

# マネジメントコントロール論における理論的視点(1)

ー包括的なマネジメントコントロールパッケージフレームワークの構築に向けてー

小樽商科大学 堺 昌 彦

## 1. はじめに

現代の企業は、変化を続ける競争環境に対してますます迅速かつ柔軟に対応することが求められている。この変化に向き合う役割は、トップだけでなくミドル、そしてより現場に近いマネジャーにも求められるようになってきている。このようなマネジャーを中心とした組織を実現するにあたって、適切なマネジメントコントロールシステムの設計と運用は死活的に重要である。

しかしながら、このような状況に対して、管理会計領域における伝統的なマネジメントコントロール論のフレームワークは十分に対応できていない。伝統的なマネジメントコントロール論のフレームワークが前提としている状況が、現代の状況とは大きく異なっていることがその1つの原因である。

他方、管理会計研究の一部では、伝統的なマネジメントコントロール論から離れ、隣接領域の成果を取り入れつつ、現実の詳細な事例を検討することで、より現実を反映したマネジメントコントロール研究を展開していた。しかしながら、これらの研究成果を総合し、伝統的なマネジメントコントロール論のフレームワークに代わる新たなフレームワークの構築には未だ至っていない。伝統的なマネジメントコントロール論の枠外から多くの新たな知見が得られているにも関わらずである。

本稿では、このような状況が生じる原因の1つとして、個々の管理会計研究が前提としておいている理論的視点の存在とその影響が、種々の研究を総合するフレームワークを構築するにあたって認識されていないことを提示する。

本稿では、まずOtley (1994) による伝統的なマネジメントコントロール論への批判を取り上げる。次いで、管理会計の領域で伝統的なマネジメントコントロール論から離れて、隣接領域の成果と現実の組織事例を観察することで展開されたマネジメントコントロールパッケージ論を整理する。さらに、これらのマネジメントコントロールパッケージ論と伝統的なマネジメントコントロール論を包含する一般的フレームワークを構築しようとしたMalimi and Brown (2008) の議論を整理し、その問題点を提示する。最後に一般的フレームワークの構築において問題が生じる原因として、フレームワークに統合される種々の管理会計研究が前提としておいている理論的視点が異なることを提示する。

## 2. 伝統的なマネジメントコントロールフレームワークの問題点： Otley (1994) による批判

Otley (1994) は、Anthony (1965) の伝統的なマネジメントコントロール論のフレームワークが、戦略計画、マネジメントコントロール、オペレーショナルコントロールの3層の意思決定プロセスを区分することによって、マネジメントコントロールという研究領域の発展に多大な寄与をした意義を認めつつも、現実の企業組織、特に現在の経営環境においてこのフレームワークを採用することには問題があることを指摘した。その理由として彼が挙げたものは、大別すると、①戦略の形成や産業特有の実務といった要素が過度に軽い扱いとなっている、②公式的な会計中心のコントロールに議論が偏重しすぎている、③現実にはこのフレームワークが想定する状況はほとんど存在しない、という点である。

第1の点は、伝統的なフレームワークでは、マネジメントコントロールの領域から戦略計画とオペレーショナル計画を分離することによって、戦略形成のプロセスや産業固有のタスクの問題を取り扱うことを回避していることから生じる問題である。このことは反面で、マネジメントコントロールのプロセスが過度な複雑化に陥ることを回避し、マネジャー（特にミドルマネジャー）の一

般的な行動に焦点をあて、管理会計にとって扱いやすい研究領域を提供した点でマネジメントコントロール論の発展に大きく貢献した点でもあるという。しかし、現在の経営環境下では特に、戦略形成や業務固有のタスクの重要性は高まっており、またミドルのマネジャーがこれらのプロセスに関与する度合いも増しているため、伝統的なフレームワークのこの問題は大きなものとなる。

第2の点は、マネジメントコントロールの領域としてマネジャーの行動に焦点をあてた抽象度の高い(戦略や産業の具体的特性が排除された)プロセスを識別したことも影響して、伝統的なマネジメントコントロール論のフレームワークに則ったコントロールの議論が公式的な会計コントロールのものに偏重してしまったことを指している。Anthony自身は、フレームワークの基盤を組織における人間に置き、コントロールにおける非公式ネットワークや組織文化の重要性を認識していた。しかし、彼の提唱したマネジメントコントロール論のフレームワークでは、組織の公式構造と会計中心の公式的プロセス(予算管理)に焦点があてられており、この傾向は彼のフレームワークを基礎におく多くのマネジメントコントロール研究にも引き継がれたという。結果として、その存在と重要性が認識されていたにも関わらず、非公式ネットワークや組織文化のような要因は、伝統的なマネジメントコントロール論においては排除または軽視されるという問題が残ったのである。

第3の点は、Anthonyのマネジメントコントロールのメカニズムにおいて基本的な構成要素(bulding blocks)として位置づけられている責任センターにおける管理可能性の原則が、現実にはほとんど実現していなかったことである。Anthonyのフレームワークは、基本的に、当時の北米(及び一部の英国)の多角化した大企業(特に製造業)を反映していた。管理のための巨大な階層組織を持つこれらの企業は、公式的な権限と責任が合致する責任センターをマネジメントコントロールの基本的な構成要素として置いたAnthonyのフレームワークの説明と非常によく合致するようにみえた。しかしながら現実には、その北米においてさえ、ほとんどの企業においてこのような責任センターの存在は幻想にすぎず、マネジャーの権限と責任は一致しなかった(Merchant,

1989)。また、Anthonyのフレームワークは、小企業や、当時の日本企業や大陸系の欧州企業（非アングロサクソン系企業）においても、十分に適合しなかったという（Otley, 1994）。近年においても、Simons（2013）は、北米で行なった調査をもとに、責任センターの管理可能性の原則が機能するのは、組織の外部環境が安定した極めて限られた状況である可能性を指摘している。

Otley（1994）は、これらの問題点は、かつてはそれほど目立たなかったかもしれないが、近年の経済環境の変化と今後の方向性を考えると、非常に致命的になると主張した。彼が挙げた今日の環境変化とは、①技術、社会、政治、倫理の変化による企業を取り巻く不確実性の増大、②組織規模の縮小（企業集団全体は巨大化するとしても個々の戦略的な事業単位に所属する人員（特にミドルマネジャー層）は縮小する）、③企業間ネットワークとアライアンスの増大、④先進国におけるサービス化（非製造業化）の進展、である。これらの傾向は、Anthonyの伝統的なマネジメントコントロールのフレームワークが適用できる余地をますます狭める。

以上のように、Otley（1994）は、Anthony（1965）の伝統的マネジメントコントロール論のフレームワークがマネジメントコントロール論という研究領域の発展に大きく貢献したことを認めつつも、現代における企業組織、そしてそこで生じるコントロールの問題を扱うには、重要な点において現実を反映していないことを問題視したのである。

### 3. より現実の組織を反映したマネジメントコントロール研究： 1980年前後以降の展開

他方1980年前後以降、管理会計研究の一部では、Anthonyの伝統的フレームワークから離れて、隣接領域の成果を取り入れつつ、詳細な現実の組織事例を検討するなかで、公式・非公式を包含する多様なコントロール手段の存在とそれらの相互作用を強調するマネジメントコントロール研究が行われてきた。

このような研究に大きな影響を与えた研究の1つが、組織論の領域における

1979年のOuchiの研究である。Ouchi (1979) は、組織が効果的な組織コントロールを設計するにあたって、組織コントロールのメカニズムには3種類のものが存在していることを指摘した。市場メカニズム、官僚的メカニズム、非公式的な文化メカニズム（この論文では特にクランメカニズム）の3種である。ここでいう、市場メカニズムは価格をベースに業績評価を行なうことによるコントロールで、官僚制メカニズムは階層化された管理組織における明示的な指示と監督によるコントロールである。これらの公式的なメカニズムに加えて、Ouchi (1979) は、非公式的な社会構造が組織コントロールのメカニズムとして存在することを指摘した。このメカニズムは、ある集団の成員が儀式や通過儀礼を通じての社会化プロセスを経て、価値観や規範を共有することで生じるという。Ouchi (1979) は、社会化プロセスがどのように発生するかによって、これらの社会化を専門職、文化、クランと分類し、論文の中では特に組織内でユニークに生じるクランのメカニズムに焦点をあてた。このような非公式的な社会システム自体は長らく認識されていたが、Ouchi (1979) は、これを組織内のコントロールの操作可能なメカニズムの1つとして明確に識別することの重要性を強調したことが大きな特徴である。また、Ouchi (1979) は、彼が識別した3種類のメカニズムは、現実には複数のメカニズムの組み合わせとして現れるとした。これらの公式的および非公式的のメカニズムを、コントロール対象となる領域の特性に応じて適切に組み合わせて設計することで、効果的なコントロールを実現するというのがOuchi (1979) の主張であった。

このような考えは、管理会計研究にも次第に浸透し、公式的手段、非公式的手段を組み合わせることによってコントロールシステムが形成されることに焦点をあてた研究が展開した。Merchant (1982) は、測定とフィードバックによる伝統的なコントロールメカニズムが実現不可能な領域や適切に機能しない領域があることを指摘し、より広範なコントロール手段を識別して適切なコントロールシステムを構築する必要があることを主張した。この観点から、公式的、非公式的を含む多種多様なコントロール手段を識別し、これらを行動、結果、人間という3タイプのコントロール対象に応じて分類し、各分類の中でさ

らに細分化した議論を行い、種々のコントロール手段の特徴を明らかにした。Merchant (1982) は、コントロールの技術経済的な実現可能性を制約する最も重要な要因は、対象領域において①どのような具体的な行動が望まれているかについての知識と、②重要な業績次元の結果を測定する能力の2つであるとした。Merchant (1982) が提示したフレームワークは、コントロールが求められる活動領域をこれら2つの要因で特徴づけて、各領域において種々のコントロール手段を選択し組み合わせることによって効果的なコントロールシステムを設計するという考え方を持っていた。Merchantのこのコントロールシステムのフレームワークは、彼自身も触れているように、Ouchi (1979) の影響を強く受けている。

また、Flamholtz (1983) は、公式的なコントロール（ここでは、予算管理のような会計コントロールを指す）は、組織の文脈の中で、組織の総合的なコントロールシステムの一部として機能することを論じた。彼は、組織成員は、組織コンテキストのなかで、会計コントロールの影響を受けるのであり、組織コンテキストと会計の複雑な相互作用の議論を行なうべきであると主張した。Flamholtz (1983) は、①計画策定、オペレーション、測定、評価・報償から構成されるコアコントロールシステム、②組織内のルールとそれらルール間の相互関係の集合である組織構造、③価値観、信念、規範等のパターン化された思考様式を示す組織文化の3要素が組織の総合的なコントロールシステムを構成し、組織成員をコントロールするためには、これらが整合性を持つことの必要性を論じた。

管理会計領域において、伝統的なフレームワークを離れたマネジメントコントロール研究に影響を与えたものとしては、制度論の1種として分類される新制度派社会学 (new institutional sociology; NIS) も挙げられる。社会学の領域では、“なぜ” 現実世界には類似した組織が蔓延しているのかを説明するにあたって、現実の組織は、経済的合理性のみに基づいてその形態を決定するのではなく、社会の中で組織を存続させるための“正当性” を確保しようとしてその形態を決定するメカニズムが存在するという観点からの研究が行なわれて

いた。このような観点からの一連の研究が、NISである。Meyer and Rown (1977) は、組織が合理的な手法を採用するのは、必ずしもそれが当該組織にとって合理的であるからではなく、その手法を採用することで組織が合理的であると“見せる”ことが社会の中の制度的圧力のもとでは必要となることを論じた。DiMaggio and Powell (1983) は、社会に類似した組織形態が広がっていく理由として、社会の中の制度圧力の観点から、強制的、模倣的、規範的の3つメカニズムが存在することを説明した。これらの研究は、以降のNIS研究展開の端緒ともなった。このように、NISの理論は、現実の組織形態が“なぜ”そのような形態をとっているのかを説明することに主眼を置いている。

NISの考え方を援用して会計コントロールシステムを扱った管理会計研究に、Dent (1991), Abernethy and Chua (1996) がある。彼らは、公式的な会計コントロールシステムを、全体的な組織コントロールシステムの一部システムとして捉えたうえで、特に組織変化の中でどのような役割を果たすのかについて、NISの考え方を取り入れながら理論的側面及び経験的な事例を通じて議論している。

このように、管理会計の領域の一部では、隣接領域の成果を取り入れつつ、現実の詳細な事例を検討することで、より現実を反映したマネジメントコントロール研究を展開していったのである。しかし、これらの研究の成果は、基本的に単独ないし少数の詳細な事例固有の特徴に基盤を置いており、一般化されたフレームワークとして展開することはなかった。

#### 4. Malimi and Brown (2008) によるマネジメントコントロール フレームワークとその問題点

このような状況のもと、Malmi and Brown (2008) は、種々のコントロールシステムの研究を整理して、マネジメントコントロールシステムを複数の相互作用するコントロールシステムのパッケージとして研究する包括的なフレームワークを構築することの重要性を主張した。彼らは、包括的なマネジメント



コントロールパッケージ論を構築することの意義として次のことを挙げた。

- ① 個々の要素のみでマネジメントコントロールシステムを検討することは誤った結論を導くおそれがある。
- ② 独立して行なわれているさまざまな個別システムの研究を、マネジメントコントロールシステム研究に蓄積していくことができる。
- ③ マネジメントコントロールについてのより良い理論構築が促進される。

これらの意義を提示した上で、彼らは、論者によって多様なマネジメントコントロール、組織コントロールの概念を整理し、非常に広範なコントロール手段を包含するパッケージとしてのマネジメントコントロールのフレームワークを構築するための議論を展開した。

Malmi and Brown (2008) は、マネジメントコントロールを「マネジメントが、従業員の行動を導く (direct) ために設置するシステム、ルール、実務、価値、およびその他の活動」(Malmi and Brown, 2008, p. 290) と定義した。彼らは、「マネジメントコントロールには、マネジャーが従業員の行動と意思決定が、組織の目標と戦略に合致することを確実にするために用いられるあらゆる工夫 (devices) とシステムが含まれるが、純粋な意思決定支援システムは排除される」(Malmi and Brown, 2008, p. 290) として、意思決定をサポートするためのみに設置された情報システムや、従業員を導くもの以外の (機械的) なコントロール手段は、マネジメントコントロールの範疇からは除外されるものとした。また、彼らのマネジメントコントロール概念には、Anthony (1965) のいう戦略計画、オペレーショナルコントロールも含まれるという。Malmi and Brown (2008) は、コントロール手段がそれ自体で完結したシステムである場合、当該コントロール手段を (単独の) マネジメントコントロールシステムと呼んだ。このように定義される個々のマネジメントコントロールシステムの相互作用が全体的なパッケージとしてのマネジメントコントロールシステムを形成するという。このパッケージとしてのマネジメントコントロールシステム概念は、全体のパッケージを構成する個々の異なるシステムが異なる利害集団によって異なる時点で導入されるという事実を反映しているという。



Malmi and Brown (2008) はマネジメントコントロール及びマネジメントコントロールシステム概念を定義した後、マネジメントコントロールシステムパッケージに含まれるコントロール手段についての議論を行なった。彼らは、過去数十年間行なわれた研究を総合して得られたコントロール手段を分類するフレームワークを示した。この分類は大別すると、①計画作成、②サイバネティックコントロール、③報償と報酬、④管理的コントロール、⑤文化的コントロールの5種類となる。これらの大分類の下にさらに小分類が設けられ具体的な要素(個別のマネジメントコントロールシステム)が示された。これらの各要素はそれぞれについての独立した議論が進められていたものであるという。こういった種々のコントロールの仕組みがパッケージのフレームワークの中に包含されることとなっていることがMalmi and Brown (2008) のフレームワークの特徴である。

Malmi and Brownのフレームワーク(2008)は、これまでの研究が提示した公式および非公式的の両方からなる非常に広範なコントロール手段を包含するという点で極めて優れている。しかし、彼らのフレームワークは、①識別された各コントロール手段の相互関係、②これらのコントロール手段が組み合わさることで、組織成員にどのような影響を与えるのか、という2点については示唆を与えてくれない。フレームワークを構築するにあたって検討された個々の研究では、部分的とはいえ明らかにされたこれらの要素が、フレームワークでは捨象されてしまっているのである。これらの要素を適切に扱うことこそが、伝統的なマネジメントコントロールのフレームワークから、より現実を反映した一般的フレームワークに代わる意義であるにも関わらずである。

## 5. 管理会計研究の根底にある理論的視点の相違と包括的フレームワーク構築にあたっての問題

なぜ、このような捨象が起きてしまうのだろうか。原因の1つとして、フレームワークに統合されるそれぞれの管理会計研究が基礎におく組織成員についての仮定が異なっていることが考えられる。管理会計研究においては、伝統的なフレームワークを含む慣習的な研究と、第3節で示したような1980年代以降の現実の詳細な事例に基づくマネジメントコントロール研究におけるものとは、コントロールの対象となる組織成員についての仮定が大きく異なる。

慣習的な管理会計研究は、その根底となる仮定 (underlying assumptions) に新古典派経済理論のものを置いているという (Scapens, 1994, 2006)。Scapens (1994) は、以下のような議論を提示し、新古典派経済理論に基づく慣習的な管理会計研究に加えて、現実の組織やその変化を扱うにあたって制度論に基づいた管理会計研究の必要性を強調した。

新古典派経済理論では、経済的合理性に基づいて行動すると仮定された行為者達の最適な均衡点を予測することが主たる関心となるという。慣習的な管理会計研究も、このような視点を反映し、諸条件のもとでの最適な状態を描写することが主眼であった。反面、理論が提示する最適な状態と現実の状態が必ずしも一致しない (多くの場合は一致しない) 場合において、“なぜ” 現実がそのような状態になっているのかを説明することは十分に対応できなかった。また、この問題と関連して、新古典派経済理論を基礎とする管理会計研究は、静的な均衡状態についての議論を行なうことが主眼であり、経時的な変化のプロセスを議論することには向いていなかったという。特に、現実の組織変化が“なぜ” “どのように” 生じたのかを分析するには不適切であった。現実の管理会計実務が、理論が説明する理想的な状態から乖離している現象、また、この乖離を理論が十分に説明できない現象は、管理会計研究の根底にあるこの理論的前提に起因する構造的な問題であるという (Scapens, 1994, 2006)。

このような中、1980年前後から、管理会計研究の領域では、慣習的な管理会

計研究と並行して、現実の管理会計実務を研究するために、基礎とする理論的視点を新古典派経済理論以外のものにも拡張しつつ、多様なアプローチを採用する動きが起きていたという(Scapens, 2006)。第3節で取り上げた非慣習的なマネジメントコントロールの諸論もこのような動きの一部である。Scapens(1994)は、慣習的な管理会計研究のこのような特徴と限界を踏まえた上で、現実の管理会計実務、特に管理会計の変化のプロセスを研究するために、制度論の考え方を導入することを主張した。

このような考え方にに基づき、Burns and Scapens(2000)は、旧制度派経済学(old institutional economy; OIE)の考え方をベースにした組織内の管理会計実践の変化を分析するためのフレームワークを提示した。OIEでは、個人が経済的合理性に基づいて自己の利益を最大化するために行動するという主流派経済学の仮定を批判し、習慣や慣習が個人の行動に強く影響することを強調する。ここでいう習慣や慣習が“制度”を指す。つまり、ここでは制度とは、「ある集団の習慣ないし人々の慣習に組み込まれている、普及し、持続している思考や行動の様式」と説明される。OIEの考え方では、人々の行動はこのような制度からの影響を強く受け、同時に制度は行為者の行為が習慣化していくことによって形成されるのである。OIEに基づいた管理会計研究のアプローチは、組織内で再帰的に行なわれる活動、それら活動が形成されるにあたっての制度から受ける影響、及び活動が習慣化することによる制度化に焦点を当てる。このようなアプローチは、組織内で管理会計が変化していくプロセスを研究するのに非常に有用であるという(Burns and Scapens, 2000)。

以上のように、管理会計研究においては、特に1980年代以降、根底となる個人についての仮定の異なるものが混在しているのである。複数の研究の間でこのような仮定が基本的に相反しないものであれば、それらの成果を総合することは比較的容易である。しかしながら、複数の研究の前提となる仮定が根本的に異なる場合、それらの成果を総合するには大きな問題を伴う。前提となる仮定が異なる考え方のもとで生み出された成果を総合しようとした場合、それぞれの研究で明らかにされた具体的なメカニズムを捨象しそれらの相違が問題と

ならないところまで抽象度を上げた総合を行うか、もしくは個々の研究における前提となる仮定の影響を明らかにした上でそれらの整合性を保ちつつ総合を行うかのいずれかが必要である。Malmi and Brown (2008) のフレームワークは、前者のアプローチに該当するものと考えられる。しかしながら、マネジメントコントロールの具体的なメカニズムを議論するためのフレームワークの構築にあたっては、後者のアプローチが必要であろう。

## 参考文献

- 庵谷治男 (2013), 「制度論的パースペクティブに基づく管理会計研究の可能性」『早稲田商学』第438号, pp. 687-720.
- 福嶋誠宣 (2012), 「コントロール・パッケージ概念の検討」『管理会計学』20(2), pp. 79-96.
- Abernethy, M. A. and Chua, W. F. (1996), A Field Study of Control System 'Redesign': The Impact of Institutional Process on Strategic Choice, *Contemporary Accounting Research*, 13(2), pp. 569-606.
- Anthony, R. N. (1965) *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, HBS Press.
- Anthony, R. N. and Govindarajan, V. (2007) *Management Control Systems*, McGraw-Hill Irwin.
- Barley, S. R. and Tolbert, P. S. (1997), Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution, *Organization Studies*, 18, pp. 93-117.
- Burns, J. and Scapens, R. W. (2000), Conceptualizing management accounting change: an institutional framework, *Management Accounting Research*, 11, pp. 3-25.
- Burns, J. and Baldvinsdottir, G. (2005), An Institutional Perspective of Accountants' New Roles -- The Interplay of Contradictions and Praxis, *European Accounting Review*, 14(4), pp. 725-757.
- Dent, J. D. (1991), Accounting and Organizational Cultures: a field study of the emergence of a new organizational reality, *Accounting, Organizations, and Society*, 16, pp. 705-732.
- DiMaggio, P.J. and Powell, W. (1983), The iron cage revisited: institutional isomorphism in organizational fields, *American Sociological Review* 48(2), pp. 147-160.
- DiMaggio, P. J. and Powell, W. (1991), Introduction. In W. Powell and P. J. DiMaggio (Eds.), *The new institutionalism in organizational analysis*, Chicago: University of Chicago Press, pp. 1-38.
- Flamholtz, E. G. (1983), Accounting, Budgeting, and Control Systems in Their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspective, *Accounting, Organizations, and Society*, 8, pp. 153-169.
- Kimura, A. and Sakai, M. (2015), The Use of Management Accounting in Brand Manager System; A Japanese Case Study based on the Perspective of the Institutional Theory, ENROAC2015 presentation.
- Malmi, T. and D. A. Brown (2008) Management control systems as a package:

- Opportunities, challenges and research directions, *Management Accounting Research*, 19, pp. 287-300.
- Merchant, K. A. (1982), The Control Function of Management, *Sloan Management Review*, summer, pp. 43-55.
- Merchant, K. A. (1989), *Rewarding Results: motivating profit center managers*, HBS Press.
- Meyer, J.W. and Rowan, B. (1977), Institutionalized organizations: formal structures as myth and ceremony, *American Journal of Sociology* 83, pp. 340-363.
- Otley, D. (1994), Management control in contemporary organizations: towards a wider framework, *Management Accounting Research*, 5, pp. 289-299.
- Ouchi, W. G. (1979), Conceptual framework for the design of organizational control mechanism, *Management Science*, 25(9), pp. 833-48.
- Scapens, R. W. (1994), Never mind the gap: towards an institutional perspective of management accounting practices, *Management Accounting Research*, 5, pp. 301-321.
- Scapens, R. W. (2006), Understanding management accounting practices: A personal journey, *The British Accounting Review* 38, pp. 1-30.
- Scott, W. R. (2013), *Institutions and Organizations: Ideas, Interests, and Identities 4<sup>th</sup> ed.*, SAGE publications.
- Simons, R. (2005), *Levers of Organization Design*, HBS Press.
- Simons, R. (2013), The Entrepreneurial Gap: How Managers Adjust Span of Accountability and Span of Control to Implement Business Strategy, HBS Working Paper.