

社会理論と管理会計研究 (2)

—機能主義によるアプローチ—

上 東 正 和

(平成11年5月14日受理)

要 旨

本連載においては、社会理論を援用した管理会計研究について、既往の管理会計研究にどのようなインパクトを与え得るのか検討する。このような研究は会計学を社会科学研究の本流に統合しようとするものであり、イギリスなどにおける会計学会の一部において非常に重要な研究が蓄積されている。本連載では、こうした研究について体系的に検討してゆく。

複雑なリアリティを対象とする社会科学は、自然科学とは異なり、多種多様な研究のパラダイムが存在し、その目的に応じた理論の援用が必要となる。本連載においては、多種多様な社会理論の管理会計研究への援用可能性について検討してゆく。本稿ではそのうち、機能主義パラダイムに焦点をあてて検討する。

キーワード

機能主義, 客観主義, 社会システム理論, 多元論

I. はじめに

近年、会計学の領域にも、他の学問分野の研究成果が盛んに導入され、学際的な研究が盛んである。しかし、イギリスを中心に台頭してきている会計研究への社会理論の援用⁽¹⁾については、極めて重要な示唆を与えているにもかかわらず、わが国においては、その全貌がほとんど明らかにされていないのが現状である。そこで、本連載においては、こうした研究の動向について、特に管理会計研究に焦点をあてて、どのような社会理論がどのように援用されて、既往の管理会計研究にいかなるインパクトを与え得るか体系的に検

討することを試みる。

「管理会計における技術的または数量的側面と社会的・組織的・行動的側面を結びつけることができなければ、それはどんな有益な目的にも役立たない」(Roslender,1992,p.155)ことが指摘されるが、本稿では、管理会計研究の「計算構造・手続論」的な側面のみではなく、「組織的・行動的次元における管理会計研究」をもその対象として議論を進める。

組織的・行動的次元における管理会計研究は、多様なパラダイムからアプローチされるため、こうした研究を進めてゆくためには、まずそのパラダイムについて体系的に明らかにしてゆく必要があると考えられる。そうし

たパラダイムとして、機能主義、構造主義、解釈的アプローチ、ラディカル・セオリー、構造化理論などがあるが、そのうち、本稿では機能主義パラダイムに焦点をあてて検討し、こうした理論を援用した管理会計研究の成果をサーベイし、当該パラダイムによる研究の意義と限界に言及する。

本論文の構成は、第Ⅱ節において、社会理論のパラダイムについて検討し、いかなる理論がどのような性質をもち、どのような意義をもつのかを概観する。そして、そのなかで特に、機能主義パラダイムに焦点をあてて検討する。第Ⅲ節においては、機能主義パラダイムにおける管理会計研究として、客観主義による管理会計研究、社会システム理論によるアプローチ、組織論のモデルを援用した管理会計研究について順次検討し、第Ⅳ節においては本稿をまとめたうえで今後の課題を提示する。

(注記)

(1) 組織的・行動的次元における管理会計研究は、英国などで盛んであり、1976年にA.G.Hopwoodらによって創刊された *Accounting, Organizations and Society (A O S)* 誌などを媒体として行なわれている。本誌では、哲学や社会学をはじめとして、心理学、社会心理学、経済学などの社会科学における諸理論を援用した会計研究が蓄積されている。近年、同誌と類似の編集方針をもつ雑誌として、*Accounting, Auditing and Accountability Journal (A A A J)* 誌、*Critical Perspectives on Accounting (C P A)* 誌、*Accounting, Management and Information Technology (A M I T)* 誌などにおいても、このような研究はみられる。こうした研究は、わが国における会計研究にも多くの示唆を与えるものと考えられ、本稿もこうした研究に多くを依拠した。

Ⅱ. 社会理論のパラダイム

本稿においては、社会理論を援用した管理会計研究についてサーベイするが、それに先立って社会理論のパラダイムに言及する。何らかの理論的統合を特徴とする自然科学とは全く異なり、社会理論には多様な理論が存在し、互いに対立し合うものではなく、むしろ補完的な洞察を提供していることは別稿において述べた(上東, 2000)。本節においては、社会理論のパラダイムについて概観し、その後、本稿が焦点をあてる「機能主義パラダイム」およびその諸理論に言及する。

1. 社会理論のパラダイム

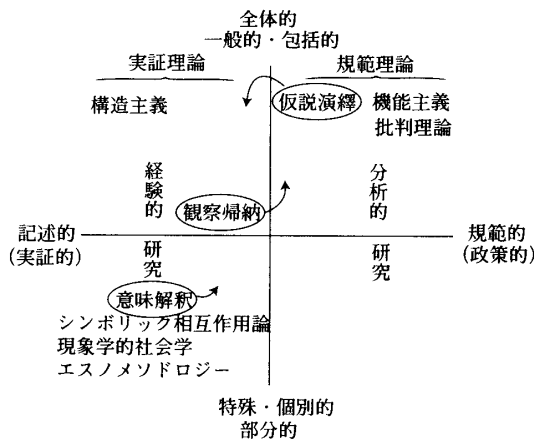
現代社会理論は、人間や社会をいかなる認識態度によって把握するかによって、まずは大きく二つの認識論的立場に分けられる。一つは「研究者がまず記述と説明のための準拠枠を必要とし、これにもとづいた概念図式やモデルを論理的推論によって構成し、それを一つの普遍的・客観的尺度として現実を分析し説明する」(下田, 1989, p.61) という「客観主義」の立場である。それは研究者の現実認識を前提として、それにもとづいてア・プリオリに構成された研究者の仮説的な思惟的概念構成体である。こうした立場は、Wilson(1971)や下田(1989)の用語に従えば、「規範的パラダイム(Normative Paradigm)」^①とよばれる。こうした立場の主たる方法論は「仮説演繹法」である。

これに対して、「解釈的パラダイム(Interpretive Paradigm)」は、「研究者の側で設定した固定的な枠組みのなかで考察するのではなく、現実に行為している人びとが、その相互作用過程にどのように「意味」を付与し、それをどのように「解釈」しあいながら相互に作用しあっているかを、研究者の立場からではなく、行為者自らの「解釈過程」として考察しようとするもの」(下田, 1989, p.62)で

あり、「主観主義」の立場である。こうした立場の方法論は「意味解釈法」である⁽²⁾。

さてこの二つのパラダイムは、下図のように、さらに四つのパラダイムに分類することができる。この四つのパラダイムは、社会科学の性質ならびに社会の性質に関して、それぞれ異なった理論的仮定を基礎にしている。各々のパラダイムは独自の理論と展望を生みだしており、これは他のパラダイムで発生したものとは基本的に対立する。それぞれの集合は、全く異なった社会科学的現実を明らかにしている。特定のパラダイムに位置することは特定の方法で世界を見ることである。

図1：



図について説明を加えると、縦軸は、社会的世界の全体的構成を解明しようとする「全体としての社会理論」と、社会現象の限られた領域についてのみ解明しようとする「部分的な社会理論」の対である。シンボリック相互作用論やエスノメソドロジは、人間の相互作用をごく詳細に研究する微視的視点であり、「ミクロ」社会理論とも呼ばれる。機能主義や批判理論は巨視的であり、「マクロ」の視点である。社会に関する普遍的な法則を追求する一方、より個別的な理論を追求することも必要である。

横軸は、社会のありのままを記述するための「記述」理論と研究目的に関連した本質的な属性のみをとりだして研究する「規範」理

論の対である。シンボリック相互作用論や現象学的社会学、エスノメソドロジは、「記述的」な性質をもつものに対して、機能主義やラディカル・セオリーは「規範的」な性質をもつ。本稿では、こうしたパラダイムのうち、図の右上に位置する「機能主義パラダイム」に焦点を当て、そうしたパラダイムによる管理会計研究についてサーベイする。

(注記)

(1)Friedmanの実証的経済学の方法論に依拠するWatts and Jimmerman(1986)の実証的会計理論では、「実証的」という概念の対概念として「規範的」という表現が用いられ、規範的という概念に政策的な意味が込められている。しかし、本稿では、規範的命題は、「～すべきである」という表現形式をとる命題であるとか、命題として目的を設定しなければ、規範命題を構成することはできないとする見解はとらない。

(2)こうした立場およびその方法論については別稿(2000)において詳述した。詳しくは、拙稿(2000)を参照されたい。

2. 機能主義パラダイム

機能主義パラダイムでは、対象となるものごとに対して客観的な視点からアプローチして、自然科学のモデルや方法を人間事象の研究に適用しようと試みる。機能主義における機能分析は、人間の活動や社会的事象が、一定の社会秩序のなかでどのような貢献をしているか、また、他の活動や事象とどのように依存しあっているのかという「外的観察要因」の観点からの客観的認識である。理論構築に際しては、「準拠枠組」を用意することが必要で、社会理論はそれにもとづいて構築されなければならないという立場をとる。そして、人間の意識的な目的・動機・意図といった行為主体の主観的要因は直接の関心事とはならない。本稿では、機能主義パラダイムにおける社会理論を援用した管理会計研究について

サーベイするが、そうしたパラダイムにもとづく管理会計研究を検討するに先立って、機能主義パラダイムに属する諸理論について言及する。

3. 機能主義パラダイムの諸理論

管理会計研究を構成している理論は、社会理論のバックグラウンドと関係づけるときより明確となる。以下、機能主義パラダイムの社会理論として、「客観主義」、「社会システム理論」、「多元論」を提示し、こうしたバックグラウンドをもつ諸理論を検討する。

(1) 客観主義

客観主義の特徴は自然科学から派生したモデルや方法に関与する程度が極めて高いところにある。客観主義は、社会的世界をあたかも自然的世界であるかのように取り扱う。そして、自然科学のモデルや方法をそのままの極端な形で社会科学の研究に用いようとする特徴がある。

(2) 社会システム理論

社会的事象の研究に対して機械的ならびに生物学的アナロジーを適用するアプローチである。社会システム理論として有力なフレームワークを提供するのが「構造機能主義」と「システム理論」である。

「構造機能主義」は社会学者パーソンズの理論として有名である。パーソンズは、いかなる社会システムも四つの独立した機能命令をもつとしてAGIL図式を提示している。簡単に述べるとそれらは次のものからなる。すなわち、「適応(A)」…システムとその外部環境との間に関係を確立するのに役立つ単位行動の複合体。「目標達成(G)」…システムの目標を明らかにし、目標を達成し満足を得るように資源や努力を動員、管理するのに役立つ行為。「統合(I)」…コントロールを確立し、逸脱を禁止し、構成部分間の調整を維持することにより重大な阻害要因を回避しようとする単位行為。「潜在性あるいはパ

ターン維持(L)」…行為者に対して必要なモチベーションを与える単位行為。こうしたパーソンズの図式は、遂行しなければならない機能から出発して、それに役立つような社会システムの構造を明らかにしようとするものである。

また、「システム理論」は通常次のような一般原則をもつ。すなわち、システムはインプット、スループット、アウトプット、フィードバックに焦点をあわせた基本的なモデルによって概念化することができること。システムの全体としての作用は、存続しようとするシステムの要求の充足あるいは「ホメオスタシス」の達成という観点から理解することができることなどである。システム・モデルのなかには、生物学的アナロジーをより厳密化したようなものもあるが、概念的レベルでは構造機能主義の洞察を超えるものではない。

(3) 多元論

組織内部での権力やコンフリクトの問題に焦点をあてる「政治システムとしての組織」の分析である。組織やその環境は、主としてその活動が自分たち自身の個人的な目標、価値および利益の達成に向けられている個人や集団間でのコンフリクトの場とみなされる。多元論は一元論的組織観とは対立するものであり、「利益」、「コンフリクト」および「パワー」に関する次のような仮定をもつ。

「利益」に関する仮定は、一元論的な組織観は、組織が共通の目標の追求のために結合した協同的なものであることを強調するのに対して、多元論の見解は個人的な利益や目標の多様性を強調する。一元論的な展望からみると、組織は合理的でかつ目的的な活動の手段とみなされるが、多元論の見解によれば、組織とは、党派的な集団のネットワークであり、それら自身の個別的な目的に役立つものである。そして、その場合においてのみ組織全体の広範な目的にも役立つというようなネットワークを意味する。

一元論的な組織観では、組織内部の「コンフリクト」は、経営者の適切な行為によって取り除くことができるか、あるいはコントロールできる一時的な現象とみなされる。これに対して、多元論の展望からは、組織内部のコンフリクトは、日常のなかの不可避的で完全には除去できない特徴とみなされる。

一元論的な組織観のなかでは「パワー」の問題は無視されてきた。他方、多元論の見解では、組織内部の多様な集団のパワーは、日常的な出来事として理解されている。パワーは、それによって利害の対立を解決する手段と考えられている。

4. 機能主義パラダイムにおける組織論

組織のあらゆる理論は、その研究者が意識しているか否かにかかわらず、一つの科学哲学や社会理論に基礎をおいている(Burrell and Morgan,1979,p.148)。既往の研究は、こうした仮定に無頓着であったか、あるいは無視してきたために、首尾一貫した研究がなされてこなかったようにも思われる。以下、機能主義パラダイムに基礎をおいた組織研究における諸理論についてみてみる。

(1)構造機能主義

構造機能主義の視点は組織論においても展開され、組織が「一つの経済」としても、「適応的社会構造」としても考察されるべきであると主張される。そして、組織は内部的におよび環境との関係で自らを維持するように調節するものと仮定され、生物有機体のアナロジーにもとづいたモデルが展開される。

(2)システム理論

システム理論は、分析の基礎として有機体論のアナロジーが採用されることは既に述べたが、システム理論として、以下、「オープン・システム理論」、「サイバネティクス・モデル」、「コンティンジェンシー理論」について述べる。

①オープン・システム理論

クローズド・システム・モデルは研究対象をその環境から取り出し、それに対して考察を行なうような場合のモデルであり、確実性、静的な均衡に特徴づけられ、環境に対するエネルギーの出入りは、ほとんどないし全く考慮しない。これに対して、オープン・システム・モデルは、システムと環境との関係を特色づけようとするモデルであり、成長と生き残りに特徴づけられ、静的な均衡に対して動的な均衡に特徴づけられる。そして、そのプロセスで、環境との間で絶え間ないエネルギーの交換がなされる。組織のオープン・システム・モデルは、常に生物体のアナロジーに基礎をおいて社会システムが自らを維持する方法に関心を持ってきた。しかし、オープン・システム・モデルを採用すべきであるという要請は環境を考慮に入れるという以外のなものでもなかった。

②サイバネティクス・モデル

サイバネティクスは、「情報と制御に関する科学」と定義されるもので、その本質は、自己制御、目標志向、自己調整システムといった考え方に見いだすことができる。

このような例として、サーモスタットによって制御された暖房装置がある。これをある望ましい温度を保つように暖房をセットすると、サーモスタットはまわりの温度を感知し、暖房炉に命令を送る。もし、温度があらかじめあった水準以下になると、望ましい状態から離れたこの変化は、サーモスタットによって感知され、暖房炉はほどよい温度に達し作動をやめるように命令を受けないまでは、作動するよう命令される。ここにはシステムの要素間に、情報の継続的な循環した流れがあるので制御下にある状態は望ましいように保たれる。

サイバネティクスはシステムをデザインしたりコントロールしたりする技術として既に用いられているが、Morgan(1982)は、「認識手段としてのサイバネティクス」をも強

調する。サイバネティクスは、目標志向性、安定性等の性質についての理論をうちたて、情報を物質やエネルギーと同等の重要性をもつ概念にまで高めあげた。

③コンティンジェンシー理論

組織研究におけるコンティンジェンシー理論は、オープン・システム理論における主要な概念を、組織分析において行なわれるようになったアンケート調査などの客観的な調査の結果と結合するために、70年代以降顕著になった。その研究は、有機体のアナロジーにもとづくオープン・システムの枠組みを採用し、組織をその環境によって影響を受ける相互関連的要素からなるシステムであるとみなした。組織のコンティンジェンシー理論は、組織やそのなかの個人の行動を研究している研究者たちの調査から出されたさまざまな結論を調和させ結合させるために必要であった。

ただ、コンティンジェンシー・アプローチの典型とよばれる調査はあるものの、概念的レベルでコンティンジェンシー理論についての明確な定義は下されていない。しかし、概して言えることは、組織のオープン・システム観にたち、組織分析の鍵となる変数間の関係について、ある種の多変量解析を用い、組織と環境に関する普遍的に妥当する規則は存在しないことを認めたものであるということ是可以する。

(3)組織論にもとづく諸モデル

機能主義パラダイムに属する組織理論として、組織をその諸活動が均衡の概念にかかわらせて理解することができる社会システムとして分析したバーナードの組織均衡論、人間の認知能力の限界という観点から意思決定の科学化を行い、いかに組織の内的効率を維持するかを分析の焦点としたサイモンの情報処理パラダイムは周知である。本稿では、それに加えて、機能主義パラダイムに属するか否

か議論もあろうが、組織の非合理性モデルとしての「ごみ箱モデル」、経営戦略の策定と実施に関するモデル、知識創造のモデルについて言及する。

①ごみ箱モデル

マーチ、オールセン、コーヘンの「ごみ箱モデル」は、組織をあいまいな事象を意味づける認識システムとして捉える。そして、意思決定とは、そういう「あいまいさ」の状況下でおこなわれるという。ごみ箱モデルでは、多くの選択機会を「ゴミ」、そして問題解決、意思決定者を「ごみ箱」にみたてる。また、組織を、事前に計画し演繹的に思考するシステムではなく、既に起こったことを後から意味づける感知システムであると考えられる。

②戦略の策定・実施に関するモデル

経営戦略の策定と実施に関するモデルは、大きく分けて、「分析的モデル」と「プロセス・モデル」に分かれる。「分析的モデル」は、企業が内外の情報を集め、環境を分析し、自社の強み、弱み、競争企業の強み、弱みを抽出するなどして、合理的と思われる手続きを踏んで、システムティックかつロジカルに経営戦略を設定するというモデルである（小林（啓）, 1989）。これに対して、「プロセス・モデル」は、企業の環境適応を自然発生的な創発的なプロセスとして捉える。純粹なプロセス・モデルによれば、企業戦略とは、事前に設定された方針や計画ではなく、一その存在が全く否定されているわけではないが一企業のなかで行なわれるさまざまな意思決定の流れが創発的に生み出す全体としてのパターンであるとされる。

③知識創造モデル

企業におけるイノベーションがどのようにして生じるかを説明するためには、組織内部でどのようにして知識が創造されるのかが解明されなければならない。野中(1994;1996)は、知の創造について、「暗黙知」と「形式知」のダイナミックな相互作用が基本であ

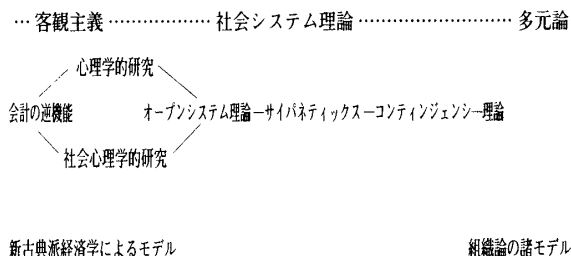
るとし、そのような相互作用を促進する過程を強調する。「暗黙知」とは、特定状況に関する個人的な知識であり、形式化したり他人に伝えたりするのが難しいものである。一方、「形式知」は、形式的、論理的言語によって伝達できる知識である。そして、組織的知識創造とは、個人によって造り出される知識を組織的に増幅することであり、「暗黙知」と「形式知」の相互作用であり、それを組織の知識ネットワークに結晶化するプロセスであるとしている。

次節において、機能主義パラダイムにおける諸理論がどのように管理会計研究に援用されるか検討する。

Ⅲ. 機能主義パラダイムによる管理会計研究

図2は管理会計研究への機能主義パラダイムにおける諸理論の援用について、そのおおまかな発展段階の系譜を示すものである。以下、「客観主義」にもとづく管理会計研究、「社会システム理論」にもとづく管理会計研究、「多元論」による管理会計研究、さらに、「組織論」にもとづくモデル」を用いた管理会計研究について順次検討する。

図2：管理会計研究の系譜



1. 客観主義

テイラー、ファヨールなどの古典的管理学派の理論は、機能主義パラダイムの最も客観的な領域に構築され、組織の世界はその根底

にある規則性が体系的に捉えることができる自然科学の世界であるかのように扱われていた。たとえば、テイラーの「唯一最善の方法」の思考や過度に単純化された「経済人」モデルはそれをあらわしている。

そして、多くの管理会計実践はこのアプローチにもとづく。たとえば、標準原価計算や予算は、計画とコントロールの道具であると考えられ、人間や組織に関する予算や標準の設定は、多かれ少なかれ「客観的で科学的」に設定できるといった前提のもとに管理会計実践が行なわれ、「計算構造・手続論」的な議論に終始した。

しかし、こうしたアプローチは、科学というよりは一種の管理上のイデオロギーであった。こうしたアプローチに共通することは、普遍的な思考方法をとることであり、組織を管理するのに唯一最善の方法があることである。しかし、こうした方法が適用される場合、意図していない望ましくない結果、「会計の逆機能」が生じた。

そこで、心理学的アプローチや社会心理学的アプローチが「行動科学」と総称され管理会計研究に援用されたが、次にそれをみる。

(1) 心理学的アプローチ、社会心理学的アプローチ

会計の逆機能はメッセージが誤って解釈されたり、異なった解釈をされたときに生じる。それゆえ、個々人の情報処理過程を研究することによる経営管理に有効な管理会計の用い方が模索されはじめた。こうした研究は、「人間情報処理アプローチ (Human Information Processing Approach)」と呼ばれる。

こうした研究の焦点は、どのようなファクターが個々人の意思決定に影響を与えるかということを究明することであった (Liby and Lewis, 1977; 1982)。個々人は不完全な情報処理者であるとみなされるが、個々人の情報処理過程はシステムティックで科学的な研究に

よって明らかにされる (Liby, 1981) と考えられた。経営意思決定を改善するには、情報が提供される仕方を変えるか、あるいは、情報処理過程において意思決定者を教育することにあると考えられた (Liby, 1981)。こうしたアプローチは、存在論的には、世界は個人の認識以前に存在し、問題は個々人の知覚の不完全さにあると考えられた (Liby and Lewis, 1977; 1980) という点で客観主義に属する。

社会心理学的アプローチは、人間情報処理アプローチを補足するものであり、会計の逆機能を改善しようとするものであった。ただ、このアプローチは、人間の情報処理過程よりも「動機づけ」に焦点をあてる。その典型的なものは、たとえば、予算における「参加」などの要因を、心理学的な人間関係論へと結びつけようとするものであった。そして、仕事の満足感を増加させることが成果につながると結論づけるものであった。

しかし、このような社会心理学的研究は、テイラーのモデルに快楽主義的で複雑な人間モデルを入れ替えただけであると批判される (Burrell and Morgan, 1979)。すなわち、両者は、個人を予測可能で受動的な存在であるとみなし、その行動が外的な刺激によって決定されると考える客観主義の立場にたつという点では共通している。

ただ、個人の行動に的を絞ったこれらの研究は、組織の問題がすべて成員個々人の問題に還元し得ない以上、それだけをもってしても一定の限界をもたざるを得なくなる (伊藤 (博), 1985)。そこでより大きな視点のもとで研究が行なわれた。次に社会システム理論による研究をみでみる。

(補遺)

機能主義パラダイムにおける客観主義に属する研究として、新古典派経済学にもとづく管理会計研究の系譜について補足しておきたい。新古

典派経済学に依拠した管理会計研究は、50年代、60年代には、確実性、コストのかからない情報、単一意思決定者が仮定されていた。しかし、研究者たちは、管理会計研究のモデルのなかに「不確実性」を導入し、そして「情報コスト」の概念を導入した。ついで「情報経済学」の導入によって、複数の管理会計システム間における選択を理論的に可能にした。

さらに、研究者たちは、経済学的モデルに行動科学的考察をつけ加えることによってさらに一歩前進した。それが「エイジェンシー理論」である。70年代後半からあるエイジェンシー理論は、情報経済学から発展させられたもので、企業を生産諸要素の供給者と企業の生産物の利用者との間の契約関係の集合として捉えて、分析の焦点をプルンシパル (principal) とエイジェント (agent) の間の代理関係におく。プルンシパルは、エイジェントに福祉を託し、エイジェントはプルンシパルの代理人として意思決定を行なうが、その場合、プルンシパルの福祉を最大化するような適切なインセンティブをいかにしてエイジェントに提供するかが問題とされる。しかし、このようなエイジェンシー・モデルの限界として、Tissen and Waterhouse (1983) は、次のことをあげている。第1にそのモデルは、単一期間が中心になっていること。第2に効用最大化という行動基準が実証的に妥当するかどうかという問題。第3にそのモデルは、一般に2人モデルに限定されているということ。最後に企業組織においては公式的契約の観点による分析が受け入れ難いのではないかということ。そして、エイジェンシー理論は、実務へのインパクトの無さも指摘されている (Johnson and Kaplan, 1987, pp.172-75)。

エイジェンシー理論に代わるあるいは補完するものとして「内部組織の経済学」がある。これは Oliver Williamson (1975) の「市場と組織のアプローチ」にもとづくものである。Spicer and Ballew (1983) によると、エイジェンシー理論は Williamson の「組織の失敗」フレームワークの特

別のケースであるという。

組織失敗の枠組みは、情報、組織構造およびコントロールに力点を置く実証理論として特徴づけられる。エイジェンシー理論がすべてでの取引が契約によって支配されるとするのに対し、組織失敗の枠組みは、組織は内部労働市場を形成し、この利用を通じて成員の協同を鼓舞し、取引コストの節約をはかるとするものである。

客観主義に属する研究としての新古典派経済学を採用した管理会計研究は以上のように発展してきた。

2. 社会システム理論

人間の本性や組織の本質については、上述の客観主義には限界があるために、管理会計研究においても、より複雑なモデルが組み込まれはじめた。その一つが「社会システム理論」を適用しようとするものである。社会システム理論は、社会的な事象に対して、機械的ならびに生物学的なアナロジーを適用するものであることは既にみた。以下、社会システム理論における諸理論である「オープン・システム理論」、「サイバネティックス」「コンティンジェンシー理論」にもとづく管理会計研究についてみる。

(1) オープン・システム理論

ここまでの議論は、経営管理は組織の内的な変数によって規定されると考えるクローズド・システム理論にもとづくものであった。これに対して、オープン・システム理論は、組織活動をより広く、環境との相互作用を考慮して研究しようとするものであることは既にみた。

Ansari (1977; 1979)は、オープン・システムの見解はクローズド・システムの見解よりも組織変動の本質をより適切に捉えるという。そして、こうしたアプローチでは、組織が環境にいかにしてうまく適応してゆくかが要となると考えられる。

Ansari (1979)は、予算システムの設計に関

して、環境が影響を及ぼす効果を検討する。そして、オープン・システム理論の見解は、クローズド・システム理論の見解では考慮されていなかった変数や諸関係をシステム設計者に取り扱うことを可能にし、より効果的な予算コントロール・システムを設計するのに適しているとする。そして、オープン・システム・モデルを援用する際のシステム設計の方法を提示している。

(2) サイバネティックス・モデル

サイバネティックス・モデルは、システムがある定められた目標を達成するためには、まず、環境に働きかけを行ない、次にその結果の情報を収集して目標値からのズレを計測し、このズレを最小にするようなアクションを起こすとするモデルであり、あたかも目標を探求したり自己統制したりするような行動のモデルであることは既にみた。

Hedberg and Jönsson(1978)は、サイバネティックスを用いた会計研究の例である。当該研究は会計システムがどのように組織学習を促進し、組織を環境に適応させるかを検討したものである。組織には多くの安定化装置があるが、しばしば、適切な非安定化装置を欠いている。管理会計も組織の安定性を解除する装置というよりは、組織を安定化させる装置である。彼らは、サイバネティックスの観点から、管理会計システムが組織を安定化させるためにのみ用いられるべきであるとする見解に対し、管理会計システムが変化を引き起こし組織を環境に適応せしめるために用いられるべきことをも強調する。

彼らは、変化する環境のなかにある組織においては、管理会計システムは、組織を刺激し、意思決定を促し、新たな環境に適応するように仕向けるものでなければならないという。変化する環境のなかにある組織は、自己を評価し、自らをデザインするような探求するシステムが必要であり、戦略にしたがって、その情報システムを変えることが必要であ

り、異なった状況にしたがって情報システムを調整してゆくことが必要であるとする。

以上みたオープン・システム・モデルやサイバネティクス・モデルはコントロール・システムをデザインするために用いられてきた。管理会計システムは、単なる計算手続きではなく、経営管理に影響を与えるものであり、多様な組織活動を結びつけコントロールするものであると考えられた。そのため、管理会計情報を組織全体のコントロールの一部として活用しようとするに研究の焦点が当てられたのであった。

(3) コンティンジェンシー理論

コンティンジェンシー理論に依拠する管理会計研究が、70年代から行なわれた。これは、オープン・システム理論の主要な概念を、組織分析のあらゆるレベルで行なわれるようになった客観的調査の結果と結びつけようとしたものであり、主に組織と環境との最適な関係が議論的となったことは既にみた。コンティンジェンシー理論を用いた管理会計研究として、たとえば、Khandwalla (1972)、Bruns and Waterhouse (1975)、Waterhouse and Tiessen (1978)などは、管理会計システムのデザインと組織の規模、技術、構造ないし環境とを結びつけようとしたものであった。その他、経営意思決定の様式と会計との関係について調査した Gordon and Miller (1976)、経営スタイルと組織の個性との関係を問題にした Caplan and Champoux (1978)。さらに、個人の要素との関係に注意を払った Swieringa and Moncar (1975)、Rahman and McCosh (1976) などからはじまった。

こうしたコンティンジェンシー・アプローチは、少数で特定の変数を取り上げ、それらの変数の関係を説明する仮説を設定し、実験や質問の形で説明変数と被説明変数を計量化し、統計的な手法によって仮説の蓋然性を検証しようとする。しかし、対象であるコ

ントロール・システムの有効性についての、当該調査のもとになる理論的基盤が弱いことが多い。当該アプローチは、経営管理を技術的なものとして捉え、組織デザインをそれに関連したファクターと結びつけようとするが、独立変数と従属変数の間にはそのような相関がある必然性はなく、そうした調査プロセスのなかで重要な要素を排除する可能性を否定できない。

以上、社会システム理論による管理会計研究について、サーベイした。こうしたアプローチは要するに組織についての機械ないし有機体モデルであり、組織を機械や有機体に見立てたモデルである。しかし、社会システム理論は、そのモデルと組織の本質や人間の本性とは必ずしもマッチせず、適用困難な場合もある。

3. 多元論

組織管理に関するより現実的なアプローチとしての多元論は、「利益」、「コンフリクト」、「パワー」に焦点を当てるものであり、組織は互いに異なった時としては一致しない目標をもった集団からなるとみなされることは既にみた。

こうしたアプローチでは、管理会計はもともと、客観的で中立的な手続きによって造り出されたものというよりも、組織内の各グループ間の利害にもとづき、グループ間の交渉によって修正され、グループ間の相対的な力によって左右されるという政治的なプロセスを経て造り出されるものであると考える。

こうした多元論をモデルとした管理会計研究として、たとえば、情報システムの変化が企業内の権力構造にどのような影響を与えるかを検討した Bariff and Galbraith (1978)、ラジオやテレビ会社において、コンピュータ情報システムの導入が組織的な権力構造にどのように影響するかを検討したケース・スタディである Bjørn-Andersen and Pedersen

(1980)などがある。

Bariff and Galbraith(1978)についてみると、組織は、そのなかで組織的資源を競い合う政治的な集団であるとみなされる。ここでは、情報システムは、意思決定プロセスを組織に浸透させたり、意思決定プロセスを修正したりすることを通して、権力を配分する手段となるものとして位置づけられている。そして、情報を再配分したり管理することは、組織内の権力の配分に影響を及ぼす一つの手段であると考え、組織の情報システムをデザインしたり操作したりすることによる組織的活動をコントロールする方途を提言している。

多元論は機能主義パラダイムのなかで、やや主観的な領域に位置し、管理会計にともなう行為を観察し理解することに関心をもつ。こうした研究は、管理会計にまつわって生じる組織現象に対して、立体的な視点を導入したという点で意義がある。

4. 組織論における諸モデルと管理会計研究

組織現象としての管理会計を理解し説明しようとする場合、組織論のモデルがそのまま援用されてきた。以下、組織論のモデルを援用した管理会計研究についてみる。その際、「意思決定モデル」、「業績評価モデル」、「戦略の策定・実施モデル」、「知識創造モデル」に分類して提示する。

(1)意思決定モデル

サイモンにおける組織の情報処理パラダイムに基礎をおき、1966年のASOBATに端を発した意思決定有用性アプローチは管理会計研究の主流となった。このモデルでは、管理会計システムあるいはそこから導出される会計情報が、意思決定過程において既に存在する代替案を評価し合理的選択を促す役割が強調される。しかしながら、Dyckman(1981)は、このような「合理的な選択モデル」

のみが管理会計研究に適応できるモデルであるとする見解に疑問をなげかける。

そして、組織的意思決定に関して、合理的な選択モデルのみではなく、組織論で開発されたモデルが用いられはじめた。Cooper et al.(1981)は、組織における意思決定モデルとして、「合理的モデル(a rational model)」、「準合理的モデル(a bounded rational model)」、「ごみ箱モデル(a garbage can model)」に分類し、ごみ箱モデルは会計にまつわる意思決定プロセスを理解するために、より豊富な説明を提供するとする。

マーチ、オールセン、コーヘンの「ごみ箱モデル」は、組織をあいまいな事象を意味づける認識システムとして捉え、意思決定は、そういう「あいまいさ」の状況下でおこなわれ、組織を、事前に計画し演繹的に思考するシステムではなく、既に起こったことを後から意味づける感知システムであると考えたことは既にみた。

ごみ箱モデルを援用した管理会計研究として、Cooper et al.(1981)は、管理会計システムによる意思決定に関する見解を拡大しようとし、あいまい性や不確実性のもとでの会計システムのデザインを検討する。そして、このような目標がない、変化する、ないしあいまいな状況における管理会計システムのデザインについて、組織に必要な最小限度の安定性を提供する一方、組織における創造性とイノベーションを促進するようにデザインすべきであると提言する。こうした研究は、組織的意思決定に関する従来モデルを拡張した管理会計研究として意義がある。

(2)業績評価

会計データが部門の業績評価のための情報源として用いられる。しかし、組織における管理会計情報の有用性はまちまちである。非常に会計情報を重視して業績評価を行なう場合もあれば、ほとんど重視しない組織もある(Hopwood,1972;1974)。こうした業績評価に

関して、実績に対する標準を示すものとして、予算を用いることが広く普及した。予算は業績評価サイクルの重要な一構成要素である。それゆえ、予算管理に研究の焦点が集まった。

Hopwood(1972;1974)は、経営者が業績評価として会計情報を用いる用い方、個人々人への影響、そして組織の業績評価のタイプの違いを分類した。業績評価に関する、会計情報の異なった用い方として、業績評価の厳格なスタイルである「予算に制約されるスタイル(Budget Constrained Style)」, 予算を弾力的に用いるスタイルである「利益を意識するスタイル(Profit Conscious Style)」, それ以外に「会計によらないスタイル(Nonaccounting Style)」を識別している。

彼の研究は、会計情報が真の業績を不完全にしか測定しないような場合には、厳格なスタイルの使用が不適切であり、それは職務に関連した高い緊張、同僚や部下とのぎこちない関係、および会計データの操作といったさまざまな逆機能をもたらすことを指摘した。他方、弾力的なスタイルは、強固な原価統制を維持しながら、そうした有害な副作用の多くを回避した。それゆえ、予算を弾力的に用いるスタイルを支持した。

ところが、Otley(1978)は、Hopwood(1972;1974)とほとんど正反対の結論をだした。すなわち、業績評価の厳格なスタイルがHopwoodが観察したような有害な結果につながることを調査した。そして、管理者が採用する予算の利用スタイルは、管理者の単なる選択の問題ではなく、外部状況によって著しく影響を受けるものであることを示唆している。

この2人の研究に関連して、その後もさまざまな調査が行なわれてきた。たとえば、管理会計情報がどのように利用されるかについては、上述のことに加えて個人々人の諸々のパーソナリティも影響すると主張されてきた。たとえば、Rahman and McCosh (1976)は、

業績評価に関して、何故違った会計情報の使われ方があるのかを説明しようとし、経営者の性格と組織文化が重要なファクターであると結論づけている。しかし、業績評価についての研究は、未だ仮説発見的な段階であり理論的なモデルは今のところ見当らない。

(3)戦略の策定・実施モデル

経営戦略の策定と実施に関するモデルは、「分析的モデル」と「プロセス・モデル」に大別できることは既にみた。「分析的モデル」は、組織における戦略の策定と実施が、システムティックでかつロジカルにのみ行なわれるというモデルであった。そして、こうした企業の戦略と管理会計を結びつけようとして戦略的管理会計が提唱される(Simmonds, 1981; Shank and Govindarajyan, 1989; Bromwich, 1990; Ward, 1992)。こうした研究では従来の管理会計情報に、コンペティター分析、顧客別収益性分析、製品別収益性分析などの新たな情報をつけ加え、管理会計情報を拡張することが提案される。こうしたモデルでは、管理会計情報が、戦略の策定・実施における意思決定に用いられるということが仮定されたモデルであった。しかし、現実の企業行動ではこのような「分析的アプローチ」がそのままのかたちで行なわれているわけではない(小林(啓), 1989)。

これに対して、「プロセス・モデル」の一つであり、戦略の策定・実施と管理会計システムの関係についての組織的・行動的側面を捉えたより現実的なモデルとして、Simonsモデル(Simons, 1987; 1990)がある。Simonsモデルでは、「プログラムド・コントロール」と「インターラクティブ・コントロール」とが区別される。プログラムド・コントロールとは、あらかじめ定めたコントロール手続きが、部下において設定かつ維持されているところにトップ・マネジメントの関心が向けられているコントロール・プロセスである。これに対して、インターラクティブ・コント

ロールとは、進行中の意思決定活動をモニターし、またこれに干渉するために、トップ・マネジメントが計画、コントロールの手続きを積極的に用いる状況を指している。

Simonsモデルにおいては、トップ・マネジメントは、自らモニターする活動を重要性にしたがってランクづけし「戦略的不確実性」に注目する。そして、戦略的不確実性に関する情報を収集しようとする際、組織学習の必要の高い状況では、トップ・マネジメントは、マネジメント・コントロール・システムをインタラクティブとする。そしてトップ・マネジメントの考えている戦略的不確実性に関して組織内の学習が進み、インタラクティブ・コントロール・プロセスを取り巻く議論や対話を通じて、やがて新たな戦略が創発してくるというモデルである。そこでは、戦略はトップ・マネジメントにより方向づけられるものの、トップ・マネジメントにより単独に策定されるのではないという点で分析的モデルと異なる。こうしたモデルは、戦略の策定・実施と管理会計システムの関係についてのより現実的な組織的・行動的側面を捉えたモデルとして意義がある。

(4)知識創造モデル

企業におけるイノベーションがどのようにして生じるかを説明するためには、組織内部でどのようにして知識が創造されるのかが解明されなければならない。知の創造について、「暗黙知」と「形式知」のダイナミックな相互作用が基本であるとする野中(1994;1996)は、そのような相互作用を促進する過程を強調し、組織的知識創造とは、個人によって造り出される知識を組織的に増幅することであり、組織の知識ネットワークに結晶化するプロセスであるとしていることは既にみた。

野中教授の知識創造の理論を援用した管理会計研究として、原価企画のプロセスを知識創造の観点から理論化した研究がある。清水(1992a, 1992b, 1992c)は、原価企画における

「目標原価」の役割を検討し、会計情報が組織成員の既存の知識にゆらぎを与えて、新しい知識創造をもたらすことを分析している。そして、製品の開発・設計に関する知識のゆらぎが小さいときは、タイトな目標原価の提示が組織成員のゆらぎを増幅して知識創造に貢献するとし、知識のゆらぎの大きいときは、目標原価情報は知識のゆらぎを抑え、知識創造力を抑圧するとしている。

こうした研究では、既存の会計理論ではこれまで無視されてきた会計情報による知識創造の役割が強調されている。会計情報による知識創造を射程に入れた管理会計研究は、これまで静的でかつ一義的な意味のみを会計情報に与えることを前提にしていた研究から、動的でかつ多義的な意味を会計情報が具備していることを前提とした研究へと会計研究を豊富化する(伊藤他, 1994)ことになる。

以上、組織論のモデルの管理会計研究への援用について検討した。しかし、それは組織論におけるモデルを取捨選択して適用してきただけであるという一面がある。Otley(1984)が指摘するように、組織論自体は未成熟な分野であり、一貫した理論的な基礎がない分野であることも確かである。組織論における多くの理論が、管理会計実務を説明しようとした管理会計研究者たちによって用いられてきたが、それは多くは「机上の理論化」、すなわち、経験的データに直接もとづかず、組織論の文献から引き出された諸概念にもとづく理論化に過ぎなかった(Otley, 1984, p.138)。今後は、組織論と管理会計研究のそれぞれが経験的データにもとづいた理論化を行い、共に進歩してゆける方向を見いだすことが重要であろう。

IV. むすびにかえて

本稿で検討した機能主義パラダイムによる研究は、

(1)研究者の現実認識
 (2)概念図式(モデル)の構築
 (3)現実の理解,説明,予測
 という段階からなる。ただ,モデルそのものは,現実の具体的,経験的な記述ではない(下田,1989,p.201)。いわばそれは現実を記述し説明する以前の,また現実についての考察を行なう以前の認識手段としての概念図式である。本稿のむすびにかえて,こうした理論ないしモデルについて検討する。

1. 認識の客観性と「理念型」論

社会科学の精神はまさに客観的な真理の探求にあるといえるが,一体,認識の客観性はいかにして確立されるのであろうか。ウェーバーによれば,認識の客観性は「所与として」認識主体にかかわりなく与えられるというのではなく,研究者の関心による「主観的」観点を前提として,認識の客観的妥当性は確立されるという。

経験的な社会的現実とは,混沌としたカオスの世界であり,なんらかの価値理念にもとづいて一定の観点から思惟的に整序しない限りすべてを把握し得るものではない。無限の多様性としての社会的現実,そのような質的無限の世界を「客観的に」認識しようとする場合,認識作業にたずさわる研究者が,社会的現実の何に関心をもち,現実のいかなる連関に認識価値を認めるかという認識主観のあり方の問題として考えなければならないという。ウェーバーは研究者の「主観的な」価値判断を前提とすることなしには,認識の「客観性」は得られないという。

普遍化的認識をめざす自然科学とは違って,社会科学においては次に述べる「理念型」的認識をすることが不可欠の認識手段であろう。本稿の結びにかえて,ウェーバーの「理念型論」について述べる。

ウェーバーによれば,「理念型」とは一定の事象についての一つの理念像であり,それ

を思惟的に整理して論理的に矛盾のない世界をつくりあげたものであり,現実の要素を強調的に捉えて,これを思惟的に高昇したユートピアとしての性格をもつものである。それは現実それ自体を模写したものでなければ,法則の体系でもない(ウェーバー,訳1953)という。それはウェーバーによると「仮説」ではなく,仮説の構成に方向を指示するものであり,現実的なものの叙述ではなく,叙述に対して明確な表現手段を与えるものであり,また一定の事象の「平均」というようなものでもないという。「理論」のもつ基本的性格は,それが理念型的概念構想の所産であることをウェーバーは重視している。いやむしろあらゆる理論は理念型でしかあり得ないという。

また,理念像は一つではなく,多数の像を描きだすことになる。それゆえ,観点の多様性に応じて,理念型として取り上げるべき連関の選択も多様であり得る。ただ,それが単なる思惟の遊戯であるか,科学上効果のある構成概念であるかは,現実認識への有効性によって問われることになる。理念型構成の目的は,経験的現実を理念型と「比較する」ことであり,現実にかかわりながらも現実そのものから遠ざかり,非現実的な虚構概念として,一義的,一般性を獲得することである。

それゆえ,本稿で焦点を当てた機能主義パラダイムにおける諸モデルは,いずれが優っているといった性質のものではなく,それぞれが一つの理念型として,管理会計現象の理解,説明,予測に役立ち得るものである。

ただ,機能主義パラダイムの限界として,行動主体の目的や動機や意図といったものは度外視して構造にのみ焦点を当てることは既にみた。そこでは社会がまず存在することが前提とされ,そこでの個々人の主体的な側面は無視される。本稿で検討したような諸モデルは,自然科学のモデルや方法にあまりにも依拠し研究の対象を「物象化している」もの,非現実的で単純過ぎるもの,机上の理論化に

過ぎないものなど今後の課題を残している。組織・社会現象としての管理会計を捉える試みは、こうしたパラダイムによる研究のみで完結するような単純なものではないであろう。Whitley(1988)は、自然科学で適用される方法論がそのまま社会科学で用いられることに警告を発している。それは、第一に、社会科学の目的は自然科学のそれとは異なること。第二に、社会科学の研究は、自然科学における研究のように中立的、客観的なものではないこと。第三に、社会的な出来事は、意味によって構成されたものであることがその理由である。

そして、Otley(1984)は、彼のサーベイ論文の結論で、将来の管理会計研究について、より質的で解釈的な研究とケース・スタディの必要性を説く。これは、トライアンギュレーションとして科学的方法とナチュラルスティック・メソッドロジーとの複合を考える Abdel-Khalik and Ajinkia (1983)の見解と結びつくものである。トライアンギュレーションとは、いくつかの方法の併用ないしは総合的利用を意味する言葉である。それは自然科学的、量的方法の限界を克服するために行爲者の立場に立つ質的方法の併用を主張するものである。今後は、本稿で取り上げた機能主義パラダイムによる研究は、別稿において詳述した解釈的パラダイムによる研究などと併用してゆく必要があろう。

(注記)

(1) ナチュラルスティック・メソッドや解釈的パラダイム、そしてこうした多様な方法論の総合的利用のメカニズムについては拙稿(2000)を参照されたい。

2. 今後の課題

本稿で検討した機能主義パラダイムによる管理会計研究は、これまでの管理会計研究の中心であったし、今後もそうであり続

けると考えられる。今後の課題として、管理会計研究の極めてポピュラーな領域についてみてみたい。

たとえば、ABC(活動基準原価計算)についての計算構造・手続論的な文献は多数あるものの、ABCの導入に関するその組織的なコンテクストに言及しようとした研究は少ない。こうした研究として、Gosselin(1997)は、最初の経験的な研究の一つとして注目される。ABCの採用と導入について、戦略や組織構造といったファクターが及ぼす影響をアンケートによりサーベイ調査を行なう。その結果、ABCを導入し採用している組織は官僚的な組織であると結論づけている。機械的な組織がABCの導入を好む傾向があり、集権化と形式化がABCの導入に関連するファクターであるとする。今後は、ABCについて、単なる計算手続にまつわる議論に終始せず、組織的コンテクストのなかで捉えてゆく必要がある。

また、企業予算について、長い歴史をもつこれまでの研究は、①計算構造・手続論的研究②数学的研究③動機づけ理論④条件適合理論などに分類できる(小菅, 1988; 1992)。①、②は客観主義にもとづくものであり、③は心理学的アプローチ、④は社会システム理論による研究である。しかし、企業予算に関する研究はRelevance Lostの状態にある(小菅, 1988; 1992)のが現状である。これは、企業予算については管理会計研究は、機能主義パラダイムによる研究のみで完結するようなものではないことを如実に物語っている。企業予算研究についても、他のパラダイムによる研究と並行することによって、企業予算と組織成員の組織的・行動的側面を捉えたより妥当性のあるモデルを構築してゆくことが必要となろう。

さらに、既存の戦略的管理会計研究は、戦略はトップ・マネジメントが環境ならびに自社の分析と予測を行なった結果策定し、

戦略の実行過程を定期的にモニターし、分析的かつ合理的に解決してゆくとした仮定のうえに築かれた計算構造・手続論的な研究である (Simmonds, 1981; Shank and Govindarajyan, 1989; Bromwich, 1990; Ward, 1992) ことは既にみた。しかし、こうした研究のみならず、戦略の策定と実施にまつわる組織的・行動的側面での管理会計研究が必要である。そうした研究として、既に述べた Simons モデルのようなモデルは、戦略、組織構造、管理会計システムの関係性を捉えたモデルであり、現実の企業実務を理解し説明するためには不可欠であると考えられ、今後は、さらにそうしたモデルを補強してゆくことが必要となる。

わが国独自の手法である原価企画についても、単なる目標原価の設定技術としてのみ捉えることはできない。原価企画の組織的コンテクストを捉えたモデルとして、たとえば、野中 (1994; 1996) の知識創造モデルの原価企画への援用は、原価企画の説明、理解に一つの切り口を提供することは既にみた。今後は、組織論からの借用ではなく、原価企画独自の研究から有効なモデルをさらに導くことも必要であるし、こうしたモデルのうえにさらに実証的な研究を積み重ねてゆく必要もあろう。

<参考文献>

- Abdel-Khalik, A.R. and B.B.Ajinkia, "An Evaluation of Everyday Accountant and Research his Reality," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.8, No.4, 1983.
- Ansari, S.L. "An Integrated Approach to Control Systems Design," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.2, No.2, 1977.
- Ansari, S.L. "Towards an Open Systems Approach to Budgeting," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.4, No.3, 1979.
- Bariff, M.L. and J. R. Galbraith, "Intraorganizational Power Consideration for Designing Information Systems," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.3, No.1, 1978.
- Björn-Andersen and Pedersen "Computer Facilitated Changes in the Management Power Structure" *Accounting, Organizations and Society*, Vol.5, No.2, 1980.
- Bromwich, M. "The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, No.1/2, 1978.
- Bruns, W.J. and J.H. Waterhouse, "Budgetary Control and Organization Structure," *Journal of Accounting Research*, Vol.13, No.2, 1975.
- Burrell, G. and G. Morgan, *Sociological Paradigms and Organizational Analysis*, Heinemann, 1979. (バーレル・モーガン著、鎌田伸一、金井一軽、野中郁次郎訳『組織理論のパラダイム—機能主義の分析枠組—』千倉書房, 1986年。)
- Caplan, E.H. and J.X. Champoux, *Cases in Management Accounting: Context and Behavior*, New York: National Association of Accountants.
- Cooper, D.J., D. Hayes and F. Wolf, "Accounting in Organized Anarchies: Understanding and Designing Accounting Systems in Ambiguous Situations" *Accounting, Organizations and Society*, Vol.6, No.3, 1981.
- Dyckman, T.R., "The Intelligence of Ambiguity," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.6, No.4, 1981.
- 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.
- Gosselin, M., "The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adaption and Implementation of Activity-Based Costing," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, No.2, 1983.
- Gray, B., "The Enactment of Management Control Systems: A Critique of Simons,"

- Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, No.1/2, 1990.
- Hebderg,B. and Jönson,S “Designing. Semi-Confusing Information Systems for Organization in Changing Environments.” *Accounting, Organization and Society*, Vol.3, No.1, 1978.
- Hopwood,A.G., “An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Oerformance Evaluation,” *Supplement to Jornal of Accounting Research*, 1972.
- Hopwood,A.G., “Leadership Climate and the Use of Accounting Data in Performance Evaluation,” *Accounting Review*, 1974.
- Hopper,T and A.Powell, “Making Sense of Research into the Organizational and Social Aspects of Management Accounting : A Riview of its Underlying Assumption[1],” *Jornal of Management Studies*, Vol.22, No.5, 1985.
- Johnson, H.T. and R.S.Kaplan, *Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting*, : Harvard Business School Press, 1987. (鳥居宏史『レレバンス・ロストー管理会計の盛衰ー』白桃書房, 1992年。)
- Khandwalla,P.N., “The Effect of Different Types of Competition : the Use of Management Control,” *Jornal of Accounting Research*, Vol.10, No.2, 1972.
- Libby,R., *Accounting and Human Information Processing, Theory and Applications*, Prentice-Hall, 1981.
- Libby,R. and B.L.Lewis, “Human Information Processing Reseach in Accounting : The State of the Art,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.1, No3, 1977.
- Libby,R. and B.L.Lewis, “Human Information Processing Reseach in Accounting : The State of the Art in 1982,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.7, No3, 1982.
- Morgan, G., “Cybernetics and Organization Theory : Epistemology or Technique,” *Human Relations*, Vol.35, No.7, 1982.
- Otley,D.T., “Budget Use and Managerial Performance,” *Jornal of Accounting Reseach*, 1978.
- Otley,D.T., “Management Accounting and Organization Theory : A Review of their Interrelationship” in R.W. Scapens, D.T. Otley, R.J. Lister (eds.), *Management Accounting, Theory and Capital Budgeting*, Macmillan, 1984.
- Prakash,P. and A.Rappaport, “Information Interdependence : System Structure Induced by Accounting Information,” *Accounting Review*, 1975.
- Rhaman,M. and A.M.McCosh, “The Infuluence of Organizational and Personal Factors on the Use of Accounting Information : An Empirical Study,” *Accounting, Organizations and Society*,Vol.1,No.4,1976.
- Roslender,Sociological Perspectives on Modern Accountancy,Routledge London,1992. (加藤吉則,杉原周樹訳『会計と社会』同友館,1995年。)
- Ryan,B.,R.W.Scapens and M.Theobald,*Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, Academic Limited,1992. (石川純治,水野博志,富塚嘉一,山本浩二訳『会计学・財務論の研究手法』同文館,1995年。)
- Shank,J.K. and V.Govindarajyan,*Strategic Cost Analysis:The Evolution from Managerial to Strategic Accounting*, Irwin,1989.
- Simmonds, K., “Strategic Management Accounting,” *Management Accounting*, CIMA, April, 1981.
- Simons,R., “Planing Control and Uncertainty:A Process View,” in Burns W.F.Jr and Kaplan, K.S.(eds.), *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, Harvard Busines School Press, 1987.
- Simons,R., “The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, No.1/2, 1990.
- Spicer,B.H. and J.Ballow, “Management Accounting System and the Economics of Internal Organizations,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.8, No.1,1983.
- Swieringa and Moncar,*Some Effects of Par-*

- ticipative Budgeting on Managerial Behavior*, National Association of Accountants, 1995.
- Tissen, P. and J.H. Waterhouse, "Towards a Descriptive Theory of Management Accounting," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.8, No.2/3, 1983.
- Ward, K., *Strategic Management Accounting*, Butterworth-Heinemann, 1992.
- Waterhouse J.H. and Tiessen, P., "A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.8, No.4, 1978.
- Whitley, R.D., "The Possibility and Utility of Positive Accounting Theory," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.13, No.6, 1988.
- Williamson, O.E., *Markets and Hierarchies: an Analysis and Antitrust Implications*, New York Free Press. (浅沼萬里, 岩崎 晃『市場と企業組織』日本評論社, 1988年。)
- Wilson, T.P. "Normative and Interpretive Paradigms in Sociology" in Jack Douglas (eds.) *Understanding Everyday Life*, 1970. Routledge and Vegan Paul, 1991.
- ウェーバー著, 内藤・阿閉訳『社会学の基礎概念』角川書店, 1953年。
- ウェーバー著, 浜島訳『権力と支配』有斐閣, 1967年。
- セルズニック著, 北野訳『組織とリーダーシップ』ダイヤモンド社, 1963年。
- パーソンズ著, 富永訳『経済と社会』(I)(II)青木書店, 1958-9年。
- パーソンズ著, 佐藤訳『社会体系論』青木書店, 1974年。
- ラドクリフ・ブラウン著, 青柳訳『未開社会における構造と機能』新泉社, 1981年。
- レビ・ストロース著, 大橋・三好他訳『構造・神話・労働』みすず書房, 1979年。
- 伊藤博 「管理会計の再定式化の方向性とその課題 (一) (二・完)」『会計』, 127巻, 4号, 1985年。
- 伊藤嘉博, 岩淵吉秀, 國部克彦, 清水信匡「第7章 管理会計研究の新しい視点」会計フロンティア研究会編『管理会計のフロンティア』中央経済社, 1994年。
- 上東正和「社会理論と管理会計研究(1)ー解釈的パラダイムによるアプローチー」『高岡 短期大学紀要』第14巻, 2000年。
- 今田高俊『自己組織性』創文社, 1995年。
- 小倉昇「第5章 実証理論とその構成方法」日本会計研究学会1998年度スタディグループ研究報告『管理会計学の研究方法とその実態調査ー管理会計学の体系と研究方法論ー』日本会計研究学会, 1998年。
- 國部克彦「社会理論としての会計研究(1)(2)ークロス・パラダイム研究の可能性ー」『会計』第143巻, 4号・5号, 1993年。
- 小菅正伸「予算管理研究における Relevance Lost」『企業会計』第40巻, 第9号, 1988年。
- 小菅正伸『行動的予算管理論』中央経済社, 1992年。
- 小林啓孝『企業行動と管理会計』中央経済社, 1989年。
- 清水信匡「原価企画活動における目標原価情報と知識創造の関係」『産業経理』第51巻第4号, 1992 a年。
- 清水信匡「目標原価設定プロセスに含意される戦略的思考と技術的思考」『大阪商業大学論集』第92号, 1992 b年。
- 清水信匡「集团的知識創造活動としての原価企画における目標原価情報の役割」『企業会計』第44巻, 第10号, 1992 c年。
- 下田直春『社会学的思考の基礎』新泉社, 1989年。
- 門田安弘「第7章管理会計学の経験的方法」日本会計研究学会1998年度スタディグループ研究報告『管理会計学の研究方法とその実態調査ー管理会計学の体系と研究方法論ー』日本会計研究学会, 1998年。
- 野中郁次郎『知識創造の経営ー日本企業のエピステモロジーー』日本経済新聞社, 1994年。
- 野中郁次郎, 竹中弘高『知識創造企業』東洋経済新報社, 1996年。

Social Theory and Management Accounting Research(2)

— Functionalism —

Masakazu Uehigasi

(Received October 15, 1999)

ABSTRACT

Research in the field of accounting has traditionally dominated by methodology adapted from the natural science. The thrust of this series of papers is to provide alternative perspectives of management accounting. Duringt the past decade a growing body of management accounting writers has demonstrated a far-reaching and enthusiastic interest in the variety of theoretical perspectives. In England especially a growing number of management accounting researchers have become increasingly interested in sociological paradigms and their relevance to accounting. This paper claims regarding the value of sociological modes of thinking for the future development of management accounting. In this article functionalism is given special attention.

KEY WORDS

functionalism, objectivism, social system theory, pluralism