



管理会計システムの適合性の喪失について

小林, 哲夫

(Citation)

国民経済雑誌, 156(4):19-40

(Issue Date)

1987-10

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/00173702>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/00173702>



管理会計システムの適合性の喪失について

小 林 哲 夫

I 序

管理会計に関する最近の文献にみられる1つの傾向として、理論と実務の乖離や実務における管理会計の逆機能的作用が指摘されることが以前に比べてはるかに多くなっている。理論と実務の乖離については、実務の未発達を指摘するよりも、むしろ理論的研究の非現実性が指摘される。管理会計の代表的なテキストにおいて合理的な方法として説明されている手続きが実務において適用されていないことは、理論的研究の出発点に置かれている仮定が非現実的であったり、その方法の妥当性についての説明がドグマ的であると考えられ、理論的研究のフレームワークの再検討が行われたり、¹ 実態調査や実証研究を通じてどのような管理会計がどのような状況においてどのように適用されているかを調査し、同時にその実践的合理性が明らかにしようとされている。

しかし、現実採用されている管理会計そのものが適合的に機能していないという見解も、しばしば表明されている。その原因としては、理論的研究の停滞も関与していると考えられるが、それとは別に実務そのもののの中に管理会計の適合的な適用を妨げている要因が見いだされるかもしれない。

この小稿では、そのような事実を指摘する1つの論攻としてジョンソンとキャブランの共著『適合性の喪失：管理会計の盛衰』²を素材として取り上げると

1 理論的フレームワークについての再検討をレビューしている文献として、とくに、Scapens et al. (1984) および Bromwich and Hopwood (1986) を挙げることができる。

2 Johnson and Kaplan (1987)。なお、とくにキャブランは、同様な趣旨を示す数編の論文を著しているが、本稿では、この共著の内容を素材として取り上げる。宮本 (1987) および加登 (1987) 参照。

ともに、実務における管理会計システムの適合性の喪失に至る原因およびその回復の要件について若干の考察を行うことにしたい。もっとも、この問題についての本格的な究明は、広範な実態調査を通じて行われるべきものであるが、ジョンソンとキャプランの考察も含めて現在の段階では実態の把握はそのような段階に達していない。そこで、筆者の所見もあくまでも仮説的なものである。次節およびⅢ節では、ジョンソンとキャプランの考察の要点を紹介し、Ⅳ節では、内部組織の効率性と非効率性に対する管理会計の役割について考察し、Ⅴ節では、管理会計システムの変化の可能性に関する将来の研究課題を指摘する。

II 19世紀から1920年代までのアメリカにおける管理会計の発達

19世紀から1920年代までのアメリカにおける管理会計の発達に関するジョンソンとキャプランの考察を要約すると、おおよそ次の通りである。³

(1) アメリカ合衆国で管理会計が最初に用いられたのは、19世紀初期のニュー・イングランド地方の織物工場であった。これらの工場では、原材料、直接労働等の生産効率を明らかにする内部情報を必要とするようになり、そのために原価計算を行った。そのシステムとしては、Waltham の Boston Manufacturing Co. のシステムが著名であるが、この Waltham システムは、ニュー・イングランド地方の織物工場に普及した。現存している Lyman Mills Co. の資料によれば、各作業賃金と各生産プロセスでの毎日の綿花消費量が記録され、それらに基づいて製品単位当りの原価が、直接労務費については少なくとも1月毎に、直接材料費と間接費については半年毎に計算されていた。特に、製品単位当りの直接労務費と直接材料費の原価計算は、作業者の業績評価とコントロールのために、19世紀のはじめ頃からこれらの工場で行われていた。

3 Johnson and Kaplan (1987), pp. 19-123. ここでは、彼らの参照している資料についての紹介は割愛するが、チャンドラー (A. D. Chandler) による部分がかなり多い。また、その説明の多くは、ウィリアムソン (O. E. Williamson) の Organizational Failures フレームワークに従っていると理解される。

(2) 19世紀後半に本格的な発達を見た鉄鋼・食料・石油・化学・機械等の諸工業は、19世紀初期の織物工業と比べるとはるかに資本集約的であったが、それでもその管理会計の主たる対象は、直接費であった。Carnegie Steel Co.の基本的な経営政策は、単位当り直接費を競争者のそれ以下に抑えることであったし、各工程での直接材料費と加工費の週毎のデータが必要な会計情報の全てであった。単一の活動を中心とする19世紀の巨大企業では、その拡大的市場環境のもとで、投下資本の管理の必要性は少なく、資産会計も未発達であった。

(3) 鉄道業は、19世紀に現われた最も巨大で、しかも階層的管理者を配備した複雑な企業であった。鉄道会社は、膨大な日常取引を記録・管理するため、各種の記録システムを考案した。また、原価を運送量に対する態様によって4つのカテゴリーに区分するとともに、それらのカテゴリー毎に、また、全体について、トン・マイル当りのコストを計算・比較し、内部プロセスの評価とコントロールに役立てた。さらに、各部分の活動が全体の財務業績に与える影響を把握するために、営業費係数が計算された。鉄道会社では、資金の調達のために財務業績の公表が見られたが、管理目的にとっては、他の業種と同様に、投下資本そのものの管理よりも、資本が投下されたそのプロセスの能率が重視された。

(4) 19世紀の第4四半期には、大量販売を行う業者(Macy, Marshall Field, Sears)が出現したが、これらの会社では、各部門毎の粗利益と回転率についての情報収集に力がいれられ、それらの情報を通じて、内部プロセスの能率の促進が図られた。回転率を通じて運転資本の効率性が取り上げられたが、全般的な資本管理には大きな注意が払われなかった。

以上は、19世紀での管理会計の状況の説明であるが、共通している点は、企業活動が単一の事業分野の活動からなり、管理会計の主たる目的が内部的な能率の向上に寄与することにあったということである。市場は基本的に拡大方向にあり、投資に伴う不確実性は知覚されることが少なかったために、投資の計画と管理のための管理会計は未発達であった。

(5) 内部プロセスの能率を高めることに對する新たな要求は、機械加工を手段として多様な個別注文品の生産に携わる金属製品の加工業種に現れた。これらの会社では、単純な加工費計算は不十分であって、多種類の作業タスクに對する正確な原価情報を必要とした。また、注文品の収益性を評価するためにも正確な製品原価の計算が必要とされた。

これらの工場では、1880年以前においては、作業能率の管理は、内部的契約者としての職長に委ねていたが、1970年代の不況に刺激を受けて、所有者は、工場内部のコストと能率に関する情報を自ら把握するようになった。科学的管理法は、これらを背景として生まれた。テイラー (F. W. Taylor) やエンジニア達は、各タスクの能率を高めようとして標準を設定し、さらに専門の管理者達は、それらを財務的に評価することに関心を払った。エマーソン (H. Emerson) は、今日でも用いられている標準原価差異分析の公式を完成し、ハリソン (C. Harrison) は、管理可能費と管理不能費の区別を強調した。

(6) そのうちに、収益性の評価を主たる狙いとする戦略的な原価計算を主張する人々が現れた。その代表者は、チャーチ (A. H. Church) である。彼は、有効な原価を集めると全体の利益になると考え、会社全体の利益を個々の製品に帰属させるという考え方に立脚して、全ての原価を製品原価に帰属させる原価計算を生み出そうとした (必要な場合には、販売費や一般管理費も含めて)。この考え方は、多くのエンジニアの関心とも共通する点があった。また、イギリスの織物会社の経営者ノートン (G. P. Norton) は、1889年に内部プロセスの能率を市場取引を通じて得られる場合と比較する意味で、特別な原価計算を考えたが、方法は異なるとしても、関心はチャーチと同じであった。

多種類の製品を生産するその後の統合的企業でも、チャーチやノートンが主張した戦略的原価計算の必要性は存在していたはずであるが、しかし、その後の企業は、この種の原価計算を行わないで、その代わりに、ROI という共通の財務的尺度を通じて、全社の収益性の管理を志向した。

(7) 1900年頃からの買収合併のブームに乗って垂直的統合化を行った巨大企

業が出現したが、これらの会社の管理を成功させるために、職能部門を統括する集権的組織が採用された。職能部門内部の管理には、単一活動企業で展開された管理会計が採用されたが、全社的な調整と全社的なシナジー効果の実現のためには、予算と ROI を中心とする新しい管理会計システムが採用された。ROI による管理は、会社が市場に代わって資本配分を行う必要から生まれたものであり、ROI は、企業成長の原動力となり、指導原則となった。

この組織形態の代表的な管理会計システムは、1914年迄の The Du Pont Powder Co. に見いだされる。同社は、買収取引を通じて1903年に創立したが、旧組織を改めるとともに、各部門からの情報の流れを促進させることに力を入れた。販売、賃金、製造原価に関する毎日・毎週のデータが全ての工場と営業支店から集められ、それらのデータを用いて、部門活動の調整と全社および各部門の業績の評価が行われた。ROI は、部門管理者の業績評価のためではなく収益性の評価とそれに基づく資本配分の効率性を高めるために用いられた。ROI による資本配分の管理と平行して、資産会計システムが整備された。さらに、自己資金による投資を基本的な経営政策としていたことと関連して、キャッシュ・フローの見積に多くの努力が費やされた。ROI と予算は、各部門からの異なったシグナルを統合化するのに役立ち、トップ・マネジメントは、部門内の日常業務の管理から解放され、スパン・オブ・コントロールが拡大され、コントロール・ロスが軽減された。トップ・マネジメントは同時に所有者であったために、短期的利益の追求のために長期的利益を損なう行動を助長させるという ROI の欠陥は現れなかった。ROI を資本回転率と売上利益率に分解する公式およびそれに基づく図表は、垂直的統合企業を会計数字によって管理する手段として有効に機能した。

(8) 企業活動の複雑性から生ずる管理上の問題を克服するために、やがて、Du Pont や GM は、事業部制組織を採用したが、これらの会社では、事業部門管理者を全社の目標の達成に方向づけるために、管理会計を利用した。この場合にも、ROI は中心的な役割を果たしたが、集権的組織とは異なり、事業部

管理者の業績評価にも ROI が適用された。

事業部制組織における管理会計システムの当初の典型的な適用状況は、1920年代の GM に見いだされる。GM の管理会計の基礎は、Du Pont から移入されたが、GM の管理会計の第 1 のタスクは、事業部の活動目標とトップ・マネジメントの長期的財務目標との年度毎の調整であり、これには、Price Study と呼ばれる特別な制度と結び付いた予測システムが用いられた。GM の基本政策は、操業の確保と ROI 目標の同時的達成であったが、これらの制度を通じて、各部門の計画活動と全社的長期目標の調整が図られた。第 2 のタスクは、計画と結果とのくい違いを即時に把握し、差異を適切に評価することであり、このために、売上報告書の整備が図られ、また、弾力的予算制度が導入された。第 3 のタスクは、統一的業績評価基準に基づく資源と報酬の配分である。それは、事業部の自立性を認める内部振替価格制度、ROI 目標の弾力的適用、充実した内部監査制度、5 年間以上の長期在職管理者に自己株式をその業績に依って与えるというインセンティブ・システム等の適切な運用とあいまって、事業部管理者の目標一致行動の助長に寄与した。

III 1930年代から現在に至るまでの適合性の喪失

ジョンソンとキャプランは、このように19世紀から1920年代にかけて組織構造の発展と関連して有効な管理会計が発達したと説明している。しかし、彼らによれば、1925年までに、今日用いられているほとんど全ての管理会計実務は発展を終り、その後で見られた著しい、製品ラインの拡大、生産技術の変化、全体的な競争条件の変化、情報処理技術の進歩にもかかわらず、管理会計のイノベーションはその当時で止まってしまった。むしろ、彼らは、管理会計システムがこれらの変化に歩調を合わせることができなかったために、歪められた製品原価情報、タイミングが遅れ、高度に統合化されたプロセス・コントロール情報、組織の経済的強さの増減を反映しない短期的業績尺度のような欠陥が一般的に見られるようになって、管理会計の適合性が失われてしまったと指摘

している。⁴

このような管理会計の停滞の1つの原因としては、財務会計の優越性が指摘される。⁵

特に、この影響で、製品原価計算の考え方が変わってしまったと指摘する。⁶すなわち、財務諸表作成のための棚卸資産評価に関する原価計算では、間接費を工場全体、あるいは大まかなプールでその総額を集計し、直接作業時間ないし直接労務費のような単一の配賦基準で製品単位に配賦するという実務が支配的となり、個々の製品の収益性を厳密に明らかにしようとする考え方（たとえば、チャーチやノートンが考えたような）は消えてしまった。直接作業時間を配賦基準として用いる実務は、直接労務費の製造原価に占める割合が著しく減少した今日の状態でもなお支配的であって、この実務は、個々の製品の収益性の評価を著しく歪めている。例えば、直接労働を相対的に多く必要とする製品に対して、間接費がより多く配賦される傾向がみられるが、多品種少量生産やそれに伴う工場の自動化等によって著しく増大した間接費が直接労働を相対的に多く必要とする成熟製品に過大に配賦され、製品の収益性についての情報は大きく歪められる。その結果、必要以上に、外国製品の輸入、海外生産、製品の外注化が行われているという。

また、財務会計的数字や財務会計上の処理は、ROI やその他の財務的数字による管理に大きな影響を与えていると指摘する。⁷ROI によるコントロールとプロフィット・センターは、過去60年において階層的組織の繁栄と成長に役だったけれども、近年においては、ROI のような短期的業績尺度は、アメリカの経営者の短期的志向を過大に助長させているとされる。四半期毎の業績に対

4 Johnson and Kaplan (1987), pp. 12-18, 183-206. 1950年代や1960年代に展開されたプロジェクト会計, PPBS, ZBB, マトリックス組織のための会計は、宇宙産業と国防産業以外には限られたインパクトしか与えていないし、事実、それらの手続きは、現在の管理会計のテキストには含まれていないと述べている。

5 Johnson and Kaplan (1987). pp. 13-14, 195-202.

6 Johnson and Kaplan (1987), pp. 126-135, 183-192.

7 Johnson and Kaplan (1987), pp. 145-146, 195-202.

する企業外部特に Wall Street からの圧力が大きいこともあるが、生産的活動によらないでも短期的利益目標の達成を可能にするような会計処理の可能性がこの傾向を一層強めている。期間損益計算の操作化を行う会計処理としては、例えば、操作的な資産や債務の売却・返済の処理、減価償却方法の変更がある。また、無形固定資産の計上が極めて制限的にしか認められていないために、研究開発、教育訓練、品質管理のための自由裁量原価の支出が切り詰められる。さらに、利子コストや年金コストの処理等も財務会計上の規定に依って行われるために、各部門の収益性についての適切な評価が妨げられている。ROI による欠陥を取り除くために GM によって導入された残余利益法も、ROI の方が株主に対する財務報告により適するという理由で、廃止された。⁸

1920年代までは、経営者は、財務的数字の基礎に存在しているプロセスや取引上の事実を重視したが、1960年代や1970年代になると財務的数字のみに依存するようになった。⁹明らかに、当初のプロフィット・センターの概念は歪められ、プロフィット・センターは、全社的利益に結びつく組織単位というよりも、¹⁰独立的な財務単位として管理されるミニ会社と考えられるようになった。トップ・マネジメントは、事業部のリスク・報酬のトレードオフを評価し、集約された財務数字に基づいて意思決定を行うポートフォリオ管理者となった。彼らは、価値を増殖するプロセスの中には入っていないとしない。むしろ、買収・合併等の財務取引を通じて利益を得る方法を獲得した。¹¹

ジョンソンとキャプランは、管理会計の適合性の喪失には会計研究者の影響も大きいと指摘する。¹²製品原価計算の説明は、棚卸資産評価の手続きを中心としており、それ以前に発達した管理のための原価計算の歴史を無視している。1930年代には、クラーク (J. M. Clark) や London School of Economics

8 Johnson and Kaplan (1987), p. 165.

9 Johnson and Kaplan (1987), pp. 125-126.

10 Johnson and Kaplan (1987), p. 200.

11 Johnson and Kaplan (1987), pp. 200-201.

12 Johnson and Kaplan (1987), pp. 14-15, 134-141, 153-177.

の研究者のように意思決定に役立つ原価概念を主張する人々もいたが、それらは、研究者、テキストの執筆者、実務家に殆ど影響力を持たなかった。意思決定モデルアプローチが主張されるようになって、意思決定のための会計情報があらためて研究されたが、研究者達は、新古典派経済学から借りてきた単純なモデルで意思決定に対する管理会計情報の有用性を説明し、現実の多様で、複雑な生産プロセスに関する問題を取り上げなかった。1950年代になってはじめて、分権的組織におけるマネジメント・コントロールの研究が行われ、内部振替価格の問題も広く取り上げられるようになったが、テキストにおけるマネジメント・コントロールの説明は単純ないし抽象的であり、内部振替価格についての理論的研究は、実務と乖離していた。1960年代から1970年代の半ばにかけて、OR が強い影響を与えたが、OR と結びついて示されたモデルも単純で、非実務的であった。1960年代の終わり頃から、会計情報の価値を評価する手段として情報経済学的アプローチが用いられるようになったが、このアプローチは、今日に至るまで高度に制限的な仮定のもとで適用されている。また、エージェンシー理論のモデルも、非常に単純な仮定の上に構築され、現実の問題を取り扱えるようになっていない。他方、1925年以後、投資計算に対する割引キャッシュ・フロー法の適用を除けば、実務家は、実務における管理会計のイノベーションについて何も開示していない。むしろ、彼らは、1925年以後、管理会計のイノベーション¹⁴についての関心を失ったかのように見える。

IV 組織の失敗と会計の役割

ジョンソンとキャプランは、管理会計の適合性の喪失に至るプロセスをこのように説明した後、管理会計の適合性を回復するための提案を行っているが、それを取り上げる前に、本節では、管理会計の適合性を喪失せしめたと考えら

13 新古典派経済学の実務会計論に対する影響については、スキップ・ベンソン達によってもしばしば指摘されている。Scapens (1984), Scapens and Arnold (1986).

14 Johnson and Kaplan (1987), p. 176.

れるかもしれない他の原因についても述べておくことにする。その一部は、1920年代や1930年代と1970年代、1980年代の状況の相違を指摘するジョンソン¹⁵とキャプランの次のような説明の中に見いだすことができるであろう。

(1) 70年代や80年代に比べると、20年代や30年代においては、短期的財務業績への圧力は明らかに小さかった。今日では、短期的業績への専門的投資管理者からの圧力によって、管理者は長期的リスクを持つ投資を行おうとしない。

(2) 20年代や30年代の企業の方が、規模が小さく、管理者の昇進の頻度は少なかった。事業部管理者がその職に少なくとも5年から7年ついていたとすれば、長期的効果を持つ投資を切り詰めるインセンティブは小さかったであろう。

(3) 20年代の企業では規模が小さいために、トップ・マネジメントは、短期的業績を達成するために長期的価値を犠牲にする事業部管理者の行動をより容易に監視することができた。これに対して、80年代のより大規模な組織、とりわけ数字による運営を自慢する組織は、分権化された管理者による短期的最適化行動に晒されやすいかもしれない。

(4) 20世紀初期のトップ・マネジメントは、創業者であるか、あるいは少なくとも組織業務に携わってから上級管理者になった人々であった。これに対して、今日のトップ・マネジメントは、技術や生産の経験に乏しい人の方が多く、リーダーシップは、専門管理者である MBA や CPA の人々に依っている。彼らは、製品や工程の改良によって価値を創り出す知識に乏しく、財務的、会計的活動を通じての価値の増殖により多く頼っている。

(5) GM は60年以上前から財務的業績に基づくボーナス制度を取り入れたが、そのような制度が広く用いられるようになったのは、最近の20ないし30年の間である。

(6) 今日の激しい競争環境、マクロ的環境変化、世界的規模での技術と資本の移動に比べると、以前の環境の変化は、激しいものではなかった。1925年の環境のもとでの原価計算とマネジメント・コントロール・システムが60年後に

15 Johnson and Kaplan (1987), pp. 202-205.

において有用性を保つことは、殆どありえない。

一言でいえば、企業は、外部環境の著しい変化に対して、組織構造的に、従ってまた、管理会計システムにおいても、適応を怠っているということである。ジョンソンとキャプランは、市場と組織の相対的評価を行うウィリアムソン (O. E. Williamson) のフレームワークに基づいて、企業は、1925年ぐらい迄は市場取引の内部化に成功したことを跡づけている。特に、事業部制の成功は、管理会計によってもたらされたという。すなわち、管理会計は、利益志向的目標の追求に対する強いインセンティブを管理者に与え、内部監査を通じて業績を明確な方法で可能な原因に結びつけることによってインセンティブを強化し、sequential な適応的な方法でキャッシュ・フローを収益力の高い用途に配分することに役立つような監視と測定の手続きを開発できた¹⁶。もっとも、市場に対する組織の絶対的優位は実証されていない。ウィリアムソンも、集権的統合組織の限界として、規模による限界のほかに、内部的調達へのバイアス、内部的組織機能の拡大のバイアス、硬直的行動のバイアス、伝達の歪み、内部的機会主義の存在等を指摘し、事業部制では、これらの限界のある部分は軽減されるが、インセンティブ・システム、内部監査、資本配分についての、より強力なコントロール機構が存在することをその前提条件として指摘している¹⁷。

1930年代以後企業が環境の変化に適応するようにその組織構造や管理会計システムを変えることができなかったとすると、ウィリアムソンの指摘する統合的集権組織の限界や、あるいはその限界を軽減するための事業部制組織の前提条件がそのことに関係していると考え余地が多分にある。この点の解明は多くの専門研究者に委ねられなければならないが、管理会計に関する近年の研究についていえば、会計システムそのものが組織の環境への適合を妨げているという見解、あるいは会計システムそれ自体の硬直性を示唆する見解が次第に多く目につくようになっている。

16 Johnson and Kaplan (1987), p. 99.

17 Williamson (1975), pp. 118-131, 145-151.

たとえば、ホープウッドは、会計には、組織構造の変化を反映し、環境の変化に対応する組織の適応をマネジメント・コントロールのサブ・システムとして助長するとするという反射的 (reflective) な役割がある一方、組織をより秩序的に、また、管理しうるように形成するという制定的 (constitutive) な役割が課せられており、二つの役割の間には複雑な相互作用が存在すると指摘する。¹⁸ 前者の役割を持つ場合には、会計システムは組織に依存するが、後者においては、会計システムは、会計技術の名を通じてしばしば組織を制約する。後者の働きは、会計数値を通じての責任を設定することによって階層を強化すること、会計上の測定単位や測定期間を通じて経営活動に対して空間的・期間的なインパクトを与えること、さらに、会計数値による合理化などを通して組織風土に影響を与えることなどを意味している。また、スパイサーとバルー、ティーセンとウォーターハウスも、ウィリアムソンのフレームワークに基づいて会計の制動的な役割を指摘し、会計システムが内部労働市場の育成と維持に寄与すると主張する。特に、環境の複雑性が中程度に高い状況で硬直的で非弾力的な会計測定が用いられるのは、会計が制動的役割を持っているためであると指摘している。¹⁹

さらに、クーパー、ヘイズ、ウォルフは、意思決定者の合理性を前提とする立場、制限された合理性を主張する立場、組織化された無政府主義として組織を特徴づけようとする garbage-can 学派という3つの立場からそれぞれ会計システムの役割を考察する諸研究をレビューするとともに、特に第3の立場から、会計システムの役割が考察されるべきことを主張している。²⁰ 彼らによれば、会計システムは、組織目標を事前的に表現したり、意思決定に対して情報をインプットするというよりは、むしろ活動の事後的合理化に役立つものである。

18 Hopwood (1983), pp. 300-301, 同(1986).

19 Spicer and Ballew (1983), Tiessen and Waterhouse (1983). なお、会計システムが組織の安定化のメカニズムの一部として働くという見方は、かなり前から存在している。たとえば、Cyert and March (1963) p. 33 参照。

20 Cooper, Hayes and Wolf (1981). 同時に Hayes (1983) も参照されたい。

会計システムは、(測定・報告する変数の選択を通じて)問題を定義することによって過去の方法の模倣と強制を助長し、(コントロール可能な変数の選択を通じて)解決を形作るのに役立つ。もちろん、会計システムを適用するスタイルは重要であるが、会計システムの構造と構成要因は、活動、組織化および組織内の諸問題についての議論に関して、妥当で、受け入れられる方法を作り出すのに役立つ。また、組織デザインやそれに伴う会計手続きは、組織が作られたときの妥当で、合法的な構造観を反映しているが、その後でこれらの構造を固定化し、新しいシステムがより適切であったとしてもそれを取り入れよう²¹としない傾向を指摘している。²²

会計システムが果たすこのような働きが現実にとどの程度存在しているかについての一般的な調査はまだ行われていないが、少なくとも部分的には、そのような事実が見聞される。この点についての調査は将来の課題としても、このような事実が存在するとき、会計システムが環境変化に対する組織構造の変化や戦略的展開を妨げたり、会計システムの変更そのものが困難であることは、容易に推測される。

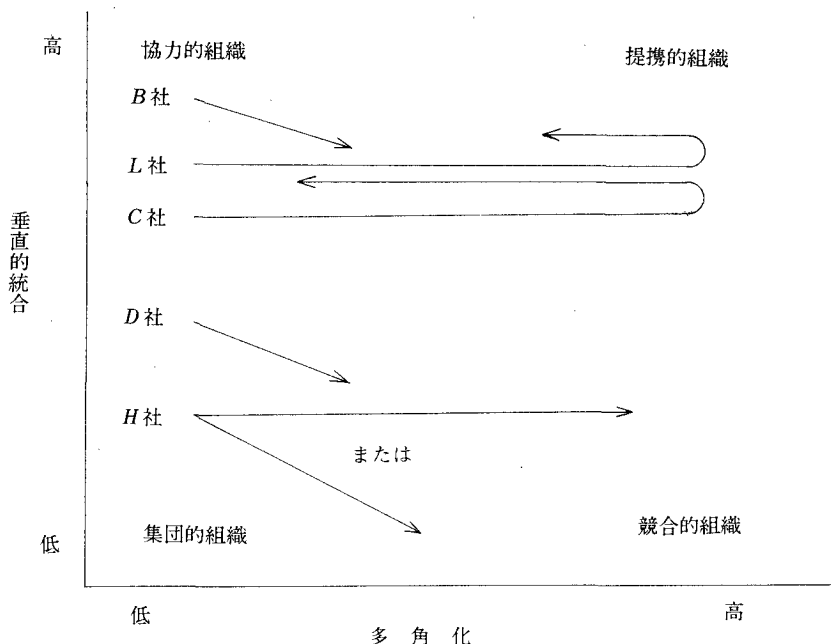
ホープウッドは、会計システムの変化の前提条件、変化のプロセス、その変化が組織に与える影響について今後本格的な研究が必要であると指摘する一方、イギリスの会社の事例を挙げながら、会計情報が広く組織の意思決定の認知的前提条件として確立され、基礎的レベルにおいて組織内の意味と重要性の構造を決定するようになると、組織構造の変化が企てられるときにも、会計システムの変化が非常に困難であることを示している。²³

エクレスは、事業部制における内部振替価格を中心として、会計手続きの選択がどのように組織構造の選択に関連しているかをいくつかの事例で示している。彼が調査した会社のうちで特に組織構造の変化を示す事例は、次図のよう

21 この問題については、Hopwood (1974) および Otley (1978) の実証研究が良く知られている。

22 この主張は、Stinchcombe (1965) の見解に基づいて表明されている。

23 Hopwood (1987).



²⁴に示される。この図の縦軸は、垂直的統合の程度を示し、横軸は、多角化の程度を示しており、この2つの座標軸からなる座標上に4つの基本的な組織構造タイプが配置されている。集团的 (collective) 組織とは、単一ないし少数の職能を中心とする小規模な企業や新規企業で、所有主経営にみられるように公式的管理を欠く組織である。協力的 (cooperative) 組織とは、組織内部に高度の相互依存性が存在し、トップ・ダウンの管理方式のもとで全ての管理者に対して全社の業績への協力を強く求める組織である。競合的 (competitive) 組織は、協力的組織と対照的に、組織内の相互依存性は低く、各組織単位はそれぞれの業績に基づいて資本やその他の資源について相互に競合する組織である。最後に、提携的 (collaborative) 組織は、協力的組織と競合的組織の両方の性格を持ち、部分単位の管理者は全社の業績のために協力を要請されると共に、資源

24 Eccles (1985), p. 286. 彼は、13の会社について綿密な実態調査を行い、内部振替価格の問題についての仮説を論証し、展開している。谷 (1987) 参照。

と結果について相互に競合する。この組織タイプは、プロジェクト中心の産業や共通の技術的基盤から多くの製品／市場セグメントを定める産業に見いだされる²⁵。

上図に示されるB社は、世界的に分散化した活動を行っている機械工業会社であるが、1970年代の後半に経営危機に直面したとき、経営体質を強化するために細分化したプロフィット・センター組織を導入しようと試みたが、内部振替価格や責任会計システムの選択を中心として社内に意見の一致が得られなかったために、いったんこの試みを断念し、数年後に、少数のプロフィット・センターを設定することによって、相互依存性の小さい事業部制組織が採用した。この事例は、協力的組織から提携的組織への組織構造の変革が会計手続きについての意見の不一致のために挫折し、数年後に競合的組織の方向に組織構造の修正が行われたといえる場合である²⁶。L社は、1972年までは相互依存性の強い多数のプロフィット・センターを持ち、実際全部原価による振替価格制度を採用していたが、その後少数のプロフィット・センター制度に切り替え、相互依存性が強いために内部取引を強制するという条件のもとで、振替価格を市価基準に変更した。ところが、1977年に基礎化学事業部を設立したときに、トップ・マネジメントは、下方事業活動を重視する立場から、基礎化学事業部からのいくつかの振替について市価ではなく標準全部原価による振替価格を適用した。これに対して、基礎化学事業部の管理者は、それを地位の低下と感じ、また、社内的にも市価基準を信頼する立場や歴史的記録との比較が失われるという懸念から強い批判が生まれ、結局約5年後にすべての振替に市価基準を適用するという元の状態に戻された。このケースも、協力的組織から提携的組織への変革が会計手続きに関する合意の不成立のために挫折したことを示している²⁷。C社は、情報処理機器および情報処理システムの生産と販売に携わっている会社

25 Eccles (1985), pp. 273-279.

26 Eccles (1985), pp. 240-247, 285-286.

27 Eccles (1985), pp. 251-255, 286.

で、5つの事業部からなっている。組織内の相互依存性はある程度強く、内部取引の強制が部分的に行われているが、事業部の自立的管理の意識は伝統的に高かった。1970年代後半に経営危機に直面し、ROIによる業績評価制度が導入されたが、各事業部の業績評価基準は必ずしも同じでなく、振替価格の選択についての各事業部の選好も異なっていた。当初の振替価格は、全部製造原価にR & Dと技術サポートのような費用の加算額を含めたものであったが、その後、市価基準に変更された。しかし、会計システムが不備であったために、1979年頃までは、非常に多様な振替価格が用いられていた。そこで、トップ・マネジメントは、その統一を試みたが、結局、製品群によってある程度異なった計算を含む原価加算基準が採用された。エクレスの解釈では、この会社では、提携的組織への方角に向かって変革が行われるはずであったし、市価基準が適用されるべきであった。しかし、それとは異なる振替価格基準が採用され、再び協力的組織へと後戻りしたのは、市価基準についての過去の失敗や市価基準のもたらす効果について社内に反対があったからであるとされる。²⁸ D社のプリント基板部門は、当初、コストセンターとして位置づけられていたが、その後これを独立の事業として考える経営政策に応じて、その振替価格も原価基準から市価基準に変更され、協力的組織から競合的組織への組織改革が実現した。²⁹ 最後に、H社は、重機械の生産を行っている会社であるが、社内の供給部門は内部需要がある場合には供給を強制される一方、外部からの調達は許されている。強制的な内部取引が非対称的であるために、この会社の組織構造の変革は不明確であるが、内部振替価格が、一般管理費を含まない全部原価から、それを含む全部原価、さらに、市価へと変更されるにともなって、協力的組織から提携的組織あるいは競合的組織へと漸進的に変化したといえる。³⁰ これらの事例のうち、D社やH社の会計システムの変更は組織構造や経営戦略の変化に対してよ

28 Eccles (1985), pp. 259-266, 286-287.

29 Eccles (1985), pp. 176-178, 286.

30 Eccles (1985), pp. 103-106, 287.

り反射的であるが、残りの3社については会計システムが組織構造や経営戦略の変化に対して制約的に働いていると考えられる。

最後に、会計手続き、特に ROI が、多くの批判にもかかわらず、なぜ広く用いられ続けているのかについて、スウィイリングとバイクがいくつかの経営担当者との討論を通じて得た見解を紹介しておこう。ROI を中心とする彼らの見解は、次の通りである。³¹

- (1) ROI は、限られた選択集合に注意を集中させ、強いモチベーションを与えることができる。
- (2) ROI は、何をすべきでないかを示すよりも、何をすべきかを示すのに適しており、このようなポジティブな言明は、もっとも起こりそうな結果によって目標を示し、その達成に焦点を当てるフィードバックを用いることによって、活動を開始させる強力なシステムとなりうる。
- (3) ROI は、必ずしも正確な予測をもたらさないけれども、活動がもたらす結果と意味についての論理の推定を強める。
- (4) 経営者や管理者は、過去の ROI についておおやけに評価され、また、将来の ROI について責任を持たされ、しかもその言明は彼らの意志と見なされるので、ROI にもとづく活動の継続性はそれだけ強められる。
- (5) ROI に基づく手続きの価値と論理は、広く共有されている。

スウィイリングとバイクは、意思決定にとって misleading な、分析的に不完全で、バイアスのある会計測定値が、強力で、持続的な、自己正当的活動を引き起こすことがあると述べ³²、ROI が短期的行動をひきおこすという事実も、それがモチベーションとコミットメントを作り出す手段として成功したことを示しているという。³³

31 Swieringa and Weick (1987), pp. 297-298.

32 Swieringa and Weick (1987), pp. 294.

33 Swieringa and Weick (1987), pp. 306-307.

V パラダイム・シフトについて

さて、ジョンソンとキャプランは、管理会計の適合性を回復する手段として、財務会計の観点に拘束された製品原価計算を放棄し、組織内で行われる各種の取引毎に原価を集計・評価できるような原価計算を展開すべきこと、また、そのような原価計算を通じて製品の収益性を長期的に評価できるような精密な製品原価計算を行うべきことを主張する。この主張は、TQC・Just-in-Time システム・CIM の展開、ハイテク製品の登場、製品ライフサイクルの短縮化、運送・サービス産業での規制緩和による競争の激化等を背景としているが、その製品原価計算は、プロセス・コントロールからも解放され、長期的観点に立って、各製品の収益性を厳密に捕らえようとするものである。手続き的には必ずしも明確でないが、全ての取引毎に、原価を集計し、原価の発生原因とコスト・ビヘイビアを明確にし、原価の透視性を高め、戦略的分析に役立てることが意図されている。短期的業績評価は避けるべきであり、長期的収益性についての予測と目標へ与える多様な非財務的指標が用いられるべきだとされる。³⁵

ジョンソンとキャプランの主張は、現在の原価計算を財務会計から解放し、戦略的管理会計システムを展開するという点で、歓迎されよう。また、競争環境が激しいほど、会計数値に代わって、非財務的数値がより多く用いられる傾向も確認されている。³⁶けれども、彼らが主張するような戦略的管理会計が直ちに伝統的管理会計にとって代わるとはいえないであろう。そのような変化は、前節で紹介した他の論者の見解や事例を見ても、必ずしもすぐに起こることは考えられない。組織内で共有される価値観や意味づけが根本的に変わるとすれば、それは、一種のパラダイム・シフトといえるが、³⁷パラダイム・シフトがいつど

34 Johnson and Kaplan (1987), pp. 228-251.

35 Johnson and Kaplan (1987), p. 259.

36 会計数値に代わって、非財務的数値がどのような状況でどのように用いられているかについては、例えば、Gordon and Miller (1976), Ewusi-Mensah (1981), Gordon and Narayanan (1984), Macintosh and Daft (1987) を参照されたい。

のように起こるかは、殆ど明らかになっていない。

経営の競争環境の変化、戦略³⁸の変化、FA³⁹化、会計測定システムや情報処理技術⁴⁰の革新等はパラダイム・シフトを引き起こす重要な要因となるかもしれないが、会計システムの変更は、利害関係に変化をもたらすので、現在の会計システムのもとで利益を得ている支配グループは、会計システムの変更⁴¹に抵抗すると考えることもできる。また、伝統的な会計システムは、特定の因果配列を前提としたクローズド・システムと考えられる。これに対して、代替的因果配列を取り入れた管理会計システムのオープン⁴²化やコンフリクトの解消に役立つ会計手続きは、会計の中立性を高める点でも望ましいが、それが現実⁴³にどの程度可能なのかは、分かっていない。

管理会計システムの変化がいつどのように起こるのかについては、今後のより進んだ研究に待たなければならない。

37 ここでは、クーンのいう科学におけるパラダイム・シフトを組織において共有される信念や価値観の変化に当てはめている。このような類推は、若干の論者によって行われている。Kuhn (1962), Brown (1978), pp. 373-377, Dent (1986), p. 151 等参照。

38 経営戦略と会計システムとの関係については、例えば、Miles and Snow (1978), Gordon, Larcker and Tuggle (1978), Govindarajan and Gupta (1985), Merchant (1985) を参照されたい。

39 FA化が原価計算制度に及ぼす影響についてのわが国における実態調査研究としては、小林健吾教授らの調査が挙げられる。小林 (1984)。

40 例えば、対話機能を促進するDSSは、パラダイム・シフトを引き起こす1つの要因となるかもしれない。というのは、伝統的会計システムは、非対話的とみられるからである。Dent (1986) p. 151 152 参照。

41 Dent (1986) p. 167 参照。これに対して、エマヌエルとオトレイは、異なる利害関係者の利益が共存する活動集合を実現可能集合と考え、この集合に基づく管理会計を志向している。Emanuel and Otley (1985)。

42 小林 (哲) (1984) 参照。

43 もっとも、コンフリクトのないことが経営管理目的にとって常に有効であるとはいえない。エクレスは、コンフリクトが少ない dual pricing が振替価格として殆ど用いられていない1つの理由として、コンフリクトの存在が情報の入手とコントロールに関する優位性をトップ・マネジメントに与える点を指摘している。Eccles (1985), pp. 222-226。

参 考 文 献

- 加登 豊「業績評価と利益情報」企業会計, 1987年8月。
- 小林健吾「工場の自動化に伴う工業会計の変革, アンケート調査と結果の分析」経営実務, 1984年11月。
- 小林哲夫「責任会計における管理可能性概念」国民経済雑誌, 1984年5月。
- 宮本匡章「新しい原価計算システムについて」会計, 1987年5月。
- 谷 武幸(書評) Robert G. Eccles, *The Transfer Pricing Problem*, 国民経済雑誌, 1984年5月。
- Bromwich, M. and A. G. Hopwood (eds.), *Research and Current Issues in Management Accounting*, Pitman 1986.
- Brown, R. H., *Bureaucracy as Praxis: Toward A Political Phenomenology of Formal Organizations*, *Administrative Science Quarterly*, Sept. 1978, pp. 365-382.
- Cooper, D. J., D. Hayes and F. Wolf, *Accounting in Organized Anarchies: Understanding and Designing Accounting Systems in Ambiguous Situations*, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 6, No. 3, 1981, pp. 175-191.
- Cyert, R. M. and J. G. March, *A Behavioral Theory of The Firm*, Englewood Cliffs, 1963.
- Dent, J. F., *Organizational Research in Accounting: Perspectives, Issues and A Commentary*, in Bromwich, M. and A. G. Hopwood (eds.), *Research and Current Issues in Management Accounting*, Pitman 1986. pp. 143-178.
- Eccles, R. G., *The Transfer Pricing Problem: A Theory for Practice*, Lexington Books, 1985.
- Emmanuel, C. and D. T. Otley, *Accounting for Management Control*, Van Nostrand Reinhold, 1985.
- Ewusi-Mensah, K., *The External Organizational Environment and The Impact on Management Information Systems*, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 6, No. 4, 1981, pp. 301-316.
- Gordon, L. A., D. Larcker and F. D. Tuggle, *Strategic Decision Processes and The Design of Accounting Information Systems: Conceptual Linkages*, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 3, No. 3/4, 1978, pp. 203-213.
- Gordon, L. A. and D. Miller, *A Contingency Framework for The Design of Accounting Information Systems*, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 1, No. 1, 1976, pp. 59-69.
- Gordon, L. A. and V. K. Narayanan, *Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organizational Structure: An Empirical Investigation*, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9, No. 1, 1984, pp. 33-47.

- Govindarajan, V. and A. K. Gupta, Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, No. 1, 1985, pp. 51-66.
- Hayes, D. C., Accounting for Accounting: A Study about Managerial Accounting, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 2/3, 1983, pp. 241-249.
- Hopwood, A. G., Leadership Climate and The Use of Accounting Data in Performance Evaluation, *The Accounting Review*, July 1974, pp. 485-495.
- Hopwood, A. G., Management Accounting and Organizational Action: An Introduction, in Bromwich, M. and A. G. Hopwood (eds.), *Research and Current Issues in Management Accounting*, Pitman 1986. pp. 9-30.
- Hopwood, A. G., The Archaeology of Accounting Systems, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 3, 1987, pp. 207-234.
- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987.
- Kuhn, T. S., *The Structure of Scientific Revolutions*, University of Chicago Press, 1962. 中山 茂訳『科学革命の構造』みすず書房, 1971.
- Macintosh, N. B. and R. L. Daft, Management Control Systems and Departmental Interdependencies: An Empirical Study, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 1, 1987, pp. 49-61.
- Merchant, K. A., Organizational Control and Discretionary Program Decision Making: A Field Study, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, No. 1, 1985, pp. 67-85.
- Miles, R. E. and Snow, C. C., *Organizational Strategy, Structure and Process*, McGraw-Hill, 1978.
- Otley, D. T., Budget Use and Managerial Performance, *Journal of Accounting Research*, Spring 1978, pp. 122-149.
- Scapens, R. W., D. T. Otley and R. J. Lister, *Accounting, Organizational Theory and Capital Budgeting: Three Surveys*, The Macmillan Press, 1984.
- Scapens, R. W., Management Accounting: A Survey, in Scapens, R. W., D. T. Otley and R. J. Lister, *Accounting, Organizational Theory and Capital Budgeting: Three Surveys*, The Macmillan Press, 1984, pp. 15-95.
- Scapens, R. W. and J. Arnold, Economics and Management Accounting Research, in Bromwich, M. and A. G. Hopwood (eds.), *Research and Current Issues in Management Accounting*, Pitman 1986. pp. 78-102.
- Spicer, B. H. and Van Ballew, Management Accounting Systems and The Economics of Internal Organization, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 1, 1983, pp. 73-96.
- Stinchcombe, A. L., Social Structure and Organizations, in J. G. March, (ed.),

Handbook of Organizations, Rand McNally & Co., 1965. pp. 142-193.

Swieringa, R. J. and K. Weick, Management Accounting and Action, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 3, 1987, pp. 293-308.

Tiessen, P. and J. H. Waterhouse, Towards A Discriptive Theory of Management Accounting Theory, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 2/3, 1983, pp. 251-267.

Williamson, O. E., *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*, The Free Press, 1975.