

管理会計と組織能力の関係性

- 管理会計能力の構築にむけて -

福 島 一 矩

〔要約〕

本研究の目的は、管理会計と組織能力の関係性について、既存研究の知見を整理し、今後の研究にむけたフレームワークを提示するとともに、将来の研究課題を示すことである。管理会計と組織能力の間には、管理会計が組織能力を向上・低下させることで組織業績に対して影響を与えるという関係性と、管理会計と組織業績の関係に対して組織能力が影響を与えるという関係性がある。これら2つの関係性について、既存研究の文献サーベイを行った結果、組織能力のなかでも、組織的な経験学習能力、吸収能力の重要性が示唆され、それらを包含するような管理会計能力に関する概念フレームワークを提示した。

〔キーワード〕

管理会計、組織能力、組織学習、管理会計能力、経験学習能力、吸収能力

1. はじめに

管理会計と組織業績の間に一定の関係を見出すことは難しい。たとえば、Ittner and Larcker (2009) は、非財務業績指標の利用が組織業績に与える影響について、組織業績を財務業績の達成状況の認識といった主観的な業績で測定する場合にはある程度の共通した関係性が見出されるのに対して、公表されている客観的な財務業績では一定の関係を見出すことが困難であると指摘する。そこで、管理会計と組織業績の関係を媒介する組織プロセ

スに注目し、管理会計システムや管理会計情報の利用が組織プロセスに影響を与えることで、組織業績を変化させるという関係性を想定した議論が行われてきた (Franco-Santos et al., 2012; 吉田, 2007; など)¹⁾。

本研究では、組織プロセスのうち、組織能力に焦点を当てて議論を行う。組織能力とは、競争力の向上にむけて、これまでに蓄積された資源をいかに活用するのか、また、これからの新しい資源をいかに探索、獲得して環境変化に活かしていくのかという2つの課題に応えることを可能にする能力を指す (Adner and Helfat, 2003; Collier and Knight, 2009; Teece et al., 1997; など)。すなわち、組織能力は、組織の持続的な競争優位の確立や、望ましい成長プロセスの継続に重要な役割を担う資源として位置付けられ (Grant, 1991; Penrose, 1995; など)、組織業績に対する影響も十分に予想されることから、組織能力に焦点を当てた管理会計研究が行われつつある (Franco-Santos et al., 2012; Grafton et al. 2012; Henri, 2006; など)。

そこで、本研究では、管理会計、組織能力、組織業績の関係のうち、主に管理会計と組織能力の関係に焦点を当て、文献サーベイを通じて既存研究の知見を整理し、今後の研究にむけたフレームワークを示すとともに、将来の研究課題を提示することを目的とする。以下では、第2節で管理会計の組織能力への影響に関する文献サーベイ、第3節で管理会計の組織業績の影響を強化するような組織能力の役割に関する文献サーベイを行い、第4節で「管理会計能力」という概念をもとにしたフレームワークを提示する。

2. 管理会計の組織能力に対する影響

本節では、管理会計が組織能力の向上・低下に与える影響について検討する。

2. 1 管理会計が組織能力に与える影響

管理会計が組織能力に与える影響を検討した主な研究として、Henri

1) これまでの研究で取り上げられている組織プロセスは、組織メンバーのモチベーションや態度などの組織行動、イノベーション、組織能力など多岐にわたる。

(2006) および Grafton et al. (2012) がある²。まず、Henri (2006) は、Simons (1995) のマネジメント・コントロールのフレームワークに基づき、業績評価システムの診断型利用 (diagnostic use) と対話型利用 (interactive use) 、さらには診断型利用と対話型利用の併用によるダイナミック・テンション (dynamic tension) が、市場指向性、起業家精神、創造性・革新性、組織学習に関する4つの組織能力に与える影響、これらの組織能力が組織業績に与える影響を検討した³。

その結果、業績評価システムの診断型利用が4つの組織能力を低下させるのに対して、対話型利用は組織能力を向上させることが確認された。しかし、業績評価システムの診断型利用と対話型利用の併用によるダイナミック・テンションが組織能力に与える影響は全サンプル対象の分析では確認されなかった。そこで、サブグループについて分析を行ったところ、ダイナミック・テンションが、不確実性の高い組織群では組織学習に関する組織能力を向上させること、柔軟な組織文化をもつ組織群では組織学習や市場指向性に関する組織能力を向上させることが確認された⁴。一方で、不確実性の低い組織群では、組織学習に関する組織能力を低下させること、階層的コントロールを志向する組織文化をもつ組織群では、4つの組織能力すべてを低下させることも確認された。このように、業績評価システムの利用方法の違いによって組織能力に与える影響が異なることは確認されたものの、組織能力の組織業績に対する影響は確認されなかった。

つぎに、Grafton et al. (2012) は、意思決定支援情報を用いたフィード

- 2) ほかに堀井 (2011) は、予算管理プロセスを通じた組織能力の向上について検討している。具体的には、製品管理者であるマーケティング・グループでは、予算目標を達成するプロセスにおいて、市場洞察力、論理的思考力、部門間調整力、説明能力といった多様な能力が構築されていくことを示している。
- 3) 診断型利用とは、事前に設定された業績目標と実績の乖離をチェックし、目標達成に向けて行動を修正するという例外管理に基づくコントロール方法を指す。一方、対話型利用とは、マネジャーが直接的に部下の意思決定行動に係わり、新たな機会探索を促すようなコントロール方法を指す。
- 4) ほかに、ダイナミック・テンションが、不確実性の高い組織群では起業家精神、柔軟な組織文化をもつ組織群では起業家精神と創造性・革新性に関する組織能力を向上させる可能性も示されている (いずれも有意水準 10%)。

バック・コントロール (feedback control) とフィードフォワード・コントロール (feed-forward control) が、既存資源の見直しや活用に係わる組織能力 (現有能力の活用力) と、戦略変更の必要性を認識し、そのための新たな資源を探索する組織能力 (将来資源の探索力) に与える影響を検討している。

その結果、フィードバック・コントロールを重点的に利用する組織では、現有能力の活用力が高いのに対して、フィードフォワード・コントロールを重点的に利用する組織では、将来資源の探索力が高いことが確認された。また、現有能力の活用力は、将来資源の探索力を高める役割を果たすことに加えて、直近の組織業績にも好影響を与えることが確認された。

これらの研究では、管理会計の組織能力の向上、蓄積、利用に対する好影響が経験的に示されてきた。さらに、管理会計が主に影響を与える組織能力は、組織学習に係わる組織能力であることが推察された。たとえば、Henri (2006) において、業績評価システムの利用の影響が広く確認された組織能力は組織学習に関する能力であった。また、Grafton et al. (2012) が取り上げた現有能力の活用力や将来資源の探索力は、ダイナミック・ケイパビリティ (dynamic capabilities) の議論をベースとしているが、ダイナミック・ケイパビリティの基礎・前提には組織学習があることも指摘されるように (Teece, 2010) , フィードバック・コントロールやフィードフォワード・コントロールは組織学習に係わる組織能力にも影響を与える可能性がある。

2. 2 管理会計が組織学習能力に与える影響

管理会計と組織学習に係わる組織能力 (組織学習能力) の関係性については、マネジメント・コントロールの組織学習に対する役割期待に関する考察 (Adler and Borys, 1996; Ahrens and Chapman, 2004; Kloot, 1997; 伊藤, 2011; 渡邊・伊藤, 2002, 2003; など) , マネジメント・コントロールによる組織学習の促進効果に関する研究 (Chenhall, 2005; Henri, 2006; Widener, 2006; など) が行われてきた。

まず、マネジメント・コントロールの組織学習に対する役割期待について、渡邊・伊藤（2002）は、個人の学習成果が組織メンバーで共有化され、共通の解釈が与えられることで、新たな組織ルーティンが形成されたり、既存の組織ルーティンが更新されることを組織学習として捉えている。また、今日の組織ルーティンの形成は、多様な組織メンバーの参加のもとで頻繁に更新されるというパターンが一般的であると想定している。そのうえで、マネジメント・コントロールは、個人の学習成果である知識や情報の共有化を進めることで、組織ルーティンの形成を支援する役割を果たすと主張している⁵。

また、Adler and Borys（1996）は、2タイプある官僚制組織マネジメントのうち、イネープリング・システム（enabling systems）を採用するような官僚制組織では、組織学習が促進されると主張する⁶。イネープリング・システムとは、組織内での試行錯誤を容認することで組織学習を促進させ、組織メンバーの能力を高めて組織ルーティンの更新を図ることをねらいとするマネジメントを指す。Ahrens and Chapman（2004）は、イネープリング・システムの考えを用いてイネープリング・コントロール（enabling control）の概念を提示し、修復可能性、内的透明性、大局的透明性、柔軟

5) 渡邊・伊藤（2003）は、情報の獲得プロセス（学習の意識づけ、学習の方向づけ）、情報共有・拠出プロセス、情報の評価・選択プロセス、更新された組織ルーティンの徹底プロセスからなる組織学習の各プロセスにおいて、管理会計システムや管理会計情報が有用になる可能性を示唆している。

6) もう1つの組織マネジメントは、強制的システム（coercive systems）であり、既存の組織ルーティンの効率的な実行を目的としている。

7) Ahrens and Chapman（2004）では、強制的システムに対応する形で強制的コントロール（coercive control）の概念も併せて提示している。

イネープリング・コントロールが備えるべき4つの特徴は以下のとおりである。第1に、修復可能性（repair）とは、コントロール・プロセスにおいて問題が生じた際に利用者が自ら不具合を修復できる（介入し修正できる）ことである。第2に、内的透明性（internal transparency）とは、組織のコントロール・システム全体のうちの一部分のコントロール・プロセスの機能を理解できることである。第3に、大局的透明性（global transparency）とは、個々のコントロール・プロセスの組織のコントロール・プロセス全体の中における位置づけを理解できることである。第4に、柔軟性（flexibility）とは、コントロール・システムの利用に関する裁量（利用停止を含めた裁量）が与えられていることである。

性の4つの特徴を備えることが組織学習を促進するうえで重要になると主張している⁷。

つぎに、マネジメント・コントロールによる組織学習の促進効果について、Simons (1995) は、理念システム (belief systems) , 事業境界システム (boundary systems) , 診断型コントロール・システム (diagnostic control systems) , 対話型コントロール・システム (interactive control systems) の4つから構成されるマネジメント・コントロールのフレームワークを提示したうえで⁸、対話型コントロール・システムを利用して、戦略的不確実性のモニタリングと新たな方向性の探索に向けた対話を促し、組織学習を促進する必要があると主張する⁹。

そこで、Widener (2006) は、Simons (1995) によるマネジメント・コントロールのフレームワークに基づき、4つのコントロール・レバー間の相互関係を想定したうえで、それらが組織学習を促進し、組織業績を高めるという関係を仮定した経験的研究を行った。その結果、理念システムおよび診断型コントロール・システムの利用が組織学習を促進すること、組織学習の促進は組織業績の向上につながることを確認された。一方で、対話型コントロール・システムが組織学習を促進することは確認されなかった。この分析結果は、前述したHenri (2006) とは異なる結果であるが、Widener (2006) は、対話型コントロール・システムでは診断型コント

8) Simons (1995) の提示したマネジメント・コントロールを構成する4つのコントロールについて、理念システムとは、トップ・マネジメントが組織の価値観、目的、方向性をマネジャーに示すことで、新たな価値創出にむけた探索活動を促すようなコントロール、事業境界システムは、冒してはならない回避すべきリスクを示すことで、組織で許容される行動を設定し、逸脱を回避しようとするコントロールを指す。なお、診断型コントロール・システムおよび対話型コントロール・システムについては、前項のHenri (2006) の診断型利用と対話型利用の議論を参照いただきたい。

9) Argyris and Schön (1978) によれば、組織学習はシングル・ループの学習とダブル・ループの学習に分類される。シングル・ループの学習とは、既存の枠組みにおいて知識を蓄積するような学習であり、ダブル・ループの学習とは、既存の枠組みの妥当性や有用性の再検討・修正を行うような学習である。ここでSimons (1995) が想定する組織学習はダブル・ループの学習である。なお、シングル・ループの学習に対しては診断型コントロール・システムの利用も効果的であると主張している。

ロール・システムによって得られた管理会計情報も利用していることから、対話型コントロール・システムによって診断型コントロール・システムの利用が促され、間接的に組織学習を促進すると解釈している。

ほかにも、Chenhall (2005) は、バランスド・スコアカード (balanced scorecard; BSC) のような戦略的業績評価システムの特徴として、戦略と業務のリンク、サプライヤー志向の業績評価指標の設定、顧客志向の業績評価指標の設定を取り上げ、それらが組織学習能力を高めることで、低コスト、柔軟な組織的活動、望ましいデリバリーとサービスといった組織成果に影響を与えるという関係を仮定した経験的研究を行った。その結果、戦略と業務のリンクおよび顧客志向の業績評価指標の設定が組織学習能力を高め、望ましいデリバリーやサービスの実現につながることを示した。

このように、管理会計には組織学習を促進する役割が期待され、その効果は経験的にも確認されてきた¹⁰。さらに、経験的研究 (Henri, 2006; Widener, 2007; Chenhall, 2005) では、組織学習の概念を操作化する際に、組織学習が起こりやすい環境の整備・準備状況を測定していることから、管理会計が組織学習能力を高めるという関係性も推察される¹¹。

3. 管理会計と組織業績の関係に対する組織能力の影響

続いて本節では、管理会計が組織業績に与える影響を調整するような組織能力について検討する。このタイプの組織能力として、管理会計の利用経験を積むプロセスにおいて蓄積されるような組織能力 (Kaplan and Norton, 1996; 谷, 1996; など)、管理会計の利用に係わる組織能力 (Elbashir et al., 2011; Fayard et al., 2012; 吉田, 2001a, b, 2003; など) に関する議論がある。

-
- 10) ほかに、原価企画が組織変革をもたらす際に組織学習を生じさせることを示した研究 (岩淵, 1997)、BSC が組織学習を促進する可能性を示した研究 (小酒井, 2009; 船本, 2006) などがある。
- 11) たとえば、Chenhall (2005) は、情報や知識を共有化する方法が確立されていること、ビジネスユニットの理念・態度・行動様式が情報解釈のベースとなっていること、情報・知識獲得のための公式・非公式の手続きやプロセスが存在していること、経験的に獲得された情報や知識が公式的なシステムに蓄積されていること、といった質問項目で調査を行っている。

3. 1 管理会計の利用経験を通じた組織能力の蓄積

まず、管理会計の利用経験を積むプロセスにおいて蓄積されるような組織能力に関して、BSCを提示したKaplan and Norton (1996) は、BSCを導入しても、ただちに有効に機能するわけではなく、試行錯誤を繰り返しながら段階的にレベルアップしていくことで円滑な運用が可能になると主張している。

また、原価企画の利用に関する調査・分析を行った谷 (1994) では、原価企画の導入目的として、導入時には原価と品質を両立する作りこみが志向されるが、導入からの時間が経過するにつれて原価と品質を両立する作りこみに加えて、顧客ニーズに適合した製品開発や新製品のタイムリーな投入も志向されるようになることが確認された。

これらの議論からは、導入当初から管理会計を効果的に利用できるわけではなく、その目的も一部に限定されてしまうが、管理会計の利用経験を積むことによって、管理会計の効果的な利用を可能にしたり、多様な目的で利用できるようになるという、経験学習を通じた管理会計の利用に関する組織能力の蓄積効果が推察される。

3. 2 管理会計の効果的利用を支える組織能力

つぎに、管理会計の利用に係わる組織能力として、吉田 (2001a, b, 2003) は、原価企画を支援する組織能力 (原価企画能力) が原価企画の成果や逆機能に与える影響について検討した。原価企画を支援する能力は、プロセス能力、ローカル能力、アーキテクチャ能力の3つから構成され¹²⁾、プロセス能力とアーキテクチャ能力は、ローカル能力と比べて、製品コスト、製品品質・機能性、開発リードタイムに対してより大きな効果をもつ

12) 原価企画を支援する3つの組織能力について、プロセス能力は、多元的な統合、組織・部門・個人間の調整、個人・グループの自律性という3つの要素、ローカル能力は、原価企画に直接的に関係するツール、製品技術・知識基盤、技術教育という3つの要素、アーキテクチャ能力は、トップ・マネジメントのサポート、戦略とのリンケージ、マネジメント・コントロール・システム、組織構造という4つの要素から構成されると想定している。詳細については、吉田 (2003) を参照いただきたい。

ことが確認されたが、製品コンセプトの実現に関しては必ずしも明確な関係を見出すことができなかった。また、3つの原価企画を支援する能力が高まることで原価企画に係わる設計担当エンジニアのバーンアウトを予防できる可能性があることを示した。

加えて、近年では吸収能力 (absorptive capacity) の概念を用いた検討も行われている (Elbashir et al., 2011; Fayrad et al., 2012; など)。吸収能力とは、新たな知識・情報の価値を認識し、価値があると考えられる知識・情報を取り入れることで既存の知識や組織ルーティンの変化させるような能力を指し (Cohen and Levinthal, 1990; Zahra and George, 2002), マネジメントを通じて組織的に蓄積することが可能な組織能力であると考えられている (Collier and Knight, 2009)。Fayard et al. (2012) は、組織内コストマネジメントの利用や、サプライヤーなど組織外部との情報共有が進むことによって、コミュニケーションの頻繁さ・深さと取りやすさ、知識の探索・評価能力といった組織の吸収能力が高まり、組織間コストマネジメントが利用されるようになるという関係を想定した分析を行った。その結果、組織内コストマネジメントの利用や、組織外部との情報共有を進めることが、吸収能力の高め、組織間コストマネジメントの利用を促進することが確認された¹³。

また、Elbashir et al. (2011) は、トップ・マネジメントと現業部門の吸収能力、ITシステムの洗練化、ビジネス・インテリジェンス (business intelligence; BI) の活用との関係を検討した。その結果、トップ・マネジメントの吸収能力の高さは、組織が新たな知識・情報の価値を認識し、それを取り入れるという価値観や文化を組織に根付かせることと同様の意味をもち、より効果的なBIの活用を促すことが確認された。また、現業部門の吸収能力の向上は、BIの活用を直接的に促すだけでなく、ITシステムの洗練化を進めることで、BIの活用が促進されるという間接的な関係も確認され

13) ほかに、組織内コストマネジメントの利用や、組織外部との情報共有が組織間コストマネジメントに与える直接的影響も検討されており、組織内コストマネジメントの利用が組織間コストマネジメントの利用を促進することが確認されている。

た。

これらの研究結果からは、導入・利用されている管理会計が期待された効果を発揮するといった効果的な利用や、管理会計がもたらす逆機能の予防には、管理会計の利用に係わる組織能力が重要な役割を果たすことが示唆されている。

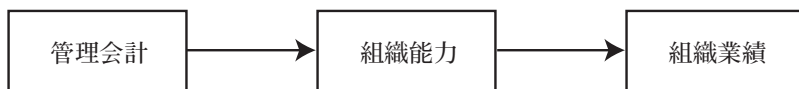
4. おわりに：管理会計能力の構築にむけて

以上、管理会計と組織能力の関係性について文献サーベイを行ってきた。最後に、これまでの議論を整理し、管理会計能力という概念を中心としたフレームワークを提示するとともに、今後の研究課題を示す。

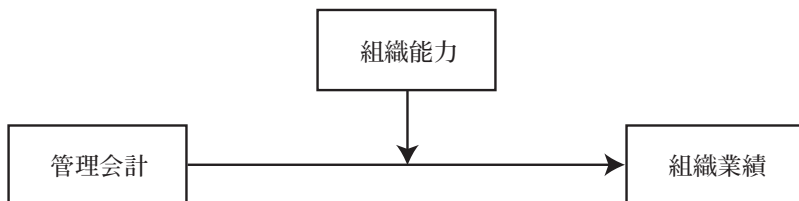
管理会計と組織能力の関係性には、(a) 管理会計が組織能力を向上・低下させ、組織業績に影響を与えるという関係性と、(b) 管理会計と組織業績の関係に対して組織能力が影響を与えるという関係性の2つがあった(図表1)。

図表1 管理会計と組織能力の関係性

(a) 管理会計と組織業績の関係を媒介する組織能力



(b) 管理会計と組織業績の関係を調整する組織能力



前者の関係性については、管理会計が組織能力の向上、蓄積、活用に好影響を与えること、なかでも組織学習能力に対する貢献が大きいことが確

認められたが、組織能力の向上が組織業績を高めるという関係は必ずしも確認されなかった¹⁴。このような関係性を想定した議論には、同様に管理会計を利用しているにもかかわらず組織間で組織能力が異なることや、同様の組織能力でも組織業績に対する影響が異なることが捨象されてしまうという限界があると考えられる。

そこで、組織能力を管理会計と組織業績の関係に影響を与える要因として捉えるような後者の関係性を想定する議論が行われてきた。その結果、導入・利用されている管理会計が期待された効果を発揮するといった効果的な利用や、管理会計がもたらす逆機能の予防には、管理会計の利用に係わる組織能力が重要な役割を果たすことが示された。

以上の議論からは、管理会計能力ともいうべき、管理会計の利用に係わる組織能力の存在が予想される。管理会計能力を構成する1つの要素は、管理会計の利用経験からの学習によって蓄積される組織能力（経験学習能力）である。日常の組織的行動がベースとなって戦略的な組織能力が構築されるとも言われるように（Chapman, 2005）、管理会計の利用経験を通じて管理会計の効果的利用を可能にするという関係が想定される。

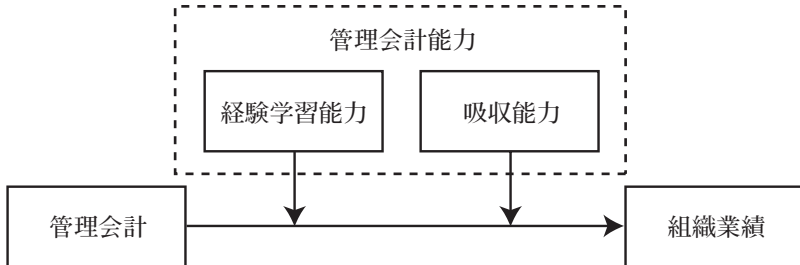
もう1つの管理会計能力を構成する要素は、管理会計の利用に係わる吸収能力である。吸収能力は、新たな知識・情報の価値を認識し、取り入れることで既存の知識や組織ルーティンの変化させるような能力であり（Cohen and Levinthal, 1990; Zahra and George, 2002）、組織内外に存在する管理会計に関する利用方法に関する知識・情報や、新たな管理会計システムに関する知識・情報を取り入れることによって、管理会計をより効果的に利用するという関係が想定される。

以上の議論をまとめると図表2に示すような概念フレームワークを構築することができる。すなわち、管理会計が組織業績に与える影響は、管理会

14) この点については様々な解釈が成り立つ。たとえば、組織業績変数の測定に問題があるという解釈である。しかし、組織能力と組織業績の関係が希薄である、組織能力を組織業績に結び付けるようなマネジメントが存在するといった解釈が成り立つとすれば、組織能力が管理会計と組織業績の関係を媒介するという関係性の想定に誤りがあることを意味するのかもしれない。

計の利用を通じた経験学習により効果的な利用を可能にする経験学習能力および、管理会計のノウハウや新たな管理会計を学び取り入れる吸収能力に応じて異なるというフレームワークである。

図表2 管理会計能力に関する概念フレームワーク



そこで最後に、本フレームワークに基づく議論を進めるための研究課題を示したい。これまでも管理会計に関する知識の重要性が指摘されてきた。たとえば、管理会計システムの導入研究の議論では、導入時における管理会計システムに関する十分な説明や理解 (Malina and Selto, 2000) , 管理会計システムやプロセスに関する知識の有無 (Anderson, 1995) が導入プロセスや導入効果に影響を与えることが示されてきた¹⁵。また、管理会計情報の利用者が、その情報を理解できるような知識を持つか否かによって、異なる意味・内容を持つ情報となることも指摘されてきた (Cardinaels et al., 2008; 福島ほか, 2013; など)。このように、管理会計に関する知識の有無は、管理会計の利用にとって重要な意味をもつため、管理会計に関する知識を組織的に蓄積していくという視点が必要であろう。本研究が提示するフレームワークでは、そのような管理会計に関する知識の組織的な蓄積の重要性を強調しており、経験学習能力や吸収能力を構成する要素を明らかにするだけでなく、それらの組織能力を向上させるためにどのようなマネジメントが必要とされるのか、また、どのようなシステムやプロセスを用い

15) 管理会計システムの導入研究に関する議論については、谷ほか (2004) などを参照いただきたい。

ることが効果的であるのかを検討することが求められる。

〔付記〕

本研究はJSPS科研費24730406の助成を受けた研究成果の一部である。

参考文献

- Adler, P. and B. Borys (1996) “Two types of bureaucracy: enabling and coercive,” *Administrative Science Quarterly*, Vol.41, No.1, pp.61-90.
- Adler, R. and C. E. Helfat (2003) “Corporate effects and dynamic managerial capabilities,” *Strategic Management Journal*, Vol.24, No.10, pp.1011-1025.
- 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*, Vol.21, No.2, pp.271-301.
- Anderson, S. W. (1995) “A framework for assessing cost management systems change: the case of activity based costing implementation,” *Journal of Management Accounting Research*, Vol.7, pp.1-51.
- Argyris, C. and D. A. Schön (1978) *Organizational Learning: A Theory of Action Perspective*, Reading, MA: Addison-Wesley.
- Cardinaels, E. (2008) “The interplay between cost accounting knowledge and presentation formats in cost-based decision-making,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.33, No.6, pp.582-602.
- Chapman, C. S. (eds.) (2005) *Controlling Strategy: Management Accounting and Performance Measurement*, Oxford, UK: Oxford University Press.
- Chenhall, R. H. (2005) “Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.30, No.5, pp.395-422.
- Cohen, W. M. and D. A. Levinthal (1990) “Absorptive capacity: a new perspective on learning and innovation,” *Administrative Science Quarterly*, Vol.35,

- No.1, pp.128-152.
- Collier, P. M. and C. Knight (2009) “Target costing in the automotive industry: a case study of dynamic capabilities,” Working Paper, Monash University.
- Elbashir, M. Z., Collier, P. A., and S. G. Sutton (2011) “The role of organizational absorptive capacity in strategic use of business intelligence to support integrated management control systems,” *The Accounting Review*, Vol.86, No.1, pp.155-184.
- Fayrad, D., Lee, L. S., Leitch, R. A., and W. J. Kettinger (2012) “Effect of internal cost management information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.37, No.3, pp.168-187.
- Franco-Santos, M., Lucianetti, L., and M. Bourne (2012) “Contemporary performance measurement systems: a review of their consequences and a framework for research,” *Management Accounting Research*, Vol.23, No.2, pp.79-119.
- Grafton, J., Lillis, A. M., and S. K. Widener (2010) “The role of performance measurement and evaluation in building organizational capabilities and performance,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.35, No.7, pp.689-706.
- Grant, R. M. (1991) “The resource- based theory of competitive advantage: implications for strategy formulation,” *California Management Review*, Vol.33, No.3, pp.114-135.
- Henri, J.-F. (2006) “Management control systems and strategy: a resource-based perspective,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.31, No.6, pp.529-558.
- Ittner, C. D. and D. F. Larcker (2009) “Extending the boundaries: nonfinancial performance measures,” in Chapman, C. S., Hopwood, A. G., and M. D. Shields (eds.) *Handbook of Management Accounting Research*, Oxford (UK): Elsevier, pp.1235-1251.

- Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1996) *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kloot, L. (1997) “Organizational learning and management control systems: responding to environment change,” *Management Accounting Research*, Vol.8, No.1, pp.47-73.
- Malina, M.A. and F. H. Selto (2000) “Communicating and controlling strategy: an empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard,” Working Paper, University of Colorado at Boulder.
- Penrose, E. T. (1995) *The Theory of the Growth of the Firm*, 3rd edition, Oxford (UK): Oxford University Press. (日高千景訳『企業成長の理論』〔第3版〕ダイヤモンド社, 2010年)。
- Simons, R. (1995) *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Teece, D. J. (2009) *Dynamic Capabilities and Strategic Management*, Oxford (UK): Oxford University Press.
- Teece, D. J., Pisano, G., and A. Shuen (1997) “Dynamic capabilities and strategic management,” *Strategic Management Journal*, Vol.18, No.7, pp.509-533.
- Widener, S. K. (2007) “An empirical analysis of the levers of control framework,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.32, Nos.7/8, pp.757-788.
- Zahra, S. A. and G. Geroge (2002) “Absorptive capacity: a review, reconceptualization, and extension,” *Academy of Management Review*, Vol.27, No.2, pp.185-203.
- 伊藤克容 (2011) 「組織学習活動を促進するマネジメント・コントロールに関する考察」『成蹊大学経済学部論集』(成蹊大学) 第42巻第1号, 149-169頁。
- 岩淵吉秀 (1997) 「戦略的コスト・マネジメント導入による組織学習の進展: Magneti Marelli社Rotating Machines事業部における組織変革」『國民

- 経済雑誌』（神戸大学）第175巻第6号，71-91頁。
- 小酒井正和（2009）「日本企業におけるBSC導入と組織学習」『研究年報 経済学』（東北大学）第70巻第4号，1-14頁。
- 谷武幸（1994）「原価企画の実証研究」（谷武幸編著『現代企業の管理システム』税務経理協会，153-176頁に所収）。
- 谷武幸編著（2004）『成功する管理会計システム：その導入と進化』中央経済社。
- 福島一矩・妹尾剛好・新井康平（2013）「業績報告形式が意思決定に与える影響：ミニプロフィットセンターに関する実験研究」『会計プロGRESS』第14号，40-53頁。
- 船本多美子（2006）「BSC導入による組織学習の促進と組織文化の変容：病院BSCを中心として」『大阪府立大学経済研究』（大阪府立大学）第52巻第1号，137-166頁。
- 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』（立命館大学）第49巻第6号，59-80頁。
- 吉田栄介（2001a）「原価企画活動を支援する組織能力：質問票調査による基礎分析」『管理会計学』第10巻第1号，39-52頁。
- 吉田栄介（2001b）「原価企画活動を支援する組織能力とパフォーマンスとの関係：某電機メーカーにおける事業間比較」『原価計算研究』第25巻第2号，1-9頁。
- 吉田栄介（2003）『持続的競争優位をもたらす原価企画能力』中央経済社。
- 吉田栄介（2007）「管理会計の組織プロセスへの影響：ダイナミック・テンションの創造に向けて」『三田商学研究』（慶應義塾大学）第50巻第1号，19-32頁。
- 渡邊俊輔・伊藤克容（2002）「組織学習を促進するマネジメント・コントロール：管理会計の新たな体系化の視点」『原価計算研究』第26巻第1号，32-46頁。
- 渡邊俊輔・伊藤克容（2003）「組織学習活動を促進する管理会計システムの設計」『原価計算研究』第27巻第2号，30-39頁。