

【論文】

マネジメント・コントロール概念の変容  
－範囲の拡大とその整理のための新たな視点－

Changing the Concept of Management Control:  
Expanding the Scope and a New Perspective for Organizing It

新 江 孝  
ARAE Takashi

<目次>

はじめに

1. 伝統的なマネジメント・コントロール概念
2. 現代的なマネジメント・コントロール概念
3. マネジメント・コントロールの対象範囲の整理  
結びにかえて

(要約)

マネジメント・コントロール概念は、現在では、伝統的なものから範囲が広がってきている。先行研究によると、そのようなマネジメント・コントロール概念の範囲の拡張は、新しいコントロール手段を追加したことによって表されている。本稿では、そのような見解に代えて、コントロールの性質に着目して、マネジメント・コントロール概念の範囲が拡張したことを明らかにしたい。

はじめに

マネジメント・コントロール概念は、伝統的には管理会計とほぼ同義語であると理解されてきた (Otley, 1999)。けれども、そのような理解については、その後、マネジメント・コントロール論における一つの神話にすぎない (Machin & Lowe, 1983) とされ、現在では、マネジメント・コントロールの概念はそのような狭いとらえ方から拡張してきている (Merchant, 1985; Emmanuel et al., 1990, p.98; Collier, 2005; Chenhall, 2007; Merchant & Van Der Stede, 2007)。では、マネジメント・コントロールの範囲は、どのように広がっているのだろうか。現在の注目すべきマネジメント・コントロール研究では、そのような範囲の拡張は、そこに含まれるコントロール手段が増えることによって表されている。それに対して、本稿では、コントロールの性質に着目して、伝統的なマネジメント・コントロール概念と現代的な拡張した概念とを比較し、その範囲が拡大している状況を整理していきたい。

本稿の構成は、以下の通りとなっている。まず、伝統的なマネジメント・コントロール概念がどのようなものか、そのコントロールの性質に着目して明らかにする。つぎに、現代的なマネジメント・コントロール概念がどのようなものか、先行研究の代表例として

Simons (1995) の見解を紹介した上で、マネジメント・コントロール概念の本質を確認し、伝統的な概念におけるコントロールの性質との比較で現代的な概念の特徴を明らかにする。そして最後に、先行研究である Malmi & Brown (2008) のフレームワークに依拠しつつも、コントロールの性質に着目することで、筆者なりにマネジメント・コントロールの範囲が拡大してきた状況を整理していきたい。

## 1 伝統的なマネジメント・コントロール概念

### 1.1 Anthony (1965) のマネジメント・コントロール概念

マネジメント・コントロールという概念が確立されたのは、Anthony (1965) の著作によってであり<sup>1</sup>、その見解がマネジメント・コントロールの代表的な解釈であると長年に渡って理解されてきた (Otley, 2003; Herath, 2007)。Anthony (1965, pp.16-18) は、management を planning と control とに大別するそれ以前の見解をその基礎としながらも、planning と control とが密接に関連し合っている場合もあることを踏まえて、management を戦略計画 (strategic planning)、マネジメント・コントロール (management control)、オペレーショナル・コントロール (operational control) の3つに分ける新しいフレームワークを提案した。ここで、戦略計画は、組織目標を決定し変更するプロセス、そして組織目標を達成するために用いられる諸資源、およびこれらの資源の取得・使用・処分に際して準拠すべき方針を決定するプロセスである。マネジメント・コントロールは、マネジャーが、組織目標の達成のために資源を効果的かつ能率的に取得し、使用することを確保するプロセスである。そして、オペレーショナル・コントロールは、特定の課業が効果的かつ能率的に遂行されることを確保するプロセスである。

### 1.2 伝統的なマネジメント・コントロール概念の特徴

上記のような Anthony (1965) に代表される伝統的なマネジメント・コントロール概念には、そこに含まれるコントロールの性質に着目すると、①会計的コントロール、②サイバネティクス・コントロール、③フォーマル・コントロールという3つの特徴のあることが先行研究を検討した結果から導き出される。

#### (1) 会計的コントロール

まず、会計的コントロールか非会計的コントロールかという点について見ると、伝統的なマネジメント・コントロール概念は、会計的コントロールとして理解されていた。

Anthony (1965 p. 78) は、貨幣額は異質要素の公分母であることから、非貨幣情報の有用性は認めつつも、マネジメント・コントロール・システムは、通常、貨幣情報を中心に構築されると指摘している。このため、Anthony (1965) のマネジメント・コントロール概念は、会計をベースとしていると解釈されるようになった (Lowe & Puxty, 1989; Berry et al., 1995)。Anthony (1965, p. 51) 自身は、マネジメント・コントロールの原理は社会心理学にルーツがあると指摘しており<sup>2</sup>、その当時でもマネジメント・コントロール研究が非会計的な領域を中心に展開する可能性もありえた。けれども、実際には会計ベースのフレームワークにおいて発展していき (Otley et al., 1995)、マネジメント・コントロールと言えば会計的コントロールであると考えてるのが、伝統的な理解だったのである。

## (2) サイバネティクス・コントロール

つぎに、サイバネティクス・コントロールか非サイバネティクス・コントロールかという点について見ると、伝統的なマネジメント・コントロール概念はサイバネティクス・コントロールとして理解されていた (Otley & Berry, 1980; Hofstede, 1981; Kloot, 1997; Davila, 2005)。

サイバネティクス (cybernetics) な形でのマネジメント・コントロールは、①目標の設定、②実績の測定、③実績と目標の比較、④必要であれば是正措置の実施、という手順で行われる (Kloot, 1997)。Anthony (1988, p.8) は、これと同様な以下の4つの手順をマネジメント・コントロールの手順として説明しているため、サイバネティクス・コントロールをその概念の中心においていたことがわかる。

- ① 望ましい業績基準の明確化
- ② 実績値の測定とその伝達
- ③ 実績値と業績基準との比較
- ④ 業績基準未達の際には、その情報のフィードバックおよび是正措置の実施

なお、Anthony (1965) の見解によると、前述したように、組織目標は戦略計画によって定められ、マネジメント・コントロールの役割はそのようにして定められた組織目標を達成することにあるとされる。このため、Davila (2005) の考察によると、伝統的なマネジメント・コントロールは、Burns & Stalker (1961) が言う機械的組織と結び付けて理解され、業務の多様性を削減し標準化することを目指している。この点に、伝統的なマネジメント・コントロールがサイバネティクス・コントロールとして描かれる理由があろう。

## (3) フォーマル・コントロール

最後に、フォーマル・コントロールかインフォーマル・コントロールかという点について見ると、伝統的なマネジメント・コントロール概念はフォーマル・コントロールとして理解されていた。

Anthony (1965, p. 8) は、インフォーマルなシステム<sup>3</sup>が実務上、重要な役割を果たしている点を見逃すべきではないと指摘しつつも、その研究の直接的な考察対象としたのはフォーマルなシステムである。Hopper & Berry (1983) も、マネジメント・コントロール論では伝統的にフォーマルなシステムに焦点が当てられてきたと指摘している。このように伝統的なマネジメント・コントロール概念では、マネジメント・システムのうち、体系的に開発されたフォーマルなデータ処理システムの部分だけを対象としていた (Machin, 1983)。

## 2 現代的なマネジメント・コントロール概念

### 2.1 Simons (1995) のコントロール・レバー論

伝統的なマネジメント・コントロール概念は、上述したように、会計的コントロールかつサイバネティクス・コントロールかつフォーマル・コントロールに限定されていた。けれども、その後、マネジメント・コントロール概念はそのような狭いものから広がってきており、拡張した概念を基礎として現在のマネジメント・コントロール研究は行われている。その中でも特に注目すべき研究としては、その後の多くの研究に概念的な基礎を提供している

Simons (1995) のマネジメント・コントロール論 (コントロール・レバー論) がある。

Simons (1995, p. 5) は、マネジメント・コントロール・システムを、組織活動のパターンを維持ないし変更するために情報を利用するフォーマル<sup>4</sup>な方法・手順であると定義し、その具体的なコントロール手段 (コントロール・レバー) には、① 経営理念のシステム、② 事業境界のシステム、③ 診断的コントロール・システム、④ インターラクティブ・コントロール・システムの4つがあるとしている。そして、マネジメント・コントロールによって、効率性と革新性という相反する目的を同時に達成するためには、それら4つのコントロール・レバーを適切に操作することが必要になると主張している。このうち、経営理念のシステム (belief system) は、経営トップが、組織成員に受け容れてほしいと考える価値観や行動の指針を社是や社訓といったフォーマルな形で明らかにするものである。事業境界のシステム (boundary system) は、戦略ドメイン (戦略的な境界) を定めて組織成員の自由な機会探索行動に対して一定の制限を設けるための仕組み、および組織成員が引き起こすリスクを低減させる仕組みであり、その具体的な手段としては、たとえば、前者のためには戦略計画、後者のためにはコンプライアンス規定や行動規範がある。診断的コントロール・システム (diagnostic control system) は、組織成員への権限移譲を前提にして戦略上の重要な目標を確実に達成できるように、成果を監視し必要に応じて是正措置をとるための業績測定の仕組みである。そして最後のインターラクティブ・コントロール・システム (interactive control system) という概念はとりわけ、その後のマネジメント・コントロール研究に大きな影響を及ぼしている。

Simons (1995, p. 113) によると、たとえば同じ企業予算でも、その利用方法には2つの異なるものがあるとされる。一つは、策定された戦略を適切に実行するためのものであり、これが診断的コントロール・システムである。もう一つは、経営トップが認識する戦略上の不確定要素 (新技術の発現、顧客の嗜好の変化、政府の規制の変更、業界の競争状況の変化など、戦略に影響する重要な偶発事象であって、戦略を策定する際に手にしている情報が少ないため仮説とせざるを得なかった項目) について、組織学習および組織成員による創造性の発揮を促進するためのものであり、これがインターラクティブ・コントロール・システムである。企業予算というシステムは同じであっても、診断的コントロールにもインターラクティブ・コントロールにも用いることができる。インターラクティブ・コントロールでは、経営トップが部下との対話を積極的に行うことで、戦略上の不確定要素に関する部下の情報収集を活性化させ、現場からの情報を頻繁に吸い上げることによって、現行の戦略の妥当性を検証しようとする。時には、経営トップの関心に応えようと部下が行なう創造性豊かな実験が成功し、組織全般での学習を通じてその成功に弾みがつき、それが新たな戦略の創発へとつながっていくこともある。具体的なインターラクティブ・コントロール・システムには、たとえば、新製品・新市場に関する不確定要素については利益計画システム、製品技術に関する不確定要素についてはプロジェクト・マネジメント・システム、社会的・政治的環境に関する不確定要素については外部情報獲得システム、顧客の購買行動に関する不確定要素についてはブランド別売上高予算システムなどがある。

このようなSimons (1995, p. 59) のコントロール・レバー論において、伝統的なマネジメント・コントロールに該当するのは診断的コントロール・システムである。それ以外の経営理念のシステム、事業境界のシステム、インターラクティブ・コントロール・システムは、マネジメント・コントロール概念が伝統的なものから拡張したことによって追加され

たコントロール手段である。

## 2.2 マネジメント・コントロール概念の2つのとらえ方

上記では、現代的な拡張したマネジメント・コントロール概念に関する具体的な研究の例として、Simons (1995) のコントロール・レバー論を紹介したが、実は、現代的なマネジメント・コントロール概念については、研究者によって2つの異なるとらえ方が存在している。すなわち、(1) ほぼすべての仕組みをマネジメント・コントロールに含めるとらえ方と (2) 部下への働きかける仕組みのみをマネジメント・コントロールとする とらえ方である。

### (1) ほぼすべての仕組みをマネジメント・コントロールに含める見解

この立場をとる論者としては、Otley (1999), Davila (2005), Chenhall (2007) などがいる。Otley (1999) によると、マネジメント・コントロールとは、マネジャーの職務の遂行にとって有用な情報、企業を存続させる行動パターン<sup>1</sup>の構築・維持を支援する情報を提供するものであるとされる。Davila (2005) によると、マネジメント・コントロールとは、ダイナミックな環境における戦略の策定と実行を促進するツールとされる。そして、Chenhall (2007) によると、マネジメント・コントロールの定義は、マネジャーの意思決定を支援するフォーマルで財務的に測定可能な情報の作成に焦点を当てたものから、より広い範囲の情報を包含するものへと拡張してきており、それには、市場・顧客・競合他社に関連した外部情報、生産工程に関連した非財務的情報、予測情報、および広範囲にわたる意思決定支援メカニズム、さらにはインフォーマルなコントロールも入るとされる。

これらのとらえ方に共通して見られる特徴は、マネジメント・コントロール概念を非常に広くとらえている点にある。すなわち、マネジャーの職務を支援するものがすべてマネジメント・コントロールであるとされ、そこには (2) のような部下へ働きかける仕組みだけでなく、マネジャー自らの意思決定を支援する仕組み（たとえば、マネジャー自身にとっての外部情報の入手を目的とした情報システム）も含まれる。このため、この (1) の立場は、‘including almost everything’ アプローチと呼ばれる (Malmi & Brown, 2008) こともある。

### (2) 部下への働きかける仕組みのみをマネジメント・コントロールとする見解

他方、(2) の立場をとる論者としては、Merchant (1985), Merchant & Van Der Stede (2007), Herath (2007) などがいる。Merchant (1985, p. 4) および Merchant & Van Der Stede (2007, p. 8) によると、マネジメント・コントロールとは、組織成員が組織にとって最も望ましいことを行うように、マネジャーが組織成員に働きかけることとされている。Herath (2007) はこのような Merchant (1985, p. 4) の見解に依拠して、マネジメント・コントロールとは、組織成員が、組織にとって望ましいことを行うようにし、望ましくないことを行わないようにするための手段であるとしている。

Simons (1995) もこれと同様の見解をとっていると考えられる。Simons (1995, p. 5) によると、前述のように、マネジメント・コントロール・システムとは、組織活動のパターンを維持ないし変更するために情報を利用するフォーマルな方法・手順であるとされる。ここで、“組織活動”とは、組織成員による取り組みを意味しており、その組織活動のパターンを“維持ないし変更”するのは、マネジャーであると解釈できる。しかも、Simons (1995) は、前述のように、4つのコントロール手段（コントロール・レバー）を提唱しているが、いずれもその内容から判明するように組織成員に対して何らかの働きかけを行うための仕組みであって、マネジャー自らの意思決定を支援するための仕組みとして提唱されたもの

ではない。このため、Simons（1995）も、(2)の部下への働きかける仕組みのみをマネジメント・コントロールとする立場を採用していると考えられる。

この(2)の立場の特徴は、マネジメント・コントロールを組織成員の行動に関する問題（Merchant, 1982）に限定している点にある。そのような理解からすると、マネジャー自らの意思決定を支援するシステムは、そこに部下の行動そのものへ働きかける機能がなければ、それは拡張された意味であっても、マネジメント・コントロールではないとされる。

このように、現代的な拡張したマネジメント・コントロール概念のとらえ方は、(1)ほぼすべての仕組みをマネジメント・コントロールに含める立場と(2)部下への働きかける仕組みのみをマネジメント・コントロールとする立場とに大別できるが、本稿では、(2)の見解を採用したい。その理由は、マネジメント・コントロールの本質と関係している。

### 2.3 マネジメント・コントロールの本質

#### (1) 伊丹（1986）のマネジメント・コントロール論

では、何がマネジメント・コントロールの本質なのか。以下では、主に伊丹（1986）の見解に依拠しながらマネジメント・コントロールの本質を明らかにしていく。

組織とは、協働のために意図的に調整された複数の人間からなる行為のシステム（伊丹・加護野, 1989, p. 219）である。マネジャーの立場からすると、自分一人ではとても実行できないほど多くの行動と意思決定を、階層的に他人に任せることによって可能にしようとするためのものが組織である（伊丹, 1986, p. 6）。ただし、部下に任せるだけですべてがうまくいくとは限らない。「任せて、任せ放しにせず、任せた事柄をよい方向へと導いて行く」ことが必要になるが、それこそがマネジメント・コントロールである。すなわち、マネジメント・コントロールの本質は、階層的な組織構造において、部下に任せた行動と意思決定をよい方向へと導いて行くことである（伊丹, 1986, p. 8; 伊丹・加護野, 1989, p. 233）。その際、下位者に任せた行動ないし意思決定に対して、上位者がすべて指令を出すならば、それは任せたことにはならず、結果として、上位者の時間という貴重な資源を浪費してしまうことになる。したがって、マネジメント・コントロールでは、基本的には、下位者に任せた行動と意思決定に対して上位者が何らかの影響を及ぼすことによってよい方向へと導いて行こうとするのであり、上位者から下位者への“影響”がマネジメント・コントロールの中心概念である（伊丹, 1986, p. 21）。

#### (2) Anthony の見解の再評価

前述したように、Anthony（1965）自身の意図とは異なり、マネジメント・コントロールは管理会計とほぼ同義語としてとらえられるようになってしまった。ただし、彼の見解をよく検討してみると、Anthony（1965）は、マネジメント・コントロールを部下への“影響”という点から理解していた解釈することができる。

先に紹介したように、Anthony（1965, p. 17）によると、マネジメント・コントロールとは、組織目的の達成のために資源を効果的かつ効率的に取得し、使用することをマネジャーが確保するプロセスである、とされる。このAnthony（1965）の定義を見ると、マネジメント・コントロールの対象とされている行為は、資源の取得と使用である。では、誰がそれを行うのかといえば、マネジャー自身ではなく部下がそれを行うと考えられている（伊丹, 1986, p. 27）。この点に関連してAnthony（1965, pp. 17-18）自身によって、マネジメント・

コントロールはマネジャーという個人を対象としていて、マネジャーは部下を通じて業務を遂行する、と説明されており、ここからも、このような解釈が妥当と判断できる。つまり、Anthony (1965) によるマネジメント・コントロール概念は、その定義に照らしてみるならば、部下が行う資源の取得と使用を望ましいものへと導くためにマネジャーが部下に働きかけるプロセス、として理解することができる。このように、Anthony (1965) も、部下への働きかけを念頭においてマネジメント・コントロールをとらえていたと考えられるのである。

さらに、このように解釈することの妥当性を裏づける根拠の一つとなるのが、同じAnthonyが1988年の著作で行ったマネジメント・コントロールの定義である。すなわち、その定義によると、マネジメント・コントロールとは、「組織の戦略を実行するために、マネジャーが他の組織成員に影響を与えるプロセス」(Anthony, 1988, p. 10) とされている。この定義では、明確な形で、マネジャーから部下への影響がその概念の中心におかれている。

### (3) マネジメント・コントロールの要件

このように、マネジメント・コントロールを上位者から下位者への影響を軸に理解し、その本質は、下位者の行動と意思決定を上位者が望ましい方向へと導いていくことにあるととらえると、マネジメント・コントロールがなされるためには、少なくとも2人の人間(コントロールする側の人とコントロールされる側の人)が関与しなければならない。逆にいえば、登場人物が1人だけであれば、それはマネジメント・コントロールとはいえない。つまり、マネジメント・コントロールであるための要件は、上位者と下位者という複数の人間が関与することにある(伊丹, 1986, pp. 31-32)。

実は、Anthony (1965) もこの点については同様の理解をしている。すなわち、Anthony (1965, pp. 17-18) によると、前述したように、部下を通じて業務を遂行するマネジャーがマネジメント・コントロールを行うとされており、その対象は人が介在する業務プロセスである。この点は、オペレーショナル・コントロールの対象が人の介在しないタスクであるのと対象的である。たとえば、組織成員は在庫管理などの自らの業務プロセスについてコントロールを行うが、その際にその組織成員1人しか関与しなければ、すなわち、その組織成員にとっての部下がそこに登場しなければ、それはマネジメント・コントロールではなく、オペレーショナル・コントロールであるとされる。

### (4) マネジメント・コントロールのとらえ方

上記で明らかにしてきたように、マネジメント・コントロールの本質は、下位者の行動と意思決定を上位者が望ましい方向へと導いていくことであり、その中心には影響という概念がある。このように理解するならば、拡張したマネジメント・コントロール概念のとらえ方には、(1) ほぼすべての仕組みをマネジメント・コントロールに含める立場と(2) 部下への働きかける仕組みのみをマネジメント・コントロールとする立場とがあるが、(2) の見解を採用すべきことが明らかになる。さらに、部下への働きかけさえあれば、伝統的な理解のように、マネジメント・コントロールを、会計的コントロールかつサイバネティクス・コントロールかつフォーマル・コントロールに限定してとらえる必要性は、必ずしもないことが判明する。

では、下位者への影響を中心にしてマネジメント・コントロールをとらえ、さらにそれを拡張して理解した場合において、それにはどのような特徴があるのか。以下では、伝統的なマネジメント・コントロール概念を会計的コントロールかつサイバネティクス・コン

トロールかつフォーマル・コントロールとして性格づけた上で、それと対比して、現代的な拡張したマネジメント・コントロール概念の特徴を明らかにしていく。

## 2.4 現代的なマネジメント・コントロール概念の特徴

現代的な拡張した理解において、マネジメント・コントロールには実に多様なものが含まれるが（そこに含まれる具体的なコントロール手段については後述する）、そのコントロールの性質に着目すると、現代的なマネジメント・コントロール概念にはつぎの3つの特徴があることが、先行研究を検討した結果から導き出される。

- ① 会計的コントロールだけでなく非会計的コントロールも含まれる。
- ② サイバネティクス・コントロールだけでなく非サイバネティクス・コントロールも含まれる。
- ③ フォーマル・コントロールだけでなくインフォーマル・コントロールも含まれる。

### (1) 非会計的コントロール

前述したように、伝統的なマネジメント・コントロール概念は管理会計とほぼ同義語としてとらえられていたが、その後はそのような狭い解釈から拡張してきた。このことがまさに、マネジメント・コントロールには会計的コントロールだけではなく、非会計的コントロールも含まれるようになってきた状況を意味している。

### (2) 非サイバネティクス・コントロール

Anthony (1965) に代表される伝統的なマネジメント・コントロール概念は、サイバネティクス・コントロールとしてとらえられているが、どのような状況にあっても、それは適用可能なのであろうか。サイバネティクスなマネジメント・コントロールがうまく機能するためには、つぎの要件をすべて満たしていなければならない (Tocher, 1970, 1976; Otley & Berry, 1980; Emmanuel et al., 1990, pp. 8-9; 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 コントロール対象の組織ないしシステムの予測モデル (predictive model) の存在
- ④ 代替的行動の選択可能性

この要件について、サイバネティクス・コントロールの代表例であるルーム・エアコンに当てはめて考えてみると、つぎのようになろう。第1に、エアコンでは、快適な温度を設定できなければならない (定められた目標の存在)。第2に、仮に設定温度が25℃であるとすると、実際の室温を測定できなければならない、しかもそれは華氏 (°F) ではなく摂氏 (°C) という単位 (たとえば摂氏33度) でなければならない (目標に合わせて結果を測定するための手段の存在)。第3に、エアコンから冷風を送り出せば室温が下がる、ということが判明していなければならない (コントロール対象の組織ないしシステムの予測モデルの存在)。そして最後に、エアコンが実際に冷風を出す仕組みを備えていなければならない (代替的行動の選択可能性)。仮に、設定温度が実際の室温よりも高い場合において冷風を出す仕組みしかエアコンに備わっていなければ、代替的行動を選択しえないので室温のコントロールはできないことになる。

上記の要件のなかで、マネジメント・コントロールをサイバネティクスなものに限定し

てとらえる場合に特に重要となるのが、③のコントロール対象の組織ないしシステムの予測モデルの存在である (Klout, 1997)。すなわち、マネジメント・コントロールをサイバネティクスな形で行うには、「こうすれば、こうなる」といった予測モデルをコントロールしようとするマネジャーが前もって把握できていなければならない。

しかし、すべてのプロセスがこの要件を満たすわけではない。企業のおかれている環境が不確実になるにつれて、コントロール対象の組織ないしシステムについて適切な予測モデルが存在しなくなり、どのような方策が好ましいかを経営トップ層は事前に把握できないことが多くなる。このため、不確実な環境下では、サイバネティクスな仕組みはコントロール目的にとっては有用ではなくなる。むしろ、日々多様な情報に直に接している現場の組織成員にその方策の選択を任せるほうがより適切となる。ただしすべてを現場に任せっぱなしにする訳にはいかないで、その際に、現場の組織成員に対するコントロールとして必要となるのが、非サイバネティクスな仕組みである (Klout, 1997)。

非サイバネティクス・モデルとしてのマネジメント・コントロールには、たとえば、Ouchi (1979) が提唱するクラン・コントロール (その具体的な内容については後述する) や、Simons (1995) が提唱する経営理念のシステム、事業境界のシステム、インターラクティブ・コントロール・システムなどがある。

### (3) インフォーマル・コントロール

伝統的なマネジメント・コントロール概念はフォーマルなシステムだけを意味していたが、その後、インフォーマルなコントロールも対象とするようその概念は拡張してきている (Machin, 1983; Bisbe & Otley, 2004; Chenhall, 2007)。不確実な環境下において、業務の要求がより複雑で不確実で変動的なものとなれば、フォーマルな形のコントロールだけでは間に合わず、むしろ、方向性を共有したうえで組織成員の自律性を許容し、その判断に依存した形でコントロールを行わなければならない (Tushman & O'Reilly, 1997, pp. 107-108)。

そのため、たとえばChenhall (2007) は、マネジメント・コントロールにフォーマルな仕組みだけでなくインフォーマルな仕組みも含めて理解しているし、後述するMalmi & Brown (2008) も、それと同様の見解をとっている。また、Md Auzair & Langfield-Smith (2005), Collier (2005), Langfield-Smith (2007) は、マネジメント・コントロールがフォーマルなものかインフォーマルなものかという視点から先行研究について検討を加えており、インフォーマルなものもマネジメント・コントロールであるとの理解がその前提にある。さらに、Collier (2005) やFrow et al., (2005) は、フォーマル・コントロールだけではなくインフォーマル・コントロールが重要な役割を果たした事例について考察している。

## 3 マネジメント・コントロールの対象範囲の整理

### 3.1 Malmi & Brown (2008) によるマネジメント・コントロールのフレームワーク

上記のような、拡張した現代的な意味でのマネジメント・コントロール概念は伝統的なそれとどのように異なるのか。その検討を詳しく行っていくためには、しっかりとした理論的な土台が必要であるが、本稿ではそのためにMalmi & Brown (2008) のフレームワークを採用したい。彼らは、マネジメント・コントロール概念について理論的な観点から深く考察を行っており、しかもその研究の影響は大きいからである。

### (1) マネジメント・コントロールの定義

Malmi & Brown (2008)によると、マネジメント・コントロールとは、組織成員の行動および意思決定を、組織の目的および戦略と一致させるためにマネジャーが用いるすべての手段ないしシステム、とされる。この定義において注目すべきは、第1に、組織成員という下位者への働きかけに限定してマネジメント・コントロールを理解している点（前述の2.2の(2)の見解）、および第2に、そのための“すべての手段ないしシステム”がマネジメント・コントロールであるとされ、下位者への働きかけに限定しつつも、その範囲を極めて広くとらえている点である。このため、フォーマルなものだけでなくインフォーマルなものも、マネジメント・コントロールであるとされている。

### (2) マネジメント・コントロールに含まれる手段

Malmi & Brown (2008)によると、マネジメント・コントロールには、① 経営計画によるコントロール、② サイバネティクス・コントロール、③ 報酬によるコントロール、④ 管理機構によるコントロール、⑤ 組織文化によるコントロールという5つのコントロール手段が含まれる（図表1を参照）。

図表1 Malmi & Brown (2008) によるマネジメント・コントロールのフレームワーク

<b>組織文化によるコントロール</b>						
クラン・コントロール		経営理念によるコントロール			シンボルによるコントロール	
<b>経営計画による コントロール</b>		<b>サイバネティクス・コントロール</b>				<b>報酬による コントロール</b>
長期経営計画	短期事業計画	企業予算	財務的業績測定 システム	非財務的業績測定 システム	ハイブリッドな 業績測定システム	
<b>管理機構によるコントロール</b>						
統制構造		組織構造			方針・手続き	

出典：Malmi & Brown (2008, p. 291)

組織文化によるコントロールが図表の上部に位置しているのは、その適用範囲は広いがその効果は徐々に生じることを意味している。図表の真ん中に位置している経営計画によるコントロール、サイバネティクス・コントロール、報酬によるコントロールは、適用される時間的な順序に従って左から右へと配置されている<sup>6</sup>。管理機構によるコントロールが図表の下部に位置しているのは、管理機構という基礎の上で、経営計画によるコントロール、サイバネティクス・コントロール、報酬によるコントロールが実行されることを意味している。

#### a) 経営計画によるコントロール

経営計画によるコントロールは事前コントロールであって、具体的には通常1年間を対象とした短期事業計画と中長期を対象とした長期経営計画<sup>7</sup>がある。経営計画は組織成員が目指すべき目標を定め、その達成すべき目標水準を定め、お互いを目標達成に向けて協力さ

せるという形で組織成員に対して影響を及ぼす。伊丹・加護野（1989, p. 311）もこれと同様に計画をマネジメント・コントロールに含める見解をとっている。伝統的なマネジメント・コントロール論の中心であるAnthonyの見解においても、実は計画もマネジメント・コントロールの手段として理解されていた。それは、Anthony（1965, p. 16）自身、マネジメント・コントロールは本来management planning and controlと呼ぶべきであると指摘している点からも判明する。

なお、ここで言うマネジメント・コントロール手段としての計画には、戦略（strategy）は含まれないと解釈するべきであろう。前述のように、Malmi & Brown（2008）は、マネジメント・コントロールを、組織成員の行動および意思決定を、組織の目的および戦略と一致させるためにマネジャーが用いるすべての手段ないしシステムと定義しており、戦略とマネジメント・コントロールの間には目的-手段の関係があるととらえられているからである。さらに、戦略計画（strategic planning）の扱いについてみると、それは戦略を策定するためのものではなく戦略を実行するためのもの（Mintzberg, 1994, pp. 240-241）なので、戦略計画は戦略そのものではなく、マネジメント・コントロール手段としての計画に入ると考えられよう。この点は、Anthony（1965）による伝統的な理解とは異なっている。

図表1のマネジメント・コントロールのフレームワークには長期経営計画が含まれているが、この点に関してMalmi & Brown（2008）は、長期経営計画は短期事業計画と比べてより戦略に焦点が当てられる、と説明している。ただし、（戦略計画も含め）計画は所与の戦略を実行するためにそれを具体化するものであって、戦略と計画との間には目的-手段の関係があるので、長期経営計画は戦略そのものを意味しているわけではないと理解すべきであろう。

さらに、Malmi & Brown（2008）自身は明記していないが、Simons（1995）が提唱する事業境界のシステム（の一部）も、経営計画によるコントロールに含まれると解釈できる。事業境界のシステムは、戦略ドメインを定めて、組織成員の自由な機会探索行動に対して一定の制限を設けるための仕組みであり、具体的には戦略計画がある。この戦略計画を用いた事業境界のシステムは経営計画によるコントロールに含まれると考えられよう<sup>8</sup>。

#### b) サイバネティクス・コントロール

サイバネティクス・コントロールは伝統的なマネジメント・コントロールの中核で、具体的には、① 企業予算、② 財務的業績測定システム、③ 非財務的業績測定システム、④ ハイブリッドな業績測定システムの4つの領域がある。サイバネティクス・コントロールでは、個人や組織単位に目標を割り当て、その業績を測定し、その責任を問うという形を通じて組織成員へ影響を及ぼす。企業予算はマネジメント・コントロールの基礎である。サイバネティクス・コントロールのための業績尺度のうち、財務的業績尺度は結果尺度であって、今後の業績見通しには役立たないといった限界が認識されるようになってきている（Ittner & Larcker, 1998）。そこで、その限界を克服するために非財務的業績尺度（e.g. 品質や顧客満足度など）がマネジメント・コントロールにおいて重要性を増してきている。他方で、非財務的尺度だけでは、財務的な側面を見落としてしまうので、完璧な業績尺度にはならない（Kaplan & Norton, 1992）。このため、業績測定システムとしては、財務的業績尺度と非財務的業績尺度の両方に着目するBSC（balanced scorecard）のようなハイブリッドな仕組みが有力視されるようになってきている。

その他、Malmi & Brown（2008）自身は明記していないが、Simons（1995）が提唱する

診断的コントロール・システムは伝統的なマネジメント・コントロールとして理解されてきたものであり、それもサイバネティクス・コントロールに入ると考えられる。

なお、サイバネティクス・コントロールであっても、マネジャーが自らの行動を修正するためだけにそれを行うのであれば、すなわちそのマネジャー以外の者がそこに参与しないのであれば、その本質からそれはマネジメント・コントロールではないと考えられる。Malmi & Brown (2008) もこれと同じ見解である。

#### c) 報酬によるコントロール

報酬によるコントロールは、目標達成に対して報酬を与えることで組織成員を動機づけ、その業績を高めることをねらいとしており、組織成員の努力の方向性、努力の継続期間、努力の強さに影響を及ぼす。報酬には外的報酬 (e.g. 金銭的インセンティブなど) と内的報酬 (e.g. 個人的満足感など) があるが、マネジメント・コントロール研究では主に動機づけのための外的報酬に焦点が当てられている。

なお、行動科学においては、外的報酬には内発的動機づけを失わせ (Reeve, 2005, p. 143)、特に創造的活動に対しては負の影響がある (Amabile, 1996, p. 119; Baer & Kaufman, 2006) とされていることを指摘したい。

#### d) 管理機構によるコントロール

管理機構によるコントロールは、管理機構という組織の骨格が組織成員に影響を及ぼす点に着目したもので、具体的には① 組織構造によるもの、② 統制構造によるもの、③ 方針・手続きによるものがある。組織構造は、人々をどう組織化するか次第で組織成員に対して異なる影響を及ぼす。たとえば、職能別組織を採用していれば、個々の職能部門は専門家集団として独自の考え方やものの見方をするであろうし、事業部制組織を採用していれば、「よその事業部には利益で負けるな」といった内部競争のエネルギーが生まれやすくなる (伊丹・加護野, 1989, pp.256-261)。統制構造は、経営トップ層や取締役会の構造であって、権限と責任の関係をフォーマルに定めるもので、それも組織成員に対して影響を及ぼす。方針・手続きは、標準的な業務手順や規則などであって、それによって組織成員が行うべき行動や行うべきでない行動が明確化される。ちなみに、Malmi & Brown (2008) によると、Merchant & Van der Stede (2007) がいう行動のコントロール<sup>9</sup>もこの方針・手続きによるコントロールに含まれる。

なお、組織構造に関して、伊丹・加護野 (1989, p. 237) 自身は、それには「分業と調整の体系」という本来の機能が別にあるとして、それをマネジメント・コントロールには含めていない。このように組織構造をマネジメント・コントロールに含めない見解も一方ではある。Malmi & Brown (2008) も、組織構造は多くの研究において外部環境に応じて決まるとされている (すなわち、コンティンジェンシー理論の適用) と指摘し、マネジメント・コントロールに含めない見解があることは認めている。ただし、組織構造は、コントロールの過程でマネジャーが利用できるという理由から、Malmi & Brown (2008) はそれをマネジメント・コントロールに含めている。同様に、Flamholtz (1983) や Herath (2007) も組織構造をマネジメント・コントロールに含める見解をとっていることを指摘したい。

#### e) 組織文化によるコントロール

組織文化によるコントロールは、価値観や信念、社会規範が組織成員の行動に影響する点を利用したものである。その組織文化<sup>10</sup>が正しいものとして組織成員間で広く受け入れられていれば、それによってモチベーションが一段と高まったり、組織成員が行動し判断

するときの指針となったり、あるメッセージの持つ意味が正確に伝わり組織成員間のコミュニケーションが促進されたりするというような形で、組織成員に対して影響がある(伊丹・加護野, 1989, pp. 340-341)。組織文化によるコントロールには、具体的には、① 経営理念によるコントロール (Simons, 1995), ② クラン・コントロール (Ouchi, 1979) <sup>11</sup>, ③ シンボルによるコントロール (Schein, 1997) の3つがある。

経営理念のシステムは、前述のように、組織成員に受け入れてほしいと考える価値観などを経営トップが社是などの形で明らかにするもので、それによって、(a) 不確実な環境下における有効な行動の選択基準を組織成員に提供し、(b) 組織成員の機会探索と学習を特定の方向に向けて鼓舞することが期待されている (Simons, 1995, pp. 33-39)。経営理念のシステムを提唱しているSimons (1995) は、前述のように、マネジメント・コントロールをフォーマルなものに限定して理解しており、この経営理念のシステムもその具体的な仕組みとしては社是などのフォーマルなものに限定されている。

Ouchi (1979) は、イノベーションが活発に行われる研究開発部門を取り上げ、フォーマルなコントロール手段の有用性を否定し、その代わりに信念や価値観に頼るクラン・コントロール (clan control) の有用性を主張している (Davila, 2005)。クランとは氏族を意味し、クラン・コントロールは氏族に相当するような小集団の仲間内で生まれてきた社会的規範を基礎としたコントロールである。したがってそれは、同一企業内でも組織ごとに異なる下位文化に着目したコントロールを意味している。経営理念のシステムもクラン・コントロールも共に組織文化によるコントロールではあるが、経営理念のシステムが企業全体の組織文化に基づいたフォーマルな仕組みであるのに対して、クラン・コントロールは下位文化に基づいたインフォーマルな仕組みである点が異なっていると考えられよう。なお、そのようなインフォーマルな性質から、クラン・コントロールは、「ブラックボックスに管理を委ねるもの」(Davila et al., 2009) として、やや否定的なニュアンスで言及されることもある。

Malmi & Brown (2008) は、Schein (1997) の見解に基づいて、シンボルによるコントロール (symbol-based control) という概念を提唱している<sup>12</sup>。それは、特定の組織文化を構築するための、建物や作業スペースあるいはドレスコードのような可視的表現によるコントロールである。たとえば、ある企業では、協働の文化を創り出すために、壁や間仕切りのないオープンプランのオフィスを設けている。あるいは、プロフェッショナル精神の文化を醸成するために、(旅客機の客室乗務員のように) 職員に制服の着用を義務づけている企業もある。

### 3.2 マネジメント・コントロールの範囲

現代的なマネジメント・コントロール概念は、伝統的なものと比べて拡張してきている。それには、2.4で述べたように、会計的コントロールだけでなく非会計的コントロールも含まれ、サイバネティクス・コントロールだけでなく、非サイバネティクス・コントロールも含まれ、フォーマル・コントロールだけでなくインフォーマル・コントロールも含まれる。そのようなコントロールの性質に着目して現代的なマネジメント・コントロールの範囲を図示すると、図表2のように表すことができよう。図表2では、外枠内のすべてが現代的なマネジメント・コントロール概念に含まれる範囲を示している。

図表2 現代的なマネジメント・コントロール概念の範囲

会計的コントロール	非サイバネティクス・コントロール	フォーマル・コントロール
	サイバネティクス・コントロール	
非会計的コントロール	非サイバネティクス・コントロール	

出典：筆者作成

そして、現代的なマネジメント・コントロールの範囲を、そこに含まれるコントロールの性質に着目して整理するならば、図表3のように示すことができよう。

図表3 現代的なマネジメント・コントロール概念の範囲の整理

④	→	会計的コントロール	非サイバネティクス・コントロール	フォーマル・コントロール
伝統的なマネジメント・コントロール	→	会計的コントロール	サイバネティクス・コントロール	フォーマル・コントロール
①	→	非会計的コントロール	サイバネティクス・コントロール	フォーマル・コントロール
②	→	非会計的コントロール	非サイバネティクス・コントロール	フォーマル・コントロール
③	→	非会計的コントロール	非サイバネティクス・コントロール	インフォーマル・コントロール

出典：筆者作成

図表2および図表3において、伝統的なマネジメント・コントロールは、会計的コントロールかつサイバネティクス・コントロールかつフォーマル・コントロールの部分に該当する(図表における着色部分)。

さらに、拡張した現代的なマネジメント・コントロールには、伝統的なもの以外に下記の4つのもも含まれることになる(図表2と同様に、図表3の外枠内のすべてが現代的なマネジメント・コントロール概念に含まれる範囲を示している)。図表3における番号(①～④)は下記の番号に対応しており、それぞれの番号における記載の順序は、図表3に示されているコントロールの性質を左から右へと順に記載したものである。

- ① 非会計的コントロールかつサイバネティクス・コントロールかつフォーマル・コントロール
- ② 非会計的コントロールかつ非サイバネティクス・コントロールかつフォーマル・コントロール
- ③ 非会計的コントロールかつ非サイバネティクス・コントロールかつインフォーマル・コントロール
- ④ 会計的コントロールかつ非サイバネティクス・コントロールかつフォーマル・コントロール

以下では、伝統的なマネジメント・コントロール手段および伝統的なもの以外で現代的なマネジメント・コントロールとされる手段(上記の①から④の手段)について、前述したMalmi & Brown (2008)のフレームワークに依拠して確認していきたい。

#### (1) 伝統的なマネジメント・コントロール(会計的コントロールかつサイバネティクス・コントロールかつフォーマル・コントロール)

図表1のMalmi & Brown (2008)のフレームワークにおいて、会計的コントロールかつサイバネティクス・コントロールかつフォーマル・コントロールである手段には、以下の2つがある。

- (サイバネティクス・コントロールのうちの) 企業予算
- (サイバネティクス・コントロールのうちの) 財務的業績測定システム

企業予算も財務的業績測定システム<sup>13</sup>もいずれも、伝統的にマネジメント・コントロール手段とされてきたものである。なお、Simons (1995)の主張に従うならば、ここで企業予算と財務的業績測定システムが伝統的なマネジメント・コントロールとされるのは、それらを診断的に用いた場合に限られるであろう<sup>14</sup>。

#### (2) 非会計的コントロールかつサイバネティクス・コントロールかつフォーマル・コントロール

図表1のMalmi & Brown (2008)のフレームワークにおいて、非会計的コントロールかつサイバネティクス・コントロールかつフォーマル・コントロールである手段には、以下の2つがある。

- (サイバネティクス・コントロールのうちの) 非財務的業績測定システム
- (サイバネティクス・コントロールのうちの) ハイブリッドな業績測定システム

非財務的業績測定システムもハイブリッドな業績測定システムも、非会計的な形ではある<sup>15</sup>

が、業績を測定し必要に応じて是正措置を実施するというサイバネティクス・コントロールがなされ、しかもそれは正式に設計されたシステムであるためフォーマルなものである。

### (3) 非会計的コントロールかつ非サイバネティクス・コントロールかつフォーマル・コントロール

図表1のMalmi & Brown (2008) のフレームワークにおいて、非会計的コントロールかつ非サイバネティクス・コントロールかつフォーマル・コントロールである手段には、以下の4つがある。

- 経営計画によるコントロール（短期事業計画，長期経営計画）
- 報酬によるコントロール
- 管理機構によるコントロール（組織構造，統制構造，方針・手続き）
- （組織文化によるコントロールのうちの）経営理念のシステムおよびシンボルによるコントロール

少し説明すると、前述のように、経営理念のシステムはフォーマルな仕組みである。シンボルによるコントロールは、部屋の配置や制服などのシンボルによるコントロールであり、そのように何かしら目に見える“人工物”をマネジャーが意図的に設計する点に着目すると、それはフォーマルなものであると解釈できる。

このように上記はいずれも、正式に設計されたフォーマルなシステムである。他方で、非会計的な仕組みであり、業績を測定し必要に応じて是正措置を実施するというサイバネティクス・コントロールに依存しない形で運用がなされている。

報酬が業績測定の結果に基づいて支給されることもあるが、報酬システム自体には是正措置の実施（1.2の(2)を参照）というステップは含まれていないので、それはサイバネティクス・コントロールとは別物である。図表1から判明するように、Malmi & Brown (2008) 自身、報酬によるコントロールはサイバネティクス・コントロールには含めていない。

### (4) 非会計的コントロールかつ非サイバネティクス・コントロールかつインフォーマル・コントロール

図表1のMalmi & Brown (2008) のフレームワークにおいて、非会計的コントロールかつ非サイバネティクス・コントロールかつインフォーマル・コントロールである手段には、以下のものがある。

- （組織文化によるコントロールのうちの）クラン・コントロール

クラン・コントロールは小集団内で生まれてきた社会的規範に基づいたコントロールであるため、それは非会計的で非サイバネティクスで、しかも正式に設計されたものではないのでインフォーマルな仕組みである。

### (5) 会計的コントロールかつ非サイバネティクス・コントロールかつフォーマル・コントロール

図表1のMalmi & Brown (2008) のフレームワークにおいて、会計的コントロールかつ非サイバネティクス・コントロールかつインフォーマル・コントロールである手段は、彼ら自身の記述からは該当するものを見つけないことができる。

ただし、Malmi & Brown (2008) のフレームワークにとらわれないのであれば、Simons

(1995) が提唱するインタラクティブ・コントロール・システムのうち会計情報を用いるもの（たとえば企業予算）が、それに該当しよう。インタラクティブ・コントロール・システムであっても、マーケットシェアのような非会計情報を用いるものは、図表3の③ 非会計的コントロールかつ非サイバネティクス・コントロールかつフォーマル・コントロール、に該当する。会計情報を用いるインタラクティブ・コントロール・システムは、正式に設計された会計システムから得られた情報を、機会探索の活性化を目的に部下との対話で用いるものであるため、会計的でフォーマルな仕組みではあるが、非サイバネティクスな形で運用される。なお、前述のように、企業予算を診断的に用いた場合、それこそが伝統的なマネジメント・コントロールの代表例である。

## 結びにかえて

本稿では、現代的な意味でのマネジメント・コントロール概念とはどのようなものであるか、コントロールの性質という観点から、その伝統的な概念と比較して明らかにしてきた。すなわち、伝統的なマネジメント・コントロール概念は、会計的コントロールかつサイバネティクス・コントロールかつフォーマル・コントロールという性質をもつものである。それに対して、現代的な意味でのその概念は、会計的コントロールだけでなく非会計的コントロール、サイバネティクス・コントロールだけでなく非サイバネティクス・コントロール、そしてフォーマル・コントロールだけでなくインフォーマル・コントロールという性質をもつように拡張してきている。

このような拡張の状況を、Simons (1995) のコントロール・レバー論を題材として確認してみるならば、伝統的なマネジメント・コントロールに相当する診断的コントロール・システム以外に、経営理念のシステム、事業境界のシステム、インタラクティブ・コントロール・システムもコントロール手段（コントロール・レバー）とされていることが、その概念が拡張してきた状況を表している。同様に、図表1のMalmi & Brown (2008) のフレームワークに用いてそれを確認してみるならば、マネジメント・コントロールは昔からサイバネティクス・コントロールと結びつけられてきたが、組織文化や管理構造などそれ以外のコントロール手段もそのフレームワークに含まれていることが、マネジメント・コントロール概念が拡張してきた状況を表している。

このように、マネジメント・コントロール論において注目すべき研究者であるSimons (1995) とMalmi & Brown (2008) の見解に依拠してマネジメント・コントロール概念の範囲の広がり明らかにしようとする、それは具体的なコントロール手段の増加として表されることになる。それに対して、本稿ではコントロールの性質に着目して、① 会計的コントロールか非会計的コントロールか、② サイバネティクス・コントロールか非サイバネティクス・コントロールか、③ フォーマル・コントロールかインフォーマル・コントロールか、という3つの視点から検討を行った。そのようにコントロールの性質に基づいて考察することで、具体的なコントロール手段に目を奪われることなく、マネジメント・コントロール概念について検討することが可能となろう。たとえば、Simons (1995) のマネジメント・コントロール概念については、通常は4つのコントロール手段(コントロール・レバー)自体が注目されている。けれども、そのコントロールの性質という点に着目すれば、フォーマル・コントロールに限定している点では伝統的な理解と同じではあるが、非会計的コン

トロールと非サイバネティクス・コントロールも含んでいる点で、彼のマネジメント・コントロール概念は伝統的なものと異なっていることが明確に浮かび上がってくる。また、今後、新しいコントロール手段が開発された場合に、それが既存の手段とどのような関係にあるのかをその性質から理論的に考察することが容易となろう。しかも、何らかのコントロール手段を実際に適用する際には、それが会計的なものか否か、サイバネティクスなものか否か、フォーマルなものかインフォーマルなものか、ということは、当然考慮されるべき重要な論点である。したがって、マネジメント・コントロールについて考察する際には、① 会計的コントロールか非会計的コントロールか、② サイバネティクス・コントロールか非サイバネティクス・コントロールか、③ フォーマル・コントロールかインフォーマル・コントロールか、という3つの視点からの検討が有用であると考えられる。

なお、図表3から判明するように、本稿では、この3つの視点における中身の組み合わせとして、既存のマネジメント・コントロール論における先行研究を参考に、合計5つのものを考えた。けれども、これ以外の組み合わせに該当する具体的なコントロール手段はないのであろうか。このような問がマネジメント・コントロール研究を新たな方向へと導くのもかもしれない。その検討は今後の課題としたい。

〈本稿は平成29年度・平成30年度商学部研究費（共同研究）（研究課題名「会計情報の変容に関する基礎的研究」）の研究成果の一部である。〉

#### 〔注〕

- 1 多様な論者が多様な意味でマネジメント・コントロール概念を用いている（Hopper & Berry, 1983）ため、マネジメント・コントロール概念の起源を見つけ出すのは難しい（Lowe & Puxty, 1989）とされている。Gigliani & Bedeian（1974）によると、マネジメント・コントロールに関する初期の議論は、1910年代にまでさかのぼることができる。ただし、その初期の議論は、科学的管理運動などにおけるコントロールに関するものであった。
- 2 このため、Otley（1999）によると、Anthony（1965）のマネジメント・コントロール論は、1970年代～1980年代の行動科学的な管理会計研究に対して大きな影響を与えたとされる。
- 3 Anthony（1965, p. 8）によると、インフォーマルなシステムとは、誰かが設計することなく作り上げられてきたものであると定義される。逆に言えば、コントロール・システムをトップダウンで設計すれば、それは明らかにフォーマルなシステムである。
- 4 フォーマルなものに限定している点では、マネジメント・コントロールに対するSimons（1995）の理解は伝統的なものと同じである。
- 5 海外の研究論文に関するオンライン・データベースのScience Directによると、このMalmi & Brown（2008）の論文は、474件もの文献において引用されている。ちなみに、Malmi & Brown（2008）の論文が収められている同じ特集号の他の論文は、最大でも引用数は106件に過ぎない（2019年11月13日時点）。
- 6 Malmi & Brown（2008）は、この3つのコントロールが適用される順番をこのように理解している。なお、後述するように、Malmi & Brown（2008）はサイバネティクス・コントロールにBSCを含めているが、BSCのとらえ方次第では、これとは異なる理

解も可能であろう。

- 7 Malmi & Brown (2008) 自身、長期経営計画 (long-range planning) という言葉を用いているが、実務上、長期経営計画に代えて中期経営計画を策定することが増えていること、および彼らもその説明では、中期と長期が対象であることを明記していることから、本来は、中期経営計画という言葉を用いるほうが望ましいであろう。
- 8 なお、事業境界のシステムでも、コンプライアンス規定や行動規範のように、組織成員が引き起こすリスクを低減させる仕組みは、方針・手続きに基づいた管理機構によるコントロールに含まれるであろう。
- 9 Malmi & Brown (2008) は、行動のコントロール (action control) について Merchant & Van der Stede (2007) の文献を出典としているが、実はそれより先に Merchant (1985) によってその概念は提唱されている。行動のコントロールは、リスクを伴う実験的な試みや無駄を減少させる目的で、組織成員がとるべき行動の範囲や手順を詳細に規定するものである。
- 10 組織文化は、時に企業文化、組織風土、社風などともいわれ、それをどのように定義するか自体が重要な論点であるが、飯田 (1993) による先行研究の整理によれば、① 組織成員に共有された価値観や信念、規範など、さらにこれに② 行動パターンや態度、仕事の進め方などを含めたもの、として組織文化を定義する見解が多い。たとえば、組織文化と予算管理との関係について検討している複数の研究において、組織文化は多様な形で定義されているが、その概念の中心には共有された価値観や信念がおかれている (Goddard, 1997)。
- 11 Malmi & Brown (2008) だけでなく、Lebas & Weigenstein (1986) や Langfield-Smith (1995) も、Ouchi (1979) のクラン・コントロールは組織文化によるコントロールであると基本的には位置づけている。
- 12 Schein (1997) 自身は、このようなシンボルによるコントロールという概念を明示的には説明していない。したがって、その概念は Malmi & Brown (2008) が Schein (1997) の見解から導き出した一つの解釈だと考えられる。Schein (1997) によると、文化には① 人工物、② 価値観、③ 基本的仮定という3つのレベルがある。そして、ここでシンボルとされる部屋の配置や制服といった“人工物”は目には見えるが、それが何を意味しているかを解読するためには価値観や基本的仮定にまでさかのぼる必要があるとされている。
- 13 会計的尺度は会計数値 (貨幣額) で表される尺度であるのに対して、財務的尺度には会計数値で表される尺度以外に、会計数値を組み合わせて求められる尺度 (e.g. 投資利益率など) も含み、両者は厳密には区別可能ではある。けれども、業績測定に関しては、財務的尺度や財務的測定というように“財務的”という言葉のほうが広く用いられている。そのため本稿では、財務的業績測定は会計的コントロールに、非財務的業績測定は非会計的コントロールに相当するものと解釈して、この部分の考察を行った。
- 14 インターラクティブに用いた場合には、それらは伝統的なものではなく、図表3の④ 会計的コントロールかつ非サイバネティクス・コントロールかつフォーマル・コントロール、に該当するであろう。
- 15 ただし、ハイブリッドな業績測定システムの一部には財務的尺度も含まれていて、会

計的コントロールの側面もあるにはある。けれども、会計的なものだけに限定されているわけではないので、全体的としては非会計的コントロールとして解釈した。

#### 〔参考文献〕

- 飯田史彦 (1993) 「企業文化論の史的研究 (2)」『商学論集』 61 (4), 61-87 頁。
- 伊丹敬之 (1986) 『マネジメント・コントロールの理論』 岩波書店。
- 伊丹敬之・加護野忠男 (1989) 『ゼミナール 経営学入門』 日本経済新聞社。
- 岡本清 (1982) 「管理会計総説」岡本清編著『管理会計の基礎知識 (pp. 1-17)』中央経済社。
- 廣本敏郎 (1983) 「標準思考に基づく管理会計論の展開—1920 年代までにおける管理会計諸技術の発展—」『一橋大学研究年報. 商学研究』 24, 275-348 頁。
- AAA (American Accounting Association). (1966). *A statement of basic accounting theory*. (飯野利夫訳『基礎的会計理論』国元書房, 1969 年)
- Amabile, T. M. (1996). *Creativity in context: Update to the social psychology of creativity*. Westview Press.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: A framework for analysis*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University. (高橋吉之助訳『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社, 1968 年)
- Anthony, R. N. (1988). *The management control function*. Harvard Business School Press.
- Baer, J. & Kaufman, J. C. (2006). Creativity research in English-speaking countries. In Kaufman, J. C. & Sternberg, R. J. (Ed.), *The international handbook of creativity*. Cambridge University Press.
- Berry, A. J., Broadbent, J. & Otley, D. (1995). The domain of organizational control. In Berry, A. J., Broadbent, J. & Otley, D. (Ed.), *Management control: Theories, issues and practices* (pp. 3-16). McMillan.
- Bisbe, J. & Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29 (8), 709-737.
- Burns, T. & Stalker, G. M. (1961). *The management of innovation*. Tavistock.
- Chenhall, R. H. (2007). Theorizing contingencies in management control systems research. In Chapman, C. S., Hopwood, A. H. & Shields, M. D. (Ed.), *Handbook of management accounting research*. (Vol. 1). (pp. 163-205). Elsevier.
- Collier, P. M. (2005). Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research*, 16, 321-339.
- Davila, T. (2005). The promise of management control systems for innovation and strategic change. In Chapman, C. S. (Ed.), *Controlling strategy: Management, accounting, and performance measurement*. (pp. 37-61). Oxford University Press. (澤邊紀生・堀井悟志訳『戦略をコントロールする—管理会計の可能性』中央経済社, 2008 年)
- Davila, A., Foster, G. & Oyon, D. (2009). Accounting and control, entrepreneurship and innovation: Venturing into new research opportunities. *European Accounting Review*, 18 (2), 281-311.

- Emmanuel, C., Otley, D. & Merchant, K. (1990). *Accounting for management control* (2nd ed.). Chapman and Hall.
- Flamholtz, E. G. (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: Theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 8 (2-3), 153-69.
- Frow, N., Marginson, D. & Ogden, S. (2005). Encouraging strategic behaviour while maintaining management control: Multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises. *Management Accounting Research*, 16 (3), 269-292.
- Giglioli, G. B. & Bedeian, A. G. (1974). A conspectus of management control theory: 1900-1972. *Academy of Management Journal*, 17 (2), 292-305.
- Goddard, A. (1997). Organizational culture and budgetary control in a UK local government organization. *Accounting and Business Research*, 27 (2), 111-123.
- Herath, S. K. (2007). A framework for management control research. *Journal of Management Development*, 26 (9), 895-915.
- Hofstede, G. (1981). Management control of public and not-for-profit activities. *Accounting, Organizations and Society*, 6 (3), 193-211.
- Hopper, T. M. & Berry, A. J. (1983). Organisational design and management control. In Lowe, T. & Machin, J. L. (Ed.), *New perspectives in management control* (pp. 96-117), Macmillan.
- Ittner, C.D. & Larcker, D. F. (1998). Innovations in performance measurement: Trends and research implications. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 205-239.
- Kaplan, R. & Norton, D. (1992). The balanced scorecard: Measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70 (1), 71-79.
- Kloot, L. (1997). Organizational learning and management control systems: Responding to environmental change. *Management Accounting Research*, 8, 47-73.
- Langfield-Smith, K. (1995). Organisational culture and control. In Berry, A. J., Broadbent, J. & Otley, D. (Ed.), *Management control: Theories, issues and practices* (pp. 179-200). McMillan.
- Langfield-Smith, K. (2007). A review of quantitative research in management control systems and strategy. In Chapman, C. S., Hopwood, A. G. & Shields, M. D. (Ed.), *Handbook of management accounting research* (1st ed., Vol. 2, pp. 753-783). Elsevier.
- Lebas, M. & Weigenstein, J. (1986). Management control: The roles of rules, market and culture. *Journal of Management Studies*, 23 (3), 259-272.
- Lowe, T. & Puxty, T. (1989). The problems of a paradigm: A critique of the prevailing orthodoxy in management control. In Chua, W. F., Lowe, T. & Puxty, T. (Ed.), *Critical perspectives in management control* (pp. 9-26), Macmillan.
- Machin, J. L. (1983). Management control system: Whence and whither?. In Lowe, T. & Machin, J. L. (Ed.), *New perspectives in management control* (pp. 22-42), St. Martin's Press.
- Machin, J. L. & Lowe, T. (1983). Introduction. In Lowe, T. & Machin, J. L. (Ed.), *New perspectives in management control* (pp. 3-21), St. Martin's Press.

- Malmi, T. & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package: Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19 (4), 287-300.
- Md Auzair, S. & Langfield-Smith, K. (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.
- Merchant, K. A. (1982). The control function of management. *Sloan Management Review*, 23 (4), pp. 43-55.
- Merchant, K. A. (1985). *Control in business organizations*. Ballinger.
- Merchant, K. A. & Van Der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives*. Prentice Hall.
- Mintzberg, H. (1994). *The fall and rise of strategic planning*. Free Press. (中村元一監訳『戦略計画：創造的破壊の時代』産能大学出版部, 1997年)
- Otley, D. (1999). Performance management: A framework for management control systems 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. & Berry, A. (1980). Control, organisation and accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 5 (2), 231-244.
- Otley, D., Broadbent, J. & Berry, A. (1995). Research in management control: An overview of its development. *British Journal of Management*, 6, S31-S44.
- Ouchi, W. G. (1979). A conceptual framework for the designs of organizational control mechanisms. *Management Science*, 25 (9), 833-848.
- Reeve, J. (2005). *Understanding motivation and emotion* (4th ed.), John Wiley & Sons.
- Schein, E. H. (1997). *Organizational culture and leadership* (2nd ed.). Jossey-Bass. (梅津裕良・横山哲夫訳『組織文化とリーダーシップ』白桃書房, 2012年)
- Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press. (中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』産能大学出版部, 1998年)
- Tocher, K. (1970). Control. *Operational Research Quarterly*, 21 (2), 159-180.
- Tocher, K. (1976). Notes for discussion on 'control'. *Operational Research Quarterly*, 27 (1), 231-239.
- Tushman, M. & O'Reilly, C. (1997). *Winning through innovation: A practical guide to leading organizational change and renewal*. Harvard Business School Press.

## Abstract

The concept of management control is now expanding from the traditional one. According to previous studies, the extension of the scope of such management control concepts is represented by the addition of new control means. In this paper, I would like to explain the expansion of the scope of management control concepts by focusing on the nature of the control instead of such a view.