



創造性と管理会計の関係に関する文献レビュー

深見, 佳保
早川, 翔
佐久間, 智広
三矢, 裕

(Citation)

國民經濟雜誌, 220(2):49-75

(Issue Date)

2019-08-10

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/E0041852>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/E0041852>



創造性と管理会計の関係に関する文献レビュー

深	見	佳	保
早	川		翔
佐	久	智	広
三	矢		裕

国民経済雑誌 第 220 巻 第 2 号 抜刷

2019 年 8 月

創造性と管理会計の関係に関する文献レビュー

深 見 佳 保^a
早 川 翔^b
佐 久 間 智 広^c
三 矢 裕^d

企業が競争優位を継続的に獲得するためには、計画の実行と創造的なアイデアの創出が必要である。計画の実行にはマネジメント・コントロール・システム（以下 MCS）が不可欠な一方で、MCS は従業員による創造性の発揮を阻害すると考えられており、企業は両者に対するトレードオフに直面する。この問題を解決するため、近年管理会計領域の創造性研究が増加している。しかしながら、先行研究の知見は整理されておらず、創造性と MCS との関係は網羅的に捉えられていない。以上の理由から、本研究では管理会計領域の創造性研究をレビューし、以下の結果を得た。まず、先行研究では創造性が多義的に扱われている。さらに、報酬システム以外の MCS の手法と創造性との関係や、MCS の意思決定支援機能と創造性との関係については研究の余地がある。最後に、ダイナミックテンションによる創造性の発揮を示唆する研究もあるが、実証的な証拠は十分ではない。

キーワード 創造性，マネジメント・コントロール・システム，管理会計，
文献レビュー

1 問題の所在

本研究では、経営管理の仕組み、特に管理会計領域で扱われる管理システム（マネジメント・コントロール・システム：以下 MCS）と従業員個人単位、もしくは組織単位の創造性発揮との関係に関する先行研究をレビューし、現状と課題を明らかにすることを試みる。

企業が競争優位を継続的に獲得するためには、計画の着実な実行と、新しい製品・サービス・業務プロセスにつながる創造的なアイデアの創出の両方が重要である。計画の実行には、

a 神戸大学大学院経営学研究科, kaho.aiueo2525@gmail.com

b 流通科学大学商学部, Sho_Hayakawa@red.umds.ac.jp

c 松山大学経営学部, tsakuma@g.matsuyama-u.ac.jp

d 神戸大学大学院経営学研究科, hm@kobe-u.ac.jp（責任著者）

例えば予算・原価管理などの MCS が役立つということが、管理会計の領域では伝統的に説明されてきた。企業の計画実行には MCS が不可欠だ、と言っても過言ではないであろう。一方で、創造性の発揮という目標にもまた MCS が役立つのか、については明らかになって¹⁾いるとは言い難い。

心理学領域や経営学領域の創造性に関する研究では (1) 創造性の発揮は努力と比例しないこと (Amabile 1996), (2) 創造性の発揮には内発的動機づけが重要であること (Amabile 1996), (3) 創造性は自由な発想の中から生まれることなどが主張されてきた (Amabile et al. 1996)。ここから、外発的動機を強調し、一定の目標に向けての努力を引き出す報酬システム等の MCS は創造性の発揮には役立たない、それどころかむしろ阻害すると見られてきた。

このような主張に従うと、計画の実行のために MCS を整備することと、従業員に創造性を発揮してもらうことはトレードオフの関係にあるように見える。実際、Google や 3M などの企業では、厳密な定量的管理を伴う MCS により計画の実現を図る一方で、MCS による管理から外れた自由時間を従業員に与えて、創造的アイデアを引き出そうとしている。

しかしながら、MCS といってもその手法は多種多様に存在する (例えば、業績評価、予算、経営計画、原価計算など)。また、これらの MCS が果たす機能も複数存在する (しばしば意思決定支援機能と、意思決定影響機能に分類される)。さらに、MCS の運用方法にも多様な方法が存在する (例えば、診断的利用とインタラクティブな利用, Simons 1995a)。MCS が有するこのような多様性を鑑みると、MCS 全てが創造性の発揮に役立たない、もしくは有害であるというよりはむしろ、創造性を阻害しない、ひいては創造性の発揮を支援する MCS も存在する可能性がある。

以上のような背景から、MCS の特定の仕組みが従業員による創造性の創出にどのような影響を与えるのかについての研究が増加傾向にある。しかしながら、先行研究は対象とする手法や機能、役割が多様で、(同じ研究者によって続けられている一部の研究を除いて) 連続性のある知見の蓄積がなされているとは言えない。管理会計領域における創造性研究をレビューした研究もレビュー対象が限定的なものしか存在しないため (例えば、佐久間 2018; Speckbacher 2017), その知見は網羅的に整理されていない。結果として、「MCS が創造性の発揮に役立つのか」という大きな問いに対して、先行研究がそれぞれどう貢献し、その貢献がまた他の研究の知見とどう関わっているのかは明らかにされているとは言えない。

そこで、本研究では、管理会計領域の研究として、創造性と MCS の関係を扱った実証研究をレビューする。その後、創造性の発揮と MCS の仕組みの関係について、現状で明らかになっていること、そして今後求められる研究の方向性について議論する。レビューに先立って、第2節では本研究における創造性と MCS を定義する。第3節では、レビュー対象を選定し各研究を詳細にレビューする。第4節ではレビューした内容を踏まえ議論を行う。最後

に、第5節では、結びに代えて本レビューから導き出される将来の研究に対する展望と本研究の貢献を述べる。

2 創造性とマネジメント・コントロール・システム

本節では本研究が想定する創造性と MCS を定義する。心理学において創造性を扱う研究は多く行われており、その定義も多様である。しかしながら、心理学において想定される創造性は必ずしも企業組織が求める創造性と一致しているとは限らない。したがって、組織における創造性を扱う本研究が、どのような創造性の定義に基づいているかを明らかにすることは重要である。また、詳細は後述するが MCS は多様な手段と役割を持つ。したがって、本研究が想定する MCS を明らかにすることもまた重要である。

2.1 創造性

経営学における創造性研究では、Amabile らの論文が引用されることが多い（例えば、Amabile 1983; 1988; 1996; Amabile et al. 1996）。Amabile の主要な論点は、創造性自体の定義、創造性の特徴、構成要素モデルに大きく分類できる。

まず、創造性自体の定義に関しては、アイデアが創造的であると見なされるためには、新規性と有用性の両方を持たなければならないと定義している（Amabile 1988）。そして、創造性はイノベーションの前身として捉えられている（Amabile et al. 1996）。

創造性の特徴に関しては、(1) 創造性は努力により必ずしも引き出されるものではないこと（Amabile 1996）、(2) 創造性は外発的動機づけでは阻害され、内発的動機づけが重要であること（Amabile 1996）、(3) 創造性は自由な発想の中から生まれること（Amabile et al. 1996）といった特徴が挙げられる。

以上のような創造性に関する定義や特徴を踏まえ、提唱されたものが構成要素モデル (componential model) である（Amabile 1983）。構成要素モデルによれば、創造性は「分野に関連するスキル (domain-relevant skills)」, 「創造性に関連するスキル (creativity-relevant skills)」, 「タスクモチベーション (task motivation)」という3つの必要十分な要素で構成される²⁾。以上のように、創造性に関しては Amabile の定義が主流である。ただし、詳細は後述するが、管理会計領域における創造性研究では Amabile 以外の定義を用いる研究も複数存在する。したがって本研究では、「創造性の定義には多様性がある」という前提で議論を進める。

2.2 マネジメント・コントロール・システム

MCS とは、戦略実施のためのシステムをいう（Merchant and Van der Stede 2017；谷

2013)。このシステムは従業員が戦略実施に向けて適切な行動をとることを支援し、またそのように仕向けることを意図して設計される。

MCS は、様々な手段を内包する。Malmi and Brown (2008) では、具体的なコントロールの手法を計画、サイバネティック、報奨と報酬、管理、そして文化という種類に分類した³⁾。これらは別個に存在するのではなく、相互に関係しながらパッケージとして存在するとされる。

さらに MCS は、従業員の努力を引き出すような機能のみを有しているわけではない。例えば測定された業績は、それをボーナスや給料と結びつけることで従業員の努力を引き出す(報奨と報酬のコントロール)のみでなく、次期の意思決定をより良いものにする組織学習のための情報としても用いられる(サイバネティック・コントロール)。前者は MCS の意思決定影響機能、後者は意思決定支援機能と呼ばれる(Grafton et al. 2010)。

また、同じコントロールシステムであっても、その使い方には多様性があるとされる。例えば Simons (1995a) などでは、診断的コントロールとインタラクティブコントロールという分類が用いられる。診断的コントロールは、予測可能な目標を着実に達成するために用いられるコントロールで、目標との乖離を把握し、決められた方法で目標からの乖離を修正するような MCS の使い方である。インタラクティブコントロールは、特定の課題や関連する業績指標について、組織ぐるみの対話を行うような MCS の使い方である。同じ予算と実績に関する財務情報であっても、診断的に用いることもできれば、インタラクティブに用いることもできる。どちらの使い方をするかによって、MCS が従業員に与える影響は異なるとされる。また、これら2つのコントロールの利用法は時に相反することを従業員に要求するため、組織に緊張関係(テンション)をもたらす。この緊張はダイナミックテンションと呼ばれ、組織のイノベーションや起業家精神といった組織能力を生み出す源泉になるとされる(Simons, 1995a)。

管理することが創造性を阻害するとした知見は、主に報酬を与えることで努力を引き出すような特定のシステム、そして特定の機能に関しての検証結果のみからのものであると考えられる。本研究では管理システムをより広い意味で捉える MCS とし、「MCS は戦略実施のためのシステムであり、上記のような多様なシステムを持ち、また従業員の努力を引き出すだけではない複数の機能や使い方がある」という前提で議論を進める。

3 レビュース

本節では、以下の要領で管理会計領域の創造性研究をレビューする。まず、「3.1 レビュー方針」において、レビュー対象とする論文の選定方針を記す。続いて、「3.2 レビュー」では選定された各研究のレビューを記す。

3.1 レビュー方針

本研究がレビューを行う研究の期間は、2008年から2019年までとする。これは、Kachelmeier et al. (2008) が創造性と MCS との関係を扱った嚆矢的研究であることに起因する。上記の期間に、管理会計領域のトップジャーナルである Accounting, Organizations and Society, Behavioral Research in Accounting, Journal of Accounting Research, Journal of Management Accounting Research, The Accounting Review に掲載された研究をレビューする。なお、創造性を直接的に研究対象として扱っている研究のみを取り上げ、システムティックレビューではなく選択的にレビューを行うこととする。管理会計領域における創造性研究は萌芽的であるため、先行研究が多数存在している訳ではない。したがって、システムティックレビューによって全体の傾向を捉えるよりも、代表的な研究について詳しくレビューする方が貢献は大きいと判断した。

以下では、各研究の内容に忠実に理論と目的、研究方法、結果に注目しながらレビューを進める。

3.2 レビュー

レビュー対象としたのは、Kachelmeier et al. (2008), Kachelmeier and Williamson (2010), Chen et al. (2012), Grabner (2014), Grabner and Speckbacher (2016), Speklé et al. (2017), Cools et al. (2017), Davila and Ditillo (2017), Li and Sandino (2018), Kachelmeier et al. (2019) の10本である。以下では、これらの研究を時系列順で取り上げ、詳細にレビューしていく。

3.2.1 Kachelmeier et al. (2008)

<理論と目的>

管理会計領域の実験室実験研究では、報酬システムに用いられる業績尺度について、アウトプットの数量のように定量的に測定容易な客観的尺度にのみ焦点が当てられている。しかしながら、多くの企業にとって、定量的に測定が容易なアウトプットだけではなく、創造性のように測定困難なアウトプットに従業員からどのように引き出すかも重要な関心である。以上の理由から、Kachelmeier et al. (2008) は、「創造性は努力によって必ずしも引き出されるものではない」という Amabile (1996) が唱える特徴を前提に立ち、創造性を業績尺度とした報酬システムの採用に従業員のアウトプットに与える影響を実験室実験により検証した。この研究では、アウトプットの数量に基づくインセンティブ（以下、数量インセンティブ）と、アウトプットの創造性に基づくインセンティブ（以下、創造性インセンティブ）の2種類が考慮されている。また、これらのインセンティブの組み合わせにより構成される報酬システムに従業員のアウトプットに与える影響については、契約理論に基づいて以下のよ

うに予測した。第1に、数量インセンティブ（創造性インセンティブ）を与えた場合、従業員によるアウトプットの数量は多く（少なく）なる。第2に、数量インセンティブと創造性インセンティブの両方を与えた場合、数量インセンティブのみを与える場合よりも従業員によるアウトプットの数量は低下する。第3に、数量インセンティブを与えた場合、従業員は多くの量を生産するように動機づけられ、その結果アウトプットの創造性は低下する。第4に、契約理論に基づけば創造性インセンティブを与えることで、従業員はアウトプットの創造性を高めるような努力を選択することが期待される。しかしながら、創造性は努力により必ずしも引き出されるものではないため、結果として創造性インセンティブはアウトプットの創造性を高めない。

<研究方法>

仮説検証のために、78名の経営学部生を対象とする実験室実験を実施し、被験者には“rebus puzzle”⁴⁾を作成するタスクを行わせた。実験は2×2の between-subject 形式⁵⁾で行われ、数量インセンティブの有無と創造性インセンティブの有無が操作された。なお、創造性の程度は、作成された rebus puzzle がどの程度オリジナリティがあり、革新的で、巧みなパズルであるかという評価軸に基づき、11名の大学院生によって10段階で評価され、各評価者による値の平均値が最終的な創造性の程度に関するスコアとされた。

<結果>

数量インセンティブを与えた場合、従業員によるアウトプットの数量は増加した。また、創造性インセンティブを与えた場合、従業員によるアウトプットの創造性は高くなった。数量インセンティブと創造性インセンティブの両方を与えるよりも、数量インセンティブのみを与えた場合の方が、アウトプットの数量と創造性の程度により算出されるアウトプットの効率性は高くなっていた。数量インセンティブのみを与えた場合は、創造性が高くないアウトプットも多く生産されるものの、結果的にはアウトプットの創造性は高くなった。一方で、数量インセンティブと創造性インセンティブの両方を与える場合には、従業員はアウトプットの創造性を高めることに努力を注ぐため、アウトプットの数量が減少すると指摘している。

これらの発見は、契約理論に基づいた予測に反する結果である。創造性が努力によって必ずしも引き出されるものではないならば、報酬システムの中に創造性に関する業績指標を組み込んだとしても、創造性の高いアウトプットを従業員から引き出せるとは限らない。むしろ従業員は、アウトプットの数量を増やすというタスクに注いでいた努力を、創造性を向上させるというタスクに注いでしまい、アウトプットの数量が減少するという結果につながる可能性があると考えられた。

3.2.2 Kachelmeier and Williamson (2010)

<理論と目的>

Kachelmeier and Williamson (2010) は、創造性に関する私的情報における情報の非対称性に着目し、Kachelmeier et al. (2008) に対して報酬システムを被験者に選択させるという拡張を行った。契約理論に基づけば、私的情報における情報の非対称性により生じるアドバースセレクションの問題は複数の契約を従業員に提示し選ばせることで緩和できる⁶⁾。すなわち、創造性に基づく報酬システムとそうでない報酬システムを提示した場合、自身が高い創造性を有すると認識する個人は創造性に基づく報酬システムを選択すると考えられる。また、Kachelmeier and Williamson (2010) は、心理学の利用可能性ヒューリスティック⁷⁾を援用し、個人は正確な自身の創造性によってではなく、自身が創造的なアイデアがいかに容易に思い浮かぶかによって自身の創造性を判断すると予測した。そのため、創造性重視の契約を選択する個人はその契約を選択しなかった個人よりも、アウトプットの数量と創造性の程度により算出されるアウトプットの効率性について、初期のパフォーマンスのみが高いと予測した。アウトプットの効率性が初期にのみ高いとされる理由は、利用可能性ヒューリスティックにより自身を創造的であると認識した個人が創造性重視の契約を選択した結果、数量を増やすことを軽視してアウトプットの創造性を高めることを重視してしまい、アウトプットの効率性が損なわれるからである。なお、Kachelmeier et al. (2008) と同様に、創造性は努力によって必ずしも引き出されるものではないという特徴を持つと定義している (Amabile 1996)。

<研究方法>

実験は、2×2 の between-subject 形式で行われ、報酬システムの違い（アウトプットの数量に基づくインセンティブ／創造性が高いアウトプットの数量に基づくインセンティブ）と、契約の決定方法（ランダムな割り当て／被験者による選択）が操作された。被験者が行うタスクは rebus puzzle の作成である⁸⁾。また、創造性に対する被験者の自己評価について、9 ポイントのリッカート尺度のアンケートにより測定した。

<結果>

自身で報酬システムを選択した被験者について、創造性に対する自己評価と選択した報酬契約が有意に相関していた。すなわち、契約の決定権を与えることが自己選択を促していることが確認された。報酬システムが従業員のアウトプットに与える影響については、創造性が高いアウトプットの数量に基づくインセンティブを選択した被験者は、初期のパフォーマンスでのアウトプットにおける創造性の程度が有意に高いという結果が得られた。一方、アウトプットの数量は、数量インセンティブを与える報酬システムの被験者の方が、創造性が高いアウトプットの数量に基づくインセンティブを与える報酬システムの被験者よりも多くなっていた。全体としては、数量と創造性の程度の両方のアウトプットは、数量のみのイン

センティブを与えられた被験者の方が多くなるという結果となった。この結果は、報酬契約を自身で選択させた場合でも、ランダムに割り振った場合でも同様であった。

以上の結果は、従業員に創造性に関する報酬システムを選択させることで創造性に関する自己評価の高い従業員を惹きつけられるものの、その従業員が他者と比べて高い創造性を発揮するのは初期のアウトプットに留まることを明らかにした。さらには、数量と創造性の程度の両方を求められる状況では、数量のみのインセンティブ条件下で業績が高くなるという結論を示した。この結果は、創造性に関しては契約理論の一般的なモデルが当てはまらないことを示唆する。すなわち、エージェント自身も自分の創造性に関する正確な情報を持っていないため、契約の自己選択がもたらす効果が限定的であった可能性がある。

3.2.3 Chen et al. (2012)

<理論と目的>

Kachelmeier et al. (2008) および Kachelmeier and Williamson (2010) では、個人単位のタスクにおける創造性に焦点が当てられていた。しかしながら、企業においては組織単位のアウトプットを高めることが重要であるため、管理会計研究においてもグループで行うタスクの創造性を促す業績評価や報酬システムの設計への関心が高い。以上の理由から、Chen et al. (2012) は、グループ単位のアウトプットにおける創造性に対して報酬システムが与える影響を検証した。Chen et al. (2012) ではグループ内の個人による創造性に応じてインセンティブを与える（個人インセンティブ）場合とグループ全体の創造性に応じてインセンティブを与える（グループインセンティブ）場合、さらに、出来高⁹⁾によりインセンティブを与える場合（出来高報酬）とトーナメント形式によりインセンティブを与える場合（トーナメント報酬）によって、グループのアウトプットにおける創造性がどのように異なるかを検証している。Chen et al. (2012) は、フリーライダーや集団凝集性といった心理学の理論を援用して、グループインセンティブの場合は、出来高報酬よりもトーナメント報酬の方がより創造的なグループの解決策をもたらすだろうという仮説を構築した。さらに、個人インセンティブの場合は、出来高報酬よりもトーナメント報酬の方がより創造的なグループの解決策をもたらさないだろうという仮説を構築した。創造性に関しては、「現実的な予算内で、独創的で、革新的で、実行可能な解決策（Chen et al. 2012, p 1887）」の実施と定義されている。また、創造性は努力によって必ずしも引き出されるものではないという特徴を持つとされている（Amabile 1996）。

<研究方法>

仮説検証のために、180名の学部生を3名1グループに割り当てて、大学構内の空き家を活用するアイデアをグループでまとめるタスクによる実験室実験を行った。実験は2×2の

between-subject 形式で行われた。グループインセンティブの場合は、グループが決めた計画の創造性得点¹⁰⁾に基づいて被験者の報酬が決定する。個人インセンティブの場合は、グループでの計画策定のプロセスで各個人の出したアイデアの創造性得点に基づいて被験者の報酬が決定する。

<結果>

個人インセンティブの場合は、出来高報酬もしくはトーナメント報酬という報酬システムにおける形式の違いがアウトプットに対して影響を与えていなかった。一方で、グループインセンティブの場合は、出来高報酬よりもトーナメント報酬の方が、グループ単位での創造性に関して高いアウトプットをもたらすことが発見された。グループインセンティブをトーナメント報酬により与える場合には、グループにおける結束力の向上や協働の努力の増加によって、アウトプットの創造性が高まった。一方、個人インセンティブの場合、インセンティブにおける形式の違いによる統計的に有意な差は見られなかった。以上の結果から、グループレベルでの創造性はグループ内のメンバー間での協働やグループ間の競争により高められると主張している。また、メンバー間の協働やグループ間の競争を促す仕組みとして、トーナメント報酬は望ましいことが明らかになった。

3.2.4 Grabner (2014)

<理論と目的>

Grabner (2014) では、企業が独自の製品やサービスを生むうえで創造性に依存する程度が報酬システムの設計に与える影響を検証した。Kachelmeier et al. (2008) をはじめとする実験室実験による先行研究の結果は外的妥当性が低く、実務において結果が適用可能か不明瞭であることを指摘したうえで、Grabner (2014) はより実務に即した実証研究を行った。具体的には、企業が創造性に依存する程度と企業における業績連動型報酬と主観的業績評価の活用との関係について質問票調査を用いて検証した。

企業による業績連動型報酬の活用は、従業員による市場性の高い創造的なアウトプットを犠牲にしてタスクの達成に注力するという行動を引き起こす可能性がある。そのため、創造性に依存している企業では、業績連動型報酬を活用しないと想定される。しかしながら一方で、業績連動型報酬のような目標志向のインセンティブが欠如した場合、本質的にモチベーションの高い従業員を「芸術至上主義¹¹⁾ (art for art's sake)」にしてしまうため、製品開発において収益性を高めることが疎かになるという否定的な結果をもたらす可能性もある。つまり、業績連動型報酬の活用により、従業員がタスクの達成に集中して創造性を十分に発揮しなくなる可能性があるものの、業績連動型報酬が欠如すると、従業員は芸術至上主義に陥って「創造的になりすぎる」可能性がある。企業はこのようなトレードオフに直面しているた

め、報酬システムを適切に設定する必要がある。

そこで、Grabner (2014) は主観的業績評価の補完的な役割を指摘している。創造性に依存する企業は、主観的業績評価の実施によりタスクの達成に関連しない要素に従業員に対する評価事項に組み込むことで、従業員が創造的なアウトプットを犠牲にしてタスクの達成に注力するという業績連動型報酬が創造性にもたらす望ましくない影響を緩和できると予想される。したがって、創造性に依存する企業においては、業績連動型報酬および主観的業績評価は補完関係にあり、業績連動型報酬と主観的業績評価の両方が高く活用されている、という仮説が導かれる。

Grabner (2014) では、創造性における外発的動機づけを悲観的に捉えており、内発的動機づけと自由な発想の重要性を強調している (Amabile 1996)。

<研究方法>

オーストリア、ドイツ、スイスの中小企業代表取締役社長2,725名を対象としたオンライン質問票調査により得られた、457社のデータセットを使用することで仮説が検証された。創造性への依存の程度については、オリジナルの尺度を開発している。報酬システム設計に関して、業績連動型報酬は Snell (1992) および Nagar (2002) の3項目、主観的業績評価は Van der Stede et al. (2006) の4項目により測定している。

<結果>

創造性に高く依存する企業にとっては、業績連動型報酬と主観的業績評価の併用が、どちらか一方のみの使用よりも高い利益を生むという結果が得られた。また、創造性に高く依存する企業ほど、業績連動型報酬と主観的業績評価の両方を厳格に使用する傾向にあった。

以上の結果から、創造性に高く依存する企業においては、業績連動型報酬と主観的業績評価を併用した報酬システムの設計が適切であると考えられる。また、全ての企業が主観的業績評価の実施に伴うコストを負担できる訳ではない。したがって、コストを負担できないならば業績連動型報酬が創造性においてもたらすデメリットよりも芸術至上主義を受け入れることを選択するという関係性が生まれる。すなわち、業績連動型報酬と主観的業績評価は補完関係であると考えられるとした。

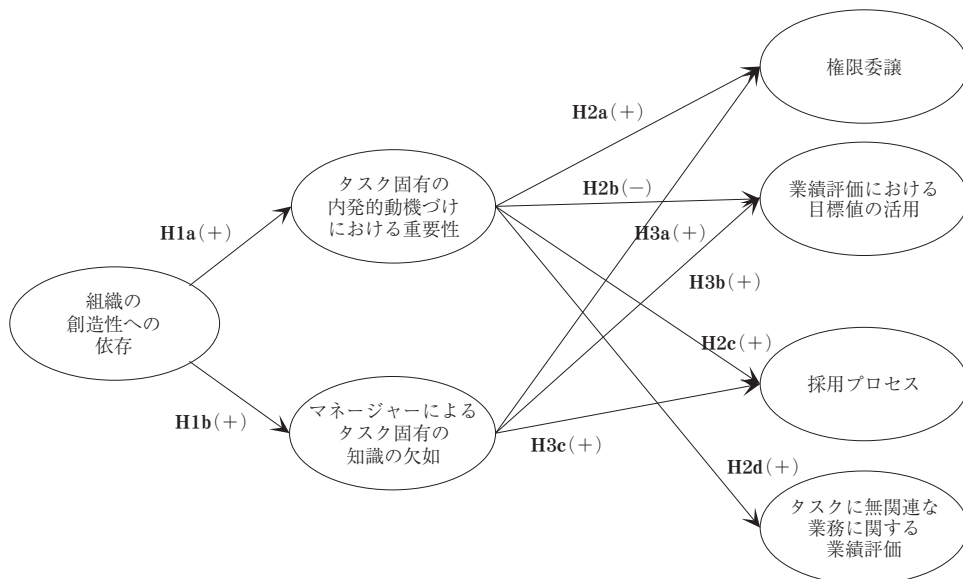
3.2.5 Grabner and Speckbacher (2016)

<理論と目的>

Grabner and Speckbacher (2016) は、組織の創造性への依存の程度と組織が選択するコントロールとの関係を検証した。心理学の知見によれば、形式的なコントロールを抑えることで個人の創造性は発揮される。しかしながら、創造的なタスクは本質的に高い複雑性や不確実性を持つため、企業がコントロールを抑えると、従業員が専門知識の過度に狭い焦点に集

中したり，場当たりの知識を使用したりするといった機能不全行動を引き起こす可能性がある。Grabner and Speckbacher (2016) は，契約理論や認知心理学の認知的評価理論，社会心理学の動機づけ理論を援用し，以下の3つの影響に関する仮説を構築した。第1に，マネージャーが認識している組織の創造性への依存の程度が，①タスク固有の内発的動機づけにおける重要性 (H1a) と②マネージャーによるタスク固有の知識の欠如 (H1b) に対して与える影響に関する仮説。第2に，タスク固有の内発的動機づけにおける重要性が，権限委譲 (H2a)，業績評価における目標値の活用 (H2b)，採用プロセス (H2c)，タスクに無関連な業務に関する業績評価 (H2d) に対して与える影響に関する仮説。第3に，マネージャーによるタスク固有の知識欠如が，権限委譲 (H3a)，業績評価における目標値の活用 (H3b)，採用プロセス (H3c) に対して与える影響に関する仮説。H2b については負の符号が予測され，それ以外の仮説は全て正の符号が予測されている。これらの仮説は図1のパス図で示される。創造性に関しては，Amabile (1983) の構成要素モデルが援用されている。

図1 パス図



Grabner and Speckbacher (2016) p. 33 をもとに筆者作成

＜研究方法＞

仮説の検証には Grabner (2014) と同様のオンライン質問票調査により得られたデータセットが使用された。形式的なコントロール実践において，採用プロセスに関しては Widener (2004) の3項目，権限委譲に関しては Hage and Aiken (1967) の3項目，業績評価における目標値の活用に関しては Snell (1992) の3項目，タスクに無関連な業務に関する業績評

価に関しては Van der Stede et al. (2006) の4項目により測定している。さらに、組織における創造性への依存の程度に関しては、Grabner (2014) の5項目により測定している。また、職場環境特性において、タスク固有の内発的動機づけにおける重要性へのマネージャーの認識は Amabile (1983, 1996) の3項目、マネージャーによるタスク固有の知識欠如は Snell (1992) によって測定している。

<結果>

分析の結果、H2b 以外の仮説は支持された。この結果を踏まえ、Grabner and Speckbacher (2016) では、創造性が重要であるとされる場合において、マネージャーが形式的なコントロールを採用する正当な理由が存在すると主張している。

3.2.6 Speklé et al. (2017)

<理論と目的>

Speklé et al. (2017) は、Simons (1995a, 1995b) が提唱するコントロールレバー (LoC) の視点から、MCS が組織の創造性に与える影響を検証した。Simons (1995b) によれば、信条・境界・診断・インタラクティブという4つのコントロールレバーの強化は、従業員に対して自律的な支援と構造の提供をもたらすことで、従業員のエンパワーメントを高める。また、自己決定理論によれば、従業員はエンパワーメントが高まることで、創造性を発揮する。したがって、Speklé et al. (2017) は、コントロールレバーの強化がエンパワーメントに正の影響を与え、結果として創造性にも正の影響を与えるという仮説を構築した。さらに Simons (1995a) は、LoC の実施によって企業内部が創造性を発揮しやすくなる環境に変化することを示唆している。したがって、Speklé et al. (2017) は、コントロールレバーの強化は、創造性に対する直接的な正の影響も与えるという仮説も構築した。創造性は、どの分野においても斬新で役立つアイデアの生産であると言及されている (Amabile et al. 1996)。また、仕事の自由さは創造性をもたらすものの、コントロールは創造的な思考やアウトプットの障壁になるとしている (Amabile et al. 1996)。さらに、創造性はエンパワーメントと関連する所有権と自分の仕事に対するコントロールの感情によって引き起こされるとされた (Amabile and Sensabaugh 1992; Amabile et al. 1996)。そして、創造性における職場環境の重要性にも触れている (Amabile and Pillemer 2012)。

<研究方法>

Speklé et al. (2017) では、233社のビジネスユニットマネージャーへの質問票調査を行い、仮説を検証した。エンパワーメントに関しては、Hall (2008) および Spreitzer (1995) からの3項目に加えて Lambe et al. (2009) および Hartline and Ferrell (1996) からの2項目を加えた5項目で測定した。創造性に関しては、Farmer et al. (2003) の5項目で測定した。

境界コントロールに関しては Widener (2007) の 4 項目、診断コントロールに関しては Henri (2006) および Widener (2007) の 4 項目、信条コントロールに関しては Widener (2007) の 4 項目、インタラクティブコントロールに関しては Henri (2006) および Widener (2007) の 12 項目で測定した。

<結果>

LoC システムの強度はエンパワーメントと創造性に対して正の影響を与えていた。LoC システムの強度は、エンパワーメントを介して間接的にも、そして直接的にも創造性に対して正の影響を与えることが明らかとなった。

企業は LoC システムの活用により、コントロールを維持しつつも創造性に影響を与えるような職場環境を作り出すことができる。それゆえに、企業が従業員による創造性の発揮を望むならば、コントロールシステムを重視することで従業員がより創造的な行動を選択するように促すことが可能となる。

3.2.7 Cools et al. (2017)

<理論と目的>

Cools et al. (2017) は、先行研究が創造性を画一的に扱っているという問題を指摘した。すなわち、求められる創造性の特徴は状況やタスク特性に応じて異なる可能性がある。それにも関わらず、先行研究ではこの問題は考慮されていない。これに対して Cools et al. (2017) は、Unsworth (2001) による創造性のフレームワークを援用することで対処した。Unsworth (2001) は、タスクに取り組む個人に求められる創造性は状況に応じて異なるとし、創造性を 2 つの軸により expected creativity, responsive creativity, proactive creativity, contributory creativity という 4 つに分類した。第 1 の軸は、個人がタスクに取り組む動機が内発的であるか外発的であるかである。第 2 の軸は、取り組むタスクのタイプが、オープン問題かクローズド問題であるかである。オープン問題とは、問題とそれに対する解決策の両方を自分で発見しなければならないタスクである。一方で、クローズド問題とは、具体的な問題設定は所与であり、その解決策のみを発見すればよいというタスクである。Cools et al. (2017) では、4 つに区分された創造性のうち、外発的動機¹²⁾づけに由来する expected creativity と responsive creativity に着目した。expected creativity はオープン問題に対処し、responsive creativity はクローズド問題に対処する。

Cools et al. (2017) は、Simons (1990, 1991, 1995a) の LoC のフレームワークを利用して、予算の活用法（インタラクティブと診断的）と創造性（expected と responsive）との関係を検証している。予算に焦点を当てる理由は、創造的なプロセスにおいてはプロジェクト予算の重要性が主張されているにも関わらず、創造性の種類に応じて予算の役割がどのように

変化するのが検証されていないためである。この研究が検証する仮説は2つである。第1の仮説は、expected creativity が求められるほど、より多くの予算がインタラクティブに使用されるというものである。第2の仮説は、responsive creativity が求められるほど、より多くの予算が診断的に使用されるというものである。なお、Cools et al. (2017) は、アイデアが創造的であると見なされるためには、新規性と有用性の両方を有する必要があると定義している (Amabile 1988)。なお、組織の創造性を「複雑な社会システムの中でともに働く個人による価値、役立つ新製品、サービス、アイデア、手順、またはプロセスの創造 (Woodman et al. 1993, p 293)」として定義している。

<研究方法>

Cools et al. (2017) は、創造的な4社として、家具、インテリア、テレビ、メディア企業を取り上げた2年間に渡るケーススタディを実施している。創造性に関して、家具はresponsive、インテリアは主にresponsive、テレビはresponsiveとexpectedの両方、メディアは主にexpectedとして分類された。分析にはケース内分析及び比較ケース分析が行われている。

<結果>

4つの全てのケースにおいて、予算は創造性を刺激するという結果が得られた。また、比較ケース分析の結果、家具企業は創造性に関して最もresponsiveな創造性を持つケースであると分類された。この企業は、予算に関してはコスト管理に重点が置かれ、トップダウン方式で予算目標が立てられるため、非常に診断的である。インテリア企業の創造性は主にresponsiveとして分類された。この企業の予算はトップダウン方式で、目標設定において重要な役割を果たすと同時に、例外的なプロジェクトではコミュニケーションを促進する。そのため、主に診断的であるものの、インタラクティブな活用の兆候も見られる。テレビ企業の創造性はresponsiveとexpectedの中間として位置付けられた。この企業の予算はクローズドタイプに関して比較的診断的に活用され、オープンタイプに関して比較的インタラクティブに活用される。すなわち、診断およびインタラクティブな予算活用の両方が見受けられる。メディア企業の創造性は最もexpectedであると分類され、予算は非常にインタラクティブに活用されている。

以上から、responsive creativity によって特徴付けられる企業では、予算は診断的に活用されていた。また、expected creativity によって特徴付けられる企業は、予算をよりインタラクティブな方法で活用することが明らかとなり、仮説は支持された。すなわち、予算は求められる創造性の種類に応じて活用方法が異なることが明らかになった。ただし、予算が達成困難である場合には創造性を妨げてしまうという結果も得られている。

3.2.8 Davila and Ditillo (2017)

<理論と目的>

Davila and Ditillo (2017) は、MCS と組織単位の創造性の関係を取り上げる。Davila and Ditillo (2017) は、Kachelmeier et al. (2008), Kachelmeier and Williamson (2010), Chen et al. (2012), Grabner (2014), Grabner and Speckbacher (2016) が報酬システムによるインセンティブと創造性との関係性という極めて限定的な側面を検証していることを指摘し、MCS を包括的に捉えて創造性との関係性を調査した。この研究は、「スタイリッシュなイノベーション¹³⁾により特徴付けられる製品を開発する組織のクリエイティブチームにおいて、設計され活用される MCS はどのようなものであるか?」と「それらの変化を説明する主な文脈変数は何か?」という2つのリサーチクエスチョンを検証する探索的研究である。創造性を説明するための基本的な概念として、内発的動機づけを挙げている (Deci 1972; Shin and Zhou 2003; Dewett 2007)。ここでいう内発的動機づけとは「興味深い、没頭する、刺激的である、満足できる、あるいは個人的に挑戦的であるために取り組むモチベーション」である (Amabile 1997)。

<研究方法>

Davila and Ditillo (2017) は、ファッション企業の創造的なチームに対するフィールドリサーチを行った。Deep-Fashion, Best-Fashion, Even-Fashion, Multi-Fashion, Trendy-Fashion, Luxury-Fashion という詳細な6つのケーススタディののち、5社のフィールドデータと調査結果を比較する。インタビュー、文献調査、参与観察という3つの情報源によるトライアングレーションを行っている。

<結果>

ファッション企業は、金銭的なインセンティブを活用することは減多になく、デザイナーの報酬は固定給であることが明らかとなった。これは、従業員の創造性に対する内発的動機づけが高いため、金銭的インセンティブがあまり重要ではないからだと考察される。リサーチサイトのクリエイティブチームでは、報酬を提供して外発的に動機づけするという目的ではなく、むしろチームメンバーの創造性の根底にある内発的動機を企業の目的や市場の動向と調和したデザインに導くという目的で、MCS が利用されていた。

Davila and Ditillo (2017) は、フィールドリサーチの結果から、directional systems と inspirational systems という2つの異なる MCS のタイプを提唱した。directional systems は、創造的な個人が働く創造的な空間を定義する境界の確立を目的としており、他の企業とのインターフェースとしても機能するシステムである¹⁴⁾。また、inspirational systems は、一貫したスタイルのアイデアと意味を発展させながら、最終的なアウトプットの斬新さを高めて、顧客や社会を驚かせるために必要な変化を生み出す創造的なプロセスを導くシステムであ

¹⁵⁾これらの2つの MCS の組み合わせ方は、企業の市場ポジショニングにより異なる。ハイエンド市場をターゲットにしているファインファッション企業は、ローエンド市場をターゲットにしているマスマーケット企業と比較して、より柔軟な創造的な空間を定義する MCS を設計している。特に、directional コントロールはより緩やかであり、inspirational コントロールはより豊富なアイデアの源を提供する。

3.2.9 Li and Sandino (2018)

<理論と目的>

多くの研究は、報酬システムが創造的であることへのモチベーションに与える影響を検証している。一方で、Li and Sandino (2018) は、従業員の創造性のために必要とされる知識やスキルを高める可能性がある情報共有システムに焦点を当てている。この研究は、フリーライダーや知識創造理論に基づいて、情報共有システムが従業員の創造的な仕事の質、従業員のエンゲージメント、財務業績に対してどのような影響を与えるかを検証した。Hennessey and Amabile (2009) の創造的な仕事を含むべきことの定義である「個人および／またはより大きな社会的集団にとって価値がある新しい製品、アイデア、問題解決策の開発」に基づいて創造的な仕事を評価する。

<研究方法>

インドの携帯電話リテールチェーン (MPR) の36店舗を対象に、9ヶ月間のフィールド実験を行った。実験では、36店舗を、情報共有システムが導入されるグループと導入されないグループとして18店舗ずつ無作為に振り分けた。情報共有システムが導入された店舗では、店長や販売員が、他店舗の販売員が作成した販売ポスターをスマートフォンから閲覧できる。¹⁶⁾従業員の創造的な仕事の質は顧客によるポスターの評価により測定した。ポスターは「価値」と「斬新さ」という2つの次元により、5点尺度で評価される。ポスターの「価値」とは、提供された商品や情報を伝える能力である。ポスターの「斬新さ」とは、顧客の注目を集める能力である。従業員のエンゲージメントは毎週のプロモーター¹⁷⁾の出席率により測定した。財務業績は主に店舗で働くプロモーターに起因する店舗ブランドの売上データにより測定した。

<結果>

情報共有システムは創造性とエンゲージメントに対して有意な影響を与えていなかった。しかしながら、従業員が情報共有システムへ頻繁にアクセスしている店舗や近隣に店舗がない店舗では、創造的な仕事の質が向上していた。さらに、実験前には創造性が低い店舗では、情報共有システムの導入が財務業績の向上に繋がっていた。また、顧客がよりカスタマイズを求める店舗では、創造的な仕事の質と販売員のエンゲージメントが改善されていた。

3.2.10 Kachelmeier et al. (2019)

<理論と目的>

Kachelmeier et al. (2019) は、Kachelmeier et al. (2008) および Kachelmeier and Williamson (2010) の拡張研究である。最初のタスク（第1期間）から間隔を空けて再度タスクを行わせる（第2期間）ことで実験期間を2期間に拡張している。業績連動型報酬を与えられる被験者が、第2期間において固定給の被験者よりも高い創造性を発揮するかどうかを検証する。創造性について Kachelmeier et al. (2019) では Wallas (1926) の定義を参照している。Wallas (1926) は、創造性を準備（preparation）—潜伏（incubation）—照明（illumination）—洞察（insight）という4つのプロセスとして捉えている。また、創造性は内発的動機づけにより促進されるものであり、金銭的インセンティブのような外発的動機づけにより阻害されるという Amabile (1996) の前提にも基づいている。

<研究方法>

Kachelmeier et al. (2019) は、創造性の4つのプロセスのうち準備と潜伏の重要性に着目して2種類の実験を行った。まず実験1では、数量インセンティブ、創造性インセンティブ、最小限に許容される創造性評価を達成するアイデアのインセンティブ、固定給インセンティブという4つのインセンティブ報酬が想定される。第1期間では、104名の学部生を対象に、rebus puzzle を作成するタスクの実験室実験を行う。続く第2期間として、10日後の報酬支払日に追加で rebus puzzle の作成を依頼する。次に、実験2では、数量インセンティブと固定給インセンティブのみを採用する。第1期間では、実験1とは異なる大学の経営学部生63名を対象に、rebus puzzle を作成するタスクの実験室実験を行う。その後、20分間の散歩¹⁸⁾を挟んでから第2期間に移り rebus puzzle を作成するタスクを行う。

<結果>

実験1でも実験2でも、潜伏期間後の第2期間でのタスクにおいて、より創造性の高いアイデアが生まれていた。この結果は、潜伏期間の長さに関わらず、潜伏期間の存在が創造的なプロセスを刺激することを示唆する。また、数量インセンティブは、従業員に対して自由な発想を促し、創造性の前身となる発散的なアイデアを生む発散思考（divergent thinking）をもたらすことで（Runco and Acar 2012）、従業員の創造性を高めていた。

3.3 小括

ここからは、レビュー結果を理論、研究方法、結果という軸ごとに整理し直す。表1はそれらをまとめたものである。

まず、理論については、経済学と心理学と経営学の理論が援用されていた。企業においてエージェンシー問題は避けて通ることができない。そのため、創造性研究においても他の管

理会計研究と同様に、経済学における契約理論が主要な理論として援用される場合が多い (Kachelmeier et al. 2008; Kachelmeier and Williamson 2010; Chen et al. 2012; Grabner 2014; Grabner and Speckbacher 2016; Kachelmeier et al. 2019)。心理学の理論については、利用可能性ヒューリスティック (Kachelmeier and Williamson 2010)、集団凝集性 (Chen et al. 2012)、動機づけ理論 (Grabner 2014)、認知的評価理論を含む自己決定理論 (Grabner and Speckbacher 2016) といった認知心理学や社会心理学の理論が援用されている。これらの心理学理論のうちどれが援用されるかは研究目的により異なるが、契約理論と併用して援用されることが多い。経営学においては、知識創造理論 (Li and Sandino 2018)、管理会計領域

表1 創造性に関する代表的な実証研究の概要

論文名	理論と目的	研究方法	結果
Kachelmeier et al. (2008)	エージェンシー理論に基づいて、報酬システムの違いが従業員のアウトプットに与える影響を検証。	実験室実験	アウトプットの効率性は、数量インセンティブのみが与えられた場合に最も高くなる。
Kachelmeier and Williamson (2010)	契約理論や利用可能性ヒューリスティックに基づいて、契約の決定方法が従業員のアウトプットに与える影響を検証。	実験室実験	創造性に基づくインセンティブを選択した被験者は、初期のパフォーマンスにおけるアウトプットの効率性の程度が高い。
Chen et al. (2012)	契約理論やフリーライダー、集団凝集性に基づいて、グループ単位のアウトプットにおける創造性に対して、報酬システムが与える影響を検証。	実験室実験	グループレベルでの創造性はグループ内のメンバー間での協働やグループ間の競争により高められる。
Grabner (2014)	契約理論や動機づけ理論に基づいて、企業の創造性に依存する程度が報酬システムの設計に与える影響を検証。	質問票調査	創造性に高く依存する企業においては、業績連動型報酬と主観的業績評価を併用したインセンティブシステムの設計が適切である。
Grabner and Speckbacher (2016)	契約理論や認知的評価理論、動機づけ理論に基づいて、企業の創造性に依存する程度と組織が選択するコントロールとの関係を検証。	質問票調査	創造性が重要であるとされる場合において、マネージャーが形式的なコントロールを採用する正当な理由が存在する。
Speklé et al. (2017)	コントロールレバー (LoC) と組織の創造性との関係を検証。	質問票調査	LoC システムの強度は、エンパワメントを介して間接的にも、そして直接的にも創造性に正の影響を与える。
Cools et al. (2017)	コントロールレバー (LoC) に基づいて、家具、インテリア、テレビ、メディア企業での MCS における予算の役割と組織レベルの創造性の関係を検証。	ケーススタディ	予算に関して、responsive creativity によって特徴付けられる企業ではより診断的に、expected creativity によって特徴付けられる企業ではよりインタラクティブに活用される。
Davila and Ditillo (2017)	ファッション企業における包括的な MCS と創造性の関係を調査。	フィールドリサーチ (ケーススタディ)	MCS の目的はチームメンバーの創造性の根底にある内発的動機を企業の目的や市場の動向と調和したデザインに導くことであるとし、directional systems と inspirational systems という2つの異なる MCS のタイプを提唱した。
Li and Sandino (2018)	フリーライダーや知識創造理論に基づいて、情報共有システムが従業員の創造性に与える影響を検証。	フィールド実験	情報共有システムは創造性に対して有意な影響を与えていない (ただし特定の状況下では影響が見られる)。
Kachelmeier et al. (2019)	契約理論に基づいて、潜伏期間の違いが創造性に与える影響を検証。	実験室実験	潜伏期間後の第二期間でのタスクにおいて、より創造性の高いアウトプットが生まれる。

における LoC に関する理論 (Speklé et al. 2017; Cools et al. 2017) が用いられている。

次に、研究方法に関して整理する。因果モデルという観点からは、Kachelmeier et al. (2008), Kachelmeier and Williamson (2010), Chen et al. (2012), Kachelmeier et al. (2019), Grabner (2014) では報酬システムが創造性に与える影響を捉えていた。しかしながら、Grabner and Speckbacher (2016), Speklé et al. (2017), Cools et al. (2017), Davila and Ditillo (2017), Li and Sandino (2018) では報酬システムと創造性の関係性のみならず、より広義の MCS にも研究関心が寄せられるようになった。データという観点からは、Kachelmeier et al. (2008), Kachelmeier and Williamson (2010), Chen et al. (2012), Kachelmeier et al. (2019) は実験室実験によりデータを獲得している。Grabner (2014), Grabner and Speckbacher (2016), Speklé et al. (2017) は質問票調査によりデータを獲得している。さらに Cools et al. (2017), Davila and Ditillo (2017) はインタビューや観察により得られたデータ, Li and Sandino (2018) はフィールド実験によるデータを用いている。研究関心の拡大に伴って、研究手法も広がっていると言える。

最後に、結果に関して整理する。創造性は外発的動機づけにより阻害されるという心理学領域の知見を踏まえると、コントロールと創造性は一見トレードオフの関係性であるように捉えられる。しかしながら、全ての研究で、企業において創造性を発揮するには適度なコントロールが必要であるという結論が得られている。

4 ディスカッション

本節では、(1) 創造性の捉え方、研究対象となった (2) MCS の手法、(3) MCS の機能、(4) MCS の利用法という側面からそれぞれの研究に対する議論を行い、今後の研究に対する展望を明らかにする。

4.1 創造性の捉え方

ほとんどの研究に共通して、創造性に何らかの制限を設けることで、企業の中で求められる創造性の特徴を捉えようとしている。Kachelmeier et al. (2008) および Kachelmeier and Williamson (2010) では、生産性と両立した創造性という形で表現される。Grabner (2014) は、「芸術至上主義」ではなく、収益性のある製品開発をもたらす創造性という側面を強調している。Cools et al. (2017) は、外発的に求められる創造性に注目している。企業で求められる創造性は、なんの制限もない創造性ではなく、企業の目的や戦略に沿ったものであることが、管理会計領域での創造性研究に共通する前提であると言えるだろう。

創造性の定義については、多くの研究が Amabile のものを用いているものの、その解釈は細かいところで異なる。例えば Kachelmeier and Williamson (2010) は、個人が比較的自

由な条件下で創出したアイデアを創造性としていたのに対して、Chen et al. (2012) は、個人のアイデアをチームの中で議論した結果として生まれたものを創造性としている。Grabner and Speckbacher (2016) では、創造性の構成要素 (Amabile 1983) による分類を用いて、構成要素ごとに MCS との関係を検討している。Cools et al. (2017) では、Unsworth (2001) の理論を援用して創造性を 4 タイプに分類し、その中の 2 つを検討対象としている。また、Kachelmeier et al. (2019) では、Wallas (1926) の理論を援用することで創造性を 4 段階に分けて、そのうちの 2 段階を検討対象としている。このように、創造性という用語は、多くの研究に共通する部分を持ちつつも、多義的に使われている側面がある。先行研究の知見を活用し、さらに研究を進めるためには、各先行研究が扱う創造性の違いを認識した上で、どのような創造性を検討対象とするのかを明確に定義する必要があるだろう。

4.2 マネジメント・コントロール・システムの手法

MCS の手法という観点から見ると、報酬システムが研究関心の中心となってきたと言える (Kachelmeier et al. 2008; Kachelmeier and Williamson 2010; Chen et al. 2012; Grabner 2014; Kachelmeier et al. 2019)。報酬が創造性を促進するのか、阻害するのかについては心理学領域でも多くの研究蓄積がある。管理会計領域では、業績評価や報酬システムの研究蓄積を利用して、より精緻化する方向に拡張されてきた。創造性と生産性というマルチタスクの状況 (Kachelmeier et al. 2008; Kachelmeier and Williamson 2010; Kachelmeier et al. 2019) や、業績評価単位 (Chen et al. 2012)、報酬の決め方 (Chen et al. 2012)、複数の評価方法の組み合わせ方 (Grabner 2014) によって、報酬システムが創造性に与える影響は異なるという発見がされている。これらの結果は、報酬システムにおける設計デザインの工夫によって、外発的動機づけが創造性に与える負の影響を抑制できる、場合によっては創造性を引き出す可能性もあることを示唆している。とはいえ、報酬システムの効果に関する研究は、実験室実験研究が主体であり、より複雑な企業実務の中で創造性の評価を取り込んだ場合に、創造性にどのような影響を与えるかは未だに明らかになってはいない。

また、報酬システムのみでなく、他の MCS が創造性に与える影響についても研究が蓄積されてきている。それらの研究では、予算システム (Cools et al. 2017) や、情報システム (Li and Sandino 2018)、組織構造、採用 (Grabner and Speckbacher 2016)、パッケージとしての MCS (Speklé et al. 2017; Davila and Ditillo 2017) が扱われており、創造性研究が扱う MCS の手法における範囲が広がりを見せている。しかしながら、報酬システム以外を扱う研究は、先駆的研究が単発で発表されているのみで、各システムの特徴や役割と創造性発揮との間に存在するプロセスは詳細に検討されていない。報酬システム以外の手法 1 つ 1 つの創造性発揮に対する役割の詳細な検討や、それぞれの手法の組み合わせ方が創造性発揮に与

える影響については、大いに研究の余地が残されている。例えば Cools et al. (2017) では、予算が達成困難である場合には創造性を妨げてしまうという結果が得られている。この問題の程度が他の MCS の手法との組み合わせにより変化するかどうかな、この問題が他の MCS の手法との組み合わせにより解決されるのかは、明らかにすべき研究課題の 1 つだろう。

4.3 マネジメント・コントロール・システムの機能

MCS が果たす役割は意思決定影響機能と意思決定支援機能の 2 つに大別できる。報酬システムを対象とした研究は、主に MCS による動機づけ効果、すなわち意思決定影響機能の側面に注目している (Kachelmeier et al. 2008; Kachelmeier and Williamson 2010; Chen et al. 2012; Grabner 2014; Kachelmeier et al. 2019)。これらの研究によれば、個人のアウトプットにおける創造性に対して直接的に報酬を設定するように MCS をデザインしても、その効果は限定的である。一方で、グループの協働を促進するような動機づけは、間接的に創造性の発揮に好影響をもたらす可能性があるとされている。また、芸術至上主義ではなく企業が求める創造性を発揮するように動機づけるという意味でも、MCS の意思決定影響機能はその役割を果たすことが明らかになっている (Grabner 2014; Grabner and Speckbacher 2016)。また、Speklé et al. (2017) や Davila and Ditillo (2017) は MCS が従業員の内発的動機づけに作用し、創造性発揮を促す可能性があるという示唆を与えている。

一方で、MCS の意思決定支援機能としての役割に注目した研究は少ない。本研究がレビュー対象とした中では、Li and Sandino (2018) のみが意思決定支援機能としての MCS の役割を中心的課題として扱っていた。この研究は、MCS がもたらす情報が、ある特定の状況下においては創造性の発揮を支援する可能性があることを示していた。創造性との関係性は、意思決定支援機能と意思決定影響機能とでは大きく異なる。すなわち、意思決定支援機能としての MCS は、(内発的動機づけ、外発的動機づけのどちらにおいても) 創造性を発揮するうえで有用な情報を従業員に提供する。Li and Sandino (2018) が着目した情報システム以外にも、経営計画や組織構造、予算といった様々なシステムの中で生まれる財務情報や非財務情報、フィードバック情報等が従業員個人や組織の創造性発揮に役立つ可能性がある。このような研究は現在行われていないが、有望な研究領域であろう。

4.4 マネジメント・コントロール・システムの利用法

いくつかの研究では、特定の MCS の利用方法によって、MCS が創造性に与える影響が異なることを示している。具体的には、Cools et al. (2017) と Speklé et al. (2017) は、Simons (1995a) の LoC フレームワークにおける診断的利用とインタラクティブな利用が創造性を発揮させる上で異なる役割を果たすことを示した。これらの利用法の組み合わせによっ

て生じるダイナミックテンションが従業員の創造性を促進し、結果として企業のイノベーションにつながる、という主張については、いくつかの研究より実証が試みられてきた。しかしながら、未だにそのメカニズムは明らかになっているとは言い難い。したがって、ダイナミックテンションが個人・組織の創造性にどのような影響を与えるかについては、今後の研究による十分な証拠の提供が望まれる。

5 結びに代えて

企業が競争優位を継続的に獲得するには、計画の着実な実行と創造的アイデアの創出の両方を支援する MCS の構築・運用が必要である。心理学や経営学の研究による外的動機づけが個人の創造性を阻害するという知見を鑑みると、MCS は従業員による創造的なアイデアの創出を阻害する可能性があると考えられる。しかしながら、MCS の機能は結果を管理し報酬を与えることで従業員を動機づけるというだけのものではない。また、Simons (1995a) による LoC のフレームワークが示すように、MCS には多様な利用法がある。そのため、MCS が創造性を阻害するという知見は、MCS を限定的な側面から捉えることにより生じている可能性がある。そのような問題意識のもと、本研究では Kachelmeier et al. (2008) を嚆矢とする管理会計領域の創造性研究をレビューし、先行研究による知見とその限界を整理した。

レビューの結果は、MCS は一概に創造性を阻害する訳ではなく、それを支援する役割を果たす可能性があるというものだった。しかし、先行研究が研究対象としている MCS の手法・機能・利用法は限定的であるという限界があり、未だ研究の余地は大きい。本研究では、先行研究が創造性という用語を多義的に扱っている点を指摘した上で、具体的に以下の研究が今後求められると主張した：(1) より複雑な状況下（フィールド）での報酬システムの設計と従業員の創造性に関する実証研究、(2) 報酬システム以外の MCS が創造性発揮のために果たす役割を詳細に検討する研究、(3) 複数の MCS 手法の組み合わせ方が創造性発揮に与える影響に関する研究、(4) MCS の中で生まれる財務情報や非財務情報、フィードバック情報等が従業員の意思決定を支援することにより、従業員個人や組織の創造性発揮に与える影響を検証する研究、(5) MCS の利用方法の工夫により意図的に生み出された緊張感（ダイナミックテンション）が個人や組織の創造性に与える影響を検証する研究。

本研究の貢献は、管理会計領域の創造性研究を網羅的にレビューした点にある。管理会計領域の創造性研究をレビューした論文は幾つか存在した。しかし、それらは実験室実験をレビュー対象としたもの（佐久間 2018）や、ケーススタディをレビュー対象としたもの（Speckbacher 2017）であり、限られた範囲のレビューのみが行われていた。一方で、本研究は創造性研究に対する網羅的なレビューを行い、先行研究を（1）創造性の捉え方、（2）

MCS の手法, (3) MCS の機能, (4) MCS の使用法といった面から整理し, 研究に残された課題を明らかにした。結果として, 本研究による創造性研究に対する網羅的なレビューは, 「MCS が創造性の発揮に役立つのか」という大きな問いに対して, 先行研究がそれぞれどう貢献し, その貢献がまた他の研究の知見とどう関わっているのかを明らかにした。

注

本研究は, 日本会計研究学会特別委員会「知の活用・探索と管理会計に関する研究 (委員長: 三矢裕)」, 文部科学省科学研究費補助金基盤研究C「イノベーション実現のマネジメントコントロールに関する研究 (研究代表者: 窪田祐一)」および文部科学省科学研究費補助金基盤研究B「知の活用と探索に対する管理会計の役割の研究 (研究代表者: 三矢裕)」の成果の一部である。

- 1) 創造性と類似の概念にイノベーションがある。Schumpeter (1926) によれば, イノベーションは「産業生活や商業生活に現れる非連続的な変化」である。この主張に従えば, ある企業の事業活動がイノベーションかどうかは, それが産業生活や商業生活に対して変化をもたらしたかにより判断される。一方で, 創造性とは新規性と有用性の両方を有したアイデアである (Amabile 1988)。そのため, あるアイデアが創造的であるかどうかは, そのアイデアを実行した結果が外部に与える影響の如何を問わず, アイデア自身の新規性と有用性により評価される。上記から, 創造性はイノベーションの源泉であると位置付けられる。それゆえ, 創造性と MCS との関係を明らかにすることは重要だと言える。
- 2) 分野に関連するスキルは, 当該分野での実際の知識, 求められる技術的なスキル, 特別な才能を含む。創造性に関するスキルは, 適切な認知スタイル, 斬新なアイデアを生むためのヒューリスティックに関する暗黙知と形式知, 認知作用スタイルを含む。タスクモチベーションは, 与えられたタスクに対する態度, タスクを引き受けるための個人のモチベーションの認識を含む。
- 3) 計画とは, 中長期経営計画や行動計画のようなものを指し, (1) 従業員の努力や行動の方向性を規定する, (2) 組織目標達成のための標準を設定し, 組織構成員に期待する努力や行動のレベルを明示する, (3) 職能間の調整を行う, といった機能を有するとされる。サイバネティック・コントロールとは, 予算や業績測定システムを指し, 目標と実績値の比較およびフィードバックを通して組織の学習を促す機能を有するとされる。報奨と報酬のコントロールは, ボーナスや給料を業績目標と連動させるようなシステムを指し, 組織目標と従業員や部署の目標を一致させ, 動機づけを図る機能を有する。管理システムは, 組織構造やガバナンス構造, 公式に設定された手順やポリシーなどを指し, 個人やグループを組織化し, どのような行動が望ましいか, 逆にどのような行動は望ましくないかを定めることで従業員の行動の方向性を規定するような機能を有する。文化のコントロールは, 組織構成員に共有される価値観, 信条, 社会的規範を指し, 従業員の考え方や行動に影響を与える機能を有する。
- 4) “A kind of riddle in which words and/or diagrams are used to represent a familiar term or phrase” (Kachelmeier et al. 2008, p. 350) と説明される, 絵・記号・文字を組み合わせて語句を表す謎かけのことを指す。
- 5) 各実験条件への参加者が異なる被験者間実験を指す。同一参加者が各実験条件に参加する被験者内実験と比較して, 被験者を多く集める必要があるものの, 被験者への負担が少なく, 練習効

果や順序効果を考慮しなくても良い実験デザインである。

- 6) 創造性に関する私的情報についても契約理論の示唆が当てはまるならば、企業は複数の報酬契約を提示することで従業員の創造性を選別できる。このような状況では、企業は、契約の選択を利用して、高い創造性を有する従業員を高い創造性が求められる職務に配置し、そうでない従業員をそうでない職務に配置することで、職務配置の問題を解決できる。
- 7) 利用可能性ヒューリスティックとは、「できごとの頻度や、ことがらの珍しさの判断に際して用いられる推論の方略（池田ら 2010, p. 34）」を指す。
- 8) 創造性の評価指標には、別の学部生（10名×4グループ）により評価された得点が用いられた。
- 9) トーナメント形式によるインセンティブとは、自身のアウトプットが比較対象となる他者のアウトプットより相対的に優れている場合にインセンティブが獲得できるというものである。
- 10) 創造性の評価に関しては、3名の大学院生による主観的な評価を平均し、それを指標とした。
- 11) 芸術至上主義とは、利益や一般的受けをほとんど考慮せずに、本人が優れていると認識している価値観の実現をひたすら目指す考え方である。
- 12) 本文では、external drivers と表記されている。本研究では、外的要因によって創造性へのモチベーションがもたらされるものと解釈し、外発的動機づけと同義とした。
- 13) 「存在するプロダクトに社会的意義の再配分」および／または「物理的な観点から新しいプロダクトと新しい意味を両方もたらすプロダクトの審美的特徴の変化」を指す（Cappetta et al. 2006, 1275）。技術革新によるイノベーションと対照的な概念である。
- 14) 行動や戦略的制約に焦点を合わせていない点で、Simons の境界システムとは異なる。
- 15) センスメイキング理論に基づいており、短期間であって信条や価値観に言及していないという点で Simons の信念システムとは異なる。
- 16) フィールド実験以前にこのようなポスターを共有する仕組みは存在しなかった。
- 17) MPR ストアには通常、マネージャーとレジ係と様々なブランドを代表するプロモーター（継続プロバイダ、保険プロバイダ、クレジットプロバイダ、および携帯電話メーカー）が配置されている。マネージャーとレジ係は MPR により直接雇用されているが、プロモーターは代表するサプライヤーにより雇用されている。
- 18) 創造性の評価は、経営学部生 8 名による評価を用いて、以下の手順で行われた。最初に、主観性を減らすために、rebus puzzle を評価するためのパネル内での平均の評価者スコアの相関関係を調べ、相関関係が最も低い評価者を排除する。その後、残った評価者において評価者の全体平均とパネルの全体平均の間の差を加減して調整する。さらに、どの rebus puzzle も最高と最低評価を落とす。最後に、創造性の尺度として 5 名のパネリストの評価平均を計算する。

参 考 文 献

- Amabile, Teresa M. 1983. "The Social Psychology of Creativity: A Componential Conceptualization." *Journal of Personality and Social Psychology*, 45(2), 357-76.
- . 1988. "A Model of Creativity and Innovation in Organizations." *Research in Organizational Behavior*, 10(1), 123-67.
- . 1996. *Creativity in Context*. Westview Press.
- . 1997. "Motivating Creativity in Organizations". *California Management Review*, 40 (1): 39-58.

- Amabile, Teresa M. and Julianna Pillemer.** 2012. "Perspectives on the Social Psychology of Creativity." *The Journal of Creative Behavior*, 46(1), 3-15.
- Amabile, Teresa M. and S. J. Sensabaugh.** 1992. "High Creativity Versus Low Creativity: What Makes the Difference?" S. S. Gyskiewicz and D. A. Hills, *Readings in Innovation*. Greensboro, NC: Center for Creative Leadership,
- Amabile, Teresa M.; Regina Conti; Heather Coon; Jeffrey Lazenby and Michael Herron.** 1996. "Assessing the Work Environment for Creativity." *Academy of Management Journal*, 39(5), 1154-84.
- Cappetta, Rossella; Paola Cillo and Anna Ponti.** 2006. "Convergent Designs in Fine Fashion: An Evolutionary Model for Stylistic Innovation." *Research Policy*, 35(9), 1273-90.
- Chen, Clara Xiaoling; Michael G. Williamson and Flora H. Zhou.** 2012. "Reward System Design and Group Creativity: An Experimental Investigation." *The Accounting Review*, 87(6), 1885-911.
- Cools, Martine; Kristof Stouthuysen and Alexandra Van den Abbeele.** 2017. "Management Control for Stimulating Different Types of Creativity: The Role of Budgets." *Journal of Management Accounting Research*, 29(3), 1-21.
- Davila, Antonio and Angelo Ditillo.** 2017. "Management Control Systems for Creative Teams: Managing Stylistic Creativity in Fashion Companies." *Journal of Management Accounting Research*, 29(3), 27-47.
- Deci, Edward L.** 1972. "The Effects of Contingent and Noncontingent Rewards and Controls on Intrinsic Motivation." *Organizational Behavior and Human Performance*, 8(2), 217-29.
- Dewett, Todd.** 2007. "Linking Intrinsic Motivation, Risk Taking, and Employee Creativity in an R&D Environment." *R&D Management*, 37(3), 197-208.
- Farmer, Steven M.; Pamela Tierney and Kate Kung-McIntyre.** 2003. "Employee Creativity in Taiwan: An Application of Role Identity Theory." *The Academy of Management Journal*, 46(5), 618-30.
- Grabner, Isabella.** 2014. "Incentive System Design in Creativity-Dependent Firms." *The Accounting Review*, 89(5), 1729-50.
- Grabner, Isabella and Gerhard Speckbacher.** 2016. "The Cost of Creativity: A Control Perspective." *Accounting, Organizations and Society*, 48, 31-42.
- Grafton, Jennifer; Anne M. Lillis and Sally K. Widener.** 2010. "The Role of Performance Measurement and Evaluation in Building Organizational Capabilities and Performance." *Accounting, Organizations and Society*, 35(7), 689-706.
- Hage, Jerald and Michael Aiken.** 1967. "Relationship of Centralization to Other Structural Properties." *Administrative Science Quarterly*, 12(1), 72-92.
- Hall, Matthew.** 2008. "The Effect of Comprehensive Performance Measurement Systems on Role Clarity, Psychological Empowerment and Managerial Performance." *Accounting, Organizations and Society*, 33(2-3), 141-63.
- Hartline, Michael D. and O. C. Ferrell.** 1996. "The Management of Customer-Contact Service Employees: An Empirical Investigation." *Journal of Marketing*, 60(4), 52-70.
- Hennessey, Beth A. and Teresa M. Amabile.** 2010. "Creativity." *Annual Review of Psychology*, 61(1), 569-98.

- Henri, Jean-François.** 2006. "Management Control Systems and Strategy: A Resource-Based Perspective." *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 529-58.
- Kachelmeier, Steven J. and Michael G. Williamson.** 2010. "Attracting Creativity: The Initial and Aggregate Effects of Contract Selection on Creativity-Weighted Productivity." *The Accounting Review*, 85(5), 1669-91.
- Kachelmeier, Steven J.; Bernhard E. Reichert and Michael G. Williamson.** 2008. "Measuring and Motivating Quantity, Creativity, or Both." *Journal of Accounting Research*, 46(2), 341-73.
- Kachelmeier, Steven J.; Laura W. Wang and Michael G. Williamson.** 2019. "Incentivizing the Creative Process: From Initial Quantity to Eventual Creativity." *The Accounting Review*, 94(2), 249-66.
- Lambe, C. Jay; Kevin L. Webb and Chiharu Ishida.** 2009. "Self-Managing Selling Teams and Team Performance: The Complementary Roles of Empowerment and Control." *Industrial Marketing Management*, 38(1), 5-16.
- Li, Shelley Xin and Tatiana Sandino.** 2018. "Effects of an Information Sharing System on Employee Creativity, Engagement, and Performance." *Journal of Accounting Research*, 56(2), 713-47.
- Malmi, Teemu and David A. Brown.** 2008. "Management Control Systems as a Package—Opportunities, Challenges and Research Directions." *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
- Merchant, Kenneth A. and Wim A. Van der Stede.** 2017. *Management Control Systems*. Harlow, United States: Financial Times/Prentice Hall.
- Nagar, Venky.** 2002. "Delegation and Incentive Compensation." *The Accounting Review*, 77(2), 379-95.
- Runco, Mark A. and Selcuk Acar.** 2012. "Divergent Thinking as an Indicator of Creative Potential." *Creativity Research Journal*, 24(1), 66-75.
- Schumpeter, Joseph A.** 1926. *Theorie der Wirtschaftlichen Entwicklung*. (塩野谷祐一・中山伊知郎・東畑精一訳. 1977. 『経済発展の理論 (上)』岩波文庫).
- Shin, Shung Jae and Jing Zhou.** 2003. "Transformational Leadership, Conservation, and Creativity: Evidence from Korea." *The Academy of Management Journal*, 46(6), 703-14.
- Simons, Robert.** 1990. "The Role of management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives". *Accounting, Organizations and Society*, 15(1/2): 127-143.
- . 1991. "Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems." *Strategic Management Journal*, 12(1), 49-62.
- . 1995a. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, MA: Harvard Business Press.
- . 1995b. "Control in an Age of Empowerment." *Harvard Business Review*, 73(2), 80-88.
- Snell, Scott A.** 1992. "Control Theory in Strategic Human Resource Management: The Mediating Effect of Administrative Information." *The Academy of Management Journal*, 35(2), 292-327.
- Speckbacher, Gerhard.** 2017. "Creativity Research in Management Accounting: A Commentary." *Journal of Management Accounting Research*, 29(3), 49-54.
- Speklé, Roland F.; Hilco J. van Elten and Sally K. Widener.** 2017. "Creativity and Control: A

- Paradox—Evidence from the Levers of Control Framework.” *Behavioral Research in Accounting*, 29(2), 73-96.
- Spreitzer, Gretchen M.** 1995. “Psychological Empowerment in the Workplace: Dimensions, Measurement, and Validation.” *Academy of Management Journal*, 38(5), 1442-65.
- Unsworth, Kerrie.** 2001. “Unpacking Creativity.” *The Academy of Management Review*, 26(2), 289-97.
- Van der Stede, Wim A.; Chee W. Chow and Thomas W. Lin.** 2006. “Strategy, Choice of Performance Measures, and Performance.” *Behavioral Research in Accounting*, 18(2002), 185-205.
- Wallas, Graham.** 1926. *The Art of Thought*. New York: Solis Press.
- Widener, Sally K.** 2004. “An Empirical Investigation of the Relation between the Use of Strategic Human Capital and the Design of the Management Control System.” *Accounting, Organizations and Society*, 29(3-4), 377-99.
- . 2007. “An Empirical Analysis of the Levers of Control Framework.” *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), 757-88.
- Woodman, Richard W.; John E. Sawyer and Ricky W. Griffin.** 1993. “Toward a Theory of Organizational Creativity.” *The Academy of Management Review*, 18(2), 293-321.
- 池田謙一・唐沢稜・工藤恵理子・村本由紀子. 2010. 『社会心理学』有斐閣.
- 佐久間智広. 2018. 「業績評価システムが従業員の創造性発揮に及ぼす影響：文献レビュー」『松山大学論集』30(4-2), 121-142.
- 谷武幸. 2013. 『エッセンシャル管理会計』第3版 中央経済社