

Simons によるマネジメント・コントロール・システム論における 思考形成に関する一考察

上 山 晋 平

1. はじめに

1980年代以降、経営戦略とマネジメント・コントロール・システム (Management Control Systems; MCS)、業績の関係についての研究が積極的に行われた。この関係についての研究は戦略論や組織論で進んで行われ、後れを取って管理会計論で行われた。この研究は戦略論と管理会計論の学際的研究であり、学問領域を超えた広範な知見を得ることによって、管理会計研究の本質を深く理解することに主眼がある¹⁾。その点、Simonsの研究は広範な知見を得て、管理会計論の立場から独自のMCS論を構築したと言える。

Simonsは、この学際的研究から会計コントロール・システムが戦略形成に果たす役割を明らかにした。Simonsの貢献は最新の管理会計論の教科書に反映されているが、そこに会計コントロール・システムの戦略形成への役割は明記されていない²⁾。筆者は、この理由はSimonsと異なる見解や批判が存在するからだと考える。

たとえば、SimonsとGovindarajanは、この関係について同じく管理会計論の立場から研究を行うが、両者の見解は異なる。両者はともにこの関係について不確実性を媒介として捉える。まずGovindarajanは、不確実性の高い環境をもたらすような経営戦略を採用する場合には、業績評価として期間予算の達成を重視し

ない方が業績にプラスの効果をもたらすと実証し、会計コントロール・システムを重視すべきではないと主張する。これは従来の管理会計研究の見解と一致する³⁾。これに対して、Simonsは、不確実性の高い環境をもたらすような経営戦略を採用する場合には、厳格な予算目標の設定や実績のモニター、予測データを重視する方が業績にプラスの効果をもたらすと実証し、会計コントロール・システムを重視すべきと主張する。このように両者の見解が異なる理由には、両者の研究デザインの違いがある。Govindarajanは従来の管理会計研究の中で理論を構築するが、Simonsは戦略論や組織論の影響を受けながら独自の理論を構築した⁴⁾。

それでは、なぜSimonsとGovindarajanの研究デザインが異なるのだろうか？そしてSimonsが独自の理論を構築したことには、どのような意味があるのだろうか？本稿では、SimonsとGovindarajanの学説比較をSimonsの思考形成の過程に遡って検討する。第1に、本研究と類似した先行研究を検討する。第2に、Simonsの学説を取り上げる。第3にGovindarajanの学説を取り上げ、両者の学説を比較する。そしてSimonsがいかに独自の研究デザインを構築したのかを検討するため、第4にSimonsの思考形成に影響を与えた時代背景について、第5にSimonsの思考形成に影響を与えた学説について検討する。最後に、結論を述べる。

2. 先行研究の検討と問題点

まず、本研究と類似した先行研究を検討する。ここでは、SimonsとGovindarajanの経営戦略とMCS、業績の関係についての研究を取り上げた先行研究として、DentとFisher, Langfield-Smith, Chenhallのレビュー論文を検討する。

2.1 Dentの研究

1990年のDentの研究は、戦略と組織、コントロールの関係に関する先行研究を概説する⁵⁾。この研究は、管理会計論が戦略論の影響を受けたことを強調する。

Dentは、1987年のSimonsの論文を、戦略論におけるMiles and Snowの研究を会計コントロール・システムの属性にまで拡大したものと位置付ける。Simonsは、1987年の論文で、Miles and Snowの戦略類型の1つである探索型は会計コントロール・システムを重視する方が業績にプラスとなり、大規模の防衛型はコスト・コントロールを重視しない方が業績にプラスになると実証した。しかし、Dentによれば、その実証結果はMiles and SnowやGovindarajanをはじめとする多くの先行研究と対立する。DentはSimonsの実証結果を次のように解釈する。探索型が会計コントロール・システムを重視する理由として、会計コントロールには、革新性の超過を抑止する役割や、不確実性の高い環境下で組織学習を促す役割、探索型の広い活動範囲において組織を統合する役割があるとする。また、防衛型がコスト・コントロールを重視しない理由として、生産や流通の効率性は、予算システムを使ったコスト・コントロールよりも、物理的なシステムへの直接投資ならびに品質や生産効率の性能、在庫水準のモニタリングによって促される。防衛型は資本集約的であり直接費の割合が少ないため、会計コントロールはあまり役に立たないとする。Dentは、Simonsの実証結果を支持し、Simonsの研究を戦略論とコントロール・シ

テムのデザインの接点を開拓するのに貢献したとして評価する⁶⁾。

2.2 Fisherの研究

1995年のFisherの研究は、MCSのコンティンジェンシー研究を概説する⁷⁾。コンティンジェンシー理論では、経営環境(コンティンジェント変数)によってコントロール・システムのあり方が異なるとする。1995年当時までにはコンティンジェンシー理論がコントロール・システムの研究の支配的な枠組の1つとなり、不確実性や経営戦略、ミッション、技術、相互依存性、企業の規模、事業ユニットの規模、多角化、企業構造、知識などのコンティンジェント変数とMCSの関係についての研究が数多く行われた。そこで、Fisherは、この数ある先行研究を統合するために、先行研究をコンティンジェント変数とMCSの関係性から分類した。Fisherは、SimonsとGovindarajanの研究をコンティンジェンシー研究として取り上げるが、両者の学説対立については言及しない。

2.3 Langfield-Smithの研究

1997年のLangfield-Smithの研究は、戦略とMCSの関係に関する先行研究を概説する⁸⁾。この研究は、先行研究を研究方法によってコンティンジェンシー研究と事例研究に分類した。Govindarajanと1987年のSimonsの論文をコンティンジェンシー研究に分類し、1990年のSimonsの論文を事例研究に分類した。

Langfield-Smithによれば、コンティンジェンシー研究はMCSの特定の要素と特定の戦略の体系的な関係を調査することを目的とする。コンティンジェンシー研究には矛盾する結果も多く、その原因は研究デザインならびに戦略やMCS、業績の定義や測定方法の違いにあるとする。Langfield-Smithは、1987年のSimonsの論文における実証結果は多くの先行研究と対立すると指摘する。Simonsは自らの実証結果についてほとんど説明せず、この実証結果

についての Dent の解釈も取り上げるが、それは推論にすぎないと批判する。また、Simons が実証研究の業績尺度に ROI を使うことにも問題があり、組織の規模によって MCS の重要性に違いがあると主張する理由も分からないとする。これに対して、事例研究については Simons の研究を高く評価する。事例研究は戦略変化に影響を及ぼす MCS の役割を調査することを目的とするが、Simons は MCS と戦略変化の動的な関係についての先駆的なモデルを示したとする⁹⁾。

2.4 Chenhall の研究

2005 年の Chenhall の研究は、戦略と MCS、業績の関係についての先行研究を概観する¹⁰⁾。この研究は、先行研究を戦略内容アプローチと戦略プロセス・アプローチに分類した。戦略内容アプローチは様々な環境に直面する組織にとって最適な戦略の組合せ、つまり理想的な戦略像を示すことにある。これに対して、戦略プロセス・アプローチはプロセスがいかに戦略の内容に影響を与え、内容がいかにプロセスに影響を与えるのかに関心があり、2つの研究アプローチは異なるとする¹¹⁾。そして、Govindarajan の研究を戦略内容アプローチに分類し、Simons の研究を戦略プロセス・アプローチに分類した。

Chenhall が管理会計論の先行研究を戦略内容アプローチと戦略プロセス・アプローチに分類したことの意義は大きい。しかし、Chenhall は Simons と Govindarajan の個別の学説対立については言及しない。

2.5 先行研究の問題点と本稿の課題

先行研究を検討すると、次の2つの点が見られる。第1に、先行研究には Simons と Govindarajan の学説対立について言及するものもあるが、あまり詳細には検討していない。本稿では、彼らが実証した仮説の本質とは何か、彼らが実証分析の結果くみ上げた理論とは何か

を詳細かつ明瞭に検討することで、彼らの研究デザインの違いを明らかにする。第2に、先行研究では Simons と Govindarajan の学説対立には研究デザインの違いがあり、その違いは戦略論による影響にあると言及する。しかし、具体的に戦略論の学説が Simons の学説にいかに関与を与えたのかについては言及しない。本稿では、戦略論や組織論の学説が Simons の思考形成にいかに関与を与え、Simons が管理会計論の立場からいかに独自の理論を構築したのかを検討する。

3. Simons の学説

Simons の研究デザインは、戦略論や組織論の影響を受ける。ここでは、その特徴的な1987年と1990年の論文を取り上げる。

3.1 “Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis” における所説

以下、“Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis” と題する Simons の1987年の論文の仮説と実証結果について検討する¹²⁾。

(1) 仮説

Simons は1987年の論文で、経営戦略によって会計コントロール・システムのあり方が異なるのか、また異なるとすればどの属性が異なるのかについて計量経済学的な実証研究を行った。まず前者については、次の帰無仮説を立てて検証した。なお、この仮説には Miles and Snow の戦略類型(防衛型と探索型)を用いた。防衛型(defender)とは比較的安定した製品領域で活動し、他社よりも製品ラインを制限することによって、低コストや品質、サービスによって競争する戦略パターンである。これに対して、探索型(prospector)とは製品ラインを変更し、新しい製品や市場開拓によって競争する戦略パターンである。防衛型はあまり不確実性の高い環境をもたらさず、探索型は不確実性

の高い環境をもたらすとされる。また、防衛型と探索型はそれぞれ Porter の戦略類型の低コスト戦略と差別化戦略に近いとされる。

帰無仮説：MCS の属性は、探索型と防衛型の企業では異なる。

もし防衛型と探索型戦略を上手く実行するために異なる MCS を必要とするならば、MCS の属性と業績の相関関係は防衛型企业と探索型企业では異なるので、この帰無仮説は棄却されることになる。

この仮説は、基準変数としての戦略類型と予測因子としての MCS の属性を使ったロジスティック回帰分析、ならびにそれを補足するための面接調査によって検証された。調査は 38 の産業に属する 261 社のカナダ企業を対象としたが、最終的には 76 社がアンケート調査に同意した。また、そのうちの 12 社の上級経営管理者に対して面接調査を行った。サンプルの戦略類型の分類は外部の格付専門家に委託し、その結果はその企業の経営幹部によって信憑性が確かめられた。なお、業績には調査対象の投資利益率 (ROI) の 3 年間の平均値を用いた。MCS の属性は会計コントロールに限定し、①厳格な予算目標を設定する程度、ならびに②外部環境に関するデータがコントロール情報に含まれる程度、③経営者が期間予算や業績の結果をモニターする程度、④コスト・コントロールが使用される程度、⑤予測データが統制報告書に含まれる割合、⑥アウト・プットの効果の要因に関する情報量や重視する程度、⑦統制報告書を報告する頻度、⑧奨励報酬を予算目標の達成度合いにもとづいて公式的に設定する程度、⑨コントロール・システムを各ユニットの環境やニーズに適合させる程度、⑩コントロール・システムの柔軟性を用いた。

さらに、企業規模も MCS のあり方に影響を及ぼすとされるため、600 人超の従業員が在籍するか否かでサンプルを分類した¹³⁾。

(2) 実証結果

結果は先の帰無仮説が棄却され、防衛型企业と探索型企业では全体として異なる会計コントロール・システムを必要とすると実証された。また、会計コントロール・システムのどの属性が異なるのかについては、サンプル数が少ないために有意な結果が得られなかったが、面接データを加えて検討したところ、表 1 の予備的な結果を得ることができた。

探索型戦略を採用する優良企業は、厳格な予算目標の設定 (F_1) や実績のモニター (F_3)、予測データ (F_5) を重視するが、コスト・コントロール (F_4) を重視しない。大規模な企業の場合には、これに加えて統制報告書を頻繁に報告し (F_7)、必要に応じて MCS を変更すること (F_{10}) が分かった。

これに対して防衛型戦略を採用する優良企業は、奨励報酬を予算目標の達成度合いにもとづいて公式的に決定し (F_8)、MCS をあまり変更しない (F_{10})。とくに大規模な企業の場合には、MCS をあまり使用しない。実際に、大規模な探索型企业では厳格な予算目標の設定 (F_1) や実績のモニター (F_3) のような MCS の属性と業績が負の相関関係にあった。また、防衛型企业とコスト・コントロール (F_4) の関係については、あまり大きな正の相関関係が得られなかっただけでなく、大規模な企業の場合には負の相関関係があった。

(3) 戦略と会計コントロール・システムの属性の違い

この研究は、経営戦略によって会計コントロール・システムのあり方が異なることを実証した。さらに、会計コントロール・システムのいくつかの属性のあり方についての予備的な調査を行い、従来の見解とは異なる結果を得た。探索型企业が厳格な予算目標の設定や実績のモニターなど会計コントロール・システムを重視することや、大規模な防衛型企业がこれらの会計コントロール・システムやコスト・コントロールを重視しないことが分かった。

表1 ROIとコントロール・システムの相関関係

	ROIを示す 企業全体 (n = 64)	探索型企業			防衛型企業		
		全体 (n = 28)	250-600人 (n = 12)	600人超 (n = 16)	全体 (n = 36)	250-600人 (n = 23)	600人超 (n = 13)
F1 厳格な予算目標	0.35	0.47	0.59	0.43	0.25	0.37	-0.16
F2 外部環境の調査	0.03	-0.08	-0.04	-0.11	0.10	0.13	-0.01
F3 実績のモニター	0.08	0.23	0.30	0.11	0.06	0.21	-0.38
F4 コスト・コントロール	0.03	-0.20	-0.07	-0.31	0.02	0.04	-0.10
F5 予測データ	0.14	0.27	0.27	0.30	0.02	0.03	0.00
F6 アウト・プットの 効果に関する目標	0.15	0.32	0.35	0.22	0.06	0.18	-0.27
F7 報告の頻度	0.16	0.14	-0.08	0.46	0.15	0.17	0.11
F8 公式的な奨励報酬	0.12	0.03	-0.05	0.09	0.24	0.22	0.29
F9 コントロール・ システムの適応	-0.10	-0.36	-0.44	-0.43	-0.04	-0.05	0.00
F10 コントロール・ システムの柔軟性	-0.07	0.02	-0.17	0.49	-0.16	-0.11	-0.39

出所：Simons, 1987, p. 367.

Simonsは、この実証結果が得られた理由について1987年の論文の中では言及しないが、次の1991年の論文の中で理論を構築し説明する。

3.2 “The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives”における所説

以下、“The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives”と題するSimonsの1990年の論文の仮説と実証結果について検討する¹⁴⁾。

(1) 仮説

Simonsは、戦略論や組織論の影響を受け、MCSを戦略を形成し実行するためのものと考え、そのため、経営戦略によってMCSのあり方が異なる理由についても、経営戦略がMCSに与える影響だけでなく、MCSが経営戦略に与える影響からも捉える必要があると考える。そこで、Simonsは、戦略とMCSの相互プロセスについて調査した。研究方法としては、戦略とMCSの静態的な適合を研究するのであれば、従来のように計量経済学的な実証研究が

行われるが、今回は、MCSが戦略形成、実行に影響を与える動的なプロセスを捉えるために事例研究が行われた¹⁵⁾。

この研究は、米国の1つの産業に属する2社の企業(A社とB社とする)を対象にした2年間に渡る一連の実地調査によって行われた。両社はともに30,000人以上の従業員がおり、最近10年に渡って売上と利益で約10%の成長率(複利)を獲得し、売上や利益、キャッシュ・フローの成長率でも産業平均を上回る。しかし、両社は明らかに異なる戦略を採用する。A社は防衛型あるいは低コスト戦略を採用し、B社は探索型あるいは差別化戦略を採用する¹⁶⁾。

(2) 結果と理論

A社とB社の戦略ならびにMCSのあり方についての事例研究の結果は、表2に要約される。

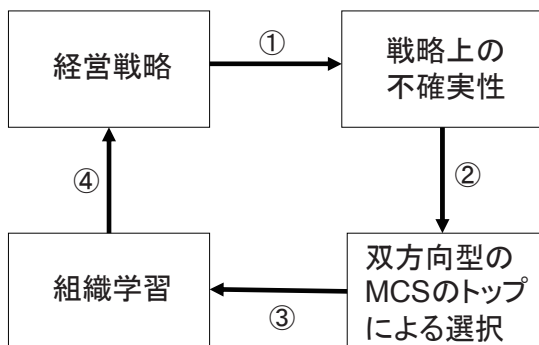
表2のように、A社とB社ではMCSのあり方に違いがある。そこで、Simonsは、企業間でMCSのあり方が異なる理由、そしてこの違いがいかにか戦略と関連するのかを説明するために次のMCS論を構築した(図1参照)。

①企業の意図的戦略は、トップがモニターす

表2 戦略とトップのMCSの比較

	A社	B社
■ 戦略の特徴		
Miles&Snow (1978) Porter (1980)	防衛型 低コスト戦略	探索型 差別化戦略
■ トップのMCS		
1. 戦略的計画の審議	時々実施される。最後の更新は2年前。社内であまり議論されない。	毎年の集中的なプロセス。経営管理者は、経営委員会による議論のために戦略的な計画を準備する。
2. 財務目標	トップによって設定され、組織にトップ・ダウンで伝達される。	各事業ユニットによって設定され、一連の審議と課題委員会の後に、少しずつボトム・アップされる。
3. 予算の編成と審議	予算は、財務目標を満たすように編成される。予算は、財務部門によって調整され、目標が達成されることが確認されると、トップに提出される。	市場セグメントごとに、戦略と戦術に焦点を当てた予算を準備する。経営委員会で集中的に議論される。
4. 予算の修正と更新	予算期間中の修正はない。	事業ユニットは、変化に対応するために、行動計画とともに、年3回、現場の費用から予算を立て直す。
5. プログラムの審議	製品とプロセスに関するプログラムの徹底的なモニタリングを行う。プログラムは、組織横断的に行われ、企業のすべての階層に影響を与える。	プログラムは、特定の事業会社に委譲された研究開発に限定される。
6. 評価と報酬	奨励報酬の2/3は計画値を超過した利益にもとづき、残りの1/3は個人の目標（通常、定量的）にもとづいて決定される。	奨励報酬は取り組みの主観的な評価にもとづいて決定される。MBO制度が組織全体で行われる。

出所：Simons, 1990, p. 133. (筆者加筆)



出所：Simons, 1990, p. 138. (筆者加筆)

図1 経営戦略とMCSの関係についてのプロセス・モデル

べき戦略上重要な不確実性を決定する。②すべての大企業は類似した MCS を有するが、トップは、組織の目的を達成する上で重要と考える戦略上の不確実性を自らモニターするために、選定した MCS を双方向的なものにする。③トップはある MCS を双方向的なものにし、他の MCS の運用を部下に委譲する。トップのこの選択は、組織関係者に何をモニターすべきか、どこで新しいアイデアが提案され検証されるのかについてシグナルを送る。このシグナルは組織学習を促す。その結果、④双方向型のマネジメント・コントロール・プロセス上の議論や対話を通じて、新しい戦略や戦術が次第に形成される¹⁷⁾。

(3) A 社への理論の適用

Simons の理論は A 社と B 社の事例に適用される。A 社は防衛型や低コスト戦略を採用するため、戦略上重要な不確実性は低コスト優位を揺るがす新しい製品技術や特性にあるとトップは考える。この戦略上重要な不確実性を管理するために、これらに関する情報を収集することのできるプログラムの審議を双方向型の MCS とする。この双方向型の MCS を通じて、戦略上重要な不確実性について現場からトップに至る組織全体で審議する。経営管理者は、プログラムの審議を通じてトップが強調したい箇所を知り、事業のどの側面が長期的な組織の成功要因であるかが分かる。プログラムの各審議において、情報は組織全体から継続的に収集され、協議事項が進捗や新しい情報を審議するために設定され、変化やサプライズはすぐにトップに伝えられる。このプログラムの審議を通じて促される組織学習は、戦略策定に強い影響を与える¹⁸⁾。

(4) B 社への理論の適用

B 社は探索型や差別化戦略を採用するため、戦略上重要な不確実性は新製品の導入時期や競合他社の防衛措置にあるとトップは考える。これに関する情報を収集することのできる予算編成や奨励報酬などを双方向型の MCS とする。

たとえば、トップは経営環境の変化に対応するために、予算編成に継続的に注意を向ける。経営管理者は、財務的行使のためではなく、変化市場に対する戦略を協議するために、ボトム・アップの予算編成プロセスを使用する。また、奨励報酬を主観的に決定する方法を採用する。このため、経営管理者は、変化する経営環境の中で個人の貢献をきちんと評価するように努めなければならない。その報酬設定の取り組み自体が、評価する者に競争的な経営環境や潜在的な機会、部下にとって利用できる代替的な行動の範囲を理解するように求める。この情報収集のプロセスが、戦略上重要な不確実性や実行できる新しい戦略、戦術についての組織学習を生む¹⁹⁾。

3.3 Simons の研究デザイン

以上より、Simons の研究デザインには次の3つの特徴がある。第1に、戦略と会計コントロール・システムの動的な相互作用について研究を行った。第2に、従来、会計コントロール・システムは官僚制組織を促進するものと考えられていたが、不確実性や革新性と両立しうるものとする²⁰⁾。第3に、戦略を戦略プロセス・アプローチと捉え、戦略は実行した組織活動のパターンと考える。MCS は戦略を支援するためのものであり、MCS もこの戦略の定義に合わせて「経営管理者が組織活動のパターンを維持または変更するための情報にもとづく公式的な手続きやシステム」²¹⁾と定義する。つまり、MCS は戦略を実行するためだけでなく、戦略を形成するのに果たす役割もあると考える。

4. Govindarajan との学説比較

ここでは、先に取り上げた Simons の学説に対応する Govindarajan の論文を取り上げ、Simons の学説と比較する。Govindarajan は、1985年の論文でポートフォリオ戦略に対する奨励報酬システムのあり方、1988年の論文で

経営戦略に対する予算システムのあり方について実証研究を行った。そして、1993年の論文で、戦略とMCS、業績の関係についての包括的な理論を構築した。

4.1 ポートフォリオ戦略に対する奨励報酬システムのあり方

以下、Govindarajanの1985年の論文の仮説と実証結果について検討する²²⁾。

(1) 仮説

Govindarajanは、従来の研究においてポートフォリオ戦略を実行する上で奨励報酬システムのあり方が重要な課題であることを確認した²³⁾。このことから1985年の論文では、ポートフォリオ戦略を採用する企業に対して、SBU長の奨励報酬を短期的な尺度と長期的な尺度のどちらに依存して決定すべきか、公式的と主観的のどちらに依存して決定すべきかについて、次の仮説を立てて実証的に検証した。

仮説1：SBU長の奨励報酬を長期的な尺度にもとづいて決定するのは、収穫戦略を採用するSBUよりも、拡大戦略を採用するSBUの業績にプラスの効果をもたらす。

仮説2：SBU長の奨励報酬を短期的な尺度にもとづいて決定するのは、拡大戦略を採用するSBUよりも、収穫戦略を採用するSBUの業績にプラスの効果をもたらす。

仮説3：SBU長の奨励報酬を主観的に決定するのは、収穫戦略を採用するSBUよりも、拡大戦略を採用するSBUの業績にプラスの効果をもたらす²⁴⁾。

この仮説は、SBUの戦略や長期的な尺度に依存する程度、短期的な尺度に依存する程度、主観的に決定する程度を独立変数として、業績を従属変数とする回帰分析によって検証された。フォーチュン掲載の500社のうち8社を選定し、これらの企業の70人のSBU長にアンケート調査を実施し、58人の回答が得られ

た(有効回答率82%)。なお、戦略によって成功要因が異なるため、業績には多数の基準を戦略ごとで加重平均をしたものを用いた。戦略類型には、拡大戦略(build)や維持戦略(hold)、収穫戦略(harvest)、撤退戦略(divest)を用いた。長期的な尺度には売上成長性や市場シェア、新製品開発、市場開拓、研究開発、人材開発、政治的や公的な事柄が含まれ、短期的な尺度にはコスト・コントロールや営業利益、売上利益、キャッシュ・フロー、投資利益が含まれた。上司がこれらの尺度にどれ程依存していると思うかを回答者に評価させた。公式的な決定法とは奨励報酬を公式に当てはめて客観的に決定する方法とされ、主観的な決定法とは奨励報酬を該当者の上司が総合的かつ主観的に決定する方法とされる²⁵⁾。

(2) 実証結果と解釈

仮説1と仮説3は有意に実証されたが、仮説2は有意ではないために実証されなかった。その結果、奨励報酬を決定する上で、長期的な尺度や主観的な決定法に依存することは、拡大戦略を採用するSBUにとっては業績にプラスとなるが、収穫戦略を採用するSBUにとっては業績にマイナスとなることが分かった。また、短期的な尺度は、ポートフォリオ戦略の類型によって左右される変数ではなく、いずれの戦略を採ったとしても重視すべきことが分かった²⁶⁾。

Govindarajanは、SBUが拡大戦略を採用する場合に、SBU長の奨励報酬を主観的に決定する方が効果的な理由として、次の2つを挙げる。第1に、拡大戦略を採用するSBU長は市場開拓や新製品開発、研究開発、人材育成のような業務が多く、収穫戦略を採用するSBU長の業務とは異なり、数値化できず、業務に対して客観的な尺度を使用できない。第2に、収穫戦略を採用するSBU長よりも拡大戦略を採用するSBU長の方が、不確実性の高い環境に直面することが多く、その様な環境下で戦略を実行するには、奨励報酬を主観的に決定する必要がある²⁷⁾。以上のように、Govindarajanは、

戦略と奨励報酬システム、業績の関係において不確実性を重要な媒介変数と考え、またこの実証結果が得られた理由について戦略実行上の理由しか挙げない。

4.2 経営戦略に対する予算システムのあり方

以下、Govindarajan の 1988 年の論文の仮説と実証結果について検討する²⁸⁾。

(1) 仮説

次に、Govindarajan は、1988 年の論文で経営戦略に対する予算システムのあり方について、次の仮説を立てて実証研究を行った。

仮説：差別化戦略を採用する SBU にとって、業績評価として期間予算の達成を重視しない方が業績にプラスの効果をもたらす。これに対して、低コスト戦略を採用する SBU にとって、期間予算目標の達成を重視する方が、業績にプラスの効果をもたらす²⁹⁾。

この仮説は、企業や SBU の規模を調整した後、乗法相互作用項の回帰等式を測定することによって検証された。調査はフォーチュン掲載の 500 社のうち成長および成熟産業を代表する 24 社を選定し、その 145 人の SBU 長を対象とした。134 (93%) の回答を得て、そのうち 121 (83%) の事例を使用することができた。なお、業績には多数の尺度を SBU ごとで加重平均したものを用いた。戦略類型には Porter の戦略類型（差別化戦略と低コスト戦略）を用いた³⁰⁾。差別化戦略 (differentiation) とはある産業でユニークだと思われるものをつくり、企業の製品やサービスを差別化する戦略である。これに対して、低コスト戦略 (overall cost leadership) とはコスト面で優位に立つという目的に沿った職能方針を通じて、ある産業でコスト・リーダーシップを獲得する戦略である³¹⁾。

(2) 実証結果と解釈

先の仮説は有意に実証された。すなわち、差別化戦略を採用する SBU にとっては、業績評価として期間予算の達成を重視しない方が業

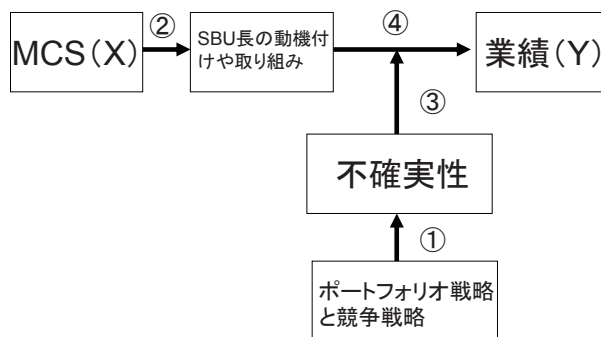
績にプラスとなり、低コスト戦略を採用する SBU にとっては重視する方が業績にプラスとなることが実証された。

Govindarajan は、この実証結果が得られた理由を、不確実性を媒介として次のように説明する。

- ①差別化戦略を採用する方が、低コスト戦略を採用するよりも不確実性の高い環境をもたらす。
- ②不確実性の高い環境では、予算目標値を企業の必達目標とすることや、予算差異を業績の明示的な尺度とすることは困難になる。

Govindarajan は、①の差別化戦略を採用する方が不確実性の高い環境をもたらす理由として次の 2 つを挙げる。第 1 に、差別化戦略では、低コスト戦略よりも製品の革新が必要となることが多く、よって不確実性の高い環境をもたらす。第 2 に、低コスト戦略では、一般的に規模の経済性を求めるために製品ラインを狭くする。その一方で、差別化戦略では、製品のユニークさを求めるために製品ラインを広くする。製品ラインの広さは環境の複雑性を高めるため、よって差別化戦略の方が不確実性の高い環境をもたらす。

Govindarajan は、②の不確実性の高い環境下では業績評価として期間予算の達成を重視するのが困難な理由として次の 3 つを挙げる。第 1 に、業績評価の基準として妥当な予算目標値を得るためには、次年度の状況を予測しなければならない。不確実性の高い環境下では、次年度の状況を正確に予測できない。したがって、経営管理者は、不確実性の高い環境下で予算目標値を達成するように強いられると、誤った方法で動機付けられることがある。第 2 に、予算を使って経営効率を評価する場合は、経営管理者の行動と結果に対する詳細な情報、つまり因果関係の情報が必要となる。しかし、完全な因果関係の情報は、安定した環境下で得られるものであり、不確実性の高い環境下では不完全な情報しか得られない。第 3 に、予算で重視される



出所：Fisher and Govindarajan, 1993, p. 131. (筆者加筆)

図2 戦略とMCS、業績の関係についての適合モデル

のはプロセスよりも結果である。経営管理者は、結果に至る行動と関連する環境ではなく、自らの行動を統制しようとする。したがって、不確実性の高い環境下では、予算情報だけでは経営管理者の業績を正確に評価できない³²⁾。

4.3 戦略とMCS、業績の関係性についてのモデル

ここまでみたように、Govindarajanは、1985年の論文ではポートフォリオ戦略に対する奨励報酬システムのあり方について、1988年の論文では経営戦略に対する予算システムのあり方について別々に取り上げたが、ともに環境の不確実性を媒介として捉える。そこで、次に取り上げる1993年の論文では、戦略とMCS、業績の関係について不確実性を媒介とする包括的なモデルを構築した(図2参照)³³⁾。このモデルは次の4つの論理から成る。

- ① 選択された経営戦略は、経営管理者が対処しなければならない不確実性を決定する。なお、ポートフォリオ戦略は内部環境の不確実性を決定し、経営戦略は外部環境の不確実性を決定する。
- ② MCSは、経営管理者の動機付けや取り組みに直接的に影響を与える。

③ MCSは、不確実性に効果的に対処するように経営管理者を動機付ける。

④ MCSを戦略に適合することによって、優れた業績をもたらす³⁴⁾。

4.4 Govindarajanの研究デザイン

Govindarajanの研究デザインはSimonsのそれとは異なる。第1に、1980年代に管理会計研究の主流であったコンティンジェンシー研究の流れを汲むもので、戦略と会計コントロール・システムをとくに重要なコンティンジェント変数と考え、戦略と会計コントロール・システム、業績の静態的な関係について研究を行った。第2に、戦略とMCS、業績の関係において不確実性を重要な媒介変数と考え、不確実性の高い環境下では会計業績尺度を重視すべきではないとする従来の管理会計研究の見解を継承する³⁵⁾。第3に、戦略を戦略内容アプローチと捉え、戦略は未来を意図するものと考え、MCSもこの戦略の定義に合わせて「組織戦略を実行するために、経営管理者が組織の他の構成員に影響を及ぼすために使うプロセス」³⁶⁾と定義する。つまり、MCSは戦略を実行するためのものとする。

4.5 Govindarajan と Simons の学説比較

以上 Govindarajan と Simons の学説を取り上げた。戦略と MCS、業績の関係について両者の見解は異なるが、その理由は彼らの研究デザインの違いにある。

Govindarajan と Simons はともにこの関係について不確実性を媒介として捉える。まず Govindarajan は、不確実性の高い環境をもたらすような経営戦略(差別化戦略や拡大戦略)を採用する場合には、業績評価として期間予算の達成を重視しない方が業績にプラスの効果をもたらす。その一方で、それ程不確実性の高い環境をもたらさない経営戦略(低コスト戦略や収穫戦略)を採用する場合には、業績評価として期間予算の達成を重視する方が業績にプラスの効果をもたらすと実証する。Govindarajan の研究の背景には戦略と MCS を静態的に捉え、MCS を戦略を実行するためのものとする考えがある。そして不確実性の高い環境下では、会計コントロール・システムの数値は信頼できないから、重視しない方が良いとする。

これに対して 3.1 の(2) 実証結果において説明したように、Simons は、不確実性の高い環境をもたらすような経営戦略(探索型戦略)を採用する場合には、厳格な予算目標の設定や実績のモニター、予測データを重視する方が業績にプラスの効果をもたらす。その一方で、それ程不確実性の高い環境をもたらさない経営戦略(防衛型戦略)を採用し、かつ大規模な企業の場合には、厳格な予算目標の設定や実績のモニターなど会計コントロール・システムをあまり重視しない方が業績にプラスの効果をもたらすと実証する。Simons の研究の背景には、戦略と MCS を動的に捉え、MCS を戦略を形成し実行するためのものとする考えがある。そして不確実性の高い環境下では、会計の数値は「戦略を形成する」ための重要な資料であるから、むしろ重視する方が良いとする。

また、奨励報酬システムのあり方については両者の実証結果は一致するが、両者の見解は

異なる。不確実性の高い環境をもたらすような経営戦略を採用する場合には、奨励報酬を主観的に決定する方が業績にプラスの効果をもたらす。それ程不確実性の高い環境をもたらさない経営戦略を採用する場合には、客観的に決定する方が業績にプラスの効果をもたらすと両者は実証する。しかし、この理由については両者の見解は異なる。Govindarajan は、不確実性の高い環境下で奨励報酬を主観的に決定するのは、客観的に決定するのは難しいからとする戦略実行上の理由しか挙げていない。これに対して、Simons は、この戦略実行上の理由に加えて、奨励報酬を主観的に評価することで組織学習を促すとする「戦略形成」上の理由も挙げる。

5. Simons の思考の背景—時代背景—

Simons の研究デザインは、どのような時代背景のもとで構築されたのであろうか。ここまでみたように、Simons は 1987 年の論文で計量経済学的な実証研究を行い、1990 年の論文で事例研究を行って理論を構築した。したがって、Simons の理論は 1990 年前後に構築されたものとする。ここでは、Simons の思考形成に影響を与えたと考えられる 1980 年代から 90 年代の時代背景を 3 つ取り上げる。この 3 つの時代背景が Simons に最も影響を与え、MCS の戦略形成に果たす役割を見出したと考える。

5.1 経済体制の対立

冷戦体制下では、市場経済と計画経済という 2 つの経済システムが、世界をほぼ二分する形で成立した。一方は、自由主義圏と呼ばれ、市場の機能を何よりも重視する経済システムをとった。もう一方の共産圏では、政府が経済活動をコントロールした。これらの両経済間では、戦争やイデオロギー、科学の対立が幾度となく行われた。その 1 つに、1920 年以降の Mises や Hayek, Robbins を中心とした経済計算論争があった。彼らは、計画経済における合理的な経済計算は不可能であり、計画経済は市場経済

に比べて経済水準が著しく劣ると予測した。このことを限定合理性の観点から証明したのが学際的な社会学者の Herbert A. Simon であった。Simon は、行為者の情報処理能力には限界があることを証明し、これによって計画経済の要である合理的な経済計算は不可能であることを裏付けた。つまり、行為者の情報処理能力には限界があるので、経済に関する意思決定は一部の行政組織が行うよりも、市場の参加者が全員で行う仕組みにした方が有効であると証明した³⁷⁾。実際に、1991年にソビエト連邦社会主義共和国は解体され、社会主義体制は崩壊した。

Simon の理論は、近代経済学に貢献しただけでなく、戦略論や管理会計論にも影響を与えた。Mintzberg は、Simon の影響を受けて創発戦略 (emergent strategy) という概念を構築した。そして、Simons は、Mintzberg の創発戦略の概念に影響を受けて、MCS を、戦略を実行するためのシステムから、戦略を形成し実行するためのシステムへと展開した。また、組織は戦略を形成するために戦略上重要な不確実性に注目しなければならないが、Simon は組織が注目できる範囲には制約があると指摘した³⁸⁾。そこで、Simons は、組織の注目を効率よく活かせるように、MCS を組織の注目を向ける双方向型のコントロール・システム (interactive control systems) と例外管理を主体とする診断型のコントロール・システム (diagnostic control systems) に分類した³⁹⁾。つまり、Simons は、Simon の限定合理性の理論と Mintzberg の創発戦略の概念に影響を受けて、多くの従業員を戦略形成に参画させる MCS の役割を明らかにした。いずれにしても冷戦体制下で経済体制の対立があり、そこに学者の関心が集まったのは事実である。そこから市場経済を擁護する理論が構築され、その理論が管理会計論にも影響を与えたと考える。

5.2 経営環境の変化

1990年代に経営環境は劇的に変化し、MCS

の定義を改める時機がきた。従来、MCS は、戦略を実行するためのシステムと考えられ、戦略的計画設定 (strategic planning) や業務統制 (operational control) とは区別されていた⁴⁰⁾。しかし、Otleyによれば、1990年代には、MCS の定義を改めなくてはならない、いくつかの経営環境の変化が起こった⁴¹⁾。筆者は、そのうちの3つの経営環境の変化を取り上げる。

第1に、経営環境における不確実性の高まりがある。現代は、経営環境の変化が速いだけでなく、人口の増加ならびに技術や社会、政治、倫理的な変化が世界規模で起きるため、将来の予測を困難にする。従来の MCS は予測モデルからなるので、このような変化には耐えられない。そこで、企業は、既存の業務を効率的に保つことよりも、業務を新しい環境に適応させるように努める必要がある。組織変化のプロセスを企業の正規の業務慣行に組み込み、そのプロセスに多くの従業員を積極的に参画させる必要がある。したがって、今後、MCS には組織変化のプロセスを支援する役割が求められる。

第2に、組織規模の縮小化がある。過去10年間に事業ユニットの規模 (従業員数) は縮小する傾向にあった。そうするとミドルの経営管理者の人員は削減され、彼らの責任範囲は拡大される。従来は、戦略計画設定とマネジメント・コントロール、業務統制の機能は分離されていたが、これらを統合する必要性が生じた。

第3に、製造活動の衰退がある。先進国は人件費が高いため、我々が先進国企業の製造活動に期待するのは、製品に高度な技術を求める場合にしかない。先進国の企業は、比較的に高度な製品やサービスを採り入れなくてはならない。そのため、新しい MCS には知識労働者をコントロールすることが求められ、重要な資源は時間であり、重要なアウト・プットは顧客に対する革新性や反応性となる⁴²⁾。

いずれの経営環境の変化も Simons の思考形成に影響を与えたと考える。これらの経営環境の変化はすべて、戦略形成の支援を MCS の新

たな役割として求める。また、第2の経営環境の変化は、事業規模によってコントロールのあり方が異なることも示唆する。

5.3 戦略論の変遷

1980年代に戦略論の焦点が大きく転換した。組織は環境を所与として行動するものとされていたが、その枠組は、組織は自らの環境を創造すべく行動するものへと展開した。従来、組織はそれを取り巻く諸条件に対して、結果を予測して対応するだけで、市場その他の環境の性格に合うように組織の目的や体制を順応させると考えられていた。そのため、研究者は、組織の行動を形作るそれらの環境要因を見つけようとした⁴³⁾。このような研究は、戦略と環境を静態的に捉えるので戦略内容アプローチと呼ばれ、戦略論ではAnsoffやAndrewsに始まり、Porterによって集大成された⁴⁴⁾。

これに対して、1980年頃から戦略プロセス・アプローチが用いられるようになった。戦略プロセス・アプローチでは、組織は自らの環境を創造できると考え、企業と環境の相互作用ならびに企業内の動的な相互作用の結果として生じてくる整合性を持ったパターンとして戦略を捉えた。このような研究は、Miles and SnowやMintzbergに始まり、Burgelmanによって展開された⁴⁵⁾。

Simonsは、Miles and SnowやMintzberg, Burgelmanの影響を強く受け、戦略とMCSが相互に作用するプロセスについて研究し、戦略プロセス・アプローチを採る。また、1990年代には、戦略論の中心的なテーマが戦略的革新に移った⁴⁶⁾。戦略的革新をどうコントロールするのかはSimonsの研究テーマであり、戦略論の変遷とSimonsの研究の時期は一致する。したがって、戦略論の変遷はSimonsの思考形成に影響を与えたと言える。

6. Simonsの思考の背景—影響を与えた学説—

ここまですみやかに、Simonsの研究デザイ

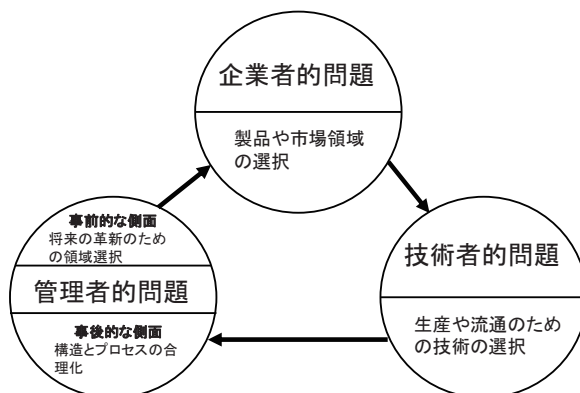
ンは戦略論や組織論の影響を受けて構築された。ここでは、戦略論や組織論の学説がいかにSimonsの思考形成に影響を与え、Simonsが管理会計論の立場からいかに独自の理論を構築したのかを具体的に検討する。以下、Simonsに強く影響を与えたと考える文献を取り上げ、戦略類型(6.1)、創発戦略(6.2)、戦略プロセス・モデル(6.3)、MCSの新たな役割(6.4)の見地から検討する。

6.1 戦略類型—Miles and Snow—

Simonsは、1987年と1990年の論文においてMiles and Snowの戦略類型を用いた。ここでは、Miles and Snowの戦略類型と理論について検討し、Simonsの見解との相違を明らかにする⁴⁷⁾。

(1) Miles and Snowの戦略類型と理論

戦略論では、組織は所与の環境に合わせて戦略を決めると考えられていたが、Miles and Snowは、組織は自らの環境を創造すべく行動すると考えた。そして、組織が環境に適応するパターンを実際に観察し、トップの戦略選択に焦点を当てた適応サイクルの動態モデルに表した(図3参照)。この適応サイクルには、特筆すべき3つの特徴がある。第1に、適応サイクルは企業者的問題と技術者的問題、管理的問題、すなわち事業領域の選択と生産・流通システム、管理システムに関する意思決定から成り、これらは整合させなくてはならない。したがって、管理システムの1つであるコントロール・システムも戦略に適合させなくてはならない⁴⁸⁾。第2に、管理システムには、既存のシステムを合理化するだけでなく、組織の革新的な発展を促すようなプロセスを構築し実行することも含まれる⁴⁹⁾。第3に、Miles and Snowはこの適応サイクルのパターンを一様とはせず、組織が市場や製品を変化させる程度に応じて、防衛型と探索型、分析型、受身型の4つの戦略類型に分類した。なお、Simonsはこのうち防衛型と探索型の2つの戦略類型だけを研究対象



出所：Miles and Snow, 1978, p. 24.

図3 適応サイクル

とし、防衛型と探索型の折衷型にすぎない分析型と環境不適應のパターンとされる受身型は対象外とした。このように、Miles and Snow は、これらの戦略類型を用いることで、戦略と機構、プロセスの関係を規定し、組織と環境の動的な相互作用を描写した⁵⁰⁾。

Simons は、様々な戦略類型の中でも Miles and Snow の戦略類型を選んだ理由を2つ挙げる。第1に、彼らの戦略類型はその特徴を詳しく描写、他者の戦略類型を包括し、コントロール・システムを戦略に適合すべきとする。第2に、彼らの戦略類型の特徴が後の実証研究で検証されるからである⁵¹⁾。Simons は、コントロール・システムを戦略に適合すべきことについては Miles and Snow の見解を継承するが、いかに一致させるべきかについては独自の理論を構築した。

(2) Miles and Snow の会計コントロール・システムの属性についての見解

Miles and Snow は、会計コントロール・システムの属性について、当然に製品・市場領域の選択や生産・技術システム、他の管理システムに適合すべきと考える。

まず、防衛型は狭い製品・市場領域に絞る組織であり、既存業務の効率改善に組織の注意を向けることから、管理システムもこれに対応したものになる。計画は、集中的かつ問題解決的であり、組織の行為に先立って立てられる。計画の主な手順は、生産量とコスト目標を設定し、それから業務目標や予算を立てる。また、コントロール・システムの目的は、計画からの乖離の防止と是正にある。業績評価は、効果性よりも効率性を重視し、製品単位当たりの標準量や標準原価にもとづいて行われる。奨励報酬は、原価や生産管理を重視して決定される⁵²⁾。以上から、Miles and Snow は、防衛型は効率性を追求するため、会計コントロール・システムとしてはコスト・コントロールをとくに重視するものと考え、統制のために業績をモニターし、奨励報酬は原価目標の達成度合いにもとづいて決定し、MCS はあまり変更しない。

これに対して、探索型は市場機会をほぼ継続的に探す組織であることから、管理システムも柔軟なものになる。計画は広範かつ問題発見的であり、試験的な行動からのフィード・バックに依って立てられる。詳細な計画を立てる前

に、新しい問題や機会に着手し、まず多くの潜在的な機会を評価し、最も見込みのある領域に試験的な行動を取る。この後にはじめて、より詳細な業務計画を立て、柔軟に対応できるように、機構はあまり公式化しない。コントロール・システムは、効果性を高める行動を促すように、結果指向とされる。すなわち、効率性のようなインプットの尺度よりも、売上のようなアウト・プットの尺度が重視される。下位ユニットの相互依存を管理するために、複雑で高価な調整形態を必要とする。業績評価は、効果性の観点から、競合他社との比較によって行われる。たとえば、業績は製品市場の革新性で産業のリーダーシップを維持するといった観点から評価される。奨励報酬は、効果性を重視して決定される⁵³⁾。以上から、Miles and Snow は、探索型は効果性を重視しかつ不確実性の高い環境下におかれることから、会計コントロール・システムを重視せず、コスト・コントロールも重視しない。結果指向なため、業績のモニターは重視する。

(3) Miles and Snow と Simons の見解の比較

Simons の研究は、Miles and Snow の会計コントロール・システムの属性に関する研究を実証したものであるが、彼らの見解と異なる点もある。

まず防衛型では、奨励報酬のあり方について、Miles and Snow は原価や生産管理を重視して決定すると言及し、Simons は具体的に予算目標の達成度合いにもとづいて公式的に決定すると実証し、両者の見解は一致する。また、防衛型では環境が安定しているため、会計コントロール・システムをあまり変更しないとする見解も一致する。しかし、Miles and Snow は、防衛型は効率性を重視するのでコスト・コントロールをとくに重視するが、Simons は、防衛型とコスト・コントロールの関係性についてはあまり大きな正の相関関係が得られないだけでなく、大規模な企業の場合には負の相関関係があると実証する。

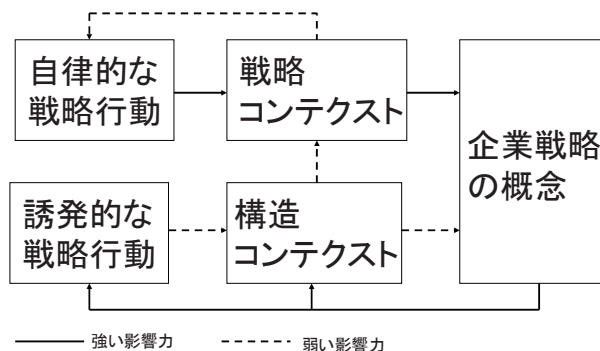
また探索型については、両者は、結果指向のため実績のモニターを重視し、問題発見的なので予測データを重視すること、効率性よりも効果性を重視するためコスト・コントロールを重視しないこと、MCS を必要に応じて変更することでは見解が一致する。しかし、Miles and Snow は、探索型で会計コントロール・システムが重視されることを認識していない。試験的な行動にとって必要な修正を認識するために、データは必要と考えるが、それは会計情報よりも定性的や非財務的な情報と考える。これに対して、Simons は、探索型では戦略形成のための協議資料として厳格な予算目標の設定や統制報告書の頻繁な報告が重視されるとし、会計コントロール・システムの必要性を主張する。

以上より、戦略と MCS を動的的に捉え、コントロール・システムを戦略に適合すべきとする考えをはじめ、Simons は Miles and Snow の影響を強く受けていることが分かる。さらに、会計コントロール・システムの属性について、管理会計論の立場から Miles and Snow よりも精緻な研究を行ったと言える。

6.2 創発戦略 — Mintzberg —

従来、MCS はトップによって策定された戦略を実行するためだけのものとされていたが、Mintzberg は戦略がミドル以下からも次第に形成されることを明らかにした。Simons は、この Mintzberg の戦略の定義に影響を受けて、MCS を戦略を形成し実行するためのものとした⁵⁴⁾。ここでは、Mintzberg の創発戦略の概念を検討する。

Mintzberg は、Simon の影響を受けて、従来の戦略の定義を覆した。従来、戦略は未来を意図するものとされていたが、Simon は戦略について行動を決める一連の意思決定、つまり過去に行われた行為と定義した⁵⁵⁾。Mintzberg は、この Simon の定義に影響を受けて、食料品店や女性下着メーカー、雑誌出版社、新聞社、航空会社、自動車会社、鋳業会社、大学、建築



出所：Burgelman, 1983, p. 65.

図4 戦略行動と企業コンテキスト，戦略概念の相互作用モデル

会社，国営映画配給会社，対外戦争中の政府を含む11の組織ならびに多数の小規模な組織の戦略形成プロセスについて，1971年から10年以上にわたって徹底的な調査を行った⁵⁶⁾。その結果，戦略はトップが事前に計画する意図的戦略（deliberate strategy）だけではなく，現場の状況に合わせて徐々に形成される創発戦略からも成ることが分かった。つまり，実際の戦略はこの意図的戦略と創発戦略の組み合わせから成るとする。

Mintzbergは，創発戦略の概念の意義を次のように説明する。すなわち，意図的戦略の概念は指示やコントロールに焦点があり，望まれることを成し遂げることにあるが，創発戦略の概念は「戦略的学習」の概念を広げることにある。戦略を従来なされていたように意図されたものと定義すると，戦略的学習の概念は事実上排除される。一度意図が設けられると，関心は戦略を実現することに向けられ，戦略を環境に適応させることには向けられない。つまり，外部環境からのメッセージは遮断されることになる。Mintzbergは，創発戦略の概念を新たに加えることによって，戦略プロセスに組織学習の

概念を取り入れることができるようになるとする⁵⁷⁾。

6.3 戦略プロセス・モデル—Burgelman—

Mintzbergは意図的戦略と創発戦略という概念を構築したが，創発戦略がいかに形成されるのか，その具体的なプロセスをモデル化したのはBurgelmanである。Burgelmanは，企業内ベンチャー（internal corporate venturing; ICV）のプロセス研究ならびにChandlerとBowerの先行研究のレビューにもとづいて，新しい戦略プロセス・モデルを構築した（図4参照⁵⁸⁾。このモデルでは，大規模かつ複雑な企業では，誘発的な戦略行動と自律的な戦略行動の2つの戦略行動ならびに，構造コンテキストの決定と戦略コンテキストの決定の2つの選択的プロセスを明らかにする。

まず，誘発的な戦略行動とは，現在の戦略概念が定める環境の中で機会を認識する戦略行動にある。たとえば，既存事業の新製品開発プロジェクトや既存製品の市場開拓プロジェクト，既存事業への資本投資プロジェクトなどがこれに該当する。誘発的な戦略行動は，現在の構造コン

テキストによって形成され、その可否は既存の業績評価システムから判断される。この戦略行動は Bower によって研究され、プロセス・モデルの中で Burgelman によって再定義された。

これに対して、Burgelman は、ICV 研究から自律的な戦略行動という新たな概念を認識した。この戦略行動は、機会の定義に新しいカテゴリーをもたらす。起業家精神に溢れる従業員が、製品や市場レベルの新しい事業機会を考え出す。そして、この新しい機会に企業資源を動員できるように、プロジェクトを促進する取り組みに従事し、その更なる発展のために戦略を促進する取り組みを行う。ミドルの経営管理者は、新しい事業活動の領域のために幅広い戦略を策定しようと試み、それを支持してもらえるようにトップを説得する。そこでは企業環境を再定義し、戦略を新たにするための説明がなされる。したがって、自律的な戦略行動は企業戦略の変化に先立つもので、急進的な創発戦略を生む。

また、戦略行動が生ずる企業コンテキストも 2 つに区別される。まず構造コンテキストは、トップが組織の戦略実行者の関心を変化させるために操作する様々な管理機構を示す包括概念にある。構造コンテキストの決定は、戦略的な提案の生成プロセスを現在の戦略の概念に一致させるために、トップが管理配置の選択的な影響を微調整する取り組みである。このコンテキストは Chandler によって研究され、プロセス・モデルの中で Burgelman によって再定義された。

これに対して、Burgelman は、ICV 研究から戦略コンテキストという新たな概念を認識した。このコンテキストは、ミドルの経営管理者が製品や市場レベルの自律的な戦略行動を企業戦略の概念に繋げるための取り組みを反映する。そのためには、これらの自律的な戦略構想を理解し、新しい事業が展開する領域のために実行可能で、魅力的な戦略を策定しなければならない。その上、彼らは、戦略的構想を受け入れられるように戦略の概念を修正することに

よって、トップがこれらの成功した構想を遡って正当化できるように説得する政治的な活動に従事しなければならない。このコンテキストは戦略が自律的な戦略行動に従うという命題を強調し、自律的な戦略行動の企業戦略への展開を示す⁵⁹⁾。

以上のように、Burgelman は、この戦略プロセス・モデルを通じて、ミドルの経営管理者の戦略行動をコントロールするコンテキストをトップがいかに構築するのかを明らかにした。Marginson によると、戦略行動はどのアイデアを追求し放棄すべきか、どのプロジェクトを支持すべきか、プロジェクトにどんな修正を加えるべきか、アイデアを継続すべきかといった一連の戦略的な意思決定を伴い、そこでは MCS が大いに役割を果たす。しかし、戦略論者である Burgelman は MCS と戦略プロセスの関係までは示さなかった。そこで、Simons は、Burgelman の戦略プロセス・モデルにもとづいて MCS と戦略行動、戦略の関係を示した。Simons は MCS を 4 つに分類することによって、MCS が戦略行動、延いては戦略に果たす役割を明らかにした⁶⁰⁾。

6.4 MCS の新たな役割—Khandwalla と Miller and Friesen—

Khandwalla と Miller and Friesen は、組織論の立場から、戦略と MCS の関係について計量経済学的な実証研究を行った⁶¹⁾。従来、MCS は官僚制組織に特有なもの、すなわち不確実性や革新性と両立しないものと考えられていた⁶²⁾。しかし、Khandwalla は、不確実性に直面する企業が MCS に大いに依存すると実証し、Miller and Friesen は、戦略によっては MCS が革新性をもたらすと実証した。彼らの研究は従来の見解を否定するものであり、MCS の新たな役割を示唆し、Simons の研究に大いに影響を与えた。

(1) Khandwalla の仮説

Khandwalla は、競争性(広義の戦略)と MCS の関係について、最初の計量経済学的な

実証研究を行ったものとして高く評価される⁶³⁾。Khandwallaは、競争はコントロールの利用を高めると予想した。そして、競争が激しくなるほど、コストをコントロールする必要性、ならびに製造やマーケティング、財務などが予定に沿って行われているかどうかを評価する必要性が高まるという仮説を立てた。

調査は、米国の製造業92社のトップを対象にして行われた。競争の属性には、産業の価格競争性とマーケティング競争性、製品競争性を用いた。また、MCSの属性には、(1)標準原価とその原価差異分析、ならびに(2)「自製か購入か」の限界・増分原価計算や価格意思決定、(3)変動予算管理、(4)内部監査、(5)外部監査による業績評価や業務監査、(6)投資評価の内部利益率や現在価値の利用、(7)製造の統計的品質管理、(8)OR技法による在庫管理や生産計画設定、(9)経営者や上級スタッフの体系的な評価に依存する程度を用いた。競争性の属性とMCSの属性は、ともに回答者の主観によって評価された⁶⁴⁾。

(2) Khandwallaの実証結果と理論

全体の競争指数は、全体のコントロールの利用指数と有意な正の相関関係にあった。また、全体の競争指数は、各コントロールの利用指数とすべてが有意ではないが、どれも正の相関関係にあった。したがって、競争は会計や財務、生産、その他のコントロールの利用を高めることが実証された。この実証結果について、Khandwallaは、競争が激しくなるにつれて、これらのコントロールを利用することによる利益が、コントロールを導入するコストを上回るためと説明する。

また、競争の属性の中でも、製品競争が最もコントロールの利用を必要とすることが実証された。この実証結果について、Khandwallaは次のように説明する。製品競争は、高度に複雑な組織形態をもたらす。製品競争を行う企業は、研究開発を必要とし、新製品は市場調査を必要とする。そして、新しい市場や市場セグメントを常に探し求めなくてはならない。これは、当

然に分権化し、分化した技術者指向の組織をもたらす。このため、これらの組織では統合や調整を行う必要があり、「組織を統合するための装置」として、コントロールを必要とする⁶⁵⁾。

(3) Miller and Friesenの仮説

Miller and Friesenは、環境や情報処理、構造、意思決定の変数と製品革新性の関係について実証研究を行った。Miller and Friesenは、これらの変数が製品革新性に与える影響は、起業家的企業(entrepreneurial firms)と保守的企業(conservative firms)では有意かつ体系的に異なると仮定した⁶⁶⁾。なお、Simonsの研究は、管理会計論の立場から、これらの変数の中でも情報処理変数(調査とコントロール)を対象とするため、ここでは情報処理変数について取り上げる。

起業家的企業はMiles and Snowの探索型に該当し、製品市場戦略で相当なリスクを取りながら、大胆かつ定期的に革新しようとする。また、革新性はそれ自体良いものとされ、戦略にとって欠かせないものとする。そのため革新性を抑えるような行為(コントロール)がなければ、企業は革新性を相当に重視する⁶⁷⁾。したがって、起業家的企業では、情報処理変数は革新性の超過を抑える必要性を示し、情報処理変数は革新性と負の相関関係にあると仮定される。

これに対して、保守的企業はMiles and Snowの受身型に該当し、革新は自然には生じず、挑戦や脅威によって促されてはじめて生じるものとされる。そのため、革新性には、保守的な経営者に変化の必要性を気付かせるような効果的な情報処理システムを必要とする⁶⁸⁾。したがって、保守的企業では、情報処理変数は革新の必要性を示し、情報処理変数は革新性と正の相関関係にあると仮定される。

(4) Miller and Friesenの実証結果と理論

先の仮説は有意に実証された。すなわち、保守的企業と起業家的企業のサンプル間では、情報処理変数が革新性に相反する影響を与えることが実証された。保守的企業では、情報処理変

数の1つである調査(scanning)は、革新性を高める役割を果たす。環境から情報を収集する試みは、経営者に自社の製品ラインの不利な点や競合他社の製品ラインの優勢を気付かせる。また、調査は顧客のニーズや購買パターンの変化についても指摘する。つまり、調査は、経営者に革新の必要性を指し示し、製品や製品ラインを変更する時機を経営者に伝える。

これに対して起業家的企業では、調査は革新性を抑える役割を果たす。これは、非常に革新的でリスク選好的な経営幹部を抑制するような情報によってもたらされる。調査は、競合他社が多数の新製品を導入することなしに成功したことや、長期生産や製品標準化、「持続の経済性」(economies of stability)の利点を活かしてコスト低減をしたことを明らかにする。市場調査は、顧客は確立したブランドを好み、多様性や新しさよりも価格や品質といった要因に関心があることを示す。そのような情報は、不必要に高価な製品の革新性を抑えることに繋がる。

もう1つの情報処理変数である組織コントロールの利用と革新性の関係を調査すると、同じような結果が生じるが、この関係性は調査と革新性の関係よりも強い。コントロールは、弁明や正当化するのをより困難にする具体的な財務情報を示し、また起業家的な経営幹部に多くの資金が革新に投じられ、ほんの少しのリターンしか手に入らなかったことを示す。それは、あまりにも多くの製品ラインやその変更のために、留保資金が激減し、生産性や効率性が落ち、廃棄率が高まったことを示す。これに対して保守的企業では、コントロールから得られる情報は市場シェアの大幅な下落や旧製品の売り上げの劇的な縮小、陳腐化した製品、収益性の低下を明らかにする⁶⁹⁾。

6.5 Simonsの学説に与えた影響

先に述べたように、Govindarajanは、従来の管理会計研究の領域の中で、戦略と会計コントロール・システム、業績の静態的な関係につ

いて研究し、MCSは戦略を実行するためのものであり、会計コントロール・システムは不確実性をもたらすような経営戦略と両立しえないものであることを実証した。

これに対してSimonsは、従来の管理会計研究の領域を越え、戦略論や組織論の学説に影響を受けた。Miles and Snowが組織と環境の動的な相互作用について研究したのを受けて、Simonsは戦略と会計コントロール・システムの動的な関係について研究した。従来、戦略はトップが立てる未来のものと考えられ、MCSは戦略を実行するためのものと考えられていた。しかし、Mintzbergが戦略はミドル以下から徐々に形成されることを明らかにし、Burgelmanが戦略形成プロセスを明らかにしたことで、SimonsはMCSが戦略形成に果たす役割を模索した。当時会計コントロール・システムには保守的な役割しか期待されていなかったが、KhandwallaやMiller and FriesenがMCS、とくに会計コントロール・システムが不確実性や革新性と両立しようと実証したことによって、Simonsは会計コントロール・システムの戦略形成に果たす役割を探究するに至った。

7. 結 び

本稿では、SimonsとGovindarajanの学説比較をSimonsの思考形成の過程に遡って検討した。両者の決定的な違いは彼らの研究デザインにある。Govindarajanは管理会計研究の領域の中で理論を構築し、Simonsは戦略論と組織論の影響を大いに受けながら管理会計論の立場から独自の理論を構築した。会計コントロール・システムについて、Simonsは不確実性の高い環境や革新性と両立しうるものとするが、Govindarajanは不確実性の高い環境下ではそれを重視すべきではないとする従来の管理会計研究の見解を継承する。つまり、不確実性の高い環境をもたらすような経営戦略を採用する場合に、会計コントロール・システムを重視

すべきかどうかで両者の見解は分かれる。そして Simons は、戦略を戦略プロセス・アプローチと捉え、MCS を戦略実行のためにあるだけでなく、戦略形成に果たす役割もあると考えるが、Govindarajan は戦略を戦略内容アプローチと捉え、MCS を戦略を実行するためのものとする。

従来の管理会計研究では会計コントロール・システムは官僚制組織を促進するものと考えられていた。しかし、戦略論や組織論では早くから戦略形成と管理システムの関係に関心があり、MCS の新たな役割を示唆した。Simons は、この戦略論や組織論の影響を受けて、具体的に会計コントロール・システムが戦略形成に果たす役割を明らかにした。

筆者も Simons の立場を支持する。現代はより不確実性の高い環境下におかれる企業が多く、今後企業は経営環境の変化に応じて迅速に戦略を形成する必要がある。事実、現在躍進する企業には革新的な企業が目立つ。そのためには、戦略を形成するプロセスに多くの従業員を参画させ、組織学習を促し、学んだことを次の戦略に迅速に転換していく必要がある。会計コントロール・システムにはそれを支援する役割が期待される。

今後の研究課題として、大企業の多くは官僚制組織であり、既存の戦略や製品に縛られやすい。現代の革新的な大企業では、新しい戦略や革新的な製品を生み出すために会計コントロール・システムがいかに機能しているのかを研究したい。

注

- 1) 堀口信司, 新井康平, 鈴木新, 北田皓嗣, 嶋津邦洋, 田中利太「学際的会計研究の展開—Accounting, Organizations and Society, 1976–1995を中心に」加登豊, 松尾貴巳, 梶原武久編著『管理会計研究のフロンティア』中央経済社, 2010年。
- 2) Horngren G. T., G. L. Sundem, W. O. Stratton,

D. Burgstahler and J. Schatzberg, *Introduction to Management Accounting*, Pearson, 15th ed., 2011.

- 3) Hirst, M., "Reliance on Accounting Performance Measures, Task Uncertainty, and Dysfunctional Behaviour: Some Extensions," *Journal of Accounting Research*, Vol. 21, No. 2, 1983, pp. 596–605.
Hirst は、不確実性の高い環境下では会計業績尺度を重視しない方が業績にプラスになると実証した。
- 4) Govindarajan も Galbraith など戦略論や組織論の影響を受けるが、従来の管理会計研究の一貫にあると筆者は考える。Govindarajan の思考形成の過程については今後の研究課題とする。
- 5) Dent, J. F., "Strategy, Organization and Control: Some Possibilities for Accounting Research," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 1/2, 1990, pp. 3–25.
- 6) *Ibid.*, pp. 12–13.
- 7) Fisher, J., "Contingency-Based Research on Management Control Systems: Categorization by Level of Complexity," *Journal of Accounting Literature*, Vol. 14, 1995, pp. 24–53.
- 8) Langfield-Smith, K., "Management Control Systems and Strategy: A Critical Review," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 2, 1997, pp. 207–232.
- 9) *Ibid.*, pp. 207–228.
- 10) Chenhall, R. H., "Content and Process Approaches to Studying Strategy and Management Control Systems," in Chapman, C. S., *Controlling Strategy: Management, Accounting and Performance Measurement*, Oxford University Press, 2005. (澤邊紀生・堀井悟志監訳『戦略をコントロールする—管理会計の可能性—』中央経済社, 2008年。)
- 11) *Ibid.*, pp. 11–12.
- 12) Simons, R., "Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 4, 1987, pp. 375–385.
- 13) *Ibid.*, pp. 359–366.
- 14) Simons, R., "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 1/2, 1990, pp. 127–143.
- 15) Langfield-Smith, 1997, *op. cit.*, p. 224.
- 16) Simons, 1990, *op. cit.*, pp. 131–132.
- 17) *Ibid.*, p. 137.
- 18) *Ibid.*, pp. 138–139.
- 19) *Ibid.*, pp. 139–140.

- 20) Adler, P. S. and B. Borys, "Two Types of Bureaucracy: Enabling and Coercive," *Administrative Science Quarterly*, Vol. 41, 1996, pp. 61-89.
 ただし Adler and Borys によれば、官僚制組織が革新性や不確実性と両立しないとは一概には言えない。官僚制組織と MCS、革新性の関係については今後の研究課題とする。
- 21) Simons, 1987, *op. cit.*, p. 358.
- 22) Govindarajan, V. and A. Gupta, "Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, No. 1, 1985, pp. 51-66.
- 23) Gupta, A. K. and V. Govindarajan, "Build, Hold, Harvest: Converting Strategic Intentions into Reality", *Journal of Business Strategy*, Vol. 4, No. 3, 1984, pp. 34-47.
- 24) Govindarajan and Gupta, 1985, *op. cit.*, pp. 54-55.
- 25) *Ibid.*, pp. 55-59.
- 26) *Ibid.*, pp. 60-63.
- 27) *Ibid.*, p. 54.
- 28) Govindarajan, V., "A Contingency Approach to Strategy Implementation at the Business-Unit Level: Integrating Administrative Mechanisms with Strategy," *Academy of Management Journal*, Vol. 31, 1988, pp. 828-853.
- 29) *Ibid.*, pp. 832-833.
- 30) *Ibid.*, p. 836.
- 31) Poter, M. E., *Competitive Strategy*, The Free Press, 1980, pp. 35-36.
- 32) Govindarajan, 1988, *op. cit.*, pp. 831-832.
- 33) Fisher, J. and V. Govindarajan, "Incentive Compensation Design, Strategic Business Unit Mission, and Competitive Strategy," *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 5, 1993, pp. 129-144.
- 34) *Ibid.*, pp.131-135.
- 35) Chapman, C. H., "Reflections on a Contingent View of Accounting," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 2, 1997, pp. 189-205.
 Chapman によれば、コンティンジェンシー研究の1つとして、会計業績尺度への依存度と業績の関係性についての研究が行われた。
 Hirst, M., "Reliance on Accounting Performance Measures, Task Uncertainty, and Dysfunctional Behaviour: Some Extensions," *Journal of Accounting Research*, Vol. 21, No. 2, 1983, pp. 596-605.
 Hirst は、不確実性の低い環境下では会計業績尺度を重視する方が業績にプラスになり、不確実性の高い環境下では重視しない方が業績にプラスになると実証した。
- 36) Anthony, R. N., J. Dearden and V. Govindarajan, *Management Control Systems*, Homewood, 7th ed., 1992, p. 10.
- 37) Simon, H., A., *Administrative Behavior*, 3rd, Free Press, 1976.
- 38) *Ibid.*, p. 294.
- 39) Simons, R., "How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal," *Strategic Management Journal*, Vol. 15, 1994, pp. 169-189.
- 40) Anthony, R. N., *Planning and Control System: A Framework for Analysis*, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, 1965.
 Langfield-Smith, 1997, *op. cit.*, p. 208.
- 41) Otley, D. T., "Management Control in Contemporary Organizations: Towards a Wider Framework," *Management Accounting Research*, Vol. 5, 1994, pp. 289-299.
- 42) *Ibid.*, pp. 291-292.
- 43) Miles, R. E. and C. C. Snow, *Organizational Strategy, Structure and Process*, McGraw-Hill, 1978, p. 5.
- 44) Ansoff, H. I. *Corporate Strategy*, McGraw-Hill, 1965.
 Andrew, K. R. *The Concept of Corporate Strategy*, Dow Jones-Irwin, 1971.
 Poter, M. E., *Competitive Strategy*, The Free Press, 1980.
 Poter, M. E., *Competitive Advantage*, The Free Press, 1985.
- 45) 大滝精一・金井一頼・山田英夫・岩田智『経営戦略』有斐閣, 1997年, 10-11 ページ.
- 46) Grant, R. M., *Contemporary Strategy Analysis: Concepts, Techniques, Applications*, Wiley-Blackwell, 6th ed., 2007.
- 47) Miles, R. E. and C. C. Snow, *Organizational Strategy, Structure and Process*, McGraw-Hill, 1978.
- 48) *Ibid.*, pp. 9-10.
- 49) *Ibid.*, pp. 22-23.
- 50) *Ibid.*, pp. 29-30.
- 51) Simons, 1987, *op. cit.*, p. 359.
- 52) Miles and Snow, 1978, *op. cit.*, pp. 41-47.
- 53) *Ibid.*, pp. 59-65.
- 54) Simons, 1991, *op. cit.*, p. 60.
- 55) Simon, H., *Models of Man*, Wiley, 1957, p. 67.
- 56) Mintzberg, H. and J. A. Waters, "Of Strategies, Deliberate and Emergent," *Strategic Management Journal*, Vol. 6, 1985, pp. 257-258.
- 57) *Ibid.*, pp. 270-271.
- 58) Burgelman, R. A., "A Model of the Interaction

- of Strategic Behavior, Corporate Context, and the Concept of Strategy," *Academy of Management Review*, Vol. 8, No. 1, 1983, pp. 61-90.
- 59) *Ibid.*, pp. 64-66.
- 60) Marginson, D., "Management Control Systems and Their Effects on Strategy Formation at Middle-Management Levels: Evidence from a U.K. Organization," *Strategic Management Journal*, Vol. 23, 2002, pp. 1019-1022.
- 61) Kandwalla, P. N., "The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls," *Journal of Accounting Research*, 1972, Vol. 10, pp. 275-285.
- Miller D. and P. H. F. Friesen, "Innovation in Conservative and Entrepreneurial Firms: Two Models of Strategic Momentum," *Strategic Management Journal*, Vol. 3, 1982, pp. 1-25.
- 62) Thompson, V. A., "Bureaucracy and Innovation," *Administrative Science Quarterly*, Vol. 10, 1965, pp. 1-20.
- 63) Langfield-Smith, 1997, *op. cit.*, p. 217.
- 64) Khandwalla, 1972, *op. cit.*, pp. 275-278.
- 65) *Ibid.*, pp. 280-283.
- 66) Miller and Friesen, 1982, *op. cit.*, p. 2.
- 67) *Ibid.*, pp. 5-6.
- 68) *Ibid.*, p. 3.
- 69) *Ibid.*, pp. 11-12.
- Chandler A. D., Jr., *Strategy and Structure*, Massachusetts Institute of Technology, 1962.
- Chapman, C. H., "Reflections on a Contingent View of Accounting," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 2, 1997, pp. 189-205.
- Chenhall, R. H., "Content and Process Approaches to Studying Strategy and Management Control Systems," in Chapman, C. S., *Controlling Strategy: Management, Accounting and Performance Measurement*, Oxford University Press, 2005. (澤邊紀生・堀井悟志監訳『戦略をコントロールする—管理会計の可能性—』中央経済社, 2008年.)
- Dent, J. F., "Strategy, Organization and Control: Some Possibilities for Accounting Research," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 1/2, 1990, pp. 3-25.
- Fisher, J., "Contingency-Based Research on Management Control Systems: Categorization by Level of Complexity," *Journal of Accounting Literature*, Vol. 14, 1995, pp. 24-53.
- Fisher, J. and V. Govindarajan, "Incentive Compensation Design, Strategic Business Unit Mission, and Competitive Strategy," *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 5, 1993, pp. 129-144.
- Galbraith, J. R. and D. A. Nathanson, *Strategy Implementation: The Role of Structure and Process*, West, 1978. (岸田民樹訳『経営戦略と組織デザイン』白桃書房, 1989年.)
- Govindarajan, V., "A Contingency Approach to Strategy Implementation at the Business-Unit Level: Integrating Administrative Mechanisms with Strategy," *Academy of Management Journal*, Vol. 31, 1988, pp. 828-853.
- Govindarajan, V. and A. Gupta, "Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, No. 1, 1985, pp. 51-66.
- Grant, R. M., *Contemporary Strategy Analysis: Concepts, Techniques, Applications*, Wiley-Blackwell, 6th ed., 2007.
- Gupta, A. K. and V. Govindarajan, "Build, Hold, Harvest: Converting Strategic Intentions into Reality," *Journal of Business Strategy*, Vol. 4, No. 3, 1984, pp. 34-47.
- Hirst, M., "Reliance on Accounting Performance Measures, Task Uncertainty, and Dysfunctional Behaviour: Some Extensions," *Journal of Accounting Research*, Vol. 21, No. 2,

参考文献

- Adler, P. S. and B. Borys, "Two Types of Bureaucracy: Enabling and Coercive," *Administrative Science Quarterly*, Vol. 41, 1996, pp. 61-89.
- Andrew, K. R. *The Concept of Corporate Strategy*, Dow Jones-Irwin, 1971.
- Ansoff, H. I. *Corporate Strategy*, McGraw-Hill, 1965.
- Anthony, R. N., *Planning and Control System: A Framework for Analysis*, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, 1965.
- Anthony, R. N., J. Dearden and V. Govindarajan, *Management Control Systems*, Homewood, 7th ed., 1992.
- Bower, J. L. *Managing the Resource Allocation Process*, Harvard University, 1970.
- Burgelman, R. A., "A Model of the Interaction of Strategic Behavior, Corporate Context, and the Concept of Strategy," *Academy of Management Review*, Vol. 8, No. 1, 1983, pp. 61-90.

- 1983, pp. 596-605.
- Horngren G. T., G. L. Sundem, W. O. Stratton, D. Burgstahler and J. Schatzberg, *Introduction to Management Accounting*, Pearson, 15th ed., 2011.
- Jeffery S. H. and J. H. Caron, *Foundations in Strategic Management*, Mason, 2004.
- Kandwalla, P. N., "The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls", *Journal of Accounting Research*, 1972, Vol. 10, pp. 275-285.
- Lawrence, P. R. and J. W. Lorsch, *Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration*, Division of Research Graduate School of Business Administration, Harvard University, 1967.
- Langfield-Smith, K., "Management Control Systems and Strategy: A Critical Review," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 2, 1997, pp. 207-232.
- Marginson, D., "Management Control Systems and Their Effects on Strategy Formation at Middle-Management Levels: Evidence from a U.K. Organization," *Strategic Management Journal*, Vol. 23, 2002, pp. 1019-1031.
- Miles, R. E. and C. C. Snow, *Organizational Strategy, Structure and Process*, McGraw-Hill, 1978. (土屋守章・内田崇・中野工訳『戦略型経営—戦略選択の実践シナリオ』ダイヤモンド社, 1983年.)
- Miller D. and P. H. F. Friesen, "Innovation in Conservative and Entrepreneurial Firms: Two Models of Strategic Momentum," *Strategic Management Journal*, Vol. 3, 1982, pp. 1-25.
- Mintzberg, H., "Patterns in Strategy Formation," *Management Science*, Vol. 24, 1978, pp. 934-948.
- Mintzberg, H. and J. A. Waters, "Of Strategies, Deliberate and Emergent," *Strategic Management Journal*, Vol. 6, 1985, pp. 257-272.
- Mintzberg, H., "Crafting Strategy," *Harvard Business Review*, Vol. 65, 1987, pp. 66-75.
- Mintzberg, H. *Tracking Strategies*, Oxford, 2007.
- Otley, D. T., "Management Control in Contemporary Organizations: Towards a Wider Framework," *Management Accounting Research*, Vol. 5, 1994, pp. 289-299.
- Poter, M. E., *Competitive Strategy*, The Free Press, 1980. (土岐坤・中辻萬治・服部照夫訳『競争の戦略』ダイヤモンド社, 1982年.)
- Poter, M. E., *Competitive Advantage*, The Free Press, 1985. (土岐坤・中辻萬治・服部照夫訳『競争優位の戦略: いかに好業績を持続させるか』ダイヤモンド社, 1985年.)
- Simon, H., *Models of Man*, Wiley, 1957.
- Simon, H., A., *Administrative Behavior*, Free Press, 3rd, 1976. (松田武彦・高柳暁一・二村敏子訳『経営行動』ダイヤモンド社, 1989年.)
- Simon, H., *The Sciences of the Artificial*, Massachusetts Institute of Technology Press, 3rd, 1996. (稲葉元吉・吉原英樹・稲葉洋平訳『システムの科学(第3版)』パーソナルメディア社, 1999年.)
- Simons, R., "Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 4, 1987, pp. 375-385.
- Simons, R., "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 1/2, 1990, pp. 127-143.
- Simons, R., "Strategic Organization and Top Management Attention to Control Systems," *Strategic Management Journal*, Vol. 12, 1991, pp. 49-62.
- Simons, R., "The Strategy of Control: How Accounting Information Helps to Formulate and Implement Business Strategy," *CA Magazine*, 1992, Vol. 125, pp. 44-50.
- Simons, R., "How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal," *Strategic Management Journal*, Vol. 15, 1994, pp. 169-189.
- Thompson, V. A., "Bureaucracy and Innovation," *Administrative Science Quarterly*, Vol. 10, 1965, pp. 1-20.
- 稲葉元吉著・山倉健嗣編『組織論の日本的展開—サイモン理論を基軸として』中央経済社, 2010年.
- 大滝精一・金井一頼・山田英夫・岩田智『経営戦略』有斐閣, 1997年.
- 塩沢由典『市場の秩序学—反均衡から複雑系へ—』筑摩書房, 1990年.
- 谷武幸・小林啓孝・小倉昇『業績管理会計』中央経済社, 2010年.
- 松嶋敦茂『現代経済学史—1870~1970 競合的パラダイムの転換』名古屋大学出版会, 1996年.
- 堀口信司, 新井康平, 鈴木新, 北田皓嗣, 嶋津邦洋, 田中利太「学際的会計研究の展開—Accounting, Organizations and Society, 1976-1995を中心に」加登豊, 松尾貴巳, 梶原武久編著『管理会計研究のフロンティア』中央経済社, 2010年.
- 盛田常夫『体制転換の経済学』新世社, 1994年.

山倉健嗣『新しい戦略マネジメント—戦略・組織・組織間関係—』同文館出版, 2007年.

[かみやま しんぺい 横浜国立大学大学院国際社会科学研究所博士課程後期]