



管理会計システムと相互依存性の管理

谷, 武幸

(Citation)

国民経済雑誌, 149(2):79-97

(Issue Date)

1984-02

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/00172885>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/00172885>



管理会計システムと相互依存性の管理

谷 武 幸

I はじめに

本稿では、組織単位間の相互依存性の管理のための管理会計システムを会計情報の組織コンテキスト¹の観点から考察したい。この目的のために、本稿は3部から構成される。まず、IIでは、相互依存性の管理のための伝統的管理会計システム、特に伝統的責任会計システムの構造およびその限界を指摘することにして、問題となるのは、伝統的管理会計システムが管理原則論に代表されるような伝統的組織論ならびにこのもとで展開された機械的な組織構造を前提にしていることであろう。

しかし、このような組織構造は、不確実で複雑な意思決定環境では必ずしも妥当せず、伝統的組織論が想定しなかったような組織構造ならびに組織単位間の相互依存性が展開されてきている。管理会計システムは、組織単位間の相互依存性の管理のための1つのサブシステムであるかぎり、このような意思決定環境に直面して、この環境およびこのもとで展開される組織構造・組織プロセスへの適応が必要とされよう。IIIでは、この点を検討するために、組織のコンティンジェンシー理論をとりあげ、その管理会計システムに対するインプリケーションを明らかにすることにして、

最後に、IVでは、コンティンジェンシー理論のフレームワークのもとの管理会計システムに関する諸研究のうち、組織単位間の相互依存性の会計測定に焦点をあてて研究の問題点を明らかにする。このことによって、管理会計シス

1 コンティンジェンシー理論では、環境・技術・規模の意味でコンテキストが使われる。本稿では、組織単位間の相互依存性、責任・権限、管理者間の垂直的または水平的関係等、特に組織構造・組織プロセスの管理会計システムに対するコンテキストとして組織コンテキストを用いている。

テム、特に責任会計システムの展開方向の1つを探ることにしたい。

II 責任会計システムの構造と相互依存性の管理

1. 責任会計システムの構造

伝統的責任会計システムの本質は、「標準原価や予算からの差異を責任のある個人またはそのグループに跡づけるために、原価および収益を責任領域に従って集計することである。責任ラインに沿って作成される報告書は、各責任領域の長が原価や利益の面でどれだけの業績をあげたかを、彼およびその上司に報告するものである」(Ferrara [9] p. 11) とされている。

この定義によると、伝統的責任会計システムの特徴は、(1)原価管理や予算管理といった狭義のコントロールのためのシステムと管理者の責任との結合、および(2)管理者の業績測定の2点にあるといえよう。このうち、狭義のコントロール・システムと管理者の責任との結合は、いわゆる管理可能性基準の適用とされ、管理者がその権限に基づいて影響可能または管理可能な利益の計算要素だけを当該管理者の部門に対して区分集計することを意味している。

しかも、上述の定義において、上司-部下の関係に言及されているように、伝統的責任会計システムは、このような区分集計を下位の組織単位から順次上位の組織単位に対して行うという階層的計算構造をもっている。この計算構造は、同一階層および上位の階層の管理者の影響下にある要素を各管理者の業績測定から除外するという意味で、組織単位業績の独立的測定(小林 [17])ともいえよう。

なお、狭義のコントロールは、統制会計にいうコントロールに該当し、標準または短期利益計画で設定されたプランを組織目的の観点から有効に実現するプロセスと定義される。このような定義では、企業の将来の行動コースをあらかじめ選択するプロセスとしての計画プロセスは、コントロール・プロセスから区別される。

しかし、最近では、Anthony のマネジメント・コントロール概念にみられる

ように、「組織目的の達成のために、資源が能率的かつ有効に取得・使用されるよう管理者が確保するプロセス」(Anthony [3] p. 17; 同訳書, p. 33)と広義に規定されるようになってきている。このような定義では、狭義のコントロール・プロセスのほかに、組織目的や戦略の有効な実現のための長期計画や短期利益計画のプロセスがコントロール・プロセスに含まれることになる (Anthony & Dearden [4] 第1章)。

さて、このような広義のコントロール・システムを組織単位間の相互依存性の管理システムと捉え、このプロセスでの伝統的責任会計システムの有用性なり限界を検討するためには、上記のような計算構造をもった伝統的責任会計システムの広義のコントロール・システムにおける役割なり機能を明らかにしておく必要がある。このとき、組織単位間の相互依存性の管理の観点から、広義のコントロール・システムの機能を、分化した相互依存的な組織単位から統合的な行動パターンを引き出すことと規定しておくのが適切であろう。しかも、後述するように、広義のコントロール・システムのほかに、組織構造・組織プロセスがこのような統合メカニズムとして機能する。

このように理解したうえで、以下ではまず予算管理システムとの関連で伝統的責任会計システムをとりあげることにしよう。予算管理システムは、短期的業務に関する総合的管理システムであるが、戦略的計画→長期計画(個別構造計画・長期総合計画)→短期利益計画との有機的結びつきを通じて、組織単位の業務を組織目的・戦略の観点から統合するためのメカニズムを与える。つまり、まず第1に、予算は、このような結びつきにおいて、短期利益計画から導かれる予算編成方針に基づいて作成された組織単位の予算案を総合調整して編成される。また、予算・実績比較および差異分析は、管理者が予算目標の達成度を知り、またこれを有効に達成するよう改善措置を構じるためのフィードバック情報を与える。

2 本稿では、分化を部門化 (departmentalization or segmentation) とほぼ同義に解釈しておく。Lawrence & Lorsch は、部門化から生じる(1)目標指向、(2)時間指向、(3)対人指向、(4)構造の公式化の部門間での相違と定義している (Lawrence & Lorsch [18] pp. 9-11; 同訳書, pp. 11-13)。

このような予算管理システムに対して、管理会計コンテキストでの予算管理論では、周知のように、このシステムを伝統的責任会計システムの思考に従って設計することが主張されている。すなわち、各組織単位の予算は、組織単位の業務を統合するよう総合調整して編成されるのはもちろんであるが、編成された各組織単位の予算に含まれる会計数値は、各組織単位があたかも独立的であるかのように測定され、これと実績との差異を分析して業績が独立的に測定される³。

2. 伝統的責任会計システムの有用性と限界

しかしながら、伝統的責任会計システムによる業績の独立的測定に対して、組織単位間の相互依存性の管理の観点から、その限界が指摘されるようになった。たとえば、Ansari は、伝統的責任会計システムが相互依存性に関する情報を欠く結果として、(1)ローカルな問題解決への管理者の志向、(2)部門間の協力よりも競争の促進が生じるとしている (Ansari [2] p. 160)⁴。

もっとも、彼は、伝統的責任会計システムの有用性を完全に否定しようとしているわけではない。むしろ、予算管理システムは、組織コンテキスト内で機能することから、組織コンテキストを無視して予算管理システムを設計できないこと、したがって組織コンテキストが変化すれば、この変化をシステム設計に反映する必要性が生じるかもしれないことを出発点としているのである (Ansari [2] p. 150)。

これは、組織コンテキストを無視して、管理可能性基準による業績の独立的測定を普遍的に適用しようとする伝統的責任会計アプローチに反省を求めるものであろう。また、責任会計システムを含めた管理会計システムの設計に対して、より広範な組織コントロールの観点 (たとえば、前述のように、分化した組織単位の統合) からのアプローチの必要性を示唆したものともいえよう。⁵

3 もちろん、差異の原因分析によって、ある組織単位での差異の原因が他の組織単位にあることが判明するかもしれない。

4 このほかにも、責任転嫁・データの操作等の逆機能的行動が指摘されている。この点については、Shillinglaw [24] p. 651 も参照されたい。

さて、このようなアプローチをとると、伝統的責任会計システムで想定されている組織コンテキストを明らかにしなければならないであろう。これが明らかになれば、そのような組織コンテキストのもとでは伝統的責任会計システムは有用であるが、組織コンテキストが変化するとその有用性に限界が生じるといえるかもしれないからである。

伝統的責任会計システムは、すでに述べたように、階層的計算構造を含んでいる。これは、組織コンテキストでは、垂直的な命令系統と階層的な支配関係に対応するものであろう。また、伝統的責任会計システムの効果的運用の前提の1つとして責任・権限の明確化があげられる。このように考えると、伝統的責任会計システムは、高度の職務細分化、責任・権限関係の明確化、垂直的・非対人的な命令系統と階層的支配関係によって特徴づけられる機械的組織を前提にしているといえよう。

このような組織では、トップ・マネジメントの決定する短期利益計画および場合によっては長期計画との有機的結びつきを通じて、責任・権限の明確に規定された各組織単位に対して、相互に調整された合理的な予算目標を設定しうることが予定されているのであろう。そうであるとすれば、各組織単位管理者は、その責任・権限に基づいて予算目標を実現しうよう業務活動の指揮を行えば、他組織単位との相互依存性を考慮しなくとも、統合は達成できるといえよう。これに応じて、管理者の業績を独立的に測定し、当該管理者の責任に属する組織単位目標の達成度を明らかにするような伝統的責任会計システムが、コントロールのための1つのサブシステムとして有用になるのであろう。

もっとも、組織の意思決定環境は、相互に調整された予算目標といっても、これを実現すれば組織目的が達成できるというほど安定的ないし確実でもないし、また単純でもない。意思決定環境が、意思決定にあたって考慮すべき要素

5 このようなアプローチの必要性は、Birnberg et. al. [6] pp. 118-119, Flamholtz [10] p. 153, Otley [22] pp. 420-421, Otley & Berry [23] p. 231 でも指摘されている。なお、Flamholtz [10] では、意思決定環境、組織構造のほか、組織カルチャーとコントロール・システムとの関係が強調されている。

の変動性およびこの要素に関する情報の不明確性の意味で不確実であれば、事態の進展とともに、予算による統合の有効性が減じる。つまり、組織単位管理者が予算目標を実現するよう業務活動の指揮を行ったとしても、予算と実績との差異ないし例外が生じる。

また、意思決定にあたって考慮すべき要素の数および要素間の異質性の意味で意思決定環境が複雑な場合にも、相互調整のコストが高いばかりではない。完全な調整が困難となり、不完全な相互調整のまま業務活動の指揮を行えば、予算と実績との差異ないし例外が生じることになる。

このような差異ないし例外の発生に対して、機械的組織では、垂直的な命令系統と階層的支配関係の特徴に示されるように、組織階層が統合メカニズムとして機能することが想定されている。つまり、差異ないし例外は、組織単位間の相互依存性を考慮する必要がある場合には、組織階層を通じて、この相互依存性を内包するようなより上位の組織単位管理者によって処理される。そして、予算を組織目的の観点から有効に実現しうるような適応行動が下位の管理者に対して指示される。このとき、各組織単位管理者は、下位の組織単位間の相互依存性だけを考慮すればよい。したがって、機械的組織では、階層的計算構造ならびに組織単位業績の独立的測定の特徴をもった伝統的責任会計システムに有用性が認められよう。

しかし、組織のコンティンジェンシー理論において知られているように、機械的組織は、意思決定環境が不確実かつ複雑になるにつれてその有効性に限界を生じ、他の組織構造・組織プロセスが展開されることになる。この代替的な組織構造・組織プロセスは有機的組織とよばれ、職務・権限・責任関係の弾力性、分権的決定、水平的・対人的な相互作用の特徴をもつ。

さて、伝統的責任会計システムに対する前述の Ansari の批判は、このような有機的組織での限界を指摘したものである。これを意思決定環境との関連で解釈するとたとえば次のようになるであろう。意思決定環境の不確実性と複雑性の結果としての予算と実績との差異が、分権的決定の条件下で管理者間の水

平的關係（管理者の直接的コンタクト、タスク・フォース、チーム、プロダクト・マネジャー、マトリックス組織等）を通じて処理されるとすれば、共同責任の問題が発生するとともに、組織単位管理者の全体的な問題解決への志向および組織単位間の協力が必要となる。しかしながら、伝統的責任会計システムによる組織単位業績の独立的測定は、前述のように、組織単位管理者のローカルな問題解決への志向および組織単位間の競争を促進し、有機的組織では有効に機能しないとされるのである。

この点は、意思決定環境が複雑な状況について、Baumler [5] によって実験室実験で検証されている。彼は、伝統的責任会計システムのような方法を基準明確化アプローチ (defined criteria approach) とよび、意思決定環境の複雑性から高い相互依存性が組織単位間に設定されている状況では、このアプローチを適用したグループのほうがこれを適用しないグループと比較して低業績であることを明らかにした。

重要なのは、このような状況での基準明確化アプローチの適用が被験者の水平的コミュニケーションを阻害していること、およびこのアプローチを適用した被験者が相互調整やチームワークの困難性を感じていることが同時に示されていることであろう。これを総合すれば、意思決定環境が複雑な状況では、管理者間の水平的関係による相互調整ないし統合が有効であるにもかかわらず、基準明確化アプローチは、独立的に測定される組織単位業績に焦点をあてているために、この相互調整に必要なコミュニケーションを阻害し、その結果有効に機能しないといえよう。

III コンティンジェンシー理論のインプリケーション

1. 情報処理モデルと統合メカニズム

以上、伝統的責任会計システムは、機械的組織を前提とし、有機的組織では限界の生じることをそのシステムの組織コンテクストの観点からある程度明らかにしてきた。次に、この点をさらに明確にし、また責任会計システムの意思

決定環境への適応を論じるために、コンティンジェンシー理論の管理会計システムに対するインプリケーションを検討することにした。

コンティンジェンシー理論では、意思決定環境の不確実性や複雑性に対する組織の適応が論じられる。本稿の目的との関連では、安定的環境での機械的組織ないし機械的管理システムの適合性および不確実な環境での有機的組織ないし有機的管理システムの適合性を明らかにしたのは Burns & Stalker [8] であった。この適合関係の説明には、コンティンジェンシー理論のなかでも、情報処理モデルが適しているとされている (Galbraith [11], 加護野 [15])。そこで、以下このモデルを出発点とすることにした。

このモデルでは、有効な組織は、情報処理負荷に一致した情報処理能力をもたらしような統合メカニズムを展開すると仮定される。したがって、前節で説明したような機械的組織での計画・目標設定・業績測定ならびに組織階層による統合では、意思決定環境の不確実性と複雑性の増大による情報処理負荷の増加の結果、組織階層の情報処理能力をこえるようになると、組織は、新たにより複雑な統合メカニズムを展開することになる。

たとえば、Galbraith は、このような統合メカニズムとして、情報処理負荷の削減をもたらしような自己充足的組織単位の設定 (事業部制組織)、事務スタッフ・計画スタッフの増員やコンピュータの投入等による垂直的システムの強化、前述の水平的関係の設定等をあげている (Galbraith [11] pp. 59-71)。後二者は情報処理能力の拡充をもたすが、組織は、情報処理負荷の削減、情報処理能力の拡充あるいはその組合せを通じて、意思決定環境の課す情報処理負荷の増大に対処するとされる。

2. 責任会計システムの適応

さて、このような統合メカニズムを採用している組織が有機的組織とよばれるが、以下の考察にとって重要なのは、各統合メカニズムが複雑性の低い統合メカニズムに対して累積的とされていることであろう (Galbraith [11] p. 59)。つまり、ある程度自明のことではあるが、有機的組織においても、最も単純な

規則・手続を含めて、計画・目標設定・業績測定システムの統合メカニズムとして利用されるのである。

ここで問題となるのは、管理会計システムが計画・目標設定・業績測定システム、つまり広義のコントロール・システムに関係していることであろう (Watson & Baumler [34] p. 469)。このうち、責任会計システムは、特に目標設定・業績測定のためのシステムである。そうであるとすれば、有機的組織でのより複雑な統合メカニズムの採用によって、伝統的責任会計システムの限界が克服され、したがってこのシステム的意思決定環境への適応は必要でないといえるかもしれない。たとえば、前述の Baumler [5] の実証研究に則していうと、管理者間の水平的関係は想定されていないが、この関係を垂直的な権限関係に交差して設定しておけば、伝統的責任会計システムないし基準明確化アプローチは有効に機能したかもしれない。

たしかに、有機的組織では、自己充足的組織単位の設定、水平的関係の設定等による統合が重要である。しかしながら、有機的組織において、意思決定環境の不確実性や複雑性の結果、組織面での適応が行われ、責任・権限関係の弾力性、分権的決定、水平的・対人的な相互作用の特徴をもつに至ると、前節で明らかにしたような機械的組織を前提とした伝統的責任会計システムは、有機的組織に矛盾する。したがって、予算管理システムを含めた広義のコントロール・システムが有機的組織での組織コンテクストのもとで運用されるかぎり、広義のコントロール・システムの適応が必要となろう。これに応じて、広義のコントロール・システムをサポートするための管理会計システム、特に責任会計システムを適合的に設計しなければならないと思われる。

この点、Birnberg et. al. は、管理会計研究が安定的・単純な意思決定環境について相互依存性を独立的に測定しようとしてきたか、またはこれ以外の意思決定環境を安定的・単純な環境と同様に取り扱えるような方法を展開しようとしてきたこと、しかしながらこの環境は代表的ではないことから、広義のコントロール・システムを組織コンテクストで再検討しなければならないという

(Birnberg et. al. [6] p. 116)⁶。

同様に、Ansari は、有機的組織では、環境の作用および組織単位間の相互依存性の考慮が重視されるとして、相互依存性の存在に対して人為的な自立性の設定と管理可能性のフィクションの維持によって反応するような伝統的責任会計システムは有効でないという (Ansari [2] p. 154)⁷。彼は、次に検討するように、このことに基づいて、組織単位間の相互依存性を考慮した差異分析システムを展開することになる。

3. 原価管理と責任会計システム

さて、Ansari は、このシステムの環境適応を予算管理システムとの関連で論じているが、アメリカの文献に通常みられるように、予算管理システムと原価管理システムとを混同している。しかし、インプット管理システム(原価管理システム)とアウトプット管理システム(予算管理システム)とを区別し、前者を所与のアウトプットに対するインプットの管理システムと考えると、特に直接費については、このシステムは主として職長レベルのローワー・マネジメントに適用される。これに対して、アウトプット管理としての予算管理システムは、インプットとアウトプットの関係の管理システムであり、主としてミドル・マネジメント以上の管理者層に適用される。

このように区別すると、原価管理のための責任会計システムでは、インプットの原価能率だけを測定すればよく、意思決定環境の不確実性にかかわらず、

6 このようなアプローチに対して、Buckley は、管理会計システムが組織の問題にかかわる必要があるのかとして批判的である。しかし、管理会計システムが組織コンテキストで運用されかぎり、これを無視して管理会計システムを論じることとはできないであろう。もっとも、彼は、会計人にとって、自己の領域の改善に他専門分野の知識が必要だとしている (Buckley [7] p. 132)。このかぎりでは、組織コンテキストを無視できないことを認めている点で妥当であろう。しかし、Birnberg et. al. が組織そのものを論じているとは思われない。

7 彼は、Thompson [29] に従って、機械的組織をクローズド・システム、有機的組織をオープン・システムともいう。このような社会心理学的意味でのクローズド・システム、オープン・システムについては、Katz & Kahn [16] を参照されたい。

Nelson & Machin [21] も同様に、システムズ・アプローチに従って、意思決定環境が不確実・複雑な場合の責任会計システムの適応を組織コンテキストで論じている。

8 この区別については、たとえば溝口[20] pp. 195-196 を参照されたい。

9
独立的測定が妥当するかもしれない。アウトプットが変動しても、実際のアウトプットに対する標準原価と実際原価との比較で原価能率が測定されるからである。

また、意思決定環境の複雑性は、インプットとアウトプットとの関係の分析を困難にするが、原価管理システムでは、この関係は問題とならない。そうであるとすれば、原価管理のための責任会計システムは、意思決定環境の不確実性だけではなく、この複雑性に対しても適応の必要がなく、組織単位業績の独立的測定が適格的といえるかもしれない。

このことは、標準製品の大量生産の場合について特に妥当するであろう。この場合には、製品が標準化されているために、合理的な原価標準を設定でき、これとの比較で原価能率を合理的に測定できる。これに対して、純粋の個別受注生産では、一般に、個々のアウトプットに対するインプットの組合せが異なり、それだけ原価標準の設定したがってまた標準原価計算による原価管理が困難となる。¹⁰

しかしながら、アウトプットが定まると、設計図等から各種のインプットの数量ならびにその原価を見積ることができるし、場合によっては、「基本的な作業の標準化が可能ならば、……それぞれにかんする標準値を積み上げて行くことによって製品の標準原価を算定できるはずである」(溝口 [19] p. 265)。このように、純粋の個別受注生産の場合にも、標準原価計算または予定原価計算によるインプット管理は可能である。したがって、生産技術が原価計算に及ぼ

9 意思決定環境の不確実性の結果、インプット価格が変動すると、インプットの組合せまたは配合の変更が問題になることがある。これが可能な業種（たとえば鉄鋼業、化学工業）については、結論の再検討が必要とされよう。もっとも、インプットの代替が組織単位内で行われ、しかもこの代替の他組織単位に及ぼす影響が小さい場合、独立的測定を適用できよう。

10 これは、生産技術が原価計算に及ぼす作用といえよう。Otley は、この作用に言及し、大量生産では、個別受注生産の場合と比較して、総合原価計算にみられるように、原価配分の必要性が高いこと、したがって原価計算の詳細度や正確性を要求できないことを指摘している (Otley [22] pp. 414-415)。

もっとも、このことは、Waterhouse & Tiessen [33] p. 68 の主張とは逆に、生産技術が原価計算のような業務的システムにのみ作用するというわけではないであろう。

す作用は指摘できるとしても、業績測定としては独立的測定が妥当するかもしれない。

なお、このことは、大量生産の場合と同様、標準原価計算または予定原価計算¹¹による原価管理のベネフィットがそのコストをこえるような意思決定環境が存在することを前提としている。したがって、個別受注生産の場合のほうがこのシステム運用のコストが高いとすれば、他の意思決定環境が大量生産の場合と同じでも、期間比較や相互比較による原価管理システムが適用され、業績の独立的測定が成立しない状況もあるかもしれない。

もっとも、これは業績の独立的測定の阻害要因にすぎないであろう。このように考えると、標準原価計算または予定原価計算による原価管理システムを適用できるような意思決定環境が一旦出現すると、すでに明らかにしたように、意思決定環境が不確実・複雑になったとしても、このシステムでの責任会計システムは、業績の独立的測定のシステムとして不変であろう。

IV 責任会計システムのコンティンジェンシー・アプローチ

1. 実証研究の必要性和会計測定システムの有効性

以上、予算管理システムに関連して、責任会計システムの環境および組織コンテキストへの適応を論じてきた。次に、このシステムに関するコンティンジェンシー・アプローチでの研究のうち、特に組織単位間の相互依存性の会計測定システムに焦点をあてた研究の問題点を明らかにすることによって、責任会計システム研究の1つの展開方向を探ることしたい。

このような研究の概要を表にまとめておいた。表からわかるように、組織のコンティンジェンシー理論のフレームワークを適用して、意思決定環境および

11 原価計算の文献において、通常よくあげられる要因は企業規模の拡大である。

12 この表に示した相互依存性の会計測定システムに関する研究以外にも、管理会計システムに対するコンティンジェンシー・アプローチは多くみられる。この検討については、Odey [22] pp. 419-422 を参照されたい。なお、Vancil [32] の研究は、意思決定環境に言及していないが、これをコンティンジェンシー・アプローチに分類したのは、事業部制組織における会計測定を責任・権限の弾力性への適応の問題として論じていると考えたことによる。

これによって規定される組織構造・組織プロセスないしその組織コンテキストに対する会計測定システム適応の適合性に関して仮説が特定化され、この経験的妥当性が検証されている。なお、実証にあたっては、適合性は組織成果で測定される。以上が会計測定システムに対するコンティンジェンシー・アプローチのフレームワークとして知られているものである。

さて、表をみると、まず第1にわかるのは、仮説の経験的妥当性の検証を欠くことが多いことである。この点、組織構造や組織プロセスの設計に対するコンティンジェンシー理論は最近のトピックスではなくなったとしても、会計測定システムを含めて、責任会計システムに関しては、なおこのアプローチによる検討が必要かと思われる。

第2に、実証を行っている場合にも、Baumler [5], Hayes [13] と谷 [26] を除いて、会計測定システム選択の適合性を判定する尺度としての組織成果が、意思決定環境および組織構造・組織プロセスと会計測定システムとの関係の分析に関連づけられていない。このような分析では、実務における会計測定システムの選択行動を明らかにするにとどまり、その限界を認めざるをえない。また、Hayes [13], 谷 [26] においても、組織成果の代替的尺度として、前者では組織単位業績に対するコントローラーの知覚、後者では振替価格設定システムの有効性に対するコントローラーの知覚が適用されているにすぎないし、さら¹³にはその尺度の問題点が指摘されている。

したがって、会計測定システムの適合性ないし有効性の尺度の開発が必要とされているといえよう。会計測定システムは、収益性の測定にかかわっているかぎり、組織のコンティンジェンシー理論の場合と同様、収益性を中心として成長性・安定性等で組織成果を測定するのが妥当であるかもしれない。しかし、このような組織成果は、組織構造や組織プロセスの選択によってのみ規定され

13 Hayes の代替的尺度に対する問題点の指摘およびこれに対する反論については、Tiessen & Waterhouse [30], Hayes [14] を参照のこと。また、谷の代替的尺度の問題点は、仮説の経験的妥当性が必ずしも十分にサポートされなかったことに対する1つの解釈として示されている(谷 [26] pp. 253-254)。

	意思決定環境*	組織変数	会計測定	実証	仮説の経験的妥当性	組織成果
Ansari [2]	不確実性・複雑性	機械的組織・有機的組織	有機的組織では、相互依存性を考慮した差異分析システムの展開。	—	—	—
Baumler [5]	複雑性	相互依存性の複雑性	基準明確化アプローチは、相互依存性が複雑なとき不適合。(実験室)	実証	支持	組織成果
Gordon & Miller [12]	不確実性・複雑性	組織単位の分化の程度	不確実性中程度、複雑性大のとき、水平的・垂直的な情報の流れを促進するために、他の組織単位の活動に関する情報を組織単位管理者に提供(他の仮説は省略)。	—	—	—
Hayes [13]	環境要因、内部特性 (詳細は略)	相互依存性	生産部門の業績は主として内部要因で測定。R & D 部門の業績は主として相互依存性で測定。販売部門の業績は環境要因と相互依存性で測定。	実証	販売部門および特に R & D 部門については支持されず	組織単位業績に対するコントローラーの知覚
谷 [26] [27] [28]	不確実性・複雑性	職能別部門組織 事業部制組織 (事業部の分化の程度) (事業部活動の独立性)	職能別部門組織では管理可能性基準の適用。事業部制組織では、管理可能性概念の拡張。しかし、不確実性・複雑性の増大とともに、事業部の分化の程度や事業部活動の独立性	—	—	—

谷 [26]	不確実性(・複雑性)	事業部の分化の程度、 事業部活動の独立性	事業部の分化の程度、事業部活動の独立性が高くなるにつれて、原価基準から内部利益を含む基準へ(他の仮説は省略)。	振替価格設定基準は、不確実性、事業部の分化の程度、事業部活動の独立性が高くなるにつれて、原価基準から内部利益を含む基準へ(他の仮説は省略)。	実証	ほぼ支持	振替価格設定システムの有効性に対するコントローラーの知覚
谷 [25]	不確実性(・複雑性)	事業部の分化の程度、 事業部活動の独立性	社内金利制度・社内資本金制度は、不確実性、複雑性、事業部の分化の程度、事業部活動の独立性の高い組織で採用。	社内金利制度・社内資本金制度は、不確実性、複雑性、事業部の分化の程度、事業部活動の独立性の高い組織で採用。	実証	不確実性については支持されず	—
Vancil [32]	—	事業部管理者の自立性の知覚	事業部管理者の自立性の知覚は本部費・共通費を割り当て、しかもこれを利用高に基づいて行うほど大(他の仮説は省略)。	事業部管理者の自立性の知覚は本部費・共通費を割り当て、しかもこれを利用高に基づいて行うほど大(他の仮説は省略)。	実証	支持されず	—
Watson & Baumler [34]	不確実性	統合メカニズム	単純な統合メカニズムの場合、公式による振替価格設定(標準原価・原価プラス等)。統合部門による複雑な統合メカニズムの場合、交渉価格方式。	単純な統合メカニズムの場合、公式による振替価格設定(標準原価・原価プラス等)。統合部門による複雑な統合メカニズムの場合、交渉価格方式。	—	—	—

* () 内は、明示的に測定していないか、またはこれが不十分なことを意味している。

るものではないし、ましてや会計測定システムの選択によってのみ決まるとはいえない。したがって、市場の成長率や多角化戦略・製品戦略等の有効性が組織成果に及ぼす作用を分離して、組織構造・組織プロセスおよび会計測定システムの適合性を測定する必要がある。

もっとも、この場合、他の要因の作用を分離するために、意思決定環境、組織構造・組織プロセスや会計測定システム以外に多数の変数を考慮しなければならず、実証分析がそれだけ複雑化することになる。そこで、次に述べるように、会計測定システム選択を説明するためのモデルないし一連の仮説自体が単純ではないこと、また管理会計研究にとっては、このモデルの構築およびその経験的妥当性の検証のほうが重要であることを考え合わせると、会計測定システムの有効性指標を組織成果とは別に展開するのが適切といえるかもしれない。

2. フレームワークの拡張

最後に、会計測定システムに対するコンティンジェンシー・アプローチの第3の研究課題を明らかにするために、このアプローチの前述のフレームワークを検討することにしよう。このフレームワークでは、会計測定システムの環境適応に加えて、環境によって規定される組織構造や組織プロセスに対する適応が論じられる。しかし、すでに述べたように、意思決定環境の不確実性・複雑性に適応して、統合メカニズムとして、組織構造・組織プロセスの1つまたは複数が選択されるとすれば、この選択に応じてそれに適合した広義のコントロール・システムが展開され、さらにこれをサポートするための会計測定システムが展開される。

そうであるとすれば、会計測定システムに対するコンティンジェンシー・アプローチの第3の展開方向として、このシステムの適合的選択に作用すると思われる広義のコントロール・システム変数をさらにとりあげ、フレームワークを拡張する必要があるといえよう。¹⁴ 具体的には、Otley の指摘するように、会計測定システムは、組織構造・組織プロセスおよび広義のコントロール・シ

14 谷 [24] [25] [26] [27] では、広義のコントロール・システム変数としてプロフィット・センター思考の強さをとりあげている。

テムとの組合せで機能することを考慮しなければならないであろう (Otley [22] p. 421)。これを考慮していないことが、従来の研究において、意思決定環境・組織変数と会計測定システムとの間の関係を必ずしも実証的に明らかにしえなかった理由であるかもしれないからである (Amigoni [1] p. 279)¹⁵。

以上、責任会計システム、特にその会計測定システムに対するコンティンジェンシー・アプローチの展開方向をさぐってきたが、この種の研究の数が少ないことを考え合わせると、未解決の問題や未開拓の問題は多く、なおこのアプローチによる研究が必要とされているといえよう。

参 考 文 献

- [1] Amigoni, F., "Planning Management Control Systems", *Journal of Business Finance & Accounting*, Autumn 1978.
- [2] Ansari, S. L., "Towards an Open Systems Approach to Budgeting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 4 (1979), No. 3.
- [3] Anthony, R. N., *Planning and Control Systems; A Framework for Analysis*, Boston: Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, 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年。)
- [4] Anthony, R. N., and J. Dearden, *Management Control Systems*, 4th ed., Homewood, Ill.: Richard D. Irwin, 1980.
- [5] Baumler, J. V., "Defined Criteria of Performance and Organizational Control", *Administrative Science Quarterly*, September 1971.
- [6] Birnberg, J. G., L. Turopolec, and S. M. Young, "The Organizational Context of Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8 (1983), No. 2/3.
- [7] Buckley, J. W., "Comments on 'The Organizational Context of Accounting'", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8 (1983), No. 2/3.
- [8] Burns, T., and G. M. Stalker, *The Management of Innovation*, London: Tavistock, 1961.
- [9] Ferrara, W. L., "Responsibility Accounting — A Basic Control Concept", *NAA Bulletin*, September 1964.
- [10] Flamholtz, E. G., "Accounting, Budgeting and Control Systems in their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives", *Accounting, Organiza-*

15 組織変数が必ずしも十分にとりあげられていないこともこの理由であるかもしれない (たとえば, Ansari [2] では機械的組織・有機的組織の名義尺度, Vancil [32] では事業部管理者の自立性の知覚)。なお, 仮説の経験的妥当性を必ずしも十分に検証できなかったことに対する別の解釈は, Tiessen & Waterhouse [31] にみられる。

- tions and Society, Vol. 8 (1983), No. 2/3.
- [11] Galbraith, J. R., "Organization Design; An Information Processing View", in J. W. Lorsch and P. R. Lawrence (eds.), *Organization Planning; Cases and Concepts*, Homewood, Ill.: Richard D. Irwin, 1972.
- [12] Gordon, L. A., and D. Miller, "A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 1 (1976), No. 1.
- [13] Hayes, D. C., "The Contingency Theory of Management Accounting", *Accounting Review*, January 1977.
- [14] Hayes, D. C., "The Contingency Theory of Management Accounting: A Reply", *Accounting Review*, April 1978.
- [15] 加護野忠男『経営組織の環境適応』白桃書房, 1980年。
- [16] Katz, D., and R. L. Kahn, *The Social Psychology of Organizations*, 2nd ed., New York: John Wiley & Sons, 1978.
- [17] 小林哲夫『業績管理原価計算』同文館, 1974年。
- [18] Lawrence, P. R., and J. W. Lorsch, *Organization and Environment; Managing Differentiation and Integration*, Boston: Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, 1967. (吉田博訳『組織の条件適合理論——コンティンジェンシー・セオリー』産業能率大学出版部, 1977年)。
- [19] 溝口一雄『最新例解原価計算』中央経済社, 1971年。
- [20] 溝口一雄『近代原価計算』国元書房, 1978年。
- [21] Nelson, E. G., and J. L. J. Machin, "Management Control: Systems Thinking applied to the Development of a Framework for Empirical Studies", *Journal of Management Studies*, October 1976.
- [22] Otley, D. T., "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5 (1980), No. 4.
- [23] Otley, D. T., and A. J. Berry, "Control, Organization and Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5 (1980), No. 2.
- [24] Shillinglaw, G., *Managerial Cost Accounting*, Homewood, Ill.: Richard D. Irwin, 1977.
- [25] 谷 武幸「社内金利制度に関する実証研究」会計, 第121巻第5号(1982年5月)。
- [26] 谷 武幸『事業部業績管理会計の基礎』国元書房, 1983年。
- [27] 谷 武幸「組織構造と本部費の配賦」会計, 第124巻第2号(1983年8月)。
- [28] 谷 武幸「組織構造と管理会計情報」会計, 第125巻第2号(1984年2月)。
- [29] Thompson, J. D., *Organizations in Action*, New York: McGraw-Hill, 1967.
- [30] Tiessen, P., and J. H. Waterhouse, "The Contingency Theory of Management Accounting: A Comment", *Accounting Review*, April 1978.
- [31] Tiessen, P., and J. H. Waterhouse, "Towards a Descriptive Theory of Manage-

- ment Accounting”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8 (1983), No. 2/3.
- [32] Vancil, R. F., *Decentralization; Managerial Ambiguity by Design*, Homewood, Ill.: Dow Jones-Irwin, 1979.
- [33] Waterhouse, J. H., and P. Tiessen, “A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 3 (1978), No. 1.
- [34] Watson, D. J. H., and J. V. Baumler, “Transfer Pricing: A Behavioral Context”, *Accounting Review*, July 1975.