



Title	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総合		
Author(s)	澤邊, 紀生		
Citation	經濟論叢 (2006), 178(4): 473-496		
Issue Date	2006-10		
URL	https://doi.org/10.14989/125630		
Right			
Туре	Departmental Bulletin Paper		
Textversion	publisher		

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総合──

澤邉紀生

Iはじめに

本稿の目的は、管理会計の技法研究と応用研究を総合する枠組みとして制度 進化パースペクティブを提示し、管理会計の固有性に基礎付けられた一般理論 の構築に向けての展望を示すことにある。進化論的なアプローチを採用するこ とで、歴史研究に基礎付けられた管理会計理論の体系化をはかること、これが 制度進化パースペクティブの目指す研究方向である。

本稿では、まず管理会計研究における進化論の影響を検討し、管理会計史研究と進化論的アプローチの親和性の高さを確認する"。続いて隣接学問分野における進化論的アプローチの検討から、制度進化パースペクティブの基本的視座を構成する存在論的前提と認識論的前提を明らかにする。そのうえで制度進化パースペクティブの枠組みを概説し、技法研究と応用研究が相互補完的に総合されることを示す。

II 進化論と管理会計史

進化論的な立場から管理会計の変化を論じた先駆者として,高寺 [1992] は DR. スコットを高く評価している。高寺([1992] 13ページ)によれば,ス

¹⁾ 管理会計研究に進化論的アプローチを検討した近年の研究としては、Burns [2000], Burns & Scapens [2000], Coad & Cullen [2006], 挽 [2005], 日本会計研究学会特別委員会 [2006] などがある。会計研究への進化論的アプローチの適用は、澤邉 [1998], [2005], [2006] がある。

コットは、進化経済学の創始者の一人である S.B. ヴェブレンから大きな影響を受け、会計の歴史的展開を理論的に解明しようとした。進化経済学的な観点からスコットは、取引コスト論によって展開された「市場から組織へ」という命題を、「市場から会計へ」の移行として R.H. コースに先んじて論じている (Scott [1931])。

スコットは,経済的利害対立が市場メカニズムを通じた解決から,会計という目に見える調整過程での解決へと段階的に移行したと考え,歴史的に検証する作業を行っている。利害調整は評価の過程によって行われるという基本認識から出発して,市場と会計の代替性を,評価過程を担う仕組みという点において捉え,利害調整が市場と会計の間で分担されるようになってきたという命題をスコットは提示している。

この命題の歴史的検証作業においてスコットは、産業革命前は市場メカニズムに完全に従属していた簿記が、大規模生産の登場に伴い、組織内部での産業・技術過程の調整・制御を行うための内部会計へと進化したと論じている。そこでは、簿記の骨格に原価会計が組み合わされることで内部会計へと進化し、発生基準会計が市場(取引に依存しつつも市場)から相対的に独立した調整過程として市場を代替するようになったという理解が示されている。

スコットの議論が進化論的である所以は,簿記から会計への変化を環境適応の観点から整理していることにもあるが,その変化が従来のシステムを維持しながら新しい部分が付け加えられることで複雑性を増大させてきたと捉えていることにある。つまり,簿記から会計への展開は,簿記システムに内部会計システムが組み合わされる過程として捉えられており,連続性のなかでの変化が重視されている。他方で,会計が果たす作用に関してスコットは,簿記が市場に対して従属的であったところから,会計が市場を部分的に代替するようになったと非連続性を強調している。会計システムの構造については連続性が,

²⁾ 発生主義会計の市場に対する相対的独立性を時間と空間の問題として論じたものとして、Takatera & Sawabe [2000] がある。

要因\区分	萌 芽 期	生 成 期	成立期	展開期
管理会計 システム	簿記システム	会計システム	予算システム	予算管理システム
会計技法	複式簿記	複式簿記 全部原価計算	複式簿記 全部原価計算 標準原価計算 企業予算	複式簿記 全部原価計算 標準原価計算 企業予算 セグメント別利益計算 資本予算 長期利益計画
中 軸 的 利益概念	配当可能利益	純利益	利益剰余金	投資利益率
計算目的	配当利益計算	管理単位計算	未来利益計算	投資単位利益計算
利用目的	成行管理	体系的管理	科学的管理	人間関係管理
管理組織	直線組織	職能部門別組織	職能部門別組織	事業部制組織
経営構造	単一職能企業	垂直統合企業	垂直統合企業	多角化企業

第1表 アメリカ管理会計史の発展段階モデル

出所:上總 [1989] 17ページ, 19ページより作成。

作用面については非連続性が共存しているのがスコットの描く会計の歴史である。会計システムの構造と、会計の現実での作用とを区別して把握する見方は、 今日の進化論的なアプローチと共通している。

進化論的なアプローチは、19世紀アメリカにおいて1世紀をかけて実現された管理会計の発展過程、すなわち「成り行き管理→体系的管理→科学的管理」 (鈴木他 [2004] 65-66ページ) へという展開を理解する場合にも有効である。 例えば、上總 [1989] によるアメリカ管理会計史の発展段階モデルは、進化論的アプローチとの親和性を示している。

上總によれば、「アメリカ管理会計史は、簿記システム、会計システム、予算システム、そして予算管理システムという異なる管理会計システムをメルクマールとして、4つの発展段階に区分することができる」(上總 [1989] 18-20ページ)。第1表にみられるように、管理会計システムは、会計技法から構成

されるシステムである。アメリカ管理会計萌芽期を特徴付ける簿記システムは複式簿記から構成されていたが、それが生成期の会計システムとなると複式簿記に全部原価計算が付け加えられ、成立期の予算システムではそこに標準原価計算と企業予算が組み込まれ、展開期の予算管理システムではさらにセグメント別利益計算・資本予算・長期利益計画が加えられている。ここで示されているアメリカ管理会計史の展開は、管理会計システムに新しい会計技法が付け加えられることで進化してきた歴史である。新しい管理会計システムは旧来のシステムを構成している会計技法を保持しつつ、新たな会計技法を組み入れることで複雑化してきているという意味で進化している。

管理会計システムの進化を促した要因として示されているのが,経営構造の変化であり,それに伴う新たな利用目的である。上總の発展段階モデルには,連続性と非連続性が共存している。管理会計システムは連続的に変化しているが,管理会計システムの利用目的は非連続的な変化を示している³。管理会計の発展を連続性の中での変化と捉えた上總の発展段階モデルは,進化論的アプローチと親和的である。

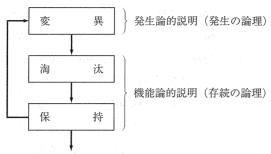
III 進化論的アプローチの特徴

1 発生の論理と存続の論理

生産システムの進化を実証的に分析した藤本 [1997], [2000] は, 自らの研究方法を「方法論的進化論」と名付けている。それは説明対象となる現象をあらかじめ特定したうえで, その分析のための手段として進化論的分析枠組みを考案するのではなく, 逆に, まず実証分析の進化論的枠組みを規定したうえで, その枠組みでもって有意味な分析ができる対象を「進化するシステム」と判定する研究アプローチである (藤本 [2000] 51ページ)。

³⁾ 管理会計システムの計算目的は、一見すると第1表では非連続的変化を示しているように見えるが、じつのところ、より複雑な管理会計システムはほとんどの場合それ以前のシステムが算出していた各種数値を算出することが可能であり、その限りにおいて連続的な変化と捉えるべきである。

第1図 進化論の基本的論理構造



目的合理的行動が安定的に 観察されるシステムの生成

出所:藤本 [1997] 134ページ。

藤本([1997] 5ページ)は、製造企業の生産・開発におけるルーティン的 能力を情報創造・情報伝達のシステムとして解釈し、オペレーション管理にお けるパフォーマンス概念をこの情報システムの特性として読み替えることで、 生産・開発システムのミクロ分析に応用可能な進化論的枠組みを提示している。

藤本によれば、進化論の基本的な論理構造は、「変異」「淘汰」「保持」によって構成されている。発生の論理を担う「変異」と、存続の論理を説明する「淘汰」および「保持」によって、安定的かつ目的合理的なシステムの生成と多様性を進化論は説明しようとする。第1図は、変異の過程を説明する発生の論理と、淘汰や保持の過程を説明する存続の論理との関係を示している。それは発生論と機能論の分離を特徴としている(藤本 [1997] 133-134ページ)。

ある時点で、目的合理的行動が安定的・反復的に観察される場合、その観察事実を生み出す実体をシステムとして説明する方法は二つある(藤本 [1997] 13ページ)。なぜそのような行動パターンが出現したかを問うこと(システム発生の説明)と、なぜそのパターンが安定的に存続しているかを問うこと(システム存続の説明)である。進化論的な枠組みでは、発生の論理と存続の論理の双方を重視する複眼的な視点にたっている。

このような複眼的視点を持つ意義は、観察対象とするシステムの出現が、必

ずしもシステム存続論理と一致していない場合に見出される。反対に、システム発生の論理がシステム存続の論理と一致しているような場合には、複眼的視点の意義は見出せない。例えば、システムの発生が常に経営者の合理的計算に基づいて行われており、合理的計算がシステム存続を説明しうるならば、進化論的な枠組みによって得られる新しい知見はない。そうではなく、アニマルスピリッツに突き動かされた経営者の直感的行動によって構築されたシステムが、システム運用を通じて経営者自身が予期していなかったような目的合理性を発揮するようになったような場合、発生の論理と存続の論理を峻別する進化論的な枠組みが有効となる。

藤本は、進化論を名乗るかぎり社会システム進化論も生物進化論と基本的な 論理構造を共有するべきだという(藤本 [2000] 55ページ)。しかし、人間的 な動機と意識的な人間の決定を内包する社会システムを対象とした進化論が、

「変異」「淘汰」「保持」それぞれの段階において生物進化論と同じ説明論理を持つ必然性は全くない。藤本は、事前合理性を含めた多様な変異の論理、市場淘汰と組織内淘汰による「緩やかな淘汰」という選択の説明論理、ルーティンプログラムの保存・組織内普及・組織間普及を保持の説明論理としている(藤本 [2000] 80ページ)。これらの説明概念はアプリオリに決定されるべきではなく、観察対象となる事象の丹念な観察を通じて帰納的に概念化されるべきものである。

2 進化論の存在論的前提

組織進化論に関するサーベイを行った Baum & Singh [1994] によれば、組織進化論は、実体 (entity) と事象 (events) と過程 (process) の関係を理解するために、実体と過程それぞれについて 2 種類の異なる性質のものがあると想定している。

組織進化論では、ルーティンや従業員(jobs)や生態系(ecosystem)が実体として存在していると仮定されている。それらの実体は、複製、突然変異、

再編、学習、制度化、統合、起業、競争、自然選択といった過程のなかで誕生 し、そうして生まれてきた実体が他の実体の誕生や死、あるいは種形成や絶滅 といった事象をもたらすと考えられている。過程のなかで実体が生まれ、実体 が事象を引き起こすという連鎖が、組織進化論の説明対象である。

組織進化論では、実体の次元として、生態的実体 (ecological entity) と系 統的実体 (genealogical entity) があると考えられている。生態的実体は、生 物界における個体に相当し、組織論のなかでは従業員やワークグループ、組織、 集団 (polulations), 共同体 (communities) などが代表的な生態的実体として あげられる。系統的実体は、生物界における遺伝子に相当する。ルーティンが 組織進化論における代表的な系統的実体である。生態的実体は現実の活動の担 い手であり、系統的実体は生態的実体や活動を生み出す基本情報(設計図)が 格納されている器である。

牛熊的実体の間では相互作用過程が、系統的実体の間では複製過程が存在す ると組織進化論は想定する。ルーティンが模倣を通じて伝播していくように. 系統的実体は複製過程を通じて自らの複製を生み出していく。ルーティンの模 倣過程でコピーミスが発生することで、突然変異が生ずると考えられている。

相互作用過程では、資源の配分が行われ現実の組織的な活動が行われる。生 態的実体に対する選択圧力は、相互作用過程での活動に対する評価(例えば顧 客の評価)として加えられ、その結果として生態的実体の生存可能性が決まる。 選択圧力の性格によって生態的実体の生存可能性の程度が決まり、生態的実体 の生存可能性が系統的実体の複製可能性に影響を及ぼす。つまり、選択圧力は、 生態的実体の相互作用を通じて間接的に系統的実体の盛衰に影響する。

生態的実体と系統的実体の関係は、生物界における個体と遺伝子との関係と のアナロジーによって理解するとわかりやすい。遺伝子が遺伝過程を通じて自 己の基本情報を子孫の遺伝子に保持するのと同様に、系統的実体は、複製過程 を通じて自己の基本情報を子孫の系統的実体に保持する。個体が遺伝子の表現 型であるのと同様に、生態的実体は系統的実体が構造的・行動的に表現された

ものである。生態的実体のレベルで相互作用が生じ、相互作用の結果として生態的実体レベルでの事象が生じ、このレベルにおいて生存確率の違いが生じるというのが組織進化論の基本的な枠組みである⁴。

系統的実体は複製過程と、生態的実体は相互作用過程と結びついている。進化という概念が有効であるのは、このような二つの実体レベルと二つの異なる過程が存在するからである。いかなる進化論であろうと、生態系におけるその時々の機能と構造に対する考察なしでは成立し得ず、同時に、生態系に存在する実体がいかに自己の基本情報を得て存在するようになったのかに関する考察なしには成立し得ない。つまり、組織進化論は、生態的実体間の相互作用に基づく資源の交換と変形の過程と、時間軸上での系統的実体間での自己の基本情報の保持と伝達という歴史的過程を統合的に理解する必要があると、Baum & Singh([1994] p. 4)は主張している。このように、組織進化論において歴史と現在の機能は密接かつ複雑に結びついている。

3 制度の形式的構造と実質的機能

澤邉 [2006] では、新制度学派組織論における制度理解を進化論的アプローチと結びつけて、管理会計技法の進化の分析を生成の論理のレベルで行っている。新制度学派組織論では、制度を {状況、目的、手段} の組み合わせを示したメニューのようなものとして捉え、反復的行為の多くが制度によって再生産されているという見方をとる (Meyer & Rowan [1977]、Powell & DiMaggio [1991])。新制度学派組織論の特徴は、存在論のレベルで制度の独立的地位が認められていることである。制度は自明視された現実として存在しているとみなされている。このような制度の理解は、行為主体にとって制度は特定の状況において自分は何をどのような理由からなすべきかを示すひな形となっている

⁴⁾ グールドもまた複製子 (系統的実態) と相互作用子 (生態的実体) を区別する必要性を強調しており、相互作用子のみが選択の因果的主体であることを明確に示している (Gould [2002] chap. 8)。

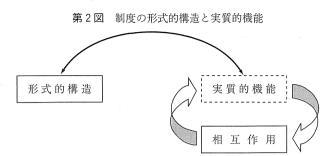
ことを意味する (Brunsson & Olsen [1998])⁵⁾。

新制度学派組織論の制度は、{状況,目的,手段} の組合せであると同時に,自明視された現実としての地位を持っている。制度にしたがうのが当たり前の現実として受け入れられている状況である.{状況,目的,手段} の組合せは制度の形式的な構造的特徴と関連しているのに対し、制度の自明性は実質的な機能に関連している。。制度の形式的構造が実質的機能と一致するかどうかは、現実の相互作用によって確認されるものである。形式的構造が定式化されたその瞬間より、形式的構造が実質的機能と乖離する可能性が生ずる。

他方で、制度の実質的機能は、行為主体の認知枠組みや規範的意識に及ぼす効果であり、制度設計者が決定できるものでもなければ、またそれ自体を直接観察することもできない。個々の行為主体であろうと外部観察者であろうと、観察できるのは顕示的な相互作用であり、その相互作用に影響している制度の実質的機能については理論的に仮構するしかない。第2図は、形式的構造が可視性を与えられている場合に、観察可能な形式的構造と相互作用が、直接は観察できない実質的機能を介して結びつけられていることを示している。

⁵⁾ 制度が行為を支配しているように見えるのは、人間の意志が希少な資源であることと関係している(澤邊 [1998] 19ページ)。しかし、制度化パースペクティブは、意志の存在余地を認め、ルーティンとは異なる意識的行為の可能性を否定しない。制度と対立する意識的な行為の遂行には力強い意志が必要であるが、制度の空白領域や複数の制度が重なり合った領域において、行為主体自らを表現する選択の機会を持つ。

⁶⁾ 制度の形式的構造は、自明視された現実の観察を通じて定式化される場合と、制度設計者がなんらかの方法で決定する場合の両方がある。制度設計者が形式的構造を決定している場合、観察者たる研究者に先立って形式的構造は可視化されており、研究者は外部観察者の立場にある。それに対して、自明視された現実の観察から制度の形式的構造を研究者が定式化する場合には、可視性を付与するのは研究者の営為であり、研究者は内部観察者となる。現実の相互作用の観察から制度の形式的構造を抽出する努力は、研究者の立場で制度の実質的機能を同定しようとする試みに他ならない。



ひとたび制度が制度として確立されたならば、自明視された現実としての制度はひとびとの行動を規定し自らを再生産していくことになる。制度はそれが機能しているとき、行為主体が自らのおかれた状況を認識するのを助け、その場にふさわしい行為がどのようなものであるかを指示する。制度が確立している状態では、いわばゲームのルールと、ゲームの均衡が入れ子構造となり定常状態を維持している。このような定常状態において、制度の形式的構造と実質的機能は安定的な関係を維持していると考えられる。

問題は、制度の形式的構造と実質的機能の安定的な関係が観察されない場合である。この場合、制度を構成する3要素 | 状況、目的、手段 | のうちのひとつ以上の要素が、形式的構造と実質的機能の間で異なっていると考えられる。制度の生成・崩壊過程を説明する論理と、制度の存続を説明する論理を区別して論ずるためには、制度の形式的構造と実質的機能を区別する必要がある。

IV 管理会計の進化論的分析枠組みの構築に向けて

管理会計技法上の概念は、しばしば特定の「問題状況」において「経営者」が利用すべき「ツール」として叙述されている(例えば、Hansen & Mouritsen

⁷⁾ 制度概念をゲームのルールとして捉える立場と、ゲームの均衡として捉える立場がある。事前の合理性と事後の合理性を区別するわれわれの複眼的視点からは、ルールとしての制度と均衡としての制度を同一視することはできない。本稿では制度の形式的構造としてはゲームのルールとしての捉え方を、実質的機能としてはゲームの均衡としての捉え方と整合的な考え方をとっている。

[2005])。Dechow [2005] によれば、性格を異にする多くの管理会計文献に共通する特徴として、管理会計技法が経営者のための問題解決ツールとして叙述されていることがある。これは、管理会計技法が新制度学派組織論のいう制度に管理会計技法がなり得ることを示している⁸⁾。

しかし,同一の管理会計技法が異なる企業において異なる目的に利用されていたり,あるいはかつては有効に機能していた管理会計技法が機能不全に至っているような現象が多く観察されてきている。これは管理会計技法が必ずしも常に(実質的な意味で)制度的地位にあるわけではないことを意味している。

管理会計技法の制度性をめぐるこのような状況は、管理会計技法の形式的構造と実質的機能を分離して把握する進化論的枠組みの有効性を示唆している。以下で、管理会計研究における進化論的枠組みとして「制度進化パースペクティブ」の骨格を提示し、制度進化パースペクティブによって多様な既存研究を総合できることを示す。

1 技法研究と応用研究

これまで日本の管理会計研究の多くは、先進諸国の管理会計技法の解釈と普及に力を注いできた(上總・澤邉 [2006] 9-10ページ)。とくに戦後におけるアメリカ管理会計技法の紹介や導入において管理会計学者が果たしてきた役割は小さくない。古くは内部統制制度、予算制度、標準原価計算から、近年では活動基準原価計算(ABC)やバランスト・スコアカード(BSC)などの技法研究が盛んに行われてきた。近年では日本企業の管理会計実務の観察を通じて、わが国独自の管理会計技法の定式化にも力が注がれてきた。管理会計技法に焦点を合わせた研究であることから、これらを総称して技法研究と本稿では呼ぶこととする。

⁸⁾ 管理会計の場合,手段としての記述のなかには、管理会計技法やシステムそのものの構造とその利用方法の両者が含まれる。これはマネジメントコントロール・システムの構造と利用のスタイルとして議論されている論点(Simons [1995])と重なっている。

技法研究は、独自の存在論的前提と認識論的前提を持っている⁹。存在論的には、管理会計技法それ自体を独立した存在として認める立場を技法研究はとっている。この立場は、高い現実妥当性を持っている。管理会計の場合、技法の形式的構造を実体化した管理会計システムが、現実の組織の公式マネジメントコントロール・システムの一部として明示化されている場合が多い。管理会計技法の形式的構造は、観察者たる研究者に先立って観察可能な形で存在しているのである。観察可能性の高さは、制度の形式的構造を相互作用から間接的に推測しなければならない場合に生じる様々な難問から、技法研究が免れていることを意味している。

管理会計技法の形式的構造のなかで、どのような状況においてどのような目的でどのような仕組みを用いるのかが指示されている。例えば、コストセンターである製造部門における原価管理のための予算システムの利用や、小集団における自律的な利益管理のための時間当たり採算制度の利用などとして、公式に 状況、目的、手段 が明示されている場合が多い。

認識論的には、技法研究の多くは、管理会計技法の形式的構造の解明を通じて真理を追究するという立場をとっている。そこでは管理会計の形式論理的整合性に現実が反映されていると暗黙のうちに仮定されている、規範論的性格を持っていることも関係して、現実と管理会計が整合的でない場合は、現実が変わるべきであるという価値判断が示される。認識論的前提からして、技法研究の多くは理論の現実への適用に積極的である。

技法研究は、管理会計技法の形式的構造の解明に貢献してきた。管理会計実務のなかから、本質的部分を抽出し、その形式的構造を定式化することで管理会計独自の特徴を明らかにしてきたことが技法研究の第一の貢献である。また、技法研究は、管理会計技法間の関係解明にも貢献してきている。

⁹⁾ これらの哲学的前提概念について、本稿では Morgan & Smircich [1980] に依拠している。 Morgan & Smircich [1980] によれば、存在論は世界がどのような物事から構成されているかに ついての問題を、認識論は何が真理を構成しているのかという問題を、方法論はいかに真理を獲得しうるのかという問題を、それぞれ扱っている。

しかし、多くの技法研究では、管理会計に現実が従うべきであると前提され、 経験的事実との関連づけが十分に行われないことが多い。現実の観察から導出 された技法の形式的構造の現実妥当性と、技法を現実に適用することの適切さ が同一視されているのである。その結果、規範的主張を支える根拠となる、管 理会計技法の行為(主体)に及ぼす効果や社会(構造)への影響力が未検証の まま残されてきた。

近年、技法研究とは異なる研究スタイルがわが国でも利用されるようになっ てきた。それらの研究は、経済学や社会学あるいは心理学といった隣接科学を 母学問(Mother discipline)に持ち、母学問の方法・理論・方法論に依拠しつ つ管理会計現象を対象とした研究をすすめるという共通点をもっている。母学 問の方法・理論・方法論を管理会計現象に応用するという意味で、本稿では総 称して応用研究と呼ぶこととする。応用研究の母学問は他分野にわたっており、 それに従い存在論的前提、認識論的前提、方法論的前提は多様である。

応用研究の目的は、管理会計が行為(主体)や(社会)構造にどのような影 響を及ぼしているかを解明することにある。応用研究の貢献は、管理会計が行 為(主体)や(社会)構造に及ぼす影響の経験的解明にある。母学問分野にお いて確立された理論や命題を管理会計現象にあてはめて検証するのが典型的な 応用研究のスタイルである。

応用研究の限界は、それが管理会計それ自体の解明ではなく、管理会計の現 実に対する影響力の解明にあったことから生じている。母学問の問題設定から スタートしているために、管理会計技法や管理会計システムの中身はブラック ボックス化される傾向があり、その結果として、管理会計現象の観察から理論 の見直しが進められることはあまりない。管理会計現象は理論的命題の検証の ためのデータでしかなく、管理会計固有の事象から理論化をすすめ、母学問の 理論体系を見直すといったフィードバックは強くない (Bricker, Borokhovich & Simkins [2003]).

技法研究と応用研究の間には深刻な亀裂が走っている。とくにハーバードビ

ジネススクールを中心とした実務応用を視野においた技法研究は、応用研究の立場にある研究者からはコンサルティングと揶揄されている(上總・澤邉 [2006] 26ページ)。他方で、技法研究の立場からは、応用研究は管理会計技法を材料として扱うばかりで、管理会計の発展に寄与していないという批判が寄せられている。

2 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総合

管理会計の形式的構造の定式化をはかってきた技法研究と,管理会計が行為 主体の相互作用に与える効果や社会構造におよぼす影響の解明を進めてきた応 用研究は,制度進化パースペクティブによって統一的に理解することができる。 技法研究と応用研究は,異なる次元に存在する二つの実体と過程に基本的には 対応した研究であり,相対的な独立性を保ちつつ,高次の枠組みのなかで相互 補完的に存在する研究である。

制度進化パースペクティブは,(1)発生の論理と存続の論理,(2)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つ。

あるシステムの発生を説明する論理には、合理的計算だけでなく、偶然の試行や環境制約などがある(藤本 [1997])。しかし、管理会計の場合は、偶然の試行が果たす役割は限定的である。制度的環境下で模倣を通じて管理会計システムの導入がはかられているような事例でも、公式的な導入目的は明確にされている場合がほとんどである 10 。管理会計システムは目的をもって人為的に設計され、組織過程のなかに埋め込まれるものだからである(Kaplan [2006] p.

¹⁰⁾ 制度的環境下での異質同型化過程 (isomorphic process) では、制度的環境の指示する目的手段関係を形式的に受け入れることで、異なる実態をもつ組織の外見的特徴の同型化が進展する (Meyer & Rowan [1977], Powell & DiMaggio [1991])。資質同型化過程は、合理的計算とは 異なるシステム発生の論理を説明するものである。しかし、異質同型化過程においてシステムの 目的が無視されているわけでは決してない。むしろ、その反対に、異質同型化過程では、制度的 環境への適応を明示的に表現する必要があるため、新しいシステムを導入した目的をはっきりした形で組織内外に表明することになる。ただ、その目的の達成に新しいシステムが事後的にどれ だけ貢献するかが重視されない場合も多く、その場合には、システム (の形式的構造) と組織内 部の活動過程の間でデカップリングが生ずることになる。

130)。事前の合理的計算が行われずに管理会計システムの設計がなされることは例外的である¹¹¹。

しかし、合理的計算に基づいて設計された管理会計システムが常に最善の管理会計システムであるわけではない。新しい管理会計システムが、導入目的の達成に十分寄与していないような場合も少なくない。それにもかかわらずそのシステムが維持されているような場合、導入目的とは異なる目的に寄与していることがある。

合理的計算に基づき所定の目的を達成するために導入されたシステムが、システム運用を通じて当初の目的とは異なる目的にとって有用であることが判明したような場合、システム発生の原因となった事前の合理的計算と、システム存続を説明する事後的な合理的計算とは、似て異なるものであり、後者は合理的計算能力の高さと言うよりは(事前の期待から逸脱した)経験から学習する能力の高さを反映している¹²。

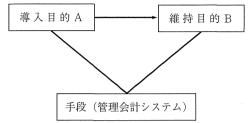
第3図は、目的のドリフトが生じ導入時とは異なる目的手段関係のもとで管理会計システムが維持されているような状況を示している。第3図のような場合では、管理会計技法そのものは同一であるが、その利用目的がシステムの利用経験を通じて変化している。このように、導入目的が果たされていないにもかかわらず、その管理会計システムが維持されているような場合にも、制度進化パースペクティブの複眼的視点は有効である。

¹¹⁾ ここでの合理的選択に基づく選択という概念は、目的と照らし合わせて望ましい手段を選択しようとするという意味であり、最善の選択ができていることを意味するものではない。また、制度学派組織論の教えるところによれば、合理的計算の結果が組織活動にどのような影響を及ぼすかではなく、合理的計算そのものを行っているということの形式的意義、つまり儀式としての合理的計算が重要な場合も少なくない。

¹²⁾ システムの手段としての側面が不変のまま維持されつつ、利用目的や利用方法が変更するような場合、単純な環境適応型の進化とは異なる創発学習型とも呼ぶべき進化が生じていると考えられる。環境適応型進化が管理会計の有用性という概念で説明されてきたものに対して、創発学習型進化の一部は管理会計技法間の整合性(堀井 [2007])によって説明しうるものである。

第178巻 第4号

第3図 目的のドリフト



3 複製子としての管理会計の形式的構造と相互作用子としての行為主体

複眼的視点をより具体的に展開するために、制度進化パースペクティブでは、 形式的構造の次元にある実体を複製子として、実質的機能の次元における実体 を相互作用子として特徴付けている。

複製子は、生物進化論の遺伝子や組織進化論の系統的実体に対応している。 管理会計技法が組織間で模倣され伝播していく過程から明らかなように、管理 会計技法は自らのコピーを生み出していく複製子である。管理会計技法の伝播 過程とは、複製子たる管理会計技法の伝播過程に他ならない。複製子としてど のような管理会計技法や管理会計システムが存在するのか、またそれらが組織 内外において維持され複製される過程の解明が制度進化パースペクティブに基 づく管理会計研究分野を構成する。

複製子の同定と複製過程の解明に,技法研究の果たしてきた役割は小さくない。技法研究の多くは,管理会計固有の本質的特徴として技法の形式的構造を定式化してきており,これはまさに複製子の構造の解明をはかる努力に他ならない。また,複製子の生成や変異に対する技法研究の貢献も小さくない。京都企業を例にとっても,京セラのアメーバ経営(三矢 [2003],上總・澤邉[2005],潮 [2006])や,村田製作所のマトリックス経営(泉谷編 [2001],上總・浅田 [2007])の管理会計的側面の解明に貢献してきたなどの研究蓄積がある。

技法研究の貢献は、外部観察者の立場から技法を定式化してきたことにとど

まらず、研究者の立場から新しい技法を提言してきたことにも確認できる。管理会計研究に特徴的なのは、管理会計技法の生成や変異に研究者が内部観察者として関与してきたことである。管理会計の進化では、相互作用子が複製子の選択や改良に関与している。カプラン等による ABC や BSC に関する研究や啓蒙活動などは、管理会計技法の生成や変異に研究者がいかに深く関わっているかを示している。

複製子たる管理会計技法の複製過程の解明に対しては、応用研究の貢献が重要である。例えば、アクターネットワーク理論を応用した ABC の伝播過程の研究などは、複製過程の特徴を描き出すことに成功している(Briers & Chua [2001], Colwyn & Dugdale [2002])。

相互作用子は、生物進化論の個体や組織進化論の生態的実体に対応している。管理会計技法が組織内外において利用されていく過程から明らかなように、管理会計技法はそれを利用する行為主体が存在することで現実に作用している。管理会計技法の利用過程とは、形式的構造が実質的機能を介して作用する過程であり、相互作用子たる行為主体が管理会計技法を現実の行為や社会的構造に反映させていく過程に他ならない。相互作用子としてどのような行為主体が存在し、それらが組織内外において管理会計技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、その過程の解明が制度進化パースペクティブに基づく管理会計研究のもう一つの分野を構成する。

この分野では、管理会計技法が行為主体たる企業や組織によってどのように利用され、相互作用を通じて社会的構造に影響してきたのかが、管理会計研究の課題となる。この分野では、様々な応用研究が研究蓄積を残してきている。管理会計技法が、組織間の相互作用にどのようにどのように影響しているのかの解明に、経済学や社会学の応用研究が取り組んできている。組織間管理会計研究や戦略的管理会計研究などは、そのわかりやすい例である(Dekker [2004], Mouritsen, Hansen & Hansen [2001], Kajuter & Kulmala [2005], Chapman [2005])。

制度進化パースペクティブの3つめの研究分野は、複製子が相互作用子そのものにどのように発現するのか、その過程を明らかにする研究である。複製子たる管理会計技法が、相互作用子たる行為主体そのものの構築にどのように関わっているかの解明が、3つめの分野の課題となる。

第三の領域である複製子の相互作用子における発現過程の解明に対しては、 社会構築主義に基づく応用研究や、技法導入研究が一定の貢献を残している。 前者は、管理会計技法が組織実践や組織構造を構築していく社会的過程の解明 をはかっている(Baxter & Chua [2003])。後者は、管理会計技法の導入・定 着過程を分析対象としてきている(谷編 [2004])。

このように、制度進化パースペクティブは異なる存在論的・認識論的前提に立つ技法研究と応用研究の多くを包含することができる。制度進化パースペクティブに期待される第一の貢献は、この枠組みのなかで技法研究と応用研究の総合がはかれることである。このことは、技法研究にみられる管理会計の固有性に基づく理論化と、応用研究にみられる一般性を求めた理論化の総合がはかれることにつながる。制度進化パースペクティブのなかでは、理論化の過程が、管理会計の固有性から一般性への展開を視野に含めているのである。これは、応用研究が母学問での理論を検証するフィールドとして管理会計現象を提供するだけでなく、母分野に対して理論的フィードバックを行い、母学問の再理論化を触発することにつながる。また、制度進化パースペクティブの基底にある複眼的視点は、歴史研究にもとづく理論研究の必要性を強く示唆する。管理会計史に基づく理論化と、会計理論に基づく歴史の再解釈の間での相互循環によって歴史と理論の間の交流をはかることが必要となる。

V お わ り に

制度進化パースペクティブの方法論的な特徴は、研究者が内部観測者であり、 観察対象と観察者との間の相互作用を無視するわけにはいかないことを自覚し ていることがある。また、実務家と研究者の違いも相対的なものでしかなく、 管理会計技法や管理会計理論の構築は研究者を含む様々な行為主体の相互作用 を通じて行われるものと理解する立場をとる¹³。

第Ⅲ節でみたように進化論的アプローチに共通する特徴を、複製子のレベルと相互作用子のレベルの分離に認めるならば、組織論や経済学に適用する場合と比較したときに、管理会計研究に進化論的アプローチを適用する場合の相対的な優位性の所在は明らかである。それはまず複製子レベルの実体観察可能性における優位性、そして派生的に、実体と過程の双方における二つのレベルの分離可能性および複製子が相互作用子に発現する過程の明示的分析における優位性である。

第一の複製子レベルでの観察可能性の高さは、管理会計システムや技法の形式的構造を複製子と同定することで得られる。管理会計の形式的構造の可視性は、経済学における制度やルール、組織論におけるルーティンなどと比べるとはるかに高い。そのため、社会科学において進化論的アプローチを採用する際の難問である複製子の同定と観察が管理会計研究の場合それほど困難ではない。

形式的構造が、生物進化論における遺伝子や組織進化論における系統的実体に対応するという意味での「真」の複製子である保証はない。形式的構造を複製子と同定するというのはあくまで作業仮説であって、それは便宜的なものである。しかし、形式的構造を複製子とすることが不都合な経験的事実が蓄積されるまで、この作業仮説を保持することには少なからぬメリットが考えられる。

まず形式的構造を複製子と想定することで、体系的に経験的事実を蓄積することが容易となる。形式的構造を複製子と仮定することで、相対的に観察可能性や比較可能性の低い概念を理論的に展開するための経験的世界とのアンカーが得られる。つまり、先ほどの意味での「真」の複製子ではなかったとしても、経験的事実と理論的体系を結びつけるための基本概念として機能することが期

¹³⁾ このような方法論的立場は、内部観察者の前提の下で、複数の視点による併存可能な真理が存在することを認める(が、認識論的前提に照らし合わせて優れた理論とそうではない理論を区別することも認める)立場といえる。

待できるのである。

第二に、複製子と相互作用子が概念的に明確に区別され、かつ、複製子の観察可能性が高いことから、管理会計研究において、実体と過程の双方における二つのレベルの違いを理論的にも経験的にも峻別することが比較的容易となる。さらに、複製子の観察可能性は、複製子が相互作用子にどのように発現しているのかを理解する際にも有効に働く。導入研究などを通じて、複製子の変化が相互作用子にどう影響しているか経験的に検証することができるからである。

複製子の観察可能性から得られる優位性は、原理的というよりは研究実践上の優位性である。しかし、研究枠組みの有用性が、研究遂行に対する役立ちによって判断されるべきものであるならば、研究実践上の優位性の意義は小さくない。

【謝辞】 本稿は、科学研究費補助金「管理会計システムと企業組織の共進化に関する理論的・実証的研究」(代表・一橋大学廣本敏郎教授) を受けて進められた研究成果の一部である。

参考文献

- Baum, J. & J. V. Singh [1994] "Organizational Hierarchies and Evolutionary Processes: Some Reflections on a Theory of Organizational Evolution" in Evolutionary Dynamics of Organizations, eds. by Baum, J. & J. V. Singh, Oxford, Oxford University Press.
- Baxter, J. & W. F. Chua [2003] "Alternative Management Accounting Research-Whence and Whither," *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2-3), pp. 97-126.
- Briers, M. & W. F. Chua [2001] "The Role of Actor-Networks and Boundary Objects in Management Accounting Change: A Field Study of an Implementation of Activity-Based Costing," Accounting, Organizations and Society, 26 (3), pp. 237-269.
- Bricker, R., K. Borokhovich, & B. Simkins [2003] "The Impact of Accounting Research on Finance," *Critical Perspectives on Accounting*, 14, pp. 417-438.
- Brunsson, N. & Olsen, J. P. (eds.) [1998] Organizing Organizations, Bergen, Fag-

- bokforlaget.
- Burns, J. [2000] "The Dynamics of Accounting Change: Interplay between New Practices, Routines, Institutions, Power and Politics," *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 13, pp. 566-596.
- Burns, J. & R. W. Scapens [2000] "Conceptualizing Management Accounting Change: an Institutional Framework," *Management Accounting Research*, 11, pp. 3-25.
- Chapman, C. S. (ed.) [2005], Controlling Strategy: Management Accounting and Performance Measurement, Oxford, Oxford University Press.
- Coad, A. F. & J. Cullen [2006] "Inter-organisational Cost Management: Towards an Evolutionary Perspective," Management Accounting Research, 17, pp. 342-369.
- Coase, R. H. [1937] "The Nature of the Firm," *Econometrica*, 4 (November), pp. 386-475.
- ——— [1990] "Accounting and the Theory of the Firm," Journal of Accounting and Economics, 12 (1-3), pp. 3-13.
- Colwyn, J. T. & D. Dugdale [2002] "The ABC Bandwagon and the Juggernaut of Modernity," *Accounting, Organizations and Society*, 27 (2), pp. 121-163.
- Dechow, N. [2005] "Forgotten but not Forgiven: On the Balanced Scorecard as Strategic Practice," paper presented at *Global Management Accounting Research Symposium*, Sydney, June.
- Dekker, H. C. [2004] "Control of Inter-organizational Relationships: Evidence on Appropriation Concerns and Coordination Requirements," Accounting, Organizations and Society, 29, pp. 27-49.
- Gould, S. J. [2002] The Structure of Evolutionary Theory, Boston, Harvard University Press.
- Hansen, A. & J. Mouritsen [2005] "Strategies and Organizational Problems: Constructing Corporate Value and Coherence in Balanced Scorecard Processes" in Controlling Strategy, ed. by C. S. Chapman, Oxford, Oxford University Press.
- Hirschman, A.O. [1977] The Passions and the Interests: Political Arguments for Capitalism before Its Triumph, Princeton, Princeton University Press. (佐々木 毅・旦祐介訳『情念の政治経済学』法政大学出版局, 1985年)。
- Hiromoto, T. [1988] "Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting," Harvard Business Review, 66 (4), pp. 22-26.
- Hodgeson, G. M. [1993] Economics and Evolution: Bringing Life Back into Econo-

- mics, New York, Polity Press. (西部忠監訳『進化と経済学』東洋経済新報社, 2003年)。
- Kajuter, P. & H. I. Kulmala [2005] "Open-book Accounting in Networks, Potential Achievements and Reasons for Failures," Management Accounting Research, 16, pp. 179-204.
- Kaplan, R. [2006] "The Competitive Advantage of Management Accounting," Journal of Management Accounting Research, 18, pp. 127-135.
- Kaplan, R. S. & D. P. Norton [1996] The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action, Boston, Harvard Business School Press. (吉川武男訳『バランスト・スコアカード――戦略的コスト・マネジメントへのアプローチ――』中央経済社, 1996年)。
- March, J. G. & J. P. Olsen [1984] "The New Institutionalism: Organizational Factors in Political Life," *The American Political Science Review*, 78, pp. 734-749.
- Meyer, J. W. & B. Rowan [1977] "Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony," *American Journal of Sociology*, 83 (2), pp. 340-363.
- Morgan, G. & Smircich, L. [1980] "The Case for Qualitative Research," Academy of Management Review, 5, pp. 491-500.
- Mouritsen, J. A. Hansen & C. Hansen [2001] "Inter-organizational Controls and Organizational Competencies: Episodes around Target Cost Management/Functional Analysis and Open Book Accounting," *Management Accounting Research*, 12, pp. 221-244.
- Polanyi, M. [1962] Personal Knowledge: Towards a Post-Critical Philosophy, 2nd ed., London, Routledge & Kegan Paul. (長尾史郎訳『個人的知識――脱批判哲学をめざして』ハーベスト社, 1985年)。
- -------- [1966] *The Tacit Dimension*, London, Routledge & Kegan Paul Ltd. (佐藤敬三訳『暗黙知の次元』紀伊国屋書店, 1980年)。
- Powell, W. W. & P. J. DiMaggio [1991] The New Intitutionnalism in Organizational Analysis. Chicago, The University of Chicago Press.
- Sawabe, N. & Yamaji, H. [1999] "Institutional Accounting Research: An Introduction" in *The Japanese Style of Business Accounting*, eds. by Westport, S. S. & H. Yamaji, Connecticut, Quarum Books, pp. 3-16.
- Scott, D. [1931] The Cultural Significance of Accounts. New York, Henry Holt and Company.
- Simons, R. [1995] Levers of Control, Harvard, Harvard Business School Press. (中

- 村元一他訳『ハーバード流「21世紀経営」 4 つのコントロール・レバー』産能大学出版部、1998年)。
- Takatera, S. & N. Sawabe [2000] "Time and Space in Income Accounting," *Accounting, Organizations, and Society*, 25 (8), pp. 787-798.
- 潮 清孝 [2006] 「実地調査からみた京セラのアメーバ経営」(上總康行・澤邉紀生編『次世代管理会計の構想』中央経済社) 193-216ページ。
- 泉谷裕編「2001」『「利益」が見えれば会社が見える』日本経済新聞社。
- 上總康行「1989」『アメリカ管理会計史(上巻)』同文館。
- 上總康行・浅田拓史 [2007] 「村田製作所のマトリックス経営と管理会計」『企業会計』第59巻第1号、150-159ページ。
- 上總康行・澤邉紀生 [2005] 「京セラのアメーバ経営と利益連鎖管理 (PCM)」『企業会計』第57巻第7号、97-105ページ。
- ------ [2006] 「次世代管理会計のフレームワーク」(上總康行・澤邉紀生編『次世代管理会計の構想』中央経済社) 1-40ページ。
- 谷武幸編 [2004] 『成功する管理会計システム:その導入と進化』中央経済社。
- 澤邉紀生「1998」『国際金融規制と会計制度』、晃洋書房。
- -------「2005」『会計改革とリスク社会』岩波書店。
- 塩沢由典編「2000」『方法としての進化』シュプリンガー・フェアラーク東京。
- 鈴木良隆・武田晴人・大東英祐「2004」『ビジネスの歴史』有斐閣アルマ。
- 高寺貞男「1992」『会計と組織と社会』三嶺書房。
- 西部 忠 [2006] 「進化経済学の現在」(吉田雅明編『経済学の現在2』経済思想2, 日本経済評論社) 3-96ページ。
- 日本会計研究学会特別委員会 [2006] 『企業組織と管理会計の研究 中間報告』2006 年9月。
- 挽 文子 [2005] 「管理会計システムの進化」『JICPA ジャーナル』第17巻第12号, 52-57ページ。
- 藤本隆広「1997」『生産システムの進化論』有斐閣。
- ----- [2000] 「実証分析の方法」(塩沢編『方法としての進化』シュプリンガー・フェアラーク東京) 51-84ページ。
- 堀井悟志 [2007] 『経営管理プロセスにおける会計情報の整合性』京都大学博士学位 申請論文。
- 三矢 裕 [2003] 『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。

140 (496)

リチャード・ネルソン [1998] 「進化的経済理論の観点」(進化経済学会編『進化経済学とは何か』有斐閣)。