

【研究ノート】

MCS設計における 「手段選択」と「運用方法」の峻別

伊藤 克容

はじめに

組織成員の行動にのぞましい影響を与えるのがMC (management control) に求められる機能である。MCを設計し、運用するにはどのような知見が必要か。組織のありかたは様々であるから、どのような行動がのぞましいのか、したがってどのような影響を与えるのかは、簡単には解けない、難しい問題である。普遍的な解答をさぐるのではなく、のぞましいMCは状況に依存しているという前提に立って、外的小および内的小の変数とMCとの整合関係を調査する研究が多数実施されてきた。

本稿では、これまでに蓄積されたコンティンジェンシー研究によるマッチングに関する研究結果を検討し、その成果を評価するとともに何が考察から抜け落ちていたのかについて検討する。重要なのは、管理会計手法を中心とした、サイバネティックコントロール（結果によるコントロール）の運用方法には、様々な可能性があり得ることである。管理会計手法などの結果によるコントロール手段という属性だけをもってして、企業組織にあたえる影響を判断するのは早計である。管理会計手法は、運用方法次第で、機械的にも有機的にも利用することができる。管理会計は測定のための道具であるに過ぎない。創造性との関係は単純ではなく、管理会計の用い方によって、創造性を限定する方向にも作用させることができるし、多様な実験や試行錯誤を促し、創造性を高めることも可能である。

本稿を通じて、一定時期までのコンティンジェンシーフレームワークに依拠した実証研究には、コントロール手段の多様性および組合せについての議論と管理会計手法の運用方法との議論を明瞭には区別できなかった点に問題があるという点を指摘したい。有機的MCか機械的MCかというこれまでに採用されてきた典型的な2分法においては、伝統的なコントロール手段である管理会計は、機械的MCとして位置づけられる傾向が強かった。管理会計情報は運用の方法次第で、2分法で言うところの有機的MCの要素としても活用することができる。具体的には、インターラクティブ・コントロール、イネープリング・コントロールなどがある。計算構造や情報内容それ自体は、伝統的な管理会計情報と共通である。違うのは、その運用方法である。コントロール対象となるプロセスの数値を測定するという、会計によるコントロールの属性は、それ自体では、様々な運用方法につなげられることを理解するの

が重要である。

1 有機的なMCと機械的なMCの例示

MCS (management control system) に関する研究ではコンティンジェンシーフレームワークに依拠した実証研究が数多く蓄積されてきた。代表的な研究アプローチと言っても過言ではない。コンティンジェンシーフレームワークにもとづく研究 (contingency-based research) は、1980年代以降、活発に実施されてきたが、質問票調査を用い、外部環境、技術、組織構造、企業規模、企業戦略、組織文化などの、様々な変数とMCとの関係性を検証するという共通点が見られる¹。

MCSの定義は、当初は、企業経営者の意思決定を支援する公式で財務的に計量可能な情報を提供するものに限定されていたが、近年は、より広範囲の情報を取り扱うものと受けとめられるようになってきている。広い範囲の情報には、販売市場、顧客、競合企業、生産プロセスに関連した非財務情報、予測情報、様々な意思決定支援の仕組み、非公式で属人的かつ社会的なコントロール手段も含まれる (Chenhall, 2003)。概念化された当初は、会計的コントロールを中心に想定されていたMCの概念は、時代を経るにしたがって、様々なコントロール手段を含むように拡張された。

MCSに対する理解を多様なコントロール手段が含まれるコントロール・パッケージだと広く変更した場合、伝統的な管理会計情報によるコントロールとそのほかのコントロール手段との関係をどのように理解すべきか、という問題が生じる。補完的なものとして把握する論者もいる一方で、代替的な関係として両者を位置づける研究も見られる。

コンティンジェンシーフレームワークに依拠した研究でよく採用されていたのが、有機的なMCと機械的なMCとの2分法である²。機械的なMCは、公式の規則、標準化された手続き

¹ コンティンジェンシーフレームワークに依拠した研究成果を評価するための網羅的なレビュー論文としては、Chenhall (2003)、Langfield-Smith (2006) が有益であった。

² Burns and Stalker (1961) は、イングランドおよびスコットランドの20の企業を対象に実態調査を行い、環境の変化 (特に技術と市場の変化) が組織マネジメントのあり方にどのような影響を及ぼすかを調査した。調査の結果、Burns and Stalker (1961) は、2つの明確に異なる組織デザインが識別できたと報告した。2つの組織デザインとは、官僚制組織 (機械的組織システム) と有機的組織システムである。この2分法は、MCSに関する実証研究でも影響力が大きかった。Burns and Stalker (1961) は、自分達の調査結果にもとづいて、機械的組織システムは、定型的な問題解決と安定した環境下において有効性が高いのに対して、有機的組織システムは問題状況が不安定である場合により有効であることを指摘している。機械的組織システムの特徴としては、以下の点があげられている

①課業と分化がひじょうに強調される。②職能的専門家たちが自己の課業を遂行するための技術的方法の改善に関心を払う。③各管理階層の管理・監督者が自分に報告される諸職能の遂行状態の統合および調整に努力する。④各職能における役職の権限、責任および技術的方法が厳密に規定され割り付けられる。⑤権限、統制、コミュニケーションが規則にもとづいて正当かつ階層構造的な性格をもっている。⑥諸職能の最終的調整のために必要となる知識は、階層構造のトップにあると想定されている。⑦上司と部下の間に高度の垂直的相互作用のパターンが存在する。⑧コミュニケーションの内容につ

によるコントロールを活用するのに対して、有機的なMCは、より柔軟性が高く、適応的で、規則や標準的な手続きに依存しない。

Chenhall (2003) の整理では、有機的なMCの例として以下の項目があげられている。

- (a) 組織文化、帰属集団の規範によるコントロールであるクランコントロール (Ouchi, 1980; Govindarajan and Fisher, 1990)
- (b) 社会的コントロール (Merchant, 1985a; Rockness and Shields, 1984)
- (c) 選抜、研修・教育訓練、組織文化、集団報酬、資源配分などに関連する属人的コントロール (Merchant, 1985a; Abernethy and Brownell, 1997)
- (d) タスクフォース、会議体追加などの調整機構の強化 (Abernathy and Lillis, 1995)
- (e) (達成目標を明示し詳細は委任する様式のコントロールである)「見通し」(prospect)によるコントロール (Macintosh, 1994)
- (f) 広範囲の情報を柔軟かつタイムリーに手届郷できる情報基盤の整備 (情報システムの強化) (Chenhall and Morris, 1986)
- (g) (固定予算ではなく、操業度の変更に目標水準を調節できる) 変動予算の利用 (Brownell and Marchant, 1990)
- (h) 予算編成プロセスへの参加 (予算目標の決定プロセスへの下位者の関与) (Shields and Shields, 1988)
- (i) (利益志向尺度の利用または非会計的コントロール手段を活用する等) 会計的コントロールのウェイト低下 (Hirst, 1981; Brownell, 1982; 1987)
- (j) (業務の効率的な遂行に必要な量以上の資源配分を要求する) 予算スラック (Merchant, 1985b; Dunk, 1993)
- (k) (競合企業の原価算定、市場シェア調査、戦略的原価分析と価格決定など) 競合企業分析 (Guilding, 1999)

いては、指示と命令が強調される。⑨組織に対する忠誠と上司に対する服従が雇用の1つの条件である。⑩組織における職位がその課業を達成したことに対して特権が与えられる。

これに対して、有機的組織システムでは、①専門化あるいは標準化は、それが組織全体としての仕事と目標に現実的に貢献する場合を除いて、あまり強調されない。②知識と経験およびそれが全体としての仕事と目標に対してもたらす貢献が強調される。③個々の課業関連活動は、ほかの課業関連活動との相互作用を通じて絶えず規定しなおされる。④責任内容と義務は緩やかに規定される。問題を上方、下方または水平方向にパスすることができない。⑤組織に対するコミットメントが大まかに規定され、狭く技術的には規定されない。⑥権限、統制およびコミュニケーションは、共通の利害とニーズから生じるのであって、厳格に契約上の義務に立脚しているのではない。⑦知識と能力は、階層組織のなかにあまねく分配されている。それらの厳密な存在箇所は問題の性質に応じて決まる。⑧参加者たちの間に高度も水平方向的相互作用パターンが存在する。それは協議であって、命令の代わりをしている。⑨コミュニケーションの内容については、情報と助言が強調される。⑩目標に対するコミットメントが忠誠や服従よりも重要である。⑪外部における技術的・専門的なつながりが高く評価される。(Burns and Stalker, 1961, pp.119-122.)

- (l) (戦略的計画への業績評価の活用である) インターラクティブ・コントロール (Simons, 1995)
- (m) (製品原価, 製品設計, 所要時間, 想定顧客, 所要資源, 収益性に関する情報の詳細さ, 更新頻度, 利用方法などの決定を意味する) 製品開発情報 (Davila, 2000)
- (n) イネーブリング・コントロール (Ahrens and Chapman, 2004)

機械的なMCとして例示されているのは以下の要素である。

- (o) (費用予算を特に強調した) 予算重視の業績評価スタイル (Hopwood, 1972)
- (p) 予算によるコントロール (Rockness and Shields, 1984)
- (q) 会計的コントロールの重視 (業績評価会計) (Hirst, 1981; Brownell, 1982; 1987)
- (r) 予算管理の徹底した活用 (Bruns and Waterhouse, 1975; Merchant, 1981)
- (s) 情報の範囲の限定 (Chenhall and Morris, 1986)
- (t) DCF法など精緻な資本予算モデルの採用 (Larcker, 1981; Haka, 1987)
- (u) (標準原価計算, 差額原価収益分析, 統計的品質管理, 在庫管理手法など) 洗練されたコントロール手段の採用 (Khandwalla, 1972)
- (v) 業務標準, 予算管理, 統計的報告書の活用 (Macintosh and Daft, 1987)
- (w) (目標必達の強調, 公式コミュニケーションの強化, 詳細かつ精緻な計算, 予算編成プロセスへの参加などに特徴づけられた) 予算の管理目的での利用 (Hopwood, 1972; Merchant, 1981)
- (x) 上司による詳細な指示 (公式コントロールを実施せず集権化された状態, 自由裁量権は認めず, 上司の言動で影響を与える) (Bruns and Waterhouse, 1975)
- (y) (アウトカム尺度または効果性にもとづいた) 結果によるコントロール (Merchant, 1985a; Macintosh, 1994)
- (z) (標準化, 規則, 公式化などにもとづく) 行動を規制することによるコントロール (Ouchi, 1979; Merchant, 1985a; Rockness and Shields, 1984)
- (aa) (属人的かつ非公式的かつ集権化されたコントロールである) トップマネジメントによるコントロール (Whitley, 1990)
- (bb) (生産工程を直接的に監視する) 作業のコントロール (プロセス自体のコントロールまたは, 製造に関する業績測定尺度の利用) (Merchant, 1985a; Chenhall, 1997)
- (cc) (業務に対するフィードバック情報の活用を示す) 診断的コントロール (Simons, 1995)
- (dd) 強制的コントロール (Ahrens and Chapman, 2004)

上記のリストは, Chenhall (2003) による整理である。一覧してすぐに気が付くことは,

予算管理システムをもってしても、機械的MCとして分類している場合もあれば、有機的MCとして分類されている場合もあることである。また、2分法のどちらにも多様なコントロール手段が含まれている。コントロール手段の属性とどのような影響をあたえられるか（2分法での有機的MCと機械的MCとの区別）は、対応関係がないことが分る。

Malmi and Brown (2008) は、多様なコントロール手段を以下のように分類している。

図表1 Malmi and Brown (2008) によるMCSパッケージのフレームワーク

文化によるコントロール					
クラシカル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より作成。

上記の図では、マネジメント・コントロール・システムの全体像は、5つに大別されている。

1つ目は、経営計画によるコントロールであり、これはさらに短期事業計画と長期経営計画に細分される。2つ目は、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。サイバネティックコントロールには、企業予算、財務的業績測定システム（EVA、ROIなどが例示されている）、非財務的業績測定システム（TQMなど）、ハイブリッドな業績測定システム（BSCなど）の4つの領域が含まれている。3つ目は、報酬・俸給によるコントロールであり、内発的報酬と外発的報酬とがある。4つ目は、管理的コントロール（administrative control）であり、組織の構造（骨格）を形成する要素として位置づけられている。具体的には、組織構造と組織デザイン、管理機構（会議体など）、方針と手続き（業務マニュアル）の3つに分けられている。最後が、文化によるコントロールであり、微妙・曖昧であるため、メッセージが必ずしもストレートに組織成員には伝わらず、また、変化させにくいという性質を持ち、他のコントロール手段の基盤（コンテクスト）を提供す

る。文化によるコントロールはさらに、価値理念によるコントロール、クランコントロール(組織文化によるコントロール)、象徴・儀礼によるコントロールに分けられている。

Chenhall (2003) のリストと Malmi and Brown (2008) のフレームワークを組み合わせると以下のような整理が可能となる。便宜上、Malmi and Brown (2008) の分類での、経営計画、サイバネティックコントロール、報酬・俸給を伝統的なコントロール手段、文化によるコントロールと管理的コントロールを、近年注目されるようになったという意味で、伝統的なコントロール手段に対して、代替的なコントロールとひとつにまとめることにする。

図表2 コントロール手段と2分法の対応関係

	伝統的なコントロール手段	代替的なコントロール手段
機械的MC	(o), (p), (q), (r), (s), (t), (u), (v), (w), (y), (cc), (dd)	(x), (z), (aa), (bb)
有機的MC	(e), (g), (h), (i), (j), (k), (l), (m), (n)	(a), (b), (c), (d), (f)

出所：著者作成。

分類が微妙な点もあるが、ここで重要なのは、コントロール手段の選択とどのようなMCを設計するかという問題は、単純な対応関係ではないことである。伝統的なMCを活用しても自由度の高い有機的なMCとして機能させることもできるし、不確実性を減少させる機械的なMCとしての役割を期待することもできる。代替的なコントロール手段についても同様である。機械的MCとしても、有機的MCとしても機能する。単純な対応関係ではない。

2 手段選択と運用方法

MCにおける手段選択の問題と運用方法とを区別する手がかりとして、戦略内容 (strategic content) と戦略プロセス (strategic process) の区別が有用である。

de Wit and Meyer (2010) によれば、戦略に関する問題は、戦略プロセス、戦略内容、戦略状況 (strategic context) に3分されるという。戦略プロセスとは、戦略が形成され、実行される方法をいう。どのように戦略が形成(実行)されるか、誰が関与し、修正行動がどのような状況で実施されるか等に関わる。戦略内容は、戦略プロセスの成果物であり、企業全体あるいは構成組織は、何をなすべきかを明示する。de Wit and Meyer (2010) では、実りの多い議論をするために、内容自体が適切であるかどうかという問題と形成・実行方法が適切であるかどうかという問題を別次元として切り分けている。

MCと外的内的変数との整合関係を調査しようとした場合、①どのような属性のコントロ

ール手段をパッケージに組み入れるべきか（組み入れているか）という問題と②それぞれのコントロール手段をいかに運用すべきか（運用しているか）という問題を区別すべきであろう。

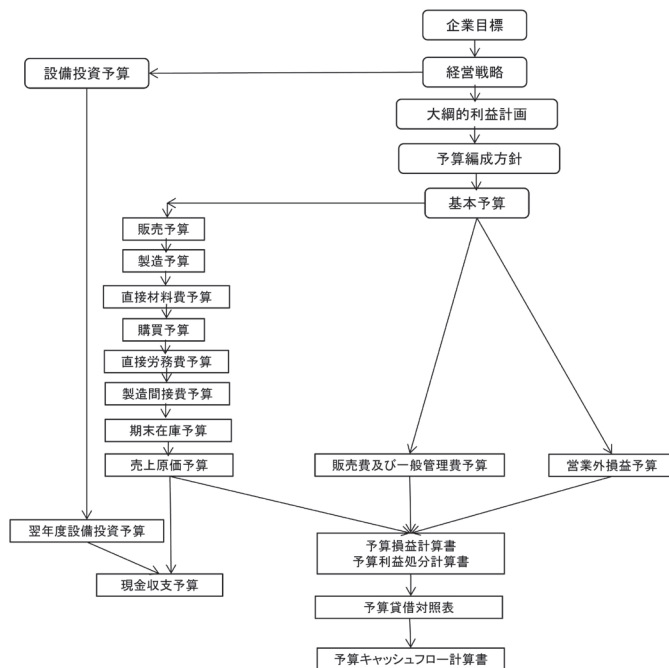
問題を複雑にするのは、インタラクティブ・コントロールと診断的コントロール、インプリング・コントロールと強制的コントロールのように、ブレーキとアクセルの関係で、異なった作用を同じ対象に対して及ぼすことが期待される場合があることである。このような状況では、複雑な多対多の対応関係になっていることから、少なくとも、単純な整合関係を検証するようなアプローチは不十分であるといえることができる。

3 具体例：企業予算とDDP

情報内容が同じでも、運用プロセスが違うことで、MCとしてまったく異なる影響を及ぼす具体例として企業予算とDDP（Discovery-Driven Planning）を比較してみよう。

どちらもアウトプットは財務的な事業計画（見積損益計算書、見積貸借対照表など）であり、計算構造や情報内容については、本質的な違いはない。異なるのは運用面での違いである。図表3に予算編成プロセスの概略が示されている。

図表3 予算編成プロセス

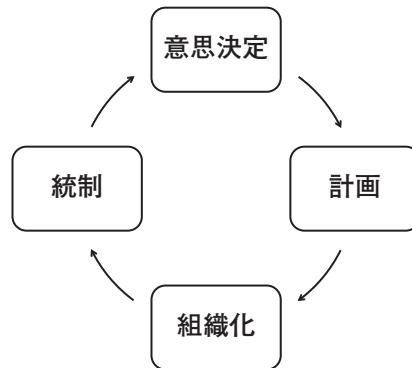


出所：岡本ほか（2008）, p.122より作成。

(1) 企業予算の前提と運用プロセスの特徴

「経営者は、企業の多目的目標を実現するため、経営管理過程という独特のプロセスを構成する管理活動を行って」と述べて、経営管理過程を以下のような4つのプロセスとして説明している（岡本ほか（2008）, p.8）。DDPとの比較で重要なのは、企業予算の場合は、計画数値に規範性と強制力を持たせていることである。

図表4 経営管理過程の概念図



出所：岡本ほか（2008）, p.8.

岡本ほか（2008）では、上記の意思決定のプロセスでは、①企業の多目的目標を前提に、現状分析と関連情報の収集が実施され、問題が確定される。②意思決定前提が確認され、問題を解決するための諸代替案が列挙される。③諸代替案が数量化され、比較検討される。④数量化できない要素が考慮され、最有利案が選択される。

計画のプロセスは以下のように説明されている。①戦略的意思決定を前提に、現状分析と関連情報の収集が実施され、目標が確定される。②目標を実現する方法が探究される。③計画の前提が確認される。④目標を実現する方法（いつ、どこで、誰が、何を、いかに実施するか）が決定される。⑤計画実施を確実にするためのフォローアップ方法が取り決められる。

統制のプロセスは、以下のように説明されている。①目標の設定と示達が行われる。②実施命令が伝達される（この結果、実際に業務が遂行される）。③（業務実施の際には）目標達成に向けた指導・規制・調整が行われる。④目標と実績が比較される。⑤実施者の業績評価が行われる。⑥必要であれば是正措置がとられる。

重要なのは、企業予算では計画値の達成を目指して、組織全体の行動ベクトルをそろえることである。

規範性と強制力の根拠となるのは、トップマネジメントが関与し、正式に機関承認がなされているという組織的な裏付けである。言い方を変えれば、期中に大幅に変動するようでは、調整の用具として役に立たない。

岡本（2000）では、次のように述べられている（pp.627-628）。

「予算管理システムの体系において、その中心をなすものは基本予算（総合予算）である。基本予算は来たるべき、1年間における企業活動について、企業全体およびその構成部分ごとに達成目標、目標思考の際にとられる方針および目標実現のための遂行手段を、企業の最高経営者が計数的に表明した正式の経営計画である。したがって、それは企業全体の総合的、期間的利益計画と利益統制の用具」であるとされる。

櫻井（2015）では、予算編成の一般的な手続きが解説されている（p.197）。組織内の公式の承認手続きによって、正当性が付与されていることが分る。

経常予算編成の手続きは、企業により多様性はあるが、経常予算は一般に次の手続きによって編成する。

- (1) 予算編成方針が、経営戦略会議から経理部予算化を通じて、各執行部門に伝達される。
- (2) 予算編成方針にもとづき、各執行部門は部門予算案を作成し、予算課に提出する。
- (3) 予算課は提出された部門予算案を集計・調整し、総合予算案にまとめあげる。
- (4) 予算課は予算委員会を開き、予算編成方針と利益計画との関係から総合予算案を検討し、最終結論がでるまで審議を繰り返し、予算原案を作成する。
- (5) 作成された予算原案は、経営戦略会議に付議され、社長が最終的に決定する。
- (6) 決定された予算は予算課を経由して、各執行部門に伝達される。

小林（1994）で述べられているように、企業予算は、部門間の調整のための用具としての必要性から、普及したことに起因する。北極星のように場所が定まっていなると、組織全体の行動ベクトルを向ける目印にはなり得ないのである。

(2) DPPの前提と運用上の特徴

DDPも企業予算と同様、事業活動についての財務的な側面を会計的に描写した手法であり、算出されるのは、一般的な、見積損益計算書、見積貸借対照表などの財務諸表である。計算構造や情報内容はまったく同じであるが、運用プロセスが大きく異なっている。

McGrath and MacMillan（2000）によれば、DDPは「新規事業推進の早期段階における活動結果を十分に駆使して、ビジネスチャンスを実際に与えるための軌道修正と学習を繰り返すというプロ起業家の行動パターンを模倣したアプローチである」（McGrath and MacMillan（2000）, p.232）。目標自体に規範性はなく、前提にも懐疑的な目を向けているのが、一般的な企業予算との違いである。DDPと企業予算との違いは、目標に規範性があるかどうかである。前者が、目標に対してとりあえず設定した上で、不確実な状況についての学習に重点を

置くのに対し、後者では計画値(予算目標)にいかにも実績値を近づけるかに努力が向けられる。

McGrath and MacMillan (2000)によれば、「事業の成功を判断するときに、計画と実績の差異で評価する方法が当てはまるのは、事業内容を十分に把握している既存事業の場合である。不確実性が高く、未知のことが多い新規事業の場合に、計画と実績との差異で事業の成功を判断するのは危険である。リアルオプションの考え方と同じように、DDPが最も役に立つのは、不確実性が高い新規事業の場合である。従来型の事業計画策定プロセスは、過去の経験をもとに将来のことを推計するが、不確実性が高い新規事業には、過去の経験というベースは存在しない。確実な知識がない状況では、計画は仮説に基づいて、策定せざるを得ない」(p.233)と述べている。目標必達で厳密に運用される企業予算が機械的なMCを導くのに対し、DDPでは有機的なMCに直結する。

DPPは、以下の6つの構成要素からなっている。

- フレームワーク (framing)
- ベンチマーキング (benchmarkingまたはcompetitive market reality specification)
- 課題明細の確定 (competitive specification of deliverables)
- 仮説の検証 (assumption testing)
- マイルストーン管理 (managing to milestone)
- 儉約志向 (parsimony)

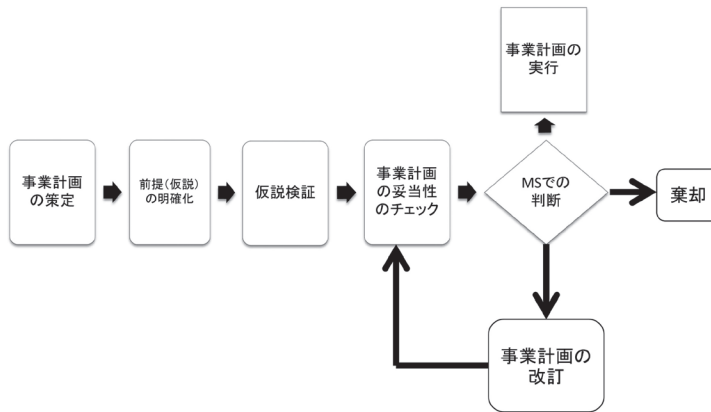
両者の顕著な違いは、以下の2点である。

1つ目に、計画設定の方向性が異なる。企業予算では、「環境予測→事業計画策定→最終結果の確認」という計算プロセスが実施されるのに対して、DDPでは、「必要な最終結果→事業計画への展開→前提となる環境予測」という順に演算が実行される。

2つ目に、仮説を明記することとそれを機会あるごと(マイルストーンごとに)に検証し、見直すことである。

DDPでは、事業計画自体に規範性はなく、事業計画をいかに改訂し、評価し、選別するかにより重点が起これている。機関承認された予算目標に向かって組織の総力を結集する企業予算とは、組織のコンテキストが異なっている。

図表5 DDPの構造



出所：McGrath and MacMillan（2000）をもとに著者作成。

4 結びにかえて

組織は人間の集合体であるから、組織成員にいかなる影響を与えるかというのは重要な問題である。いかなるMCSを設計すべきかについては、コンティンジェンシーフレームワークに依拠した研究が数多く積み重ねられてきた。会計的コントロール手段は独立で機能するのではなく、組織コンテクストの中で、ほかのコントロール手段と相互に作用しあいながら、効果を発揮する。MCに、会計的なコントロール手段に加えて、様々なコントロール手段が含まれて、総体として考察、分析されるようになったのは近年の目覚ましい成果である。注意しなければならないのは、特定の会計手法やコントロール手段とMCのあるべき姿との関係を単純化して理解するのは、適切ではないということである。サイバネティックコントロールには、様々なコントロール手段が含まれるが、特に会計数値によるコントロール手法には異なった運用モードがあり得る。どのようなコントロール手段を採用するかという問題とそのコントロール手段をいかに運用するかという問題とは、峻別すべきである。事業計画の財務的な写像である、見積財務諸表というアウトプットは共通であるが、伝統的な企業予算とDDPでは、想定する組織のありかたや期待される役割が大きく異なっている。

もう1つ、さらに問題を複雑にするのが時系列（プロセスのどの位置にあるか）の問題である。会計数値によるコントロール手法は、有機的MCとして試行錯誤や実験を促すこともあり得るし、資源を節約するために、厳密な行動制限を与える、機械的MCとして機能する場合もあり得る。新規事業開発などの状況では、発散を必要とする局面と収束させなければならない局面と両方がある。1つのコントロール手段が両方の役割を担う訳ではなく、Simons（1995）、Ahrens and Chapman,（2004）が概念化したように、同時に異なる会計的コン

トロールが作用することがあり得る。状況は複雑であり、単純な整合関係を検証するだけでは、あまり意味のある結果を得ることはできないことに留意する必要がある。

(成蹊大学経済学部教授)

(謝辞) 本研究はJSPS科研費26380617の助成を受けたものです。

参考文献

- 岡本清 (2000) 『原価計算 (6訂版)』 国元書房。
- 岡本清・廣本敏郎・尾畑裕・挽文子 (2008) 『管理会計 (第2版)』 中央経済社。
- 小林健吾 (1994) 『予算管理発達史：総合的利益管理への道』 創成社。
- 櫻井通晴 (2015) 『管理会計 (第6版)』 同文館出版。
- Abernathy, M. A. and Brownell, P. (1997). Management control system in research and development organizations: the role of accounting, behavior and personnel controls. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3/4), 233-248.
- Abernathy, M. A. and Lillis, A. (1995). The impact of manufacturing flexibility on management control system design. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), 241-258.
- Ahrens, T. and Chapman, C. S. (2004). Accounting for flexibility and efficiency: a field study of management control systems in a restraint chain. *Contemporary Accounting Research*, 21 (2), 271-301.
- Brownell, P. (1982). The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation, and organizational effectiveness. *Journal of Accounting Research*, 20, 12-27.
- (1987). The role of accounting information, environment and management control in multinational organizations, *Accounting and Finance*, 27, 1-16.
- Brownell, P. and Merchant, K. (1990). The budgetary and performance influences of product standardisation and manufacturing process automation. *Journal of Accounting Research*, 28(2), 388-397.
- Bruns, w. J. Jr. and Waterhouse J. H. (1975). Budgetary control and organizational structure. *Journal of Accounting Research*, Autumn, 177-203.
- Burns, T. and Stalker, G. M. (1961). *The management of innovation*, Tavistock Publications.
- Chenhall, R. H. (1997). Reliance on manufacturing performance measures, total quality management and organizational performance. *Management Accounting Research*, 8, 187-206.
- (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.

- Chenhall, R. H. and Morris, D. (1986). The impact of structure, environment and interdependencies on the perceived usefulness of management accounting systems. *Accounting Review*, 61, 16-35.
- Davila, J. H. (2000). An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 383-409.
- De Wit, b. and Meyer, R. (2010). *Strategy: process, content, context, an international perspective, 4th ed.*, South-Western Cengage Learning.
- Dunk, A. (1993). The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *The Accounting Review*, 2, 400-410.
- Govindarajan, V. and Fisher, J. (1990). Strategy, control systems and resource sharing: effects on business-unit performance, *Accounting, Organizations and Society*, 10, 153-179.
- Guilding, C. (1999). Competitor-focused accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, 24(7), 583-595.
- Haka, S. (1987). Capital budgeting techniques and firm specific contingencies: a correlational analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12(1), 31-48.
- Hirst, M. K. (1981). Accounting information and the evaluation of subordinate performance: a situational approach. *The Accounting Review*, 56, 771-784.
- Hopwood, A. (1972). An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation, *Journal of Accounting Research*, 10(3), 156-182.
- Khadwalla, P. (1972). The effect of different types of competition on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, Autumn, 275-285.
- Langfield-Smith, K. (2006). A review of quantitative research in management control systems and strategy. In Chapman, C. S., Hopwood, A. G. & Shields, M. D. (Ed.), *Handbook of management accounting research: Volume 2* (pp. 753-783), Elsevier.
- Larcker, D. F. (1981). The importance of selected information characteristics and strategic capital budgeting decisions. *The Accounting Review*, July, 519-538.
- Malmi, T. and Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package: Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19 (4), 287-300.
- Macintosh, N. (1994). *Management accounting and control systems: an organizational and behavioral approach*. John Wiley and Sons.
- Macintosh, N. and Daft, R. L. (1987). Management control systems and departmental interdependencies: an empirical study. *Accounting, Organizations and Society*, 21(1), 23-48.
- McGrath, R. G. and MacMillan, I. (2000). *The entrepreneurial mindset: strategies for continuously creating opportunity in an age of uncertainty*, Harvard Business School Press. (大江建監訳・

社内起業研究会訳『アントレプレナーの戦略思考技術：不確実性をビジネスチャンスに変える』ダイヤモンド社, 2001年.)

Merchant, K. (1985a). *Control in business organizations*, Pitman.

———— (1985b). Budgeting and propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 297-313.

Ouchi, W. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management Science*, 25(9), 833-848.

———— (1980). Markets, bureaucracies and clans. *Administrative Science Quarterly*, 25, 129-141.

Rockness, H. and Shields, M. (1984). Organizational control system in research and development. *Accounting, Organizations and Society*, 9, 165-177.

Shields, J. F. and Shields, M. D. (1988). Antecedents of participative budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, 23(1), 49-76.

Whitley, R. (1999). Firms, institutions and management control: the comparative analysis of coordination and control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 25(5, 6), 507-524.