



## 非製造業における探索と深化，両利きの経営が日本の管理会計行動に与える影響

——製造業との比較分析——

妹尾 剛好  
中央大学商学部准教授  
東京都出身  
慶應義塾大学大学院商学研究科後期博士課程経営学・会計学専攻単位取得退学

妹尾 剛好  
吉田 栄介  
福島 一矩



吉田 栄介  
慶應義塾大学商学部教授  
大阪府出身  
神戸大学大学院経営学研究科博士後期課程修了

### キーワード

日本の管理会計，探索，深化，両利きの経営，  
郵送質問票調査，非製造業，製造業



福島 一矩  
中央大学商学部教授  
千葉県出身  
慶應義塾大学大学院商学研究科後期博士課程経営学・会計学専攻単位取得退学

### I. はじめに

近年，両利きの経営（organizational ambidexterity）と管理会計を含むマネジメント・コントロール・システム（以下，「MCS」と略）の関係を模索する議論が盛んである（窪田ほか 2019；吉田ほか 2015；Bedford 2015；Bedford et al. 2019）。両利きの経営とは，事業や組織マネジメントにおいて探索（exploration）と深化（exploitation）という組織学習の両立を追求する経営である（O'Reilly and Tushman 2013）。

日本の経営が探索と深化の両方を重視する両利きの経営を行っていたとすれば（入山 2012）<sup>(1)</sup>，「日本の経営との密接な関係における管理会計の実践（吉田ほか 2012，2）」を意味する「日本の管理会計」行動にも，両利きの経営を志向する組織コンテキストが影響を与えられられる。ここで管理会計行動とは，管理会計システムの設計・運用における企業行動の様態であり，管理会計ルールとルーティンを含む概念である（吉田ほか 2015）。また，米国の

どとは異なる日本企業に特徴的な管理会計実践の存在を日本の経営との関係において強調する日本の管理会計研究が展開される中（吉田ほか 2015; Okano and Suzuki 2007), 吉田ほか (2015) では, 業績と報酬のリンク, 現場における会計情報の開示・利用（オープンブックマネジメント), ゼロディフェクト志向, 物量情報の重視の4つの日本の管理会計行動を識別している。

これまで, 探索と深化, 両利きの経営と管理会計の関係については, 製造業をベースとした議論が展開されてきた。その結果, 製造業においては, 探索と深化, 両利きの経営が日本の管理会計行動に影響を与えることが示唆されてきた（吉田ほか 2015)。しかし, 非製造業と製造業では, 探索と深化, 両利きの経営の業績への影響の違いがあり（Junni et al. 2013), 探索と深化, 両利きの経営の志向によって, 効果的な管理会計手法の利用が異なるため（Bedford 2015), 非製造業と製造業では, 探索と深化, 両利きの経営と管理会計の間に異なった関係が推察される。

加えて, 日本企業を対象とした実態調査では, 非製造業と製造業の間で管理会計手法の利用程度（吉田ほか 2012) の違いも指摘されており, 非製造業と製造業では, 管理会計行動にも何らかの違いがあることが推察される。非製造業と製造業では管理会計手法の利用に影響を与えるコンテキスト要因の違いがあることも指摘されており（妹尾・福島 2012), 探索と深化, 両利きの経営と管理会計行動の間には製造業と異なった影響関係が存在するかもしれない。

以上のことから, 両利きの経営と管理会計の関係に影響を与えうる要因の1つと考えられる, 非製造業と製造業という業種の違いを検討することで, これまでの製造業を中心に検討されてきた関係とは異なる関係を見いだせる可能性がある。そこで本研究では, 非製造業と製造業の両方を対象として, 探索と深化, 両利きの

経営が日本の管理会計行動に与える影響を郵送質問票調査により収集したデータを用いて実証的に明らかにすることを目的とする。

## II. 先行研究

### 1. 探索と深化, 両利きの経営と日本の管理会計行動

March (1991) が組織学習には探索と深化の2つのパターンがあると提唱して以来, 近年になって, 探索と深化, その両立を追求する両利きの経営は, 経営学研究だけではなく, 管理会計を含むMCS研究でも注目されている（窪田ほか 2019; 吉田ほか 2015; Bedford 2015; Bedford et al. 2019)。ここで, 探索とは新しい知識を追求する急進的な組織学習であり, 深化とは既存の知識を活用する漸進的な組織学習である（March 1991)。なお, 本研究では両利きの経営を探索と深化を「両立する組織能力」(competence ambidexterity)（Bedford et al. 2019) ととらえているため, 探索と深化, 両利きの経営ともに, 管理会計行動に影響を与える組織コンテキストと位置づけている。

探索と深化, 両利きの経営と管理会計を含むMCSの関係を分析した研究にはつぎのようなものがある。窪田ほか (2019) では, 企業が探索, 深化のいずれを志向する場合であっても, 管理会計を診断的かつインタラクティブにバランスをとって利用していることを示している。Bedford (2015) は企業が探索と深化, 両利きの経営のいずれを志向するのかに応じて, 業績に正の影響を与える管理会計の利用方法が異なることを示した。さらに, Bedford et al. (2019) は, 両利きの経営を目指す企業では, それに対応するように, 多様な業績指標をバランスよく設定し, 管理会計を頻繁かつ活発な議論のために利用する傾向があることを示している。

吉田ほか (2015) では, 探索と深化, 両利きの経営について, 日本の管理会計行動を説明しうる有望な概念ととらえ, 製造業を対象とした

分析を行った。日本企業には米国などとは異なる特徴的な管理会計実践が存在することを強調する「日本の管理会計」研究が展開されてきた (Okano and Suzuki 2007)。これらの研究を受け、吉田 (2008) では文献調査に基づき、米国的管理会計と対比させた日本の管理会計の原理を提唱し、吉田ほか (2012, 2015) では日本企業における個別の管理会計手法の利用の背景にある4つの日本の管理会計行動のパターンを提示した。具体的には、業績・報酬リンク、オープンブックマネジメント (以下、「OBM」と略)、ゼロディフェクト (以下、「ZD」と略) 志向、計数管理である<sup>(2)</sup>。業績・報酬リンクは業績と金銭的報酬との関連性、OBMは現場への適時性と理解容易性を伴う会計情報の開示と会計情報のアイデア創発や業務改善への利用、ZD志向は費用を惜しまない設計・製造品質向上志向、計数管理は実際原価情報や物量情報による原価管理の重視度を指す。

吉田ほか (2015) の分析によると、製造業における探索と深化、両利きの経営と日本の管理会計行動の関係はつぎのとおりである。企業の探索志向は、業績・報酬リンクの程度を高める一方で、深化志向は、OBM、計数管理の利用を高めること、加えて両利きの経営がOBMを推進することが示されている。

しかし、探索と深化、両利きの経営と管理会計の関係性を分析した先行研究には、非製造業と製造業の違いを考慮に入れていないという課題も残されている。

## 2. 非製造業における分析の必要性

では、非製造業において、探索と深化、両利きの経営は管理会計にどのような影響を与えるのであろうか。業種が管理会計に与える影響にはさまざまな議論があり (Messner 2016)、業種間の管理会計の違いについて、十分に明らかにされているわけではない。

とりわけ管理会計手法の利用については、製

造業を中心に展開されてきた管理会計を非製造業に適用するためには調整が必要であると主張され (Abernethy and Stoelwinder 1995 ; Brignall et al. 1991)、実態調査でも非製造業と製造業の間の違いが示されてきた (吉田ほか 2012)。また、原価企画などの管理会計手法の利用に影響を与えるコンテキスト要因についても、非製造業と製造業では異なっていることが指摘されてきた (妹尾・福島 2012)。

しかし、より細分化された業種間での管理会計手法の利用の違いはほとんど検討されておらず、どのような違いがあるかも十分に明らかにされていない (Messner 2016)<sup>(3)</sup>。そこで、本研究は細分化された業種の違いを検討する前段階として、これまでの研究ですでに管理会計手法の利用の違いが確認されている非製造業と製造業の間で、探索と深化、両利きの経営が管理会計に与える影響の違いを分析する。

これまでの研究で、非製造業と製造業とでは、管理会計手法の利用の違いが確認されており、利用に影響を与える探索と深化、両利きの経営の志向性の違いも推察される。

ただし、本研究では個別の管理会計手法の利用ではなく、日本の特徴としての4つの日本の管理会計行動に注目している。それは、個別の手法の利用からは観察できない組織の行動パターンに焦点を当てたいためである。ここで問題となるのが、4つの日本の管理会計行動のうち、OBMやZD志向、計数管理の3つは日本の製造業における実践から指摘されてきた特徴であることである。なぜなら、非製造業においても製造業と同様の日本の管理会計行動と言えるかは必ずしも明確になっていないからである。

それゆえ、日本の非製造業における探索と深化、両利きの経営と管理会計行動の関係については、製造業とは異なることが予想される。つまり、おもに工場でのモノづくりの特徴として抽出された日本の管理会計行動について、非製

造業においては、探索と深化、両利きの経営の異なる影響が想定されるため、以下の仮説を提示する。

**仮説：**企業の探索と深化、両利きの経営が日本の管理会計行動に与える影響は、非製造業と製造業では異なる。

### Ⅲ. リサーチ・デザイン

#### 1. 調査方法

上記の仮説を探索的に解明するため、郵送質問票調査を実施した。調査は、2019年1月15日に国内全上場企業3,738社（非製造業2,238社、製造業1,500社）を対象に、2019年1月31日を回答期限として実施した<sup>(4)</sup>。探索と深化、両利きの経営と日本の管理会計行動の関係を探究した先行研究である吉田ほか（2015）では東証一

部上場製造業のみを分析対象としたが、本研究では、日本の管理会計行動への業種間の違いを探究するため、分析対象を拡大した。

回答企業は非製造業225社（回答率10.1%）、製造業152社（同10.1%）であった。業種ごとの発送数、回答企業数（率）は図表1のとおりである。

以下では、本研究の分析に必要な質問項目に欠損値があった企業のデータを除外した、非製造業200社（東証一部上場企業116社、それ以外の上場企業84社）と製造業141社（東証一部上場企業85社、それ以外の企業上場56社）を分析に用いる。

#### 2. 分析モデルと変数の測定

分析モデルは吉田ほか（2015）を援用している。つまり、「探索」と「深化」、両利きの経

図表1 質問票調査の回収結果

非製造業				製造業			
業種	発送数	回答企業数	率	業種	発送数	回答企業数	率
水産・農林	11	1	9.1%	食料品	127	8	6.3%
鉱	6	0	0.0%	繊維	55	6	10.9%
建設	171	22	12.9%	パルプ・紙	26	0	0.0%
電気・ガス	24	1	4.2%	化学	215	19	8.8%
陸運	66	9	13.6%	医薬品	67	7	10.4%
海運	13	2	15.4%	石油・石炭	12	0	0.0%
空運	5	2	40.0%	ゴム	20	3	15.0%
倉庫・運輸関連	38	5	13.2%	ガラス・土石	58	8	13.8%
情報・通信	443	39	8.8%	鉄鋼	48	2	4.2%
卸売	339	41	12.1%	非鉄金属	35	3	8.6%
小売	359	28	7.8%	金属	93	4	4.3%
銀行	88	5	5.7%	機械	234	21	9.0%
証券、商品先物取引	42	5	11.9%	電気機器	254	35	13.8%
保険	15	1	6.7%	輸送用機器	95	18	18.9%
その他金融	36	4	11.1%	精密機器	51	4	7.8%
不動産	133	11	8.3%	その他製品	110	14	12.7%
サービス	449	49	10.9%				
合計	2,238	225	10.1%	合計	1,500	152	10.1%

(出所) 筆者作成

営」の「日本の管理会計行動」の4つの下位変数への影響について、非製造業と製造業とに分けて、階層的重回帰分析を実施する。

分析に用いる主な変数は、吉田ほか(2015)と同様に、従属変数である「業績・報酬リンク」,「OBM」,「ZD志向」,「計数管理」という4つの日本の管理会計行動、独立変数である「探索」と「深化」を、それぞれ形成的(formative)な尺度ではなく反映的(reflective)な尺度で測定した。

4つの日本の管理会計行動に関する変数は、吉田ほか(2015)において、12の質問項目に対する探索的因子分析の結果、抽出されたものである。本研究では、論文末の付表に示したとおり、製造業では同じ12の質問項目、非製造業ではそのうちの10の質問項目を用いて、各変数を構成する項目の平均値を尺度得点とした<sup>(5)</sup>。同様に、「探索」と「深化」も付表に示した、各変数を構成する項目の平均値を尺度得点として、「両利きの経営」は先行研究でさまざまな測定がなされているが、吉田ほか(2015)と

同様に、最も多く用いられていること、両者のバランスではなく、どちらも積極的に実行することを重視していることから、「探索」と「深化」の積で測定した。

また、コントロール変数は、つぎの3つを設定した。第1に、企業の外部環境変数として、独自に「環境変化の予測困難性」,「環境変化の影響」,「競争環境の多様性」について、それぞれ単一の質問項目で設問した。第2に、「規模」を売上高の自然対数で測定した。第3に、吉田ほか(2015)と異なり、東証一部上場企業以外の上場企業も分析対象に含まれることから、東証一部上場企業とそれ以外の企業の間で管理会計手法の利用程度が一部異なること(吉田ほか2017)を考慮し、東証一部上場企業の場合は0、それ以外の上場企業の場合は1とする「東証一部上場企業以外」というダミー変数を設定した。

なお、分析に用いた変数の平均値と標準偏差および相関係数は、非製造業は図表2、製造業は図表3のとおりであり、変数測定に用いた具

図表2 分析に用いた変数の平均値と標準偏差および変数間の相関係数(非製造業, n=200)

変数	平均値	標準偏差	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. 業績・報酬リンク	3.82	1.11	-								
2. OBM	3.94	1.23	.251**	-							
3. ZD志向	3.86	1.17	.123	.107	-						
4. 計数管理	4.15	1.59	-.007	.218**	.110	-					
5. 探索	3.98	1.20	.244**	.344**	.240**	.060	-				
6. 深化	4.23	1.13	.308**	.402**	.097	.178*	.532**	-			
7. 環境変化の予測困難性	4.46	1.36	.004	-.047	.040	-.002	.011	.029	-		
8. 環境変化の影響	4.82	1.40	-.063	-.032	.066	-.039	.108	.115	.643**	-	
9. 競争環境の多様性	4.34	1.35	.066	.036	.113	-.027	.209**	.107	.576**	.668**	-
10. 規模	10.49	1.89	.179*	.192**	-.029	-.053	.064	.172*	.023	.127	.076

注1) Pearsonの相関係数。

注2) \*\*:  $p < .01$ , \*:  $p < .05$  (両側)。

(出所) 筆者作成

図表3 分析に用いた変数の平均値と標準偏差および変数間の相関係数（製造業, n = 141）

変数	平均値	標準偏差	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. 業績・報酬リンク	3.78	1.18	—								
2. OBM	3.56	1.24	.231**	—							
3. ZD志向	4.13	1.11	-.101	.050	—						
4. 計数管理	4.54	1.38	-.003	.182*	.088	—					
5. 探索	4.16	1.12	.238**	.230**	.352**	.118	—				
6. 深化	4.43	1.10	.185*	.496**	.233**	.228**	.312**	—			
7. 環境変化の予測困難性	4.60	1.35	.056	.053	-.016	.086	.161	.103	—		
8. 環境変化の影響	5.04	1.36	.069	.055	.120	.136	.155	.145	.534**	—	
9. 競争環境の多様性	4.67	1.42	.067	.152	.150	.173*	.251**	.106	.505**	.619**	—
10. 規模	11.08	2.01	.150	.319**	.114	.183*	.211*	.373**	.025	.182*	.194*

注1) Pearsonの相関係数。  
 注2) \*\*:  $p < .01$ , \*:  $p < .05$  (両側)。  
 (出所) 筆者作成

体的な質問項目やクロンバックの $\alpha$ は、付表に示している<sup>(6)</sup>。

仮説の検証のため、非製造業と製造業について多母集団の同時分析を実施したが、探索と深化の偏回帰係数の統計的に有意な差を有意水準5%で確認するには至らなかった。その原因の1つとして、非製造業と製造業で、測定の方法が異なる変数があったことが考えられる。そこで、二次的な方法として、2つの独立した集団ごとの分析結果を記述的に比較することとした。

#### IV 分析結果と考察

前述のとおり、本研究では従属変数を4つの日本の管理会計行動、主な独立変数を「探索」と「深化」、「両利きの経営」として、階層的重回帰分析を行う。モデル1にはコントロール変数と「探索」と「深化」、モデル2にはそれらに加え、「両利きの経営」を変数として投入している。「両利きの経営」を「探索」と「深化」の積で測定していることから、両者を平均値が

ゼロとなるように中心化した。

#### 1. 「業績・報酬リンク」を従属変数とした分析

まず、非製造業における「業績・報酬リンク」を従属変数とした階層的重回帰分析の結果、図表4に示すとおり、「業績・報酬リンク」に対する「深化」の正の影響を確認した。一方、製造業においては、吉田ほか(2015)と同様に、「探索」の正の影響を確認した<sup>(7)</sup>。

つまり、非製造業では「深化」を志向する企業ほど、対照的に、製造業では、「探索」を志向する企業ほど、業績・報酬リンクが高まることが示された。これは、製造業では、従業員の革新的行動の奨励や新市場や新サービスの開拓・開発といった探索を志向する企業ほど、業績と報酬のリンクが強かったのに対して、非製造業では、品質・機能・費用などの複数目標の同時達成を自発的に志向し、日常的・継続的な改善活動に取り組む深化を志向する企業ほど、業績と報酬のリンクが強いという結果である。

図表4 業績・報酬リンクを従属変数とした階層的重回帰分析の結果

変数	非製造業 (n=200)				製造業 (n=141)			
	モデル1		モデル2		モデル1		モデル2	
	B	95% CI	B	95% CI	B	95% CI	B	95% CI
定数	3.000**	[ 1.846, 4.154]	3.027**	[ 1.872, 4.183]	2.831**	[ 1.064, 4.599]	2.867**	[ 1.089, 4.646]
環境変化の 予測困難性	0.073	[-0.074, 0.220]	0.071	[-0.076, 0.218]	0.020	[-0.160, 0.200]	0.015	[-0.167, 0.197]
環境変化の 影響	-0.217**	[-0.377, -0.057]	-0.217**	[-0.377, -0.057]	0.019	[-0.176, 0.214]	0.025	[-0.172, 0.222]
競争環境の 多様性	0.112	[-0.041, 0.266]	0.119	[-0.036, 0.273]	-0.027	[-0.213, 0.159]	-0.028	[-0.214, 0.159]
規模	0.098*	[ 0.002, 0.193]	0.096*	[ 0.000, 0.191]	0.073	[-0.059, 0.204]	0.069	[-0.064, 0.201]
東証一部上 場企業以外	0.057	[-0.307, 0.421]	0.067	[-0.297, 0.432]	0.193	[-0.315, 0.702]	0.183	[-0.329, 0.694]
探索	0.100	[-0.047, 0.247]	0.108	[-0.040, 0.256]	0.208*	[ 0.019, 0.397]	0.204*	[ 0.014, 0.394]
深化	0.235**	[ 0.081, 0.390]	0.241**	[ 0.086, 0.396]	0.104	[-0.095, 0.302]	0.105	[-0.094, 0.305]
両利きの 経営			-0.042	[-0.129, 0.046]			0.038	[-0.108, 0.183]
決定係数		0.153		0.157		0.079		0.081
自由度調整 済決定係数		0.122		0.122		0.031		0.025
F値		4.964**		4.450**		1.637		1.457

注1) B: 非標準化偏回帰係数, CI: 信頼区間, 図表5から図表7も同様。

注2) \*\*:  $p < 0.01$ , \*:  $p < 0.05$ , †:  $p < 0.1$  (両側), 図表5から図表7も同様。

(出所) 筆者作成

報酬の業績連動性を高める企業間でも、非製造業と製造業では、志向性に違いがあることを示しており、興味深い結果といえるだろう。

## 2. 「OBM」を従属変数とした分析

つぎに、非製造業における「OBM」を従属変数とした階層的重回帰分析の結果、図表5に示すとおり、「OBM」に対する「探索」と「深化」の正の影響を確認した。一方、製造業においては、吉田ほか(2015)と同様に「深化」の正の影響を確認した。なお、吉田ほか(2015)で示唆された「両利きの経営」の正の影響(ただし、 $p < 0.1$ )は確認されなかった<sup>(8)</sup>。

つまり、両業種において「深化」を志向する企業ほど、非製造業では「探索」を志向するほど、OBMが推進されることが示された。これは、業種を問わず、日常的・漸進的な改善といった深化を志向する企業では、会計情報の適

時・適切な現場開示が行われており、開示された会計情報が現場での意思決定・問題解決に利用されていることを示している。

一方、非製造業では、従業員の革新的行動の奨励や新市場や新サービスの開拓・開発といった探索を志向する企業ほど、会計情報の適時・適切な現場開示が行われており、開示された会計情報が現場での意思決定・問題解決に利用されている。つまり、非製造業では、会計情報のイノベーションへの貢献期待が推察される。

## 3. 「ZD志向」を従属変数とした分析

続いて、非製造業における「ZD志向」を従属変数とする階層的重回帰分析の結果、図表6に示すとおり、「ZD志向」に対する「探索」の正の影響を確認した。一方、製造業においては、吉田ほか(2015)とは異なり、「探索」と「深化」(ただし、 $p < 0.1$ )の正の影響が確認・

図表5 OBMを従属変数とした階層的重回帰分析の結果

変数	非製造業 (n=200)				製造業 (n=141)			
	モデル1		モデル2		モデル1		モデル2	
	B	95% CI	B	95% CI	B	95% CI	B	95% CI
定数	3.061**	[ 1.824, 4.298]	3.103**	[ 1.867, 4.339]	2.340**	[ 0.710, 3.970]	2.424**	[ 0.794, 4.055]
環境変化の 予測困難性	0.005	[-0.152, 0.162]	0.002	[-0.155, 0.159]	-0.006	[-0.172, 0.160]	-0.019	[-0.186, 0.148]
環境変化の 影響	-0.135	[-0.307, 0.036]	-0.135	[-0.306, 0.036]	-0.117	[-0.297, 0.063]	-0.104	[-0.284, 0.076]
競争環境の 多様性	0.045	[-0.120, 0.209]	0.054	[-0.111, 0.219]	0.130	[-0.041, 0.302]	0.128	[-0.043, 0.299]
規模	0.119*	[ 0.017, 0.221]	0.116*	[ 0.014, 0.218]	0.107 <sup>†</sup>	[-0.014, 0.228]	0.097	[-0.025, 0.219]
東証一部上 場企業以外	0.170	[-0.220, 0.560]	0.186	[-0.204, 0.575]	0.127	[-0.342, 0.596]	0.103	[-0.367, 0.572]
探索	0.198*	[ 0.040, 0.355]	0.209*	[ 0.051, 0.368]	0.057	[-0.117, 0.231]	0.047	[-0.127, 0.221]
深化	0.319**	[ 0.153, 0.485]	0.327**	[ 0.161, 0.493]	0.487**	[ 0.304, 0.671]	0.491**	[ 0.308, 0.674]
両利きの 経営			-0.064	[-0.158, 0.030]			0.089	[-0.045, 0.222]
決定係数	0.217		0.224		0.288		0.297	
自由度調整 済決定係数	0.189		0.192		0.250		0.254	
F値	7.604**		6.910**		7.674**		6.968**	

(出所) 筆者作成

図表6 ZD志向を従属変数とした階層的重回帰分析の結果

変数	非製造業 (n=200)				製造業 (n=141)			
	モデル1		モデル2		モデル1		モデル2	
	B	95% CI						
定数	4.193**	[ 2.912, 5.474]	4.218**	[ 2.934, 5.502]	3.304**	[ 1.750, 4.857]	3.265**	[ 1.703, 4.826]
環境変化の 予測困難性	-0.009	[-0.172, 0.154]	-0.011	[-0.174, 0.152]	-0.132	[-0.290, 0.026]	-0.126	[-0.286, 0.034]
環境変化の 影響	0.026	[-0.152, 0.204]	0.026	[-0.152, 0.204]	0.080	[-0.091, 0.251]	0.074	[-0.099, 0.247]
競争環境の 多様性	0.053	[-0.118, 0.223]	0.058	[-0.113, 0.230]	0.065	[-0.098, 0.228]	0.066	[-0.098, 0.230]
規模	-0.055	[-0.160, 0.051]	-0.057	[-0.162, 0.049]	0.049	[-0.066, 0.165]	0.054	[-0.063, 0.170]
東証一部上 場企業以外	-0.181	[-0.585, 0.222]	-0.172	[-0.577, 0.233]	0.465*	[ 0.019, 0.912]	0.477*	[ 0.027, 0.926]
探索	0.235**	[ 0.071, 0.399]	0.242**	[ 0.077, 0.407]	0.310**	[ 0.144, 0.475]	0.314**	[ 0.147, 0.481]
深化	-0.038	[-0.210, 0.133]	-0.034	[-0.206, 0.139]	0.150 <sup>†</sup>	[-0.024, 0.325]	0.148 <sup>†</sup>	[-0.027, 0.324]
両利きの 経営			-0.038	[-0.135, 0.060]			-0.041	[-0.169, 0.087]
決定係数	0.069		0.072		0.191		0.194	
自由度調整 済決定係数	0.035		0.033		0.149		0.145	
F値	2.022 <sup>†</sup>		1.839 <sup>†</sup>		4.497**		3.967**	

(出所) 筆者作成

示唆された<sup>(9)</sup>。

つまり、両業種において「探索」を志向する企業ほどZD志向になることが示され、製造業では「深化」を志向するほどZD志向になることが示唆された。この結果からは、製造業では、探索志向でも深化志向でも、費用を惜しまずに顧客要求の実現や品質向上を追求する姿が観測されたといえよう。一方、非製造業では、深化ではなく、新規性を求める探索志向の企業ほど、費用を惜しまずに、企画段階での顧客要求の実現や提供段階での品質向上を追求していると考えられる。

#### 4. 「計数管理」を従属変数とした分析

最後に、非製造業における「計数管理」を従属変数とした階層的重回帰分析の結果、図表7に示すとおり、「計数管理」に対する「深化」の正の影響と「両利きの経営」の負の影響が確認された。一方、製造業においては、「深化」（ただし、 $p < 0.1$ ）と「両利きの経営」（ただし、

$p < 0.1$ ）の正の影響が示唆された。なお、「深化」の正の影響は吉田ほか（2015）の製造業における分析でも確認されているが、「両利きの経営」の正の影響は、吉田ほか（2015）では確認されなかった<sup>(10)</sup>。

つまり、両業種において「深化」を志向する企業ほど計数管理（実際原価・費用情報や物量情報を活用した原価・費用管理）が推進されることがある程度示された一方、「両利きの経営」を志向するほど、非製造業では計数管理が推進されず、対照的に、製造業では推進されることが示唆された。

両業種での「深化」の影響は自然な結果といえるが、非製造業での「両利きの経営」の負の影響は、即座に理解することは容易ではない。この影響が観測された理由としては、「計数管理」は、標準原価計算以外の原価管理の手段として、実際原価・費用および物量情報（作業時間、品質など）による管理についての質問項目の平均値で測定しており、「両利きの経営」を

図表7 計数管理を従属変数とした階層的重回帰分析の結果

変数	非製造業 (n=200)				製造業 (n=141)			
	モデル1		モデル2		モデル1		モデル2	
	B	95% CI	B	95% CI	B	95% CI	B	95% CI
定数	4.978**	[ 3.213, 6.742]	5.133**	[ 3.417, 6.849]	3.786**	[ 1.729, 5.844]	3.936**	[ 1.892, 5.981]
環境変化の 予測困難性	0.059	[-0.166, 0.283]	0.048	[-0.170, 0.266]	-0.020	[-0.229, 0.190]	-0.042	[-0.251, 0.167]
環境変化の 影響	-0.084	[-0.328, 0.161]	-0.084	[-0.321, 0.154]	0.017	[-0.210, 0.244]	0.041	[-0.185, 0.267]
競争環境の 多様性	-0.019	[-0.254, 0.215]	0.016	[-0.213, 0.245]	0.131	[-0.085, 0.348]	0.128	[-0.086, 0.343]
規模	-0.060	[-0.205, 0.086]	-0.071	[-0.212, 0.071]	0.022	[-0.131, 0.174]	0.004	[-0.148, 0.157]
東証一部上 場企業以外	0.046	[-0.510, 0.602]	0.104	[-0.437, 0.644]	-0.254	[-0.846, 0.338]	-0.297	[-0.886, 0.291]
探索	-0.055	[-0.280, 0.171]	-0.012	[-0.232, 0.208]	0.008	[-0.211, 0.228]	-0.009	[-0.227, 0.210]
深化	0.315**	[ 0.078, 0.551]	0.344**	[ 0.114, 0.574]	0.222 <sup>†</sup>	[-0.009, 0.453]	0.228 <sup>†</sup>	[-0.001, 0.458]
両利きの 経営			-0.235**	[-0.365, -0.104]			0.158 <sup>†</sup>	[-0.010, 0.325]
決定係数		0.044		0.103		0.086		0.110
自由度調整 済決定係数		0.009		0.066		0.038		0.056
F値		1.270		2.754**		1.798 <sup>†</sup>		2.036*

(出所) 筆者作成

志向する企業では、こうした事後的指標や伝統的なプロセス指標の利用が進まないということであると考えられる。

OBMを従属変数とする分析結果(Ⅳの2節)からも、「探索」志向の企業でも、「深化」志向の企業でもOBMへの正の影響、つまり、会計情報の適時・適切な現場開示と、開示された会計情報が現場での意思決定・問題解決に利用されている傾向を確認しており、「両利きの経営」を志向する企業ほど、本来の意味での「計数管理」が推進されないとは考えにくい。

#### 5. 4つの分析結果の総合的考察

以上のとおり、従属変数である4つの日本の管理会計行動への探索と深化、両利きの経営の影響について考察してきたが、これらを総合すると、3つの特徴的な発見があった。

第1に、探索と日本の管理会計行動との関係である。両業種ともにZD志向への正の影響を確認し、非製造業ではOBM、製造業では業績・報酬リンクへの正の影響を確認した。

とりわけ、非製造業におけるOBMへの正の影響は興味深い。従業員の革新的行動や新市場・サービスの開拓・開発を重視する探索志向の企業ほど、会計情報の適時・適切な現場開示と、開示された会計情報が現場での意思決定・問題解決に利用されている傾向であり、会計情報のイノベーションへの貢献期待が推察されることを、あらためて指摘しておきたい。

第2に、深化と日本の管理会計行動との関係である。非製造業ではZD志向以外の3つの日本の管理会計行動に、製造業では業績・報酬リンク以外の3つの日本の管理会計行動への正の影響を確認した。

とりわけ、非製造業における業績・報酬リンクへの正の影響は興味深い。対照的に、製造業では、探索志向の企業ほど業績・報酬リンクへの正の影響を示していた。つまり、製造業では、革新性や新規性を重視する企業ほど業績連

動型報酬制度を強化する傾向であるのに対して、非製造業では、複数目標(品質・機能・費用など)へのバランスの取れた取り組みや日常的・継続的な改善活動を重視する企業ほど、業績連動型報酬制度を強化する傾向にある。

第3に、両利きの経営と日本の管理会計行動との関係である。製造業では計数管理への正の影響が示唆されたが、対照的に、非製造業では計数管理への負の影響が確認された。ただし、計数管理とは、事後的指標や伝統的なプロセス指標の利用に関する合成指標であり、「両利きの経営」を志向する企業では、こうした指標の利用が進まないということに過ぎないと考えた。

## V おわりに

### 1. 本研究の貢献

本研究では、「企業の探索と深化、両利きの経営が日本の管理会計行動に与える影響は、非製造業と製造業では異なる」という仮説を探索的に解明するため、国内上場企業全社に対する郵送質問票調査を実施し、分析・考察を行った。

東証一部上場製造業を対象に同様の分析を実施した吉田ほか(2015)の追試という見方もでき、本研究では、製造業も東証一部だけでなく上場全社、加えて、非製造業(上場全社)も対象に加えたことで、国内上場企業の特徴を浮かび上がらせることができたと考えている。

また、探索と深化、両利きの経営という視座も踏まえた本研究は、日本の管理会計とイノベーション・改善の関係を探求する上で、二項対立ではない新たな分析眼といくつかの分析結果を得たことも貢献の1つであろう。

### 2. 本研究の限界と今後の可能性

以上のような貢献があるとはいえ、本研究には少なくともつぎの5つの限界がある。

第1に、日本の管理会計に関する測定尺度の

問題である。本研究は、吉田ほか（2015）を踏襲し、4つの日本の管理会計行動それぞれについて個別に変数を測定している。しかし、吉田ほか（2015）から継続する問題として、日本の管理会計は本来この4つを包含する概念として測定すべきかもしれない。この点については、管理会計実務に基づき定義された概念は、反映的な尺度ではなく形成的な尺度で測定すべきという主張（Bisbe et al. 2007）も踏まえ、検討すべき課題である。

第2に、「計数管理」の測定尺度の問題である。本研究の分析結果から、非製造業における両利きの経営の負の影響を確認できたが、前述のとおり、本来的な「計数管理」を測定する尺度としては必ずしも最適でなかった可能性もあり、さらなる検討が求められる。

第3に、探索と深化、両利きの経営に関する測定尺度の問題である。本研究は、吉田ほか（2015）を踏襲したが、確立した尺度はなく、先行研究の測定方法も多様であるため、継続的に検討すべき課題である。

第4に、本研究では日本の管理会計行動という従属変数、探索と深化、両利きの経営という独立変数ともに同一の回答者による質問票に基づき測定しているため、共通方法バイアスが生じている可能性もあり、その点も改善の余地がある（Podsakoff et al. 2003）。

第5に、本研究は二次的な方法として、2つの独立した集団ごとの分析結果を記述的に比較したため、非製造業と製造業では影響が異なるという仮説が統計的に検証されたとまでは主張することはできない。

最後に、本研究は国内上場企業全社を調査対象としたが、そもそも非製造業は新興市場などの東証一部以外の上場企業の割合が高い。新興市場上場企業は東証一部上場企業と比べると成長期にある可能性が相対的に高いと考えられる。吉田ほか（2022）の研究のように、このような組織ライフサイクルステージごとの日本の

管理会計行動に与える影響を分析することも検討すべき課題である。

**謝辞：**本論文の執筆にあたり、第46回日本原価計算研究学会全国大会において、司会の横田絵理先生（慶應義塾大学）をはじめ、先生方から貴重なコメントを賜りました。記して御礼申し上げます。なお本研究は、JSPS科学研究費補助金（課題番号：19H01550）の助成を受けて実施されたものです。

注(1) より正確には、入山（2012, 146-147）は「昔の日本企業」が「知の探索」活動を促進する環境を整備していたと指摘している。

(2) 4つの日本の管理会計行動の詳細は、吉田ほか（2012, 2015）を参照。

(3) 業種を細分化して議論を行うためには、業種ごとにある程度の規模のサンプルを確保する必要があるが、その確保が難しいという問題も存在している。

(4) 具体的には、東証（一部・二部、JASDAQ、マザーズ）、名証（一部・二部、セントレックス）、札証（本則、アンビシャス）、福証（本則、Q-Board）上場企業を対象としている。また、非回答バイアスの検定を行った結果、問題がないことを確認している。詳細は吉田ほか（2022）も参照のこと。

(5) 多くは、製品と商品、原価と費用などの表現の調整であるが、「OBM」について、製造業では4つの質問項目で測定しているのに対し、非製造業では2つの項目で測定している（付表参照）。

(6) 一部のクロンバック $\alpha$ が0.7より低い数値を示したが、吉田ほか（2015）においてある程度の結果が得られている変数であり、0.6から0.7を採択の下限と主張する文献もあることを踏まえ（Hair et al. 2018）、吉田ほか（2015）の分析結果との比較のために、変数構成を踏襲した。

(7) 本研究の製造業に関する結果は、吉田ほか（2015）の追試という見方もできるため、適宜吉田ほか（2015）との比較を行う。

(8) 東証一部上場製造業のみのサンプルを分析対象とした場合（ $n=85$ ）、吉田ほか（2015）と同様に、「両利きの経営」の正の影響（モデル2,  $B=0.190$ , ただし,  $p=0.068$ ）は確認された。

(9) 東証一部上場製造業のみのサンプルを分析対

- 象とした場合でも ( $n=85$ ), 吉田ほか (2015) とは異なり, 「探索」(モデル 1,  $B=0.302$ ,  $p=0.013$ ) の正の影響は確認されたが, 「深化」(モデル 1,  $B=0.180$ ,  $p=0.133$ ) の影響は確認されなかった。
- (10) 東証一部上場製造業のみのサンプルを分析対象とした場合 ( $n=85$ ), 吉田ほか (2015) と同様に, 「両利きの経営」(モデル 2,  $B=0.117$ ,  $p=0.386$ ) の正の影響は確認されなかった。
- 参考文献**
- 入山章栄. 2012. 『世界の経営学者はいま何を考えているのか：知られざるビジネスの知のフロンティア』英治出版。
- 窪田祐一・三矢裕・劉美玲・在間英之. 2019. 「イノベーション戦略志向とマネジメント・コントロール・パッケージの選択」『会計』196 (6) : 640-652。
- 妹尾剛好・福島一矩. 2012. 「日本企業における原価企画の探索的研究：製造業と比較したサービス業の実態」『原価計算研究』36 (1) : 45-57。
- 吉田栄介. 2008. 「日本の管理会計の理論と実務のギャップ」『商経学叢』55 (1) : 199-205。
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好. 2012. 『日本の管理会計の探究』中央経済社。
- 吉田栄介編著, 福島一矩・妹尾剛好・徐智銘著. 2017. 『日本の管理会計の深層』中央経済社。
- 吉田栄介・妹尾剛好・福島一矩. 2015. 「探索と深化が管理会計行動に与える影響：予備的研究」『メルコ管理会計研究』8 (1) : 53-64。
- 吉田栄介編著, 森浩気・榎谷奎太・岩澤佳太・徐智銘・福島一矩・妹尾剛好著. 2022. 『日本の管理会計の変容』中央経済社。
- Abernethy, M.A., and J.U. Stoelwinder. 1995. The role of professionals in the management complex organizations. *Accounting, Organizations and Society* 20 (1) : 1-17.
- Auzair, S. Md., and K. Langfield-Smith. 2005. The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. *Management Accounting Research* 16 (4) : 399-421.
- Bedford, D.S. 2015. Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. *Management Accounting Research* 28 (1) : 12-30.
- Bedford, D.S., J. Bisbe, and B. Sweeney. 2019. Performance measurement systems as generators of cognitive conflict in ambidextrous firms. *Accounting, Organizations and Society* 72 : 21-37.
- Bisbe, J., J. Batista-Foguet, and R. Chenhall. 2007. Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organizations and Society* 32 (7/8) : 789-820.
- Brignall, T.J., L. Fitzgerald, R. Johnston, and R. Silvestro. 1991. Product costing in service organization. *Management Accounting Research* 2 (4) : 227-248.
- Hair, J.F., W.C. Black, B.J. Babin, and R.E. Anderson. 2018. *Multivariate Data Analysis*. 8th edition. Hampshire, United Kingdom: Cengage Learning EMEA.
- Junni, P., R.M. Sarala, V. Taras, and S.Y. Tarba. 2013. Organizational ambidexterity and performance: A meta-analysis. *Academy of Management Perspectives* 27 (4) : 299-312.
- March, J. G. 1991. Exploration and exploitation in organizational learning. *Organization Science* 2 (1) : 71-87.
- Messner, M. 2016. Does industry matter? How industry context shapes management accounting practice. *Management Accounting Research* 31 : 103-111.
- Okano, H., and T. Suzuki. 2007. A history of Japanese management accounting. In *Handbook of Management Accounting*, Volume 1, edited by C.S. Chapman, A.G. Hopwood, and M.D. Shields, 1119-1137. Amsterdam: Elsevier.
- O'Reilly, C.A., and M. L. Tushman. 2013. Organizational ambidexterity: Past, present and future. *Academy of Management Perspectives* 27 (4) : 324-338.
- Podsakoff, P.M., S.B. MacKenzie, J. Y. Lee, and N. P. Podsakoff. 2003. Common method biases in behavioral research: A critical review of the literature and recommended remedies. *Journal of Applied Psychology* 88 (5) : 879-903.
- Sharma, D.S. 2002. The differential effect of environmental dimensionality, size and structure on budget system characteristics in hotels. *Management Accounting Research* 13 (1) : 101-130.

付表 変数測定に用いた質問項目

<p>1. 業績・報酬リンク（非製造業の <math>\alpha = .89</math>, 製造業の <math>\alpha = .92</math>） 「事業業績は次の職位の方の金銭的報酬とどの程度関連していますか」という質問に対する、「1 全く関係がない」—「4 ある程度連動している」—「7 完全に連動している」の7点尺度で測定</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・事業単位の長</li> <li>・事業単位のミドルマネジャー（課長レベル）</li> <li>・事業単位のローママネジャー（係長レベル）</li> <li>・事業単位の一般従業員</li> </ul>
<p>2. OBM（非製造業の <math>\alpha = .68</math>, 製造業の <math>\alpha = .91</math>） 以下の質問に対する、「1 全くそうではない」—「4 ある程度そのとおり」—「7 全くそのとおり」の7点尺度で測定</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・[開発・設計現場への会計情報の開示には、タイミングとわかりやすさを重視している] 注：製造業のみ質問</li> <li>・従業員への会計情報の提供 [製造現場への会計情報の開示] には、タイミングとわかりやすさを重視している</li> <li>・[開発・設計現場に開示された会計情報をアイデア創発や業務改善に利用している] 注：製造業のみ質問</li> <li>・従業員は、提供された会計情報 [製造現場に開示された会計情報] をアイデア創発や業務改善に利用している</li> </ul>
<p>3. ZD 志向（非製造業の <math>\alpha = .82</math>, 製造業の <math>\alpha = .67</math>） 以下の質問に対する、「1 費用対効果を重視する」—「4 どちらともいえない」—「7 費用は惜しまない」の7点尺度で測定</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・企画・開発段階 [開発・設計段階] における顧客要求の実現</li> <li>・提供段階 [製造段階] における品質の向上・維持</li> </ul>
<p>4. 計数管理（非製造業の <math>\alpha = .67</math>, 製造業の <math>\alpha = .68</math>） 以下の質問に対する、「1 全く利用していない」—「4 ある程度利用している」—「7 全般的に利用している」の7点尺度で測定</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・実際原価・費用 [実際原価] 情報による管理</li> <li>・物量情報（作業時間、品質など）による管理</li> </ul>
<p>5. 探索（非製造業の <math>\alpha = .75</math>, 製造業の <math>\alpha = .77</math>） 以下の質問に対する、「1 全くそうではない」—「4 ある程度そのとおり」—「7 全くそのとおり」の7点尺度で測定</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・新商品・サービス [新技術や新製品] の開発に優先的に資源が配分される</li> <li>・従業員が革新的でリスクを恐れないことを奨励している</li> <li>・新市場への参入や開拓を重視している</li> </ul>
<p>6. 深化（非製造業の <math>\alpha = .81</math>, 製造業の <math>\alpha = .75</math>） 以下の質問に対する、「1 全くそうではない」—「4 ある程度そのとおり」—「7 全くそのとおり」の7点尺度で測定</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・日常的・継続的に改善活動が行われている</li> <li>・従業員は費用 [原価], 品質, 機能性などの複数目標の同時達成を自発的に志向している</li> </ul>
<p>残りの変数は、以下の質問に対する、「1 全くそうではない」—「4 ある程度そのとおり」—「7 全くそのとおり」の7点尺度で測定</p>
<p>7. 環境変化の予測困難性 外部環境（競合や顧客, 技術）の変化の予測は極めて難しい</p>
<p>8. 環境変化の影響 外部環境（競合や顧客, 技術）の変化の影響は極めて大きい</p>
<p>9. 競争環境の多様性 外部環境（競合や顧客, 技術）の多様性は極めて大きい</p>

注) 非製造業対象の質問項目を表記し、製造業対象の質問項目が異なる箇所は角カッコ内に記述した。  
出所) 筆者作成