

日本企業における業績・予算管理の 利用に関する実証研究

吉 田 栄 介
妹 尾 剛 好

Summary

本稿では、日本企業における意思決定環境、組織コンテキスト、組織規模、業績・予算管理の利用と組織業績の関係解明のため、東証一部上場製造業 151 社への郵送質問票調査に基づき、分析・考察した。その結果、組織コンテキストの業績・予算管理への様々な影響、組織規模の業績管理への影響を確認した。一方、意思決定環境の影響、業績・予算管理の組織業績への影響について、有意な関係はほとんど見いだせなかった。

Key Words

- ①業績管理
- ②予算管理
- ③郵送質問票調査
- ④実証研究
- ⑤戦略的不確実性
- ⑥戦略的リスク
- ⑦イノベーション
- ⑧エンパワメント
- ⑨カイゼン

I はじめに

80年代後半、実務と理論の乖離を指摘する「適合性の喪失 (relevance lost)」(Johnson and Kaplan, 1987) の議論が活発化し、その後の国内外の管理会計研究に大きな影響を与えた。日本では、90年代に多くの事例研究が展開され、近年、郵送質問票による実態調査や実証研究が増えてきた¹⁾。しかし、意思決定環境や組織コンテキストと管理会計手法、管理会計手法と組織業績の関係についての情報が十分ではない(吉田ほか, 2008a,b,2009b,c)²⁾。

そこで本稿の目的は、日本企業における意思決定環境、組織コンテキスト、組織規模、業績・予算管理の利用と組織業績の関係を明らかにすることである³⁾。

II 仮設構築

1. 意思決定環境の業績・予算管理への影響

業績・予算管理に代表される、マネジメントコントロール・システム(以下、MCS)の設計を考える上で環境変数は重要である(Chenhall, 2007)。外部環境の不確実性が高まるほど、よりオープンかつ外部志向のMCSを構築すること(Chapman, 1998; Chenhall and Morris, 1986; 等)や、外部環境の安定性、外部環境と

の適合性が低いほど、公式的コントロールへの依存を高め、伝統的な予算管理を重視する (Imoisili, 1989 ; Otley, 1978 ; 等) ことが示されてきた。また, Widener (2007) は競争環境における戦略的不確実性と戦略的リスクが Simons (1995) の提唱する 4 つの LOC (levers of control) の利用を促進することを示した。すなわち, 環境変数と業績・予算管理の手段の特徴の関係について統一的知見が得られてはいないが, 外部環境の不確実性やリスクが高ければ, 業績・予算管理を積極的に利用する傾向が推察される。そこで, 主として Widener (2007) に基づき, 次の仮説を提示する。

H1: 戦略的不確実性, 戦略的リスクが大きいほど, 組織は業績・予算管理を積極的に利用する。

2. 組織コンテキストの業績・予算管理への影響

本稿では, 日本企業の業績・予算管理の利用に影響を及ぼす組織コンテキストとして, 木島編 (2006) などを参考に, イノベーション志向, エンパワメント志向, カイゼン志向を取り上げる。イノベーション志向については, 新技術・製品開発への優先的資源配分 (革新的, 挑戦的), 従業員が革新的でリスクを恐れないことを奨励 (リスクテキング), 異質なメンバーを組み合わせた問題解決 (調整・連携, チーム), エンパワメント志向については, 責任権限区分の明確さ (公式性), 権限委譲 (分権化), カイゼン志向については, 日本企業発祥の日常的・自律的な改善活動が世界的にも広く知られており, それらの影響に注目した。

まず, イノベーション志向について, Bisbe and Otley (2004) は予算管理やバランス・スコアカード (以下, BSC) などの MCS のインタラクティブな利用が, イノベーションと組

織業績の関係に影響することを明らかにした。

また, Bisbe and Malagueño (2009) は組織のイノベーションマネジメント・モードと MCS のインタラクティブな利用が同じ認知モデルに基づいていることが, イノベーションの水準に影響することを明らかにした。

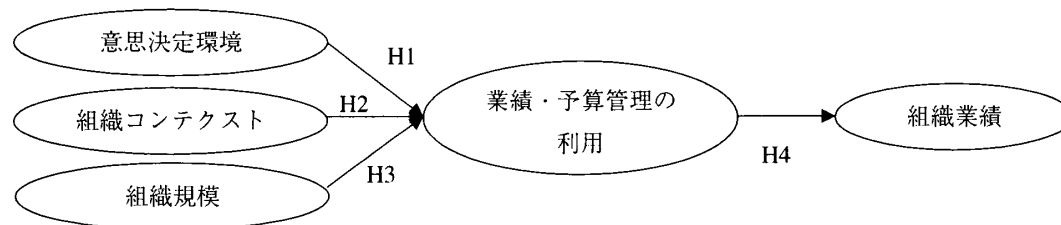
次に, エンパワメント志向について, Bowens and Van Lent (2007) は分権化が進むほど, ビジネスユニットマネジャーの業績評価で集約的な (aggregate) 業績指標が重視され, ビジネスユニットの相互依存性が高まるほど, 非財務指標が重視されることを明らかにした。また, Abernethy et al. (2010) は, 分権化が進むほど, 計画管理システムをコミュニケーションのツールとして用いることを明らかにした。

続いて, カイゼン志向について, Fullerton and McWatters (2002) は, JIT 生産の実践水準が業績指標の利用やインセンティブシステムに影響することを明らかにした。また, Kennedy and Widener (2008) は, 事例研究によりリーン生産がコントロールの要素と会計実践の両方に直接, 影響するだけでなく, 会計実践がリーン生産とコントロールの関係の媒介変数であることを明らかにした。

つまり, イノベーション志向, エンパワメント志向, カイゼン志向という組織コンテキストに応じて, 企業は異なる業績・予算管理を利用していることが分かる。ただ, 組織コンテキストに適合的な業績・予算管理の特徴について十分な知見が得られていないため, 本稿では, 次の仮説を提示するに留める。

H2 イノベーション志向, エンパワメント志向, カイゼン志向という組織コンテキストに応じて, 業績・予算管理の特徴は異なる。

図表1 日本企業の業績・予算管理の利用の分析フレームワーク



3. 組織規模の業績・予算管理への影響

組織規模の影響についても多くの研究蓄積がある。朴・浅田（2003）は、組織規模が予算管理に及ぼす影響を調べた。その結果、多くの予算目標の重視度に企業規模の差は見られなかったが、投資利益率（ROI）目標は、大規模企業グループ（連結売上高 2,000 億円以上）の事業部長の方が、小規模企業グループの事業部長に比べて重視していた。

また大規模組織では分権化した組織構造を持つ傾向があり、業務の多様化、プロセスの公式化、機能別の専門化（Khandwalla, 1972, 1977）や、参加型予算やコントロールの精緻化（Bruns and Waterhouse, 1975；Merchant, 1981）が促進される。以上のことから、次の仮説を提示する。

H3 組織規模が大きいほど、組織は業績・予算管理を積極的に利用する。

4. 業績・予算管理の組織業績への影響

業績管理手法を中心に組織業績への影響を探究した研究は多く（西居, 2008; Ittner et al., 2003; 等）、本稿でも業績・予算管理の利用が組織業績に与える影響について、探索的に分析する。つまり、先進的・積極的な業績・予算管理の利用が、組織業績向上に貢献することを想定している。そこで次の仮説を提示する。

H4 業績・予算管理を積極的に利用するほど、組織業績に正の影響を与える。

Ⅲ リサーチ・デザイン

2009 年 1 月、日本企業の管理会計実態の把握に向け、東証一部上場製造業 851 社を対象に郵送質問票調査を実施した（有効回答 151 社、回収率 17.7%）¹⁴⁾。調査は管理会計手法の「普及」、「利用目的」、「システム（仕組み、方法）」、「プロセス」、満足度や費用対効果などの「効果」の視点から行った（慶應義塾大学管理会計研究会, 2009a, b）。

本稿では追加的分析として、業績・予算管理の利用について、意思決定環境、組織コンテキストと組織規模の影響、組織業績への影響を分析する。分析フレームワークは図表 1、分析に用いた質問項目は図表 2 のとおりである。

意思決定環境変数は、Widener（2007）に準拠した 4 つの質問項目の因子分析の結果、①戦略的不確実性と②戦略的リスクの 2 つの変数を抽出し、各因子の因子負荷量が高い質問項目の平均値を用いた。

組織コンテキスト変数は、主因子法による探索的因子分析から①イノベーション志向、②エンパワメント志向、③カイゼン志向の因子を抽出し、各因子に高い因子負荷量を示した質問項目の平均値を得点化した 3 変数を設定した。

組織規模については、調査直近の 3 決算期の

図表 2 日本企業の業績・予算管理の利用の質問項目

1. 意思決定環境	
1.1 戦略的不確実性	貴社の主要事業の3年先のビジネス環境はどの程度正確に予測できますか（逆転尺度） (1)製品技術の変化, (2)製品需要の変化
1.2 戦略的リスク	貴社の主要事業の3年先のビジネス環境に予想される最悪の変化が生じた場合の影響はどの程度深刻ですか (1)製品技術の変化, (2)製品需要の変化
2. 組織コンテキスト	
2.1 イノベーション志向	(1)新技術や新製品の開発に優先的に資源配分される (2)従業員が革新的でリスクを恐れないことを奨励している (3)異質なメンバーを組み合わせ、問題解決に取り組むことが多い
2.2 エンパワメント志向	(1)ミドル・マネジャーの責任権限区分は明確である (2)ミドル・マネジャーに大幅な権限委譲がされている
2.3 カイゼン志向	(1)日常的・継続的に改善活動が行われている (2)従業員は原価、品質、機能性などの複数目標の同時達成を自発的に志向している
3. 業績管理の特徴	
3.1 財務重視・対話型業績管理	(1)当初の業績目標と実績が乖離した場合、事業単位の上層部とミドル・マネジャーの話し合いがもたれる (2)事業単位の上層部は業績経過の報告を定期的に受け、ミドル・マネジャーとの話し合いが定期的にもたれる (3)状況変化に対応すべく、実行プランを継続的に見直す (4)事業業績の管理では財務業績を重視している
3.2 BSC型業績管理	(1)事業業績の管理では業務プロセスに関する指標を重視している (2)財務目標と非財務目標の関連を示す図を作成している (3)事業業績の管理では顧客に関する指標を重視している
3.3 事業戦略と業績目標の整合性	重視する業績目標は事業戦略と整合性がとれている
3.4 挑戦的業績目標	業績目標は容易には達成できない挑戦的な水準である
4. 予算管理の特徴	
4.1 予算編成方針	1 前年度実績を前提に、新規事業分を積み上げる形で編成される 7 経営戦略の達成にむけて戦略的見地から重点的に資源配分が行われる
4.2 予算手続の明確性	予算や業務に関する手順・手続きは明確である
4.3 予算計画の詳細性	予算（売上、原価、利益など）計画はきめ細かく設定されている
4.4 予算への参加度	予算目標の設定プロセスに、ミドル・マネジャーは十分参加している

平均連結従業員数の自然対数変換を行った⁽¹⁵⁾。

Ⅳ 分析結果と検討

1. 業績管理の利用への影響要因

業績管理の利用に関する質問項目について、主因子法による探索的因子分析を実施した結果、次の2因子を抽出した（図表3参照）。第1因

子は、臨時的ミーティングも定期的ミーティングも実施され、状況変化に対応すべく実行プランを継続的に見直し、基本的には財務指標を重視しており、「財務重視・対話型業績管理」と名付けた。第2因子は、業務プロセス関連指標や顧客関連指標を重視し、戦略マップのような財務目標と非財務目標の関連を示す図を作成しており、「BSC型業績管理」と名付けた。変数

図表 3 業績管理の利用に関する探索的因子分析結果（バリマックス回転後の因子パターン）⁽¹⁾

質問項目	N	平均	標準偏差	財務・対話型	BSC型
臨時的ミーティング	149	5.48	1.36	0.892	0.220
定期的ミーティング	148	5.68	1.25	0.764	0.049
実行プランの継続的見直し	150	4.89	1.49	0.434	0.227
財務指標重視 ⁽²⁾	150	5.80	1.23	0.412	0.077
業務プロセス関連指標重視	147	3.40	1.49	0.079	0.768
戦略マップ作成	147	2.47	1.39	0.152	0.624
顧客関連指標重視	148	3.90	1.49	0.171	0.587

⁽¹⁾ 因子分析における度数は、欠損値を除外したN=146。網掛け部分は因子負荷量が0.4以上。

⁽²⁾ 天井効果を示しているが、重要な質問項目のため削除せずに利用した。

図表 4 説明変数の相関行列⁽¹⁾

	α 係数	①	②	③	④	⑤
①戦略的不確実性 (R) ⁽²⁾	0.634					
②戦略的リスク	0.581	0.131				
		N=150				
③イノベーション志向	0.653	-0.096	0.293**			
		N=148	N=148			
④エンパワメント志向	0.757	0.071	0.114	0.399**		
		N=147	N=147	N=148		
⑤カイゼン志向	0.806	0.046	0.093	0.403**	0.432**	
		N=149	N=149	N=149	N=148	
⑥組織規模	—	0.026	0.210*	0.283**	0.162	0.302**
		N=147	N=147	N=146	N=145	N=147

⁽¹⁾ ピアソンの相関係数, ** : $p < 0.01$ * : $p < 0.05$

⁽²⁾ (R) は逆転尺度を意味する。

図表 5 業績管理の利用に関する回帰分析結果⁽¹⁾

		財務重視・対話型 業績管理	BSC 型 業績管理	事業戦略と業績 目標の整合性	挑戦的 業績目標
意思決定 環境	①戦略的不確 実性 (R)	-0.098	0.031	0.056	0.234**
		-1.302	0.403	0.724	2.996
	②戦略的リス ク	0.090	0.058	-0.044	0.003
		1.143	0.709	-0.545	0.041
組織コンテ クスト	③イノベーション 志向	0.199*	0.233*	0.233*	0.307**
		2.253	2.548	2.565	3.319
	④エンパワメ ント志向	0.135	0.256**	0.282**	0.003
		1.592	2.875	3.196	0.032
	⑤カイゼン志 向	0.176*	0.088	-0.042	-0.229*
		2.034	0.988	-0.471	-2.531
⑥組織規模		0.173*	-0.012	0.195*	0.258**
		2.192	-0.152	2.415	3.126
F 値		8.520**	6.618**	7.132**	5.946**
調整済 R ²		0.241	0.193	0.207	0.173
N		143	142	142	143

⁽¹⁾ 上段＝標準化係数，下段＝t値， **：p<0.01 *：p<0.05

の操作化にあたり，各因子に高い因子負荷量を示した質問項目の平均値を得点化した⁽⁶⁾。

他に，事業戦略と業績目標の整合性，挑戦的水準の業績目標は，両因子への得点傾向に偏りがなかったため，この2因子に関連する変数とは別の独立した変数とした。

図表4に説明変数間の相関分析結果を示した。説明変数間では，戦略的リスクとイノベーション志向との間，3つの組織コンテキスト変数間で正の相関関係が見られる。また組織規模は，戦略的リスクとエンパワメント志向以外の組織コンテキスト変数との相関関係が確認できる。

図表5に仮説1から仮説3に関する回帰分析の結果を示した。まず仮説1について，意思決

定環境の影響が確認されたのは，戦略的不確実性の挑戦的業績目標への正の影響のみであり，仮説1が支持されたとは言えない。次に，仮説2について，3つの組織コンテキスト変数ごとに異なる影響を示した。まずイノベーション志向はすべての業績管理変数に正の影響を示し，エンパワメント志向は2つの業績管理変数に，カイゼン志向は別の2つの業績管理変数に正・負双方の影響を示した。ある程度は仮説2を支持する結果といえよう。仮説3について，組織規模はBSC型業績管理を除くすべての業績管理変数に正の影響があった。

以上の分析結果を検討する。まず，戦略的不確実性が高いほど業績目標水準が挑戦的になる

図表6 予算管理の利用に関する回帰分析結果⁽¹⁾

		予算編成 方針	予算手続の 明確性	予算計画の 詳細性	予算への 参加度
意思決定 環境	①戦略的不確 実性 (R)	-0.081	-0.001	-0.049	0.012
		-0.990	-0.016	-0.655	0.165
	②戦略的リス ク	-0.098	0.143	0.041	0.045
		-1.152	1.725	0.522	0.564
組織コンテ クスト	③イノベーション 志向	0.295**	-0.070	-0.015	0.098
		3.087	-0.739	-0.167	1.103
	④エンパワメ ント志向	0.165	0.177	0.383**	0.305**
		1.795	1.974	4.552	3.562
	⑤カイゼン志 向	-0.107	0.347**	0.216*	0.175*
		-1.141	3.771	2.519	2.009
⑥組織規模		0.099	-0.119	0.052	0.077
		1.155	-1.427	0.660	0.963
F値		3.924**	5.256**	8.862**	7.804**
調整済R ²		0.110	0.152	0.248	0.222
N		143	143	144	144

⁽¹⁾ 上段＝標準化係数，下段＝t値，**：p<0.01 *：p<0.05

傾向が示されたが、その他には、意思決定環境の業績管理への影響は確認されなかった。わが国製造業においては、意思決定環境は業績管理の積極的な利用を促す大きな要因ではないのかもしれない。

次に、組織コンテクストによって業績管理の特徴は異なることが示唆された。つまり、イノベーション志向の組織では、事業戦略と業績目標の整合性も高く、多面的で要求水準の高い業績目標を掲げ、業績管理プロセスではミーティングも多用するなど多面对応型の管理が推察される。エンパワメント志向の組織では、事業戦略がミドル層への業績目標にブレイクダウンされ、顧客関連や業務プロセス関連指標など、ミ

ドル層にとって身近な業績目標を重視した管理が展開されていることが推察される。カイゼン志向の組織では、事業レベルの財務目標に向かい、各部門が挑戦的な業績目標を掲げるというのではなく、ミーティングによる対話を通じた事業目標の達成活動が推察される。

組織規模の影響について、オーストラリアの製造業を対象に調査した Hoque and James (2000) で確認された規模の BSC の利用への影響は、東証一・二部上場製造業を対象に調査した乙政・梶原 (2009) と同様に本調査でも確認されなかった。この結果が日本の特徴なのか、規模を説明変数とすることが適切でない可能性も含め、今後、さらなる検討が必要であろう。

2. 予算管理の利用への影響要因

予算管理の利用に関して、木島編（2006）を参照し予算編成方針（前年度ベースか戦略的か）、沼上ほか（2007）を参照し予算手続の明確性、予算計画の詳細性、予算への参加度、の4つの質問項目を先見的に設定し変数とした。

図表6に仮説1から仮説3に関する回帰分析の結果を示した。まず仮説1について、統計的に有意な意思決定環境の影響は確認されなかった。つまり仮説1が支持されたとは言えない。次に、仮説2について、イノベーション志向と他の2つの組織コンテキスト変数とは異なる影響を示した。まずイノベーション志向は戦略的予算編成へ正の影響、エンパワメント志向は予算計画の詳細性と予算への参加度、カイゼン志向はこの2つに加え、予算手続の明確性へ正の影響を示した。つまりある程度は仮説2を支持する結果といえよう。仮説3について、組織規模の予算管理への有意な影響は確認できなかった。

以上の分析結果を検討する。まず、意思決定環境の予算管理への影響は確認されなかった。わが国製造業では、意思決定環境が予算管理の積極的な利用を促す大きな要因ではないのかもしれない。

次に、組織コンテキストによって予算管理の特徴が異なることが示唆された。イノベーション志向の組織では、前年度実績ベースではなく、戦略的見地から資源配分が実施される傾向が強い。一方、カイゼンやエンパワメントを志向する組織では、予算計画が詳細で、予算目標の設定プロセスへのミドル・マネジャーの参加度も高い傾向にある。つまり、イノベーション志向の組織はトップダウン型の予算管理傾向が強いのに対して、カイゼンやエンパワメント志向の組織では、ミドル層の関わりが大きい傾向が推察される。

つづいて、組織規模の明示的な影響は確認されなかったが、調査対象企業は一部上場製造企業の中でも幾分規模の大きなサンプルであるため、より規模の小さな企業と比較すれば、違った結果が得られたかもしれない。

3. 業績・予算管理の組織業績への影響

仮説4について、業績管理と予算管理の利用に関するそれぞれ4つの変数を説明変数、連結売上高成長率、連結売上高営業利益率（ROS）、連結総資産営業利益率（ROA）を被説明変数とする回帰分析を実施した。しかし、統計的に有意な関係は確認できなかった。

その理由はいくつか考えられる。第1に、業績・予算管理の組織業績への直接効果ではない可能性である。他の変数との交互作用などを含めてさらなる検討が必要である⁽⁷⁾。第2に、本稿のようなクロスセクション分析では、公表財務データに基づく組織業績との関係性を見出すことが容易でない可能性もある。例えば Ittner and Larcker（2009）でも非財務指標の利用の組織業績への影響について、知覚データではなく公表財務データを用いた研究では関係が不明確であることを指摘している。第3に、データの入手可能性から、事業単位の財務業績ではなく連結業績データを用いた点の限界である。

V. むすびに

結論として、日本企業の業績・予算管理に関する分析結果・解釈を総合したい。

まず、意思決定環境の影響について、統計的に有意な関係はほとんど見いだせなかった。わが国製造業において、意思決定環境の戦略的特徴は、業績・予算管理の設計・運用に大きな影響を与える要因ではないのかもしれない。組織規模についても、BSC型業績管理以外の業績管

理の利用に影響があった一方、予算管理の利用への影響は確認されなかった。業績・予算管理の組織業績への影響についても、十分な発見事項が得られなかった。

最後に、3つのタイプの組織コンテキストの影響をまとめる。第1に、組織のイノベーション志向が強ければ、業績管理は挑戦的目標を掲げ多面对応型になり、予算編成は戦略志向になる。つまり、イノベーション志向を支えるべく、業績・予算管理とも挑戦的になることが示唆された。

第2に、組織のエンパワメント志向が強ければ、事業戦略がミドル層への業績目標にプレイクダウンされ、ミドル層にとっての結果指標である非財務指標を重視するBSC型の業績管理を実施するようになる。呼応するように、予算計画の詳細性が高まり、ミドル層の予算編成への参加度も増す傾向にある。

第3に、組織のカイゼン志向が強まると、指標によるリモートコントロールではなく、face-to-faceの対話を重視するようになり、業績目標水準は非挑戦的になる。予算管理の利用については、予算手続の明確性、予算計画の詳細性が高まり、ミドル層の予算編成への参加度も増す傾向にある。

(注)

- (1)吉田(2009)や吉田ほか(2009a)では1980年以降の国内管理会計研究方法の10年毎の動向を書誌学的研究により調査した結果、事例研究、質問票調査とも一貫して増加傾向にあることを確認した。
- (2)吉田ほか(2008a,b,2009b,c)は、主として2000年以降の日本企業の管理会計実態調査を対象とした文献サーベイを実施し、実務実態の解明とともに、先行研究の調査変数についても整理した。
- (3)業績管理の中心的技法として予算管理があり、

業績管理と予算管理の実務的区分は容易ではないが、本稿では、BSCを含むマネジメントコントロール全般の仕組みや方法に焦点を当てた業績管理、予算編成プロセスに焦点を当てた予算管理という区分をしている。

- (4)発送先は、ダイヤモンド社D-VISION NETから経理担当部門長を抽出した。経理担当部門長を確認できない場合は、事業単位の経理業務に精通していると予想される財務部門や管理部門の部門長を特定し、質問票を送付した。質問票の作成時には、慶應義塾大学管理会計研究会と神戸大学管理会計研究会の研究者、実務家など延べ30人以上からアドバイスをいただいた。業種ごとの発送数、回収数(率)など、詳細は慶應義塾大学管理会計研究会(2009a, b)をご覧ください。なお、図表2に示した質問項目のスケールは7点リッカートスケールである。また、欠損値の処理は分析ごとに行ったため、本稿では分析ごとに度数は異なる。
- (5)回答企業には純粋持株会社も含まれるため、本稿では後述の組織業績に関するデータを含めて、連結データの分析を行った。なお、連結対象企業が存在しない場合は、単体のデータを用いている。
- (6)クロンバックの α 係数は、財務重視・対話型業績管理が0.725、BSC型業績管理が0.710である。
- (7)Hall(2008)のように、組織業績への影響ではなく、マネジャーの認知や行動に対する影響の分析もありえる。

【参考文献】

- ・乙政佐吉・梶原武久(2009)「バランス・スコアカード実践の決定要因に関する研究」『原価計算研究』第33巻第2号, pp. 1-13.
- ・木島淑孝編著(2006)『組織文化と管理会計システム』中央大学出版部.
- ・慶應義塾大学管理会計研究会(吉田栄介・福島

-
- 一矩・妹尾剛好) (2009a, b) 「日本企業における管理会計【2】【3】：製造業の実態調査」『企業会計』第61巻第10号, 第11号, pp. 134-140, pp. 130-136.
- ・西居豪 (2008) 「戦略的業績管理システムとパフォーマンスとの関係に関する分析」『専修商学論集』第86号, pp. 71-92.
- ・沼上幹・加藤俊彦・田中一弘・島本実・軽部大 (2007) 『組織の＜重さ＞：日本的企業組織の再点検』, 日本経済新聞出版社.
- ・朴景淑・浅田孝幸 (2003) 「企業規模と予算管理システムとの関連性に関する研究：2001年の日本企業におけるアンケート調査結果に基づいて」『管理会計学』第12巻第1号, pp. 15-29.
- ・吉田栄介 (2009) 「わが国管理会計研究の動向と発展：ダイナミック・テンションの創造に向けて」『会計』第175巻第3号, pp. 13-26.
- ・吉田栄介・近藤隆史・福島一矩・妹尾剛好 (2009a) 「わが国管理会計の書誌学的研究：1980-2007」『産業経理』第69巻第3号, pp. 70-81.
- ・吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好 (2008a, b, 2009b) 「日本企業の管理会計実態 (1) (2) (3)：実態調査研究の文献サーベイを中心として」『三田商学研究』第51巻第3号, 第5号, 第52巻第1号, pp. 53-74, pp. 33-50, pp. 25-35.
- ・吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好 (2009c) 「日本企業における管理会計【1】：実態調査研究の文献サーベイを中心に」『企業会計』第61巻第9号, pp. 79-83.
- ・Abernethy, M.A., Bouwens, J., and L.Van Lent (2010) Leadership and control system design, *Management Accounting Research*, Vol. 24, No.1, pp.2-16.
- ・Bisbe, J. and R.Malagueno (2009) The choice of interactive control systems under different innovation management modes, *European Accounting Review*, Vol.18, No.2, pp.371-405.
- ・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.
- ・Bouwens, J. and L. Van Lent (2007) Assessing the performance of business unit managers, *Journal of Accounting Research*, Vol.45, No.4, pp.667-697.
- ・Bruns, W.J. Jr. and J.H. Waterhouse (1975) Budgetary control and organizational structure, *Journal of Accounting Research*, Vol.13, No.2, pp.177-203.
- ・Chapman, C.A (1998) Accountants in organisational networks, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.23, No.8, pp.737-766.
- ・Chenhall, R.H. (2007) Theorizing contingencies in management control systems research, in Chapman, C.S., Hopwood, A.G., and M.D. Shields (eds.) *Handbook of Management Accounting Research*, Vol.1, Elsevier, Oxford, UK, pp.163-206.
- ・Chenhall, R.H. and D. Morris (1986) The impact of structure, environment and interdependencies on the perceived usefulness of management accounting systems, *The Accounting Review*, Vol.61, No.1, pp.16-35.
- ・Fullerton, R.R. and C.S. McWatters (2002) The role of performance measures and incentive systems in relation to the degree of JIT implementation, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.27, No.8, pp.711-735.
- ・Hall, M. (2008) The effect of comprehensive performance measurement systems on role clarity, psychological empowerment and managerial performance, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 33, No.2-3, pp.141-163.

- ・ Hoque, Z. and W.James (2000) Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.12, pp.1-17.
- ・ Imoisili, O.A. (1989) The role of budget data in the evaluation of managerial performance, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.14, No.4, pp.325-335.
- ・ Ittner, C.D. and D.F. Larcker (2009) Extending the boundaries: nonfinancial performance measures, in Chapman, C.S., Hopwood, A.G., and M.D. Shields (eds.) *Handbook of Management Accounting Research*, Vol.3, Elsevier, Oxford, UK, pp.1235-1251.
- ・ Ittner, C.D., Larcker, D.F., and T. Randall (2003) Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms, *Accounting, Organizations and Society* Vol.28, No.7-8, pp.715-741.
- ・ Johnson, H. T, and R. S. Kaplan (1987) *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- ・ Kennedy, F.A. and S.K.Widener (2008) A control framework: Insights from evidence on lean accounting, *Management Accounting Research*, Vol.19, No.4, pp.301-323.
- ・ Khandwalla, P. (1972) The effects of different types of competition on the use of management controls, *Journal of Accounting Research*, Vol.10, No.2, pp.275-285.
- ・ Khandwalla, P. (1977) *Design of Organizations*, Harcourt Brace Jovanovich, New York, NY.
- ・ Merchant, K. (1981) The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance, *The Accounting Review*, Vol.56, No.4, pp.813-829.
- ・ Otley, D.T. (1978) Budget use and managerial performance, *Journal of Accounting Research*, Vol.16, No.1, pp.122-149.
- ・ Simons, R. (1995) *Levers of Control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- ・ Widener, S.K. (2007) An empirical analysis of the levers of control framework, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.32, No.7-8,

(吉田栄介：慶應義塾大学教授)

(妹尾剛好：慶應義塾大学大学院博士課程)

■2010年1月11日受理