

論 壇

マネジメント・コントロールの展開と今日的課題

澤邊紀生

<論壇要旨>

マネジメント・コントロールの展開と今日的課題について、多様性に富んだ3つの統一論題報告を、鍵概念として活用しているマネジメント・コントロール概念、分析枠組みとして利用している理論、研究対象としている管理会計現象の3つの観点から整理した。その結果、三者三様ではあるが、マネジメント・コントロール概念を拡張し、研究対象とすべき範囲を拡大することで時代の変化に対応した重要な知見が得られる展望が拓かれた。

<キーワード>

マネジメント・コントロール、自律創造型コントロール、文化コントロール、探索志向のマネジメント・コントロール

Development of Management Control and its Contemporary Issues

Norio Sawabe

Abstract

Development of management control and its contemporary issues are discussed by three keynote speakers. Each speakers, for different conceptual and empirical reasons, agrees that management control research should enrich key concepts and expand its conceptual boundaries in order to cope with changing realities.

Keywords

management control, enabling control, cultural control, management control for exploration

1. 統一論題解題

管理会計学会全国大会の統一論題として、大会準備委員長から座長に与えられたテーマが「マネジメント・コントロールの展開と今日的課題」であった。マネジメント・コントロールという近年わが国でも研究蓄積が急速に進んでいる領域（横田ほか，2016, 2018）について、その展開と今日的課題を扱う意義は小さくない。

マネジメント・コントロールというテーマは、研究対象としてのマネジメント・コントロールの範囲が、研究者の理論的関心によって大きく異なるという特徴を持っている。マネジメント・コントロールをどう概念的に理解し定義するかによって研究範囲が異なり、Anthony (1965)の立場に依拠するのか、それとも Simons (1995) や Merchant and Van der Stede (2007) あるいは Malmi and Brown (2008) などに依拠するのかによって、同じ言葉を用いても、異なる対象について語っていることに注意しなければいけない¹⁾。

観察の理論付加性が高い会計学において、この問題は避けられない（澤邊，2019）。管理会計研究の場合、技法の形式構造に着目することでこの問題を緩和することができる（澤邊，2006）。しかし、マネジメント・コントロールは特定の管理会計技法によって特徴付けられているわけではない。そのため、「マネジメント・コントロールの展開と今日的課題」というテーマは、管理会計技法と結びつけられた類似のテーマとは違うレベルで、概念的な多様性と研究対象の変化の関連をどう扱うべきかという難しさを抱えている。

この難問について、統一論題登壇者と意見交換し、統一論題として特定の立場を採用することは避けて、登壇者それぞれの立場で、マネジメント・コントロールを概念的にどう理解すべきか、またどのような経験的事象について論じているのかを明確にする方針を採用することとした。つまり、概念の多様性を認めた上で、それぞれがどのような意味でマネジメント・コントロールについて論じているか誤解の危険性を減少させる方針をとった。また、それぞれの研究報告のなかで、マネジメント・コントロールと「管理会計」がどう関係しているかについても意識して、「マネジメント・コントロールの展開と今日的課題」という統一論題と取り組むこととなった。

以下では、3人の登壇者の報告を座長の観点から簡単に紹介し、そのうえで、試論的に新しいマネジメント・コントロール概念を提唱する。本稿で提唱する新しいマネジメント・コントロール概念は、「マネジメントをコントロールする活動」としてマネジメント・コントロール概念を規定しようというものである。このマネジメント・コントロール概念は、会計専門家の協力を得て、理論と実践の善循環を構築すべくすすめているアクションリサーチの現実のなかで着想したものであり、階層組織のなかに閉じ込められていたマネジメント・コントロールを開放しようというものである。

2. 統一論題報告の要点

統一論題報告が「マネジメント・コントロールの展開と今日的課題」をどのように論じているのか、鍵概念として活用しているマネジメント・コントロール概念、分析枠組みとして利用

している理論，研究対象としている管理会計現象に注目しながら，各報告の要点を座長の観点からまとめてみることにする。

マネジメント・コントロール概念として浅田報告は自律総合型コントロール (enabling control)，青木報告は文化コントロールを鍵概念として活用している²。伊藤報告は Anthony (1965) に代表される伝統的なマネジメント・コントロール概念を批判的に検討することでマネジメント・コントロール概念の拡張の必要性を主張している。

分析枠組みとして，浅田報告は新制度学派組織論を援用した知識論を，青木報告は価値共創プロセス (value co-creation process) の理論を，伊藤報告は両利きの経営 (organizational ambidexterity) とリスタートアップの理論を利用している。研究対象としては，浅田報告は製造業の組織内部におけるマネジメント・コントロールを，青木報告はサービス業において複数の主体が関わって行われる価値共創活動におけるマネジメント・コントロールを，伊藤報告はスタートアップ企業におけるマネジメント・コントロールを扱っている。

このようにマネジメント・コントロール概念についても，分析枠組みについても，さらには研究対象についても三者三様であり補完性が高い統一論題報告であった。下記は，あくまで座長の立場からのまとめであり，詳しくは本号に掲載されている報告者のそれぞれの論文を読んでいただきたい。

2.1 浅田報告「製造業における管理会計実践と自律創造型コントロール」

浅田報告は，製造業におけるマネジメント・コントロールについて，Ahrens and Chapman (2004) の提起した対概念である自律創造型コントロールと指示強制型コントロール (coercive control) を鍵となる分析概念として分析したものである。具体的な分析対象は，株式会社小松製作所におけるマネジメント・コントロールであり，全部標準原価計算を基礎としたコントロール・システムに代わって利用されるようになった SVM (Standard Variable Margin) 管理と呼ばれる新しいコントロール・システムの導入と定着プロセスに焦点が合わされている。

浅田報告では，製造業におけるマネジメント・コントロールのあるべき姿として，企業全体のコントロール・システムが「製造現場」を中心として設計されるべきであるという立場が採用されている。それは，製造業では「製造活動」を最も重視すべきコントロール対象だという考えに基づく。これは，京セラのアメーバ経営において，「製造現場」で利益が生じているという考えに基づき，工程別のアメーバ単位で利益管理を行っていることにも通じる考え方である (稲盛，2006; 上總・澤邊，2005)。

鍵概念として採用されている自律創造型コントロールと指示強制型コントロールは Ahrens and Chapman (2004) が提唱したものであるが，Ahrens and Chapman (2004) が Adler and Boris (1996) の官僚組織の二つの設計原理 (enabling bureaucracy と coercive bureaucracy) を批判的に発展させて概念化したものである。さらに言うならば Adler and Boris (1996) は，カメラなどの機械設計における二つの設計原理を援用して官僚組織の設計原理を提起している。

浅田報告における自律創造型コントロールと指示強制型コントロールの二つの概念も，新制度学派組織論の知見を活用して管理会計知識の側面に光を当てることで，Ahrens and Chapman (2004) が提唱した概念をより豊かにしたものである。管理会計知識について浅田報告では，自律創造型コントロールでは現場マネジャーが変化の主体になり，指示強制型コントロールでは経営者 (とその代理としての会計担当者) が独占的に管理するものと Ahrens and Chapman

(2004)の概念を発展させている。

このように分析概念を独自に発展させつつコマツにおけるSVM管理の導入と定着を分析することで、自律創造型コントロールによって、自部門の全社業績に対する貢献が明確化され、対応すべき課題についての可視性が向上することで、管理会計知識の「行動可能」性が高まったという知見が得られている。さらに、この変化プロセスにおいて、現場マネジャーが、会計情報を主体的に分析理解し、改善活動について議論するようになったことが報告された。浅田報告によれば、このような現場マネジャーの変化は、会計担当者が管理会計知識を現場知識に翻訳し、現場マネジャーが管理会計知識を活用できるよう教育してきたことによって促進された。つまり、会計担当者の役割は翻訳者であり教育者であり、現場マネジャーが使いやすいコントロール・システムを開発する開発者であった。

浅田報告では、Ahrens and Chapman (2004)に依拠しつつ独自の概念化を進め、コマツのSVM管理の導入定着を分析することで、管理会計知識という観点から従業員の自律創造的な行動を可能にするコントロール・システムの作られ方について重要な知見が示された。

2.2 青木報告「サービス組織における価値競争プロセスとマネジメント・コントロール・システム」

青木報告は、企業の価値創造プロセスが多様になれば、マネジメント・コントロール・システム(MCS)の形態も多様になるという問題意識から、サービス提供組織(サービス組織)において顕著に現れる価値共創プロセスでは、それに応じたMCSが生じるであろうという問題意識から出発する。ここで価値共創プロセスとは、複数の行為者が、直接的な相互作用を通じて、共同で価値を創造することであり、青木報告が対象とするサービス組織における価値共創プロセスとは、顧客を価値創造に取り込んだ価値創造プロセスのことである。価値共創プロセスでは、顧客の活動もサービス財を生産するためのインプットとなることが前提されている。

このような価値共創プロセスに適合したMCSのコントロール対象範囲は、従来考えられてきたものよりも拡張されると青木報告は主張する。従来のMCSのコントロール対象は階層組織の下位者であったが、顧客もその対象に含められるよう拡張されると青木報告は指摘する。

もう少し詳しく説明すると、価値共創プロセスには、サービス組織の活動領域である提供者領域、顧客が価値創造活動を行う顧客領域、サービス組織と顧客が共働して価値創造を行う接続領域がある。従来のMCSは提供者領域のみを対象としていたが、これを顧客領域と接続領域まで拡張するべきというのが青木報告の主張である。

というのも、サービス組織の特性は、顧客との相互作用におけるサービス・エンカウンター管理にあり、この巧拙がサービス組織の競争優位を左右するからである。そのため、サービス・エンカウンター管理に直結する「接続領域」におけるコントロール・システムの設計が重要となる。

青木報告のこの指摘は、浅田報告が製造業の競争優位が製造活動のマネジメント・コントロールによってもたらされるという指摘と見事に呼応している。つまり、競争優位の源泉に着目してMCSは設計運用されるべきであるという洞察である。

さらに、青木報告では、望ましいサービス・エンカウンターを生み出すためには、サービス組織内部で価値観の共有をはかることが重要であり、顧客との間では文脈価値を向上させ、共感によって顧客が価値共創に協力する状況を作る重要性が指摘される。これらはともに文化に

よるコントロールが価値共創プロセスにとって重要である証拠だと青木報告は主張する。

このような概念的検討を行ったうえで、青木報告ではFreee社における価値共創を事例として取り上げて、提供者領域においても接続領域においても文化によるコントロールが利用されており、顧客の文脈価値構造への働きかけが重要であると指摘している。さらに、MCSの利用スタイルとしては、事後の合理性を考慮した探索型のコントロールが有効であると青木報告は整理している。

このような分析から、青木報告では、伝統的なMCSと価値共創プロセスに適したMCSを次のように対比している。まず第1に、伝統的なMCSは定量的コントロールが中心であったのに対して、価値共創プロセスに適したMCSは定性的なコントロール手法も含めてコントロール・パッケージとして活用される。第2に、伝統的なMCSのコントロール対象はミドル・マネジメントであったのに対して、価値共創プロセスに適したMCSではコントロールの対象は広範であり、顧客との相互作用が生じている現場の担当者や顧客にまで拡張されている。第3に、伝統的なMCSは公式的なシステムが中心であったが、価値共創プロセスに適したMCSは非公式なシステムも重要な役割を果たす。第4に、伝統的なMCSでは、現場では定型的な活動が行われていると想定し、その管理はタスク・コントロールとしてMCSの外側で行われる。それに対して、価値共創プロセスに適したMCSでは、接続領域において非定型的な活動が行われていると考え、現場の管理もMCSに含まれる。

青木報告は、サービス組織における価値共創プロセスについて、価値創造プロセスの特徴を分析したうえで、それに適したMCSを理論的に考察し、伝統的なMCSとの違いを析出することで、MCSの今日的課題と展開について重要な知見を提示している。

2.3 伊藤報告「「両利きの経営」を実現するマネジメント・コントロールの要件」

伊藤報告は、「両利きの経営」をめぐる理論的考察を活用しながら、「スタートアップ企業」におけるマネジメント・コントロールを対象とした考察を行っている³。両利きの経営とスタートアップ企業は必ずしも一対一対応の関係にはないが、それにもかかわらずこのような問題設定を行っている背景には次のような問題意識がある。

伊藤報告によれば、伝統的な管理会計論が成立した環境は、経営規模の拡大と内部生産過程の複雑化への対応を迫るものであった。そのような環境に適応すべく、「標準の設定」と「標準と実績の比較」という思考に基づいて、標準原価計算と予算管理が管理会計論の中核的な計算技法として確立された（廣本, 1993）。そこでは、既存事業の効率的な経営をいかに達成するかが管理会計の問題であり、新規事業の創出は中心的な問題ではなかった。その延長線上に、マネジメント・コントロールの理論も発展してきたため、既存の事業戦略の円滑な実行にマネジメント・コントロールも焦点が合わされてきたと伊藤報告は指摘する。

「両利きの経営」は、既存事業の効率的な実行と新規事業の創出の両立をはかるものだと伊藤報告は理解している。両利きの経営の端緒となったMarch (1991) は、組織の持続的発展のためには、既存知識の活用と新知識の探索の両立が重要であると指摘している。既存知識の活用と新知識の探索は、資源配分という観点からはトレードオフの関係にあり、どちらかに偏りがちである。両利きの経営の観点からすると、従来のマネジメント・コントロールの理論は、既存事業の効率化や既存戦略の実行に焦点が合わされてきたため、既存知識の活用の方に偏りがちであり、理論的に新知識の探索について充実させる必要がある、というのが伊藤報告の問題

意識である。

この問題意識に基づいて、新知識の探索に有用なマネジメント・コントロールの理論を充実させるため、伊藤報告が採用した研究戦略が、スタートアップ企業におけるマネジメント・コントロールの検討である。スタートアップ企業の場合、定義からして既存事業が存在せず、既存知識の活用よりも新知識の探索が中心となる。このように考えるならば、スタートアップ事業におけるマネジメント・コントロールの検討は、既存知識の活用に偏ったマネジメント・コントロール理論のバランスを整えることに寄与すると伊藤報告は考える。

伊藤報告によれば、スタートアップは一般的に「新事業あるいは新業態で急成長し、市場開拓フェーズにある企業や事業」と理解されており、伊藤報告においてスタートアップ企業とは①従来の企業が手を付けていなかった革新的な製品・サービスやビジネスモデルに果敢に挑戦し、②それを通じて急成長を目指す企業、と定義されている。

このようなスタートアップ企業では、事前には何が正しい答えなのか誰もわかっていない状況で、市場と対話しつつシナリオを創り出していくことが求められており、新知識の探索が重要であると伊藤報告は主張する。そのようなスタートアップ企業のマネジメント・コントロールを検討する際に、伊藤報告が参照しているのがリーンスタートアップの考え方である。リーンスタートアップは、スタートアップ企業の勝ちパターンを体系化した手法である。

リーンスタートアップの方法論と思考様式の根底には、成功確率が低く正解の分かっていない状況で適切な回答を導き出すためには、試行錯誤の回数を増やすしかないという考え方がある。できるだけ多くの失敗を小さなコストで短期間に繰り返すことで、失敗からの学習を促進しようという考え方である。

従来のマネジメント・コントロールと探索志向のマネジメント・コントロールでは、計画と実績の差異の意味が根本的に異なると伊藤報告は指摘している。従来のマネジメント・コントロールでは、差異の意味は「解決すべき問題が生じている」であり、シナリオ（計画）に実績をあわせることが求められ、一次の学習が促進される。探索志向のマネジメント・コントロールでは、差異の意味は「当初の仮説が誤っていた」であり、実績によってシナリオが書き換えられ、高次の学習が促進される。

伊藤報告は、両利きの経営と従来のマネジメント・コントロールを対比し、リーンスタートアップの考え方をマネジメント・コントロールの観点に引き寄せて考察することで、失敗からの学びを促進するマネジメント・コントロールの役割に注目する必要性を指摘している。この重要な指摘とともに、伊藤報告は、知識の活用と探索を同時に行う両利きの経営を実現するためには、多様で複雑な組織活動の共通言語として、会計情報の整備・活用が不可欠であり、そのための理論体系の拡張が必要だと主張する。

3. マネジメント・コントロール概念に関する試論

マネジメント・コントロール概念には、言葉のつながりとして他のコントロール概念とは異なる点がある。例えば、オペレーショナル・コントロールやタスク・コントロールを例にとると、オペレーショナル・コントロールはオペレーションをコントロールする活動として、タスク・コントロールはタスクをコントロールする活動として読み取ることができる。インプッ

ト・コントロール、プロセス・コントロール、アウトプット・コントロールなども同様に、「コントロール」の前に置かれた修飾部（例えばインプット）をコントロールする活動として自然に理解することができる。

マネジメント・コントロールも、近縁のコントロール概念と同様に、マネジメントをコントロールする活動として理解することで多くの可能性が拓かれるのではないかというのが、本節における試論の主旨である。結論を先取りすると、マネジメントをコントロールする活動として理解することで、階層組織の枠にとらわれずマネジメント・コントロールの可能性を探究する展望が拓かれる。

マネジメント・コントロールを、マネジメントをコントロールする活動として理解するためには、「マネジメント」と「コントロール」の意味を明確にすることが必要である⁴。そこで、本節では「コントロール」について Hoskin and Macve (1994) に依拠しながら、歴史的起源をたどることでその意味を明確にする。そのうえで、語源的に「マネジメント」の意味を一般化したうえで、新しいマネジメント・コントロール概念の可能性について検討する。

3.1 コントロール概念の出自と本質

コントロールについて Hoskin and Macve (1994) は、「監査」とともに、その出自が中世に新しく造語されたラテン語にあり、両者は密接に結びついていると指摘している。本節では、コントロールに関する Hoskin and Macve (1994) の歴史理解を紹介することで、新しいマネジメント・コントロール概念を提示する準備とする。

コントロールという言葉は、1220年頃のイギリス宮廷で用いられた「対応-表」(*counter-roll* ラテン語では *contra-rotulus*, フランス語では *conter-rolle*) を起源にもっている。対応-表は、もともとの一次資料を単に複製模写したものではなく、すでに複製され保持されている一次記録を要約し照合するという目的のために導入されたものであった。

Hoskin and Macve (1994) によれば、コントロールという言葉は、会計の文脈から誕生した。1200年頃のイギリス宮廷では、王国の財政に関する取引は、記録が正確であるように、大蔵表 (*the Treasury Roll*) と大法官表 (*the Chancery Roll*) の二つに同時に記録されていた。1220年頃には、大蔵表と大法官表に加えて「第三の表」(*third Roll*) への記録が行われるようになり、これがコントロールの語源となった対応-表であると Hoskin and Macve (1994) は考えている。

この第三の表は、「王国の法と王の秘密」(*the Laws of the Realm and the secrets of the King*) を記録するものであり、大蔵表と大法官表とは異なるものであった。第三の表は、手続き上の基本規則を記述し、重要な取引および関連する意思決定を要約したものであった。これらによって、第三の表は全般的状況として本来あるべき姿を行間に示し、同時に生まれた監査という社会的手続きと組み合わせられることで、権力の新しい形態となったと Hoskin and Macve (1994) は主張している。

中世のイギリス宮廷で誕生したコントロール概念の起源から、コントロールの出自が社会的な関係をめぐるものであり、コントロールが「本来あるべき姿」を示すものであることを確認することができる。「本来あるべき姿」は明示的に記述されているとは限らない。コントロールの出自からすると、要約されたなかに、つまりは行間から本来あるべき姿は読み取られるべきこととなる⁵。ここから、明示的あるいは暗黙裏に「本来あるべき姿」を示す（と読み手に受け取られる）ことで、それを実現しようとする活動をコントロールの本質として理解

することは、歴史的にも自然であることがわかる⁶。

タスク・コントロールが本来のあるべきタスクを実現しようとする活動であり、インプット・コントロールがあるべきインプットを実現しようとする活動であるというのは、語源にさかのぼっても不自然なことではない。同様に、マネジメント・コントロールを解するならば、本来あるべきマネジメントを実現するための活動ということになり、このような理解こそが本節で主張するマネジメント・コントロール概念の特質である⁷。

3.2 新しいマネジメント・コントロール概念の可能性

周知のように、マネジメントはラテン語で手を意味する *manus* まで遡ることができる。そこからイタリア語で「馬の手綱をひくや馬を飼い慣らす」という意味の *maneggiare* などを経て、英語として「扱う、調教する、指示する」という意味となり、さらに現代的な経営という意味に転化したのがマネジメントと言う言葉である。

ここでは、マネジメントの意味について、その語源を確認することにとどめるが、マネジメントの語源をたどることにより、「馬」という人間よりも大きく力の強い動物を手懐け、手綱を取って思うように操るイメージがマネジメントと言う言葉の原点にあることが見えてくる。

マネジメントの原点となるこのイメージを、前節で提起したマネジメント・コントロール概念にあてはめると、個々の人間よりも大きな力を発揮する組織等が正しくマネジメントされるようする活動がマネジメント・コントロールということになる。マネジメント・コントロールは、正しくマネジメントするとはどのようなことか明示的あるいは暗黙裏に示し、そのあるべき姿を念頭に望ましいマネジメントを実現する活動である。

このマネジメント・コントロール概念では、マネジメントがコントロールの対象であり、他のコントロール概念との差異となる。マネジメントを対象としないコントロール活動はマネジメント・コントロールではない。しかし、マネジメントを対象とするコントロール活動であれば、マネジメント・コントロールに含まれる。このようにマネジメント・コントロールを概念化することで、高い抽象度を保ち適用範囲を上げつつ、その適用範囲を限定することができる。

このマネジメント・コントロール概念を採用するならば、ミドル・マネジメントをコントロールする活動も、製造現場の管理者をコントロールする活動も、正しいマネジメントが行われるようコントロールする活動はすべてマネジメント・コントロールと呼んで良いことになる。同様に、価値共創プロセスのマネジメントが正しく行われるようする活動も、新事業の探索活動を正しくマネジメントする活動も、マネジメント・コントロールである。ただし、それぞれのマネジメント・コントロール活動において、コントロール対象となるマネジメントの本来あるべき姿について明示的あるいは暗黙裏に示されている（と受け取られている）ことが条件となる。

マネジメント・コントロールをこのように概念化することで、階層組織の内側に閉じ込められていたマネジメント・コントロールを開放することになる。組織の境界線を越えたマネジメント・コントロールについて論じることが可能となるのである (Jollands, Akroyd, and Sawabe, 2016, 2018)。

例えば、中小企業において望ましいマネジメントが実現されるように、正しいマネジメントの姿を示すことでコントロールする活動を、マネジメント・コントロールとして扱うことが可能となる。このように考えることで、中小企業における正しいマネジメントをどのように記述

すべき（ではない）のか、また、それを実現するためにどのようなコントロール活動を行うべき（ではない）のか、といった経験的に検証可能な命題群を導出することができる。また、このような考え方に基づくことで、実務実践における有用性が高い知見を蓄積していくことが期待できるのである。

4. おわりに

「マネジメント・コントロールの展開と今日的課題」というテーマについて、今回の統一論題では多様性に富んだ3つの報告を得る事ができた。これら3報告を通じて、マネジメント・コントロール概念について、伝統的な概念を批判的に継承しつつ、自律総合型コントロールや文化コントロールを加味することで深い洞察が得られる展望が示された。また、研究対象として、製造業の現場におけるマネジメント・コントロールや、複数の行為主体が関わって行われる価値共創活動のマネジメント・コントロールに、スタートアップ企業におけるマネジメント・コントロールなどを扱うことで、経済社会の変化に対応して新しく重要な知見が得られることが明確となった。

マネジメント・コントロールは理論的にも実務的にも急激な変化を見せている研究領域であり、それはマネジメント・コントロールを扱う研究が増大していることから見て取れる。マネジメント・コントロール研究は、理論的な発展の可能性も実務実践に対する影響力も決して小さなものではない。今回の統一論題によって、概念的な拡張と研究対象範囲の拡大が進展し、理論的研究と経験的研究の相互作用が活性化することで、マネジメント・コントロール研究が実り多い成果をもたらすことを期待する所以である。

謝辞

本統一論題については、その準備から大会における報告・討論にいたるまで、ご登壇いただいた3名の先生方、ならびに大会準備委員長の伊藤和憲先生をはじめとする開催校の先生方に多大なるご協力を賜った。また、本統一論題討論において多くの先生方から貴重なご質問やご意見をいただいた。ここに記して謝意を表したい。本稿は、科学研究費【基盤研究(B)課題番号18H00912】の助成を受けて進められた研究成果の一部である。

注

- ¹ Anthony (1965) のマネジメント・コントロール研究への影響について共引用分析によって検討した尻無濱(2011)は、研究者の関心の変化が原因となり、Anothony (1965) とは異なる概念化がはかられてきたと指摘している。

- 2 Enabling control と coercive control の日本語訳は多様であり定訳があるわけではない。本稿での Enabling control と coercive control の日本語訳は浅田報告に従っている。同様に、本稿における理論概念の日本語訳はとくに断りのない限り登壇者に従っている。
- 3 伊藤報告では、「スタートアップ」「スタートアップ事業」「スタートアップ企業」が文脈に応じて使い分けられているが、本稿では原則として「スタートアップ企業」という用語で統一することとする。
- 4 筆者は弱い社会構築主義の立場をとっている。弱い社会構築主義の立場からするといわすもがなであるが、言葉の意味はその言葉が用いられる文脈や他の言葉や活動との関係において生成し変化していくものである。本論の考察はそのような言葉の意味が生成変化する流れのなかでの考察であり、本試論の意義は流れのなかで他の言葉や活動とどう結びつくかによって明らかにされていくものでしかない。
- 5 Hokin and Macve (1994) は、12世紀にキリスト教原典の新しい読解方法が、行間を読むものであったことを説明している。新しい読解方法は、一見すると矛盾している原点の節々を注意深く集め比較することで、原典間の矛盾を調和させるもくろみを持っていた。「探し求めることで真実を理解することができる」と考えられたことから、この読解方法はインクイジティオ *inquisitio* と名付けられた。
- 6 このことは会計が経営管理に用いられていたことを意味しているわけではない。第三の表が示す本来の姿は過去の理想であり、未来を志向したものではなかった。Hoskin and Macve (1994)によれば、会計が効率性の改善などといった目的で経営管理に利用されるようになったのは18世紀以降のことであり、ウェストポイントにあった陸軍士官学校に代表される新しい知の権力の誕生を待たねばならなかった。
- 7 マネジメント・コントロールをあるべきマネジメントを実現するための活動と概念化すると、類似の概念である企業統治 (corporate governance) との異同がどこにあるのか検討しなければならない。ここでは企業統治が企業を前提とした概念であるのに対して、マネジメント・コントロールはマネジメントに重点をおいた概念であることの指摘にとどめ、本格的な検討は別の機会に譲ることとする。

参考文献

- 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.
- Adler, P. S. and B. Borys. 1996. Two Types of Bureaucracy: Enabling and coercive. *Administrative Science Quarterly* 41(1): 61–89.
- Anthony, R. N. 1965. *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Boston, MA: Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University. (高橋吉之助訳。1968. 『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社).
- 稲盛和夫. 2006. 『アミーバ経営』日本経済新聞出版社.
- 上總康行・澤邊紀生. 2005. 「京セラのアミーバ経営と利益連鎖管理 (PCM)」『企業会計』57(7): 97–105.

- 澤邊紀生. 2006. 「管理会計研究における進化概念の応用について」『経済論叢』178(4): 117-140.
- 澤邊紀生. 2019. 「独創的な会計研究のための観察と観測」『会計』195(1): 13-26, 2019-01.
- Simons, R. 1995. *Lever of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, MA: 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).
- Jollands, S., C. Akroyd and N. Sawabe. 2016. Core Values as a Management Control in the Construction of ‘Sustainable Development.’ *Qualitative Research in Accounting & Management* 12(2): 125-152.
- Jollands, S., C. Akroyd and N. Sawabe. 2018. Management Controls and Pressure Groups: The Mediation of Overflows. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 31(6): 1644-1667.
- 尻無濱芳崇. 2011. 「Anthony の計画・統制理論がマネジメント・コントロール文献に与えた影響の研究」『一橋商学論叢』6(1):63-76.
- 廣本敏郎. 1993. 『米国管理会計論発達史』森山書店.
- Hoskin, K. and R. Macve, 1994. Writing, Examining, Disciplining: The Genesis of Accounting’s Modern Power. In Hopwood, A. G. and P. Miller. (Eds.). *Accounting As Social and Institutional Practice*. Oxford University Press. (澤邊紀生訳. 2003. 「近代的な会計権力の起源」岡野浩・國部克彦・柴健次監訳『社会／組織を構築する会計』中央経済社).
- Malmi, T. and Brown, D.A. 2008. Management Control Systems as a Package. *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. and W. A. Van der Stede. 2007. *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. 2nd edition. Harlow, UK: Financial Times Prentice Hall.
- 横田絵理・乙政佐吉・坂口順也・河合隆治・大西靖・妹尾剛好. 2016. 「マネジメント・コントロールの分析枠組みから見た管理会計研究：文献分析による検討」『原価計算研究』40(2): 125-138.
- 横田絵理・乙政佐吉・坂口順也・河合隆治・大西靖・妹尾剛好. 2018. 「わが国のマネジメント・コントロール研究の文献分析：わが国企業実務に焦点を当てて」『メルコ管理会計研究』10(1): 61-73.