

Upper Echelons Perspectiveを用いた管理会計研究の動向

——経営者個人の特性に着目した研究を取り上げて——

窪 田 嵩 哉

1. はじめに

本論文の目的は、経営者個人の特性に着目して各組織における管理会計の様々な在り方を説明しようとしてきた先行研究を整理し、その現状を把握したうえで今後の展望を示すことである。これらの先行研究が経営者に着目して多様な管理会計の在り方を説明しようとする理論的基礎には、Hambrick and Mason (1984) において提示されたUpper Echelons Perspective (以下、UEP) がある。UEPの中心的な命題は、経営者（または経営陣）の特性が組織の戦略的意思決定、ひいては業績に影響を与えるというものである。ここで経営者の特性に影響を受ける戦略的意思決定は多岐にわたる。その一つとして組織における管理会計の在り方に関する意思決定に着目するのが、UEPを用いた管理会計研究である。

UEPを用いた管理会計研究の発展可能性について言及した先行研究には、Hiebl (2014) と Abernethy and Wallis (2019) がある。Hiebl (2014) は、UEPを用いた管理会計研究を広くレビューした研究である。レビューにはトップマネジメントチーム (以下、TMT) を対象にした研究とCEOやCFOといった経営者個人を対象にした研究の両方が含まれている。Hiebl (2014) と本論文が異なるのは、以下の二点である。第一に、本論文ではHiebl (2014) による調査時点以後に発表された論文をレビューの対象に含んでいる。その上で今後の研究領域について検討しているのが、本論文の特徴である。第二に、本論文はTMTを対象にした研究をレビューの範囲から除外し、経営者個人を対象にした研究のみを取り扱っている。その理由は、チームは個人の応用であり (渡辺 2015)、UEPを用いた研究の進展が比較的緩やかな管理会計の研究 (Abernethy and Wallis 2019; Liem and Hien 2020) では、まずもって個人の理解が必要だと考えられるためである。

Abernethy and Wallis (2019) と本論文は、レビュー対象としている研究の範囲が異なる。Abernethy and Wallis (2019) はUEPの視座のもと、アーカイバルデータを用いた有望な管理会計研究の領域を示すことを目的としている。そのため彼女らは、管理会計よりも一足早く研究の始まった財務会計やファイナンスの先行研究から特にアーカイバルデータを用いたものをレビューの対象とし、それら先行研究で着目されてきた経営者の特徴を整理し、管理会計研究への応用を検討している。上述のように、本論文の目的はUEPを用いた管理会計研究を整理し、その現状を把握したうえで今後の研究領域を示すことである。したがって本論文では財務会計やファイナンスといった近接領域の先行研究はレビューの対象としていない。

本論文では文献調査を通じて、Hiebl (2014) 以前の先行研究では経営者のデモグラフィック

特性といった、観察の容易な特性に注目が集まっていたことを明らかにする。加えて、直近の研究動向としてHiebl (2014) 以前の先行研究の限界を補完する形で三種類の研究群が存在することを指摘する。また、先行研究で着目されてきた経営者の特性として主要なものを整理し、将来実施されるサーベイ研究にとって有益な情報を提供する。

本論文の構成は以下のようになっている。この後の2節では、Hambrick and Mason (1984) において提唱されたUEPについて、Hambrick (2007) で提示されたフレームワークの修正を含めてその概要を説明する。3節では、UEPを用いた管理会計研究のレビューを行う。4節では、3節でレビューした先行研究をまとめ、現在までの研究動向を整理し、将来の展望を示す。5節は結論である。

2. UEP¹⁾ の概要と管理会計研究への応用

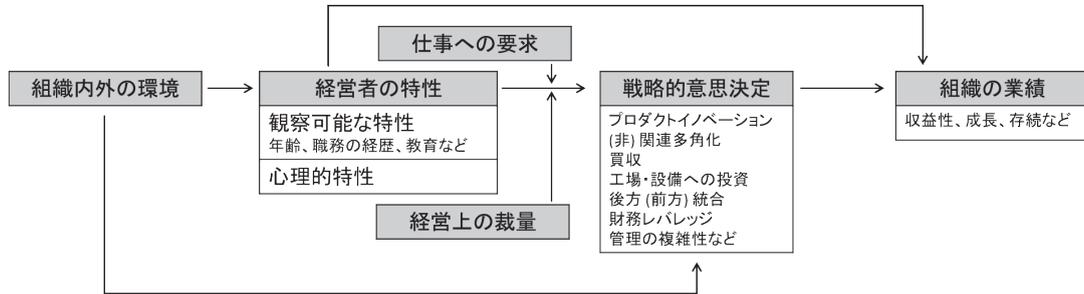
UEPの中心的な命題は、経営者の特性が組織の戦略的意思決定、ひいては業績に影響を与えるというものである (Hambrick and Mason 1984)。この命題の背景には、以下の二つの前提が存在している。まず、経営者が組織の戦略的意思決定に影響を与え得ることである。Hambrick and Mason (1984) は、組織慣性によって組織の行動を説明しようとする先行研究の限界を指摘し、組織内の有力な行為者、すなわち経営者や経営陣が組織の戦略的意思決定に影響を及ぼし得ると主張している。次に、経営者が組織の戦略的意思決定に影響を及ぼす際、彼ら・彼女らの意思決定は必ずしも合理的に行われえないということである。これについてHambrick and Mason (1984) は、経営者の限定合理性を指摘し、彼ら・彼女らの意思決定は組織内外の環境について各人が個人的な価値観と経験、パーソナリティを通じて解釈した結果なされるものであると述べている。以上の議論に基づいてUEPでは、経営者の価値観を形づくる様々な特性が、組織の戦略的意思決定、ひいては業績に影響を与えると考えている。

Hambrick and Mason (1984) において提唱されたUEPはその後多くの研究によってその説明力の検証が試みられた。Hambrick (2007) は、それらの先行研究を踏まえてUEPの枠組みに新たな要素として「経営上の裁量」(Management discretion) と「仕事への要求」(Job demand) を付加している。これらは、経営者の特性が戦略的意思決定に与える影響を調整する(強める)要素として提示されたものである (Hambrick and Finkelstein 1987; Hambrick et al. 2005; Hambrick 2007)。

経営上の裁量の大きさは、環境と組織、そして経営者自身の特性によって決定される (Hambrick and Finkelstein 1987; Hambrick 2007)。例えば、取締役の影響力が弱い組織では、経営者の経営上の裁量が大きくなる。このように経営者の裁量が大きくなると、経営者の特性がより戦略的意思決定に反映される。また、経営者の仕事への要求の程度は、経営者に求められるタスクと業績の達成困難性、そして経営者の持つ野心によって決定される (Hambrick et al. 2005; Hambrick

1) 日本語によるUEPの解説については、渡辺 (2015) も参照されたい。

図1 UEPの概念図 (Hambrick and Mason 1984, p.198 ; Hambrick 2007; Hiebl 2014, p.225をもとに筆者作成)



2007)。例えば、取締役から高い水準の業績を求められる場合、経営者の仕事への要求は高まる。このように経営者の仕事への要求が高まると、経営者は自身の経験に頼るなど、思考を短縮しようとする。ひいては、経営者の特性がより戦略的意思決定に反映される。

図1は以上の主張を図示したものである。UEPの中心的な命題は、経営者の特性から戦略的意思決定によって媒介され、業績まで伸びる水平な矢印によって表現されている。また、Hambrick (2007) において提示された経営上の裁量と仕事への要求は、経営者の特性と戦略的意思決定との関係を調整する要素として、その影響が垂直な矢印によって示されている。

最後に、UEPの管理会計研究への応用について述べる。上記の図1で示されたように、UEPでは経営者の特性が組織の戦略的意思決定に影響を与えると考えられている。ここでの戦略的意思決定は多岐にわたる。その中でもUEPを用いた管理会計研究は管理の複雑性に関する意思決定に焦点をあてている。Hambrick and Mason (1984) によれば、管理の複雑性は公式の計画システム、予算の詳細さ、報酬システムの複雑性などを含んでいる。その上でUEPを用いた管理会計研究では、組織内のマネジメント・コントロール・システム (Management Control System; 以下、MCS) の革新性や経営者によるその利用のスタイルが管理の複雑性にあたると考え (Hiebl 2014; Kalkhouran et al 2017; Liem and Hien 2020など)、UEPを理論的基礎に多様な管理会計の在り方を説明しようとしている。

3. UEPを用いた管理会計研究のレビュー

本節ではUEPを用いた管理会計研究のレビューを行う。まずレビューの枠組みとして、本論文でレビューの対象とした先行研究の選定基準と検索の方法について述べる。その上で、レビューの対象となった先行研究を一覧で示し、3.2から3.12で各研究の概要を述べる。

3.1. レビューの枠組み

本項では、本論文でレビューの対象とした先行研究の選定基準と検索の方法について述べる。まず本論文では、CEOやCFOといった経営者個人を調査の対象にした研究をレビューの対象と

している。その理由は、上述のとおりチームは個人の応用であり（渡辺 2015）、当該分野での研究の進展が比較的緩やかな管理会計の研究（Abernethy and Wallis 2019; Liem and Hien 2020）では、まずもって個人の理解が必要だと考えられるためである。また、経営者個人を調査の対象とした研究であっても、組織全体の経営者ではないと考えられる管理者の特性に焦点をあてた研究はレビューの対象としていない（Naranjo-Gil 2009; Bobe and Kober 2020など）。加えて本論文では上述の目的のもと、管理会計に関する研究をレビューの対象としている。したがって本論文では財務会計やファイナンスといった近接領域の先行研究はレビューの対象としていない。最後に本論文では、郵送やWebフォームによる質問票調査を用いたサーベイ研究をレビューの対象としている。いくつかの先行研究では、経営者の特性と戦略的意思決定、業績との因果関係を詳細に記述するため、ケーススタディを行っている（Efferin et al. 2016など）。しかし、UEPを用いた管理会計研究の多くはサーベイ研究である。そこで先行研究の現状を把握するという本論文の目的から、多くの蓄積があるサーベイ研究に焦点をあてている。

上記の基準のもとで、まずはHiebl（2014）で取り上げられた文献のうち、経営者個人を対象にした研究をレビューした。さらに近年の先行研究を調査対象とするため、Hiebl（2014）を参考にWeb of ScienceおよびEBSCO host Business Source Completeを用いて検索を行い、文献をリストアップした²⁾。その後、CSRについての情報開示や研究開発への投資といった本論文の目的との関連がない事柄を研究対象とした研究を除外し、残った先行研究をレビューの対象とした。その結果、以下の表1の先行研究がレビューの対象となった。表1には、レビューの対象となった先行研究の著者名・発行年・掲載誌が記載されている。また本論文末尾の付表には、著者名と発行年に加えて、調査対象となった職位、調査対象となった産業・組織、調査対象となった経営者の特性を記載し、先行研究の基本情報を整理している。

3.2. Naranjo-Gil and Hartmann (2007, *Health Policy*)

Naranjo-Gil and Hartmann（2007）は、スペインの病院を対象に、(1) 経営者（CEO）個人の特性と経営情報システム（Management Information System, 以下MIS）の利用との関係、(2) 経営者によるMISの利用と実行される戦略との関係を分析している。ここで経営者の特性については、経営者の経歴が経理・法務といった経営的な業務と医療業務のどちらに関連したものであ

2) Web of Science Core Collection および EBSCO host Business Source Completeから、以下のようなクエリを用いて検索を行った。クエリはHiebl（2014）で用いられたものである。“management account*”のようにフレーズの末尾におけるアスタリスク（*）は“management accounting”と“management accountant”などの両方を検索対象とするために付されている。また、検索結果は2020年8月12日時点のものである。また、Web of Science Core Collection と EBSCO host Business Source Completeのどちらも検索フィールドを指定せず検索を行った。

((“upper echelon*” OR “CFO characteristic*” OR “chief financial officer characteristic*” OR “CEO characteristic*” OR “chief executive officer characteristic*” OR “CEO demographic*” OR “CFO demographic*” OR “chief executive officer demographic*” OR “chief financial officer demographic*” OR “top management team*” OR “leadership style*”) AND (“management account*” OR “management control*”))

表1 レビューの対象となった先行研究

著者名・発行年	掲載誌
Naranjo-Gil and Hartmann (2007)	<i>Health Policy</i>
Naranjo-Gil et al. (2009)	<i>European Accounting Review</i>
Abernethy et al. (2010)	<i>Management Accounting Review</i>
Pavlatos (2012)	<i>Journal of Applied Accounting</i>
Burkert and Lueg (2013)	<i>Management Accounting Review</i>
Lee et al. (2014)	<i>International Journal of Accounting Information Systems</i>
De Harlez and Malagueño (2016)	<i>Management Accounting Research</i>
Kalkhouran et al. (2017)	<i>Journal of Accounting & Organizational Change</i>
Su and Baird (2017)	<i>Personnel Review</i>
Zor et al. (2019)	<i>Journal of Small Business Management</i>
Liem and Hien (2020)	<i>Cogent Business & Management</i>

るか、を測定している。MISの利用については、経営者が利用する情報の種類（財務情報または非財務情報）、利用の目的（計画・資源配分または業績評価）、利用のスタイル（診断型または双方向型）の三種について、それぞれの傾向を測定している。戦略についてはコスト低減（Cost reduction）と品質向上（Quality enhancement）のどちらを採用しているかを測定している。MISの利用と戦略に関しては、Naranjo-Gil and Hartmann（2006）で用いられたものと同様の項目を測定している。

この研究は、スペインの病院における218名の経営者に対して行った質問票調査から回収した112件の調査票を用いて分析を行っている。結果として、経営者の経歴とMISの利用方法、MISの利用方法と実行される戦略との間に統計的に有意な相関が観察された。具体的には、経営者の医療専門家としての経歴は、MISから得られる非財務情報の利用、MISの双方向型の利用と正の相関があり、MISから得られる財務情報の利用と負の相関がみられた。他方、経営者の医療専門家としての経歴は、経営情報システムの利用目的について業績評価と資源配分のどちらとも有意な相関が確認されなかった。また、経営者の経営的な業務経験は、MISから得られる財務情報の利用、MISの診断型の利用、業績評価への利用のそれぞれと正の相関が観察された。また、MISから得られる財務情報を利用することは、その業績評価への利用および診断型の利用と有意に正の相関を持ち、非財務情報を利用することはその資源配分への利用および双方向型の利用と有意に正の相関を持つことが明らかにされた。

戦略に関しては、コスト低減の実行はMIS経営情報システムから得られる財務情報の利用、その業績評価および資源配分への利用、診断型・双方向型の利用それぞれと正の相関を持つことが観察された。加えて、品質向上の実行はMISから得られる非財務情報の利用、その資源配分への利用、双方向型の利用と正の相関を持ち、診断型の利用と負の相関を持つことが明らかになった。

以上の結果を受けて、筆者らはコスト低減と高品質な医療の提供が同時に求められる現在のス

ペインにおいては、MISの資源配分への利用および双方向型の利用を通じて両方の戦略を支援できる医療専門家が病院の経営者としてよりよい役割を果たし得ると指摘している。

3.3. Naranjo-Gil et al. (2009, *European Accounting Review*)

Naranjo-Gil et al. (2009) は、スペインの病院を対象に (1) 経営者 (CFO) 個人の特性がそれぞれの病院で用いられる管理会計システム (Management Accounting System, 以下MAS) の革新性に与える影響, (2) それぞれの病院が志向する戦略・過去の業績がMASの革新性に与える影響, (3) 経営者個人の特性が上記 (2) の関係に調整変数として与える影響を分析している。

ここで経営者の特性については、経営者の年齢、勤続年数、学歴を測定している。特に学歴は学部教育および大学院教育で所属していた学部を調査している。MASの革新性については、BSC, ABC, ベンチマーキングを利用する程度を測定している。戦略については、(1) 新たな市場機会・顧客への創造的な対応を追求するタイプ (Prospector-type) と (2) 狭いドメインで価格・オペレーションの効率を追求するタイプ (Defender-type) の二種類から、どちらの傾向が強いかを測定している。過去の業績はアーカイバルデータを用いて、ベッド使用率や手術室利用率などの非財務的な指標によって測定している。

上記の変数を測定するため、筆者らはスペインの病院における218名の経営者に対して行った質問票調査から回収した98件の調査票に加え、業績についてのアーカイバルデータを用いている。収集したデータを分析した結果、各病院の戦略の傾向と過去の業績、経営者の特性がMASの革新性に影響を与えること、各病院の戦略がMASの革新性に与える影響に、経営者の特性が調整変数として影響することが観察された。

具体的には、新たな市場機会・顧客への創造的な対応を追求する戦略をとる病院は、革新的なMASを利用する傾向にあることが観察された。また、過去の業績が悪い病院は、情報収集のために革新的なMASを利用する傾向にあることが観察された。経営者の特性については、若く、勤続年数が短く、経営管理に関連する教育を受けた経歴を持つ経営者ほど、革新的なMASを利用する傾向にあることが観察された。最後に、新たな市場機会・顧客への創造的な対応を追求する戦略をとる病院が革新的なMASを利用する傾向は、若く、勤続年数が短い経営者が在籍する病院ほど強まることが観察された。

以上の結果を受けて筆者らは、実行される戦略や業績をMASの設計と利用による結果とする先行研究に対し、それらはMASの設計と利用に影響を与える要因ともなることを指摘している。しかしながら、戦略や業績はMASの設計と利用に影響を与える多くの要因の一部である。そこで筆者らは将来の研究において、これら以外の要因を明らかにすることの必要性を指摘している。

3.4. Abernethy et al. (2010, *Management Accounting Research*)

Abernethy et al. (2010) は、製造業およびサービス業に属するオランダの企業を対象に、(1) 経営者 (CEO) のリーダーシップのスタイルとMCSの選択との関係を分析している。ここで

MCSの選択とは、権限委譲、計画・統制システム（Planning and Control Systems, 以下PCS）の双方向型の利用、業績評価システム（Performance Measurement Systems, 以下PMS）の利用という三点それぞれの程度についての決定を指す。加えてこの研究では、(2) 組織における権限委譲の程度とPCSの双方向型の利用およびPMSの利用の程度との関係を分析している。

筆者らはリーダーシップのスタイルについて配慮型（Consideration）、構造化型（Initiating structure）の分類を用いて測定している。権限委譲の程度は、戦略、投資、マーケティング、内部プロセス、人的資源の五つに関する意思決定がプロフィットセンターに委譲されている程度を測定している。PCSの双方向型の利用に関しては、各企業においてPCSがどのように利用されているかについて、4つの設問を用いて測定している。PMSの利用の程度については、プロフィットセンターのマネージャーの報酬および昇進に関する決定があらかじめ定められた、会計数値を用いた目標に基づいて行われている程度を測定している。

この研究は、オランダの製造業・サービス業に属する128社の企業におけるプロフィットセンターの管理者に対してインタビュー調査を行い、そこで得たデータを用いて分析を行っている。結果として、権限委譲とPMSの利用の程度との関係についての仮説以外、すべての仮説が支持された。第一に、経営者のリーダーシップのスタイルは組織の権限委譲の程度と関連を持たない。第二に、配慮型と構造化型リーダーのどちらもPCSについて双方向型の利用を行うが、配慮型のリーダーの方がその傾向が強くなる。第三に、構造化型のリーダーはPMSを用いた業績評価を行うが、配慮型のリーダーにその傾向はみられない。最後に、組織における権限委譲とPCSの双方向型の利用の程度は正の関係にある。

この研究では、配慮型のリーダーの場合、たとえ多くの投資を行ったとしてもPMSを用いた業績評価を積極的に行わないことが示唆されている。そのような結果を受けて筆者らは、PCSやPMSへの投資が望ましい結果に結びつくためには、まずもって経営者の特性を考慮する必要性を指摘している。最後に、経営者の特性を考慮する管理会計研究の意義として、(1) 適切な経営者の選抜や育成に資すること、(2) 先行研究で見落とされた変数を考慮し、理論的な欠落を補完することの二点があると述べている。

3.5. Pavlatos (2012, *Journal of Applied Accounting Research*)

Pavlatos (2012) は、ギリシャのホテルを対象に (1) 経営者 (CFO) 個人の特性、(2) 情報技術の品質、(3) ホテルの操業年数、が原価管理システム (Cost Management System, 以下CMS) の利用に与える影響を分析している。ここで経営者の特性については、経営者の年齢、勤続年数、学歴を測定している。また、CMSの利用については、価格決定や業績評価などの10項目に関してどの程度利用しているかを測定している。

この研究は、ギリシャのホテルにおける196名の経営者に対して行った質問票調査から回収した100件の調査票を用いて分析を行っている。結果として、情報技術の品質、経営者の年齢および学歴が経営者によるCSMの利用の程度と関係していることを明らかにしている。具体的には、

情報技術の品質が高く多くの情報が利用可能な組織では、CSMの利用が広範囲にわたる。また若い経営者ほどCMSを広い範囲にわたって利用し、経営学や経済学など経営管理に関連する教育を受けた経営者ほどCMSを広い範囲にわたって利用することが観察された。

以上の結果を受けて筆者らは、情報技術の品質がCSMの広範囲な利用と関連したことから、ホテルにおける情報技術の重要性を指摘している。また、仮説が支持されなかった説明変数については、その測定の簡略さに原因があった可能性を指摘している。最後に将来の展望として、コンティンジェンシー理論に基づく先行研究で着目される重要な変数を分析モデルに組み込むことを主張している。

3.6. Burkert and Lueg (2013, *Management Accounting Research*)

Burkert and Lueg (2013) は、HDAX指数構成銘柄となっているドイツの企業を対象に、(1) 経営者 (CEOおよびCFO) の特性とその企業がValue-Based Management (以下、VBM) を行う程度との関係、(2) TMTが認知している環境の不確実性 (Perceived Environmental Uncertainty, 以下PEU) とその企業がVBMを行う程度との関係を分析している。ここで経営者の特性としてはその学歴と経営者としての在職年数を測定している。特に学歴については、経済学または経営学に関する学位を取得しているかどうかを質問している。企業がVBMを行っている程度については、VBMを構成する6つの活動 (PORTFOLIO, F_VALUEDR, NF_VALUEDR, ACTIONPLAN, TARGETSET, MINDSET³⁾) についてのその実施の程度を7段階のリッカートスケールで測定している。最後にPEUについては、それぞれの企業を取り巻く環境の予測可能性について質問している。

この研究は、HDAX指数構成銘柄となっているドイツの企業90社のCEOおよびCFOを対象に行った質問票調査から回収した52件のデータを用いて分析を行っている。分析の結果、CEOの特性はその学歴・在職年数の両方ともVBMの実施との間に統計的に有意な関係が観察されなかった。他方で、CFOの学歴・在職年数はその両方がVBMの実施との間に統計的に有意な関係が観察された。具体的には、経済学または経営学に関する学位を取得しているCFOの所属する企業ではVBMが活発に行われる傾向にある。加えて、CFOの在職年数が短い企業ほど、VBMが活発に行われる傾向にある。さらに分析からは、CFOの学歴がVBMの実施に与える正の影響は、CFOの在職年数がVBMの実施に与える負の影響を相殺していることが示唆された。つまり、たとえ在職年数が長いCFOであっても、経済学・経営学に関する学習経験がある個人はVBMを行うことが観察された。最後に、PEUが高くなるほどVBMは実施されなくなることが観察された。

3) ここでPORTFOLIOとは、企業にとって最も大きな付加価値を生むように戦略を選択することである。F_VALUEDRとは、財務バリュードライバー (Financial Value Drivers) に関する適切な情報を提供することである。NF_VALUEDRとは、非財務バリュードライバー (Non-financial Value Drivers) とKPIに関する適切な情報を提供することである。ACTIONPLANとは、KPIを基礎として計画を策定することである。TARGETSETとは、シナジーの実現を含め、長期的な価値の創造に焦点をあて、目標を設定することである。最後にMINDSETとは、組織構成員が価値を基礎としたマインドセットを持つことである。

以上の結果を受けて筆者らは、組織がVBMを行う程度の決定には経営者、特にCFOが重要な役割を果たしていることを指摘している。また、上述の通りPEUの高さとVBMの実施には負の関係が見られた。これを受けて筆者らは、VBMの実施は常になされるべきであり、特にそれは予測困難な環境において有益なものである、と考えるVBMの支持者に対し、批判を投げかけている。

3.7. Lee et al. (2014, *International Journal of Accounting Information Systems*)

Lee et al. (2014) は、あるBI (Business Intelligence) ベンダーとの機密保持契約の下で提供を受けた顧客リストに記載された企業を対象に、そのTMTおよびCIOの特性とTMTによる統合されたMCSへの支援活動との関係を分析している。ここで統合されたMCSとは、ABCやBSC、PMSなどに関する様々な情報を網羅的に提供するMCSを指す。加えてTMTによる支援活動は、MCSの重要性やその便益を信じること (Belief) とMCSに対して資源を差し向ける参与 (Participation) がある。すなわちこの研究では、TMTとCIOの特性が (1) TMTの持つ統合されたMCSに対する信念に与える影響と、(2) その信念がMCSに対して投入される資源の程度に与える影響を分析している。

この研究ではTMTおよびCIOの特性として、以下の4つが測定されている。まず、TMTのITに関する戦略的な知識 (Strategic IT Knowledge) である。これはTMTによるITの利点・欠点や組織的なITへの需要などへの理解を指す。次に、TMTの知識創造プロセスである。これはTMTが新たな知識を想像し、既存の知識を再確認するプロセスを指し、その活発さが測定されている。第三に、CIOの経営戦略に関する知識である。統合されたMCSへの支援活動に際して重要な役割を果たし得るCIOの経営戦略に関する知識が測定されている。最後に、TMTとCIOとの交流の程度である。

この研究は、筆者らがBIベンダーから得た顧客リストに掲載されている企業612社を対象に行った質問票調査から回収した347件のデータを用いて分析を行っている。分析の結果、TMTによる統合されたMCSに対する信念の形成とその支援への参与との間に統計的に有意な正の関係が見られた。これは、TMTが統合されたMCSへの支援に参加するのに先立ち、彼ら・彼女らがその有用性を理解する必要があることを示唆している。加えて、TMTのITに関する戦略的な知識が信念の形成に与える有意な影響は観察されなかった。他方で、TMTの知識創造プロセスとCIO経営戦略に関する知識、TMTとCIOとの交流の程度はそれぞれ信念の形成と正の関係が観察された。具体的には、SECIモデルに基づくTMTの知識創造プロセスが活発に行われているほど、TMTは統合されたMCSに対して前向きな信念を形成する。また、CIOが経営戦略に関する知識を十分に備えているほど、TMTは統合されたMCSに対して前向きな信念を形成する。最後に、TMTとCIOとの交流が活発に行われているほど、TMTは統合されたMCSに対して前向きな信念を形成する。

以上の結果を受けて筆者らは、TMTがMCSに対する信念を形成する際において、CIOがTMTのメンバーにMCSの重要性を認識させる役割を担っていると指摘している。その上で実務への

示唆として、革新的なMCSの導入・利用を志向する組織は、経営戦略とITの双方に通じるCIOを雇用すべきであると述べている。また、TMTのITに関する戦略的な知識が信念の形成に与える有意な影響が観察されなかったことから、これらの知識は陳腐化しやすく、むしろそれを刷新する知識創造プロセスが活発に行われることが重要であると主張している。

3.8. De Harlez and Malagueño (2016, *Management Accounting Research*)

De Harlez and Malagueño (2016) は、ベルギーの病院を対象に、(1) 各病院が優先する戦略と経営者 (CEO または 病院長) によるPMSの利用スタイルの組み合わせが業績に与える影響、(2) 各病院が優先する戦略、経営者によるPMSの利用スタイル、経営者の特性の組み合わせが業績に与える影響を分析している。ここで各病院が優先する戦略については、各病院が戦略としてオペレーション、パートナーシップ、ガバナンスのそれぞれを重視している程度を測定している。PMSの利用スタイルについては、診断型の利用と双方向型の利用についてその利用の程度を測定している。経営者の特性については、経営者の経歴が経理・法務といった経営的な業務と医療業務のどちらに関連したものであるかを測定している。最後に病院の業績については、財務健全性や研究、医療の質など、業績に関する多面的な指標の評価を各病院の考える重要度で重みづけし、その加重平均によって測定している。

この研究は、ベルギーの病院における387名の経営者に対して行った質問票調査から回収した117件のデータを用いて分析を行っている。分析の結果、各病院が優先する戦略と経営者によるPMSの利用スタイルの組み合わせは業績に影響しないことが観察された。他方で、各病院が優先する戦略、経営者によるPMSの利用スタイル、経営者の特性の組み合わせが病院の業績に影響することが観察された。具体的には、その経歴の多くが医療に関係する経営者が戦略としてパートナーシップまたはガバナンスを重視し、PMSを双方向型に用いて戦略を遂行することで、病院の業績に正の影響を与えていることが観察された。

以上の結果を受けて筆者らは、病院の業績を決定する要因は単独でなく相互に関連しており、かつその関連に経営者の個人的な特性が関わっていると指摘している。その上で、病院におけるMCSの有効性をよりよく理解するために、異なる理論の視座を組み合わせた分析が必要になると主張している。また、各病院が優先する戦略と経営者によるPMSの利用スタイルの組み合わせが業績に影響しないという観察から、よりよい業績の達成のためには組織内のMCSと戦略とを整合させるだけでなく、その情報を利用する主体の特性を考慮する必要があると主張している。

3.9. Kalkhouran et al. (2017, *Journal of Accounting & Organizational Change*)

Kalkhouran et al. (2017) は、サービス業に属するマレーシアの中小企業を対象に、経営者 (CEO) の特性およびそのネットワーキング活動が戦略管理会計 (Strategic Management Accounting, 以下SMA) の利用を介して業績に与える間接効果を分析している。ここで経営者の特性については、学歴 (最終学歴) と経験を測定している。なお、これらの回答は戦略管理会計の利用状況

と経営者の特性の両方についてよく理解している人物として、会計・ファイナンスに関する管理者に依頼している。その上で、経営者の経験については彼らから見たCEOの能力を測定している。ネットワーク活動については、他の取締役を含む活動への参加頻度と関係当事者への連絡の頻度によって測定している。戦略管理会計を利用する程度については、先行研究をもとにSMAの手法を18項目作成し、その利用の程度を5段階のリッカートスケールで質問している。最後に業績については、量的・質的な情報および財務・非財務情報について全12項目の指標を測定している。

この研究は、サービス業に属するマレーシアの中小企業1,000社に対して行ったWeb上の調査から回収した129件のデータを用いて分析を行っている。分析の結果、経営者の学歴とネットワーク活動はSMAの利用を介して業績に正の影響を与えていることが観察された。具体的には、教育を受けた年数が長い経営者ほどSMAを利用している傾向にある。その上で、彼らによるSMAの利用が業績に正の影響を与えている。次に、ネットワーク活動に積極的な経営者ほどSMAを利用している傾向にある。その上で、彼らによるSMAの利用が業績に正の影響を与えている。

以上の結果を受けて筆者らは、中小企業におけるSMAの利用は長期的な好業績への投資であるとして、その重要性を指摘している。また、この研究では分析を通じてSMAの利用に影響する要因として経営者の学歴とネットワーク活動を提示した。これは、様々な会計システムに影響を与える要因を特定しようとする一連の先行研究に貢献したものであると述べている。最後に今後の研究として、この研究で検討された関係のよりよい理解のために、ケーススタディの採用が有益であると指摘している。

3.10. Su and Baird (2017, *Personnel Review*)

Su and Baird (2017) は、サービス業に属するオーストラリアの企業を対象に、(1) 経営者 (Top management) のリーダーシップのスタイルとMCSの利用スタイルとの関係、(2) 経営者によるMCSの利用スタイルとビジネスユニットの業績および従業員の組織コミットメント (Employee Organizational Commitment, 以下EOC) との関係进行分析している。ここで経営者のリーダーシップのスタイルについては、上述のAbernethy et al. (2010) と同様、配慮型と構造化型に分類している。MCSの利用スタイルについては、診断型の利用と双方向型の利用とに分類している。また、EOCについては特に中間管理職 (Middle-level manager) のものに注目している。

この研究はサービス業に属するオーストラリアの企業における445名の中間管理職を対象に行った質問票調査から回収した120件のデータを用いて分析を行っている。分析の結果、二つのリーダーシップと診断型のMCSの利用との間に統計的に有意な関係が観察された。また、構造化型のリーダーシップと双方向型のMCSの利用との間にも統計的に有意な関係が観察された。具体的には、配慮型と構造化型のどちらのリーダーシップをとる場合でも、診断型のMCSの利用が行われる。他方で、双方向型のMCSの利用スタイルを採用するのは、構造化型のリーダーのみである。

経営者によるMCSの利用スタイルとビジネスユニットの業績については、診断型の利用のみ

正の関係が観察された。また、診断型の利用は中間管理職のEOCの大きさとも正の関係が観察された。最後に、リーダーシップのスタイルが診断型のMCSの利用を介して業績およびEOCに与える間接効果の存在が観察された。

以上の結果を受けて筆者らは、配慮型のリーダーが双方向型のMCSの利用を行わないのは、彼ら・彼女らがあえて公式的な方法をとらずとも部下の意見を聞き入れ、部下を意思決定に参加させているためだと考察している。加えて、配慮型・構造化型のどちらのリーダーもが診断型のMCSの利用を行うのは、それが組織の目標を達成するために必要とされるためだと指摘している。

3.11. Zor et al. (2019, *Journal of Small Business Management*)

Zor et al. (2019) は、製造業に属するトルコの中小企業を対象に、経営者（CEO）の特性が公式的な予算の採用・利用に与える影響を分析している。ここで経営者の特性については、デモグラフィック特性として年齢、学歴（最終学歴）、経営者としての勤続年数を、パーソナリティとしてビッグファイブ（外向性、開放性、協調性、情緒安定性、勤勉性）を測定している。なお、これらの回答は予算の利用状況と経営者の特性の両方についてよく理解している人物として、調査対象企業の会計担当者に依頼している。また予算の採用についてはその有無を、予算の利用については、年次、半期、四半期、月次における予算の利用の程度を5段階のリッカートスケールで質問している。

この研究は、製造業に属するトルコの中小企業591社に対して行った電話による調査から回収した156件の調査データを用いて分析を行っている。その結果、(1) 予算の採用には経営者の年齢が影響すること、(2) 予算の利用には経営者の学歴と開放性が影響することが観察された。具体的には、若い経営者ほど公式的な予算を採用する。加えて、教育を受けた年数が長い経営者や開放性の高い経営者ほど予算を利用することが観察された。

以上の結果を受けて筆者らは、予算の利用をはじめとするマネジメント・コントロールの在り方を規定する要因として、経営者の特性、特にパーソナリティを考慮する必要性を指摘している。さらに実務への示唆として、経営者を登用する際、投資家や中小企業のオーナーは、候補者のパーソナリティに着目することで、その後の経営の在り方を事前に考えることができると主張している。

3.12. Liem and Hien (2020, *Cogent Business & Management*)

Liem and Hien (2020) は、製造業に属するベトナムの企業を対象に、(1) 動的な外部環境が経営者（CEO）のリスク傾向に与える影響、(2) 経営者のリスク傾向が戦略的意思決定（製品の革新性、MASを利用する程度）に与える影響、(3) 経営上の裁量が上記(2)の関係に調整変数として与える影響を分析している。

この研究は、製造業に属するベトナム企業2,000社に対して行った調査から回収した139件の調査データを用いて分析を行っている。調査への回答は、筆者らがEメールで依頼した後、調査対

象者がWebフォーム・電話・対面インタビューのいずれかの方法を選択したうえで実施された。この研究では、UEPの全体像を分析することを意図して多くの仮説が検証された。第一に、組織の外部環境としての環境のダイナミズム (Environmental dynamism) が経営者の特性 (リスク傾向)、戦略的意思決定のそれぞれに与える影響である。第二に、経営者のリスク傾向が戦略的意思決定に与える影響である。第三に、経営上の裁量の程度を表す統制の所在 (Locus of control) が経営者のリスク傾向と戦略的意思決定との関係に調整変数として与える影響である。最後に、製品の革新性がMASを利用する程度に与える影響である。

上記の分析における仮説はすべて支持された。具体的には、以下の七点が明らかになった。第一に、環境が動的であるほど、経営者はリスク愛好的な傾向を示すことである。第二に、環境が動的であるほど、MASを利用する程度が高まる。第三に、環境が動的であるほど、製品の革新性が追求される。第四に、経営者がリスク愛好的であるほど、MASの利用が高まる。第五に、経営者がリスク愛好的であるほど、製品の革新性が追求される。第六に、製品の革新性が追求されているほど、MASを利用する程度が高まる。最後に、経営者のリスク傾向と製品の革新性およびMASの利用との関係は、経営者の統制の所在が内的であるほど強まる。

以上の結果を受けて筆者らは、この研究が先行研究で指摘されてきた事項を再確認し、補強するものとなったことを主張している。加えて、管理会計分野の先行研究で考慮されてこなかった心理的要素を分析に取り入れたこと、Hambrick (2007) で修正されたUEPの要素である経営者の裁量を分析に取り入れたことを通じ、経営者の特性が戦略的意思決定に与える影響をより精緻に分析したことを貢献として主張している。最後に、この研究を通じて考慮しなかった要素がまだ多くあることに触れ、それらを分析に用いることを将来における研究の可能性として提示している。

4. 先行研究の整理と展望

本節では、上記で取り上げた先行研究を整理したうえで、将来における研究の展望を示す。先行研究の整理は、以下二つの手続きによって行う。第一に、先行研究で調査対象となった経営者の主要な特性を取り上げ、その特性と管理会計の諸要素との関係がどのように議論されてきたかを述べる。第二に、Hiebl (2014) の調査以後に発表された研究を三種のグループに分類し、直近の研究動向を分析する。

4.1 経営者の学歴・経歴

まず、多くの先行研究で着目されてきた特性として経営者の学歴と経歴があげられる (Naranjo-Gil and Hartmann 2007; Naranjo-Gil et al. 2009; Pavlatos 2012; Burkert and Lueg 2013; De Harlez and Malagueño 2016; Kalkhouran et al. 2017; Zor et al. 2019)。ここで学歴と経歴については、所属学部や職務経歴から経営者の経営管理に関する経歴の有無に着目する研究 (Naranjo-Gil and Hartmann 2007; Naranjo-Gil et al. 2009; Pavlatos 2012; Burkert and Lueg 2013;

De Harlez and Malagueño 2016)と、経営者の最終学歴(学位の高さ)に着目する研究(Kalkhouran et al. 2017; Zor et al. 2019)がある。本論文でレビューの対象とした先行研究の中でも経営者の学歴や経歴は多くの研究で調査対象となる特性であり、関心の高さがうかがえる。

経営者の経営管理に関する経歴の有無に着目する研究群は、大きく二種類に分類できる。まず、経営者の経営管理に関する経歴を経営者による診断型のMCSの利用(Naranjo-Gil and Hartmann 2007; De Harlez and Malagueño 2016)と関連付けるものである。第二に、その経歴を革新的なMASの利用(Naranjo-Gil et al. 2009)やVBMの実施(Burkert and Lueg 2013)など、管理会計の諸技法の積極的な利用と関連付けるものである。前者の研究群については、その経歴に関する仮説が支持されたもの(Naranjo-Gil and Hartmann 2007)と一部のみ支持されたものがある(De Harlez and Malagueño 2016)。後者については、CFOに着目した研究で、その仮説を支持する形で一貫した結果が観察されている(Hiebl 2014)。

4.2. 経営者の年齢・勤続年数(在職年数)

次に先行研究で着目されてきた特性として、経営者の年齢があげられる(Naranjo-Gil et al. 2009; Pavlatos 2012; Zor et al. 2019)。これらの研究では、若い経営者ほど革新的なMASを活用する(Naranjo-Gil et al. 2009)、若い経営者ほど公式的な予算の採用・利用に積極的である(Zor et al. 2019)など、若い経営者ほど管理会計の諸技法を積極的に用いることが仮定されてきた。この背景には、Hambrick and Mason(1984)での議論がある。それは、経営者は加齢に伴って新たな行動様式をとることが少なくなり、組織の安定性を重視するようになるというものである。本論文で取り上げた先行研究ではその主張を敷衍する形で、経営者の加齢と管理会計の諸技法の積極的な利用との間に負の関係を仮定してきたのである。また、これらの研究による調査の結果では上記の仮定を支持する観察が見られている。

経営者の年齢と類似の仮定は、経営者の勤続年数(在職年数)についても検討されている(Naranjo-Gil et al. 2009; Pavlatos 2012; Burkert and Lueg 2013; Zor et al. 2019)。これらの研究では、勤続年数の短い経営者ほど革新的なMASを活用する(Naranjo-Gil et al. 2009)、在職年数の短い経営者ほどVBMを積極的に行う(Burkert and Lueg 2013)など、勤続年数(在職年数)の短い経営者ほど管理会計の諸技法を積極的に用いることが仮定されてきた。この背景には、上述した経営者の年齢に関する議論と同様に、経営者は勤続年数の長期化に伴って新たな行動様式を確立しなくなるという主張がある。他方でKalkhouran et al.(2017)では、勤続年数の長い経営者ほど経営に関する知識や経験を蓄積し、より戦略管理会計を利用すると仮定した。

これらの研究による調査の結果得られた観察はさまざまである。まず、経営者の役職としてCEOに着目した研究では、その勤続年数や在職年数と管理会計の技法の利用との間に統計的に有意な関係が観察されていない(Burkert and Lueg 2013; Kalkhouran et al.; 2017; Zor et al. 2019)。また、CFOに着目した研究では、上記の仮定が支持されたもの(Naranjo-Gil et al. 2009; Burkert and Lueg 2013)と指示されなかったもの(Pavlatos 2012)がある。したがって、着目

する職位によって影響が異なるなど、経営者の勤続年数や在職年数に関する観察は経営者の年齢についての観察ほど一貫していない。

4.3 経営者のリーダーシップのスタイル

Abernethy et al. (2010) と Su and Baird (2017) は、経営者のリーダーシップのスタイルに着目している。これらの先行研究はともにリーダーシップのスタイルを配慮型と構造化型の分類から捉え、それがMCSの利用スタイル、管理会計の諸技法の利用への影響を分析している。ここで配慮型のリーダーシップは、構造化型に比べ、MCSの双方向型の積極的な利用と関連付けられる。しかしこれら二つの先行研究では、異なる結果が観察されている。まずAbernethy et al. (2010) では、配慮型と構造化型リーダーのどちらも双方向的にPCSを用いるが、配慮型のリーダーの方がその傾向が強くなることが観察された。しかしSu and Baird (2017) では、双方向型のMCSの利用スタイルを採用するのは、構造化型のリーダーのみであることが観察された。この観察についてSu and Baird (2017) は、配慮型のリーダーがあえて公式的な方法をとらずとも部下の意見を聞き入れ、部下を意思決定に参加させているためだと考察している。

4.4 直近の研究動向

本項では、Hiebl (2014) の調査以後に発表された研究を、それまでの研究に対して新規性を持つ点から三つのグループに分類し、その特徴を述べる。第一に、経営者の心理的な特性に着目した研究群である (Zor et al. 2019; Liem and Hien 2020)。第二に、Hambrick (2007) で提示された二つの調整変数を分析の対象とした研究である (Liem and Hien 2020)。最後に、経営者の特性が組織の成果に与える影響を分析の対象とした研究群である (De Harlez and Malagueño 2016; Kalkhouran et al.; 2017; Su and Baird 2017)。本論文では便宜的に、それぞれの研究群をAグループ、Bグループ、Cグループと呼ぶ。

Aグループは、経営者の心理的な特性に着目した研究群である。本論文3節2-12項でも各先行研究の概要をまとめているが、Hiebl (2014) が調査対象とした研究の多くは経営者のデモグラフィック特性によって組織内における管理会計の様々な在り方を説明しようと試みている。上述のように、特にそこでは経営者の学歴や経歴、年齢、勤続年数などが着目されてきた。これらのデモグラフィック特性は、経営者の心理的な特性を測る代理変数として、その測定の容易さから多くの研究で利用されてきた (Hambrick and Mason 1984; Hiebl 2014; Zor et al. 2019)。しかしながらデモグラフィック特性を用いた研究は、その特性と結果変数との関係を観察するのみであって、そのメカニズムの解明には課題がある (渡辺 2015)。その点でAグループの研究群は、経営者の心理的な特性に着目することで経営者が組織内における管理会計の在り方に与える影響をより詳細に分析することを可能にしていると言える。

Bグループは、Hambrick (2007) で提示された二つの調整変数を分析の対象とした研究群である。本論文では直接的に取り上げなかったが、オーストラリアの大学を対象に、(1) 各学部の

学部長個人の特性と学部長が用いる情報の種類との関係, (2) 学部長個人の特性と学部長によるMCSの利用スタイルとの関係, (3) 学部長の仕事への要求が上記(1)および(2)の関係に調整変数として与える影響を分析したBobe and Kober (2020)も, この研究群に該当する。2節で指摘したように, UEPを用いた管理会計研究では, MCSの革新性や経営者による利用のスタイルが管理の複雑性にあたると考え (Hiebl 2014; Kalkhouran et al 2017; Liem and Hien 2020など), UEPの応用を検証している。そのためHiebl (2014) が調査対象とした初期の研究は, 経営者の特性が組織の戦略的意思決定, 特に管理の複雑性に与える影響にその焦点があてられた。これに対しBグループの研究は, Hambrick (2007) で提示された二つの調整変数を分析の対象に含めることで, より精緻化された枠組みを用いて分析を行おうとしていると言える。

Cグループは, 経営者の特性が組織の成果に与える影響を分析の対象とした研究群である。そもそもUEPの中心的な命題は, 経営者の特性が組織の戦略的意思決定, ひいては業績に影響を与えるというものであった (Hambrick and Mason 1984)。すなわち, 経営者の特性が組織の戦略的意思決定に与える影響のみならず, 最終的に業績とどのような関係を持つのかを明らかにすることが, UEPを用いた管理会計研究の一つの到達点と言える。しかし上述の通り, Hiebl (2014) が調査対象とした初期の研究は, 経営者の特性が組織の戦略的意思決定, 特に管理の複雑性に与える影響に着目しており, UEPの全体像を検証するに至っていなかった。これに対しCグループの研究は, 業績を被説明変数とすることで, UEPの枠組み全体を用いた分析を行っている。Cグループに該当する研究の必要性はHiebl (2014) においても指摘されており, これらの研究はその要請に応えるものだと言える。

4.5. 展望

本項では, UEPを用いた管理会計研究, 特に経営者個人の特性に着目する研究群の展望として, 二つの方向性を述べる。第一に, これまでに検討されていない観察可能な特性を考慮に入れた分析を行うことである。この展望はHiebl (2014) においても指摘されたものである。しかしながら, 今回の調査でも新しいデモグラフィック特性や観察可能な特性に着目した研究は多く見られなかった。したがって, このような方向性の研究は現在もその必要性が残されていると言える。

次に, 前節で示した直近の研究動向について, その三種の研究を推し進めることである。これらの研究群は, Hiebl (2014) の調査対象となった初期の研究に欠けていた視点を補完し, UEPを用いた説明のメカニズムをより精緻に検討しようと試みている。しかしながら, これらの研究群はまだその絶対数が少なく, 調査対象となった産業・組織も様々である。したがってそれらの分析結果が一般性を持つとは言い難く, より多くの実証がなされることが今後の研究課題として挙げられるだろう。

5. 結論

本論文では, 経営者個人の特性に着目して各組織における管理会計の様々な在り方を説明しよ

うとする先行研究を整理し、その現状を把握したうえで今後の研究領域を示した。本論文の文献調査を通じて、Hiebl (2014) 以前の先行研究の多くは経営者のデモグラフィック特性に着目し、それらの特性と管理会計との関連が検討されてきたことが明らかになった。加えて、直近の研究動向としてHiebl (2014) 以前の先行研究の限界を補完する形で三種類の研究群が存在することを指摘した。第一に、経営者の心理的な特性に着目した研究群である (Zor et al. 2019; Liem and Hien 2020)。第二に、Hambrick (2007) で提示された二つの調整変数を分析の対象とした研究である (Liem and Hien 2020)。最後に、経営者の特性が組織の成果に与える影響を分析の対象とした研究群である (De Harlez and Malagueño 2016; Kalkhouran et al.; 2017; Su and Baird 2017)。最後に本論文では、将来の展望として上記三種の研究群の進展と、まだ注目が集まっていないデモグラフィック特性を含む観察可能な特性を用いた分析を提案した。

本論文の貢献は以下の点である。まず、先行研究で着目されてきた経営者の特性として主要なものを整理したことである。これによって、これまでに用いられた (用いられていない) デモグラフィック特性が明らかになった。加えて、Hiebl (2014) の調査以後に発表された研究をレビューし、直近の研究動向を示したことである。上記のように、直近の研究ではHiebl (2014) 以前の先行研究の限界を補完する形で三種類の研究群が存在している。これは、経営者のデモグラフィック特性と管理会計との関係を分析する初期の研究群を超えて、新たな段階の研究が進展していることを示唆している。

上記のような貢献がある一方、本論文には以下のような限界がある。まず、本論文ではWeb of Science およびEBSCO host Business Source Completeによる検索結果をもとに調査対象の論文を選定している。また検索ではHiebl (2014) で用いられたクエリを使用した。そのため、データベースに収録されていない文献や検索条件に該当しなかった論文をレビューの対象とできていない。将来の研究では、例えばAbernethy and Wallis (2019) が行ったように、主要学術誌に掲載された論文を網羅的に確認することで、上記の問題を排除しつつ、先行研究の流れを整理できるだろう。他方で、本研究やHiebl (2014) が用いたデータベースでの検索は、主要学術誌以外に掲載された論文を広く調査できるという利点があると考えられる。

次に、TMTの特性を対象とした先行研究をレビューの対象としなかったことである。本論文でレビューの対象とした先行研究は、すべて経営者個人に着目したものである。レビューの対象を限定したことで、UEPを用いた研究の進展が比較的緩やかな管理会計の研究 (Abernethy and Wallis 2019; Liem and Hien 2020) に対して研究の展望を明確に示すことができた。しかしながらHambrick (2007) は、UEPによって組織の業績を説明する際、経営者個人よりもTMTに着目することで説明力が高まると指摘している。

こうした限界はあるものの、本論文は経営者個人の特性に着目して各組織における管理会計の様々な在り方を説明しようとする研究に対し、複数の方向性を提示した。今後この分野での研究が蓄積されることで、管理会計の諸技法やMCSの利用、その業績への影響に関するメカニズムがより詳細に分析されることが考えられる。

付表：本論文でレビューの対象とした先行研究の基本情報

研究 (著者名, 発表年)	調査対象となった職位	調査対象となった産業・組織	調査対象となった経営者の特性
Naranjo-Gil and Hartmann (2007)	CEO	スペインの病院	経営者の経歴 (学歴および経歴)
Naranjo-Gil et al. (2009)	CFO	スペインの病院	年齢, 勤続年数, 学歴 (大学および大学院での所属学部)
Abernethy et al. (2010)	CEO ⁴⁾	製造業・サービス業に属するオランダの企業	リーダーシップのスタイル
Pavlatos (2012)	CFO	ギリシヤのホテル	年齢, 学歴 (大学, 大学院での所属学部), 勤続年数
Burkert and Lueg (2013)	CEOおよびCFO	HIDAX指数構成銘柄となっているドイツの企業	学歴 (経済学または経営学に関する学位を取得しているかどうか), 勤続年数 (在職年数)
Lee et al. (2014)	CIOおよびTMT ⁵⁾	あるベンダーのBIを利用している企業	ITに関する戦略的な知識, TMTと交流している程度
De Harlez and Malagueño (2016)	CEOまたは病院長	ベルギーの病院	経営者の経歴 (職務経歴)
Kalkhouran et al. (2017)	CEO ⁶⁾	サービス業に属するマレーシアの中小企業	学歴 (最終学歴), 経験 (勤続年数), ネットワーク活動への参加の程度
Su and Baird (2017)	経営者 (Top management) ⁷⁾	サービス業に属するオーストラリアの企業	リーダーシップのスタイル
Zor et al. (2019)	CEO ⁸⁾	製造業に属するトルコの中小企業	年齢, 学歴 (最終学歴), 勤続年数, パーソナルライティ, (ビッグデータイジ)
Lien and Hien (2020)	CEO	製造業に属するベトナムの企業	リスク傾向

- 4) 企業内のプロファイルセンサーの管理者に対しての調査でCEOに関する情報を収集している。
- 5) TMTに関する情報を組織内の複数人から得た場合, その平均値をTMTに関する情報として利用している。
- 6) 会計またはファイナンスに関する管理者に対しての調査でCEOに関する情報を収集している。
- 7) ビジネスユニットの財務や情報システム, 人事管理などを担当する中間管理職 (Middle-level managers) に対しての調査で経営者に関する情報を収集している。
- 8) CFOに対しての電話調査でCEOの情報を収集している。

参考文献

- 渡辺周. 2015. 「経営者の属性が企業の意思決定に与える影響：操作変数の開発によるメカニズム理解への接近」『一橋商学論叢』10 (2), 19-34.
- Abernethy, M. A., and M. S. Wallis. 2019. Critique on the Manager Effects Research and Implications for Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research*, 31 (1), 3-40.
- Abernethy, M. A., J. Bouwens, and L. Van Lent. 2010. Leadership and Control System Design. *Management Accounting Research*, 21 (1), 2-16.
- Bobe, B. J., and R. Kober. 2020. University Dean Personal Characteristics and Use of Management Control Systems and Performance Measures. *Studies in Higher Education*, 45 (2), 235-257.
- Burkert, M., and R. Lueg. 2013. Differences in the Sophistication of Value-based Management-The Role of Top Executives. *Management Accounting Research*, 24 (1), 3-22.
- De Harlez, Y., and R. Malagueño. 2016. Examining the Joint Effects of Strategic Priorities, Use of Management Control Systems, and Personal Background on Hospital Performance. *Management Accounting Research*, 30, 2-17.
- Efferin, S., D. Frisko, and M. Hartanto. 2016. Management Control System, Leadership and Gender Ideology. *Journal of Accounting in Emerging Economics*, 6 (4), 314-339.
- Hambrick, D. C., and S. Finkelstein. 1987. Managerial Discretion: A Bridge between Polar Views of Organizational Outcomes. *Research in Organizational Behavior*, 9, 369-406.
- Hambrick, D. C., S. Finkelstein, and A. C. Mooney. 2005. Executive Job Demands: New Insights for Explaining Strategic Decisions and Leader Behaviors. *Academy of Management Review*, 30 (3), 472-491.
- Hambrick, D. C., and P. A. Mason. 1984. Upper echelons: The Organization as a Reflection of its Top Managers. *Academy of Management Review*, 9 (2), 193-206.
- Hambrick, D. C. 2007. Upper Echelons Theory: An Update. *Academy of Management Review*, 32 (2), 334-343.
- Hiebl, M. R. W. 2014. Upper Echelons Theory in Management Accounting and Control Research. *Journal of Management Control*, 24 (3), 223-240.
- Kalkhouran, A. A. N., B. H. N. Nedaei, and S. Z. A. Rasid. 2017. The Indirect Effect of Strategic Management Accounting in the Relationship between CEO Characteristics and Their Networking Activities, and Company Performance". *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13 (4). 471-491.
- Lee, J., M. Z. Elbashir, H. Mahama, and S. G. Sutton. 2014. Enablers of Top Management Team Support for Integrated Management Control Systems Innovations. *International Journal of Accounting Information Systems*, 15, 1-25.
- Liem, V. T., and N. N. Hien. 2020. Exploring the Impact of Dynamic Environment and CEO's Psychology Characteristics on Using Management Accounting System. *Cogent Business & Management*, 7 (1), 1-20.
- Naranjo-Gil, D. 2009. Strategic Performance in Hospitals: The Use of the Balanced Scorecard by Nurse Managers. *Health Care Management Review*, 34 (2), 161-170.

- Naranjo-Gil, D., and F. Hartmann. 2006. How Top Management Teams Use Management Accounting Systems to Implement Strategy. *Journal of Management Accounting Research*, 18 (1), 21–53.
- Naranjo-Gil, D., and F. Hartmann. 2007. How CEOs Use Management Information Systems for Strategy Implementation in Hospitals. *Health Policy*, 81 (1), 29–41.
- Naranjo-Gil, D., V. S. Maas, and F. Hartmann. 2009. How CFOs Determine Management Accounting Innovation: An Examination of Direct and Indirect Effects. *European Accounting Review*, 18 (4), 667–695.
- Pavlatos, O. 2012. The Impact of CFOs' Characteristics and Information Technology on Cost Management Systems. *Journal of Applied Accounting Research*, 13 (3), 242–254.
- Su, S., and K. Baird. 2017. The Role of Leaders in Archiving Organisational Outcomes. *Personnel Review*, 46 (3), 593–607.
- Zor, U., S. Linder, and C. Eendenich. 2019. CEO Characteristics and Budgeting Practices in Emerging Market SMEs. *Journal of Small Business Management*, 57 (2), 658–678.