



組織の分権化と管理会計

島 吉 伸

概要 近年, 多くの日本企業は, 流動的で不確実な市場環境に対応するために, 一層の分権化を意図した組織変革を進めている。そのひとつとして, 製造現場レベルへの分権化があり, 包括的な権限を委譲された製造工程における自律的な調整活動によって, 環境変化に対応することが意図されている。本稿では, このような分権制組織におけるコントロール・システムの特徴を, 実証研究結果のレビューを通じて明らかにする。さらに, その特徴を日本におけるミニ・プロフィットセンター研究の成果と比較し, 今後の研究課題を提示する。

Abstract In today's complex and dynamic environment, many Japanese firms have tried to reorganize their organizational structure in order to achieve a more decentralized decision-making authority as a way to respond to rapid and constant changes in the environment at the work-unit level. The purpose of this paper is to examine the impact of this decentralization on effective control system design. For this purpose, previous empirical research which shows the relationship between organizational structure and control systems is briefly. Based on these results, the opportunity for future research regarding the mini-profit center in Japan is discussed.

キーワード 組織改革, 分権化, マネジメント・コントロール・システム, 業績管理, ミニ・プロフィットセンター (MPC)

原稿受理日 2004年3月30日

1. 環境変化と組織構造

通常、企業の組織では、全体目標の達成に最適となるように、職能集団への分業・分権化や組織の階層化が行われている。例えば、職能の視点からは、営業部門や製造部門、研究開発部門といった集団があり、階層化の視点から見ればトップマネジメント、事業部、部門、課、係、班等の集団の階層が、企業の組織に存在している。そして、これらの各業務単位の成果が全体として統合されることで、全体目標が達成される。この成果の統合プロセスは、職能集団のくくり方や階層化の状況によって規定される。当然、成果の統合プロセスにおいて中心的な役割を担う管理会計システムも、組織構造に適した形で設計される必要がある。

組織構造の決定に際しては、対象とする市場環境や競争環境の中で、企業がその目的を効率的に達成するために、企業内でどのように集団を専門化し階層化するのが最適であるかという問題がある。すなわち、環境適合的な組織構造の決定という問題である。この問題に対しては、これまでコンティンジェンシー理論に基づく研究の中で、主として職能別部門組織と事業部制組織といった組織構造を対象とした研究が進められてきた。その議論を簡単にまとめれば、比較的安定した環境においては、製品やサービスを大量に安定して提供可能な職能別部門組織が適合し、一方で、不安定で不確実な環境に直面する企業では、生産、販売等の包括的な職能を含む自己充足的な事業部制組織が適合するということである。事業部制組織は、市場の多様化及び製品多様化や他企業との競争激化に対して、環境に直面している事業部に包括的な権限を委譲し、利益責任や投資責任を負わせる組織である。事業部制組織は、市場環境の素早い情報収集、戦略立案、戦略実施のプロセスや最適な資源配分を可能とし、不確実な環境での企業の競争力の維持に有効であると考えられている。

2. 分権制組織の展開

しかし、今日の環境は、その不確実性や不安定性をさらに増大させており、企業は、顧客ニーズの多様化及び流動化、新しいニーズや新技術の出現、長期的な景気減退のもとでの限られた需要を巡る企業間競争の激化や新たな企業の参入、さらには規制緩和に伴う業界の再編と、まさに激動の環境変化に直面している。企業にとっては、常に変動する市

場・技術・顧客に関する情報の収集，迅速な意思決定と行動の重要性がこれまで以上に高まっている。

このような状況のもと，今日の日本企業は，環境の変化に素早く対応できる柔軟なプロセスを組織内に確保することを目的として，更なる組織変革を進めている。そこには大きく二つの流れがある。

ひとつは，社内カンパニー制組織の導入や社外分社化の実施といった，事業部制組織よりもさらなる分権化を意図した組織構造への改革である。社内カンパニーや社外分社に従来の事業部よりも広範囲で自己充足的な権限や資源を与えることで，より一層の自律性を発揮することが期待されている。

もうひとつは，事業部レベルよりもさらに低い組織階層への分権化の促進がある。これまで日本企業では QC（Quality Control）サークル等の小集団による自主的な取り組みによって，品質改善や製造原価低減に大きな効果をあげてきた⁽¹⁾。もともとは明るい職場作りや自己啓発を目的とし，従業員の自発的な取り組みであった小集団活動は，厳しい経営環境の中でその活動成果が企業業績に大きく影響するという認識から，企業の公式的な組織活動に取り込まれており，コストダウンや生産性向上や品質改善，及び競争上の重要な問題の解決を直接の目的としている。そして，目的達成に必要な一定の権限を製造工程に委譲し，自律的活動を促すことで，環境変化への柔軟な対応を試みている。

このように，今日の日本企業は環境変化に対処すべく，事業部レベルでの分権化とより低い組織階層の小集団への分権化が進められている。しかし，さらなる分権化を意図した組織形態が有効に機能するためには，単に組織形態を変更し権限を委譲するだけではなく，自律的な活動を推進しつつも，全体としてその成果を統合する手段が不可欠である。すなわち，マネジメント・コントロールの考え方や管理会計手法の変革が不可欠となる。

特に管理会計手法は，業務に必要な情報の伝達や，目標の設定，業績の測定・評価を通じて，組織成員の意思決定や行動に大きな影響を与えるという点で，重要な役割を担う。

以上のような認識のもと，本稿では，紙幅の関係上，特に製造工程への分権化に焦点を当て，そこで利用される管理会計システムの役割を検討する。以下では，まず，分権的な

(1) QC サークルとは，全社の品質管理活動の基本単位であり，同じ職場内での自己啓発・相互啓発や，職場の管理や改善を継続的に全員参加で行う小集団のことである（石川，1981）。歴史的に振り返ると，明るい職場づくりや人間尊重と生き甲斐のある職場づくりを目的として，職場の小集団が戦前戦後を通じて利用されてきたようである。しかし，昭和30年後半からの，日本生産性本部，日本能率協会，日本科学技術連盟等の各種団体による活動推進や教育活動を通じて，その活動内容は，自己啓発型・改善活動型から問題解決・自主管理型への活動内容の転換されてきた（上田，1980）。

製造工程の特色と、マネジメント・コントロール概念の変容について述べる。次に、分権制組織の管理に影響する要因を明らかにする。さらに、欧米における既存研究のレビューを通じて、分権制組織のコントロール・システムの特徴を明らかにする。最後に、日本におけるミニ・プロフィットセンター研究の貢献を検討しながら、今後の研究課題について言及する。

3. マネジメント・コントロール概念の変化

マネジメント・コントロールとは、企業目的を実現するために組織活動に影響を与えるプロセスである。現実の企業では、企業目的達成のための意思決定や具体的な業務活動は、組織内の階層化され分業化された集団を通じて実行されることになる。伊丹（1986）では、「マネジメント・コントロールの本質は、階層的な意思決定システムにおいて下位者に対して上位者から権限委譲された意思決定を、上位者がコントロールしていくというところにある」（同，p. 23）と定義している。

この意味でマネジメント・コントロールを捉えるならば、様々なシステムが、マネジメント・コントロールを実行する手段として企業内に存在している。狭義に捉えるならば、口頭による指示や命令、規則や手続きの規定等、成員の行動を直接的に方向付けるシステムが存在する。また、経営理念、戦略、組織構造、人事管理、リーダーシップなども、組織内の管理システムの大枠を決定するという面で、マネジメント・コントロールに関係している。特に管理会計システムは、マネジメント・コントロールにおける、計画の設定—計画の実行—業績評価—修正活動といったプロセスを支援する、組織の公式的な管理システムとして位置づけられる。

従来の製造工程の管理は、安定した市場環境を前提としていた。その管理は、安定した需要に対応すべく、大量生産を可能とするように分業化された製造工程に必要な人的・物的資源が配置され、所与の生産能力や標準化された作業手続きのもとで、設定された生産計画や原価目標を達成することを目的としている。この場合、製造工程に対して委譲される意思決定権限は、各工程内の作業に関する調整活動に限定されており、基本的に生産計画や原価目標はトップダウン的に決定されることになる。また、計画実行段階で事前の環境予測が不適切であると認識された場合、上位管理者が計画を調整することになるが、安定的な市場環境のもとでは、その調整コストは小さいと考えられる。

よって、製造工程の管理は、設定された生産計画や原価目標を効率的達成するよう、製

造活動を管理者がコントロールすることに目的がおかれていた。そこでは、計画や目標の設定による事前的な活動調整と、製造活動の結果であるアウトプットのコントロールを中心としている。

このような製造工程の管理目的に対して、予算管理や標準原価管理制度の管理会計手法がこれまで広く用いられてきた。これらの管理会計手法は、責任会計の考え方に基づき、各工程の管理責任を明確にし、その達成を促すことを主眼として利用されている。

まず、総合予算から導き出される製造高予算や製造原価予算・生産計画が上位管理者によって作成され、製造工程に対して伝達される。標準原価管理では、予算や標準的作業方法を基に標準原価が設定される。総合予算は、環境要因や内部部門間の相互依存関係を事前に調整して決定されるので、個々の製造工程が設定された予算や標準原価目標を達成することは、全社的目的の達成に結びつくと考えられている。そして、期中における製造活動を経て発生した実際原価と事前の予算目標や標準原価と比較することで、予算差異や標準原価差異が把握される。これらの差異分析から得られる情報は製造工程や上位管理者にフィードバックされ、次期以降の工程改善や生産計画・標準原価の設定に利用される。この差異情報を従業員の業績評価に結びつけることで、自工程の製造活動に対する一層の努力を従業員に動機付けるのである。

一方で、企業を取り巻く市場環境は大きく変化している。競争環境の激化や顧客ニーズの多様化、製品寿命の短命化に対して、多くの企業はマーケットインの思考のもと、従来の大量生産から多品種少量生産への移更を余儀なくされており、これまでの環境を前提とした工程管理の考え方を変革する必要性に迫られている。

例えば、製品寿命の短命化は、長期・大量生産を前提とした、標準原価管理による長期的な原価低減効果の蓄積を困難させる。また、競争環境の激化を原因とする製品価格の経常的な下落は、設定された標準原価をすぐに陳腐化させてしまう。製品需要予測は不確実となり、市場や取引先からの需要の増減に対して、当初の製造計画は常に修正されなくてはならない。このような計画の変更や需要の変動に対応するために、製造プロセスを柔軟に対応させることが不可欠となっている。

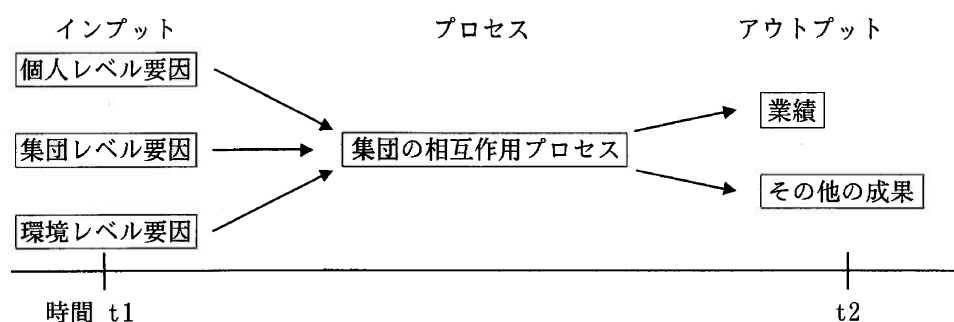
このように、今日の製造工程の管理においては、事前の計画・目標設定によるコントロールの有用性は低下し、所与とされた計画や標準原価の効率的な達成を追求するよりも、むしろ製造工程管理者自身が、常に変動する市場・技術・顧客に関する情報を収集しつつ適切な目標を設定し、その目標達成に向かって製造工程を迅速に対応させるよう動機付ける管理が必要となっているのである。

すなわち、製造工程のマネジメント・コントロールは、上位管理者による、事前の計画・目標設定とアウトプット・コントロールという考え方から、製造プロセスを自律的に環境適応させるという考え方へ変容する必要がある。上位管理者は製造活動を事業戦略や市場戦略に沿うようある程度の方向付けながら、計画や目標の設定を含む、製造活動に関する一定の意思決定権限を製造工程に委譲する。そして、不安定で不確実な環境に直面する下位階層の管理者や成員が、自らの環境認識のもとで適切な計画や目標を設定し、部門間や製造プロセスにおける従業員間のインタラクションを高めながら、製造部門間の相互依存関係を自律的に調整することを通じて、環境に対して柔軟に対応することが求められるのである。このことは、製造工程間や職能部門間・従業員間の相互依存関係の状況に影響を与えるように活動プロセスをコントロールすることが、これまで以上に重視されることを意味する。

4. 活動プロセスへの影響要因

製造工程の活動プロセスの状況やその成果には、多様な要因が影響する。小集団内の活動プロセスを分析対象とし、小集団活動の効率性に影響を与える条件や要因を検討している研究は、組織論領域の研究に見られる。

例えば、Hackman (1987) では、インプットープロセスーアウトプットという小集団の活動プロセスモデルを基本として、小集団活動に影響を与える要因を示すモデルが示されている (図1)。



Hackman (1987) p. 316 より、一部省略

図1 小集団の活動プロセスと影響要因

このモデルでは、個人レベル要因（メンバーのスキル・行動パターン・態度・個人的特性など）、集団レベル要因（構造・凝集性の程度・サイズなど）環境レベル要因（集団タ

スクの特性・報酬構造・環境圧力の程度など）といったインプット要因が識別されている。そして、これらのインプット要因の状況が、集団内の相互作用プロセスの程度に影響し、さらにはアウトプットである業績（業務の質・問題解決のスピード・欠陥品の数など）やその他の成果（メンバーの仕事への満足度・集団への一体感・変化への態度など）生み出すと考えられている。また、インプット→プロセス→アウトプットという直線的で一方通行的な見方ではなく、インプットはアウトプットに直接的に影響を与えること、また長期的には、アウトプットの状況がプロセス上の相互作用やインプットの状況に影響を与えることが考えられるとしている（図2）。

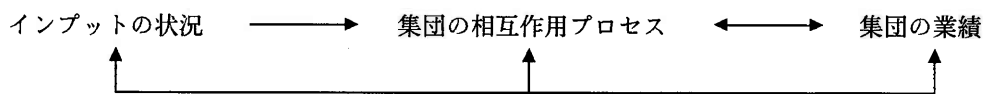


図2

このようなモデルを前提として、インプット要素と相互作用プロセスの状況や業績との影響関係を把握するとともに、小集団活動による業績を高めるために、それらの要素をどのように変更すべきかについて明らかにすることが重要である（Goodman et al., 1986；Hackman, 1987）。

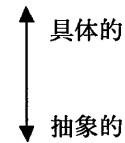
これに対して管理会計手法は、小集団における成員の行動及び業績の評価を通じ、組織や組織成員の価値観や集団規範に影響を与えることによって、集団内の相互作用の状況に影響を与える役割を担う。例えば、品質意識やコスト意識、成員自らが変革をおこなう態度は、トップによる意識改革の必要性の提示や説得も重要であるが、業績評価システムを通じて、相互作用プロセスに積極的に貢献することが、管理者や成員の利益に結びつくという知覚を成員内に生成することが何よりも重要である。

Lawler（1987）では、業績評価は組織において何が評価されるのかを示すことで、組織における価値観や組織文化に大きな影響を与えることが指摘されている。この業績評価と組織文化の関係は、Schein（1989）における組織文化の概念を用いて説明することができる。Schein（1989）では、組織文化は、①人工物と創造されたもの、②価値、③基本仮定で構成されるとしている。それらの関係と生成プロセスは次頁の図3のようにまとめられる。

このモデルに示されるような組織文化の階層的な性質を前提とすれば、組織において何が評価されるのかを具体的に表現するものである業績評価システムは、①のレベルに該当すると考えられる。そして、組織において評価される成果や行動が業績管理システムに

組織文化の構造

- ① 人工物と創造されたもの（技術、製品、組織構造、規則、行動等）
- ② 価値
- ③ 基本仮定



生成プロセス

基本仮定が具体的な形で組織内に表出する

過去の成功体験等が組織に共有され基本仮定に落とし込まれる

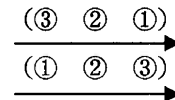


図3 組織文化の構造と生成プロセス

よって示されることによって、②のレベルに該当する個人や集団の価値観や規範の内容に影響を与えるのである。最終的には、そのような価値観や規範は、③のレベルに該当する組織の基本的な仮定になり、組織文化全体が変化すると考えられるのである。そして、新たな組織文化が生成されれば、基本的な仮定が、組織成員の価値観や集団規範に表出し、組織にとって望ましい成員の具体的な行動として表れる。また、それらが業績評価システムを通じて評価されることを通じて、新しい組織文化はより強化されると考えられる。

このように、業績評価システムは、組織成員が知覚する集団や組織の価値及び文化に影響することで、組織文化の生成プロセスに影響し、小集団内の相互作用の状況に大きな影響を与えるのである。

さらに、管理会計手法にはもう一つ重要な役割がある。それは、小集団の業績や成果情報をプロセスにフィードバックすることである。Ancona (1990), Ancona & Caldwell (1992) では、外部環境が小集団の業績に与える影響を分析しており、外部環境との関わりが多い小集団においては、その内部的なプロセス技術を構築することと同じくらい外部環境に対応することが業績に大きな影響を与え、その外部環境と内部プロセスとの結びつきが重要であると指摘している。具体的には、小集団の業績・成果情報を小集団へのインプットやプロセスにフィードバックさせることによって、外部環境に柔軟に対応するようにプロセスの修正を行い、小集団活動を再構成することが可能になるとしている。このような成果のフィードバック情報は、財務・非財務的指標を含む、業績評価システムによって提供されることが有効であろう。

よって、小集団の業績管理システムは、小集団が自らのタスクに関する意思決定を行うために必要な業績・成果情報を提供する役割や、業績結果に基づいて成員に何らかの報酬を与えることで成員のモチベーションを刺激し、長期的には組織文化に影響を与える役割

が存在していると考えることができる。

5. 管理会計研究の展開

近年、JIT や TQC 等の日本的な管理システムの有効性が認識されるに従って、自律調整的で高い相互依存性を特長とする組織における有効なコントロール・システムについての研究が進められている。例えば、Otley (1994) では、少人数で職務区分が明確でなく、内部相互依存性の高い集団で構成されるような組織では、アンソニー的なマネジメント・コントロール概念、特にタスク・コントロールの考え方は適切ではなく、集団の自律的意思決定や調整活動をサポートするコントロール・システムが必要であると指摘している。

このようなコントロール・システムを対象とした研究として、Macintosh & Daft(1987) では、Thompson (1967) による、集積的 (pooled)・順序的 (sequential)・双方向的 (reciprocal) という部門間の相互依存性の区分に依拠しながら、部門間の相互依存性の程度とコントロール・システムの関係が実証されている。相互依存性とは、ある部門がタスクの遂行において他の部門に依存する程度と定義されている。そこでは、相互依存関係が集積的・順序的な状況においては、伝統的な標準的業務手続や業務予算、定期的な業績報告情報が部門管理に利用されていたが、双方向的な依存関係の下では、標準的業務手続や業務予算はあまり利用されないことが明らかにされた。この実証結果は、部門間の相互依存性の程度が、利用されるコントロール手法やその利用のされ方に影響することを意味している⁽²⁾。また、定期的な業績報告情報は双方向的な依存関係においても利用されていたが、それは上司が部門の効率性を測定し活動を調整するためではなく、むしろ部門における計画の策定と調整活動に利用されていることが指摘されている。

同様に、Abernethy & Lillis (1995) においても、部門内や部門間の水平的な調整活動の促進に対して、集団業務の効率性の測定を重視した業績指標の重要性は低下することが実証されている。また、Banker et al. (1993) では、従業員の自律的活動を必要とする企業 (JIT・TQM・Team 型組織の導入が見られる企業) では、従業員が自己の意思決定に利用できるように、生産性や品質に関する非財務的なプロセス情報の提供が積極的に行われていること、また、このようなプロセス情報の提供が、従業員のモラル向上や効果的な

(2) Bouwens & Abernethy (2000) では、(顧客重視)戦略がマネジメント・コントロールの特徴を決定付けるのではなく、(顧客重視)戦略が部門間の相互依存性の程度に影響し、相互依存性の程度がマネジメント・コントロールの特徴を決定付けることが実証されている。

学習に有効であることが実証されている。

ただし、先のレビューでも明らかにされたように、活動プロセスに対して部門内や部門間の意思決定や調整に必要な情報が提供するだけでなく、部門間や部門内におけるインタラクションや活動に積極的に参加する意識を生み出すために、業績評価手法などのインセンティブ・システムの変革も不可欠である。

この点について、Drake et al. (1999) では、作業集団に対する ABC を利用した活動プロセス情報の提供は、個人業績を基準とした場合よりも、集団業績を基準とした業績評価システムのほうが、高い協働のモチベーションや活動成果を生み出すことが示されている。さらに、Scott & Tiessen (1999) では、集団メンバーに理解容易なプロセス情報（財務的・非財務的情報）を提供することや、その業績指標設定に集団メンバーを参加させることは、計画設定に関する集団内コミュニケーションの活性化を通じて、良好な成果を生み出すことが実証されている。また、理解容易なプロセス情報の提供が、集団業績への影響可能性に対する彼らの知覚を高め、それが集団ベースの報酬の受容や集団成果への注目を生み出し、間接的に成果に影響することが実証されている。

これらの研究は、集団メンバーに対する理解容易なプロセス情報の提供や業績測定指標設定への参加、集団ベースの業績評価・報酬といった特徴を持つ管理会計手法が、部門間の高い相互依存性を必要とする組織において有効であることを示している。この関係は、以下の図にまとめられる。

日本においては、従来コストセンターとして管理されていた製造工程を、一つのプロ

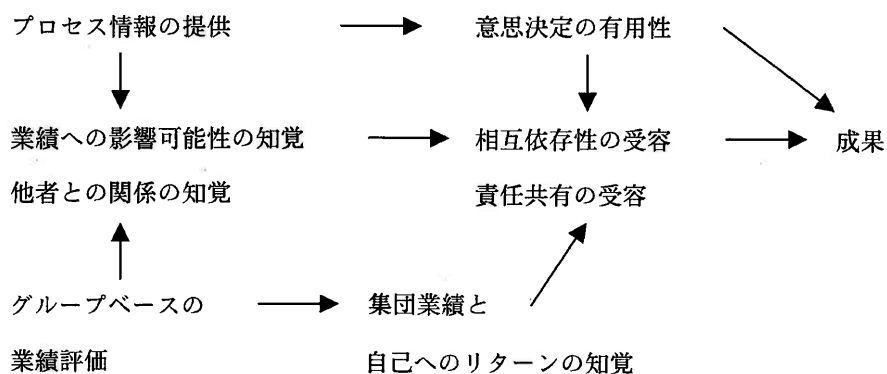


図4

フィットセンターとして管理する分権型経営手法である、ミニ・プロフィットセンター（以下、MPC）の研究が注目を集めている^③。MPC では、各 MPC に対して利益責任を負わせることで、メンバーに対して収益性意識を醸成する。MPC のリーダーは自分の MPC

の業務を包括的に管理し、積極的な組織内外の情報収集や意思決定を実行し、時には依存関係のある他の MPC や機能部門との自律的調整を図りながら、自分の所属する MPC の収益向上を目指すとされている。

MPC の研究は、MPC 導入企業を対象とした長期的なケース研究を中心に進められており、実務の観察を通じて、利用される管理会計手法の特色が抽出されている。ケースにより構築される管理会計手法の形態は異なっているが、これらの研究では、MPC のメンバーに対して、製造プロセスの状況や成果に関する理解しやすい会計情報を提供する管理会計手法が、製造工程における自律的意思決定や組織間のコミュニケーションの促進に貢献していることが示されている。また、一部の研究では、欧米の実証研究で見出された分権制組織における管理会計手法の特徴は、MPC に利用される管理会計手法にも当てはまることが観察されている⁽⁴⁾。

6. 結びにかえて

本稿では、分権制組織として分権化された製造工程をとりあげ、そこにおけるマネジメント・コントロールの考え方や管理会計手法の設計や役割の変化について検討した。欧米の実証研究のレビューから、集団メンバーに対する理解容易なプロセス情報の提供や業績測定指標設定への参加、集団ベースの業績評価・報酬といった特徴を持つ管理会計手法が有効であることが示された。

しかしながら、これらの実証研究は、コントロール・システムの一部である管理会計手法に焦点が当てられており、図 1 に示したような、集団の相互作用プロセスに影響する諸要因（個人・集団・環境レベル）を包括的に考慮しているわけではない。管理会計手法の効果は、これらの諸要因の状況に大きく影響を受けるし、逆に影響を与えるものである。また、他のコントロール・システムと管理会計手法の適合性も考慮される必要がある。

この点、日本の MPC に関する一連のケース研究は、日本独特の組織形態を対象とした研究ではあるが、集団の相互作用プロセスに影響する諸要因を考慮した上で、管理会計手法を含むコントロール・システム全体が、製造工程の業績に与える影響を長期的に観察できるという点において、大きな意義があると思われる。

(3) 谷 (1997)；谷・三矢 (1998)；三矢 (1997) (2003)；吉田・松木 (2001)；Cooper (1995) を参照。

(4) 窪田他 (2004) を参照。

ただし、MPCにおける管理会計手法のあり方や運用方法については、ケースごとに相違がある。例えば、業績評価の仕組みについては、MPCの成果をメンバーの評価に影響させないケースが見られる一方で、人事評価・給与・ボーナスに直接影響させるケースも存在しており、全てのケースにおいて、欧米における実証研究結果がそのまま当てはまるわけではないようである。

よって、さらなるケース研究の蓄積と比較検討を通じて、MPCにおけるケース間のコントロール・システムの相違や欧米における実証研究結果との相違を生み出している諸要因について検討される必要があろう。これらは、今後の大きな研究課題であると考えられる。

参 考 文 献

- [1] 石川 馨 (1981)『日本的品質管理』日科技連出版社。
- [2] 伊丹敬之 (1986)『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店。
- [3] 上田利男 (1980)『生産性と小集団活動』日本生産性本部。
- [4] 窪田祐一・島 吉伸・吉田栄介 (2004)「ミニ・プロフィットセンターの相互依存関係マネジメントへの役立ち—電子部品メーカー A社のケースを通じて—」『原価計算研究』Vol. 28, No. 2.
- [5] 谷 武幸 (1997)「エンパワメントの管理会計：ミニ・プロフィットセンターの管理会計構築に向けて」『Business Insight』No. 20.
- [6] 谷 武幸・三矢 裕 (1998)「NEC 埼玉におけるラインカンパニー制：ミニ・プロフィットセンターの管理会計の構築に向けて」『国民経済雑誌』第177巻第3号。
- [7] 三矢 裕 (1997)「任せる経営のメカニズム：事例研究 京セラ・アメーバ経営」『Business Insight』No. 20.
- [8] 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。
- [9] 吉田栄介・松木智子 (2001)「擬似ミニ・プロフィットセンターのエンパワメント：住友電気工業㈱のケースを通じて」『商経学叢』第47巻第3号。
- [10] Abernethy, M. A., and A. M. Lillis (1995), The Impact of Manufacturing Flexibility on Management Control System Design, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 4.
- [11] Ancona, D. G. (1990), Outward Bound: Strategies for Teams Survival in an Organization, *Academy of Management Journal*, Vol. 33, No. 2.
- [12] Ancona, D. G., and D. F. Caldwell (1992), Bridging the Boundary: External Activity and Performance in Organizational Teams, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 37, No. 4.
- [13] Banker, R. D., G. Potter, and R. G. Schroeder (1993), Reporting Manufacturing Performance Measures to Workers: An Empirical Study, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 5.
- [14] Bouwens, J., and M. A. Abernethy (2000), The Consequences of Customization on Management Accounting System Design, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, No. 3.

- [15] Cooper, R. (1995), *When Lean Enterprises Collide : Competing through Confrontation*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- [16] Drake, A. R., S. F. Haka, and S. P. Ravenscroft (1999), Cost System and Incentive Structure Effects on Innovation, Efficiency and Profitability in Teams, *The Accounting Review*, Vol. 74, No. 3.
- [17] Goodman, P. S., E. C. Ravlin, and L. Argote (1986), Current Thinking about Groups: Setting the Stage for New Ideas, in Goodman (ed.), *Designing Effective Work Groups*, Jossey - Bass.
- [18] Lawler, E. E. III (1987), The Design of Effective Reward system, in Lorsch, J. W. (ed.), *Handbook of Organizational Behavior*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice - Hall.
- [19] Hackman, J. R. (1987), The Design of Work Teams, in Lorsch, J. W. (ed.), *Handbook of Organizational Behavior*, Englewood Cliffs, NJ : Prentice-Hall.
- [20] Macintosh, N. B., and R. L. Daft (1987) , Management Control Systems and Departmental Interdependencies : an Empirical Study, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 1.
- [21] Otley, D. (1994), Management Control in Contemporary Organizations : toward a Wider Framework, *Management Accounting Research*, No. 5.
- [22] Scott, T. W., and P. Tiessen (1999), Performance Measurement and Managerial Teams, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, No. 3.
- [23] Schein, E. H. (1989), *Organizational Culture and Leadership*, Jossey-Bass (清水紀彦・浜田幸雄訳『組織文化とリーダーシップ—リーダーは文化をどう変革するか—』ダイヤモンド社 1989.)
- [24] Thompson, J. D. (1967). *Organizations in Action*, McGraw-Hill, New York, NY.