

琉球大学学術リポジトリ

管理会計の組織論的研究

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 琉球大学法文学部 公開日: 2010-02-16 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 福井, 眞司, Fukui, Shinji メールアドレス: 所属:
URL	https://doi.org/10.24564/0002005363

管理会計の組織論的研究

福井 眞司

I. はじめに

1980年代後半より、アメリカ製造業の衰退を背景に、管理会計の適合性喪失が危機感をもって警鐘された。それは“レレバンス・ロスト”という言葉で表現され、実務家・研究者に対して衝撃的な問題提起となったということはよく知られたところである。その後、これを契機として、管理会計システムの再生を求めて、多様な研究アプローチが活発に展開されることになった。当時においては、とくに製造問題を中心に、企業環境の急激な変化に適合する管理会計システムを早急に再構築しなければならないということが強く意識されていた。しかし、今日においては、その変化は、製造問題だけに止まらず、より広範な領域にまで拡大してきているということがいえる。それは、先進資本主義国における慢性的不況、あるいは全世界的規模での環境問題の深刻化、コンピュータなど情報化による生産システムおよび組織構造の質的な変化など、今日、現前で生じている変化は多様であり、予想をはるかに上回るスピードで進んできているということを強く実感させるに至っている。こうした全世界的な規模での質的变化は、また、企業環境の変化というこれまでの認識を超えて、世界観・社会観・企業観(組織観)・人間観そのものを大きく転換させるにまで至ったといってもよい。

本稿では、こうした問題意識に立って、管理会計研究において、最近とくに活発に展開されてきている組織論的アプローチに焦点をあて、この領域に関する研究の意義と今後の可能性について考察する。まず、つづく第2節で、『レレバンス・ロスト』以降の最近の研究動向を概観し、組織論的アプローチの位置づけをはかる。第3節では、学際的アプローチとして、組織理論を管理会計へ応用したいくつかの研究をとりあげ考察する。そこでとりあげる組織理論は、行動科学、

コンティンジェンシー理論およびエイジェンシー理論である。こうした組織論的アプローチのレビューを踏まえて、第4節では、組織論的アプローチの管理会計に対する意義と今後の可能性について考察する。最終節は、結論と今後の課題である。

II. 最近の管理会計の研究動向

最近の管理会計の研究動向を概観する上で、まず第一にとりあげなければならない文献は、1980年代後半に発表されたJohnson & Kaplanによる『レレバンス・ロスト』であろう⁽¹⁾。これは、経営者・会計人・研究者に対して、それぞれのレベルで多様な議論を生み出し、これまでの管理会計システムを根本的に問い直す必要性を強く認識させることになったということはよく知られたところである。そして、これ以降、フィールド・リサーチをはじめ多様な研究アプローチが数多く活発に展開されることになった⁽²⁾。

レレバンス・ロスト以後

『レレバンス・ロスト』発表の後、R.Kaplanは、つづく当然の研究方向として、「活動基準原価計算（Activity-Based Costing）」という新しい原価計算技法の開発に着手することになった。そこでは、現代の企業環境に適合する管理会計システムを構築すべく、これまでの間接費配賦を疑問視し、“コスト・ドライバー（原価作用因）”というキー概念を軸に、新しい配賦方法を開発することに焦点が向けられることになった⁽³⁾。

一方、Johnsonの方は、Kaplanとは対照的に、管理会計技法そのものの改善・開発よりも、製造現場・労働現場の方に焦点の力点をおいたところにその特徴があるといえる。Johnsonは、製造・労働現場における会計情報（会計数値）の利用を疑問視し、その排除を主張することになった。そこには、会計数値にもとづくトップ・ダウン式のコントロールに対する不信感があり、会計システムをいくら改善したとしても、企業再生の実質的な解決にはならないという確信があ

るのである⁽⁴⁾。

こうしたKaplanとJohnsonの『レレバンス・ロスト』以降の訣別は、両者の研究焦点の相違として共著当初より存在していたとはいっても、たいへん興味深い問題を提起しているように思われる⁽⁵⁾。つまり、製造業の再生、しいては管理会計の再生をどこに求めるのかという基本的な考え方について、際立った相違が存在するということであり、それがまた、最近の管理会計研究が多様化し、共通の土壌を失ない混迷していることの原因になっているといえるからである。

フィールド・リサーチ

最近の研究動向の最大の特徴として、『レレバンス・ロスト』で強調されたフィールド・リサーチ実施の必要性をうけて、数多くのフィールド・リサーチが積極的に実施されるようになったという点があげられる。とくに日本に関して言えば、日本の製造業の成功を背景に、“日本的経営システム”および“日本の管理会計システム”に対するフィールド・リサーチに注目が集まったということはいうまでもない。そして、「原価企画」や「品質管理」など、“日本的システム”がとりざされ、“日本の管理会計システム”として、その研究の精緻化・体系化が活発に試みられるようになってきている⁽⁶⁾。そこには、単に原価計算技法や管理会計技法の改善に止まるのではなく、組織や人間を含めたより範囲の広い領域にまで及んでフィールド・リサーチを実施しようとする姿勢があり、必然的に“日本的経営システム”全般に焦点が向けられることになったということが指摘できる⁽⁷⁾。

こうした研究の流れは、また、企業内の製造現場・労働現場を超えて、市場や顧客、そして外部企業をも射程にいれて管理会計システムをとらえ直そうとする方向へと拡大し、「戦略的会計」あるいは「マーケティング会計」と呼ばれる新しい研究領域を展開させることにもなったといえる⁽⁸⁾。

学際的研究アプローチ

また、もう一つのとくに最近盛んになってきている研究動向として、学際的研究アプローチの展開が指摘できるであろう。管理会計研究においては、従来より学際的アプローチが盛んになされてきたという経緯があるが⁽⁹⁾、最近は「エイジェンシー理論」や「ゲーム理論」、「取引コスト理論」といったより新しい分析モデルを導入して、管理会計実務を説明しようとする試みが、よそおいを新たに再度活発に展開されてきているのである。これは、『レレバンス・ロスト』に触発されて、フィールド・リサーチが数多く実施されようとしている中で、現実の実務を理論的に説明しようという意図から、経済学や経営学で展開されている有益な理論や分析モデル（説明理論）を管理会計研究へ積極的にとり入れようとするものであるといえる。

また、この他の学際的アプローチとして、現象学や相互作用論、批判理論、さらにはフーコディアン理論といった社会学で展開されている諸理論を導入しようという試みも積極的になされてきているということが指摘できる。それは、これまでの経営学や経済学を中心とする学際的アプローチとは本質的に異なった観点を提起し、その試みは断片的ではあるが、いくつかの示唆に富む洞察を提供しているといえる⁽¹⁰⁾。いずれにせよ、このように学際的アプローチが活発になされてきている背景には、日本的経営システムをはじめ実務上のさまざまな現象を理論的に説明するための分析モデル（説明理論）が強く必要とされてきているということ、また、そのための新しい理論や分析モデルが、経済学や経営学をはじめ社会学で最近数多く展開されてきているということが背景にある。

以上、最近の研究動向を簡潔に概観してきたが、『レレバンス・ロスト』を契機に、原価計算技法の改善・開発をはじめ、フィールド・リサーチの実施、学際的研究アプローチの展開と、多角的に管理会計研究が拡大していることがみとれる。そして、それぞれ個々の研究のレベルにおいて精緻化が進められ、いくつかの有益な研究成果が生みだされてきているということがいえる。しかし、それ

では、管理会計システムの再生さらには製造業の再生という当初の切実な要求に対して、これらの研究が十分に答えているかといえば、事実それは否定的にならざるをえないと言わなければならない。むしろ、研究においては早急な解決を焦るのではなく、一つ一つ研究を積み重ねていく真摯な研究態度が必要であるということはいうまでもない。しかし、これらの切実な要求に対して、現状の研究が明確な方向を見出だせないでいるとしたなら、いったいどこにその根本的原因があるのかということを今一度謙虚に考え直す必要があるように思われる。次節より、こうした問題意識も含めて、本稿の中心テーマである管理会計の“組織論的アプローチ”について考察する。

III. 組織理論の管理会計への応用

最近の研究動向の特徴として、学際的アプローチの展開を指摘したが、そうした学際的アプローチの中で、とくに最近において“組織論的アプローチ”の展開が著しいということが指摘できる。一般的に“管理会計の組織論的アプローチ”といった場合、それは、経営学をはじめ組織論で展開されているいくつかの有益な分析モデルを管理会計に導入し、管理会計上の諸問題について理論的な説明を図ろうとする研究アプローチのことを指している。そこで本節では、まずこの組織論的アプローチの展開を概観する。ここでとくに検討する組織理論は、行動科学、コンティンジェンシー理論およびエイジェンシー理論である⁽¹¹⁾。

行動科学

行動科学は、当初においては科学的管理法に対抗するかたちで出てきた研究アプローチであり、したがって、科学的管理法の機械的人間観および組織観を否定し、複雑な人間行動および組織行動の理解に科学的なアプローチを適用しようとした挑戦的な試みであったということがいえる⁽¹²⁾。

それゆえ、それは、人的・組織的側面に関する分析的枠組みとして早くから管理会計に導入されてきた。そして、会計において“行動会計”という名称で呼ば

れる研究領域を構築するための理論的基礎ともなってきたのである⁽¹³⁾。そこには、管理会計システムは人間組織の中で利用されるものであるという基本的認識にたつて、その管理会計システムが組織内でいかに機能し、人間行動にいかなる影響を及ぼしているのかという問題意識があったといえる。

行動科学的アプローチとして管理会計に応用された研究として、伊藤（1992）では、動機づけ理論を用いて予算編成を説明しようとしたStedryの研究⁽¹⁴⁾と、Vroomの期待理論モデルを用いて予算管理の動機づけを実証的に解明しようとしたHofstedeの研究⁽¹⁵⁾がとりあげられ考察されている。また、予算分野以外の研究として、業績評価における会計情報の利用について分析したHopwoodの実証研究がとりあげられ検討されている⁽¹⁶⁾。

こうした行動科学的アプローチの共通の特徴としては、管理会計を単なる計算技法として理解するのではなく、それが組織の中でいかに機能するのかについての理解がいかに重要であるかということを強調している点である。そして、その意義は、管理会計技法をより適切に組織において利用するためには、技法それだけを見ては本質を見誤ることになり、それが組織において実行される際にどういった問題に直面するのかということも含めて理解しなければ意味がないということを描した点であるといえる⁽¹⁷⁾。

また、その限界としては、以上の意図のもと組織内の人間行動と会計との相互関係を“動機づけ理論”を軸に一般命題を追及すべく分析モデルの構築がなされたが、実務への貢献を含めて現実の説明に対して十分な成果が見出だされなかったという点があげられるとしている⁽¹⁸⁾。いずれにせよ、人・組織・会計に関して、行動科学的アプローチは、これまで興味深い洞察を提供してきたし、今後も提供していくであろうということはいえる。

コンティンジェンシー理論

コンティンジェンシー理論は、普遍理論を追求する伝統的経営学を否定するかたちで生まれてきた理論であり、外部環境と企業組織の状況によって、それぞれ

経営原則は変わり、一義的には決まらないということを指摘したところにその最大の貢献があるといえる。また、行動科学と対比していえば、初期の行動科学が個人というものを基礎においてモデル構築しているのに対して、コンティンジェンシー理論は、逆に人間及び組織をとり巻く環境を重視した点に特徴があるといえる。それゆえ、普遍的なモデルを構築するのではなく、組織規模や組織構造といった諸変数の相互関連と、環境条件との複雑な関係として組織を分析することになる⁽¹⁹⁾。そして、それはまたアプローチの性格上、“数量的研究”と結びついて“多変量分析”の方向へと進む道を開いたということが重要である。

コンティンジェンシー理論を管理会計に応用した研究として、伊藤(1992)では、組織規模や統制システムと、予算行動の関係について分析を試みたBruns & Waterhouseの研究⁽²⁰⁾や、業績評価に関するHayesの研究⁽²¹⁾がとりあげられ検討されている。その他に、競争のタイプと管理会計システムについて分析した研究や、リーダーシップと予算行動について分析した研究などがとりあげられている⁽²²⁾。

このコンティンジェンシー理論の管理会計への貢献としては、経営学にもたらした貢献と同様の貢献をもたらしているといえる(したがって、その限界も同様である)。つまり、会計をとり巻く環境の諸特性を複数の状況変数として視野(分析モデル)にとり入れ、「すべての状況に効果的な最善の方法および理論は存在しない」という観点のもと、多変量分析を用いることで、多角的に管理会計を分析することを可能にしたというところにその最大の意義があるといえる⁽²³⁾。ただし、その限界としては、環境決定的な側面を強調するため、組織成員の予算への働きかけなど能動的な側面を軽視する結果を招いてしまっているという点があげられる。また、多様な変数を数多く分析モデル中に取り入れるので、拡散化した視野(分析モデル)の中でいかに妥当な説明を導くのかという点に問題があるといえる⁽²⁴⁾。

エイジェンシー理論

エイジェンシー理論といった場合、その理論的源泉が組織論というよりも経済学、とくに情報経済学からのものであるということ、厳密には経済学の応用として捉えるのが妥当かもしれないが、ここでは組織理論として理解する。その理由は、エイジェンシー理論は、情報経済学での数量的モデルを基礎においているといえるが、その発想は、経済学への組織論的思考の導入として理解できるからである⁽²⁵⁾。

エイジェンシー理論では、社会経済のすべての取引をプリンシパル（経営者／管理者）とエイジェント（株主／部下）との間の契約として理解することから分析が開始される。そこでは新古典派経済学を前提とする情報経済学で用いられる諸概念が応用され、効用関数をもってプリンシパルの最適な意思決定解が解明されることになる⁽²⁶⁾。

後藤（1994）によると、管理会計において、エイジェンシー理論は、とくに会計数値に基づくマネジメント・コントロールに関する分析モデルとして盛んに適用されるようになったとする。そして、それは欧米においてとくに盛んに展開されているということである⁽²⁷⁾。

エイジェンシー理論の管理会計への適用の意義として、まず第一に、管理会計に関する問題を説明するために、それは適切な概念的フレームワークを提供するという点があげられる。しかし、それ以前に、組織論的観点からいえば、プリンシパル＝エイジェントの導入により、組織についてのより明確な分析を可能にしたという点が重要である。それはまた、プリンシパル＝エイジェント関係を複数にして複合的な連鎖として拡張していくことで、組織についてのより詳細な分析の可能性を開いたという点がさらに重要であるといえる。こうしたこの理論の組織論全体に対する貢献がそのまま管理会計に対する貢献になっているといえる。これに対する批判としては、その分析モデルの非現実性や単純性に対するもの、あるいはアメリカ的土壌を前提にして理論構築がなされているので、日本的文脈においてはそのままの導入は困難であるという点などがあげられる⁽²⁸⁾。

以上、組織論的アプローチとして、とくに行動科学、コンティンジェンシー理論、エイジェンシー理論に関して、その管理会計への意義あるいは貢献を中心に概観してきた。これらに共通する貢献としては、管理会計を単なる計算技法として理解するのではなく、それが組織の中でいかに機能するのかについての理解がいかに重要であるかということを示しているという点である。しかし、同時にそれは、人および組織を分析対象として理論化することがいかに困難であるかということを示しているといえる。つまり、それは、これらのアプローチに共通する“数量的モデル”の展開において、人および組織の分析が複雑で困難であるということを示しているということである。このことは、また、とくに最近展開されているエイジェンシー理論において顕著であるように思われる⁽²⁹⁾。いずれにせよ、組織論的アプローチから得られる洞察は、限界があるにしても、管理会計において今後も多大であるということがいえる。ただし、学際的アプローチとして、Johnson & Kaplanの次の指摘は、管理会計の研究者にとってはたいへん耳の痛い批判的指摘となっている。

「経営管理問題に関する現代の研究者の知識は、実際の企業の意思決定や手続きを研究することによってではなく、他の学問領域の『理論家』によって記述された経営管理行動・企業行動の定型化されたモデルからえていたのである」⁽³⁰⁾。

こうした批判を踏まえて、次節では、これまでのアプローチにとらわれない観点から、より広く組織論的アプローチの管理会計研究への可能性について考察する。

IV. 組織論的アプローチの可能性

本節では、ここまでみてきた組織論的研究とは方法論的にまったく異なる研究アプローチを考察する。それは、“解釈的アプローチ”と呼ばれる人および組織そして管理会計についての研究である。

解釈的アプローチ

これまで見てきた組織論的アプローチは、人および組織を分析の中心においているが、その理論および分析モデルが“数量的分析”を基礎とするものであったということがいえる。それに対して、ここでみる“解釈的アプローチ”は、組織論的アプローチと同様に人および組織を分析の中心におくが、その方法は、これまでみてきた数量的分析とはまったく質的に異なる理論・方法をとるところにその特徴があるといえる。それは、社会学で展開されているところのシンボリック相互作用論やエスノメソドロジー、現象学的社会学などの理論に依拠したアプローチであるといつてよい⁽³¹⁾。

そこでは、人間の行動（行為）を以下のような観点から理解することで人や組織を分析することになる。つまり、「われわれの世界（社会的世界）を、人々が織りなす社会的な相互作用の所産であり、かつ“意味”によって構成された主観的な世界とみる。そこにおいて、ひとびとは環境や条件あるいは他者の行為に単に反応するのではなく、それらの意味を解釈し、みずからの行為に付与する意味に基づいて行動するのである」⁽³²⁾ということである。そして、こうした観点から、組織およびその内部での人間行動を理解し、管理会計システムがそうした人や組織および社会の中で実際にどのような役割を果たし、また影響を及ぼすのかについて解明することになる。

こうした“解釈的アプローチ”を理解するために、伊藤（1992）では、まったく対照的な2つの研究を対比させて説明している。その二つの研究とは、一つは、Tiessen & Waterhouse（1993）の研究であり、もう一つは、Hayes（1983）の研究である⁽³³⁾。これらの研究が際立って対照的であるというのは、前者がエージェンシー理論およびコンティンジェンシー理論を応用して管理会計の役割を説明しようとしているのに対して、後者は“解釈的アプローチ”の手法に基づいて文化社会学的視点から管理会計の多面的な機能を類型化することが試みられている点であるとする。そして、この両者の本質的相違が、今後の管理会計研究の方向性を探究する上で今後ますます重要になってくるであろうと指摘する⁽³⁴⁾。

ではこの“解釈的アプローチ”が管理会計にもたらす意義とはいったい何であるのかといえば、こうした観点が、管理会計研究に対して、とくにその人間的要因に関して、従来になかったまったく新しい洞察を数多くもたらすであろうという点である。それは、以下のような点をあげることで、これまでの管理会計研究に対して痛烈な批判を提示しているといえる。

1. 実務上、会計情報には、さまざまな意味が付加されていることがある。
2. 会計数値は、偏見を植えつけ、組織上の諸特性値を定義し、かつセクショナルな利益を正当化するために使われることがある。
3. 会計情報は、行為を濫及的に正当化したり、または、これまで存在しなかった目標を押しつけるために使われることがある。
4. コンフリクトは、必ずしも「逆機能的」であるとはかぎらない。…⁽³⁵⁾

ここまで以上のように“解釈的アプローチ”を考察してみると、会計あるいは管理会計というものを、客観的・中立的な技術・技法としてではなく、人間によって構築された“社会的構築物”のひとつとして捉えているということがいえる。それは、人および組織を考察の中心にしている組織論的アプローチと共通する点であり、方法論的には異なるとしても、その最終目的は同一であるといえてよい。したがって、この領域に関して、まったく異なった新しい組織論的研究を開拓する可能性をもっているといえる。

組織論的アプローチの可能性

ここまで管理会計の組織論的アプローチとして、いくつかの諸理論を考察し、さらには解釈的アプローチにまで広げて考察してきた。しかし、それらの考察は、どちらかといえば学際的アプローチとしての位置づけに終始してしまったので、以下では、こうした諸理論の枠組みにとらわれずに、組織論的アプローチの意義および今後の可能性について若干検討しておく。

組織論的アプローチといっても、行動科学的アプローチから解釈的アプローチまで、その内容は多様であり、それぞれの基本的假定や方法が根本的に異なるものまでも含めて一括りにまとめられている。それは、それぞれのアプローチが、管理会計を単なる計算技術・技法として理解するのではなく、人および組織をも含めた人的・組織的文脈において管理会計を理解しなければならないという共通の認識に立っているからである。こうした人的・組織的文脈についての認識が、管理会計研究の再生という今日の課題と絡み合せて、とくに最近ますます重要性を増してきているといえる。そのことが最近の組織論的アプローチの活発な展開を促進させている所以である。それゆえ、本稿では、とくに“組織論的アプローチ”に焦点をあてて考察してきたのである。

しかし、こうした状況の中で、では“組織論的アプローチ”として位置づける意義は何であり、今後どのような方向に研究を進めていくべきなのかということについて問う必要があるといえる。このことに関して、最近議論されてきている「会計写像論」および「会計構築（築像）論」⁽³⁶⁾の問題として理解すれば、より明確に組織論的アプローチの意義および今後の可能性について理解が得られると思われる。ここで、「写像論」とは、会計あるいは管理会計というものは、本質的に、企業活動を完全ではないにしても忠実に写像するものであるという考え方であり、一方、「構築論」とは、人的・組織的要素が会計あるいは管理会計システムに与えるインパクトの重要性を強調する考え方である。むろん、会計はその両面を備えているということはいうまでもない。しかし、より「写像論」的な立場に立てば、管理会計を計算技術・技法として理解することになり、必然的にその研究の方向は、人的・組織的要素を無視して、計算技法の改善・開発に向けられることになる。一方、より「構築論」的な立場に立てば、人的・組織的要素の管理会計システムに対するインパクトの大きさに焦点をあて、この文脈の中で管理会計を理解しなければならないという観点に立つことになる。

こうした観点にしたがえば、これまで見てきた組織論的アプローチは、解釈的研究も含めて、それが人的・組織的要素を分析の中心にしているという意味で、

より「構築論」的な思考を備えているということが指摘できる。むろん、本稿で考察してきた行動科学やエイジェンシー理論の応用が「構築論」的な意図を当初よりもっていたという理解は誤りであろう。これら組織論的アプローチは、人的・組織的要素の重要性からこれらを分析対象の中心にして理論構築を図ってきたのである。しかし、先にみた解釈的アプローチなどは、管理会計の「構築的」側面を重視した研究アプローチであるといっていよい。それゆえ、今後の組織論的アプローチの可能性を論じる際には、この「構築論」的思考という考え方がますます重要なものになってくるといえる。

社会観・企業観・人間観の変化

最近の管理会計研究の増大と多様性に比して、それでは、管理会計システムの再生さらには管理会計研究の再生という当初の切実な要請に対して、これらの研究が十分に答えているかといえ、それは否定的にならざるをえないと言わなければならない。むろん、それぞれの研究のレベルにおいては、いくつかの興味深い洞察が提示されているといえる。しかし、管理会計全体として、これらの研究が明確な解答あるいは方向性を打ち出しているかといえ、逆に、共通の理論的土壌を見失い混迷状態にあるといったほうがより適切であるといえる。むろん、これまでの研究の経験から普遍的な方向性を見出だそうとすることは誤りであり、多様な考えや研究が展開されることの方がより適切であるということはいうまでもない。しかし、今日のような状況においては、企業環境の変化という認識を超えて、より深刻化した事態へとその変化が進行しているということを認識することが重要になってくるとされる。それは、21世紀を目前にひかえ、世界全体が歴史的な転換期にさしかかっているのではないかという認識と深く関係している。

こうした歴史的転換を意識させる出来事として、第一に、アメリカだけでなく、ヨーロッパや日本を含めた先進諸国において慢性的な不況におちいつているという状況があげられる。そして、いくつかの打開策が講じられているといえ、有力な解決策を見出だせないでいるということもまた危機感をより深めている。それ

はまた、企業のグローバル化が著しく進んできているということを強く認識させる結果にもなっている。第二に、環境破壊問題や資源問題が世界的規模で拡大し、企業活動そのものに対して疑問が投げかけられてきているということがあげられる。この問題は遠い将来の問題ではなく、早急に対策が必要とされてきているというところに今日的な価値転換の必要性を喚起する強い動因があるといえる。また、第三に、コンピュータ・ネットワークをはじめとする情報化の波が生産システムを質的・構造的に変化させてきているとともに、組織構造そのものを変化させてきているということがあげられる。その他、今日、現前で生じている変化は多様であり、予想をはるかに上回るスピードで進んできているということが強く実感させられるに至っている。

こうした状況に対して、企業環境の変化というこれまでの認識では解くことのできない難問に現在われわれは直面しているということを認識することが重要であるといえる。こうした認識の欠如が、今日の管理会計研究に対する不満の最大の原因になっているということが指摘できるからである⁽³⁷⁾。

V. 結論および今後の課題

本稿では、まず『レバンス・ロスト』以降の研究を中心に、管理会計研究の動向を概観をした。そして、最近の研究動向の特徴として、原価計算技法の改善・開発への展開、フィールド・リサーチへの展開、そして学際的アプローチへの展開と、多角的に展開されてきているということを見出した。むしろそれらは個々バラバラに展開されているのではなく、フィールド・リサーチを中心に、管理会計実務を直視することに焦点が注がれ、その会計実務を説明するための理論モデルを獲得するために、学際的アプローチが盛んに行われるようになってきているということであった。

こうした多角的な展開の中で、本稿ではとくに学際的アプローチとして展開されている“組織論的アプローチ”について考察した。ここで組織論的アプローチとは、管理会計を単なる計算技法としてみるのではなく、人的・組織的文脈の中

で管理会計を探究しようとする研究アプローチを指し、行動科学、コンティンジェンシー理論、エイジェンシー理論さらには解釈的な研究アプローチにまで拡大して考察した。それらは、それぞれ多様な内容を含み、方法論的にまったく異質な理論もあるといえるが、管理会計の人的・組織的側面に関する研究領域に対して、大変興味深い洞察を提示しているということが見出だされた。

しかし、こうした管理会計研究の多様化と活性化に対して、研究全体における方向性・展望については、まったく不十分であるといわざるをえない状況にあるということを見た。それは、今日の状況が、企業環境の変化という枠を超えて、社会観・企業観（組織観）・人間観そのものに対する変化の渦中にあるからではないかということであった。これらの問題は、会計を越えた問題であり、本来は歴史の問題であるとされてきたが、今日の状況においては、世界的不況問題や環境問題など早急に解決されなければならない問題に直面しているのであり、そのうえ、そうした問題に対して、現在の企業をはじめ多くの国や社会において、まだ明確な方向性が見出だされていないという現状にあるということである⁽³⁸⁾。

本稿で考察した組織論的アプローチは、こうした今日の問題に対して、一つの有効な方向性を見出す可能性を備えているといえる。それは、このアプローチの「構築論」的な側面の強調であり、とくに解釈的アプローチにその可能性があると思われる。ただし、今後の課題として、ではどのような企業観（組織観）・世界観・社会観を位置づけ方向づけるべきなのかという問題であり、実際問題としてどのようにして組織的アプローチを用いれば、環境問題など今日の問題に対処できるのかということである。これに対して、組織的アプローチはいくつかのヒントを提示しているといえるが、そうした観点をさらに強く認識することによって、早急にこの領域に関する理論的精緻化を図る必要があるということがいえる。

〔注〕

- (1) Johnson & kaplan (1987)。
- (2) こうした『レバンス・ロスト』の問題提起をうけて、とくに日本では、管理会計論の体系化を図ろうとする試みが盛んになされてきている。そうした管理会計論の再構築を意図した最近の研究書として、浅羽（1991）、伊藤（1992）、廣本（1993）がある。
- (3) Kaplan (1989) (1991) 参照。
- (4) Johnson (1992) 参照。
- (5) その経緯を示す文献として、Johnsonが1991年 4 月にビジネススクール・企業合同会議において報告した「アフターファイブ」資料がある。河田〔訳〕(1993) 参照。
- (6) 「品質管理」に関しては、“品質コスト”概念の定義づけ、品質コスト概念のこれまでの展開を検討としたものとして、近藤（1990）がある。
「原価企画」に関しては、その理論的体系化を図りながら「原価企画」を説明しようとした最近の研究書に、加登（1993）がある。また、“日本の管理会計”として「原価企画」を位置づけようとした意欲的研究書に、岡野（1995）がある。
- (7) 「日本の管理会計システム」に止まらずに、それを根底で規定している「日本の経営システム」そのものにまで及んで分析する必要性を指摘する研究もある。Nishimura〔西村〕(1994) を参照。
- (8) 「戦略的管理会計」に関しては、小林（1994）を参照。
- (9) 学際的アプローチとして、とくに1960年代に盛んに管理会計にとり入れられた隣接諸科学に「OR」や「経営科学」などの展開がある。
- (10) 社会理論的管理会計への応用については、福井（1994）を参照。そこでは、社会理論として、相互作用論、批判理論、労働プロセス理論、フーコディアン理論が検討されている。
- (11) この他に、意思決定プロセス理論やシステム理論、サイバネティックス理論などの組織理論があるが、ここでの検討は割愛している。
- (12) こうした行動科学的研究として、人間の欲求を 5 段階説で説明したMaslowの研究、予算参加の重要性を指摘した Argyrisの研究、X 理論－Y 理論で人間モデルを構築した McGregorの研究、衛生要因によって動機づけモデルを構築したHersbergの研究、最適な

リーダーシップを追及したLikertの研究などがある。これらの研究はとくに個人を重視し、個人モデルの構築から組織を考察しようとしたところに特徴があるといえる。それに対してよりマクロ的視点からとらえた行動科学研究としては、バーナード理論を出発点として、人間行動の満足化モデルを提唱したSimonおよびMarchの研究、あるいは、企業組織を異なる目的をもった諸個人の連合体としてとらえ、そのコンフリクト調整のプロセスとして組織行動を理解しようとしたCyert & Marchの研究が代表的研究である。伊藤(1992) p.332を参照。

(13) Caplan (1971) を参照。

(14) Stedryモデルの詳細は、伊藤(1992) p.329-331を参照。

(15) Hofstedeモデルの詳細は、伊藤(1992) p.340-341を参照。

(16) Hopwoodモデルの詳細は、伊藤(1992) p.342-343を参照。

上記三者の研究以外に、管理会計を対象とした行動科学研究については伊藤(1992) p.344を参照。

(17) また、このことは、「会計システムの設計」問題に関して、とくに重要な問題となってくる。廣本(1992) p.361-362を参照。

(18) 伊藤(1992) p.349を参照。いわゆる“実務と理論のギャップ”問題である。

(19) このコンティンジェンシー理論の考え方は、その後、その限界が指摘されながらも、行動科学をはじめ経営学全体に浸透し支配的になっていった。

(20) Bruns & Waterhouseの研究では、「組織規模」を状況変数として、1)「活動の構造化を伴う組織」と、2)「集権的で自律性の欠如した組織」とを識別して、さらに「統制システムの複雑性」と「認知された統制」という2変数を媒介にして、それらが「予算関連行動」に影響を与えると仮定して実証研究が行われた。その結果、「大規模かつ高度な技術を用いる組織は、分権化と活動の構造化が進んでいて予算編成への参加も強い」ということが示され、逆に「集権化され自律性の欠如した組織では、予算が部下に圧力をかける用具として機能する」ということが示された。伊藤(1992) p.351の図14-2を参照。

(21) Hayesの研究では、業績評価について、「評価基準」と「因果関係の識別能力」の2次元でとらえ、「評価基準」に関しては明確／不明確で、「因果関係の識別能力」に関しては

完全／不完全で区分して、4つの状況に分類して分析が試みられた。そして、評価基準が明確な場合は、因果関係の識別能力に関係なく、既存の会計的評価手法が適用されるが、評価基準が不明確な場合は、会計的評価は意味がないので、会計以外の方法が必要であるということが見出だされ、業績評価方法として、伝統的管理会計はあまり意味のあるものではないということが示されることになった。伊藤（1992） p.351,353を参照。

- (22) その他、コンティンジェンシー・アプローチとして、伊藤（1992） p.352,図14-3を参照。
- (23) 伊藤（1992） p.353を参照。
- (24) 伊藤（1992） p.354を参照。
- (25) 経済学においては、従来、「企業」や「組織」をブラックボックスとして捉え、市場を中心に分析がなされてきたが、これに対する批判として、組織についての経済的分析が積極的になされてきている。例えば、ウィリアムソンの「取引コスト理論」などがよく知られたところである。こうした学際的な試みを、組織理論の経済学への応用として理解することができる。
- (26) エイジェンシー理論の分析モデルについてより詳しい内容は、後藤（1994） p.194-195を参照。
- (27) 逆に日本ではあまり盛んでないという。日米の違いも含めて、後藤（1994） p.193を参照。
- (28) より詳細な批判の検討は、後藤（1994） p.208を参照。
- (29) とくにエイジェンシー理論に関して言えば、そこで前提とされる人間あるいは組織内部の人間行動は、合理的な根拠に基づいて行動すると仮定され、数量的モデルとしてモデルが組み立てられているところに特徴があるといえる。
- (30) 廣本（1993） p.412, Johnson & Kaplan（1987） p.172.
- (31) 伊藤（1992） p.369を参照。
- (32) 解釈的アプローチについて、その意義、管理会計への応用の経緯などについては、國部（1994） p.236-237を参照。
- (33) 伊藤（1992） p.367を参照。

- (34) 伊藤 (1992) p.368を参照。
- (35) 上埜 [訳] (1992) p.229を参照。
- (36) 岡野 (1995) p.9を参照。ただし、そこでは、管理会計の「可視性」と「不可視性」という文脈の中で論じられている。
- (37) こうした管理会計研究に対する不満については、これまで「実務と理論のギャップ」という表現で表されてきた。
- (38) これに対して、実際にいくつかの有能で有力な企業は、これから訪れる21世紀に生き残りをかけて、新しい企業観・組織観・社会観が積極的に模索されているということが指摘できる。日本経済新聞社 [編] (1994)、吉川弘之 (1994)などを参照。

〔参考文献〕

- [1] Caplan, E.H. (1971) *Management Accounting and Behavioral Science* (山口年一 [監訳] 安国一・笠井賢治 [共訳] (1976) 『E.H.キャプラン 管理会計と行動科学』白桃書房)。
- [2] Cooper, R. & R.S. Kaplan (1988) "Measure Costs Right: Make the Right Decisions", *Harvard Business Review*, September-October.
- [3] Cooper, R. & R.S. Kaplan (1991) "Profit Priorities from Activity-Based Costing", *Harvard Business Review*, May-June.
- [4] Johnson, H.T. & R.S. Kaplan (1987) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting* (Harvard Business School Press) . (鳥居宏史 [訳] (1992) 『H.T.ジョンソン R.S.キャプラン [著] レlevance・ロストー管理会計の盛衰』白桃書房)。
- [5] Johnson, T.H. (1992) *Relevance Regained: from top-down control to bottom-up empowerment* (辻厚生・河田信 [訳] (1994) 『米国製造業の復活 [トップダウン・コントロール] から [ボトムアップ・エンパワメント] へ』中央経済社)。
- [6] Nishimura, A. (西村明) (1994) "The Recent Developments in Japanese Management Accounting and their Impact on British and New Zealand Companies"

『経済学研究』（九州大学経済学会）第59巻第3・4合併号。

- [7] Perker, L.D., K.R. Ferris & D.T. Otley (1989) *Accounting for the Human Factor* (上埜進・越野啓一・神谷健司 [訳] (1992) 『行動会計学の基礎理論－人間の要因と会計－』同文館)。
- [8] Scapens, R.W. (1991) *Management Accounting: A Review of Recent Developments* (2nd edn) (石川純治 [監訳] 岡野浩・中畠道靖 [共訳] (1992) 『R.W. スケイペンス [著] 管理会計の回顧と展望』白桃書房)。
- [9] 浅羽二郎 (1991) 『管理会計論の基調』文真堂。
- [10] 伊藤 博 (1992) 『管理会計の世紀』同文館。
- [11] 井上良二 (1984) 『会計社会学』中央大学出版部。
- [12] 上埜 進 (1993) 『日米企業の予算管理－比較文化論的アプローチ』森山書店。
- [13] 岡野 浩 (1995) 『日本の管理会計の展開－「原価企画」への歴史的視座』中央経済社。
- [14] 加登 豊 (1993) 『原価企画－戦略的コストマネジメント』日本経済新聞社。
- [15] 河田 信 [訳] (1993) 『『レリバンス・ロスト』刊行5年後にあたって』『経営研究』(大阪市立大学経営学会) 第43巻、第2号。
- [16] 國島弘行・池田光則・高橋正泰・斐富吉 (1992) 『経営学の組織論的研究』白桃書房。
- [17] 國部克彦 [執筆責任] (1994) 「管理会計研究の新しい視点」(会計フロンティア研究会 (1994) 『管理会計のフロンティア』(第7章) 中央経済社)。
- [18] 後藤実男 [執筆責任] (1994) 「マネジメント・コントロールの分析モデル」(会計フロンティア研究会 (1994) 『管理会計のフロンティア』(第6章) 中央経済社)。
- [19] 小林啓孝 (1989) 『企業行動と管理会計』中央経済社。
- [20] 小林啓孝 [執筆責任] (1994) 「戦略的管理会計」(会計フロンティア研究会 (1994) 『管理会計のフロンティア』(第4章) 中央経済社)。
- [21] 近藤泰正 (1990) 「品質コスト概念の発展とその概要－技術志向から市場志向への展開に関連して－」『同志社商学』第42巻第1号。
- [22] 日本経済新聞社 [編] (1994) 『よみがえれ製造業－“創造的破壊”が企業を変える』日本経済新聞社。

管理会計の組織論的研究(福井眞司)

- [23] 廣本敏郎 (1993) 『米国管理会計論発達史』 森山書店。
- [24] 福井眞司 (1994) 「管理会計研究の機能主義パラダイムー機能主義パラダイムからの脱却」『経営研究』(大阪市立大学経営学会) 第44巻、第4号。
- [25] 吉川弘之 [監修] J C I P [編] (1994) 『メイド・イン・ジャパンー日本製造業変革への指針ー』ダイヤモンド社。