

早稲田大学大学院 商学研究科
博士（商学）学位申請論文

脱予算経営のコンフィギュレーションおよびメカニズムの研究：
コントロール・パッケージと管理可能性原則を視座とした実証的分析

町田 遼太

目次

第1章 本論文の目的と意義	1
第1節 問題意識と研究背景	1
第1項 脱予算経営	2
第2項 管理可能性原則とその逸脱	4
第3項 マネジメント・コントロール・システムのコンフィギュレーションおよびメカニズム	5
第2節 本論文の研究課題	7
第3節 研究方法	8
第1項 研究の枠組み	8
第2項 脱予算経営のコンフィギュレーション：脱予算経営が有するマネジメント・プロセスの組み合わせ	10
第3項 脱予算経営のメカニズム：管理可能性原則の逸脱がもたらす作用とその帰結	10
第4節 本論文の構成	12
第2章 脱予算経営のコンフィギュレーション：コントロール・パッケージ研究の含意	14
第1節 MCS パッケージとしての脱予算経営	14
第1項 伝統的管理会計論およびMCSの問題意識	14
第2項 コンティンジェンシー理論をベースとした研究の潮流：パッケージとしてのMCSの成立	15
第2節 MCS パッケージ研究の展開	17
第1項 MCS パッケージ研究の萌芽・変遷	17
第2項 MCS パッケージ研究の示唆	23
第3項 MCS パッケージにおける非サイバネティック・コントロール	25
第3節 MCS 拡張と対象組織の拡張：不確実性に適応する水平型組織	27
第4節 脱予算経営研究へのインプリケーション：不確実な時代に適応するコントロール手段の組み合わせ	30
第1項 権限委譲とコントロール手段の組み合わせ	30
第2項 脱予算経営におけるコントロール・パッケージの組み合わせ	33

第3章 脱予算経営のメカニズム：個人の管理会計利用およびその帰結に焦点を当てたマ ネジメント・コントロール・システム研究の検討	35
第1節 本章の目的および論点	35
第1項 組織前提の変化	36
第2項 対象者の変化	37
第3項 MCS 研究における水平的協力関係への関心	37
第2節 業績管理の利用者の視点に立つ研究の意義と目的	38
第1項 利用者に焦点を当てた研究の意義と方法	38
第2項 レビューする研究群と論文の選定	40
第3節 研究トピック，研究目的，研究方法および目的の整理	41
第1項 参加型予算管理	41
第2項 チームベース業績評価	43
第3項 イネープリング概念を援用した業績管理研究	47
第4項 アメーバ経営	49
第5項 Vernacular accountings	50
第6項 小括：業績管理の利用者に焦点を当てた管理会計研究	52
第4節 脱予算経営研究へのインプリケーション：MCS の運用とその利用者に関わる メカニズム	53
第4章 予算管理を補完するマネジメント・コントロール：脱予算経営におけるコント ール・パッケージの検討	55
第1節 脱予算経営が有するコントロール・パッケージ	55
第1項 本章の目的	55
第2項 フレームワークとしての「コントロール・パッケージ」の有用性	55
第3項 予算管理の問題点	56
第4項 本章の問題意識	56
第2節 予算管理が有するマネジメント・コントロール問題とその解消	57
第1項 概念の拡張によるコントロール手段の多様化	57
第2項 各コントロール手段の概要	59
第3項 コントロール・パッケージによる予算管理の問題点の解消	62
第3節 脱予算経営モデルが有するコントロール機能	65

第 1 項	脱予算経営の 12 の原則とコントロール・パッケージの対応関係	65
第 2 項	脱予算経営研究におけるコントロール要素の組み合わせ	68
第 3 項	コントロール・パッケージ内の相互作用と予算管理の問題点の解消	70
第 4 節	インプリケーション：脱予算経営のコントロール・パッケージ	72
第 5 章	マネジメント・コントロール・システムにおける管理可能性概念の意義	75
第 1 節	MCS における管理可能性原則概念	75
第 2 節	責任会計における管理可能性原則の現代的意義と背景	76
第 1 項	責任会計の対象者に関する伝統的な議論とその変化	76
第 2 項	経験的研究における管理可能性原則の取り扱い	78
第 3 節	管理可能性原則に関する研究動向	82
第 1 項	責任会計論の生成期における管理可能性概念	82
第 2 項	初期の管理可能性原則の逸脱事例	82
第 3 項	限定的な管理可能性原則と展開	83
第 4 項	管理可能性原則に関する近年の研究動向	85
第 4 節	インプリケーション：マネジャーの管理可能性の認知と行動	87
第 6 章	日本企業における脱予算経営のコンフィギュレーション：リーダーシップの原則 を視座とした探索的研究	89
第 1 節	脱予算経営研究における残された課題	89
第 2 節	先行研究およびリサーチ・クエスチョンの設定	90
第 1 項	先行研究	90
第 2 項	リサーチ・クエスチョンの設定	92
第 3 節	研究方法	94
第 1 項	調査対象とデータの収集方法	94
第 2 項	変数の測定	96
第 3 項	分析方法の意義	97
第 4 節	分析結果	99
第 1 項	分析手続き	99
第 2 項	脱予算経営のコンフィギュレーション	104
第 5 節	日本企業における脱予算経営のコンフィギュレーション	106
第 7 章	予算管理の利用に対する管理可能性原則の認知の影響とその帰結	109

第1節 本章の問題意識.....	109
第2節 先行研究レビューおよび仮説構築.....	109
第1項 問題意識と先行研究.....	109
第2項 仮説構築.....	112
第3節 研究方法.....	115
第1項 データの収集.....	115
第2項 変数の測定.....	115
第4節 分析結果および考察.....	119
第1項 構成概念の検討.....	119
第2項 仮説の検証結果.....	120
第5節 予算管理の利用に対する管理可能性原則の認知の影響とその帰結.....	125
第8章 結論.....	128
第1節 各章の概要と本研究の発見事項の整理.....	128
第2節 本研究の貢献, 限界と今後の課題.....	130
参考文献.....	133
付録1 第6章の分析に使用した質問項目および各指標等.....	156
付録2 第7章の分析に使用した質問項目および各指標等.....	159

第1章 本論文の目的と意義

第1節 問題意識と研究背景

予算 (budget) とは「予算期間における企業の各業務分野の具体的な計画を貨幣的に表示し、これを総合編成したもの」である (『原価計算基準』1 (4))。一般に予算の編成と統制で構成される予算管理 (budgeting) は、企業活動における計画、統制、調整といった重要な機能を有している [Welsch, 1957]。予算管理は管理会計論生成初期から管理会計の中心的領域であり、今日まで多くの実践・研究が蓄積されてきた [例えば、伊藤 (博), 1992; 廣本, 1993 など]。計画、統制という予算管理の伝統的な体系への批判として提唱された理論であるマネジメント・コントロール・システム (Management Control Systems: 以下、MCS と略) の理論においても、戦略計画の修正、組織の調整、責任の割り当て、および業績評価の基礎というマネジメント・コントロール・プロセスにおいて、予算は中心的技法として不可欠なものであるとされている [Anthony and Govindarajan, 2007, p.382]。

本論文のテーマである脱予算経営 (Beyond Budgeting) は、予算が企業経営に不可欠であるという大前提に疑問を呈した研究群である。脱予算経営を提唱した初期の研究者や実務家たちは、予算が環境変化への適応を阻害し、組織および個人の逆機能的行動を引き起こしているため、これを廃止すべきであると主張した [Hansen et al., 2003; Wallander, 1997]。一方で、脱予算経営に関連する近年の研究は、大半の企業が依然として予算を廃止していない (予算管理が実施されている) ことや、予算および予算管理に重大な問題があると考えている企業は少ないことを報告している [例えば Libby and Lindsay, 2010; 清水ほか, 2019 など]。およそ 20 年にわたる研究をレビューした Nguyen et al. [2018] でも、脱予算経営研究の潜在的な問題点として、予算の廃止を含めた脱予算経営の全ての要素を導入することの困難さ、導入事例の少なさなどが指摘されている。

予算の廃止が脱予算経営の本質であるという見解に対して、筆者は懐疑的である。Hopwood [1987, p.57] が「会計が社会的・経済的現実を創造する」と述べたとおり、個人や組織は予算を利用することによって「創造」された現実に対して欠陥や効果を認識する。また、小菅 [1997, p.4] も、予算は「利益、原価、収益、資金などの会計上の諸概念を用いて『将来そうあるべき』あるいは『そうあってほしい』企業の状態と成果を貨幣的に描き出したもの」であり、会計的測定の「『築像』と『写像』が表裏一体化したもの」であると述べるが、Hansen et al. [2003] をはじめとした初期の脱予算経営論者が予算および予算

管理における欠陥と指摘した点は、あくまで「築像」される過程で生じる個人および組織の問題であって、「写像」である予算自体の欠陥ではない。換言すれば、問題を引き起こすのは「予算に付随」する個人および組織の諸現象、ひいては設計運用されている MCS であり予算そのものではない [清水, 2013, p.6]。

したがって本論文では、脱予算経営をマネジメント・コントロールの要素の集合、すなわち一つの MCS として捉える。つまり、脱予算経営の実施は MCS 自体の変革である。脱予算経営の諸原則の実施はマネジメント・コントロールの要素の組み合わせ（コンフィギュレーション）変化を、そして脱予算経営で実行される適切なマネジメント・コントロールの要素は、向組織的行動を引き出す新たなメカニズムを生み出す。

以上のような問題意識から、本論文では脱予算経営を「組織が予算の利用方法を適切に設計し、従業員のセルフ・コントロールを促すことによって、予算の問題点を克服するための MCS」として捉える。予算を含む従来のコンティンジェンシー理論を基礎とした MCS 研究は、個々のマネジメント・コントロールが個人および組織に対してどのような帰結をもたらすのかを検証することに主眼を置いてきた [Chenhall and Moers, 2015]。しかしながら、これらの研究の蓄積は、MCS が「全体として」どのような要素を有し、それらが機能しているかを示すことはできないという制約を有している [新江, 2010]。

本論文では、予算そのものが重大な欠陥や効果を有しているわけではなく、予算を廃止する必要は必ずしもないという立場から議論を行う [清水, 2013]。脱予算経営の先行研究は管理会計手法や思考方法の変革によって MCS を改善するという点で共通しているものの、依然として脱予算経営は多義的な概念であり、その全体像を示した研究や、脱予算経営の要素がもたらすメカニズムに関するエビデンスは少ない。

本論文は MCS としての脱予算経営の特徴と帰結を明らかにすることを研究全体の目的とする。具体的な研究課題を提示するに先立ち、以下では、背景となる研究領域や議論を整理する。具体的には、脱予算経営、脱予算経営の特徴の一つである管理可能性原則の逸脱、そして論文全体の分析視角である MCS のコンフィギュレーションとメカニズムに関する議論について検討する。

第 1 項 脱予算経営

脱予算経営の定義は曖昧である [Matějka et al., 2021]。Hope and Fraser が脱予算経営の概念を体系化した 2000 年代初頭には、予算および予算管理の代替となる MCS および

組織構成員の思考様式の変革を要求するマネジメント・モデルとされていた [Hope and Fraser, 2003a; 2003b]。Hope and Fraser はその後、2010 年代以降の調査研究によって、予算を廃止している企業がごくわずかであること、予算そのものに問題点があると認識されている割合は低いことが明らかにされた [Libby and Lindsay, 2010; Sandalgaard, 2012; 清水, 2016 など]。

脱予算経営の先行研究は、規範として示されている多くの概念のうちの一つまたは複数部分が部分的に、かつ多様に捉えている。ケース・スタディに限定しても、脱予算経営を組織変革とみなす事例 [Becker, 2014]、ローリング予測を活用しているものの、柔軟な資源配分や相対的業績評価が行われていない事例 [Henttu-Aho and Järvinen, 2013]や、計画と予測の柔軟な変更に焦点をあてた事例 [Østergren and Stensaker, 2011]、管理可能性原則によらないコントロールを強調した事例 [Frow et al., 2005]など、取り扱われてきた論点は多様である。脱予算経営は少数企業を対象とした事例研究によって知見が蓄積されてきた一方で、その特徴やその帰結を検証した横断的研究が不足している [Nguyen et al., 2018; Matějka et al., 2021]。数少ない例外である Matějka et al. [2021]では、米国の Beyond Budgeting Round Table (BBRT) のイベントや活動に興味を示した米国企業 201 社を対象とした脱予算経営の実施と単一の MCS の要素との関係が明らかにされているが、脱予算経営が有する要素の組み合わせについての検討はなされていない。

図表 1.1 は、Nguyen et al. [2018]がシステマティック・レビューによって得られた 32 編の脱予算経営研究論文が取り扱っている論点を、マネジメント・コントロールのテーマに基づいて整理したものである。網掛け部分が示す通り、主たる特徴は目標設定、コントロールおよび評価に「相対的な」業績指標を用いることによって、固定的・絶対的業績指標の問題点を克服するという点であろう [Hansen et al., 2003]。

本論文では、中でも相対的指標に基づくコントロールとそのメカニズムに焦点を当てる。相対的業績指標の利用は、環境の不確実性が高い状況で、管理不能な要因を含んだ絶対的業績指標を用いるよりも有効であるとされるが[近藤ほか, 2006]、管理会計の規範的理論である、管理可能性原則を逸脱した実務であることも指摘されてきた [Antle and Demski, 1988; 太田, 2021, p.5]。管理可能性原則の逸脱は個人や組織の向組織的行動を引き出すと主張されてきたが、そのメカニズムについては明らかになっていない部分が多い [Hansen et al.2003; Simons, 2005]。

先述のとおり、予算自体を廃止することは脱予算経営の必要条件ではなく、あくまで予

算管理の改善プロセスおよび思考様式の変革によって「脱予算経営的」に予算の問題点を克服する MCS である [清水, 2013; Nguyen et al., 2018]。本論文では、管理可能性原則の逸脱を脱予算経営の特徴の一つとして捉え、分析を行う。

図表 1.1 脱予算経営研究の論点

テーマ	論点	
目標設定	固定予算ではなく、相対的な改善に基づくストレッチな目標	固定予算の代替ではない、新しい目標設定方法 目標設定と計画／予測との切り離し
モチベーションと報酬	事後的な相対的業績評価に基づいた報酬の決定	
計画と予測	全社目標策定の下位レベルへの委譲	価値創造に焦点をあてた計画策定 予測の更新
指標とコントロール	効果的なガバナンスと相対的業績指標に基づくコントロール	
資源配分	適時的な資源配分	
コントローラーの役割	戦略志向のコントローラー	
調整	企業間の協働	
組織と組織文化	従業員に自由と能力を付与	顧客満足に注力する

出所：Nguyen et al. [2018, p.323]を加筆修正

第 2 項 管理可能性原則とその逸脱

1950 年代に、部門管理者などの報告システムに関する研究において、個人の責任に対応させる形で、管理可能費のみを記載すべきであるとの主張がなされ、責任会計論が確立された [Ailman, 1950; Higgins, 1952]。責任会計は「経営組織上の責任者と会計組織上の数値が結合したものであり、各管理者の業績評価を明確に測定することにより、管理者の業績に対する自己責任と意欲を高揚し、組織全体の活性化を計ることを目的とする会計制度」[古賀, 2000, p. 141] と定義され、その「本質は、管理者に対し管理可能な要素についてのみ責任を問ひ、管理不能な要素については責任を問わないという管理可能性の原則を根底に有している」[古賀, 2000, p. 141]。今日においても、多くの管理会計のテキスト [例えば、Anthony and Govindarajan, 2007 など]がこのような伝統的な責任会計に言及しており、そこでは責任センターが、事業部またはそれ以下の組織単位のマネジャーの権限と責任の範囲を規定すると説明されている。

この管理可能性原則に対して、その逸脱が個人や組織の向組織的行動を引き出すと主張したのが Simons [2005; 2010]である。Simons [2005]は、コントロールの幅と影響の幅を

MCS の設計要素として調整する、すなわち権限よりも責任の幅を大きくすることによって、企業家ギャップを生みだし、組織構成員の先取的な行動を促進することができると主張している。また、脱予算経営の領域においても、相対的業績契約による管理可能性原則の意図的な逸脱が推奨されている [Frow et al., 2005]。

また一般に、日本の個人および組織においては、権限と責任との関係が非常に曖昧であるといわれる。この主張は、雇用契約において個人の職務や責任がより具体的に明文化される、欧米諸国との比較の文脈でしばしば見られる [田中, 2012] が、明確な根拠なく主張されている。他方、「権限と責任は一致するべき」という言葉は洋の東西を問わず、個人および組織が自身の役割の適切な認識と評価の正当性・公平性の観点から社会的通念として存在している。本論文では日本の個人および企業を対象とした実証的分析を実施していることから、日本的かつ脱予算経営的な予算管理の実態を明らかにするという側面も有している。

第3項 マネジメント・コントロール・システムのコンフィギュレーションおよびメカニズム

先述の通り、本論文では脱予算経営を「組織が予算の利用方法を適切に設計し、従業員のセルフ・コントロールを促すことによって、予算管理の問題点を克服するための MCS」として捉える。脱予算経営は複数のマネジメント・コントロールの要素で構成される MCS である [Bogsnes, 2009; Matějka et al., 2021; 町田, 2015]。複数のマネジメント・コントロールの要素を取り扱う際には、マネジメント・コントロールの「メカニズム」を捉えるか、または複数の要素から構成される「パッケージ」として捉えるかという2つの分析視点がある [Grabner and Moers, 2013; Malmi and Brown, 2008]。いずれの視点も、単一のマネジメント・コントロールを要素還元的に捉える、すなわち一つのマネジメント・コントロールが他のマネジメント・コントロールとは独立して検討可能であることを前提としているコンティンジェンシー理論に基づく研究に対する批判への回答として発展してきた [Grabner and Moers, 2013]。

マネジメント・コントロールのメカニズムを捉える研究は、マネジメント・コントロールの要素間の相互依存性を考慮し、それらが個人および組織に対してどのような帰結をもたらすのかを検証することに主眼を置いている。その主たる研究の潮流は、マネジメント・コントロールが特定のアウトカムに対してどのように作用するのかに関心を寄せてきた

[Chenhall and Moers, 2015]¹。しかしながら、マネジメント・コントロールのメカニズムを捉える研究は、MCSが「全体として」どのような要素を有し、それらが機能しているかを示すことはできないという制約を有している [新江, 2010]。

他方、マネジメント・コントロールをパッケージとして捉える研究では、組織において実施されているマネジメント・コントロールの要素の組み合わせを明らかにすることに主眼が置かれる。そして、明らかにされた要素の組み合わせは、一つのアウトカムに対して組織が有している MCS の類型を説明していると考えられる。経営学の諸領域において、このような複数の要素の組み合わせ（コンフィギュレーション）を示す研究アプローチはコンフィギュレーショナル・アプローチと呼ばれている [Miller and Friesen, 1984]²。

Malmi and Brown [2008, p.288] は、パッケージとして捉えられる MCS を「コントロールおよびコントロール・システムのセットまたは集合体 (a collection or set of controls and control systems)」と定義している。この定義に基づけば、「パッケージ」の視点は、独立したマネジメント・コントロールの組み合わせを示しているに過ぎない。したがって、要素間の相互依存性やその帰結に関するメカニズムを明らかにするためには、やはりメカニズムの視点が必要になる [Grabner and Moers, 2013]。

本論文では、脱予算経営を複合的に理解するために、MCS の「パッケージ」として、そして脱予算経営が有する MCS の「メカニズム」の両側面から捉える。これらは概念として矛盾するものではなく、あくまで分析視点の相違である [Bedford, 2020]。先述の通り、脱予算経営そのものの定義が未だ曖昧であり、かつ経験的証拠の蓄積は十分であるとはいえない。そのため、脱予算経営の全体像を示し、かつその要素が生み出すメカニズムを検証することは、脱予算経営研究の発展に貢献すると考えられる。

Grabner and Moers [2013]では、上記の議論が「パッケージ」および「システム」という語で行われているが、MCS 研究において「パッケージ」および「システム」という語は、多義的かつ互換的 (interchangeable) に使用されている [Grabner and Moers, 2013]ため、

¹ 古くは、コンテキスト要因、組織構造およびコントロール・システムの複雑性が予算関連行動に影響をあたえるメカニズムを検証した Burns and Waterhouse [1975] などの研究があげられる。

² コンフィギュレーショナル・アプローチの先行研究においても、コンフィギュレーションには「要素的なもの」と「関係的なもの」の2つのタイプがあると説明されている [Miller and Friesen, 1984]。本論文における実証的分析は、要素的なコンフィギュレーションを明らかにすることを目的としている [Burns and Stalker, 1961; 高橋, 2000]。

本論文では混同を避けるために「コンフィギュレーション」および「メカニズム」という語を用いる。すなわち、本論文の実証的分析では、脱予算経営の「コンフィギュレーション」として、脱予算経営が有するマネジメント・コントロールの要素の類型およびその補完・代替関係を示す。また脱予算経営が有する「メカニズム」として、管理可能性原則の逸脱というマネジメント・コントロールが個人の行動およびパフォーマンスに与える影響を検証する。

第2節 本論文の研究課題

第1節で述べた研究背景および研究目的から、本研究では以下2つの研究課題を設定する。

- ①脱予算経営が有するマネジメント・コントロールのコンフィギュレーションはどのようなものか。
- ②脱予算経営における管理可能性原則を逸脱したコントロールは、どのようなメカニズムで機能するのか。

①の研究課題は、コントロール・パッケージの概念に着想を得ている。すなわち、コンティンジェンシー理論に基づくMCS研究が、MCS内の要素が単体で組織のアウトカムに対して機能するのではなく、複数の要素が相互に関連しあって機能する可能性を提示するように発展してきたことに関連している。この課題を解決するために、Malmi and Brown [2008] がMCSパッケージを提示するに至るまでのコンティンジェンシー理論によるMCS研究の系譜を整理し、「全体として」どのような要素を有し、それらが機能しているかを示す。その上で、脱予算経営がMCSとしてどのようなコンフィギュレーションを有しているのかを実証的分析によって明らかにする。予算を廃止している企業がほとんど存在しない中で、「脱予算経営的」な予算管理を実施している企業が有する要素とその組み合わせを探求することは、予算管理および脱予算経営の研究を進展させる点で意義がある。この研究課題については、本論文の第2章、第4章、第6章で取り扱う。

②の研究課題は、Frow et al. [2005] がケース・スタディによって描写し、のちにSimons [2005] によって起業家的ギャップとして概念化された、管理可能性原則の逸脱という現象に着想を得ている。Frow et al. [2005] を端緒として、管理可能性原則を意図的に逸脱す

る組織設計が組織および個人のイノベーションをひきだすという事例が報告されるようになったことで、改めて「権限と責任を一致させるべき」かどうか、そしてそのメカニズムを脱予算経営の文脈で問うことは、現代においても意義があるといえる。本論文の第3章、第5章、第7章は、この研究課題に取り組んでいる。

これらの研究課題に答えることは、「脱予算経営的」な予算管理の一般化を試みるという点で管理会計研究のみならず、実務的・社会的貢献もある。大量データを用いた横断的研究によって、脱予算経営的な予算管理に重要な MCS の要素の組み合わせを示すこと、また脱予算経営的な予算管理のメカニズムを示すことによって「適切な予算管理はどのようなものか」という普遍的な問いに関する一つの回答を提示する。

第3節 研究方法

第1項 研究の枠組み

本論文の研究課題は、脱予算経営のコンフィギュレーションおよびメカニズムを明らかにすることである。これらの課題に答えるために、本研究では、大きく分けて2つの研究方法を採用する。

第1に、先行研究の整理を目的とした文献レビューを行う。本研究の主たる関心である脱予算経営が MCS の一つであることに異論はないと思われる。しかし、そもそも脱予算経営は、典型的なマネジメント・コントロールである予算管理自体が有する逆機能を指摘する形で提唱されるようになった概念である [Hansen et al., 2003; Hope and Fraser, 2003b]。それゆえ、脱予算経営がいかなるコンフィギュレーションを有し、かつ有効なメカニズムが存するかを明らかにする上で、予算管理のベースとなっている今一度抽象度を上げた MCS の先行研究から議論を始めることが重要である。そこで、本論文では次の2つの観点から先行研究をナラティブにレビューしている。すなわち、①管理会計研究とりわけ MCS 研究において「パッケージ」および「メカニズム」がどのように取り扱われてきたか（第2・3章）、そして②MCS である脱予算経営においてそれぞれのアプローチを適用する意義（第4・5章）を検討している。

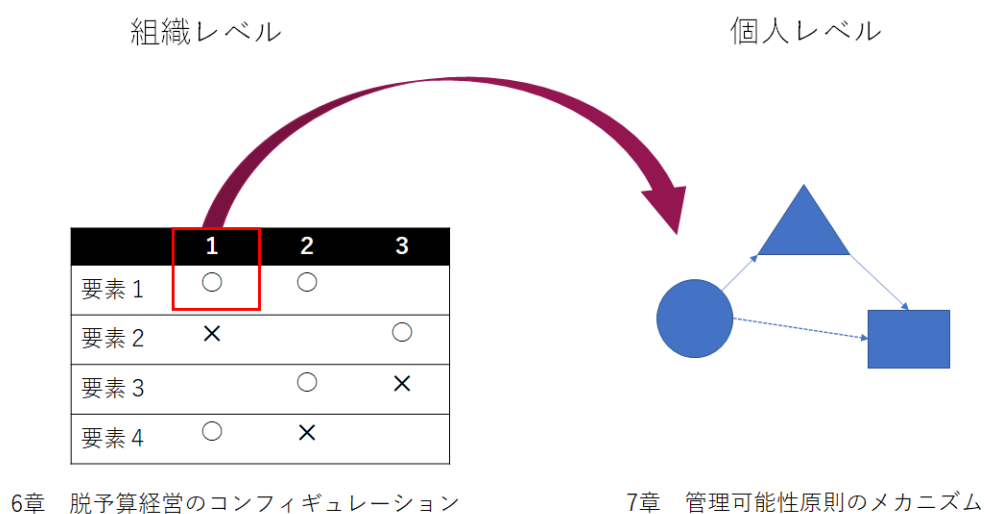
第2に、脱予算経営のコンフィギュレーションおよびメカニズムに関する経験的証拠を提示するために、大量データを用いた実証的研究を行う。分析方法として、次の2つの方法を用いる。第1の方法として、第6章では、脱予算経営が有するコンフィギュレーショ

ンを明らかにするために、質的比較分析（Qualitative Comparative Analysis : QCA）と呼ばれる分析方法を採用する。第2の方法として、第7章では、脱予算経営の一つの構成要素であると考えられている管理可能性原則の逸脱が組織構成員にもたらすメカニズムを明らかにするために、構造方程式モデリング（Structural Equation Modeling : SEM）を用いた推定を行なっている。

第6章では、第2章・第4章でレビューしたコントロール・パッケージの概念に基づき、脱予算経営のコンフィギュレーションを明らかにする。続く第7章では、MCSのメカニズムに焦点を当てた第3章・第5章の議論に基づき、脱予算経営の事例研究で報告された管理可能性原則の逸脱がマネジャーの行動およびパフォーマンスに結びつくメカニズムを明らかにする。

図表1.2は、第6章および第7章の実証的分析で検証する内容のイメージを示した図である。第6章で行うQCAを用いた分析によって、脱予算経営が有するコンフィギュレーションを明らかにする。続く第7章では、第6章で明らかになった脱予算経営の一つの要素のメカニズムを明らかにするために、SEMを用いた分析を行う。具体的には、脱予算経営の事例において観察されている現象の中でもとりわけ「管理可能性原則の逸脱」に焦点をあて、メカニズムを明らかにするための分析を行う。以下、それぞれの実証的分析で用いる研究方法について議論する。

図表 1.2 実証的分析の枠組み（イメージ）



第 2 項 脱予算経営のコンフィギュレーション：脱予算経営が有するマネジメント・プロセスの組み合わせ

第 6 章では、脱予算経営が有するコンフィギュレーションを明らかにするために、質的比較分析（Qualitative Comparative Analysis：QCA）と呼ばれる分析方法を採用する。QCA は、コンフィギュレーショナル・アプローチをとる社会科学研究でしばしば用いられるものである [Bedford and Sandelin, 2015; Wolf and Floyd, 2017; 河合・梶原, 2016; 町田ほか, 2020]。戦略的計画の先行研究を詳細にレビューした Wolf and Floyd [2017] においても、今後の研究の方向性として、戦略的計画の多様な実務とアウトカムとの関係を明らかにするためのコンフィギュレーショナル・アプローチの重要性が指摘されている。

MCS の研究における先行研究では、コンフィギュレーションを示すためにクラスター分析が用いられている [Bedford and Sandelin, 2015; Moores and Yuen, 2001 など]。クラスター分析は、サンプル全体を複数の要素によって分類できる点で有効である。しかし、クラスター分析では、被説明変数に対するコンフィギュレーション内の各要素の効果を明らかにすることができない [Bedford and Sandelin, 2015, p.7; Frösén et al., 2016, p.69]。加えて、導き出されたクラスターが統計的に有意であるかを検定できないといった課題もある [Bedford and Sandelin, 2015, p.7]。

他にも、交互作用項を含む重回帰分析が要素の結びつきとその効果を示す分析方法として用いられる。しかし、重回帰分析については、3 つ以上の要素の結びつきを明らかにすることが困難である点 [Bedford and Sandelin, 2015, p.8] や、多重共線性の問題などが指摘されている [Frösén et al., 2016, p.69]。

これらの分析方法が抱える問題点を踏まえ、Bedford らはコンフィギュレーショナル・アプローチにおいて 3 つ以上の要素の組み合わせとその効果を明らかにする上で QCA が有用であることを示している [Bedford et al., 2016]。MCS のパッケージの 1 つとしてとらえられる脱予算経営についても、組み合わせを明らかにすることに意義があると考えられる。

第 3 項 脱予算経営のメカニズム：管理可能性原則の逸脱がもたらす作用とその帰結

管理可能性原則は個人のモチベーションや評価に対する公平感を担保する目的で、個人の行動や意思決定によってコントロールすることのできる業績指標にのみ責任を負わせる

べきという、管理会計における中核的な「規範」である [Anthony and Govindarajan, 2007; Solomons, 1965; 鳥居, 2014]。管理可能性原則の厳密な適用については、様々な要因の影響を排除できないため、管理会計研究において長年疑問視されてきた [Welsch, 1957; Vancil, 1979; Dent, 1987; Merchant, 1989 など]。

多国籍企業 Astoria 社（仮名）を対象とした脱予算経営のケース・スタディである Frow et al. [2005] では、全社の戦略目標にマネジャーの注意を集中させ、部門間での協働を促す過程での管理可能性の逸脱が描写されている。

Frow et al. [2005] で描写されていた、マネジャーの注意を全社の戦略目標に注力させることは、脱予算経営の主要な要素である相対的（業績）改善契約であるとみなすことができる [Bogsnes, 2009; Hope and Fraser, 2003b]。エージェンシー理論を用いた管理会計研究においても、相対的目標の設定および相対的業績評価は管理可能性原則を逸脱した実務であることが指摘されてきた [Antle and Demski, 1988; 太田, 2021, p.5]。ここで、「そもそも、権限と責任は極力一致させるべきなのか」、「管理可能性原則を適用する（あるいは逸脱する）ことは、モチベーションやパフォーマンスの向上に結びつくのか」といった疑問が生じる。これらの疑問に決着はついておらず、対立するエビデンスが存在している [Burkert et al., 2011; 2017]。すなわち、管理会計研究においては「権限と責任を一致させることがパフォーマンスを向上させる」というエビデンスと「権限と責任を意図的に一致させないことによって、パフォーマンスが引き出される」というエビデンスが混在している状態にある。前者は、管理可能性原則の適用を是とするエビデンスであり、後者の現象は「起業家的ギャップ」 [Simons, 2005; Simons and Dávila, 2021] と呼ばれ、管理可能性を意図的に逸脱した状況が、組織構成員の創造性を引き出すと主張するものである。

第7章では、管理可能性原則の逸脱が組織構成員にもたらすメカニズムを明らかにするために、構造方程式モデリング (Structural Equation Modeling: SEM) を用いた推定を行なっている。先行研究によれば、SEM による分析は、4つの利点があると言われている。第1に、適合度によってモデル全体のあてはまりを評価することができる [豊田, 2014]。第2に、適合度を参照し、モデルの修正を行うことが推奨されている。そのため、階層的重回帰分析などの分析手法と比較して認知、行動、パフォーマンスといった比較的遠い関係を検証する際に用いられる。第3に、潜在変数と顕在変数との関係を検証することができる。第4に、変数間に存在するメカニズムを明らかにするために、間接効果の検

証ができる点が挙げられる [Shields et al. 2000]。

管理会計研究においても、SEM の有用性はかねてより議論されている [例えば, Smith and Langfield-Smith, 2004]。また, 管理可能性原則の定量的な先行研究においても, SEM が用いられている [Burkert et al., 2011; 2017]。管理可能性原則の認知, 従業員の先取的行動, そしてパフォーマンスのメカニズムを検証する本研究においても, 分析手法として妥当であると考えられる。

第 4 節 本論文の構成

図表 1.3 に, 第 2 章以降の各章の関係を示している。本論文では脱予算経営がいかなるコンフィギュレーションを有し, かつ有効なメカニズムが存するかを明らかにする上で, 今一度抽象度を上げた MCS の先行研究から議論を行うこととする。図表 1.3 の左列から順に議論を行なっていく。

各章の概要は次のとおりである。第 2 章では, 脱予算経営をコンフィギュレーションとして捉えるべく, コントロール・パッケージ研究論が生起されるに至ったコンティンジェンシー理論に基づく MCS 理論の展開をレビューする。第 3 章では, MCS 研究において, 業績管理の利用者 (個人) に焦点を当てた研究群をレビューし, 脱予算経営への含意を検討する。第 4 章では, 脱予算経営がコントロール・パッケージとして機能していることを論述し, 第 5 章では, マネジメント・コントロールとしての管理可能性概念についてレビューしている。第 6 章では, 東証一部上場企業を対象とした質問票調査によって取得したデータから, 脱予算経営が有するコントロール・パッケージを明らかにする。第 7 章では, ウェブ調査によって取得したデータから脱予算経営の文脈で推奨される管理可能性原則の逸脱のメカニズムを明らかにする。第 8 章では, 結論として本研究の発見事項, 貢献および限界を述べる。

図表 1.3 本研究の全体像

分析の視点	脱予算経営の理論的背景	脱予算経営の発展的検討	脱予算経営の検証
コンフィギュレーション	第2章 脱予算経営の コンフィギュレーション	第4章 予算管理を補完する マネジメント・コントロール	第6章 日本企業における脱予算経営の コンフィギュレーション
メカニズム	第3章 脱予算経営のメカニズム	第5章 マネジメント・コントロール・ システムにおける 管理可能性概念の意義	第7章 予算管理の利用に対する 管理可能性原則の認知の影響と その帰結

第2章 脱予算経営のコンフィギュレーション：コントロール・パッケージ研究の含意

第1節 MCS パッケージとしての脱予算経営

本章では、Otley [1980]を起点としてコントロール・パッケージの概念が生起されるに至った、コンティンジェンシー理論に基づく MCS 理論の展開をレビューする。本章で指摘する通り、「マネジャーが、組織の戦略実行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」[Anthony and Govindarajan, 2007, p.6]という今日の MCS の定義は、組織文化や人事コントロールといった会計的コントロールに限定されないあらゆるコントロール手段を含む広範な概念として捉えられている。この MCS 概念の変化は、脱予算経営が提唱する環境変化への適応に呼応する形で生じている。

つまり、環境変化に適応するためには、会計コントロールを含む様々なコントロール手段の組み合わせが必要なのである。この主張がどのように形成されるに至ったかを検討することは、脱予算経営のコンフィギュレーションを検討する上で重要である。

第1項 伝統的管理会計論および MCS の問題意識

管理会計は伝統的に「計画」「統制」[Goetz, 1949]という機能によって体系づけられてきた³。伊藤（博）[1992, p.272]は、「計画」と「統制」に示された体系が、多くの原価計算、企業予算および管理会計のテキストの「原体系」となっていると指摘している。加えて、伝統的な体系の主要な「問題領域」は、「計画および統制のための原価計算」であるとしている。

Anthony は、この伝統的な管理会計の体系が、現実の管理活動を明確に識別するようにカテゴライズされているわけではないことや、「計画」と「統制」はときとして重複する[Anthony, 1965]ことから、「両者を包摂したマネジメント・コントロールというカテゴリーを導出した」[伊藤（博），1992]。つまり、MCS という概念は、伝統的な管理会計の体系が問題とする領域そのものに対する批判を背景として立論された[伊藤（嘉），2009, 傍

³ マネジメント・コントロールの初期の議論は 1910 年代に遡る[Gigliani and Bedeian, 1974]。たとえば「計画」と「統制」の枠組みは、Fayol[1916]が著した『産業および一般の管理 (Administration industrielle et générale.) (邦訳 1985)』で論じられている、「管理・組織化・指令・調整・統制」の一部であることを、Anthony が指摘している[1965, p.129]。

点は引用者] のである。

本章では、伝統的な管理会計の体系がコンティンジェンシー理論に基づいてどのように MCS の枠組みを発展させてきたのかを概観する。しかし、MCS が伝統的管理会計論の問題点を克服したという歴史の変遷を記述することは本章の主旨ではない⁴。むしろ本論文のテーマである「脱予算経営」が MCS と同様に伝統的管理会計への批判から生まれた概念であり、マネジメント・コントロールの組み合わせによってその問題点を解消しようとするものであることを確認することが本章の目的である。

以下で、本章における MCS の問題意識を 2 点述べる。

1 点目は、何によって組織構成員を動かし、それをどのように管理するのか。また、各管理手法はどのように影響しあっているのかという点である。すなわち、組織構成員を動かすことを MCS 設計の出発点とするということである。Merchant は、「マネジメント・コントロールは人間行動の問題である。」と指摘し[1982, p.52]、この問題意識に立った MCS を論じている。

2 点目は、現実の管理活動がいかなる因果関係によって説明され、将来の事象が予測できるのかという点である[Malmi and Granlund, 2009, p.597]。すなわち、MCS は「実務家の目的に合致する現象を説明または予測すること」を志向している[Malmi and Granlund, 2009, p.601]のである。

第 2 項 コンティンジェンシー理論をベースとした研究の潮流：パッケージとしての MCS の成立

Chenhall[2003]によれば、効果的な MCS のデザインに影響を及ぼすコンテキスト変数の特定の背景は、組織論においてなされた議論に遡る。組織論において、コンティンジェンシー理論は、「従来の唯一最善の組織化の方法を否定して、効果的な組織のあり方は、環境状況に依存するという理論」と定義されている[岸田, 2009, p.1]⁵。

⁴本節で指摘する点は、MCS 研究が持つ問題意識が、伝統的な管理会計の体系が持つそれと異なっていた、という点である。

⁵ コンティンジェンシー理論は (1) 技術と組織構造、(2) 課業環境と組織過程、(3) 課業と組織デザインの三つの領域で展開された[岸田, 2009, p.1]。例えば (2) に関して Lawrence and Lorsch[1967, p.1]は「組織がさまざまな環境要求に効果的に対処するために、どのような特性を保持すべきかを明らかにするものであって、そこでは組織変数、すなわち組織構造、動機づけ、リーダーシップなど、組織の特性をあらわす諸変数が相互に関係し合い、また環境条件と複雑な関係にあるという仮定に立脚して分析を試みる」と述べている。

一方、コンティンジェンシー理論をベースとした MCS 研究の萌芽は、1980 年代初頭であったとされる[Chenhall, 2003, p.127]。組織論において、「組織構造に対する、環境と技術の影響」に焦点が当てられている一方で、管理会計においては MCS の設計における環境と技術、組織構造と規模の重要性を精査するよう動機づけられた[Chenhall, 2003, p.127, 傍点は引用者]。

同様に Otley[1980]は、管理会計におけるコンティンジェンシー理論によるアプローチについて次のように述べている。

管理会計におけるコンティンジェンシー・アプローチは、次のような前提に基づいている。「全ての状況下、全ての組織に同様に、普遍的で適切な会計システムは存在しない」。むしろ、特定の状況下で、組織自体が見出す、適切な会計システムにおける、個別の特徴を提唱するものである。[Otley, 1980, p.413]

Otley の見解は、個々の環境状況下における「組織自体が見出す」「個別の特徴」、すなわち個々の組織における、会計システムの特徴を探求することが、コンティンジェンシー・アプローチの前提にあるということを示している。コンティンジェンシー理論をベースとすることにより、MCS は、現実の管理活動の実態をより複雑な要素によって描き出すことが可能となったといえよう。この点で、コンティンジェンシー・アプローチによる管理会計研究は、Anthony が指摘した伝統的管理会計論の問題点、すなわち現実の管理活動を明確に識別できない、ひいては管理できない、という問題点を克服する手段であるといえる⁶。

つまり、現実の管理活動は、コンティンジェンシー・アプローチによって描き出された個々の要素の集合体であるということである。現実の管理活動にあっては、個々の要素は別々に機能しているのではなく、組織全体で用いられるコントロール手段の総合体として機能していると考えるのが自然である。

このように、現実の管理活動を有機的に捉えるために MCS が、あらゆるコントロール対象に作用するあらゆるコントロール・システムを内包した「パッケージ」として存在している研究は「30 年ほど前から見られた」と新江[2010, p.62]は指摘している。

⁶ Anthony の MCS 論は、階層的な組織構造に適合するコントロールを前提としている[横田, 2008, p.31]。

パッケージという分析視角が MCS の研究の潮流にどのような影響を与えたのか、そして本論文の主要なテーマである脱予算経営とどのような関係にあるのかを確認し、評価するために、次節で MCS パッケージ研究の変遷をレビューする。

第 2 節 MCS パッケージ研究の展開

第 1 項 MCS パッケージ研究の萌芽・変遷

MCS のパッケージ研究について唯一無二の定義はない[Jakobsen et al., 2011]が、例えば新江[2010]では、以下のように定義されている。

マネジメント・コントロールを非会計コントロールも含むように広く解釈しても、それらが状況に応じて個々に機能するのではなく、コントロール手段の総合体（パッケージ）として全体として機能する点に焦点（を当てる論である。） [p.62, 括弧内引用者]

このようなパッケージ研究が興った理由は、「現実には、個々の手段が複雑に絡み合って全体として機能しているため、そのような個々の変数間の関係性だけに焦点を当てると、現実にそぐわない結論が導き出される可能性」があるためである、と新江は指摘している [2010, p.63]。

個々のコントロール手段が組織の有効性に直接影響を及ぼしているわけではない。個々の手段の組み合わせが相互に関連しあって組織目標に影響するのである。ゆえに現実の管理問題を解決しようと試みる場合、MCS パッケージ全体をどのように構成するかを検討することが有用である。

新江が萌芽期のパッケージ研究として列挙しているのは Otley[1980]、Flamholtz[1983]の 2 編である。本論文では、MCS パッケージ研究の本質を考えて、これら 2 編に Merchant[1982]を加えた 3 編を MCS パッケージ研究の萌芽としてレビューする⁷。

⁷ Merchant [1982] を加えた理由については、後述する。

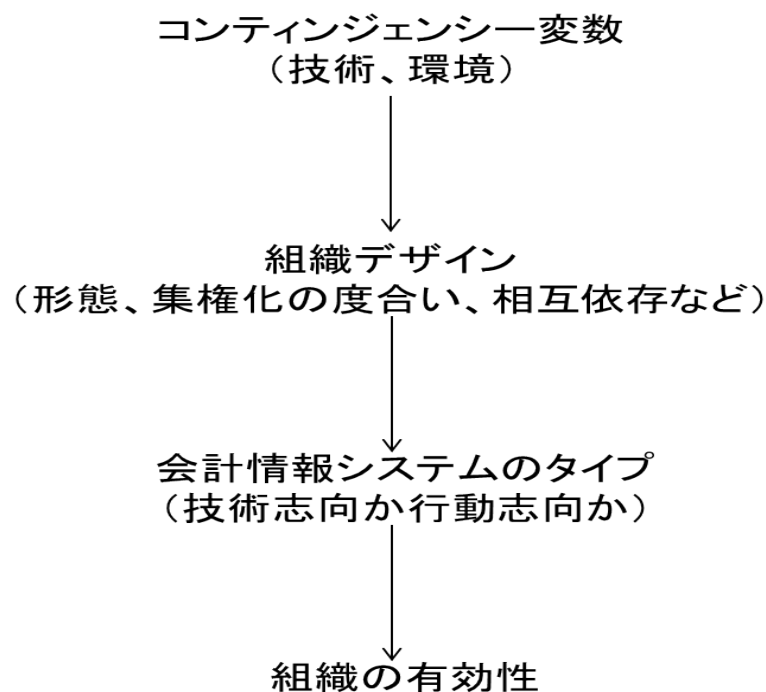
(1) Otley [1980]

Otley は、普遍的に適切な管理会計システムは存在せず、適切な会計システムの決定は、組織自身が認識する特定の状況に依存すると主張した[p.413, 下線は引用者]。特定の状況とはすなわち、コンティンジェンシー変数を指し示している。

Otley はコンティンジェンシー変数の例として、(1)技術、(2)環境の2つを指摘している。つまり、会計システムはこの2つの変数に影響を受けて適切なものが選択される、というプロセスたどる。

このモデルによれば、まずコンティンジェンシー変数が特定され、それに基づいて組織が適切な形にデザインされる。次いで、組織デザインに基づいて会計情報システムのタイプが決定される。しかしコンティンジェンシー理論に基づけば、会計情報システム情報システムだけが組織の有効性に作用しているわけではないので、他のコントロール手段との相互作用を考慮すると、組織の有効性に影響するコントロール・システム・パッケージは図表 2.1 のように示される。

図表 2.1 会計情報システムの段階的なモデル



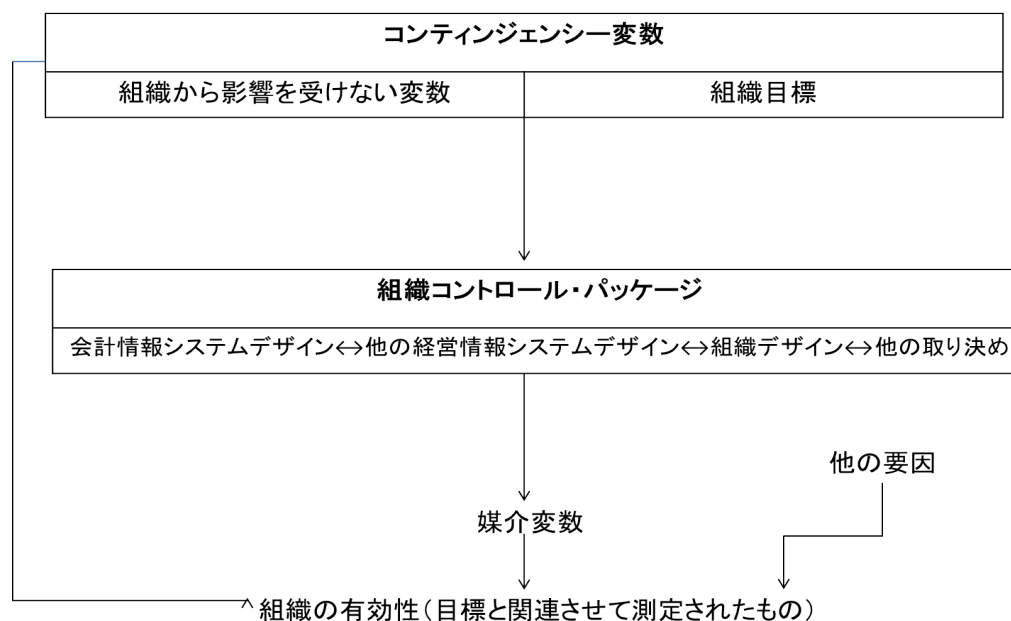
出所 : Otley [1980], p.420

Otley が 1980 年に提唱したコントロール・パッケージでは、管理者や従業員といった個々のコントロール手段の対象や性質について深く言及されていない⁸。そこで、同時期に組織内のコントロール対象・手段について言及した Merchant[1982]をとりあげる。

(2) Merchant [1982]

Merchant[1982]もコンティンジェンシー理論に基づき、コントロールの手段について言及している。すなわち、コントロール手段もコンティンジェンシー変数によって決定される。新江[2010, pp.61-62]は、Merchant の研究は、組織変数に応じてそれにふさわしい特定のマネジメント・コントロール手段を適用すべきことを主張する研究であり、パッケージ研究ではないと指摘している。しかし、次項で指摘する通り、現代のパッケージ研究は、コントロール手段・対象を念頭に置いている。ゆえに、パッケージ研究の萌芽としてこの研究を検討する必要がある。

図表 2.2 組織コントロール・システムのコンティンジェンシー・フレームワーク（初期のパッケージ）



出所：Otley [1980] p.421

⁸ Otleyはこの点について検討を重ね[Otley, 1999, 2003], 最終的な業績評価パッケージの体系が示されるに至った [Ferreira and Otley, 2009]。

Merchant は、組織のコントロール問題に対処するための手段が選択される基準を、「結果を測定する能力（何が起こりうるか?）」「望ましい行動を測定する能力（何が望ましい行動なのか?）」という観点で分類している。それぞれの能力の高低によって、用いられるコントロール手段が決定される [p.264]。用いられるコントロール手段は、①行動のコントロール、②成果のコントロール、③成員のコントロールの3つに分類されている。

①行動のコントロールとは、組織の成員を望ましい（あるいは望ましくない）行動に導く（あるいは導かない）ように、行動のレベルでコントロールする手段のことである [p.45]。「行動上の制約 (behavioral constraint)」「行動の説明責任 (control accountability)」「事前承認 (pre-action review)」の3つのタイプがあるとされる [p.45]。

②結果のコントロールとは、組織構成員に特定の行動にではなく、結果の説明責任に対してのコントロールを行うことである [pp.45-46]。具体的には、予算管理、標準原価計算などの管理会計システムや目標管理制度が挙げられる。

③成員のコントロールとは、組織構成員に働きかける手段である [p.46]。具体的には「能力開発(upgrade capabilities)」、「コミュニケーションの改善(improve communication)」、「相互監視の強化(encourage peer control)」がある。

Merchant は、これらのコントロール手段は、先述の2つ（望ましい行動および結果）の測定能力の観点から、状況に応じて選択されるべきであると主張する [図表 2.3]。

図表 2.3 コントロール手段の選択基準

		結果を測定する能力	
		高	低
望ましい行動を測定する能力	高	特定行動のコントロール または結果のコントロール	特定行動のコントロール
	低	結果のコントロール	組織成員のコントロール

出所：Merchant[1982, p.264]

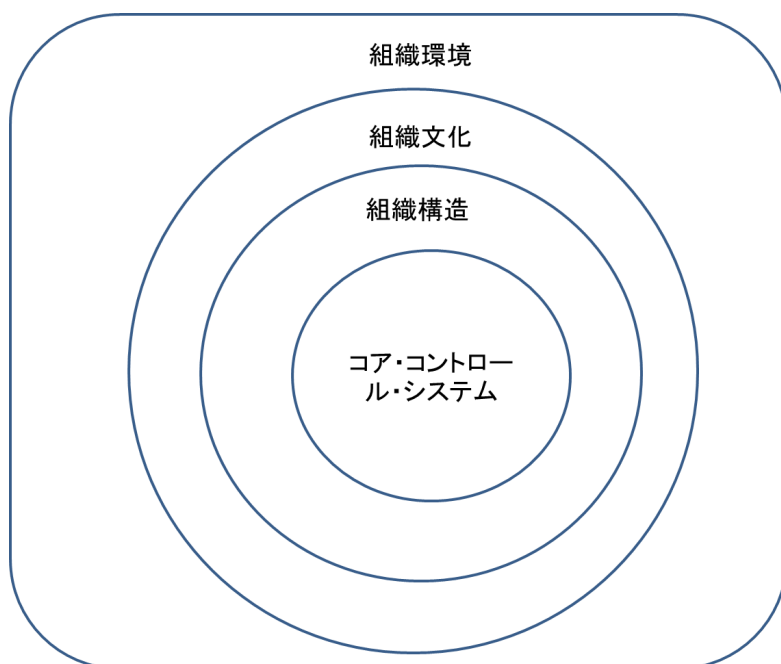
(3) Flamholtz[1983]

Flamholtz [1983] は、組織コンテキストと会計・予算・管理の関係を「無視された領域である」と指摘したうえで、組織コントロール(organizational control)もコントロール手段の一つであると主張した。組織コントロールとは、「組織目標を達成するような行動を成員に取らせるために影響を及ぼす行動や活動」である [p.154]。

組織コントロールのコア・コントロール・システムは4つの階層（計画・実行・測定・評価と報酬）で構成されている。コア・コントロール・システムは、従来の会計による統制・管理と同義である。特筆すべきは、組織コントロールの構成要素として、組織構造と組織文化もコントロール・パッケージにおけるコンティンジェンシー変数であると指摘している点である [p.154]。組織構造は、集権あるいは分権化の度合い、機能別組織かどうか、水平および垂直統合、コントロールを利かせる範囲が、その変数にあたる [p.158]。

例えば GM は、長期にわたるビジネスを志向しているために分権的な組織構造をとっているのに対し、フォード T 型という同じ型の車を製造し続けることに特化したフォードが集権的な組織構造をとっている、という例を挙げている [p.158]。Flamholtz が提唱した組織コントロール・システムは、図表 2.4 のようになる。

図表 2.4 組織コントロール・システム



出所：[Flamholtz, 1983, p.155]

以上 MCS パッケージ研究の基礎となる、3 つの先行研究をレビューしてきた。萌芽期の研究から導かれる MCS パッケージの基礎的条件は、以下の3点である。

- ① コンティンジェンシー変数が組織コントロール・パッケージを構成すること (Otley)
- ② 非会計コントロールも含む複数のコントロール手段が存在すること (Merchant)
- ③ 組織構造も含めたコントロール・システムであること (Flamholtz)

Anthony を中心とする伝統的な MCS 論において主眼が置かれるのは、計画・実行・測定・評価と報酬という階層的な構造を持った会計的なコントロール手段である。これらは、伝統的管理会計論においても論じられているところである。これらのコントロール手段は、サイバネティクス (Cybernetics, 自動制御学) を基礎とした、コントロール・システム (サイバネティック・コントロール・システム) として構築されている [Otley and Berry, 1980, p.234]。

サイバネティック・コントロールが機能する条件として、以下の要件が挙げられている [Tocher, 1970; 1976; Otley and Berry, 1980; Kloot, 1997]。

- ① 定められた目標の存在
- ② 目標に合わせて結果を測定するための手段の存在
- ③ コントロールの対象の組織ないしシステムの予測モデルの存在
- ④ 代替的行動の選択可能性

サイバネティック・コントロールの身近な例として、ルーム・エアコンが挙げられる [新江, 2010, p.65]。①は室温の設定 (例: 25°C) であり、②は室温を感知するセンサー (例: 30°Cという温度を感知し、設定温度まで下げる、という判断を下すシステム) である。③は設定温度に向かわせるシステム (例: 冷風を出せば、室温が目標の 25°Cに下がる、という予測) を指しており、④は目標に応じた動作をする仕組みである (例: 室温が 22°Cであった場合、温風を出すシステムも兼ね備えている)。

MCS パッケージを考える際に特に重要になるのは③の点である。なぜならば、組織内の全てのプロセスが③の要件を満たしているわけではないからである。不確実な環境下においては、予測モデルが必ずしも存在するわけではない [Kloot, 1997]。

例えば、Ouchi [1977; 1979] は、変化のプロセスに対する知識が不完全で、結果の予測お

よび測定可能性が低い場合、サイバネティック・コントロール、すなわち結果によるコントロールの有用性は低いとしている。このような状況下では、クラン (Clan, 共同体の意) によるコントロールが必要であると指摘している。

同様に、Otley and Berry も、「伝統的なサイバネティック・コントロールのみでは、組織全体のコントロール・システムに有用な洞察を与えない」と指摘している[1980, p.234]。

以上から、MCS を有機的に機能させるためには、サイバネティック・コントロール以外のコントロール手段を含めて検討を行う必要がある。

パッケージ研究がもたらす「有用な洞察」とは何か。また、非サイバネティックなコントロール手段を含むとして、具体的にどのようなコントロール手段が考えられるのか。次項以降、近來の MCS パッケージ研究をレビューすることで明らかにする。

第 2 項 MCS パッケージ研究の示唆

MCS パッケージ研究は、複数のコントロール手段が有機的に影響しあって、MCS 全体として機能するという観点に立っている。本項では、この観点から得られる知見について考察する。新江は次の様にパッケージ研究の示唆を述べている。

厳密な検証を試みるため、個々のコントロール手段と個々の組織変数との適合関係に特に着目して考察を行うことは、確かに厳密性 (科学性) という点からは大いに意義があると考えられる。けれども、そのような個々の変数間の関係性だけに焦点を当てると、現実にそぐわない結論が導き出される可能性がある。[新江, 2010, p.63]

MCS 研究の多くは、一対一の対応関係、すなわち会計システムが個々の組織変数にどのような影響を及ぼすか、に着目した考察を行なっている。しかし、現実には会計システムは組織構造や文化の影響を受けるであろうし、それらに影響を与える関係でもある。この点に着目しなければ、現実に即した結論が得るとは考えにくい。より条件に適合する結論を導くために、厳密性よりも、各変数の適合関係に着目して、それらが複雑に影響しあって全体として機能している、という見方を採るのである。Daft and Macintosh[1984] や Dent[1990], Fisher[1998] も同様の指摘を行うことでパッケージによる考察の必要性を論じている。

このようなパッケージ研究の背景には「会計中心主義」あるいは「会計主役観」(Accounting-Centricity/Dominance of Accounting)に対する批判がある⁹。会計中心主義とは、会計システムが組織において主要な役割を果たしているという仮定を置く、研究者の考え方である[新江, 2010, p.63]。その仮定に基づけば、会計システム本来の役割である業績の管理だけに着目し、その他を果たしている可能性を無視することになる。つまり、会計システムには、業績管理以外の目的は存在しない上に、他のシステムとの相互作用はない、ということになる。いかなるマネジメント・コントロールの定義から考えても、その目的に資するシステムのメカニズムを明らかにする上で、コントロール手段ないし各システム間の相互作用を無視した研究の有用性は疑わしいものとなる。この点に関しては、Malmi and Brown[2008]で、望ましい結果から MCS をどのように設計するか、ということが MCS 理論の主な焦点になっていると指摘されているとおりである。

Abernathy and Chua[1996]も会計中心主義に対する批判を行った上で、コントロール・パッケージによる分析の必要性を論じている。この研究では「洗練された(sophisticated)会計システムは必ずしも必要ではないのかもしれない」[Abernathy and Chua, 1996, p.598]と述べている。このケースにおいて、導入された予算管理システムは直接的な効果はなく「粗雑な(crude)」システムであったが、予算管理システムが文化的なシンボルとして機能したこと、また予算管理システムと他の複数の手段との相乗効果によって文化自体が変化し、そのコントロール・パッケージが全体として機能したことによって財務的なパフォーマンスにつながったことが記述されている。結論として「組織の業績は(会計)システムとそれ以外の手段の不適切な結合によってもたらされると推測される」ので、「会計・非会計コントロールがどのようにお互いに補完しあうのかを探求する必要がある」と指摘している。

MCS パッケージ研究は、会計コントロールとそれ以外のコントロール手段の相互作用を考慮するという点から、より現実に即した結論を導くために有用である。では、サイバネティック・コントロールが中心だとして、具体的に相互作用について検討すべき非会計的および非サイバネティック・コントロールにはどのようなものが考えられるのか。次項で検討する。

⁹会計中心主義については、Burchell et al. [1980]に詳しい。

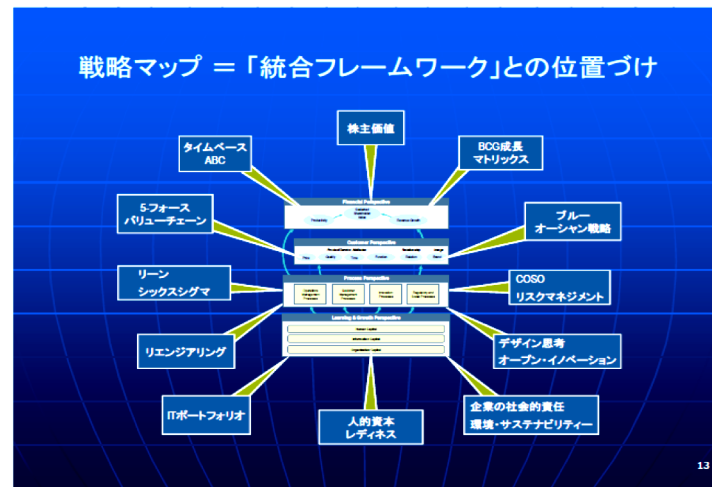
第3項 MCSパッケージにおける非サイバネティック・コントロール

非サイバネティック・コントロールの要素として、組織文化を採りあげている研究は多い。例えば、Yazdifar et al. [2008]は、親会社を買収した子会社に新しい管理会計システムを導入する際、管理会計システムと政治的・文化的・制度的要素が変革にとってどのよう関連し、それらの要素が重要であったかについて研究している。また、Bititci et al. [2006] は業績評価システムと他のコントロール要素との関係を5社のケース・スタディから導き出している。組織文化が業績評価の成否を決定することは無いが、成功した業績評価は、組織文化に影響を及ぼし、業績を重視する文化へ変革したという。組織文化をMCSパッケージの要素として捉え、相互関係を検討している研究は上記の他に、Henri [2006] や Abernathy and Chua [1996], Knights and Willmott [1993], Collier [2005] などが挙げられる。

バランスト・スコアカード (Balanced Scorecard: 以下、BSC と略) をMCSパッケージとして考える向きもある。南雲[2012]の講演によれば、BSCは各視点から認識された「経営テーマ」(課題)を解決するシステム、すなわち「マネジメント・プラットフォーム」として捉えられるようになりつつある[図表 2.5]¹⁰。経営テーマは非サイバネティック・コントロールを含む、個別方法論を用いて解決されるが、その際、マネジメント・プラットフォームに「内包すべき個別知識体系 (=モジュール)」を取捨選択し組み合わせることで、「マネジメント・システム」のデザインを行う。つまり、コントロール手段に関して「(1)何を選び、(2)どうそれらを組み合わせて、(3)どの順番で実行するか？」という視点に立ち、MCSが構築されるということである。この点はMCSパッケージ研究と親和性が高いだろう。

¹⁰ BSCをサイバネティック・コントロールであるとする研究もある[Hartmann and Vaassen, 2003]。サイバネティック・コントロールとは一般に、フィードバック・コントロールを指すことが多く、事後的な評価の側面が強いBSCにおいてそのような見解がもたれることも考えうる。

図表 2.5 パッケージ志向の BSC



出所：[南雲, 2012, p.13]

組織構造をコントロールの要素としている研究もある。Flamholtz [1983]は、組織構造が職能分化による職務のコントロールや「行動のばらつきを減らし、その予測可能性を向上させる」ことに資するコントロール手段である指摘している[p.158]。また、組織構造が組織間の境界や関係性を規定することを促進するという意味で、コントロール手段であるとしている研究も多くある[Abernathy and Chua, 1996; Alvesson and Kärreman, 2004; Emmanuel et al., 1990; Kanthi Herath, 2007 など]。

一方、組織構造は管理不可能な変数、すなわちコンテキスト変数であるとする研究も多くある。しかしながら、Malmi and Brown[2008, p.294]は、組織構造は「管理者にとって課された条件ではなく、彼ら自身が変わることが出来るものである」として、パッケージのフレームワークに含めている [図表 2.6]。

以上、MCS パッケージにおける非サイバネティック・コントロールの要素について例を挙げた。特に、Malmi and Brown[2008]はコントロール・パッケージ研究のレビューを行い、MCS パッケージのフレームワークを構築している最近の研究である。本論文第4章では、このフレームワークに依拠して分析を行う。

図表 2.6 MCS パッケージのフレームワーク

文化コントロール						
クラン		バリュー		シンボル		
プランニング		サイバネティック・コントロール				評価
長期計画	行動計画	予算	財務的測定 システム	非財務 的測定 システ ム	ハイブリ ッド・シ ステム	
管理コントロール						
ガバナンス構造		組織構造		行動指針および手順		

出所：Malmi and Brown [2008, p.291]

第 3 節 MCS 拡張と対象組織の拡張：不確実性に適応する水平型組織

MCS はどのような背景の下に拡張したのか。また、その拡張はコントロール・パッケージにおいて、現在ではコントロール手段として考えられている組織構造にどのような影響を及ぼしたのか。前節で議論を踏まえ、MCS の拡張と対象とする組織構造の拡張との関連を論じる。

伊藤（克）は前提とする組織構造の変化が MCS 概念を拡張したとして、「前提とする組織モデルが変化したことによって、マネジメント・コントロール概念は再検討を余儀なくされるに至ったのである。」と述べている[2008, p.27]。しかし前節第 3 項で検討したように、組織構造が、非サイバネティックなコントロール手段であるとすれば、MCS 概念の拡張の背景は他にあると考える方が自然である。つまり、他の背景が MCS における対象組織を多様化させ、それが MCS 概念を「再検討」させたということである。

伝統的な MCS はサイバネティック・コントロールを基礎としていた[Hofstede, 1981]。しかし前節で論じたように、経営環境がより複雑になり、外部環境の不確実性が増大している状況において、非サイバネティック・コントロールを含めたコントロール・パッケージの概念が求められている。MCS 概念の拡張は、不確実性を背景としていると前節で述べた。ゆえに、「前提となる組織モデル」の変化も不確実性の増大が背景となっているのである。

この点に関して、廣本[2004]は、「伝統的に所与とされていた『構造・方法』の変革がマ

ネジメント・コントロールに求められている」として、不確実な時代を背景として、「組織内へ市場メカニズムを導入」し、「緩やかな連結関係の組織構造」を提案している [p.7]。

Otley[1994]も不確実性の増大を MCS の概念が拡張した背景に、①不確実性の増大、②組織規模の縮小、③調整と提携（組織間関係）の変化、④より洗練された製造業とサービス業の出現を挙げている [pp.291-294]。これらの背景は相互に影響しあっているものであると理解できる。①不確実性が増大したことから、他の②から④の要因が生まれると推測できるからである。ここで、②から④は全て組織構造に焦点が当てられている。加えて、Anthony の階層組織を前提としたマネジメント・コントロールは会計以外の他のコントロール手段を無視していると批判している。

Birnberg[1998]や Kanthi Herath[2007]も同様に、不確実性の増大が MCS 拡張の背景にあると指摘している。中でも、不確実な環境に適応するための組織構造に着目し、「より小さな組織単位の役割が増大するだろう」と考察している [Birnberg 1998, p.39]。

このような不確実性に適応するべく、新しい組織構造のアイデアが生まれた。Chenhall[2008]は、激しい競争下にある経営環境を背景として、バリュー・チェーンに焦点をあてた水平的組織構造を提案している。水平型組織とは、階層ではなく、プロセスをベースとした構造を取る組織構造である。具体的には、フラット構造や自律的チーム、クロスファンクショナル・チームを挙げている。Otley [1999]も、組織構造に関しては、バリュー・チェーンに焦点をあてたプロセス志向が、垂直的・階層的構造を補完するとしている。

横田[1998]も、先述の両者より前に、新しい組織構造について以下のように論じている。

伝統的なマネジメント・コントロールはピラミッド型組織の『階層性』と『分権』を前提として構築されていたが、このピラミッド型組織が企業環境に対応しきれていないのではないかという議論と、新しい組織の提案が 1980 年代以降なされているのである。 [横田, 1998, p.20]

この記述から、横田は組織の「階層性」と「分権」について、伝統的な MCS が前提としていたものではない方法が求められていると論じている。

ここまでの議論から、拡張した MCS は組織構造というコントロール手段によって不確実性にどのように適応するのか、さらに、変化に適応する組織が持つ性質は何かという疑

問が発生する。以降と第4節では、不確実性に適応するための組織がもつ性質について検討する。Flamholtz et al. [1985, p.45] は、組織構造の次元について次のような定義を設定している。

- ① コントロールの範囲
- ② 職能分化
- ③ 垂直的／水平的構造
- ④ 分権の度合い
- ⑤ 公式化・標準化の度合い

この定義に照らせば、横田は③と④、つまり組織の構造と分権の度合いについて従来と異なる構造を採るべきである、と指摘していることになる。これらがどのように変わるべきかについて、横田は次のように続けている。

[新しい組織に共通するのは]ピラミッド型組織に比べ階層数の少ない組織で組織メンバーが、自らの仕事に自発的にコミットしつつ（自律的行動）、他の部門と協力的な活動を行うという特徴である[横田, 1998, p.20, 大括弧は引用者]

伝統的な組織が前提としていたピラミッド型組織が縦の関係を強調していたのとは異なり、新しい組織（フラット化組織）ではネットワークという言葉が示すように、横の関係が重視されている。つまり情報を縦に積み重ねるピラミッド型組織から、横のやりとりを重視するフラット化組織へと変わるのである。[横田, 1998, p.27]

横田も Chenhall や Otley が提案するような水平的な組織構造を採るべきであるとしている。ただしここまでレビューした議論では③、つまり垂直的か水平的かという組織の「外枠」について説かれているものの、内部構造、すなわち④の分権の度合いについては説いていない。拡張した MCS 分権の度合いについてどのように考えるべきか、また、このような組織構造を採る、すなわちコントロールの目的は何か。これらの論点については、節を改めて論じる。

第 4 節 脱予算経営研究へのインプリケーション：不確実な時代に適応するコントロール手段の組み合わせ

前節では「外枠」としての水平型組織が不確実性に適応する上で有用であることを論じた。では、内部構造、特に組織内の分権化、すなわち権限委譲についてはどのようなものが求められるのか。また、脱予算経営のような変化適応型組織によるコントロールは何をもたらすのか。本節ではこれらの点を論じ、脱予算経営のコンフィギュレーションへのインプリケーションを提示する。

第 1 項 権限委譲とコントロール手段の組み合わせ

権限が委譲された組織をどのように評価すべきか。伊藤（克）[2008] は、新しい組織構造と他のコントロール、とりわけ管理会計論が資する役割の必要性について指摘している。

近年になって自律的組織として識別される企業群の優れたパフォーマンスが観察されるにともない、管理会計論が前提とする組織自体が多様であることを認識し、異なった組織コンテキストのなかでの管理会計について検討する必要性が指摘されている。[伊藤（克）, 2008, p.27]

また、Otley は、マイクロ・プロフィット・センター (Micro Profit Center: 以下, MPC) や Beyond Budgeting などの変化に適応するための組織形態は、大規模で集権的な組織が非効率であるとの認識があり、それはすなわち、大規模組織による規模及び範囲の経済と個人の行動を引き出す分権化とのトレードオフが解消されつつあることを意味している、としている [Otley, 2003, p.320]。

つまり、規模および範囲の経済を追求するために、個人の行動を引き出すような分権化を進めることが困難であったが、そのトレードオフは解消されている。ここから、Otley は異なる組織構造においては、個人のやる気を引き出す業績評価が重要な役割を果たす、と主張している。つまり、新しい「外枠」に応じた「内部構造」である、業績評価についても新しいものが求められている。

この点、Neely et al. [2000] は、水平型組織におけるプロセス・ベースの業績評価の設計のプロセスと測定されることが望ましいアウトプットについて論じている[図表 2.7]。

図表 2.7 業績評価デザインの望ましいプロセスと得られる成果

業績評価システムデザインプロセスにおける望ましい特徴	評価における望ましい特徴
業績指標が戦略から導かれていること	指標がベンチマークを可能あるいは支援する
各々の尺度を測定する目的が明確であること	絶対的な数値よりも比率をベースとした尺度が好まれる
業績のレベルを計算するデータ収集方法が明確であること	業績基準が、評価する組織単位を直接コントロールするものである
関係者全て(顧客・従業員・マネジャー)が尺度の選定に関係していること	主観的な業績基準よりも客観的な基準が好まれる
組織を考慮した指標が選ばれること	非財務的尺度が適用される
指標が変化に適応できるものであること	指標がシンプルで容易に利用できること
	指標が素早いフィードバックを提供すること
	指標は業績の監視よりも継続的な改善を促すこと

出所：[Neely et al., 2000, p.1131]

プロセス・ベースによる業績評価は、より現場に近い組織構成員にも利用でき、かつ彼らの業務を組織の業績との関連づけが容易である必要がある。廣本 [2008]も同様の指摘を行っており、組織構成員（マイクロ）が組織目標（マクロ）の達成に向けて行動するよう、業績評価が設計される必要があると主張している。

一方で Otley[1994]は、組織の分権化について「主要なアプローチは責任センターの構築である」と述べている。同様に、Rowe et al. [2008] は水平型組織における責任会計の概念の再定義が必要であると指摘している。また、Hansen and Mouritsen [2007, p.22]が「権限移譲は責任センターの領域の変化である。管理会計は個人のパフォーマンスを説明するだけでなく、チーム・プロセスと価値連鎖のパフォーマンスもまた説明する」と指

摘するように、責任会計の設計は変化適応型組織が分権化を進めていく上で非常に重要なテーマである。伝統的階層組織における責任会計の構造と業績評価の関係についての研究には Demski and Sappington [1989]などが挙げられるものの、脱予算経営のような変化適応型組織についての研究は数少ない。責任会計の概念の設計については第5章で検討する。

以上から、組織構造の「外枠」「内部構造」のいずれも、本章のMCSの問題意識である、「何によって組織構成員を動かし、それをどのように管理するのか。また、各管理手法はどのように影響しあっているのか」という点に答える手段であることが確認できた。変化に適応する様な組織構造を採り分権化を進め、それに応じた業績評価システムを設計することが重要なのである。ゆえに、組織構造は環境変化に適応するためのコントロール手段である、と結論づけることができる¹¹。

組織構造は具体的にどのように組織構成員に影響を及ぼすのだろうか。横田は以下の様に述べている。

組織の構造が変わるという問題ではなく、仕事の仕方が変わるということである。つまり組織メンバーに期待している活動、言い替えれば、トップが組織メンバーに期待している行動もピラミッド型組織とは異なるのである。そしてまた、組織のトップ・マネジメント自体の役割も変化することが求められているのである。

[1998, p.27]

分権化が進むとき、現場に近い組織構成員が自身の成果と業績の関係が明らかにされると、トップ・マネジメントに近い考えに基づいて自ら行動を起こすようになる、すなわち自律的な行動を取るようになる。このように現場に近いマネジメント・コントロールが求められていることを裏付けるものとして横田[2008]の調査がある。この調査によれば、わが国においてERPを導入することでマネジメント・コントロールを変革しようとする場合、ERPによる情報をトップではなく、現場に近い従業員が必要としているとの判断から導入するケースが多いとの結果が得られている。これはトップ・マネジメントとマネジャーや現場との役割分担が明確に区分されているわけではなく、トップ・マ

¹¹ MCSの設計には組織構造ではなく、組織のライフサイクルが影響を及ぼすとしている研究もある[Greiner, 1972; Auzair and Langfield-Smith, 2005]。

ネジメントの特徴によるものであると横田は考察している¹²。

第2項 脱予算経営におけるコントロール・パッケージの組み合わせ

脱予算経営のような分権化を進めた水平型組織構造を考えると、MCS はどのような問題と対峙することになるのか。この点、第2節でも検討したように、組織構造が単独でコントロール手段として機能するわけではない。複数のコントロール手段との組み合わせを考えたコントロール・パッケージとしてMCS を考えるべきである。

権限委譲は、部分最適を招く。この点をマネジメント・コントロールは解決するべきである。横田[2007]は次のようにその点を主張している。

マネジメント・コントロール・システムは、全体最適と部分最適の整合性を採るためのツールである。事業部制という部分最適についてその責任者に追求することを求めているようでいて、実はその意思決定が全体最適にもつながる責任者の意思決定を「仕組み」によって誘導しようとしているのである。[p.48]

MCS は権限委譲によって個人が自身の利益を追求する部分最適と、組織全体の目標である戦略の実行という全体最適のバランスをとるための「仕組み」である。浅田[1999]も同様に「グローバル化した市場と、ソフト化サービス化した産業構造において、最小単位で行動する俊敏性と大企業としての信用力」をバランスさせうる組織として、ABB 社のマクロ・プロフィット・センターを挙げている。

複数のコントロール手段との組み合わせを考えたコントロール・パッケージのフレームワークも開発されている。例えば、Otley [1999]は新しい組織構造との関連で、Simons[1995]のフレームワークによる業績評価システムを提案している。Simons の4つのコントロール・レバーに準拠したMCS の分析を行なっている研究は少なくない。例えば、横田 [2007]はカンパニー制による分権化と全体の整合性を追求するためにSimons[2000]のフレームワークを利用しているし、Tuomela[2005]もインターラクティ

¹² 本節では、不確実な外部環境に適応するための水平型組織構造について論じた。しかしながら現実世界、特にわが国においては水平型の組織構造を持つ企業は少ないようである。例えば横田・妹尾[2011]の調査によると、職能別・製品別・業種別・事業別を含む全ての事業部制組織が圧倒的多数を占め、カンパニー制やMPC といった水平的な組織構造を採る企業は少数にとどまっている。

ブ・コントロール・システムを強調した新しい業績評価システムの設計を研究している。**Simons** のフレームワークを用いた研究は他に, **Dávila and Foster[2005]**, 伊藤(克)[2011] などが挙げられる。また, **Simons[2005]** のフレームワークは明示的に組織構造をコントロール手段としていないが, 明らかに組織デザインを含めたコントロール・システムである。

同様に, 脱予算経営の 12 の原則も, 組織成員の思考様式, 予算管理の廃止・改善に伴う短長期の利益管理を中心としたマネジメント・コントロール, および報酬や行動規範など組織のルールといった, 複数のコントロール手段の組み合わせによって伝統的な予算管理の問題点を解消するためのマネジメント・モデルである。第 4 章では, これらの原則が脱予算経営の先行研究において **MCS** のコンフィギュレーションを形成しているのかを検討する。

第3章 脱予算経営のメカニズム：個人の管理会計利用およびその帰結に焦点を当てたマネジメント・コントロール・システム研究の検討

第1節 本章の目的および論点

本章では、MCS 研究において、業績管理の利用者（個人）に焦点を当てた研究群をレビューし、脱予算経営のメカニズムへのインプリケーションとして「協働を促すための予算管理の運用」を主張する。多くの管理会計研究が、組織成員の向組織的行動を引き出す新たなマネジメント・コントロールおよびそのメカニズムを探求してきた。また、第2章でも検討したように、脱予算経営のような分権化を前提とした MCS においては、業績管理の利用者（個人）の視点に立ったメカニズムの検証が必要であることも強調する。

本章では、業績管理の利用者を、業績管理に影響を受けるあらゆる組織構成員と定義する。多くの既存の経験的管理会計研究では、業績管理の利用者が各組織階層の管理者に限定されており、日々の業務そのものが業績管理のプロセスと密接に結びつくであろう一般の従業員は、主な研究対象とはされてこなかったからである。しかしながら、管理者の指揮の下にある人々の、業務上の微細な工夫や優れたチームワーク、管理会計技法およびその利用方法に関する理解・合意形成といった彼らの日常における管理会計を取り巻く実務の中にこそ、MCS を適切に作用させるための示唆が存在している [澤邊, 2015, p.58]。従来の管理会計研究上焦点が当てられてこなかった、非管理者を含んだ組織構成員を取り巻く現象が MCS の成否にどのように関わるか、あるいはそのメカニズムがどのように検証されてきたかを明らかにすることは、管理会計研究上重要な課題となると考えられる。この問題意識が本章の出発点であり、研究上の意義でもある。

かかる問題意識に基づき、本章では業績の利用者（以下、利用者）に焦点を当てていると考えられる研究群の代表的な文献をレビューし、その問題意識・目的・研究方法を整理し、管理者以外の利用者、すなわち現場の従業員も含めた業績管理の運用に関する研究の今後の展開を提示したい。なお、本章で用いる「利用者」という語は、ミドル・マネジャー¹³やローワー・マネジャーを含む、組織に存在するすべての成員を指し示している。そのた

¹³ミドル・マネジャーがどの階層の管理者を指すか統一的な定義はないが、Balogun and Johnson[2004]の研究では、事業部や機能部制組織の長、プロジェクト・リーダーおよびアクション・プランのリーダーがミドル・マネジャーとして取り扱われている。

め、本章では「現場の従業員」や「一般の従業員」などの語を、「利用者」に含まれる非管理者として特に区別することなく用いている。

第1項 組織前提の変化

MCS の概念が、会計的なコントロールのみならずあらゆるコントロール手段を含むという議論は、本章でレビュー対象である個人レベルの MCS 研究に対しても影響を及ぼした。第2章でも触れたとおり、MCS が対象としている組織の前提が変化したことによってもたらされたといえるだろう。2章での議論を小括すれば次の通りである。レレバンス・ロストに端を発した議論 [Johnson and Kaplan, 1987; Johnson, 1992] においては、エンパワメント概念の隆盛を起点として、機械的・階層的組織を前提としない新たな組織前提に基づく MCS の必要性が検討されてきた [伊藤 (克), 2008]。例えば Otley [1994] は、MCS の概念が拡張した背景に、①不確実性の増大、②組織規模の縮小、③調整と提携 (組織間関係) の変化、④より洗練された製造業とサービス業の出現を挙げている [pp.291-294]。ここで、②から④は全て組織構造に焦点が当てられている。加えて、Otley は Anthony and Govindarajan [2007] の階層組織を前提としたマネジメント・コントロールが、会計以外の他のコントロール手段を無視していると批判している。

Birnberg [1998] や Kanthi Herath [2007] も同様に、不確実性の増大が MCS 拡張の背景にあると指摘した上で、不確実な環境に適応するための組織構造に着目し、「より小さな組織単位の役割が増大するであろう」と考察している [Birnberg, 1998, p.39]。また、Chenhall [2008] は、激しい競争下にある経営環境を背景として、バリュー・チェーンに焦点をあてた水平的組織構造を提案している。水平型組織とは、階層ではなく、プロセスをベースとした構造を取る組織構造である。具体的には、フラット構造や自律的チーム、クロスファンクショナル・チームを挙げている。Otley [1999] も、組織構造に関しては、バリュー・チェーンに焦点をあてたプロセス志向が、垂直的・階層的構造を補完するとしている。

これらの論考は、より低い階層に権限を委譲することによって、環境変化に適応するような行動を組織全体で特定し、実行できるような組織構造および MCS が必要であることを論じている点で共通している。環境変化に適応するためには、事業のプロセスに即した組織を整備し、顧客を含めた製品市場と密な接点を有する従業員に組織全体の目標達成を導く行動をいかにとらせるかが鍵となる。また上述の指摘は全て、不確実性への対応策として組織の単位をより小さく、細かくすることを志向している。組織の単位が小さく、細

かくなることは、管理者以外の個人に対する MCS 運用の責任負担が増大することを意味する。敷衍すれば、不確実性の増大を発端とした組織前提の変化によって、管理者のみならず一般の従業員も MCS の運用に確実に関わるようになったという事実と、その事実を管理会計研究上で取り扱う必要性が生じていると言えるであろう。

第 2 項 対象者の変化

MCS の設計および運用を扱った伝統的な研究では、トップ・マネジメント＝ミドル・マネジャーという垂直的な関係における調整が暗に仮定されていた[Hopwood, 1996]。組織前提の変化によって、権限が委譲された小さな組織単位の重要性が増している中で、利用者が職位上の管理者以外に拡大していくことは自明であろう。この点に関して、澤邊[2015, pp. 58-59]は、MCS には意図的な側面（設計）と自生秩序的な側面（運用）の二面があり、意図的に設計された MCS に影響を受ける形で運用された MCS が、MCS の再設計に影響を与えると指摘している。この関係は再帰的關係と呼ばれ、運用から設計への再帰性を概念化する議論が展開されてきたとしている。再帰性の議論には、「現場の人々が、MCS の仕組みがどう関係しているのか理解」[澤邊, 2015, p.59] することが含まれている。つまり、組織前提の変化は、設計された MCS を運用過程において修正する役割が従来の職位上の管理者のみならない現場の従業員にもあることを示していると言えるであろう。

第 3 項 MCS 研究における水平的協力関係への関心

コンティンジェンシー理論に基づく MCS 研究は、第 2 章で指摘した MCS 概念の拡張を待たずして、管理会計技法の成否に関わる諸々の諸変数の特定が主たる関心であった[Chenhall, 2003; Malmi and Brown, 2008]。他方、脱予算経営やアメーバ経営の諸研究は、フロントラインの従業員を含めた組織構成員へのエンパワメントを前提とし、彼らにもその影響が及ぶようなシステムが提唱されている。これらの包括的な MCS の設計および運用においては、単に権限移譲や組織構造の変更が問題とされているのではない。加えて、上述のような上位者＝下位者という関係にとどまらない垂直的な統合を図る業績管理システムの構築のみならず、部門間・従業員間の水平的協力関係[例えば、藤野・李, 2016]の醸成が必要とされている。

水平的協力関係の鍵概念であるインタラクティブ・ネットワークや共有責任の概念[Simons, 2005]が、利用者に形成されてこそ MCS が機能すると考えられる。利用者に焦

点を当てた研究においては、大浦[2006]が「信頼」を鍵概念とした組織間管理会計研究の必要性を論じているように、この水平的協力関係がいつ、どこで、どのように、そしてなぜ醸成されるのかが研究関心の中心となろう。

第 2 節 業績管理の利用者の視点に立つ研究の意義と目的

第 1 項 利用者に焦点を当てた研究の意義と方法

伝統的な MCS は、組織構成員に影響を与えるプロセス[Anthony and Govindarajan, 2007]と定義されている。しかしながら、挽ほか[2008]が行った米国を中心とした分権的組織の研究のレビューによれば、その対象、すなわち設計された MCS の運用主体は基本的にミドル・マネジャーに限定されている¹⁴。多くの伝統的管理会計の諸論点とその研究が、暗黙のうちにマネジャーにその対象を限定していることは、管理会計情報や業績管理システムそのものはあくまでマネジャーにのみ利用されるものであって、業績に対して公式的な権限や責任を有していない従業員を捨象しているという誤解を生む可能性がある。しかしながら、エンパワメントや権限移譲の概念に基づけば、彼らにも管理上および業務上の権限が一部委譲されていることは至極当然であるため、彼らを運用主体に含めて MCS を捉える必要がある。

かかる環境において、管理会計研究においては、規範的演繹的に MCS の設計および運用の形態を論じる研究や、帰納的方法で現時点での現実を写像するような研究を複合させつつ、あるべき論に利用者がどのように近づいていくかを明らかにする研究手法が必要となる。

この点に関して、伊藤（嘉）[2001]は、「行為者の視点に立つ管理会計」として、修正解釈学的アプローチ解釈的アプローチを提唱し、その意義を以下のように説明している。

管理会計が今後どのように実践かつ展開されていくかを直接に規定するのは、組織構造とか環境といったものでもなければ、会計手続きや会計数値の技術的・構造的な特徴といったものでもない。（中略）むしろ、管理会計が組織構成員の行為

¹⁴経済学的なアプローチをとる業績管理会計研究の多くも、上位者と下位者という階層的な関係を前提とした分析を行っている[例えば、Demski and Feltham, 1978; Abernathy et al., 2004]。

による、その意味である組織的な事象としてわれわれの経験世界に現れてくるものであるとしたら、行為者の心理プロセスに訴えかけ、その行為や態度を規定するのはなんだろうか。それは行為者みずからが管理会計をどのように理解し、またどこまで有意味な存在として認知しているかということをおいてほかはない。
[p.66, 下線は引用者]

伊藤（嘉）は、コンティンジェンシー理論が関心を払って来た諸要素（組織構造や計算構造や手続き）自体が実践を規定するのではなく、行為者（利用者）の認識の変化をそれらに跡付けてこそ実践のあり方を明らかにすることができる」と述べている。これまで指摘してきた MCS 研究の関心の変化に照らして換言すれば、予算管理のような包括的な業績管理手法の成否を決定づけるのは利用者間の協働を促すような組織的心理状態が組織全体に醸成されているか否かであるということである。

小林[2009]は、このような協働を「相互作用」と呼び、先行研究に見られる業績管理を介した相互作用の存在に触れながら、管理会計研究における立場を明らかにしている。小林は、相互作用についての管理会計研究の視点として以下の4点を指摘している。すなわち①戦略的不確実性への対処における垂直的・水平的相互作用、②管理可能性原則の適用、③責任センター間における対面接触の頻度や距離がもたらす相互作用の差異、そして④集団的なアカウントビリティの醸成である。これらの視点を明らかにする研究方法として、Giddens の構造化理論や、Latour が提唱するアクター・ネットワーク理論などの可能性を指摘している。

小林[2009]が相互作用における管理会計の視点として挙げた論点のうち、特に研究の余地がある分析の視点として、管理可能性原則の適用とこれらの概念との関係という観点が挙げられる。なぜなら、管理可能性原則自体が伝統的な論点であり、かつ業績管理における権限と責任の設定が、利用者間の協働を促すか否かに関わっているためである。

伊藤（嘉）および小林は、利用者に焦点を当てた研究の方向性を示している。エンパワメントや権限移譲の議論は、管理会計研究の対象に変化をもたらし、組織構成員間の水平的相互作用に着目した研究の可能性を指摘した。エンパワメントによる管理会計研究が盛んにおこなわれた 1990 年代と比較して、情報¹⁵を作成、保存、伝達および共有する技術は

¹⁵ ここでいう「情報」とは、必ずしも管理会計情報のみを指しているわけではないことに留意されたい。Johnson[1992, p.122]は、作業員へのエンパワメントに際して、「会計的な責任

飛躍的に進歩しており、組織構成員の誰もが業績管理の利用者となりうる。かかる状況においては、小林の指摘通り、管理可能性をどのように適用するか、あるいはそれを意図的に逸脱する [Frow et al., 2005] かを検討すると同時に、それが水平的な協働を促すかどうか、管理会計研究上重要な課題となると考えられる。

そこで本章では、本問題意識に該当すると考えられる研究群を「業績管理の利用者および利用方法に焦点を当てた研究」と称し、その目的や研究方法を整理することで今後の研究を深める端緒としたい。

第 2 項 レビューする研究群と論文の選定

Chenhall [2003, pp.131-132]は、公式化・標準化を志向した機械的な(mechanistic)コントロールと対比させる形で、豊富な情報に基づく柔軟で即応的である有機的な(organic)コントロールという形態を指摘し、有機的な MCS の形態として、参加型予算管理をその一つとして挙げている [Chenhall, 2003, p.133]。さらに、Chenhall and Moers [2015]では、イノベーションのための MCS として、公式/非公式のコントロールの組み合わせおよび Levers of Control [Simons, 1995] のフレームワークにおけるコントロールの利用方法に着目し、チーム組織構造や Vernacular accountings が論点として採りあげられている。本章では、事業部や部門だけでなく、小さな組織単位を取り扱っている点、より現場に近い階層へのエンパワメントを要件としている点、水平的協力関係を含む協働に言及できる可能性がある点、利用者が取り扱う情報を介在した従業員の行動や意識に関連するという点を踏まえて、以上の 4 つに加えて我が国由来の管理会計研究領域であるアメーバ経営を加えた 5 つの研究群をレビュー対象とする。

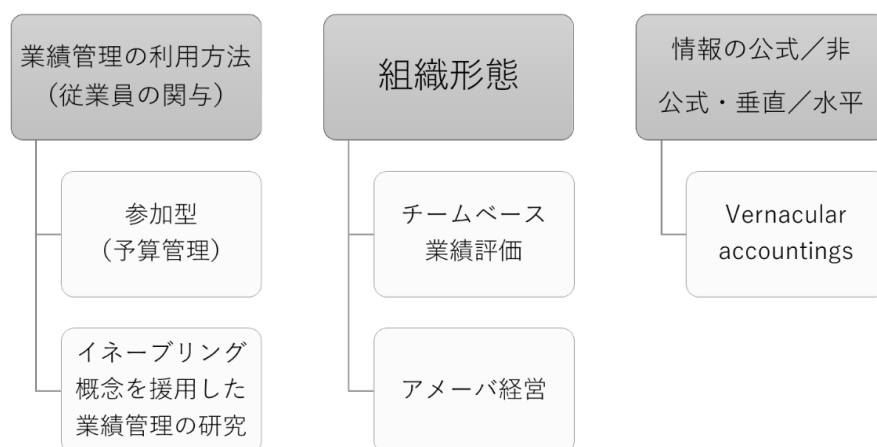
さしあたり、これら 5 つの研究群の全体像と、それぞれが有すると考えられる観点を検討する [図表 3.1]。参加型予算管理およびイネーブリング概念を援用した研究は、業績管理への参加や、その設計・運用段階での改変など業績管理に利用者がいかに関与するのか、という観点を持つ研究である。また、チームベース業績評価およびアメーバ経営は、権限が委譲された小さな組織における業績評価を取り扱っているという意味で、組織形態という観点に分類することができる。最後に、Vernacular accountings は情報のプロセスが公

を遂行するために設計されたシステムからの情報を用い」て彼らをコントロールすべきでない」と主張し、顧客やプロセスに基づいた非財務情報が作業員たち自身にとって有用な情報となることを示唆している。

式／非公式なのか、また階層的／水平的な関係を対象としているかという観点に分類することができよう。

本章における文献レビューの目的は、利用者および利用方法という視点にどのように対応しているのかを抽出・整理することにある。そのため、各研究群について包括的なレビュー論文やメタ分析が存在するものについてはそれらを引用し、体系的な研究が存在していない研究群については Cinii や Web of Science などの論文検索データベースを用いて、管理会計研究に対する影響力が強いと思われる文献を抽出してレビューする。

図表 3.1 利用者および利用方法に焦点を当てた研究群の観点



出所：筆者作成

第3節 研究トピック、研究目的、研究方法および目的の整理

第1項 参加型予算管理

脱予算経営の出現にもかかわらず、予算管理は抜本的な変革がなされることなく利用され続けている [Libby and Lindsey, 2010]。しかしながら環境変化の激しさから、参加を通じてフロントラインの従業員から情報を集める必要性が増大していることは、参加型予算管理の重要性が増大している証左でもある [Derfuss, 2016]。予算編成においては管理者の参与が前提であるが、少なくとも統制には非管理者も影響し、影響を受ける。したがって利用者は上司と部下の双方が含まれるといえよう。例えば、大塚[1998]の調査によれば、予算の編成に作業員クラスを参加させている程度が高い企業が全体の1割強存在していることが示されている。このことは、参加型予算管理においては、利用者があまねく組織全

体に存在している根拠となりうる。参加型予算管理は、古くから大量の研究の蓄積があり [例えば Argyris, 1952], 網羅的なレビューをし、その研究対象・研究方法・目的を整理することは困難である。しかしながら、包括的なレビューやメタ分析によって、参加型予算管理の目的および関連する要素が一般化されつつある。したがって本章では、2 編の包括的なレビューに依って、これらを整理することを試みる。

Mahlendorf et al. [2015] は、2011 年以前の参加型予算管理の経験的研究をレビューし、参加型予算管理の先行要因と参加型予算管理の利用への影響に関して命題を導出している。包括的なレビューによって、上司の視点による研究では、部下の動機づけ、情報の非対称性の解消、業績評価への予算の利用 (予算の強度) などが主な論点となっているのに対し、部下の視点による研究では、環境の不確実性、分権化の程度、タスクの困難性、管理不能要因などが主要な論点となってきたことが明らかにされた。レビューを踏まえて、情報共有による非対称性の解消、環境の不確実性に対応した計画、内部・外部の管理不能要因と上司および部下の参加型予算管理の利用との関係を示した 10 の命題を提示している。

Derfuss [2016] は、60 年以上に及ぶ参加型予算管理研究のメタ分析を行っている。彼の問題意識は、参加型予算管理と様々な業績 (部門・予算実務・経営) との相関に関する研究には多くの蓄積があるものの、その分析手法およびレベルやサンプルの選定、尺度や産業の影響などをコントロールした分析がなされておらず、参加型予算管理が真に業績に正の影響をもたらすかどうかは不明確である、というものである。これらの要因をコントロールしたメタ分析の結果、参加型予算管理はあらゆる業績と正の相関があり、特にサービス業よりも製造業において業績との相関が強いこと、また複数の指標への参加の方が単一の指標への参加に比べて相関が強いことが明らかにされた。

以上、参加型予算管理の包括的な研究をレビューしてきた。参加型予算管理の利用者は計画に参加する上司および部下であり、その利用方法は全社的な目標の達成および KPI の設定である。主な目的は、予算への参加とパフォーマンスとの関係である。そのための論点となっているのは、小集団に適した業績管理システムの開発とその運用であり、特に全体最適と部分最適のバランスに関心を抱いている研究が多い。研究方法としては、経済学に基づく分析的アプローチやコンティンジェンシー理論に基づく経験的アプローチが用いられている。コンティンジェンシー理論に基づく研究においては、諸変数に存在するメカニズムを実証する研究も多く見られる。

第2項 チームベース業績評価

チームベースの業績評価を取り扱っている研究の多くは体系化されておらず、結果も統一的ではない[Mendibil and MacBryde, 2006]。また、自身のコンサルティング経験をベースとした規範的研究も多く、科学的信頼性および妥当性が低いことは否定できない[Mendibil and MacBryde, 2006]。しかしながら、利用者であるチームメンバー間の協働を通じて、組織目標を達成することが要求される組織形態における業績管理の意義に関する研究は2000年前後を中心に盛んに行われており[例えば、Hudson et al., 2001; Scott and Einstein, 2001; Zigon, 1997]、その論点は本章の問題意識と重なる部分が多い。すなわち、利用者であるチームおよびチームメンバーに対しKPIをいかに設定し、下達するか、全体最適と部分最適のバランスをいかにとるか、といった点である。さらに、コンティンジェンシー理論に基づいた諸変数の特定と業績との関係の経験的研究もいくらか行われている。以下では規範的研究と経験的研究に分けてレビューを行う。

1 チームベース業績評価における規範的研究

Forrester and Drexler [1999]は、チームと組織全体の間で検討すべき7つの要素を自身のコンサルティング経験を基に導出している。要素は「マインドの統一」と「行動の統一」に分類されている。なお、④引受(buy-in)は、「マインドの統一」と「行動の統一」の両方に含まれる。

- ①チームの形態（正しいチームが適切に配置され、調和がとれているか）
- ②信頼性（チーム間に信頼出来るつながりが構築できるか）
- ③焦点（組織全体の目標設定と方向付け、アカウントビリティ）
- ④引受(buy-in) (1. 組織全体の業務に対する当事者意識と関与 2. 権力と管理の問題)
- ⑤調整（円滑に一貫した業務が行えるか）
- ⑥影響（組織全体自体、またはクライアントが作り出すイメージ）
- ⑦バイタリティ（長期的持続的に組織を動かすためのエネルギー、学習、キャパシティ）

Cohen and Baily [1997]は、チームの有効性について、経営学の領域における研究を中心にレビューしている。彼らはチームを①作業グループ、②パラレル・チーム、③プロジ

ェクト・チーム、④トップ・マネジメント・チームに分類し、比較検討を行なっている。

レビューから得られた知見は、以下の5点である。すなわち、①チームの有効性の決定因はチームの形式によって異なる。例えば、作業グループは組織の内部プロセスの有効性を追求し、プロジェクト・チームは外部プロセスの有効性を追求する形式である。②業績と態度に関する便益は、直接的な参加によって得られる。③グループの凝集性はパフォーマンスと正の関係がある。④グループおよび個人の自律性は、高いパフォーマンスと関連がある⑤誰がどのように業績を評価するのかが、成功か否かを決定する要因である。

2 チームベース業績評価における経験的研究

Mendibil は、プロセス・ベースや協働構造が企業の成長の鍵となるという見解のもとに、チームベース業績評価システムの設計と実行の研究を体系的に行なっている数少ない研究である。彼は Mendibil[2003]で、先行研究を基にチームベース業績評価システム（以下、TPMS）の特徴を8つに整理した上で、これらの特徴を確認する実証研究を行っている[Mendibil and MacBryde, 2006]。結果、11の要因がTPMSの設計と実行の要因であることが特定されている。中でも「チームの成熟度」要因が組織のパフォーマンスと高い相関があり、チームの成熟度を高めるようなMCSを構築する必要があると主張されている。また、戦略が下方展開されていること、戦略の質が業績評価の質に大きく関係していることも検証された。

Drake et al. [1999] は、原価計算システム、報酬およびグループのパフォーマンスとの関係を実証した研究である。原価計算システムとしてABC (Activity-Based Costing)とVBC (Volume Based Costing)、報酬としてグループ全体の報酬とトーナメント（個人）ベースの報酬制度を取り上げ、それぞれの組み合わせでグループ全体のパフォーマンスを測定している。結果は、個人のコスト情報を含むABCと、グループ内の協力関係の構築を促すためのグループ報酬制度との組み合わせが、最もパフォーマンスが高いというものであった。

Scott and Tiessen [1999]は、チームにおける、業績評価、従業員の参加および報酬とチームの業績との関係を、カナダの企業への質問票調査によって検証している。結果から得られる知見は、以下の3点に要約することができる。第1に、多くのチームが財務および非財務尺度が補完しあい、一つの形をとる業績評価を行なっていることが判明した。従業員の参加と結びついた尺度が設定されていること、チームの業績と報酬のリンクがチーム

の業績を向上させる。第2に、目標設定への従業員の参加が業績の改善につながっている。しかし、従業員が実際に参加しているのは主に非財務的な尺度の目標値の設定である。これは恐らく、従業員が財務的尺度に精通していないことが原因であろう。第3に、個人の報酬とチームの業績との相関は低かったが、業績評価がより包括的になる（非財務尺度の割合が増す）、または従業員の参加の度合いが高まるにつれて、報酬と業績の相関が高まることが明らかになった。

Frow et al. [2005] は、既存の業績評価の研究が組織の「頂点」に焦点を置いているとし、「マイクロ・レベル」でのマネジメント・コントロールの実行に焦点を当てるべきであるとしている[p.272]。加えて、サイバネティックス（ここでは予算）のみによるコントロールが「個人主義、階層依存、リスク回避、方便（引用者注：自身の都合のいいように言い訳すること）」といった弊害を招くと指摘している[p.271]。これらの背景から、英国企業のケース・スタディを行い、Simons [1995]のフレームワークを援用して分析している。チームベース業績評価は全社目標から下方展開され、下方展開された目標は予算だけではない、非サイバネティックな手段も含めてコントロールされている。責任会計の観点から言えば、下方展開された業績評価による責任は共有された説明責任(shared accountability)として個人の目標とは別の概念によって管理される。結果、すなわちフィードバックされた結果の集合は、新たな全社目標の策定に活かされることとなる。

Rowe [2004] は、組織構造および会計構造と業績との関係を経済学ベースで検証している。具体的には、チームという組織単位がフリーライダー問題を減らすこと、また、チームの会計構造がチーム内のインフォーマル・コントロールを促進することが実証された。上記2点を満たす条件として、「チームが（プロセスの）改善を意図する場合、チームの構造と対となる、プロセスレベルでの会計報告構造を用いることが重要」であると指摘されている[Rowe, 2004, p.1176]。また、これらの実証的研究としてRowe et al. [2008]では、組織変革における責任センターの境界と業績の測定可能性と、マネジャーが私的に有する知識の共有との関係を明らかにしている。彼らは、責任センターを競合的・協力的境界に分類し、さらに4つの次元（組織的・コミュニケーション的・物理的・時間的）で検討している。9年間におよぶフィールド・スタディによって、急激で大規模な非連続的な組織変革においては、責任センター同士が強く結びつけられ、個々の責任センターの業績を測定することが困難になる。そのため、責任センター間で協力的関係が生まれるように管理することで、マネジャーが私的に有する知識が共有されやすくなること、組織変革が段階

的に進められる場合は、責任センターが緩やかに結びつけられ、個々の業績の測定が比較的容易なため、責任センターを市場競争的に管理することによって、業績向上に資するマネジャーが私的に有する知識が共有されやすくなることが実証された。

Hacker and Lang[2000]は、米国のハイテク企業における業績評価の変更について記述的研究を行っている。ケース企業は、資本利益率(ROI)とゼロベース予算(ZBB)を用いてチームの業績評価を行っていた。しかし、これを企業のミッションに基づいた多面的な業績評価に変更した¹⁶。具体的には、事業戦略バランスト・スコアカード(BSC)から導かれた「全ての場所において、コスト効率性と製造効率、キャパシティの最適化を、余裕をもって追求する」というミッションから、①スケジュールに対する業績（作業量／作業時間、納期順守のためのアクション）、②顧客満足（定時配送・品質・コミュニケーション）、③チームの健康度（メンバーの調査・ミーティングの参加率・個人の業績報告・分業の度合い・制約文書）の3点の評価尺度を導き出した。これらの業績評価指標は、BSC上の財務の視点、顧客の視点、内部プロセスの視点、学習と成長の視点に呼応させたものである。非財務的な評価指標が取り入れられたことに加えて、事業戦略、とりわけBSCから下方展開されたことによって業績評価が行われるようになったことが、このケースの特筆すべき点である。従来の財務的なコントロール手段に加え、チームという組織構造と、それに合わせた業績評価によるコントロールがなされている事例である。

チームによる業績評価の目的は「チームの活動を少数の重要な指標に集中させ、ひいては業績を改善すること」であるとHacker and Langは指摘している。また、「業績指標を、全てのチーム員や管理者に可視化することによって、多くのメンバーが個人とチームの業績に説明責任(accountability)を感じるようになる」ので、「チームにフォーカスした業績評価システムを発展させることは、メンバーの説明責任を高め」、他のチームとの協働を促すことにつながると論じられている[p.231]。

Rowe [2004]およびDrake et al. [1999]を除いては、規範的な研究またはケースおよびサーベイによる経験的研究である。経験的研究においては、チームベースでの業績評価がコントロールとしてどのような機能を持つのかを明らか[Drake et al., 1999; Scott and Tiessen, 1999; Rowe, 2004]にした上で、業績評価システムの開発と運用方法が検証

¹⁶ Hacker and Lang [2000]は、対象企業におけるROIとZBBの利用目的をそれぞれ「投資額に応じた効率性の追求」と「チームメンバーにコスト意識を持たせるため」と説明している。

[Hacker and Lang, 2000; Mendibil, 2003; Frow et al., 2005; Mendibil and MacBryde, 2006; Rowe et al., 2008]されている。

3 チームベース業績評価の研究対象・研究方法・目的

以上、チームベース業績評価の代表的な研究をレビューしてきた。チームベース業績評価の利用者はいうまでもなくチームメンバーであり、その利用方法は全社的な目標の達成および KPI の設定である。主な目的は、チームメンバーへの適切な KPI を示すことによる全社業績の向上である。そのための論点となっているのは、小集団に適した業績管理システムの開発とその運用であり、特に全体最適と部分最適のバランスに関心を抱いている研究が多い。研究方法としては、チームベース業績評価の運用上の諸変数の特定のためにコンサルティングベースの規範的アプローチおよびコンティンジェンシー理論に基づく経験的アプローチが用いられている。コンティンジェンシー理論に基づく研究においては、諸変数の関係を実証する研究も見られた。

第3項 イネーブリング概念を援用した業績管理研究

Adler and Borys [1996]が提唱した強制 (Coercive) およびイネーブリング (Enabling) の概念、およびイネーブリングの公式化の概念は、MCS の枠組みの中でも適用されてきた。事前に定められた通りに組織構成員が行動することを想定している強制のシステムとの対比として、イネーブリングの公式化の概念 (リペア・内部透明性・全体透明性・柔軟性) は、成員自らの判断で対応できるようにコントロール・システムを設計することを志向している。したがって、本章の問題意識である成員間の水平的な協力関係を含む協働と近似した概念である。イネーブリング概念を援用した管理会計研究は西居・近藤[2015]によって、網羅的にレビューされているため、本節では、そのうちの代表的な研究および新たな研究アプローチをとっている直近の研究をレビューする。

1 イネーブリング概念を援用した代表的な研究

Ahrens and Chapman [2004]は、イネーブリング概念をいち早く業績管理の設計と運用に援用した研究 (Enabling Performance Measurement Systems: 以下、EPMS と略す) を展開した。彼らは英国のレストラン・チェーンへのインタビュー調査やアーカイバルデータの利用を通じて、本社と店舗との階層的な関係において店舗のマネジャーが主体的に

管理会計システムや業務の変更に関わることでイネーブリング・コントロールが公式化され、機能していることを明らかにしている。

多国籍企業の子会社に対するアクション・リサーチを行っている Englund and Gerdin [2016]は、現場の従業員の経験や業務に対する知識がどのように業績測定システムの開発に活かされるのかを明らかにしている。現場レベルの従業員による業績測定システムの開発過程における、業績会計数値 (numbers) によるトップからの強い評価に対するプレッシャー、業務に対する既存のメンタルモデル変更といった要素が、EPMS がなぜ、そしてどのように発展していくのかを決定づけているとしている。

Ahrens and Chapman [2004]の研究を起点 [西居・近藤, 2015]として、イネーブリング概念を用いた研究は主にアクション・リサーチを主とした定性的手法を中心に行われてきた。しかしながら、最近の研究では、定量的な手法とアクション・リサーチによる定性的な方法を組み合わせた研究も存在する。例えば、Groen et al. [2012] は業務単位の業績評価の開発と実行に従業員が参加することが、従業員の自律的な行動とどのような関連があるのかをアクション・リサーチと質問票調査との混合研究によって実証した研究である。従業員の自律的な行動については、社会心理学を応用して分析がなされた。アクション・リサーチは、オランダの清涼飲料水産業のボトリング・ラインのメンテナンス部署を対象として行われた。EPMS の設計に従業員を参加させることで、イニシアチブが高まる。イニシアチブが高い状態とは、①自発的な行動、②先を見越した行動、③持続的な行動、④全員経営的な行動に従業員がとる状態を指している。つまり、業績評価の開発に従業員が参加することで、(業績評価尺度に対して) 自律的な行動を採るようになる。すなわち業績評価自体が従業員のイニシアチブを高めていることが明らかにされた。

2 イネーブリング概念を援用した研究の対象・研究方法・目的

以上、イネーブリング概念を援用した代表的な研究をレビューしてきた。EPMS の利用者は EPMS の運用に関わる従業員であり、その利用方法は従業員の直接的主体的な参加をつうじた業績管理システム的设计・運用である。主な目的は、階層組織における環境の不確実性への対応である。そのための論点となっているのは、小集団に適した業績管理システムの開発とその運用であり、特に従業員によるシステムの微調整や変更を取り扱った研究が多い。研究方法としては、基本的にはアクション・リサーチによってイネーブリング概念の公式化を検証する方法が用いられているが、近年の研究では、サーベイ調査によ

って対象企業の実態を心理学ベースで実証した後、詳細なプロセスをアクション・リサーチによって明らかにする混合研究法が用いられているものがある。

第4項 アメーバ経営

1 アメーバ経営の先行研究

アメーバ経営は「従業員の自主的経営を基礎とする、自律的組織」であり、「アメーバ経営はその自主的経営を支援するシステム」である [廣本, 2006, p.363]。つまり、従業員が経営者の視点で自律的に行動することが目的であり、その行動が組織全体の成長につながるよう支援する利用者に焦点を当てた MCS であるといえる。基本的に、京セラおよび京セラコミュニケーションシステム株式会社の支援を受けた企業が研究対象となるため、サーベイによる大量データを用いた研究は行われにくく、京セラの実務を記述した上でアメーバ経営の要素や効果を論じる規範的な研究や、アクション・リサーチによるケース研究が多くを占めている。本節では、規範的な研究に加えて、他のアプローチをとる研究をレビューすることとする。

谷[2013]は、アメーバ経営における代表的な規範的な研究である。谷は、アメーバ経営のケース研究のフレームワークとしての要素として、①マーケット情報を織り込んだ小集団部門別採算制度を有していること、②理念システムとして京セラフィロソフィを標榜・浸透させていること、③採算を向上させるために、アメーバ間の壁を超えた組織構成員間での垂直的・水平的インタラクションによって「創造的連携」 [p.168]を生み出すこと、④トップのリーダーシップと人材育成の並行を挙げている。これらの要素が「市場に対応して、現場の知恵（創意工夫）を引き出し、組織を活性化する」 [p.162]ことにつながるという。規範的研究の他に、三矢[2003]などの体系的なケース研究がある。その他、アメーバ経営の海外移転[例えば、劉・三矢・加護野,2006]の研究も存在している。

他方で、アメーバ経営を現場レベルの従業員に利益責任を負わせ、利益管理を行わせるマイクロ・プロフィット・センター (MPC) 研究の一部として捉える [庵谷, 2013]向きもある。庵谷は、アメーバ経営以外の MPC の事例も引き合いに出しながら、利益責任の細分化や現場レベルへの付与に伴う責任会計の問題、また、現場レベルにおける会計情報の機能を検討している。特に、会計数値に不慣れな現場の作業員に対して、「わかりやすく単純な」情報を提供することが強調されている。

規範的研究およびケース研究に加えて、社会学的なアプローチを応用した研究も存在し

ている。例えば、潮[2014]は「ユビキタス」としての管理会計がアメーバ経営の実践においていかに発展していくかをアクション・リサーチによって明らかにしている。潮はアクター・ネットワーク理論を援用して、会計数値における「銘刻」概念が時間当たり採算にどのように形成され、従業員に認識されているか、すなわち管理会計システムが従業員の認識のうちにどのように浸透しているかを記述している。

2 アメーバ経営の研究対象・研究方法・目的

以上、アメーバ経営の代表的な研究をレビューしてきた。アメーバ経営において利用者の中心となるのは、アメーバリーダーとアメーバ内の従業員であり、利用方法は全社的な目標が下達された時間当たり採算の向上である。主な目的は、京セラフィロソフィとアメーバシステムの正当性の検証、換言すれば現場の従業員による利益管理と全体最適を志向するためのシステムの構築・運用・他業種への展開である。そのための論点として、経営理念である京セラフィロソフィと管理会計システムの相互作用を取り扱った研究が多く見られる。研究方法としては、京セラの実務を規範的に捉えるアプローチの他、アクション・リサーチを用いたケース研究が多数を占めている。また、少数ではあるが、社会学をベースとした研究やコンティンジェンシー理論的研究としてアメーバ経営が有する諸変数の関係を実証する研究も見られる[窪田・三矢・谷, 2015a, 2015b, 2016]。

第5項 Vernacular accountings

Kilfoyle et al. [2013] は、公式的な会計システムに関する研究がロー・マネジャーの情報ニーズや、特定の関係や意思決定においてマネジャーや組織構成員が公式のシステムを信頼していない状況を捉えられていない、と主張している。このような状況で、マネジャーを含む組織のアクターが自ら創り出し、非公式なシステムに意思決定の合理性の根拠を付与していくような会計およびコントロール・システムを **Vernacular**（その地方固有の、方言）accountings と定義している。

Kilfoyle et al. [2013] は、Vernacular accountings と他のコントロール・システムとの関連を、会計の影響力と合理性の根拠というフレームワークで整理している[図表 3.2]。会計の影響力が強く、階層的な合理性を求める状況では、公式的な会計コントロールが有効に作用し、会計の影響力が弱い状況においては、文化やクランによるコントロールが効果的である。Vernacular accountings が有効に作用するのは、水平的・局所的に会計の影

響が強く働く状況下においてである。この状況は、従業員間での会計情報以外によるインフォーマルな情報伝達のプロセスと対比される。

図表 3.2 MCS における Vernacular accounting の位置づけ

		会計の影響力	
		強い	弱い
合理性の根拠	階層的	公式的な会計コントロール・システム	文化およびクランによるコントロール
	局所的・水平的	Vernacular management accountings	情報伝達のインフォーマルなプロセス

[Kilfoyle et al., 2013, p.386, 一部加筆修正]

Vernacular accountings に着目すべき根拠として、コマンド・アンド・コントロールを前提とした MCS から、支援とエンパワメントを志向する MCS への転換がある。この背景には、競争や環境の変動が激しく、継続的なイノベーションや柔軟性や変化への適応が鍵概念となる昨今の組織前提が反映されている。また、支援とエンパワメントを志向する MCS を機能させるためには、知識創造や信頼といった概念が鍵となる。

Kilfoyle et al. [2013] は、実践理論に基づく会計研究や管理会計およびコントロール・システムに関する諸研究をレビューし、これらのうち非公式な情報のフローやプロセスに着目した研究から、認識論的に概念化した Vernacular accountings の理念型を 3 つ提示している。すなわち、Vernacular accountings は①知識やノウハウの蓄積と継承、②上司からの説明を要求された際の防御のための資源、③従業員間での認識の共有を支援するための実践として用いられることが弁証されている。例えば、①として用いられている例として、Jönsson and Grönlund [1988]が挙げられる。彼らは、業務マネジャーが日々の業務を行うために必要な情報およびコントロール・システムを用いて、上司が期待するアウトプットとの乖離が生じる因果関係を理解し、将来の自身の行動を変えていく過程を描き出している。

Vernacular accountings の主な研究目的は、階層的な組織において水平的な協力関係を築く必要性のある部下によって、非公式な会計（情報）が企業固有の会計システムへと移り変わり、合理性を得る根拠およびプロセスの解明である。これらを明らかにする方法と

して、アクション・リサーチを主とした社会学的なアプローチをとるプロセスの研究が多数を占めている。

第6項 小括：業績管理の利用者に焦点を当てた管理会計研究

以上、業績管理の利用者に焦点を当てた5つの研究群をレビューしてきた。各研究群における利用者・利用方法、論点、研究方法、目的（変数）を一覧すれば、図表3.3の通りである。

図表 3.3 業績管理の利用者に焦点を当てた管理会計研究の対象・研究方法・目的

研究群	利用者	利用方法	論点	依拠する研究方法	目的
参加型 予算管理	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 上司 ➢ 部下 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 上司による部下の強制参加（下達強化） ➢ 部下からの情報共有による計画強化 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 情報共有による非対称性の解消 ➢ 環境の不確実性に対応した計画 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 経験的研究（コンティンジェンシー理論） 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 業績との相関 ➢ 予算への上司、部下の参加を促進する先行要因の特定
チームベース 業績評価	<ul style="list-style-type: none"> ➢ チームメンバー 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 目標の下達 ➢ チーム別のKPIの設定 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 小集団に適した業績管理システムの開発と運用 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 規範的研究 ➢ 経験的事例研究（コンティンジェンシー理論） 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ チームメンバーへの適切なKPIの提供による業績の向上
EPMS	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 従業員 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 従業員の主体的参加による業績管理システムの設計と運用 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 従業員の散智が共有されPMSが協創されていくプロセス ➢ イノベーターな経営行動の創発 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 経験的事例研究（アクション・リサーチ） 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 環境の不確実性への従業員による対応
アメーバ経営	<ul style="list-style-type: none"> ➢ アメーバリーダー ➢ 従業員 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 全体最適をもたらす採算表の運用 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 経営理念と管理会計システムの相互作用 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 規範的研究 ➢ 経験的事例研究（アクション・リサーチ） 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 京セラフィロソフィおよびアメーバ・システムの正当性
Vernacular accountings	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 部下 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ ノウハウの蓄積 ➢ 上司への説明材料 ➢ 組織的な機能 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 従業員インフォーマルな会計情報を生み出す根拠とプロセス 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ プロセス研究（社会学） 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 従業員が独自に有する情報の役割

出所：筆者作成

いずれの研究群においても、利用者としてマネジャーのみならない従業員を想定しており利用方法も、垂直的・水平的協働を志向したものであることがわかる。各研究群において、研究方法および論点に特色がある。しかしそれは同時に「水平的協力関係がいつ、どこで、どのように、そしてなぜ醸成されるのか」に完全に答えうるものではないことを意味している。観点別にいえば、業績管理の利用方法の観点については、「どこで」「どのように」には答えうるものの、「いつ」「なぜ」に答えることができない。また組織形態の観点については、「どのように」には答えうるものの、それ以外の問いに答えることが難しい。情報の公式／非公式の観点については、「なぜ」に答えられるものの、それ以外の問題に答

えられない。したがって、「水平的協力関係がいつ、どこで、どのように、そしてなぜ醸成されるのか」という問いに答えるためには、何らかの視点を設けた上で、これら研究群のアプローチを統合させた研究を行う必要性がある。

第4節 脱予算経営研究へのインプリケーション：MCSの運用とその利用者に関わるメカニズム

本章では、MCSの運用とその利用者に関心を当てた研究をレビューし、その関心や研究方法、目的を整理した。脱予算経営へのインプリケーションは次の2点である。第1に、脱予算経営のような分権化を前提としたMCSにおける、業績管理の利用者（個人）の視点に立ったメカニズムの検証の必要性を、本章での検討を通じて強調した。

第2に、脱予算経営のメカニズムを検討する際の研究トピックの選定および研究方法に関するものである。それぞれの研究群において明示されているわけではないが、本章で検討した研究群の論点は「成員間の協働を促すための予算管理の運用に関連する問題」という論点に集約することができる。「協働を促すための予算管理の運用」は、予算管理という管理会計手法が有する機能的な問題と、利用者側が認識している主観的な問題の双方に取り組む研究と言える。したがって、経験的研究に基づく因子の特定と、アクション・リサーチによるプロセスの解明を目指す混合研究 [市原・篠原, 2014]を行う必要がある。

すなわち、規範的演繹的推論に基づいて仮説を構築し、社会心理学などを援用したサーベイによって利用者に構築されている協働の現状を明らかにした上で、社会学などを援用したアクション・リサーチをベースとした研究を追加して行うことで、管理会計実践におけるMCSのサブシステム [伊丹, 1983; Malmi and Brown, 2008]の役割やインタラクティブ・ネットワークや責任共有といった概念が構築されていくプロセスが明らかにする必要がある。この研究アプローチによって、また、大半の企業が予算を廃止していない中で、脱予算経営的なMCSの成否を決定づける利用者間の協働を促すような組織的心理状態が組織全体に醸成されているかというメカニズムや、またそれをどのように醸成していけばよいのかに関する示唆がもたらされうる。

この点について、例えば Burkert et al. [2011]では、業績評価における管理可能性原則の適用とマネジャーの認知との関係が実証されている。これにインタビュー調査を通じたマネジャーの認知の変化を織り込むことによって、協働関係がいかに構築されているか、現状とプロセスの両方を明らかにすることができる。本論文第7章では、Burkert et al.

[2011; 2017]を拡張し、管理可能性原則の逸脱という MCS が予算管理の利用を通じて個人の行動に影響するののかというメカニズムの検証を行う。

本章では、MCS 概念および研究関心の変化から、マネジャーに対象が限定されない研究をレビューし、その利用者、関心、研究方法、および目的を特定した。そして、業績管理の利用者および利用方法に焦点を当てた研究が「成員間の協働を促すための予算管理の運用」の研究であると再定義し、研究方法と関連させて今後の研究の方向性を論じた。本章における主張には次のような限界もある、各研究群間の関係について客観的妥当性に基づいた検討がなされていない点である。本章では、ナラティブ (Narrative) レビューが採用し、レビューした文献はそのほとんどが経験的実証および事例研究であるため、分析的研究の蓄積¹⁷に触れていない。予算管理の問題点を克服する方法として、全体主義的な報酬が推奨されている [Bogsnes, 2009]。分析的研究は、予算関連行動と報酬との関係について、多くの知見を提供しており[挽ほか, 2008; 李・松木・福田, 2010]、成員間の協働に報酬がどのような影響を及ぼすかに関しての示唆を得ることができるであろう。

次に、実際の利用者がどのような問題を認識しているかについて、本章では一切触れていない。先述した方法で研究を進めるにあたっては、研究者の管理会計手法に対する問題意識と、実務家が実際に抱える問題との乖離が障害となる可能性が高い。この点については、デルファイ法による実務家の意見抽出 [Melnyk et al., 2014]などを実施した上で、アクション・リサーチを行うことによってある程度解消することが可能であろう¹⁸。

¹⁷ 例えば、参加型予算管理における複数の階層を念頭に置いた分析的研究として、Mookherjee and Reichelstein[1997]が挙げられる。また、管理可能性原則の研究には分析的モデルがツールとしてしばしば用いられることが指摘されている[Lambert, 2001]。

¹⁸ 本章の内容は、町田 [2018]に加筆・修正したものである。

第4章 予算管理を補完するマネジメント・コントロール：脱予算経営におけるコントロール・パッケージの検討

第1節 脱予算経営が有するコントロール・パッケージ

第1項 本章の目的

本章の目的は、マネジメント・コントロール・パッケージ（以下、コントロール・パッケージ）概念によって脱予算経営の諸要素を分析し、予算管理を補完するマネジメント・コントロール機能を検討することである。

脱予算経営の初期の研究においては、予算管理には本質的な問題点があるため、これを廃止することが必要であると主張されていた[Hope and Fraser, 2003a, 2003b]。しかし、脱予算経営が主張されて10余年が経過した現在でも、洋の東西を問わず、経営計画およびコントロールを予算管理によって行う企業が大半である[Libby and Lindsey, 2010; 吉田・福島・妹尾, 2015]。予算が経営管理において不可欠な手法となっていることに疑問の余地は少ない。

予算管理の問題点を克服するために予算管理を補完するマネジメント・コントロールが存在するか。またその全体像はいかなるものか。以下、かかる問題意識に基づき研究の背景として、コントロール・パッケージおよび予算管理の問題点を述べる。

第2項 フレームワークとしての「コントロール・パッケージ」の有用性

MCS研究の多くは、一対一の対応関係、すなわち会計システムが個々の組織変数にどのような影響を及ぼすか、に着目した考察を行なっている。Anthony[1965]が提唱した戦略計画、マネジメント・コントロールおよびオペレーショナル・コントロールの枠組み、中でもマネジメント・コントロールは予算管理を想定したものであった。しかし、現実には予算管理のような会計システムは組織構造や文化の影響を受けるであろうし、それらに影響を与える関係でもある。この点に着目しなければ、現実に即した結論が得られるとは考えにくい。より条件に適合する結論を導くために、厳密性よりも、各変数の適合関係に着目して、それらが複雑に影響しあって全体として機能している、という見方を採る必要が生じる。特に、外部環境の変化に柔軟に適應するための行動は、会計的なコントロール手段のみによらず、組織文化を含めた複数のコントロール手段による管理が不可欠である。

それゆえ、MCS の設計を考える際、非会計的な手段を含めたコントロール手段の選択・検討が必要である。初期のマネジメント・コントロール概念 [Anthony, 1965] では、競争環境に適応するための戦略計画 (strategic planning) に言及されているものの、環境変化によって行われる計画の見直しに伴う是正行動および計画そのもの見直しを想定していない。

第 2 章で検討した通り、Anthony 以後、Flamholtz[1983]や Merchant[1982]によって、外部環境の変化に適応し、是正行動をとるための情報を提供し、従業員の行動に対しより直接的に影響を及ぼすようなコントロール手段を想定した、マネジメント・コントロール概念が提唱された。とりわけ、Malmi and Brown[2008]は、各コントロール手段が相互に関係しあって総体として機能するとみなすコントロール・パッケージの概念図を提示している。このフレームワークの意義は、現実の管理活動をより明確に識別し、管理する点にある[Malmi and Brown, 2008; 新江, 2010]。つまり、MCS パッケージは、会計コントロールとそれ以外のコントロール手段の相互作用を考慮するという点から、より現実在即した結論を導くために有用なフレームワークである。換言すれば、予算管理というマネジメント・コントロール手段を取り巻く問題点を、予算管理自体の改善または代替的なコントロール手段による補完、あるいはその両方によって克服するののかという分析を行うために有用である。

第 3 項 予算管理の問題点

予算管理自体の問題点は長く指摘されてきた。とりわけ、Hansen et al. [2003, pp.96-97]は、伝統的なコントロール・システムとしての予算管理の逆機能を 12 点挙げ、それらを予算編成時の仮定の陳腐化、予算がもたらすコマンド・アンド・コントロール型の構造、および人と組織にもたらされる逆機能の 3 つの論点に集約している。

以上 3 つの予算管理の逆機能の要因と、拡張した MCS パッケージの問題意識は全く同じである。すなわち、外部環境の変化に柔軟に適応するために、伝統的なコントロール手段のみでは対処できず、組織文化を含めた複数のコントロール手段による管理が不可欠であるし、それを伝統的なコントロール・システムが阻害している、という問題意識である。

第 4 項 本章の問題意識

以上論じてきたように、予算管理およびその研究の問題は、伝統的な予算管理の研究が、

マネジメント・コントロール・パッケージのサイバネティック・コントロール¹⁹とそれ以外のコントロール手段との相互関係を無視している点である。伝統的な予算管理自体やその研究に対して問題点が指摘されているにもかかわらず、これらを解決した研究は少ない。脱予算経営 [Hope and Fraser, 2003a, 2003b; Bogsnes, 2009] は伝統的な予算の問題点を、予算の廃止および健全な経営思想によって解消することを目指すという意味で、両者を思量した研究である。

本章では、予算管理の問題点を再整理し、コントロール・パッケージ上に当てはめることで、予算管理自体の問題点を顕在化し、他のコントロール手段による解決策を提示する。脱予算経営が有する経営管理上の機能をマネジメント・コントロールのフレームワーク上で整理した研究はなされていない。さらに、コントロール手段間の相互作用に着目したコントロール・パッケージ上での整理は行われていない。本章は、コントロール・パッケージの概念は、コントロール手段間の相互作用に着目することで、予算管理以外のコントロール手段によって伝統的予算管理の逆機能をいかに減じることができるかを明らかにするために有用である。

脱予算経営の導入研究で採られている施策は全て、予算管理という伝統的なマネジメント・コントロールを取り巻く問題点の克服が試みられているはずである。コントロール・パッケージとの適合関係を明らかにすることは、予算管理そのものの改善および予算管理を補完するマネジメント・コントロール手段の選択によって予算管理がもたらす弊害の克服可能性を理論的に解き明かす端緒となる。

以上、脱予算経営の特質をコントロール・パッケージ概念によって整理することは、研究上の問題点を解消し、予算管理自体の問題点を克服する視点を提示する点で意義があると思われる。

第2節 予算管理が有するマネジメント・コントロール問題とその解消

第1項 概念の拡張によるコントロール手段の多様化

第2章で論じたように、Anthony[1965]をはじめとする伝統的なMCS論においては、

¹⁹ サイバネティック・コントロールとは、「特定の財務尺度に対して責任を負わせる」コントロール手段である[Malmi and Brown, 2008, p.292]。予算管理はサイバネティック・コントロールに相当する。

計画・実行・測定・評価と報酬という階層的な構造を持った会計的なコントロール手段に主眼が置かれてきた。Anthony は、伝統的な管理会計の体系が、現実の管理活動を明確に識別するようにカテゴライズされているわけではないことや、「計画」と「統制」はときとして重複する[Anthony, 1965] ことから、「両者を包摂したマネジメント・コントロールというカテゴリーを導出した」[伊藤 (博) , 1992]。つまり、MCS という概念は、伝統的な管理会計の体系が問題とする領域そのものに対する批判を背景として立論された[伊藤 (嘉) , 2009, 傍点は引用者]。また、Otley[1980], Flamholtz [1983]および Merchant [1982]は、非会計的なコントロール手段ないし各システム間の相互作用を明らかにする必要性を論じている。なぜならば、組織にとって「望ましい成果をあげるための MCS を設計するため」に、その目的に資するシステムのメカニズムを明らかにする必要があるからである [Malmi and Brown, 2008]²⁰。

予算管理の問題点との関連を論じるに先立ち、各コントロール手段を概観する。Malmi and Brown が長年の先行研究の蓄積から構築したコントロール手段の集合、すなわちコントロール・パッケージ²¹である、図表 2.6 を再掲する。Malmi and Brown[2008]のフレームワークは、3 つの階層に大別される。1 つは、Anthony and がマネジメント・コントロール・プロセスと定義した計画・業績測定・評価を含むパッケージの中段部分、もう 1 つは上段の組織の文化をコントロールの装置とみなす文化コントロール、そして下段に位置する公式の規則やガバナンス構造、組織構造とその設計をコントロール手段とみなす管理コントロールである。以降では、マネジメント・コントロール・プロセス、文化コントロール、管理コントロールの順に各コントロール手段を概観する。

²⁰ コントロール手段の多様化は、外部環境の不確実性が増大したことを背景としている。

²¹ Malmi らによるコントロール・パッケージの研究は継続されており、Bedford and Malmi [2015]では、コントロール手段のタイトネスに関してクラスター分析が行われている。

図表 2.6 MCS パッケージのフレームワーク

文化コントロール						
クラン		バリュー		シンボル		
プランニング		サイバネティック・コントロール				評価
長期計画	行動計画	予算	財務的測定 システム	非財務 的測定 システ ム	ハイブリ ッド・シ ステム	
管理コントロール						
ガバナンス構造		組織構造		行動指針および手順		

出所：Malmi and Brown [2008, p.291]

第 2 項 各コントロール手段の概要

1 マネジメント・コントロール・プロセス

Flamholtz et al. [1985] は、計画によるコントロールを、「個人および集団の行動を導く、または直接作用するのに必要な情報を提供する事前のコントロール」と定義している [p.39]。さらに、「目標および標準の設定は成果と直接的に関連する」、「目標の明瞭度とその実行計画 (workload) は密接に関連しており、曖昧な目標や多すぎる目標はネガティブな成果を招く」 [p.40] という 2 つの命題を提起している。Malmi and Brown [2008, p.291] では、直近 12 ヶ月の範囲で行われる実行計画、および中長期経営計画などがその例である長期計画に分類されている。Merchant and Van der Stede, [2007, pp.329-330] は計画と予算 (後述するサイバネティック・コントロール) を成果コントロールとして同一に扱っている。しかし、この主張に対し Malmi and Brown [2008, pp.291-292] は、長期計画も実行計画も成員の行動に直結するよう策定されるのが通常であるため、これらは別々のコントロール手段であると反論している。

サイバネティック・コントロールは、「成果の標準の設定、成果の測定、成果と標準の比較、システムにおける望ましくない差異についてのフィードバック情報、およびシステムの構成要素の修正からなるフィードバック・ループが存在するプロセス」と定義されている [Green and Welsh, 1988, p.289]。サイバネティック・コントロールが機能する条件とし

て、以下の要件が挙げられている[Tocher, 1970, 1976; Otley and Berry, 1980; Kloot, 1997]。

- ① 定められた目標の存在
- ② 目標に合わせて結果を測定するための手段の存在
- ③ コントロールの対象の組織ないしシステムの予測モデルの存在
- ④ 代替的行動の選択可能性

つまり、特定の財務尺度に対して責任を負わせることでコントロールを行うのである[Malmi and Brown, 2008, p.292]。サイバネティック・コントロールの典型例としては、予算、財務尺度、非財務尺度、およびバランス・スコアカードのような財務尺度と非財務尺度のハイブリッドなシステムが挙げられている。

脱予算経営では、サイバネティック・コントロールとして BSC を利用することが前提となっている [Hope and Fraser, 2003b; Bogsnes, 2009] しかし、本章では予算管理の適切な利用を検討することに主眼が置かれている。さらに、脱予算経営の先行研究の中には、予算管理を部分的に廃止するという事例も存在する [Frow et al., 2010; Henttu-Aho and Järvinen, 2013]。また、我が国において BSC が普及していないという実態に鑑みても、予算管理をサイバネティック・コントロールとして脱予算経営の原則の適用を試みることはより現実に即している。したがって、以降、サイバネティック・コントロールは予算管理と読み替えて論じることとする。

Bonner and Sprinkle [2002] によれば、金銭的報酬は個人のタスクに対する努力に焦点を当てることを通じて努力および成果を向上させる。したがって、評価と報酬はコントロール・パッケージの一部であるといえよう。特に、努力の方向性、持続性、強度が努力および成果に影響をおよぼすと考えられている。

通常、報酬はサイバネティック・コントロールと密接に結び付けられる。また、従業員の流出防止や文化コントロールの醸成を目的として報酬システムが設計される場合もある [Malmi and Brown, 2008, p.293]。

2 文化コントロール

組織文化は「組織構成員間で共有されている価値観、信念、および社会的規範の集合」と定義される [Flamholtz et al., 1985, p.158]。組織文化のあり方は組織のコンテクストに

大きく依存するため、マネジャーのコントロールを超えている部分もあるが、組織構成員の行動を規定するために用いられるので、コントロール・システムであるとされる[Malmi and Brown, 2008, p.294]。

バリューとは、「組織における一連の明示的な定義」であり、「組織の基盤となる価値、目的、方向性を与える」システムである [Simons, 1995, p.34]。典型例としてはミッション・ステートメントやクレドが挙げられる。これら公式的なバリューには①組織がいかに関値を創造すべきか②期待される業績の水準③従業員に期待される社内外での人間関係のあり方が明記されている[Simons, 1995, p.36]。組織は自らの価値観に適合する人材を採用し、採用した個人を社会化し、個人の価値観を組織の価値観に適合するように変化させる。さらに個人がその価値観に組み込まれていなかったとしても、従業員は価値観に合った行動をとる[Malmi and Brown, p.294]。このようなプロセスを経て、バリューによるコントロールが行われる。

クラン・コントロールは、個人が組織固有の技能や価値観を浸透させる社会化の過程で作用する。卑近な言い回しをすれば「仲間意識」である。クラン・コントロールはバリューと結びつくことで作用する [Malmi and Brown, 2008, p.294]。Ouchi [1981, p.50]は、日本の組織を例に挙げ「日本人にとっては、集団主義はそれに向かって努力すべき会社ないし個人の目標でも、あるいは追求すべきスローガンでもない。というよりむしろ重要な事は個人の努力では何事も達成されないということの理解なのである」とクラン・コントロールを説明している。

シンボルは、可視化できる経験を生み出すことによって、特定の象徴的な文化を創り出すものである[Schein, 1997]。例えば、従業員にある特定のユニフォームを着せることによって、プロフェッショナルとしての文化を生み出すことができるようになる。

3 管理コントロール

管理コントロール (administrative control) は、行動の監視および権限付与、業務あるいは行動を特定するプロセスで、かつ直接従業員行動を規定するコントロールである。

ガバナンス構造は公式的な権限と責任の配置を含む、広義な組織の構造および構成を指している [Abernethy and Chua, 1996. pp.583-588]。例えば、ミーティングやそのスケジュールは、締切りやワーク・スケジュールを創出するという意味で組織構成員の行動に直結するであろう。ガバナンス構造に関しても、他のコントロール手段との関連が重要で

ある [Malmi and Brown, 2008, p.294] 。

組織構造とその設計は行動の多様化を減じ、予測の可能性を高める [Flamholtz et al., 1985, p.158]。例えば、Otley and Berry [1980, p.233] は、組織の種類や構造によって目標一致のプロセスや方法が異なることを指摘している。Malmi and Brown [2008, pp.293-294]は組織構造に関して、マネジャーが変更可能であるものであるとして、コントロール手段とみなしている。

行動指針および手順は、組織におけるプロセスや行動を明示するための階層的なアプローチである [Malmi and Brown, 2008, p.294]。具体的にはマニュアル [Macintosh and Daft, 1987, p.51]、規則や方針 [Simons, 1995, pp.42-47]が挙げられる。

第3項 コントロール・パッケージによる予算管理の問題点の解消

以上のコントロール・パッケージにおけるコントロール手段の整理を踏まえ、予算管理の問題点を解決するためのマネジメント・コントロールを検討する。予算の問題点は古くから指摘されてきた。例えば、データの操作 [Hopwood, 1972]、部門間の衝突 [Argyris, 1960]、集団的な反経営者的な行動 [Argyris, 1952]、ゲーミング [Hofstede, 1968] および近視眼的経営 [Merchant, 1990] などである。

先に論じたように、予算管理を廃止していない企業が調査対象の多数を占めている現状に鑑みれば、予算自体に問題点などないと解釈する向きもあろう。しかしながら、その解釈には若干の齟齬があると思われる。

仮に予算を廃止したとしても「現実には予算機能は必要となる」 [清水, 2013, p.123]。換言すれば、予算が有する機能は経営管理上欠かせないものであるから、予算を廃止するという急進的な変革を行わなくても①予算管理そのものを改善し、かつ②予算管理が行われることに付随して起こる問題点が解消できればよいということになる。現実には、多くの組織において、これらの2つの方向性で予算管理を適切に行うための様々な取り組みが行われているため、実務上予算管理の問題が認識されず、予算管理を取り巻く問題点などないという解釈がなされる、と推測される。

かかる推論を基に、予算管理の研究において指摘されている問題点をマネジメント・コントロールの議論の俎上で分析することによって、実務においてどのような改善が行われているのか、ひいてはどのような解決策が取られるべきなのかを表出させることが出来ると考えられる。

Hansen et al. [2003, pp.96-97] は、伝統的なコントロール・システムとしての予算管理の逆機能を、以下の 12 点挙げている。

- ① 編成するために、多大な時間を要する
- ② 環境変化への反応を制限し、変化に対する障害となることが多い
- ③ 戦略的に焦点を合わせていることは稀で、しばしば矛盾している
- ④ 編成に要した時間の割に、ほとんど価値を生まない
- ⑤ 価値創造ではなく、コスト削減に焦点を当てている
- ⑥ 垂直的なコマンド・アンド・コントロールを助長する
- ⑦ 組織が採用している創発的なネットワーク構造を反映していない
- ⑧ゲーミングと道理に反する行動を誘発する
- ⑨ 通常年次で編成されるため、頻繁に更新されたり修正されることはない
- ⑩ 裏付けの乏しい仮定および推測にもとづいて編成される
- ⑪ 知識の共有を促進するよりも部門間の障壁を強化する
- ⑫ 従業員を軽んじられているように感じさせる

今一度、12 の問題点を 3 つの論点に整理してみよう。第 1 の要因は、予算編成に用いられた仮定が無効になってしまうという点である。編成時の仮定が機能するためには、外部環境が非常に安定していることと、マネジャーが予算で設定された業績標準に対して予測可能であり、かつ管理可能であることが求められる。しかしながら今日の外部環境は絶えず変化しており予算編成時の仮定は容易に無効になる、と指摘している[Hansen et al., 2003, p.97]。これらは予算をツールとして用いる際の問題点である。したがって、①②④⑨⑩の問題点がこの点に対応する。

第 2 の要因は、予算管理が垂直的なコマンド・アンド・コントロール型の構造を取ってしまう点である。この構造は、中央集権的な意思決定や、(個人の) 独創性の抑制、価値創造よりもコストの削減に焦点を当てることを強いてしまう。予算管理が中央集権型のマネジメントを促進しているという意味で、問題点③⑤⑥⑪がこの要因によるものであろう。

第 3 の要因は、組織と人に関する点である。第 2 の要因によって、変化に適応するための意思決定を導くための従業員への権限委譲が妨げられてしまう。問題点の②⑦⑧⑫は、組織目標の達成にとって望ましい行動を阻害し、望ましくない行動がとられるという意味

で、この要因に属すると考えられる。

第4項 コントロール手段の選択による予算管理の問題点の解消

予算管理本来の機能を享受し、問題点を克服するために、どのような方略がとられうるか。マネジメント・コントロールの議論を土台に検討する。

Merchant[1982, p.52]によれば、マネジメント・コントロールは人間行動の問題である。図表 4.1 に示される通り、他者の関与が避けられない場合、コントロール手段の選択によって、行動を正しい方向へと向ける、あるいは望ましくない行動を回避するようなコントロールを行うのである。先に、Hansen et al. [2003]が挙げた 12 の問題点を 3 つの要因に集約した。各要因は、マネジメント・コントロール問題として図表 4.2 のフロー・チャートと対応させることができる。

第3の要因によるマネジメント・コントロール問題（組織と人に関する点）は、望ましい行動の阻害と望ましくない行動の発生とに分類することができる。組織目標を達成するための望ましい行動に従業員に促すためには、従業員に対する信頼を構築する、または高める必要がある。なぜなら、マネジャーが組織目標を共有し、達成する意思を有し、かつ行動に移す、そしてそれを従業員に対して促すためには従業員に対する信頼が不可欠であるからである。Merchant[1982, p.52]は、高いモチベーションを有し、訓練された従業員を組織に保持するためには、社会化および研修²²といった組織構成員のコントロールが必要であると述べている。組織構成員のコントロールは、コントロール・パッケージの文化コントロールと対応している。望ましくない行動に対する方策としては、望ましい行動がとられたかをチェックする、すなわち特定行動のコントロールが有効である。特定行動のコントロールは、行動指針および手順、権限と責任の関係を規定するガバナンス構造と対応している。

フロー・チャートでは示されていないが、第2の要因である、コマンド・アンド・コントロール型の組織については組織構造やガバナンス構造の問題であることから、パッケージ内の管理コントロールと対応している。

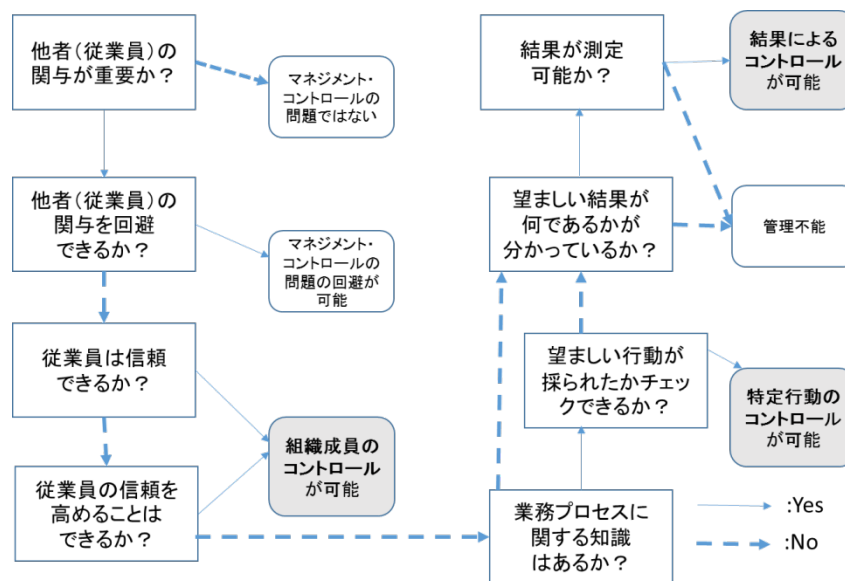
最後に、第1の要因は、予算のツールとしての問題点に言及している。したがって、結

²² Merchant and Van der Stede[2007]では、社会化は文化コントロール、研修は成員コントロールに分化されているが、Merchant[1982]の段階ではこれらは同一のコントロール手段とみなされている。

果によるコントロールの「方法」が問題とされている。つまり、問題点を解決するためには、パッケージにおけるマネジメント・コントロール・プロセス自体の変革が求められる。

以上、予算管理の問題点はマネジメント・コントロール問題であり、代替的コントロール手段によって解決が可能であることを指摘した。次節では、脱予算経営モデルが代替的コントロール手段としてどのように機能しているのかを論じる。

図表 4.1 マネジメント・コントロール問題解決のためのコントロール手段の選択



出所：[Merchant, 1982, p.53]

第3節 脱予算経営モデルが有するコントロール機能

第1項 脱予算経営の12の原則とコントロール・パッケージの対応関係

前節において、予算管理の問題点はマネジメント・コントロールの問題として捉えることができ、それらの問題点はあらゆるコントロール手段によって補完・代替されることによって解決されうると論じた。本節では、伝統的な予算管理の問題点を解消するためのマネジメント・モデルである脱予算経営の12の原則と、それらに対応するコントロール手段を Malmi and Brown[2008]のコントロール・パッケージのフレームワーク上で整理する。脱予算経営の12の原則は、組織成員の思考様式、予算管理の廃止・改善に伴う短長期の利益管理を中心とした伝統的なマネジメント・コントロール、および報酬や行動規範など組織のルールといった包括的な組織のマネジメント・プロセスに言及した原則である。

本章でレビューする脱予算経営の導入研究においても12の原則が参照・体现されており、北欧を中心とした予算管理の改善研究における統一的なマネジメント・モデルである、とみなすことができる。

ここで、脱予算経営の12の原則 [Bogsnes, 2009, p.28]を列挙する。Bogsnes の分類は「プロセスそのものとそれを支える人的要因を明確にしている」ため、対応関係をより明確に検討するために有用である [清水, 2013, p.126]。

1. 目標：固定業績契約を交渉によって取り決めるのではなく、継続的な改善のための相対的目標を設定する。
2. 報酬：固定目標値の達成ではなく、相対的業績に基づいた共同的な成功に対して報酬を与える。
3. 計画策定：トップダウンの年中行事ではなく、計画策定は継続的かつ包括的なプロセスとする。
4. 調整：年次計画のサイクルを通して行うのではなく、ダイナミックに相互作用を調整する。
5. 資源：資源は年次予算によって配分するのではなく、必要に応じて利用可能となるようにする。
6. コントロール：計画に対する差異ではなく、相対的な指標と傾向に基づいてコントロールする。
7. 価値観：詳細なルールや予算ではなく、少数の明確な価値観、目標および境界線によって統治する。
8. 責任：すべての従業員が単に計画に従うのではなく、1人のリーダーだと思って行動できるようになる。
9. 透明性：組織階層によって情報を制限するのではなく、自己管理のためにオープンな情報を促す。
10. 組織：中央集権化した機能としてではなく、リーンなネットワークそして責任あるチームとして組織化する。
11. 自律性：微細にわたり管理して部下に裁量権を与えないのではなく、チームに行動の自由と可能性を与える。
12. 顧客：従業員を組織の階層的な関係ではなく、顧客の成果を改善させることに

集中させる。

脱予算経営の12の原則のうち、「リーダーシップの原則は人々のマインドにかかわるものであり、プロセスの原則は利用されるツールにかかわるものである」[清水, 2013, p.129]。コントロール・パッケージの各コントロール手段に当てはめる際、リーダーシップの原則の多くは文化コントロールおよび管理コントロールと対応し、プロセスの原則は伝統的なマネジメント・コントロール・プロセスと対応している。

本章では、12の原則が体现されている施策およびそれらの施策がもたらすマネジメント・コントロール機能が対応すると考えられる点を先行研究から探索し、解決されうる予算管理の問題点と対応を試みる。図表4.2は、文献レビューから得られたMalmi and Brown[2008]のフレームワークにおけるコントロール手段と12の原則との対応関係を図示している。次項で、各原則の相互作用に言及している先行研究を挙げつつ詳述する。

図表 4.2 12の原則とコントロール・パッケージの対応関係²³

文化コントロール			
クラン 2,8,10		バリュー 1,5,7,8,11,12	シンボル 8
プランニング		サイバネティック・コントロール	評価と報酬 2
長期計画 1,3,4,5,7, 12	実行計画 1,3,4,5,7, 11,12	予算 3,4,5,6 7,10,11	
管理コントロール			
ガバナンス 5,8,9,10		組織構造 9,10	行動指針および手順 7,8

出所：Malmi and Brown[2008, p.291]に加筆修正

²³ 図表内の番号は、上で列挙した原則の番号と対応している。

第2項 脱予算経営研究におけるコントロール要素の組み合わせ

1 目標の原則, 報酬の原則

目標の原則を体現した施策として、相対的目標値の設定が挙げられる。相対的かつストレッチな目標設定を要求しマネジャーの心理を Comfort zone から Stretch zone へと移行させることで、継続的改善のマインドが浸透する [Bourmistrov and Kaarbøe, 2013, p.198]。したがって、目標の原則は、バリューとして機能している。

報酬の原則を表す具体的な施策として、ハンデルスバンケンの従業員持株会制度 [Hope and Fraser, 2003b] やディスコの実績連結 ROS によるボーナスの決定[清水 2013, p.201]などのグループ報酬がある。報酬の原則は、全社の業績を継続的に改善する必要があるという意味で、目標の原則と密接に関連している。つまり「全ての従業員が全社の目標値が何であり、その達成のためにとるべき行動」に関心を寄せる[Frow et al., 2010, p.448]。したがって報酬の原則が有するマネジメント・コントロール機能は、クラン・コントロールおよび評価と報酬である。

2 計画策定の原則, 調整の原則, およびコントロールの原則

計画策定・調整・コントロールの原則は予測、計画値、および目標が切り離され、予測の変化によるタイムリーなディスカッションおよび是正行動[Frow et al., 2005, p.279; Bourmistrov and Kaarbøe, 2013, p.206; Frow et al., 2010, p.450; Østergren and Stensaker, 2011, p.168; Henttu-Aho and Järvinen, 2013, p.780]によって実現する。

マネジメント・コントロールの先行研究が示すように、サイバネティック・コントロールはフィードバック・コントロールを基礎としている。しかしながら、計画策定およびコントロールの原則は、フィードバックの頻度を高め、ローリング予測を行うことで計画値の修正や達成のための実行計画の見直しを促す。予算の廃止の有無にかかわらず、この切離しは行われている。計画のタイムリーな修正および是正行動に伴う組織的調整には、調整の原則が体現されている。

3 資源の原則, 責任の原則

通常の前算管理を継続する場合、資源の原則は予測の変化に伴う都度の交渉によって資源配分が変更されることを指す [Bourmistrov and Kaarbøe, 2013, p.206; Østergren and Stensaker, 2011, pp.168-169; Henttu-Aho and Järvinen, 2013, p.781]。この点に関して、

Henttu-Aho and Järvinen [2013, p.783] は、予算管理はコスト・コントロールのツールとしては効果的であると指摘している。

責任の原則によるエンパワメントが「もし問題があれば、私は資源を優先順位に基づいて再配分する必要がある」という感覚を従業員に持たせる[Frow et al., 2010, p.451]。したがって資源・責任の原則は、ガバナンス構造として機能している。

4 価値観の原則, 責任の原則

価値観の原則は、企業理念など公式的な価値基準および行動指針に体现される。予算の改善による新たな行動原理が特定され[Østergren and Stensaker, 2011, p.171]たり、組織全体の「失敗」を特定し行動指針が決定されたりする[Henttu-Aho and Järvinen, 2013, p.781]。また、計画の策定・実行・評価の段階における価値基準になる場合もある[Bourmistrov and Kaarbøe, 2013, pp.203-204; Frow et al., 2010, p.448]。したがって価値観の原則はバリューおよび行動指針として機能し、短期および長期の計画によるコントロールやサイバネティック・コントロールの改善に資する。

また、価値観の原則は責任の原則とも密接に関連する。例えば, [Frow et al., 2010, p.452] ではエンパワメントと柔軟な予算の利用に際して、行動指針を設けて従業員位の行動の境界を設けている。価値観・責任の原則もバリューおよび行動指針として機能している。

5 組織・責任の原則, 組織・価値観の原則

組織・責任の原則は、フラットかつエンパワメントされた組織構造によって実現される。[Frow et al., 2005] によれば、このような組織は「効果的なチームワーク」および「何がなされたかに関する共有された知覚」、すなわちアカウントビリティの共有 (Shared accountability : 責任の共有と連続的なアカウントビリティ) [p.281] や従業員間の信頼 [p.284]を醸成する。したがって、組織・責任の原則はクラン・コントロールとして機能する。

また, [Marginson and Ogden, 2005]の実証研究によれば、組織の原則によって構成されたフラットでリーンな組織が、価値観の原則を適用すること、すなわちエンパワメントと社会化の組み合わせが、予算に対するコミットメントを高める。したがって、組織・価値観の原則はサイバネティック・コントロールの改善に資する。

6 透明性の原則

透明性の原則は、オープンブック・アカウンティングに体现される。オープンブック・アカウンティングは、組織単位ごとの相互監視のコントロールを促す[Bourmistrov and Kaarbøe, 2013, p.204]。また、オープンブックを行うために組織が階層的でなくフラットであることが求められる。したがって、透明性の原則は、ガバナンス構造および組織構造の設計として機能している。

7 自律性の原則

自律性の原則は、下層の従業員へのエンパワメントによって体现される。Østergren and Stensaker[2011, p.166]では、全社的な KPI の選定はトップ・マネジメントによって行われるが、その達成のためのアクション・プランの策定や計画自体のコントロールは現場に分権化され、現場の従業員は組織目標の達成に資する自律的な意思決定を行っている。したがって自律性の原則はバリューとして機能し、サイバネティック・コントロールおよび実行計画のコントロールの改善に資する。

8 顧客の原則

顧客の原則が体现される施策として、ベンチマーキングが挙げられる。組織内部ではなく競合他社の状況や市場、顧客などの外部情報に基づき、短期および長期の計画が策定される。[Bourmistrov and Kaarbøe, 2013, p.203; Østergren and Stensaker, 2011, p.171]。したがって、顧客の原則は、計画のコントロールおよびバリューとして機能している。

第3項 コントロール・パッケージ内の相互作用と予算管理の問題点の解消

図表 4.2 はコントロール手段と 12 の原則との対応関係を示したにすぎない。そこで、文献から見出された相互関係と解消される予算管理の問題点との対応関係を図表 4.3 に一覽している。図表 4.3 は一つの施策、つまり一つの原則が複数のコントロール機能を有したり、反対に複数の原則が一つのコントロール手段に対して適用されたりする状況を表している。これらの状況は、施策とコントロール手段との関係が複雑に絡み合っただけで機能している、すなわちコントロール・パッケージにおける相互作用と捉えることができよう。

図表4.8 12の原則とコントロール手段との相互関係

		ツールの変革				マインドの変革					
目標	報酬	計画策定	調整	コントロール	資源	価値観	責任	透明性	組織	自律性	顧客
文化コントロール		○			○	○	○			○	○
マネジメント・コントロール・プロセス			○	○					○		
管理コントロール											
具体的な施策例	相対的業績目標の設定による継続的改善	RFによるタイムリーな計画の修正	RFを用いたタイムリーな計画の修正および是正行動	RFを用いたタイムリーな是正行動	通常の予算による資源配分+予測の変化に伴って都度の交渉によって変更可能とする	価値基準の共有と徹底的な浸透	エンバワメント	オープンブック・アカウンティング	フラットかつ小集団を基礎とした組織設計	エンバワメント	ベンチマーキング
解消される問題点	⑥⑦⑨⑩	①④⑥⑨⑩	①②③⑨⑩	②⑥⑦⑩		③⑤⑧	②⑥⑦⑫	⑥⑦⑧	⑥⑦	②⑥⑧⑫	③

第4節 インプリケーション：脱予算経営のコントロール・パッケージ

本章では、脱予算経営の事例では、予算管理の問題点が克服されているという仮定のもと、コントロール手段の選択によってそれらが解消可能であること、さらに脱予算経営モデルが予算管理を補完するコントロール・パッケージであることを論じた。予算管理という管理会計ツールと他のマネジメント・コントロール手段との関係を Malmi and Brown[2008]のフレームワークによって整理している研究は少ない。コントロール・パッケージによるコントロール手段の分析は、コントロール手段間に相互関係があること、さらに原則が適用された複数の施策が、複雑に絡み合っただ予算管理を補完するマネジメント・コントロールとして機能する点を先行研究によって描き出した。具体的には、12の各原則を体現した施策によって複数のコントロール機能を有したり改善がなされる点、また複数の原則が、一つのコントロール機能を有したり改善を促進している点を先行研究から整理・検討した。

本章はあくまで、Malmi and Brown [2008] に基づく先行研究のレビューおよび整理である。しかしながら、脱予算経営が志向する予算の問題点の克服がコントロール・パッケージ上で示されたことによって、今後個別のケースにおいて管理上の問題を解消するためのコントロール・パッケージの設計・分析を検討する際の、施策とマネジメント・コントロール機能との関係を識別し、整理する方法の一つを示した。

本章の考察は、12の原則がコントロール・パッケージとして機能している、すなわち両者が適合的な関係であることを記述的に示したものである。脱予算経営という特徴的なマネジメント・モデルがコントロール・パッケージとして機能するとき、パッケージ内でのような相互作用が起きると予算管理の問題点が克服されるのかという点、具体的にはクラン・コントロールやバリューなどのマネジメント・コントロールが予算管理とどのような相互作用をもたらしているかなど、図表 4.3 で示された 12 の原則に体現されるコントロール・パッケージについては、第6章でその一部を検証することになる。

上記のような貢献はあるものの、本章の検討には限界も少なからず存在する。以下では、限界を2点指摘した上で、今後の課題を提示する。

本章では、予算管理をサイバネティック・コントロールとして用いる際でも脱予算経営が提唱する 12 の原則が、予算管理の適切な利用を促すマネジメント・コントロールとして機能することを先行研究から考察した。しかしながら、先行研究をナラティブにレビューするという方法をとっていることに起因する、本質的限界を3点含んでいる。

1 点目の限界は、考察された内容が実務に照らして極めて自明な点である。本章は、既存の多くの MCS 研究が、コントロール手段間の相互関係を無視しているという問題意識を端緒としている。しかしながら文化、手続き、および組織構造というコントロール手段とサイバネティック・コントロールであるマネジメント・コントロール・プロセスとの相互関係が無視されたマネジメントが機能しないということは、実務においては当然の事実である。したがって、理論的にはコントロール・パッケージのフレームワークとしての有用性を確認することができたものの、インプリケーションは少ない。

2 点目の限界は、考察の妥当性である。本章では、脱予算経営の先行研究を可能な限り引用し、妥当性の担保を試みたものの、12 の原則およびマネジメント・コントロール機能の発現が具体的に明示されていない、またはそれらの名称が対応していない場合が多く、先行研究における記述に基づく整理に終始している。さらに脱予算経営モデルの先行研究自体がそもそも少ないことから、レビューした研究の数も少ない。これらの点は、考察の妥当性に大きく影響する。

3 点目の限界は、コントロール・パッケージの実行可能性およびその評価である。12 の原則のうち、プロセスの原則は予算の適切な利用を促し、予算管理をはじめとする公式的なコントロール手段、つまりツールについて何をどのように扱うかを問題としており、その改善は、比較的認識可能な現象である。

しかし、リーダーシップの原則がマネジメント・コントロールとして機能しているか、すなわち正しい文化や行動指針が組織に根付いているかどうかを明示的に評価することは困難である。本章はそれらの認識・評価・実行方法を提示していない。

本章では、脱予算経営モデルが有するコントロール手段とその関係のみを採りあげた。本章で考察したように、Malmi and Brown[2008]のフレームワークは、定点的なコントロール・パッケージ、すなわち首尾よく機能するコントロール・パッケージのひな形を描き出すことは可能である。しかし、予算管理を補完するコントロール・パッケージに関する知見をより深めるために、MCS 研究で検討されている他の要素を含めた検討を行う必要がある。

今後取り組むべき研究の方向性を 3 点示す。1 点目は、Malmi and Brown [2008] のフレームワークでは検討されていない、コントロールの要素について検討することである。例えば、コントロールのタイトネス [Merchant and Van der Stede, 2007] が重要な論点として挙げられる。各コントロールのタイトネスが異なれば、それらの作用や相互関係、

ひいてはコントロール・パッケージの構成が異なると考えられるからである。この点に関して Bedford and Malmi [2015]は、多様なパッケージにおけるコントロール手段間のタイトネスに関してクラスター分析を行っている。また、フィールド・リサーチなど定性的研究によって、個別の事例においてコントロール・パッケージがどのように構成されおり、パッケージのどの部分の改善・強化が必要なのか、12の原則のリーダーシップの原則が実務でどのように実施されているのかなど、経営管理上の問題点を克服する施策を検討することも有用であろう。

2点目に、Bedford et al. [2016]のように、コントロール・パッケージの実証的な研究を行うという方向性が考えられる。この点、Bedford et al. [2016]では、企業が採用する戦略（Prospector または Defender）ごとのマネジメント・コントロールの要素の組み合わせを明らかにしている。具体的な分析手法については、本論文第6章で詳述されることになる。

3点目は、コントロール・パッケージ内のメカニズムの検討である。本章では、脱予算経営が有すると考えられるコントロール・パッケージについて検討したが、脱予算経営が導入されている、あるいはそれに近いコントロール・パッケージを有している状況で、脱予算経営が有するマネジメント・コントロールの要素がどのような帰結をもたらすのかは必ずしも明らかではない。この点については、本論文第7章において取り組むこととする²⁴。

²⁴ 本章の内容は、町田 [2015] を加筆・修正したものである。

第5章 マネジメント・コントロール・システムにおける管理可能性 概念の意義

第1節 MCSにおける管理可能性原則概念

一般に、日本の個人および組織においては、権限と責任との関係が非常に曖昧であるといわれる。この主張は、雇用契約において個人の職務や責任がより具体的に明文化される、欧米諸国との比較の文脈でしばしば見られる [田中, 2012] が、明確な根拠なく主張されている。他方、「権限と責任は一致するべき」という言葉は洋の東西を問わず、個人および組織が自身の役割の適切な認識と評価の正当性・公平性の観点から社会的通念として存在している²⁵。

管理会計研究において、この現象は責任会計、とりわけ管理可能性原則と結びつけて議論がなされてきた。責任会計は、分権化組織の業績測定および評価とマネジャーの業績測定および評価をその対象 [清水, 2009] としており、管理可能性原則は当該組織及び個人が管理可能であるものを測定し、評価するという基本的原則である。実際、多くの管理会計のテキストにおいて管理可能性原則は依然として責任会計の主要概念と位置づけられている [Anthony and Govindarajan, 2007; Horngren et al., 2006 など]。

組織目標に整合する行動を導くために、経営管理者は責任会計、すなわち権限と責任の関係を適切に設定する必要がある [Simons, 2005]。その際、管理可能性原則は責任会計の一要素に過ぎず [小林, 1993]、実際には個々人および組織の協働や、タスクおよび組織の相互依存性の存在などを考慮して業績評価システムや報酬制度が構築される [小林, 1984]。

業績指標に関する研究、諸々の管理会計技法を包括したMCS研究のいずれにおいても、権限と責任の一致、すなわち管理可能性原則の完全な適用が現実的でないことは、古くから指摘されている [Antle and Demski, 1988; Horngren, 1967; Welsch, 1957]。また、多くの経験的研究によって、管理可能性原則が実務上守られない状態の存在も明らかにされている [Bushman et al., 1995; Drury et al., 2005; Fremgen and Liao, 1981; Merchant, 1989; Moon and Fitzgerald, 1996; Otley, 1990; Rowe et al., 2008; Vancil, 1979]。

本章では、管理可能性原則という規範とそれが完全に適用されていないという実態との

²⁵ この社会的通念については、明確な起源が主張されているわけではない。ただし、マネジャーの仕事はその必要性に応じて権限と責任を有するべきとする Drucker [1961] の言説が経営学における起点であるとする向きもある [Fischer, 2010]。

間に生じているギャップに焦点をあてたレビューを行う。より具体的には、管理会計研究における管理可能性原則という規範に関連する研究の経時的な動向を整理し、責任会計の研究において管理可能性原則の適用を取り扱うことの現代的意義を指摘する。その上で、管理可能性原則を視座とした MCS の設計運用の研究においてこれを取り扱う意義を論じることにある。レビューにあたり、以下のレビュークエスチョンを設定する。

- ① 責任会計の議論において、管理可能性原則はどのように規定されてきたか。
- ② 管理可能性原則は経験的研究においてどのように取り扱われてきたか。
- ③ 問題意識に照らして、どのような課題に取り組むべきか。

これらの問いに答えるために、本章では管理可能性原則に関連する先行研究をナラティブにレビューする。初期の責任会計および管理可能性原則に関する議論の変遷を概観した上で、Fischer [2010] が提示した論点などを中心に今日までの研究における管理可能性概念の取り扱いを論じる。その上で、管理可能性を規定する要因、原則の適用の程度がもたらす帰結と今後の研究展望を述べる。

本章の構成は次のとおりである。第2節では、管理可能性原則を取り扱う現代的意義を論じる。第3節では、近年の管理可能性に関連する研究動向をレビューし、第4節でレビュークエスチョンへの回答と結論を述べる。

第2節 責任会計における管理可能性原則の現代的意義と背景

責任会計および管理可能性原則に関する研究のレビューに先立ち、本節では、現代の管理会計研究において管理可能性原則の適用を再検討する意義とその背景を論じる。

第1項 責任会計の対象者に関する伝統的な議論とその変化

責任会計は、シニア・マネジャーおよびミドル・マネジャーへの投資権限または利益管理に関する権限と責任の賦与を問題視してきた。今一度、責任会計の定義に立ち返ってみると、「経営組織上の責任者と会計組織上の数値が結合したものであり、各管理者の業績評価を明確に測定することにより、管理者の業績に対する自己責任と意欲を高揚し、組織全体の活性化を計ることを目的とする会計制度」[古賀, 2000, p. 141] とある。また、その「本質は、管理者に対し管理可能な要素についてのみ責任を問い、管理不能な要素については

責任を問わないという管理可能性の原則を根底に有している」[古賀, 2000, p. 141]。すなわち、権限を賦与された上級のマネジャーが管理する組織単位について、当該個人が管理可能な要素と管理不能な要素とを分け、管理可能性原則に基づき自身の管理可能な要素についてのみ責任を負わせることによって業績評価の公平性を確保することによって、首尾一貫した組織を構成することが、責任会計の目的である。

初期の責任会計論では、部門管理者などの報告システムにおいて、個人の責任に対応させる形で、管理可能費のみを記載すべきであるとの主張がなされた [Ailman, 1950; Higgins, 1952]。同様に、谷 [1983] は事業部長の業績評価では、業績評価の公平性や責任範囲の明確化という目的で管理可能性原則が遵守されるべきであると主張した。伝統的な責任会計は、事業部制組織および事業部長の業績測定・評価の問題を取り扱っているものの、従来の責任会計の対象であったミドル・マネジャーでさえも意思決定権限を持たない項目に責任を負っており、管理可能性原則が適用されない実態が先行研究でも報告されている [Vancil, 1978, pp. 35-46; Merchant, 1989, p. 92]。

多くのテキスト [例えば, Anthony and Govindarajan, 2007] で説明されているように、責任センターによって事業部または、それ以下の組織単位のマネジャーの権限と責任の範囲が規定される。責任センターは、会計的業績を一人のマネジャーに帰属させるための概念である。責任センターのマネジャーは管理単位の (投資), 利益, 原価という会計的な指標のいずれかに対して、意思決定権限と当該指標を達成する責任を有する。伝統的な議論を敷衍すれば、責任センター長以外の下部マネジャーの成果は、責任センター長の責任範囲の一部を占めていると考えることができる。

これらの主張は、組織低層への権限委譲に注目がなされるようになってから、その様相が変化する。Hammer and Champy [1993] や Johnson [1992] の論考に呼応する形で、エンパワメント概念が管理会計研究へ援用されてきた。MCS の拡張と呼応して、責任会計は従来のマネジャーおよび組織の業績測定・評価だけでなく、より組織の低層かつ職務の相互依存性が高い領域における業績評価もその領域に含まれることとなった。管理会計の領域においてエンパワメント概念やイネーブリング概念を援用するということは、責任会計の対象者が「経営組織上の責任者」以外にも及びうることを暗に示している。

彼らの指摘は同時に、より組織の低層のマネジャーや現場の従業員を責任会計および管理可能性原則の議論に取り込む必要性も示している。例えば, Merchant and Van der Stede [2017] や Simons [1995, 2000, 2005] のフレームワークでは、トップ・ダウンによる会計的

コントロール・システムのほかに、従業員行動の直接的なコントロールや垂直的および水平的なインタラクションの必要性が強調されており、ミドル・マネジャーのみならず、ローワー・マネジャーさらには第一線の従業員をも取り込む可能性が明示されている。この点、伝統的な責任会計においては、責任センター長以外の下部マネジャーの権限および責任は、責任センター長の責任範囲に内包される。権限移譲に伴う責任会計の適用の本質について、Hansen and Mouritsen [2007, p. 22]は、権限委譲が責任センターの領域を変化させ、個人のパフォーマンスを説明するだけでなく、チーム・プロセスと価値連鎖のパフォーマンスも説明するものであることを指摘している。すなわち、権限委譲は責任センターの領域(くり)を変化させることと同義であり、かつて権限と責任を有さなかった管理単位における責任会計の適用可能性を示唆している。

この議論は、日本における小集団や現場に近い従業員など、非マネジャーによる活動の事例にもあてはまる。例えば、ミニ・プロフィット・センターは、フロントラインに近いマネジャーに利益責任とそれに付随する権限が賦与されている。Cooper [1995]は、日本のヒガシマル醤油、京セラなどの企業のケースを紹介し、小集団に利益責任を賦与することで末端のマネジャーの業績達成意欲の向上が図られる可能性を指摘している。特に、京セラでは、ミニ・プロフィット・センターごとに次工程への振替価格の決定権限を有し、完全な損益計算書が作成されるため、一般的な事業部における責任会計と同等の権限と責任が組織下層に委譲されている。

ミニ・プロフィット・センターは、ローワー・マネジャーを既存の責任会計の議論に含める考え方であった。参加型予算管理など、業績管理活動への「参加」によって、下位者への責任の配分が行われている研究は少なくない。特に、Groen et al. [2012]など、イネーブリング概念を援用して参加の有用性を説明しようとする研究では、業績管理活動への関与を通じていかに従業員に「当事者意識」をもたせるかが強調されている。

第2項 経験的研究における管理可能性原則の取り扱い

伝統的な責任会計論が前提としている組織および個人の評価は、プリンシパルとエージェント間の一対一の権限の委譲および責任を追求する、または追求される関係である。この前提は、事業部制組織を分権化組織と捉える際には有効であった。事業部制組織ではエージェントである事業部長に多大な権限が委譲され、事業部長は投下された資本の効率性に責任を負う。プリンシパルは事業部への権限委譲によって、事業多角化を図りつつ企業

全体の成果を向上させることを目的としている。この関係のみに着目すれば、事業部長の権限と責任は一致しているべきであるという従来の論考に疑問は生じない。しかし、現実の職務・職能においては、互惠的およびチームのような責任会計が想定する以上の複雑な相互依存性が組織内に存在し、それが管理可能性原則の適用を困難にさせている[小林, 2001]。

さらに、相互依存性が高ければ高いほど、組織単位および個人の業績を測定・評価する際に生じる権限または責任の所在を特定の職能・職務に跡付けることが困難になる。したがって、管理可能性原則の遵守も困難になるわけであるが、小林[1984]が主張するように、相互依存性の存在を肯定的に捉え、各個人が自身の属する組織単位に対して影響を及ぼす範囲・程度を知覚した上で、各組織単位の業績向上に対して集団で責任をもつことによって、因果連鎖的に管理可能性原則を適用することも可能である。

責任会計における管理可能性原則および権限と責任のセットの問題は、組織の相互依存性と密接に関連している。小林[2001]は、相互依存性をマネジメントするという考えに基づき、「集積的な相互依存性は本部による資源配分を通じてコントロールし、順序的あるいは双方向的な相互依存性は振替価格の設定によるコントロール」が可能であると論じている[p. 341]。市場の要求に対応するための協働は相互依存性を強めるとし、相互依存性の増大に伴うアカウントビリティの変容について「組織の競争的市場的環境のなかに明確に位置付けられたビジョンを組織メンバーに共有させ、組織メンバー間の協働を促進させるためには新しいアカウントビリティが必要である」[p. 343]とも指摘している。

小林 [2009, p. 4]は、管理可能性原則を含めた管理会計手法がもたらす相互作用という概念を「組織の構成員や関係者等が組織内外の様々な壁（境界）を越えて対話等を通じて相互に情報や知識を交換し、その共有知識を利用して組織の諸目的を効果的、効率的に達成すること」と定義している。従来の責任会計の論理では、内部振替価格や共通費の配賦は、相互依存性による管理不能費を調整し、業績評価における比較可能性を担保することが目的とされてきた。協働的な組織文化や権限の委譲によって会計責任または業績責任が共有された（すなわち、エンパワメントが促進された）状態では、相互依存性は「相互作用」として促進されるべきものとして取り扱われる。そこでは従来の管理可能性原則を逸脱した、各個人の「権限」を越えた責任が割り当てられることになる。ここに、伝統的な管理可能性原則を遵守するための実務と、その限界を克服した実務が示される。繰り返して述べてきたように、共通費の配賦や振替価格といった伝統的な管理会計手法は、管理可能

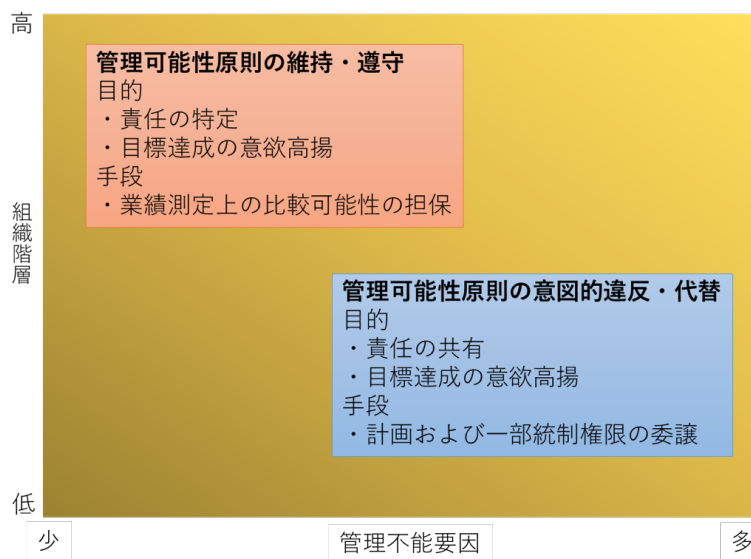
性原則の遵守を前提としつつも、組織の比較的高層における相互依存性によって生じる管理不能費の処理を主な研究の関心事としてきた。参加型予算管理は、相互依存性による管理不能費に対しての「反発を真の参加によって防止し、それらの容認を得ることを狙いとして提唱」されている[大塚, 1998, p. 49]。すなわち、マネジャー以外の従業員による「参加」によって言質をとることで、管理可能性原則の意図的逸脱を企図している。

BSC や脱予算経営の研究群では、策定した業績目標が末端の従業員にまで下方展開されるケースが多くみられる。組織の下層に展開されるほど、相互依存性は高まるため、管理可能性原則の遵守が困難になる。したがって、管理可能性原則の意図的な逸脱をさせるようなサブ・システムの設計が肝要になる。同様に、組織下層に焦点を当てた研究としてアメーバ経営およびチームベースによる業績評価の研究がある。これらの研究群においては責任会計に関する言及がなされていないが、管理可能性原則に逸脱せざるを得ない実践が想定される。

管理可能性原則は、長きに渡って責任会計論の中核をなすと考えられてきた概念である。しかしながら、管理可能性原則を完全に適用することがMCSの諸ツールを以ってしても不可能に近いものであるという事実は、会計的責任の分配が比較的容易な「分権化する」側の研究においても早くから認識されていた。すなわち、MCSの諸ツールは責任センターの業績測定・評価に伴う相互依存性の存在を調整し、管理可能性原則を維持・遵守することに資してきたが、それでもなお管理可能性原則の完全な適用は困難であり、「権限と責任は一致するべき」という社会的通念を満たしていない実態が多く存在してきたのである。

「分権化される側」の研究では、相互依存性が非常に高いことを前提に、管理可能性原則の適用の可否ではなく、業績管理活動への参加による経営参画意識の向上のための実務を包括的に検討している。それらの研究では、従業員の権限のないところにも責任を負わせる[Simons, 2010]、アカウントビリティの性質の差[Roberts, 1991, 1996; 小林, 2001]、管理不能な部分に意識を向けさせる[Merchant and Van der Stede, 2017]、測定・評価の納得性などが指摘されている。特に、脱予算経営の研究群では、集団的なアカウントビリティによって管理者個人の管理可能性原則が意図的に逸脱され、現場の従業員主導による業績管理活動の実行が観察されている[Frow et al., 2005]。いずれにせよ、管理可能性原則に意図的・建設的に逸脱するという意味で、従来の責任会計の理論とは異なった論理が展開されている。

図表 5.1 対象とする組織階層の変化と管理不能要因による管理可能性原則の適用の方向性



出所：筆者作成

図表 5.1 は、組織階層と相互依存性に伴う管理不能の過多を視座とした管理可能性の適用の方向性を図示したものである。既存の責任会計の議論は、管理者の責任を特定し、彼らを目標達成へ動機づけることが目的とされてきた。管理可能性原則を遵守しこれを維持することを前提として、業績尺度の比較可能性を担保しようとしてきたのである。責任会計の議論が組織下層にまで展開され、相互依存性がより強調されるようになる状況においては、組織単位全体の責任を共有し従業員を動機づけるために、管理可能性原則を意図的に逸脱するような MCS が見られるようになった。従業員に計画および統制の一部権限を委譲し、積極的に管理不能な部分に注視させる MCS が議論されることとなったのである。

かかる議論を踏まえると、管理可能性原則は一義的な原則ではなく、他の MCS との組み合わせをいかに設計するかが今後の研究上の課題となる。マネジャーや従業員に管理可能性原則を意識させつつ、その逸脱を促すあるいは許容するためのサブシステムを有する MCS は有効に機能する可能性が高い。例えば、アメーバ経営は管理可能性原則の遵守と逸脱の両方を有したシステムである。非常に相互依存性が高い組織でありながら、小集団独立採算でアメーバ単位での管理可能性を担保し、一方で前後工程などの他アメーバ、ひいては全社の利益が出るように振替価格を設定させるような動機づけを、フィロソフィーや交渉、トップの介入をつうじて与えるという意味で、他のコントロール手段を以って業績

評価の納得性・公平性を担保している。

第3節 管理可能性原則に関する研究動向

第1項 責任会計論の生成期における管理可能性概念

科学的管理法における課業管理に代表される、「計画」「職能的・分権的職長制」など、現代的組織制度が整備され始めた影響を受け、管理会計生成期に、管理可能費の概念が規定された。伊藤(克)[1995]によれば、1920年代の予算管理論および原価管理論において、すでに部門別または管理者ごとの権限および責任を明確にするための管理可能費について言及がされている。

1950年代に入り、部門管理者などの報告システムにおいて、個人の責任に対応させる形で、管理可能費のみを記載すべきであるとの主張がなされ、ここに責任会計論が確立された[Ailman, 1950; Higgins, 1952]。Higgins [1952]は、責任報告書には特定管理者が管理可能な費用のみを記載し、すべての費用または原価を記載しないことを強調している。また、Ailman [1950]は責任会計を、組織とその管理者の会計的なコントロールを目的とし、その目的に適した原価および予算を集計する組織を設計する必要があることを述べた。

責任センターは、会計的業績を一人のマネジャーに帰属させるための概念であり、それは事業部制組織の普及に伴って登場した概念である。山邊[1961, p.74]は、「収益についても、また利益についても、その責任を会計制度に結びつけることができる」としている。すなわち、責任センターのマネジャーは管理単位の投資、利益、原価という会計的な指標のいずれかに対して、意思決定権限と当該指標を達成する責任を有する。今日においても、多くの管理会計のテキスト [Anthony and Govindarajan, 2007 など]がこのような伝統的な責任会計に言及しており、そこでは責任センターが、事業部またはそれ以下の組織単位のマネジャーの権限と責任の範囲を規定すると説明されている。

第2項 初期の管理可能性原則の逸脱事例

責任会計論生成期には、事業部長の業績評価において、業績評価の公平性や責任範囲の明確化という目的で管理可能性原則が遵守されるべきという論考が支配的であった。しかし、その後の研究において、実務において管理可能性原則が必ずしも遵守されていないということが、実態および事例として報告されるようになる。これらの事例は2つの側面で

管理可能性の逸脱という現象を説明している。

第1に、事業部にとって管理不能な共通費の配賦がされているという実態が明らかにされるようになった。選択される基準を問わず一定の恣意性が伴う共通費は、初期の責任会計論では配賦すべきでないとされていた[Higgins, 1952]。しかし、Vancil [1979]が行った米国の製造業 291 社に対する郵送質問表調査では、ほとんどの回答企業がプロフィット・センターに共通費を配賦すべきであると回答しており、プロフィット・センターの数が多い企業ほどその傾向が強いことが報告されている。米国企業 123 社に対して郵送質問表調査を行った Fremgen and Liao [1981]でも、日本企業 216 社に対する質問表調査を行った 谷 [1983]でも同様に共通費が事業部に配賦されていることが報告されている。

第2に、ヨーロッパのコンピューター企業へのケース・スタディを行った Dent [1987]が挙げられる。この研究では、販売部門および開発部門それぞれの費用を互いの部門に課し、全社利益に対して共同の責任を負わせる、すなわち管理可能性原則が適用されていない管理会計システムが導入されていた。

第3項 限定的な管理可能性原則と展開

1 Antle and Demski [1988]の論考

管理可能性原則の完全な適用が困難である状況をエージェンシー理論によって説明したのは Antle and Demski [1988]の研究である。業績指標がエージェントのインプットを正確に反映しておらず、かつプリンシパルがエージェントのインプットを直接観察できない場合、両者は観察可能で妥当なアウトプットで契約し、このアウトプットは「不完全な指標」として使われるということ、エージェンシー理論の基本モデルとその数値例を用いて説明している。彼らが提案した限定的管理可能性原則は、エージェントは、彼の行動に影響するすべての情報内容によって評価されるべきであるという、インフォーマティブ原理に立脚している [Hölmstrom, 1979]。

Antle and Demski [1988]の研究は、責任会計の研究において、管理可能性とインフォーマティブネスとのトレードオフが検討されるきっかけをもたらした。トレードオフとはすなわち、エージェントのインプットが、①ある業績指標の測定結果に影響を及ぼすことができるという状態を示す管理可能性と、②プリンシパルが別の情報を得ている状態で、ある業績指標を追加したときに、エージェントの行動について追加的な情報が得られる、というインフォーマティブネスとのトレードオフである。

限定的管理可能性原則の論考において、業績指標はインセンティブの増加または契約によるリスクの共有に用いられる。すなわち、業績指標の選択問題として、間接費の配賦などの管理不能費によって生じるプリンシパルとエージェント間のコントロール問題を解決することに主眼が置かれる。

2 Antle and Demski (1988)以後の研究の展開

限定的管理可能性原則の議論は、業績指標そのものをコントロールするかどうかといった実務的な視点よりも、業績指標がどのような情報を持つかを問題としている。他方、経験的な管理会計研究においては、現実直面するマネジャーの実務の状況をよりよく説明するために、影響可能性に基づく管理可能性概念がしばしば用いられる[Frow et al., 2005 など]。影響可能性 (influenceability) として管理可能性概念を定義している経験的な研究では、管理不能要因があったとしても、マネジャーに対してそれらの要因に影響を及ぼし、変えることを要求する [Fischer, 2010]。つまり、影響可能性に基づく管理可能性原則は、マネジャーが彼らの業績を評価するための指標について、一定の影響を及ぼすことを要求するものである [Skinner, 1990; Merchant and Otley, 2006]。

影響可能性に基づく管理可能性概念は、実証主義者の厳格かつ客観的な仮定とは程遠く [Fischer, 2010]、適用される側の主観を重要な基礎としている [Birnbirg and Shields, 1989]。Fischer [2010]は、社会科学の多くの領域でコントロールが認知的・主観的な次元として捉えられているという点に着目して、管理可能性概念も、単に業績評価システムの客観的な設計的特徴ではなく、推進力となるコントロールに対するマネジャーの認知であると論じている。すなわち、個人の態度や行動を決定するのは、部下であるマネジャーが自身の管理可能性をどのように捉えているかによるということである。

これらの主張に基づけば、エージェンシー理論に基づく限定的管理可能性原則の研究と、影響可能性に着目した経験的研究との間には一見大きな隔たりがあるように思われる。しかし、ここでは管理可能性原則の適用が問題となるタイミングを一つの観点として、両研究の交点の説明を試みる。管理可能性原則の適用が問題となるタイミングは、①事前:MCS設計と②事後:管理不能要因による業績評価のゆがみの調整に大別することができる。①のMCSの事前設計には、管理可能な業績指標による評価制度の設計、偶発事象に対する予算許容額の設定などが含まれる。②の事後の調整は、予算差異分析、柔軟な業績基準、相対的業績評価または主観的な判断を行使することによって行われる。

基本的には、事前・事後の適用はいずれも管理不能要因の影響に関して上司部下それぞれ

れのリスクを減じることが目的とされており、管理可能性原則が適用されないことによって生じる不適切な帰結を回避するものである [Merchant and Manzoni, 1989]。つまり、管理可能性原則の遵守は困難であったとしても、それを可能な限り適用することによってマネジャーの心理的負担を軽減したり、評価の公平性を担保しつつ、スラックや言い訳文化などの逆機能的行動を予防することが意図されている。

他方、管理可能性原則の意図的な逸脱には別の目的があたえられている。管理可能性原則の意図的な逸脱は、コントロール・レバーの理論 [Simons, 2005, 2010; Simons and Dávila, 2021] や脱予算経営 [Bogsnes, 2009] において言及されているが、いずれも組織構成員全般の起業家的行動を促す MCS の要件として、管理可能性原則に基づかないアカウンタビリティの形成することを目的としている。

管理可能性原則の意図的な逸脱に関する研究群も、管理可能性とインフォーマティブネスとのトレードオフを問題としている。すなわち、部下にとって管理不能な指標が削除されると、これらの管理不能な指標に対して部下がどのように反応するかに関する情報も削除される。したがって、管理不能な特定の指標に影響を与えようとするマネジャーは、管理不能な指標に責任を負うことによるリスクが、代替的な行動から得られる便益よりも小さい場合、それらの指標に対して説明責任を負う可能性がある [Merchant, 1987]。

管理可能性原則を意図的に逸脱した際の部下の心理的影響について検討する。たとえば、マネジャーが部門の利益に対して責任を負う場合、自身が CEO であるかのような意識をもつようになる [Merchant, 1987]。結果、管理者は、より多くの情報とより良い動機づけの構造から便益を得るために、管理可能性原則から逸脱するコストを負担することを選択する可能性がある [Vancil, 1979]。

第 4 項 管理可能性原則に関する近年の研究動向

Antle and Demski [1988] の研究は、管理可能性原則の経験的研究を計算構造や事例の報告から、限定的管理可能性原則を前提とした MCS の設計・運用へと展開させた。本項では、近年の研究動向について、管理可能性原則の適用が問題となるタイミングの観点で整理する。以下では、事前、事後、管理可能性原則の意図的な逸脱を取り扱った研究の 3 つに分けて近年の代表的な研究をレビューする。

1 事前：MCS の設計による管理可能性原則への対応

Rowe et al. [2008] は、9 年間におよぶフィールド・スタディによって、組織変革における責任センターの境界と業績の測定可能性と、マネジャーが私的に有する知識の共有との関係を実証している。彼らは、責任センターを競合的境界と協力的境界とに分類し、それらを4つの次元（組織的・コミュニケーション的・物理的・時間的）で検討している。結果として、急激で大規模な非連続的な組織変革では、責任センター同士が強く結びつけられ、個々の責任センターの業績を測定することが困難になる。そのため、責任センター間で協力的関係が生まれるように管理することで、マネジャーが私的に有する知識が共有されやすくなること、組織変革が段階的に進められる場合は、責任センターを市場競争的に管理する、つまり責任センター同士の結びつきを緩やかにし、個々の業績の測定を容易にすることで業績向上に資するマネジャーが私的に有する知識の共有が促されることを明らかにした。

ドイツ企業のマネジャーに対するサーベイによって、管理可能性原則の適用とマネジャーの自身の役割に対する知覚および成果との関係を検証しているのが、Burkert et al. [2011] である。彼らは、役割理論に基づき、管理可能性の高い認知が役割葛藤を減じることによって、間接的に成果に対して正の影響を及ぼすことを明らかにしている。

2 事後：管理不能要因の調整

Giraud et al. [2008] は、マネジャーが必ずしも管理可能性原則の完全な適用することを望んでいるわけではなく、管理不能要因のタイプによって、主観的な調整 (Neutralize) を望む場合があることを、フランス企業のマネジャーを対象とした混合研究によって明らかにしている。その結果、外部の管理不能要因 (外部環境) については、調整 (Neutralize) 自体が困難であるため、主観的かつ公平性を欠くために適用を望まない一方、内部の管理不能要因 (水平的相互依存性および垂直的相互依存性) については、積極的に適用を望む傾向にあると結論づけている。

3 MCS 設計における管理可能性原則の意図的な逸脱

Simons [2005] は、コントロールの幅と影響の幅を MCS の設計要素として調整する、すなわち権限よりも責任の幅を大きくすることによって、企業家ギャップを生みだし、組織構成員の先取的な行動を促進することができると主張している。直近の経験的証拠として、

Simons and Dávila [2021]が挙げられる。彼らは、ドイツの多国籍企業 Henkel 社に対する 5 年間のフィールド・スタディによって、新しい戦略に適応するマネジャーの行動が引き出され、パフォーマンスが向上したことを描写している。Henkel 社では、シェアードサービス・センターの設置によって各国の業務担当マネジャーのコントロールの幅を狭める一方、KPI の数を削減するなど、アカウントビリティの幅を広げた MCS が設計され、運用されていた。

脱予算経営の領域においても、規範的な研究 [Bogsnes, 2009; 清水, 2013] および事例による経験的な証拠 [Frow et al., 2005 など]によって、管理可能性原則の意図的な逸脱が推奨されている。清水 [2013]は、脱予算経営の本質が予算の廃止ではなく、環境変化に柔軟に適応するために、相対的業績目標や予測の活用など、予算管理の適切な利用と健全な思考様式の醸成とを同時並行的に実現させることであると指摘している。

第 4 節 インプリケーション：マネジャーの管理可能性の認知と行動

本章では、責任会計における管理可能性原則の意義とその適用に関する研究の動向を検討した。まず、管理会計研究において管理可能性原則を再検討する意義を確認し、経時的な文献レビューによって、責任会計における伝統的な管理可能性原則が規定され、その完全な適用が困難であることが事例で報告されるようになり、Antle and Demski [1988] を端緒として、限定的管理可能性原則を前提とした MCS の設計・運用の研究へと展開の考察を試みた。管理会計生成期において、管理可能費の概念が規定され、責任会計概念の生成とともに、管理可能性原則は会計的業績を一人のマネジャーに帰属させるために、責任センターで管理可能な投資、利益、原価といった会計的な指標のいずれかに対して、意思決定権限と当該指標を達成する責任を追わせる規範となった。

共通費の配賦や、相互依存性を Antle and Demski [1988]の研究が、管理可能性原則の経験的研究を計算構造の選択や事例の報告から、限定的管理可能性原則を前提とした MCS の設計へと展開させた。

本章の検討を踏まえて、管理可能性原則の研究の論点は、管理可能性原則の適用が問題となるタイミングによって、次の 2 つの方向性に分類することができる。

第 1 の方向性は、管理可能性原則を可能な限り適用し、評価の公平性を担保しつつ、スラックや言い訳文化などの逆機能的行動を予防するような MCS の事前設計および事後的な運用の探求である。

第2の方向性は、組織構成員全般の起業家的行動を促すことを目的として、管理可能性原則を意図的に逸脱したMCSの設計・運用の探求である。

また、本章では、管理可能性原則および管理可能性概念のMCSにおける意義を提示するべく、レビュークエスチョンを設定した。むすびとして、これらへの解を示せば、以下のようなになる。

- ① **管理可能性原則概念の意義**：管理可能性原則は、単なる遵守にとどまらない漸進的概念[図表 5. 1]として規定されてきた。
- ② **経験的研究における管理可能性概念の取り扱い**：相互依存性および外部の管理不能要因の調整問題、マネジャーの主観による管理可能性の認知と行動の問題
- ③ **今後の研究課題**：管理可能性原則適用の程度と管理会計ツールとの関係、マネジャーの主観に影響を及ぼす②の検討とMCSとしての効果

管理可能性原則は、利用者の変化および管理不能要因の増大を背景として、適用・不適用の単なる二元論から、概念の拡張が論じられてきた。本論文では図表 5. 1 をもって、管理可能性概念が漸進的概念であることを示した。欧米の研究では、管理可能性原則の適用がマネジャーの公平感を調整すると主張[Burkert et al., 2011; Giraud et al., 2008]されている。ただし、優れた経営実務においては、管理可能性原則の意図的な逸脱が観察される点を指摘した。

加えて、マネジャーの管理可能性の認知を基礎とした管理可能性原則の適用と行動との関係におけるわが国特有の様相を明らかにする必要がある可能性を示した。そのために、管理可能性原則概念に関する研究を整理し、マネジャーの認知と行動との関係を検討する必要性を提示した。管理可能性の意図的な逸脱および日本の特異なアカウントビリティのスタイルがどのようにして起こるかのメカニズムを明らかにするためには、管理可能性の認知と管理会計ツールの利用および他の心理要因との関係を明らかにするサーベイ研究に加え、低い管理可能性がマネジャーの先取的行動をどのように生み出すかを詳細に検討するためのアクションリサーチとの混合研究[市原・篠原, 2014]が必要である²⁶。

²⁶ 本章の内容は、町田 [2019] を加筆・修正したものである。

第6章 日本企業における脱予算経営のコンフィギュレーション：リーダーシップの原則を視座とした探索的研究

第1節 脱予算経営研究における残された課題

脱予算経営は、1997年にManagement Accounting誌に掲載されたHope and Fraser [1997]を嚆矢として、管理会計研究者の間でも予算管理を改善する有用な手法として研究が継続されている [Libby and Lindsay, 2010; Matějka et al., 2021]。脱予算経営の提唱者たちは、予算管理には本質的な問題点が存在するため、予算を廃止して権限をフロントラインに委譲し、組織構成員の健全な思考様式を醸成することによって変化適応型の組織を作り上げ、予算管理が有する問題点を克服するべきであると主張する。しかし理想的な脱予算経営には、予算廃止を含めた組織および管理ツールのドラスティックな変革が伴う [Hope and Fraser, 2005; Bogsnes, 2009]。そのため、一部の事例が報告されているものの、必ずしも幅広く利用されている手法とはいえない [Nguyen et al., 2018]。

また、国内外の調査結果 [Libby and Lindsay, 2010; 清水, 2016] は、脱予算経営の主張が予算管理に対する過度に一般化された批判である可能性を示唆している [妹尾, 2021]。多くの企業は、改善を行いながら予算管理の使用を継続していると考えられる。すなわち、企業は予算を完全に廃止することによってではなく、予算管理の改善プロセスおよび思考様式の変革によって「脱予算経営的」に予算管理の問題点を克服している可能性がある [清水, 2013; Nguyen et al., 2018]。

ここで、「脱予算経営的」な予算管理とはどのような特徴を有しているのか、という疑問が生じる。脱予算経営では、相対的目標やローリング予測と言ったツールあるいはプロセスを導入するだけでは予算の問題点を解決できず、思考様式の変換を求めている [Bogsnes, 2016]。すなわち、前者（マネジメント・プロセス）および後者（リーダーシップの原則）が両輪となって実行されるべきであるとしている。

脱予算経営に関する研究には概念的な研究または事例研究が多く、質問票などによるクロスセクション研究は少ない [Nguyen et al., 2018]。企業が実践している予算管理の類型を明らかにした先行研究として Sponem and Lambert [2016] や妹尾 [2017] などが挙げられるものの、脱予算経営の提唱者たちが主張する思考様式とマネジメント・プロセスとの関連は検討されていない。

このような背景から、本章は予算管理を実施している日本企業のうち、「脱予算経営的な

思考様式」を有する予算管理の特徴を明らかにすることを研究目的とする。具体的には、東証一部上場企業を対象とした質問票調査のデータから、脱予算経営的な思考様式を持つ企業におけるマネジメント・プロセス(予算管理)のコンフィギュレーションを検証した。

本章の構成は以下の通りである。第2節では、関連する先行研究をレビューし、リサーチ・クエスチョンを設定する。第3節で研究方法、第4節で分析結果を示す。第5節では結論を述べる。

第2節 先行研究およびリサーチ・クエスチョンの設定

第1項 先行研究

脱予算経営の有効性については、近年でも盛んに議論がなされている。2016年までに公開された脱予算経営に関する研究のシステマティック・レビューを行なっている Nguyen et al. [2018] の結果によれば、9つの概念的研究で伝統的な予算管理の問題を解決するために脱予算経営の導入が不可欠であると結論づけられている [De Waal, 2005; Neely et al., 2003 など]。また、脱予算経営の実施とマネジメント・コントロールの要素との関連を調査した直近の研究である Matějka et al. [2021] では、徹底的な分権化、ダイナミックな資源配分、相対的目標の設定が脱予算経営の実行に正の影響を及ぼすことが明らかにされた。

他方、脱予算経営は予算管理の問題点を克服するための包括的な取り組みであり、予算管理の廃止を必ずしも必要としないとも考えられている [清水, 2013; 清水ほか, 2019; 妹尾, 2021]。実際、脱予算経営に関連した多くの実態調査は、企業が予算を完全に廃止することなく、予算管理のプロセスおよび思考様式の変革によって予算管理の問題点を克服している可能性を示している。例えば、米国およびカナダの IMA 会員を対象とした Libby and Lindsay [2010] の調査では、予算管理の廃止を検討している企業が極めて少ないこと、予算管理には利点があり、価値をもたらすものであると評価している企業が大半を占めていることが報告されている。加えて、厳密な固定業績契約として予算を用いている企業がごく一部であることも明らかにされている。予算管理の問題点とその改善方法の実態についても、予算編成期間の短縮化や予算の修正、戦略とのリンクが強化されていることが報告されている。ヨーロッパを始めとした世界各国だけでなく、日本にもおいても同様の結果が報告されている [清水, 2016; Abogun and Fagbemi, 2011; Lidia, 2014; Sandalgaard, 2012]。

脱予算経営に関する研究には概念的研究や事例研究が多く、質問票などによるクロスセクション研究は少ない [Nguyen et al., 2018]。企業が実践している予算管理の類型を明らかにした先行研究として Sponem and Lambert [2016] や妹尾 [2017] が挙げられるものの、脱予算経営の提唱者たちが主張する思考様式とマネジメント・プロセスとの関連は検討されていない。

これまでの脱予算経営の研究では、実施しているかいないかで明示的に確認できるマネジメント・プロセスと異なり、思考様式に相当するリーダーシップの原則には焦点が当てられてこなかった。脱予算経営が求める思考様式とはどのようなものか。改めて 12 の原則を確認しておく [Bogsnes, 2009, p.28]。

1. 目標：固定業績契約を交渉によって取り決めるのではなく、継続的な改善のための相対的目標を設定する。
2. 報酬：固定目標値の達成ではなく、相対的業績に基づいた共同的成功に対して報酬を与える。
3. 計画策定：トップダウンの年中行事ではなく、計画策定は継続的かつ包括的なプロセスとする。
4. 調整：年次計画のサイクルを通して行うのではなく、ダイナミックに相互作用を調整する。
5. 資源：資源は年次予算によって配分するのではなく、必要に応じて利用可能となるようにする。
6. コントロール：計画に対する差異ではなく、相対的な指標と傾向に基づいてコントロールする。
7. 価値観：詳細なルールや予算ではなく、少数の明確な価値観、目標および境界線によって統治する。
8. 責任：すべての従業員が単に計画に従うのではなく、1人のリーダーだと思って行動できるようになる。
9. 透明性：組織階層によって情報を制限するのではなく、自己管理のためにオープンな情報を促す。
10. 組織：中央集権化した機能としてではなく、リーンなネットワークそして責任あるチームとして組織化する。

11. 自律性：微細にわたり管理して部下に裁量権を与えないのではなく、チームに行動の自由と可能性を与える。
12. 顧客：従業員を組織の階層的な関係ではなく、顧客の成果を改善させることに集中させる。

12の原則のうち、1から6の記述は「利用されるツールにかかわるもの」であり、7から12の記述は「人々のマインドにかかわるもの」である[清水, 2013, p.129]。本論文では、後者を脱予算経営で求められている思考様式と定義する。その概要は次のようなものである[清水, 2013, pp.126-128]。

第1原則である「顧客」は、社内で設定された目標などではなく、顧客に常に焦点を当てることを求めている。第2原則である「組織」は分権化、第3原則である「責任」は分権化に伴う個々の従業員の戦略や利益に対する意識を求めている。第4原則である「自律性」は、従業員の責任にともなう権限の委譲の必要性に言及している。第5原則であるバリューは、第3・第4原則で与えられた自由をコントロールするための規律を組織で有すること、ただし、それは詳細なルールではなく、明確なバリューやゴールの共有によって行なうべきであることを強調している。第6原則は、顧客に対応して即座に行動できるよう、情報を常に利用できるようにしておくことを求めている。

脱予算経営の規範的議論においてはマネジメント・プロセスとリーダーシップの原則が両輪であることが主張されてきた[Bogsnes, 2009; 清水, 2013]。この主張が正しいとするならば、脱予算経営が主張する健全な思考様式を有する企業における実行するツールやプロセスの組み合わせが一つ、または複数存在することを示すことで、その全体像を示すことにつながると考えられる。

第2項 リサーチ・クエスチョンの設定

上述の通り、脱予算経営に関する研究は概念的研究を中心にその有効性が検討されてきたものの、質問票などによるクロスセクション研究は多くない [Nguyen et al., 2018]。また、日本企業において予算を完全に廃止している企業はごく僅かである [清水, 2016; 横田ほか, 2012 など] ことから、予算を廃止せずに「脱予算経営的」な思考様式を持つ予算管理を行なっている企業の特徴を明らかにすることには、一定の意義があると考えられる。

BBRT の活動に参加または興味を持った企業を対象とした Matějka et al. [2021] の調査では、「脱予算経営という取り組みを知っていますか」という質問項目に対する回答によって脱予算経営の実行を直接測定している。すなわち、脱予算経営を知らない、または知っているが活用していないと回答した企業を「実行なし」、原則を部分的に実行していると回答した企業を「部分的に実行」、脱予算経営の原則をほとんどまたは全て実行している企業を「完全に実行」している企業に分類しており、この測定に基づいた結果、サンプル企業の約 40%の企業が部分的または完全に脱予算経営を実施していることが明らかにされている。

日本企業において予算を完全に廃止している企業はごく僅かである。加えて、脱予算経営という取り組みが日本においてどの程度認知されているかに関する実証的な証拠はない。そこで本章では、予算管理を実施しつつも「脱予算経営的思考様式」に基づいた予算管理を実施している企業の特徴を探究することを目的としていることから、Matějka et al. [2021] のように脱予算経営に対する認知度を測定するのではなく、BBRT が示している脱予算経営の 12 の原則 [Bogsnes, 2009] のうちリーダーシップの原則の実施の程度が高い企業を、「脱予算経営的思考」に基づく予算管理を実施している企業とみなす。なぜなら、前述のようにマネジメント・プロセスのリーダーシップの原則は脱予算経営における車の両輪であるとともに、単に新たなプロセスを導入すればよいということではなく、その基礎として思考方法の変革がなければならないからである。

本章では、BBRT が示している脱予算経営の 12 の原則 [Bogsnes, 2009] の実施の程度を分析の視点とし、「脱予算経営的」予算管理の特徴を探索的に明らかにすることを試みる。具体的には、次の 2 つの研究・クエスチョンに取り組む。

RQ1 : 脱予算経営的な予算管理を実施している企業が持つ予算管理プロセスの組み合わせはどのようなものか？

RQ2 : RQ1 で示された脱予算経営的な予算管理を実施している企業が持つ予算管理プロセスの組み合わせは何を示唆するか？

本章では、これら 2 つの RQ に答えることを目的として、日本の脱予算経営的な予算管理に関する探索的な分析および考察を行う。

第3節 研究方法

第1項 調査対象とデータの収集方法

本章の分析に用いるデータは、郵送質問票によって取得した。質問項目は質問票の発送前に研究者および実務家計6名のフィードバックを受け、文言や表現を修正している。

質問票の送付対象は、東京証券取引所第一部（東証一部）上場企業のうち、銀行業、証券・商品先物取引業、保険業、その他金融業を除く1,999社（2019年6月13日時点）である。²⁷

質問票は、2019年7月4日に各社経理部長宛で発送した。日経 Who's Who 人事データベースによって特定できた場合には、経理部長個人名宛で送付した。2019年11月までに、179社（回答率9.0%）の回答を得た。図表6.1は、業種の回答が得られなかった1社を除いた178社（うち製造業84社、建設業を含む非製造業94社）の概要、業種分布についての適合度検定（カイ二乗検定）の結果を示している。また、図表6.2には回答企業および東証一部該当業種の規模に関連する財務数値の平均値との差の検定（ t 検定）の結果を示している。業種分布については、化学メーカーや建設業などに若干の偏りがみられるものの、送付企業と回答企業の企業規模に統計的に有意な差はみられないため、サンプルは送付企業をある程度代表しており、かつ重大な非回答バイアスはないといえる。

²⁷ 金融関連業は、各種規制の影響から、その他の産業における予算管理と性質が異なる予算管理が実施されているため、送付対象から除外した。

図表 6.1 業種分布の比較

業種	回答企業		送付企業	
	企業数	構成比	企業数	構成比
水産・農林	2	1.1%	7	0.4%
鉱	0	0.0%	6	0.3%
建設業	17	9.6%	101	5.0%
食料品	4	2.2%	81	4.1%
繊維製品	7	3.9%	41	2.1%
パルプ・紙	0	0.0%	12	0.6%
化学	15	8.4%	147	7.3%
医薬品	2	1.1%	39	2.0%
石油・石炭製品	0	0.0%	9	0.5%
ゴム製品	3	1.7%	11	0.6%
ガラス・土石製	3	1.7%	33	1.7%
鉄鋼	2	1.1%	31	1.6%
非鉄金属	4	2.2%	24	1.2%
金属製品	2	1.1%	42	2.1%
機械	9	5.1%	141	7.1%
電気機器	14	7.9%	159	7.9%
輸送用機器	12	6.7%	62	3.1%
精密機器	5	2.8%	33	1.7%
その他製品	2	1.1%	53	2.6%
電気・ガス	2	1.1%	22	1.1%
陸運	1	0.6%	43	2.2%
海運	0	0.0%	8	0.4%
空運	1	0.6%	3	0.2%
倉庫・運輸関連	2	1.1%	24	1.2%
情報・通信	16	9.0%	212	10.6%
卸売	15	8.4%	175	8.8%
小売	13	7.3%	199	10.0%
不動産	6	3.4%	70	3.5%
サービス	19	10.7%	211	10.5%
計	178		1,999	

適合度の検定： $\chi^2 = 42.995$, 自由度=28, $p = 0.0349$

図表 6.2 規模の比較

	回答企業平均	送付企業平均	p 値
総資産 (百万円)	576,273	613,253	0.944
売上高 (百万円)	473,266	331,230	0.128

図表 6.3 は、予算管理システムの実施に関して、3 つの質問項目のうちいずれにあてはまるかの回答結果を示している。日本の先行研究 [清水, 2016; 横田ほか, 2012 など] の結果と整合して、ほぼ 95% の企業が「1. 予算管理を実施している。」と回答しており、予算管理が実施されている。そこで本章では、BBRT が示している脱予算経営のリーダーシップの原則 [Bogsnes, 2009] の実行の程度を従属変数として、「脱予算経営的」予算管理の特徴を探索的に明らかにする。

図表 6.3 予算管理システムの実施状況

質問項目	製造業		非製造業		合計	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
1. 予算管理を実施している。	81	96.4	87	92.6	168	94.4
		%		%		%
2. 予算管理という名称は使用していないが、財務的な計画（財務目標の設定／資源配分）・調整・統制(財務目標と実績の比較／評価)システムを有している。	3	3.6%	6	6.4%	9	5.1%
3. 予算管理システムは有していない。代替する財務的な計画(財務目標の設定／資源配分)・調整・統制(財務目標と実績の比較／評価)システムも有していない。	0	0.0%	1	1.1%	1	0.6%
総計	84		94		178	

第 2 項 変数の測定

本章では、脱予算経営的な予算管理とその特徴を探索的に明らかにするために変数を作

成・測定した²⁸。具体的には、次の4つの変数を測定した。すなわち、リーダーシップの原則、予算管理の3つのプロセス（目標設定、業績評価、プロフィット・センター長の報酬）である。

リーダーシップの原則（目的・バリュー・透明性・組織・自律性・顧客）は、Bogsnes [2009] の記述に基づいて質問項目を作成した。なお、各原則を2つまたは3つの質問項目に分け、7件法（1：まったくそうではない，7：大変よく当てはまる）で測定した。そして、各原則の質問項目の平均値を各原則の実施の程度とした。

予算管理プロセスは次のように測定した。まず、目標設定は清水 [2016] で作成された5つの質問項目について、7件法（1：まったくそうではない，7：大変よく当てはまる）で測定した。これらの項目について探索的因子分析（最尤法，オブリン回転）を行った結果，2つの因子が抽出された。いずれの因子にも負荷しなかった1項目（目標とする業界順位の達成のため，当初の売上高予算・費用予算を変更することがある。）を削除し再度分析を行い，第一因子を「相対的な目標設定」，第二因子を「トップ主導の目標設定」と名づけた。業績評価は清水 [2016] で作成された5つの質問項目について，7件法（1：まったくそうではない，7：大変よく当てはまる）で測定した。これらの項目について探索的因子分析（最尤法，オブリン回転）を行った結果，2つの因子が抽出された。いずれの因子にも負荷しなかった1項目（事業部・部門長の業績は，財務尺度を活用して評価される。）を削除し再度分析を行い，第一因子を「固定予算による業績評価」，第二因子を「多面的な業績評価」と名づけた。プロフィット・センター長の報酬は清水 [2016] で作成された4項目について，7件法（1：まったく影響しない，7：強く影響する）で測定した。

第3項 分析方法の意義

本章では，脱予算経営が有する予算管理のコンフィギュレーションを質的比較分析（Qualitative Comparative Analysis: QCA）によって明らかにすることを試みる。

コンフィギュレーション・アプローチに基づく研究では，MCSや管理会計とそれらに関連する複数の要素の組み合わせを明らかにすることに主眼が置かれる。たとえば，Moors and Yuen [2001] は，戦略，組織構造などの要素により組織ライフサイクルを分類し，管理会計システムの公式度との結びつきを明らかにしている。また，Bedford and Malmi

²⁸ 具体的な質問項目は，付録1に示している。

[2015] は Malmi and Brown [2008] が示唆したパッケージに含まれる戦略的計画、業績測定、報酬などの6つの要素を取り上げ、5つのコンフィギュレーションを示している。

これらの先行研究では、コンフィギュレーションを示すためにクラスター分析が用いられている。クラスター分析は、サンプル全体を複数の要素によって分類できる点で有効である。しかし、クラスター分析では、被説明変数に対するコンフィギュレーション内の各要素の効果を明らかにすることができない [Bedford and Sandelin, 2015, p.7; Frösén et al., 2016, p.69]。加えて、導き出されたクラスターが統計的に有意であるかを検定できないといった課題もある [Bedford and Sandelin, 2015, p.7]。

他にも、交互作用項を含む重回帰分析が要素の結びつきとその効果を示す分析方法として用いられる。しかし、重回帰分析については、3つ以上の要素の結びつきを明らかにすることが困難である点 [Bedford and Sandelin, 2015, p.8] や、多重共線性の問題などが指摘されている [Frösén et al., 2016, p.69]。

これらの分析方法が抱える問題点を踏まえ、Bedfordらはコンフィギュレーション・アプローチにおいて3つ以上の要素の組み合わせとその効果を明らかにする上でQCAが有用であることを示している。Bedford et al. [2016] は、防衛型と探索型の戦略類型ごとに、マネジメント・コントロールの有効性を高めるパッケージを明らかにしている。彼らの一連の研究において示されているように、QCAはコンフィギュレーション内の変数を、コア条件、周辺条件、不存在条件と呼ばれる3つのパターンで表現することによって、個々の要素の組み合わせが結果に与える影響を示すことができる [Bedford et al., 2016, p.17]。さらに、QCAは回帰分析における p 値に近い指標である整合度 (consistency) と決定係数に近い指標である被覆度 (coverage) と呼ばれる値によって、得られたコンフィギュレーションを評価することができる [Bedford and Sandelin, 2015]。

QCAは、近年のMCS研究においてしばしば利用されるようになった [Bedford and Sandelin, 2015; Wolf and Floyd, 2017; 河合・梶原, 2016; 町田ほか, 2020]。戦略的計画の先行研究を詳細にレビューしたWolf and Floyd [2017]でも、今後の研究の方向性として、戦略的計画の多様な実務とアウトカムとの関係を明らかにするためのコンフィギュレーション・アプローチの重要性が指摘されている。とりわけ分析方法としてのQCAの有用性に言及している。MCSのパッケージの1つとしてとらえられる脱予算経営についても、組み合わせを明らかにすることに意義があると考えられる。

以上、QCAは予算管理の特徴について3つ以上の要素の組み合わせを明らかにできる

点、またその効果（脱予算経営の実施の程度）を明らかにすることができる点で有用な分析方法である。そこで本章では、QCAによって、脱予算経営におけるリーダーシップの原則を遵守している程度が高い日本企業がどのような予算管理の要素の組み合わせを有しているのかということを探索的に解明する。脱予算経営におけるリーダーシップの原則を遵守している程度に影響する要素は、目標設定、業績評価、プロフィット・センター長の報酬（全社予算の達成度、事業部予算の達成度、非財務指標の達成度、アクション・プランの達成度）を対象とする。

第4節 分析結果

第1項 分析手続き²⁹

本節では、QCAの結果を記述する。なお、本章の分析にはR (ver. 4.1.0)のQCAパッケージ、Lavaanパッケージなどを使用している。本章におけるQCAは以下の3つの手順で分析を行なっている。第1に、キャリブレーションと呼ばれる手続きを実施した。キャリブレーションとは、分析で用いる変数がすべて連続変数（7点尺度）によって測定をしているため、集合に属しているかどうかの基準を決める手続きである[Ragin, 2009]。具体的には、変数を「除外」（集合に属さない）、「境界」（中間点）、「所属」（完全に集合に属する）の係留点（anchors）を設定し、ファジィ集合に置き換える。図表6.4は分析に用いた変数の記述統計およびキャリブレーションの係留点の一覧である。以下、各変数の係留点の設定について述べる³⁰。

²⁹ 本章に分析手続きおよび本項の記述は、中期経営計画の要素の組み合わせと業績との関係をQCAによって明らかにした町田ほか [2020] にならっている。

³⁰ 本章におけるキャリブレーションにおける係留点の設定方法は、Bedford et al. [2016] および町田ほか [2020] を参考にしている。

図表6.4 キャリブレーションの係留点

変数	平均値	標準偏差	係留点		
			除外	境界	所属
相対的目標の設定	3.18	1.68	4	5	6
トップダウンによる目標設定	5.25	1.01	3.5	4.5	5
財務指標による業績評価	5.33	1.27	5	5.5	6
非財務指標を含む多面的な業績評価	3.46	1.05	4	5	6
全社予算の達成度	5.23	1.44	4	5	6
事業部予算の達成度	5.55	1.35	4	5	6
非財務指標の達成度	3.55	1.52	4	5	6
アクション・プランの達成度	4.55	1.44	4	5	6
リーダーシップの原則の実行	4.17	0.62	3.5	4	5

相対的目標の設定については、平均値が比較的低く（3.18）、標準偏差が高い（1.68）。このことは分析対象企業において、相対的な目標を設定している企業とそうでない企業とが広く分布していることを意味する。そのため、係留点を設定する際、相対的目標の設定をかなりの程度重視しているか、さほど重視してはいないかの違いが重要になる。以上のことから、7点尺度の中で4点（どちらともいえない）未満を除外、5点を境界値、6点を所属とした。

トップダウンでの目標設定は、平均値が比較的高く（5.25）、標準偏差が1に近い。すなわち、トップダウンでの目標設定をやや重視している企業が最も多い分布であることを意味する。そのため、本章では、トップダウンの目標設定の重視度合いではなく、トップダウンでの目標設定が重視されていないかどうかを基準とした係留点を決定した。よって、3.5未満を除外、4を境界値、5を所属とした。

固定予算による業績評価は、平均値が比較的高く（5.33）、標準偏差はやや高い（1.27）。すなわち、分析対象企業において、固定予算による業績評価をやや重視している企業が最も多いながらも、極めて重視している企業もそうでない企業も広く分布していることを意味する。そのため、本章では、固定予算による業績評価が重視されていないかどうかを基準とした係留点を決定した。よって、5未満を除外、5.5を境界値、6を所属とした。

非財務指標を含む多面的な業績評価は、平均値が比較的低く（3.46）、標準偏差は1に近い。すなわち、非財務指標を含む多面的な業績評価をさほどしていない企業が最も多い分布であることを意味する。そのため、本章では、非財務指標を含む多面的な業績評価が重視されているかどうかを基準とした係留点を決定した。よって、4未満を除外、5を境界値、6を所属とした。

全社予算の達成度による報酬は、平均値が比較的高く (5.23)、標準偏差は比較的高い (1.44)。すなわち、非財務指標を含む多面的な業績評価を比較的实施していない企業が最も多い分布であることを意味する。そのため、本章では、非財務指標を含む多面的な業績評価が重視されているかどうかを基準とした係留点を決定した。よって、4未満を除外、5を境界値、6を所属とした。比較を可能にするため、その他の報酬(事業部予算の達成度、非財務指標の達成度、アクション・プランの達成度)についても同じ係留点とした。

従属変数であるリーダーシップの原則の実行は、平均値は4点に近いものの、標準偏差が低い (0.62)。本章では、リーダーシップの原則をほとんど実行していないか、実行しているかどうかを判断するための係留点を設定した。そのため、7点尺度の中で3.5点未満を除外、4点を境界値、5点を所属とした。

第2の手順として、キャリブレーションした値を用いてリーダーシップの原則を実行している程度が高い事例を特定するための真理表の作成を行った。本章の分析では、リーダーシップの原則の実行に結びつく予算管理の要素の組み合わせを探索する萌芽的研究であることから、「確度の高い」コンフィギュレーションを導出するべく閾値の設定を行った[河合・梶原, 2016, p.50]。当該コンフィギュレーションが、リーダーシップの原則の実行を促進している確度を表す、整合度の閾値 (consistency cutoff) を0.8に設定し、真理表を作成した [Bedford et al., 2016; Fiss, 2011; Ragin, 2009]。

第3の手順として、作成された真理表に基づいてブール最小化と呼ばれる演算を行なった。この演算によって、最簡解が求められる。最簡解は、複雑解と呼ばれる経験データのみに基づく解を文字通り最も単純化した解であり [田村, 2015]、この演算によって求められた要素をコア条件と称する。続いて、最簡解の部分集合である中間解を求める。中間解は、理論的な原因条件を設定した上でブール最小化演算を行うことによって求める。この演算によって求められた要素を周辺条件と称する。

中間解の導出にあたり、理論的予測に基づいた方向づけを行なった。脱予算経営の規範的研究 [Bogsnes, 2009] では、脱予算経営に必要なマネジメント・プロセスとして、相対的目標値の設定、バランスト・スコアカードのような非固定予算による多面的な業績評価、全社業績に基づく報酬が推奨されている。これら変数がリーダーシップの原則が実行に影響を与えるという方向づけを行う一方で、トップダウンの目標設定や固定予算による業績評価については推奨されていないため、従属変数に対して影響がないという方向づけを行っている。図表 6.5 は、最終的に得られた高業績を生み出す中期経営計画の要素の組み

合わせ（コンフィギュレーション）である。●は存在条件（採用されている，程度が高い）を示し，⊗は不存在条件（採用されていない，程度が低い）を意味している。いずれの表示もない変数は，高業績が変数の存在・不存在と関係がないことを示している。大きな表示はコア条件を示し，小さな表示は周辺条件であることを示している。図表 6.5 下段の整合度（consistency）は，コンフィギュレーションが脱予算経営におけるリーダーシップの原則の実施と結びつく程度を表している。被覆度（coverage）は，全体の事例を説明する程度を表している。すべてのコンフィギュレーションの整合度が 0.8 を超えており，最大値の 1 に近い。すなわち，すべてのコンフィギュレーションがリーダーシップの原則の実施という結果に対して重要な組み合わせであることを示している [田村, 2015, p.212]。

図表6.5 脱予算経営のコンプライアンス

	1	2	3	4	5	6	7	8
目標設定	相対的目標の設定	●				●		⊗
	トップダウンによる目標設定		⊗			⊗	⊗	●
業績評価	固定予算による業績評価			⊗		⊗	●	●
	非財務指標を含む多面的な業績評価			●				⊗
報酬	全社予算の達成度	●	●	●	●	⊗	●	⊗
	事業部予算の達成度				●	●	⊗	
	非財務指標の達成度	●	⊗	●	●	⊗	⊗	⊗
	アクション・プランの達成度	●	●	●	●	⊗	⊗	⊗
整合度 (consistency)	0.921	0.851	0.827	0.931	0.759	0.912	0.888	0.822
粗被覆度 (raw coverage)	0.847	0.695	0.596	0.843	0.552	0.732	0.730	0.606
固有被覆度 (unique coverage)	0.098	0.105	0.087	0.094	0.295	0.026	0.038	0.151
解整合度 (overall consistency)				0.64				
解被覆度 (overall coverage)				0.63				

第2項 脱予算経営のコンフィギュレーション

1 分析結果

図表 6.5 の通り、本章の分析によって得られた脱予算経営のコンフィギュレーションは合計 8 つであった。そのうち、最簡解で示されたコンフィギュレーションは 3 つであった。以下、コア条件およびコンフィギュレーションごとに詳述する。

コンフィギュレーション 1, 3, 4 はプロフィット・センター長の報酬の決定方法に特徴を有する。いずれも非財務指標の達成度の重視がコア条件であり、全社予算の達成度およびアクション・プランの達成度による報酬を重視している。これら 3 つのコンフィギュレーションは、相対的目標の設定の重視（コンフィギュレーション 1）、固定予算による業績評価を重視しない（コンフィギュレーション 3）、非財務指標を含む多面的な業績評価の重視（コンフィギュレーション 4）の周辺条件により分岐している。

コア条件を有さないコンフィギュレーション 2 には、トップダウンによる目標設定および非財務指標の達成度による報酬を重視しないという特徴がある。また、コンフィギュレーション 1, 3, 4 と同様に、全社予算の達成度による報酬を重視する。

コンフィギュレーション 5 は、全社予算の達成度を重視せず、事業部予算の達成度による報酬を重視するというコア条件を有する。そして、非財務指標およびアクション・プランの達成度を重視しない。コア条件を有さないコンフィギュレーション 6 は、相対的目標の設定を重視し、トップダウンによる目標設定および固定予算による業績評価を重視しないという特徴がある。また、コンフィギュレーション 5 同様、事業部予算の達成度による報酬を重視する。

コンフィギュレーション 7 は、固定予算による業績評価を重視し、事業部予算の達成度を重視しないというコア条件を有する。また、トップダウンによる目標設定を重視せず、全社予算の達成度を重視し、事業部予算の達成度および非固定予算による報酬を重視しない。コア条件を有さないコンフィギュレーション 8 は、相対的目標の設定を重視せず、トップダウンによる目標設定および固定予算による業績評価を重視し、全社予算による報酬を重視しないという特徴を有している。

2 議論

本章で得られた 8 つのコンフィギュレーションにおける発見事項を、目標設定、業績評価およびプロフィット・センター長の報酬の順に整理する。その上で脱予算経営のコンフ

イギュレーション全体の特徴を検討する。

目標設定については、コア条件ではないものの、相対的目標の設定を重視するコンフィギュレーションが2つ見出された（コンフィギュレーション1, 6）。これは、脱予算経営の規範的研究および事例 [Bogsnes, 2009; Frow et al., 2005] で報告されてきた管理可能性原則の逸脱が、脱予算経営的予算管理を実施している日本企業においても見られることを示唆している。

これらのコンフィギュレーションは、全社予算の達成度、非財務指標の達成度およびアクション・プランの達成度による報酬を重視しているか（コンフィギュレーション1）、固定予算による業績評価を重視せず、事業部予算の達成度による報酬を重視している（コンフィギュレーション6）点で異なっている。この結果は、相対的目標の設定を重視する際にホリスティック・アプローチによる報酬制度 [Bogsnes, 2009] と呼ばれる、脱予算経営の規範通りの実務だけでなく、固定予算による業績評価を重視せずとも、事業部予算の達成を動機づけるような予算管理が実施されている可能性を示唆している。

さらに、トップダウンによる目標設定を重視しないというコンフィギュレーションも3つ発見された（コンフィギュレーション2, 6, 7）。これらのコンフィギュレーションは、全社予算の達成度による報酬を重視するか（コンフィギュレーション2, 7）、事業部予算による報酬を重視するか（コンフィギュレーション6）という点で異なっている。この結果は、トップダウンによる押しつけではない目標が設定された場合に、全社予算の達成度による報酬と事業部予算の達成度による報酬とが代替関係にあることを示唆している。

業績評価については、固定予算による業績評価の重視がコア条件となっているコンフィギュレーションが1つ（コンフィギュレーション7）が得られた。コンフィギュレーション7については、固有の特徴が見られるため、別個に検討する。また、コア条件ではないものの非財務指標を含む多面的な業績評価を重視するコンフィギュレーションが1つ（コンフィギュレーション4）見出された。脱予算経営の先行事例である Statoil 社（現 Equinor 社）では、Ambition to Action と呼ばれる BSC による業績評価が推進されており、コンフィギュレーション4はその議論と整合する結果である。

プロフィット・センター長の報酬については、コア条件ではないものの、全社予算の達成度を重視しているコンフィギュレーションが5つ（コンフィギュレーション1, 2, 3, 4, 7）発見された。これらのうち、4つのコンフィギュレーションではアクション・プランの達成度が周辺条件（コンフィギュレーション1, 2, 3, 4）となっており、うち3つの

コンフィギュレーションにおいて非財務指標の達成度による報酬の重視がコア条件である（コンフィギュレーション 1, 3, 4）。また、事業部予算の達成度の重視がコア条件であるコンフィギュレーションが 1 つ（コンフィギュレーション 5）も見出された。この結果は、ホリスティック・アプローチによる全社予算の達成度を重視する報酬制度が、非財務指標やアクション・プランといった、BSC で強調されているプロセス指標の達成度による報酬制度によって補完されていることを示唆している。

コンフィギュレーション 1, 2, 3, 4, 6, 7 は、脱予算経営の規範的研究で主張されてきた要素の組み合わせを有している。すなわち、予算を廃止せずに脱予算経営的な予算管理を実行している企業群であると言えるだろう。特に 1, 2, 3, 4 のコンフィギュレーションにおいては全社予算の達成度をはじめとするホリスティック・アプローチによる報酬制度が重視されている。1 では相対的目標の設定の重視、2 ではトップダウンによる目標設定、3 では固定予算による業績評価を重視しない、4 では非財務指標による多面的な業績評価の重視というように、他のツールによる代替関係が見られる。

一方で、コンフィギュレーション 5, 8 は脱予算経営の規範的研究での主張にそぐわない要素を有するコンフィギュレーションである。コンフィギュレーション 5, 8 いずれも、全社予算、非財務指標およびアクション・プランの達成度による報酬が重視されない。加えて、コンフィギュレーション 5 では、事業部予算の達成度による報酬が重視される。つまり、これらのコンフィギュレーションに所属する企業では、ホリスティック・アプローチによる報酬制度が実施されていない。さらに、コンフィギュレーション 8 では、相対的目標の設定は重視されず、トップダウンによる目標設定が重視され、固定予算による業績評価が重視され、非財務指標を含む多面的な業績評価が重視されていない。換言すれば、伝統的な予算管理のうち問題点として指摘されてきた実務を全て実行しているとも言える。本章の分析は、リーダーシップの原則を実行している程度を従属変数としているため、これらのコンフィギュレーションにおいてもリーダーシップの原則を実行している程度は高い。つまり、これら 2 つのコンフィギュレーションに所属している企業では、今回の分析に含めている変数以外の要素が脱予算経営的な予算管理の実行に影響を及ぼしている可能性が示唆される。

第 5 節 日本企業における脱予算経営のコンフィギュレーション

本章では、「脱予算経営的な思考様式」を有する企業で実施されている予算管理プロセス

のコンフィギュレーションを QCA によって明らかにした。

本章での発見事項は、次の 3 点である。第 1 に、リーダーシップの原則を実行している程度が高い企業において、脱予算経営において規範的研究および事例において主張されてきた要素が実行される組み合わせを明らかにした点である。具体的には、相対的目標の設定、非財務指標を含む多面的な業績評価、全社予算の達成度による報酬といった要素と他の要素との補完・代替関係を明らかにした。

第 2 に、脱予算経営の規範的研究で推奨される要素を持たないコンフィギュレーションの存在が確認された点である。先述のように、今回の分析に含めている変数以外の要素が脱予算経営的な予算管理の実行に影響を及ぼしている可能性が示唆される。

第 3 に、本論文第 5 章で検討した管理可能性原則の逸脱（相対的目標の重視）という要素を有するコンフィギュレーションが確認された点である。Frow et al. [2005] で報告された一事例が、日本企業における横断的データによって確認されたことは、日本企業において脱予算経営的な予算管理が行われているという主張を一般化することへの重要な証拠となりうる。

本章は、次の点で脱予算経営の研究に貢献している。脱予算経営の先行研究は、脱予算経営で主張されている多くの概念の一つまたは複数を部分的に捉えてきた [Matějka et al., 2021]。そして、脱予算経営の規範的議論においてはマネジメント・プロセスとリーダーシップの原則が両輪であることが主張されてきた。しかしながら、実施しているかいないかで明示的に確認できるマネジメント・プロセスと異なり、思考様式に相当するリーダーシップの原則には焦点が当てられてこなかった。本章の結果は、脱予算経営が主張する健全な思考様式を有する企業が実行するツールやプロセスの組み合わせが複数存在していることを示すことによって、脱予算経営が必ずしも予算を廃止することだけではなく、予算管理の改善や適切な運用を指し示している証拠を提示した。

一方で、本章には限界も存在する。まず、サンプリングおよび変数の測定に起因するものである。Matějka et al. [2021] では、脱予算経営を実行しているかどうかを測定するにあたり、BBRT のイベントに興味を抱いた組織を対象に、脱予算経営の実行の有無を直接尋ねている。この点、本章では予算管理を完全に廃止している日本企業がほとんど存在しない、そして脱予算経営の概念がほとんど認知されていないという 2 点の理由から、リーダーシップの原則の実行の程度が高い企業が「脱予算経営的」な予算管理を実施しているという仮定の下でコンフィギュレーションを導出している点に留意が必要である。

次に、分析方法に起因するものである。本章では、MCSのパッケージの1つとしてとらえられる脱予算経営における予算管理プロセスの組み合わせを明らかにするためにQCAを用いている。この分析方法は予算管理の問題点を克服するための包括的な取り組みである脱予算経営の全体像を掴む上で有効であった[清水, 2013; 清水ほか, 2019; 妹尾, 2021]。ただし、本章の結果は、全体としてどのような業績管理の組み合わせが有効であるかを示しているものの、具体的なメカニズムを説明するものではない。脱予算経営が有するメカニズムの一部については、第7章で検討する。

これらの限界はあるものの、本章の結果は、定量的データを用いて日本の脱予算経営に関する経験的証拠を提示した日本における初期の研究と言えるだろう。

第7章 予算管理の利用に対する管理可能性原則の認知の影響とその帰結

第1節 本章の問題意識

第5章で論じたように、わが国の個人および組織においては、権限と責任の関係が非常に曖昧であると一般に言われている。この主張は、職務記述書などで明文化された契約に基づいて個人および職務が明確に規定される欧米諸国との比較の文脈でしばしば見られる[田中, 2012]が、明確な根拠なく主張されている。他方、「権限と責任は一致するべき」という言葉もまた、個人および組織が自身の役割の適切な認識と評価の正当性・公平性の観点から社会的通念として存在している。

経験的な管理会計研究においてもこれらの問題については責任会計、とりわけ管理可能性原則と結びつけて議論されてきた[Burkert et al., 2011; 2017; Dent, 1987; Fremgen and Liao, 1981; Frow et al., 2005; Giraud et al., 2008; Merchant, 1989; Vancil, 1979]。わが国に限らず、責任会計のあり方と特定の管理会計ツールとの関係については、少数の先進的なMCSに関する事例や規範的な蓄積はあるものの、それらが機能する具体的なメカニズムを経験的に明らかにした研究は少ない[Burkert et al., 2011]。本章は、日本企業のマネジャーを対象としたウェブサーベイでデータを収集した定量的分析によって、マネジャーの管理可能性原則の認知が予算管理の利用方法にどのように影響を及ぼすのか、また、予算管理の利用は利他的な行動および成果にどのように結びつくのかを明らかにすることを目的とする。

本章の構成は以下の通りである。第2節では、先に述べた研究目的および問題意識を掘り下げ、仮説を構築するために先行研究をレビューする。第3節で研究方法を述べる。第4節で分析、結果およびその解釈を記述する。第5節では、本章の貢献、限界および今後の課題を提示する。

第2節 先行研究レビューおよび仮説構築

第1項 問題意識と先行研究

責任会計の規範的理論は、個人および組織にとって管理可能である項目による測定・評価を前提とした管理可能性原則に基づいている。例えば、直接原価計算方式による事業部

および事業部長の業績評価は、事業部長や事業部の管理可能な項目のみによる評価が基礎にある [Solomons, 1965; 鳥居, 2014]。管理可能性原則の適用が個人や組織の成果に正の影響を及ぼすとの見解は、この規範的理論を支えている。例えば、Burkert et al. [2011] は、サーベイによって管理可能性原則の適用とマネジャーの自身の役割に対する知覚および成果との関係を役割理論に基づいて検証している。彼らは、管理可能性原則の適用が役割葛藤を減じることによって、間接的に成果に対して正の影響を及ぼすことを明らかにしている。足立 [2008] は、目標管理による会計責任の展開を株式会社セーレンのケースをもとに明らかにしている。セーレンでは、目標管理を用いて全社目標の展開と目標設定プロセスへの参加によって従業員個々人の目標達成への責任感を醸成するとともに、責任会計の徹底が図られている。

他方、管理可能性原則の完全な適用が現実的でないことは古くから指摘されている [Welsch, 1957; Horngren, 1967]。その上、多くの経験的研究は、管理可能性原則が守られない状態の存在を指摘している [Bushman et al., 1995; Drury et al., 2005; Fremgen and Liao, 1981; Merchant, 1989; Moon and Fitzgerald, 1996; Otley, 1990; Rowe et al., 2008; Vancil, 1979]。他にも、Giraud et al. [2008] はマネジャーが必ずしも管理可能性原則の完全な適用することを望んでいるわけではなく、管理不能要因のタイプによって、主観的な調整 (Neutralize) を望む場合があることを混合研究によって明らかにしている。外部の管理不能要因 (外部環境) については、調整 (Neutralize) 自体が困難であるため、主観的かつ公平性を欠くために適用を望まない一方、内部の管理不能要因 (水平的相互依存性および垂直的相互依存性) については、積極的に適用を望む傾向にあるとしている。

加えて、1980年代以降のケースを用いた研究は、個人および組織における管理可能性原則の意図的な逸脱行動を観察している [Dent, 1987; Frow et al., 2005 など]。アメーバ経営に代表される日本の管理会計の領域でも、管理可能性原則に基づかない責任会計のあり方は広く論じられている。例えば、丸田 [2010] は、アメーバ経営が管理可能性原則に基づく責任会計ではなく、互酬性原則と呼ばれる贈与返礼の交換関係の不等価性によって集団主義的な文化を形成・維持していることを計算構造の検討から明らかにした。さらに、日本の管理会計では現場へのエンパワメントおよびインタラクションが強調されている。

管理可能性原則に基づかない責任会計が、MCS として効果的に機能することを説明する概念として MCS における心理的契約と共有責任を取り上げる。横田 [1998] は、MCS が提供する情報の意味合いは、システムが取り巻く文脈情報 (心理的契約) によって理解

され、文脈情報が個々人の態度を決定する、という命題を提示している。この命題に沿って管理可能性原則に基づかない責任会計の作用を説明すれば、「共有責任 [Simons, 2005] が文脈情報となり、管理会計情報の意味合いや利用方法が規定され、組織全体に資する行動が促される」ということである。

ここで、共有責任とは「共有目的に向かって仕事をしている他者を助けるのは当然と思う責務」 [Simons, 2005, p.185] である。Simons は共有責任の要件として、目的の共有、集団帰属意識、信頼、公平性を挙げている。共有責任が機能するメカニズムは以下のように説明されている。組織の目的とミッションが強く意識され、共有されると、「組織全体の人々がお互いを助けることにコミットし」、ミッションの達成への責任が共有される。組織に対する帰属意識が高まった従業員は、グループのメンバーを助けるようになる。従業員間の信頼が、他のグループメンバーを積極的に支援した時に、それが自身に返ってくるという確信をもたらし、評価や報酬の公平性によって「共有目的を他者が達成するのを自ら進んで助ける」行動が促進される [Simons, 2005, pp.169-175]。この説明中で、望ましい従業員の行動として注目すべきは他者への援助行動であろう。

Simons が共有責任の要件として示した信頼は、一般他者への信頼というよりも、山岸 [1998, p.41] が「情報依存的信頼」と呼ぶ、特定の個人すなわち上司を含めた職場の構成員に対する信頼であろう。それは「能力に対する期待と意図に対する期待」と定義されおり、組織内における他者の業務に対する能力や自身に接する意図に関して攻撃をしないという意味での信頼であると理解することができる [山岸, 1998, p.46]。この点、Burkert et al. [2011] は、信頼が管理可能性の低い認知による役割葛藤や役割曖昧性を減じることがを明らかにしている。

共有責任が醸成された帰結、すなわち他者への援助行動を表す概念として、組織市民行動が挙げられる。組織市民行動は「自由裁量的で、公式的な報酬体系では直接的ないし明示的には認識されないものであるが、それが集積することで組織の効率的および有効的機能を促進する個人的行動」と定義されている [Organ et al., 2006, p.3]。管理可能性の認知が低い、あるいは管理可能性原則が意図的に逸脱されている状況では、直接的明示的に認識するわけではない自発的な行動によって組織の効率性および有効性が維持される。Burkert et al. [2017] は、管理可能性の欠如 (lack of controllability) が組織市民行動の近似概念である柔軟な役割適応 (flexible role orientation) を高めることを実証している。

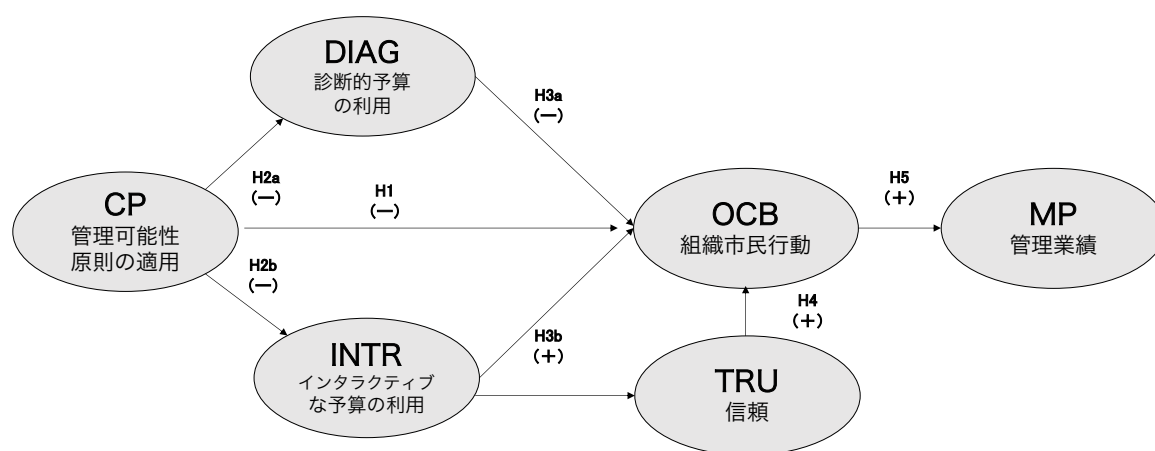
以上、問題意識と関連する先行研究を概観した。本章では、管理可能性原則に依らない

日本的な責任会計の作用を明らかにするために、予算管理の利用方法、信頼および組織市民行動と成果との関係を検証する。予算管理の利用方法の研究も、共有責任と同様に Simons(1995)の議論を端緒として、イノベーションやインタラクティブ・コントロールの効果の実証に主眼が置かれてきた [Abernathy and Brownell, 1999; Bisbe and Otley, 2004; Henri, 2006 など]。予算管理の利用方法を取り上げる理由は、予算管理が広く一般に用いられている管理会計ツールであることに加えて、管理可能性原則に関する多くの先行研究が、予算管理を念頭に置いた検討を行っているためである [Burkert et al., 2011; Frow et al., 2005]。

第 2 項 仮説構築

先行研究に基づき、検証すべき仮説の構築を行う。本章で扱う仮説の全体像は図表 7.1 の通りである。なお、仮説番号下の符号は、変数間の影響の正負を示している。

図表 7.1 分析のフレームワーク



1 マネジャーの管理可能性の認知と予算管理の利用方法との関係

Burkert et al. [2011, 2017] では、管理可能性原則の適用の下位尺度として、業績尺度の感度および精度の2つが設定されている。これらの尺度は多くの先行研究 [例えば, Banker and Datar, 1989; Demski, 1994; Feltham and Xie, 1994; Moers, 2006] で管理可能性原則の規定要因とされてきた。しかし、これらによって規定されるマネジャーの管理可能性の認知が高くなれば、自身の業績尺度にのみ関心を払う傾向が強まり、利他的な行動が阻害されることが推測される。

H1. マネジャーの管理可能性の認知と組織市民行動には、負の関係がある。

MCS の概念である診断的コントロール・システムとインタラクティブ・コントロール・システムを予算管理の利用に援用している研究が多く見られる。しかしながら、予算管理の利用を促進する要因については、明らかになっていない。予算の診断的利用について、脱予算経営の規範的な研究では、予測に基づいて素早いフィードバックを行う必要を説くと同時に、管理可能性原則に意図的逸脱した組織づくりが推奨されている [Bogsnes, 2009; 清水, 2013]。すなわち、エンパワーされたマネジャーが、管理可能性が低いと認知するとき、予算管理を診断的に用いることによって自身が何を行うべきかを特定することができるようになると予測される。

H2a. マネジャーの管理可能性の認知と予算の診断的利用の程度には、正の関係がある。

管理可能性原則の意図的逸脱を描写した先行研究は、マネジャーの管理可能性の認知が低い状態がチームワーク、壁を超えた活動、相互依存性を促進することを強調している [Dent, 1987; Frow et al., 2005]。これらの研究結果は、管理可能性原則の意図的な逸脱が、事前の議論や探索などに特徴付けられるインタラクティブな予算の利用を促進する可能性を示している。すなわち、管理可能性が低いとマネジャーが認知するとき、予算管理がインタラクティブに利用され、周囲との議論やアクション・プランの探索が促進されることが予測される。

H2b. マネジャーの管理可能性の認知と予算のインタラクティブな利用の程度には、負の関係がある。

多くの先行研究は、MCS の診断的な利用が組織能力および成果に負の影響を及ぼすと結論づけている [Henri, 2006; Malina and Selto, 2001 など]。これは診断的な利用が、既存戦略の遂行に焦点を当てているため、イノベーションや協働などの組織内外の機会の探索のための行動を阻害する可能性に言及しているためである。他方、Chong and Mahama [2014] では、予算管理の診断的な利用が集合的効力感に正の影響を及ぼしてい

る。彼らはこの結果について、診断的利用によって望ましい成果が共有され成員が協力すべき領域が特定された、と解釈している。しかしながら、予算管理の業績の監視やフィードバックの側面が強調されれば、自身の行動を管理可能な範囲にとどめ、機会主義的な行動が促進されると予測される。

H3a. 予算の診断的利用と組織市民行動には、負の関係がある。

インタラクティブな PMS の利用は、起業家精神や集合的効力感に正の影響を及ぼすことが報告されている [Henri, 2006; Chong and Mahama, 2014]。また、Cheng and Coyte [2014] は、戦略マップによるインタラクションが、役割外行動を促すことを実験によって検証している。特定の役割にとらわれず、組織全体のための議論や探索を行うために予算管理が利用されれば、他者に対する援助行動が促進される可能性が高い。したがって、以下の仮説を設定する。

H3b. 予算のインタラクティブな利用と、組織市民行動には正の関係がある。

2 信頼による予算管理のインタラクティブな利用と組織市民行動との間接効果および組織市民行動とマネジャーのパフォーマンスとの関係

信頼には関係を強化する側面と、関係を拡張する側面とがある [山岸, 1998]。大浦 [2006] は、信頼が機会主義的な行動を抑制し、サプライヤー間の情報共有や協働を促すことを明らかにしている。Burkert et al. [2011] も、信頼が役割曖昧性と役割葛藤が成果に及ぼす影響を調整していることを明らかにしている。同様に、予算管理のインタラクティブな利用が上司に対する信頼を高め、組織内の議論や探索行動の効果を強めることによって、拡張された関係に対する組織市民行動がより促される可能性が高い。

H4. 予算のインタラクティブな利用の程度と組織市民行動の正の関係は、上司の信頼によって媒介される。

組織市民行動研究のメタ分析によれば、組織市民行動があらゆる業績に対して正の影響があることを示されている [Eatough et al., 2011]。また、組織市民行動は、量的および

質的な生産性や業務効率を高めるとされている [Organ et al., 2006; Podsakoff et al., 2009]。

H5. 組織市民行動は、マネジャーのパフォーマンスと正の関係にある。

第3節 研究方法

第1項 データの収集

本章の分析では、地域や職域の偏りを避けつつ、回答者をマネジャーに限定し効果的なサンプルを得るために、ウェブサーベイによってデータを収集した。ウェブサーベイの実施・データの収集は調査会社クロス・マーケティング株式会社に委託し、2018年6月に実施した。対象となった回答者は、クロス・マーケティング社が保有する法人パネルデータのうち、マネジャー（事業本部長、部長（代理含む）、課長（補佐含む）、係長、主任・リーダー、支店長・工場長の全6区分）に限定してサンプリングを依頼した。クロス・マーケティング社がパネル登録者に回答を依頼した結果、1,086名の回答を得た。画面遷移時間や回答傾向などによるスクリーニングの結果、分析に有効なサンプルサイズは1,000名となった。図表7.2はその概要である。

図表 7.2 サンプルの記述統計

		度数	構成比
性別	男性	933	93.3%
	女性	67	6.7%
	合計	1,000	100.0%
年齢	29歳以下	2	0.2%
最小値: 27歳	30歳-35歳	20	2.0%
最大値: 69歳	36歳-40歳	60	6.0%
平均: 51.12歳	41歳-45歳	142	14.2%
	46歳-50歳	196	19.6%
	46歳-50歳	296	29.6%
	55歳以上	284	28.4%
	合計	1,000	100.0%

第2項 変数の測定

本節では、質問票の作成手続きと、変数の測定に用いた質問項目および先行研究について

て述べる。サーベイの内容的妥当性を高めるために、質問票は以下の手続きに基づいて作成した。まず、質問のニュアンスを反映させつつ回答者にとって理解しやすい文言にするため、各先行研究で作成された質問項目をバックトランスレーションの手続きによって日本語に翻訳した。バックトランスレーションは、長期の英語圏在住経験があり、海外大学の修士学位を有する日本人翻訳家に依頼した。

次に、翻訳した質問項目について、管理会計研究者3名、実務家2名から質問の明瞭さや焦点についてフィードバックを受け、文言や表現を修正した。なお、質問項目と構成概念との対応を確認するため、全ての構成概念について確証的因子分析を実施している（図表7.3）。ほぼ全ての構成概念でクロンバックの α が0.8を大きく超えており、信頼性が高いと判断することができる。なお、本章の分析はR（ver. 4.1.0）のSEMパッケージおよびLavaanパッケージを使用して行なった。

図表7.3 測定方程式の記述統計

変数	質問項目	平均値	標準偏差	最小値	最大値	α	CFI	AIC	RMSEA
DIAG	4	3.3	1.20	1	5	0.96	0.996	8735.795	0.096
INTR	7	3.1	1.10	1	5	0.97	0.970	13376.489	0.137
PRE	4	2.9	0.83	1	5	0.92	0.984	7798.516	0.156
SEN	4	3.2	0.86	1	5	0.93	0.995	7762.152	0.085
CP	3 ^a	2.8	0.89	1	5	0.91	1.000	6346.322	0.000
IRB	5(7) ^b	3.6	0.74	1	5	0.92	0.971	9234.644	0.143
OCB-I	7	3.3	0.68	1	5	0.88	0.885	15315.781	0.165
OCB-O	5(7) ^b	3.7	0.65	1	5	0.79	0.84	17062.930	0.185
TRU	4	3.1	0.81	1	5	0.9	0.998	8209.567	0.049
MP	9	3.2	0.62	1	5	0.93	0.944	15337.174	0.111

変数略称) CP: 管理可能性の認知, SEN: 業績尺度の感度, PRE: 業績尺度の精度, class: 階層, DIAG: 予算の診断的利用

INTR: 予算のインタラクティブな利用, IRB: 役割内行動, OCB-I: 個人に対する組織市民行動

OCB-O: 組織に対する組織市民行動, TRU: 信頼, MP: マネジャーのパフォーマンス

注)

a: 全て逆転項目で測定している。

b: カッコ内は元の質問項目数である。本表は、因子負荷量の小さい項目を除外した結果を示している。

1 管理可能性原則とその認知

マネジャーの管理可能性の認知の測定には、Burkert et al. [2011] で開発された多重指標多重原因モデル (MIMIC) を使用した。Burkert らは、管理可能性原則の適用の下位尺度として、多くの先行研究で管理可能性原則の規定要因とされてきた、業績尺度の感度および精度の 2 つを設定している [例えば、Banker and Datar, 1989; Demski, 1994; Feltham and Xie, 1994; Moers, 2006]。本章においても、予算管理の利用に影響を及ぼすマネジャーの管理可能性の認知は、業績尺度の精度(設定された KPI に存在する誤差やノイズの程度) および感度 (自身の行動が KPI に影響を及ぼす程度) によって規定されると推測し、彼らの質問項目を使用した。

2 予算管理の利用

診断的およびインタラクティブな予算管理の利用については、Chong and Mahama [2014] の項目を利用した。彼らは、Henri [2006] の PMS の利用方法 (体言で列挙されている) の先頭に、予算管理が以下の目的で用いられる程度を問う文言を追加している。診断的な予算管理の利用は、業績の測定、監視およびフィードバックに関連する 4 項目で測定され、インタラクティブな予算管理の利用は、対話や議論、注意集中および組織の整合性に関連する 7 項目で測定された。Henri の尺度は Widener [2007] をはじめとして多くの管理会計研究で利用されており、マネジャー自身が予算管理をどのように利用しているかを問う本章の目的とも合致する項目であると判断した。

3 組織市民行動

組織市民行動については、Williams and Anderson [1991] で開発された 3次元 21 項目を測定した。

彼らは、役割内行動 (In role behavior), 個人に対する組織市民行動 (OCB-I) および組織に対する組織市民行動 (OCB-O) の 3次元で組織市民行動を捉えている。これらの次元のうち、役割内行動は組織市民行動の構成概念に含まれない [Podsakoff et al., 1993] との議論もあるが、管理会計研究でも用いられている尺度である点 [Cheng and Coyte, 2014], 自身の役割として定められた部分も含めた行動に対して、予算管理の利用がどのような影響を及ぼすかを検討するという目的に鑑みて、彼らの質問項目を使用した。

4 信頼

信頼は、Read [1962] の4項目で測定した。この尺度は、本章の論点および分析方法が最も近い Burkert et al. [2011] で用いられているほか、ジョブテンションとの関係を検証した、Lau and Tan [2012] など、管理会計研究において使用されている項目である。「意思決定や行動に利害関係が存在する場合、上司は私のためを思って行動してくれる。」など、本章での信頼を測定する趣旨とも整合すると判断したため、本項目を使用した。

5 マネジャーのパフォーマンス

マネジャーのパフォーマンス (Managerial Performance) は、計画・情報収集と精査・監督などマネジャーとしての業務の評価を Mahoney et al. [1963, 1965] に基づいた9項目で測定している。管理会計研究 [Burkert et al., 2011; Chong and Chong, 2002; Otley and Pollanen, 2000; Parker and Kyj, 2006] でも用いられており、本章の目的とも整合すると判断した。

第4節 分析結果および考察

第1項 構成概念の検討

1 収束的妥当性

前節で述べたとおり、確証的因子分析によって測定尺度の一次元性を確認している³¹。本章で用いた質問項目は全て先行研究で開発、検証されてきたものであることから収束的妥当性は充分と判断した。

2 弁別的妥当性

弁別的妥当性については、相関係数の信頼区間の値および AVE の平方根と相関係数の絶対値との関係によって検討した [Bedford and Speklé, 2018]。

95%信頼区間を算出したところ、全ての項目の信頼区間に完全な相関である ± 1 は含まれていなかった。次に、AVE の平方根が2つの潜在変数間の相関係数の絶対値より大きいかどうかを調べ、全ての相関係数を上回っていることを確認した。

³¹ Grimm and Yarnold [1995] は、確証的因子分析は、全ての尺度に収束性があるという仮説を検定するという意味で相関を判断するよりも優れていると主張している。

以上から、構成概念の妥当性は十分であると判断した。

第2項 仮説の検証結果

1 マネジャーの管理可能性の認知、予算管理の利用および組織市民行動

仮説の検証は構造方程式モデリング（最尤法）によって行った。なお、仮説検定の有意水準は5%とした。モデルの適合度指標を図表7.4に示している。

モデルの適合度指標のうち、カイ二乗検定は有意であり、GFIおよびAGFIは多くの研究で推奨される基準（ ≥ 0.9 、例えば Hair et al. [2010]など）を下回っている。しかし、RMSEAは0.1を十分に下回っており[Browne and Cudeck, 1993; Henri, 2007]、CFIおよびTLIもいくつかの研究で示された基準（いずれも > 0.8 、例えば Bentler [1990], Bentler and Bunett [1980], Sharma et al. [2005]など）を満たしていることから、受容可能な適合度であると判断した³²。なお、管理者の階層による結果の違いを検証するため、モデルの推定にあたり、マネジャーの管理可能性の認知および予算管理の利用の独立変数としてマネジャーの階層（class）を追加している [Burkert et al., 2011]。

図表 7.4 構造方程式モデルの適合度指標

乖離度	3.816	
χ^2 乗	7632.927	
p値	0	
df	1622	
CFI	0.881	
TLI	0.875	
RMSEA	0.061	
RMSEA信頼区間	0.06	0.062
RMSEAのp値	0	
RMR	0.185	
SRMR	0.195	
cn_05 ¹	225.921	
cn_01 ¹	231.244	
GFI	0.778	
AGFI	0.758	

¹ホルターの臨界標本指数

³² 重要な仮説に影響がない範囲で適合度を向上させるためにモデルの修正を行った。しかし、適合度の改善がみられなかったため、当初モデルを採用した。

推定結果は図表 7.5 のとおりである。まず、H1 は支持された。マネジャーの管理可能性は、組織市民行動の全ての因子に対して負の影響を及ぼしている（役割内行動 (-0.128, $p<0.001$), OCB-I (-0.118, $p<0.001$), OCB-O (-0.237, $p<0.001$))。すなわち、マネジャーの管理可能性が高まると組織市民行動が阻害されるとの結果が得られた。

マネジャーの管理可能性は、予算管理の診断的な利用に負の影響を及ぼしている (-0.484, $p<0.001$)。すなわちマネジャーの管理可能性が低くなると、予算管理の診断的利用が促進される。よって、H2a も支持された。さらに、予算管理のインタラクティブな利用についても、マネジャーの管理可能性が負の影響を及ぼしている (-0.408, $p<0.001$)。したがって、H2b も同様に支持された。

H3a は支持されなかった。統計的に有意な値を得たのは役割内行動 (0.035, $p<0.1$), OCB-O (0.055, $p<0.01$) であった。また、推定値が小さい正の値を示しており、弱くも仮説とは逆の結果が得られた。すなわち、予算管理が診断的に利用されるようになると、組織に対する組織市民行動はやや促進される。

H3b は部分的に支持された。統計的に有意な値を得たのは OCB-I (0.095, $p<0.001$) のみであった。インタラクティブな予算管理の利用は、個人に対する組織市民行動に正の影響を及ぼしている。

なお、MIMIC モデルとして測定したマネジャーの管理可能性の認知については、業績尺度の感度が有意でなく (0.065), 精度が負の影響 (-0.374, $p<0.001$) を及ぼしていた。

2 信頼による予算管理の利用および組織市民行動の媒介

予算管理のインタラクティブな利用と組織市民行動に対する、信頼の間接効果（デルタ法）を検証した結果、図表 7.6 の結果が得られた。信頼による間接効果が認められたのは、役割内行動 (0.107, $p<0.001$) および OCB-I (-0.191, $p<0.001$) であった。H3b で検討したと間接効果との和で示される総合効果は、間接効果が有意であったものについてそれぞれ正の値（役割内行動 (0.096, $p<0.001$), OCB-I (0.286, $p<0.001$)) を示した。役割内行動は、インタラクティブな予算管理との直接効果では有意でなかったが、間接効果では有意な値を得ており、信頼による間接効果があることが認められる。結果として、H4 は部分的に支持された。

H5 は部分的に支持された。統計的に有意な値を得たのは役割内行動 (0.325, $p<0.001$) および OCB-I (0.265, $p<0.001$) であった。この結果から、役割内行動および個人に対す

る組織市民行動がマネジャーのパフォーマンスに対して正の影響を及ぼしていることが明らかにされた。図表 7.7 は本章の結果について、統計的に有意なもののみを図示したものである。図表 7.6 および 7.7 の結果について、以下で考察する。

図表 7.5 構造方程式モデリングの推定結果

従属変数	独立変数	非標準化推定値	標準化推定値	p 値	R2	有意水準
CP	SEN	0.065	0.064	0.122	0.126	
	PRE	-0.374	-0.386	0.000		***
	class	-0.040	-0.03	0.342		
DIAG	CP	-0.484	-0.317	0.000	0.167	***
	class	-0.554	-0.268	0.000		***
INTR	CP	-0.408	-0.318	0.000	0.168	***
	class	-0.462	-0.267	0.000		***
TRUST	DIAG	-0.028	-0.045	0.186	0.128	
	INTR	0.274	0.365	0.000		***
	CP	0.011	0.011	0.756		
IRB	TRUST	0.430	0.422	0.000	0.207	***
	DIAG	0.035	0.054	0.093		*
	INTR	-0.011	-0.014	0.687		
	CP	-0.128	-0.131	0.000		***
OCB-I	TRUST	0.350	0.419	0.000	0.290	***
	DIAG	0.002	0.004	0.899		
	INTR	0.095	0.152	0.000		***
	CP	-0.118	-0.147	0.000		***
OCB-O	TRUST	0.374	0.382	0.000	0.224	***
	DIAG	0.055	0.089	0.007		**
	INTR	-0.046	-0.062	0.077		
	CP	-0.237	-0.252	0.000		***
MP	IRB	0.325	0.437	0.000	0.350	***
	OCB-I	0.265	0.293	0.000		***
	OCB-O	0.027	0.035	0.247		

***p<0.001, **p<0.01, *p<0.05

CP：管理可能性の認知，SEN：業績尺度の感度，PRE：業績尺度の精度，class：階層，DIAG：予算の診断的利用

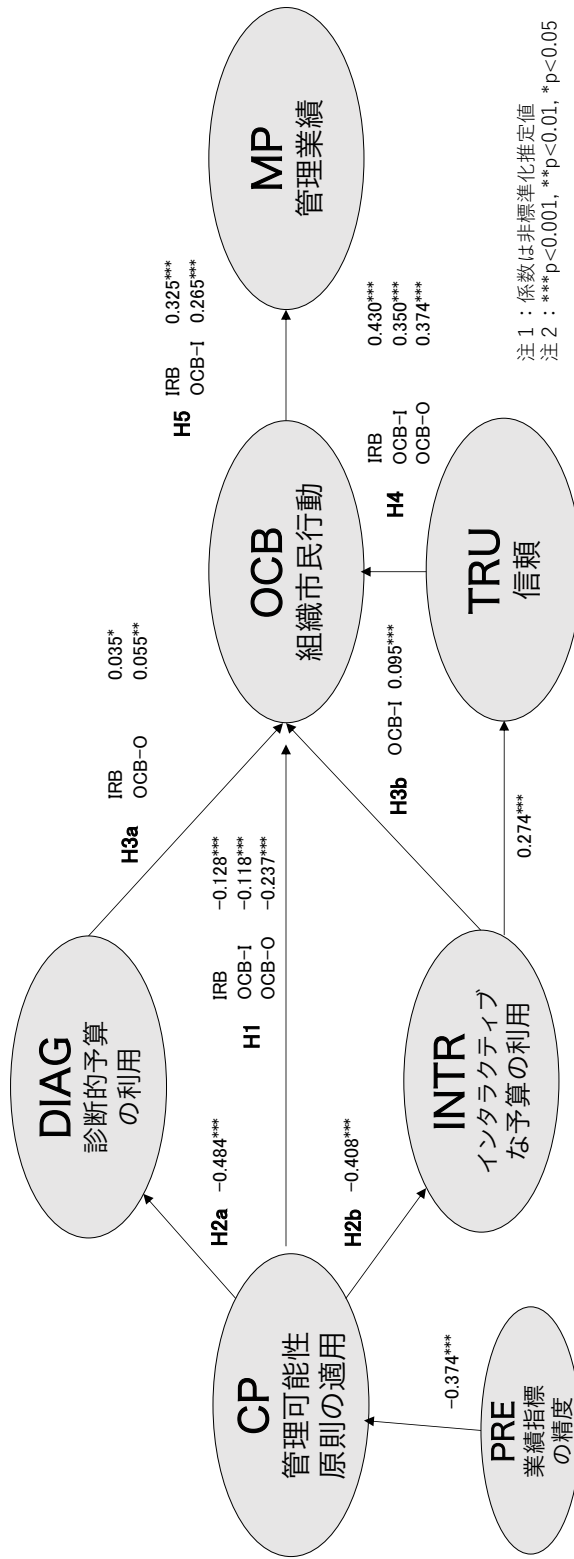
INTR：予算のインタラクティブな利用，IRB：役割内行動，OCB-I：個人に対する組織市民行動

OCB-O：組織に対する組織市民行動，TRU：信頼，MP：マネジャーのパフォーマンス

図表 7.6 インタラクティブな予算の利用，信頼および組織市民行動の間接効果

間接効果	標準化推定値	標準誤差	p 値
TRU>>IRB	0.107	0.027	0.000
TRU>>OCB-I	0.191	0.022	0.000
TRU>>OCB-O	0.057	0.026	0.027

図表 7.7 本章の結果（有意なもののみ図示）



注1：係数は非標準化推定値
 注2：***p<0.001, **p<0.01, *p<0.05

3 考察

わが国においては、権限と責任が一致していない、すなわち管理不能性な状態が常態化している。MCS の設計者は、起業家ギャップを生み出すことなどを目的として、あるいは上司が部下に期待する行動に応じてマネジャーの管理可能性原則の適用の程度を決定することができる [Burkert et al., 2011; Simons, 2005]。やや変則的な解釈になるが、このような前提に立ち、本章の問題意識に沿った形で結果の解釈を試みる。

MIMIC モデルで測定した業績尺度の精度および感度とマネジャーの管理可能性の認知との関係は、先行研究と異なり精度が管理可能性の認知に負の影響を及ぼすという結果が示された。業績尺度の感度とマネジャーの管理可能性の関係については、有意な結果が得られなかった。加えて、業績尺度の精度はマネジャーの管理可能性をむしろ低くするという結果が示された。これらの結果のインプリケーションについては、後述する。

マネジャーの管理可能性と組織市民行動との関係 (H1) は仮説の通り、負の関係であった。単にマネジャーの管理可能性の認知が高い状態では、自身の管理可能な部分に注意を向けやすくなるため、組織市民行動は起こりにくい。H2a, H2b は、マネジャーの管理可能性が低くなると、予算管理が診断的にもインタラクティブにも積極的に利用されるという結果を示した。この結果は、マネジャーの管理可能性が低いからこそ、マネジャーは予算管理を積極的に利用する傾向にあると解釈できる。単にマネジャーの管理可能性が低い状態は、マネジャーの役割葛藤を引き起こす [Burkert et al., 2011]。役割葛藤によって、「従業員が『何の仕事をどこまでやればよいか分からない、自分の職務は一体何なのか分からない』といった状態」になり、「彼らの大きなストレスの原因となり、結果として組織市民行動が生じにくくなる」 [田中, 2012, p.19]。すなわち、わが国のマネジャーは、管理可能性が低いと認知するほど、診断的な予算管理の利用、すなわち予算管理を自身が責任を負っている業績尺度の動向を注視するための利用を積極的に行い、他方で自身のみでは管理不能な部分について予算管理をインタラクティブに利用することによって自身の取るべき行動を特定している可能性がある。関係は弱いものの、H3a, H3b の結果は予算管理の利用そのものが組織市民行動を促進していることを示している。H2a, H2b の結果と統合すると、予算管理がマネジャーの管理可能性の低さによる役割葛藤を減じ、組織市民行動を特定し行動するために補完的に利用されているという解釈が成り立つであろう。

H4 の結果は、マネジャーの管理可能性の低さが予算管理のインタラクティブな利用を促進するだけでなく、信頼を介して共有責任が醸成されることで、他者を積極的に支援す

る行動がより促進され、成果に結びつくまでの関係を明らかにした。

組織全体に対する組織市民行動については有意な結果を得ることができなかったが、予算管理のインタラクティブな利用を通じて、上司との信頼が形成され、自身の役割内行動が特定されて実際の行動に結びつくとともに、個人間の支援行動も促進される。また、役割内行動や個人間の支援行動が、マネジャーのパフォーマンスを高めるという結果が示された。

第5節 予算管理の利用に対する管理可能性原則の認知の影響とその帰結

本章では、わが国におけるマネジャーの管理可能性の認知、予算管理の利用および行動との関係を明らかにすべく、構造方程式モデルによる定量的分析を行った。分析および考察から得られた貢献を整理した上で研究の限界および今後の課題を提示する。

第1の貢献は、わが国におけるマネジャーの管理可能性原則の逸脱が、予算管理の活用を促すという関係の経験的証拠を提示した点である。内外のリスクに対処することを求められたマネジャーは、権限と責任が曖昧な状態で予算管理を積極的に活用し、自己および組織の目標達成に向けて先取的に行動する。脱予算経営の領域では、規範的 [Boggsnes, 2009] にも、ケースによる経験的な証拠 [Frow et al., 2005] によっても、管理可能性原則の意図的な逸脱が推奨されている。この点、清水[2013] は、脱予算経営の本質は予算を廃止することではなく、環境変化に柔軟に適応するために、予測を用いるなど予算管理の適切な利用と健全な思考様式の醸成とを同時並行的に実現させることであると指摘している。本章の結果は、脱予算経営の論者が主張する「ツール」と「プロセス」の健全なリンクが経営管理を支援するという証拠となっている。

第2の貢献は、マネジャーの管理可能性の欠如が促すインタラクティブな予算管理が、信頼を経由して利他的な行動を促すという関係を明らかにした点である。予算管理を単にインタラクティブに利用することが組織市民行動を生み出すだけでなく、上司との信頼関係の中で管理不能な状態でのコミュニケーションが、自身の役割内の行動や他者を支援したりする行動へと結びついている。この結果は、マネジャーの管理可能性の欠如が役割葛藤を通じて間接的に柔軟な役割志向 (Flexible role orientation) を生み出し、先取的行動を促すことを実証した [Burkert et al., 2017] の結果とも整合している。

以上2点の各領域に対する貢献に加えて、方法論的にも一定程度の貢献があると思われる。日本の管理会計の特徴である責任の共有や組織内の水平的・垂直的インタラクション

は、主にケースによってそのメカニズムが解明されてきた。本章は、日本の管理会計の特徴を定量的分析によって明らかにした点で、理論的トライアングレーション [Modell, 2005] の一助となったといえよう。また、日本においてサーベイ研究における個人レベルを対象とした研究が相対的に不足している [加登ほか, 2008] 中で、マネジャーを対象としたウェブサーベイを利用して行われた本章は、その一石となりうるという意味で一定の貢献があると思われる。

最後に、限界と残された課題を以下に述べる。

第1の限界は、測定尺度およびその質問項目の内容的妥当性の点である。例えば、マネジャーの管理可能性の認知を問うために選択した Burkert et al. [2011] の MIMIC モデルでは、わが国におけるマネジャーの管理可能性の認知を規定する要因を特定できなかった。すなわち、管理可能性原則の逸脱が MCS として意図して設計された現象であるか、あるいは、制度的・文化的要因によって意図することなくマネジャーの管理可能性の認知が低い状態が作り出されているのかを本章では明らかにできていない。アメーバ経営や村田製作所の事例では、成員に責任を共有させるシステムが MCS に意図的に組み込まれている [丸田, 2008]。

他方で、業績尺度の感度および精度が、先行研究で支持されてきた結果と整合しないという事実は、マネジャーの管理可能性の認知を低下させる別の要因が存在する可能性を示唆している [Burkert et al., 2011, 2017]。例えば、先行研究で指摘されている他のマネジャーの行動、上司の意思決定、外部環境といった管理可能性を規定する要因が管理可能性の認知に影響を及ぼしている可能性が高い [Merchant, 1989; Giraud et al., 2008]。さらに、業績尺度の精度が高くなるとマネジャーにとって管理不能な要因が増えるという解釈が正しければ、回答者は管理可能性と影響可能性を混同して回答を行った可能性がある [Dearden, 1987; Merchant, 1989]。これらの点については今後の課題としたい。

第2の限界は、ウェブ調査の設計に関するものである。本調査に際して、回答者が従事する業種について詳細をたずねていない。加えて、回答者のサンプリングおよびスクリーニング方法が明らかではない。これらの限界点によって、本章の分析結果が不確実なものである可能性があることを付言せざるを得ない。一方で、本章は個人レベルを対象とした管理会計研究にウェブ調査を用いる一定の有用性を提示するものと考えている。調査会社を利用した適切な調査設計については今後の課題としたい。

第3の限界は、分析結果の妥当性である。まず、係数の低いパス（管理可能性→組織市民

行動、および診断的な利用—組織市民行動) が散見され、仮説の説明力が弱い。次に、構造方程式モデルの適合度について、RMSEA、ホルターの臨界標本指数の値は適合的な値を示しているものの、GFI、AGFI などの一部指標が基準とされる値を満たしておらず、本章で採用したモデルが完全に適合的であるとは言えない。

最後に、残された課題として発展的な分析に向けた論点を提示したい。本章では、診断的な利用とインタラクティブな利用が生み出すダイナミック・テンション [Henri, 2006] について分析を行っていない。Simons [2005] も、起業家ギャップを生み出すために診断型コントロールとインタラクティブ・ネットワークのレバーを調整する必要があることを論じている。この点を明らかにする分析を今後の課題としたい。³³

³³ 本章の内容は、Machida and Oshika [2021] を加筆・修正したものである。

第 8 章 結論

第 1 節 各章の概要と本研究の発見事項の整理

各章の概要は以下の通りである。第 2 章では、Otley [1980] を起点としてコントロール・パッケージの概念が生起されるに至った、コンティンジェンシー理論に基づく MCS 理論の展開をレビューし、てきた。第 3 章では、MCS 研究において、業績管理の利用者（個人）に焦点を当てた研究群をレビューし、脱予算経営のメカニズムへのインプリケーションとして「協働を促すための予算管理の運用」を指摘した。

第 4 章では、Malmi and Brown[2008] のフレームワークを援用し、脱予算経営がコントロール・パッケージとして機能していることを論述し、予算管理自体の問題点をコントロール手段の選択によって解消可能であること、さらに脱予算経営モデルが予算管理を補完するコントロール・パッケージであることを論じた。第 5 章では、MCS としての管理可能性概念についてレビューし、管理可能性概念が漸進的概念であることを示した。加えて、マネジャーの管理可能性の認知を基礎とした管理可能性原則の適用と行動との関係におけるわが国特有の様相を明らかにする必要がある可能性を示した。そのために、管理可能性原則概念に関する研究を整理し、マネジャーの認知と行動との関係を検討する必要性を提示した。

第 6 章では、東証一部上場企業を対象とした質問票調査によって取得したデータから、脱予算経営が有するコンフィギュレーションを明らかにした。結果、リーダーシップの原則の実行の程度が高い 8 つのコンフィギュレーションが見いだされた。第 7 章では、ウェブ調査によって取得したデータから脱予算経営の文脈で推奨される管理可能性原則の逸脱のメカニズムを明らかにした。

脱予算経営のコンフィギュレーションおよびメカニズムを探求した本論文全体の発見事項は、次の 6 点に集約される。

第 1 に、リーダーシップの原則を実行している程度が高い企業において、脱予算経営において規範的研究および事例において主張されてきた要素が実行されるコンフィギュレーションを明らかにした。具体的には、相対的目標の設定、非財務指標を含む多面的な業績評価、全社予算の達成度による報酬といった要素と他の要素との補完・代替関係を明らかにした。

第 2 に、脱予算経営の規範的研究で推奨される要素を持たないコンフィギュレーションの存在が確認された。先述のように、今回の分析に含めている変数以外の要素が脱予算経

営的な予算管理の実行に影響を及ぼしている可能性が示唆される。

第3に、日本企業において、本論文第5章で検討した管理可能性原則の逸脱（相対的目標の重視）という要素を有するコンフィギュレーションが確認された。Frow et al. [2005]で報告された一事例が、日本企業における横断的データによって確認されたことは、日本企業において脱予算経営的な予算管理が行われているという主張を一般化することへの重要な証拠となりうる。

第4に、脱予算経営の要素の一つである管理可能性原則の逸脱は、マネジャーの予算の利用を促す。この点、清水 [2013] は脱予算経営の本質が予算を廃止することではなく、環境変化に柔軟に適応するために、予算管理を適切に利用することであると指摘している。すなわち、相対的目標の設定によって自身の権限と責任が曖昧になった状態において、マネジャーは環境変化に適応しつつ自己および組織の目標達成に向けて予算管理を診断的またはインタラクティブに用いることによって対処しているというエビデンスを提供した。

第5に、予算のインタラクティブな利用は、上司への信頼を媒介して組織市民行動を促す。管理不能な状態での上司との信頼関係に裏打ちされたコミュニケーションが、自身の役割内の行動や他者を支援したりする行動を促進することを明らかにした。この結果は、管理可能性の認知の欠如が先取的行動を促すことを実証した Burkert et al. [2017] の結果と整合している。

第6に、管理可能性原則の逸脱とそれに伴う予算管理の利用がもたらした組織市民行動は、マネジャーのパフォーマンスを高める。この結果は、管理可能性の認知とパフォーマンスとに正の関係があることを実証した Burkert et al. [2011]の結果とは反対の結果を示している。

以上の発見事項を踏まえ、第1章で提示した2つの研究課題への答えは次のようなものとなる。

- ① 脱予算経営が有する MCS の組み合わせ（コントロール・パッケージ）はどのようなものか。

日本の上場企業を対象とした QCA を行なった結果、8つの脱予算経営的な予算管理のコントロール・パッケージが見出された。そのうち5つは、脱予算経営の規範的議論と整合した組み合わせを有していた。すなわち、相対的目標の設定、非財務指標を含む多面的な業績評価、全社予算の達成度、非財務指標の達成度およびアクション・プランの達成度

による報酬である。5つのパッケージにおいては、これらの要素が補完・代替関係にあることも確認された。

一方、脱予算経営の規範的研究での主張にそぐわない要素を有するコンフィギュレーションが2つ認識された。これらのコントロール・パッケージは、伝統的な予算管理のうち問題点として指摘されてきた実務を全て実行しているとも言える。本研究の分析は、リーダーシップの原則を実行している程度を従属変数としているため、今回の分析に含めている変数以外の要素が脱予算経営的な予算管理の実行に影響を及ぼしている可能性が示唆される。

②脱予算経営における管理可能性原則を逸脱したコントロールはどのようなメカニズムで機能するのか。

日本企業のマネジャーに対するウェブ調査の結果、管理可能性原則の逸脱が予算管理の利用に対して正の影響を与え、組織市民行動を促し、パフォーマンスにも正の影響を及ぼす。特に予算のインタラクティブな利用と組織市民行動との関係は、上司との信頼によって強められる。

第2節 本研究の貢献、限界と今後の課題

脱予算経営は、実務家の文献やケース・スタディによる知見が報告されているものの、その特徴やその帰結を検証した横断的研究はほとんど行われてこなかった [Nguyen et al., 2018; Matějka et al., 2021]。本論文は、MCSとしての脱予算経営を、理論的研究と横断的データを用いた実証的研究によって探求した日本における初期の研究である。

結びとして、本論文の理論的貢献、方法論的貢献および限界と今後の課題を述べる。

まず、理論的貢献は、次の4点に集約される。

第1に、脱予算経営が有するマネジメント・コントロールの要素の組み合わせおよびその一部の要素の帰結を示した点で、脱予算経営の理論に貢献している。脱予算経営の先行研究は、脱予算経営で主張されている多くの概念の一つまたは複数を部分的に捉えてきた [Matějka et al., 2021]。本論文の実証的分析は、脱予算経営の要素を多面的に検証した。具体的には、脱予算経営のコンフィギュレーションを明らかにすることによって、「全体としての」脱予算経営の様相を明らかにするだけでなく、その要素の一つである管理可能性原則の逸脱が先取的行動およびパフォーマンスに結びつくという帰結を明らかにしている。

第2に、本論文における実証的分析の結果は、日本の管理会計に典型的な現象を捉えて

いるという意味で、日本の管理会計の理論に一部貢献しているといえる。本論文が前提としているエンパワメントや権限と責任の不一致については、日本の管理会計固有の特徴として主張されてきた [たとえば、伊藤 (嘉) , 2001] 。

第 3 に、これまで主に役割理論で説明されてきた管理可能原則の帰結を、予算の利用の文脈で説明した点で、責任会計の理論に貢献している。Burkert et al. [2011] では管理可能性原則の適用と特定の管理会計ツールとの関連を検討した研究が不足していることを指摘している。本論文はそのリサーチ・ギャップを埋めるエビデンスを提供した。

第 4 に、Simons [2005] が提唱した、「起業家ギャップ」概念の帰結を実証的に検証したという点でも、理論的貢献がある。

方法論的貢献としては、次の 2 点が挙げられる。

第 1 に、コンフィギュレーション・アプローチに基づいた研究に QCA が有用であることを示した点で方法論的貢献がある。QCA は、近年の MCS 研究においてしばしば利用されるようになった [Bedford and Sandelin, 2015; Wolf and Floyd, 2017; 河合・梶原, 2016; 町田ほか, 2020] 。本論文は、脱予算経営の先行研究で示されている要素の組み合わせを説明する上で QCA が有用であることを示している。

第 2 に、マネジャー個人を対象としたウェブサーベイを用いた経験的証拠を提示した点で管理会計研究に貢献している。日本では、個人レベルを対象とした研究が相対的に不足している [加登ほか 2008] 中で、マネジャー個人に焦点を当てた本研究には、一定の方法論的貢献があると思われる。

本研究の限界には、次の 2 点が挙げられる。

限界の 1 点目は、本研究で発見された脱予算経営のパッケージが日本固有のものかどうか、という点である。Matějka et al. [2021] の研究では、BBRT のイベントに興味を持った組織を対象としているが、データ取得の制約上、本論文の結果を脱予算経営全般に一般化することには慎重になるべきである。

2 点目の限界として、本論文で脱予算経営の一要素として捉えている権限と責任の不一致が、MCS の設計者が意図しえない要因によって形成されている可能性が否定できないことが挙げられる。特に、終身雇用制度や教育システムなどは、集団主義秩序を形作る要素として管理可能性に影響を及ぼす。日本特有の管理可能性の認知と MCS について深い理解を得るためには、これらを含めた追加的な検証が必要となるだろう。

今後の課題として、次の 2 点が挙げられるだろう。

第1に、日本企業における脱予算経営的予算管理への理解を深める研究を行う必要がある。具体的には、Matějka et al. [2021] のように広範囲な MCS の変数を取得する研究を行う必要がある。日本企業においても当てはまるのか、そしてどのようなコンフィギュレーションおよびメカニズムが存在するのかを探求していくことによって、本論文で得られた知見を拡張することができる。脱予算経営的予算管理のコンフィギュレーションおよびメカニズムが日本固有のものであるかどうか（または普遍的な現象であるか）、他の要因が予算管理に及ぼす影響といった論点について検討することができる。他にも、マネジャーのリーダーシップ・スタイルと予算管理の利用との関係の検証や、Simons and Dávila [2021] のようなケース・スタディによる脱予算経営的予算管理の分厚い記述も有効である。

第2に、本論文で脱予算経営の一要素として検討した、管理可能性原則の逸脱がもたらす帰結の研究を進展させる方向性がある。本論文では、主に経験的証拠 [Burkert et al., 2011, 2017; Simons and Dávila, 2021] に基づく仮説検証を試みた。しかしながら本章でも一部レビューした通り、管理可能性原則の研究は契約理論によって多くの知見が蓄積されている。今後はこうした数理モデルと接合した研究を行うことによって、より多面的な理解が可能になる。さらに、ワンショットのサーベイでメカニズムなどの因果関係を検証する方法だけではなく、より厳密な因果推論を目指した実験研究などを採用することによって、エビデンス・レベルを高めていく努力も必要と考えられる [新井, 2021]。

参考文献

- Abernethy, M. A. and P. Brownell. [1999]. The role of budgets in organizations facing strategic change: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), 189-204.
- Abernethy, M. A. and W. F. Chua. [1996] A field study of control system “Redesign”: The impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research*, 13(2), 569-606.
- Abernathy, M. A., H. Bouwens and L. van Lent [2004] Determinants of control system design in divisionalized Firms. *The Accounting Review*, 79(3), 545-570.
- Abogun, S. and T. O. Fagbemi. [2011] The global debate on budgeting: Empirical evidence from Nigeria. *International Business Research*, 4(4), 248-254.
- Adler, P. S. and B. Borys [1996] Two types of bureaucracy: Enabling and coercive. *Administrative Science Quarterly*, 41(1), 61-89.
- 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), 271-301.
- Ailman, H. B. [1950] Organizational planning tie with responsibility accounting. *NACA Bulletin*, 31(9), 1107-1117.
- Alvesson, M. and Kärreman. D. [2004] Interfaces of control, technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3), 423-444.
- Anthony, R. [1965] *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston, MA: Harvard University.
- Anthony, R. N. and V. Govindarajan [2007] *Management Control Systems 12th Edition*. New York, NY: McGraw-Hill/Irwin.
- Antle, R. and J. S. Demski, [1988] The controllability principle in responsibility accounting. *The Accounting Review*, 63(4), 700-718.
- Argyris, C. [1952] The impact of budgets on people. In Ahton, R.(eds.) [1984] *The Evolution of Behavioral Accounting Research (RLE Accounting)*. Ithaca, NY: Garland.

- Argyris, C. [1960] Organizational effectiveness under stress. *Harvard Business Review*, 1, 97-110.
- 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(4), 399-421.
- Balogun, J. and G. Johnson. [2004] Organizational restructuring and middle manager sensemaking. *Academy of Management Journal*, 47, 523-549.
- Banker, R. D. and S. M. Datar. [1989] Sensitivity, precision, and linear aggregation of signals for performance evaluation. *Journal of Accounting Research*, 27, 21-39.
- Becker, S. D. [2014] When Organisations Deinstitutionalise Control Practices: A Multiple-Case Study of Budget Abandonment. *European Accounting Review*, 23(4), 593-623.
- Bedford, D. S. [2020] Conceptual and empirical issues in understanding management control combinations. *Accounting, Organizations and Society*, 86, 101187.
- Bedford, D. S. and T. Malmi. [2015] Configurations of control: An exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 27, 2-26.
- Bedford, D. S. and M. Sandelin. [2015] Investigating management control configurations using qualitative comparative analysis: An overview and guidelines for application. *Journal of Management Control*, 26(1), 5-26.
- Bedford, D. S., and R. F. Speklé. [2018] Construct validity in survey-based management accounting and control research. *Journal of Management Accounting Research*, 30(2), 23-58.
- Bedford, D. S., T. Malmi, and M. Sandelin. [2016] Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems. *Accounting, Organizations and Society*, 51, 12-28.
- Bentler, P. and D. Bonett [1980] Significance tests and goodness of fit in the analysis of covariance structures. *Psychological Bulletin*, 88(3), 588-606.
- Bentler, P. [1990]. Comparative fit indexes in structural models. *Psychological Bulletin*, 107(2), 238-246.
- Birnberg, J. G. [1998] Some reflections on the evolution of organizational control.

- Behavioral Research in Accounting*, 10, 27-46.
- Birnberg, J. G. and M. D. Shields. [1989] Three decades of behavioral accounting research: A search for order. *Behavioral Research in Accounting*, 1, 23-74.
- Bisbe, J. and D. Otley. [2004] The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29(8), 709-737.
- Bititci, U. S., K. Mendibil., S. Nudurupati., P. Garengo., and T. Turner. [2006] Dynamics of performance and organizational culture. *International Journal of Operations & Production Management*, 26(12), 1325-1350.
- Bogsnes, B. [2009] *Implementing Beyond Budgeting: Unlocking the Performance Potential*. Hoboken, NJ: John, Wiley and Sons. (清水孝訳 [2010] 『脱予算経営への挑戦』生産性出版.)
- Bonner, S. E. and G. B. Sprinkle. [2002] The effects of monetary incentives on effort and task performance: Theories, evidence, and a framework for research. *Accounting, Organizations and Society*, 27(4/5), 303-345.
- Bourmistrov, A. and K. Kaarbøe. [2013] From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying “beyond budgeting” ideas. *Management Accounting Research*, 24, 196-211.
- Browne, M. W. and R. Cudeck. [1993] Alternative Ways of Assessing Model Fit. In K. A. Bollen and J. S. Long (Eds.) *Testing Structural Equation Models*, 136-162. Newbury Park, CA: Sage Publications.
- Burchell, S., C. Clubb., A. Hopwood and J. Hughes. [1980] The roles of accounting in organization and society. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), 5-27.
- Burkert, M., F. M. Fischer and U. Schäffer. [2011] Application of the controllability principle and managerial performance: The role of role perceptions. *Management Accounting Research*, 22, 143-159.
- Burkert, M., F. M. Fischer, F. Hoos and K. Schuhmacher. [2017] The relationship between lack of controllability and proactive work behaviour: An empirical analysis of competing theoretical explanations. *Accounting and Business Research*, 47(2), 144-171.

- Bruns, W. J. and J. H. Waterhouse. [1975] Budgetary Control and Organization Structure. *Journal of Accounting Research*, 13(2), 177-203.
- Burns, T., and G. M. Stalker. [1961] *The management of innovation*. London, UK: Tavistock Publications.
- Bushman, R. M., R. J. Indejikian, and A. Smith. [1995] Aggregate performance measures in business unit manager compensation: The role of intrafirm interdependencies. *Journal of Accounting Research*, 33, 101-128.
- Cheng, M. M. and R. Coyte. [2014] The effects of incentive subjectivity and strategy communication on knowledge-sharing and extra-role behaviours. *Management Accounting Research*, 25(2), 119-130.
- 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(2-3), 127-168.
- Chenhall, R. H. [2008] Accounting for the horizontal organization: A review essay. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 517-550.
- Chenhall, R. H. and F. Moers. [2015] The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. *Accounting, Organizations and Society*, 47, 1-13.
- Chong, K. M., and H. Mahama. [2014] The impact of interactive and diagnostic uses of budgets on team effectiveness. *Management Accounting Research*, 25(3), 206-222.
- Chong, V. K. and K. M. Chong. [2002] Budget goal commitment and informational effects of budget participation on performance: A structural equation modeling approach. *Behavioral Research in Accounting*, 14, 65-84.
- Cohen, S. G. and D. E. Bailey. [1997] What makes teams work: Group effectiveness research from the shop floor to the executive suite. *Journal of Management*, 23(3), 239-290.
- Collier, P. M. [2005] Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research*, 16, 321-339.
- Cooper, R. [1995] *When Lean Enterprises Collide*. Boston, MA: Harvard Business

School Press.

- Daft, R. D. and N.B. Macintosh. [1984] The nature and use of formal control systems for management control and strategy implementation. *Journal of Management*, 10(1), 43-66.
- Dávila, A. and G. Foster. [2005] Management accounting systems adoption decisions: Evidence and performance implications from early-stage/ startup companies. *The Accounting Review*, 80(4), 1039-1068.
- Dearden, J. [1987] Measuring profit center managers. *Harvard Business Review*, 65(5), 84-88.
- Demski, J. S. [1994] *Managerial Uses of Accounting Information*. Norwell, MA: Kluwer Academic Publishers.
- Demski, J. S. and G. A. Feltham [1978] Economic incentives in budgetary control systems. *The Accounting Review*, 53(2), 336-359.
- Demski, J. S. and D. E. M. Sappington. [1989] Hierarchical structure and responsibility accounting. *Journal of Accounting Research*, 27(1), 40-58.
- Dent, J. F. [1987] *Tensions in the design of formal control systems: A field study in a computer company*. In W. J. Burns Jr. and R. S. Kaplan 1987. *Accounting and Management*. Boston, MA: Harvard Business School Press, pp.119-145.
- Dent, J. F. [1990] Strategy, organization and control: Some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1-2), 3-25.
- Derfuss, K. [2016] Reconsidering the participative budgeting-performance relation: A meta-analysis regarding the impact of level of analysis, sample selection, measurement, and industry influences. *The British Accounting Review*, 48, 17-37.
- De Waal, A. A. [2005] Is your organisation ready for beyond budgeting? *Measuring Business Excellence*, 9(2), 56-67.
- Drake, A. R., S. F. Haka., and S. P. Ravenscroft. [1999] Cost system and incentive structure effects on innovation, efficiency and profitability in teams. *The Accounting Review*, 74(3), 323-345.
- Drucker, P. F. [1961] *The Practice of Management*. New York, NY: C. E. Tuttle.

- Drury, C., H. El-Shishini, and CIMA Accountants. [2005] *Divisional Performance Measurement: An Examination of the Potential Explanatory Factors*. London, UK: Chartered Institute of Management Accountants.
- Eatough, E. M., Chang, C. H., Miloslavic, S. A., and Johnson, R. E. [2011] Relationships of role stressors with organizational citizenship behavior: A meta-analysis. *Journal of Applied Psychology*, 96(3), 619-632.
- Emmanuel C., D. Otley and K. Merchant. [1990] *Accounting for Management Control*. Boston, MA: Springer.
- Englund, H and J. Gerdin [2015] Developing enabling performance measurement systems: On the interplay between numbers and operational knowledge. *European Accounting Review*, 24(2), 277-303.
- Fayol, H. [1916] *General and Industrial Management* (trans. C. Storrs). Boston, MA: Pit-man. (山本安次郎訳[1985]『産業ならびに一般の管理』, ダイヤモンド社。)
- Feltham, G. A. and J. Xie. [1994] Performance measure congruity and diversity in multi-task principal/agent relations. *The Accounting Review*, 69(3), 429-453.
- Ferreira, A., and D. Otley. [2009] The design and use of performance management systems: An extended framework analysis. *Management Accounting Research*, 20, 263-282.
- Fischer, F. M. [2010] *The Application of the Controllability Principle and Managers' Responses: A Role Theory Perspective*. Ute Wrasmann, DE: Gabler Verlag,
- Fisher, J. G. [1998] Contingency theory, management control systems and firm outcomes: Past results and future directions. *Behavioral Research in Accounting*, 10, 47-63.
- Fiss, P. C. [2011] Building better causal theories: A fuzzy set approach to typologies in organization research. *The Academy of Management Journal*, 54(2), 393-420.
- Flamholtz, E. G. [1983] Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: Theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2), 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), 33-50.

- Forrester, R. and A. B. Drexler. [1999] A model for team-based organization performance. *Academy of Management Executive*, 13(3), 36-49.
- Fremgen, J. M., and S. S. Liao. [1981] *The Allocation of Corporate Indirect Costs*. Montvale, NJ: Institute of Management Accountants.
- Frösén, J., J. Luoma, M. Jaakkola, H. Tikkanen, and J. Aspara. [2016] What counts versus what can be counted: The complex interplay of market orientation and marketing performance measurement. *Journal of Marketing*, 80(3), 60-78.
- Frow, N., D. Marginson, and S. Ogden. [2005] Encouraging strategic behavior while maintaining management control: Multi-functional project teams, budgets, and negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises. *Management Accounting Research*, 16, 269-292.
- Frow, N., D. Marginson, and S. Ogden. [2010] “Continuous” budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 444-461.
- Gigliani, G. B. and A. G. Bedeian [1974] A Conspectus of management control theory: 1900-1972. *Academy of Management Journal*, 17(2), 292-305.
- Giraud, F., Langevin, P., and Mendoza, C. [2008] Justice as a rationale for the controllability principle: A study of managers’ opinions. *Management Accounting Research*, 19(1), 32-44.
- Goetz, B. E. [1949] *Management Planning and Control: A Managerial Approach to Industrial Accounting*, New York, NY: McGraw-Hill.
- Grabner, I. and F. Moers. [2013] Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society*, 18, 407-419.
- Green, S. and M. Welsh. [1988] Cybernetics and dependence: Reframing the control concept. *Academy of Management Journal*, 13(2), 287-301.
- Greiner, L. E. [1972] Evolution and revolution as organizations grow. *Harvard Business Review*, 50(4), 37-46.
- Grimm, L. G. and P. R. Yarnold. (Eds.) [1995] *Reading and Understanding Multivariate*

Statistics. American Psychological Association. (小杉考司監訳 [2016] 『研究論文を読み解くための多変量解析入門 基礎篇：重回帰分析からメタ分析まで』北大路書房.)

- Groen, B. A. C., M. J. F. Wouters, and P. M. Wilderom. [2012] Why employees take more initiatives to improve their performance after co-developing performance measures? A field study. *Management Accounting Research*, 23, 120-141.
- Hacker, M. E. and J. D. Lang. [2000] Designing a performance measurement system for a high technology virtual engineering team: A case study. *International Journal of Agile Management Systems*, 2(3), 225-232.
- Hair, J. F., W. C. Black, B. J. Babin and R. E. Anderson. [2010] *Multivariate Data Analysis (7th ed.)*. Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.
- Hammer, M. and J. Champy [1993] *Reengineering the Corporation: A Manifesto for Business Revolution*. New York, NY: Harper Business.
- Hansen, S. C., D. Otley., and W. A. Van der Stede. [2003] Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 95-116.
- Hansen, A. and J. Mouritsen [2007] Management Accounting and Changing Operations Management. In Hopper, T., D. Northcott., and R. Scapens. (Eds.), *Issues in Management Accounting 3th ed.*, UK: Pearson Education, 3-25.
- Hartmann, F. G. H. and E. H. J. Vassen. [2003] The Changing Role of Management Accounting and Control Systems: Accounting for Knowledge across Control Domains. In Bhimani, A. (Ed.), *Management Accounting in the Digital Economy*, Oxford University Press, 112-132.
- Henri, J-F. [2006] Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), 77-103.
- Henri, J-F. [2007]. A Quantitative Assessment of the Reporting of Structural Equation Modeling Information: The Case of Management Accounting Research. *Journal of Accounting Literature*, 26, 76-115.
- Henttu-Aho, T. and J. Järvinen. [2013] A field study of the emerging practice of beyond budgeting in industrial companies: An institutional perspective. *European*

- Accounting Review*, 22(4), 765-785.
- Higgins, H. A. [1952] Responsibility accounting. In Thomas, W. E. (ed.) [1955] *Readings in cost accounting, budgeting and control*. New York, NY: South-Western Publishing.
- Hofstede, G. H. [1968] The game of budgetary control. London: UK, Tavistock.
- Hofstede, G. [1981] Management control of public and not-for-profit activities. *Accounting, Organizations and Society*, 6(3), 193-211.
- Hope, J. and R. Fraser. [1997] Beyond budgeting...breaking through the barrier to “the third wave”. *Management Accounting*, 75(11), 20-23.
- Hope, J. and R. Fraser. [2000] Beyond budgeting. *Strategic Finance*, 82(4), 30-35.
- Hope, J. and R. Fraser [2003a] Who needs budgets? *Harvard Business Review*, 81(2), 108-116. (スコフィールド素子訳 [2003] 「数字の制約から解放する 脱『予算管理』のマネジメント」『ダイヤモンド ハーバード・ビジネス・レビュー』 28(6), 131-140.)
- Hope, J. and R. Fraser. [2003b] *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Boston, MA: Harvard Business School Press. (清水孝監訳 [2005] 『脱予算経営』生産性出版。)
- Hopwood, A. G. [1972] An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Empirical Research in Accounting*, 12, 156-182.
- Hopwood, A. G. [1996] Looking across rather than up and down: On the need to explore the lateral processing of information. *Accounting, Organization and Society*, 21(6), 589-590.
- Holmström, B. [1979] Moral hazard and observability. *The Bell Journal of Economics*, 10(1): 74-91.
- Hornigren, C. T. [1967] *Cost accounting: A Managerial Emphasis. 2nd edition*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Hornigren, C. T., S. M. Foster, and G. Datar [2006] *Cost Accounting. 12th edition*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall International.
- Hudson, M., A. Smart. and M. Bourne. [2001] Theory and practice in SME performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production*

- Management*, 21(8), 1096-1115.
- Jakobsen, M., F. Mitchell., and H. Nørreklit. [2011] Constructing performance measurement packages. In Abel-Kader, M. G. (Eds.), *Review of Management Accounting Research*. Chap.8, 194-213.
- Jones, S. D. and D. J. Schilling. [2000] *Measuring Team Performance*. Jossey-Bass, San Francisco.
- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan [1987] *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press, Boston; MA.
- Johnson, H. T. [1992] *Relevance Regained: From Top-Down to Bottom-Up Empowerment*. New York, NY: The Free Press.
- Jönsson, S. and A. Grönlund [1988] Life with a sub-contractor: New technology and management accounting. *Accounting, Organization and Society*, 13(5), 512-532.
- Kanthi Herath, S. [2007] A Framework for management control research. *Journal of Management Development*, 26(9), 895-915.
- Kloot, L. [1997] Organizational learning and management control systems: Responding to environmental change. *Management Accounting Research*, 8, 47-73.
- Knights, D. and H. Willmott. [1993] 'It's a very foreign discipline': The genesis of expenses control in a mutual life insurance company. *British Journal of Management*, 4(1), 1-18.
- Kilfoyle, E., A. J. Richardson and L. D. MacDonald. [2013] Vernacular accountings: Bridging the cognitive and the social in the analysis of employee-generated accounting systems. *Accounting, Organization and Society*, 38, 382-396.
- Lambert, R. A. [2001] Contracting theory and accounting, *Journal of Accounting and Economics*, 32 (1-3), 3-87.
- Lau, C. M., and S. L. C. Tan. [2012] Budget targets as performance measures: The mediating role of participation and procedural fairness. In M. J. Epstein and J. Y. Lee (Eds.), *Advances in Management Accounting Vol 20*, Bingley, UK: Emerald Group Publishing Limited, 151-185.
- Lawrence, P. R. and J. W. Lorsch [1967] Differentiation and integration in complex organizations. *Administrative Science Quarterly*, 12(1), 1-47.

- Libby, T. and R. M. Lindsay [2010] Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56-75.
- Lidia, T. G. [2014] Difficulties of the budgeting process and factors leading to the decision to implement this management tool. *Procedia Economics and Finance*, 15, 466-473.
- MacBryde, J. and K. Mendibil. [2003] Designing performance measurement systems for teams: Theory and practice. *Management Decision*, 41(8), 722-733.
- Machida, R. and T. Oshika. [2021] Perception of the controllability principle and its consequences for budgetary control. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 16(3), 359-381.
- Machintosh, N. B. and R. L. Daft. [1987] Management control systems and departmental interdependencies: An empirical study. *Accounting, Organizations and Society*, 12(1), 49-61.
- Mahlendorf, M. D., U. Schäffer and O. Skiba. [2015] Antecedents of participative budgeting: A review of empirical evidence. *Advances in Management Accounting*, 25, 1-27.
- Mahoney, T.A., T.H. Jerdee, and S. J. Carroll. [1963] *Development of Managerial Performance: A Research Approach*. Cincinnati, OH: South-Western Publishing.
- Mahoney, T.A., T. H. Jerdee and S. J. Carroll. [1965] The job(s) of management. *Industrial Relation*, 4, 97-110.
- Malmi, T. and D. A. Brown. [2008] Management control systems as a package: Opportunities, challenge and research directions. *Management Accounting Research*, 19, 287-300.
- Malmi, T. and M. Granlund. [2009] In search of management accounting theory. *European Accounting Review*, 18(3), 597-620.
- Marginson, D. and S. Ogden. [2005] Coping with ambiguity through the budget: the positive effects of budgetary targets on manager's budgeting behaviors. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 435-456.

- Malina, M. A. and F. H. Selto. [2001] Communicating and controlling strategy: An empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard. *Journal of Management Accounting Research*, 13, 47–90.
- Matějka, M., K. A. Merchant, and W. O’Grady. [2021] An empirical investigation of beyond budgeting practices. *Journal of Management Accounting Research*, 33(2), 167-189.
- Melnyk, S. A., U. Bititci, K. Platts, J. Tobias and B. Andersen. [2014] Is performance measurement and management fit for future? *Management Accounting Research*, 25, 173-186.
- Mendibil, K. [2003] Designing effective team-based performance measurement systems: An integrated approach. Ph.D. thesis, University of Strathclyde, Glasgow.
- Mendibil, K. and J. MacBryde. [2005] Designing effective team-based performance measurement systems: An integrated approach. *Production Planning & Control*, 16(2), 208-225.
- Mendibil, K. and J. MacBryde. [2006] Factors that affect the design and implementation of team-based performance measurement systems. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 55(2), 118-142.
- Merchant, K. A. [1982] The control function of management. *Sloan Management Review*, 23(4), 43-55.
- Merchant, K. A. [1987] How and why firms disregard the controllability principle in a computer company. In Burns, W. and R. S. Kaplan. (Eds.) 1987. *Accounting and Management: Field Study Perspectives*. Boston, MA: Harvard Business School Press. 316-338.
- Merchant, K. A. [1989] *Rewarding Results: Motivating Profit Center Managers*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Merchant, K. A. [1990] The effects of financial controls on data manipulation and management Myopia. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 297-313.
- Merchant, K. A. and W. A. Van der Stede. [2007] *Management Control Systems, 2nd ed*, Essex, UK: Prentice Hall, Pearson Education Limited.
- Merchant, K. A. and D. Otley. [2007] A review of the literature on control and

- accountability. In Chapman., C.S., A. G. Hopwood., and M. D. Shields (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research*, Vol.2, Chap.13, 785-802.
- Merchant, K. A. and W. A. Van der Stede. [2007] *Management Control Systems, 2nd ed*, Essex, UK: Prentice Hall, Pearson Education Limited.
- Merchant, K. A. and W. A. Van der Stede. [2017] *Management Control Systems, 4th ed*, Essex, UK: Prentice Hall, Pearson Education Limited.
- Miller, D. and P. H. Friesen. [1980] *Organizations: A Quantum View*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Moers, F. [2006] Performance measure properties and delegation. *The Accounting Review*, 81(4), 897-924.
- Mookherjee, D., and S. Reichelstein. [1997] Budgeting and hierarchical control. *Journal of Accounting Research*, 35(2), 129-155.
- Moon, P. and L. Fitzgerald. [1996] Delivering the goods at TNT: The role of the performance measurement system. *Management Accounting Research*, 7(4), 431-457.
- Moore, K., and S. Yuen. [2001] Management accounting systems and organizational configurations: A life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4/5), 351- 389.
- Neely, A., J. Mills., K. Platts., H. Richerds., M. Gregory., M. Bourne, and M. Kennerley. [2000] Performance measurement system design: Developing and testing a process-based approach. *International Journal of Operations and Production Management*, 20(10), 1119-1145.
- Neely, A., M. Bourne and C. Adams. [2003] Better budgeting or beyond budgeting? *Measuring Business Excellence*, 7(3), 22-28.
- Nguyen, D. H., C. Weigel, and M. R. W. Hiebl. [2018] Beyond budgeting: Review and research agenda. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 14(3), 314-337.
- Organ, D. P. M. Podsakoff, and S. B. MacKenzie. [2006] *Organizational Citizenship Behavior: Its Nature, Antecedents, and Consequences*. Thousand Oaks, CL: Sage Publications. (上田泰訳 [2007] 『組織市民行動』 白桃書房).

- Østergren, K. and I. Stensaker. [2011] Management control without budgets: A field study of 'Beyond budgeting' in practice. *European Accounting Review*, 20(1), 149-181.
- Otley, D. [1980] The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis, *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.
- Otley, D. T. and A. J. Berry. [1980] Control, organisation and accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 5(2), 231-244.
- Otley, D. [1990] Issues in accountability and control: Some observations from a study of colliery accountability in the British coal corporation. *Management Accounting Research*, 1(2), 101-123.
- Otley, D. [1994] Management control in contemporary organizations: Toward a wider framework. *Management Accounting Research*, 5(3-4), 289-299.
- Otley, D. [1999] Performance management: A framework for management control system research. *Management Accounting Research*, 10, 363-382.
- Otley, D. [2003] Management control and performance management: Whence and whither? *The British Accounting Review*, 35, 309-326.
- Otley, D. and A.J. Berry. [1980] Control, organization and accounting. *Management Accounting Research*, 5(2), 231-244.
- Otley, D.T. and R. M. Pollanen. [2000] Budgetary criteria in performance evaluation: A critical appraisal using new evidence. *Accounting, Organization and Society*, 25, 483-496.
- Ouchi, W. D. [1977] The relationship between organizational structure and organizational control. *Administrative Science Quarterly*, 22, 95-113.
- Ouchi, W. D. [1979] A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management Science*, 25(9), 833-848.
- Parker, R. J. and L. Kyj. [2006] Vertical information sharing in the budgeting process. *Accounting Organizations and Society*, 31(1), 27-45.
- Podsakoff, P. M., S. B. MacKenzie, and C. Hui. [1993] Organizational citizenship behaviors and managerial evaluations of employee performance: A review and suggestions for future research. In *Research in personnel and human resources*

- management (Vol. 11)*, Greenwich, UK: JAI Press, 1-40.
- Podsakoff, N. P., S. W. Whiting, P. M. Podsakoff and B. D. Blume. [2009] Individual- and organizational-level consequences of organizational citizenship behaviors: A meta-analysis. *Journal of Applied Psychology*, 94, 122-141.
- Ragin, C. C. [2009] Qualitative comparative analysis using fuzzy sets (fsQCA). In *Configurational Comparative Methods: Qualitative Comparative Analysis (QCA) and Related Techniques*, edited by Rihoux, B. and C. C. Ragin, 87-112. Thousand Oaks, CA: Sage. (石田淳・齋藤圭介監訳 [2009]『質的比較分析(QCA)と関連手法入門』晃洋書房.)
- Read, W. H. [1962] Upward communication in industrial hierarchies. *Human Relation*, 15, 3-15.
- Roberts, J. [1990] Strategy and accounting in U.K. conglomerate. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1-2), 107-126.
- Roberts, J. [1991] The possibilities of accountability. *Accounting, Organization and Society*, 16(4), 355-368.
- Roberts, J. [1996] From discipline to dialogue: Individualizing and socializing forms of accountability. In Munro, R. and J. Mouritsen (eds.), *Accountability: Power, Ethos and the Technologies of Managing*. Boston, MA: International Thomson Business Press.
- Rowe, C. [2004] The effect of accounting report structure and team structure on performance in cross-functional teams. *The Accounting Review*, 79(4), 1153-1180.
- Rowe, C., J. G. Birnberg, and M. D. Shields. [2008] Effects of organizational process change on responsibility accounting and managers' revelations of private knowledge. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 164-198.
- Sandalgaard, N. [2012] Uncertainty and budgets: An empirical investigation. *Baltic Journal of Management*, 7(4), 397-415.
- Sandelin, M. [2008] Operation of management control practices as a package: A case study on control system variety in a growth firm context. *Management Accounting Research*, 19, 324-343.

- Schein, E. H. [1997] *Organizational culture and leadership*. San Francisco, CA: Jossey-Bass.
- Scott, S. G. and W. O. Einstein. [2001] Strategic performance appraisal in team-based organizations: One size does not fit all. *Academy of Management Executive*, 15(2), 107-116.
- Scott, T. W. and P. Tissen. [1999] Performance measurement and managerial teams, *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), 263-285.
- Sharma, S., S. Mukherjee, A. Kumar and W. Dillon. [2005] A simulation study to investigate the use of cutoff values for assessing model fit in covariance structure models. *Journal of Business Research*, 58(7), 935-943.
- Shields, M. D., F. J. Deng and Y. Kato. [2000] The design and effects of control systems: Tests of direct and indirect-effects models. *Accounting, Organizations and Society*, 25(2), 185-202.
- Simons, R. [1995] *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, MA: 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。)
- Simons, R. [2000] *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy: Performance Measurement, Evaluation, and Incentives*, London, UK: Prentice-Hall, Inc. (伊藤邦雄監訳 [2003] 『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。)
- Simons, R. [2005] *Levers of Organization Design: How Managers Use Accountability Systems for Greater Performance and Commitment*. Boston, MA: Harvard Business School Press. (谷武幸・窪田祐一・松尾貴巳・近藤隆史訳 [2008] 『戦略実現の組織デザイン』, 中央経済社。)
- Simons, R. [2010] *Seven Strategy Questions: A Simple Approach for Better Execution*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Simons, R. and A. Dávila. [2021] How top managers use the entrepreneurial gap to drive strategic change. *European Accounting Review*, 30(4), 583-609.
- Skinner, R. C. [1990] The role of profitability in divisional decision making and

- performance evaluation. *Accounting and Business Research*, 20(78), 135-141.
- Smith, D. and Langfield-Smith, K. [2004] Structural Equation Modeling in Management Accounting Research: Critical Analysis and Opportunities. *Journal of Accounting Literature*, 23, 49-86.
- Solomons, D. [1965] *Divisional performance: measurement and control*. New York, NY: Financial Executives Research Foundation.
- Sponem, S., and C. Lambert. [2016] Exploring differences in budget characteristics, roles and satisfaction: A configurational approach. *Management Accounting Research*, 30, 47-61.
- Tocher, K. D. [1970] Control. *Operational Research Quarterly*, 21(2), 159-180.
- Tocher, K. D. [1976] Notes for discussion on "Control". *Operational Research Quarterly*, 27(1), 231-239.
- Tuomela, T-S. [2005] The interplay different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. *Management accounting Research*, 16(3), 293-320.
- Vancil, R. F. [1979] *Decentralization: Managerial Ambiguity by Design*. Homewood, IL: Dow Jones-Irwin.
- Wallander, J. [1999] Budgeting—An unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, 15(4), 405-421.
- Welsch, G. A. [1957] *Budgeting: Profit-Planning and Control*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Widener, S. K. [2007] An Empirical Analysis of the Lever of Control Framework. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7/8), 757-788.
- Williams, L. J., and S. E. Anderson. [1991] Job satisfaction and organizational commitment as predictors of organizational citizenship and in-role behaviors. *Journal of Management*, 17(3), 601-617.
- Wolf, C. and S. W. Floyd. [2017] Strategic planning research: Toward a theory-driven agenda. *Journal of Management*, 43(6), 1754-1788.
- Yazdifar, H., M. Zaman., M. Tsamenyi. and D. Askarany. [2008] Management accounting change in a subsidiary organization. *Critical Perspectives on*

- Accounting*, 19, 404-430.
- Young, S. M. and F. H. Selto. [1993] Explaining cross-sectional workgroup performance differences in a JIT facility: A critical appraisal of a field-based study, *Journal of Management Accounting Research*, 5, 300-328.
- Zigon, J. [1997] Team performance measurement: A process for creating team performance standards. *Compensation and Benefits Review*, 29(1), 38-47.
- 浅田孝幸 [1999] 「21世紀に求められる事業部制概念—メガコンペティション時代におけるグループマネジメント—」『国民経済雑誌』神戸大学, 180(5), 31-45.
- 足立洋 [2008] 「目標管理制度による責任会計の徹底」『経済論叢』京都大学, 182(5-6), 590-614.
- 新井康平 [2021] 「エビデンス・レベルから考える経験的管理会計研究の『型』」『管理会計学』29(2), 13-22.
- 新江孝 [2010] 「マネジメント・コントロール概念の再検討」『会計学研究』日本大学, 24, 59-81.
- 伊丹敬之 [1983] 『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店.
- 市原勇人・篠原巨司馬 [2014] 「混合研究法を用いた管理会計研究の動向」『メルコ管理会計研究』7(1), 71-179.
- 伊藤克容 [1995] 「責任会計論の生成」『一橋論叢』一橋大学, 114(5), 901-918.
- 伊藤克容 [2008] 「マネジメント・コントロール概念の拡張—コントロール手段の多様化と組織前提の変化—」『成蹊大学経済学部論集』成蹊大学, 39(1), 13-34.
- 伊藤克容 [2011] 「戦略創発を促進するマネジメント・コントロール」『成蹊大学経済学部論集』成蹊大学, 42(2), 79-98.
- 伊藤博 [1992] 『管理会計の世紀』同文館.
- 伊藤嘉博 [2001] 『管理会計のパースペクティブ』上智大学出版会.
- 伊藤嘉博 [2009] 「第一章 管理会計の基礎知識」小林啓孝・伊藤嘉博・清水孝・長谷川恵— [2009] 『スタンダード管理会計』, 1-23.
- 潮清孝 [2008] 「京セラ・アメーバ経営の時間当り採算公式と利益連鎖管理」『企業会計』60(3), 151-159.
- 潮清孝 [2014] 『アメーバ経営の管理会計システム』中央経済社.
- 大浦啓輔 [2006] 「組織間におけるコントロール・システムと『信頼』」『原価計算研究』30(2),

63-71.

太田康広 [2021]「第1章 キャリア・コンサーンと相対的業績評価」太田康広編著 [2021]『人事評価の会計学—キャリア・コンサーンと相対的業績評価—』1-21.

大浦啓輔 [2006]「組織間におけるコントロール・システムと『信頼』」『原価計算研究』30(2), 63-71.

庵谷治男 [2013]「現場レベルでの利益責任と会計情報の利用」『研究論文集—教育系・文系の九州地区国立大学間連携論文集—』長崎大学, 6(2), 1-24.

大塚裕史 [1998]『参加型予算管理研究』同文館.

上總康行 [2006]「京セラの大家族主義経営と管理会計」『管理会計学』15(2), 3-17.

上總康行 [2008]「GM と京セラの管理会計比較研究」『立教経済学研究』61(4), 立教大学, 1-25.

上總康行・澤邊紀生 [2005]「京セラのアメーバ経営と利益連鎖管理 (PCM)」『企業会計』57(7), 97-105.

加登豊・大浦啓輔・新井康平 [2008]「わが国管理会計研究におけるサーベイ研究の特徴と諸問題」『管理会計学』16(1), 3-18.

河合伸・梶原武久 [2016]「不確実性と原価企画実践の適合関係—fsQCA (fuzzy-set Qualitative Comparative Analysis) による試行的分析—」『原価計算研究』40(2), 44-57.

岸田民樹 [2009]「構造条件適合理論について」『経済科学』名古屋大学大学院経済学研究科 57(1), 1-10.

窪田祐一・三矢裕・谷武幸 [2015a]「アメーバ経営は企業に成果をもたらすのか(上)京セラにおけるアメーバ経営と本調査の概要」『企業会計』67(11), 1585-1591.

窪田祐一・三矢裕・谷武幸 [2015b]「アメーバ経営は企業に成果をもたらすのか(中)アメーバ経営の導入における目的,成果と負担・問題」『企業会計』67(12), 1752-1758.

窪田祐一・三矢裕・谷武幸 [2016]「アメーバ経営は企業に成果をもたらすのか(下)アメーバ経営のコンポーネントとまとめ」『企業会計』68(1), 124-130.

古賀勉 [2000]「責任会計」櫻井通晴編[2000]『管理会計事典』141-142.

小菅正伸 [1997]『行動的予算管理論 (増補第2版)』中央経済社.

小林哲夫 [1984]「責任会計における管理可能性概念」『国民経済雑誌』149(5), 19-37.

小林哲夫 [1993]「管理可能性原則と『会計責任』」『會計』144(4), 447-459.

- 小林哲夫 [2001] 「相互依存関係のマネジメントと管理会計の変革」『企業会計』53(3), 4-11.
- 小林哲夫 [2009] 「組織内及び組織間の相互作用に関する管理会計研究」『産業経理』68(4), 4-12.
- 近藤隆史・窪田祐一・相原基大・福田直樹 [2006] 「業績評価システムのチェンジ研究: 知見と課題」『経営と経済: 長崎工業経営専門学校大東亜経済研究所年報』85(3-4), 523-546.
- 澤邊紀生 [2015] 「マネジメント・コントロール・システムの設計と運用のダイナミズム」『企業会計』67(1), 58-59.
- 島吉伸 [2004] 「組織の分権化と管理会計」『生駒経済論叢』近畿大学, 2(1), 235-247.
- 清水孝 [2009] 「業績管理会計の現代的意義と体系」『産業経理』69(2), 110-122.
- 清水孝 [2013] 『戦略実行のための業績管理—環境変化を乗り切る「予測型経営」のすすめ—』中央経済社.
- 清水孝 [2016] 「わが国企業における予算管理実務改善に関する調査」『早稲田商学』早稲田大学, 446, 103-130.
- 清水孝・町田遼太・上田巧 [2019] 「わが国における予算管理の改善に関する研究の動向—脱予算経営の観点から」『早稲田商学』早稲田大学, 455, 1-31.
- 妹尾剛好 [2017] 「日本企業の予算管理の類型と探索・深化との関連の分析」『原価計算研究』41(1), 38-50.
- 妹尾剛好 [2021] 「⑥脱予算経営」『企業会計』73(6), 43-47.
- 高橋正泰 [2000] 「組織のコンフィギュレーション・アプローチ」『明治大学社会科学研究所紀要』明治大学, 39(1), 227-238.
- 田中堅一郎 [2012] 「日本の職場にとっての組織市民行動」『日本労働研究雑誌』54(10), 14-21.
- 谷武幸 [1983] 『事業部業績管理会計の基礎』国元書房.
- 谷武幸 [1998] 「管理会計領域の拡大: エンパワメントの管理会計の構築に向けて」『會計』153(3), 1-10.
- 谷武幸 [2005] 「京セラアメーバ経営—自律的組織とその統合の視点から—」『企業会計』57(12), 27-34.
- 谷武幸 [2013] 「アメーバ経営の概念モデル—フィロソフィとのコントロール・パッケージによる組織の活性化—」『企業会計』65(2), 161-171.

- 谷武幸・三矢裕 [1998] 「NEC 埼玉におけるラインカンパニー制：ミニ・プロフィットセンターの管理会計の構築に向けて」『国民経済雑誌』神戸大学, 177(3), 17-34.
- 田村正紀 [2015] 『経営事例の質的比較分析：スモールデータで因果を探る』白桃書房.
- 豊田秀樹 [2014] 『共分散構造分析[R 編]-構造方程式モデリング-』東京図書.
- 鳥居宏史 [2014] 『事業部制の業績測定』中央経済社.
- 南雲岳彦 [2012] 「BSC 拡張によるマネジメント・システム進化のコンセプト」2012年8月5日, IMA 日本支部公開講演会資料.
- 西居豪・近藤隆史[2015] 「イネープリング概念を用いた管理会計研究の動向」『メルコ管理会計研究』7(2), 47-60.
- 挽文子・松尾貴巳・伊藤克容・安酸建二・新井康平[2008] 「分権的組織の管理会計研究の回顧と展望」『国民経済雑誌』神戸大学, 198(1), 61-77.
- 廣本敏郎 [1993] 『米国管理会計論発達史』森山書店.
- 廣本敏郎 [2004] 「戦略的管理会計論—伝統的管理会計論との対比—」『管理会計学』12(2), 3-18.
- 廣本敏郎 [2005] 「自律的組織と管理会計—市場志向のマネジメントの観点から—」『企業会計』57(12), 18-26.
- 廣本敏郎 [2006] 「京セラのアメーバ経営—その意義と形成過程—」『経済論叢』京都大学, 178(4), 京都大学, 357-363.
- 廣本敏郎 [2008] 「経営システムとしての管理会計—管理会計とマイクロ・マクロ・ループの形成—」『會計』173(2), 1-17.
- 藤野雅史・李燕 [2016] 「水平的相互作用における管理会計の利用」『メルコ管理会計研究』8(2), 17-33.
- ボグネス, ブャーテ(翻訳文責清水孝) [2009] 「脱予算経営の探求—未来は過去と異なる」『企業会計』61(11), 27-35.
- 町田遼太 [2015] 「予算管理を補完するマネジメント・コントロール—脱予算経営を援用したコントロール・パッケージの検討—」『商学研究科紀要』早稲田大学大学院, 81, 105-124.
- 町田遼太 [2018] 「業績管理の利用者および利用方法に焦点を当てた研究の類型と今後の課題」『商学研究科紀要』早稲田大学大学院, 86, 99-120.
- 町田遼太 [2019] 「マネジメント・コントロール・システムにおける管理可能性概念の意

- 義』『商学研究科紀要』早稲田大学大学院, 88, 87-100.
- 町田遼太・上田巧・妹尾剛好・横田絵理 [2020] 「日本企業における中期経営計画のコンフィギュレーション」『原価計算研究』44(2), 98-111.
- 丸田起大 [2008] 「管理会計の利益概念に関する一考察—互酬性原則と貢献利益—」藤田昌也編著『会計利潤のトポロジー』同文館, 169-187.
- 丸田起大 [2010] 「京セラ・アメーバ経営の責任会計の一考察」『メルコ管理会計研究』3(1), 27-37.
- 三矢裕 [1997] 「任せる経営のためのマネジメント・コントロール—京セラ・アメーバ経営—」『学習院大学 経済論集』学習院大学, 34(3・4), 135-148.
- 三矢裕[2003] 『アメーバ経営論—ミニ・プロフィットセンターのメカニズムと導入—』東洋経済新報社.
- 山岸俊男[1998] 『信頼の構造—こころと社会の進化ゲーム—』東京大学出版会.
- 横田絵里 [1998] 『フラット化組織の管理と心理—変化の時代のマネジメント・コントロール』慶應義塾大学出版会.
- 横田絵里 [2007] 「双方向型マネジメント・コントロール・システムの意義：事例による一考察」『三田商学研究』慶應義塾大学, 50(1), 47-60.
- 横田絵里 [2008] 「日本企業の組織原理とマネジメント・コントロール」『會計』173(2), 29-42.
- 横田絵里・妹尾剛好 [2011] 「日本企業におけるマネジメント・コントロール・システムの実態—質問票調査の結果報告—」慶應義塾大学, 『三田商学研究』53(6), 55-79.
- 横田絵理・高田朝子・妹尾剛好・金子晋也 [2012] 「日本企業におけるマネジメント・コントロール・システムとマネジャーの行動に関する実態調査」『三田商学研究』慶應義塾大学, 55(4), 93-117.
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好 [2015] 「わが国管理会計の実態調査(第6回・終)東証一部とその他上場企業との比較：業績・予算管理編」『企業会計』67(6), 887-895.
- 李健・松木智子・福田直樹 [2010] 「予算管理」加登豊・松尾貴巳・梶原武久編著[2010] 『管理会計研究のフロンティア』第5章, 109-152.
- 劉建英・三矢裕・加護野忠男 [2006] 「細部へのこだわりと人材育成—中国へのアメーバ経営導入プロセスのアクションリサーチから—」『國民經濟雜誌』194(1), 神戸大学, 81-94.

山邊六郎 [1965] 「責任会計について」『エコノミア』横浜国立大学経済学会, 26, 1-13.

付録1 第6章の分析に使用した質問項目および各指標等

リーダーシップの原則

下位項目	質問項目
目的	単年度の利益目標を重視する。(逆転項目) 企業理念のような大胆で高貴な主義・主張に経営トップが従業員を引き込み、そして鼓舞する。
バリュー	詳細なルールや予算を遵守することに気を付けている。(逆転項目) 共有された企業内の価値観や社会的に正しい判断を通じて企業統治を行う。
透明性	従業員が自分を律し、革新を導き、学習するためにあらゆる情報を組織内でオープンにし、活用する。 組織階層によって、開示する情報は強く制限されている。(逆転項目)
組織	企業への帰属意識が強くなるよう従業員を教育している。 企業内に置かれている部・課・さらに小さなチームは、環境変化に柔軟に対応できるよう組織されている。 企業内に置かれている部・課・さらに小さなチームは、利益創出に対する相当な権限と説明責任を負っている。
自律性	利益創出に対する相当な権限を有している従業員の行動を信用する。 常に自己および自部門ではなく企業全体の利益を優先する行動をとるよう教育している。 多くの従業員やマネジャーが参加する会議体で計画や業績を報告するなど、相互チェック体制があるため、マネジャーは自らの権限を乱用しない。
顧客	すべての人々の仕事を顧客のニーズと結び付けるような教育をしている。 他部門の利益を犠牲にしても自部門の利益を獲得しないような教育をしている。

全社利益目標の設定方法			
因子名	質問項目	因子負荷量	指標
相対的目標の設定	業界内順位などの相対的なものを重視している。	0.960	NA
トップダウンの目標設定	利益目標は前年実績を上回るものとすることを重視している。	0.670	$\alpha=0.57$
	中期経営計画の目標を単年度に砕いたものを重視している。	0.410	
	最終的にはトップ・マネジメントが決定している。	0.590	

業績評価の方法			
因子名	質問項目	因子負荷量	指標
固定予算による業績評価	事業部・部門長の業績は、当初予算の達成度によって評価される。	0.930	NA
非財務指標を含む多面的な業績評価	事業部・部門長の業績は、当初予算の達成度だけではなく、業界内の順位なども勘案される。たとえば予算は達成したが業界内の順位が落ちているような場合の評価は低くなる。	0.410	$\alpha=0.56$
	事業部・部門長の業績は、非財務尺度（顧客満足度、市場シェアなど）を活用して評価される。	0.870	
	事業部・部門長の業績は、予算達成のための各部門の施策などを活用して評価される。	0.470	

プロフィット・センター長の賞与の構成要素

事業部長などプロ	全社的予算の達成度
フィット・センタ	事業部業績の達成度
一長の賞与を構成する要素の有無	非財務指標（例えば顧客満足度など）の達成度 行動評価の結果

付録2 第7章の分析に使用した質問項目および各指標等

予算管理の診断的な利用	因子負荷量	指標	
1. 目標に対する進捗を確認する。	0.928	CFI	0.996
2. 結果を監視、管理する。	0.942	TLI	0.988
3. 当初目標と成果を比較する。	0.941	α	0.960
4. 重要な業績指標を評価する。	0.904		
<hr/>			
予算管理のインタラクティブな利用	因子負荷量	指標	
1. 上司やメンバーとのミーティングにおいて議論を可能にする。	0.863	CFI	0.970
2. 潜在的なデータ、仮定、アクション・プランについて継続的な挑戦やディベートをするために用いる。	0.847	TLI	0.955
3. 共通の視点を提供する。	0.904	α	0.970
4. 組織をまとめる。	0.910		
5. メンバーを共通の課題に集中させる。	0.946		
6. メンバーを重要成功要因に集中させる。	0.949		
7. 目標に対する組織内の共通言語を作り上げる。	0.867		

業績尺度の精度	因子負荷量	指標	
1. 私の業績を測定するにあたり、業績に影響を与えるような不確実で管理不能なノイズはない。	0.850	CFI	0.984
2. 私の業績を測定するにあたり、管理不能な要因によって結果が歪められることはない。	0.862	TLI	0.951
3. 私の業績を評価する尺度は正確である。すなわち、管理不能な要因の影響は最小限である。	0.870	α	0.920
4. 私の業績を評価する尺度は、私が管理することのできない要因によって結果が不当に変わることはない。	0.864		

業績尺度の感度	因子負荷量	指標	
1. 私は、自身の行動によって私の業績を評価する尺度に影響を与えることができる。	0.848	CFI	0.995
2. 私の努力は、私の業績を評価する尺度に強い影響を及ぼす。	0.901	TLI	0.986
3. 私の業績を評価する尺度の良し悪しは、私の行動に左右される。	0.878	α	0.930
4. 私は、自身の努力によって評価される結果に対して、影響を与えることができる。	0.870		

管理可能性の認知	因子負荷量	指標	
1. 私が間接的にしか関与できない問題が含まれている。(R)	0.810	CFI	1.00
2. 私の影響が及ぶ範囲を超えている要素が含まれている。(R)	0.923	TLI	1.00
3. 私にとって実質的に管理不能な要素が含まれている。(R)	0.889	α	0.91

組織市民行動				
役割内行動（負荷量が小さい項目削除後）		因子負荷量	指標	
1.	担当の職務を問題なく全うしている。	0.880	CFI	0.971
2.	職務内容に記載されている職務を全うしている。	0.895	TLI	0.943
3.	期待される内容の仕事を行なっている。	0.853	α	0.920
4.	正式な業務目標を達成している。	0.784		
5.	業務評価に直接影響のある行動を取っている。	0.717		

組織市民行動 OCB-I				
		因子負荷量	指標	
1.	休んでいた人の手助けをする。	0.750	CFI	0.885
2.	仕事量が多い人の手助けをする。	0.779	TLI	0.828
3.	頼まれていなくても、上司の仕事の手助けをする。	0.640	α	0.880
4.	同僚の悩み相談にのる。	0.758		
5.	必要かどうかわからなくても、新入社員を助ける。	0.698		
6.	仕事以外の面でも、同僚に関心を持つ。	0.643		
7.	情報を得たら、同僚と共有するようにしている。	0.736		

OCB-O (負荷量が小さい項目を削除後)	因子負荷量	指標	
1. 欠勤率が平均以下である。	0.683	CFI	0.917
2. 仕事に來れない場合は事前に連絡するようにしている。	0.832	TLI	0.833
3. 精力的に仕事をするには、休暇や休憩が大切だと思う。	0.811	α	0.880
4. 組織の所有物を大切に利用する。	0.742		
5. 秩序を保つための決まりごとに従っている。	0.795		

信頼	因子負荷量	指標	
1. 意思決定や行動に利害関係が存在する場合、上司は私のためを思って行動してくれる。	0.828	CFI	0.998
2. 業務に関するトラブルや問題について上司に相談しても、自分の立場が危なくなったり、そのことについて根に持たれたりすることはないと思う。	0.783	TLI	0.994
3. 自分の業務に関する連絡事項などは包み隠さず上司が教えてくれていると思う。	0.872	α	0.900
4. 上司が決めたことによって自分が損をする可能性がある場合でも、上司がその決断に至った正当な理由は他にあるという信頼がある。	0.855		

マネジャーのパフォーマンス	因子負荷量	指標	
1. 計画（目標、方針および行動指針の設定）	0.776	CFI	0.944
2. 情報収集とその精査（記録、報告、説明目的での情報の収集および整理）	0.808	TLI	0.926
3. 調整（やり方、方針のすり合わせのために、部下以外の組織内の人間と連絡を取り合う）	0.785	α	0.930
4. 評価（人事評価・出力された記録に対する判断、財務分析、製品検査など、提案や業績に対する判断や評価）	0.781		
5. 監督（部下の指揮・育成）	0.799		
6. 人員配置（採用、賞罰、配置転換など責任範囲における従業員の維持管理）	0.707		
7. 渉外（サプライヤーとの契約など、製品・サービスの購買、販売およびそれらの契約）	0.713		
8. 外部露出・広報（講演やコンサルテーションを通じて組織に対する大衆の関心を集めること）	0.659		
9. 総合評価	0.893		