

マネジメント・コントロール・システムの分析フレームワークとして
Levers of Control を採用することの意義と課題
—Simons の所説を中心に—

庵谷治男

The Significance and Issue of Adopting Levers of Control as an Analytical Framework of Management Control Systems: Focus on Simons' Studies

Haruo Otani

Abstract

This paper reveals the significance and issue of adopting Simons' Levers of Control (LOC) as an analytical framework of Management Control Systems based on reviews of Simons' and other previous studies. The significance of adopting LOC is to provide an analytical framework in order to understand how a top manager selects and uses formal information systems and promotes organizational members to learn necessary things to adapt environmental change and maintain or change organizational behavior. In addition, the issue of adopting LOC has “a confusion between beliefs and boundaries systems” and “a confusion between diagnostic and interactive control systems”. Especially, the latter suggests researchers should pay attention to three points such as “share of information”, “dual use of information” and “frequency of information” when they interpret findings from case studies.

Keywords: management control systems, levers of control, literature review

目次

1. 目的と問題意識
2. LOC の生成過程にみる特徴と意義 (Simons の 1987～1994 年の研究を中心に)
3. LOC の体系
4. LOC の課題
5. 結論と課題

1. 目的と問題意識

本研究の目的は、マネジメント・コントロール・システム (Management Control Systems:

MCS) の分析フレームワークとして Simons の LOC¹ (Levers of Control: LOC) を採用することの意義と課題を明らかにすることである。

MCS の類型化はこれまでも数々の研究者が試みてきているが²、そのなかでも Simons の LOC は多くの先行研究で採用されている。たとえば Google Scholar の検索によれば、Simons が 1995 年に上梓した *Levers of Control* の被引用件数は 3,000 以上にのぼる (2017 年 1 月 11 日現在)。さらに、Martyn et al. (2016) は、過去 25 年間 (1990~2014 年) に Simons の LOC を研究対象としかつ LOC への貢献を企図した経験的研究 45 本 (定性的研究 31 本、定量的研究 14 本) を精査し³、直近 10 年間で研究数が増加傾向にあることを発見している。これは LOC が一時的なトレンドではなく、現在でもなお多くの研究者の関心を集めていることの証左である。

とりわけ、定性的研究において多く引用されていることは注目に値する。定量的研究では、LOC の構成概念の操作化 (測定尺度の信頼性や妥当性など) に主な関心が集中する傾向にあるのに対し (佐久間ほか, 2013)、定性的研究では LOC を事例における MCS の分析フレームワークとして採用することに関心がある。定性的研究では LOC の構成要素の妥当性を前提とした上で事例を解釈しており、多様な組織コンテキストの下で LOC の適用可能性 (分析フレームワークとしての妥当性) を示唆している傾向が強い。

ところが、興味深いことに LOC の構成要素の妥当性について先行研究間ではコンセンサスが得られている状況とは決していえない。LOC という同様の分析フレームワークを採用しているにもかかわらず、研究者間で解釈の仕方にバラつきが生じている可能性が高いのである。定性的研究で LOC を MCS の分析フレームワークとして採用するのであれば、LOC の正確な理解とその限界を踏まえることが不可欠である。

そこで、本研究では今後も LOC が MCS の分析フレームワークとして多く採用されることが予想されるなかで、LOC を採用する意義と課題を再考する⁴。なお、上山 (2011) は諸学説や当時の経済状況などを加味しながら、Simons の思考形成過程を各学説との対比と

¹ LOC は後述するように 4 つの構成要素 (レバー) から成り立っているが、本稿では「LOC」という表記を 4 つのレバーの総称としてだけでなく個別のレバーを指す場合にも用いている。

² たとえば、LOC 以外に MCS を複数のコントロール (あるいは複数の質問事項) によって体系化している研究には Ferreira and Otley (2009)、Malmi and Brown (2008)、Merchant and Van der Stede (2003; 2007; 2011)、Ouchi (1977; 1979) などが代表例として存在する。

³ なお、Martyn らの研究は網羅性も追求している。具体的な手続きとして、第一段階では“Simons”ならびに“Levers of control”をキーワードに検索し得られた学術誌 246 本をレビューし、第二段階ではその中から LOC を研究対象としかつ LOC への貢献を企図した経験的研究 45 本を抽出している。

⁴ 執筆者自身もこれまで LOC を事例の分析フレームワークとして採用しているが (たとえば庵谷, 2013)、LOC に対する十分な理解と限界を踏まえた議論をしてきたとは言い難い。したがって、自省の念も込め本研究では LOC について再考する機会を得たいと考えている。

いう形式で詳述している。それに対して、本研究は Simons の所説を詳細に吟味することによって、LOC 固有の特徴を改めて見つめ直し、LOC を採用する意義と課題を明らかにしていく。

本稿の構成は次の通りである。次節にて Simons の LOC の生成過程をつぶさに吟味し、LOC の特徴と分析フレームワークとしての意義を明らかにする。つづいて第 3 節では LOC を構成する 4 つの要素（レバー）を整理し LOC の体系について示す。第 4 節では LOC に対する批判的研究をレビューすることで LOC の限界を確認にし、さらに LOC に内在する曖昧性を指摘し分析フレームワークとして採用する際の注意点を述べる。最終節にて結論と課題を述べ、本稿の結びとする。

2. LOC の生成過程にみる特徴と意義(Simons の 1987～1994 年の研究を中心に)

MCS は複数のコントロールからなるコントロール・ミックス (Abernethy and Chua, 1996) あるいはコントロール・パッケージ (Malmi and Brown, 2008; Otley, 1999) という特徴を有する。Simons が提唱する MCS のフレームワークは LOC という 4 つの構成要素、すなわち「信念 (beliefs) システム」「境界 (boundaries) システム」「診断的 (diagnostic) コントロール・システム」「インタラクティブ (interactive) ・コントロール・システム」から成っており、まさにコントロール・パッケージとして機能している。

では、Simons が提唱する LOC のフレームワークにはどのような特徴があるのであろうか。また、LOC のフレームワークを分析フレームワークとして採用する意義はどこにあるのであろうか。そこで、Simons がコントロール・パッケージを具体的かつ体系的に記した *Levers of Control* (Simons, 1995b) までの軌跡をたどることにより、LOC の特徴とその意義を明らかにしていきたい⁵。

Simons の所説を整理するのに先立ち、マネジメント・コントロールという用語の伝統的意味について簡潔に整理する。マネジメント・コントロールの概念を学術的に定義した先駆的研究は Anthony (1965) である。Anthony はマネジメント・コントロールを「マネジャーが組織目標を達成するために資源を効率的かつ効果的に取得し利用することを確実にするプロセスである」(p.17) と定義づけている。Anthony の定義はその後多くの研究者によって再検討が試みられている。たとえば、伊丹 (1986) は組織の階層的関係性に着目し、マネジメント・コントロールの本質を「階層的意思決定システムにおける委譲された意思決定のコントロール」(伊丹, 1986, p.18) に見出している。つまり、上司としてのマネジャーが部下に任せた意思決定をコントロールする状況を前提としている。

⁵ Simons (2000) も業績評価システムとして LOC を改めて体系化しているが、本稿の関心は LOC 自体にあるため、その生成過程 (1995 年以前) を中心に議論していく。なお興味深いことに、Simons は 2000 年以降、研究関心は LOC からマネジャーの「コントロールの範囲 (span of control)」に移行し、伝統的な責任会計の限界を踏まえ「インタラクティブ・ネットワーク」といった概念を提唱しながら新たな理論化を図っている (Simons, 2005; 2007; 2013)。

Anthony や伊丹のマネジメント・コントロール観（マネジメント・コントロールの捉え方）の特徴は戦略を所与とし、戦略を遂行するためのプロセスに焦点を当てていることにある。また、目標を達成するための例外管理とも言い換えることができる。Anthony の主張を中心としたこのような捉え方は、いわゆるサイバネティック・コントロール（自動制御型コントロール）としてみなされており（Merchant and Simons, 1986）、伝統的なマネジメント・コントロール観の特性を表わしている。なお、Merchant と Simons の共同研究の成果は当論文のみであるが、その後、両者は異なる MCS を構築していくことは極めて興味深い。そこで、本節の最後に両者の違いを簡潔に述べる。

ここからは具体的に Simons の初期の研究を吟味することによって、彼のマネジメント・コントロール観を探っていく。Simons は Merchant と共同で行った MCS に関する先行研究の網羅的なレビューのなかで、コントロールと組織目標との関係性についてマネジャーがどのようにしてコントロールを用いるのかに関心を示している（Merchant and Simons, 1986）。この「マネジャーによるコントロール利用」に対する問題意識は、その後も Simons の大きな研究関心として一貫しており、既にこの時点で MCS 研究の萌芽を垣間見ることができる。

（1）Simons (1987a; 1987b)

1987 年に発表した 2 本の論文では、環境の不確実性が高い状況下にある企業においてマネジャーは MCS をどのように利用するのかという点を解明するべく、Simons (1987a) では事例研究をベースとした探索的研究（仮説の構築）を、Simons (1987b) では事例研究（質問票の作成）およびサーベイ研究（仮説の実証）を組み合わせた（いわゆる混合研究に基づく）実証研究を実施している。なお、各々の論文でもう一方の論文を相互引用していることから、両研究プロジェクトは同時並行的に（あるいは同一研究プロジェクトの一環として）実施されている可能性が高い。

Simons (1987a) では Johnson & Johnson の事例研究から「プログラムド (programmed) ・コントロール」と「インタラクティブ (interactive) ・コントロール」という概念を提唱している。前者のコントロールは部下が事前に決められた手続きに沿って業務を行っているかどうか、上司であるマネジャーが注意を向けるためのコントロールである。すなわち、伊丹 (1986) にみられるような伝統的なマネジメント・コントロール観と一致する。それに対して、後者のコントロールはマネジャーが業務プロセスに対して常に注意を払い、部下やトップマネジメントとの積極的なコミュニケーションを通じて垂直的な情報共有を行うためのコントロールである。後述するようにインタラクティブ・コントロールはまさに Simons のマネジメント・コントロール観の象徴的概念であるが、その意味についてこの時点では明確化されておらず事例からの探索的な指摘に留まっている。

Simons (1987b) では、Miles and Snow (1978) によって提唱された「探索型 (prospectors)」と「防衛型 (defenders)」という戦略類型に応じて、マネジャーは MCS をどのように用い

るのかを検討している。「探索型」を志向する組織は新たな市場機会の探索を優先することでその反動として効率性を犠牲にする傾向にあり、それに対して「防衛型」を志向する組織は既存の市場に留まり新たな市場機会の探索よりも業務の効率性を優先する傾向にあるという (Miles and Snow, 1978, p.29)。Simons (1987b) はサーベイの結果、Simons (1987a) で示したインタラクティブ・コントロールは「探索型」組織で積極的に用いられていたのに対し、「防衛型」組織ではそれほど積極的に用いられていないことを発見している。結論として、戦略の違いが MCS の利用パターンに違いを生じさせていることを明らかにしている。

Simons (1987b) の研究には注目すべき点があり、それは Simons が Miles and Snow の戦略論に理論的基盤を求めていることである。Miles and Snow は「組織は自らの環境を創造するべく行動する」(1978, p.5) という組織観 (組織の捉え方) を有していることがその特質といえる。この視点は、1970 年代当時、組織論で比較的支配的であったコンティンジェンシー理論が有する組織観 (組織の行動は環境によって規定されるという環境決定論)⁶ に対して、組織は自ら環境へ働きかけを行うという組織観 (トップマネジメントによる選択) を強調している。Miles and Snow は組織と環境との相互作用に重点を置いた理論を「ネオ・コンティンジェンシー理論」と称し、新たな理論を構築している。くわえて、Miles and Snow は戦略とは「意思決定のパターンもしくは流れ (pattern or stream)」(ibid., p.7) であるとも述べている。

Simons は Miles and Snow の組織観に新たなマネジメント・コントロール観の理論的基盤を求め、MCS を「組織行動のパターンを維持もしくは変化させるために情報を用いる公式的な手続きおよびシステムである」(1987b, p.358) と定義づけている。すなわち、Simons はマネジメント・コントロールが戦略を遂行するためのプロセスという伝統的な役割だけでなく、組織の行動を維持もしくは変化させる役割があると言明したのである。組織が自ら環境へ働きかけを行う際に MCS はそれを支援するためのシステムとなりうるとし、MCS の新たな機能を見出したのである。

Simons が提示した新たなマネジメント・コントロール観において重要な鍵概念は「インタラクティブ・コントロール」である。先述したように、Simons (1987a) で既に用語自体は登場していたが、Simons (1987b) のなかでもその意味については深く言及されていない。このことから、Simons は 1987 年の 2 つの論文を執筆した時点では、MCS の定義 (1987b) とインタラクティブ・コントロールの概念 (1987a) の関係性を思考段階であったと推察される。その後、Simons は 1990 年および 1991 年にインタラクティブ・コントロールの概念化を図るべく精力的に事例研究を実施している。

⁶ 管理会計研究領域においてもコンティンジェンシー理論を援用する動きは 1970 年代から 80 年代にかけて多くみられる (たとえば、Otley, 1980; Otley and Berry, 1980)。その一方で、先行研究で用いられているコンティンジェンシー変数の妥当性について批判的研究もみられる (たとえば、Chenhall, 2003)。

(2) Simons (1990; 1991)

Simons (1990) では 2 社 (探索型/防衛型) の事例研究の結果、探索型の組織では「インタラクティブ・マネジメント・コントロール」として計画と予算管理が機能し、戦略およびアクション・プランの討論を促進させていることを発見している。インタラクティブ・マネジメント・コントロールの機能として「シグナリング (signalling)」（トップマネジャーが優先事項を明示すること）、「探査 (surveillance)」（思いがけないことを見つけること）、「意思決定の承認 (decision ratification)」（トップマネジャーが意思決定を承認すること）という 3 点を列挙している。

さらに特筆すべきは「戦略的不確実性」という概念の提示と「インタラクティブ・マネジメント・コントロールは創発戦略を管理するのに用いられる」（Simons, 1990, p.140）という指摘である。戦略的不確実性とは「トップマネジャーが企業の目標を達成する上で確信を得るために直接的にモニターしなければならないと信じている不確実性」（ibid., p.136）を指す。なお、戦略的不確実性の定義は Simons (1995b) において「現行の事業戦略の脅威となり妥当性を低下させる可能性がある不確実性要因や偶発的事象を指す」（p.94）と修正されている。戦略的不確実性を端的に言えば「現行戦略に対する脅威」ということであり、以下で説明する創発戦略に通じうる新たな学習機会をもたらすことになる。

創発戦略とは Mintzberg に代表される組織学習に重点を置いた学説であり、戦略とは組織学習が繰り返される結果としての組織のパターンであると解される (Mintzberg et al., 1998)。既述したように、Miles and Snow も同様に戦略とは意思決定のパターンや流れであると指摘していることから、Simons は Mintzberg や Miles and Snow の主張を取り入れながらインタラクティブ・コントロールの概念化を試みていることが窺える。つまり、不確実性の高い状況下では、探索型を志向する企業は戦略的不確実性に注意を向け組織自ら環境に対して働きかけを行い、組織学習を通じて戦略の創発を試みながら組織行動のパターンや流れを作り出し、その結果として新たな環境を創造することが可能となると解釈するのである。そして、インタラクティブ・コントロールはまさにそのための組織行動のパターンや流れを支援する機能を有していると Simons は指摘しているのである。

Simons (1991) は 17 社の事例研究に基づき、インタラクティブ・コントロール概念の位置づけと、それに関連した 3 つの仮説を導出している。概念の表記について、これまでのインタラクティブ・コントロール (Simons, 1987a) もしくはインタラクティブ・マネジメント・コントロール (Simons, 1990) を「インタラクティブ・コントロール・システム (Interactive Control System: ICS)」に統一し、「トップマネジャーが部下の意思決定に直接的かつ定期的に関与するためにシステムを用いること」（Simons, 1991, p.49）と定義している。また、伝統的なマネジメント・コントロールに象徴される例外管理を「診断的コントロール・システム (Diagnostic Control System: DCS)」として定義し、ICS と DCS を識別している。DCS はその意味から前述した Simons (1987a) の「プログラムド・コント

ロール」と同様の概念と類推可能である。

ICS と DCS に共通した特徴はトップマネジャーによる「MCS の利用パターン」である。そのため、同一のシステムが ICS もしくは DCS として利用される場合があることを示唆している (Simons, 1991)。また、ICS に関する 3 つの仮説とは①「明確な戦略的ビジョンを有するマネジャーは単一の MCS をインタラクティブに用いる」(Simons, 1991, p.53)、②「短期的かつ危機的状況下でのみトップマネジャーは複数のコントロール・システムをインタラクティブに用いる」(ibid., p.58)、③「戦略的ビジョン (もしくは戦略的ビジョンを創造しうる危機) を持たないトップマネジャーはコントロール・システムをインタラクティブに用いない」(ibid., p.60) である。いずれの仮説もトップマネジャーが MCS を ICS として利用する (しない) 場合の条件について示している。

続く Simons (1994) で LOC の 4 つの構成要素が全て示されることになるが、その前にここまでの Simons の所説を簡潔にまとめると次のような特徴がある。第一に、研究初期段階からマネジャーの MCS 利用に関心があったこと、第二に、伝統的なマネジメント・コントロール観と新たなマネジメント・コントロール観という 2 つの軸で MCS を捉えていたこと、第三に、不確実性下にある企業の行動に関心を持ち Miles and Snow や Mintzberg の戦略論に触発されながら MCS の機能に組織学習への支援を取り入れたこと、第四に、会計情報を中心としたコントロール・システムを前提としていたこと⁷、第五に、第一から第四までの研究成果として ICS という MCS の新たな利用パターンを定義したことである。これら 5 つの特徴が LOC の生成に至る過程で Simons の所説の基盤的要素として育まれてきたのである。

(3) Simons (1994)

Simons (1994) では LOC の 4 つの構成要素を初めて明記している。具体的には、「信念システム」「境界システム」「DCS」「ICS」である。各 LOC の具体的な内容は次節の LOC の体系化で説明することとし、ここでは当論文から得られる知見を中心にみていく。Simons (1994) は 10 社の事例研究を通じて 4 つの LOC を導出しているが、特筆すべき点が 2 つある。第一に、新たに指名されたトップマネジャーが MCS をどのように利用するのかという研究関心から LOC を導出したこと、第二に、会計コントロール・システムだけでなく非会計コントロール・システムも MCS のフレームワークの構成要素として組み入れたことである。

第一について、Simons は新たに着任したトップマネジャーが戦略を変更 (change) もしくは更新 (renewal) するためのレバーとして MCS をどのように利用しているのかということの研究課題としている。結果として、MCS の役割は短期的には「①組織の慣性を克服

⁷ たとえば Simons (1987b) は主に予算管理を MCS の対象として調査し、戦略の違いが会計コントロール・システムの違いを生じさせていると指摘している。また、Simons (1990) でも予算管理を MCS として想定し論を展開している。

すること、②新たなアジェンダの内容を伝達すること、③実施予定表および目標値を策定すること、④インセンティブを通じた注意喚起を確実に継続すること」であり、また中期的には「⑤組織のビジョンや将来に関連した戦略的不確実性に組織学習の注意を向けること」(Simons, 1994, p.186) であると述べている。すなわち、トップマネジャーが戦略の変更・更新を行うために対象となる MCS (たとえば予算管理) およびその利用パターンを選択していることを明らかにし、その分類として LOC という視点を考案しているのである。

第二について、Simons (1991) までは MCS として主に会計コントロール・システムを想定していたが、Simons (1994) は非会計コントロール・システムを MCS の構成要素として内包しようと試みている。Simons は LOC のフレームワークを提示するにあたり、改めて彼の主張する MCS の意味範囲について述べている。具体的にいえば、対象とする MCS は「公式的なルーチンおよび手続き」であり「情報に基づいたシステム」である (Simons, 1994, p.170)。翻ってみると、Simons は非公式なルーチンや手続きは MCS の対象としないということがいえる。さらに MCS の目的は Simons (1987b) の定義にもあるように「組織行動のパターンを維持もしくは変化させること」(Simons, 1994, p.170) である。Simons の意図を酌めば、MCS の目的を達成するために公式的なルーチンや手続きを通じて提供される情報であれば、会計情報であることの如何を問わないということになる。このことによって、これまで会計情報を中心とした MCS (DCS や ICS として利用) に加えて、信念システムや境界システムといった非会計情報を中心とした MCS が新たに組み入れられ、コントロール・パッケージとして体系化されたと解釈できる⁸。

以上の研究成果の集大成として、Simons は翌年の 1995 年に LOC の体系化を著した *Levers of Control* を上梓している⁹。

(4) LOC の特徴と意義

ここまでの議論を振り返り、Simons が提唱する LOC の特徴とそれを踏まえた意義を述べる。特徴としては LOC 生成前に言及した 5 つ、すなわち①「マネジャーの MCS 利用への関心」、②「2 つのマネジメント・コントロール観」、③「戦略論に基づく組織学習としての役割」、④「会計コントロール・システムを対象」、⑤「ICS 概念の創出」である。さらに LOC 生成後の議論から「非会計コントロール・システムの許容」という一面が加わったため、上述した④を修正し新たに④「公式的な情報システムを対象」に取って代わったのであ

⁸ 近年の管理会計研究には会計情報(財務情報)だけでなく非会計情報(非財務情報)を積極的に測定し管理しようとする潮流がある。それに対して Simons の MCS は会計情報の如何を問わないという寛容性を有していることから、非会計情報(非財務情報)を含む MCS (たとえば BSC など) の分析フレームワークとして広く援用されていると推察できる。Simons の LOC が援用される理由はその他にも複数あると考えられるが、上記の寛容性が分析フレームワークとして広く支持される要因のひとつといえるであろう。

⁹ 同年に Simons は *Harvard Business Review* に 4 つの LOC について概要を紹介している (Simons, 1995a)。

る。以上の①から⑤が LOC の基本的な特徴といえる。なお、重要な特徴を強調すれば以下の通りである。

- ・ トップマネジャーが MCS を選択し利用するなかで組織学習を促すこと
- ・ 組織行動のパターンを維持もしくは変化させるという目的のもと MCS が用いられること
- ・ MCS が会計情報だけでなく非会計情報を含んだ公式的なルーチンや手続きに基づくこと

LOC の特徴を踏まえると、その意義は次のようにいえる。「環境変化（不確実性）に対応し組織行動を維持もしくは変化させるために、トップマネジャーがいかにして公式的な情報システムを選択かつ利用し、さらには組織学習を促しているのか」という点を理解するための分析フレームワークを提供していることである。主たる分析対象を端的に示せば、「MCS を用いる主体」「MCS の対象」「MCS の利用方法」となる。

「MCS を用いる主体」はトップマネジャーであり、代表取締役社長をはじめとした経営陣を指す。「MCS の対象」は公式的な情報システムであり、会計情報システム（主に DCS および ICS の対象）には予算管理や BSC といった管理会計技法もしくは管理会計システムが該当し、非会計情報システム（主に信念および境界システムの対象）にはミッション・ステートメントや事業倫理規定といった公式的な文書などが該当しうる。「MCS の利用方法」は組織行動を維持もしくは変化させるためにトップマネジャーが選択したシステムをどのように用いるかを意味する。リサーチ・デザインを策定する際にはこれらの点に配慮することが肝要となる。事例の変化プロセスを解釈する際にも LOC に基づく分析を経年的に実施することによって、LOC が動的な MCS の分析フレームワークとしても援用可能であると考えられる。

LOC に具備された特徴は、Anthony にみられる伝統的なマネジメント・コントロール観（つまり、戦略遂行のためのプロセスとしての捉え方）には含意されておらず、Simons の LOC にまさにビルトインされた固有のものである。よって、Simons の LOC を MCS の分析フレームワークとして採用することは、このような複眼的な視点から「マネジャーのコントロール利用」を解明することが可能となるといえる。ただし、Simons の LOC を巡っては限界も多く指摘されており、その点に関しては第 4 節で改めて整理する。

最後に、本節の冒頭でも述べたように、Merchant と Simons の MCS の相違を簡潔に述べておく¹⁰。Merchant は Van der Stede との共同研究のなかで、MCS を Simons と同様に 4 つの構成要素によって体系化している。具体的には、①「結果 (results)」のコントロール（業績管理、インセンティブ）、②「行動 (action)」のコントロール（行動の制約、説明責任）、③「人事 (personnel)」のコントロール（人員の配置、教育）および④「組織文

¹⁰ なお、参考までに Google Scholar に基づく Merchant and Van der Stede (2007) の被引用件数は約 1,400 (2017 年 1 月 11 日現在) であり、Simons (1995b) と比較すると発表年の差こそ影響しているものの、その差は 2 倍程度あることがわかる。

化 (cultural)」のコントロール (行動規範) である (Merchant and Van der Stede, 2007)

¹¹。Merchant の初期の研究によれば、マネジメント・コントロールとはあらゆる階層に属する組織構成員の「行動上の問題 (behavioral problem)」を回避することであるとし、コントロールの対象 (the object of control) として「具体的な行動 (specific actions)」「結果 (results)」「人事 (personnel)」を列挙している (Merchant, 1982)。

Merchant による MCS の特徴は組織構成員が起こしうる行動上の問題を回避するべく、コントロールの対象を具体的に規定していることにある。特筆すべき点は、マネジャーに限らず組織のあらゆる階層に属する「人の行動」を対象としていることにある。また、Merchant の根底に存在する価値前提として、(極端にいえば) 人は適切なコントロールがなければ問題のある行動を起こしかねないためそれを回避するために MCS が必要である、という思考がある。よって、組織の中で人の行動をいかにしてコントロールするかに主たる関心があるといえよう。組織構成員が適切に組織目標を達成するよう導くために「結果」「行動」「人事」「組織文化」をいかにしてコントロールするのかがということに主眼があるのである (Sandelin, 2008)。

それに対して、Simons の一連の研究は既に詳しくみてきたように、環境変化に対応するためにトップマネジャーが組織行動を維持もしくは変化させるために MCS を選択し利用するためのパターンを解明することにある。さらに、固有の組織観として Miles and Snow に依拠した「組織が自ら環境に働きかける」という思考を基盤とし、Mintzberg の主張する組織学習を MCS に積極的に組み入れている。したがって、Simons はトップマネジャーを主体とし、MCS をどのように選択かつ利用するのかということに主眼があるといえよう。

Merchant と Simons による MCS の相違を簡潔に述べると、Merchant が組織のあらゆる階層に属する人の行動を個別の対象に基づきいかにしてコントロールするのかに重点を置いているのに対し、Simons はトップマネジャーが組織行動を維持もしくは変化させるためにいかにして MCS を選択し利用するのかに重点を置いているといえる。両者の相違は、我々研究者が分析フレームワークとして採用する際に念頭に置いておくべき点であり、事例をどのように解釈するのかによって選択すべきか否かの判断が分かれるといえる。

3. LOC の体系¹²

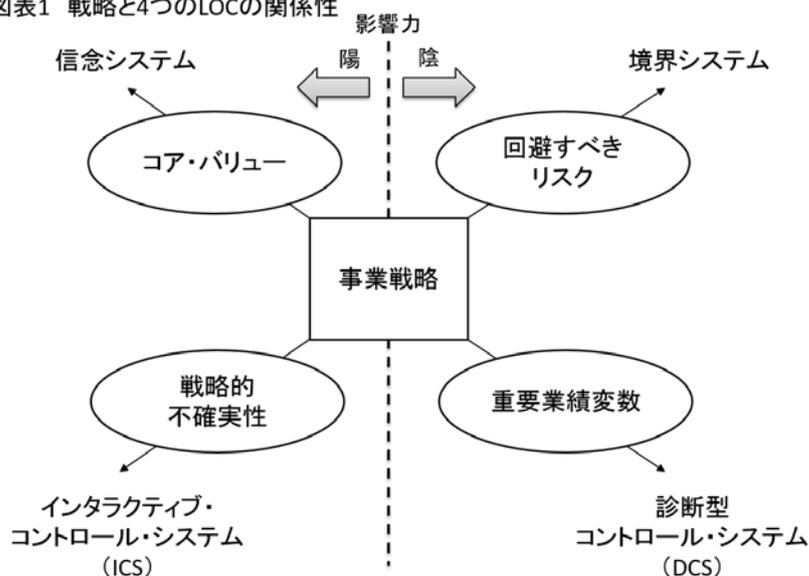
Simons の 4 つの LOC について各々の特徴を説明する。前述したように Simons (1994) で既に 4 つの LOC の台頭を確認することができるが、Simons (1995b) ではさらに特徴や定義を詳しく述べている。戦略と 4 つの LOC との関係性を図示したものが図表 1 である。なお、Simons (1994) では既にその原型である図が示されているが (p.173)、図表 1 の Simons (1995b) では ICS と DCS の位置関係が左右反対に置き換えられている。という

¹¹ Merchant and Van der Stede (2007) の説明は庵谷 (2012) をベースに大幅に加筆修正している。

¹² 本節は庵谷 (2013, pp.137-138) を大幅に加筆修正している。

のも、図表1では信念システムとICS（左側半分）がポジティブな影響力（陽）として、境界システムとDCS（右側半分）をネガティブな影響力（陰）としてあえて図示しているためである（Simons, 1995b, pp.7-8）。

図表1 戦略と4つのLOCの関係性



(Simons, 1995b, p.7に基づいて執筆者加筆修正)

一方、Mundy (2010) は事例研究の分析フレームワークとして LOC の特徴を丹念に整理している。そこで本節では主に Simons (1995b) をベースに LOC の体系を記述し、Mundy (2010) で示された知見を補いながら整理していく。なお、LOCのうちICSについては、Simonsの一連の研究やICS概念を再検討した Bisbe et al. (2007)、Mundy (2010) および西居 (2012) の研究結果を踏まえながらその構成要素（設計要件）についても論じる。

(1) 4つのLOCの体系

信念システムについて、Simonsは「明確な組織の定義を表しており、組織の基本的な価値、目的および方針を提示するために、シニアマネジャーによって公式的に伝達され、体系的に強固なものとされている」(1995b, p.34) と定義している。具体的には、クレド(信念)、ミッション・ステートメント、目的説明書などがある。また、信念システムは「公式的な情報をベースとして、マネジャーが組織行動におけるパターンを維持もしくは変化させるために用いる」(ibid., p.36) ものであり、設計上、有形化もしくは可視化できる特性を有している (Mundy, 2010)。

境界システムは「組織構成員の行動の許容範囲を描く」(Simons, 1995b, p.39) ものである。すなわち、行動の制約を意味する。より詳細には「境界システムは、信念システムに依拠しながら、機会の探索行動の許容範囲を伝え、組織構成員の力を発揮することができる機

会的一端としてその境界を定める」(ibid., p.41) ことを指す。すなわち、信念システムが機会の探索を促進させる一方で、境界システムは機会の探索を制約するコントロールといえる。Mundy (2010) では、具体的な構成要素として禁止事項、業務上の罰則、戦略的境界の存在をあげている。また、Mundy は信念システムと同様に、境界システムは設計上、有形化もしくは可視化が可能であるとしている。

DCS は「マネジャーが組織の成果をモニターし、事前に設定された業績基準からの乖離を修正するために用いる公式的な情報システムである」(Simons, 1995b, p.59) と定義されている。すなわち、DCS の特徴は、事前に設定された目標の効率的な管理にあり、例外管理を意味している (Simons, 1991)。また、Mundy (2010) は記録、モニタリングおよびフィードバック、主要な尺度と重要成功要因のレビュー、例外管理、報酬を例としてあげている。

ICS は「マネジャーが部下の意思決定行動に定期的かつ個人的に介入するために用いる公式的な情報システムである」(Simons, 1995b, p.95)。この定義は初期の研究である Simons (1987a; 1991; 1994) でも同様の内容で示されている。ICS の役割は、組織は自ら環境に働きかけるという組織観のもと、トップマネジャーが部下の意思決定行動に定期的に介入しながら現行戦略の脅威となりうる戦略的不確実性に関する情報を共有し組織学習をもたらすことにある。しかし、このような ICS に期待される役割は同時に ICS の構成要素 (設計要件) の妥当性に関する議論を喚起している (たとえば Bisbe et al., 2007; Mundy, 2010; 西居, 2012)。とくに各研究者たちの最大の関心は ICS を測定する際の構成概念の妥当性であり、ICS の構成要素を明確化することなくして頑健な実証研究は成し遂げられないと考えているのである。以下では、ICS の構成要素に照準を当てて論点を整理し、本稿における ICS の構成要素について提示する。

(2) ICS の構成要素

ICS の構成要素について検討するのに先立ち、Simons の一連の研究のなかで ICS の構成要素がどのように整理されてきたかを理解する必要がある。ICS の構成要素について Simons (1987a; 1991; 1994; 1995b) では「特徴 (characteristics)」として整理されている一方、Simons (1995b; 2000) では「設計要件 (design consideration/ criteria)」として異なる観点からも整理が行われている。にもかかわらず、先行研究ではその点に十分配慮されていないのである。ICS の構成要素の妥当性を議論している上記の研究者たちは、Simons が明示した「特徴」と「設計要件」の双方をレビューしながら、「ICS 構成要素の設計要件」として集約し論を展開している。つまり Simons の整理してきた ICS の構成要素の「特徴」と「設計要件」が混在して議論されることになるため、混乱を回避するために本稿ではいったん Simons の整理に従って「ICS の構成要素 (特徴)」(図表 2) と「ICS の構成要素 (設計要件)」(図表 3) とに識別する。

図表2 Simonsの一連の研究に基づくICSの構成要素(特徴)

Simons(1987a)	Simons(1991)	Simons(1994)	Simons(1995b)
専門的スタッフの情報に対する限定的役割	—	—	—
あらゆる組織階層のマネジャーによる頻繁で定期的な注意	あらゆる組織階層のマネジャーによる頻繁で定期的な注意	組織全体を通じてマネジャーによる定期的な注意	あらゆる組織階層のマネジャーによる頻繁で定期的な注意
垂直的および水平的な対面による話し合い	垂直的および水平的な対面による話し合い	部下との対面による話し合い	垂直的および水平的な対面による話し合い
上位層による重要なアジェンダを反映した情報	上位層による重要なアジェンダを反映した情報	部下と討論を行うための繰り返し行われる重要なアジェンダ	上位層による重要なアジェンダを反映した情報
データ、予測、アクション・プランに基づく継続的な挑戦や討論	データ、予測、アクション・プランに基づく継続的な挑戦や討論	データ、予測、アクション・プランに基づく継続的な挑戦や討論	データ、予測、アクション・プランに基づく継続的な挑戦や討論をもたらずカタリスト(媒介者)としての役割
報酬による奨励	—	—	—

図表3 Simonsの一連の研究に基づくICSの構成要素(設計要件)

Simons(1995b)	Simons(2000)
あらゆる組織階層のマネジャーによる情報の利用	あらゆる組織階層のマネジャーによる情報の利用
現在の情報の見直しに基づく将来の再予測	—
アクション・プラン見直しの契機を提供	新たなアクション・プランの創出
情報の理解容易性	情報の理解容易性
戦略的不確実性に関する情報の収集と提供	戦略的不確実性に関する情報の提供

図表 2 は Simons が一連の事例研究のなかで丹念な考察を行った結果、企業が MCS を ICS として利用する場合にいくつかの利用 (行動) パターンという「特徴」があることを示している。1987 年の研究では単一の事例から 6 つの利用パターンが示されたが、1991 年以降複数の事例を考察するなかで 4 つに収斂され、表現に若干の相違はみられるものの 1995 年まで大きな変化はみられない。よって、組織で実践されている ICS の利用パターンの特徴は Simons (1991) 以降の 4 つが共通項目として抽出されていることがわかる。なお、図表 2 の項目上では具体的に示されていないが、Simons (1995b) は「組織の下位層では同様のインタラクティブ・プロセスが生じる場合があるが本稿の分析対象ではない」(p.97, 脚注 1) とし、あくまでも上位層によるアジェンダを通じた利用が ICS として認識されるとしている。

つぎに図表 3 は、ICS の構成要素の特徴 (利用パターン) を踏まえた上で、企業が ICS として利用するために MCS をどのように設計し利用すべきかを 1995 年と 2000 年の研究で示している。Simons は MCS を公式的なルーチンや手続きを前提とした情報システムであると位置づけていることは既に述べたが、ICS として利用する際に設計および利用上どのような点に注意しなければならないのかということを示しているのである。

たとえば、トップマネジャーの意向を受けてあらゆる階層のマネジャーが情報を利用し、戦略的不確実性に関する情報を収集し共有する組織体制を整備する。またすべてのマネジャーが ICS として利用可能なように、マネジャーの情報処理能力の個人差に配慮し理解が容易な情報を提供しうるシステムを構築し、マネジャーが必要に応じてアクション・プランの見直しや新たな創出を自律的に行える仕組み作りを求めている。

では Simons の示唆を踏まえ、その他の研究者は ICS の構成要素についてどのような見解を示しているのだろうか。前述したように Bisbe et al. (2007)、Mundy (2010) および西居 (2012) の見解をここでは取り上げる。3 つの研究で示された ICS の構成要素の設計要件について比較した結果が図表 4 である。各論者の構成要素へ目を向けると、Simons が整理した構成要素の「特徴」(図表 2) と「設計要件」(図表 3) を組み合わせながら、各論者で解釈と新たな視点を加え再整理していることがわかる。共通点は 4 点あり、①「あらゆる階層のマネジャーによる積極的利用」、②「戦略的不確実性への集中」、③「対面による挑戦と議論」、④「部下の自律性を阻害しないトップマネジャーの関与」である。以下では共通事項である 4 つの構成要素の妥当性を確認する作業を行い、その後共通事項以外の構成要素についてその妥当性を理論的に吟味していく。

図表4 ICSの構成要素(設計要件)に関する主な研究の比較

Bisbe et al. (2007)	Mundy(2010)	西居(2012)
トップマネジャーによる積極的利用	シニアマネジャーとジュニアマネジャーとの間で定期的かつ積極的な利用	マネジャーの積極的活用
事業マネジャーによる積極的利用		
戦略的不確実性への集中	戦略的不確実性への集中	戦略的不確実性への集中
対面での挑戦と議論の浸透	挑戦と議論のプロセス	面と向かった対話や議論
部下の自律性を侵害しない促進的で精神的なトップマネジメントの関与	意思決定への促進的で侵害のないアプローチ	現場の自律性を阻害しないトップの関与
—	統合的なリエゾン(連続的な)デバイス	—
—	シニアマネジャーによる選択	システムを選択
—	—	前提/事前の想定への挑戦

(庵谷, 2013, p.138に基づき一部加筆修正)

①「あらゆる階層のマネジャーによる積極的利用」について、トップ、ミドルおよびローアというすべての組織階層のマネジャーが積極的に MCS を ICS として利用することを意味する。この構成要素は Simons の一連の研究でも一貫して強調されている点である。トップマネジャーは不確実性に対応するためにミドルやローアのマネジャーに対して情報を収集し伝達するようアジェンダなどを通じて促すのである。組織のあらゆる階層のマネジャーが参加することで、ICS の構成要素②である戦略的不確実性へ常時注意を払いながら組織学習をもたらす行動パターンが醸成され、Simons が前提とする組織が自ら環境へ働きか

けるという組織観を組織全体で体現するメカニズムが生成されると考えられる。

②「戦略的不確実性への集中」についてであるが、そもそも戦略的不確実性とは前節でも示したように「トップマネジャーが企業の目標を達成する上で確信を得るために直接的にモニターしなければならないと信じている不確実性」(Simons, 1990, p.136)を指し、「現行の事業戦略の脅威となり妥当性を低下させる可能性がある不確実性要因や偶発的事象」(Simons, 1995b, p.94)を意味している。つまり、戦略的不確実性への集中とは、現行戦略の脅威となりうる内的・外的要因に対してトップマネジャーが強い関心を持ち、またトップによるそのようなシグナルによってあらゆる階層のマネジャーが戦略的不確実性への注意喚起を行うことである。さらに、戦略的不確実性への集中は組織に学習機会をもたらし、戦略の見直しや創発をもたらすことが期待されるのである。なお、構成要素②はICSを理解する上での重要な鍵概念であり、SimonsによるICSの構成要素(設計要件)(図表3)にも明示されている。

③「対面による挑戦と議論」について「垂直的なレベル、機能部門もしくはプロフィットセンター間で対面による話し合いを促進し、情報ネットワークを構築するために用いられる」(Simons, 1995b, p.61)。上司と部下といった垂直的な関係や組織構成員同士の水平的な関係での対話と情報共有を指している。組織内の対話や議論は構成要素②「戦略的不確実性への集中」と同様に、情報共有を通して組織学習が生まれ組織の行動パターンを形成すると考えられる。興味深いことに、Simonsは「対面による挑戦と議論」を「特徴」として抽出しているものの(図表2)、ICSの構成要素の「設計要件」には含めていない。これはSimonsとBisbe et al. (2007)、Mundy (2010)および西居 (2012)らとの解釈の相違であろう。Simonsはその一方で「情報の理解容易性」を構成要素の設計要件に含めている(図表3)。Simonsの意図を酌むと、組織内の対話や議論を前提としつつ、MCSをICSとして設計するには情報に対する各マネジャーの理解度に配慮する必要がある、適切な情報収集や情報共有を円滑に行う上でもあえて「情報の理解容易性」を設計要件のひとつに加えたと推察できる。したがってSimonsの意図を明示するならば、構成要素③は「理解容易な情報に基づく対面による挑戦と議論」と言い換えることがより適切であろう。

④「部下の自律性を阻害しないトップマネジャーの関与」について「戦略的不確実性に注意を向けるためにトップマネジャーのメッセージが組織全体に浸透し、結果として、組織のあらゆる階層の事業マネジャーにプレッシャーを与え、情報を収集し、対面による会話や討論を促す」(Bisbe and Otley, 2004, p.711)ことを意図している。組織構成員間の対話を通じた情報共有を促進するために、トップが部下の自律的な行動に配慮しながら定期的もしくは直接的にローレベルでの会議などに参加することで媒介者(catalyst)となるということである。構成要素④はSimonsが示す設計要件(図表3)には含まれていない。しかし繰り返し述べているようにこの点もSimonsが依拠している組織観(組織が自ら環境に働きかける)を体現しており、Bisbeらの一連の研究(Bisbe and Otley, 2004; Bisbe et al., 2007)で設計要件として取り上げられて以降、Mundy (2010)や西居 (2012)にも影響を与えた

と考えられる。

つづいて、図表 4 における共通点以外の項目についてその妥当性を理論的に検討していく。Mundy (2010) のみが提示する「統合的なリエゾン (連続的な) デバイス」はその意味について Mundy による説明がほとんど存在せず、現時点では設計要件として必要か否かの判断材料を欠いている。したがって、本稿では ICS の構成要素 (設計要件) に含めることが妥当とは判断しない。

Mundy (2010) および西居 (2012) で示している「(シニアマネジャーによる) システムの選択」とは、シニアマネジャー (もしくはトップマネジャー) が部下のマネジャーに対して注意を払うべき戦略的不確実性を明確化するべく、特定の MCS を ICS として利用するためにシニアマネジャー自らがシステムを選択することを意味する (Simons, 1995b)。これは組織が自ら環境に働きかけるために、トップマネジャー自らが意思を持って ICS として利用するための MCS を選択する重要性を示唆している。この点は Simons の組織観とも合致している。

また Simons (1991) で言及しているように、明確なビジョンを有するマネジャーは通常 1 つの MCS を ICS として利用するが、危機的状況下にある組織のマネジャーは複数の MCS を短期的に ICS として用いる場合もあるという。いずれの場合でも、上位層の判断でどの MCS を ICS として利用するか否かが決定されることから、各マネジャーの独断で自由に ICS として利用するわけではない。したがって ICS の構成要素 (設計要件) に含める意義がある。本稿では本文との表現を統一させるために「シニア」を「トップ」に置き換え、「トップマネジャーによるシステムの選択」を ICS の構成要素 (設計要件) ⑤として加えることとする。

最後に、西居 (2012) が提示する「前提/事前の想定への挑戦」は、インタラクティブ・コントロールが「将来のビジョンの達成を困難にする出来事や新たな機会を探索することで、既存の戦略の前提や想定をも見直すことを意図している」(西居, 2012, p.179) ということに論拠を求めている。このような現行の戦略の見直しは後述するように「戦略の妥当性コントロール (strategic validity controls)」(Ferreira and Otley, 2009, p.274) や「戦略的業績コントロール・システム (strategic performance controls)」(Tessier and Otley, 2012, p.177) と指摘されている。

では、ICS の構成要素の設計要件に「前提/事前の想定への挑戦」を含める必要性はあるのだろうか。それについて本稿では ICS の構成要素 (設計要件) ③の「戦略的不確実性への集中」のなかに既に含意されているものと解釈する。というのも、Simons は戦略的不確実性が「現行の事業戦略の脅威となり妥当性を低下させる可能性がある不確実性要因や偶発的事象」(Simons, 1995b, p.94) であると述べているように、戦略的不確実性へ集中することは現行戦略の脅威へ注意を払うことを指している。つまり、「戦略的不確実性への集中」は西居の示す「前提/事前の想定」を吟味することを包含しているのである。したがって、「前提/事前の想定への挑戦」は ICS の構成要素 (設計要件) ③の「戦略的不確実性への集

中」のなかに含めて考えることが可能である。

以上の議論を踏まえて本稿では ICS の構成要素（設計要件）として以下の 5 つを提示することとする。

- ①「あらゆる階層のマネジャーによる積極的利用」
- ②「戦略的不確実性への集中」
- ③「理解容易な情報に基づく対面による挑戦と議論」
- ④「部下の自律性を阻害しないトップマネジャーの関与」
- ⑤「トップマネジャーによるシステムの選択」

4. LOC の課題

LOC の分析フレームワークはこれまで必ずしも無批判に受け入れられてきたわけではない。そこで、本節では代表的な批判的研究を取り上げ論点を整理する。具体的には Ferreira and Otley (2009) および Tessier and Otley (2012) が該当する。両研究は LOC のフレームワークに対して様々な角度から批判的レビューを行っている。よって、Simons の LOC の妥当性を吟味するには重要な研究である。くわえて、本節の最後に LOC に内在する曖昧性について論及する。

(1) Ferreira and Otley (2009)

Ferreira and Otley (2009) は LOC を修正し、業績評価システムのフレームワークとして 12 の質問事項を用いて提示している。彼らは Simons の LOC の欠点を複数指摘している。とくに強調している点は、LOC では非公式的なコントロールや組織下位層のコントロールが十分に考慮されておらず網羅的なコントロール・システムを説明できていないこと、また ICS の定義が極めて曖昧なため ICS の概念を「コントロールのインタラクティブ利用 (interactive use of controls)」と「戦略的妥当性コントロール (strategic validity controls)」に識別することが望ましいことの 2 点である。

では Ferreira and Otley (2009) の指摘について Simons の所説にも鑑みながら吟味する。はじめに、LOC には非公式的なコントロールが反映されていないという点である。Simons の所説で既に見てきたように、確かに彼が提示する MCS は公式的なルーチンや手続きを前提としている。しかし、Ferreira and Otley (2009) では非公式的なコントロールの必要性に言及しているにもかかわらず、そのコントロールの範囲が具体的に示されていない。非公式的なコントロールとは具体的に何を指しているのかが明確にできない限り、分析フレームワークに含めることは困難である。したがって、本稿では公式的なコントロールを対象としている Simons の LOC の方が分析フレームワークとしての有用性が高いと判断する。

つぎに、組織下位層のコントロールであるが、Simons は前節で述べたように組織下位層

でのインタラクティブ・コントロールは分析対象とはせず、あくまでもトップのアジェンダを通じたシステムに焦点を当てている。ただし、ICSの構成要素①「あらゆる階層のマネジャーによる積極的利用」にみられるように、組織下位層での利用を完全に無視しているわけではない。組織下位層においても現場のマネジャー（リーダー）がICSとしてMCSを利用することは想定している。つまり、経営の中心はトップであり、トップマネジャーが示した方針や戦略に従いあらゆる階層のマネジャーが経営に参画するよう促している。

一方、Ferreira and Otley (2009) は経営管理プロセスへ組織構成員を全員参加させることを意図しているにすぎず、そのプロセスにトップが中心的な役割を果たすべきとまでは述べていない (p.270)。これは組織下位層へ権限を委譲し、現場の従業員が自らの判断で自律的に環境変化へ適応していくようにMCSの拡張を企図する考え (Otley, 1994) が背景にある。SimonsとFerreiraらとの隔たりは、トップ主導を前提とした組織観か、組織下位層の自律的行動を容認する組織観かという問題にいきつく。現代の多様化する組織構造を説明する上では、Ferreira and Otley (2009) の指摘には一理あり、SimonsのLOCでは現代の組織について十分な説明力を有さない可能性があるといえる。

最後にFerreira and Otley (2009) はICSとしての利用を「コントロールのインタラクティブ利用」と「戦略的妥当性コントロール」に識別している。この点はTessier and Otley (2012) でも同様に言及されているので、双方の指摘を踏まえながら次項で改めて検討する。

(2) Tessier and Otley (2012)

Tessier and Otley (2012) はSimonsのLOCを大幅に修正したフレームワークを提示している。研究方法としてSimonsの所説を批判的に分析し、3つの事例に基づき新たなフレームワークを構築している。前節の図表1でもみたように、SimonsはLOCを「ポジティブ(陽)/ネガティブ(陰)」という単純な二項対立軸によって識別している。しかし、Tessier and Otley (2012) はこの識別がきわめて一般的な視点に基づいており曖昧であると指摘している。くわえて、Simonsがコントロールの質を「良い/悪い」で判断していることも混乱を招く一因となっていると痛烈に批判しているのである。

上述した批判を踏まえTessier and Otley (2012) は多様な視点からフレームワークの修正を試みている。はじめに、コントロールを「ポジティブ/ネガティブ」と知覚するのは従業員であり、従業員の態度に「ポジティブ/中立/ネガティブ」として表れるとしている。また、従業員の知覚に影響を与えるのは経営者の意図に基づくコントロールの見せ方にあるとも述べている。つまり、コントロールを主導する「経営者の知覚」とコントロールを受容する「従業員の知覚」とを区別する必要性を示唆しているのである。

つぎに、コントロールの質を「良い/悪い」と判断することは困難でありその意義は小さく、むしろコントロールの役割の二面性として「イネーブリング (enabling) /制約 (constraining)」を用いるべきであると指摘する。イネーブリングとは創造性や柔軟性を

促進することであり、制約とは代替的選択肢を減らし予測可能性を向上させることを意味している (Tessier and Otley, 2012, p.175)。なお、イネーブリングと制約は経営者の意図によって設計されることになる。

Tessier and Otley (2012) にはその他にも複数の視点が採用されている。たとえば、経営者はコントロールの目的を「パフォーマンス (これをしなさい) /コンプライアンス (これをしてはいけません)」に分けて設定し、「報酬」と「罰則」をそれぞれ組み合わせることを提示している。また、組織の状況に応じ「業務的/戦略的」という視点から「境界」あるいは「パフォーマンス」ごとにコントロールのタイプを識別する。すなわち、「業務的境界/戦略的境界」「業務的パフォーマンス/戦略的パフォーマンス」である。さらに、コントロールのタイプを「社会的/技術的」という視点から区別している。

ここまでの Tessier and Otley (2012) の主張に対して一旦その妥当性について吟味する。Tessier and Otley (2012) の批判は一言でいえば Simons の LOC が単純 (simple) 過ぎるため、現実のコントロールを正確に分析するには不十分であるということである。その指摘はもっともである一方、Tessier and Otley (2012) のフレームワークはその反対にあまりにも複雑化し単純に理解することが困難である。さらに、「経営者の知覚」「従業員の知覚」といった人の認知に関する領域にまで配慮する必要があるため、事例研究を実施する際のリサーチ・デザインに精巧さがより一層求められる。事例研究から得られた事実をフレームワークの構成要素に沿って正確に解釈するにはあまりにも細分化され過ぎており、分析フレームワークとしての実用性に疑問が残るのである。

最後に、Tessier and Otley (2012) のフレームワークでは、コントロールの利用パターンとして「診断的/インタラクティブ」の曖昧性を排除するための提案がなされている。そもそも、診断的コントロールとインタラクティブ・コントロールはコントロール・システムとして位置づけるのではなく、診断的利用とインタラクティブ利用というように利用パターンを表わしているに過ぎないと指摘する (Tessier and Otley, 2012, p.177)。この点について上述した Ferreira and Otley (2009) の内容にも触れながら検討を試みる。

Tessier and Otley (2012) によれば、インタラクティブ・コントロールは、「戦略的業績コントロール・システム」(Ferreira and Otley (2009) の①「戦略の妥当性コントロール」と同義：以下、「戦略妥当性コントロール」と②「コントロールのインタラクティブ利用：以下、インタラクティブ利用」に識別すべきであるという。その目的について、①「戦略妥当性コントロール」は現行戦略の妥当性をモニターすることであるのに対し、②「インタラクティブ利用」はマネジャーの注意を喚起し学習を促進することである (Tessier and Otley, 2012, p.177) としている。

ここで DCS の定義を改めて踏まえながら、DCS と ICS の相違点を整理する。DCS は事前に設定された目標値との乖離をみながら業績をモニターすることである (Simons, 1995b)。したがって、ICS の①「戦略妥当性コントロール」と DCS との相違点は、モニターの対象が「現行戦略の妥当性」にあるか「業績 (目標値からの乖離)」にあるかというこ

とである。DCS と ICS の目的を整理したものが図表 5 である。

図表5 DCSとICSの相違

コントロール・レバー		目的
DCS		業績のモニター
ICS	①戦略妥当性コントロール	現行戦略の妥当性をモニター
	②インタラクティブ利用	マネジャーの注意を喚起し学習を促進

Ferreira and Otley (2009) および Tessier and Otley (2012) は ICS の利用パターンは目的に応じて 2 つに大別可能であるとし、それによって ICS の曖昧性を排除しようと試みている。ただし、Simons は ICS の利用パターン①「戦略妥当性コントロール」に盲目的であったかといえそうではない。Simons の所説を通じて整理した ICS の構成要素②「戦略的不確実性への集中」に既に含意されていることを見逃してはならない。つまり、Simons は ICS の構成要素のなかで現行戦略の脅威となりうる要素(戦略的不確実性)に対してマネジャーの注意喚起の必要性を 1995 年の時点で既に示唆しているのである。ただし、そのことを MCS の利用パターンとして明示的に識別していなかったことも事実である。本稿では図表 5 に従い、ICS の利用パターンをその目的に応じて①「戦略妥当性コントロール」と②「インタラクティブ利用」に識別することが妥当であると判断する。

(3) LOC に内在する曖昧性

上記でレビューした Ferreira and Otley (2009) および Tessier and Otley (2012) の批判的研究が LOC の大幅な修正を求めていたのに対し、本稿では Simons の LOC を所与としながら LOC に内在する曖昧性に対してどのような注意を払うべきかについて検討する。というのも、上記 2 つの批判的研究は LOC の課題について示唆に富んでいるものの、LOC の拡張を図ることでフレームワークの構成要素が複雑化し分析フレームワークとしての実用性に疑問が生じるからである。そこで、現行の LOC を前提としつつ、そこに内在する曖昧性が「解釈の混同」を引き起こすという問題に照準を絞ることとする。なお、「解釈の混同」は大きく「信念システムと境界システムの混同」「DCS と ICS の混同」に識別する。

「信念システムと境界システムの混同」は、信念システムが行動規範にまで影響を与えている場合に想定できる。信念システムはクレドやミッション・ステートメントを用いて価値やビジョンを組織構成員へ伝達し、そのプロセスを通じて組織構成員の行動規範が醸成される可能性がある。つまり、事業倫理規定に準拠して行動を制約するというよりも、組織の価値に反する行動を慎むことによって自らの行為を律するということが考えられる。Simons (1995b) も境界システムは信念システムに依拠すると述べていることから、「信念システムが境界システムの機能を代替する可能性がある」ことに注意を要する。

つづいて「DCS と ICS の混同」はさらに 3 点あげられる。第一は「情報の共有」に関す

る問題である。「情報の共有」機能は ICS のインタラクティブ利用に内包されているように見える。先行研究の多くがそうであるように、トップマネジャーと部下のマネジャーが情報共有をするために MCS を ICS として用いるという理解である。しかし、Henri (2006) は ICS の測定尺度に「情報共有」を含めその妥当性を確認しているにもかかわらず、Widener (2007) では「情報共有」が DCS の測定尺度として妥当であることを発見している。これは、DCS として業績をモニターする場合も当然のことながらトップマネジャーと担当のマネジャーとの間で「情報の共有」が行われており、DCS および ICS に関係なくあらゆる場面で「情報の共有」が行われていると推察される。つまり、単に「情報の共有」を観察したとしても、その行為自体が DCS と ICS を識別することにはならないことに注意が必要である。

第二は「情報利用の重複」に関する問題である。DCS では業績をモニターするという目的のために必要な情報を収集し提供するが、それは DCS の目的のためだけに用いられるのかという疑問が生じる。たとえば、DCS による差異分析から得られる情報は現行戦略に対する脅威のシグナルを意味するとも考えられる。つまり、差異分析による情報は DCS だけでなく ICS の現行戦略の妥当性をモニターするためにも用いられる可能性が高い。DCS の目的のために収集し利用した情報が ICS の目的のためにも用いられていることを解釈では含める必要がある。確かに Simons (1991) は同一の MCS が DCS だけでなく ICS としても利用される場合があると述べているが、これは MCS の併用可能性を指摘したにすぎない。「情報利用の重複」による解釈の混同を避けるために、DCS として用いられていた情報が ICS として用いられるという可能性を否定せずに解釈を行うことが求められる。

第三は「利用頻度」に関する問題である。ICS と DCS を識別する際に「利用頻度」という視点が存在する。たとえば、先行研究では定量的研究のなかで ICS の測定尺度に「常時、定期的、頻繁、日常的、絶え間なく」といった表現を多用していることがあげられる（たとえば、Henri, 2006; Hoque and Chia, 2012; Naranjo-Gil and Hartmann, 2006; Widener, 2007 など）。また、Simons も DCS は「例外時」を暗に想定している。しかし、DCS の利用パターンでも述べたように目標値の進捗管理における利用頻度はどうであろうか。具体的な方法は個別の企業で異なるであろうが、現代の企業のなかには目標値の進捗管理を日次で実施しているところも少なくない。つまり、日常的に目標値の進捗管理を行いながら業績をモニターしているのである。とすると、ICS として MCS を用いる場合、「利用頻度」が必ずしも決定的要因とはならないであろう。しかし、ICS を考察する際に利用頻度を軽視してもよいという意味ではなく、ICS としての利用を解釈する場合は利用頻度に注目することは不可欠である。本稿ではあくまでも DCS のなかにも日常的に MCS が用いられている可能性があることを念頭に置きながら、解釈を試みるべきであると考えている。

5. 結論と課題

これまでの議論を総括し、本稿の結論と課題を述べる。本研究は、MCS の分析フレーム

ワークとして Simons の LOC を採用することの意義と課題を明らかにするために、Simons の所説ならびに LOC の批判的研究を丹念にレビューし、一連の議論を踏まえた考察を行った。結論として、LOC を採用することの意義は、「環境変化（不確実性）に対応し組織行動を維持もしくは変化させるためにトップマネジャーがいかにして公式的な情報システムを選択かつ利用しさらには組織学習を促しているのか」という点を理解するための分析フレームワークを提供していることである。その分析対象は「MCS の主体」「MCS の対象」「MCS の利用方法」となる。

とくに、Simons は組織論や戦略論といった隣接諸学の知見を理論的基盤として積極的に取り入れながら LOC を構築しており、この点を抜きに LOC の特徴を語ることはできない。本稿では「トップマネジャーが MCS を選択し利用するなかで組織学習を促すこと」「組織行動のパターンを維持もしくは変化させるという目的のもと MCS が用いられること」「MCS が会計情報だけでなく非会計情報を含んだ公式的なルーチンや手続きに基づくこと」という 3 つの特徴が LOC を理解する上では重要な視点であると考えられる。

また、LOC を分析フレームワークとして採用する際の課題として「信念システムと境界システムの混同」「DCS と ICS の混同」という点を指摘した。後者はさらに「情報の共有」「情報利用の重複」「利用頻度」に関して注意を要することを述べている。

本稿で明らかにした LOC の意義と課題は LOC を分析フレームワークとして採用する際に考慮に入れておくべき重要な点である。先行研究（とりわけ事例研究）のなかには LOC を分析フレームワークとして無批判に採用しているものも少なくない。LOC の生成過程を吟味すれば LOC 独自の特性（「癖」ともいえる）があり、闇雲に分析フレームワークとして採用することは事例の解釈を歪めてしまうことにも成りかねないのである。

最後に本稿に残された課題を 3 点述べる。第一に、LOC を分析フレームワークとして採用している先行研究がどのような理由で LOC を選択しているのかについて詳細に明らかにできていない。この点は Martyn et al. (2016) でも調査対象となっておらず、LOC を分析フレームワークとして採用する意義を検討する上でも今後調査していく必要がある。とくに、事例研究のなかでなぜ Simons の LOC を採用するに至ったのかという説明を中心に整理していくことが肝要である。

第二に、その他の MCS との比較のなかで Simons の LOC を採用することが望ましい要件を解明するに至っていない。これは第一の課題とも関連しており、LOC を分析フレームワークとして採用するのであれば、なぜ他の MCS の分析フレームワークではいけないのかという問いに答える必要がある。しかし、そのためには主要なその他の MCS のフレームワーク（脚注 2 を参照）を分析フレームワークとして採用した先行研究を網羅的にレビューし整理する作業が不可欠となる。この点に関しては、今後文献レビューを積み重ねていくなかで探究していきたい。

第三に、4 つの LOC 間のバランスに関する研究動向とその課題について明らかにできていない。各 LOC は相互に影響を与えている可能性があり、諸研究でそのメカニズムの解明

が試行されている（たとえば、Mundy, 2010; Kruis et al., 2016; 庵谷, 2013 など）。この問題は LOC 固有というよりは MCS 研究全体に関連して論じることが望ましく、MCS をコントロール・パッケージ（もしくはコントロール・ミックス）と解するならば不可避の問題である。複数のコントロールで構成されている MCS では、各コントロール間でいかなるバランスがとられているのかについてさらに検証していく必要がある。

以上の課題については今後の研究活動のなかで明らかにしていきたい。

付記

本研究は科学研究費（若手研究（B）課題番号 25870522）の研究成果の一部である。

参考文献

- Abernethy, M. A. and W. F. Chua (1996) “A Field Study of Control System “Redesign”:
The Impact of Institutional Processes on Strategic Choice,” *Contemporary Accounting Research*, Vol. 13, No. 2, pp. 569-606.
- Anthony, R. N. (1965) *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Boston: MA, Harvard Business School Press. (高橋吉之助訳 (1968) 『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社) .
- Bisbe, J. and D. T. Otley (2004) “The Effects of the Interactive Use of Management Control Systems on Product Innovation,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.29, No.8, pp.709-737.
- Bisbe, J. and J. Batista-Foguet, and R. H. Chenhall (2007) “Defining Management Accounting Constructs: A Methodological Note on the Risks of Conceptual Misspecification,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.32, No.7/8, pp.789-820.
- Chenhall, R. H. (2003) “Management Control Systems Design within its Organizational Context: Findings from Contingency-based Research and Directions for the Future,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.28, No.2/3, pp.127-168.
- Ferreira, A. and D. T. Otley (2009) “The Design and Use of Performance Management Systems: An Extended Framework for Analysis,” *Management Accounting Research*, Vol.20, pp.263-282.
- Henri, J. (2006) “Management Control Systems and Strategy: A Resource-based Perspective,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.31, No.6, pp.529-558.
- Hoque, Z. and M. Chia (2012) “Competitive Forces and the Levers of Control Framework in a Manufacturing Setting: A tale of a Multinational Subsidiary,” *Qualitative Research in Accounting*, Vol.9, No.2, pp.123-145.
- Kruis, A. M., R. F. Speklé and S. K. Widener (2016) “The Levers of Control Framework:

- An Exploratory Analysis of Balance,” *Management Accounting Research*, Vol.32, pp.27-44.
- Malmi, T. and D. A. Brown (2008) “Management Control Systems as a Package: Opportunities, Challenges and Research Directions,” *Management Accounting Research*, Vol.19, pp.287-300.
- Martyn, P., B. Seeney and E. Curtis (2016) “Strategy and Control: 25 years of Empirical Use of Simons’ Levers of Control Framework,” *Journal of Accounting and Organizational Change*, Vol.12, No.3, pp.281-324.
- Merchant, K. A. (1982) “The Control Function of Management,” *Sloan Management Review*, Vol.23, No.4, pp.43-55.
- Merchant, K. A. and R. Simons (1986) “Research and Control in Complex Organizations: An Overview,” *Journal of Accounting Literature*, Vol.5, pp.183-203.
- Merchant, K. and W. A. Van der Stede (2003) *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Harlow, England: Financial Times Prentice Hall.
- Merchant, K. and W. A. Van der Stede (2007) *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, 2nd ed., Harlow, England: Financial Times Prentice Hall.
- Merchant, K. and W. A. Van der Stede (2011) *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, 3rd ed., Harlow, England: Financial Times Prentice Hall.
- Miles, R. E. and C. C. Snow (1978) *Organizational Strategy, Structure, and Process*, New York: McGraw-Hill. (土屋守章・内野崇・中野工訳 (1983) 『戦略型経営: 戦略選択の実践シナリオ』ダイヤモンド社) .
- Mintzberg, H, B. W. Ahlstrand and J. Lampel (1998) *Strategy Safari: A Guided Tour through the Wilds of Strategic Management*, New York: Free Press. (齋藤嘉則監訳 (1999) 『戦略サファリ—戦略マネジメント・ガイドブック』東洋経済新報社) .
- Mundy, J. (2010) “Creating Dynamic Tensions through a Balanced Use of Management Control Systems,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.35, No.5, pp.499-523.
- Naranjo-Gil, D. and F. Hartmann (2006) “How Top Management Teams Use Management Accounting Systems to Implement Strategy,” *Journal of Management Accounting Research*, Vol.18, pp.21-53.
- Otley, D. T. (1980) “The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.5, No.4, pp.413-428.
- Otley, D. T. (1994) “Management Control in Contemporary Organizations: Towards a

- Wider Framework,” *Management Accounting Research*, Vol.5, pp.289-299.
- Otley, D. T. (1999) “Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research,” *Management Accounting Research*, Vol.10, pp.363-382.
- Otley, D. T. and A. J. Berry (1980) “Control, Organization and Accounting,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.5, No.2, pp.231-244.
- Ouchi, W. G. (1977) “The Relationship between Organizational Structure and Organizational Control,” *Administrative Science Quarterly*, Vol.22, pp.95-113.
- Ouchi, W. G. (1979) “A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms,” *Management Science*, Vol.25, No.9, pp.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*, Vol.19, pp.324-343.
- Simons, R. (1987a) “Planning, Control, and Uncertainty: A Process View,” Bruns, W. J. and R. S. Kaplan edit., *Accounting & Management: Field Study Perspective*, Boston: MA, Harvard Business School Press, pp.339-362.
- Simons, R. (1987b) “Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12, No.4, pp.357-374.
- Simons, R. (1990) “The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspective,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, No.1/2, pp.127-143.
- Simons, R. (1991) “Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems,” *Strategic Management Journal*, Vol.12, pp.49-62.
- Simons, R. (1994) “How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal,” *Strategic Management Journal*, Vol.15, pp.169-189.
- Simons, R. (1995a) “Control in an Age of Empowerment: How Can Managers Promote Innovation While Avoiding Unwelcome Surprises?” *Harvard Business Review*, March-April, pp.80-88.
- Simons, R. (1995b) *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Boston: MA, Harvard Business School Press. (中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳 (1998) 『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール』産能大学出版部) .
- Simons, R. (2000) *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*, NJ, Prentice-Hall, Inc. (伊藤邦雄訳 (2003) 『業績評価の経営学：戦略の実行を支える業績評価と会計システム』ダイヤモンド社) .
- Simons, R. (2005) *Levers of Organization Design: How Managers Use Accountability Systems for Greater Performance and Commitment*, Boston: MA, Harvard

Business School Press. (谷武幸・窪田祐一・松尾貴巳・近藤隆史訳 (2008) 『戦略実現の組織デザイン』中央経済社).

Simons, R. (2007) “Revisiting the Controllability Principle in the Twenty-First Century,” *Working Paper*, pp.1-35.

Simons, R. (2013) “The Entrepreneurial Gap: How Managers Adjust Span of Accountability and Span of Control to Implement Business Strategy,” *Working Paper*, pp.1-53.

Tessier, S. and D. T. Otley (2012) “A Conceptual Development of Simons’ Levers of Control Framework,” *Management Accounting Research*, Vol.23, pp.171-185.

Widener, S. K. (2007) “An Empirical Analysis of the Levers of Control Framework,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.32, No.7/8, pp.757-788.

伊丹敬之 (1986) 『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店.

庵谷治男 (2012) 「ローレベルの利益管理におけるマネジャーの役割とマネジメント・コントロール」『産業経理』第 72 巻, 第 3 号, pp.152-162.

庵谷治男 (2013) 「ロ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・スタディー」『原価計算研究』第 37 巻, 第 2 号, pp.135-147.

上山晋平 (2011) 「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」『横浜国際社会科学研究所』第 16 巻, 第 3 号, pp.47-70.

佐久間智広・劉美玲・三矢裕 (2013) 「マネジメント・コントロール・パッケージのサーベイ研究における現状と課題 : Levers of Control フレームワークに関する文献研究」『国民経済雑誌』第 208 巻, 第 2 号, pp.67-89.

西居豪 (2012) 「インターラクティブ・コントロール概念に関する一考察」『専修商学論集』第 94 号, pp.171-193.

補記

本論文は、既発表論文が査読を経て新たに掲載されるものである。