



マネジメント・コントロール・パッケージのサーベイ研究における現状と課題 : Levers of Control フレームワークに関する文献研究

佐久間, 智広
劉, 美玲
三矢, 裕

(Citation)

国民経済雑誌, 208(2):67-89

(Issue Date)

2013-08

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/81008500>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/81008500>



マネジメント・コントロール・パッケージの
サーベイ研究における現状と課題：
Levers of Control フレームワークに
関する文献研究

佐久間	智	広
劉	美	玲
三矢		裕

国民経済雑誌 第208巻 第2号 抜刷

平成25年8月

マネジメント・コントロール・パッケージの サーベイ研究における現状と課題： Levers of Control フレームワークに 関する文献研究

佐久間 智 広
劉 美 玲
三 矢 裕

マネジメント・コントロールは、多様なシステムを含むパッケージとして考える必要があると言われる。この考えにしたがい、多様なパッケージのフレームワークが提唱され、ケース・スタディでの分析に適用されてきたが、定量的研究は乏しい。本論文では、マネジメント・コントロール・パッケージについての定量的研究の中でも特にサーベイ研究の困難性について、文献レビューを通して研究する。コントロール・システムの操作化と、コントロール・システム間の関係に焦点を当てた考察の結果、尺度の妥当性について、そして、コントロール・システム間の関係の表現について具体的な課題が明らかになった。

キーワード マネジメント・コントロール、パッケージ、LOC、尺度、
コントロール・システム間の関係

1 はじめに

マネジメント・コントロールは戦略実施の手段である。マネジメント・コントロール研究は、伝統的に管理会計システムを対象として、その効果を検証していた（福嶋，2012；新江・伊藤，2010）。しかし、組織には管理会計システム以外にも人事システムやフィロソフィーなど、戦略実施のためのコントロール・システムが多数存在し、それらが互いに影響を与えている。その中で1つのコントロール・システムだけを切り出して分析しても、部分最適な結論を主張してしまうかもしれない。そのため、マネジメント・コントロールを多様なシステムを含むパッケージとして捉え、全体最適を考える必要が主張されてきた。これまで多様なパッケージのフレームワークが提唱され、主にケース・スタディ研究でパッケージ

内の複雑な関係が観察，記述されてきた (e.g. Abernethy & Chua, 1996; Marginson, 2002; Mundy, 2010; Sandelin, 2008; Tuomela, 2005)。

これに並行してそれぞれのコントロール・システムの概念の操作化が求められてきたが，パッケージの各コントロール・システムを操作化し，それらの関係を検証するような定量的研究は乏しい。ここには，新しいシステムの概念の操作化の困難性，および操作化された各コントロール・システム間の関係を規定することの困難性が影響しているのではないかと考えられる。しかし，その困難性が具体的にどのようなものなのかは明らかになっていない。そこで，本論文では，同一のパッケージを定量的に検証した先行研究のレビューを通して「なぜパッケージのサーベイ研究が進まないのか」を検討する。具体的には Simons (1995) の提唱するパッケージのフレームワークを利用した4つの研究の尺度の信頼性，妥当性を考察するとともに，それらの尺度で操作化された各システム間の関係を考察する。

分析の結果，パッケージの各コントロール・システムの操作化には妥当性に複数の問題を抱えていることが明らかになった。システム間の関係についても，元の理論を表現できているとはいえない点が指摘できた。また，パッケージ内のすべてのコントロール・システムを操作化し，分析に含めている研究は1つのみであった。しかし，パッケージの考え方において重要なのは，複数のコントロール・システムが相互に関連しながらパッケージとして働いている点であるため，パッケージ全体を操作化し，検証することはパッケージの趣旨からしても必要である。一部のシステムのみを扱った研究ですら上のような問題を抱えていたことから，パッケージ全体の表現にはより多くの困難性が伴うことが予想される。以上の分析から，妥当性の高い尺度の作成の困難性，複雑なコントロール・システム間の関係の表現の困難性がパッケージに関するサーベイ研究の進展を妨げている，と結論づけた。

本論文の構成は以下のとおりである。まず2節で，先行研究からパッケージの概要と問題の所在を抽出し，研究課題を立てる。3節では研究課題の考察のために利用する LOC フレームワークについてまとめる。4節では分析視角の説明を行う。5節で4つの研究をレビュー対象として選定し，分析視角に沿ってレビューし，6節で分析，考察する。最後に7節で研究成果，限界をまとめる。

2 問題の所在と研究課題

マネジメント・コントロール・パッケージ¹⁾ (以下パッケージとする) は組織の中には複数のコントロール・システム²⁾が存在し，パッケージとして機能するという現象を指す (Malmi & Brown, 2008; 福嶋, 2012)。管理会計領域では長い間，会計システムだけに注目してきた。しかし，会計システムは独立して機能するのではなく，組織内の他のコントロール・システムと相互に関連して機能する。そのため個々の関連しあうコントロール・システムの相互関

係を考慮して組織デザインを行うことは、組織の目標達成の能力を向上させるうえで重要な意義を持つ (Malmi & Brown, 2008)。

管理会計研究においてパッケージという考えを初めて取り上げたのが Otley (1980) であるといえよう。彼は、会計情報システムのデザインは組織のパッケージの1つの要素にすぎず、他のコントロール・システムと相互に依存すると主張した。それから現在までに、管理会計研究においてパッケージに関する様々な理論フレームワークが提案された (e.g. Abernethy & Chua, 1996; Flamholtz et al., 1985; Malmi & Brown, 2008; Merchant & Van der Stede, 2007; Simons, 1995; Tessier & Otley, 2012)。例えば、Merchant and Van der Stede (2007) はコントロールの対象に着目し、マネジメント・コントロールを結果コントロール、行動コントロール、人事/文化コントロールに分類した。その中でも、結果コントロールは最も重要なパワフルなシステムであり、行動コントロールと人事/文化コントロールが補完的な役割を果たすとされる。Malmi and Brown (2008) は約40年間の先行研究に対するレビューを通じて、プランニング・コントロール、サイバーネティック・コントロール、報酬コントロール、管理的コントロールおよび文化コントロールという5つのタイプのコントロールからなる広いフレームワークを提示した。そのうち、文化コントロールは他の4つのコントロールのコンテキストとなる。プランニング・コントロール、サイバーネティック・コントロール、報酬コントロールの3つは時間順に関連する。また管理的コントロールはプランニング・コントロール、サイバーネティック・コントロール、報酬コントロールが機能するための構造を提供する。個々のフレームワークの焦点やシステムの分類はそれぞれ異なるが、いずれも組織内の個々のコントロール・システムが相互に関連し、パッケージとして機能するという考えに基づいている。

これらの先行研究において強調されるパッケージ研究の重要な視点は、パッケージの中のコントロール・システム間の相互関係である (Abernethy & Chua, 1996; Malmi & Brown, 2008)。これらの相互関係を無視しては、個々のコントロール・システムの組織への本当の影響・効果に関して誤った研究結果を導く可能性がある (Malmi & Brown, 2008)。ケース・スタディにおいて、研究者は研究対象の組織を近くで観察し、厚く記述することで、組織内の幅広いパッケージの形成や特徴、その中での個々のコントロール・システムの効果、コントロール・システム間の複雑な関係に関する豊富な知見を提示した (e.g. Abernethy & Chua, 1996; Marginson, 2002; Mundy, 2010; Sandelin, 2008; Tuomela, 2005)。しかし、ケース・スタディは個別な現象しか説明できず、研究者の主観が含まれることに対する批判を免れない。定量的研究はこれらの限界を補完し、パッケージの中のコントロール・システム間の相互関係に関するより客観的な結果を提供し、知見を一般化する事ができる。そのためケース・スタディに加え、定量的研究が求められている (Flamholtz et al., 1985; Malmi & Brown, 2008)。

しかしながら、パッケージに関する定量的研究は少ない。このことに関して Flamholtz et al. (1985) は、コントロールのモデルの開発と概念化のスピードは変数とプロセスの測定より速く、多くのフレームワークが経験的な研究を伴っていない、と指摘している。彼らは将来のパッケージ研究は理論開発と並行して定量的研究が行われる必要があるとした。しかし、今なおパッケージ研究はケース・スタディによる記述が中心であり、概念の操作化について約30年前に Flamholtz らが指摘した状況は続いているといえよう。なぜパッケージという考えの誕生から30年程が経った現在に至るまで定量的研究が進まないのか。これを本論文が扱う問題の所在とする。

概念の操作化を行う定量的研究はサーベイ研究とアーカイバル研究、実験研究があるが、パッケージを扱う定量的研究のほとんどはサーベイ研究であり、本論文ではサーベイ研究の問題に焦点を合わせる³⁾。パッケージの各コントロール・システムをサーベイによって操作化する際、研究者は2つの課題に直面すると考えられる。

第1に、企業を横断して複雑なパッケージを検証するための測定尺度の開発についての課題が挙げられる (Malmi & Brown, 2008)。パッケージには、これまで管理会計領域で研究されてきた会計システムに加え、非会計システムや新しい概念が含まれる。このようなパッケージの概念を操作化する際、これまでに利用されることのなかった尺度を援用、もしくは開発する必要がある。この点に関して Flamholtz et al. (1985) は、パッケージのフレームワークの概念の操作化においては、構成概念妥当性や測定の適切性に問題があると指摘している。それゆえ、それらの測定尺度の質は高いとはいえない。また、パッケージに関するサーベイ研究を行った Abernethy and Brownell (1997) も研究に用いた各コントロール・システムの測定尺度を研究の限界として指摘し、コントロール・システムの操作化に関してより良い尺度の開発が必要であるとした。このような背景から、パッケージの各コントロール・システムを概念の操作化の困難性がサーベイ研究を困難にする1つの要因として考えられる。しかしながら、先行研究でこれらの指摘がなされているにもかかわらず、筆者らの知る限り、パッケージの測定尺度の設計、利用に際してより具体的にどのような課題に直面しているのかは検討されていない。

第2に、パッケージのサーベイ研究には概念の操作化以外にも、コントロール・システム間の関係の想定に関する課題が存在する (Malmi & Brown, 2008)。パッケージとして扱われるコントロール・システム間の相互関係がどのようなものなのか、つまりどのようなモデルを推定すればよいのかを決定するため、理論仮説を立てる必要がある。しかしながら多くのパッケージの概念では、統計的分析でそのまま検証できるような詳細なコントロール・システム間の関係を提示していない。そのため、もし個々の概念を適切な尺度で測定したとしても、それらの関係を規定し、実証するのは難しいであろう。

このようなパッケージの各要素の概念の操作化の課題とコントロール・システム間の関係のモデルの決定の課題がパッケージのサーベイ研究の進展を妨げていることが考えられる。しかしこれらの課題は具体的どのようなものなのかについてはまだ整理されていない。翻って本論文はパッケージ内の個々のコントロール・システムの具体的な測定尺度と、コントロール・システム間の関係を表すモデルとに焦点を当てて、一つひとつの先行研究において、この2つの課題がどのように扱われたかを具体的に考察することで「なぜパッケージのサーベイ研究が進まないのか」をより掘り下げた形で明らかにする。

3 LOC フレームワーク

前節の研究課題に取り組むには、測定尺度が測ろうとする構成概念、およびパッケージ内の個々のコントロール・システムの間関係を理解したうえで検討する必要がある。更に、同じ概念を測定している複数の研究を比較することが有用である。それは、ケース・スタディが個々の企業の個別事例であり、その知見が一般化しにくいと同じように、定量研究の際の概念の操作化も1つの操作化の事例であり、その1つの研究のみでは評価が行いにくいためである。前述のように、パッケージに関して様々なフレームワークが提案されているが、その中でも本論文は Simons (1995) のレバー・オブ・コントロール (LOC) フレームワークを研究対象とする。その理由は3つある。第1に LOC フレームワークはコントロール・システム間の相互関係を強調したフレームワークであるためである。前述のように、パッケージにおいて重要な視点はコントロール・システム間の相互関係である。Simons はフレームワーク内のコントロール・システムの間が生じる緊張関係 (テンション) の概念を提示し、コントロール・システム間の相互関係を特に重視した。LOC のフレームワークを使った経験的研究もやはりテンションの概念に注目している。そのため、LOC フレームワークは本論文の対象として適している。第2に LOC フレームワークはパッケージを提示した文献の中で最も頻繁に引用されている⁴⁾ためである。LOC フレームワークを代表的なパッケージとして捉え、本論文で利用する。第3にサーベイ研究も複数行われているためである。フレームワーク内のコントロール・システムが複数の方法で操作化され、検討されているため、分析の際に比較することができる。以上の理由から、本論文は、LOC フレームワークを明示的に使ったサーベイ論文を対象にすることとする。

以下では、Simons (1995) に基づいて、LOC フレームワークの考え方、操作化の対象である LOC の各コントロール・システム、そして、コントロール・システム間の相互関係についてまとめる。Simons はまず、コントロール・システムを「マネジャーが組織行動のパターンを維持または変更するために活用する、情報をベースとした公式的な手順と手続き」(Simons, 1995, 邦訳 p. 36) と定義した。事業戦略を中核として、それを実現するための「分

析と理解の対象」]として中核的な価値、回避すべきリスク、重要な業績変数、戦略面での不確実性という4つの要因を提示し、それぞれに対応して、信条のシステム、境界のシステム、診断的コントロール・システム、インタラクティブ・コントロール・システムという4つのコントロール・システムを提唱した。この4つのコントロール・システムが、サーバイで操作化される対象である。

信条のシステムは、ミッション・ステートメントやコアバリューなどを通して組織の中核的な価値を伝達するシステムである。組織の中核的な価値は、戦略や探索されるべき機会の方向性を示す。このシステムはまた、戦略の実行にあたって何らかの問題が生じた時、社員がどのようなタイプの問題に対処し、どのような解決策を追求すべきかを自分で判断できるように社員を支援する役割も持つ。

境界のシステムは、従業員の行動を制限するためのシステムである。組織が戦略的に回避すべきリスクを明示し、そのリスクにつながる望ましくない行動を制限する境界を設ける。境界のシステムは部下に行ってはいけないことを明確に指示するが、それによって逆に、その境界の中で価値創造につながる方法を開拓するために創造性を発揮させる、つまり自由の範囲が従業員に伝わるとされる。

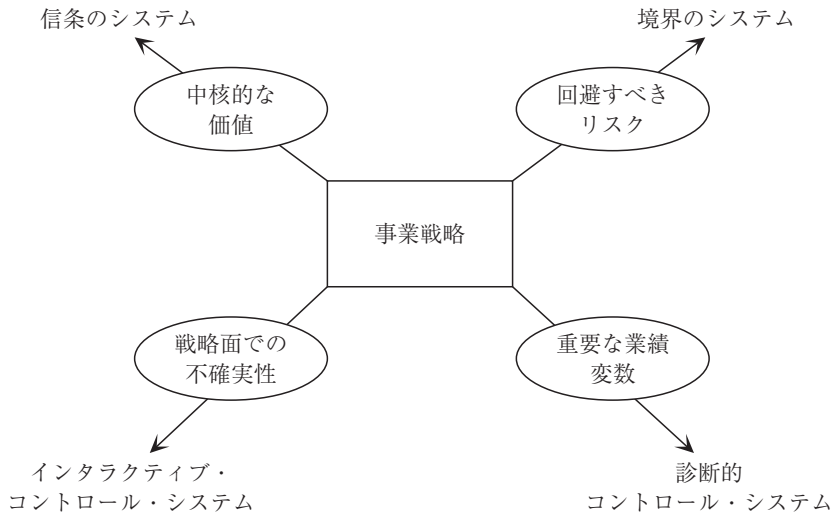
診断的コントロール・システムは当初に意図した戦略を実行するために、重要な業績指標を監視し、計画との乖離を把握、修正する公式的な情報システムであると定義される。結果コントロール、アウトプットコントロールなどとも呼ばれる。適切な業績変数の識別、優れた短期計画の開発、業績変数による計画の遂行の記録、そして乖離の診断が特徴である。診断型のシステムがあれば、マネジャーたちは重大な例外のみを管理するだけで良いため、常に部下の行動を監視しなくてすむ。

インタラクティブ・コントロール・システムは、マネジャーが部下の意思決定行動に定期的に個人的に介入するために活用する公式的な情報システムであるとされる。このシステムは戦略的不確実性に注目し、議論を促進することを目的とする。マネジャーはこのシステムを通じて、注目すべき機会に焦点を合わせ、組織ぐるみの対話を強制する。このようなコントロールをとることにより、診断的コントロール・システムではもたらされないダブルループの学習が促進される。一方で、インタラクティブ・コントロールはマネジャーの注意力を消費する。そのためインタラクティブに利用できるのは1つまたは少数の業績指標であるとされる。

信条のシステム、境界のシステム、診断的コントロール・システム、そしてインタラクティブ・コントロール・システムの4つのコントロール・システムからなるパッケージがSimonsの主張するLOCフレームワークである(図1)。

次に、これらのコントロール・システム間の相互関係について説明する。Simonsは、こ

図 1



出典：Simons (1995), 邦訳 p. 39 (筆者により加筆修正)

これら4つのコントロール・システム間に多様な相互関係を想定している。例えば、図1のコントロールレバーの概念図を左右に二分した時、右側の境界のシステムと診断型のコントロール・システムは従業員の行動に制限を設けるという特性を持つシステムであり、左側、すなわち信条のシステム、インタラクティブ・コントロール・システムは従業員の自発的行動を促進するという特性を持つシステムであるといえる。この2種類の特性から、時に従業員は相反する要求をつきつけられる。この相反する要求が組織に緊張関係（テンション）をもたらす。具体的には日々の業務で生まれる既存の戦略の実施（診断的コントロール・システム）と新たな戦略の創発（インタラクティブ・コントロール・システム）の間のテンションが挙げられる。トップダウンに定められた当初意図していた戦略を達成することと、当初予測できなかった状況に応じたボトムアップの戦略の創発はともに組織にとって必要であり、どちらかに偏ってはいけない。また、これらは時に従業員に相反する行動を求め、テンションを生み出す。このような組織のテンションは、相互に関係する4つのコントロール・システムを調整することで適切な強度に設定される必要があるとされる。4つのコントロール・システム間の複雑な関係と、そこから生まれるテンションは、ケース・スタディを通して記述されている (e.g. Marginson, 2002; Mundy, 2010; Tuomela, 2005)。

4 分析視角

本節ではレビューに先立って、本論文の2つの課題に対応する分析視角を提示する。

まず、LOCの各のコントロール・システムの測定尺度の課題について、尺度の質は一般

的に信頼性と妥当性で評価されるため、本論文は信頼性と妥当性の視点から考察を行う。LOCの各コントロール・システム間の関係については、測定尺度と分析の際の関係の表現方法をLOCの理論と照らして考察する。

以下では概念の操作化の分析に利用する信頼性と妥当性について概説する。信頼性は測定の精度を指す。つまり、測定誤差が小さい（精度が高い）ほど、尺度の信頼性が高い。信頼性係数は信頼性の指標である。尺度信頼性を測る指標として、クロンバックの α が知られている。

妥当性は研究者が測定しようとしている概念を正しく測定しているのかの程度を指す。妥当性概念に関して様々な議論があるが、本論文は、妥当性を内容的妥当性（content validity）、基準関連妥当性（criterion-related validity）と構成概念妥当性（construct validity）に分けて、パッケージに関する測定尺度の妥当性を考察する（Kerlinger & Lee, 2000; 村上, 2006）。なお、妥当性の量的評価基準に関しては後述のようにSchäffer (2007)にしたがう。

内容的妥当性は尺度項目が測ろうとしている内容をどれほど適切に反映しているかを意味する。尺度の内容的妥当性は基本的に専門家の判断に依存する。

基準関連妥当性は、予測的妥当性（predictive validity）と併存的妥当性（concurrent validity）に分けることができる。予測的妥当性は尺度得点が将来を予測するかどうかを指標とするのに対して、併存的妥当性は他の既存の尺度得点との相関を取り扱う。

構成概念妥当性は、測定しようとする概念が実際のデータによってどれほど説明されているかを指す。構成概念妥当性の確認には収束的妥当性（convergence）と弁別的妥当性（discriminability）が必要である。収束的妥当性は、同じ構成概念を測る異なる尺度が高い相関を持つかどうかを指す。弁別的妥当性は異なる構成概念を測る尺度が低い相関を持つことを意味する。構成概念妥当性の確認には探索的因子分析（exploratory factor analysis, EFA）と検証的因子分析（confirmatory factor analysis, CFA）を用いることもできる。探索的因子分析において、因子によって説明された分散の全体に占める割合（因子寄与率）が妥当性の評価に用いられる。一方、検証的因子分析は、事前に因子構造のモデルに関する仮説を立てて、そのモデルと実際のデータとの適合度を検証する。構成概念妥当性を複数のモデル適合度基準で評価することができる。すべてのモデル適合度の基準に満たす必要はないが、複数のモデル適合度の基準に満たした尺度は将来の調査に役立つと考えられる。

次に、レビュー対象の論文に用いる尺度の信頼性と妥当性に対する考察の方法を述べる。まず、信頼性と構成概念妥当性に対する評価はSchäffer (2007)が提示した量的基準にしたがう（表1）。ただし、Schäffer (2007)は信頼性と妥当性に関するすべての量的基準を取り扱っているわけではないので、提示されていない基準は、たとえレビュー対象の論文に言及されても本論文で行う尺度の評価には利用しない。そして、内容的妥当性や基準関連妥当性、

表 1

	基準	許容範囲
信頼性	クロンバックの α	≥ 0.70
構成概念妥当性	説明された分散の割合	$\geq 50\%$
	χ^2/df	≤ 3.00
	RMSEA	≤ 0.08
	GFI	≥ 0.90
	AGFI	≥ 0.85
	CFI	≥ 0.95

出典：Schäffer (2007), p. 10 (筆者により加筆修正)

構成概念妥当性の中の収束的妥当性と弁別的妥当性に関しては、一般的に認められた量的評価基準がないため、レビュー対象の各論文において、これらの妥当性を担保する手続きを行っているかどうかで評価する。

パッケージ内の各コントロール・システム間の関係については、測定尺度の作り方と、分析モデルの中での組み合わせ方によって表現される。そのため分析モデルの中で、測定尺度、モデルを通してコントロール・システム間の関係がどのように表現されているかに注目する。それを Simons (1995) で提示された LOC の理論と照らしあわせて考察、評価する。

5 LOC フレームワークを利用したサーベイ研究

3 節で述べたように、本論文は LOC フレームワークを明示的に使ったサーベイ論文を対象にする。ただし、第 1 の研究課題である LOC の各コントロール・システムの操作化の困難性を考察するためには、LOC のすべてのコントロール・システムを操作化した論文だけでなく、一部のコントロール・システムを操作化した論文も役に立つと考えられるため、LOC の一部の概念を利用した研究もレビュー対象とする。しかしながら、第 2 の研究課題である各コントロール・システム間の相互関係について考察するためには最低 2 つのコントロール・システムを扱っている必要がある。これらの要件に照らして、本論文は Bisbe and Otley (2004), Bisbe and Malagueño (2009), Henri (2006a), Widener (2007) の 4 つの研究をレビュー対象として選択した。本節ではこの 4 つの研究それぞれについて概要をまとめ、本論文の分析視角である尺度について、そしてパッケージ内のコントロール・システム同士の関係について述べる。

5.1 Bisbe and Otley (2004)

Bisbe and Otley (2004) は、マネジメント・コントロール・システムの利用法の、特に、

インタラクティブなシステムの利用の概念に注目し、製品イノベーション、そして組織業績への影響を検証した。Simons のフレームワークではマネジメント・コントロール・システムのインタラクティブな利用が製品イノベーションの成功の促進に貢献するとしている。しかしながら、インタラクティブ・コントロールとイノベーションの間の関係が媒介関係なのか、モデレート関係なのかを特定していないという点に注目し、インタラクティブ・コントロールと、イノベーション、そして企業業績の間の関係を検証している。

彼らはインタラクティブ・コントロールおよび診断的コントロールを以下のような質問項目により操作化した。予算、BSC（バランスト・スコアカード）、プロジェクト・マネジメントそれぞれのコントロール・システムについて①（単に事前に設定した目標を達成したかどうかを監視するのではなく）常に現在のアクションプランに疑問を持ち、挑戦するために注目していたかどうかの程度、②例外管理としてではなく、フェイス・トゥ・フェイスで議論されていた程度、③トップマネジメントから頻繁に、定期的に注意を払うように求められる程度、そして④すべてのレベルのマネジャーから、頻繁に、定期的に注意を払うように求められる程度、という4つの質問をした⁵⁾。以上の操作化に加えて、予算、BSC、プロジェクト・マネジメントの中で各企業が最もインタラクティブに利用していると回答したものをを用いて「マネジメント・コントロール・システムのインタラクティブな利用」、という数値も作成している。

表2

Bisbe and Otley (2004)					
構成概念と項目		信頼性	内容的妥当性	基準関連妥当性	構成概念妥当性
マネジメント・コントロール・システムのインタラクティブな利用（診断的な利用）	予算のインタラクティブな利用 ・ Exception basis ・ Permanent personal attention by the CEO ・ Permanent personal attention by managers	クロンバックの $\alpha=0.77$	Abernethy and Brownell (1999) と Davila (2000) の測定尺度に依拠。	なし	説明された分散の割合：68.60%
	BSC のインタラクティブな利用 ・ Exception basis ・ Permanent personal attention by the CEO ・ Permanent personal attention by managers	クロンバックの $\alpha=0.78$	マネジメント・コントロール・システムのインタラクティブな利用の程度は、予算、BSC、プロジェクト・マネジメントの中で最もインタラクティブな高いシステムの得点によって操作化。	なし	説明された分散の割合：69.75%
	プロジェクト・マネジメントのインタラクティブな利用 ・ Exception basis ・ Permanent personal attention by the CEO ・ Permanent personal attention by managers	クロンバックの $\alpha=0.78$		なし	説明された分散の割合：71.08%

表2は Bisbe and Otley (2004) の LOC のコントロール・システムの測定尺度の信頼性と妥当性を示している。尺度の信頼性を示すクロンバックの α はすべて0.7以上である。Abernethy and Brownell (1999) と Davila (2000) の測定尺度に基づいて作られたことが内容的妥当性を担保している。基準関連妥当性に関する証拠は示されていない。構成概念妥当性の指標となる説明された分散の割合はすべて50%以上である。

性と妥当性を示す。尺度の信頼性を示すクロンバックの α はすべて0.7以上である。彼らは Bisbe and Otley (2004) と同じデータを使ったと考えられるため、同じように Abernethy and Brownell (1999) と Davila (2000) の測定尺度に基づいて作られたことが内容的妥当性を担保している。基準関連妥当性の証拠を示していない。構成概念妥当性の指標となる説明された分散の割合はすべて50%以上である。

コントロール・システム間の関係に関しては、Bisbe and Otley (2004) と同じようにインタラクティブ・コントロールと診断的コントロールが1軸上のトレードオフ関係にあるものとして表現された(図2)。

5.3 Henri (2006a)

Henri (2006a) は、リソース・ベース理論の視点から、マネジメント・コントロール・システムの利用と組織能力の関係について実証した。診断的コントロール、インタラクティブ・コントロールの利用およびそれら2つのコントロールの対立関係から生まれるダイナミック・テンションを操作化した。

診断的、インタラクティブ・コントロールに関する質問は Vandenbosh (1999) の尺度⁷⁾に基づいて12項目が作成された⁸⁾。業績測定システムの診断的な利用とインタラクティブな利用をそれぞれ診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールの代表として用いた。また、ダイナミック・テンションは診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールの交互作用項として操作化された。

表4は Henri (2006a) の LOC の各コントロール・システムの測定尺度の信頼性と妥当性をまとめたものである。信頼性項目として、まず、尺度の内部整合性を表すクロンバックの α が0.7以上である。これに加え、評定者間信頼性 (interrater reliability) の証拠⁹⁾も示された。

内容的妥当性を担保するため、複数の研究者による質問票の修正、3人のトップマネージャーに対するインタビューおよび彼らによる質問票の回答、そして MBA 学生による質問票の回答という3つのプレテストを行った。

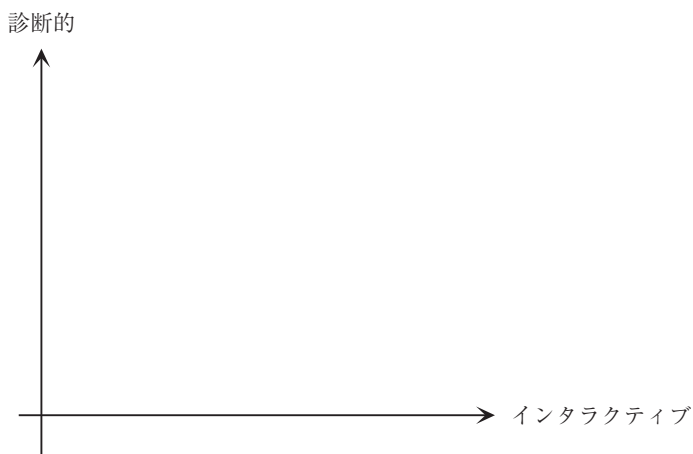
基準関連妥当性に関する証拠は示されていない。構成概念妥当性に関して、彼は χ^2 値の差の検定を通じて診断的な利用とインタラクティブな利用の弁別的妥当性の証拠¹⁰⁾を示した。また、検証的因子分析によって表4に示された複数のモデル適合度を報告した。

コントロール・システム間の関係に関して、Henri は前出の Bisbe and Otley (2004) と Bisbe and Malagueño (2009) とは違う方法で診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールを操作化した。両コントロールをトレードオフ関係ではなく別の次元のものとして操作化したことで、その2つの尺度の交互作用項をダイナミック・テンションとして分析に

表 4

Henri (2006a)					
構成概念と項目	信頼性		内容的妥当性	基準関連妥当性	構成概念妥当性
業績指標の診断的な利用 ・ Track progress towards goals ・ Monitor results ・ Compare outcomes to expectations ・ Review key measures	クローンバックの $\alpha=0.79$	評定者間信頼性を確認： 第1回の回答者とは別の回答者に対して再度質問票への回答を求めた。 ・各社の回答間の平均偏差は特定の基準より小さい。 ・第1回答者と第2回答者の回答の平均値の間に有意差がない。	Vandebosch (1999) の測定尺度に依拠。 質問表のプレテスト ① 何名かの研究者による検討 ② 3人のトップマネジャーに対してのインタビュー、質問票への回答 ③ MBAの学生に対するプレテスト	なし	相関パラメータを1に制限したモデルと、制限のないモデルの χ^2 値の有意な差によって弁別的妥当性を確認。 CFA モデル適合度 $\chi^2(43)=186.472(p<0.001)$ NNFI=0.958 CFI=0.967 RMSEA=0.096
業績指標のインタラクティブな利用 ・ Enable discussion in meetings of superiors, subordinates and peers ・ Enable continual challenge debate and underlying data, assumptions and action plans ・ Provide a common view of the organization ・ Tie the organization together ・ Enable the organization to focus on common issues ・ Enable the organization to focus on critical success factors ・ Develop a common vocabulary in the organization	クローンバックの $\alpha=0.87$			なし	

図 3



加えることが可能になった。この研究は、LOC のフレームワークで強調されるテンションがイノベーションなどの組織能力の形成に与える影響を定量的に検証しようという点で他の3つの研究とは異なる取り組みを行っているといえる。

5.4 Widener (2007)

Widener (2007) は、これまでの3つの研究と違い、LOC のフレームワークのすべてのコントロール・システムを操作化し、分析に加え、コントロール・システムに先行するもの¹¹⁾、コントロール・システム間の関係、コントロール・システムのコスト・ベネフィット¹²⁾を探索した。

LOC の質問項目として、信条のシステム、および境界のシステムは Simons の定義に基づいてそれぞれ4項目、3項目からなる新たな尺度を作成している。診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールについては、Henri (2006a) の質問項目に加え、Simons (2000), Kaplan and Norton (1996) を参照し、作成した尺度を利用して、診断的コントロールとして11項目、インタラクティブ・コントロールとして5項目を利用している。診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールは Henri (2006a) と同じように業績測定システムを対象とした質問を行っている。

表 5

Widener (2007)				
構成概念と項目	信頼性	内容的妥当性	基準関連妥当性	構成概念妥当性
信条のシステム ・ Mission statement communicates values ・ Top managers communicate values ・ Workforce is aware of values ・ Mission statement inspires	クロンバックの $\alpha=0.87$	信条システムと境界システムの項目は定義に基づいて作成。 診断的/インタラクティブシステムの尺度は Henri (2006a), Simons (2000), Kaplan and Norton (1996) に基づき、探索的因子分析で因子を特定。	なし	説明された分散の割合：73%
境界のシステム ・ Defines appropriate behavior In-forms about off-limits behavior ・ Communicate risks to be avoided ・ Workforce aware of code of conduct	クロンバックの $\alpha=0.91$		なし	説明された分散の割合：78%
診断的コントロール ・ Progress towards goals ・ Monitor results ・ Compare outcomes ・ Review key measures ・ Enable discussion ・ Enable continual debate ・ Provide common view ・ Tie organization together ・ Focus on common issues ・ Focus on critical success factors ・ Develop common vocabulary	クロンバックの $\alpha=0.96$	3人のビジネスの研究者、5人の財務/会計オフィサーによるプレテスト。 診断的システムの項目の中に Simons のフレームワークの構成概念に合致してないものが存在。	なし	説明された分散の割合：73%
インタラクティブ・コントロール ・ Top mgrs pay little attention (rev) ・ Operating mgrs involved infrequent (rev) ・ Top managers pays day-to-day attention ・ Top managers interpret information ・ Operating managers frequently involved	クロンバックの $\alpha=0.84$		なし	説明された分散の割合：62%

多特性行列分析によって、すべてのシステム間相関がクロンバック α より小さいことが示されたことで、各システム間の弁別的妥当性を確認。

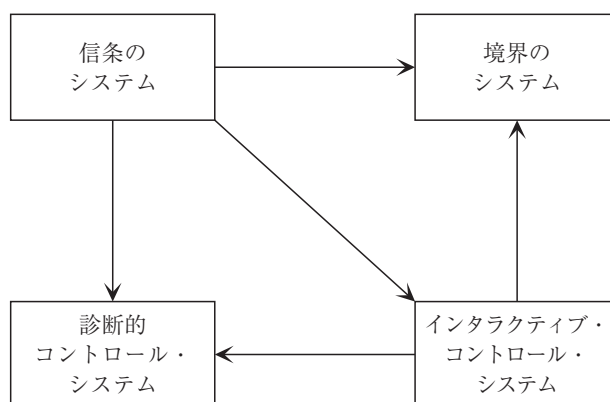
表5は Widener (2007) の LOC の各コントロール・システムの測定尺度の信頼性と妥当性を示す。これらの尺度の中で、信条のシステムと境界のシステムの項目は Simons の主張する LOC の定義に基づいて著者が作成した。

まず信頼性について、各尺度の信頼性を表すクロンバックの α は0.7以上である。内容的妥当性について、診断的およびインタラクティブ・コントロールの項目は Henri (2006a), Simons (2000), Kaplan and Norton (1996) に基づき、探索的因子分析で因子を特定し利用した。探索的因子分析の結果、Henri (2006a) の診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールの項目がすべて診断的コントロールの因子に利用されている。さらに内容的妥当性を担保するため、研究者3人と実務家5人に対してプレテストも行っている。

基準関連妥当性の証拠は示されていない。構成概念妥当性に関しては、各尺度の説明された分散の割合が示され、すべて50%以上である。そのほか、多特性行列分析において、すべてのシステム間相関がクロンバック α より小さいことを各システム間の弁別的妥当性の証拠として取り上げた。

Widener (2007) は唯一、パッケージのフレームワーク全体を使って行われた研究である。そのため、コントロール・システム間の関係を定量的に検証することができた。具体的には信条のシステムは、他の3つのシステムに影響を与えること、そしてインタラクティブ・コントロールは境界のシステムおよび診断的コントロールに影響を与えることが発見された(図4)。

図4



6 ディスカッション

本節では、前節のレビュー対象について、分析視角をもとに比較、考察する。研究課題に対応する形で、まず各概念の操作化について尺度の信頼性、妥当性の視点から考察する。次

に LOC の各システム間の関係がどのように検証されたかを考察する。

6.1 尺度に対する考察

まず信頼性について、4つの論文は、LOC の各コントロール・システムの測定尺度のクロンバックの α を報告した。これらのクロンバックの α はすべて許容できる範囲内にあり、各尺度において信頼性があることを示した。Henri (2006a) はクロンバックの α 以外に、評定者間信頼性 (interrater reliability) を検証した。

次に内容的妥当性について、4つの論文は、先行研究に基づいてコントロール・システムの操作化を行った。Henri (2006a) と Widener (2007) はプレテストも行った。これらの手続きによって、質問内容の明確さや、分かりやすさ、表現の適切性に一定の証拠を示した。しかし、インタラクティブ・コントロールと診断的コントロールそれぞれに該当する項目について、Widener (2007) と Henri (2006a) は分岐している。Henri (2006a) のインタラクティブ・コントロールの7項目が Widener (2007) においてすべて診断的コントロールの項目として利用されている。これらの項目のうち、診断的コントロールの定義に合致していないものも存在すると考えられる (Enable discussion, Enable continual debate)。その他の項目についてはインタラクティブ・コントロールと診断的コントロールのどちらにより合致するかに関しては議論の余地がある。

基準関連妥当性については、4つの論文とも測定尺度の基準関連妥当性の証拠を示していない。この原因の1つは、適切な外部基準の選択の難しさにあると考えられる。LOC の各コントロール・システムの尺度の基準関連妥当性の検証に役立つ適切な外部基準の開発は今後の研究において重要な課題になるであろう。

構成概念妥当性に関しては、探索的因子分析による検証が多い (Bisbe & Otley, 2004; Bisbe & Malagueño, 2009; Widener, 2007)。それによって得られた説明された分散の割合はすべて50%以上の許容範囲内にある。しかし、探索的因子分析はデータに基づいて因子を求める方法であり、その結果は必ずしも理論に合致するわけではない (Thompson & Daniel, 1996)。前述した Widener (2007) において診断的コントロール因子にその定義に合致しない項目が存在することも、データに基づく探索的因子分析だけに依存したからと考えられる。一方、Henri (2006a) は検証的因子分析によって、診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールと2つの因子のモデルを理論に基づいて事前に立てて、それを検証した。したがって、Widener (2007) に比べ、Henri (2006a) の因子構造はより Simons (1995) の理論に合致すると思われる。しかし、Henri (2006a) の示したいくつかのモデル適合度の中で1つしか Schäffer (2007) の基準を満たしておらず、構成概念妥当性の証拠が十分に示されたとはいえない。¹³⁾ 前述のように、Henri (2006a) のインタラクティブ・コントロールの7項目のうち、

インタラクティブ・コントロールと診断的コントロールのどちらにより合致するか明確ではない項目が存在する。今後の利用の際には、これらの項目のいくつかを削減することによって更なる適合度の良い因子モデルが期待できるであろう。このほか、多特性行列分析や χ^2 値の差の検定による弁別的妥当性の検証も行われた (Henri, 2006a; Widener, 2007)。

以上の議論から分かるようにレビュー対象の論文の各尺度の信頼性は許容範囲を満たしている。しかし、信頼性の要件が満たされても、妥当性は必ずしも確保されたとはいえない。内容的妥当性に関して、インタラクティブ・コントロールと診断的コントロールに関する項目の内容の適切性について議論の余地がある。そして、すべての尺度において、基準関連妥当性の証拠が示されていない。また、各尺度の構成概念妥当性に関する証拠は十分とはいえない。このように、LOCの各コントロール・システムの妥当性の高い尺度の作成には様々な課題が残されているといえよう。

6.2 パッケージ間の関係に対する考察

次に第2の研究課題のために、コントロール・システム間の関係を各研究がどのように扱っていたかを検討する。レビュー対象の4本の論文におけるLOCの各コントロール・システム間の関係について、3つの論点がある。

第1に診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールの関係についてである。Bisbe and Otley (2004) と Bisbe and Malagueño (2009) は診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールを1つの軸上にある対立概念、つまりトレードオフとして扱っている、つまり、両方同時には起こり得ないものであることが想定されている。これに対して Henri (2006a) や Widener (2007) は、診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールを別の因子として操作化している。インタラクティブ・コントロールに関して Simons は、インタラクティブに利用されるのは1つまたは少数の指標であるとしている。この指摘から特定の指標を対象として考える場合、その指標は診断的、またはインタラクティブのどちらかとして利用されるであろう。しかし、特定の業績測定システム、または不特定の業績測定システムを対象とした場合、診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールは混在することが考えられる。ここから、特定のシステムや、不特定の業績測定システムを対象とした場合、Bisbe and Otley (2004) と Bisbe and Malagueño (2009) における診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールが1つの軸上にあるという捉え方は適切ではなく、2つの軸で診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールを表現した Henri (2006a) と Widener (2007) の考え方のほうが正しいといえるであろう。しかしながら、Simonsの考えはあくまで指標単位でのコントロール・システムの利用についてのものであるため、どちらの方法にしる診断的コントロールとインタラクティブ・コントロール、そして両者の関係を

適切に表現できているとはいえない。かといって Simons の主張通り特定の指標を対象とする場合、企業横断的に質問票で聞くことは難しい。ここに LOC のフレームワークをサーベイで研究する際の困難性がある。

第2にテンションの概念の操作化についての問題に注目する。まず、Bisbe and Otley (2004) と Bisbe and Malagueño (2009) の診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールの捉え方では、テンションを表現することができない。前述のように、これらの研究は診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールを1軸上で操作化しているためである。レビュー対象の4つの研究のうち、Henri (2006a) のみが診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールの間の緊張関係から生じる「ダイナミック・テンション」の表現を試みている。彼は診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールの交互作用項としてこれを表現した。しかし、これは、両コントロールが存在する程度を表しているのみであって、相反する要求から生まれる「緊張関係」を表現できていない。

第3に LOC 全体の関係について考察する。Widener (2007) 以外の研究は LOC フレームワーク (図1) の下半分、つまりシステムの利用の性質を表す部分のみを取り上げ、組織の機会探索を導く2つのコントロールレバーである信条のシステムと境界のシステムを考慮していない。Widener (2007) では、4つのコントロール・システムすべてを操作化し、それらの関係を分析した。分析結果として Simons の主張や、LOC フレームワークを利用したケース・スタディの結果で示唆されていた LOC 内の各コントロール・システムの相互関係を定量的研究で示した点に貢献がある(図4)。LOC のパッケージをフルセットで操作化し、検証することは、システム間の相互関係が重要であるとする LOC の趣旨からしても重要であろう。

コントロール・システム間の関係について、特に診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールの関係の扱いは研究によって異なる。しかしどちらの方法も LOC の理論を適切に表現できていない。また、これら2つのコントロールから生まれるテンションも適切に表現できていなかった。LOC フレームワーク全体を操作化し、分析しているのは Widener (2007) のみであったが、パッケージとしてのマネジメント・コントロールを研究するには、このようにフレームワーク全体を分析に加え、その中のコントロール・システム間の関係を検証することが重要である。

Flamholtz et al. (1985) が指摘し、未だ改善していない「なぜパッケージのサーベイ研究が進まないのか」という問題に関して、パッケージのサーベイ研究における妥当性の高い尺度設計の困難性、尺度によって測定された数値を利用して複雑なパッケージ内のコントロール・システム間の関係を表現する困難性という2つの要因を具体的に考察した。その結果、それぞれについて、本節で指摘したような複数の問題点が存在した。このような問題点によっ

て健全な研究蓄積がなされず、それゆえ進展が遅れていると考えられた。

7 む す び

マネジメント・コントロールを様々なシステムを組み合わせたパッケージとして考えることの重要性が主張され、複数のパッケージフレームワークが提唱された。これらのパッケージのフレームワークを用いたケース・スタディでは、企業が相互に関係するコントロール・システムを駆使して戦略実現を図る様子が記述されている。このようなパッケージの理論開発とケース・スタディに比べ、定量的研究の進展が遅れていることが指摘されている。そこで、本論文は、「なぜパッケージのサーベイ研究が進まないのか」という問題を検討するため、パッケージを対象としたサーベイ研究の具体的な測定尺度と、システム間の関係を表すモデルとの2つの課題に焦点を当てて先行研究のレビューを行った。分析対象として Simons の LOC フレームワークを利用した4つの研究を取り上げ、比較した。

LOC の各コントロール・システムの測定尺度について、レビュー対象の論文の各尺度の信頼性は許容範囲を満たしていた。しかし、信頼性が満たされても、妥当性は必ずしも確保されたとはいえない。内容的妥当性に関して、インタラクティブ・コントロールと診断的コントロールに関する項目の内容の適切性について議論の余地があった。そして、すべての尺度において、基準関連妥当性の証拠が示されていなかった。また、各尺度の構成概念妥当性に関する証拠は十分とはいえなかった。このように、パッケージの各コントロール・システムの妥当性の高い尺度の作成には様々な課題がある。

パッケージ研究を行う際、多くの場合新しい概念を操作化する必要がある。新しい概念の操作化に際しては本論文で示したような多くの妥当性の問題に対処する必要がある。パッケージ研究において、「適切な尺度を開発する」という点により注意する必要がある。また、パッケージ研究は、組織内に存在する多様なコントロール・システムの組み合わせに関する研究であるため、管理会計以外の領域で行われているサーベイ研究の尺度も利用可能であろう。

次に、パッケージ内のコントロール・システム間の関係についての検討の結果、診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールの関係にばらつきが見られた。これらの関係の検証方法には Simons の主張と整合していない部分があった。テンションの概念の表現方法についても適切に行われていなかった。唯一 LOC 全体の関係を検証した Widener (2007) は LOC 内の各システムの相互関係を定量的研究で示した点に貢献があった。LOC のパッケージをフルセットで操作化し、検証することは、コントロール・システム間の相互関係を強調する LOC の趣旨からしても重要であるが、考えなければならないコントロール・システム間の関係はさらに複雑になり、より表現が難しくなるであろう。このようにコントロール・システム間の関係を適切に表現できていない部分が見られた。複雑なパッケージ内の関係を

数値化する際の困難性が明らかになり、この点にパッケージ研究の課題が存在する。LOC フレームワークはパッケージの各コントロール・システム間の関係が特に強調されているフレームワークであるため、関係に関する仮説が比較的立てやすかったと考えられる。他のパッケージのフレームワークを研究するにはそれぞれの関係について理論仮説を設定することがより困難であることが予想される。

本論文で LOC に関するサーベイ研究をレビューした結果、パッケージのサーベイ研究には、妥当性の高い尺度設計の困難性、尺度によって測定された数値を利用して複雑なパッケージ内のコントロール・システム間の関係を表現する困難性という2つが存在するため、健全な研究蓄積がなされず、それゆえ進展が遅れていると考えられた。

本論文の限界点は2点ある。まず概念の操作化、およびコントロール・システム間の関係についてのみに注目した点にある。操作化する前の概念自体に存在するかもしれない問題については取り扱っていない。例えば本論文で利用した LOC のフレームワークについて、その概念の曖昧性を指摘し、フレームワークを再構築している研究が行われている (Tessier & Otley, 2012)。そもそも操作化する前の概念が曖昧であり、そのために適切な尺度の設計が困難である、という可能性がある。これについては、個々のフレームワークの理論的検証が必要であり、本論文の検討する範囲を超えている。

第2に、LOC フレームワークのみを取り上げた点に限界がある。本論文で注目した概念の操作化、およびシステム間の関係について、他のフレームワークでは本論文とは全く違う他の重要な論点が存在するかもしれない。

パッケージを対象とした将来の研究として、本論文の指摘した問題点に留意することに加え、より広い範囲からの情報収集が求められる。

尺度設計については、管理会計以外の領域で開発された尺度の利用、アーカイバルデータや公開データの利用が挙げられる。コントロール・パッケージは、会計コントロール・システムと信条のコントロールや組織文化、人事コントロール等のコントロール・システムとの組み合わせである。信条や組織文化、人事についてはそれぞれの領域で研究が行われ、尺度も多く存在する。各領域の妥当性の高い指標を組み合わせることで、研究はより進展するであろう。また、本論文で検討した研究では、基準関連妥当性を担保するような手続きは行われていなかった。各領域の先行研究によって妥当化された尺度やアーカイバルデータ、公表されているデータといった外部基準を補完的に利用することで、より妥当性の高い¹⁴⁾パッケージ研究を行うことができると考えられる。

パッケージの中の各コントロール・システムの相互関係については、仮説の構築のための研究が求められる。LOC のように、理論の中で相互関係について比較的詳細に言及しているパッケージであっても、その関係の解釈や分析の際の表現方法に問題点があり、困難性が

見て取れた。他のフレームワークは多くがコントロール・システム間の関係について詳細には考察されていない。そのため定量的研究を行うためには研究者自身で相互関係に関する仮説を立てる必要がある。経済学や心理学の理論、パッケージのフレームワークを用いたケース・スタディの記述や、パッケージ内の一部分の関係を定量的に検証した先行研究¹⁵⁾からパッケージ内の各コントロール・システムの関係についての仮説を構築するような研究が、定量的研究に先立って求められるであろう。

注

- 1) 先行研究によってはパッケージとしてのマネジメント・コントロール・システムやコントロール・パッケージと呼ぶこともあるが、本論文ではマネジメント・コントロール・パッケージとする。
- 2) 本論文のコントロール・システムは、コントロールするのに使われるシステム、ルール、プラクティス、バリューおよび他のマネジメント・アクティビティなどを含む。
- 3) コントロール・パッケージに関するアーカイバル研究および実験研究については稿を変えて論じたい。
- 4) Simons (1995) の引用数は1,788件であった (Google scholar で2013/04/27に検索)。なお、他の有名なフレームワークである Merchant and Van der Stede (2007) は636件、Malmi and Brown (2008) は226件であった。
- 5) 因子分析の結果、②が2つの因子に負荷しているため、その後の分析から外された。
- 6) 直感的 IMM はシンプルで独立した、イノベーション・マネジメントのフレームワークが無い IMM である。体系的 IMM は、イノベーションの主導権がプロジェクトごとに存在し、プロジェクト間の相互関係や企業レベルの関係が考慮されていない IMM である。戦略的 IMM はイノベーションの間の相互関係を強調し、技術的、ビジネス的観点から戦略的にバランスのとれたポートフォリオを組む統合された IMM とされる。
- 7) この尺度は、もともとエグゼクティブ・サポート・システム (EES) の利用を測定するために開発されたものである。
- 8) 因子分析の結果により、12項目のうち1項目がその後の分析から外された。
- 9) 評定者間信頼性を確認するために、質問票の回収された会社の中から21社に対して、第1回の回答者とは別の回答者に質問票を送って回答を求めた。各社の2つの回答間の平均偏差を特定の基準との比較から、回答者間の一致性を確認した (Henri (2006a) を参照)。また、T検定によって、第1回答者と第2回答者の回答の平均値は有意 ($p > 0.05$) な差がないことが示され、評定者間信頼性を確認した。
- 10) 診断的な利用とインタラクティブな利用の相関パラメータを1に制限したモデルと制限のないモデルに対して χ^2 値の差の検定を行った結果、有意な差が得られ、診断的な利用とインタラクティブな利用は弁別的であることを示した。
- 11) 戦略的リスクと戦略的不確実性。
- 12) コストとしてマネジャーの注意の消費、ベネフィットとして学習。

- 13) ただし、その中の一つの指標 (NNFI) は Schäffer (2007) の基準に示されていないので、評価できない。
- 14) 例えば、Campbell (2012) は、採用に関するアーカイバルデータを利用して、Merchant and Van der Stede (2007) の人事コントロールを操作化する試みを行っている。
- 15) 例えば、本論文でレビューした論文に加え、組織文化と業績測定システムの関係を検証した Henri (2006b) や、行動コントロール、人事/文化コントロールと会計システムの関係を検証した Abernethy and Brownell (1997)、人事コントロールを扱った Campbell (2012) など。

参 考 文 献

- Abernethy, Margaret A. and Peter Brownell.** 1997. "Management Control Systems in Research and Development Organizations: The Role of Accounting, Behavior and Personnel Controls." *Accounting, Organizations and Society*, 22(3-4), 233-48.
- Abernethy, Margaret A. and Peter Brownell.** 1999. "The Role of Budgets in Organizations Facing Strategic Change: An Exploratory Study." *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), 189-204.
- Abernethy, Margaret A. and Wai 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.
- Bisbe, Josep and Ricardo Malagueño.** 2009. "The Choice of Interactive Control Systems under Different Innovation Management Modes." *European Accounting Review*, 18(2), 371-405.
- Bisbe, Josep and David Otley.** 2004. "The Effects of the Interactive Use of Management Control Systems on Product Innovation." *Accounting, Organizations and Society*, 29(8), 709-37.
- Campbell, Dennis.** 2012. "Employee Selection as a Control System." *Journal of Accounting Research*, 50(4), 931-66.
- Davila, Tony.** 2000. "An Empirical Study on the Drivers of Management Control Systems' Design in New Product Development." *Accounting, Organizations and Society*, 25(4-5), 383-409.
- Flamholtz, Eric G., T. K. Das and Anne S. Tsui.** 1985. "Toward an Integrative Framework of Organizational Control." *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 35-50.
- Henri, Jean-François.** 2006a. "Management Control Systems and Strategy: A Resource-Based Perspective." *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 529-58.
- Henri, Jean-François.** 2006b. "Organizational Culture and Performance Measurement Systems." *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), 77-103.
- Kaplan, Robert S. and David P. Norton.** 1996. *The Balanced Scorecard : Translating Strategy into Action*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press.
- Kerlinger, Fred N. and Howard B. Lee.** 2000. *Foundations of Behavioral Research*. Belmont, Calif.: Cengage Learning.
- Malmi, Teemu and David A. Brown.** 2008. "Management Control Systems as a Package: Opportunities, Challenges and Research Directions." *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
- Marginson, David E. W.** 2002. "Management Control Systems and Their Effects on Strategy Formation at Middle-Management Levels: Evidence from a U. K. Organization." *Strategic Management Jour-*

- nal*, 23(11), 1019-31.
- Merchant, Kenneth A. and Wim A. Van der Stede.** 2007. *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation, and Incentives*. Harlow: Financial Times/Prentice Hall.
- Mundy, Julia.** 2010. "Creating Dynamic Tensions through a Balanced Use of Management Control Systems." *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), 499-523.
- Otley, David T.** 1980. "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis." *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-28.
- Sandelin, Mikko.** 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(4), 324-43.
- Schäffer, Utz.** 2007. *Management Accounting & Control Scales Handbook*. Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag.
- Simons, Robert.** 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, Mass.: 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, Robert.** 2000. *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*. Upper Saddle River, N. J.: Prentice Hall.
- Tessier, Sophie and David Otley.** 2012. "A Conceptual Development of Simons' Levers of Control Framework." *Management Accounting Research*, 23(3), 171-85.
- Thompson, Bruce and Larry G. Daniel.** 1996. "Factor Analytic Evidence for the Construct Validity of Scores: A Historical Overview and Some Guidelines." *Educational and Psychological Measurement*, 56(2), 197-208.
- Tuomela, Tero-Seppo.** 2005. "The Interplay of Different Levers of Control: A Case Study of Introducing a New Performance Measurement System." *Management Accounting Research*, 16(3), 293-320.
- Vandenbosch, Betty.** 1999. "An Empirical Analysis of the Association between the Use of Executive Support Systems and Perceived Organizational Competitiveness." *Accounting, Organizations and Society*, 24(1), 77-92.
- Widener, Sally K.** 2007. "An Empirical Analysis of the Levers of Control Framework." *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), 757-88.
- 新江孝・伊藤克容 2010 「マネジメント・コントロール概念の再検討：コントロール手段の多様化をめぐる問題を中心に」『原価計算研究』第34巻第1号，150-60頁。
- 福嶋誠宣 2012 「コントロール・パッケージ概念の検討」『管理会計学』第20巻第2号，79-96頁。
- 村上宣寛 2006 『心理尺度のつくり方』北大路書房。