

【研究ノート】

マネジメント・コントロール・システムにおける
構成要素間の関係性

Flamholtz (1996) におけるコントロール・パッケージの構想

伊藤 克容

1. 問題設定

マネジメント・コントロール (management control) とは何かを簡潔に表現すれば、組織の目的を達成するために「組織構成員に適切な行動をとるように動機づける」ための仕組みおよび行為であると記述することができる。企業経営にとっては、重要な問題領域であるのは間違いない。本稿では、マネジメント・コントロール理論の発展に大きな貢献を果たした文献の評価を通じて、理論が進化、変容してきた背景と今後の方向性について考える材料としたい。

マネジメント・コントロールの概念の重要性が浸透し、注目されるようになったのは、Anthony (1965) が、1965年に刊行した著書 (R. N. Anthony, *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard University Press) の影響が大きいとされる。この書物の内容を検討すれば、一目瞭然であるが、Anthony の関心は、経営管理に関する、混濁しがちだった議論を整理し、マネジメント・コントロールの領域を明解にはかの問題領域から区別することにあった。「分析のためのフレームワークの提示」という副題が示す通り、議論の関心は、マネジメント・コントロールの内容に関する具体的な検討、各種経営手法に対する詳細な踏み込んだ考察ではなく、マネジメント・コントロールの本質、マネジメント・コントロール以外の問題領域との相違点、関係性などに議論が集中している。内容よりも容器をつくること、内側よりも輪郭を描くことが趣旨であった。Anthony (1965) では、マネジメント・コントロールを特定のコントロール手段とかならずしも結び付けてはいる訳ではないが、主たるマネジメント・コントロールの手段としては、予算管理を中心とした管理会計手法を想定していることは疑う余地がない。

予算管理に代表される伝統的な管理会計手法¹⁾は、マネジメント・コントロールの有力なツ

¹⁾ 予算管理、標準原価計算、財務諸表分析など、管理会計論が正規の科目として確立された当初から、中心的な技法であった。米国における管理会計論の成立については、廣本 (1982)、成立時の状況からその後の発展の経緯については、廣本 (1993) を参照されたい。Anthony (1965) がマネジメント・コ

ールであることには、現在も変わりがない。ただし、唯一の手段ではないことも確かであろう。複雑なマネジメント・コントロール問題を解決するには、多様なコントロール手段を組合せた、コントロール・パッケージによって対応するのがのぞましいと考えられるようになってきている²。企業経営が複雑化したことから、シンプルな、むかしながらの計数管理だけでは、適切なコントロールができなくなったということであろう。Anthony (1965) では、具体的なコントロール手段については、立ち入った議論がなされなかったため、マネジメント・コントロールの全体をどのようなコントロール手段を組合せて構成すべきかという問題が未解決のまま、時間が経過してきた。後継書であるAnthony (1988) でも、この問題は未解決のままであった。管理会計手法以外にも、選択可能なコントロール手段が存在するが、どのように把握するのがもっとも生産的であるのかについては、定説が確立されてない。

最適なマネジメント・コントロールを構想する際に重要となるのは、マネジメント・コントロール手段の全体像をどのように整理し、相互関係をどう理解するかという見取り図、フレームワークである。マネジメント・コントロールを適切に設計し、運用するためには、異なる属性を持つコントロール手段と相互関係を体系的に整理する必要がある³。現状は、どのような因果関係が相互に影響しあっているのか、論者によって整理の仕方や、採用する理論

ントロール研究の動向に及ぼした影響については、尻無濱 (2011) で詳細に検討されている。

² 伊藤 (2019) では、マネジメント・コントロール理論の発展を、コントロール手段の多様化、マネジメント・コントロールが想定する組織学習の高次化、コントロール対象の拡張の3点から整理している。マネジメント・コントロールを多様なコントロール手段のパッケージとして分析するアプローチに対して、多くの関心が寄せられていることの証左として、例えば2008年には*Management Accounting Research*誌において、「コントロール・パッケージ」の特集号 (Volume19, Issue 4) が刊行されている。コントロール・パッケージ研究の動向を整理した優れた業績として、福嶋 (2012) がある。コントロール・パッケージに注目が集まった背景については、新江、伊藤 (2010) を参照されたい。コントロール・パッケージの先駆的な研究である、Kennedy & Widener (2008) では、リーン生産方式 (JIT, TQM, TPM) およびリーン会計を導入した企業を対象として、ケーススタディを実施している。業務の変更にともない、従来の原価差異分析に依拠したコントロール (アウトプットコントロール) から、アウトプットコントロール、行動コントロール、社会的コントロールの3つの要素を含む、コントロール・パッケージによるマネジメント・コントロールへと移行した状況が観察されている。Malmi & Brown (2008) では、経営計画、サイバネティックコントロール、報酬・俸給、組織構造・手続き、組織文化の5つからなる体系を提示した。Sandelin (2008) では、Merchant (1985; 1998) およびMerchant & Van der Stede (2007; 2017) による、組織文化、人事、行動、結果の4分類を用いて、同一企業のコントロール・パッケージの変化を時系列的に観察している。

³ 近年、国内の実証研究でも、管理会計を単独の「影響システム」として分析するのではなく、コントロール・パッケージの一部分として考える研究が多くみられる。代表的なものとしては、窪田、三矢、劉、在間 (2019)、松木、島 (2019)、劉 (2018)、窪田 (2017)、堀井 (2016)、堀井 (2015)、佐久間・劉・三矢 (2013) などがある。独自の視点からコントロール・パッケージを整理した最近の理論研究として、島 (2017)、堺 (2016)、町田 (2015)、青木 (2015) があげられる。Flamholtz (1996) の考察対象ではないため、本稿では扱えなかったが、コントロール・パッケージの議論でも導入要因または事後合理性 (怪我の功名) は有力な説明ロジックとなり得る。複数の経営管理手法の相互関係、導入と進化の過程を、多様な要因 (外部からの知識移転、環境制約、意図した効果 (導入目的または事前合理性)、意図せざる効果 (事後合理性)、経営理念) の観点から解明した先駆的な研究としては、挽 (2007) がある。

モデルが異なっているのが現状である。

マネジメント・コントロールの効果を測定する判断基準に目標整合性 (goal congruence) がある。目標整合性とは、組織全体と組織構成員が、同一の行動ベクトルを共有している程度として理解される。マネジメント・コントロールによって、組織全体が達成したいと考える事項を組織構成員および組織構成員からなるグループの優先事項とうまく一致させることができれば、思い描く企業戦略をより効果的に達成し、パフォーマンスを向上させることができる。具体的に、どのように達成すべきかについては、文脈、設計者と組織構成員の双方の伝達・解釈スキル、心理状況などの左右され、微妙な問題をはらんでいる。再現性の低い職場環境を前提とし、目標整合性をどう理解し、いかに達成すべきか。パワフルな抽象理論をいかに構築すべきか、原理原則はどうあるべきかが問われている。

見かたをかえれば、手段と目的のどちらを優先させて考えるかという問題に置き換えられるかもしれない。目標整合性を強調すれば、役に立ちそうなコントロール手段は、すべて動員すべきだということになる。コントロール・パッケージの活用には議論が到達するのは自然な流れである。逆に、手段を優先すれば、もっとも強力なツールであり、先んじて研究や実務実践が進展し、ノウハウが蓄積されていた管理会計を中心に議論することになる。既存の手法を重視すれば、最短距離で、より実用的、実際的な議論ができたはずである。コントロール・パッケージへの注目は、経験が蓄積されたこと、手段目的関係の原理原則に立ち返ったことの結果であるのかもしれない。

本稿では、コントロール・パッケージの設計・運用問題にアプローチするための、基礎材料として、長期間参照されてきた、代表的な文献のひとつである Eric G. Flamholtz, *Effective Management Control: Theory and Practice*, Kluwer Academic Publishers, 1996. (以下、Flamholtz (1996) と略記) を取り上げる。索引まで含めても全体で174頁のコンパクトなモノグラフである。刊行当時としては、マネジメント・コントロールに関する先進的な内容が含まれており、簡潔に整然と議論が展開されている。誤植が多いのは残念ではあるが、検討に値する研究成果である。

学術理論を実務に応用した経験が豊富な Flamholtz (1996) の所説について整理し、そのメリット、デメリットについて検討することで、現代のマネジメント・コントロール理論についての理解を深めることが、本稿の意図である。Flamholtz (1996) を検討することによって、Anthony (1965) のもたらした貢献あるいは限界も明示できるであろう。比較すれば、長所と短所が浮かび上がってくる。また、執筆当時の状況との変化によって、マネジメント・コントロール理論にどのような変容がもたらされたのかを確認することも期待できる。

2. Flamholtz (1996) のフレームワーク

(1) 著者のバックグラウンド

著者は、いかなる人物か。Flamholtz教授（以下、敬称略）は、1978年に設立された Management Systems Consulting Corporationの創業者のひとりで、現在も社長を務めている。同社およびUCLAのウェブサイト⁴をもとに、Eric G. Flamholtzに関する基本条項を確認してみよう。

Flamholtzは、自らが設立したコンサルティング会社の社長を務めると同時にUCLAの Anderson School of Managementの名誉教授でもあり、様々な経営幹部向けのプログラムの担当経験を有している。それ以前には、コロンビア大学とミシガン大学での教歴もある。米国外でも、Flamholtzは、長江商学院（Cheung Kong Graduate School of Business, 略称CKGSB）をはじめとする様々な教育機関で多岐に及ぶ経営幹部のための教育プログラムに携わっている。このほか、実務における特記事項として、NYSE上場企業である99セントオンリーストアズ（99 Cents Only Stores; NYSE:NDN）の取締役会のメンバーを、2012年に同社が非公開になるまで8年間務めたことが記載されている。同社では、報酬委員会および戦略計画委員会の議長としての役割を果たした。

研究面では、Flamholtzは、学士の学位（経済学および会計学）をニューヨーク市立大学ハンター校で取得した後、ワシントン大学で経営学修士（MBA）の学位を取得している。最終的には、ミシガン大学から博士号（組織行動および人的資源管理）を授与されている。博士論文のテーマは、「人的資源会計」である⁵。革新的な業績として評価され、マッキンゼー財団博士論文賞を受賞している。

講義担当科目としては、会計学（ミシガン大学、コロンビア大学、UCLA）、組織行動および人的資源管理（ミシガン大学、UCLA）、上級経営理論（コロンビア大学）がある。これに加えて、コロンビア大学、コーネル大学、UCLAの経営幹部向けのプログラムで教鞭をとった。

Flamholtzは、数多くの企業にコンサルティングサービスを提供した実績をもっている。クライアントには、IBM、スターバックスをはじめとする多数の企業が含まれている。米国以外の企業名も多数、列挙されている。

⁴ Flamholtzの略歴については、<https://www.mgtssystem.com/eric-flamholtz>（Management Systems Consulting CorporationのHP、最終アクセス2020/04/01）および <https://www.anderson.ucla.edu/faculty-and-research/management-and-organizations/faculty/flamholtz>（UCLA Anderson School of ManagementのHP、最終アクセス2020/04/01）

などを参照した。マネジメント・コントロールに関するまとまった研究業績であるFlamholtz（1996）のほかに、執筆の過程で、Flamholtz（1979a; 1979b; 1983; 1985a; 1985b; 1999; 2016, 邦訳を含む）などを参照した。

⁵ 人的資源会計に関する、当時の研究成果が、Flamholtz（1999）（初版はFlamholtz（1985））として出版されている。

Flamholtzの研究上の関心は、隣接する複数の分野にまたがっている。当初は、人的資源会計分野の創設者として研究者としてのキャリアを開始した。コンサルティング業務、大学院教育の影響もあったのかもしれないが、その後次第に、ベンチャー企業における組織の成長と発展に研究上の関心がシフトしていった。Flamholtzの研究は、組織の成功に必要な構成要素を分析し、企業が発展段階を移行するプロセスを分析するフレームワークとして結実した。同時に、組織評価、戦略計画、業績管理、組織文化マネジメントの方法論を開発し、多くの組織に導入した。この分野に関する代表的な著作であるEric G. Flamholtz & Randle, Y., *Growing Pains : Building Sustainably Successful Organizations*, Fifth Edition, Wiley 2016. (初版の刊行は、1986年である) は、多くの支持を集め、ブルガリア語、中国語、ドイツ語、日本語⁶、ポーランド語、ロシア語、スペイン語などに翻訳されている。

学術的には、会計学と人事管理が交錯する領域を専門とし、社会人教育と実務の経験が豊富なのが、Flamholtzの特徴である。実学としての性格を持ち、実務を説明・指導するのに有用で、実際の現場に導入可能な理論構築を目指したのが、Flamholtzの方向性である。十分に成功していると考えられる。

(2) Flamholtz (1996) の構成

Flamholtz (1996) は、全体で9章からなり、以下のように構成されている。各章のタイトルでは、組織コントロール (organizational control) の用語が見られるが、本文中では、マネジメント・コントロールの意味で多用されている。索引で「マネジメント・コントロール」をひくと、「組織コントロール」参照と指示がある (p.171) ことから、両者の内容は、明確な区別がなく、概ね差異がないと考えられる。なぜ、一般に受け容れられたマネジメント・

序文

- 第1章 組織コントロールの本質と役割
- 第2章 組織コントロール・システムの体系
- 第3章 組織コントロールにおける計画設定の機能
- 第4章 組織コントロールにおける業績測定とフィードバックの機能
- 第5章 組織コントロールにおける業績評価の機能
- 第6章 組織コントロールにおける報酬システムの機能
- 第7章 組織コントロールにおける組織構造と組織文化の機能
- 第8章 組織コントロールにおける会計システムの機能
- 第9章 効果的なコントロール・システムの設計と評価

⁶ 邦訳は、加藤隆哉訳『アントレプレナーマネジメント・ブック：MBAで教える成長の戦略的マネジメント』として、2001年11月にダイヤモンド社より出版されている。タイトルは、企業の成長にもなつて生じる問題を「成長痛」(成長期によく観察される、子どもの足(下肢)の痛み)に見立てたことによる。共著者のYvonne Randleは、コンサルタントとして1983年より、Management Systems Consulting Corporationに勤務し、現在は同社副社長となっている。

コントロールではなく、組織コントロールという用語を好んで用いているかについての言明はない。Flamholtz (1996) で、組織コントロールの用語が使用されている理由は、判然としない。

Flamholtz (1996) の執筆動機は、組織の存続に不可欠なコントロール問題を整理するためのフレームワークを提供し、議論の全体像を示すことにある。

3. マネジメント・コントロールのフレームワークの特徴

(1) 執筆意図

序文でモノグラフ全体の目的を以下のように記している。

「本書は、重要ではあるが看過され、誤解されてきた組織の有効性を高める問題領域（組織構成員の行動をコントロールするプロセス）を考察対象とする。本書全体の目的は、研究者と実務家の両方に対して、組織コントロールと組織コントロール・システムの性質、役割、機能を理解するフレームワークを提示することである。」(Flamholtz (1996), 序文1頁冒頭)

具体的なマネジメント・コントロールの改善や個別の手法に関心があるのではなく、コントロール・パッケージ全体をどう理解するかというのが、本書の目的である。Anthony (1965) との比較でいえば、類似点は、個別の経営管理手法ではなく、マネジメント・コントロールの体系に目を向けていることである。相違点は、マネジメント・コントロールの内容についての関心の度合いである。Anthony (1965) では、マネジメント・コントロールとそのほかの問題領域（具体的には、戦略的計画とオペレーショナル・コントロール）の質的な違いと境界線を明示することに関心があり、マネジメント・コントロールの内容については、主たる議論の対象となっていなかった。これに対し、Flamholtz (1996) では、マネジメント・コントロール（組織コントロール）の内部を構成要素に区分し、それらの相互関係を分析している。

Anthony (1965) では、マネジメント・コントロールの内容を、基本的には管理会計を中心とした計数管理として議論が展開されていた。実際には、コントロール手段には、多様なものが含まれる。Anthony (1965) が提示したマネジメント・コントロールの特徴としては、会計をベースとしていることが繰り返し指摘されている (Lowe & Puxty, 1989; Berry et al., 1995)。Anthony は、管理会計におけるモチベーションの重要性を強調した先駆者として知られており、現在の主流となっている、社会心理学的なアプローチの重要性についてもいち早く必要性について言及している (廣本, 1993)。本人の見解とは異なり、Anthony (1965) のマネジメント・コントロール理論は、管理会計を中心としたフレームワークとして理解されることが多かった。その影響力の大きさから、それ以降のマネジメント・コントロール研究は、管理会計手法を前提に議論され、代替的なコントロール手段は視野に取められてこなかった (Otley et al., 1995)。

管理会計手法も選択可能なコントロール手段のひとつにすぎず、メリットも多い反面、デメリットも回避できない。管理会計を唯一のコントロール手段としてではなく、相対的に位置づける考えかたが、次第に見られるようになってきた。具体的な論者としては、Ouchi(1979)、Hofstede (1981)、Merchant (1982)、Simons (1995)などをあげることができる。マネジメント・コントロールをコントロール手段の総合体として理解しようという潮流は、1980年代初頭、約40年前から見られたと指摘されている (Otley, 1980 ; Flamholtz, 1983)。その代表的な論者が、今回とりあげるFlamholtzである。

マネジメント・コントロールを様々なコントロール手段のパッケージとして研究する必要性は、しばしば指摘されてきた (Daft & Macintosh, 1984; Flamholtz et al., 1985a; Dent, 1990; Abernethy & Chua, 1996; Fisher, 1998; Chenhall, 2003など)。必要性については多くの論者が認識していたものの、具体的に、どう整理するかについては、なかなか決着がつかず、従来通りの「会計中心主義」が採用し続けられてきたことが、Abernethy & Chua (1996)によっても批判されている。いったんできあがったレールを逸脱するのは、大きなエネルギーがいるのであろう。それほど、Anthony (1965)の影響力は、大きかったというべきかもしれない。

こうした課題、批判に対するひとつの解答が本書である。マネジメント・コントロールのフレームワークに代替的コントロール手段を取り入れるために、Flamholtz (1996)では、どのような整理がなされていたのだろうか。

(2) コントロールの性質

Flamholtz (1996)では、コントロールを以下のように定義している。

「本書の関心は、組織コントロールにある。組織コントロールとは、組織の構成員が組織目標を達成する確率を増加させるために、行動をコントロールしたり、影響を及ぼしたりするプロセスのことをいう。」(p.2)

上記のように定義されたコントロール概念では、以下の4点が重要となる。

1つめは、組織目標の達成を期待されていること。2つめは、完全な目標整合性は理想であるが、その状態に到達するのは不可能であること。3つめは、組織コントロールは、時間の経過にともなって状況が変化する、動的なプロセスであること。4つめは、完全な目標達成は期待できず、確率を高めることしかできないことである。

思うように組織構成員を動かそうと思ってもなかなか上手くいかない。実務の経験が豊富なためか、無理をしない、完璧なりターンを期待しないという考えかたに基づいている。

このような過度に期待し過ぎない理論構築の思考様式は、老荘の「無為自然」を思い起こさせる。たとえば、「大国を治むるは、小鮮を煮るが若し」(原文、治大国若烹小鮮)という警句が古くから伝わっている。ここで、「小鮮」とは、小魚のことを言い、小魚を煮るときは、むやみやたらと突つきまわしたり、かき回し過ぎたりするのは、よい結果をもたらさない。

ぐちゃぐちゃになって、形もくずれるし、味も落ちてしまう。ついつい手をだしたくなるが、思い通りにしようとして期待し過ぎず、万全の体制を整備しつつも、あとはじっくり待ってみる、覚悟、マインドセットが重要であるということであろう。期待し過ぎ、動きすぎても、よい結果にならないから、強引にコントロールしようとし過ぎないという、半ばあきらめの境地、すべきことをすべてやったとしてもうまくいくとは限らないという諦念の色彩を帯びた思想が反映されていると考えることができる。実務でもまれた経験が、理論構築に影響しているのではないかと、思わず推察してしまうが、実際はどうだろうか。

(3) 個々のコントロール手段とコントロール・システムの関係：コントロール手段の区分

コントロール手段と組織コントロール・システムの関係については、以下のように述べられている。

「組織コントロール・システムは、コントロール・プロセスおよびコントロール手段の集合体であると定義される。組織コントロール・システムは、組織構成員に対して組織目標を達成するような行動を促すことが期待されている。コントロール・システムが最終的に目指すのは、組織構成員の特定の行動それ自体を逐一コントロールすることではなく、独自の判断が組織目標と首尾一貫しているような意思決定を組織構成員が実施するように影響を及ぼすことである。」(Flamholtz (1996), p.8)

図表1 コントロール手段の分類

	属人的 コントロール手段	非属人的 コントロール手段
事前に想定している	リーダーシップ	公式的なコントロール・システム
事前に想定していない	現場での指示・命令	個別的な 各種コントロール手段

出所：Flamholtz (1996), p.8より作成。

Flamholtz (1996) では、事前に想定できるか否か、コントロール手段が属人的か、非属人的かで、4つに分類している。

反時計回りを見ていこう。左下の「現場での指示・命令」(ad hoc supervision)は、その都度、職場内で自然発生的に生じる影響作用である。コントロール手段のひとつとしてとらえているが、効率が悪く、企業全体のコントロールを考えた場合に、優先順位を高くするべきではないと指摘されている。左上の「リーダーシップ」(leadership)は、組織階層上、公式に権限を付与された上位の経営管理者による影響活動である。事前に意図しているか、公的な役割を期待しているかどうかという点で、現場での自然発生的な指示・命令とは区別される。リーダーシップは、事前に想定された、属人的なコントロールの発現だと解釈することができる。右下の「個別的な各種コントロール手段」(ad hoc techniques)とは、職務記述書、就業規則、業務手続マニュアルなど、個別の領域で用いられるコントロール手段を指している。右上の「公式的なコントロール・システム」(formal control system)とは、事前に想定された、個々人の判断を介在させないコントロール手段である。このように、各種コントロール手段の明瞭な整理の枠組みが提示されている。Flamholtz (1996)では、企業規模が拡大すればするほど、場当たりのコントロールでは対応がうまくいかず、事前想定された2つのコントロール手段である、リーダーシップと公式コントロール・システムを活用すべきであると指摘されている (Flamholtz (1996), p.11)。

Flamholtz (1996)の議論の中心は、代替的なコントロール手段のうち、公式で常設の機構にある。したがって、代替的なコントロール手段のうち、経常的なシステムに含まれないもの(ここでは、現場での指示・命令、個別的な各種コントロール手段)は、正面から検討されることはない。

ただし、ここでひとつ不可解なのは、組織構成員の様々な行動に影響を及ぼすはずの、個別的な各種コントロール手段が、事前に想定されていない(unplanned)とされていることである。組織内で正式に承認を受けた、ある種、公的な性格を持つものであるから、事前に想定されていないと分類するためには、追加的な説明が必要であろう。公式性、事前の想定などでの線引きが揺らぐとすると、図表1の右側の区分である、公式的なコントロール・システムと個別的な各種コントロール手段との境界線がきわめてあいまいになる。いずれにしても、Flamholtz (1996)では、組織構造以外の諸制度は、組織コントロール・システムからは除外されることになる⁷。

(4) 組織コントロール・システムの全体像

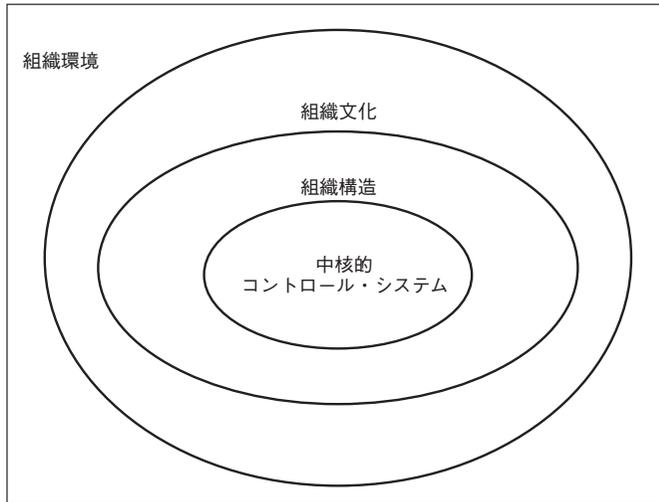
前節の議論から、Flamholtz (1996)では、企業組織が複雑になればなるほど、公式のコン

⁷ Malmi & Brown (2008)によるマネジメント・コントロール・システムの体系では、統制構造、組織構造、方針・手続きが、管理的コントロールとして、概念化されている。就業規則、業務実施マニュアルなども、組織構成員に影響を及ぼし、公式の組織内制度であることから、かならずしも除外する必要はなかったのではないかと考える。より広く、経営システム全体の中での、マネジメント・コントロール、管理会計の位置づけについては、廣本敏郎(2009)を参照されたい。

トロール組織コントロール・システムに対するニーズが高まることが指摘されている。

組織コントロール・システムとは、どのような構造からなっていると理解すべきなのだろうか。

図表2 組織コントロール・システムの全体像



出所：Flamholtz (1996), p16より作成。

Flamholtz (1996) では、組織コントロール・システムの全体像は、3つの同心円で表現されている。いちばん内側の楕円が中核的コントロール・システムに相当する。サイバネティックスにもとづく制御機構であり、4つのサブシステム（計画策定、業務遂行、業績測定、業績評価・報酬算定）から構成されている。4つのサブシステムは、フィードバック、フィードフォワード⁸の情報伝達によって連結されている。

注目すべきは、組織構造と組織文化が、組織コントロール・システムの要素として、描かれていることである。組織構造によって、組織階層上の職位のそれぞれに対して期待される行動と、組織構造を形成する報告と権限の体系が明確になる。組織構成員の行動に大きな影響を及ぼすことから、組織構造をコントロール手段として位置づけている。中核的コントロ

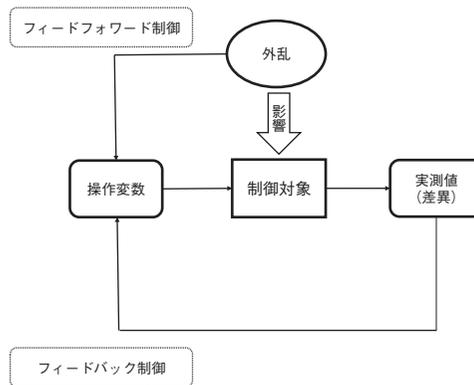
⁸ 「フィードバック」とは、入力・操作した後に情報が戻ってくるという意味で、意思決定、判断に対する評価情報を得られることをいう。したがって、フィードバック制御とは、設定値と実測値との差を計算し、その乖離を解消しようとする制御方法である。これに対して、「フィードフォワード」とは、事前に環境を予測し、制御操作以外の状況変化（外乱）の影響を最小にできるように、言い換えれば、実測値が設定値に一致するよう先回りして制御をおこなう方法である。状況の変化を予測して事前に調整するか、実際の結果が分かってから、状況の変化に対応した調整を実行するかの違いである。

ール・システムとの比較では、組織構造は期中の頻繁な変更などが難しく、市場、技術、環境などの変化への対応が相対的に遅くなる。

一般的な意味での、組織文化は、組織構成員が意識的あるいは無意識的に共有している、組織固有の価値観や企業規範、判断基準、前提条件、行動様式などを指す。組織構成員の行動に大きな影響を及ぼすのは間違いない。制御不能と考える見解と、ある程度までは、制御可能と考える見解とに分かれている⁹。Flamholtz (1996) では、組織文化は変更や修正が非常に難しいが、組織コントロールを設計する場合に利用可能な操作変数のひとつであると明確に考えられている¹⁰。

図表1と図表2を同関連づけるべきか。用語が統一されていない上に、追加的な説明も見当たらないが、図表1の右上網掛けの公式的なコントロール・システムの詳細が図表2における、3つの組織コントロール・システムの要素であると解釈すべきであろう。Flamholtz(1996)では、事前に想定された、公式のコントロール機構として、組織コントロール・システムを考え、その構成要素として中核的コントロール・システム、組織構造、組織文化の3つを考えている。

組織コントロール・システムの有効性を評価するためには、以下のような4つの評価基準



⁹ コントロール手段としての組織文化の制御可能性については、坂下 (2002) で詳細な検討がなされている。坂下 (2002) では、立場や主張が相違する背景には、社会観、研究アプローチの違いがあるとの考察が示されている。1980年代初頭に「強い文化」論として、機能主義的な組織文化論が支持を集めた。強い文化を持つ企業は、均質的、一元的な行動を組織構成員に促すことができるために高業績を獲得しやすいという考えかたである。これに対して、解釈主義に立脚した組織文化論では、組織文化の制御に否定的な立場をとっている。第3の立場として、解釈主義を援用しながらも、組織文化のマネジメント可能性については肯定的な立場をとる論者もある。組織文化の制御可能性には、異なった見解が併存している。

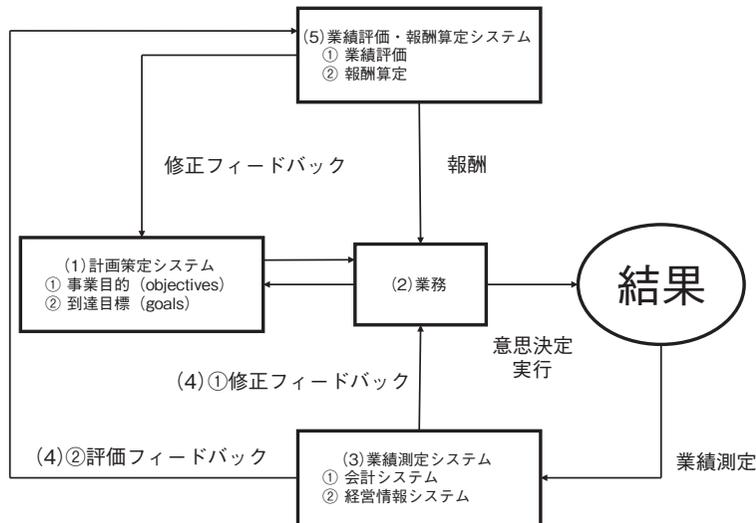
¹⁰ 管理会計と組織文化の相互作用を取り扱った優れた研究としては、木鳥 (2006) がある。マネジメント・コントロールの観点から、組織文化をどう位置づけるべきかについては、上田 (2018)、木村 (2014) などに丁寧に整理されている。マネジメント・コントロールの構成要素として、組織文化を扱った実証研究も増加傾向にあると考えられる。たとえば、福島 (2017)、児玉 (2017)、澤邊・飛田 (2009)、松木 (2005) などがあげられる。マネジメント・コントロールの視点から、管理会計の体系を再興した理論的研究として、櫻井 (2014) が有益であろう。

が提示されている。①3つの要素がそれぞれに整備されていること、②3つの要素が相互に関連づけられ、首尾一貫していること、③中核的コントロール・システムを構成する4つのサブシステムがそれぞれに整備されていること、中核的コントロール・システムを構成する4つのサブシステムが相互に連携していることが重要だと述べている。①と③は、独立した要素の評価であり、②と④は要素間の相性、整合性に関する評価である。

(5) 中核的コントロール・システムの構造

Flamholtz (1996) では、組織コントロール・システムで重要な地位を占める、中核的コントロール・システムを以下のように整理している。

図表3 中核的コントロール・システムの概念図



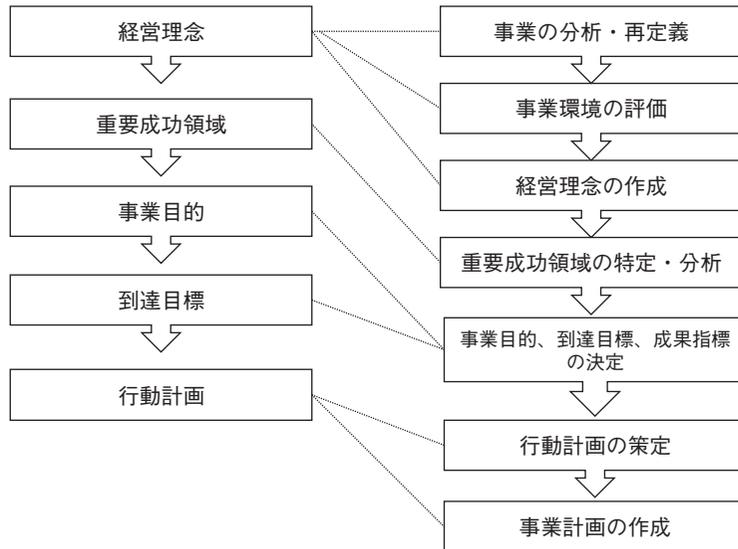
出所：Flamholtz (1996), p.22 より作成¹¹。

* 計画策定サブシステム

計画策定サブシステム (planning system) の議論では、事業目的 (objectives) と到達目標 (goals) の階層性が強調されている。前者は抽象度が高く、ある程度の期間、変更されずに留め置かれる。後者は前者を実現するための具体的な実施項目または業績評価尺度である。

¹¹ Flamholtz et al. (1985), p. 38では、中核的コントロール・システムの外縁を組織構造、組織文化、外部環境の順に取り囲む図が掲載されている。組織構造、組織文化、外部環境の3つは、「組織コントロールの文脈」(control context) として概念化されている。

図表4 計画設定サブシステムで実施される手続き



出所：左側はFlamholtz (1996), p.39, 右側はFlamholtz (1996), p.44をもとに作成。

計画策定サブシステムで遂行される手続きは、一般的なものである。2つの整理の仕方が紹介されているが、おそらく左側を詳細に分割すると右側の整理の仕方になるのであろう。両者の関係、優劣については、言及されていない。

ここで重要だと思われることは、計画設定サブシステムの中に、経営戦略の立案にかかわる作業 (Anthony (1965) では、「戦略的計画」として分類される内容) が含まれていることである。

Anthony (1965) では、それ以前の計画と統制に大別された管理会計の体系を以下のように批判し、経営システム全体を、戦略的計画、マネジメント・コントロール、オペレーショナル・コントロールの3分割で把握することを提案した。「計画設定と統制は定義しうる抽象概念であり、異なるタイプの精神的活動を要求するものであることは容易に理解されうが、それは、紺織の中で実際に行われる紺織活動を識別できる主要なカテゴリーとは結びつかない」(Anthony (1965), pp.10-11) と述べられている。Anthonyは、計画設定を継続的なコントロール・プロセスと連携するものと、組織の方針設定に関わり、コントロール・プロセスと連携しないもの二大別した。前者の計画活動をマネジメント・コントロールに、後者を戦略的計画設定に分類して、整理した。戦略的計画設定は非定型的、不定期であるのに対し、マネジメント・コントロールは経常的に運用されるため、情報の収集、作成と面では、まったく異なる準備が必要だからである。

戦略的計画をマネジメント・コントロールから分離したことで、経営管理者の経常的なコ

ントロール・プロセスのための情報の提供に問題領域を限定することができた。反面、戦略的計画とマネジメント・コントロールを整然と分離してしまったがために、期中に実施したマネジメント・コントロールの成果を戦略的計画に反映させるなどの情報経路が見えにくくなってしまった。業務遂行サブシステムについても、同様のことがいえる。マネジメント・コントロールとオペレーショナル・コントロールを分離したことで、業務遂行サブシステムの改善が視野から抜け落ちてしまうリスクが高まったと言える。

この点は、Anthony (1965) と Flamholtz (1996) の顕著な相違点である。Anthony (1965) では、戦略的計画とオペレーショナル・コントロールの領域は、当然のことながら、マネジメント・コントロールには含まれない。これに対して、Flamholtz (1996) では、組織コントロール・システムの中に構成要素として、計画設定サブシステム（上流では、経営理念までさかのぼることを想定している）と業務遂行サブシステム（≒オペレーショナル・コントロール）を含んでいる。Anthony (1965) のフレームワークに対する批判をカバーし得る可能性を秘めた体系であると、Flamholtz (1996) を評価することができる。ただし、戦略的計画とマネジメント・コントロールとの相互作用、マネジメント・コントロールとオペレーショナル・コントロールの相互作用などは、残念ながら本文中では扱われていない。

*業務遂行サブシステム

業務遂行サブシステムは、実際の事業活動が営まれ、製品やサービスが生産され、提供される現場を示す。業績測定の対象となる、組織内プロセスを、図表3では、業務 (operations) と表示している。

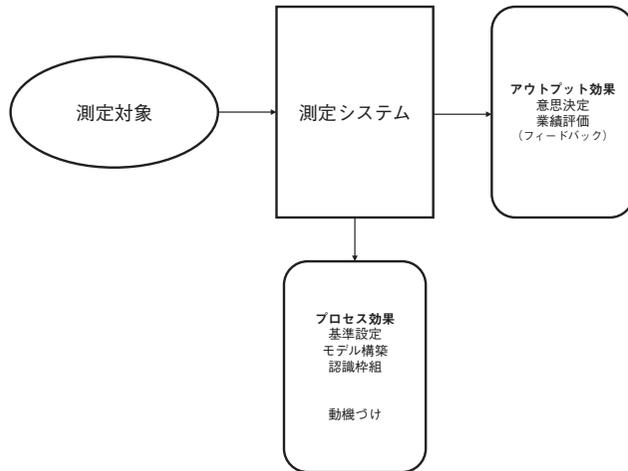
Langfield-Smith (1997) では、Anthony (1965) による、マネジメント・コントロールの概念が、後の研究者がマネジメント・コントロールをほとんど会計ベースの計画、活動のモニタリング、業績測定と統合的メカニズムの統制を含むものとして想定するように制限したこと、それに加えて、マネジメント・コントロールを人為的に戦略的コントロールとオペレーショナル・コントロールから分離する帰結をもたらしたことが指摘されている。伝統的なマネジメント・コントロールの定義は、従来は適切であったとしても、1990年代の変化した事業環境に適用するには修正が必要だと主張している。同様に、Otley (1999) でも、Anthony のマネジメント・コントロール概念が、オペレーショナル・コントロールと戦略的計画を無視している点、主として会計情報に注目し非財務情報を無視している点を批判している。同様の批判は、Ittner and Larcker (2001) にも見ることができる。マネジメント・コントロールを戦略的計画とオペレーショナル・コントロールから分離させていない点が、Flamholtz (1996) の大きな特徴であると言えるであろう。

*業績測定サブシステム

業績測定サブシステム (measurement system) に関しては、「業績測定の結果に由来する効

果（アウトプット効果）」（output function）と「業績測定のプロセス自体に由来する効果（プロセス効果）」（process function）が区別されている。前者の業績測定の結果に由来する効果とは、実測値が測られ、標準の達成度が明確になることで、組織にフィードバック情報がもたらされる効果をいう。後者の業績測定のプロセス自体に由来する効果は、業績測定から得られた結果やシグナルではなく、組織構成員が業績測定の対象となっているという状況そのものが重要な影響要因となっていることから生じる。業績測定されていると感知することで、組織構成員の認知や判断、行動に差異が生じることがしばしば起こり得る。見られているという意識するだけ、測定されていると思うだけで、そうでない場合に比べて、違った行動が導かれるのが、業績測定のプロセス自体に由来する効果の発生源泉である。

図表5 業績測定サブシステムに期待される2つの効果



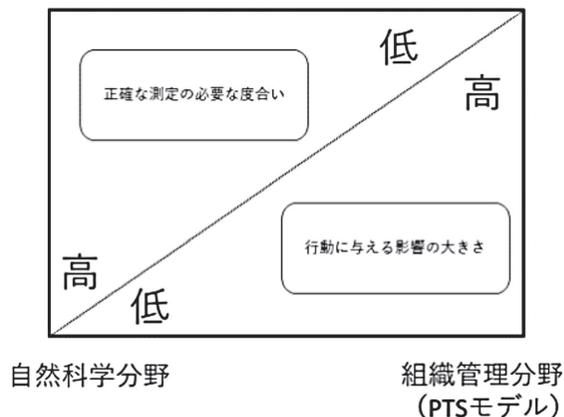
出所：Flamholtz（1996）, p.59より作成。

業績測定の結果に由来するアウトプット効果だけではなく、業績測定のプロセス自体が組織構成員に与えるプロセス効果にも着目するのが、Flamholtz（1996）の特徴である。プロセス効果を強調した業績測定システムの設計思想は、業績測定のPTS（Psycho-Technical System, 心理操作）モデルとよばれている。自然科学などで重視される、正確に対象を表現し、確度と精度の高い観測結果を得ようとする業績測定とは、設計思想が異なっている。別の箇所では、PTSモデルは、行動への影響（behavioral influence）を重視したアプローチ、これに対して自然科学で一般的な、正確な測定を志向する考えかたは、写像（representation）を重視したアプローチと表現されている。

PTSモデルに立脚すれば、被測定者（測定の対象となる組織構成員）に及ぼす影響の大き

さ、測定の有無によって変化する行動ベクトルの向きと大きさが、最大の関心事となる。両者の違いを図示すると図表6のようなになる。自然科学分野での測定は、正確性が最重要であり、測定対象の心理状態に及ぼす影響を考慮することはあまり重視されない。これに対して、組織コントロールの分野では、組織構成員に及ぼす影響をあたえられるかが最重要であり、正確性の優先順位は最上位にはならない。当然、組織コントロールでも、正確性が求められるが、測定され、評価されること自体を受容するための前提だからである。どのような影響をあたえられるかがという問題設定の範囲内で、正確性が重視されているに過ぎない。正確性が重要でないと言っているわけではなく、絶対的なゴールではないと言っていることに注意が必要である。

図表6 PTSモデルの特徴



出所：Flamholtz (1996), p.56より作成。

Flamholtz (1996) では、業績測定のアウトプット効果は、現場での修正判断を促す意思決定機能とフィードバック情報及び評価情報を提供する業績評価（フィードバック）機能に大別されている。また、業績測定のプロセス効果をさらに4つの機能に分解している。4つの機能とは、図表5にあるように、①基準設定機能（criterion function）、②モデル構築機能（catalyst function）、③認識枠組付与機能（set function）、④動機づけ機能（motivational function）である。

基準設定機能とは、達成すべき基準が与えられたことによって、組織構成員は、努力を集中させるポイントと方向性を伝達され、制御すべきプロセスの到達目標や構造を理解し、自分が何をどう制御すべきかを把握しようとする効果であると説明されている。モデル構築機能とは、組織構成員が業績測定の対象となることで、ゲームの理解を深めようと努力し、どうすれば高く評価されるのかを考えるようになる効果をいう。認識枠組付与機能とは、業績

測定の影響によって、組織構成員それぞれのもの見かたや感じかたが影響を受けることをいう。たとえば、業績が測定されている場合は、業績測定に関連のする情報についつい注目が集中し、そうでない情報に対しては見向きもしなくなるかもしれない。動機づけ機能とは、業績測定をされている（観察されている、結果が集計され評される）という事実によって、行動ベクトルの向きや大きさが変化する効果をいう。

プロセス効果を細分した4つの機能は、大変興味深い議論であるが、重複がある様にも感じられた。細分することには、無理があるのかもしれない。関連研究を調査し、業績測定のプロセス効果については、さらに知見を積み重ねる必要がある。業績測定は、実施していること自体に意味がある（極端に言えば、産出される情報が何の意味がなくても大きな効果がある）というのは、人間心理に根差した深い洞察であると感じた。

Flamholtz (1996) のPTSモデルに近い、業績測定システムの設計思想として、Hiromoto (1988) による「影響システム」の概念がある。Hiromoto (1988) では、管理会計には「情報システム」としての機能と「影響システム」の機能があるという指摘し、日本企業では、情報提供を重視する、伝統的な管理会計の前提とは、異なるスタイルの経営が行われていることをあきらかにした¹²。両者は類似した概念であるが、現場での改善やイノベーションなど高次学習を期待するかどうかという点で異なっていると考えられる。両者の相違点の背後は、典型的な命令と統制の経営システムを前提とするか、逸脱を許容し、自律性や試行錯誤の成果に期待するかの前提とする組織観の違いがある。Flamholtz (1996) の思い描く組織モデルは、かならずしも鮮明ではないが、現在の標準をある意味では棄却し、自己ベストの更新を目指して現場での改善やイノベーションに注力させるような意味での影響を考えていたとは思えない。影響を及ぼすことを最重視している点は共通であるが、影響をあたえる方向、組織学習のレベルが必ずしも同じではないのではないかと判断される。

*業績評価・報酬算定サブシステム

Flamholtz (1996) の特徴は、業績評価・報酬算定システム (evaluation-reward system) を中核的コントロール・システムの中に入れておくことである。「財務会計システムも予算管理シ

¹² 管理会計には、上位の経営管理者の意思決定に役立つ情報を提供するという情報提供システムとしての機能（情報提供機能）と、上位の経営管理者が下位の経営管理者の意識、意思決定や行動に何らかの影響を及ぼすという影響システムとしての機能（影響機能）がある。どちらの機能をもたせたいかによって、管理会計システム設計のアプローチは大きく異なり、最適な管理会計システムを評価する基準も異なる。正確性を重視するか、組織構成員に及ぼす影響を重視するかで、同じ管理会計システムを評価した場合にも、採点結果は大きく異なるであろう。単一のシステムが両方の機能を同時に遂行するのが一般的であるが、業績管理会計システムの設計では、影響機能が重視される。Flamholtz (1996) のいう「業績測定の結果に由来する効果（アウトプット効果）」は、情報提供機能に近似した概念である。「業績測定のプロセス自体に由来する効果（プロセス効果）」は、影響機能と置換することができる。PTSモデルは、影響機能を重視した業績測定の設計・運用指針である。

システムも、中核的コントロール・システムとしては完全体ではない。重要な構成要素が欠けているからである。財務会計システムの場合は、計画設定サブシステムと業績評価・報酬算定サブシステムが欠如している。予算管理システムの場合は、業績評価・報酬算定サブシステムを包含していない」(p.19)と指摘し、効果的なコントロールを実施するためには、業績評価・報酬算定システムが不可欠であると表明している。

Flamholtz (1996) では、業績評価の議論を①業績評価の源泉となるデータの入手先 (source of evaluation) と②入手したデータをどのように利用して評価に変換するか (evaluation methods) に分けて、様々な方法を検討している。①は、属人的な判断によるもの (judgmental evaluation) と組織内に蓄積されたデータを用いるもの (organizational measurements) とに大別される。②については、点数化、順位づけ (優劣比較)、評価記述などに分けられている。

業績評価・報酬算定システムの評価基準としては、有効性 (validity) と確実性 (reliability) の2つの基準があげられている。妥当性とは、正当な手続きに則って合理的であること、確実性とは時間や状況が変わっても同一の評価が導かれることをいう。

* フィードバック情報

4つのサブシステムとそれらを相互に結束させるフィードバックの情報の流れから、中核的コントロール・システムは構成されている。Flamholtz (1996) では、フィードバックを「修正フィードバック」(corrective feedback) と「評価フィードバック」(evaluative feedback) の2種類に分けて、区別している。前者の修正フィードバックは、業績を改善させるために業務に働きかけることを意図している。業務遂行のための情報伝達経路である。後者の評価フィードバックは、業務のパフォーマンスを評価するための情報伝達経路である。評価フィードバックからもたらされる情報は、業績評価・報酬算定システムで活用される。

4. Flamholtz (1996) の貢献と限界

(1) Antony (1965) との比較

マネジメント・コントロールの理論が確立したのは、Anthony (1965) の貢献が大きい。Anthony (1965) の特徴として明確なのは、以下の4点であろう。Flamholtz (1996) の見解をこれに重ね合わせて、一覧すると以下のようになる。

図表7 Anthony (1965) とFlamholtz (1996) の比較まとめ

Anthony (1965)	Flamholtz (1996)
①動機づけの重視	動機づけ重視の立場を継承しているPTSモデル一層、強調したことで、より鮮明になっている。
②フォーマルなシステムとしての性格	組織文化など代替的なコントロール手段にも言及があるが、本格的な検討対象とはしていない。
③固定的役割分担	戦略的計画、オペレーショナル・コントロールの領域もマネジメント・コントロールに重なるようなモデルを提示している。境界領域、相互交流（たとえば、インタラクティブ・コントロール、イネープリング・コントロールなど）についての、本格的な検討はなされておらず、メリットも明示できていない。
④会計中心主義	会計中心主義の批判者であったこともあり、経営システム全体のなかでの位置づけ、代替的なコントロール手段との関係について、考察を加えている。しかしながら、組織コントロール・システムを中心に位置する「中核的コントロール・システム」（名称からして重視されていることが分かる）の内容として想定されているのは、業績管理会計である。ただし、業績評価・報酬算定サブシステムを中核的コントロール・システムの中に入れて議論している。

出所：著者作成。

Anthony(1965)の1つめの特徴は、動機づけの重要性を強調したことである。「マネジメント・コントロール・システムの中心的な機能はモチベーションにある。すなわちこのシステムは、組織の全般的な目的と一貫した方法で、マネジャーが意思決定を行い行動するように彼をたすけ導くシステムとなるように設計されなければならない」(原著p.113, 邦訳p.138)とあるように、経営管理者に対する動機づけがマネジメント・コントロールの最も重要な機能であると主張している。Flamholtz (1996) は、この主張を継承しただけではなく、マネジメント・コントロールにおける影響機能の重要性をより鮮明に強調している。

Anthony (1965) の2つめの特徴は、企業の経営管理者が意図的に設計し、運用する、フォーマルな公式のツールを重視している。Flamholtz (1996) も組織文化などを理論モデルに含めているが、基本的には、公式のコントロール・システムを考察対象としている。その意味では、組織文化がコントロール手段に含まれているのが、首尾一貫しない。本文中には特段の説明はないが、Flamholtz (1996) のなかで、①マネジメント・コントロール自体が百発百中ではなく、確率を高める程度しか、期待ができない以上、組織文化によるコントロールも公式のコントロール手段に含めてもよい、②上層部による組織文化への施策によって、組織文化自体の制御が可能であるという正当化がなされているのではないかと推察するのみである。

Anthony (1965) の3つめの特徴は、本来の意図でもあるが、マネジメント・コントロー

ルと戦略的計画, オペレーショナル・コントロールの境界線をクリアにしたことである。Flamholtz (1996) では, 戦略的計画, オペレーショナル・コントロールの領域もマネジメント・コントロールに一部包含されるような, 重なり合うモデルが提示されている。批判に対する改善と見ることもできるが, 境界領域, 相互交流についての, 本格的な検討はなされておらず, マネジメント・コントロールと戦略的計画, オペレーショナル・コントロールを重なり合わせる, メリットも明示できていない。

Anthony (1965) の4つの特徴として, マネジメント・コントロールのなかで利用される情報の属性として, 会計情報を重視していたことが指摘できる。Flamholtz (1996) では, 代替的なコントロール手段について考察され, 経営システム全体として, 検討しようとしている。基本的には, 中核的コントロール・システムの内容は, 管理会計である。

Flamholtz (1996) の特徴は, 業績評価・報酬算定サブシステムを中核的コントロール・システムの中に入れて議論したことである。報酬やインセンティブの議論を省略しては, 影響を重視するマネジメント・コントロールの議論は完結しないと Flamholtz (1996) では, 主張されている。多くの管理会計のテキストでは, 測定までしか議論されず, 報酬については考察対象に含まれない。このことは, 会計中心主義に対する抵抗であると考えられることができる。

(2) 発展段階にあわせたコントロールの高次化

Flamholtz (1996) のユニークな点は, あらゆる状況で最善のマネジメント・コントロール・システムは存在せず, 組織の発展段階に応じて, マネジメント・コントロールも複雑になっていくべきだと述べている。具体的には, 図表8のような, コントロールの高次化を想定している。

図表8 コントロールの高次化への対応

	Operation	Planning	Measurement	Evaluation-Reward	Results
レベル1	○	×	×	×	○
レベル2-1	○	○	×	×	○
レベル2-2	○	×	○	×	○
レベル2-3	○	×	×	○	○
レベル3-1	○	○	○	×	○
レベル3-2	○	○	×	○	○
レベル3-3	○	×	○	○	○
レベル4	○	○	○	○	○

出所：Flamholtz (1996), pp.20-23をもとに著者作成。

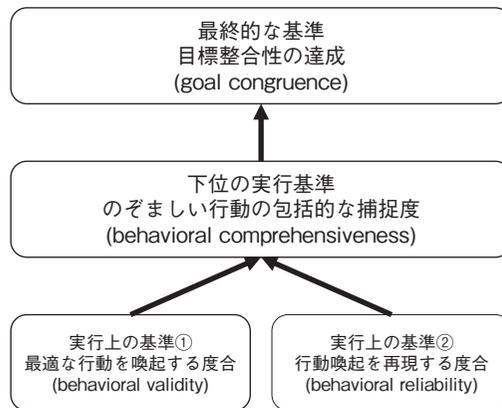
○はサブシステムが「存在する」こと, ×はサブシステムが「存在しない」ことを表している。

大変、理解しやすい論理であるが、サブシステムの要素をふやすことが、かならずしも、マネジメント・コントロールの側の対応能力の強化を意味しないのではないかという疑問を感じた。サブシステムの存在は、必要条件であるのは間違いないが、追加導入したサブシステムが、正常に機能するため、効果を発揮するためには、ほかの要因も考慮すべきであろう。

(3) マネジメント・コントロール・システムの評価基準の提示

Flamholtz (1996) では、マネジメント・コントロールが追求すべき理想である「目標整合性」を以下のように下位の要素に分解している。最終ゴールである、目標整合性を確保するためには、下位の基準として、「のぞましい行動の包括的な捕捉度 (behavioral comprehensiveness)」を向上させなければならない。この「のぞましい行動の包括的な捕捉度」は、実行上の基準である、「最適な行動を喚起する度合」(behavioral validity) と「行動喚起を再現する度合」(behavioral reliability) から、構成される。PTSモデルに立脚してマネジメント・コントロールを設計し、運用するには、有用な指針であると考えられる。

図表9



出所：Flamholtz (1996), p.140をもとに著者作成。

(4) 高次学習の看過

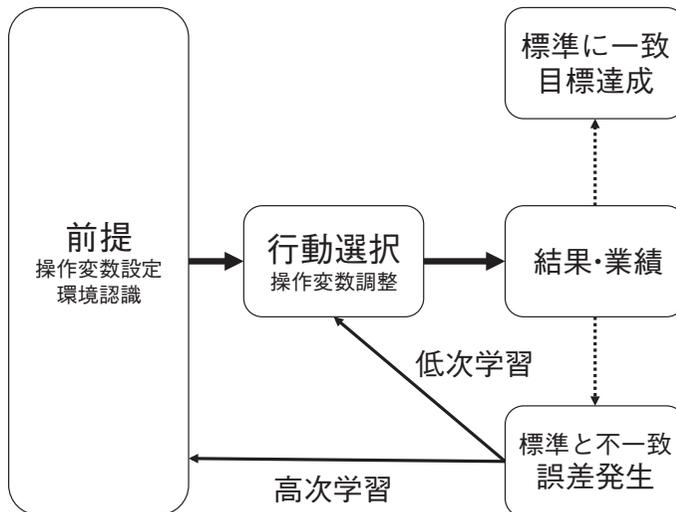
Flamholtz (1996) で想定しているコントロールは、事前に設定された標準に一致させる低次学習を前提にしていると考えられる。前提や方法論を更新する、高次学習の要素が見られない点が特徴である。

図表10に示されるように、組織学習は、低次学習（シングルループ学習）と高次学習（ダブルループ学習）の2種類に分けられる。低次学習では、期待された結果・業績に到達しなかった場合、操作変数を調整し、行動選択を変更する。Flamholtz (1996) が想定しているコントロール、フィードバックは、基本的には低次学習であると考えられる。マネジメント・

コントロールを高次学習に連結させるような発想は、もっていたのかもしれないが、本文の記述からは、見つけることができない。

高次学習では、期待された結果・業績が得られなかった場合に、具体的な行動レベルではなく、考動の前提（操作変数選択、環境認識など図表10の網掛け部分）を見直すような学習を実施する。循環のループがシングルであるため、低次学習をシングルループ学習とよぶことがある。高次学習では、フィードバックのループが二重（ダブル）になるので、ダブルループ学習とよばれることがある（Argyris, 1999; Argyris and Schön, 1995）。

図表10 高次学習（ダブルループ学習）と低次学習（シングルループ学習）



出所：Argyris (1999, p.68) より作成。

5. 結びにかえて

マネジメント・コントロール理論では、会計中心主義が批判され、コントロール・パッケージの視点に立脚した研究が注目されるようになった。組織の生存に不可欠である貨幣という単位を用いること（目標との関連性の強さ）、あらゆる事象を貨幣換算して、相互比較、演算可能な状態にしてしまうこと（「公分母」としての翻訳力）から、会計というツールの有用性は計り知れない。しかしながら、唯一のコントロール手段ではないのもあきらかである。

本稿では、コントロール・パッケージの視点を提唱した先駆的な研究である Flamholtz (1996) をもとに、過渡期にあるマネジメント・コントロール理論について検証した。

Antony (1965) との比較では、第1に、Flamholtz (1996) は、動機づけをいっそう重視し、影響装置としてのマネジメント・コントロールの理論を精緻化した。第2に、組織文化など

代替的なコントロール手段にも言及があるが、基本的には、Anthony (1965) と同様、公式のコントロール・システムに関心がある。本格的な検討対象とはしていない。第3に、戦略的計画、オペレーショナル・コントロールのような別個の領域を設けないことから、戦略的計画、マネジメント・コントロール、オペレーショナル・コントロールが混然一体となったモデルを提示したのが、Flamholtz (1996) の大きな特徴である。ただし、相互交流による高次学習の要素が見られず、マネジメント・コントロールを戦略的計画やオペレーショナル・コントロールから分離しないことのメリットをかならずしも明確にはできなかった。最後に、経営システム全体のなかでのマネジメント・コントロールの位置づけについて考察し、代替的なコントロール手段との関係について、考察を加えている。会計中心主義の批判者であったが、組織コントロール・システムの中心に位置する「中核的コントロール・システム」としては、業績管理会計を想定している。動機づけの効果を確かなものとするためには、業績評価・報酬算定サブシステムを業績測定に連動させるべきだと主張している。

(成蹊大学経営学部教授)

参考文献

- 青木章通 (2015) 「対人的サービス組織におけるマネジメント・コントロール：パッケージにもとづくフレームワークの検討」『会計』 187(6): 722-736.
- 新江孝・伊藤克容 (2010) 「マネジメント・コントロール概念の再検討：コントロール手段の多様化をめぐる問題を中心に」『原価計算研究』 34(2): 150-160.
- 伊藤克容 (2019) 『組織を創るマネジメント・コントロール』中央経済社.
- 上田巧 (2018) 「マネジメント・コントロール・システムにおける組織文化研究の意義と課題」『商学研究科紀要』 (86): 121-139
- 木村太一 (2014) 「組織文化概念を用いた管理会計研究の現状と展望」『原価計算研究』 38(2): 52-64.
- 木島淑孝編著 (2006) 『組織文化と管理会計システム (中央大学企業研究所研究叢書)』中央大学出版部.
- 窪田祐一 (2017) 「日本企業のグローバル化とマネジメント・コントロール・パッケージ (グローバル時代の会計, 管理会計のグローバル化とローカライゼーション)」『会計』 191(1): 64-76.
- 窪田祐一・三矢裕・劉美玲・在間英之 (2019) 「イノベーション戦略志向とマネジメント・コントロール・パッケージの選択」『会計』 196(6): 640-652.
- 児玉麻衣子 (2017) 「組織文化としての顧客志向とマネジメント・コントロールの関係性」『経営学研究論集』 (47): 257-275.

- 堺昌彦 (2016) 「マネジメントコントロール論における理論的視点 (1) : 包括的なマネジメントコントロールパッケージフレームワークの構築に向けて」『商學討究』 66(4): 199-212.
- 坂下昭宣 (2002) 「組織文化はマネジメント可能か」『国民経済雑誌』 186(6): 17-28.
- 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』 208(2): 67-89.
- 櫻井通晴 (2014) 「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』 (99): 9-34, 2014-12.
- 澤邊紀生・飛田努 (2009) 「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』 2(1), 53-67.
- 島吉伸 (2017) 「マネジメント・コントロール研究の進展と実務へのインプリケーション : コントロール・パッケージの視点から」『税経通信』 72(13), 199-206.
- 尻無濱芳崇 (2011) 「Anthony の計画・統制理論がマネジメント・コントロール文献に与えた影響の研究」『一橋商学論叢』 6(1): 63-76.
- 挽文子 (2007) 『管理会計の進化 : 日本企業に見る進化の過程』 森山書店.
- 廣本敏郎 (1982) 「米国管理会計論の成立」『一橋論叢』 87(6): 707-725.
- (1993) 『米国管理会計論発達史』 森山書店.
- 廣本敏郎編著 (2009) 『自律的組織の経営システム : 日本的経営の叢智』 森山書店.
- 福島一矩 (2017) 「管理会計による急進的イノベーションの促進 : 管理会計能力に基づく考察」『管理会計学』 (日本管理会計学会誌 : 経営管理のための総合雑誌) 25(1): 3-18.
- 福嶋誠宣 (2012) 「コントロール・パッケージ概念の検討」『管理会計学』 (日本管理会計学会誌) 20(2): 79-96.
- 堀井悟志 (2015) 「企業内におけるコントロール・パッケージの使い分け」『立命館経営学』 53(6): 61-80.
- (2016) 「海外子会社に対するコントロール・システムの利用実態とその有効性 : コントロール・パッケージの観点から (浅田孝幸教授 退任記念論文集)」『立命館経営学』 54(5): 145-162.
- 町田遼太 (2015) 「予算管理を補完するマネジメント・コントロール : 脱予算経営を援用したコントロール・パッケージの検討」『商学研究科紀要』 (81): 105-124.
- 松木智子 (2005) 「ミニ・プロフィットセンター制によるマネジメント・コントロールの分析 : 結果・行動・人事・組織文化によるコントロールの観点から」『原価計算研究』 29(1): 92-104.

- 松木智子・島吉伸 (2019) 「海外子会社コントロールにおける派遣者の影響：コントロール・パッケージの視点から」『産業経理』78(4): 74-82.
- 老子 (2008) (蜂屋邦夫訳注)『老子』岩波文庫 (青205-1).
- 劉美玲 (2018) 「マネジメント・コントロール・パッケージとしてのアメーバ経営」『鹿児島大学稲盛アカデミー研究紀要』(8): 51-70.
- Abernethy, M. A. & Chua, W. F. (1996). A field study of control system “redesign”: The impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research*, 13 (2), 569-606.
- 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).
- (1988). *The management control function*. Harvard Business School Press.
- Argyris, C. and D. A. Schön. 1995. *Organizational learning II: Theory, method, and practice*. Addison-wesley Series on Organization Development.
- Argyris, C. 1999. *On organizational learning, 2nd edition*. Wiley-Blackwell.
- 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.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control system design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2-3), 127-168.
- Daft, R. L. & Macintosh, N. B. (1984). The nature and use of formal control systems for management control and strategy implementation. *Journal of Management*, 10 (1), 43-66.
- Dent, J. F. (1990). Strategy, organization and control: Some possibility for accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 15 (1-2), 3-25.
- Fisher, J. G. (1998). Contingency theory, management control systems and firm outcomes: Past results and future directions. *Behavioral Research In Accounting*, 10 (Supplement), 47-64.
- Flamholtz, E. G. (1979a). Toward a psycho-technical systems paradigm of organizational measurement, *Decision Sciences*, 10(1): 71-84.
- (1979b). Organizational control systems as a managerial tool, *California Management Review*, 22(2): 50-59.
- (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: Theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 8 (2-3): 153-

69.

- (1985). *Human Resource Accounting*, Jossey-Bass.
- (1996). *Effective management control: Theory and Practice*, Kluwer Academic Publishers.
- (1999). *Human resource accounting: Advances in concepts, methods and applications*, 3rd edition, Springer.
- Flamholtz, E. G., Das, T. & Tsui, A. (1985). Toward an integrative framework of organizational control. *Accounting, Organizations and Society*, 10 (1): 35-50.
- Flamholtz, E. G. and Randle, Y. (2016). *Growing Pains: Building Sustainably Successful Organizations*, Fifth Edition, Wiley 2016. (旧版の翻訳として, 加藤隆哉訳『アントレプレナー・マネジメント・ブック: MBAで教える成長の戦略的マネジメント』ダイヤモンド社, 2001年).
- Hiroto, T. (1988). Another hidden edge: Japanese management accounting, *Harvard Business Review*, 88(4): 22-26.
- Hofstede, G. (1981). Management control of public and not-for-profit activities. *Accounting, Organizations and Society*, 6 (3), 193-211.
- Ittner, C. D. and Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective, *Journal of Accounting and Economics*, 32: 349-410.
- Kennedy, F. A. & Widener, S. K. (2008). A control framework: Insights from evidence on lean accounting. *Management Accounting Research*, 19 (4), 301-323.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review, *Accounting Organizations, and Society*, 22(2): 207-232.
- 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.
- Malmi, T. & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package: Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19 (4), 287-300.
- Merchant, K. A. (1982). The control function of management. *Sloan Management Review*, 23 (4), 43-55.
- (1985). *Control in business organizations*. Ballinger.
- (1998). *Modern management control systems*. Prentice Hall.
- Merchant, K. A. & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives*. Prentice Hall.
- (2017). *Management Control Systems, 4th edition*. Person Education.

- Otley, D. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5 (4), 413-428.
- (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10 (4), 363-382.
- Otley, D., Broadbent, J. M. & Berry, A. J. (1995). Research in management control: An overview of its development. *British Journal of Management*, 6 (Special), S31-S44.
- Ouchi, W. G. (1979). A conceptual framework for the designs of organizational control mechanisms. *Management Science*, 25 (9), 833-848.
- Sandelin, M. (2008). Operation of management control practices as a package: A case study on control system variety in a growth firm context. *Management Accounting Research*, 19 (4), 324-343.
- Simons, R. (1995). *Levers of control*. 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).