカ企業や Otley が対象としたイギリス企業で成り立つかは今後の課題であろう。

また、本研究は探索的な研究であることから、サンプルの収集にあたり、あらかじめ設定した業種に属し、さらに調査への参加を承諾いただいた企業の事業部のみを研究対象としているという点で非常に限定的なものであるといえよう。今後、本研究で発見された事象が一般化可能なものであるかを明らかにすることも今後の課題であると考えられる。

### 〔注〕

- 1) この点について、例えば、Hopwood (1972) を参照。この論点は、伝統的に、部分最適化の問題として管理会計論の領域で議論されてきた。
- 2) Hopwood (1972) と同様のコンテキスト、すなわちコスト・センターを対象として、上司の業績の測定・評価方法が部下の行動に及ぼす影響を検討した研究として、たとえば、Brownell (1982) がある。
- 3) 東京証券取引所に上場している4つの業種に属する55社の企業のトップ・マネジメントに、本研究への参加のお願いをした。
- 4) 具体的な知識の内容としては、在庫管理に関するノウハウ、製造能力、配送ノウハウ、製品のマーケティング・ノウハウ、顧客サービスに関するノウハウ、事業部のマネジメント・システムおよび実務、人材開発に関わるノウハウ、製品設計、生産工程の設計、原材料・部品の購入ノウハウである。
- 5) 事業部長に、過去のどの時点にまでさかのぼって知識の獲得の頻度を尋ねるかが、本研究における大きな問題の一つであった。これは、実際にさまざまな領域で知識の移転が行われる頻度と事業部長の在任期間（正確な情報収集の可能性）とのトレード・オフの問題であった。本研究では、過去3年間を調査の対象期間として設定することにした。この点について詳しくは福田 (2010) を参照。
- 6) なお、Hopwood (1972) の研究はコスト・センターを対象としたものであり、当然のことではあるが、質問項目に「生み出した利益」という項目は含まれていない。
- 7) 本研究における予算参加に関する質問項目の Milani (1975) の質問項目との差異、また因子分析の結果、およびその解釈については、福田 (2010) を参照。

## 〔参考文献〕

- Brownell, P. 1982. The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation, and organizational effectiveness. *Journal of Accounting Research Spring*, pp.12-27.
- Emmanuel, C., Otley, D., & Merchant, K. 1990. *Accounting for management control*. (2nd ed.). London: Thomson Learning.
- 福田淳児. 2010. 「事業部間での知識移転と管理会計システムの設計」『経営志林』第47巻第2号, pp.1-16.
- Gupta, A. K. & Govindarajan, V. 2000. Knowledge flows within multinational corporations. *Strategic Management Journal 21*, pp.473-496.
- Hopwood, A.G. 1972. An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Journal of Accounting Research 10* (supplement), pp.156-182.
- Merchant, K.A. 1998. *Modern Management control systems: text and cases*. New Jersey: Prentice Hall.
- Milani, K.W. 1975. The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: a field study. *The Accounting Review 50*, pp.274-284.
- Otley, D. 1978. Budget use and managerial performance. *Journal of Accounting Research 16* (1), pp.122-149.
- Otley, D., and A. Fakiolas. Reliance on accounting performance measures: dead end or new beginning. *Accounting, Organizations and Society 25*, pp.497-510.
- Porter, M.E. 1985. *Competitive advantage- creating and sustaining superior performance*. New York: Free Press. (土岐坤・中辻萬治・小野寺武夫訳. 1985. 『競争優位の戦略—いかに高業績を持続させるか—』ダイヤモンド社.)