

〔論 説〕

診断型コントロール・システムと
インタラクティブ・コントロール・システム概念の操作化
—経験的研究の回顧に基づく検討—

森 浩 気

1 はじめに

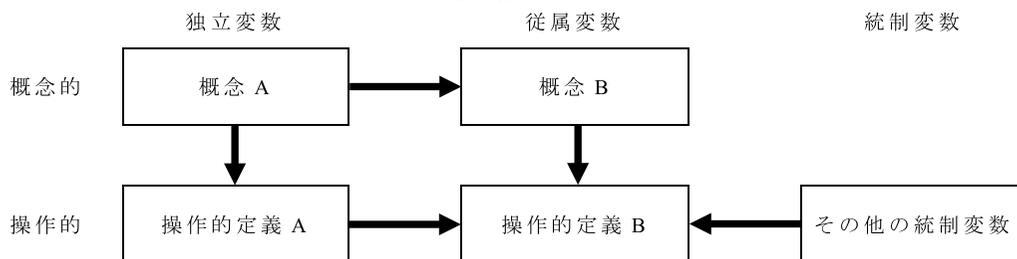
Simons (1995) において提唱されたレバース・オブ・コントロール (Levers of Control: 以下「LOC」) のフレームワークを用いた経験的研究 (定量あるいは定性調査に基づく論文) が主要な管理会計ジャーナルにはじめて掲載されたのは、1997年である (Kloot 1997; Martyn et al. 2016)。それから20年以上が経過し、多くの経験的研究が蓄積される一方、各コントロール・レバー、特に診断型コントロール・システム (Diagnostic Control Systems: 以下「DCS」) とインタラクティブ・コントロール・システム (Interactive Control Systems: 以下「ICS」) の概念的定義や操作化の曖昧性に着目した議論が展開されてきた (Ferreira and Otley 2009; Tessier and Otley 2012; 庵谷 2017; 佐久間他 2013; 西居 2013 等)。そのような状況下でも、依然としてLOCフレームワークに依拠した経験的研究は進展している (Martyn et al. 2016)。

本稿の目的は、DCSおよびICS概念を用いた経験的研究の回顧を通じて、両概念の操作化について検討し、将来の研究に向けた提言を行うことである。具体的には、Simons (1995) にて提唱されたDCSおよびICSの概念的定義とこれまでの経験的研究における操作的定義との相違点、経験的研究間での操作化の相違点から検討を行い、インプリケーションを導出する。

本稿で着目するのは、LOCフレームワークのうちDCSおよびICSである。LOCフレームワークは、理念システム (Beliefs Systems)、境界システム (Boundary Systems)、DCS、ICSの4つのコントロール・レバーから成る。個々のコントロール・レバーについてはSimons (1995) 以前の研究から言及がなされていたが (Simons 1990; 1991; 1994)、LOCフレームワークとして体系的に発表されたのは1995年であった。Simons (1995) によれば、理念システムおよび境界システムは必ずしも管理会計システムを想定した概念ではないが、DCSおよびICSは基本的に管理会計システムを想定した概念である。DCSは重要な業績変数をモニタリングするためのマネジメント・コントロール・システム (Management Control Systems: 以下「MCS」) であり、ICSはそのDCSの範囲を超えて機会探索や戦略創発を促進するためのMCSである。DCSおよびICSは、予算や業績評価システムをはじめとする管理会計システムがどのように利用されているか分析する、経験的研究で用いられてきた。

LOCフレームワーク、特にDCSとICS概念について検討することには、2つの点から

図1：予測妥当性フレームワーク



出所：Libby et al. (2002, 795)

意義がある。第一に、管理会計研究において重要な概念を検討している点である。パッケージ (Malmi and Brown 2008) に代表される MCS の分類を示したフレームワークに対し、LOC は個々の MCS が「どのように」利用されるかという点を概念化しており、この視点に着目する研究者によって用いられてきた。Google Scholar での検索を参照すると、Simons (1995) は 2018 年までに約 4,000 の文献で引用されており、直近の 5 年間でもその数は 1,500 を超える。Simons (1995) と同様に MCS の利用方法に関するフレームワークを提唱した文献として Merchant (1998) が挙げられるが、同じく Google Scholar での検索では、2018 年までに同書を引用した文献の数は約 750 である。両者の引用文献数の差は、LOC フレームワークの中でも斬新な概念だった ICS に研究者の関心が寄せられたこと (Martyn et al. 2016)、それを踏まえ定量調査で用いる測定尺度の開発が活発に行われてきたことから生じたと考えられる。以上の背景からも、管理会計研究における LOC フレームワークの重要性が示されていると言えよう。

第二に、概念的定義とその操作化について現在に至るまで研究間でコンセンサスを得られておらず、操作化のプロセスが不明瞭な研究も多いことが指摘されている概念 (Bedford and Speklé 2018 ; Bisbe et al. 2007 ; Curtis et al. 2017 等) について検討する点である。DCS および ICS は多くの研究で用いられる重要な概念であるにも関わらず、実際には研究ごとに多様な操作化がなされてきた。概念の多様な操作化は、自由闊達な議論につながり、そこからもたらされた研究成果がある一方、概念の定義や操作化に研究者の恣意性が介在する余地を大きくし、先行研究に基づく頑健な研究の蓄積や実務へのインプリケーション導出を阻害する要因となりかねない (Curtis et al. 2017)。概念的定義から適切な操作化による操作的定義を導出することは、経験的研究の発展において重要な役割を果たす (Libby et al. 2002)。過去の経験的研究から得られた知見を尊重しつつも、Simons (1995) における DCS および ICS の概念的定義、およびその操作化に関する議論を行うことが、今後の研究進展に向け重要だと言えよう。この際、主要なジャーナルに掲載された経験的研究の網羅的なレビューから論点を明確にして検討を行う点が、本稿の特徴である。

なお本稿は Simons (1995) にてフレームワークとして完成された LOC に着目しており、その形成プロセスについての詳細な検討は行わない。

2 LOC フレームワークに関するこれまでの議論

Libby et al. (2002)にて概念の適切な操作化に基づく仮説検証の重要性が提言された後、LOC フレームワークを用いた経験的研究では概念の操作化に関する課題が多いことが、これまでに指摘されてきた (Bedford and Speklé 2018 ; Bisbe et al. 2007 ; Curtis et al. 2017 等)。

まず Bisbe et al. (2007) は、Libby et al. (2002) における概念の操作化プロセスを表した予測妥当性フレームワーク (predictive validity framework : 図 1) に基づき、経験的研究で依拠する概念について、操作的定義を定量調査での測定尺度に代表される「操作的変数」(operational variables) へと細分化する、適切な操作化を行う必要があると論じた。同研究ではさらに、ICS 概念の曖昧性、および研究間での定義の相違があることを指摘し、Libby et al. (2002) のモデルに基づき ICS 概念の特性を示している。具体的には、「経営層による一貫した利用」(Intensive use by top management)、「下位マネジャーによる一貫した利用」(Intensive use by operating managers)、「対面での挑戦と対話」(Face-to-face challenge and debate)、「戦略に関する不確実性 (Strategic Uncertainties: 以下「SU」) への集中」(Focus on strategic uncertainties)、「自律性を阻害せず周囲を鼓舞する促進的な関与」(Non-invasive, facilitating and inspirational involvement) の5つである。次に Ferreira and Otley (2009) は、LOC フレームワークでは組織で重要な社会的コントロールが考慮されていないとの指摘 (Collier 2005) を踏まえ、ICS の概念的定義が曖昧であること、子会社など LOC フレームワークでは分析できない組織があることを指摘した。これらの議論から、Tessier and Otley (2012) は LOC を発展させた新たな概念フレームワークを提唱した。

わが国では、西居 (2012 ; 2013) が ICS 概念を取り上げ、その操作化について検討を行った。佐久間他 (2013) は、定量調査を行ったいくつかの研究について検討し、Henri (2006a) で ICS 利用度の測定に用いられた7つの尺度が、Widener (2007) では DCS 利用度の測定に用いられたことなどを指摘した。庵谷 (2017) は、Simons (1995) 以前の彼の研究から LOC フレームワークが体系化されるまでのプロセスを追い、ICS の操作化について検討を行った。

また Martyn et al. (2016) は、the Association of Business Schools のジャーナルランキングに基づき、13 のジャーナルから 45 の経験的研究を網羅的に抽出し、LOC フレームワークを用いた研究群の傾向を示した。たとえば、コントロール・レバーのうちもっとも多くの経験的研究で用いられたのは ICS であること、製造業企業のみならず病院、公共機関など様々な組織が研究対象になるなど Simons (1995) で提唱されたものより LOC フレームワークに該当するコントロールや組織の範囲が拡張してきたことを明らかにしている。

しかしながら、現在に至るまで DCS および ICS の概念的定義とその操作化について研究間でコンセンサスを得られておらず、操作化のプロセスが不明瞭な研究も多い (Curtis et al. 2017 ; Bedford and Speklé 2018)。Libby et al. (2002) および Bisbe et al. (2007) にて、概念の操作化に注意を払うことで詳細かつ正確な研究結果の蓄積が可能となることが示されたものの、DCS および ICS の操作化についてはいまだ検討の余地が残されている。

る。これは今後の研究進展に向け、研究者が向きあわなければならない重要な課題だと言える。

さらにこれまでの研究では、網羅的な文献レビューから Simons (1995) における DCS および ICS の概念的定義と経験的研究における操作的定義の相違点、また経験的研究間で生じた操作化の相違点を整理し、それに基づき操作化の妥当性を高める試みがなされていない。この点が本稿の問題意識となっている。網羅的な文献レビューから過去の研究結果の解釈や将来の研究設計を行ううえでの論点を整理し、Simons (1995) の概念的定義を精緻に捉えつつ検討することで、頑健な研究の蓄積につながる操作化の形を見出すことができよう。

特に議論の多い ICS については、必要に応じて DCS との比較を行い、両概念の相違点から Simons (1995) における概念的定義の特徴、および経験的研究における操作化について検討する。Simons (1995) で随所に示された DCS と ICS の比較にいま一度着目しつつ、経験的研究についても同様の視点から分析を行う。

総じて、DCS および ICS に関する Simons (1995) の概念的定義と経験的研究における操作化との橋渡し役を担うのが、本稿の意義だと言える。

3 DCS と ICS に関する検討課題と概念的定義

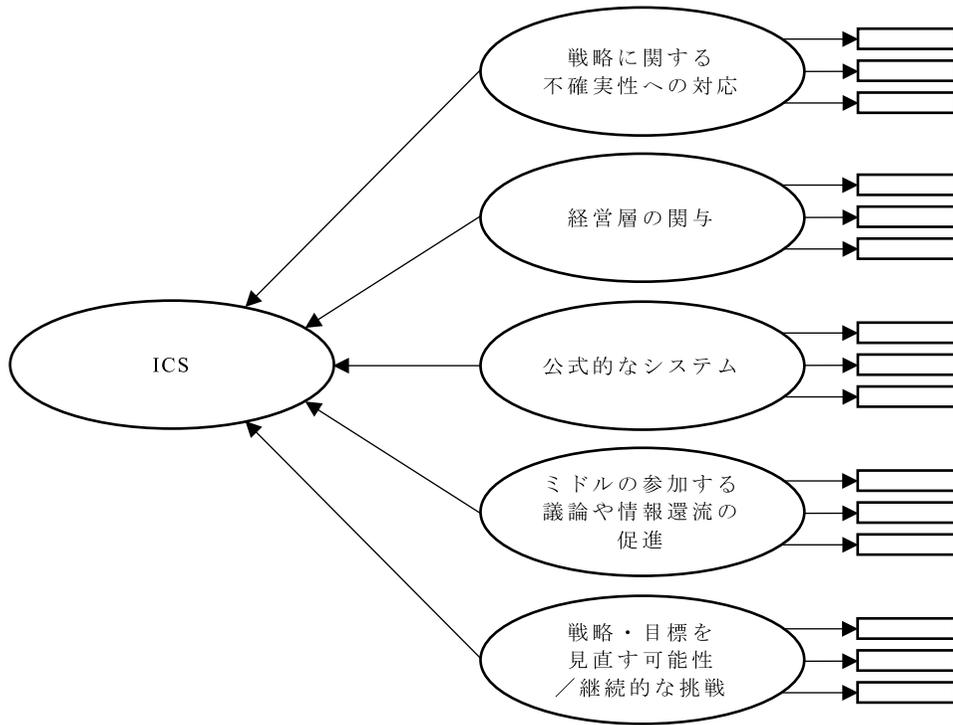
3.1 検討課題の設定

本項では、前節で挙げた先行研究を踏まえ、本稿での検討課題を設定する。具体的には、ICS 概念の特性と、定量調査を行う際の DCS および ICS 利用に関する測定尺度である。

まず、LOC フレームワークの中では特に ICS 概念の曖昧性が指摘されており (Ferreira and Otley 2009)、操作化に関する議論が行われてきた (Bisbe et al. 2007; 庵谷 2017; 西居 2012; 2013 等)。近年は Bisbe et al. (2007) にて示された特性に依拠して調査を行ったとする研究があり (Bedford 2015; Kruis et al. 2016; Mundy 2010; 庵谷 2013 等)、ICS の操作化における基準となりつつある。しかし Bisbe et al. (2007) では、LOC フレームワークのうち ICS のみに関する議論が展開されており、Simons (1995) で随所に示されている DCS と ICS の相違点は強調されていない。したがって Bisbe et al. (2007) の特性を受け入れるだけでは、DCS と ICS の操作化において両概念の混同が生じる問題には十分に対応できない。単一のコントロール・レバーのみに着目した議論には限界があることから、本稿では必要に応じて DCS と ICS を概念的に比較しつつ、ICS 概念の操作化、すなわち ICS 概念を細分化した特性について、検討を行う。

次に、DCS と ICS の両概念については、定量調査を行う際の測定尺度に関して、研究間でのコンセンサスを得られていない。特に Henri (2006a) および Widener (2007) に依拠し測定尺度を設定した経験的研究が多いものの、それらの測定尺度では DCS と ICS が概念的に識別されていないという問題がある。この点を議論の発端とし、定量調査を行う研究において DCS と ICS の両概念を操作化するうえで最後のプロセスとなる測定尺度の設定について、検討を行う。測定尺度の設定は概念の操作化における最後のプロセスであり、その際に過誤が生じてしまうと、各特性の内容を正確に反映できず元の概念から逸脱してしまう恐れがある。したがって、本稿の目的を果たすうえで、測定尺度に関する検

図 2：形式的モデルに基づく ICS 概念とその特性



出所：Bisbe et al. (2007, 809) 等を参考に筆者作成

討は避けて通れない道である。

3.2 DCS と ICS の概念的定義

本項では、検討課題の議論に先立ち、DCS と ICS の概念的定義およびその特性を示す。

Simons (1995) で提唱された概念を正確に捉え検証するべく、Bisbe et al.(2007) および Curtis et al.(2017) を参考に、本稿では DCS を「組織における重要な成果をモニターし、事前に設定した目標からの差異を是正する MCS」と、ICS を「SU に対応するため、経営層による関与に基づき組織の階層間で利用され、公式的なシステムとして、議論や情報還流を促進し、事前の想定にとられない戦略や目標、プロセスの変更を必要に応じて行うことで、継続的な挑戦を実現する MCS」と定義する。

DCS 概念は、「事前に意図した戦略の実行」、「成果を測定する能力」、「公式的なシステム」、「事前に設定した基準と現実の成果との比較」、「基準からの乖離の修正」といった特性から成り (Simons 1995, 59), これによって例外管理が可能となる (Simons 1995, 70)。

ICS 概念は、Bisbe et al. (2007) の 5 つの特性をベースに、以下のとおり修正を加え、図 2 で示す 5 つの特性に細分化した。まず、Bisbe et al. (2007) にて「下位マネジャーによる一貫した利用」と「面と向かった挑戦と対話」とに分かれている特性を、「ミドルの参加する議論や情報還流の促進」として統一した。ICS での対話はミドルマネジャーを巻き込んで行うことが前提となっており (Simons 1995, 108), Simons (1995, 102) や西居

(2013)の検討を踏まえれば、情報還流という要素を盛り込みつつ、Bisbe et al.(2007)では2つに分かれている特性を統一するのが適切だと考えられる。次に、ICSは公式的なMCSであることがSimons(1995)で明記されていることから、「公式的なシステム」を特性に追加した。最後に、Bisbe et al.(2007)での「自律性を阻害せず周囲を鼓舞する促進的な関与」を「戦略・目標を見直す可能性／継続的な挑戦」へと修正した。Curtis et al.(2017)が指摘するようにSimons(1995)ではICSの利用が既存のルーティンの範囲を超えた機会探索や戦略創発につながる事が強調されており、この点をより正確に反映した表記へと変更した。

DCSとICSの両概念は、SUへの対応を前提としているか(ICS)、戦略を所与のものとしその実行にのみ着目するか(DCS)、目標と成果の差異が生じた際に例外管理の範囲を超えた抜本的対応が検討されるか(ICS)否か(DCS)、組織縦断的な議論や情報還流を伴うか(ICS)否か(DCS)、といった点において識別される。

4 調査の方法と基礎情報

本節では、システマティック・レビューのコンセプトに則った網羅的な研究の抽出を行う。システマティック・レビューは、「計画的で、透明かつ再現可能な手順をプロセスの各段階で用いて、特定の問題に関係する研究を包括的に抽出し、統合する」ための研究手法であり、文献レビューから結論を導くうえで生じ得るバイアスや誤りを軽減する(Littell 2008, 1)。この手続きに則って抽出された研究群を対象に、文献レビューを行う。

研究を抽出するジャーナルは、以下のとおり設定した。海外のジャーナルは、Martyn et al.(2016)と同様、*Accounting and Business Research*, *Accounting, Organizations and Society*, *Advances in Strategic Management*, *Behavioral Research in Accounting*, *British Accounting Review*, *European Accounting Review*, *Financial Accountability and Management*, *Journal of Accounting & Organizational Change*, *Journal of Management Accounting Research*, *Journal of Management Studies*, *Long Range Planning*, *Management Accounting Research*, *Strategic Management Journal*の13誌とした。わが国のジャーナルは、Martyn et al.(2016)が利用したジャーナルランキングに相当する選定基準を設定できないことから、わが国の管理会計研究をレビューした吉田他(2009)を参考にしつつ、海外のジャーナルと同様に査読を行う会計ジャーナルである、『会計プロGRESS』、『管理会計学』、『原価計算研究』、『メルコ管理会計研究』の4誌とした。

文献レビューの対象期間は、1997年から2016年までの20年間である。Martyn et al.(2016)においてLOCフレームワークを用いたもっとも古い経験的研究として抽出されたのはKloot(1997)であり、そこからの20年を区切りとして設定した。それ以前の期間は、Simons(1995)にてLOCフレームワークが提唱される前に行われた研究と捉えられることから、本稿での分析対象には含まない。なおMartyn et al.(2016)における文献レビューの対象期間は2014年までであり、本稿ではその後の2年間も対象となる。

以上のジャーナル、および期間の範囲において、質問票調査あるいはインタビュー調査に基づきLOCフレームワークに関する観察、測定を行った研究が、本稿のレビュー対象である。海外の研究については、ジャーナルごとに“Simons”、“Levers of Control”、

“Diagnostic Control”, “Interactive Control” の各ワードで検索を行い、調査段階あるいは結果の解釈において DCS ないし ICS 概念を用いた経験的研究を抽出した。わが国の研究については、対象とするジャーナルが少ないことから、すべての研究を確認し LOC フレームワークを用いた経験的研究を抽出した。

上記の基準にしたがい抽出されたのは、海外のジャーナルから 57 の、わが国のジャーナルから 19 の研究であり、これら計 76 研究が文献レビューの対象である。最多の研究が抽出されたジャーナルは *Management Accounting Research* で、その数は 29 だった。わが国のジャーナルでは『原価計算研究』の 12 が最多で、『管理会計学』からは 2、『メルコ管理会計研究』からは 5 の研究が抽出された。それぞれのコントロール・レバーについて分析を行った研究の数は、DCS が 53 (うちわが国の研究 14, 以下同様に括弧内はわが国の研究の数を示す)、ICS が 73 (18) であった。また定量調査のみに基づく研究が 36 (12)、定性調査のみに基づく研究が 37 (5)、両者を用いた混合研究法に基づく研究が 2 (2) であった。

5 DCS および ICS の操作化に関する検討

5.1 ICS 概念を構成する特性

本項では、システマティック・レビューで抽出された研究群から、ICS の 5 つの特性について検討を行う。これら 5 つの特性について、研究間でコンセンサスを得られていないことが確認されれば、将来の LOC フレームワークを用いた研究のために提言を示す必要がある。

なお DCS 概念についても ICS 概念と同様に分析を行ったが、次項で述べる測定尺度の問題を除き、操作化に関する重大な懸念点は確認されなかった。Simons (1995) は DCS を管理会計システムの伝統的な利用方法から概念化しており、研究者にとって概念を把握するのが比較的容易だったため、経験的研究における操作化でも各特性が ICS 概念より考慮されてきたと考えられる。

5.1.1 各特性の論点整理

以下では、ICS 概念の各特性が経験的研究において考慮されているか判断するうえでの、論点整理を行う。

第一に、SU への対応を、ICS の前提として考慮しているかどうかという点である。Simons (1995, 6) において、4 つのコントロール・レバーはそれぞれ戦略を実行するうえでの「鍵」となる変数に対応するための概念であることが記されている。Frow et al. (2010) や西居 (2013) などでは、ICS が SU を認知し用いられる概念であることが強調されている。SU への対応は、ICS 概念の根幹に関わる、非常に重要な特性だと言えよう。

第二に、ICS の中で企業トップ、ないし経営層の関与を考慮しているかどうかという点である。Simons (1995, 102-103) において、ICS は企業の経営層の関与に基づき利用されること、経営層の戦略に関する意思決定に影響を与えない下位マネジャーは ICS の利用者に含まれないことが記されており、Tuomela (2005) はこの点を ICS の特徴のひとつとして挙げている。タスクの不確実性に対処するため下位マネジャー同士で対話を行うようなケースを ICS の利用と捉えている研究は、Simons (1995) の提唱した概念と乖離

していると言えよう。

第三に、ICSが公式的なシステムであることを考慮しているかどうかという点である。LOCは「公式的な手順や手続き」であるMCSに関するフレームワークであり(Simons 1995, 5), 下位マネジャー同士でICS利用と類似した「インタラクション」は起こり得るものの、これはICSとは異なる概念とされる(Simons 1995, 97)。Marginson (1999)は、インフォーマル・コントロールがICSを補足する重要性を示す一方、両者を異なる概念として扱っている。またPlesner Rossing (2013, 185)は、ICSと「ICS利用を促進するインタラクティブなプロセス」を概念的に区別すべきだと主張している。インフォーマルな場での対話をもってICSの利用とみなし、公式的なシステムであることを必要条件としない研究があれば、Simons (1995)の提唱した概念と乖離していると言えよう。

第四に、ミドルの参加する議論や情報還流の促進を考慮しているかどうかという点である。ICSは経営層のみならず組織の複数階層、すなわちミドルを巻き込んだMCSであり(Simons 1995, 108), これらの階層間で議論や情報還流が促進される(Simons 1995, 102-103)。

第五に、ICS利用の帰結として、事前の想定にとらわれない戦略や目標、プロセスの変更に至る可能性があることを考慮しているかどうかという点である。DCSとICSには、時間軸のうえで概念上の相違がある。具体的には、DCSが過去に設定した目標の達成に向け現状に着目するのに対し、ICSでは戦略創発や目標設定の見直しを図るべく現状からの展開を未来志向で議論する(Simons 1995, 124)。すなわち、戦略に関する機会や脅威に応じて戦略そのものや目標、プロセスを変え、「継続的な挑戦」(continual challenge)を実現するのがICSである。Frow et al. (2010)は、DCSと比較した際のICSの特徴として、この点を強調している。単なる議論や対話に留まらず、その帰結として継続的な挑戦に向けた目標や戦略の見直しにつながる可能性がなければ、Simons (1995)の提唱したICS概念と乖離していると言えよう。

5.1.2 分析の枠組み

以上を踏まえ、それぞれの経験的研究でICS概念の操作化において5つの特性が考慮されているか否か、分析を行った。本稿のレビュー対象のうち、ICS概念を用いた研究の数は73であり、その中で質問票調査の測定尺度が記載されていないものなどを除いた69研究(うちわが国の研究16)が、本項での分析対象である。

各特性の考慮の有無については、定量調査を行った研究ではICSに関する測定尺度をもとに、定性調査を行った研究では各研究においてICS利用の有無がどのような実務から判断されているかをもとに、分類を行った。分類軸は、「考慮あり」、「部分的に考慮」、「考慮なし」の3つである。「部分的に考慮」という軸を設定したのは、各特性が実際にはさらに複数の測定尺度や小さな特性から観測されることになり(Bisbe et al. 2007; Jarvis et al. 2003), これらの「抜け・漏れ」が経験的研究のプロセスで生じかねないためである。もしそのような傾向がみられる特性を発見できれば、操作化において慎重を期す必要性を示すことができよう。

表 1：ICS の操作化における各特性考慮の有無（全研究・母数 69）

特性	考慮あり	部分的に考慮	考慮なし
戦略に関する不確実性（SU）への対応	34 (5)	8 (2)	27 (9)
経営層の関与	58 (15)	0 (0)	11 (1)
公式的なシステム	62 (16)	0 (0)	7 (0)
ミドルの参加する議論や情報還流の促進	69 (16)	0 (0)	0 (0)
戦略・目標を見直す可能性／継続的な挑戦	45 (2)	5 (3)	19 (11)

（海外の研究とわが国の研究の合計数、括弧内はわが国の研究の数）

5.1.3 分析結果と提言

表 1 が分析の結果である。第一に、SU への対応は、約半数の研究で ICS 概念の操作化で考慮されていない、あるいはその一部しか考慮されていなかった。SU が ICS 概念の「鍵」にあたることを踏まえると、この結果は重大である。なお定量調査を行った 34 研究の中では、SU への対応について測定した研究の数は 10、部分的に考慮したものを含めても半数の 17 だった。この背景として、Abernethy and Brownell (1999)、Henri (2006a)、Widener (2007) の 3 研究において SU への対応が ICS の測定尺度として考慮されていないことが挙げられる。これら 3 研究に依拠して ICS の測定尺度を設定した後続の研究は多く（Chong and Mahama 2014；Marginson et al. 2010；2014；岸田 2010；長坂 2014；福島 2011；目時・妹尾 2012 等）、操作化のパラダイムに与えた影響は大きかった。Henri (2006a) および Widener (2007) については次項にて考察するが、Bedford (2015) や Kruis et al. (2016) など SU を明確に考慮した研究がある一方、そうではない経験的研究も多いという事実には、研究者は留意すべきである。

なお本稿のレビュー対象となった研究群において、DCS が「重要な業績変数」(Critical Performance Variables) に関して用いられるコントロールであることはいずれの研究でも考慮されており、理念システムの「中核的な価値」(Core Values)、境界システムの「回避すべきリスク」(Risks to Be Avoided) も同様であった。すなわち、LOC フレームワークにおける 4 つのレバーの「鍵」のうち、ICS の SU のみが経験的研究の中で考慮されないことがあり、その割合が半数程度にも上ることが明らかになった。

第二に、ICS における経営層の関与を考慮した研究の数は、58 であった。第三に、ICS が公式的なシステムを通じて行われることを考慮した研究の数は、61 であった。この両者については、Simons (1995) の記述に沿って ICS 概念の操作化を行う研究が多かったものの、そうではない研究も 1～2 割程度存在することが明らかになった。

第四に、本稿のレビュー対象となったすべての研究において、ICS の特性としてミドルの参加する議論や情報還流の促進が考慮されていた。他の特性と異なり経験的研究間でのコンセンサスを得られていることから、ミドルの参加する議論や情報還流の促進は、ICS 概念の象徴的な特性として研究者に認識されてきたことが推察される。

第五に、ICS が継続的な挑戦を可能にし、目標や戦略の変更に至る可能性もあることを明確に考慮していた研究の数は、45 であった。特にわが国の 16 研究の中で、この点を明確に考慮しているものが 2 つに留まっており、海外の研究との間にギャップが生じている。過去の研究結果を解釈するうえではもちろん、今後わが国で LOC フレームワークを用いた研究を進展させていくうえで、いま一度念頭におくべき特性である。

また「SUへの対応」と「戦略・目標を見直す可能性／継続的な挑戦」について「部分的に考慮」した研究が一定数確認されていることから、ICS概念の操作化において両特性の中での「抜け・漏れ」が生じないように、研究者は特に注意を要する。この背景には、両特性がさらに小さな特性へと分類でき得ることが挙げられる（西居 2013；森 2017）。

以上の分析から、ICSの利用に関する操作化を行うにあたり、基本的には Simons (1995) の概念的定義に沿った操作化を行いつつ、本項を通じて考察した4つの特性をめぐる論点に、研究者は留意する必要があると言えよう。Simons (1995) の概念的定義にしたがうべき理由として、ICS概念のオリジナリティを正確に反映できること、それによって各研究においてICS概念を用いる意義が確保されること、実際に過半の研究では各特性を考慮していることから頑健な研究結果に蓄積に寄与することが挙げられる。なお Janke et al. (2014) は、当研究で援用した Naranjo-Gil and Hartmann (2007) の測定尺度は「SUへの対応」の一部を捉えたものだと位置付けている。仮に操作化において各特性の一部が考慮されない場合には、その点を明記することで、当該研究における概念の操作的定義を明確化できよう。

5.2 DCSとICSの測定尺度

本項では、DCSとICSの測定尺度について検討する。DCSとICSの両概念については、操作化の一環と言える定量調査での測定尺度に関して、研究間でのコンセンサスを得られていない。本稿の研究目的を果たすうえでは、この点についても提言を示す必要がある。

5.2.1 測定尺度に関する問題提起

DCSとICSの測定尺度に関する特に重要な問題として、Henri (2006a) でICSの測定に用いられた7つの尺度が、Widener (2007) ではDCSの測定尺度として利用されている点が挙げられる。Vandenbosch (1999) にてエグゼクティブ支援システムの利用が「組織の集中」(Focusing Attention)につながる度合いを測定するため設定された尺度を、Henri (2006a) がICSの測定尺度として用い、Widener (2007) がそれらに対する探索的因子分析を行った結果、このような相違が生じた（佐久間他 2013）。

ところがその約10年後、共著者に Henri を含む Journeault et al. (2016) がこれら7つの尺度をDCSの測定に用い、共著者に Widener を含む Kruis et al. (2016) がうち5つを、Heinicke et al. (2016) が7つをICSの測定に用いる、いわば逆転現象が起きた（表2）。

これにより、DCSとICSの測定尺度について改めて検討する必要性が一層高まった。本稿のレビュー対象の中で、2007年以降に発表されたICS概念を用いた定量調査に基づく研究（測定尺度が記載されていないものを除く）は30であったが、このうち半数となる15の研究で Henri (2006a) ないし Widener (2007) の測定尺度が援用されていた。このように両研究に依拠した経験的研究は多く、その尺度を設定した研究者のスタンスが変わることは、研究の一貫性確保に重大な影響を与えてしまう。なぜ彼らの立場が逆転したのか、これらの尺度を今後も用いることが適切か否かを考察し、よりよい測定尺度の形を見出すのは、LOCフレームワークを用いた将来の研究に向け提言を示すという本稿の研究目的上、非常に重要である。

表 2：DCS と ICS の測定尺度に関する研究間の相違

測定尺度	研 究				
	Henri (2006a)	Widener (2007)	Journeault et al. (2016)	Kruis et al. (2016)	Heinicke et al. (2016)
Enable discussion in meetings of superiors, sub-ordinates and peers	ICS	DCS	DCS	ICS	ICS
Enable continual challenge and debate underlying data, assumptions and action plans	ICS	DCS	DCS	-	ICS
Provide a common view of the organization	ICS	DCS	DCS	ICS	ICS
Tie the organization together	ICS	DCS	DCS	ICS	ICS
Enable the organization to focus on common issues	ICS	DCS	DCS	ICS	ICS
Enable the organization to focus on critical success factors	ICS	DCS	DCS	-	ICS
Develop a common vocabulary in the organization	ICS	DCS	DCS	ICS	ICS

(質問項目が、各研究において DCS ないし ICS 利用のどちらの測定に用いられたかを示す)

5.2.2 問題点の分析

表 2 に示す逆転現象が生じた背景として、第一に、Simons (1995) は同一の MCS が DCS かつ ICS として利用される可能性を否定しておらず、実際に両者の利用度には正の相関関係が観測されることもあり (Bedford and Malmi 2015), 探索的因子分析の結果、DCS と ICS が識別されなかった点が挙げられる。Widener (2007) では、概念的には ICS に該当する「データや推定、行動計画に基づく継続的な挑戦と議論を可能にする」

(Enable continual challenge and debate underlying data, assumptions and action plans) という測定尺度が、探索的因子分析の結果、後述する曖昧な測定尺度と結びつき DCS とラベリングされた。このように、探索的因子分析では DCS および ICS の測定尺度が正確に識別されず、その結果として抽出された各因子を DCS ないし ICS とラベリングすることで、Simons (1995) での概念的定義と乖離が生じる恐れがある。DCS および ICS を用いた仮説を検証する際には、両概念を識別した測定尺度を設定し、それぞれ検証的因子分析を行うことで、探索的因子分析を行った際に生じうる問題を回避すべきである。

第二に、DCS と ICS のどちらにも該当し得る測定尺度が用いられている点が挙げられる。DCS は、事前に決められた基準値と現状とを比較し、その差を解消するため製造やサービスのプロセスに修正を加えるコントロールであり (Simons 1995, 59-60), ICS は組織の階層間での対話を活性化させる。以上を踏まえると、「会議において上司、部下および同僚による議論を可能にする」(Enable discussion in meetings of superiors, sub-ordinates and peers) という測定尺度は、DCS と ICS の両者に該当し得る。また DCS は事前に定めた目標の達成に、ICS は組織が今後目指す戦略や目標の創発につながる概念である。したがって、「組織に関する視野の共有を実現する」(Provide a common view of organization), 「組織の結びつきを強める」(Tie the organization together), 「組織が共通の問題に集中することを可能にする」(Enable the organization to focus on common issues), 「組織が重要

成功要因に集中することを可能にする」(Enable the organization to focus on critical success factors), 「組織内での共通言語を作り出す」(Develop a common vocabulary in the organization) といった測定尺度も, DCSとICSの両者に該当し得る。

これらの測定尺度では, DCS概念に該当する目標達成に向けた例外管理の範囲内での改善活動と, ICS概念の「議論や情報還流の促進」および「戦略の見直し」といった特性が識別されていない。DCSで行われる議論は例外管理の範囲内で行われるのに対し, ICSが促進するのはSUへの対応に関する議論である。またDCSでは目標を維持しつつ達成に向け改善活動を行うのに対し, ICSでは戦略目標そのものの変更も視野に入れた抜本的な見直しを行う。「議論」の前提やその内容, および「見直し」の範囲について識別されていない測定尺度は, 一見するとDCSとICS双方に該当し得るため, 両概念を比較せず個別に論じると, 両概念の混同, そこから生じる操作化の曖昧性を見逃してしまう。

第三に, Henri (2006a) および Widener (2007) における操作化プロセスの妥当性に関する懸念が挙げられる。まず Henri (2006a) において, 「データや推定, 行動計画に基づく継続的な挑戦と議論を可能にする」を除く6つは, もともとエグゼクティブ支援システムの利用が組織の集中につながる度合いを測定する尺度だった (Vandenbosch 1999)。さらにこれら7つの測定尺度は, Henri (2006b) では Vandenbosch (1999) と同じく「組織の集中」(Attention focusing) の測定に用いられており, Henri (2006a) では同一の測定尺度のままICSへと, 変数の名称のみが置き換わった状態となっている。ある概念から他の概念へと「借り物」のように測定尺度を転用する場合, 測定する概念ないし特性と測定尺度が本当に一致しているかどうか, 慎重な検討が必要である。しかしながら Bedford and Speklé (2018) が指摘するように, Henri (2006a) ではその点について十分な検討が行われているとは言えない。

次に Widener (2007) において, DCSおよびICSの測定尺度は, Henri (2006a) をはじめとする複数の研究から「業績評価システムに関する測定尺度」として援用した項目について探索的因子分析を行うことで抽出された。しかしこの結果として抽出されたICSの測定尺度は, Bisbe et al. (2007) における5つの特性のうち2つしか満たしていないことを研究者自身が明記しており (Widener 2007, 773), さらにSUの測定尺度が独立する形で設けられ, ICSとは異なる変数として扱われている。したがって, Widener (2007) においてICSとされている変数は, Simons (1995) の定義するICS概念の「一部」に過ぎないと言えよう。なお Widener (2007) は, Henri (2006a) におけるICSの測定尺度が当研究でDCSへと置き換わった点について言及しておらず, 測定尺度の転用に関する疑問には答えていない。

5.2.3 測定尺度に関する提言

以上の分析を踏まえると, Henri (2006a) において Vandenbosch (1999) の尺度をそのままICSの測定に用いたことの妥当性, および Widener (2007) においてDCSおよびICSとされる変数を Simons (1995) の概念と結びつける妥当性について, 慎重に検討すべきである。そしてこれら7つの測定尺度(表2)は, 操作化の妥当性が十分に示されていないこと, 多くがDCSとICSを概念的に識別できていないこと, 研究者のスタンスも一貫していないことから, DCSおよびICSの測定尺度として適切ではないと判断できる。

なお Henri (2006b) でモニタリング, Henri (2006a) で DCS の測定に用いられた 4 つの尺度は, Vandenbosch (1999) においてエグゼクティブ支援システム利用が「結果の記録」(Score Keeping) につながる度合いを測定するために設定されたもので, こちらは概念的に妥当と言えよう。

Henri (2006a) および Widener (2007) に依拠し調査を行った研究の結果や知見について, その価値が損なわれることはない。ただしそれらの研究では, 調査したとされる変数の名称と測定尺度が必ずしも研究間で一致しないこと, Simons (1995) における DCS および ICS の概念的定義と測定尺度との間に乖離が生じた可能性があることに, 留意しなければならない。

総じて, DCS および ICS の測定においては, 上述したとおり両者の概念的定義に依拠しつつ, 操作化の段階で両概念の相違点について適切に識別した測定尺度を設定し, 検証的因子分析を行うべきだと言えよう。

本節で述べた問題を回避し, DCS と ICS の測定尺度を設定した研究として, Bedford (2015) が挙げられる。彼は, DCS を過去の目標値設定およびそれと現状との比較に関する尺度で, ICS を経営層が含まれた組織成員の一貫した関与や継続的な挑戦, SU (既存戦略への脅威と新たな戦略展開の機会) への集中といった尺度で, それぞれ測定した。これらの測定尺度は, 両概念の相違に着目した Frow et al.(2010) の見解や, Bisbe et al.(2007) および本稿における ICS の特性とも整合しており, Simons (1995) の概念的定義を反映している。また Curtis et al. (2017) は Libby et al. (2002) の予測妥当性フレームワークを用い, 両概念の識別を試みている。操作化における DCS と ICS の識別は, 本節での両概念を比較した分析, Simons (1995, 124) が示した両概念を比較した表などをあわせれば, 可能となろう。ただし Bedford (2015) において, SU は単一の尺度で測定されているが, 西居 (2013) はその中でも機会と脅威の認知を区別した尺度を設定し, 森 (2017) ではその意義が示されている。この点は, Bedford (2015) の測定尺度にも改善の余地があると言えよう。

なお DCS の利用度を測定した複数の研究で, 天井効果, あるいはそれに近い状態にある結果がみられた (Heinicke et al. 2016; 福島 2011)。DCS は従来型の予算管理など伝統的な MCS の利用方法であり, 大企業では浸透していると考えられる。すなわち, サンプルの中心が大企業となる定量調査においては, 天井効果が確認されても不思議ではない。これは研究者が調査の設計, 実施にあたって留意すべき点である。

6 おわりに

本稿では LOC フレームワークを用いた経験的研究の回顧を通じて, DCS と ICS の操作化について検討を行ってきた。総括として以下に, 将来の研究に向けた提言を示す。

第一に, ICS は, 「SU」に対応するため, 「経営層による関与」に基づき組織の階層間で利用され, 「公式的なシステム」として「議論や情報還流を促進」し, 「事前の想定にとられない戦略や目標, プロセスの変更を必要に応じて行うことで, 継続的な挑戦を実現」する概念として操作化すべきである。この際, もしこれらの特性と完全に一致しない概念の操作化を行うのであれば, その相違点を明記することで Simons (1995) における ICS

概念との差分が明確になる。またインフォーマルな対話や社会的なコントロールは、ICSないしLOCフレームワークとは異なる概念である。

第二に、DCSおよびICSに関する定量調査を行う研究では、両概念を適切に識別した操作化を行い、検証的因子分析によってその妥当性を確認すべきである。DCSとICSはともに公式的なシステムだが、それ以外の特性に関しては、両概念に該当し得る曖昧な尺度による測定を避ける必要がある。DCSは重要な業績変数に関する既存の目標値と現状を比較、検討する概念であり、ICSは現状のSUを認知し、将来に向けた展開へ組織を導く概念である。

本稿の研究上の貢献は、DCSおよびICSについて、操作化における提言をSimons (1995)の記述と網羅的な文献レビューから見出し、両者の概念的定義と経験的研究における操作化との橋渡し役を担ったことである。本稿では、Bisbe et al. (2007)に修正を加えたICSの5つの特性、ICS概念の操作化に関する経験的研究間での相違の実態、ICS概念の特性に関する操作化段階での提言、Henri (2006a)およびWidener (2007)におけるDCSとICSの測定尺度に関して後に研究者自身が参加した研究(Heinicke et al. 2016; Journeault et al. 2016; Kruis et al. 2016)で生じた矛盾とその要因、そしてDCSとICSの両概念を識別した測定尺度の重要性とその設定方法に関する提言を示した。DCSとICSの両概念を並行的に分析し、適宜比較することで以上の知見を得たことが、本稿の特徴と言えよう。本稿の論点に研究者が留意し、過去の研究結果を正確に読み取り、将来の研究に反映させることで、DCSおよびICSに関する頑健な研究結果の蓄積、実務へのインプレーション提示につながる展開が期待される。

実務に向けては、DCSとICSの両概念について考察し、両者を識別したことで、管理会計システムが果たし得る多様な役割を示すことができた。グローバル化が進み、既存のビジネスモデルが急速に変化している昨今、特にICSの重要性は増していると言えよう。原価企画(Tani 1993)、アメーバ経営(三矢 2003)、バランス・スコアカード(横田・妹尾 2012)や戦略マップ(Adler 2011)など、あらゆる管理会計システムをICSとして利用可能であることがこれまでの研究から示唆されており、実務での活用が期待される。また大規模組織のマネジメントにおいて必要なDCSについても、例外管理としての機能を果たしつつ、会計不正などにつながらないように、改めてその意義が見直されることが期待される。

本稿の限界として、第一に、文献レビューにおいてLOCフレームワークを用いた経験的研究すべてを分析したわけではないことが挙げられる。Martyn et al. (2016)でレビュー対象とならなかった海外ジャーナル、海外およびわが国の書籍、そしてわが国の大学紀要などは、本稿の文献レビューで対象としていない。本稿の知見が分析の母集団である特定の経験的研究から得られたものであることに、留意しなければならない。

第二に、LOCフレームワークを用いた具体的な研究テーマを見出していないことが挙げられる。本稿での考察は、今後の研究を進展させるうえでの地ならしに位置付けられ、ここに様々な研究の種をまき、発芽させ、花を咲かせていくことが求められる。本稿ではそういった研究の「種」までは論じていない。個々の経験的研究や、ICSに関連する今後の研究テーマを検討した天王寺谷(2018)などを参照し、今後の研究の種を見出していく必要がある。

本稿では概念の操作化に関する検討を通じて、改めてDCSおよびICSの役割を見直してきた。またLOCフレームワークを用いた研究は、Ferreira and Otley (2009) や Tessier and Otley (2012) による批判を経てなお、現在に至るまで国内外で進展している。本稿での議論から、DCSおよびICSと組織に関する他のコンテキスト要因との新たな関係を見出せる可能性がある。本稿がその一助となれば、幸いである。

[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, R.W. 2011. Performance management and organizational strategy: How to design systems that meet the needs of confrontation strategy firms. *The British Accounting Review* 43: 251-263.
- Bedford, D.S. 2015. Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. *Management Accounting Research* 28: 12-30.
- Bedford, D.S. and T. Malmi. 2015. Configurations of control: An exploratory analysis. *Management Accounting Research* 27: 2-26.
- Bedford, D.S. and R.F. Speklé. 2018. Construct Validity in Survey-based Management Accounting and Control Research. *Journal of Management Accounting Research* 30(2): 23-58.
- Bisbe, J., J. Batista-Foguet, and R. Chenhall. 2007. Defining management accounting constructs: a methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organizations and Society* 32(7/8): 789-820.
- 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.
- Collier, P.M. 2005. Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research* 16(3): 321-339.
- Curtis, E., A.M. Lillis, and B. Sweeney. 2017. Simons' Levers of Control Framework: Commensuration within and of the Framework. *Advances in Management Accounting* 28: 87-121.
- Ferreira, A. and D. Otley. 2009. The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. *Management Accounting Research* 20(4): 263-282.
- Frow, N., D. Marginson, and S. Ogden. 2010. "Continuous" budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society* 35(4): 441-460.
- Heinicke, A., T.W. Guenther, and S.K. Widener. 2016. An examination of the relationship between the extent of a flexible culture and the levers of control system: The key role of beliefs control. *Management Accounting Research* 33: 25-41.

- Henri, J.-F. 2006 a. Management control systems and strategy: a resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society* 31(6): 529-558.
- Henri, J.-F. 2006 b. Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society* 31(1): 77-103.
- Janke, R., M.D. Mahlendorf, and J. Weber. 2014. An exploratory study of the reciprocal relationship between interactive use of management control systems and perception of negative external crisis effects. *Management Accounting Research* 25(4): 251-270.
- Jarvis, C.B., S.B. Mackenzie, and P.M. Podsako. 2003. A critical review of construct indicators and measurement model misspecification in marketing and consumer research. *Journal of Consumer Research* 30(2): 199-218.
- Journeault, M., Y. De Rong, and J.-F. Henri. 2016. Levers of eco-control and competitive environmental strategy. *British Accounting Review* 48(3): 316-340.
- Kloot, L. 1997. Organizational learning and management control systems: responding to environmental change. *Management Accounting Research* 8(1): 47-73.
- Kruis, A.-M., R.F. Speklé, and S.K. Widener. 2016. The Levers of Control Framework: An exploratory analysis of balance. *Management Accounting Research* 32: 27-44.
- Libby, R., R. Bloomfield, and M. Nelson. 2002. Experimental research in financial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 27(8): 775-810.
- Littell, J.H. 2008. *Systematic Reviews and Meta-Analysis*. Oxford University Press.
- Malmi, T. and D.A. Brown. 2008. Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research* 19(4): 287-300.
- Marginson, D.E.W. 1999. Beyond the budgetary control system: towards a two-tiered process of management control. *Management Accounting Research* 10(3): 203-230.
- Marginson, D., L. McAulay, M. Roush, and T. Van Zijl. 2010. Performance measures and short-termism: an exploratory study. *Accounting and Business Research* 40(4): 353-370.
- Marginson, D., L. McAulay, M. Roush, and T. Van Zijl. 2014. Examining a positive psychological role for performance measures. *Management Accounting Research* 25(1): 63-75.
- Martyn, P., B. Sweeney, and E. Curtis. 2016. Strategy and control: 25 years of empirical use of Simons' Levers of Control framework. *Journal of Accounting & Organizational Change* 12(3): 281-324.
- Merchant, K.A. 1998. *Modern management control systems: text and cases*. Upper Saddle River, N.J.: Prentice Hall.
- Mundy, J. 2010. Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society* 35(5): 499-523.
- Naranjo-Gil, D. and F. Hartmann. 2007. Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. *Accounting, Organizations and Society* 32(7/8): 735-756.
- Plesner Rossing, C. 2013. Tax strategy control: the case of transfer pricing tax risk management. *Management Accounting Research* 24(2): 175-194.

- Simons, R.A. 1990. The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, Organizations and Society* 15(1/2): 127-143.
- Simons, R.A. 1991. Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic Management Journal* 12(1): 49-62.
- Simons, R.A. 1994. How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal* 15(3): 169-189.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. 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)
- Tani, T. 1995. Interactive control in target cost management. *Management Accounting Research* 6(4): 399-414.
- Tessier, S. and D. Otley. 2012. A conceptual development of Simons' levers of control framework. *Management Accounting Research* 23(3): 171-185.
- Tuomela, T.-S. 2005. The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research* 16(3): 293-320.
- Vandenbosch, B. 1999. An empirical analysis of the association between the use of executive support systems and perceived organizational competitiveness. *Accounting, Organizations and Society* 24(1): 77-92.
- Widener, S.K. 2007. An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society* 32(7/8): 757-788.
- 庵谷治男. 2013. 「ロアーレベルにおける利益目標の管理：コントロール・レバーに基づくシティホテル K 社のケース・スタディ」『原価計算研究』37(2): 135-147.
- 庵谷治男. 2017. 「マネジメント・コントロール・システムの分析フレームワークとして Levers of Control を採用することの意義と課題：Simons の所説を中心に」『経営と経済』96(4): 43-80.
- 岸田隆行. 2010. 「予算管理の運用方法とその効果に関する実証分析：垂直的情報共有を媒介として」『原価計算研究』34(2): 24-34.
- 佐久間智広・劉美玲・三矢裕. 2013. 「マネジメント・コントロール・パッケージのサーベイ研究における現状と課題：Levers of Control フレームワークに関する文献研究」『国民経済雑誌』208(2)：67-89.
- 天王寺谷達将. 2018. 「イノベーションと管理会計研究の今後の方向性：Robert Simons の理論面での貢献の考察を足掛かりとして」『管理会計学』26(1)：43-60.
- 長坂悦敬. 2014. 「製造・開発における戦略管理会計の展望」『原価計算研究』38(1)：21-33.
- 西居豪. 2012. 「インタラクティブ・コントロール概念に関する一考察」『専修商学論集』94：171-193.
- 西居豪. 2013. 「インタラクティブ・コントロール概念の測定についての予備的研究」『会計学研究』39：1-44.
- 福島一矩. 2011. 「組織ライフサイクルとマネジメント・コントロールの変化」『原価計算

- 研究』35(1)：130-140.
- 三矢裕. 2003. 『アメーバ経営論：ミニ・プロフィットセンターのメカニズムと導入』東洋経済新報社.
- 日時壮浩・妹尾剛好. 2012. 「公会計・行政評価情報の行政経営への活用に向けた課題：混合研究法に基づく考察」『原価計算研究』36(2)：115-129.
- 森浩気. 2017. 「組織ライフサイクル後期の企業におけるインタラクティブ・コントロールの役割」『管理会計学』25(1)：51-65.
- 横田絵理・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：食品X社の事例からの考察」『メルコ管理会計研究』5(1)：3-14.
- 吉田栄介・近藤隆史・福島一矩・妹尾剛好. 2009. 「わが国管理会計の書誌学的研究：1980-2007」『産業経理』69(3)：70-81.

(2020.1.20 受稿, 2020.2.25 受理)

〔抄 録〕

本稿の目的は、DCS（診断型コントロール・システム）およびICS（インタラクティブ・コントロール・システム）概念を用いた経験的研究の回顧を通じて、両コントロール・レバーの操作化について検討し、将来の研究に向けた提言を行うことである。管理会計研究ではこれまで、両概念を用いた経験的研究が多く行われてきたが、概念の操作化に関する課題が多いこともあわせて指摘されてきた。本稿は、DCSおよびICSの概念的定義と経験的研究における操作化との橋渡し役を担うものである。システムティック・レビューに基づく分析を行ったところ、概念の操作化に関して経験的研究間でコンセンサスを得られていない2つの課題が見出された。この結果を受け、これらの課題に対し妥当性を高める操作化の形を検討し、将来の研究に向け2つの主要な提言を示した。第一に、ICS概念に依拠する経験的研究では、概念的定義から適切な特性を設定し、それらを漏れなく網羅した調査を行うべきである。第二に、DCSおよびICSの利用度測定を行う経験的研究では、両方の概念に該当し得る曖昧な測定尺度の利用を避け、両概念の相違点に着目した操作化を行うべきである。総じて、DCSとICSを概念上正確に識別することが重要となる。