HOKUGA 北海学園学術情報リポジトリ
学校法人北海学園
北海学園大学
北海商科大学

タイトル	組織コントロール・メカニズムとしての管理会計
著者	内田，昌利; Uchida，Masatoshi
引用	北海学園大学経営論集，13(4)：15-28
発行日	2016-03-25

Hokkai-Gakuen Organization of Knowledge Ubiquitous through Gaining Archives.

組織コントロール・メカニズムとしての管理会計

内　田　昌　利

1．はじめに

管理会計情報は組織の諸活動をコントロールするにあたって決定的な役割をはたしている。そのもっとも注目すべき特徴は，伝統的に情報が貨幣単位で表現されてきたことである。貨幣尺度は，広範な非類似的諸活動の結果を表現し集約することのできる共通言語である。したがって，管理会計情報が広範かつ多様な組織サブ単位の諸活動を統合するための唯一の定量的尺度であるために，それは組織における支配的なコントロール・メカニズムとしてしばしばみられる。しかし，管理会計は，管理者や従業員の活動をコントロールするために組織が利用するさまざまなコントロール・メカニズムの一側面を示すものにすぎない。このため，管理会計システムがコントロール・プロセスではたす役割を十分理解するには，いかにそれが組織のコントロール・メカニズム全体と関連するかについて考えてみる必要がある（Macintosh 1994, 2)。

2．コントロールの基本タイプ

はじめに，コントロールをごく一般的に定義しておこう。活動をコントロールするとは，あらかじめ計画目標として業績標準を設定し(plan)，その実現に向かって執行し（do)，その結果を測定・記録し，標準と実績とを比較して差異を確認し，さらに差異の重要性について評価して（check)，それに基づいて，企業の目標の達成にもっとも効果的で効率的な資源利用を確保するよう必要なアクションを講じる（act）という一連のシステマティックな行動のサイクル（PDCA サイクル）をいう。

コントロールの基本タイプとしては，上述の定義にみるような PDCA のループが閉じながら螺旋的に反復されることで漸進的にプロセスないしシステム自体が改善されていくクローズドループ・コントロールと，ループがとじないで進行していくオープンループ・コントロールとに概念区分することができるが，全能の神でないかぎり人も組織も前者のクローズドループ・コントロールをとらざるをえない。

クローズドループ・コントロールは，コントロール・アクション（修正行動・是正措置）を実際の結果に基づいて起こすか，予想される結果に基づいて起こすかで，フィードバック・コントロールとフィードフォワード・コントロールとにさらに区分される。それぞれの特徴は，前者が事後的，結果応答的，時点的コントロールであるのに対して，後者は事前的，予防的，連続的コントロールである点で対照的である（図１)。

フィードバック・コントロールはプロセスが終了した後のアウトプットに焦点を当てる。このため，ポストアクション（またはアウトプット）コントロールと呼ばれることがある。

フィードバックが標準(計画)と実績との差

1　open-loop control（オープン-ループ・コントロール）
2　closed-loop control（クローズド-ループ・コントロール）
　① feedback control（フィードバック・コントロール）
　　control action を実際の結果に基づいて起こす
　　（特徴：事後的-結果応答的-時点的コントロール）
　② feedforward control（フィードフォワード・コントロール）
　　control action を予想される結果に基づいて起こす
　　（特徴：事前的-予防的-連続的コントロール）

図 1

異がわずかであることを示すならば計画が全体としてターゲットどおりに実現されていることが証明されたと理解され，差異が重大な意味をもつものであれば，たとえ小さくても是正のためのコントロール・アクションとより効果的な計画の再設定が要請される。その意味で，フィードバック・コントロールは，システムないしプロセスのコントロールの基本である。問題は，情報を受けとったときにはすでにダメージが発生していることである（図 2 ）。

このダメージを事前に回避するために，フィードフォワード・コントロールやコンカレント・コントロールが工夫される。

フィードフォワード・コントロールは，一連のアクションが終了する前に修正を行うもので，フィードバック・コントロールがアウトプットに焦点をおくのとは対照的に，インプット（組織内で流れる人的・物的・財務的資源）の規制に焦点をおくもので，活動過程で必要な標準に資源費消を規制しつつ，標準または目標からの乖離を発見し，結果の予測からコントロール・アクションを講じることが求められる。その意味で，フィードフォワード・コントロールが有効かどうかは，インプットの費消の測定とその結果の予測にかかっており，とくに結果を予測する「予測モデル」の有効性いかんにかかっていると言ってもよい。管理会計のフィードフォワード・コントロール機能の拡充にはどこまで有効な（かならずしも精緻である必要はない）「予測モデル」を用意できるかが決定的に重要である（図 3 ）。

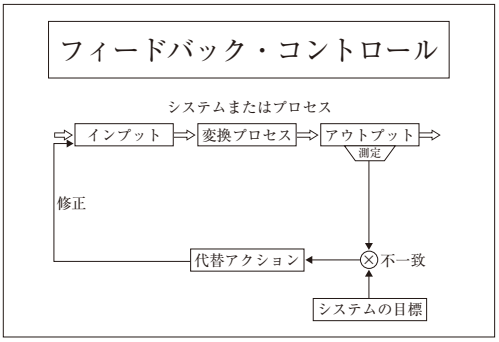

図 2

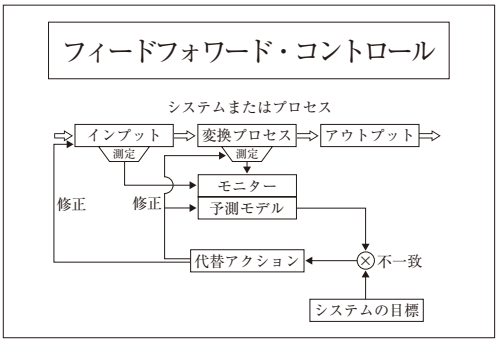

図 3

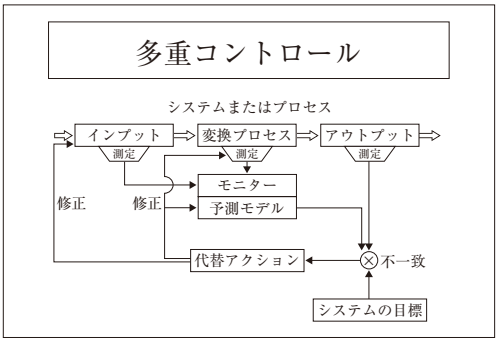

図 4

なお，フィードフォワード・コントロールを，活動を始める前に行われる preliminary control, precontrol, preventive control と限定的に解釈して，活動が現在進行している過程でその活動を組織の標準に合致させようと規制するコンカレント・コントロールをこれと

分ける考え方もある。進行中のタスクを規制することに焦点をおき，コンカレント・コントロールは，現行活動を引き続き行うべきか，是正措置を講じるべきか，ストップすべきかどうかを決定するチェックポイントとして機能することから，screening（またはイエス-ノー）control と呼ばれることがある。

上記の細分されたタイプのコントロールは相互に排他的なものではなく，むしろ実際の場面では，組み合わされて多重コントロールシステムを構成している（図 4 ）。

3．単純なシステムのコントロールと管理会計

上記の多重コントロールにみるように，次の 4 要素が満たされるとき，システムないしプロセスはコントロールされている状態にある（in control）といえる。

⑴システムの目的
⑵目的に照らしてアウトプットを測定する手段
⑶インプット＝アウトプット関係の予測モデル
⑷代替アクション（戦略）の選択

もしこれらの要素が欠けることがあれば，システムは out of control の状態に陥る。

そこで，システムをコントロール状態におくのに，管理会計はこれらの 4 要素にどのような貢献をするであろうか（図 5　Wilson and Chua 1993, 50-52）。

①「組織目的」への管理会計の役割	管理会計システムは， ①誘因と貢献の許容可能な組合せを財務的測定尺度で表わす。 ②さまざまな利害集団間がバーゲニングやネゴシエーションを行うさいの媒体として機能する。その結果，実行可能な戦略が形成される。 ③選択された目標を明示する。 ④選択された目標を一定期間安定化させる。
②「予測モデル」への役割	CVP 関係分析，資本予算などの予測モデルによって，ある行動コースをとった場合どのような結果が生じるか，とくに組織の目的の達成にどのような影響を生むか，という問いに一定の分析結果（答え）が出される。
③「測定」への役割	会計システムは①とられた行動の結果（フィードバック情報）と②予測されるインプット－アウトプット関係（フィードフォワード情報）を測定する。
④「代替戦略の選択」への役割	（意思決定モデルおよび意思決定への支援） 組織目的の達成を確保するためにとりうる 4 つの戦略 ①インプットの変更 ②目的の変更 ③予測モデルの修正 ④システム自体の変更

図 5

4．複雑なシステムである組織のコントロールと管理会計

4-1. 組織コントロールのタイプ

Ouchi（1979）によれば，組織においてマネジャーがコントロールを行うために利用するメカニズムには，マーケット・コントロール，ビューロクラティック・コントロール，クラン・コントロールの 3 つがあり，状況に応じてその選択と組合せについてのコントロール

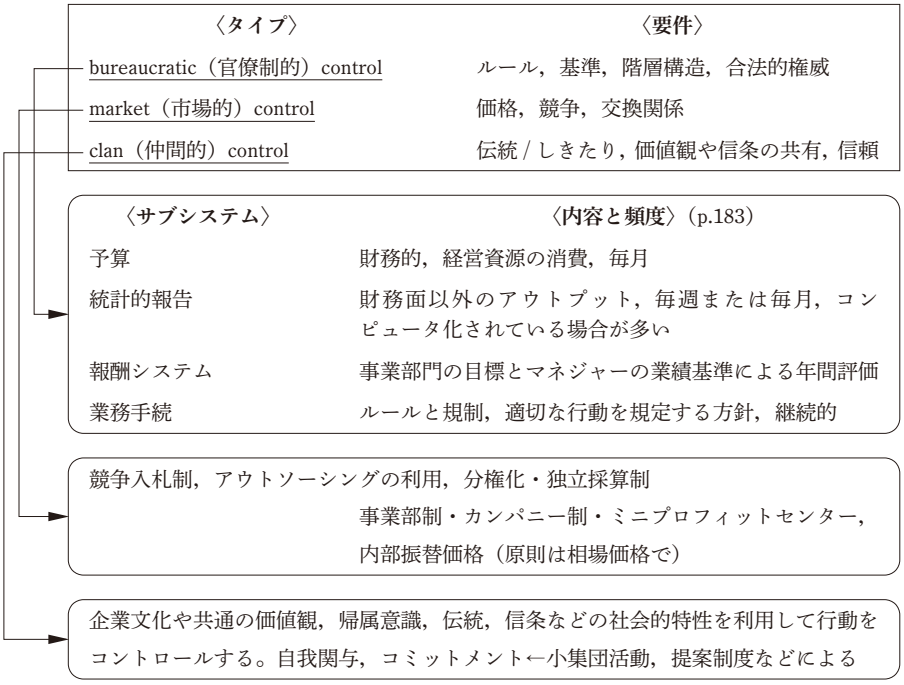

図 6

戦略があるという（図 6 ）。

マーケット・コントロールは，アウトプットを評価するために市場での価格競争力を利用する。価格メカニズムを使って組織の効率を測るのである。したがって，財貨またはサービスの価格が競争を通じて設定され，それが真の価値を表すのでなければ，職能部門のコントロールには適さないといえる。

ビューロクラティック・コントロールは，ルール・方針・権限の階層体系・一定の書面や書式，報酬体系・その他の公式的なメカニズムを利用して，従業員の行動に影響を及ぼし，業績を評価するものである。

クラン・コントロールは，ビューロクラティック・コントロールとは対照的なもので，文化的な価値に焦点を当てる。従業員の行動を規制し，組織目標の達成を促すために，価値観，信念，企業文化，共有する規範，インフォーマル関係を重視するのである。このクラン・コントロールを利用しようとする場合，従業員が組織を信頼していることが不可欠である。その信頼があってこそ，最低限の指揮命令や標準でも従業員はコントロールシステムに参加し，よく働くのである。

不確実性が高く変化の急速な状況では，厳格なルールと厳密な監督に基づくコントロール＝官僚制コントロールは非効率的である。

学習する組織を目指す企業は，ルールや規制に依存するよりもクラン・コントロールや自律的コントロールを活用することが多い。クラン・コントロールは目にはみえないが非常に強力で，従業員の行動が官僚制コントロールにおけるよりも強力にコントロールされる。

Merchant（1985）は，組織におけるマネジメント・コントロールを「人事コントロール」（personnel control），「アクション・コントロール」（action control），「結果コントロール」（result control）の 3 タイプに分類し，その関係を図 7 および 8 のように示してる。

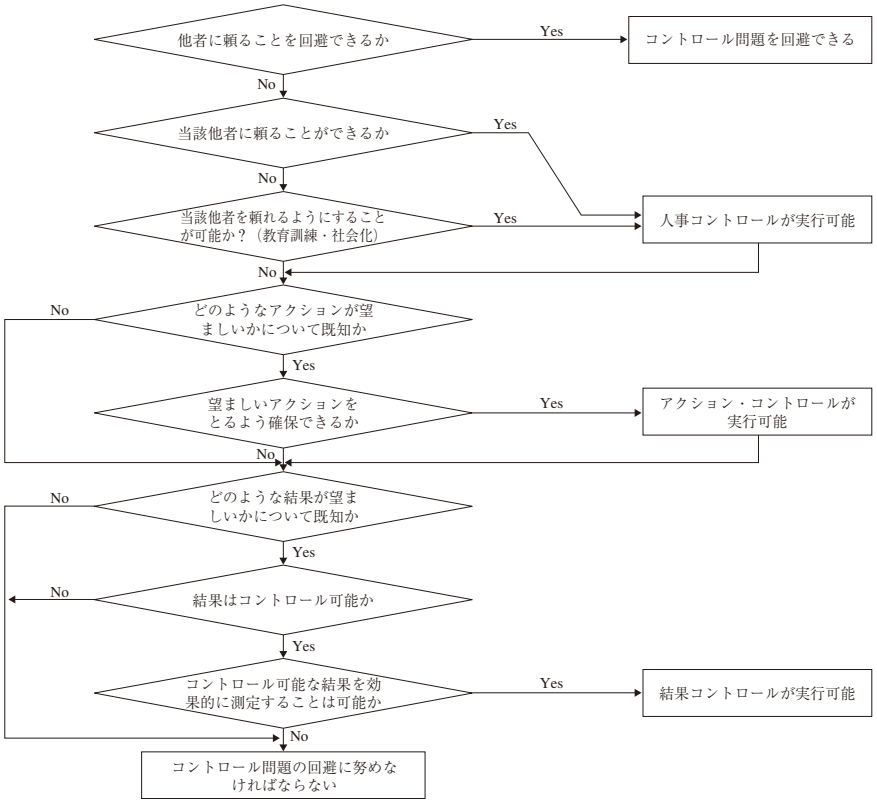

図7　コントロールのタイプ（Merchant 1985, 48）

組織活動の遂行にあたって他者に頼ることができたり，頼らざるをえない場合には，人事コントロール（教育訓練や社会化）が必要になる。逆に，他者への依存が不要であれば，人事コントロールは無用である。さらに，組織活動の遂行にあたっていかなるアクションが望ましいかが分かっていて，その望ましいアクションをとらせることを確保することができる場合には，アクション・コントロールが実行可能になる。さらに，いかなるアクション結果が望ましいかが分かっていて，その結果がコントロール可能であり，結果を測定することができれば結果コントロールが可能になる。

こうしたマネジメント・コントロール・システムの存在理由は，組織が望むような行動をとるよう従業員の行動を確保することで組織の目的を実現する可能性（確率）を高めることにある。一般には，マネジメント・コントロール・システムをタイトなものにすれば，従業員が組織の望むアクションをとる確実性が高まるものと考えられる。そのばあい問題は，どの程度タイトにマネジメント・コントロールを行うかである。コントロールの対象（人・アクション・結果）と組織の目標との関連について相当確かで詳細な知識が経営者にあれば，タイトなコントロールは効果的に実行できるであろう。

1　結果コントロール（result control）：
　なによりも結果を問うコントロールの仕方
　結果を貨幣的・非貨幣的尺度で測定することによってコントロールする
　＊財務的結果によるコントロール（＝管理会計によるコントロール）
　　仕組み：①財務的責任構造，②財務的業績尺度，
　　③計画および予算管理システム，④財務的業績ベースの報酬制度）
2　アクション・コントロール（action control）⇒官僚制組織に典型的
　上司による部下のアクションのモニターと誘導によるコントロール
　4 つの形態：①アクションの制約，②アクションの事前レビュー，
　　③アクションの結果報告責任（事後チェック），④余剰資源（人・もの）
3　人事／文化コントロール（personnel/cultural control）
　価値観の共有や集団規範による社会的コントロール
　一定のタイプの人間の採用／教育・研修による規範や価値観の共有

図 8　組織における 3 タイプのコントロール（Merchant 1988）

これは適切なコントロールは状況によってセル①から④のタイプが選択されるというものである（図 9 ）。

タスクまたはプロセスにたいする知識

結果の測定可能性	完全（十分）	不完全（不十分）
高	行動 and/or 結果の測定 （アクション／結果コントロール）　①	②　結果の測定 （結果コントロール）
低	③　行動の測定 （アクション・コントロール）	④ （文化／“クラン”コントロール）

図 9. 適切なコントロール・タイプは状況による（セル①～④）

セル①：タスクに対する知識が高く，アウトプットを測定する尺度が利用できる場合
　例：生産現場の職長は各作業員のアクションをモニターし誘導し，作業能率や仕損じなどの生産の質に関する報告（情報）によってコントロールできる。
セル②：アウトプットを測定できる可能性は高いが，タスクに対する知識は不完全な場合
　例：生命保険を販売する最善の方法はわからなくても，販売努力の結果は契約高と契約内容の補償範囲や保険料（掛金）などで容易に測定できる。
セル③：アウトプットの測定はむずかしいがタスクの知識は完全な場合
　例：製缶工場のアセンブリーラインで働く各作業員のアウトプットを測定することは難しいので結果コントロールは使えないが，ラインのテクノロジーについてはよくわかっているので作業員のアクションをモニターし誘導することでコントロールできる。
セル④：アウトプットの測定が困難で，タスクの知識も不完全である場合
　例：この場合にはアクション・コントロールも結果コントロールも適切ではなく，企業文化を通じたコントロールが最も適切である。

目的（最終目標）	タスク手段性（因果関係の知識）：完全	タスク手段性（因果関係の知識）：不完全
明瞭	能率テスト ① 社会的テスト ③	有効性テスト ② 社会的テスト ④
あいまい		

図 10. 結果の評価基準

タスク手段性：タスクのやり方や因果関係がよく理解されているとき，アクションの結果は予測可能である。あるいは，その反対。
目的：目的（使命・最終目標）が明瞭なとき，下位目標や行動は客観的に決められるが，目的があいまいだと，目標そのものが選択の対象になる。目標を決めるさいの合意形成が課題。

セル①：インプットとアウトプットとの最適な経済的関係を基準にして評価する（能率テスト）
セル②：結果は測定できるので，所期の目標を達成したかどうかで評価する（有効性テスト）
セル③：能率テスト＜社会的テスト
セル④：適切な評価尺度がないため，複数以上の関係グループの意見や信念を収集して，その集合的意見によって評価する（社会的テスト）

情報フロー	ルーティン（レギュラー）	ノンルーティン（イレギュラー）
公式	標準原価計算システム 生産管理システム 銀行取引処理システム ① 万一用のケースファイル ③	資本予算システム 製品別収益性分析 （直接および全部原価計算） 損益分岐分析 タスクフォースおよび連絡役 ② 口コミ情報 ④
非公式	ブラックリスト（えんま帳） 自作の安全防御システム	ビジネスランチ コーヒーブレークでの雑談 パーティ会場での出会い

図 11. 情報システムの 4 タイプ（Earl and Hopwood 1981）

セル①はわれわれにおなじみのルーチンかつオフィシャルな情報システムを指し，標準原価報告，財務諸表，在庫報告，売上分析など組織をうまく運営するためには必須の情報である。
セル②の情報システムは，オフィシャルであっても経常的に作られるものではなく，資本予算のコントロール報告，製品別収益性分析，損益分岐図表など特殊調査に必要な情報を指す。データベースからアクセスできる情報である。
セル③はオフィシャルでルーチンなシステムの不十分な点を補完するためのオフィシャルではないがルーチンな情報システムである。図 11 の例示にみるように，オフィシャルな情報システムでは表わせないような特殊な状況を正確に表わすために利用される。
セル④は例示にみるように，オフィシャルでもルーチンでもない情報システムであって，公式的な情報システムでは表わせないような定性的な情報や情報の意味やニュアンスを伝えるもので，緊急かつ複雑な問題を他の管理者とタイムリーに共有したり，他の管理者に影響を与えるうえで重要な手段である。

4-2. 会計情報の用法：理論

因果関係の不確実性	目標の不確実性：低い（目標が明確／目標の一致）	目標の不確実性：高い（目標があいまい／目標不一致）
低い	計算による意思決定 アンサーマシン ①	② 妥協による意思決定 対話マシーン
高い	③ 判断による意思決定 学習マシーン	④ インスピレーションによる意思決定 アイディアマシーン

図 12. 不確実性と意思決定との関係（Earl and Hopwood 1981）

セル①目標が明確で，アクションの結果（すなわち因果関係）が既知である状況：

この場合，タスクはプログラム化でき，アルゴリズム・公式・予め決めたルールを使って計算による最適な意思決定が可能である。「アンサー・マシン」として会計システム（標準原価計算システム，割引キャッシュフロー法，線型計画法，経済的発注量モデル etc.）が使われる。

セル②目標は不確実だが，因果関係は既知である状況：

目標が表明されていなかったり，急速に変化する環境の中でどの目標を優先させるべきかについて合意がなかったり，コンフリクトがあると，こうした目標の不確実性が起こる。Thompson & Tuden（1959）によれば，目標が不確実な場合，利害の相違からバーゲニングや妥協がなされそれによって結果が決まるため，意思決定は計算過程ではなく政治的過程だといえる。

この場合には，意思決定はコミュニケーション・チャネルをオープンなままに維持すべきである。管理者たちが議論のうえで対立しても基礎事実についての考え方が一致するよう支援することで，会計情報システムはこの過程を促進することができる（Boland, 1979）。ここでは会計システムは，答えを示すのではなく，探索とディベートを奨励するための「対話マシン」として機能すべきである。

セル③目標は明確だが因果関係が不確実なため，どのアクション・コースが最適成果を生むかについて未知である状況：

この状況では，問題を探求し，問いを立て，分析可能な意思決定部分を調べ，最後は判断に頼る必要がある。ここでも会計システムは意思決定過程にかなりのサポートが可能である。それは経営者が代替的なアクション・コースを徹底して評価するのを助ける「学習マシン」として機能することによってである。感度分析やホワット・イフ分析を適用したコンピュータ・モデルや調査用データベースの検索システムが学習マシンの例としてあげられる。こうしたシステムの助けを借りて，経営者は，意思決定前に，可能な代替案とその結果について学習することができる。

セル④目標と因果関係ともに不確実な状況：

意思決定がインスピレーションの性質の傾向がある状況では，会計システムは，提起されたアイディアについてブレインストーミングの過程で創造性を刺激し支援することで，「アイディア・マシン」として機能することが可能である。環境条件が変化する中で，ある程度混乱に対応しうるような会計システムを意図的に設計することで，組織を硬直的な行動パターンから揺り動かし覚醒させることができるということが言われている。

4-3. 会計情報の用法：実際

上述の分析から示唆されることは，意思決定の状況と情報システムの役割は基底にある不確実性の性質次第で異なる，ということである。

しかし実際には会計情報システムは必ずしも上述した理論どおりの用法には従わない(Drury 1997, 322-324)。

セル①では，目標が確かで，因果関係が十分理解されているので問題はない。意思決定は定型的なので,「アンサー・マシン」として会計情報システムは利用されている。

目標が不確実で，因果関係がよく理解されているセル②では，対話や妥協よりむしろ「戦闘マシン」が利用されるものである。この状況では政治的過程が重要で，会計情報は利害関係者が自己に帰すべき利益を追求する戦闘マシン（武器）としてよく利用されるからである。現実にはマーケティング，エンジニアリング，人事といった多様な組織ニーズが存在するときに，財務的情報のみの報告書が多様な目標を単一目標に還元するために利用されるのである（Macintosh 1994)。単一目標に焦点を当てることで，情報システムを特定の利害グループの政治的武器として利己的に利用することができるということである(Dirsmith and Jablonsky 1979)。

同じデータベースを使って，利害の異なる一方の関係者が経済への行政の関与を縮小することを支持し，他方の関係者は行政計画の拡大の必要性を説くといった例を，立法府での法律作成過程に影響を与えるポリティックスの一例として Macintosh があげている。戦闘マシンは建設的な対話や妥協の必要性を踏みにじるがゆえに危険である。

セル③では学習マシンが求められるはずだが，実際にはアンサー・マシンが利用されることがよくある。

因果関係が不確実なときに，不確実性を無視したり隠蔽するために会計情報が提示されるときそのことが起こりうる。たとえば，不確実性を分析に組み込んだ確率モデルやリスク分析モデルなどの手法が，相応の確実性オーラを伴った誤った答えを生む危険がある。もしこうした手法を純粋にアンサー・マシンとして利用するならば，学習を刺激したり，不確実性を利己的に利用する機会はなくなるのだが（Macintosh 1994)。

目標と因果関係がともに不確実なセル④では，会計情報システムは，アイディア・マシンとてではなく，既に決定されたアクションを正当化するための「合理化マシン」としてよく利用されることがある。たとえば資本予算過程は意思決定への支援としてよりはむしろ既になされた決定を正当化するために利用されることがある。会計システムは創造性に水を差したり現状維持を促すために使われてはならない。

以上の分析から，会計情報システムの役割が，意思決定に伴う不確実性のタイプに左右されることが示唆されたが，そのさい公式的システムや技術的問題を強調しすぎると，組織における情報フローの実態（リアリティ）と一致しなくなる。会計情報システムに対する伝統的な狭い技術的パースペクティブを脱しなければ，実質的な組織のプロセスの理解から遠ざかるだけである。

5．管理会計の多様な目的・機能

管理会計の通念は，新古典派経済学に由来するもので，そこでは一般に管理会計の役割は合理的な経済的意思決定を支援するものと仮定されている。しかし多くの場合，合理性は不完全であり，実際の行動は新古典派理論の仮定と一致しない。

会計システムは組織活動の正当性や合理性を周囲に納得させるための儀式として採用されることもよくある。会計情報が意思決定にほとんどあるいはまったく関係ない場合でも，

シンボリックな目的のために経営者が会計情報に価値を見いだすのはそのためである。

会計情報は政治的目的のために利用されることもある。利害関係者がその政治的パワーまたはバーゲニング・ポジションを使って自己の利益を維持し拡大しようと情報を利用するのである。

会計の正当化／合理化目的とは，会計情報を，意思決定のためのインプットとしてよりも，すでに意思決定した行為を正当化するために使用することをいう。言い換えれば，会計システムは，組織目的を事前に表明するというよりむしろ行為を事後的に合理化するのである。

抑圧／支配／イデオロギー目的は，労働過程学派の視座から，一部の利害関係者の利益を正当化し，資本の利害を満たすために主として形成されてきた言語を通して，制度的に労働階級を従属させるという貢献機能をはたすものとして管理会計を見るのである。

こうした管理会計情報が多様な目的のために利用されうることに目を向けた先行研究：Earl and Hopwood（1981），Burchell *et al.*（1980），Chua（1988），Kelly and Pratt（1992）などを参考にして，その多様な役割ないし目的を整理しておこう（Drury 1997, 324–328）。

1）合理的／手段的目的

管理会計の通念は新古典派経済学の基底にある仮説（利潤極大化に基づく目標の設定，代替的なアクション・コースの探索，代替案の評価，明確な基準に基づいた合理的選択の順にしたがって意思決定が行われる）に基づいており，その役割は合理的な経済的意思決定を支援することにある。確かに，タスク手段性がよく理解されていて，目標が明確な場合には，合理的意思決定過程で実際の実務を正確に説明することができる（Burchell *et al.* 1981; Hopwood 1980）。だが多くの場合，合理的意思決定の過程は実際の現実世界の行動を映しださない。

Simon（1959）はすでに，純粋に経済学的に組織意思決定過程を説明しようとしたときにぶつかる問題に関心を寄せている。結論として，規範的ミクロ経済学は人間行動の理論を必要とせず，そこでは人間がいかに行動すべきかの知識が大事で，人間が実際にいかに行動するかは問題にされないという。そこでSimon は人間が合理的な意思決定者であるという新古典派経済学の最も基本的な仮説の一つを攻撃する。経営人は利益極大化よりむしろ満足利益をもたらす計画を見出そうとする。経営環境はあまりに複雑で完全には全体を理解できないし，人はその時どきの限られた情報しか扱うことができないので（「限られた合理性」），人間は最適解を見つけるまで探索し続けるのではなく，むしろ受容できる最初の解を見つけるまでの限りで探索する傾向がある。

また，複数の目的間のコンフリクトを解決する問題が，その時どきに一つの目的を追求することで単純化されると説かれる。その時どきに特定の目的が最重要と見られ，その達成のためにアクションがとられる。時が移るにつれてそれまで重視されていなかった他の目的が最重要となって，こうしてその都度異なる目的に関心が向けられていく。こうした複数目的への関心の継時的移行は，相互排他的な目的間でのトレードオフを回避する方法であり，こうした行動を Lindblom（1959）は「何とかうまく切り抜ける」（muddling through）方法と呼んでいる。こうしたタイプの行動のほうが合理的意思決定モデルより多くの組織における実際の行動をより正確に説明しうるというのである。

これまでの諸研究からの結論として，目標がはっきりと特定でき，かつインプトーアウトプット関係が十分理解されている場合には，合理的意思決定は現実世界の行動をそれなりに近似的に表すといえよう。しかし，多くの

場合，合理性は不完全で，実際の行動は新古典派経済学で仮定されたものとは一致しない。管理会計の理解をもっと完成したものにするには，合理的意思決定を仮定する普遍理論から脱却して，実際に実務で起こっていることを組み込んだアプローチを採用する方向にわれわれの知識を拡張する必要がある。

2）シンボリック目的

組織と経営者は意思決定に利用するためにできるだけ大量の情報を収集・処理しようとする（Feldman and March 1981）。だが，その収集する情報のかなりは意思決定にまったく関係がない。収集・処理する情報の量に組織が過大投資するとの Feldman & March の考えは，限界コストが増分価値より小さ限り経営者は情報を収集・処理するとする通念とはきわめて対照的である。

なぜ経営者は意思決定に必要とされる以上の情報を収集するのか。その答えは，意思決定が合理的に行われており，経営者が説明可能だというシグナルを組織内外の人々に送る手段が情報だからである。情報が，ある人の有能さを他者に示し，賢明な選択が行われているとすべての人に感じさせ信じさせるシンボルだからである。組織活動の正当性と合理性を周囲に納得させるために会計システムが儀礼的に（形式的に）採用されることがあるのである。公式的な会計システムを持たない組織は，怠慢だとのクレームに攻撃されやすい（Cooper *et al*. 1981）からだ。こうしたわけで，情報が意思決定にほとんどあるいはまったく関係ないときでも，経営者はシンボリック目的のために会計システムに価値を見出すことがあるのである。もっと極端な形では，それは実際に合理的であるより，合理的だと知覚されることのほうがずっと重要なのである（Kelly and Pratt 1992）。

情報が多ければ多いほど良い意思決定になるという神話に似た信念が広く社会にはある。そのため，経営者が収集・処理する情報が多いほど他の人々に強い印象を与える。こうして経営者は，会計情報システムのコマンドと利用を誇示することで，その正当性を確立し，評判を高め，人々の信頼を得ようとするのである。その意味で，管理会計情報は，アクションの基礎としての価値をはるかに超えた価値が経営者にはある（Macintosh 1994）。

3）政治的／バーゲニング目的

会計情報が政治的パワーまたはバーゲニング・アドバンテージの効力を高めるために広く利用されているという事実にもすでに多くの関心が寄せられている。目標が不確実であるとき，利害関係者が自己に属する利益の拡大を追求するための戦闘マシン（武器）として会計情報がしばしば利用されることはすでに述べた。さらに，会計システムの役割を内部紛争のパワーとツールを反映する点に見出そうとする Cooper ら（1981）の研究，研究の評判や外部研究資金の調達能力から生まれるパワーといった部門の相対的なパワーによって大学の予算配分を理解することができるとした Pfeffer and Salancik（1974）の研究，政府レベルでの予算編成の政治的側面の例を列挙し（その多くがビジネス組織にも共通する），たとえばサンクコストを無視することで資金調達を成功させる例や，いくつかの予算見積もりを組み合わせてあたかも長年温めてきた計画（「ペット・プロジェクト」に仕立てることで査定プロセスのすり抜けを可能にする例などである。

Macintosh（1994）も，管理会計システムが支配とパワーに深く関わるものであると結論し，次のように述べている。「管理会計システムに対する指揮権は，トップマネジメントにとって，組織の物的・技術的資産に対する支配権を握るための重要な配分手段である。たとえば，総合予算は，資源を組織全体に配分するための詳細かつ包括的な青写真であり，

また，区別したり，ことをなさしめたり，組織の支配を可能にする力の点で，強力な操縦手段である」。

会計情報を政治的パワーの遂行やバーゲニング・ポジションの獲得のために利用する点に関して，各種研究の共通した結論は，会計システムが組織におけるパワー・システムの重要な構成要素であるということである。こうした研究は，組織文脈との関係においていかに会計が作用するか，リアリティの現知覚を再解釈し修正するために会計を利害関係者がいかに利用しうるか，といったより広い理解をもたらすことにも貢献している。

4）正当化／過去合理化目的

これは，既に意思決定したアクションを正当化し合法化するのに会計情報を利用する役割に関するもので，いかに会計情報を「合理化マシン」として利用しうるかを述べたものである。Weick（1969）によれば，伝統的な「目標－アクション」パラダイムよりもアクションが目標に先立つ「アクション－目標」パラダイムのほうがずっと正確に現実の組織活動を描くという。われわれが目標をアクションを通して発見したり，遡及してアクションに意味を与えたりすることを考えると，予算を将来のアクションについての定量的ステートメントとしてみる管理会計の通念は，単純にはとれないはずである（Cooper *et al.* 1981）。予算過程の遂行はむしろ回顧的目的発見の合理化過程の一部として，目的を達成するのではなく目的を発見しているようにみえる。というのは，しばしば将来への外挿に先立って過去を振り返えることがなされる。こうしたことから，予算過程は，過去のアクションを正当化し，それにもっともらしい意味を与える手段と解することができるのである。

たとえば，Bower（1970）は，資本予算手続の主たる用途が，特定の意思決定を行う前に情報を単に提供するのではなく，むしろ既になされた決定を正当化する点に注目している。Dirsmith and Jablonsky（1979）や Covaleski and Dirsmith（1980）も，政府部門や医療部門での予算システムの研究から，PPB，MBO，予算などのシステムが活動に合理性の外観や正当性を与えるために広く利用されていると述べている。Earl and Hopwood（1981）や Burchell *et al.*（1980）も，管理者が会計データを情報インプットとしてではなくて，事後正当化のために利用している例を多く挙げている。

Cooper *et al.*（1981）も，過去のアクションや決定に正当性を与えるために利用できるシグナルやシンボルとしていかに会計が作用するかを考察している。とくに，目的があいまいで，テクノロジーが不確実であるような組織（「組織化された無秩序」と呼ばれる状況）では，会計システムは，組織目的の事前表明ではなくむしろアクションの事後合理化を表していると論じている。さらに，会計システムが，とりわけ予算において，意思決定のさいのインプットとしてではなく，むしろ行動を合理化する役割をはたす点を強調している。

5）抑圧／支配／イデオロギー目的

この役割は，労働過程の視座に立つマネジメント・コントロール論に基づいて，管理会計システムを資本家と階級的支配システムの維持に重要な役割をはたすものとしてみる。労働過程の視座は，一部のための利益の正当化に役立つ言語を通して労働の制度的従属化に貢献するものとして管理会計をみる。この点で Puxty（1993）は，頑強に抵抗する労働者に対するコントロールを確保するために資本主義の初期に生まれた管理会計およびコントロールシステムが，資本の要求に労働を制度的に従属させるための洗練されたコントロール・メカニズムへといかに展開したかを描いている。

労働過程学派では，管理会計は，経営諸科

学のサポートを得て，生産過程の技術的・財務的知識を資本家が労働者から剥奪する一方法として，労働者を商品として扱い，より一層の生産性にプレッシャーをかけるものとみなされる。企業で生みだされる剰余価値のもっとも大きな分け前を収奪することを正当化する方法として会計システムが利用される（Macintosh 1994）と。

会計の抑圧的／拘束支配的役割に言及している文献をレビューして，Kelly and Pratt (1992) は結論として，労働過程学派の視座は，資本の管理者は，任された業務の遂行にどれほど貢献したかではなく，不在資本家の利益をどれほど守ったかで評価されるとみる。この目的のために管理者は，労働者の業績をモニターする監視システムをつくる必要に迫られる。

労働過程学派がとるマルクス主義の視座は，高度資本主義に特徴的な社会的再生産過程において会計がはたす役割への関心から生まれたものである。それは，資本主義社会においては，組織と労使関係は資本家階級の利益に奉仕するようすべて形づくられ構造化されるものであるとの前提から出発する。こうした社会秩序の側面についての研究の狙いは，この視座の本質的な基礎前提を論証することにある（Roslender 1992)。

6．おわりに

以上において，先ず，組織のコントロール・メカニズムを理論と実際とを突き合わせながら多角的・多面的に考察し，次いで，コントロール・メカニズムの主要な構成要素である管理会計の多様な役割ないし目的を取り上げて論述した。

ここで結論として押さえるべき点は，新古典派経済学に基礎をおく管理会計の通念（管理会計の役割が合理的な経済的意思決定を支援することにあるという通念）が，会計実務に影響を及ぼす社会的-政治的諸力を看過し，そのために管理会計実務を十分に説明するものになっていないことである。

ときに会計システムは組織活動の正当性と合理性を周りに確信させるために儀式的意味をもって採用されることがある。会計情報を意思決定のインプットとしてではなく，既に決定した行動に正当性を与えるのがその目的で，経営行動の事後的合理化が行われるのである。

また，会計情報が意思決定にほとんど関連がない場合でも，シンボリック目的のために会計システムに価値が見いだされることがある。会計情報が政治的目的のために利用されることもある。有力な利害関係者が会計情報を使ってその政治的パワーの源泉である利害関係やバーゲニング・ポジションをプロモートしようとするのである。

資本の利害要求を満たし正当化するよう仕立てられた会計という言語体系と制度を通して，労働の制度的従属が促進されるという抑圧／支配／イデオロギー目的説も，管理会計の本質的な貢献機能に迫ろうとするものである。

このように，管理会計実務を政治的・組織的文脈において理解しようとこれまでと見方の異なる代替的アプローチが提起されてきた。今や，管理会計について多様な見方が存在し，それぞれ異なる豊かな知見と研究成果を提供している。

どのアプローチが他と較べて優れているかといった考え方でこれらの多様な見方を仕切ることは価値判断としてはありうるが，むしろこうした組織コントロール・メカニズムとしての管理会計（management accounting and control systems）の多面的な役割ないし目的から見えてくるのは，管理会計の究極の本質的機能である。それは，目標利益を合理化し，その実現努力を促がし，到達目標である経営の実体（実像）を創り出すという「リアリ

ティの創出」の促進にあるということである。

〈参考文献〉

1. Boland, R. (1979), Causality and information system requirements, Accounting, Organizations and Society, 259–72.
2. Bower, J. L. (1970), Managing the Resource Allocation Process, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
3. Burchell, S., C. Clubb, A.G. Hopwood, Hughes and J. Jahapier (1980), The roles of accounting in organizations and society, Accounting, Organizations and Society, 5(1), 5–27.
4. Chua, W. F. (1988), Interpretive sociology and management accounting research: a critical review, Accounting, Auditing, Accountability Journal, 59–79.
5. Cooper, D. J., D. Hayes and F. Wolf (1981), Accounting in organized anarchies: understanding and designing accounting systems in ambiguous situations, Accounting, organizations and Society, 6 (3), 175–91.
6. Covaleski, M. and M. Dirsmith (1980), Budgeting as a Means for Control and Loose Coupling in Nursing Services (unpublished), Pennsylvania State University.
7. Dirsmith, M.W. and S.F. Jablonsky (1979), MBO, political rationality and information inductance, Accounting, Organizations and Society, 39–52.
8. Drury, C. (1997), Management Accounting for Business Decisions, International Thompson Business Press.
9. Earl, M. J. and A. G. Hopwood (1981), From management information to information management, in The Information Systems Environment (eds. H.C. Lucas Jr. *et al*), Amsterdam.
10. Feldman, M.S. and J.G. March (1981), Information in organizations as signal and symbol, Administrative Science Quarterly, 171–86.
11. Kelly, M. and M. Pratt (1992), Purposes and paradigms of management accounting: beyond economic reductionism, Accounting Education, 1 (3), 225–46.
12. Lindblom, C.E. (1959), The science of 'Muddling Through', Public Administration Review, Summer, 79–88.
13. Macintosh, N.B. (1985), The Social Software of Accounting and Information Systems, John Wiley and Sons.
14. ——— (1994), Management Accounting and Control Systems, Wiley.
15. ——— and P. Quattrone (2010), Management Accounting and Control Systems, 2nd. edition, Wiley.
16. Merchant, K. A. (1985), Control in Business Organizations, Pitman.
17. ——— (1988), Modern Management Control Systems, Prentice Hall, 27–154.
18. Ouchi, W.G. (1979), A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms, Management Science, 833–48.
19. Pfeffer, J. and G.R. Salancik (1974), Organizational decision making as a political process, Administrative Science Quarterly, June, 135–50.
20. Puxty, A.G. (1993), The Social and Organizational Context of Management Accounting, Academic Press.
21. Roslender, R. (1992), Sociological Perspectives on Modern Accountancy, Routledge.（加藤吉則・杉原周樹訳『会計と社会』同友館 1995）
22. Simon, H.A. (1959), Theories of decision making in economics and behavioural science, The American Economic Review, June, 233–83.
23. Thompson, J.D. and A. Tuden (1959), Strategies, structures and processes of organizational decision, in Comparative Studies in Administration (eds. Thompson, J.D. *et al.*)
24. Weick, K. E. (1969), The Social Psychology of Organizing, Addison Wiley.（金児暁嗣訳『組織化の心理学』誠信書房 1980）
25. Wilson, R.M.S. and W.F. Chua (1993), Managerial Accounting, 2nd. edition, Chapman & Hall.