

生成AI時代における創造性依存型業務の管理会計システム

——業績評価パッケージの統合と経営資源配分の同期メカニズム——

君 島 美 葵 子 鶴 見 裕 之

要 約

本研究は、生成AIの普及という技術的革新に直面した現代組織において、サイバネティック・コントロールが培ってきた規律と経済合理性を尊重しつつ、創造性依存型業務へとその体系を発展的に拡張する二層構造的アーキテクチャを提示するものである。本研究では、客観的業績評価指標の同時使用（SUOPM）をルーチン業務の効率性を管理する「防御帯」として維持する一方、AIでは代替不能な存在論的価値を保護・発展させる「ハード・コア」において主観的業績評価（SPE）を組み合わせる業績評価パッケージを提案する。これにより、客観的業績評価指標が評価の恣意性を抑制し、評価をつなぎ止める（固定する）役割を果たして、流動性が高い労働環境下においても信頼を醸成して現場の建設的な対話を深化させる。さらに、評価結果を過去の清算としての金銭的報酬だけでなく、将来の投資としての「戦略的価値創造のためのプロジェクト参画権限（経営資源配分）」へと同期させることで、組織内のキャリア・トーナメントを活性化させる。業績評価パッケージを通じて、専門職を短期的な数値追従から解放して持続的なイノベーションへと誘導する統合的なインセンティブ・ガバナンスの枠組みを明らかにした。

キーワード：生成AI、創造性依存型業務、主観的業績評価（SPE）、客観的業績評価指標の同時使用（SUOPM）、キャリア・トーナメント

1. はじめに

1.1 経営管理システムにおける理論的基盤の継承と現代的展開

現代のビジネス組織において、生成AI（Generative AI）および自律的AIエージェントの普及は、組織経営の根幹をなすマネジメント・コントロールシステム（Management Control Systems: MCS）に対し、新たな視座を求めている。MCS研究の歴史において、Otley（1999）やLangfield-Smith（1997）が提唱してきた「MCSと戦略の適合性」の議論は、組織のパフォーマンスを最大化するための揺るぎない学術的基盤として、現在もその重要性を保持している。

管理会計の理論体系は、経済合理性を追求する組織において、アウトプットと努力の因果関係を可視化し、適切なインセンティブを設計することで成果を引き出すことに大きく貢献して

きた。このサイバネティック的コントロールの枠組みは、定型的なタスクにおいて極めて高い有効性を発揮する黄金律といっても過言ではない。本研究の目的は、この堅牢な理論体系を尊重しつつ、生成AIが浸透する現代の創造的な業務環境へとその適用範囲を広げ、発展的に拡張することにある。生成AIという新たな環境変数を迎え入れることは、管理会計学という学問領域が持つ適応能力を証明し、さらに強固なものとする好機である。

1.2 創造性依存型業務における業績評価の深化

生成AIが実務プロセスに深く浸透する今日、我々は従来の理論体系を基盤としながら、新たな環境変数への適応を模索する段階にある。特に、マーケティングや研究開発 (R&D) をはじめとする創造性依存型業務において、AIが定型業務 (機能的価値の生産) を代替・効率化するほど、人間にはより高度なKPIの達成と、人間独自の探索的・創造的タスクの双方が求められるようになる。

Kaufman and Beghetto (2009) によると、創造性はmini-c, little-c, Pro-c, Big-Cの4段階に分類される。生成AIの普及により、専門家水準の創造性 (Pro-c) までもがAIによって瞬時に代替・量産されるようになった。その結果、人間側のマーケターや専門職に求められるのは、一見非効率なプロセスを経て既存の枠組みを超える飛躍的なイノベーション (Big-C) を創出することといえる。すなわちこれは、機能や効率を超えた、その組織が社会に存在する理由そのものが放つ絶対的価値、つまり「存在論的価値 (Ontological Value)」を創出することに他ならない (鶴見・君島, 2025, 2026)。しかし、現行の多くの組織における業績評価システムは、依然として短期的・定量的な成果に依存した測定の客観性を追求している。AIが最も得意とするPro-c領域を指す機能的価値に対して、この目標設定と期待される能力発現の不整合は、創造性依存型業務に従事する組織に迷いをもたらす。

創造性依存型業務に金銭的インセンティブを直結させると、測定容易な領域への視野狭窄を招く一方、インセンティブを完全に排除すると、従業員が自己満足的な「芸術のための芸術 (Art for Art's Sake)」へと埋没し、組織の市場性と利益貢献が損なわれるというトレードオフが生じるという (Caves, 2000; Grabner, 2014)。さらに、AIが過去の成功体験に基づく均質的なアウトプットを瞬時に量産する中で、MCSが過去のデータを基準に客観的な評価を行い続けることによって、組織は過去の成功パターンをなぞる行動に報酬を与えることと同義になり、AIとMCSが連動して過去の延長線上にある正解を強化し続ける「コンピテンシーの罠 (Competency Trap)」 (Moorman and Miner, 1997) から抜け出せなくなる可能性もある。

そこで、本研究は、マーケティング部門と研究開発 (R&D) 部門を主軸的な対象とし、高度な専門性と創造性が共存する領域を分析の出発点とする。マーケティングはAIによるデータ分析やコンテンツ生成が進む一方で、ブランド・ナラティブの構築といった人間による存在論的価値の創造が不可欠である。また、研究開発は実験遂行のルーチン化が進む一方で、革新的な仮説の創出が求められる。

高次な職務においては、個人の資質や教育介入を組み合わせた複合的な評価が経済的利益をもたらす (Farrell and Hakstian, 2001)。また、AI時代のMCSは、事後の業務コントロールのみならず、存在論的価値をインセンティブやキャリアと適切に同期させ、持続的な創造性を引き出すための「戦略的資源」 (Fisher et al., 2002) として再構築されることが望ましい。

本研究では、AIという強力なツールを使いこなす専門職が、自律的に存在論的価値を創造

するためのインセンティブ基盤をいかに構築するかという視点から、MCSのアーキテクチャを再考する。

1.3 二層構造的アーキテクチャの提唱

本研究の目的は、管理会計学の体系をアップデートし、AI環境下における創造性依存型業務の価値を十全に包摂するための理論的基盤を提示することである。具体的には、鶴見・君島(2025, 2026)の提示した概念モデルを業績評価の観点から精緻化し、以下の3点について理論的検討を行う。

① MCSの二層構造的アーキテクチャの構築

既存の効率性管理の枠組みを維持しつつ、存在論的価値を保護・発展させるための「二層(防御帯とハード・コア)」的なMCS設計思想を提示する。

② 評価パッケージの現代的進化

客観的業績評価指標の同時使用(SUOPM)のアンカー機能という伝統的知見を尊重しつつ、主観的業績評価(SPE)との統合によって、プロセスへの対話と信頼を醸成する評価モデルを設計する。

③ 経営資源配分の同期メカニズム

予算や評価指標を、将来の価値創造へ挑戦するための「戦略的経営資源」として配分する、インセンティブの現代的適応を提案する。

1.4 本論文の構成

本論文は5節で構成される。第2節では、サイバネティック・コントロールの役割を再確認し、マーケティングやR&Dといった創造性依存型業務においていかに適合させるかを論じる。第3節では、主観的評価と客観的指標のパッケージ化を通じた信頼醸成メカニズムを論じる。第4節では、AI活用環境におけるキャリア・パスの二層構造と経営資源配分の同期について論じる。第5節において、本研究の概念的枠組みを総括する。

2. サイバネティック・コントロールの継承と創造性依存型業務への発展的適応

2.1 伝統的業績管理が持つ理論的妥当性の継承

管理会計学におけるサイバネティック・コントロールは、予算管理や重要業績評価指標(Key Performance Indicators: KPI)に代表されるフィードバック・コントロールを中核として発展してきた。Otley(1999)が整理した「目標・計画・測定・報酬・フィードバック」の循環モデルは、組織のパフォーマンスを最大化するための極めて強固な理論的礎石であり、現代のビジネス組織においても、その体系的な有効性は揺るぎない。この客観的かつ定量的な業績管理は、タスクが定型的であり、アウトプットと努力の因果関係が明白な環境下において、組織目標を浸透させ、エージェントの行動を揃えるために信頼性のあるマネジメント手法である。創造性依存型業務(Creativity-Dependent Work)の領域においても、この伝統的な理論体系を尊重することは極めて重要である。むしろ、高度な専門性を有する人材が集う組織においてこそ、規律ある管理会計のフレームワークは、活動の拠り所となる。本節の目的は、この伝統的体系を否定するのではなく、むしろその強固な論理を基盤としながら、生成AIが普及する現代の環境へといかに発展的に適応させ、包摂しうるかを論じることにある。

2.2 創造性依存型業務におけるインセンティブの多面的な考察

創造性依存型業務において、サイバネティック・コントロールによる結果管理を適用する際には、Holmstrom and Milgrom (1991) が提示したマルチタスク・エージェンシーモデルにおける「努力配分の最適化」という視座が極めて有効である。測定容易なタスク（機能的価値の生産）と、測定が困難な長期的・探索的成果（存在論的価値の探求）が混在する環境下では、インセンティブの配分を精緻に設計することが求められる。

生成AIが実務プロセスに導入され、定型的な業務効率が劇的に高まる今日、人間には、AIが生成した機能的価値を前提としつつ、それを超える創造的貢献が期待される。このとき、伝統的な管理会計理論が示唆するタスクごとのインセンティブ設計の知見は、新たな現代的意義を持つ。すなわち、AI活用という新たな変数を、伝統的なマルチタスクの枠組みの中に適切に配置することで、専門職が短期的な効率化と長期的な創造的挑戦の双方にバランスよく注力できる環境を整えることができる。

2.3 二層構造アーキテクチャによる管理可能性の拡張

伝統的な管理会計理論を創造性依存型業務へ発展的に適用するために、本研究では二層構造アーキテクチャ（ハード・コアと防御帯）を提案する。これは、伝統的なサイバネティック・コントロールを「防御帯」として維持しつつ、存在論的価値の探求を担う「ハード・コア」を上位層として付加するものである。

① 防御帯 (Protective Belt)

防御帯では、機能的価値の最大化を目指すため、客観的業績評価指標の同時使用 (SUOPM: Simultaneous Use of Objective Performance Measures) を行い、AIを活用したルーチン業務の効率性や、品質の均一性を管理する。これにより、組織は伝統的な経済合理性を十全に維持し、安定的な経営基盤を確保する。

② ハード・コア (Hard Core)

ハード・コアでは、存在論的価値の保護と発展を目指すため、生成AIでは代替不能な存在論的価値の創造に注力する。その際、業績管理のみに依拠するのではなく、主観的業績評価 (SPE) を組み合わせることで、創造的プロセスに対する質の高い対話と信頼醸成を行う。

このように、二層構造は伝統的な効率性管理の体系を損なうものではなく、むしろそれを「防御帯」として堅牢に保つことで、内部にある「ハード・コア」の自由な探索を支援する、進化的な適応モデルであるといえる。

2.4 「学習と適応」の動的プロセスとしての管理会計

組織が生成AI等の革新的ツールを導入した初期の起動フェーズでは、成果と努力の因果関係が不透明な環境が想定される。近藤・西居 (2020) のシミュレーションによれば、エージェントが新たな業績評価の枠組みの下で安定的かつ最適な努力水準（定常状態）に達するまでには、一定の試行錯誤（学習期間）を要する。特に、継続的なフィードバックの力は、この過渡期においても極めて重要である。経営管理システムは、Fisher et al. (2002) が強調する「二重利用（評価と経営資源配分の同期）」によるインセンティブの整合性を保ちつつ、学習期間としての十分な観察窓を確保し、システムが定常状態に達するのを辛抱強く見守る役割を果たす。これは、管理会計システムを単なる事後評価装置としてだけでなく、組織の変異・選択・学習と

いう動的なプロセスを管理するインフラとして活用することを意味する (Davila et al., 2009). 本研究が提案するこの枠組みは, サイバネティック・コントロールの機能を補完し, 創造性依存型業務という新たな適用対象へと管理会計の知見を円滑に橋渡しするための, 理論的・実務的な拡張案である.

3. 主観的業績評価 (SPE) と客観的業績評価指標の同時使用 (SUOPM) の統合

3.1 伝統的な業績評価指標が持つ機能的価値の継承

客観的業績評価指標 (Objective Performance Measures) は, 組織目標と個人の行動を整理させ, 経済合理性を担保する「つなぎ止めるための碇 (アンカー)」として揺るぎない妥当性を保持してきた. マーケティングや研究開発 (R&D) といった創造性依存型業務においても, これらの指標は組織の規律を保つための不可欠な「防御帯」として, その機能的価値を失っていない. 本研究は, 客観的業績評価指標の有用性を前提とし, それを現代の複雑性に適応させるための進化的パッケージ化を目指す.

築き上げてきたハード・コア (存在論的価値) と防御帯 (機能的価値) の最適化を両立させるために, 主観的業績評価は客観的業績評価指標の補完的なコントロール・レバーとして位置づけられるべきである (Gibbs et al., 2004). 客観的な数値を無視することは組織の持続可能性を損なうが, 同時に, 生成AIが日常的に使用される現代においては, 客観的な成果物だけを評価対象とすることは, マルチタスク問題 (Holmstrom and Milgrom, 1991) を増幅させ, 本質的な創造的プロセスの毀損を招く可能性がある.

3.2 客観的業績評価指標の同時使用 (SUOPM) による評価パッケージの設計

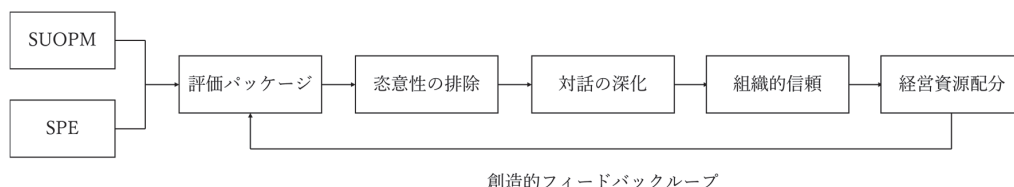
ここで本研究が提案するのは, 客観的業績評価指標の同時使用 (Simultaneous Use of Objective Performance Measures: SUOPM) を基盤とした, 主観的業績評価 (Subjective Performance Evaluation: SPE) との統合モデルである. Alves and Lourenço (2023) は, 実証研究において, SPEを単独で使用するとフィードバックの質に対する不満や曖昧さ, つまり裁量の悪用への懸念を増大させるが, これをSUOPMと併用した場合, その負の影響が劇的に緩和されることを証明した. このパッケージ化の本質は, 単に客観的評価と主観的評価を並べることではない. その核心は, 「客観的業績評価指標で公平性を担保する条件や数字を敷きつつ, 主観的評価で『プロセスへの対話』を強制する」ことにある. 客観的業績評価指標が評価の恣意性を抑制する牽制機能を提供し, 評価の不確実性を緩和して評価をつなぎ止める役割を果たす一方で, SPEは客観的業績評価指標では測定しきれないノイズ (外部要因やAIによる努力のブラックボックス化されている物事) を柔軟に調整する. これにより, 従業員は「失敗したら即時ペナルティを科される」という恐怖から解放され, 失敗を許容する心理的安全性を獲得しながら, 創造的な試行錯誤に没頭できる.

伝統的な管理会計学の知見によれば, 客観的業績評価指標は「恣意性の排除」という重要な役割を果たす. この客観的な「基準となる最初の条件や数字」があるからこそ, 上司による主観的な「プロセス評価 (SPE)」を, 単なる個人の裁量ではなく, 専門職に対する正当なフィードバックとして機能させることができる.

3.3 フィードバックの質と信頼醸成の媒介経路

創造性依存型業務に従事する専門職にとって、業績評価とは単なる報酬決定プロセスではない。それは、自身の創造的行為が組織の戦略的文脈においてどのように位置づけられているかを確認する「対話（インキューベーション）」の場である。この過程を可視化したものが図表1である。

図表1 評価の統合が創造性に与える媒介経路の概念図



出所：筆者作成

客観的業績評価指標の同時使用（SUOPM）とSPEが適切にパッケージ化された環境下において、業績評価の透明性と納得性が担保される。この統合的アプローチは、以下の媒介経路を通じて個人の長期的創造的業績を最大化する。

① 評価の納得性の向上

客観的業績評価指標が忤意性を抑制することで、SPEに対する正当性が構築される。

② 対話の質的向上

「数値」という共通言語があることで、その背景にあるプロセスの質について、建設的な議論が可能となる。

③ 心理的安全性の確立

評価を固定する客観的準拠が存在することで、専門職は経済合理性を意識しつつ、安心して創造的なリスクテイクを行うことができる。

ここで、Gibbs et al. (2004) が指摘するように、主観的評価が機能するかは、上司と部下の間の長期的な信頼関係に依存するという課題がある。しかし、現代の専門職は労働移動性が高く、短期間での転職が常態化している。このように長期的な関係性が事前に期待できない流動的な環境において、関係的信頼のみに依存するのではなく、システムのデザインそのものが担保する「制度的信頼 (Institutional Trust)」、および短期間で急速に形成される「迅速な信頼 (Swift Trust)」へと物の見方を拡張する (Meyerson et al., 1996)。

強固なシステムが事前に構築されているからこそ、流動性の高いエージェントであっても、上司の主観的評価を「政治的な偏向」ではなく「善意のフィードバック」として解釈することが可能となる。すなわち、MCSのデザインそのものが、時間を要する人間関係の構築をショートカットし、創造性を可能にする環境を現場に立ち上げる動的装置として機能するのである。

4. 経営資源配分の同期とインセンティブの二層構造

4.1 経営資源配分の同期—探索スラックの獲得としてのインセンティブ—

先述の通り、客観的業績評価指標の同時使用 (SUOPM) と主観的業績評価 (SPE) を統合したパッケージが、「信頼のインフラ」としてエージェントを短期的な数値追従から解放することを論じた。そこで本節では、このパッケージによって得られた評価情報を、具体的にどのようなインセンティブへ接続すべきか、その設計論を展開する。予算や経営資源は、創造性依存型業務において、「戦略的資源 (投資) の獲得競争」の基準として再定義することができる。

Fisher et al. (2002) は、予算を「業績評価」のためだけに使うのではなく、「稀少な生産資源の配分」の基準としても同時に利用する「予算の二重利用 (Dual-Use of Budgets)」を主張した。そして、部下による業績の過少申告 (予算スラックの形成) を劇的に抑制し、モチベーションを高めてタスク業績を向上させることを実証した。本研究における「経営資源配分の同期」とは、この知見を組織内のキャリア・マネジメントへと拡張したものである。優れたSPEの結果を、金銭的報酬のみに紐付けるのではなく、将来の価値創造に挑むための「業務へのアサイン」や「高度な裁量」といった戦略的資源、つまり生成・探索のためのスラックを獲得するための権利として機能させる。これにより、エージェントは自らの能力を過小評価するインセンティブが消え、次期プロジェクトにおける「稀少な経営資源」や「開発のための特別裁量」を獲得するための創造的貢献を積極的に情報発信するようになる。

4.2 インセンティブ設計の二層構造—金銭とキャリアの分離と同期—

創造性依存型業務におけるインセンティブ設計の失敗は、単一の制度 (例えば、金銭的な短期成果ボーナス) のみで、短期のKPI達成と中長期的な能力開発の双方をコントロールしようとするところにある。これは、Holmstrom and Milgrom (1991) が示した「マルチタスク問題」の罠を最も増幅させる。本研究では、このインセンティブ設計を「過去の業務遂行に基づく金銭的報酬」と「将来の業務貢献に対する戦略的リソース・キャリア」の二層構造へと明確に分解し、SPEを両者の架け橋として機能させることで、自律性と公平性のジレンマを克服するデザインを提示する。

4.2.1 第1層—金銭的報酬 (過去の業務遂行の公平な清算) —

金銭的報酬は、主に「過去の業務遂行に対する評価の精算」である。創造性依存型業務において、客観的KPIのみに依存した賞与体系は、測定容易な短期成果への過度な固執を招く。ここでのSPEおよび客観的業績評価パッケージの役割は、業績評価の恣意性を抑制する「公平性の担保」である。客観的業績評価によって評価を固定し、それを基準としたSPEを用いることで、組織メンバーに対して「誰がどれだけ貢献したか」を可視化し、組織内の不公平感を排除する。これにより、個人の自律性を尊重するがゆえに発生しがちな「フリーライダー問題」を牽制し、組織全体としての納得感を担保する。

4.2.2 第2層—戦略的リソース・キャリア（将来の価値創造に向けた配置）—

金銭的報酬に対する一方で、人事的なインセンティブ（昇進、裁量権の付与、重要プロジェクトへの配置）は、金銭報酬とは異なる「将来の投資」の論理で動くべきである。これは、高い創造性を発揮した専門職に対し、単なるボーナスの上乗せに留まらず、以下の3点を「業績評価の結果」として確約するものである。

① 戦略的アサイン

組織全体の方向性を左右する重要プロジェクトへの参画権利が該当する。

② 意思決定の裁量

自らのプロジェクトにおける予算や各種経営資源の配分決定権が該当する。

③ 学習の優先順位

新たな技術や知識獲得のための、特別な人的・技術的リソースの獲得機会が該当する。

これらは、金銭という外発的動機づけとは異なり、専門職自身の影響力を行使し、より高度な創造に挑戦するための内発的な動機づけを刺激する。

4.3 組織内トーナメントとしての昇進とキャリアの同期

最後に、この二層構造を動かす原動力として、昇進や異動を通じた「組織内キャリア・コンテスト」の重要性を論じる。Cichello, Fee, Hadlock, and Sonti (2009) は、部門マネジャーの昇進決定（キャリアパスの割り当て）において、ROAの絶対的な水準よりも「社内の他部門（ライバル）を上回っているか否か」という序数的な順位が最も重要であることを実証した。これは、内部労働市場における重要なポジション決定が、「トーナメント理論」(Lazear and Rosen, 1981) に基づいて行われていることを示している。管理会計システムの設計においてこの知見が意味するのは、創造性依存型業務の評価結果を、将来のより大きなプロジェクトへの参画権や昇進という「遅延型報酬」に直結する「部門横断的なキャリア・コンテストのベンチマーク」として可視化することの重要性である。

優れたSPEの蓄積が、将来より大きな仕事をするための権利の獲得確率に直結するという確信が、エージェントを短期的な金銭の追求から引き剥がし、中長期的な組織的貢献に対する努力を促す。したがって、業績評価のパッケージ化と経営資源配分の同期は、エージェントを短期的なサイバネティックなコントロールから解放し、組織の持続的優位性へと誘導する統合的なインセンティブ・ガバナンスとして機能するのである。

5. 結論と課題

5.1 本研究の結論

本研究は、生成AIの急速な普及という技術的革新に直面した現代の組織において、サイバネティック・コントロールが創造性依存型業務においてなぜ機能不全を起こすのかを理論的に解明し、それを補完・拡張する案として、効率性と創造性を両立させる「二層構造的アーキテクチャ」に基づくMCSの再構築を提唱した。

伝統的な管理会計理論は、予算管理や客観的業績評価指標を通じて経済的合理性を担保する強固な基盤を築き上げてきた。本研究は、このような堅牢な理論体系を、現代の創造性依存型業務へと接続し、発展的に拡張するための試みを行った。本研究で提示したMCSパッケージの核は、以下の3点である。

① 二層構造的アーキテクチャの導入

伝統的な効率性管理を「防御帯」として維持し、存在論的価値を保護する「ハード・コア」を内部に設ける設計により、組織の規律と変革を両立させる。

② 業績評価パッケージの統合

客観的業績評価指標の同時使用 (SUOPM) を、単なる監視ツールではなく、主観的業績評価 (SPE) との対話を可能にする「共通言語 (コモン・グラウンド)」として活用し、制度的信頼を醸成する。

③ 経営資源配分の同期メカニズム

業績評価の結果を「金銭的報酬 (過去の精算)」だけでなく、「戦略的価値創造のためのプロジェクト参画権限 (将来の投資)」へと同期させることで、専門職を短期的な数値追従から解放し、組織内での中長期的なキャリア・トーナメントへと誘導する。

5.2 本研究の理論的・実務的インプリケーション

本研究の理論的貢献は、Langfield-Smith (1997) や Otley (1999) が提唱した「MCSと戦略の適合」という問いに対し、生成AI時代における現代的な回答を提示したことにある。従来の適合論が静的な環境や定型業務を前提としがちであったのに対し、本研究は、技術的変革の下における適合とは、恒久的に「起動フェーズ (学習)」と「定常状態 (最適化)」を往來する、動的なプロセスであることを明らかにした。伝統的な管理会計理論が長年守り続けてきた「経営資源の規律」と「効率性の追求」を尊重しつつ、それを創造性依存型業務へと発展させた本モデルは、管理会計の役割を「認知と動機づけのデザイン」へと大きく拡張するものである。

また、本研究の実務的貢献は、インセンティブ・ガバナンスが、経営者やマネジャーに対して重要な指針を与えることを示した点にある。生成AIが論理的推論や定型な経営資源の効率化を担う時代において、MCSの役割は、もはや「タスクの完了」を監視することではない。それは、人間がAIと協働しながら、自律的に新たな知を模索し、創造的労働に従事し続けるための「認知的なインフラ」となることである。マネジャーは、専門職に対して金銭的ボーナスという外発的な動機づけのみを課すのではなく、客観的な規律 (防御帯) を敷いた上で、SPEを通じてプロセスに対する対話を行い、その評価を「次のイノベーションのための経営資源 (戦略的プロジェクトへの参画権限)」という未来の報酬へと直結させる必要がある。この統合的なアプローチこそが、フリーライダー問題を未然に防ぎつつ、専門職の自律的な貢献を組織の持続的優位性へと昇華させる道である。

5.3 今後の研究課題

本研究は、MCSパッケージの設計論を提示したが、これをより強固な実証的基盤へと発展させるためには、Richard et al. (2009) が提唱する「業績測定における方法論的ベストプラクティス」の遵守が挙げられる。今後の研究においては、経営資源の投下と創造的アウトプットの因果関係を縦断的に検証する必要がある。技術が労働のタスクを代替し、AIが論理的推論を担う時代において、管理会計システムは、組織のメンバーが互いの認知モデルを衝突させ、葛藤し、そこから新たな戦略的知見を導き出すための「知のインフラ」へと進化することが期待される。

また、Grabner (2014) が提示するように、創造性依存型企業のインセンティブ設計は極めて複雑である。業績や成果に応じた報酬制度 (Performance-Based Pay: PBP) を単純に導入す

ると、従業員は測定可能な指標だけに集中するという。一方、その状況を恐れてインセンティブを排除すれば、内在的に動機づけられたエージェントは自己満足的な「芸術のための芸術 (Art for Art's Sake)」に走り、組織の市場性と存在論的価値の社会的受容 (製品化) を怠るジレンマに陥る。さらに、上司による細かな監視や過度な評価の存在自体が、エージェントの自己防衛本能を刺激し、創造性に不可欠なリスクテイク行動 (試行錯誤) を破壊することもある (Amabile, 1996; Zhou, 2003)。評価者が職場の調和を優先しようとする不均衡回避や利他主義的効用から生じる寛大性・中心性バイアスは、評価の正確性を損なうだけでなく、評価不信をもたらし、組織生産性に致命的なペナルティを与えることもある (森光・木村, 2021)。このように、創造性依存型企業のインセンティブ設計においては、主観的評価に関する課題とも関わりがあるため、継続的な研究が求められる。

謝 辞

本研究はJSPS科研費 26K05157の助成を受けたものです。

参 考 文 献

- Alves, I., and S. M. Lourenço. 2023. Subjective performance evaluation and managerial work outcomes. *Accounting and Business Research*. 53 (2): 127-157.
- Amabile, T. M. 1996. *Creativity in context: Update to the social psychology of creativity*. Boulder, CO: Westview press.
- Caves, R. 2000. *Creative Industries: Contracts between art and commerce*. Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Cichello, M. S., C. E. Fee, C. J. Hadlock, and R. Sonti. 2009. Promotions, turnover, and performance evaluation: Evidence from the careers of division managers. *The Accounting Review*. 84 (4): 1119-1143.
- Davila, A., G. Foster, and D. Oyon. 2009. Accounting and control, entrepreneurship and innovation: Venturing into new research opportunities. *European Accounting Review*. 18 (2): 281-311.
- Farrell, S., and A. R. Hakstian, 2001. Improving salesforce performance: A meta-analytic investigation of the effectiveness and utility of personnel selection procedures and training interventions. *Psychology & Marketing*. 18 (3): 281-316.
- Fisher, J. G., L. A. Maines, S. A. Pfeffer, and G. B. Sprinkle. 2002. Using budgets for performance evaluation: Effects of resource allocation and horizontal information asymmetry on budget proposals, budget slack, and performance. *The Accounting Review*. 77 (4): 847-865.
- Gibbs, M., K. A. Merchant, W. A. Van der Stede, and M. E. Vargus. 2004. Determinants and effects of subjectivity in incentives. *The Accounting Review*. 79 (2): 409-436.
- Grabner, I. 2014. Incentive system design in creativity-dependent firms. *The Accounting Review*. 89 (5): 1729-1750.
- Kaufman, J. C., and R. A. Beghetto. 2009. Beyond big and little: The four C model of creativity. *Review of General Psychology*. 13 (1): 1-12.
- Holmstrom, B., and P. Milgrom. 1991. Multitask Principal-Agent Analyses: Incentive Contracts, Asset Ownership, and Job Design. *Journal of Law, Economics, & Organization*. 7 (Special Issue): 24-52.
- Langfield-Smith, K. 1997. Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*. 22 (2): 207-232.
- Lazear, E. P., and S. Rosen. 1981. Rank-order tournaments as optimum labor contracts. *Journal of Political Economy*. 89 (5): 841-864.
- Meyerson, D., K. E. Weick, and R. M. Kramer. 1996. Swift trust and temporary groups. In R. M. Kramer and T. R. Tyler (Eds.), *Trust in organizations: Frontiers of theory and research*, 166-195. Sage Publications.
- Moorman, C., and A. S. Miner. 1997. The impact of organizational memory on new product performance

- and creativity. *Journal of Marketing Research*, 34(1): 91-106.
- Otley, D. 1999. Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4): 363-382.
- Richard, P. J., T. M. Devinney, G. S. Yip, and G. Johnson. 2009. Measuring organizational performance: Towards methodological best practice. *Journal of Management*, 35(3): 718-804.
- Zhou, J. 2003. When the presence of creative coworkers is related to creativity: Role of supervisor close monitoring. *Journal of Applied Psychology*, 88(3): 413-422.
- 近藤隆史・西居豪. 2020. 「評価指標のインフォーマティブネスと管理可能性—エージェントの努力配分の動的過程のシミュレーション—」『管理会計学』28(1): 55-70.
- 鶴見裕之・君島美葵子. 2025. 「生成AI時代のマーケティングと創造性—業績評価をめぐる構造的矛盾—」『横浜経営研究』46(2): 115-135.
- 鶴見裕之・君島美葵子. 2026. 「生成AI時代におけるマーケティング組織の構造転換—機能的価値から存在論的価値へ—」『横浜経営研究』46(3・4): 87-111.
- 森光高大・木村太一. 2021. 「主観的業績評価におけるバイアス：分析的研究のレビューに基づく考察」『西南学院大学商学論集』68(1・2): 65-88.

〔きみじま みきこ 横浜国立大学大学院国際社会科学研究院教授〕

〔つるみ ひろゆき 横浜国立大学大学院国際社会科学研究院教授〕

〔2026年6月16日受理〕