

〔論文〕

# マネジメント・コントロール・システムと 探索ならびに活用

福田 淳 児

## 1. 問題の所在

イノベーションを継続的に遂行する能力は、今日の変化の激しい競争環境のもとで、企業が存続し成長していくために非常に重要である (Davila et al., 2006)。組織学習はイノベーション・プロセスにとって必須の要素であり、企業が持続的な競争優位性を構築し維持していくうえでの重要なコンピタンスの一つ (Vivio, 2004) である。

組織学習に焦点を当てた近年の研究では、組織学習自体のプロセス、組織学習の先行要因、組織学習が業績に与える影響、また組織学習と業績との間の関係に影響を与える要因を明らかにすることが意図されてきた。これらの研究を受けて、管理会計研究の領域においても、管理会計システムまたそれを一部とするマネジメント・コントロール・システム (以下、MCS と略す) の設計や利用方法が、組織の学習志向やイノベーションに与える影響を明らかにしようとする研究が行われてきた。しかしながら、これまでの研究において、MCS と組織学習との関係について、必ずしも一貫した結果が得られているわけではない。管理会計システムの設計およびその利用方法が組織学習にどのような影響を及ぼすかについてはなお議論の余地がある (Kloot, 1997)。さらに、MCS の設計やその利用方法が組織学習やイノベーションに対して何らかの影響を及ぼすことは経験的な研究を通じて明らかにされてきたが、MCS がどのようなプロセスを経て組織学習に影響を及ぼしているのかについては、これまでのところ十分に明らかにされているとはいえない。このプロセスを明らかにすることによって、これまでの必ずしも一

貫していない経験的な研究結果を解釈することができる可能性がある。

本研究の目的は、MCS がどのようなプロセスを経て、いかなる影響を組織学習に及ぼすのかを仮説の形で整理することである。そのさい、本稿では March (1991) が提示した組織学習のタイプロジーに基づいて、組織学習を「探索」と「活用」とに区分する。そのうえで、MCS が探索や活用といった異なるタイプの組織学習に与える影響を検討する。本研究では、管理会計システムをその一部とする MCS の設計およびその利用方法が組織学習に影響を与えるプロセスとして次の3つの観点に着目する。第一は、MCS がマネジャーに提供するまたは組織内で許容される情報の量およびその多様性といった情報の特性に注目した観点からの議論である。しかしながら、これまで行われてきた研究においても、この観点に基づいた議論また経験的な研究では MCS と組織学習との関係を十分に説明しえなかった。特に、診断的なコントロールとインターアクティブなコントロールが組織学習に与える影響についてはこの観点から設定した仮説とは矛盾した結果も発見されている。そこで第二の観点では、MCS、特に診断的なコントロール (Simons, 1995) の coercive な利用と enabling な利用 (Adler and Borys, 1999) とに着目する。MCS の coercive な利用と enabling な利用は組織成員の役割認識に影響を及ぼすことで、組織学習に影響を及ぼす可能性がある。このことが診断的なコントロールが組織学習に及ぼす影響をあいまいにしている原因かもしれない。さらに、第三の観点ではジャズの演奏における即興に関する研究を組織における新製品開発の議論に援用した研究に基づいて、MCS が

企業の現場で行われている新しい取り組みをサポートし、取り込むさいの作用という観点から仮説の設定を行う。これによって、診断的なコントロールとインターアクティブなコントロールとの関係をとらえるうえでの新しい視点を提供する。

MCS と組織学習との関係を考察する場合、MCS の設計やその利用方法のみに注目するのは十分ではないであろう。MCS は組織内で組織の直面する環境、組織構造など多様な要因のなかに埋め込まれて機能している。したがって、それらの要因が組織学習に対して持つ影響もあわせて考慮する必要がある。そこで、本稿では、これまで行われてきた研究に基づいて、MCS と組織学習との関係に影響を及ぼす可能性のあるいくつかの組織要因をとりあげ、それらの要因が組織学習に与える影響について紹介する。

本稿の構成は次のとおりである。次節では組織学習、特に March によって提示された組織学習の2つのタイプロジーについて、本稿での議論との関連で簡単に紹介する。第3節では MCS と組織学習との関係についてこれまでの文献のレビュー、およびそれらを前述の3つの観点から整理・検討する。第4節では、これまでの研究で組織学習に影響を与えることが明らかになった MCS 以外の組織的な要因のいくつかを整理する。第5節では、まとめと今後の研究課題について述べて本稿を締めくくる。

## 2. March (1991) による組織学習のタイプロジー

組織学習については、論者により多様な理解がなされ、その理解に基づいて様々なフレームワークの提示が行われてきた。本稿では March (1991) に基づいて組織学習を探索 (exploration) と活用 (exploitation) とに区分し、MCS との関係を検討する。March は、組織学習を「学習の量およびそのタイプ」(Gupta et al., 2006, p. 694) に基づいて探索と活用とに区分している。探索と活用は「2つの広範な学習行動のパターン」(Lavie and Rosenkopf, 2006, p. 798) を示しており、「組織の知識生産のための異なる能力」(Özsomer and Gençtürk,

2003, p. 4) である。March (1991) により提示された組織学習のタイプロジーは、その後の組織適応、組織学習またイノベーション研究において重要な位置を占めつつある。そこで、本研究においても、March によって提示された組織学習のタイプロジーに従い、MCS と探索、活用との関連性について考察を行う。

Levinthal and March (1993, p. 105) によれば、探索がこれまで組織が有していない「新しい知識の追求」を伴う活動であるのに対して、活用は組織にとって「すでに知っていることの利用や展開」を伴う活動である。March (1991) によれば、活用は探査が行われる場所が時間的にも、空間的にも近接している点に特徴がある。組織の学習活動の違いは組織において「どの程度またどの種類の知識が生み出されるかに影響を与える」(Özsomer and Gençtürk, 2003, p. 4)。それは企業の事業展開のあり方にも大きな影響を及ぼすことが予想される。しかしながら、既存の組織単位では、一般的に、学習が活用的な性格のものに偏る傾向がある (March, 1991)。March (1991) は、組織内で探索が行われるためには、組織内にある程度の知識の多様性が存在すること、またはそれが許容される組織環境が存在することでその多様性が継続することが重要であることを指摘している。Gavetti and Levinthal (2000) では、探査のプロセスを経験に基づく学習と認知に基づく学習に分けている。両者は代替案の評価方法、考慮に入れられる代替案の範囲、および現行の行動と照らした場合の代替案の位置関係の点で大きく異なる特性を有するとされている。彼らは探索を志向する組織単位には認知に基づいた学習が、活用を志向する組織単位には経験に基づく学習が必要であると主張している。

探索と活用では、学習から得られるリターン大きさ、リターンの得られる確実性さらにリターンが得られるまでの時間の点で大きな違いがある。探索は、これまでに組織が一連の研究開発活動および業務の遂行プロセスで獲得・蓄積してきた知識とは異なる領域での知識の探査を含んでいるために、獲得された知識が組織にもたらす効果の点において不確実性が高いと考

えられる。さらに、新たに得られた知識に基づいたリターンが得られるまでの時間も長時間におよぶ可能性がある (March, 1991)。しかしながら、探索によって企業が獲得した知識は、これまでとは異なる新たな製品また事業につながる可能性もある。これに対して、活用は企業がすでに有している知識をより効率的に使用することで知識の精緻化また展開を意図しているものであることから、そこから得られるリターンもある程度予測可能であり、確実性も高い。さらに、リターンが得られるまでの時間も比較的短期であると考えられるのである。

以上のような特徴を有する探索と活用は組織内の希少資源に関して競合関係にあるとともに (March, 1991)、両者では学習が行われるプロセスや組織ならびに認知志向の点で異なる (Kang et al., 2009)。

### 3. MCS と組織学習

#### 3.1 管理会計論の領域における組織学習研究

管理会計研究の領域において、近年蓄積されてきた MCS と組織学習との関係についての研究では、ケース研究を通じて多様な MCS のサブ・システムが組織学習の局面にどのような影響を与えているかについて明らかにした研究とともに、Simons (1995) の提唱した4つのコントロール・レバー、特に診断的なコントロールとインターアクティブなコントロールが組織学習に与える影響を検討した研究がある。前者の研究として、例えば Kloot (1997) および Batac and Carassus (2009) の研究がある。後者の研究としては、Simons (1995) の議論に一部基づき MCS の分類を行いそれと組織学習との関係をケース研究を通じて検討した Marginson (2002) や Simons の研究に依拠して質問票調査を行いその分析を行った Henri (2006) および Widener (2007) などがある。ここではまずそれぞれの研究を簡単に紹介しよう<sup>1</sup>。

#### (1) Kloot (1997) の研究

Kloot (1997) は組織学習を「環境変化に対応した組織変革である」(p. 48) と定義し、組織学習をそのレベルによって適合的な (adaptive) 学習と generative な学習とに区別している。Kloot は、適合的な学習にはコントロールのサイバネティックなモデルが適合するが、generative な学習のためには「予算編成システムまた会計システムがスタート地点を提供するけれども、伝統的な管理会計実務は組織学習のための十分な基礎の提供には向きそうにない」(p. 58) と述べている。そのうえで、generative な学習を促進するにはより広い MCS 観が必要であること、さらに generative な学習を志向する組織はあまり階層的ではなくよりフラットな組織構造をとる傾向があり、非公式的なコミュニケーションの量の多さで特徴づけられるとしている。Kloot は、これらの組織の構造的な特性が MCS の設計に影響を及ぼすとしたうえで、generative な学習を促進する MCS の特徴を図表1のようにまとめている。

Kloot は、オーストラリアのビクトリア州にある地方政府への義務的な競争入札 (CCT) 制度の導入という劇的な環境変化に2つの地方政府がとった異なる対応をケース研究を通じて明らかにしている。そこでは、これらの地方政府が同様の環境変化に直面しているにもかかわらず異なる組織学習のレベルで対応したこと、またその際それぞれの地方政府による多様な MCS の利用やその変更が異なる組織学習を促進する要因となったことが明らかにされた。generative な学習に基づく対応を行った地方政府によって採用された MCS の特徴は前述の表に示された特徴と一致するものであった。

#### (2) Batac and Carassus (2009) の研究

Batac and Carassus (2009) は、Kloot (1997) と同様に、地方自治体における組織学習と MCS との関係に焦点を当てている。Batac and Carassus は、ラディカルな政策上の方向転換を経験した、しかしながら Kloot のケースに比べてなお安定的なフランス南西部の中規模な地方自治体を対象としたケース研究を実施してい

図表1 generative な学習を促進する MCS の特徴

	マネジメント・コントロール・システムの特徴				
	内部情報	外部情報	業績測定	意思決定への参加	人事コントロール
適切な構造	組織構造を反映。将来志向	競争企業、顧客。将来志向	財務および非財務	外部でまた内部で業務を行っている従業員からの情報の収集と利用	
企業の学習する文化			リスク・テイクングや創造性を促進。失敗がマネジャーの将来に悪い影響を与えない領域の識別		訓練と開発：創造性を高めるために広範なもの
エンパワメント	標準化を低減：従業員のニーズに適合			積極的。真実の権限の配分。アカウントビリティの強化	目的、価値観そして方向性を明確にするための訓練や開発
環境のスキヤニング	財務情報、予算情報	競争企業、顧客、政府		情報や多様な解釈を得るために重要	
知識創造と移転	官僚的な規則は知識の移転を阻害する		責任システムは知識の移転を抑制する		
学習を支援する技術（情報収集のためのシステム）	データの収集、分析および流通	データの収集、分析および流通	バランス・スコアカード・アプローチは継続的な改善を含む	従業員から情報を得る	
品質と継続的な改善	品質コストの測定と記録	イノベーションの可能性			(i) 品質および(ii) イノベーションを促進するための訓練
戦略		不確実性は突然の環境変化に柔軟に対応するためのコンティンジェンシー計画を必要とする		組織は少数の上級管理者が持つ仮定に基づいた将来に縛られるべきでない	すべての意思決定で戦略的な焦点を採用するためにマネジャーを訓練する
サポートイブな雰囲気			伝統的な責任システムは従業員を単純作業化し、阻害する		広範な訓練や開発を強調することは従業員をサポートする
チームワークとネットワークキング	水平的な情報のリンクが垂直的なリンクよりも重要		チーム内の相互に対するアカウントビリティ		
ビジョン	共通のビジョンを作り出すための水平的なコンタクト			参加は共有されたビジョンを促進する	組織およびその環境の理解のための訓練

(出所：Kloot (1997, p.59))

的なコントロールが組織学習に及ぼす影響を明らかにすることを意図している。内部的なコントロールとして会計コントロール、予算コントロールとして業務的なコントロール、マネジメント・コントロール、control of satellites, 法的なコンプライアンス・コントロール、政策的なコントロールが、また外部コントロールとして知事、公認会計士、地域の刺許会計士、外部の任意監査がある。Batac and Carassus は組織学習における知識の生成、流通、記録と動員という3つのステージにおいて、各コントロール・システムが知識の移転を促進するか抑制するかを行動の観察およびインタビュー調査を通じて得られたデータに基づいて明らかにしている。その結果、部門化されたシステム (a compartmentalized system) を支えている文化的なコントロールや「数多くの直接的な監視のメカニズムならびに上司への部下の顕著な階層的な依存の結果」(p. 110) である官僚的なコントロールが組織学習を抑制していたのに対して、その他のコントロール・システムは適合的な組織学習を促進していることが明らかにされた。また、generative な組織学習を促進していたのは業務的なコントロールと政策的なコントロールであった。業務的なコントロールは地方自治体の公務員によって遂行されるものであるが、選挙で選ばれた地方自治体の首長の公約であっても、「技術部門が主要な業務上の問題があると考え、議会が技術上また業務上のフィージビリティ・テストを行いプロジェクトが不可能であることが証明されれば、結果的にそれは行われない」(p. 113) ことがある。また、政策的なコントロールについては、地方ミーティングの場で住民のニーズを聞き、それを首長が取り入れることで、政策的な目標が変更されることもあるとされていた。

### (3) Marginson (2002) の研究

Marginson (2002) は、MCS を「トップ・マネジメントが企業全体の戦略的な目的またはビジョンを指示した禁止するために利用する手続きの集合」(p. 1021) である信念のシステムや事業倫理境界システムからなる価値システム、

「マネジャーが部下の特定の役割期待を確立し、部下のパフォーマンスをこれらの期待に照らしてモニターし評価することを可能にする」管理的なコントロールのグループ、および「トップ・マネジメントが所与の戦略の重要な次元に照らして組織的なパフォーマンスをモニターすることを可能にする業績尺度または KPIs からなる」MCS のグループの3つに分類している。Marginson は、イギリスのテレコミュニケーション産業に属する Telco 社を対象としたケース研究から次の諸点を発見している。Telco 社では戦略の変更に伴う価値システムの変更が新しいアイデアに対する態度といった組織の戦略的な雰囲気大きな影響を及ぼすことを通じて、戦略策定に影響を及ぼしている。このとき、「マネジャーが現在の雰囲気が彼らの特定のアイデアにとって助けになると信じているかどうか」(p. 1024) が重要であることが指摘されている。階層に基づく管理的なコントロールはミドル・マネジャーの役割認識に影響を及ぼしており、ミドル・マネジャーは彼らの役割認識に基づいて行動をする傾向が見られた。Marginson によれば、ミドル・マネジャーが行う草の根の活動は今日の変化の速い環境において非常に重要な活動であるが、彼らの行動は企業内で自身の役割をどのように知覚しているかに大きく依存している。すなわち、境界横断的な役割であると知覚した場合には起業家的な役割を果たすのに対して、ライン責任に限定された役割であると自身の役割を知覚していれば促進者としての役割を果たす。これらの知覚に管理的なシステムの設計や利用方法が大きく影響を及ぼしているのである。また、KPIs のうち、トップ・マネジメントの知覚した戦略的な不確実性に基づいていくつかのものがインターアクティブに利用されており、それ以外のものは診断的に利用されていることも発見された。

### (4) Henri (2006) の研究

Henri (2006) は、業績測定システムの診断的な利用とインターアクティブな利用が、組織学習<sup>ii</sup>をその一つの構成要素とする組織のケイパビリティ<sup>iii</sup>ならびに業績にもたらす影響を、

カナダの製造企業383社に対する郵送質問票調査に基づいて明らかにしている。Henri の研究では、組織学習はHult (1998) に基づいて「学習する能力が改善のためのキーである」、「基本的な価値観の改善のためのキーとして学習を含んでいる」、「学習をやめれば、将来を危険にさらす」、「従業員の学習は費用ではなく将来への投資である」という4項目から測定されている。質問票調査に基づく分析から、Henri は、業績測定システムの診断的な利用が組織学習を含むケイパビリティにネガティブな影響を及ぼすこと、さらに業績測定システムのインターアクティブな利用がケイパビリティにポジティブな影響を及ぼすことを発見している。また、業績測定システムのバランスの取れた利用からもたらされるダイナミック・テンションが組織学習を含むケイパビリティに及ぼす影響については、環境の不確実性が高い状況、または企業がフレキシブルな価値観を有している状況ではポジティブな影響を及ぼしていることを発見している。なお、組織学習を含むケイパビリティと組織業績との間には関連性が見出されなかった。

### (5) Widener (2007) の研究

Widener (2007) は、MCS の利用をもたらす戦略、MCS 間の関係、また MCS が組織業績にもたらす効果を122人の CFO への郵送質問票調査を通じて明らかにしている。Widener は、組織学習をマネジメント・コントロールを実行することから得られるベネフィットとして位置づけている。Widener は、Simons (1995) が提唱した4つのコントロール・レバーの概念に基づいて、信念のシステムとしてミッション・ステートメントおよびそれが伝達するコア・バリューを、境界システムとして事業の行動規範を、MCS として「それが実務において広範に利用されているため、また業績測定についての長年の研究の流れに貢献する」(p.760) ためという理由から業績測定システムをとりあげている。Widener は、質問票調査の結果から、業績測定システムの診断的な利用ならびに信念システムの強調が、組織の学習志向との間にポジティブな関係があることを発見した。他方、従来の議論とは異なり、

境界システムやインターアクティブな業績測定システムの利用の強調は、信念のシステムや診断的なコントロールの強調をコントロールした後では、組織の学習志向との間に関連性を見出すことができなかった。さらに、Widener の研究では、コントロール・システム間の補完的な関係についても明らかにされている。インターアクティブなコントロール・システムは診断的なコントロールまた境界システムとの間で相互依存的である。Widener は、業績測定システムのベネフィットが完全に実現されるためには、それらが診断的にもインターアクティブにも利用される必要があると主張している<sup>iv</sup>。

組織学習への MCS の影響を考察するうえで、多様な MCS のサブ・システムが組織学習に与える影響を考察することは非常に重要である。それによって多様な MCS のサブ・システム間の関係も明らかにすることができる。しかし、ケース研究に基づくそれらの研究は必ずしも同様の MCS のサブ・システムを含んでいるわけではないために、研究の蓄積という点では困難が伴う。本稿では、これまでの研究との比較可能性を考慮したうえで Simons (1995) のフレームワークに基づいて両者の関係性について整理を行うことにする。これまで行われた研究においても Simons のフレームワークに基づいているにもかかわらず、必ずしも一貫した結論が導き出されているわけではない。この矛盾を解釈することが本研究の一つの目的である。さらに、これまでの研究では、どのようなプロセスを経て、MCS の設計が組織学習に影響を及ぼしているのかは十分に検討されていない。そこで本稿では、MCS が探索と活用に影響を及ぼすプロセスを中心に両者の関係を検討する。

### 3.2 MCS が許容する情報の多様性の観点

組織学習またイノベーションに影響を与える組織要因を明らかにしようとしたこれまでの研究の多くが、あるタイプの組織学習やイノベーションが行われるために必要な情報の量や多様性とある組織構造や MCS が組織内で許容するま

たは提供する情報特性との関係に焦点を当ててきた。たとえば、Burns and Stalker (1961) の研究では、有機的な特徴をもつ組織が不確実性の高い環境に適合的であり、機械的な特徴をもつ組織は安定的な環境に適していることが発見されたが、それらの組織を区別する一つの重要な特徴が組織内での情報のフローにあった。また、March (1991) の議論では、組織内での情報の多様性およびその継続が探索を可能にすることが示唆されていた。したがって、ここではまず MCS の提供するまたは MCS が組織内で許容しうる情報特性の観点から Simons の提唱した4つのコントロール・レバーと組織学習との関係を考察しよう。

Simons (1995) は、MCS の役割を組織に内在する緊張を調整し、バランスをとることであると主張している。ここで Simons (1995) は組織に内在する緊張として次の3つをあげている。

- ・無限の機会と組織の有限な注意力
- ・意図した戦略と創発型の戦略
- ・利己心と組織への貢献願望

Simons (1995) はこれらの緊張を調整し、バランスを取るために4つのコントロール・レバーが利用されるとしている。ここで、4つのコントロール・レバーとは

- 信条システム
- 事業倫理境界システム
- 診断的なコントロール
- インターアクティブなコントロール

である。以下ではこれらの4つのコントロール・レバーが提供する情報の特性が探索と活用という2つのタイプの組織学習に与える影響を仮説の形で整理する。

### (1) 信条システムの組織学習への影響

信条システムと事業倫理境界システムは、組織が直面している機会の探索活動に影響を及ぼすコントロール・レバーである (Simons, 1995) 信条のシステムは「組織の基盤となる価値、目的、方向性」(Simons, 1995, 邦訳, p. 82) を組織メンバーに伝達することで、「組織ぐるみの機会探索・開拓を奨励し、正しい方向へ導く」(Simons, 1995, 邦訳, p. 83)。信条のシステム

の構成要素として、Simons (1995) は、ミッション・ステートメント、クレド、存在目的ステートメントをあげている。Mundy (2010) は、「マネジャーに組織の価値観または優先順位についての情報を提供するいかなる MCS も信念のシステムとして利用されることができる」(p. 501) と述べている。また、Ferreria and Otley (2009) は、「組織の参加者の行動に影響を及ぼす方法として、組織的な価値観や目的がどのように確立され、コミュニケーションされるか」(p. 268) が重要であるとしている。同様の観点から、Adler and Chen (2011) はマネジメント層と従業員の会議を通じて信条のシステムが確立されるとしている。Ahrens and Chapman (2004) も指摘しているように、信条システムおよび事業倫理境界システムが具体的に何を指し示しているのかは、Simons のフレームワークにおいてもあいまいである。そこで、本研究では、Widener (2007) の研究との比較可能性も考慮して、ミッション・ステートメントおよびそれが提供する価値観を念頭におき、信条システムが組織学習に与える影響についての仮説の設定を行う。

Bart et al. (2001) は、ミッション・ステートメントが「組織のユニークで恒久的な目的を表現している」(p. 19) としたうえで、単に目的だけではなくその目的に至るための具体的な手段を特定することで、従業員の行動に影響を及ぼし、さらに財務的な業績に結びつくことを明らかにしている。彼らは企業にとってのコンピタンスや競争戦略といった目的に到るまでの具体的な手段を明確化することで、組織のミドルまたはロー・レベルの従業員の混乱を回避することができること、また個人的な創造性の促進につながる可能性を指摘している<sup>v</sup>。しかしながら、ミッション・ステートメントをはじめとする指針の重要性については、Davila et al. (2006, 邦訳, p. 342) が、「指針がないと組織が麻痺状態に陥る」一方で、「探索の範囲を狭めすぎても、企業が新しいパラダイムに移れなくなる」としている。既述のように、Marginson (2002) によるイギリスのテレコミュニケーション企業の事例では、信念のシステ

ムと境界システムから構成される価値システムが企業の戦略的な雰囲気を作ることを通じて、同社の戦略策定に影響を及ぼしていることが明らかにされた。このことは、信条のシステムが組織においてどのアイデアが望ましいと考えられるかについての組織成員の理解を形成する可能性を示唆していると考えられる。

これらの議論は、ミッション・ステートメントをはじめとする信条のシステムが組織内で許容するアイデアの多様性といった観点からも解釈が可能である。ミッション・ステートメントが提供する価値観や目的が組織成員の解釈の余地がないほど狭く規定されている場合には、組織成員が有するこれまでとは異なる新しいアイデアは組織にとって望ましいものとは理解されないであろう。そのようなアイデアを有する組織成員は自らのアイデアが組織内でサポートされているとは知覚できないために、結果として組織内で追及される探索の範囲が狭められてしまう可能性がある。逆に、そのような状況においては、既存の方向性と一致したアイデアの展開は容易に行われる可能性がある。他方、信条のシステムが示す価値観や方向性があいまいな状況では組織成員に進むべき方向性を明確にできないため組織が混乱に陥る可能性がある。このことは探索と活用の双方の組織学習にネガティブに働くであろう。これらのことから、探索はミッション・ステートメントの示す価値観や方向性にある程度の解釈の余地があると組織成員によって知覚されている状況、すなわちミッション・ステートメントは多様なアイデアをサポートすると組織成員によって知覚されている状況において、もっとも追及されると考えられる。

以上のことから次の仮説を設定する。

仮説1-1 ミッション・ステートメントは組織成員がどのようなアイデアが組織で望ましいと考えられるかについての理解に影響を及ぼす。

仮説1-2 ミッション・ステートメントの解釈の余地が組織成員によって中程度にあると知覚されている状況では探索がもっとも促進される。

仮説1-3 ミッション・ステートメントの解釈の余地が低いと組織成員によって知覚されている状況では探索は抑制され、活用が促進される。

仮説1-4 ミッション・ステートメントが示す方向性があいまいであると知覚されている状況では、探索と活用の双方の学習が抑制される。

## (2) 事業倫理境界システム

Simons (1995) は、事業倫理境界システムを当該企業が採用している事業戦略を遂行することに伴って生じることが予想される「事業リスクに基づいて、機会の探索に制限を与える」(邦訳, p. 89) ものであるとしている。たとえば、行動規範などを通じて事業行動の倫理的な境界を明らかにするとともに、戦略計画システムや固定資産の予算システムを通じて事業戦略の遂行に資する機会探索活動の焦点を絞る働きをする。ただし、事業倫理境界システムは単に「部下が行ってはならないことを明確に指示する」(Simons, 1995, 邦訳, p. 91) だけではなく、「一人ひとりの創造性に信頼を置き、部下が価値創造につながる方法の開拓を行えるようにする」(p. 89) 側面も有している。すなわち、事業倫理境界システムは「本質的に禁止あるいは拒絶のシステムであるにもかかわらず、このシステムはマネジャーの意思決定に関する権限委譲を可能にし、ひいては、組織が最大限の柔軟性と創造性を達成するのを可能にする」(p. 92) 戦略的な境界については、戦略計画システムを通じて、「どのような機会探索活動については認められず、従事してはならないかを明記するために活用される」(p. 102) とともに、固定資産の予算システムを通じて「認可しうる提案の限界条件を低めに設定し、その境界条件の枠内で、社員が最適の資産活用機会を探索するよう動機づけている」(p. 109) ののである。すなわち、事業倫理境界システムは事前に一定の枠組みを設定し、その枠組みのなかでの組織成員による探査を促進するが、他方でその枠組み内には取まらない探査を従業員に禁止するという特徴を有している。この事前の枠組みは既存の戦略と



の関連性で設定されるために、事業倫理境界システムは既存の戦略のもとで培われてきたコンピタンスの活用を促進する可能性がある。他方で、これまでの戦略またはそこで培われてきたコンピタンスとは異なる種類のアイデアの探索には抑制的に機能する可能性がある。

これらのことから次の仮説を設定する。

仮説2-1 事業倫理境界システムは、組織成員に組織にとって認めることのできない機会の探査の範囲をコミュニケーションする。

仮説2-2 事業倫理境界システムは、事前に設定された一定の枠内での新しいアイデアの探査を動機づけることで、活用を促進する。

仮説2-3 事業倫理境界システムは、事前に設定された一定の枠内には収まらない新しいアイデアの探査を伴う探索を抑制する。

### (3) 診断的なコントロール

Simonsによって提起された4つのコントロール・レバーのうち、診断的なコントロールならびに(4)で議論するインターアクティブなコントロールは特定のMCSに言及したものではなく、MCSの利用方法に言及したものである。Marginson(2002)の提示したMCSの分類によれば、階層的なコントロールと業績測定システムが診断的なコントロール・モードでの利用とインターアクティブなコントロール・モードでの利用が可能である。

Simons(1995)は、診断的なコントロール・システムを「組織の成果を監視し、事前に設定されたパフォーマンス基準からの乖離を修正するために、マネジャーたちが活用する公式的な情報システム」(邦訳, pp. 125-126)であると定義している。MCSの診断的な利用は、伝統的なMCS観が前提としたものであり(Ahrens and Chapman, 2004)、そこでのMCSの主な役割は、事前に設定された戦略(意図された戦略)を確実に実行に移すことであった。このために、事前に上司と部下との間で、「当初に意図した事業戦略を成功させるために、成功裏に達成または実行されなければならない要因」(Simons, 1995, 邦訳, p. 131)が明確にされる。このことが、「マネジャーが、企業が意図した戦略を

実現するためにモニターされるべき基礎的な組織ドライバーに、注意を集中させることを可能とする」(Widener, 2007, p. 759)。期中には、当初意図した戦略の実現に向けて部下によって業務上の活動が展開される。診断的なコントロールでは、上司は部下から一定期間ごとに提出される報告書に基づいて「すべてが『予定にそって正しく』進行していることを確認」(Simons, 1995, 邦訳, p. 151)する。活動が事前の計画どおりに遂行されているのであれば、上司はそれ以上の追加的な情報収集の要請や分析、またアクションはとらない。しかしながら、実績値が事前に設定された目標値からある一定の幅を超えて逸脱しているのであれば、「計画からの実績の差異の説明」(Chenhall and Morris, 1995, p. 486)が上司によって部下に要求されるとともに、元の軌道に戻すための是正措置がとられることとなる。診断的なコントロール・プロセスでは、事前に設定された目標値からの逸脱はそれ自体が問題であると捉えられ、いかにそれを最小化するかが重視される。Henri(2006)は診断的なコントロールのこのような側面を「業務や戦略のタイトなコントロール」(p. 535)の特徴を示したものであり、機械的なコントロールの特徴(Burns and Stalker, 1961)の一つであると位置付けている。そこでは、「多様性を縮減させ標準化を実行する」(Davila, 2005, 邦訳, p. 51)というMCSの側面が強調される。イノベーションとの関連では、伝統的には、MCSは「現業レベルと戦略レベルの双方において標準化を押しつけてイノベーションを拒絶するようなシステムであるという理解」(Davila, 2005, p. 54)がなされてきたが、この理解も上記の解釈と一致するものである<sup>vi</sup>。

さらに、Henri(2006, p. 535)は、診断的なコントロールが「コミュニケーションの高度に構造化されたチャネルと情報の制限されたフロー」という機械的な組織の特徴(Burns and Stalker, 1961)を有していると指摘している。組織内におけるコミュニケーション・チャネルの構造化は既存の情報のコミュニケーションには効率的に機能することができる半面、新しいアイデアを含む情報に対してはネガティブに作

用する。このことは、既存の知識に基づく活用は促進するが、新しいアイデアの獲得およびその共有を伴う探索は抑制される可能性があることを示唆している。

これらの議論に基づいて以下の仮説を設定する。

仮説3-1 MCSの診断的な利用は事前に設定された目標からの逸脱を元の軌道に戻すべきネガティブなものとしてとらえることで組織における探索を抑制する一方で、活用を促進する。

仮説3-2 MCSの診断的な利用はコミュニケーション・チャンネルの構造化を通じて、活用を促進する一方で探索を抑制する。

#### (4) インターアクティブなコントロール

インターアクティブなコントロール・システムは「マネジャーが部下の意思決定行動に定期的に個人的に介入するために活用する公式的な情報システム」(Simons, 1995, 邦訳, p.183)である。Henri (2006)は、診断的なコントロールが機械的なコントロールの特徴を有しているのに対して、インターアクティブなコントロールはBurns and Stalker (1961)の主張する「(i) 協力, コミュニケーションおよび物事を成し遂げることを強調する規範を反映したルールで非公式的なコントロール, および(ii) オープンなコミュニケーション・チャンネルおよび組織での情報の自由な流れ」(p. 536)といった有機的なコントロールの特徴を有していると主張している。また、Widener (2007)はインターアクティブ・コントロールを「将来志向(forward-looking)であり、トップ・マネジャー間の積極的で頻繁な対話によって特徴づけられる」(p. 760)としている。

Kober et al. (2007)は、西オーストラリアにある病理サービスを提供する公的セクターに対するインタビュー、ドキュメンテーションのレビューおよび質問票調査からMCSが戦略変更を促進していることを明らかにしている。Kober et al.によれば、結果のモニタリングやコスト・コントロールのインターアクティブな方法での利用、および参加型の予算や会議がイ

ンターアクティブな方法で導入されることによって参加者間での議論や対話が促進された。この議論や対話は公的セクターが直面している財務的な環境についての参加者の認識を向上させた。これによって、スタッフは事業部の資源を改善するうえで新しい資金調達先を見つけ出すことが重要であることを認識し、民間の事業体と積極的な競争を行うようになったのである。このことから、Kober et al.は、インターアクティブなMCSの利用が戦略変更を生み出していると主張している。

Abernathy and Brownell (1999)は、「予算のインターアクティブな利用は、情報のフローを遮る職能間また階層間のバリアを打ち破る統合的なリエゾン装置」(p. 192)として機能する可能性を示唆している。また、Davila (2005)は、創発戦略の管理にはSimonsのインターアクティブ・コントロールと事業倫理境界システムが有効であると主張している<sup>vi</sup>。

これらの議論は、インターアクティブなコントロールの利用が組織内での垂直的・水平的な情報の交換や共有を促進することを示している。さらに、その際に対面的な議論や対話という形での媒体を使用することで組織成員間での情報の交換が行われるために、より多様な情報が交換されると考えられる。これらの特徴はインターアクティブなコントロールが探索を促進する可能性があることを示唆している。インターアクティブ・コントロールは「組織の現行のビジネス・モデルに関する重要な仮定をめぐる議論や知識の交換を促進する」(Davila et al., 2009, p. 288)ことで、「イノベーションに必要な変化を(取り除くのではなく)創造する」(p. 288)役割を担うのである。

しかしながら、Gray (1990)はインターアクティブなコントロールは必ずしもダブル・ループ学習を促進しない可能性があると主張している。すなわち、「(何をインターアクティブに利用するかという)コントロール・システムの選択が組織にもの見方または目隠しを課してしまう。それが既存の解釈を強化し、新規の解釈を挫くのである」(カッコ内は引用者, p. 146)

これらの点は、近年みられるインターアクティブなコントロールの解釈とも深く関連している。Bisbe et al. (2007) は、Simons (1995) に基づいて、インターアクティブ・コントロールの特性に関連した5つの super-codes として以下のものをあげている。

- ① トップ・マネジメントによるインテンシブな利用
- ② 業務管理者によるインテンシブな利用
- ③ 対面的な挑戦やディベートの浸透
- ④ 戦略的な不確実性に焦点をあわせている
- ⑤ 侵略的でなく、促進的でかつ鼓舞する形での介入

Davila (2005) は、インターアクティブなコントロールによって「戦略の不確実性に対処するために必要なコミュニケーション・パターンに組織構成員を参加させるために、情報を基礎としたインフラが組織構成員に提供されている。このシステムの重要な特徴は、経営上層部がイノベーションや戦略変化に関する探索活動に対して影響を与えることが可能である、としていることである」(p. 57) と述べている。これに対して、Ferreira and Otley (2009) は「Simons はマネジャーによる情報のインテンシブな利用と不適切な戦略の識別を一つにしていると私たちは主張する。両者は主要な問題であるが、それらをインターアクティブな利用の全般的な概念と一緒にすることは混乱を招くように思える。利用の概念の展開や操作化にはかなりの範囲がある。研究のためには、異なったコントロール・システムの利用のタイプの効果を明らかにすべきである」(p. 274) と主張している。Ferreira and Otley (2009) の主張に従うならば、何がインターアクティブなコントロールを引き起こすきっかけとなるかの説明が必要となる。事前に設定された目標と実績との差異が一定の幅を超えて大きい状況では、環境の変化などの問題点が認識され、それが組織成員間のインターアクションにつながる可能性がある (Frow et al., 2010) この場合には、MCS のインターアクティブな利用がもたらす対話が戦略的な不確実性に関連するアジェンダに限られるわけではない。Simons (1995) では、戦略的な

不確実性との関連で MCS の利用が診断的かインターアクティブであるかを決定されるとしているが、診断的なコントロールによる問題発見が組織成員間のインターアクションにつながる可能性がある。

これらのことから以下の仮説を設定する。

仮説4 MCS を取り巻く組織成員間のインターアクションは、組織内において垂直的また水平的に多様な情報の交換を促進することで探索を促進する。

#### (5) 診断的なコントロールとインターアクティブなコントロールとの関係—ダイナミック・テンションへの着目—

近年、「会計研究者は診断的なコントロール・システムとインターアクティブなコントロール・システム間のテンションを模索し始めたところである」(Adler and Chen, 2011, p. 77)。Henri (2006) の研究では、PMS の診断的な利用とインターアクティブな利用とが生み出すダイナミック・テンション<sup>TM</sup>が組織が有するケイパビリティに与える影響を明らかにすることも意図されていた。Henri は、PMS の診断的な利用が、インターアクティブな利用によってもたらされるケイパビリティに対するポジティブな効果を確実にし、さらに増大させると考えた。さらに、ダイナミック・テンションは「組織の対話を促進し、創造性を刺激しさらに組織の注意の焦点を当てることで」(p. 538) インターアクティブな利用がケイパビリティにもたらす効果を増大させると考えたのである。しかしながら、Henri が行った郵送質問票による調査の結果、サンプル全体を対象とした検証では、ダイナミック・テンションが組織のケイパビリティに与える影響は検証されなかった。環境の不確実性が高い状況においてのみ、ダイナミック・テンションが組織学習および起業家精神という2つのケイパビリティに対して統計的に有意なポジティブな影響を与えていた。Widener (2007, p. 760) は、Henri の研究では業績尺度の「診断的な利用 (インターアクティブな利用) がどの程度ケイパビリティに影響を及ぼすかは業績尺度の他の利用方法に依存している」ことが明ら

かにされていると述べている。

他方、Widener (2007) の研究では業績測定システムの診断的な利用の強調と信念システムの強調が、組織の学習志向との間にポジティブな関係があることが発見された一方で、境界システムや業績測定システムのインターアクティブな利用の強調は、信念システムや診断的なコントロールの強調をコントロールした後では、組織の学習志向との間に関連性を見出すことができなかった。この結果は Henri (2006) の研究結果とも矛盾する要素を含んでいるとともに、これまでの議論とも整合的でない結果を含んでいる。

管理会計論の領域においては、診断的なコントロールとインターアクティブなコントロールとが生み出すダイナミック・テンションが組織学習に与える影響についての考察が始まったばかりである。本稿ではこれまでに得られた矛盾した両者の関係を解決するためのいくつかのヒントとなる議論を検討しよう。

### 3.3 診断的なコントロールの coercive な利用と enabling な利用

診断的なコントロールが組織学習に及ぼす影響さらに診断的なコントロールとインターアクティブなコントロールのダイナミック・テンションについての必ずしも一貫した結果が得られていない理由を解釈する一つのカギとして、ここでは Adler and Borys (1999) の議論に基づいた Ahrens and Chapman (2004) の論文をとりあげよう。

Adler and Borys (1999) は、官僚制が従業員の態度にもたらす2つの相対立する効果に着目した。彼らはこの矛盾が公式化の程度のみ注目した従来の有機的組織と機械的組織への二分法では解決することができないと主張し、公式化のタイプに着目することの重要性を指摘している。彼らは装置設計についての議論を援用し、公式化のタイプとして enabling と coercive という2つの概念を提示した。Adler and Borys (1999) は、システムの特長およびシステム的设计と遂行の観点から enabling と coercive と

いう2つの公式化のタイプを区別している<sup>8</sup>が、両者を区別するシステムの特長として、手入れ (repair)、内部の透明性 (internal transparency)、グローバルな透明性 (global transparency)、そして柔軟性 (flexibility) の4つの観点をあげている。Adler and Borys によれば、coercive 公式化では事前に設定された手続きへの一致が重視され、手続きからの逸脱は部下の行為が問題のあることを意味しているとされている。これに対して、enabling 公式化のもとでは、手続きは実際の作業プロセスで部下が直面する問題への対応を促進するとともに、改善の機会を認識するためのものとして位置づけられている。Adler and Borys によれば、この背後には従業員に対する見方の違いが反映されている。Jorgensen and Messner (2009) は、enabling 公式化は「公式的なシステムが効率性とフレキシビリティの双方を促進するために備えるべき特徴を詳述している」(p. 100) と述べている。

Ahrens and Chapman (2004) は、Adler and Borys (1999) が提示したこれらのシステム設計上の特性に依拠することで、「MCS がオペレーショナル・マネジメントを制約するのではなく、どのようにまたなぜサポートするために利用されるかを認識する」(p. 279) ことができるとしている。Ahrens and Chapman は、会計システムが「業務を遂行するうえでの規則や標準」(p. 279) を従業員に提供するが、それらの規則や標準の背後にあるロジックが従業員にどの程度理解可能な形で知られているかということが、従業員が会計に対して持っている意味を異なるものにしてしていると述べている。彼らは、会計が提供する規則や標準の背後にあるロジックを会計専門家だけではなく、会計を専門とはしていない一般の従業員にも理解可能な形で説明することによって、会計が従業員にとって、「業務上の問題解決に利用可能な」(p. 280) ものになると主張する<sup>9</sup>。これによって、従業員が会計システムの手入れに携わることが可能となり、現場での作業実務の変更が会計システムに反映されることを可能にするのである。

2つ目のシステム設計上の特性である内部の

透明性は、「従業員に利用される場所の装置または手続きの内部機能」(Adler and Borys, 1996, p. 72) に言及した概念である。coercive コントロールのもとでは、手続きは部下に対して一連のそれに従うべき義務を示しているに過ぎず、その手続きからの逸脱は懲罰の対象である。これに対して、enabling コントロールのもとでは手続きは一連のプロセスまたその背後にある論理をユーザーに明確化するとともに、事後的に業績のフィードバックを提供する役割も担う。Ahrens and Chapmanによれば、予算設定プロセスを業務計画と統合したり、差異の計算を業務の観点から意味のあるカテゴリーで算出することで、「マネジメント・コントロール・プロセスは、内部の透明性を高め、組織メンバーにとってアクセス可能なものとなる」(p. 280)。

Adler and Borysによれば、グローバルな透明性とは「従業員が作業を行っているより広範なシステムについての従業員の理解に言及している」(pp. 72-73) 概念であり、coercive コントロールのもとではタスクがセグメント化され、従業員は彼らがそのなかでタスクを遂行している組織や環境の状況については何も知らされないし、また理解を深めるように促されてもいない。これに対して、enabling コントロールのもとでは、従業員は彼らがタスクを行っているより広範な組織や環境を理解するように様々な情報を提供されている。Ahrens and Chapmanは、予算を「組織のプロセスをグローバルに透明性の高いものとするために、最も広く利用されているマネジメント・コントロールのためのツールである」(p. 280) と位置づけている。部門の予算を他の部門の管理者に知らせることで予算は「予算設定およびレビューの段階で階層的な関係の調整を高めるだけではなく、予算期間全体において横断的な調整を可能とする」(Ahrens and Chapman, p. 280) 働きを持つことができる。

Adler and Borysによれば、coercive コントロールのもとでは手続きは従業員の従うべき一連の手順を詳細に規定しており、その手順からの逸脱は上司のみが承認できるとされている。これに対して、enabling コントロールのもとで

は、手続きからの逸脱は学習の機会であると考えられている。Ahrens and Chapmanによれば、MCSのenablingな柔軟性は技術的な発展および管理会計システムの組織化の方法によってもたらされることが指摘されている。

これらの議論は、公式化のタイプが異なれば、規則・手続きまたそれに基づいた現場での取り組みによって生じた出来事への従業員の対応が大きく異なることを示している。coercive コントロールでは規則・手続きは従業員が従うべきものであり、そこからの逸脱は許容されるべきではないと考えられている。これに対して、enabling コントロールでは、従業員は規則や手続きの背後にある論理、また他のシステムとの関連性などを理解したうえで、規則・手続きと相互に作用しながら場合によっては規則・手続き自体の変更についても働きかけることができる。

これらのことは、診断的なコントロールがenablingな方法で利用されるかまたはcoerciveな方法で利用されるかが、従業員の役割知覚に大きな影響を及ぼす可能性があることを示唆している。既述のように、Marginson (2002) はMCSが「新しいアイデアの発見やこれらの新しいアイデアに資源を動員することに関与する」(p. 1022) ミドル・レベルのマネジャーの自律的な戦略的行動がMCSの利用についての管理者の知覚に影響を受けることを示唆している。たとえば、上司による階層的なコントロールの利用がミドル・レベルのマネジャーに彼らの役割についての知覚を形成し、マネジャーはこの知覚した役割に基づいて行動を行う。彼らに付与された義務が既存の活動や事業に関する当該領域のタスクに限定されるか、アイデアを展開するためのチームを形成するためにエンパワーされているかがミドル・マネジャーが業務の促進者としての役割を果たすか、起業家としての役割を果たすかに影響を与えていた。診断的なコントロールがcoerciveに利用されている状況では、規則・手続きからの逸脱が許容されるべきではないと考えられ、逸脱が生じた場合にはいかにして元の状態に戻すかが重視される。そこでは規則・手続きを効率的に遂行す

るための学習は行われても、新たな知識の探査を伴う学習は生じにくいであろう。これに対して、診断的なコントロールが *enabling* に利用されている状況では、「公式化されたプロセスとその利用者との間の絶え間ない相互作用を通じて、組織プロセスを継続的に改善する」(Davila, 2005, 邦訳, p. 57) ことが可能である。*enabling* な利用のもとでは、従業員自身が学習を行うために必要な手続き自体の背後にある論理また他の手続きなどとの関係についても提供されていることから、そこででの問題の発見が組織成員間のインターアクションをもたらし可能性がある。これらのことから以下の仮説を設定する。

仮説 5-1 診断的なコントロールが組織成員にとって *coercive* な特性を有していれば、活用は行われるが、探索は抑制される。

仮説 5-2 診断的なコントロールが組織成員にとって *enabling* な特性を有していれば、そこで発見された問題から組織成員間でのインターアクションがもたらされ、その結果探索が促進される。

### 3.4 即興の観点からの仮説設定

診断的なコントロールとインターアクティブなコントロールとの関係について考察を行ううえでのもう一つの観点としてここでは即興の概念に注目しよう。近年、ジャズの演奏における即興の研究を組織における新製品開発の議論に援用した研究がみられる(たとえば, Kamoche and Cunha (2001), Brown and Eisenhardt (1997) がある) Miner, Bassoff, and Moorman (2001) は、即興の特徴として、設計と実行との間の時間の近接性に加え、両者が実質的に不可分な関係にあることを指摘したうえで、即興を「新奇の産物の設計と実行の意図的かつ実質的な融合である」(p. 314) としている。Brown and Eisenhardt (1997) によれば、新製品開発の局面における即興は、「変化しつつある市場や技術に適合しながら、製品を創造することを意味している」(p. 15)。

Kamoche and Cunha (2001) はジャズにおいて

即興が生じるためには、彼らが「最小限の構造 (minimal structure)」(p. 744) と名付けているものが必要であると述べている。同様に、Brown and Eisenhardt (1997) も、継続的に変化することに成功している SBU が有している特徴の1つとして準構造 (semi-structure) を位置付けている。

Kamoche and Cunha (2001) は、「最小限の構造」が社会的な構造と技術的な構造の2つの側面から構成されるとし、ジャズの即興との関係で図表 2 に示したようにその特徴を述べている。なお、彼らによれば、ジャズの即興における社会的な構造とは「行動規範またコミュニケーション・コードとして大部分概念化される」(p. 746) ものであり、技術的な構造とは「ジャズ音楽のテクノストラクチャルなまた演奏上の伝統および演奏に加わるメンバーの能力、スキルそしてケイパビリティの多様性や組み合わせ」(p. 747) に言及したものであるとされている。

Brown and Eisenhardt (1997) は、準構造の特徴について、「変化が組織化されて生じうるように十分リジッドであるが、変化が生じない程リジッドではない」(p. 29) としている。準構造の果たす役割について、「限定された構造 (limited structure) は最も重要なフレームワークを提供する。それなしではあまりにも高い自由度がありすぎる。コミュニケーションはそのフレームワークの中でプレイヤーが調整し、相互に調節することを可能とする」(p. 16) と述べている。ここで限定された構造の中身として、Brown and Eisenhardt (1997) は、「明確な責任、優先順位、および公式的な会議」(p. 7) を指摘している。Kamoche and Cunha (2001) は Bastein and Hostager (1988, p. 586) からの引用で、「これらの構造は音楽上のアイデアを発明したり調整したりする特定の方法を明示することでジャズのプロセスの激動を制限することに役立つ」と述べている。Brown and Eisenhardt (1997) の主張するフレームワークは Bastein and Hostager のいう「アイデアを発明したり調整したりする特定の方法」と考えられる。さらに、実際に即興が生じるためには、そのフレームワークを「広範なコミュニ

図表2 最小限の構造の2つの側面

社会的な構造		技術的な構造	
新製品開発	ジャズの即興		新製品開発
チームの目標、特定の優先順位、メンバーの責任、定期的な会議	行動規範	キーの定義、コード進行およびレパートリー	重要な品質基準およびパフォーマンス基準の識別
職能横断的、プロジェクト横断的なコミュニケーション；ネットワークキング	コミュニケーション・コード：コール&レスポンス、手による合図、アイコンタクト	歌、コーラスまたはリフのテンプレート。それに基づいて即興がなされる。	製品コンセプト、プロセス、プロトタイプ、ビジョン、マイルストーンなどそれに基づいて即興が行われるテンプレート
(半) 自律的な作業チームにおける強力なインターアクション：情報共有	自律的なアンサンブルにおける提携	広範な人材および遂行能力の蓄積	広範な機能横断的なスキル；頻繁な訓練とローテーション
試行錯誤での実験の雰囲気での信頼。業績 integrity における相互の信頼	広範な操作可能領域における信頼と建設的な議論	音楽の技法や楽器についての知識	利用可能な技術およびそれがどのように集団的な活動を導くかについての広範な知識
製品設計、開発における順番のリーダーシップ；メンタリングやエンパワメント	交代での独創および伴奏	新しい楽器、スタイルおよび音のテクスチャー	なれないツール、方法および技術の適用、実験的な製品の創造、ブリコラージュ、多様な反復および検証
新製品アイデアに対する実験に貢献する態度；継続的な学習；リスク・テークの支援と報酬	リスク・テーク、ジャミングそして継続的な学習に貢献する態度；リスク・テークに支援的な文化	同僚や聴衆に応じて演奏の作り替え	コンスタントでシステムティックな再モデル化；リアルタイムでの情報のフローの利用；プロトタイプの検証における顧客の巻き込み

(出所：Kamoche and Cunha, 2001, p.751)

ケーションと組み合わせる」(Brown and Eisenhardt, 1997, p. 7) が必要であることも指摘されている。

上記の点に関連して、国際的なドキュメント技術およびドキュメント・サービス企業である Astoria 社を対象とした Frow et al. (2010) の研究は示唆に富む。Astoria 社の予算コントロール・プロセスは、公式的な政策展開 (policy deployment) および業績モニタリングのためのシステムである performance excellent process (以下、PEP と略す) の一部として運用されている。PEP は、「Astoria 社の取締役会に

よる組織の長期的な目的を表した一貫した目標や尺度の展開から開始され」(p. 448), ローリング方式によって向こう3年から5年におよぶ戦略計画が設定される。その際に、次年度の全社目標が認識されるが、この過程で「vital few」と呼ばれる「事業業績の主要なドライバー」(p. 448) が上級経営層によって識別される。これらのドライバーが全社的に展開され、「会計責任を有するマネジャーに配分された財務的な目標が個人の目標をこれらの全社的な目標に一致するように設定される」(p. 449)。これは伝統的な責任会計の概念と一致したものである。

この財務目標の達成のためにマネジャーはコントロール計画と呼ばれる予算編成を行う。月次ベースで、四半期の業績に基づいて予測された1年間の「達成見込み」(outlook)とともに、計画のレビューが行われる。Frow et al. によれば、「PEP のコンテキストにおいて予算情報が診断的に利用される場合には、マネジャーは『達成見込み』に向かつての進展をチェックするために業務パフォーマンスを継続的にモニターすることが期待されている」(p. 450)。事前に設定された目標値と実績値との差異は、「予算に責任を持つマネジャーが、何が生じたのかを分析し、評価に照らして何の活動が必要とされるかを決定する」(p. 449) ために利用されるだけでなく、「姿を現しつつあるリスクや機会を認識するために、さらに適切と考えられる状況では、組織の戦略的な目的の達成を確実にするために計画を修正し、資源の再配分を行う」(p. 450) ために利用されるのである。このコンテキストでは予算情報はインターアクティブに利用されていると説明されている。なお、Frow et al. は、予算管理システムが診断的に利用されるかインターアクティブに利用されるかは、「業績未達の理由およびどのような修正的な活動または調節が必要とされるかに依存している」(p. 450) と述べている。

Astoria 社では、マネジャーは予算目標の達成に責任を負っており、予算目標と実績値との間の乖離が生じた場合、レビュー会議において、その乖離の原因および是正活動について説明する責任を有している。また、Frow et al. の叙述によれば、予算と実績との乖離はマネジャーが環境の変化を認識するための一つのきっかけとなる。両者に差異が生じた場合、差異が発生した理由およびそこで必要とされる是正活動のタイプによっては、マネジャーが彼の上司、またそこでとられる是正活動によって影響を受けるであろう他のマネジャーとの議論を通じて、実際の是正活動が決定されることになる。ここでは、「事前に設定された予算目標の存在が規律として、さらに提案された修正案の望ましさや適切性をマネジャーが決定するための参照点として役に立つ。これはフレキシビリティの認可

から生じる可能性のある潜在的な無秩序への本質的な防波堤とみなされる」(p. 459) とされている。

Astoria 社の事例において、予算目標はマネジャーにとって達成すべき明確な責任を示すとともに、タスクを遂行する上での優先順位を明らかにしていると考えられる。さらに、実績値が事前に設定された目標値からある一定の幅を超えて逸脱しているのであれば、部下には説明責任が課され、何らかの是正措置を取ることが求められる。このコンテキストにおいて、予算目標はマネジャーが環境の変化およびそこで生じたまたはこれから生じるかもしれないリスクや機会の認識のために役立つ。さらに、大きな環境変化に対応した予算修正、すなわち資源の配分のマネジャーによる変更が無秩序なものにならないための参照点としても役立っている。このことから、診断的な予算の利用は Kamoche and Cunha (2001) の言う「最小限の構造」として機能している可能性がある。これらのことから以下の仮説を設定する。

仮説 6-1 診断的なコントロールで設定された目標値はマネジャーにとって明確な責任また優先順位を示す。

仮説 6-2 事前に設定された目標値と実績値との間の乖離が小さい状況では、両者の乖離は是正されるべきものと認識され、活用が促進される。

仮説 6-3 事前に設定された目標値と実績値との間の乖離が大きく目標自体の修正が必要とされる状況においては、事前に設定された目標値は新しい目標値の望ましさを判断する基準として役立つ。

仮説 6-4 目標の修正はインターアクティブなプロセスを伴い、そこでは探索が行われる。

#### 4. 組織学習に影響を及ぼす MCS 以外の要因

本節では、組織学習に影響を及ぼす要因としてこれまでの研究で明らかにされてきた MCS 以外の要因について紹介しよう。MCS は組織のなかで機能するため、MCS が組織学習に及ぼす影



響を明らかにするためには、これらの要因を考慮に入れることが重要である。

#### 4.1 組織学習の先行要因としての環境要因

Hedberg (1981) は、組織学習に影響を与える環境を組織の外部環境と内部環境とに分けている。このうち外部環境について、過去の研究のレビューから環境の諸要素間の相互関連性、環境の複雑性の程度、環境の変化率および環境の敵対性の程度が組織学習に及ぼすとしている。また、Sidhu et al. (2004) では、情報処理パースペクティブから、組織の探索志向を供給サイドの情報獲得、需要サイドの情報獲得また地理的な情報獲得の範囲について定義したうえで、オランダの金属また電機工学関係の企業を対象とした質問票調査に基づいて、環境のダイナミズムがより大きな状況では、企業の情報探索の範囲がより広くなることを発見している。さらに、Subramanian and Youndt (2005) では、産業のダイナミズムと組織単位のラディカルなイノベーション能力との間にポジティブな関係が発見されている。

組織単位が直面する環境の複雑性や不確実性の程度が大きい状況では、既存のコンピタンスの延長またその展開によって組織の競争力を維持できないことが組織単位によって認識される可能性が高い。これらの認識が、新たな知識の追求など探索の施行を促進すると考えられる。

#### 4.2 組織学習の業績に対する効果のモデレート変数としての環境

組織単位の直面する環境の状況は単に組織学習のタイプに影響を及ぼすだけではなく、組織学習が業績にもたらす効果をモデレートする可能性がある。

Jansen et al. (2006) は、ヨーロッパの大規模な金融サービス企業の220の支店の769の組織単位を対象とした質問票調査から、環境のダイナミズムと競争の程度がイノベーションとその財務的な成果との関係に影響を及ぼすことを明らかにしている。彼らによれば、探索的なイノ

ベーションと財務的な成果との関連性は環境のダイナミズムが高い状況ではポジティブであるのに対して、環境のダイナミズムが低い状況ではネガティブであった。これとは逆に、活用的なイノベーションと財務的な成果との関連性は環境のダイナミズムが高い状況ではネガティブであるのに対して、環境のダイナミズムが低い状況ではポジティブであった。さらに、競争の程度が高い状況では活用的なイノベーションと財務的な成果との関連性がポジティブであった。

このことから、組織学習が業績に及ぼす影響を検討する際に、組織単位が直面している環境の状況を加味する必要がある。

#### 4.3 組織の構造的な特性と組織学習

組織学習やイノベーションに影響を及ぼす組織の構造的な特性として、これまでの研究において、官僚的なコントロールの次元である集権化や公式化の程度が取り上げられてきた。

##### (1) 集権化の程度

集権化は、権限および意思決定の地点が組織において集中化されている程度 (Jansen et al., 2006) を意味している。Jansen et al. (2006) は、過去の研究のレビューに基づき、意思決定の集権化が組織の上下間でのコミュニケーション・チャネルを狭めること、コミュニケーション・チャネルを狭めること、コミュニケーション・チャネルを狭めること、さらには組織メンバーの仕事に対するモチベーションならびに問題に対する新たな解決法の探査の傾向を低減することの大きく3点を指摘している。

この点について、沼上他 (2007) は、階層を「例外判断に関するコミュニケーション・チャネル」(p. 88) としての観点から把握し、情報伝達プロセスの長さ、階層を通じて命令を伝える際にその背後にある理由が説明される程度、階層の上下間での情報の流れの善し悪しについて検討している。

集権的な組織は一般に階層が高いが、同様な集権的な組織であっても集権化がもたらす効果は、組織の階層の高さに大きく依存すると考え

られる。ローからミドルまでの距離、またミドルからトップまでの距離で測定される階層の高さ(沼上他, 2007)が高い、すなわちコミュニケーション・プロセスが長い組織では、一般的には、現場の情報がトップに伝達されにくくなる可能性がある。また、階層の高さは現場で生じた新しい取り組みに資源を配分する際に許可を得るために必要な人間の数が増大することを意味する(Sheremata, 2000)。これらのことは現場で生じたアイデアを実行に移すうえで障害になる可能性がある。以上のことから集権的な組織、特にその階層の高さが高いほど、探索にとって大きな阻害要因になる可能性がある。他方、活用に対しては、既存の知識に基づく情報が組織の上下間で流れることから、階層の高さの影響は大きくないと考えられる。

しかしながら、集権化が組織学習に及ぼす影響については、首尾一貫した結果が導出されていない。たとえば、前述の Jansen et al. (2006) は、意思決定の集権化がイノベーションに及ぼす影響も検討している。Jansen et al. によれば、集権化は探索的なイノベーションを抑制する方向で作用するが、必ずしも活用的なイノベーションを促進してはいないことが明らかにされた。彼らはイノベーションを既存の技術、製品またサービスとの近接性また既存の顧客また市場セグメントとの近接性から探索的なイノベーションと活用的なイノベーションの2つに分類している。彼らによれば、前者はラディカルなイノベーションと、後者はインクリメンタルなイノベーションとほぼ同義で使用されている。

これに対して、製薬企業のSBUまた事業部を対象とした Cardinal (2001) の研究では、集権化は既存薬の改良であるインクリメンタルなイノベーションならびに新薬の開発であるラディカルなイノベーションの双方を促進する傾向があることが発見されている。Hoskisson and Hitt (1988) によれば、「Dominant な事業を行う企業では、集権化されたコントロールが異なる事業間のシナジーを達成するために利用される。このような企業において、全社レベルでの調整やR&Dへの理解が高いほど、全社レベルの

マネジャーは進んでリスクの高いプロジェクトへ投資しようとする」(p. 616) ことを指摘している。また、Argyres and Silverman (2004) は、企業内部における研究開発組織の集権化一分権化の程度およびR&Dに資金を提供する権限がアウトプットとしてのイノベーションが有するインパクトおよび組織的また技術的な探索の範囲に及ぼす影響を1990年代半ばの大規模で多角化したアメリカ企業71社を対象とした研究によって明らかにしている。彼らによれば、R&Dの意思決定権限の集権化は、それが分権化されている状況に比べ、パテントが引用された回数で測定された技術的なインパクトに対して、より大きな影響をもたらすことが明らかにされた。R&Dの資金配分の権限の集権化と意思決定権限の集権化はR&Dのマネジメントに対して、補完的な関係にあることも明らかにされた。R&Dの意思決定権限の集権化がパテントの引用される範囲に与える影響については弱い影響を及ぼしている。さらに意思決定権限およびR&D資金の配分の権限が集権化された企業は分権化された企業に比べ、組織の境界を越えて開発されたイノベーションを引用する傾向があることが明らかにされた。

## (2) 規則や手続きの公式化

従来、規則や手続きへの依存といった公式化はイノベーションに抑制的に作用すると考えられてきた。Damanpour (1991) は、組織のイノベーション決定要因について、イノベーションと公式化の間には負の相関関係があることを発見した。

しかしながら、いくつかの経験的な研究では、公式化が組織学習にもたらす効果について、従来の理論とは一致しない結果を発見している。Jansen et al. (2006) は、公式化が活用的なイノベーションを促進する一方で、必ずしも探索的なイノベーションを抑制しないことを発見した。これについて、彼らは、規則や手続きが、従来仮定されていたほどには、組織における探索的な努力に有害ではない可能性を指摘している。この点については、本稿においてすでに紹介した公式化のタイプに着目する Adler and Borys

(1996) の主張が参考になるであろう。

## 5. 本稿のまとめと今後の課題

本稿では、March (1991) の提示した組織学習のタイポロジーに基づいて、MCS が組織学習にあたえる影響を仮説の形で整理した。その際、3つの観点から仮説の整理を行っている。

第1の観点はMCSが組織に許容するまたは提供する情報の多様性の観点である。この観点では、探索と活用に必要なとされる情報の多様性とMCSが提供するまた組織内で許容する情報の多様性の関連性に基づいて仮説の設定を行った。

第2の観点は特に診断的なコントロールの利用に関連するものであり、enablingな利用とcoerciveな利用とが組織学習にもたらす効果を検討した。診断的なコントロールの利用方法の違いは組織成員の役割知覚に影響を及ぼすことで、組織学習に影響を及ぼす可能性があるという視点から仮説の設定を行った。

第3の観点はジャズの演奏における即興の概念を応用したものである。MCSの診断的な利用はKamoche and Cunha (2001) のいう「最小限の構造」として機能するとともに、それらを取り巻く形で組織成員のインターアクションが生じている可能性がある。このことが、従来の研究における診断的なコントロールとインターアクティブなコントロールについての経験的な結果を解釈するカギを与える可能性があるとの観点から仮説の設定を行った。

ここで示したMCSが組織学習に与える影響についての3つの観点からの仮説のどれが実際の組織において両者の関係をより説明できるかを明らかにすることが今後の課題である。また、Simons (1995) によって提示された診断的なコントロールとインターアクティブなコントロールの概念を明確にすることも課題の一つである。

<sup>i</sup> これらの研究を受けて、日本企業を対象とした研究も近年行われている。たとえば、福島 (2012) を参照。

<sup>ii</sup> 組織学習についてはFiol & Lyles (1985) の定義を使

用し、「過去の行為についての洞察、知識およびつながり、これらの行為の有効性、および将来の活動の展開に言及している」。

<sup>iii</sup> ここで、ケイパビリティとは、Day (1994) に基づいて「資源間のリンクを形作り、それらの展開を可能にする」(p.532) ものと定義されており、組織学習、イノベーション、市場志向および起業家精神の4つからなっている。Henriは、MCSと戦略との間の関係を分析するさいの正しい分析レベルは、「戦略的な選択のレベルではなく、ケイパビリティのレベルである」(pp.530-531) と主張している。

<sup>iv</sup> Henriの研究とWidenerの研究では、各変数を構成する項目が大きく異なっていることにも注意が必要である。Henriの研究では診断的なコントロールの利用は目的に対する進展度合いの追跡、結果のモニター、アウトカムと予測との比較、主要な業績尺度のレビューである。これに対して、Widenerの研究では、診断的なコントロールを構成する項目として、Henriの4項目の他に、上司、部下そして同僚からなる会議において議論を促進する、基礎的なデータ、仮定そして活動計画に対する継続的な挑戦やディベートを促進する、組織に共通のものの見方を提供する、組織を一体化させる、組織が共通の問題に焦点を当てることを促進する、組織がCSFに焦点を当てることを促進する、組織に共通の言葉を展開する、である。これらの項目はHenriの研究ではインターアクティブなコントロールを構成する項目である。

<sup>v</sup> Bart et al. (2011) では、ミッション・ステートメントの内容について以下の質問項目を挙げている。貴社の公式的なミッション・ステートメントは以下の項目をどの程度具体的に述べていますか。1 全般的な企業の目的、2 非財務的な目的、3 目標とする競争ポジション。また、貴社の公式的なミッション・ステートメントにおいて以下の項目はどの程度具体的に述べられていますか。1 独特のコピタンス、2 競争戦略、3 従業員や彼らの幸福への関心 (concern for employees and their welfare)。これらを、3点リッカート・スケール、1 ミッション・ステートメントには含まれていない、2 ある程度含まれている、3 明確に規定されている、で尋ねている。

<sup>vi</sup> Hartmann (2000) は、機械的な業績測定システムは、既存の業務の改善と結びついており、不確実な環境の下ではイノベーションを妨げることが指摘されている。これらの議論は、機械的なコントロールがイノベーションに対してそれを抑制する方向に作用するというBurns and Stalker (1961) の議論と一貫したものである。

<sup>14</sup>Bisbe and Otley (2004) では、インターアクティブなコントロール・システムが製品イノベーションまたそれを通じて組織の業績に及ぼす mediation 効果、ならびに製品イノベーションが組織業績にもたらす効果にインターアクティブなコントロールが有する moderating 効果をスペインの中規模な成熟した製造企業の CEO に対する郵送質問票調査により明らかにしている。前者の mediation 効果については、あまりイノベティブではない企業のグループでは、公式的な MCS のインターアクティブな利用がイノベティブな態度を促進していることを発見した。これは「探査のためのガイダンスの提供、イニシャティブの誘発または促進、自律的なイニシャティブへの正当性の付与」(p.729) を通じて行われる。これに対して、イノベティブな企業のグループでは、イノベティブなイニシャティブを取り除くことでイノベーションの行き過ぎを抑えている。後者の moderating 効果については、インターアクティブ・コントロール・システムの「方向性、統合および微調整の提供」(p.727) を通じて果たされる。

<sup>15</sup>Henri はダイナミック・テンションを、Lewis (2000) の議論に基づいて、「矛盾しているが相互に関連した要素を示している」としている。

<sup>16</sup>システムの設計や遂行の側面に焦点を当てた研究として、Wouters and Wilderom (2008) がある。

<sup>17</sup>彼らは、標準原価にかかわる情報を各工程での構成要素に細分化して従業員に提供する場合、また固定費や変動費、直接費や間接費を従業員に可視化する場合などを挙げている。

## 参考文献

Abernathy, M.A., and P.Brownell. 1999. The Role of Budgets in Organizations Facing Strategic Change: An Exploratory Study. *Accounting, Organizations and Society*. 24: 189-204.

Adler, P.S., and B.Borys. 1999. Two types of bureaucracy: enabling and coercive. *Administrative Science Quarterly*, 41(1): 61-89.

Adler, P.S., and C.X.Chen. 2011. Combining creativity and control: understanding individual motivation in large-scale collaborative creativity. *Accounting, Organizations and Society*. 36: 63-85.

Adler, P.S., B.Goldoftas, and D.I.Levine. 1999. Flexibility Versus Efficiency? A Case Study of Model Changeovers in the Toyota Production System. *Organization Science*, 10(1): 43-68.

Ahrens T., and Chapman, C.S. Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control

Systems in a Restaurant Chain. *Contemporary Accounting Review*. 21(2): 271-301.

Argyres, N.S., and B.S.Silverman. 2004. R&D, Organization Structure, and the Development of Corporate Technological Knowledge. *Strategic Management Journal*, 25: 929-958.

Bart, C.K., N.Bontis, and S.Taggar. 2001. A model of the impact of mission statements on firm performance. *Management Decision*. 39(1): 19-35.

Batac, J., and D.Carassus. (2009). Interaction between control and organizational learning in the case of a municipality: A comparative study with Kloot (1997). *Management Accounting Research* 20: 102-116.

Bisbe, J., Batista-Foguet, J., and R.Chenhall. 2007. Defining management accounting constructs: a methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organizations and Society*. 32: 789-820.

Bisbe, J., and R.Malagueno. 2009. The choice of interactive control systems under different innovation management modes. *European Accounting Review*. 18(2): 371-405.

Bisbe, J., and D.Otley. 2004. The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*. 29: 709-737.

Brown, S.L., and K.M.Eisenhardt. 1997. The Art of Continuous Change: Linking Complexity Theory and Time-paced Evolution in Relentlessly Shifting Organizations. *Administrative Science Quarterly* 42: 1-34.

Burns, T and G.M.Stalker. 1961. *The management of innovation*. London: Tavistock Press.

Cardinal, L.B. 2001. Technological Innovation in the Pharmaceutical Industry: The Use of Organizational Control in Managing Research and Development. *Organization Science*. 12(1): 19-36.

Chenhall, R.H. 2005. Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory story. *Accounting, Organizations and Society*, 30: 395-422.

Chenhall, R.H, and K.Langfield-Smith. 1998. The Relationship between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: An Empirical Investigation Using a Systems Approach. *Accounting, Organizations and Society*. 23: 243-264.

Chenhall, R.H. and D.Morris. 1995. Organic Decisions and Communication Process and Management Accounting Systems in Entrepreneurial and Conservative Business Organizations. *Omega International Journal of*

- Management Science*, 23(5): 485-497.
- Davila, T. 2000. An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 25: 383-409.
- Davila, T. 2005. The promise of management control systems for innovation and strategic choice. in Chapman, C.S. (eds.) *Controlling Strategy- Management, Accounting, and Performance Measurement-*. 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.)
- Davila, A., M.J.Epstein, and R. Shelton. 2006. *Making Innovation Work: How to Manage It, Measure It, and Profit It*. Upper Saddle River, J: Wharton School Publishing. (スカイライトコンサルティング訳. 2007. 『イノベーションマネジメント - 成功を持続させる組織の構築 - 』英治出版株式会社.)
- Davila, A., G.Foster, and D.Oyon. 2009. Accounting and control, entrepreneurship and innovation: venturing into new research opportunities. *European Accounting Review*. 18(2): 281-311.
- Damanpour, F. 1991. Organizational innovation: a meta-analysis of effects of determinants and moderators. *Academy of Management Journal*, 34: 555-590.
- Dent, J.F. 1990. Strategy, Organization and Control: Some Possibilities for Accounting Research. *Accounting, Organizations and Society*. 15: 3-25.
- Ferreira, A., and D.Otley. 2009. The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20: 263-282.
- 福島一矩. 2012. 「わが国製造業におけるマネジメント・コントロールによる製品イノベーションの促進に関する実証研究」『原価計算研究』36 (1), 142-153.
- Frow, N., D.Marginson, and S.Ogden. 2010. "Continuous" budgeting: Reconciling budget flexibility with budget control. *Accounting, Organizations and Society*, 35: 444-461.
- Gavetti, G., and D.Levinthal. 2000. Looking Forward and Looking Backward: Cognitive and Experiential Search. *Administrative Science Quarterly*. 45: 113-137.
- Gray, B. 1990. The enactment of management control systems: a critique of Simons, *Accounting, Organizations and Society*, 15: 145-148.
- Gupta, A.K., K.G.Smith, and C.E.Shalley. 2006. The interplay between exploitation and exploration, *Academy of Management Journal*, 49: 693-706.
- Hartmann, F. 2000. The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory. *Accounting, Organizations and Society*, 25: 451-482.
- Hedberg, BO. 1981. How organizations learn and unlearn. In Nystrom and Starbuck (eds.) *Handbook of Organizational Design, Vol.1*, New York: Oxford press, 3-27.
- Henri, Jean-Francois. 2006. Management control systems and strategy: a resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31: 529-558.
- Heidemann, M. 2008. *The role of Management Accounting Systems in Strategic Sensemaking*. Deutscher Universitat-Verlag.
- Hopwood, A.G. 1990. Accounting and Organization Change. *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*. 3: 7-17.
- Hoskisson, R., and M.A.Hitt. 1988. Strategic Control and Relative R&D Investment in Large Multiproduct Firms. *Strategic Management Journal* 9(6): 605-621.
- Huber, G.P. 1991. Organizational learning: the contributing process and the literatures. *Organization Science*. 2(1): 88-115.
- Hult, G.T. 1998. Managing the international strategic sourcing process as a market-driven organizational learning system. *Decision Science*. 29 (1): 193-216.
- Jansen, J.J.P., F.A.J.Van Den Bosch, and H.W.Volberda. 2006. Exploratory Innovation, Exploitative Innovation, and Performance: Effects of Organizational Antecedents and Environmental Moderators. *Management Science* 52(11): 1661-1674.
- Kamoche, K., and Cunha, M.P. 2001. Minimal Structures: From Jazz Improvisation to Product Innovation. *Organization Studies*, 22(5): 733-764.
- Kloot, L. 1997. Organizational learning and management control systems: responding to environmental change. *Management Accounting Review*. 8: 47-73.
- Kober R., Ng, J., and Paul, B.J. 2007. The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research*. 18: 425-452.
- Lavie, D and L.Rosenkopf.2006. Balancing exploration and exploitation in alliance formation. *Academy of Management Journal*, 49(4): 797-818.
- Levinthal, D., and J.G.March. 1993. The myopia of learning. *Strategic Management Journal*, 14: 95-112.
- Levitt, B., and March, J.G. 1988. Organizational learning. *Annual Review of Sociology*, 14: 319-340.
- Lewis, M.W. 2000. Exploring paradox: toward a more comprehensive guide. *Academy of Management Review*, 25(4): 760-776.
- March, J.G. 1991. Exploration and Exploitation in Organizational Learning. *Organization Science*. 2

- (1): 71-87.
- Marginson, D.E. 2002. Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a U.K. organization. *Strategic Management Journal*. 23: 1019-1031.
- Miner, A.S., P.Bassoff, and C.Moorman. 2001. Organizational Improvisation and Learning: A Field Study. *Administrative Science Quarterly*, 46: 304-337.
- Mundy, J. 2010. Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 35: 499-523.
- 沼上幹・軽部大・加藤俊彦・田中一弘・島本実. 2007. 『組織の〈重さ〉』, 日本経済新聞出版社.
- Özsomer, A., and E.Gençtürk. 2003. A resource-based model of market learning in the subsidiary: the capabilities of exploration and exploitation. *Journal of International Marketing*. 11(3): 1-29.
- Raisch, S., and J.Birkinshaw 2008. Organizational Ambidexterity: Antecedents, Outcomes, and Moderators. *Journal of Management*, 34(3): 375-409.
- Sheremata, W.A.2000. Centrifugal and centripetal forces in radical new product development under time pressure. *Academy of Management Review*, 25: 389-408.
- Sidhu, J.S., H.Volberda, and H.Commandeur. 2004. Exploring Exploration Orientation and its Determinants: Some Empirical Evidence. *Journal of Management Studies* 41(6): 913-932.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control-How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, Massachusetts. Harvard Business School Press. (中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳. 2008. 『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.)
- Subramanian, M., and M.A.Youndt. 2005. The influence of intellectual capital on the types of innovative capabilities, *Academy of management Journal*, 49: 723-740.
- Vivio, J. 2004. Mobilizing local knowledge with 'provocative' non-financial measures. *European Accounting Review*. 13 (1): 39-71.
- Widener, S.K. 2007. An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*. 32: 757-788.
- Wouters, M, and C.Wilderom. 2008. Developing performance-measurement systems as enabling formalization: A longitudinal field study of a logistics department. *Accounting, Organizations and Society*. 33: 488-516.

(付記) 本研究は, JSPS 科学研究費・基盤研究(C) (課題番号24530577) による研究成果の一部である。