

管理会計変化と
コンティンジェンシー理論

杉 山 善 浩

甲南経営研究 第54巻 第1号 抜刷

平成 25 年 7 月

管理会計変化と コンティンジェンシー理論

杉 山 善 浩

第1節 はじめに

管理会計変化 (management accounting change) とは、管理会計システム・実務が、なぜ、どのように導入、普及、変更、中止されるかを明らかにする学問領域である。管理会計変化の研究対象は、導入対象が活動基準原価計算・活動基準管理 (ABC・ABM; activity based costing・activity based management) やバランスト・スコアカード (BSC; balanced scorecard) などの革新的管理会計システムを主たる対象としてきたのに対して、あらゆる管理会計システム・実務である (吉田, 2003)。

管理会計変化を説明するためのアプローチには主要なものが3つあり、それらは「機能主義的アプローチ」「解釈的アプローチ」「批判的アプローチ」と呼ばれる。そして機能主義的アプローチの基礎理論は「コンティンジェンシー理論」である。また、解釈的アプローチの基礎理論は「制度理論」「新制度理論」「アクター・ネットワーク理論」などであり、批判的アプローチの基礎理論は「フーコー理論」などである。

本稿では、機能主義的アプローチに焦点を絞り、その基礎理論であるコンティンジェンシー理論の貢献と限界を検討することにした。以下、本稿の構成は以下のようなものである。第2節では、管理会計変化を説明するための基礎

管理会計変化とコンティンジェンシー理論（杉山善浩）

理論として、コンティンジェンシー理論が利用されてきたことを指摘する。第3節では、コンティンジェンシー研究の歴史をひも解き、初期の組織論における研究を紹介する。第4節では、コンティンジェンシー理論を管理会計へ援用した諸研究を概観し、そこから引き出されるインプリケーションを述べる。第5節では、コンティンジェンシー研究（管理会計への援用研究を含む）の系譜をたどり、それらを5つのフェーズに分類する。この節では、コンティンジェンシー研究は段階的な発展をとげてきたことが強調される。第6節では、コンティンジェンシー理論を援用した管理会計研究の貢献と限界を論じる。とくに限界に関しては、機能主義の問題点に関連して議論を進めることにしよう。最後に第7節では、管理会計変化を解明するためには、コンティンジェンシー理論を利用した機能主義的アプローチだけでは不十分であり、解釈的アプローチや批判的アプローチによる補完が必要であることを述べ、これを本稿の結語としたい。

第2節 管理会計変化を説明するための基礎理論：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、そもそも「システム論」「組織論」「行動決定論」などの学問領域で論じられることが多い。かねてよりコンティンジェンシー理論の研究者は、環境変数と組織変数の関係を解明しようとしてきた。ここで環境変数には「技術」「不確実性」「複雑度」などが含まれ、組織変数には「組織構造」「所有権」「企業規模」「作業の複雑度」「分権化」などが含まれる。

管理会計研究の領域では、組織論で展開された先行研究に新たな変数をつけ加えることで、「環境変数と会計変数の関係」ならびに「組織変数と会計変数の関係」などを探求してきた。ここで会計変数には、「予算のタイプ」「予算への参加」「コントロール手法」「業績評価システム」などが含まれる。

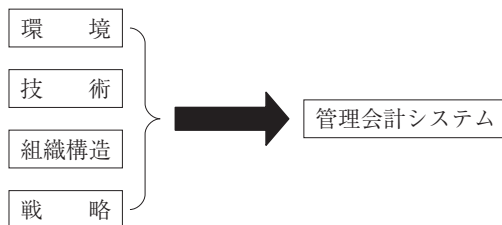
本稿では、この種の研究を「コンティンジェンシー理論を援用した管理会計研究」と呼ぶことにしよう。

コンティンジェンシー理論を援用した管理会計研究の目的は、第1に、上記の関係を可能な限り一般化することである。第2の目的は、いろいろな状況下における管理会計の適切な利用方法を考察することである。管理会計変化の視点からは、「既存の技法が環境のニーズに適合しないのであれば、新しいニーズを満たす新技法の開発を進めていく必要がある」といえるだろう。

コンティンジェンシー理論を援用した管理会計研究は、いろいろな環境下のすべての企業に適用できる汎用的な会計システムは存在しないという前提に立っている。すなわち、会計システムは環境要因ならびに組織要因にしたがって構築されるものである。

以上に述べた環境や組織は、重要なコンティンジェンシー要因と考えられる。図表1にみるように、コンティンジェンシー理論を援用した管理会計研究では、管理会計システムは特定のコンティンジェンシー要因の関数となる。あらゆる組織に適用可能な管理会計システムが存在するわけではないので、管理会計担当者は自社の環境・組織に適した有効な管理会計システムを設計しなければならないのである。

図表1 コンティンジェンシー理論を援用した管理会計研究



第3節 コンティンジェンシー理論：組織論における古典的研究

古典的な組織論研究において調査対象となってきた主たるコンティンジェンシー要因は、「環境（environment）」「技術（technology）」「企業規模（size）」「組織構造（structure）」である。本節では、当時の組織論の研究者がこれらの要因をどのようにして分析しているかをみていこう。

1 環境

環境をコンティンジェンシー要因とする研究の草分けは、Burns and Stalker (1961) である。彼らはイギリスの職場組織の研究から、組織構造には2種類のタイプがあることを発見した。そしてこうした2つのタイプを「機械的組織（mechanistic organization）」と「有機的組織（organic organization）」と名づけた。彼らの研究の結論は、「安定した環境では機械的組織が適し、不安定な環境では有機的組織が適する」である。

1960年代に行われたいくつかの研究は上記の結論を追認するものである。たとえば、Lawrence and Lorsch (1967) は、企業内の「分化（differentiation）」と「統合（integration）」を説明する理論を構築した。⁽¹⁾ 彼らは、企業内部の研究開発部門、販売部門、製造部門に関して、分化と統合の研究を行い、次のような結論を得ている。すなわち、「変化が激しい不確実な環境で事業を行っている企業は、部門間の分化の程度が高い」「好業績の企業は、その分化の程度に対応した複雑性をもつ統合の機構を生み出している」「好業績の企業は、分化の結果としてのコンフリクトを解消するために、直面する問題

(1) 分化とは「部門ごとにその仕事に適した組織構造、思考様式が生み出され、その結果として企業内部の違いが生み出されること（部門間の差異の程度）」をさし、統合とは「異なる部門に属する人々が企業全体のために協力すること（部門間の協働の程度）」をさす。

を表面化し、徹底して問題解決をはかっている」。

続いて Hage and Aiken (1970) は、「環境の不確実性」と「意思決定への参加」との間に強い相関があることを発見した。また、Child (1972) は、「敵対的環境に属する企業ほど、より集権化され、厳格にコントロールされた組織構造を採用する」ことをみいだした。

2 技術

イギリスの Woodward (1965) は、技術を「小バッチ・単品生産（個別受注生産）」、「大バッチ・大量生産」などに分類した。そして、「大バッチ・大量生産」は機械的組織に適し、「小バッチ・単品生産」は有機的組織に適していることを発見した。

大バッチ・大量生産の技術を採用する企業では、生産プロセスの管理可能性の程度は高く、フォーマルで標準化された生産に適していると考えられた。また、これらの企業では、「大規模生産の維持・管理に努めなければならない」「規模の経済 (economy of scale)」を実現しなければならない」といった示唆が得られた。

他方、小バッチ・単品生産の技術を採用する企業では、生産プロセスの管理可能性の程度は低く、フォーマルで標準化された生産に不向きであると考えられた。これらの企業では、「多様な顧客のニーズを満たす必要がある」「範囲の経済 (economy of scope) を実現しなければならない」といった示唆が得られた。

Woodward の研究に引き続き、Perrow (1967) は技術を「ルーチン (routine)」, 「非ルーチン (non-routine)」などに分類した。そして、「ルーチン (例：ネジ・ボルトの量産)」は機械的組織に適し、「非ルーチン (例：航空・宇宙産業)」は有機的組織に適していることを発見した。

ルーチンの技術を採用する企業では、「例外の頻度が少なく、問題の分析

管理会計変化とコンティンジェンシー理論（杉山善浩）

は容易である」「生産プロセスの管理可能性の程度は高く、自由裁量の余地は少ない」「トップマネジメントは部下の報告に基づいてコントロールが可能なので、組織構造は集権的である」「集団間の相互依存性が低い」といった特徴がみられた。

他方、非ルーチンの技術を採用する企業では、「例外の頻度が多く、問題の分析は困難である」「生産プロセスの管理可能性の程度は低く、トップ、部下の両方の自由裁量による問題解決が必要となり、相互調整が求められる」「集団間の相互依存性が高い」といった特徴がみられた。

3 企業規模

企業規模に関する研究は、Pugh *et al.* (1969) の研究がとりわけ有名である。彼らによると、従業員数や総資産額などで測定される企業規模と組織構造の間には明白な因果関係があるという。とくに彼らは、大規模企業において「専門化 (specialization)」「標準化 (standardization)」「フォーマル化 (formalization)」といった特徴がみられると主張する。この主張は「官僚制は大企業の特徴の1つである」というウェーバー理論 (Weberian theory) と軌を一にするものである。

その一方で、小規模企業では、大規模企業にみられる上記の特徴はほとんどみられず、これらの企業の組織構造も官僚的であるとはいえない。

Pugh *et al.* 以降では、Blau (1970)、Meyer (1972) などが企業規模に関するコンティンジェンシー研究を行ったが、彼らの結果は Pugh *et al.* の結果をほぼ追認するものである。

4 組織構造

Mintzberg (1987) によると、組織構造のタイプには、「単純構造 (simple structure)」「機械的官僚制 (machine bureaucracy)」「専門的官僚制 (profes-

sional bureaucracy)」「事業部制 (divisionalized form)」「アドホクラシー (adhocracy)」があるという。

マネジメント・コントロールシステム (management control system ; MCS) の設計において、当該企業にとって最適な組織構造を選択することは重要である。どの構造が適合するかは、コンティンジェンシー理論を用いて検証することができる。

本稿ではこれまでに、「環境」「技術」「企業規模」「組織構造」という4つのコンティンジェンシー要因を考察してきた。これらはすべて重要なコンティンジェンシー要因であるが、後発の研究者は新たなコンティンジェンシーの発見に努めた。たとえば、「戦略」「所有権」「企業年齢」「勢力関係」などである (Ezzamel and Hart, 1987)。さらに、どのコンティンジェンシーがもっとも重要かという白熱した議論が交わされるようになった (Clegg et al., 2005)。コンティンジェンシー理論に関する初期研究ならびに後発研究に触発され、会計研究者はコンティンジェンシー理論を管理会計に援用する研究に取り取り組むようになった。

第4節 コンティンジェンシー理論の管理会計への援用

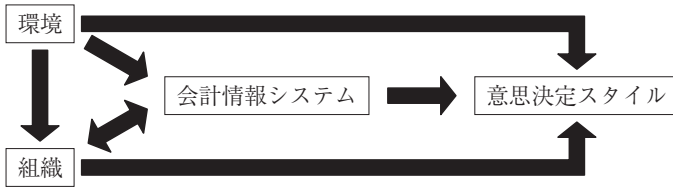
前節で述べたように、管理会計のフレームワークにおいてコンティンジェンシー理論を利用する研究が存在する。影響力の大きい研究として、Gordon and Miller (1976) と Otley (1980) をあげることができる。本節ではこれらの研究を簡単に紹介しよう。

1 Gordon and Miller (1976) の理論モデル

Gordon and Miller (1976) の理論モデルは、初期の組織論研究ならびにそれに続く会計学研究の影響を大きく受けている。図表2にみるように、Gordon and Miller の理論モデルは4つの変数、つまり「環境」「組織」「意

思決定スタイル」「会計情報システム」を使用する。会計情報システムと組織は互いに影響を及ぼし合い、環境は組織、会計情報システム、意思決定スタイルに影響を与え、組織は意思決定スタイルに影響を与える。

図表2 Gordon and Miller の理論モデル



Gordon and Miller によると、彼らが提唱する理論モデルを用いることで、次に列挙するような仮説を検証することができるという。これらの仮説はすべて、組織のマネジャーにとって経営管理のための実用的な指針となりうるものである。

- ① 環境のダイナミズムが増すほど、必要となる情報処理の頻度と範囲は増す。
- ② 環境の不均一性は、顧客特性や生産技術の多様性という観点から定義できる。このような多様性に会計情報システムが適切に対処するならば、環境の不均一性は会計情報システムの有効性を高める。
- ③ 環境の敵対性が高いとき、直面するリスクに対処するためにマネジャーは頻繁な情報処理を行う傾向にある。そして、やや複雑な原価計算システムおよび MCS を採用するようになる。
- ④ 環境のダイナミズム、不均一性、敵対性が増すと、組織は分権化・分割化された組織構造を採用し、複雑で頻繁な情報処理を行うようになる。
- ⑤ 組織が複数の部分単位（sub-unit）から構成されるとき、会計情報システムは部分単位のニーズに適した情報を提供する。
- ⑥ 部分単位の多様化が顕著であるとき、統合の必要性が生じる。このとき

会計情報システムは統合メカニズムのための情報を提供する。たとえば、適切な予算コントロールシステムをとおして部分単位間で妥当な調整が行われる。

- ⑦ 組織が高度に官僚的であるとき、会計情報システムは階層組織の権力者 (hierarchical authority) が必要とする情報を提供する。
- ⑧ 組織の資源が完全に消費されないとき、会計情報システムは余剰資源を有効に利用するための手段を提供する。
- ⑨ 将来の計画期間に関連して、会計情報システムは長期的な多期間の情報を提供する。

2 Otley (1980) の理論モデル

図表3にみるように、Otley (1980) の理論モデルは4つの変数を含むモデルとなっている。環境や技術といったコンティンジェンシー要因は組織設計に影響を与える。ここで組織とは、「形状 (shape)」「集権化 (centralization)」「相互依存性 (interdependency)」によって規定される。次に組織は会計情報システムのタイプ (技術的特性と行動的特性の両方から規定される) に影響を与える。最後にこのモデルは、組織目的との関連で規定される組織の有効性に影響を与える。

Otley は、この1980年論文において、コンティンジェンシー理論を管理会計に援用した先行文献を包括的にレビューしている。そしてその多くが組織の有効性という変数を見逃しており、Otley はこうした欠点を克服しようとした⁽²⁾。それゆえ、Otley の理論モデルには、組織の有効性という変数が含まれている。

さらに Otley のモデルでは、使用する変数に厳格な定義がなされている。

(2) Otley 以外にも、数は少ないが組織の効率性を考慮した研究もある。たとえば、Hayes (1977) では、部門の効率性が考慮されている。

管理会計変化とコンティンジェンシー理論（杉山善浩）

とくに彼は、組織内のコントロールシステムと会計的コントロールを同等に考えることができない点を強調した。組織内のコントロールシステムは総合的なコントロールパッケージであり、会計情報システム、経営情報システム、組織設計、およびその他の組織における調整を含む概念であると論じた。

最後に Otley は、組織内のコントロールシステムと組織の有効性との間に媒介変数が存在する可能性が高いと主張した。このように彼が提唱した理論モデルは最小限のレベルにとどまっており、これを意味のあるものにするには、継続的な実証分析が必要であると考えられる。ただし、Otley の理論モデルは、コンティンジェンシー理論を管理会計に援用する研究で考慮しなければならない必須の変数を盛り込んでおり、その意味ではその後の同種の研究に多大な影響を与えたといえるだろう。

図表3 Otley の理論モデル



3 コンティンジェンシー理論を援用した管理会計研究

前述したように、会計学研究者は、外部環境が組織や会計情報システムにどのような影響を与えるかを解明するために初期の組織論の知見を利用した。⁽³⁾ 図表4は、このような研究のおおまかな内容を要約している。

図表4では、コンティンジェンシー理論を管理会計に援用した研究の概要をみた。これらの実証研究（サーベイ）を総合的に吟味すれば、次に述べる2つのインプリケーションが得られる。1つは、「企業がルーチン化された技術・組織構造をもち、かつ確実な環境状況下にいる場合、当該企業の管理会計システムは伝統的でフォーマルである。また、責任会計、予算管理、標

(3) 図表4の諸研究の分析手法はすべてサーベイ（郵送質問票データに基づく統計解析）である。

図表4 コンティンジェンシー理論を援用した管理会計研究

研究者	主要なコンティンジェンシー	結論
Simons (1987)	環境	環境の不確実性が高く、かつ厳格な財務コントロールが行われるとき、組織メンバー間の相互作用や柔軟性が重要となる。
Simons (1987)	戦略	起業家戦略を採用する企業は、フォーマルかつ伝統的なMCSに加えて、有機的な意思決定やコミュニケーションを利用する。
Otley (1978)	環境	環境の不確実性が低いときは、フォーマルなコントロールへの依存を高め、伝統的予算を重視する。
Chenhall and Morris (1986)	環境	環境の不確実性が高いほど、よりインフォーマルかつ外部志向のMCSを構築する。
Khandwalla (1972・1977)	企業規模	大規模企業では分権化した組織構造をもつ傾向にあり、業務の多様化、プロセスのフォーマル化、機能別の専門化が促進される。
Bruns and Waterhouse (1975) Merchant (1981)	企業規模	大規模企業では分権化した組織構造をもつ傾向にあり、参加型予算管理やコントロールの精緻化が促進される。
Brownell (1983・1985) Gul, <i>et al.</i> (1995)	組織構造	分権化の程度は、組織の機能分化、リーダーシップ・スタイル、参加型予算管理の採用に影響を与える。
Gordon and Narayanan (1984) Chong and Chong (1997) Mia (1993)	環境	環境の不確実性が高いほど、広範な会計情報が必要とし、主観的な業績評価が行われる。
Daft and Macintosh (1978) Otley (1978) Innes and Mitchell (1995)	組織構造	フォーマルな組織構造は伝統的でルーチン化された会計情報システムを必要とする。有機的な組織構造は広範な会計情報システムを必要とする。
Govindarajan (1988) Van der Stede (2000)	戦略	差別化戦略を採用する企業は、予算管理を厳格に運用しない傾向にある。

管理会計変化とコンティンジェンシー理論（杉山善浩）

準原価計算，フォーマルなトップダウン方式の報告といった管理会計の伝統的知識が高く評価される」というインプリケーションである。

そして2つ目のインプリケーションは、「企業がフレキシブルな技術・組織構造をもち，かつ不確実な環境状況下にいる場合，当該企業の管理会計システムは自由度の高い形態をとる。また，伝統的な管理会計技法を重視せず，非財務的な情報ならびに非財務的な業績尺度に重点をおく。したがってABC・ABMやBSCなどの技法を利用する傾向が強い」となるだろう。

第5節 コンティンジェンシー研究（管理会計への援用研究を含む） の系譜

本節では，初期の組織論研究から管理会計研究へと受け継がれたコンティンジェンシー理論の系譜をみていくことにしたい。図表5ならびに図表6にみるように，これらの研究はフェーズⅠからフェーズⅤに分類することができる。フェーズⅠは，「環境が組織構造に与える影響を検討する」段階である。フェーズⅡは「環境以外のコンティンジェンシー要因（技術，企業規模）を検討する」段階，フェーズⅢは「組織論の考え方を会計学に援用し，従属変数として会計システムを採用する」段階，フェーズⅣは「コンティンジェンシー要因と会計システムとの相互作用を検討する」段階である。

フェーズⅡまでは組織論の領域の研究であったが，フェーズⅢからコンティンジェンシー研究に管理会計的視点が付加されている。また，フェーズⅣまでは，組織論の研究者が1960年代および1970年代に発見したコンティンジェンシー要因（環境，組織構造，技術など）を再利用しているにすぎないが，フェーズⅤでは，多様なコンテキスト要因が研究の対象となっている。

フェーズⅢまでは，コンティンジェンシー要因（独立変数）と会計システム（従属変数）間の「単方向・線形」関係を仮定しているが，これは現実を反映しないであろう。そこでこれを克服するために，フェーズⅣにおいて両

図表5 コンティンジェンシー研究の5つのフェーズ

フェーズⅠ	フェーズⅡ
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">環境</div> <p style="text-align: center;">↓</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">組織構造</div>	<div style="display: flex; justify-content: space-around; margin-bottom: 5px;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content;">環境</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content;">技術</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content;">企業規模</div> </div> <p style="text-align: center;">↓</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">組織構造</div>
Burns and Stalker (1961) Lawrence and Lorsch (1967)	Woodward (1965) Perrow (1967) Pugh <i>et al.</i> (1969) Blau (1970) Meyer (1972)
フェーズⅢ	フェーズⅣ
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">コンティンジェンシー要因</div> <p style="text-align: center;">↓</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">会計システム</div>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">コンティンジェンシー要因</div> <p style="text-align: center;">↓ ↑</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">会計システム</div>
図表4を参照	Dent (1990) Knight and Wilmott (1993) Roberts (1990) Archer and Otely (1991)
フェーズⅤ	
<div style="display: flex; align-items: center; justify-content: center;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-right: 10px;">コンテキスト要因</div> <div style="text-align: center; margin-right: 10px;">↑↓</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-right: 10px;">管理会計手法</div> <div style="font-size: 2em; margin-right: 10px;">}</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;">組織業績</div> </div>	
吉田他 (2012), 69~71頁を参照	

図表6 コンティンジェンシー研究の各フェーズの内容・学問領域

フェーズ	内 容	学問領域
I	環境が組織構造に与える影響を検討する。	組織論
II	環境以外のコンティンジェンシー要因（技術、企業規模）を検討する。	組織論
III	組織論の考え方を会計学に援用し、従属変数として会計システムを採用する。	管理会計
IV	コンティンジェンシー要因と会計システムとの相互作用を検討する。	管理会計
V	コンテキスト要因には「意思決定環境」「戦略」「組織コンテスト」「組織構造・企業規模」「マネジメント・システム」を規定する。管理会計手法として「原価計算」「原価管理」「原価企画」「ABC・ABM」「ミニ・プロフィットセンター」「業績管理」「予算管理」「設備投資予算」「環境管理会計」「BSC」の実施例がある（吉田他，2012）。	管理会計

変数の双方向関係（インタラクティブな関係）を想定した分析が実施されている。

このような分析はサーベイ研究（郵送質問票データに基づく統計解析）にはなじまないと考えられる。事実、フェーズIVの研究は4編ともケース研究である。これらの研究の概要を図表7に要約する。⁽⁴⁾

以上に述べたように、組織論にその起源をもつ「コンティンジェンシー理論を援用した管理会計研究」は、図表5と図表6から明らかなように段階的な発展をとげてきた。そしてこれは、冒頭で述べたように、管理会計変化を解明するためのアプローチの1つである「機能主義的アプローチ」の基礎理論となっている。次節では、このようなコンティンジェンシー理論を援用した管理会計研究の貢献と限界を論じよう。それは同時に管理会計変化を解明

(4) 図表7は、新江（2005）の記述に基づいて作成した。

図表7 フェーズⅣにおけるケース研究
(左側：戦略転換の促進事例，右側：戦略転換の阻害事例)

Dent (1990)	Roberts (1990)
<p>第1事例：ある電気メーカーにおいて、新しいプランニングシステムが組織の変更および見直しに結びついた。</p> <p>第2事例：新たな管理会計システムの導入によって、ある公的機関が「社会サービス提供主体」から「利益追求主体」へと転換した。</p>	<p>高度な分権化を実施することで、プロフィットセンター間の競争は促進されたものの、本社マネジャーは市場状況の変化を容易に知ることはできなくなった。つまり、本社マネジャーに必要な情報が歪められて伝達されるようになった。</p>
Knight and Wilmott (1993)	Archer and Otely (1991)
<p>イギリスの生命保険会社において新たな予算管理システムの導入が温情主義の蔓延した企業から競争力のある企業へと移行する契機となった。</p>	<p>MCSは「現在よりも効率的なオペレーションを行う」ことを促すだけで、衰退産業に属する企業の戦略転換を導くことはできなかった。</p>

するためのアプローチの1つである「機能主義的アプローチ」の貢献と限界を論じることでもある。

第6節 コンティンジェンシー理論を援用した管理会計研究の貢献と限界

本節では、コンティンジェンシー理論を援用した管理会計研究の貢献と限界を論じる。まず貢献からはじめよう。

1 コンティンジェンシー理論を援用した管理会計研究の貢献

コンティンジェンシー理論を援用した管理会計研究の第1の貢献は、これまでに数多くの実証研究が実施されており、そこから第4節第3項で述べた最大公約数的なインプリケーションが導き出されていることである。これは組織のマネジャーが実際に会計システムを設計するうえで有用なインプリケー

ションであることはいうまでもない。

この種の研究の第2の貢献は、管理会計変化を解明するための基礎理論を提供してきたことである。冒頭で述べたように、管理会計変化を説明するためのアプローチには、「機能主義的アプローチ」「解釈的アプローチ」「批判的アプローチ」の3つがある。このうちコンティンジェンシー理論に基礎をおく機能主義的アプローチでは、その分析手法として主としてサーベイ（郵送質問票データに基づく統計解析）を利用し、管理会計変化研究の主流派を形成してきた。このような統計解析により得られたファインディングズは「論より証拠」的な正当性を提供し、次に述べる管理会計変化研究の主張を後押しする。すなわち、「企業はコンテキスト要因に適合した管理会計手法を採用しなければならない。もし適合しなければ別の管理会計手法を採用するか、新たな管理会計手法を開発する必要がある。」

2 コンティンジェンシー理論を援用した管理会計研究の限界

コンティンジェンシー理論は過度に機能主義的であり、そこにコンティンジェンシー理論を援用した管理会計研究の限界をみいだすことができる。機能主義の問題点について、Wickramasinghe and Alawattage (2007) は、「コンテキスト」「人と組織」「コントロール」「会計」「研究」といった5つの側面から論じている。

① コンテキスト

機能主義の問題点の1つは、組織を取り巻く社会経済的・政治的コンテキストの影響を無視していることである。現実には、Harrison and McKinnon (1998), Uddin and Hopper, (2001), Wickramasinghe and Hopper (2005) などの研究者により、社会経済的・政治的コンテキストが管理会計システムに影響を及ぼすことが解き明かされている。

② 人と組織

管理会計システムを含めた組織の機能を形成するのは、組織で規定される全社的な目標ではなくむしろ個人の意識であるといっても過言ではなからう。しかしながら、機能主義はこのような組織自体の性質や組織内の人の性質に関する側面をほとんど考慮していない。

③ コントロール

機能主義の観点に立てば、コントロールシステムは組織目標を達成するための有効なメカニズムであるように思える。しかしながら、組織のコントロールシステムの逆機能性がいくつかの文献により指摘されている。⁽⁵⁾これらの文献にみるように、管理会計システム・実務は組織の問題をある面では解決するかもしれないが、それは同時に異なる形でさらなる問題を生じさせる可能性がある。

④ 会計

機能主義の考え方にしたがえば、会計は意思決定やマネジメント・コントロールのための客観的情報を提供し、組織の有効性を高める優れたシステム・実務である。しかしながら、組織的・社会的な要因（たとえば、特定の意図をもって合法的に会計を操作するなどの行為）を考慮すれば、会計の有効性をもう少し割り引いて考える必要があるだろう。これを示唆する文献も多々⁽⁶⁾ある。

⑤ 研究

機能主義の管理会計は、「目標志向の組織」「機能的なコントロールシステム」「客観的な会計規則」といった状況を想定している。したがって機能主

(5) たとえば, Hopper and Powell (1985), Covaleski and Dirsmith (1986), Berry *et al.*, (1985), Scapens and Roberts (1993) を参照されたい。

(6) たとえば, Hopper *et al.* (1987), Cooper (1983), Berry *et al.* (1985) を参照されたい。

義の考え方のもとでは、「コンテクストの影響」「組織規範」「逆機能的なコントロールシステム」「会計操作」といった問題は、管理会計研究において無関連な外部要因とみなされる。つまり機能主義者は、「これらの問題を前面に押し出すことによってなんらかの価値判断が介入し、それは研究の核心を覆い隠す」と考えているのである。

しかしながら、価値判断は会計実務を理解するために必要であると考えられる。Chua (1986) は、Weber (1949) を引用し、価値と事実を区別すること自体が価値判断であると述べている。したがって、「なぜ、人は価値判断をするのか」「会計は価値判断によってどのような影響を受けるのか」といったことは探求すべき興味ある問題である。しかしながら、機能主義はこうした問題をさほど重要と考えていないのである。

以上に述べたように、機能主義にはいくつかの問題点があることが明らかになった。機能主義はコンティンジェンシー理論の根底にある重要な概念であるので、機能主義の問題点は同時にコンティンジェンシー理論を援用した管理会計研究の問題点でもある。こうした問題点のうち、とりわけ機能主義は「人の心理の動き」と「政治・経済・社会の動き」を排除している点を強調しておきたい。

本節前項において、管理会計変化を解き明かすために利用される「機能主義的アプローチ」の基礎理論はコンティンジェンシー理論であり、そのファインディングズは「論より証拠」的な正当性を提供すると述べた。しかしこの正当性は、やや厳しい言い方をすれば、当該研究において設計されたモデルの枠組みのなかだけに妥当するものである⁽⁷⁾。また、機能主義が伝統的に無視してきた「政治的・経済的・社会的なコンテクスト要因」や「組織内外の人々の心理」も考慮の対象とする必要がある。

(7) これはモデルコンテクチュアル（モデル依存的）と称される。多くのサーベイ研究は本質的にこの問題を抱えている。

こうしたことから、管理会計変化を解明するためのアプローチの1つである「機能主義的アプローチ」には限界があるといわざるをえない。機能主義的アプローチを補完するのが「解釈的アプローチ」ならびに「批判的アプローチ」といえるだろう。これらのアプローチは機能主義的アプローチの問題点を克服することを意図して、1970年代末に登場した会計学研究の新潮流である。ただし、「解釈的アプローチ」ならびに「批判的アプローチ」の詳しい説明に関しては別稿に譲ることにしたい。

第7節 おわりに

管理会計変化を解明するためには、「機能主義的アプローチ」「解釈的アプローチ」「批判的アプローチ」という3つのアプローチが利用可能である。本稿では、機能主義的アプローチに焦点を当て、その基礎理論であるコンティンジェンシー理論の貢献と限界を論じてきた。

その結果、管理会計変化を解き明かすためには、機能主義的アプローチだけでは不十分で、それは解釈的アプローチと批判的アプローチによって補完される必要があることが示唆された。管理会計変化を究明するに当たり、これら3つのアプローチをどのようにバランスさせるかは今後の課題としたい。

参考文献

- 赤岡 功「コンティンジェンシー理論に対する批判の検討」, 占部都美編『組織のコンティンジェンシー理論』白桃書房, 1979年。
- 新江 孝『戦略管理会計研究』同文館出版, 2005年。
- 浅田拓史「管理会計変化研究の対象の概念規定に関する考察—その曖昧性と多様性について—」原価計算研究, 第36巻第1号, 2012年, 154~163頁。
- 伊丹敬之・加護野忠男『経営学入門 第3版』日本経済新聞社, 2003年。
- 加護野忠男『経営組織の環境適応』白桃書房, 1980年。
- 加護野忠男「情報プロセッシング・システムの環境適応」, 占部都美編『組織のコンティンジェンシー理論』白桃書房, 1979年。
- 岸田民樹「技術と組織構造」, 占部都美編『組織のコンティンジェンシー理論』白桃書房, 1979年。

管理会計変化とコンティンジェンシー理論（杉山善浩）

- 野中郁次郎「コンティンジェンシー理論—総括的サーベイ—」, 占部都美編『組織のコンティンジェンシー理論』白桃書房, 1979年。
- 奥野明子『目標管理のコンティンジェンシー・アプローチ』白桃書房, 2004年。
- 杉山善浩「管理会計の変革—教科書にみる変革への対応—」産業経理, 第69巻第1号, 2009年, 56~64頁。
- 吉田栄介「管理会計チェンジ研究の意義」経営学論集（龍谷大学）, 第43巻第2号, 2003年, 100~111頁。
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好『日本の管理会計の探求』中央経済社, 2012年。
- Archer, S. and D. Otley, Strategy, structure, planning and control systems and performance evaluation: Rumenco Ltd., *Management Accounting Research*, vol. 2, 1991, pp. 263-303.
- Berry, A. J., T. Capps, D. Cooper, P. Ferguson, T. Hopper and E. A. Lowe, Management control in an area of the NCB: rationales of accounting practices in a public enterprise, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, no. 1, 1985, pp. 3-28.
- Blau, P. M., A formal theory of differentiation in organizations, *American Sociological Review*, vol. 35, no. 2, 1970, pp. 201-218.
- Brownell, P., Leadership style, budgetary participation and managerial behavior, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, no. 4, 1983, pp. 307-321.
- Brownell, P., Budgetary systems and the control of functionally differentiated organizational activities, *Journal of Accounting Research*, vol. 23, no. 2, 1985, pp. 502-512.
- Bruns, W. J. and J. H. Waterhouse, Budgetary control and organization structure, *Journal of Accounting Research*, vol. 13, no. 2, 1975, pp. 177-203.
- Burns, T. and G. M. Stalker, *The management of innovations*, Tavistock, London, 1961.
- Chenhall, R. H. and D. Morris, The impact of structure, environment and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems, *Accounting Review*, vol. 61, no. 1, 1986, pp. 16-35.
- Child, J., Organizational structure, environment and performance: the role of strategic choice, *Sociology*, vol. 6, no. 1, 1972, pp. 1-22.
- Chong, V. K. and K. M. Chong, Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: a note on the intervening role of management accounting systems, *Accounting and Business Research*, vol. 27, no. 4, 1997, pp. 268-276.
- Chua, W. F., Radical developments in accounting thought, *Accounting Review*, vol. 61, no. 4, 1986, pp. 601-632.
- Clegg, S., M. Kornberger and T. Pitsis, *Managing and organizations: an introduction to theory and practice*, Sage, London, 2005.
- Cooper, D, Tidiness, muddle and things: commonalities and divergences in two approaches to management accounting research, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, nos. 2-3, 1983, pp. 269-286.

- Covaleski, M. A. and M. W. Dirsmith, The budgetary process of power and politics, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, no. 3, 1986, pp. 193-214.
- Daft, R. L. and N. B. Macintosh, A new approach to design and use of management information, *California Management Review*, vol. 21, no. 1, 1978, pp. 82-92.
- Dent, J. F., Strategy, organization and control: some possibility for accounting research, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, nos. 1-2, 1990, pp. 3-25.
- Ezzamel, M. and H. Hart, *Advanced management accounting: an organizational emphasis*, Cassell, London, 1987.
- 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 organization structure: an empirical investigation, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, no. 1, 1984, pp. 33-47.
- Govindarajan, V., A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy, *Academy of Management Journal*, vol. 31, no. 4, 1988, pp. 828-853.
- Gul, F. A., J. S. L. Tsui, S. C. C. Fong and H. Y. L. Kwok, Decentralization as a moderating factor in the budgetary participation-performance relationship: some Hong Kong evidence, *Accounting and Business Research*, vol. 25, no. 98, 1995, pp. 107-113.
- Hage, J. and M. T. Aiken, *Social change in complex organizations*, Random House, New York, 1970.
- Harrison, G. and J. McKinnon, Editorial: culture and management accounting, *Management Accounting Research*, vol. 9, no. 2, 1998, pp. 113-118.
- Hopper, T. and A. Powell, Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions, *Journal of Management Studies*, vol. 22, no. 5, 1985, pp. 429-465.
- Hopper, T., J. Storey and H. Willmott, Accounting for accounting: towards the development of a dialectical view, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, no. 5, 1987, pp. 437-456.
- Innes, J. and F. Mitchell, Activity-based costing, in D. Ashton, T. Hopper and R. W. Scapens eds., *Issues in management accounting*, 2nd edn, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ, 1995, pp. 115-136.
- Khandwalla, P. N., The effect of different types of competition on the use of management controls, *Journal of Accounting Research*, vol. 10, no. 2, 1972, pp. 275-285.
- Khandwalla, P. N., *The design of organizations*, Harcourt Brace Jovanovich, New York, 1977.
- Knight, D. and H. Willmott, "It's a very foreign discipline": the genesis of expenses control in a mutual life insurance company, *British Journal of Management*, vol. 4, no. 1, 1993,

- pp. 1-18.
- Lawrence, P. R. and J. W. Lorsch, *Organization and environment managing differentiation and integration*, Harvard University Press, Cambridge, MA, 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年)。
- Merchant, K. A., The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance, *The Accounting Review*, vol. 56, no. 4, 1981, pp. 813-829.
- Meyer, M. W., Size and the structure of organizations: a causal analysis, *American Sociological Review*, vol. 37, no. 4, 1972, pp. 434-440.
- Mia, L., The role of MAS information in organizations: an empirical study, *British Accounting Review*, vol. 25, no. 3, 1993, pp. 269-285.
- Mintzberg, H., The strategy concept I: five Ps for strategy, *California Management Review*, vol. 30, no. 1, 1987, pp. 11-25.
- Otley, D., Budget use and managerial performance, *Journal of Accounting Research*, vol. 16, no. 1, 1978, pp. 122-149.
- Otley, D., The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, no. 4, 1980, pp. 413-428.
- Perrow, C., A framework for the comparative analysis of organizations, *American Sociological Review*, vol. 32, no. 2, 1967, pp. 194-208.
- Pugh, D. S., D. J. Hickson and C. R. Hinings, An empirical taxonomy of structures of work organizations, *Administrative Science Quarterly*, vol. 14, no. 1, 1969, pp. 115-127.
- Roberts, J., Strategy and accounting in a UK conglomerate, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, nos. 1-2, 1990, pp. 107-126.
- Scapens, R. W. and J. Roberts, Accounting and control: a case study of resistance to accounting change, *Management Accounting Research*, vol. 4, no. 1, 1993, pp. 1-32.
- Simons, R., Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, no. 4, 1987, pp. 357-374.
- Uddin, S. and T. Hopper, A Bangladesh soap opera: privatization, accounting and regimes of control in a less developed country, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26, nos. 7-8, 2001, pp. 643-672.
- Van der Stede, W. A., The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, no. 6, 2000, pp. 609-622.
- Weber, M., *The methodology of social sciences*, Free Press, New York, 1949.
- Wickramasinghe, D. and T. Hopper, A cultural political economy of management accounting controls: a case study of a textile mill in a traditional Sinhalese village, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 16, no. 4, 2005, pp. 473-503
- Wickramasinghe, D. and C. Alawattage, *Management accounting change: approaches and perspectives*, Routledge, London, 2007.

Woodward, J, *Industrial organization: theory and practice*, Oxford University Press, London, 1965 (矢島鈞次・中村寿雄訳『新しい企業組織—原点回帰の経営学—』日本能率協会, 1970年)。