

【研究ノート】

事業創造のためのマネジメント・コントロール： 管理会計論発達史との関連¹

伊藤 克 容

1. 問題設定

昨今の経営環境では、「両利きの経営」(organizational ambidexterity)の実現、新規事業の創出が課題となっている²。事業のライフサイクルが短縮化しているなか、既存事業の成熟化・衰退をのりきるには、新規事業の創出が求められる。新規事業創出が必要なことは広く認識されているとはいえ、様々な意味で簡単ではない。実行がむずかしくなるのは、不確実性の高さと求められるマインドセットの違いが大きい。

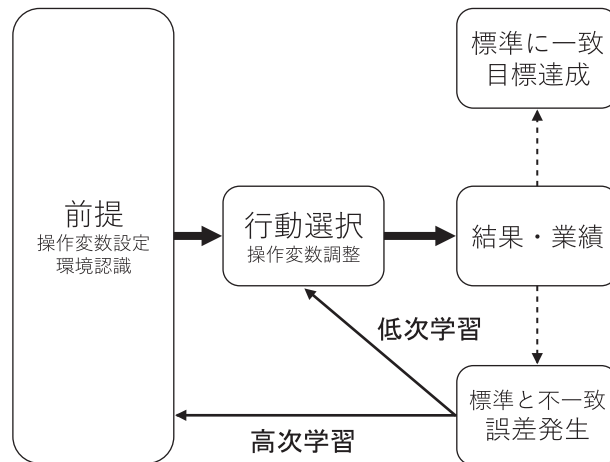
これまででない新規事業を立ち上げ、効率的に運営するのは、組織学習の視点から考えれば、いわゆる高次学習に該当する³(図表1参照)。「両利きの経営」では、新規事業創出(知の探索)と既存事業の効率的運営(知の深化)が区別されるが、いずれもが重要であって、企業の長期的な発展には両方が不可欠だと主張される(入山 2012; O'Reilly & Tushman 2013; O'Reilly & Tushman 2016)。異なるプロセスを両立させるのは、認知能力に大きな負荷をかけるばかりではなく、資源配分は分散し、熟練や専門化の効用も期待できない。日常生活で、両利きが減多にいないのと一緒である。両利きの経営(従来までの既存事業の効率的運営に加えて、新規事業創出の促進)が、新しい経営課題だとすると、マネジメント・コントロールにとっては、そうした状況に対応して、どのような役割期待の変化が生じているのかをあらかじめにする必要がある。

¹ 本研究を構成する研究活動の遂行に際しては、JSPS 科研費 JP17K0407 (研究課題「将来志向の予算管理実務に関する実証的研究」)の助成を受けている。

² 管理会計、マネジメント・コントロール研究と「両利きの経営」との関連については、吉田ほか(2015)の国内企業に対する実態調査および在間(2018)による概念分析が、大変参考になった。

³ 組織学習は、前提を所与として、その範囲内で継続的に改善が積み重ねられる「低次学習(シングルループ学習)」と、前提自体を更新する「高次学習(ダブルループ学習)」の2つのレベルに分類される(Argyris 1999; Argyris and Schön 1978; 1995)。低次学習では、操作変数、環境認識などの行動選択の前提は動かさず、単に操作変数を調整すること(行動選択)によって、結果を標準に一致させようとする。高次学習では、操作変数、環境認識などの行動選択の前提自体を見直すことで、結果を標準に一致させることを考える。何が単純な行動選択で、どこからが前提になるかは、経営管理者の置かれた状況に依存し、程度問題である。組織学習とマネジメント・コントロールの関係および高次学習を促進するマネジメント・コントロールに求められる要件については、優れたレビュー論文である、庄司(2021)に学ぶところが大きかった。組織学習論については、安藤(2001; 2019)、西谷(2008)を参照されたい。

図表1 高次学習（ダブルループ学習）と低次学習（シングルループ学習）



出所：Argyris（1999, p.68）より作成。

本稿の課題は、スタートアップ企業などで採用される事業創造（新規事業創出）のためのマネジメント・コントロールを管理会計に関する学説発達史のなかに位置づけ、その性格をあきらかにすることにある。過去の学説の変遷、進化プロセスのなかにプロットすることにより、どのような経緯で必要とされ、どの部分が新しいのかが明確になると期待される。後述するように、伝統的な業績管理会計は、科学的管理法の影響を強く受け、既定の事業戦略実行のためのツールとしての性格が強い。標準として表現された業務ルーティンに実際の組織構成員の行動を一致させることによって、事業に関連するオペレーションを安定化させることに主眼がある。プロセスを不安定させる要因は会計的な「差異」として測定され、コントロール対象である組織構成員に働きかけて、どうにかして差異を解消するような経営行動がとられる。差異を解消させる働きかけによって、コントロール対象であるプロセスを安定化させようとする。このとき、操作変数や環境認識は所与であり、事業のプラットフォームを開発、再構築する、新規事業創出、事業前提の更新などは、基本的には考慮されていない。言及されていても、きわめて限定的、例外的な事象として扱われている。低次学習の範囲での学習行動であることがわかる。

これに対して、スタートアップ企業におけるマネジメント・コントロールでは、前提の更新、ビジネスモデルを構成する仮説の見直しがむしろ常態となる。思い通り、想定通りにいくほうが例外的である。コントロール対象となるプロセス（新規事業の創出）からは、多額の「差異」が発生するが、これは事業に関する前提（仮説）を見直す、高次学習の契機、仮説更新の必要性を示す、重要なシグナルとして認識される。高次学習としての色彩をより強く帯び

ている。

前者は、正解を再現するオペレーション安定化を目的とする。後者では、未知の解を探求するイノベーション創出が意図されている。まったく異なるアプローチ、マインドセットが必要となるため両立がむずかしい。

伝統的な管理会計論（業績管理会計）および管理会計論から派生した伝統的なマネジメント・コントロール理論は、基本的には、既存事業の効率的な運営を果すためのツールであった。組織学習論の視点では、低次学習の範疇に収まっていたことが分かる。既存事業を効率的に運営するためのマネジメント・コントロールは、新規事業創出に必要な探索活動のための資源を確保するためにも重要であるが、求められる役割が大きく異なっている。新規事業創出を促進するために用いられるマネジメント・コントロールは、既存事業に対するマネジメント・コントロールと、設計方針や運用方法が違う。現在、多くのスタートアップ企業が急成長を遂げ、「リーンスタートアップ」(lean startup)をはじめとする運営ノウハウが蓄積され、体系化されていることから、スタートアップ企業に適用される事業創造のためのマネジメント・コントロールに関する理論を伝統的な理論に包摂し、整理し直す必要がある⁴。

本稿では、米国における管理会計理論の発達を丹念に追跡した、優れた著作である、廣本(1993)に依拠し、これまで管理会計論がどのように生成、発展してきたか、そのなかでマネジメント・コントロール理論はいかに派生したのかを記述する。当然であるが、廣本(1993)は、刊行された時点までの研究成果しか対象としていない。焦点になっている、新規事業創造のためのマネジメント・コントロールが、伝統的な管理会計研究では、検討対象になってこなかったことを確認するとともに、伝統的な管理会計理論とどのように接続し、体系化すべきかについて検討する。

⁴ 「両利きの経営」とマネジメント・コントロールの関係性については、在間(2018)を参照されたい。「両利きの経営」の概念規定のあいまいさ、「両利きの経営」とダイナミックケイバリティとの関連性、「両利き経営」の4つのモードなどが、先行研究に依拠して、詳細に検討されている。両利きの経営を実現する4つのモードとしては、分離(別組織を設置すること)、切り替え(経時的なアプローチの変更)、自己最適化(各ユニットへの権限移譲)、外部エコシステム(外部資源活用)があげられている。

図表2 「両利きの経営」とマネジメント・コントロールの役割

新規事業創出	既存事業運営
高次学習 (仮説検証)	高次学習 (事業計画の修正、 業務プロセス更新)
低次学習 (事業計画の実行)	低次学習 (事業計画の実行) 伝統的なMCの守備範囲

出所：著者により作成。

2. 廣本（1993）による米国管理会計論の生成・発達の変遷

(1) 歴史認識の対象としての編成原理

廣本（1993）では、管理会計の成立を1920年代としている。会計実践の歴史は古く、「管理会計は近代社会の企業における本源的な要求に基づくものと解され、すでに近代複式簿記の生成過程において管理会計の原始形態が求められる」（溝口1969）など、複式簿記によって提供される情報自体が経営管理に有用である、つまり管理会計の要素を有していたとする考えかたも見られる⁵。

廣本（1993）では、「管理会計という用語は特定の技法を意味するものではない。経営管理に役立つさまざまな技法や概念の総称を意味するものである。従って、管理会計論の歴史研究においては、個々の技法・概念の発展を踏まえながら、それらの技法や概念が、いつ、いかなる事情のもとに、いかに体系化されてきたのかが解明されなければならない。然るに、従来の研究では個々の技法の発展に重点が置かれ、技法の体系に言及されるとしてもその記述は十分なものではなかった。実際、管理会計論の生成事情についてさえ、従来の研究では必ずしも明らかにされてこなかったのである」（廣本1993, 序p.1）との立場から、「制度化」を管理会計論の成立の要件として重視していると考えられることができる。言い換えれば、何を

⁵ 青木（1963）でも「財務会計自体がすでに当然のこととして、そのような管理職能を包含しているものである」と記述されている。宮本（1969）においても、「管理会計の名称こそ用いられていなかったが、企業でもちいられた会計が実質的に管理会計の職能を果たしていた時代（1920年まで）」を発達史のなかに設定している。管理会計の成立以前には、財務会計と未分化の時代が存在していたとの認識は、複数の論者によって共有されている。

もって管理会計と考えるか、境界はどこか、本質的な機能・役割期待は何かを明示する、アイデンティティ (identity)、同一性、識別要因、本質的自己規定に着目している。「本研究では、実務のデータも理論のデータも利用しながら、基本的には、管理会計の理論、つまり、概念や技法という形で集約されてきた管理会計に対する知識体系の歴史を研究する」(廣本 1993, p.25) とあるように、焦点となるのは、個々の技法ではなく、管理会計実践全体を包括する概念や理論体系である。追跡、認識の主たるターゲットは、制度化の編成原理である。

研究領域、知識分野が「制度化」したと判断するには、一般には、共通の学問体系が確立し、大学教育や研究機関で共有される必要がある。「制度化」は、研究領域に安定をもたらすが、「両刃の剣」ともなり得る。専門家を養成し、方法論や用語を統一し、研究者に雇用を提供して生活を保証することで研究行為を保護する反面、社会との接点である、現実の経営問題とは距離ができてしまう。制度内の競争が激化し、研究成果が精緻化した帰結が「レリバンズ・ロスト」(理論と実務の乖離)現象をもたらされた。研究領域の「制度化」は、安定性ととも形骸化の危険性を常にはらんでいる⁶。

(2) 時代区分と構成

廣本 (1993) は、米国管理会計論の生成と発展を解明するために、以下の5つの時代区分を設けている。30年近く前に刊行された文献であるため、1990年代以降の理論の変遷は対象に含まれていない。

米国における管理会計理論の動向を把握するために、生成期 (1919-29年)、成長期 (1930-45年)、確立期 (1946-66年)、および展開期 (1966年以降) に全体を区切っている。時代区分の基準は、「経営管理に役立つ個々の計算技法・概念の発展を踏まえながら、それらが、いつ、いかなる事情のもとに、いかに体系化されてきたかの歴史を記述する」(廣本 1993, 序p.1) という基準(管理会計の基礎的な概念・技法の体系化)という視点が一貫して採用されている。

上記の時代区分にしたがって、廣本 (1993) は、以下のような構成になっている。

⁶ 科学や学問分野は、現場での断片的な知識が整理され、専門職や専門教育機関、カリキュラムが需要され、整備された結果、統合的な知識体系として確立される。これがいわゆる「制度化」という事象である。学会など学問的業績を評価する場が形成され、大学などの高等教育機関で研究能力を養成する場が不可欠である。専門知識を体系的にまとめたカリキュラム、標準的なテキスト、学位、専門資格を認定する制度が具体的なメルクマールとなる。「両利きの経営」の含意は、科学研究にも適合する。革新的業績やパラダイム・チェンジは、制度化された学問の外で生起し、それが制度やシステムに変更をもたらすことが知られている。制度化され、パラダイム (準拠すべき方法論) が確立し、「通常科学」となったあとの研究活動は、パラダイムが提供するパズルを解く行為の集合となるリスクをともなっている。

序章 問題設定

第1部 生成期 (1919-29年)

第1章 管理会計論の誕生

第2章 生成期管理会計論の展開

第2部 成長期 (1930-45年)

第3章 大恐慌以後における管理会計技法および概念の発展

第3部 確立期 (1946-66年)

第4章 管理会計論の再構築

第5章 伝統的管理会計論の展開と確立

第4部 展開期 (1966年以降)

第6章 ASOBAT以後の管理会計研究

第7章 理論と実務の乖離

第8章 要約と結論

(3) 生成期 (1919-29年) : 管理会計論の成立

米国で管理会計論が成立する以前、大学における従来の会計教育は、財務会計を担当する、職業会計士（職業監査人）の養成に力点が置かれていた。20世紀初頭、企業規模が拡大し、企業内部の経営管理者、会計担当者に対する別建ての会計教育のニーズが高まっていた。想定されていたのは、企業内部のコントローラーの養成である⁷。

米国内では、1916年にアメリカ大学会計教師協会（現在のAAAの前身）が設立され、大学における会計教育カリキュラムが検討されていた。その結果、1920年代に、シカゴ大学をはじめとする有力大学で管理会計に特化した講座が開講されるようになった。廣本（1993）では、管理会計の成立条件として、大規模企業の出現による経営管理問題の複雑化、標準原価計算と予算管理に代表される革新的管理会計技法の発展、コントローラー職能に対するニーズの高まりの3つの要因があげられている。

標準原価計算と予算管理という革新的な管理会計技法が開発され、企業経営には未来計算

⁷ 小澤（2005）では、Jackson（1949）の成果を参照しつつ、コントローラーの呼称は、1880年にアチソン・トーベカ・サンタ・フェ鉄道会社において初めて設置されたと記述されている。1880年代、当時のコントローラーの職務は会計よりむしろ財務活動に関わるものであった。1910年代から1920年代にかけて管理会計機能が財務より分離し、会計機能を担うコントローラーが出現するようになった。当時の中心的な職務は、予算統制と標準原価計算であった。1920年代におけるコントローラー制度の普及は著しいものであり、コントローラーの職位を設置する企業の数が増加したという。当時、企業の合併や集中が進行したために経営管理の合理化が一層強く要請され、そのために予算管理、標準原価計算および財務諸表分析などを行うコントローラーの重要性が認識されたためであると指摘されている。

が不可欠であること、過去計算に限定される財務会計とは異なる原理・原則で運用されることが認識された。企業内部の経営管理に役立つ情報を提供する会計担当者を財務職能から独立させ、すべての企業内部の管理目的での会計業務を統括するコントローラーとして認識されるようになった。コントローラーの養成に役立つ会計教育カリキュラムとして、管理会計論は体系化され、制度化された。この現象を端的に示すのが、1924年に刊行されたMekiusyの「管理会計」というテキストの刊行である。生成当初の管理会計論では、コントローラー制度が管理会計の実践基盤であった。コントローラー職能は、「標準と記録」をつかさどる業務だと理解され、当時の管理会計論は「標準と記録」を編成原理として体系づけられていた。

19世紀後半から、一部の先進企業群が大規模化し、職能部門別組織が採用された。職能部門の活動を効率的に調整する手段として、また、目が行き届かなくなった組織構成員の行動をコントロールする手段として、予算管理が必要されていた。同時に、第1次大戦後の不況期には作業能率の向上や無駄の排除が強調されるようになり、原価管理に対するニーズが高まった。原価管理を実施するための管理会計技法として、標準原価計算が急速に普及していた。標準という観点では、企業の状態を把握するため、あるべき財務標準と実績との比較情報を提供する財務諸表分析も、重要な経営管理ツールと考えられていた。生成期管理会計論は「標準と記録」の思考を指導原理とし、財務標準としての財務諸表分析、業務標準としての予算管理と標準原価計算が含まれていた。

ここで重要なのは、標準原価計算、予算管理ともに、科学的管理法⁸の影響を強く受け、既存事業の効率化、事前に定められた事業構造のなかでの最適化と志向していることである。新規事業の開発は視野に入っていないことは、あきらかである。

(4) 成長期 (1930-45年)：内容の拡大と編成原理の変更

1929年の大恐慌による影響は甚大であった。各企業に、莫大な遊休生産能力が生じ、倒産が続出した。1930年代の大不況期における、最大の経営管理問題は、遊休生産能力を活用し、倒産を回避することであった。平常運転では対応できない、異常な状況下では、生成期の標準思考だけでは、問題の解決につながらないことが理解されるようになった。

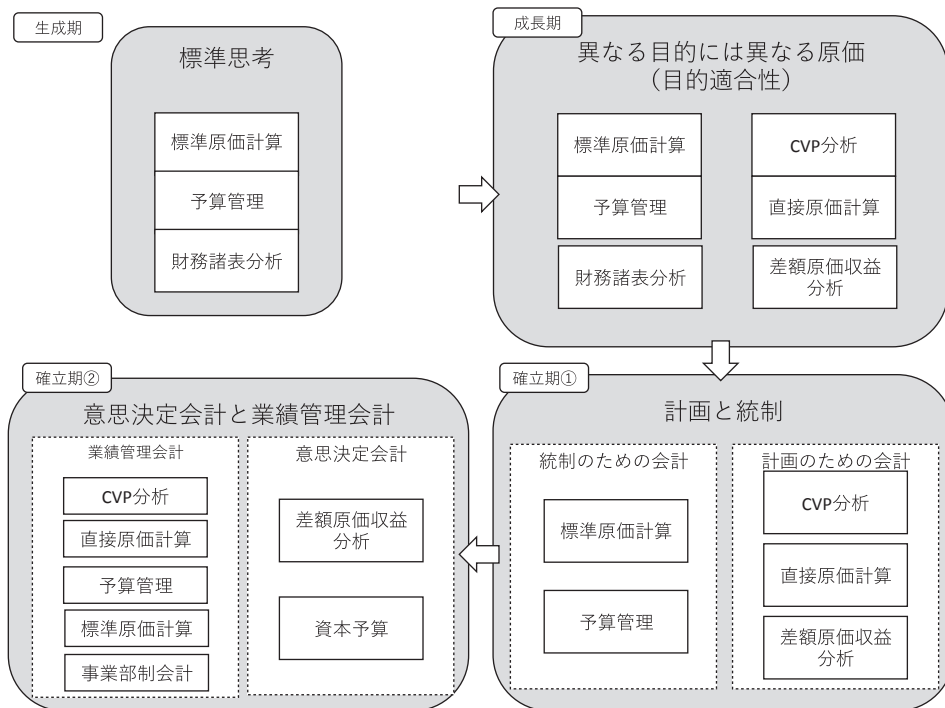
遊休生産能力が常態化した、不況期において、短期的な最適化を図るには、利益計画とCVP分析、直接原価計算に関する関心が急速に高まった。また、莫大な遊休生産能力を抱え

⁸ 科学的管理法が提唱された背景には、企業規模の拡大、内部プロセスの複雑化にともない、それ以前にもちいられていた、経験や習慣など属人的でインフォーマルな手段による、工場内部請負制および「成行管理」の問題が顕在化、深刻化したことがある。科学的管理法では、科学的、客観的な業務標準を事前に定めることによって、生産性の向上が図られている。科学的管理法については、Taylor (1911)を参照されたい。科学的管理法が標準原価計算の確立にあたえた影響については、岡本 (1969)で詳細な検討がなされている。

る問題状況の中では、差額原価概念にもとづく、意思決定が重要となる。過去データにもとづく全部原価の不適切性が、広く理解されるようになった。

1930年代には、標準と記録のもとに体系化された、予算管理、標準原価計算、財務諸表分析に加えて、CVP分析、直接原価計算、差額原価収益分析といった、まったく別の問題状況で適切である、管理会計技法を包摂する必要が生じた。予算編成・利益計画目的への拡張によって、生成期管理会計論の主要技法であった標準原価計算や予算管理が「異なる目的には異なる原価」の思考の中に取り込まれ、管理会計理論全体の編成原理として、「異なる目的には異なる原価」の思考が浸透した。

図表3 管理会計の体系の変遷 (1)



出所：廣本（1993）をもとに著者作成。

(5) 確立期 (1946-66年)：管理会計論の再構築

生成期に標準思考を指導原理として成立した管理会計論は、成長期に新たに発展した技法・概念を体系化するために、「異なる目的には異なる原理」の思考を指導原理として、再構築された。その後、管理会計論は会計情報の利用プロセスにもとづき、計画会計と統制会計と

して整理されていた。

1950年代後半から1960年代にかけて、事業部制組織の普及、情報技術の進展によって、直接標準原価計算、事業部業績測定が広く知られるようになった。セグメント別利益計画のための原価・利益概念が確立され、利益計画と利益統制の統合が促進された結果、管理会計論の体系としては、経常計算と臨時計算の区別を強調した、意思決定会計と業績管理会計の体系を普及した。意思決定会計と業績管理会計の枠組みでは、非反復的臨時的問題の解決に役立つ特殊報告システムと継続的に行われる活動の管理に役立つ経常的な報告システムが区別されている。前者の目的のためには問題解決俺報が必要とされ、差額原価収益分析が重視される。後者の目的には注意喚起清報が必要とされ、それは、予算管理、標準原価計算、責任会計、CVP分析、直接原価計算などによって提供される。

注目すべきは、管理会計理論の編成原理は大幅に見直されたが、業績管理会計のコンテンツ自体は、生成期から不変であったということである。科学的管理法の影響を強く受けた、会計的コントロール手段は、既定の事業戦略実行のためのツールである。事業創造（新規事業創出）のためのマネジメント・コントロールは、正解を再現するオペレーション安定化を目的とする。後者では、未知の解を探求するイノベーション創出が意図されている。新規事業創出、スタートアップにおけるマネジメント・コントロールの果たすべき役割として、仮説の検証（hypothesis verification）またはPoC（Proof of Concept, 概念実証）への貢献があげられる。マネジメント・コントロールの仮説検証（=PoC）機能とは、事業計画を貨幣数値に変換し、市場に実際に投入し、実績データを収集することによって、仮説（概念）の実現可能性や前提の妥当性を検証することをいう。廣本（1993, p.100）では、「生成期管理会計論において業務標準のもとに体系づけられている管理会計技法は、標準原価計算と予算管理である。標準原価計算と予算管理は、目的や対象領域において異なり、それぞれ独立の技法であるが、同時にそれらは、科学的管理法にその1つの源泉をもち、標準の設定および標準と実績の比較という手続きからなるという点で共通点を有している」と述べられている。伝統的なマネジメント・コントロールでは、標準（予算数値）に実績を一致させるように経営管理が実行される。伝統的な予算管理システムの役割が事業得企画の実行であるのに対し、スタートアップにおける予算管理システムには仮説検証（PoC）が期待されている。両者は、計算構造上は同一であるが、運用方法がまったく異なっている。

(6) 展開期（1966年以降）：制度化した学問領域としての洗練と実務との乖離

展開期には、制度化した学問領域としての成熟が進行した。経営科学やOR（オペレーションズリサーチ）、社会心理学など隣接諸科学の成果を活用する、学際的研究が展開され、意思決定モデルを基礎とした分析的研究が推進された。厳密かつ緻密な分析、方法論が重視

され、アカデミックな研究のウェイトが高まったのが顕著な特徴である。

ORの成果を管理会計に適用して伝統的な管理会計技法を改善する研究の具体例としては、CVP分析にLP(線形計画法)や確率を取り入れた研究、業績報告システムに意思決定モデルを結合した事後最適分析の研究などがあげられる。新たな展開としては、情報システムの経済的実行可能性の問題が注目され、意思決定論のフレームワークを用いてシステム選択論が展開された。経済学、数学、統計学などを基礎とする学術的なモデル分析が隆盛を迎える一方で、管理会計研究および理論は実務から大きく乖離したものになったとの批判が見られるようになった。制度化の帰結として、不可避な面もあるだろう。

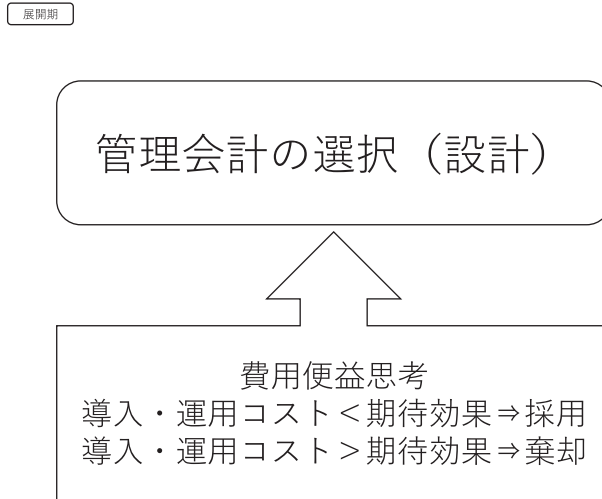
理論と実務の乖離を理解するために、費用便益思考が提唱された。管理会計実践は経済財であり、導入、運用には多大なコストがかかる。コスト面を考慮すれば、インフォーマルあるいはシンプルな実務のほうが、効果的であるということも充分考えられる⁹。利用者意思決定モデル・アプローチでは、あるべき実務を説明できないのである。費用便益思考の提唱は、「異なる目的には異なる原価」の適切性思考の限界を克服するためのものであった。実務では、精緻なモデルはあまり顧みられず、理論的に欠点があると批判されている、歴史的な原価や全部原価が依然として採用され続けていることが観察された。この状況を整合的に説明するために適用されたのが、情報経済学を基礎とするシステム選択論であった。費用便益思考は、説明理論であって、理論と実務の乖離を解消することは期待できない。

1980年代に入ると、米国企業の国際競争力の低下が問題視されるようになった。国際競争力を回復させるために、現代の競争環境、市場環境のもとで適切な管理会計モデルの開発が課題となった。理論と実務の乖離を解消するため、従来の管理会計手法の陳腐化を指摘し、最新の管理会計現象を研究して革新的管理会計モデルを開発する必要性を訴えた「レリバンズ・ロスト」が刊行され、注目を集めた。米国管理会計論は、1960年代後半以降、学術的な面では、精緻な研究が進展したが、実務に影響を及ぼす技法開発の面では大きな発展はなかったことが指摘されている。

費用便益思考は、管理会計実務の選択を説明するためのフレームワークである。業績管理会計を含めて、個別の管理会計手法の変容、改善をもたらすものではない。業績管理会計は、一定の枠組みの中で、事業計画を立案し、それを効率的に実行するツールとしての性格をもち続けていた。

⁹ 費用便益思考が提唱されたのは、数10年前であるが、現在でも説明能力を失っていない。最近注目すべき研究として、飯塚(2021)では、あえて精緻な管理会計手法の導入を回避する実務を「シンプル管理会計」として概念化している。飯塚(2021)の事例研究では、シンプル管理会計の成功要因として、①経営陣による積極的な関与、日常的なフェースツーフェースのモニタリングおよびリーダーシップ、②受注生産であり、在庫計画が不要であること、③製造拠点不拡大方針、④製品の競争力による、受注の安定化があげられている。

図表4 管理会計の体系の変遷②



出所：廣本（1993）をもとに著者作成。

(7) 主要構成要素としての業績管理会計の性格

ここまで廣本（1993）による、管理会計理論の発達動向の整理、理解をたどってきた。業績管理会計に注目すれば、生成期（1919-29年）に科学的管理法の影響を受けて成立した、予算管理と標準原価計算は、当初は、調整および統制機能が重視されていた¹⁰。成長期（1930-45年）に最適な資源配分を実施する利益計画技法としての側面が強調され、全社的な利益管理の包括的な手法に拡張された。確立期（1946-66年）、展開期（1966年以降）には、人間行動への注目、行動の行動科学の包摂、数理モデルの活用など、学術的には様々な展開がなされたが、本質的には、1920年前後に、「標準と記録」の思考を体系化の指導原理として成立した思考様式が温存されていた。管理会計理論の変遷という意味では、編集原理や説明理論が追加されたが、主要構成要素としての業績管理会計の内容は、基本的には同一である。

時間の経過とともに、競争のレベルがあがり、標準を遵守するだけでは、企業の存続にとって充分ではなくなった。標準を改訂したり、新しいビジネスモデルを開発したりすることが求められるような状況では、伝統的な業績管理会計論だけでは、不十分な状況になってい

¹⁰ 岡本ほか（2008, pp.115-118）では、企業予算は、「企業の最高経営者が、将来の一定期間において企業全体として実現を目指す事業計画に関し、その財務的側面を計数的に表現した正式の経営計画である」と記述される。「企業予算は、企業活動全体を計画し、統制するために、多くの企業が利用するきわめて重要な管理用具である」と位置づけられ、計画機能、統制機能、調整機能、コミュニケーション機能、インセンティブ誘発機能などの様々な役割を同時に果たすことが期待されている。

る¹¹。伝統的な業績管理会計は、既定の事業戦略実行のためのツールとして位置づけられていた。オペレーションを安定化させることに主眼があったため、コントロール対象である組織構成員に働きかけて、業務プロセスの不安定性＝会計的差異を解消しようと働きかける機構となる。これに対して、新規事業を創出するためのマネジメント・コントロールでは、多額の差異の発生は事業に関する仮説を見直す、高次学習の契機として認識される。

3. 業績管理会計からマネジメント・コントロールへの拡大

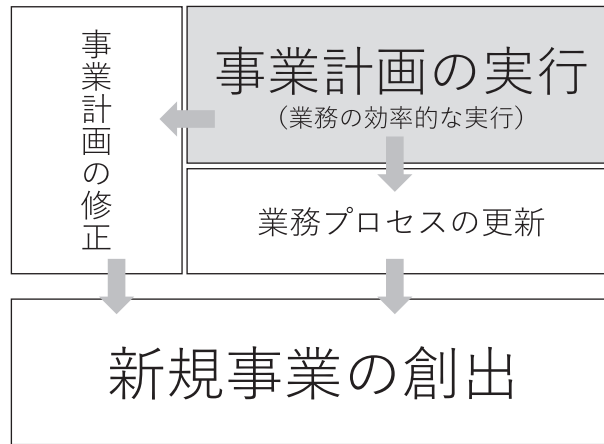
業績管理会計を計算技法や手続きの面からではなく、組織構成員に適切な影響をあたえ、事業計画を達成するという機能面から見ることで、マネジメント・コントロールの概念は、Anthony(1965)によって提唱され、普及した。意思決定会計と業績管理会計の体系が提唱され、支持を広げていた1960年代当時においては、管理会計（業績管理会計）とマネジメント・コントロールは、緊密に重なり合い、ほぼ同じ範囲を示していた。Anthony (1965)によるマネジメント・コントロール概念は、専らフォーマルなシステムとしてのマネジメント・コントロールを対象とし、その中心には会計情報が位置づけられていた。

その後、企業間競争が激化し、低次学習の領域から高次学習の領域へと、解かなければならない経営問題が高度化した。事前に正解のない状況においては、マネジメント・コントロールの運用方法は変化し、コントロール手段は多様化した。目標自体の再探索（インタラクティブ・コントロール）や達成手順の改善（イネープリング・コントロール）が、マネジメント・コントロールに期待されるようになった。イノベーション促進、環境に適応した組織変化の起動および調整もマネジメント・コントロールの役割に含められるようになった。効率的な実行だけでなく、探索の要素が加わったことで、マネジメント・コントロールに期待される役割は変化し、コントロール手段も会計的コントロールだけに限定するが状況ではなくなった。

加えて、マネジメント・コントロールの対象は、必ずしも企業内だけに限定されなくなった。現時点では、企業境界外のサプライヤーからも、適切な行動をひきだすことが期待される。価値連鎖の構築方法は多様化した。グローバルに見て、もっとも効率のよい、価値連鎖を設計する必要が生じた。信頼に値する取引先を選別し、常時、取引先をモニタリングし、的確にコントロールを実施しなければならなくなった。この状況を図示したのが図表4である。

¹¹ たとえば、Hamel (2009) では、「ほとんどの大企業で見られるマネジメント・モデルは、とんでもなく時代遅れである。このモデルは19世紀後半に、ひとつの重大な問題を解決するために生み出された。熟練度の低い人間に同じ作業を繰り返させながら、完全な再現性と効率の向上を維持するにはどうすればよいか。これは今日でも重要なことかもしれないが、現在の企業が最優先すべき課題ではない」と指摘されている。

図表5 マネジメント・コントロールの対象領域の拡大



出所：伊藤（2019）をもとに著者作成。

4. 結びにかえて：新規事業創出のためのマネジメント・コントロールの要件

本稿では、米国管理会計論の発達を丹念に整理した、定評ある研究成果である、廣本（1993）にもとづいて、伝統的な管理会計論の発展状況を概観した。伝統的な業績管理会計理論では、既存の事業の効率的な運営に主眼が置かれていて、「両利きの経営」（新規事業の創出）は視野に入っていなかったことを確認した。高いレベルの不確実性が想定される、新規事業創造のためのマネジメント・コントロールでは、伝統的な業績管理会計理論とでは、異なる役割が期待される。新規事業創出の局面における、事業計画の性格としては、達成すべきシナリオではなく、妥当性を検証すべき「仮説」としての性格が強くなる。企業の諸資源、行動計画を貨幣評価するという意味では、計算構造は同じであるが、運用が大きく異なる点に注意が必要である。

新規事業創出を促進する場合には、事業計画は仮置きに過ぎず、実際に妥当であるかどうかは、市場を通じて検証してみなければわからない。仮説として事業計画を理解する方法論は、仮説指向計画法（以下DDP：Discovery-Driven Planning）として知られている¹²。DDPは、MacMillan & McGrath（1995）によって提唱され、多くの企業で導入されている。DDPは、未知を既知に変換する場合の一般的な手続きである、仮説検証を事業経営に活用したものと考えることができる。DDPの要点は、仮説の妥当性に注目し、市場動向の観察結果に基づいて

¹² DDPの具体的な内容については、MacMillan & McGrath（1995; 2000; 2009）、入山（2019）、福澤・小川（2016）、小川（2022）を参照されたい。

仮説を修正して、事業計画の解像度を高めることである。

DDPは、所与の事業計画を達成するための調整行動を促す低次学習ではなく、前提自体を見直す高次学習としての性格をもっている。Argyris (1999) によれば、高次学習（ダブル・ループ学習）を促進するには、組織のありようを変化させる必要があると指摘されていることから、新規事業を創出するための仮説検証を秩序だてて実施するには、組織内の整備が不可欠である。この点については、稿を改めて、検討したい。

(成蹊大学経営学部教授)

参考文献

- 青木茂男. 1963. 「管理会計の発展」(鍋島達責任編集『管理会計論(体系近代会計学第5巻)』所収) 中央経済社.
- 安藤史江. 2001. 『組織学習と組織内地図』(南山大学学術叢書) 白桃書房.
- . 2019. 『組織学習』 新世社(コアテキスト).
- 飯塚隼光. 2021. 「シンプル管理会計の研: 究株式会社アライヘルメットの事例から」一橋大学大学院博士論文(未公開).
- 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.
- 入山章栄. 2012. 『世界の経営学者はいま何を考えているのか: 知られざるビジネスの知のフロンティア』 英治出版.
- . 2019. 『世界標準の経営理論』 ダイヤモンド社.
- 岡本清. 1969. 『米国標準原価計算論発達史』 白桃書房.
- 岡本清, 尾畑裕, 挽文子, 廣本敏郎(2010) 『管理会計(第2版)』 中央経済社.
- 小川康. 2022. 「DDP仮説指向計画法の意義」『管理会計学』(日本管理会計学会) 30(2): 75-85.
- 小澤優子. 2005. 「コントローリングの生成と発展」『産研論集』(関西学院大学) 32: 39-46.
- 在間英之. 2018. 「両利きの経営と管理会計の分析フレームワークに関する考察」『原価計算研究』(日本原価計算研究学会) 42(2): 92-104.
- 庄司豊. 2021. 「組織学習論を援用したマネジメントコントロール研究の現状と課題」『メルコ管理会計研究』 12(2): 81-93.
- 西谷勢至子. 2008. 「組織学習に関する学説研究: 既存研究の問題点と新たな方向性」『三田商学研究』(慶應義塾大学出版会) 50(6): 325-346.
- 廣本敏郎. 1993. 『米国管理会計論発達史』 森山書店.
- 福澤英弘・小川康. 2016. 『(新装版) 不確実性分析 実践講座: ケースで学ぶ意思決定の手法』 ネクスプレス.
- 溝口一雄. 1969. 「管理会計の発展」(神戸大学会計学研究室編『管理会計ハンドブック』所収)

中央経済社.

- . 1986. 「コントローラー制度の成立」『会計』（森山書店）129(2): 175-186.
- 宮本匡章. 1969. 「管理会計の史的発展」（鍋島達責任編集『意思決定会計論（体系近代会計学第6巻）』所収）中央経済社.
- 吉田栄介, 妹尾剛好, 福島一矩. 2015. 「探索と深化が日本企業の管理会計行動に与える影響：予備的研究」『メルコ管理会計研究』（公益財団法人メルコ学術振興財団）8(1), 53-64.
- Anthony, R. N. 1965. *Planning and control systems: a framework for analysis*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University. (高橋吉之助訳『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社, 1968年.)
- Argyris, C. and D. A. Schön. 1978. *Organizational learning: A theory of action perspective*. Addison-Wesley Series on Organization Development.
- . 1995. *Organizational learning II: Theory, method, and practice*. Addison-wesley Series on Organization Development.
- Argyris, C. 1999. *On organizational learning*, 2nd edition. Wiley-Blackwell.
- Jackson, J. H. 1952. *The comptroller: his functions and organization*. Harvard University Press. (高宮晋・安江健一訳『コントローラー』ダイヤモンド社, 1952年.)
- Hamel, G. 2009. Moon Shots for Management. *Harvard Business Review*, 87(2): 91-8.
- McGrath, R. G. & MacMillan, I. C. 1995. *Discovery driven planning*. Harvard Business Review, 73(4), 44-54. (石川高明訳「未知の分野を制覇する仮説のマネジメント」『DIAMONDハーバード・ビジネス・レビュー』20(6), 75-85, 1995年)
- . 2000. *The entrepreneurial mindset: Strategies for continuously creating opportunity in an age of uncertainty*. Harvard business school press. 社内起業研究会訳『アントレプレナーの戦略思考技術：不確実性をビジネスチャンスに変える』ダイヤモンド社, 2002年.)
- . 2009. *Discovery-driven growth: A breakthrough process to reduce risk and seize opportunity*. Harvard business school press.
- O'Reilly, C. A. and M. L. Tushman. 2013. Organizational ambidexterity: Past, present and future. *Academy of Management Perspectives*, 27(4): 324-338.
- . 2016. *Lead and disrupt: How to solve the innovator's dilemma*. Stanford Business Books. (入山章栄訳『両利きの経営：「二兎を追う」戦略が未来を切り拓く』東洋経済新報社, 2019年.)
- Taylor, F. W. 1911. *The Principles of scientific management*. Harper & Brothers publishers. (上野陽一訳『科学的管理法』産業能率短期大学出版部, 1972年.)