慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	専門職組織におけるマネジメント・コントロール・システム : 税理士組織の事例研究
Sub Title	Management control systems in professional organizations : a case study of a tax professional organization
Author	横田, 絵理(Yokota, Eri)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2022
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.65, No.5 (2022. 12) ,p.71- 91
JaLC DOI	10.14991/007.20221200-0071
Abstract	本研究は，専門職からなる比較的大規模な組織のマネジメント・コントロールの特徴とは何か，課題とは何かを，事例研究によって検討するものである。具体的には日本経営グループの創業以来50年以上の経営について，取り巻く環境変化と戦略，組織目標，そしてマネジメント・コントロール・システムの変化から，専門職を動機づけるためのマネジメント・コントロールにおける特徴，課題などを検討した。結果として事例とした企業においては専門職組織のマネジメント・コントロールは全従業員を巻き込んだシステム設計となっていたこと，トップ・マネジメントが信条のコントロール・システムを意識的に活用していたことに加え，個人力から組織力への戦略転換とともにマネジメント・コントロールが変化していることが発見された。
Notes	髙久隆太教授退任記念号 論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20221200-0071

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

三田商学研究
第65巻第５号
2022 年 12 月

2022年８月10日掲載承認

専門職組織におけるマネジメント・コントロール・システム

―― 税理士組織の事例研究 ――

横　田　絵　理

＜要　　約＞

本研究は，専門職からなる比較的大規模な組織のマネジメント・コントロールの特徴とは何か，課題とは何かを，事例研究によって検討するものである。具体的には日本経営グループの創業以来50年以上の経営について，取り巻く環境変化と戦略，組織目標，そしてマネジメント・コントロール・システムの変化から，専門職を動機づけるためのマネジメント・コントロールにおける特徴，課題などを検討した。結果として事例とした企業においては専門職組織のマネジメント・コントロールは全従業員を巻き込んだシステム設計となっていたこと，トップ・マネジメントが信条のコントロール・システムを意識的に活用していたことに加え，個人力から組織力への戦略転換とともにマネジメント・コントロールが変化していることが発見された。

＜キーワード＞

専門職組織，マネジメント・コントロール・システム，予算，業績管理システム，インセンティブ，戦略

１．はじめに

企業組織における業績管理システムとインセンティブ・システムは，予算管理システムとともにマネジメント・コントロール・プロセスを構成するものであり，これらが組織で活用されることでマネジャーの行動を組織目標と目標斉合が取れるように，マネジャーを動機づける。元来，分権化した製造業の大企業を念頭に置いたマネジメント・コントロールの適用対象はマネジャーであった。

Anthony（1965）のフレームワークは米国において大規模事業部制をとる製造業を営む企業が成長していた時代に発表された。Anthony の提唱以降，さまざまな組織におけるマネジメント・コントロールについての研究が蓄積されているが，果たして各組織メンバーが独立して仕事をすることが可能な専門職が集まる組織の場合にも，大規模で分権化された製造業を前提としたマネ

ジメント・コントロールの考え方は活用可能であろうか。近年においては，バランスト・スコアカード（BSC）など，業績評価尺度を医療組織や公共機関に適用する研究が蓄積されている。しかしながら，公認会計士，弁護士，あるいは税理士などの専門職組織の研究はそれほど多くはみられない。では実際にこうした組織においてマネジメント・コントロール・システムはどのように活用されているのだろうか。

本研究では，専門職である税理士を組織化した企業の組織メンバーの活性化を目指した予算，業績管理そしてインセンティブ・システムの構築と変化について事例研究を行うことにより，専門的知識をもった組織メンバーから成る組織のマネジメント・コントロールに焦点を当てる。

具体的には，大規模な専門職企業である日本経営グループを事例として，創業時から現在に至るまでの企業戦略と，専門職である組織メンバーを戦略に斉合する行動へと導くためのマネジメント・コントロールについて分析を行う。組織と個人の目標の斉合性をはかるためにマネジメント・コントロール・システムを構築することで，専門職である組織メンバーの行動にどのような影響を与えているか，加えて，戦略の変更に伴う制度変更が組織メンバーにどのように影響しているかについて考察する。

2．先行研究の整理と研究課題

本研究は，専門職組織のマネジメント・コントロールに焦点を当てる。そこで，まず，マネジメント・コントロールについての本稿での捉え方を述べた後，専門職組織のマネジメント・コントロールと，会計関連専門職組織の業績管理システムおよびマネジメント・コントロールによる組織メンバーへの動機づけに関する先行研究について概観し，研究課題を明示する。

(1) 本研究でのマネジメント・コントロール

マネジメント・コントロール（以下「MC」）の概念を早くに提唱した一人である Anthony は，これを「マネジャーが組織の目的を達成するために資源を効果的かつ能率的に取得し使用することを確保するプロセス（Anthony 1965, p. 17）」として定義した。また, Anthony（1988）においては，計画とコントロール活動の中で，トップ・マネジメントの行うべき活動が戦略策定であり，これを実行するためのマネジャーの活動に影響するのが MC としている。また，マネジメント・コントロール・システム（以下「MCS」）については，「組織活動をコントロールするためにマネジャーに運用されるシステム」と定義している（Anthony and Govindarajan 2007, p. 17）。Anthony（1965）では，目標管理，予算管理システム，業績管理システム[1)]，インセンティブをサブシステム（伊丹 1986）としてこれらをプロセスとしてとらえるマネジメント・コントロール・プロセスの考え方が提示され。このプロセスは主として財務情報によりマネジャーに影響を与えるものとして示された。

1）本稿では，業績管理システムを，業績評価制度を経営管理に活用するシステムとして包括的に捉える。

Anthony（1965）が財務情報の活用を中心にMCのフレームワークを構築したのに対して，その後の研究者はこの範囲を広く定義し，フレームワークを設定している。Simons（1995）は公式的ルールから成る情報を活用したシステムとしてMCを定義した。Anthony（1965）のフレームワークを診断型コントロール・システム（DCS）と位置づけ，トップ・マネジメントが操作可能な一つのレバーとしたうえで，ほかにも，信条，倫理，そしてインタラクティブ・コントロール・システム（ICS）の3つのレバーも合わせて提示した。またMerchant and Van der Stede（2007, 2012）は，Anthony（1965）の考え方を概ね結果に関するMCSとしたうえで，公式的なルール以外も含め，行動，人事，文化などもMCの範囲とし，その対象もマネジャーだけでなく，組織に働くメンバー全員としている。この傾向はMalmi and Brown（2008）のマネジメント・コントロール・パッケージ（Management Control Package）でも同様である（横田 2018）。

(2) 専門職組織のマネジメント・コントロール

専門職のMCに関連する先行研究としては，医療関連，教育，研究，会計関連の専門職などについては多岐にわたる研究がある。そのうち，会計関連の専門職についての研究は次項でまとめることとして，それ以外の専門職組織のMCについてまずは概観する。

医療関係の専門職についてのMCに関する研究としては，Kaplan and Norton（2001）がバランスト・スコアカードの非営利組織への適応の一つの事例としてDuke子供病院を挙げており，また日本の管理会計の分野でも研究が蓄積されている。荒井は病院における原価計算，管理会計，バランスト・スコアカードなど，管理会計の広い分野が医療業界でどのように活用されているかあるいは活用されうるかについて研究を蓄積している（荒井 2005；2007；2009；2013；2019）。荒井・阪口（2015）では，部門別原価計算，DPC別原価計算，部門別収益予算など具体的管理会計手法が病院全体としての財務業績に効果をもたらしているのかを定量的に分析している。

病院における先駆的な管理会計の事例を紹介した衣笠（2012）においては，企業傘下の病院が一事業所として，企業同様の部門別原価計算と収益計算に基づいた損益計算システムを重視し，その情報に基づいた予算を中心とした管理会計システムが構築され，業績評価および行動評価を行っていることが示された。業績評価では会計数値，行動評価では質的な側面を重視するために非会計数値により評価がなされていた。岡田ほか（2020）は，医療・介護サービス連携に対して管理会計がどのような影響を与えるかを質問票調査によって検証し，中長期計画が予算に反映されている施設ほど，施設間連携に積極的に取り組む傾向を発見し，管理会計の影響を確認している。山本（2007）は，Abernethy and Lillis（2001）のモデルに依拠して日本における大規模病院240を対象とした質問票調査を行った結果（回答率14.1％），モデル自体の適合度が低くまた仮説もすべて棄却されたことを受け，日本の当時の病院においてはMCの未整備という意識の低さが現れたとしている。

医療以外の専門職については，企業における研究職あるいは教育職，公的機関としての研究職組織の研究もある。

たとえば，研究開発職のHRMとアウトカムの関係性について文献レビューにより明らかにし

た砂留（2013）は，研究開発職においては，自律性施策が業績に対して影響があることを指摘している。同様に，福谷（2003）は，次世代を牽引する専門職の職務遂行の独立性，自由さ，自己支持的といったプロフェッショナル特性に着目し，人事評価制度の視点から公平な評価制度の重要性を指摘した。また藤本（2008）は科学技術系国立試験研究機関の専門職について，組織の制度改革の中でのアノミー現象（目標の喪失，崩壊感など）がみられると結論づけている。理由は組織の中で研究者が自律的に専門分野にコミットしたはずのものが，制度改革の中で専門が動的状態になったためとされている。

武脇（2010）は研究開発職の報酬システムについて，その特性を踏まえたうえで，先行の調査結果にも依拠しつつ次の点を指摘している。まず研究開発の評価として現実には創造性指標よりも，能率を測定する指標が活用されているという事実，量的基準での評価がチームのみならず個人レベルにもなされているという点である。また研究と開発は，視覚化のレベルが異なるために区別して考察すべきということも示している。このように研究職のような専門職の場合には，創造性のためには自律性が重要であるが，実際の制度としてはむしろ量的評価指標を活用する方向に進んでいることが読み取れる。製薬企業における研究職のキャリア・マネジメントについて研究を行った若林ほか（2007）は，９つの製薬企業における研究職のキャリア開発としては多元的なパス増のもとで，専門性とプロジェクト管理者としての２つの能力の開発を検討している点を指摘している。企業内の研究職としての専門性を追求するだけでなく，プロジェクト・マネジャーとしてのキャリアという方向性もあることを示しているのである。諸藤（2004）では，研究開発活動において，目標やタスク遂行方法の設定は，従業員に受容される限り取り入れたほうが動機づけ・業績を高めることになる一方で，研究志向型の博士群は自分が目標設定する場合が最も業績が良いという Pelz and Andrews（1966）の結果とともに，外的報酬であってもそれが受けいれられれば内発的動機づけを高める可能性があることが示された。つまり，タスク不確実性を自分の力で低くすることができる力をもつ人は自分自身で目標を設定するほうが，業績が良くなり，内発的動機づけも高くなるということになる。

先行研究では，研究職のような創造性を求められる専門職の場合には，自分自身で目標を設定し自律性を高めることで成果が上がるということが共通して示唆されている。

(3) 会計関連専門家の業績評価

専門職にはさまざまな種類があるが，次に，企業財務，監査，税務の専門職についての MC 関連の研究を取り上げる。

21世紀になり，公務員の業績評価制度導入が求められていた中で，会計検査院の行政評価について，先進国４か国（カナダ，オーストラリア，ニュージーランド，アメリカ）の事例を紹介している東（2003）は，各国とも業績評価制度の導入とともに，予算制度，公会計制度，国家公務員制度などの関係諸制度の抜本的改革を行っているのに対し，日本の業績評価制度は単独で導入され，また独立行政法人の業績評価制度については，発生主義会計の導入などの一部の改革のみであることを指摘している。つまりマネジメント・コントロール・プロセス全体ではなく，一つのサブ

システムだけを変更しているということを指摘していると言える。

監査の専門家と非監査専門家の業績評価について Buchheit et al.（2009）は，部下の履歴および現在の業績についてのケースを読ませたうえで，部下の評価をする実験的な調査を行った。それによれば，両方のグループには，ともに業績評価に，評判のバイアスと，部下が影響を及ぼすことができずに発生したアウトカムを参照する後知恵バイアスの２つの評価バイアスが，明らかに存在した。特に公的監査人には後知恵バイアスが強く効いていた。業績管理システムに関連する研究として Groen et al.（2012）は，アクションリサーチにより，小さな専門的サービス企業への業績管理システムの構築を行った。その結果，大企業で活用されている業績管理システムと同様に，小さな専門的サービス企業においても，参加型の方法によって創造的な業績管理システムの構築は可能であることが示唆された。

管理会計士の昇格と業績評価について，Wier et al.（2002）は，上位の管理会計士と下位の管理会計士を比較した。下位管理会計士は昇格プロセスのファーストトラックの存在を信じていたが，上位の管理会計士はこれを認識してはいなかった。またマネジャーまでの昇格のスピードとシニアへの昇格スピードには負の相関があり，昇格には基準値との比較である絶対評価ではなく，ランク内の相対評価が活用されていたことが示されている。

以上のように会計専門職の MC 関連の研究では，業績管理システムの視点から，会計専門職の行動への影響について検討を行っているものがあるものの，会計専門職，特に税理士に関する MC の研究はそれほど多くはなさそうである。

(4) マネジメント・コントロールと戦略実行への組織メンバーの動機づけ

上述の諸藤（2004）では研究開発職と動機づけについて触れられていたが，MC と動機づけは専門職に限らず注目されてきた視点である。

伏見（1988）は，MC はそれを構成するサブシステムのプロセスによってマネジャーを戦略実行へと動機づけるメカニズムをもっていると説明した。Hartman et al.（2021）でも，マネジメント・コントロール・システム（MCS）によってマネジャーおよび従業員は戦略実行へと動機づけられるということが原則であると述べられている。

Adler and Chen（2011）は，MCS が，タスクの不確実性が高い状況において，パフォーマンスを向上させることができるという結果と内発的動機を損なう危険性があるとの主張との矛盾を解決するために，因果関係の知覚的所在と自己概念に関する理論を構築し，15の命題に要約される統合的モデルを開発している。その頑健性を示すために，大規模共同創造性（large-scale collaborative creativity: LSCC）と呼ぶ活動で，創造性を発揮することと，形式的なコントロールを受け入れることの２つの課題に直面している状況を設定した。結論として LSCC では，内発的動機づけと識別されたい動機づけを同時に活性化させることが必要であると主張している。

Donnelly et al.（2021）は，300人の従業員の調査データから，リーンな組織環境下でのフィードバック，トレーニング，視覚的管理が，自律性と正の関係となり，自律性が内発的動機づけと正の関係となり，結果として業績に正の因果関係をもつことを示した。リーンな組織環境下の標

準作業手順は内発的動機づけの楽しさの次元と直接的に関係し，業績に対して正の関係になった。

さまざまな業種・職種の従業員468名を対象としたアメリカでのオンライン調査により，Chen et al.（2020）は，自己決定理論と4つのコントロール・レバーの枠組みを用いて，従業員の自律的動機づけは，信条のコントロール・システムおよびICSの利用と正の相関があり，DCSの利用とは負の相関があることを発見した。さらに，DCSとICSの同時活用は，自律的動機づけと正の相関があることを見出した。また，従業員の自律的動機づけと自己申告による努力，職務遂行能力，創造性との間に正の相関があることを示した。

また，MCが組織メンバーの動機づけに与える影響を定量的に検討したのは堀井（2016）である。横田（1998），渡辺（2004），真部（2007）ではMCがマネジャーあるいは組織メンバーに与える影響について事例などで示されていたが，堀井（2016）はこれを定量的に明らかにしている。社内アンケートの分析結果として，内発的動機づけ，同一視的動機づけ，相互依存の自己観に，信条のコントロール・システム，予算の支援型（イネーブリング型）利用，ICSとDCSとの同時利用が寄与していることが示されている。

以上からMCSは，その対象者の行動を組織にとって好ましい方向（戦略実行）へと動機づけることがわかる。

(5) 小括および研究課題

MCの定義および専門職のMCに関連した先行研究とMCと動機づけについての研究を概観してきた。

福谷（2003）が定義したように職務遂行が独立し，自由で自己支持的な仕事をしている専門職は自分で判断をする場面が多い。専門職であれば組織におけるマネジャーもプレイングマネジャーとして同じ仕事を担っている可能性も高く，また組織メンバーも製造業などの従業員のように階層型組織によって仕事を進めるとは限らない。したがって，階層型，分権型の組織を前提としたMCのフレームワークがそのまま活用できるか否かは定かではない。しかし，独立して仕事が可能な専門職組織の研究については，病院や企業内研究開発職の研究はあるものの，税理士を対象としたMCの研究は多くはない。税理士は，税理士法に基づいた資格をもった専門職である。その職務は租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とするとされている（税理士法第1条）。したがって，税理士として独立することが可能な職である。独立可能な専門職を組織化した法人としては，監査法人，税理士法人などがあるが，こうした組織化された専門職の組織メンバーを組織としての目標・戦略へと動機づけ，個人の職務としてのみならず組織目標を達成するためのMCには，どのような特徴や課題があるのかの検討が必要になる。これが本稿の研究課題である。

3．研究フレームワークおよび研究方法

(1) 研究フレームワーク

専門家組織のMCを検討するためには，具体的な活用状況を解明することが必要である。専門家組織においてどのようなMCを構築しどのような影響を誰に与えるかを明らかにするために，MCにかかわる公式的ルール（制度）としての設計から言及し，その後その影響について考察する。

公式的な制度についてはSimons（1995）の4つのレバーの捉え方を中心として検討する。診断型のMCとしては，サブシステム（目標，予算管理，業績管理，インセンティブ）に着目する。専門職から成る組織であることを考慮し，マネジャーのみならず，組織メンバーへの影響についても考察する。組織への影響については，組織目標および戦略実行への組織メンバーの動機づけで把握する。また事例組織全体をとりまく環境の変化と組織目標の変化についてもMCとの関係から把握する。

(2) 研究方法と調査概要

上述のフレームワークから専門職組織のMCと従業員への動機づけについて考察するために，多くの税理士を組織化している日本経営グループの事例研究を行った。事例研究にあたっては，日本経営グループの協力を得て，トップ・マネジメント層，マネジャー層へのインタビューと，専門職メンバーとの懇談を行った。また，同社トップ・マネジメントによる日本管理会計学会フォーラムでの講演[2)]およびそこで提供された資料，同社社史，webサイトからデータを得た[3)]。企業でのインタビューは半構造化インタビューの方式をとり，録音が許可された場合は録音の上，文字におこして記録した。各回のインタビュー目的（主たる質問）および実現したインタビュー日程は図表1のとおりである。

4．日本経営グループのマネジメント・コントロール・システム[4)]の事例

(1) 日本経営グループの概要

日本経営グループ（以下「日本経営」）はさまざまな分野のプロフェッショナルファームの総称である。グループ企業はコンプライアンス業務部門とコンサルティング業務部門の2つに分かれている[5)]。コンプライアンス業務部門は，財務関連，社会保険労務士法人，行政書士法人から成り，

2）2021年7月17日zoomにて，日本管理会計学会2021年度フォーラム丹羽修二氏および橋本竜也氏が講演された。http://sitejama.jp/?p=2068

3）なお，収集した情報は，慶應義塾大学ビジネス・スクールのケースとしてまとめ，同社からの確認を得てケース登録を行っている（横田 2021）。

4）本節は，横田（2021）のケースを基として他の資料を加えて記述している。本節の第3～7項はケースの記述を本研究のフレームワークに合わせて整理したものである。

図表１　主なインタビュー目的および実施日程

回	日時		目的	面談先（いずれも日本経営グループ）	面談方法
1	2019年 ２月19日	14時 ～16時	日本経営についての懇談と依頼	日本経営ウィル税理士法人代表統括社員税理士 丹羽修二氏 NKGR コンサルティング株式会社 取締役 松本亮氏 日本経営ウィル税理士法人トータルソリューション事業部 課長 志村元隆氏	対面
2	2021年 ４月２日	14時 ～16時	一人別 PL 運用について	日本経営ウィル税理士法人代表統括社員税理士 丹羽修二氏 NKGR コンサルティング株式会社 取締役 渡井紳一郎氏 NKGR コンサルティング株式会社 取締役 松本亮氏 日本経営ウィル税理士法人トータルソリューション事業部 課長 志村元隆氏	Zoom
3	2021年 ６月16日	13時半 ～15時	一人別 PL 運用 採用までの経緯	日本経営グループ顧問 橋爪実氏 NKGR コンサルティング株式会社 取締役 松本亮氏 日本経営ウィル税理士法人トータルソリューション事業部 課長 志村元隆氏	Zoom
4	2021年 ７月５日	10時 ～12時	現在の日本経営の業績管理システムとインセンティブシステム	日本経営ウィル税理士法人代表統括社員税理士 丹羽修二氏 株式会社日本経営 取締役 橋本竜也氏 NKGR コンサルティング株式会社 取締役 松本亮氏 日本経営ウィル税理士法人トータルソリューション事業部 課長 志村元隆氏	Zoom

（筆者作成）

コンサルティング業務部門はコンサルティング内容により，いくつかの会社から構成されている。グループにすることで，さまざまな戦略策定，業務プロセス改善，M&A，事業再生，最適な医療関連サービスの選定など，広範に及んだ専門的なサービスを提供することができた。2016年度の分野別契約件数の割合は，税務財務分野が６割で，戦略・IT 分野が14％を占めた。関連法人を含めて日本経営全体の売上は，1986年には10億円ほどであったが，1996年には20億円を超え，10年後の2006年には120億円ほど，2016年には300億円弱と成長を遂げていた。2021年現在で，売上総額約292億円，総人員約2,700人，自己資本比率約90％である[6]。従業員数は1986年ごろには150人程度であったが，2016年度には2,000人を超えた。７割弱が社員であり，他はアシスタント，契約社員などであった。男女比は65：35，離職率は3.7％，2016年度の採用者数は新卒22人，中途採用24人となっていた（日本経営グループ創業50周年委員会 2017，p. 315）。

(2) 日本経営グループの経営概観

日本経営は，創業者の「あらゆる専門家を組織化し事業化したい」という願望から1967年スタートした。その後専門学校と協力しながら専門職の組織化を進めた。1981年「第１次中期５カ年計画」が策定され，事務所を完全組織化し，1987年には非同族企業として「近畿合同会計事務

5）https://nkgr.co.jp/company/group/（最終アクセス日2022年８月５日）
6）2021年７月17日　日本管理会計学会　2021年度フォーラム講演資料より

所」に名称を変更した。その後コンプライアンス業務としては税務業務，社会保険労務業務，行政書士業務の部門が各々法人として独立した。また，他の業務として1976年にはリスクマネジメント（損害保険，生命保険）事業を開始，1988年「株式会社日本経営コンサルタンツ・グループ」が発足し，コンサルティグ事業の中核を担った。1993年社名が「日本経営コンサルタンツ・グループ」から「株式会社日本経営」へと変更された。1996年に株式会社日本経営２代目社長として小池由久氏が就任した。小池氏は，毎週の朝礼によって自身の考えを直接社員に伝えることを重視し，盛和塾で学んだフィロソフィを社内に広めた。

1990年代からはコンサルティング業務が増えたが，この業務は個人よりもチーム力で業務を行う特徴をもち，大きな額をチームで獲得するビジネスであった。医療分野へのコンサルティング事業は1980年代前半から開始され，21世紀に入って本格化した。2015年には病院経営分析システム Libra（リブラ）が完成し，2017年に市場に投入された。コンサルティング業務とともにシステムを導入するビジネスへと変化した。

2007年３代目社長藤澤功明氏が就任し，先行管理型経営の確立を目指し，役員会を月初開催，間接部門の戦略化，全循環重要指標を提示した。これまでのトップダウン方式ではなく，ボトムアップ方式で各事業部門長が全社共通の指標に基づいて各事業部門の実績を確認した。このころになると，システムなどの組織が提供する商品が重視され組織的対応が必要になった。藤澤氏は経営の組織化を考え，社訓，基本理念を改訂し，2013年には『日本経営フィロソフィ』も発刊された。

2014年４代目社長平井昌俊氏が就任し，開発型企業を目指し，事業部門ごとにバラバラだった顧客情報の一元管理システムが完成した。またオーストラリアのシドニーを本拠とする，医療機関の国際認証機関である ACHSI（The Australian Council on Healthcare Standards International）と業務提携交渉を始め，国際化もすすめた（日本経営グループ創業50周年記念委員会 2017）。

(3) 創業当時のマネジメント・コントロール・システム

創業当時の日本経営は，人の成長を重視し，その成長の評価尺度は売上高とし，売上を上げる人がこの組織での評価が高い人となっていた。

1979年ころから，社員のモチベーションと事業発展を推進するために給料の自己申告制度が採用された。毎月の給与を社員が自己申告により毎月算出した，基本給と担当している顧問料を基本とし，決算料に加え，新規の顧問契約が決まるとその３か月分，翌月から新規契約した顧問料の３％の累積という形で毎月上載せした。マイナス分としては顧客への巡回の不履行，帳票のアウトプットや報告書等の遅延，決算の指摘数も算出し計上した。社員が毎月自分で計算した自己申告をもとにして，毎月の給与が決められており，額は毎月変動していた。社員の給与水準を上げて仕事への責任感を高めたことは，新たな分野の開拓につながるなど，日本経営発展の大きな要因にもなったといわれている。こうした自己申告制度は創業時代からの事業を大きく成長させたいという創業者の願望のもとに構築されたが，組織が拡大するとともに，自己中心的風土を醸成させることにもつながった（横田 2021）。

図表２　初期の一人別損益計算書の具体例

単位：万円

年度	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
売上合計	0	6,113	18,873	28,097	34,311	39,450	36,718	32,857	27,819	49,495
付加価値	**0**	**6,628**	**18,858**	**27,859**	**34,321**	**40,166**	**36,418**	**32,768**	**27,514**	**43,702**
人件費	2,880	4,320	4,560	4,800	6,000	7,200	7,440	7,440	8,880	8,880
研修費	0	99	243	23	63	31	333	0	0	109
巡回交通費	39	758	1,085	1,520	1,932	2,552	1,352	2,953	2,195	3,115
その他	17	51	49	23	32	198	24	26	31	2
小計	**2,936**	**5,228**	**5,937**	**6,366**	**8,027**	**9,981**	**9,149**	**10,419**	**11,106**	**12,106**
定額配賦経費	**1,890**	**3,960**	**3,960**	**3,960**	**4,440**	**4,440**	**5,640**	**6,600**	**6,600**	**6,600**
（本部補助）	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
差引利益	**-4,826**	**-2,560**	**8,961**	**17,533**	**21,854**	**25,745**	**21,629**	**15,749**	**9,808**	**24,996**
（規範利益）	675	1,500	2,400	2,400	3,000	3,000	3,600	3,960	3,960	3,960

出典：2021年日本管理会計学会講演資料

(4) 一人別損益計算書の時期のマネジメント・コントロール

２代目社長小池氏の時代，上記の仕組みを生産性を体系的に管理するための仕組みとして進化させ「一人別損益計算書（以下「一人別 PL」）方式が導入された（図表２参照）。原案は建設設備業における工事別・現場別損益計算書からヒントを得たもので，自己申告制度のころからすでに型はあったが，制度としたのは1989年ごろ，運用は1994年ごろからであった。役員職もパートも組織メンバー全員がそれぞれの月次の一人別 PL をもっていた。自己申告制度による成果配分が毎月変化するものであったのに対し，1993年から給与のための評価は１年に１回となり，社員の給与も年収でとらえられるようになった。一人別 PL は，社員一人ひとりを個人事業者とみなして，各社員の「経営成績」を明示しようとしたものである。これによって予算目標と結果として一人ひとりの利益がわかり，成果配分制度の基となった（図表２）。

成果配分制度は，自分の収入から，直接人件費，間接人件費，経費を引いた付加価値と自分が売り上げた収入の３分の１を比較し，その差額を支払うという仕組みで，結果については経理がチェックしたうえで支払いが行われた。このころになると数値データは総務が全員分作り，それに基づいて成果配分を行った（図表３）。

一人別 PL のデータは社内でオープンになっていたが，公開にあたっての人件費は，役職，年次などによって決まっている標準人件費が掲載された。完全な正確性を求めるというよりも一定の人為的な基準で作成されていた。しかし，社員は自分の人件費や経費を正確に把握して，自分の給与を計算することができるため，社員には報酬を意識した行動が促進された。

1993年ごろから始まった一人別 PL の数値は，経費の額に標準値を使うため，儲けの計算という意味では雑駁ではあったが，その人がいつ伸びたのか，いつ黒字化できたのかということを時系列でみることによって把握できた（図表４）。導入後４，５年目には，各社員は自己の目標に対

図表３　初期の付加価値などの具体的計算例

単位：万円

外部売上合計		42,354
内部売上合計		1,893
外部仕入れ		300
内部仕入れ合計		3,845
差引（売上－仕入）		40,102
加算	新規拡大	120
	拡大累積	275
	料金改定	0
	小計	395
減算	巡回不履行	0
	アウトプット遅延	715
	未収	1
	再アウトプット	8
	クレーム・解約	0
	その他	0
	小計	724
付加価値		39,773
直接費	人件費（単価×20日）	8,880
	研修費	16
	巡回交通費（含む車両）	632
	その他	32
	小計	9,560
定額配賦経費		7,200
（本部補助）		0
差引利益		23,013
（規範利益）		3,960
実質担当軒数		245
１軒当たり付加価値		162
１軒当たり利益		94
実働時間（時）		3,451
１時間当たり利益（円）		7

出典：2021年日本管理会計学会講演資料

する達成度や時系列で過去の推移を把握することで，自分の課題も明確になった。また，管理者も各人の時系列的な動きを注視していた。どの段階で利益転換しているか，それによって，その人が育っているかどうかが理解できた。一人別 PL の数値がすべてではないが，少なくともプロ

図表 4　一人別 PL　初期・中期の成果配分の具体例

単位：万円

付加価値（累計）	39,773
巡回交通費（累計）	632
部門経費の個人負担（年額）	0
差引	39,141
3.0倍基準（差引× 1/3 ）	13,047
人件費（概算）（年額）	8,880
成果配分（期末の賞与）	4,166
成果配分を受けるために年末までに必要な付加価値	0

出典：2021年日本管理会計学会講演資料

としてやっていくためには社員は稼げるようになっていかなければいけないということを知らしめるという意味で，一人別 PL は当社にとって重要であった。社員自身にとって重要な時期と判断された際には，一人別 PL を共有しながら上司との面談が行われた。社員全員に同じ営業としての役割を求めていたので，一人別 PL が機能したのである。一人別 PL は当初の社員のみへの適用から社員以外も含めたすべての従業員への適用に変わった。税務業務の特徴として 5 年に 1 度税務調査が入ることがあるために，品質保証の意味もあり，会計業務の成果配分は 5 年間は保留にするルールとなっていた。

1996年には，一人別 PL のデータを使って，チーム，事業部，事業会社の月次決算業績管理のため PL，BS を翌月 1 日に作成するようになった。また，同時期に，月次財務報告と業績検討会が始まった。このために，正確な月次の試算表の提示が毎月 1 日に経理に求められた。正しい数字のために成果配分のための経費の算出も実額で落とし込まれるようになった。自分では概算でしかわからないが，正確な数値が算出されるためである。

当社では役員会議のほか，実績を報告する拡大会議，新規拡大の進行を確認する会議，部門長会議，部門ごとの会議，チームごとの会議，プロジェクトの会議など多くの会議が設定された。

当社は役員が全社員の名前と顔を覚えており，毎年役員合宿の場で社員一人ひとりの昇格昇給について数値情報のみならず，人物，能力など別の点も含めて議論がなされた。

(5) 一人別 PL の変化

2008年から 5 年ほど「アメーバ」が 6 , 7 人単位で構成された。一人別 PL の仕組みはそのまま継続してはいたが，5 カ年計画を会長，社長が作りそれをアメーバまで単年度に落とし込んで役員が責任をもった。（予算）目標値は全社で決められ，現場で積み上げられてきた予算とトップダウンでの予算との差は，調整がなされたうえで決定された。また，売上項目と新規獲得顧客についての目標があった。当時は人単位でもアメーバ単位でも評価がなされた。このアメーバは，意思決定権限はほとんどもっていなかった。例えば何かを購入する権限，人事についての意思決

定はすべて社長決裁となっていた。アメーバの主たる経費については，あらかじめ計画を立てるというよりも，必要に応じて社長に決裁を仰ぐやり方であった。

一人別 PL は社員の売上と利益の貢献が金額で明示される仕組みである。この制度が始まったころには，新規顧客の開拓，新事業発展の証となっていたが，その後は過去の成果である確立された営業ルートや照会ルートの恩恵ゆえの成果が目立つようになっていった。また，社内からの仕事を得た際にも売上がつくため，全社的には意味がなくても一人別 PL の売上は大きく計上された。

コンサル業務では組織として提供する商品が必要になり，収入や費用の按分の問題を生むことになった。新規事業にチャレンジした人を評価することが必要になるが，一人別 PL ではそれを計算式に入れることは難しかった。このような状況を受け，2007年からは部門別の売上高による，成果配分を行った。月給はステータス，仕事によって決まっており，夏の賞与は明確なルールの下ではなく，１年前よりも上げるという方針があるだけだった。そして冬の賞与は成果配分からなり，売上の３分の１の額と月給と賞与の合計の差額を支払うルールとなっていた。しかし，こうした自分の売上（付加価値）を示す一人別 PL の結果を反映したプラスの成果配分を全員が受け取っていたわけではなく，従業員のうちのごく一部のものに限られた。成果配分を受けていない90％の従業員たちも，成果配分を受けられる分岐点を自分で計算できるため，やる気があればインセンティブとしては有効であったものの，組織で仕事をすることにウェイトが移るビジネスモデルへの変化を背景に，個人で成果配分を受け取る者はかつての20％からより少ない10％ほどに限られ，これ以外の仕組みが必要になった。

2012年ごろには，多くの人が課長や課長代理になりたがらなくなっていた。理由は成果配分を得ていた者は昇格により給料が劇的に下がるためであった。それまでの成果配分の報酬が管理職になるとなくなったからである。企業側からは2006年ごろから，成果があった者に対して，金銭的報酬以外の報酬，たとえば大学院進学，他企業への出向などキャリアステップ制度をつくり，成果が出ても報酬が得られなかった場合も自分磨きをするチャンスを与えていた。

当社の人事制度は創業以来「成果主義の終身雇用である」とされていたが，2013年からはこのフレーズは使われなくなった。個人別成果主義は，はじめに管理職から段階的になくなり，次に管理職以下でも段階的になくなった。それにより昇格しても年収が下がる人がいたため，数年間は年収をスライドして払っていく形にした。2021年には，特別に大きな成果を出した者に対しては冬の賞与で付与されたものの，以前の成果主義時の金額には至らなかった。この理由は間接費が大きくなり，個人給与の３倍が売上となっていても原資が足りなくなったという事情もある。組織としての経営への動きは2014年に就任した平井社長のころにはますます強くなっていった。しかし，これを組織的な評価に展開しようとしてもすぐには難しかったという。個人での成果を反映していた仕組みを変えようとすることには，それなりに抵抗もあった。部門長が自分の給与を自分で決めることは当然の経営者の素質であると考えられてきたが，加えて部下の成長もその部門長の義務であるとされた。したがって，付加価値の合計から定額を引いた利益の10％が部門長がもつ部門内の賞与原資とされた（図表５）。賞与昇給決定の時には役員全員が集まり，上位

図表５　部門長の賞与決済金額の計算

単位：万円

付加価値		181,599
直接費	人件費（単価×20日）	70,800
	研修費	397
	巡回交通費（含む車両）	4,307
	その他	134
	小計	75,638
定額配賦経費		53,520
	（本部補助）	0
	差引利益	52,441
	（規範利益）	34,452
実質担当軒数		1,879
１軒当たり付加価値		97
１軒当たり利益		28
実働時間（時）		35,862
１時間当たり利益（円）		1.462

注：部門長賞与決済額　52,441×0.1＝5,244
出所：2021年日本管理会計学会講演資料より

の目立つ社員だけが上位の評価にならないようにと気をつけていた。

(6) 近年のマネジメント・コントロール

2018年から給料と成果は，冬の賞与の時に大きく売り上げた者に還元することになった。それを決める情報として，一人別 PL のデータが参考にされた。

人事評価項目としては，付加価値変動売上，新規契約業務改善，業務品質などが挙げられ，中でも売上は６割のウェイトを占めた。以前に比べると業務改善業務品質といった項目が入ったことも，この時期の特徴であった。

2018年にこれまでの慣習を明文化し，経験を積む中でどのような行動を評価するかが表として明確化された。また，総合評価点数が何点になれば昇格昇給するかを明示した。人事制度改定の基本方針は，個人の業績追求からチーム貢献への視点に変更，職位別に求められる役割と成果を明確化し，その基準を満たしているかを厳格に判定して，昇格降格を決定し，役割や成果に応じた給与制度とすること，全社を挙げた生産性改革に取り組むことであった。人事評価の体系は基本の人事評価と特別評価の２つから成っている。基本の人事評価は行動評価と目標達成度評価の２つから構成される。行動評価は日本経営の従業員として求める職責，大切に共有したい哲学，組織文化，奨励・賞賛したい行動を職位別に示したものであり，人事評価基準であるとともに人材育成の指針ともなる。一方，目標達成度評価は年度当初にたてた目標の達成度を７段階で評価

する。会社の目標達成，業績達成に向けて各従業員が担う役割がどれだけ果たされたかを判定することになる。特別評価は圧倒的な業績を成果として判定承認して冬の賞与に反映させる。当社の評価の基本期間は通年であり，夏の評価で行動評価，定性評価をし，冬は業績を評価している。昇格昇給はこの３つのバランスを見て決める。今も基本となっている評価の考え方は，会社としての評価は絶対額で示すというものである。昇給額ではなく，「絶対額」によって，つまり年収が400万円の人よりも500万円の人のほうが会社からの評価が高いということを示している。同じ評価の人は同じ給与賞与になる。もし両者の評価が異なれば絶対額が異なるはずということになる。

給与額，昇給，夏の賞与には行動実践による人事評価を反映させ，冬の賞与は業績だけを反映している。予算目標に達していなくてもあらかじめ決まっている額の８割には収まる。現在の等級フレームでは，どの項目を評価するかということが明記されている。何をすると優れているとされるのか，何をするとＢであるのかなどである。これがグループウエアに掲載され，夏冬で評価して総合得点によって評価される。項目の中には，フィロソフィ，チームマネジメント，問題解決なども入っている。

これまでは全社的に同じ制度が適用されてきたが，このころになると，コンサルティング部門とコンプライアンス業務部門の業務の違いが制度の違いとしても表れるようになった。コンサルティング部門では冬の賞与は目標達成評価と一人別 PL で決定し，圧倒的売上を上げた者，価値のある新しい本を出した者など突出した成果を上げた者には冬の賞与を支給した。一方，会計業務部門では，冬の賞与も行動評価の結果を反映させた。コンプライアンス業務部門では固定収入が大きいので，冬にも行動評価を含めていくほうが業務に適していると部門長が判断していたためである。コンプライアンス業務部門では行動評価と成果とのウェイトが夏と冬では異なる体系となっていた。コンサルティング業務部門とコンプライアンス業務部門は，かつては両者間で人事異動があったが，近年は採用段階で両者が分かれているため異動も本人の希望がない限りは行っていない。

2021年現在，一人別 PL は，付加価値貢献度という成果を測定するツールとして活用されていた。取締役の言によれば，2021年においても，

> 「行動もよく，フィロソフィの理解も高く，上司のいうことも聞くが，売上がない者は良い評価はなされない」

とのことである。この傾向は以前のほうがより強かったが，2018年以降も残っているとのことであった。

５．考察

日本経営を取り巻く経営環境と戦略について，以下，一人別 PL がうまく活用されていた時期

と近年の制度変更に至った時期との違い，企業の戦略，組織と専門職個人の目標，およびMCの変化を，Simonsの4つのレバーのフレームワークを活用して分析する。

(1) 一人別PLにより組織目標と組織メンバーの動機づけが一致していた時期

一人別PLが生まれ活用されたのは創業から20年ほどたち，組織としての方向性が明確になっていった時期である。税理士を組織化したこの専門職の組織が成長するという目標は，組織メンバーの成長である売上成長の目標ともなった。一人別PLの仕組みを活用すると，個人としての直接的な利益貢献度，一人当たり1時間当たりの生産性も明らかになった。したがって一人別PLは目標を具体的な業績評価の数値として示しており，個人としてのインセンティブにもつながっていた。また，これを時系列でみたときに対外的評価も数値の動きでわかり，事業部単位でみたときには，事業部の力の差なのか，あるいは個人の力の差なのかが数値に表れるという良さがあった。個人が自分のこの数値をみることによって利益へのこだわりが生まれ，経営者意識が育まれた。チーム長であれば，間接人件費も含めたチームとしての利益確保が必要であるために，力のある人材を見極めようと採用にも慎重になったということである。

組織としての目標が個人の目標と直接結びつき，しかも報酬にも直接的に結びつく仕組みは，個人業績を直接金銭的報酬につなげることによって実現された。専門職として独立する道もありうる組織メンバーに，組織に属していても同じように個人としての報酬を得ているような感覚をもたせるように働きかける仕組みとなっていた。この時代には組織目標と個人目標が一致するようにMCがうまく活用されていたことが重要な点である。

一人別PLは専門職である組織メンバーに直接的に働きかけるDCS（売上，費用の配分，インセンティブ）の仕組みであった。これによって業績を高めることに動機づけられた組織メンバーは，目標を実現すれば高い報酬を得ることになった。それは，自分の給料を自分で稼ぐために，自分が操作可能な範囲での費用の削減を行い，顧客を開拓する方向へ導いた。つまり当時の日本経営は個人事業主の集合体であり，その力を最大限に生かすMCの仕組みになっていた。一方でICSのための仕組みは特にもってなかったと考える。しかしトップ・マネジメントが，社員一人ひとりの顔と評価について毎年把握していたことを考えれば，インタラクティブではないにせよ，日本経営のMCは必ずしもDCSの仕組みだけではなかったともいえる。とはいえ，組織と個人の目標が明確でしかも一致していたこの時代は，DCSがうまく機能していたといえる。

(2) 個人力から組織力への戦略の移行

3代目社長が就任したころから，税務業務に加えコンサルティングも重要な分野となり，組織力で新規顧客を獲得することが組織の売上増に結びついていく時代に入った。しかも組織内からの顧客の紹介による他の部門の売上が上がり，個人が顧客を開拓して個人に売上が明確に立つ従来のビジネスモデルとは変わってきたのである。組織としての契約や他の部門との関係性から売上が実現することも多く，個人個人の売上や利益を計上するにも，売上の配分（成果の配分），費用の配分が必要な状況となってきた。また一人別PLでは社内取引も認められていたので，仕事

を抱えている他のメンバーから仕事をもらうことでも個人の売上は上がった。社内から仕事を譲ってもらうことは，組織の成果にはならないが，個人の成果にはつながるため，外部での顧客をうまくとれない組織メンバーはこうした方法に頼ろうとする傾向があった。

この時期になるとDCSとしては，一人別PLは参考データとしては活用されるものの，配分による売上および費用の計上が行われ，個人が計算しようとしても難しい仕組みとなっていった。また人事制度の変更が行われ，組織長には組織全体の成果を報酬の一部として与えた。つまり組織長には個人の成果ではなく，組織の成果によってインセンティブを与える仕組みである。加えて，個人の成果を直接的に給与につなげることは弱め，賞与のみに反映させる仕組みに変更している。

日本経営では，個人から組織へというビジネスモデルの変更を反映させてDCSの仕組みを変えていた。また毎週のトップ・マネジメントと社員との朝礼やトップ・マネジメントの合宿，社員からのアイデアを生かしたマネジメントの仕組み（プロジェクチームによる，組織間のコミュニケーションの促進）など，公的な仕組みでのICSも頻度が増えていたといえる。

(3) 信条および事業倫理のコントロール・レバー

一方で，Simonsの信条や事業倫理のコントロール・システムについてはどうであろうか。

日本経営では，創業者から4代目の現在の社長に至るまで，文化，フィロソフィを強く意識していた。創業者は専門家を組織事業化するという気持ちをもち，理念を明確化した。2代目社長は自分の考えを直接組織メンバーに語り掛けることで自分の考え方，理念を伝えた。ビジネスモデルが変わった時の3代目社長は，組織を取り巻く変化とともに社訓などを改訂し，これまでの文化の継承とボトムアップの組織としての経営を意識するようになった。4代目社長もフィロソフィを大切にしている。これらのことから，専門家組織である日本経営のトップ・マネジメントにとって，組織文化は操作性のある一つのレバー（Simons 1995）として意識的に活用されてきたことが明確に読み取れる。自身の仕事のほとんどが自分の判断で進んでいく専門職の組織において，これをコントロールするために理念は重要であり，また税理士という法の下での業務においてはコンプライアンスである事業倫理も重要であることは間違いない。特に理念については，個人個人が独立した業務を行うことができるという職務の特徴をもった日本経営にとっては，重要なコントロール・レバーである。

しかしながら，取締役が語っているように，従来あった個人事業主をよしとする文化をすぐにチームを大事にする文化へと変えることは難しい。変化の過程で管理職になりたくない社員が増えた。最も評価されるのはやはり売上を上げる人であるという暗黙の価値観は今も顕在である。その意味では，トップ・マネジメントが意識的に文化を維持することは可能であるが，変更させるには時間がかかるということも事実であり，レバーとしての即応性は他のレバーに比すると小さいといわざるをえない。

(4) 動機づけの視点

先行研究の整理と研究課題で述べたように，MC の提唱者である Anthoy（1965）や Simons（1995）は階層型組織を前提としており，そこではトップ・マネジメントはマネジャーを MC により動機づけることで，彼らが責任をもつ下位組織の経営をマネジャーに任せていた。しかし，専門職組織の日本経営の，特に初期の頃には，すべての組織メンバーがあまねく個人事業主のような形になっており，DCS もそれを前提とした体系となっていた。つまり MC の対象は組織メンバー全体であったといってよいであろう。専門職の独立性，自主性といった仕事の特徴を踏まえた MC は，組織メンバーを対象として DCS を主として構築されることになった。その後の組織力をもってビジネスを獲得する状況の下では，組織としての評価が必要となり，DCS の変更はそれを踏まえたものとなっていた。この時の難しさは，個人の業績を上げる力が強い人ほど，この仕組みになじみにくいという点にあった。しかも売上が高いことは評価が高いという暗黙の価値観が残る中で，組織力をどのように評価するのかは難しいところである。組織力を高くすることに動機づけるための MC の仕組みとして，日本経営では組織長にインセンティブを与えている。これは，組織長（マネジャー）と組織メンバーのインセンティブの仕組みを変えることを意味した。MC マネジャーと組織メンバーに共通していた仕組みから 2 つの仕組みへと変化したともとらえることができる。

6．おわりに：結論と今後の課題

本研究はこれまで製造業あるいはサービス業を主として構築された MC のフレームワークを活用し，専門職組織においても同様に機能しているのか，特徴はあるのかなどについて考察をしてきた。

考察の結果，第一に日本経営の MC の特徴としては MC の対象が組織メンバーであったことである。Anthony（1965）や Simons（1995）においては MC の対象者をマネジャーとしていたが，専門職組織であるためマネジャーがプレイング・マネジャーとして活躍している現実のもと，階層の上位下位を区別せずに専門職組織のメンバーに影響を与え，動機づけ，その行動による成果と組織の目標を一致させることを意図して MCS を構築していることにあると理解できた。創業当時の前提は「一人ひとりが独立できる専門職」であり，一人ひとりの収益を明確化したうえでの報酬との直接的な関連づけを行っていた。特に目標と業績管理システムおよびインセンティブとの関係による組織メンバーへの行動への影響は，製造業を基にしたこれまでの MC がもっていたマネジャーへの影響による現場への間接的な影響の及ぼし方とは異なり，直接的で強く効いていることがわかった。

しかし，興味深いことは，同じ専門職の組織においても，組織力，チーム力を必要とするコンサルティング業務にシフトしていく過程で，個人を評価する仕組みが足かせとなっていったことへの対応である。組織長の報酬として個人でなく組織の成果を反映させ，個人の成果給という意味づけが人事給与制度の変更によって薄められていた。専門職組織であっても，組織力を必要と

した時には，MC の対象を個人から責任者に変え，組織メンバーのマネジメントと区別したのである。

日本経営のもう一つの特徴は，トップ・マネジメントが創業時から理念（信条）や事業倫理を通して文化を意識しつつ企業活動を行っていたことである。文化を自然発生的なものではなく，最初から意図して作り上げていることからは，文化がトップ・マネジメントにとって，「所与」のものとは言い切れず，コントロール可能な一つのツールとしてもとらえられているからである。しかしながら，業績管理システムやインセンティブとは異なり，文化の変化には時間がかかり，必ずしもトップ・マネジメントの期待通りに変化するとは限らない点にも注意が必要である。コントロール・レバーとしては有用であるが，他の DCS，ICS とは組織メンバーへの影響スピードは異なる。

第三の日本経営での MC の特徴は，特に初期においては ICS を必要としてなかったようにみえることである。ICS は戦略が不確実な場合，創造性を必要とする場合などに有用とされている（Simons 1995）が，日本経営の創業初期には人数もそれほど多くなかったことや組織メンバーが専門職としての明確な業務目標と責任を個人としてもっていたことから，ICS が必ずしも必要とはされていなかったともいえる。しかし組織力を必要としているビジネスへと変化している現在においては，環境変化が予測のつかないことも発生する可能性もあり，そのため，ICS が活用されるとも推察される。

本研究は，これまで焦点が当てられにくかった税務業務の専門職組織に焦点を当て，そこにおける MC の特徴を検討した。1 社のみの事例研究であり，一般化するためにはこれから多くの専門職組織における検討が必要であることはいうまでもない。今後も専門職組織の MC の実態を継続的に明らかにしていきたい。

謝辞

本研究は，科学研究費基盤研究（B）（19H01551），および2021年度慶應義塾大学学事振興資金による助成を得た成果である。記して謝意を申し上げる。

参 考 文 献

東信男「各国会計検査院の業績評価――モデル・ケースを目指して――」『会計検査研究』第28巻（2003年），pp. 233-266。

荒井耕『医療バランスト・スコアカード：英米の展開と日本の挑戦』中央経済社，2005年。

荒井耕『医療原価計算：先駆的な英米医療界からの示唆』中央経済社，2007年。

荒井耕『病院原価計算：医療制度適応への経営改革』中央経済社，2009年。

荒井耕『病院管理会計：持続的経営による地域医療への貢献』中央経済社，2013年。

荒井耕『病院管理会計の効果検証』中央経済社，2019年。

荒井耕・阪口博政「DPC 関連病院における管理会計の効果と影響：原価計算及び収益予算の有効性評価」『会計検査研究』第52巻（2015年），pp. 71-83。

伊丹敬之『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店，1986年。

岡田華奈・尻無濱芳崇・黒木淳「マネジメント・コントロール・システムが医療・介護領域における施設間連携に与える影響」『管理会計学』第28巻第 1 号（2020年），pp. 3-18。

衣笠陽子「病院経営における管理会計の機能：病院予算を中軸とした総合管理」『管理会計学』第20巻第２号（2012年），pp. 3-18。
砂留洋子「専門職の人的資源管理施策と職務アウトカムとの関係への自己効力感がもつ調整効果について：文献レビューをとおして」『同志社政策科学研究』第14巻第２号（2013年），pp. 193-208。
武脇誠「研究開発職の業績給のための業績評価指標の研究」『東京経済大学会誌（経営学）』第266巻（2010年），pp. 123-137。
日本経営グループ創業50周年委員会『気づきと絆の経営――創業期としての50年史』出版文化社，2017年。
福谷正信「人事評価制度の変遷」『日本経営診断学会論集』第３巻（2003年），pp. 33-53。
伏見多美雄「マネジメント・コントロールと責任会計」伏見多美雄編著『経営管理会計 改訂版』日本規格協会，1988年，pp. 213-218。
藤本昌代「専門職における制度変革によるアノミー現象」『社会学評論』第59巻第３号（2008年），pp. 532-550。
堀井悟志「マネジメント・コントロールの動機づけへの影響に関する定量的研究：自己決定理論と文化的自己観を中心に」『原価計算研究』第40巻第１号（2016年），pp. 37-48。
真部典久「製造間接費情報の活用動機づけのメカニズムに関する実証的研究」『原価計算研究』第31巻第２号（2007年），pp. 20-33。
諸藤裕美「研究開発活動における業績評価・報酬システムに関する考察」『會計』第166巻第３号（2004年），pp. 428-441。
山本宣明「我が国大規模病院の業績評価システムと自律性に関する実証分析」『管理会計学』第15巻第２号（2007年），pp. 109-126。
横田絵理『フラット化組織の管理と心理：変化の時代のマネジメント・コントロール』慶應義塾大学出版会，1998年。
横田絵理「マネジメント・コントロールのフレームワーク再考：プロセスへの注目」『三田商学研究』第61巻第１号（2018年），pp. 163-181。
横田絵理「日本経営グループ：専門家組織の評価の仕組み」『慶應義塾大学ビジネス・スクールケース』90-21-5413（2021年），pp. 1-19。
若林直樹・西岡由美・松山一紀・本間利通「研究職のキャリア・マネジメントと複線型人事制度：主要製薬企業９社の実践，期待と課題」『京都大学大学院経済学研究科 Working Paper』J-61（2007年）pp. 1-19。
渡辺岳夫「ラインカンパニー制がカンパニー・リーダーの内発的動機づけに及ぼす影響――住友電工㈱グループにおけるラインカンパニー制の実証的研究――」『原価計算研究』第28巻第２号（2004年），pp. 12-26。
Abernethy, M. A. and A. M. Lillis（2001）: “Interdependencies in Organization Design: A Test in Hospitals,” *Journal of Management Accounting Research*, 13（1）, 107-129.
Adler, P. S. and C. X. Chen（2011）：“Combining Creativity and Control: Understanding Individual Motivation in Large-Scale Collaborative Creativity,” *Accounting, Organizations and Society*, 36（2）, 63-85.
Anthony, R. N.（1965）: *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Harvard University.
Anthony, R. N.（1988）: *Management Control Function*. Harvard Business School Press.
Anthony, R. N. and V. Govindarajan（2007）: *Management Control Systems*, 12th ed. McGraw-Hill.
Buchheit, S., W. R. Pasewark and J. R. Strawser（2009）: “A Comparison of Auditor and Non-auditor Performance Evaluations: Are Accountants Harsh Critics?,” *Managerial Auditing Journal*, 24（1）, 22-38.
Chen, C. X., J. B. Lill and T. W. Vance（2020）: “Management Control System Design and Employees’ Autonomous Motivation,” *Journal of Management Accounting Research*, 32（3）, 71-91.
Donnelly, A. M., F. Kennedy and S. K. Widener（2021）: “Management Controls and Intrinsic Motivation: Insights from a Lean Organizational Setting,” *Journal of Management Accounting Research*, 33（3）, 29-53.
Groen, B. A. C., M. van de Belt and C. P. M. Wilderom（2012）: “Enabling Performance Measurement in a Small Professional Service Firm,” *International Journal of Productivity and Performance Management*, 61（8）, 839-862.
Hartman, F., K. Kraus, G. Nilsson, R. Anthony and V. Govindarajan（2021）: *Management Control Systems*, 2nd ed. McGraw-Hill Education（UK）Ltd.
Kaplan, R. S. and D. P. Norton（2001）: *The Strategy-Focused Organization*. Harvard Business School Press.
Malmi, T. and Brown, D. A.（2008）: “Management Control Systems as a Package: Opportunities, Challenges and Research Directions,” *Management Accounting Research*, 19（4）, 287-300.
Merchant, K. A. and Van der Stede, W. A.（2007）: *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives,* 2nd ed. Pearson Education.

Merchant, K. A. and Van der Stede, W. A.（2012）: *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives,* 3rd ed. Pearson Education.

Pelz, D. C. and F. M. Andrews（1966）: *Scientists in Organizations: Productive Climates for Research and Development*. Wiley.

Simons, R.（1995）: *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press.

Wier, B., D. N. Stone and J. E. Hunton,（2002）: "Promotion and Performance Evaluation of Managerial Accountants," *Journal of Management Accounting Research*, 14（1）, 189–208.