

研究ノート

コントロール・パッケージ概念の検討

福嶋 誠宣

〈研究ノート要旨〉

本研究ノートの目的は、パッケージとしてのマネジメント・コントロール・システムについて、今後の実証研究が首尾一貫した知見を蓄積していくために、現状の研究動向を整理することにある。マネジメント・コントロール・システムの構成要素が相互に関連しながら機能するという現象は、コントロール・パッケージと呼ばれ、近年研究関心の高まりを見せる分野となっている。しかし、やみくもに構成要素間の関係を分析しても、断片的な発見事実を積み重ねるだけで首尾一貫した知見の蓄積に結びつかない恐れがある。そこで、本研究ノートでは、文献サーベイを通じて、これまでのコントロール・パッケージ研究の系譜をたどり、現状の課題と今後の研究展望を検討する。

〈キーワード〉

コントロール・パッケージ, マネジメント・コントロール・システム, 文献サーベイ

Examining the Concept of Control Package

Masanobu Fukushima

Abstract

The purpose of this paper is to show the status quo of research on management control systems as a package in order that future empirical research can develop consistent knowledge. The phenomenon that the components of management control systems operate relating reciprocally is referred to as control package. This phenomenon is the matter of concern in recent research on management control systems. However, reckless analysis on the relations among those components may lead to collecting fragmental findings rather than developing consistent knowledge. Then this paper traces the history of research on control package and examines remaining issues and research directions through a literature survey.

Key Words

Control package, Management control systems, Literature survey

2011年12月5日 受付
2011年12月24日 受理
神戸大学大学院経営学研究科博士課程後期課程

Submitted 5 December 2011
Accepted 24 December 2011
Doctoral Student, Graduate School of Business Administration,
Kobe University

1. はじめに

近年の研究におけるマネジメント・コントロール概念は、例えば組織文化などの非公式かつ非会計的なコントロール手段を含む傾向にあるという意味で、Anthony (1965) の頃のような研究の初期段階に比べると多様化している (Chenhall, 2007)。しかも、マネジメント・コントロール・システム (以下、MCS) ¹ に含まれるコントロール手段はそれぞれ独立して機能するのではなく相互に関連しているため、これらのコントロール手段をパッケージとして分析することの必要性がこれまでも主張されてきた (Otley, 1980)。

しかしながら、パッケージとしての MCS, すなわちコントロール・パッケージ²という概念についての研究蓄積はいまだ不十分であり、今後さらなる実証的な研究の進展が望まれる分野であるという (Malmi and Brown, 2008)。こうした問題意識から、MCS をパッケージとして分析するという点についての研究関心が高まっており、例えば 2008 年には *Management Accounting Research* 誌においてその特集号 (Volume 19, Issue 4) が発行されている³。

それでは、このような研究関心の高まりを見せるコントロール・パッケージという概念は、どのような研究の系譜から浮上してきたのであろうか。そして、それら一連の研究がもたらした意義とは一体どのようなものだったのだろうか。さらには、これまでの研究成果にはどのような限界があるのだろうか。本研究ノートは、これらの論点を整理することで、コントロール・パッケージに関する今後の実証研究の進展に貢献することを目的としている。なぜなら、これらの論点に整理をつけず、やみくもに MCS の構成要素間の関係を分析しても、断片的な発見事実を積み重ねるだけで首尾一貫した知見の構築に結びつかない恐れがあるからである。

上記の研究目的に基づき、本研究ノートでは、文献サーベイを通じて⁴、マネジメント・コントロール研究の進展過程をたどり、コントロール・パッケージという概念が創起されるに至った経緯を明らかにする。さらには、近年の研究を概観し、これまでの研究成果とその限界、ならびに現状の課題と今後の研究展望を述べる。なお、文献サーベイを行う際の分析視角としては、MCS の範疇を規定するフレームワークに着目する。これは、そのフレームワークに起因する体系化の功罪がマネジメント・コントロール研究の進展と限界をもたらすという構図が、事前の調査段階で見取れたからである。

2. パッケージとしての MCS 概念の創成

学術的な研究においてマネジメント・コントロールを独立のトピックとして最初に議論したのは、おそらく Anthony (1965) であろう (伊丹, 1986; Merchant and Otley, 2007)。本節では、その Anthony (1965) を議論の出発点とし、彼の提示したフレームワークに対するその後の批判を問題意識として MCS 概念の拡張を図った研究をレビューすることにより、コントロール・パッケージという概念が創起されるに至った経緯を明らかにする。

2.1 伝統的マネジメント・コントロール概念の定着と批判

組織のマネジメント・プロセスにおいて計画とコントロールは不可欠の機能であり、その研究の源流は 20 世紀初頭にまでさかのぼることができる (Gigliani and Bedeian, 1974)。それにもかかわらず、20 世紀の中葉になっても実務で活用できるような原則が形成されるには至らなかった (Rowe, 1960)。むしろ、様々な論者が異なる文脈のなかで多様な定義を与えている

という状況であった⁵。Anthony (1965) は、当時このように混沌としていた計画とコントロールのシステムの設計問題に対して1つのフレームワークを提供するために刊行されたものであることがその冒頭で述べられている。このフレームワークに関しては、わが国でも多くの文献で取り上げられ、解説や検討が行われているが(例えば、近藤, 1977, 1978; 門田, 1976a, 1976b, 1976c; 豊島, 1972, 1994 など)、本研究ノートでも議論の出発点としてその要点を確認する。

Anthony (1965) のフレームワークは、その提示にあたって2つの前提が置かれている。第1に、公式的なシステムに着目すること。第2に、対象を大きな人的組織に限定すること。彼は、これらの前提を置いた上で、計画とコントロールのシステムに対して、「戦略計画」、「マネジメント・コントロール」、「オペレーショナル・コントロール」という3つのプロセスからなるフレームワークを提示した。それぞれの定義は次のとおりである。

①戦略計画

組織の目標、これらの目標の変更、これらの目標達成のために用いられる資源、およびこれらの資源の取得・使用・処分に際して準拠すべき方針について、意思決定を行うプロセス (p.16)。

②マネジメント・コントロール

マネジャーが、組織の目標を達成するために、効果的かつ効率的に資源を取得して使用することを確実にするためのプロセス (p.17)。

③オペレーショナル・コントロール

特定の課業が、効果的かつ効率的に実行されることを確実にするプロセス (p.18)。

これらの定義は、現実に行われる活動に着目して階層的な分類を行っている点に特徴がある。たしかに計画やコントロールは概念としては独立して定義できるかもしれないが、現実には一連の活動として実施される場合がある。このことを Anthony (1965) は予算統制を例に説明している。すなわち、コントロールの基礎として用いられる予算統制のサイクルはその編成と承認から始まるが、予算の編成や承認は明らかに計画活動である (p.11)。そこで彼は、各プロセスのなかに計画とコントロールを内包する階層的なフレームワークを構築したのである。

このようにして、マネジメント・コントロールはその他のプロセスから独立した概念として分離されるに至った。このことによって、1) 組織ごとに固有な目標設定・戦略策定に関する問題や、2) 特定の産業に見られる多様で特殊なコントロール実践の問題を考慮する必要性を回避し、マネジメント・コントロール研究を不要な複雑性から解放したことが Anthony (1965) の功績といえる (Otley, 1994)。

しかしながら、このフレームワークに基づくマネジメント・コントロール概念は、深刻な問題を内包していることがその後の研究で指摘されている。第1に、MCS を戦略から分離したことで、それらの関係についての論点が捨象されてしまった (Langfield-Smith, 2007)。第2に、組織の上位階層のみに着目したため、オペレーショナル・コントロール・レベルにおける多様なコントロール実践を考慮の外に追いやってしまった (Otley, 1999)。これらの帰結として、第3に、マネジメント・コントロールの定義は狭い範囲に限定され、その後の研究において会計ベースのコントロールが伝統的マネジメント・コントロール概念として定着してしまった (Machin and Lowe, 1983; Otley, 1994)。第4に、組織を取り巻く外部環境の影響を考慮していない (Lowe and Puxty, 1989)。

これらの批判が指摘したことは、たしかに Anthony (1965) のフレームワークに起因する問

題かもしれない。しかし、これらの批判が問題意識となって、さらにマネジメント・コントロール研究の進展を促したとも解釈できる。例えば第1の批判は、MCSと戦略との適合関係 (Govindarajan and Gupta, 1985; Simons, 1987a など) や創発型戦略 (Mintzberg, 1978) におけるMCSの役割に関する研究 (Simons, 1987b, 1990, 1991, 1994, 1995) につながった。第2の批判に対しては、組織のより下位の階層におけるエンパワメントに着目した研究がある (Johnson, 1992)。第3の批判からは、会計に限定されない幅広いコントロール手段を対象とする研究が展開された (Flamholtz, 1983; Macintosh and Daft, 1987; Merchant, 1985b など)。第4の批判に関しては、コンティンジェンシー理論に依拠した広範な環境要因とMCSの関係についての研究が行われた (Chenhall, 2007)。

このような研究の系譜は、次の2つの方向にマネジメント・コントロール概念を拡張させるものとして整理できる。1つ目の方向は、Anthony (1965) のフレームワークのなかで中央の階層に位置づけられたマネジメント・コントロールを垂直的に拡張するものである。すなわち、研究の対象範囲を、その上位階層の戦略計画や下位階層のオペレーショナル・コントロールに広げるものである。これには、先ほどの第1の批判や第2の批判を問題意識とした研究が含まれる。そして2つ目は、着目するコントロール手段の多様化という意味で、水平方向の拡張である。Anthony (1965) のフレームワークに対する第3の批判は、マネジメント・コントロールの定義が狭い範囲に限定され、その後の研究において会計によるコントロールが伝統的マネジメント・コントロール概念として定着してしまったというものであった。このような問題意識から、非会計的なコントロール手段も含む多様なコントロール手段が研究の対象に含まれることとなった。なお、第4の批判については、これら両方向への拡張を図った研究の多くが、コンティンジェンシー理論に依拠したアプローチを採用していることに反映されている。

2.2 マネジメント・コントロール概念の拡張

ここでは、先に指摘したマネジメント・コントロール概念を拡張させる2つの方向性に基づいて、その代表的な研究のレビューを行い、それらが明らかにしてきた発見事実を整理する。

2.2.1 垂直的拡張

マネジメント・コントロール研究が垂直的拡張をなした背景には、戦略論の領域におけるコンティンジェンシー理論に基づいた研究成果があった。このことは、後段でレビューするマネジメント・コントロール研究をはじめとして、それらの多くがそのような戦略論の先行研究に依拠した分析モデルを構築していることから推察できる。そこで、ここでは事前にそのような戦略論の領域における先行研究に言及しておこう。

Miles and Snow (1978) は、企業の戦略を製品開発や市場開拓の頻度といった特徴から、絶えず新しい機会を求める「探索型 (prospector)」, 既存の製品・市場での優位性を追求する「防衛型 (defender)」, 前2者の特徴をあわせ持つ「分析型 (analyzer)」, 明確な戦略を欠いた「受身型 (reactor)」の4つに分類した。そして、探索型や防衛型の戦略では、それぞれに適合する組織構造や計画とコントロールのシステムが異なることを指摘している。また、Miller and Friesen (1982) は、製品イノベーションおよびリスク選好の程度から企業を「保守型 (conservative)」と「企業家型 (entrepreneurial)」という2つの戦略タイプに分類し、それぞれのタイプの企業においてはMCSの役割に違いがあることを示した。すなわち、保守型の企業においては、MCSによって市場における自社製品の競争優位性の低下を把握し、製品イノ

バージョンを促す役割を果たしていた。これに対して企業家型の企業では、MCS が過剰な製品イノベーションによる効率性の低下を警告する役割を担っていた。

このような研究成果に依拠して、マネジメント・コントロールの領域でも戦略と MCS の関係に着目した研究が行われるようになった。例えば Govindarajan and Gupta (1985) は、戦略論に関する先行研究から多角化企業の事業部門に課せられる戦略ミッションにはトレードオフとなる2つの目標が存在することを指摘した。その両極の一方はマーケット・シェア拡大などの長期的視点に立った「ビルド (build)」と呼ばれるタイプであり、他方の極は短期的な利益やキャッシュ・フローの最大化を目指す「ハーベスト (harvest)」と呼ばれるタイプである。Govindarajan and Gupta (1985) は、これらのタイプのうち、ビルドが戦略ミッションとして課せられた場合は長期的かつ主観的な業績評価基準をマネジャーの報酬決定に使用することが事業部門の業績に対して有効であり、ハーベストの場合は反対にそのような報酬決定がむしろ逆効果となることを示した。

また、Simons (1987a) の研究では、先ほどの Miles and Snow (1978) が示した戦略タイプに依拠して、探索型企業と防衛型企業とで会計システムの属性にはどのような違いがあるのかについての検証が行われている。その結果、好業績の探索型企業は、予測データを重視していること、厳しい予算目標を設定してアウトプットを注意深く監視していることが明らかとなった。また、探索型企業ではコスト・コントロールは重視されていなかった。これらに加えて、大規模な探索型企業では、頻繁な報告や必要に応じた MCS の修正が強調されることが示された。これに対して、防衛型の（特に大規模な）企業では MCS の使用は探索型企業ほど強調されていなかった。これらの企業では、むしろ厳しい予算目標の設定やアウトプットの監視と企業業績との間には負の相関が見られた。さらに、防衛型企業では予算目標の達成度による報酬制度が強調され、MCS の変更はあまり行われないう傾向にあった。

これらの研究が提示したものは、1) 採用される戦略によって MCS の使用形態が異なり、2) 戦略と MCS の適合関係が業績に影響を及ぼす可能性があることや、3) いずれの戦略でも MCS が組織内部で重要な役割を担っているということの経験的証拠であった。これらのうち、1 点目や 2 点目は、Anthony (1965) のフレームワークで捨象された問題を照射したという意味で、重要な発見事実であったといえよう。だが 3 点目については、戦略の実行プロセスにおける MCS の重要性を改めて支持する一方で、新たな問題を提起した。その問題とは、伝統的なコンティンジェンシー理論との矛盾である。すなわち、例えば Burns and Stalker (1961) が示したような、不確実な環境においては柔軟で有機的な組織が求められ、そのような組織ではコントロールは重要性を失うという命題とは結論が相違しているのである (Simons, 1987b)。

Simons (1987b) は、上記のような結論の矛盾を解決するため、組織におけるマネジメント・コントロール実践についてのより直接的な知識を求めて、Johnson & Johnson のマネジャーを対象としたフィールド・スタディを実施した。その結果、組織には2つのタイプのコントロール・プロセスが存在することを見出した。すなわち「プログラムド・コントロール (programmed control)」と「インタラクティブ・コントロール (interactive control)」である。プログラムド・コントロールとは、「予め決められたプロセスを部下が確立し、維持しているかどうかに関心するマネジャーの注目が向けられるコントロール」(p.345) であり、これは Anthony (1965) の定義によるマネジメント・コントロールと同様のタイプといえる。これに対して、インタラクティブ・コントロールは、「部下の意思決定行動に対して監視や介入を行うために、マネジャーが計画とコントロールのプロセスを活発に使用する」(p.345) タイプの

コントロールである。Simons (1987b) は、組織がこれら 2 つのタイプのコントロール・プロセスを使い分けていることを示した。このような発見を受けて、さらに Simons (1990) では、それら 2 つのタイプのコントロール・プロセスがどのように使い分けられているのかの解明が試みられた。その結果、組織が採用する戦略タイプによって特定される「戦略の不確実性 (strategic uncertainties)」について、その情報をマネジャーが入手しようとする場合にインタラクティブ・コントロールが活用されることが明らかとなった。さらに Simons (1990) は、そのようなマネジャーの行動によって戦略の不確実性についての組織学習が促進されると指摘している。これらは、コンティンジェンシー理論では解明されなかった発見事実であった。

ここまで見てきた研究は、マネジメント・コントロールを戦略との関係において議論したものであった。一方、組織のより下位の階層に着目した研究に Johnson (1992) がある。彼は、オペレーショナル・コントロールにおける会計数値の使用が「リモート・コントロール型経営 (management by remote control)」を助長し、顧客の要望に対して臨機応変な対応を行うといった本来的な競争力を高める目的意識を企業から喪失させたと指摘する。その結果、1980 年代から 90 年代にかけてのアメリカ製造業の深刻な不振がもたらされたと述べている。そして、このような不振を脱却し、長期的な競争力を獲得するために鍵となる概念として、現場の従業員が自ら学習して行動することを促すためのエンパワメントの必要性を主張したのである。Johnson (1992) のこのような主張の前提には、財務情報に過度に依存した管理会計システムの有用性の喪失 (relevance lost; Johnson and Kaplan, 1987) の問題があった⁶。

2.2.2 水平的拡張

既述したように Anthony (1965) のフレームワークは、マネジメント・コントロールの研究領域に明確な定義を与える一方で、その後の研究において会計によるコントロールが伝統的マネジメント・コントロール概念として定着するという副作用をもたらした。しかし、現実には組織のコントロール手段は会計だけに限定されるものではない。例えば Ouchi (1979) は、「行動 (behavior)」、「結果 (output)」、「クラン (clan)」という 3 つの形態のコントロール手段を識別している。これらのうち、行動のコントロールは、例えば工場労働者に作業ルールを規定して順守させるような、直接的なコントロールである (p.843)。また、結果によるコントロールは、目標を設定して業績を評価するタイプのコントロールであり (p.843)、会計によるコントロールはこれに含まれる。そして、クラン・コントロールは、組織成員に共有される価値観や信条に基づいたコントロールである (p.838)。Ouchi (1979) は、これらのコントロール手段が、1) 行動から結果への変換プロセスに関する知識 (すなわち、望ましい行動を完全に規定できるかどうか)、2) 結果の測定可能性 (すなわち、行動の結果としての業績を測定できる程度) という 2 つの条件に基づいて、図 1 のように選択的に使用されると主張した。

		変換プロセスに関する知識	
		完全	不完全
結果の 測定可能性	高	行動のコントロール または 結果によるコントロール	結果によるコントロール
	低	行動のコントロール	クラン・コントロール

図 1 コントロール手段の選択 [出所: Ouchi (1979, p.843)]

このように Ouchi (1979) は、会計によるコントロール手段を含め、現実の組織には幅広いコントロール手段が選択肢として存在することを示した。なかでも、クラン・コントロールの存在を指摘したことが特徴的であった。ただし、Ouchi (1979) は効率的に組織成員の共同を促すことができるようなコントロール手段の活用バランスを解明することが重要である (p.846) と主張している点にも注意が必要である。この点については、Otley (1980) がより踏み込んだ指摘を行っている。すなわち、「様々な目的のために多様なコントロール・メカニズムが同時に使用される。そのため、どれか1つのコントロール手段の影響を分離することは困難である」(p.423)。したがって、彼は「それらは、パッケージとして機能するものであり、あわせて分析を行う必要がある」(p.422) と主張したのである。

上記のような主張を背景に、Ouchi (1979) によってクランと表現された組織文化も含め、より広い観点から組織の MCS を分析した研究として、Flamholtz (1983) をあげることができる。彼が採用したフレームワークは、図2に示すように複数の同心円を用いて表現されている。その中心に位置するコア・コントロール・システムには、さらに計画 (planning)、実行 (operations)、業績測定 (measurement)、業績評価および報酬 (evaluation-reward) といったサブ・システムが含まれる。これらを組織構造や組織文化が取り囲むように影響を与えているという構図が、Flamholtz (1983) の提案したフレームワークである。彼は、このようなフレームワークに基づいて調査を行った結果、組織文化や組織構造が予算や会計システムの使われ方に多大な影響を与えていることを確認した。なかでも組織文化は、それ以外の構成要素を規定する基本的な要因となっていた。この結果から Flamholtz (1983) は、「予算や会計システムは、それら単体ではコントロール・システムということはできず、組織をコントロールするために綿密に設計されたトータル・システムの一部と見なすべきである」(p.168) と結論づけている。

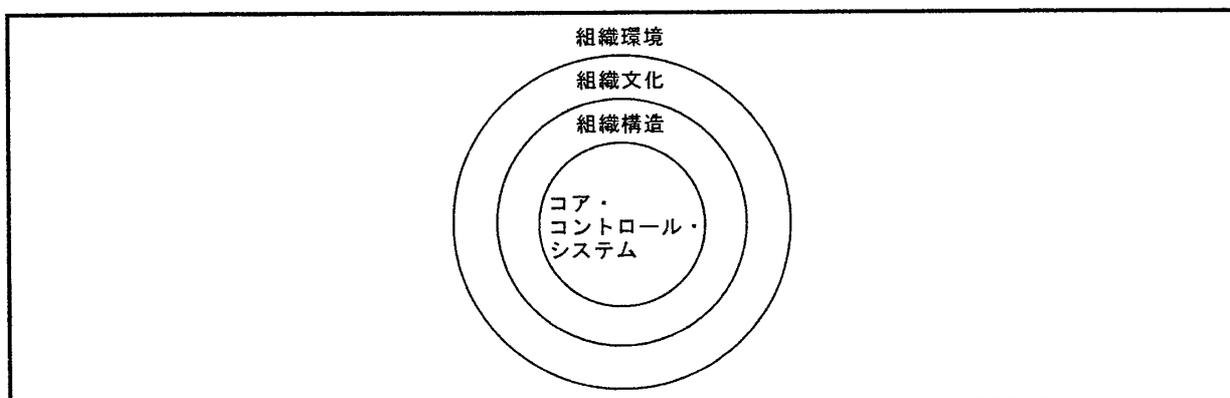


図2 Flamholtz (1983) の分析フレームワーク [出所: Ibid., p.155]

また、会計以外のコントロール手段として、行動のコントロールに言及した研究に Merchant (1985b) がある。彼は、組織のコントロールに関する研究の初期の頃には様々なコントロール手段が議論されていたこと⁷を指摘した上で、権限委譲されたマネジャーの意思決定に影響を与えるコントロール手段について調査を行った。調査内容に含められたコントロール手段は、利益目標、支出目標 (支出する金額の制限)、要員目標 (使用する従業員数の制限)、手続によるコントロール (上司による承認の要求)、上司とのミーティング (上司からの直接的な指示) である。その調査結果によると、これらコントロール手段のなかでは、利益目標がマネジャーの意思決定に対して最も強い影響を与えていた。ただし、それ以外のコントロール

手段も重要な影響を与えており、これらの間にはポジティブな相関関係が認められた。この結果は、マネジャーの意思決定をより望ましい方向へ導くために、利益目標だけではなく、それを補完するようにその他のコントロール手段が使用されるということを示唆するものであった。

Flamholtz (1983) や Merchant (1985b) が提示した発見事実は、会計によるコントロールは組織の MCS を構成する 1 つの要素であり、非会計的なコントロール手段とあわせて使用されるということであった。このような考え方を前提に置くと、次なるテーマとして、組織の特徴によって MCS の構成はいかに異なるのかというという疑問が浮上する。このテーマを探求した研究が Macintosh and Daft (1987) である。彼らは、組織の特徴として Thompson (1967) が示した部門間の相互依存性に着目した。すなわち、サンプル企業の部門間の相互依存性を(低いものから順に)「集団共有的 (pooled)」, 「連続的 (sequential)」, 「互酬的 (reciprocal)」という 3 つのタイプ (Thompson, 1967, pp.54-55) への適合度によって測定し、それぞれのタイプへの適合度と、標準業務手続、予算、業績統計レポートという 3 つのコントロール手段の活用度との関係について検証を行った。その結果、標準業務手続は相互依存性が低い場合に重要なコントロール手段となっていた。一方、予算と業績統計レポートは、中程度の相互依存性が存在する場合に最もよく使用されることが示された。また、相互依存性が高い場合には 3 つのコントロール手段とも役割が縮小することが確認された。ただし、相互依存性が高い場合において、業績統計レポートの業績監視機能は役割が縮小するものの、計画や目標の設定、部門間の調整といった機能に限っては、むしろ役割が拡張することを示唆する結果を示していた。

ここまでのレビューで見てきたように、マネジメント・コントロール概念の水平的拡張を図った研究が明らかにしてきたことは、1) 会計によるコントロールは非会計的なコントロールとともに組織の MCS を構成する 1 つの要素であること、2) それらのコントロール手段は相互に関連しながらパッケージとして機能していること、3) 組織の特徴によってそのようなコントロール手段の構成にも相違が存在することであった。このような発見事実は、先ほどの Ouchi (1979) や Otley (1980) による指摘の妥当性を経験的に検証したといえるだろう。

なお、マネジメント・コントロール概念の水平的拡張に関するここまでのレビューにおいて、会計によるコントロールと呼んでいるものが、財務情報に基づいたコントロールを暗黙的に指し示していることには注意が必要である。Johnson and Kaplan (1987) は、このような財務情報に過度に依存した管理会計システムの弊害を指摘し、非財務情報の重要性を主張した。この主張の後、Kaplan and Norton (1996) が財務情報および非財務情報の両方を活用するバランス・スコアカードを提唱したことが知られている (安酸ほか, 2010)。たしかに、それまであまり考慮されてこなかった非財務情報を業績指標として管理会計システムに組み入れることは、新たなコントロール手段の導入と見なすこともできる。しかし、これは管理会計システム内部の問題であり、Flamholtz (1983) のフレームワーク (図 2) を用いて解釈するならば、コア・コントロール・システムの有用性の向上を目指すものと見なすのが適切である⁸。

2.3 1980 年代までのマネジメント・コントロール研究のまとめ

本節では、Anthony (1965) のフレームワークを起点として、1980 年代までのマネジメント・コントロール研究の進展過程を確認してきた。Anthony (1965) のフレームワークは、マネジメント・コントロール研究を不要な複雑性から解放し、マネジメント・コントロールの研究領域に明確な定義を与えるという貢献を果たした。その反面、戦略と MCS の関係やオペレーショナル・コントロール・レベルの多様なコントロール実践の問題を捨象してしまったことや、

会計によるコントロールが伝統的マネジメント・コントロール概念として定着するといった副作用をもたらした。しかし、これらの副作用に対する問題意識が、マネジメント・コントロール概念を拡張させる新たな研究を促したと解釈することができる。

ここまで見てきたように、マネジメント・コントロール概念の拡張を図った研究には、着実な発見事実の蓄積を認めることができる。その一方で、水平的拡張を図った研究が明らかにしてきた、コントロール手段は単独で機能しているのではなく相互に関連しながらパッケージとして機能しているという事実は、マネジメント・コントロール研究にまた新たな課題をもたらした。なぜなら、実際、企業のなかでは複数のコントロール手段が併用されていることが通例であり、これら間の関係を見逃して個別のコントロール手段のみに着目した研究を続けていけば、誤った結論が導かれてしまう恐れがあるからである (Fisher, 1998)。

以上が、コントロール・パッケージという概念がマネジメント・コントロール研究の系譜に浮上してきた経緯である。

3. 1990年代以降のコントロール・パッケージに関する研究

1980年代までのマネジメント・コントロール研究は、MCSを構成する個々のコントロール手段が、相互に関連しながら機能するというコントロール・パッケージを形成していることを明らかにしてきた。本節では、1990年代以降の代表的なマネジメント・コントロール研究をレビューすることによって、その後のコントロール・パッケージに関する研究にはどのような進展があったのかを確認した上で、現状の研究成果とその限界を検討する。

3.1 分析フレームワークとしての先行研究

1990年代に入ると、それまでの研究の系譜のなかでマネジメント・コントロール概念の拡張を担ってきた主要な研究者といえる R. Simons や K. A. Merchant が、1980年代における彼らの研究の総括的な書籍を刊行している (Simons, 1995; Merchant, 1998⁹⁾)。これらの文献が提示する MCS の体系は、その後のコントロール・パッケージ研究のフレームワークに採用されることも多い。そこで、近年のコントロール・パッケージに関する経験的研究をレビューする前に、これらの文献に基づく MCS のフレームワークを確認しておこう。

3.1.1 Simons (1995) のフレームワーク

Simons (1995) は、MCS を「マネジャーが組織活動の様式を維持または変化させるために活用する情報ベースの公式的な手順や手続である」(p.5) と定義する。そして、そのような情報ベースの公式的なシステムとして、次の 4 つを提示した。すなわち「信条システム (beliefs systems)」、「境界システム (boundary systems)」、「診断的コントロール (diagnostic control systems)」、「インタラクティブ・コントロール (interactive control systems)」である。Simons (1995) は、これらを戦略の実現のためにマネジャーが使用する「コントロール・レバー」と名づけた。それぞれの概要は次のとおりである。

信条システムとは、「組織に対して基礎となる価値観、目的、方向性を与えるために、上級マネジャーが公式的に伝達して体系的に強化する一連の明確な組織についての定義」(p.34) である。この信条システムは組織成員の行動を鼓舞するが、リスクの高い行動に対しては一定の制約も必要である。この制約を設けるものが境界システムであり、「組織成員に対して許容

される活動領域を明示する」(p.39)という役割を果たす。そして、診断的コントロールは、「組織の成果を監視して事前に設定された業績基準からの乖離を修正するために、マネジャーが活用する公式的な情報システム」(p.59)である。この診断的コントロールは戦略実現のための強力なツールであるが、大きな環境変化に対応するには向いていない。そこで、インタラクティブ・コントロールが活用される。これは、「部下の意思決定行動に規則的かつ直接的に関与するために、マネジャーが活用する公式的な情報システム」(p.95)である。

これらのコントロール・レバーについて、Simons (1995) は、信条システムとインタラクティブ・コントロールが機会の探索や戦略の創発を促進するのに対し、境界システムと診断的コントロールは制約と秩序をもたらすと主張する。したがって、「4つのコントロール・レバーは、単独で活用される場合に力を発揮するのではなく、一緒に活用されて相互に補完する場合に力を発揮するのである」(p.153)と述べている。

3.1.2 Merchant and Van der Stede (2007) のフレームワーク¹⁰

Merchant and Van der Stede (2007) は、MCSを「組織の戦略や計画が確実に実行されるように、場合によってはそれらが修正されるために、マネジャーが実行する全てのものを含む」(p.xiii)と定義する。そして、コントロール対象となる事象(object of control)に基づいて、「結果に基づくコントロール(results controls)」、「行動のコントロール(action controls)」、「人事によるコントロール(personnel controls)」、「文化によるコントロール(cultural controls)」という4つのコントロール手段を提示した。それぞれの概要は次のとおりである。

まず、結果に基づくコントロールは、結果に対して報酬を与えるタイプのコントロールで、組織の様々な階層で一般的によく使用される。これは、行動に対して明確に焦点を合わせていないため、間接的なコントロール手段といえる。この間接性は、分権化された自律的な組織をコントロールする場合に都合がよい(p.35)。次に、行動のコントロールは、行動そのものに焦点を合わせているため、最も直接的なコントロール手段である(p.76)。その形態としては、望ましくない行動の制限、事前の行動計画の吟味、行動に対する責任の負荷、(用いられるケースは少ないが)バックアップ要員の確保がある(pp.76-79)。そして、人事によるコントロールは、従業員が自分自身をコントロールし、やる気を向上させるという性質に立脚している(p.83)。このコントロール手段は、従業員に対して、自分に期待されていることを理解させたり、業務を確実に達成する能力や資源を身につけさせたり、自己モニタリングを促したりするといったような役割を果たす。最後に、文化によるコントロールである。組織に共有された規範や価値観を逸脱する者に対する周りからのプレッシャーはとても強い。そこで、このコントロール手段は相互モニタリングを促すように設計される(p.85)。このコントロール手段は組織成員間の感情的な結びつきが強い場合に最も効果を発揮する。そのような場合、有益な組織文化は従業員の共同作業にシナジーをもたらす(p.85)。

Merchant and Van der Stede (2007) は、これらのコントロール手段が有効に機能する状況はそれぞれ異なり、使い方を誤れば組織にとって有害な副作用を招く恐れもあると説明している(p.16, pp.180-190, pp.220-221)。したがって、それぞれの(もしくは複数の)コントロール手段の選択は、組織の状況に合わせて行う必要がある。なかでも結果に基づくコントロールは、最も一般的で強力なコントロール手段であるが、多くの場合はそれ単独ではなくその他のコントロール手段による補足を伴って使用される(p.35)と述べている。

Merchant and Van der Stede (2007) の提示したコントロール手段の特徴は、既述したように

コントロール対象となる事象に基づいて分類されている点にある。だが、公式的な情報システムに焦点を合わせた Simons (1995) との対照でいえば、文化によるコントロールといった比較的非公式なものを含め、より広くとらえている点が特徴的であるといえるだろう。

3.2 コントロール・パッケージに関する経験的研究

ここでは、既に見てきた Simons (1995) および Merchant and Van der Stede (2007) が提示する MCS の体系をフレームワークとして採用した経験的研究の例として、Widener (2007) および Sandelin (2008) をレビューする。

3.2.1 Widener (2007) の研究

Simons (1995) は、4 つのコントロール・レバーは単独で活用される場合よりも、一緒に活用されて相互に補完する場合に力を発揮すると主張した。この主張をサーベイ・リサーチによって検証した研究が Widener (2007) である。彼女は、Simons (1995) が示したコントロール・レバーのフレームワークに依拠して、1) コントロール・システム (すなわちコントロール・レバー) 間の関係、2) 戦略の不確実性および戦略のリスクと個々のコントロール・システムの関係、3) 個々のコントロール・システムとそれらがもたらす結果 (すなわち、マネジャーの注意力の効率的配分、組織学習、そして組織の業績) の関係を分析している。このような分析モデルを図示したものが図3である。

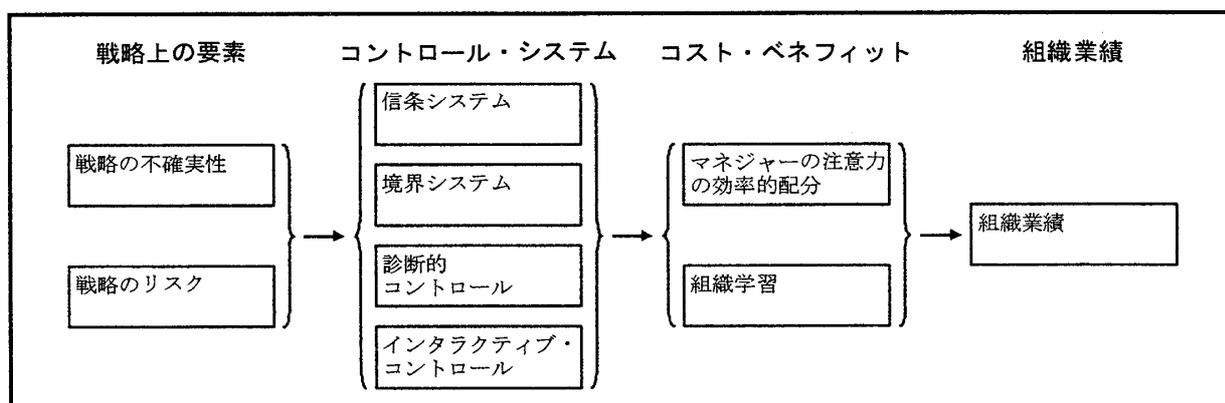


図3 Widener (2007) の分析モデル [出所: Ibid., p.758]

上記のモデルによる分析から導き出された主要な発見事実とその解釈は次のとおりである。

まず、4 つのコントロール・システムの間には複数のポジティブな相関関係が認められた。具体的には、インタラクティブ・コントロールの使用は、境界システムおよび診断的コントロールの使用と有意に関連していた。これは、境界システムと診断的コントロールが、インタラクティブ・コントロールをサポートするための仕組みとして機能していることを示唆している。また、信条システムは残る3つのコントロール・システムと有意に関連していた。さらにそれらは、マネジャーの注意力の効率的配分と組織学習を通じて組織業績に影響を与えていた。このことは、個々のコントロール・システムが相互補完的に機能していることを示している。

次に、戦略の不確実性および戦略のリスクは、コントロール・システムに求められる役割に影響を与えていた。前者の戦略の不確実性は、業務執行の不確実性 (operational uncertainties) および競争環境の不確実性 (competitive uncertainties) を代理変数として分析が行われている

が、これらのうち、業務執行の不確実性は信条システムおよび診断的コントロールに、競争環境の不確実性は信条システムおよびインタラクティブ・コントロールにポジティブな影響を与えていた。これは、不確実性の内容によって重点の置かれるコントロール・システムが異なることを表している。また、後者の戦略のリスクは、信条システム、診断的コントロール、インタラクティブ・コントロールにポジティブな影響を与えていた。これは、組織はコントロール・システムを診断的かつインタラクティブに活用することで、より効果的にリスク・マネジメントを行おうとしていることを示唆している。

3.2.2 Sandelin (2008) の研究

Simons (1995) が示した 4 つのコントロール・レバーは、公式的なコントロール手段に焦点を合わせたフレームワークであった。しかし、コントロール手段には非公式なものも存在する (Chenhall, 2007; Flamholtz, 1983; Merchant and Van der Stede, 2007)。そこで Sandelin (2008) は、より広い観点からパッケージとしてのマネジメント・コントロール実践を検証するため、Merchant and Van der Stede (2007) が示したフレームワークを採用してフィールド・スタディを実施した。この研究では、1 つの企業に対して 2 つの時点におけるマネジメント・コントロール実践についてのケース・スタディが行われている。このような調査デザインは、外部環境が同様の状況にある組織について、コントロール・パッケージが相違する組織の内実を比較検証するために採用された。それら 2 つのケース・スタディの要約は次のとおりである。

ケース 1

調査対象企業は 1988 年に設立され、低価格で革新的な製品の開発により成長を実現していた。この当時、従業員には企業に対する強いコミットメントがあった。経営者は、グループ報酬や従業員による自社株式の所有という制度によって、革新的で企業家的な文化を維持していた。従業員の採用基準は主観的で、このような組織文化に適応できるかどうかを重視されていた。経営者による直接的な指示ならびに方針や計画の承認は、公式会議の場ではなく日常の議論のなかで行われていた。また、予算によるコントロールは組織の上層部のみに適用され、事業部門にはほとんど影響を与えていなかった。しかし、このようなコントロール・パッケージのもとでも、この企業が成功裏に目標を達成していることを財務指標が証明していた。

ケース 2

2000 年、この企業は株式を上場したが、企業買収による急速な規模拡大が原因で財務的な危機に直面していた。そこで、財務面のリストラクチャリングと経営者の交代が行われた。新たな経営者は、各部門の事業領域に明確な境界を設けてその独立性を高めた上で、各部門に利益目標と説明責任を課した。さらには、マネジャーに説明責任の意識を根づかせるために、公式会議の議事録の作成や計画のフォローアップを行うよう求めた。人材の採用や配置においては、業務に求められる資質が考慮されるようになった。この企業では企業家的文化は従業員の行動に影響を与える主要なメカニズムではなくなったが、結果を重視する経営によって従業員の財務情報に対する関心が向上した。そして、実際に業績の改善ならびに向上が達成された。

これら 2 つのケース・スタディは、同様の外部環境に直面している組織が本質的に異なる MCS を採用した場合でも、最終的に同じく好業績を達成する可能性があることを示している。この結果から Sandelin (2008) は、MCS の業績に対する機能性は組織内部におけるコントロール手段の整合性に依存している可能性があると主張した (p.337)。また、それ以外の重要な

発見事実は、それぞれのケースには中心となるコントロール手段が存在していることである。具体的には、ケース1では文化によるコントロールが、ケース2では結果に基づくコントロールが中心的なコントロール手段となっていた。そして、これらと整合性を保つようにその他のコントロール手段が用いられていた。すなわち、中心となる最初のコントロール手段がコントロール・パッケージのデザインを形成し、2つ目以降のコントロール手段がその補完や強化を行うという構図が見て取れる (p.338)。

3.2.3 Widener (2007) および Sandelin (2008) の研究結果の考察

Widener (2007) および Sandelin (2008) は、ともに体系的なフレームワークに依拠した分析モデルによって、1980年代のマネジメント・コントロール研究が示唆していた「多様なコントロール手段が相互に影響を与えながら機能する」という現象の存在に改めて経験的な証拠を提供するものであった。このような現象の存在に対して、Chenhall (2007) は、既存研究の採用している分析モデルの説明力不足を危惧しているが、これは学術上の問題だけではなく、既存研究や今後の実証研究が実務に提供するインプリケーションにも深刻な問題をもたらす恐れがある。なぜなら、例えばある特定のコントロール手段の実践状況と組織業績という2つの変数間に何らかの関連が発見されたとしても、周辺に介在するコントロール手段が分析に考慮されていなければ、そこで得られたインプリケーションは、そのコントロール手段の実務への応用や普及を指導する教示としては不完全なものといわざるを得ないからである。

また、これら2つの研究に共通する新たな発見事実は、コントロール手段が相互に関連しているといっても、全てのもものが一斉に強化されたり弱められたりするのではなく、ある特定のコントロール手段の活用が、それ以外のコントロール手段に影響を与えているということである。具体的には、Widener (2007) では信条システムやインタラクティブ・コントロールがその他のコントロール手段に影響を与えていたし、Sandelin (2008) では文化によるコントロールや結果に基づくコントロールが中心となってコントロール・パッケージを形成していた。したがって、組織のなかには中心的なコントロール手段が存在し、これがコントロール・パッケージ全体のデザインに影響を与えている可能性がある。

大まかにいえば、上記のような点が2つの経験的研究によって検証された結果であったといえるだろう。しかし、それぞれの研究で取り扱われているコントロール手段が一致していないため、組織のなかでMCSがいかんにしてパッケージとして運用されているのか、そのようなMCSのパッケージはいかにして形成されるのかといったことについて、両者の研究を総合したより深い解釈を行うことは難しい。これは、それぞれの研究が依拠するフレームワークの相違という調査デザインに起因する限界である。

3.3 追加的レビュー：より包括的なフレームワーク

MCSをパッケージとして分析する上で、既述したような調査デザインに起因する限界を克服するためには、より包括的で汎用性の高いフレームワークが求められるといえるだろう。このような問題意識から、コントロール・パッケージの分析フレームワークを提案している研究にMalmi and Brown (2008)がある。彼らは、過去約40年間のマネジメント・コントロール研究を分析し、コントロール手段の体系的な分類を行った。そして、そのような理論的研究の結果、「マネジメント・コントロールとは、部下が組織の目標や戦略と合致した行動や意思決定を確実に行うようにするために、マネジャーが使用する全ての装置やシステムを含むもの」

(p.290) と広く定義した上で、コントロール・パッケージの分析フレームワークを提案している。このフレームワークでは、コントロール手段が、「計画 (planning)」、「サイバネティック・コントロール (cybernetic controls)」、「報酬・給与 (reward and compensation)」、「管理的コントロール (administrative controls)」、「文化によるコントロール (cultural controls)」の5つに大きく分類されている。

Malmi and Brown (2008) のフレームワークは、既述したように広範な先行研究の成果が組み合わされたものであるため、今後の研究でこれを採用して分析モデルを構築する場合には、これまで個別に議論されてきたコントロール手段に関する過去の研究蓄積も活用できる利点があるという意味で汎用性が高いといえる。ただし、このフレームワークがコントロール・パッケージの分析において有効であるかどうかは、今後の研究によって検証される必要があるだろう。また、フレームワークが広範になるほど、分析モデルに含まれるコントロール手段が多数に上るため、より大規模な調査が求められるようになることや、簡潔さを欠いた結論を導く恐れがあるといった問題が懸念される。このような調査デザイン上の問題は、コントロール・パッケージ研究において現在も残された課題の1つであるといえる。

4. むすび

本研究ノートでは、研究関心の高まりを見せるコントロール・パッケージ概念を取上げ、欧米における先行研究を中心とした文献サーベイを通じて、近年までの研究の系譜をたどった。その結果、1980年代におけるマネジメント・コントロール概念の拡張を図った研究によってMCSの構成要素が相互に関連しているという現象の存在が提示され、コントロール・パッケージという概念が創起されるに至ったことが明らかとなった。その後、近年のより体系的なフレームワークに依拠した経験的研究においても「多様なコントロール手段が相互に影響を与えながら機能する」ということが改めて確認された。これらのことから、MCSを対象とした分析において、もはやコントロール・パッケージという概念を無視しては、深刻な誤解を招く恐れがあるといっても過言ではないだろう。とりわけ、研究成果の実務に対するインプリケーションについては、その活用に注意が必要となることを前節では指摘した。

しかし、このような研究の意義は確認されたものの、いかなるフレームワークに依拠した分析モデルを構築すれば、より効率的または効果的な研究が可能となるのかという調査デザイン上の問題は現在も存在している。したがって、フレームワークのさらなる洗練が、今後のコントロール・パッケージ研究の課題といえるだろう。

最後に、今後の研究展望について述べる。コントロール・パッケージ研究の今後の方向性としては、1) MCSの構成要素間の関連を分析対象とするものと、2) MCSの構成要素の形成に着目するものがある(Malmi and Brown, 2008)。前者については、Widener (2007) や Sandelin (2008) による研究成果を参考にすれば、組織のなかで中心的な役割を果たしているコントロール手段とその他の手段との関連に着目するといった分析視角が浮上する。一方、後者の研究としては、例えば Sandelin (2008) が指摘したMCSの構成要素の内的整合性についての検討や、Macintosh and Daft (1987) のような組織のコンテキストとMCSの構成要素との関係についての分析などをあげることができる。しかしながら、こうした後者の論点に関する研究蓄積はさらに乏しく、今後の進展が望まれる領域である。

注

- ¹ 本研究ノートでは、MCS という用語を、管理会計システムを含む多様なコントロール手段の集合体 (Chenhall, 2007; Merchant and Van der Stede, 2007) という意味で使用している。
- ² パッケージとしての MCS 概念は、文献によってコントロール・パッケージ (Collier, 2005; Otley, 1980) やコントロール・ミックス (Abernethy and Chua, 1996) などと呼ばれる場合があるが、本研究ノートではこれらの用語を同一の意味で使用している。
- ³ その特集号に掲載された論文について、新江・伊藤 (2010) がレビューを行っている。
- ⁴ その際、主に欧米の文献を対象とした。これは、国内においてはコントロール・パッケージに関する実証研究が極めて少ないためである。なお、その例外的なものとしては、浅田ほか (2011)、松木 (2005)、澤邊・飛田 (2009a, 2009b) などがある。
- ⁵ 当時の計画とコントロールに関する多種多様な議論については、Anthony (1965) の Appendix A. II. (pp.129-147) を参照されたい。
- ⁶ この問題については、次の水平的拡張に関する議論の最後で改めて言及する。
- ⁷ その当時の研究については、Gigliani and Bedeian (1974) によるレビューを参照されたい。
- ⁸ 次節でレビューする Simons (1995) でも、バランス・スコアカードは「診断的コントロール・システム」に分類されている。
- ⁹ K. A. Merchant が MCS を体系的に示した書籍には、Merchant (1998) のほか、後に刊行された Merchant and Van der Stede (2003, 2007) などがあるが、これらのコントロール手段の分類は、既に Merchant (1998) で示されているものと大差ない。なお、その分類の原型は、Merchant (1982) や Merchant (1985a) に見ることができる。
- ¹⁰ 注 9 でも述べたように、Merchant (1998) で提示された MCS の体系は、Merchant and Van der Stede (2003, 2007) でも大きく異ならない。そこで、ここでは後ほどレビューする Sandelin (2008) でもフレームワークとして採用されている Merchant and Van der Stede (2007) をレビュー対象とした。

参考文献

- Abernethy, M. A. and W. F. Chua. 1996. A field study of control system "Redesign" : the impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research* 13(2): 569-606.
- Anthony, R. N. 1965. *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston: Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University. 高橋吉之助 訳 1968. 『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社。
- 新江孝・伊藤克容. 2010. 「マネジメント・コントロール概念の再検討：コントロール手段の多様化をめぐる問題を中心に」原価計算研究 34(2): 150-160.
- 浅田拓史・足立洋・上總康行. 2011. 「キャノン電子の経営改革と管理会計：コントロール要素間の動的関係性について」原価計算研究 35(2): 73-84.
- Burns, T. and G. M. Stalker. 1961. *The Management of Innovation*. London: Tavistock Publications.
- Chenhall, R. H. 2007. Theorizing contingencies in management control systems research. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, and M. D. Shields (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research* (Vol.1, pp.163-205). Oxford: Elsevier.

- Collier, P. M. 2005. Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research* 16(3): 321-339.
- Fisher, J. G. 1998. Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions. *Behavioral Research in Accounting* 10(Supplement): 47-64.
- Flamholtz, E. G. 1983. Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society* 8(2-3): 153-169.
- Giglionni, G. B. and A. G. Bedeian. 1974. A conspectus of management control theory: 1900-1972. *Academy of Management Journal* 17(2): 292-305.
- Govindarajan, V. and A. K. Gupta. 1985. Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. *Accounting, Organizations and Society* 10(1): 51-66.
- 伊丹敬之. 1986. 『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店.
- Johnson, H. T. 1992. *Relevance Regained: From Top-down Control to Bottom-up Empowerment*. New York: The Free Press. 辻厚生・河田信 訳 1994. 『米国製造業の復活：[トップダウン・コントロール] から [ボトムアップ・エンパワメント] へ』中央経済社.
- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan. 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press. 鳥居宏史 訳 1992. 『レレバンス・ロスト：管理会計の盛衰』白桃書房.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton. 1996. *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston: Harvard Business School Press. 吉川武男 訳 1997. 『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.
- 近藤恭正. 1977. 「マネジメント・コントロール・プロセスに関する一考察」同志社商学 29(1): 104-134.
- 近藤恭正. 1978. 「マネジメント・コントロールの諸見解について」同志社商学 30(3): 81-90.
- Langfield-Smith, K. 2007. A review of quantitative research in management control systems and strategy. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, and M. D. Shields (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research* (Vol.2, pp.753-783). Oxford: Elsevier.
- Lowe, T. and T. Puxty. 1989. The problems of a paradigm: a critique of the prevailing orthodoxy in management control. In W. F. Chua, T. Lowe, and T. Puxty (Eds.), *Critical Perspectives in Management Control* (pp.9-26). Basingstoke: Macmillan.
- Machin, J. L. J. and T. Lowe. 1983. Introduction. In T. Lowe and J. L. J. Machin (Eds.), *New Perspectives in Management Control* (pp.3-21). London: Macmillan.
- Macintosh, N. B. and R. L. Daft. 1987. Management control systems and departmental interdependencies: an empirical study. *Accounting, Organizations and Society* 12(1): 49-61.
- Malmi, T. and D. A. Brown. 2008. Management control systems as a package: opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research* 19(4): 287-300.
- 松木智子. 2005. 「ミニ・プロフィットセンター制によるマネジメント・コントロールの分析：結果・行動・人事・組織文化によるコントロールの視点から」原価計算研究 29(1): 92-104.
- Merchant, K. A. 1982. The control function of management. *Sloan Management Review* 23(4): 43-55.
- Merchant, K. A. 1985a. *Control in Business Organizations*. Cambridge: Ballinger Pub.
- Merchant, K. A. 1985b. Organizational controls and discretionary program decision making: a field study. *Accounting, Organizations and Society* 10(1): 67-85.

- Merchant, K. A. 1998. *Modern Management Control Systems: Text and Cases*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Merchant, K. A. and W. A. Van der Stede. 2003. *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. Harlow: FT Prentice Hall.
- Merchant, K. A. and W. A. Van der Stede. 2007. *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. 2nd edition. Harlow: FT Prentice Hall.
- Merchant, K. A. and D. T. Otley. 2007. A review of the literature on control and accountability. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, and M. D. Shields (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research* (Vol.2, pp.785-802). Oxford: Elsevier.
- Miles, R. E. and C. C. Snow. 1978. *Organizational Strategy, Structure, and Process*. New York: McGraw-Hill. 土屋守章・内野崇・中野工 訳 1983.『戦略型経営：戦略選択の実践シナリオ』ダイヤモンド社.
- Miller, D. and P. H. Friesen. 1982. Innovation in conservative and entrepreneurial firms: two models of strategic momentum. *Strategic Management Journal* 3(1): 1-25.
- Mintzberg, H. 1978. Patterns in strategy formation. *Management Science* 24(9): 934-948.
- 門田安弘. 1976a. 「多階層のコントロール・システムとしての管理会計：アンソニーのフレームワークの批判的検討と新展開」大阪府立大学経済研究 21(1): 71-92.
- 門田安弘. 1976b. 「情報システムとしての管理会計の体系（一）」會計 109(6): 99-123.
- 門田安弘. 1976c. 「情報システムとしての管理会計の体系（二）」會計 110(1): 83-96.
- Otley, D. T. 1980. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society* 5(4): 413-428.
- Otley, D. T. 1994. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research* 5(3-4): 289-299.
- Otley, D. T. 1999. Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research* 10(4): 363-382.
- Ouchi, W. G. 1979. A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management Science* 25(9): 833-848.
- Rowe, A. J. 1960. A research approach in management controls. In D. G. Malcolm and A. J. Rowe (Eds.), *Management Control Systems* (pp.273-299). New York: John Wiley.
- Sandelin, M. 2008. Operation of management control practices as a package: a case study on control system variety in a growth firm context. *Management Accounting Research* 19(4): 324-343.
- 澤邊紀生・飛田努. 2009a. 「組織文化に応じたマネジメントコントロールシステムの役割：管理会計と企業業績に関する実証分析」メルコ管理会計研究 2: 53-67.
- 澤邊紀生・飛田努. 2009b. 「中小企業における組織文化とマネジメントコントロールの関係についての実証研究」日本政策金融公庫論集 3: 73-93.
- Simons, R. 1987a. Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society* 12(4): 357-374.
- Simons, R. 1987b. Planning, control, and uncertainty: a process view. In W. J. Burns, Jr. and R. S. Kaplan (Eds.), *Accounting and Management: Field Study Perspectives* (pp.339-362). Boston: Harvard Business School Press.
- Simons, R. 1990. The role of management control systems in creating competitive advantage: new

- perspectives. *Accounting, Organizations and Society* 15(1-2): 127-143.
- Simons, R. 1991. Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic Management Journal* 12(1): 49-62.
- Simons, R. 1994. How new top manager use control systems as lever of strategic renewal. *Strategic Management Journal* 15(3): 169-189.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press. 中村元一・黒田哲彦・浦島史恵 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.
- Thompson, J. D. 1967. *Organizations in Action*. New York: McGraw-Hill. 高宮晋 監訳 1987. 『オーガニゼーション・イン・アクション：管理理論の社会科学的基礎』同文館出版.
- 豊島義一. 1972. 「管理会計とマネジメント・コントロール・システム：R. N. アンソニーのフレームワークを中心として」*会計* 102(6): 41-56.
- 豊島義一. 1994. 「計画・統制システムの発展とマネジメント・コントロール機能の拡大：R. N. アンソニーのフレームワークをめぐって」*同志社商学* 46(2): 48-70.
- Widener, S. K. 2007. An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society* 32(7-8): 757-788.
- 安酸建二・乙政佐吉・福田直樹. 2010. 「非財務指標と業績管理」加登豊・松尾貴巳・梶原武久 編著『管理会計研究のフロンティア』(pp.173-197) 中央経済社.