

社会理論と管理会計研究(3)

—総合理論によるアプローチ—

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、このような多様な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、主体と構造の統合理論に焦点をあてて検討する。

キーワード

統合理論, 構造化理論, 構造の二重性

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。本稿では多様なパラダイムが存在する社会理論のうち、主体と構造の統合理論、とりわけ、ギデンズの構造化理論を援用した管理会計研究について検討する。

本研究は、組織・社会レベルでの管理会計研究の必要性を前提とし、「計算構造・手続論的な研究」に対して、「組織・社会現象としての管理会計をも対象」とする。「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、本研究はそうした目的に合致する方向性をもったものであるといえる。

本論文の構成は、第Ⅱ節において、社会理論の現状について検討し、これまで社会理論にはいかなるパラダイムが存在し、今日、それを統合するかたちでいかなる理論が提唱されているかを概観する。第Ⅲ節においては、主体と構造を統合する理論であるギデンズの構造化理論の概要について述べ、第Ⅳ節においては、構造化理論を援用した管理会計研究についてサーベイし、その意義と限界について検討する。第Ⅴ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)社会理論を援用した会計研究を独自の領域として確立したのは、1976年にA.G.Hopwoodらによって創刊された *Accounting, Organizations and Society (AOS)* 誌である。同誌は、1980年以降、社会学や哲学の諸理論を援用した会計研究が多数連載されるようになり、現在年間8号を刊行し会計研究のリーディング・ジャーナルとしての評価を受ける雑誌に成長している。AOS誌によって開拓された動向は、大きなインパクトを与え、近年、同誌と類似の編集方針をもつ雑誌である *Accounting, Auditing and Accountability Journal (AAAJ)* 誌、*Critical Perspectives on Accounting (CPA)* 誌、*Accounting, Management and Information Technology (AMIT)* 誌など多数創刊されている。

Ⅱ. 社会理論の現状と展望

1. 社会理論の現状と展望

社会理論を援用した管理会計研究を検討するに先立って、社会理論そのものの現状を展望し、その後、本稿では、特にギデンズの構造化理論に焦点をあてて検討する。

これまでの社会理論の展開を史的に展望してみると、第二次大戦後、社会学の主流は、機能主義や構造主義などの客観主義社会学、とりわけ、アメリカの社会学者パーソンズを

中心とする構造機能主義をめぐる議論に集中し、わが国においても、かつては、構造機能主義が一世を風靡した。しかし、その非現実性が批判されるなか、今日ではその面影を失い、みる影もないありさまである。パーソンズなきあと、理論社会学においては、多様な理論的パラダイムが雨後の竹の子のように乱立している状況にある。

そして、理論社会学の片隅で人目にふれることなく細々と自己主張しているにすぎなかった主観主義社会学の流れがにわかに脚光を浴びはじめた。シンボリック相互作用論、現象学的社会学、エスノメソドロジーなどの解釈的社会学があたかも袋小路にさしかかった構造機能主義に取って代る人間回復の理論であるかのように注目をあびた。これらのパラダイムはミニ・パラダイムの状態にあったけれども、これらミニ・パラダイムの台頭によって、圧倒的な優位を保つメインパラダイムが存在しにくい、多極的な学的構造がつけられた。

客観主義社会学である機能主義や構造主義の立場は、個人の行為のボランティアズムへの認識は極端に弱い。これらの理論はいずれも個人の行為よりも社会の全体性や社会システムの構造の普遍性に着目する。その分析視点はあくまでも自然科学的であり、「認識論的客観主義」の立場である。ここでは社会の実在性が、個人の意識や主観性などとは無関係に、個人やその意識を超越して、客観的に客体として、分析の対象とされる。したがって、その分析の焦点は、行為主体にあるというよりも、むしろ、全体としての社会、全体としてのシステムにおかれることは別稿において詳述した¹⁾。

これとは全く対照的に、主観主義社会学である解釈的社会学は人々の行為や意味や行為主体の主観的経験の意味こそが、社会現象の意味を解明する焦点であるとされた。それはまさに、人間中心的社会観であり、人間行為

のボランティアを最重視する行為理論の展開であった。しかし、この立場から社会を解明し説明しようとする、どうしても社会の制度的構造や社会の全体的なシステムの構造と人間の日常的な行為との関係についての分析が弱くなり、せいぜい行為者と他の行為者との相互作用の文脈での微視的分析に終始することにならざるを得ないことも別稿においてみた²⁾。

本連載の別稿(2000a;2000b)において検討した機能主義によるアプローチや解釈的アプローチからの管理会計研究は、前者は客體、後者は主体に焦点を当てたアプローチであった。機能主義やシステム理論、構造主義は個人を社会によって造り出されたものとみる一方、解釈的社会学は、社会は個人が造り出したものであるとみる。これらは主体か構造に焦点をあてた管理会計研究であった。さらに本稿では、このような伝統のパラダイムをいかにすれば統合できるかということに焦点をあてて、行為者の行為、意味、主観性といった概念を、いかに全体としての社会システムや構造といった諸概念と関係づけるかといった問題を検討する。そして、人間の主体的行為が構造に規制されながら、構造を創造もしくは再生産してゆく側面をも分析した解釈的視点と構造主義的視点を統合するアプローチについて検討する。

2. 主体と構造の統合アプローチ

こうした主観主義と客観主義のパラダイムは、一体、今日の社会学のなかでどのようにして新たな理論へと統合されるのであろうか。パーソンズ以降、アメリカ社会学は、「新機能主義」がゼフリー・アレキサンダーを中心に展開され、ドイツでは、パーソンズの社会システム理論は、ニコラス・ルーマンによって継承され新たな展開をとげている。フランスでは、ピエール・ブルデュエの研究が主体と構造の統合的理解を目指した理論と

して注目され、その「ハビトゥス」³⁾の概念が注目される。さらに、わが国においても、自己組織性の観点から社会理論の復活を試みる今田(1995)が「自省的機能主義」を提唱し、イギリスではアントニー・ギデンズが「構造化理論」を提唱し、多産的な業績をあげている。現代社会学は、主体と客體、行為と構造の二元論、ミクロ社会学とマクロ社会学の分裂に陥っているが、この分裂をいかに克服し、壮大な社会学一般理論をいかに提唱するか、これがギデンズの最大の方法論的関心であった。ギデンズが、主観と客観、構造と変動といった問題をどのように解決するのは次節において検討する。

Burrell and Morgan (1979) の識別した社会学理論における主観主義/客観主義、レギュレーション/ラディカル・チェンジによって区分される四つのパラダイム、すなわち、機能主義、解釈的社会学、ラディカル・セオリーといった各理論は、互いに排他的なものであり、それらを同時に追求することはできず、研究者はいずれか一つのパラダイムに属する必要があるとされた。そして、Hopper and Powell (1985) が指摘するように、管理会計研究もこうしたパラダイムのいずれかからアプローチされてきた。しかし、社会学者ギデンズの構造化理論は、こうした主客の対立を統合する理論であり、こうした理論が管理会計研究においても援用される。ギデンズの構造化理論を援用した会計研究が、英国などではみられるが、本稿では、こうしたギデンズの構造化理論を援用した管理会計研究についてサーベイする。

以下、第Ⅲ節においてはギデンズの構造化理論の概要について言及し、第Ⅳ節においては、ギデンズの構造化理論を援用した管理会計研究について検討する。

(注記)

(1)詳しくは拙稿(2000b)を参照されたい。

(2)詳しくは拙稿(2000a)を参照されたい。

(3)ブルデューは、社会科学における根本的対立軸は「主観主義」と「客観主義」にあるとし、この両者の対立を止揚する新たな方法論的視座を提示する。それがハビトゥスという概念である。これによって構造も主体も同時に把握し得る方法論的視座を提示しようとする。ハビトゥスとは、持続性を持ち変換可能な心的傾向のシステムであり、構造化する構造として、つまり実践と表象の産出、組織の原理として機能する事前に傾向性を与えられた構造化された構造である。そして、実践とは構造とハビトゥスの弁証法的関係項、弁証法的出会いの場ということになる。行為主体の内面に身体化されたハビトゥスと、行為主体からは独立した客観的な構造との遭遇、統一が実践の原理だという。ハビトゥスとは、持続性を持ち、変換可能な心的傾向のシステムであり、構造化する構造として、つまり実践と表象の産出・組織の原理として機能する事前に傾向を与えられた構造化された構造である。

Ⅲ. ギデンズの構造化理論の概要

ギデンズは機能主義や構造主義などの自然科学的客観主義と解釈学的な人間中心的解釈的社会学との対立を、自己の「構造化理論」によって克服しようとする。そこでは、人間の行為を社会的原因によってのみ決定されたものとしてみる「客観主義」にも、人間行動の創造性を強調する「主観主義」にも同調せず、行動主体としての人間行為者と、客体としての社会や社会制度のいずれにも優位性を認めないという立場がとられる。ギデンズの理論は、論点がきわめて多岐にわたっていると同時にたいへん難解であり、その全体を余すところなく紹介することは到底不可能であるが、そのポイントについて検討してみたい。

ギデンズの「構造化理論」は「構造の二重性」の概念を軸にして主体的行為と構造の統合を目指した理論である。主体的行為が構造

に拘束されると同時に主体的行為によって構造が再生産されるという二重の現象を同時に理解することが、ギデンズの理論の基本テーマとなる^①。

「構造の二重性」は行為主体と構造とを二元論的に切り離すのではなく、社会システムの構造的特性が行為者のさまざまな「実践の媒体」であると同時にその「成果」でもあるということの意味する。「構造化」とは構造の継続性や変換、したがってまたシステムの再生産を支配している諸条件のことであり、構造とシステムとを媒介するものだという。構造化には三つの様相があり、それを媒介として社会的実践(=相互行為)は構造的構成要素を再生産するものとされる。

図1：ギデンズの「構造化理論」

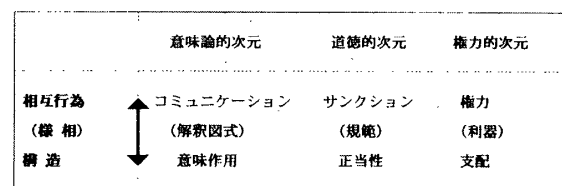
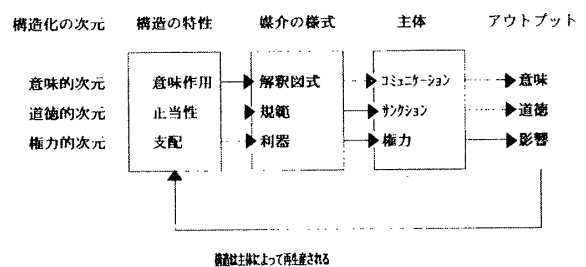


図1について、最も上の行は、相互作用の要素である「コミュニケーション」、「サンクション」、「権力」であり、最も下の行は、構造の特性である「意味作用」、「正当性」、「支配」である。意味のコミュニケーションには、相互の知識から引き出される「解釈図式」を伴い、相互作用における道徳的な秩序は、正当性の秩序から引き出される「規範」の使用を伴い、こうして正当性の秩序を再生産する。同様に、相互行為における権力の駆使には、他人の行為に影響を及ぼす「利器」を提供し、このようにして支配の秩序が再生産される。

図2：相互行為における「構造の二重性」



Macintosh and Scapens (1991), p.138 参照

ギデنزは社会の構造化の次元として、分析的にのみ分離可能な意味論的次元（意味作用）・道徳的次元（正当性）・権力的次元（支配）の三つを想定し、それぞれの場合について、「相互行為」、「様相」、「構造」の三層に分類する。ギデنزの構造化のプロセスのなかで構造の三つの形態となる「意味作用」、「正当性」、「支配」の三つの構造を提示する。意味の構造は、意味を生ぜしめる意味論的ルールを含み、正当性の構造は、道徳の生産にまつわる規範や価値を含み、支配の構造は、権力を用いるために使われる利器を含む。こうした社会システムの三つの次元は必然的に結びつき、分析的にのみ分離可能である（図1；図2）。

ギデنزによると社会的実践（＝相互行為）は、意味の「コミュニケーション」、「サンクション」、「権力」という三つの要素を伴っており、それぞれに対応する「構造化の様相」として「解釈図式」、「規範」、「利器」があげられている。相互行為においては、これらの様相が多様に結合して意味作用を構造化し、正当性の構造を生みだし、支配の構造を再生産してゆくというのである（図1；図2）。

「構造化の様相」は、構造と相互行為を媒介する重要な役割を担っている。構造化の様相は、行為者が相互行為を発生させる際に依拠するものであり、そして同時に、相互行為システムの構造的構成要素を再生産する媒体でもある。構造化の様相は、過去の経験や社会、伝統などによって築かれた解釈図式や社会規範、手続、行為のルールといったものからなる。ギデنزの理論の重要性は、社会の深層にある構造と経験的実在として認識される人間の相互行為のシステムを、構造化の様相によって媒介することであり、従来切断されて論じられることが多かった両者を統合することにある。

たとえば、「コミュニケーション」という相互行為のシステムは、意味論的コードの網

の目である「意味作用」構造を基礎とするが、その際の行為においては相互的知識として標準化された「解釈図式」の使用を必然的に伴い、そして、「解釈図式」の利用は「意味作用」構造に依拠しながら同時にその再生産をもたらす。同様に、道徳的次元において、「正当性」の構造は道徳的価値観を示す秩序であるが、行為者に対する褒章または懲罰に関する「サンクション」という相互行為をもたらすためには「正当性」の秩序から導出された「規範」に依拠することが必要であり、それは同時に「正当性」の構造に影響を与える。さらに、権力的次元において、「支配」の構造のもとで主体は「権力」の駆使による相互作用を行なうが、その際には「権力」の手段となるべき「利器」の使用を伴い、「利器」が利用されることで「支配」の構造が再生産される。

ギデنزの「構造」概念は、時間・空間的文脈のなかに存在するというよりも目に見えない不在の知識総体にも似たものである。このような構造は、社会的実践において、行為者が行為の拠所とする知識ないし記憶痕跡として捉えられており、社会的実践においていつでも現前するものだという。この意味での構造は、それが実践の再生産の媒体であると同時に、その帰結でもあるという意味で「構造の二重性」とよばれる。構造は行為主体と社会的実践の構成のなかに同時に入り込み、その実践の構成を生成する契機として、知識を通して行為主体の意識のなかに存在するものである。構造は外在的にあるというよりも、むしろ行為を可能にするものとして、行為主体の意識のなかに内面化したものであると考えるところに特徴がある。そして、主体と客体の二元論はこれによって解消されるとギデنزは考える²⁾。

以上がギデنزの構造化理論の概要であるが、次にこうした理論を援用した管理会計研究についてみる。

(注記)

(1)ギデンスは従来の行為と構造、主体と客体の二元論を克服するために、まずはじめに行為主体の意識に言及する。そして、行為という概念は「行為能力」と「認識能力」という二つの構成部分からなるとされる。前者は行為主体が行為の選択能力を有し、後者は行為主体がその社会でさまざまな知識を有していることを明確化したものである。この認識能力については「言説意識」、「実践意識」ならびに「無意識」の三つが区別される。「言説意識」とは行為者が自己の行為について、説明したり、理由をあげたりする言説的行為能力に係わる意識であり、「実践意識」とは、行為者が社会生活のさまざまな行為の遂行過程でそれをうまく利用していながらも、それをはっきり口に出して説明できないような暗黙の知識(暗黙知)に係わる意識である。そして、この「実践意識」こそが重要な意味をもつものであり、行為主体の意識ではあるが、それは同時に社会から切り離しては考えられない意識であるとされる。

(2)さらに、ギデンスにとって、社会「システム」とは、人間行為主体のその場その場での活動からなるものであり、個人や集合体のあいだで再生産される社会的相互依存関係のパターンのことである。社会システムは、複数の人間の依存的行為の成果として、構造化される時にのみ存在する。それゆえ、システムは、規則的な社会的実践として組織化された行為者間・集合体間の再生産される関係と定義される。

IV. ギデンスの構造化理論と管理会計研究

「構造化理論」を確立して、構造と主体の関係を再吟味し、機能主義や構造主義によって括弧にいれられ無視されてきた「主体」の回復をめざすギデンスの理論は管理会計研究に重要な影響を及ぼしつつある。本節ではギデンスの構造化理論を援用した管理会計研究の意義と限界について検討する。

1. ギデンスの構造化理論と管理会計研究

英国などでみられるギデンスの社会理論を本格的に援用した管理会計研究の最初のものが、Roberts and Scapens (1985)であろう。当該研究では、構造化理論の管理会計研究に対する潜在的な有効性が指摘される。また、Macintosh and Scapens (1990; 1991)では、ギデンスの構造化理論が実際にフィールド・スタディに援用されていて、そこでは、管理会計システムが既にみた構造化の三つの様相である、「解釈図式」・「規範」・「利器」として捉えられ、意味作用・正当性・支配の三つの次元における構造化の媒介様式として捉えられている。

すなわち、意味の次元では、管理会計システムは、「経営者が過去の結果を解釈したり、行動を起こしたり、計画を立てたりする解釈図式」であり、正当化の次元では、「管理会計システムは、何が認められ、何が認められないかということを示す価値観や思想」であり、支配の次元では、「管理会計システムは、あらゆる階層の経営者が、他の組織成員を結びつけ管理する利器である」(Macintosh and Scapens, 1990, pp.460-461)とする。以下、Macintosh and Scapens (1990; 1991)にしたがって試みる。

(1)意味作用

意味作用の構造は、解釈図式とコミュニケーションからなる。解釈図式は共有化された知識、蓄積された技術、相互の認識ルールをあらわし、コミュニケーションは会話、文書、その他のコミュニケーションの形式をいう。日々の相互行為で、人間はコミュニケーションし、意味を理解するためには「解釈図式」が必要である。意味作用の構造は解釈図式によって媒介されコミュニケーションを可能にする。

そして、組織における相互行為では、管理会計システムがこのような解釈図式の一つになるという。管理会計は経営者に組織活動を

理解する意味を提供し、そうした活動についてコミュニケーションすることを可能にする。管理会計システムは、経営者が過去の業績を解釈し、行動を起こし、計画をたてるために利用する「解釈図式」であり、意味の構造と相互行為を媒介するという。

(2) 正当性

意味の構造は、道徳的な基盤を提供する正当性の構造と結びつく。正当性の構造は、制度に関する集団的な意識や道徳的な一致であり、それらは何が美德で、何が悪徳か、何が重要で何が些細なことか、何が起こるべきで何が起こるべきでないのかといったことに関する共有された価値観や思想である。規範は、掟、ルール、道徳的な義務といったものからなる。

管理会計システムは、伝統的に考えられてきたように意思決定に合理的な情報を伝達する中立的なものではないのである。管理会計システムは組織活動の規範を具体化し、組織の倫理を提供する。管理会計システムは、何が是認され何が是認されないかについての一連の価値と理想を伝達し、ある組織成員に対して他の成員をその行為に対して会計的に説明可能にすることを正当化し、特定の報奨や制裁を加えることを正当化するという。

(3) 支配

意味作用の構造と正当性の構造は必然的に支配の構造と結びつく。支配の構造は、利器と権力からなる。ギデンズのいう利器とは資源と同義と解され、それらは二つの種類の資源からなる。それらは、物的な対象や商品など物理的な存在に対する支配権を意味する「配分資源」と人間に対する支配権を意味する「権威的資源」の二つである。支配の構造は利器を媒介して権力を及ぼすことを可能にする。

管理会計システムは組織のアカウントビリティの鍵となる一つの要素であり、権力関係における支配構造を媒介する主要な利器とな

る。管理会計システムは、すべてのレベルの経営者が他の組織成員を調整し統制するために使用し得る利器であるという。

以上のような構造化の様相として、管理会計システムは組織における相互作用を結びつける。こうした相互作用が管理会計実践であるとする。そして、管理会計実践を考察するためには、上記三つの構造がどのように結びつけられるかを認識することが重要である(Macintosh and Scapens, 1990; 1991)。そして、こうした構造は不変なものではなく、それらは変化し、組織成員による相互作用のなかで管理会計システムが用いられることによって構造が再生産されるのである。

2. ギデンズの構造化理論を援用した ケース・スタディ

こうしたギデンズの構造化理論は、単なる抽象論に陥ることなく、現実の管理会計システムを分析するために援用される。Macintosh and Scapens (1990)は、ウィスコンシン大学での予算システムについて構造化理論から分析したものであり、Macintosh and Scapens (1991)では、GM社への管理会計システムの導入と国防省での兵器修理のための原価会計システムが取り上げられている。そのうちGM社への管理会計システムの導入についてみる。

当該ケース・スタディは、General Motors (GM) 社での財務コントロールに関する史的考察であり、彼らは、A.P.スローンによるGM社への管理会計システムの導入について、ギデンズの構造化理論を援用して分析している。GM社ではスローンの強力な指導のもとで1920年代以降、当時デュポン社で開発されていた管理会計システムの導入が図られたのであるが、彼らは、それによる組織変化をギデンズの構造化理論の視点から分析する。分析の焦点は、スローンによって導入された管理会計システムが、GM社の「意味作

用」,「正当性」,「支配」のそれぞれの構造を変化させた点に当てられる。

(1)意味作用

まず、意味作用の構造については、従来の自動車製造技術中心であった意味作用の構造が、財務・会計中心の意味作用構造に変革されていく。スローンはデュポン社出身のドナルドソン・ブラウンを財務副社長とした結果、デュポン社で開発されたROIが解釈図式として用いられ、会議での議論は、会計や財務で用いられる言語が中心となった。そして、コミュニケーション行為がGM社の意味作用構造を技術中心から財務・会計中心へと変化した。そして、会計や財務にもとづくGM社の新たな構造は義務や責任の抜本的な改革をももたらした。

(2)正当性

GM社の意味構造は当社の正当性の構造と結びついた。財務・会計中心の意味作用構造はそれだけで導入されたのではなく、さらに正当性の構造と密接に結びついたのであった。そして、利益の追求と資本の増大がGM社の道徳の基準となった。あらゆる階層の管理者たちは、20パーセントの投資利益率を求められ、それに成功した者には報酬が与えられ、失敗した者には制裁が加えられるようになった。管理会計システムは利益への貢献という規範を具体化することによって、社員への報奨あるいは制裁を可能にさせた。

(3)支配

意味作用の構造や正当性の構造は、それだけで導入されたのではなく、さらに支配の構造と密接に結びついた。新たな財務・会計による議論は、新たな組織の道徳を生みだし、支配の構造とも結びついた。支配の構造においては、実行委員会は活動部門を担当する役員に対して、20パーセントの利益率の達成という会計責任を利器として、現場の活動に対して、日常的に権力を駆使することが可能となった。管理会計システムを用いることに

よって、スローンや実行委員会は権力を駆使し、組織に支配の構造を形成したのであった。

そして、一旦このような構造が形成されると、GM社の構造は、スローンが71才で辞任した1946年までの50年間、形成された構造がそのまま受け継がれ、事実上変化がなかったという。GM社の新たな秩序は、上位の管理者、特にスローンによって、生みだされたものであるが、彼らは管理会計システムの導入によって、既存の構造をくつがえし、新たな秩序をつくりだしたのであった。これは主体が構造をつくり変えたものであり、構造化理論は、そうした構造の変化を捉えようとするものである。

安定した状況においては、社会構造は、主体やその社会的行為、相互作用を維持する傾向にある。しかし、不安定な状況では、既存の構造が破壊され、新たな構造が造りだされる。ここでは、主体は単に古い構造を再生産するのではなく、新たな構造をつくりだす原動力ともなる。GM社のケースが示すように、新たな会計やコントロール・システムは構造化のプロセスのなかで重要な役割を果たす。

このようなケース・スタディからいえることは、「構造化理論」は特定ケースを分析する方法としてのみならず、ケース・スタディそのものをガイドし導く装置としても機能するということである。構造化理論は、構造にも主体にも重きをおかず、また、構造の「意味作用」,「正当性」,「支配」のどの次元にも重きをおかない。それが構造化理論の強みでもあり、特に「全体的な視点からアプローチ」すべきケース・スタディをガイドするには有効となる。

3. 構造化理論のその他の適用領域

構造化理論は、管理会計研究のみならず、情報技術に関する研究にも、ますます援用されるようになりつつある。コンピュータ・テクノロジーの急速な発展に伴って、企業の職

場環境は急激な変化を遂げつつあるが、そうしたテクノロジー環境において、組織成員がいかなる相互行為をしているか、あるいはそこでの相互行為を支援するためにコンピュータ・テクノロジーはいかにあるべきかという問題であるコンピュータに支援された共同作業の研究の必要性が高まりつつある。このようななかで、構造化理論は、情報技術と人間に関する分析に利用される。

たとえば、Lyytinen and Ngwenyama (1992) は、ギデンズの構造化理論をコンピュータに支援された共同作業の研究に適用しようとしたものである。彼らの研究では、このような共同作業を促すアプリケーションは、共同作業のインタラクションを可能にする「構造化の様相」とみなされ、組織的な実践を再形成するものであり、それを用いる組織成員は、こうしたアプリケーションによって、相互作用し既存の構造を再生産するという。

彼らは、共同作業とコンピュータのサポートする相互作用について、こうした領域ではこれまで理論的な基礎が欠乏していたが、構造化理論のパースペクティブからアプローチするとより明確に説明できるとする。

また、組織における情報技術の開発と運用の分析に構造化理論を適用した Orlikowski and Robey (1991) は、組織におけるテクノロジーの導入は、「技術的」および「社会的」な両次元での問題になるとする。情報技術は、一連のシンボルを通じて意味を提供する「解釈図式」であり、また、規範を形成したり制度化された道徳秩序を形成することによって組織成員にサンクションを行なう。さらに、組織における情報処理プロセスにおいて、組織成員に情報処理活動を行なわせる利器となるという。

また、Walsham and Han (1993) は、ギデンズの構造化理論のフレームワークから、戦略の形成と三つのコンピュータにもとづく情報システムの導入について扱ったケース・スタ

ディである。最初の二つのシステムについて、技術的な導入がなされたが、組織的なコンテクストに関してはほとんど考慮されず、システムはほとんど非効率的なものとなった。そして、三番目のシステムの導入もほとんど同じ運命をたどった。そしてこのようなことから、情報システムは単に技術的な問題には還元できず、組織的、社会的な側面での理論化が必要となることを指摘する。

さらに、Lyytinen and Hirschheim (1987) は、情報システムの失敗についての分析に構造化理論を援用した。彼らは、当該理論が情報システムの制度化や情報システムの失敗にどのように影響するのかを調査する際の有効な手段になるとする。

その他、エンドユーザ・コンピューティングに言及するために構造化理論を適用した Robey and Zmud (1990)、集団的な意思決定システムの使用の分析に構造化理論を援用した Poole and Desanctis (1990)、システムの開発と情報システム戦略に言及するために構造化理論を用いた Walsham and Han (1991)。さらに、組織におけるテクノロジーの本質を理解するために構造化理論を用いた Orlikowski (1990)、コンピュータにもとづくソフトウェア・エンジニアリングの開発と使用に関するケースの分析に当該理論を用いた Orlikowski (1992) など多数の研究業績がある。

ギデンズの構造化理論は、管理会計や情報技術以外の分野の研究にも援用される。当該理論のこうした多方面な領域への適用は、このフレームワークが幅広い有効性をもつことを物語っている。

たとえば、Barley (1986) は、マサチューセッツの二つの病院の放射線科のコンピュータ断層撮影のスキャナーの導入を記述するために構造化理論を用いた。技術者や放射線技師の行為、組織内の制度化された仕組みといったものが、互いにどのように影響するかとい

ったことを探求する基礎理論として構造化理論を用いる。当該研究では、主体と構造の関係が探求され、新しい技術が導入されると、行為のレベルでのルーチン化を生みだし、構造の変化へとつながる側面を分析している。

その他、組織文化の生産や再生産の考察に構造化理論を適用した Riley (1983) など多様な研究業績がある。

このような構造化理論について、Macintosh and Scapens (1990) は、「以前に用いられたどのようなフレームワークよりも管理会計研究におけるケース・スタディにおいて、より妥当性のある、有益で、効率的な、しかし、包括的な方法である」(Macintosh and Scapens, 1990, p.475)としている。構造化理論は、管理会計研究におけるケース・スタディにおいて、研究者の認識フレームワークとして有効であると考えられる。すなわち、構造化理論は研究者に組織の構造についての認識を深めさせ、社会構造が再生産される仕方と同様、意味の構造が常に正当性の構造や支配の構造と結びつけて考察される(Macintosh and Scapens, 1990, p.141)。そして、こうした分析によって、主体かまたは構造のどちらか一方に偏る傾向が強かった管理会計研究に新しい分析視角が提供される。

4. ギデンズの構造化理論を援用した管理会計研究の意義と限界

このような構造化理論を援用した管理会計研究のメリットは、第一に、構造と主体およびその相互作用に重点をおくことができるということである(Macintosh and Scapens, 1991)。これまでの管理会計研究においては、構造か主体かどちらかに重きがおかれ、一方が他方を無視してきた。たとえば、コンティンジェンシー理論は、主体を無視し、環境や技術、戦略といったものが管理会計システムを形成するということを前提にしていた。また、エイジェンシー・モデルでは、こ

うした名称にもかかわらず、主体の行為は完全に経済的な力によって決定されると考えられ、主体の行動は、完全に予測でき支配できるものと考えられた。

他方、英国などでみられる業績評価スタイル、予算における参加、予算スラックなどに関する研究は、管理会計システムやコントロール・システムの利用に対する経営者の反応を説明しようとする際に、組織の構造を無視してきた。このように多くの管理会計研究は、構造か主体のいずれかに特権を与え、一方が他方を無視しようとしてきた。こうした一面的な研究に対して、構造化理論は構造と主体のいずれをも捉えた研究となる。

第二に、構造化理論を援用した管理会計研究は、組織変動にまつわらせて、管理会計システムやコントロール・システムを分析することができることである(Macintosh and Scapens, 1991)。別稿(2000b)において検討した機能主義パラダイムによる研究は、安定した状態での組織が分析の対象であった⁽⁴⁾。しかし、構造化理論によって組織の変動にまつわらせて管理会計システムを考察できる。たとえば、GM社の構造変化は、構造化理論を援用して捉えたように、GM社が安定した状況というよりも危機を迎えた時期に起こった。

そして、第三に、構造化理論によって組織内のさまざまな集団の力学関係にまつわらせて管理会計を理解することができる(Macintosh and Scapens, 1991)ということである。すなわち、会計は組織活動にさまざまな意味を付与することによって、組織内のある集団が他の集団に権力を駆使することを促す。そして組織活動における意味の構造変化はこうした力学関係をも変化させるのである。そうした構造を構造化理論によって捉えることができる。

さらに、第四に、構造化理論は、研究者やシステム設計者に、経営者がその行動や相互

作用にどのように正当づけを行なうかを認識させる(Macintosh and Scapens, 1991)。これは、会計システムが何を計算すべきで、何が起こるべきで、何が起こるべきでないか、そして、何が正しく、何が重要かといった価値観や理想を提供するからである。会計は管理者の権利や義務を制度化する。そして、会計やコントロール・システムは、組織内でのモラルの構築に重要な役割を果たす。こうした側面を構造化理論によって捉えることができる。

第五に、構造化理論によって、意味、正当化、支配の次元が結びつけられ、会計がどのようにして組織に組み込まれるかを統合的に理解することができる(Macintosh and Scapens, 1991)。会計システムは解釈図式を提供することによって、支配システムに影響を与えると同時に、経営者が従業員を計算可能にするシステムに正当性を付与する。そして、会計は経営管理が行なわれ報酬や制裁が加えられる意味の構造や支配の構造に道徳的な基盤を提供する。伝統的に考えられてきた管理会計の機能としての「スコア・キーピング」、「注意喚起」、「意思決定」という見方に対して、より豊富で現実的な展望が可能になり、構造化理論によってこうした三つの次元の相関が理解できる。

このように構造化理論は、管理会計やコントロール・システムの経験的調査を導くフレーム・ワーク、そして、管理会計やコントロール・システムが組織内の秩序の創造や再生産のなかに組み込まれてゆく仕方を、研究者に理解させるフレームワークを提供する。こうしたフレームワークを提供するものがまさしく構造化理論なのである。そして、組織における意味、モラル、権力を生産し、再生産してゆくなかで管理会計の役割を調査することを可能にし、これまでの管理会計研究の領域を拡張してゆくものである。

最後に、Hopper and Powell (1985)の指摘す

るように、これまでの社会理論を援用した管理会計研究は、Burrell and Morgan (1979)が分類した主観/客観、レギュレーション/ラディカル・チェンジで区別される4つのパラダイム、すなわち、機能主義、解釈的社会学、ラディカル・セオリーといったパラダイムのいずれかに属して互いに他を排他し、選択的に適用して行なわれてきた¹⁰。しかし、構造化理論による研究は、これらの諸理論を一つに統合する総合的視点からの分析を可能にする。こうした多様な理論を統合するという点がギデンズの理論を援用した管理会計研究の最も重要な点であろう。

次に、こうした構造化理論を援用した研究の限界であるが、Boland (1993)が本稿でも言及したMacintosh and Scapens (1990)に対して反論している。Boland (1993)は、Milne (1981)による経営者が管理会計情報を解釈する研究に依拠して、「解釈図式」、「規範」、「利器」といった構造化の様相としての管理会計に疑義を差し挟む。そして、経営者は、Macintosh and Scapens (1990)が指摘する以上に、創造的な意味の創造者であり、管理会計システムは、彼らが指摘するような単的な構造化の様相ではないとする。そして、Macintosh and Scapens (1990)は、主体を離れた位置から観察し、意味の創造における行為者の役割を無視しているという。彼らの研究は、機能主義者の研究に過ぎないとする。

これに対して、Scapens and Macintosh (1996)は、Boland (1993)に答えて、次のように反論する。Boland (1993)は社会や制度レベルでの解釈行為を考察していないこと。Milne (1981)の実験における経営者の解釈行為が社会的、組織的にどのように形成されたかの分析を欠いていること。Boland (1993)は経営者の解釈がどのようにして再生産されるのかを考慮していないこと。彼の分析は個人に注意を向け過ぎていて、主体と構造化の関係の認識を欠いていること。それに対

して、彼らは管理会計研究において主体と構造の双方を重視していることを指摘する。

Boland (1993)は個人レベルの行動に関心をもち、Macintosh and Scapens (1990)は制度レベルの分析をしているという。そして、このような相違が Boland の見解と彼らの見解を分け隔てているものであるとする。そして、Boland (1993)の見解と彼らの見解の相違は構造化理論のなかで調和し、こうした調和は、会計研究について、異なった社会理論を用いる会計研究者の間で起こる論争に対しても一つのインプリケーションになることを指摘する。

これに対して、Boland (1996)はさらに反論して、彼はギデンズの構造化理論にもみられる、人々が共有された意味や意図、価値観、動機をもつということに疑念を表し、Macintosh and Scapens (1990)は伝統的な機能主義に歩調を合わせているだけであるとする。ギデンズは制度レベルの分析に言及しているが、制度レベルのことは共有された意味や価値観では説明できない。経営者の行動を説明する意味、意図、動機、共有された価値といったものの「メタ」レベルでの制度分析などはあり得ないこと。制度レベルの分析は個々人のレベルには還元できないことを強調する。

こうした両者の議論には、双方に妥当性がある。構造化理論は包括的な一般理論として、対象を大まかに把握するには適しているが、さりとて、Boland (1993)のいうように、個人レベルでの意味解釈には適さない。逆に、Scapens and Macintosh (1996)が主張するように研究対象を個人レベルの主観のなかに限定する必要はなく、集団的な意識を認める必要もあり、制度レベルでの分析も必要なことはたしかである。

こうした論争は結局は、既に、マートンの主張した「中範囲の理論」とメタ理論との関係に還元されることは次節でみる。このよう

なことから構造化理論はこれまでのパラダイムにおける社会理論のすべてに取って代る絶対的に有効な万能薬ではないことがわかる。以上みてきたように構造化理論は、包括的な統合理論としての特徴をもつが、こうした理論は、既往の理論を補完するものであり、既往のパラダイムと併用してこそ意義のあるものであることは次節でみる。

(注記)

(1)詳しくは拙稿(2000b)を参照されたい。

(2)詳しくは拙稿(2000a;2000b)を参照されたい。

V. むすびにかえて

ギデンズの構造化理論、ブルデューにおけるハビトゥス概念、ルーマンの理論などは、パーソンズ以降再び一般理論としての社会理論を再構築しようとしたものである。そのなかで、本稿ではギデンズの構造化理論を援用した管理会計研究に焦点をあてた。しかし、包括的な一般理論が形成されたとしても、このような誇大な理論を用いて、一体どのように経験的調査と結びつけてゆくかが今後の課題となろう。

友枝(1989)は、構造化理論について、実証可能な命題へと還元するのがきわめて困難であることを指摘する。当該理論は、たとえば、機能主義パラダイム¹¹⁾における研究のように、アンケート調査などの結果を分析することによる実証的研究とは結びつけることはできない。また、解釈的社会学によるアプローチで、たとえば、エスノメソドロロジー¹²⁾などのように、ミクロの状況を記述する意味解釈と結びつけることもできない。むしろ研究者の認識のフレームワークとして、現象をおおまかに理解し説明するのに有効であると考えられる。

しかし、組織・社会現象としての管理会計研究と経験的社会調査は不連続であってはな

らない。管理会計研究に用いられる理論は、経験的調査との関連においていかなるものでなければならないのであろうか。本稿のむすびにかえて、こうした点に言及してみたい。この点について、社会調査との関連で社会理論の在り方に提言を行なった社会学者マートンの「中範囲の理論」の提唱が示唆を与えてくれる。

中範囲の理論^⑥は、日常的な社会調査の小さな作業仮説と抽象度の高い概念図式を主要内容とする包括的で思弁的な一般理論との媒介的な働きをする理論ということである。マートンが中範囲の理論を提唱した真意は、あらゆる社会理論をいきなり高度に抽象的な一般理論の概念図式から演繹するのではなく、社会理論の理論的一般性の多様なレベルを認めて、それぞれの特殊理論による一般化の質をたかめ、より経験的妥当性の高い一般理論への収斂を意図したところにあった。マートンの「中範囲の理論」が教えるところは、包括的な体系的理論のみを目指すのではなく、個々の経験的に観察される社会的一般性を説明可能にする限られた範囲での理論化を目指すということであった。

このような経験的調査研究との関わりでいえば、別稿(2000a; 2000b)で検討した解釈的パラダイムによる管理会計研究、機能主義パラダイムによる管理会計研究も必要であり、そうしたアプローチを構造化理論による研究と併用してゆく必要がある。構造化理論は、万能薬ではなく、他の下位理論との併用が必要となる。別稿において詳述した機能主義パラダイムによるアプローチや解釈的社会学によるアプローチ^⑦は、構造化理論という一般理論の下位理論として依然として存在意義がある。

ただ、日常的な調査研究や限られた領域での特殊理論に対して方法論的基礎を提供し、社会的世界の構成を原理的に解明しようとする「一般理論」の意義を無視することはでき

ない。社会科学的一般化を可能にするような理論も必要である。ギデンズの構造化理論の管理会計研究への有効性はここにある。

これまでの管理会計研究においては、重箱の隅をほじくするような研究が、調査とか実証研究とかの名のもとに理論なき調査を展開している一面もあった。しかし、変数間の関係について観察される経験的一般化は、学問としての管理会計研究にとって生の素材を提供するに過ぎない。このような経験的一般化を説明する「一般理論」も必要となろう。

Walsham and Han (1991)は、構造化理論が他のアプローチを位置づけ、解釈するためのメタ理論として有効であることを指摘する。構造化理論は、解釈的アプローチや機能主義、構造主義といった他の理論によるアプローチを、当該理論に関係づけ、そのなかに位置づけることができるという意味でメタ理論である。構造化理論はメタ理論として有効であり、あらゆる研究—それが理論研究であろうと実証研究であろうと—がその拠り所にし得る、その意味でのパラダイムとして役立ち得るものであるとする。当該理論は、幅広い理論的展望から諸研究を位置づけ、さらなる経験的な研究への道を開くものである。

構造化理論は具体的に経験的世界に現われてくるさまざまな現象を解明し説明する原理を提供するものであり、調査研究を方向づけ、限られた領域の特殊理論に対してその理論化の原理を提供する基礎理論としての潜在能力をもつ。そして、重要な点はそのような一般理論が、社会調査に理論的方針を与え、特殊理論が拠り所とする理論化の指針となり得るかかどうかということであるが、構造化理論はこうした包括的「一般理論」としての可能性をもつものである。

なお、主体と構造を統合した理論として、本稿でもふれたブルデューやルーマンの理論の会計研究への援用も今後の課題となろう。

(注記)

- (1)詳しくは拙稿(2000b)を参照されたい。
- (2)詳しくは拙稿(2000a)を参照されたい。
- (3)中範囲の理論とは、「日々の調査の間にうんと出てくる、ちょっとした、しかし必要な作業仮説と社会行動、社会組織、社会変動などについて観察されたすべての斉一性を説明しようとする統一的理解を展開するための、一切を包括した体系への努力との中間にある理論である。」つまり、「社会学では、中範囲の理論の主な用途は経験的研究の道案内をすることにある。この種の理論は、社会体系の一般理論と、特殊なものの詳細な秩序だった記述との中間にあるが、前者は特定種類の社会行動、組織変動からかけはなれすぎていて、そのため、観察されるものを説明できないし、後者は全く一般化されていない。もちろん、中範囲の理論は抽象化を含んではいるが、それらの抽象化は、観察データに密着しているので、経験的検証の可能な命題のなかに組み込むことができる。中範囲の理論はそのレッテルが示すように、社会現象の局限された側面を扱うのである。」(Merton, 1967,p.4)
- (4)詳しくは拙稿(2000a;2000b)を参照されたい。

<参考文献>

- Barley,S.R., "Technology as an Occasion for Structuring:Evidence from Observation of C T Scanners and the Social Order of Radiology Departments," *Administrative Science Quarterly*, 31, 1986.
- Boland,R.J., "Accounting and the Interpretive Act," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.18, No.2/3,1993.
- Boland,R.J., "Why Shared Meaning Have No Place in Structuration Theory : A Replay to Scapens and Macintosh," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.21, No.7/8,1996.
- Burrell,G. and G.Morgan,*Sociological Paradigms and Organizational Analysis*,Heine mann,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。)
- Giddens,A. *Central Problems in Social Theory*, University of Chicago Press. (A.ギデンス, 友枝敏雄・今田高俊・森重雄訳,『社会理論の最前線』ハーベスト社, 1989年。)
- Hopper, T. and A.Powell, "Making sense of Research into the Organizational and Social Aspects of Management Accounting : A Review of its Underlying Assumption[1]," *Jornal of Management Studies*, Vol.11, No.5, 1985.
- Lyytinen,K.J.and C.K.Ngwenyama, "What Does Computer Support for Cooperative Work Mean? A Struturational Analysis of Computer Supported Cooperative Work," *Accounting, Management and Information Technology*, Vol.2, No.1, 1992.
- Lyytinen,K.J. and R.Hirscheim, "Information Systems Failure-A Survey and Classification of the Empirical Literature," *Oxford Surveys in Information Technology*, Vol.4, 1987.
- Macintosh,N.B. and R.W.Scapens, "Structuration Theory in Management Accounting," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, No.5, 1990.
- Macintosh,N.B. and R.W.Scapens, "Management Accounting and Control System : A Structuration Theory Analysis," *Journal of Management Accounting Research*, Fall, 1991.
- Merton, R.K., "On Sociological Theories of the middle Range." in *On Theoretical Sociology*, Free Press, 1967.
- Milne, R., *Budget Slack*, Ph.D dissertation, University of Illinois at Urbana-champaign.

- Orlikowski, W.J., "The Duality of Technology : Rethinking the Concept of Technology in Organization," *Organization Science*, 1992.
- Orlikowski, W.J. and D.Robey, "Information Technology and the Structuring of Organizations," *Information Systems Research* 2,1991.
- Pool, M.S. and DeSanctis, "Understanding the Use of Group Decision Support Systems : The Theory of Adaptive Structuration," in C.Steinfield and Fulk(eds.) *Perspectives on Organizations and New Information Technology*, Beverley Hills, CA: Sage, 1980.
- Pool, M.S.and DeSanctis, "Use of Group Decision Support Systems as a Appropriation Process," In *Proceedings of the 22nd Annual Hawaii International Conference on System Science*, New York : ACM, 1990.
- Riley,P., "A Structurist Account of Political Culture," *Administrative Science Quarterly*, 28, 1983.
- Roberts,J., "Strategy and Accounting in a U. K.Conglomerate," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, No.1/2, 1990.
- Roberts,J. and R,W. Scapens, "Accounting Systems and Systems of Accountability : Understanding Accounting Practices in Their Organizaonal Context," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.10, No.4, 1985.
- Robey,D. and Zmud, "Reseach on End-User Computing : Theoretical Perspectives from Organization Theory," in K.M.Kaiser and H.J.Oppelland(eds.) *Desktop Information Technology*, Amsterdam : North Holland, 1990.
- Roslender,R., *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。)
- Scapens,R.W. and N.B.Macintosh, "Struture and Agency in Management Accounting Research: A Response to Boland's Interpretive Art," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.21, No.7/8, 1996.
- Walsham,G. and C.K.Han, "Struturation Theory and Information System Research," *Jornal of Applied Systems Analysis*,17,1991.
- Walsham,G. and C.K.Han, "Information Systems Strategy Formation and Implementation: The Case of a Central Government Agency," *Accounting, Management and Information Technology*, Vol.3, No.3, 1993.
- Willmott,H., "Studying Managerial Work:A Critique and a Prposal," *Jornal of Management Studies*, 24: 3, 1987.
- 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。
- 今田高俊『自己組織性』創文社, 1995年。
- 上東正和「社会理論と管理会計研(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, 2000a年。
- 上東正和「社会理論と管理会計研(2)ー機能主義によるアプローチー」『高岡短期大学紀要』第14巻, 2000b年。
- 國部克彦「社会理論としての会計研(1)(2)ークロス・パラダイム研究の可能性」『会計』第143巻, 4号・5号,1993年。
- 友枝敏雄「【訳者解説】社会理論の再構成ーA.ギデンズの構造化理論についてー」ギデンズ(1989)所収。
- 下田直春『社会学的思考の基礎』新泉社, 1889年。
- 下田直春『社会理論と社会的現実』新泉社, 1894年。

Social Theory and Management Accounting Research(3)

— Integrated Theory —

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 integrated theory is given special attention.

KEY WORDS

integrated theory, structuration theory, duality of structuration