

組織成員の自律を促す マネジメント・コントロール・システムの設計と運用[※] －株式会社ゲイトにおける事業構造の変化に伴う 業績管理システムの整備を題材に－

飛 田 努

〈抄 録〉

本稿は、東京都内に店舗展開する居酒屋チェーンを営む株式会社ゲイトにおいて事業構造の変化に伴って進められた業績管理システムの整備を題材に、組織成員の自律 (autonomy) を促す MCS がいかに設計され、運用されているのかを考察した。同社では、経営者から提供される経営資源の制約がある一方で、組織成員の行動については緩やかな制約の中で自律的活動することができるようになっており、そうした活動を支援する MCS が設計されている。

1. はじめに

管理会計の意義は、企業において組織成員が組織目的を実現する業務を遂行できるように行動を誘導し、その心理的な影響を及ぼしながら戦略的に不確実な状況に対応する方針を指し示すことにある。管理会計が組織における共通言語となるのは、貨幣情報を中心とする会計情報が多くの情報の質的差異を縮約し、統合した情報だからである。管理会計は、経営者が目標利益を明示し、行動計画に対応して予算などの計画を設定することを通じて、組織成員と組織全体の目標とを結び付ける。ただし、管理会計上の結び付きは、組織成員ひとりひとりの行動を通じてしか実現されない。計画を具現化するのは個々の文脈におかれた組織成員なのである (澤邊・飛田 2009, p.78)。

管理会計が組織成員に対して与える影響について代表的な理論的フレームワークを提示しているのが、マネジメント・コントロール・システム (Management Control System: 以下、MCS と略記する) に関する理論である (Simons 1995; Merchant and Van der Stede 2017 など)。MCS の定義は多様であるが、本稿では、組織成員の動機づけを図るために意思決定や計画設定、業績管理に資する情報を提供する仕組みと定義しておく (Merchant and Otley 2006)。MCS には現状の組織成員の能力に応じた職務を与えることや適切な職務能力を修得するための機会を用意することが含まれている (澤邊・飛田 2009, p.76)。

このような視点を踏まえて、本稿は、ある中小企業において事業構造の変化に伴って進められた業績管理システムの整備を題材に、組織成

飛田 努 (とびた つとむ)、福岡大学商学部准教授

※ 本稿は文部科学省科学研究費基盤研究 (C)「小規模企業の管理会計システムの設計と導入・定着メカニズムに関する研究」(課題番号 16K04023, 研究代表者: 飛田 努) による研究成果の一部である。なお、本稿は 2018 年 11 月 23 日に三重県尾鷲市須賀利で事業中に逝去した株式会社ゲイト水産事業部長 田中優未氏に捧げるものである。

員の自律 (autonomy) を促す MCS がいかに設計され、運用されているのかについて考察する。本稿において中小企業の管理会計実践を考察するのは、小規模企業が大企業に比して簡素化された組織構造を持っているので、管理会計システムを柔軟かつ適格的に変えていくとの指摘があるからである (Mitchel and Reid 2000)。

具体的には東京都内に店舗展開する居酒屋チェーンを営む株式会社ゲイト (以下、ゲイトと略記する) を事例とする。同社では飲食業を取り巻く厳しい事業環境への対応を図るため、2016年以降、従来の事業構造を大きく変えていくとともに、いわゆる「働き方改革」の一環として組織成員の自律的な行動を導くために雇用契約と業績管理システムを変更した。本稿はそうした「管理会計の変化」(Management Accounting Change) の一端を示すことを目的とする。

以下では同社において MCS の構築がどのように行われているのか、MCS の変更後にそれがどのように運用されているのかについて経営者と店舗マネージャーを中心とした組織成員に対するインタビュー調査に基づき明らかにする。

2. 組織成員の自律 (autonomy) を促す MCS

MCS 研究における理論的フレームワークはいくつかあるが、Simons (1995) による Levers of Control の概念と、組織論から導入された Adler and Borys (1996) によるイネープリング・コントロール (Enabling Control) とコアーシブ・コントロール (Coercive Control) という概

念が対比的に論じられる (Ahrens and Chapman 2004) ことがある¹⁾。

Simons (1995) による Levers of Control の概念では、会計によるコントロールとして特に Diagnostic (診断的) か Interactive (相互作用的) かという視点で論じられるが、その前提は管理会計を利用する経営者が、組織慣性を克服し、新たな方向性を伝達し、その遂行に関するスケジュールと目標を構造化させ、インセンティブを通じて継続的注意を確保し、最後に戦略的不確実性に組織学習の焦点を合わせることにある。特に、インタラクティブ・コントロールは、経営者が新たなビジョンに関連する戦略的不確実性に対して組織学習の焦点を当てるために利用するものである。言わば、トップ・マネジメントが戦略的不確実性に対応して目標を達成するために組織成員の注意をいかに引きつけるかというトップ・マネジメントからミドル、ローという方向付けが意識されている。

これに対してイネープリング・コントロールに関する先行研究をサーベイした西居・近藤 (2015) によれば、「強制的ではなく、業務は完全にプログラムができない不完全なものであるとして、不測の事態に従業員自ら対応できるように設計された公式化」(西居・近藤 2015, p.48) がイネープリング・コントロールの特徴であり、組織成員のスキルや知恵をうまく活用すべく、ユーザビリティが重視される点がポイントだと述べている。さらに、業務の効率性の追求と両立しがたいと考えられてきた従業員の高い動機づけや満足度、あるいは自律的な適応行動やイ

1) 後者の視点で MCS の考察が行われている代表的な研究として、Ahrens and Chapman 2004; Free 2004; Jørgensen and Messner 2007; Jordan and Messner 2012; Wouters and Wilderson 2008; Wouters and Roijmans 2011; 李 2011; 中川ほか 2013 などが挙げられる。

ノベーションを導き出すために、MCSは公式度の程度が高く、イネーブリングであることが望ましいのだとしている。こうしたイネーブリング・コントロールの考え方をを用いて、イネーブリングとコアーシブという2つの公式化、組織学習の概念（Zollo and Winter 2002）と、業績評価指標の不完全性への認識（Chapman 1997）に基づいて業績管理システム（Performance Measurement System）が考察されている（Wouters and Wilderom 2008）。

このような研究を踏まえて、西居・近藤（2015）はイネーブリング・コントロールの考察において全体的効率性と局所の自律的対応（柔軟性）という視点が重要であるとして、Simonsによるコントロール・レバーとの対比において次のような整理をしている。すなわち、Simons（1995）によるインタラクティブ・コントロールは、トップ主導の階層横断的な情報共有を促すコントロールの解明に大きく貢献したが、ローカル環境における従業員の自律的行動と戦略は必ずしも明示的に関連付けられず、現場での業務遂行はタスク・コントロールという枠組みの中で検討されてきた。これに対し、Adler and Borys（1996）によるイネーブリング・コントロールは、管理会計システムのユーザビリティに影響する4つの設計原理（リペア、内部透明性、全体透明性、柔軟性）という分析視角によって、対立的要素の両立が求められる戦略実現に貢献する従業員の自律的行動がいかに引き出されるのかを例証したことに意義がある（西居・近藤 2015, p.52-53）。

本稿では以上のような理論的な背景を踏まえ、経営者が事業環境の変化に伴う戦略変更によってもたらされた業績管理システムの変更をMCSの再設計と捉え、それが組織成員に対してどのような心理的な影響や行動変容をもたらしたのかを検討する。具体的には、いかにして組織成員の自律性を機能させる公式的な制度設計を行っているのか、そうした制度設計の変更を組織成員がどのように捉えているのかについて検討する。

3. 事例研究：株式会社ゲイトの事例

ゲイトは、1991年創業、1999年に会社設立された資本金1,000万円、組織成員140名²⁾の企業である。もともとは現社長の五月女圭一氏の父親が創業した不動産事業を中心としていたが、カフェ、居酒屋といった飲食業へと事業展開を進めた。2019年5月現在、居酒屋9店舗、カフェ2店舗、リラクゼーションサロン5店舗からなる飲食関連事業と、三重県南部で進めている水産事業が主力事業である。

本稿では同社を事例に、経営者が事業構造を大きく変化させる意思決定を行うと同時に、業績管理システムを変化させることで、組織成員の自律を促す仕組みがいかに構築されているのかを検証する。それをインタビュー調査と同社から提供された資料等をもとに明らかにする。

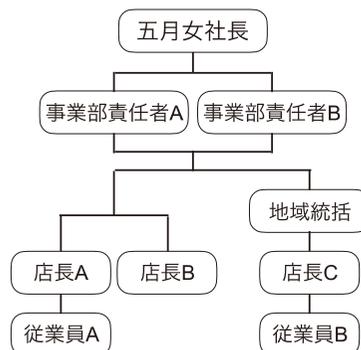
3.1. インタビュー調査概要

2017年5月以降、筆者は五月女社長とマーケティング支援やカフェ事業を担当した尾方里優

2) 後に述べるように、同社での労働契約形態としてフリーランス（個人事業主）と雇用（従業員）を選択することが可能になっており、雇用からフリーランスへと契約形態を変更して働いている人もいる。そのため、同社が保有する事業で労働契約を結んでいる人員をここでは「組織成員」として表すこととする。

図表 1 インタビュイーの職位・雇用形態と関係性

番号	ポジション	雇用形態
1	居酒屋事業部責任者 A	フリーランス
2	居酒屋事業部責任者 B	フリーランス
3	店長 A	フリーランス
4	従業員 A	従業員
5	店長 B	フリーランス
6	地域統括	フリーランス
7	従業員 B	従業員
8	店長 C	フリーランス



氏と定期的にミーティングを実施し、ゲイト全社の管理会計システムの運用、構築について支援を行ってきた。また、本稿を執筆するにあたり、2018年11月8日と22日に居酒屋事業部に勤務する8名のフリーランスまたは従業員に対して1時間程度のインタビューを実施した。

インタビューの調査概要は図表1のとおりである。

3.2. 予算管理システム：クラウドサービスを活用した情報共有

ゲイトでは、居酒屋事業部の規模が拡大し始めた2008年から、Google社が提供するアプリケーションサービス³⁾を利用して全店舗の業績管理に用いてきた。2008年当時はまだ3店舗だったが、その後最大16店舗まで拡大したため、組織内部でのコミュニケーションを支えるツールとして利用されるようになった。具体的には、店舗やバックオフィス（本社）とのコ

ミュニケーションを円滑に進めるためにG Suiteによって提供されているチャットやカレンダーの共有に行われ、店舗ごとにスプレッドシートが作成され、数値に基づく管理が行われてきた。

図表2は使用されていた店舗予算の進捗管理表である。上表は損益計算書の収益と費用の構造を示したものであり、右下表は上表を要約したものである。実際には別のスプレッドシートで全店舗を一覧できるようになっている。ここでは主として上表を見ていこう。

売上高は客数と客単価の積によって求められるが、それぞれについて店舗で目標数値を設定し、それぞれの達成率が測定される。

費用については、Fと略される変動費（食材・飲材+運賃）、Lと略される人件費、Rと略される賃料、Pと略される販売促進費とその他に区分されている。こうした区分による管理は飲食店では一般的に行われているもので、ゲイトに

3) 同サービスはもともと Google Apps for Business と呼ばれ、メールサービスの Gmail、ファイルストレージと同期サービスの Google ドライブ、オンライン上で文書、スプレッドシート等を作成可能にする Google ドキュメント、スプレッドシート、スケジュール共有可能な Google カレンダー、チャットや音声通話機能が付いた Google+ ハングアウトなどのアプリケーションが社内のイントラネットとして使用可能なオフィススイートである。現在は G Suite という名称である。

図表 2 店舗別予算の進捗管理表

区分	年	月			店				
		目標数値	先読み実績	達成率	累計実績	1日	2日	3日	...
売上	売上合計			%					
客数	来店客数合計			%					
	客数属性合計			%					
客単価	客単価			%					
原価 F	原価額(食材・飲料+運賃)			%					
	F率/売上対比			%					
売上総利益	売上総利益(売上合計-原価額)			%					
費用 L	人件費合計			%					
	給料手当			%					
	法定福利費	社会保険			%				
		L率/売上対比			%				
人時生産性			%						
費用 R	賃料合計			%					
	地代家賃	×××		%					
費用 P	販売促進費合計			%					
費用 その他	費用その他合計			%					
	水道光熱費	×××							
	通信費	×××							
	衛生費	×××							
	外注費	×××							
	減価償却費	×××							
	保険料	×××							
	支払手数料	×××							
	消耗品費	×××							
	修繕費	×××							
	雑費	×××							
費用	費用合計								
営業利益	営業利益(売上総利益-費用合計)			%					
	営業利益率(営業利益÷売上合計)		%	%					
消費税	預かり消費税(売上の8%)			%					
	支払い消費税(F+R+P+その他の8%)			%					
レジ金	レジ金差異			%					
	銀行入金日			%					
税込	売上			%					

××× 店舗により入力される数値
 ××× 本社により入力される数値

出所) 株式会社ゲイトより提供された資料をもとに筆者作成

店名	数・時間	賃料単価
坪		
席		
営業時間		
先読み	割合	割合累計
営業利益		%
売上		%
F		%
L		%
R		%
P		%
その他		%

においても一般的な飲食業における進捗管理が行われてきたことがわかる。特に右下表では、売上に対してF、L、R、P、その他の割合が計算されるだけでなく、累計を算出している。このことは、売上からF(変動費)を差し引いた限界(貢献)利益を算出し、そこからL、R、P、その他から構成される固定費がどの程度割合を占めているのかを算出する。KPI(Key Performance Indicator: 重要業績指標)としては客単価、F率

(売上に占める原価率)、L率(売上に占める人件費率)、人時生産性(1時間1人あたりの付加価値)が与えられていた。

それぞれの財務数値は日次で管理が行われ、日々の営業の中で店舗に配置されている人員が数値を入力していた。当時の五月女社長はそのねらいを「数字で語ればよいんですよ。会話をするからコミュニケーションロスが生まれるのであって、日報といっても会話を書くのではなく、

数字を入れるんですよ、数字で語るんです⁴⁾、
「こういうお店の数字とかは皆が手で入力して、
点検しなきゃいけないんです。これはさぼっ
ちゃいけないです。これをやるからビジネス構
造がわかるんですよ⁵⁾」と当時の取材に答えて
いる。すなわち、日々の会計情報を店舗で働く
あらゆる立場の人間のいずれかが作成し、その
成果を他店舗も合わせて社内全員で見ることが
できる仕組みを導入することで組織成員の自律
的な取り組みが起きることを期待していた。

しかし、時間の経過とともに日報や記録の入
力がルーティン化することで五月女社長が期待
する自律的行動が生まれにくい状況になりつつ
あった。そこで、組織成員の自律的な行動を導
くためのMCS、管理会計システムの再構築が求
められるようになった。

3.3. 事業構造の変化：6次産業化へのシフト

こうした中で五月女社長は、2011年3月の東
日本大震災を契機に商材の中間流通コストが高
騰し始め、卸を介した従来の仕入方法に対して
疑問を感じるようになった⁶⁾。その後、全国を
訪問し、食を提供する居酒屋事業の将来像を模

索するようになっていった。そして、自ら日本
各地を回り、農業や漁業の置かれている現状を
知る中で具体的なアクションを起こしていく。

まず、2015年に山梨県内に住居と畑を借りて
スタッフと自社農園を始め、やがてそこででき
た農産物を自社で輸送し、店舗で加工・調理し
て販売するようになる。さらに2016年夏、知人
の紹介で三重県熊野市二木島を訪問し、漁業に
おける急速な高齢化、担い手不足から将来日本
の魚は食べられなくなるという強烈な危機感を
持った⁷⁾。そこで漁業への参入を即断する。当
初は事業参入へ厳しい状況にあったが、地元自
治体や地域との粘り強い交渉の結果、三重県熊
野市二木島において漁協における買参権と水産
加工場を取得するとともに、水揚げされた魚の
自社加工を開始した。

また、2018年3月からは三重県尾鷲市須賀利
にて漁業（定置網漁）を開始した。図表3は漁
業を開始した三重県南部の尾鷲市須賀利、熊野
市二木島の位置を示した地図である⁸⁾。ここで
獲れた魚は尾鷲市の市場に卸し、買い手がつか
ない魚は二木島の加工場で干物などにして自店
舗で提供する仕組みを整えた。魚のみならず、

4) 「顧客にバリューを還元する働き方G Suiteで改善し続ける、バックオフィスと店舗間の無駄のないコミュニケーション」(<https://gsuite.google.com/intl/ja/customers/gateinc.html>)より抜粋(2019年1月9日アクセス)。

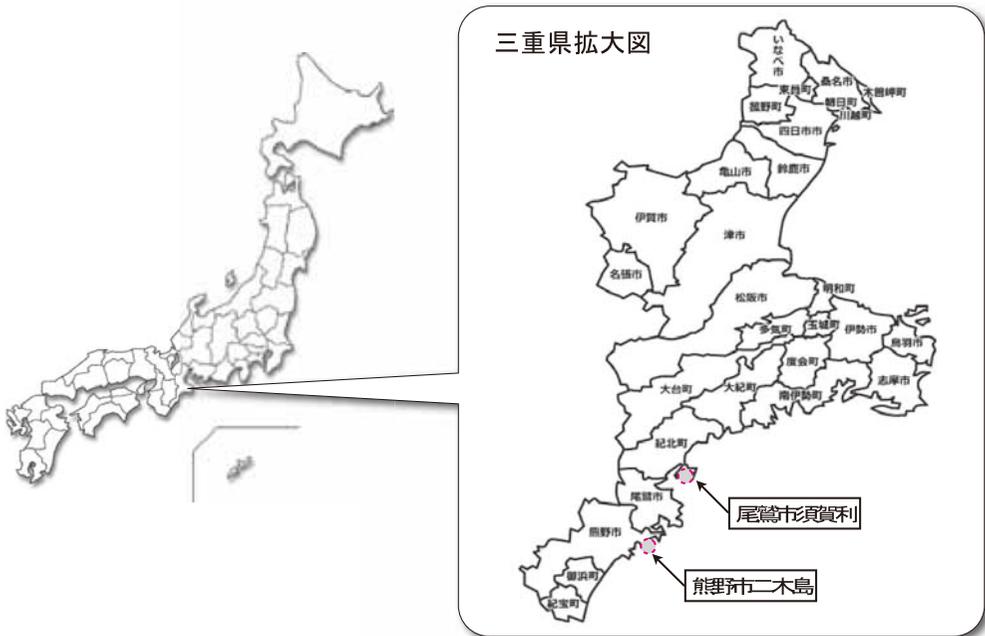
5) 同上。

6) ぐるなびPRO for 飲食店 2018年8月28日掲載『外食企業がカギを握る！6次産業化への道』Webページ(<http://pro.gnavi.co.jp/magazine/article/feature/fe3184/>)をもとに論点を整理した(2019年1月9日アクセス)。

7) 5年ごとに実施されている漁業センサスによれば、1993(平成5)年の漁業経営体総数が8,383経営体であったのに対し、2013(平成25)年には4,118経営体にまで減じている。特に2003(平成15)年から2008(平成20年)、2008年から2013年にかけてはそれぞれ20%ずつ減少しており、三重県は47都道府県で4位の漁業者数を数えているが、急激にその担い手が減じている。

8) 1980年と2015年の国勢調査に基づく人口は、尾鷲市が31,348人から18,009人、熊野市が28,720人から17,322人とともに人口が4割近く減少している。また、この間に尾鷲市では、生産年齢人口(15歳から64歳)が64.85%から49.05%、老年人口(65歳から74歳)が12.23%から40.85%、後期老年人口(75歳以上)が4.56%から21.31%と変化しており、生産年齢人口の減少と老年人口、後期老年人口の急激な上昇が起きている。さらに、漁業センサスの漁業従事者数を1998年から2013年で見ると、熊野市が279人から151人、尾鷲市が810人から463人とそれぞれ42.84%、45.88%の減少となっている。こうした急激な漁業者数の減少が五月女社長の意思決定に影響を及ぼしている。

図表3 ゲイトが事業を営む三重県尾鷲市須賀利・熊野市二木島の位置



出所) 筆者作成

野菜等の商材も農地から直送する仕組みを整え、東京都墨田区の本部から都内各店舗へ配送することとした。

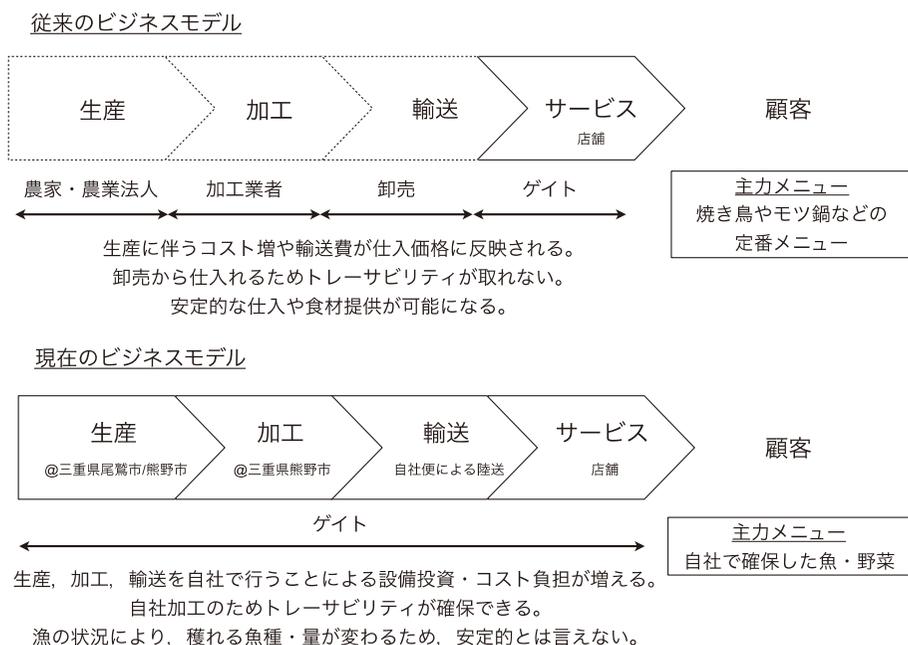
このように、ゲイトは漁業や配送を行うための多額の設備投資を実施し、飲食業（3次産業）中心から、漁業（1次）、加工（2次）、店舗での提供（3次）というサプライチェーン全体を一気通貫に行う企業へと変化した。これに伴い、店舗では卸売から仕入れた既成品を調理して提供するモデルから、獲れた魚や野菜を用いて商材開発を行い、テスト販売を経て店舗に提供するモデルへと変化するようになった。そのねらいは、「6次産業化により、最終的には卸からの仕入を無くし、特に食材を自社で確保できるよ

うにする。仕入原価をゼロに近づけていく⁹⁾」ビジネスモデルの構築である。

しかし、当時の組織成員たちは、こうした事業構造を変えていく方針を必ずしも受け入れているわけではなかった。特に2016年の漁業参入当初は、多くの組織成員が不信感を持っており、新規事業への抵抗感が強かったという。それまでのゲイトの店舗ではモツ鍋や焼き鳥といったいわゆる「居酒屋メニュー」を中心に販売し、客単価を高めることよりも回転率を上げること、店員の業務効率性を高めることによって十分な売上や利益を獲得できていた。にもかかわらず、五月女社長は一部の商材を除いて卸売からの仕入れを取りやめて自社の水産事業部門が水揚げ

9) ぐるなび PRO for 飲食店 2018年8月28日掲載『外食企業がカギを握る！6次産業化への道』Webページ (<http://pro.gnavi.co.jp/magazine/article/feature/fe3184/>) (2019年1月9日アクセス)。

図表 4 ゲイトのビジネスモデルの変化



出所) インタビュー調査より筆者作成

した魚を中心とするメニューへ切り替えることにした(図表4を参照)。このとき、居酒屋事業部の責任者は「もともと店舗のアイテムは店長裁量で決めることができたが、事業構造の変化によって魚を販売することによって店長からすればやりたいことができない状況になっているかもしれない」(事業部責任者A)と事業構造の変化に伴う店舗へ与える影響を懸念していた。

そこで、2018年5月に居酒屋事業部に所属する希望者で須賀利へ行くこととした。現地では参加者が乗船し、自ら漁をするといった経験を通じて水産事業(漁業)への取り組みや、地域住民とコミュニケーションを図った。そして、事業を行い、地域に根ざしていく様子を見て、ミーティング等を通じて聞いていた五月女社長の考えを次第に理解できるようになった。また、時代が変化するという経営者の考えが徐々に実

現していく様を見ることで会社が進むべき方向性についての理解が高まった。ついには、2018年11月に実施したインタビュー調査時点では、事業変化への理解が進むにつれて来店客の反応も良くなり、手応えを感じているという意見も聞かれるようになった。

例えば、「以前のやり方は普通の居酒屋だった。(現在の方向性では:筆者注)使っているものに自信がある。いい方向に向かっていると思う。毎週の社長からのレクチャーや(社長から勧められる:筆者注)記事などに目を通すことで考え方が浸透している。(社長は権限を現場に移譲しているので:筆者注)現場の責任感が高まっているように感じる。自分で考えて調べたり、食材が加工前で送られてくれば自分でメニューを考えないといけない」(店長B)と現場へのポジティブな影響を感じるようになった。

また、店舗において従業員として働く社員 A は「商品にストーリーがあるので、それを語りながらお客様に提供する。以前は商品をただ提供するだけだったが、今ではお客様に尋ねられることも多いので自分でいろいろ調べたりして勉強している」(社員 A) といった行動変容が起きており、新規事業の展開が自らの行動にポジティブな影響をもたらしているという実感を語る組織成員も出てきている。また、「産地についての説明をすれば、客単価が上がる実感もあるし、良質な食事を求めてくる顧客は高くても良いものを食べているように感じる」(店長 C) との見解もあった。

ただし、課題もある。特に魚の仕入れについてである。例えば、「魚の種類と量が安定せず、仕入はまだまだ。結果、メニューを作る際に厳選する必要と季節の影響を考慮しなければならない。2-3週間に1回はメニューを替える。どのアイテムを仕入れるかは店舗が発注権限を持っているが、足りているところもあれば足りていない店舗もある」(事業部責任者 B) という意見や、店舗レベルでも「品質は良くなっているが、現在のメニューを受け入れてもらっているか(という疑問はある:筆者注)。これまでの顧客のニーズがあるアイテムを無くして、顧客ニーズを無視してアイテムを提供しているということはどう捉えたら良いか」、「ホンモノを売る価値を気づいてもらう方向へシフト。ただし、全面に押し出すには(アイテムの)ラインナップが少なすぎる」(地域統括)のような課題も示された。

こうした課題がありつつも、事業部責任者 A は「どうしても(漁で:筆者注)獲れるものに依拠してしまう。前工程の加工、物流を含めて、商品が卓上に乗るプロセスができていない。店舗での工数が増えるなどの負担感を感じる。が、今の状況は(ポジティブな意味で:筆者注)大変だな(という印象)」(事業部責任者 A) と前向きに捉えているし、「飲食店として生き残るスタイルとしては良い。6次産業というより、1次産業をやっているというのが良い。飲食店としてのハードルが仕入にあるので、(今の方向性では:筆者注)他社に影響されない」(店長 A) と述べる店長もいた。すなわち、卸売からの仕入に依存せざるを得ない状況を脱する方法として事業構造の変化を受容するとともに、それが店舗の強みになりうると理解している店長もいた。

こうして事業構造の変更の意思決定から2年をかけて、次第に進む方向への理解が社内に広がっていくようになったのである。

3.4. 組織成員の自律を促す業績管理システムの導入

しかし、五月女社長はこれだけでは不十分だと考えていた。特に事業拠点が東京都と三重県南部と500km以上離れ、公共交通機関が十分に発達していない地域との連携を進めていくには、それぞれの事業部に権限委譲する必要があると考えていた。加えて、一般的に飲食業を取り巻く経営環境は年々厳しくなる一方で、アルバイトなどの人員確保も年々難しくなっていた¹⁰⁾。

10) 2019年3月時点における東京23区内の「飲食物調理の職業」の有効求人倍率は7.61倍、「接客・給仕の職業」のそれは9.52倍であった(<https://jsite.mhlw.go.jp/tokyo-hellowork/content/contents/000425002.pdf>)。また、東京都港区の飲食店アルバイトの平均時給は1,124円であり、前年比33円増加したとの調査結果がある(<https://www.inshokuten.com/recruit/knowledge/salarydata/detail/260>)。

そこで、同社では、権限委譲を図るのみならず、組織成員がより自律的に働くことができる環境を整えていくため、2018年春から組織成員の雇用契約を見直すことにした。同社では2018年4月から希望者はフリーランス（個人事業主）として契約し、従来の雇用契約（従業員として雇用される）との選択を可能にすることとしたのである。具体的には、従業員として雇用される場合には雇用保険、社会保険、所得税の源泉徴収等の諸手続きが会社によって行われる従来どおりの雇用形態が維持され、固定給と業績連動給の併用で給与が支払われる。これに対し、フリーランスの場合は店舗売上の25%から従業員やパート・アルバイトへの支払い分を除いた金額をフリーランスで分配する。結果、居酒屋事業部の責任者、地域統括、店長のすべてがフリーランスを選択した。このことは、彼らにとって売上高だけがKPIになることを意味している。

では、どのようにして報酬を決めていくのであろうか。それは居酒屋事業部の責任者、地域統括、店長が参加する毎週1回のミーティングである。ミーティングの主たる目的は目標の進捗確認や情報共有にあるが、このうち月1回を業績管理と報酬分配のミーティングに充てている。このミーティングは、事業部責任者や店長間によって次月予算や目標を設定する場にもなっている。フリーランスとして契約しているある店長によれば、このミーティングによって報酬の「使い方を社員で議論するようになった」であったり、「みんなのことを考えて議論するようになった」（店長B）という。また、毎月の報酬を人数分に山分けすれば良いという意見や、時期によって売上が変動するので売上の多い月には一定金額をプールし、売上の少ない

月に回すのが良いのではないかという意見も出ているという。

そして、このことはコミュニケーションに変化をもたらした。ある店長は「各店舗だけのことを考えるのではなく、他店のサポートをするように仕向けられている感覚はある。（情報が公開されているし、報酬はミーティングで話し合っただけで売上が伸びている：筆者注）他店の動向が気になる。（ミーティングでは売上を伸ばしている店長に）ポジティブに話を聞くことができる」と述べている（店長B）。つまり、ミーティングが本社による会社方針や業務内容の伝達の間から、それぞれの店舗における運営実践、売上を伸ばすノウハウや新たな商材の提供方法に関する情報提供を行う場といった内容に変わっていったのである。

3.5. 組織成員による業績管理システムへの

認識：モチベーションの観点から

業績管理システムの変更は組織成員にどのような影響をもたらしているのであろうか。ここではモチベーションの観点からさらに見ていくこととする。

フリーランス契約を結んだ店長Bは「自分からフリーランスを希望しようと思っていた。自分の努力が評価や報酬となって見える形が欲しかった。不安感はあるが、今のほうが決意も強い。（フリーランスになって：筆者注）目標をみんながどう考えているのかを語り出すようになった。（報酬の仕組み上、全店売上を高める必要があるので：筆者注）店舗ごとの売上をいかに高めるかという戦略を考えるようになった。特定の店舗に依存しない目標設定を行うようになり、フリーランス個人個人がモチベーションを持っていく」（店長B）と述べている。つまり、

フリーランスを選択するマネジャー層は、ある程度店舗運営に関する権限を持ち、自分の働き方が業績と連動するイメージを持ちやすいと考えている。

一方、店員 A と B は 20 代前半の若手であり、従業員として雇用されることを選択した（店員 A と B）。その理由は、フリーランスとして働く能力がまだ備わっていないと感じること、まずは一定程度の給料をベースに働くことで安定した収入を得て、仕事を覚えていきたいと述べている（店員 A）。こうしたコメントからは、雇用契約を選択することができるようになったことで自らの「働き方」を自らでコーディネートしている様子が伺える。

ただし、実際にはフリーランスとして働き、店舗運営を任されている店長と、企業に雇用される従業員とでは店舗目標（予算）に対する捉え方の相違があるという指摘もある。例えば、「売上を取りに行く考えを構築できておらず、行き当たりばったりになっている。従業員に自主的に考えさせようとはするが、何をすれば良いのかをサボる。考えさせるにはどうしたら良いのかという課題もある一方で、自分自身の立場（フリーランスであること：筆者注）を考えると強く言えない。正解もないし、押し付けもできない」（地域統括）という見解である。店舗を預かる店長とその下で業務に携わる店員という組織内における階層とは異なる雇用形態を基礎とする立場があるがゆえに、組織目標と個人目標のすり合わせ（goal congruence）が難しくなっていると捉えている。

また、ミーティングによって「報酬をみんなに分けるとするのは前例のないことだから難しい。（どの店長も頑張っているから：筆者注）序列は付けられないし、現在の均等分配という判

断は妥当だと思う。ただ、そこから（頑張っている分の：筆者注）プラスアルファをどう評価するか（が重要）」（店長 B）という自らの業績と給与分配の連携に関する意見や、店舗の運営の他に商品開発を行う「ラボのサポートもしている。その業務のコストもタスクもある（が、現時点では評価に加味されていない：筆者注）。それをどう評価するか（というのも課題：筆者注）」（店長 B）といった店舗マネジャーとしての業務以外の部分を評価や報酬分配にいかに関与するかが課題であると述べている。

このような見解がある中でも、五月女社長は店舗目標（予算）達成に向けた活動をどのように行うのか、立場の相違による目標の捉え方のズレをどのように調整するのか、フリーランスの給与分配の方法をどのように行うのかといった課題も、ミーティングや日々の業務の中で組織成員のそれぞれが自らの意思ですり合わせて行くことを望んでいる。ただし、五月女社長自身は急激な変化によって生じる副作用についても十分留意しており、管理者からの進捗報告に耳を傾けながら戦略実行を進めている。また、こうした動きは、五月女社長が組織成員に対して会社で働くことへの考え方、特に意欲を持って「起業家的に（entrepreneurial）」「時代が大きく変わる中で働き方も変えていく」（五月女社長）ことを意識し、それぞれの組織成員がそれぞれの職務を遂行するために自律的に働く環境を整備しようとしていた方向性と一致している。そして、それを組織成員も感じ取っている。当初は五月女社長の飲食業を取り巻く環境の変化（食材調達や労働力確保の困難さ）への対応として事業構造の変化に対する疑問が生じていたが、時間をかけて理解を促していくことによって組織成員の捉え方も変化している。すなわち、

組織成員、特に事業部責任者や店長自身が、会社が望ましい方向に向かうように方向付けられているという意識が芽生え始めているということである。

3.6. 考察

ここまでゲイトの組織成員が事業構造の変化とそれに伴って再構築された MCS についてどのように捉えているのかについてインタビュー調査に基づき述べてきた。以下では、そこから明らかになった点をもとに考察を進めていくことにしよう。

図表5は事業構造の変化と MCS の変更が組織成員にどのような影響を与えているのかをまとめたものである。ここでは戦略変更がもたらした事業構造の変化（直接的な影響）と MCS が組織成員の心理的側面や行動に与える影響に分けて検討してみよう。

まず、戦略の転換によって現場に大きな影響を与える仕入れ先の変更、取り扱いアイテムの変更はトップによる戦略的意思決定として行われているが、その実行にあたっては顧客や店舗への影響や、トレーサビリティが確保できる仕入、自社物流と商品供給の安定化に向けた努力と合わせて漸進的に進められた。当初は組織成員からの理解が得られづらい局面もあったが、企業として進む戦略的な方向性は正しいと感じる店長もおり、次第に事業構造の変化が受け入れられるようになっていった。

これと同時に進められた MCS（特に業績管理システム）の変更は、組織成員の行動や心理的側面に影響を与えているように見える。つまり、トップによる予算を通じた強制的（Coercive）なマネジメントよりも、働き方（フリーランスまたは従業員）の選択や、フリーランスの給与

を売上高と連動させる業績管理システムの再設計を通じて組織成員の自律性を引き出そうとしている。また、戦略変更に伴う仕入先、販売品目の変更によって事業遂行上の制約（Boundary）を設けて「全体的効率性」を担保しつつ、組織成員にはフリーランスとして一定程度自由度がある労働環境を与え、報酬を自ら決定できるような業績管理システムを導入することで、店舗ごとの創意工夫によって店舗売上の最大化を図るインセンティブを与える「局所の自律的対応」を図っている。

これを機能させるためにはミーティングが重要である。先に述べたように、ゲイトではミーティングに事業部責任者、地域統括、店長といったマネジャーが参加している。原則的には週1回行われているが、月次の報酬や次月予算もそこで決められている。もちろん年次予算に代表される目標については本社からガイドラインが定められているが、五月女社長は原則的なルールを提示するのみである。さらに、フリーランスであるマネジャー自身の給与が売上高との業績連動となったことにより、ミーティングにおいてそれぞれの店舗における実践が共有されるようになり、組織学習の場として機能している。これにより、組織構造に裏付けられた上意下達のコミュニケーションではなく、それぞれの店舗の状況や課題、商材販売や提供のノウハウを共有するようなコミュニケーションが創発されるようになっていった。店舗をどのようにマネジメントするのかについては店長の裁量が大きく自由度が高い一方で、全社売上高の最大化が自らの報酬として反映されることにより、事業部責任者や店長同士が協力し、互いに学び合う環境が生み出されている。店長 B による「目標をみんながどう考えているのかを語り出

図表5 事業構造の変化とMCSの変更による組織成員への影響

		事業構造の変更前	事業構造の変更後(現状)
戦略変更の直接的影響	差別化	どこにでもあるような居酒屋で差別化しづらい。	産地直送であることをウリにすることで、来店客の反応が変わった。顧客の反応はマチマチ。居酒屋への印象と提供している価値がズレていないか。一般的な居酒屋を期待する顧客には中途半端。「産地直送/須賀利」を理解できる顧客には良い店舗。後者はまだまだ少ない。
	仕入	卸売からの仕入原価、インターネットを通じた広告宣伝費の上昇が課題。	仕入先を自社漁場、関係の深い農家に絞り込むことにより、仕入原価を低減。魚へのこだわり、仕入先の農家・漁家との顔が見える関係を構築。食品のトレーサビリティを重視。アイテムを変えても売上は大きく落ち込んでいない。ほぼ前年対比で変わらず。
	収益最大化の方策	客単価×来店客数(↑) 回転数を高める方向に仕向ける。	客単価(↑)×来店客数 良い食材に対して対価を払う顧客を創造する。産地を出すと反応する顧客層がいることが明らか。そうした顧客は単価が高い。
MCSが組織成員の行動に与える影響	モチベーション	日々の業務を過剰なく行う。	戦略変更への抵抗はあったものの、顧客の反応、業績管理システムや雇用契約の変化、月次ミーティングでの組織学習が進み、前向きに変化を捉えている。ルーティン化された業務に工夫を加え、顧客とのコミュニケーションを積極的に取るようにしている。
	KPI (重要業績指標)	利益を最大化するために店舗別で変動費、人件費、人時生産性にもとづく管理。	店舗ごと売上高の最大化。原価や生産性を測定する指標は含まれていない。
	給与	従業員給与は固定給+業績連動	フリーランスの報酬は店舗売上の25%から従業員給与を差し引いた金額を分配。売上高を最大化することがインセンティブに。 雇用契約の場合は以前と変わらず。
	ミーティング	経営者あるいは事業部責任者からの上意下達型のミーティング。業績の進捗報告、今後の方針を伝達する場として機能していた。	給与が業績連動するようになったため、会議参加者である事業部責任者や店長は他店舗の動向を気にするようになり、売上が伸びている店舗の実践を取り入れる学びの場へ変化。

出所) インタビュー調査より筆者作成

すようになった。店舗ごとの売上をいかに高めるかという戦略を考えるようになった」というコメントは最たる例である。

以上のように、ゲイトにおける新たなMCSは、経営者による戦略変更に伴う組織目標の実現を図るための業績管理システムの整備(売上高へのフォーカス、雇用形態・給与体系の変更)を図るとともに、フリーランスである事業部責任者や店長たちがミーティングによって組織目標を実現するための月次計画や給与を決めるこ

とで彼らの自律性を引き出そうとするシステムになっている。しかも、それは極めて簡素化されているとともに、組織成員が目標設定や予算に関与することができる透明性が担保されたものになっている。

しかし、課題も残されている。特に、雇用形態の違いによる店舗内での目標共有については課題がある。すなわち、全社売上の25%を基礎とした報酬が得られるフリーランス(多くは店長等のマネジャー)と、基本給と業績連動給が

得られる従業員とでは、ともに全社あるいは店舗の売上を最大化するインセンティブを有するものの、目標達成に対する考え方の相違があるという状況をどう捉えるかである。この点、五月女社長は現状には満足していない。現行の業績管理システムへの移行から期間がそれほど経過していないということもあるが、現場で働く組織成員が現在以上に自律的に行動できるシステムの必要性を感じており、日々試行錯誤している。

4. おわりに

これまで本稿では、インタビュー調査を通じて、事業構造の変化に伴って新たなMCSの設計により、経営者が求める組織成員の自律性を促す仕組みがいかに構築されたのかについて検討を行ってきた。具体的には、売上高を基礎とし、組織成員の労働契約をフリーランスと雇用から選択することにし、自らの希望する働き方と報酬を得る方法と関連付けられた報酬形態と管理会計システムの導入によって、組織成員に対してどのような影響を与えているのかを考察した。以上から明らかになった点は次のとおりである。

第1に、ゲイトでは現場においては戦略変更に伴う仕入先、販売品目の変更による制約を設けながら全体的効率性を維持しつつ、自由度の高い労働環境を与え、報酬を自ら決定できるような業績管理システムを導入することを通じて、店舗ごとの創意工夫によって店舗売上の最大化を図るインセンティブを与える組織成員による自律的対応を図っているということである。

第2に、ゲイトで行われている実践では行動範囲の制限や標準化によるのではなく、経営者が戦略方針によって組織成員に向かう方向を指

し示すことで彼らに自由を与えることに繋がっている。また、業績管理システムの簡素化を図るとともに、月次に開かれる事業部責任者と店長によるミーティングが互いの実践を共有する組織学習の場として機能することで組織成員の自律性を喚起するように機能し始めている。このことは、戦略変化に伴うMCSの設計変更が組織成員の動機づけや行動に対して変容をもたらしているものと指摘できよう。

つまり、トップ・マネジメントから提供される経営資源の制約がある一方で、それを受けて行う行動については緩やかな制約の中で組織成員が自律的活動することができるようになっている。そうした活動を支援するMCSが設計されていると言えよう。

しかしながら、同社のMCSは未だ再構築の途上であり、水産事業の進捗によっては状況が変化する可能性がある。特に業績管理システムの運用については、事業部責任者から「店長がマネージャーになりきれていない。(報酬の:筆者注)分配が統一されていることが問題。インセンティブの仕組みなどが必要」(事業部責任者B)とコメントされており、管理者レベルで運用方法についてさらなる検討していく必要がある。

本稿ではSimons(1995)やAdler and Borys(1996)などを基礎とする先行研究から経営者によるMCSの設計と、MCSの利用による組織成員の自律的行動への誘導という視点を導入したが、それぞれの理論的なフレームワークを用いた詳細な検討は行っていない。今後さらなる調査を実施することを通じて戦略の変化とMCSや業績管理システムの関係性を詳細に検討するとともに、そのメカニズムを明らかにしていく必要があるだろう。

〔参考文献〕

- Adler, P. S. and B. Borys. (1996) "Two Types of Bureaucracy : Enabling and Coercive," *Administrative Science Quarterly*, 41 (1) : 61-89.
- Ahrens, T. and C. S. Chapman (2004) "Accounting for Flexibility and Efficiency : A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain." *Contemporary Accounting Research* 21 (2) : 271-301.
- Chapman, C. S. (1997) "Reflection on a contingent view of accounting," *Accounting, Organizations and Society*, 22: 497-529.
- Free, C. (2004) "Supply-chain accounting perspectives in the UK retail sector: Enabling or coercive collaboration?," *Contemporary Accounting Research*, 24 (3) : 897-933.
- Jørgensen, B. and M. Messner (2007) "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 M. Messner (2012) "Enabling Control and the Problem of Incomplete Performance Indicators," *Accounting, Organizations and Society*, 37 (8) : 544-564.
- Merchant, K. A. (1997) *Modern Management Control Systems : Texts and Cases*, Prentice Hall
- Merchant, K. A. and D. Otley (2006) "A review of the literature on control and accountability," In C. S. Chapman, A. G. Hopwood and M. D. Shields (Ed.) , *Handbook of Management Accounting Research Vol.2* (p.785--802) . Elsevier
- Merchant, K. A. and W. A. Van der Stede (2017) *Management Control Systems*, 4th Edition, Pearson.
- Mitchell, F., and G. C. Reid (2000) "Problems, challenges, and opportunities: The small business as a setting for management accounting research". Editorial. *Management Accounting Research*, 11 (4) : 385-390.
- 中川 優・近藤隆史・西居 豪 (2013) 「海外子会社マネジメント・コントロール分析のフレームワーク - イネープリング・コントロールの適用可能性」『会計』184 (1), 110-124 頁 .
- 西居 豪・近藤隆史 (2015) 「イネープリング概念を用いた管理会計研究の動向」『メルコ管理会計研究』第7巻第2号, 47-60 頁 .
- 李 燕 (2011) 「戦略化における管理会計の役割 - 新事業ドメインへの展開に関する事例研究」『メルコ管理会計研究』第4巻第2号, 23-40 頁 .
- 澤邊紀生・飛田 努 (2009) 「中小企業における組織文化とマネジメントコントロールの関係についての実証研究」『日本政策金融公庫論集』第3号, 73-93 頁 .
- Simons, R. (1995) *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, MA : Harvard Business School Press.
- Wouters, M. J. F. and C. Wilderson (2008) "Developing Performance-Measurement Systems as Enabling Formalization: A Longitudinal Field Study of a Logistics Department," *Accounting, Organizations and Society*, 33 (4/5) : 488-516.
- Wouters, M. J. F. and D. Roijmans (2011) "Using Prototypes to Induce Experimentation and Knowledge Integration in the Development of Enabling Accounting Information," *Contemporary Accounting Research* , 28 (2) : 708-736.

Zollo, M. and S. G. Winter (2002) "Deliberate learning and the evolution of dynamic capabilities," *Organization Science*, 13 (3) : 339-351.