

## 科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 29 年 6 月 28 日現在

機関番号：32629

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2014～2016

課題番号：26380617

研究課題名(和文) 自律的組織におけるマネジメント・コントロールに関する実証的研究

研究課題名(英文) The research on management control in the decentralized autonomous organizations

研究代表者

伊藤 克容 (Ito, Katsuhiro)

成蹊大学・経済学部・教授

研究者番号：40296215

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,600,000円

研究成果の概要(和文)：本研究では、組織文脈を理解するためのキーワードとして「自律的組織」という鍵概念を採用した。自律的組織という組織コンテキストの中で、マネジメント・コントロールにはいかなる役割が求められ、どのように設計され、運用されるべきかを先行研究と国内企業の事例分析によって考察した。本研究の貢献は以下の2点にある。1つめは、自律的組織では、多様なコントロール手段が併用され、コントロールパッケージとして運用されていることが確認できた。2つ目としては、自律的組織においては、予算管理システムに代表される管理会計情報についても、運用方法が従来とは大きく異なっていることを明らかにした。

研究成果の概要(英文)：In this research, we adapted "autonomous decentralized organization" to capture reality of the well performed business enterprises. Autonomous decentralized organizations promoted their employees to accumulate and make organizational knowledge. How to design and operate management control in autonomous decentralized organization is matter of grave concern. Based on theoretical review and case analysis, we reached 2 findings as follows. First, it was confirmed that in autonomous decentralized organizations, various control means were used simultaneously as a control package. Secondly, in autonomous decentralized organizations, we also made clear that the management accounting information such as budgetary management system is largely different in operation (that there is an emphasis on hypothesis discovery rather than control).

研究分野：管理会計

 キーワード：マネジメント・コントロール 管理会計 自律的組織 組織文化 コントロールパッケージ 予算管理  
イノベーション DDP

### 1. 研究開始当初の背景

マネジメント・コントロール(以下、MCと略)に関する理論の発展段階を追跡するにあたって、組織成員の自発的行動によって、資源蓄積と環境適応を実施する、「自律的組織」の概念と関連研究は、高業績企業におけるMCのありかたを探る手がかりとしてひじょうに有効であると考えられている。本研究開始前に、すでに自律的組織については、廣本(2007)などにおいて、その編成原理や運営メカニズムについて精力的な研究が蓄積され、いくつかの重要な点が検討され、あきらかにされていた。本研究では、廣本(2007)に代表される一連の研究の成果を活用し、MCに関する理論の発展動向を整理するために「自律的組織」を鍵概念として採用することとした。自律的組織においては、組織成員の自発的行動を前提として、そのポテンシャルを最大限に引き出すMCが要請されるが、そのありかたについてはじゅうぶんに検討されていない問題、不明確な研究上の論点が残されていた。そのため、さらに理論面および実証面での研究を蓄積する必要があった。組織のコンテキストが変更すれば、それを前提に機能する、管理会計および管理会計を中核とするMCが果たす役割が大いに影響を受けることになる。実務においても、伝統的なMCの理論では対応できないような事例が数多く観察されていた。

### 2. 研究の目的

本研究は、先進的な企業組織(組織タイプとしては自律的組織を想定し、先行研究の概念及び成果に依拠)におけるMCの変容をあきらかにすることを構想して、着手された。本研究の最終目的は、自律的組織におけるMCに関して、理論モデルの検証と構築(歴史的研究の蓄積と関連研究の理論的成果の吸収)と実務観察による理論モデルの修正と検証と設定し、着手された。

### 3. 研究の方法

自律的組織におけるMCの先進的な実態解明と理論化という、本研究の目的を果たすために、以下のような研究方法を採用し、概ね当初の計画通りに実施することができた。

#### (1)文献調査にもとづく理論研究

MC理論、管理会計論、コストマネジメント論に加えて、経営組織論、経営戦略論、産業心理学、組織社会学などの関連領域における包括的な文献調査を実施した。

#### (2)実務観察

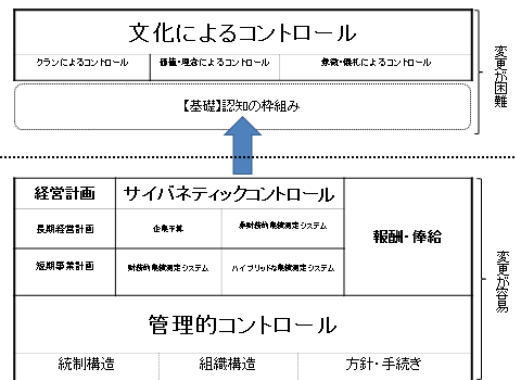
先進実務を運営している複数企業へのヒアリング調査を行った。

#### (3)両者の統合

上記の(1)および(2)の成果をふまえて、理論モデル(仮説)を構築し、客観データと突き合わせることで暫定的に構築された理論モデルの検証(妥当性チェック)を行った。

追加的な問題領域として、検討したのは、環境に適応させたMCの更新現象である「組織変革」(organizational change)についてである。

組織変革に対する各種のアプローチを整理した、Chenhall & Euske (2007)の成果に、異なる立場から問題解明に努めた Gurd (2008)、あるいは Broadbent & Laughlin (2005)の考察内容を加味して、MCの自律的な更新という現象を解明する手がかりを得た。組織変革の領域における、具体的なサブゴールとして、第1に、変革の必要性の認識があげられる。外部環境の同調圧力を重視した Bhimani (1993)、Dent (1991)、Kurnmaki (1999)、Llewellyn & Northcott (2005)、Soin et al. (2002)、Henri (2006)等の研究から、外部環境からのプレッシャーがMC再構築の契機として機能する諸条件を解明する。第2の論点は、移行のマネジメントである。組織変革に向けた組織内部での取り組みを強調した、Roberts (1990)、Seal (2001)、Collier (2001)、Ezzamel & Bourn (1990)、Briers & Chua (2001)、Dechow & Mouritsen (2005)、Quattrone & Hopper (2005)、Abernethy & Chua (1996)らの考察内容をもとに、更新時の移行の問題点と留意点を検討する。コントロール手段間の関係性については、Kotterの8段階モデルを参照し、伊藤(2013)で予備的な考察を実施したが、これをさらに発展させる必要があった。第3に、組織成員の組織変革への意欲を継続させるための仕組みを扱った Bougen (1989)、Chenhall & Langfield-Smith (2003)、Miller & O'Leary (1994)、Ezzamel et al. (2004)について検討するとともに、国内企業の実務に関する情報を公刊資料から定期的に収集した。



考察結果から、組織変革について上記のような暫定的なモデルを提示した。MCの設計によって、認知枠組みが影響されることが重要な発見事項である。

もう一つの派生論点として、MCの運用形態についての研究にも着手した。自律的組織の文脈と仮説検証型の事業計画であるDDPの整合性についても確認することができた。

ヒアリング調査では、ミニプロフィットセンターや現場主導のコストマネジメントなど、先進的な実務を推進している企業の実態について、継続的に情報を収集した。その際の、重点を置く調査領域は、経営計画の策定フェーズ(インタラクティブ・コントロール)と組織ルーティンの更新フェーズ(イ

ネープリング・コントロール)としていた。完全に満足いく結果ではなかったが、重要な知見が得られた。

#### 4. 研究成果

研究成果の発表については、主として以下の2つの方法による。

各種学会、研究会で研究成果の報告を実施した。

学会誌、専門誌で論文として公表した。

発表に関する、具体的な事項については後述する。本研究の研究成果として、主張すべき点は以下の通りである。

##### ・MC理論研究の整理・蓄積

現状を的確に分析するためには、比較基準が固まっていなければならない。歴史的な理論研究も本研究では視野に収めている。

MCに関する理論は、当初、集権的で大規模な階層的組織のマネジメント問題を対象として展開された。伝統的なMCは、暗黙のうちに一定の組織モデルを前提としていたと考えられる。昨今、従来のMCが前提としていた組織形態も必ずしも有効に機能しない場合が数多く見られる。したがって、MC研究においては、「自律的組織」を前提として、その文脈のなかで機能するMCについて考察する必要がある(廣本 2004b; 2005a)。このような自律的組織という組織コンテキストの変化をふまえて、伊藤(2013)では、これまでのMC研究の動向を2段階(コントロール手段の多様化とコントロール目的の複雑化)で整理したのが以下の図表である。

コントロール手段の選択幅の広がり		目標の複雑化
会計システム中心	会計システム+他のシステムの併用	
Anthony(1965)によるマネジメント・コントロールの概念化	組織文化マネジメントへの注目ともなうクラシカル・コントロール、経営理念によるコントロールなどの包摂	単一目標
	① → ②	
	マネジメント・コントロールの多様化と複雑化 ・ インターラクティブ・コントロールと4つのコントロール・レバー論 (Simons, 1995) ・ イネープリング・コントロール+強制的コントロール (Ahrens & Chapman, 2004 etc.)	複数目標

##### ・組織変革とコントロール・パッケージ内部の相互関係

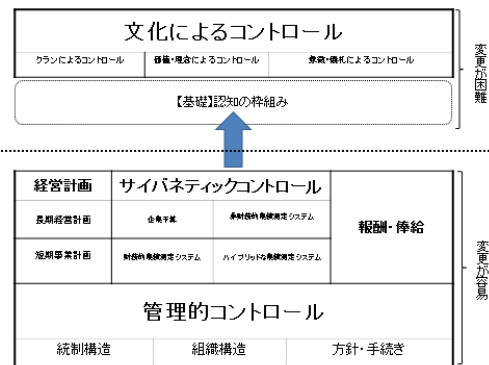
MCの概念を一般に普及させたのは、Anthony(1965)の功績である。MCの概念が広く受け容れられるようになった当初は、MCは会計中心の機構であり、企業戦略の効率的な実行という単一の目標しか想定していなかった。その後、企業環境の変化にともない、自律的組織の形態が一般化するに伴って、次第に、会計数値以外によるコントロールにも目が向けられるようになった(ベクトル)。これと並行して、効率的な戦略の実施に加えて、新たな戦略機会の探索や業務ルーティンの改善などが目標に追加された(ベクトル)。このような要求の複雑化高度化

に対応して、MCも複雑になる必要が生じた。現在では、MCは、多様なコントロール手段のパッケージ(集合体)であるとする見方がとられるようになってきている。

このような見解を代表するのが、Malmi & Brown(2008)による拡張されたMCのフレームワークである(下記図表)。企業組織が自律的組織の特徴を帯びる程度が強くなるのにもなって、MCの領域が拡張しつつある。具体的には、伝統的なMCの中心に位置づけられていた計画と統制の手法(サイバネティックコントロール)に加えて、多様なコントロール手段が対象とされたこと、多種多様なコントロール手段をコントロール・パッケージの総体として検討すべき必要性が主張されている。MCの手段が多様化したことに加えて、MCの果たす目的自体も変化していることが認識されるようになっていた。



上記のモデルを拡張し、組織変革の問題と関連させて、コントロール・パッケージ内のコントロール手段の相互関係についても考察を加えたのが下記の図表である。



##### ・探索型MCの理論研究および実務適用事例の収集と整理

自律的組織におけるMCの具体的な展開例としては、インターラクティブ・コントロール(interactive control)として概念化された事業戦略の修正(戦略創発の促進)、イネープリング・コントロール(enabling control)に期待される組織ルーティンの継続的な改善などがあげられる。両者は、変化の激しい環境では、最適解はすぐに陳腐化してしまい、企業の生存のためには継続的な適応的行動が必要であるとの前提を共有している。また、解を得るための方法論も試行錯誤的アプローチで行うという共通点もある。本研究では、

自律的組織を前提として、(1)インタラクティブ・コントロール、イネープリング・コントロール、コントロール・パッケージといった拡張された MC の概念の理論化(精緻化)、(2)現実に機能するための諸要件についての検討、(3)実証的証拠の収集(仮説の検証)を実施した。この問題領域における本研究の意義としては、以下の3点があげられる。1点目に、コントロール・パッケージの視点からのアプローチの有用性が主張できる。組織文化、組織構造、管理会計などのコントロール手段を総合的にとらえようとするアプローチは端緒についたばかりであり、相互の関連についての有用な知見が得られるであろう。2点目に、創発戦略と MC とを結びつけた研究の拡張である。創発戦略と MC を結びつけた研究としては、Simons(1995)によって提唱されたインタラクティブ・コントロールがよく知られているが、MC のデザインを主体に考察されているので、戦略形成のプロセスは直接考慮対象としていないこと、また、トップ・マネジメントの役割が強調されており、自律的組織では中心的な役割を担うであろう、現場での管理業務に従事する中間管理階層の貢献が見えにくいという特徴が指摘できる。本研究では、戦略が創発されるモデルを中心に据え、その中で MC がいかなる役割を果たすのかを考察する。戦略創発のモデルとしては、内外で定評のある Burgelman(1991, 2002) のモデルを採用し、このモデルを足掛かりに、戦略創発における MC の役割についてより広い視点から検討を加えた。3点目として、自律的組織における MC 概念として、Ahrens & Chapman(2004)によって提唱されたイネープリング・コントロールについて、TQC、TPM、ミニプロフィットセンターなどのフロントラインによる自主的な現場改善との親和性がきわめて高いこと、結合させることで今後の理論蓄積が一層効率化できることが確認できた。

## 5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文](計12件)

伊藤克容、戦略変更におけるマネジメント・コントロールの役割、成蹊大学経済学部論集(成蹊大学経済学部学会) 47(2)、211-223、2016/12

伊藤克容、組織学習を促進する事業計画に関する考察:日本の予算管理実務解明の手がかりとして、産業経理(産業経理協会) 76(3)、67-77、2016/10

伊藤克容、MCS 設計における「手段選択」と「運用方法」の峻別(武藤恭彦先生退職記念号)、成蹊大学経済学部論集(成蹊大学経済学部学会) 47(1)、219-232、2016/07

伊藤克容、イノベーション創出のためのマネジメント・コントロールに関する研究動向: Demartini(2014)による整理をもとに、成蹊大学経済学部論集(成蹊大学経済学部学会)

46(2)、95-108、2016/01

伊藤克容、イノベーション創出のためのマネジメント・コントロール:淘汰メカニズム設計・運用の重要性と困難さ(Ronald S. Zavislak 先生退職記念号)、成蹊大学経済学部論集(成蹊大学経済学部学会) 46(1)、169-188、2015/07

伊藤克容、解題深書 企業組織の変化とマネジメント・コントロールの新たな課題、企業会計(中央経済社) 67(6)、839-842、2015/06

伊藤克容、「知的資産」形成・活用におけるマネジメント・コントロールの意義:コントロール・パッケージ研究の重要性、日本知的資産経営学会誌(千倉書房) 1、74-89、2015/01

伊藤克容、新規事業開発のための管理会計技法の貢献可能性(特集 管理会計と組織における行動・心理)、経理研究(中央大学経理研究所) 58、94-105、2015

伊藤克容、新規事業評価のための DDP(discovery driven planning)に関する考察、成蹊大学経済学部論集(成蹊大学経済学部学会) 45(2)、101-117、2014/12

伊藤克容、将来志向の予算管理実務に関する検討:「見込管理」におけるフィードバックとフィードフォワード機構の結合、成蹊大学経済学部論集(成蹊大学経済学部学会) 45(1)、89-101、2014/07/20

伊藤克容、「組織変革」の3つの類型におけるマネジメント・コントロールの役割、産業経理(産業経理協会) 74(1)、100-108、2014/04

新江孝・伊藤克容、組織変化におけるマネジメント・コントロールの役割:新たな視点の提案、原価計算研究(日本原価計算研究学会) 38(2)、15-26、2014/03

[学会発表](計4件)

日本原価計算研究学会第42回全国大会、2016年8月30日(火)、新江孝・伊藤克容、マネジメント・コントロール概念の再検討:戦略変更との関係に着目して

日本原価計算研究学会第41回全国大会、2015年9月11日(金)、新江孝・伊藤克容、イノベーション実現におけるマネジメント・コントロールの役割:創造性と効率性

日本原価計算研究学会第40回全国大会、2014年9月5日(金)、新江孝・伊藤克容、組織変化におけるマネジメント・コントロールの役割:既存理論の再検討

日本知的資産経営学会第1回全国大会、2014年8月30日(土)、伊藤克容、「知的資産」形成・活用におけるマネジメント・コントロールの意義:コントロール・パッケージ研究の重要性

## 6. 研究組織

(1)研究代表者

伊藤克容 (Katsuhiko ITO)

成蹊大学・経済学部・教授

研究者番号: 40296215