

# 組織における創造と管理会計の役割

## —理論的検討とレビュー—

篠 原 巨 司 馬

### 1 はじめに

近年、創造性やイノベーションの重要性が叫ばれており、管理会計の研究領域においても創造性やイノベーションに対するマネジメント・コントロールの影響についての研究関心が集まっている。Simons (1995, 1999) のコントロール・レバー (LOC) の概念や Adler & Borys (1996) の授権的コントロール・システム (enabling control system : ECS) の概念を利用した研究によって管理会計が組織のイノベーションや組織的な創造性を促進するために有用であるということが徐々に明らかになりつつある。

組織的な創造性やイノベーションが重要視されているのは、環境変化への対応の契機としての期待が込められているからというのが一つの理由だろう。変わりゆく状況へ組織的に対応するためには、組織としてイノベーションの芽を認知し取り込む、あるいは個人の創造性による新しい要素を組織的に展開する、または組織的な製品・サービスや事業創造に取り組むというプロセスが不可欠である。本稿ではこのプロセスを組織化プロセスと呼び、そ

の重要性に焦点をあてる。この組織化プロセスという側面から、既存の研究において創造性やイノベーションのマネジメントに関する知見を整理し、またその中での管理会計の役割についての研究をレビューする。それにより、現在の管理会計が事業化プロセスにおいて果たす役割と創造性との関係で明らかになっている知見を整理し、今後の研究の機会を示すことが目的である。

本稿の構成は以下になっている。まず第2節では、管理会計とイノベーションや創造性を分析するための枠組みについて簡単に触れる。具体的には LOC の概念や ECS の概念が創造性やイノベーションとどのようにつながっているかについて概観する。続く第3節では、創造性やイノベーションの概念を組織活動の中でどう捉えられるかについて整理する。第4節では、近年の創造性やイノベーションに関する管理会計研究をレビューし研究の機会を探る。第5節では、全体をまとめる。

## 2 管理会計と創造性やイノベーションとの関係を分析するための枠組み

ここでは、創造性やイノベーションが管理会計とどう関わるのかという視点について、二つの枠組みを紹介する。一つは、管理者側がコントロールとイノベーションとを組み合わせバランスをとるための概念である LOC、もう一つはコントロールされる側がどのように行動を促されるかという視点に立った概念である ECS である。

### コントロール・レバーの枠組み

Simons (1987, 1990) は、前述したようなイノベーションとコントロールとのトレードオフ関係を前提に、管理者がどのようにイノベーションとコントロールとをバランスしているのかという疑問に関して実証研究を行った。従来から考えられてきた通りイノベーションとコントロールがトレードオフ関係であるなら、イノベーションを重視すれば、コントロールは弱くする必

要があり、コントロールを重視すればイノベーションは弱いはずだという仮説が成り立つ。しかし Simons の研究の結果としてはこのような前提とは異なる結果が得られた。すなわち、革新的な企業ほど公式的なコントロールが強いという事実が明らかになったのである。この事実から公式的なコントロールの中にイノベーションを促進する仕組みがあることが示唆された。

この結果から発展させる形で Simons は LOC の枠組みを提唱した (Simons, 1995, 1999, 2005)。公式的なコントロールが如何にイノベーションを促進するかを説明するために、管理者が用いるコントロールを4つに分類したのである。すなわち、信条のシステム (Beliefs systems)、境界のシステム (Boundary systems)、診断型のコントロール・システム (Diagnostic control systems)、インタラクティブ・コントロール・システム (Interactive control systems) の4つである。管理者は各種の経営技法をこれらの4つのスタイルに使い分けることによって、イノベーションとコントロールのバランスを取っているとしたのである。

信条のシステムというのは戦略の実行にあたって何らかの問題が生じたときに組織成員がどのような種類の問題に対処し、どのような解決策を実行すべきかを自分で判断できるように、支援するシステムである。境界のシステムというのは倫理境界と事業境界の2種類がある。倫理境界というのは、組織の参加者に許容される行動の境界を示すシステムであり、組織成員の行動に制限を与えリスクを回避するためのシステムである。事業境界というのは企業の機会探索活動の範囲を限定するためのシステムである。企業の資源の浪費という危険を回避するという目的がある。診断型のコントロールというのは、プロセスのアウトプットを測定する能力、現実の成果と比較できる事前に設定された基準、基準からの乖離を修正する能力が必要な要件となるシステムである。インタラクティブコントロールシステムとは管理者が部下の意思決定行動に規則的に個人的に介入するために活用する公式的な情報シ

システムである。診断型コントロールと併用することで、将来の状態に対する推定の継続的な見直し、それに対応する方法の検討が可能となる。この枠組みはイノベーションを組織に取り入れ、戦略をダイナミックにコントロールすることを可能にするものであると言い換えることができる。

この LOC が提唱されてから、管理会計と創造性やイノベーションとの関係を探る研究が盛んになってきた (Adler & Chen, 2011; Ahrens & Chapman, 2004; Bisbe & Malague, 2012; Bisbe & Malaguen, 2009; Bisbe & Otley, 2004; Chapman, 1998; Davila, 2000; Henri, 2006)。詳細は後述するが、基本的には Simons が提示した方向性は概ね指示されており、現在ではより詳細なプロセス研究へと移ってきている。

### 授権的コントロール・システム

Adler & Borys (1996) は、官僚制組織のコントロールにおいて、組織成員の態度あるいは行動が公式化される際には、二通りの類型があるとした。すなわち、授権的コントロールと強制的コントロールである。授権的コントロールは、組織成員がより効果的に自分の仕事をし、彼らのコミットメントの強化を期待するコントロールであり、強制的コントロールは、指示通りに組織成員が動くことを期待したコントロールである。この概念は装置設計の概念から援用されており、単純作業化 (deskilling) アプローチと有用性 (usability) アプローチとに装置設計の思想を区別することで授権的コントロールと強制的コントロールの特徴を説明している。この組織成員の行動が公式化される際には授権的コントロールとなるか、強制的コントロールとなるかは4つの要素をどのように扱うかによって決まってくるとしている。4つの要素とは修復 (repair)、内部的透明性 (internal transparency)、全体的透明性 (global transparency)、柔軟性 (flexibility) である。

修復とは、予期せぬワークプロセスの破綻があった際に、その修復に対す

る管理者の考え方である。授権的コントロールの場合には、もし、ワークプロセスの破綻や利用者のミスがあった場合には、それを改善の機会と捉えられる。内的透明性とは、主要コンポーネントが詳細に説明されていたり、最善のルーティンが体系化されていたりすることで調整されるプロセスの可視化の程度である。授権的コントロールの場合、内的透明性が高い。組織成員に対して、ルール of the 根拠が明確にされ、プロセスの背景にある理論が理解しやすくなっている。また、組織成員はパフォーマンスを自分自身で測定できるように制度が設計される。全体的透明性とは、組織成員個人の仕事の範囲よりも広範なシステムに対する透明性の度合いである。授権的コントロールの場合、環境や組織に対して創造的なインタラクションが可能になるように設計され、より広範な情報が提供される。柔軟性とは、システムのユーザー、すなわち組織成員のスキルや判断にどの程度依存させるかの程度である。授権的コントロールの場合は、システムからの逸脱をリスクとしてだけでなく機会としても捉えられるように制度が設計される。本稿では、この授権的コントロールを前提に設計されたシステムを授権的コントロール・システム（ECS）と呼ぶ。

Adler & Borys の ECS は、管理会計において、想定されてきたトップダウン型（組織成員は、トップマネジメントによる計画どおりに活動するという前提）ではなく、組織成員が計画に基づくのみではなく各々の判断で、それぞれの状況に対応することが前提となったシステムである。すなわち、組織成員は状況に応じて創造性やイノベーションの芽となることを期待されるのである。この視点を導入することで、管理会計の仕組みによって如何に組織成員に創造性やイノベーションの芽となるような機会探索を可能にするかという研究が行われるようになってきた（Ahrens & Chapman, 2004; Wouters & Wilderom, 2008）。

以上、組織成員に創造性やイノベーションを促すためのコントロールの

枠組みを見てきたが、これらの関係性について「組織での取り組み」という側面からもう一度考察し整理する必要がある。続く第3節では、創造性やイノベーションと「組織」との関係性について整理する。

### 3 創造性およびイノベーションと組織との関係

#### 個人の創造性と組織的な創造性

ここでは創造性とイノベーションという概念を検討し組織との関係を整理する。まず Adler & Chen(2011)の議論を参考に創造性という概念が管理会計との関係でどのような扱いをされているか概観していく。

Adler & Chen (2011)は、心理学の研究と本稿の第2節で触れた Simons 以降の管理会計研究とのその知見の対立関係について研究している。心理学の研究の知見によれば、特にモチベーションと創造性に関する研究においては、マネジメント・コントロール・システム（あるいは管理会計システム）は不確実なタスクで効果的な業績を出すために必要な内発的動機付けを阻害するリスクがあると言われている (Adler & Chen, 2011, 65)。一方で、先述した通り、Simons のコントロール・レバー以降の管理会計研究においては、心理学的には阻害されるはずのイノベーションや創造性を促進するコントロールのあり方が議論されてきている。例えば Henri (2006)は、業績評価システムをインタラクティブ・コントロールとして、組織の注意を戦略的な優先事項に向けさせるし、対話の刺激によって4つの能力（市場志向、起業家精神、革新力、組織的学習）を促進しているということを明らかにしている。この二つの結論の対立関係について、Adler & Chen (2011)は、組織的な創造性と個人の創造性とを分けて考えることによって説明しようとした。

ここで Adler & Chen (2011)によると創造性とは「斬新であると同時に有用なアイデアの創出すること」(Adler & Chen, 2011, 65)である。その上

で、心理学領域での主な知見は、個人の創造性に対するもので Adler & Chen は、組織的な創造性の重要性に着目し、大規模な組織的共創活動（large-scale collaborative creation: LSCC）を研究対象としている。一方で、組織的に活動するためには調整（coordination）が有効であり、タスクとリソースの相互依存状態の効果的な管理をしなければならない。また、Organization theory における、「創造性はタスクが不確実な場合に必要とされ、調整はタスクが複雑で相互依存している場合に必要とされる」という知見も援用している。同じくマネジメント・コントロール論でも、複雑性の調整は公式的なコントロールが要求される。

Adler & Chen（2011）は、LSCC の特徴を以下のように説明している。個人の貢献者のタスクにおいて創造性を求められる。創造的なインプットが相互依存しており、特にそのインプットは分離していたり追加的であったりするよりもむしろ共同・結合関係である。この相互依存の大きさと複雑性が公式のコントロール・メカニズムを必要とするぐらいに大きい。したがって貢献者は個人の創造性と同時に公式的なコントロール・メカニズムを取り入れなくてはならない。LSCC の例として、複雑な電子機器のデザイン、統合ソフトウェア開発、映画プロダクション、オーケストラが挙げられている。

以上のように管理会計で扱われる創造性という概念は個人的な創造性だけでなく組織的な創造性までも射程に入れた広い概念であることがわかる。

### イノベーションと組織化との関係

次に、イノベーションの概念について検討を加える。そのために管理会計領域で先駆的な Davila（2005）の概念定義を概観する。Davila（2005）は、イノベーションと戦略との関係を考察し、イノベーションを分類した。表1は、Davila（2005）によるイノベーションの分類である。

表1によると、イノベーションは、戦略変化の程度とイノベーションの

生じる場所によって分類できる。この組み合わせから、意図された戦略、誘

表 1 MCS のための戦略概念

イノベーションが生じる場所	戦略変化を定義するイノベーションの種類	
	斬新的	急進的
経営上層部の戦略策定	意図された戦略	戦略イノベーション
日々の行動	創発戦略 / 意図された戦略行動	創発戦略 / 自律的戦略行動

出所：Davila (2005 p.59)

導された戦略行動、自律的戦略行動、戦略的イノベーションの構築の4つの「MCSのための戦略概念」を定義している。意図された戦略と誘導された戦略行動とは、現行の戦略をMCSに組み込むことを企図しており、自律的戦略行動と戦略的イノベーションは将来の戦略のためのMCSを構築するための分類である。現行の戦略には構造的文脈、将来の戦略には戦略的文脈というそれぞれの文脈の中でMCSが役割を果たすとした。

構造的な文脈の中では「意図された戦略の遂行」のために、「構造的な文脈の一部として、MCSは意図された戦略を行動に変換することを支援する」(Davila,2005, 64)とする一方で、他方では「誘導された戦略行動」を導くために、「MCSは、組織プロセスが定期的に行われるときに起こる学習を細くするよう設計」(p.67)することができるとしている。

また戦略的文脈としてのMCSは「自律的戦略行動を作り出す」ために「実験、発見、例外を奨励し…(中略)…反復活動のプロセスでは利用されることのないような価値創造の選択肢を検討する」(p.72)のために利用される一方で、他方では経営上層部の戦略策定の中で「戦略的イノベーションの構築」のために「現行戦略の改善を可能にする方法を検討し、戦略的不確実性に関する情報を提供」することで「改善がもたらされ、注意深く分析されること



で急進的な変化へと繋がる」(p.74) ように設計される。つまり Davila (2005) は場と戦略の時間軸によって分類されており、「構想としての戦略」と「実現された戦略」それぞれに対して MCS がどのような役割を果たしているかという問題に関する知見を整理している。

この分類について Adler & Chen(2011) での枠組みと結びつけて整理する。組織行動には構造的文脈という、「調整」が重要になる部分と、戦略的文脈という不確実な戦略形成プロセスの芽と成るイノベーションが起こる、「創造性」が必要となる部分がある。Davila(2005) はトップのシステム設計と組織成員の日々の行動に分けることでイノベーションを分類しようとしているのである。この「イノベーションと戦略変化のためのマネジメント・コントロール・システム」という大きな枠組みは、どのようにシステムが環境に対応しながら合理的な戦略を担保するかという問題と組織内の個々人の行動をどのようにコントロールするかという組織デザインの問題を扱っているのである。

また Davila(2005) はイノベーションを「現行の事業モデルの中で起こる」漸進的なイノベーションと「それ自体を再定義しうる」急進的なイノベーションとに分けている。漸進的イノベーションは、「組織内に既存する、あるいは比較的容易に開発や拾得することができるような能力を基礎として」(p.60) おり、急進的なイノベーションは「組織を大いに揺り動かし、権力構造を変化させ、コア・コンピタンスの適合性を再定義して、競争戦略の再設計を要求することにより、産業構造を劇的に変化させる」ものだとしている。

この定義から考えると、イノベーションそれ自体は組織的な取り組みの結果であり、先の組織的共創によって得られた成果の一つである。イノベーションの場の分類は、言い換えてみると、創造性が発揮される場を表している。イノベーションの程度の分類は創造性がどの程度、組織にインパクトを与えるかという分類である。

しかし、変化というのは時系列によってその見方が異なる。短期的には漸進的な変化に見えても、徐々に産業構造が変わり長期的に見ると大きな変化になっているということも考えられる。ある時点で、漸進的なイノベーションか急進的なイノベーションかを分析することはできても経営実践の中で、それぞれのイノベーションを直接的にマネジメントするのは難しいだろう。そこで、分析の対象を個人の創造性や、その公式化、組織化に向けることによってイノベーションとマネジメントの関係性を明らかにしていこうとしているのである。

#### 小括：組織化と創造性の関係

ここまで、創造性とイノベーションについて二つの研究を足がかりに整理してきた。創造性をマネジメントと結びつけイノベーションの可能性を付与するような組織経営を探究するには組織化という視点が重要となる。創造性やイノベーションのマネジメントを考えるには、個人の創造性と組織的な創造性とは分けた上で、組織内プロセスを探っていくこと<sup>1</sup>が一つの方策であろう。

第3節までの議論をまとめると以下のようなだろう。

1. 創造性・イノベーションとコントロールは両立する
2. マネジメント・コントロールは計画・統制という単純な仕組みではなく、組織成員の行動の幅に影響を与え創造性を促したり、イノベーションの芽を見出したりするために使うことができる。
3. 個人の創造性と組織的な創造性は異なる。

---

<sup>1</sup> このプロセスを分析するためのフレームワークとしては、第2節に挙げたような Anthony の組織構造を基にしたフレームワークやコントロール・レバーなどの他にも構造化理論やアクターネットワーク理論などいくつか考えられるが、その検討は別稿に譲る。

4. 個人の創造性は調整を通して組織的な創造へとつながる。
5. 個人の創造性に影響を与えるマネジメント・コントロールの研究と、組織的な共創活動のマネジメントの研究との両面のアプローチが考えられる。
6. 組織内プロセスの研究を行うことが創造性やイノベーションの研究に必要である。

続く第4節では、上記の側面から管理会計と創造性やイノベーションとの関係を扱った研究での、これまでにどのようなことが明らかになってきているかについて簡単にレビューする。

#### 4 創造性やイノベーションに関する管理会計研究

第4節では、創造性やイノベーションに焦点を当てた管理会計の簡単なレビューを行う。創造性やイノベーションに対して管理会計がどのような影響を持っているかという実証的な研究の知見を紹介した上で今後の研究の機会を探索する。

#### 創造性やイノベーションへの管理会計の影響に関する実証的な知見

先述した通り、Simons (1995) の LOC 登場の前後から、管理会計がイノベーションや創造性に与える影響を調べる研究が行われるようになってきた。

Bisbe & Otley (2004) は、Simons の枠組みでは MCS のインタラクティブな使用がイノベーションの成功を促進すると強調するが、そこに含まれる変数の関係に関して明白な絵は提供していないとして、二つの目的から実証研究を行っている (Bisbe & Otley, 2004, 712)。一つ目はインタラクティブな MCS の使用が製品イノベーションと業績に直接的、間接的に与える影響の大きさを調べるもので二つ目は、インタラクティブな MCS の使用が製品イノベーションの業績への影響を加減するかどうかを調べるものである。その

ためにインタラクティブな MCS の使用がイノベーションを促進するという側面と、インタラクティブな MCS の使用がイノベーションによるパフォーマンスへの影響を強めるという側面について Simons の枠組みに含まれるこの二つの異なる効果を二つのモデルを使って検証した。結果として MCS のインタラクティブ性と製品イノベーションの関係に大きな相関はなかった、パス分析結果も製品イノベーションを通して働く間接的な業績への影響の存在を示さなかった。インタラクティブ・コントロール・システムの使用は、イノベーション活動があまり活発でない企業で好まれ、イノベーション活動が活発な企業ではインタラクティブ・コントロール・システムによって逆にイノベーションが阻害されるということが明らかにされている。この研究の限界としては、対象とするコントロール・システムの範囲が限られている点、製品イノベーションのみでプロセス・イノベーションや経営イノベーションは考慮していない点、対象とする企業の数が少ない（120 社ほど）点が挙げられる。

Henri (2006) は、リソースベースドパースペクティブから、MCS の使用と組織的な能力の関係を調べた。特に診断的 (diagnostic) とインタラクティブな MCS の重要な使用法に焦点をあてた。すなわち業績評価制度や、戦略判断を導く 4 つの能力（市場志向、起業家精神、革新力、組織的学習）に焦点を当て分析している。これによって以下の 3 つのリサーチクエスチョンについて調査されている。(1) 診断的、インタラクティブな MCS の使用はどの程度戦略を導く能力の想像や維持に貢献しているのか、(2) ダイナミック・テンションを生み出すために MCS をインタラクティブかつ診断的な使い方を組み合わせることはどの程度戦略を導く能力の維持や創造に貢献しているのか、(3) MCS の使用はどの程度、組織の業績に貢献しているのか、という 3 つである。結果は、業績評価制度のインタラクティブな使用によって組織の注意を戦略的な優先事項に向けると共に、それを通した対話を刺激

することで4つの能力を促進しているというものだった。この研究の限界としては組織のケイパビリティを4つにしぼったこと、MCSを一種類（業績評価制度）しか考慮していないこと、主観的な手段で業績を評価しているし財務的な側面しか反映していないこと、この方法論では、ケイパビリティと業績におけるテンションの効果について有利である不利であるか区別ができないことが挙げられている。

Bisbe & Malagueño (2009) は、個々の管理会計とコントロールのシステム（MACS）がインタラクティブに利用されることによる選択の重要性を強調することでMACSとイノベーションとの関係に新たな知見を加えようとした。結果としては、(1) インタラクティブに利用することにされた個々のMACSの選択は企業のイノベーション・マネジメントの方法（innovation management mode: IMM）に関係している点、(2) 製品イノベーションのアウトプットはIMMとインタラクティブなMACSが認知モデルに似た形式であるかどうかと、情報内容の洗練度がIMMにおいて認識される優先的な必要性に応えるインタラクティブなMACSによって提供される。(3) IMMとMACSとの間にあるパターンにおける相似はイノベーションのアウトプットの程度に有効なインパクトを与えないという点から、むしろそれがイノベーションの勢いによって起こる機能障害のトレンドの繰り返しを起こすかもしれないという点を発見事項として挙げている。

一方国内の研究においても福島（2012）は、マネジメント・コントロールが製品イノベーションの促進にどのような影響を持っているかという問いに対して日本の製造業を対象に質問票調査による実証研究を行っている。福島（2012）は、既存の研究では、製品イノベーションに影響を与える場合の組織コンテキストや組織プロセス、製品イノベーションの性質を考慮に入れないことに焦点をあて、それらがどのように製品イノベーションの促進・抑制と関係しているのかを実証的に検討している。結果としては、フリーラ

イダー志向の蔓延を回避・予防することで、対話型（インタラクティブ）コントロールの利用や組織学習が促され、漸進的イノベーションが促進される可能性が示唆された（福島，2012）。また，革新的イノベーションの促進・抑制に対する管理会計システムを用いたマネジメント・コントロールの役割は限定的であることが示唆された。そして診断型コントロールと製品イノベーションの関係が極めて希薄であることも示唆された。これはHenri(2006)から予想される関係とは異なっていると述べている。

以上のように、イノベーションに対する管理会計の影響の研究がいくつか登場してきている。これらの知見を総合して考えると、少なくともその影響の存在はあるようである。より具体的には組織成員のコントロールを通して、組織学習や組織の方向性の認知を促しイノベーションにつながっていくという関係性が示されている。

## 研究の機会

組織における創造性やイノベーションの促進に関して管理会計やMCSは一定の役割を果たすということは概ね支持されてきている。実証的な研究から、まず組織のイノベーション、特に漸進的イノベーションに関しては組織学習を通じて、管理会計やマネジメント・コントロール（MACS）により促進されることが明らかになってきた。また逆に状況によっては、MACSのインタラクティブな利用が有効に作用しないことも示されている。

これらの研究の中でもいくつか矛盾する点が出ている。その一つは診断型コントロールの製品イノベーションに対する役割である。これは、第3節で触れたAdler & Chen（2011）のように、イノベーション活動を組織的な共創活動だと定義し直し、診断型コントロールが効果を発揮する状況とインタラクティブ・コントロールが効果を発揮する状況とを組織プロセスの中で詳細に検討していくことでその矛盾に対する新たな解釈が生まれるかもしれない。

また、Henri（2006）や Adler & Chen（2011）のように、創造性と組織的な活動に焦点を当てた研究を行っていくことが求められているだろう。この方向性で考えられることは一つに管理会計から創造性への影響のメカニズムを明らかにする研究、もう一つは Adler & Chen が示したような組織的な創造性に関する議論、すなわち個人の創造性がどのように公式化あるいは組織化されるのか組織的な創造性はどのように生まれるのかについての研究に機会があると考えられる。

これらの研究を推進するためには、Adler & Chen（2011）が示したように、より個人の組織成員の行動を組織プロセスとの関係の中で分析していくことが必要となるだろう。そのためには心理学分野や組織論、社会学の分野での知見や枠組みを取り入れる必要がある。

また、これらの研究課題に取り組む際には、福島（2012）で取り組まれたように、より詳細な実証研究や参与観察などを用いた定性的な研究を行っていくことで創造性と組織との調整活動に関する知見を探索していくことができるのではないだろうか。

## 5 終わりに

本稿では、創造性やイノベーションとコントロールとの従来の発想の対立関係に対する近年の議論について概観してきた。イノベーションを組織としての取り組みの結果だと捉えることで、今まで阻害要因だとされてきたコントロールが有効になる状況や場の存在が徐々に明らかになってきている。上述のような研究機会に積極的に取り組んでいくことで、近年求められる創造性をより効果的に発揮できる組織の運営に示唆を与えるような研究分野を構築していくことができるだろう。

一方で、イノベーションや創造性という言葉は一般的に用いられるがためか、その定義は非常に曖昧であり、管理会計の研究者の間でも統一された見

解がないように見える。しかし、この領域の研究を進めていくのであれば、定義が曖昧であるという点に留意しながら知見を蓄積していかなくは、結局のところよくわからないままになってしまうだろう。同じような状況である戦略の議論を見てみると、統一的な見解を作り上げるのは難しいかもしれないが、慎重に議論の前提を構築していくことが求められるだろう。

本稿では創造性とイノベーションに関する管理会計の役割の研究のための理論を検討し、先行研究の知見について軽く触れた程度であるため検討対象から外れている文献も多くある。したがって、イノベーションや創造性といった概念定義を読み替えて、より広範な管理会計研究の知見を整理する必要がある。また、諸個人と組織との関係を考察するための理論構築、あるいは他分野の理論からの援用を行う必要があることを述べたが、その検討は全くもって残されている。これらは今後の課題である。

### 参考文献

- Adler, P. S., & Borys, B. (1991) . Two Types of Bureaucracy : Enabling and Coercive and.
- Adler, P. S., & Chen, C. X. (2011) . Combining creativity and control: Understanding individual motivation in large-scale collaborative creativity. *Accounting, Organizations and Society*, 36 (2) , 63–85.
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2004) . Accounting for Flexibility and Efficiency : A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain \*. *Contemporary Accounting Research*, 21 (2) , 271–301.
- Bisbe, J., & Malagueño, R. (2012) . Using strategic performance measurement systems for strategy formulation : Does it work in dynamic environments ? *Management Accounting Research*, 23, 296–311.



- Bisbe, J., & Malagueño, R. (2009) . The Choice of Interactive Control Systems under Different Innovation Management Modes. *European Accounting Review* (Vol. 18, pp. 371–405) .
- Bisbe, J., & Otley, D. (2004) . The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29 (8) , 709–737.
- Chapman, S. (1998) . Accountants in Organisational Networks. *Accounting, Organizations and Society*, 23 (8) , 737–766.
- Davila, T. (2000) . An empirical study on the drivers of management control systems ' design in new product development. *Society*, 25.
- Davila, T. (2005) . The promise of management control systems for innovation and strategic change. In *Controlling Strategy : Management, Accounting, and Performance Measurement*.
- Henri, J. (2006) . Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31 (6) , 529–558.
- Simons, R. (1987) . Accounting control systems and business strategy : An empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 357–374.
- Simons, R. (1990) . The role of management control systems in creating competitive advantage : new perspectives \*, *Accounting, Organizations and Society*, 15 (1/2) , 127–143.
- Wouters, M., & Wilderom, C. (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.
- 福島一矩 . (2012) . 我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.