

論 説

予算管理を介した組織能力向上の可能性

堀 井 悟 志

目 次

- I. 予算管理は戦略経営に役立たないのか
- II. 戦略内容アプローチと予算管理：先行研究のサーベイ
 - 1. アウトサイド・インの視点と予算管理研究
 - 2. インサイド・アウトの視点と予算管理研究
- III. 株式会社バッファローにおける予算管理実践
 - 1. 株式会社バッファローの概要および調査概要
 - 2. ケース紹介
- IV. 考察
 - 1. 戦略経営への予算管理の貢献
 - 2. 管理会計リテラシーとの適合性
- V. 今日の予算管理実践の理論化に向けて

I. 予算管理は戦略経営に役立たないのか

予算管理は古くから管理会計の中心的課題として位置づけられてきた。そもそも予算とは「特定の期間、通常一年に対して、量的に、通常貨幣額で表現された計画」(Anthony and Welsch, 1974, p.304)であり、予算管理システムは「業務執行計画として現実の企業活動を規定し、戦略的経営計画に盛り込まれたビジョンを具体化する」(櫻井, 1986, pp.44 - 45)のために用いられる。しかし、現実には、戦略が予算へと「統合され吸収されるプロセスは、ときには戦略的目標が予算のうちに明確に痕跡をとどめないような複雑な経過を持って」(小林(健), 1995, p.35)いることもあってか、変化に富んだ現代の市場環境のなかで、予算管理は戦略経営に役立たないとの多くの批判が浴びせられている。例えば、Kaplan and Norton は、無形資産や知的資産といった「資産や組織能力が今日の、そして明日の競争環境での成功において重要である」(Kaplan and Norton, 1996, p.7)が、それらの財務的評価は困難であり、現実には、予算管理の「プロセスが戦略的計画設定プロセスとは別に行われている。そのために、コントロールのための主要な手段として予算が用いられていると、短期的な財務目標値を達成することに注意が向けられる」(Kaplan and Norton, 2001, p.279)としている。また、Hope and Fraser (2003) は、予算管理における固定業績評価は硬直的であり変化への戦略的適応を妨げているとし、変化適応型マネジメントのために予算管理システムを棄てるべきであるとしている。さらには、予算管理は学習やイノベーションを妨げるともされている (Emmanuel et al., 1990; Hope and Fraser, 2003)、つまり、予算管理では、環境変化への戦略的適応や人的資源などに基づく組織能力の管理・向

上といった現在の市場競争環境において求められる戦略経営は困難であるとされているのである。そして、このような予算管理への批判のなかで、戦略経営、戦略的適応のためのツールとして、Kaplan and Norton によってバランスト・スコアカード (Balanced Scorecard, BSC) が、そして Hope and Fraser によって脱予算経営が提唱されている (Kaplan and Norton, 1996; Hope and Fraser, 2003)。

このような予算管理批判にもかかわらず、アメリカでのアンケート調査によると多くの企業が実務において予算管理を利用しており、今後も利用し続ける予定だという (Libby and Lindsay, 2010)。これは、予算管理が今日の激しい競争環境においても一定の役割を果たしているためと考えられるが、上述の予算管理批判を鑑みると、その役割は定かではない。従来より予算管理は指揮統制 (command and control) 志向であり機械的組織に適しているとされており、戦略的適応を妨げるといった予算管理への批判はこの指揮統制志向の予算管理がその対象となっている (Chapman, 1997 など)。その一方で、事業部制組織などの自律性の高い組織における予算管理も短期偏重を促すと批判されている (Kaplan and Norton, 1996, 2001) それでは、戦略的適応や組織能力の向上が求められる戦略経営のなかで用いられている予算管理はどのようなものなのだろうか。上述のような批判にもかかわらず用いられるのはなぜだろうか。このような質問に回答するための知識の体系的蓄積は必ずしも十分ではない。そこで、本論文では、変化の激しい市場環境に直面している企業が戦略経営のなかでどのように予算管理を行い、それがどのような役割を果たしているのかについて、戦略内容アプローチにおけるアウトサイド・インとインサイド・アウトという 2 つの視点 (Chenhall, 2005) を援用しながらケーススタディ研究に基づいて明らかにする。そのなかで、戦略経営における予算管理の制度運用上の論点を明らかにするとともに、その可能性について組織能力の観点から検討する。それによって、これまでには明らかにされてこなかった予算管理の一面を明らかにできると考える。

II. 戦略内容アプローチと予算管理：先行研究のサーベイ

戦略の定義、そして戦略への理解は多様に存在しているが、大きく戦略内容アプローチと戦略プロセスアプローチに分類することができる (Chenhall, 2005)。戦略内容アプローチは、アウトサイド・インの視点から組織が競争できる効果的なポジショニングを明らかにしたり、インサイド・アウトの視点からその組織の環境内にある資源への効果的なアクセスを明らかにしたりすることを意図している (Chenhall, 2005)。それに対し、戦略プロセスアプローチは、戦略の形成と実行が乱雑に結びつき、意図していなかったアイデアが戦略の実行中に創発されてくる漸進的な戦略プロセスに焦点が合わせられている (Chenhall, 2005)。

本来であれば、これらの戦略にかかわる予算管理研究としても、「戦略内容アプローチと戦

略プロセスアプローチの両方を適用すべき」（Chenhall, 2005, p.12）であるが、本論文では、戦略に対する予算管理の貢献可能性を明らかにするための第一歩として、まずは戦略内容アプローチに軸足を置き、予算管理の検討を行う。そして、そのために、本章では特に環境変化のもとでの戦略にかかわる予算管理研究を戦略内容アプローチの2つの視点から整理する。

1. アウトサイド・インの視点と予算管理研究

戦略内容アプローチにおけるアウトサイド・インの視点は、「外部環境の性質およびその脅威と機会への洞察を提供する」（Chenhall, 2005, p.13）。従来より、予算管理は事前に立案された戦略の効果的・効率的な実行のためのツールとして位置づけられ、コンティンジェンシー理論に基づいて採用される戦略と予算管理の適合性が検討されてきた。例えば、Govindarajan (1988) は、製品差別化戦略では業績評価のための予算目標を強調しないほうが効果的であるのに対して、コスト・リーダーシップ戦略では予算目標を強調したほうが効果的であることを示した。また、Van der Stede (2000) は、予算スラックが増大するという問題はあるものの、コントロールをあまり厳格に行わないほうが製品差別化がうまくいくことを明らかにした。

このような予算管理研究では、機械的サイバネティック型プロセスを前提として、目標設定、予算／実績分析、報酬といった構造的な側面を対象としているが、近年では実行プロセス、つまり期中における戦略的ポジショニングの変更、資源の再配分とのかかわりにおける予算管理の役割、戦略変化とのかかわりにおける予算管理の有用性が検討されている。つまり、環境の変化に対応するための戦略変化、戦略的適応とのかかわりで予算管理研究が行われている。これらの研究は、外部環境の脅威・機会に対する戦略変化・戦略的適応を扱うという点でアウトサイド・インの戦略内容アプローチとして捉えられるが、その研究内容は適応プロセスを扱っていることから、戦略プロセスアプローチとも深く関係している。

戦略的適応・戦略変化における予算管理の役割については、主に Simons (1995) の双方向型コントロールの概念に依拠し検討がなされている。Simons (1995) は、戦略実行のためのサイバネティック・コントロールとしての診断型コントロールと、対話・学習を促進しイノベーションや戦略変化を組織ルーティンに組み込むことを可能にする双方向型コントロールを提唱している。

Abernethy and Brownell (1999) は Simons のコントロール・システム・モデルに依拠し、予算が事業戦略と組織業績の関係を調和させるためにどのように双方向型で利用されているのかを63の病院へのアンケートによって調査している。そして、探索者型への戦略変化に付随する破壊的な影響を軽減すべく予算が双方向型で利用されたとき組織業績が向上したとしている。つまり、戦略変化に際して、なぜ予算差異は生じるのか、どのような行動をとるべきなのかといった事柄に関する対話、学習、アイデア創造の機械としての予算の双方向型利用が効果

的であることを示している。

次に、Bisbe and Otley (2004) も、Simons のコントロール・システム・モデルに依拠し、スペインの製造業へのアンケート調査によって、双方向型コントロールの製品イノベーションおよび組織業績への影響を調査している。その結果、双方向型コントロールがイノベーションを促進するという仮説が支持されなかっただけでなく、高イノベーション企業群では双方向型コントロールの負の効果を示した一方で、トップ・マネジメントが予算や BSC などのコントロール・システムを双方向に利用するほど、製品イノベーションの組織業績への影響が大きくなることを明らかにした。

Frow et al. (2005) は、企業や管理者が、どのように一方で事前目標の達成・個別の予算管理を要しつつ、他方で戦略的適応・変化を追及しているのかについてケーススタディ研究を用いて検討している。そして、予算管理に関係している個々のアカウントビリティは、もともと適していると思われる伝統的な組織的文脈ではなくなっても強力なプレゼンスを発揮し続けているが、管理者の業績が他の管理者の業績にかなり依存しており、管理可能性がほとんどない状況において、アカウントビリティと管理可能性のインターフェースに生じた緊張関係を解決するために、コントロール手続きとインフォーマルな社会的相互作用が結び付けられていることを明らかにした。そして、階層関係で規定される個別化するアカウントビリティが、水平的な社会化するアカウントビリティを強化し促進するとしている。その後、彼らは同じケースを用いて、2010 年の論文 (Frow et al. (2010)) で、管理者がどのように伝統的な予算管理で求められる個々の独立性と、環境変化に応じた戦略的適応というより広範な (全社的) 視点からみてやるべきことの調和を扱っているのかについて、Simons のコントロールの枠組みを用いて検討している。そして、従来の予算管理が事後の予実差による管理であるのに対し、ケース企業では、期中管理 (in-process management) として事前的・全体的な活動を確保するよう予算管理を行っているとしている。そこでは、診断型コントロールとして予算目標は維持され、きつくチェックされるために、その達成に向け、管理者は絶えず業績の進捗をチェックし、環境のチェックをしながら、双方向型コントロールとして、予算内容を改訂することで柔軟性を確保している。そして、予算の改訂に際しては、垂直・水平の双方で意見交換、交渉が行われていること、予算の改訂の優先順位は、進捗測定ではなく、業績のドライバーの理解であること、もし予算が達成できなくても全社的に貢献する改訂の決定であったのなら評価されることで全社的視点が優先されていることが明らかにされており、このような予算管理を彼らは「継続的予算管理 (continuous budgeting)」と呼んでいる。脱予算経営が相対的改善に基づく業績評価を求めるのに対し、継続的予算管理では固定的な予算目標と柔軟な行動計画・資源配分によって柔軟性が付与され、戦略的適応を可能にしている。

これらの研究では、予算が指揮統制志向ではなく、対話のための双方向型コントロールとし

て用いられることで、外部環境への対応としての戦略変化やイノベーションに貢献しうることを示している。特に継続的予算管理（Frow et al., 2010）においては、柔軟な戦略的適応が予算目標の維持と予算内容の改訂を通じて実現していることが明らかになり、これは従来の予算管理の理解とは大きく異なる特徴である。

2. インサイド・アウトの視点と予算管理研究

インサイド・アウトの視点に基づく戦略内容アプローチでは、「競争優位が組織の内部的な強みから生まれるとみている」（Chenhall, 2005, p.20）。その戦略観は、一般に資源ベースの戦略観（resource-based view）と呼ばれ、企業ごとに異質で、複製に多額の費用がかかる経営資源に着目する（Barney, 2002）。そして、競争優位をもたらしうる経営資源、つまり組織能力は一般に次の4つのカテゴリーに分類されている（Barney, 2002）。

- ① 財務資本：戦略を構想し実行するうえで企業が利用できるさまざまな金銭的資源。
- ② 物的資本：企業内で用いられる物理的技術、企業が所有する工場や設備、企業の地理的な位置、原材料へのアクセスなど。
- ③ 人的資本：人材育成訓練、個々の管理者や従業員が保有する経験、判断、知性、人間関係、洞察力など。
- ④ 組織資本：個人の集合体としての属性であり、企業内部の公式な報告ルートを反映した組織構造、公式・非公式の計画、管理、調整のシステム、企業内部のグループ間での非公式な関係など。

これらのなかでも、近年、戦略の形成と実行における優位性の源泉として、人的資本に注目が集まっており、人的資本の測定・管理という観点から管理会計においてもBSC型のアプローチや、顧客資本・構造資本・人的資本を結びつける無形資産のモニタリングによって、この優位性の潜在的な源泉を測定しようとしている（Sveiby, 1997）。また、コントロール・システムの利用方法が組織能力に及ぼす影響に関する経験的研究が蓄積され始めている。例えば、Henri（2006）は、業績評価システムの診断型利用が市場志向性、起業家精神、革新性および組織学習といった組織能力を低下させる一方で、双方型利用はそれらの組織能力を向上させることを発見した。また、高い不確実性と柔軟な組織文化に特徴づけられた2つのサブグループにおいては、ダイナミック・テンションが組織能力を高めるとしている。Grafton et al.（2010）は、意思決定支援指標がフィードバック・コントロールとして用いられる程度が大きいほど、現行の組織能力の活用能力が高く、フィードフォワードとしての利用の程度が大きいほど、将来の組織能力の探索・識別の能力が高いことを見出した。このようにコントロール・システムと組織能力に相互関係に関する研究が蓄積されてきてはいるが、どのように組織能力が構築され、活用されているのかに関して詳細は明らかではない。また、予算管理研究として

はインサイド・アウトの視点からはまだ検討されておらず、人的資本等の経営資源の構築も扱われていない。ただ、Chapman (2005, p.4) は、「戦略的な組織能力は日々の組織行為に基礎を置いている」としており、日々の組織行為として反復的日常業務を分析することで組織能力への理解を深めることができると考えられる。

これらの先行研究を受け、本論文では、反復的日常業務としての予算管理実践を検討することで、外部環境の変化に適応する一方で、それが組織能力の向上を可能にしていることをケーススタディに基づいて明らかにする。これによって、アウトサイド・インの視点の研究に対して戦略的適応における予算管理の役割に関する知見の蓄積という貢献をするとともに、組織能力向上というこれまで明らかにされてこなかった予算管理の貢献を示すことでインサイド・アウトの視点の研究に貢献したい。

Ⅲ. 株式会社バッファローにおける予算管理実践

1. 株式会社バッファローの概要と調査概要

本研究は、株式会社バッファロー（本社：愛知県名古屋市。以下、バッファローと略記する）におけるケーススタディに基づいている。バッファローは、株式会社メルコホールディングスの100%子会社であり、パソコン及びブロードバンド関連機器の開発・製造・販売及び関連サービスの提供を行っている。音響機器の製造・販売を目的として設立されてから30年、バッファローは牧誠氏（創業者であり、現メルコホールディングス代表取締役社長、バッファロー取締役会長）の鋭い洞察力とアイデアをもとに、新製品を次々と開発し、その事業領域を拡大させてきた。

その結果、リーマンショック以降の不況が長引いているにもかかわらず、バッファローは2010年3月期で、総資産363億3,100万円、売上高990億6,900万円、営業利益61億3,600万円（株式会社バッファロー第35期決算公告より）を計上するまでに成長した（バッファローの売上は、メルコ・グループ全体の連結売上高1,169億1,100万円（株式会社メルコホールディングス第24期有価証券報告書より）の約85%を占めている。メルコホールディングスの総資産（連結）は629億7,000万円である）。利益率こそ売上高総利益率16%、売上営業利益率6.2%（第35期決算公告をもとに計算）と抜群に高いわけではないものの、多くの製品で市場シェア（日本国内）1,2位を獲得しており、市場競争力を有した企業であるといえる。バッファローを取り巻く経営環境は、チップなどの部材の技術の進展が早いだけでなく、顧客ニーズも多様で、かつ市場競争が激しく、製品ライフサイクルは短い。そのような環境のなか、バッファローは経営環境に柔軟に対応し、適切な販売施策を打ち出しながら、継続的に新製品開発（new product development, NPD）を成功させ、成長してきたのである。

バッファローの組織は事業本部、営業本部、そして技術管理部、品質保証部、CS部、管理部から構成されている。家電量販店との商慣習から、量販店へ販売活動を行う営業本部は事業本部から独立し、事業本部のバッファロー製品を一手に引き受けている（「女人志向」シリーズの製品は、グループ会社のCFD販売株式会社が担当している）。営業本部には、量販店との取引を扱うコンシューマ営業部とは別に、法人との取引を対象としたコーポレート営業、そして営業の戦略部隊としての営業企画部が存在している。次に、事業本部は、事業部と生産部などから構成されており、事業部は製品カテゴリーを基準に、次のように分けられている（2010年12月現在）。

メモリ事業部

メモリ製品を担当している。メモリ製品とは、メモリモジュールや、手軽にデータが持ち運べるUSBメモリ、携帯電話やデジタルカメラで利用するSDカードなどである。

ストレージ事業部

ストレージ製品を担当している。ストレージ製品とは、ソフトウェアやデータを保存する記憶装置のことで、主力製品はハードディスク（HDD）である。

ブロードバンド・ソリューションズ（BBS）事業部

ネットワーク製品を担当している。ネットワーク製品の代表的なものとしては、無線LANルーター、LANアダプタ、LAN用ハブなどである。

市場開発事業部

ネットワークに直接接続して使用するファイルサーバであるNAS（ネットワーク対応HDD）製品とデジタルホーム関連製品を担当している。デジタルホーム関連製品とは、ワンセグ放送をパソコンで手軽に楽しめるワンセグチューナやインターネットビデオ配信やデジタル放送の専用受信機であるセットトップボックスなどである。

各事業部には原則として開発グループとマーケティング・グループがあり、開発グループはその名のとおり商品企画および開発を、マーケティング・グループは商品企画、現行製品（市場投入済み製品）の管理、予算管理など広範な業務を担っている。製品の生産に関しては、自社工場をもたず、協力工場に生産を委託するファブレス体制を採用しており、事業部の受注計画に基づいて、生産計画の立案や生産指示、納期管理などを生産部が担っている。また、生産部は受注計画に基づいて、基本的には全事業部の製品の部材調達も担当している。その他、

CS 部は製品不具合等の受付・対応、品質保証部は製品評価・製品不具合対応、技術管理部は規格対応や技術的なコンプライアンスの管理、そして管理部では庶務等が行われている。

我々は、上總康行氏（京都大学名誉教授、福井県立大学経済学部教授）、澤邊紀生氏（京都大学経営管理大学院教授）とともに、バッファローに対して 2006 年から本格的に調査を行ってきた。調査は、牧誠氏（バッファロー会長、メルコホールディングス社長）に依頼し、快諾をいただき、その後、メルコホールディングス経営企画部／経営管理部のコーディネートのもと具体的に展開された。調査において、データは主としてインタビューを通じて収集されたが、必要に応じて社内ドキュメントの分析、会議への参加や業務観察、公表データの分析も行った。調査は、新製品開発、予算管理、部門業績評価、中期計画をテーマとして行ってきた。いうまでもないが、各テーマは、相互に関係しているものである。調査時間はインタビュー調査 162 時間、会議への参加・業務観察 25 時間、ドキュメントの分析 27 時間である。インタビューは、バッファローの専務取締役、各部門の部次長、各事業部開発グループのグループリーダー及び担当者、そして各事業部マーケティング・グループのグループリーダー及び担当者に対して、1 時間半～2 時間ずつ行った。組織上、専務取締役はトップ・マネジメント、各部門の部次長はミドル・マネジメント、そしてグループリーダーはローワー・マネジメントと位置づけられる。次節以降では、調査で得られた知見に基づいて、バッファローにおける予算管理を含むマネジメント・コントロールの仕組みを明らかにし、アウトサイド・インの視点からどのように環境への適応がなされているのか、そしてインサイド・アウトの視点から予算管理という日々の組織行為がどのように組織能力の構築・活用に貢献しているのかについて検討する。

2. ケース紹介

(1) 経営理念

メルコホールディングスは創業から四半世紀、以下の 3 つの理念を掲げ、パソコン業界を大きく変貌させ続けている。

<経営理念>

- ・ Fair and Open (公正さとオープンな態度)
- ・ Logical Thinking (論理的な考え方)
- ・ Original Value Creation (オリジナルな「価値」の創造)

これらの経営理念のうち、2 つ目の Logical Thinking は、バッファローにおける予算管理実践を特徴づける理念となっている。これについては後述する。

(2) 事業部の会計責任

バッファローにおいて事業部は、商品企画、開発といった NPD 業務から現行製品の日々の予算管理及びそれに伴う諸施策（調達・生産等の組織内の問題の発見・解決、価格政策など）に至るまで広範な業務を担っている。特に、マーケティング・グループは、商品企画、開発の調整、部材調達の基礎となる受注計画の作成、営業の重要要素である価格の決定、在庫方針の決定など NPD、現行製品の管理の双方において多くの権限を有している。マーケティング・グループでは、大きくは製品カテゴリごとに担当が決まっており、担当製品カテゴリについては NPD から現行製品の管理に至るまですべてを担当するため、マーケティング担当者を製品管理の管理者として位置づけることができる。

事業部の広範な権限からも推測できるように、事業部には広範な会計責任が負わされている。バッファローにおいて、事業部の会計責任は、1つの会計指標で表現されるものではなく、売上高、売上総利益、市場シェアという3つの指標によって構成されている。売上高によって絶対的な規模を、売上総利益によって収益性を、そして市場シェアによって市場での相対的な競争力を測定し、それらのすべてにおいて目標の達成が求められる。それによって、中長期的な収益力と短期的な収益力のバランスがとられているのである。もちろん会計責任の果たすためには、多くの関連部門の協力が必要不可欠であるわけであるが、事業部内の役割分担からもわかるようにマーケティング・グループがその管理を担っている。

事業部の会計責任は、予算によってその目標が設定される。予算編成は、4月からの新年度に先立ち、マーケティング・グループによって行われる。その際には、市場規模の予測、それに対するとりたいシェア目標、部材の価格動向とそれに伴う販売価格戦略、商品開発戦略の組み合わせで予算が編成される。編成された予算は、トップ・マネジメントの承認を必要とするが、現行の製品ラインナップの延長で達成できるような予算では承認されず、ストレッチな目標設定、そしてそれを達成するための具体的方法の考案が求められる。編成された予算をもとに、日々の活動のなかで、マーケティング・グループが売上、売上総利益、市場シェアについて、その達成度を確認し、もし達成できていなければ（達成できそうでなければ）、原因の究明が行われ、何らかの施策が講じられる。マーケティング・グループへのインタビューによると、バッファローにおいては予算達成のプレッシャーは非常に強く、事業部では予算達成の意識は非常に高いとのことである。

(3) 予算および製品ロードマップ

バッファローにおいて、マネジメント・コントロール・システムの根幹をなしているのが、予算と製品ロードマップ（以下、RMと略記する）である。事業部を中心に考えた場合、予算は、製品ごと、製品カテゴリごとに編成されており、売上高、売上総利益が予算数値として与えら

図1 バッファローにおける予算の形式（イメージ）

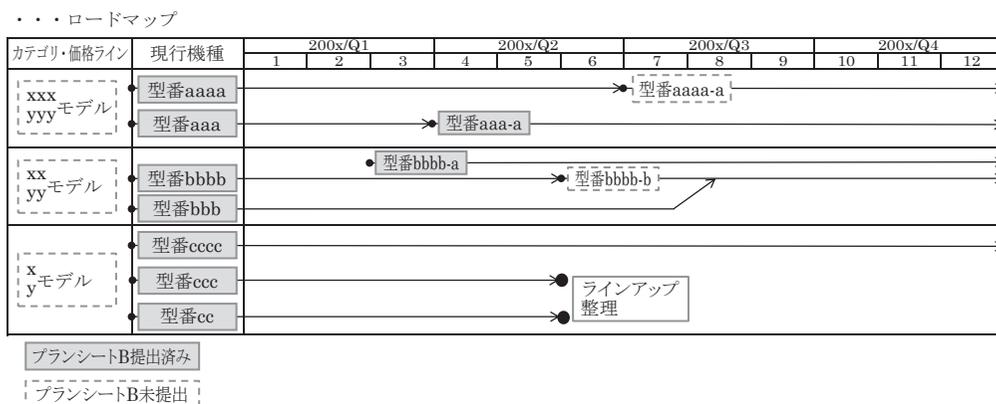
	メモリ 事業部	ストレージ 事業部	BBS 事業部	市場開発事業部	
				NAS	デジタルホーム
売上高					
売上総利益					

（注）実際には、製品モデルごと、月次といったようにもっと細分化され、詳細に作成されている。全社的には、売上総利益から販売費や一般管理費を控除した営業利益、さらには経常利益、純利益まで予算は作成されているが、バッファローの各事業部では売上と売上総利益の予算が作成されている。

れている（図1）。そして、補完的な情報として市場シェアも目標として設定される。また、事業部においては、別途、開発費が予算として計上されている。予算は、先述したとおり、新年度に先立ってマーケティング・グループによって編成され、トップ・マネジメントによって承認される。予算は下期が始まる前に見直しが行われるが、大きな変更はなされない。予算水準は、その達成が容易ではないストレッチな水準で設定されている。売上高、売上総利益、市場シェアについては、マーケティング・グループは日々、担当範囲についての予算の達成状況を確認し、管理を行っており、月々の実績見込みをもとに月に1回（毎月下旬）営業会議が、そして月々の実績をもとに月に1回（毎月下旬）事業戦略会議が開催され、トップ・マネジメントによってタイトに会計コントロールが行われる。

次に、RMである。RMとは、現行の製品ラインナップとともに、将来の製品ラインナップ計画を記したものである。バッファローにおけるRMは、基本的には図2のようなフォーマットになっている。

図2 バッファローにおける製品ロードマップ



RMは各製品カテゴリごとに作成され、図2にあるように、現行製品のラインナップ（製品の仕様・コンセプト、型番）とともに、新製品の市場への投入時期、製品の位置づけ（仕様、コン

セプト)、製品間の関係が向こう1年間に関して記載されている。また、現行製品については、売価および月あたりの販売台数が書かれており、マーケティング・グループがその管理責任を負っている。RMは、製品ラインナップ表としての意味合いはもちろんのこと、事業部にとっては自分たちが行うべき行動計画としての意味合いが強い。RMには、商品コンセプトとして製品化の可能性があるものが点線で掲載され、週に1回、事業部内で開催され、トップ・マネジメントのうち1人が出席する企画会議で製品化が決定したものについては実線で記載される¹⁾。RMは予算とは異なり、事業部を超えて、トップ・マネジメントが中心となって開催される事業戦略会議において、毎月、承認を受け、更新されることになる。

ここで、製品化の決定に際しては、詳細な検討が必要とされる。具体的には、構想設計デザイン・レビュー(DR)の開催とプランシートB/商品コンセプトシートの作成・提出である。構想設計DRでは、その製品が市場性(市場ニーズの有無)、実現性(技術的実現可能性)、収益性の観点から検討される。会計的には、予想売価から必要利益を差し引き許容原価が計算され、それをもとに目標原価が設定され、その実現可能性が検討される。バッファローにおいては、収益性に対する意識が高く、収益性のないもの、つまり一定割合以上の売上高総利益率がないものは基本的には却下される。ここで、これらの会計数値の見積もりは、現行製品のデータを基礎として行われている。構想設計DRにおいて検討され、製品化が妥当であると判断されると、最終的には、売価、原価、月当たりの見積販売台数、月当たりの売上高、開発費、ターゲット顧客、仕様、競合製品、スケジュール、商品コンセプト、セールスポイント、ポジショニング、部材などがまとめられたプランシートBおよび商品コンセプトシートがそれぞれ開発グループとマーケティング・グループによって作成され、提出される。

予算は、その編成段階においてはRMに記載された向こう1年分の製品計画をもとに計上されているため、予算編成時には、予算とRMは整合的に一致している。つまり、予算目標を達成するように、技術・市場等の状況を見据えたバッファローにおける利益創出のメカニズムとして現行の製品ラインおよびNPDが捉えられ、RM上に表現されている。しかし、現実には技術、部材価格、市場ニーズなどの環境が予算編成時に想定されていたようには変化するとは限らない。そのような現実の環境変化に対して、RMでは月に1回の更新において対応がなされることになる。そのため、結果として、予算とRMの内容は乖離することになる。

RMは現行の製品ラインナップおよび将来の製品ラインナップ計画を記したものであり、それは各事業部、各製品カテゴリの行動計画を表現したものであるため、事業部内では、人員配置、スケジュール調整に利用される。また、市場ニーズと技術をどの段階でどのように調和させる

1) ほとんどの事業部において、向こう3ヵ月分が実線で記載されている。点線でRMに記載されただけでは、部材の価格変動による収益性への影響、技術動向による実現性への影響、そして市場ニーズの動向などによって、その製品化はかなり不確実である。

のかといった市場と技術の調整メカニズム、そしてもっと広範には事業部間の製品の調整メカニズムも提供している。これに対して、バッファローにおいて予算は行動計画や調整としての役割は極めて少ない。しかし、予算、特に売上高、売上総利益、市場シェアの予算は、RM から乖離しても、目標としての意味を持ち続ける。インタビューによると、バッファローでは予算のプレッシャーは非常に強く、特にマーケティング・グループは予算を達成しないと仕事をしたと認められないとまで認識している。しかも、その目標値は、決して容易な水準ではなく、何らかの創意工夫が必要な水準に設定されている。つまり、ストレッチな予算目標に対して、タイトな会計コントロールが実施されているのである。

(4) 資源配分

先述したとおり、バッファローの予算は目標としての意味合いが強い。そのため、バッファローでは、RM が行動計画を示しており、資源配分は RM に基づいて行われる。バッファローはファブレスであり、また基礎開発がなく、多くが漸進的な NPD であり開発費がさほど大きくないということもあり、人的資源が重要な資源である。NPD に関してみると、開発担当者は、多くの事業部で基本的には同時に複数の製品を担当することはないため、事業部として同時に行う NPD は人員数によって制限される。そこで、事業部としては人的資源を有効活用し、効果的に NPD を行うために、NPD の優先順位づけとスケジュールの調整が重要になる。

NPD は、RM 上に記載された発売日に適合する形で、プランシート B で計画した詳細スケジュールに従って行われる。そのため、事業部では RM 上の製品計画に基づいて、開発グループの限られた人的資源を配置し、スケジュールを調整している。そのため、RM 上への掲載をもって、資源配分が決定されているのである。製品化は、基本的には開発グループとマーケティング・グループが協働して決定されるが、全体としての製品ラインナップやその発売日については、マーケティング・グループによって希望 NPD リストとその優先順位が提示される。そのなかから、開発グループ管理者が自部門の人的資源を考慮し、可能な範囲の NPD が選択される。しかし、スケジュールに関しては、マーケティング・グループの意向が強く反映されることが多いようである。これらの事業部としての人的資源の配分は主には事業部長、開発グループ管理者、マーケティング・グループ管理者による非公式的なミーティングのなかで行われる。また、製品化に際しては、事業部は部材調達や生産の管理、そして不具合対応など、生産部や CS 部など他の部門との調整も必要になる。そこで、生産部とは週に 1 度の会議などにおいて調整され、CS 部とは品質やユーザビリティに関する調整が行われている。

(5) 予算管理プロセスと戦略的適応

バッファローでは、事業活動の中心は、各事業部、特にマーケティング・グループにある。バッ

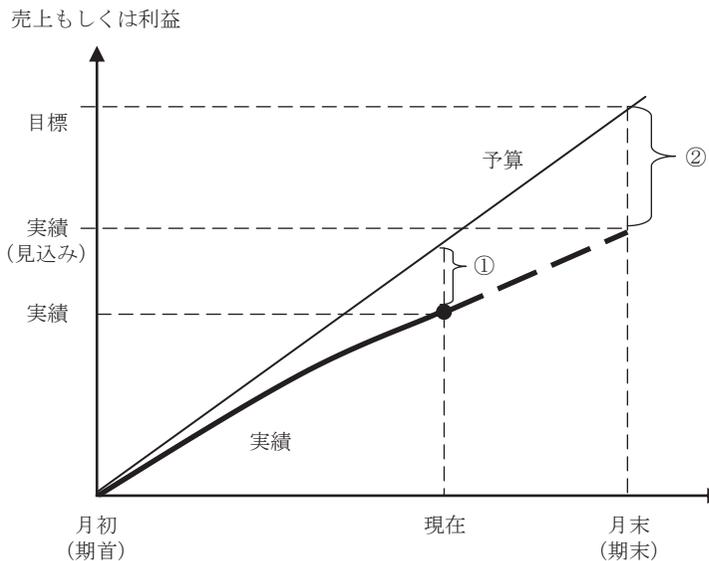
ファローのマーケティング・グループは半期・1年の売上・利益および市場シェアの目標を達成するために、そして目標達成への確かな進捗を月に各1回の営業会議と事業戦略会議で報告するために、商品企画、現行製品（市場投入済み製品）の管理（価格決定などのマーケティング施策も含まれる）などを行うが、その際に予算管理が重要な役割を果たしている。

バッファローのマーケティング・グループにとって売上、利益、市場シェアの目標達成が最重要課題であるため、その進捗状況（予算と実績（および実績見込み）のずれ）を明らかにする予算管理が日々の仕事の中で最も重点が置かれており、1日の始まりには必ず予算と実績の差のチェックをし、現状確認とともに必要に応じて対策を講じている。

バッファローでは、半年・1年の売上・利益目標が、月ごとの目標へと、そして日々の目標へと細分化されている。それを基準として、日々の予算管理は、具体的には以下のように行われている。図3は、①と②の状況を示したものである。

- ① その日までの累積的な売上・利益目標と実績の差をチェックする。市場シェアについても確認し、目標と対比する。
- ② 現状のままの場合のその月の売上、利益、市場シェアの見込みを予想し、その実績見込みと予算を対比する。
- ③ 実績（見込み）が予算を達成していない（達成しそうにない）場合（不利差異の場合）には、その原因を探る。
- ④ 明らかにされた原因に対して対策を講じる。

図3 日常的な予算と実績（見込み）の対比（イメージ）



①, ②の情報をもとに, 不利差異の場合には, ③原因分析, ④修正行動が行われる。例えば, 売上が予算を達成できていないとき, もし受注はちゃんと獲得できているとすると, 製品が出荷できていないことになり, 部材調達か生産に問題があると考えられる。もし, 受注が獲得できておらず, 市場シェアを落としている場合には, 製品 (コンセプト) や価格といった販売上の問題が考えられ, 市場シェアを落としていない場合には, 市場全体の問題 (当該製品の市場自体が思いのほか大きくない, など) と考えられる。そして, 営業担当者から補完的な市場・製品情報を収集し, 意見交換を通じて販売上の施策が講じられることになる。次に, もし売上は予算を達成しているが, 利益が予算を達成できていない場合, それは出荷時点での利益率に問題があることを意味する。その場合, そもそもの価格決定, 日々上下する原価, 値引きといった販売店との価格条件の変化等が原因として考えられる。

このような原因分析をもとに, マーケティング・グループ主導で修正行動がとられるわけだが, 先にも触れたように, 修正行動としては部材調達や生産での対策もあれば, 価格の引き下げによる競争力の強化といった販売上の対策, 販売戦略の変更もある。そして, 製品コンセプトに問題があると考えられる場合には, 予定していた RM を再検討し, 市場ニーズに適合する形へと NPD 戦略を修正することもある。時には, このようなしっかりと再検討された RM の修正ではなく, 目の前の売上・利益目標を達成するために, 急いで創意工夫した結果, 当初の予定にはなかった新製品が急きょ企画・開発され, 市場に投入されることもあり, 結果としてこれが一定の売上を記録することもある。

このように, 事業部においては, 半年・1年の売上・利益の予算目標, そしてそれを細分化した月ごとの目標を達成するために, 日々予算管理が行われ, それによって, 早期に問題を発見し, 環境に適合する形への修正行動が可能となっている。そして, それは変化の激しい競争環境において, 市場の予期せぬ変化に柔軟に対応しつつも, 予算目標を達成することを可能にせしめているのである。

(6) 予算管理と組織能力の向上

バッファローは, ファブレス企業であり, 設備などの物的資本を有しておらず, 技術的模倣可能性も低くないため, 競争優位の獲得のためには商品開発戦略やマーケティング戦略といった戦略内容自体が極めて重要となる。また, このような戦略は, 製品管理者として, 商品企画, 開発の調整, 部材調達の基礎となる受注計画の作成, 営業の重要要素である価格の決定, 在庫方針の決定など NPD, 現行製品の管理の双方において広範な業務を担うマーケティング・グループはもちろんのこと, 関連する多くの人材の構想力をもとに生み出されるものであり, 戦略を構想し, 実現していく人的資本という組織能力がかなり重要であるといえる。現に, バッファローはマーケティング・グループや開発グループの商品企画をもとに, 新技術の商品や新

たな商品コンセプトの提案など、製品イノベーションを起こし、競争力を獲得してきている。

バッファローでは、このような人的資本という組織能力の向上に予算管理プロセスが寄与しているといえる。バッファローにおける予算管理プロセスにおいて、マーケティング・グループは、製品管理者として、市場洞察力、論理的思考力、部門間調整力、説明能力といった相互に補完関係にある多くの能力が求められ、それが戦略の構想、実現に必要な人的資本という組織能力を構成し、また向上させていくからである。

マーケティング・グループは、売上・利益・市場シェアという3つの会計責任のもと、製品管理者として、先述した広範な業務を担当しているが、NPDなど戦略性の高い事項についてはトップ・マネジメントの承認が必要である。そのため、月に各1回の営業会議・事業戦略会議や週に1度の事業部内企画会議などのトップ・マネジメントが出席する会議において、さらには会議において少しでもいい業績を報告するために日常の業務においても、予期せぬ環境変化が起こるなかで会計責任を果たすことを目指し、主として事業本部長であるトップ・マネジメントとの間で販売戦略やNPD戦略について意見交換が行われている。その意見交換に際しては、変化を的確に把握し将来の市場をも見据えながら、経営理念にLogical Thinkingとあるように論理的な思考が絶えず求められる。それだけではない。マーケティング・グループは、一企業人として、一定数の製品を集めた製品カテゴリ全体の商品企画・調達・生産・マーケティングといった広範な業務に携わりながら売上、利益、市場シェアのすべてに責任を有しているため、短期と中長期のバランスを考慮した売れる商品を企画、商品化し、適切な形で調達・生産・販売していかなくてはならないし、それが予算管理プロセスにおいてトップ・マネジメントから絶えず求められる。そのため、市場と技術に関する体系的かつ適切な情報収集²⁾、それをもとにした市場への洞察力、そして回答を導く出すための論理的思考力・創造力、商品化するための企画力、さらには企画を適切なタイミングで実現していくための開発グループや生産部など関連他部署との部門間調整能力が必要とされる。そして、他部門との調整を可能にし、さらにはトップ・マネジメントの承認を得るために、自分自身の回答を人に説得力のある形で伝える説明能力も求められている。つまり、これらの能力は、将来の市場を見据え短期と中長期の収益力を両立させる製品ポートフォリオを構築するという1つの製品カテゴリを経営していくうえで求められる能力であり、それがバッファローの予算管理プロセスでは求められているのである。

これらの能力は公式的な文書として月次の営業会議や事業戦略会議での業績報告、週次の事業部内企画会議でのNPD提案（プランシートBの提出）に際して必要となるだけでなく、日常

2) 情報収集は、上司の指示により体系的、組織的に行われることもあるが、多くの場合は、個々人が自由かつ自発的に、雑誌、インターネット、オープンソース、取引先などや、週末の量販店の観察などから情報収集を行っている。

的な意見交換の場においても、トップ・マネジメントから執拗に論理的な説明が求められ、必要となる。そのため、マーケティング・グループは、担当する製品カテゴリの管理者として、日々、反復的に能力の活用が求められている。そして、このようなトップ・マネジメントから求められる意見交換・説明、そして承認を得て業績を上げるために反復的に行われる能力の活用といった日常の組織行為が、主としてマーケティング・グループについては人的資本の価値を高めている。言い換えれば、組織能力を向上させているといえる。

このような組織能力の向上は、環境が変化するなかで予算目標という会計責任の達成を目指して行われる予算管理プロセスにおいてなされているといえる。それは、主として営業会議、事業戦略会議といった会議においてなされるが、日常的な意見交換のなかでもなされている。能力が低いときには、上司からの指示に従う形で、次には上司から質問され、それに答えるという形で、トップ・マネジメントから求められている論点、および能力を理解していく。そして、最終的には、自らが主体的に、日常の組織行為のなかで能力を活用し、事業活動を運営していき、経験を積み重ねることでさらに人的資本、つまりは組織能力を向上させている。

以上が、バッファローにおける予算管理実践である。ここで得られた知見をもとに次章では、理論的な考察を行う。

IV. 考 察

1. 戦略経営への予算管理の貢献

(1) アウトサイド・インの視点：市場への柔軟な適応

古くより、企業において予算は行動計画を表現したものであり、企業内の資源配分のために利用されると考えられてきた。そして、予算のコントロール機能を考えた場合、安定的でない環境においては、予算は硬直的すぎ、短期志向を誘発すると批判されてきた (Hope and Fraser, 2003 など)。バッファローの置かれている環境は、技術の進展も速く、顧客ニーズも多様で、かつ競争環境が激しいため、決して安定的であるとはいえない。そのような環境下で、先述したとおり、予算に基づいたタイトな会計コントロールが行われており、環境に柔軟に対応できない危険をはらんでいる。しかし、通常は中長期的なものであると考えられている NPD が、バッファローにおいては、標準的には3ヵ月で行われ、長くても6ヵ月であるため、開発された新製品がその年度の成果、つまり予算管理に直接的に影響を及ぼすことになるという状況のもとで、広範な業務を担いながら事業部マーケティング・グループが現行製品の利益管理と RM の管理に責任を負っており、これが市場への柔軟な適応に大きく寄与している。

予算編成の段階では、予算は RM に基づいて編成されるため、予算と RM は直接的な対応

関係が存在するが、時間の経過とともに、部材の価格の動き、市場の状況、技術の動向など不確実な要素によって、当初のRMが変更を余儀なくされたり、販売戦略が思うように機能しなくなったりする。その結果、当初の予算と実体が乖離することになり、実体と予算との間に緊張関係が生じることになる。環境に適応し、効果的な販売戦略、NPD戦略等の変更を行い、予算目標を達成するために、マーケティング・グループ主導のもとで、日常的な予算管理を通じて、変化を察知し、関係者との意見交換をしながら、販売戦略だけでなく、NPD戦略をも短期利益管理である予算管理のもとで統合的に管理している。そのため、タイトな予算管理プロセスにおいて、変更されない予算目標のもとで、戦略の変更、資源の再配分などが適宜行われ、環境への柔軟な戦略的対応が可能となっている。これは市場への戦略的適応という意味において、アウトサイド・インの視点の戦略内容アプローチに貢献しうる知見である。環境変化への対応において、変更されない予算目標の存在と柔軟な行動計画の改訂というのは、Frow et al. (2010)と同様の結果といえる。ただ、Frow et al. (2010)における行動計画が予算内容であるのに対し、バッファローでは販売戦略・施策であり、RMである。このように、定量的な計画と定性的な計画の関係性から、短期的な予算目標の達成と柔軟な市場への適応の両立を明らかにしたという点に本研究のアウトサイド・インの視点の研究への貢献がある。

ただ、その両立においていくつか留意すべき点があり、これらは柔軟な市場適応を可能にする予算管理プロセスの論点となりうるものである。まず、バッファローの予算で注目すべきは、現行製品のままでとはとても達成できないようなストレッチな目標設定のほかに、広範な業務内容、およびカテゴリにおける担当製品の多さがある。バッファローにおいて予算管理は、製品ごとではなく、大きく製品カテゴリごとに行われる。そのため、予算達成のために技術や市場の状況に応じて、当初の予算とは異なった製品ミックスに柔軟に変更することは問題視されない。また販売戦略の変更でも、NPD戦略の変更でも対応可能である。つまり、タイトな予算管理、ストレッチな目標、そして担当製品の多さが、NPD戦略としてのRMや販売戦略と結びつくことで、非常に柔軟に環境（技術や市場）に適応しつつ、利益をあげることが可能にしている。

次に、バッファローでは、行動を直接的に規定する費用予算ではなく、売上と利益の予算を用いていることである。自律性の管理に関する経験的研究によれば、自律性と予算目標のような指標（Abernethy and Vagnoni, 2004）や事業部の集約的な財務指標（Abernethy et al., 2004）との間の正の相関があり、それと同様に自律的な柔軟な環境への対応を可能にしているのが売上・利益目標という集約的な財務指標によるアウトプットコントロールであることは注目すべき点である。しかし、バッファローは、費用予算を用いずに事業運営ができる理由の可能性として、ファブレス企業であるということが挙げられるかもしれない。

最後に、バッファローの予算管理が、トップ・マネジメントとの議論を通じて、フィードバック・コントロールというよりも、少なくとも予算期間に関してはフィードフォワード・コント

ロール (丸田, 2005) として、運用されていることである。その際には、RM 自体は絶えず向こう 1 年分は作られており、それをもとに議論がなされ、行動が規定されていることも重要である。さらに、それに加えて、バッファローのいるパソコン周辺機器業界では、そもそも戦略やその具体的展開である NPD が短期化している (木下, 2006) ことも忘れてはならない点である。これらの要素によって、短期的なマネジメント・コントロール・システムである予算および RM をもとにして、将来志向的な戦略、NPD の管理が可能になっているともいえる。

(2) インサイド・アウトの視点：組織能力の向上

本論文の第 2 章で述べたように、組織能力としての人的資本としては、人材育成訓練、個々の管理者や従業員が保有する経験、判断、知性、人間関係、洞察力などが含まれ、組織資本としては、個人の集合体としての属性であり、企業内部の公式な報告ルートを反映した組織構造、公式・非公式の計画、管理、調整のシステム、企業内部のグループ間での非公式な関係などが含まれている。本論文のケーススタディからは、予算管理プロセスが事業の進め方に関する意見交換の場を提供しており、それによってバッファロー内に人的資本が構築されていることがわかった。この個々人の能力向上は個々人の意思決定能力を高め、結果として、企業としての「無数の小さな意思決定」(Barney, 2002) を正しく行う能力も向上させ、より模倣困難性を高めることにつながり、組織能力を一段と向上させていると考えられる。

そのうえで、その人的資本構築の場を提供している予算管理、マネジメント・コントロールの制度自体が組織資本として位置づけることが可能であろう。このように、予算管理は、アウトサイド・インの視点だけでなく、インサイド・アウトの視点の戦略内容に対しても貢献するということが、今日の競争環境のなかでの予算管理の意義を考えるうえでは極めて重要である。そして、この人的資本の構築という貢献は何より、予算管理の戦略経営に対する中長期的貢献といえるであろう。

ただ、予算管理によってこのような組織能力の向上が可能になったのにも運用上の工夫があったからである。バッファローにおいては、トップ・マネジメントが、訓練という視点から、根気強く予算管理プロセスにおいて意見交換を繰り返したことが何よりも重要な点である。また、会計責任が一企業の経営者と同じように利益で与えられていること、そしてそれに対応してアウトサイド・インのときと同様に、商品企画・調達・生産・マーケティングといったような総合的で広範な業務内容、およびカテゴリにおける担当製品の多さも経営上の人的資本として経営者感覚を身につけるうえでは重要である。

しかし、このような運用をした場合においても、橋本 (2006, p.50) が述べているように、「限定された寡占的競争は、競争方法を定型化するとともに、組織能力の拡大に一定の制約を及ぼす」可能性があることは留意する必要がある。

2. 管理会計リテラシーとの適合性

予算管理をケース企業であるバッファローのように用いると、同じような効果は期待できるのであろうか。まず第一に、バッファローの予算管理プロセスでは上司が多くの時間や注意力を費やすことが求められ、トップ・マネジメントなど、上司の時間的制約や注意力の範囲の限界の問題があげられる。そして第二に、利益責任を負わされた利用者の管理会計リテラシー（管理会計を取り扱う能力）の問題がありうる。つまり、バッファローにおいて、うまく機能しているのは、マーケティング・グループの管理会計リテラシーが一定水準以上にあるからという可能性がある。そもそも予算管理がもつ意味、会計数値の内容・意味、そして企業活動が利益に結びつくメカニズムを理解していない場合、いくら意見交換しようとも、うまく意見交換できるはずもない。例えば、ケンタッキーフライドチキンのフランチャイズ店やパステルというレストラン等を営み、238億円の売上規模、社員548人（2010年4月1日現在）ながら、204店舗を運営しているチタカ・インターナショナル・フーズなどでは、少なくとも店舗数と同じ数の204の利益センターが存在しており、リテラシーの高いとはいえない利益センターの長が存在している³⁾。かかる状況下で、チタカ・インターナショナル・フーズ株式会社のあるカンパニーでは、予算管理を補完する形でBSCを積極的に利用している。そこでは、予算管理プロセスにおいて与えられる利益目標との関係で、BSCを用いて事前に利益センターの責任者に活動の論理を植え付け、活動を作りこむことで、自分たちの起こすアクションがどのように数字にインパクトを与えるのかを学習し、利益と活動が結びつくメカニズムを理解させるという。そのうえで、予算管理を行うことで、作りこんだ活動・論理の結果の検証を行い、次の活動を論理的に作りこむことができるという。このように管理会計リテラシーが低い場合においては、予算管理だけでは不十分な場合があり、BSCなどのツールを補完的に事前の活動・論理の作りこみ、コミュニケーションに用いることで、予算管理が人的資本の利益獲得能力の構築に寄与すると考えられる。このように管理会計は、リテラシーに合わせ、運用方法を考える必要がある。そして、必要に応じて何らかの手段で補完していく必要があり、それを明らかにしていくためには、技法を画一的に分析・検討するのではなく、人的資本、そして管理会計リテラシーという要素を加味し、利用者と管理会計技法の相互作用において管理会計機能を観察、検討していく必要がある。

V. 今日の予算管理実践の理論化に向けて

本論文では、変化の激しい市場環境に直面している企業が戦略経営のなかでどのように予算

3) チタカ・インターナショナル・フーズ株式会社においては、2008年4月から2010年11月まで、計12回、おおよそ32時間のインタビュー調査を行っている。

管理を行い、それがどのような役割を果たしているのかについて、戦略内容アプローチにおけるアウトサイド・インとインサイド・アウトという 2 つの視点を援用しながらケーススタディ研究に基づいて検討した。そして、利益という集約的財務指標のもとで目標達成のための論理を構築し、予算管理プロセスを議論の場として用いることで戦略的適応、組織能力向上の両面において、予算管理は戦略経営に貢献しうることが明らかになり、変化の激しい競争環境における今日の予算管理の一面を描くことができた。また、その考察においては、戦略経営において予算管理を用いるうえでの論点も明らかになったが、これらについては、ケーススタディを蓄積することで、その妥当性をもっと丁寧に検討する必要がある、これについては今後の課題としたい。

先行研究にあるように予算管理研究では、従来の目標設定、予算／実績分析、報酬といった枠組みでは適切に捉えられない期中管理 (in-process management)、期中における変化への戦略的適応が今日的課題となっている。そこでは、従来より現場により近いミドル・マネジメントへの役割期待が大きい日本企業の予算管理実践は、変化のなかでの予算管理の役割という観点から理論的に大きな貢献をする可能性がある。それらの日本企業の予算管理実践を理論化するためにも、従来の予算管理研究で想定されているような機械的サイバネティック型のプロセス (目標設定、予算／実績分析、報酬) の枠組みや近年よく利用されている Simons の枠組みを無批判に受け入れ、実践を観察するのではなく、それらの枠組みによって捉えられる特徴と捉えられない特徴を理解し、捉えられない部分を慎重に観察することで、日本では当たり前の予算管理実践が、従来の予算管理論とは異なる一面をもっていることを発見できる可能性がある。企業の経営実践に不可欠であり、管理会計の中心的課題である予算管理実践の今日の姿を理論化することが機械的組織観のもとで発展してきた管理会計研究を理論的に大きく飛躍させようであろう。

謝辞

聞取調査に際して、株式会社メルコホールディングス代表取締役社長・株式会社バッファロー会長牧誠氏、株式会社メルコホールディングス取締役・株式会社バッファロー専務取締役山口英利氏、株式会社メルコホールディングス・株式会社バッファロー取締役松尾民男氏、株式会社メルコホールディングス経営企画部矢野学氏 (当時)、石丸正弥氏他、株式会社メルコホールディングスおよび株式会社バッファローの多くの方々に格別のご配慮とご協力を賜った。また、チタカ・インターナショナル・フーズ株式会社代表取締役社長角日出夫氏、取締役小林一昌氏、社長室室長富田幸人氏、パステル DF カンパニー本部長平田祐治氏他、チタカ・インターナショナル・フーズ株式会社の多くの方々に聞取調査に際して格別のご配慮とご協力を賜った。

ここに深甚の謝意を表する次第である。

付記

本研究は、文部科学省科学研究費補助金若手研究 (B) (21730386) による研究成果の一部である。

参考文献

- Abernethy, M. A., J. Bouwens and L. van Lent, "Determinants of Control System Design in Divisionalized Firms", *The Accounting Review*, Vol.79 No.3, 2004, pp.545-570.
- Abernethy, M. A. and P. Brownell, "The role of budgets in organizations facing strategic change". *Accounting, Organization and Society*. Vol.24, 1990, pp.189-204.
- Abernethy, M.A. and E. Vagnoni, "Power, organizational design and managerial behavior", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.29, 2004, pp.207-225.
- Anthony, R.N. and G.A. Welsch, *Fundamentals of Management Accounting*, Homewood, IL, Richard D. Irwin, 1974.
- Barney, J. B., *Gaining And Sustaining Competitive Advantage*, 2nd ed., Pearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey, 2002. (岡田正大訳『企業戦略論—競争優位の構築と持続』ダイヤモンド社, 2003年)。
- Bisbe, J. and D. Otley, "The effects of the interactive use of management control systems on product innovation," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.29, 2004, pp.709-737.
- Chapman, C.S., "Reflections on a contingent view of accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22 No.2, 1997, pp.189-205.
- , "Controlling Strategy", in C.S.Chapman (Ed). *Controlling Strategy: Management, Accounting and Performance Measurement*. Oxford: Oxford University Press, 2005, pp.1-9. (澤邊紀生・堀井悟志監訳『戦略をコントロールする—管理会計の可能性』中央経済社, 2008年)。
- Chenhall, R.H., "Content and process approaches to studying strategy and management control systems", in C.S.Chapman (Ed). *Controlling Strategy: Management, Accounting and Performance Measurement*. Oxford: Oxford University Press, 2005, pp.10-36. (澤邊紀生・堀井悟志監訳『戦略をコントロールする—管理会計の可能性』中央経済社, 2008年)。
- Emmanuel, C., D. Otley and K. Merchant, *Accounting for management control*, Chapman & Hall, London, 1990.
- Frow, N., D. Marginson and S. Ogden, "Encouraging strategic behavior while maintaining management control: Multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises", *Management Accounting Research*, Vol.16, 2005, pp.269-292.
- , ——— and ———, "Continuous" budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.35 No.4, 2010, pp.444-461.
- Govindarajan, V. "A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy", *Academy of Management*, Vol.31, 1988, pp.828-853.
- Grafton, J., A. M. Lillis and S. K. Widener, "The role of performance measurement and evaluation in building organizational capabilities and performance", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.35, 2010, pp.689-706.
- Henri, J-F. "Management control systems and strategy: A resource-based perspective", *Accounting*,

- Organizations and Society*, Vol.31, 2006, pp.529-558.
- Hope, J. and R. Fraser, *Beyond Budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*, Harvard Business School Press, Boston: Massachusetts, 2003. (清水孝監訳『脱予算経営』生産性出版, 2005年)。
- Kaplan, R.S. and D.P. Norton, *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press, 1996. (吉川武男訳『バランス・スコアカード—新しい経営指標による企業変革』生産性出版, 1997年)。
- , *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press, 2001. (櫻井通晴監訳『キャブランとノートンの戦略バランス・スコアカード』東洋経済新報社, 2001年)。
- Libby, T., and R. M. Lindsay, “Beyond budgeting or budgeting reconsidered?”, *Management Accounting Research*, Vol.21, 2010, pp.56-75.
- Simons, R., *Levers of Control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press, 1995. (中村元一, 黒田哲彦, 蒲島史恵訳『ハーバード流 21世紀経営—4つのコントロール・レバー』産能大学出版部, 1998年)。
- Sveiby, K. E., “The Intangible Assets Monitor”, *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, Vol.2 No.1, 1997, pp.73-97.
- Van der Stede, W. A., “The Relationship between Two Consequences of Budgetary Controls: Budgetary Slack Creation and Managerial Short-term Orientation”, *Accounting Organizations and Society*, Vol.25 No.6, 2000, pp.609-22.
- 木下和久「製品ライフサイクルの短縮と原価企画」上總康行・澤邊紀生編『次世代管理会計の構想』中央経済社, 2006年, pp.83-97。
- 小林健吾「差額利益分析と期間損益」『青山経営論集』第30巻第2号, 1995年, pp.35-59。
- 櫻井通晴「経営計画と企業予算」佐藤精一編『現代管理会計の展開』中央経済社, 1986年, pp.39-54。
- 橋本輝彦「現代大企業の成立・発展と組織能力—チャンドラー経営史の発展—」『立命館経営学』第45巻第3号, 2006年, pp.31-54。
- 丸田起大『フィードフォワード・コントロールと管理会計』同文館出版, 2005年。