

# アントレプレナーシップと マネジメント・コントロール・システム

窪田 祐一

## 要旨

本稿では、アントレプレナーシップとマネジメント・コントロール・システムの関係性を扱った先行研究を概観し、研究課題を明らかにすることで、今後の研究の方向性を提示する。文献レビューでは、企業成長モデル、企業家的志向、コントロール・パッケージの3つの視点で先行研究の知見を整理するとともに、企業家的ギャップに焦点をあてる。あわせてアントレプレナーシップ研究で注目されているエフェクチュエーションの論理の管理会計研究に対する有用性について考察する。

キーワード：マネジメント・コントロール・システム、アントレプレナーシップ、企業家的ギャップ、エフェクチュエーション、コーゼーション

## 1. はじめに

本稿の目的は、アントレプレナーシップ (entrepreneurship) とマネジメント・コントロール・システム (MCS, management control system) との関係性について議論することを通じて、この領域の研究課題を明らかにし、今後の研究の方向性を示唆することにある<sup>1)</sup>。これまで管理会計領域では、MCSが創造性に与える影響について検討するだけでなく、その創造性と深い関わりがあるイノベーションやアントレプレナーシップを扱った研究が行われてきた (Davila et al. 2009b; Henri 2006; Simons and Dávila 2021; Toms 2006)。ただし、アントレプレナーシップ領域における最近の研究の進展や拡張を踏まえるならば、アントレプレナーシップに関わる管理会計研究は比較的少ない状況にある。

---

1) 本稿では、原則、entrepreneurをアントレプレナー、entrepreneurshipをアントレプレナーシップとカタカナで表記する。アントレプレナーには、創業者のみならず大企業でイノベーションの実現を担う者も含まれる。また、entrepreneurialのように形容詞で使われる場合については、国内の経営学研究者の訳出にならない「企業家的」と表現する (企業家研究フォーラム 2014, 山田 2019)。

最初に、アントレプレナーシップの概念と関係の深い創造性やイノベーションに関わる MCS 研究について、簡単ではあるが確認しておこう。企業の競争環境の不確実性が高まりつつあり、その環境下で企業が競争優位を得るには、組織メンバーの生み出す創造性とそれにもとづくイノベーションが欠かせなくなっている。かつて MCS は創造性やイノベーションを阻害するため、MCS から離れて自由を与えることが大切であるといわれていた (Bisbe and Otley 2004; Ditillo 2004; Speklé et al. 2017)。しかし実際には、MCS が創造性の発揮やイノベーションの創発にとって有用であることが示されつつある (Bisbe and Malagueño 2009; Cools et al. 2017; Davila and Ditillo 2017; Ylinen and Gullkvist 2014)。

初期の MCS 研究では、創造性やイノベーションのタイプを識別することなく、曖昧に捉えていたため、結果の解釈に混乱を招いていた。それゆえ、最近の研究では、これらのタイプを識別したうえで検討されるようになってきた。たとえば、創造性に関しては、Cools et al. (2017) が、外部からの提示により条件等が変更できないクローズドな問題に対処する「反応的創造性」と外部の期待に応えるオープンな問題（自ら発見し解決を模索する問題）に対処する「期待的創造性」の2つのタイプを取り上げて、予算システムの利用をケース研究によって論じている。このように創造性のタイプを識別することは、これまでの議論や実証結果の矛盾の再考を促すものとして捉えられている (浅田 2022)。

イノベーションについても、そのタイプをインクリメンタルなものやラディカルなものを見極めたうえで、MCS の影響が議論されるようになってきている (Bedford et al. 2019; Davila et al. 2006; Davila et al. 2009b; Kortmann 2015; 窪田 2016)。さらに最近では、両利きのイノベーション戦略と MCS の関係についての調査も行われている<sup>2)</sup> (Bedford 2015; Bedford et al. 2019; 窪田ほか. 2022; 吉田ほか. 2015)。たとえば、窪田ほか (2022) では、Simons (1995; 2000; 2005) が提示する LOC (levers of control) を適用し、両利きの経営の成果を効果的に得るにはすべての LOC を重視するコントロール・パッケージが有用であることを郵送質問票調査によって明らかにしている。

このように創造性あるいはイノベーションに関する管理会計研究の知見は蓄積されつつある。しかし、創造性やイノベーションに連動するアントレプレナーシップについては、MCS との関係が未だに十分に解明されていない。アントレプレナーシップは、イノベーション研究においてもフロンティアと位置づけられており (一橋大学イ

---

2) イノベーション研究では、これまで培ってきた知識の「活用」と新たな機会や技術につながる知識を「探索」する両利きの経営に注目が集まっている (March 1991; Tushman and O'Reilly 1996)。

ノベーション研究センター 2017), この領域は最近になって注目を集めている。

次節では、これまでの管理会計領域においてアントレプレナーシップに言及している MCS 研究について整理することで、研究の動向を把握する。続く第3節では、戦略的变化を扱う MCS において鍵となる企業家的ギャップ (entrepreneurial gap) について検討する。第4節では、アントレプレナーシップ研究で注目されているエフェクチュエーション (effectuation) の論理を取り扱い、MCS 研究における有用性について論じることにしたい。第5節では、これらの議論を通じて導き出された研究課題を取り纏めて、将来の MCS 研究の方向性を提示する。

## 2. アントレプレナーシップを扱うマネジメント・コントロール・システム研究

アントレプレナーシップは、新事業の立ち上げに限定されず、機会の発見と追求、成功の可能性やその自信などに関わるものであり (Stevenson and Jarillo 1990), それゆえにイノベーションの構想とその実現に影響を与える。山田 (2019) によれば、アントレプレナーシップは、イノベーションの創出の駆動力となるものであり、時代と社会の変化のなかで新機軸に挑戦し、リスクテイキングも厭わず行動するアントレプレナーの活動すべてを指すものである。このようなアントレプレナーシップを扱う管理会計領域の先行研究について、本稿では3つの視点にもとづき整理をする<sup>3)</sup>。その3つは、企業成長モデル (企業のライフステージ)、企業家的志向 (entrepreneurial orientation), そしてコントロール・パッケージである。

### 2.1. 企業成長モデル

第一に、アントレプレナーシップを扱う研究に、企業成長モデルを踏まえた MCS 研究がある。なかでも、スタートアップやアーリーステージの MCS を解明しようとする研究である (Davila and Foster 2005, 2007; Davila et al. 2009a; Sandino 2007)。

Davila et al. (2009b) は、MCS 研究で企業家的企業 (entrepreneurial companies) やイノベティブな状況において、会計とコントロールの果たす役割に注目が集まるのは、創業から10年以内に業界トップに立つようなスタートアップ企業が台頭したり、小規模企業で研究開発投資が急速に伸びていたりすることが背景にあるという。彼らは、イノベティブ企業や急成長するスタートアップ企業では、MCS の利用が

---

3) 本稿は3つの視点に分けて論じるが、それらは相互排他的なものではなく、複数の視点にまたがる研究もある。また、アントレプレナーシップ領域は多様であり、すべての領域を取り上げることはできない。本稿では、制度的アントレプレナーシップや社会的アントレプレナーシップなどを主に扱う管理会計研究 (Covaleski et al. 2013; Nicholls 2009; Robson and Ezzamel 2023) は除外する。

進んでいると指摘するなど、これらの企業の経営の成否にMCSが関わる可能性が高いと考えている。

たとえば、Davila and Foster (2005) は、スタートアップ企業における管理会計システムの導入の意思決定について調査しており、エイジェンシー・コスト削減との関わりでアントレプレナーシップに注目している。ベンチャー・キャピタルは、起業のパフォーマンス（新事業の業績）に対してモニタリングする必要があるため、そのために管理会計システムの利用を推奨する場合がある。また、企業家的企業では、変化の激しい環境下であり、タイムリーに状況判断しなければならない。このような企業では、成長して組織規模が大きくなれば、管理会計情報の必要性が高まるというのである。同じように Davila et al. (2009a) も、会社を設立して間もない（設立後10年以内、従業員数50~150名）企業家的企業を対象にしてMCSの出現や採用の理由などについて調べ、その理由として、プロセスの正当化や契約、実践による学習、問題への対応などが関係していることを明らかにしている。

これらの研究では、従業員数によって測定される企業の成長とMCSの採用に関することが明らかにされている (Davila and Foster 2005, 2007)。企業成長モデルの初期段階で組織が小規模であれば、非公式コントロールと社会的規範で対応できるが、成長するにつれ、公式的コントロールが必要になる (Davila et al. 2009b; Simons 2005)。しかし、スタートアップ段階におけるアントレプレナーシップとMCSの関係には、まだまだ多くの検討課題が残されている。Davila et al. (2009b) は、スタートアップ企業は倒産率が高い状況に置かれているが、MCSを採用することで企業価値の向上や企業の存続などに影響を与えることができるのか、また、さまざまなコントロール・メカニズム（たとえば、取締役会）がどのような役割・機能を果たすのか、等々を解明する必要があると指摘している<sup>4)</sup>。

これらの指摘を含め、スタートアップ企業におけるMCSの研究をさらに進める必要がある。小規模企業を対象とする場合は、管理会計がそもそも存在していなかったり、シンプルなものを利用していたりするような場合がある。そのような場合も含めて、コントロール形態を考える必要がある。また、特に低成長経済下では、急成長するスタートアップ企業のMCSの採用・設計・利用などを解明することは、社会的に非常に重要な研究課題となる。

企業の成長モデルにそって、MCSと組織メンバーのアントレプレナーシップとの関わりは変化する。Greiner (1998) は、組織が規模を大きくし、成熟するにつれて

---

4) Davila et al. (2009b) は、スタートアップを支援する政府の政策、税制、補助金などの外部要因と、外部要因に適応するために企業で用いられるMCSとの関係も研究課題になると指摘する。本稿では、制度派組織論の視点は対象外とするが、エンベデッドネス理論などを用いた議論も将来の研究課題になる。

生じる危機について示している。これらの危機を乗り越えていくために MCS の設計・利用を変化させる必要がある。また、企業は成長しながら、計画通りには進まないラディカル・イノベーションを生み出す必要がある。それゆえ、スタートアップ段階だけでなく企業成長のステージを見極めて、イノベーションの創出の駆動力となるアントレプレナーシップと MCS の関係を検討する必要がある。

このことは、コーポレート・アントレプレナーシップについての議論の必要性を示す。Davila et al. (2009b) は、コーポレート・アントレプレナーシップにより、組織の現場レベルからラディカル・イノベーションが生み出されるという。また、ラディカル・イノベーションを促し、生み出すためのコントロール・プロセスをどのように設計するかについての研究はほとんどないと指摘する。さらに、このコーポレート・アントレプレナーシップを支えるには、信条システム、業績測定システム、インセンティブ・システム、資源配分システムなどが重要な役割を果たす可能性があると述べる。すなわち、大企業は、アントレプレナーを社内に確保・維持したり、両利きの経営を可能にしたりする MCS を必要としている。

さらに、Chenhall and Moers (2015) は、イノベティブでリスクをとるベンチャー企業のオーナーであるアントレプレナーと、企業内で活動する一般的なイントラプレナー (intrapreneur) との間で MCS の設計・利用に違いがあるかを明らかにすることも研究課題であると指摘する。オーナーであるアントレプレナーは個人的にリスクを負うのに対し、イントラプレナーは企業内でリスクを引き受けてイノベーションを主導しており、リスクの内容が異なるためである。このリスクと MCS の設計の関係も将来の研究課題の 1 つであろう<sup>5)</sup>。

## 2.2. 企業家的志向

第二に、企業家的志向（あるいは組織能力としてのアントレプレナーシップ）を検討する MCS 研究である (Bisbe and Malagueño 2015; Chenhall and Morris 1995; Franco-Santos et al. 2012; Grafton et al. 2010; Henri 2006; Malina and Selto 2004)。Bisbe and Malagueño (2015) によれば、企業家的志向とは、企業レベルで、組織や市場に変化をもたらす行動を起こそうとする全般的かつ持続的な思考の方向、意向あるいは傾向である。それゆえ、企業家的志向の強い企業は、リスクをとる傾向が強く、新しい市場機会を追求するような積極性などの特性によって識別されることになる。彼らは、このような企業家的志向が強い企業が企業家的企業であり、弱い企業が保守

---

5) Posch (2020) は、リスクとコントロール・システムの設計について論じており、リスク選好度を Teng (2007) の示す機会志向で測定している。Teng (2007) は、この機会志向をコーポレート・アントレプレナーシップの 1 つの特徴であると述べている。

的企業と呼ばれると説明する。また、Malina and Selto (2004) は、これまでの先行研究で扱われてきたディフェンダー、ハーベスト、コスト・リーダーシップは保守的戦略に、プロスペクター、ビルド、製品差別化は企業家的戦略に該当すると述べる。

Chenhall and Morris (1995) は、有機的意思決定、コミュニケーション・プロセス（有機的プロセス）、そして管理会計システムの3つを取り上げて戦略への影響を論じた。この議論において取り上げられた戦略が、Miller and Friesen (1982) の研究にもとづいた保守的戦略と企業家的戦略の2つであった<sup>6)</sup>。なお、意思決定とコミュニケーションの有機的なアプローチでは、組織メンバーが戦略策定に参加したり、組織全体でアイデアと情報を共有したりする。彼らは、質問票調査によって、企業家的戦略を追求する組織では、コミュニケーション・プロセスと管理会計システムとの相互作用が優れた業績につながることを明らかにした。

また、Bisbe and Malagueño (2015) は、企業家的志向に注目し、価値システム（信条と境界の統合システム）、診断的コントロール・システム、インターラクティブ・コントロール・システムの各システムが、イノベーション・プロセスの3つのフェーズ（アイデアを生み出す創造性、調整と知識統合、フィルタリング）に与える影響を、スペインの中堅企業と大企業を対象にした郵送質問票調査によって明らかにした。

この調査では、保守的企業と企業家的企業では、コントロールの形態が類似しているにもかかわらず、製品のイノベーション・プロセスを管理するために用いるコントロールが異なるという結果を得ている。企業家的企業では価値システムとインターラクティブ・コントロール・システムが創造性を刺激し、保守的企業ではインターラクティブ・コントロール・システムのみが創造性を促していた。また、フィルタリングでは、保守的企業では価値システムが、企業家的企業ではインターラクティブ・コントロール・システムが関係していることが明らかになった<sup>7)</sup>。これらの結果は、企業家的志向の程度が異なれば、イノベーション・プロセスのフェーズ（創造性やフィルタリング）ごとに異なるコントロールが行われることを示している。

特に、Bisbe and Malagueño (2015) の研究は、イノベーションへのMCSの影響

---

6) Miller and Friesen (1982) は、保守的企業と企業家的企業におけるイノベーションを議論した。ここでの企業家的企業は、製品市場戦略においてリスクをとりながら、大胆かつ定期的にイノベーションを起こす企業が想定されている。しかし、過剰な新規性は、必ずしも組織にとって望ましくないため、彼らは、公式的なコントロール・システムなどによって、資源の余分な消費を防ぐことが必要になることを示唆した。他にもMalina and Selto (2004) は、アメリカの設備メーカーの流通チャネルによって開発された業績評価モデルを調べ、保守的戦略と企業家的戦略による相違などを明らかにしている。

7) Bisbe and Malagueño (2015) は、企業家的企業はインターラクティブ・コントロール・システムを利用することで、焦点や方向性が定まっていな、あるいは余計な取り組みを特定し、それらを遅らせたり、実行しなかったり、放棄するという。

を調べた実証研究で矛盾した結果が生じる理由を解明したものと見える。その理由は、イノベーション・プロセスのフェーズによって、また、企業家的志向の程度によってコントロール・システムの利用や効果が異なるというものである。このことは、イノベーションに対する MCS の影響を検討するうえで、企業家的志向という概念が重要な要因の1つであることを示している。ただし、この研究では、イノベーションのタイプが識別されていない。それゆえ、インクリメンタル・イノベーションやラディカル・イノベーションといったタイプを識別するとき、あるいは両利きの経営のような場合において、企業家的志向が MCS の設計・利用にどのような影響を与えるのかについては、今後の研究によって明らかにする必要がある。

以上の企業家的志向に関する MCS 研究では、企業家的志向は MCS やイノベーションに影響を与える要因と捉えているのに対し、MCS の利用が企業家的志向を生み出す（MCS が組織能力であるアントレプレナーシップに影響を与える）と捉えている研究が Henri (2006) である。

Henri (2006) は、資源ベース理論によって、MCS、組織能力、業績の3つの関係をカナダの製造企業（売上高 2,000 万カナダドル以上、従業員数 150 名以上）のトップマネジメントを対象にした郵送質問票調査によって明らかにした。MCS については、業績測定システムの利用方法から、診断的利用、インターラクティブ利用、ダイナミック・テンション（診断的利用とインターラクティブ利用の交互作用）の3つを識別し、それらが組織能力や業績に与える影響を調べている。なお、ダイナミック・テンションは、診断的利用とインターラクティブ利用の双方のために業績測定システムを用いることで生じる競争（正と負のフィードバック）と補完性（意図した戦略と創発的な戦略へのフォーカス）の2つの現象を表すものである。このテンションから、組織メンバー間で対話や討論が生まれ、対立する要素を解決するよう創造性が高められることになる。また、組織能力では、市場志向、革新性、組織学習、そしてアントレプレナーシップの4つが想定されている。

調査の結果から、組織能力に対して、診断的利用はマイナスの影響を、インターラクティブ利用はプラスの影響を与えることが明らかになった。また、Henri は、環境不確実性、規模、組織文化によってサブ・グループ分析を行い、ダイナミック・テンションが業績に影響を与えることを明らかにした。

Henri (2006) は、アントレプレナーシップを、市場の変化に適合し、市場の変化を作り出すための主要な組織能力の1つと位置づけている。Henri によれば、アントレプレナーシップとは、継続的にリニューアルとイノベーションを行い、市場および業務の諸分野で建設的なリスクをとることができる企業の能力である。企業家的行為により、新しい資源を創造したり、既存の資源を組み合わせたりすることで、新製品開発や商品化、新市場進出や新しい顧客へのサービス提供などが可能になると説明す

る。また、アントレプレナーシップは、企業の生き残りと業績に貢献するクリティカルな組織プロセスであると指摘している。

ここで、再度、アントレプレナーシップに着目して、Henri (2006) の調査結果を確認してみる。まず、アントレプレナーシップに対して、診断的利用はネガティブな影響を、インタラクティブ利用はポジティブな影響を与えるが、ダイナミック・テンションの影響は観察されていない。また、アントレプレナーシップは業績に影響を与えておらず、代わりにダイナミック・テンションが業績に影響を与えているという結果であった。次に、サブ・グループ分析では、ダイナミック・テンションは、環境不確実性が高い場合や柔軟な対応を重視する組織文化のときにアントレプレナーシップにポジティブな影響を与えていた。逆に、コントロール志向の組織文化のときは、ダイナミック・テンションはアントレプレナーシップにネガティブな影響を与えるという結果が示された。

以上のように Henri (2006) の研究は、戦略的選択をもたらす組織能力に MCS が影響を与えることを明らかにすることで管理会計研究を進展させた。しかし、アントレプレナーシップが業績に結びつくという結果は、この調査からは得られていない。代わりにダイナミック・テンションが業績に影響を与えるという結果であった。このことから、今後の研究では、ダイナミック・テンションとアントレプレナーシップの関係性をより詳細に調べる必要がある。

### 2.3. コントロール・パッケージ

第三に、アントレプレナーシップを念頭にコントロール・パッケージやコントロール形態を検討する MCS 研究である (Bisbe and Malagueño 2015; Collier 2005; Henri 2006)。すでに上述した Bisbe and Malagueño (2015) や Henri (2006) の研究は、LOC のフレームワークにもとづくコントロール形態によって議論していた。

ここでは、複数の MCS を組み合わせて同時利用するコントロール・パッケージに注目している Collier (2005) の研究を取り上げたい。彼は、10 年以上に渡る経時的フィールドスタディにより、企業家的コントロールを観察し、会計コントロールと社会的コントロールを識別したうえで、そのコントロール・パッケージについて論じた。フィールドスタディの対象は、包装機械サプライヤーであり、小規模ではあるが海外拠点をもち、オーナー経営の企業であった。

Collier (2005) は、ケース企業において、オーナー自らが会社が生き残るためにはキャッシュが非常に重要であると認識し、スプレッドシートを作成してキャッシュ・フローを記録・予測し、それを意思決定ツールとして使用していたことを観察している。さらに、この企業の成長にともない、スプレッドシートは市場シェアを捉えられるように機能が拡張され、インタラクティブに利用されるようになったと述べる。



このスプレッドシートによるコントロールが会計コントロールである。企業の目標は、短期的利益よりも売上の成長と将来志向的な市場シェア（「クリティカル・マス」の実現）にあり、それに適合的な会計システムが構築されたと Collier は説明する。

他方、社会的コントロールは、ビジネスに関わる会話や伝達を通じて行使されていたことが示されている<sup>8)</sup>。オーナーは、顧客のオフィスや研究開発プロジェクトの現場など、さまざまな場所へ出張する日々であったため、会社に限らずいろいろな場所で従業員に会い、電話するなどして、コミュニケーションを図っていた。その内容も、最新の技術、競合他社、新しい市場機会へと絶えず変化し、自由な発想を刺激するものであったという。このようなオーナーの取り組みが、市場と戦略に関する知識を経営トップから部下へと伝える機能を果たしたと Collier は解釈している。

Collier は、成長志向的な戦略、スプレッドシートのインタラクティブな利用、そして信条システムと境界システムの双方が反映されている社会的コントロールが組み合わされることで、この会社に固有のコントロール・パッケージになっていたと指摘する。そのうえで、Simons (1995) の信条と境界の各システムをもっと重視する必要があると主張している。

以上に紹介してきた Collier (2005) の研究は、アントレプレナーによるコントロール・パッケージの形成過程を記述しており、そのケースには豊かな情報が含まれている。しかし、スタートアップ段階のアントレプレナーが対象であったため、導かれた MCS の選択過程がコーポレート・アントレプレナーのそれとは異なる可能性もある。加えて、アントレプレナーシップに関する MCS 研究では、個別のコントロールの形態について論じていても、コントロール・パッケージを検討しているものは Collier (2005) 以外では見当たらない。今後、さらにコントロール・パッケージを分析枠組みとした研究が求められるであろう。

### 3. 企業家的ギャップ

アントレプレナーシップと MCS に関わる概念として、近年、注目を集めているのが企業家的ギャップである。MCS は経営戦略の変化を促すことが指摘されているが (Kober et al. 2007; Simons 1995), その中核的なメカニズムとなるのが企業家的ギャップである (Simons and Dávila 2021)。企業家的ギャップは、第 2 節で確認した先行

---

8) Collier (2005) が論じている社会的コントロールは、Ditillo (2004) の社会的イデオロギーによるコントロール (socio-ideological controls) を指しており、仕事や組織生活において何が正しく重要で賞賛に値するかについて、特定の価値観、規範、考え方を人々が受け入れるように説得する努力であるという。

研究の3つの視点のすべてに関わる<sup>9)</sup>。また、その議論には、管理可能性原則の逸脱の視点が含まれている（町田 2022）。

Stevenson and Jarillo (1990) は、アントレプレナーシップとは、個人が独立して、あるいは組織内で、現在コントロールしている資源に関わりなく機会を追求しようとするプロセスであると捉えている、この理解にもとづき、Simons (2005) は企業家的ギャップの概念を提唱した。それは「(資源に対する管理) 権限」を越える「責任 (資源利用に対するアカウントビリティ)」を与えることである。このことは、権限と責任は一致させるべきとする管理可能性原則に反する。

管理可能性原則に関する先行研究では、原則から逸脱することの悪影響が報告されている (Burkert et al. 2011; Fischer 2010; Nohria and Gulati 1996)。たとえば、Burkert et al. (2011) は、役割理論から、管理可能性原則を適用しないと従業員の役割ストレス(役割葛藤と役割曖昧性)が高まることを質問票調査で明らかにした。また、責任以上に資源利用についての権限を与えれば、スラックを生むことになるが、スラックが多すぎてもイノベーションには効果がないとも指摘されている (Nohria and Gulati 1996)。

しかし一方で、管理可能性原則を無視することで、組織メンバーが境界や視野を広げることを明らかにした研究もある (Burkert et al. 2017; Dent 1987; Rowe et al. 2008; Zureich 2023)。たとえば、Dent (1987) は、あるコンピュータ会社では自部門だけでなく、自分の権限が及ばない他部門のコストや業績に対しても責任を負わせることで、他部門の活動にも関心を払うようになったことを紹介している。また、Burkert et al (2017) は、管理可能性原則の逸脱が、役割葛藤を強めることで、役割に対する柔軟な姿勢を生み、それがプロアクティブな職務行動につながることを質問票調査で明らかにした。さらに、Zureich (2023) は、従業員に管理不能な要因 (同僚の業績など) にアカウントビリティを負わせることによって、従業員がそれらの要因についてより多く学ぶことになり、意思決定が改善されることを実験によって明らかにしている。

Simons and Dávila (2021) は、管理可能性原則と企業家的ギャップの関係についても述べているが、そこでは Simons (2005) の4つの幅の概念が使われている。Simons は、4つの LOC (信条システム, 境界システム, 診断的コントロール, インターラクティブ・コントロール) を用いて、マネジャーの注意の幅を調整するよう組織を設計することを提唱している。注意の幅は、何について注意を払い、どのようなデー

---

9) ただし、Simons (2005) の企業成長モデルにおける4つの幅の議論では、企業家的ギャップはスタートアップ段階ではなく成熟段階の複雑化した組織が想定されている。Simons は、成熟・複雑化した組織では多くの場合において、アカウントビリティの幅がコントロールの幅より大きくなるよう意図的に企業家的ギャップが作り出されると述べている。

タを集め、何に依るべきなのかを決定する。この注意の幅を形成するのが、コントロールの幅、アカウントビリティの幅、影響の幅、そしてサポートの幅である。コントロールの幅は「マネジャーに付与された意思決定権限と業績責任に必要とされる資源の範囲」であり、アカウントビリティの幅は「マネジャーの達成度を評価するのに利用される業績指標に影響を及ぼすトレードオフの範囲」であると定義されている<sup>10)</sup>。

Simons and Dávila (2021) は、これらの幅の概念を用いて、管理可能性原則に従うならば、コントロールの幅とアカウントビリティの幅は一致させなければならないという。他方、企業家的ギャップは、コントロールの幅を意図的に狭めて、その幅よりもアカウントビリティの幅を広げることであると述べる。彼らは、この企業家的ギャップによって、価値創造につながるアントレプレナーのような態度を生み出すことを想定している<sup>11)</sup>。

管理可能性原則に関する研究は多いが、企業家的ギャップの議論は、管理可能性原則の問題だけではない。それは、創造性やイノベーションに加え、戦略的变化を扱うものである。現在のところ、企業家的ギャップの内容を明らかにした MCS 研究は非常に少ない。そこで、本稿では Simons and Dávila (2021) の研究成果を詳しく紹介したい。彼らは、ドイツ系の多国籍企業であるヘンケルを対象に調査し、経営トップが企業家的ギャップを用いることで戦略的变化をもたらしたことを報告している。それまでヘンケルは業界ポジションが2位や3位といった事業が多かったが、組織変革によって大きく生まれ変わっている。

Simons and Dávila (2021) は、その組織変革を4つのステージに分けて記述した。第1ステージは、新戦略の発表における高い利益目標の設定である。目標を達成するために、ヘンケルでは、事業売却、設備やブランドの削減、各マネジャーの資源を減らすような業務の再設計など、資源配分の見直しが行われた。その結果、各マネジャーのコントロールの幅が狭められ、ここに企業家的ギャップが生まれた。第2ステージは、新しいコアバリューと信条による文化の変容である。ヘンケルの経営トップは、顧客第一主義と価値創造に焦点をあてた新しい信条を定め、積極的に発信した。新戦略の狙いは、ビジネス全体にアントレプレナーシップを反映させた「勝利の文化」を作り出すことにあった。この信条や価値観が企業家的ギャップの重要な基盤となった。第3ステージは、アカウントビリティ基準の変更である。MCSの再設計によって、ヘンケルのマネジャーは、権限を越える業績指標に責任を負うことになった。各マネ

---

10) Simons (2005) によると、影響の幅は「個人がデータを収集し、新しい情報を探索し、他者の仕事に影響を及ぼそうとする際に張る網の広さ」であり、サポートの幅は「人が他の組織部門にいる人々に予測・期待できるサポートの範囲を定めるもの」である。

11) 同じように、Teng (2007) は、コーポレート・アントレプレナーシップは、資源ギャップをもたらす可能性が高いと指摘している。

ジャーは、より少ない資源で多くのことを行うために創造的な方法を見つけることを余儀なくされ、新たなアントレプレナーシップが芽生えるとともに、さまざまなイノベーションが生まれた。第4ステージは、業績評価システムのインターラクティブな利用である。経営トップは、業績評価システムによって新戦略に適した人材を、また、将来、事業をリードできる人材を見極め、選抜を行った。

Simons and Dávila (2021) は、ヘンケルが企業家的ギャップを意図的に作り出し、硬直していた組織を揺さぶることで戦略的变化を可能にしたという。コントロールの幅よりアカウントビリティの幅を広げてマネジャーに企業家的行動を促すことが、戦略的变化のきっかけになったと説明している。それと同時に、企業家的ギャップのみでは、管理可能性原則の逸脱の悪影響（従業員のストレスやモチベーション低下など）がでるかもしれないので、新しいコアバリューの制定や企業家的行動に対する報酬などの他の要素も必要だと指摘している。

加えて、彼らは、企業家的ギャップに関する観察から、アカウントビリティの幅を調節する診断的コントロール・システムが戦略的变化のために利用されていたことを指摘する<sup>12)</sup>。診断的コントロール・システムは、市場に焦点をあてた新しい戦略の実施においてアントレプレナーシップとイノベーションを高めるために使われるというのである。このことは、診断的コントロール・システムが、個人のイニシアティブや新しい探索活動を動機づける強力なメカニズムになりうるという指摘であり、これまでの戦略的变化を妨げる硬直的なシステムであるといった位置づけの見直しを行っている。

以上のように、Simons and Dávila (2021) の研究は、企業家的ギャップを戦略的变化の中核的なメカニズムと捉えている点が特徴である。経営の安定化や効率化によって硬直化した組織に変革を起こすには、企業家的ギャップのような揺らぎを与えることが必要である。既存戦略の慣性 (inertia) が働けば、事業機会の発見に対する優先順位は下がり、不確実性の高い新事業や新戦略のリスクを誰もとろうとはせず、その実現は難しくなる (Burgelman 2002)。

企業家的ギャップは戦略的变化にとって非常に重要であると想定されるが、まだ先行研究の数は少なく、さらなる研究の蓄積が必要である。ヘンケルの事例と同じように、高い利益目標を掲げて、強い信条システムのもとで、企業家的行動やリーダーシップが観察されているケースとして、京セラのアメーバ経営がある (三矢 2003; 谷・窪田 2017)。アメーバ経営では、企業家的ギャップを観察することはできるのだろうか、

12) Simons (2005) によると、境界システムが裁量権を提示するため、コントロールの幅を規定することにつながり、診断的コントロール・システムが重要業績指標を調整・モニターすることから、アカウントビリティの幅に影響を与える。さらに、影響の幅はインターラクティブ・コントロール・システムが、サポートの幅は信条システムが関係する。

もし観察できるのであれば、それはどのようなものなのかを明らかにすることは、企業家的ギャップの研究に有用な示唆を与えるものと思われる<sup>13)</sup>。

#### 4. エフェクチュエーションとマネジメント・コントロール

ここまではMCSの先行研究からアントレプレナーシップとの関わりを探ってきたが、この節ではアントレプレナーシップ研究領域の知見からMCSの研究課題について検討してみたい。アントレプレナーシップ研究は多様であるが、そのプロセスに関連した代表的な研究にShane and Venkataraman (2000) やSarasvathy (2001) などがある<sup>14)</sup> (関 2021)。

まず、Shane and Venkataraman (2000) は、アントレプレナーシップについて概念的フレームワークを提示した論文である。これまでのアントレプレナーシップ研究では、アントレプレナー個人への注目が強すぎたことを問題視し、事業機会の源泉、発見、評価、利用のプロセスを含めて研究すべきであることを示唆した。他方、Sarasvathy (2001) は、コーゼーション(causation)の論理(因果論)とエフェクチュエーションの論理(実践論)の議論から、合理的意思決定(すなわち計画プロセス)とは異なる事業機会の創造プロセスについて論じている。

MCS研究では、事業機会を発見・評価・活用するプロセスとの関わりが深く、そのプロセスはPDCAサイクルに代表されるものであり、MCSの中核にあるとあってよい。それに対して、Sarasvathy (2001) の提示したエフェクチュエーションの論理は、MCS研究にとって新たな視座となる。というのも、PDCAサイクルはコーゼーションの発想を基礎としているため、対立概念であるエフェクチュエーションは、これまでのMCS研究に欠けていた課題を明らかにできる可能性を持つからである。そこで本稿では、アントレプレナーシップのプロセスに関連した研究領域から、事業機会の創造につながる論理であるエフェクチュエーションについて取り上げる。

まず、コーゼーションとエフェクチュエーションの相違について概観することしよう。Sarasvathy (2001) は、その違いは一連の選択にあり、ある効果を生み出す

---

13) ヘンケルの事例では、取締役の次のコメントが紹介されている。「私の願いは、すべての従業員が、アントレプレナーのように、リスクをとり、変化を起こし、速いペースで動いてほしいということです。オーナーである私たちがそうであるように、従業員も自分で考え、行動してほしい」(Simons and Dávila 2021)。これはアメーバ経営のベースである全員経営にも通じる発言である。

14) 関 (2021) は、アントレプレナーシップのプロセスに関連した研究領域についてシステマティック・レビューを行っている。そこでは、9つのテーマ・クラスターが導出されている。また、プロセスに関連した研究文献として提示したもののうち、Shane and Venkataraman (2000) とSarasvathy (2001) の被引用件数が多かった。

ために手段を選択すること（コーゼーション）とある手段を用いて可能性のある効果を選択すること（エフェクチュエーション）の相違にあるという。それゆえ、エフェクチュエーションは、既存の手段で何か新しいものを創ることに焦点をあてるものである（Sarasvathy 2008）。Sarasvathy（2001）は、まったく同じスタート地点に立ちながらも、さまざまな偶然の出来事や条件によって、アントレプレナーごとに異なるビジネスが生まれていることに着目した。アントレプレナーの意思決定では、コーゼーションよりもエフェクチュエーションのプロセスの方がより一般的であり、遍在しているというのである。また、コーゼーションのプロセスは知識の活用には優れる一方で、エフェクチュエーションのプロセスは偶発性を利用することに優れると指摘する。

Sarasvathy（2001）の論文では、エフェクチュエーションの論理として4つの原則が示されている<sup>15)</sup>。第1の原則は、期待利得よりも許容可能な損失を重視することである。戦略の選択にあたって、コーゼーションでは潜在的な利益を最大化するよう意思決定するが、エフェクチュエーションでは、許容可能な損失を予め設定し、手元の限られた手段で多くの戦略を試すことに重点が置かれる。第2の原則は、競争分析よりも戦略的提携や事前のコミットメントを重視することである。エフェクチュエーションでは、不確実性を低減・除去したり、参入障壁を築いたりすることを考えることになる。第3の原則は、既存の知識の活用よりも偶発性を利用することである。競争優位の源泉が既存の知識にあることも少なくないが、エフェクチュエーションでは突発的に発生する偶発性（たとえば、技術的变化など）を利用する。最後の原則は、不確実な未来を予測しようとするのではなく、予測できない未来をコントロールしようとするのである。コーゼーションでは、不確実な未来を予測し、その予測によってコントロールしようとする。しかし、エフェクチュエーションは、予測不可能な未来のなかでコントロールできる側面に焦点をあてる。未来を予測するのではなく、自ら作り出そうとする。

加えて、Sarasvathy（2001）は、3つの主要な経営理論に言及することで、エフェクチュエーションの論理の位置づけを示している。まず、両利きの経営で注目される March の知の探索と活用（March 1991 など）の議論に対して、活用ではコーゼーションが、探索ではエフェクチュエーションが支配的になると説明する。次に、Mintzberg の戦略プランニング（Mintzberg 1994 など）の議論では、分析や予測ではなく合成や行動に焦点をあてる意思決定モデルが検討されているが、エフェクチュエーションがその戦略形成の1つの視座になるという。最後に、Weick に代表され

---

15) この4つの原則を発展させ、Sarasvathy（2008）では、熟達したアントレプレナーの具体的な行動原則を示している。それらは、「手中の鳥」の原則、「許容可能な損失」の原則、「クレイジーキルト」の原則、「レモネード」の原則、「飛行機のなかのパイロット」の原則である。

るセンスメイキング理論 (Weick 1995 など) では、イナクトメントとセンスメイキングのプロセスを検討する際、コーゼーションよりもエフェクチュエーションのモデルの方があてはまりがよいと説いている。

このようなエフェクチュエーションの論理は、MCS の議論にも有用であろう。エフェクチュエーションでは、綿密な計画策定よりも、コントロールできるものに注目することで、新しい未来を作り出そうとする。目的と手段の関係を逆転させることで、合理的な意思決定とは異なる領域に目を向けさせる。これまでの MCS の議論では、綿密な計画や合理的な意思決定を目指すことが前提となっていた。それゆえ、エフェクチュエーションの論理において、事業機会の創出を可能とするような組織デザインや MCS とはどのようなものなのかという新たな問いが生まれる。

Simons (1995) のインタラクティブ・コントロールの議論は、Mintzberg (1987) の戦略形成のうちの「行動パターンとしての戦略」にもとづいている。この行動パターンによる戦略形成は、エフェクチュエーションの論理で解釈できるかもしれない。また、Simons の一連の研究は、意図的に企業家的ギャップを生み出すことで、組織メンバーにアントレプレナーシップを促す。しかし、企業家的ギャップが、どのようにして事業機会の創出や発見を可能にするのかについては、必ずしも明らかではない。それゆえ、企業家的ギャップならびに Simons の提示する 4 つの LOC による組織デザインを議論するうえで、エフェクチュエーションの論理が役に立つかもしれない。特に、エフェクチュエーションの原則の検討によって、事業機会の創出や探索的なイノベーションの実現に対する MCS の役立ちが明らかにできる可能性がある。

Sarasvathy (2001) は、エフェクチュエーションの論理が、企業家的意思決定を実証するうえで堅牢かつ厳格な基盤を与えると述べている<sup>16)</sup>。ただし、コーゼーションとエフェクチュエーションは、実際には、人々の推論において共に不可欠な要素であり、意思決定や行動の異なる文脈で同時に発生し、重なり合い、絡み合っていると指摘している。それゆえ、事業創出やイノベーションのための MCS の設計・利用には、コーゼーションとエフェクチュエーションの両方の要素が反映されるという帰結に至る。これは Henri (2006) が示したダイナミック・テンションの議論にも通じる。

これまでの MCS 研究では、アントレプレナーの心理や意思決定の論理と MCS との関係については十分に検討できていない (Davila et al. 2009b)。Sarasvathy (2008) によって明らかにされたアントレプレナーの認知や思考の流れを踏まえたエフェクチュエーションという論理は、MCS の役割・機能を考える際に役に立つ可能性が高い。

---

16) 実際には、Chandler et al. (2011) では、新事業創出に関するコーゼーションとエフェクチュエーションの尺度を開発・検証している。

## 5. おわりに

本稿では、アントレプレナーシップに関わる MCS の先行研究、企業家的ギャップに関する研究、そしてアントレプレナーシップ研究でも事業機会の創出プロセスに主に焦点をあてるエフェクチュエーションの研究について紹介してきた。議論を終えるにあたって、ここでは文献レビューから明らかになった研究上の検討課題を取り纏めることしたい。

まず、アントレプレナーシップに関わる MCS の先行研究については3つの視点から、その知見を整理した。それらの視点は、企業成長モデル、企業家的志向、そしてコントロール・パッケージであった。

第一に、企業成長モデルに関わる研究では、企業のライフサイクルとそれに適的な MCS の検討が課題となっていた。特に、急成長するスタートアップ企業の MCS の採用・設計・利用などの解明は、社会的に重要性が高い研究課題である。また、スタートアップ段階だけでなく、企業成長のなかでもラディカル・イノベーションを生み出すコーポレート・アントレプレナーシップと MCS の関係性を究明することも求められていた。

第二に、企業家的志向に関わる研究である。この領域の研究では、企業家的志向あるいは組織能力としてのアントレプレナーシップと MCS の関係性を分析することで、MCS の適切な設計・利用を明らかにしようとするものであった。将来の研究の課題としては、イノベーション・タイプに応じた企業家的志向と MCS の関係性を明らかにすることに加え、ダイナミック・テンションとアントレプレナーシップの関係性を解きあかすことが必要であることを示した。

第三に、コントロール・パッケージの視点である。アントレプレナーシップをコントロール・パッケージの視点でもって検討している研究は少ない状況にある。イノベーションと同様にアントレプレナーシップも、本稿でみてきたようにコントロール・パッケージで議論することが不可欠であり、その研究の蓄積が必要である。

次に、本稿では、戦略的変化にとって中核的なメカニズムとなる企業家的ギャップについて議論した。現時点では、企業家的ギャップをテーマにした MCS 研究は非常に少ない。本稿では、Simons and Dávila (2021) の研究を紹介したが、そこで観察された内容は、アメーバ経営と類似しているものが多い。そのため、企業家的ギャップの理解を深めるうえで、アメーバ経営を対象とした研究が役に立つ可能性がある。

最後に、事業機会の創出プロセスに焦点をあてるエフェクチュエーションである。これまでの MCS 研究は、事業機会の発見・評価・活用に焦点をあてており、またコーゼーションの論理で検討されてきた。それゆえ、Sarasvathy (2001) の提示したエフェクチュエーションの論理は、MCS 研究にとって新たな視座を与えることになるため、



有望であろう。今後の研究では、エフェクチュエーションの論理を分析視座として、事業機会の創出を可能とするような MCS や組織デザインを検討することが求められる。

以上のように本稿では、アントレプレナーシップと MCS との関係性を、文献レビューを通じて、幅広く議論してきた。創造性やイノベーションと連動するアントレプレナーシップは MCS の影響を受けており、また企業家的志向の程度によって MCS は設計・運用されていることがみてとれる。しかし、アントレプレナーシップと MCS との関係性には、多くの研究課題が残されていることも明らかになった。加えて、エフェクチュエーションの論理に限らず、アントレプレナーシップ研究からは新しい知見も生まれてきている。今後、それらの知見を活用しながら MCS の役割・機能を検討することが求められる。なお、本稿では、アントレプレナーを取り巻く環境や制度などの議論は対象外としたが、これらの要素もアントレプレナーシップと MCS の関係性の展開に影響を与えるため、より深く理解する必要があるといえよう。

#### 付記

本稿は、JSPS 科研費 JP22K01821 ならびに 2022 年度南山大学パッセ奨励金 I-A-2 の助成による研究成果の一部である。

#### 参考文献

- Bedford, D. S. 2015. Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. *Management Accounting Research* 28: 12-30.
- Bedford, D. S., J. Bisbe, and B. Sweeney. 2019. Performance measurement systems as generators of cognitive conflict in ambidextrous firms. *Accounting, Organizations and Society* 72: 21-37.
- Bisbe, J., and R. Malagueño. 2009. The choice of interactive control systems under different innovation management modes. *European Accounting Review* 18 (2): 371-405.
- Bisbe, J., and R. Malagueño. 2015. How control systems influence product innovation processes: Examining the role of entrepreneurial orientation. *Accounting and Business Research* 45 (3): 356-386.
- Bisbe, J., and D. Otley. 2004. The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society* 29 (8): 709-737.
- Burgelman, R. A. 2002. Strategy as vector and the inertia of coevolutionary lock-in. *Administrative Science Quarterly* 47 (2): 325-357.
- Burkert, M., F. M. Fischer, and U. Schäffer. 2011. Application of the controllability principle and managerial performance: The role of role perceptions. *Management Accounting Research* 22 (3): 143-159.

- Burkert, M., F. M. Fischer, F. Hoos, and K. Schuhmacher. 2017. The relationship between lack of controllability and proactive work behaviour: An empirical analysis of competing theoretical explanations. *Accounting and Business Research* 47 (2): 144–171.
- Chandler, G. N., D. R. DeTienne, A. McKelvie, and T. V. Mumford. 2011. Causation and effectuation processes: A validation study. *Journal of Business Venturing* 26 (3): 375–390.
- Chenhall, R. H., and F. Moers. 2015. The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. *Accounting, Organizations and Society* 47: 1–13.
- Chenhall, R. H., and D. Morris. 1995. Organic decision and communication processes and management accounting systems in entrepreneurial and conservative business organizations. *Omega* 23 (5): 485–497.
- Collier, P. M. 2005. Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research* 16 (3): 321–339.
- Cools, M., K. Stouthuysen, and A. V. d. Abbeele. 2017. Management control for stimulating different types of creativity: The role of budgets. *Journal of Management Accounting Research* 29 (3): 1–21.
- Covaleski, M. A., M. W. Dirsmith, and J. M. Weiss. 2013. The social construction, challenge and transformation of a budgetary regime: The endogenization of welfare regulation by institutional entrepreneurs. *Accounting, Organizations and Society* 38 (5): 333–364.
- Davila, A., and A. Ditillo. 2017. Management control systems for creative teams: Managing stylistic creativity in fashion companies. *Journal of Management Accounting Research* 29 (3): 27–47.
- Davila, A., M. J. Epstein, and R. Shelton. 2006. *Making Innovation Work: How to Manage It, Measure It, and Profit from It*. Upper Saddle River, NJ: Pearson Education. (スカイライトコンサルティング訳, 2007. 『イノベーション・マネジメント—成功を持續させる組織の構築—』英知出版.)
- Davila, A., and G. Foster. 2005. Management accounting systems adoption decisions: Evidence and performance implications from early-stage/startup companies. *The Accounting Review* 80 (4): 1039–1068.
- Davila, A., and G. Foster. 2007. Management control systems in early-stage startup companies. *The Accounting Review* 82 (4): 907–937.
- Davila, A., G. Foster, and M. Li. 2009a. Reasons for management control systems adoption: Insights from product development systems choice by early-stage entrepreneurial companies. *Accounting, Organizations and Society* 34 (3–4): 322–347.
- Davila, A., G. Foster, and D. Oyon. 2009b. Accounting and control, entrepreneurship and innovation: Venturing into new research opportunities. *European Accounting Review* 18 (2): 281–311.
- Dent, J. F. 1987. Tensions in the design of formal control systems: A field study in a computer company. In *W. J. Bruns, and R. S. Kaplan (Eds.), Accounting and Management: Field Study Perspectives*, 119–145. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Ditillo, A. 2004. Dealing with uncertainty in knowledge-intensive firms: The role of management

- control systems as knowledge integration mechanisms. *Accounting, Organizations and Society* 29 (3-4): 401-421.
- Fischer, F. 2010. *The Application of the Controllability Principle and Managers' Responses: A Role Theory Perspective*. Wiesbaden, Germany: Gabler.
- Franco-Santos, M., L. Lucianetti, and M. Bourne. 2012. Contemporary performance measurement systems: A review of their consequences and a framework for research. *Management Accounting Research* 23 (2): 79-119.
- Grafton, J., A. M. Lillis, and S. K. Widener. 2010. The role of performance measurement and evaluation in building organizational capabilities and performance. *Accounting, Organizations and Society* 35 (7): 689-706.
- Greiner, L. E. 1998. Evolution and revolution as organizations grow. *Harvard Business Review* (May-June): 55-64.
- Henri, J. F. 2006. Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society* 31 (6): 529-558.
- Kober, R., J. Ng, and B. J. Paul. 2007. The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research* 18 (4): 425-452.
- Kortmann, S. 2015. The mediating role of strategic orientations on the relationship between ambidexterity-oriented decisions and innovative ambidexterity. *Journal of Product Innovation Management* 32 (5): 666-684.
- Malina, M. A., and F. H. Selto. 2004. Choice and change of measures in performance measurement models. *Management Accounting Research* 15 (4): 441-469.
- March, J. G. 1991. Exploration and exploitation in organizational learning. *Organization Science* 2 (1): 71-87.
- Miller, D., and P. H. Friesen. 1982. Innovation in conservative and entrepreneurial firms: Two models of strategic momentum. *Strategic Management Journal* 3 (1): 1-25.
- Mintzberg, H. 1987. Five Ps for strategy. *California Management Review* 30 (1): 11-24.
- Mintzberg, H. 1994. *The Rise and Fall of Strategic Planning*. New York, NY: The Free Press.
- Nicholls, A. 2009. 'We do good things, don't we?': 'Blended Value Accounting' in social entrepreneurship. *Accounting, Organizations and Society* 34 (6): 755-769.
- Nohria, N., and R. Gulati. 1996. Is slack good or bad for innovation? *Academy of Management Journal* 39 (5): 1245-1264.
- Posch, A. 2020. Integrating risk into control system design: The complementarity between risk-focused results controls and risk-focused information sharing. *Accounting, Organizations and Society* 86: 101126.
- Robson, K., and M. Ezzamel. 2023. The cultural fields of accounting practices: Institutionalization and accounting changes beyond the organization. *Accounting, Organizations and Society* 104: 101379.
- Rowe, C., J. G. Birnberg, and M. D. Shields. 2008. Effects of organizational process change on responsibility accounting and managers' revelations of private knowledge. *Accounting, Organizations and Society* 33 (2-3): 164-198.
- Sandino, T. 2007. Introducing the first management control systems: Evidence from the retail

- sector. *The Accounting Review* 82 (1): 265–293.
- 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*. Northampton, MA: Edward Elgar Publishing. (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.)
- Shane, S., and S. Venkataraman. 2000. The promise of entrepreneurship as a field of research. *Academy of Management Review* 25 (1): 217–226.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press.
- Simons, R. 2000. *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategies*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall. (伊藤邦雄監訳. 2003. 『戦略評価の経営学—戦略実行を支える業績評価と会計システム—』ダイヤモンド社.)
- Simons, R. 2005. *Levers of Organization Design: How Managers Use Accountability Systems for Greater Performance and Commitment*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press. (谷武幸・窪田祐一・松尾貴巳・近藤隆史訳. 2008. 『戦略実現の組織デザイン』中央経済社.)
- Simons, R., and A. Dávila. 2021. How top managers use the entrepreneurial gap to drive strategic change. *European Accounting Review* 30 (4): 583–609.
- Speklé, R. F., H. J. v. Elten, and S. K. Widener. 2017. Creativity and control: A paradox-evidence from the levers of control framework. *Behavioral Research in Accounting* 29 (2): 73–96.
- Stevenson, H. H., and J. C. Jarillo. 1990. A paradigm of entrepreneurship: Entrepreneurial management. *Strategic Management Journal* 11: 17–27.
- Teng, B. S. 2007. Corporate entrepreneurship activities through strategic alliances: A resource-based approach toward competitive advantage. *Journal of Management Studies* 44 (1): 119–142.
- Toms, S. 2006. Accounting for entrepreneurship: A knowledge-based view of the firm. *Critical Perspectives on Accounting* 17 (2): 336–357.
- Tushman, M. L., and C. A. O'Reilly. 1996. Ambidextrous organizations: Managing evolutionary and revolutionary change. *California Management Review* 38 (4): 8–30.
- Weick, K. E. 1995. *Sensemaking in Organizations*. Thousand Oaks, CA: Sage. (遠田雄志・西本直人訳. 2001. 『センスメーカー イン オーガニゼーションズ』文眞堂.)
- Ylinen, M., and B. Gullkvist. 2014. The effects of organic and mechanistic control in exploratory and exploitative innovations. *Management Accounting Research* 25 (1): 93–112.
- Zureich, J. (2023). The (un) controllability principle: The benefits of holding employees accountable for uncontrollable factors. *Journal of Accounting Research*. doi: <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12467>
- 浅田拓史. 2022. 「創造性を支援するコントロール・システム」『会計』202 (3) : 326–339.
- 企業家研究フォーラム編. 2014. 『企業家学のすすめ』有斐閣.
- 窪田祐一. 2016. 「イノベーションを実現するマネジメント・コントロール」『会計』190 (2) : 169–180.
- 窪田祐一・劉美玲・三矢裕. 2022. 「イノベーション戦略とマネジメント・コントロールの有効性—

- 両利き経営のための示唆—『管理会計学』30(1)：3-20.
- 関智宏．2021.「企業家活動プロセスをめぐる諸研究をマッピングする—経営研究における影響力のある文献のシステマティック・レビュー—」『同志社商学』72(5)：929-969.
- 谷武幸・窪田祐一．2017.『アメーバ経営が組織の結束力を高める—ケースからわかる組織変換成功のカギ—』中央経済社.
- 一橋大学イノベーション研究センター編．2017.『イノベーション・マネジメント入門 第2版』日本経済新聞出版社.
- 町田遼太．2022.「起業家的ギャップ—従業員の創造性を高めるために、権限よりも大きな責任をあえて負わせる」加登豊・吉田栄介・新井康平編『実務に活かす管理会計のエビデンス』中央経済社，225-232.
- 三矢裕．2003.『アメーバ経営論—ミニ・プロフィットセンターのメカニズムと導入—』東洋経済新報社.
- 山田幸三．2019.「企業家研究における訴求力と波及効果」『組織科学』52(4)：52-60.
- 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」『メルコ管理会計研究』8(1)：53-64.