

# マネジャー行動に対する業績管理システムの 運用の効果

鬼塚雄大

## <要 約>

本研究の目的は、PMS の運用、およびマネジャーの心理的側面に着目し、組織における業績管理システム (Performance Management Systems; 以下、PMS と略) の効果について探索的に明らかにすることである。そこで、PMS の運用がマネジャーの心理的エンパワメントを媒介し、組織パフォーマンスに影響を与える関係性を検討した。2018 年 2 月に行ったサーベイ調査をもとにした分析、および考察の結果、PMS の運用方法によって組織における PMS の効果が異なる可能性を示した。特に、PMS を通じて共有される情報の共通理解を促すような PMS の運用方法をトップ・マネジメントがとることにより、マネジャーの心理的エンパワメントを向上させることが示唆された。

## <キーワード>

業績管理、業績管理システムの運用、心理的エンパワメント、組織パフォーマンス、探索的研究

## 1. はじめに

これまで業績管理システム (Performance Management Systems; PMS) に関する研究は数多くなされてきた。しかしながら近年、PMS の効果について、学術、実務の両面から一部批判的な主張もなされている。例えば、Hamel (2009) は、PMS の活用は組織構成員に対して強制感を与えてしまうという PMS の負の効果について言及している。この点に関して、現代の企業においては、より民主的で開放的な強制感を従業員に対して感じさせないような経営管理の手法が望ましく、そのため PMS は今日的な企業においては有効とはならないとする意見もある (e.g. Ghoshal 2005; Grant 2008; Johnson and Bröms 2000a,b)。

他方、PMS に関する研究の成果について、コンセンサスが得られていないとの指摘もある (Chenhall 2003, 2005; Franco-Santos et al. 2012)。例えば、PMS の代表的なフレームワークとして引用されることの多いバランスト・スコアカード (Balanced Scorecard; 以下、BSC) について、BSC の実践が企業の財務パフォーマンスを向上させるという研究成果が示されている一方で、そういった関係性を確認できなかった研究もある (e.g. Davis and Albright 2004; Hoque and James 2000; Ittner et al. 2003)。

これらの批判について、PMS の運用に着目することの重要性が主張されている。PMS にはシステムの設計とシステムの運用という 2 側面があるとされるが、先行研究は主にその設計面に注

目しており、運用面を看過している傾向にある (Braz et al. 2011; Dossi and Patelli 2008; Henri 2006a; Koufteros et al. 2014)。PMS の運用に着目した研究では、システムそのものの不完全性や負の効果はその運用方法によって補完される可能性が示唆されている (e.g. Chenhall et al. 2017; Jordan and Messner 2012; Smith and Bititci 2017; 鬼塚 2018)。これらの研究では、特に組織構成員の心理的、認知的側面に対する影響が PMS の運用方法によって異なると主張されている。このような主張に加えて、PMS の設計面と運用面とを明確に区別せず、両側面を混同して研究が進められているために研究成果にコンセンサスが得られていないとの指摘もある (Langfield-Smith 1997)。特に PMS の運用については、研究者によって多種多様な定義や類型が示されており、それぞれが混同され明確に区分されていない (Braz et al. 2011; Covaleski et al. 2003; Grafton et al. 2010; Langfield-Smith 1997; Smith and Bititci 2017)。そのため、PMS の運用とその効果について十分に明らかとなっていない。そこで本研究では、PMS の運用、およびマネジャーの心理的側面に着目し、組織における PMS の効果について探索的に明らかにすることを目的とする。

## 2. 先行研究の整理と研究課題の設定

### (1) 業績管理システムの運用

PMS の運用について、様々な研究者によってその定義や分類が示されている。例えば Hopwood (1972) は、組織やマネジャーの活動やその結果について会計情報を用いて評価することであると説明している。Bourne et al. (2000) は、業績管理システムの運用を大きく2つのサブフェーズへと分類し、それぞれ次のように説明している。「はじめに、組織戦略が成功裏に実行されているか(あるいはされたか)を測定し、評価する。次に、組織戦略の実行を測定、分析、評価した結果のフィードバックから得られる情報をもとに戦略そのものが適切であったかどうか査定する (Bourne et al. 2000, p. 758)。」

他方 Chenhall (2003) は、業績指標、および PMS の運用目的の相違により、組織に与える影響が異なる可能性があると主張した。この点について Ittner et al. (2003) は、コンティンジェンシー理論に基づき、PMS の運用とは、組織戦略や組織目標と PMS の運用目的がどの程度リンクしているかであるとしている。Ittner らは、このリンクの程度こそが組織における業績管理実践を表しているとし、PMS の運用目的に4つに分類している。このような PMS の運用目的について、PMS の運用者(例えば、トップ・マネジメントや上級マネジャーなど)が“何のために”PMS を運用するかと説明する研究もある (e.g. Artz et al. 2012; van Veen-Dirks 2010)。これらの研究も、PMS の運用目的を捉えることで、組織における業績管理実践や PMS の影響メカニズムを解明できると主張している。特に van Veen-Dirks (2010) は、PMS の運用目的を(1)業績評価のための運用、と(2)報酬の基準とするための運用とに区別し、それぞれの運用目的によって、PMS の運用による効果(果たされるべき役割)は異なるとしている。

このような手続き的側面や運用目的に加え、Simons (2000) は PMS の運用プロセスについて、

自身の提唱した「4つのコントロール・レバー (Simons 1995)」のうち診断的コントロール (diagnostic control) とインタラクティブ・コントロール (interactive control) を用いて説明している。Simonsによれば、PMSの運用とは、会計情報のフロー (accounting information flow) であり、業績の測定や評価、フィードバックのプロセスや報告の際にどのようにして会計情報が用いられているかであるという。Henri (2006a) も同様に、情報フローの側面はPMSの運用においてより重要な側面であると指摘している。加えてFerreira and Otley (2009) や Grafton et al. (2010) は、会計情報の利用方法とその相違によるコントロール実践によってPMSの運用は説明されるとしている。この点についてFerreira and Otley (2009)は、「会計情報の利用方法とそれによるコントロールがPMSの基盤である (p.274)」とし、会計情報の利用を通じたコントロール実践と情報の利用方法をPMSの運用として捉えている。特に、どのような方法で業績に関する情報が伝達されているのか、その伝達プロセスを通じたコントロールの方法が重要であり、それらを捉えることが組織におけるPMSの効果进行分析の際に必要なであると主張している。

以上のことからPMSの運用とは、単に業績測定や評価、フィードバック、報告、説明などの活動を指すのではなく、その活動において業績に関する情報がどのように用いられているのかであるといえよう。しかしながら、先行研究において、各研究が基にする理論やそれぞれの説明範囲、定義が異なるにも関わらず、それぞれが分析に用いているフレームワークの構成要素、および構成概念には重複した点多々見受けられ、それぞれを包括した研究はほとんどない。そこで、本研究では先行研究において用いられているフレームワークとその構成概念、構成要素について包括的に検討する。

## (2) マネジャーの心理的エンパワメントへの着目

PMSを運用することでもたらされる効果は組織の財務業績の向上のみならず、非財務的な効果や組織構成員の心理的側面への影響などが多くの先行研究によって示されている (Franco-Santos et al. 2012)。また、コントロール・システムと財務業績との直接的な関係性を想定することはロジカルではないという主張もされている (e.g. Chenhall 2003; Hall 2008)。そこで本研究ではPMSを運用することによる効果について、マネジャーの心理的エンパワメント、およびマネジャーの知覚する事業単位のパフォーマンスに焦点を当て、わが国営利企業におけるPMSの運用とその効果について探索的に分析する。特に、近年の経営環境では組織構成員に強制感を与えないような民主的で解放的なマネジメント手法の必要性が主張されているため (Ghoshal 2005; Grant 2008; Hamel 2009)、マネジャーの心理的側面に対する影響を検討することが重要といえる。

マネジャーの心理的側面について、本研究では近年管理会計研究において注目されている (e.g. Hall 2008) マネジャーの心理的エンパワメントについて検討する。心理的エンパワメントは、仕事に対する内発的動機づけについて従業員への認知に関する4要因 (有意味感、有能感、自己決定感、影響感) によって表される (Spreitzer 1995)。これら4要因が高い場合、マネジャーは内発的に動機づけられており、組織に対する努力と貢献が期待される (Thomas and Velthouse

1990)。Hall (2008) によれば、マネジャーの心理的エンパワメントは包括的 PMS によって高められる。包括的 PMS によってマネジャーは自身の活動やその結果に対する情報を網羅的に得ることができるためであると解釈される。

PMS とマネジャーの心理的側面との関係性について検討した研究では、PMS の運用（方法）の相違によって影響が異なる可能性も主張されている (Hall 2008)。また、PMS の運用に着目した研究においても、PMS そのものの不完全性や組織構成員の心理的側面への負の効果が PMS の運用（方法）の相違によって補完されることが示唆されている (e.g. Chenhall et al. 2017; Jordan and Messner 2012; Smith and Bititci 2017)。これらの研究では、管理者が被管理者の活動に過度に関与することで、タイトなコントロールとなり、被管理者のモチベーションを低める可能性を示唆している。特に Smith and Bititci (2017) では、被管理者の自律性を高めるように PMS を運用することで被管理者のモチベーション、およびパフォーマンスが高まると示唆されている。しかしながら、PMS の運用と組織構成員の心理的、認知的側面について定量調査に基づいて因果関係を示すような証拠はほとんどない。

以上より、本研究では以下のリサーチ・クエスチョンを設定する。

RQ1. どのような PMS の運用がマネジャーの心理的エンパワメントに影響するのか

RQ2. PMS の運用、マネジャーの心理的エンパワメント、組織パフォーマンスはどのような関係にあるのか

### 3. 研究方法

#### (1) データの収集

本研究では、2018 年 2 月に東京証券取引所一部に上場している企業の主要事業単位責任者 1,837 社 (人) に対して郵送にて質問調査票を送付した。質問票の送付先を主要事業単位責任者とした理由は、質問票の内容について、管理者と被管理者との間に認識のギャップがある可能性があり、また PMS の運用やその効果は被管理者の認識に依存するため (Jordan and Messner 2012)、被管理者の認識を捉える必要があるためである。郵送先の選定には、プロネクサス社の提供する企業情報データベース eol を参照した (4)。最終的な有効回答数は 146 (7.9%) である。

#### (2) 変数の測定

本研究では、前節において示した先行研究において引用されている構成要素や測定項目を網羅的かつ包括的に検討する。そこで、第 2 節 1 項において示した先行研究 (e.g. Artz et al. 2012; Grafton et al. 2010; Henri 2006; Hopwood 1972; Ittner et al. 2003; Simons 2000; van Veen-Dirks 2010) を主に参考とし、トップ・マネジメントが PMS をどのような目的で、どのような手続きにおいて、どのように運用しているかについて、計 20 項目を測定した (図表 1)。これら 20 項目のうち天井効果を示した 6 項目を除く計 14 項目について、探索的因子分析を行った。

その結果、3つの因子が抽出された。それぞれの因子について内容を解釈し、因子1を「全社的意思決定のための情報収集（USE I）」、因子2を「全社戦略への方向付け（USE II）」、因子3を「事業活動の活性化（USE III）」とした。

図表1. PMSの運用に関する探索的因子分析結果

	Min	Max	Mean	SD	USE I	USE II	USE III
トップ・マネジメントは、全社的な意思決定をする際、過去のデータと比較するために業績管理システムを運用している	1	7	5.30	1.53	<b>.880</b>	-.082	-.076
トップ・マネジメントは業績管理システムを用いて事業単位の業績に関する重要な要因を特定している	1	7	5.75	1.34	<b>.868</b>	-.255	.177
トップ・マネジメントは将来の全社的な方向性（戦略の見直しや策定など）を決めるために業績管理システムを運用している	1	7	5.55	1.36	<b>.644</b>	.213	.002
トップ・マネジメントは事業単位の事業戦略や活動内容を理解するために業績管理システムを運用している	1	7	5.48	1.45	<b>.642</b>	.131	-.025
トップ・マネジメントは、データを持たない（経験のない）課題に対する意思決定を行うために業績管理システムを運用している	1	7	4.18	1.60	<b>.539</b>	.359	-.197
トップ・マネジメントは業績管理システムを事業単位の活動目標に対する進捗度合いを確認するために運用している	1	7	6.08	1.15	<b>.516</b>	.237	.084
トップ・マネジメントは、業績管理システムを通じて、戦略に関する不確実な事象に事業単位の注意を向けさせる、あるいはその対応を迅速にさせる	1	7	5.10	1.43	.043	<b>.906</b>	-.133
トップ・マネジメントは、業績管理システムを通じて、全社共通の問題に対して事業単位の注意を向けさせる	1	7	5.26	1.43	-.071	<b>.803</b>	.096
トップ・マネジメントは、業績管理システムを通じて、他の事業単位との連携、交流を促進させる	1	7	4.84	1.51	-.093	<b>.799</b>	.055
トップ・マネジメントは業績管理システムを通じて貴事業単位に全社戦略を意識させている	1	7	5.63	1.27	.165	<b>.454</b>	.286
業績管理システムを運用することで経営層との会議や貴事業単位における議論は円滑になる	1	7	5.73	1.33	-.142	-.144	<b>.986</b>
業績管理システムを運用することでデータや事前の想定、アクション・プランに基づいた継続的な挑戦や議論を可能にする	1	7	5.54	1.24	.047	.131	<b>.684</b>
トップ・マネジメントは業績管理システムを通じて事業単位に活動の方向性、正当性	1	7	5.53	1.30	.220	.118	<b>.603</b>

を確認させる トップ・マネジメントは業績管理システム を通じて、事業単位に対して業績指標や目 標に関する情報を提供している	1	7	5.63	1.54	.102	.145	<b>.556</b>
Cronbach's α					.885	.872	.860
因子抽出法：主因子法，プロマックス回転 KMO：.914							

図表 2. 心理的エンパワメントに関する記述統計量・因子分析結果

	Min	Max	Mean	SD	負荷量	Cronbach's α
有意義感 (MEAN)						
私の行っている仕事は、私にとって非常に有意義である	1	7	5.90	1.09	.955	
私の職務活動は、私にとって非常に有意義である	1	7	5.92	1.09	.913	.913
私の行っている仕事は、私にとって非常に重要である	1	7	6.06	1.15	.785	
有能感 (COMP)						
私は自分の職務に必要なスキルを習得している	1	7	5.24	1.13	.918	
私は自分の職務を行う上での能力に自信を持っている	1	7	5.22	1.23	.885	.915
私は自分の職務活動について、よくやっていると思う	1	7	5.24	1.21	.855	
自己決定感 (SELF)						
私は自分の仕事にどのように取り組んでいくかを自分で決めることができる	1	7	5.96	.96	.880	
私は自分の職務の進め方について、独立的かつ自由に考え、時には実行する機会がある	1	7	5.77	1.15	.841	.882
私は職務の進め方について、十分に自分で決定できる	1	7	5.73	1.13	.830	
影響感 (IMPA)						
私は自分の職務範囲での出来事に対して、大きな影響力を持っている	1	7	5.96	1.10	.963	
自分の職務の範囲での私の影響力は大きい	1	7	5.89	1.12	.913	.896
自分の職務の範囲内での出来事について、私は十分に管理することができる	1	7	5.67	1.02	.715	

図表 3. 組織パフォーマンスに関する記述統計量・因子分析結果

	Min	Max	Mean	SD	負荷量
結果に満足	1	7	4.48	1.42	.855
組織能力活用	1	7	5.29	1.19	.772
能力の発揮	1	7	5.08	1.17	.759
顧客への対応	1	7	4.72	1.19	.734
Cronbach's α					.868

心理的エンパワメントについて、Spreitzer(1995)を参考に有意味感(MEAN)、有能感(COMP)、自己決定感(SELF)、影響感(IMPA)のそれぞれについて3項目ずつ、計12項目を設定した。分析に際しては、確認的因子分析によってそれぞれ3項目ずつを変数としている(図表2)。

組織パフォーマンス(PERF)については、Gibson and Birkinshaw(2004)を参考に事業単位責任者の主観的な事業単位のパフォーマンスについて回答を求めた。具体的には、(1)事業単位は目標達成に必要な組織能力を十分に活用している、(2)事業単位の自身を含めたトップ層は、事業単位の活動やその結果に満足している、(3)顧客の期待に対して、十分に応えることができている、(4)事業単位において自身の能力はいかんとなく発揮されている、の4項目について、7点リッカート法を用いて回答を求めた。分析に際しては、確認的因子分析によって4項目を1つの変数としている(図表3)。

なお、分析に用いる変数はそれぞれの因子に高く負荷した項目で構成し、各項目の合計の平均値を基準として中心化している。

#### 4. 分析結果と考察

図表4にPMSの3つの運用を独立変数、心理的エンパワメントの4要因、および組織パフォーマンスを従属変数とした共分散構造分析の結果を示した。結果として、「**「全社戦略への方向付け(USEⅡ)」**」について、心理的エンパワメントに関する4要因のうち有意味感、自己決定感、影響感との統計的に有意な負の因果関係が確認された。また、「**「事業活動の活性化(USEⅢ)」**」と有意味感、自己決定感との統計的に有意な正の因果関係が確認された。一方で「**「全社的意思決定のための情報収集(USEⅠ)」**」については、心理的エンパワメントに関するいずれの要因とも統計的に有意な因果関係は確認されなかった。また、組織パフォーマンスに対する影響について、PMSの3つの運用いずれとも統計的に有意な直接の因果関係を確認することはできなかった。PMSの運用、マネジャーの心理的エンパワメント、および組織パフォーマンスの3者間の関係性については、マネジャーの心理的エンパワメントの4要因のうち有意味感、および有能感と組織パフォーマンスとの統計的に有意な正の因果関係が確認された。加えて、マネジャーの心理的エンパワメントを介した「**「全社戦略への方向付け(USEⅡ)」**」の組織パフォーマンスに対する統計的に有意な負の間接効果が、「**「事業活動の活性化(USEⅢ)」**」の組織パフォーマンスに対する統計的に有意な正の間接効果が確認された。

以上の結果から、トップ・マネジメントがマネジャーを全社戦略へと方向付けるようにPMSを運用する場合(USEⅡ)にはマネジャーの心理的エンパワメントを高め、トップ・マネジメントがマネジャー、および当該事業の活動を活性化させるようにPMSを運用する場合にはマネジャーの心理的エンパワメントを高める可能性が示唆された。

「**「全社戦略への方向付け(USEⅡ)」**」は、トップ・マネジメントがPMSの運用を通じて当該部門と他部門との交流を図り、全社共通の問題に対して意識を向けさせ、戦略的不確実性に対処す

るような運用方法である。このように PMS を運用する場合、マネジャーにとっては事業単位の活動やその結果に関する情報以外の情報についても共有するといった状況が想定される。極端に言えば、マネジャーにとっては自身の事業活動には必要のない情報も共有することになる。そうした状況下では、マネジャーは自身の裁量によって事業活動を推進していると知覚できない可能性がある（上田ほか 2005）。また、当該事業単位の活動に関する情報に加えて、他の事業単位の活動に関する情報を共有することで、先行研究の指摘するように情報過多となりマネジャーが複雑な情報処理を強いられ、その結果 PMS に対して強制感を抱き、マネジャーの心理的エンパワメントが低下した可能性もある。特に Simons（1995, 2000）が示すように、戦略的不確実性へとマネジャーの注意を向ける際には、共有される情報についての相互理解が重要となる。こうした相互理解が得られていない場合、部門間の水平的インタラクションは組織にとってマイナスなものになってしまう（Frow et al. 2005; 藤野・李 2016）。

図表 4. 共分散構造分析結果

description of path	MEAN	COMP	SELF	IMPA	PERF
Direct effect					
USE I	.117	.289	.107	.258	.079
USE II	<b>-.444**</b>	<b>-.467**</b>	<b>-.438**</b>	<b>-.528**</b>	-.155
USE III	<b>.332*</b>	.207	<b>.333*</b>	.210	.018
MEAN					<b>.207*</b>
COMP					<b>.340***</b>
SELF					.175
IMPA					-.094
Indirect effect					
USE I					.117
USE II					<b>-.278***</b>
USE III					<b>.178*</b>
※ 係数はすべて標準化					
※ モデル適合度 AGFI=.906, GFI= .972, CFI= .939, RMSEA= .076					
※ *p<0.1, **p<0.05, *** p<0.01, (両側)					

対して、「事業活動の活性化（USE III）」は、トップ・マネジメントが PMS の運用を通じて、事業単位の現状を確認しつつ、事業単位の継続的な挑戦、成長を促すような運用方法である。そのために必要な情報を提供し、また情報に対する相互共有、認識の共有も図られている状況が想定される。このような挑戦やそのための課題の確認との解決というプロセスを共有することでマ



ネジジャーの心理的エンパワメントは向上することが推察される (Frow et al. 2005; 日時・妹尾 2012)。また、継続的な挑戦や成長をトップ・マネジメントから期待されることで、マネジジャー自身の仕事に対する充足感も高めることができる。

## 5. おわりに

本研究は、先行研究において十分に明らかにされていない PMS の運用とマネジジャーの心理的側面、および組織パフォーマンスとの関係性について、わが国営利企業における PMS の運用とその効果について探索的に検討した。具体的には、2018 年 2 月に実施した東証一部上場企業の主要事業単位責任者に対する郵送質問票調査の結果をもとに重回帰分析を行った。本研究における発見事項は次の通りである。

まず、PMS の運用について、先行研究における定義やフレームワーク、およびフレームワークの構成概念、構成要素の曖昧性を指摘し、先行研究におけるフレームワークを包括的に測定し、探索的因子分析を行った結果、3 つの新たな因子が抽出された。この因子は先行研究におけるいずれのフレームワークとも完全に一致することはない新たな分類となる可能性がある。次に、PMS の運用方法によって組織における PMS の効果が異なる可能性を示した。特に、PMS を通じて共有される情報の共通理解を促すような PMS の運用方法をトップ・マネジメントがとることにより、マネジジャーの心理的エンパワメントを向上させることが示唆された。

以上のような発見があるとはいえ、本研究にはいくつかの限界もある。まず、測定尺度についてである。本研究では、先行研究におけるフレームワーク、およびその構成概念、構成要素を包括的に測定するため、すべての測定尺度について先行研究を参考に設定した。しかしながら、そもそも測定尺度の信頼性や妥当性に対する疑問も一部見受けられるため、本研究に用いた尺度について問題がないとは言えない。特に、多くの項目にて天井効果が確認されたため、今後はそれらの項目を中心に再度検討していく必要がある。次に、統計的問題である。今回、収集されたサンプルは母集団（送付企業）の割未満であるため、今回の結果は一般性の高いものとは言えない。また、サンプル数が少ないために分析結果の信頼性十分とは言えない。こうした点を踏まえながら、企業における PMS の影響メカニズムを捉えていくことが今後の検討事項となる。

謝辞：本稿の執筆にあたり、2019 年 6 月に行われた研究報告会にて、コーディネーターをお務めいただいた日高千景先生をはじめ、多くの先生方ならびに大学院生の方々から貴重なご意見をいただきました。ここに感謝の意を表し、謝辞とさせていただきます。

## 参考文献

- [1] Artz, M., Homburg, C., and Rajab, T. 2012. Performance-measurement system design and functional strategic decision influence: The role of performance-measure properties. *Accounting, organizations and society* 37(7) pp. 445-460.
- [2] Banker, R. D., H. Chang, and M. J. Pizzini. 2004. The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Performance

- Measures Linked to Strategy. *The Accounting Review* 79(1): 1-23.
- [3] Bedford, D. S., and T. Malmi. 2015. Configurations of control: An exploratory analysis. *Management Accounting Research* 27: pp.2-26.
- [4] Bourne, M., Mills, J., Wilcox, M., Neely, A., and Platts, K. 2000. Designing, implementing and updating performance measurement systems. *International journal of operations and production management* 20(7): 754-771.
- [5] Braz, R. G. F., Scavarda, L. F., and Martins, R. A. 2011. Reviewing and improving performance measurement systems: An action research. *International Journal of Production Economics* 133(2): 751-760.
- [6] Chenhall, R. H. 2003. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society* 28(2): pp 127-168.
- [7] Chenhall, R.H. 2005. Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society* 30(5): pp. 395-422.
- [8] Chenhall, R.H., Hall, M., and Smith, D. 2017. The expressive role of performance measurement systems: A field study of a mental health development project. *Accounting, Organizations and Society* 63 pp. 60-75.
- [9] Covalleski, M.A., Evans Iii, J.H., Luft, J.L., and Shields, M.D., 2003. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Journal of Management Accounting Research* 15 pp. 3-49.
- [10] Daft, R. L. 2001. *Essentials of organization theory and design*. South Western Educational Publishing.
- [11] Davis, S. and Albright, T. 2004. An Investigation of the Effect of Balanced Scorecard Implementation on Financial Performance. *Management Accounting Research* 15(2): pp.135-153.
- [12] de Harlez, Y., and Malagueño, R. 2016. Examining the joint effects of strategic priorities, use of management control systems, and personal background on hospital performance. *Management Accounting Research* 30 pp. 2-17.
- [13] Dossi, A., and L. Patelli. 2008. The decision-influencing use of performance measurement systems in relationships between headquarters and subsidiaries. *Management Accounting Research* 19(2): 126-148.
- [14] Ferreira, A., and Otley, D. 2009. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research* 20(4): 263-282.
- [15] Franco-Santos, M., Lucianetti, L., and Bourne, M. 2012. Contemporary performance measurement systems: A review of their consequences and a framework for research. *Management Accounting Research* 23(2): pp. 79-119.
- [16] Frow, N., D. Marginson, and S. Ogden. 2005. Encouraging strategic behavior while maintaining management control: Multi-functional project team, budgets, and negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises. *Management Accounting Research* 16: 269-292.
- [17] 藤野雅史, 李燕. 2016. 「水平的相互作用における管理会計の利用：互酬性にもとづく相互作用」『メルコ管理会計研究』8(2): 17-33.
- [18] Ghosh, D. 2005. Alternative Measures of Managers' Performance, Controllability, and the Outcome Effect. *Behavioral Research in Accounting* 17(1): 55-70.
- [19] Ghoshal, S. 2005. Bad management theories are destroying good management practices. *Academy of Management Learning & Education* 4(1): 75-91.
- [20] Grant, R.M. 2008. The future of management: where is Gary Hamel leading us? *Long Range Planning* 41(5): 469-482.
- [21] Galbraith, J.R., 1973. *Designing Complex Organizations*. Addison-Wesley Pub. Co.
- [22] Gibson, C. B., and J. Birkinshaw. 2004. The Antecedents, Consequences, and Mediating Role of Organizational Ambidexterity. *Academy of Management Journal* 47(2): 209-226.
- [23] Grafton, J., Lillis, A. M., and Widener, S. K. 2010. The role of performance measurement and evaluation in building organizational capabilities and performance. *Accounting, Organizations and Society* 35(7) pp. 689-706.
- [24] Hamel, G. 2009. Moon shots for management. *Harvard Business Review* 87(2): 91-98.
- [25] Hall, R.H., 1987. *Organization-structure, Process, and Outcomes*. Prentice-Hall, Englewood Cliff, NJ.
- [26] Hall, M. 2008. The effect of comprehensive performance measurement systems on role clarity, psychological empowerment and managerial performance. *Accounting, Organizations and Society* 33(2): 141-163.
- [27] Henri, J.F. 2006a. Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organization and Society* 31(1) pp. 77-103.
- [28] Henri, J. F. 2006b. Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, organizations and society* 31(6) pp. 529-558.
- [29] Hopwood, A. G. 1972. An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Journal of accounting research* 10(1): pp. 156-182.
- [30] Hoque, Z. and James, W. 2000. Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on

- Organizational Performance. *Journal of Management Accounting Research* (12): 1-17.
- [31] Ittner, C.D., and Larcker, D.F. 1997. Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance. *Accounting, Organizations and Society* 22 (3/4): 293-314.
- [32] Ittner, C. D., D. F. Larcker, and M. W. Meyer. 2003. Subjectivity and the Weighting of Performance Measures: Evidence from a Balanced Scorecard. *The Accounting Review* 78(3): 725-758.
- [33] Ittner, C. D., Larcker, D.F., and Randall, T. 2003. Performance Implications of Strategic Performance Measurement in Financial Service Firms. *Accounting, Organizations and Society* 28(7-8) pp. 715-741.
- [34] Johnson, H.T. and Bröms, A. 2000a. *Profit Beyond Measure*. The Free Press, New York, NY.
- [35] Johnson, H.T. and Bröms, A. 2000b. *Profit Beyond Measure: Extraordinary Results through Attention to Work and People*. The Free Press/Simon and Schuster, New York, NY.
- [36] Jordan, S., and Messner, M. 2012. Enabling control and the problem of incomplete performance indicators. *Accounting, Organizations and Society* 37(8) pp. 544-564.
- [37] Koufteros, X., Verghese, A. J., and Lucianetti, L. 2014. The effect of performance measurement systems on firm performance: A cross-sectional and a longitudinal study. *Journal of Operations Management* 32(6): 313-336.
- [38] Langfield-Smith, K. 1997. Management Control Systems and Strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society* 22(2): 207-232.
- [39] Marginson, D., McAulay, L., Roush, M., and van Zijl, T. 2014. Examining a positive psychological role for performance measures. *Management Accounting Research* (25): 63-75.
- [40] Merchant, K. A., and Van der Stede, W. A. 2012. *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives 3rd edition*. Pearson Education.
- [41] 目時壯浩, 妹尾剛好. 2012. 「公会計・行政評価情報の行政経営への活用に向けた課題：混合研究法に基づく考察」『原価計算研究』36(2): 115-129.
- [42] Micheli, P., and M. Mura. 2017. Executing strategy through comprehensive performance measurement systems. *International journal of operations and production management* 37(4): 423-443.
- [43] 鬼塚雄大. 2018. 「本社による在外子会社の業績管理：業績管理システムの運用への着目」『原価計算研究』41(2): 58-70.
- [44] Prahalad, C. K., and Y. L. Doz. 1987. *The Multinational Mission: Balancing Local Demands and Global Vision*. Free Press, New York.
- [45] Robbins, S. P., Judge, T., and Beward, K. 2003. *Essentials of organizational behavior* (Vol. 7). Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- [46] Simon, H., Guetzkow, H., Kozmetsky, G., and Tyndall, G. 1954. *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department*. New York: Controllershship Foundation Inc.
- [47] Simons, R. 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press, Boston, MA.
- [48] Simons, R. 2000. *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. Prentice Hall.
- [49] Smith, M., and Bititci, U.S. 2017. Interplay between performance measurement and management, employee engagement and performance. *International Journal of Operations & Production Management* 37(9) pp.1207-1228.
- [50] Spreitzer, G. M. 1995. Psychological empowerment in the workplace: dimensions, measurement, and validation. *Academy of Management Journal* 38: 1442-1465.
- [51] Spone, S., and C. Lambert. 2016. Exploring differences in budget characteristics, roles and satisfaction: A configurational approach. *Management Accounting Research* 30: 47-61.
- [52] 谷武幸 編著. 2004. 『成功する管理会計システム：その導入と進化』中央経済社.
- [53] Thomas, K. W., and Velthouse, B. A. 1990. Cognitive elements of empowerment: an “interpretive” model of intrinsic task motivation. *Academy of Management Review* 15: 666-681.
- [54] 上田泰, 義村敦子, 横田絵理. 2005. 『組織のセルフマネジメント：概念・事例・実証分析』白桃書房.
- [55] van Veen-Dirks, P. 2010. Different uses of performance measures: The evaluation versus reward of production managers. *Accounting, Organizations and Society* 35(2): 141-164.