

管理会計の行政への活用にあたっての考察

大西 淳也

信州大学経済学部

概要 本稿では、管理会計の行政への活用にあたって、いわゆる個別手法の活用を論じるに先立ち、これまで管理会計で論じられてきた議論をもとに、手法論以外を中心に先行研究の整理と若干の考察を行う。これは、将来の手法の導入研究のためにも必要な準備作業であると位置づけている。具体的には、まず、行政への活用にあたり鍵となる管理会計の考え方を整理し考察する。つぎに、行政への管理会計手法の導入についてのいくつかの論点を整理し考察する。最後に、行政への活用にあたって留意すべき論点をいくつか導き考察する。

キーワード：管理会計，行政，外部環境，自律的組織，導入研究，進化論

はじめに

管理会計においては『レレバンス・ロスト』(Johnson=Kaplan, 1987)以降、その発展の方向を大きく変え、ABC(活動基準原価計算)／ABM(活動基準管理)やBSC(バランスト・スコアカード)、原価企画など、個別の手法に関して多くの議論がなされている。管理会計の行政への活用にあっても、このような個別の手法に関する検討は重要である。しかし、その一方で、これら手法の検討に入る前に、管理会計においてこれまでに蓄積されてきた議論で、手法に関するもの以外のものから有益と思われるものを概観しておくことは、今後の検討をより深く進めるためにも必要不可欠な準備作業であると思われる¹。以上のような観点から本稿においては、将来の個別手法の行政への活用を視野に入れ、その検討に資すると考えられ

るいくつかの論点について、整理し若干の考察を加えることとしたい。

具体的に本稿においてはまず、管理会計の行政への活用にあたり、鍵となる管理会計の考え方について先行研究より整理する。そこでは、これまで論じられてきたコンティンジェンシー理論から、外部環境に働きかける管理会計という概念的ヒントが得られることをみる。つぎに、最近議論されることが多い自律的組織論から、組織構成員のための管理会計というヒントが得られることをみる。

つぎに、管理会計の個別手法の行政への導入についての論点を整理する。そこでは、管理会計研究の方法論として大きく4つのタイプがあることを確認し、個別手法の導入研究の位置づけを確認する。そして、最近議論されることが多い進化論からは、行政全体のなかでの管理会

¹ここでは行政への活用という趣旨で論点を絞っているが、管理会計には、もちろん、これら以外にもさまざまな議論の幅広い蓄積がある。これは管理会計と深い関係を有する経営学の学問的性格にも由来すると思われる。すなわち、企業の経営を動的に観察すると、矛盾ないしは不均衡と当該企業の発展は深い関係にあり(伊丹・加護野, 2003, p.424)、この動的な過程にある企業経営には、唯一の絶対的な論理が存在しない。米国経営学の花形である経営戦略論を概観しても、各種の流派が論を競ってい

る(島, 1981.Mintzberg, 1998ほか)。さらに、文化がその不均衡を管理するために矛盾する両極の概念を交替させるのと同じように、米国経営学においても人間関係を強調する「規範的な管理イデオロギー」と組織構造を強調する「合理的な管理イデオロギー」とが交互に現われているという指摘(幸田, 2001)もある。管理会計の行政への活用を考えるにあたっては、管理会計の背後にある経営学の学問的性格は常に視野にいれるべきと思われる。

計手法の役割についてのヒントが得られることをみる。

そして、管理会計の行政への活用にあたって留意すべき論点をいくつか論じる。ここではまず、公共政策決定プロセスでよくいわれるゴミ箱モデルから、事後正当化の役割を持ちかねない管理会計の危険性を指摘しうることを述べる。つぎに、会計における社会的コンテクストを整理したうえで、管理会計の行政への活用にあたって、現在の行政がおかれた社会的コンテクストを踏まえた検討が必要であることを述べる。最後に、本稿のまとめを行う。

第1節 行政への活用にあたって鍵となる管理会計の考え方

ここでは、管理会計の行政への活用にあたり、鍵となる管理会計の考え方について、先行研究を概観したうえで整理する。管理会計は外なる環境と内なる事象との間に存在する。このため、大局的な観点から、この両面にわたって検討し、鍵となる管理会計の考え方を導くこととしたい。

ここではまず、これまで論じられてきたコンティンジェンシー理論から、外部環境に働きかける管理会計という概念的ヒントが得られることをみる。すなわち、管理会計概念は、管理会計＝内部会計という一般的な位置づけ²にとどまらず、外部環境の管理にまで拡張しうることを指摘しうる。また、最近議論されることが多い自律的組織論から、組織構成員のための管理会計というヒントが得られることをみる。これは、ミクロ・マクロ・ループとしての管理会計、さらには、組織構成員のための管理会計と考えることができるということである。

1-1 外部環境と管理会計

本小節では、これまで論じられてきたコンティンジェンシー理論を整理し、「外部環境の管

理会計」という考え方が導かれうること、さらには、行政においては特に、「外部環境に働きかける管理会計」という概念的ヒントが得られることを述べる。

1-1-1 コンティンジェンシー理論

コンティンジェンシー理論は条件適合論ともいわれ、1960年代半ばに組織論の分野でローレンスとローシュにより提唱された(Lawrence=Lorsch, 1967)。そこでは、組織の有効性は構造などの組織特性とそれを取り巻く環境との適合関係に条件依存するとされている。会計関係の文献にはコンティンジェンシー理論が見られるようになったのは、1970年代半ば以降である(Otley, 1980, pp.413-428)。

しかし、この初期のコンティンジェンシー理論については、環境がすべてを決定する環境決定論にすぎないとする批判のなかで、マイルズとスノーらによってネオ・コンティンジェンシー理論が提示された(石井, 1983, p.105)。マイルズとスノーは、「①経営的ないし戦略的な選択を、組織とその環境の間を基本的につなぐものとみなしていく。②組織の環境を創造し、それについて学習し管理していこうとする経営者の能力に焦点をあてる。③組織が環境の諸状況に反応していく際のその多様な方法をも射程におく」とした(Miles=Snow, 1978. 訳書 p.251)。両者の相違については、「コンティンジェンシー理論では、環境の選択→戦略の策定→組織特性の決定というプロセスが独自に完結していくのに対して、ネオ・コンティンジェンシー理論においては、適応サイクルの各要素が、いわゆる環境の選択⇔戦略の策定⇔組織特性の決定というように相互依存的な関係をなしている」との指摘がある(星野, 1992, p.9)。

マイルズとスノーは、環境適応のタイプを「防衛型」、「予測型」、「分析型」および「反応型」の4類型に区分し、それぞれの類型に応じて環境適応のための戦略、組織構造、組織過程が異なるとしている(Miles=Snow, 1978. 訳書 p.38)。それぞれの適応タイプを示せば表1

²たとえば、管理会計入門書では、「経営者・経営管理者の目的に応じて、彼らの意思決定目的に適合的な情報として提供するシステムである」(浅田ほか, 2005, p.3)とされている。

表1 マイルズとスノーの適応タイプ

環境適応のタイプ	戦略的問題への対処	技術的問題への対処	管理的問題への対処
防御型	安定的な顧客あるいは製品を生み出すために、自社の対象市場を全体市場の変動からいかにして隔離させるか。	いかにして製品やサービスをできるかぎり効率的に生産・販売・配送するか。	能率を維持するためにいかにして組織の厳格なコントロールを行うか。
予測型	いかにして新製品、新技術の機会を確定・利用するか。	いかにして1つの技術過程に対する長期的なコミットメントを生みださないようにするか。	多数の異質な業務をいかにして促進・調整するか。
分析型	既存の顧客・製品に確固たる基盤を確立しながら、いかにして新製品、新技術の機会を確定・利用するか。	いかにして安定的市場における効率と変動的市場における弾力性を生みだすか。	安定的業務と不安定な業務のそれぞれについて組織の構造と過程をいかにして差別化するか。
反応型	一貫しない反応パターンを示す。		

(加護野, 1980, p.409)

のとおりとなる³。表1では、適応タイプが異なれば、同一の刺激あるいは変化に対してもまったく異なる戦略、組織構造、組織過程が生み出されることが示されている(加護野, 1980, p.408)。

行政について、加護野が整理したマイルズとスノーの表1に基づいて考えてみると、法に基づく適正な執行が基本的な使命である行政組織の大半は、それがゆえに「防御型」に分類されると考えられる。政策の企画立案部局の一部は新規政策をも担当するので、表面的には「予測型」とも見えなくもない。しかし、既存政策の適切な執行を実施しつつ、かつ、今後の執行も考慮しつつという限定つきで新規政策を担当するのであるから、結局のところ、「防御型」ではなくとも、せいぜい「分析型」に分類される

場合もありうるということであろうと考える⁴。すなわち、両者いずれであっても、管理的な問題のうち安定的な業務については、その能率向上が重要であることが示されている。

1-1-2 外部環境に働きかける管理会計

星野が指摘するように、ネオ・コンティンジェンシー理論ではいわゆる環境の選択⇔戦略の策定⇔組織特性の決定との間で相互依存的な関係が成立している(星野, 1992, p.9)ことを踏まえて管理会計を考えた場合、そこでは「環境⇔戦略⇔組織」の相互依存的な関係が成り立つのであるから、組織の一部を構成する管理会計が戦略に働きかけ、そのうえで、管理会計を含んだ戦略が環境に働きかけるという作用の構図も、相互依存的な関係の一部として考え

³ (Miles = Snow, 1978. 訳書)は「予測型」を「探索型」、「反応型」を「受身型」と訳出しているが、ここでは(加護野, 1980)の訳に従っている。

⁴ 研究所の研究者などの一部は表1でいう「予測型」

にあたるケースもあるが、それでも研究所全体の機能を勘案すれば「分析型」と整理できると思われる。

うることとなる。管理会計は、組織の一部として戦略を媒介して環境に働きかけるのである。

しかし、管理会計＝内部会計という位置づけが一般的であることを踏まえると、管理会計が戦略の一部としてであれ、環境に働きかけることをどう考えればよいか。この点について、石井は以下のように記している（石井，1983，pp.102-103）。

管理会計＝内部会計とする見方は、1966年のAAAのASOBAT（A Statement Of Basic Accounting Theory）までは、それほど確固たるものではなかった。

たとえば、AAAの1958年度管理会計委員会は、「広義の管理会計すべてを包含するものではないが、しばしば用いられる用語として、保全会計（custodial accounting）、工業会計、原価会計、内部会計および意思決定会計がある」と述べ、管理会計は内部会計を含むとみているし、マクファーランドも、「管理会計は、企業を管理する人々及び企業に資本を提供する人々によって必要とされる経済的情報の範囲のすべてを包含する」と述べるように、管理会計＝内部会計とはみていない。やはり、内部利用のための会計もしくは内部経営管理のための会計を、内部会計と称して管理会計と同義で使用したASOBATによって、管理会計＝内部会計、財務会計＝外部会計というフレームワークが築かれたといえよう。

……管理会計を内部会計と同一視して、経営管理の一環に位置づけた点で、特筆すべきはアンソニーの貢献である。アンソニーが管理会計をマネジメント・コントロールに位置づけたことは、管理会計と経営管理の親近性のみならず、管理会計と財務会計との異質性をも、会計研究分野、さらには経営研究分野に根強く植え付けることになったと思われる。

……

すなわち、管理会計＝内部会計という一般的な位置づけは1966年のASOBATまでは、アンソニーの貢献があるゆえに有力であったとはいえ、確固としたものではなかったのである。このような経緯を踏まえると、管理会計が戦略の一部としてであれ、環境に働きかけるという作用の構図を考える余地が生まれる。

次の問題は、実際に、この作用の構図が成り立ちうるか否かである。ネオ・コンティンジェンシー理論の「環境⇔戦略⇔組織」の関係のなかで管理会計および財務会計を含めて示せば、図1のとおりとなる。管理会計＝内部会計とした場合には、図1の「組織構造」内において管理会計は、財務会計を通じて会計戦略を含む戦略に働きかけ、そのうえで戦略が環境に働きかけるという、財務会計を媒介とした間接的な関係の構図となる（図1の太い矢印および細い矢印）。

しかし、石井は、管理会計が財務会計と連動して会計戦略を形成し、環境に働きかけることも考えるとすれば、管理会計から戦略への図1の太い点線の矢印のような作用をも考慮に入れるべきであるとする⁵。そのうえで、石井は「外部環境の管理会計」あるいは「外部環境の管理に係わる管理会計」⁶について、内部業績の管理に係わる管理会計と両輪をなすものとして対置し、管理会計概念を拡張すべきとしている（石井，1983，p.108）。石井は、外部環境の管理会計が財務会計と連動して会計戦略を形成し、環境に働きかけると展開できるとする。そして続けて、会計戦略は「外部環境の管理会計」と財務会計との交差領域を母胎とするとし、この領域に係わっている諸問題として、合併、連結、リース等、さらには、企業の利益平準化政策や情報誘導等を挙げている（石井，1983，p.109）。

⁵ただし、（石井，1983）では、図1にある太い点線の矢印は用いられていない。

⁶（石井，1983）は、外部環境の管理会計と外部環境

の管理に係わる管理会計というふたつの用語を用いているが、同論文では両者の差異は明確ではない。

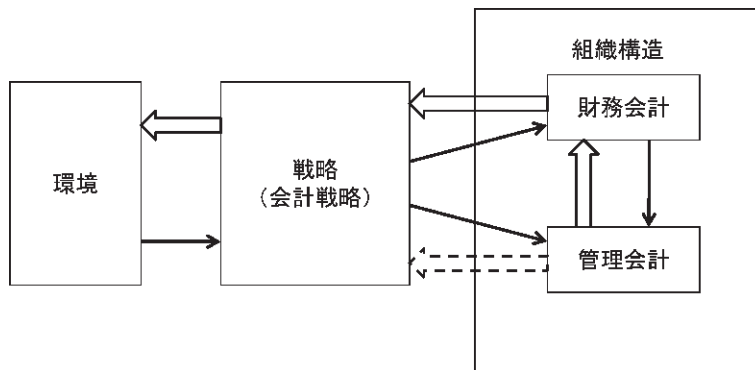


図1 ネオ・コンティンジェンシー理論と会計システム
(石井, 1983, p.107第1図より著者修正)

それでは、「外部環境の管理会計」が、財務会計と連動して会計戦略を形成し、環境に働きかけると展開できるとして、これを行政との関係で考えればどうなるのであろうか。ここではまず、端的ではあるが本質をついた論点と筆者が感じるものとして、日本会計研究学会第64回大会円卓討論（統一論題「管理会計が拓く公共経営の新時代」）における会田一雄の発言を紹介する。会田は「今まで余りにも我が国のパブリック・セクターは中身が見えなかった。それが問題だったんじゃないか。恐らく管理会計面から入って、徐々に実態を明らかにしていく必要があるのかなと思います」と述べている（円卓討論, 2006, p.123）。外部のステークホルダーからみれば、行政の中身は、定性的な法的なものは別として、会計的な表現としては財務諸表や予算書等以上のものは見えにくかったことは否定しがたい。このため、外部のステークホルダーが理解しやすいという意味での透明性が求められることは論をまたない。鋭意の努力がなされている分野もある⁷。

それでは、外部のステークホルダーに中身が

見える、理解されやすいという意味での透明性のある行政とは何か。管理会計との関係はどう考えるのか。行政の側にたってこれを考えれば、行政は外部のステークホルダーの理解がなければ、効率的・効果的な行政を展開できない。したがってここに、外部のステークホルダーに理解を求め働きかける、すなわち、「外部環境に働きかける管理会計」が成り立つと考える⁸。

管理会計＝内部会計という一般的な位置づけからは、「外部環境に働きかける管理会計」という概念はでてきにくい。しかし、環境との関係を論じるコンティンジェンシー理論から管理会計を考え、管理会計＝内部会計という一般的な位置づけが生じた経緯をたどることによって、「外部環境の管理会計」そして行政の場合には特に「外部環境に働きかける管理会計」という管理会計のあらたな役割が導かれると考える。

1-2 組織構成員と管理会計

以下では、最近議論されることが多い自律的組織に関する先行研究を概観し、つぎに、そのために必要となるマイクロ・マクロ・ループにつ

⁷国の予算は、立法府から行政府に対する財政権限付与の一形式であり（小村, 2002, p.161）、立法府が行政府の経済活動に上限を設定したものである（貝塚, 2003, p.40）。このような予算の本質と、理解しやすいという意味での透明性との関係は難しいところであるが、本稿では論じない。また、現在検討されている各種の予算制度改革のなかには、管

理会計に相当するのではないと思われるものもあるが、これも本稿ではあえて論じない。

⁸筆者は別稿にて、行政の信頼性（信頼をされる側の特性）を向上させるための管理会計について論じている（大西, 2008）。そこでは、内部的な管理会計（の一部）を公表していく可能性について考察している。

いての先行研究を概観し、その鍵を管理会計が握っていることを確認する。そして、組織構成員あるいは組織内の作業員のための管理会計を考えることができるという指摘につなげる。

1-2-1 自律的組織論

自律的組織についてはこれまでもたびたび指

摘されてきている。この自律的組織については廣本のサーベイ論文（廣本，2004）がある。ここでは、企業は市場と技術を結ぶ存在である。すなわち、市場が求める製品・サービスを供給すべく、何らかの技術を使って、希少資源を製品・サービスに転換する仕事を行っているとして、これを図2のように示している。

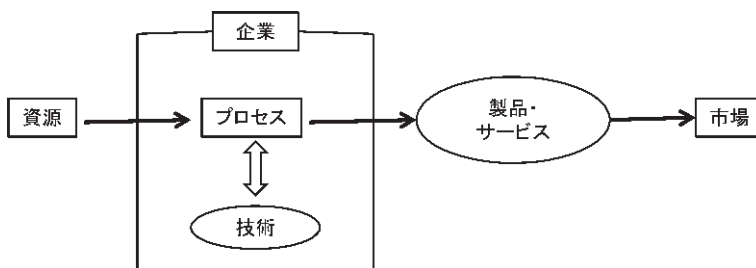


図2 企業の役割

（廣本，2004，p. 3 図）

企業は伝統的に、大規模市場の存在を前提に、生産活動の機械化・自動化のための大規模投資を行ってきた。そこでは市場も技術も比較的安定していた。このため、伝統的な管理会計も、大規模な設備投資が行われた工場の生産活動を標準化したうえで、その標準通りに活動が実行されるようにする、また、工場の操業度を上げるマネジメントのためのシステムとして発展してきた。

しかし、現代は変革の時代であり、どのような変数に関係してくるか自体わからないという不確実性のもとにある。販売量等、これまでのあらかじめ想定された変数の不確実性とは異なってきた。このような現代の不確実性のもとでは柔軟な生産体制が求められ、設備投資は最小限に抑えられ、固定費の変動費化が必要となる。また、在庫への投資もリスクが大きくなるので、基本的にはすべて受注生産で市場に提供することが求められる。

このため、企業においてはこの不確実性要因のために、微調整のためのシステムが必要となってきた。人間の体には意思とは関係なく働く自律神経があるように、企業の生産現場に

も自律神経、すなわち、従業員の自主的判断機能が備わってきている。トヨタ生産方式では標準原価計算による管理が行われているが、米国で生まれ育った標準原価計算とは異なり、トヨタにおける標準作業はスタッフが作成するものではない、現場の作業員自身の関与のもとで作成するものとなってきた。そして、標準からの逸脱もスタッフからの注意喚起を待つのではなく、作業員自らが認識するように、生産現場の見える化のためのさまざまな工夫がなされている。

自律的組織は、この不安定な市場に適切に対応するための微調整のメカニズムである（廣本，2005a，p.22）。そこでは各構成員が自主的判断を行いながら仕事を行うことが期待されている。これを図解すれば、図3のようになる。

自律的組織では、各構成員がCSR（Corporate Social Responsibility：企業の社会的責任）の考え方を踏まえて、組織の理念や行動規範を共有することが不可欠となる。自律的組織における経営はMBM（Management By Means：手段による管理）に相当する。これまでの機械論的な世界観に基づく、量的目標、

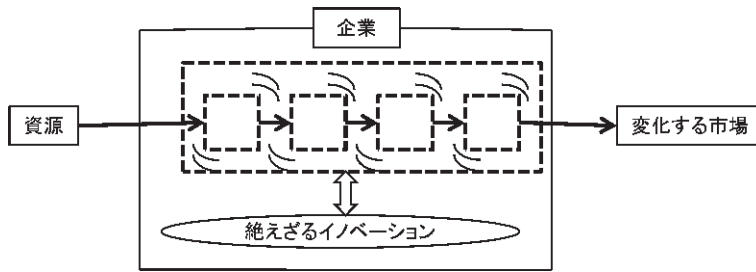


図3 自律的組織のもとにある企業
(廣本, 2004, p.11図より著者修正)

特に会計数値によって管理するMBR (Management By Results: 結果による管理) とは異なるとし、廣本はこのMBM と MBR について表2のようにまとめている。そして、この

ように企業を自律的組織としてとらえた場合、適切なマイクロ・マクロ・ループを作り上げる必要がある。その鍵を管理会計が握っているとしている (廣本, 2004, p.21)。

表2

	MBM (Management By Means)	MBR (Management By Results)
プロセス	<ul style="list-style-type: none"> 目標達成の手段が焦点。 手段自体が機能していることが目的。 	<ul style="list-style-type: none"> 組織内各部分の業績が焦点。 目的が最優先。
組織観	<ul style="list-style-type: none"> 企業は、従業員同士、従業員と顧客、コミュニティ、環境システムを結びつけるパターンと関係のネットワーク。 	<ul style="list-style-type: none"> 企業は、各部分のパフォーマンスの最適化を通じて全体業績を向上させる機械。
部分と全体	全体システムの業績に焦点。	各部分の業績に焦点。
利益	<ul style="list-style-type: none"> 利益は会社の存続のために必要だが、存在理由ではない。 	<ul style="list-style-type: none"> 利益は会社全体の目標。 何よりも利益最大化が重要。
コントロール	<ul style="list-style-type: none"> ローカル的意思決定と責任を強調。システムの部分は、それ自身英知を持つ。 	<ul style="list-style-type: none"> 集権的な意思決定と目標設定を強調。システムの部分は、外部の力に反応するのみ。

(廣本, 2004, pp.16-17より筆者修正)

このような自律的組織の例として廣本は、自律連結型組織としてトヨタを、自律分散型組織として京セラをあげている (廣本, 2004, pp.13-14)。トヨタの場合にはジャスト・イン・タイムと自働化が連結の中心をなし、柔軟な生産体制が敷かれ、従業員の役割分担、担当する仕事の範囲・内容が固定されておらず、伸縮的分業が行われている (廣本, 2004, pp.11)。そして、京セラについて廣本は明確

には述べていないが、『企業会計』の自律的組織に係る特集において廣本と並んで掲載された尾畑の論考においては、京セラのアメーバ経営を支える管理会計の仕組みとして、時間あたり採算の計算をあげている (尾畑, 2005, pp.60-61)。そこでは、時間あたり採算の計算の構造は、非常にシンプルなつくりになっており、そのシンプルさゆえに、時間あたり採算は目標指標として機能する一方、最終的企業利益につな

がるものとして、結果指標としても意味をもつ指標となりうると指摘している。

この自律的組織論は、行政においても課題である。特に専門性の強い職員が多い行政組織においては、このような議論が求められると思われる⁹。ケース・バイ・ケースであるが、コントロールや統制といった側面と自律的な側面との両面にわたる考慮が求められている。一方だけしかみない議論は実務においては有害ですらあると思う。

では、具体的に自律神経（従業員の自主的判断機能）をいかに強めていくのか。組織の理念や行動規範の重要性などは指摘されているが、これらをさらに直観的に分かりやすくのは当然のこと¹⁰として、それ以外にどのような手立てがあるのか。筆者としては、ここに行政における管理会計の役割のひとつがあるように考える。

1-2-2 ミクロ・マクロ・ループ

この自律的組織にはミクロ・マクロ・ループが必要となる。ミクロ・マクロ・ループについて廣本は以下のようにまとめている（廣本，2005b，p.62）。

1. 個々の組織構成員（ミクロ）と組織全体（マクロ）の間の関係性を作り出すメカニズムである。
2. ミクロとマクロの間に流れる情報に焦点を当てている。

3. ミクロとマクロの間に流れる情報には、各構成員の判断、価値観など観念的なものと、それら観念の結果としての行動に関する情報の2種が含まれる。

そして、自律的組織に適切なミクロ・マクロ・ループとして機能させるためには、管理会計においても組織単位に情報が提供されるように設計することが必要となる。すなわち、マクロ・レベルの経営管理者だけでなく、ミクロ・レベルの組織構成員にも情報を提供するのだという事に配慮しなければならないのである。特に自律的組織においては、誰にも理解しやすい管理会計システムを設計することが求められる（廣本，2005b，p.67）。製造現場における見える化の努力も、これによって現場の人間が十分な情報を入手したうえで、適切な判断と解釈を行って、具体的な改善策を講じることが求められている。そして、BSCも、ミクロ・マクロ・ループを構築するためのひとつのツールとして解釈することができるとしている（廣本，2005b，pp.81-82）¹¹。

このような自律的組織に適切なミクロ・マクロ・ループとしての管理会計という議論と同様の視点は、これらの用語が一般化する前¹²の1996年の芝野の論考にも見られる。そこでは、作業層のための管理会計の必要性を論じている。以下に引用する（芝野，1996，p.40）。

⁹西野は行政に関して以下のように述べている。「NPMの背景には経営管理主義があるが、行政評価での評価シートの作成のように様式化された作業が多くなる。専門性の強い職員や行政マンとしてのプライドの高い職員は、そうした作業に対して忌避感が強い（テイラー主義への反発に似ている）。公務員は、職務の性質上、案外と専門家気質が強いものである。優秀な職員やベテランになるほどそうである。上から押し付けられても、納得しないと自ら進んでは動かない。」（静岡県，2008，pp.206-207）

¹⁰多くの行政機関では組織理念や行動規範を作っているが、いわばあれもこれもそれもになっており、ピンとくるものが少ないように感じられる。

¹¹廣本は伝統的会計システムにもミクロ・マクロ・ループは存在してきたとする（廣本，2005b）。簿記会計システムにおいては個々の取引がミクロであり、

財務諸表がマクロである。伝統的会計システムの課題は、一定の構造・方法および固定資産を所与として、有効かつ効率的な生産・販売活動が行われるよう支援することであり、そこでのミクロ・マクロ・ループでは、各組織単位が所与の権限と責任の範囲内で判断し、解釈し、行動することが期待されてきた。マクロにおいては、財務業績が中心であり、しかも利益数値に関心が集中していた。これに対して、自律的組織では、各構成員にエンパワメントされ、自発的行動が期待されている（廣本，2005b，p.74）。伝統的会計システムにおけるミクロ・マクロ・ループには、各構成員の判断、価値観等の観念を対象としないことにポイントがある。

¹²CiNii（国立情報学研究所論文情報ナビゲータ）によれば、ミクロ・マクロ・ループという用語を用いた最初の論文は（塩沢，1999，pp.1-73）である。

最近は、管理会計の分野においても活動基準会計の台頭により、従業員の活動の分析に焦点が当たってきた。そしてその実践の中で、目標実現のためのプロセス（やり方）も従業員に伝えて、本来の目標を達成する上で効率的な仕事の進め方について従業員の創意をひき出すことが重要であるという議論もなされるようになってきている。……

このように従業員一人一人が実務遂行者であると同時に、経営管理機能を兼任するような形になると、経営目的を従業員レベルでも明確に意識し、その目的達成のための活動を計画し、遂行を自己管理することが要請され、そのために役立つ情報と理論体系が求められる。これこそが……作業者層のための管理会計である。

管理会計に関するマイクロ・マクロ・ループについては、ほかにも先行研究がある。たとえば、藤野は、マイクロ・マクロ・ループとしての管理会計システムの設計および改善について論じている（藤野，2007）。藤野はまず、マイクロ・マクロ・ループとしての管理会計システム設計の際に留意すべき点として、①アントレプレナリアル・ギャップ、②仮説検証の必要性をあげている。

①アントレプレナリアルについては、あえて各部門内では完結しない業績目標を第一義的であると位置づけることがある。このとき、各部門だけで可能な努力水準と業績目標を達成するために各部門に求められる努力水準との間にギャップが生まれる。これをアントレプレナリアル・ギャップと称し、これを組み込んだシステム設計が求められるとしている。その設計に際しては、業績目標の設定方法を工夫するだけでなく、設定された業績目標を各部門がどのように理解するかという主観的な認識のレベルが検討されなければならないとしている。ただし、アントレプレナリアル・ギャップには逆機能があり、厳しい目標がプレッシャーとなって不満や失敗の恐怖を起こす場合もある。したがって、

逆機能を顕在化させないためには、厳しい目標であってもそれを正当化する根拠を明示する必要もある。

つぎに、②仮説検証の必要性である。主観的な認識は各部門が抱いていた仮説にもとづいて形成されるので、主観的な認識のずれを解消していくためには、それぞれの仮説を検証するプロセスが繰り返されなければならない。この仮説検証のプロセスが機能するかどうかの問題となる。

そして、藤野は、管理会計システムを絶えず改善していくために3点を指摘する（藤野，2007，p.124）。まず、①非財務マネジャーの役割である。非財務マネジャーは管理会計システムの利用者であるばかりでなく、部分的な設計者でもあるとしている。そして、この点に関して、わが国企業では、財務部門と非財務部門の間のジョブ・ローテーションや非財務マネジャーへの会計リテラシー教育によって、非財務マネジャーが積極的に管理会計システムの設計にかかわる土壌が形成されてきたことに注目している。

つぎに、②複数の管理会計システムの組み合わせる能力である。そのときの社会経済情勢や経営環境によって、根拠として何がふさわしいかが変わるため、その変化にあわせて、新しい管理会計システムを導入しなければならないことがある。しかも、これらのシステムの間に一貫して訴えるものがなければ構成員の主観的な認識にまで影響を及ぼすことはできないとする。

さらに、③組織文化である。マイクロ・マクロ・ループとしての管理会計システムは構成員の主観的な認識レベルの問題も考慮に入れて設計される。組織文化はこの主観的な認識レベルに強い影響を与えていると考えられる。したがって、システム設計にあたっては組織文化との関係が重要であるとしている。

行政において管理会計を考える場合、企業と同様、マイクロ・マクロ・ループとして機能するものが望ましい。アントレプレナリアル・ギャップにみられるように、各部門内だけで完結せ

ず、職員の主観的な認識のレベルも考慮した高めの目標も必要となる。各部局の縦割りの弊害がよく指摘され、また、価格低減などの市場圧力がそれほど働かない行政においては、これらを人為的に組み込んでいくことが求められると考える。また、行政においては、いったん確立した論理で走る傾向がある（換言すれば、間違いを認めない傾向がある）ので、仮説検証の必要性は強調してもしすぎることはない。さらに、わが国行政においても企業と同様、会計・経理部門の力が弱い傾向があるので、非財務マネジャーの役割を重視する必要がある。行政評価など近隣のシステムもあわせて考えれば、総務・人事・会計といった官房系の部門だけでシステムを動かすのではないということである。また、行政もよくみれば、組織ごとに組織文化が異なっており、これとの関係を考慮する必要もある。さらに、状況変化に合わせた管理会計システムも重要であるが、これについては本稿第3節「会計のコンテクスト研究」で言及する。

1-3 小括

本節ではまず、コンティンジェンシー理論を概観した。マイルズとスノーらによるネオ・コンティンジェンシー理論では、環境の選択⇔戦略の策定⇔組織特性の決定というように相互依存的な関係をなしていることを確認した。そして、管理会計＝内部会計という位置づけが一般的であるが、ここでいう組織の一部を構成する管理会計が戦略に働きかけ、そのうえで、管理会計を含んだ戦略が環境に働きかけるという作用の構図も成り立つ。この外部環境の管理会計は、行政においては特に、「外部環境に働きかける管理会計」と位置づけることができることを示した¹³。

つぎに、自律的組織について概観した。現代の不確実性要因のため、企業においては微調整

のためのシステム、企業の生産現場にも自律神経（従業員の自主的判断機能）が必要となってきた。そのためには、各構成員による組織の理念や行動規範の共有が不可欠であり、行政においても自律神経（職員の自主的判断機能）が論点となる。そして、その鍵をマイクロ・マクロ・ループとしての管理会計が握っている。組織構成員のための管理会計、あるいは組織内の作業層のための管理会計という視点が重要である。そこでは、仮説検証のためのプロセスの必要性なども指摘されている。また、非財務マネジャー、組織文化なども重要なポイントである。そして、これらは行政においても通じる議論である。

管理会計は外なる環境と内なる事象との間にある存在である。管理会計の行政への活用を考えるにあたり、本節ではまず、その両面にわたり検討が必要であることを述べた。

第2節 管理会計手法の導入についての論点

管理会計の行政への活用にあたっては、管理会計の個別の手法をどのように行政に導入するかが大きな論点になる。本節ではその際の論点について、先行研究を整理し若干考察する。

ここではまず、管理会計研究の方法論として大きく4つのタイプがあることを先行研究より確認する。そして、管理会計の個別の手法についての導入研究についても先行研究を概観する。そのうえで、最近議論されることが多い進化論からは、行政全体のなかでの管理会計の個別手法の導入とその変異、伝播のプロセスについてのヒントが得られることをみる。

2-1 管理会計研究の類型

現在、管理会計においては個別の手法に関する研究が大きな位置づけとなっているが、これ以外にもさまざまな研究がなされている。門田は、管理会計の研究方法を2つの軸によって分け、図4を示している（門田，1999，pp.72-83）。

この図をもとに、加登らはその意味を簡潔に

¹³日本会計学会円卓討論（円卓討論，2006）では「管理会計の公共性」についても指摘されており、この観点からの検討も必要と考えるが、本稿では言及しない。

	理論的研究 (theoretical)	経験的研究 (empirical)
実証的研究 (positive)	概念的研究	自然科学的研究
規範的研究 (normative)	意思決定志向的研究	アクション志向的研究 構築的研究

図4 管理会計研究方法のフレームワーク

(門田, 1999, p.80)

示している(加登ほか, 2007)。そこでは、研究と現実の世界との関わり合いについての第1の軸(ヨコ軸)と、研究者が研究目的に対して持つ仮定についての第2の軸(タテ軸)からなっている。第1の軸(ヨコ軸)の一方には、経験的研究、すなわち、研究仮説が現実の世界から導かれたり、あるいは仮説が現実の世界でテストされたりする類いの研究がある。キャプランなどによるABCやBSCなどの研究は、この経験的研究であり、キャプランらはこの経験的研究の意義を主張している。そして他方には、理論的研究、すなわち、数学モデルなどを用いて、人間や組織の行動についての仮定からの先験的な仮説、あるいは演繹的な理論を構築する研究がある。この研究は現実との関わり合いが希薄である。

第2の軸(タテ軸)の一方には、実証的研究、すなわち、現実を肯定的に(積極的に)受け止めて、その現実を説明したり予測したりする研究がある。ジンマーマンなどはこの実証的研究の意義を主張している。その主張によれば、会計研究者は実務に影響を与えてはならない、実務に介入して会計システムを進化させることは研究とはいえないということになる¹⁴。そして、他方には、規範的研究、すなわち、現実を改善させるために「あるべき姿」を示す研究がある。

1987年の『レレバンス・ロスト』(Johnson=Kaplan, 1987)以降、キャプランの主張

¹⁴ただし、加登らは、「誤解を恐れずに言えば」という留保を付けている(加登ほか, 2007)。

するような経験的研究が主流となった。しかし、このような類型の研究に関して、経済学モデルに基づく会計研究を行っているジンマーマンは、現在のキャプランらによる経験的研究は、本質的かつ累積的な知識体系の構築に失敗していると批判している。このジンマーマンの見解に対し、ヨーロッパ会計学会の重鎮であるホップウッドは、経済学という単一の方法で分析するよりは、多様な社会科学の方法で管理会計を分析する方が豊かな理解を得ることができると再反論している(加登ほか, 2007)。

この論争の結着はともあれ、ここでのポイントは、研究仮説が現実の世界から導かれたり、あるいは仮説が現実の世界でテストされたりする類いの、現在では大きな流れになっている経験的研究が一方の極にある。しかし、そのほかにも理論的研究や自然科学的な実証的研究など、さまざまな研究の類型があることにある。

管理会計の行政への活用を考えるにあたって、キャプランらのような経験的研究が適用できるものもあれば、そうでない理論的研究や、さらには経験的研究などと組み合わせることのできる実証的研究もあることになる。また、経験的研究といっても、定式化された管理会計の個別手法の導入にとどまるものではない。研究仮説が現実の世界から導かれる、すなわち、現実のマネジメントなどからあらたな管理会計手法などが考案される構築的研究もあれば、個別手法とは別に現実の行政機関における管理会計についての実証分析的研究、すなわち、多数の

事業なり機関なりを対象に実証分析を行うこともあると考えられる。管理会計の行政への活用については、研究のスタイルにおいても、このように幅広いイメージが得られる。

2-2 管理会計手法の導入研究

本小節では、管理会計の個別手法についての導入研究の先行研究を概観する。行政においては、予算管理システムを除いては、その太宗においてこれまで管理会計システムを用いてこなかったと予想される。したがって、仮に新しい管理会計システムを実務に導入するにあたっては、個別の具体的な手法を中心に、どのように導入するか、成功するための条件は何か、うまく導入できないのはどのような場合か、などについての知見が必要となる。

企業における管理会計は、1987年の『レレバンス・ロスト』(Johnson=Kaplan, 1987)以降、理論と実務のギャップを埋めるべく、管理会計の個別手法を中心に発展してきた。この手法には、ABCやBSC、原価企画などがある。そして、このような管理会計の手法の導入、少し大きくとらえれば、新しい管理会計システムを実務でいかに導入するかという研究も、徐々にではあるが行われるようになってきた。

管理会計の手法には、原価企画などのいわゆる日本の管理会計のような実務先行のものと、理論先行のものがある。実務先行の管理会計手法について、すでに実務で導入されているにもかかわらず、その導入研究を行う意味はどこにあるのであろうか。これは、ほかの企業、たとえば海外子会社への移植などに資するために必要となるからである。また、理論先行のものについては、これから実務に導入するのであるから、いうまでもなく成功裏に導入するために必要となるのである。

そして、実務先行であれ、理論先行であれ、いずれにもいくつかの導入研究のスタイルがある。そのスタイルには、①先行研究のレビュー、②サーベイ・リサーチ、③ケース・リサーチ、④アクション・リサーチ、および、⑤イノベー

ション・アクション・リサーチがある(谷, 2004, 第1章)。

①は文字通りであるので省く。②サーベイ・リサーチとは、質問票を使って大量標本からデータを集め、統計的な検定を行う実証研究である。その目的によって、仮説検証型と仮説発見型に分かれ、前者がより厳密なタイプの研究となる。

③ケース・リサーチとは、少数の事例に対してインタビュー、参加観察、内部文書の閲覧などさまざまな手段を利用し、主に定性的な情報を収集、分析するためのフィールド・リサーチの総称である。参加観察については、研究者が観察者として参加するだけのものから、完全な内部者として潜入するスタイルまで多岐にわたる。

④アクション・リサーチとは、研究者がシステムに対してアクションを仕掛けながら、すなわち、何らかの変化を試みながら、データ収集を行う方法である。管理会計の領域でのアクション・リサーチは、通常、研究者がコンサルタントのように管理会計手法の導入や変革に積極的に介入しながら行う研究を指すことが多い。これは、研究者が企業内の現象に直接関与しない②サーベイ・リサーチや、たとえ参加観察を行ったとしても研究者側からシステムに及ぼす影響を極小化し、ありのままの組織現象をできるだけ忠実に観察、記述しようとする③ケース・リサーチとも異なった研究のスタイルといえよう(谷, 2004, p.18)。

⑤イノベーション・アクション・リサーチとは、既存のシステムが万全でなく、改善の余地を残している場合、さらに優れたシステムへ進化させるものである。新しいシステムを提案し、企業で実地にその可能性を試す。そこで得られた知見をもとによりイノベーティブなシステムを開発しようとするものである。このスタイルはキャプランがBSCなどにおける自らの経験をもとに提唱したものである。しかし、④アクション・リサーチとの差は相対的なものに過ぎず、明確な違いがあるわけではない(谷, 2004,

p.18)。以上をまとめると、図5のとおりとなる。

三矢は、今後の導入研究がめざすべき方向として、導入現象のさまざまな論点を包括的に分析する観点等から、複数研究方法の採用、すなわちトライアングレーションをあげている（三矢，2002，p.105）。これは導入現象の様々な論点を包括的に分析しようとするれば、単一のスタイルではなく、複数のスタイルで分析

する方が、誤った解釈も防げ、あらたな発見につながるからである。また、アクション・リサーチやイノベーション・アクション・リサーチの有効性についても述べている（三矢，2002，p.106）。そして、ABCやBSCをみるまでもなく、現場の問題点を直視して、あらたな解決策を探るこの研究スタイルには大きなパワーを感じられるとしている¹⁵。

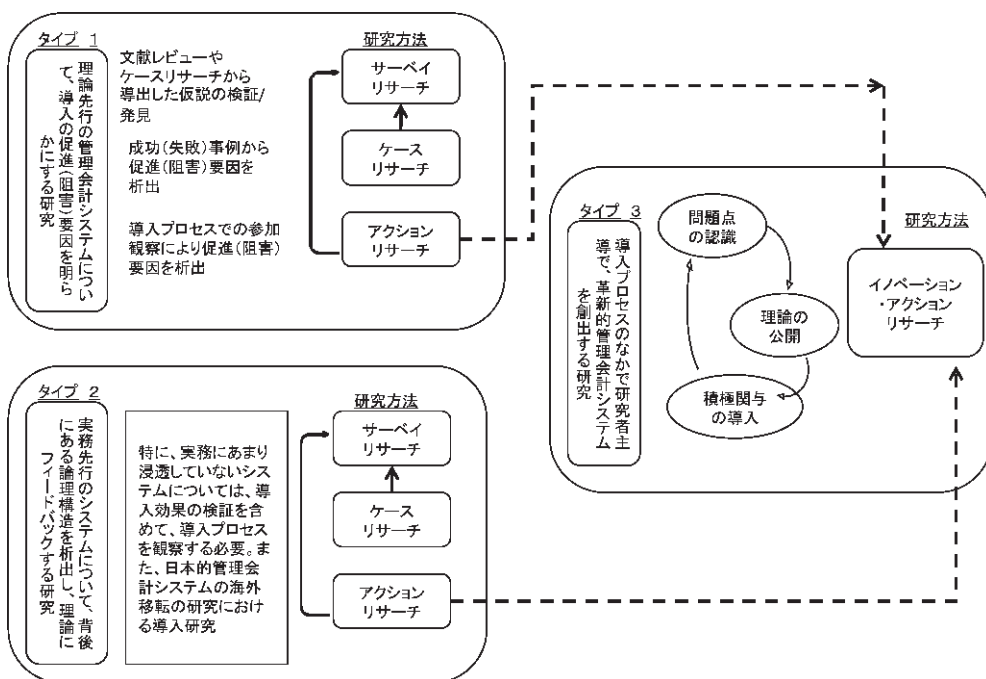


図5 導入研究の範囲と研究方法に関するモデル

(谷，2004，p. 5 図1. 1より筆者修正)

いずれにせよ、管理会計の手法の導入に関する研究であっても、さまざまな研究のスタイルがあり、しかも、複数研究方法の重要性が指摘されている。行政においても、管理会計の手法の導入プロセスはそれ自体、多くの論点が見出されると思われる。たとえば、アクション・リサーチやイノベーション・アクション・リサーチのように、管理会計研究者が行政の内部に入って研究活動を行うことは非常に有益であると思われる。実務の担当部門・担当者にとっても、

座学すればある程度は理解できる管理会計の個別手法自体についてはともかく、導入のプロセスなどには悩みが尽きないし、個別の手法から離れて、管理会計を大局的にとらえることは苦手であると思われる。実務家と管理会計研究者との協力は重要な論点となろう。また、行政であれ企業であれ、経理・会計部門がそれほど強

¹⁵三矢は、アクション・リサーチなどの研究スタイルには、客観性の確保などの問題があることをあわせて指摘している（三矢，2002，p.106）。

くはないと思われるわが国の組織風土のもとでは、現場の職員に比較的理解されやすい簡単明瞭なシステムが望ましいと思われる。ここに実務におけるきわめて悩ましい問題が存在する。抑制を効かせつつ、試行錯誤を繰り返しながら、適度なバランスを見つけていくしかないところである¹⁶。

2-3 進化論と管理会計

ここでは、進化論と管理会計の関係について概観する。進化論は、最近議論されることが多い。これを概観することを通じて、行政全体のなかでの管理会計の個別手法の導入とその変異、伝播のプロセスについてのヒントが得られる。

2-3-1 方法論的進化論

最近の社会科学においては進化という言葉がよく用いられている。管理会計の観点から、これをどのように考えるか。藤本は以下のように述べている（進化経済学会ほか、2000、pp.53-54）。

社会システムを対象とした「進化論」の論者達が、統一された論理と概念を共有してきたとは必ずしもいえない。むしろ、社会現象に対して適用された「進化」の概念は、著者によって相当に異なる傾向が見られ、それが数々の誤解を生んできたといえなくもない。また、この言葉のもつ響きの良さから、さまざまな社会現象に対して「進化」という言葉を、漠然と「良いものへの着実な変化」という意味で使う風潮が近年顕著である。「進化」という言葉の氾濫はそれ自体ひとつの社会現象なので、これについてとやかく言う筋合いではないが、少なくとも社会科学の概念として使う場合は、そうした曖昧な用法は許されないだろう。

そのうえで、藤本は主に実証分析を行う立場から、方法論的進化論を唱えている。そこでは、発生論と機能論を別々に検討し、そのうえで両者が成り立つ場合に進化という言葉をあてている。これを図解すれば、図6のとおりである。

藤本のいう発生論とは、著者としてひとことで表現すれば、瓢箪から駒を認める論理と考える¹⁷。すなわち、システムが変化していく要因として、偶然が引き金になる場合、機械論的な必然による場合、人間の意図せざる行為が原因となる場合、事前合理的な計画が意図した通りの結果を生む場合などを幅広く検討する（進化経済学会ほか、2000、p.76）。事前合理的計画の実現という目的論ですべてを説明しようとはしないのである。

また、機能論とは、著者としてひとことで表現すれば、システムの安定のことと考える。すなわち、ある構造がある機能を生み出し出し、その結果システムが安定的に存続するという、一連の流れを、事後的な因果関係として説明する（進化経済学会ほか、2000、pp.76-77）。機能は構造（システム）の結果であるとするものである。

その結果、たとえば、システムの変化がすべて偶然の結果である場合や、あるいは、システムの変化が事前合理的なシステム・デザインによって整然となされた場合、さらには、環境の淘汰圧力が弱く、発生したシステムはすべて生き残り可能だと仮定できる場合などには、発生論と機能論を分けて論じる意味はなくなると藤本は指摘する（進化経済学会ほか、2000、pp.77-78）。事前の計画通りではなかったとしても、瓢箪から駒で結果オーライであったシステムの変化をも認めていくのである。環境による淘汰に関しても、厳しい淘汰ばかりではなく、不完全な適応にとどまるものも含めて多様なシステムの共存を許す緩やかな淘汰（進化経済学

¹⁶筆者としては、実務においてはこの試行錯誤それ自体にも現場を巻き込んだ大きなエネルギーが必要となるので、実務家であれ管理会計研究者であれ、現場の負担感がいわずらに増加することは厳に慎まね

ばならないと考える。

¹⁷柴田匡平教授（信州大学経営大学院）の言であるが、本稿で紹介する責任は著者にある。

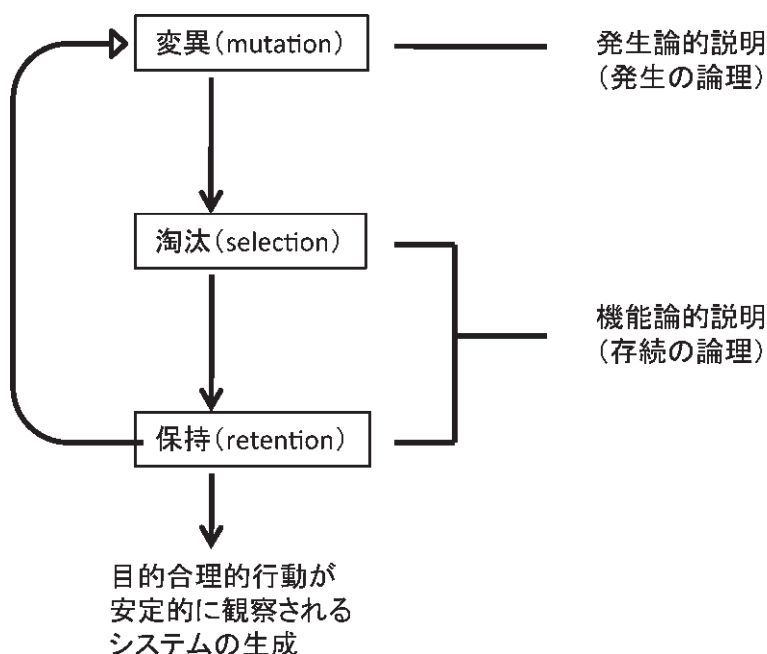


図6 進化論の基本的な論理構造
(藤本, 1997, p.134図補2-1)

会ほか, 2000, p.79)の可能性も否定しないというところにポイントがある。

この議論から行政を考えると, 特定の管理会計手法のみが成り立つのではなく, 多様性をもった緩やかな淘汰のプロセス, すなわち, 動的な視点が必要であると考えられる。全国全行政組織一律のやり方を取るのではなく, ある程度の自律的, 自発的取り組みが望ましいと思われる。

2-3-2 制度進化パースペクティブ

管理会計において進化概念を応用した議論として, 制度進化パースペクティブがある(澤邊, 2006, pp.117-140)。澤邊によれば, 上記の方法論的進化論を踏まえ, さらに, 制度の形式的構造としての管理会計手法と実質的機能とを考えていくものである。具体的には, 管理会計手

法は制度の形式的構造を表現するものであり, 自らコピーを生み出していく複製子¹⁸であるとする。そして, その形式的構造(管理会計手法)が企業組織のなかに組み込まれ, 企業組織内外の相互作用のなかで実質的な機能を果たす。さらに, その実質的な機能を果たしている実体を相互作用子とするものである。これを図解すれば, 図7のとおりとなる。管理会計における制度進化パースペクティブは, このように発生論と機能論および制度の形式的構造と実質的機能のそれぞれを分離して理解する複眼的視点に立っている。

この制度進化パースペクティブによって, 澤邊は管理会計における3つの研究分野を指摘している(澤邊, 2006, pp.132-134)。第1の分野は, 複製子の解明, すなわち, 管理会計手法の定式化である。これには管理会計手法の生成や変異の過程も含む。澤邊は, 京セラ研究などを例に挙げ, (三矢, 2003)などを紹介している。また, キャプラン等によるABCやBSC

¹⁸ (進化経済学会, 2006, p.522)によれば, ある特質をもつ個体が自らを複製して増殖する可能性をもつとき, それを抽象的に複製子という。

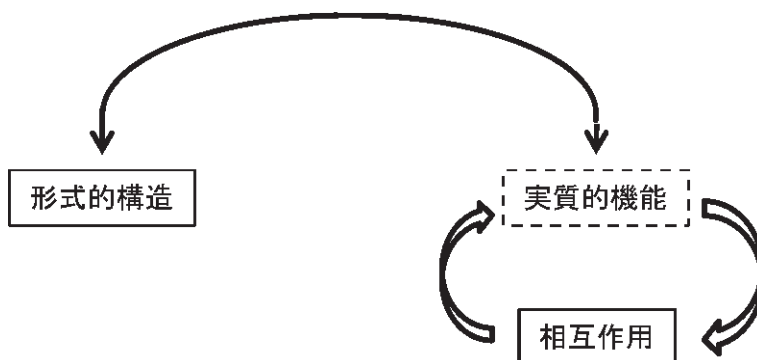


図7 制度の形式的構造と実質的機能
(澤邊, 2006, p.126第2図)

の研究, 啓蒙活動などはこの分野と整理されている。

第2の分野は, 相互作用子における相互作用の解明である。すなわち, 相互作用子としてどのような行為主体(企業組織)が存在し, それらが組織内外において管理会計手法を用いてどのように相互作用し, その結果としていかなる社会構造が生まれるのかという分野である。澤邊は, 組織間管理会計研究などの分野を挙げ, (Dekker, 2004) などの例を紹介している。

第3の分野は, 相互作用子における複製子の発現過程である。管理会計手法が企業組織にどのように導入され, 安定化するのか, その過程についての研究である。澤邊は, 社会構築主義に基づく応用研究や手法導入研究を例として挙げ, (Baxter & Chua, 2003) や(谷, 2004) を紹介している。

この制度進化パースペクティブから行政における管理会計を考えるにあたっては, 単なる定式化された管理会計手法の導入にとどまらずに, 全体のなかで, 個別の行政組織における管理会計手法の導入と変異, 別の組織への伝播のプロセスをみていくべきであると考えられる。同時に, 行政の場合には企業以上に, そのようなプロセスが社会においてどのような役割を果たすのかについての研究が求められると思われる。

2-4 小括

本節ではまず, 現在の管理会計の主流となっている, 手法に関する研究は, 研究仮説が現実の世界から導かれたり, あるいは仮説が現実の世界でテストされたりする類いの経験的研究であり, ほかに, 理論的研究や実証的研究があることを概観した。経験的研究以外にも, 数学モデルを用いるような理論的研究, さらには現実を分析することに主眼を置く実証的方法などもある。

管理会計の行政への活用を考えるにあっても, キャプランらのような経験的研究以外にも, 理論的研究などいろいろ考えられる。経験的研究においても, 定式化された個別手法の導入にとどまらない構築的研究や, 現実に対する実証分析的研究もある。管理会計の行政への活用については, 研究のスタイルにおいても, このように幅広いイメージが得られる。

つぎに, 管理会計手法の導入に関する研究方法である。ここでは, その導入研究のスタイルによって, ①先行研究のレビュー, ②サーベイ・リサーチ, ③ケース・リサーチ, ④アクション・リサーチ, および, ⑤イノベーション・アクション・リサーチを確認し, 複数研究方法の重要性が指摘されていることを紹介した。

行政においても, 管理会計の手法の導入プロセスはそれ自体, 多くの論点が見出されると思われる。たとえば, アクション・リサーチやイノベーション・アクション・リサーチなどは

効であると考えられる。したがって、実務家と管理会計研究者との協力は重要な論点となろう。経理・会計部門がそれほど強くはないと思われるわが国の組織風土のもとでは、現場の職員に比較的理解されやすい簡単明瞭なシステムが望ましい。ここに実務におけるきわめて悩ましい問題が存在することを指摘した。

さらに、進化論と管理会計との関係を概観し、発生論と存続論に分ける方法論的進化論を踏まえ、制度の形式的構造としての管理会計手法と実質的機能とを考えていく制度進化パースペクティブを確認した。これにより、管理会計手法の定式化、管理会計手法と企業組織との相互作用の解明、および、企業組織における管理会計手法の安定化の過程、といった3つの研究分野が導き出された。

行政における管理会計を考えるにあたっては、特定の管理会計手法のみが成り立つのではなく、多様性をもった緩やかな淘汰のプロセスと考える必要があり、ある程度の自律的、自発的取り組みが期待されることをみた。また、単なる定式化された管理会計手法の導入にとどまらずに、全体のなかで、個別の行政組織における管理会計手法の導入と変異、別の組織への伝播のプロセスは重要な論点であり、その社会的な役割も含めた研究・考察が求められることを述べた。

第3節 行政への管理会計の活用にあたって留意を要する論点

本節では、管理会計の行政への活用にあたって留意すべき論点をふたつ論じる。まず、公共政策決定プロセスでよくいわれるゴミ箱モデルを概観し、先行研究から事後正当化の役割を持ちかねない管理会計の危険性を指摘しうることを述べる。つぎに、会計における社会的コンテクストを整理したうえで、管理会計の行政への活用にあたって、現在の行政がおかれた社会的コンテクストを踏まえた検討が必要であることを述べる。

3-1 ゴミ箱モデルと管理会計

ここでは、政府部門の公共政策形成において説明力のある現実的なモデルであるとされるゴミ箱モデル(宮川, 2002, p.191)を概観する。そして、これに管理会計をあてはめるとどのようなものになるのか、簡潔にみておきたい。

サイモン、マーチ等による制限された合理性の概念にもとづく行動科学的組織論はコンティンジェンシー理論へと展開された。1970年代後半には、制限された合理性のアプローチに加え、原因-結果の因果関係に関する見通しが不透明で、組織目標間の組織目標自体も不確定な状況に直面する組織を、組織化された無秩序として概念づけるゴミ箱モデルがマーチ等により提唱された(溝口, 1989, pp.15-16)。

ここでゴミ箱モデルについてまとめておくと(宮川, 2002, pp.190-193)、その基本は組織を組織化された無秩序と考えることにある。この組織化された無秩序は3つの一般的性質を持つ。まず、不明確な選好である。選好や目標を不明確にし、そこに内在する対立をあいまいにしておくことにより、行動についての合意が得られやすく、行動が容易になる。つぎに、明らかでない技術である。構成メンバーは組織のプロセスを実はよく理解していない。自分の仕事が組織にどう組み込まれているか、断片的な知識しかもっていない。多くの試行錯誤を通して経験から学習していくのである。さらに、流動的な参加である。構成メンバーは問題によって意思決定に加わったり加わらなかったりする。組織の境界が流動的なのである。

そして、組織の意思決定構造には4つの別々の流れがある。問題、解決案、参加者および選択機会である。そして、この選択機会を、いろいろな種類の問題や解決案が参加者によって生み出され、投げ込まれるゴミ箱であるとする。したがって、このようなゴミ箱から生まれる結果は、ゴミ箱のなかのゴミ(問題、解決案、参加者および参加者の資源)の混合状態と、ゴミがどのように処理されるかに依存するとする。解決案が先にあり、そのうえで問題を探し求めることもありうる。すなわち、システム内には

別々の流れがあり、結果はそれらの結びつきに大きく依存することとなる。

このゴミ箱モデルにおける管理会計システムについての先行研究としては、溝口がある（溝口，1989）。溝口はゴミ箱モデルと管理会計について、図8のようにまとめている。そこでは、組織は、激変する環境のもとで、不確実な組織目標や選好と流動的な構成員等のあいまいな状況に直面する。ゴミ箱のなかには、組織構造、

組織文化、構成員の個人的属性、代替案選択機会等々がゴミとして混在し、詰め込まれている。これらのゴミはあいまいな状況の変化にとまない、ゴミ箱に流入しその速度もまちまちである。そして、組織は行動を決定する際に、従来の制限された合理性にもとづく合理的な意思決定プロセスではなく、模倣、強制、直感、遊び等の非合理的な行動決定基準に依存するとしている。

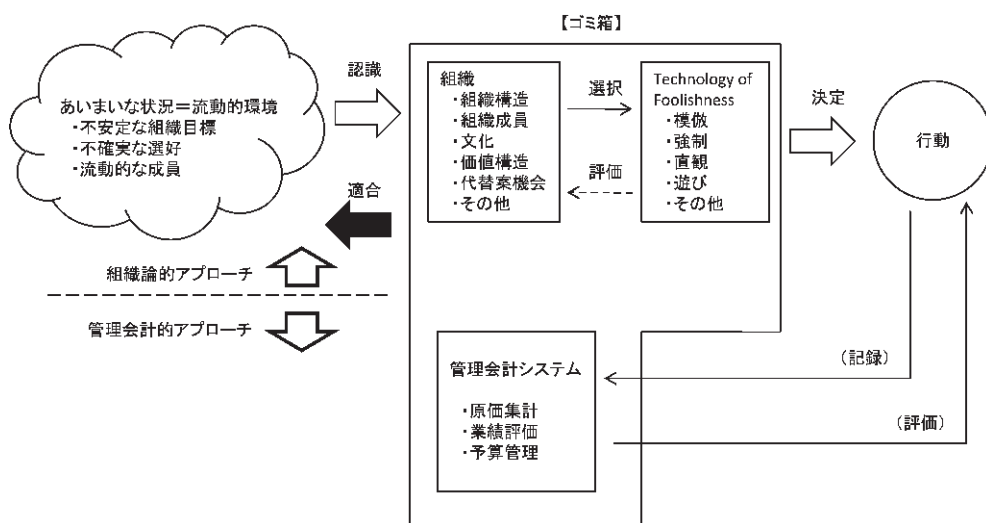


図8 ゴミ箱モデルにおける管理会計システムの構造

(溝口，1989，p.21図より著者修正)

溝口はこのように整理したうえで、以下のよう
に述べている（溝口，1989，p.21）。なお、
下線部は著者が付記した。

この組織論的アプローチの下で、管理会計システムは組織行動に対する記録と行動結果の評価機能を有する。このような管理会計情報は管理会計システムで処理・加工・蓄積され、組織からの行動決定の選択にかかわる情報要請に対して、その支援情報を識別して提供する。ただし、管理会計システムが提供する行動決定に関する支援行動は、行動決定基準が非合理的な性格を有しているため、予測としての事前情報よりもむしろ行動の正当化

とその評価に関する事後情報としての属性を有するのが特徴である。

さらに、溝口は、管理会計システムの対象領域について、目標の不確実性および原因・結果の不確実性とのマトリックスを提示し図9を示している（溝口，1989，pp.23-26）。図9の領域Ⅰでは、目標は明確に設定され、意思決定に関する原因と結果の情報も不確実性が低い。このため、標準業務手続として認識される。これを解答機械（Answer Machines）と呼び、伝統的管理会計による解が容易に得られるとしている。領域Ⅱは、目標の設定が不明確であるが、意思決定に関する因果関係の情報は不確実性が

低い領域である。交渉や妥協などの政治的プロセスにより意思決定がなされる。これを戦闘機械 (Ammunition Machines) と呼び、組織内構成員が管理会計システムを利用し自己実現を図るとしている。領域IIIは、目標の設定は明確であるが、意思決定の因果関係は不明確な領域である。管理会計システムは解答自体を決定するのではなく、むしろ意思決定を支援するシステムとなる。この領域では因果関係の不確実性の程度により、解答機械 (Answer Machines)

と学習機械 (Learning Machines) の双方が存在するとしている。領域IVは、対象とする目標や問題を認識できず、原因と結果の因果関係もあいまいな状況である。ここでの管理会計システムは、既に実施された意思決定行動を正当化・合理化する情報システムであると規定する。ここでも因果関係の程度により、合理化機械 (Rationalization Machines) と学習機械の双方が存在するとしている。

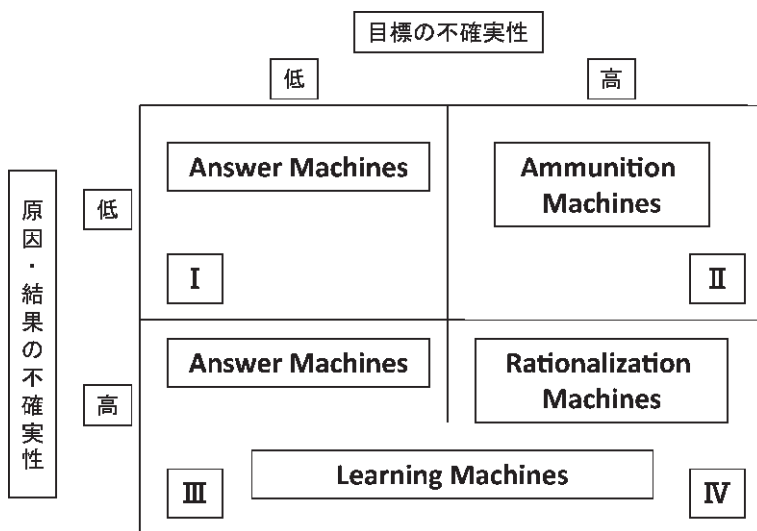


図9 管理会計システムの対象領域
(溝口, 1989, p.23図5より著者修正)

そして、ゴミ箱モデルにおける管理会計システムは領域IVを対象とし、組織行動における事後的正当化を中心とする機能を有することとなる。このため、同時に、目標や因果関係の不確実性・あいまい性を削減し、領域I, II, IIIへシフトさせるような情報システムの設計が求められる。そこでは、模倣や強制等の非合理的な行動決定基準を含む、一連の事後情報の蓄積により行うこととなっている。

以上が溝口の論説の骨格である。ここで注目すべきは、上でいうところの領域I, II, IIIへシフトさせるような努力が管理会計システムに

おいてなされないならば、当該管理会計システムは環境の変化に対応して変化できないことになってしまうことにある。管理会計システムの設計にあたっては、上でいうシフトさせるような、換言すれば、徐々に修正していくような仕掛けが求められるのである。具体的には、一連の事後情報の蓄積を行い、目標や因果関係の不確実性を低減させていくような何らかの仕掛けが求められると考えられる¹⁹。

行政において管理会計を活用する場合には特に、そのシステムのなかに、目標の不確実性や原因・結果の因果関係の不確実性を削減してい

くような、徐々に修正していく仕掛けを、システム設計時に組み入れておく必要性が高いと考える。これは、管理会計の導入初期であればともかく、ある程度軌道に乗った段階では、事業等の強行ないし継続の理由として管理会計が使われてしまう可能性が、行政においては特に高いと思われるからである。

3-2 会計のコンテキスト研究

本小節では、会計における社会的コンテキストを整理したうえで、管理会計の行政への活用にあたって、現在の行政がおかれた社会的コンテキストを踏まえた検討が必要であることを述べる。

会計の対象となる現実とは、不可視性を伴う細かな事象の集合であり、移ろいゆくものでもある。したがって、特定の時点で、現実として切り取って表現するに際しては、表現の対象となった現実と、移ろいゆく事象の集合とが必ず一致するとは限らない。しかし、科学という実践においては、対象の实在性を前提とする实在思考が顕著に見受けられる。そこで、ホップウッドらは、会計の機能をアプリオリに想定することなく、組織的・社会的コンテキストとの相互関係の中に成立する会計の変化を捉えようとしている。こうした会計のコンテキスト研究（堀口、2006、pp.88-98）は、わが国の行政において管理会計を今後構築していくにあたって参考になると考える。そこで、ホップウッドと同じ立場に立つミラーの指摘を以下で引用する（Hopwood=Miller, 1994. 訳書 第1章 pp. 2-5）。

会計は単に経済活動における「事実」を記録し、報告する中立的な装置とみなすことはできない。会計は、今日われわれが生きてい

る世界や社会的現実の種類、企業や個人に開かれた選択肢を理解する方法、多様な活動やプロセスを管理し組織化する方法、他人や自分自身を統治する方法などに影響を及ぼす一連の実践と理解できる。……

この社会的・制度的実践としての会計の捉え方については、少なくとも次の3つの側面がある。

まず、会計は1つのテクノロジーである点が強調されることである。……会計は……事象やプロセスを可視化し、変換する助けとなる。……活動にかかるコストを計算・記録するためには、思考や行動の方法そのものを変えなければならない。1つの組織を利益センター、原価センター、投資センター、SBU（戦略事業単位）などに組み替えることは、可視性（visibility）の形態を変えることによって、責任のラインや行動の可能性を変えることにつながる。……こうした装置によって、会計は、論争を乗り越え、政治的利害や陰謀を取り除き、自らの正統性（legitimacy）を主張できる。……

第2に、会計に本来備わっている複雑な言語や意味に1つの焦点が当てられる。理論的根拠（rationale）という言葉は、社会的・制度的実践としての会計の側面を示す……たとえば、原価の計算は能率や無駄という概念と密接に絡み合っている。……活動を組織化する方法として、原価センターや利益センターを選択することは、責任という語彙と互いに関係がある。……能率や無駄、意思決定、責任、競争、その他の多くの理論的根拠は、真理（truths）を作り出すに至る。いったん確立してしまえば、こうした真実は経済的・社会的生活を適切に統治するために必要不可欠であるともみなされるようになる。

¹⁹本稿1-1-2で引用した石井は、管理会計による情報誘導等の可能性を指摘している（石井、1983、p.109）。また、公共事業などを中心に鋭意行われているいわゆるB/C分析（費用対便益分析）について、井堀は、事業開始前のB/C分析について各

分野を並べて事後的に評価することにより、便益の過大見積ないしは費用の過小見積の傾向が強くみられる分野には罰を与えるべきと主張している（井堀、2001、pp.178-183。井堀、2007、pp.220-223など）。これも本質的には同じ論点であると考えられる。

第3に、会計を社会的・制度的実践としてみる場合、「経済的」領域の知識を提供する計算実務が変化することによって、その「経済的」領域が構築され、再構築される方法に着目しようとするのである。……組織の物理的フローを財務的なフローに変換させることによって、経済的領域について、判断・行動・正当化がなされ、政策変更がなされ、議論が巻き起こされ、決着するわけであるが、経済的計算の1つの領域を生み出すものが会計である。……ある時点において、会計が重要な意義を持つことになるのは、歴史的に特定の集団、多様な実践の間で交差する緊張関係によるものである。会計の技術的実践は、本来的に、引き返せないほど社会的なものである。

上述した会計の3つの要素は相互補完的である。……

そして、ミラーは「会計は、組織的实践として、それが作用するより広範な社会的・制度的コンテキストから独立して研究できないし、またすべきでなかった」とも指摘している(Hopwood=Miller, 1994. 訳書 第1章 p.10)²⁰。

このような会計に対するとらえ方を前提とすれば、わが国行政において管理会計を構築するにあたっては、現在の社会的コンテキストから離れた取り組みは適当ではないこととなると考えられる。わが国行政が直面するコンテキスト、すなわち、行政に対する信頼の低下が著しいことや、膨大な累積財政赤字による継続した圧力のもとにあることといった社会的コンテキストから離れることはできないと考える。さらにいえば、負担増について今後、国民の理解を求めていくにあたって、納税者の負担感のなかで行政サービスに対する納得感を高めていくための手段としての管理会計といった社会的コンテキストで管理会計を考えていく必要もあると考え

る。管理会計手法だけに孤立した管理会計であってはならないと考える。

3-3 小括

本節ではまず、ゴミ箱モデルと管理会計との関係を概観した。そこでは、組織は激変する環境のもとであいまいな状況に直面するが、行動を決定する際に合理的な意思決定プロセスではなく、非合理的な行動決定基準に依存している。そして、目標の不確実性が高く、原因・結果の不確実性も高い状況下においては、管理会計システムが、既に実施された意思決定行動を正当化・合理化する情報システムとなりうることを示した。管理会計システムには、目標の不確実性や原因・結果の因果関係の不確実性を削減していくような、徐々に修正していく仕掛けを、システム設計時に組み入れておく必要性が高く、これは行政において特に留意すべきであることを指摘した。

つぎに、会計は、組織的实践として、広範な社会的コンテキストから独立できないことを概観した。わが国の行政において管理会計を活用するにあたっては、行政に対する信頼の著しい低下や、膨大な財政赤字、納税者の行政サービスに対する納得感の向上の必要性といった社会的コンテキストから離れることはできないことを指摘した。

まとめ

以上、本稿では、管理会計を行政に活用するにあたっての考察としていくつかの論点を整理した。まず、管理会計は外なる環境と内なる事象との間にある存在であり、外なる環境に対しては、コンティンジェンシー理論(ネオ・コンティンジェンシー理論)から、特に行政においては「外部環境に働きかける管理会計」という視点などが得られた。内なる事象に対しては、自律的組織から、組織構成員のための管理会計という視点などが得られた。

つぎに、行政への管理会計手法の導入という点に関して、管理会計研究の類型、導入研究の

²⁰会計に対するこのような理解の仕方は、著者の行政官としての感覚には極めてフィットする。

スタイルにはさまざまなものがあることを概観した。管理会計研究の方法論からは、キャプランらによる管理会計手法の開発で用いられている経験的研究以外の実証的研究や理論的研究などがあつた。また、管理会計手法の導入にあたっては、留意すべき点はあるものの、実務家と管理会計研究者との協力という視点などが得られた。そして、進化論と管理会計との関係をみることにより、特定の管理会計手法のみではない多様性をもった緩やかな淘汰のプロセスで考えていく必要があるという視点などが得られた。制度進化パースペクティブから、管理会計手法の定式化、手法と組織の相互作用、組織における手法の導入・安定化という3つの研究分野が

あること、管理会計手法の導入・変異・伝播のプロセスも考えていかねばならないことが得られた。これらの点が行政においてもまた重要であるという視点が得られた。

最後に、ゴミ箱モデルからは、行政においても、管理会計が事後正当化の役割を担ってしまうこと、および、目標の不確実性も原因・結果の不確実性も高い状況では管理会計システムがこれら不確実性を低減していくような仕掛けが必要となるという視点が得られた。また、行政における管理会計には、行政に対する信頼の低下や財政赤字、納税者の行政サービスに対する納得感の向上といった社会的コンテキストが重要であるとの視点が得られた。

以上

本稿をまとめるにあたり、伊藤和憲教授（専修大学商学部）が主催される研究会での検討において、多くの貴重な助言・所見およびコメントをいただいた。また、関利恵子准教授（信州大学経済学部）には有益なコメントをいただいた。感謝申し上げたい。

参考文献

- 浅田孝幸ほか著『管理会計入門 新版』有斐閣アルマ、2005
- 石井薫「管理会計のフレームワークとコンティンジェンシー理論」『企業会計』Vol.35No.10, 1983
- 伊丹敬之・加護野忠男『ゼミナール経営学入門 第3版』日本経済新聞社、2003
- 井堀利宏『公共事業の正しい考え方 財政赤字の病理』中公新書、2001
- 井堀利宏『「小さな政府」の落とし穴 痛みなき財政再建路線は危険だ』日本経済新聞出版社、2007
- 円卓討論「管理会計が拓く公共経営の新時代」『会計』森山書店 Vol.169, No 2, 2006
- 大西淳也「管理会計のレピュテーション・マネジメントと行政の信頼性」『信州大学経済学論集』第59号、2008
- 尾畑裕「自律分散型組織と原価計算システム」『企業会計』Vol.57 No.12, 2005
- 貝塚啓明『財政学 第3版』東京大学出版会、2003
- 加護野忠男『経営組織の環境適応』白桃書房、1980
- 加登豊ほか「現代管理会計研究の方法論上の特徴と諸問題—Zimmerman 論争をめぐる」『国民経済雑誌』第196巻第2号、2007. 8
- 幸田浩文「経営管理思想にみる研究アプローチの多様

性(1)(2)—バーリタングの管理イデオロギー波動論を中心として」『経営論集』Vol.53/2001. 3, Vol.54/2001.11

- 小村武『予算と財政法 三訂版』新日本法規、2002
- 澤邊紀生「管理会計研究における進化概念の応用について—制度進化パースペクティブによる技法研究と応用研究の統合」『経済論叢』第178巻第4号、2006.10
- 塩沢由典「ミクロ・マクロ・ループについて」『経済論叢』Vol.164 No. 5, 1999.11
- 静岡県編、大坪檀ほか監修『県庁を変えた「新公共経営」—行政の生産性の向上を目指して』時事通信社、2008. 西野勝明「第5章 新公共経営（NPM）の課題と今後の方向」pp193-214
- 芝野治郎「管理会計発展の系譜についての一考察」『会計』第150巻第1号、1996. 7
- 島弘「H. クーンツの経営学の学派分類と現代経営学」『企業会計』Vol.33 No.1, 1981.1
- 進化経済学会・塩沢由典編『方法としての進化 ゲネシス進化経済学』シュブリンガー・フェアラーク東京、2000、第2章「実証分析の方法」
- 進化経済学会編『進化経済学ハンドブック』共立出版、2006
- 谷武幸編著『成功する管理会計システム—その導入と

- 進化』中央経済社, 2004
- 廣本敏郎 (2004) 「市場・技術・組織と管理会計」『一橋論叢』第132巻第5号, 2004.11
- 廣本敏郎 (2005a) 「自律的組織と管理会計—市場志向のマネジメントの観点から」『企業会計』Vol.57 No.12, 2005
- 廣本敏郎 (2005b) 「マイクロ・マクロ・ループとしての管理会計」『一橋論叢』第134巻第5号, 2005.11
- 藤野雅史「マイクロ・マクロ・ループとしての管理会計」『企業会計』Vol.59 No.4, 2007
- 藤本隆宏『生産システムの進化論—トヨタ自動車にみる組織能力と創発プロセス』有斐閣, 1997
- 星野優太『企業戦略と会計情報システム—環境適応と革新に関する理論的・実証的研究』多賀出版, 1992
- 堀口真司「会計の科学性と反実在思考」『産業経理』Vol.66 No.3, 2006.10
- 溝口周二「Garbage-can モデルにおける管理会計システムの構造」『横浜経営研究』第IX巻第4号, 1989
- 三矢裕「管理会計システムの導入研究の方法論トライアンギュレーションとアクションリサーチの有効性」『会計』第161巻第5号, 2002.5
- 三矢裕『アメーバ経営ミニ・プロフィットセンターのメカニズムと導入』東洋経済新報社, 2003
- 宮川公男『政策科学入門(第2版)』東洋経済新報社, 2002
- 門田安弘「管理会計研究のパラダイム・シフト」『会計』第155巻2号, 1999.2
- AAA, Report of Committee on Management Accounting, *The Accounting Review*, April 1959, pp.209-210
- AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966, pp.39-40. 飯野利夫訳『基礎的会計理論』国元書房, 1969
- Anthony, R.N., *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, 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
- Baxter, J. & Chua, W. F., *Alternative Management Accounting Research - Whence and Whither*, *Accounting Organizations and Society*, 28(2-3), 2003, pp.97-126
- Dekker, H. C., Control of Inter-organizational Relationship: Evidence on Appropriation Concerns Coordination Requirements, *Accounting Organizations and Society*, 29, 2004, pp.27-49
- Hopwood, Anthony and Miller, Peter, *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, 1994. 岡野浩ほか監訳『社会・組織を構築する会計—欧州における学際的研究』中央経済社, 2003
- Johnson, H.T. & Kaplan, S.R., *Relevance Lost—The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987. 鳥居宏史訳『レバンス・ロスト管理会計の盛衰』白桃書房, 1992
- Lawrence, P. and Lorsch, J., *Organizational and Environment: Managing Differentiation and Integration*, Harvard University Press, 1967. 吉田博訳『組織の条件適応理論』産業能率短期大学出版部, 1977
- McFarland, W.B. *Concepts for Management Accounting*, National Association of Accountants, 1966. 染谷恭次郎監訳『管理会計の基礎』日本生産性本部, 1967
- Miles, R.E. and Snow, C.C., *Organizational Strategy, Structure, and Process*, McGraw-Hill, 1978. 土屋守章ほか訳『戦略型経営—戦略選択の実践シナリオ』ダイヤモンド社, 1982
- Mintzberg, H., *Strategy Maps: A Guide Tour Through the Wilds of Strategic Management*, The Free Press, 1998. 齋藤嘉則監訳『戦略サファリー—戦略マネジメント・ガイドブック』東洋経済新報社, 1999
- Otley, D, *The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis*, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.5 No.4, 1980

(受付日 2008年12月14日)

(受理日 2009年1月6日)