

アメーバ経営における目標設定について

劉 美玲（鹿児島大学 稲盛アカデミー・講師）

Target Setting in the Amoeba Management

LIU Meiling

キーワード：アメーバ経営、目標設定、目標コミットメント、自己効力感、チャレンジ精神

1. はじめに

目標設定は企業経営において重要な活動である。その際に、目標難易度、つまり目標達成の難しさを考えなければならない。一般的に、一定の条件のもとで、難しい目標ほど、業績が高いといわれている（Locke and Latham, 2002）。一方、ある程度チャレンジングだが頑張れば達成できるような目標を設定することが望ましいという主張もある¹（Merchant and Van der Stede, 2012）。また、より低い目標を与えた方が、従業員はより努力をすると主張する研究もある²（Fisher et al., 2015）。実務においても企業の目標難易度の設定は多様である（Feicher et al., 2018）。

アメーバ経営では高い目標を設定することが求められている³（菅本, 2004；谷, 1999；三矢, 2003）。しかし、アメーバ経営における高い目標設定はどのように機能するのか？この問題は必ずしも明らかではない。本稿は上記の問題を理論的に解明することを試みる。なお、本稿は京セラ社で実践しているアメーバ経営を主要な考察対象とする。

本稿の構成は以下の通りである。第2節では、アメーバ経営における目標設定の特徴を示す。第3節では、アメーバ経営において、高い目標を設定することはどのように機能するのかについて理論から考察する。第4節では本稿をまとめ、将来の課題を示す。

2. アメーバ経営における目標設定

アメーバ経営では高い目標を設定することが求められる。これに関して稲盛氏は「会社というものは、低い目標を立てれば低い結果しか得られない。業績を大きく伸ばしていこうとすれば、どう

¹ Merchant and Van der Stede(2012)によると、目標困難度とモチベーション（そして、業績）との関係は非線形である。目標が簡単に達成できるような場合、目標困難度とモチベーションとは無関係である。目標難易度がある閾値を超えると、モチベーションは目標難易度の増加に伴って向上する。ただし、目標難易度が個人の能力の限界を超えると、モチベーションは落ちていく。モチベーションは、中程度、つまりチャレンジングだが達成できるような目標の場合、最も高いという。多くの組織は、持続的に高い努力をすれば、高い可能性で達成できるような年度目標を設定している。このような目標を設定することは、目標へのコミットメントの高まりや、楽観しすぎる売上予想（による過剰な投資）の防止、達成感や自信の高まり、上司による関与（すなわち、例外的管理）のコストの削減、ゲーミングの減少につながるという（p312-317）。

² Fisher et al. (2015) では実験室実験を通じて、複数期間（繰り返しのインタラクション）という設定のもとで、上司が部下に目標を与えるときは互酬性が働くことを明らかにした。より具体的に、上司が低い目標を与える場合、部下はより高い努力をして報いる。対して、上司が高い目標を与える場合、部下はより低い努力でやり返す。

³ 高い目標は低い目標と比べ、達成することが難しいと考えられるため、本稿では高い目標は、難しい目標と同義であると捉える。

しても高い目標を立てる必要がある」と考えている（稲盛, 2006, p250）。実際、稲盛氏は、次に示されるように京セラがまだ零細企業であったころから、「いつかは世界一になる」という高い目標を目指していた。

京セラがまだ零細企業であったころから、私はともに働く仲間に対して、「いまに、京セラをこの原町一の会社にする。原町一になったら、西の京一の会社にする。次は中京区一、京都一にしよう。京都一になったら、日本一、日本一になったら世界一になろう」という壮大な夢を語り続けてきた。

稲盛, 2006, p250

稲盛氏は長期的に非常に高い目標を持っていただけでなく、より短期的な年度計画においても高い目標の志向を示していた。潮(2013)ではアメーバ経営における管理会計システムの歴史的形成過程を調査し、「稲盛氏が社長に就任した1966年以降、毎年のように時間当り採算に基づく全社の数値目標が設定されるようになったが、そこでの数値は前年業績を大幅に上回る数値であり、当該年度においてそれらが達成されることはほとんどないほどの『積極思考』に基づく目標設定であった」と述べられている（p132）。三矢(2003)においても「京セラでは、目標は、達成できないかもしれないが、願望から発した高いものでなければならぬと考えられる」と書かれている。

このような高い目標の志向は、会社レベルやトップレベルだけでなく、アメーバリーダーにも必要とされる。実際、会社レベルの高い目標を達成するためには、必然的に下の個々のアメーバも高い目標を立てなければならないということは容易に理解できるだろう。これに関して、稲盛(2006)では「アメーバ経営を運用する場合にも、リーダーが高い目標を立てて、その実現に向けて今日一日を懸命に努力をすることが大切である」と述べられている（p251）。澤邊(2010)においても「アメーバが自らの目標を設定する際に求められるのが『理想主義』に基づいた高い目標である。自ら設定する目標といえども、その目標は簡単に実現できるようなものではだめで、努力に努力を重ねた上でどうにか達成できるかどうかといった高い水準であることが求められている」と指摘されている。なお、個々のアメーバの目標設定は年間計画としてのマスタープランにおいてだけではなく、月次計画である予定の立案においても行われる。マスタープランの目標が実現されるように月次に予定の目標を立てなければならない。

アメーバ経営における高い目標の志向は澤邊(2010)で行われた聴き取り調査からも確認できている。具体的には次に示される内容である。

例えば、経営管理部門責任者の表現では「目標についても高い目標を持つ、予定を組むときにも手の届くものではだめ、高い目標に挑戦することが重要、と会議を通じて教えられる」（二〇〇四年九月一三日経営管理部門経験者に対する聴き取り調査より）と述べられている。製造現場のアメーバリーダーは、「受注の絡みもありますが……、高い目標を立てて高い目標に向かっていくというのが名誉会長の言われているフィロソフィーで、常に高い目標を立てて取り組むよ

うにしています」(二〇〇四年九月二日製造アメーバリーダーに対する聴き取り調査より)と説明している。そのアメーバリーダーの上司に当たる責任者は「目一杯高い目標を組んでそれにしがみついていくというスタンス」(二〇〇四年九月二日製造アメーバリーダーの上司に対する聴き取り調査より)が基本と話す。

澤邊, 2010, p100

以上より、アメーバ経営では、長期的にも短期的にも、会社レベルにおいてもアメーバレベルにおいても、高い目標の設定が求められることが分かる。会社の長期の目標は、最終的に短期(年次・月次)の個々のアメーバの目標に反映されなければ実現していくことはできないだろう。アメーバ経営における目標設定は、「高い」ということ以外にも次のような特徴がある。

- (1) リーダーが自ら目標を設定すること
- (2) 具体的目標を設定すること
- (3) 目標を実現する行動計画を同時に策定すること
- (4) 月次・日次ベースで進捗管理すること
- (5) 目標と実績は公開されること
- (6) 目標の達成状況は機械的に賞与とリンクしないこと
- (7) フィロソフィによる裏付け

続いては、それぞれについて説明していく。

(1) リーダーが自ら目標を設定する

アメーバ経営において、個々のアメーバのマスタープランと予定は、リーダーが中心となって作成される。

マスタープランはすべてのアメーバが、各年度が始まる前に、経営トップや事業部長の指し示す経営方針や目標にもとづき、自ら作成しなければならない。より具体的に、「マスタープランの作成は、会社方針にもとづき、各部門の責任者が『自分が預かっている事業について、どういう役割を果たさなければならないのか、どのくらい伸ばさなくてはならないのか』を熟慮することから始まる。そのうえで、各事業部長は『今年一年、どのように事業を進めていきたいのか』ということの思い描き、その『思い』とそれを具体化した方針や目標、およびそれを達成するための方策を、各アメーバリーダーに明確に示さなければならない。次に、事業部の方針や目標にもとづいて、各アメーバリーダーは自部門のマスタープラン案を作成する」(稲盛, 2006, p215)。その際、各アメーバから積み上げた目標数値の合計が事業部長の目標数値を下回っていれば、事業部長は自分の願望を伝達し、アメーバリーダーに組み直させ、互いに納得できる数字が得られるように話し込む。「アメーバが自分の掲げた方針や目標に対して、心から納得し、自分のものとしてやる気が出せるようにすべきである」とされている(稲盛, 2006, p216)。

月次の予定についても、上からの指示はあるが、アメーバリーダーがマスタープランを確実に達

成するように、自ら作成する(三矢, 2003)。澤邊 (2010) では、「アメーバリーダーを中心としてそれぞれのアメーバは自らの月次予定の目標を設定する。自ら設定した目標は、アメーバにとって会社に対する約束となり、その実現へ向けて自らを鼓舞していくことになる」と述べられ、アメーバの月次予定を「自己管理に基づく目標管理」として捉えている。このように、マスタープランや予定における目標はアメーバリーダーが自ら設定していると考えられる。

(2) 具体的な目標を設定する

アメーバ経営では具体的な目標を設定することが求められる。

稲盛(2006)によると、「従業員を率いて会社を経営していくためには、具体的な目標を設定する必要がある。売上高、総生産、差引売上、時間当りなどの経営目標が明らかになるよう、具体的な数字で目標を設定することが重要である。しかも、その目標は、会社全体の数字だけでなく、各アメーバ単位にまでブレイクダウンされた詳細なものでなければならない」(p213-214)とされる。各アメーバのマスタープランは、さらに、売上、生産、時間当りという目標について「月別」の具体的な数字で示さなければならない。しかし、このマスタープランの中で月別の数字はそのまま実際の月次予定の数字になるわけではない。予定は月初に市場動向や受注状況、生産計画などをもとに詳細な検討を行う。それだけでなく、前月の実績と問題を把握し、その問題をどう対処するかを詳細にシミュレーションしたうえで予定を組む。その際は、時間当り採算表のすべての管理項目について予定数字(目標)を立てているという(稲盛, 2006, p150)。このように、アメーバ経営では、マスタープランにおいても予定においても、具体的な目標を明確に示さなければならない。

(3) 目標を実現する行動計画を同時に策定する

リーダーは目標を立てる段階で具体的な行動計画も明確になっていなければならない。

マスタープランは、「売上、生産、時間当りという目標だけでなく、設備や人員なども含めた青写真を描き」、「具体的な事業計画や戦略のもと、何度もシミュレーションして」作成される。予定を立てる際には、当月の目標を達成するための具体的なアクションプラン(行動計画)を確定しなければならない(稲盛, 2006)。この点に関連して、澤邊(2010)では次のように述べられている。すなわち、「月次予定の策定にあたって、その月次予定を構成する各種の数値のひとつひとつについて、現実的な根拠が要求される。数値の根拠は、堅実な現実認識と細部にわたって詰められた行動計画である。つまり、月次予定の数値が絵に描いた餅にならないように、現実をしっかり根ざして具体的な行動を通じて実現される見通しをたてることがアメーバリーダーには求められている」(p101)。

(4) 月次・日次ベースで進捗管理する

アメーバ経営ではマスタープランの目標の達成に向けて、月次・日次ベースで進捗管理を行う。

各アメーバはマスタープランを確実に達成するよう、月次ベースでPDCAサイクルを回す。このPDCAサイクルは月次予定を立てることからスタートする。月次予定を立案するにあたって、差引

売上や時間当りなどの主要な項目について「先月までの累積と今月の予定を加えた合計が、マスタープランに対して計画どおりに進捗しているかどうかを確認するべきである。もし遅れていれば、キャッチアップするために、あとどれくらいの数値が必要なかを把握し、上積みできるよう、具体的なアクションをとらなければならない」（稲盛, 2006, p218）。

月次予定に対する進捗状況は、日次ベースで確認する。具体的に、「日々の受注、生産、売上、経費、時間などの主要な実績数字は、翌日には各アミーバに日報として配布される（現在では社内ネットワークによりコンピュータ上で見ることができる）。これによって、アミーバリーダーは、予定に対する進捗状況を確認し、毎朝の職場朝礼などでメンバーに伝達する」（稲盛, 2006, p221）。

（5）目標と実績は公開される

アミーバ経営では「ガラス張り経営」という原則がある。

会社レベルでの経営数字は幹部から一般社員までよく分かるようにガラス張りになっている。年初に発表される経営方針は、具体的な経営目標とともに、多大な労力をかけて社員のひとりひとりに伝達される（稲盛, 1998）。

また、各アミーバの目標と実績は他部門に対して透明である。リーダーは月初のアミーバ会議で、自分のアミーバの目標を表明する。「リーダーは、自分のアミーバの目標をはっきりと約束しなければならない。リーダーは『有言実行』が求められる。具体的な指標に基づいて、どうやればメンバーにメシを食わせていけるかを会議の場で表明することになる」（三矢, 2003, p102）。アミーバ会議には、同一の階層のリーダーが参加する（谷, 2005）。したがって、自分のアミーバの目標は他の部門にも公開されていると考えられる。これだけでなく、月初に前月の各部門の詳細な実績が朝礼で発表される（稲盛, 1998）。つまり、各部門の実績数字も明確に知ることができる。

さらに、各アミーバの目標と実績はアミーバ内にも共有される（稲盛, 1998）。実績については、すでに述べたように、日次ベースで全員にフィードバックされる。目標に関しては、アミーバリーダーは、「メンバーに対して予定を伝え、目標を周知徹底させなければならない。目標を周知徹底させることは、その目標が自分たちのものになるということである。どのメンバーに聞いても、受注、生産、売上、時間当りなどの今月の予定が、即座に口について出てくるまで共有化すべきである」（稲盛, 2006, p220）。

（6）目標の達成状況は機械的に賞与とリンクしない

アミーバ経営では短期的に、目標の達成状況は機械的に賞与とリンクしない。三矢(2003)によると、「時間当り採算の結果と、ボーナス等の金銭報酬とはリンクさせていない」、「年間計画を達成した場合に、そのアミーバに対して賞状と、ビール券や自社のボールペンを贈る程度である」（p114）。また、稲盛(2006)では、「アミーバ経営では、短期の成果で個人の報酬に極端な差をつけていないが、みんなのために一生懸命働き、長期にわたり実績をあげた人に対して、その実力を正当に評価し、昇給、賞与や昇格などの処遇に反映させる」と記述されている（p91）。このように、アミーバ経営では、より短期の金銭的インセンティブを避け、より長期の金銭的インセンティブを与えていると考えられる。

アメーバ経営では、目標に対して「完璧主義」、つまり、目標を100%達成することをリーダーに求める。実績数字は、予定やマスタープランの目標と比較され、会議の場で徹底的に追及される(三矢, 2003)。しかし、数字だけが大事だと考えられているわけではなく、経営の中身、例えば、目標達成に向けてどれだけ創意工夫をしたかが重要である(三矢, 2003)。「アメーバ経営という、時間当たり採算の結果ばかりが厳しく追及されるというイメージがあるかもしれない。しかし、実際には予定組みのほうが大事にされている」(三矢, 2003, p108)という。この点について、三矢(2003)の調査では、当時の京セラ国分工場の常務のから次のような話を記録した。「会議では予定の質疑応答にものごく時間を割きます。シミュレーションしてきちんと予定を組み、きちんと手を打っていく。ないがしろな予定を組みますと、結果もないがしろになります。ですから、予定を組むときは魂を込める。こうしよう、ああしよう、と考えたことを全部盛り込むことが大事なんです。実績については『すみません』『まあ、しゃあないやないか』という感じであまりこだわりません」(p108)。澤邊(2010)においても、同様な観点を示されている。つまり、「アメーバ経営の特徴は、…計画策定を重視し『現実主義』な説得力のある計画の策定をアメーバに求めることである。結果としての実績が目標を達成するかどうかではなく、その前の段階で計画が目標を達成できるような計画になっているかどうかが『現実主義』的な見地から厳しく問われることになる」(澤邊, 2010, p109)。このようにアメーバ経営では、目標を100%達成するという結果より、目標を実現できる計画を作ることが重要である。リーダーが、高い目標を立てて、目標を100%達成しようとする意志で目標を達成できるような計画を策定し、確実に遂行していければ、最終的に目指していた高い目標を100%達成できなくても、最初から低い目標を立てる場合に比べてより高い業績を生み出す可能性が高かろう。

(7) フィロソフィによる裏付け

高い目標設定は、稲盛フィロソフィによって裏付けられている。例えば、「チャレンジ精神をもつ」、「能力を未来進行形でとらえる」、「強く持続した願望は実現する」が挙げられる。

「チャレンジ精神をもつ」というのは新しいことや難しいことに挑戦することである。このフィロソフィについて稲盛氏は次のように述べている。

人はえてして変化を好まず、現状を守ろうとしがちです。しかし新しいことや困難なことにチャレンジせず、現状に甘んじることは、すでに退歩が始まっていることを意味します。

チャレンジというのは高い目標を設定し、現状を否定しながら常に新しいものを創り出していくことです。チャレンジという言葉は勇ましく非常にこころよい響きをもつ言葉ですが、これには裏づけが必要です。困難に立ち向かう勇気とどんな苦勞も厭わない忍耐、努力が必要なのです。

自分たちにはとてもできないと言われた難しいものをつくるというチャレンジの連続が、京セラを若々しく魅力ある会社にしてきたのです。

稲盛, 2014a, p262

このように「チャレンジ精神をもつ」というフィロソフィは高い目標を設定するようにリーダーを鼓舞する。

「能力を未来進行形でとらえる」というフィロソフィは、人は無限の能力を秘めていて、努力を重ねることで能力を伸ばすことが可能であるため、現状の能力で物事を判断しないという意味をする。この考えはアメーバ経営における目標設定にあたって重要である。稲盛氏は次のように述べている。

新たな目標を立てるときは、あえて自分の能力以上のものを設定しなければなりません。今はとてもできそうもないと思われる高い目標を、未来の一点で達成するということを決めてしまうのです。そして、その一点にターゲットを合わせ、現在の自分の能力を、その目標に対応できるようになるまで高める方法を考えるのです。

現在の能力をもって、できる、できないを言うことは誰でもすることです。しかし、それでは新しいことや、より高い目標を達成することなどできるはずはありません。

今できないものをなんとしても成し遂げようとするところからしか高い目標を達成することはできないのです。

稲盛, 2014a, p513-514

つまり、人の能力は努力を重ねることで伸びていくものであり、現在の能力を超えた高い目標を設定し、努力を重ねれば、高い目標を実現するための能力を身につけることができ、仕事においても画期的な成果が生まれる。

「強く持続した願望は実現する」というフィロソフィは、強く持続した思いを持つことで、思いを実現するための行動を促し、その結果、思いは実現するという意味である。強く持続した願望は潜在意識まで透徹するほど、大きな力を発揮する(稲盛, 2014a)。

高い目標を実現するためにはまず「こうでありたい」という強く持続した願望を持つことが必要である(稲盛, 2014a)。そのため、アメーバ経営においても、リーダーが目標を設定する際は、単に数字だけではなく夢や願望を語るのである。これに関して、三矢(2003)では「リーダーは数字の目標だけでなく、自らの夢まで語ることが求められる。その場合、『こうなればいいな』という程度のあやふやな希望ではなく、『自分のアメーバをどのように経営したい』という明確なビジョンにまで高めておく必要がある。そのような強い思いだけが努力を促し、変革を起こすことができると考えられている」と述べられている (p102)。また、「経営目標を達成するためにはどうすればいいかを四六時中考えていると、その願望はやがて潜在意識にまで透徹する」(稲盛, 2006, p216) という。この潜在意識まで透徹する強く持続した願望が、目標を達成するための原動力となる (稲盛, 2006)。

3. アメーバ経営における目標設定に関する理論的考察

前節ではアメーバ経営における目標設定の特徴についてまとめた。本節では、アメーバ経営における高い目標設定はどのように機能するのかについてLocke and Latham (2002) の目標設定理論を中心に考察していきたい。Locke and Latham (2002) では35年間の目標設定理論に関する経験的研究をまとめ、豊富な発見を示している。また、同研究が高い目標と業績との関係を中心に論じていることから本研究の考察に用いることは適切だと考える。

モチベーション理論から考えると、目標設定は、目標を達成させるように人を動機づける(Birnberg et al, 2007)。より具体的に、モチベーション理論では、人は何らかの刺激によって動機づけられると考える。その刺激は例えば、満足されないニーズや欲求(内的モチベーション)、報酬(外的モチベーション)、または認知(cognitions)や意図(intentions)などによって引き起こされる。目標設定について考えると、設定された目標を達成できなければ、人に「テンション」というものが生じる。ところで、人は内部的な均衡状態を保とうとしている。その均衡が破壊されることは不愉快をもたらすため、均衡状態に戻そうとして行動を起こす。目標が達成されないことは「テンション」という不均衡な状態をもたらすため、人は「テンション」を無くすように目標の達成に向けて努力する(動機づけられる)。

Locke and Latham (2002) の目標設定理論では、設定された目標は次の4つのメカニズムを通じて効果を発揮すると考える。第一に、目標は方向付けの機能を持つ。つまり、目標は人の注意力と努力を目標の関連活動に向かわせる。例えば、売上高について目標を設定した場合、従業員は売上高を向上させるために努力し、原価について目標を設定した場合、従業員は原価削減に向けて努力する。時間当たり採算について目標を設定する場合、従業員は、時間当たり採算を向上させるように、売上向上、経費削減、時間削減といった方向に向けて努力すると考えられる。

第二に、目標はエネルギーを与える機能(energizing function)を持つ。高い目標は、低い目標よりも多くの努力を引き出す。これは先述のモチベーション理論から説明できるだろう。人は目標が達成されないことによって生じる不均衡な状態を避けるように努力を引き出される。高い目標であるほど、不均衡な状態を避けるために、より多くの努力を必要とされると考えられる。

第三に、目標は努力の持続性に影響を与える。タスクの遂行に使う時間を自らコントロールできる場合、難しい目標であるほど、努力の期間が長くなるという。

第四に、目標は、目標達成のためのタスクに関連する知識および戦略の覚醒・発見・利用を引き起こして、間接的に行動に影響を与える。

Locke and Latham (2002) の目標設定理論では、目標困難度と業績との関係についての中心的な発見は、まず、最も高いまたは難しい目標は、最も高い努力と業績を生み出すことである。次に、具体的で困難な目標(specific, difficult goals)は、「ベストを尽くすように(do your best)」と促すこと(すなわち、曖昧な目標)より、高い業績につながることである。曖昧な目標の場合、目標のレベルの許容範囲は広い。対して、具体的な目標の場合、目標は絞られる。目標の具体さ自体は必ずしも高い業績につながるとは限らないが、目指すところの曖昧さを減らすことを通じて業績の

変動を減らすことができるという。つまり、具体的で高い目標を設定する場合、具体的な目標は、高い目標の生み出す業績のブレを減少させることに役立つ。アメーバ経営においても、マスタープランや月次予定の目標設定は、高い目標を設定し、しかも具体的目標を明確に示すことが求められるため、高い業績を上げるのに役立つ可能性がある。具体的で高い目標を設定することにより、明確な方向に向かって高い目標の達成のためにエネルギーを集中することで高い業績を生み出すからであると考えられるだろう。

しかし、高い目標が高い業績につながるという関係は、目標へのコミットメントや、個人の能力といった要因によって影響される⁴ (Birnberg et al., 2007; Locke and Latham, 2002; Merchant and Van der Stede, 2012)。これらの要因について見ていきたい。

目標へのコミットメント

まず、目標へのコミットメントは目標と業績との関係に影響を与える。目標が難しいほど、より多くの努力が必要となる一方、成功する確率がより低い場合、目標へのコミットメントが重要であるという (Locke and Latham, 2002)。なぜなら、高い目標を達成するためにはさまざまな困難を克服し高い努力が必要とされるが、目標へのコミットメントが低い場合、人は努力しようとしないうえ、高い業績を生み出すこともできないからである。

目標を公開することが目標へのコミットメントを高める (Locke and Latham, 2002)。目標に関する公約をすれば、目標を達成できているかどうかということは、約束を守るかどうかの個人の誠実さに関わる問題になる。Hollenbeck et al.(1989)によると、人は他人に対して合理性と一貫性をアピールしたい。自分の行動が他人によって意識されるほど (publicnessの程度が高いほど)、他人に対して一貫しない行動を見せてしまうということに対する恐怖が強い。だから他の条件が一定の場合、難しい目標へのコミットメントは、目標がパブリックに設定される場合の方が、プライベートに設定される場合よりも高い。アメーバ経営における目標設定の一つの特徴は、目標と実績がガラス張りであることだ。リーダーの設定した目標は、会社に対する約束として捉えられている (稲盛, 2006; 澤邊, 2010; 三矢, 2003)。したがって、アメーバ経営において目標の達成はリーダーにとって誠実さに関わる重要な問題であり、リーダーの目標へのコミットメントが高いと考えられる。

目標設定に関与することは、目標達成へのコミットメントを高めるという⁵ (Merchant and Van der Stede, 2012)。これは、自分の目標の設定プロセスに積極的に関与する人は、なぜそのような目標が設定されるのかを理解することが可能なため、目標を受け入れやすく、目標達成へのコミットメントも高まるからである。アメーバ経営において、会社方針にもとづき、各事業部長は「今年一年、どのように事業を進めていきたいのか」と具体化した方針や目標、方策を、各アメーバリー

⁴ 高い目標へのコミットメントがなくなった時、または個人の能力の上限を超えた時、高い目標が高い業績につながるという関係が成立しなくなるという。

⁵ 目標設定に関与することは、トップと現場との情報共有や、トップが自分の期待を明示しマネージャーに目標達成の方法を考えさせることができるという利点がある (Merchant and Van der Stede, 2012)。

ダーに明示する。そして、事業部の方針や目標にもとづいて、各アメンバーリーダーは自部門のマスタープランを作成する。その際は、互いに納得できる目標数字が得られるように話し込む。このような策定プロセスのもとで、リーダーは目標を受け入れやすくなり、目標へのコミットメントが高くなると考えられる。

また、人は自分で目標を設定できる場合、低い目標を設定した時と比べ、高い目標を設定した時の目標へのコミットメントがより高いという(Birnberg et al., 2007; Tiller, 1983)。これは認知的不調和理論から解釈可能である。認知的不調和理論では、人は調和している状態を好み、不調和が起きると調和している状態に戻そうとして自分の認知を変えることがあると考える。目標を達成するために必要とされる努力は人にとって不快をもたらすものであり、目標が難しいほどその不快は強くなる。人は自分で目標を決定した時、自分の意志で不快を作り出したという認知的不調和を感じる。このような認知的不調和を緩和させるために、目標達成へのコミットメント（ここでは自分の決めた目標に対するポジティブな認知として捉えられる）を高めるのである。高い目標を自ら設定した場合、生じた認知的不調和の程度も高くなり、これを軽減するために必要とする目標達成へのコミットメントの程度も高くなると考えられる。アメーバ経営における目標設定は、全社方針のもとでリーダーが自ら設定し、リーダーの意志が高い程度で反映される。「チャレンジ精神をもつ」「能力を進行形でとらえる」といったフィロソフィの共有を通じて、リーダーに高い目標の設定を鼓舞することは、目標へのコミットメントを高めるだろう。

金銭的インセンティブは、目標へのコミットメントを高めるのに役立つという (Locke and Latham, 2002)。インセンティブが強いほど、目標へのコミットメントが高い。しかし、目標が非常に困難な場合、目標が達成された時のみ賞与を与えるというようなインセンティブは、業績には不利である。これは、賞与を得られそうにないことを分かると、個人目標と自己効力感⁶が落ち、したがって業績も落ちるからである⁷ (Locke and Latham, 2002)。Merchant and Van der Stede(2012)では、マネジャーは自部門の目標設定に関与することができる場合、より多くの報酬を得るために目標をなるべく低く設定してしまう (gameplaying) 傾向があると指摘している。このことは、アメーバ経営においてマスタープランの目標が達成できたかどうかの結果を機械的に金銭報酬とリンクさせない理由の一つでもあると考えられる。失敗すれば金銭報酬が下がってしまうことであれば従業員は誰も難しい目標を挑戦しなくなることは容易に想定できる。「失敗する自由を与えられることにより、社員は絶えず新しいチャレンジに立ち向かい、より一層努力する勇気が持てる」と稲盛氏は考えている (稲盛, 1996)。したがってリーダーに高い目標をチャレンジさせることを望めば、目標の達成状況を機械的に金銭報酬とリンクさせないことが望ましいといえよう。

自己効力感も目標設定や目標へのコミットメントに影響する (Locke and Latham, 2002)。自己

⁶ 「自己効力感」は後ほど出てくるように、良い結果を生み出すのに必要な行動を自分は遂行できるという信念を指す。

⁷ Locke and Latham (2002)によると、難し過ぎず適度な難易度の目標を設定すること、または、難しい目標を設定する場合において業績に応じて(目標の達成状況に応じてではなく)報酬を与えること(例えば、出来高払い制)は、業績の低下を避けることができる。

効力感とは良い結果を生み出すのに必要な行動を自分は遂行できるという信念である (Bandura, 1978)。Locke and Latham(2002)によると、目標は自ら設定する場合、高い自己効力感を持つ人は、低い自己効力感の人よりも高い目標を設定する傾向にある。また、自己効力感は目標へのコミットメントを高めるといふ。自己効力感を高めるのに重要な要因の一つは成功体験である (渡辺, 2013)。成功体験は自己効力感の情報源のベースであるとされている (Bandura, 1978)。つまり、成功体験は、自分がどうすれば良い結果につながるかに関する情報を提供してくれると考えられる。成功することは成功体験を膨らませ、繰り返して失敗することは成功体験を弱めるが、成功体験が多く蓄積されると、偶然の失敗によるインパクトも弱まるという。

渡辺 (2013) によると、アメーバ経営を含むミニ・プロフィットセンター・システム⁸において、現場の部門の業績測定において利益指標を用いられることは、属性フレーミング効果により、自己効力感を高める。属性フレーミング効果は、「ポジティブな表現の仕方 (フレーミング) の場合、ある対象や事象の属性に対する好ましさを高くなる」という現象を指す(渡辺, 2013, p546)。一般的に原価はネガティブに捉えられ、利益はポジティブに捉えられる。そのため、現場の部門は利益指標で評価される方が好ましく、この場合において組織全体に対する貢献度も主観的に大きく見えるようになり、自己効力感が高まるという。また、成果の迅速なフィードバックも自己効力感を高める (渡辺, 2013)。これは成果の迅速なフィードバックにより、行動 (努力) と成果との関連付けがしやすくなるからであるという。稲盛氏も「日々の実績数字を確認することにより、従業員ひとりひとりが現在自分のやっている仕事かどのように実績数字に結びつくのかを実感することができる。もし、予定に対して実績が遅れていても、メンバー全員で挽回していく方法を検討し、対策をすばやく講じることができるはずである」と述べている (稲盛, 2006, p221-222)。目標と実績との差に関する議論は、どのような行動が役立つ、どのような行動が役立つたないかに関する認識を促すともいわれている (Merchant and Van der Stede, 2012)。アメーバ経営では、従業員が毎日のように目標と実績との差を確認できる。この中で特定の成果 (目標) の達成のためにどのような行動が必要なのかに関する成功体験が蓄積すれば、自己効力感が高くなると考えられる。言い換えると、アメーバ経営における日次ベースのフィードバックは自己効力感を高めることに役立つといえよう。

「目標は達成できる」ということを部下に確信させることも、部下の自己効力感を高める一つの方法である (Bandura, 1978; Locke and Latham, 2002)。そのためには目標達成を促進する方策に関する情報を部下に与えることが必要である。アメーバ経営では、月次予定を組む際に、目標を達成するための具体的な行動計画も明確になる必要がある。澤邊 (2010) によると、「月次予定の策定にあたって、その月次予定を構成する各種の数値のひとつひとつについて、現実的な根拠が要求される。数値の根拠は、堅実な現実認識と細部にわたって詰められた行動計画である。つまり、月

⁸ 谷 (2010) によると、ミニ・プロフィットセンター・システムとは、「製造部門では工程別や小工程別、営業部門では営業所の担当地域別や担当製品別など10数人の小集団に利益責任を課する制度」である。ミニ・プロフィットセンター・システムの例として、アメーバ経営システムや、埼玉日本電気株式会社 (NEC埼玉) のラインカンパニー制があげられる。

次予定の数値が絵に描いた餅にならないように、現実をしっかり根ざして具体的な行動を通じて実現される見通しをたてることがアメンバーリーダーには求められている」(p101)。このように、アメンバーリーダーには目標を立てる際に、具体的な実現方策も求められる。リーダーが「目標は実現される」という見通しをたてることができれば、自己効力感も高まると考えられる。

先ほどは、フィードバックが自己効力感を高めることで、目標へのコミットメントを高め、目標と業績の関係に影響を与えるということを示した。Locke and Latham (2002)によれば、フィードバック自体も目標の有効性の影響要因である。目標の有効性を発揮するのに、目標への進捗を明らかにするフィードバックが必要である。なぜならば、実績を知らないと、目標に向けて努力や戦略を調整することができないからである⁹。マネジメント・コントロール理論では、フィードバックには情報機能 (informational function) を持つと考える (Flamholtz et al. 1985)。その情報機能はまた2つの側面がある。第1に、実績が目標から乖離する場合、是正行動に必要な情報を提供するという方向付け機能を持つ。第2に、フィードバックは評価/報酬システムと関連して将来与えられるかもしれない賞罰に関する情報を提供し、報奨を得る (懲罰を避ける) ように従業員行動を促す。このように、フィードバックは目標達成に関わる情報を提供することにより、従業員行動に影響を与え、業績改善につながる。また、本節の冒頭に述べたモチベーション理論からすると、目標と実績の不一致 (不利差異) が生じた場合、人はその不一致 (不利差異) を無くす (つまり目標を達成する) ように努力する (動機づけられる)。この過程の中で、フィードバックは目標と実績の不一致を従業員に知らせる重要なプロセスであり、目標達成 (業績改善) に不可欠な要素であると考えられる。

アメンバー経営では、目標への進捗は月次・日次ベースで確認される。特に、日次ベースでの進捗確認により不利差異ができた場合、直ちに改善することが可能である。先述のように「もし、予定に対して実績が遅れていても、メンバー全員で挽回していく方法を検討し、対策をすばやく講じることができるはずである」(稲盛, 2006, p221-222)。このようにアメンバー経営における日次ベースのフィードバックは目標の業績への効果を高めることができると考えられる。

個人の能力

続いて、個人の能力についてである。Locke and Latham(2002)によると、タスク複雑性が高い場合、目標の業績への効果は適切なタスク戦略を発見する能力に依存する。タスク戦略を発見できなければ、目標を立てても実現できないことは容易に理解できるだろう。Merchant and Van der Stede(2012)では、目標が個人の能力を超えるほど高すぎると、多くの人は、悲観的になり、目標達成へのコミットメントが低下し、努力なくなると述べられている。これに関連して、Birnberg et al. (2007)によれば、個人と環境のフィット理論 (Person-Environment Fit Theory) では、目

⁹ Hirst and Lowy (1990)では質問票調査を通じて、予算目標の難しさと予算目標達成状況に関するフィードバックは相互作用して予算業績にプラスに働くことを実証している。

標難易度が個人の仕事遂行能力（performance capability: スキル、努力、資源など）を超えたとき、フィットが低下し、ストレスやテンションを引き起こすと考える。このようなストレスやテンションのもとでは、人は「努力の結果が不確実である」、「状況に対してコントロール不可能（loss of control）である」と感じてしまう。その結果、努力しなくなり、業績も低下するという。

このような観点に対比して、アメーバ経営では、あえて現在の能力以上の目標を設定することを求めている（稲盛, 2014a; 潮, 2013; 澤邊, 2010; 三矢, 2003）。その狙いは創造性の発揮やリーダーの能力の成長などであると思われる。

高い目標は、アメーバの創意工夫を引き出すのに役立つと考えられる。既述したように、目標はタスクに関連する知識と戦略の覚醒・発見・利用を引き起こす。谷(2005)では、アメーバ経営において、「ハードな目標は現場の斬新なアイデアを喚起する」、「新しいアイデアを組み込まないかぎり、現状の改善だけでは、高い目標を達成できないからである」と述べられている。庵谷(2020)も、アメーバ経営における高い目標は高次の組織学習（価値観や行動様式の変革）を促すことが可能であると指摘している。高い目標に対して既存の組織ルーティン（価値観や行動様式）では十分な成果が期待できない場合、新たな組織ルーティン（価値観や行動様式）を模索する可能性が高いという。稲盛(2014b)で書かれている松下幸之助氏のエピソードも高い目標が発想の転換を引き起こすということを語っている。

松下幸之助さんがお元気なころ、こんなことがあったそうです。テレビの値段がどんどん下がっていくので、ブラウン管をもっと安くつくらなければならない、どうやって原価を一割下げようかと、松下の社内で技術者たちが集まって議論をしていました。そこへ幸之助さんが通りかかって、その議論を黙って聞いておられました。一向に結論がでないまま、侃々諤々の議論が続く。時間が過ぎ、その場を去ろうとした幸之助さんは、ひと言、「皆さんね、一割下がらんのやったら、三割下げのことを考えたらどうや」と言って帰られたそうです。

一割下げようと思うから、長時間の議論をしても結論が出ないけれども、三割下げようと思えば、今の設計や材料、工程に至るまで根本から見直す必要があります。つまり、大きくコストダウンをするなら、今の延長線上ではダメで、根本から発想を改めるべきだと幸之助さんは教えたかったのです。

稲盛, 2014b, p55

このように低いところを目指すとは、現状の改善しかできない。高いところを目指す場合、現状の改善では足りず、新しいアイデアや発想の転換が必要となる。したがって、高い目標を設定することは斬新なアイデアの喚起を促すと考えられる。

高い目標設定は人材育成にも役立つと考えられる。「能力を未来進行形でとらえる」というフィロソフィの中で触れたように、能力以上の高い目標を設定すると、現在の自分の能力を、その目標に対応できるようにするまで高めるように努力する。これにより、リーダーの能力は成長していくと考えられる。Simons(2013)によると、原価や売上などのより単純な指標に比べ、利益指標に対して責任を持つ

場合の方が、マネジャーの責任の幅はより大きい。なぜなら、利益は原価と売上とのトレードオフが存在するからである。また、利益指標と比べ、顧客満足度などの市場に関わる指標に対して責任をもつ場合、責任の幅はさらに大きい。これらの指標はいろいろな要因がトレードオフするからである。一般企業では、より下位の部門責任者は原価や売上などの指標に対して責任をもつが、アメーバ経営の場合、現場の小さなアメーバまで利益という指標に対して責任をもつ。谷(2013)によると、現場のアメーバは利益責任が市場に連動しているため、市場へ対応していかないと、利益責任を果たせない。この観点からすると、アメーバリダーは一般企業の現場の管理者に比べて、責任範囲は非常に大きいと考えられる。それに加え、利益指標に対しては非常に高い目標を設定する。一方、三矢(2003)では、アメーバの組織規模は小さく、他のアメーバへの依存性も高く、独立に意思決定できるような資源を持っていないと指摘している。一般企業では、通常、事業部レベルの部門に利益責任を持たせている。その利益責任を果たすために、事業部は従業員や設備、資金などの資源を与えられ、比較的独立した企画、開発、購買、製造、販売の権限を持っている。しかし、アメーバは一般企業の事業部と比べると、従業員や設備、資金などの資源も、企画、開発、購買、製造、販売などに関する権限も非常に限られていると考えられる。このように限られた資源や権限の中で、高い目標を達成することは非常に困難であり、リーダーはあらゆる知恵を絞り出さなければならない(三矢, 2003)。この資源と責任とのギャップについての考え方はSimons(2013)にも見られる。Simons(2013)によれば、企業ではマネジャーの責任遂行(目標達成)のためにあえて十分に資源(従業員や資金)を持たさないことで、起業家精神(創意工夫)の発揮を促すことがある。アメーバ経営においても、「リーダーは革新を引き起こす企業家あるいは知識の源泉として積極的に位置づけられている」と三矢(2003)では述べられている。この位置づけの背後には、「アメーバ経営の『人には本人も回りも気づいていない能力が潜在的に備わっている』という人間観がある。(中略)その能力を引き出すため、アメーバ経営では、経験が不足している若者であっても積極的に登用し、一国一城の主として経営にたずさわるチャンスを与えているのである」(三矢, 2003, p136)という。

このように、高い目標設定は、創造性の発揮や人材育成につながると考えられる。

一方、Shields et al. (2000)では、参加型の目標設定(部下が目標設定に関与すること)は、ストレス(job-relate stress)を軽減させ、業績を高めるということをサーベイデータによって明らかにした。その原因は、部下が目標設定に関与することで、「状況はコントロール可能である(being in control)」という感覚を強め、したがってストレスを軽減することができるからであると解釈されている。もしこれが正しいのであれば、アメーバ経営において、リーダーが自ら目標を設定することや、目標を実現する行動計画が同時に策定されることによって、努力の結果に対する見通しがより確実になり、「状況はコントロール可能である(being in control)」という感覚がより強くなり、高い目標によるストレスが軽減される可能性があるだろう。

以上では、目標設定はどのように機能するのかに関する理論を示したうえで、一般の理論の中でいわれている目標と業績との関係に影響を与える要因から、アメーバ経営における目標設定を考察した。

一般的に、具体的で高い目標は、曖昧で高い目標より、高い業績につながるという。しかし、このような目標と業績の関係は、目標へのコミットメントや個人の能力といった要因によって影響される。

目標へのコミットメントが重要な影響要因である。なぜなら、高い目標を達成するためにはさまざまな困難を克服し高い努力が必要とされるが、目標へのコミットメントが低い場合、人は努力しようとしなないため、高い業績を生み出すこともできないからである。上に示したように、アミーバ経営における目標設定は、目標へのコミットメントを高める要素が多く存在すると考えられる。より具体的に、アミーバ経営において、目標を公開すること、高い目標を自ら設定できること、高い目標への挑戦を鼓舞するようなフィロソフィの浸透は目標へのコミットメントを高める。また、アミーバ経営において、利益指標を業績測定に用いられること、成果の迅速なフィードバック、目標実現のための具体的な行動計画の策定は自己効力感を高め、目標へのコミットメントを高めることと考えられる。迅速なフィードバックはまた、目標と実績との不利差異が生じた場合において、直ちに改善するように行動を取れるため業績向上に役立つと考えられる。一方、一般的に従業員を高い目標の達成に向けてコミットさせるために、強い金銭的インセンティブを与えることも有効であるが、金銭的インセンティブを与える場合、人は目標を低く設定する傾向にあるといわれる。アミーバ経営では強い金銭的インセンティブを採用していない。その一因は、目標を自ら設定する場合、目標の不達成が金銭報酬の減少を招くことを危惧し、高い目標へ挑戦しなくなるからである。リーダーに高い目標に挑戦しつづけてもらうために、あえて目標の達成か否かを機械的に金銭報酬とリンクさせていないのである。

個人の能力も目標と業績の関係に影響を与える。一般的に個人の能力の限度内で、高い目標を設定することは高い業績につながるという (Birnberg et al., 2007; Locke and Latham, 2002; Merchant and Van der Stede, 2012)。目標難易度が個人の能力を超えたとき、人はストレスやテンションが生じ、「努力の結果が不確実である」、「状況に対してコントロール不可能 (loss of control) である」と感じて、仕事に対して消極的になるという。アミーバ経営では、あえてリーダーに対して現在の能力を超えた高い目標を設定することが求められている (稲盛, 2014; 潮, 2013; 澤邊, 2010; 三矢, 2003)。このような高い目標設定は創造性の発揮やリーダーの能力の成長に役立つと考えられる。また、アミーバ経営において、リーダーが自ら目標を設定することや、目標を実現する行動計画が同時に策定されることによって、努力の結果に対する見通しがより確実になり、「状況はコントロール可能である(being in control)」という感覚もより強くなるだろう。したがって、高い目標によるストレスを軽減する可能性があると考えられる。しかし、それでも個人の能力を超えた高い目標に対して、積極的に対応するために戦略やアイデアを探索するような人もあれば、そのプレッシャーにより仕事に対して消極的になる人もあろう。つまり、自信、資質や性格など属人的な要因によって、アミーバ経営における高い目標設定の効果は異なる可能性も否定できない。

4. おわりに

本稿はアミーバ経営における特徴をまとめたうえで、アミーバ経営における高い目標設定はどのように機能するかという問題について理論的に考察することを試みた。結果を以下のようにまとめ

ることができる。

- (1) アメーバ経営において、「高い目標」と「具体的目標」を設定することは、高い業績を生み出すことに役立つ可能性がある。
- (2) アメーバ経営において、「目標を公開すること」、「リーダーが自ら目標を設定すること」、「日次ベースで進捗管理すること」、「目標を実現する行動計画を同時に策定すること」、「フィロソフィによる裏付け」は、高い目標へのコミットメントを高め、したがって、高い業績を生み出すことに役立つ可能性がある。
- (3) アメーバ経営において、リーダーに高い目標に挑戦しつづけてもらうためには、目標の達成状況を機械的に賞与とリンクさせないことが必要であろう。
- (4) アメーバ経営において、リーダーの現在の能力以上の高い目標を設定することは、創造性の発揮や人材育成に役立つ可能性がある。
- (5) アメーバ経営において、「リーダーが自ら目標を設定すること」や、「目標を実現する行動計画が同時に策定されること」は、高い目標によるストレスを軽減する可能性がある。

以上の5つは、京セラ社のアメーバ経営について理論的に考察した結果であるが、その多くは将来、客観的なデータ、特に定量的なデータによって検証していく必要がある。また、本稿はアメーバ経営における目標設定に関わる組織デザイン上の要因を主要な考察対象としているが、リーダーの属人的な要因による影響は必ずしも明らかではない。今後はリーダーの属人的な要因がアメーバ経営における高い目標設定の効果に与える影響を明らかにする必要がある。

謝辞

著者 劉美玲は神戸大学経営学研究科研究員を務める。記して謝意を表する次第である。

参考文献

- 稲盛和夫 (1996) 『成功への情熱—PASSION』 PHP研究所.
- 稲盛和夫 (1998) 稲盛和夫 『稲盛和夫の実学—経営と会計—』 日本経済新聞社.
- 稲盛和夫 (2006) 『アメーバ経営—ひとりひとりの社員が主役—』 日本経済新聞社.
- 稲盛和夫 (2014a) 『京セラフィロソフィ』 サンマーク出版.
- 稲盛和夫 (2014b) 『稲盛和夫の経営問答 高収益企業のつくり方 新装版』 日本経済新聞出版.
- 潮清孝 (2013) 『アメーバ経営の管理会計システム』 中央経済社.
- 庵谷治男 (2020) 「アメーバ経営の高次学習が組織を改革する」『企業会計』 72(7): 30-37.
- 澤邊紀生 (2010) 「賢慮を生み出すアメーバ経営—経営理念を体現した管理会計の仕組み—」 アメーバ経営学術研究会 『アメーバ経営学—理論と実証—』 KCCS マネジメントコンサルティング:89-114.
- 菅本栄造 (2004) 「ユニット採算システムの設計と運用方法—ハリマ化成(株)のミニ・プロフィットセンターの事例研究—」『会計』 166 (6) :819-832.
- 谷武幸 (1999) 「ミニ・プロフィットセンターによるエンパワメント—アメーバ経営の場合—」『国

- 民経済雑誌』180(5)47-59.
- 谷武幸(2005)「京セラアメーバ経営—自律的組織とその統合の視点から—」『企業会計』57(12):1707-1714.
- 谷武幸(2010)『エッセンシャル管理会計』中央経済社.
- 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.
- 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.
- 渡辺岳夫(2013)「ミニ・プロフィットセンター・システムが自己効力感と内発的動機づけに及ぼす影響」『商学論纂』(中央大学)54(6):531-562.
- Bandura, Albert. (1978). Self-efficacy: Toward a unifying theory of behavioral change. *Advances in Behaviour Research and Therapy*. 1(4):139-161.
- Birnberg, J. G., J. Luft, and M. D. Shields. (2007). Psychology theory in management accounting research. *Handbook of Management Accounting Research*. Edited by C. S. Chapman, A.G.Hopwood, and M. D. Shields.
- Feichter, C., I. Grabner, and F. Moers. (2018). Target setting in multi-divisional firms: State of the art and avenues for future research. *Journal of Management Accounting Research*. 30(3): 29-54.
- Fisher, J. G., S. A. Peffer, G. B. Sprinkle, and M. G. Williamson. (2015). Performance target levels and effort: Reciprocity across single- and repeated-interaction settings. *Journal of Management Accounting Research*. 27(2): 145-164.
- Flamholtz, E. G., T. K. Das, and A. S. Tsui. (1985). Toward an integrative framework of organizational control. *Accounting, Organizations and Society*. 10(1): 35-50
- Hirst, M. and S. Lowy. (1990). The linear additive and interactive effects of budgetary goal difficulty and feed-back on performance. *Accounting, Organizations and Society*. 15(5): 425-436.
- Hollenbeck, J., C. Williams, and H. Klein. (1989). An empirical examination of the antecedents of commitment to difficult goals. *Journal of Applied Psychology*. 74(1):18-23.
- Locke, E. and G Latham. (2002). Building a practically useful theory of goal setting and task motivation: A 35-Year Odyssey. *American Psychologist*. 57(9):705-717.
- Merchant, K. A., and W. A. Van der Stede. (2012). *Management Control Systems*, 3rd ed. Prentice Hall, England.
- Shields, M., F. J. Deng, and Y. Kato. (2000). The design and effects of control systems: tests of direct- and indirect-effects models. *Accounting, Organizations and Society*. 25: 185-202.
- Simons, R. (2013). The entrepreneurial gap: How managers adjust span of accountability and span of control to implement business strategy. *Harvard Business School Accounting and Management Unit Working Paper*. (13-100).
- Tiller, M. (1983). The dissonance model of participative budgeting: an empirical exploration. *Journal of Accounting Research*. 21:581-595.