

## マネジメント・コントロール研究の多様化と展開

—文献レビューを通じた理論的基盤の再構築—

### Diversification and Development of Management Control Research

—Reconstructing Theoretical Foundations through a Literature Review—

手嶋竜二

#### I. はじめに

現代の組織における戦略実行の成功には、組織全体の調和が重要である。組織は個々の従業員の集合体であり、各従業員の意識を統一するには、部門や階層間のコミュニケーションが鍵となる。Lawrence and Lorsch (1967) は、部門間の断絶が組織の結束を妨げ、各部門間を調整するトップ・マネージャーの役割が重要であると指摘している。Kotter (1995) はトップ・マネージャーが変革を主導する重要性を強調している。また、Kahn (1990) は、リーダーシップが従業員の心理的安全性を高め、積極的な仕事への関与を促すと述べており、リーダーシップの質が従業員の動機づけに大きく影響する。したがって、マネージャーの適切な能力が、組織の業績向上と戦略の成功を支える上で重要な要因となる。そして、マネージャーの支援を効果的に行うには、組織の戦略的目標を達成するためにマネージャーをサポートするシステムであるマネジメント・コントロール (management control、以下 MC という) を適切に機能させることが不可欠なのである。

近年、MC に関する研究が活発に行われている。わが国の管理会計研究は、長らく手法の開発に重点が置かれていたが、およそ 2010 年以降において、手法の適用が進んだことで、研究領域が多様化してきた。これまで手嶋・金川による一連の調査<sup>1)</sup>により、管理会計研究では MC が中心的な議論のテーマの 1 つとなっていることが確認されている。しかし、MC という概念自体は総論的であり、いまだに定義や概念が明確に定まっていない<sup>2)</sup>。

伝統的には、Anthony (1965) により、財務指標を中心とした MC 研究が進められてきたが、戦略目標達成への関心から非財務指標の重要性が増している。例えば、Kaplan and Norton (1992) のバランスト・スコアカードは、顧客満足度などの非財務指標と財務目標を因果関係で結び、戦略実行を目指している。Merchant and Van der Stede (2003) は、従業員の動機づけと目標の一致が現代の組織において重要だと指摘している。また、情報技術の進展はマネジメント・コントロール・システム (management control system、以下 MCS

という) に影響を与えており、Granlund (2011) は情報技術との相互作用の重要性を強調する。さらに、グローバル化に伴い、異文化に適応した MCS の設計も求められ、Chow et al. (1991) はアジア企業を対象に文化と MC が製造パフォーマンスに及ぼす影響を検証している。このように、MC は財務指標にとどまらず、非財務指標や行動規範、文化的背景などを含む多様なテーマへ発展し、組織の戦略目標達成に向けた包括的概念として再定義されつつある。

そこで、本研究のリサーチ・クエスションは、現代の組織において、伝統的な MC の概念がどのように変化し、その多様化が企業の戦略達成にどのような影響を与えているのか、また、非財務的指標が MC の理論的基盤にどのような新たな視点を提供するのかである。そこで、本研究の目的は、多様化した MC 研究について文献レビューを通じて MC の概念を再検討し、理論的基盤を強化することである。これにより、将来の理論形成に資することを目指している。MC に関する理論形成の目的は、従来の財務指標や業績評価システムを超え、非財務指標、組織文化、および従業員の動機づけなどを含む新たなフレームワークを構築することにある。これにより、MC が単なる業績評価システムではなく、戦略目標達成を支える柔軟で包括的なコントロール・システムとして再定義されることを目指している。

本研究は以下の構成となっている。III では、Anthony (1965) による伝統的 MC の理論を概観する。IV では、実態調査より明らかになった MC 関連の教科書の内容理解について考察する。V では、MC の概念およびフレームワークの多様性と展開について取り上げる。そして、残りのセクションで、本研究の限界と課題、および結論を述べる。

#### II. 伝統的マネジメント・コントロール

MC 研究の端緒は、1965 年に Robert N. Anthony が記した *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis* に求められる<sup>3)</sup>。本節では、考察の起点となる土台を形成することを目的として、同書を概観する。

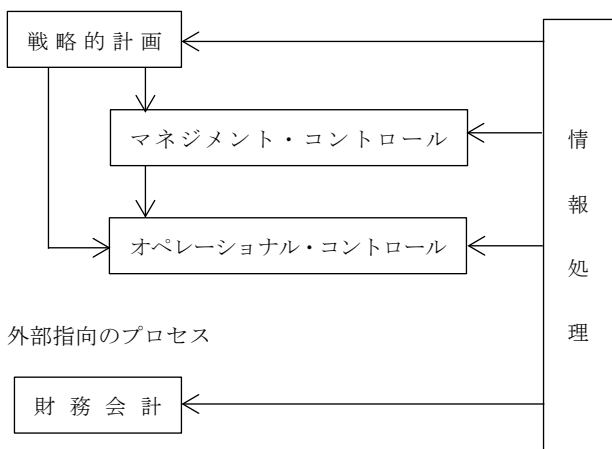
Anthony (1965) は、計画とコントロールに関する問題を分析するためのフレームワークの構築を主要な目的としている。具体的な MCS の詳細には触れず、むしろ MC の概念理解に重点が置かれている。組織における計画とコントロールのプロセスを、戦略的計画 (strategic planning)、MC、およびオペレーショナル・コントロール (operational control) の三つに区分するフレームワークを提案しており、MC を理解するための重要な基盤となっている。

Anthony (1965) が提示した組織における計画とコントロールのプロセスは、第 1 図に示されている。情報処理プロセスは独立したプロセスとして位置づけられている。財務会計プロセスは、情報処理プロセスから情報を集計し、要約することで企業外部へ情報を公表する。このように、Anthony (1965) は三区分のフレームワークを用いることで、MC の概念を明確にし、その理論的展開を図っている。

まず、戦略的計画は、「組織の目的、これらの目的の変更、これらの目的達成のために用いられる諸資源、およびこれらの資源の取得・使用・処分に関して準拠すべき方針を決定するプロセス」(Anthony, 1965: 16; 邦訳 21) と定義される。この場合、目的は組織が達成しようとする成果を意味し、方針はその目的を達成するための行動指針を示すものである。

次に、MC について、日常的な計画とコントロール活動は密接に関連しているため、これらを別々の活動として区別するのは不自然であるとされ、計画とコントロールを統合した概念として MC が提唱された。MC とは、「マネージャーが、組織の目的達成のために資源を効果的かつ能率的に取得し、使用することを確保するプロセスである」(Anthony, 1965: 17; 邦訳 22) と定義される。このプロセスは、他者と協力して業務を遂行するマネージャーが存在し、戦略的計画で設定された目的や方針の達成を目指すものであり、行動の評価基準は有効性と効率性にある。

内部指向のプロセス



第 1 図 組織における計画とコントロールのプロセス

(出典) Anthony, 1965: 22; 邦訳 27.

MC の目的は、戦略的計画で設定された目標との整合性を確保することである。具体的には、現場のマネージャーが、自身の利益を追求する行動が組織全体の利益にもつながるようなシステムを構築することが求められる。このプロセスでは、目標、設備、組織、および財務的要因は、あらかじめ定められた枠内で受け入れ、その範囲内で企業の活動が管理され、戦略の策定は所与とされる。

Anthony (1965) の MC にはいくつかの特徴がある。まず、プロセスにはリズムカルな傾向があるとされる。例えば、予算統制は、年度の決まった時期に次年度の予算編成、調整、そして統制が行われる。次に、MC の情報は主に財務情報であり、計画と結果は貨幣単位で表現される。Anthony (1965) は、金額が唯一の共通分母として機能し、それにより多様な要素を統合し比較できると述べている。しかし、金額が唯一の測定基準ではなく、また最も重要な基準とも限らないことも指摘している<sup>4)</sup>。そして、MC のプロセスは企業全体を包括するトータル・システムである必要がある。これは、企業の各部分が相互にバランスを保つために、マネージャーが必要な情報を得ることが求められるからである。このシステムは、整合性と統一性が必要であり、概念的には単一のシステムとして、または複数のサブ・システムを統合するシステムとして機能することが望まれている。さらに、MC のプロセスは、インプットとアウトプットの関係が不明確な場合に適用され、システムが人間に与える影響がその根本的特質であることも強調されている。このシステムの中心的な機能は動機づけの管理にあり、基礎に横たわる理論について戦略的計画が経済学にもとづくのに対し、MC は社会心理学にもとづいていると Anthony (1965) が言及していることも重要な点である。

最後に、オペレーショナル・コントロールは、「特定の課業が効果的かつ能率的に遂行されることを確保するプロセス」(Anthony, 1965: 18; 邦訳 23) と定義されている。MC とオペレーショナル・コントロールは相互に重複し合う部分もあるため、明確な区別が難しいが、オペレーショナル・コントロールは特定の課業に焦点を当て、MC は業務全体の流れを管理する点で異なる。また、オペレーショナル・コントロールは本質的に客観的であり、MC は主観的な判断に依存している。オペレーショナル・コントロールの資料は非貨幣的なものが多く、最高の状態を目指すのに対し、MC は組織全体の最適な状態を目指すことに相違点がある。

これまで見てきたように、Anthony (1965) のフレームワークは、組織の計画とコントロールを戦略的計画、MC、およびオペレーショナル・コントロールの三つに区分し、それぞれの役割と機能を明確にした点で、MC 研究の基礎を築いたのである。特に、MC は、組織全体の効率性と有効性を確保するための中心的なプロセスとして位置づけられ、その理解は現代の企業経営における MCS の設計に不可欠となったのであった。

### Ⅲ. MC に関する教科書とその内容

IIで整理した伝統的なマネジメント・コントロールの概念は、長い間、財務指標や計画とコントロールの枠組みに依拠してきた。IIIでは、技術革新やグローバル化の進展により、非財務的要素や従業員の動機づけ、さらには文化的要因がMCにどのような影響を与え、伝統的な概念がどのように変化してきたか、つまり教科書としてどのような内容になっているのかを代表的な教科書を取り上げて検討する。

### 1. Strauß and Zecher (2013) による調査

学生が学ぶ教科書は、将来、企業や学問分野で活用する基礎知識を示すため、重要な要素として調査された。調査は、会計学の研究者を対象に電子メールで行われた<sup>5)</sup>。また、調査結果の信頼性を高めるため、MC関連科目のシラバスをオンラインで検索し、使用される教科書を確認した。

同調査は2008年9月と10月に実施された。電子メール調査では、参加者に対してMCに関して最も適切だと思われる教科書を3冊挙げ、その順位と選択理由を示すように質問された。759名に送付し、71校74名（アメリカ56.8%、カナダ13.5%、イギリス12.2%、ヨーロッパ10.8%、オーストラリア1.4%）から回答を得られた。回答率は、約9.75%であった（Strauß and Zecher, 2013 : 239）。

電子メール調査の結果を示せば、第1表のとおりである。回答者に教科書の順位をつけてもらい、1位の教科書には3点、2位には2点、3位には1点を割り当てられている。その

結果、上位3位のMCに関する教科書としては、Merchant and Van der Stede (2003)の総得点が最も高く、次にAnthony and Govindarajan (2007)、そしてSimons (2000)の順となった。これらの3つの教科書は、合計得点が他の教科書と大きく差があり、MCに関する主要な基礎知識を提供するものとして評価されることが明らかとなった。

回答者が教科書を選択した理由として、内容の充実、学生の理解しやすさ、そしてケースの質の高さが挙げられた。多くの回答者が、上位3位までの教科書について、MCが幅広く、全体的に、そして深く取り上げられていること、すなわち網羅的に記述されていることを強調していた（Strauß and Zecher, 2013 : 240）。

シラバス調査については、インターネット検索エンジンGoogleを使用し、「management control systems and syllabus」をキーワードとして検索された。検索対象は英語圏で合計27のシラバスが特定された。これらのシラバスの約52%がアメリカ、30%がイギリス、約11%がカナダ、7%超がオーストラリアのものであった。サンプル数が少ないため、結果の一般化には限界があるが、シラバスで推奨されているMC関連の教科書は、電子メール調査で言及された教科書とほぼ同様の結果となった。Anthony and Govindarajan (2007)が最も推薦された教科書となり、次にMerchant and Van der Stede (2003)となった。この2つの教科書により全体の約4分の3(74%)を占めた。Simons (2000)は、同率3位となった（Strauß and Zecher, 2013 : 243）。

第1表 電子メール調査の結果

| 著者名  | タイトル  | 版                | 年    | 順位付け数 |    |    | 合計 |    |
|--|---|------------------|------|-------|----|----|----|----|
|  |   |                  |      | 1位    | 2位 | 3位 | 得点 | 順位 |
| Merchant and Van der Stede                 | Management Control Systems  | 2 <sup>nd</sup>  | 2003 | 18    | 14 | 2  | 84 | 1  |
| Anthony and Govindarajan                   | Management Control Systems  | 12 <sup>th</sup> | 2007 | 18    | 9  | 7  | 79 | 2  |
| Simons                                     | Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy | 1 <sup>st</sup>  | 2000 | 12    | 11 | 7  | 65 | 3  |
| Horngren, Foster, Datar, Rajan, and Ittner | Cost Accounting   | 13 <sup>th</sup> | 2008 | 2     | 1  | 2  | 16 | 4  |
| Zimmerman                                  | Accounting for Decision Making and Control                            | 6 <sup>th</sup>  | 2008 | 1     | 2  | 1  | 11 | 5  |
| Emmanuel, Merchant, and Otley              | Accounting for Management Control                                     | 2 <sup>nd</sup>  | 1990 | 1     | 3  | 1  | 10 | 6  |
| Atkinson, Kaplan, Matsumura, and Young     | Management Accounting   | 5 <sup>th</sup>  | 2007 | 1     | 3  | 0  | 9  | 7  |
| Demski                                     | Managerial Uses of Accounting Information                             | 2 <sup>nd</sup>  | 2008 | 2     | 0  | 0  | 6  | 8  |
| Macintosh                                  | Management Accounting and Control Systems                             | 1 <sup>st</sup>  | 1995 | 1     | 1  | 0  | 5  | 9  |
| Hilton                                     | Managerial Accounting   | 6 <sup>th</sup>  | 2008 | 1     | 0  | 1  | 4  | 10 |
| Merchant                                   | Modern Management Control Systems                                     | 1 <sup>st</sup>  | 1997 | 1     | 0  | 1  | 4  | 10 |

(出典) Strauß and Zecher, 2013, p.241 を10位まで抜粋。

以上のように、電子メール調査およびシラバス検索の結果を総合的に分析したところ、Merchant and Van der Stede (2003)、Anthony and Govindarajan (2007)、そして Simons (2000) の3つがMCに関する最も主要な教科書として確認されたのであった。次にこれらの教科書について概観する。

## 2. 三大教科書によるMC

### a. Merchant and Van der Stede (2003) による教科書<sup>6)</sup>

同書は、MCSを広範に捉え、マネージャーが組織の戦略や計画を確実に遂行し、または状況に応じて修正するために行うすべての活動をMCSに含めている。そして、結果、行動、人事、および文化をコントロールの対象としてMCを論じている。なかでも、同書は後述する結果コントロールに焦点を当てており、これは組織が期待する成果を達成するために、従業員を動機づける仕組みである。具体的には、業績の測定、評価、およびインセンティブの付与を通じて、従業員の行動を望ましい方向に導き、組織の目標達成に貢献させることを目的としている。

このように Merchant and Van der Stede (2003) では、MCSは従業員の行動を管理するためのものであり、組織の成果を実現するのは従業員であるという考えにもとづいている。もし従業員が常に組織の利益のために自主的に行動できるのであれば、MCは不要となるだろう。しかし、現実には、従業員の行動や意思決定を組織の目的や戦略に一致させるために、マネージャーが使用するすべての仕組みやシステムがMCSに組み込まれているのである。

MCが必要となる理由は、従業員が組織の目標に沿った行動を取らない可能性があるからである。その原因は、方向性の欠如、動機づけの問題、および個人の限界という3つに分類される。つまり、従業員が何をすべきか理解していない場合や、自己利益を優先して行動する場合、さらに必要なスキルや知識が不足している場合に、MCが機能しない可能性が高いのである。

まず、方向性の欠如は、従業員の個人的目標が組織目標と一致していない状況を指し、これは組織の目標達成を阻害する要因となり得る。従業員が自身の役割や期待される行動を正確に理解していない場合、自己中心的な行動を取る可能性があり、その結果、組織全体の目標から逸脱することになる。

次に、動機づけの問題は、従業員が組織の目標に向けて自発的に行動する意欲が不足している場合に発生する。多くの従業員は、何をすべきかを理解しているものの、組織全体の利益よりも自己の利益を優先させる傾向があるため、MCSはその行動を適切に管理する必要がある。

そして、個人の限界は、従業員が組織の目標を理解し、その達成に向けて意欲をもって行動しようとしても、個々の能力や外部の制約により、期待される成果を上げることができない状況をいう。

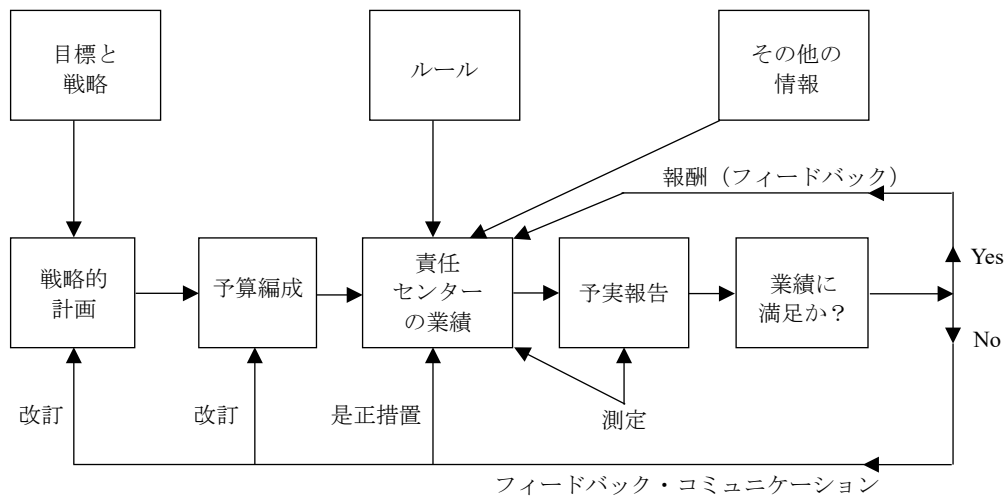
これら3つの経営課題に対処するため、MCSは人間の行動を効果的に管理し、設定された目標からの逸脱を最小限に抑

えることを目的としている。この目的に沿って、Merchant and Van der Stede (2003) は、コントロール対象にもとづき、結果コントロール (result control)、行動コントロール (action control)、人事コントロール (personnel control)、および文化コントロール (cultural control) の4つのシステムに分類した。

まず、結果コントロールは、組織における成果を向上させるための有効なコントロール・システムであり、主に成果にもとづく報酬を通じて従業員の行動を管理する手法である。この手法には、成果に応じて従業員に報酬を与えたり、不十分な成果に対しては罰を与えたりすることが含まれている。結果コントロールの目的は、組織が望む結果を達成させるために、従業員が行動を選択し、実行するように動機づけることである。報酬の提供は、外的報酬 (給与、昇進など) と内的報酬 (達成感、自己満足など) の両方に分かれる。組織は、従業員が最も価値を感じる報酬を提供することで、最大の動機づけ効果を得ることが可能である。しかし、報酬の種類や個々の従業員の価値観によって、その効果は異なるため、適切な報酬体系の設計は難しい課題となる。

次に、行動コントロールは、組織の利益になるように従業員の行動を直接的に関与するコントロール・システムであり行動制約、事前レビュー、行動責任、予備という4つの基本的な形態が存在する。行動制約は、従業員が不適切な行動を取らないようにする制度的な手段である。事前レビューは、従業員の行動計画を精査し、必要に応じて修正や承認を行うことである。行動責任は、従業員が取るべき行動を明確にし、それに従うことを求めるものである。予備は、必要以上のリソースをタスクに割り当てる、もしくは代わりを用意しておくことで、タスクが確実に達成されるようにする手段である。そして、人事コントロールは、従業員の自発的な自己管理を促す手法である。これは、選抜と配置、訓練、および職務設計と必要なリソースの提供という3つの主要な方法によって実現される。適切な人材を選び、適切な配置を行うことは、従業員が良好なパフォーマンスを発揮できる可能性を高める。訓練では、期待される成果や行動、または最適なタスクの遂行方法に関する有益な情報が提供され、従業員の意欲を高める。また、職務設計と必要なリソースの提供により、動機づけられた有能な従業員が高い確率で成功できる環境が整えられる。

さらに、文化コントロールは、従業員が互いに監視し合うことを奨励する集団的圧力を利用するシステムである。これは、共通の価値観や行動規範を共有する組織文化を形成することで実現される。文化コントロールを効果的に実施するためには、行動規範、グループ・ベースの報酬、社内異動、物理的および社会的配置、マネージャーの態度などが重要な役割を果たす。行動規範は、企業文化を形成し、期待される行動を明示するものである。グループ・ベースの報酬は、チーム全体の達成にもとづく報酬を提供することで、従業員が互いに監視し合う文化を促進する。社内異動は、組織全体での目標や価値観の統一を図る手段であり、物理的および社会的配置は、



第2図 フォーマル・コントロール・プロセス

(出典) Anthony and Govindarajan, 2007 : 105.

オフィスのレイアウトや服装規定などを通じて文化を形成するものである。マネージャーの態度は組織全体の文化に深い影響を及ぼすため、リーダーシップにおける一貫性が不可欠である。

また、MCSの厳格度 (tightness) を通じて、組織目標の達成確率が高まるように調整される。厳格なMCSは、従業員の自由度を制限し、組織の期待に沿った行動を確実にする。これにより、組織の目標が達成される可能性が高まる。厳格度は、マネージャーがMCSをどの程度厳密に運用するかを決定する上で、重要な要素となる。厳格なコントロールは、従業員の行動を強く規定し、組織の目標達成を支援する一方で、過度に厳格なコントロールは、創造性の抑制や過剰なストレスを招く可能性がある。したがって、MCSの設計においては、厳格度と柔軟性のバランスを慎重に考慮することが求められる。

これまで見てきたように、Merchant and Van der Stede (2003)のMCは、組織の戦略的目標を効果的に達成するための強力なマネジメント・ツールとして位置づけられる。また、彼らのMCの理解には、インフォーマルなコントロールを明確に含んでいるが、しかし焦点は、結果コントロールに当てられ、報酬を通じて従業員の行動を管理する構造や設計要素について説明されたのであった。

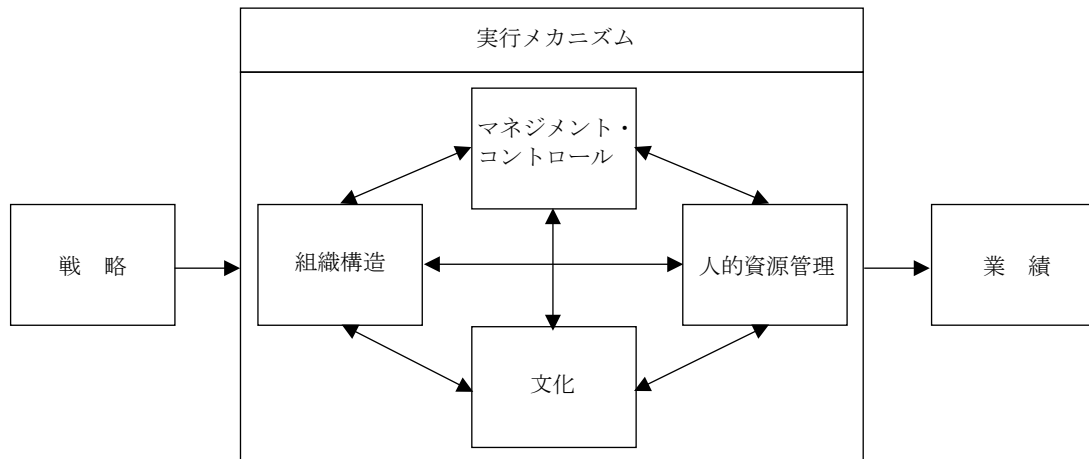
b. Anthony and Govindarajan (2007) による教科書

同書は、代表的な著作であるAnthony (1965)を基礎としており、引き続き経営管理プロセスを戦略策定 (strategic formulation)、MC、およびタスク・コントロール (task control) という3つに区分したフレームワークが提案された。Anthony and Govindarajan (2007)においては、Anthony (1965)でいう戦略的計画から戦略策定へ、そしてオペレーショナル・コントロールからタスク・コントロールへの名称

の変更が行われた。戦略策定とは、「組織の目標と、その目標を達成するための戦略を決定するプロセス」(Anthony and Govindarajan, 2007 : 9)のことであり、タスク・コントロールとは、「指定されたタスクが効果的かつ効率的に遂行されるようにするプロセス」(Anthony and Govindarajan, 2007 : 11)である。MCはそのままの名称であるが、「マネージャーが組織の他のメンバーに影響を与え、組織の戦略を遂行させるプロセス」(Anthony and Govindarajan, 2007 : 6)として再定義された。MCは戦略の遂行を目的とするため、戦略からの逸脱を管理する必要がある。MCSは、「経営者が組織の活動をコントロールするために使用するシステム」(Anthony and Govindarajan, 2007 : 8)として定義され、このプロセスはフォーマルなコントロール・プロセスとして第2図に示されている。

第2図は、組織の目標達成に向けた段階的な手順を体系的に示している。まず、目標と戦略にもとづいて戦略的計画が策定され、それから予算が編成される。次に、各責任センターの業績が評価されるが、それは予算と実績とが比較されることで行われる。そして、必要に応じて是正措置が講じられる。この一連のプロセスは、組織のルールやその他の関連情報を考慮しながら運用され、最終的には戦略的計画の効果的な達成が支援される。

第2図に示されるすべてのMCSは、サイバネティック・アプローチにもとづくフィードバック・コントロールおよびフィードフォワード・コントロールとして機能する。しかし、Anthony and Govindarajan (2007)は、コントロール機能のフォーマルな側面に重点を置きながらも、そのシステムが想定しない状況におけるマネージャーの行動については記述が困難であることを指摘している。つまり、フォーマル・コントロール・システムは、予期しない事態やインフォーマルな状況におけるマネージャーの行動を的確に規定することが難



第3図 戦略実行のためのフレームワーク

(出典) Anthony and Govindarajan, 2007 : 8.

しいのである。

この理解にもとづくと、第3図に示されるように、MCSの一部としてのインフォーマル・コントロール・システム（例えば、Merchant and Van der Stede (2003) でいうところの文化コントロール）は除外され、MCSは戦略実行のための1つのツールとして位置づけられる。

第3図は、戦略実行のためのフレームワークとして、組織構造、MC、人的資源管理、文化が相互に関連し合い、最終的には業績に影響を与えるプロセスを示している。このフレームワークは、戦略の実行が単一の要素に依存せず、複数の要素が相互に作用しながら組織の業績を向上させるプロセスであることを強調している。

ここまで見てきたように Anthony and Govindarajan (2007) のMCSは、戦略の遂行を効果的に支援する役割を担うものである。フォーマルなコントロールを通じて、組織は計画に沿った実行を確実にし、目標達成を管理することができる。戦略からの逸脱を抑制し、必要な是正措置を講じることで、組織は一貫性を保ちながら戦略を遂行し、持続的な業績向上を図ることが可能となるのである。また、Anthony and Govindarajan (2007) のMCSはフォーマルな側面が強調されている一方で、現代における不確実性の高いビジネス環境においては、後述する Simons (1995, 2000) のインタラクティブ・コントロールについてもMCSの不可欠な要素であることを認めている。

### c. Simons (2000) による教科書

同書は、Simonsの1995年に発行された *Levers of control: how managers use innovative control systems for implementing strategy* を基礎にして、企業の戦略実行を支え、経営者が直面するさまざまな経営課題に対応するために、企業経営における業績評価システムとコントロール・システムの重要性について論じている。業績評価システムは、事業目標の達成度を測定・監視し、企業が環境の変化に適応する

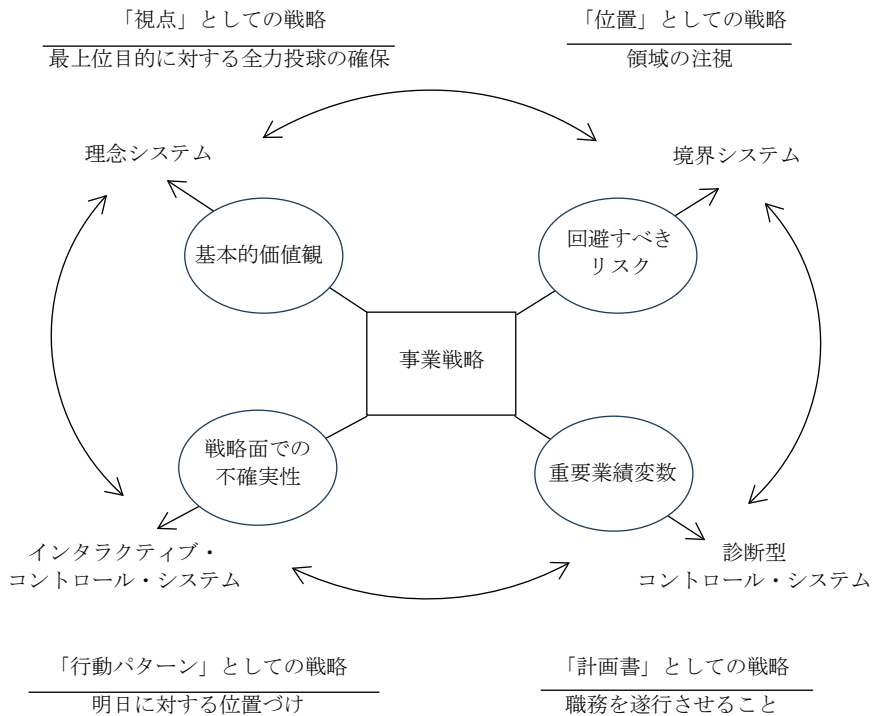
ための基盤を提供する。コントロール・システムは企業内の行動パターンを維持・変更し、リスク管理やイノベーションの促進といった役割を果たす。

これらのシステムを適切に設計し運用することで、経営者は短期的な利益目標と長期的な成長目標をバランスさせ、競争力を維持することが可能となると考えられている。また、同書においては、経営者資本利益率<sup>7)</sup>を高めるという視点から、業績評価システムとコントロール・システムの有用性も言及している。

業績評価システムとコントロール・システムには、次の4つの特徴が挙げられる。第1に、その目的はすべて情報の伝達である。第2に、これらのシステムは制度化された手順や手続きであり、通常、定められた形式に従って定期的に運用されている。第3に、これらのシステムは、マネージャーの利用を念頭に設計されている。そして第4に、企業はこれらを用いて組織行動のパターンを維持または変化させようとする。

業績評価システムとコントロール・システムを導入する主な理由の1つは、Simons (2000) によると、経営者が配下のマネージャーや従業員の行動に影響を与えるためである。そのため、組織におかれた人間がどのような行動をするのかという仮説が設定され、人間行動にアプローチするのである。業績評価システムは戦略的目標と実際の結果の比較を可能にし、戦略の遂行状況を把握することを助ける。また、コントロール・システムには、戦略をうまく伝達するものであり、2つの異なるタイプがある。それは、診断型コントロール・システム (diagnostic control system) とインタラクティブ・コントロール・システム (interactive control system) である。企業は両タイプのシステムを必要とするが、その使用目的は異なる。

診断型コントロール・システムとは、「業績結果が、事前に設定した業績水準からどれだけ乖離しているかをモニターするための情報システム」(Simons, 2000 : 209 ; 邦訳 261) である。診断型コントロール・システムが使用されるのは、戦略



第4図 コントロール・レバーの相互関係

(出典) Simons (1995), p. (中村他、1998年、p.289) を一部変更。

が効果的に実行されるためと、経営者の限られた注意・関心を浪費させないためである。そして、インタラクティブ・コントロール・システムとは、「マネジャー自身が部下の決断に関与するための情報システム」(Simons, 2000: 216; 邦訳 271)である。組織の関心を戦略の不確実性に向け、市場変化に合わせて戦略を調整または変更することを可能にするツールである。インタラクティブ・コントロール・システムは、実務を担うマネジャーを巻き込んだ直接的な対話形式で運用されるシステムである。

これら2つのコントロールは、自動車のアクセルに例えられるが、アクセルがあればブレーキも必要となる。そのブレーキの役目となるシステムは、理念システム (beliefs systems) と境界システム (boundaries systems) と呼ばれる。

理念システムとは、「組織としての基本的価値観、目的、方向性を経営者が公式に伝え、強化するための『組織としての明確な定義』」(Simons, 2000: 276; 邦訳 351) のことである。したがって、理念システムにより経営者は基本的価値観 (core values) を正確に表現し、フォーマルに伝達するプロセスを制度化しなければならない。基本的価値観は、組織の基本的な原理・目的・方向性を明確化する概念であり、創業者の個人的な価値観にもとづいているものが多い。小さな企業であれば、基本的価値観はインフォーマルにでも伝えられるが、組織が大きくなるほど、フォーマルな手順が必要となる。

境界システム<sup>8)</sup>は、特定の行動を明確に禁じるものであり、ポジショニングとしての戦略をコントロールし、独創的な機会追求の行動によって企業の資源が浪費されないようにするものである。このシステムは、ルールを外れて禁止された行

動をとる従業員に罰を与え、代償を明確にする。最も基本的な境界システムは、企業行動の境界 (business conduct boundaries) と称され、「すべての従業員に対して企業行動の基準を定義し、伝達するもの」(Simons, 2000: 278-279; 邦訳 355) である。これは通常、企業行動規則とされるものである。

ROMの観点からも、経営資源は有限であるので、避けるべき事業機会は何かを経営者が明確にし、従業員が追求すべき事業機会の領域がどこに位置するのかが示すことが必要である。これは戦略の境界 (strategic boundaries) と呼ばれ、「その企業にとって望ましい市場ポジションを規定することと同義」(Simons, 2000: 289; 邦訳 370) となる。戦略策定の難しい部分は、何をしたいかを特定する部分ではなく、何をしたくないかを決定し説明していく部分である。このように戦略の境界の目的は、従業員が事業機会を探求し、希少な資源を投入する領域を制限することにある。どのような企業と競争せず、どのような事業機会の追求を従業員が避けるべきかを列挙することに注力しなければならない。境界システムをつくることは選択を伴うが、この選択こそが戦略の本質である。

ここまで見てきたように、経営者は診断型コントロール・システムを通じて従業員の業績を評価し、事前に設定された目標に対する進捗状況を監視する。このシステムにより、従業員の行動が戦略的目標と整合するよう管理される。一方で、インタラクティブ・コントロールシステムでは、経営者が直接マネジャーや従業員と対話し、戦略の調整や新しいアイデアの導入を促進する。これにより、経営者は組織内の人々

第2表 三大教科書の比較

|                | Merchant and Van der Stede (2003)   | Anthony and Govindarajan (2007)   | Simons (2000)   |
|----------------|---|---|---|
| コントロール・システムの理解 | MCS は、組織の戦略遂行を確実にするための活動全般を含むものである。特に結果コントロールに焦点を当て、報酬による従業員の動機づけを強調している。 | MC は、戦略の遂行を目的としたマネージャーの影響力行使プロセスである。サイバネティック・アプローチによるフィードバックとフィードフォワード・コントロールを重視している。 | 業績評価システムとコントロール・システムを通じて、戦略実行とリスク管理を強調している。診断型およびインタラクティブ・コントロール・システムの重要性を強調している。 |
| コントロールの対象      | 結果コントロール、行動コントロール、人事・文化コントロールを対象とし、従業員の行動管理に重点を置いている。                     | 組織全体の業績評価とその結果にもとづく是正措置を重視している。インフォーマル・コントロールは除外している。                                 | 診断型コントロールとインタラクティブ・コントロールを用いて、経営者の関心を集中させ、戦略の調整を可能にしている。                          |
| 戦略との関連性        | MC は組織戦略と直接的に連携し、従業員行動を戦略に合致させることを目的としている。                                | 戦略の遂行に関する明確なプロセスを提供し、戦略的目標の達成を支援している。   | 業績評価システムを通じて戦略の実行をサポートし、インタラクティブ・コントロールにより戦略の不確実性への対応をしている。                       |
| インフォーマル・コントロール | インフォーマル・コントロールの重要性を強調している。  | インフォーマル・コントロールは除外され、フォーマル・システムに重点を置いている。  | インフォーマルな情報をフォーマルなシステムに制度化する必要がある。   |

(出典) 筆者作成。

が戦略の不確実性に対応できるよう、柔軟な行動を取らせる影響を与えるのである。

したがって、事業戦略を成功裏に実行するためには、診断型コントロール・システム、インタラクティブ・コントロール・システム、理念システム、および境界システムという4つのシステムを統合することによって実現される。Simons (2000) は、第4図に示されるように、これらのシステムを4つのレバーとして、コントロール・レバー (levers of control) と称する一貫したフレームワークにまとめた。戦略を実行する上で、これらのレバーは、それぞれが単独で用いられるのではなく、一緒に使用され、互いに補足しあうのである。ただし、これらのレバーを導入したからといっても高い業績を上げるというものではない。これらレバーが効果的に利用されるためには従業員のパフォーマンスが成功のカギであるので、人間の特性に関する仮説をよりよく反映して設定する必要がある。

## 2. 三大教科書の検討

### a. Anthony (1965) と三大教科書

伝統的 MC である Anthony (1965) と三大教科書である Merchant and Van der Stede (2003)、Anthony and Govindarajan (2007)、および Simons (2000) を比較すると、いくつかの類似点と相違点が見出される。

まず、類似点としては、いずれの理論も戦略遂行を目的とするコントロールを重視している点が挙げられる。Anthony (1965) では、マネージャーが資源を効果的に使用し、戦略的計画にもとづいて組織の活動を管理することを強調していた。同様に、Merchant and Van der Stede (2003) では、従業員の動機づけを通じて戦略を実行する仕組みを重視しており、Anthony and Govindarajan (2007) も戦略的目標の達成をコントロールによって支援することを目的としている。Simons (2000) も、診断型およびインタラクティブ・コントロールを用いて、戦略の実行を支援することを強調している。

次に、すべての理論がコントロールの中心的役割として、

組織の業績向上と戦略実行のために、従業員の行動を管理する点で一致している。Anthony (1965) においては、マネージャーが予算統制を通じて組織や従業員の成果を監視することが重要であるとされ、Merchant and Van der Stede (2003) でも、従業員の行動を通じて結果、行動、人事、および文化によるコントロールが強調されている。また、Anthony and Govindarajan (2007) は、従業員の業績評価にもとづいたコントロールを中心に据え、Simons (2000) においても、業績評価システムとコントロール・システムの設計を目的としている。

他方、相違点としては、インフォーマル・コントロールの扱いが挙げられる。Anthony (1965) は主にフォーマルな財務的コントロールに依拠しており、インフォーマルな側面への言及は限定的である。同様に、Simons (2000) もインフォーマルな側面においても制度化したインタラクティブ・コントロールを通じて、マネージャーと従業員の直接的な会話形式の情報交換の重要性が述べられている。これに対して Merchant and Van der Stede (2003) は、インフォーマル・コントロールの重要性を強調し、文化コントロールが従業員間の相互監視を促す役割を果たすとしている。

以上のように、Anthony (1965) は、計画と結果にもとづいたフォーマルなコントロールを強調し、財務的情報に依拠する点が特徴的であるが、三大教科書ではインフォーマルなコントロールや柔軟性のあるコントロールが強調されている。

### b. 三大教科書間での比較

第2表に示されたように、各教科書が MC をどのように捉えているか、相違点と共通点を検討する。

まず、MC の理解については、Merchant and Van der Stede (2003) は、MC を組織の戦略を遂行するための広範な活動として捉え、特に結果コントロールに重点を置いている。一方、Anthony and Govindarajan (2007) は、MC を戦略の遂行を目的としたプロセスとし、サイバネティック・アプローチを基盤としている。そして、Simons (2000) では、戦略



実行における業績評価システムとコントロール・システムの役割に重点を置いているのであった。

次に、コントロールの対象について、Merchant and Van der Stede (2003) は、結果、行動、人事、および文化のコントロールを通じた従業員の行動管理に焦点を当て、他の論者よりも広範に捉えている。Anthony and Govindarajan (2007) は、組織全体の業績評価に重点を置き、インフォーマルなコントロールは考慮されていない。Simons (2000) は、診断型コントロールとインタラクティブ・コントロールの双方を重視し、戦略の創発を可能にし、イノベーションのためのツールとして捉えている<sup>9)</sup>。

そして、戦略との関連性については、いずれも MC と戦略との関連性を強調しており、Merchant and Van der Stede (2003) は従業員の行動を戦略に合わせることに焦点を当てている。Anthony and Govindarajan (2007) は、戦略的目標を達成するための明確なプロセスを提示しており、Simons (2000) は戦略実行をサポートし、ビジネス環境の不確実性への対応を重視している。

インフォーマル・コントロールについては、Merchant and Van der Stede (2003) は、インフォーマルな側面の重要性を認めつつも、結果コントロールに焦点を当てている。Anthony and Govindarajan (2007) は、インフォーマル・コントロールを排除し、フォーマル・コントロールに注力している。Simons (2000) は、診断型とインタラクティブ型のコントロール・システムを組み合わせ、インフォーマルな状況にも制度化したシステムにより対応する柔軟なアプローチを取っている。

以上の比較から、各教科書は異なる視点から MC にアプローチしており、その違いが理論的な理解に影響を与えていることが明らかになった。

### c. 三大教科書における課題

上述の検討を行ってきたことで、それぞれの教科書における課題も見えてきた。Merchant and Van der Stede (2003) は、結果コントロールに大きく焦点を当てているが、これが過度に強調されると、短期的な成果のみが重視され、長期的な組織の持続可能性や従業員の創造性が損なわれるリスクが考えられる。また、結果コントロールにもとづく報酬システムは、従業員間の競争を過度に煽る可能性があり、協力やチームワークが疎かになる懸念がある。そして、結果コントロールや行動コントロールの厳格な適用は、組織における柔軟性を損なう恐れがある。特に、変化が速いビジネス環境において、固定的なコントロール・システムは、イノベーションや迅速な意思決定を妨げる可能性がある。結果コントロールとその他のコントロールとのバランスが必要となる。

Anthony and Govindarajan (2007) は、フォーマル・コントロール・プロセスを重視している。しかし、フォーマル・コントロール・プロセスに依存しすぎると、インフォーマル

なコミュニケーションや柔軟な対応が不足し、現場での適応力が低下するリスクが考えられる。また、フォーマル・コントロールが強調されることで、従業員が規定のプロセスに従うことに固執し、自己判断や創造的な問題解決が抑制される可能性がある。そして、重要性を認識しつつもインフォーマル・コントロールを十分に取り入れていない点は、組織文化や従業員の動機づけに関して不十分な対応につながる可能性がある。これにより、組織内での一体感やモラルが低下するリスクが考えられる。

Simons (2000) は、4つのレバーを組み合わせたフレームワークを提案している。これらのレバーのバランスを取らなければならないために、システムの運用が煩雑になり、実践においては機能不全に陥る可能性が考えられる。理論的には有用なフレームワークであるが、実務でどの程度効果的に適用できるかについてはさらなる実証研究が必要である。特に、中小企業や経営資源の限られた組織においては、このような複雑なコントロール・システムの導入が現実的に機能するかを検証する必要がある。

このように、各教科書には、それぞれのアプローチにもとづくメリットがある一方で、いくつか課題が存在することも明らかになった。これらの点を克服するためには、各組織の特性やビジネス環境に応じた柔軟なコントロール・システムの設計と運用が求められる。また、フォーマル・システムとインフォーマルな要素とのバランスを適切に保つことも重要であり、理論と実務のギャップを埋めるための現実的なアプローチが必要である。

### d. 小括

これら三大教科書から帰納的に導かれる結論は、限定的ではあるが、組織の戦略的目標を達成するために、マネージャーが従業員の行動を調整し、望ましい結果を得るための一連のプロセスであるという点に MC の本質があると考えられる。まず、各教科書は、MC が戦略の実行と密接に関連していることを強調していた。すなわち、MC は、戦略的目標を達成するための不可欠な手段であると考えられていたのであった。次に、3つの教科書すべてにおいて、MC は従業員の行動を管理し、組織が期待する成果を得るための仕組みであると捉えていた。これには、行動のモニタリング、成果の評価、報酬システムが含まれ、業績評価がこのプロセスの中心的な要素となっていた。業績評価システムにより、従業員の意欲が高められ、成果を上げることになる。業績評価は、従業員の成果を確認するだけでなく、フィードバックを通じて成果を改善する機会を提供するものである。特に、フィードバック・コントロールと計画策定(フィードフォワード・コントロール)のプロセスが、戦略の遂行(または創発)を支援する重要な要素として認識されていた。

それぞれの教科書は、フォーマルな MCS の重要性を強調する一方で、他方ではインフォーマルなコントロール(文化

的要因や集団的圧力など)の役割も認識していた。また、厳格なコントロールは組織の目標達成に重要であるが、過度に厳格であると創造性を抑制するリスクがあることも忘れてはならない。コントロールの厳格さと柔軟性のバランスが重要となるであろう。

最後に、いずれの教科書も、マネージャーがMCSの運用において中心的な役割を果たすことを強調していた<sup>10)</sup>。なぜなら、マネージャーは、戦略の遂行、従業員の動機づけ、そして組織の全体的な業績の向上において、重要な決定を下し、システムを調整する役割を担っているからである。

ここまでを総合して考えると、MCは単なるシステムや手続きに留まらず、組織の戦略を実現するための包括的かつ柔軟なフレームワークであり、業績評価を含むプロセス全体を適切に運用することで、組織全体の成功に貢献するものと考えられる。

しかしながら、ここまで確認してきたように、これら3つの教科書はいずれもMCを類似した定義で説明しているが、その内容は完全に一致していない。特に、MCの基本的な理解と定義の広さにおいて差異が見られる。このような教科書間の違いは、学生の基礎知識に影響を与え、ひいてはそれが出版される論文や書籍におけるMCの理解や定義のさらなる多様性を生み出す可能性があるのである。

#### IV. MC研究の展開

IIIでは、MCに関する主要な教科書を通じて、MCの基本的な理解や概念の整理を行ったのに対し、IVでは、その理解を踏まえた上で、今後のMC研究の方向性や発展について検討する。

##### 1. 意思決定アプローチからコントロール・アプローチへ

初期のMCSに関する研究は主に意思決定ツールとして理解<sup>11)</sup>されていたが、Anthony (1965)の他に意思決定とコントロールを結びつけた研究者の一人にBaiman (1982)が挙げられる。彼は情報の活用を通じ従業員をコントロールしようとしていた。Otley (1999)はMCSに関する従来の情報利用に焦点を当てつつも、MCS情報が従業員の行動に与える影響に重点を置いた。同年、Whitley (1999)も、Otley (1999)と同様のMCSの解釈を発表している。両著者の研究は、MCSの本質的な特徴としてのコントロールの問題に焦点を当てており、MCSを意思決定に利用することから人間の行動をコントロールすることへの橋渡しを示している。

意思決定アプローチからコントロール・アプローチへ移行するなか、当初より人間の行動をコントロールする手段としてMCSを捉えた萌芽的な研究のひとつは、Anthony (1965)以前のEilon (1962)によるものとされている (Strauß and Zecher, 2013, p.253)。Eilon (1962)は、MCSを「マネージャーがその職務の過程で組織の問題を管理する際に使用するツールと手続き」(Eilon, 1962:13)と定義し、マネージャーが

従業員自身や従業員間の多様な関係をコントロールできる形で、組織の問題に対応しようとしていた。

また、コントロール研究で重要なのは、MCSを戦略実行のためのツールと捉える視点である。おおよそ1990年以降、MCSに戦略の側面を取り入れる必要性が指摘されていた (Simons, 1990, 1991, 1994, 1995; Otley, 1994; Langfield-Smith, 1997, 2007)。

これまで見てきたように、MCSに関するさまざまな理解や定義が学界の文献に存在している。それは、MCSの理解が深まるにつれ、MCSの種類が多様化してきた証拠である。こうした背景を受け、研究で中心的に扱われ、基本的な考え方となるMCSのアプローチがコントロール・アプローチへとシフトした。近年ではMCSというフレームワークのなかで、それぞれのサブ・システムがどのように位置づけられるかというフレームワーク研究が進んでいる。次に、このフレームワーク研究について概観する。

#### 2. フレームワーク研究の展開

##### a. フレームワーク研究の変遷

Anthony (1965)を起点として、主要なフレームワークに関する研究を概観する。はじめに、Simons (1995)による4つのコントロール・レバーが挙げられる。コントロール・レバーについては、前述のとおり、戦略を成功裏に実行するためには、診断型コントロール・システム、インタラクティブ・コントロール・システム、理念システム、および境界システムの4つのコントロール・レバーを統合し、相互にバランスを取りながら利用することによって実現される。

次に、Flamholtz (1979)やFlamholtz *et al.* (1985)は、組織が従業員を管理するために複数のシステムを組み合わせしており、MCSが統合的なフレームワークとして機能していると指摘している。MCSのこのような理解は、より包括的なアプローチを求めたOtley (1994)やOtleyら (1995)によっても提唱されており、今日では後述するMalmi and Brown (2008)によって再評価されている。

そして、Otley (1999)は、Anthony (1965)の仮定を再検討し、非財務指標による業績測定の見直しや戦略的計画、MC、およびオペレーショナル・コントロールの3区分についての再考を提案した。彼は、管理会計が財務業績やエージェンシー理論に過度に依存している点に問題を見出し、これらのアプローチがMCSの設計において十分な指針を提供していないと指摘した。Otley (1999)は、組織全体のMCに注目し、業績測定を超えて業績管理に焦点を当てる必要性を強調している。

さらに、Ferreira and Otley (2009)により、業績管理システム (Performance Management Systems、以下PMSという)のフレームワークが、MCSの設計とプロセスを記述するための研究ツールとして提案された。このフレームワークは、Simons (1995)とOtley (1999)のフレームワークを統合したものであり、MCS研究全体を体系的に捉えるための方法と

して作られている。Otley (1999) を出発点として、Simons (1995) の 4 つの重要な概念が質問形式に統合された結果、PMS のフレームワークは合計 12 個の質問で構成されることとなった。具体的には、(1) ビジョンとミッション、(2) 主要成功要因、(3) 組織構造、(4) 戦略と計画、(5) 主要業績評価指標、(6) 目標設定、(7) 業績評価、(8) 報奨制度、(9) 情報の流れ、システム、およびネットワーク (10) PMS の用途、(11) PMS の変更、(12) 質問の一貫性である。文化的要因やその他の状況的要因について認識はされているが、それは PMS の枠組みを超えた領域で捉えられた。Ferreira and Otley (2009) は、これらの側面は MCS の特性には含まれないため、MCS の記述に含める必要はないと指摘している。

Broadbent and Laughlin (2009) は、Otley (1999) および Ferreira and Otley (2009) の研究を基礎に、PMS の概念モデルを再構築している。従来の業績測定が事後的であるのに対し、彼らは事前の業績管理に焦点を当てるべきと主張している。PMS の設計には、コミュニケーションを重視するリレーショナルと、目標や手段を数値的に明確化するトランザクショナルという 2 つのアプローチがあるとされる。また、PMS の設計には、組織の内部・外部環境、資金フロー、および説明責任などの状況的要因が影響を与えると論じている。ミドルレンジ理論は、理論と実践のギャップを埋めるフレームワークとして機能し、PMS の設計と運用に関する包括的な理解を促進する。

**b. Malmi and Brown (2008) による MCS パッケージ**

Malmi and Brown (2008) によるフレームワークは、約 40 年間にわたる文献の統合にもとづき、最終的な解決策としてではなく、MCS に関する研究を促進し、奨励することを目的として開発されたフレームワークである。Malmi and Brown (2008) がシステムという用語よりもパッケージという用語を好んで使用しているのは、各システムが異なる時期に異なる担当者によって設計・実装されたことを反映しているからである。Malmi and Brown (2008) のパッケージ・アプローチには、MCS が従業員の行動を方向づけるという考え方があり、これは三大教科書においても MC の本質として強調されたものと同様である。

第 5 図は、MCS パッケージの要素を俯瞰的に示したもので

ある。このパッケージは MCS を単一のシステムとして捉えているのではなく、サブ・システムの集合体として MCS をとらえている。Malmi and Brown (2008) は、MCS を 5 つのコントロール (計画設定、サイバネティクス・コントロール、報酬・報奨、管理コントロール、および文化コントロール) に分類する新しい類型を提案している。図の下部に配置されている管理コントロールが、コントロール・システムの基盤を形成している一方で、文化コントロールは最も広範なコントロールの集合であるため、図の最上部に位置している。また、図の中央に配置されたコントロールは、左から右へ時間の経過に沿って描かれている。

第 5 図の中央に示された計画設定は、事前コントロールの一形態として、目標設定、監視、および調整の機能を有しており、それによって従業員の行動を望ましい組織成果へと導く役割を果たす。計画設定は、具体的には、通常 12 ヶ月以内の短期的な焦点をもつ行動計画と、中長期的な方向性を示す長期計画から構成される。サイバネティック・コントロールには、予算、財務指標、非財務指標、および財務的要素と非財務的要素の両方を兼ね備えたハイブリッドのシステムが含まれる。サイバネティック・システムは、その利用目的に応じて、事前的な意思決定支援システムと事後的なコントロール・システムに分類される。そして、報酬・報奨制度は、従業員個人またはグループの動機づけに用いられ、個人の利益と組織の利益を一致させるように設計されている。

第 5 図の下部に示された管理コントロールは、組織の構造を設計し、維持するためのコントロールである。これは、組織の設計と構造、ガバナンス構造、方針および手続きに関連するコントロールで構成されている。このカテゴリーは、どちらかといえば形式的で制度的なアプローチを含む。他方、図の上部に示された文化コントロールは、価値観、信念、社会規範の共有を通じて機能する。これには、ミッション・ステートメントなどによる価値観にもとづくコントロール、服装規定や職場デザインなどによる象徴にもとづくコントロール、および個々のグループなどの文化によるクラン・コントロール<sup>12)</sup> が文化によるコントロール・システムに該当する。

このように Malmi and Brown (2008) のフレームワークは、MCS をパッケージとして捉えることで、各サブ・システムがどのように相互作用し、組織の目標達成に寄与するかを

| 文化コントロール |      |                 |           |            |              |       |
|----------|------|-----------------|-----------|------------|--------------|-------|
| クラン      |      | 価値観             |           |            | 象徴           |       |
| 計画設定     |      | サイバネティクス・コントロール |           |            |              | 報酬と報奨 |
| 長期計画     | 行動計画 | 予算              | 財務的評価システム | 非財務的評価システム | ハイブリッド評価システム |       |
| 管理コントロール |      |                 |           |            |              |       |
| ガバナンス構造  |      |                 | 組織構造      |            | 方針と手続き       |       |

第 5 図 マネジメント・コントロール・システムのパッケージ

(出典) Malmi and Brown, 2008, p.291.

包括的に示している。このアプローチは、MCSの多様な要素を統合的に理解するための基盤を提供し、組織内での効果的なコントロールの設計と運用に寄与する実践的な視点を提供している。

しかしながら、このフレームワークは包括的な視点を提供することで、システムの複雑さが課題として挙げられる。MCSをパッケージとして捉えることで、運用の複雑さが生じる可能性がある。各システムの相互作用や整合性を維持することが困難となる可能性があり、適切な管理が行われない場合、コントロールが分散し、組織の目標達成が阻害されるリスクが考えられる。この課題を克服するには、サブ・システムの調整や柔軟な運用が求められる。

以上のように、Malmi and Brown (2008) までのフレームワーク研究の変遷を通じて、各フレームワークがそれぞれ異なる視点やアプローチをもちながらも、MCSの設計と運用に対して重要な洞察を提供していることが明らかになった。特に、戦略形成や文化的要因に対する取り組みの差異が、フレームワーク間の主要な相違点として浮き彫りになった。理論面でも実務面でも、これらのサブ・システム間で補完し合うことによって、MCSへの理解が一層深まると考えられる。

## V. おわりに

本研究の目的は、文献レビューを通じてMCの概念を再検討し、理論的基盤を強化することであった。このため、MC研究の発展の経緯と現在の研究動向を整理し、MCの多様な側面について考察を行った。特に、MCSが単なる財務指標にもとづく業績評価システムの枠を超え、組織全体の戦略的目標の達成に寄与する包括的なシステムとして再構築されていることを明らかにした。これにより、将来の理論形成に貢献できると考えられる。

伝統的なMCSとしてはAnthony (1965) が挙げられた。彼のモデルは、経営管理プロセスを戦略的計画、MC、およびオペレーショナル・コントロールという三つのプロセスを区別したフレームワークであり、MCは財務情報を中心とした業績評価を行うものであった。しかし、時間の経過とともに財務的側面に加えて非財務的な側面の重要性が認識されるようになった。Simons (1995) のコントロール・レバーは、MCSを財務指標主体の業績評価システムから、戦略的実行システムへと進化させたのであった。

現代のMCにおいては、Merchant and Van der Stede (2003)に見られるように、従業員の動機づけが重要視され、組織の目標と従業員の目標を一致させるアプローチが必要とされている。MCSは戦略の実行に従業員を積極的に関与させるシステムとして理解され、組織の持続的な成長とイノベーションを支える役割が強調されている。

以上のように、MCは組織の業績向上や持続的成長を支えるための包括的なシステムとして進化を続けており、その設計と運用においては、財務指標だけでなく、非財務指標や文

化的背景などの複数の要素を考慮すべきであることが明らかになったのであった。特に、戦略の実行において、マネージャーの役割が極めて重要であることも判明した。マネージャーは、組織の統率、従業員の抵抗管理、および公正な業績評価を通じて、組織のパフォーマンスを最大化し、戦略的目標の達成に貢献するのであった。したがって、適切に機能するMCは、マネージャーのリーダーシップと効果的なコミュニケーションを支援し、組織が直面する多様な課題に対応しつつ、戦略を成功に導くための重要な手段となるのである。

本研究の貢献は、MC研究の多様化と展開について文献レビューを通じて整理し、その理論的基盤を再考する一助となったことである。財務指標に加え、非財務指標や組織行動、文化的要素を含む視点を提示することで、現代のMC研究における一つの方向性を示した。これにより、今後の研究における理論の発展や実証的検討の基盤として貢献できると考えられる。

本研究は、既存文献にもとづきMC研究の多様化と展開を分析したが、その文献選定は限定されており、重要な研究や視点が除外されている可能性がある。今後の研究では文献の選定範囲を拡大することが求められる。本研究の課題としては、MCの理論的枠組みが多岐にわたるため、個々の理論間の整合性や相互作用を十分に解明することができなかった点が挙げられ、継続的な研究が必要となる。

## 【註】

- 1) これらは、手嶋・金川 (2022abcd, 2023) である。
- 2) 現時点では、MCの一貫した定義を見つけることは困難である。それは同一事象を認識したとしても、地域によって名称が異なるからかもしれない。ヨーロッパの会計学者は「マネジメント・コントロール」を、アメリカの会計学者は「管理会計」を使用する傾向がある (Strauß and Zecher, 2013: 242)。このような現状において、MCの多義性がMC研究の多様性をもたらしている一方で、わが国においても横田 (2022) や伊藤 (2019) をはじめ、多くの優れた研究成果が蓄積されている。
- 3) Anthony (1965) がMC研究の端緒と考えられている (伊丹, 1986 ; Otley, 1994 ; Merchant and Otley, 2007)。
- 4) しかしながら、Anthony (1965) の非財務指標についての言及に対して、他の論者からは認識されることがほとんどない。その証拠にAnthony (1965) の批判として、非財務指標の排除があげられる (Otley *et al.*, 1995 ; Merchant and Otley, 2007)。
- 5) Hasselback's Accounting Faculty and Research Directory (2005-2006) からメール・アドレスが生成された (Strauß and Zecher, 2013 : 238)。
- 6) Merchant and Van der Stede の著作は改訂を重ね、2024年には第5版まで刊行されているが、本研究ではStrauß and Zecher (2013) の調査との整合性を保つため

に、2003年刊行の第2版を採用する。

- 7) Return on Management、以下ROMという。ROMは、生み出される生産的エネルギーの合計+投入される経営者の時間と関心の合計である (Simons, 2000 : 11 ; 邦訳15)。
- 8) ビジネスの世界では、「コマンド&コントロール」の軍隊モデルは機能せず革新性や創造性が失われてしまう。そのため、従業員を動機づけるためには、結果に対する責任を人々にもたせ、最も効果的に業務を行う方法の選択については彼らのイニシアチブや創造性に任せることである (Simons, 2000 : 277 ; 邦訳352)。しかし、個々人が高い業績に責任をもち、かつ創造性を発揮することを求められる状況においてこそ、従業員の暴走を防ぐためにマネージャーはブレーキを必要とする (Simons, 2000 : 282 ; 邦訳358)。このブレーキこそが境界システムであり、全従業員への浸透が必要となる。
- 9) Simons (1995, 2000) は「イノベーション&コントロール」という新たな視点を提唱し、MCSが戦略に積極的に影響を与えることを強調している (Strauß and Zecher, 2013 : 248)。
- 10) Simons (2000) は、トップ・マネージャーに焦点を当てており、組織階層の下層にあたるマネージャーやコントロール・システムに対する関心が薄いため、複数の研究者から批判を受けている (Ferreira and Otley, 2009 ; Langfield-Smith, 1997, 2007)。
- 11) 意思決定目的としてMCを理解していた論者として、Lowe (1971)、Amigoni (1978)、およびMachin (1979)が挙げられる。
- 12) クラン・コントロール (clan control) は、Ouchi (1979) が提唱した概念であり、小グループの組織文化を通じてコントロールを行う手法である。

#### 【参考資料】

- ・伊丹敬之 (1986) 『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店。
- ・伊藤克容 (2019) 『組織を創るマネジメント・コントロール』中央経済社。
- ・手嶋竜二・金川一夫 (2022a) 「わが国における管理会計研究の動向－2000年～2010年－」『環太平洋大学研究紀要』20号, pp.65-74.
- ・手嶋竜二・金川一夫 (2022b) 「わが国製造業における原価計算・原価管理の動向と課題：実態調査の文献レビューを通じて」『商経論叢』63巻1・2号, pp.1-17.
- ・手嶋竜二・金川一夫 (2022c) 「わが国における管理会計研究の動向と課題：過去30年間の論文タイトルに対するテキストマイニングを用いて」『商経論叢』63巻3・4号, pp.1-15.
- ・手嶋竜二・金川一夫 (2022d) 「海外ジャーナルにおける管理会計研究の動向と課題－Management Accounting Research誌を対象にして－」『環太平洋大学研究紀要』21号, pp.55-64.
- ・手嶋竜二・金川一夫 (2023) 「北米における管理会計研究の動向－Journal of Management Accounting Research誌を中心にして－」『環太平洋大学研究紀要』22号, pp.7-16.
- ・横田絵理 (2022) 『日本企業のマネジメント・コントロール－自律・信頼・イノベーション－』中央経済社。
- ・Amigoni, F. (1978), "Planning management control systems", *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol.5, No.3, pp.279-291.
- ・Anthony, R. N. (1965) *Planning and control systems: a framework for analysis*, 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) .
- ・Anthony, R. N., and Govindarajan, V. (2007) *Management control systems (12th ed.)*, Boston: McGraw-Hill.
- ・Baiman, S. (1982), "Agency research in managerial accounting: a survey", *Journal of Accounting Literature*, Vol.1, No.1, pp.154-213.
- ・Broadbent, J., and Laughlin, R. (2009), "Performance management systems: A conceptual model", *Management Accounting Research*, Vol.20, No.4, pp.263-282.
- ・Chow, C. W., Shields, M. D., and Chan, Y. K. (1991), "The effects of management controls and national culture on manufacturing performance: An experimental investigation", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.16, No.3, pp.209-226.
- ・Eilon, S. (1962), "Problems in studying management control", *International Journal of Production Research*, Vol.1, No.4, pp.13-20.
- ・Ferreira, A., and Otley, D. T. (2009), "The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis", *Management Accounting Research*, Vol.20, No.4, pp.263-282.
- ・Flamholtz, E. G. (1979), "Toward a psycho-technical systems paradigm of organizational measurement", *Decision Sciences*, Vol.10, No.1, pp.71-84.
- ・Flamholtz, E. G., Das, T. K., and Tsui, A. S. (1985), "Toward an integrative framework of organizational control", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.10, No.1, pp.35-50.
- ・Granlund, M. (2011), "Extending AIS research to management accounting and control issues: A research note", *International Journal of Accounting Information*

- Systems*, Vol.12, No.1, pp.3-19.
- Kahn, W. A. (1990), "Psychological conditions of personal engagement and disengagement at work", *Academy of Management Journal*, Vol.33, No.4, pp.692-724.
  - Kaplan, R. S., and Norton, D. P. (1992), "The balanced scorecard: Measures that drive performance", *Harvard Business Review*, Vol.70, No.1, pp.71-79.
  - Kotter, J. P. (1995), "Leading Change: Why Transformation Efforts Fail", *Harvard Business Review*, pp. 59-67.
  - Langfield-Smith, K. (1997), "Management control systems and strategy: a critical review", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, No.2, pp.207-232.
  - Langfield-Smith, K. (2007), "A review of quantitative research in management control systems and strategy", in Chapman, C. S., Hopwood, A. G., and Shields, M. D. (eds.) (2007) *Handbooks of management accounting research*, Vol.2, Elsevier, pp.753-783.
  - Lawrence, P. R., and Lorsch, J. W. (1967), "Differentiation and integration in complex organizations", *Administrative Science Quarterly*, Vol.12, No.1, pp.1-47.
  - Lowe, E. A. (1971), "On the idea of a management control system: integrating accounting and management control", *Journal of Management Studies*, Vol.8, No.1, pp.1-12.
  - Machin, J. L. J. (1979), "A contingent methodology for management control", *Journal of Management Studies*, Vol.16, No.1, pp.1-29.
  - Malmi, T., and Brown, D. A. (2008), "Management control systems as a package: opportunities, challenges and research directions", *Management Accounting Research*, Vol.19, No.4, pp.287-300.
  - Merchant, K. A. and Otley, D. T. (2007), "A review of the literature on control and accountability", in Chapman, C. S., Hopwood, A. G., and Shields, M. D. (eds.) (2007) *Handbooks of management accounting research*, Vol. 2, Elsevier, pp.785-802.
  - Merchant, K. A., and Van der Stede, W. A. (2003) *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives (2nd ed.)*, Harlow: Prentice Hall.
  - Merchant, K. A., and Van der Stede, W. A. (2024) *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives (5th ed.)*, Pearson.
  - Otley, D. T. (1994), "Management control in contemporary organizations: towards a wider framework", *Management Accounting Research*, Vol.5, No.3-4, pp.289-299.
  - Otley, D. T. (1999), "Performance management: a framework for management control systems research", *Management Accounting Research*, Vol.10, No.4, pp.363-382.
  - Otley, D. T., Broadbent, J., and Berry, A. J. (1995), "Research in management control: an overview of its development", *British Journal of Management*, Vol.6, No.6, pp.31-44.
  - Ouchi, W. G. (1979), "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms", *Management Science*, Vol.25, No.9, pp.833-848.
  - Simons, R. (1990), "The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, pp.127-143.
  - Simons, R. (1991), "Strategic orientation and top management attention to control systems", *Strategic Management Journal*, Vol.12, pp.49-62.
  - Simons, R. (1994), "How new top managers use control systems as levels of strategic renewal", *Strategic Management Journal*, Vol.15, pp.169-189.
  - Simons, R. (1995) *Levers of control: how managers use innovative control systems for implementing strategy*, Upper Saddle River: Pearson. (中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳 (1988) 『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).
  - Simons, R. (2000) *Performance measurement and control systems for implementing strategy*, Upper Saddle River: Prentice Hall. (伊藤邦雄監訳 (2003) 『戦略評価の経営学』ダイヤモンド社).
  - Strauß, E., and Zecher, C. (2013), "Management control systems: a review", *Journal of Management Control*, Vol.23, pp.233-268.
  - Whitley, R. (1999), "Firms, institutions and management control: the comparative analysis of coordination and control systems", *Accounting, organizations and society*, Vol.24, No.5-6, pp.507-524.