

論 説

企業内におけるコントロール・パッケージの使い分け

堀 井 悟 志

目 次

- I. 多様なコントロール・ツールを使いこなす
- II. 社内アンケート調査の概要
- III. 変数の設定
- IV. 分析
- V. 臨床的なコントロール・パッケージ論の構築に向けて

I. 多様なコントロール・ツールを使いこなす

Anthony (1965) によるマネジメント・コントロール論の提唱から半世紀が経った今、マネジメント・コントロールの在り方は、大きく変化してきている。Anthony (1965) のマネジメント・コントロール論では、会計コントロールが大きな役割を占めていたが、Ouchi (1979) のクラン・コントロールの提唱以降、会計コントロールだけではなく、理念、文化やマニュアルに至るまで、さまざまなコントロール・ツールの意義が認識されるに至っている。そのようなさまざまなコントロール・ツールの組み合わせとしてのマネジメント・コントロールは、コントロール・パッケージ (control package) と呼ばれ、2008年には海外の学術誌である *Management Accounting Research* において特集号が生まれ、Malmi and Brown (2008) は多くの研究で引用されている。コントロール・パッケージの議論として、たとえば、Widener (2007) は、Simons (1995) のコントロール・レバーについて定量的研究を行うことで、広範なコントロール・パッケージについての検討を行い、信念のシステムという理念コントロールが業績評価システムの診断型・双方向型利用の双方に影響を与える、学習の促進や注意の効率的利用を引き起こしているなどといった知見が蓄積されている。コントロール・パッケージにおいて、会計コントロールの機能は、理念といった他のコントロール・ツールとの相互作用のなかで発現すると考えられ、企業は多様なコントロール・ツール全体を総合的に使いこなしていく必要がある。

組織属性の観点からコントロール・ツールの在り方をみてみると、Ouchi (1979) がクラン・コントロールを提唱したように、結果の測定可能性やインプット→アウトプットの変換プロセスに関する知識の程度によって、適したコントロール・ツールは異なるとされている。たとえば、測定可能性も変換プロセスの知識の程度も高い生産部門では行動コントロールや結果コントロールが、測定可能性は高いが変換プロセスの知識の程度は低い販売部門は結果コントロールが、そして測定可能性は低い変換プロセスの知識の程度は高い管理部門などは行動コン

ロールが適しているとされ、測定可能性・変換プロセスに関する知識がともに低い研究・開発部門には、会計コントロールなどの結果コントロールは適さず、クラン・コントロールといった理念コントロール、社会コントロールや受けてきた教育といった人的コントロールが適しているとされている (Abernethy and Brownell, 1997; Ouchi, 1979; Rockness and Shields, 1988)。

このように、企業は多様なコントロール・ツールをコンテクストに適合するよう、そして全体としてより効果的になるよう使い分けられていると考えられる。これまでにも一定の知見の蓄積はなされてはいるが、データ収集に伴う困難性もあってか、一企業内においてコントロール・ツールがどのように使い分けられているのかについては十分な知見が得られておらず、また現代の柔軟性が求められる競争環境下にある企業において、これまでの知見どおりにコントロール・ツールが使い分けられているかは明らかになっていない。そこで、本研究では、より広範で体系的なコントロール・パッケージと、組織属性および階層という組織構造の両面から企業内におけるコントロール・ツールの利用実態を企業内アンケート調査によって探索的に明らかにすることを目的とする。

また、コントロール・ツールの検討のなかで、その心理的状态や業績への影響に関しても検討を行う。コントロール・ツールと心理的状态の関係については、たとえば、澤邊・飛田 (2008) は、コントロール・パッケージの各要素が目標達成への動機づけに与える影響について検討を行っており、Adler and Chen (2011) は、心理的状态に関する議論を推し進めたうえで、コントロール・ツールおよびその運用方法が心理的状态に与える影響に関しての仮説を提示している。このように、コントロール・ツールと心理的状态の関係については、蓄積がされ始めてきており、注目されているテーマといえる。

II. 社内アンケート調査の概要

本研究は、ある包装容器生産企業A社における社内アンケートに基づいた定量的研究である。A社は、東証一部上場企業の子会社であり、従業員が約1,200人、売上高がおよそ600億円である。事業としては、食品用・飲料用・生活業務用・医薬医療用・その他の包装容器製品を生産販売し、日本国内では市場占有率が一位であり、業績は堅調に推移している。なお、取引は企業間取引であり、市場は寡占化されている。

A社に対して、筆者は、澤邊紀生氏 (京都大学)、藤野雅史氏 (日本大学)、李燕氏 (明海大学) とともに2010年6月から開取調査を中心にケーススタディ研究を行っている。その研究のプロセスのなかで、社内におけるコントロール・システムと心理的状态の現状を把握することを目的として行われたのが、本研究の分析データとなっている社内アンケート調査である。社内アンケートは、コントロール・システムと心理的状态について広範に聞くもので、業務の一環として、2011年7月－8月に実施された。アンケートは、経営戦略部から各部署の部

長・課長・係長の計 170 人に配布され、157 人から回答が回収され、未開封のまま、研究者チームのもとに届けられた（回収率 92.4%）。欠損値が生じている項目もあるが、いくつかは完全にランダムな欠損値（Missing Completely at Random, MCAR）として位置づけることができた。ただ、今回の調査票には、下位管理者までを対象にしていることから、多くの質問で、「よくわからない」という回答が設定されており、実際、それを選択した回答は少なくなかった。その回答について、内容を検討してみると、回答者にとって認識が難しいことが推察されるなど、完全にランダムな欠損というわけではなく、また欠損した値そのものを原因として発生しているのでもなく、その他の変数の値が原因で発生していると考えられ、ランダムな欠損（Missing at Random, MAR）であると考えられる（分析に用いる項目において、欠測率は、1-13%であった）。完全にランダムな欠損の場合は、欠損値の処理として、1 項目でも欠損がある場合はリストから削除するリストワイズ削除が適用できるが、MAR にこれを用いると分析が正しくできなくなると一般に言われていることから、今回は、多重代入法、具体的にはベイズ法代入を用いて欠損部分へのデータの代入を行い、それによって完成された 3 ないし 5 の完全データに基づいて分析を行った。なお、分析に用いる回答の職能・階層の内訳は以下の図表 1 の通りである。ここで、組織属性については、生産部門、営業部門のほか、事業に関して創造性が必要であると考えられる開発部門と経営戦略室を合わせた戦略・開発部門と、経理や法務などの支援部門の 4 つに分けている。

図表 1 分析データの属性内訳

（単位：人）

	生産	営業	戦略・開発	支援	計
部長クラス	13	10	10	6	39
課長クラス	43	20	11	6	80
係長クラス	33	3	0	2	38
計	89	33	21	14	157

III. 変数の設定

分析に用いる変数は、次のように測定し、操作化を行った。まず、先行研究を基礎として、変数に対してそれぞれ設定された複数の質問項目について、Amos を用いて、検証的因子分析モデルを構築し、そのもとで多重代入法（ベイズ法代入）を用いて欠損値の処理を行った。そして、導出された複数の完全データを平均し、各項目の回答データとし、各変数に関して信頼性の分析を行い、構成された変数の妥当性の分析を行った。その後、変数の操作化にあたっては、変数内の質問項目の平均値を得点化した。いくつかの変数で、信頼性係数（Cronbach's α ）が必ずしも十分には高くないが、分析上重要な概念であると考えられるため、そのまま分析を行った。

1. コントロール・ツール

本研究では、澤邊 (2012) と聞き調査からわかった A 社の結果コントロールの実践を受け、コントロール・パッケージを構成するコントロール・ツールとして「社会コントロール」「理念コントロール」「行動コントロール」「予算管理」「目標管理」を取り上げる。

(1) 社会コントロール

社会コントロールとは、「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マネジメント・コントロールのアプローチである。これは…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」(澤邊, 2012, p.43) である。本研究では、この社会コントロールに関する質問項目として次の 5 つを設定し、あてはまる程度を質問した (1 = 全くその通りではない, 5 = 全くその通りである) : ①あなたの課では、従業員同士は業務から離れても親交をもっている, ②あなたの課では従業員同士が親交を深めることを奨励していない (リバースコード), ③あなたの課では親睦会, 社員旅行などのイベントが頻繁に行なわれている, ④課内の人間関係は業務を行ううえで重要である, ⑤他の部署の同僚との人間関係は業務を行ううえで全く重要ではない (リバースコード)。「社会コントロール」の欠損値処理ののちの信頼性係数 (Cronbach's α) は、0.621 であった。

(2) 理念コントロール

理念コントロールとは、「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」(澤邊, 2012, pp.42-43) であり、Simons (1995) の信条のシステムはこれに該当する。本研究では、この理念コントロールに関する質問項目として次の 5 つを設定し、あてはまる程度を質問した (1 = 全くその通りではない, 5 = 全くその通りである) : ①社長の年頭方針は会社の基本的な価値観を明確に示している, ②あなたの上司は従業員に会社の基本的な価値観を明確に伝えている, ③あなたは会社の基本的な価値観に共感している, ④あなたは会社の基本的な価値観をほとんど理解していない (リバースコード), ⑤あなたは会社の基本的な価値観を説明できる。「理念コントロール」の欠損値処理ののちの信頼性係数 (Cronbach's α) は、0.810 であった。

(3) 行動コントロール

行動コントロールとは、「マニュアルや業務規程を通じて組織成員がそれらに基づいて行動するようコントロールするアプローチ」(澤邊, 2012, p.42) である。本研究では、この行動コントロールに関する質問項目として次の 2 つを設定し、あてはまる程度を質問した (1 = 全く

その通りではない、5 = 全くその通りである）：あなた自身の業務について、①フローチャートやマニュアルは詳細に整備されている、②フローチャートやマニュアルはとてもよく遵守されている。「行動コントロール」の欠損値処理ののちの信頼性係数（Cronbach's α ）は、0.861であった。

(4) 結果コントロール：予算管理と目標管理

結果コントロールとは、事業活動に関して目標を設定したうえで、その結果として実績を測定・管理することを通じて、組織成員を企業目標の達成へと方向づけようとするアプローチである。結果コントロールのツールとしては、多くの企業で、予算管理と業績管理が併用されており、A社においても、予算管理と、業績管理としての目標管理の双方が用いられていた。そこで、この2つを結果コントロールとして取り上げることとした。

予算管理、目標管理のそれぞれはその管理プロセスの観点から、計画設定プロセスとコントロール・プロセスに区分して概念化されている。それを受け、本研究では、堀井（2013）での予算管理に関する変数の操作化を参考にし、計画設定プロセスとして、「予算の作りこみ」「設定される目標の作りこみ」を、統制プロセスとして「予算コントロール」「目標管理におけるコントロール」という変数を設定した。ここで、予算の作りこみに関する質問項目として次の2つを設定し、あてはまる程度を質問した（1 = 全くその通りではない、5 = 全くその通りである）：①予算編成に際しては精度が求められる、②予算の裏付けとしての行動計画の作成は全く重視されていない（リバースコード）。「予算の作りこみ」の欠損値処理ののちの信頼性係数（Cronbach's α ）は、0.569であった。

次に、予算コントロールについては、次の4つの質問項目を設定し、あてはまる程度を質問した（1 = 全くその通りではない、5 = 全くその通りである）：①予算の数値目標は必達である、②予算とのずれの原因を調べるための詳しい情報を入手しやすい、③予算／実績情報を分析するのはあなたが担当する業務の改善アイデアを工夫するためである、④予算管理をつうじて新しい仕事のやり方を考えることがよくある。「予算コントロール」の欠損値処理ののちの信頼性係数（Cronbach's α ）は、0.679であった。

目標管理において、設定される目標の作りこみに関する質問項目として次の2つを設定し、あてはまる程度を質問した（1 = 全くその通りではない、5 = 全くその通りである）：目標管理に関して、①目標設定に際しては精度が求められる、②目標の裏付けとしての行動計画の作成は全く重視されている。「設定される目標の作りこみ」の欠損値処理ののちの信頼性係数（Cronbach's α ）は、0.775であった。

次に、目標管理におけるコントロールについては、次の4つの質問項目を設定し、あてはまる程度を質問した（1 = 全くその通りではない、5 = 全くその通りである）：目標管理に関して、

①数値目標は必達である, ②目標とのずれの原因を調べるための詳しい情報を入手しにくい(リバースコード), ③予算管理・考課シートを作成するのはあなたが担当する業務の改善アイデアを工夫するためである, ④目標管理をつうじて新しい仕事のやり方を考えることがよくある。「目標管理におけるコントロール」の欠損値処理ののちの信頼性係数(Cronbach's α)は, 0.621であった。

予算管理と目標管理の2つの項目については, さらに, Simons (1995) 以来, 大きな影響力をもっている運用スタイルとしての「診断型利用」「双方向型利用」という2つについてもそれぞれ変数を設定した。ここで, 診断型利用が例外管理を基礎としたコントロール・スタイルであるのに対し, 双方向型利用はコミュニケーションを志向したコントロール・スタイルである。予算管理の診断型利用に関しては, 上司の予算管理の活用方法に関する次の4つの質問項目を設定し, あてはまる程度を質問した(1 = 全くその通りではない, 5 = 全くその通りである): ①目標達成に向けての進捗度合いを確認するため, ②事業活動の成果を確認するため, ③目標設定時の期待と比較して, 成果を評価するため, ④重要業績指標の推移を定期的に確認するため。「予算の診断型利用」の欠損値処理ののちの信頼性係数(Cronbach's α)は, 0.958であった。

次に, 予算の双方向型利用に関しては, 上司の予算管理の活用方法に関する次の4つの質問項目を設定し, あてはまる程度を質問した(1 = 全くその通りではない, 5 = 全くその通りである): ①上司とあなたの間や, 他部署との間で, どのような予算を編成するかをめぐって話し合いを活発にするため, ②あなたの所属する部署内で共通理解を形成するため, ③あなたの所属する部署内で一体感を醸成するため, ④あなたの所属する部署内で問題を共有するため。「予算の双方向型利用」の欠損値処理ののちの信頼性係数(Cronbach's α)は, 0.882であった。

目標管理の診断型利用に関しては, 上司の目標管理の活用方法に関する次の4つの質問項目を設定し, あてはまる程度を質問した(1 = 全くその通りではない, 5 = 全くその通りである): ①目標達成に向けての進捗度合いを確認するため, ②事業活動の成果を確認するため, ③目標設定時の期待と比較して, 成果を評価するため, ④重要業績指標の推移を定期的に確認するため。「目標管理の診断型利用」の欠損値処理ののちの信頼性係数(Cronbach's α)は, 0.945であった。

次に, 目標管理の双方向型利用に関しては, 上司の目標管理の活用方法に関する次の4つの質問項目を設定し, あてはまる程度を質問した(1 = 全くその通りではない, 5 = 全くその通りである): ①上司とあなたの間や, 他部署との間で, 目標設定をめぐって話し合いを活発にするため, ②あなたの所属する部署内で共通理解を形成するため, ③あなたの所属する部署内で一体感を醸成するため, ④あなたの所属する部署内で問題を共有するため。「目標管理の双方向型利用」の欠損値処理ののちの信頼性係数(Cronbach's α)は, 0.893であった。

2. 心理的状态

心理的状态については、澤邊・飛田（2008）や堀井（2012）を参照し、仕事に取り組む姿勢、そして満足度の2つの観点から調査を行った。まず、仕事に取り組む姿勢としては、一定のリスクをとりながらも積極的にチャレンジする「主体性・創意工夫」と、決められたことを着実にこなす「確実性の追求」という両面から変数を設定した。主体性・創意工夫については、次の5つの質問項目を設定し、あてはまる程度を質問した（1＝全くその通りではない、5＝全くその通りである）：①主体的に仕事に取り組んでいる、②同僚と切磋琢磨しつつ仕事をしている、③創意工夫しつつ仕事に取り組んでいる、④競争心にあふれている、⑤仕事の結果を重視している。「主体性・創意工夫」の欠損値処理ののちの信頼性係数（Cronbach's α ）は、0.789であった。

次に、「確実性の追求」については、次の3つの質問項目を設定し、あてはまる程度を質問した（1＝全くその通りではない、5＝全くその通りである）：①決められた手順を確実に実行することを重視している、②決められたスケジュールを遵守している、③仕事のプロセスを重視していない（リバースコード）。「確実性の追求」の欠損値処理ののちの信頼性係数（Cronbach's α ）は、0.606であった。

満足度は、次の4つの質問項目を設定し、あてはまる程度を質問した（1＝全くその通りではない、5＝全くその通りである）：①今の部署で働くことに誇りを感じている、②今の部署での仕事にやりがいを感じていない（リバースコード）、③今の上司の下で働けて良かったと思う、④同僚に恵まれていると感じている。「満足度」の欠損値処理ののちの信頼性係数（Cronbach's α ）は、0.750であった。

3. 業績

最後に、業績である。本研究では、社内の下位管理者まで調査の対象となっていることから、担当業務の過去1年間の業績に関する次の2つの質問項目を設定し、当てはまる程度を質問した（1＝とても悪い、5＝とても良い）：①目標の達成度合い、②前の年度と比較した場合の業績。「業績」の欠損値処理ののちの信頼性係数（Cronbach's α ）は、0.821であった。

4. 記述統計と相関

各変数の記述統計および変数間の相関行列は、図表2のとおりである。

図表 2 各変数の記述統計および相関行列

	理念コントロール	社会コントロール	行動コントロール	業績	予算の作りこみ	予算コントロール	目標設定	目標管理におけるコントロール	予算の診断型利用	予算の双方向型利用	目標管理の診断型利用	目標管理の双方向型利用	満足度	主体性・創意工夫	確実性の追求	
最小値	1.906	2.800	1.000	1.000	1.000	2.000	1.500	1.500	1.000	1.000	1.012	1.195	1.500	1.800	2.273	
最大値	5.000	4.800	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	
平均値	3.716	3.869	2.457	3.119	3.785	3.354	3.707	3.476	3.666	3.274	3.733	3.285	3.748	3.461	3.619	
標準偏差	0.630	0.505	0.783	0.874	0.795	0.641	0.822	0.627	0.833	0.722	0.748	0.686	0.723	0.600	0.600	
相関係数 (Pearson)																
理念コントロール	1.000															
社会コントロール	.311**	1.000														
行動コントロール	.314**	0.109	1.000													
業績	0.119	0.009	0.131	1.000												
予算の作りこみ	.389**	.195*	.236**	.227**	1.000											
予算コントロール	.452**	.216**	.346**	.199*	.651**	1.000										
目標設定	.386**	.263**	.200*	.176*	.522**	.598**	1.000									
目標管理におけるコントロール	.498**	.246**	.260**	.200*	.480**	.568**	.567**	1.000								
予算の診断型利用	.397**	.177*	.266**	0.095	.480**	.568**	.409**	.395**	1.000							
予算の双方向型利用	.480**	.227**	.215**	0.031	.406**	.498**	.435**	.481**	.639**	1.000						
目標管理の診断型利用	.363**	.171*	.190*	0.070	.368**	.481**	.481**	.454**	.621**	.485**	1.000					
目標管理の双方向型利用	.370**	.234**	.235**	0.008	.349**	.440**	.389**	.473**	.480**	.628**	.678**	1.000				
満足度	.606**	.468**	.210**	.191*	.398**	.389**	.367**	.458**	.335**	.390**	.287**	.346**	1.000			
主体性・創意工夫	.464**	.267**	.216**	.197*	.275**	.448**	.404**	.428**	.316**	.382**	.382**	.387**	.598**	1.000		
確実性の追求	.371**	.265**	.225**	0.048	.293**	.340**	.300**	.332**	.246**	.337**	.325**	.378**	.438**	.456**	1.000	

** .p<0.01 (両側), * .p<0.05 (両側)

IV. 分 析

1. 組織属性・階層ごとの記述統計

先に設定した変数に基づいて、組織属性と階層によって、どのようにコントロールのツールの利用方法が異なるのか、また心理的状态の在り方はどのように異なるのかを検討する。その第一歩として、組織属性・階層ごとの各変数の記述統計をみていく。

(1) コントロール・ツール

コントロール・ツールの各変数に関して、所属属性ごとに平均および標準偏差を計算したものが、図表 3 である。

図表 3 所属属性ごとのコントロール・ツールの平均と標準偏差

所属属性	生産		営業		戦略・開発		支援	
	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差
社会コントロール	3.812	0.504	4.014	0.440	3.990	0.550	3.714	0.522
理念コントロール	3.632	0.610	3.787	0.683	4.049	0.473	3.586	0.699
行動コントロール	2.433	0.758	2.496	0.670	2.685	0.962	2.179	0.868
予算の作りこみ	3.837	0.744	4.006	0.929	3.553	0.563	3.285	0.849
予算コントロール	3.354	0.604	3.560	0.729	3.253	0.599	3.018	0.592
設定目標の作りこみ	3.686	0.787	4.060	0.864	3.714	0.538	3.000	0.877
目標管理におけるコントロール	3.464	0.602	3.703	0.559	3.440	0.754	3.071	0.558
予算の診断型利用	3.749	0.748	3.906	0.875	3.428	0.694	2.929	1.016
予算の双方向型利用	3.263	0.703	3.406	0.767	3.262	0.610	3.054	0.883
目標管理の診断型利用	3.818	0.714	3.897	0.763	3.538	0.627	3.106	0.787
目標管理の双方向型利用	3.308	0.666	3.334	0.699	3.265	0.622	3.054	0.878

図表 3 より、社会コントロールや理念コントロールについては、どの所属属性でもスコアは高く、人間関係や価値観の共有が重視されている一方で、行動コントロールについてはスコアが低く、体系的に職務を規定しているわけではないことがわかる。また、理念コントロールについては、戦略・開発部門のスコアが相対的に高く、これはこれまでの研究の知見と軌を一にするものである。

予算管理についてみてみると、総じて、事業を直接的に担当している生産部門と営業部門のスコアが高く、戦略・開発部門や支援部門のスコアは低くなっている。一方で、目標管理に関しては、支援部門ではスコアが低くなっているが、戦略・開発部門は、生産部門や営業部門と同程度に高いスコアとなっており、非財務的な要素や定性的な要素を加味した目標管理を結果コントロールとして活用していることがわかる。また、全体的に、予算や設定目標の作りこみのスコアが、コントロールよりスコアが高くなっており、計画設定重視で結果コントロールが活用されており、コントロール自体はさほどタイトではないと考えられる。また、予算、目標

管理ともに、双方向型よりも診断型利用のスコアが高く、コミュニケーションよりは、成果の評価といった財務管理目的での利用が重視されているようである。

部門ごとにみても、生産部門は、行動コントロールのスコアは低いものの、それ以外のコントロール・ツール、つまり社会コントロール、理念コントロール、予算管理、目標管理をバランスよく活用していることがわかる。営業部門も、同様に、行動コントロール以外のコントロール・ツールを全体的に活用しているが、予算管理や目標管理、特にその診断型利用のスコアは極めて高い。これは売上といった形で、結果の測定可能性が極めて高い営業部門の特徴に起因していると考えられる。次に、戦略・開発部門は、生産・営業部門があえていうなら社会コントロールや理念コントロールより、結果コントロールを重視していたのとは異なり、結果コントロールより社会コントロールや理念コントロールをより重視している。これは、結果の測定可能性が低いことと、基本的な価値観が方向性を考えるうえで重要であることが原因であると考えられる。最後に、支援部門は、社会コントロールや理念コントロールをある程度は活用しているといえるが、他の部門に比べて、全体的にコントロール・ツールの活用が低い。

このような傾向のみられる所属属性ごとのコントロール・ツールの利用についてであるが、一元配置分散分析によって平均の差を検定したところ、以下の平均の差が統計的に優位であった(10%と記してあるもの以外は、5%水準)。

- ・理念コントロール：生産－戦略・開発
- ・予算の作りこみ：営業－支援，生産－支援（10%）
- ・予算コントロール：営業－支援
- ・設定目標の作りこみ：生産／営業／戦略・開発－支援，生産－営業（10%）
- ・目標管理におけるコントロール：営業－支援
- ・予算の診断型利用：生産／営業－支援
- ・目標管理の診断型利用：生産／営業－支援

これらのことから、支援部門が結果コントロールを重視していない一方で、事業部門（生産と営業）が予算管理や目標管理といった結果コントロールを重視していることが明らかであり、特に営業部門はその傾向が強いことがわかる。また、戦略・開発部門については、結果コントロールとして、目標管理を活用しているといえる。

次に組織階層からみたコントロール・ツールの使い分けである。各階層におけるコントロール・ツールの活用に関する平均と標準原価を記したものが図表 4 である。

図表 4 をみても、理念コントロールを除き、組織階層によってコントロール・ツールの活用程度に大きな差はないといえる。理念コントロールについては、部長クラスのスコアが極めて高く、理念や基本的な価値観が組織の末端まで浸透していない可能性がある。一方で、

図表 4 階層ごとのコントロール・ツールの平均と標準偏差

階層	部長クラス		課長クラス		係長クラス	
	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差
社会コントロール	3.953	0.447	3.859	0.528	3.805	0.513
理念コントロール	4.005	0.536	3.676	0.594	3.505	0.698
行動コントロール	2.564	0.745	2.450	0.813	2.362	0.762
予算の作りこみ	3.860	0.902	3.776	0.815	3.728	0.632
予算コントロール	3.436	0.690	3.348	0.598	3.280	0.682
目標設定	3.692	0.808	3.756	0.775	3.619	0.937
目標管理におけるコントロール	3.538	0.508	3.444	0.654	3.480	0.688
予算の診断型利用	3.840	0.640	3.574	0.917	3.679	0.810
予算の双方向型利用	3.519	0.629	3.156	0.733	3.271	0.740
目標管理の診断型利用	3.726	0.725	3.719	0.735	3.771	0.814
目標管理の双方向型利用	3.379	0.791	3.205	0.628	3.355	0.685

部長クラスほど、非定型的な業務の比率が大きく、そのなかでの判断基準として、会社としての基本的な価値観を重視している一方で、組織階層が下になるほど、比較的定型的で、短期的な意思決定の比率が大きくなることから、予算管理や目標管理といった結果コントロールが、理念コントロールと同等かそれ以上に活用されているとも考えられる。ただ、全体として、どの組織階層でも、行動コントロール以外の種々のコントロール・ツールをバランスよく用いているといえる。階層ごとのコントロールの利用についても、一元配置分散分析によって平均の差を検定したところ、以下の平均の差が統計的に優位であった（5%水準）。

- ・理念コントロール：部長クラス－課長・係長クラス
- ・予算の双方向型利用：部長クラス－課長クラス

このように、先述した理念コントロールが部長クラスで課長・係長クラスよりスコアが高いということが統計的に検定された。また、部長クラスは、予算をコミュニケーション目的でも活用しているのに対し、課長クラスでは、コミュニケーション目的ではさほど利用していないこともわかる。

(2) 心理的状态

心理的状态について、所属属性ごとに平均および標準偏差を計算したものが、図表 5 である。

図表 5 より、満足度は全体的に高めではあるものの、営業部門や戦略・開発部門が、生産

図表 5 所属属性ごとの心理的状态の平均と標準偏差

所属属性	生産		営業		戦略・開発		支援	
	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差
満足度	3.603	0.760	3.980	0.645	4.020	0.607	3.715	0.613
主体性・創意工夫	3.337	0.558	3.646	0.653	3.866	0.505	3.206	0.496
確実性の追求	3.646	0.615	3.616	0.607	3.667	0.537	3.381	0.583

部門や支援部門よりもスコアが高くなっている。平均の差の検定でも、生産と営業は 5% 水準で、そして生産と戦略・開発は 10% 水準で統計的に有意であり、生産部門の従業員の満足度が相対的に低いことがわかる。主体性・創意工夫についても、満足度と同様に、生産と支援が相対的に低い一方で、営業と戦略・開発はスコアが高くなっている。平均の差の検定でも、生産と営業／戦略・開発、戦略・開発と支援は 5% 水準で、そして営業と支援は 10% 水準で統計的に有意であった。これらは、営業と戦略・開発が職務の性質上、ある程度の創造性と挑戦が求められることに起因しているのかもしれない。確実性の追求については、支援部門がやや低くはなっているものの全体として一定程度の状態にあると考えられる。

部門ごとにみても、生産や支援が創意工夫よりも確実な業務執行のほうがスコアが高くなっている（支援はわずかだが）のに対して、営業や戦略・開発はわずかではあるが、創意工夫のほうが姿勢として必要とされていることがわかる。

次に、組織階層からみた心理的状态の違いである。各階層における心理的状态の程度に関する平均と標準原価を記したものが図表 6 である。

図表 6 階層ごとの心理的状态の平均と標準偏差

階層	部長クラス		課長クラス		係長クラス	
	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差
満足度	3.910	0.620	3.796	0.652	3.480	0.892
主体性・創意工夫	3.532	0.523	3.508	0.579	3.289	0.694
確実性の追求	3.607	0.657	3.623	0.492	3.624	0.748

図表 6 より、満足度や主体性・創意工夫が、階層が上がるほど高くなっているのに対し、確実性の追求は、階層が下がるほどスコアが高くなっていることがわかる（課長と係長の差はわずかだが）。平均の差を検定してみると、満足度において、部長クラスと係長クラスが 5% 水準で、課長クラスと係長クラスが 10% 水準で統計的に有意であった。つまり、係長クラスの満足度が相対的に低いということがいえる。

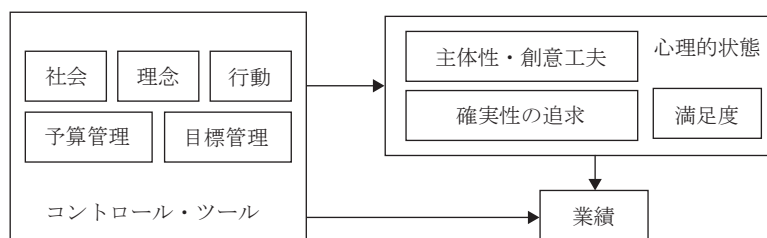
2. パス解析

(1) 分析フレームワーク

ここでは、組織属性ごとに、コントロール・ツールが心理的状态や業績に与える影響についての探索的なパス解析を行い、それによって組織属性によって適したコントロール・ツールの在り方について検討を行う。堀井(2011)が考察しているように、管理会計などのコントロール・ツールの機能は、その構造体としての仕組みやツールそれ自体と、それを扱う人といった多面的な要素とのかかわりのなかで発現される。また、機能の発現の在り方としても、それ自体で業績の向上をもたらすこともある一方で、人を動かすという形もある。つまり、仕組み・ツ

ルを築き上げ、活用すること、それ自体によって一定の業績の向上が見込まれる一方で、人も重要な役割を担っており、その人を動かす役割をツールが担っているということも考えられる。具体的には、直感的には、生産部門は、仕組みを築き上げることが重要であるとも考えられるが、人がミスをしないうことも重要であり、行動コントロールや結果コントロールを用いて、誇りをもって、より確実な業務の遂行を目指すとともに、それによって業績が向上するとも考えられる。また、営業部門や戦略・開発部門では、主体性・創意工夫が業績向上に寄与すると考えられる。そこで、ここでは以下の図表7のようなフレームワークに従って、分析を行う。

図表7 分析フレームワーク



まず、コントロール・ツールと心理的状態の関係である。コントロール・ツールの在り方によって、主体性や創意工夫が引き起こされることもあれば、確実性の追求が促進されることもあると考えられる。また、コントロール・ツールの在り方が、従業員に誇りややりがいといった満足度の向上に寄与することも考えられる。たとえば、行動コントロールは確実性の追求に正の影響を与えると考えられる一方で、先行研究の知見に従えば、理念コントロールは主体性・創意工夫に正の影響を与えると考えられる。また、理念の浸透や社会コントロールの存在などは満足度を向上させるかもしれない。そのため、各コントロール・ツールは心理的状態に影響を与えると考えられる。

次に心理的状態と業績の関係である。主体性・創意工夫も、確実性の追求も、そして誇りややりがいも、業績を向上させるためには必要であると考えられる。しかし、その影響の程度は、所属属性によって異なることが予想される。たとえば、生産部門では、直感的には、確実性の追求が業績に対してより大きな影響を有していると考えられるが、営業部門や戦略・開発部門では主体性・創意工夫がより重要であると考えられる。これらを探索的に分析するために、本研究では所属造成ごとにパス解析を行う。

最後に、コントロール・ツールと業績の関係である。先述したとおり、コントロール・ツールを構築し、活用することそれ自体によって、従業員の心理的状態に影響を与えなくとも、従業員の行動それ自体に影響を与え、業績につながることは考えられる。

なお、予算管理と目標管理については、モデルが複雑になるため、それぞれ「作りこみ」と「コントロール」について分析を行うこととした。診断型利用、双方向型利用に関する分析は

図表 8 パズ解析統計量

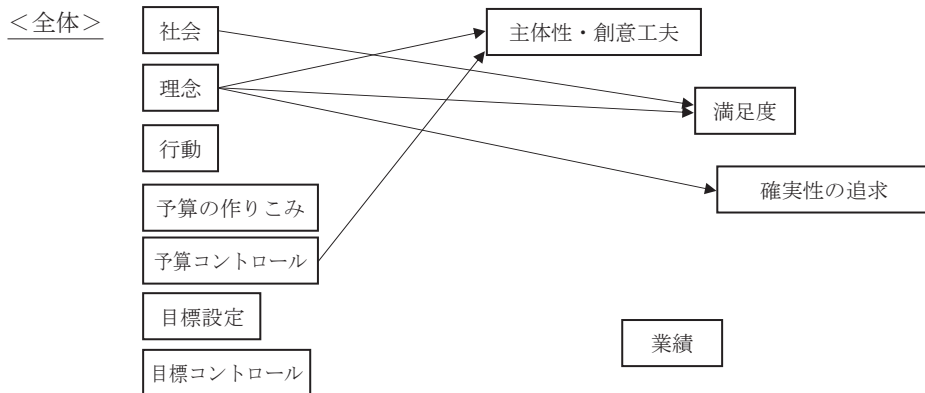
	全体			生産			営業			戦略・開発			支援		
	標準化 推定値	検定 統計量	確率	標準化 推定値	検定 統計量	確率	標準化 推定値	検定 統計量	確率	標準化 推定値	検定 統計量	確率	標準化 推定値	検定 統計量	確率
主体性・創意工夫	0.26	3.192	0.001	0.343	2.721	0.007	0.023	0.172	0.863	0.217	0.862	0.389	0.863	4.085	***
確実性の追求	0.182	2.057	0.04	0.275	2.137	0.033	0.189	1.171	0.242	0.285	0.92	0.358	0.285	3.952	***
主体性・創意工夫	0.093	1.325	0.185	0.076	0.759	0.448	0.109	0.854	0.404	0.012	0.067	0.947	-0.419	-2.313	0.021
確実性の追求	0.137	1.795	0.073	0.171	1.67	0.095	0.176	1.132	0.258	0.247	1.154	0.248	-0.215	-1.275	0.202
主体性・創意工夫	0.013	0.179	0.858	0.006	0.06	0.952	-0.003	-0.021	0.983	0.087	0.464	0.642	-0.735	-3.267	0.001
確実性の追求	0.077	0.995	0.32	0.156	1.539	0.124	0.116	0.75	0.453	0.258	1.116	0.264	-0.875	-4.17	***
主体性・創意工夫	-0.135	-1.502	0.133	-0.125	-0.95	0.342	-0.204	-1.395	0.163	0.487	2.084	0.037	0.604	2.45	0.014
確実性の追求	0.052	0.533	0.594	-0.088	-0.652	0.515	0.228	1.315	0.188	0.093	0.324	0.746	0.012	0.054	0.957
主体性・創意工夫	0.247	2.44	0.015	0.183	1.333	0.182	0.584	2.672	0.008	-0.176	-0.508	0.612	0.269	1.144	0.252
確実性の追求	0.092	0.835	0.403	0.171	1.217	0.223	-0.143	-0.549	0.583	-0.334	-0.785	0.432	-0.304	-1.386	0.166
主体性・創意工夫	0.129	1.433	0.152	0.02	0.169	0.866	0.206	1.232	0.218	0.313	1.373	0.17	-1.365	-4.13	***
確実性の追求	0.049	0.499	0.618	-0.068	-0.554	0.58	0.282	1.418	0.156	0.198	0.706	0.48	0.021	0.068	0.946
主体性・創意工夫	0.124	1.381	0.167	0.106	0.783	0.434	0.097	0.548	0.584	-0.027	-0.153	0.878	0.779	3.712	***
確実性の追求	0.084	0.859	0.39	0.028	0.205	0.838	0.191	0.909	0.364	0.221	1.001	0.317	0.237	1.211	0.226
満足度	0.41	5.757	***	0.416	3.891	***	0.383	2.288	0.022	0.581	3.275	0.001	0.765	3.926	***
満足度	0.287	4.672	***	0.187	2.199	0.028	0.419	2.996	0.003	0.485	3.954	***	-0.058	-0.346	0.729
満足度	-0.01	-0.163	0.871	-0.009	-0.111	0.912	0.034	0.247	0.805	-0.14	-1.059	0.29	-0.419	-2.019	0.043
満足度	0.132	1.678	0.093	0.199	1.779	0.075	0.14	0.895	0.371	0.302	1.836	0.066	0.639	2.806	0.005
満足度	0.001	0.016	0.987	0.043	0.42	0.675	0.14	0.781	0.435	-0.123	-0.765	0.444	-1.152	-3.777	***
満足度	-0.015	-0.167	0.867	0.011	0.097	0.922	0.001	0.003	0.998	-0.22	-0.904	0.366	0.06	0.277	0.781
満足度	0.131	1.666	0.096	0.017	0.146	0.884	0.063	0.335	0.738	0.417	3.305	***	0.594	3.068	0.002
業績	0.128	1.381	0.167	0.158	1.403	0.161	0.358	1.824	0.068	-0.221	-0.911	0.362	-1.247	-6.384	***
業績	-0.109	-1.267	0.205	-0.072	-0.652	0.514	-0.527	-3.188	0.001	-0.25	-1.271	0.204	-0.607	-2.898	0.004
業績	-0.083	-0.774	0.439	-0.016	-0.103	0.918	0.146	0.877	0.381	-0.345	-0.985	0.325	0.518	1.602	0.109
業績	-0.098	-1.11	0.267	-0.264	-2.383	0.017	-0.117	-0.69	0.49	0.616	2.378	0.017	-0.475	-2.938	0.003
業績	0.074	0.893	0.372	0.211	1.982	0.047	-0.095	-0.648	0.517	0.228	1.036	0.3	-0.734	-2.464	0.014
業績	0.152	1.438	0.15	0.028	0.198	0.843	0.515	2.959	0.003	0.223	0.739	0.46	-0.429	-1.693	0.09
業績	0	-0.001	0.999	-0.041	-0.274	0.784	-0.312	-1.15	0.25	-0.162	-0.409	0.682	0.077	0.403	0.687
業績	0.027	0.257	0.797	-0.025	-0.193	0.847	0.205	1.03	0.303	0.12	0.445	0.656	0.149	0.343	0.732
業績	0.077	0.729	0.466	-0.044	-0.307	0.759	0.352	1.747	0.081	0.327	1.318	0.187	0.42	1.652	0.098
業績	0.137	1.281	0.2	0.347	2.604	0.009	-0.056	-0.306	0.76	0.126	0.367	0.714	1.114	5.264	***

別稿としたい。また、本研究では、コントロール・ツール間の関係や心理的状態のなかでの関係性については、分析を行っていない。

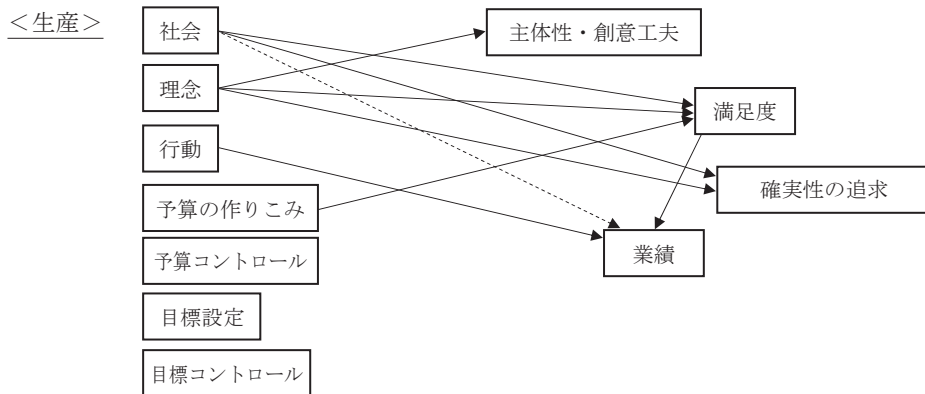
(2) 分析結果

本研究の分析は、パス解析によって行われた。分析は、サンプル全体、生産、営業、戦略・開発、支援の5つの属性のもとで行われた。分析の結果は、図表9のとおりである。このモデルの適合度は、 $GFI = 0.935$, $CMIN = -714.251$ (自由度 15) であり、高いといえる。

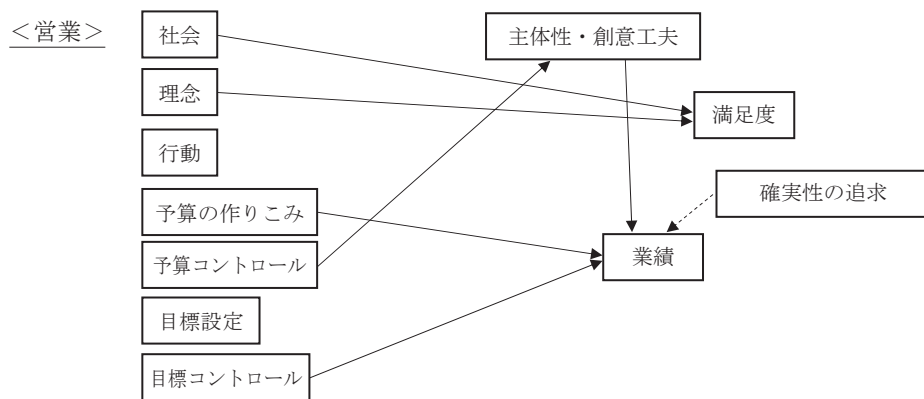
図表8から、統計的に有意であったパスを抜き出し、図示したうえで、検討を行う（図表中の濃い網掛けが1%水準、中程度の濃さの網掛けが5%水準、薄い網掛けが10%水準で有意なパスである）（正の影響を実線、負の影響を点線で記している）。



理念コントロール、予算コントロール、そして社会コントロールがよりよい心理的状态を導いていることがわかる。しかし、他のコントロール・ツールの影響は見いだせず、また業績へとつながるパスは確認できなかった。



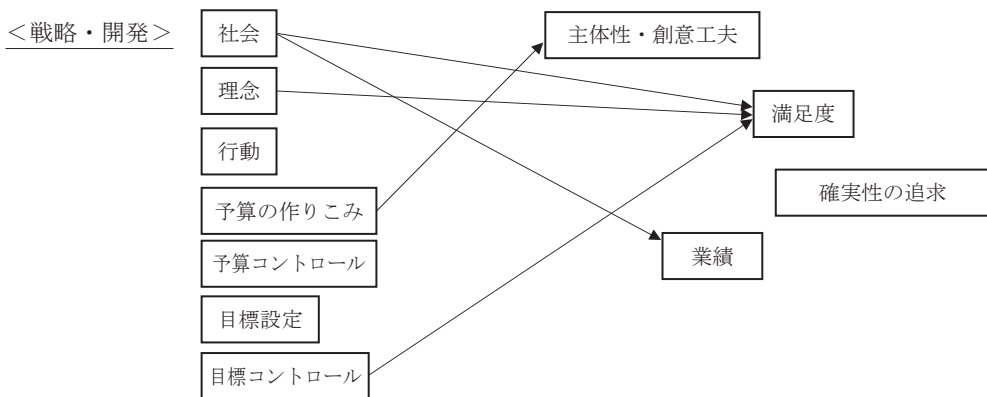
生産部門についてしてみると、生産部門は、結果の測定可能性が高く、かつインプット→アウトプット変換に関する知識の程度が高いため、行動コントロールか予算管理や目標管理といった結果コントロールが効果的であると考えられる。結果コントロールについては、一部を除き有意な関係を見出すことはできなかったが、行動コントロールが業績に寄与していることが明らかになった。一方で、社会コントロールや理念コントロールが確実性の追求や満足度の寄与し、満足度を介して業績に影響を与えていることがわかる。ただし、社会コントロールそれ自体は、直接的には業績に負の影響を与えている。結果コントロールについては、予算の作りこみが満足度を向上させているという関係が見出されただけであった。つまり、生産部門では、業績の向上という意味では業務フローやマニュアルの整備・遵守が重要ではあるものの、社会コントロールや理念コントロールを通じて、仕事に誇りややりがい従業員がもてるよう管理していく必要があるということが示唆される。



営業部門については、予算管理を中心に、結果コントロールが大きな影響をもっていることがわかる。営業部門は売上高を中心に結果の測定可能性が高い一方で、インプットとアウトプットの変換に関する知識の程度が必ずしも高くないため、結果コントロールとして、予算管理が影響力をもつというのは、これまでの研究蓄積と反するものではない。しかし、詳細にみると、必ずしもこれまでは明らかになっていなかった予算管理の適合性がわかる。予算管理のうち、予算の作りこみ、つまり予算の裏付けとして行動計画を作成することや、目標管理におけるコントロールが、心理的狀態を介さず、直接的に業績に影響を与えている。一方で、予算コントロールは、期中において環境変化などによって当初の想定通りにはいかないなかで、適宜、予算目標を達成するために、当初の行動計画どおりではなく、新たなアイデアを生み出し、活用するよう動機づけていると考えられる。そして、その主体性や創意工夫が業績へとつながっている。ここで、目標管理と予算管理においてコントロール・プロセスが与える影響が異なる点は興味深い。詳細な検討は別途必要であるが、たとえば予算はストレッチな目標が設

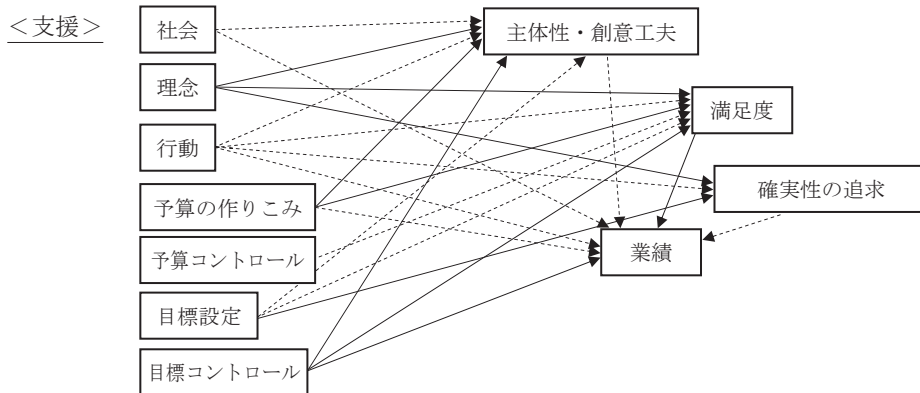
定されるのに対し、目標管理ではそれ自体が困難なわけではないが、仕事量全体におくと後回しにされるような、業績に対しては意義深い目標が設定されているといった可能性が考えられる。また、1か月周期と6か月周期という予算管理、目標管理のそれぞれのコントロール周期の違いも、フィードフォワード・コントロールとフィードバック・コントロールという違いにつながり、主体性や創意工夫を生み出すという意味においては大きく影響している可能性もある。

また、理念コントロールと社会コントロールは、ここでも満足度に貢献している。営業部門では、澤邊（2012）が分析しているように、結果によって誇りをもつということも考えられるが、ただ結果だけでなく、価値観の共有や人間関係が満足度を高めるうえで重要であるということである。最後に、営業部門では、現実性の追求という姿勢では業績に負の影響を与えるということも見出された。これは、営業部門が環境変化に直面しているということの一つの現れであろう。



次に戦略・開発部門である。この組織属性で特徴的なのは、予算の作りこみが主体性・創意工夫を促進するとともに、目標管理が一定の役割を果たしていることである。戦略・開発部門は、結果の測定可能性が低く、またインプット→アウトプット変換に関する知識の程度も低いいため、理念コントロールや社会コントロールが重視されていると想定され、実際、それらは満足度に対して有意な関係を有してはいるが、主体性や創意工夫をもたらすというものではなかった。一方で、予算の作りこみが主体性や創意工夫に正の影響をもっており、これは、Dunk（2011）が予算を計画設定重視で用いるとイノベーションが促進されるという結果を示したのと同様で、予算編成が戦略や開発計画などの行動計画の検討の機会を提供しているためと考えられる。また、戦略・開発部門では、目標管理におけるコントロールが満足度に対して有意な関係をもっている。これは、結果の測定可能性が低く、進むべき方向性に関して確かなものがないなかで、目標管理で設定目標が一定の方向性を提示しているためと考えられる。し

かし、業績という点からみると、それに影響を与えていると認められたのは社会コントロールのみである。主体性・創意工夫が直接的に業績に影響していないことなどは改めて検討することとしたい。



最後に、支援部門である。支援部門は、結果の測定可能性は低い、変換に関する知識の程度は高いことから、行動コントロールが適しているとされてきた。これに対して、本研究では行動コントロールは、主体性・創意工夫、現実性の追求、満足度、そして業績に対して負の影響を有していた。一方で、予算の作りこみは業績に対して直接的には負の影響をもっているが、理念コントロール、予算の作りこみ、目標管理のけるコントロールが、それぞれ影響の仕方は異なるが、概して主体性・創意工夫、現実性の追求、満足度といったに対して心理的状态に正の影響を与えており、理念が基本的な方向性を与えること、そして結果の測定可能性が低いなかで、目標管理で設定目標が一定の方向性を提示しているためと考えられる。業績という点においては、社会コントロール、行動コントロール、予算の作りこみ、主体性・創意工夫、現実性の追求が、業績に負の影響を与える一方で、満足度や目標管理におけるコントロールが正の影響を与えている。ただ、支援部門については、関係が極めて複雑であり、さらなる検討が必要であろう。

V. 臨床的なコントロール・パッケージ論の構築に向けて

本研究では、より臨床的なコントロール・パッケージ論の構築を目指して、コントロール・パッケージと、組織属性および階層という組織構造の両面から企業内におけるコントロール・ツールの利用実態を企業内アンケート調査によって探索的に検討を行った。その結果、生産部門、営業部門、戦略・開発部門、支援部門のそれぞれについて、これまでの知見をサポートする結果、これまでの知見とは異なる結果や、これまでの知見をより詳細に掘り下げる結果を得ることができた。本研究の知見は、あくまでも、寡占市場において市場占有率一位で、企業間

取引を行っている一企業内におけるコントロール・ツールの使い分けの検討であり、本研究での発見が、広く一般性を有しているのかについては、改めて検討する必要がある。また、アンケート調査にかかわって、サンプル全体では、157あるものの、半分以上が生産部門であり、それ以外の部門のサンプルサイズは十分に大きいとはいえない。また、「よくわからない」という回答を準備した結果として、MARと考えられる欠損値が一定程度生じている。さらには、分析フレームによって、適するコントロール・ツールが異なっているようにみえた。これらのことから、さらなる慎重な検討が必要であると考えられる。

しかし、コントロール・パッケージが着目されつつも、その利用実態が必ずしも明らかではなかったなかで、企業内におけるコントロール・ツールの使い分けについて経験的証拠を提示したことは大きな貢献であるといえよう。また、そのなかで、これまでにはない知見を提供したことも貢献といえる。今後は、さらなる一般化とともに、コントロール・ツール間の関係や、診断型利用・双方向型利用といった利用スタイルとの関係も検討する余地があり、これらについては、今後、順次検討を行い、それによってコントロール・パッケージ論の発展により資する研究へとつなげていく所存である。

【付記】

本研究は、日本学術振興会科学研究費補助金・基盤研究（B）（24330141）の研究成果の一部である。

【引用文献】

- 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*, Vol.22, No.3/4, pp.233-248.
- Adler, P. S. and C. X. Chen (2011) "Combining creativity and control: Understanding individual motivation in large-scale collaborative creativity", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.36, pp.63-85.
- Anthony, R. N. (1965) *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston: Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University. (高橋吉之助訳 (1968) 『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社).
- Dunk, A. S. (2011) "Product innovation, budgetary control, and the financial performance of firms" *The British Accounting Review*, Vol.43, pp.102-111.
- Malmi, T. and D. A. Brown (2008) "Management control systems as a package — Opportunities, challenges and research directions", *Management Accounting Research*, Vol.19, pp.287-300.
- Ouchi, W. G. (1979) "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms", *Management Science*, Vol.25, pp.833-848.
- Rockness, H. O., & Shields, M. D. (1988) "An empirical analysis of the expenditure budget in

- research and development”, *Contemporary Accounting Research*, Vol.4, pp.568-581.
- Simons, R. (1995) *Levers of Control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press. (中村元一, 黒田哲彦, 蒲島史恵 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).
- Widener, S. K. (2007), An empirical analysis of the levers of control framework, *Accounting, Organizations and Society*, 32, pp.757-788.
- 澤邊紀生 (2012) 「マネジメント・コントロールからみた CSR の役割」(櫻井通晴編著『インタンジブルズの管理会計』中央経済社, pp.31-47。
- 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」『企業会計』第 60 巻第 12 号, pp.133-141。
- 堀井悟志 (2011) 「予算管理を介した組織能力向上の可能性」『立命館経営学』第 49 巻第 6 号, pp.59-80。
- (2012) 「日本企業における予算管理システムの運用方法およびその心理的状态への影響」『企業会計』第 64 巻第 11 号, pp.115-121。
- (2013) 「組織能力構築における予算管理の役割」『原価計算研究』第 37 巻第 1 号, pp.86-95。