

中小企業における新製品開発のマネジメント・コントロールに関する実証的研究

研究代表者：飛田 努（福岡大学）

委員：足立 洋（県立広島大学）

飯塚隼光（日本大学）

吉川晃史（関西学院大学）

1. 問題の背景と研究目的

本課題研究委員会の問題意識は、不確実性の高まる経営環境において、中小企業が経営管理システム（Management Control System；以下、MCS）をいかに活用し、存続可能性を高めることができるかという点にある。Galbraith（1973）は、組織デザインを情報処理能力と不確実性の均衡として捉え、不確実性を、結果を予測するために必要な情報の不足と定義した。この見方では、不確実性は、組織の情報処理能力を高めることによって合理的に低減できる対象である。Simons（1995）も、戦略的不確実性を現行戦略の前提を脅かす未知の変化として捉え、MCSを通じて不確実性を組織内の議論の対象とし、新たな戦略形成に結びつける仕組みを論じた。

しかし、中小企業は、人材、資金、情報などの資源制約を抱えており、新製品や新事業の開発に着手しても、事業化や市場展開に至らない場合が少なくない。他方、成長する中小企業は、自社のコア技術や強みを把握し、顧客ニーズに基づく新市場の探索や外部ネットワークの活用に取り組んでいる（中小企業庁、2023）。このことは、中小企業の存続と成長には、限られた資源を適切に配分するとともに、探索活動を支援するMCSが必要であることを示している。

本研究は、新製品・新事業開発を対象として、①不確実性の高い状況に対応するMCSを経営者がどのように設計・運用するのか、②そのMCSが経営者の信念、組織的対話、意思決定をどのように媒介するのかを検討する。そのため、本報告では、既存のMCS研究、中小企業研究、両利きの経営およびEffectuation理論を整理し、今後の実証研究の指針を提示する。

2. MCS理論の展開と支援的統制

MCS研究には、いくつかの代表的な捉え方がある。Simons（1995）のLevers of Controlは、MCSを信念、境界、診断、相互作用的コントロールの4つのレバーから捉え、戦略実現と創造性の両立を説明する。診断的コントロールが目標と実績との差異を把握し、既定

の戦略の遂行を支援する一方、相互作用的控制は、戦略的不確実性を経営者と組織成員の継続的な議論の対象とし、新たな戦略や行動を形成する。

Merchant and Van der Stede (2017) は、結果、行動、人材という3つのコントロールを組み合わせて組織目的を達成する枠組みを示した。結果コントロールは成果指標や目標達成度に基づいて行動を方向づけ、行動コントロールは規則や手続きを通じて望ましい行動を規定する。人材・文化コントロールは、採用、育成、価値観の共有を通じて、組織成員が自律的に適切な行動を選択することを促す。

Malmi and Brown (2008) は、MCS を個別の技法としてではなく、計画、サイバネティック・コントロール、報酬、管理的統制、文化的統制から構成されるパッケージとして捉えた。この視点では、特定の会計技法の有無だけではなく、複数の統制手段がどのように補完し合い、組織全体を方向づけているかが重要となる。

これに対し、Adler and Borys (1996) の支援的統制は、管理システムを組織成員の行動を拘束する仕組みではなく、現場の問題解決や学習を支援する仕組みとして捉える。修復可能性、内部透明性、全体透明性、柔軟性を備えた制度は、利用者が自ら問題を把握し、業務を改善することを可能にする。この視点に立てば、MCS は計画遵守を強制する装置ではなく、試行錯誤や探索を支えるプラットフォームとして位置づけられる。

中小企業研究においても、MCS が学習や組織的整合性の形成に寄与することが示されてきた。中小企業の業績管理システムは、経営者と従業員間の情報共有を促し、戦略と日常業務を接続する役割を果たす (Hudson et al., 2001; Garengo & Bititci, 2007)。また、ファミリービジネスに関して、Hiebl and Senftlechner (2015) は管理会計と MCS に関する研究をレビューし、公式的な管理制度だけではなく、家族の価値観、信頼、非公式なコミュニケーションなどが組織統制に重要な影響を与えることを示している。このことから、中小企業の MCS は、経営者や所有家族が置かれた社会的・文化的文脈を考慮して理解する必要がある。さらに、MCS の相互作用の利用は、組織内の対話や情報交換を活性化し、プロセス・イノベーションおよび組織イノベーションに影響を及ぼす (Lopez-Valeiras et al., 2016)。以上から、中小企業における MCS は成果管理の道具にとどまらず、経営者の意図と現場の創造的行動を接続するコミュニケーション基盤として機能すると考えられる。

3. 両利きの経営と Effectuation

March (1991) は、組織学習を、新たな知識や可能性を追求する探索と、既存の知識や能力を活用する深化に区分し、両者の均衡が組織の長期的適応を左右すると論じた。O'Reilly and Tushman (2004) は、この議論を組織構造と統制の問題として発展させ、探索と深化を同時に実現する両利きの経営を提示した。

管理会計研究では、診断的コントロールが既存事業の効率性や安定的遂行を支える一方、相互作用的控制が仮説検証、情報共有、知識創造を促進し、探索活動を可能にすることが論じられている。Bedford (2015) は、イノベーションの様式に応じて異なる MCS

の利用が成果に影響することを示し、Kruis et al. (2016) は、Levers of Control の各要素を単純に均衡させるのではなく、相互に補完する統制構成として捉える必要性を示している。

ファミリービジネスについても、Hiebl (2015) は、後継世代の企業における家族関与と組織的両利きとの関係を整理し、家族企業に固有の長期志向、人的関係、意思決定構造が、探索と深化の双方に影響することを論じている。この議論は、事業承継後の中小企業が、既存資源や伝統を活用しながら新たな事業を探索する過程を考察するうえで重要である。もともと、両利きの経営は環境変化や成果の不確実性は存在するものの、その不確実性に対して組織が計画や統制を工夫することによって対応できるという発想に立っている。

これに対し、Sarasvathy (2001) は未来が本質的に予測不能であり、達成すべき目的そのものも確定していない状況における企業家的意思決定を **Effectuation** として理論化した。**Effectuation** では、企業家は手持ちの資源、すなわち自分が何者であるか、何を知っているか、誰を知っているかを起点として行動する。また、許容可能な損失を基準とし、他者との協働や偶発的な出来事を活用しながら、行為の結果として新たな目的や市場を形成する。

この視点では、不確実性は、情報を収集して除去すべき対象ではなく、新しい価値や事業機会を生み出す条件となる。したがって、MCS の役割も、既定の計画への適合や逸脱の修正から、試行、失敗、学習、再構成を支援する制度へと拡張される。会計情報や管理指標は、確定した目標に対する達成度を測定するだけでなく、何を試し、どの程度の損失を許容し、誰と協働し、次に何を行うかを検討するために用いられる。

両利きの経営と **Effectuation** は、競合する理論というよりも、異なる分析レベルから MCS を補完するものと考えられる。組織レベルでは、両利きの MCS が探索と深化の構造的な配分を支え、既存事業の効率性と新規事業の探索を調整する。一方、経営者レベルでは、**Effectuation** に基づく MCS が手持ち資源の再認識、他者との協働、許容可能な損失の判断、目的の生成を支援する。両者が重層的に作用することによって、MCS は既存の戦略を遂行する統制機能と、戦略的方向性そのものを形成する創発的機能を併せ持つシステムとなる。

4. 中小企業経営への含意

地方中小企業では、事業承継を契機として、既存の資源、慣行、価値観および管理制度が再構成されることがある。中小企業庁 (2021) が示すベンチャー型事業承継では、後継者が先代から受け継いだ技術、信用、取引関係などを活用しながら、新市場の開拓や新事業の創出に取り組む。したがって、事業承継は経営権の移行にとどまらず、企業の戦略と経営システムを再設計する過程でもある。

承継時に先代から引き継がれる MCS は、従来の事業や組織を前提として形成されたものであり、後継者が構想する新たな事業にそのまま適合するとは限らない。そのため、後継者は、既存の会計制度、業績指標、評価ルール、会議体、非公式なコミュニケーションを見直し、自らの価値観、知識、外部ネットワークに基づいて再構成する必要がある。MCS は、伝統的資源と後継者の構想を接続し、既存資源を新しい事業文脈へと変換する翻訳装

置として機能する。

このとき重要となるのが、経営者の構想や仮説を可視化し、試行を通じて検証する「構想志向型 MCS」である（飛田，2025）。経営者は、MCS を通じて「今ある会社」と「ありたい会社」との差異を把握し、限られた資源のなかで何に取り組むのかを選択する。会計情報や業績指標は、構想を固定的な計画へ変換するためだけに用いられるのではなく、試行の結果を確認し、構想自体を修正するために利用される。新製品・新事業開発は、経営者の構想や価値観が強く反映される場面である。同時に、既存事業から得られる資源をどの程度投入するのか、どの段階で継続または撤退を判断するのか、どの外部主体と協働するのかといった選択が求められる。そこでは、既存事業の効率性を維持する診断的機能と、新たな目的や事業機会を形成する対話的・生成的機能の双方が必要になる。

このように考えると、中小企業の後継者は、既存の制度や資源を利用しながら、新しい戦略、組織慣行、評価基準を形成する制度的アントレプレナーとして位置づけられる（Battilana et al., 2009）。MCS は、後継者の構想を組織内で共有可能な情報やルールに翻訳すると同時に、組織成員との対話を通じて構想そのものを修正する生成的制度として機能すると考えられる。

5. 結論と今後の研究課題

以上の通り、本稿では不確実性を情報不足として把握し、情報処理によって低減する従来の MCS 観に対して、不確実性を受容し、行為を通じて未来を形成する MCS の必要性を提示した。今後の研究課題は、4 点に整理できる。

第 1 に、真の不確実性のもとで、中小企業経営者が新製品・新事業開発のための MCS をどのように設計・運用しているかを実証的に明らかにすることである。特に、支援的・相互作用的な MCS 利用、試行錯誤や仮説検証を支える仕組み、資源制約下における探索活動の選別が、実際の経営管理プロセスにどのように現れるかを検討する必要がある。

第 2 に、両利きの経営が扱う探索と深化の組織的調整と、Effectuation が扱う経営者による目的生成とが、MCS を通じてどのように接続されるかを明らかにすることである。診断的・相互作用的コントロールと Effectual logic との相互作用を分析し、既存事業の統制と新たな事業の創発が、どのような緊張や補完関係を持つかを検討する。

第 3 に、地方中小企業の事業承継過程において、MCS が生成的制度としてどのように機能するかを明らかにすることである。先代から継承された会計制度、評価ルール、組織慣行、非公式統制が、後継者によってどのように再解釈・再設計され、新製品開発や新市場開拓に結びつくかを、時間軸に沿って検討する必要がある。

第 4 に、構想志向型 MCS の構成要素とプロセスを特定し、その成果への影響を検証することである。どのような MCS が、いかなる環境条件や資源制約のもとで、イノベーション成果や企業の存続可能性に影響するのかを明らかにし、中小企業に適用可能な MCS デザインの枠組みを提示することが、本研究の最終的な課題である。

参考文献

- Adler, P. S., & Borys, B. (1996). Two types of bureaucracy: Enabling and coercive. *Administrative Science Quarterly*, 41(1), 61–89.
- Battilana, J., Leca, B., & Boxenbaum, E. (2009). How actors change institutions: Towards a theory of institutional entrepreneurship. *Academy of Management Annals*, 3(1), 65–107.
- Bedford, D. S. (2015). Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. *Management Accounting Research*, 28, 12–30.
- Franco-Santos, M., Lucianetti, L., & Bourne, M. (2012). Contemporary performance measurement systems: A review of their consequences and a framework for research. *Management Accounting Research*, 23(2), 79–119.
- Galbraith, J. R. (1973). *Designing complex organizations*. Addison-Wesley.
- Garengo, P., & Bititci, U. S. (2007). Towards a contingency approach to performance measurement: An empirical study in Scottish SMEs. *International Journal of Operations & Production Management*, 27(8), 802–825.
- Hiebl, M. R. W. (2015). Family involvement and organizational ambidexterity in later-generation family businesses: A framework for further investigation. *Management Decision*, 53(5), 1061–1082.
- Hiebl, M. R. W., & Senftlechner, D. (2015). Management accounting and management control in family businesses: Past accomplishments and future opportunities. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(4), 573–606.
- Hudson, M., Smart, A., & Bourne, M. (2001). Theory and practice in SME performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*, 21(8), 1096–1115.
- Kruis, A.-M., Speklé, R. F., & Widener, S. K. (2016). The levers of control framework: An exploratory analysis of balance. *Management Accounting Research*, 32, 27–44.
- Lopez-Valeiras, E., Gonzalez-Sanchez, M. B., & Gomez-Conde, J. (2016). The effects of the interactive use of management control systems on process and organizational innovation. *Review of Managerial Science*, 10(3), 487–510.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300.
- March, J. G. (1991). Exploration and exploitation in organizational learning. *Organization Science*, 2(1), 71–87.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2017). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives* (4th ed.). Pearson.
- O'Reilly, C. A., III, & Tushman, M. L. (2004). The ambidextrous organization. *Harvard Business Review*, 82(4), 74–81.
- Sarasvathy, S. D. (2001). Causation and effectuation: Toward a theoretical shift from economic inevitability to entrepreneurial contingency. *Academy of Management Review*, 26(2), 243–263.

- Sarasvathy, S. D. (2008). *Effectuation: Elements of entrepreneurial expertise*. Edward Elgar Publishing. (和訳：加護野忠男監訳，高瀬進・吉田満梨訳 (2015) 『エフェクチュエーション——市場創造の実効理論』，碩学舎。
- Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press. (中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳 (1998) 『ハーバード流「21世紀経営」——4つのコントロール・レバー』，産能大学出版部。
- 中小企業庁 (2021) 『2021年版中小企業白書』日経印刷。
- 中小企業庁 (2023) 『2023年版中小企業白書——変革の好機を捉えて成長を遂げる中小企業』日経印刷。
- 飛田 努 (2025) 「経営危機に対応する企業家的経営者による経営管理システムの設計——Effectuation理論に基づく構想志向型MCSの検討」『中小企業会計研究』11, 49–64。