

高不確実性下の業績管理会計と日本文化 ～日本企業の業績管理会計の特質の考察に向けて～

足 立 洋

Performance management accounting under high uncertainty and Japanese culture:
Toward a consideration of the characteristics of Japanese companies' performance
management accounting

Hiroshi ADACHI

1 はじめに

本稿は、組織構成員が高不確実性を認識することによって業績管理会計がどのような影響を及ぼされるのかについて、日本企業の文化的側面を踏まえて検討し、今後の研究課題を析出しようとするものである。

通常、組織の経営管理においては、調整の取れた行動指針をあらかじめ「計画」として決めておけば、それが組織構成員にとって順守すべき行動指針となるため、組織構成員の行動について一定程度の統合 (Lawrence and Lorsch 1967) が得られる。管理会計もその一翼を担うものである。

しかしながら、組織構成員の認識する不確実性が高まった場合には、計画策定時にどのような注意を払って予測したとしても、実際に生起する状況は、当初想定していたものと大きく異なることが次第に明らかになる (谷 2010)。したがって、このことは何らかの形で組織成員間の統合に影響を及ぼすことになると思われる。このことを受けて後述するように、高不確実性が管理会計、特に業績管理会計を通じた統合に及ぼす影響について、1970年代以降、欧米の研究者によって議論がなされてきた。

一方、日本企業における管理会計実践の理論化の必要性が提唱されている中で (例えば上總・澤邊 2006)、日本企業における管理会計実践の特質に着目しながら上記の点について考察を行った研究はほとんどない。これを受けて本稿では、管理会計実践に影響を及ぼす影響要因の一つである文化に着目し (例えば加登 1994)、高不確実性下での業績管理会計による統合の問題について、先行研究における知見を踏まえながら、文化面における日本の特質に着目して研究を行うことの必要性を考察する。

本稿の構成は以下の通りである。まず次節では、本稿の検討対象である業績管理会計の範囲を規定したうえで、高不確実性が業績管理会計による組織成員の統合に影響を及ぼす可能性、およ

びそのことを研究する必要性について論じる。続いて、3節および4節では、従来の業績管理会計において高不確実性の影響がどのように論じられてきたかを考察する。そのうえで5節では、日本企業の業績管理会計に関する先行研究の知見を整理し、高不確実性が業績管理会計に及ぼす影響に関して今後研究が期待される論点を析出する。6節では本稿全体を概観したうえで本稿の結論を改めて簡潔に整理する。

2 本稿の検討対象としての業績管理会計と高不確実性

2.1 本稿における業績管理会計

管理会計は「営利企業に所属し、管理者集団を目標利益や経営計画にそう方向へと説得・誘導する管理者管理を目指して、専門経営者が企業目的の達成に向けて管理している企業活動に関する会計情報を会計手段を用いて収集・総合・報告する行為」（上総 2017: 17）とされる。その中で、本稿では特に、高不確実性下での業績管理会計を主な考察対象とする。

業績管理会計に焦点を当てる理由は、本稿が前述のように、管理会計における組織成員の統合の側面を検討対象としていることにある。すなわち、本稿は管理会計実践の中でも特に、「組織上の責任単位別に計画と実績を数量的に対応させること」（Beyer 1963: 17）によって、各責任単位の組織成員を全社的な目標利益や経営計画の達成に向けて調整及び統制をはかるプロセス（McFarland 1966）としての業績管理会計（前田 1983）に焦点を当てようとするものである。したがって具体的には、本稿では、財務目標を中心とした¹業績目標および計画の設定から、それに対する成果の測定に至る一連のプロセスを業績管理会計として理解する。そのうえで、このプロセスにおける高不確実性の影響についての考察を行う。

2.2 業績管理会計における高不確実性の影響：2つの側面

それでは、財務業績を中心とした計画と測定のプロセスにおいて、高不確実性がなぜ問題となるのか。結論から言えば、問題となる側面は少なくとも2つある。一つは、目標および計画の有効性の問題である。そしてもう一つは、業績測定が組織構成員に及ぼす心理面での影響の問題である。以下、この2点について具体的に説明しよう。

第一の問題は、企業目標の達成に向けて組織構成員の行動を統合するうえで目標及び計画が果たす、行動指針としての有効性の問題である。Galbraith（1973: 5）は、組織を情報処理のネットワークと捉え、不確実性を「職務をやり遂げるために必要とされる情報量と、すでに組織が得ている情報量との差」と定義した。そのうえで、企業目標の達成に向けて組織成員が統合されるメカニズムについて、概念的な整理を行っている。

彼によれば、組織を取り巻く不確実性が低い場合には、機械的組織（Burns and Stalker 1961）で対応可能である。具体的には、①組織成員の行動様式をルールやプログラムによって規定すること、②組織の階層化を通じて権限の委譲を行い、例外事象のみを組織上層部の意思決定対象とすること、③組織成員に目標を与えることで、目標達成の手段に関する裁量の付与と成員間の統

1 McFarland（1966）および前田（1983）では、「財務業績の計画と測定」のプロセスが業績管理会計とされている。一方、近年では、バランス・スコアカードのように、財務業績だけでなく非財務業績をも統合的に管理することによって、経営戦略の浸透を目指す考え方も登場してきた（例えば Kaplan and Norton 1996）。これを受けて本稿では、「管理者集団を目標利益や経営計画にそう方向へと説得・誘導する」（上総 2017: 17）ための業績の計画・測定プロセス全般を業績管理会計として位置づける。

合を同時に実現すること、が挙げられている。

一方、Galbraithによれば、不確実性が高い場合には、職務を完遂するために必要な情報量と手元にある情報量の間のギャップが大きくなるので、組織ではこのギャップを埋めるための方法がさらに必要とされる。そこで、次の対応策としては、①組織内で処理しなければならない情報の量を削減するか、②組織の情報処理能力を向上させることが考えられる。①の方策としては、(A) 対応しなければならない例外事項の数を減らすために業績の達成期待水準を下げることと、(B) 機能別組織を廃し、製品別・地域別事業部のような自己完結的な組織を作ることが挙げられる。一方、②の方策としては、(C) 期中の計画修正のような職務実行段階での情報処理を効率化することと、(D) 例外事象への対応に伴う各部門の活動の調整権限を当事者たる部門管理者に委譲することが挙げられる。

このように、Galbraith (1973) の論考によれば、企業目標の達成に向けて組織構成員を統合するために必要なプロセスは、企業活動を行ううえで認識される不確実性の度合いによって変わってくる。この点を考慮すれば、組織構成員を企業目標の達成に向けて統合するうえで必要な業績管理会計のプロセスも、目標や計画の設定主体によって認識される不確実性の程度によって影響を受ける可能性がある。

一方、実は業績管理会計のプロセスは、統合される側である組織構成員が認識する不確実性の程度によっても影響を受けうる。ここに本稿で取り上げる第二の問題が存在する。それは具体的には、業績測定の方法による、測定・評価される側である管理者の心理面への影響である。

Thompson (1967)によれば、職務のインプットとアウトプットの因果関係が明白であり、かつ職務環境の変化が小さいために過去に利用した技術が今なお利用可能な場合には、被評価者がインプットからアウトプットを生み出すために行った行動の効率性をもって業績を測定することが望ましい。換言すれば、組織構成員が目標を達成するためになすべきことについて十分な情報を有していれば＝不確実性をあまり認識していなければ、アウトプットを生み出す効率性によって業績を測定することにより、当人の努力を評価することができる。

しかしながら、こうした情報が十分に得られない場合＝不確実性が高い場合には、この方法によって管理者の目標達成に向けた努力量を切り出して測定・評価することは難しい。管理可能性原則に照らせば、このことは管理者の目標達成に向けたモチベーションに影響を及ぼす可能性がある。業績管理会計のプロセスにおいても、管理者の業績をどのように測定し、どのように評価するのかという問題は、管理者が自らの職務を遂行する上で認識している不確実性の程度によっても大きな影響を受けうると考えられる。

以上のように、高不確実性の業績管理会計上の影響としては、少なくとも、管理者の統合のために目標および計画をどのように設定するかという問題と、管理者のモチベーションを維持し統合をより確実なものとするために業績の測定をどのように行うかという問題の2つを挙げることができる。

それでは、これらの問題は具体的にどのようなものであろうか。また、それらの問題に対して、現実の管理会計実践においてはどのようなメカニズムのもとで対応がなされ、あるいはどのような理論的問題が存在しているのであろうか。次節では、この2点について、欧米を中心として報告されてきた先行研究の知見を概観することとしたい。

3 高不確実性下での組織構成員統合に向けた目標と計画の設定メカニズム

高不確実性下における業績管理会計の問題の一つ目は、前述のように、管理者の行動を目標利益や経営計画の達成に向けて統合するべく、全社及び各管理者の目標及び計画をどのように設定するかという点にある。この点にかかわる先行研究は、職務遂行に入手が必要な情報の量と入手できる情報の量の差を小さくすることで不確実性を低減するための管理会計プロセスを考察したものが多く、それは具体的には、①分権的組織を構築して情報処理を効率化するプロセスと、②計画や目標を環境変化に応じて修正する仕組みを設け、組織の情報処理能力を高めるプロセス (Galbraith 1973) に関して考察したものが中心となっている。

①に関しては、環境不確実性が強く認識されているほど、管理者への分権化が進められている傾向が確認されている。すなわち、環境不確実性が高い場合には、外部環境の想定外の変化に対して迅速に対応する必要が生じることから、管理者への分権化が進められる傾向がある (Gordon and Miller 1976; Gordon and Narayanan 1984)。また、部門間の相互依存性が高い組織では、その部門間の調整事項が多くなるため、その調整を管理者にゆだねるという意味でも分権化が進むと考えられる。その意味において、分権化が進んだ組織ほど、部門間の調整事項が多いので、相互依存性が高い場合が多くなる (Chenhall and Morris 1986)。

一方で、近年特に研究者が注目しているのは、業績管理会計における②のプロセスである。具体的には、環境変化に合わせて迅速かつ頻繁に資源配分を柔軟に調整・変更するための仕組みについての研究がなされている。それは一つは予算制度を廃止し KPI によって業績管理を行う仕組み (3.1項) であり、もう一つは組織構成員間の情報共有を頻繁に行い、その中で予算や計画の修正を機敏に実施する仕組みである (3.2項)。以下本節では、これらの点について、これまでの研究で論じられてきた知見を整理する。

3.1 脱予算経営論と予算に代わる資源配分の代替メカニズムの検討

部門予算は部門の行動計画を貨幣的に表現したものであるとともに、その部門の管理者はじめ部門に所属する組織構成員に対して、資源配分を規定するとともに行動指針を示すものであると言えよう。ただし、組織の内外には不確実性が存在するので、期首に予算の編成を通じて規定された資源配分が期末まで組織内外の環境に適合したものであり続ける保証はない。

20世紀終盤に入ると、このことに着目して予算制度の存在を否定的にとらえる研究がなされるようになってきた (Hansen et al. 2003)。その代表格が「脱予算経営論 (Beyond Budgeting)」である。

Bunce et al. (1995) では、実務家と研究者で構成される CAM-I の AMS (advanced management systems) プログラムで打ち出された、予算管理への批判的見解が展開されている。彼らは、「最も伝統的な型の予算は、古い経営管理哲学の典型である」(ibid.: 255) として、期首に設定された予算を組織構成員の行動を拘束するものであると捉え、厳しく批判した。

この Bunce らの議論は、さらに Hope と Fraser (2000, 2003) によって具体的に展開されることとなる。彼らの批判する「伝統的な」予算管理においては、期首の予算編成時において向こう1年の目標値と資源配分が決定され、その目標値の達成度が管理者の報酬にリンクされる「固定業績契約 (fixed performance contract)」が採用されているということが念頭に置かれていた。Hope と Fraser は、このような伝統的予算管理における資源配分を環境変化への柔軟な対応を阻害するものとして批判し、その代替案として「脱予算経営」を提唱した。彼らによれば、「脱予算経営」

は以下のように定義される。

脱予算経営は、相対的目標値と報酬、継続的な計画設定、需要に応じた資源配分、動的で部門横断的な調整、様々な段階の多くの管理を支援する、一連の予算の代替のプロセスである (Hope and Fraser 2003: xix)。

彼らによれば、脱予算経営のもとでは、管理者はローリング予測などの方法により事業環境の状況を継続的にモニタリングし、必要に応じて計画を修正する。そして必要になった資源については、簡素な手続きによって請求することができる。また、脱予算経営では、予算目標と報酬のリンクを廃し、予算目標のような期首の「絶対的」目標値の達成度ではなく、前年度実績や競合他社実績との相対的比較の結果が報酬とリンクさせられる。

この脱予算経営論は、実務家 (Bogsnes 2008) だけでなく研究者の関心をも集めた。特に関心を集めたのは、脱予算経営の導入によって組織の経営管理の仕組みの構造がどのように変化したかという点であった。そこでは、管理者に対して目標値さえ明確に設定されていれば、環境変化に応じた資源配分の調整・変更は、予算制度とは異なる仕組みによって行うことが可能とされている。

例えば、Ostergren and Stensaker (2011) は、脱予算経営を実践するノルウェー企業のケース・スタディを行った。そこでは、脱予算経営の導入を通じて、部門目標の設定については組織上層部に集権化されるとともに、その目標の達成方法＝資源配分の詳細については、管理者に対して大幅な分権化がなされた。このケースでは、このように資源配分を目標や期首の計画の設定から切り離したことで動的な資源配分が可能になったとされる。これと同様に、部門目標が戦略からトップダウン式にブレイクダウンされるなどの形で設定され、したがってその設定プロセスが行動計画の設定と別のプロセスになっている方法は、Henttu-Aho and Järvinen (2013) のケース・スタディにおいても報告されている。

それでは、管理者は自らにゆだねられた資源配分の調整をどのように行うのであろうか。この点については、O'Grady and Akroyd (2016) のケース・スタディにおいて考察がなされている。彼らの研究では、予算制度が廃止されたからといって、組織の計画策定能力が低下するとは限らないという点を指摘している。彼らによれば、KPI の目標設定と進捗状況把握が行われていれば、予算制度が廃止されたとしても、文化 (Cultural) コントロールと職制 (administrative) コントロール (Malmi and Brown 2008) が機能することにより、管理者が外部環境の変化に対して部門間で自律的に調整を行ったうえで、目標達成に向けた対応行動をとることが可能である。具体的には、社員の結束やチームワークの重視を謳う社訓が従業員に浸透している (文化コントロール) と同時に、管理者への高度な権限移譲 (職制コントロール) のもとでチームワークが機能し、全社目標の達成に向けて相互に協力し合う体制が実現されていた。

このように、Hope and Fraser (2003) 以降の研究者による脱予算経営研究では、予算制度を採用しない場合に資源配分の調整と変更がどのようにして行われるかという点を中心とした考察が行われてきた。

一方で、それらの研究は、予算制度の代替物が存在しうることを論じているのであって、高不確実性下において予算を廃することが必要条件であることを示すものではない。すなわち、脱予算経営論は「予算の基本的な機能に内在する矛盾を指摘しこれを批判するものではない」(福田 2010: 110)。

その大きな原因は、脱予算経営論において、期首に編成された当初予算が期中に一切修正されず、行動計画についても一切修正されないことが前提とされていたことにある。この点に鑑みれば、高不確実性下で問題となるのは、予算制度そのものというよりもむしろ「予算管理システムの……運用方法である」（伊藤 2006: 93）と理解することもできる。

3.2 予算管理における資源配分の柔軟性向上と「相互作用」

前述の脱予算経営論で論じられた「伝統的な」予算管理とは裏腹に、実際には、予算が期中に見直されることも少なくない（例えば佐藤 1995; Libby and Lindsay 2010）。そして、予算の見直しを通じた組織内の資源の再配分は、不確実性に対応するために計画の設定頻度を向上させるプロセス（Chapman 1997）として理解することができる。すなわち、期中に頻繁に目標値と実績値を比較して是正措置をとるフィードバック・コントロールではなく、予防的に計画を修正するフィードフォワード・コントロールが実行される。そこでは、期首だけでなく期中においても環境変化を察知して目標値と予測値を比較し、事前に計画を修正することが行われる（例えば丸田 2005; 西村 1995）。

予算見直しにおけるこのメカニズムは、実は、脱予算経営論が提唱される以前に発表された、Simons (1987) が行った Johnson & Johnson 社のケース・スタディにおいてすでに示されている。このケース・スタディでは、不確実性に対応するための予算管理の「相互作用的 (interactive)」利用のメカニズムが示されている。同社では、この不確実性に対応するため、長期経営計画が毎年見直されると同時に、年度予算とそれに伴う行動計画も期中に3回見直されていた。これらのプロセスは、本社のトップ・マネジメントと事業子会社の管理者が参加する経営会議での議論を通じて実施されていたので、Simonsはこの議論を「相互作用」と位置付けた。その後実際に、環境不確実性が強く認識されているほど、予算参加が行われ、予算差異の説明や上司と部下の間の相互作用（予算の編成と達成にかかわる人的なコミュニケーション）が盛んに行われていることが、定量的研究手法によっても確認された（Ezzamel 1990）。

また、脱予算経営論においても言及されているローリング予測も、予算制度の廃止を前提として行われるものではない。それは予算における予測の精度を向上させる手立ての一つとして位置づけられており（小菅 2003: 19）、その有用性については、企業への質問票調査においても肯定意見が示されることが多かった（Ekholm and Wallin 2000）。Ekholm and Wallin (2000) の調査によれば、フィンランド企業の85.7%は予算制度を廃止する予定はなく、ローリング予測と予算制度は相互に補完しあう関係にあるものとして考えられている。例えば、Lorain (2010: 177) のケース・スタディでは「ローリング予測は動的な戦略的計画設定の手段であり、資金管理や日々の意思決定プロセスに非常に有用であるが、それは評価や動機づけという目的において予算に取って代わるものではない」ことが示された。彼女の調査では、多くの企業では、予算の達成に向けてこまめに行動計画を修正するため、期中にローリング予測が行われていたが、その一方で当初予算は管理者の最終的な到達目標として機能し続けていた。

Ekholm と Wallin (2011) の調査においても、不確実性が高い場合には定期的に変更可能な「柔軟予算 (flexible budgeting)」の有用性がより強く認識されるようになるものの、だからといって伝統的な「固定予算 (fixed budget)」が廃止されるという傾向は確認されなかった²。

Ekholm and Wallin (2011) が「柔軟予算」の一つに含めた技法として、ローリング予算も注目されている。これは、期中に定期的に環境変化を確認して先行きの予算を編成することによって

不確実性を低減する意味合いを持っている。ただし、このローリング予算については、常に経営者が環境の不確実性を意識して採用されているとは限らない。月次のローリング予算が環境の不確実性に対応して採用されている一方で、四半期単位のローリング予算はむしろ外部からの利益予測を求める圧力などに対応して採用されている可能性がある (Bhimani et al. 2018)。

その一方で、予算目標と報酬のリンクを切り離すことによって、期中の資源配分の調整・変更に加え、予算目標すらも変更が柔軟にできるように促すことも可能である。Frow et al. (2010) からは、このことが組織の基盤となる価値・目的・方向性を管理者に示す仕組み (信条システム) や組織の参加者に許容される行動の領域を示す仕組み (境界システム) の支援 (Simons 1995) によって可能になることを示した。Frow らのケース・スタディでは、管理者が当事者間で交渉して事業環境の変化に応じた資源配分の見直しを行う権限を付与されていた (相互作用型コントロール)。もちろん、この事例でも管理者の予算目標の達成は重視されている。しかしそれでも、状況からして必要な場合には、十分な論議を重ねたうえではあるが管理者は予算目標を変更することも認められていた。それを支援していたのが、予算目標の重視と全社的な戦略目標の達成に向けた柔軟な行動の両方を強調する信条・境界システムの存在であった。

以上のように、組織内外の環境変化に対応してフィードフォワード・コントロールによる機敏な資源配分の見直しを行う仕組みは、予算制度の廃止によらなくても得ることが可能であるし、現実の予算管理においてもそれは実践されている (清水 2009)。そのような仕組みを備えた経営管理は、「予測型経営」と呼ばれることもある。その大きな特徴は、前述のように期中にフィードフォワード・コントロールによる予算統制が頻繁に行われるところにある。(清水 2013)³。

なお、このような機敏な資源配分を行うための情報共有については、フィードバック・コントロールを基調とした予算差異分析のプロセスの中でも実践されている可能性がある。予算差異分析において経営者と管理者の間で徹底的な議論＝相互作用 (Simons 1987) が行われれば、経営者は事前に予測していなかった環境変化を察知する可能性がある (岸田 2012)。期中に予算差異分析が行われ、それが経営者に報告される中では、この相互作用を通じて当初予算編成時に想定されていなかった環境変化についての情報が垂直的・水平的に共有され、管理者の行動方針が何らかの形で変更されることも十分に考えられる。

また、不確実性を低減するための組織の情報処理能力の向上に関しては、期中の垂直的・水平的な相互作用 (Simons 1987, 1995) を通じた情報共有によるだけでなく、収集する情報の種類の幅を広げることによっても可能である。例えば、管理者が環境不確実性を高く認識するほど、外部情報や非財務情報、未来情報が多用される傾向にある。実際に、管理者は環境不確実性を強く認識するほど、計画設定において幅広い種類の情報を必要とする。その幅広さとは具体的には、①外部情報や非財務情報、未来情報なども捕捉できるという情報の範囲の広さ (Gordon and Miller 1976; Gordon and Narayanan 1984)、②情報提供が即時的に行われる点、③時間軸、機能軸など、多様な観点から情報が整理できる点、④部門間の相互作用による影響についての情報を提

2 Ekholm and Wallin (2011: 147) は、「年に一度提供され、通常は次年度全体での基準点、すなわち業績評価基準としての機能を提供するもの」を「固定予算 (fixed budget)」とし、一方で「より短い間隔で変更することが可能な予算」を「柔軟予算 (flexible budgeting)」と呼んだ。

3 清水 (2009, 2013) は、京セラのアメーバ経営などの日本企業の管理会計実践事例に言及しながら高不確実性下での予測型経営の有効性を論じているが、それらの実践における日本の特質の考察を行おうとするものではない。むしろ、これらの研究においては、予測型経営は北欧発の脱予算経営と同等の機能を有する仕組みとして位置づけられている。したがって本稿では、これらの研究を欧米の文脈を軸とした研究動向の中に位置づけている。

供できる点 (Chenhall and Morris 1986), などの特徴を持った管理会計システムが好んで利用される傾向にある。

4 高不確実性下における業績測定の管理者への心理的影響の問題

2.2で論じたように, 管理者が業績目標を達成する過程において高い不確実性を認識しているとは, 事前には知り得なかった要因によって業績に影響を受ける度合いが大きくなることを意味する。すなわち, 管理者は業績目標を達成するための方法についての情報を事前に十分に得られない状況である (Thompson 1967)。

にもかかわらず, 会計数値によって管理者の評価を行う場合, その影響部分と管理者の努力による業績部分を切り分けて評価することは難しい。これを受けて, 高不確実性下で会計数値を重視した業績評価を行う場合, 管理者の心理面への影響についての考察が行われてきた。

結論から言えば, 当初は管理者に対して負の心理的影響が及ぼされると考えられていたものの, 近年その影響は必ずしも負ではないということが明らかになりつつある。以下本節では, この点についての研究知見を整理する。

4.1 業績評価の「不完全性」と逆機能的行動に関する仮説

不確実性の高さが業績管理に伴う被評価者の心理に影響を及ぼすという側面を考察した比較的初期の研究として, Hirst (1981, 1983) が挙げられる。彼によれば, 職務不確実性が高い場合には, 業績評価において予算業績が強調されるほど, 被評価者の逆機能的行動が生まれやすい。彼が目にしたのは, 予算業績の強調と逆機能的行動との関係に関する2つの矛盾する研究結果であった (Hopwood 1972; Otley 1978)。

Hopwoodによれば, 会計数値による業績評価には「不完全性 (incompleteness)」が存在する。すなわち, 会計的な業績には, 被評価者の努力による貢献部分に努力以外の要因による影響が混入しており, これを完全に切り離して評価に用いることはできない。そのため, 評価上予算業績を強調すると, 被評価者が逆機能的行動に出る傾向がある (Hopwood 1972)。ところが, Otley (1978) がこの関係性について追試を行ったところ, 有意性は得られなかった。

この矛盾に着目し, 職務不確実性という概念を導入して説明を試みたのが Hirst (1981, 1983) であった。彼は, Hopwood が提示した傾向は特に, 職務不確実性が高い場合に顕著なのであって, 職務不確実性の低い状況の中で実施された Otley の調査では, 同じ傾向が確認されなかったという仮説を構築した。ここで Hirst がいう職務不確実性とは, 被評価者が何をすればどのような成果が得られるのかについての情報をあらかじめ有していないことを指している。すなわち Hirst は, 予算目標を達成するためにすべきことのうち, 事前には分からないことが多い場合に, 予算業績情報の不完全性ゆえにそれを強調することが被評価者の逆機能的行動を引き起こすと考えたのである。

この仮説に従えば, 不確実性が高いほど, 会計数値以外の指標によって業績を評価したほうが, 管理者の心理面への悪影響は緩和されると考えられる。実際, 質問票調査によれば, 環境不確実性が高い場合には, 事前に財務業績と評価や報酬との関係について公式を設定するよりは, 上司の主観的な判断に基づいた評価や報酬決定を行うことが多い傾向にあるともされている (Govindarajan 1984)。

以上と同様の見解は、3節で論じた脱予算経営論においても提唱されている。脱予算経営論では、予算目標ではなく「相対的目標値」の達成度に応じて業績評価を行うことが提唱されている。この相対的目標値とは、予算目標のように期首の年次計画にあわせて設定されるものではない。事業部が担当する事業の業界におけるシェアなどを事後的に競合他社実績と相対的に比較することによって評価を決めるものである。脱予算経営論では、高不確実性の存在によって、期首に設定された予算目標が管理者の努力を切り出して評価することが難しいケースが想定され、そのような場合には当初予算目標ではなく相対的目標値による業績評価が望ましいとされている (Hope and Fraser 2000, 2003)。

4.2 業績測定による心理的影響メカニズムの多様性

4.1で触れた Hirst (1981, 1983) の仮説によれば、職務不確実性が高いほど逆機能的行動が誘発されるはずであった。しかしその後、実際には、職務不確実性が高くと、それは必ずしも管理者にとってのネガティブな心理的要因になるとは限らないことが確認された。Brownell and Hirst (1986) は、予算参加と管理者の緊張感⁴との間の関係を、職務不確実性と関連させて分析した。それによれば、職務不確実性が低い場合には、予算業績による評価が強調されていても、予算参加を行うことで管理者の緊張感が低くなる傾向がある。しかし、そのような変数間の有意性は、職務不確実性が高い場合には見られなかった。これについての彼らの解釈は、職務不確実性が高い場合には、管理者にとって予算参加は、そのような状況下で予算目標を達成するためのバッファとなる資源を獲得する場としての意味合いが強く、それは緊張感の高低にはあまり影響しないというものであった (Brownell and Hirst 1986)。

Imoisili (1989) の調査でも、高不確実性下において、予算業績による評価を強調することと管理者のストレスの間には明確な相関関係は確認されなかった。彼は、前述の Hopwood (1972) と Otley (1978) の調査結果を受けて、高い職務不確実性のもとで予算業績が強調されると、被評価者のストレスが大きくなるという関係性を仮説に設定し、質問票調査の方法によってこれを検証した。ところが、両者の間に有意な関係は見られなかった。

この原因について Imoisili は、2つの可能性を指摘した。一つは、調査対象とされた企業のいずれもが調査当時収益性の悪化を経験していたため、予算管理が厳格化されており、その結果実際の評価のされ方にかかわらず、ほとんどの被評価者が予算業績重視の評価をなされているという認識を持つに至っていた可能性である。そしてもう一つは、被評価者と評価者の間で予算の強調度に対する認識にズレが見られたことから、被評価者が自らが何によって評価されているかを理解していなかった可能性があると考えた。

それだけではない。Ross (1995) の調査では、職務不確実性⁵が高い場合、予算業績を重視する業績評価方法がとられたケースのほうがそうでないケースよりも緊張感に結びつきにくいという結果が出た。この予算業績重視と緊張感低下の関連性について、Ross (1995) は、職務不確実

4 Hopwood (1972) や Otley (1978) において利用された尺度で測定されている概念である。ここでいう緊張感とは、予算の達成度によって評価がなされるにもかかわらず業績を高める方法が事前に分からないことから管理者が感じる緊張感を指す (Hopwood 1972)。

5 これは、Duncan (1972) が環境の不確実性の測定尺度として考案した尺度を一部変更したものによって測定されている。そのため Ross (1995) は、論文中でこの職務不確実性を「環境不確実性」の語で説明している。しかし、Ross 自身、この尺度によって測定される内容は、概念的に職務不確実性に近似した内容であると認めている。従って本稿ではこれを職務不確実性として扱う。なお、Ross 以前にこの尺度で調査を行った Hirst (1983) は、論文中で「職務不確実性」の語を用いて説明している。

性が高い場合には、予算達成が難しいため、予算による業績評価を重視するケースにおいては、重視するといってもそれだけに固執しない柔軟な方法で行われている可能性があるとの解釈を行った。すなわち、職務不確実性が高い場合には、予算業績を重視する「やり方」を工夫することによって逆に緊張感が緩和されている可能性がある。

加えて、Ross (1995) の分析では、前述の Govindarajan (1984) の調査結果とは裏腹に、予算よりも主観的な業績評価を重視するケースでは、評価基準が曖昧になる (Marginson and Ogden 2005) ために被評価者の緊張感の高まりに結びつきやすいとされている。

このように、職務の不確実性の高低と予算の業績評価での重視度の組み合わせが管理者の心理面への影響にどのように関連しているかについては、議論は収束しなかった (Hartmann 2000)。そこでこれを受けて、Hartmann (2005) は、環境不確実性と職務不確実性を区別⁶し、両者が会計業績指標 (accounting performance measures; APM) の妥当性に関する管理者の認識に与える影響 (Hartmann and Slapničar 2012) が逆であることを示した。

彼によれば、環境不確実性の高さと会計業績指標への支持の間には有意な相関があった。その理由としては、環境不確実性が高いと、それに対応するために情報の収集やその組織構成員間での共有の必要性が高まるので (Merchant 1989; Simons 1987)、その情報源の一つとして会計業績の情報も重視されるようになることが考えられる。また、会計情報で表現された業績目標を設定することを通じて、管理者の役割を一定程度明確にすることで、役割が曖昧になることに伴う不満を緩和することができる。

一方、職務不確実性の高さと会計業績指標への支持との間には、負の相関があった。その理由は、職務不確実性が高いということは、管理者は何をすれば (インプット) どのような成果が得られるか (アウトプット) を十分に理解できていないということになるため、当人の努力が業績目標の達成に結びつく保証がないという点にある (Hirst 1987)。したがって、会計業績指標による評価が不公平と認識されやすい (Hirst 1981)。

5 高不確実性下の業績管理会計における日本文化の視点からの検討可能性

5.1 日本文化への着目の意義

3節で示したように、高不確実性下の業績管理会計に関する研究では、資源配分の調整・変更を柔軟にすることで組織構成員の不確実性を低減するメカニズムが考察されてきた。また、4節で示したように、会計数値という「不完全」な指標によって高不確実性下で業績評価を行うことの心理的影響についても考察がなされてきた。

ここで注意したいのは、これらの研究のほとんどが、日本以外の企業における経験的研究である点である。だが一方、出身国が異なれば、仕事の仕方に関して異なる国民文化 (national culture) を有している (例えば Hofstede 1980)。したがって、国ごとに同じ経営管理の仕組みが採用されていても、それに対する組織構成員の反応は、彼らがどのような国民文化に影響されているかによって異なっていることがある (Chow et al. 1994)。管理会計を実践するための仕組みもその例に漏れないであろう (例えば Otley 2016)。

6 Hartmann (2005) は、環境不確実性を顧客やサプライヤーなど組織外部の要素に起因するものとする一方で、職務不確実性については職務が複雑・多様であることによりインプットとアウトプットの因果関係が分からないこと (Thompson 1967) として規定した。

このことは、換言すれば、国ごとの国民文化の違いによって業績管理会計の仕組みが異なっている可能性をも示唆している。本稿の趣旨に照らして言えば、不確実性の認識の仕方や、認識された不確実性の程度のもとでどのような業績管理会計の仕組みを構築し実践するかという点において、日本企業ならではの特質が観察される可能性がある。

それでは、3節および4節で論じたような高不確実性下の業績管理会計への影響メカニズムは、日本文化の影響を少なからず受けていると考えられる日本企業の管理会計実践との関係においてどのように論じられてきたのであろうか。次項では、この点について先行研究の知見を整理したい。

5.2 日本人の不確実性の忌避傾向と業績管理会計

経営管理への国民文化の影響を考察した Hofstede (1980) は、その国民文化の特性を分析するための次元として「権力に対する距離」「不確実性の忌避」「個人主義」「男性度」の4つを提唱した。Hofstede (1980) が発見したこの4つの文化次元の中で、本稿の趣旨に照らして着目すべきは、日本人は比較的不確実性に対する忌避傾向が強く、忌避傾向の弱さが50か国中44位であった点である。

Hofstede のこの研究成果は、公表の後、日本の国民文化が管理会計実践に及ぼす影響を考察する研究において拠り所とされてきた (Chow et al. 1994; 加登 1994; 上埜 1997⁷; 李・曹 2010)。Chow et al. (1994) では、日米の大学院生に対する質問票調査に基づいて、このことがマネジメント・コントロール・システム (management control system, MCS)⁸ に及ぼす影響を考察した。それによれば、日本人は環境不確実性を強く認識するほど、「管理可能性フィルター (controllability filter)」を強く求める傾向がある。ここでいう「管理可能性フィルター」とは、組織成員の業績評価において、管理不能要因の影響を調整ないし取り除く仕組みのことを指している。Chow らの解釈によれば、日本人は不確実性の忌避傾向が強いので、環境不確実性を強く認識すればするほど、自らの評価において管理不能要因の影響が考慮されることを強く求めるようになる。

また、Chow et al. (1994) の著者の一人である加登教授 (1994) は、他の研究者との学会での共同報告 (Chow et al. 1993) を引用しながら、不確実性の忌避傾向が、権力に対する距離の受容傾向とも相まって、MCS に影響を及ぼしていることを示している。この権力との距離とは、すなわち権力者と自らとの間の不平等な関係を受容する程度のことを指す (Hofstede 1980)。加登教授によれば、この受容傾向が不確実性の忌避傾向と組み合わせさせた結果、日本人管理者はより厳格な手続きによるコントロールと会議の席での指示を通じたコントロールを選好する傾向がある。

その一方で近年では、日本文化の業績管理会計への影響を考察するにあたり、前述の Simons (1995) の相互作用型コントロールの概念も着目されている。以前より、日本企業における予算管理の特質として、予算編成において本部の干渉が強いうえ、上下間のコミュニケーションが多

7 上埜 (1997) の Hofstede (1980) の4つの文化次元のうち、不確実性の忌避傾向と「個人主義」(アメリカ人は日本人に比べて相対的に個人主義志向であり、日本人はアメリカ人に比べて集団主義志向であるということ) が予算管理プロセスに及ぼす影響を質問票調査の分析により考察した。ところが、ここでは不確実性の忌避傾向と予算管理プロセスの特徴との間に明確な関係性を見出すことができなかった。上埜教授は、この原因について、分析に用いた尺度のいくつかが機能的に不完全であった可能性などを挙げている。

8 Chow et al. (1993) では、先行研究 (Birnberg and Snodgrass 1988; Flamholtz et al. 1985; Otley 1980; Rockness and Shields 1984, 1988) に基づいて、MCS を組織化、計画設定、業績評価制度、報酬制度から構成されるものとしている。

く、それによって不確実性に対処することが重視されている点が指摘されてきた（小林 1990; 岸田 2011; 李ほか 2012）。この点について、李・曹（2010）は、日本人の不確実性の忌避傾向の強さに原因を求める仮説を提示した。すなわち、日本企業の予算管理においては、上司と部下の間で頻繁に情報交換を行うことで、予算管理プロセスにおける不確実性の低減がはかられており、その意味において米国企業に比べて相互作用型コントロールが行われる程度が高いのではないかとする仮説が提示されている。なお、これは、予算管理プロセスにおいて予算スラックを低水準に保つ仕組みとしても機能しているとされる（李・曹 2010）。

以上のように、先行研究においては、Hofstede（1980）が提唱した日本人の不確実性忌避傾向が業績管理会計に及ぼしている影響が考察されてきた。その影響は、管理者がどのような業績管理会計を評価しているかという点や、業績管理会計プロセスにどのような特質が見いだされるかという点に求められていたといえよう。具体的には、不確実性忌避傾向の影響は、業績評価における管理不能要因の排除を愛好する傾向（Chow et al. 1994）や、公式的かつ厳格なコントロールを愛好する傾向（Chow et al. 1993; 加登 1994）など、業績管理会計の仕組み・プロセスにおける愛好の傾向、あるいは予算管理における相互作用型コントロールの高程度での実施（李・曹 2010）のような業績管理会計プロセス自体の特性において考察されてきた。

5.3 今後深耕が期待される研究課題

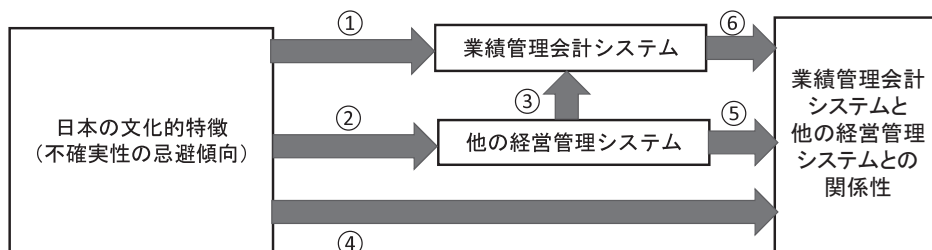
前述のように、日本人の不確実性忌避傾向が業績管理会計に及ぼす影響は、組織構成員がどのような業績管理会計の仕組み・プロセスを愛好するかという点や、実際に実践されているプロセスの特性に焦点を置いて考察されてきた。

その一方、日本企業の業績管理会計の「仕組み」に関しては、日本文化との関係性に関する考察がほとんどなされていない。しかしながら、経営者や管理者などの会計主体が何らかのプロセスを踏んで管理会計を実践するときには、そこには何らかの計算構造を前提としながら会計主体に対して管理会計情報を提供する仕組み＝管理会計システムが必ず存在しているはずである。

このことを考慮すれば、第一に、管理会計プロセスを実践するための土台として、日本文化に影響を受けた管理会計システムが存在している可能性が考えられる。例えば、京セラやキヤノン電子の管理会計システムには、日本的経営の構成要素の一つとして取り上げられることの多い、長期雇用制度（例えば Abegglen 1958）という、管理会計システムとは別の他の経営管理システムを前提とした計算構造が埋め込まれている（上總 2010）。加えて、この上總（2010）の議論とはまた別に、この日本的経営の仕組みが生み出された背景には、多分に日本文化が影響している可能性があるとしてきた（例えば岩田 1977）。

したがって、下図に示すように、「文化→管理会計システム」という直接的な形であれ（図の

図 文化と業績管理会計システムの影響に関する研究課題



①), 「文化→他の経営管理システムの日本の特質→管理会計システム」という間接的な形であれ(図の②→③), 不確実性の忌避傾向という日本の国民文化が管理会計システムに対して影響を及ぼしているかどうかについて, 経験的研究の手法による検証が期待される。

また第二に, 管理会計システムにおける計算システムが, マネジメント・システムや社会システムとの間に有している関係性においても文化が影響している可能性があり, その点においても文化の分析が重要な意味をもつ(岡野 2008)。したがって, 個々のシステムに対する文化の影響だけでなく, これらのシステム間の関係性についても, 文化的影響の検証が必要となる。例えば, 日本企業では伝統的に, 予算業績のような会計数値によって表現された業績は, 即応的には給与や賞与などの報酬にあまり反映されない。その背景には, やはり長期雇用制度という日本の経営の一要素があった。すなわち, 日本企業では, 長期勤続の後には評価を得られるという心理的契約が, 組織と組織成員の間に暗黙のうちに成立していたために, 管理会計システムと人事評価システムとの間の直接的なリンクが希薄であった(横田 1998)⁹。

このことを念頭に置くならば, 管理会計システムと他のシステムとの間の関係性は, 文化によって直接的な影響を受けていることも考えられる(図の④)が, その一方では文化に影響を受けた長期雇用制度などの経営管理システムが, システム間の関係性にもまた影響を及ぼしている可能性もある(図の②→⑤)。また, 業績管理会計システム自体も文化の直接的な影響を受けているかもしれないが, その業績管理会計システムによっても同システムと他のシステムとの間の関係性が影響を受けることも考えられる(図の①→⑥)。これらの点については, 前述の不確実性の忌避傾向という文化次元とのかかわりにおいても, 経験的研究の手法によって検証することが今後の研究課題の一つとして期待されよう。

6 結 論

前節までの考察によって明らかになった点は, 以下の通りである。

高不確実性下の業績管理会計に関する研究は, 主に欧米企業における経験的研究を土台として, 資源配分の調整・変更を柔軟にすることで管理者および組織構成員の不確実性を低減するメカニズムや, 会計数値という「不完全」な指標によって高不確実性下で業績測定を行うことの心理的影響についての考察がなされてきた。

その一方では, 国民文化が経営管理の仕組みに影響を及ぼすことが指摘されている(例えば Chow et al. 1991; Otley 2016)にもかかわらず, 上述の研究成果は, 不確実性の忌避傾向を一つの文化的特徴として有する日本の文脈(Hofstede 1980)においては, 検証されることがほとんどなかった。

また, この文化的特徴が業績管理会計に及ぼす影響は, そのプロセスの側面については相互作用型コントロールの積極的活用(Simons 1995)などの視点から考察されてきた。しかし一方, そのための会計情報を提供する仕組み, すなわち業績管理会計システムに及ぼされる影響については, ほとんど研究されてこなかった。

とはいえその一方では, 管理会計システムがそれ以外の経営管理システムにおける日本の特質によって影響を受けている(例えば上總 2010; 横田 1998)点や, その日本的な特質が日本文化

9 このリンクの希薄性については, 成果主義人事制度の導入に伴って変化しつつある可能性があるという指摘もなされている(横田 2004)。

によって影響を受けている点（例えば岩田 1977）が指摘されている。したがって、直接的に日本文化が業績管理会計システムに影響しているにしても、日本文化に影響を受けた他の経営管理システムによって影響を受けているにしても、不確実性の忌避傾向が高いという文化的特徴が、業績管理会計システムに影響を及ぼしているのかどうか、そしてそれはどのようにであるか、という点について、今後の研究が期待される。そしてこれと同様に、管理会計システムと他の経営管理システムとの関係性についても、何らかの形で文化的特徴の影響を受けている可能性が検証されることも必要であると考えられる。

引用文献

- Abegglen, J. C. 1958. *The Japanese factory: aspects of its social organization*. Glencoe, Illinois: The Free Press. (占部都美・森義昭訳, 1958. 『日本の経営』ダイヤモンド社; 山岡洋一訳, 2004. 『日本の経営 (新訳版)』日本経済新聞社)
- Beyer, R. 1963. *Profitability accounting for planning and control*. Ronald Press, U.S..
- Bhimani, A., P. Sivabalan, and K. Soonawalla. 2018. A study of the linkages between rolling budget forms, uncertainty and strategy. *The British accounting review* 50(3): 306-323.
- Birnberg, J. G. and C. Snodgrass. 1988. Culture and control: a field study. *Accounting, organizations and society* 13(5): 447-464.
- Bogsnes, B. 2008. *Implementing beyond budgeting: unlocking the performance potential*. Wiley, New Jersey. (清水孝訳, 2010. 『脱予算経営への挑戦』生産性出版)
- Brownell, P. and M. K. Hirst. 1986. Reliance on accounting information, budgetary participation, and task uncertainty: tests of a three-way interaction. *Journal of accounting research* 24(2): 241-249.
- Bunce, P., R. Fraser, and L. Woodcock. 1995. Advanced budgeting: a journey to advanced management systems. *Management accounting research* 6(3): 253-265.
- Burns, T. and G. M. Stalker. 1961. *The management of innovation*. London, UK: Tavistock Publications.
- Chapman, C. S. 1997. Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, organizations and society* 22(2): 189-205.
- Chenhall, R. H. and D. Morris. 1986. The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *The accounting review* 61(1): 16-35.
- Chow, C. W., Y. Kato, and K. A. Merchant. 1993. The use of organizational controls and their effects on data manipulation and management myopia: a U. S. vs. Japan comparison. Working paper, April. (presented at AAA Annual Meeting, San Francisco, August 9, 1993)
- , ———, and M. D. Shields. 1994. National culture and the preference for management controls: An exploratory study of the firm: labor market interface. *Accounting, organizations and society* 19(4/5): 381-400.
- Eklholm, B. and J. Wallin. 2000. Is the annual budget really dead? *European accounting review* 9(4): 519-539.
- and ———. 2011. The impact of uncertainty and strategy on the perceived usefulness of fixed and flexible budgets. *Journal of business finance and accounting* 38(2): 145-164.
- Ezzamel, M. 1990. The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget

- characteristics. *Management accounting research* 1(3): 181-197.
- Flamholtz, E. G., T. K. Das, and A. S. Tsui. 1985. Toward an integrative framework of organizational control. *Accounting, organizations and society* 10(1): 35-50.
- Frow, N., D. Marginson, and S. Ogden. 2010. 'Continuous' budgeting: reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, organizations and society* 35(4): 444-461.
- Galbraith, J. R. 1973. *Designing complex organizations*. Addison-Wesley: New-York. (梅津祐良訳, 1980. 『横断組織の設計—マトリックス組織の調整機能と効果的運用』ダイヤモンド社)
- Gordon, L. A. and D. Miller. 1976. A contingency framework for the design of accounting information systems. *Accounting, organizations and society* 1(1): 59-69.
- and V. K. Narayanan. 1984. Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. *Accounting, organizations and society* 9(1): 33-47.
- Govindarajan, V. 1984. Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. *Accounting, organizations and society* 9(2): 125-135.
- Hansen, S. C., D. T. Otley, and W. A. Van der Stede. 2003. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of management accounting research* 15(1): 95-116.
- Henttu-Aho, T. and J. Järvinen. 2013. A field study of the emerging practice of Beyond Budgeting in industrial companies: an institutional perspective. *European Accounting Review* 22(4): 765-785.
- Hartmann, F. 2000. The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory. *Accounting, organizations and society* 25(4-5): 451-482.
- and S. Slapničar. 2012. The perceived fairness of performance evaluation: The role of uncertainty. *Management accounting research* 23(1): 17-33.
- Hirst, M. K. 1981. Accounting information and the evaluation of subordinate performance: a situational approach. *The accounting review* 56(4): 771-784.
- . 1983. Reliance on accounting performance measures, task uncertainty, and dysfunctional behavior: some extensions. *Journal of accounting research* 21: 596-605.
- . 1987. The effects of setting budget goals and task uncertainty on performance: a theoretical analysis. *The accounting review* 62(4): 774-784.
- Hofstede, G. 1980. *Cultures and organizations: software of the mind*. Beverly Hills, CA: Sage. (万成博・安藤文四郎監訳, 1984. 『経営文化の国際比較—多国籍企業の中の国民性』産能大出版部)
- Hope, J. and R. Fraser. 2000. Beyond budgeting. *Strategic finance* 82(4): 30-35.
- and ———. 2003. *Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*, Boston, MA: Harvard Business School Press. (清水孝監訳, 2003. 『脱予算経営』生産性出版)
- Hopwood, A. G. 1972. An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Journal of accounting research* 10: 156-182.
- Imoisili, O. A. 1989. The role of budget data in the evaluation of managerial performance. *Accounting, organizations and society* 14(4): 325-335.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton. 1996. *The balanced scorecard*, Harvard Business School Press. (吉川武男訳, 1997. 『バランス・スコアカード：新しい経営指標による企業変革』生産性出版)
- Lawrence, P. R. and J. W. Lorsch. 1967. *Organization and Environment*. Boston, MA: Harvard Business

- School, Division of Research. (吉田博訳, 1977. 『組織の条件適応理論—コンティンジェンシー・セオリー』産業能率短期大学出版部)
- Libby, T. and R. M. Lindsay. 2010. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? a survey of North-American budgeting practice. *Management accounting research* 21(1): 56-75.
- Lorain, M. A. 2010. Should rolling forecasts replace budgets in uncertain environments? Epstein, M., J. F. Manzon and A. Davila (eds.) *Studies in managerial and financial accounting*. Emerald Publishing Group: 177-208.
- and S. Ogden. 2005. Coping with ambiguity through the budget: the positive effects of budgetary targets on managers' budgeting behaviours. *Accounting, organizations and society* 30(5): 435-356.
- McFarland, W. 1966. *Concepts for management accounting*. National Association of Accountants.
- Merchant, K. 1989. *Rewarding results: motivating profit center managers*. Harvard Business School Press
- O'Grady, W. and C. Akroyd. 2016. The MCS package in a non-budgeting organisation: a case study of Mainfreight. *Qualitative research in accounting and management* 13(1): 2-30.
- Østergren, K. and I. Stensaker. 2011. Management control without budgets: a field study of 'Beyond Budgeting' in practice. *European accounting review* 20(1): 149-181.
- Otley, D. T. 1978. Budget use and managerial performance. *Journal of accounting research* 16(1): 121-149.
- . 1980. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, organizations and society* 5(4): 413-428.
- . 2016. The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014. *Management accounting research* 31: 45-62.
- Rockness, H. and M. Shields. 1984. Organizational control systems in research and development. *Accounting, organizations and society* 9(2): 165-178.
- and ————. 1984. An empirical analysis of the expenditure budget in research and development. *Contemporary accounting research* 4(2): 568-581.
- Ross, A. 1995. Job related tension, budget emphasis and uncertainty: a research note. *Management accounting research* 6(1): 1-11.
- Simons, R. 1987. Planning, control, and uncertainty. In Bruns, W. and R. Kaplan (eds.), *Accounting and management: field study perspectives*. Harvard Business School Press: 339-362.
- . 1995. *Levers of control*, 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・レバー』産能大学出版部)
- Thompson, J. D. 1967. *Organizations in action: Social science bases of administrative theory*. New York: McGraw-Hill. (鎌田伸一・二宮豊志・新田義則・高宮晋訳, 1987. 『オーガニゼーション イン アクション—管理理論の社会科学的基礎』同文館出版; 大月博司・廣田俊郎訳, 2012. 『行為する組織—組織と管理の理論についての社会科学的基盤』同文館出版)
- 伊藤克容. 2006. 「予算管理理論研究における戦略志向性の問題」『産業経理』65(4): 87-95.
- 岩田龍子. 1977. 『日本の経営の編成原理』文真堂.
- 上埜進. 1997. 『日米企業の予算管理—比較文化論的アプローチ (増補版)』森山書店.
- 岡野浩. 2008. 「日本の管理会計史の断層面: 文化の重層性とアーキタイプス」『會計』173(5): 121-137.

- 上總康行. 2010. 「機会損失の創出と管理会計—京セラとキヤノン電子の事例研究から」『企業会計』62(3): 324-333.
- . 2017. 『管理会計論 第2版』新世社.
- ・澤邊紀生. 2006. 「次世代管理会計のフレームワーク」上總康行・澤邊紀生編著『次世代管理会計の構想』中央経済社: 1-40.
- 加登豊. 1994. 「ナショナル・カルチャーとマネジメント・コントロール」『會計』145(3): 370-385.
- 岸田隆行. 2011. 「予算管理の運用方法が業績に与える影響に関する実証研究」『駒大経営研究』42(3/4): 115-138.
- . 2012. 「Beyond Budgeting 論の妥当性」『駒大経営研究』43(3/4): 39-61.
- 小林哲夫. 1990. 「事業部制組織における予算編成プロセス」『企業会計』42(2): 4-10.
- 佐藤康男. 1995. 「日本企業の予算管理（Ⅰ）実態調査と問題点」『経営志林』32(1): 25-38.
- 清水孝. 2009. 「脱予算経営の概念とわが国企業の取組み」『企業会計』61(11): 18-26.
- . 2013. 「予測型経営の理論と実務」『早稲田商学』434: 511-540.
- 谷武幸. 2010. 「業績管理会計の意義」谷武幸・小林啓孝・小倉昇編『業績管理会計』3-30.
- 西村明. 1995. 「日本の管理会計の構造と特質」『経済学研究』61(3/4): 83-97.
- 福田哲也. 2010. 「予算管理の再検討に向けて—『脱予算経営』の意味するもの—」『経済系』242: 101-111.
- 前田貞芳. 1983. 『業績管理会計論序説（増補版）』白桃書房.
- 丸田起大. 2005. 『フィードフォワード・コントロールと管理会計』同文館出版.
- 横田絵理. 1998. 『フラット化組織の管理と心理—変化の時代のマネジメント・コントロール』慶應義塾大学出版社.
- . 2004. 「日本企業の業績評価システムに影響を与えるコンテキストについての—考察」『管理会計学』13(1/2): 55-66.
- 李建・曹美庚. 2010. 「ナショナル・カルチャーと予算管理」『京都学園大学経営学部論集』19(2): 55-73.
- ・松木智子・福田直樹. 2012. 「予算スラックと日本の予算管理」『京都学園大学経営学部論集』21(2): 31-53.