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

Title	Beliefs systemsに関する文献研究
Sub Title	Review of the beliefs systems
Author	康, 冬鶯(Kang, Dong Ying) 横田, 絵理(Yokota, Eri)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2025
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.68, No.3 (2025. 8) ,p.11- 29
JaLC DOI	10.14991/007.20250800-0011
Abstract	本研究の目的は，Simons（1995）の4つのLevers of Controlの1つであるBeliefs Systems（「BLS」と略）について，これまでの研究動向を明らかにするため，包括的かつシステマティックな文献研究を行い，今後の実証研究のための有望な研究課題を探索することである。 1995年以降に主要な国際・国内の学術会計雑誌に発表された論文に対して，一定の検索条件を設け，69本のBLSに関連する査読論文を抽出した。これらの先行文献について，研究動向を明らかにするための項目に基づき文献のコーディングを行い，分析結果を集計・記述した。最後に，今後の研究課題に向けた考察を行った。 本研究の貢献は，管理会計分野におけるBLSに関する先行文献を包括的にレビューすることで，関連する研究の現在地や最新の研究方法と成果を確認し，これを基に将来に向けた研究課題を発見したことである。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20250800-0011

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68巻第３号
2025 年 8 月

2025年６月３日掲載承認

Beliefs Systems に関する文献研究

康　　冬　鶯
横　田　絵　理

＜要　　約＞
本研究の目的は，Simons（1995）の４つの Levers of Control の１つである Beliefs Systems（「BLS」と略）について，これまでの研究動向を明らかにするため，包括的かつシステマティックな文献研究を行い，今後の実証研究のための有望な研究課題を探索することである。
1995年以降に主要な国際・国内の学術会計雑誌に発表された論文に対して，一定の検索条件を設け，69本の BLS に関連する査読論文を抽出した。これらの先行文献について，研究動向を明らかにするための項目に基づき文献のコーディングを行い，分析結果を集計・記述した。最後に，今後の研究課題に向けた考察を行った。
本研究の貢献は，管理会計分野における BLS に関する先行文献を包括的にレビューすることで，関連する研究の現在地や最新の研究方法と成果を確認し，これを基に将来に向けた研究課題を発見したことである。

＜キーワード＞
マネジメント・コントロール・システム（MCS），Levers of Control（LOC），Beliefs Systems（BLS），ミッション・ステートメント，文献研究

１．問題意識と研究目的

企業の経営と働く個人を取り巻く環境は変わりやすく，様々な不確実性が多く存在するというのはいつの時代も変わらない。しかし，企業にとって長期にわたって頻繁には変わらないものも存在する。例えば，企業理念や経営理念がその１つである。企業理念や経営理念はこれまで，経営学の分野で主として研究されてきたが，管理会計分野においては，どのような先行研究が存在し実証研究されているのか，また管理会計情報とどのような関係性を持っているのか。

管理会計分野においては，上位管理者がビジネス戦略の変更のために提起したビリーフス・システム（Beliefs Systems;「BLS」）が経営理念と管理会計情報との関係をとらえた概念の１つとして挙げられる（Simons 1994）。BLS は Simons（1995）がマネジメント・コントロール・システム

（以下「MCS」と略）の実践的かつ理論的なフレームワークを構成する４つのレバーズ・オブ・コントロール（Levers of Control;「LOC」と略）のうちの１つである。このLOCの理論フレームワークは管理会計の研究に大きな影響を与えてきた（Kruis et al. 2016; Martyn et al. 2016; 横田 2022; Bellora-Bienengräber et al. 2023）。2023年８月１日時点において，Google Scholarで表示されているSimons（1995）のLOCの書籍の被引用数は6,000件以上に上り，2014年時点の被引用数2,000件超（Martyn et al. 2016）よりもかなり増えている。時代と環境は1995年以降，大きく変化してきたにもかかわらず，Simons（1995）のLOCフレームワークは陳腐化せず，引き続き多くの研究者を惹きつけている（Martyn et al. 2016）。これは，この理論フレームワークが実務的にもまた学術研究的にも普遍的なものであることを示唆しているともいえよう。なお，他の３つのLOCとは，事業倫理システム（Boundaries Systems;「BDS」と略），診断型コントロールシステム（Diagnostic Control Systems;「DCS」と略）及びインタラクティブ・コントロール・システム（Interactive Control Systems;「ICS」と略）である。

LOCの理論フレームワークに関して，これまでの定量・定性の実証研究の多くは，ICSとDCSに焦点を当てており，BLSとBDSを含めた実証研究は少ないと先行の文献研究が指摘する（Martyn et al. 2016; Bellora-Bienengräber et al. 2023）。Martyn et al.（2016）のLOCに関する文献研究によれば，サーベイの対象文献45本のうち，ICSに言及している論文は42本もある一方，BLSに言及した論文16本，BDSに言及した論文12本，BLSに焦点を当てた研究については３本，BDSに焦点を当てた研究については０本と，DCSとICSの研究に比べて，文献の数は非常に少ない。そのため，これらの文献研究ではBLSとBDSが有益な研究分野であると述べている。なぜなら，Simons（1995）は，戦略を成功裏に実行・変更するためには，経営陣が４つの主要な戦略変数（基本的な価値観，戦略的不確実性，回避すべきリスク，重要な業績変数）をそれぞれ理解しなければならないと主張しており，また，これらの変数はそれぞれ高度に相互依存しているため，同時に検討しなければ問題の分析が不完全になってしまうと指摘しているためである。なお，BLSは他の３つのLOCのいずれにも影響を与えていることはWidener（2007）で実証されている。また，Bellora-Bienengräber et al.（2023）は，LOCの研究は盛んに行われているものの，実証的および概念的な曖昧さ（様々な知見の混在，LOCの併用を説明するアプローチのばらつき，そして概念選択のばらつき）が一貫した知識体系の確立を妨げていると述べている。

BLSは，その重要性をSimons（1995）でも指摘されていたにもかかわらず，概念的に曖昧となっており，その後十分に実証研究もなされておらず，管理会計情報との関連性は学術的にも実務的にも十分に解明されていない可能性がある。そこで，実証研究を行うにあたり，まず既存の先行研究によるBLSについての研究はどの程度蓄積されているのか，今後重要となる論点や前提とはどのようなものがあるのかを，文献研究にて探索する必要がある。

そこで，本研究は，BLSの実証研究に先立って，既存研究による研究の成果を明らかにし，実証研究を行うための研究課題の探索を目的とする。

以下，論文の構成として，第２節にBLSの概要とリサーチ・クエスチョン，第３節に研究方法，第４節に調査結果，第５節に考察，そして第６節が結論と今後の課題となっている。

2．BLS の概要

(1) BLS の概要

Simons（1994）では，戦略の転換を試みるトップマネジメントは BDS を利用し，組織と部下にひらめきを与えるために，シニアマネジャーが BLS を利用するとしている。同論文で Simons は初めて BDS と BLS の概念を提起した。

Simons（1995, 34）では，BLS を，「組織に基本的な価値観，目的，方向性を提供するためにシニアマネジャーが正式に伝達し，体系的に強化する組織の定義の明示的なセット」と定義している。組織の基本的な価値観は多くの場合，創設者の個人的な価値観から生まれ，業務手順に含まれない意思決定を行う従業員にとっての指針（具体的な指針というよりは漠然としたもの）となる（Simons 2000）。さらに組織における基本的な価値観の典型的な記述には，誠実さ，チームワークなどの特性のリストが含まれると説明している。基本的な価値観は，困難な選択に直面した際に，誰の利益を優先すべきかを人々に伝えるべきものである。つまり，BLS の根底にある重要な戦略変数は，組織の基本的な価値観とされる（Simons 2010）。

BLS の主な役割は，マネジャーが，組織的な探索と発見をするように影響を与えながら，導くことにある。戦略実行の過程で何らかの問題が起きた場合，BLS は参加者たちに対して取り組むべき問題を判断し，解決策の探索を支援する。ただし，より重要な点は，問題が発生していない場合でも，BLS は個々の人に，価値創造のための新しい方法の探索を動機づけることである（Simons 1995, 36）。BDS は，組織における明確な制限とルールを設け，これらの制限とルールは通常，最低限のものとして行動規範や戦略計画システム，そして指令することを通じ回避すべきリスクに影響し，いわば「陰」の役割を果たすのに対し，BLS は「陽」の役割を果たす（Simons 1995）。

BLS は通常，公式文書によって創られ，伝達される。その形式には，明文化された信条（Credo），ミッション・ステートメント（Mission statements），目的の記述（Statements of purpose）などがある（Simons 1995）。基本的な価値観はこれらの形式を通じて正式に明示され，BLS として機能する。

その代表例として Simons が紹介しているのは，ジョンソン・エンド・ジョンソン（Johnson and Johnson：以下「J&J」と略）の信条である（Simons 1995, 35）。そこには「世界最高の顧客サービス」，「卓越への追求」，「個人への尊重」など，一見，抽象的であるが，それぞれは「組織はどのように価値を創造するのか」，「望む業績水準はどれくらいか」，「個人に対して内部関係と外部関係をどのようにマネジメントしてほしいのか」といった重要な問いに答えており，「基本的な価値観に関する情報」を伝達しているとのことである。つまり，BLS の成立要件として，①公式的情報に基づき，②組織の活動を維持または変更するためにマネジャーに利用されることが必要である（Simons 1995, 36）。

BLS について Simons（1995, 58）は，BDS とともに組織のライフサイクルにとって必要不可欠

と述べている。組織が設立時に定款などの文書で示す設立目的は，組織の成長と成熟に伴い，継続的に定義したり，これについて議論することが重要になる一方で，実はこの設立目的を続けていくことが難しくもなるためである（Simons 1995, 36-37）。

LOC 全般に関する文献研究 Martyn et al.（2016）と Bellora-Bienengräber et al.（2023）によるレビュー論文によれば，Simons（1994）の定性的研究によって分析されたこの BLS は，LOC のフレームワークが正式に発表された1995年以降，関連する知識が個別に取り纏められてはいない。BLS に関する実証研究が少ないため，定量的・定性的な証拠がまだ少なく，有益な研究領域として指摘されるにとどまっている。

(2) リサーチクエスチョン

本研究は研究目的を達成するために，既存の LOC に関する文献研究（Martyn et al. 2016; Bellora-Bienengräber et al. 2023; 横田ほか 2023）を参考に文献研究を行った。Martyn et al.（2016）は1990年から2014年にかけて LOC に関する文献を，業種別・地域別・論じられている LOC の数・LOC ごとの検証類型数に 5 年刻みで集計し，定性的研究と定量的研究の研究成果をまとめたうえで，LOC フレームワークへの批判と理論の発展を考察している。これを踏まえ BLS についての包括的かつシステマティックレビューを実施するために，本研究は研究対象となる先行文献に対して，次の 2 つのリサーチクエスチョン（「RQ」）を設けた。

RQ 1 として，BLS に言及した先行文献では，どのような研究テーマについて，どのような研究方法を採用し，どのような研究対象から情報収集して実証研究を行ったのかを考察する。

RQ 2 では，BLS について，特定の言葉の発生回数，測定，基本的価値観の言及の有無，BLS の役割・効果への言及の有無，役割・効果への言及がある場合にはその内容を調査し考察する。

3．研究方法

(1) 文献の収集方法

本研究は，先行の文献研究（横田ほか 2020, 2023; Bellora-Bienengräber et al. 2023; Hesford et al. 2007; Martyn et al. 2016）を参考に，主要な国際学術会計雑誌および日本国内の会計雑誌[1)]に掲載された論文を研究対象にしている。文献抽出の手順は次のとおりである。

日本国内の会計雑誌の論文については，CiNii Research にて日本国内の会計雑誌を指定の上，「信条システム」，「信条コントロール」，「信念システム」，「信念コントロール」，「理念システム」，「理念コントロール」，「理念体系」のキーワード検索[2)]を行った。国際学術会計雑誌の論文につい

1）日本国内外の会計分野の主たる学術雑誌について，和文雑誌は『會計』，『会計プログレス』，『管理会計学』（JMAJ），『企業会計』，『原価計算研究』（JCAR），『産業経理』，『メルコ管理会計研究』（MJMAR），英文雑誌は“Accounting, Organization and Society”(AOS), “Behavioral Research in Accounting”(BRA), “Contemporary Accounting Research”（CAR）, “Journal of Accounting and Economics”（JAE）, “Journal of Accounting Research”（JAR）, “Journal of Management Accounting Research”（JMAR）, “Management Accounting Research”（MAR）, “Review of Accounting Studies”（RAS）, “The Accounting Review”（TAR）である。

表１　雑誌別抽出文献数

和文雑誌名	會計	会計プログレス	JMAJ	JCAR	産業経理	MJMAR
論文数	0	0	2	3	0	1

英文雑誌名	AOS	CAR	JAE	JAR	JMAR	MAR	RAS	TAR
論文数	26	4	0	0	1	32	0	0

注）雑誌の略称は脚注１）を参照。
出典：筆者作成

ては，所属大学図書館ウェブサイトから各雑誌のオンライン版に直接アクセスし，各雑誌内で次の検索条件のすべてを満たす論文を抽出した。検索条件は，①「Beliefs systems[3)]」と「Simons」というキーワードを含むこと，②雑誌名，③1995年から2023年までに[4)]発刊された論文である。

なお，キーワード検索は論文のタイトルや要旨に限定せず論文全体を検索対象にしている。1995年以降に設定した理由は，Simons の LOC の理論フレームワークが1995年の著作でまとめて提示されたことによる。

(2) 文献の抽出結果

以上の検索条件にて検索した結果，洋文献は72件，和文献は29件が抽出された。そのうち，関連性の低い文献[5)]を除き，洋文献は63件，和文献は６件，合計69件を抽出した。雑誌ごとの文献数は表１のとおりである。

(3) 文献のコーディング

抽出した文献の分析にあたって，Simons（1995）の LOC 枠組みに関わる25年分の研究をシステマティックレビューした Martyn et al.（2016），日本と海外の MC 研究を文献分析した横田ほか（2020；2023），およびメタ分析を行った Bellora-Bienengräber et al.（2023）を参照し，RQ に対応する形で以下の項目にて分類表を作成したうえで各文献のコーディングを行った。詳細は論文末の附録のとおりである。なお，各分類項目と RQ との対応関係は，以下のとおりである。

まず，RQ１「BLS に言及した先行文献では，どのような研究テーマについて，どのような研究方法を採用し，どのような研究対象から情報収集して実証研究を行ったのか」に対しては，①研究テーマ，②研究方法，③研究対象それぞれを表２のようにコード化した。

２）日本語のキーワード検索について，「信条システム」以外に和訳が複数あるため，関連すると思われるキーワードのすべてを検索条件にした。

３）キーワード検索は Simons（1995）に提唱されている「Beliefs systems」を使用したが，“s” の有無の４通りおよび「Belief control」で検索したところ，相違はなかった。これは文献検索時の2023年９月24日時点に確認した。

４）本稿の執筆時まで発刊されたものに絞るため2023年までと検索条件を設定した。

５）関連性の低い文献とは，政治，イデオロギー，会計学博士の育成，地方自治体などをテーマとした文献で，企業組織の研究ではないため，今回の対象外とした。

表２　RQ１に関するコード化

項目	小項目	コード
①研究テーマ		1. LOC・MCS；2. 予算・PMS・BSC；3. その他管理会計；4. その他・不明
②研究方法		1. 定性；2. 定量；3. 文献研究；4. 論説
③研究対象	業種	1. 製造業；2. 非製造業；3. 区分なし；4. その他・不明
	規模	1. 大規模；2. 中規模；3. 小規模；4. 上場企業；5. その他・不明
	所在地域	1. アジア；2. 北米・南米；3. 欧州；4. グローバル；5. その他・不明
	組織範囲	1. 本社・会社；2. 事業部；3. 子会社；4. 組織間；5. 企業グループ全体；6. その他・不明
	調査対象	1. トップマネジメント（CEO/CFO/GM）；2. 事業責任者・シニアマネジャー・マネジャー；3. 子会社責任者；4. 一般従業員；5. その他・不明；6. 該当しない

注）PMS は Performance Management System：業績管理システムの略である。
　　BSC は Balanced Score Card：バランストスコアカードの略である。
出典：筆者作成

表３ RQ２に関するコード化

項目	小項目	コード
BLS 発生回数		回数値
BLS の測定		0. 無；1. 有
BLS の内容の言及		0. 無；1. 有
BLS の役割・効果への言及		0. 無；1. 有
	「上記１有」の場合の内容	1. 従業員への動機づけ・行動；2. 企業戦略；3. イノベーション；4. PMS・財務業績・収益力；5. アイデンティティ；6. 海外子会社の管理；7. その他の LOC；8. 組織学習・組織文化・組織変革；9. その他・複数；10. 該当なし

出典：筆者作成

次に，RQ２「BLS について，言葉の発生回数，測定，中身（基本的価値観）の言及の有無，役割・効果への言及有無，役割・効果への言及がある場合の内容」について表３のようにそれぞれをコード化した。

４．調査結果

(1) RQ１について

研究テーマを抽出された文献で確認したところ，LOC・MCS に関する文献は45件，全体の65.2％を占め，予算・業績管理システム（Performance Management System 以下「PMS」と略）・バランストスコアカード（Balanced Score Card。以下「BSC」と略）に関する文献は10件，14.5％，

表 4　雑誌・研究方法ごとの文献数（単位：本）

雑誌名（略称）	定性	定量	文献	論説	合計
AOS	8	11	2	5	26
CAR	1	2	−	1	4
JCAR	1	2	−	−	3
JMAJ	1	1	−	−	2
JMAR	−	1	−	−	1
MAR	12	9	2	9	32
MJMAR	−	1	−	−	1
合計	23	27	4	15	69

出典：筆者作成

その他管理会計に関する文献は 6 件，8.7%，その他，明確に分類できない文献で 8 件，11.6%であった。LOC を中心に MCS の概念・設計・運用・進化，MCS と戦略変更・イノベーションの関係性，PMS の設計・運用・役割，予算管理等様々であった。

研究方法については表 4 のとおり，定性研究は23件，定量研究は27件，文献研究は 4 件，論説は15件，それぞれ33.3%，39.1%，5.8%，21.7%であった。研究方法を地域別にみると，アジアは定性 5 件，定量 8 件，米州は定性 1 件，定量 8 件，欧州は定性13件，定量は12件となっている。定性研究に関して，欧州の文献を中心に事例研究の多くは数年間にかけての長期ヒアリング，会議傍聴による観察，会社内部資料の閲覧と複数の情報源を採用している。定量研究の場合，従来型の質問票調査に基づく統計的分析のほか，実験型調査は米国を中心に行われている。

次に，研究対象については，研究対象企業の業種，規模，範囲，調査対象および所在国地域という順に分析結果を要約する。

業種に関しては，全文献の内，製造業を研究対象にしている文献は 9 件，非製造業は14件，区分無しは13件，その他・不明は33件である。

規模について，大規模は15件，中規模は12件，小規模は 2 件，上場企業は 4 件，その他不明は36件となっている。なお，大規模な企業を対象とした研究15件中，10件は事例による研究，5 件は定量研究となっている。中規模の企業を対象とした研究12件の内，事例研究は 3 件，定量研究は 9 件となっている。

組織範囲について，本社・会社，事業部，子会社，組織間，企業グループ全体およびその他・不明での分類からみると，本社・会社への研究が15件，事業部 4 件，子会社 5 件，組織間 2 件，企業グループ 3 件となっている。他40件は明確に区分していない。

調査対象について，トップマネジメントへの調査は定性が 4 件，定量が13件，合計17件で最も多く，全体の24.6%を占める。次に多いのは，シニアマネジャー・事業責任者・マネジャーへの調査で定性が 8 件，定量が 4 件，合計12件であり17.4%を占める。子会社責任者と従業員への調査はそれぞれ 0 件と 3 件となっている。研究対象の所在国地域について，アジアは13件，北米・

南米は８件，欧州はオランダ，スウェーデン，ドイツ，フィンランドなどが25件となっている。

(2) RQ２について

1) BLS の発生回数

BLS という語句の言及程度について，BLS の発生回数が10回以下の文献は39件，10回より多く30回以下は16件，30回より多い文献は14件，それぞれ抽出した文献の57%，23%，20%を占める。発生回数が最も多いのは Heinicke et al.（2016）の研究で計119回，最も少ない発生回数の文献が１回で合計９件あった。一方，BLS という語句の発生回数が少ないものの，BLS の一形式であるミッション・ステートメントを中心に研究している文献として，Deore et al.（2023）が存在する。

BLS は Simons（1995）で正式に紹介されてから，定性研究は2004年まで，定量研究は2007年までほとんど言及されておらず，発生回数が増え始めたのは，当該概念が提起されてから10年後となっている。

2) BLS の測定

抽出した文献で BLS を実際に，調査・測定・分析の対象にしている研究は，定性研究の15本と定量研究の21本で，合計36本である。

定性研究では，庵谷（2013），山口（2017），Beusch et al.（2022），Collier（2005），Nørreklit et al.（2006），Rossing（2013）などが，Simons（1995）の LOC フレームワークに基づきインタビュー調査にて BLS の利用を確認している。定量研究では，Widener（2007）が Simons（1995）の LOC フレームワークを実証するにあたって BLS に関する質問項目を最も早く設定した研究である。その質問項目はその後の実証研究において，そのままか，または若干の修正を加えた形で活用されている。その応用例として，福島（2012），Chen et al.（2020），Gerdin et al.（2019），Heggen and Sridharan（2021），Heinicke et al.（2016），Kruis et al.（2016）などがある。ただし，同じ質問項目が活用されていながらも，各々の調査方法や調査対象は異なっている。例えば，Gerdin et al.（2019）は，Widener（2007）の４つの質問項目を応用し，戦略事業部における BLS の設定と利用について調査している。

なお，Widener（2007）が米国企業1000社の CFO（Chief Financial Officer）に送付した質問調査票では，BLS に関する質問項目は，①ミッション・ステートメントが従業員に会社のコアバリューを明確に伝えているか否か，②トップマネジャーは従業員にそのコアバリューをコミュニケーションしているか否か，③従業員は会社のコアバリューを認識しているか否か，④ミッション・ステートメントは実際，従業員を鼓舞しているか否かの４つである。

実際の企業に質問票調査を行うという研究のやり方と対照的なのは，仮説型の実験である。例えば，Deore et al.（2023）は，複数条件を設定したうえで仕事経験を持つ大学院生133名に製造業企業のマネジャーを体験させる実験を実施し，実験後，実験参加者に質問票調査を行った。この実験では，実験参加者は製造部門のマネジャーとして本社部門に対して実験各期間のはじめに予

算のリクエストを提出するが，予算提出後の実際コストは本社部門に報告せず，各自で確認するという設定となっている。実験参加者はそれぞれ，ランダムに３種類の異なるミッション・ステートメント（ミッション・ステートメント無し，財務価値重視のミッション・ステートメントおよび誠実・信頼を重視するミッション・ステートメント）と，２種類の予算回答案（本社部門より提出予算への満額回答案と提出予算より少ない回答案）が与えられた。これは BLS の形式の１つであるミッション・ステートメントの有無と，有りの場合には企業が重視する特定の２つの価値観を明確に盛り込んだうえで２種類の予算との組合せによる効果を比較した実証実験である。

3）BLS の中身

BLS の具体的な内容について，言及のあった研究は全部で18件である。その内，事例研究が14件で最も多く，定量研究は３件，論説は１件である。BLS を通じて伝達している内容の具体例として，起業家的な信条（Bruining et al. 2004），顧客第一（Tuomela 2005），挑戦と実行（庵谷 2013），株主は王様（Cushen 2013），法令順守（Rossing 2013），新しい価値の創造と成長（山口 2017），サステナビリティ・環境保護（Beusch et al. 2022; Rodrigue et al. 2013），誠実さとオープンネス（Deore et al. 2023; Mundy 2010）などがある。

4）BLS の役割・効果

BLS の役割・効果に言及した文献は38件である。この内，定性研究は12件，定量研究は17件，文献研究は２件，論説は７件となっている。定性研究で述べられた役割・効果としては，例えば，マネジャーが新しい価値観や優先事項の変更または導入を選択する場合，変化を遂げようとしている組織にとって BLS は重要であること（Bruining et al. 2004），コアバリューが BLS を通じてコミュニケーションされることによる効果（Mundy 2010; Tuomela 2005），戦略の基礎となる基本的価値観の強化や企業戦略のポジションの定義と組織学習への効果（Rossing 2013），組織の現場レベルにおける利益目標の管理の実践について，BLS は LOC の起点であり支配的に作用すること（庵谷 2013），複数の独立した中小企業で構成されるネットワーク型組織において，BLS は組織の一体感やチャレンジ精神を醸成し自律的な MC を支えていること（山口 2017）などが確認されている。

一方，定量研究では，BLS が他の３つの LOC のいずれにも影響を与えることと，BLS の目的はトップマネジメントが支持する価値観と目標を部下が採用するよう奨励することである点を Widener（2007）が実証した。また澤邉・飛田（2009）と Heinicke et al.（2016）は BLS に焦点を当て組織文化と LOC の関係性に着目した実証研究を行った。その他に，従業員の内発動機づけと行動変化との関係（Chen et al. 2020, Bellora-Bienengräber et al. 2022），BLS の積極的利用が従業員のコアバリューへのアイデンティティの管理および維持に役立ち，組織内の強い絆につながること（Chenhall et al. 2010），イノベーションとの関係性（福島 2012; Bedford 2015），海外子会社の管理（西居ほか 2014），結果コントロールとの共用による会社レベルの収益性管理との関係（Gerdin et al. 2019），MCS による経営情報報告の誠実性に与える影響（Deore et al. 2023）などの研究が挙

げられる。

5．考察

(1) RQ 1 について

本文献研究を通して，BLS に関する先行研究の大きな研究動向を確認することができた。BLS は LOC の枠組みのレバーの１つとして，1995年に提唱されて以降約10年間において，その言及と研究は僅かであった。言及と研究が増え始めたのは，定性研究の場合は2004年以降，定量研究の場合は2007年以降になる。とりわけ，定量研究は Widener（2007）の発表によって大きく促進されている可能性が高い。ちなみに，日本における関連する最初の研究は澤邉・飛田（2009）に遡る。

BLS に関する研究テーマについて，分析結果で記述したとおり，大きくは MCS，LOC の枠組みの中での BLS と，個別の研究テーマと BLS の関連性に関する内容に分けられる。

LOC の枠組みにおける BLS の研究は他の LOC との相互作用として行われている。これは４つのレバーという枠組みからすれば，当然である。その代表的な研究は Widener（2007）である。一方，個別の研究テーマとの関係性の研究は様々であり，研究者が共通して関心を持っているテーマとして，次の例が挙げられる。例えば，組織文化との関連性に関しては，澤邉・飛田（2009）や Heinicke et al.（2016），組織ライフサイクルとの関連性に関しては，福島（2011），Granlund and Taipaleenmäki（2005）と Moores and Yuen（2001），イノベーションとの関係性に関しては，福島（2012）や Bedford（2015），異なる価値観を重視する LOS による異なる対象への効果・影響に関しては，Gerdin et al.（2019），Bellora-Bienengräber et al.（2022）と Deore et al.（2023）などがある。また，特定のテーマとして，CSR（Corporate Social Responsibility）戦略（Arjaliès and Mundy 2013），サステナビリティ（Beusch et al. 2022），税務戦略コントロール（Rossing 2013），海外子会社の管理（西居ほか 2014）に関する研究が挙げられる。

BLS に関する先行研究のキーワードとなっている「組織文化」，「組織のライフサイクル」，「イノベーション」から，BLS が，設立後一定の年数が経つ企業の持続的な発展にとって重要な研究テーマとなっていることが明らかである。また，一歩踏み込んだ研究では，具体的にどのような価値観を伝達する BLS であれば，どのような LOC や管理ツールと作用するのかも近年，研究されるようになってきていることがわかる。このような研究はまだ少数ではあるが，管理会計との関係性を明らかにするうえで重要であり，研究する価値が大きいと考える。

研究方法と研究対象に関して，まず，研究方法は集計結果から全体として定性と定量両方の方法でなされていることが言える。しかし，研究方法を地域別に見ると，欧州は定性研究と定量研究が半々程度，米州は質問票調査と実験型の定量研究がほとんどである。日本は全６件の内，定量研究が４件，事例による定性研究が２件となっている。

研究対象の企業規模に関して，欧米の定量研究は中規模の企業を対象に行われており，大企業が対象外にされている傾向にある。その理由としては，Widener（2007）が参照した Fullerton

and McWatters（2002）によれば，売上規模の大きい企業のひとりに質問票調査を行うだけで，その会社全体の慣行を把握することに問題があると判断されるためである。そこで，近年，大規模な企業組織を対象にした定量研究では，一企業内の複数の事業部へ質問票を送付すると同時に，事例分析も行う研究が見られる。例えば，Gerdin et al.（2019）はスウェーデンの最大企業における103の事業部のトップマネジメントに質問票調査を実施した。これは，大規模な企業組織を対象にした場合，質問票調査と事例研究のいずれかによる研究だけでは不十分であり，両方を組み合わせる必要があることを示唆している。なお，日本の場合，定量研究は企業規模を区分せず上場企業の全てを調査しているのが一般的で，数少ない事例研究は２件とも中小企業を対象にしていることから，大企業を対象とする事例研究は不足していると言える。

さらに，調査対象の組織範囲について，子会社に関するものが多く，本社・事業部・子会社・組織間の全ての組織に対して事業責任者が多く調査対象にされている傾向が見られる。大企業を調査する際に，個別の会社単位と一般的な管理単位である事業部のどちらを対象にすることが適切か否かについての議論はまだ見られていない。現在は複数の子会社で構成されている企業グループが多く，グループ内の会社数が事業数を超えるケースも多いことから，企業グループ全体を調査対象にすることにも価値がある。

（2）RQ 2 について

「BLS」の語句が論文中に発生している回数について，全般として増える傾向にあり，定性研究は特に2010年と2017年に多く，定量研究は2007年以降，特に2015，2016，2019年に多くなっている。また，BLS という言葉を直接，頻繁に使っていないが，BLS の一形式であるミッション・ステートメントに焦点を当てている研究として，例えば，Deore et al.（2023）が見られるため，発生回数の多寡を以て研究が進められているか否かは一概には言えないことがわかる。いずれにしても分析結果から，管理会計の研究者の間では，近年，BLS への関心は高まっていることが言える。

次に，BLS を研究するにあたって，その測定方法として，前述のとおり Widener（2007）による測定尺度は定量研究で最も利用される尺度となっている。４つのシンプルな質問項目にて回答者に「ミッション・ステートメントの存在」,「従業員への共有としての利用の有無」,「利用方法」,「効果」を問いかけたことは，その後の BLS に関する定量研究を大きく促進したと言える。ただし，この質問事項はシンプルであるがゆえに，BLS をより深く探究する研究には向いていない。一方，近年の研究では，BLS の詳細について，例えば，BLS が伝達している基本的な価値観と予算報告の関係性に焦点を当てた実験型実証研究（Deore et al. 2023）は，その研究手法は BLS と管理会計の関係性を明らかにしていくうえで，さらに踏み込んでいる研究として，大いに参考になる。

BLS の内容，つまり BLS を通じて，組織にどのような基本的な価値観，目的，方向性を提供するかについては，前述のとおり，いくつかの内容が先行研究で言及・発見されている。その内容の多くは，事例による定性研究において発見されたものであり，定性研究による貢献は大きい。

しかし，事例研究の対象と証拠は分散しており，これまでの定量研究と対応して研究成果が取りまとめられている状況とは言えず，さらなる整理や定量研究による実証を行い，BLS を通じて伝達する基本的な価値観に関する情報の共通性や普遍性の研究が必要である。また，これまでの研究では Simons（1995）のいう BLS の定義や設立要件とその形式，とりわけ，定量研究において，それらをそのまま受け入れている形で実証しているケースが多く見られる。Simons が定性研究で導出したこの BLS の概念をそのまま引用している文献は多いものの，定量的な証拠は限られている。また，日本企業にとって馴染みのある経営理念との比較研究はまだ研究されていない。

BLS の主な役割と効果に関しても，さまざまな役割と効果が発見されている。例えば，澤邉・飛田（2009）と Heinicke et al.（2016）は組織文化と MCS に着目し，柔軟性を重視する組織文化ほど，BLS によるコントロールを活用すると実証した。Chen et al.（2020）は，MCS の設計次第，つまりミッション・ステートメントの利用と ICS の組合せによって，従業員は動機づけられるという実証結果を報告している。BLS の積極的な利用は，組織の一体感や強い絆に繋がるという研究結果を Chenhall et al.（2010）と山口（2017）が共通して明らかにしている。近年において行われている研究として，Gerdin et al.（2019）は，会社レベルの収益性管理の際に発生する目標整合の問題に対処するために，結果コントロールと 2 つの価値ベースのコントロールとして，BLS と従業員の社会化慣行を，効果的に組み合わせる方法を研究している。Bellora-Bienengräber et al.（2022）は，MCS に倫理的な内容を含めて強調することと逆効果な仕事の増減との間の関係性に注目した。Deore et al.（2023）は，BLS の形式の 1 つであるミッション・ステートメントの有無と，有りの場合に企業が重視する誠実と財務業績という 2 つの価値観を別々にして，ミッション・ステートメントに盛り込んだうえで，2 種類の予算との組合せによる効果について研究成果を出している。ここで，注目に値するのは，これらの研究によって，BLS は，マネジャーにひらめきを与える以前に，マネジャーが提供する管理会計情報の信ぴょう性にも影響を与えることが明らかになったことである。このように，BLS の役割と効果に対し，Simons が提示した内容よりも，はるかに幅広く研究されてきていることがわかる。

しかし，Simons（1995, 36）の BLS の内容に照らし合わせると，シニアマネジャーが BLS を利用してマネジャーによる新しい機会の探索と発見に影響を与え導くことについて，十分に実証されているとは言えない。例えば，Rossing（2013）は事例研究を通して，BLS によって戦略の基礎となる基本的な価値観が強化されることでマネジャーによる組織学習が行われるようになることを明らかにしているが，このような研究はまだ少数であり定量的な証拠が得られていない。また，Simons による BLS の主な役割のうち，BLS は戦略実行中の問題とその解決への判断の助けとなることや，問題解決型と異なり，個々のマネジャーに自ら価値創造の新方法の探索を動機づけることに関しても，実証されているとは言い難い。

他方，BLS は何に影響されているのかに関する分析が見られた。例えば，オーナー経営者による会計コントロールに信条と収集した情報が反映されていることから，BLS は企業の所有者に影響されること（Collier 2005），PMS の設計プロセスにおける信条の反映と PMS の対話型または診断型の利用は BLS の強化につながること（Tuomela 2005），そして戦略リスクと不確実性

の度合いは BLS の重視の度合いへ影響を与えること（Widener 2007）がある。

6．結論および今後の課題

本研究は，Simons（1995）がその重要性を指摘した BLS について，その後の管理会計分野において，どのように研究が進められてきているのかを，２つの RQ に基づく分析を行い，関連する研究の動向，テーマ，対象，方法，成果などをシスマティック・レビューによって明らかにした。

BLS を含む LOC のフレームワークが Simons（1994, 1995）によって提示されてから約30年経っている。最初の10年はこのフレームワークに対する言及も研究も少なかったが，その後これに関する研究は毎年，コンスタントに発表されており，管理会計研究分野での関心が高まってきているといえよう。

Simons のいう BLS の定義，成立要件とその形式，役割と効果，特徴と必要性に照らし合わせて既存の研究を項目別にコーディングして分析することによって，何が実証され，何がまだ不明であるのかを考察し，その後の研究によって発展されている部分を明示した。全般として，定義や成立要件や特徴及び必要性よりも，役割と効果への関心が高くなっている。つまり，組織のライフサイクルに限らず，柔軟性を重視する組織文化との関連性，組織や製品などのイノベーション，CSR 戦略・サステナビリティ・環境問題，従業員への動機づけ，経営管理の報告情報，業績管理などと多岐にわたる役割と効果への期待が高いことがわかる。一方，Simons の LOC の枠組みは多層な管理職を持つ複雑な大企業組織を対象にしている前提から考察すると，大企業組織における BLS に関する研究は十分に行われているとは言い難い状況にある。今日の大規模企業組織は30年前とかなり異なる環境下に置かれており，BLS による相互補完性に関する研究の余地が大きいと考える。

今後の研究課題として，研究の前提とする BLS をめぐる時代背景の変化との関係性，BLS の概念や成立要件に関する研究，BLS を通じて伝達する基本的な価値観の普遍性の研究，大規模企業組織における BLS の管理会計情報へ与える影響や，経営学における経営理念との相違などが挙げられる。また，BLS と管理会計情報との関係性，そのメカニズムを明らかにしていくために，今後の研究では，大企業を対象にする事例研究を増やし，米国で行われている最新の実験型定量研究を参考にして高度な研究を実施していく必要がある。

本研究の限界として，経営学分野における経営理念に関する先行研究を行っていないことや個別テーマ・論点に関する詳細な比較分析にまで至っていない点が挙げられる。

【附録】

						③研究対象					④BLSについて				
番号	著者名・年	雑誌略称	年	①研究テーマ	②研究方法	③-1業種	③-2規模	③-3所在地域	③-4組織範囲	③-5調査対象	④-1言葉の発生回数	④-2BLSの測定	④-3中身の言及有無	④-4役割・効果への言及有無	④-5役割・効果の内容
1	福島（2012）	JMAJ	2012	1	2	3	4	1	0	1	45	1	0	1	3
2	山口（2017）	JMAJ	2017	1	1	1	5	1	5	5	13	1	1	1	9
3	庵谷（2013）	JCAR	2013	2	1	2	3	1	5	5	24	1	1	1	7
4	西居ほか（2014）	JCAR	2014	1	2	3	5	1	0	2	36	1	0	1	6
5	福島（2011）	JCAR	2011	1	2	1	4	1	0	1	18	1	0	0	10
6	澤邉・飛田（2009）	MJMAR	2009	1	2	3	4	1	0	5	74	1	0	1	9
7	Adler and Chen（2011）	AOS	2011	1	4	4	5	5	5	6	7	0	0	1	2
8	Ahrens and Mollona（2007）	AOS	2007	4	1	1	1	3	3	5	5	0	0	0	10
9	Bellora-Bienengräber et al.（2023）	AOS	2023	1	3	4	5	5	5	5	40	0	0	1	7
10	Bellora-Bienengräber et al.（2022）	AOS	2022	1	2	3	2	3	5	5	33	1	0	1	1
11	Bisbe and Otley（2004）	AOS	2004	1	2	1	2	3	0	1	3	0	0	0	10
12	Chenhall（2003）	AOS	2003	1	3	4	5	5	5	5	2	0	0	0	10
13	Chenhall and Moers（2015）	AOS	2015	1	4	4	5	5	5	6	2	0	0	0	10
14	Chenhall et al.（2017）	AOS	2017	2	1	4	5	1	5	5	97	1	0	0	10
15	Chenhall et al.（2010）	AOS	2010	1	1	4	5	1	5	4	40	1	1	1	9
16	Cushen（2013）	AOS	2013	4	1	4	1	4	2	1	1	1	1	0	10
17	Demartini and Otley（2020）	AOS	2020	2	2	3	3	3	5	2	1	0	0	0	10
18	Deore et al.（2023）	AOS	2023	1	2	4	5	2	1	5	2	1	1	1	1
19	Frow et al.（2010）	AOS	2010	2	1	2	1	3	2	2	14	1	1	1	7

20	Gerdin et al. (2019)	AOS	2019	1	2	4	1	3	1	2	53	1	0	1	4
21	Grabner and Moers (2013)	AOS	2013	1	4	4	5	5	5	6	7	0	0	0	10
22	Grabner et al. (2022)	AOS	2022	4	2	2	5	3	5	5	7	1	0	1	9
23	Henri and Journeault (2010)	AOS	2010	1	2	1	2	2	5	1	1	0	0	0	10
24	Ho et al. (2014)	AOS	2014	2	1	2	5	1	4	5	1	0	0	0	10
25	Kennedy and Widener (2019)	AOS	2019	4	2	4	1	2	3	4	66	1	0	1	9
26	Langfield-Smith (1997)	AOS	1997	1	4	4	5	5	5	6	7	0	0	0	10
27	Lukka and Modell (2010)	AOS	2010	3	1	4	5	5	5	6	8	0	0	0	10
28	Marginson and Ogden (2005)	AOS	2005	2	2	2	1	3	2	5	2	0	0	0	10
29	Moores and Yuen (2001)	AOS	2001	1	2	4	5	1	0	1	1	1	0	0	10
30	Mundy (2010)	AOS	2010	1	1	2	1	2	0	2	48	1	1	1	9
31	Power (2009)	AOS	2009	4	4	4	5	5	5	6	3	0	0	0	10
32	Widener (2007)	AOS	2007	1	2	3	5	2	0	1	75	1	0	1	9
33	Ahrens and Chapman (2004)	CAR	2004	3	1	2	1	3	5	5	5	0	0	0	10
34	Bernardi and Arnold (1997)	CAR	1997	4	2	2	1	2	5	5	1	1	1	0	10
35	Malina et al. (2007)	CAR	2007	2	2	2	1	2	5	1	20	0	0	0	10
36	Salterio and Webb (2006)	CAR	2006	1	4	4	5	5	5	6	12	0	1	1	7
37	Chen et al. (2020)	JMAR	2020	1	2	3	5	2	5	4	27	1	0	1	1
38	Arjaliès and Mundy (2013)	MAR	2013	1	2	3	4	3	4	1	16	1	1	1	9
39	Bedford (2015)	MAR	2015	1	2	3	2	1	5	1	79	1	0	1	9
40	Bedford and Malmi (2015)	MAR	2015	1	2	3	2	1	5	1	16	1	0	0	10
41	Beusch et al. (2022)	MAR	2022	1	1	1	1	3	5	5	22	1	1	0	10
42	Bruining et al. (2004)	MAR	2004	1	1	2	5	5	5	1	30	1	1	1	8
43	Collier (2005)	MAR	2005	1	1	1	2	3	5	1	17	1	0	1	7
44	Ferreira and Otley (2009)	MAR	2009	2	3	4	5	5	5	5	10	0	0	1	4

						③研究対象					④BLSについて				
番号	著者名・年	雑誌略称	年	①研究テーマ	②研究方法	③-1業種	③-2規模	③-3所在地域	③-4組織範囲	③-5調査対象	④-1言葉の発生回数	④-2BLSの測定	④-3中身の言及有無	④-4役割・効果への言及有無	④-5役割・効果の内容
45	Frow et al. (2005)	MAR	2005	1	1	2	1	3	2	2	3	0	0	0	10
46	Gerdin (2020)	MAR	2020	1	1	4	5	3	4	5	9	1	1	1	9
47	Gond et al. (2012)	MAR	2012	1	4	4	5	5	5	6	5	0	0	1	9
48	Granlund and Taipaleenmäki (2005)	MAR	2005	1	1	4	5	3	0	2	6	1	1	1	4
49	Guenther and Heinicke (2019)	MAR	2019	2	2	2	2	3	0	1	10	1	0	1	4
50	Heggen and Sridharan (2021)	MAR	2021	1	2	3	2	1	5	5	9	1	0	1	9
51	Heinicke et al. (2016)	MAR	2016	1	2	4	2	3	0	1	119	1	0	1	8
52	Jansen (2011)	MAR	2011	3	1	2	2	3	0	2	7	0	0	0	10
53	Kruis et al. (2016)	MAR	2016	1	2	3	5	3	1	2	27	1	0	1	7
54	Malmi and Brown (2008)	MAR	2008	1	4	4	5	5	5	6	6	0	0	1	1
55	Modell (2005)	MAR	2005	4	4	4	5	5	5	6	1	0	0	0	10
56	Mouritsen and Larsen (2005)	MAR	2005	1	4	4	5	5	5	6	2	0	0	1	8
57	Nixon and Burns (2005)	MAR	2005	1	4	4	5	5	5	6	3	0	0	1	7
58	Nørreklit et al. (2006)	MAR	2006	1	1	2	2	3	1	2	7	1	1	1	9
59	Osma et al. (2022)	MAR	2022	1	2	3	2	3	0	1	21	1	0	1	9
60	Otley (2016)	MAR	2016	1	3	4	5	5	5	5	5	0	0	0	10
61	Rodrigue et al. (2013)	MAR	2013	2	1	4	1	5	0	2	17	1	1	0	10
62	Rossing (2013)	MAR	2013	1	1	1	1	3	0	2	8	1	1	1	9
63	Seal (2006)	MAR	2006	3	4	4	5	5	5	6	2	0	0	0	10

64	Soin and Collier（2013）	MAR	2013	4	4	4	5	5	5	6	1	0	0	0	10
65	Tessier and Otley（2012）	MAR	2012	1	4	4	5	5	5	6	32	0	0	1	9
66	Thrane（2007）	MAR	2007	3	4	4	5	5	5	6	1	0	0	0	10
67	Trevisan and Mouritsen（2023）	MAR	2023	3	1	4	5	3	5	5	2	0	0	0	10
68	Tuomela（2005）	MAR	2005	1	1	1	1	3	2	1	18	0	1	1	7
69	Ylinen and Gullkvist（2014）	MAR	2014	1	2	4	5	3	5	5	3	0	0	0	10

注：①研究テーマ（1. LOC・MCS; 2. 予算・PMS・BSC; 3. その他管理会計 ; 4. その他・不明）;
②研究方法（1. 定性 ; 2. 定量 ; 3. 文献研究 ; 4. 論説）;
③研究対象：③の 1 業種（1. 製造業 ; 2. 非製造業 ; 3. 区分なし ; 4. その他・不明）; ③の 2 規模（1. 大規模 ; 2. 中規模 ; 3. 小規模 ; 4. 上場企業 ; 5. その他・不明）; ③の 3 所在地域（1. アジア ; 2. 北米・南米 ; 3. 欧州 ; 4. グローバル ; 5. その他・不明）; ③の 4 組織範囲（0. 本社・会社 ; 1. 事業部 ; 2. 子会社 ; 3. 組織間 ; 4. 企業グループ全体 ; 5. 不明）; ③- 5 調査対象（1. トップマネジメント（CEO/CFO/GM）; 2. 事業責任者・シニアマネジャー・マネジャー ; 3. 子会社責任者 ; 4. 一般従業員 ; 5. その他・不明 ; 6. 該当しない）;
④ BLS について , ④の 1 信条という言葉の発生回数 ; ④の 2 BLS の測定（0. 無 ; 1. 有）; ④の 3 BLS の中身の言及（0. 無 ; 1. 有）; ④の 4 BLS の役割・効果への言及（0. 無 ; 1. 有）; ④の 5 BLS の役割・効果の言及ある場合の内容（1. 従業員への動機づけ・行動 ; 2. 企業戦略 ; 3. イノベーション ; 4. PMS・財務業績・収益力 ; 5. アイデンティティ ; 6. 海外子会社の管理 ; 7. その他の LOC; 8. 組織学習・組織文化・組織変革 ; 9. その他・複数 ; 10. 該当なし）

参 考 文 献

庵谷治男「ロアーレベルにおける利益目標の管理――コントロール・レバーに基づくシティホテルK社のケース・スタディ――」『原価計算研究』第37巻2号（2013年），pp.135-147。

澤邉紀生・飛田努「組織文化に応じたマネジメントコントロールシステムの役割――管理会計と企業業績に関する実証分析――」『メルコ管理会計研究』第2巻1号（2009年），pp.53-67。

西居豪・近藤隆史・中川優「日本企業における海外子会社管理――マネジメント・コントロール概念の検証――」『原価計算研究』第38巻1号（2014年），pp.83-94。

福島一矩「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（2011年），pp.130-140。

福島一矩「マネジメント・コントロールによるイノベーションの創出――質問票調査に基づく探索的研究――」『管理会計学』第20巻1号（2012年），pp.142-153。

山口直也「メタ組織におけるマネジメント・コントロール――京都試作ネットの分析――」『管理会計学』第25巻1号（2017年），pp.19-33。

横田絵理・乙政佐吉・坂口順也・河合隆治・大西靖・妹尾剛好「わが国マネジメント・コントロール研究の展開――51年間の文献調査に基づいて――」『会計プログレス』第21巻（2020年），pp.17-31。

横田絵理『日本企業のマネジメント・コントロール――自律・信頼・イノベーション――』中央経済社，2022年。

横田絵理・乙政佐吉・坂口順也・河合隆治・大西靖・妹尾剛好・鬼塚雄大「国際学術会計雑誌の潮流からみたわが国マネジメント・コントロール研究の特徴」『管理会計学』第31巻1号（2023年），pp.71-88。

Arjaliès, Diane-Laure, and Julia Mundy. “The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective.” *Management Accounting Research*, Vol.24, No.4, 2013, pp.284-300.

Bedford, David S. “Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance.” *Management Accounting Research,* Vol.28, 2015, pp.12-30.

Bellora-Bienengräber, Lucia, Klaus Derfuss, and Jan Endrikat. “Taking stock of research on the levers of control with meta-analytic methods: Stylized facts and boundary conditions.” *Accounting, Organizations and Society,* Vol.106, 2023, 101414.

Bellora-Bienengräber, Lucia, Robin R. Radtke, and Sally K. Widener. “Counterproductive work behaviors and work climate: The role of an ethically focused management control system and peers’ self-focused behavior.” *Accounting, Organizations and Society,* Vol.96, 2022, 101275.

Beusch, Peter, Jane Elisabeth Frisk, Magnus Rosén, and William, Dilla. “Management control for sustainability: Towards integrated systems.” *Management Accounting Research,* Vol.54, 2022, 100777.

Bruining, Hans, Marcel Bonnet, and Mike Wright. “Management control systems and strategy change in buyouts.” *Management Accounting Research,* Vol.15, No.2, 2004, pp.155-177.

Chen, Clara Xiaoling, Jeremy B. Lill, and Thomas W. Vance. “Management control system design and employees’ autonomous motivation.” *Journal of Management Accounting Research,* Vol.32, No.3, 2020, pp.71-91.

Chenhall, Robert H., and Frank Moers. “The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control.” *Accounting, Organizations and Society,* Vol.47, 2015, pp.1-13.

Chenhall, Robert H., Matthew Hall, and David Smith. “Social capital and management control systems: A study of a non-government organization.” *Accounting, Organizations and Society,* Vol.35, No.8, 2010, pp.737-756.

Collier, Paul M. “Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting.” *Management Accounting Research,* Vol.16, No.3, 2005, pp.321-339.

Cushen, Jean. “Financialization in the workplace: Hegemonic narratives, performative interventions and the angry knowledge worker.” *Accounting, Organizations and Society,* Vol.38, No.4, 2013, pp.314-331.

Deore, Aishwarrya, Susanna Gallani, and Ranjani Krishnan. “The effect of systems of management controls on honesty in managerial reporting.” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.105, 2023, 101401.

Fullerton, Rosemary R., and Cheryl S. McWatters. “The role of performance measures and incentive systems in relation to the degree of JIT implementation.” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.27, No.8, 2002, pp.711-735.

Gerdin, Jonas, Tobias Johansson, and Gabriella Wennblom. “The contingent nature of complementarity between results and value-based controls for managing company-level profitability: A situational strength perspective.”

Accounting, Organizations and Society, Vol.79, 2019, 101058.

Granlund Markus and Jani Taipaleenmäki. "Management control and controlleship in new economy firms—A Life Cycle perspective." *Management Accounting Research*, Vol.16, No.1, 2005, pp.21-57.

Heggen, Campbell, and V. G. Sridharan. "The effects of an enabling approach to eco-control on firms' environmental performance: A research note." *Management Accounting Research*, Vol.50, 2021, 100724.

Heinicke, Anja, Thomas W. Guenther, and Sally K. Widener. "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*, Vol.33, 2016, pp.25-41.

Hesford, James W., Sung-Han, Lee, Van der Stede, Wim A., and Young, S. M., "Management Accounting: A bibliographic study." In: Chapman, Christopher, Hopwood, Anthony G., and Shields, Michael (Orgs.). *Handbook of Management Accounting Research,* Vol.1, Amsterdam: Elvsevier, 2007 pp.3-26.

Kruis, A. M., Speklé, R. F., and Widener, S. K.. "The levers of control framework: An exploratory analysis of balance." *Management Accounting Research*, Vol.32, 2016, pp.27-44.

Martyn, Patricia, Breda Sweeney, and Emer Curtis. "Strategy and control: 25 years of empirical use of Simons' Levers of Control framework." *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol.12, No.3, 2016, pp.281-324.

Moores, Ken, and Susana Yuen. "Management accounting systems and organizational configuration: A life-cycle perspective." *Accounting, Organizations and Society*, Vol.26, No.4-5, 2001, pp.351-389.

Mundy, Julia. "Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems." *Accounting, Organizations and Society*, Vol.35, No.5, 2010, pp.499-523.

Nørreklit, Lennart, Hanne Nørreklit, and Poul Israelsen. "The validity of management control topoi: Towards constructivist pragmatism." *Management Accounting Research*, Vol.17, No.1, 2006, pp.42-71.

Rodrigue, Michelle, Michel Magnan, and Emilio Boulianne. "Stakeholders' influence on environmental strategy and performance indicators: A managerial perspective." *Management Accounting Research*, Vol.24, No.4, 2013, pp.301-316.

Rossing, Christian Plesner. "Tax strategy control: The case of transfer pricing tax risk management." *Management Accounting Research*, Vol.24, No.2, 2013, pp.175-194.

Simons, Robert. "How new top managers use control systems as levers of strategic renewal." *Strategic Management Journal,* Vol.15, No.3, 1994, pp.169-189.

Simons, Robert. "Levers of control: How managers innovate control systems to drive strategic renewal, Renewal." *Strategic Management Journal,* Harvard Business School Press, Boston Massachussetts, 1995.

Simons, Robert. *Performance Measurement and Control Sytem for Implementing Strategy*. Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ, 2000.

Simons, Robert. *Seven Strategy Questions: A Simple Approach for Better Execution*. Harvard Business Press, Boston Massachussetts, 2010.

Tuomela, Tero-Seppo. "The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system." *Management Accounting Research*, Vol.16, No.3, 2005, pp.293-320.

Widener, Sally K. "An empirical analysis of the levers of control framework." *Accounting, Organizations and Society*, Vol.32, No.7-8, 2007, pp.757-788.

康　冬鶯［商学研究科後期博士課程］