

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

伊藤 克容

1. 問題設定

本稿では、既存のマネジメント・コントロール概念の拡張をもたらす新しいマネジメント・コントロールのありかたとして、イネープリング・コントロール(enabling control)を取り上げる。Ahrens & Chapman (2004)によって、あらたに提唱された概念の本質および研究上の意義について検討するのが、ここでの課題である。結論を先に述べれば、イネープリング・コントロールの本質は、組織学習を促進するマネジメント・コントロールである。その理論的基礎は、Adler & Borys (1996)による「2つの公式化(formalization)の類型」に関する研究にあり、組織ルーティンを試行錯誤によって改良することを目指す公式化の方法論(enabling system)に対応している。言い換えれば、イネープリング・コントロールは、いかに組織学習を促進するかという問題に直接的に対応したマネジメント・コントロール側からの処方箋として位置づけることができる。日本企業の現場主導の改善手法との親和性が高く、両者をどう関連付けるかというのも重要な課題である。

本稿は、業績管理会計に関する理論の発展動向に関する学説研究の一部である。企業環境の変化に対応して、業績管理会計およびそれを包含するマネジメント・コントロール(management control)という研究上の基本概念も、大きく揺れ動いている。イネープリング・コントロールは、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の手法に対応し、自律的組織におけるマネジメント・コントロールの重要な構成要素である¹。

社会現象を理論化するには、基礎概念の吟味が重要なのは当然である。ここで注意しなければならないのは、似たような計算制度や管理手法を用いたとしても、利用目的が異なる場合、たとえば、イネープリング・コントロールのために用いているのか、強制的コントロールのために用いているのかによって、設計思想やのぞましい運用のあり方などが大きく違ってくるということである。伝統的な管理会計によるコントロールの文脈では、イネープリ

¹ TQCはイネープリング・コントロールの要件のいくつかを満たしている。日科技連(1946年設立)において、生産管理の技術者を主たる担い手とするSQC(Statistical Quality Control, 統計的品質管理)の内容からQCサークルによるTQC(Total Quality Control, 全社的品質管理)が派生してきた(法政大学産業情報センター, 1995)。この際の、導入先企業の組織コンテキストについて明らかにすることは、イネープリング・コントロールの機能する前提条件を把握する上で、大変興味深い課題である。

グ・コントロールの考え方はかならずしも重視されてこなかった。この点は、注意が必要である。実態を観察し、定量的な実証研究を行おうとするに際して、両者を峻別できていないとすれば、多くのロスをこうむることになる。既存のコントロールに対して、新たに概念規定されたイネープリング・コントロールを正確に理解し、今後の研究に位置付けることは、きわめて重要である。

イネープリング・コントロールの概念は、日本の管理会計と北米企業の実務をベースに理論化されてきた伝統的な管理会計の理論的齟齬を解消する可能性を秘めており、また、先進実務を正確に把握するための実証研究基礎として不可欠である。

伊藤(2010)では、これまでのマネジメント・コントロールに関する主要な発展動向を整理することを試みている。第3節で詳述するが、具体的には、以下のように整理している。

マネジメント・コントロール概念が最初に規定され、普及したのは、Anthony(1965)によってである。当初の主張では、計画と統制に対するアンチテーゼとして位置づけられ、マネジメント・コントロールは公式的な財務情報を中核とする、期間計画と統制のシステムとして考えられていた。計算構造よりも動機づけを重視するAnthonyの意図とは離れて、マネジメント・コントロール研究は会計中心の狭く限定された分野で進展した。このことが、実務的な経営問題への適合という面で多くの問題点を引き起こした。その後、組織文化によるコントロール(クランコントロール)に代表される多様なコントロール手段の重要性が認識されたこと、マネジメント・コントロールに対する役割期待が戦略や組織ルーティンの単純な実行とはみなされなくなったことによって、マネジメント・コントロールの概念が拡張された。この結果、戦略の創発については、インターラクティブ・コントロールが受け持ち、組織ルーティンの改変はイネープリング・コントロールによって活発化されると考えられている。つまり現段階では、マネジメント・コントロールは、(1)事前に設定された目標を所与の業務ルーティンに従って実行するだけのプロセスではない、(2)実行の過程で、目標の修正や業務ルーティンの見直しをしなければならない、(3)複数の目標を同時追求するために、会計的コントロール手段だけで閉じた議論をするのではなく、多様なコントロール手段のパッケージとして考える見解が有力となるに至っている。

マネジメント・コントロール論に関する発展を扱った文献研究としては、Chenhall(2007)、Bhimani(2007)、Langfield-Smith(2007)などがあげられるが、マネジメント・コントロールを様々なコントロール手段のパッケージとして考える見方、および試行錯誤によって事業戦略や資源配分、組織ルーティンを更新する探索型のマネジメント・コントロールについての検討はじゅうぶんになされているとはいえない。

本稿の目的は、新しいマネジメント・コントロール概念であるイネープリング・コントロールについて考察し、それを研究史上の上に適切にプロットし、その意義を評価することに

ある。

2. 業績管理会計とマネジメント・コントロールとの関係

業績管理会計は、組織ルーティンの計数的表現である標準や正式な期間計画の計数的表現である予算を主たるツールとして用い、企業業績のコントロールのための情報を企業内部の経営管理者に提供するとともに、経営管理者に望ましい影響を与えることを企図した管理会計の1つの機能領域である。情報提供システムという側面と影響システムという側面を同時に併せ持つ。業績管理会計は当初、責任会計（responsibility accounting）とよばれ²、組織内の職位と会計情報との結びつきが強調されたが、次第にマネジメント・コントロールのための会計（Accounting for Management Control）として位置づけられてきた。

マネジメント・コントロールの手段は、予算や標準原価、各種財務指標などの会計的なコントロール手段と会計以外のコントロール手段とに大別される。研究史的には、会計的なコントロール手段は、それ以外のコントロール手段とは、いちおう切り離されて、その検討がなされてきた。のぞましい業績測定尺度の属性について議論され、予算編成と予算統制プロセスの一連の流れが整理され、差異分析の方法が精緻化したのが、会計的コントロールに閉じた議論での成果である³。管理会計という学問領域が制度として確立した結果であるが、近年では、計算制度の研究が蓄積されたこと、組織問題が複雑化するにつれて会計的コントロール手段だけで問題が解けなくなってきたことから、より広い視点に立って、経営システム全体として考察するアプローチも要請されるようになってきている（挽 2007, 廣本 2009）。

伊藤（2007）では、業績管理会計論の領域では、マネジメント・コントロール手法のなかでも特に会計的手法を対象とし、1920年代の管理会計論の成立から、昨今の実務の状況までを網羅的に整理した。その際に重要となったのは、マネジメント・コントロールの前提とする組織モデルが集権的組織から自律的組織へと移行したことである⁴。集権的組織では、マネジメント・コントロールの領域は所与の目的を達成するためにあらかじめ定められたルーティンを実行する、比較的単純な取り組みである。しかし、自律的組織では、目的や組織ルーティン自体を経営管理者が自ら探索しなければならないために、処理が複雑となり、必然的に会計手法以外のマネジメント・コントロール手段も重視され、コントロール・パッケージとして、各種のコントロール手段を併用する必要が生じる。会計的コントロール手法のみに

² 責任会計論の生成事情とその後の展開については、伊藤（2007）を参照されたい。

³ ツールに限定した、予算編成および統制システムに関する議論でも、様々な予算関連組織の問題、標準の受容をめぐる問題などが扱われており、純粋に計算構造だけに閉じているというのは適切ではない。ここで主張したかったのは、会計を中心に据えているのかどうかという、視点の所在である。

⁴ マネジメント・コントロールの変化の前提となる自律的組織の概念に関しては、廣本（2009）を参照のこと。

限定して考察するには、自律的組織で処理しなければならない問題は複雑になりすぎたということである。

新江・伊藤(2008)では、組織文化、経営理念など会計以外のコントロール手段と会計的コントロール手段とを組み合わせる用いることの重要性を提唱した代表的な論文を検討している。マネジメント・コントロールに関する理論構築では、様々なコントロール手段をいかに組み合わせる用いるかといったコントロール・パッケージ(コントロール・ミックス)に関する知見の蓄積が重要であることという指摘がなされてきたことを確認した。また、新江・伊藤(2010)では、パッケージとしてマネジメント・コントロールをとらえる研究例について検討した。そこでは、パッケージとしてのマネジメント・コントロールが必要となる要因として、マネジメント・コントロールが実施されるのが、事前に目標やそれを達成するための方法論が確立している状況ではなく、目標や組織ルーティン自体を探索しなければならないような状況に変化したこと、フォーマルなマネジメント・コントロールだけではなく、組織内の政治的、社会的、心理的側面に着目し、インフォーマルなコントロール手段も用いるべきであると考えられるようになったこと、通常の期間計画と統制のサイクルに合致するようなサイバネティック・コントロールのモデル以外のコントロール手段にも着目するようになったこと、権限関係で規定された垂直的な管理階層だけではなく、水平的な調整もマネジメント・コントロールの対象に含まれるようになったことの4つをとりあげた⁵。この4つは、相互に関連しあい、重複する点も多いが、自律的組織のマネジメント・コントロール概念を整理する視点として有用であると考えられる。企業環境の変化に伴い、コントロール問題が複雑になった結果である。

本稿で取り上げるイネープリング・コントロールは、上記の⁵の点で、既存のコントロール概念と区別される。イネープリング・コントロールは、事前に達成することが期待されている目標水準や業務改善の具体的手段が明確になっていないような状況下で組織学習活動を活発化させるためのマネジメント・コントロールの方法論である。与えられた手続きを効率よく実施することを促し、確認するのが、既存のコントロールであり、これは強制的コントロール(coercive control)と呼ばれ、区別されつつ、イネープリング・コントロールと併用される。強制的コントロールでは、目標数値は尺度、水準ともに評価者にとっては、既知である。これに対して、イネープリング・コントロールでは、目標の次元や方向性だけが与えられ、それを最大化するためにどのような手続きをとればよいかを試行錯誤の中で見つけたことが求められる。目標数値は決まっても、改善の結果、その水準がどこまで高められ

⁵ より簡略化した表現を用いて、マネジメント・コントロールの目標、コントロール・パッケージの考え方、マネジメント・コントロールのモデル、マネジメント・コントロールの対象とする組織と記述している(新江・伊藤2010)。

るかは、誰にとっても未知であるような状況である。本稿では、イネープリング・コントロールを自律的組織に典型的に必要なとされるマネジメント・コントロールとして位置づけ、その内容や意義についてあきらかにする。計算制度的には、伝統的な標準原価計算や物量尺度によるコントロールによっても、イネープリング・コントロールは導入可能であり、重要なのは、その利用目的である。ここで強調したいのは、計算制度や手続きとして眺めていては、イネープリング・コントロールを抽出することができず、その意義を把握するためには組織コンテキストとセットにして考察しなければならないということである。

3 マネジメント・コントロール概念の拡張



以下では、マネジメント・コントロール論の展開を簡単に追跡してみよう。

マネジメント・コントロールという言葉が定着したのは、Anthony (1965) の *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis* という書籍によってである。Anthony (1965) のマネジメント・コントロール概念の特徴としては、Lowe & Puxty (1989) および Berry *et al.*, (1995) などによって非会計的コントロール手段への言及がほとんどなく、会計的コントロール手段を強調しすぎているという指摘がなされている。Anthony自身は、AAA (American Accounting Association) の1955年委員会 (Committee on Cost Accounting Concepts and Standards) においてマネジメント・コントロールのモチベーション効果を強調したり、社会心理学の重要性について言及したりしていることから、会計以外のコントロール手段を排除していた訳ではなく、むしろ動機づけ問題への着目という意味では、先進的な研究者であった。しかし、Anthonyの本来の意図とは異なり、マネジメント・コントロール研究は、非会計的な側面を捨象し、会計中心で研究が進められてきたという認識が、少なくとも管理会計研究の中では一般的である (Otley *et al.*, 1995)。

問題設定の方法が、2通り考えられる。1つは、マネジメント・コントロールを機能させるためには、どのようなツールをいかに用いるべきかを考えるアプローチである。2つ目は、既存の管理会計ツールをマネジメント・コントロールの手段として、用いるためにはどのようなことに配慮しなければならないかを考えるアプローチの2つである。主体をどちらに置くかの違いである。マネジメント・コントロールという概念が、管理会計の研究領域で取り上げられた際には、後者のアプローチが一般的だった訳である。

上記のような会計中心に閉じた問題への接近方法では、解けない問題状況が多くなってきた。この結果、Anthony (1965) によって確立されたマネジメント・コントロール概念は、変容を遂げ、前者のアプローチが見られるようになってきている。新江・伊藤 (2008) では、マネジメント・コントロール概念の変化は、以下の2つの方向性に整理している (図表1参照)。

図表1 マネジメント・コントロール研究の動向の整理

考察対象		目標について
会計システム中心	 会計システム+ 他のシステム	
・Anthony(1965) など	e.g. 行動によるコントロール・結果によるコントロール・クラン・コントロール(Ouchi, 1979) ・他にOuchi(1977), (Hofstede, 1981), Merchant(1982), Macintosh(1994)など	問題視していない (e.g. 効率性の追求) 
	・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.)	問題視している (e.g. 効率性と創造性の追及)

(出所) 著者により作成。

1つ目の拡張方向(ベクトル)は、問題認識、アプローチの変化を体現している。具体的には、会計的コントロール手段の精緻化、言い換えれば、計算手法の設計と運用に限定されていた研究から、会計以外のコントロール手段も考察の対象として変化するようになったことである。

拡張のもう1つの方向は、垂直方向に描かれているベクトルに対応する。これは、組織目標や組織ルーティンに対する考え方が変化したことに由来する。換言すれば、前提とする組織モデルが、集権的組織から自律的組織に変化したためにもたらされた移行である。

伝統的なマネジメント・コントロールが想定していた集権的組織では、経営管理者に事前に目標と実行方法が与えられる。マネジメント・コントロール概念が提唱された当初は、これらの妥当性が終始、問題視されないマネジメント・コントロールプロセスが想定されていた⁶。これに対して、事前に設定された目標や方法論は必ずしも絶対的なものではなく、マネジメント・コントロールが適用される期間中に適宜、見直されたり、目標自体に矛盾する複数の要素が混在したりしているような状況が一般的だと認識されるように次第になってきた。

⁶ 本研究では、理論研究の文献レベルでの記述を対象としている。実務においては、予算目標の期中変更、目標の見直しなどが議論されていたことは、想定できるが、Anthony(1965)などの文献では、必ずしも重要なトピックとしては扱われていない。ローリング予算についての議論が一般化するのには、Hope and Fraser(2003)などが、事前条件を所与とせず、適応型組織(adaptive organization)の有効性を提唱した、最近になってからである。

本稿で取り上げるイネープリング・コントロールも事前には目標達成のための方法論（組織ルーティン）が完全には明らかになっていない状況で組織成員に探索活動を行わせるためのマネジメント・コントロールである。伝統的なマネジメント・コントロールである、強制的コントロールと併用されることで、創造性と効率性という2つの相反する目標を同時追求することができる。Simons（1995）の4つのコントロールレバー論も同様に創造性と効率性の同時追求を目指して、インターラクティブ・コントロールと診断的コントロールを併用している点で、共通点がある。インターラクティブ・コントロールとイネープリング・コントロールとの相違点は、試行錯誤し、見直す対象が期間計画（資源配分）が組織ルーティンかの違いである。この点については後述する。

4. イネープリング・コントロールとは

(1) 強制的コントロールとイネープリング・コントロール

イネープリング・コントロールの理論的基礎は、Adler & Borys（1996）による官僚制組織の理論的研究にある。Adler & Borys（1996）は、官僚制組織（特に作業の公式化）に対し、その賛否が両極端に分かれることを発端に、官僚制組織といっても、その目的や運用法において大きな差がみられることに着目した。既定の手続きを効率的に実施するための官僚制と現場の知恵を収集し、創意工夫を促すための官僚制という、全く異なる2種類の組織デザインが存在することを概念化したのである。1つは、組織ルーティンの効率的な実行を目的とする強制的システム（coercive systems）である。もう1つは、組織内での実験を活発化させ、組織ルーティンの改善を意図したイネープリング・システム（enabling systems）である。この2分法は、組織ルーティンの設定者と実行者とが全く切り離されていると考える第1の立場と組織ルーティンの実行と改善は渾然一体として行われるという立場の違いに対応している。強制的コントロールだけを実施する組織と強制的コントロールに加えて、イネープリング・コントロールを並行して実施する組織とでは、組織コンテキストが違っている訳である。このことを言い換えれば、前者はフロントラインをエラーの源泉として認識し、できる限りその影響や判断を排除しようとするのに対し、後者では実際に業務を行った経験から得られる知見を蓄積した情報の運び手・媒介者として考えている。過ちや実験を回避すべきものとするのが前者の立場であり、試行錯誤を学習の機会として奨励するのが後者の立場である。

Adler & Borys（1996）に端を発した組織設計に関する研究は、マネジメント・コントロールの領域に影響をあたえ、イネープリング・コントロールという概念が構築される基礎を提供した。

イネープリング・コントロールを提唱したAhrens & Chapman（2004）の研究は、Adler & Borys（1996）による、強制的システムとイネープリング・システムの2分法をマネジメント・

コントロール・システムの議論へと適用したものである。既定の組織ルーティンを確実かつ効率的に実行させる機構を強制的コントロール (coercive controls) とした。強制的コントロールはAnthony (1965) 以降のマネジメント・コントロール研究の中心を占めてきた伝統的なサイバネティック・コントロールに近似したものと指摘している。これに対して、イネープリング・コントロール (enabling controls) は、組織ルーティンをよりよいものに更新させるためのマネジメント・コントロールであり、組織成員に自由度を与え、試行錯誤を促すことを目的としている。Adler & Borys (1996) の議論では、イネープリング・システムを強制的システムよりも望ましいものとして考えているが、Ahrens & Chapman (2004) では、両方ともに重要不可欠な構成要素であり、併用されるとしている。両者を対比させて整理すると以下の図表2のようになる。

図表2 強制的コントロールとイネープリング・コントロール

	強制的コントロール	イネープリング・コントロール
ねらい	組織成員が既定の組織ルーティンから逸脱しないようにする。	組織成員の能力を活用し、組織ルーティンを改善させる。
性質	ルールを定め、それを組織成員に実行させる。	組織成員の学習を支援する。
設計原理	単純化 (多様性の抑制)	多様性・試行錯誤の許容
偶発事象への対応	偶発的事象についてはできるだけ事前に対応を図り、組織成員には、限られた選択肢しか与えない。	偶発的事象については組織成員自らが効果的に対応できるようにする。
期待される効果	効率性の向上	創造性の促進

(出所) Adler & Borys (1996), Ahrens & Chapman (2004), Davila (2005, p. 41), J rgensen & Messner (2009) より作成。

(2) イネープリング・コントロールの4つの特性

Adler & Borys (1996) では、修復可能性、部門内透明性、全体透明性、柔軟性の4つの要件をあげている。Adler & Borys (1996) の研究をマネジメント・コントロールに適用したAhrens & Chapman (2004) でも、忠実に踏襲されており、イネープリング・コントロールを設計する際に必要となる要件として、図表3の4つの特性があげられている。

4つの特性のうち、修復可能性と柔軟性は、フロントラインに与えられた自由度の大きさ (権限) に関する要件である。自発的な学習を促すためには、フロントラインの裁量でさまざまな実験が行われなければ、ノウハウの蓄積は期待できない。修復可能性とは、担当する業務プロセスにフロントラインの作業者が直接介入する権限を有していることをいう。コントロール手段の設計や運用に関する自由度を保証しているのが柔軟性の要件である⁷。修復可能

性の要件が成り立っていない状況では、故障やトラブルが起こった際には、フロントラインの作業者は、自ら修復することができないので、生産技術のエンジニアに全てを委ねて修理が終わるのを待っていることになる。このようなケースでは、故障やトラブルを問題発見の機会、内部プロセスの改善のための機会として活かすことは難しい。フロントラインの作業者は、単純に作業をすることだけを期待されており、故障やトラブルを自ら修復し、組織ルーティンの問題点を探し出して改善するという役割は与えられていない。柔軟性とは、コントロール・システムをどのように利用するか（利用停止も含む）が、担当者に一任されていることをいう。フロントラインが自分の裁量でコントロールの方法を工夫することができなければ、様々な方法を比較検討して最適な組織ルーティンを探索することはできない。

学習や実験が効果的なものになるためには、当事者に適切な情報が与えられていなければならないが、残りの2つは、フロントラインに与えられるべき情報に関する要件である。効果的な実験を立案したり、実験の結果を正しく解釈したりするためには、情報やデータが不可欠だからである。部門内透明性と全体透明性の要件は、フロントラインに十分な情報が与えられる必要があることを強調している。部門内透明性は、フロントラインが責任を有する個別の業務プロセスの因果関係についての情報である。ここが完全なブラックボックスでは、実験の結果を組織ルーティンの改善に結びつけることはできない。有効な実験を行い、組織ルーティンを改善するためには、プロセス内部が「見える化（可視化）」されていなければ話にならない。全体透明性とは、個々の業務プロセスとそれを包含する全体の業務プロセスとの間の関係性がフロントラインに理解されているかどうかを問題にしている。ひとつの改善が部門内の効率をあげる一方で、全体の効率性には寄与しないということがしばしば起こり得る（ボトルネックを外した生産効率の増大など）。この要件によって、フロントラインは自らの試行の全体に及ぼす影響が評価できるようになるので、部分最適化が回避され、全体の観点から有効な組織学習活動を促進することができる。

⁷ 伝統的なマネジメント・コントロールでは、業績標準の受容という点に焦点があてられてきた。Simon *et. al.* (1954) の調査結果では、「一般に、経営管理者達は、そのデータが正確に記録されているということ、その標準のレベルが合理的に達成可能であるということ、および測定されている変数が経営管理者達にとって、管理可能であるということに満足している程度まで標準を受容してもよいという気になった。…（さらに、現場の従業員が標準の設定に参加している場合には）現場の従業員達は、記録の正確性、標準の達成可能性および変数の管理可能性をよりすすんで認めていた」という指摘がなされていることから、標準受容のための要件として、正確性、達成可能性、管理可能性、標準設定への参加が重要であるとされてきた。イネープリング・コントロールの議論との関係では、こうした要件はすでに、前提として織り込まれていると考えることができる。また、全体透明性は、日本企業の実務を観察して導出された、ミクロ・マクロ・ループの概念（廣本 2009）に近似している。さらに要件間の比較についての議論を深化させる必要性を感じているが、紙幅の都合上、今後の課題としたい。

図表3 イネープリング・コントロールの4つの特性

特性	内容
修復可能性 (repair)	業務プロセスにおいて問題が生じた際に、担当者自らがそれを修復(直接介入)できる。
部門内透明性 (internal transparency)	業務プロセスの特定部分がどのように機能しているかを、担当者が理解している。
全体透明性 (global transparency)	個々のプロセスがシステム全体とどのように関連しているのかを、担当者が理解している。
柔軟性 (flexibility)	コントロール・システムをどのように利用するか(利用停止も含む)が、担当者に一任されている。

(出所) Adler & Borys (1996), Ahrens & Chapman (2004), Langfield-Smith (2005, p. 80), J rgensen & Messner (2009) より作成。

Adler & Borys (1996) は、Blau (1955) の適格的発展に関する所説を引用し、イネープリング・システムが起動する条件を明示している。前提条件とは、ある程度の雇用保障があること、業務に対する専門家意識(職人根性)、メンバーに忠誠を要求する作業グループ、現場と経営階層との対立がないこと、攪乱要因として経験される組織上の要請の5つである。Adler & Borys (1996) は、これに加えて、フロントラインの発言権、フロントラインでの技術の蓄積、プロセスコントロールの技術と知識をあげている。イネープリング・コントロールが機能するためには、ピアプレッシャーやクランコントロールなど、非会計的なコントロール手段が重要であることが分る。

また、Adler & Borys (1996) は、公式化の種類による軸と公式化の程度の軸を組み合わせて、以下のように組織の類型化を行っている。縦軸は、組織ルーティンがどの程度、マニュアル、規則などに公式化されているかの程度を示している。公式化のタイプは、フロントラインによる試行錯誤をどの程度許容するか、改善を期待するか、単なる実行者として見做すかで2つに分けられる。この類型化の利点は、公式化がフロントラインのモチベーションに与える影響を判断することができる点である。公式化の程度と業務内容がどのくらい定型的かという2つの要素が釣り合っていればいるほど、フロントラインのモチベーションにプラスの影響を及ぼす。また、公式化のタイプがイネープリングであれば、公式化の程度にかかわらず、フロントラインのモチベーションにプラスの影響があることが予想される。同様に、強制的システムであれば、公式化の程度にかかわらず、フロントラインのモチベーションには、マイナスの影響が予想される。

ここで重要なのは、有機的組織と機械的組織の2分法ではなく、進化する官僚制という選択肢が理論的に存在し、多くの企業がこの形態を採用していることである。

		Enabling system	Coercive system
公式化の程度	低	有機的組織 organic	専制的組織 autocratic
公式化の程度	高	進化する官僚制 enabling bureaucracy	機械的組織 mechanistic

(出所) Adler & Borys (1996), p.78より作成。

図表4 組織の類型化

5. イネープリング・コントロールの研究例

すでに述べたように、イネープリング・コントロールは、組織学習活動を促すことによって組織ルーティンを改善させ、組織の競争優位を導くことを狙ったマネジメント・コントロールである。実施段階では、強制的コントロールと併用される。日本企業には、現場主導の業務改善の歴史があり、Adler & Borys (1996) にもNUMMI (New United Motor Manufacturing, Inc.の略。1985年に設立されたGeneral Motorsとトヨタ自動車との合弁会社) の実務への言及がしばしば見られる。伝統的なマネジメント・コントロール研究では、強制的コントロールに焦点があたっており、必ずしもフロントラインでの組織学習活動やそれを促進する仕組みを補足する概念が整備されていなかった点が問題であり。日本企業の管理会計実務を体系的に整理するという意味でも、イネープリング・コントロールの研究史上の意義は大きいと考えられる。イネープリング・コントロールは先端的な実務という訳ではなく、それを観察するための研究上の概念が未整備であったために、マネジメント・コントロール研究ではこれまで零れ落ちていた現象であることは、最近になって、イネープリング・コントロール概念を用いた研究が続々と発表されていることからもうかがえる。本節では、イネープリング・コントロールをより深く理解するために、イネープリング・コントロールの概念に着目した研究をいくつか取り上げ、その内容について見ていくことにしよう⁸。

(1) Ahrens & Chapman (2004)

Ahrens & Chapman (2004) は、現代の企業環境では効率性と創造性という、相反する2つの目標同時に追求することが重要であり、そのために、異なるマネジメント・コントロールを併用することを主張した。本研究は、イネープリング・コントロール概念化の契機となった最初のものである。効率性の達成は強制的コントロールが担い、創造性の発揮はイネープリング・コントロールによって達成されるという実例をイギリスを拠点とするフルサービスのレストランチェーンでの、約2年間という長期にわたる実態調査に基づいて述べている。

組織に必要なマネジメント・コントロールのタイプを2つに大別し、1つを強制的コントロール(マニュアルの実施を促進するコントロール)、2つ目をイネープリング・コントロール(権限委譲し、マニュアルから離れて適切な行動を選択させるためのコントロール)と名付けた。イネープリング・コントロールの設計特性(促進要因)としてはAdler & Borys (1996) にならない、修復可能性、部門内透明性、全体透明性、柔軟性の4つの要素を列挙している。

Ahrens & Chapman (2004) では、強制的コントロールとイネープリング・コントロールの併用によって、創造性と効率性の同時追求という組織が直面するジレンマが、解消できたとしている。具体的には、マニュアルの適用、予算(目標利益率、標準原価)の遵守、業績連動型報酬制度の採用などが強制的コントロールの要素としてあげられている。一方、試行錯誤を促すイネープリング・コントロールの要素として、現場監督者への大幅な自由裁量権の付与、店舗別損益計算書による頻繁なフィードバック、ワークショップの開催などがあげられている。

(2) Wouters & Wilderom (2008) および Wouters (2009)

Wouters & Wilderom (2008) は、2002年8月から2005年7月までの3年間に亘って、中規模飲料メーカーの物流部門に対する調査研究を実施した。研究方法として、聞き取り調査とアンケート調査の両方を採用している。聞き取りによる情報収集では、様々な部門・階層の従業員にインタビューすることができ、多くの社内文書にも直接参照できたと述べられている。Wouters & Wilderom (2008) が目指したのは、イネープリング・コントロールの発生過程に着目し、どのような要因がイネープリング・コントロール発生に影響を及ぼしているのか、を明らかにすることである。

Wouters & Wilderom (2008) による観察では、業績測定尺度は、組織成員から好意的に評価

⁸ イネープリング・コントロールを扱った文献自体はそれほど多くない。主要な学術雑誌から、キーワード検索で収集した。ここでは、イネープリング・コントロールとは、どのような概念化を明確にする目的で研究事例を取り上げた。個々のケースで観察されているイネープリング・コントロールの比較検討についてはひじょうに興味深い研究課題であることを認識しているが、今後さらに研究事例が蓄積されるのを待って、改めて実施したいと考える。

されていた。特定のコントロール手段が、イネープリング・コントロールとして運用されるためには、コントロール手段に対するネガティブな感情は大きな障害になると指摘されている。また、同社でのイネープリング・コントロールの形成に最も大きな影響をあたえた要因は、従業員に浸透している職人意識（professionalism）だと述べている。フロントラインに大幅な自由裁量権を与え、試行錯誤によって、組織ルーティンをよりよいものに変えていこうとするのが、イネープリング・コントロールの目的である。したがって、組織成員の側に権限移譲を積極的に利用し、業務のパフォーマンスを高めようというインセンティブがなければ機能しないことを示唆している。現場による試行錯誤と当事者意識がイネープリング・コントロールの成功に不可欠な要因だと考えられたのも、同様の理由からであろう。

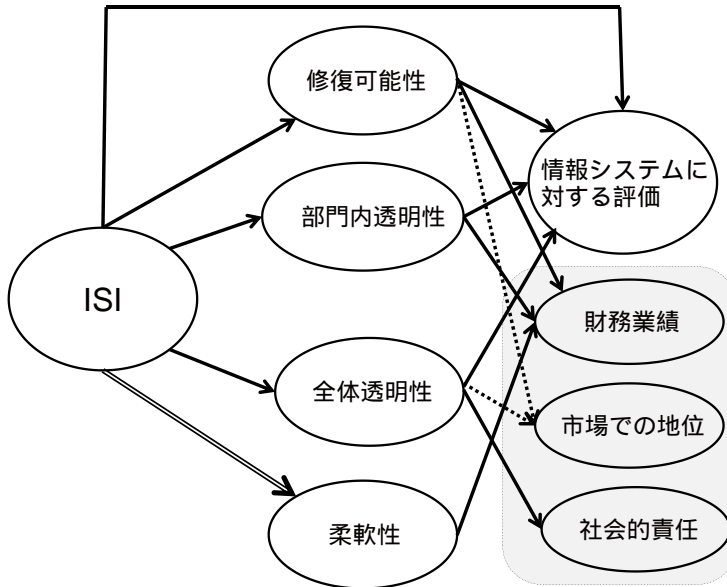
また、イネープリング・コントロールの成功要因として、組織成員の「当事者意識（関与の度合い）」があげられていた。この指標は、現場でのデータ入力・作成を実施するなど部門内透明性を高めることによって強められる。イネープリング・コントロールの成功は組織成員の高いモチベーションを前提とする一方、イネープリング・コントロールを導入することによって、組織成員の当事者意識にもプラスの影響が見られた。このほかにも、部門内で開発された業績測定尺度に対して、本社主導で導入されたBSCが競合関係に陥ったと述べられている。ただし、現場主導で開発され、長期間利用されているコントロール手段の方が、イネープリング・コントロールの手段としては適切であると示されている。

Wouters（2009）は、Wouters and Wilderom（2008）で取り上げた飲料メーカー（Grolsch社）のケースに依拠して、考察部分をさらに発展させた著作である。経験の重視、試行錯誤の許容、従業員の職人意識、透明性と従業員の当事者意識、外部の関与者の5つが、イネープリング・コントロールを形成するために必要な条件として指摘されている。Ahrens & Chapman（2004）が、イネープリング・コントロールの4つの要件として、Adler & Borys（1996）の提示した、修復可能性、部門内透明性、全体透明性、柔軟性に沿って考察を行っているのに対し、独自の項目をイネープリング・コントロールの形成要因としてあげている点が興味深い

（3）Chapman & Kihn（2009）

Chapman & Kihn（2009）では、ERPの導入に代表される情報システム統合（ISI, information system integration）によって、フロントラインに業務フローが深く理解されることによって、結果として、イネープリング・コントロールが強化されうるかどうかを検証した。調査対象としては、フィンランドの大企業群からランダムに抽出した86社の、様々な職能分野の経営管理者300名に郵送質問票を発送し、それをもとに分析を行った。研究概要としては、ISIがイネープリング・コントロールの4つの設計変数である 修復可能性、部門内透明性、全体

透明性、柔軟性にどのような影響を及ぼし、それぞれの結果、情報システムに対する評価と組織の業績にどのようなインパクトとがあったかをPLS回帰分析を用いて検証した (p.165)。



(出所) Chapman & Kihn (2009), p.165より作成。2重線矢印はベクトルの向きが逆方向、実線矢印は5%水準、点線矢印は10%水準で有意。

図表 5 ISIが予算システムのイネープリング・コントロールとしての利用に及ぼす効果

この研究の興味深い点は、ERPの導入に代表される情報システム面での環境整備がイネープリング・コントロールの実施状況にどのような影響を及ぼすかを調査したことである。ERPの導入によって、業務内容の可視化が進むこと、個々の業務と全体との関係性も「見える化」ができることは、多くの企業で見られる現象である。

たとえば、航空貨物取扱業者の事例⁹では、ERPを導入したことで、貨物便ごとの収支を即座に把握できる管理会計システムを構築できたという。導入以前は、収支が明らかになるまでに1か月以上かかっていた。導入後は、「毎週の経営会議で週次の採算を報告できるようになり、経営判断を迅速に下せる」ようになったという。個別の便ごとに収支を迅速に「見える化」できるようにしたことで、様々な対策がタイムリーに実施できるようになった。導入

⁹ 『日経産業新聞』2010年10月6日。

以前の会計システムでは月次で財務会計を締めてから原価計算する仕様であった。経営判断に役立つ情報を提供する管理会計の機能は乏しく、財務会計システムのデータから、表計算ソフトなどで収支を手計算していた。便ごとの原価を推量するには搭乗員、整備コスト、飛行時間と燃料消費量などのデータが不可欠である。しかし、手作業でこうした情報を会計システムに入力するのは非効率であった。基幹システムから、リアルタイムに情報を管理会計システムに取り込めるようにした。

ただし、こうした情報システムの刷新によって、イネープリング・コントロールの効果の増大につながるかどうかは、どの程度、適切に活用できるかに依存している。情報システムの改善によってイネープリング・コントロールの4つの要素はポジティブに影響されるとしても、それが好業績に結びつくかどうかは、組織コンテクストによって左右されるということが言えそうである。

6. イネープリング・コントロールとインターラクティブ・コントロール

企業は事業戦略を策定し、その実行のために資源配分をし、業務を執り行う。しかし、事前に設定された事業戦略は、環境の変化にともない修正を余儀なくされる。戦略を効率的に達成するだけでなく、必要に応じて革新を図らなければならない。Simons (1995) は、このような、相反する目標を同時達成することがマネジメント・コントロールには求められるとし、このジレンマを解消するためにインターラクティブ・コントロール・システムと診断的コントロール・システムという概念を提唱している。診断的コントロール・システムは、例外管理の考え方に依拠した、伝統的なマネジメント・コントロールである。インターラクティブ・コントロールは、与えられた「目標」を問題視し、これを期中に更新することを期待されているという点では、イネープリング・コントロールと類似している。第6節では、インターラクティブ・コントロールをイネープリング・コントロールと比較し、類似点と相違点を整理してみよう。

(1) インターラクティブ・コントロールとは

インターラクティブ・コントロールは、戦略的不確実性 (strategic uncertainty) をモニタリングし、それに関する対話を促すためのプロセスとして位置づけられる。戦略的不確実性とは、既存の戦略が策定された際の前提自体を覆すような脅威または機会である。画期的新技術の出現、人口分布の急変、競合企業の価格政策、欠陥の発生、政策や規制の変化などが例示されている。KPIが戦略の効率的な実現を機として設定されるのに対して、インターラクティブ・コントロールで用いられる指標は戦略更新の契機となること、組織全体の関心をそこに集中させることが役割である。インターラクティブ・コントロールは設計ではなく、使い

方によって、診断的コントロール・システムと区別される。

(2) 3つの類似点

まず両者の類似点について検討しよう。1つ目は、イネープリング・コントロールもインターラクティブ・コントロールも共に、伝統的なマネジメント・コントロール（呼称は、強制的コントロールまたは診断的コントロール）と補完関係にあることである。2つの異なったマネジメント・コントロールが、組み合わせられ、パッケージを構成して、効率性と創造性という両立させるのが困難なゴールを同時に追求する。

2つ目の類似点は、イネープリング・コントロールもインターラクティブ・コントロールも、実際の業務活動での試行錯誤を通じて、問題を解決しようとしている点である。両者とも、分析的な問題解決思考によって、事前に最適解が導かれるような状況は想定していない。変化する環境の中で、試行を繰り返し、徐々に最適解に近づいていくというアプローチに基づいている。両者とも、プロセス的な問題解決思考の所産であると解釈できる。

3つ目の類似点は、両者とも、ルースかつタイトなコントロール（Peters & Waterman, 1982）とみなすことができることである。ここで、タイト・コントロールとは、組織成員が企業全体の観点から適切な行動を選択するよう、その自由度を厳しく制約するものである。他方、ルース・コントロールとは、組織成員に大きな自律性と自由度を与えるコントロールである（Merchant, 1985, pp. 130-131; Simons, 1995, p. 161）。コントロールは従来、ルースであるか、タイトであるかの2分法で認識されてきたが、組織成員の自律を促すような状況では、ルースなだけでも、タイトなだけでも期待された状態にはならない。自由裁量を発揮しつつ、全体最適がもたらされるような、ルースかつタイトなコントロールが実現しているのが、のぞましい。インターラクティブ・コントロールは、部下に情報の探索活動や実験的な試みを行う自由が与えられている一方で、上司から戦略的不確実性を媒介とした問いかけが頻繁に行われる。インターラクティブ・コントロールを“タイト”であるとも部下は感じるという（Simons, 1995, p. 162）。イネープリング・コントロールでは、修復可能性と柔軟性という特徴を備えていることから、フロントラインに大幅な自由裁量が認められている。同時に、部門内透明性と全体透明性という特徴が求められていることから、組織成員は、自らの行動がその部門および企業全体に対してどのような影響を及ぼすのかが、可視化されてしまう。フィードバック情報が上位者に提供され、また、常に自律を期待される点に着目するならば、イネープリング・コントロールは、組織成員にとって“タイト”であるとも実感されると予想される。この点については、今後のさらなる検討を加えたい。

図表6 Enabling control とInteractive controlの3つの類似点

	Enabling control	Interactive control
ねらい	創造性と効率性, 自由と規律のジレンマの解決を目指す (他の手段とコントロール・パッケージを構成して)	
問題解決の思考	プロセス的(⇔分析的)	
ルール/タイト・コントロールとの 関係	ルールかつタイトなコントロール	

(出所) 著者により作成。

(3) 両者の相違点

両者を比較してみると、以下の相違点があきらかである。

1つ目は、マネジメント・コントロールの利用方法だけに規定されるのか、利用方法だけでなく設計原理にも規定されるのか、という相違がある。前述したように、インタラクティブ・コントロールと診断的コントロールを区別する特徴は、その利用方法にある(Simons, 2000, p. 216)。したがって、予算システムを診断的コントロール・システムとして用いていた場合にも、戦略的不確実性として、ある特定ブランドに関する顧客の嗜好の変化が設定されたとすると、途中からインタラクティブ・コントロールのために用いることができる。マネジメント・コントロールの手段全く同じでも、経営者が戦略的不確実性に関心を向け、インタラクティブ・コントロールとして運用しさえすればそれでよい。これに対して、イネープリング・コントロールを活用するためには、あらかじめ修復可能性、部門内透明性、全体透明性、柔軟性が確保されるように設計する必要がある。強制的に用いられてきたシステムを、それに何ら修正を加えることなくそのままイネープリング・システムとして用いることはできない。組織コンテキストを大幅に変更する必要があるという意味で、イネープリング・コントロールと強制的コントロールの入れ替えは、煩雑である。

2つ目は、更新する対象の違いである。インタラクティブ・コントロールでは、戦略的不確実性という外部事象に焦点が当てられている。創発戦略を形成し、戦略を更新すること、そのための対話を促すこと、組織成員が戦略的不確実性に対してアンテナを絶えずめぐらせるように促すことが、インタラクティブ・コントロールの役割として期待されている。イネープリング・コントロールでは、業務プロセスの更新のために導入され、企業内部へのノウハウの蓄積が期待される役割である。試行錯誤による、プロセス的な問題解決思考が採られている点は共通するが、インタラクティブ・コントロールの学習対象は、事業戦略であり、イネープリング・コントロールの学習対象は業務プロセスである。

イネープリング・コントロールは戦略と直接的な関係はない。インタラクティブ・コン

トロールのモニタリング対象は組織内部の業務プロセスではなく、重要な外部環境要因（戦略的不確実性）である。

図表7 Enabling control とInteractive controlの相違点

	Enabling control	Interactive control
設計原理・利用方法	設計原理+利用方法 (⇒強制的コントロールと代替的)	利用方法 (⇒診断的コントロールと代替的ではない)
外部志向 vs. 内部志向	内部志向 (焦点:業務プロセス)	外部志向 (焦点:戦略的不確実性)
戦略との関係性	戦略との関係性は特に想定されていない	戦略の見直し(創発戦略の出現の促進) ⇔診断的コントロール:意図した戦略の実現
業務プロセス(ルーティン)との関係性	業務プロセスの更新 ⇔強制的コントロール:業務の実行	業務プロセスとの関係性は特に想定されていない

(出所) 著者により作成。

7. 結び

イネープリング・コントロールは、マネジメント・コントロール論の拡張をもたらす、新しいマネジメント・コントロール概念である。本稿では、イネープリング・コントロールを取り上げ、その本質および研究上の意義について検討した。マネジメント・コントロールの目標という点に着目し、インターラクティブ・コントロールとの比較してみると、多くの類似性と決定的な相違点が明らかになった。イネープリング・コントロールもインターラクティブ・コントロールもHope and Fraser (2003) で批判されていたような、command and control型の組織（集権的組織）ではなく、自律的組織を前提としたマネジメント・コントロールである。前提とする組織が変化したことで、マネジメント・コントロール概念が拡張した結果だと考えることができる。

イネープリング・コントロールの意義を評価すれば、組織学習を促進するためのマネジメント・コントロールであると位置づけることができる。1990年代以降、アカデミズム及び実務の両方で「組織学習」が注目を集めた¹⁰。それにともなって、組織学習活動を導くためのマネジメント・コントロールのあり方も議論されてきた（渡邊・伊藤，2002など）。イネープリング・コントロールは、いかに組織学習を活発化させ、業務ルーティンを改善していくかという問題に対するマネジメント・コントロール理論の側からの解決策である。日本企業の業務改善の実務の説明・紹介およびさらなる発展のために有益な概念である。

(成蹊大学教授)

参考文献

- アメリカ会計学会（櫻井通晴訳）（1975）『AAA原価・管理会計基準 原文・訳文・解説』中央経済社。
- 新江孝・伊藤克容（2008）「組織文化と管理会計システムとの関係性 組織文化マネジメントの視点から」『会計学研究』第22号，51-71。
- （2010）「マネジメント・コントロール概念の再検討 コントロール手段の多様化をめぐる問題を中心に」『原価計算研究』第34巻第2号，150-160。
- 安藤史江（2001）『組織学習と組織内地図』白桃書房。
- 伊藤克容（2007）『組織を活かす管理会計 組織モデルと業績管理会計との関係性』生産性出版。
- 廣本敏郎（2009）『自律的組織の経営システム 日本の経営の叢智』森山書店。
- 法政大学産業情報センター編集（宇田川勝・中村圭介・佐藤博樹・野中いずみ著）（1995）『日本企業の品質管理 経営史的研究』有斐閣
- 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』，26（1），32-46。
- Adler, P. & Borys, B. (1996). Two types of bureaucracy: Enabling and coercive. *Administrative Science Quarterly*, 41 (1), 61-90.
- Ahrens, T. & Chapman, C. S. (2004). Accounting for flexibility and efficiency: A field study of management control systems in a restraint chain. *Contemporary Accounting Research*, 21 (2), 271-301.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: A framework for analysis*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University. (高橋吉之助訳『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社, 1968年)
- Argyris, C. (1999). *On Organizational Learning*, 2nd ed., Blackwell.
- Berry, A. J., Broadbent, J. & Otley, D. (1995). The domain of organizational control. In Berry, A. J., Broadbent, J. & Otley, D. (Ed.), *Management control: Theories, issues and practices* (pp. 3-16). マネジメント・コントロールMillan.
- Bhimani, A. (2007). Comparative management accounting research: past forays and emerging frontiers, in Chapman, C. F., Hopewood, A. G. and Shields, M. D. ed. *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier Ltd.

¹⁰ 安藤（2001）によれば，主観的な判断材料（論文内容）およびそれを裏付ける客観的な判断材料（論文相互の参照頻度）から，組織学習論はHedberg系，Argyris系，March系3つの系統に分類できる。Argyrisの観点から見れば，インターラクティブ・コントロールモイネープリング・コントロールも高次学習（ダブルループ学習）に立脚し，モデルの組織（Argyris, 1999）を前提としている。

- Chapman, C. S. & Kihn, L. (2009). Information system integration, enabling control and performance. *Accounting, Organizations and Society*, 34 (2), 151-169.
- Chenhall, R. H. (2007). Theorizing contingencies in management control research. *frontiers*, in Chapman, C. F., Hopewood, A. G. and Shields, M. D. ed. *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier Ltd.
- Davila, T. (2005). The promise of management control systems for innovation and strategic change. In Chapman, C. S. (Ed.), *Controlling strategy: Management, accounting, and performance measurement* (pp. 37-61), Oxford University Press. (澤邊紀生・堀井悟志監訳 『戦略をコントロールする 管理会計の可能性』中央経済社, 2008年)
- Hofstede, G. (1981). Management control of public and not-for-profit activities. *Accounting, Organizations and Society*, 6 (3), 193-211.
- Hope, J. and Fraser, R. (2003). *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School Press.
- J rgensen, B. & Messner, M. (2009). Management control in new product development: The dynamics of managing flexibility and efficiency. *Journal of Management Accounting Research*, 21, 99-124.
- Langfield-Smith, K. (2005). What do we know about management control systems and strategy?. In Chapman, C. S. (Ed.), *Controlling strategy: Management, accounting, and performance measurement* (pp. 62-85), Oxford University Press. (澤邊紀生・堀井悟志監訳 『戦略をコントロールする 管理会計の可能性』中央経済社, 2008年)
- (2007). A review of quantitative research in management control systems and strategy. *frontiers*, in Chapman, C. F., Hopewood, A. G. and Shields, M. D. ed. *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier Ltd.
- Lowe, T. & Puxty, T. (1989). The problems of a paradigm: A critique of the prevailing orthodoxy in management control. In Chua, W. F., Lowe, T., & Puxty, T. (Ed.), *Critical perspectives in management control* (pp. 9-26), Macmillan.
- Macintosh, N. B. (1994). *Management accounting and control systems: An organizational and behavioral approach*. John Wiley & Sons.
- Merchant, K. A. (1982). The control function of management. *Sloan Management Review*, 23 (4), 43-55.
- Merchant, K. A. (1985). *Control in business organizations*. Ballinger.
- Otley, D., Broadbent, J. M. & Berry, A. J. (1995). Research in management control: An overview of its development. *British Journal of Management*, 6 (Special), S31-S44.
- Ouchi, W. G. (1977). The relationship between organizational structure and organizational control. *Administrative Science Quarterly*, 22 (1), 95-113.

- (1979). A conceptual framework for the designs of organizational control mechanisms. *Management Science*, 25 (9), 833-848.
- Peters, T. J. and Waterman, R. H. (1982). *In Search of Excellence : Lessons from America's Best-Run Companies*. Harper & Row. (大前研一訳 『エクセレントカンパニー 超優良企業の条件』 講談社)
- Simon, H. A., Guetzkow, H., Kozmetsky, G. and Tyndall, G. (1954). *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department*, Controllership Foundation, Inc..
- Simons, R. (1995). *Levers of control*. Harvard Business School Press. (中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳 『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』 産能大学出版部, 1998年)
- (2000). *Performance measurement & control systems for implementing strategy*. Prentice Hall. (伊藤邦雄監訳 『戦略評価の経営学 戦略の実行を支える業績評価と会計システム』 ダイヤモンド社, 2003年)
- Wouters, M. (2009). A developmental approach to performance measures: Results from a longitudinal case study. *European Management Journal*, 27 (1), 64-78.
- Wouters, M. & Wildero マネジメント・コントロール. (2008). Developing performance-measurement systems as enabling formalization: A longitudinal field study of a logistics department. *Accounting, Organizations and Society*, 33 (4-5), 488-516.