

学籍番号: CD152001

組織内協働におけるマネジメント・コントロールの研究

A Study of Management Controls for Intra-organizational Collaborations

(要 旨)

大学院商学研究科

博士後期課程 会計・金融専攻

井上慶太

1. 問題関心

本論文の目的は、分権組織で権限を委譲された部門により遂行される協働の問題に対して、マネジメント・コントロールが果たす役割とその限界を明らかにすることである。

今日の組織において、著しく変化する市場や顧客など外部組織との関係に対応することは、組織が持続的に発展するうえで重要である。組織を取りまく外部環境への適応が負担の大きいものとなるほど、特定の個人や集団では対処が困難となる。そこで、複数の個人や集団にタスクを分割し、その遂行を任せることによって外部環境に対して柔軟に対応することが必要である。こうした考えのもとに行われるのが、分権化である。

しかし、実際のところ、外部環境への適応のため組織を分権化したとしても、組織として期待された成果は容易に得られるものではない。優良企業といわれる組織でさえ分権化を進めたものの度重なる試行錯誤の末に本来の集権組織へと回帰することからも、分権組織の管理は容易ではないことが読み取れる。

分権組織の運営が困難となる背後には、一般的に2つの状況があると考えられる。1つ目は、分割すべきでない権限について正当な理由がないまま分割される場合である。本来分割すべきでない権限を分割して委譲しているため、委譲された下位層でも混乱が起る。このとき、現行の権限委譲があらためられることで、本来あるべき状態へと軌道修正することが可能である。

2つ目は、権限を分割せざるを得ない理由があり、やむを得ず権限を委譲している場合である。権限を委譲せざるを得ない理由の1つとして、複雑な外部環境への適応がある。顧客やサプライヤーなど外部組織からの多種多様な要求を受ける場合に、上位層だけで全てに対処することは困難となる。そこで、顧客ごとやサプライヤーごとといったかたちで処理可能な範囲に分割して下位層（たとえば、部門）に委譲する。このようにすることで、委譲された部門では与えられた権限の範囲でタスクが遂行される。それと同時に、組織としてどのように統合されるかが問題となる。しかし、権限を委譲された各部門ではそれぞれの目的追求のため行動がとられており、部門間での調整は難しい。

権限の委譲により部門ごとに柔軟な対応が促進されるものの、各部門が異なる目的を追求して行動がとられることから相互の調整が困難となる。このとき、外部環境への適応を促すためとられる権限委譲とは別に、委譲された部門間での調整が必要となる。異なる目的を追求する部門を組織全体へと取りまとめることは容易ではない。分権組織で起る組織内協働の問題は、組織が分権化を進める中で直面するものである。分権化の施策を修正しただけでは単純に事態が解決できないところに、この問題の難しさがある。

マネジメント・コントロールは、組織の目的実現にむけて上司が部下の行動を望ましい方向へと導くためのサイクルである。マネジメント・コントロール研究では、組織と個人の目的の整合性を図るためのコントロール・システムが検討されている。分権組織において対処すべき組織内協働の問題について、マネジメント・コントロールの観点から検討する意義は大きい。本論文では、上記のうち、2つ目の状況に焦点をあてて検討する。

2. 本論文の視点

先行研究では、権限を委譲された部門（事業部、MPC）のマネジャーを対象とする業績の測定、評価において、ほかの部門との相互依存性をどのように考慮するかが問題とされている。具体的には、ほかの部門への提案など所属部門を超えて行われるはたらきかけを考慮した影響可能性にもとづいてマネジャーを測定、評価する責任会計のシステムについて、その役割と課題が論じられている（Simons 2005, 119-120, 邦訳 117-118）。

しかし、多くの議論で基本的に想定されているのは、上位マネジャーが望ましいと思う方向性のもとに権限を委譲された部門の行動が促されているということである。マネジメント・コントロールはマネジャーが組織の目的にむけて部下の努力を引き出すために実施されるサイクルである。組織の目的に対する構成員の方向づけは、組織内協働においても重要である。事業部制組織では、上位マネジャーにとって望ましいと考える方向性が見出せているからこそ、事業部を主体とする調整をどのように委ねればよいかが明確となり、タスクを任せた後も全社的な目的の実現にむけて各部門の構成員に継続的な改善を促すことができる。また、MPC（Micro Profit Center）においても、価格交渉などの場においてMPC間でそれぞれがもつ視点や利害の違いを超えた調整が可能となるのは、組織として実現すべき目的が明確となっているからである。先行研究にもとづくと、組織としてどこに重点をおけば良いかという戦略実行の焦点が明確にされているという状況のもとに、上位マネジャーは部門による自律的行動を促すとともに、相互の調整を円滑に進めるための施策をとることが考えられる。

しかし、外部組織との関係が多様で不安定となっており、それぞれの部門による判断、行動に委ねざるを得ない場合に、そもそも上位マネジャーが全社的な方向性を見極めることは難しい。このように組織としての方向性が曖昧にならざるを得ないという従前の想定とは異なる状況で、各部門の下位マネジャーを主体とする調整を促すのみならず組織全体としての調和がどのように図られるのかについて明らかにする必要がある。

そこで本論文では、旅行代理店グループ X における販売組織 A 社と仕入組織による協働について取りあげた。本事例を取りあげた理由は、グループ X が顧客やサプライヤーからの多様な要求に応えるため、販売組織と仕入組織での協働を円滑に図るための施策が積極的に実施されており、本論文の関心と合致するからである。

具体的な状況として、グループ X では、高付加価値の戦略がとられており、販売と仕入が一体となって高品質のサービスを提供することが重要である。質の高いサービスを提供するには、グループ X として顧客の満足度向上と仕入力強化の両方をバランスよく進める必要がある。しかし、それぞれのグループ企業で抱える顧客、あるいはサプライヤーとの取引関係のもとに異なる観点から対応がとられており、グループ企業間での視点の違いを超えて協働を進めることは容易ではない。こうした複雑な協働がみられる状況で、組織の目的と整合する行動を下位構成員からどのように引き出すのか、そこでどのような問題が起るのかというのが、本論文の関心である。

以上から、本事例分析のリサーチクエスチョンをつぎのように設定した。

部門（グループ会社）間での調整が複雑となる場合に、下位マネジャーから全社（グループ全体）の目的と整合する管理行動を促すためコントロール・システムやそのほかの施策を通じてどのように対処されるのか。

3. 本論文の構成

前節までに示した問題関心のもと、つぎの構成により議論を進める。

序章 問題提起

1章 マネジメント・コントロールの基本構図

2章 組織内協働におけるマネジメント・コントロールの理論枠組み

3章 組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールの研究デザイン

4章 組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールの事例分析：コントロール・システムの利用に着目して

5章 組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールの事例分析：コントロール・システムの修正に着目して

終章 総括と展望

4. 事例分析の要約

（1）基本的なコントロールの役割と限界

A社では成果と行動という2つの側面から個人の業績が評価される。グループ他社との協働的行動を引き出すための仕掛けは、成果面や行動面の基本的な評価にもみられる。まず、採算への意識づけを通じて下位マネジャーは相互依存の関係にある仕入組織との協働へと積極的にコミットする状況が期待されている。また、行動面の評価では、グループX内の横断的な連携に資する行動についての規定がある。行動面の評価の過程で行われる上司と部下の対話を通じて、仕入組織との協働の重要性やそれに対して個人が果たす役割を下位マネジャーは認識する機会が設けられている。

しかし、下位マネジャーの協働的行動を引き出すことを考えると、こうした基本的コントロールでは十分とはいえない。なぜなら、本事例においては販売と仕入それぞれの組織に対する権限委譲が進み、それぞれが接点をもつ外部組織（顧客、サプライヤー）との関係に対処することから、相互の調整が困難となるためである。販売と仕入の協働は、グループXの発展において非常に重要である。しかし、各組織の立場からみた目的追求のため日々タスクを遂行する下位マネジャーは、グループXの目的実現に資する協働的行動を必ずしも意識していない。このため、基本的コントロールによって組織内協働に対して構成員を方向づけられる範囲は限られている。

(2) 基本的なコントロールと一体となって用いられるインセンティブ

成果面の評価で行われる採算への意識づけや、グループ X 内の横断的連携についての行動基準の運用は、組織内協働と密接に関連する反面、下位マネジャーから協調的行動を引き出す仕組みとしては影響力が十分とはいえない。こうしたグループ X 内での協調的行動へと方向づけるため、基本的コントロールとの連繋のもとで用いられるのが、営業推進キャンペーンを動機づけるため付与される付加金である。

付加金は、送客数という仕入のシェアを示す指標について一定の目標値を達成した場合に、該当する案件の採算に対して与えられるものである。インセンティブには組織の重要な方面へと構成員の努力を方向づけるという‘注意喚起’の役割があり、マネジメント・コントロールの基本である行動一致の問題に対処するうえで重要となることが、既存の議論で指摘されている (Marchant and Van der Stede 2017, 355)。A 社においても、まさに付加金というインセンティブを採算の管理にもとづく責任会計のシステムと連繋させて運用することにより、仕入組織から企画、発信される営業推進キャンペーンに対して下位マネジャーに注意を向けさせることが企図されている。このように A 社では、基本的なコントロールとインセンティブを組合せたシステムを用いることにより、下位マネジャーの行動について、販売組織 A 社の目的追求と、グループ X の目的実現に資する管理行動との調和をとるための工夫が試みられている。

(3) コントロール・システムの限界と補正策

付加金にはグループ X の目的実現にむけて下位構成員に注意喚起を促すという役割が期待されるものの、実際のところ、販売組織 A 社の目的追求とグループ X の目的実現との両立を図るうえで支障が生じている。具体的には、A 社内の階層間や、仕入組織との間で、営業推進キャンペーンやそのインセンティブとなる付加金の背後にある基本的考え方の伝達、および相互の理解が困難となっている。これは、組織内協働にかかわる方針を水平的、垂直的にどのように伝達するかということにかかわる。この点で、本論文で基本的に想定するマネジメント・コントロールのサイクルの運営にかかわる問題が起っている。こうした問題は、A 社において常に大きな課題と考えられている。実際に、仕入組織との連携のもとに現行のコントロール・システムを修正するための補正策がとられている。

A 社では、3つのコントロール問題である、行動一致、モチベーション、個人の活用と育成それぞれの問題に対する施策がとられている。行動一致については、水平調整、垂直調整による事業方針の展開により対処されている。水平調整では、上位層、中位層、下位層と、各階層での目的、内容に応じて対話の場を設けることで販売と仕入でしばしば直面するコミュニケーションの欠如への対応が試みられている。垂直調整では、A 社において下位構成員の自律的行動を尊重しつつも、上司が部下に対して実施する直接的なコントロール (責任会計にもとづくコントロール) に注意がはらわれている。これにより、階層間で起りがちなコミュニケーション不足への対応がとられ、営業推進キャンペーンの方針につい

て A 社内での明確な伝達が図られている。さらに、各施策を実施するうえで、垂直調整と水平調整の相互関連性にも注意がはらわれている。

モチベーションについては、上位層による下位の階層とのコミュニケーションを拡充する施策との連携のもとに、個人の貢献度に対応するかたちで付加金を配分、運用することが徹底されている。営業推進にかかる一貫性のある方針を浸透させることによって、事業部や営業課で付加金を含む営業推進キャンペーンについて基本的な軸から外れた運営がとられることのないように注意がはらわれている。これにより、曖昧になる傾向にある付加金の運用方針について補正がされ、営業推進キャンペーンにむけた下位構成員の動機づけの強化が進められている。

個人の活用と育成については、リエゾンの配置で対処されている。仕入組織との協働で問題となるのは、A 社の下位マネジャーが日頃顧客と接点を持ち行動するだけではみえない仕入組織の状況をおさえた施策をいかに実施するかということである。これに対して、A 社では、仕入組織とのリエゾンとなる担当者を配置している。リエゾンの配置を通じて、水平調整の円滑化という個人の活用と、仕入の視点も兼ね備えた個人の育成という 2 つの側面、仕入組織との協働のためのコントロール（人事コントロール）が実施されている。

（４）組織内協働におけるコントロール・システムの補正策とその課題

販売組織 A 社と仕入組織では異なる視点や利害のもとに行動がとられており、各社が主体となって調整を行うのが困難な状況では、こうした補正策を用いた対処にも限界がみられる。補正策をとった場合にも依然として残る課題として、販売と仕入での調整の困難さにもなう行動の不一致、営業推進キャンペーンの方針が不明確なことで起る協調的行動への動機づけの課題、リエゾンの育成方針の欠如による人材の活用や支援での課題がある。

行動の不一致について、本事例では依然として A 社と仕入組織での調整に課題がある。これまでも、水平調整、垂直調整について相互のコミュニケーションを促すための施策がとられている。このように、グループ X の目的実現にむけて下位マネジャーの行動を方向づけるための試みがなされている。しかし、販売組織と仕入組織それぞれが異なる外部組織（顧客、サプライヤー）との取引関係のもとで目的を追求しており、これが双方でのコミュニケーション不足、相互理解の欠如へとつながっている。このとき、案件ごとなど短期的にみれば、調整がとられている部分はあるものの、根本的な解消には至っていない。

協調的行動への動機づけの課題について、仕入との調整の場が設けられているとしても、依然として営業推進キャンペーンの意図について、A 社側からみて理解が困難なところがある。これについて、A 社での解釈のもとに方針を展開せざるを得ない。この場合、本来理想とされる相互理解とは対照的に、A 社からみた目的を実現するという限りにおいて営業推進行われることになる。しかし、こうした場合には、営業推進キャンペーンは仕入との連動した活動というよりも、販売組織にとっての利益獲得においてとられる行動となる。営業推進キャンペーンの背後にある仕入力の強化は、仕入のみならず、A 社にとっても、さらに

はグループ X にとっても、顧客の要求水準に即したサービスの質を確保するうえで重要である。これに、中長期的に取りくむ必要がある。継続的な取りくみを個人から引き出すため、付加金は運用されるというのが基本的な考え方である。しかし、本来の意図が理解されていない場合、下位マネジャーによる継続的な努力へとつながらない。

リエゾンの育成方針の欠如について、A 社ではリエゾンへのフォローについてもあくまで案件ごとの対応にとどまっている。また、リエゾン経験者の活用についても、経験者個人の問題で終始しており、A 社内で仕入組織との協働をより円滑に行う推進役として役割を果たすという状況にまで至っていない。リエゾンへの支援や経験者の活用について、A 社内の営業推進においても、販売と仕入の間での協働において明確な方針が見いだせていないという側面が依然としてみられる。

以上のように、販売組織、仕入組織それぞれが異なる目的を追求する場合には、相互の調整の問題は既存の議論で想定されるよりも複雑である。A 社においては、コントロール・システムの補正策が継続的な試行錯誤のうえとられている。しかし、こうした施策はある時点における調和を図る手法とはなり得ても、販売と仕入の視点や利害の違いを超えた根本的な解決にはつながっていない。このときに、先行研究で想定されるようなグループ各社や全体にとって最適な状況は容易に実現されない。

5. 本論文の結論と展望

(1) 組織内協働におけるコントロール・システムの体系

事例分析の結果をふまえ、組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールの理論的意味についてさらに考えてみたい。本論文においては、マネジメント・コントロールで想定されるサイクルを組織内協働に拡張するかたちで基本となるモデルを考えてきた。本モデルの特徴は、施策策定レベル、展開レベル、実施レベルと、階層のレベルに応じたほかの部門との水平調整がとられているということである。こうした階層レベルごとの調整を進めるには、各部門における組織階層に沿った調整も必要となる。ここでマネジメント・コントロールの基本となるサイクルが運営されている。このように、組織内協働を進めるうえで、部門を超えて行われる水平調整と、組織階層に沿ってなされる垂直調整は密接に関連している。このため、上位マネジャーは水平的側面と垂直的側面の両方に注意して、下位マネジャーを協働へと方向づける必要がある。

水平と垂直の調整を円滑に進めるうえで、上位マネジャーは、協調的行動の促進に注意して、成果や行動を対象とする基本的コントロールを実施すると考えられる。先行研究では、相互依存関係の管理にむけて構成員を方向づけるうえで、横断的な連携の活性化を狙いとする影響可能性の範囲にもとづく責任会計システムの運営が基本になると論じられている (Simons 2005, 119-120, 邦訳 117-118)。本事例においても、販売組織 A 社とその協働相手である仕入組織それぞれが採算に責任を負うことで、利益獲得にむけて相互依存性をふまえた施策をとることが期待されている。加えて、行動基準についての評価枠組みの

利用においても、グループ X 内の横断的連携の必要性について、上位マネジャーとの対話を通じて下位マネジャーの理解が促進されている。

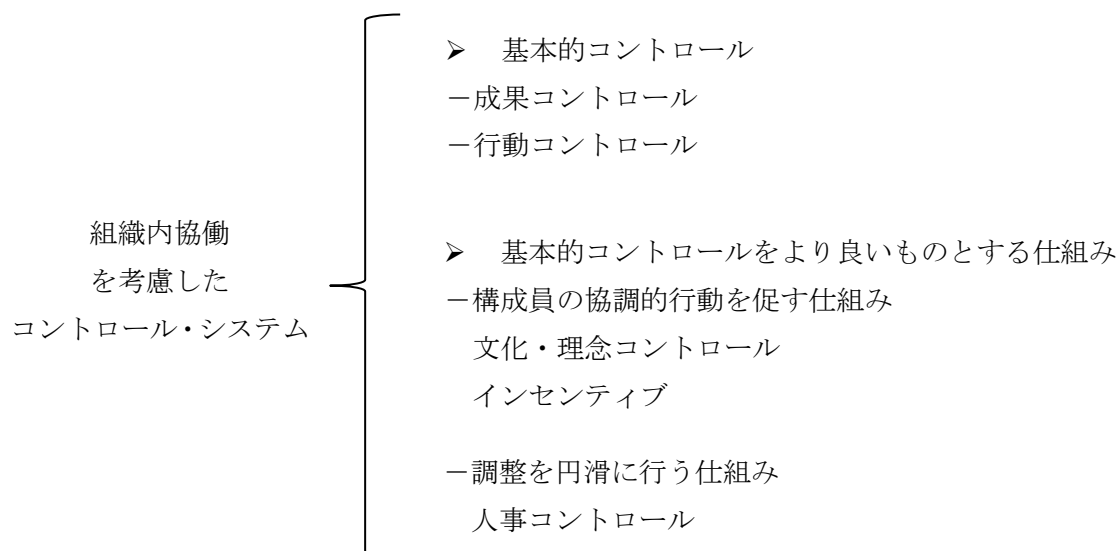
しかし、各部門での目的のもとに行動がとられる場合には、部門間での視点や利害の違いを超えて当事者間での調整を進めることは難しい。とくに、下位マネジャーは、基本的に外部組織とのかかわりの中で日々のタスクを遂行するため、通常、各部門の視点から行動すると考えられる。そうした行動は、必ずしも組織全体の目的実現と整合するものとはいえない。この場合、下位マネジャーの自律的行動の促進に重点をおいた成果や行動のコントロールを実施するだけでは、十分な解決につながるとはいえない。これに対して、組織目的と整合する協調的行動を下位マネジャーから引き出すうえで、基本的コントロールの機能をより良いものとするための仕組みが必要である。このとき、個人の行動の自律性を尊重しつつ、協調的行動を促進するには、基本的コントロールとそのほかの仕組みを連繫させて実施することが重要である。

基本的コントロールをより良いものとする仕組みについて既存の議論で主に検討されてきたのが、文化・理念によるコントロールである。主にアメーバ経営を想定した MPC の議論では、経営理念にもとづくコントロールが基本的コントロールと一体となって用いられることで、下位マネジャーに対して組織目的と整合する協調的行動が促されるのだということが指摘されてきた（谷 2013, 19）。経営理念が個人に対してもつ拘束力はそれほど強くない反面、下位マネジャーにとって判断や行動の拠りどころとなることから、基本的コントロールを活性化させるために重要である。こうした仕組みを用いることで、下位マネジャーの自律性を確保しつつ、協調的行動が促されている。

しかし、基本的コントロールをより良いものとする仕組みは、文化・理念によるコントロールに限られるものではない。A 社の事例でみたように、責任会計システムとの連繫のもとにインセンティブを運用することも有効である。A 社においては、既存の議論でいわれるインセンティブの‘注意喚起’の役割（Marchant and Van der Stede 2017）を活かしたコントロールにより、下位マネジャーに対して、自律性を尊重しつつ、組織内協働における協調的行動が促されているといえる。さらに、リエゾンの配置による人事コントロールを通じて、調整を円滑に図るための施策もとられている。

以上のことから、組織内協働におけるコントロール・システムの基本体系について 9 ページの表 1 のように示すことができる。組織内協働が必要とされる局面で下位マネジャーに対して組織目的に沿った協調的行動を引き出すには、影響可能性にみられる相互依存性を考慮した責任会計や行動基準にもとづく業績管理のシステムを運営するとともに、それと連繫するかたちで基本的コントロールをより良く実施するための施策が重要だといえる。具体的にどのような施策がとられるのかは、組織内協働で当事者間での関係にみられる状況により異なる。本事例のように、部門間での視点や利害の違いを超えた調整が困難となる場合、構成員から全社的な目的に資する協調的行動を引き出すための施策のほか、円滑

表1 組織内協働を考慮したコントロール・システムの基本体系



(出所) 筆者作成。

な調整を図るための施策をとることが重要である。

しかし、事例分析でも述べたように、組織内協働が複雑となる局面において、こうした多様なコントロールを複合的に用いるというだけで十分な効果は期待できない。構成員から継続的に強いコミットメントを引き出すには、組織の目的について部門間や階層間での相互の理解を促し、それに適したコントロールを実施する必要がある。そのためには、協働の進展状況をふまえ、コントロール・システムを見直し、修正していくことが重要である。

(2) 複雑な組織内協働におけるマネジメント・コントロール：本事例からの含意

(1) では、組織内協働において基本となるコントロール・システムの体系について示した。しかし、当事者間での調整がより複雑となる場合、コントロール・システムの運営においてはその都度起る問題に対処する必要がある。こうした微妙なバランスが求められる状況を考慮した場合のコントロールのアプローチは、既存の議論では十分検討されていない。そこで、この点について、本事例から得られた発見事項をもとにさらに考えたい。

組織で下位層への権限委譲を進める背後には、各部門で外部組織への柔軟な対応を進めるといった狙いがある。こうした外部環境への適応のためとられる分権化や権限を委譲した各部門を統合するための施策は、コンティンジェンシー理論にもとづくコントロールの議

論を中心として従来から検討されてきた（たとえば、Chenhall 2003）。しかし、既存の議論では、上位マネジャーにとって中長期的に望ましい方向性が明らかであるという想定がある。このように戦略実行の焦点が定まっている状況では、上位マネジャーは下位マネジャーの自律的行動を可能な限り尊重したうえで、各部門でとられる行動が全社として最適な状況へとつながるように行動一致に注意してコントロールを実施すると考えられる。

これに対して、先行研究のように戦略の焦点を前提として議論できないことがある。それは、外部環境へそれぞれの立場から柔軟に適応するため部門単位での判断、行動に委ねざるを得ないという場合である。本事例は、こうしたケースの1つとして考えることができる。グループ X では、外部組織との多様で不安定な取引関係、および対人サービス組織における特徴があることから、販売、仕入それぞれでの柔軟な対応が求められる。この場合、販売組織、仕入組織それぞれの立場で取引関係への対処がとられる反面、グループ X 全体としてみると何を優先すべきかが上位マネジャーですら明らかにするのが難しい。この場合にとられるコントロールは、従来考えられてきたような全社として最適な状態を実現するための手法とは、その狙いが異なる。

たしかに、組織内の調整を円滑にするための施策が様々にとられるものの、それは根本的な解決というよりもある状況で部門間の調和を目指して行われるというものである。たとえば、本事例でみられた‘付加金’という協調的行動を促すためのインセンティブは、販売にとって重要な顧客満足度と仕入にとって重要なサプライヤーに対する影響力の強化という両立の困難な2つの要素について対処するため、試行錯誤のもとに実施されている。しかし、そもそもこの施策をとることによる最適な状態は明らかにされていない。販売と仕入での視点や利害の違いをふまえ、状況に応じて柔軟に運営していくことが重要である。こうした微妙なバランスが求められる状況では、これに対処するため実施されるコントロール・システムもその都度変化する。コントロールのアプローチは、従来想定されてきた以上に‘状況適応的なもの’になると考えられる。

（3）組織内協働におけるマネジメント・コントロール研究の展望

本事例を通じて理論的に明らかとなった点として重要なのは、組織内協働が複雑となる局面で、コントロールが臨機応変に実施されるということである。また、それに応じた説明も必要となる。これらをもとに、今後の展望を示そう。

外部組織との関係が多種多様であり、これまで前提とされてきた戦略実行の焦点が曖昧となる場合には、協働の進展状況に応じて部門間での調和を図る必要がある。このため、コントロール・システムの見直し、修正に重点がおかれると考えられる。このように微妙な調整が求められる状況では、一般的にマネジメント・コントロールの理論で想定される最適解のようなものは明らかでない。むしろ、継続的な修正を経て現状に適した方策を見出すことが重要である。よって、組織内協働が複雑な場면을対象とする場合、企業で継続的にどのような対応がなされているのかという‘コントロール・システムの修正段階’に

表2 戦略実行の焦点の明確さによる
コントロールの意図、それに対する説明での力点のおき方の違い

戦略実行の 焦点	明確なとき	曖昧なとき
コントロールの 意図	全社的に 最適な状態への方向づけ	部門間での 微妙なバランスの促進
説明で おかれる力点	最適解にむけた コントロールの利用	現状に適した コントロールの修正

(出所) 筆者作成。

力点をおいた説明が必要である。以上の考え方を整理すると、表2のようになる。

これまでの議論では、そもそも戦略実行の焦点が曖昧となるような状況での協働はほとんど想定されていない。しかし、多様で不安定な外部環境に組織としていかに対処するかは、今日多くの企業で問題になると考えられる。このため、全社として微妙なバランスをとる必要がある状況についてさらに検討を進めることで、いまだ十分議論されていない協働におけるコントロールについてより深い理解につながると期待できる。本事例での発見事項を手がかりとして、組織内協働が複雑な場合に求められるコントロールのアプローチについて対象とする事例を拡張して議論することが肝要である。

参考文献

- 谷武幸. 2013. 「アメーバ経営の概念モデル：フィロソフィとのコントロールパッケージによる組織の活性化」『企業会計』65(2): 17-27.
- Chenhall, R. H. 2003. Management Control Systems Design within Its Organizational Context: Findings from Contingency-based Research and Directions for the Future. *Accounting, Organizations and Society* 28(2/3): 127-168.
- Merchant, K. A., and W. A. Van der Stede. 2017. *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, 4th edition. Harlow, England: Financial Times Prentice Hall.
- Simons, R. 2005. *Levers of Organization Design: How Managers Use Accountability Systems for Greater Performance and Commitment*. Boston, MA: Harvard Business School Press (谷武幸・窪田祐一・松尾貴巳・近藤隆史訳. 2008. 『戦略実現の組織デザイン』中央経済社).