

Title	中小企業におけるMCSの利用に関する探索的研究： 東京都における中小企業を対象としたサーベイ調査に基づく検討
Sub Title	Usage of management control systems in Japanese small and medium-sized enterprises : a exploratory research
Author	横田, 絵理(Yokota, Eri) 鬼塚, 雄大(Onitsuka, Yūdai) 本間, 陽介(Honma, Yōsuke)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2019
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.62, No.1 (2019. 4) ,p.65- 79
JaLC DOI	
Abstract	本研究の目的は、中小企業において有効となるMCSの利用について、探索的に明らかにすることである。研究目的達成のため、中小企業が比較的多いといわれる東京都をその調査範囲として設定し、サーベイ調査を行った。調査に基づく分析の結果から、中小企業では、境界システム、およびインタラクティブ・コントロール・システムが組織パフォーマンスの向上に寄与することが示唆される。また、コントロール・システム間の相互作用に着目した分析の結果、単体では組織パフォーマンスの向上に寄与する境界システムとインタラクティブ・コントロール・システムが、診断型コントロール・システムとの相互作用によって組織パフォーマンスを低減してしまう可能性が示された。加えて、これまで大規模な企業を対象とした既存研究によって指摘されてきたように、中小企業においても組織内部に目を向けるのか、あるいは外部に目を向けるのかによって、有効となりうるコントロール・システムが異なる可能性も示された。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20190400-0065

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.

中小企業における MCS の利用に関する探索的研究

— 東京都における中小企業を対象としたサーベイ調査に基づく検討 —

横 田 絵 理
鬼 塚 雄 大
本 間 陽 介

<要 約>

本研究の目的は、中小企業において有効となる MCS の利用について、探索的に明らかにすることである。研究目的達成のため、中小企業が比較的多いといわれる東京都をその調査範囲として設定し、サーベイ調査を行った。調査に基づく分析の結果から、中小企業では、境界システム、およびインタラクティブ・コントロール・システムが組織パフォーマンスの向上に寄与することが示唆される。また、コントロール・システム間の相互作用に着目した分析の結果、単体では組織パフォーマンスの向上に寄与する境界システムとインタラクティブ・コントロール・システムが、診断型コントロール・システムとの相互作用によって組織パフォーマンスを低減してしまう可能性が示された。加えて、これまで大規模な企業を対象とした既存研究によって指摘されてきたように、中小企業においても組織内部に目を向けるのか、あるいは外部に目を向けるのかによって、有効となりうるコントロール・システムが異なる可能性も示された。

<キーワード>

中小企業、マネジメント・コントロール・システム、コントロール・レバー、郵送質問票調査、探索的研究

1. はじめに

マネジメント・コントロールは会計学者 Anthony によって提唱された、企業におけるプランニング（計画活動）、およびコントロール（統制活動）に関する実務を把握するための概念である。Anthony（1965）は、マネジメント・コントロールを「マネジャーが組織の目的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（p. 17）」とし、これに関する会計情報をベースとした仕組みをマネジメント・コントロール・システム（Management Control Systems; 以下、MCS と略）とした。Anthony がマネジメント・コントロールを適用する対象として想定していたのは、比較的大規模な企業であるが、近年、中小企業を対象としたマネジ

メント・コントロール研究の重要性が指摘されている（飛田 2015a）。

大企業と中小企業との MCS の利用に関して比較した先行研究（澤邊・飛田 2008, 2009）では、MCS の利用とその効果について、大企業と同様に会計コントロール、理念コントロール、および社会コントロールのそれぞれが中小企業でも重要であることが示唆されている¹⁾。このことから、中小企業において、組織構成員に組織目標を理解させ、その達成のための行動を誘発するマネジメント・コントロール、およびそれを実現する手法となる MCS の必要性は高いといえる。しかしながら、中小企業を対象としたマネジメント・コントロール研究は未だ十分な蓄積があるとはいえ、中小企業においてどのような MCS の利用が有効となるのかという点に関して解明できていない（Chenhall 2007; 飛田 2015b）。特に、国内の中小企業を対象としたマネジメント・コントロール研究の多くが九州地方など西日本の企業を対象としており（e.g. 澤邊・飛田 2009; 飛田 2011, 2012a,b 2015a,b），わが国中小企業における MCS の利用に関する実態を十分に把握できているとはいえない。そこで本研究では、中小企業²⁾において有効となる MCS の利用について、探索的に明らかにすることを目的としている。なお、本研究では MCS のフレームワークとして、国内研究との比較可能性を考慮し、Simons (1995) によって示された「4つのコントロール・レバー (Levers of Control; 以降、LoC と略)」を援用する。そこでまず、次節において Simons (1995) による LoC フレームワークについて説明する。

2. Simons による LoC フレームワーク

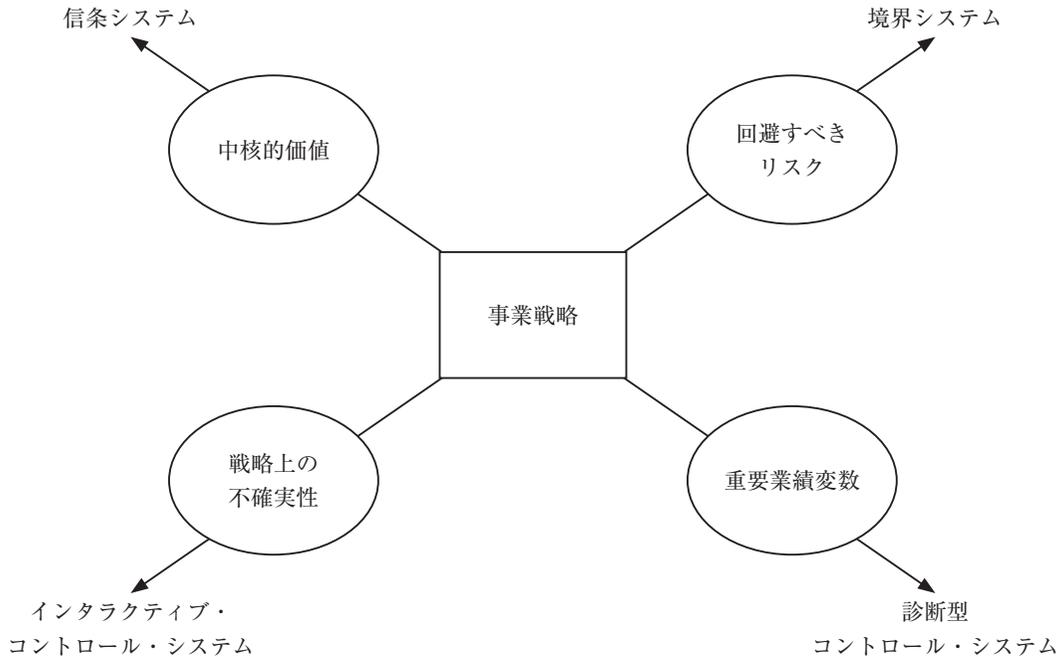
Simons はマネジメント・コントロールを「マネジャーが組織行動のパターンを維持、あるいは変更するために活用する公式的な情報ベースのルーティン、手続き (Simons 1995, p. 5)」としている。Simons のフレームワークでは、事業戦略を中心に置き、戦略を成功裏に実行するための4つのキーとなる構成要素（中核的価値、回避すべきリスク、重要業績変数、戦略上の不確実性）を示し、それぞれに対応するコントロール・レバーを提示している（図1）。LoC は、「信条システム (belief system)」、 「境界システム (boundary system)」、 「診断型コントロール・システム (diagnostic control system)」、 および「インタラクティブ・コントロール・システム (interactive control system)」から構成される。以下では、これら4つのコントロール・レバーについて説明していく。

「信条システム」は、企業のミッションやコア・バリューなどを通じて組織の基本的な価値・目的・方向性を組織構成員に対して伝達するシステムである。この「信条システム」は、組織構

1) 澤邊・飛田 (2008, 2009) では、「理念コントロール」や「社会コントロール」については、大企業、中小企業ともに「従業員満足度」との統計的に有意な正の関係が示されているが、「会計コントロール」の代理変数としての「計画プロセス」は大企業においてのみ、「内部統制プロセス」は中小企業においてのみ統計的に有意な正の関係が示されている。

2) 本研究では、中小企業を中小企業基本法第2条第1項の規定に基づく「中小企業者」と同義としている。また、先行研究を基に企業の規模を捉える際に、資本金ではなく従業員数をその基準とし、「従業員300人以下の企業」と一律で定義する。

図1 Simons による LoC フレームワーク



出典：Simons (1995, 訳書 p. 39, 図表 1-2) をもとに筆者加筆, 修正

成員による新たな機会探索を鼓舞し、その上で組織の進むべき方向性に組織構成員を方向付けるために活用される。

「境界システム」では、組織として許容可能な活動領域の境界線が示される。すなわち、組織構成員による機会探索行動に制限を設けるためのシステムとなる。

「診断型コントロール・システム」は、事前に設定された組織目標の達成に向け組織構成員を動機づけ、その活動の結果をモニターし、事前に設定した業績水準との差異を調整するために活用する公式的な情報システムである。マネジャーは、常に組織構成員の活動をモニターしているのではなく、事前に設定された目標の達成プロセスにおいて例外的な事象が起きた場合にのみ関心を向ける。マネジャーはこの例外的な事象に関しての情報のみに注目し、その原因を分析し、軌道修正するための何らかのアクションを起こす。

「インタラクティブ・コントロール・システム」は、マネジャーが定期的、個人的に部下の意思決定行動に介入するために運用する公式的な情報システムである。インタラクティブ・コントロール・システムを活用する際、マネジャーは自身の意向を常に部下へと伝達し、期中における様々な戦略的不確実性へに対応するために常に部下と積極的に関わる。そのため、戦略上の不確実性に組織構成員の注意を向け、戦略、およびその実行に関係するありとあらゆる情報のほとんどすべてに対して日常的に関心を向けることとなる。

3. 企業規模と MCS との関係性

これまでの MCS 研究のほとんどは大企業を想定し、研究対象としていた。そうした研究では、企業規模が大きいほどより洗練された公式的な MCS を利用する傾向にあるとされている (e.g. Chenhall 2003, 2007)。この点について Merchant (1981) は、企業規模が大きく、分権化の進んだ企業においては、参加型予算のような洗練された公式的コミュニケーションを重視した MCS の利用がより機能するとしている。他方、中小企業については、人と人との関係性がより重要視されるため、非公式的コントロールに重点が置かれる傾向にあるという (Heinicke et al. 2016)。中小企業は、従業員数が大企業と比べ少なく、トップ・マネジメントと現場までの距離、あるいは部門間の距離が近いこと、より直接的な経営管理手法が可能となる。このような先行研究の主張は、Bruns and Waterhouse (1975) による古典的な主張とある程度整合的である。Bruns and Waterhouse (1975) は、企業はその規模に応じて、主として利用する、あるいは機能するコントロールの形態が異なるとしており、大規模企業では管理コントロール (Administrative Control) が、小規模企業では人的コントロール (Personal Control) がそれぞれ利用される傾向を示している。

しかしながら、近年の研究では異なる見解も見られる。例えば、澤邊・飛田 (2009) では、重回帰分析の結果、³⁾「会計コントロール」の代理変数としての「内部統制プロセス」と「従業員満足度」⁴⁾の間に統計的に有意な正の因果関係が示されている。これは、上述した先行研究の主張とは異なり、中小企業においても Bruns and Waterhouse (1975) の示す管理コントロール (Administrative Control) が重要である可能性を示している。この点に関連して、例えば Guenther and Heinicke (2019) や飛田 (2012a) も Simons の LoC 概念に基づき同様の解釈を示し、実証分析を行っているが、企業規模との関係性は確認できていない。

これらの研究では、既存研究 (e.g. Bruns and Waterhouse 1975; Chenhall 2007; Merchant 1981) における主張に加え、組織ライフサイクルとの関係性に着目し、議論を展開している。そこでは、中小企業は創業期の企業に該当すると捉えられ、比較的従業員が少なく、階層も低いことから、個人間のコミュニケーションを中心とした非公式的コントロールをすでに利用している。そのため、むしろそれを補うような公式的コントロールが重要となる。この主張は確かに、企業の成長段階に応じて、効果的に機能するコントロール・システムは異なるという Simons (1995) の主張と整合的だと捉えることもできる。しかしながら、組織ライフサイクルと MCS との関係性に着目した先行研究では、企業規模の視点のみから組織ライフサイクルについて議論することの限界が主張されている (e.g. Su et al. 2015; 福島 2011; 森 2017)。企業はその時々々の環境に応じて戦略を変更する必要があるため、たとえ成熟期の企業 (洗練された MCS を利用する企業) であっても

3) 澤邊・飛田 (2009) では、「企業の目標や、各部署や個人の責任と実績を会計的に可視化するプロセスを通じて経営目的の実現を図ることを基本としたアプローチ (p.85)」とされている。

4) 澤邊・飛田 (2009) では、業務範囲や業務プロセスの明確化といった項目を中心に変数が構成されている。

リストラクチャリングなどによって企業規模が小さくなる可能性がある。

4. リサーチ・クエスチョン

本研究では、上述したような先行研究では十分に説明されていない課題に対応するため、コントロール・システム間の関係性に着目する。MCS 研究においては近年、コントロール・システム間の関係性に着目する研究が増加傾向にある。Malmi and Brown (2008) は、組織の中には複数のコントロール・システムが存在し、それらが互いに影響しあひながら機能しているという、「パッケージとしての MCS (Management Control Systems as a Package)」論を展開した。Malmi and Brown (2008) によれば、会計コントロール・システムは独立して機能するのではなく、組織における他のコントロール・システムと相互に関連して機能するため、そうした相互関連性を考慮することが重要となる。

Simons (1995) は LoC における各レバー間に生じるテンションを想定しており、コントロール・システム間の相互関係を特に重要視している。また、Simons による LoC のフレームワークはコントロール・パッケージ等、コントロール・システム間の相互関連性を検討した文献において多く引用された代表的フレームワークといえる (佐久間ほか 2013)。そうした研究では、各レバーが相互に関連しあうことで組織に重大な影響を与えることが実証されてきた。例えば、Bedford (2015) や Henri (2006) では診断型コントロール・システムとインタラクティブ・コントロール・システムとの相互作用関係が企業のパフォーマンスに対してポジティブな影響を与えることが実証されている。特に着目すべきは、これらの研究では診断型コントロール・システム、およびインタラクティブ・コントロール・システム単体とパフォーマンスとの因果関係が確認されていないことである。

このように単一のコントロール・システムではなく、複数のコントロール・システム間の相互作用効果が組織に対して何かしらの影響を与えることが示されてきた。しかし、Simons による LoC における各レバー間の相互作用を検討した研究のほとんどが、すべてのコントロール・レバー間の相互作用関係を検討していないことが課題とされている (Martyn et al. 2016; 佐久間ほか 2013)。この点について、Widener (2007) は、LoC におけるすべてのコントロール・レバー間の関係性を検討したほとんど唯一の研究といえる。Widener (2007) によれば、4つのコントロール・レバーはそれぞれ他のコントロール・レバーと関係があることが示されている。

中小企業を対象とした研究でも同様に、コントロール・システム間の相互作用関係はほとんど想定されていない。また、LoC における各レバー間の関係性を想定した飛田 (2012a) についても、すべてのコントロール・レバー間の関係性を検討しておらず、また分析モデルの適合度が低いといった限界もある。

以上より、本研究では以下のリサーチ・クエスチョン (RQ) を設定する。

RQ 1 : 中小企業において、コントロール・レバー (信条システム, 境界システム, 診断型コント

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)の利用は、組織パフォーマンスとどのような関係にあるのか

RQ2：中小企業において、コントロール・レバーの同時利用は、組織パフォーマンスとどのような関係にあるのか(相互作用効果)

5. 研究方法

(1) データの収集

本研究ではリサーチ・クエストの検討にあたり、2015年11月に郵送質問票調査を実施した。対象は東京都内にある単体従業員数300人以下の上場企業の代表者である。郵送先の選定には、プロネクサス社の提供する企業情報データベース eol を参照した。

MCSは最低限の組織体制、および会計システムの整備を前提としているため、非上場企業ではその前提条件に当てはまらない可能性がある。加えて、先行研究が組織パフォーマンスを回答者の主観による尺度のみによって測定しているため、実際の財務業績の向上(あるいは低減)につながっているのか不明瞭である。こうした限界を考慮し、本研究では財務情報が取得可能な上場企業を対象とした。また質問内容には企業理念や行動規範、経営計画など企業活動全般を含むため、企業の代表者を回答者として指定した。データベースにて抽出された調査対象は553社、その内合併や倒産などにより無くなった5社を除いた548社に送付した。回答数は47社(8.58%)であり、そのうちデータの欠損等がみられたサンプルを除く40社(7.30%)を分析に用いている。

(2) 変数の操作化

本研究では、先行研究との比較可能性を高め、内的妥当性を確保するために中小企業を対象とした先行研究(澤邊・飛田2009;飛田2011,2012a,2015b)を参照している。

まず、SimonsのLoCについて、「信条システム(BELIEF)」、「境界システム(BOUND)」、「診断型コントロール・システム(DIAG)」、および「インタラクティブ・コントロール・システム(INT)」はそれぞれ5項目の尺度で測定した(表1)。分析に際しては、多重共線性による問題を回避するため、それぞれ各項目の合計の平均値を基準に中心化したものを変数としている。

効果変数について本研究では、先行研究で用いられている回答者の主観による組織パフォーマンスに加え、先述した先行研究の限界に対応するよう、企業の実際の財務業績を設定する。財務業績は売上高成長率(Sales Growth Rates; SGR)、および税引後純利益成長率(Profit (after tax) Growth rates; PGR)を設定した。これらはそれぞれ2014年度期末実績から2012年度期末実績を引き、その差を2012年度期末実績で除したものに100を乗じて算出している。

回答者の主観による組織パフォーマンスについては、年度業績目標の達成度合い(ACCOM)⁵⁾、および競合他社と比較した際の業績(BENCH)をそれぞれ7点リッカート法で問うた。先行研

5) 1が低い水準(低業績)、7が高い水準(好業績)を表している。

表 1 LoC に関する記述統計量⁶⁾

	Min	Max	Mean	SD
信条システム (BELIEF) ※1				
社是や経営理念は全社的に共有されるべき基本的価値観を示している	5.00	7.00	6.53	.59
経営陣は従業員に貴社の基本的価値観を明確に伝えている	4.00	7.00	6.25	.77
従業員は貴社の基本的価値観に共感している	4.00	7.00	5.50	.98
従業員は貴社の基本的な価値観を正確に理解している	4.00	7.00	5.40	.90
従業員は貴社の基本的な価値観を説明することができる	2.00	7.00	5.10	1.15
境界システム (BOUND) ※1				
行動規範やルールは業務遂行上とても重要である	3.00	7.00	6.20	1.06
行動規範やルールは貴社全体の業務を網羅している	2.00	7.00	5.83	1.17
行動規範やルールは詳細に整備されている	2.00	7.00	5.58	1.31
行動規範やルールはとてもよく遵守されている	2.00	7.00	5.48	1.26
行動規範やルールの遵守をモニターする仕組みは整備されている	2.00	7.00	5.18	1.43
診断型コントロール・システム (DIAG) ※2				
事業活動の成果を確認するため	4.00	7.00	6.20	.97
目標達成に向けて進捗度合いを確認するため	3.00	7.00	6.18	1.06
目標設定時の期待と比較し、成果を評価するため	4.00	7.00	6.15	.92
事業活動の基礎データや基本的前提、行動計画の継続的な議論・検討を支援するため	1.00	7.00	5.78	1.29
重要業績指標 (KPI) の推移を定期的に確認するため	4.00	7.00	6.20	.95
インタラクティブ・コントロール・システム (INT) ※2				
全社的な戦略に対する共通理解を促すため	1.00	7.00	5.70	1.42
全社的に問題を共有するため	2.00	7.00	5.60	1.30
全社的に重要成功要因を特定するため	1.00	7.00	5.20	1.51
全社的な一体感を醸成するため	1.00	7.00	5.05	1.43
全社的なコミュニケーションツールとするため	2.00	7.00	4.88	1.29
※1 7点リッカート法 (1 = 全く当てはまらない, 7 = 非常に当てはまる) で測定しており、逆転尺度による項目は設定されていない。				
※2 管理会計情報の利用目的について7点リッカート法 (1 = 全く当てはまらない, 7 = 非常に当てはまる) で測定しており、逆転尺度による項目は設定されていない。				

筆者作成

究では、これら2つの項目を1つの変数として扱っているが、その意味内容は異なり、それぞれを従属変数とした場合の分析結果に相違が現れる可能性を考慮し、それぞれ個別に変数とした。なお、回答者の主観による組織パフォーマンスについても多重共線性による問題を回避するため、それぞれ平均値を基準に中心化したものを得点としている。本分析において用いる変数の記述統計量、および変数間の相関は表2、3に示すとおりである。

6) 天井効果が確認された項目について、内容を検討した結果、各項目とも除外することはできないと判断した。

表2 分析に用いる変数の記述統計量

	Min	Max	Mean	SD	Cronbach's α
BELIEF	4.40	7.00	5.76	.70	.838
BOUND	2.80	7.00	5.72	.95	.898
DIAG	3.80	7.00	6.04	.89	.828
INT	2.40	7.00	5.32	1.17	.906
SGR	-97.77	129.63	6.72	40.83	—
PGR	-435.78	1232.98	61.01	310.10	—
ACCOM	1.00	7.00	5.52	1.37	—
BENCH	1.00	7.00	4.39	1.65	—

筆者作成

表3 変数間相関表

	1 BELIEF	2 BOUND	3 DIAG	4 INT	5 SGR	6 PGR	7 ACCOM	8 BENCH
1	1							
2	.195	1						
3	.286 [†]	.268 [†]	1					
4	.167	.181	.663 ^{***}	1				
5	.163	.136	.088	.073	1			
6	.038	.390 [*]	.107	.175	-.040	1		
7	.255	.092	.325 [†]	.538 ^{**}	-.183	.110	1	
8	.095	.099	.253	.280	-.044	-.137	.383 [*]	1

※1 Pearsonの相関係数

※2 [†] $p < .10$, ^{*} $p < .05$, ^{**} $p < .01$, ^{***} $p < .001$

筆者作成

6. 分析結果

本研究において設定したリサーチ・クエスチョンには、交互作用効果を検討するものが含まれる。そのため、分析には階層的重回帰分析を用いた。表4、および5はそれぞれ企業の実際の財務業績 (SGR, PGR)、回答者の主観による組織パフォーマンス (ACCOM, BENCH) を従属変数とした分析の結果を示している。

まず、財務業績 (SGR, PGR) を従属変数とした場合 (表4)、SGRを従属変数とした分析モデルでは、信条システム、およびいくつかの交互作用項との統計的に有意な因果関係を確認できた。しかしながら、モデルの適合性を示すF値が統計的に非有意 ($p > 0.1$) となっており、それぞれの回帰係数が同時に0である可能性を否定できないため、SGRを従属変数とした分析結果は検討に耐えないと判断した。

対して、PGRを従属変数とした分析モデルでは、境界システム (BOUND)、インタラクティ

表 4 階層的重回帰分析結果

	従属変数			
	SGR		PGR	
独立変数				
BELIEF	.267	.395*	-.053	-.007
BOUND	.114	.100	.516**	.434***
DIAG	.000	-.152	.124	-.005
INT	-.002	.096	.134	.334*
交互作用項				
BELIEF*BOUND		-.447*		-.018
DIAG*BELIEF		.507*		-.002
DAIG*BOUND		.340		-.711**
INT*BELIEF		-.415		-.228
INT*BOUND		-.273		.198
INT*DIAG		-.015		-.270*
コントロール変数				
INDUST_dummy	-.033	.011	.064	-.012
SIZE	.050	.190	-.222	-.193
R ²	.106	.404	.315	.767
Adj. R ²	.062	.129	.187	.660
F-value	.631	1.470	2.456*	7.151***

※1 最小二乗法に基づく推定, 係数はすべて標準化

※2 R²: 決定係数, Adj. R²: 調整済み決定係数, F-value: F 値

※3 [†]p < .10, *p < .05, **p < .01, ***p < .001

※4 INDUST_dummy: 業種ダミー (1 = 製造業, 0 = 非製造業), SIZE: 従業員数

筆者作成

ブ・コントロール・システム (INT) との間に統計的に有意な正の因果関係が確認された。また、交互作用項については、診断型コントロール・システムと境界システムとの交互作用項 (DIAG*BOUND), およびインタラクティブ・コントロール・システムと診断型コントロール・システムの交互作用項 (INT*DIAG) との間に統計的に有意な負の因果関係が確認された。

回答者の主観による組織パフォーマンス (ACCOM, BENCH) を従属変数とした場合 (表 5), ACCOM を従属変数とした分析モデルでは、インタラクティブ・コントロール・システム (INT) との統計的に有意な正の因果関係が確認された。また交互作用項については、信条システムと境界システムの交互作用項 (BELIEF*BOUND) との間に統計的に有意な正の因果関係、およびインタラクティブ・コントロール・システムと診断型コントロール・システムの交互作用項 (INT*DIAG) との間に統計的に有意な負の因果関係が確認された。

一方で、BENCH を従属変数とした分析モデルでは、各コントロール・レバー単体との統計的に有意な因果関係は確認されなかった。一方、交互作用項について、信条システムと境界システム (BELIEF*BOUND) の交互作用項との間に統計的に有意な負の因果関係、およびインタラクティブ・コントロール・システムと信条システム (INT*BELIEF) の交互作用項との間に統計的

表5 階層的重回帰分析結果

	従属変数			
	ACCOM		BENCH	
独立変数				
BELIEF	.189	.181	.071	.236
BOUND	.152	.080	.125	-.343
DIAG	-.067	-.097	.108	.236
INT	.668**	.390[†]	.187	-.343
交互作用項				
BELIEF*BOUND		.338[†]		-.433[†]
DIAG*BELIEF		.128		-.324
DAIG*BOUND		-.127		.370
INT*BELIEF		.254		.824*
INT*BOUND		-.208		-.250
INT*DIAG		-.362[†]		-.108
コントロール変数				
INDUST_dummy	.088	.172	.236	.221
SIZE	-.545	-.301	-.343	-.026
R ²	.547	.707	.201	.527
Adj. R ²	.446	.540	.024	.256
F-value	5.430***	4.230**	1.133	1.947 [†]

※1 最小二乗法に基づく推定, 係数はすべて標準化

※2 R²: 決定係数, Adj. R²: 調整済み決定係数, F-value: F値

※3 [†]p < .10, *p < .05, **p < .01, ***p < .001

※4 INDUST_dummy: 業種ダミー (1 = 製造業, 0 = 非製造業), SIZE: 従業員数

筆者作成

に有意な正の因果関係が確認された。

7. 考察

上述した分析結果から中小企業におけるMCSの利用と組織パフォーマンスには以下のような関係性があることが指摘される。

(1) 財務業績への影響

まず, 境界システム, およびインタラクティブ・コントロール・システムが財務業績(PGR)の向上に寄与する可能性が示された。この結果は, 先行研究の結果とある程度整合的であるといえる。先行研究の主張するように組織構成員に対して行動規範を明示し, 組織のためにならない行動が共有されることで, 組織業績の向上に直接つながるような組織構成員の行動が促進されることが推察される。また中小企業では, 組織構成員同士の距離が近く, より直接的な経営管理手法が可能となる。そのため, マネジャーが積極的に部下と関わりを持つインタラクティブ・コン

トロール・システムが大規模な企業と比べて活用しやすく、またその効果も発揮されやすい可能性が示唆される。加えて、中小企業を対象とした小寺（2008）では、部門間の情報共有が促進されることで、財務業績が向上する可能性が示されている。インタラクティブ・コントロール・システムを活用した場合、戦略の実行に関係するありとあらゆる情報のほとんどすべてに対して日常的に関心を向けるようになるため、部門間を超えた情報共有が行われ、結果として財務業績が向上する可能性が推察される。特に中小企業における課題として、意思決定プロセスが高度に構造化されておらず、正式な秩序ある形でなされていないことが指摘されており（飯塚 1982）、こうした課題を克服するうえでも境界システム、およびインタラクティブ・コントロール・システムが有効であることが示唆される。

他方、相互作用効果については、診断型コントロール・システムと境界システムとの相互作用、およびインタラクティブ・コントロール・システムと診断型コントロール・システムとの相互作用が財務業績（PGR）を低減する可能性が示された。この点について着目すべきは、単体では財務業績（PGR）の向上に寄与する可能性が示された境界システムとインタラクティブ・コントロール・システムが、一転して診断型コントロール・システムとの相互作用によって財務業績（PGR）を低減してしまう可能性である。中小企業では、会計情報が意思決定や業績管理などの精緻な事情に精通した形で用いられていないと指摘されている（飯塚 1982）。診断型コントロール・システムは、会計情報を基礎とした典型的な予実管理といえる。中小企業ではこうした会計情報を軸とした予実管理が満足に行えていない現状が想定可能であるため（e.g. 小田 2002; 水野 2015; 本橋 2015）、診断型コントロール・システムとの相互作用によって財務業績（PGR）に悪影響を及ぼす可能性がある。すなわち、伝統的な MCS とされる診断型コントロール・システム（Simons 1995）の活用自体が財務業績（PGR）を低減してしまうのではなく、診断型コントロール・システムが適切に活用されていない、あるいは診断型コントロール・システムを適切に活用するための能力を十分に持たないことがネガティブな影響の原因と推察される。

（2）回答者の主観による組織パフォーマンスへの影響

回答者の主観による組織パフォーマンスについては、従属変数によって異なる影響関係が確認された。この結果については、どのような組織目標を想定して実際の組織パフォーマンスと比較したかによって結果が異なる可能性を指摘する。つまり、年度業績目標の達成度合い（ACCOM）と競合他社と比較した際の業績（BENCH）といったように、組織目標が組織構成員の目を組織内部へと向けさせるものなのか、あるいは組織外部へと向けさせるものなのかによって、MCS の影響が異なる可能性が指摘される。この点については、例えば探索（exploration）と深化（exploitation）など、近年多くの研究によってその相違が示されている（e.g. Bedford 2015; 妹尾 2017）。年度業績目標の達成度合いは、自社の過去の業績と比較した目標と捉えられるため、組織内部へと組織構成員の目を向けるものといえる。その場合、上述した財務業績（PGR）に対する影響と類似し、インタラクティブ・コントロール・システムが有効であり、また診断型コントロール・システムとの相互作用がネガティブに働く可能性が指摘される。一方で、組織の信念や

価値観を信条システムにより浸透させ、それと同時に組織のためにならない行動も共有されることで、組織構成員は掲げられた組織の内部的な目標の達成へと直接つながるような行動が促進され、組織目標が達成されると考えられる。

他方、競合他社と比較した際の業績は、組織外部に目を向けた場合を表している。組織外部に目を向ける場合には、組織の信念や価値観を共有しつつ他社に負けないための工夫が求められるだろう。脱予算経営においても、組織外部に目を向けるためにも、環境変化に柔軟に対応するようなネットワーク組織の有用性が主張されている (e.g. Bogsnes 2009; Hope and Fraser 2003; 清水 2013)。その点境界システムは、組織構成員による機会探索行動に制限を設けてしまう (Simons 1995)。これは、組織構成員に対するエンパワメントや組織構成員のモチベーションの低減を意味するものではないが (Bedford 2015; Frow et al. 2010)、境界システムによるコントロールによって組織構成員は、組織外部に目を向ける必要がある状況であっても、外部に目を向けるよりもむしろ、組織内部に目を向け行動するといった状況が想定できる。その結果として、本分析結果が示すように、競合他社と比較した際の業績が低下した可能性が指摘される。これは、Bedford (2015) の示す結果ともある程度整合的であるといえる。また、競合他社と比較するためには、より多くの情報を収集、共有し、環境変化へと柔軟に対応する必要がある。そのため、インタラクティブ・コントロール・システムを活用することで、自社の脅威となりうる他社情報を日常的に収集、共有することで競合他社と比較した際の業績が向上する可能性が指摘される。

8. おわりに

本研究では、中小企業において有効となる MCS の利用とその効果について明らかにすることを目的としていた。特に、先行研究における課題に対応するため、コントロール・システム間の相互作用に着目して検討した。郵送質問票調査に基づく分析、考察の結果から得られた本研究における主な発見事項、および貢献は以下の通りである。

まず、中小企業における MCS の影響について、境界システム、およびインタラクティブ・コントロール・システムが組織パフォーマンスの向上に寄与する可能性を示した。先行研究において、中小企業では意思決定プロセスが高度に構造化されていないといった課題が指摘されていたが、本研究では境界システム、およびインタラクティブ・コントロール・システムがそうした中小企業の課題を解決する可能性を示唆している点で貢献が認められる。

次に、先行研究のほとんどが Simons によるコントロール・レバーのすべての相互作用関係を検討していないという課題に対して、本研究ではすべてのコントロール・レバー間の相互作用を検討し、その分析結果、および結果の解釈を示している。特に中小企業では、会計情報を基礎とした意思決定や予実管理が適切かつ有効に行われていないといった現状が先行研究によって示されてきたが、その重要性を経験的に示すような研究はほとんど行われていなかった。対して本研

7) Bedford (2015) では、信条システム、および境界システム単体の影響は検討されているが、両者の相互作用効果は検討されていない。

究では、単体では組織パフォーマンスの向上に寄与する可能性のある境界システムとインタラクティブ・コントロール・システムが、一転して診断型コントロール・システムとの相互作用によって組織パフォーマンスを低減してしまう可能性を示している。これは、中小企業における課題を放置してしまうと、有効であるはずのコントロール・システムにまで悪影響を及ぼす可能性を示している。すなわち、中小企業においても、会計情報を基礎とした診断型コントロール・システムが重要であり、それを実行するための能力を備える必要性を示唆している点は本研究の新たな重要な知見であるといえる。

最後に、組織構成員の目を組織内部へと向けさせる必要のある組織パフォーマンスであるのか、あるいは組織外部へと向けさせる必要のある組織パフォーマンスであるのかによって、MCSの影響が異なる可能性を示した点があげられる。この点については、多くの研究によってその相違が示されてきたが、中小企業を対象とした研究はほとんどなされていなかった。対して本研究では、これまで大規模な企業を対象とした既存研究によって指摘されてきたように、中小企業においても組織内部に目を向けるのか、あるいは外部に目を向けるのかによって、効果的なコントロール・システムが異なる可能性を示した点に貢献が認められる。

以上のような発見事項、および貢献があるものの、本研究にはいくつかの限界もある。第1に、調査対象についてである。中小企業を対象としたマネジメント・コントロール研究の多くが九州地方など西日本の企業を対象としていたのに対し、本研究は東京都内の中小企業を対象とした。東京都は中小企業が比較的多いといわれているが、わが国中小企業を代表するサンプルとはいえない。第2に統計分析を行ううえでのサンプルサイズの問題があげられる。本研究の分析に用いたサンプルは40社(7.30%)であるため、分析結果の一般化という課題が残されている。第3に、本研究では非公式的コントロール・システムについて考慮していない。本研究では先行研究との比較可能性を考慮し、SimonsによるLoCフレームワークを援用した。しかしながら、中小企業では古典的に密接な人的関係による非公式的コントロールの重要性も示唆されている。また、MCSの相互作用に着目した研究においても非公式的コントロール・システムの重要性が一部示唆されているため、今後検討していく余地がある。

こうした限界があるものの本研究はわが国中小企業におけるMCSの利用とその効果に関する新たな知見をもたらした。今後は、上述した研究の限界を克服し、中小企業の抱える課題をどのように克服していくべきか、中小企業の抱える課題を解決するうえで管理会計がどのように貢献しうるかについて検討していく必要があると考える。

謝辞：本研究は、JSPS 科研費26380616、および2017、2018年度慶應義塾大学学事振興資金による助成を受けた研究成果の一部である。

ここに感謝の意を表します。

参考文献

- [1] 飯塚勲 (1982) 「中小企業の意味決定と会計情報：管理会計の理論と実践の現状」『北見大学論集』第8巻 pp. 1-56。
- [2] 小田康治 (2002) 「業績管理会計の中小企業への適用可能性に関する一考察」『長岡大学地域研究センター年報』第2巻 pp. 65-76。
- [3] 小寺崇之 (2008) 「中小企業における意思決定の研究：組織IQを用いた診断モデル」『日本経営診断学会論集』第8巻 pp. 191-196。
- [4] 佐久間智広, 劉美玲, 三矢裕 (2013) 「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」『国民経済雑誌』第208巻2号 pp. 67-89。
- [5] 澤邊紀生, 飛田努 (2008) 「経営理念・社会関係・管理会計と企業業績に関する実態調査」『企業会計』第60巻12号 pp. 133-141。
- [6] 澤邊紀生, 飛田努 (2009) 「中小企業における組織文化とマネジメントコントロールの関係についての実証研究」『日本政策金融公庫論集』2009年5月号 pp. 73-93。
- [7] 清水孝 (2013) 「戦略実行のための業績管理：環境変化を乗り切る「予測型経営」のすすめ」中央経済社。
- [8] 妹尾剛好 (2017) 「日本企業における予算管理の類型と探索と進化との関連の分析：探索的研究」『原価計算研究』第41巻1号 pp. 38-50。
- [9] 飛田努 (2011) 「熊本県内中小企業の経営管理・管理会計実践に関する実態調査」『産業経営研究』第30号 pp. 29-42。
- [10] 飛田努 (2012a) 「中小企業のマネジメントコントロールシステムと組織成員の動機付けに関する実証研究：熊本県・福岡市内の中小企業を対象として」『産業経営研究』第31号 pp. 113-130。
- [11] 飛田努 (2012b) 「中小企業における経営管理・管理会計実践に関する実態調査」『熊本学園大学専門職大学院会計専門職紀要』第3号 pp. 57-69。
- [12] 飛田努 (2015a) 「中小企業におけるマネジメント・コントロール・システムの利用に関する実証分析：企業規模と利用状況の関係性を中心に」『福岡大学商学論叢』第59巻4号 pp. 445-469。
- [13] 飛田努 (2015b) 「中小企業の管理会計・財務管理研究の現状と課題」『年報財務管理研究』第26巻 pp. 154-160。
- [14] 福島一矩 (2011) 「組織ライフサイクルとマネジメント・コントロールの変化」『原価計算研究』第35巻1号 pp. 130-140。
- [15] 水野一郎 (2015) 「中小企業の管理会計に関する一考察」『関西大学商学論集』第60巻2号 pp. 23-41。
- [16] 本橋正美 (2015) 「中小企業管理会計の特質と課題」『会計論叢』第10号 pp. 51-69。
- [17] 森浩気 (2017) 「組織ライフサイクル後期におけるインタラクティブ・コントロールの役割」『管理会計学』第25巻1号 pp. 51-65。
- [18] Anthony, R. N. (1965): *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Boston, MA: Harvard University.
- [19] Bedford, D. S. (2015): "Management Control Systems across Different Modes of Innovation: Implications for Firm Performance," *Management Accounting Research* 28: 12-30.
- [20] Bogsnes, B. (2009): *Implementing Beyond Budgeting: Unlocking the Performance Potential*, John Wiley & Sons, Inc.
- [21] Bruns, W. J., and Waterhouse, J. H. (1975): "Budgetary Control and Organization Structure," *Journal of Accounting Research* 13(2): 177-203.
- [22] Chenhall, R. H. (2003): "Management Control Systems Design within Its Organizational Context: Findings from Contingency-based Research and Directions for the Future," *Accounting, Organizations and Society* 28(2): 127-168.
- [23] Chenhall, R. H. (2007): "Theorizing Contingencies in Management Control Systems Research," In: Chapman, C. S., Hopwood, A. G., Shields, M. D. (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research*, Oxford, UK: Elsevier. 163-205.
- [24] Frow, N., Marginson, D., and Ogden, S. (2010): "Continuous Budgeting: Reconciling Budget Flexibility with Budgetary Control," *Accounting, Organizations and Society* 35: 444-461.
- [25] Guenther, T. W., and Heinicke, A. (2019): "Relationships among Types of Use, Levels of Sophistication, and

- Organizational Outcomes of Performance Measurement Systems: The Crucial Role of Design Choices," *Management Accounting Research* 42: 1-25.
- [26] Heinicke, A., Guenther, T. W., and Widener, S. K. (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.
- [27] Henri, J. F. (2006): "Management Control Systems and Strategy: A Resource-based Perspective," *Accounting, Organizations and Society* 31 (6): 529-558.
- [28] Hope, J., and Fraser, R. (2003): *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School Press.
- [29] Malmi, T., and Brown, D. A. (2008): "Management Control Systems as a Package: Opportunities, Challenges and Research Directions," *Management Accounting Research* 19 (4): 287-300.
- [30] Martyn, P., Sweeney, B., and Curtis, E. (2016): "Strategy and Control: 25 Years of Empirical Use of Simons' Levers of Control Framework," *Journal of Accounting and Organizational Change* 12(3): 281-324.
- [31] Merchant, K. A. (1981): "The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance," *The Accounting Review* 56(4): 813-829.
- [32] Simons, R. (1995): *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Boston, MA: Harvard Business School Press.
- [33] Su, S., Barid, K., and Schoch, H. (2015): "The Moderating Effect of Organizational Life Cycle Stages on the Association between the Interactive and Diagnostic Approaches to Using Controls with Organizational Performance," *Management Accounting Research* 26(1): 40-53.
- [34] Widener, S. K. (2007): "An Empirical Analysis of the Levers of Control Framework," *Accounting, Organizations and Society* 32(7-8): 757-788.

鬼塚雄大 [商学研究科後期博士課程]
本間陽介 [株式会社 StayList 代表取締役]