

組織的権力構造の“シンボル”としての企業予算

——管理会計分野における現象学的接近の意義と可能性——

伊 藤 嘉 博

I 問題の所在

管理会計は、経営組織のなかにおいて、すこぶる多様な役割を果たしてきた。それは組織的現実の産物であるとともに、かかる現実には作用し、かつこれを援助し、またそうした現実の多くを生み出してきたのである (Colville, 1982, p. 129)。しかしながら、過去数多くの研究者の努力にもかかわらず、われわれの理論は、管理会計実践の組織的な意義ならびにその影響力にかんして必ずしも十分な説明をなしえたとは思えない (Colville, *op. cit.*, Hopwood, 1983, Tomkins & Groves, 1983, Hayes, 1983)。

たしかに、行動科学的アプローチは、経営成果（業績）をモチベーションの関数と仮定することによって、組織成員の動機づけという観点からこの問題への接近を試みてきたし、近年のコンティンジェンシー・アプローチであっても、分析視角を異にするとはいえ、ひきつづきこの問題が中心的な論点とされてきたことは周知のことであろう。とはいえ前者は、当初の期待とは裏腹に、皮肉にも、組織成員個人の動機過程や欲求構造を会計的手段を通じてコントロールすることの困難さを浮き彫りにするとともに、当該アプローチが招来した相矛盾する実証結果相互の関連の解明にも失敗してきたといわなければならない¹⁾。

他方後者は、組織行動ならびに組織成果を環境条件や組織構造といった操作性にすぐれた、しかしながらごく限られた諸変数にもとづいて説明しようとしてきたし、その分人間行動にかんする十全な考察を欠いてきた点がまずもって問題とされなければならない。くわえて、スターティックな状況の関数として描かれるコンティンジェンシー・モデルにあっては、いわば組織的な諸活動との緊張関係のなかで、管理会計が現在保持する地位をなにゆえに獲得するに至ったかといった経緯がなおざりにされる傾向にある。

既往のアプローチのこうした問題点は、一つにはそれがよってたつ方法論からの帰結とみるこ

1) たとえば、予算編成過程への“参加”の効果は Argyris (1952) をはじめ多くの論者によって実証的に説明されてきたが、一方、Stedry & Kay (1966) や Milani (1975) の研究は、この効果に疑問を投げかけるものである。

ともできよう。実際、Colville や Tomkis & Groves (1983) は、そのような視角から既往の会計研究を批判的に展望しているが²⁾、かれらの論点にくわえて、つぎのような問題点を指摘することも可能であろう。すなわち、管理会計技法の動機づけ効果や特定状況のもとでのその組織的影響にかんする既往の理論における説明は、いずれも実態調査や実証研究の結果の統計的有意性を論拠として導出されてきたものである。もちろん当該分析方法は、科学的方法として、今日多くの社会科学分野において広く容認されているものであるが、明らかにその背後には、観察困難であるとして、あるいは統計的に有意でないという理由で無視されてきた事実が存することを忘れてはならない。むしろ、そうした事実をもふまえて、管理会計実務の多様性の根拠を明らかにすることに、われわれの理論の本来の使命があるのではないだろうか (Hopwood, *op. cit.*, pp. 290-297)。

ただし、かかる多様性の根拠を解明するためには、必然的に、管理会計がそもそもいかなる組織的文脈のもとで誕生し、またそれはなにゆえに今日まで発展しえたのかということが明らかにされなければならないであろう。この点にかんしていえば、実証主義に根ざす科学的方法の伝統のもとで制度的アプローチを志向するエージェンシー理論もしくは内部組織の経済学に基礎を置く接近方法が一つの可能性を示している (Spicer & Ballew, 1983, Tiessen & Waterhouse, 1983, 伊藤, 1983)。しかしながら、当該アプローチについては、現実組織における複雑な権力階層構造を、プリンシパル (所有者) とエージェント (代理人) との経済的利害からのみ成立する契約関係として抽象化するとともに、単純な人間モデルを前提として、いわば管理会計論をテーラー流の科学的管理思考へと逆行させるものであるといった批判があることも無視できない (Hayes, *op. cit.*, pp. 241-242, Kaplan, 1984, p. 408)。

もちろん、かかる批判の妥当性にかんしては別途検討される必要があるが、とりあえずここでは、これまでの接近方法とは異なる別途なアプローチを考えてみたいのである。それは、われわ

2) たとえば、Colville は、実証主義に象徴される科学主義的な探究方法を社会科学の領域に適用しようとする際に指摘可能な問題点のすべては、既往の会計研究にもあてはまるとしているが、かれの論点を要約すればつぎのようになろう。

- (1) 実証主義的アプローチの採用は、社会科学的研究に方法論的制約をくわえた。すなわち、探究されるべき問題の種類や問題設定の仕方等は方法論によって厳しく制約される。いいかえれば、方法論が問題を設定し、その方法論に適合する問題のみが科学的探究に適するものであると運命づけられてきた。
- (2) 科学主義は、人間行動にかんする、あるいは人間モデルに対する特別の概念を提供した。すなわち、方法論が要求する論理的要件のために、人間行動はあたかも物体の運動が引き起こされるのと同じ方法で、個人にとっては外性的な諸力によって生じ、かつ決定されるものとみなされてきた。つまり、そこでは人間を“物体”として扱ってきたのである。
- (3) すべての方法論は、ある種の前提なり支配的諸仮説を含むから、そこにイデオロギーが入り込む余地がある。したがって、方法論は価値自由な純粋に技術的な関心事ではなく、何が重要と考えられるかを、またどのような方法で理解されるべきかを決定する用具にすぎない。だが、実証主義者はこの事実を認めようとはしない (pp. 121-123)。

れが伝統的に試みてきた組織ならびに人間モデルに対するいっさいの抽象化を止揚し、研究者の立場からではなく、まさに行為者の立場に立って、管理会計を“あるがままの姿の組織的現象”としてとらえようとするものである。すなわち、シンボリック相互作用論ならびに現象学的社会学に代表される認識論的主観主義に基礎を置く社会学的アプローチがそれである。

ここで、認識論的主観主義とは、社会を“物”ではなく“意味”によって構成された世界とみて、その物としての性質がどんなに顕著なものであっても、社会がいかなる現実的構成の上に成立しているかは、それを構成している人間の側からその意味を“理解”する以外には把握しえないとする立場をいう（下田，1978，p. 58）。そして、この立場に依拠する社会学理論は、構造一機能分析に代表される実証主義的・自然主義的伝統（客観的パラダイム）に対置される観念主義的、人間主義的伝統（解釈的パラダイム）として、現代社会学の主要な一潮流を形成するまでに至っている。

なお、先にふれた Colville ならびに Tomkins & Groves も、同様なアプローチを通じて管理会計論の再定式化の方向を模索しようとしているが、そこでの議論については、われわれの理論分野にそくした個別具体的な論証に乏しい点を指摘しておかなければならない。小論ではその点を補足する意味で、考察の対象をひとまず企業予算に限定することにしたい。もとより、企業予算は管理会計の一技法にすぎないが、同時にそれはもっとも包括的な技法でもあり、したがって、予算を手がかりとして相当程度、管理会計全般に迫っていくことが可能となるはずである。

そこで、いささか野心的ないい方をすれば、小論は、認識論的主観主義に根ざす社会学的アプローチに依拠しながら、管理会計論の再定式化の方向を展望しようとするものであるが、そこでは、企業予算の組織的貢献を、後述するような4つの異なる次元からなるシンボリックな機能として識別することによって、既往の議論には見られない、新たな管理会計研究の地平を開拓してみせようとしているのである。

II 現象学的接近の意義

1. 現象学的アプローチの特徴

さて、議論を先に進めるまえに、われわれはここで認識論的主観主義にもとづく社会学的アプローチとはどのようなものであり、かつわれわれの分野の理論的發展にとって、それがいかなる意義をもつものであるかを確認しておくことにしたい。

先に述べたように、社会学において認識論的主観主義の立場にたつ論者たちは、一様に、社会的実在の意味は、研究者の観点からではなく、行為者の観点から理解されるべきであると主張するが、その傾向はシンボリック相互作用論に特に顕著であるように思われる。たとえば Blumer (1969) は、(1)「人間は事物がかれに対してもつ意味にもとづいて、その事物に向かって行動す

る」が、(2)「そのような事物の意味は、人とかれの仲間たちとの社会的相互作用から派生する」ものであり、また(3)「それらの意味は、人が事物と遭遇した際に、これに対処するために用いる解釈プロセスを通じて操作され、修正される」と述べ、これらをシンボリック相互作用論の基本的前提として位置づける (Blumer, p. 2)。なかでも、かれは意味の源泉に言及する第2番目の前提が、当該理論に固有な位置を付与するものである点を強調するが (*ibid*, p. 5), かかる意味の源泉たる人びとの社会的相互作用の媒体となるのが、他ならぬ“シンボル”である。すなわち、人間はシンボルを有する動物であり、それゆえわれわれはシンボルから成る意味の世界で生活しているという基本的な認識をふまえて、「人間および人間間の相互作用におけるシンボルの役割を重視し、言葉を中心とするシンボルを媒介にする相互作用こそ、人間固有の相互作用である」と考える」(船津, 1976, p. 1) のが、シンボリック相互作用論の特色といえよう。

これに対し、Husserl の現象学³⁾を理論的考察の中心にすえる社会学(現象学的社会学)の考え方は若干異なるものがある。そこでは、シンボリック相互作用論のように社会的世界は個々の行為者の主観的な意味によって構成された私的な世界であるという認識はなく、むしろそれを“相互主観的な世界”(intersubjective world)とみる。Schutzによれば、「この世界が相互主観的であるのは、われわれが他の人びとの間にいるひとりの人間として、この世界のなかで生活しているからである。すなわち、われわれはこの世界のなかで、共通の影響や労働を通じて他の人びとと結びつき、また他の人びとを理解し、他の人びとによって理解される」(Schutz, CP. I, p. 10, 渡辺, 他訳[I], pp. 57-58)。したがって、社会的世界は人びとによって相互主観的に理解されている客観的世界であるというのが、Schutzに代表される現象学的社会学における世界観である。しかもそうした社会的世界, Schutz流の表現を用いれば、“日常生活世界(everyday life-world)”は、われわれが生まれる以前から存在し、それは「さまざまな社会関係、固有の意味構造をもった記号やシンボルの体系、制度化された社会諸組織、地位と威信の体系等の緊密に織り合わされた網目としてわれわれに経験されるのである。これらの社会的世界のあらゆる要素、その多様性と層化、固有の手触りのすべては、そこに生きる人びとにとって自明のこととされている」(Schutz, CP. II, p. 230, 中野, 他訳, p. 214)。そして、かかる日常生活世界の自明性の根拠を分析することによって、社会的世界の意味構造を解明しようというのが、現象学的社会学の中心的テーマとなっているのである。

同様に、行為者の観点から社会的実在の意味を探究しようと試みる社会学理論としては、他に

3) 超越論的現象学をさす。Husserlは、実証主義的ないし自然主義的研究態度が風靡する現代科学および哲学の危機的な状況を克服し、あらゆる科学知の基礎となる本来の意味での哲学、すなわち、“厳密な学としての哲学”を可能にするものとしてこれを提唱した。詳しくは、Husserl (1950, 立松訳, 1954, 細田, 木田訳) および木田 (1983) 等を参照されたい。

“エスノメソドロジー” (ethnomethodology) などがあげられるが⁴⁾、小論では以下、上記の観点に立つ社会学研究を、おしなべて“現象学的アプローチ”と呼ぶことにしたい⁵⁾。

ところで、かかる現象学的アプローチは、Persons⁶⁾らに代表される客観主義社会学に対するアンチテーゼとして登場してきたという経緯がある。したがって、Blumer や Schutz の理論にあっては、社会学研究の経験世界・人間世界への回帰が強く唱えられており、その状況は経済学研究におけるラディカルズの出現に酷似しているといえるであろう。ここで“客観主義”とは、自然科学における認識論的・方法論的枠組みを社会科学の領域にも適用しようとする立場、すなわち通常われわれが“科学主義”と呼ぶそれと同義である。そしてさらに具体的に記すならば、それは、「概念もしくはカテゴリー間の関係にかんして枠づけられた理論ないしはモデルから出発し；研究領域における特殊な問題を、概念やカテゴリーを表現する特定種類の独立変数および従属変数に変換し；データを得るために正確な技法を用い；変数間の諸関係を発見し；それらの諸関係を説明するために上記の理論やモデルを用いる」といった、今日の社会科学のさまざまな分野で信奉されている科学的分析図式に象徴される立場をさすものである (Blumer, p. 43)。

近年われわれの理論分野においても、かかる客観主義の影響のもとに、実証的研究がさかんに試みられるようになってきたことは周知のことであろう。しかしながら、上記のような科学的分析図式として観念されるかぎりにおいては、客観主義といったものが現在までのところ、われわれの分野における共通のパラダイムとして確立されているとは思えない。いいかえれば、会計理論の多くは依然として規範的な技術論の域を出ていないというのがほんとうのところであろう。この点において、客観主義が一つの理論分野を代表するパラダイムにまで昇華した社会学ならびに経済学とは決定的に異なるものがある。もっとも、そのことは、伝統的にわれわれの理論が客観主義ないしは科学主義といったものと無縁であったということの意味するものではない。というのも、方法としての客観主義と、対象を客観的実在としてのみとらえようとする認識論のレベルでの、いいかえればイデオロギーとしてのそれとは、本来別の次元の問題であるからである。

すなわち後者は、世界＝神や自然や社会、そして人間といったものが本来客観的かつ合理的な

4) エスノメソドロジーは、現象学的社会学の一領域を構成し、経験的調査研究を志向している点に特色を有する。Schutz 理論とのきわだった対照点としては、客観的実在性を獲得した世界を研究対象とするのではなく、「そのような世界を成り立たせ、支えている人びとの不断の、偶然性をはらみながらもそれなりに合理的で有機的に組織された、状況依存的な諸活動——自己と他者、その活動、それらを含む状況を、実際の目的のために解釈し、推論し、説明可能なものにならんとする諸活動——そのもの」(新・中野, 1984)を探究しようとしている点に求められる。なお詳しくは、山口(1982)等を参照されたい。

5) 行為者の観点から社会的実在の意味を理解しようとしている点では共通しているものの、Husserl の現象学を基礎としないシンボリック相互作用論を、現象学的アプローチとして位置づけることは誤解を招くかもしれない。したがって、小論において用いる用語法は、社会学の文献におけるそれとは若干その範囲を異にしている点に留意されたい。

6) かれの諸説については、Persons (1937) および (1952) を参照されたい。

ものであるという信仰を意味する。いいかえれば、世界は論理的な斉一性を保っているものであって、当然論理的に理解されるものでなければならぬという考え方がそれである⁷⁾ (竹内, 1979, p. 24)。この点にかんしていえば、会計研究への現象学的アプローチの導入を主張する場合、これを実証的研究に代替的な方法論を提示するものとして観念するのは正しくない⁸⁾。すなわち、現象学的アプローチは、これを認識論的レベルにおいてとらえるとき、はじめて客観主義に代替しうるパラダイム候補としてその意義を認めることができるのである。事実、当該アプローチは、本来「世界そのものの本質はどうあれ、それを理解し、また経験的事実を整理するためには、論理的に整合的な方法によらなければならないとする」(ibid. p. 4)、方法としての客観主義に異議を唱えようとするものではない⁹⁾。にもかかわらず上記のように観念されるとしたら、われわれは、現象学的アプローチに過大の重責を負わずことになると同時に、既往の会計研究に対するわれわれの批判の射程距離をも狭める結果となるであろう。かくして、イデオロギーとしての客観主義と会計理論の関係については、さらに検討する余地があろう。

2. イデオロギーとしての客観主義と会計理論

結論的にいえば、既往の会計理論は、大かれ少なかれ、イデオロギーとしての客観主義のうえ

7) 同様な見解は、下田(1978)にも見られる。すなわち、「研究者の洞察そのものは文字通り研究者の主観的洞察であり、主観的な解釈である。研究者は対象にたいして常に客観的でなければならないというのは、科学主義の一つの神話であろう」(p. 72)。

8) この点にかんしていえば、管理会計研究への現象学的アプローチの導入を主張する論者のうち、Colville(1983)にあっては、方法としての客観主義とイデオロギーとしてのそれとの混同がみられる。これに対し、Tomkins & Groves(1983)は、研究方法はそもそも対象認識の基礎となる認識論的仮説によって決定されると強調し、既往の会計理論において認められる当該仮説をつぎのように類別するとともに、それらは各々括弧で示すような探究方法を指示すると述べる。

1. 現実、コンクリートな構造体である(科学的探究方法)
2. 現実、コンクリートな過程である(オープン・システムズ・アプローチ)
3. 現実、情報の文脈的(contextual)なフィールドである(サイバネティクス)

なお、Tomkinsらによれば、経験的会計研究の大部分は、社会的世界を自然的世界と質的に同じもの、つまり確定論的な関係のネットワークとみなす第一の仮説に依拠していると示唆するとともに、第三の仮説に依拠する会計研究にあっては、環境と研究対象たる組織の一部との間の相互関係を示すためのモデルを提示することが、その中心的な課題となっているという。そして、これらの諸仮説はいずれも、会計研究の認識論的仮説としては不適切であり、これに代わって、今後は現象学的アプローチにもとづく探究方法ならびに、それによって提供されるところの認識論的諸仮説が有望であるとかれらは論及している。ただし、そのかぎりでは、Tomkinsらも現象学的アプローチを方法論的展望のもとでとらえているのであり、この点は議論の余地を残しているといえよう。

9) 実際のところ、下田がいうように Blumer のシンボリック相互作用論や Schutz の現象学的社会学にあっては、厳密な意味での分析方法や方法論といったものは見当たらないし(*op. cit.*, pp. 70-71, pp. 150-152)、本文で述べたように、研究者の対象認識が主観的な解釈とならざるをえないために、むしろそれを論証するうえで、「あらゆる客観的な科学的技法を駆使することが必要となる。論理的なモデルの構成、変数分析、統計的技法の援用、比較のための尺度の設定といった客観的技法は、(現象学的アプローチを採用することによって)研究の過程から排除されるべきものではなく、研究者の主観的解釈の有効性を客観的に論証するために必要不可欠の手段である。これによって、研究者の主観的解釈が客観的妥当性をもつかどうか吟味されることになる(括弧内引用者)」(ibid., p. 72)。

に構築されてきたといえよう。たとえば、われわれはしばしば、“会計システム”といった表現を用いるけれども、その場合、われわれは会計システムという経験的実体があって、その実体についての経験的理論を展開しようとしているのではなくて、会計システムという抽象的な分析図式（モデル）を一種の方法論的枠組として活用しているにすぎない。

いいかえれば、「会計システムという実体は、それ自体としては経験的にどこにも存在しない¹⁰⁾。」代わって、具体的に存在し、かつわれわれの考察の対象として現われてくるものは、会計的手段との関連において生起する人間の組織的行為としての会計現象だけである。にもかかわらず、ときとして個々の会計手続やその集合自体が会計システムであり、それこそがわれわれの考察対象であると誤って観念されることがある。というのも、システムの一部を構成し、かつ全体を説明することのできる関数として用いることのできるような、客観的実在として認識可能な事物が限られているからであり、また「何をシステムとするかは相対的であって、研究者の視点のおき方によって異なる」ことが少なくないからである。すなわち、「それは一種のタマネギ構造論である。一皮むくごとにそれを取りまく上位システムとそれに内包される下位システムとが常に想定される。そこではただ何を分析の焦点とするかによって、システム単位のとり方が異なってくるだけである。それは一見社会（ならびに組織）現象の重層的把握のように見えるが（中略）、システムそのものの構造は、下位システムも上位システムも、すべてのシステムが一定の構造をもち、ただ構造的単位を異にして、相互依存のシステムを形成していると考えられる（括弧内引用者）」にすぎない（*ibid.*, pp. 203-204）。

たとえば、われわれは、伝統的に、財務会計と管理会計とをそれぞれ情報利用者を異にする別個のシステムとして記述してきたが、そうした一面的な説明は、しばしば会計実践に対する誤った観念を人びとに与えてきたように思う。すなわち、それらは組織というより広義なシステムに内包されるとしても、それ自体、整合的・自己完結的な全体を構成するものとして観念され、その結果、すべての会計現象はかかるいずれかの限定的な視野のなかで考察されることになる。しかし、それらは別個の会計現象では決してない。すなわち、経営管理活動への会計方法の適用として定義される管理会計は、たとえ独自のデータ処理過程を含むとしても、基本的には、企業の財務面を記録・報告する会計過程としての財務会計と相当程度重複するプロセスを有するからである。

もっとも、誤解を避けるために付言すれば、ここでシステム論そのものを否定するつもりは毛頭ない。会計を一種のシステムと想定することは便利であり、またそれは、われわれの理論内部の演繹的精密化に貢献するであろう。ただし、そのかぎりでは、会計システムとは、あくまでも論理的産物であり、それ自体は現実の会計現象を説明する経験的に検証可能な立言を含むもので

10) 本文は、下田 (*op. cit.*, p. 202) によった。ただし本文では、“社会システム”という表現に代えて、“会計システム”という用語を用いている。

はないことを想起すべきである。いいかえれば、ここで強調したいのはシステム的な見方そのものが問題なのではなく、それと現実の会計実践とをオーバーラップして認識しようとするところこそが問題とされなければならないということである。

それでは、かかるイデオロギーとしての客観主義はなぜ生まれてくるのであろうか。Weick (1974)によれば、それは粉れもなく、社会や組織が、研究者を当惑させ、かつわれわれに畏敬の念を抱かせるほどに複雑な存在だからである。この畏敬の念が、研究者の組織にかんする洞察を狭げ、その理論を限定的なものにするとかれは示唆する。すなわち、複雑な組織的状况に直面して、研究者はこれを単純化するために、技術や手続等の有形な事物、個人にではなく部門といった集団に、そして相互作用のパターンにではなく組織図といった視覚可能なものにのみ目を向ける。さらにかれは、日常的な場面ではなく危機的な、つまりドラマティックな側面に焦点をあてようとする (Weick, p. 488)。その結果、研究者は、それらの変数こそが組織であり、その組織において生起する事象は、当該組織の状況に特有のものであって、われわれの日常生活において生起する事物とは本質的に異なるものであると観念するようになるのである (*ibid.*, pp. 488-501)。

Weick のこの議論は、われわれの分野における、いわゆる“理論と実務の乖離”のそのものの起源を暗示しているように思える。すなわち、組織成員は会計現象をかれらの日常的文脈のなかであるがままに認識するのに対して、われわれ研究者は、上記の間接的ないしは限定的な諸手段を媒介としてこれを認識してきたにすぎない。したがって、かかる乖離を超克するためにも、われわれは組織を“組織”として、また会計を“会計”として日常的世界の文脈から切り離して考えるのではなく、これを組織成員と同じ認識のレベルでとらえ直す必要がある¹¹⁾。

すなわち、組織成員は、かれらの日常的世界のなかで生起する事象をどのように知覚しているのか、かれらはいかなる問題に関心をもち、なにゆえにその問題に関心をもつのか。さらにかれらはそれらの問題をどのように認識するのか、といったことがわれわれの分析の地平にのぼってこなければならない。さらにわれわれの理論研究の対象となるためには、結局のところそれらが、会計実務にいかなる影響を及ぼし、会計はまたかれらの知覚や認識にいかなる影響を及ぼすものであるのかが探究される必要がある。このことによって、会計理論は実務家ならびに実務家の世界観に接近することができ、管理会計実務の多様性を説明することのできる信頼するにたる理論が構築可能となるであろう。そして、これを可能にする認識論的枠組みを提供してくれるのが、現象学的アプローチなのである¹²⁾。

11) この点にかんしていえば、Weick のつぎの比喩はすこぶる示唆的であろう。

“If you want to improve organizational theory, quit studying organizations.” (p. 487)

12) このような観点から現象学的アプローチの有効性を主張する論者としては、他に伊藤 (1985) が掲げられるであろう。あわせて参照されたい。

いいかえれば、当該アプローチを通じて行為者の立場から管理会計論の再定式化を試みることの意義は、つぎのように強調することもできよう。すなわち、管理会計が今後どのように実践かつ展開されていくかを直接に規定するのは、組織構造とか環境といったものでもなければ、会計手続や会計数値の技術的・構造的な特徴といったものでもない。それらは今後の実践なり展開に一定の制約をくわえることはあっても、それ以上のものではないからである。むしろ管理会計が、組織成員の行為の結果として現象化するものであるならば、根源的な直接性において行為者に訴えかけ、また行為者の行為や態度そのものを規定するものはいったい何であろうか。それは、まさしくかれら行為者がみずからの社会的・組織的文脈のなかで管理会計をどのように理解し、位置づけ、またいかに、かつどこまで有意義な存在として認知しているかということをおいて他にない。

したがって、このような文脈からいえば、われわれはもはやそれが現にそこにあるという理由で、管理会計の存在や有用性を自明視するわけにはいかないであろう。すなわち、Schutz 流の表現を用いるならば、われわれが自然的態度のうちにエポケー（“判断停止”を意味する¹³⁾）してきた常識的判断の根拠こそが、われわれの科学的探究の地平に環元されてこなければならない。

それでは、それはいかにして可能となるであろうか。あらためていえば、われわれはまず、組織成員が会計に対して、実際にどのような意味を付与し、またかれらの会計関連的行為を理解しているかを調査・探究することからはじめなければならないであろう。ただし、かかる意味や行為の理解が可能となったとしても、それだけでは十分ではない。なぜなら、管理会計は、組織成員がこれをどのように理解し、意味づけようとも、そうした行為者の主観性とは別個に、これを客観的実在たらしめている技術的・構造的諸特性を有する。そこで、かかる諸特性と組織成員の意味構造との関係、つまり管理会計に対するかれらの理解や意味づけが管理会計それ自体の特性ならびに、それがそもそも組織的過程に登場してきた歴史的経緯といったものとの関連から説き明かす視点がなければ、管理会計論としては成立しないように思われる。いいかえれば、社会学の理論を援用して、単に会計現象を他の社会現象と論理的にアナログなものとして論ずるのではなく、われわれの分野の独自な問題との関連においてこれを検討することによってはじめて、管理会計分野において現象学的接近を試みる意義があるといえるのである。

3. 会計シンボルの4次元

ところで、現象学的にいえば、管理会計の組織的な意義は、そのいかなる貢献機能に着目しよ

13) エポケー (epoché) という概念は、Husserl の現象学にあつては、世界の實在にたいするわれわれの信念についての判断の停止を意味するものであるが、Schutz はこれを転用し、自然的態度のうちにある人が、世界を自明視し、その世界の対象や出来事をあたりまえのこととして、それらに対するいっさいの疑問を括弧にくるんでしまうことを“自然的態度のエポケー”と呼んだのである。詳しくは、渡辺、他訳〔I〕(pp. 201-214)を参照されたい。

うとも、経営組織内のコミュニケーションないしは相互理解の有意味的結合媒体、いかえれば、“シンボル”としての役立ちに求められるであろう。ただし、そこにおけるコミュニケーションは、われわれの日常的世界のあらゆる場面で識別可能なそれと、本質的には何ら変わるものではない。

すなわち、われわれ行為者は、常に自分が何をなすべきかを意識していると同時に、シンボルを用いて他者に影響を与えようとする。それは、言葉や文字といった言語のみならず、たとえば身体的動作や事物を用いてもなされる。そうした種々のシンボリックな媒体によって、われわれは自らの意図を他者に伝え、事物の意味をコミュニケーションする（新，中野編，1984，p. 96）。およそ、このようにしてわれわれの日常的なコミュニケーションは成立するのである。もちろん、われわれはここで、かかるコミュニケーション過程を他ならぬ会計シンボルの側から解き明かす必要があるが、それは会計シンボルを用いて、組織成員は自己のあるいは他者の行為の意味をいかに解釈しているかということの解明に他ならない。

ここで、“シンボル”そのものの意味について検討しておく必要がある。というのも、われわれはしばしば会計を事業の言語（language of business）、その構成要素となる諸記号をシンボルと呼ぶことがあるが、言語ないしはシンボルとしての会計にかんするわれわれの理解は、通常ごく限られたものだからである。いかえれば、“会計言語”や“会計シンボル”といった呼称は、直接には、会計システムを通じて人為的に生み出される各種の数値——厳密には、会計のアウトプットは貨幣的数値のみならず、勘定科目に代表される会計特有の名辞をも含むから、むしろ“数詞”といった方がよいかもしれない——や情報に対して、それが共同体たる経営組織における共通にしてフォーマルなコミュニケーションの媒体として機能するという認識をふまえての比喩的表現として用いられてきたにすぎない¹⁴⁾。

むしろ、ここでいうシンボルの意味は、より広義なものであり、あらためていえば、それは音声やマークとして伝達される名辞や数詞、その他の言語的表現、およびわれわれに対して何らかの意味を運ぶ、すべての事物、事象または状況であると定義される。もっとも、同様な意味内容を有する概念には、他に記号（サイン）があり、両者の異同をめぐっては、多くの諸論があるようであるが、たとえば Langer (1957) によれば、サインは、「事物、事象または状況が——過去、現在または未来において——存在したこと、すること、または、するであろうことを示す。街路がぬれておれば、両が降ったサインであり、屋根の上にぱらぱらと音が聞こえれば雨の降っているサインである」（矢野，他訳，p. 67）。したがって、サインは対象の代理物であるが、一

14) 会計の本質を、かかる言語的な側面に求めて考察している代表的な文献としては、青柳（1979）が掲げられる。そこでは、会計が言語とみなされてきたにもかかわらず、会計学と言語学とは縁遠いものと考えられてきたという認識をふまえて、会計の本質とその職能を究明すべく言語論的、記号論的接近が試みられている。

方シンボルは、「対象について表象(conception)を運ぶものである」。つまり「シンボルが直接的に『意味する』ものは表象であって、事物ではない」(ibid., p. 72)。そこで両者の相違点を論理的に示せば、つぎのようにいうことができる。

すなわち、サインの場合、その表示作用——以下これを“サイン作用”と呼ぶ——は「主観、サイン、対象」という三項関係であるが、シンボルの場合——“シンボル作用”——には、「主観、シンボル、表象、対象」という四項関係として認識される (ibid., p. 76)。これはパターンの相違にもとづくものであるが、さらに厳密にいうならば「意味機能について第三者である主観が、それらを利用するその用い方の相違である」といった方が適切である。つまり「シンボルが主観を導いて、その対象を表象させる〔心に描かせる〕のに反して、サインは主観に対してその対象を報告する」(ibid., p. 72) にすぎない。

ここで重要なことは、サインやシンボルと対象とを関係づける“主観”の存在である。たとえば、サインと対象との論理的関係は一對一の相関関係であるが、サイン作用にはこれ以外に第三の項として主観が含まれている。そして「主観は、一對となっている他の項に関連すると同時に、それらのおのおのと個別的にも関連しており、このために、一方がサインとなり、他方が対象となる」のであるが、「もし主観、すなわち解釈者(interpretant)がいないとすれば、サインとその対象とは互いに入れ換えできるであろう」(ibid., pp. 68-69)。同様に、シンボル作用においても主観はやはり重要な位置を占めるが、サイン作用の場合とは異なり、シンボルと表象とは互換的ではありえない点に留意する必要がある¹⁵⁾。

以上の点を総合するならば、シンボル作用は、経験主体にとっては直接的には与えられない別の対象を表わす、一段高次の意味機能をさすといえよう。したがって、シンボル作用は、Schutzのいう“間接呈示”(appresentation)によって成立する機能である。すなわち、それは知覚には与えられていない別の経験を指示する顕在的经验をいい、たとえば、われわれがある事物を知覚しているとき、裏側の色と形のような、知覚には与えられていない側面をその事物についての心象につけくわえることを意味する¹⁶⁾。

ところで、会計シンボルについて論ずる場合には、上記のサインとシンボル(狭義の)との区別とは別個に、かかるサインないしはシンボルとして機能する2つの異なる会計的意味媒体を識別する必要がある。その一つは、いうまでもなく会計のアウトプットたる会計数値やその有意味的結合体としての会計情報である。そしてもう一つの媒体は、かかる会計的アウトプットを生み

15) Langer はまた、「サインは行動の基礎であり、あるいは行動を命ずる手段である」が、「シンボルは思考の道具である」として、両者の違いを強調している (p. 75)。なお同様な指摘は、Cassirer (1944) にも見られる (pp. 43-44)。

16) “間接呈示”もまた、Husserl の概念であるが、Schutz にあってはもっぱら記号的およびシンボルの諸関係の一般的形式を表わすものとしてこの概念を用いている。詳しくは、CP. I pp. 207-356 (渡辺, 他訳〔Ⅱ〕 pp. 113-205) を参照されたい。

出す会計的行為もしくは会計のプロセスそれ自体である。Flamholtz (1979) は、会計に代表されるような組織における測定システムの存在意義は、アウトプットとしての数値のみならず、測定という行為それ自体が組織成員に及ぼす行動的効果によっても評価されなければならないと強調するが¹⁷⁾、かれの認識は、明らかに上述した会計的シンボルの2つの媒体にかんする類別に対応している。

そこで、これまでの説明から、組織における会計のシンボリックな機能は、少なくともつぎの4つの次元において識別されなければならない。

意味機能 意味媒体	サイン作用 (主観・記号・対象)	シンボル作用 (主観・シンボル・表象・対象)
会計的アウトプット (会計数値)	1	2
会計のプロセス (会計行為)	3	4

図一 1 ; 会計シンボルの4次元

次節では、これらを順に検討していくことにするが、概していえば、第一の次元は、会計数値のサイン作用に言及し、そこでは会計のシンボリックな貢献はアウトプットたる会計データの情報特性によってのみ評価される。また、同じその数値はそれが直接に指示する対象とは別個に、組織内の他の事物や事象、さらには他者の行為や思考にかんする表象やイメージを伝える。会計数値のかかるシンボル作用に言及するのが第二の次元である。

つぎに第三、第四の次元は、会計的アウトプットのもつそれとは独立した意味機能をなす会計行為ないしは会計のプロセスがその考察対象となる。なかでも第四の次元、つまり会計のプロセスのシンボル作用にかんしては、これまでまったく論及されてこなかったといえよう。しかしながら、後述するように、それはきわめて重要な貢献と影響を組織に及ぼしており、その意味において、会計シンボルの本来的な機能である点を強調しておきたい。

Ⅲ 現象学的アプローチにもとづく企業予算論の展開

1. “情報提供機能”として認識される予算数値のサイン作用

前節で明らかにしたように、管理会計の組織的貢献は、これを現象学的にとらえるならば、4つの異なる次元からなる意味機能として認識可能である。本節ではそれらの意味機能を順に検討してゆくが、第一の次元についていえば、その詳細な説明は必要ではないかもしれない。というのも、当該次元において識別可能な管理会計の貢献とその影響については、既往の会計研究にお

17) Flamholtz は、この意味において、会計システムを“サイコテクニカル・システム”(psycho-technical system)と呼び、これを「対象の属性を単に数量的に表現するにとどまらず、ある予定された行動的機能を遂行すべく意図された技術」とであると定義する。

いて十分に検討がなされてきたと思われるからである。しかしそのことは同時に、つぎに述べるような重大な問題を提起することになろう。それは、既往のアプローチが管理会計の組織的な意義や貢献をかかえるサイン作用にのみ限定して評価し、当該機能の改善・拡充という目的から管理会計の将来展望を試みてきたということである。

すなわち、われわれの分野にあっては、ASOBAT¹⁸⁾を一つの契機として、計数的手段にもとづく原価管理ならびに利益管理という管理会計の貢献にかんする伝統的な認識を超えて、“経営意思決定への適合的情報の提供”こそが管理会計の今日的役割期待であるという認識が支配的である。その一方で、管理会計がその手段的特徴ゆえに、現状においては、かかる役割期待に十分応えることができないというのも、これまた大多数の論者が共通に認めるところであろう。それゆえ管理会計は、今後、他の情報ネットワークとの結合を通じてより統合的な情報システムをめざすか、あるいはそれみずからの手段的特徴の大胆かつ積極的な改革によって、上記の役割期待に代えていく他はないということになる。

敷衍すれば、会計は経済的資源の投入・産出関係を資本利益計算というみずからの計算的秩序のもとで二元的・貨幣的に測定・評価し、これを一連の勘定体系と数量および価格の積である会計数値としてアウトプットするところに、その固有の技術的・構造的特徴を見出すことができる。当然のことながら、当該手段的特徴は管理会計技法にも貫徹されているが、同時に、当該特徴は管理会計のもつ経済的情報の産出能力に対して一定の制約をくわえることになる。このことにかんする詳しい議論は他にゆずるとしても¹⁹⁾、計画設定や統制活動に付随する多くの意思決定が、会計情報とは別個に統計解析や計量分析を通じて導かれる各種の予測情報をあわせて不可欠としているという事実は否定できない。

なるほどかように、会計の手段的特徴とか情報産出能力といった、会計みずからを客観的実在たらしめている特性のみによって管理会計の遂行機能を評価しようと試みてきた既往のパラダイ

18) Cf., A. A. A., *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966.

19) たとえば、企業予算にかかわらせてこの問題に論及する、津曲(1977, pp. 196—207)を参照されたい。そこでは、意思決定が要求する情報を(1)目標の設定に関連する情報、(2)代替諸案の探求・予測・選択に関連する情報、(3)実施結果とその評価に関連する情報の3つのタイプに類別する。企業予算はこのうち、(1)および(2)にかんする情報を、予算編成方針の示達や予算差異報告の伝達などを通じて提供するものの、(2)のタイプにかんしては、会計の手段的特徴ゆえに、予算それのみにてはこの情報要求に応えられないと論証している。

なお、(3)のタイプの情報は、同時にその後の意思決定にたいして目標の設定に関連する情報を提供したことになるであろうという指摘、ならびに(1)のタイプの情報の提供にかんしても、各意思決定者が設定する目標が、究極的に企業の利益目標を反映し、これを共通目標として、かれらの目標を調整するという条件のもとで成立するという指摘が重要である。なぜならば、当該条件を意識的に成立させることを基本的な課題としないかぎり、企業予算は、(1)および(3)の情報要求に対しても、十分な情報提供機能を果たせないからである。

上記の文献にくわえて、伊藤(1982)もあわせて参照されたい。そこでは、とくに前述の(3)のタイプの情報要求にかかわらせて、管理会計の情報提供能力の限界を論じている。

ムにあっては、管理会計が、今日、いやおうなく変革を迫られているとする先の結論はまことに論理的であるといえる。しかしながら、企業予算についていえば、予算編成方針や売上高予算のような基礎予算の示達は、各部門管理者が部門目標を設定する際の重要な情報源となるが、その場合でも、予算数値は各部門独自の業務活動に直結した物量的目標ないしは当該目標設定の基礎となるデータを直載に提供するものではない。むしろ予算数値は、各部門個別の物量的目標の設定過程を共通目標たる利益目標の達成に向けて方向づけるとともに、それぞれの管理者が、かれらのなすべき行為の結果と影響について、またかれらにむけられた上司の期待といったものについてイメージすることを可能にするのである。さらに実行予算にかぎっていえば、それは予算編成時における部門もしくは管理者相互間の交渉における成功と失敗とにかんする心象をかれらにもたらずであらう。

同様に、予算と実績との差異情報は、それが直接に指示する“計画設定の誤り”や“作業もしくは行動における無駄や不能率”——ただし、それとてきわめて大ざっぱに問題の所在を知らしめるにすぎないが——とは別個に、自己の行動にかんする反省や今後においてかれがとるべき行動についての思索を管理者に対してうながすであらう。また、予算の達成度と組織的償罰体系とが相関関係にある場合には、差異情報は償罰に対する構えや態度といったものをよびおこすにちがいない。

かくして、予算数値もしくは予算情報は、サイン作用ならびにシンボル使用という2つの異なる意味機能を同時に遂行するが、それらはまさに企業予算が歴史的にになってきた機能であるといっている。なぜならば、予算統制や予算管理は、予算編成方針や基礎予算および実行予算の示達を通じて、各部門管理者がみずからを組織の一員として位置づけ、その結果、かれらが予算目標を共通目標として受容するであろうという前提、ならびに、予算・実績差異が、当該差異の原因を明示的に表現できないために、各管理者が必ずや自主的な原因究明およびその後の是正活動を行うであろうという前提のもとにはじめてなりたつものだからである。したがって、予算情報ないしは管理会計情報の意味機能を、単に意思決定に対する情報提供機能として一元的に認識することは適切ではない。ましてや、かかる一元的な展望のもとで、意思決定が提起するあれこれの情報要求への適合のみを立論の基軸として管理会計の変革を企図すべく理論構成を行うならば、その帰結は、必ずやみずからの存続基盤の喪失を招くであらう(津山, 1977, p. 207)。

そもそも、“意思決定への適合的情報の提供”という役割期待の認識にしても、それが明らかに実務界における同種の要請を背景とするものであれ、そこにおいては当該情報が、必ずしも管理会計のアウトプットとして表出されることを前提としているわけではない。むしろ現実の経営管理実践においては、意思決定に対してまさに適合的な情報でありさえすればその源泉や形体を問わないと解釈するのが論理的であらう。とすれば、管理会計こそが、上記の役割期待を充足

し、充足しなければならないと考えるのは、研究者の側でア priori に設定した先行仮説の域を出るものでないであろう。あらためていえば、小論において、現象学的接近を試みることのねらいの一つは、まさにこうした研究者の側で設定したいっさいの固定的枠組みを排除し、管理会計を研究者の立場からではなく、行為者、すなわち組織成員みずからの解釈過程として、かれらの側からその意味を探究することにある。

2. 会計言語と日常言語のアナロジー

つぎに、会計シンボルの第二の次元に目を転じてみよう。前述したように、われわれはしばしば会計を「言語」と観念するが、その場合、われわれは多分にこれを日常言語ないしは自然言語とアナログに認識してきたように思う。

すなわち、日常言語は、論理性や精密性を保持する数学言語といったものとは異なり、ある言葉や文字が意思や感情を介して多彩に解釈される場合が少なくない。しかしそのことゆえに、日常言語は、その言葉以上のものを人びとに伝達することができるのである。たとえば、われわれが他者の言葉によって、その人物に親しみを感じたり、あるいは逆に敵意を抱いたりするのはそのためである。

Hayes (1983) は、会計言語のもつ不確実性を日常言語のそれになぞらえて、むしろそれが何を意味ないし表現し、かついかに解釈されるかがあいまいであることから、人びとのコミュニケーションや交渉および議論を容易にし、かつ組織的なコンセンサスへと導くという貢献を果していると主張するが (pp. 244-245)、かれのいう「言語」としての管理会計の機能は、おおよそ会計シンボルにかんする第二の次元、すなわち会計数値のシンボル作用に照応するものといえるであろう。なお Hayes は、かかる「言語」にくわえて、「神話」、「理論的根拠」、「具象的表現」、および「実験」といった機能を識別しているが、最後者をのぞく諸機能は、「言語」同様、いづれも会計的アウトプットのシンボル作用の内容を説明するものとして位置づけることができる。またそのかぎりにおいては、既往の理論にあって、看過されてきた管理会計の組織的貢献に論及しようとする Hayes の研究は (図一 1 で示した第三・第四の次元の考察を欠いているという意味で)、そのすべてをカバーするものではないことを指摘しておかなければならない。

ところで、「神話」は、会計数値がその外観上の合理性ゆえに、その背後にある方法や手続にかんする詮索を止揚し、そのことによって当該詮索に要する時間とエネルギーを削減するとともに、組織過程を円滑に保つことを意味する。われわれの事例にそくしていえば、組織成員は予算数値や予算・実績差異データの外観的合理性ないしは客観性から、予算編成過程やコントロール・プロセスに対しても同様なイメージを抱くかもしれない。しかし、そのことゆえに、各数値を生み出した実際の諸活動に目を向けることを止揚するのであれば、明らかに問題であろう。こ

の点にかんしていえば、Anthony (1970) のつぎの記述はまさに真理をついているとよいであろう。かれはこう言及している。

「数値は、種々の方法で組織内の人びとを援助するものであるが、数値自体は紙上の符号にしすぎない。つまり数値自体は何も達成しない。しかし数値は逆らわない。つまり、数値は互いに異なり、かつ正確であるという外観を呈している。一連の数値を構成しさえすれば、それは現実の問題を実行するのに等しいと想像することは、心地よい幻想にすぎない」(p. 11)。

したがって、会計数値の神話的な機能は、概してその逆機能的な側面と表裏の関係にあることを銘記すべきであろう。

“理論的根拠”としての会計の機能は、過去の活動の結果を指示する会計数値が、将来における類似的な活動を行うことを正当化する根拠を提示するということである。いいかえれば、会計数値は、意思決定をガイドするための情報としてよりも、むしろ過去および将来の特定の意思決定を正当化するために用いられてきたと Hayes は示唆する。そして、かかる正当化が可能であるためには、会計数値は、やはり多義的な解釈と説明が可能であるように、不正確かつ不確実であることが要求されるのである。

さらに“具象的表現”としての機能は、会計が報告されるべき事物の集合の線引きを通じ、しばしば識別困難な組織と外的世界との境界を明らかにするとともに、そのことによって組織内で生起する事象にかんする特定の解釈を可能にするような、当該組織についてのマップや像 (picture) を提供する機能を意味する。かくして、上記の4つの機能は、いずれも会計的アウトプットのシンボル作用を説明する。いいかえれば、それらの諸機能は、ともに会計数値が直接に指示する意味内容とは別個に、これに関連的な、もしくは独立した、組織内の事物ないしは事象にかんするイメージを伝達することからもたらされる、それぞれに異なるタイプの意義ないしは役に立ちに言及しているのである。なおかつそれらの役に立ちは、いずれも会計数値のもつ“あいまいさ”や“不確定性”によって現出されてくるという点が特記されるべきであろう。もちろん、神話的な機能について先に指摘したように、会計数値の同様な性質が、一方において逆機能的な結果をもたらしうる可能性も否定できない。にもかかわらず、情報としての正確性や信頼性が要求されるサイン作用と、むしろかかる正確性や信頼性の否定によって成り立つシンボル作用との双方が、歴史的・現象的に認識されてきたという事実は、いったい何を物語るのであろうか。極端な言い方をすれば、それら2つの意味機能は、相互に排他的ないしは代替的であるともいえる。そうであれば、管理会計の未来を展望しようとする場合、いずれか一方の意味機能に重点を置くことは適切ではない。過去・現在・未来を問わず、管理会計の貢献は、これまで述べてきたような複合的な機能としてこそとらえられなければならないのである。しかも、かかる機能は、会計的行為ないしはプロセスといったものが、それ自体、シンボリックな媒体として作用することから

いっそう複雑なものとなろう。以下ではこの問題に論及していくことにしたい。

3. 予算シンボルの“二項対照性理論”

会計シンボルの第三の次元にかかわらせていえば、予算編成過程は、組織成員にいままに計画設定が行われているという事実、あるいは部門間その他の組織的交渉過程が展開されているという事実を指示する。しかしながら、当該プロセスは、かかる事実を伝達するにとどまらない。すなわち、計画や交渉プロセスにおける成功と失敗は、組織全体の権力機構のあり方や組織的風土、ひいては予算管理そのものにかんするさまざまなイメージを組織成員に付与するであろう。その結果、予算編成過程は、それらのイメージを間接呈示的に指示するシンボルとして機能するようになるのである。また内容を異にするとしても、同種のシンボル作用は、予算・実績差異分析に具象化される企業予算のコントロール・プロセスに対しても指適することができよう。

もちろん、かかるシンボル作用は組織全体の有効性という視点からはプラスの効果をもつことが期待されている。すなわち、予算編成過程は各部門の未来活動にかんする代替的ないしは競争的なストーリーを作り上げ、ある状況に直面した場合に、いかに対処すべきかについての思索や分析を可能にするであろう。さらにそうしたシミュレーションは、現実の状況に直面した場合においても迅速かつ弾力的な対応を喚起するであろうことが期待されている²⁰⁾ (Hayes, pp. 246-247)。しかし、行動科学的諸研究が一貫して主張してきたように、予算編成ならびに予算統制過程のあり方が、全体組織にたいして、あるいは企業予算そのものに対して、これを“圧力機構”とみなすようなマイナスのイメージならびに敵対的な態度を喚起する可能性をもつことも否定できない。もっとも、そうしたイメージや態度は、行動科学的諸研究にあっては、もっぱら予算編成スタイル (Argyris, 1952) や予算目標のタイトネス (Stedry, 1960, Hofstede, 1967), リーダーシップ・スタイル (DeCoster & Fertakis, 1968) といった諸変数とのみ関連づけられ、しかもそれらの変数にたいする組織成員の動機過程ないしは欲求構造における反応として説明されてきたことは、あらためて指摘するまでもないであろう。この点、同様な問題にたいして、現象学的アプローチを試みる小論の立場とは、明らかに異なるものがある。

すなわち、Blumer になぞらえれば、人間の行動は、他者の行為や環境への単なる反応として起ってくるのではなく、また動機や態度、欲求性向などによって自動的に引きおこされるものでもない。それは、行為を方向づける対象を自分自身に表示し、これにもとづいて、その対象となっている事物や事象の意味を解釈すること——Blumer はこれを自己相互作用と呼ぶ——の結果である (Blumer, pp. 12-15)。

20) Hayes は、これを“実験”という機能によって表現している。なお、かれはこれを前述の“言語”その他の機能と同列に論じているが、会計シンボルの4次元との照応からいえば、それらは次元を異にする意味機能に言及するのであるから、別途に考察するのが適切と思われる。

そうであれば、われわれは組織成員がどのような過程を経て、企業予算にたいしてある特定の意味や理解に到達していくかを検討する必要があるだろう。ただし、つぎの点を確認しておくことは重要である。それは、行為者がみずからの行為の基礎とする意味は、主観的であると同時に、社会的なものである場合が少なくないということである。たとえば、予算を圧力機構とみなす組織成員の認識がわれわれの分析の対象となりうるのは、それが個々の組織成員によってではなく、多くの人びとによって相互主観的に理解されているからであり、その意味において、それは客観化された意味であるからに他ならない。同様に、われわれがここで問題とする組織成員の行為は、一人の行為者の行動ではなく、あくまでもかれらの共同ないしは相互作用としての行為である。しかも、かかる「相互作用過程は、お互いの行為の単なる意味の解釈過程ではない。それはいつでも行為者と他者とが類的に対応しあった一定の客観的構造認識の上での解釈過程である」(下田, *op. cit.*, pp. 67-68) という視点が重要である。すなわち、「社会は常に形成の過程であると共に、われわれがうまれる以前からすでに存在し、われわれの解釈にかかわらず一定の既成の社会組織や制度や、規範や、文化的パターンをもち、それらがわれわれの意識にたいして客観的な社会的拘束力を及ぼしている (*ibid.*, p. 67)」。したがって、われわれがそのような事実を無視して、企業予算あるいは管理会計の機能や存在意義といったものを、もっぱら組織成員の意識の内部における主観的プロセスとの関係のみによって説明しようとするのであれば、そこからは、いかなる生産的な議論も生まれてこないように思われる。

この点にかんしていえば、われわれは、Schutz の理論を根底にふまえながら、むしろこれを批判的に検討することによって独自の「意味連関の二項対照性理論」を展開する下田 (1978) から、多くの示唆をうることができる。

Schutz は、われわれが対象を認識する仕方は、対象を他と関係づけた差異の認識と同類認識とにもとづいて、「あれは山、あれは川」といったように類型的に経験される²¹⁾ というが (CP. I, pp. 7-8, 渡辺, 他訳 [I], pp. 54-55), 下田によれば、「ある一定の類型認識はそれに意味的に対応する一定の類型認識を対立的に前提としたり、それと不可分の関係のなかに位置づけてはじめて」可能になる (*op. cit.*, p. 132)。すなわち、「われわれ人間による対象の認識は、対象それ自体の認識として成立するのではなく、いつでもその対象にたいして対照的な意味を付与されたものとの対比、連関において、間接呈示的対関係をなした意味連関のなかで成立している。(中略) 例えば、『天』という認識は、常に『地』という認識と間接的呈示的対関係にあり、『地』の認識を間接的に前提とし、それとの二項対照的意味連関においてはじめて意味をなす。『天』

21) すなわち、Schutz は、日常的世界におけるわれわれの常識的知識は、“類型化” (typification) のネットワークから成り立つと主張する。それは、人びとが社会的対象や自然的対象を、日常的世界においていかに認識するかという問題に関連するものである。

があつての『地』であり、『地』があつての『天』である」(ibid., pp. 297-298)。ここで「重要なことはそうした認識の基本構造が自然界の諸事象にたいしてばかりでなく、われわれの社会における人間事象にたいする意味連関認識の構造でもあるという点であり、いいかえれば、われわれの「人間関係のすべてが、実は、そのような二項対照的意味連関の統一的世界を形成して成立している」ということである(ibid., pp. 299-300)。しかも、「社会にはそのような意味連関が社会的相互作用のあり方に一定の持続的パターンを与えるものとして定式化され、制度的に“構造化”されて」おり、したがって「社会構造の基本的形態は、行為者が他者との関係において占める社会的位置の二項対照的意味連関の対によって成立」しているのである(ibid., pp. 302-304)。

ここで、小論における問題との接点を明らかにするために、“社会構造”を経営企業という組織のそれに還元しながら検討してゆくことにしたい。

われわれはまず、そこにおいても実にさまざまな社会的位置の二項対照的意味連関があることに気づくであろう。たとえば、上司と部下(社長—部長—課長—係長—平社員の構造的意味連関に代表される)といった役職上の地位や、経営者と従業員といった職業上の地位をはじめとして、スタッフとライン、業績評価者と被評価者といったものがそれである。おしなべていえば、それらは支配するものと支配されるもの、あるいは命令するものとされるものといった関係を基礎として成立している。したがって企業組織とは、かかる支配・被支配の対照的意味連関によって構造化された社会であるといつてよいであろう。

このように、社会においても、また組織においても、個人の地位や役割はいつでも他者のそれらと意味的に対照的であり、個人のそれだけを切り離しては存在しえないが、下田によれば、「そのような対照的意味連関の対関係が一つの“構造”として結合体を形成するためには、いつでもその対照的意味連関にある二項が第三の共通因子によって媒介されることが必要である。」つまり、「人間がなんらかの関係において結合しあう場合、そこにはいつでも一定の結合媒体の機能が存在していなければならない。その意味では、人間が他者と結合して社会的に行動する場面にはいつでも、行為者と他者との意味とを結合する結合媒体の働きがあり、社会構造の基本型は対照的意味連関にある二項とその結合媒体の三項から構成されるということが出来る」(ibid., pp. 307-310)。

われわれの場合でいえば、組織成員は支配・被支配といった意味連関をそれ自体として直接に認識しているのではなく、ある種の媒体を通じて、あるいはその媒体にみずから働きかけることを通じてはじめて間接呈示的にそれを認識するのである。その意味から当該結合媒体は、先に論及してきたように、“シンボル”といいかえることができるであろう。そして、企業予算がまさに、かかる二項対照的な意味連関を間接呈示するシンボルとして機能しているという事実を明らかにすることは決して困難な作業ではない。

ただし、ここでいうシンボルとしての予算とは、予算数値では決してない。それは予算統制ないし予算管理とわれわれが呼ぶところの行為そのものを指しているものであり、組織成員は当該プロセスのさまざまな場面に接して、自分が支配・被支配という組織的な意味連関の一項に位置していることを認識するのである。もちろん、上記の意味連関を伝えるシンボルは企業予算それだけに限られるわけではないであろう²²⁾。しかし、企業予算は、組織において継常的に営まれ、かつフォーマルに構造化されているプロセスであることから、シンボルとしての貢献ないし影響はひととき大であると考えられる。さらに企業予算は、他のシンボルにはない固有の意味を二項対照的な意味連関にあるそれぞれの行為者に呈示するであろう。以下これらの点を、具体的に示していくことにしよう。

あらためて強調するまでもなく、予算はトップ・マネジメントによって用いられる総合的な管理用具である。すなわち、トップは予算を通じて自分の思考や期待を各部門ならびにラインの管理者に指示し、それによってみずからの欲する方向へ組織的な相互作用を導こうとする。この場合、トップによって予算が、自分の意思を間接的に呈示するシンボルとして、かつそのことを通じて他者に影響を及ぼしうる媒体として用いられるのは、予算に貫徹する企業会計の計算的秩序（先に概説した）ないしは会計の論理といったものが、貨幣的利益の獲得を第一義的に志向するかれら経営者の論理に基本的に一致するからに他ならない。

もちろん、組織成員間のコミュニケーションが成立するためには、一方の影響に対して他者が応答する必要がある。そしてこの応答は、相手の命令や指示に他方が単純に反応したり服従したりというものではなく、相手の意図する対象の意味をみずからも共有し、その意味にもとづいて行動を喚起することである。このように、シンボリックな媒体を通じて表現される相手の意図や指示を読みとり、それに主体的・能動的に反応して相手に新たな指示を送る。こうした双方の応答の繰り返しのなかで相互作用は進行するのである（新，中野編，*op. cit.*, p. 96）。

したがって、ことがらは、部門ならびにラインの管理者がトップが指示する予算目標をみずからの行動目標として受容し、かれらの行動を当該目標の達成にむけて動機づけるといった、いわば既往の理論が強調してきたような単純なプロセスではない。それは、予算目標の受容とともに、部門ならびにラインの管理者が、予算プロセスを通じて間接呈示される経営者の論理ないしは価値観をみずからも共有し、日常的かつオペレーショナルな諸業務のコントロールに従事する場合でも、かかる論理に照らして、かれらの意思決定や行為が評価・選択されることを必須の条件としている。この意味において、部門予算の編成過程は、たとえ参加的な形態をとろうとも、

22) 支配・被支配の二項対照的な意味連関を伝達するシンボルとしては、他に各種の報償制度や人事考課制度に代表されるフォーマルなものから、組織成員間のインフォーマルな会合やつきあい等、多くの媒体が考えられる。

その本質において天降りの性格をもつのである。

さらに予算プロセスは、組織成員の主観的な役割認識ならびに行動選択を組織的に制度化された客観的な意味連関のもとで構造化している“関連性構造”をシンボライズする²³⁾。これはちょうど、われわれの日常的な行動選択がしばしば客観的実在として存在する社会的制度のもとでパターン化されているのと同じである。いいかえれば、「われわれはいかに自由に主観的に行動しているようであっても、実は買い物をする場合でも、映画を観る場合でも、他者と取引をする場合でも、そのような客観的構造の文脈にみずからを位置づけることによって、社会的に行動しているのである」(下田, *op. cit.*, p. 136)。

すなわち、組織成員は、予算によって伝達される会計的論理を許容することによって、経済活動をみずからの主観性とはかかわりなく、客観的に構造化された関連性構造のもとで認識し、またかれらの行動は、同様な関連性構造によって多かれ少なかれ規定されている。トップ・マネジメントとして、あるいは部門その他の管理者として行動するという、それはとりも直さず、予算制度といった客観的な意味連関の構造の一端にみずからを位置づけることに他ならず、より平たくいえば、組織の一員であるということは、かかる関連性構造を無視して、かれらが組織的に行動するということとはありえないということの意味する。ただ、かれらはそれをいちいち意識することなく振舞っているだけのことにすぎないのである。

ところで、社会的相互作用は、ある行為者と他者ならびに両者の結合媒体との三極構造の意味連関が明確であって、その間の認識に食い違いがないときにはじめて安定する (*ibid.*, p. 310)。われわれの事例にそくしていえば、トップ・マネジメント、部門やラインの管理者双方が互いに何をなすべきかについて一致した認識をもち、さらに両者の相互作用の媒体となる企業予算の貢献および影響にかんしても共通の理解をもつ場合に、組織は安定的となり、予算管理は組織全体を好ましい方向へ導くであろう。しかし、両者の行動の「意味連関の認識に相互の食い違いがあったり、共有されるはずの結合媒体に対する相互認識に食い違いがある場合には、その構造は不安定であり、両者の社会的相互作用は絶えずコンフリクトを引き起こす。そしてその相互認識が一定のパターン認識に収斂しない場合には、構造の分裂を招来するに至る」(*ibid.*, p. 310) ので

23) Schutz によれば、われわれが対象をどのように類型化するかは、人びとの現実的関心とその関心のうちに含まれている“関連性構造”(relevance structure)によって規定されるという。すなわち、「ある所与の対象や出来事のもつ諸々の特性や特質のうちで、どれをその個に独自のものとみなし、どれを類型的なものともみなすかということ、これらのことは、私の実際上の関心とそこに含まれている関連性構造——つまり私の実践上の、あるいは理論上の“当面の問題”——に依存する」(CP. I, p. 60, 渡辺, 他訳 [I], p. 124)。

ただし、Schutz は、かかる関連性構造を、主観的な類型認識の選択原理と考えているが、ここでは下田にならって、これを、「われわれが何らかの主観的な関心や欲求をもったときに、それと関連してわれわれの意識にたち現われてくる社会的に制度化された類型的な客観的意味連関の体系」(*op. cit.* p. 134)として位置づけている点に留意されたい。

ある。したがって、従来しばしば指摘されてきたような、トップあるいは予算スタッフとラインとの上位・下位の管理者間の予算をめぐるトラブルや軋轢の原因は、このような観点から説明可能となろう。

しかしながら、支配・被支配の二項対照的な意味連関にある上位・下位の管理者にとっては、両者が共有する結合媒体に対する認識は本来異なるのが常であろう。すなわち「お互いに利害を異にする人間にとっては、同一の対象物でさて決して同じ意味をもってそこにあるわけではない」(ibid., p. 126)からである。実際、トップをはじめ上位の管理者は、予算を他者に自分の意思を伝達し、かれらに影響を及ぼす手段として用いるのに対して、下位の管理者にとっての予算は、もっぱら他者と、その他者との関係においてみずからを理解する手段として機能する。にもかかわらず、企業予算が常に両者の間にコンフリクトを引き起こすとは限らないのは、組織成員にとって、予算がシンボライズする支配・被支配の組織的な権力構造は、かれらにとって所与のものであり、かつかれらの日常的経験を超えている——つまり、かかる権力構造はかれらがその中に位置する以前からすでにそこに存在し、かれらがそこから去った後においても存在しつづける——という意味において自明のものだからであり、それゆえに、あえてかれらは、それに挑戦しようとせずに、あるがままにそれを受け入れることが少なくないからである。

敷衍すれば、われわれは単に組織的な権力構造といったものが何らかの秩序を示していることを知るのみであり、その秩序の本質そのものを直接に知覚することはない。そこでわれわれは、それを、たとえば予算制度のもとで経験される類比的な把握 (analogical apprehending) によるさまざまなイメージとしてのみこれを認識する²⁴⁾。しかし、「そうしたイメージは、ひとたび構成されると自明なこととして受けとめられ、したがって、それらが示している超越性もまた自明なこととされるのである」(Schutz, CP. I, p. 331, 渡辺, 他訳〔II〕, p. 166)。

このことは、およそつぎのような重要な論点を提起するであろう。すなわち、支配・被支配の組織的な権力構造が、予算プロセスなどを媒体として間接的にしか知覚されえないということは、かかる権力構造に対して組織成員が不満をもつ場合、当然ながら、それは予算などのシンボル媒体にむけられ、ときとしてそれらに対する敵対的な行動として現象化してくるということである。同時に、組織的な権力構造の自明性は、これをシンボライズする予算そのものについても、これまた自明なものとして組織成員に固定化されたイメージをもたらすことになる。いいかえれば当該イメージは、組織的な権力構造そのもののあり方に変化が生じないかぎり不変に保たれるであろう。したがって、参加的ないしは非参加的な予算編成スタイルのいずれを採用するかと

24) Schutz は、このような、間接呈示される側が、われわれの日常の経験を超えている観念を指し示すような間接呈示的指示関係を、とくに“シンボル”と定義する(CP. I, p. 331, 渡辺, 他訳〔II〕, pp. 166—167)。したがって、かれのいうシンボルは、小論において先に定義したそれよりもさらに高次の、またその意味において、より限定された内容を有しているといつてよいであろう。

いった予算プロセスの構造的変革にかかわる、あるいは業績評価にかんして予算情報をどこまで重要視するかといった問題にかかわる諸変数は、いずれも、予算に対する組織成員の知覚や態度あるいはかれらの予算関連行動に直接的な変化を及ぼすものではない。あくまでも、それらの諸変数が組織的な権力構造そのもののあり方に何らかの影響を及ぼしうるのであれば、その場合にかぎって、それらは予算管理を充実の方向への導くための戦略的な意義をもちうるのである。

かくして、予算管理の成功と失敗は、他の条件が一定であるとしても行動科学的ならびにコンティンジェンシー・アプローチのもとで強調されてきたような、環境および組織的な諸変数の操作によって単純に左右されるものでは決してない。これまで論及してきたように、企業予算は、それらの諸変数とは独立して、組織における支配・被支配の構造的意味連関を各々の立場にある組織成員に、シンボル作用を通じて伝達するという機能をになってきたのであり、いわばそれは企業予算そのものが内在的に有している歴史的個性であるわけだが、既往のアプローチにあっては、その点が背後に押しやられ、あるいは看過されて「予算は本来中立なものである²⁵⁾」といった記述にすりかわってきたのである。

しかし、中立な管理手段などありうるだろうか。すなわち、企業予算を媒体としてトップならびに上位の管理者はいつでも支配する側の立場にあり、部門ならびにラインの管理者はいつでも支配される側に位置する。そして、この両者の関係の文脈は、組織における管理手段として、企業予算が歴史上そこに登場してきたその瞬間からすでに成立しており、今日に至っている。したがって、予算数値の表見的な客観性や中立性にもとづいて、管理手段たる企業予算そのものもまた、中立なものとするのは、いわば幻想であるという他はないであろう。

Ⅳ 小 括

小論は、既往の管理会計研究の問題点を明らかにするとともに、その再定式化をはかるべく、現象学的アプローチの導入を試みてきた。その過程において明らかとなったように、われわれの理論はこれまで、研究者の立場から、客観的な実在としてわれわれの前に現われてくる事物や事象だけに着目し、そのことによるのみ対象たる管理会計実務を説明しようとしてきたのであり、その結果、われわれは管理会計のごく限られた側面について画一的な知識を得てきたにすぎず、しかもそうした限られた知識にもとづいて、管理会計の将来像を展望してきたのである。

とはいえ、現象学的アプローチは、既往の管理会計研究の成果を否定しようとするものではない。むしろ当該接近の意義は、既往の理論間の矛盾点を整備・補完することによって、これをより現実的な理論へと再構築することに求められなければならないであろうし、より具体的

25) かかる記述、あるいはこれに類する言明は、たとえば、Argyris (*op. cit.*) および Hopwood (1973) などにみられる。

に表現するならば、その意図するところは、管理会計実務の多様性の根拠の解明に他ならない。

小論では、このような観点から、企業予算を当面の考察対象として、その組織的貢献と影響とを4つの異なる次元からなるシンボリックな意味機能としてとらえてきた。とくに第四の次元に関連して指摘したように、企業予算は、組織的な制度としてそのプロセスの場面・場面を通じて、たとえば支配・被支配といった権力構造を組織成員に間接呈示し、かつそのことを通じて、トップないしは上位の管理者から下位の管理者に向けられた計数的なコントロール手段として機能してきたのである。かくして、このようなシンボリックな意味機能の存在が、行為者の立場から企業予算の組織的貢献を説明するものとして再認識される必要があるだろう。というのも、われわれは予算を、あるときは“管理用具”として、またあるときは“サインやシンボル”として、さらには“組織的な制度”として観念してきたが、いずれにせよ「その設計目的を知らずして用具というものを理解することはできないし、またサインやシンボルといったものも、それらを使用する人の心のなかで何が表象されているかを知ることなしには理解することはできない。同じく制度を理解しようとするれば、その制度の存在に照らして、みずからの行動を方向づけている個人にとって、その制度が何を意味しているかを理解しなければならない」(Schutz, CP. I, pp. 10-11, 渡辺, 他訳 [I], p. 58) からである。

このような理解を可能にするという意味において、現象学的アプローチは、小論において検討してきた問題とは別個に、たとえば、従来しばしば“非合理的”な実務として記述されてきた、共通費や本社費の部門ないしは事業部別配賦といった手続にかんして、当該実務の現実的説明ならびにその適用の根拠の解明を可能にしてくれるものと期待することができる。

これらの実務が示唆するように、総じていえば、管理会計というわれわれの考察対象は、これを単なる技術ないし手続としてではなく、組織的な行為もしくは現象としてとらえるならば、組織成員がひとしくその輪郭を描くことができるような、あるいは他の組織的現象を離れて明確に識別することのできる、そのような客観的な存在ではない。それはまた、すべての会計行為を論理的に矛盾のない形で経験的に論証しえないという意味において、合理的な存在ではありえない。そしてさらにいえば、それは、組織的な二項対照的な意味連関の構造を背景として、いつでもある行為者から他者に向けられた有意味なシンボルとして機能し、また上記の意味連関の存在をぬきにしてはコントロール手段として機能しえないという意味において、中立的な存在であるともいえないのである。いわば、そうしたあるがままの姿の管理会計実践を浮き彫りにすることが、現象学的アプローチの目的であり、課題であるといえる。

そうであれば、当該アプローチから得られる知識は、それだけでは、普遍妥当な科学的知識とはいえず、ましてや、そこから現行の管理会計実務を新たな方向へと導きうるような、操作性にすぐれたモデルを提示することはできない。その意味で、当該知識は、われわれの分野について

の常識的な理解, すなわち "前科学的理解²⁶⁾" にすぎない。

いいかえれば, われわれの科学的探究はそこで終わるのではなく, まさにそこから始まるのである。

参 考 文 献

- A. A. A. A, *Statement of Basic Accounting Theory*, 1966.
- Anthony, R. N., *Management Accounting (4th.): Text and Cases*, Irwin, 1970.
- 青柳文司著, 新版会計学の原理, 中央経済社, 昭和54年。
- Argyris, C., *The Impact of Budgets on People*, Controllershship Foundation Inc, New York, 1952.
- Blumer, H., *Symbolic Interactionism: Perspectives and Method*, Bredemeier, Harry C., 1969.
- Cassirer, E., *An Essay on Man*, Yale University Press, 1944 (宮城音弥訳, 人間~この象徴を操るもの, 岩波書店, 1953)。
- Colville, I., "Reconstructing Behavioral Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 6, No. 2, 1981, pp. 119-132.
- DeCoster, D. T. & J. P. Fertakis, "Budget-Induced Pressure and Its Relationship to Supervisory Behavior", *Journal of Accounting Research* 6, Aug., 1968, pp. 237-246.
- Flamholtz, E. G., "Toward a Psycho-technical Systems Paradigm of Organizational Measurement", *Decision Science*, Jan. 1979, pp. 71-84.
- Hayes, D. C., "Accounting for Accounting: a Story about Managerial Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 213, 1983, pp. 241-249.
- Hofstead, G. H., *The Game of Budget Control*, Tavistock Pub-van Gorcum, 1967 (藤田忠監訳, 予算統制の行動科学, ダイヤモンド社, 1976)。
- Hopwood, A. G., *An Accounting System and Managerial Behavior*, Saxon House Lexington Books, 1973.
- , "On Trying to Study Accounting in the Contexts in which it Operates", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 213, 1983, pp. 287-305.
- Husserl, E., *Die Idee der phänomenologie*, Martinns Nijhoff, Haag, 1950 (立松弘考訳, 現象学の理念, 1965)。
- , *Die Krisis der europäischen Wissenschaften und die transzendente Phänomeno-*

26) 下田は, 研究者の予備知識にもとづいて, その主観的な直観から科学的問いを発する"前科学的直観"の段階につづいて, 科学的探究の第二のステップとして, この"前科学的理解"の段階を位置づけている。あらためていえば, それは社会的世界の「現実に関連する意識的で活動的な歴史的主体たちの間で相互主観的に理解されている常識的意味を理解するプロセスである。」しかもこの段階で得られる諸概念は, 日常生活のレベルにおいて常識としての客観性をもつ。そして, 「科学者がなすべきことは, 前科学的に理解した対象の意味連関を前提とし, それを研究の素材として, 自己本来の問題意識に立ち返って, 対象のもつ科学的意味を解釈し, 説明しなければならない」ということである。すなわち, 「前科学的理解を前提として, 自己の洞察力により解釈的理解を行い, モデル(仮説)を構築する。」これが第3のステップである。最後に, 研究者は, 自己主観的解釈によるモデルの普遍妥当性の確立に向かい, 科学的検証によってモデルの科学的客観化を行い, 対象を演繹的に説明することのできる理論の地平に立つことになる。」(pp. 152-161) 下田が強調するこの科学的探究の4つのステップは, もちろん唯一絶対のものではないが, それは管理会計にかんする前科学的理解に到達した場合に, われわれが進むべき方向ならびにとるべき方法について多くの示唆を与えてくれているように思う。

- logie*, Martinus Nijhoff, Haag, 1954 (細谷恒夫, 木田元訳, ヨーロッパ諸学の危機と超越論的現象学, 1974)。
- 伊藤博稿「管理会計論再定式化の方向とその課題」, 会計, 第127巻, 第3号 p. 1-16, 第4号, p. 1-17, 1985。
- 伊藤嘉博稿, 「会計コントロール・システムの設計と運用に関する一考察」, 商経論集 (早稲田大学大学院商学研究科) 第43号, 1982。
- , 「行動会計の現状と展望～理論構築における『条件理論』の限界と『内部組織の経済学』の可能性～」, 早稲田大学大学院商学研究科紀要第17号, 1983。
- Kaplan, R. S., “The Evolution of Management Accounting”, *The Accounting Review*, Vol. LIX, No. 3, July 1984, pp. 390-418.
- 木田元稿, 「現象学とは何か」, 木田元他著, 現象学の成立と展開, 講座現象学①, 弘文堂, 1983, pp. 1-44。
- Langer, S. K., *Philosophy in a New Key*, Harvard University Press, 1957 (矢野萬里, 他訳, シンボルの哲学, 岩波書店, 1960)。
- Milani, K., “The Relationship of Participation in Budget Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes; A Field Study”, *The Accounting Review*, Apr. 1975, pp. 274-284.
- Parsons, T., *The Structure of Social Action*, 1937 (稲上毅, 厚東洋輔訳, 社会的行為の構造, 木鐸社) —— —, T., *The Social System*, 1952, (佐藤勉訳, 社会体系論, 現代社会学大系14, 青木書店, 1974)。
- Schutz, A., *Collected Papers I: The Problem of Social Reality* (Edited by M. Natanson), Martinus Nijhoff, 1962 (渡部光, 他訳, 社会的現実の問題 [I], [II], アルフレッド・シュッツ著作集, 第1巻, 第2巻, マルジュ社, 1985)。
- , *Collected Papers II: Studies in Social Theory* (Edited by A. Broderon), Martinus Nijhoff, 1964 (中野卓監訳, 現象学的社会学の応用, 御茶の水書房, 1980)。
- 下田直春著, 社会学的思考の基礎～社会学的基礎理論の批判的展望, 新泉社, 1978。
- 新陸人, 中野秀一郎編, 社会学のあゆみパートII: 新しい社会学の展開, 有斐閣新書, 1984。
- Spicer, B. H. & V. Ballew, “Management Accounting Systems and the Economics of Internal Organization”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 1, 1983, pp. 73-96.
- Stedry, A. C., *Budget Control and Cost Behavior*, Prentice-Hall, 1960.
- & E. Kay, “The Effects of Goal Difficulty on Performance; A Field Experiment”, *Behavioral Science*, Vol. 11, No. 6, 1966, pp. 459-470.
- 竹内啓著, 近代合理主義の光と影, 新曜社, 1982。
- Tiessen, P. & J. H. Waterhouse, “Towards a Descriptive Theory of Management Accounting”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 213, pp. 251-267, 1983.
- Tomkins, C. & R. Groves, “The Everyday Accountant and Researching his Reality”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 4, 1983, pp. 407-415.
- 津曲直躬著, 管理会計論, 国元書房, 1977。
- Weick, K. E., “Amendments to Organizational Theorizing”, *Academy of Management Journal*, Sep. 1974, pp. 487-502.
- 山口節郎著, 社会と意味; メタ社会学的アプローチ, 勁草書房, 1982。