

【研究ノート】

マネジメント・コントロール理論の 構成要素に関する考察

伊藤 克容

1. はじめに

組織の目的を達成するために「組織構成員に適切な行動をとるように動機づける」仕組みづくりが、マネジメント・コントロール（management control）の問題領域である。問われているのは、直接的な指示をださなくても、組織構成員が自発的に動いてくれるような組織内環境を整備できるかという問題である。組織構成員のエンゲージメントを高めること（行動ベクトルの大きさの拡大）、各構成員の取り組みを上手くコーディネートすること（行動ベクトルの向きの調整）は、組織の存続にとって大きな意味を持つ。厳しい生存競争を強いられる企業組織では、マネジメント・コントロールの効果的な運用は、きわめて重要となる。重要だと認識したとしても、他者にこちらの希望通りに振舞ってもらうという問題は複雑であり、簡単には解決できない。

当初から単純ではなかったマネジメント・コントロールの概念および理論の射程範囲は、企業経営の複雑化にともなって、拡大し、しかも大きく揺れ動いている。「適切な行動」の中身も変化するし、組織構成員として誰（どの行為主体）を想定するかも一様ではない。最も顕著な変化は、「実行」だけを期待されていた段階から各種の「探索」行動までも要求されるように変化したことである。組織構成員には、企業境界の外部に存在する、価値連鎖の分担者も含むようになった。

マネジメント・コントロールの理論の範囲にはどのような構成要素が含まれ、何が強調されているかを確認することは、移り変わる、マネジメント・コントロール理論を追跡するうえで、有益な作業であろう。地道な作業を積み重ねることで、時代の要請に合致した、マネジメント・コントロールの運用のノウハウが蓄積されると期待される。

本稿では、代表的なテキストである Robert Simons, *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*. Prentice Hal, 1999.（以下、Simons（1999）と略記）を題材として取り上げ、その特徴について考える。本稿での考察の成果物として、マネジメント・コントロール理論の多様性とその背景について手の理解を深めることを意図する。

なぜ Simons（1999）を取り上げるのか。

言うまでもなく、Simons（1999）が優れたテキストであり、検討する価値があると判断し

たからである。Simons (1999) は、伊藤邦雄監訳『戦略評価の経営学：戦略の実行を支える業績評価と会計システム』として、2003年にダイヤモンド社から、優れた邦訳が刊行されている。日本語で読める、マネジメント・コントロールのテキストとしては、代表的なものであり、なおかつ最良の範疇にはいるのは疑いない。ただし、独自性が強く、その主張は革新的で个性的でもあるので、内容については、丁寧に考える必要がある。

Simons (1999) については、「本書はハーバードビジネススクールの定番のテキストであり、世界的なロングセラーである。また著者のサイモンズ教授は同スクールでも抜群の人気を誇る名教師でもある」(邦訳、監訳者前書き p.3) と評価されている。学術研究の領域でも、本書のなかに重要な内容として包摂されている、4つのコントロール・レバー論の体系、インターラクティブ・コントロールなどの概念は頻繁に言及され、数多くの派生研究を生んでいる¹。

Simons (1999) は、全体で360頁、14章からなり、以下のような構成になっている。

第Ⅰ部	戦略実行の基礎
	第1章 組織の抱えるジレンマ
	第2章 成功する戦略の基本
	第3章 業績向上のための組織づくり
	第4章 業績測定とコントロールのための情報活用
第Ⅱ部	業績測定システムの構築
	第5章 利益計画の策定
	第6章 利益業績の戦略的分析
	第7章 資産配分方法の設計
	第8章 業績と市場の連動性
	第9章 バランススト・スコアカードの構築
第Ⅲ部	利益目標と戦略の実現
	第10章 診断的コントロール・システムとインターラクティブ・コントロール・システムの活用
	第11章 業績目標と報酬制度の調整
	第12章 戦略的リスクの認識
	第13章 戦略的リスクの管理
	第14章 戦略実現のためのコントロール手段の運用
第Ⅳ部	事例集 (33のケースが収録されている)

¹ Simonsによる一連の研究の経過については、庵谷 (2017) に詳しい。なお、Amazon (Book Description, Amazon.co.uk) の内容紹介では、「大学学部レベルのマネジメント・コントロール・システムのコース、MBAでの管理会計 (マネジメント・コントロール) の選択科目レベルのテキスト。最新の調査と実例にもとづき、マネジメント・コントロール・システムを画期的なアプローチで解説している。考え抜かれた理論体系によって、急速に変化する市場環境で、現代の経営者が財務的なコントロール手段と非財務的なコントロール手段をいかに活用し、利益と成長につながる戦略を推進するかをあきらかにしている」との説明がなされている。

2. マネジメント・コントロール理論の歴史の変遷

Simons (1999) の特徴を精査するうえで、判断基準を確保する意味で、これまでのマネジメント・コントロール理論の研究について概観してみよう。

(1) Anthony (1965) に規定されたマネジメント・コントロール概念

「マネジメント・コントロール」という用語が定着し、本格的な学術研究の対象となったきっかけは、1965年に刊行されたR. N. Anthony, *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard University Press (以下、Anthony (1965) と略記) によってである。Anthony (1965) は、錯綜した議論を整理するために、マネジメント・コントロールの守備範囲、属性、要件についてあきらかにすることを目的としていた。そのため、具体的な計算手法については、それほど詳細に記述されている訳ではない。Anthony (1965) では、経営管理プロセス全体は、戦略的計画、マネジメント・コントロール、オペレーショナル・コントロールの3つに整理された。それぞれは、以下のように定義されている。

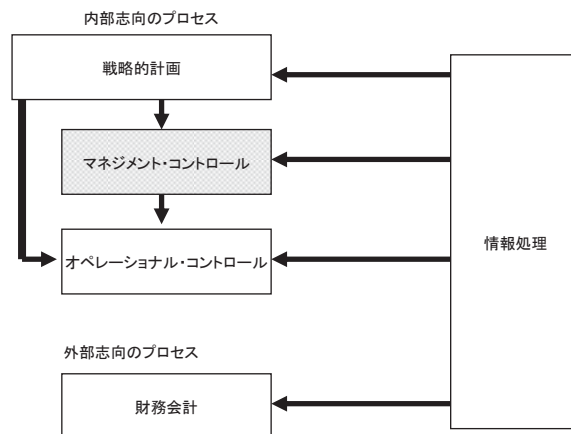
「戦略的計画とは、組織の目的、これらの目的の変更、これらの目的の達成のために用いられる諸資源、およびこれらの資源の取得・使用・処分に際して準拠すべき方針を決定するプロセスである。」(原著p.16, 邦訳p.21)

「マネジメント・コントロールとは、マネジャーが、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。」(原著p.17, 邦訳p.22)

「オペレーショナル・コントロールとは、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である。」(原著p.18, 邦訳p.23)

3つの構成要素を含む、経営管理システムの全体像は、以下のようになっている。

図表 1 Anthony (1965) による経営管理システムの全体像



出所：Anthony (1965), 原著p.22より作成。

Anthony (1965) では、「マネジメント・コントロール・システムは通常、財務問題が中心になっている。それは貨幣がインプットとアウトプットという異質の要素中の共通分母だからである。」(原著p.78, 邦訳p.94) と述べられていることから分かるように、マネジメント・コントロールの内容を当時の管理会計(業績管理会計)とほぼ同一視していたことがうかがえる²。

Simons (1999) と比較するために、Anthony (1965) では、マネジメント・コントロールをどのように理解していたかを考えてみよう。Anthony (1965) における、マネジメント・コントロールの特徴としては、以下の3点があげられる。言うまでもなく、これはその後の発展経緯から見た性格規定である。

- ① 動機づけの重視(戦略の「実行」に限定≒固定的役割分担)
- ② フォーマルなシステムとしての性格
- ③ 会計中心主義

重要な特徴の1つめは、マネジメント・コントロールの機能が組織構成員に対する影響活動(≒動機づけ)であると明確にしたことである。「マネジメント・コントロール・システムの中心的な機能はモチベーションにある。すなわちこのシステムは、組織の全般的な目的と一貫した方法で、マネジャーが意思決定を行い行動するように彼をたすけ導くシステムとなるように設計されなければならない」(原著p.113, 邦訳p.138) と述べられているように、組織構成員をいかに適切に動かせるかが、マネジメント・コントロールに期待される役割として、理解されるようになった。

組織構成員に適切な行動を促すのが、マネジメント・コントロールの役割であるが、ここで注意しなければならないのは、「適切な行動」の内容自体は所与とされていたことである。当初予定された行動プランに、修正や微調整を加えて、よりよい方向に動かすことは、最初の時点では念頭になかった。Anthony (1965) では、マネジメント・コントロールは戦略的計画で決められた組織目標を既定のシナリオ(オペレーショナル・コントロールに委ねられた業務手続き)にしたがって、効率的に達成するという役割に限定されている。戦略的計画の領域に踏み込んで組織目標を更新したり、オペレーショナル・コントロールの領域に手を伸

² Anthony (1965) がそれ以降の研究動向に与えた影響およびフレームワークの限界については、尻無濱(2011)でも考察されている。

Anthony (1965) とちょうど同じ年の1965年には、C. T. Horngren, *Accounting for Management Control: An Introduction* (Prentice-Hall, Inc.) が刊行されている。1965年当時の状況では、マネジメント・コントロールの主たる担い手としては、管理会計が想定されていた。マネジメント・コントロールの中核的なコントロール手段として、予算管理(事業計画)に基礎を置いた管理会計手法が位置づけられていた。なお、1965年に、事業部制組織における管理会計についての画期的な業績である、David Solomons, *Divisional Performance: Measurement and Control* (Financial Executives) が刊行されたのも偶然ではない。マネジメント・コントロール概念への注目と事業部制組織の普及とは、密接な関係がある。

ばして既定のシナリオを書き換えたりすることは、マネジメント・コントロールの役割としては考えられていなかった。

このような、戦略的計画とマネジメント・コントロールの間、マネジメント・コントロールとオペレーショナル・コントロールの間の役割分担関係が、すっぱりと線引きされているのが大きな特徴である（固定的役割分担）。Anthonyのマネジメント・コントロールは、戦略的計画の枠組みのなかで、オペレーショナル・コントロールに組み込まれたルーティンを活用して、戦略を実行するための仕組みであると位置づけられる。これを言い換えれば、Anthonyのマネジメント・コントロール論では、組織目標の妥当性、達成方法のさらなる改善は、視野に収められていなかった。戦略的計画、マネジメント・コントロール、オペレーショナル・コントロールの3つの要素は、きれいに分離されていて、相互作用の可能性については考慮の外に置かれていた³。

特徴の2つめは、マネジメント・コントロールとして、公式の制度のみを考察対象としていたことである。経営管理者が用いることのできるコントロール手段には、フォーマルなものと同インフォーマルなものが両方含まれている。

フォーマルな公式のコントロール手段とは、企業の経営管理者が意図的に設計し、運用するものである。これに対して、インフォーマルなコントロール手段とは、時間の経過とともに自然発生的に組織内に定着しているものである。Anthony（1965）で重視されているのは、フォーマルなコントロール手段だけである。Anthony（1965）では、プロセス（運用面）全体よりもシステム（構造面）の設計を重視し、さらにシステムのなかでもフォーマルなシステムに考察対象を限定する立場が終始一貫して採られている。インフォーマルなコントロール手段の代表例である、組織文化によるコントロールは、相対的に操作可能性が低く、信頼が置けないため、議論の対象から外されている⁴。

特徴の3つめとして、マネジメント・コントロールのなかで利用される情報の属性として、

³ Anthony（1965）では、予算管理システムの運用によって得られた情報から、戦略的計画が見直されるという可能性がいちおう指摘されている。ただし、その取扱いは、あくまでも例外的な事項として記述されているのとどまっている。

⁴ Anthony（1965）でフォーマルなコントロール手段が重視されていたことは、以下の記述からもあきらかである。「フォーマル・システムとインフォーマル・システムの間には区別がなされるべきである。これはフォーマルな組織とインフォーマルな組織の間の区別に相応するものである。1つの組織のなかで物事が行われるインフォーマルなやり方の実際面での重要性を看過するのは近視眼的であろうけれども、この研究で私たちはフォーマル・システムに主として関心をもつものである。確かにインフォーマル・システムは立案されるものではない。立案なくして創られるものである。そして計画とコントロールのシステムに対する私たちの関心の根本的な理由が、よりよきシステムを設計することにある以上、私たちとしては、フォーマル・システムという点から、その構造が目に見えていて、その運営が明白な権限によるものを考えることにあるであろう。しかしながら、私たちはインフォーマル・システムがフォーマル・システムに衝突し、それによって計画とコントロールの手続きに影響を与えるようなやり方を看過することはないであろう」（原著p.8, 邦訳p.12）。

会計情報を特に重視していたことがあげられる。Anthony (1965) では、「マネジメント・コントロール・プロセスは組織の全体を取り囲むものであるから、マネジメント・コントロール・システムは、まれな例外を除き、その基礎に1つの財務機構がある。すなわち、計画と結果とは貨幣単位で表現される。金銭が唯一の公分母であり、それによって投入、産出の雑多な要素（たとえば労働時間、労働のタイプ、原料の量と質、生産される製品の量と種類）を組み合わせて比較することができる。」（原著p.41, 邦訳p.48）と述べ、貨幣的評価をとまなう会計情報の有用性を指摘している。Anthony (1965) のマネジメント・コントロール理論で、主として用いられる、コントロール手段は、会計情報中心のコントロールであった⁵。

(2) 現時点におけるマネジメント・コントロール理論の拡張

Simons (1999) の立ち位置をあきらかにするために、現在の議論から何を対象として含んでいないかを考えたい。

Anthony (1965) を端緒として、マネジメント・コントロールに関する研究が盛んに実施されるようになった。企業間競争が激化し、解かなければならない経営問題が高度化するにつれて、マネジメント・コントロールに期待される役割は拡張を続けた。マネジメント・コントロールの機能としては、実行だけではなく、探索も含むように内容が変化している。

目標自体の再探索（インターラクティブ・コントロール, *interactive control*）や達成手順の改善（イネープリング・コントロール, *enabling control*）が、探索を志向したマネジメント・コントロールとして議論されるようになった。戦略的計画とマネジメント・コントロール、マネジメント・コントロールとオペレーショナル・コントロールの間には、相互浸透が多くみられ、混然一体とした問題状況が議論されるようになった。

探索が求められる状況では、当然のことながら、事前に正解が定まっていない。あいまいな状況では、結果によるコントロールも行動によるコントロールも機能しない。組織文化などのインフォーマルな社会的コントロールを活用せざるを得ない。それにとまなない、コントロール手段は多様化し、会計数値によるコントロール手段以外のコントロールが要請される

⁵ 雑多な要素を同一平面上に集約し、比較可能にできるのが、貨幣評価（会計情報）の強みである。Anthony (1965) では、以下のように会計情報が唯一無二のコントロール手段であることが繰り返し強調されている。「もしマネジメント・コントロールをその周囲に他の各システムが構成されるそういうシステムであると解するならば、その中心となるシステムは財務システムでなければならないことはあきらかである。ただし、マネジメントの関心事であるアウトプットとインプットとの異種雑多の要素をひとまとめにする唯一の公分母は貨幣であるからである」（原著p.115, 邦訳p.140）と述べている。Lowe & Puxty (1989), Berry et al. (1995) でも、Anthony (1965) における、マネジメント・コントロール概念は、会計中心であることが指摘されている。全体を通じて、繰り返し、マネジメント・コントロール・プロセスにおいては貨幣評価を受けた財務的情報（会計情報）が重視されると指摘されている。Otley (1999), Ittner and Larcker (2001) ではAnthony (1965) のフレームワークは、オペレーショナル・コントロールと戦略的計画とマネジメント・コントロールの相互作用を捨象していること、主として会計情報に注目し非財務情報を軽視していることが、限界として指摘されている。

ようになった。現在、マネジメント・コントロールは、様々なコントロール手段の集合体（コントロール・パッケージ）だと考えられるようになってきている⁶。

もう1つ特筆すべき、大きな変化は、マネジメント・コントロールの対象も広がったことである。現時点では、組織間マネジメント・コントロールが重要な問題として認識されるようになってきている。マネジメント・コントロールの対象は必ずしも同一企業内だけに限定されない。選択肢の広がった価値連鎖の構築方法にあわせて、法人としての、企業境界の外に位置する、サプライヤーからも、適切な行動をひきだすことが期待されている⁷。

(3) Simon (1999) のカバーする領域とその特徴

Anthony (1965) との比較および現時点におけるマネジメント・コントロール理論からの検討の結果、先に結論を示すことにしよう。Simons (1999) の特徴は以下のように整理することができる。

Anthony (1965) の特徴は、①動機づけの重視（戦略の「実行」に限定≒固定的役割分担）、②フォーマルなシステムとしての性格、③会計中心主義の3点に見ることができる。このうち、Simons (1995) には、②のフォーマルなコントロール手段の重視は引き続きあてはまっている。これは、Simons (1999) の大きな特徴でもある。

インフォーマルな組織文化によるコントロールをマネジメント・コントロールのなかに含めるか否かについては、議論の余地がある。近年の傾向としては、組織文化によるコントロールを重視する論者も数多く見られる⁸。

たとえば、Chenhall (2003) では、「マネジメント・コントロール・システムは管理会計システム (Management Accounting Systems) より広い概念であり、人事によるコントロールやクラン・コントロールなど会計以外のコントロールも含む」と述べている。Ferreira & Otley (2009) でも、業績管理システム (Performance Management Systems) のフレームワークのなかに組織文化を含めて考え、検討対象としている。Merchant & Van der Stede (2017) によれば、コントロール手段は、4つに分類されている。4つとは、(ア) 結果によるコントロール (Results controls), (イ) 行動によるコントロール (Action controls), (ウ) 人事によるコントロール (Personnel controls), (エ) 組織文化によるコントロール (Cultural controls) の4つのコントロール手段であり、フォーマルなコントロール手段 (ア, イ, ウ) とインフォーマルなコン

⁶ コントロール・パッケージに関する議論については、佐久間ほか (2013)、福嶋 (2012) を参照のこと。

⁷ 経営資源の提供者 (CGM)、製品の共同開発者 (ユーザーイノベーションの担い手)、サービス・ドミナント・ロジックにおける価値創造の共創者、自社製品・サービスの推奨者 (伝道師) として、顧客を考える場合には、顧客も価値連鎖の担い手であると考えることができる。この意味では、顧客に対する影響活動もマネジメント・コントロールの対象となりうる。最近における、マネジメント・コントロール理論の内容の深化、外縁の拡張については、伊藤 (2019) による整理を基準として考えている。

⁸ 組織文化とマネジメント・コントロールの関係については、上田 (2018) を参照のこと。組織文化と管理会計の関係については、木島 (2006) で様々な考察が実施されている。

ロール手段(エ)を併記して、どちらもマネジメント・コントロールの構成要素と考えている。

①の固定的役割分担と③の会計中心主義については、インターラクティブ・コントロール、4つのコントロール・レバーの併用などの点から、Anthony (1965) の想定するマネジメント・コントロール概念とは、異なっていることが分かる。詳細については後述する。

図表 2 Anthony (1965) と Simons (1999) の比較

		Simons (1999)
Anthony (1965) の特徴	① 固定的役割分担	×
	② フォーマルなシステムとしての性格	◎
	③ 会計中心主義	×

出所：著者作成。◎は「よくあてはまる」、×は「あてはまらない」を示す。

Simons (1999) では、インターラクティブ・コントロールの議論と4つのコントロール・レバーの体系 (Simons 1995) が詳述されている。業務遂行手続きの更新については、それを意図した記述も見られるが、イネープリング・コントロールの概念は用いられていない。様々な箇所でもイノベーションに言及されているが、新規事業の創出という文脈で用いられている訳ではない。企業境界の外側に位置するサプライヤーをマネジメント・コントロールの対象としては考えていない。組織間マネジメント・コントロールは、完全に想定から抜け落ちている。

図表 3 現在の議論から見た、Simon (1999) の特徴

		Simons (1999)
探索を志向したMC	インターラクティブ・コントロール	◎
	イネープリング・コントロール	△
	イノベーションの促進	△
MC対象の広がり	組織間マネジメント・コントロール	×
コントロール手段の多様化	コントロール・パッケージ	○

出所：著者作成。◎は「よくあてはまる」、○は「部分的にあてはまっている」、△は「どちらとも判別がつかない」、×は「あてはまらない」を示す。

以下では、Simons (1999) を特徴づける個別論点について、順を追って見ていくこととしよう。

3. Simons (1999) のマネジメント・コントロール理論の特色

(1) 公式のコントロール手段の重視：業績測定とコントロールのシステムの強調

Simons (1999) では、「本書の主な検討対象は、業績測定とコントロールのシステム (performance measurement and control system) である。これは企業内で制度化されている、組

織行動を維持または変更するための情報伝達の手順、手続きのことである」(原著p.4, 邦訳p.5)と述べられている通り、公式のコントロール手段に考察対象が限定されている。同時に、経営理念や行動規則など多様なコントロール手段を考察しているとはいえ、業績測定とコントロールのシステムに主たる関心があることが見て取れる。

本書全体で強調されるのは、注意喚起情報としての会計情報の機能である。「常に注意していなければならないのは、業績測定とコントロールのシステムが、以下に定義する「経営管理者の利回り」(ROM, Return on Management)を高めるのに役立っているかという問題である。

「ROM = 生みだされる組織の建設的なエネルギーの合計 ÷ 投入される経営管理者の時間と集中力」(原著p.11 邦訳pp.14-15)とあるように、例外管理によって、稀少資源である経営管理者のエネルギーを節約することをマネジメント・コントロールに課している。

マネジメント・コントロールの設計においては、インプット、プロセス、アウトプットのいずれかに着目して、情報を収集し、業績測定を実施することができる。その際に、考慮すべき事項としては、(あ) モニターと測定の技術的可能性、(い) 因果関係の理解、(う) 測定コスト、(え) のぞましいイノベーションのレベルによって決定される。測定可能性と因果関係の2軸で整理するアプローチは、ほかの論者にも見られるが、(う)、(え)を考慮事項に含めているのが、Simons (1999)の優れた点である。

たとえば、Merchant (1982)では、コントロール手段は、組織の置かれた状況に応じて、最も適切なものが選択される。組織環境は、コントロール手段の実行可能性(feasibility)という観点から4つのケースに場合分けされる。コントロール手段の実行可能性は、「結果を測定する能力」と「のぞましい行動は何かを特定する能力」の2つに分解される。前者は、結果のコントロールを適用する際に、後者は特定行動のコントロールを適用しようとする際に、いずれも不可欠となる。実行可能性の観点から、次のように組織状況の場合分けがおこなわれ、それぞれのケースで適用可能なコントロール手段が決まってくる。

図表 4 コントロール手段の実行可能性の決定要因

		結果を測定する能力 (パフォーマンスがすぐ判断できるか)	
		高	低
のぞましい行動を特定する能力 (事前に正解があるか)	高	特定行動のコントロール または 結果のコントロール (どちらも利用可能)	特定行動のコントロール
	低	結果のコントロール	組織構成員のコントロール

出所：Merchant (1982) , p.264 より作成。

探索や試行錯誤が求められる状況では、事前に正解はなく、すぐにパフォーマンスも判定できないため、上記の図表では右下に該当する。「めったにないことだがプロセスについてもアウトプットについても、信頼できる情報が得られないときがある。…こういった例外的なケースでは、経営管理者は、ほかのコントロール手段、往々にして非公式なコントロール手段に頼らなければならない」(原著 p.66, 邦訳 pp.86-87) とあるように、インフォーマルなコントロール手段 (たとえば、組織文化によるコントロールなど) が効果的な状況である。Simons (1999) では、インフォーマルなコントロール手段の必要性を認識しつつも、正面から取り上げることはしていない。

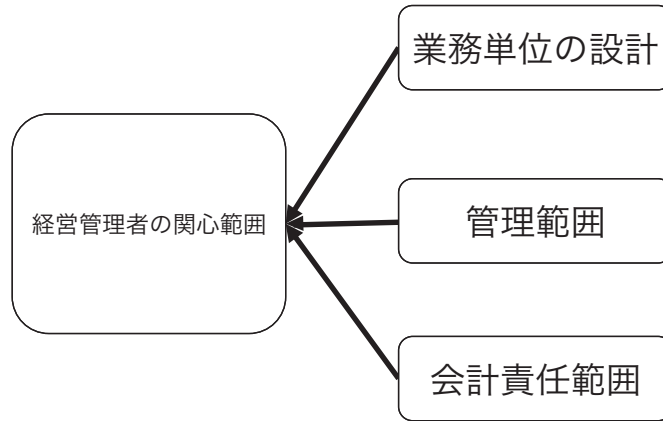
4つのコントロール・レバーに含まれるコントロール手段 (経営理念、行動規則、診断的コントロール、インタラクティブ・コントロール) もすべてフォーマルな性格を持っている。

(2) 組織構造の重視

Simons (1999) の特徴は、第3章で組織構造に関する議論を取り上げていることである。組織編成上の設計要素としては、業務単位 (work unit)、管理範囲 (span of control)、会計責任範囲 (span of accountability) の3つがあげられている。この3つを操作することで、経営管理者が注意を集中する関心範囲 (span of attention) が決定される。

どのような影響を及ぼし、いかなる行動を促したいかという観点から、組織構造が設計される。業務と情報の流れを大きく左右する組織構造は、マネジメント・コントロールの重要なパーツとして意識されている。

図表 5 経営管理者関心範囲に影響を及ぼす3つの設計要素



出所：Simons（1999），第3章をもとに著者作成。

(3) 固定的役割分担の解消

* インターラクティブ・コントロールの概念化

Simons（1999）では，戦略的計画とマネジメント・コントロールの間の固定的な役割分担を解消し，創発戦略（emergent strategy）の形成を活性化させるために，4つのコントロール手段（コントロール・レバー）を組み合わせて用いることが提唱されている。「多くの優れた戦略は，現場の試行錯誤から生まれる。新しい試みの多くが失敗することは否定できないが，思いもよらず，企業全体の戦略を立て直すきっかけとなるものもある」（原著p.34，邦訳p.43）と記述されているように戦略創発の促進がマネジメント・コントロールの役割として認識されるようになった。4つのコントロール手段とは，前述したように，①経営理念（信条システム），②業務規則（事業境界システム），③診断的コントロール，④インターラクティブ・コントロールである。

結果的に「実現された戦略」には，「意図された戦略」と「創発された戦略」の2つがあることが重視されている。事業戦略は「意図された戦略」だけではなく，現場での探索活動，試行錯誤によって考案された「創発戦略」も重要であることが理解されるようになった。

インターラクティブ・コントロールは，マネジメント・コントロールと戦略的計画の境界線を跨ぐ概念である。インターラクティブ・コントロールが概念化されたことによって，固定的な役割分担は更新されることになった。

* 企業内部価値連鎖におけるイノベーション・プロセス

第9章では，BSCを扱っている。そのなかで，内部価値連鎖について言及している。内部価値連鎖は，①イノベーション・プロセス，②業務プロセス，③アフターサービス・プロセ

スの3つのプロセスに分類されている。この文脈でのイノベーション・プロセスとは、企業内部の業務プロセスを顧客の嗜好にあわせて設計・調整する行為である。

既存の業務プロセスの改善という意味では、探索の要素について考慮はされているが、インタラクティブ・コントロールのような確固とした概念を確立するには至っていない。マネジメント・コントロールとオペレーショナル・コントロールの相互浸透が意識されているのはあきらかであり、固定的な役割分担はかならずしも前提とされていない。

(4) 想定する人間像とリスクに対する考慮

Simons (1999) では、マネジメント・コントロールの対象となる組織構成員の人間像として以下のように想定している。

「有効な業績測定とコントロールのシステムを設計するには、人間の本質についてより包括的かつ多面的な理解が必要である。本書では、今日の経済社会の組織における人間行動について、以下のような仮説を前提とする。

- ① 人間は、自分が誇りを持てる組織に対しては貢献したいと思う。すべての人間は何かに貢献したいという欲求を持っており、社会に影響を与えていると実感したい。自分が帰属している組織は、その欲求を実現するための場ともなりうる。…
- ② 人間は物事の善悪を判断でき、大概の場合は善いことを実践する。社会には人々に事の善悪を教える複雑な仕組みがある。…
- ③ 人間は何かを達成しようと努力する。…
- ④ 人間はイノベーションを起こすことを望んでいる。…
- ⑤ 人間はレベルの高い仕事をしたいと思っている。…」(原著pp.13-14, 邦訳pp.17-18)

貢献意欲の高い組織構成員がのぞましくない行動を選択し、企業を危機に陥れるのは、マネジメント・コントロールに不備があるからだと指摘している。

Simons (1999) 第12章では、戦略リスクの発生原因をオペレーション・リスク、資産減損リスク、競争リスクに分類している。3つのリスクが、影響の大きなリスクであるフランチャイズ・リスクにならないような対策を講じることが、組織構成員に適切な行動をとらせる基礎であると主張している。

社内リスクの圧力の強度を把握するために以下のような概念図(リスク検出計算方法)を用い、リスクが顕在化する確率の高い場合には、対策を講じるように警告している。

図表6 リスク検出計算方法

リスク要因	構成要素		
成長によるリスク	目標達成への圧力	規模拡大の速さ	未経験者の割合
組織文化によるリスク	起業家的リスクテイク	悪い報告への抵抗	社内競争のレベル
情報マネジメントのリスク	取引の複雑さと速度	早期警告の不備	意思決定の分権化度

出所：Simons (1999), 原著p.265, 邦訳p.335より作成。

第13章では、内部統制の説明にページが割かれている。すべての取引情報を適切に記録・集計し、組織構成員が資産を着服したり、横領したりすることのないように、内部統制 (internal control) が導入される。内部統制によって、会計情報の信頼性が保証され、企業の保有する資産が保全される。

内部統制は、以下のように、構造上の安全予防策、システム面での安全予防策、スタッフによる安全予防策の3つに整理される。

図表7 内部統制の概要

内部統制の構成要素		
構造	システム	スタッフ
<ul style="list-style-type: none"> ・職務分離 ・権限レベルの設定 ・第三者による監査 	<ul style="list-style-type: none"> ・正確で網羅的な記録 ・安全なデータベース ・タイムリーな報告 	<ul style="list-style-type: none"> ・熟練した会計担当者 ・ジョブローテーション ・充分な経営資源投入

出所：Simons (1999), 原著p.285, 邦訳p.362より作成。

性善説を仮定した組織構成員が、不適切な行動を取ってしまうのは、ルールを破るプレッシャー、不正を実施する機会、自己正当化の3つの条件が揃った場合である。自社のリスクに絶えず注意を払い、3つの条件が成り立たないように努める必要がある。

(5) 組織間マネジメント・コントロールの欠落

マネジメント・コントロールの対象として、サプライヤーや顧客を取り扱うか否か。

Simons (1999) では、サプライヤーとの関係性が重要であることは繰り返し、指摘されている。たとえば、「サプライヤーや顧客と長期的な関係を構築することも、事業の成功には欠かせない。原料、部品、技術サービス、事務サポートなどを提供するサプライヤーは、どの業界でも重要である」(原著p.26, 邦訳p.33) と述べられている。

また、BSCに関する第9章では、「サプライヤーや地域社会といった、他の重要なステークホルダーの利害をバランスト・スコアカードに統合する経営者がいるかもしれない。サプライヤーとの緊密な関係が、顧客に対する成果および財務業績を大きく向上させる戦略的要素であれば、サプライヤーとの関係についての成果指標とパフォーマンス・ドライバーが、内

部事業プロセスの視点に組み込まれるべきである」(原著p.203, 邦訳p.255)と述べ、サプライヤーとの関係構築の状況をBSCへ組み込み、モニターしようという発想も見られる。

ただし、こうした議論は例外的であり、本書では基本的には、企業境界外の取引主体をマネジメント・コントロールの対象には含めていない。複数の企業にまたがる、組織間マネジメント・コントロールは、本格的には検討されていない。

(6) インセンティブ整合性の重視

* 指標選択の理論

第11章では、指標選択とインセンティブについて議論がなされている。もっとも重視されているのは、戦略と合致した業績測定尺度であること、実際に測定可能な業績測定尺度であること、価値創造を的確に反映した指標であることの3つのテストである。

3つの条件をクリアしたとして、どのような属性を持つ指標が、業績測定尺度としてのぞましいのか。指標選択の考えかたは、以下のように整理されている。業績測定尺度は、理想的には、客観性、完全性、反応性のいずれも高いほどのぞましい。客観性とは、個別に測定ができ、その正確性が検証できる性質をいう。客観性が極端に低い業績測定は、主観(個人的判断)による評価である。客観性が低い場合は、評価者と被評価者の間に強い信頼関係が醸成されていないと動機づけ効果は期待できない。

成果に関する情報をすべて含んでいるのが、完全性の高い業績測定尺度である。反応性とは、組織構成員の選択や判断によって、業績測定尺度が変動する程度のことをいう。

図表 8 業績測定尺度の性質

	客観性	完全性	反応性	予想される結果
業績測定尺度	高い	高い	高い	理想的であるが定型業務のみに対応
			低い	限定的なコントロール効果
	低い	→	高い	逆機能的な行動
			低い	無視
低い	→	→	信頼が高い場合のみ、動機づけ効果あり	

出所：Simons (1999), 原著p.236, 邦訳p.295より作成。

* インセンティブ整合性

インセンティブの設計要素としては、①ボーナス原資、②配分方式、③インセンティブのタイプの組合せがあげられている。ボーナスの配分は、個人業績、事業部業績、全社業績の3つが一般に利用される。3つのうちのどれを採用するか、3つをどのように組み合わせるべきか。職務の独立性(裏返せば、部門間協力の必要性)に応じて、適切な配分が異なる。

4. 結びにかえて

本稿では、Simons (1999) を題材にマネジメント・コントロール理論の範囲、構成要素について検討した。

Anthony (1965) がマネジメント・コントロールの概念を定着させた時点では、マネジメント・コントロールは、数値によるコントロールを中心とした会計中心の機構として認識されていた。同時に、マネジメント・コントロールに期待された役割としては、事業戦略の効率的な実行という単一の目標しか想定されていなかった。

企業環境の複雑化にともない、効率的な戦略の実行 (exploitation) に加えて、新たな戦略機会の探索や業務ルーティンの改善といった、事前に正解のない問題について、環境変化に対応して解の追求を実施すること (exploration) が目標に追加された。Simons (1999) では、事業戦略を更新するためのマネジメント・コントロールとして、インターラクティブ・コントロールが説明されている。

実行と同時に探索をおこなわなければならない場合は、多様なコントロール手段を併用する必要がある。Simons (1999) でも、4つのコントロール・レバーからなる体系、組織構造や報酬制度について詳述されている。

考察対象は明らかに広がっているが、Simons (1999) では意図的に検討対象に含めていないものが4つ指摘される。

1つは、組織文化によるコントロール (キクランによるコントロール) などのインフォーマルなコントロール手段である。操作性が低く、思い通りにできないことから、Simons (1999) では、正面から取り上げていない。この点は、フォーマルなシステムを重視したAnthony(1965)の立場を継承している。

以下に示すようなMalmi & Brown (2008) による拡張されたマネジメント・コントロールのフレームワーク (MCS package conceptual framework) と概ね重なるが、組織文化によるコントロールの部分が相違点となる。

図表9 拡張されたマネジメント・コントロールのフレームワーク

文化によるコントロール					
クランによるコントロール		価値・理念によるコントロール		象徴・儀礼によるコントロール	
経営計画		サイバネティックコントロール			報酬・俸給
長期経営計画	短期事業計画	企業予算		非財務的業績測定システム	
		財務的業績測定システム	ハイブリッドな業績測定システム		
管理的コントロール					
統制構造		組織構造		方針・手続き	

出所：Malmi and Brown (2008), p.291をもとに作成。濃いグレーは管理会計論でカバーされる問題領域を示す。薄いグレーはフォーマルなコントロール手段を示している。

2つめは、考察対象から外れているのは、組織間マネジメント・コントロールに関する議論である。マネジメント・コントロールは、本来、企業内部の経営管理問題を対象としてきた。最近になって、企業経営をより大きな文脈の中でとらえなければ適切な解が導けない状況が一般化している。大企業といえども、事業運営を単独で成功に導くのは難しくなり、事業全体の中で、どこを自分たちが担当し、どの部分を外部の業者に任せるかを考える必要が大きくなっている。

事業の価値連鎖 (value chain) は、ひとつの企業が単独で担うのではなく、多くの企業が共同し、協力し合いながら維持、運営しているという見方が一般的になっている。

3つめは、探索についての議論が、戦略的計画とマネジメント・コントロールの接点である、インターラクティブ・コントロールに限定されていることである。オペレーショナル・コントロールとの境界面で発生する、業務プロセスの改善や新規事業の創出という問題は、Simons (1999) では、明示的には取り扱われていない。

4つめは、インターラクティブ・コントロールによって提起された代替案が評価され、採択または棄却されるプロセスが記述されていないことである。インターラクティブ・コントロールによって、トップが目指す事象 (戦略的不確実性) について部下との討論・対話が行なわれ、組織学習が活発化することによって、新たな戦略が創発されることになる。インターラクティブ・コントロールが従業員の自律的行動を促すのは間違いないが、探索して選択肢を広げたら (前工程)、どれかに絞り込むか、捨てなければならない (後工程)。前工程

の議論に終始して、選択の局面について省略しているのが大きな特徴である。

Simon (1999) のマネジメント・コントロール理論は、敢えて考察対象に含めていない要素が見られる。検討すべきポイントを絞ったのは、ひとつの見識であろうが、こぼれ落ちている論点に対しても注意が必要であろう。

(成蹊大学経済学部教授)

参考文献

- 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。
- 上田巧 (2018) 「マネジメント・コントロール・システムにおける組織文化研究の意義と課題」『商学研究科紀要』(早稲田大学大学院商学研究科) 86: 121-139.
- 庵谷治男 (2017) 「マネジメント・コントロール・システムの分析フレームワークとして Levers of Control を採用することの意義と課題: Simonsの所説を中心に」『経営と経済』96(4): 43-80.
- 木島淑孝編著 (2006) 『組織文化と管理会計システム』(中央大学企業研究所研究叢書), 中央大学出版部。
- 佐久間智広・劉美玲・三矢裕 (2013) 「マネジメント・コントロール・パッケージのサーベイ研究における現状と課題: Levers of Control フレームワークに関する文献研究」『国民経済雑誌』208(2): 67-89.
- 尻無濱芳崇 (2011) 「Anthonyの計画・統制理論がマネジメント・コントロール文献に与えた影響の研究」『一橋商学論叢』6(1): 63-76.
- 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(日本管理会計学会誌)』20(2): 79-96.
- 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『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社, 1968年)
- Berry, A. J., Broadbent, J. & Otley, D. (1995). The domain of organizational control. In Berry, A. J., Broadbent, J. & Otley, D. (Ed.), *Management control: Theories, issues and practices* (pp. 3-16). McMillan.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control system design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2-3), 127-168.
- Ferreira, A. and D. Otley. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282.

- Flamholtz, E. G. [1983] "Accounting, budgeting and control systems in their organizational context." In C. T. Horngren, C. T. (1965). *Accounting for Management Control: An Introduction*, Prentice-Hall, Inc..
- Ittner, C. D. and D. F. Larcker (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32: 349-410.
- Lowe, T., Puxty, T. (1989). The problems of a paradigm: A critique of the prevailing orthodoxy in management control. In Chua, W.F., Lowe, T., & Puxty, T. (Ed.), *Critical perspectives in management control* (pp. 9-26), Macmillan.
- Merchant, K. A. (1982). The control function of management. *Sloan Management Review*, 23 (4), 43-55.
- Merchant, K. A. and Van der Stede, W. A. (2017). *Management Control Systems, 4th edition*. PERSON EDUCATION.
- Otley, D. (1999). Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research. *Management Accounting Research*, 10: 363-382.
- 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『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, 1998年)
- (1999). *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*. Prentice Hal. (伊藤邦雄監訳『戦略評価の経営学: 戦略の実行を支える業績評価と会計システム』ダイヤモンド社, 2003年)
- Solomons, D. (1965). *Divisional Performance: Measurement and Control*, Homewood, Illinois: Richard D. Irwin. (櫻井通晴・鳥居宏史監訳『事業部制の業績評価』東洋経済新報社, 2005年)