

中小企業における組織文化とマネジメント コントロールの関係についての実証研究

京都大学経済学研究科経営管理大学院教授

澤 邊 紀 生

熊本学園大学大学院会計専門職研究科専任講師

飛 田 努

要 旨

マネジメントコントロールシステム（MCS）は、組織成員の心理的状态に影響を与え、組織の望ましい行動パターンを実現することで、経営目的を達成するために利用されている情報ベースの仕組みである。管理会計システムに基づく会計コントロールはその中軸に位置し、経営理念を基礎とした理念コントロールや人間関係に基づく社会コントロールとともに組織の行動パターンに影響を及ぼしていると考えられる。MCSの組み合わせや利用方法は、組織のおかれている環境や組織文化によって異なっていると考えられている。われわれは、日本企業においてMCSがどのように組み合わせられて利用されているのかに関する実態調査を行ってきた。本論文はその調査結果について、上場企業と非上場企業の比較を行った上で、非上場の中小企業の実態に焦点をあわせて分析を行った。上場企業と比較した場合、非上場企業ではMCSが公式に整備されている割合は低く、MCSの重要性も相対的に低い傾向が確認された。しかし、非上場企業の中小企業に焦点を合わせて分析を行った結果、MCSが組織成員の心理的状态に影響を及ぼしていることを示唆する結果が得られた。分析手続き・結果は以下の通りである。まず、組織文化の違いに基づいたクラスター分析によって、サンプル企業群は、組織内部の調和や統合を重視する内部指向型と、組織外部の環境への柔軟な適応を重視する外部指向型の2つの企業群に分かれた。この2つの企業群について、MCSが従業員満足度に対してどのような影響を及ぼしているのか重回帰分析を行ったところ、内部指向型の企業群では経営理念を中心とした理念コントロールが、外部指向型の企業群では人間関係を中心とした社会コントロールと会計コントロールが、それぞれ従業員満足度の向上と有意な正の関係を持つことが示された。このように中小企業においても、(1)MCSが従業員満足度に影響を及ぼすこと、(2)組織文化のタイプによって従業員満足度に影響を及ぼすMCSの組み合わせが異なること、が示唆される結果を得た。

1 はじめに

組織は人であり、組織目的が達成されるかどうかは組織成員が望ましい行動をとるかどうにかかっている。この現実に対応したマネジメントの側面は、マネジメントコントロールと呼ばれている。マネジメントコントロールが適切に行われることで、組織目的が共有され、その達成へ向けて組織成員のベクトルが合わされることになる。マネジメントコントロールは、一般に、組織目的の達成に向けて組織成員を動機付け、望ましい行動を実行するように誘導するプロセスであると定義されている。

マネジメントコントロールの手段は、倫理綱領や服務規程のような社内ルール、管理会計システムや目標管理制度や内部統制システムといった管理システム、行動マニュアルや作業手順書のような手引きなど多種多様である。従業員のやる気や行動に影響を及ぼすために経営者が利用できるものはすべてマネジメントコントロール手段になりうる。マネジメントコントロール手段の機能は、従業員のやる気や行動を望ましい方向に誘導することであり、適切に利用することで組織目的を達成する可能性を高めることが期待される。マネジメントコントロール手段を体系化した仕組みはマネジメントコントロールシステム(MCS)と呼ばれている。

組織の規模が大きくなればなるほど、多くの組織成員を同じ方向に動機付けていく必要があるため、MCSの必要性は高まると考えられる。しかし、中小企業であっても人が集団として一つの目的を達成するために力を合わせていくうえでマネジメントコントロールが重要であることに変わりはない。中小企業は、従業員規模が小さいだけに、社員ひとりひとりが組織目的を理解してその達成のために行動していく必要性はむしろ高い。大企

業の場合、ひとりふたりがベクトルからずれた行動をしていたとしても全体でカバーできる可能性が高いが、中小企業の場合には死活問題になりうる。大企業ほどには、社内制度として公式にMCSを整備する必要性は高くないかも知れないが、中小企業にとってマネジメントコントロールそのものは大企業以上に重要であるとも言えるのである。

しかしながら、中小企業のマネジメントコントロールの実態についてはほとんどわかっていない。中小企業では、どのようなマネジメントコントロール手段が実際に用いられているのか、MCSの整備状況はどうなっているのか、大企業と比べた場合、中小企業のマネジメントコントロールにはどのような特徴があるのか、大企業にとって有効なMCSは中小企業にとっても有効なのか、といったことはまだほとんど何も明らかにされていないのである。このような状況において、われわれは日本企業のマネジメントコントロールについて、東証一部上場企業と関西の非上場企業の実態調査を行った。ここでは、上場企業は大企業の、非上場企業は中小企業の近似として扱っている。本稿は、その調査から得られたデータに基づき中小企業のマネジメントコントロールの実態を分析したものである。

本稿の構成は以下の通りである。まず2節において、企業経営におけるマネジメントコントロールの役割を紹介したうえで、本稿の問題意識を説明する。3節で、われわれの行った実態調査の概要説明を、上場企業と非上場企業の比較を通じて行う。4節では、中小企業のマネジメントコントロールの実態を分析するための理論モデルを提示し、5節で分析結果を説明する。最後に6節で全体をまとめる。

2 企業経営における

マネジメントコントロールの役割

マネジメントコントロールの役割は、組織目的を達成するために組織メンバーを動機付けて、望ましい行動を実現していくことにある。近年のマネジメントコントロール論では、組織メンバーの行動に及ぼす影響に焦点をあてて研究が行われてきた（Merchant（1997）、Merchant and Van der Stede（2007））。いくら経営者が正しい意思決定を行ったとしても、その意思決定に従った行動が実現できなければ、それは絵に描いた餅にすぎない。その反対に、経営者が必ずしも明確な意思決定ができなくとも、現場レベルで正しい行動がとれていることによって組織目的が達成されることも少なくない。組織の成功は、正しい意思決定をしたかどうかではなく、正しい行動を実現できたかどうかによって左右される、という当たり前の現実の意味をマネジメントコントロール論では行動に及ぼす影響力として捉えてきた。

(1) マネジメントコントロールと

「意思決定」「行動」「結果」

マネジメントコントロール論における「行動」の重要性は、マネジメントにおける「意思決定」の側面よりも、「行動」の側面に研究上の視点がおかれていることを意味する。これはマネジメントコントロール論が意思決定の側面を無視しているということではない。もちろん意思決定はマネジメントコントロール論における重要な要素であるが、意思決定が正しかったかどうかは、望ましい「行動」を生み出すことができるかどうかによって判断されるのである。表面的には良い意思決定であっても望ましい行動につながらなければ正しい意思決定ではなく、あまり良くなさそうな

意思決定に見えても望ましい行動につながるのであれば、それは正しい意思決定と判断される。「行動」が重要であるということは、行動が判断基準の基礎にあることを意味している。

実は、行動そのものがマネジメントコントロールの判断基盤として望ましいかどうかについては議論の余地がある。組織の成功は、行動によってではなく、行動によってもたらされる「結果」によって判断されるべきとも考えられるからである。売手の側でいくら良い製品を造ったと思っても、買手に評価されなければ意味はない。したがって、行動ではなく結果こそが最終的な判断基準となるべきだという考え方は伝統的に根強い。しかし、ある製品が売れたという結果は、過去の出来事なのに対して、マネジメントは将来へ向けて組織を動かしていくことにその本質がある。過去の結果は一意的に決定されているのに対して、現在から将来をみる場合には不確実性を考慮したうえで確率的な世界を想定する必要がある。「結果」に重きをおくことは、不確実性や確率的な問題を過小評価するという意味で、マネジメントを過去志向にしてしまう危険があるのである。経営環境が安定的で、過去の延長線上に将来を想定することができるならば、「結果」をマネジメントコントロールの判断基盤におくことは間違っていない。しかし、不確実な将来にむけて組織の舵をきっていかねばならない場合、「結果」はマネジメントにとってひとつのデータにしかすぎない。

「意思決定」も「結果」も可視化が容易で数値化も図りやすい。しかし、見えやすいモノゴトが重要であるとは限らない。将来に向けた「意思決定」それ自体に実体はなく、過去の「結果」に将来はない。意思決定と結果を結び付けるのは「行動」である。マネジメントコントロールが、過去の「結果」と、将来へ向けた意思決定を結ぶ連続環である「行動」に注目しているのは、ここにこそマネジメントの機微が隠されていると考えてい

るからである。マネジメントの動詞であるmanageは、ラテン語の「手」manusを語源として、中世に「馬の手綱をとること」(maneggiare, manege) という意味で用いられるようになった文脈で英語の世界に登場した言葉である。騎手の良否は、意のままに馬を操れるかどうかである。マネジメントコントロール論において行動へと焦点が合わされた研究が近年行われるようになってきていることは、マネジメントという言葉の本来の意味にマネジメントコントロール論が回帰したとも言える。

(2) マネジメントコントロール論の構造

マネジメントコントロールを理解する出発点は、それが目的志向的なプロセスであるということである。つまり、マネジメントコントロールは、組織目的達成のために行われる一連の活動過程であり、その大前提は「組織目的」の存在にある。マネジメントコントロールが成功したかどうかは組織目的との関連において評価されるべきであるし、「組織目的」に照らし合わせてMCSも設計される必要がある。

「組織目的」を達成するために組織成員の行動をどう誘導するか、これがマネジメントコントロールの根本的な課題である。組織成員が自発的に組織目的のために行動してくれるような理想的な状況に現実がない理由としては、(1)方向性の欠如、(2)個人意欲(動機付け)の問題、(3)個人能力の問題、の3点がある(Merchant(1997): pp. 6 - 8)。

方向性の欠如とは、従業員が組織の目的を理解しておらず、どのような行動をとるべきか理解していないような状態のことである。MCSの基本的な役割のひとつは、従業員ひとりひとりに組織目的を周知し、従業員が行うべき活動や達成すべき目標に関する情報を与えることにある。

動機付けの問題は、組織の目的と個人の目的が常に一致するとは限らないことから生じる。組織

の目的と個人の目的をどのように一致させるのが、MCSのもうひとつの役割である。目標管理制度などのように業績(目標達成度)と金銭的報酬を連動させることで、動機付けを与えるような場合もあれば、いい成果にはいい仕事をという形で動機付けを測っているような場合もある。前者は外発的動機付けの考え方に基づく方法であり、後者は内発的動機付けを重視した方法である。

個人能力の問題とは、その仕事を遂行するために必要な知識や経験を担当者が備えていない場合に生じる問題である。これは仕事が既存の従業員の能力に応じて適切に設計されていないために生じる問題と言い換えることもできる。仕事の設計と個人の能力の問題は一体として捉えられねばならない。MCSの役割には、現状の組織成員の能力に応じた職務を与えることや、適切な職務能力を修得するための機会を用意することが含まれる。

ちなみに、これらの3点は、ユニークな経営管理手法で知られる京セラの創業者である稲盛和夫氏が、経営の肝要として指摘する成功の方程式(成功 = 能力 × 意欲 × 方向性)の3要素と合致している。

MCSの種類は、前述のように多様であり、その分類方法についても統一的な見解があるわけではない。代表的な分類方法としては、①マネジメントコントロール対象の属性に基づく分類(Merchant(1997), Merchant and Van der Stede(2007))、②マネジメントコントロールの利用方法に基づく分類(Simons(1995), Henri(2004))、③マネジメントコントロール主体の属性に基づく分類(Hopwood(1974))、④マネジメントコントロール手段の属性に基づく分類(Abernathy & Brownell(1977), 澤邊・飛田(2008))などがある。

①マネジメントコントロールの対象の属性に基づく分類では、(1)行動、(2)結果、(3)組織成員/組織文化、の3つがコントロール対象のカテゴリー

となっている。行動コントロールは、行動そのものを対象としてマネジメントコントロールを遂行するプロセスである。具体的なマネジメントコントロール手段としては、業務マニュアルのようなものから、事前の行動計画書提出・事後の行動報告書提出などのようなものが含まれる。

結果コントロールは、行動の結果を対象としてマネジメントコントロールを遂行するプロセスである。個々の従業員に予算目標を設定し、予算目標を基準として業績評価を行うような方法が結果コントロールの典型である。どのようにして予算目標を達成するのかについては、個々の従業員の裁量に委ねられているため、専門的知識を必要とするプロフェッショナルな業務において有効なマネジメントコントロールであると言われている。

組織成員 / 組織文化コントロールは、人や文化をコントロールの対象としたマネジメントコントロールのプロセスである。従業員の採用や教育、組織文化の醸成といった事柄がマネジメントコントロール手段となる。

②マネジメントコントロールの利用方法による分類では、診断型のMCS利用スタイルと双方向型のMCS利用スタイルの2類型が提示されている。診断型の利用スタイルの典型例は、予算管理における例外管理である。例外管理では、予算計画の進捗状況をモニタリングし、組織の状態を定期的に診断している。モニタリングの結果得られた数値が一定の範囲に収まっているならば問題なしとして特に何もせず、範囲外の異常値がでた場合のみその原因を究明し必要な措置をとることにある。例外管理におけるモニタリングに対応するのが、診断型の利用スタイルである。

双方向型の利用スタイルでも、MCSを用いて組織の状態をモニタリングすることがあるが、その目的は実態を知ることよりも、モニタリング活動を通じて組織のコミュニケーションを活性化したり、組織目的の達成に向けて現場の智慧を引き

出していくことにある。不安定な環境で不確実性が高い場合に、双方向型でMCSが利用されるという実証研究が行われている(Henry(2004), Widener(2006))。

③マネジメントコントロールの主体による分類では、マネジメントコントロールを行う主体によって、上位のマネジャーによる監督的コントロール、組織社会全体による社会的コントロール、組織構成員自らによるセルフコントロールが、主たるコントロールの類型となっている。監督的なコントロールは、上位のマネジャーが下位の組織構成員の行為を標準的な手続きやルールを利用することで統制しようとするものである。社会的コントロールは、文化的な価値感や相互の信頼関係に基づいて組織構成員の行為を方向付けようとするものである。セルフコントロールは、適切なインセンティブメカニズムや組織目標の内在化によって、組織構成員が自律的に組織目標と合致した行動をとるようにするものである。

われわれの調査自体は、④マネジメントコントロール手段の属性に基づいた分類に依拠して実施している。この調査を実施する前に行った複数の日本企業のケーススタディの経験から、マネジメントコントロール対象による分類や、利用方法による分類が必ずしも日本企業の現実にフィットしないことがわかっていたため、最も素朴で現実との対応関係を見いだすことが容易なマネジメントコントロール手段による分類を採用した。

この分類方法は、マネジメントコントロール手段を分類基準として(Ⅰ)経営理念を中心とする価値規範の浸透に基づくマネジメントコントロール、(Ⅱ)中期計画・予算を中心とする財務数値に基づくマネジメントコントロール、(Ⅲ)目標管理制度や賃金制度を軸とする人事的なマネジメントコントロール、(Ⅳ)マニュアルや内部統制を中心とした行動的なマネジメントコントロール(behavioral control)の4つに区分している。

そのうえで、さらにマネジメントコントロールに密接に関わる組織内部要因として、(V)職場の雰囲気や人間関係やリーダーシップのあり方などといった社風について調査を実施した。

(3) マネジメントコントロール論と管理会計

英米圏におけるマネジメントコントロール論は、管理会計を中心に展開されてきた。というのも管理会計の役割は、組織の目的を時間軸上で明示し目的達成のための具体的な計画を示すとともに、その計画遂行にあたる組織成員ひとりひとりの責任を明らかにすることで、多様な成員から構成される組織を統合し有機的に機能させるところにあるからである。機能的に分化した現代の組織において、管理会計は立場が異なる組織成員の間の共通言語となっており、評価の過程を担い利害調整をはかることで、組織全体の目標と組織成員の行動を結び付けている。この意味で、現代社会において管理会計は、市場における調整メカニズムを代替補完する組織的な調整メカニズムとして機能している(高寺(1992): pp.114 - 118)。

管理会計が組織における共通言語となりうるのは、貨幣情報を中心とする会計情報が多くの情報の質的差異を縮約し統合した情報だからである。目標利益を明示し、行動計画に対応して予算などの会計計画を設定することで、管理会計は組織成員と組織全体の目標とを結び付ける。ここで注意しなければならないのは、この管理会計上の結び付きは、組織成員ひとりひとりの行動を通じてしか実現されないものであるということである。計画を具現化するのには個々の文脈におかれた組織成員なのである。

組織成員の行動やその成果は、能力や意欲や方向性によって左右される。組織成員の能力や意欲や方向性に影響を及ぼす要因は数多く存在し、管

理会計のあり方もその一つである。多くの企業において、管理会計だけでなく、経営理念や社会関係が組織成員に有形無形の影響を及ぼしていることが経験的に知られている。また、管理会計や経営理念や社会関係の経営管理における重要性は組織の持っている文化的な特徴によっても左右されると考えられている(Bhimani(2003))。

本稿の問題意識は、日本企業の特徴といわれている経営理念や社会関係の重要性が、中小企業においても従業員満足度や目的達成への動機付けに影響を及ぼしているのではないかという点にある。これを定量的な実態調査に基づいてその一端を明らかにすることが本稿の目的である。

3 アンケート調査に見る上場企業と非上場企業のマネジメントコントロールの特徴

本調査は、2007年下半期に東証一部上場企業(以下、上場企業)1,753社および関西アーバン銀行プレジダント会会員企業(以下、非上場企業)約1,600社を対象に実施された郵送調査である。調査票の設計にあたっては、日本企業の実態に合わせつつ、多様なマネジメントコントロール手段をできるだけ網羅的に把握するように工夫を行った。そのために、2006年度に対象企業の一部に対するパイロット調査を行い、2007年上半期にインタビュー調査を行った。

なお、ここでは上場企業とは大企業のことをイメージしており、非上場企業とはいわゆる中小企業と呼ばれる企業群をイメージしている。以下の分析結果は、大企業と中小企業が持つ特徴を明示的にするために、澤邊・澤邊ゼミナール(2008)を元に述べたものであり、企業区分の表記もそれに従っている¹。以下では上場企業は大企業の、非

¹ アンケート結果についての詳細は、澤邊・澤邊ゼミナール(2008)を参照のこと。本節における企業区分の表記は澤邊・澤邊ゼミナール(2008)に従っている。

表 - 1 調査サンプルの産業別比率

	上場企業		非上場企業	
	該当数	割合 (%)	該当数	割合 (%)
製造業	114	54.29	44	33.59
流通業	34	16.19	13	9.92
金融業	15	7.14	1	0.76
不動産業	5	2.38	43	32.82
物流業	10	4.76	1	0.76
情報・通信	15	7.14	2	1.53
電力・ガス	5	2.38	0	0.00
サービス業	11	5.24	23	17.56
無回答	1	0.48	4	3.05
合 計	210	100.00	131	100.00

(注) 非上場企業については複数の業種を回答した会社があるため、合計は回収サンプル数と一致しない。

上場企業は中小企業の近似として説明を行うこととする。

本調査では上場企業1,753社のうち210社(回答率約12.0%)から、非上場企業約1,600社のうち116社(回答率約7%)から回答を得ることができた。調査サンプルの産業別の比率は、上場企業については、製造業54.29%、流通業16.19%、金融業7.14%、不動産業2.38%、物流業4.76%、情報通信業7.14%、電力・ガス2.38%、サービス業5.24%である。非上場企業については、製造業33.59%、流通業9.92%、金融業0.76%、不動産業32.82%、物流業0.76%、情報・通信1.53%、サービス業17.56%である(表-1)。

(1) 価値規範の浸透に基づく

マネジメントコントロール

まず、価値規範の浸透に基づくマネジメントコントロールについて見ていく。このマネジメントコントロールは、具体的には経営理念の有無や、経営理念がどのような状況でトップの意思決定や社員の行動、目標設定などに影響を及ぼすか、などを想定している。

まず、明文化された経営理念の有無については、ほぼすべての上場企業が何らかの形で経営理念を明文化している(図-1)。それに対し、非上場企業の場合では約7割となっている。

図-2は、その経営理念がどのような時に影響を与えているかについての回答である。ここでは、影響力の測定に際して5ポイント・リッカートスケールを用いており、ポイントが高いほどその影響が強いということになる(以下、平均と示している場合は同じ方法による調査結果である)。その結果を見ると、上場企業と非上場企業は概ね同じ傾向を示している。経営理念が経営陣による意思決定に反映されているとの回答である「トップの意思決定」、会社全体の中長期的な経営目標や経営戦略に影響を及ぼすとの回答である「戦略的な目標設定、戦略策定」や経営トップから社員レベルに至るまでの「日常業務活動での判断や行動」といった回答が上位に挙げられている。中でも、「戦略的な目標設定、戦略策定」は、上場企業の方が0.5ポイントほど高くなっており、この点において上場企業と非上場企業の差異があると言える。

図 - 1 明文化された経営理念の有無

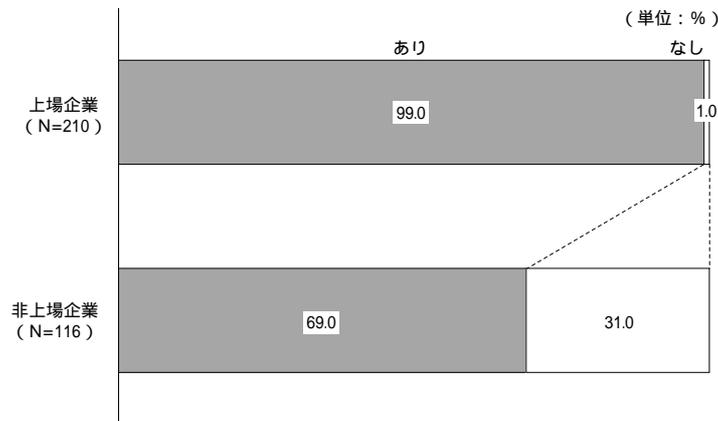
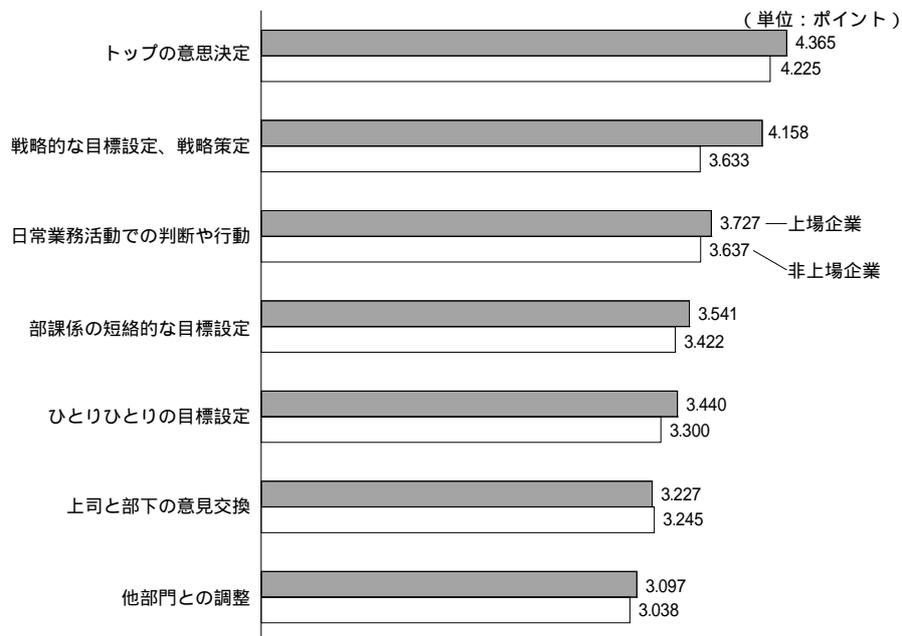


図 - 2 経営理念の影響



(2) 財務数値に基づく

マネジメントコントロール

次に、財務数値に基づくマネジメントコントロールについてである。このマネジメントコントロールは、具体的には中期経営計画や予算によるコントロールを意味している。

図 - 3、4 は中期経営計画と予算制度の有無についての回答結果である。これによると、上場企業と非上場企業とでは大きく結果が異なってい

る。上場企業ではほぼ全ての企業が中期経営計画と予算制度を実施しているが、非上場企業では中期経営計画は約 6 割の企業が、予算制度は約 4 割の企業が採用しているにすぎない。

(3) 人事的なマネジメントコントロール

次に、人事的なマネジメントコントロールである。具体的には、仕事の目標を設定し、目標達成度に基づき報酬(の一部)を決定する仕組みである目標管理制度の有無、目標管理制度と予算制度

図 - 3 中期経営計画の有無

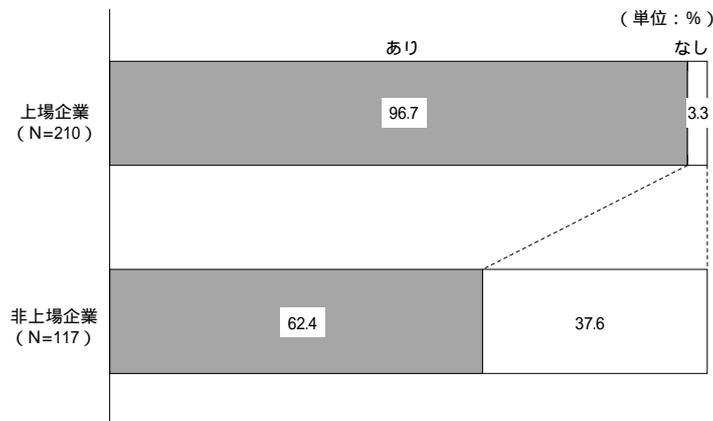


図 - 4 予算の有無

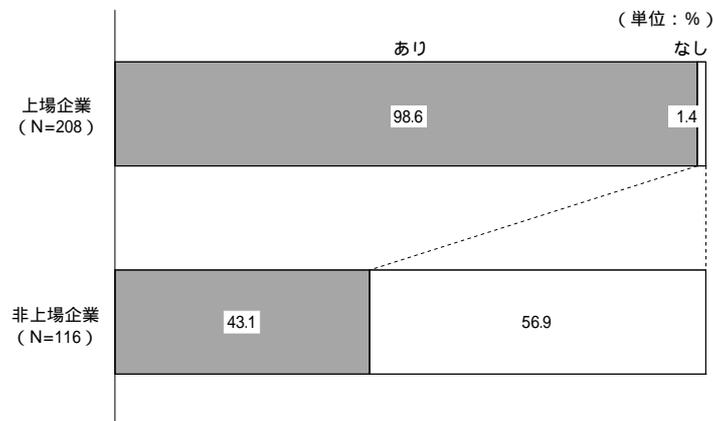
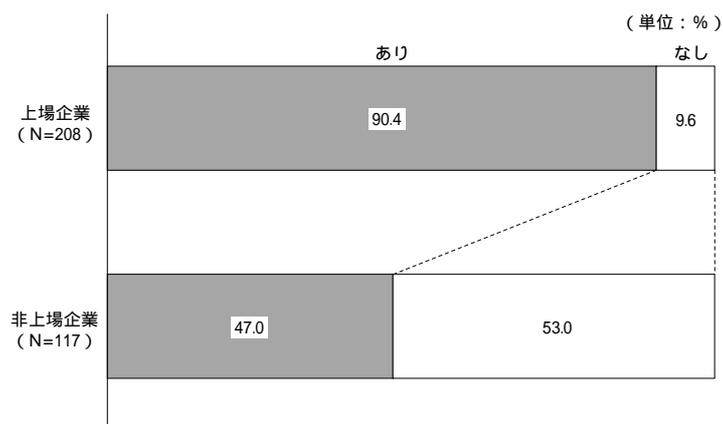


図 - 5 目標管理制度の有無



との関連、社員の目標や賃金に対する納得度や達成意欲、経営陣と社員、社員間のコミュニケーションなどである。

図 - 5 は、目標管理制度の有無についてまとめ

たものである。これによると、上場企業ではほぼ9割が目標管理制度を採用しているのに対して、非上場企業での採用は5割弱にとどまっている。

その目標に対する社員の納得度および目標達成

表 - 2 目標の納得度と達成への意欲

	上場企業			非上場企業		
	有効回答	平均	標準偏差	有効回答	平均	標準偏差
目標に対する社員の納得度	187	3.578	0.780	52	3.365	0.878
目標達成への意欲	187	3.695	0.759	52	3.442	0.886

表 - 3 賃金制度および賃金水準に対する納得度

	上場企業			非上場企業		
	有効回答	平均	標準偏差	有効回答	平均	標準偏差
賃金制度に対する納得度	204	3.328	0.711	114	3.175	0.851
賃金水準に対する納得度	203	3.187	0.797	114	3.202	0.808

への意欲についての回答結果をまとめたものが表 - 2 である。上場企業、非上場企業とも平均値が3点以上であり、経営目標に対する社員の納得度や目標達成への意欲が高いことが示されている。また、賃金との関連(表 - 3)では、従業員の納得度に対する当事者ではなくアンケート回答者の主観的判断から得られたものであるという点を差し引かねばならないものの、上場企業、非上場企業ともに賃金制度と賃金水準に対する納得度について尋ねた問いに対して、概ね高い値が得られた。ただし、「目標に対する社員の納得度」「目標達成への意欲」「賃金制度に対する納得度」の標準偏差に着目すると、上場企業よりも非上場企業の方が若干高く、非上場企業間ではその意識に対してばらつきがあることを示している。

次に、トップと社員、社員間のコミュニケーションや信頼関係の重要性についての回答結果を見ていく(図 - 6)。これによると、「自部門の同僚との信頼関係の重要性(上場企業: 4.155、非上場企業: 3.991)」「他部門の同僚との信頼関係の重要性(上場企業: 3.956、非上場企業: 3.851)」といった社員間の信頼関係について上場企業、非上場企業ともに重要であるとの回答が得られた。

一方で、上場企業と非上場企業とは異なる傾向を示している回答もある。「トップとのコミュニケーション頻度」は平均値で上場企業が3.279、非上場企業では3.836であり、非上場企業の方が高い値を示している。また、いわゆるアフター5などに代表される「社員同士の業務外の親交」については、平均値で上場企業が3.510、非上場企業では3.252であり、上場企業の方が高い値を示している。これは企業規模がある程度影響を及ぼしていると考えられる。すなわち、経営トップとの距離が比較的近い非上場企業では経営トップとのコミュニケーション頻度は高くなるし、一方で経営トップとの距離が遠く、部課に属する社員数が比較的多くなる上場企業では社員間の業務外の親交が多くなるのだと考えられる。

(4) 行動的なマネジメントコントロール

次に、現場での行動を直接規定して統制する行動的なマネジメントコントロールについては、マニュアルと内部統制を中心として調査を行った。

図 - 7 は、マニュアルと内部統制についての回答結果をまとめたものである。全体として、非上場企業よりも上場企業において行動的なマネジ

図 - 6 コミュニケーションと信頼関係

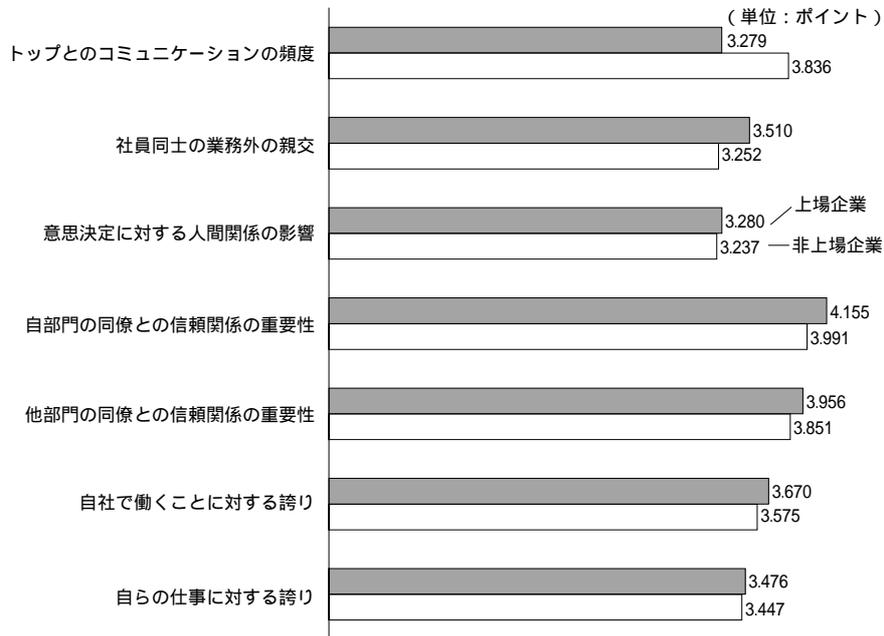
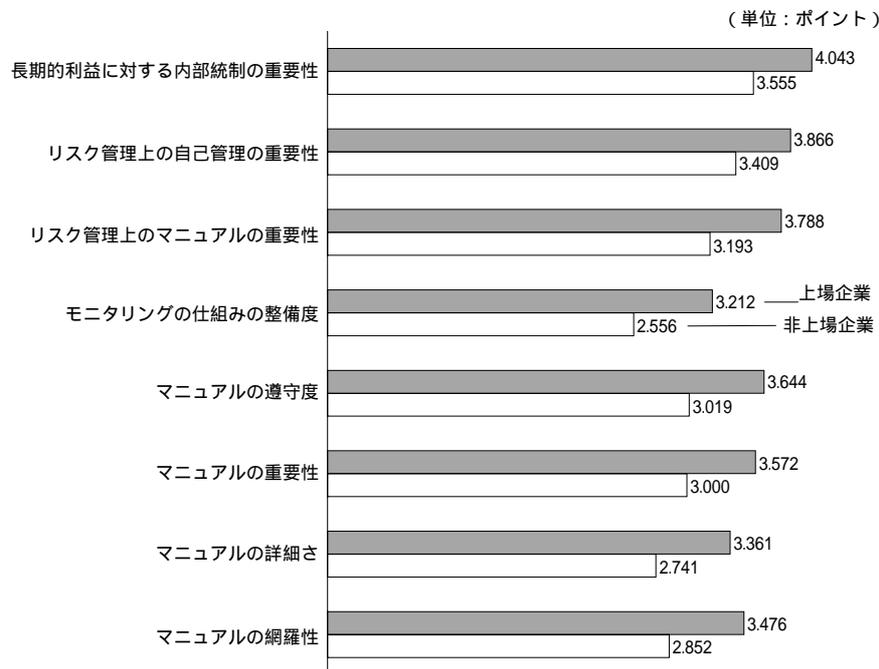


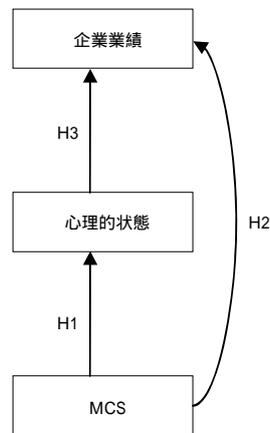
図 - 7 マニュアルと内部統制



メントコントロールが重視されていることが見てとれる。中でも、「長期的利益に対する内部統制の重要性」は上場企業では平均値で4点を超えている。このことは、企業は利害関係者との間で信頼

関係を築くことが中長期的な成長の源泉の一つであるが、不祥事によって信頼関係が崩壊するといったケースに対して、内部統制制度を整備する重要性を企業が強く認識していることの表れだと

図 - 8 組織成員の心理的狀態を介したMCSと企業業績の関係



言えよう。このことは、昨今の内部統制制度の充実にむけた法制度の改正等が反映されているとも考えられる。

4 基本概念と分析モデル

本節では、以下の分析の基礎となる基本概念と分析モデルについて説明を行う。前述のように経営目的を達成するために経営者が財務的・非財務的な情報システムを用いるプロセスは、マネジメントコントロールシステム(MCS)と呼ばれている(Bisbe and Otley(2004))²。つまり、MCSは、経営者が経営目的を達成するために利用する情報ベースの仕組みである。経営目標を定量的な目標利益に落とし込み、その実現にむけて計画と統制のプロセスをつかさどる管理会計システムはMCSの中軸に位置する(上總・澤邊(2006): p 33)。中軸という意味は、プロセスとして特徴づけられる種々のMCSは、少なくとも短期的には、目標たる年度利益を達成するために策定された利益計画に枠付けられているからである。

管理会計システムを中軸とする種々のMCSは、組織成員の動機付けに代表される心理的狀態に影響を及ぼすことで、組織的行動に影響し、ひいては企業業績を左右していると考えられる。また、MCSは組織成員の心理的狀態とは関係なく直接的に企業業績に影響する場合もある。例えば、企業業績は、設定された目標利益も含め計画そのものの善し悪しによって規定される側面を持つ。図 - 8 は、MCSが組織成員の心理狀態に影響を及ぼすことで企業業績に影響を与える関係と、MCSがダイレクトに企業業績に影響する関係を示している。

- H1 : MCSは組織成員の心理的狀態に影響を与える。
- H2 : MCSは企業業績に直接影響を与える。
- H3 : 組織成員の心理的狀態は企業業績に影響を与える。

MCSをどのように類型化し分類すべきか、これまでもさまざまな試みが行われてきており、

² Simons (1995 : p 5) では、MCSは「組織活動パターンを維持・変化させるために経営者が用いる情報をベースとした公式の手順や手続き」として定義されている。それに対して、Bisbe and Otley(2004)ではSimons(1995)をベースとしつつも、さらに非公式的なプロセスにまでMCSを拡張して定義している。本稿の分析では、後述するように日本企業の特徴として社会システムの重要性に着目しているため、説明の便宜上、Bisbe and Otley (2004) の定義を採用した。どのような基準で公式・非公式を区別するのかの一線を引くのかという問題と合わせて、社会システムを経営者が道具的に利用しているのかどうかを考察することで、社会システムをMCSとして理解することの是非を検討する必要があるが、紙幅の関係でその検討は別の機会に譲ることとする。

管理会計研究において一般に認められているような分類法はまだ確立されていない。前述したように、本稿では、マネジメントコントロール手段の属性に着目する分類に依拠しつつ、日本企業の特徴と関連付けてMCSの理念型を導出することとする。

日本企業について近年行われてきたいくつかのケーススタディでは、経営理念が管理会計と連動することで、企業行動や企業業績に影響することが示唆されている³。例えば、セーレン株式会社のケーススタディでは「のびのび いきいき びちびち」といった経営理念が、予算制度を基礎とする目標管理制度や内部統制制度といった仕組みを通じて、現業管理者や従業員の意思決定や行動に反映されていることが示されている（足立・篠原(2008)）。経営理念と管理会計の同様の関係は、京セラ株式会社におけるフィロソフィーと管理会計の関係にも見られる（潮(2007)）。また、京セラ株式会社やアメーバ経営を導入した企業のケーススタディにおいて特に強調されていることであるが、経営理念と管理会計の連携を重視した企業では、社員同士のつきあいや信頼関係といった社会関係を重視した経営が行われていることもその特徴として指摘されている。

このような日本企業にみられる特徴を反映すべく、MCSの理念型としてわれわれは、会計を中

心とする会計コントロール、経営理念を中心とする理念コントロール、社会関係を中心とする社会コントロールの3つを想定した。

会計コントロールは、企業の目標や、各部署や個人の責任と実績を会計的に可視化するプロセスを通じて経営目的の実現を図ることを基本としたアプローチである。これは、Abernethy and Brownell (1997)の言う会計コントロールに類似した概念である⁴。会計コントロールはさらに、計画プロセス、統制プロセス、内部統制プロセスに区分して概念化した。計画プロセスに関しては目標設定にかける経営意志の充実度を、統制プロセスについては予算差異分析の困難性を、内部統制プロセスについては業務範囲や業務プロセスの明確化を中心に変数を構成した。

H1a: 会計コントロールが充実していればしているほど、目標達成への動機付けが強くなり、従業員満足度が高くなる。

会計コントロールでは、適切な計画を立案したり、業務範囲が重複しないように、また業務フローが合理的であるように設計したりすることで、組織成員の心理的状态とは独立して企業業績に影響を及ぼすと考えられる。

³ 管理会計において、経営理念を明示的に扱った経験的研究は多くない。Widener (2007)は、Simons (1995)の4つのコントロール・レバーを理論的フレームワークとして、信条のシステムをとりあげた数少ない実証研究のひとつである。Widener (2007)はSimons (1995)の枠組みに忠実に実証を行っている。4つのコントロール・レバーの理論枠組は、社会関係(社会コントロール)がインタラクティブ・コントロールに回収されてしまっていることもあって、われわれの問題意識と対応しておらず、本稿に直接利用することはできなかった。他方で、経営理念と企業業績の関係について、日本では両者の間に正の相関が存在することを示す実証研究が行われている(久保・広田・宮島(2005))。これは、英米での実証研究が両者の間に明確な関係を発見していないことと対照的である。しかし、久保・広田・宮島(2005)は、経営理念を外部に公表している企業はそうでない企業と比べてより高い企業業績を達成するのは、経営理念を外部に公表することで内外のステークホルダーとの調整がスムーズに行われ、それによってエージェンシー・コストが削減され企業業績が改善されるからであると考えており、内外の調整メカニズムがどのように働いているのかといったMCS的な観点からの考察は行われていない。

⁴ Abernethy and Brownell (1997)は会計コントロール、行動コントロール、人的コントロールの3つのコントロール類型を利用して分析を行っている。会計コントロールは各人が自らの業績を評価する上で会計情報が利用されているようなMCSであり、行動コントロールはマニュアルによるコントロールを、人的コントロールは社会化による社会関係を通じたコントロールを擬似している。われわれの問題意識との関連では経営理念に対応する概念が含まれていないこと、また会計コントロールと金銭的報酬とを区別するようになっていないことが限界であり、この3類型を採用することができなかった。なお、Abernethy and Brownell(1997)の行動コントロールはわれわれの行動コントロールと、人的コントロールは社会コントロールと対応している。

H2a: 会計コントロールが充実していればし
ているほど、企業業績が向上する。

理念コントロールは、その企業の一員としてど
のような判断や行動が正しいのかを理念的に指し
示すことで組織成員の判断や行動を誘導しマネジ
メントコントロールを行うアプローチである。こ
れは、Simons (1995) の言う信条のシステムに
近い理念型となっている⁵。経営理念が組織に浸
透していればしているほど、組織成員の心理的状
態に強く影響を及ぼすと考えられる。

H1b: 経営理念が浸透していればしているほ
ど、目標達成への動機付けが強くなり、
従業員満足度が高くなる。

社会コントロールは、アフター5でのコミュニ
ケーションに象徴されるように社会関係を重視
し、それによって経営目的の実現を図るようなマ
ネジメントコントロールのアプローチである。こ
れはOuchi (1979) が言う社会コントロールに類
似した理念型であり、共同体的な性格を組織にお
いて醸成することで目標の達成を図ろうとするも
のである⁶。社会コントロールもまた、理念コン
trolと同様、組織成員の心理的状態に影響を
及ぼすことで企業業績の改善に役立っていると考
えられる⁷。

H1c: 職場での人間関係が重要であればある
ほど、目標達成への動機付けが強くなり、
従業員満足度が高くなる。

組織成員の心理的状態としては、目標達成への
動機付けと従業員満足度という変数を考え測定し
た。ここで目標達成への動機付けは企業業績と関
連づけられた個々人の目標を達成しようという意
欲を表す変数である。これは企業業績と直結して
いる。従業員満足度は当該企業に対する心理的愛
着という組織コミットメントに近い概念であり、
企業業績と仕事の業績に影響すると先行研究にお
いて主張されてきた(例えば、Randoll (1990),
Nouri and Parker (1998))。

H3a: 目標達成への動機付けが強ければ強い
ほど、企業業績は向上する。

H3b: 従業員満足度が高ければ高いほど、企
業業績は向上する。

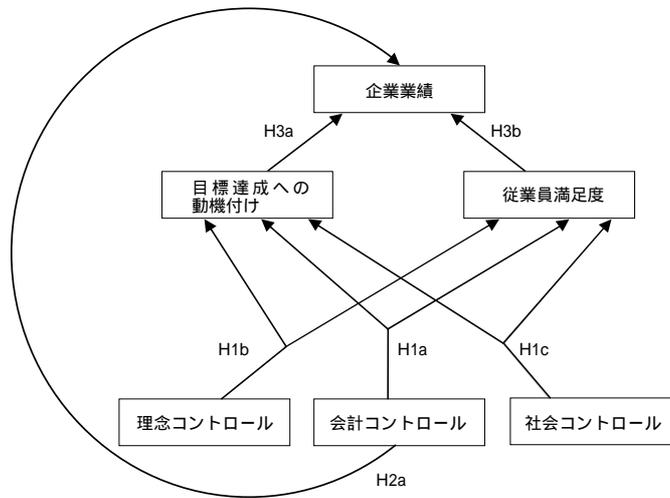
これら3種類の理念型と2つの心理的状態を理
論的な基礎概念として、本調査では現実の日本企
業における経営理念・社会関係・管理会計をイ
メージして調査を行っている。図-9は、図-1
で述べた関係を基礎として、MCSの3つの理念
型と2種類の心理的状態が企業業績に影響を及ぼ
すと考える本研究における基本的な分析モデルの
概念図を示している。

⁵ Simons (1995) は、MCSの種類として4つのコントロール・レバーを提示している。つまり、社是や社訓に代表される信条のシ
ステム、社員が最低限守るべき基準や禁止項目を示す倫理綱領のような事業倫理境界のシステム、管理会計における例外管理のよ
うな診断型のコントロール・システム、目標を明確に示すことによってコミュニケーションを図る双方向型のコントロール・シ
ステムの4つである。

⁶ Ouchi (1979) は、価格メカニズムを通じた市場コントロール、官僚組織による官僚コントロール、共同体によるクラン・コン
trolの3種類のコントロール・システムの類型を提示している。

⁷ 理念コントロールや社会コントロールは組織成員の考え方や方向性を一定の範囲にまとめることで、組織内調整における摩擦やそ
れに伴う調整コストを低減していると考えられる。本稿の採用した枠組みの中では、調整コストの低減を独立して扱うことはでき
ない。調整コストの低減はもっぱら会計コントロールがダイレクトに企業業績に影響を及ぼすチャンネルに反映されていると考え
られる。調整コストの低減は会計コントロールがダイレクトに業績に影響を及ぼすところに含まれている。つまり、理念コン
trolや社会コントロールが適切に機能することによって、調整コストが最小化されているような場合、それを前提とした会計的コン
trolでは、そうでない場合と比べてはるかに小さな調整コストの見積もりに基づき、現実的な利益計画を策定することができる。

図 - 9 分析モデルの概念図



5 分析結果

以上のような分析モデルを想定して本調査は行われた。以下では紙幅の関係で中小企業に焦点を絞って、MCSと従業員の心理的状态の関係(H1)に限定して分析を行っていく⁸。分析に際して、以下で行う分析に必要なデータについて完全に回答を得られた非上場企業(中小企業)を抽出した結果、93社がサンプルとして得られた。

分析は2段階で行っている。まず、(1)回答を得られた社を組織文化に応じた2つの企業群に分類した。そして、(2)組織成員の意欲や満足度といった変数に対してMCSがどのような影響を及ぼしているかについて重回帰分析を行った。(1)、(2)の順で分析結果を説明する。

(1) 組織文化とクラスター分け

本分析において、まず組織文化によってサンプル企業をクラスターに分類する作業を行った⁹。組織文化を測定するために、OCAI (Organiza-

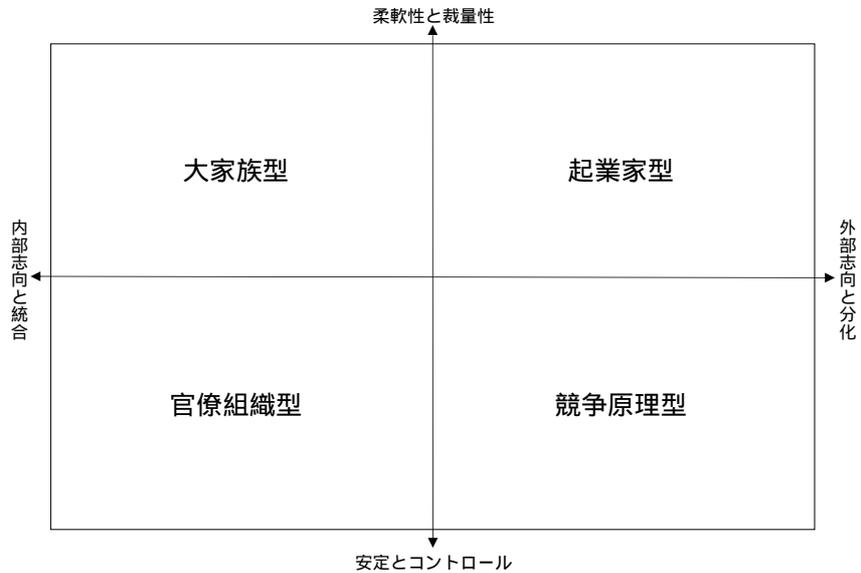
tional Culture Assessment Instrument : 組織文化評価手法)と呼ばれる尺度を利用した。この調査手法は競合価値観フレームワーク (Competing Value Framework) を基礎としており、4つの組織文化タイプの組み合わせによって1つの組織の組織文化を評価しようとする考え方である。

ここで競合価値観フレームワークにおける4つの組織文化タイプは、図-10に示されている2つの軸によって分けられた4つの象限に対応している。縦軸は「安定性、秩序、コントロール」と「柔軟性、自由裁量、ダイナミズム」という両極を結ぶ軸、横軸は「内部志向、統合、結束力」と「外部志向、分化、対抗意識」という両極を結ぶ軸である。それぞれの軸の方向が意味するのは、ある個人が自分の属する組織を評価する際に前提となる価値観である。本稿では4つの質問項目に4つの組織文化に対応する回答を設け、その回答への当てはまりが大きければ大きいほど高い得点を付けるようにし、合計で100点満点になるようにした。つまり、質問が示唆している組織文化への適合度に応じたウェイト付けがなされるようにし、

⁸ 上場企業に関する調査結果については、澤邊・飛田(2009)を参照していただきたい。

⁹ MCSを利用することで組織文化が変わっていくという側面が考えられるが、本研究では単純化のために組織文化を所与とした分析フレームワークに基づいて調査・分析している。

図 - 10 競合価値観フレームワーク



出所 : Cameron and Quinn (2006, p. 35)

表 - 4 組織文化タイプの非階層的クラスター分析による分類

	内部志向型	外部志向型
大家族型	168.79	87.11
官僚組織型	96.00	80.93
起業家型	70.77	129.59
競争原理型	63.47	102.17

組織文化タイプを定量的に測定できるようにした。

そのデータに基づき、本稿では回答を得られた93社を2つのクラスターに分類した。クラスター分類には非階層的クラスター分析を用いた。用いた変数は4つの質問項目に設けたそれぞれの組織文化タイプに付けられた得点を合計したもので測定し、その結果、2つのクラスターに分類することができた。

表 - 4のクラスター分類は図 - 10における横軸方向と一致している。大家族型・官僚組織型を中

心に持つクラスターを「内部志向型クラスター」、起業家型・競争原理型を中心に持つクラスターを「外部志向型クラスター」と呼ぶこととする。サンプル全体93社は内部志向型43社、外部志向型50社に分類された。

(2) 組織成員の満足度とMCSの関係

先に述べたように、われわれが想定しているMCSの理念型は、「会計コントロール」「理念コントロール」「社会コントロール」の3つから成る。本稿はこれらのMCSによって従業員の満足度が

表 - 5 変数の相関関係

サンプル全体 (93社) 内部志向型 (43社) 外部志向型 (50社)		独立変数	従属変数	
		従業員満足度	内部統制	理念コントロール
サンプル全体	内部統制 (会計)	0.2775***	1	
	理念コントロール	0.3512***	0.2069**	1
	社会的コントロール	0.4278***	0.2245**	0.4307***
内部志向型	内部統制 (会計)	0.2580	1	
	理念コントロール	0.5253***	0.0882	1
	社会的コントロール	0.4289***	0.2233	0.4168***
外部志向型	内部統制 (会計)	0.3074**	1	
	理念コントロール	0.2355	0.3267**	1
	社会的コントロール	0.4525***	0.1978	0.4492***

(注) ***: 1%有意水準、 **: 5%有意水準であることを示す。

どのように変化するのかを重回帰分析を用いて検証する。

回帰分析の各変数は次のように構成されている。まず、従属変数として、従業員の仕事に対する満足度を表す「従業員満足度」を設定した。独立変数としては、①会計コントロールの代理変数としての「内部統制プロセス」、②「理念コントロール」、③「社会コントロール」である。

それぞれの変数は以下のように構成している。まず、「内部統制プロセス」は業務範囲の明確化を図るための業務フローチャートやマニュアル化の範囲と程度を測定した結果をそれぞれ変数にした。「理念コントロール」については理念の浸透度を表しており、経営理念がさまざまな意思決定の局面や行動にどれだけ影響を及ぼしているかについて得られた回答を変数として構成した。「社会コントロール」については社会関係の重要度を

表しており、同僚や上司との信頼関係やコミュニケーションの重要性を測定した数値で変数を構成した。

これらの変数を用いて、下記のような回帰式を推定し、(i)サンプル全体(93社)の分析、(ii)内部志向型企业(43社)のみを抽出した分析、(iii)外部志向型企业(50社)のみを抽出した分析を行っている¹⁰。

(回帰式)

$$\begin{aligned} \text{従業員満足度} = & b1 * \text{内部統制プロセス} + \\ & b2 * \text{理念コントロール} + \\ & b3 * \text{社会コントロール} + \\ & \text{(定数項)} \end{aligned}$$

なお、重回帰分析で用いる変数間の相関係数は表 - 5 に示している。

¹⁰ 本稿では回帰式に全ての変数を投入する強制投入法によって重回帰分析を行っている。

表 - 6 従業員満足度とMCSの関係についての分析結果

従属変数 従業員満足度	質問項目	サンプル全体		内部志向型		外部志向型	
		係数	t	係数	t	係数	t
(定数)		1.1331	2.295	1.1587	1.885	0.8496	1.142
内部統制(会計)	業務範囲の明確化	0.1214*	1.811	0.1185	1.311	0.1627*	1.732
理念コントロール	経営理念の浸透度	0.1346*	1.707	0.2923***	2.978	-0.0239	-0.204
社会的コントロール	社会関係の重要性	0.2547***	3.074	0.1423	1.489	0.3897***	2.945
	調整済みR2	0.220		0.308		0.207	
	N	93		43		50	

(注) ***: 1%有意水準、*: 10%有意水準であることを示す。

これによると、サンプル全体の従業員満足度(従属変数)と各独立変数、各独立変数間には有意な相関関係があることがわかる。内部志向型では従業員満足度(従属変数)と理念コントロール、社会的コントロールの間では有意な相関関係が見られるが、内部統制との間では有意ではない。独立変数間で見ると内部統制と理念、社会の各コントロールの間では有意な関係は見られない。また、外部志向型では従業員満足度(従属変数)と内部統制、社会的コントロールとの間では有意な相関関係が見られるが、理念コントロールとでは有意ではない。独立変数間では内部統制と社会コントロールの間では有意な関係は見られないが、それ以外の変数間では有意な関係が見られた。

表 - 6 は従業員満足度とMCSの関係について重回帰分析を行った結果である。

これによると、サンプル全体(93社)では社会的コントロールが1%水準で有意に正の関係がある。また10%水準であるものの、内部統制、理念コントロールも正の関係が見られる。このことは、社内における内部統制制度によって業務範囲が明確になされ、経営理念の浸透度が高く、さらには社会関係の重要性、すなわち経営トップと従業員、

あるいは従業員間のコミュニケーション、信頼関係が厚いほど、従業員の満足度が高まるという関係が示されている。

これを組織文化タイプに分けると、内部志向型クラスターでは理念コントロールのみが、外部志向型クラスターでは社会的コントロールのみが1%水準で有意な正の関係であることを示している。また、10%水準であるものの、外部志向型クラスターでは内部統制も有意な正の関係であることが示されている。つまり、内部志向型の組織文化を持つ企業では経営理念の浸透度が高まれば従業員の満足度が高まり、外部志向型企業では内部統制制度による業務範囲の明確化と社会関係の重要性が高まることで従業員満足度が高まるという結果が得られたことになる。

なお、各モデルで多重共線性の診断を行ったが、全ての変数のVIF(Variance Inflation Factor: 分散拡大要因)が2を切っており、重大な多重共線性は認められなかった。

(3) 小 括

本稿では会計コントロールや理念コントロールなどが組み合わされて利用されていると考える

コントロールパッケージの視点から、会計コントロールの代表例としての内部統制と理念コントロールや社会コントロールとの相互補完関係を念頭に、現実の日本企業におけるMCSの役割について分析を行った。その際に、組織文化の違いを考慮して内部志向型クラスターと外部志向型クラスターの2群に分けて分析した。以下では、サンプル全体での分析結果について述べたうえで、クラスターごとの分析結果を考察する。

サンプル全体では、MCSと組織成員の心理的状态について(H1)、概ね予想通りの結果を得た。つまり、従業員満足度に対しては計画プロセスが予想通り正の影響を持っていた。組織成員の心理的状态に理念コントロール(H1b)と社会コントロール(H1c)が及ぼす影響については、ともに予想通り正の効果が確認された。

内部志向型クラスターでは、MCSが組織成員の心理的状态に及ぼす影響(H1)について、理念コントロール(H1b)に関する仮説が支持された。しかし、会計コントロールに関しては統計的に有意な結果は得られなかった。つまり、内部志向型クラスターでは、会計コントロールのような経済合理性を基礎としたコントロールシステムよりも、理念コントロールが組織成員の心理的状态に影響を及ぼしていることを示唆する結果が得られた。

外部志向型クラスターでは、MCSが組織成員の心理的状态に及ぼす影響(H1)について、会計コントロール(H1a)と社会コントロール(H1c)が支持される結果が得られた。特に社会コントロールについては強く支持される結果となった。

以上のように、MCSが組織成員の心理的状态に及ぼす影響について部分的に支持される結果を

得た。また、組織文化によってMCSの組織成員の心理的状态に及ぼす影響に違いがあることが示唆される結果が得られた。内部志向性を重視する企業群では、経営理念の重要性が大きく、外部志向性を重視する企業群では人間関係に代表される社会的な関係の重要性と合わせて、会計的な統制も重要であるという直感的にも理解しやすい結果となっている。

6 おわりに

本研究では、これまでほとんど行われていなかった中小企業におけるマネジメントコントロールに焦点をあてて、中小企業では、どのようなマネジメントコントロール手段が実際に用いられているのか、MCSの整備状況はどうなっているのか、大企業と比べた場合、中小企業のマネジメントコントロールにはどのような特徴があるのか、中小企業にとって有効なMCSとはどのようなものなのか、といったことを明らかにしてきた。その結果、中小企業のマネジメントコントロールは、大企業と同様に経営理念や社会関係が重要である一方で、大企業を対象とした分析とは異なり、内部統制についても正の関係があることが示された¹¹。

また、MCSが従業員満足度に及ぼす影響については、(1)MCSが従業員満足度に影響を及ぼすこと、(2)組織文化のタイプによって従業員満足度に影響を及ぼすMCSが異なることが明らかとなった。本研究結果は、中小企業においても、従業員満足度を高めるにあたってMCSが重要であり、内部志向型の文化を持つ企業では経営理念を浸透させることの重要性が高く、外部志向型な組織文化を持つ企業では社会関係を密にすることが

¹¹ 澤邊・飛田(2008)によると、上場企業全体をサンプルとした同様の手法を用いた実証分析における従業員満足度との関係では、会計コントロールのうち計画プロセスは正の関係があるものの、内部統制プロセスについては統計的に有意ではないものの、負の関係があることが示されている。

重要であることを示している。

本研究の貢献は、第1に、従来ほとんど研究が行われてこなかった中小企業におけるマネジメントコントロールの実態を、サーベイ調査をもとに明らかにしたうえで、中小企業にとって有用なMCSとは何かという問いに対して一定の解答を導出したことにある。第2に、MCSが単に有用であるだけでなく、中小企業においても組織文化

とMCSの間に密接な関係があることを明らかにしたことである。

今後は、中小企業におけるMCSが業績に結び付いているのか、中期経営計画や予算制度といった会計コントロールを持つ企業群と持たない企業群との違いなど、多角的な分析を行う必要がある。これらの分析を行うことで、中小企業のMCSがさらに深く分析できると思われる。

参考文献

- 足立洋・篠原巨司馬 (2008) 「セーレンの経営改革」『メルコ管理会計研究』第1号、pp.73 - 80
- 潮清孝 (2007) 「京セラ・アメーバ経営の時間当たり採算公式と利益連鎖管理」『企業会計』第60巻第3号、pp.151 - 159
- 上總康行・澤邊紀生 (2006) 「次世代管理会計のフレームワーク」上總・澤邊編著『次世代管理会計の構想』中央経済社、pp.1 - 37
- 久保克行・広田真一・宮島英昭 (2005) 「日本企業のコントロールメカニズム：経営理念の役割」『季刊 企業と法創造』第1巻第4号、pp.113 - 124
- 澤邊紀生・澤邊ゼミナール (2008) 「日本企業のマネジメント・コントロール実態調査」『メルコ管理会計研究』第1号、pp.81 - 93
- 澤邊紀生・飛田努 (2008) 「経営理念・社会関係・管理会計と企業業績に関する実態調査」中央経済社『企業会計』第60号第12巻、pp.133 - 141
- (2009) 「組織文化に応じたマネジメントコントロールシステムの役割 - 管理会計と企業業績に関する実証分析 - 」『メルコ管理会計研究』第2号、pp.53 - 67
- 高寺貞男 (1992) 『会計と組織と社会』三嶺書房
- 豊田秀樹編 (2003) 『共分散構造分析 技術編』朝倉書店
- Abernethy, M. A. and P. Brownell (1997) "Management control systems in research and development organizations: the role of accounting, behavior and personnel controls," *Accounting, Organizations and Society* 22, pp. 233 - 248 .
- Bhimani, I. (2003) "A study of the emergence of management accounting system ethos and its influence on perceived system success," *Accounting, Organizations and Society* 28, pp. 523 - 548 .
- Bisbe, J. and D. Otley (2004) "The effects of an interactive use of control systems on product innovation," *Accounting, Organizations and Society* 29, pp. 709 - 737 .
- Cameron, K. S. and R. E. Quinn (2006) *Diagnosing and Changing Organizational Culture: Based on the Competing Values Framework*, Jossey - Bass
- Merchant, K. A. (1997) *Modern Management Control Systems: Texts and Cases*, Prentice Hall
- Merchant, K. A. and W. A. Van der Stede (2007) *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Prentice Hall
- Nouri, H. and R. J. Parker (1998) "The relationship between budget participation and job performance: the roles of budget adequacy and organizational commitment," *Accounting, Organizations and Society* 23, pp. 467 - 483 .
- Ouchi, W. G. (1979) "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms," *Management Science* 25, pp. 833 - 848 .
- Randoll, D. M. (1990) "The consequences of organizational commitment: methodological investigation," *Journal of*

中小企業における組織文化とマネジメントコントロールの関係についての実証研究

Organizational Behavior 11 , pp. 361 - 378 .

Simons, R (1995) *Levers of Control*, Boston, MA : Harvard Business School Press.

Widener, S. K . (2007) “ An empirical analysis of the levers of control framework, ” *Accounting, Organizations and Society* 32, pp. 757 - 788 .

謝 辞

本研究を行うにあたって、京都大学経営管理大学院三菱UFJキャピタル寄付講座および関西経済経営論（関西アーバン銀行）寄付講座の協力を得た。記して謝意を表したい。

また、本論文は科学研究費（基礎研究（C）：課題番号21530461）の研究成果の一部である。