

# イネーブリングの公式化を適用したマネジメント・ コントロール・システム研究の動向と主要論点

下 田 恭 平

- I. はじめに
- II. レビューの方法
- III. 概念の整理
- IV. 先行研究のレビュー
  - 1. イネーブリングの公式化が管理会計に取り込まれた背景
  - 2. 設計面と利用面に関する理解の促進
  - 3. 特性・特性間の関係
  - 4. 様々なバリエーションの展開
    - 4.1 対象とする文脈の拡大
    - 4.2 対象とする会計計算の拡大
- V. 結論と課題

## I. はじめに

本稿の目的は、Adler & Borys (1996) によって提唱されたイネーブリングの公式化 (enabling formalization) を適用したマネジメント・コントロール・システム<sup>1)</sup> (以下、MCS) について、現在までに明らかにされてきた知見を改めて整理するとともにイネーブリングの公式化を取り込んだMCSの先行研究を体系的に概観することで、その現在地点を明らかにするとともに残された課題の検討を通じて、本領域の研究に貢献することである。

イネーブリングの公式化を適用したMCSの研究は、これまでの先行研究によって明らかになっていることも多い。例えば、業績測定システム (Wouters & Wilderom, 2008)、組織間MCS (Free, 2007)、予算管理 (Hartmann & Maas, 2011) 等が代表的であるが、その範囲は今なお広がっている。

Anthony (1965) によって提唱されたマネジメント・コントロール (以下、MC)

---

1) 本稿では、MCを、組織の目標を達成するための公式的なものと非公式的なものを含むコントロールとして捉え、MCSを、MCの集合体として議論を進める。

イネープリングの公式化を適用したマネジメント・コントロール・システム研究の動向と主要論点は多くの論者によって共有され (Otley, 1999等), 今もなお定義の拡張がなされている一方で, MC に関する文献は, 概念の定義が不十分であるとの批判から一貫した知識体系を構築することが困難であるとされる (Bisbe *et al.*, 2019 ; Tessier & Otley, 2012等)。

現代の企業は, 短期間に経営環境が不測の事態によって劇的に変化する不確実な環境下にある。そのため, 企業の多くの意思決定とプロセスが多くの変更を余儀なくされる中で, 企業は大規模化や組織構造の変化等によって, 不確実な環境に対応しようとする。例えば, 現場への権限委譲を行うことを一つの解決策とすることもあり, ミドルマネジメントへの期待も大きい。このような環境の中で, イネープリングの公式化が, Ahrens & Chapman (2004) によって MCS 研究に適用されて以降, 現在まで多くの国内外の研究者によって知見の蓄積がなされており (Free, 2007; Jordan & Messner, 2012; Hartmann & Maas, 2011; Mahama & Cheng, 2013; 浅田, 2020; 伊藤, 2019; 新江・伊藤, 2011; 西居・近藤, 2015; 卜, 2022; 横田, 2022等), ミドルマネジメント果たす役割を明らかにするとともに, イネープリングの公式化のもつ4特性が, 相互依存的なシステムとして機能することに着目する論文が増えつつある。

そこで本稿では, 本領域に関する研究動向の変化をとらえ, イネープリングの公式化が適用された MCS 研究がもたらす貢献と課題を改めて整理することで, 今後の研究の発展に資する。

本稿の構成は次のとおりである。次節以降では, まずⅡ節では, 先行研究のレビューを行うにあたり, どのように文献の抽出を行ったかの方法を明らかにし, Ⅲ節では, 本稿で扱う概念の定義についてこれまでの研究による定義を概観する。Ⅳ節では, 先行研究で明らかにされているイネープリングの公式化についてこれまで蓄積された知見を概観し, Ⅴ節では, 残された課題を提示し結論とする。

## Ⅱ. レビューの方法

文献レビューを行うにあたり, Tranfield *et al.* (2003)・Hesford *et al.* (2006)・Snyder (2019) を参考に文献サーベイの実施をした。

まず, 英語文献と日本語文献に区別し, 英語文献については, Sciece Direct 及び EBSCO Host によるジャーナル名に “accounting” を含まれるものを対象とし, “enabling” ・ “coercive” をキーワードとした AND 指定による論文の抽出を行った。Adler & Bory (1996) によってイネープリングの公式化が発表され

た1996年以降では240件のヒットした検索結果のうち、西居・近藤(2015)にて検討された期間以降である2014年7月から2023年6月を対象期間とした128件の中から、重複する論文を削除し、Hesford *et al.* (2006)で挙げられるAccounting Organizations and Society, Behavioral Research in Accounting, Contemporary Accounting Research, Journal of Accounting & Economics, Journal of Accounting Literature, Journal of Accounting Research, Journal of Management Accounting Research, Management Accounting Research, Review of Accounting Studies, Accounting Reviewのジャーナルに加え、2022年のJournal impact factor<sup>2)</sup>の評価を考慮したうえで、Critical Perspectives on Accounting, European Accounting Review, Production Planning & Control, International Journal of Accounting Information Systems, Qualitative Research in Accounting & Management, British Journal of Management, Journal of Accounting & Organizational Change, Accounting Auditing Accountability Journal, Journal of Business Research, Management Accounting Research, Journal of Management Controlを追加した。次に、“accounting”に限らず検索項目に経営学の主要な雑誌(例えば、情報領域、生産管理領域)からの抽出及びWeb of Scienceにおいて“enabling”・“coercive”を検索条件に指定し458件を抽出した。このうち本稿でレビューするイネープリングの公式化を適用するMCSに関連する45件が対象となり、参考文献にAdler & Borys (1996)・Ahrens & Chapman (2004)・Jordan & Messner (2012)が含まれているものを中心に精査した結果、27件を選定した。

日本語文献については、CiNii Researchにおいて検索キーワードに“イネープリング”を指定し、「論文検索」および「全文検索」による抽出をし、管理会計研究領域に関する国内主要専門誌(『会計』、『企業会計』、『原価計算研究』、『管理会計学』、『産業経理』、『メルコ管理会計研究』)および大学紀要・書籍等から西居・近藤(2015)にて検討された期間以降である2014年7月以降に刊行された

---

2) 2022年のImpact Factorの各ジャーナルの評価はJournal of Business Research 2.3, Journal of Accounting & Economics 1.97, Critical Perspectives on Accounting 1.84, Accounting Review 1.48, Accounting Auditing Accountability Journal 1.41, Accounting Organizations & Society 1.38, Contemporary Accounting Research 1.27, International Journal of Accounting Information Systems 1.23, Review of Accounting Studies 1.22, Production Planning & Control 1.17, British Journal of Management 1.15, Journal of Accounting Literature 1.03, Management Accounting Research 0.93, European Accounting Review 0.91, Behavioral Research in Accounting 0.66, Journal of Management Control 0.66, Journal of Accounting & Organizational Change 0.54, Qualitative Research in Accounting & Management 0.42となっている。

イネープリングの公式化を適用したマネジメント・コントロール・システム研究の動向と主要論点論文を実際に確認した結果、12件を選定した。

上記による対象論文の抽出・精査を行った結果、英語文献および日本語文献を合わせて合計39件(英語文献27件、日本語文献12件)のイネープリングの公式化を適用した先行研究を対象論文として選定した。

### III. 概念の整理

Anthony (1965) によって提唱されたMCは、伝統的MCとして多くの論者によって共有され(Otley, 1999等)、今もなお概念の拡張が行われている。拡張される概念の一つとして、イネープリングの公式化が挙げられる。Ahrens & Chapman (2004) によってMCS研究に適用されて以降、イネープリングの公式化が不確実な環境に適用する機能をもつことに着目する論文が増えつつある。

伝統的なMCは、会計コントロールを中心としたサイバネティック・コントロールとして限定された範囲でMCを捉えていると認知されてきたが、時代の変化とともに財務指標に加え非財務的指標を含むMCをより包括的に捉える研究へと変化してきた。例えば、コンティンジェンシー理論を加味することで環境の不確実性をMCSの概念に取り組み研究(Chenhall, 2003)や文化やクランといった非公式的なコントロール要素を含めた研究(Ouchi, 1979)、MCをよりパッケージと捉えるコントロール・パッケージ論(Simons, 1995; Malmi & Brown, 2008)がある。つまり、MCは、時間の経過とともに複雑化する経営環境に対応するように、ほかの概念や理論と組み合わせりながら拡張している。

代表的なMCの定義として、Anthony (1965)、Ouchi (1979)、伊丹(1986)、Otley (1999)、Chenhall (2003)、Malmi & Brown (2008)等が挙げられるが、本稿では、イネープリングの公式化の特徴でもある、不測の事態に組織成員がリベアや柔軟性を発揮して、不確実な環境にも対応するという点を考慮して、環境の不確実性が考慮されたChenhall (2003)のMCの概念を前提として、以降の議論を進めていく。

Chenhall (2003)では、コンティンジェンシー理論の先行研究を整理することで、環境の不確実性を取り込んだMCSの概念化を検討した。

MCSの研究は、経営上の意思決定を支援するためのより正式で定量的な情報の提供に焦点を当てたものから、市場、顧客、外部情報、非財務情報、予測情報や広範な意思決定支援メカニズム、および非公式な個人的・社会的統制を含む、より広範な情報を含むものへと範囲を広げていることを、Chenhall (2003)は指

摘した。なかでも、不確実性とリスク<sup>3)</sup>を区別し、不確実性が、非財務要素を含んだ MCS の必要性和関連していることを明らかにした。すなわち、管理者を支援するための情報を提供する受動的なツールとして認識されてきた従来の MCS は、社会的・経済的・環境的な側面からアプローチすることで、より包括的な MCS として理解され、効果的な情報提供が可能となる。

Adler & Borys (1996) は、官僚制がもたらす影響を、強制 (coercive) と自律性 (enabling) の側面で捉え直した。官僚制がもたらす影響を2つの側面で捉えなおすことを「イネープリングの公式化」という。イネープリングの公式化とは、「組織成員の自律性を高め、スキルや知見を活用することを目的とした公式化 (fomalization)」(Adler & Borys, 1996) であり、リペア・内部透明性・全体透明性・柔軟性の4つの特性をもつ (Ahrens & Chapman, 2004)。

リペア (repair) とは、ユーザー自身が自らの業務の中で発見した問題を自ら解決する改善活動である。業務の不測の事態への対応を簡単にする手順を作り出す。組織成員によるリペアは、現場で起こる問題に対処することで組織にとっての問題の解決を図ろうとする。

内部透明性 (internal transparency) とは、組織成員が自分の業務手順等が何を意味しているかを明らかにする機能である。ベストプラクティスとなる社内規則等の成文化を通じて、組織成員へプロセスに対する可視性・自分の業績評価のフィードバック機能を提供する。全社透明性 (global transparency) とは、組織成員の担当業務の位置づけが全社業務の中でどのような役割をもつか明らかにすることである。全社透明性を発揮することで、組織成員は自身の業務の位置づけを理解し、リペアの発揮に繋がる効果を持つ。柔軟性 (flexibility) とは、組織成員が状況に合わせて自由に判断できる機能であり、柔軟性の発揮は、担当する業務や周辺のことを考えることを可能とする (Ahrens & Chapman, 2004; Strauss & Tessier, 2019)。

従来の研究では、これら4つの特性の関係は、独立して存在するものとして扱われていた (Englund & Gerdin, 2015)。しかし、特性あるいは特性間関係に着目した研究が拡張されたことで、各特性は独立したものでなく相互作用的に存在することが明らかになりつつある。例えば、Englund & Gerdin (2015) は、4つの特性が時間を経ながら相互作用的に影響しあう動的関係を明らかにし、

---

3) Chenhall (2003) は、リスクを特定の事象が発生する確率の高い状況を対象とし、不確実性を確率が高くなく、環境の要素さえも事前に決定できない状況を定義する。

イネープリングの公式化を適用したマネジメント・コントロール・システム研究の動向と主要論点

Liew (2019) は、全体透明性と内部透明性の関係を明らかにした。

次節では、イネープリングの公式化を適用した MCS 研究について現在までに明らかになっていることを整理する。

## IV. 先行研究のレビュー

本節では、イネープリングの公式化を適用した MCS に関連する先行研究によって明らかにされてきたことについて整理・検討する。

Ahrens & Chapman (2004) によって、イネープリングの公式化が管理会計研究へ取り込まれて以降、異なる概念や理論との組み合わせによる研究 (Janka, 2021; Bisbe *et al.*, 2019) に拡張している。ここでは、これまでの研究によって明らかにされたことを4つの観点で整理・検討する。

### 1. イネープリングの公式化が管理会計に取り込まれた背景

イネープリングの公式化が管理会計の研究に取り込まれて以降、研究対象が管理会計手法や様々なバリエーションの適用に拡張されている。

例えば、イネープリング PMS (Performance Measurement System; 業績測定システム) の開発 (Wouters & Wilderom, 2008, Wouters & Roijman, 2011 等) や 組織間 MCS への適用 (Free, 2007), 原価計算への適用 (Mahama & Cheng, 2013), 予算管理への適用 (Hartmann & Maas, 2011) が挙げられる。

管理会計の役割の一つに、経営層の異質性と戦略的変化の仲介役としての機能がある (Naranjo and Hartman, 2006)。多くの管理会計および従来の MCS の研究は、トップマネジメント(経営層)に主眼を置かれている (Simons, 1995 等) が、イネープリングの公式化を適用した管理会計および MCS の研究は、ミドルマネジメントから現場の従業員に主眼が置かれている。そのため、組織内部の細かい変化を一層明らかにすることができることで、より適切に企業活動を反映される。組織がさらされる不確実な経営環境に対処できるよう現場のマネジメントや従業員が自律的に問題に対処できるようになる (西居 & 近藤, 2015)。

Masquefa *et al.* (2017) は、イネープリングの公式化を取り入れた管理会計の研究を「イネープリング会計」と呼んでおり、組織内部の詳細を明らかにすることで、よりミクロなプロセスを深く評価することに関心を持つべきだと指摘する。

すなわち、従来のトップマネジメントに主眼を置いた研究からミドルマネジメントおよび現場に着目した研究に変化することで、より組織の実態を明らかにす

ることが可能となり、イネープリングの公式化を適用した管理会計の研究が拡張している。

## 2. 設計面と利用面に関する理解の促進

ここでは、イネープリングの公式化を取り込んだ MCS の設計面と利用面に着目した先行研究を整理・検討する。

イネープリングの公式化を取り込んだ MCS の設計の観点・利用の観点あるいは両方の観点に着目した研究がある。多くの先行研究では設計の観点に着目しているが、近年は利用の観点に着目した研究も増えてきている (Hartmann & Maas, 2011; Coyte, 2019; Cuganesan & Free, 2021等)。

設計の観点では、開発プロセスにローカルにある業務の知識や時間を考慮することで、従業員が自律的に利用できる仕組みを設計したり (Englund & Gerdin, 2015; Goretzki *et al.*, 2018), 組織構造に着目した権限委譲の視点による検証 (O'Grady, 2019) が行われている。すなわち、設計の観点では、開発プロセスの巻き込み方や組織構造の視点から自律的な行動を支援するための仕組み化を目指す。

利用の観点では、ミドルマネジメントあるいは現場に着目した研究が中心となる。例えば、Cuganesan & Free (2021) は、ミドルマネジメントによる組織アイデンティティと組織成員の帰属意識の構築努力によって、MCS が受容され利用につながることを明らかにした。Mahama & Cheng (2013) は、原価計算システムを利用するエンドユーザーに着目し、マネージャーがシステムを利用する度合いと自律的なものと認識 (enabling perception) する関係には、正の相関があることを明らかにした。つまり、利用の観点に着目した研究では、ミドルマネジメントあるいは現場に着目し、所与となるシステムについて利用する度合いを組織成員の自律性の確保の観点で検討される (Mundy, 2010; Hartmann & Maas, 2011; Mahama & Cheng, 2013; Coyte, 2019; VAISANEN *et al.*, 2021; Cuganesan & Free, 2021)。組織成員が利用するための強制させる利用と自律的に利用させることのバランスが重要であり、ミドルマネジメントによって組織がもつ固有の問題をうまく調整しながら、コントロールレバーを個人と組織がもつさまざまな要因を選択をする (Mundy, 2010)。

設計と利用の両方を考慮した研究には、Junne (2018) がある。Junne (2018) は、特定の文脈における個人予算の決定プロセスと個人が果たすべき予算の計画や利用の説明責任について、業務担当者と個人予算をうける個人の間にある信頼

イネープリングの公式化を適用したマネジメント・コントロール・システム研究の動向と主要論点  
関係が媒介となることで、説明責任が自律的に発揮されるプロセスを明らかにした。つまり、担当者と個人の間にある信頼関係がある程度の設計の柔軟性をもち、個人が説明責任を果たすことで個人予算の利用を自律的に制御することを明らかにした。

### 3. 特性・特性間の関係

特性あるいは特性間の関係に着目した研究が拡張されたことで各特性は独立したものでなく、相互作用的存在することが明らかになりつつある。

例えば、Englund & Gerdin (2015) は、4つの特性は時間を経ながら相互作用的に影響しあう動的関係であること、透明性は蓄積されるものではなく、流動的であることを明らかにした。

組織成員の行動は、プロジェクトの段階に応じて変化する。初期に起きた活発な実験 (experimentation) と探索 (exploration) は、設定された指標の理解が深まるにつれて、会計が業務の在り方を表現する重要な役割を持つと認識されるよう変化していく。その結果、PMSの透明性が高まる。既存の業務に関する常識の再構築は、既存の知識(経験/すでに確立された業務知識)とトップマネジメントによって設定された指標との結び付けや指標となる数字が、どんな構成の集合体であるかを詳細に理解するために分解して考えることや因果関係を探る視点の追加、組織のもつ一般的な知識と関連付けが視野を広げ、その文脈の理解を深める。すなわち、ミドルマネジメントのようなリーダーが、トップマネジメントから求められる強い業績へのプレッシャーを強制的と受け止めることで終わらず、既存の業務に関する常識の再構築を繰り返すことで、会計が持つ業務の在り方を表現するという役割を認識でき、透明性を高めることで自律的なものへと変化していく (Englund & Gerdin, 2015)。

Liew (2019) は、業務プロセスへのITの組み込みにより強化された全体透明性は、内部透明性に依存し、内部透明性によって高められることを明らかにした。内部透明性の存在は、組織成員の自律性を促進させ (Wouters & Wilderom, 2008)、内部透明性と全社透明性の向上が組織成員の“自律的な利用 (enabling use)”の増加につながる。一方で、内部透明性の向上が全体透明性を低下させる要因になることもある。ERPシステムのような全社統合システムの導入は一般的に全体透明性を高めるが、距離の離れた拠点や買収等で同じ組織であるが元々は異なる組織では、現地の透明性を高めすぎることが全社の透明性を低下させてしまうこともある (VAISÄNEN et al., 2021)。



加えて、ITの導入による統制は、ITの仕組みによっては組織成員がリペアを発揮できない状況になる（low repair）ため、強制的と特徴づけられるそうであるにも関わらず、多くの利用者は、自律的に機能するとみなしている（Dowling and Leech, 2014）。

リペアは、組織成員によって、業務上の問題を見つけ解決しようとすることであり、リーン原則の適用がリペアを促すようにリーン原則とリペア要因は密接な関係をもつことも明らかになっている（Kristensen & Saabye, 2021）。各特性は、独立ではなく相互作用することでパフォーマンスを向上させ（Kristensen, 2020）、時間をかけながら相互作用（Englund & Gerdin, 2015）することで、組織成員にとって自律的な環境を生み出す。

このように自律的な環境の下で、統制が業績に与える影響が明らかになりつつあると同時に、統制が従業員に与える本質的な意味と感情的な効果と関係性についても、少しずつ明らかになりつつある（Chenhall *et al.*, 2017）。つまり、各特性は、独立ではなく時間をかけながら相互作用することで、パフォーマンスを向上させ、組織成員自身が自律的な環境を生み出す。

## 4. 様々なバリエーションの展開

本領域に蓄積された研究（Chapman & Kihn, 2009; Kristensen, 2020; Van Triest *et al.*, 2023; 西居・近藤, 2022等）によって、様々なバリエーションの展開がなされてる。その展開は、大きく2つの流れに分類することができる。

### 4.1 対象とする文脈の拡大

まず、分析対象とする文脈の拡大である。当初の限られた文脈での研究（Jørgensen & Messner, 2009<sup>4)</sup>等）から、複雑化する環境の中で、変化のダイナミクスはすべての組織で同じでなく（Tessier & Otley, 2012）、組織を取り巻く環境を幅広く確認する必要があることを認識されるようになり、対象とする文脈が拡大した。こうした組織がもつ固有の文脈を、組織構造（O'Grady, 2019）や非営利組織（Cuganesan & Free, 2021; Kraus *et al.*, 2017; Junne, 2018）の視点での研究や国際的な企業が抱える現地法人の役割とミドルマネジメントの理解に関する関係も明らかになっている（李, 2019）。

---

4) 「信頼と報復」を許さない組織文化がイネーブリングの発芽に重要であり、従業員のリペアだけでは対処できなくなる状況では、経営層の介入が必要とされる一方で、従業員の継続的なリペアが、MCの抜本的な再設計の機会（従業員が認識する機会）を失い、コスト増や不利益をもたらす可能性があることを指摘している。

イネープリングの公式化を適用したマネジメント・コントロール・システム研究の動向と主要論点

また、地理的・文化的な問題がある場合、統制と組織成員の自律性の緊張関係は重要である。国際的 M&A による異なる文化を持つ他組織との共存 (VÄISÄINEN *et al.*, 2021) では、トップダウンによる強制的な統制に対して、ミドルマネジメントと現場の従業員の「相互信頼」が仲介の役割となることで、現場の従業員が感じる拒否感を和らげ、統制に対する距離的問題や現地固有の問題への対処を行うことで現場の自律的な環境と経営層(トップマネジメント)の要求の適度な緊張関係を実現した。このように統制と自律性の緊張関係は、「トップマネジメントとミドルマネジメント」・「ミドルマネジメントと現場」の観点で重要な課題 (Doornich *et al.*, 2019) である。

複雑化する環境の中で、組織は、アウトソーシングを行うなど他社と協業しながら変化する環境への対応をしながら、経営資源の効率化を目指す。このようなサプライチェーンを巻き込んだ組織間 MCS も大きな研究領域である (坂口等, 2015; 坂口, 2022)。

組織間 MCS にもイネープリングの公式化を取り込んだ研究が拡張されている。Free (2007) は、従来の組織間 MC の中に、イネープリングの公式化を取り込むことで、サプライチェーンを構成する組織横断的な効率化と協同的問題解決のための柔軟性は組織間関係(協同的關係, 階層的關係)の性質に依存していたことを明らかにした。

すなわち、幅広い産業・業種、企業規模を対象にした研究が進んでいることから、イネープリングの公式化が取り込まれた MCS 研究の拡張と知見の蓄積が行われている (Coyte, 2019; Doornich *et al.*, 2019; VÄISÄINEN *et al.*, 2021 等)。

イネープリングの公式化が適用された MCS の一番の貢献点は、トップマネジメントの視点ではなく、ミドルマネジメント等の現場の従業員の視点による MCS として活用される点にある。

伝統的な MCS は、経営層(トップマネジメント)が分析の対象となっていたが、組織成員の自律性が重視されるイネープリングの公式化を取り込んだ MCS では、ミドルマネジメントから現場の従業員(個人)の対象に移りつつあり (Bisbe *et al.*, 2019; Van Triest *et al.*, 2023), MCS 上での個人(従業員)のもつ説明責任の実践については今後の研究の拡張が期待される。

Janka (2021) は、“enabling”という概念を 34 件の先行研究から紐解き、マネジメント・コントロール・パッケージ概念 (Malmi & Brown, 2008) とリンクさせた包括的な MCS の特徴を検討した。イネープリングの公式化とマネジ

メント・コントロール・パッケージ (Management Control Package: 以下, MCP) を組み合わせることで, MCS を研究横断的な視点で統合することを試みた。MCP がイネープリングの公式化のもつ強制と自律の間にある緊張関係のバランスをとることができることを明らかにした。加えて, イネープリングの公式化の特性である柔軟性とリペアは, MCP のサイバネティックコントロールと管理的な統制 (administrative control) に自律的な要素を与え, 人事 / 文化的な統制の双方向的な利用が MCP における透明性に重要な役割を果たすことを明らかにした。

#### 4. 2 対象とする会計計算の拡大

次に, 会計手法への適用である。Ahrens & Chapman (2004) 以降, 原価計算 (Mahama & Cheng, 2013) や予算管理 (Hartmann & Maas, 2011) 等の会計手法に適用されてきた。その中でも, 業績測定システムにイネープリングの公式化が適用されたイネープリング PMS に関する研究は, 現在まで多くの研究が蓄積されており, イネープリングの公式化を適用した管理会計の関心の高い研究分野である (Chenhall *et al.*, 2017; Demartini & Otley, 2020; Kristensen & Saabye, 2021)。

Wouters & Wilderom (2008) によって提唱されたイネープリング PMS という新しい概念は, 経営層 (トップマネジメント) のためのコントロールではなく, 従業員の業務がより自律的に行われるための手段であることを従業員自身が認識している場合の PMS を指す。PMS の開発プロセスに現場の従業員を巻き込むことで, 現場の問題をつかんだ業績評価指標となり, 組織成員が PMS を目標達成のために活用する状態になることを明らかにした。

設計・実行・修正する実験と探索プロセスの繰り返しで設定された指標の妥当性や信頼性を向上させ, 現場の経験に基づく PMS の開発<sup>5)</sup>には, 専門性<sup>6)</sup>が基盤となることを明らかにしている (Wouters, 2009)。

以上のように, イネープリングの公式化を取り込んだ MCS を, 現在までの背景, 設計面と利用面, 特性あるいは特性間の関係, 研究対象群の拡張の4つの視

---

5) 経験に基づく PMS の開発とは, 業績評価指標の測定システムの開発の段階で, 経験を取り込んだ上で, 業績評価指標に関するローカルの経験を特定し, それをもとに開発することであり, 経験に基づいた PMS の開発は, 自分たちの経験を取り込んだ指標が, 本社主導で PMS 指標が開発された場合には, 自分たちの経験が指標に反映されない可能性がある。

6) 社員のプロ意識が PMS 構築の基礎になる。高いプロフェッショナルリズムが PMS 開発の重要な特性である。従業員参加型のプロセスの中で, 徐々に拡大改善されていながら, PMS が洗練されていく。

イネープリングの公式化を適用したマネジメント・コントロール・システム研究の動向と主要論点  
点で整理をした。イネープリングの公式化を取り込んだ MCS は、組織の持つ固有の文脈の中で変化するダイナミックなメカニズムであることが明らかになりつつある。

次ページ以降では、II. で抽出・検討したイネープリングを取り込んだ MCS に関連する論文のうち 36 件を表 1・表 2・表 3・表 4・表 5 に整理した。本稿の文字数の制約上、対象となる論文の要約を一覧にすることで、網羅的に内容をカバーする。

表1 イネーブリングの公式化を取り込んだMCSに関連する研究の一覧①

#	著者	年代	題名	内容
1	Dowling, C. and Leech, S.A.	2014	A Big 4 Firm's Use of Information Technology to Control the Audit Process: How an Audit Support System is Changing Auditor Behavior	Adler and Borys(1996)の4つの設計原則に基づき、新しい監査情報技術システムのシステムの特徴に対する利用者の認識に注目した。統制技術がリペアを弱くする(low repair)ような「客観的には」強制的と特徴づけられるかもしれないにもかかわらず、多くのシステム機能は、ユーザーに自律的であることみなされていることを明らかにした。
2	Englund, H and Gerdin, J	2015	Developing enabling performance measurement systems: on the interplay between numbers and operational knowledge	PMSがイネーブリングPMSに変化するプロセスを時間的経過を考慮することとして、4特性は独立ではなく、時間をかけて相互作用することを明らかにし、業績測定指標に対する柔軟な利用とリペアは、内部透明性と全社透明性を高める手段とみなすべきと示唆し、認識された曖昧さと特定の業務知識との関連性がメンタルモデルの再構築のプロセスを循環することを明らかにした。
3	Bedford, D.S. and Malini, T.	2015	Configurations of control: An exploratory analysis	マネジメントコントロールがパッケージとして相互に関連するメカニズムとして機能するかという議論の関心をもたれる中で、トップマネジメントが使用する5つのコントロール構成要素を提示することで、既存コントロールの理論と枠組みを拡張するための実証的観察(empirical observations)を提供した。
4	Chenhall, R.H. and Moers, F.	2015	The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control	管理会計の実践は、単純な目標と結果の比較による修正や正のみのサイハネティックなアプローチから、不確実性を考慮することやイノベーションのための対話型や自律型の特徴を持つMCSにどのように変化してきたかを明らかにした。
5	Chenhall, R.H., Hall, M. and Smith, D.	2017	The expressive role of performance measurement systems: A field study of a mental health development project,	MCSが価値観の表現においてより積極的な役割を果たすことができているかに注目し、PMSが組織メンバーの価値観や信念を表現するために使用される可能性(PMSの表現的役割と道具的役割の相互関係を検討し、これらの役割が衝突する状況や補充し合う状況)を明らかにした。
6	Kraus, K., Kennergren, C. and von Unge, A.	2017	The interplay between ideological control and formal management control systems-A case study of a non-governmental organisation	イデオロギー的な統制(コントロール)は、財務的志向の公式のMCSの実行に対する抵抗が少ないことを明らかにし、医療機関やNGOにおけるMCSには、専門職と組織のアイデンティティを区別する必要性(MCSの重要な側面としての組織的イデオロギーの存在)を示唆することを明らかにした。
7	Masquefa, B., Gallhofer, B and Haslam, J.	2017	Developing appreciation of micro-organizational processes of accounting change and indicating pathways to more 'Enabling accounting' in a micro-organizational domain of research and development	Laughlin(1991)と、Laughlinを拡張させようとする研究(Tucker 2013)ノン・ショナルネットワーク理論)を含む関連研究を基にしたカテゴリーを中心に、会計の植民地化の理解(accounting colonialization)を深めることで、イネーブリング・アカウントニング、を理論化することで、文献上のイネーブリング・アカウントニングの多様な用法から洞察を得て調和を図った研究である。
8	Goretzki, L., Strauss, E. and Wiegmann, L.	2018	Exploring the Roles of vernacular accounting systems in the development of 'enabling' global accounting and control systems, Contemporary Accounting Research, 35(4): 1888-1916	全社向けシステムの設計者は、開発プロセスで用いる対話的な戦術(discursive strategies)を考慮し、現地の知識統合や構築された全社向けシステムに対する、現地利用者のコミットメントにどのような影響を与えうるかを分析し、本社担当者が状況に応じたコミュニケーションや進め方を変えることが、現地の担当者のプロシエクトに対するコミットメントを高めようとすることを明らかにした。

表2 イネープリングの公式化を取り込んだMCSに関連する研究の一覧②

#	著者	年代	題名	内容
9	Junne, J.	2018	Enabling accountability: An analysis of personal budgets for disabled people	社会福祉の利用者と自治体担当者の相互作用に焦点を当ててこのことで個人予算と説明責任の実践という社会的セクターに着目した研究。アカウンタビリティの概念にAdlerandBorys(1996)の概念を組み込んだ研究。
10	Strauss, E and Tessier, S.	2019	Enabling and coercive controls in the twenty-first century: future avenues for revisiting Adler and Borys	AdlerandBorys(1996)のイネープリングの公式化を適用した先行研究のレビュー論文。
11	O'Grady, W.	2019	Enabling control in a radically decentralized organization	高度に分権化された企業におけるイネープリング・コントロールの實踐では、自律的な意思決定を導きながら組織構造を通じて、マネージャーがコントロールの重要な要素をリベアできないようにする(譲れない要素が導入される)ことで、マネージャーに与えられた自由度が統制される。特定の統制要素のリベアを禁止することで統制構造に貢献することができる。
12	Coyte, R.	2019	Enabling management control systems, situated learning and intellectual capital development	強制的な統制の環境(与えられた業務のみを行う業務に対するアカウンタビリティは問われない、ほかの従業員との交流が禁止される等)における従業員が、業績低下をきっかけに、イネープリングな設計によって従業員の業務に対する意識が変わっていくプロセスを(C)Intellectual capital)を変数として、強制的環境が自律的な環境に変化した要因を明らかにした。
13	Doornich, J.B., Kaarbøe, K. and Bourmistrov, A.	2019	The tension between intention and attention: dialectic changes in the coercive and enabling orientations of organizational rules, Qualitative Research in Accounting and	時間的な経過を考慮したことで変化について着目しルールとルーティンが時間的経過とともにどのように相互作用するかを明らかにした。国際的な組織のMCSは、本社と各国拠点の間に生じるテンションに対する対応や変化を明らかにした。組織のルールシステムが複雑になるとローカルマネージャーは自分たちにとって重要なルールを熟考し、それに基づいて行動することがあり、ルーティンの構築が必ずしも正式な組織規制システムではないケースや、マネージャーが業務を効率的に処理するために何が必要かを注意深く検討に注意する必要がある。
14	Gerdin, J. Johansson, T. and Wennblom, G.	2019	The contingent nature of complementarity between results and value-based controls for managing company-level profitability: A situational strength perspective	成果統制(result control)と価値・信念に基づく統制の併用のように複数のMCSを組み合わせても目標整合性の観点で効果を得られない場合は、追加的なコストが重複して発生するため企業の収益性には悪影響を与える可能性を明らかにした。また、Complementarity theoryとSituational strength theoryの統合による組織レベルの業績に影響を与えるメカニズムの解明を試みた。
15	Liew, A.	2019	Enhancing and enabling management control systems through information technology: The essential roles of internal transparency and global transparency	ITのデザインがMCの有効性に長期的な影響と制約を与える可能性について、Jordan and Messner(2012)のAPルーチに倣い、IT導入後のMCSの利用について、当初の意図と実際の成果を調査した。全体透明性(主)の出現と強化は、内部透明性(主)に依存し、全社透明性の向上は、人の調整努力によって制約される。またリベアと柔軟性は、ITを導入しなくても存在し、従属的な役割を果たす。

表3 イネーブリングの公式化を取り込んだMCSに関連する研究の一覧③

#	著者	年代	題名	内容	要旨
16	Bisbe, J., Kruis, A. M. and Madini, P.	2019	Coercive, enabling, diagnostic, and interactive control: Untangling the threads of their connections	先行文献からは、C/EとD/Iという2つの概念を明確に結びつける方法は明らかでなく、それぞれ区分された文献を詳細にレビューすることで、両概念の明確さを評価し、ガイドライン(研究間の透明性と比較可能性を高める)を示した。従業員の自律性の程度とトップマネジメントの注目のパフォーマンスの両方に関する研究課題に答えようとしており、それぞれ区分が単独では部分的な説明にしかならないため、C/EとD/Iを結びつけがMCSの仕組みの理解を深めるための生産的な戦略であることを示唆。	
17	Kristensen, T. B.	2020	Enabling use of standard variable costing in lean production, Production Planning and Control, The Management of Operations, 32 (3): 169-184	リーン生産方式を採用する2社に対する定性研究+定量研究を通じてSVCを自律的なものとして活用は、リーン生産目標に沿った行動と有意であることを見出し、SVCが自律的認識されている場合、SVCとリーン生産目標に沿った行動の適合といえる。	
18	Demartini, M. C. and Otley, D.	2020	Beyond the system vs. package dualism in Performance Management Systems design: A loose coupling approach,	ルースカップリング理論をもとにPMSメカニズム間の動的な相互依存関係を明らかにすることで、効率性と創発性のような対立する指標のコントローラ明らにある緊張関係を効果的に管理する方法を開発した。ルースカップリングPMSは、複数のコントローラの理論(Simons, 1994; Tiwana, 2010; Chenthal, 2003; Abernethy and Stoelwinder, 1996; Ahrens and Chapman, 2004)から構成される。	
19	VAISANEN, M., Teesler, S and Jarvinen, J.T	2021	Fostering enabling perceptions of management controls during post-acquisition integration	国際MandAにより生じた組織の変化を4つの特性からメカニズムを明らかにした。制約のあるMCをミドルマネージャーと従業員間の相互信頼の構築を継続する機会(チャンス)として考えることで、トップダウンによる意思決定によって発生する“従業員の拒否”を解決できるメカニズムの一つとして、“enabling MCS”の研究に関する拡張として貢献。	
20	Kristensen, T. B. and Saabye, H.	2021	Increasing the enabling use of performance measures: a longitudinal quasi natural experiment	生産支援部門を対象にリーン生産方式の導入がもたらす組織構成員の業績評価指標の活用に対する影響の調査した結果、サポート部門におけるリーンの原則の採用が、PMSにどのような影響を与えるかを明らかにした。リーンの原則の導入により従業員に予算の責任を持たせることで、従業員にとって予算がより自律的なものとなり、プロセスの改善・学習・成果の達成の一部に組み込まれる結果、KPIの自律的活用の向上は、品質や時間の浪費等の認知されたパフォーマンスの改善に関連することを明らかにした。	
21	Janka, M.	2021	Enabling formal MCS design and use: a meta-synthesis of qualitative research	“enabling”という概念を34件の先行研究から結核き、MCP概念(Maimi & Brown, 2008)とリンクさせた包括的なMCSの特徴を検討した。イネーブリングの公式化とMCPを組み合わせを検討することで、MCPがイネーブリングの公式化のもつ強制と自律の間にある緊張関係のパラメータをとることができるとを明らかにしたことでOtley(2016)を補完した。イネーブリングの公式化の特性である柔軟性とリベアは、MCPのサイバーネットワークコントロールと管理的な統制(administrative control)に自律的な要素を与え、人事文化的な統制の双方向的な利用がMCPにおける透明性に重要な役割を果たすことを明らかにした。	

表 4 イネープリングの公式化を取り込んだ MCS に関連する研究の一覧④

#	著者	年代	題名	内容
22	Cuganesan, S and Free, C.	2021	Employees' identification and management control systems: a case study of modern policing, Accounting, Auditing and Accountability Journal. 34(1): 31-53	現場の警察官が認知する組織構成員の identification に焦点を当てることで、「identification」が、MCS の変化メカニズムを理論的視点を提供。上級役職者が強力な組織アイデンティティと帰属意識を作り上げれば、組織構成員の MCS の受容と利用を確保できる。「望ましい目的を持った組織アイデンティティを作ることで、成員を MCS に参加させようとするミドルマネジメントの努力が、「ボトムアップ」によるアイデンティティのダイナミクスが成員の離脱や反応にどのように影響するかを明らかにした。
23	Ferry <i>et al.</i>	2021	Accounting colonialization, emancipation and instrumental compliance in Nigeria.	公共組織の文脈で、会計変革とアカウンティングコロニゼーションのデザインにコンプライアンスを考慮した検討の実施。
24	van Veen-Dirks, PMG; Leliveld, MC; Kaufmann, W	2021	The effect of enabling versus coercive performance measurement systems on procedural fairness and red tape	組織構成員が自律的な PMS と強制的な PMS をどのように受け止めるかについて、PMS の設計特性と開発プロセスを検討した結果、イネープリング PMS の設計と構築プロセスは、独立して、手続性の公正性を高め、煩雑な手続性を削減することを明らかにし、業績測定の手続きに関する品質を向上させたい組織では、強制的な PMS よりもイネープリング PMS にするように設計と構築することに重点を置くべきことを明らかにした。
25	dos Santos, V. and Beuren, V	2022	How enabling and coercive control systems influence individuals' behaviors? Analysis under the lens of construal level theory	自律的な MCS と強制的な MCS が、個人の精神面と目標達成のコミットメント、システムへの満足度、組織支援の認識に及ぼす影響を分析した結果、自律的な MCS はより抽象的な解釈(構築レベルが高い)、強制的な MCS はより具体的な表現(構築レベルが低い)ことを明らかにした。自律的な MCS は強制的な MCS よりもボジティブな行動(目標へのコミットメントや組織の支援の認知)につながるが、MCS に対する満足度は、心理的な距離(psychological distance)の違いによって両方に影響される。
26	Rasolofy-Dislter, F.	2022	Institutional pressure and real estate balanced scorecard indicators	BSC で選択されたエゴロジエ指標は、主に強制的な制度的圧力に由来することを明らかにした。選ばれたエゴロジエ指標は BSC の因果関係をもち、財務業績の向上を目的として利用される。BSC へのデジタルイノベーション指標の組み込みに関して最も多くのデジタルイノベーション指標を持つ企業は、最も多くの人材の動員に加え組織学習指標とリンクさせていることを明らかにした。また選択された指標は必ずしも戦略的根拠と一致しているわけではなく、他社で行われていることを模倣することを示している。
27	Van Triest, S., Kloosterman, H. and Groen B.A.C.	2023	Under which circumstances are enabling control and control extensiveness related to employee performance?	従業員に着目したイネープリングコントロールと業績(パフォーマンス)の関係を調査した研究であり、不確実な業務に対してイネープリングコントロールは有効であり、従業員の姿勢(イネープリングを好むか)によってコントロールの範囲の拡大が業績に与える影響が異なることを明らかにした。



表5 イネープリングの公式化を取り込んだMCSに関連する研究の一覧⑤

#	著者	年代	題名	内容
28	坂口順也・河合隆治・上總康行	2015	日本の組織間マネジメント・コントロール研究の課題	日本企業に着目した組織間MCSの現状(例えば、設計面と利用面)と課題を明らかにした。
29	島吉伸	2016	コントロール・パッケージ視点からのMCS研究の進展	MCSをコントロールパッケージの視点でSimons(1995)やAdlar & Borys(1996)の概念を適用した先行研究を含むレビューを実施。
30	西居豪	2016	コントロール・パッケージと組織の重さ	日本企業が直面する組織が固い通りに動かないという問題(組織の重さ)に対して管理会計システムと組織の重さの関与について検討した結果、戦略的業績評価システムと各コントロールシステムによって組織の重さと業績への影響の程度が異なることを明らかにした。Coercive controlに着目した研究。
31	浅田拓史	2019	コマツの管理会計の变革	enabling controlの視点で、現場の柔軟性と全社の効率性のテンションを検討した。
32	李燕	2019	在日外資系子会社の業績管理システムの公式性およびイネープリング認識について	日本における外資系企業の子会社のマネージャーに対する質問票調査の結果、KPIの設定による業績管理会計のシステムと業務の公式化・業務レベルのルーティン化には、公式性の程度に差異があること、子会社のマネージャーにとって、公式的な業績管理システムが、グループ全体の子会社の役割への理解と現地市場の理解につながることを明らかにした。
33	庵谷治男	2020	アメリカ経営における協力対価方式の理論的含意 イネープリング・コントロール概念を用いた論考	アメリカ経営の社内売買の一形態である協力対価方式をイネープリングコントロールの観点で考察した結果、協力対価方式自体が全体透明性を持ち協力対価自体の理解容易性が内部透明性を確保し、現場の従業員はリベアと柔軟性を発揮することができるとを明らかにした。
34	浅田拓史	2020	自律創造型コントロールと会計担当者の役割	enabling controlのもとでは、コントロールのあり方によって会計担当者は「翻転者」「教育者」としての役割が大きくなることを示し、従来会計担当者が担っていた役割の一部を現場のマネージャーが担えるように教育し、ユーザビリティの高いコントロール・システムを開発する等の高度な役割へ重点が移っていく可能性を明らかにした。
35	西居豪・近藤隆史	2022	イネープリング・コントロールの構築とその効果に関する定量的研究	イネープリング・コントロールの構築と効果について国内飲食店業を対象に定量的研究を実施した結果、複数目標の強調が4つの設計原理と正の関係にあること、設計原理により形成されるイネープリング・コントロールが組織の適応能力と正に関連していることが明らかにした。
36	浅田拓史	2022	創造性を支援するコントロール・システム	創造性を支援するコントロールの枠組みについてUnsworth(2001)を基礎に発展的な枠組みの提示した。

## V. 結論と課題

本稿の目的は、Adler & Borys (1996) が提示したイネープリングの公式化を適用した管理会計研究に関する知見を整理して、現在地点と残された課題を検討することであった。以下では、イネープリングの公式化を適用した MCS 研究をさらに深掘りしうる研究課題を2点述べる。

まず、組織階層を3階層に捉えなおすことによる業務上の指示に対する強制的か自律的かの受け止め方がどのように生まれるのかである。3階層とは、トップマネジメント・ミドルマネジメント・現場に組織階層を区分することである。「トップマネジメントとミドルマネジメント」および「ミドルマネジメントと現場の従業員」間に起こるアクターの指示の受け止め方に対する強制的と自律的の間の緊張関係を明らかにすることで、より組織内部に起こるダイナミクスを理解することができ、VÄISÄNEN *et al.* (2021) を補完する。

従来の研究では、トップマネジメントとミドルマネジメント間を中心とした緊張関係に関する定性研究が中心に行われてきた。そのため、ミドルマネジメントと現場の従業員との緊張関係に関する研究がより一層の知見の蓄積が必要である。現在では、分析する視点を「トップマネジメントとミドルマネジメント」、「ミドルマネジメントと現場の従業員」とする研究も出てきている (VÄISÄNEN *et al.*, 2021; Van Triest *et al.*, 2023) ことから、各階層のアクターの指示の受け止め方がどのように自律的なものを感じるかを明らかにすることで、より組織内部を正確に理解を可能にし、知見の蓄積の拡大が今後期待される。

業務上の指示に対する強制と自律性の受け止め方について、組織成員の自律性の発揮はボトムアップ型を特徴とする日本的経営を行う企業と相性が良いと考えられ、日本的経営を行う企業層を対象としたより広範囲な企業規模を研究対象とした知見の蓄積によってイネープリングの公式化を適用した MCS に対する理解が深まる。

また、自律的行動を行う従業員の動機付けに関して、すでに心理学分野において多くの研究がなされているが、イネープリングの公式化を適用した MCS に関する実証研究は、限定的 (Chapman & Kihn, 2009; 西居・近藤, 2022; Van Triest *et al.*, 2023等) である。組織成員個人に焦点を当てた定量的研究が蓄積されることで、よりイネープリングの公式化が適用した MCS における研究の拡張が求められる。

次に、現場の従業員による自律的行動をもたらす説明責任 (Accountability) を明らかにすることである。例えば、Junne (2018) のように特定の文脈によるアクターの自律的な行動の説明責任を明らかにした研究も存在しているが、説明責任に関しては未だに十分な研究がなされているとはいえない。そのため、イネープリングの公式化が適用された MCS によってもたらされる組織成員 (従業員) の自律的行動に対する説明責任が、2 つ目の残された今後の研究課題といえる。

イネープリングの公式化を取り込んだ MCS は、ミドルマネジメントや現場の従業員等の組織成員の動機づけにつながり、目標達成に向けた自律的行動を促す効果につながる。そのため、組織成員の自律的行動に対する説明責任を明らかにすることは、実務の制度設計・運用を実現できるという点で貢献につながる可能性をもつことから、さらなる研究が必要となる。

以上、本稿では、Adler & Borys (1996) によって提唱されたイネープリングの公式化を取り込んだ MCS に関連する先行研究を体系的に概観することで、その現在地点を明らかにするとともに残された課題の検討を行った結果、組織の3階層化による視点の追加による組織内部にあるダイナミクスを捉えることとイネープリングの公式化を取り込んだ MCS によって提供された自律的な環境における組織成員の説明責任が残された2つの課題として明らかになった。

ただし、本稿の限界は、会計学を中心とした経営学周辺における論文を対象にしているため、本稿で取り上げなかった領域の先行研究において、上記課題に触れている可能性もある。そのため本稿で明らかにされた課題については、今後の研究対象を拡張することや実際に参与観察等を通じた経験的研究の蓄積によって明らかにしていくことが必要となる。

(筆者は、関西学院大学大学院商学研究科博士課程後期課程2年)

< 参考文献 >

英語文献

- Adler, P.S. and Borys, B. 1996. Two types of bureaucracy: enabling and coercive. *Administrative Science Quarterly* 41: 61-89
- Ahrens T. and 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
- Anthony, R. N. 1965. *Planning and control systems: A framework for analysis*. Boston Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University
- Bedford, D.S. and Malmi, T. 2015. Configurations of control: An exploratory analysis. *Management Accounting Research* 27: 2-26
- Bisbe, J., Kruis, A. M., and Madini, P. 2019. Coercive, enabling, diagnostic, and interactive control: Untangling the threads of their connections. *Journal of Accounting Literature* 43: 124-144
- Brown, P., Ly, T., Pham, H. and Sivabalan, P. 2020. Automation and management control in dynamic environments: Managing organisational flexibility and energy efficiency in service sectors, *The British Accounting Review* 52(2): 100840
- Chapman, C.S. and Kihn, L.A. 2009. Information system integration, enabling control and performance. *Accounting, Organizations and Society* 34(2): 151-169
- Chenhall, R. 2003. Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society* 28: 127-168
- Chenhall, R.H. and Moers, F. 2015. The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. *Accounting, Organizations and Society* 47: 1-13
- Chenhall, R.H., Hall, M. and Smith, D. 2017. The expressive role of performance measurement systems: A field study of a mental health development project. *Accounting, Organizations and Society* 63: 60-75
- Coyte, R. 2019. Enabling management control systems, situated learning and intellectual capital development, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 32 (4): 1073-1097

- Cuganesan, S. and Free, C. 2021. Employees' identification and management control systems: a case study of modern policing, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 34(1) : 31-53
- Demartini, M.C. and Otley, D. 2020. Beyond the system vs. package dualism in Performance Management Systems design: A loose coupling approach. *Accounting, Organizations and Society* 86 : 101072
- Doornich, J.B., Kaarboe, K. and Bourmistrov, A. 2019. The tension between intention and attention: dialectic changes in the coercive and enabling orientations of organizational rules. *Qualitative Research in Accounting & Management* 16(2) : 197-223
- dos Santos, V. and Beuren, V. 2022. How enabling and coercive control systems influence individuals' behaviors? Analysis under the lens of construal level theory. *Journal of Accounting & Organizational Change*
- Dowling, C. and Leech, S.A. 2014. A Big 4 Firm's Use of Information Technology to Control the Audit Process: How an Audit Support System is Changing Auditor Behavior, *Contemporary Accounting Research Volume* 31(1) : 230-252
- Englund, H. and Gerdin, J. 2015. Developing enabling performance measurement systems: on the interplay between numbers and operational knowledge. *European Accounting Review* 24(2) : 277-303
- Ferry, L., Haslam, J., Green, S., Adegbite, E. and Gebreiter, F. 2021. Accounting colonization, emancipation and instrumental compliance in Nigeria. *Critical Perspectives on Accounting* 77 : 102201
- Free, C. 2007. Supply-chain accounting perspectives in the UK retail sector: enabling or coercive collaboration?, *Contemporary Accounting Research* 24(3) : 897-933
- Goretzki, L., Strauss, E. and Wiegmann, L. 2018. Exploring the Roles of vernacular accounting systems in the development of "enabling" global accounting and control systems, *Contemporary Accounting Research* 35(4) : 1888-1916
- Gerdin, J. Johansson, T. and Wennblom, G. 2019. The contingent nature of complementarity between results and value-based controls for managing company-level profitability: A situational strength perspective. *Accounting Organizations and Society* 9 : 101058

- イネープリングの公式化を適用したマネジメント・コントロール・システム研究の動向と主要論点
- Hartman, F.G. and Maas, V.S. 2011. The effects of uncertainty on the roles of controllers and budgets: an exploratory study. *Accounting and Business Research* 41 (5): 439-458
- Hesford, J., Lee, H.S., Van Der Stede, WA and Young, MS., 2006. Management Accounting: A Bibliographic Study. *Handbook of Management Accounting Research* (1): 3-26
- Junne, J. 2018. Enabling accountability: An analysis of personal budgets for disabled people, *Critical Perspectives on Accounting* 56: 46-62
- Janka, M. 2021. Enabling formal MCS design and use: a meta-synthesis of qualitative research, *Journal of Accounting Organizational Change* 17(2): 133-163
- Jørgensen, B. and Messner, M. 2009. Management Control in New Product Development: The Dynamics of Managing Flexibility and Efficiency. *Journal of Management Accounting Research* 21(1): 99-124
- Jordan, S. and Messner, M. 2012. Enabling control and the problem of incomplete performance indicators. *Accounting, Organizations and Society* 37(8): 544-564
- Kraus, K., Kennergren, C. and von Unge, A. 2017. The interplay between ideological control and formal management control systems-A case study of a non-governmental organisation. *Accounting, Organizations and Society* 63: 42-59
- Kristensen, T.B. 2020. Enabling use of standard variable costing in lean production, *Production Planning & Control The Management of Operations* 32(3): 169-184
- Kristensen, T.B. and Saabye, H. 2021. Increasing the enabling use of performance measures: a longitudinal quasi natural experiment. *Journal of Management Control* 32: 401-433
- Liew, A. 2019. Enhancing and enabling management control systems through information technology: The essential roles of internal transparency and global transparency. *International Journal of Accounting Information Systems* 33: 16-31
- Mahama, H. and Cheng, M.M. 2013. The effect of manager's enabling perceptions on costing system use, psychological empowerment, and task performance, *Behavioral Research in Accounting* 25(1): 89-114
- Malmi, T. and D. A. Brown.. 2008. Management control systems as a package- Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research* 19(4): 287-300

- Masquefa, B., Gallhofer, B and Haslam, J. 2017. Developing appreciation of micro-organizational processes of accounting change and indicating pathways to more 'Enabling accounting' in a micro-organizational domain of research and development. *Critical Perspectives on Accounting* 44 : 59-82
- Mundy, J. 2010. Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems, *Accounting, Organizations and Society* 35 : 499-523
- Naranjo-Gil, D. & Hartmann, F. 2006. How Top Management Teams Use Management Accounting Systems to Implement Strategy. *Journal of Management Accounting Research* 18 : 21-53
- O'Grady, W. 2019. Enabling control in a radically decentralized organization, *Qualitative Research in Accounting & Management* 16(2) : 224-251
- Otley, D. 1999. Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4) : 363-382
- Ouchi, W. 1979. A Conceptual Framework for Design of Organisational Control Mechanism. *Management Science* 25(9) : 833-848
- Rasolofodistler, F. 2022. Institutional pressure and real estate balanced scorecard indicators. *SUSTAINABILITY ACCOUNTING MANAGEMENT AND POLICY JOURNAL* 13(4) : 826-857
- Simons, R. 1995. *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, Harvard Business Press.
- Snyder, H. 2019. Literature review as a research methodology: An overview and guidelines. *Journal of Business Research* 104 : 333-339
- Strauss, E and Tessier, S. 2019. Enabling and coercive controls in the twenty-first century: future avenues for revisiting Adler and Borys. *Qualitative Research in Accounting & Management* 16(2) : 182-196
- Tessier, S. and Otley, D. 2012. From management controls to the management of controls. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 25(5) : 776-805
- Tranfield, D., Denyer, D. and Smart, P. 2003. Towards a Methodology for Developing Evidence-Informed Management Knowledge by Means of Systematic Review. *British Journal of Management* 14 : 207-222

イネープリングの公式化を適用したマネジメント・コントロール・システム研究の動向と主要論点

- VÄISÄNEN, M., Teesier, S. and Järvinen, J.T. 2021. Fostering enabling perceptions of management controls during post-acquisition integration. *Contemporary Accounting Research* 38(2):1341-1367
- Van Triest, S., Kloosterman, H. and Groen B.A.C. 2023. Under which circumstances are enabling control and control extensiveness related to employee performance?. *Management Accounting Research* :100831
- van Veen-Dirks, P.M.G., Leliveld, M. C. and; Kaufmann, W. 2021. The effect of enabling versus coercive performance measurement systems on procedural fairness and red tape. *Journal of Management Control* 32:269-294
- Wouters, M. 2009. A developmental approach to performance measures-Results from a longitudinal case study. *European Management Journal* 27:64-78
- Wouters, M. and Roijmans, D. 2011. Using prototypes to induce experimentation and knowledge integration in the development of enabling accounting information, *Contemporary Accounting Research* 28(2):708-736
- Wouters, M. and Wilderom, C. 2008. Developing performance measurement systems as enabling formalization: a longitudinal field study of a logistics department, *Accounting Organizations and Society* 33:488-516

## 日本語文献

- 浅田拓史. 2019. 「コマツの管理会計の変革」『会計』195(5):525-538
- 浅田拓史. 2020. 「自律創造型コントロールと会計担当者の役割」『管理会計学』28(2):37-51
- 浅田拓史. 2022. 「創造性を支援するコントロール・システム」『会計』202(3):326-339
- 新江孝・伊藤克容. 2011. 「マネジメント・コントロール概念の再検討—enabling controlを中心に—」『産業経理』71(2):89-98
- 伊丹敬之. 1986. 『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店
- 伊藤克容. 2019. 『組織を創るマネジメント・コントロール』中央経済社
- 庵谷治男. 2020. 「アメーバ経営における協力対価方式の理論的含意—イネープリング・コントロール概念を用いた論考—」『経営論集』95:67-79
- 坂口順也・河合隆治・上總康行. 2015. 「日本的組織間マネジメント・コントロール研究の課題」『メルコ管理会計研究』7(2):3-13



下 田 恭 平

- 坂口順也. 2022. 『組織間マネジメント・コントロール論』中央経済社
- 島吉伸. 2016. 「コントロール・パッケージ視点からの MCS 研究の進展」『会計』190(3):341-351
- 西居豪. 2016. 「コントロール・パッケージと組織の重さ」『会計』190(4):461-474
- 西居豪・近藤隆史. 2015. 「イネープリングの公式化を用いた管理会計研究の動向」『メルコ管理会計研究』7(2):47-60
- 西居豪・近藤隆史. 2022. 「イネープリング・コントロールの構築とその効果に関する定量的研究」. 『メルコ管理会計研究』13(2):21-34
- ト志強. 2022. 『現代マネジメント・コントロール・システムの理論構築』. 同文館出版
- 李燕. 2019. 「在外資系子会社の業績管理システムの公式性およびイネープリング認識について」『経営経理研究』(拓殖大学) 116:39-52
- 横田絵里. 2022. 『日本企業のマネジメントコントロール:自律・信頼・イノベーション』中央経済社