

管理会計論の根本問題

～序説：体系論にみる信仰と現実～

伊 藤 嘉 博

I. 序

Mckinsey (1924) により、“管理会計”と題する歴史的な書物¹⁾が著わされてからすでに60余年を経る今日においても、われわれの理論はその分析的対象に関する一般に合意された定義をもっていない (Scapens, 1984, p. 74)。たしかに、数多くのテキストにあっては、管理会計を、「経営管理者が合理的な経済的目標を設定し、またこれらの諸目標を達成するための合理的な意思決定を行うのを援助するために、一企業の歴史的小よび計画的な経済データを処理するにあたって適切と思われる技術および概念を適用することである」とした1958年度 AAA 管理会計委員会の定義、もしくはこれに近似した記述を見出すことができる。

しかしそれは、管理会計の目的を計画その他の意思決定の援助にあるとして強調する一方で、手段としての管理会計それ自体の固有な性格ないし属性については何も語っていない。もっともそのことは、そのまま管理会計論全般に共通に認められる一般的特徴でもあるのだが。

さらに近年の関連分野における理論的發展は、われわれの理論にも少なからぬ変革をうながし、その結果、管理会計論は無限にその外延を拡張しつつあるかのようである。しかも同時にそのことが、管理会計実践と管理会計論との距離をますます拡大する結果となったことは、まことに皮肉なことであるといわざるをえない。

今日いわゆる“管理会計の体系”は、少なくともそのような管理会計人が到達した皮肉な結果を象徴している。小論は、かかる管理会計の体系によせて、管理会計論の根本的問題点を整理することを意図している。

すなわち、管理会計の体系に関する議論（以下、これを管理会計体系論と記す）は、これまで、管理会計の貢献領域を明らかにすることによって、われわれの理論の基本的枠組みを確定しようとしてきたし、その使命は、現時点でみるかぎり、「組織的な計画設定ならびに統制活動に先行す

1) ここにいきなり Mckinsey をとりあげたのは、管理会計の確立期の象徴としての意義に着目したからであり、Mckinsey 以前にも“管理会計”と題する書物は、Quaintance (1922) によってすでに刊行されていたことを指摘しておかねばならないであろう。

る経営管理者の意思決定への情報提供」という役割を公言することではほぼ達成された感がある。しかし体系論は、いかなる理論分野にあっても、本来当該分野における研究対象がそも何たるかを問う、いわば本質規定にかかわる立論を含むものである。その意味で、体系論はわれわれの理論を一種の“統合的な知識体系”として構築しようとする場合にはその立脚基盤として意識されなければならないし(津曲, 1977, pp. 1~2), またそれは、管理会計実践にさいしても、効率的なシステムの設計と運営を指示する理論モデルを提供するものでなければならない。

とすれば、われわれの理論の立脚基盤を再検討することは決して過去の問題ではない。いいかえれば、われわれは不断に、みずからの理論の原点を確認する必要にせまられているのであり、小論の問題意識もそこにある。

くわえて管理会計論の今日的使命は、これを筆者なりに整理すれば、ますます増大しつつある理論と実践との乖離の超剋をはかり、管理会計の組織的・社会的貢献に関する一般に合意可能な理解を得ることにある。その出発点とするためにも、関連分野との整合性を維持しながら他と明確に区別できる固有な体系化が急がねばならない。

とはいえ、小論は従来の枠組みに代わる漸新な管理会計の体系を提示ないしは示唆しようとするものではない。むしろその目指すところは、伝統的な体系論のもつ基本的な問題点を明らかにすることによって、われわれの理論が緊急に取り組まなければならない重要な課題を確認することにある。

Ⅱ. 管理会計体系論の歴史的変遷

前述したように、管理会計体系論は、「管理会計とは何か」というその本質規定にかかわる立論を含むものでなければならない。それだけに、かかる議論を展開する際には、いかなる論者にあっても不可避とされる基本的かつ共通な論点がいくつか存在し、たとえばそれらは、青木茂男教授(1976)が示唆するように、つぎのごとく整理することができよう。

- (1) 経営管理職能と管理会計技法との関係
- (2) 財務会計と管理会計との関係
- (3) 財務会計の管理会計実践への影響
- (4) 他領域の発展が管理会計に及ぼす影響 (pp. 8~20)

伝統的に管理会計論が、このうち第一および第四の論点にかかわらせて体系論を展開してきたことはあらためていうまでもないであろう。しかしそこにはつぎのような基本的な問題が存することが指摘されてきた。すなわち、管理会計体系論は、経営管理実践における“目的対手段”の多様な関係として論じられるべき性格のものであるにもかかわらず、現実には、管理会計諸技法の果たすべき役割の確認のみとどまっており、当該諸技法に共通する手段としての固有性を明

らかにするという努力が十分でなかったというのである(津曲, *op. cit.*, pp. 1~81)。

もちろん、管理会計に固有な性格ないし属性の解明は最も基本的かつ重要な問題であるが、それのみが体系論にかかわる問題のすべてではない。というのも、当該問題の解明と並行して、従来さまざまなかたちで試みられてきた管理会計の目的ないし役割に関する議論そのものの妥当性ならびに、そこにおいて提示されてきた枠組みの信頼性に関して、これらを所与とするのではなくあらためて検討する必要があるのではないか。少なくとも、管理会計体系論が“目的対手段”の関係を明確化する基本的枠組みとして機能するためには、どうしてもかかる目的および手段のそれぞれについて独自の検討が必要であると考えからである。

また、第四の論点は、それが管理会計の本質にかかわる重要な議論を含むとしても、ほとんどこれまではアドホックなかたちでしか取り上げられてこなかった。

つぎに第二、第三の論点についてはどうであろうか。少なくとも第二の論点については、管理会計論はくりかえし、財務会計と管理会計との差異に言及しかつこれを強調してきた。とはいえ、現時点でみるかぎり、そこでの主要な論点はたんなる情報利用者の区分ないしは外部報告と内部報告の区分以外には見当らない。なお第三の論点にいたっては、まったく手つかずのまま放置されてきたといつてよいだろう。

小論の後半部分では、とくに第二、第三の論点にかかわらせて管理会計の固有な手段的特徴に論及するが、まずは従来の体系論の軌跡をたどりながら、そこにおける根本的な問題点を確認することにしたいと思う。

すなわち、管理会計体系論が伝統的な管理論、とりわけ管理過程学派が提示する枠組みに依拠してみずからの理論構成を図ってきたことはしばしば指摘される場所である。ここで管理過程学派とは、経営管理者の職能分析を中心的課題として経営管理過程に横たわる諸原則を明らかにしようとする管理論の1ジャンルをさし(Koontz, 1964, p. 3)、なかでも Taylor (1904), Fayol (1916) らの見解は管理会計体系論を展開するにあたって、少なからぬ影響を及ぼしてきた²⁾。

すなわち、かれらは垂直的・階層的に区分された経営組織を前提としながら、経営管理者職能の分析を“計画設定”と“統制”を中心に行ってきたが、この枠組みは Goetz (1949) によってそのまま管理会計の体系として導入される場所となった。さらに当該枠組みは、その後、計画設定を“個別計画”と“期間計画”とに再分化する AAA 原価概念・基準に関する1955年度委員会報告書³⁾、あるいは計画設定と統制を“意思決定会計”と“業績評価会計”として再定式化

2) さらに Taylor の科学的管理法等は、課業管理を通じての標準概念の確立を導き、よって標準原価管理の基礎をかたちづかったことはよく知られている。

3) ここで“個別計画”(project planning)は、経営者が、特定の問題に直面して、将来の行動のコースに関する意思決定を行うために代替案を評価するプロセスをさすとされ、“期間計画”(period planning)は、経営者が特定の期間について、総体としての企業またはその職能別区分の将来の諸活動に関する承認可能な1組の計画を、体系的に設定するプロセスを意味するとされる(AAA, 1956, p. 184)。

する Beyer (1963) 等によって⁴⁾、少しずつ変形されながらも基本的には受け継がれてきたし、今日においてはわれわれの理論の基礎をなす共通の枠組みとして承認されるに至っている。

管理会計の体系を論ずるにあたって、以上のように経営管理者の職能分類を基本的な枠組みとしたのは、そもそも管理会計が経営管理者に奉仕するための会計である以上、経営管理者の職能を第一義的に考慮し、それを出発点として管理会計みずからの役割を把握してゆく必要が存したからである。

かかるアプローチはごく自然であるとしても⁵⁾、伝統的な議論が準拠枠としてきた管理過程学派の枠組みそれ自体がどれほど現実の経営管理活動の実態を正しく反映しているかについては、問題とする余地が残りそうである。

事実、当該枠組みはこれまで多くの批判にさらされてきた。なかでも Simon (1957) は、管理過程学派が提起する諸原則は単なる格言にすぎないとして痛烈に批判するとともに、伝統的な職能分類に代えて“意思決定”を経営管理者の基本的職能としてとりあげたのである。また、経営管理者の職能はあらゆる組織に共通的にかつすべての階層に同様に存在するとする管理過程学派特有の考え方に対しては、70年代以降、「唯一、普遍的な理論は存在しない」と説くコンティンジェンシー理論の立場から、するどく批判されることとなった。

さらに、伝統的な枠組みに関する批判は管理会計論の側からも、たとえば Anthony (1965) によってなされてきた。かれは、計画設定ならびに統制という分類が現実の管理活動を明確に識別するためのカテゴリーとはなっておらず役に立たないと述べるとともに、組織の経営管理プロセスを“戦略的計画”、“マネジメント・コントロール”および“オペレーショナル・コントロール

4) ここで“意思決定会計”(decision accounting)は、代替的行動のコースの計量的評価を課題とし、利益計画に関連する価格設定、自製購入の選択・在庫政策、生産方法の選択などの特定の経営意思決定に計量的情報を提供する諸技法からなるとされ、“業績評価会計”(performance accounting)は、責任区分別の計画と業績との計量的対応を課題とし、組織業績の評価に資するすべての会計手続と報告(責任区分別の各種計量データの収集、製品ライン別損益、物的作業負荷の統計、内部利益報告など)および標準と予算の利用などを含むとされる。

Beyer はさらに、財務会計を“保全会計”(custodial accounting)、すなわち企業に委託された資産に関する財務報告を課題とし、主として外部の利害関係者に対する報告書の作成に関連するとして再定義し、企業会計全体を“収益性会計”(profitability accounting)という包括概念によって統合化しようとした(Beyer, 1963, pp. 17)。

5) 伊藤博教授は、当該アプローチの意義をつぎのように論評している。

「それが経営学的関心や、経済学的関心から会計を利用しようとするものであるかぎりにおいて、管理会計は前者から規定される特定の目的に目的達成の手段として、目的によく合致する会計技術や概念を選び出すことが主要な問題となる。くわえて、管理会計が会計人によって半ば独占的に実行されるかぎりにおいて、かかる目的・手的の合致もしくは適合の問題は、目的それ自体はともすると所与とされ、ひたすらあたえられた目的に対する手段の合目的性および合理性だけが優先して扱われることになる(中略)。その結果として、管理会計論は、経済学や経営学の理論とは異なるその独自性を主張することが可能となるのであるが、他面において好ましくない傾向を帯びるにいたることは避けがたい」(伊藤, 1977, p. 53)。

ル”からなるものとして示すことにより、体系論に新たな方向づけを行ったのである⁶⁾。

その場合、Anthonyが立論の基礎とした状況認識はつぎの2点であった。第一に、計画設定と統制は分離することが困難な活動であり、実際、それらはしばしば同時に発生するということ⁷⁾。第2に、一口に計画設定や統制といっても、階層を異にする組織成員にとっては、その活動の種類や内容はそれぞれ異なるということである。かくしてAnthonyは、従来の体系論にみられる経営管理活動の画一的な分類を拒絶し、各々管理の重点を異にする多元的な組織過程の統一的な全体像を表現するものとして先の枠組みを提示したのである。

この点に関して敷衍すれば、Anthonyが当該枠組みを通じて最も強調したかったことはマネジメント・コントロールの位置づけであることはまちがいない。それは概ね計画設定活動である戦略的計画ならびにほとんど純粋に統制活動であるオペレーショナル・コントロールとは異なって、これら2つのプロセスを調整・統合し、実質的な経営管理活動を担うべく計画設定・統制の相互作用を必要とするプロセスであり、これこそが本来の“マネジメント”といわれてきた活動に他ならないという。

このように、マネジメント・コントロールが経営管理過程の中心をなすという考え方は、それが“マネージャー”という個人を対象とする活動であることに起因する。いうまでもなく、実質的な経営管理活動はかれに意思決定と統制を委任することなしには成立しないからである。なおAnthonyは、“人を対象とする”マネジメント・コントロールとの区別を明確にするために、オペレーショナル・コントロールを“課業を対象とする”と規定しているが、同様な言い回しを用いれば、戦略的計画はさしずめ“経営方針や目標そのもの”を対象とする活動であるということができるかもしれない。もっとも、組織はいかなる場合でも人が動かすものであるから、マネジメント・コントロールにかぎらず、他のプロセスもまた人の活動を通じて実現されることにかわりはない。ただ戦略的計画では、“だれが”ではなく“なにが”ということの方が本質的に重要

6) ここで“戦略的計画”(Strategic planning)とは、組織の目的の決定、目的の変更、目的達成に用いられる諸資源およびこれら資源の取得使用・処分にさいして準拠すべき方針を決定するプロセスをさし、“マネジメント・コントロール”は、経営管理者が組織目的の達成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をさす。また“オペレーショナル・コントロール”は、特定の課業が効果的かつ能率的に遂行されることを確保するプロセスをさす(高橋吉之助訳, pp. 20~23)。

7) この点に関してAnthonyは、予算管理プロセスを例にとってつぎのように説明している。すなわち、「このプロセスは繰り返される活動の循環を伴っている。この循環は予算の編成承認から始まるが、それは明らかに一つの計画設定活動である。しかし、予算はまたコントロールに対する基礎として用いられる。実際に多くの人々は予算編成活動がコントロールを成就させる主たる手段であると主張する。予算年度の間、コントロールの定義に明らかに合致する多くの活動がおこる。しかし同時に、同じプロセスの一部として予算の修正という活動が起こるかもしれない。それは計画設定である。要するに、計画設定と統制の活動は予算プロセスのなかで非常に密にからみ合っているから、そのおのおのを別々に説明することはむずかしいばかりでなく、無意味である——なぜ無意味かという、そのプロセスに関係のある人々は通常その計画設定側面、統制の側面の双方に関係があり、かれらの関心もこの双方にあるからである」(高橋吉之助訳, p. 16)。

であり、またオペレーショナル・コントロールでは“どれだけ”ということが大きなウェイトを占めるということにすぎない。3つのプロセスは、そういう形でしか実際にはもちろん、概念上もこれを明確に類別することは困難なのである。いいかえれば、ここからここまでが戦略的計画であり、ここから先はマネジメント・コントロールであるといった具合にそれらは分離できないし、主要な関係者を明らかにすることはできても、それぞれのプロセスの担い手がだれであるのかを決定的に規定することはむずかしい。

事実、Anthony 自身、こうした組織過程の不可分性をくりかえし強調しているのであるが、組織活動の理解と各活動に適用可能な通則を明らかにするために、上述の概念上の区分が重要であると認識するのである。いわばそれは、経営管理活動の多面的ないし多次元的な理解に他ならない。

しかしながら、かれの体系論の背後にあるこうした目論みがこれまで明確に議論されてきたことはほとんどなかった。むしろ管理会計論にあっては、一貫して伝統的な計画設定・統制の枠組みと Anthony の体系論との相関が問題視されてきたし、体系論全体の流れからみれば、それは従来の枠組みが、概ねマネジメントコントロールに照応し、オペレーショナル・コントロールは具体的な管理活動の内実を規定するものとして、また戦略的計画は、管理会計の新たな貢献領域を表現するものとして受け入れられてきたのである⁸⁾。

総じていえば、Anthony の体系論は、伝統的な体系論の基本路線の修正を決定づけるまでには至らなかった。かわって、管理会計体系論の流れを大きく変える契機となったのは、1958年度 AAA 管理会計委員会報告書とそこでの考え方を会計の全領域に拡大して適用しようと試みた 1966年度 AAA 基礎的会計理論に関する委員会報告書 (ASOBAT) の登場であった。すなわち、ここでは会計は本質的に“情報システム”であり、しかも、「それは意思決定のための情報システムの大部分を占めるものである」と観念されるようになった。

8) Anthony の体系論を含めて従来さまざまなかたちでなされてきた体系論の枠組み相互間の関係を、青木茂男教授はつぎのように図示している (青木, *op. cit.*, p. 30)。

| | AAA 1955年 | Beyer 1963年 | ASOBAT 1966年 | McFarland 1966年 | Anthony 1965年 |
|-----|--------------|----------------|-----------------|--------------------|----------------------------------|
| 計 | 個別計画 | 意思決定計 | 計 非定型的 | 資本投資をとともなう個別計画 | 戦略的計画 |
| 画 | 期間計画 | | 画 定型的 | 製品別、市場別個別利益計画 | マネジメントコントロール (予算管理を) 中心とする |
| 統 制 | | 業績評価 会 計 | 統 非定型的 制 定型的 | 予算の編成と統 制 | オペレーショナル コントロール |

情報システムである以上、管理会計は否応なく、情報を提供することによって経営管理活動に貢献することを要求されることになるが、その意味で ASOBATは、「管理会計はいったい何に貢献するのか」という、伝統的な体系論が一貫して問うてきた問題にあらためて独自の見解を示すとともに、「どのように貢献するのか」をはじめて明確に示唆したことになる。

もっとも、ASOBAT がこうした見解を打ち出したのには、当時、会計実務に少なからぬ影響を及ぼすコンピュータやORなどの急速な進歩があったという状況にくわえて、すでに常識化しつつあった組織観、すなわち「組織は情報の授受を媒介とする意思決定のシステムである」と主張する Simon 流の考え方が根底にあったことはいままでもない。ただし、Simon にあっては、伝統的な経営過程学派の議論とは隔絶するようなかたちでこれを打ち出したのに対して、ASOBATは、「経営管理者は、ほとんど例外なく計画設定と統制という2つの基本的職能を果たしている」(AAA, *op. cit.* p. 43) と述べ、伝統的な枠組みをそのまま踏襲しながら、経営管理活動の基本的単位は意思決定であるとする Simon の考え方も積極的に取り入れようと意図したのである。すなわち、ASOBAT は意思決定を“定型的なもの”と“非定型的なもの”とに分類する Simon の枠組みを援用し従来の枠組みとの統合をはかったが、それは計画設定と統制を各々上記2つの分類に再分割するという安易なものにしかすぎなかった⁹⁾。

そのことから明らかなように、現時点からみれば、ASOBAT の目的は周辺領域における最新のトピックスを網羅し、これを会計問題として再構成することによって、組織における会計の重要性を強調することにあつたと思える。同時に、その分だけ ASOBAT の議論はアドホックなものであつたことも否定できない (Calan, 1972)。だが、それが与えた影響は体系論のみならず、管理会計論全体の流れを決定づけるほどに強烈なものであつたことだけはまちがいない。事実それ以降、管理会計論は ASOBAT が提起した「意思決定への情報提供」という役割期待に応えるべく意思決定問題の特定化ならびにモデル化に邁進するとともに、その過程で近代経済学へのよりいっそうの傾斜を見せはじめたのである。

また、経営管理論の研究成果の導入にあれほど熱心であつたにもかかわらず、以後管理会計論は経営管理論における新たな動向をその体系論に反映させようとするものがなくなった。いいかえれば、そこでの研究成果は管理会計論における新たなトピックスとして局所的に考察されるこ

9) この関係は、ASOBAT においてはつぎのように図式化されている。

| 機 能 | 活 動 | 非 定 型 的 | 定 型 的 |
|-----|-----|---------|-------|
| | 計 画 | (1) | (2) |
| 統 制 | (3) | (4) | |

「上図において、トップレベルでの計画は(1)に属し、工場の活動に対する統制は(4)に属する。一方、実行機能についてみると、定型的計画活動は(2)に属するのに対し、非定型的統制活動は(3)に属する」(pp. 44~45)。

とはあっても体系論そのものとしてはついで議論されることはなかったのである。

それどころか、管理会計論は、その時点からわれわれの理論の体系に関する議論そのものを止揚してしまったかのようにさえ思える。はたして、かかる議論は管理会計ならびに管理会計論の発展にとってもはや必要のないものなのであろうか。それとも、管理会計の貢献領域を特定化することによってみずからの立脚基盤の確立をめざしてきた体系論にとって、その使命は「組織的な計画設定ならびに統制活動に先行する経営管理者の意思決定への情報提供」という役割期待を公言することで結実したのであろうか。

Ⅲ. 計画設定・統制という枠組みに対する批判的展望

前節でみてきたように、これまでの管理会計体系論は、(1)経営管理活動を計画設定および統制を中心に記述する、経営過程学派の職能分類と、(2)当該諸活動における管理会計技法の役立ちを Simon 流の意思決定論に依拠して、「経営意思決定への情報提供」として認識する ASOBAT が提示した枠組みとを二大要素として成立している。

もちろん、われわれの理論が、その立論の基礎とすべき枠組みの構築をもっぱら他分野の研究成果に委ねてきたということ事態、一つの問題といわざをえないけれども、より重大な問題は、当該枠組みは本来、管理会計の固有かつ実践的な諸問題との関連においてくりかえして妥当性が検討されるべきであるのに、管理会計論にあってはほとんど無反省にその導入がはかられてきたということにある。

いいかえれば管理会計論は、近年あらゆる方向で学際的研究を押し進めてきたが、他分野からの研究成果の導入はいつも表面的かつ断片的——それらの欠点や弱点を十分に評価・検討していないという意味で——であり (Otley, 1985, p. 127), また他分野の歴史的な理論展開の流れを的確にフォローしていない。たとえば、管理論の領域では、伝統的な管理過程学派の枠組みは、近年、計画設定職能をより広い視野からとらえ直そうとする“経営戦略論”や、統制職能を“リーダーシップ論”として再検討しようとする新しい試みによってその内容を変化させつつあるし、Simon の意思決定論もまた、March との共著 (1963) などを通じて精緻化がはかられてきたか、そうした成果は、管理会計体系論に限っていえば、ほとんど生かされることはなかったのである。

いいかえれば、そのことは上記の枠組みを導出してきた諸理論が真に意図するところが、管理会計体系論にあっては正しく理解されてこなかったともいえるのである。

すなわち Simon, は組織における経営管理活動を行為そのものとして把握せずに行為に先立って存在する選択、つまり意思決定として認識したが、そうであるとしても、行為としての経営活動の分析を放棄したわけではない。むしろかれの意思決定論は、経営管理活動の実態を分析し記述するための基本的概念ならびにフレームワークを提示することに主たる目的があったのであ

る。だが、ASOBATにかぎらず、管理会計論にあっては、その枠組みだけがひとり歩きし、これにもとづいて現実の会計実践をモデル化しようとする姿勢はみられなかった。より平たくいえば、そこでは、Simonによって「情報の授受を媒介とする意思決定のシステム」として記述された企業組織において、経営管理者は実際にいかなる意思決定を行い、その場合会計情報はどのように用いられるのかということがほとんど問題にされてこなかったのである。かわって、それらは、先に述べたごとく、ORや経済学の標準的モデルが示唆するように、はじめから確定的なものとして観念されてきたのである。

一方、経営管理論に目を転じれば、Simonによっては果たせなかった組織のワーキングの解明という問題は、前述したMarch & Simonへと引き継がれていった。かれらは、数多くの組織理論家によってこれまで明らかにされてきた事柄を組織のワーキングの分析へと体系的に整序するというアプローチをとったが、これを企業行動の理論的解明というかたちで継承したのがCyert & March (1963)の研究である。かれらの研究は意思決定者個人ではなく、集団としての組織の意思決定のモデル化を強く志向するところに大きな特徴があるが、同時に当該研究は、人間のモチベーションと認知プロセスの解明が、組織研究の中心的課題であることを強く印象づけたのである。もちろんかれらの研究成果は、行動科学的なアプローチを志向する論者たちによって管理会計研究にも援用されることとなったが、体系論との関連でみるかぎり、モチベーションなどは伝統的な統制機能の内実を規定するものとして議論され、かつ位置づけられるにとどまってきたのである。しかしながらモチベーションは、本来、計画設定ないしは統制といった枠を越えて論じられなければならない管理会計の基本的な機能である。というのも、企業予算を例にとるならば、予算編成過程において企業予算が遂行する計画設定機能は、部門予算の作成を通じて各部門が全社的な利益目標に合致するようなかたちでみずからの目標を設定すべく動機づけることを基本的内容としており、それは実行予算の示達ならびに予算・実績差異の測定を通じて各部門管理者がみずからの行動を予算達成に向けて動機づけることを基本的内容とする予算の統制機能と、実は同じ役割期待を共有しているとみることができるからである。

ところで、経営管理者の意思決定過程ならびに組織のワーキングの分析はCyert & Marchによって一つの頂点を極めたが、より最近にあっては、Mintzberg (1973, 1975)の研究がその新しい展開を示すものとして注目されている。

すなわちかれらは、伝統的な管理過程学派が計画設定・統制等の用語を用いて表現する経営管理者の職能は、あいまいな目的のいくつかを示すだけで、かれらが実際に何をしているかについてはほとんど何も語っていないとして批判するとともに、過去の諸研究と独自の調査を統合することによって、経営管理者の職能に関する信仰 (folklore) と現実を表-1に示すごとく対比させている。

表-1 経営管理者職能にかんする信仰と現実

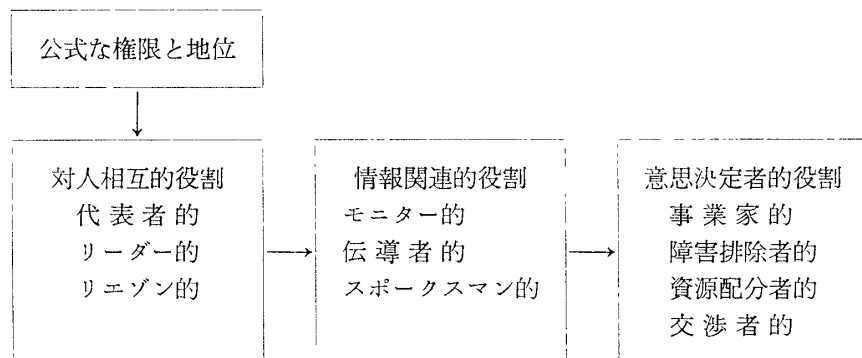
| | 信 仰 | 現 実 |
|---|--|---|
| 1 | 経営管理者は、リフレクティブであり、かつシステムティックな計画設定者である。 | かれらは、たゆまぬペースで仕事をする。かれらの活動は、その簡潔性、多様性、非継続性によって特徴づけられ、行動志向が強く、リフレクティブな活動を嫌う傾向がある。 |
| 2 | 有能な経営管理者は、遂行しなければならないレギュラーな業務をもたない。 | かれらの職務には多くのレギュラーな業務の遂行があり、これには儀式や交渉、組織と外部環境とをつなぐソフト情報の処理等が含まれる。 |
| 3 | 上級管理者は、フォーマルな経営情報システムが提供する集積情報を必要とする。 | かれらは、電話や会議などの口頭メディアを強く好む。 |
| 4 | 経営管理は、急速に科学と専門職となりつつある。 | スケジュールを組み、情報を処理し、意見決定を行うための経営管理者のプログラムは、かれら頭の奥深くにとどめられている。 |

一見して明らかなように、ここで“現実の姿”として描き出された経営管理者の職能は、伝統理論の枠組みとは異なり、それは自己の判断や直観を重視するすこぶる人間臭い存在である。

Mintzbergによれば、経営管理者の職能のこうした特徴が、経営活動を改善しようとする科学的な試みを妨げてきたのだという。その結果、研究者たちは、経営管理者かれ自身の職能にかわって組織の諸機能（すなわち計画設定や統制といった）を特定化することに努力を傾けてきた。というのも、後者は容易に分析可能であり、かつレリバンタな情報を計量化しやすいからである(Mintzberg, 1975, p. 53)。

いいかえれば、「経営管理者（が果たすべき）職能が実際に何であるかを知らずして、いったいかれらは何をすればいいのか。またわれわれ研究者は、かれらのために、どのようにしたら経営実践を改善するための有益な示唆や提案ができるというのか」。Mimthergが強調するのはまさにこの点である。そして、この疑問にみずから応えるべく、かれは経営管理者の職能に関して10

図-1 経営管理者の役割



の役割を整序しこれを体系づけた。

図一1は、これらの役割の関連を示している。一口に経営管理者といっても、そこにはさまざまな階層の人々が含まれる。しかしながら、かれらは共通して組織のあるサブ・ユニットに対して公式の権限を委譲されており、3つの“対人相互的役割”(interpersonal role)がこの権限によって生ずる。すなわち、組織的単位の名目的“長”として儀式的な性格を有する業務(部下の結婚式への参列、顧客との食事など)の遂行に言及する“代表的”(figurehead)役割、これとは対象的に、部下の仕事に対する責任に言及する“リーダー的”役割、垂直的な命令系統の外での対人的接触に言及する“リエゾンの”(Liaison)役割がそれである。このうち、リーダー的役割は、従業員の動機づけならびに個人的欲求と組織的目標の調整といったリーダーシップの行使を含むから、これは伝統的管理過程学派のいう統制ないし調整といった職能に符合しよう。一方、他の2つの役割はこれまでほとんど議論されてこなかったものであるけれども、上司とよりもむしろ部下や他のサブ・ユニットに所属する同僚たちと過ごす時間の方がはるかに多いミドルの管理者にとっては、それら2つの対人相互的役割は、それ自体には重要な意思決定は含まれないけれども、有益なコミュニケーションを喚起する機会を創造するという。そして実際に、かかるコミュニケーションを通じてかれらは多くの情報を収集し、強力なデータ・ベースを作り上げることができるのである。

つぎに“情報関連的役割”(informational role)は、経営管理者職能の重要な部分を占める情報処理にかかわる3つのサブ・ロールから構成される。すなわち、情報を通じて外部環境を精査することに言及する“モニター的”役割、収集した情報を部下をはじめ当該情報に直接アクセスすることのできない人々に再配分することに言及する“伝導者的”(disseminator)役割、自己のサブ・ユニット外の影響力ある人々(上司やトップといった)に情報の一部(サブ・ユニットの業績にかんする公式の報告を含む)を告知し、かれらを満足させるためにそれを用いることに言及する“スポークスマンの”役割がそれである。

さらに、情報はそれ自体が目的ではなく、あくまでも意思決定にインプットされてはじめて意味をもつものである。“意思決定者的役割”(decisional role)は、かかる情報の用途に関連する4つのサブ・ロールから構成される。すなわち、環境変化に対する自発的なイニシエーターとしての職能に言及する“事業者的”(entrepreneur)役割、厳しい圧力に対してこれを排除しようとする行為に言及する“障害排除者的”(disturbance handler)役割、あらゆる交渉過程を通じて自己のサブ・ユニットおよびその構成員の利害を代表する立場に言及する“交渉者的”(negotiator)役割、さらには、委譲された権限にもとづいてサブユニット内の資源配分に関する意思決定責任に言及する“資源配分者的”(resource allocator)役割がそれである。

ここで再び図一1に目を転ずるならば、上述の10の役割が統一的な全体像を構成していること

が知れよう。このことは、それらの役割が相互に関連的であるということの意味するとともに、複数の管理者間に単純に割りふることのできるような性格のものではないことを意味するのである。ただし、同時にこのことはすべての管理者がそれらの役割の1つ1つに等しく注意を払うことを意味するものではない。たとえば、販売部門の管理者は対人相互的役割に、生産部門の管理者は意思決定的役割に、またスタッフ管理者は情報関連的役割により多くの時間を費やすと予想される。

さて、以上が Mintzberg の研究の骨子であるが、かれの研究は、まず第一に、伝統的にわれわれの理論が管理会計の体系として用いてきた計画設定・統制という枠組みの再検討をうながすであろう。しかしそうであるとしても、これにかえて Mintzberg の枠組みをわれわれの体系論に組み込むことをここで主張するつもりはない。むしろここで強調したいことは——それは Mintzberg 自身が強調することでもあるのだが——、われわれは自己の理論を形成するにあたって単に伝統的な枠組みを無批判に踏襲するのではなく、その枠組みの妥当性を不断に検討する必要があるということである。そのためには、実際の経営管理者がどのような役割を担い、かつどのような行動をとるのか、そしてかれらはその場合に会計技法ないしは会計情報をいかに用いるのかを調査・探究することが必要となるけれども、そのための出発点として、先の Mintzberg の枠組みに関連づけて管理会計の組織的貢献を検討してみることも、当面われわれの理論が進むべき一つの方向を示唆していることだけはまちがいないであろう¹⁰⁾。

Ⅳ. 「意思決定への情報提供」をめぐる理論と実践の乖離

Mintzberg の研究は、さらに管理会計の組織的貢献を「意思決定への情報提供」にあるとする近年の管理会計論が一貫して唱えてきた基本命題に対しても、少なからず疑問を投げかけるものであることに留意しなければならない。

すなわち、経営管理者はたとえば MIS (経営情報システム) が提供するフォーマルな集積情報を必要とすると従来信じられてきたが、現実には、かれらは電話や会議といった口頭メディアを主たる情報源として活動していることを Mintzberg の調査結果は示しているからである。この点に関していえば、Dew & Gee (1973) ならびに Shields *et al* (1981), Shields (1984) の調査研究が経営意思決定に対する管理会計の役立ちを疑問視する結果をより直載に示している点が注目される。なかでも Shields らは、経営管理者が部下の業績評価にさいして会計データをいかに用

10) 実際、Covaleski & Dirsmith (1986) が当該枠組みを採用して企業予算の組織的貢献に関する調査研究を行っているのが注目される。6つの病院を対象に行ったかれらの調査によれば、予算に関連して、経営管理者の役割のうち、調査対象者 (nursing manager) についてはリーダー的ならびに伝導的役割が観察されたが、他の役割は観察されなかったか、あるいは形式的には存在するが、実存しないものとして観察された (スポークスマンの役割がこれにあたる)。

いているかについて実態調査を行い、およそ階層を問わず、かれらの意思決定はインフォーマルな情報源に強く依存する傾向があることを明らかにしており、それは先の Mintzberg の調査結果とも符合しよう。

それでは、管理会計はほんとうに経営意思決定に対する有効な情報源たりえないのであろうか。この点を論ずるにあたって、われわれはまずもって経営意思決定が要求する情報にはどのようなタイプのものが含まれるかを知らなければならないし、またかかる情報要求に対する管理会計情報の役立ちとその限界を明らかにするために、管理会計それ自体の構造的、技術的な諸特性、いかえれば経営意思決定への情報提供という目的に対する手段としてのその固有な特徴の析出を必要とするであろう。後者の問題については次節で検討することとして、さしあたってここでは、経営意思決定とはそもそもどのようなものであるかを確認しておくことにしたい。というのも、われわれは現在、意思決定とはいかなるものであるかについて共通の理解をもっているわけではないからである。とはいえ、ASOBAT をはじめ多くの論者が意思決定について論ずるさいには、概ねそれは、(1)問題の明確化ないしは目標の設定、(2)問題解決ないしは目標達成のための諸代替案の探索、(3)諸代替案の評価と選択からなる一連のプロセスとして観念されるのが一般的であろう。明らかにそのプロセスは、一連の情報収集処理の過程とされるのである。

さらに、管理会計に数理的手法を導入しようとする論者にとっては、当該意思決定は各構成要素ならびに環境条件を定式化した解析的モデルとして表現されるとともに、意思決定が必要とする情報のタイプは当該モデル化の過程で演繹的推論によって確定されうる。しかしながら、それらの情報のすべてが会計情報として、いかえれば、会計システムのアウトプットとして提供されるわけではないし、すべての意思決定が計量的分析の対象となる解析的モデルとして表現可能であるわけでもない。したがって、意思決定が要求する情報の一般的タイプを識別することは、ここでの議論を明確にするうえからも重要と思われる。

津曲直躬(1976)教授によれば、それは(1)目標(または選択基準)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に類別可能であり、「意思決定への情報提供」という場合、通常(2)の情報要求が重要視されるという。

これらのうち管理会計は、とりわけ第一のタイプの情報要求に有用であるとされてきた。同時にそうであれば、管理会計は目標達成度の測定と伝達に関連する第三のタイプの情報要求にも適合可能である。すなわちそこにおける管理会計の貢献は、各意思決定問題に関連して種々の物量単位で表現される個別目標を企業の共通目標たる利益目標のもとで統括し、いわば利益目標を制御基準として個々の物量値の修正を可能にするとともに、目標達成のために遂行される諸活動の結果を共通の尺度のもとで予測評価することをその具体的な内容としている。

それでは第二の情報要求に対してはどうであろうか。そこでは当然のことながら、将来の諸状

態に関する情報およびそれらの諸状態のもとで代替諸案を選択したときの諸結果に関する情報を、当該諸結果が生起する確率についての情報とともに産出することを要請されるであろう。しかも、それらの情報を高い確度をともなって提供することを期待されるとき、管理会計はかかる期待にほとんど応えることができない。むしろそこで必要とされる情報は、「過去の原価データや売上高を基礎データとすることがあるとしても、統計解析や計量分析などの方法を駆使する各種予測システムの産出情報である」（津曲，1976，p. 28）と考えた方が妥当であろう。とすれば、「意思決定への情報提供」という役割期待の表明をいかに声高に叫ぼうとも、現実に管理会計が当該目的に対して応えることのできる貢献はすこぶる部分的なものでしかないと評価せざるをえない。

しかしそうであるとしても、経営意思決定に対する管理会計の貢献を過少評価すべきではない。というのも管理会計は、意思決定が提供する情報要求に対して他の計量情報によっては果たすことのできない、まさに固有の役割を遂行していると思われるからである。だが、そのことの検討へと移るまえに、つぎのことを指摘しておかねばならない。

すなわち、通常われわれが認識している意思決定は、意思決定一般を抽象的に取り扱った理論モデルであることが少なくないし、また解析的な意思決定モデルを通じて特定の意思決定を取り扱う場合でも、それは現実の意思決定過程を記述したものではなく、もっぱら経済学的合理性の基準に根差して代替案の選択過程を規範的に規定しているにすぎない。

実際、多くの論者が指摘するように、意思決定モデルの構築はいかに及ばず、伝統的な管理会計論に対する新古典派経済学のフレームワークの影響は無視しがたいものがある（Scapens, 1984, Otley, 1984, Kaplan, 1984）。Otley (1984) は、管理会計のテキストの記述の大部分は、経済学理論の援用であると述べるとともに、およそ2つの理由でそれは管理会計研究の指針としては部分的な基準しか提供しえないと強調している。第一に、経済学者は企業内部の諸業務についての研究を避ける傾向があり、そこにいかなるプロセスが含まれようとも、経済的に合理的な意思決定の集合が存在すると仮定することに起因する（Otley, *op. cit.*, p. 98）。新古典派経済学の基本的前提はこうである。すなわち意思決定者は、かれの意思決定問題を完全に構造化するために必要なすべての情報を、何ら追加的なコストをとまなうことなく、また確実に入手することができ、また限界分析の諸原則を用いることによって、決定論的な利益最大化的解に到達することができる（Scapens, *op. cit.*, p. 34）。

Scapens (1984) が指摘するように、利益最大化は実務上の意思決定の適切な記述とはいえ、むしろそれは経済学のフレームワークに根差す意思決定モデル特有の仮説である（*ibid.*, p. 34）。周知のように、近年では、およそ情報経済学的アプローチの展開を契機として、“情報コスト”や“不確実性”の概念が導入され、これにともなって“合理性の限界”、“最大化”から“満足化”原理への移行といった若干の軌道修正がはかられたが、完全情報仮説のもとで推進されてき

た管理会計技法の数学的精緻化という基本路線にはほとんど変化はみられなかった。

かくして近年の管理会計論は、実務において用いられるべき数多くのモデルや諸手続——主として LP, GP, PERT/CPM, 在庫モデル, その他統計的諸技法といった数理的手法——を提示してきた。くりかえて述べるように、それらは経済学的フレームワークを基礎とするものであるが、大部分は実務にあってはほとんど用いられてこなかったか、あるいはアドホックに適用されてきたにすぎない。Otley が経済学理論のフレームワークを管理会計研究に適用することを不適切であると論ずる第二の根拠はそこにある。

すなわち、健全な経済学的伝統を受け継ぐ諸技法（直接原価計算や正味現在価値法）は、実務にあってはそれほどひんぱんに活用されてはいないし、反対に経済学的には疑わしいと思われる手続（あらゆるタイプの原価配分、全部原価計算に基礎をおく価格決定法、および回収期間法）は、依然として高い適用がみられる（Otley, *op. cit.*, p. 98）。それらはまさに、われわれの分野における理論と実践との深刻な乖離を象徴している。

ところで、Otley の批判の正統性を裏付けるように、70年代後半以後、数理的手法の実務における適用度を調査した諸研究が数多く試みられてきた¹¹⁾。Scapens はこれらの調査結果を総合することによって数理的手法の広範囲な利用はみとめられず、かわってより簡便な諸手続の活用が英米の大部分の企業の一般的特徴であると示唆するとともに、かかる理論と実践との乖離はたんにタイムラグによっては説明できないと強調する¹²⁾。すなわち、数理的手法が提唱されはじめてすでに十年以上を経過している今日にあっては、新しい概念や手法が定着するには、それ相応の時間が必要であるといった論法は説得力をもちえないし、なにより実務家がそれらの手法を知らないのではなく熟知しているにもかかわらずこれを用いようとしなないという事実の背後にあるものを読みとる必要がある。

このことから Scapens は、数理的手法の導入をめぐる理論と実践の乖離の現状は、結局のところそれらの手法が意思決定者のニーズを充たすことができなかつたから（たとえば、それらはレリバントでなかったり、あまりにもコストリーであったりといったように）であると解釈せざるをえないと結論づけるのであるが、このことはさらに、われわれにつきのことを示唆するであろう。

すなわち、経営意思決定への適合的情報の提供という管理会計の役立ちを肯定するにせよ、ま

11) 米国の企業を対象として行なわれた調査は近年多数存在するが、それらのうちの主要な研究については、Green *et al.* (1977) において検討されており、また Chow & Adams (1982) においても10の研究例について同種の分析が試みられている。

12) もちろん調査研究の一部には、数理的手法が一般的に企業で用いられていることを示すものもある（Kiani-Aslani, 1977—8）。こうした数理的手法の高範囲の利用を示す諸研究について Scapens は、そこには“時折”ないしは“まれに”それらを用いるといった事例がサンプルに加えられている点を指摘し、当該調査結果は実務家がそれらの技法について知っているということ以上のことを語るものではないと批判している。

た否定的にとらえるにせよ、伝統的にわれわれは意思決定それ自体に対してある画一的な理解をもっていたにすぎない。もちろんそれは実際の意思決定者の行動や知覚に関する調査から帰納的に導かれたものではなく、経済学ないしは経営管理論を通じてモデル化されてきたものに他ならない。それだけに、意思決定への情報提供という役割期待に対する手段としての管理会計の評価は、現実の意思決定状況の正しい理解なくしては不可能であるといわなければならない。

この点に関していえば、われわれは Mintzberg のつぎなる議論から、経営意思決定に対するわれわれの伝統的理解と現実とのギャップを伺い知ることができよう。

「さまざまな資本的支出を同時に承認する手段としての資本予算手続の広範な利用にもかかわらず、わたしが調査した経営者はほとんどの場合アドホックな基準にもとづいて意思決定を承認している。明らかに、プロジェクトの多くは待ってはくれないし、資本予算が要求するようなコストとベネフィットさえ単純に数量化することは難しいのである」(Mintzberg, 1975, pp. 58~59)

かくして、われわれは前節で強調したように経営管理者の実際の職務ないし役割を調査・探究するとともに、かれらが現実にとどのような意思決定を行っているかについても、これを詳細に検討する必要がある。なぜならば、そのことを通じてのみ、われわれは、かれらが実際の経営管理実践において管理会計に何を期待しているかを理解することができるからである¹³⁾。

しかしながら、そのことによって、これまで議論してきた問題のすべてが解決されるわけではない。というのも、経営管理者がいかなる役割期待を認知しようとも、管理会計はその固有な手段的特徴を通じてのみこれに応える他はないからである。それゆえ管理会計の目的ないし役割期待を調査等を通じて現実の経営実践から帰納的に特定化するという作業にくわえて、われわれは手段としての管理会計それ自体の固有な特徴を再確認する必要がある。いいかえれば、それは管理会計はいったい何ができ、かつどこまでしかできないかの確認に他ならないが、少なくともそのことは、われわれの体系論が目的対手段の関係として議論されるべき性格のものであるかぎり、決して避けてとおることのできない問題であろう。

V. 手段としての管理会計の固有性

さて、管理会計の固有な手段的特徴をいかなる諸点にもとめるかは、論者のあいだで、必ずし

13) このことは、Kaplan (1984) が今後の管理会計研究の展開方法として強調することと概ね一致するのである。すなわち、かれは従来の管理会計研究が基礎としてきた経営管理者の行動に関する知識は、現実の意思決定や手続の研究から導かれたのではなく、もっぱら経済学における企業行動についてのモデルに依拠してきたとしてこれを批判するとともに、変革過程にある組織の実務を研究するために、今後われわれはフィールド・ベースの帰納的なアプローチを通じて当該実務を記述し、かつ説明することのできる理論を構築すべきであると説く。なお同種の主張は、Otley (*op. cit.*) にもみられるが、かれの場合にはさらに多くの勧告が付加されている点が注目されよう。

も意見の一致をみていないというのが現状であろう。くわえて、これまで論じてきたように、近年われわれの理論は、管理会計を経営目的に適合的な情報システムとして再構成しようと試みてきたし、そのことは管理会計論の自由な展開を可能にする一方で、管理会計と他の経済情報あるいは計数的手段との境界をあいまいなものとしてきた。実際、資本予算やLP、あるいは関連原価分析といった諸手法を伝統的な管理会計技法と同じ範疇の手法として位置づける論拠はどこにあるのか。いいかえれば、それらの諸技法の適用は、それ自体が管理会計実践たりうるのか、それとも管理会計技法ならびに概念の応用ないしは管理会計と密接に連繋する隣接分野の手法たるにとどまるのか。現在までのところ管理会計論はこの種の疑問に明確には応えていない¹⁴⁾。

もちろん、実質的にはどうあれ、管理会計が会計の一領域を構成すると認識されるかぎりにおいては、当然のことながら、それは企業会計それ自体の基本的な特徴を継承することを不可欠の条件とするであろう。この場合、企業会計の基本的特徴とは、企業の経済活動(取引)の“二面的測定”および“貨幣的測定”という会計的測定に固有の論理構造に求められるわけであるが、それは会計的測定それ自体を技術的に支える複式簿記に固有の論理構造でもある。すなわち前者は、経済活動にともなう諸資源の変動のありさまを資産・負債・資本・費用・収益という会計特有の概念のなかに包括される勘定体系のうちの一対の関係によって、効益と犠牲の両面から把握することを意味し、後者はかかる対関係の各項に対して貨幣金額を付与することによって、価値的評価を行うことを意味する。いいかえれば、このことを通じて企業会計は、企業の経済活動の成果を資本対利益の関係へと数値的に変換するのである。

さらに、このような論理構造をもつ企業会計が、今日まで組織的社会的な有用性を保持してこれたのは、社会における経済的取引一般の媒体としての貨幣の制度的定着を前提として、貨幣的利益の獲得が、企業の所有者である株主ならびにかれらに対して受託責任を負う経営者、さらには債権者や従業員、徴税当局といった多くの利害関係者の共通の関心であり、かつ貨幣的利益そのものが社会一般における経済的成果の共通の尺度であるという事実によって支えられていることを忘れてはならない。もっとも、上記の特徴を共有するとしても、かかる共通部分をこえた管

14) 隣接分野の諸手法を無批判に導入することによって管理会計論を拡張しようとする ASOBAT 以降の動向について、伊藤博教授は、つぎのような批判的展望を試みている。

「(管理会計論)の拡張は、伝統的なものと非伝統的なものとの共存を前提として試みられている。つまり、経営管理者の情報要求の充足を、一方では伝統的なモデルからの会計情報によって、他方では伝統的なモデルから離れて提供される会計情報によって図ろうとしているのである。このような共存を可能にするための用具として、ほかならぬ(ASOBATが提示した)目的適合性以下の、きわめて少数の会計情報基準が設定された。この試みは、会計の境界を取り払うことには成功したであろうけれども、本質的には会計の拡張ではありえない。なぜならば、拡張は境界の拡張であって、その撤去を意味するものではないからである」(op. cit., p. 60)。

また津曲直躬教授も、企業予算論の今日的展開方向に関して、「意思決定が提起する情報要求への適合のみを立論の基軸として企業予算の構造・機能の大胆な再構成を企図するのであれば、その帰結は、みずからの存続基盤の喪失を導く」と述べ、やはりこれに批判的な展望を投げかけている (op. cit., p. 207)。

理会計独自の論理が存在しうる。

それは、将来の経済事象をその測定の対象とする点、およびその結果、管理会計システムを通じて算出される測定データは確定値ではなく予測値であり、全体としてみれば、未来損益計算であるという点に求められるであろうし、さらにそれは情報処理プロセスや計算構造のなかにも見い出される。

しかしそうした特性は、前述した会計的測定の構造的・技術的特徴と無縁なものではなく、むしろそれを基礎としている。事実、責任会計システムのデータ・ベースは制度としての原価計算に大きく依存してきた¹⁵⁾、標準原価計算も、同様に財務会計手続の一環としての制度的承認を必須の条件としていたとあってよいだろう。その意味で、管理会計の組織的貢献は会計的測定に固有の特徴との関連において顕在化してくると同時に、同様な特徴との関連においてその限界を露呈することになる。

すなわち管理会計は、当該特徴を媒介として、それぞれ管理の対象とその範囲を異にする各階層の管理者の個別具体的な諸活動を組織の共通目標たる貨幣的利益の獲得ないしは投下資本効率の目標値の達成に向けて、利益管理活動として全社的な視点のもとで統合化し、かつそのことを通じて各管理者の諸活動を計数的に操作可能なものへと変換する(津曲, 1977, p. 81)。しかし同時に当然のことながら、効益と犠牲との交換関係として成立しない事象や活動、ならびに貨幣的・計量的評価が困難なものについては当該測定が及びえないという一面もまた認めなければならない。

それゆえ、各管理者の諸活動を“計画設定”、“統制”など、いかように表現しようとも、管理会計の支援のもとで遂行されるかぎり、それらはすこぶる会計的なプランニングであり、また会計的なコントロールであるはずである。にもかかわらずこれまでみてきたように、伝統的に管理会計論は計画設定や統制の一般的概念を論ずるにとどまり、会計固有のプランニングやコントロールとはどのようなものであり、またそれは他の手段を媒介とするプランニングやコントロールとはどのように区別されうるかを明らかにしていないのである。

ところで管理会計の固有な手段的特徴をさらに追跡してゆくと、企業会計のもう一方の構成要素たる財務会計と管理会計との区別は皮肉にも因難となるであろう。しかもこのことは、単にそれらが企業会計の手段的特徴を共有しているという事実にとどまらない。すなわち、管理会計の有用性やその存在意義は、これをどこにもとめようとも、結局のところ財務会計なり企業会計それ自体の有用性ないし存在意義に大きく依存しているからである。

15) 実際、責任会計の基礎データと製品原価計算を通じて入手される売上原価データは、Anthony(1970)が示唆するように、「同一の基礎データを異なる方法で分類・集計した結果とみることができる」(pp. 355~356)。さらにこのことは、伊藤(1981)で詳説しているので、あわせて参照されたい。

この点に関していえば、伝統的にわれわれの理論は、管理会計をもっぱら内部的な問題として位置づけてきたし、管理会計上の諸概念も、財務会計ならびにこれを構造的・技術的に支える複式簿記にとらわれることなく自由な展開が可能である点を強調してきた¹⁶⁾。とくに、数理的手法によって管理会計を補足し、ないしは当該手法の活用を管理会計実践の一環として位置づけようと目論む場合には、それらが会計とは異なる論理を有し、かつ複式簿記の構造的・技術的特徴を共有しないために、当然のことながら、そのことが両者の結合関係に一定の制約を付すことになる。したがって、「会計を複式簿記によって拘束し、また管理会計を会計の一環として複式簿記に縛りつけることは、管理会計を保守的にしその発展を妨げる。管理会計の進歩のために管理会計を複式簿記から解放しなければならない」(長浜, 1984, p. 303) といった議論も、今日の管理会計論の一般的特質からみれば決して極論とはいえないであろう。

しかしそうであれば、管理会計を伝統的に支えてきた基本的な特徴にあえて挑戦するようなかたちでの体系化がなにゆえに必要なのか、このことが上述の議論と並行して問題とされなければならないであろう。さらに、財務会計ないし複式簿記からの解放が、現実の管理会計実践におい

16) たとえば1961年度AAA管理会計委員会報告書は、会計一般に共通する基礎的な概念を下記に示すごとく体系づけるとともに、これらのうちのいくつかについては(下記において説明を付した概念をさす)、名目的には同じであっても、管理会計上は異なる内容を有すると強調している。もっとも当該報告書はなにゆえに管理会計にかぎって、それらの概念が種々の下位概念(たとえば、非貨幣的な定量的・定性的測定データや機会原価など)を包摂して多義的な内容をもつのか、いいかえれば、その必然性がどこにあるのかを明らかにしていない。それどころか、報告書は、「内部報告の領域で適用可能な概念は目的適合性の概念だけである」と断言することによって、それらの概念がさらに多様な内容を有する可能性を示唆しているのである。

その意味では、報告書はたしかに財務会計と管理会計とを一応区別することに成功したといえよう。だがそのことはまた一方において、各種の統計技法や管理工学といった領域と管理会計との異同をめぐって新たな疑義を生むことになったのである。

<会計一般の基礎をなす公準・原則・基準の体系>

1. 実体概念; 管理会計にあっては、責任、製品またはプロジェクト別の小実体が、会計と報告の中心としての実体にかわる。
2. 企業の継続性概念
3. 貨幣的測定概念; 管理会計にあっては、非貨幣的・定性的な測定データが貨幣的測定を補足する。そして経済学、数学、統計学からもたらされる測定方法がこれらの会計プロセスを補足する。
4. 原価主義と原価フローの概念; 管理会計にあっては、“原価”は、特定の経営意思決定に関連した機会原価や付加原価およびその他の種類の原価を含みうるように、より広義に解釈される。
5. 実現概念; 管理会計にあっては、焦点は過去よりも未来にある。それゆえ、実現概念は事後的なものよりも事前的なもので観察される。そのうえ、ある種の企業での出来事を会計上で認識するにあたり、その時期を早めたり遅くしたりすることは、特定の経営管理情報の必要に応じて許される。
6. 対応概念; 管理会計にあっては、小実体に焦点がおかれるので、しばしば期間を中心とする対応よりもむしろ、小実体との関係において“対応”が行われるものと解釈される。
7. 客観性概念、8. 重要性概念; 管理会計にあっては、報告書の作成目的に関する適合性は、客観性または重要性のいずれよりもはるかに重要である。しかしながら、個人的偏見にとらわれず、特定のデータが合目的なタイプのものであるということを保証するという意味での客観性も、依然として重要である。
9. 継続性概念
10. 完全公開概念
11. 保守主義概念

てどの程度可能でありかつ正当化されうるであろうか。

前述したように、管理会計は利益目標を制御基準として組織活動を統合化し、かつこれを計数的に操作可能ならしめるところにその基本的職能を見出しうるが、そこにいう“利益”は会計ないし簿記上の利益と無縁では決してない。それどころか企業において利益という場合は、それは会計上の利益を指すのであって、それ以外の利益概念は存在しない。いいかえれば、トップ・マネジメントは、かれが好むと好まざるとにかかわらず、制度的にすべての組織活動ならびにその成果を会計モデル（とくに損益計算書をさす）という一種の解釈図式を通してみることを社会的に半ば義務づけられている¹⁷⁾。かれは利益の獲得およびその増大を望むけれども、それは実質的な利益というよりも、むしろ損益計算書上に反映される利益額であり、たとえばこのことは、利益を予定して収益と費用を決算操作するといったことが半ば慣行化しているという事実からも伺い知ることができよう。

その意味から管理会計といえども、ある種の社会的制約をまぬがれるものではない¹⁸⁾。たしかに管理会計は、制度上は自由な展開が保証されているけれども、これを手段として用いる組織がそれを許さない。

たとえば企業予算の組織的貢献も、一種の会計モデルたる見積損益計算書の存在を無視しては語れない。すなわち、企業予算がいわゆる組織的な計画機能を担うとされるのは、それが経営計画の会計的表現であるからではなく、むしろ見積損益計算書そのものがトップ・マネジメントにとって唯一の計画であるからである。つまりそれは、見積損益計算書全体がトップ・マネジメントの意思決定を集約したマップとして機能するからであり、したがって、かかる見積損益計算書を作成するプロセスである予算編成過程は、それ自体が計画設定わけても利益計画設定そのもの

17) かかる解釈図式が管理会計実践のさまざまな局面に影響を及ぼすことは、共通費や本社費の経営管理目的の配賦に象徴されているように思う。すなわち、それらの原価は、本来財務会計実践における費用・収益の期間的対応上必要とされ経営管理上は不適切な手続とされてきたが、たとえば Vancil (1979) や Fremgen & Liao (1981) および 溝口 *et al.* (1985) といった実態調査の結果が示唆するように、実際にはセグメント別の業績評価や価格設定などの経営管理目的のために広汎に行われており、しかも企業の経営者は当該実務が意思決定にリLEVANTであると答えているという。

もっとも上記の調査研究はいずれも、共通費や本社費の配分をめぐる理論と実践との間になにゆえに乖離が生ずるかを、必ずしも明確にしていない。むしろこの点については、Hanks (1985) がその根本的要因を損益計算書に対する経営者ならびにアカウントの過度の拘泥にあると論じている点が注目されよう。ただし、かれが「財務会計モデルが管理会計を侵食しつつしてきた」(p. 26)としてこれを憂いているのに対し、これを事実として受けとめることによって、むしろそこから管理会計の固有な貢献を導出しようとする小論の立場とはおのづと異なる点を指摘しておかねばならないであろう。

18) 青柳文司教授は、“技術”(technology)には、社会の裁可によって制約され、それゆえに社会の秩序に織り込まれる“技法”(technique)と、そうした社会の面倒な裁可からは自由な“技巧”(technics)という二つの面があり、管理会計は後者に近い性格をもつが、そこにおいてもアカウントビリティの観点も保持されるがゆえに、目的に対する手段の効率や便宜性のみを追求するわけにはいかず、社会的な裁可がつきまとうと述べる。すなわち、技法と技巧とは、程度の差こそあれ、いかなる技術にも共有される二つの面であることを教授は強調するのである(青柳, 1979, pp. 65~71)。

といえるからに他ならない。

ただし、見積損益計算書がトップ・マネジメントの意思決定ないしはかれの論理を反映するとしても、他の経営管理者にはかれが所属する組織のサブ・ユニットの利害を代表する固有の論理ないしは固有のマップが別途に存在しうる。予算管理ないしは予算統制は、こうした固有の論理や固有のマップから導かれる各サブ・ユニットごとの行動計画を見積損益計算書によって統合し、かつトップ・マネジメントの論理に照らして正当化し、これを権威づけるという職能を担っていることもあわせて指摘しておかなければならないであろう。なぜならばこのことによって、企業予算は今日まで、トップ・マネジメントの総合的な管理用具たりえたからである。

このように、会計モデルがさまざまな局面でトップ・マネジメントをはじめ組織成員の経営意思決定を方向づけることを認めるならば、管理会計情報は、むしろかかる意思決定に最も適合的な情報源たりうることになる。ただしここにいう“情報”は、少なくとも ASOBAT が提示する情報一般に要求される諸基準——目的適合性以下、検証可能性、不偏性、量的表現可能性の4基準——を完全に満たすことができない。逆にいえばそれらの諸基準は、管理会計を他の計量情報と区別するさいの必要条件ないしは十分条件たりえない。

なぜならば管理会計情報の固有性は、単に結果としてのみならず、むしろ意図的にかつ内面的に検証可能性および不偏性の基準をみたしえないという点に見出しうるからである¹⁹⁾。その結果管理会計情報は、当該情報のもつ意味について多様な理解や解釈をもたらすことになる。しかし Hayes (1983) が強調するように、むしろそのことゆえに、管理会計情報は組織的交渉における駆け引き的手段として機能しうるし、また先に述べたように、意思決定や行動を正当化し、かつ組織的な承認をうるための政治的手段として利用されうるのである²⁰⁾。とすれば、管理会計情報はそうした多義的な理解や解釈が可能となるように、本来ある程度不正確かつ不確実な内容をもつことが要請されているといいかえることもできるのである (Hayes, 1983, p. 246)。

19) 管理会計は、その生成過程からしてトップないしは上位の管理者が下位の経営管理者をコントロールするための手段として用いられてきたし、それが提供するモデルや情報は、トップないし上位の管理者の論理や思考様式をシンボライズするのである (伊藤, 1985)。また、管理会計情報の偏向性は下位の管理者がトップないしは上位の管理者に対して行う会計報告においても結果しうる。すなわち Law & Shaw (1968) が示唆するように、会計情報にもとづいてその業績が評価される経営管理者は、個人的な利得を得るために、かれが上位の管理者に対して行う報告を偏向させる傾向にある (Law らは、これを合理的な経済行動として説明する)。

20) かくして、管理会計はたんに意思決定をガイドするというにとどまらず、多様な組織的貢献を果たしているといえる。とりわけ、それが意思決定の合理化ないし合法化のための手段ないしは政治的な駆け引き手段として機能していると論ずる研究としては Hayes の他にも Hopwood (1978), Burchell *et al.* (1980) 等が掲げられる。またかかる役割に多分に関連するのだが、管理会計の儀式的な役割に着目する研究 (Gambling, 1977, Boland, 1979 など) ならびに管理会計が既存の権力構造の維持と再分配に貢献すると説く研究等 (Bariff & Galbraith, 1978, Cooper, 1981, Covaleiki & Dirsmith, *op. cit.*) があわせて注目される。

Ⅵ. 小 括

小論は、管理会計体系論の根本的問題を整理することによって、いわば管理会計とは何かというわれわれの理論の原点を確認するとともに、管理会計の組織的貢献に関する一般に合意可能な理解をうるためのアプローチのあり方を探究してきた。そこではまず、管理会計体系論の歴史的変遷過程を追い、今日の管理会計の体系が経営管理活動を計画設定と統制を中心に記述する管理過程学派の枠組みと、Simon 流の意思決定論を基礎として管理会計の組織的貢献を「意思決定への情報提供」にもとめる ASOBAT の呈示した枠組みに依拠して成立していることを確認した。

さらに、Mintzberg の研究を手掛りとして上記の枠組みを批判的に展望した。すなわち、そこで得た結論を敷衍するならば、今後われわれは、既存の枠組みを無批判に踏襲するのではなく、組織成員の経営管理活動の実態ならびにかれらの職務や意思決定の具体的内容およびその制約条件といったものについて調査・探究し、管理会計に対するかれらの役割期待を明確なかたちで識別かつ予測することが必要である。

しかしながら、管理会計の組織的貢献は、上記の役割期待とこれに応える手段たる管理会計それ自体がもつ固有な特徴との相互作用の所産である。したがって、後者についてもこれを所与とするのではなく、多面的に分析・検討する必要がある。とくに、そこにあっては管理会計と他の会計領域との差異をことさらに強調するのではなく、むしろ会計一般に共通する手段的特徴を確認することによって、他の計数的手段ないしは管理技法とは明確に区別することのできる管理会計独自の貢献を識別することができるであろう。

だがその一方で、上記の手段的特徴が反映する会計の論理と組織に存在する他の論理との間における緊張やコンフリクトを認識する必要もある。なぜなら管理会計は、組織単位や目標の細分化および業績評価といった組織の各階層における活動を容易ならしめる影響力ある特定の視界を創造するとともに、組織活動を会計的な言語に変換する。だがそのいずれにおいても、管理会計はある種の組織的秩序の確立と同時に、他の組織的秩序と競合し、たえず挑戦をうけているからである (Hopwood, 1983, pp. 299~300)。このことに関しては、小論では明確に取り上げてこなかったが、管理会計の固有な組織的貢献を明らかにするためには決して放置できない問題である。

とはいえ、これらのアプローチをもってしても、体系論がめざすわれわれの立脚基盤ないしは原点の確認という作業が完結するわけではない。これまでの議論にそくしていえば、それは管理会計の組織的貢献が、社会における企業会計それ自体の制度的定着を背景として顕在化してきたからに他ならない。それゆえ、Burchell *et al* (1980) および最近にあっては Hopwood (1983) が示唆するように、われわれは今後組織という枠をこえて、さらに広汎な社会的な視界から管理

会計の存在意義を問い直す必要に迫られている。筆者は、ここでまた新たなかつ困難な課題をみずから負うことになったのである。

参 考 文 献

- AAA, Committee on Cost Concepts and Standards, "The Tentative Statement of Cost Concepts, Underlying Reports for Management Purposes," *The Accounting Review*, April 1956, pp. 182—193.
- , "Report of 1958 Committee on Management Accounting," *The Accounting Review*, April 1959, pp. 207—214.
- , *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966 (飯野利夫訳『基礎的会計理論』国元書房, 1969)
- 青木茂男著, 『現代管理会計論』1976, 国元書房。
- 青柳文司著『新版会计学の原理』中央経済社, 1979。
- Anthony, R., *Planning and Control Systems: A Frame-work for Analysis*, Harvard University, Division of Reserch, 1965 (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)。
- , *Management Accounting: Text and Cases* (4th ed.), Irwin, 1970.
- Bariff, M.M. and J.I. Galbraith, "Intra-Organizational Power Considerations for Designing Information Systems", *Accounting, Organizations and Society*, 1978 (1), pp. 15—27.
- Beyer, R., *Profitability Accounting for Planning and Control*, New York: Roland, 1963.
- Boland, R. J., "Control, Causality and Information System Requirements", *Accounting, Organizations and Society*, 1979(4). pp. 259—272.
- Burchell. S., C. Clubb, A.G. Hopwood and J.C. Nahapiet, "The Role of Accounting in Organizations and Society", *Accounting, Organizations and Society*, 1980(1), pp. 5—27.
- Caplan, E.H., "Accounting Research as an Information Source for Theory Construction", in Sterting, R.R. (ed.), *Research Methodology in Accounting*, Scholar Book, 1972, pp. 45—57.
- Chow, C.W. and G.L. Adams, "Quantative Techniques in Management Accounting: The Relation between Classroom Teaching and Real-World Application", *Collegiate News & Views*, Spring 1982, pp. 7—12.
- Cooper, D., "A Social and Organizational View of Management Accounting", in Brommich and Hopwood (ed.), *Essays in British Accounting Research*, Pitman, 1981, pp. 178—205.
- Covaleski, M. A. and H. W. Dirsmith, "The Budgetary Process of Power and Polics," *Accounting, Organizations and Society*, 1986(3), pp. 193—214.
- Cyert, R. M. and J. G. March, *A Behavioral Theory of the Firm*, Prentice-Hall, 1963, (松田武彦監訳『企業の行動理論』ダイヤモンド社, 1967)
- Dew, R.B. and K.P. Gee, *Management Control and Information*, Macmillan, 1973.
- Fayol, H., *Administration industrielle et générale*, 1916, L. Gulick, L.F. Urwick (ed.), *Papers in the Science of Administration*, 1937 (都築栄訳, 「産業ならびに一般の管理」風間書房 1965)。
- Fremgen, J.M, and S.S. Liao, *The Allocation of Corporate Indirect Costs*, New York: NAA, 1981.
- Gambling, T., "Magic, Accounting and Morale", *Accounting, Organizations and Society*, 1977 (2), pp. 141—152.
- Goetz, B.E., *Management Planning and Control; A Managerial Approach to Industrial*

- Accounting*, New York : McGraw-Hill, 1949.
- Green, T. B., W. B. Newsom and G. R. Jones, "A Survey of Application of Quantative Techniques to Production/Operations Management in Large Corporations", *Academy Management Journal*, December 1977, pp. 669—676.
- Hanks, G. H., "A Dark Cloud Over Management Accounting," *Cost & Management*, Jannany-February 1985, pp. 25—28.
- Hayes, D. C., "Accounting for Accounting : A Story about Management Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, 1983 (2/3), pp. 241—249.
- Hopwood, A. G., Towards an Organizational Perspective for the Study of Accounting and Information Systems", *Accounting, Organizations and Society*, 1978 (1), pp. 3—14.
- , "On Trying to Study Accounting in the Contexts in which it Operates", *Accounting, Organizations and Society*, 1983 (2/3), pp. 287—305.
- 伊藤博著『管理会計論』同文館, 1977.
- 伊藤嘉博稿「原価計算の測定特性の分析 ; 管理会計における基礎理論探究のための予備的考察として」横浜市立大学論叢, 社会科学系列 2, 3号, 1981, pp. 139—168.
- 稿, 「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」城西大学経済学会誌, 第21巻, 第1号, 1985, pp. 23—48.
- Kaplan, R. S., The Evolution of Management Accounting, "*The Accounting Review*, July. 1984, pp. 390—418.
- Kiani-Aslani, R, "Do Corporate Controllers Use Quantitative Tools Currently Taught in Management Accounting", *Accounting Journal*, Winter 1977—8, pp. 278—294.
- Koontz, H. (ed.), *Toward a Unified Theory of Management*, 1964 (鈴木英寿訳『管理の統一理論』ダイヤモンド社, 1965)。
- Law, E. A. and R. W. Shaw, "An Analysis of Managerial Biasing : Evidence from a Company's Budgeting Process", *Journal of Management Studies*, October 1968, pp. 304—315.
- March, J. and H. A. Simon, *Organizations*, New York ; Wiley, 1958 (土屋守章訳, 『オーガニゼーションズ』ダイヤモンド社, 1977)。
- Mckinsey, J. O., *Managerial Accounting, Vol. 1*, Chicago ; Univercity of Chicago Press, 1924.
- Mintzberg, H., *The Nature of Managerial Work*, New York ; Harper & Row, 1973.
- , "The Manager's Job : folklore and fact", *Harvard Business Review*, July-August 1975, pp. 49—61.
- 溝口一雄, 小林哲夫, 谷武幸, 小倉昇稿, 「本社費, 共通費の配分に関する実態調査」企業会計, 1986, 3月号, pp. 40—41, 4月号, pp. 84—91.
- 長浜稔良稿「管理会計序説」大阪大学経済学, 第34巻, 2・3号, 1984, pp. 299—305.
- Otley, D. T., "Management Accounting and Organization Theory ; A Review of Their Interrelationship", in Scapens, R. W., D. T. Otley and R. J. Lister, *Management Accounting, Organizational Theory and Capital Budgeting : Three Serveys*, Macmillan, 1984, pp. 96—164.
- Ouaintance, H. W., *Management Accounting : An Introduction to Financial Management*, American Institute of Canmerce, 1922.
- Scapens, R. W., "Management Accounting-A Survey Paper", in R. W. Scapens, D. T. Otley and R. J. Lister, *Management Accounting, Organizational Theory and Capital Budgeting : Three Surveys*, Macmillan, 1984, pp. 15—95.
- Shields, M. D., J. G. Birnberg and I. H. Erieze, "Attributions, Cognitive Process and Control

- Systems”, *Accounting, Organizations and Society*, 1981 (1), pp. 69—93.
- Shields, M. D. “Apredecisional Approach to the Measurement of the Demand for Information in a Performance Report”, *Accounting, Organizations and Society*, 1984 (3/4), pp. 355—363.
- Simon, H. A., *Administrative Behavior: A Study of Decision-Making Process in Administrative Organization*, (2nd ed.), New York: Macmillan, 1957 (松田武彦他訳『経営行動』ダイヤモンド社, 1965)
- Taylor, F. W., “Shop Management”, *Transaction of ASME*, Vol. 24, 1904, pp. 1337—1480.
- 津曲直躬稿「意思決定と管理会計情報」*会計*, 第110巻第4号, 1976, pp. 13—29.
- 著『管理会計論』国元書房, 1977.
- Vancil, R. F., *Decentralization: Managerial Ambiguity by Design*, Homewood, Ill. ; Dow Jones-Irwin 1979.