慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

| | |
|---|---|
| Title | マネジメント・ コントロールのフレームワーク再考 : プロセスへの注目 |
| Sub Title | Rethinking of management control framework : a view of goal congruence |
| Author | 横田, 絵理(Yokota, Eri) |
| Publisher | 慶應義塾大学出版会 |
| Publication year | 2018 |
| Jtitle | 三田商学研究 (Mita business review). Vol.61, No.1 (2018. 4) ,p.163- 181 |
| JaLC DOI | |
| Abstract | 本研究は, 現代の企業環境を前提とした新たなマネジメント・ コントロールのフレームワークを今後検討するにあたり, その前提としてマネジメント・ コントロールに欠かせない要素は何かについて検討する。まずAnthony(1965)を出発点として, その後のマネジメント・ コントロールのフレームワークを提示した代表する研究を取り上げ, その目的, 対象, 定義, 要素そしてその関係性について, フレームワークの特徴とともに整理した。その後, 各要素のプロセスを意識することが重要であることから, これを重視したすでに提示されているフレームワークの一例を再提示し, 今後の課題を提示する。 |
| Notes | 黒川行治教授退任記念号#論文 |
| Genre | Journal Article |
| URL | https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20180400-0163 |

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

三田商学研究
第61巻第1号
2018年 4 月

2017年12月18日掲載承認

# マネジメント・コントロールのフレームワーク再考

―― プロセスへの注目 ――

横　田　絵　理

＜要　　約＞
本研究は，現代の企業環境を前提とした新たなマネジメント・コントロールのフレームワークを今後検討するにあたり，その前提としてマネジメント・コントロールに欠かせない要素は何かについて検討する。まずAnthony（1965）を出発点として，その後のマネジメント・コントロールのフレームワークを提示した代表する研究を取り上げ，その目的，対象，定義，要素そしてその関係性について，フレームワークの特徴とともに整理した。その後，各要素のプロセスを意識することが重要であることから，これを重視したすでに提示されているフレームワークの一例を再提示し，今後の課題を提示する。

＜キーワード＞
マネジメント・コントロール，マネジメント・コントロール・システム，フレームワーク，プロセス

## はじめに

Anthonyがマネジメント・コントロールのフレームワークを書籍として世に出したのが1965年である（Anthony 1965）。近年は，海外のみならず日本の学術誌においてもマネジメント・コントロールはキーワードとしてあるいはテーマとして数多く掲げられるようになってきた。横田ほか（2016）によれば，ここ数年の日本の研究者が依拠しているマネジメント・コントロールのフレームワークの出典として，いまもAnthony（1965, 1988）やAnthonyが共著者であるマネジメント・コントロール・システムのテキストが活用されている。そのほかにMerchant and Van der Stede（2007, 2012），Malmi and Brown（2008），Simons（1995, 2000, 2005）なども活用されている。これらマネジメント・コントロールのフレームワークを概観すると，Anthonyの提案から50年以上たち，マネジメント・コントロールのフレームワーク自体も変化を遂げていることがわかる。

Aothonyは後述するように，全体最適と部分最適の目標斉合性[1)]を目標とし，財務情報を活用す

るマネジャーに影響を与える仕組みとしてマネジメント・コントロールをとらえていた（Anthony 1965; Anthony and Govindarajan 2007）。ポイントは財務情報を中心としていることと，戦略策定はマネジメント・コントロールの範囲外としていることである。これによって，アメリカにおけるコントローラやトレジャラーの役割を踏まえ，マネジメント・コントロール・システムをシンプルにわかりやすく表現している。

これに対して近年のマネジメント・コントロールのフレームワークは拡大の傾向にある。戦略を所与としていたAnthonyのとらえかたに対し，マネジメント・コントロールを実行していく中で戦略を変化させることもあるという主張もある（Simons 1995）。あるいは財務情報だけでなく，非財務情報もフレームワークの中に含めたBalanced Scorecardをはじめとした考え方も生まれた。マネジメント・コントロールの対象範囲も，マネジャーだけでなく，現場の従業員や責任者へと広がっている。彼らは，Anthonyがマネジメント・コントロールとは区別したタスクコントロールの対象者であった。その結果，たとえばアメーバ経営もマネジメント・コントロールのひとつの仕組みとしてとらえられるようにもなっている（たとえば谷・窪田 2012；三矢 1997）。また，Simons（1995）をきっかけとして，組織文化やガバナンス関係もマネジメント・コントロールのフレームワークの範囲とする「マネジメント・コントロール・パッケージ」の考え方も示された（Malmi and Brown 2008）[2)]。

こうした流れの中で，研究者も実務家も，マネジメント・コントロールやマネジメント・コントロール・システムとは何を意味しているのかが説明しにくく，またとらえにくくなっている。その一方で，マネジメント・コントロールをテーマにした研究が増え，用語としての抵抗がなくなる中で，確たる説明のないままに概念が活用されることによる混乱も推察される。

フレームワークの拡大化の根底には，企業組織を取り巻く組織，企業環境の激変がある。IT技術の発達にともない，コミュニケーションの方法が激変しているのはその一例である。こうした変化の中で経営活動を考察するひとつのフレームワークとしてのマネジメント・コントロールの役割を考えれば，50年前のフレームワークを再考することはごく自然なことである。しかしながら拡大するフレームワークを比較すると，Anthony（1965）で主張された重要な点が意識されないで拡大されているようである。それは，マネジメント・コントロールの目的である目標斉合性を実現するために構成されるいくつかの要素（サブシステム）をつなぐ「プロセス」である。

本稿では，今後マネジメント・コントロールの新たなフレームワークを検討することを念頭に置いたうえで，マネジメント・コントロールの目的とされている目標斉合性の観点から，マネジメント・コントロールにとって何が重要な点であるかを今一度再考する。新しいマネジメント・コントロールのフレームワークを考える際に，必ず抑えるべき点は何かを提示することで，今後の検討の礎とすることを目的とする。

---

1）本稿ではGoal Congruenceの訳を，「目標斉合性」としている。「目標整合性」と表記されることが多いが，目標を整えるのではなく，目標の一致という意味を示すために「目標斉合性」と本稿では記す。

2）マネジメント・コントロールのフレームワークについては組織内だけでなく，Dekker（2004）をはじめとする組織間マネジメント・コントロールについてのフレームワークも提示されているが，ここでは，Anthonyの提示した組織内マネジメント・コントロールとして考察を行っている。

具体的には，まず，マネジメント・コントロールのフレームワークを明確に提示したAnthonyの考え方について提示し，目標斉合性という目的を果たすために重要となっているフレームワークの前提と特徴を明示する。その後マネジメント・コントロールのフレームワークの大きな分岐点を作り上げた代表的なフレームワークの要素とその関係性について検討する。最後に今後の新たなフレームワークの鍵となりうる「プロセス」の重要性を述べ，既に提示されたフレームワークの一例である横田・金子（2014）の検討と課題を掲げる。

## 1　Anthonyにおけるマネジメント・コントロール

ここではまず，マネジメント・コントロール（以下「MC」と略）のフレームワークを明確に提示したAnthonyの考え方の前提をAnthony（1965, 1988）およびAnthony and Govindarajan（2007）から明示した上で，重要なポイントを提示する。

Anthony（1965）はMCを次のように定義した。「マネジャー[3]が組織の目的を達成する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（Anthony 1965 17）」。そして，そのプロセスはマネジャーを包含し，戦略を実現しようとするものであり，行動を判断する標準は有効性と能率であると述べている（Anthony 1965 17）。

Anthony（1988）ではMCを「組織の戦略を実行するためにマネジャーが他の組織メンバーに影響を与えることによるプロセス」としている（Anthony 1988 10）。図表1がAnthony（1988）のMCのプロセスの考え方を示したものである。トップマネジメントの主たる活動は戦略策定であり，これを実行するためのマネジャーの活動がMCである。Anthony（1988）ではMCを環境部分とプロセス部分に分け，環境部分とは，外部環境，組織構造，規則，文化を示している。一方，プロセスとしては通常の活動とプロジェクトのMCを示している。このうち，通常の活動については，大きく分ければ計画と評価に分かれている。また，この時期にMCのプロセスから新戦略の検討の矢印が出ていることは特徴的である。

目標斉合性を目的とした中でのAnthonyのMCのフレームワークの前提のひとつは，組織階層である。トップマネジメント，マネジャーそして，タスクを担う現場の階層と組織を大きく3層に分け，トップマネジメントが策定した戦略を確実に実行するための責任者としてのマネジャーを対象とした仕組みをマネジメント・コントロール・システム（以下「MCS」と略）とした[4]。MCSではトップマネジメントがマネジャーを介して，経営活動を行う（Anthony 1965）。

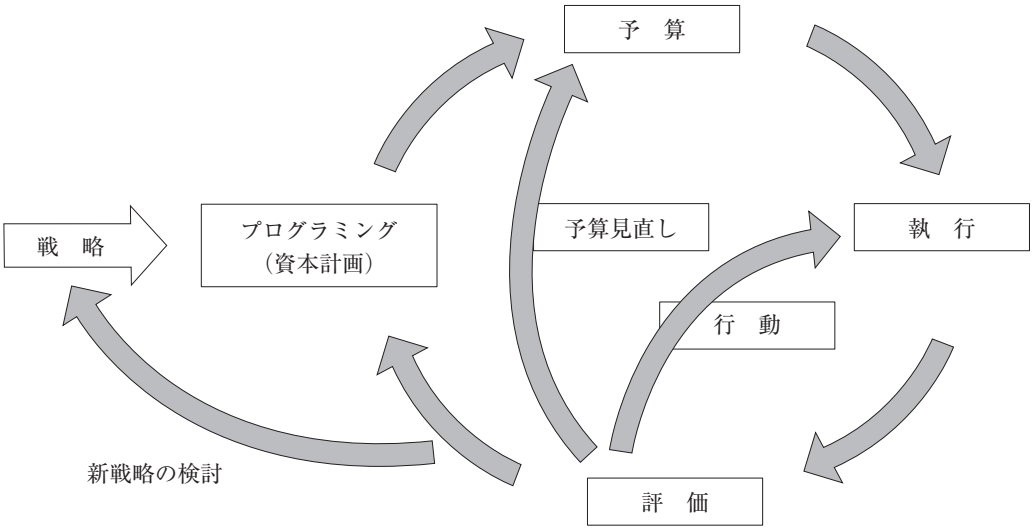
第2にAnthonyはMCはすべてシステムであるとした（Anthony 1988 41）。システムつまり，仕組みは，ルールがある。MCSをサイバネティックスシステムと例えたように，ルールに沿った活動がなかば「自律的に」動いていくことをイメージしている。

第3に，AnthonyのMCでは分権化組織を前提とし，個人の目標と組織の目標を一致させるよ

3）本稿の「マネジャー」は，いわゆる管理職を中心に，Anthony（1965）での考えに従い，トップマネジメントと現場課業にたずさわる人との間にある責任者とする。

4）MCは概念であり，その目的を実行するための仕組みがMCSである。

**図表１　MC のプロセス部分**




（Anthony 1988 pp.80, 119 を著者一部修正）

うにマネジャーを誘導するよう，設計されるべきであるとされている（Anthony and Govindarajan 2007）。マネジャーに間接的に経営を任せていても，トップマネジメントの戦略策定を確実に実行するための仕組みとして MC があり，しかもそのために MC がうみだす財務情報によってマネジャーの行動に影響を与えることで目標斉合性を実現しようとしている。

こうした前提のもとに，Anthony は，資本計画，予算，評価といった要素（サブシステム）のつながり（プロセス）を経て，目標斉合性が達成されるとしたのである。Anthony の MC では図表１で矢印で示されている関係と動きがプロセスであり，これにより戦略が実行される。

Anthony（1965）のフレームワークと同様に，目標斉合性を目的とし，組織階層を前提として MC のフレームワークを構築し分析した研究として，伊丹（1986）がある。伊丹（1986）は，日本で初めてマネジメント・コントロールを書籍名として打ち出したものであるが，そこで伊丹は次のように MC を定義している。「階層的な意思決定システムにおいて，下位者に対して権限委譲された意思決定を上位者がコントロールすることであり，本質は「任せたうえで，任せっぱなしにしない」ことであり，その目的は意思決定のコントロールである」。意思決定のコントロールとは他人の意思決定プロセスに影響を与えることで，その活動は，影響活動，直接介入，選別からなっている。活動の目的は，努力を確保し，目的整合性を確保し，調整することにあるとされている（伊丹 1986 49）。また，MCS は上位者が遂行するのを助ける目的のために情報収集を行い，かつ下位者同士の間の情報の流れを良くするためのシステムのこととしている。具体的には，８つのサブシステムから成っている。すなわち，責任システム，業績測定システム，目標設定システム，インセンティブ・システム，モニタリング・システム，人事評価システム，コミュニケーション・システム，教育システムである。基盤となる権限と役割のシステムのもとにこれらのサブシステムが並列的に提示されている。

伊丹（1986）のフレームワークは組織を階層的意思決定システムとして，その意思決定コントロールをMCとしていることから，Anthonyの階層性とMCのシステム観との共通性をもっている。上位者が下位者に影響を与える仕組みとしてのMCであるとしていることから，主役は上位のマネジャーである（伊丹 1986 34）。エージェンシー理論により研究を進めている前提となっているこのフレームワークは，おのずと上司と部下という階層性をもっている。また，MCをシステムとし，そのサブシステムとしてさまざまな組織内の制度を指摘していることは特徴的である。ただし，サブシステム間の関係性やプロセスについては言及していない。

一方，Anthony（1988）が触れている外部環境に着目した研究としてChenhall, Otleyのコンティンジェンシーベースの MCSの考え方がある。MCSのコンテクストとして，MCSの成果，外部環境，技術，規模，国民文化などを挙げ（Otley 1980, 2016; Chenhall 2003），これらを包含したうえでMCSを考えるべきであるという主張がなされている。

一方，AnthonyのMCのとらえ方が，会計情報に特定していることから，これをきわめて制約的なものとして，フォーマルなMCSと表現する研究もある（Dent 1987, 1990; Bisbe and Otley 2004）。フォーマルなMCSのフレームワークは，Anthonyのフレームワークと同様，制約的と批判を受けつつも，研究のフレームワークとして一部活用されている例は比較的近年も見受けられる（例えば，Langfield-Smith, K. 2007; Cugueró-Escofet and Rosanas 2013; Kruis et al. 2016; Herlez and Malegueno 2016; Bisbe and Sivabalan 2017; Stouthuysena, K. et al. 2017など）。

AnthonyのMCの特徴をまとめると，目標斉合性を目的とし，対象をマネジャーにしぼり，会計情報を中心としたMCを構成する要素（サブシステム）のつながり，つまりプロセスによって，マネジャーに影響を与え行動を促す。この特徴を踏まえたうえで，その後の代表的なMCの概念についても目的，対象，定義，要素（サブシステム）とそのつながりの視点から各々検討する。

## 2　Merchant and Van der Stedeの4つのコントロール

Merchant and Van der Stedeは，Management Control Systemのテキストにおいて，MCを「マネジャーが組織の戦略および計画を遂行して，必要な場合にこれらを修正することを確実にするよう支援するために行うすべてのこと」としている（Merchant and Van der Stede 2012 xii）。そこでは組織目的を実行するうえで，従業員も期待されている行動を理解し行っているかどうかが，マネジメント・コントロールの課題となっているとしている。また，戦略が明確だとMCは設計しやすいが，絶対に必要ではないともしている（Merchant and Van der Stede 2012 9）。MCは組織にとって最善の行動を従業員が行うように支援するためにマネジャーが取る策であり，従業員の行動に影響を与えるかに焦点が当たっている。このようにMerchant and Van der Stedeはマネジャーが従業員に影響を与える仕組みがMCであるとしている。

Merchant and Van der StedeはMCSとして4つのコントロールを提示している。ひとつ目は，結果のコントロール（results controls），２つ目は行動的コントロール（action controls），３つ目は，人事的コントロール（personnel controls），４つ目が文化的コントロール（culture controls）である。

結果のコントロールとは，影響を与えるためにもっとも強力なものであるインセンティブをさしている。何がなすべきことであるかということを，インセンティブは対象者に直接的，間接的に伝えることになる。インセンティブが何かしらの結果と関連付けられれば，対象者は何をすべきかに気づく。これによって，組織にとっての望ましい結果がもたらされるようにサポートすることができるはずである（Merchant and Van der Stede 2012 81）。しかしこれの効果があるのは，結果が明示されている場合，何が評価され尺度は何かが明確になっている場合であるとされている。

行動的コントロールについては，MC のもっとも「直接的な形」とされており（Merchant and Van der Stede 2012 81），従業員の行動自体のコントロールである。従業員がしてはいけないことをできないようにすることで，物質的方法と管理的方法がある。机やロッカーに鍵をかける，コンピュータにパスワードを設定するといったことがその例である。

次に人事的コントロールは，採用，配置，研修，職務設計，募集を意味しており，自己モニターをベースとしている。これを通して組織にとって良いことは何かが従業員に理解され，自分の気持ちの中に組織の目標を内在化することにもつながる。

４つ目の文化的コントロールは，「相互監視」のためにデザインされるものであり，強力なものとされる。伝統，規範，信念，価値観，イデオロギー，態度および行動様式をさしている（ibid 90）。文化は強力であるが，一方で変化の妨げになることもあると指摘される。

このようなフレームワークをもった Merchant and Van der Stede（2007, 2012）の特徴はいくつかある。ひとつは，４つのコントロールの関係は並列であるということである。また戦略は所与であるが必要条件というわけではない。なくても MCS は動くとしている。戦略を実行するための MC の対象はマネジャーあるいは従業員である。つまり間接的なコントロールを必ずしも前提とはしていない。次に，採用，配置など人事制度である人事的コントロールや行動的コントロール，文化的コントロールも MC の要素としてあげており，MC は必ずしも財務的，会計的情報にはとどまらないことを示している。このように Merchant and Van der Stede は MC を広くとらえ，結果のコントロールが主として Antnohy の MC のフレームワークと同じであることがわかる。

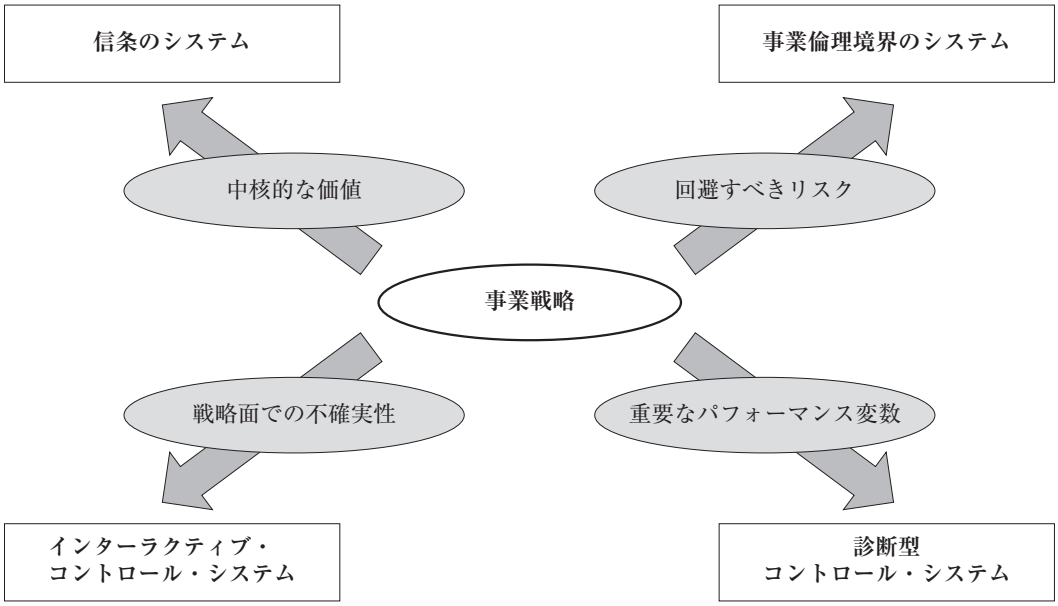
本フレームワークはもともと Merchant（1997）がベースとなっている。2000年代には小規模企業の人的資源に注目した Davila（2005）や，Efferin and Hopper（2007）などのように，中国・インドネシア企業の MC と文化，政治，倫理などを広い意味で分析している研究で活用されている例があり，考察対象の広がりを支えているフレームワークである。

## 3 Simons の４つのコントロール・レバー

Simons の一連の研究のうち，Simons（1995）は，Anthony の MC が Simons（1995）が示す MCS の部分的なシステムであることを明示した。

Simons（1995）の MC のフレームワークは戦略を中心として，それを成功させるため４つのレバーがあり，Anthony の MC はその内の１つのレバーであるというものである。Simons（1995）

図表２　Levers of Control のフレームワーク




（Simons 1995 p.7 邦訳 p.39）

の MCS の定義は「組織活動において維持したり変更したりするためにマネジャーが使う，公式的で情報をベースとした手順と手続き」である（Simons 1995 5）。ここでのポイントは公式的な手順と手続きを対象とし，情報をベースとするシステムであり，対象はマネジャーであることである。

４つのレバーのひとつは　信条のシステムといわれるもので，新しい機会を探すことを促進して方向づける組織の中核的な価値を決めるシステムである。第２のレバーは事業倫理境界のシステムで，事業を遂行する際に，ありうるリスクを回避するための境界を設定するシステムである。第３の診断型コントロール・システムは，目標設定，動機づけ，達成状況をモニターし，それに応じた報酬を与えるシステムで，これは Anthony の示した戦略を所与とした MCS をさしている。最後は，組織における学習を奨励し，イノベーションにつなげるインターラクティブ・コントロール・システムである。Simons（1995）における MC の目的は，マネジャーが戦略を実行することであり，いかに４つのレバーを活用するかである。４つのレバーは絡み合いつつ同時並行で機能しているとしている（図表２）。

インターラクティブ・コントロールは，戦略的不確実性のもとでのトップマネジメントとマネジャーとの双方のやり取りを通した学習から生まれる創発的戦略の生成を示唆している。それは Argirys and Schon（1978）が示したダブルループ学習を意味するとして，診断型コントロール・システムをシングル・ループ学習として位置付けられている（Simons 1995 106）。丸田（2004）によれば，Simons のインターラクティブ・コントロールはダブルループ・フィードバックであり，フィードフォワードという展開ともとらえることができる。また，戦略との関係性で注意すべき

は，Simons が，インターラクティブ・コントロール・システムは従来の戦略計画策定にとって代わるものではないとしている点にある。戦略的に不確実性が高い場合には，このシステムが活用されるがまれなことであるとしている。戦略計画策定は実行のための診断型のツールであり，戦略を策定するものではなく，新しい戦略はインターラクティブ・コントロールを通じて開発される。

Simons（1995）のフレームワークは，曖昧であるとする指摘もある（例えば，Chenhall 2003; Bisbe et al. 2007; Ferreira and Otley 2009）。一方で，近年日本での MC 研究でフレームワークとしてよりどころとしている研究が多いことも事実である（横田ほか 2016）。海外においても，数多くの研究が，Simons（1995）の枠組み，中でもインターラクティブ・コントロール・システムを理論的枠組みとしている（例えば，Janke et al. 2014; Bedford 2015; Heinicke et al. 2016; Kruis et al. 2016など）ことからもわかるように，このフレームワークは MCS 研究に大きな影響を与えている。Simons（1995）のフレームワークをきっかけに，イノベーション活動と MCS を関連させた研究も活発である（例えば Davila 2007; Davila et al. 2009; Bedford 2015）。また，MCS と戦略の関係についての議論のきっかけともなっている（例えば Langgield-Smith 2007; Chenhall et al. 2011）。

Simons（1995）の MC の特徴は，公式的手順・手続きを扱い，情報の側面を重視している点と，戦略を必ずしも所与としてない点にある。このフレームワークは Anthony のフレームワークを一部として取り込み，Merchant and Van der Stede（2012, 2017）に比べると情報の中身を限定していることがわかる。Simons（1995）は戦略を成功に導くための 4 つのレバーを提示し，マネジャーがその仕組みを活用する。各レバーの関係は，並列である。

## 4 Balanced Scorecard

Balanced Scorecard（以下「BSC」と略）は1990年代から2000年代にかけて Kaplan and Norton が提唱したフレームワークである。Kaplan and Norton（2000）で述べられているように，もともと BSC は業績測定にかかわるものと考えられていた。短期的な思考に陥った米国企業に対して，長期的な志向も踏まえたシステムとして提唱されている。BSC により財務尺度だけにこだわった業績評価だけでなく，先行指標といわれる尺度（たとえば，非財務指標）で補完することができる。この先行指標への着目が戦略の測定，そして戦略を描く戦略マップへとつながっている（Kaplan and Norton 2000, 2004, 2008）。

戦略マップでは戦略を財務の視点，顧客の視点，業務プロセスの視点，学習と成長の視点の 4 つの視点で検討する。このときに重要なことは，各視点で示した要素の因果関係にある。それは各視点内での因果もあれば視点間の因果もある。戦略マップによる戦略の見える化により，関係者の戦略についての共有が図られる（長谷川 2011）。

戦略マップをより具体化するものが狭義の BSC である。各視点から成果指標と目標となる値を決め，それを行うためのパフォーマンスドライバーを明らかにすることになる。

BSC の目的は，戦略を実行することであり，そのために戦略を財務，顧客，内部プロセス，

成長と学習の４つの視点でえがき，それを狭義のBSCに落とし込んでいくことになる。BSCを作成し，実施する対象者の範囲はどこまでかという点については議論のあるところであろうが，Kaplan and Norton（2000）では，BSCの実施事例としてモービルNAM&Rをあげ，トラックの運転手による実用を示していることから，マネジャーだけでなく従業員もその対象としていることと推察できる。伊藤（2011）によれば，戦略や狭義のBSCは１つの企業戦略あるいは事業戦略に対して１つ作成される。この基準BSCをもとにして組織の下位のレベルにこれらを展開する（「下方展開」）。これによって組織全体あるいは事業自体の戦略が下位のレベルとつながっていくことで，組織の中のコンセンサスを得ることができることになる。したがって，BSCの中の目標の関係は因果関係であり，４つの視点の関係も大きく言えば因果関係の基盤となっている。

BSCは，戦略を実行するためのツールである。BSCが対象とするのは，必ずしもマネジャーだけとは言い切れない。戦略マップはSBU（戦略的事業単位）ごとに作成することになるとされているが，狭義のBSCはさまざまな層の従業員が対象となっている。BSCを作成するのもマネジャーだけとは限らない。４つの視点を使った各目標は因果関係でつながっており，戦略マップで示される大きな目標設定とそれをもとにした目標設定，目標値設定，アクション，評価もツールのもとでつながっているといえよう。

## 5　Management Control Package

マネジメント・コントロール・パッケージ（以下「パッケージ」）は，Malmi and Brown（2008）で明示されたフレームワークである。Malmi and Brown（2008）がこのフレームワークを提唱した理由は，Otleyが1980年にこのフレームワークを表して30年以上もたつにもかかわらず，フレームワークが明確ではないためとしている。このフレームワークが重要な理由として，MCSは単独では実施できないこと，様々なツールが提示されていても単独の結果になっていること，MCSの理論の主たるフォーカスがアウトプットをどうやって生み出すかを考えるときには文化や管理も考えなければならないためであるとされている。

Malmi and Brown（2008）では，MCSは，Anthonyが対象からはずした戦略策定やオペレーショナルコントロールをも含むとしている。MCSは目標斉合性を実行することを目的とし，マネジャーが意思決定のための良い情報を与えるために，あるいは従業員行動に影響を与えるために活用されるものであればMCSである。従業員が組織目的や戦略と一致した意思決定や行動をするようにマネジャーが活用するすべてのシステム，仕組みを含むとしている。

パッケージとしてのMCSのフレームワークは図表３の通りである。パッケージが意図するMCSのフレームワークは非常に広い。Malmi and Brown（2008）はMCSは管理会計システムより広いフレームワークだとしているが，それは，管理会計の一部をMCが構成しているとしたAnthonyとは真逆だと櫻井（2014）は，指摘している。

Malmi and Brown（2008）はパッケージのフレームワークは，組織の中に複数のシステムが存在していることを示しており，それがパッケージとして機能する「現象」であり，重要なのはシ

**図表 3　マネジメント・コントロール・パッケージ**

<table>
<tr><td colspan="8">文化のコントロール</td></tr>
<tr><td colspan="2">仲間</td><td colspan="3">価値</td><td colspan="3">シンボル</td></tr>
<tr><td colspan="2" rowspan="2">計画</td><td colspan="4" rowspan="2">診断型コントロール</td><td colspan="2" rowspan="2">評価と報酬</td></tr>
<tr><td>長期計画</td><td>行動計画</td><td>予算</td><td>財務評価システム</td><td>非財務評価システム</td><td>ハイブリッド評価システム</td></tr>
<tr><td colspan="8">管理的コントロール</td></tr>
<tr><td colspan="2">ガバナンス構造</td><td colspan="3">組織構造</td><td colspan="3">手続き</td></tr>
</table>

（Malmi and Brown 2008 p.291を筆者一部修正）

ステム間の相互関係であるとしている。したがって，組織の MCS というときには，これら複数のシステムが組織に存在しているかどうかということを意味している（福嶋 2012; 佐久間ほか 2013）。Grabner and Moers（2013）は, Anthony（1965）の提示したフレームワークやコンティンジェンシー理論によるアプローチは批判され，今は MCS がパッケージなのかあるいはシステムなのかという 2 つの流れの検討の段階に入っていると指摘する。その後，パッケージにおけるメカニズムの相互の関係について各項目の操作化を行い，実証研究も行われている（Bedford and Malmi 2015; Bedford et al. 2016）。

マネジメント・コントロール・パッケージは目標斉合性を目的として，対象はマネジャーを中心としている。要素は大きく言えば，計画，診断型コントロール，評価と報酬，管理的コントロール，文化のコントロールであり，それらは現象をとらえるものとして並列的に示されている。

## 6　組織デザインのシステム

Simons（2005）のフレームワークは MCS のフレームワークではなく，大規模組織の戦略を成功させるためのフレームワークである。組織構造だけの話ではなく，経営戦略，マーケティング，組織行動，IT，会計，リーダーシップと多岐にわたる分野を総合している。ただし，本書の副題は，高業績のためにマネジャーはいかにアカウンタビリティシステムを活用するかであることから，システムを意識していることがわかる。そこでの前提は，組織内のすべての人が，自分，自分が所属する部門，組織全体の目標に向けて働くかどうかの意思決定を行っているというものである。したがってこうした人たちとともにマネジャーは，組織戦略を成功させるための組織をデザインしなければならない。このフレームワークはすべての層のマネジャーのためのものとされている（Simons 2005 14）。また組織デザインは，アカウンタビリティの公式システムと定義されている（ibid 254）。

ここでは 2 つのツールがある。1 つはレバーである。Simons（1995）のレバーと共通している

ものもある。部門構造，診断型コントロール・システム，インターラクティブネットワーク，そして責任共有である。4つのレバーを検討するためには，部門構造のためには顧客を定義すること，診断型コントロールのためには重要業績指標を分析すること，インターラクティブネットワークのためには創造的なテンション（引っ張り合い），責任共有のためには他者へのコミットメントが必要である。顧客の定義（Custmer definition），重要な業績指標（Critical performance variable），創造的引っ張り合い（Creative tension），他者へのコミットメント（Commitment to others）の頭文字をとって4Cと呼んでおり，この4Cを分析することがうまく組織をデザインする（レバーを検討する）には必要としている。また，レバーは手段であり，注意の幅の形成に使われる。注意の幅はマネジャーの視野の中にある活動の範囲とされている。何に注意を払い，何についてデータを収集し，何に反応するかである（Simons 2005 邦訳2008）。

注意の幅はマネジャーによって広くも狭くもできるが，調整できる幅は4つある。第1にコントロールの幅で，資源の範囲を規定することになる。第2にアカウンタビリティの幅で，業績の評価に利用できるものはどれかということである。第3に影響の幅である。誰とインターラクションを取り，誰に影響を与えるかを示している。第4にサポートの幅で，これは他者から期待できるコミットメントの大きさである。これらの注意の幅の調整により，マネジャーが戦略実現に向けて適切に動くようにするとのことである（Simons 2005）。顧客を定義し，重要業績評価指標を定め，イノベーションを促進するための創造的テンション（引っ張り合い），他者へのコミットメントこそが組織デザインであり，その目的は組織における各個人の注意の幅に影響を与えることである。4Cの分析に基づき利用可能な資源，指標，報酬などのツールを適用し，レバーをデザインし，幅を調整することで高業績にむけた組織デザインがなされる。これらを図表4のようにダイナミックに活用することが継続的に組織業績を上げるためには重要だとしている。

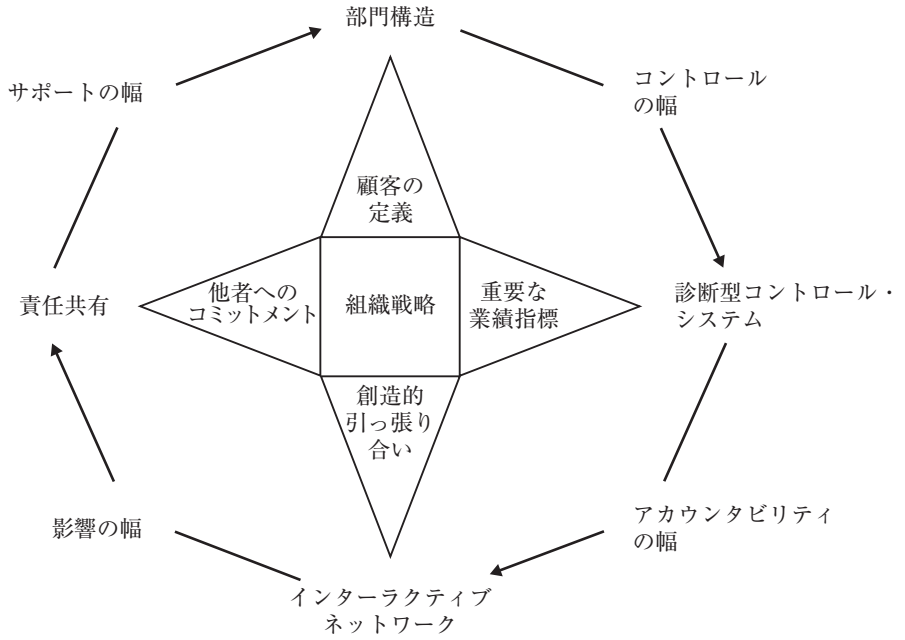
Simonsの組織デザインは，各要素が相互に依存しており，またマネジャーが戦略を実際に実行する立場にいる現場の人々に影響を与えることが重要であると指摘している。この点がSimons（1995）の並列的レバーから成るフレームワークとは異なる。

## 7　Anthony以降の研究の小括

以上, Anthony（1965）のフレームワーク以降の代表的なMCのフレームワークについて，目的，主たる対象，定義のポイント，含まれる要素，要素間の関係を示したものが図表5である。

第1に，MCの目的については，全体最適と部分最適の目標斉合性にある。ただしその時の目的が戦略なのかどうかという点についての見方は，さまざまである。また，戦略を所与とみなすかどうかという点も論者によって異なる。戦略を実行することをMCの目的とすることで，MCの目的が明確化することになる。しかしながら，Simonsやほかの研究者が指摘していたように，戦略の不確実性は高まりつつある。したがって，戦略の変容を考慮に入れたうえで，またトップマネジメントがMCを活用しながら，マネジャーとのコミュニケーションの中で戦略そのものの検討をすることはあり得ることである。なぜなら現場ではマネジャーをはじめとする下位組織

**図表 4　組織デザインのレバー**




（Simons 2005 邦訳 p.215を筆者一部修正）

のほうがその状況をよくわかっているためである。

第 2 に，目標設定，資本予算の意思決定，予算，業績評価，報酬といった MCS のサブシステムを 1 つのプロセスとしてとらえるのか否かについても議論が分かれる。広いフレームワークでは，プロセスを論じず，並列としてとらえていることが多いものの，組織デザインという，より広いフレームワークを構築している Simons（2005）においてはプロセスを意識していた。システムとして MC をとらえているといってもよいであろう。

第 3 に，MCS を構築するのはトップマネジメント層とする点は共通しているが，この対象範囲はどこかということについても見解の相違がある。マネジャーに限るのか否かということである。現在の企業環境の変化，イノベーションへの対応，チーム制などなど，階層組織自体への検討に鑑みれば，マネジャーに限定することは重要なこととは言い切れない。

## 8　Anthony と Simons（2005）の共通点：プロセスの重要性

会計情報に絞り込み，対象をマネジャーに限定した Anthony（1965）の MC のフレームワークであるが, Anthony（1988）や12版まで重ねた MCS のテキスト（Anthony and Govindarajan 2007など）においては，非財務尺度，組織行動，モチベーションといった点についても MCS と関連があるとして言及されている。また Anthony（1988）においては組織文化にも言及している。

このことから，Anthony が1965年に提示した MC のフレームワークは，その後の企業環境の

**図表 5　MC のフレームワークのまとめ**

| | 目的 | 主たる対象 | 定義のポイント | 要素（サブシステム） | 要素間の関係 |
|---|---|---|---|---|---|
| Anthony（1965; 1988）<br>Anthony and Govindarajan（2007） | 戦略実現<br>目標斉合性 | マネジャー | 財務情報中心 | 資本計画，予算，評価 | プロセス |
| 伊丹（1986） | 戦略 | 上位者 | 階層組織 | 責任システム，業績測定システム，目標設定システム，インセンティブシステム，モニタリングシステム，人事評価システム，コミュニケーション・システム，教育システム | 並列 |
| Merchant and Van der Stede（2012） | 戦略遂行<br>従業員に影響 | 従業員 | すべての情報を対象 | 結果・行動的・人事的・文化的コントロール | 並列 |
| Simons（1995） | 戦略の成功 | マネジャー | 公式的手順・手続き・情報 | 信条・事業倫理境界・診断型・インターラクティブ・コントロール・システム | 並列 |
| Kaplan and Norton（1992, 2001） | 戦略実行 | マネジャー<br>組織全体 | 財務情報・非財務情報 | ４つの視点による戦略マップと狭義の BSC | 因果関係 |
| Malmi and Brown（2008） | 目標斉合性 | マネジャー<br>従業員 | すべてのシステム | 文化・計画・診断型コントロール，評価と報酬，管理的コントロール | 並列 |
| Simons（2005） | 戦略の成功 | 全層のマネジャー | 公式的アカウンタビリティ | ４つのレバー<br>４つの注意の幅 | プロセス |

（筆者作成）

変化の激化，学際的研究の交流，実務への期待に応えるといった様々な理由から，拡大している。Anthony のフレームワークはフィードバックのシステムであるが，環境の変化への対応などを考えるならばフィードフォワードなシステムを考えるべきであるとの指摘もある（丸田 2004）。

MC の目的については各論者ともに組織目的あるいは組織戦略を達成するということを述べている。Simons（1995）においては必ずしも戦略を所与としていないが，インターラクティブコントロールが戦略計画策定にとってかわらないとしており，戦略があってこその新しい戦略である。それについては Anthony（1988）においても，MC を通しての新たな戦略への転換の可能性を述べている。

Anthony（1965）以降50年間のMCSの議論の中で，Anthonyのフレームワークとその後の多くのフレームワークに大きな違いがある。それは，AnthonyはMCSを構成するさまざまな要素・システム（伊丹の述べるところのサブシステム）のつながり方（プロセス）を明示している点である。Anthony（1965, 1988），Anthony and Govindarajan（2007）においては，資本計画，予算，実行，評価という流れが方向性をもってつながっていることを明示している。このつながりを示していることは目標斉合性という目的に向かってMCSが構築されていることを考えると非常に重要である。マネジャーの行動を全体の戦略や目的へと影響を与え，動機づけるためには，これらがつながりをもって，矛盾なく設計されていることが重要である。長期投資ができる資源を付与されているマネジャーであれば，大きな資本計画を立てることができる。マネジャーは長期目標を達成するための資本計画を練り，それを実行するための予算を立てなければならない。かつ，実行した結果が成果とつながっているときに評価がなされることが重要である。それを行うことが，結果的にトップとマネジャーとの目標斉合性を実現することになる。

したがって，MCの研究を行う場合には，MCの目的を目標斉合性とするならば，各システム間のつながり，つまりプロセスを意識することが重要である。予算，業績評価システム，資本計画の意思決定などについて深く掘り下げる研究ももちろん必要であるが，MCSとしての目的を考えれば，これらのつながりを十分意識することが，より重要なことである。たとえば，いち早くMCSと環境との関係に注目していたOtleyも，Otley and Soin（2014）において，MCは短期長期の目標を達成するための組織を維持するプロセスであるとしている（Otley and Soin 2014 1）。

MCSを1つのプロセスとして意識することの重要性は，AnthonyやSimons以外にも意識されているものである。また，横田（1998）で示した事例のように，たとえば，日本企業には長期の目的と短期の目的それぞれにMCの二重構造が存在していたというとらえ方は，プロセスに着目したゆえの指摘である。プロセスが必要な理由は，MCSがマネジャーの行動を動機づけるための情報を提供するシステムであり，そのメカニズムとしてサブシステムの流れがあるからこそ一貫した情報となってマネジャーに影響を与えるためである（伏見 1988）。

この点から言えば，上記で掲げた，多くのフレームワークは，そのサブシステムのとらえ方が並列的であり，リンクがあるとはいっているものの，具体的関係性を述べているとはいいがたい。パッケージの議論ではMCSのすべての要素を含み，なおかつ非財務の指標も含んでいるものの，お互いのつながりについては明示されていない。したがって，組織のある時点の現象を見たときに，組織の中で動いているシステムの存在は示されているが，その関係性については明示されないままである。例えば，業績評価システムと目標管理システムはつながっているとは限らない。

ただし，プロセスを重視している考えかたはもちろん，Simon（2005）やAnthony（1965, 1988）だけに由来するものではない。谷（2013）は，MCは戦略実施のためPDCAサイクルを回すことと定義しており，経営管理者が戦略実施を図るプロセスであるとしている。谷が指摘する「回す」というプロセスこそが，MCには重要な点である。なぜならば戦略を実施するという目的が明確にあるためである。また，マネジメント・コントロール・プロセスにとって重要な側面は，業績管理アプローチと意思決定アプローチであるとしている（谷 2010, 2013）。その点につい

てSimons（2005）においては，組織デザインという，より大きな枠組みの中で，要素の関係を明示的に動的にとらえることが重要と指摘することで，４つのレバーの関係性を明示している。Simons（2005）のフレームワークは要素が多く，操作化もしにくいので，実証はなかなか難しいが，各レバーの関係性について意識的にとらえることでMCSの目的を果たすためのシステムとしての評価ができる。

## 9　横田・金子（2014）のフレームワークの再検討

Anthony（1965）のMCは，会計情報に限定したうえで，そのプロセスを明示したという意味では，その後の他のMCのフレームワークとは異なった特徴を持っているともいえる。Anthony（1965）はあえて会計情報を主としたが，目標斉合性の目的に鑑みれば，ほかの情報も加えることの方が妥当である。その時，BSCのように定量情報だけにこだわるのか，あるいは文化のような目に見えないが組織メンバーに影響を与えうる情報もMCSを構築するためのものとして含めるのかが次の論点である。

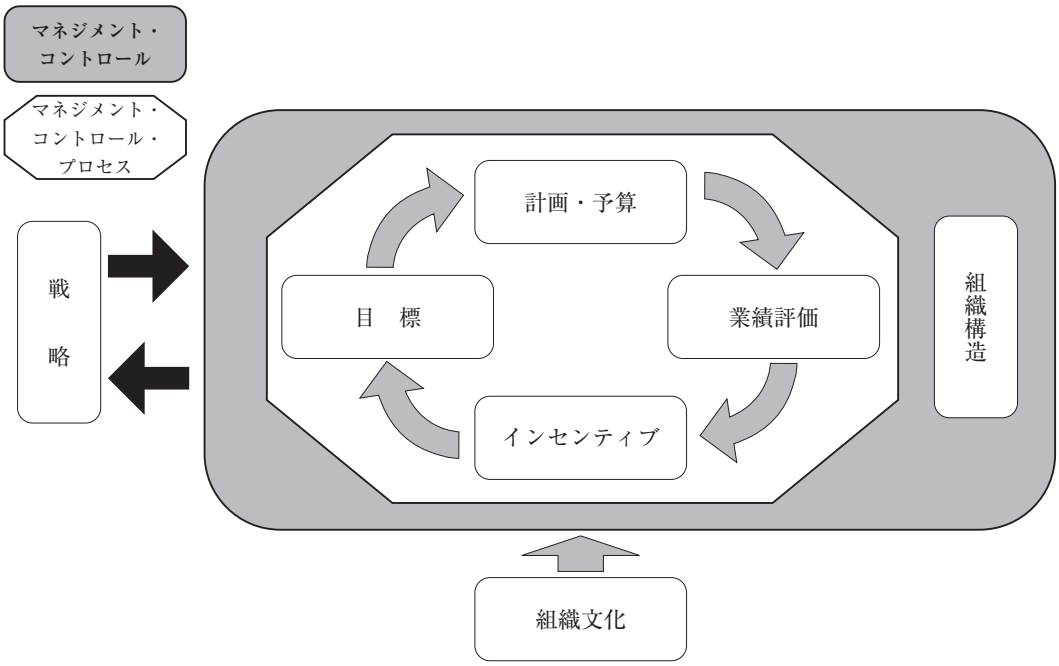
その後の研究者たちの指摘する通り，MCSはマネジャーを組織の責任単位の長とみなし，その責任権限の範囲を示すために組織構造とは切っても切れないものである。しかしながら組織構造はMCプロセスの中の要素ではなく，プロセスの前提を支えているととらえるべきである。

Simons（1995）やAnthony（1965），Kaplan and Norton（2000）は公式的手続きとして明白にMCの範囲を決めていた一方で，そのほかの論者は組織文化をもMCの一部としている。これについてはより深い考察が必要であるが，少なくとも関係性があることに鑑みれば図表６のように関係性を示して１つのフレームワークとして提示することが可能である。図表６はMCSが部分最適と全体最適の目標斉合性が実現する目的でマネジャーを動機づけるためのサブシステムをつなげたプロセスとしての仕組みであることに着目して提示されたフレームワークである。

このフレームワークの課題の１つは，前述した組織文化との関係である。組織文化は，システムではない。したがって，MCSとしては少なくとも一線を画すべきである。しかしながらその影響を受けることも事実であり，これを含めて目標斉合性を達成する方法を考えることは必要である。組織文化を含めてMCというべきかどうかという点については今後の検討が必要と考える。

次に，Merchant and Van der StedeやMalmi and Brownの指摘する様々なシステムとの関係も考慮すべき点である。プロセスは１つ１つの要素の因果を明示するが実際にお互いの要素は影響しあう。これらの要素が矛盾することなく，つまり目的をもったシステムとして関係することが必要であることに加え，様々な要素が単なる並列でなく，お互いが矛盾なく存在することも重要である。

**図表６　横田・金子（2014）のマネジメント・コントロールのフレームワーク**




（横田・金子 2014 p.8を著者一部修正）

## おわりに

本稿は，近年マネジメント・コントロールの概念の拡大の動きとその定義があいまいなままに活用されていることを背景として，マネジメント・コントロールの代表的フレームワークの検討を通して，今後のマネジメント・コントロールをとらえるためのフレームワークの一例を示した。マネジメント・コントロールのフレームワークを最初に明示したAmthony（1965）から50年以上を経る中で，マネジメント・コントロールに欠かせない要素としてサブシステムをつなぐ方向性をもつプロセスを意識することが重要であることを明示した。マネジメント・コントロールの目的を果たすためにはMCSの要素が結びつくことで目的が達せられることも意識的に研究を行うべきである。つまり，システムとしての存在であり，プロセスの観点は欠かせないとともにパッケージが示す他のサブシステムの矛盾なき存在と関係をどう示すかも課題である。

本稿は代表的な文献をもとにしてそれらを基礎とした研究をもとに考察を行った。したがって，今後は本研究で示したフレームワークの是非について考察を続けるとともに，研究としての操作化や，実務でのとらえやすさも検討する必要がある。

## 参 考 文 献


Anthony, R. N.（1965）: *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Harvard University, Division of Research（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.

Anthony, R. N. and V. Govindarajan（2007）: *Management Control Systems* 12th ed. McGraw-Hill/Irwin.

Argyris, C. and D. Schon（1978）: *Organizational Learning: A Theory of Action Approach*. Addision Wesley.

Bedford, D.（2015）: "Management Control Systems across Different Modes of Innovation: Implications for Firm Performance," *Management Accounting Research*, 28, 12-30.

Bedford, D. and T. Malmi（2015）: "Configurations of Control: An Exploratory Analysis," *Management Accounting Research*, 27, 2-26.

Bedford, D., 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.

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.

Bisbe, J., J. Batista-Foguet and R. Chenhall（2007）: "Defining Management Accounting Constructs: A Methodological Note on the Risks of Conceptual Misspecification," *Accounting, Organizations and Society*, 32（7-8）, 789-820.

Bisbe, J. and P. Sivabalan（2017）: "Management Control and Trust in Virtual Settings: A Case Study of a Virtual New Product Development Team," *Management Accounting Research*, 37, 12-29.

Chenhall, R.（2003）: "Management Control Systems Design within Its Organizational Context: Findings from Contingency-Based Research and Directions for the Future," *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.

Chenhall. R., J. Kallunki and H. Silvola（2011）: "Exploring the Relationships between Strategy, Innovation, and Management Control Systems: The Roles of Social Networking, Organic Innovative Culture, and Formal Controls," *Journal of Management Accounting Research*, 23（1）, 99-128.

Cugueró-Escofet, N. and J. Rosanas（2013）: "The Just Design and Use of Management Control System as Requirements for Goal Congruence," *Management Accounting Research*, 24（1）, 23-40.

Davila, A.（2007）: "Management Control Systems in Early-Stage Startup Companies," *The Accounting Review*, 82（4）, 907-937.

Davila, A., G. Foster and D. Oyon（2009）: "Accounting and Control, Entrepreneurship and Innovation: Venturing into New Research Opportunities," *European Accounting Review,* 18（2）, 281-311.

Davila, T.（2005）: "An Exploratory Study on the Emergence of Management Control Systems: Formalizing Human Resources in Small Growing Firms," *Accounting, Organizations and Society*, 30（3）, 222-248.

Dekker, H.（2004）: "Control of Inter-Organizational Relationships: Evidence on Appropriation Concerns and Coordination Requirements," *Accounting, Organizations and Society*, 29（1）, 27-49.

Dent, J.（1987）: "Tensions in the Design of Formal Control Systems: A Weld Study in a Computer Company," by Bruns, W. and R. Kaplan eds. *Accounting and Management: Fieldstudy Perspectives*. Harvard Business School Press.

Dent, J.（1990）: "Strategy, Organization and Control: Some Possibilities for Accounting Research," *Accounting, Organizations and Society*, 15（1-2）, 3-25.

Efferin, S. and T. Hopper（2007）: "Management Control, Culture and Ethnicity in a Chinese Indonesian Company," *Accounting, Organizations and Society*, 32（3）, 223-262.

Ferreira, A. and D. Otley（2009）: "The Design and Use of Performance Management Systems: An Extended Framework for Analysis," *Management Accounting Research*, 20（4）, 263-282.

Grabner, I. and F. Moers（2013）: "Management Control as a System or a Package? Conceptual and Empirical Issues," *Accounting, Organizations and Society*, 38（6-7）, 407-419.

Harlez, Y. and Malagueño, R.（2016）: "Examining the Joint Effects of Strategic Priorities, Use of Management Control Systems, and Personal Background on Hospital Performance," *Management Accounting Research*, 30, 2-17.

Heinicke, A., T. Guenther and S. Widener（2016）: "An Examination of the Relationship between the Extent of a

Flexible Culture and the Levers of Control System: The Key Role of Beliefs Control," *Management Accounting Research*, 33, 25-41.

Janke, R., M. Mahlendorf and J. Weber (2014): "An Exploratory Study of the Reciprocal Relationship between Interactive Use of Management Control Systems and Perception of Negative External Crisis Effects," *Management Accounting Research*, 25 (4), 251-270.

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2000): *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment.* Harvard Business Review Press（櫻井通晴監訳『キャプランとノートンの戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報社，2001年）.

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2004): *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes.* Harvard Business Review Press（櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川恵一監訳『戦略マップ――バランスト・スコアカードの新・戦略実行フレームワーク』ランダムハウス講談社，2005年）.

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2008): *The Execution Premium: Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage.* Harvard Business Review Press（櫻井通晴・伊藤和憲監訳『バランスト・スコアカードによる戦略実行のプレミアム――競争優位のための戦略と業務活動とのリンケージ』東洋経済新報社，2009年）.

Kruis, A., R. Speklé and S. Widener (2016): "The Levers of Control Framework: An Exploratory Analysis of Balance," *Management Accounting Research*, 32, 27-44.

Langfield-Smith, K. (2007): "A Review of Quantitative Research in Management Control Systems and Strategy," by Chapman, C. S., Hopwood, A. G. and Shields, M. D. eds. *Handbook of Management Accounting Research 2*. Elsevier, 753-783.

Malmi, T. and D. A. Brown (2008): Management Control Systems as a Package: Opportunities, Challenges and Research Directions," *Management Accounting Research*, 19 (4), 287-300.

Merchant, K. A. (1997): *Modern Management Control Systems*: *Text and Cases*. Prentice Hall.

Merchant, K. A. and W. Van der Stede (2007): *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives (2nd ed.)*. Financial Times / Prentice Hall.

Merchant, K. and W. Van der Stede (2012): *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives (Third ed.)*. Pearson Education.

Otley, D. (1980): "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis," by Emmanuel, C., D. Otley and K. Merchant eds. *Readings in Accounting for Management Control*. Springer, 83-106.

Otley, D. (2016): "The Contingency Theory of Management Accounting and Control: 1980-2014," *Management Accounting Research*, 31, 45-62.

Otley, D. and K. Soin (2014): "Management Control and Uncertainty," by Otley, D. and K. Soin eds. *Management Control and Uncertainty*. Palgrave Macmillan, 1-13.

Simons, R. (1995): *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press（中村元一・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）.

Simons, R. (2000): *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*. Prentice Hall.

Simons, R. (2005): *Levers of Organization Design: How Managers Use Accountability Systems for Greater Performance and Commitment*. Harvard Business School Press（谷武幸・窪田祐一・松尾貴巳・近藤隆史訳『戦略実現の組織デザイン』中央経済社，2008年）.

Stouthuysena, K., H. Slabbinck and F. Roodhooft (2017): "Formal Controls and Alliance Performance: The Effects of Alliance Motivation and Informal Controls," *Management Accounting Research*, 37, 49-63.

伊丹敬之『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店，1986年。

伊藤嘉博「戦略マップ」浅田孝幸・伊藤嘉博編著『戦略管理会計』中央経済社，2011年，pp.297-328

佐久間智広・劉美玲・三矢裕「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」『國民經濟雜誌』第208巻第2号，2013年，pp.67-89

櫻井通晴「現代の管理会計にはいかなる体系が用いられるべきか？――マネジメント・コントロール・システムを中心に」『専修経営学論集』第99巻，2014年，pp.135-148

谷武幸「業績管理会計の意義」谷武幸・小林啓孝・小倉昇編『業績管理会計』中央経済社，2010年，pp.3-30

谷武幸『エッセンシャル管理会計　第3版』中央経済社，2013年。

谷武幸・窪田祐一「管理会計システムの導入による組織統合と戦略実施――京セラミタにおけるアメーバ経営導

入のケース」『原価計算研究』第36巻第１号，2012年，pp.107-118
西居豪「管理会計研究における構成概念についての一考察」『産業経理』第76巻第１号，2016年，pp.93-105
長谷川恵一「バランスト・スコアカード」浅田孝幸・伊藤嘉博編著『戦略管理会計』中央経済社，2011年，pp.267-296
福嶋誠宣「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，2012年，pp.79-96
伏見多美雄「マネジメント・コントロールと責任会計」伏見多美雄編著『経営管理会計』日本規格協会，1988年，pp.213-218
丸田起大「戦略経営と管理会計――フィードフォワード・コントロールの視点から」『管理会計学』第12巻第２号，2004年，pp.19-33
三矢裕「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」『學習院大學經濟論集』第34巻第3/4号，1997年，pp.135-148
横田絵理『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，1998年。
横田絵理・金子晋也『マネジメント・コントロール――８つのケースから考える人と企業経営の方向性』有斐閣，2014年。
横田絵理・乙政佐吉・坂口順也・河合隆治・大西靖・妹尾剛好「マネジメント・コントロールの分析枠組みから見た管理会計研究――文献分析による検討」『原価計算研究』第40巻第２号，2016年，pp.125-138