

熊本学園大学産業経営研究第42号抜刷

2023年3月発行

フレームワークとしての  
マネジメント・コントロール研究概観  
—公式・会計的コントロールから  
非公式・非会計的コントロールへの拡張を中心に—

新 改 敬 英

熊 本 学 園 大 学

産 業 経 営 研 究 所

# フレームワークとしてのマネジメント・コントロール研究概観

## —公式・会計的コントロールから 非公式・非会計的コントロールへの拡張を中心に—

新 改 敬 英

### 1. はじめに

本稿の目的は、マネジメント・コントロール論に関する海外の代表的な先行研究のレビューを通して、現代にいたるまでのマネジメント・コントロール研究の系譜を概観するとともに、今後の研究拡張の方向性を探索することである。

以下、第2節にて文献レビューのフレームワークを提示し、第3節では第2節で提示したフレームワークに沿って代表的な海外の既存研究についてのレビューを行う。さらに第4節では、既存研究によって明らかにされている点、および明らかにされていない点について考察し、第5節で本稿のまとめを行ったうえで、さらなるマネジメント・コントロール研究の拡張可能性に言及する。

### 2. 文献レビューのフレームワーク

本節では、文献のレビューを行うにあたってのフレームワークを設定する。

第1に、時代区分として、マネジメント・コントロール概念の研究が大きく進展するきっかけとなった Anthony (1965) 以前の研究と以降の研究に分ける。

マネジメント・コントロール概念についての研究は、Anthony (1965) が提示したフレームワーク、ならびにそれに対して後進の研究者が行った批判的研究によって大きく進展した (福嶋, 2012, 80頁)。Anthony (1965) 以前の研究は、

一部では非財務情報への言及が見られるものの、そのほとんどがサイバネティック・アプローチ、すなわち公式的な会計情報による予算策定や業績評価を中心とした、情報提供ならびに意思決定の支援に限定されていた。Anthony (1965) のフレームワークは、マネジメント・コントロールと戦略的計画およびオペレーショナル・コントロールとを区別したうえで、それまでの業務コントロールの検討を複雑にしていた「業界特有の事情」などの要素を大胆に整理した (Otley, 1994)。この Anthony (1965) を分岐点として、マネジメント・コントロール研究は、公式的な会計情報やサイバネティック・アプローチに限らずその範囲を広げていくこととなった。

第2に、Anthony (1965) 以降の研究について、「会計コントロールから非会計コントロールへの範囲拡大」「公式的コントロールから非公式的コントロールへの範囲拡大」の2つのベクトルによる整理を行う。

先述したように、Anthony (1965) が提示したフレームワークは、それまで様々な戦略論および管理会計論の研究者が唱えていた多種多様なマネジメント・コントロールに関する論点を大胆に整理し、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 (Otley, 1994, p. 289; 福嶋, 2012, 81頁)。しかしその大胆な整理によって、マネジメント・コントロールの定義が「公式」かつ「会計情報の活用」という狭い範囲に限定される結果となった (Otley et al., 1995, p. 31)。その後、不確実性を増す外部環

境や、経済発展に伴う組織活動の複雑化への対応が迫られる中で、マネジメント・コントロールの研究者たちは、心理学や組織論、戦略論といった近接領域の研究を取り込みつつ、「非会計情報の活用」も織り込んだコントロール・パッケージ、さらには明示的ではない社会的コントロールに代表される「非公式的」なコントロール手法へと議論を拡張していった。

以上の視角に基づき、Anthony (1965) 以降の研究を「会計コントロールから非会計コントロール領域への研究範囲の拡大」「公式的コントロールから非公式的コントロールへの研究範囲の拡大」の2つのベクトルで整理して議論を進める。

### 3. 文献レビュー

#### 3.1 Anthony (1965) 以前のマネジメント・コントロール論

「計画と統制 (planning and control)」をその主要概念とするマネジメント・コントロール (Anthony, 1965) は、組織規模の大小や業種にかかわらず、その持続的なマネジメントのための重要な機能の1つである。マネジメント・コントロールの概念についての重要性は比較的早期に認識されており、少なくとも1910年代には議論が開始されていたことが明らかになっている。例えば Emerson は著書 *The Twelve Principles of Efficiency* の中でコントロールの重要性について強調している (Emerson, 1912; Giglioni and Bedeian, 1974, p. 294)。

しかし、この段階では、マネジメント・コントロール論の主要テーマが予算策定や業績評価を中心とした情報提供ならびに意思決定の支援に限定されていたうえに、様々な論者が多様な定義を設定して、それぞれ独自の議論を進めていた (福嶋, 2012, 80-81頁)。そのため、コントロールの手段についての検討は個別具体的な内容にとどまり、実務での柔軟な応用が期待できるような「理論」に昇華する段階までには至

らなかったといえよう。このように、Anthony 以前においては、システムとしてのマネジメント・コントロールについての議論は未成熟の状態であったことがうかがえる。

#### 3.2 Anthony (1965) の概要、意義および明らかになった課題

「計画と統制」についての統一的な仕組みをどのように設計するかについてのまとまった議論がなされていない中で、非常に単純な概念フレームワークを提示したのが Anthony (1965) である。同著において著者の Anthony は、組織階層を「経営者層および本社スタッフ」、中間管理者層ならびに「下位の管理者層」の3区分に分けたうえで、各階層がそれぞれ「戦略的計画 (strategic planning)」、 「マネジメント・コントロール」「現業統制 (operational control)」という役割を担うとした。

Anthony (1965) の特徴として、「計画と統制」を1つのまとまったプロセスとして捉えた点が挙げられる。「計画と統制」は、概念としてはそれぞれ独立した要素として取り扱うことは可能ではあるが、現実には一連の活動として実施されるため、この2つの要素を分離させることは有益とは言えないとされた (Anthony, 1965, p. 11)。例えば、「予算統制」のプロセスは、明らかに「計画」活動である予算の準備と承認から始まるが、同時にそれは「統制」の基礎をなすものでもあると言える (Ibid., p. 11)。そのような考えた Anthony は、組織を階層で切り分けたうえで、それぞれの階層で「計画」と「統制」が自己完結するフレームワークを提唱した。各プロセスの具体的な定義は以下のとおりである。

「戦略的計画 (経営層および本社スタッフ)」

(Ibid., p. 16)

組織の目標、それら組織の目標の変更、目標の実現のために使用される資源、およびこれらの資源の獲得や使用、処分の際に従うべき方針について決定するプロセス。

「マネジメント・コントロール (中間管理者層)」

(Ibid., p. 17)

組織目標の達成に向けて、マネジャーによる効果的かつ効率的な資源の獲得および使用を確実にするためのプロセス。

「現業統制 (下位管理者層)」(Ibid., p.18)

特定の業務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。

この Anthony のフレームワークがもたらした学術的意義、および後続の研究者によって提起された様々な問題点によって、マネジメント・コントロール論の研究が急速に進展することとなった。代表的な学術的意義と課題については、Otley (1994) や福嶋 (2012) をはじめとした多くの先行研究で言及されている。ここでは、その一部について簡潔に述べる。

まず学術意義としては、様々な研究者によって多様な定義がなされていた「計画と統制」のプロセスを、組織階層を使用することによって明快に整理した点が挙げられる。目標設定・戦略策定に関する問題は組織によって異なるうえに、業界によっては特殊かつ多様なコントロールを実践するうえでの問題を内包している。これらの多種多様な論点を考慮する必要性を回避し (福嶋 2012, 81頁)、行き詰まりを見せていたマネジメント・コントロール研究を再び大きく前進させたという意味で、Anthony のフレームワークはマネジメント・コントロール研究の領域に大きな貢献をしたといえよう。

一方で、問題点としては、マネジメント・コントロールを他のプロセスから分離させたことによって、その定義が狭い範囲に限定されてしまったことが挙げられる。第1に、戦略的計画および現業統制とマネジメント・コントロールの関係性についての論点が考慮されなくなった (Langfield-Smith, 2007)。第2に、Anthony のフレームワークが「公式的」な「会計情報による」コントロールであると捉えられたことから、

その後の研究において、公式的な会計情報によるコントロールが「伝統的な」マネジメント・コントロール概念として定着する結果となった (Otley, 1994)。

実際は、Anthony 自身は非会計情報の意義を理解していたと考えられる。例えば「マネジメント・コントロール・システムは会計情報を土台としているが、だからといって金銭が唯一の測定基準ということにはならないし、また金銭が最も必要な基準ということにもならない」(筆者訳, Anthony, 1965, p. 42) としているうえに、非会計 (非定量) 情報についても会計 (定量) 情報と同様に有用であると述べている (Ibid, p.42)。しかしその本来の意図とは異なり、Anthony 以降のマネジメント・コントロール研究は、公式的かつ会計情報に焦点を当てた、不必要に制約的 (unnecessarily restrictive) なフレームワークの研究として拡がりを見せることとなった (Otley et al., 1995, p. 31)。

### 3.3 Anthony (1965) 以降のマネジメント・コントロール論

前節で述べた Anthony の「伝統的」フレームワークに関する課題は、その後のマネジメント・コントロール研究を大きく進展させる結果をもたらした。そして、その動きは1980年の前後から一気に加速度を増していった。具体的には、製造業を中心とした詳細な事例研究を通して、心理学や組織論、戦略論など、隣接する学術領域の成果を取り込みつつ、公式・非公式の双方を含む多様なコントロール手段の存在と、それらの相互作用メカニズムを強調するマネジメント・コントロール・システムの研究が発展した。

本節では、Anthony (1965) 以降のマネジメント・コントロール研究がどのように拡張されてきたかについての整理を試みる。研究拡張の方向性としては「垂直的・水平的拡張」(福嶋, 2012) など様々なものが提唱されているが、本稿では「会計コントロールから非会計コン

ロール」「公式的コントロールから非公式的コントロール」という2つの拡張の軸を用いて主要な既存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項を提示する。

### 3.3.1 隣接領域を取り込んだ公式的コントロールの拡張

Anthony (1965) 以降、様々なコントロール手段は単独で組織目標の達成に貢献するのではなく、全体として組織目標の達成に貢献するという観点から、マネジメント・コントロールを「パッケージ」として研究する必要性が主張されるようになった (Flamholtz et al, 1985; Dent, 1990; Abernethy and Chua, 1996; Fisher, 1998; Chenhall, 2003ほか)。

パッケージ論の初期の代表的な研究としては、組織論の領域における Ouchi (1979) が挙げられる。

Ouchi (1979) では、複数の企業やプロジェクトを対象とした事例研究を通じて、「行動測定 (behavior measurement)」「成果測定 (output measurement)」「クラン・コントロール (clan control)」という3つのコントロール手段が明示された。この Ouchi の研究の意義は大きく2つあると考えられる。第1に、会計情報を含む「成果」のコントロールだけでなく、「行動」や「クラン」といった会計以外のコントロール手段の存在を明らかにしたことである。その結果、

組織のコンテキストの違い、例えば製造業やアパレル、研究所といった業界の違いによって、主に活用されるコントロール手段が異なる可能性があることが示された。第2に、これらのコントロール手段が、組織が「成果を測定することができる能力」ならびに「行動から結果につなげる道筋についての知識」をどの程度保有しているかによって、その活用が選択的に規定される可能性を示唆したことである (図1)。

Ouchi (1979) 以降、計画や業績測定・評価といった定量情報を活用したコントロール・システムに、組織構造や組織文化が影響を与えることを示した Flamholtz (1983) や、非会計的な手段が会計的な手段を補完する形でマネジャーの行動をコントロールすることを示唆した Merchant (1985) など、マネジメント・コントロール概念の拡張についての代表的研究が次々と発表されていった。

その中で、その後のマネジメント・コントロール・パッケージにおける実証研究のフレームワークとして頻繁に使用されることとなるのが、Simons (1995) と Merchant (1998) である。

Simons はマネジメント・コントロール・システムを「マネジャーが組織としての活動パターンを維持または変化させるための、公式的に定められた、情報に基づくルーティンや手段」と定義したうえで、その公式的なシステムとして、「理念 (belief) コントロール」「境界

図1 Ouchi (1979) によるコントロール手段の選択肢

		行動から成果への変換過程についての知識	
		完全	不完全
成果が測定できる可能性	高い	行動測定コントロール あるいは 成果測定コントロール (事例：アポロ計画)	成果測定コントロール (事例：女性向けブティック)
	低い	行動測定コントロール (事例：ブリキ缶工場)	クラン・コントロール (事例：研究所)

出典：Ouchi (1979), p.843, TABLE 3をもとに筆者作成

(boundary) コントロール」「診断 (diagnostic) コントロール」「双方向 (interactive) コントロール」という、相互に関連しあう4つのコントロール・レバー (levers of control) を提唱した(図2)。以下、各コントロール・レバーについて簡潔に述べる。

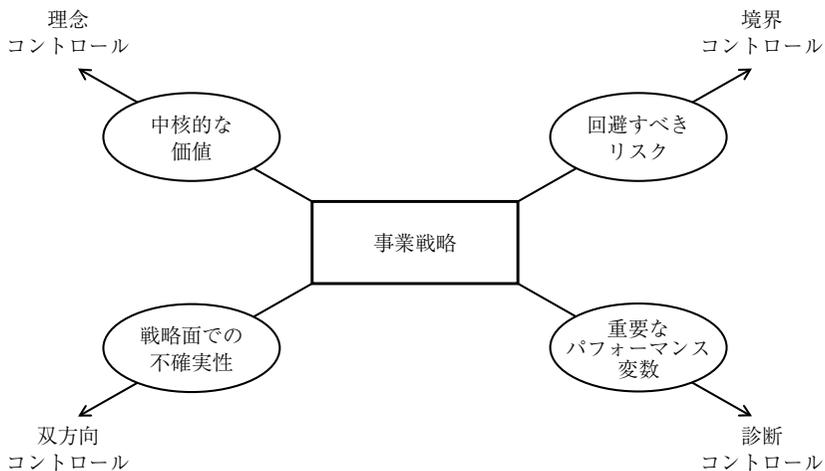
まず、理念 (belief) コントロールは、会社のクレド (信条) や社是・社訓といった明示的な手段を通して、組織の中核的な価値 (core values) に関する公式的な情報を意図的に伝達することで、組織全体での機会探索を奨励し、組織が向かうべき正しい方向へ組織成員を導くコントロール・システムである。次に、境界 (boundary) コントロールは、回避すべき事業リスク (risks to be avoided) をベースとした公式的な行動規範を示すことで、組織成員の行動に一定の制限をかけるコントロール・システムである。この制限によって、組織成員が容認される機会探索の範囲が伝達され、組織成員が注力すべき方向性が明確になる。診断 (diagnostic) コントロールは、組織のパフォーマンスを監視し、事前に設定された基準からの乖離を測定・修正するために活用される公式的なコントロール・システムである。代表的な例

として、予算管理制度や業績管理システムが挙げられる。最後に、双方向 (interactive) コントロールは、戦略面での不確実性が高い状況における議論のための枠組みをマネジャーが部下に提供する、公式的なコントロールである。これにより、組織全体を巻き込んだコミュニケーションが強制的に実施されると同時に、日常業務を経由しない情報収集についての動機付けがなされる。

これら4つのコントロール・レバーは、相互補完的に活用される際にその効力を発揮するとされている。理念コントロールと双方向コントロールは創造を司る「陽」のエネルギーを、境界コントロールと診断コントロールは制約と秩序を司る「陰」のエネルギーを持ち、それぞれが拮抗したダイナミックな緊張関係 (tension) を創り出す、というのがSimonsの主張である (Simons, 1995)。

ここで、理念コントロールや双方向コントロールは、一見すると非公式なコントロールに関連するようにも捉えることができよう。しかしSimons (1995) は4つのコントロール・レバーすべてを公式的なシステムであると定義しており、この点が本フレームワークの大きな特徴と

図2 Simons (1995) のコントロール・レバー



出典：Simons (1995), p. 7, Figure 1.2をもとに筆者作成

なっている。

なお、Simons の4つのコントロール・レバーはマネジメント・コントロール・パッケージの代表格であり、現在でも盛んに研究の対象とされている。一例を挙げると、診断コントロールおよび双方向コントロールについては、近年 Ahrens and Chapman (2004) が提唱する「強制的コントロール (coercive controls)」および「イネイブリング・コントロール (enabling controls)」<sup>1</sup>と結び付けた研究が蓄積されてきた。Bisbe et al (2019) によれば、1995年から2015年までに公開されたマネジメント・コントロール・システム関連の査読付き論文59編のうち23編が、これら2つの理論的枠組みを結び付けて引用するか、あるいは少なくともこれら2つから情報を得ていた。<sup>2</sup>

Simons (1995) と並び、その後のマネジメント・コントロール研究に大きな影響を与えたのが Merchant (1998) である。Merchant は著書 *Modern Management Control Systems* において、マネジメント・コントロール・システムを「組織の戦略や計画が確実に実行されるように、また場合によってはそれらの修正のために、マネジャーが実行するすべてのことを包含する」(p. XI) ものであると定義した。

そのうえで、コントロールの対象 (object of control) として、「行動 (action)」、 「結果 (results)」、 「人事 (personnel)」、 および「文化 (culture)」の4つのコントロール・システムを体系化したフレームワークを提唱した。これらは、上位役職者が従業員をマネジメントするための考え方を体系化したものと考えられる。以下では、各要素について簡潔に整理する。

まず、「行動のコントロール」とは、組織成員の好ましくない行動を抑制することを目的とするコントロールであり、従業員の活動に直接働きかける4つの基本要素で成り立っている。第1の要素は「行動の制約」である。従業員に対して、行うべきでない行為の実行を不可能あるいは困難にするよう制約を設定する。第2の要素は「行動の事前レビュー」である。従業員の行動計画等の事前レビューを通して適切な行動を導く。第3の要素は「行動の報告責任付与」である。従業員に対して自らの活動を報告させ、それについてのフィードバックを通してより良い行動を促す。第4の要素は「余力能力の確保」である。タスクの成功確率を高めるために、バックアップの人材や設備等の「余力」を設定する。次に、「結果のコントロール」は、測定された成果へのインセンティブによる間接的コントロールであり、組織のどの階層の従業員の行動にも適用される。望ましい成果が得られた際にはポジティブなインセンティブが与えられる。一方で、望ましくない成果が得られた際にはネガティブなインセンティブが付与される。このインセンティブは金銭的なものとは限らず、昇進や権限強化、雇用の保証など多岐にわたる。「人事のコントロール」とは、従業員を管理したり、モチベーションを向上させたりするためのコントロールである。従業員の選抜や適材適所の実現、訓練や研修、質の高い業務を遂行するために必要な資源や環境の提供を通して、従業員の自律的な行動を引き出す。最後に、「文化のコントロール」とは、組織の価値観や規範から逸脱する個人に対して強いプレッシャーをかける、相互監視のコントロールである。企業

<sup>1</sup> Ahrens and Chapman (2004) の「強制的コントロール」および「イネイブリング・コントロール」は、Adler and Borys (1996) の官僚制組織の研究が源流となっている(新江・伊藤, 2011)。Adler and Borys は、官僚制組織は官僚制の公式性の度合いによって、組織慣行の実行をメインとする強制的システム (coercive systems) と、組織慣行の変更に適したイネイブリング・システム (enabling systems) の2種類の組織デザインがあるとした。この枠組みを公式的なコントロール・システムへと昇華させたのが Ahrens and Chapman (2004) である。

<sup>2</sup> Bisbe et al (2019) では更に、これら2つの理論的枠組みについての概念的な曖昧さと相違点、ならびに同時に使用される際のパターンを明らかにしている。

理念やビジョン、行動指針、マニュアルなどに加え、ユニフォームの採用などの物理的な措置、経営者の言動 (tone at the top) が活用される。このコントロールは、組織成員同士の社会的または感情的な結びつきが強い場合に最も効果的である。

Merchant のフレームワークは、「文化のコントロール」の中に、組織成員同士のインフォーマルな関係性を想定しているという点で、Simons (1995) のフォーマル前提のフレームワークとは一線を画すものとなっている。

このように、非会計情報によるコントロールを取り込んだパッケージ論の研究は、1980年前後から近年まで、世界的な広がりを見せてきた。一方で、様々な研究者が様々な観点からコントロール・パッケージを論じるものの、複数のコントロール・システムをパッケージとして包括的に分析した実証研究は、定量分析、定性分析ともにそれほど発展しなかった。このような状況を克服すべく、実証研究の基礎となるフレームワークの確立を試みたのが Malmi and Brown (2008) である。彼らは1980年代以降数十年にわたるマネジメント・コントロール・パッケージ研究を総括し、図のように広義の概念でのパッケージの類型化を行った。具体的には、既存のコントロール・パッケージ研究の詳細なレビューを通して、大きく5つのコントロール手段からなる分類を明らかにした (図3)。以下、その要点について簡潔に述べる。

1つ目は「文化コントロール」である。これは、従業員の行動に影響を与える価値や信念、社会的規範によるコントロールのことを指す。この文化によるコントロールはさらに、共同体の規範 (クラン) に基づくコントロール、価値・理念によるコントロール、および象徴・儀礼によるコントロールに分けられており、これらは Simons (1995) や Ouchi (1979) などの研究がベースとなっている。2つ目は、目標設定とそれを達成させるための活動計画による「計画設定コントロール」である。これは、中長期を想定した長期計画と、1年程度を想定した活動計画で構成される。3つ目は Anthony (1965) 以前からの伝統的なマネジメント・コントロールの中核であった、「サイバネティック・コントロール」である。このコントロールには、予算や、会計指標による評価システム、非会計指標による評価システム、ならびにバランス・スコアカード (Kaplan and Norton, 1996) のような、会計的・非会計的両方を含む複合型評価システムの4つのコントロール・システムによって構成されている。4つ目は、「報酬・報奨コントロール」である。これは、「計画設定コントロール」で設定された目標を達成するためのインセンティブとして機能するとされている。5つ目は「管理コントロール」である。これは、会議体等のガバナンス体制を整備するほか、組織構造のデザインを通して組織成員を組織化したり、業務マニュアル等によって組織成

図3 Malmi and Brown (2008) のマネジメント・コントロール・パッケージ

文化コントロール						
クラン		価値		シンボル		
計画設定		サイバネティック・コントロール				報酬と報奨
長期計画	活動計画	予算	財務評価システム	非財務評価システム	複合型評価システム	
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		

出典：Malmi and Brown (2008), p. 291, Fig. 1をもとに筆者作成

員の行動規範を規定したりするなど、組織体としての基礎を形成する要素として位置付けられている。

以上述べてきたように、会計情報を中心としたサイバネティック・アプローチを出発点としたマネジメント・コントロール研究は、非会計情報を含むコントロール・パッケージとして拡張されてきた。そして、拡張されたパッケージは組織文化のコントロール (Merchant, 1998) など、必ずしも明示的ではないコントロールを含むこととなり、Anthony (1965) から Simons (1995) にいたるまで研究の主流であった公式的なコントロール手法から、非公式的なコントロール手法へと議論が広がっていった。次節では、この非公式的コントロールについての比較的新しい実証研究を概観する。

### 3.3.2 インフォーマルなコントロールの導入

非会計領域への拡張が主であった時期にも、前節で概観した Ouchi (1979) の「クラン・コントロール」や Merchant (1985) の「組織文化のコントロール」のように、「非公式的」な性質を含むコントロール手法は限定的に論じられていた。そして2000年代以降、この非公式的なコントロールについての研究が徐々に蓄積されてきた。

まず、特定領域についての専門知識を持つ組織成員で構成される「知識集約型」組織、具体的にはソフトウェア開発チーム3組の比較事例研究を通して、当該組織が「知識の複雑性」に対応するためのマネジメント・コントロール・システムについて検討したのが Ditillo (2004) である。Ditillo は、不確実性に対処するための情報提供や組織内全体最適の達成だけでなく、組織成員の専門分野の知識の統合を通して組織をまとめることを、マネジメント・コントロール・システムの機能の1つとして定義した。事例研究の結果、多くのイノベーションを伴う新プロジェクトを担当するチームでは、メンバー間での対面型のコミュニケーションが随時行わ

れることによって、各組織成員の専門知識の統合が行われていた。このコミュニケーションは明示的なルールに基づくものではなく、非公式的に行われているものであった。

次に、Auzair and Langfield-Smith (2005) は、組織ごとの戦略やステージの違い、具体的にはマス向けや専門的サービスといった顧客焦点の違い、低価格路線か高価格路線かといった価格戦略の違い、差別化の程度の違い、ならびに成熟度の違いによって、官僚的なコントロールの採用度合いがどのように異なるかについて、オーストラリアのサービス企業121社を対象とした Semantic Differential 法による質問票調査を行った。この研究では、「官僚的なコントロール」を構成する変数の1つとして、公式的コントロールと非公式的コントロールが採用された。分析の結果、専門的サービス組織、高価格戦略を採用する組織、差別化を積極的に行う組織、および成長中の組織は公式的コントロールではなく、非公式的コントロールを志向するという傾向が明らかになった。

Collier (2005) は、オーストラリアに本社のあるオーナー系包装機械業者 TNA に対する長期間のフィールドスタディを通して、同社において非公式的なコントロールが機能するメカニズムを明らかにしている。同社のオーナーは各拠点に出張した際に、現地の従業員とパブやレストランでの非公式的な会食を恒常的に実施していた。

この非公式的コントロールを通して、オーナーは自らの信念や組織として目指すべきビジョン、価値観等を従業員たちに自然な形で伝達することができ、またコミュニケーションをとる中で、現場が直面している重要な課題や、従業員発のアイデアを共有することが可能となっていることが明らかになった。

また、Frow et al. (2005) は、グローバルなIT企業である Astoria の管理職22名へのインタビューを通して、同社において公式的コントロールと非公式的コントロールとの相互作用が

発生していることを発見した。Astoriaの各ビジネス・ユニットの管理職は、他の管理職との面と向かっての非公式的な議論を通して、協力関係の構築を行っていた。管理職によるこのような非公式的な活動は、特に課題が容易に解決されないような状況下においては、公式的な手続きによって補強・促進されていることが明らかになった。

#### 4. 考察

前節で行った先行研究レビューを踏まえ、本節では今後のマネジメント・コントロール研究の方向性について考察する。具体的には、非公式的コントロールについての研究、ならびにコントロール・システム間の相互作用についてのさらなる研究の拡張について考察する。

前節で述べたように、マネジメント・コントロールのフレームワークについての研究は、Anthony (1965) 以降、理論的にも実証的にも蓄積がなされてきた。今後は次の2点についての研究発展が望まれると考えられる。

第1に、非公式的コントロールについてのさらなる事例の蓄積と、それらを帰納的に検討することによる体系化が挙げられる。非公式的コントロールは、Ouchi (1979) 等によって比較的古くからその存在が提唱されてはいるものの、実証研究の数は依然としてそれほど多くない。さらに、前節で概観した実証研究はすべてケーススタディによるものであるが、その対象は、プロジェクトチームや創業者の影響力が強いオーナー企業など、比較的小規模の組織体の研究にとどまっている。今後は当該論点についての研究数を増やし、学術的な知見を拡大していく必要があると考えられる。

また、非公式的な取り組みが果たしてコントロールと言えるのかどうかについても、さらなる検討が必要であると考えられる。例えば、Collier (2005) では「オーナーが部下との会食を通じて文化や価値観を伝える」という行為を非公式

的コントロールとして捉えている。しかしながら、同研究で“Social events were ‘compulsory’ in the sense that they were the main way in which geographically dispersed employees could interact with Taylor” (Collier, 2005, p.331) と述べられているように、同研究の事例におけるオーナー (Taylor) との会食は、ある意味義務的 (compulsory) な位置づけとなっている可能性がある。そのような場合、どれだけオーナーが「非公式的」なコントロールであると位置付けたとしても、従業員が「公式的」であると意識した時点で、そのコントロールは実質的には非公式的なものではなくなる可能性がある。また、Ditillo (2004) の研究では、メンバー間での対面型のコミュニケーションによって、各組織成員の専門知識の統合が行われており、このコミュニケーションは明示的なルールに基づくものではなく、非公式的に行われているものとされていた。しかし、これはむしろ「意図的にコントロールしない」という公式的なコントロールによって行われた活動とも捉えることができ、非公式的なコントロールが行われた、と表現することが妥当かどうかについては、さらなる検討が必要であろう。

第2に、拡張されたパッケージ内の、各コントロール・システム間の相互作用メカニズム説明が挙げられる。代表的な相互作用としては、第2節で述べたSimons (1995) の“tension”が挙げられる。この“tension”については、理論的な研究はいくつかなされているものの、実証的な研究はそれほど多くない。限定的な知見しか得られていない。例えばHenri (2006) は、診断型コントロールと双方向コントロールの交互作用項をtensionの代理変数として実証分析を行っているが、Henri自身も述べているように、これをtensionの代理とすることが妥当かどうかについてはさらなる議論を要する。また、Malmi and Brown (2008) は、コントロール・パッケージ研究の推進に大きな役割を果たした研究であったが、そこで示されたパッケー

ジは過去数十年にわたる様々な研究を分類・整理したものであった。そのため、相互作用については考慮されておらず、筆者が調べた限りにおいては、その後の研究でも当該パッケージ内の相互メカニズムについての有効な実証研究は出てきていない。以上述べた論点については、さらなる研究の発展が期待できると考えられる。

## 5. おわりに

本稿では、マネジメント・コントロール論に関する海外の代表的な先行研究のレビューを通して、現代にいたるまでのマネジメント・コントロール研究の系譜を整理するとともに、今後の研究発展の方向性について検討した。具体的には、Anthony (1965) 以降、理論的にも実証的にも蓄積がなされてきたマネジメント・コントロール研究について、(1) 会計情報を中心としたサイバネティックなコントロールから戦略論や組織論等の隣接領域を取り込んだ非会計情報によるコントロールへの範囲拡大、および(2) 公式的な手続きによるコントロールから非公式的なコントロールへの範囲拡大、という2軸で整理を行った。その中で、非公式的なコントロールは実証研究の事例が依然として少なく、コントロール手段としては研究途上であると考えられること、またマネジメント・コントロール・パッケージ内の相互作用については、その存在は以前から提唱されているが、いまだ限定的な知見しか得られていないことを再確認した。

最後に、もうひとつの研究拡張の方向性を提示して、本稿の結びとしたい。マネジメント・コントロールの役割を端的に述べると、「組織における戦略の確実な実行」である。組織は規模や業種にかかわらず、顧客や競合を含めた外部環境とのインタラクションを常に行っており、そのなかで当該組織の「あるべき姿」を実現させるための手段として策定されるのが戦略である。その意味では、マネジメント・コントロールについての検討は、外部環境との関連性と併

せて行われる必要があるといえよう。実際に、マネジメント・コントロールの領域では、組織の環境適応行動 (Govindarajan and Gupta, 1985; Simons, 1987; Simons, 1990ほか) や、新制度派経済学における同質化 (Dent, 1991; Abernethy and Chua, 1996ほか) など、外部環境のコンテキストを考慮した先行研究が蓄積されてきた。

さらに、これらのコンテキスト以外にも、組織は外部環境と関連した構造的な特性を持つことが示唆されている (新改, 2018a; 2018b)。その主要なコンテキストの1つが「組織慣性 (organizational inertia)」 (Hannan and Freeman, 1977; 1984ほか) である。組織慣性とは「あらゆる組織が構造的に持つ、変化を抑制し現状を維持しようとする傾向」であり、外部環境の変化に対する内部環境変化の遅れとなって表出する。この傾向は、程度の差はあれども、どのような組織においても観察されるものであるとされている。この組織慣性は、組織論や社会学を中心に様々な研究者によって議論されており、学習効果の源泉である一方で、イノベーションの阻害要因ともなるなど、実務的な関心も非常に高い論点である。

しかしながら、組織慣性とマネジメント・コントロールとの関連性については、Simons (1994) が事例研究の中で発見事項の1つとして触れているほか、新改 (2021) が質問票調査を用いた探索的な定量分析を行っている以外に目立った研究はなく、十分な研究の蓄積があるとは言えない。この組織慣性を新たなコンテキストとして取り込むことで、今後のマネジメント・コントロール研究がさらに進展する可能性があると考えられる。

本稿は熊本学園大学産業経営研究所の2019年度研究助成を受けた成果です。ここに記して感謝の意を表わします。

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), pp.569-606.
- Adler, P. and B. Borys (1996) Two types of bureaucracy: Enabling and coercive, *Administrative Science Quarterly*, 41 (1), pp.61-90.
- Ahrens, T. and C.S. Chapman (2004) Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain, *Contemporary Accounting Research*, 21 (2), pp.271-301.
- Anthony, R. N. (1965) *Planning and control systems: A framework for analysis*, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- 新江孝・伊藤克容 (2011) 「マネジメント・コントロール概念の再検討—enabling control を中心に—」『産業経理』第71巻第2号, 89-97頁.
- Auzair, S. M. 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, pp.399-421.
- Bisbe, J., A-M, Kruis., and P, Madini (2019) Coercive, enabling, diagnostic, and interactive control: Untangling the threads of their connections, *Journal of Accounting Literature*, 43, pp.124-144.
- Chenhall, R. H. (2003) Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future, *Accounting, Organizations and Society*, 28, pp.127-168.
- Collier, P. M. (2005) Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting, *Management Accounting Research*, 16, pp.321-339.
- Dent, J. F. (1990) Strategy, organization and control: Some possibilities for accounting research, *Accounting, Organizations and Society*, 15 (1/2), pp.3-25.
- Dent, J. F. (1991) Accounting and organizational cultures: A field study of the emergence of a new organizational reality, *Accounting, Organizations and Society*, 16 (8), pp.705-732.
- Ditillo, A. (2004) Dealing with uncertainty in knowledge-intensive firms: the role of management control systems as knowledge integration mechanisms, *Accounting, Organizations and Society*, 29, pp.401-421.
- Emerson, H. (1912) The Twelve Principles of Efficiency, Engineering Magazine Co. (Originally serialized in sixteen parts in *Engineering Magazine*, Vols. 39-41.)
- Fisher, J. G. (1998) Contingency Theory, Management Control Systems and Firm Outcomes: Past Results and Future Directions, *Behavioral Research in Accounting*, 10, pp.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), pp.153-169.
- Flamholtz, E. G., T. K. Das, and A. S. Tsui (1985) Toward an integrative framework of organizational control, *Accounting, Organizations and Society*, 10 (1), pp.35-50.
- Frow, N., D. Marginson, and S. Ogden (2005) Encouraging strategic behavior while maintaining management control: Multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises, *Management Accounting Research*, 16, pp.269-292.
- 福嶋誠宣 (2012) 「コントロール・パッケージ概念の検討」『管理会計学』第20巻第2号, 79-96頁.
- Gigloni, G. B. and A. G. Bedeian (1974) A conspectus of management control theory: 1900-1972, *Academy of Management Journal*, 17 (2), pp.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), pp.51-66.
- Hannan, M. T. and J. Freeman (1977) The population ecology of organizations, *American Journal of Sociology*, 82 (5), pp.929-964.
- Hannan, M. T. and J. Freeman (1984) Structural inertia and organizational change, *American Sociological Review*, 49 (2), pp.149-164.
- Henri, J-F. (2006) Management control systems and strategy: A resource-based perspective, *Accounting, Organizations and Society*, 31, pp.529-558.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1996) *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business Press.
- Langfield-Smith, K. (2007) A Review of Quantitative Research in Management Control Systems and Strategy, in Chapman C. S., A. G. Hopwood, and M. D. Shields

- (eds), *Handbook of Management Accounting Research* (Vol.2, pp.753-783), Elsevier Science.
- Malmi, T. and D. A. Brown (2008) Management control systems as a package - Opportunities, challenges and research directions, *Management Accounting Research*, 19, pp.287-300.
- Merchant, K. A. (1985) Organizational controls and discretionary program decision making: a field study, *Accounting, Organizations and Society*, 10 (1), pp.67-85.
- Merchant, K. A. (1998) *Modern Management Control Systems: Text and Cases*, Prentice Hall.
- Otley, D. (1994) Management control in contemporary organizations: towards a wider framework, *Management Accounting Research*, 5, pp.289-299.
- Otley, D., J. Broadbent, and A. Berry (1995) Research in Management Control: An Overview of its Development, *British Journal of Management*, 6, pp.31-44.
- Ouchi, W. G. (1979) A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms, *Management Science*, 25 (9), pp.833-848.
- 新改敬英 (2018a) 「組織の構造特性が明らかにするマネジメント・コントロールの限界についての一試論—Simons (1995: 2000) のOrganizational Blockの議論を中心に—」『経済論究』第160号, 1-11頁.
- 新改敬英 (2018b) 「組織の構造的慣性がマネジメント・コントロール・システムと業績の関連性に与える調整効果についての一試論」『経済論究』第161号, 1-18頁.
- 新改敬英 (2021) 「構造方程式モデリングを用いたマネジメント・コントロールと組織慣性との関連性についての探索的分析」『メルコ管理会計研究』第13号 (I), 47-62頁.
- Simons, R. (1987) Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis, *Accounting, Organizations and Society*, 12 (4), pp.357-374.
- Simons, R. (1990) The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives, *Accounting, Organizations and Society*, 15 (1/2), pp.127-143.
- Simons, R. (1994) How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal, *Strategic Management Journal*, 15, pp.169-189.
- Simons, R. (1995) *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, 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.