

## 組織特性と予算利用形態の関係

佐々木 多 恵

### The Relationship between Organizational Characteristics and the Budget Use Form

Tae SASAKI

#### 要 旨

本稿の目的は、組織経営のための予算の利用形態のあり方を、組織が持つさまざまな特性との関連から検討することである。組織の目標、人材や活動内容の多様化に伴い、各組織はそれぞれの特性に適した管理会計システムを設計し、利用していくことがますます重要になっている。具体的に、本稿では管理会計領域の先行研究のレビューに基づき、不確実性をはじめとする主な組織特性と予算利用形態を提示したうえで、両者の関係を検討した。

本稿の主要な結論として、以下の3点を挙げるができる。第1に、不確実性への対処における予算スラックの有効性を今後より詳細に明らかにしていく必要がある。第2に、戦略の変化に柔軟に対応するためには、インタラクティブコントロールが有効とされる。また、戦略が包含するリスクの程度に応じて、コントロールの強さを変化させていくことも重要である。そして第3に、イノベーションと創造性は一般的にはインタラクティブな予算利用との親和性が高いが、予算の目的や創造性のタイプを勘案すると、診断的な利用が適する場合もある。今後の研究を発展させるために、これまで用いられてきた概念や変数の細分化をさらに進めていくことが重要である。

**キーワード：**予算、不確実性、戦略、イノベーション、創造性

#### Abstract

This study aims to examine the relationship between different styles of budget use by management and various organizational characteristics. Following the diversification of organizational objectives, human resources, and the activities of organizations, it has become increasingly important for organizations to design and use management accounting systems based on organizational characteristics. In this context, based on prior management accounting research, this study investigates the relationship between organizational characteristics, such as handling uncertainties, and the types of budget use.

The results present the following recommendations. First, it is necessary to elaborate on the effectiveness of budgetary slack in dealing with uncertainties. Second, it is assumed that interactive controls can facilitate flexible management of strategic change. Additionally, it is also important to change the strength of control according to the degree of risk included in the strategies. Finally, while innovation and creativity are compatible with interactive budget use, diagnostic use may be appropriate when considering budgetary purposes and the types of creativity. In this regard, it would be important to promote the ramifications of conventional concepts and variables when developing future research.

**Keywords:** budget, uncertainty, strategy, innovation, creativity

## 1. はじめに

本稿の目的は、代表的な組織特性と、予算の利用形態の間の関係を検討することである。組織経営においては、長期的・短期的な経営計画を策定し、予算や CVP 分析、バランスト・スコアカード (BSC) といった種々の管理会計システムが活用される。2005 年に産業経理協会<sup>1)</sup>が日本企業を対象に実施した調査では、回答企業の 98.8% が予算管理制度を持っていたことが分かった。したがって、数多くの管理会計システムの中でも、予算は特に広く利用されていることは明白である。

このような実務の現状からも、管理会計研究において予算に焦点を当てることの重要性はきわめて高い。実際に、学術的にも予算への関心は高く、予算管理が人間のモチベーションや行動、経営業績等に与える影響が長年にわたり研究され続けている。さらに近年、営利企業のみならず専門職組織や非営利組織の重要性も高まり、組織活動の成果の不確実性の増大、顧客ニーズの多様化も進んでいる。これに伴い、管理会計システムの設計や利用のあり方について再検討の必要性が増している。

これまで、管理会計研究では、管理会計システムの設計や利用のあり方が、多くの変数を考慮に入れ分析に含めながら調査されてきた。Chenhall (2003) は、外部環境、技術、タスク不確実性、組織の構造や規模、戦略、文化といった変数が、先行研究においてどのように捉えられてきたのかを整理している。このうち、予算管理に関連する先行研究では、不確実性や戦略と予算利用との関係が比較的多く取り上げられてきた (e.g., Abernethy and Brownell 1999; Balakrishnan et al. 2007)。これらに加えて近年は、実務における関心の高まりを反映するように、イノベーションや創造性と予算管理との関係にも注目が集まっている。

そこで、本稿では、管理会計領域の先行研究をレビューし、3つの組織特性 (不確実性、戦略、イノベーションおよび創造性) と予算利用形態との関係を論じる。第2節では予算の役割と課題を整理し、第3節では先行研究に基づいて予算利用形態と各組織特性との関係を論じる。第4節では本稿のまとめを行い、結論を提示する。

## 2. 予算の役割と課題

櫻井 (2012, p.199) によれば、企業予算には計画設定、調整、統制という3つの経営管理機能がある。販売や生産の計画において部門間の調整と資金の裏づけを行い、一定期間の終了後には設定された予算と実績との比較分析や差異の算定を実施し、必要に応じて是正措置がとられる。すなわち、これら予算の機能は経営活動の循環を

表す PDCA サイクルに対応している。

予算管理は、予算編成と予算統制に細別される。Anthony and Govindarajan (2007, p.382) は、予算編成の目的を (1) 戦略計画の微調整 (fine-tuning the strategic plan)、(2) 調整 (coordination)、(3) 責任の割り当て (assigning responsibility)、(4) 業績評価の基礎 (basis for performance evaluation) と述べている。すなわち、予算には、具体的な数値を与えて計画の客観性を高め、組織内の複数の部門に配分する資源とそれに付随して課される責任を調整し、事後的な評価を行う際の基準として活用されることが期待される。

また、予算編成の形態は、トップダウンとボトムアップ、両者の折衷式に大別される。トップダウンは、「予算課が社長名で一方的に予算を査定して現場に強制する方式」(櫻井, 2012, p.202) である。その名の通り組織のトップの方針が反映される反面、現場の従業員には編成された予算の根拠が伝わりにくい。その結果、従業員のモチベーションの低下につながるものが危惧される。

ボトムアップは、トップダウンと対照的に、現場の意見に基づいて全社の予算を編成する方式である。この方式によれば、現場の実情を存分に考慮した予算を組むことができ、トップダウンのデメリットとされる従業員のモチベーション低下の懸念も払拭される。しかし、従業員が彼ら個人や所属部門の利益を優先しようとする結果、予算が全社的な計画から乖離してしまうおそれがある。

そこで、実務ではトップダウンとボトムアップの折衷式が採られることが一般的である。すなわち、トップが大綱的な計画を提示し、その計画と整合するように現場で予算を編成していく。折衷式によれば、「トップと現場部門のキャッチボールの過程において、利益計画を達成するための種々の改善策や改善案が提案される」(櫻井, 2012, p.203)。管理会計研究では、折衷式とほぼ同義の参加型予算という呼称で認識されている。参加型予算の概念を提起した最初の研究とされる Argyris (1952) は、当時の産業界における人間関係の重要性の高まりを踏まえ、予算が人々の心理や行動にどのような影響をもたらすのかを論じている。参加型予算については 1970 年代以降急速に研究蓄積が進み、その意義と限界が多く研究者によって論じられている。

関連する研究として、Parker and Kyj (2006) は、予算編成プロセスにおける上司と部下の間の垂直的情報共有のモデルを構築し、情報共有と複数の変数との間の複合的な関係を検証している。そして、米国の製造業への質問票調査から、予算参加の促進が情報共有の促進と役割の曖昧さの低減に寄与すること、役割の曖昧さの低減および情報共有の促進が職務業績の向上につながるこ

とを示した。このように予算編成プロセスにおける情報共有は、上司と部下の間の垂直的な関係を想定することが一般的である。これに対して Fisher et al. (2002) は、学部生を対象とした実験において、部下間の水平的な情報の非対称性を緩和することで予算スラックの削減を促し、業績の向上をもたらすことを見出した。

参加型予算研究においては、予算スラックへの関心が非常に高い。予算スラックの形成は予算編成への参加によって促されると考えられているが、より詳細な考察は有益な示唆を与える。Merchant (1985) は、エレクトロニクス産業組織への質問票調査を通じて、生産プロセスが比較的予測可能な場合には、マネジャーの予算参加が予算スラックの形成傾向を弱めることを明らかにしている。このほか、マネジャーの倫理性が高いほど、予算参加による予算スラック形成の程度が弱まるという結果も得られている (Maiga and Jacobs 2007)。

一方で、予算が有するいくつかの課題も指摘されている。櫻井 (2012, pp.216-217) は、予算管理の問題点として①弾力性の欠如、②手間とコストがかかること、③変化の激しい経営の速度にはついていけないことの3点を挙げている。しかし、前節で述べた予算管理制度の普及状況からも、予算の廃止はあまり現実的ではない。したがって、こうした問題点を認識しつつ組織間や組織内で柔軟に予算利用の程度や形態を変化させていくことが、最も合理的であると考えられる。学術的にも、多くの経験的調査に基づいて予算の有効性と課題を洗い出し、課題への対処の仕方について考察していくことが有益であろう。

### 3. 予算利用形態と組織特性

#### 3.1 予算利用形態

管理会計研究における予算利用は、前節で述べた予算編成と予算統制のうち、予算統制として考えられている。これまで、予算をはじめとするコントロールシステムの利用法を論じる上では、Simons (1995) が提唱した Levers of Control (以下 LOC) の概念が多く援用されてきた。LOC は、信条システム、境界システム、診断型コントロールシステム (DCS)、インタラクティブコントロールシステム (ICS) の4つのレバーで構成される。信条システムは、組織における一連の明示的な定義であり、マネジャーによるその定義の伝達と体系的な強化を通じて、組織にとっての価値、目的、方向性を与える (Simons 1995, p.34)。境界システムは、組織の参加者に容認される行動の領域を描き出している (Simons 1995, p.39)。Simons (1995, p.39) によれば、信条システムによって動機づけられる組織の探索的な活動に、境

界システムが重要な制限を課す。

DCS は、組織の成果を監視し事前に設定された業績水準からの乖離を修正するために、マネジャーが活用する公式の情報システムである (Simons 1995, p.59)。そして、ICS は、マネジャーが部下の意思決定行動に規則的かつ個人的に関与するために活用する、公式の情報システムである (Simons 1995, p.95)。ICS の主な特徴として、①全社の注意が集められるため、組織に存在する多数のコントロールシステムのうち1つだけがインタラクティブに活用されること、②マネジャーの選択に応じてどのようなコントロールシステムもインタラクティブに利用できることが挙げられる (Simons 2005, 邦訳 p.136)。上記の4つのレバーは、事業戦略を中心に据えて配置されており、最終的に事業戦略の実施を成功させるために調節しながら機能させていく必要がある。信条システムは組織の中核的価値を、境界システムは回避すべきリスクを、DCS は重要業績変数を、そして ICS は戦略的不確実性をコントロールするという関係がある。また、4つのレバーのうち、DCS と ICS はコントロールシステムの利用法であると指摘されており (Tessier and Otley 2012)、先行研究においても利用形態として広く認識されている。診断的/インタラクティブのバランスがとれた同時利用は、ダイナミックテンションを生み出し、組織や個人のケイパビリティの促進に寄与することが確認されている (Henri 2006; Widener 2007)。

このほか、設備設計の文脈における修理 (repair)、内部の透明性 (internal transparency)、全体の透明性 (global transparency)、柔軟性 (flexibility) に基づいて区別されるイネープリング/強制的の概念が、Adler and Borys (1996) によって提示されている。この概念も多くの経験的研究 (e.g., Ahrens and Chapman 2004; Jørgensen and Messner 2009) で援用され、特に、事業環境の変化や製品開発活動における、コントロールシステムのイネープリングな利用が観察されている。

#### 3.2 不確実性と予算利用形態の関係

不確実性と予算利用形態の関係を論じる上では、前節で言及した参加型予算に関する研究の知見が非常に有益である。中でも、収益の過少見積りや費用の過大見積りの結果として生じる予算スラックは、理論的には資源利用効率を低下させるものとして、可能な限り抑制すべきであると考えられてきた。その一方で、実務における予算スラックの有効性も、いくつかの研究で示されている。ディスクドライブ製造業者の4つの物流センターを対象とした Davila and Wouters (2005) の調査結果は、予算スラックの受容と不確実性の関係を明らかにしている。予期せぬ高操業度の月や見込み操業度の高い月に顧

客サービスを低下させることのないように、高い需要が見込まれる場合には、より多くの予算スラックを許容していることが観察された。また、エジプトの石油会社を対象に事例研究を行った Elmassri and Harris (2011) も、予算スラックの肯定的な受容を明らかにしている。石油は価格変動リスクが非常に高いため、許容範囲内の予算スラックはリスク管理のために合理的であると考えられていたことが分かった。

このほか、不確実性に備えた予算利用に関する研究として、Balakrishnan et al. (2007) を挙げるができる。当該研究では、米国の 31 の軍病院の月次費用データに基づいて、会計年度の序盤には支出を抑え、終盤に支出を著しく増大させて予算を使い切る傾向が確認されている。実際に、会計年度の最後の月の支出額は毎月の平均支出額を上回っており、会計年度の最初の月の支出額は毎月の平均支出額を下回っていた。これらの研究結果に見られるように、現実の組織における不確実性に対処するために、予算スラックが有効であることが確認されている。

### 3.3 戦略と予算利用形態の関係

戦略とコントロールシステムの関係に着目した、比較的初期の研究として、Simons (1987) が挙げられる。彼は、異なる戦略に従う組織のコントロールシステム<sup>2)</sup>の違いについて、カナダの製造業をサンプルとしたインタビュー調査とロジスティック回帰モデルを利用して検証した。その結果、新製品や新市場の開発を通じて競争する探索者 (Prospector) の戦略に従い好業績をあげている組織では、データの予測やタイトな予算目標の設定、アウトプットの慎重なモニタリングを強調し、コストコントロールは弱かった。一方、比較的安定した操業環境に属し、製品や市場の開発にはほとんど携わらない防衛者 (Defender) の戦略に従う組織では、コントロールシステムをあまり強く用いず、タイトな予算目標やアウトプットのモニタリングは業績と負の関係を持っていた。このような組織は、予算目標の達成に基づくボーナス報酬を強調し、コントロールシステムをあまり変化させない傾向があった。

Govindarajan and Gupta (1985) も、予算利用には言及していないものの、戦略とコントロールシステムの関係について示唆を与えている。彼らは問題児 (build)、花形 (hold)、金のなる木 (harvest)、負け犬 (divest) からなるプロダクト・ポートフォリオ・マネジメントの考え方を適用し、特に問題児と金のなる木の段階に焦点を当てている。彼らは、多角化企業への質問票調査を実施し、ビジネスユニットのマネジャーのボーナスの決定において問題児の戦略を採用する場合、売上成長率や市場占

有率等の長期的尺度、ならびに主観的なアプローチへの依存が有効性を高めることを明らかにした。一方で、金のなる木の戦略を採用する場合、これらの尺度やアプローチへの依存は有効性を阻害することが分かった。

研究対象とされたコントロールシステムを予算に絞ると、Abernethy and Brownell (1999) および Kober et al. (2007) を挙げるができる。Abernethy and Brownell (1999) は、オーストラリアの公立病院の CEO への質問票調査とインタビューを通じて、戦略的な変化の大きさと予算利用形態の関係を調査した。その結果、変化が大きい場合、すなわちあまり安定していない状況では、インタラクティブな予算利用が業績を向上させることが顕著に示された。また、Kober et al. (2007) は、コントロールシステムのインタラクティブな利用が戦略の変化を促す一方、戦略変化に応じて MCS のメカニズムも変化していくことを発見した。これら 2 つの研究からは、変化の大きい環境においては、予算を含むコントロールシステムをインタラクティブに利用することが推奨されると考えられる。

ここで、不確実性や戦略とコントロールシステムの利用形態との関係を検討する際に、組織階層の視点を加えることで、より詳細な結論が導き出されると期待される。横田・妹尾 (2012) による食品会社の事例研究の結果は、組織階層間で BSC の利用のタイプが異なっていたことを示している。具体的に、組織の最上位層は戦略的な不確実性に直面していたことから BSC をインタラクティブに活用していたが、下位層は主に日常業務に従事していたことから、BSC を診断的に利用していたことが明らかにされている。

### 3.4 イノベーションおよび創造性と予算利用形態の関係

近年、実務においてもイノベーションや創造性の向上に向けた取り組みが進められている。2018 年 12 月 19 日付の日本経済新聞電子版では、日本経済新聞と一橋大学イノベーション研究センターが共同でまとめた「イノベーション力が強い企業」の上位 4 社に、フェイスブック、アマゾン・ドット・コム、アルファベット (グーグル)、アップルが位置づけられている。これら 4 社は、GAFA の略称でも知られ、近年国際的に注目度が高い米国の大手 IT 企業である。イノベーションと創造性はしばしば混同されやすいが、Cools et al. (2017) によれば、創造性は新規性と有用性の高いアイデアの生成を意味し、イノベーションは当該アイデアを実施し成功することをも含む。

先行研究では、イノベーションを文脈、説明変数、被説明変数といった複数の視点で捉えている。例えば Bisbe and Otley (2004) は、イノベーションの程度が

強い企業と弱い企業を想定し、スペインの中規模成熟製造企業の CEO を対象とした質問票調査を実施した。その結果、前者の企業ではコントロールシステムのインタラクティブな利用がイノベーションを抑制すること、後者の企業ではインタラクティブな利用がイノベーションを促進することが分かった。Chong and Mahama(2014)は、イノベーションの土壌となるバイオテクノロジーを専門とする米国企業に質問票調査を行い、予算の利用形態とチームの有効性の間の関係を検証している。その結果、特にインタラクティブな予算利用がチームの有効性に直接的に正の影響を与えることが示された。当該研究では、チームレベルのモチベーションは、スキルや協力といった、個人のモチベーションではあまり考慮されない要素の影響を受けていることを踏まえている点に新規性がある。

一方、Dunk (2011) は、予算の位置づけの違いによる、製品イノベーションが業績に与える影響の違いを明らかにしている。具体的には、オーストラリアの製造企業への質問票調査から、予算が計画メカニズムとして用いられる場合には製品イノベーションが業績を向上するが、予算が統制メカニズムとして用いられる場合、製品イノベーションは財務業績に正の影響を与えないことを示している。

近年、管理会計領域では創造性への関心が高まっている。Moulang (2015) は、オーストラリアの大規模製造企業のミドルマネジャーを対象とした質問票調査から、業績測定システムのインタラクティブな利用が心理的エンパワーメントの促進を通じて創造性を高めることを明らかにした。Moulang (2015) は厳密には予算ではなく業績測定システムに焦点を当てているが、予算と業績測定システムはいずれもコントロールシステムであるため、当該研究の結果は予算に置き換えても適用可能であると考えられる。

Cools et al. (2017) は、創造性が重視される 4 つの企業（家具、インテリア、テレビ、メディア）を対象とした比較事例研究を行っている。彼女らは創造性を、問題発見型の期待される（expected）創造性と問題解決型の反動的な（responsive）創造性に細分して検討した。そして、前者の創造性は予算のインタラクティブな利用と、後者の創造性は予算の診断的な利用との親和性が高いことを示した。このほか単一の概念を細分し詳細な検討を行っている研究として、Bedford (2015) がある。Bedford (2015) は、探求型（exploration）と利用型（exploitation）のイノベーションを考え、探求型、利用型、両者を兼備する両利きの企業を想定した。オーストラリアの 400 社への質問票調査の結果、探求型の企業では ICS が、利用型の企業では DCS と境界システムが業

績を高めることが分かった。また、両利きの企業では、DCS と ICS の同時利用が業績向上に有効であった。

#### 4. おわりに

本稿では、不確実性、戦略、イノベーションおよび創造性と、Simons (1995) の LOC の概念を援用した予算利用形態との関係について、文献レビューに基づいて整理してきた。下記の図表 1 は、本稿で得られた主な結論を、3 つの組織特性ごとに示すものである。

図表 1 本稿の主な結論

組織特性	主な結論
不確実性	予算スラックと関連づけた議論が行われており、特に通説では否定的に捉えられてきた予算スラックの有効性が、複数の事例研究で確認されている。
戦略	戦略の変化が大きい場合にはコントロールシステムのインタラクティブな利用が推奨される。ただし、組織の階層によっては診断的な利用が適する場合がある。
イノベーションおよび創造性	両者を高めるためにはインタラクティブな利用が適することが示されている。ただし、近年は概念の細分化が進んでおり、より詳細な次元での検討が求められる。

まず、多くの先行研究では、予算スラックは資源利用効率の観点からは抑制すべきものとして捉えられてきた傾向がある。その中で、本稿で示した Davila and Wouters (2005) や Elmassri and Harris (2011) は、事例研究をもとに不確実性に備えた予算スラックの有効性を示している。今後は、多くの先行研究の分析、事例研究をはじめとした新規の研究を進め、予算スラックが有効なケースとそうでないケースを詳細に明らかにしていくことが、実務的にも重要である。

本稿では、不確実性が高い場合や戦略の変化が大きい場合、インタラクティブな予算利用が推奨されるという、複数の先行研究の結果を提示した。この結果は、Simons (1995) が示した ICS と戦略的不確実性の関係にも合致している。ただし、診断的な利用とインタラクティブな利用については、本稿で取り上げた横田・妹尾 (2012) のように、同一組織内の異なる階層ごとの分析を行うなど、今後の新たな視点の導入が望まれる。実際に、横田・妹尾 (2012) は、研究対象とした組織の最上

位層と下位層でBSCの利用方法が異なることを見出している。このように、階層間で異なる利用をしている場合に、組織全体の戦略目標に向けて階層間でどのように調整や統合が図られるのかについても、今後の研究の余地がある。

最後に、イノベーションに関しては、文脈として捉えた Bedford (2015)、文脈および被説明変数として扱った Bisbe and Otley (2004)、説明変数とした Dunk (2011) など、その捉え方は多様である。イノベーションと創造性には密接な関連があり、両者の促進のためにはインタラクティブな予算利用が有効であると考えられてきた。これに対して、Moulang (2015) による、インタラクティブな利用が心理的エンパワーメントを経由して創造性の促進をもたらすプロセスの解明や、Cools et al. (2017) による概念の細分化を通じた詳細な分析が新たな知見を加えている。創造性に関する研究は、ハーバード・ビジネス・スクールの Teresa Amabile 教授をはじめ多くの研究者たちによって、経営学領域で長年研究が続けられている。イノベーションについても、研究開発に特化した学術誌等で現在に至るまで多くの関心を集めている。将来の研究において、本稿で焦点を当てた関係をより詳細に明らかにするために、管理会計以外の分野で蓄積されてきた知見を活用することや、本稿でも触れた既存の概念や変数の細分化を進めることが有益であろう。

#### 注

- 1) 日本管理会計学会内に設置された予算管理の専門委員会である。
- 2) Simons (1987, p.358) はコントロールシステムについて、“組織の活動のパターンを維持または変えるために情報を利用する、公式化された手続およびシステム”を意味すると述べている。

#### 参考文献

- Abernethy, M. A., and P. Brownell. 1999. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society* 24 (3):189-204.
- Adler, P. S., and B. Borys. 1996. Two types of bureaucracy: Enabling and coercive. *Administrative Science Quarterly* 41 (1):61-89.
- Ahrens, T., and C. S. Chapman. 2004. Accounting for flexibility and efficiency: A field study of management control systems in a restaurant chain. *Contemporary Accounting Research* 21 (2):271-301.
- Anthony, R. N., and V. Govindarajan. 2007. *Management Control Systems (12th Ed.)*. New York: McGraw-Hill Irwin.
- Argyris, C. 1952. *The impact of budgets on people*: Controllership foundation.
- Balakrishnan, R., N. S. Soderstrom, and T. D. West. 2007. Spending patterns with lapsing budgets: Evidence from US army hospitals. *Journal of Management Accounting Research* 19 (1):1-23.
- Bedford, D. S. 2015. Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. *Management Accounting Research* 28:12-30.
- Bisbe, J., and D. Otley. 2004. The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society* 29 (8):709-737.
- 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):127-168.
- Chong, K. M., and H. Mahama. 2014. The impact of interactive and diagnostic uses of budgets on team effectiveness. *Management Accounting Research* 25 (3):206-222.
- Cools, M., K. Stouthuysen, and A. Van den Abbeele. 2017. Management control for stimulating different types of creativity: The role of budgets. *Journal of Management Accounting Research* 29 (3):1-21.
- Davila, T., and M. Wouters. 2005. Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society* 30 (7):587-608.
- Dunk, A. S. 2011. Product innovation, budgetary control, and the financial performance of firms. *The British Accounting Review* 43 (2):102-111.
- Elmassri, M., and E. Harris. 2011. Rethinking budgetary slack as budget risk management. *Journal of Applied Accounting Research* 12 (3):278-293.
- Fisher, J. G., L. A. Maines, S. A. Pfeffer, and G. B. Sprinkle. 2002. Using budgets for performance evaluation: Effects of resource allocation and horizontal information asymmetry on budget proposals, budget slack, and performance. *The Accounting Review* 77 (4):847-865.
- Govindarajan, V., and A. K. Gupta. 1985. Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. *Accounting, Organizations and Society* 10

(1):51-66.

- Henri, J.-F. 2006. Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society* 31 (6):529-558.
- Jørgensen, B., and M. Messner. 2009. Management control in new product development: The dynamics of managing flexibility and efficiency. *Journal of Management Accounting Research* 21 (1):99-124.
- Kober, R., J. Ng, and B. J. Paul. 2007. The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research* 18 (4):425-452.
- Maiga, A. S., and F. A. Jacobs. 2007. The moderating effect of manager's ethical judgment on the relationship between budget participation and budget slack. *Advances in accounting* 23:113-145.
- Merchant, K. A. 1985. Budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society* 10 (2):201-210.
- Moulang, C. 2015. Performance measurement system use in generating psychological empowerment and individual creativity. *Accounting & Finance* 55 (2):519-544.
- Parker, R. J., and L. Kyj. 2006. Vertical information sharing in the budgeting process. *Accounting, Organizations and Society* 31 (1):27-45.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal* Boston: Harvard Business School Press.
- . 2005. *Levers of organization design: How managers use accountability systems for greater performance and commitment*. Translated by 谷武幸・窪田祐一・松尾貴巳・近藤隆史 (2008) 『戦略実現の組織デザイン』中央経済社: Harvard Business Press.
- . 1987. *Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis*. *Accounting, Organizations and Society* 12 (4):357-374.
- Tessier, S., and D. Otley. 2012. A conceptual development of Simons' levers of control framework. *Management Accounting Research* 23 (3):171-185.
- Widener, S. K. 2007. An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society* 32 (7):757-788.
- 櫻井通晴. 2012. 『管理会計 第五版』同文館出版.
- 横田絵理, and 妹尾剛好. 2012. 「インタラクティブ・コントロール・システムとしてのバランス・スコアカードの検討」『メルコ管理会計研究』5 (1):3-14.

