

マネジメント・コントロールと会計

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 公開日: 2017-10-03 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 吉村, 文雄 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/2297/24586

マネジメント・コントロールと会計

Management Control and Accounting

吉 村 文 雄

1. はじめに
2. 企業の組織・管理と会計
3. マネジメント・コントロールと管理会計
4. コントロール理論の変遷と管理会計の課題
5. おわりに

1. はじめに

管理会計論は、企業の組織・管理と企業会計との相互規定関係の認識にもとづいて、会計行為の理論として展開する面をもつ¹⁾。そのことは、たとえば、わが国の管理会計論に影響を与えた H. T. Johnson と R. S. Kaplan の所説のなかにもみられる²⁾。共著者は、管理会計の当面する問題をその史的考察をとおして析出するとき、アメリカにおける企業の組織・管理の分析によりながら、管理会計の立脚基盤を企業の物質的基体の側面においている。そのような視点から、共著者は当時の管理会計の有用性の喪失を指摘したのである。このような展開は、一面的であるけれども、有用性の喪失の解消をはかる代替案を提示するための基礎として戦略的行為の分析を時間的経過のなかに位置づけるとともに、企業の組織・管理に関する諸モデルの評価にもとづいて、管理会計を分析するという研究方法をもたらすことにおいて一定の意味をもつであろう。こうした展開は、また、管理会計の制度分析に照応する行為理論の分析を含むことにおいても一定の意味をもつ。だが、やや視点をかえて、管理会計の再生産構造の究明を企図する場合には、企業の組織・管理と企業会計の関係は、複雑なものであると解されなければならない。共

著者が理論化するさいに援用している経営組織論は管理会計の全体的把握にたいして重要な視点を提供していることは認めうるが、注意すべきは、経営組織論が、経営組織の現象面から実体面にわたる記述と説明に注意を向けるため、さまざまな観点と結びついて議論されるということである。近年では、A. D. Chandler, Jr., R. M. Cyert と J. G. March, J. Woodward, H. Simon, K. E. Weich などが、各自の固有なアプローチに依拠して、経営組織についての検討を試みているように、理論の性向は互いに異なっている。そうであるが故に、管理会計の側からみるならば、管理会計を構成する有意変数およびそれらの相互関係の総体を規定するような包括的な経営組織論は、存在していないということもできる¹³⁾。たとえば、環境的状况に影響要因とみて経営組織論を展開している Chandler, Jr. の所説においても、管理会計に關説するところの文脈に注目すれば、そこで論じられていることが管理会計にどれほどの影響を具体的に与えるかは明らかでない。

2. 企業の組織・管理と会計

JohnsonとKaplanが、いわゆる組織理論によりながら、管理会計の再構成を試みていることは、管理会計諸技法の役割の認識に関して一つの重要な視点を提供するといえる。経営組織論が企業の組織・管理の形態を分析の対象として重視し、組織の資源的な側面と規則的な側面との統一的な把握を含むのにたいし、管理会計論は、後に述べるように、基本的に規則的な特性を重視している。それ故に、両者を包摂する理論を構想するのであれば、両者間に存在する様相性の相違を包摂し、総合するようなある種の構造特性を必要とするであろう。そうでなければ、管理会計論は、管理会計諸技法それ自体に固有な特性を認識するにとどまり、管理会計諸技法が企業の組織・管理にたいして果たすべき役割を把握することにはならないからである。筆者がさきに述べてきた企業の組織・管理と企業会計との相互規定関係の認識とは、その両側面の統一的な把握に関する視点の一つを反映させたものである。したがって、このような緊張関係のもとに、企業の組織・管理と企業会計との二つの視点を結びつける管理会計論のスタンスから管理会計の当面する問題

を抽出し、理論展開することには妥当する面がある。Johnson と Kaplan の所説は、そのような意味において、重要な論点をなしていると思われる。だが、その所説の一端にふれば、その方法論に問題がなかったわけではないことがわかる。共著者が問題認識を行った時点において、管理会計の環境適合性の喪失を指摘しているのであるが、そのこと自体は顕在的側面にたいする観察の結果をあらわしている、その意味において妥当するところがあると思われるけれど、ここで問題として取り上げるべき点がある。それは、上のような主張をするにいたるまでの理論的展開過程において、管理会計の展開の起点について認識を示し、引き続き爾後の管理会計を分析するという作業を試みているが、そのさいに、企業の組織・管理を素材的なかたちでのみ把握するという傾向がみられることである。企業の組織・管理に関する問題にかかわる管理会計論は、これを姿態面においてとらえても、目的論的に合理化ないし科学化・精緻化を、歴史的には不連続的な展開であったにせよ、志向する局面が存したとみることができるところから、この面において管理会計としての成果を可能にする条件を備えていたといえる⁴⁾。管理会計の基軸の一つをなしてきたといわれる標準原価は、そのような過程の結果を特徴的に示しているといえる。だが、管理会計に関していえば、そうした歴史的な分析によって把握しうる諸特徴を補完するかたちで、またはそれから独立させて考察することは可能であるから、歴史的に蓄積されてきた管理会計の諸技法に固有な形態を描き出すこともできるといえる。個別的管理会計技法を、それ自体の線状的な関係をもつ時間的な連結態としてあらわすだけでなく、同時に、しばしばみられるように、メタファー (metaphors) によってそれをあらわすことも可能であるから、そうした管理会計現象の連続性がいかに維持されるのかを観察し説明することが必要になる⁵⁾。管理会計論が、経営管理実践で利用される言説や拘束などの相互行為の観察をとおして再構成されるとしても、たんに会計情報や管理基準の認識と分析によってそのことが十分に遂行されるということにはならない。経営管理実践には、さらにエージェント間のコンフリクトおよび財務転換・生産転換という経済的行為があらわれるので、そうした行為を生み出す媒体が存在するはずであるからその認識が必要になる。その媒体は、ここでは変換能力と呼ぶことにしよう。この変換能

力は、権限の遂行および資源配分に関する実体的様相性を意味しているので⁶⁾、この次元は、すぐれて企業の組織・管理の理論がとりあげてきたものといえる。このようにみえてくると、理論と実践、もしくは制度と相互行為がいかにかに再生産されるかということは、管理会計の認識を深めるうえで重要な意味をもつといえる。また、そのことに導びかれて、管理会計を把握する場合に、会計情報や管理会計システムの様相に、資源配分や管理基準の形態が織り込まれていると考える必要がある。

ところで、Kaplan は、1984年に発表した論文のなかで、当時の企業によって採用されている管理会計実務が、事実上1925年までに発展したものであり、それ以降に進化したものではないと主張している⁷⁾。つまり、そこでは、管理会計を理論と実践の2側面に関連させて、総合的に把握しようとした。そして、そのように理解する管理会計の発展を1925年までの期間に位置づけるとともに、1925年以降の期間にみられる管理会計の発展は主にアカデミックな側面でのものになり、この局面で展開された諸研究は、資本予算論のように若干の例外を除けば、実践にたいしてインパクトを与えるようなものではなかったし、実践面においても、近代の管理会計思考に影響を及ぼすような革新の流れは存在しなかったということを描いている⁸⁾。管理会計の環境適合性の喪失は、そのような意味で指摘されたのであるが、この状況を生み出した主な原因は、企業会計が財務会計優位の状態にあったことにあるとしている。この見解は、管理会計の事象面をとらえている点において、一面的ではあるにせよ、管理会計の基本問題を解明するための手がかりを与えているように思われる⁹⁾。しかしながら、その内容に関していえば、企業の組織・管理と企業会計との関係様式について包括的で統合的な理論的枠組みを明確に示していないし、その構造が、よしんば、管理会計であるとしても、そのプロセスがいかなる制度のうえで意思決定や意思実現に貢献するのかについてあまり注目していないという点に留意する必要がある。それは、管理会計の歴史を形成する社会的・文化的影響要因というものを無視しているということを行っているのではない。Kaplan は、つぎのように述べている。「管理会計は、企業の戦略的目的に役立つようであればならない。管理会計は、企業の基本的な価値観、目標、および戦略とかかわりをもたない状態のまま、

それ自体の諸手続および測定システムに限定した枠組みでもって発展するのであれば、すべての企業に普遍的に通用しうるような科目として存在しない⁹⁸と。この文章には、社会的・経済的・文化的要因と管理会計との相互関係のあり様が含意されているとみるべきであるが、なお、管理会計それ自体の体系化にたいする志向性は明確でない。

また、Kaplanは、組織に關説するとき、JIT方式、ZD、在庫ゼロ生産システム、そして協調的で弾力的な労務管理システムを含む組織概念を示し、これらの進歩的な生産管理システムに関する原価計算上の意味内容を解明する研究が必要であることを強調し、とくに生産プロセス上の変化、つまりFMS、CAD/CAM、およびロボットによる生産システムにおいてCCMなどが導入されることによって、従来の管理会計が不適合となる可能性を指摘するのである。なぜなら、生産プロセス上のそうした変化は、多品種少量の受注生産システムにたいする効率化の要求をもたらし、その結果、こうした変化に対応して情報処理技術の開発の要請が強くなり、そのことが計量的技法の発展の推進役としての役割を果たしてきたからである。しかしながら、「複雑な環境のなかで管理会計情報の役割は拡大し、そうした役割を調査し研究する分析手段が普及することになった」⁹⁹のであるが、「現代の製造装置のもとにおいて複雑化している生産・組立て活動にたいする会計情報の役割を追究してこなかった」¹⁰⁰と述べ、そこでは研究の対象を生産活動ととらえる立場を明確に示すとともに「現実に豊富な生産装置にかかわる情報にたいする経営管理側の要求を扱う」¹⁰¹研究をいっそう重視すべきであるという見地を示している。したがってそこでは、会計情報の役割は、対象規定との関連で規定されるものと解されているとみることができであろう⁽¹⁴⁾。経営管理という外在的要因によるこのような役割規定は、情報提供機能にかかわる議論に影響を及ぼすので、管理会計研究の展開方向を設定することになる。ここでは、一定の役割要求がなに故に管理システムを構成するものとしてとらえられるのか⁹⁹、その場合の役割規定は、いかなる観点から把握されるのかなどの点に注意が向けられるであろう。

生産環境が複雑化している今日、標準製品の大量生産のために発展した伝統的な原価計算モデルが適合性を喪失したという点は、原価計算に関する諸

論考において指摘されてきたところであるが、生産活動組織や生産技術の大きな変化に伴ってあらわれた管理会計論が、そうした状況のもとに提起される個別管理会計技法の貢献する対象の規定を必ずしも明確に示していない¹⁶⁾という問題がある。会計情報の役割概念は、社会経済的特徴とも関連する概念であるから、経営管理活動と結びついてあらわれる特定の会計活動にもとづいて認識されなければならない。それ故に、会計情報の役割は、経営管理からの役割要求によって方向づけられる一連の会計行為との関連で求められるだけでなく、管理会計の構造と行為との連関的過程のなかでとらえられるべきであり、管理会計論は、そのような分析を課題にする必要がある。

3. マネジメント・コントロールと管理会計

上述の役割概念によれば、管理会計の役割は、その実践と構造との両過程を媒介する様式として認識されることになる。この意味では、既述のように、管理会計の分析・構想に企業の組織・管理の理論をストレートにもしくは機械的に適用することには問題がある。そこで、管理会計は、一定の知識分野と概念をもつ体系として形成されるという視点について検討する必要がある。周知のとおり、会計学は、これまで特定の観点または目的の認識に規定されて複数の分野に分岐したかたちで発展している。会計知識も分化し、各分野に固有の概念を固めてきている。しかしながら、その過程において、こうした分野を構成する言語や計算技法などの諸要素を基礎単位として、これに関連する知識を加えて統合することによって新しい知識分野が形成されることがある。管理会計論は、こうした統合の結果であり固有の特徴を有するシステムを表現しているといえる。たとえば、1958年のAAA管理会計委員会報告書では、「管理会計は、経済実体の歴史的および計画的な経済的データを処理するにあたって、経営管理者が合理的な経済目的の達成計画をたて、またそれらの諸目的を達成するために理性的な意思決定を行うのを援助するため、適切な技術と概念を適用することである」¹⁷⁾と管理会計を定義している。この定義によれば、上記委員会報告書の他の個所でより具体的に指摘しているように、管理会計は、計算技法あるいは会計知識だけから構成されるもの

でなく、経営科学、経済学、および情報科学などの諸科学の摂取によって成り立つものであることを示している。この点については、つぎのようにもいうことができる。経営管理機能が、社会的に重要視されるようになれば、それに伴って経営管理目的に貢献する管理会計の機能要件が一定の意味をもつことになり、管理会計は、歴史的に、体系的再編と領域の拡張をすすめてきていると。そこには、一定の目的、あるいは合意形成された目的が前提にあり、その目的の遂行過程に会計の構造・行為としての管理会計を位置づけるという目的・手段体系観がみられる。J. G. March は、組織理論の観点から、目的の先在性を主張している¹⁹。C. T. Horngren は、管理会計システムの設計は、会計の目的や目標の認定から始めるべきであると説いて、組織の目的や目標が管理会計の前提に存在すると主張する²⁰。R. N. Anthony のマネジメント・コントロールの理論は、こうした理論状況のなかで登場している。Anthony の所説については、別稿で詳述することになるので、ここでは理論的特徴を示すにとどめたい。Anthony は、マネジメント・コントロールを「組織目標を遂行するのに、管理者が諸資源を有効かつ能率的に獲得し利用することを確保するプロセス²¹」と定義し、組織コントロールの総過程に含まれる一つの過程としてとらえる視点を明確に示し、戦略的計画とオペレーショナル・コントロールとはさまれた段階に位置づけるのである。それ故に、この構想は、組織の目標設定と現業活動で生ずる固有な諸問題をマネジメント・コントロールの範疇からとり除くことを可能にしたけれども、反面において、コントロールを経営者および管理者に特徴的な行為としてとらえるだけでなく、組織目標の内容に拡大化した思考をさし入れることになる²²。そのことは、マネジメント・コントロールをクローズドな過程に位置づけることを意味するであろう。したがって、マネジメント・コントロールは、組織環境からの影響にたいして、独立した活動として把握されるので、この点に注目すれば、この定義は不十分なものであると批判されることになる²²。一般に、マネジメント・コントロールと呼称される分野は経営管理論の研究対象に含まれるのは当然であるとしても、T. Puxty と W. F. Chua が述べるように²³、それ自体は本質的にはプラグマチックで規範的な要素から構成される形態として考察されてきたし、その内容は、組織活動の能率と有効性の

問題に帰着する構造をなしているので、「能率と有効性に通ずるものと期待されている会計のような情報とコントロール・システムとは結びついている」⁹⁹と解される。それは、管理会計の役割の認識を示していることにおいて、一定の意味をもつけれども、マネジメント・コントロールを会計的・手段的活動に限定するという問題を含んでいる。そのことは、マネジメント・コントロールが企業全体のレベルのコントロールに対応するのではなく、むしろ別個に存在するコントロールの問題を扱う個別的で特殊な形態であることをあらわしている。そのような特徴は、Anthony のマネジメント・コントロールの理論だけに固有のものでなく、前述の Kaplan の所説にもみられる理論現象でもある。

このように、マネジメント・コントロールにたいする Anthony のアプローチは、理論自体に不十分なところがあるだけでなく、マネジメント・コントロールに及ぼす内外の影響要因を分析するとき、外部環境の影響をとらえにくくさせるという問題がある。その意味で、このアプローチは、マネジメント・コントロールを狭義に概念化せしめるものであると批判されることになる。だが、こうした批判は、Anthony の理論にのみ妥当するものではない。マネジメント・コントロールにたいするアプローチに関しては、組織目標ないし戦略的計画が明示的にも暗示的にも前提に据えられていることは、伝統的な諸理論に一般にみられることがらである¹⁰⁰。Anthony の理論を批判する論者は、Anthony が設定したアプローチによって、「戦略形成にかかわる根本問題、および環境的コンティンジェンシーへの対応に関して生ずる複雑性を避けることができた」¹⁰¹が、「そのことは、マネジメント・コントロールを管理会計とほとんど同義のものと考えざるをえないようにした」¹⁰²と指摘する。その一方で、Anthony が示した体系的フレームワークは、マネジメント・コントロールを充実させるのに必要な基礎概念である計画・統制システムの目的や性格を明確に認識するための一つの論点を提起するとともに、マネジメント・コントロールに関する理論的研究における方向感覚のサーベイを展開させる起点に位置づけられるのである¹⁰³。すなわち、Anthony によって規定されたマネジメント・コントロールが、管理会計と同類の形態として位置づけられている点は批判されるけれども、そうした構想は「総合的コントロー

ルを遂行するために必要なものとして、組織にたいする会計システムの機能と貢献に注意を向けさせる」⁶⁹ ことになったという点が強調されるのである。なるほど、これまでの会計情報の役割に関する研究は、組織と管理に関する研究者によって軽視されてきたので、⁽³⁰⁾ 組織コントロールやマネジメント・コントロールの問題に関して、広義の諸概念が生み出されてきたことは事実であるから、その意味でも、Anthony の理論は、積極的な一定の意味をもっているといわれなければならない。こうした研究は、会計とコントロールとの相互関係の解明を一つの重要な論点に据えることになるので、会計の側からこの状況をみる場合には、とりわけコントロールに関する検討が必要になる。

ところで、管理システム論では、コントロールは、通常、過程的な活動として把握している。C. T. Horngren と G. Foster と S. M. Dater は、コントロールを「計画設定での決定を実施し、従業員と業務活動の業績評価を実行する行為を扱う」³⁹ ものと規定している。また、J. Coates と C. Rickwood と R. Stacey は、「統制は、計画が目標を達しそうにないか、達成するためには微妙なズレが生じているようなときに認識すべきである」⁴⁰ と述べる。さらに以前に、NACA の研究部は、1958年に原価計算に関連づけて、「コスト・コントロールは、業績を既存の標準にできるだけ近づけるプロセスである」³⁸ と述べた。これらの論者たちの見解は、計画設定とコントロールとを過程的にまったく異なる活動ととらえる点に特徴がある。

これにたいし、G. Shillinglaw や Anthony は、コントロール過程を広義にとらえている。Anthony と J. Deaden と N. M. Bedford によれば、「コントロールは、マネジメント・コントロールおよび計画・統制過程 (planning and controlling processes) の両者を含む」³⁹ と述べて、計画設定活動をコントロール過程に組み込む考え方を示している。このように、コントロールには複数の定義が存在する。それ故に、コントロールという用語は、含蓄が広く多義性をもっていると解さなければならない。そこで、ここでは、コントロール (control) の概念を広狭の二義に分け、狭義の概念を統制として表現することにする。なお、狭義の意味での統制として明確に把握できないケースがあれば、その場合には、コントロールという表現法を用いることにしている。

さて、コントロールは、一般に、達成目標の選択とその目標の達成を確保する活動と規定される。このコントロール概念は、以下のように典型的にはサイバネチック・コントロール・モデルによって理解されている⁹⁾。なかでも D. T. Otley と A. J. Berry のコントロール・システム・モデルは、すぐれたモデルである。

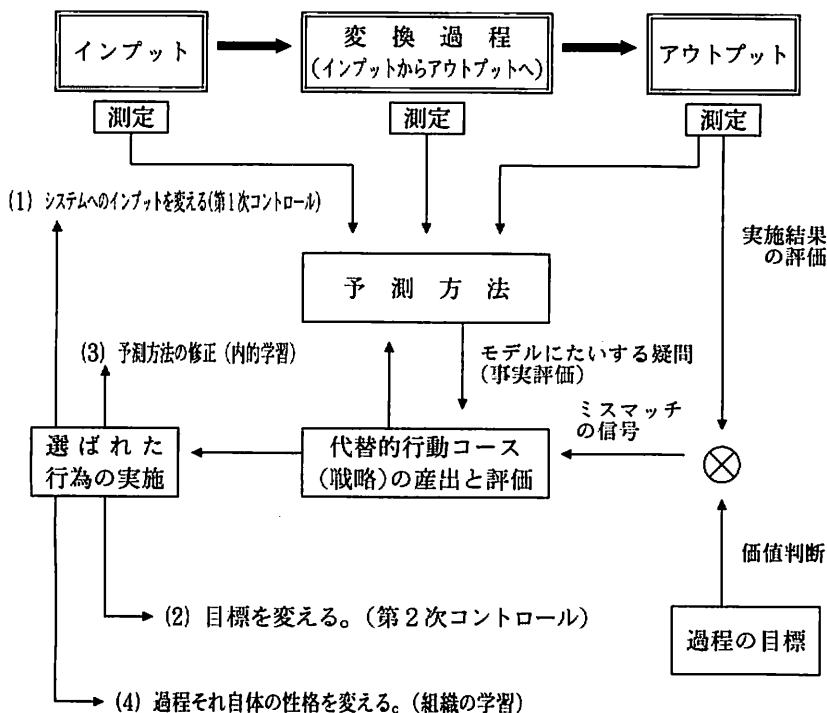


図1 過程のコントロールに必要な条件

出所：D. T. Otley and A. J. Berry, "Control, Organisation and Accounting",
Accounting, Organisations and Society (vol. 5, no.2) p.236.

上の構図から、コントロール理論に関する諸見解に同意可能な一定の条件を見出しうる。なかでも、コントロールが存在するために必要な条件を認識

することは重要である。その条件を、Otley と Berry は、つぎのように示す。⁶⁶

- (1) 希求される目標または基準の存在。
- (2) 実施結果に関する測定。
- (3) コントロール行為による意思実現可能性の予測能力。
- (4) 意思形成と意思伝達の能力。
- (5) 達成能力。

上記図1のコントロール・モデルは、これらの諸条件を前提にして構築されたものとみるべきであるが、コントロールの実施にとって不可欠な基本的要素を適所に配置しているところがすぐれている。その要素とは、実施結果のフィードバック、実施結果と比較するために必要な目標または期待値、および予測方法のことであるが、とりわけ、予測方法の役割が強調されている点は評価に値する。このモデルの中核的位置を占める予測方法は、フィードバック情報に支えられて機能するものの、フィードフォワード情報の供給をうけることによってさらに進化していく可能性がある。このように、このコントロール・モデルは、経営組織の目的的で適応的な行動を説明しようという点において、他のモデルよりすぐれている。こうした文脈は、コントロールが予防的事前行為を遂行する可能性をもつことを否定するものではなく、むしろコントロールの計画設定への浸透性を浮き彫りにするものといえる。経営組織は、それ自体がまたは環境との関係が複雑になればなるほど、予防的事前コントロールへの依存度を強めることになるからである。したがって、Otley のように、「コントロールの実施は、経営管理機能の中心を占めるものである」⁶⁷と解することが支持されるであろうし、コントロール・システムをシステム思考にもとづいて垂直的次元と水平的次元に区分する考え方もあらわれることになる。⁶⁸

以上が管理会計の理論枠組みの概要である。管理会計論は、管理会計システムが、会計行為において、目的・手段体系としての会計技法を利用しながら再構成される運動をとらえようとする。この管理会計システムとしての往復運動は全体的なマネジメント・コントロール・システムに相当するといっていよい。そこにみられる管理思考は組織構造とコントロール機構との関係性をとらえることによって一層明確にすることができるであろう。

4. コントロール理論の変遷と管理会計の課題

組織構造とコントロールが結びついた社会経済的システムを組織コントロールと称する。既述のように、この組織コントロールの概念は、経営組織の理論の発展と重なるかたちで進展しているコントロール概念と直截に結びついている。したがって、コントロール理論の変遷をみることによって、組織コントロールの特質や連続性をつかむことができるであろう。その点に言及する論考は少なくないが、T. M. Hopper と A. T. Berry の論考は、実践重視の傾向をもつ組織構想とマネジメント・コントロールとの接合に着目し、この2側面との関連において、システム理論が広範囲にわたって利用されてきた状況を説明している。その理論的立場は、企業の組織・管理の機能を組織的思考と会計的思考という2側面の絡み合った統一の体系として全体的に把握しようとするものであり評価できる。共著者は、この観点から組織コントロールの分析に接近するのであるが、組織コントロールの内実をとらえるために、コントロール理論の変遷を3段階に区分する。

第1段階の過程的区分は、企業家的コントロールと呼ばれて、一定の状況のもとにおいて、小企業や単純な企業の組織形態には効果的な型といわれる。

- ① 所有者の個性 → 権限の集中と個人による直接的監督 → 能率
- ② 上層管理者 → 公式的構造 → 能率

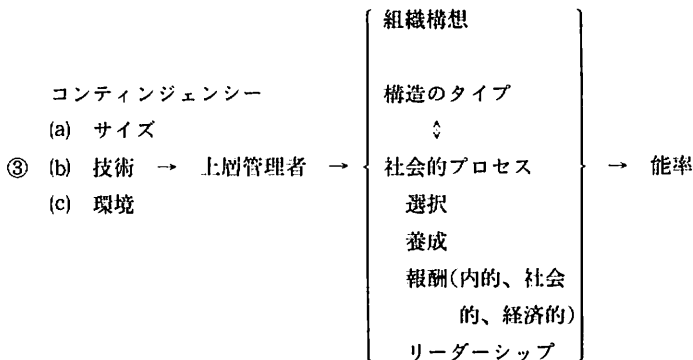


図2 コントロール・プロセスの変遷

このような企業形態における管理システムは、公式的な手続からなるものではなく、その多くが私的・集権的な性格をもつ。

第2段階のコントロールの形態は、官僚的コントロールと呼ばれ、20世紀への転換期ごろから発展したもので、スケールの技術的経済性の基準によって大規模化し複雑化した企業組織を合理的に管理するためにあらわれるものと考えられている。この時期に組織構造は、基本的に二つの学派、すなわち管理職能論 (H. Fayol および L. F. Urwick が代表者) と科学的管理論 (F. W. Taylor が代表者) によって意味づけされていた。とりわけ、管理職能論は、爾後のマネジメント・コントロール理論に及ぼした影響という面からみて、重要な位置を占めるものであるといえる。この組織構造と関連するコントロール・モデルは、企業家的コントロール・モデルと比べて、集権と伝達を扱う面において類似するが、その集権的コントロールがどのように遂行され発揮されるかということに関して、両者間に違いがみられる。そこで、共著者は、第2段階のコントロール形態における集権的コントロールのあり様を組織構造の分析に依拠して抽出するとともに、それを組織構造の進展を促進する主要因の一つとみなされる労働の専門化に結びつけて分析する。その結果、それらのコントロールは、各種の行動を公式的にプログラム化すること、各種の行動をコントロールするために責任を移譲すること、そして成果 (output) の統制によるコントロールという方法によって維持することができるということを示すとともに、そのためには計画設定が必要であるということも明らかにする。みられるように、それは、公式組織のコントロール構造について述べているにすぎない。このようなコントロール概念は、能率を指標にかかげる組織構造というものを単一の構造に限定するだけでなく、動機づけや人間関係を機械論的に扱う傾向にあるため、コンティンジェンシー理論および社会心理学的アプローチをとる見地から厳しく批判されることになったというのも無理のない説明といえる。後者のアプローチに関しては、組織成員の行動を直接的にコントロールするというこれまでの方式に代えて、間接的に、ときには儀式的にコントロールを実施することのあること、またはその持続性に注意する必要がある。これは、コントロールのための前提を提供することによって、人間の組織への参加の過程をコントロールしようと

するもので、アウトプット過程をコントロールの対象におく伝統的な公式的コントロールに代わりうるものとして注目される。⁹³また、コンティンジェンシー理論では、新しい分析視角としての組織構想、つまり戦略、構造、およびプロセスの相互の調和を追究するという問題への取組みが避けられない。⁹⁴この点について、Hopper と Berry は、目標がコンクリフトと協議をとおして形成されると説く立場から、組織構想は、価値問題と切りはなせるものではないと主張する。つまり、デザイン基準は、支配グループがかかげる諸目標と内外の諸制約との相互作用から産出されるものと解されるのである。⁹⁵この場合、「マネジメント・コントロールは、組織構想との相互作用の過程を通じて、そして共通の変数によって展開するコントロール手続きのデザインとして」⁹⁶表現されることになる。そのことは、組織構想はもとよりマネジメント・コントロールを偶然の現象とみてアプローチすること、換言すれば、生産と再生産の過程として把握することを含意するであろう。不確実性を前提する環境認識のもとでは、コントロールは、J.R. Galbraith の所説にみられるように、インプットを対象に遂行される活動として記述されることになる。上記図にしたがっていえば、コンティンジェンシー・アプローチによるコントロールの形態を構成し組織構想の重要な側面をなす社会的諸過程に含まれる訓練および選択が、積極的な意味をもつことになる。

このようにみえてくると、社会心理学的アプローチはいうまでもなく、コンティンジェンシー・アプローチにしても、社会的諸側面との関係に注目するという認識が擁護されており、いずれもが社会的諸過程におけるインプット局面への重点化を焦点に据えている、といえる。このような理解が受けいられるなら、マネジメント・コントロールは、組織体の構造化に影響を及ぼす過程のことになる。それは、組織コントロールと同義であり、それ故に、抽象的な過程であるだけでなく、より活動的で特殊な過程でもある。再言すれば、マネジメント・コントロールとは、戦略（ドメイン、目的、および目標の選択など）、組織の様相（あるいは、構造）、および集団の統合（あるいは、過程）を編成するコントロール手続きのデザインと実施ということになる。ここで注意を要するのは、このような行為が連続的な過程、すなわち、コントロール手続きのデザインと実施とを反復的な流れとしてみるだけでな

く、コントロール手続きおよび実施の過程それ自体が連続的な流れのなかにあるということである。それ故に、それは、歴史的な位置づけをもつ行為であり、期待と意図の混入した現存在としての実践を意味するであろう。A. Giddens は、このような行為を規則にもとづく行為としてとらえて、状況づけられた実践と規定し、以下のような行為の階層モデルを示している。

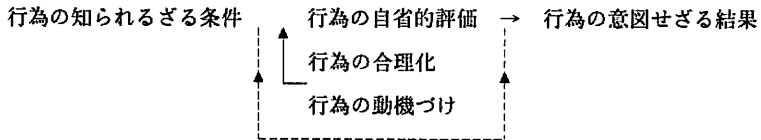


図3 行為の階層モデル

出所：A. Giddens, *Central Problems in Social Theory*, p. 56. 邦訳書，61頁。

このモデルによれば、動機づけは、意識的な側面にも無意識的な側面にも関連していることがわかる。しかしながら、重要なことは、無意識的な結果は、いわば暗黙知にもとづく自省的評価と行為の合理化とを結びつけることによってとらえることができるということである。したがって、「動機づけの理論が重要なのは、この理論が行為の合理化と制度として具体化される慣例の枠組みとを概念的に結びつけるからである」⁴⁹ という見解の有意味性を受容することができる。ここでは、社会学的に説明をすることが目的ではないので、マネジメント・コントロールの次元でこれをとらえ直す必要がある。コントロール理論の新しい形態としてのコンティンジェンシー理論では、組織構想の観点が強調されて採用される。こうした観点の強調は、社会的、経済的活動の偶然性や行為者の自主性の存在を前提とすることで可能になる。なお、上記図2に関していえば、企業組織の上層管理者が組織構想の過程に及ぼす影響力が強調される。このように、コンティンジェンシー・アプローチは、一時的な性格をもった条件または環境への適応を一義的に重視し、組織下層の成員としての現場作業行為者の行為の軽視を伴うという様式を示している。その意味あいにおいて、過去と現在との間における実践の再帰性が把握しにくいかたちになっているといえる。にもかかわらず、上述の行為

概念の観点からは、「歴史的に位置づけられた活動の様相の文脈」⁴⁴において、実践的な行為主体の能動性を受容しなければならない。この理解が受けいられるならば、マネジメント・コントロール理論の主要課題は、目標形成と動機づけの問題として表明することができるであろう。このような問題は、Anthony が自ら構築したマネジメント・コントロール理論よりも広範な対象領域を有する理論に関して提示される。その意味で、目標形成と動機づけの問題は、組織的・社会的形態の連続性を含むシステム性と関連づけることによって有意義性をもつことになるであろう。また、その点の指摘は、上述のAnthony 理論にたいする批判を含む諸議論のもとに展開してきたものであり、それら諸議論の相互関連または内的発展のつながりをとらえる作業を通じて把握した結果を映し出している。それ故に、その文脈は、Anthony 理論を含むさまざまなマネジメント・コントロール理論や管理会計論に向けることが可能である。現代のマネジメント・コントロール理論は、管理会計論の対象世界と同義の用語として登場している伝統的マネジメント・コントロールの文脈を受け継ぎながらも、伝統的管理会計論からは、むしろ自律したかたちで展開しようとしている。⁴⁵そのようなマネジメント・コントロールの特徴を把握するためには、なに故にそうなったのかがまず問われなければならない。その点の解明は、歴史的に位置づけられた管理会計の様相性を説明し、管理会計の環境適合性の問題にもこたえることになるであろう。

5. おわりに

管理会計は、企業の組織・管理の実践において、再生産される目的との関連において、果たすべき手段的役割を要求される。換言すれば、管理会計は、組織における変換能力や規範的期待や構成的規則の形態が織り込まれた技法として構成される。それ故に、管理会計論の枠組みは、組織・管理の実践における内在的発展や主体的意思と結びついた役割規定の変化を反映することになるのである。したがって、管理会計としての諸技法の機能に関する議論は、それ自体として有効な議論である。しかしながら、管理会計の機能それ自体についての議論にとどまるなら、管理会計機能の限界を明らかにするこ

とができて、計数管理活動において管理会計がいかなる役割を果たしているのかを明確に認識することは困難になる。メタファーに関連づけて会計機能のあり様を分析する作業は、組織の達成目的または期待される役割への言及を伴いながら、今日でも行われている。そのことに関連して、しばしば指摘される管理会計機能の限界の意味は、その限界をもたらしている一定の社会システムと関連しているとみなければならない。すなわち、管理会計論は、企業の組織・管理におけるコンフリクト、経済的取引、および正当化行為などの相互行為との関連において認識される計数管理の問題と密接に結びついて展開するとみるべきである。マネジメント・コントロールの理論は、まさにこのような意味において正当であり、企業の組織・管理の総合的な把握に関して重要な視点を提供しているといえる。コントロールの形態は、直接的コントロールから間接的コントロールへと歴史的に変化してきている。間接的コントロールの形態では、いわゆるメタファーによるコントロールがコントロールの合理化志向と結びつくとき、目標形成および組織成員の参加動機が論点となる。このようにみえると、管理会計論は、企業の組織・管理における資源的側面と規則的側面の2側面の統一的な把握を必要としているといえる。分析の焦点は、規則的側面にあてられる。その意味で、管理会計論の主要な関心は、構成的規則と規制的規則の体系を有する制度形態としての測定秩序・伝達様式・制御基準と会計機能との往復運動に集中することになる。残された論点は、後日に記すことにする。

注

- (1) 企業の組織・管理と企業会計との関係を因果関係とみて、その視点から会計機能を認識する立場がある。本稿はそれと異なって、会計機能をより積極的な意味をもつものとして用いる。
- (2) H. T. Johnson and R. S. Kaplan, *Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting* (Harvard Business School Press, 1987).
- (3) この点については、以下の論考を参照。T. M. Hopper and A. J. Berry, "Organisational Design and Management Control", in T. Lowe and J. L. J. Machin(eds.) *New Perspectives in Management Control* (MacMillan Press, 1983) PP.

96-117.

- (4) 管理会計の合理化を志向する合理モデルの展開が、連続的なものでなく、断続的なものであったことについて、別稿を参照。拙稿「管理会計へのアプローチ」『金沢大学経済学部論集』第19巻第1号、1-20頁。
- (5) この点については、つぎを参照する。"Behavioral Science and Managerial Accounting", in H. P. Holzer(ed.), *Management Accounting 1980* (The University of Illinois, 1980) PP. 105-164.
- (6) 構造と実践の関係については、つぎを参照。A. Giddens, *Central Problems in Social Theory : Action, Structure and Contradiction in Social Analysis* (The MacMillan Press, 1979) PP. 60-110. 友枝敏雄, 今田高俊, 森 重雄訳『社会理論の最前線』(ハーベスト社, 1989年) 53-103頁。宮本孝二『ギデنزの社会理論』(八千代出版, 1998年)。なお、訳書での訳者解説を参照し、そこから大きな示唆をうけたことを記しておきたい。
- (7) R. S. Kaplan, "The Evolution of Management Accounting", *The Accounting Review* (July, 1984) PP. 390-418.
- (8) このような Kaplan の主張を論議している論考は多いけれども、ここでは、つぎの著書のみをあげておく。浅羽二郎『管理会計論の基調』(文眞堂, 1991年), 伊藤博『管理会計の世紀』(同文館, 1992年)
- (9) この点は、つぎを参照。浅羽二郎, 前掲書。
- (10) R. S. Kaplan, *op. cit.*, P. 413.
- (11) *Ibid.*, P. 408.
- (12) *Ibid.*, P. 408.
- (13) *Ibid.*, P. 408.
- (14) 企業の組織・管理の目的構造と企業会計との関係については、つぎを参照。浅羽二郎, 前掲書。
- (15) 役割要求の概念は、つぎの著書によっている。A. Giddens, *op. cit.*, PP. 130-135. 邦訳書, 127-132頁。
- (16) 原価計算に関する計数管理行為における役割期待が、コスト・コントロールに向けられているのか、コスト削減に向けられているのかという議論について、つぎを参照。R. K. Fleischman and T. N. Tyson, "The Evolution of Standard Costing in the U. K. and U. S. : From Decision Making to Control", *ABACUS* (1998.1) PP. 92-119.
- (17) AAA, "Report of Committee on Management Accounting", *The Accounting Review* (1959, April) P.210.
- (18) J. G. March, "The Technology of Foolishness," in J. G. March and J. P. Olsen (eds.), *Ambiguity and Choice in Organizations* (Bergen : Universitets for laget) PP. 69-81.
- (19) C. T. Horngren, *Cost Accounting : A Managerial Emphasis*, 4th ed. (Prentice-Hall, 1983) PP. 4-6.

- 20) R. N. Anthony, *Planning and Control Systems A Framework for Analysis* (Harvard Business School Press, 1965). P.27. 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), 30頁。
- 21) これについては, つぎを参照。T. M. Hopper and A. J. Berry, *op. cit.*, PP.96-117.
- 22) T. Lowe and W. F. Chua, "Organizational Effectiveness and Management Control," in T. Lowe and J. L. J. Machin (eds.), *op. cit.*, PP. 271-287.
- 23) T. Lowe and T. Puxty, "The Problems of a Paradigm : A Critique of the Prevailing Orthodoxy in Management Control," in W. F. Chua, T. Lowe and T. Puxty (eds.) *Critical perspectives in Management Control* (MacMillan Press, 1989) PP. 9-26.
- 24) T. Puxty and W. F. Chua, "Ideology, Rationality and the Management Control Process," in W. F. Chua, T. Lowe and T. Puxty (eds.), *op. cit.*, P. 115.
- 25) この点の議論については, つぎを参照。T. Puxty and W. F. Chua, *op. cit.*, pp. 115-139.
- 26) D. Otley, "A Strategy for the Development of Theories in Management Control," in W. F. Chua, T. Lowe and T. Puxty (eds.), *op. cit.*, P. 34.
- 27) *Ibid.*, P. 35.
- 28) これに関しては, つぎを参照。J. L. J. Machin, "Management Control Systems : Whence and Whither?" in T. Lowe and J. L. J. Machin (eds.), *op. cit.*, P. 26.
- 29) D. Otley, *op. cit.*, P. 35.
- 30) *Ibid.*, P. 35.
- 31) C. T. Horngren, G. Foster and S. M. Dater, *Cost Accounting : A Managerial Emphasis*, 9th ed. (Prontice-Hall, 1997), P.4.
- 32) J. Coates, C. Rickwood and R. Stacey, *Control and Audit in Management Accounting* (Butterworth-Heinemann, 1993) PP. 6-7.
- 33) NACA Research Staff, *How Standard Costs are Being Used* (NACA, 1958) P. 9.
- 34) R. N. Anthony, J. Dearden and N. M. Bedford, *Management Control Systems* (Richard D. Irwin, 1984) P. 4.
- 35) コントロール・モデルの展開については, つぎを参照。D. Otley, *op. cit.*, PP. 59-87.
- 36) *Ibid.*, P. 64.
- 37) *Ibid.*, P. 60.
- 38) T. M. Hopper and A. J. Berry, *op. cit.*, P.98.
- 39) これについては, つぎを参照。W. G. Ouchi, "The Relationship Between Organisational Structure and Organisational Control," *Administrative Science Quarterly* (vol. 22, no. 1) P. 103.
- 40) J. R. Galbraith, *Organisation Design* (Addison-Wesley, 1977) P. 105. を参照。
- 41) T. M. Hopper and A. J. Berry, *op. cit.*, PP. 116-117.

- ④② *Ibid.*, P. 117.
- ④③ A. Giddens, *op. cit.*, P. 59. 邦訳書, 63頁。
- ④④ *Ibid.*, P. 56.邦訳書, 60頁。
- ④⑤ この点について, 簡潔に述べている論考につきのものがある。W. F. Chua, T. Lowe and T. Puxty, "Introduction," in W. F. Chua, T. Lowe and T. Puxty, *op. cit.*, PP. 3-7.