

論文

予算管理とイノベーションの創出

堀井悟志

＜論文要旨＞

本論文では、予算管理が主要なツールとしてどのように能動的・主体的に戦略変化やイノベーションを促進し、戦略的な環境適応を実現するのかについて、ケーススタディに基づいて検討を行った。その結果、環境変化があろうとも予算を必達目標として維持し、それに適合するよう戦略や行動計画を臨機応変に変化させていくことによって、予算管理の管理会計計算、予算のリズムのそれぞれが戦略的文脈として構造を提供し、イノベーションや戦略変化の創出を導いていることが明らかになった。具体的には、予算管理における「補完的」管理会計計算によるイノベーションの創出、RM が予算のリズムからの逸脱によるイノベーションの創出である。さらに、予算が企業を取り巻く不確実な競争環境の解釈枠組みを提供し、それによって環境と組織行動の相互作用が可能になること、予算がイノベーションや戦略変化の場所・タイミング・スピード・大きさを決定していることも明らかになった。

＜キーワード＞

予算管理, イノベーション, 管理会計計算, 予算のリズム

Budgetary Management and Innovation

Satoshi Horii

Abstract

This paper examines how budgeting can be used to enable lower level managers to create innovation and strategic change in a rapidly changing environment. In the case company management accounting calculations and budgeting rhythms provided the structure for the strategic context and led to the creation of new product innovations. While budget targets were fixed the firm altered their strategy and actions plans in an ad hoc way so as to react to changes in the environment. In particular, this paper shows how new product innovations were created to enable the firm to meet their budget targets. Using budget-variance analysis the managers at the case company were able to continually synchronize their product roadmaps with the budget, through budget target accountability. Furthermore, the budget provided a framework to interpret the uncertain competitive environment and enabled interactions between the environment and organizational activities, which determined the scale, space, speed and timing of product innovation.

Key Words

budgetary management, innovation, management accounting calculations, budgeting rhythm

2014 年 2 月 7 日 受付
2014 年 12 月 22 日 受理
立命館大学経営学部准教授

Submitted 7 February 2014
Accepted 22 December 2014
Associate Professor, College of Business Administration, Ritsumeikan University

1. 予算管理はイノベーションを阻害するのか

激変する競争環境のなかでは特に、環境変化を察知し、適応するようイノベーションを創出させ、時には戦略自体を大きく変化させていくことが重要である (Zajac and Kraatz, 2000). しかし、イノベーションは、予算管理などの管理会計の利用が困難である、それどころか悪影響を与えうる不確実性の高い変化の激しい環境のなかで起こるとされている (Abernethy and Brownell, 1997; Amabile, 1998). ここで、イノベーションとは、技術革新やそれを用いた新製品開発と理解されがちであるが、それに限定されたものではない. Rogers (2003) や Tidd et al. (2001) によると、イノベーションとは、個人あるいは組織によって新しいと認識されたアイデア、習慣、対象物であり、その新規性は、漸進的なものから急進的なものまで幅広く、対象としても新製品開発はもちろんのこと、プロセス改善から新たなビジネス・モデルへの転換まで含まれている. ここで、ある企業における新製品の開発・販売は、その新規性の程度は漸進的なものから急進的なものまでありうるが、いずれにせよ、それがその企業にとって新しいと認識されるということから、イノベーションの一つであり、製品イノベーションと呼ばれている.

古くより、予算管理は中長期的な利益にかかわる新アイデア創出や学習・イノベーションを抑制する、固定的な年間目標・計画からなる予算管理は予期せぬ環境変化を適切に扱うことができない、予算編成時点での主要な前提と実際に生じている現実の状況とのギャップが生じるなかで固定計画と固定的な資源配分は硬直的であり、革新の芽が摘み取られ、変化への適応を妨げると批判されている (Emmanuel, Otley and Merchant, 1990; Hope and Fraser, 2003; Merchant, 1990, 1997). しかし、このような批判は業績評価重視という限られた予算管理のスタイルに対するものであり (Sivabalan et al., 2009)、近年では、これまでとは異なる研究関心に基づいて研究が進められている. 例えば、定量的研究に基づき、予算管理の双方向型利用 (Simons, 1995) が、戦略変化やイノベーションに有用であることが指摘されている (Abernethy and Brownell, 1999; Bisbe and Otley, 2004; Bisbe and Malagueño, 2009; 福島, 2012). 環境適応という点では、ケーススタディ研究でも、Frow et al. (2010) が、戦略目標を重視したうえで、予算管理が状況に応じて診断型/双方向型で使い分けられることを通じて、柔軟性と効率性が両立されることを示しているが、そこでの予算はマネジメント・コントロールの主要なツールではないとされている. これらの研究では、予算管理はイノベーションや環境適応を支援するものの、その役割は、情報提供や双方向型利用の場の提供といったような中立的あるいは受動的なものとして理解されている. 一方で、Ahrens and Chapman (2004, 2006) は、下位管理者の視点から、予実管理を基礎とした財務的観点が現場の不確実性に対応し、柔軟な事業展開を可能にする様子を明らかにし、Mouritsen et al. (2009) は、売上の予実差異計算といった管理会計計算がイノベーション活動を助長・減殺することを明らかにした. これらは、予算管理において用いられる管理会計計算が柔軟な環境適応やイノベーションに主体的に貢献しうることを示している. しかし、予算管理は、管理会計計算だけでなく、固定的な目標の設定およびそれを通じた会計責任の付与、定期的かつ反復的なコントロール・プロセスといった複数の要素で構成されており、それらの要素もイノベーションに貢献する可能性はある. また、管理会計計算についても、それがイノベーションを促進することは、まだ研究が蓄積され始めたところであり、具体的に管理会計計算がどのようにイノベーションに寄与するのかについて、十分な知見が蓄積されているとは言い難い. そこで、本研究は、急激に変化する競争環境のなかで、予算管理が主要なツールとしてどのように能動的・主体的にイノベーションを促進し、戦略的な環境適応を実現するのかについて多面的

かつ詳細に明らかにすることを目的とする。

2. 研究方法

先にみたように、本研究の目的は、先行研究の蓄積が極めて少なく、いまだに明らかになっていない予算管理の役割を明らかにすることである。この予算管理に関する新たな理論の構築のためには、何より企業の予算管理実践を綿密に検討する必要がある。そこで、本研究では、前述したような環境変化のなかでの予算管理、特にイノベーション創出における予算管理の役割に関して、理論とは異なる予算管理実践を認識し、その予算管理の実践上の役割について記述することで理論構築を目指すためにケーススタディを採用する。また、研究目的に従い、ケーススタディにおいては、実際に変化に直面している下位管理者に着目し、検討を行う。

本研究は、株式会社パッファロー（以下、パ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。パッファローは、株式会社メルコホールディングスの子会社であり、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。パッファローは2013年3月期で、総資産333億1,900万円、売上高929億7,400万円、営業利益20億5,800万円（株式会社パッファロー第38期決算公告より）を計上するまでに成長した。また、多くの製品で国内市場シェア1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（株式会社メルコホールディングス2013年3月期決算説明会資料より）。

本研究は、新製品開発を中心とするイノベーションと予算管理にかかわる調査に基づくものであり、2007年7月より2009年10月までおよそ2年強にわたって行われた。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、会議への参加や公表データの分析も行った。本研究にかかわる調査時間はインタビュー調査58時間35分、会議への参加2時間である。インタビューは、経営上層部（取締役）、中間管理者（部次長）、下位管理者（グループリーダー）、従業員（担当者）という各階層に対して38回行われた。インタビューの所属部署は、事業部の開発グループ、マーケティング・グループが中心で、経営企画部、生産部も含まれている。インタビューは、50分～150分の範囲で行われ、最初の3回のインタビューおよび会議を除き、録音されている。

3. ケーススタディ

3.1 組織・競争環境・戦略

パッファローの組織（2010年12月時点）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、営業本部は事業本部から独立し、事業本部のパッファロー製品を一手に引き受けている。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分けられている。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に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、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新製品開発、現行製品の管理の双方におい

て多くの責任と権限を有している。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。

インタビューによると、バッファローを取り巻く競争環境について、現場で事業活動の中心を担っているマーケティング・グループリーダーは、競合企業が多く、市場の変化の予測が難しいことから、不確実性が高いと理解している。また、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あり、製品ライフサイクルも短い。このような環境のなかで、バッファローでは、「市場シェアの獲得」を目的として、「他社に先駆けて製品を市場に投入する」ことを中心に製品戦略を策定し、継続的に新製品開発が行われてきている。

3.2 予算管理と製品ロードマップ

3.2.1 予算管理の構造・プロセス

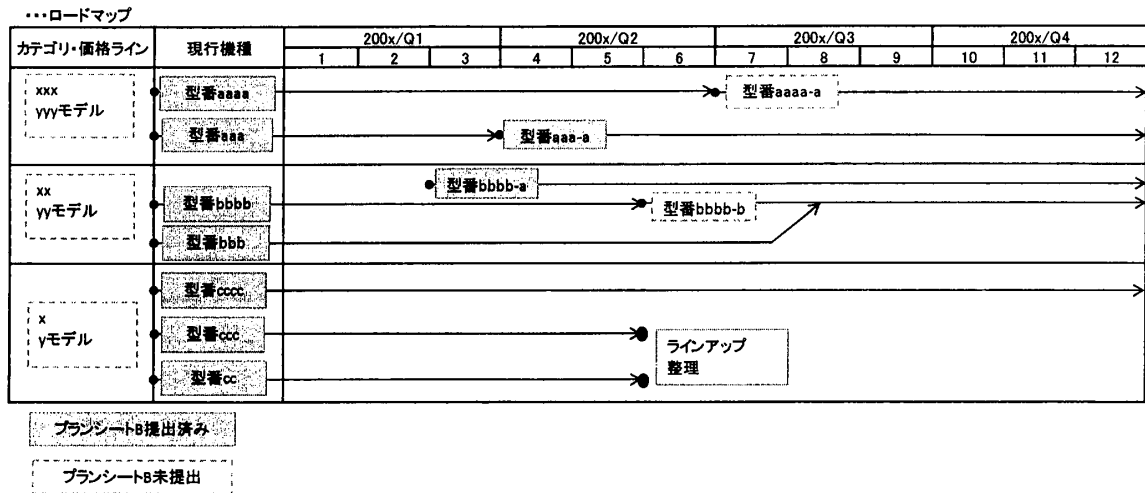
事業部の広範な権限からもわかるように、事業部には広範な会計責任が負わされている。バッファローにおいて、事業部の会計責任は、売上高、売上総利益、市場シェアという3つの指標によって構成されている。これらの会計責任は予算によって目標が設定され、その達成度合いは半年に一度の業績評価に際して用いられる。事業部内の役割分担からもわかるようにマーケティング・グループがその管理を担っている。予算は、新年度に先立ってマーケティング・グループによって製品カテゴリごとに編成され、経営上層部によって承認される。下期が始まる前に見直されるが基本的には変更はなされない。予算は、市場規模の予測、それに対するシェア目標、部材の価格動向とそれに伴い策定された販売価格戦略や製品開発戦略を組み合わせることで編成されるが、設定される予算目標は、編成開始時点での製品ロードマップ（後述。以下、RMと略記する）にある現行の製品ラインナップでそのまま達成できるようなものではなく、ストレッチな目標設定が求められる。そして、予算編成に際しては、そのストレッチな目標を達成するための具体的方法の考案が強く求められ、そのなかで新製品開発も企画され、RMの改訂も行われる。予算が編成されると、設定された目標を達成すべく、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、目標と達成度に差があれば、原因の究明が行われ、何らかの施策が講じられる。そして、月々の実績および実績見込みをもとに月に1回、事業戦略会議および営業会議が開催され、経営上層部によってタイトに会計コントロールが行われる。バッファローにおいては予算目標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。

3.2.2 製品ロードマップ

バッファローにおいて、予算とともに、マネジメント・コントロールの根幹をなしているのが、RM（図1）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。RMは製品カテゴリごとに作成され、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年間に亘って記載されている。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だけでなく、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。また、製品ポートフォリオの在り方としての製品戦略を示しているともいえる。

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、経営上層部の一部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。RM は予算とは異なり、事業部を超えて、経営上層部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。なお、バッファローにおける新製品の開発期間は数か月が平均的である。

図 1 バッファローにおける製品ロードマップのフォーマット



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 年分の製品計画を裏付けとして計上されているため RM と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新製品開発が捉えられ、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。そのような環境変化に対して、月に 1 度の RM の更新に際して、市場性等を現状の RM と結びつけることで環境変化への適応を可能にしている。

3.3 管理会計計算、予算のリズム、イノベーション

3.3.1 予算のリズム

バッファローでは、環境変化があろうとも予算目標は変更されず固定的に維持される一方で、環境変化に対しては RM の更新によって対処が図られる。その更新の結果、RM と予算に乖離が生じるようになる。先述したとおり、予算編成に際しては、予算目標を達成するために RM などの行動計画の立案が強く求められており、これは予算の裏付けとして行動計画を位置づけていると理解することができるが、RM の更新の結果、予算はその裏付けである行動計画を失うことになる。しかし、環境変化が起こり、RM が更新され、裏付けを失おうとも、予算は「必達目標」として存在し、マーケティング・グループはその達成に向けて強い意志をもっている。

このような予算目標およびそれを用いた定期的かつ反復的なコントロール・プロセスは事業活動を規定しており、「リズム」という観点から理解することができる。ここで、Oxford English Dictionary

や大辞泉などの辞書をみると、リズムとは一般的に、強弱・遅速などの周期的反復や、アクセントの規則的反復などの音の時間的変化の構造とされ、これはアクセントと非アクセントという強弱およびそれらのタイミングと構成の周期性によって構成されている。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。グループリーダーによる予算管理では、一年、半年といった予算の売上・利益を最終的な目標とし、その目標を月ごとの目標へと、そして日々の目標へと細分化されているが、会社の決算のサイクル、そして業績評価が半年ごとに行われることもあり、そのなかでも一年・半年の予算目標の達成が最も重要となる。次いで、月ごとの予算目標は、予実管理やRMの更新に関する経営上層部との会議が月に一度開催されることもあり、日常的な目標として重視されている。最後に、その一年、半年、月の予算目標を達成するためのグループリーダーのマイルストーンおよび問題の早期発見の手段として、日々の予算目標が毎日の予実管理のなかで利用されており、一日一日の予算達成に重きは置かれていない。これは、マーケティング・グループの日々の活動は、半年単位の強いアクセント、月々の中程度のアクセント、そして非アクセントである日々の目標という形で、予算目標によって事業活動のなかに強弱とそのタイミングが与えられるとともに、月次・半年ごとという周期性を有しており、予算のリズムとして理解できることを意味している。予算管理を、強弱・タイミング・周期性というリズムの観点から捉えることで、これまで事後統制の短縮という形で静的に独立して理解されてきた予算管理の期中統制について、継続的な時間の流れのなかで予算管理がどのように行われ事業活動に貢献しているのか、またある一時点における部門間などの空間的な調整だけでなく、継続的な時間の流れのなかでの時間的・空間的な調整が予算管理によってどのようになされているのかについて、より動的に記述することが可能になると考えられる。

3.3.2 管理会計計算とイノベーション

年度の当初は、予算のリズムと調和する形で、戦略はもちろんのこと、開発・生産・販売といった種々の企業活動が計画されている。しかし、現実には、その調和は何らかの理由によって乱れることになる。バッファローでは、一定のアクセントをもつ予算のリズムと同調する形で即興的にイノベーションや戦略変化が創出され、その乱れが回復されることがある。ここで、乱れは予実差異計算という管理会計計算やRMの予算のリズムからの逸脱によって認識されることになるが、これらについて順に検討を行う。

バッファローにおける日々の予算管理では、月間の実績および実績見込みと予算の対比に重点が置かれており、対比に際しては有利差異であろうが、不利差異であろうが、市場シェア情報も用いながら、その背後にある原因の追究がなされる。マーケティング・グループでは、1日の始まりには必ずこのような予算と実績（見込み）の差のチェックがなされ、現状確認とともに、半年および月々の予算目標を達成できるよう必要に応じて対策が講じられている。バッファローにおいて、原因分析は次のように行われる。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る場合には、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。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。

このように、裏付けを失おうとも、予算を目標として利用し、補完的な複数の管理会計計算の予

実差異計算を組み合わせることによって、また（固定的に堅持される予算目標の裏付けという意味において）編成段階における戦略・行動計画を、（それ自体が誤っていたとしても）予実差異の分析の前提とすることによって課題が設定される。そして、その課題に対処し、予算を達成するよう種々の修正行動がマーケティング・グループ主導でとられる。ここで、修正行動としては、部材調達や生産でのミスの撲滅や改善といった対策（新規性のあるものもないものもある）もあれば、価格の引き下げによる競争力の強化といったマーケティング戦略の変化もある。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、予算目標を達成できるよう市場ニーズに適合する形へと新製品開発戦略を修正することもある。しかし、このような入念に再検討された 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、急いで当初の予定にはなかった新製品が企画・開発され、市場に投入され、製品イノベーションが起こったこともある。つまり、予算目標を達成するために、新規性のない対策だけでなく、戦略変化やイノベーションの創出が図られることもある。ただ、ここで注意が必要なのは、通常の RM の検討に際して創出される製品イノベーションは、その企画・開発に一定の時間をかけることができるため、漸進的なものだけでなく、急進的、もしくは半急進的な製品イノベーションも創出されることがあるが、上述のように創出される製品イノベーションは、即興的で予算期間において実現するというスピード感のあるものであり、漸進的なものが大半である。

このように、半年・月々の予算管理というアクセントとそれに向かう非アクセントである日々の予実差異計算を基礎とする予算のリズムがイノベーションのタイミングと、（どの強いアクセントのタイミングに間に合わせるのかという意味において）スピードを決めている。また、予実差異計算は、課題の設定を通じて、イノベーションの場所を決定しているだけでなく、どの程度のイノベーションが必要かというイノベーションの大きさも決定している。さらに、予算達成率は新製品の価格・利益率の決定といった製品戦略にも影響を及ぼすこともある。

このように、環境変化によって予算はその裏付けを失い、意義を失うように思われるが、予算のリズムのなか、裏付けを失おうとも予算を固定的な目標として利用し、補完的な複数の管理会計計算の予実差異計算を組み合わせ、また編成段階で予算と緊密に結びつけられた戦略・行動計画を予実差異と関係づけることで、即興的にイノベーションや戦略変化の場所、タイミング、スピード、そして大きさが決定されている。また、その結果、編成段階で緊密な結びつきをもちつつも、環境変化によってその結びつきを失っていた予算と RM といった戦略・行動計画が、予算目標を達成するようイノベーションや戦略変化が図られることで、予算のリズムに従い、予実差異計算およびその報告のタイミングで再度緊密に結びつくことになる。

3.3.3 予算のリズムからの逸脱とイノベーション

次に、RM の予算のリズムからの逸脱である。まず、マーケティング・グループが予算のリズムに従って活動を行う一方、開発グループは、予算への意識はほとんどなく、RM や製品化の決定の際に作成されるプランシート B に記載されたスケジュールを重視しており、RM によって活動が規定されている。当初は予算と RM はその内容が整合的であり、予算目標を達成するように、RM 上には新製品のスケジュールが載っているため、この新製品開発活動は、当初は予算のリズムと同調されている。しかし、バッファローにおいて、新製品開発は必ずしも順調に進むわけではない。例えば、シーズの遅れ、開発の遅れ、サプライヤーの RM の変更による部材の遅れのほか、当初の想定に比しての部材価格の下落の遅れなどさまざまな要因によって、新製品の開発は遅れることになる。開発が遅れ、新製品の開発が遅れる、つまり RM 上にある新製品の開発時期が後ろにずれるこ

とによって、当初想定していた売上・利益を失うことになる（が予想されるようになる）。つまり、RMを基礎とする開発グループの活動は、当初の予算のリズムからは逸脱し、遅れることになる。しかし、このように、当初の計画通りにいかないことによって、予算自体はその裏付けを失っているわけであるが、予算のもつリズムを従うべき確かなリズムと理解し、新製品を急遽立ち上げたり、製品ラインナップの変更によって製品戦略を変化させたりすることで、当初とは異なる内容ではあるが、予算のリズム（特に、強いアクセント）からの遅れを取り返し、予算のリズムへの同調が図られる。ここで、逸脱の評価や、同調を回復する方策の検討は、すべて予算のリズムに合わせるように考えられている。このように、予算のリズムは広範にわたるイノベーション活動を動的に調整することを可能にする。RMと予算のリズムは、いつも同調し、スムーズなわけではなく、ときにリズムが乱れることもあるが、そのリズムの乱れによって、イノベーションの可能性（場所・タイミング・大きさ・スピード）が切り拓かれる。つまり、当初の計画通りにいかないことによって、予算のリズム自体はその妥当性を失っているわけであるが、その予算のリズムは事業活動に従うべき確かなリズムを提供し、RMを予算のリズムに同調させることによって、イノベーションや戦略変化が創出されている。

4. 予算管理がイノベーションを主導する

本論文では、予算管理が主要なツールとしてどのように能動的・主体的に戦略変化やイノベーションを促進し、戦略的な環境適応を実現するのかについて、ケーススタディに基づいて検討を行った。その結果、環境変化があろうとも予算を必達目標として維持し、それに適合するよう戦略や行動計画を臨機応変に変化させていくことによって、予算管理の補完的な管理会計計算、予算のリズムのそれぞれが戦略的文脈として構造を提供し、イノベーションや戦略変化の創出を導いていることが明らかになった。つまり、予算主導のイノベーションの実現であり、これが本研究の第一の貢献である。さらに、予算が企業を取り巻く不確実な競争環境の解釈枠組みを提供し、それによって環境と組織行動の相互作用が可能になること、予算がイノベーションや戦略変化の場所・タイミング・スピード・大きさを決定していることも明らかになった。また、予算管理を継続的な時間の流れのなかでとらえると、これまで単に対象期間の短縮としてしか理解されてこなかった予算管理の期中統制について、アクセントの強弱・タイミング・周期性という一定の予算のリズムが浮かび上がり、期中における予算管理の強弱やそれによって生み出される下位管理者の日常的な行動パターンや、そこでの動的な予算管理の役割を描き出すことができた。そして、その与えられた予算のリズムのなかで、予算に適合するよう即興的にイノベーションが創出されていることが明らかになった。

本研究におけるケースでは、戦略・行動計画に緊密に結びついて編成された予算だが、期中において予算が固定的である一方で戦略・行動計画は柔軟に変化することで両者は結びつきを失うが、予算のリズムに従って、予算目標を達成するように戦略・行動計画を変化させるということによって主客逆転しつつも再び緊密な結びつきを取り戻しており、そのなかでイノベーションが創出されるとともに、柔軟性とコントロールの両立がなされている。これは、予算主導の両立であり、Frow et al. (2010) が、その両立を論じつつも、予算は主要なツールではないとしたのとは大きく異なり、環境不確実性下の予算管理の貢献を強く主張するものである。

また、本研究では、予算管理実践をリズムといった時間の観点から検討を行った。その結果、日

常的な事業活動における予算管理実践の動態的な調整メカニズムが明らかになった。これまでも時間の観点から、「月末」といった予算のタイミングと周期が販売活動といった企業活動を秩序づけ、そのペースを規定する（Ezzamel and Robson, 1992）ことは指摘されてきたが、本研究では、それに加え、予算のもつアクセントにも着目し、アクセントと非アクセントを有するリズムのなかで、下位管理者がどのようにマーケティング戦略や新製品開発を予算のリズムと結びつけ、即興という形で、動態的に変化させていくのかについて検討し、予算のリズムが一定のリズムを刻む一方で、種々の活動が予算のリズムから逸脱し、その乱れを取り戻すために、イノベーションや戦略変化が創出されることが明らかになった。

さらに、管理会計計算と環境適応、イノベーションについて、本研究では、裏付けを失った予算だとしても、それを目標として用い、それによって生み出された補完的な複数の予実差異計算を環境に対する解釈枠組みとすることによって、イノベーションの場所・タイミング・大きさ・スピードが決められていることが明らかになった。これは、管理会計計算の環境適応、イノベーションに対する役割について、管理会計計算の利用法、そして計算のイノベーションへの影響という点において新たな知見を提供するものである。

最後に、管理会計主体に関して検討する。これまで、予算管理は、機械的組織を前提に、コントローラーなどのスタッフ部門とともに、上位管理者が管理会計主体として管理会計機能を担い、会計責任の付与および統制プロセスによって下位管理者が予算という手段を目的化することを通じて、下位管理者を支配するための仕組みとして考えられてきた。しかし、バッファローでは、上位管理者による下位管理者の支配の仕組みとして予算管理は用いられてはいるが、それだけでなく、下位管理者の活動を支援する仕組みとして予算管理が用いられている。つまり、下位管理者も、管理会計主体として管理会計機能の一部を担い、予算を目的化しつつも、手段としても用い、予算管理における会計情報を用いて、主体的にイノベーションの創出を行っている。しかし、専門のスタッフ部門や、一定の知識を有している上位管理者の場合と異なり、この支援型予算管理を実現するうえでは、下位管理者の管理会計リテラシーが重要となる。ここで、管理会計リテラシーとは、予算管理などの管理会計制度を用いる際に、当該制度の意義・目的、会計数値の内容・意味、そして実体と会計の関連性への理解とその理解に基づき行動を起こす能力を指す。バッファローにおいて、予算管理が一定の機能を果たしているのは、下位管理者の管理会計リテラシーが一定水準以上にあることが寄与していると考えられる。ここから、管理会計制度の機能の検討に際しては、技法を画一的に分析・検討するのではなく、管理会計リテラシーという要素を加味し、管理会計主体およびその管理会計リテラシー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といえる。

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会長・牧誠氏、株式会社メルコホールディングス副社長／株式会社バッファロー取締役・松尾民男氏他、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。ここに深甚の謝意を表す次第である。また、2人の匿名のレフェリーの方々および本誌前編集委員長・佐藤紘光教授および現編集委員長・上埜進教授により、この論文を改善することができたことについて深く謝意を表す次第である。なお、本研究は、文部科学省科学研究費補助金若手研究（B）（24730401）による研究成果の一部である。

引用文献

- Abernethy, M. A. and P. Brownell (1997) Management control systems in research and development organizations: the role of accounting, behavior and personnel controls. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3-4): 233 - 248.
- Abernethy, M. A. and P. Brownell (1999) The role of budgets in organizations facing strategic change. *Accounting, Organization and Society*. 24: 189-204.
- Ahrens, T. and C. S. Chapman (2004) Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain, *Contemporary Accounting Research*, 21(2): 271-301.
- Ahrens, T. and C. S. Chapman (2006) The problem with performance measurement, In A. Bhimani (Ed.), *Contemporary issues in accounting*, Oxford: Oxford University Press.
- Amabile, T. M. (1998) How to kill creativity. *Harvard Business Review*(Sept-Oct): 76-78.
- Bisbe, J. and R. Malagueño, (2009) The Choice of Interactive Control Systems under Different Innovation Management Modes, *European Accounting Review*, 18(2): 371-405.
- Bisbe, J. and D. Otley (2004) The effects of the interactive use of management control systems on product innovation, *Accounting, Organizations and Society*, 29: 709-737.
- Emmanuel, C., D. Otley and K. Merchant (1990) *Accounting for management control*, Chapman & Hall, London.
- Ezzamel, M. and K. Robson (1995) Accounting in time: organizational time-reckoning and accounting practices. *Critical Perspectives on Accounting*, 6: 149-170.
- Frow, N., D. Marginson and S. Ogden (2010) “Continuous” budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control”, *Accounting, Organizations and Society*, 35: 444-461.
- 福島一矩 (2012) 「マネジメント・コントロールによるイノベーションの創出：質問票調査に基づく探索的研究」『管理会計学』第20巻第1号, pp. 37-51
- Govindarajan, V. (1988) A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy, *Academy of Management*, 31: 828-853.
- Hope, J. and R. Fraser (2003) *Beyond Budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*, Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press. (清水孝監訳 (2005) 『脱予算経営』生産性出版).
- Merchant, K. A., (1990) The effects of financial controls on data manipulation and management myopia, *Accounting, Organizations and Society*, 15: 297-313.
- Merchant, K. A. (1997) *Modern Management Control Systems: Text and Case*, Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Mouritsen, J., Hansen, A., & Hansen, C. O. (2009) Short and long translations: management accounting calculations and innovation management. *Accounting Organizations and Society*, 34: 738-754.
- Rogers, E. M. (2003) *Diffusion of Innovations*, 5th edition, New York, Free Press. (三藤利雄訳(2007) 『イノベーションの普及』翔泳社).
- Simons, R.(1995) *Levers of Control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press. (中村元一, 黒田哲彦, 蒲島史恵訳(1998) 『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).

- Sivabalan, P., P. Booth, T. Malmi and D. A. Brown (2009) An exploratory study of operational reasons to budget, *Accounting and Finance*, 49: 849-871.
- Tidd, J. K. Pavitt and J. Bessant (2001) *Managing Innovation: Integrating Technological, Market and Organizational Change*, John Wiley & Sons Inc. (後藤晃・鈴木潤訳 (2004) 『イノベーションの経営学—技術・市場・組織の統合的マネジメント』NTT 出版)
- Van der Stede, W. A. (2000) The Relationship between Two Consequences of Budgetary Controls: Budgetary Slack Creation and Managerial Short-term Orientation, *Accounting Organizations and Society*, 25: 609-22.
- Zajac, E. J. and M. S. Kraatz (2000) How organizational resources affect strategic change and performance in turbulent environment: Theory and evidence, *Organization Science*, 12(5): 632-657.