

《研究ノート》

マネジメント・コントロールの 諸見解について

近 藤 恭 正

目 次

- I はじめに
- II 伝統的な統制概念
- III R. N. Anthony (1965) のフレームワーク
- IV R. N. Anthony, J. Dearden & R. F. Vancil (1965 & 1972)
- V P. Lorange & R. F. Vancil (1975 & 1976)
- VI P. Lorange & M.S.S. Morton (1974)

I は じ め に

この研究ノートは、管理会計の構築にあたって、きわめて重要なコンセプトと考えられてきたマネジメント・コントロールに関する諸見解をサーベイしたものである。

II 伝統的な統制概念

近代管理論の父アンリ・ファヨールは、管理機能の重要性を強調し、次のように定義している。「管理とは、予測し、計画し、組織し、命令し、調整し、統制することである¹」と。このファヨール以降、管理論者に共通な特質はマネジメントの諸機能をエレメントで把握しており、各論者に共通するエレメントは計画と統制であった。

この計画と統制はF・W・テーラーの影響も相まって、管理会計論者によって意欲的に取り上げられ、管理会計の体系化を考える基礎に位置づけられてきた。たとえば、

1 Henri Fayol, *General and Industrial Management*, Pitman, 1971, pp. 5-6. [都筑栄訳『産業並に一般の管理』風間書房, 1958年, 7ページ]

1955年のアメリカ会計学会の原価概念および基準委員会報告書はマネジメントの機能を計画と統制の領域に区分しているし、ASOBATも「経営管理者は、ほとんど例外なく、計画と統制という二つの基本的機能を果たしているものと考えられている」という立場に立っている。そこに見られる統制概念は、プランに近づけば近づくほどよいといういわゆる「プランへの合致」として把握され、プランへの合致いかんがマネジメントの業績を評価する基準とされる。

このコントロールの考え方は工学的なコントロール観と同じものであって、業績の測定、フィードバック、修正行動から構成される。つまり、伝統的な統制概念は、コントロール活動のプロセスに要する手順を中心に把握されているのである。

III R. N. Anthony (1965) のフレームワーク⁵

他方、アンソニーは計画の概念を統制の概念と切り離して論ずることは可能であるけれども、そうした論議はマネジメントの諸活動を実際に行なわれるものとは違ったものとして区分してしまうことになるのと、意志決定の観点からのみマネジメント機能をみていこうとする。その理由の一つを次のように指摘する。

概念的には統制プロセスを純粋の統制要素と計画要素とに区分することはできるけれども、実際にはこれらの要素は同時に発生するものであるから、これらの要素を分離して説明することは困難である。⁶ (たとえば、予算統制のプロセスを考えると、

- 2 Committee on Cost Concepts and Standards, Tentative Statement of Cost Concepts Underlying Reports for Management Purposes, *Accounting Review*, Apr., 1956. [青木茂男監修, 桜井通晴訳著『A・A・A・原価・管理会計基準』中央経済社, 1957年]
- 3 A.A.A., *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966. [飯野利夫訳『アメリカ会計学会基礎的会計理論』国元書房, 1969年]
- 4 Hiroyuki Itami, *Adaptive Behavior: Management Control and Information Analysis*, AAA, 1977, pp.5-6. G.B.Gigliani and A.G. Bedeian, A Conspectus of Management Control Theory; 1900-1972, *Academy of Management Journal*, Vol 17, No. 2.
- 5 Robert N. Anthony, *Planning and Control Systems, A Framework for Analysis*, Harvard Uui., 1965, p. 11. [高橋吉之助訳『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社, 15-16ページ]
- 6 Robert N. Anthony and Glenn A. Welsch, *Foundamentals of Management Accounting*, p. 299.

予算統制, 承認は統制の基礎となるけれども, 明らかに計画活動でもある)

アンソニーがさらにまた次のようにのべるとき, 従来の統制概念に対する批判をみてとることができる。「いかなる人も将来を正確に予言できない—すなわち, 人は千里眼ではないので, いくつかの点で, 実際事象はプランが合致するように意図した仮設事象と異なる。たとえプランがしばしば修正されるとしても, その修正の準備と伝達には時間がかかるために, 修正されたプランは言葉の真の意味で現状に即していない。トップ・マネジメントがミドル・マネジメントに望むのは, ミドル・マネジメントが実際に生じた事象に反応することであって, もし現実の世界が計画の前提に合致するほど十分な思いやりがあったとしたら, 生起していたであろうような事象に反応することではない。したがって, トップ・マネジメントは必ずしもオペレーションが計画に合致することを望まない。

……人のプランは必ずしも最善の行動を示していない。人はプランが作成されたときに, 最善と考えられるものを示すにすぎない。その後にはだれかがプランの改善方法を思いつくかもしれない。確かに事実や代替案が次第に明確になるにつれて, だれかが改善方法を思いつくことは実際にありそうである。この場合には, その人はその改善方法に従って行動すべきである……」⁷

したがって, 「計画に近ければ近いほどよい」(“The closer the better”) というのが必ずしも最善のルールではない。この意味でアンソニーがマネジメント・コントロールの概念を「プランへの合致」とみるのではなくて, 「資源の有効かつ能率的利用」と定義したことは注目する必要がある。マネジメント・コントロール・システムの中心機能は, アンソニーによると, オペレーティング・マネジメントが単なるプランではなくて, 組織の全体的な諸目標と合致するような意志決定をし, 行動するように動機づけることにある。「組織参加者の諸目標」が可能な限り「全体としての組織の諸目標」に合致するように, システムは設計されねばならない。つまり社会心理学でいう「目標整合性」を促進するように業績評価が実施される必要がある。⁸たとえば, 事業部の業績尺度として投資利益率を用いている会社では, 分母の投資額としての資産額の測定は, いかなる資産測定方法が事業部のマネジャーを刺激して, 資産の取得,

7 R.N. Anthony, *op. cit.*, p. 29 [前掲書, 34-35ページ]

8 Anthony & Welsch, *op. cit.*, pp. 310-311. Anthony & Reece, *Management Accounting*, 5 th. ed., pp. 665-666.

利用、処分に関する最善の意志決定を行うかという問題として十分に考えるべきである。⁹そしてアンソニーはこのマネジメント・コントロールを「マネジャーが組織の目標達成のために資源を有効かつ能率的に取得し、使用することを確保するプロセス」と定義する。¹⁰

その特徴として、マネジメント・コントロールは、戦略的計画によって設定されたフレームワーク内で遂行されるプロセスであって、諸目標、設備、組織および財務要因は多かれ少なかれ所与のものとして受け入れられる。たとえば、次年度の予算に関する意志決定はトップ・マネジメントが設定した政策や指針に制約される。マネジメント・コントロール・プロセスはこうした所与の条件のもとで計画された目標を部下達ができる限り有効かつ能率的に達成することを意図している。目標整合性を確保することもマネジメント・コントロールの目的である。

マネジメント・コントロール・システムは企業の業務のすべての側面を含むという意味において「トータル・システム」であるし、また例外の場合を除いて資源やアウトプットが貨幣単位で表現されるという意味で財務構造の上に成り立っている。さらにこのプロセスは、月々、年々と一定の定められたパターンと予定表に従って反復されるという意味で周期性を有している。責任センター（したがってライン管理者）に焦点をおいていること、そのためにプログラム、予算、標準などの計画されたデータと実際に発生した事象に関する情報（実績データ）とが必要であること、この計画されたデータと実績データは首尾一貫した内容のものでなければならないという意味で調整かつ統合されたひとつのシステムであるということもこのプロセスの特徴である。

さて、これまでアンソニーのマネジメント・コントロールについてみてきたが、その見解の特徴点として次の点が指摘できよう。①伝統的な統制概念がコントロール活動を構成する手順を中心として把握されたのに対して、アンソニーのマネジメント・コントロールは、組織参加者の目標と全体としての組織の目標を中心に把握されていること、また②アンソニーのコントロールは、組織階層に関連づけて展開され、オペレーティング・マネジメントが単なるプランとではなく、組織の全体目標と合致するような意志決定をし、行動するように動機づけることにあるとされていることが指摘

9 Anthony, *op. cit.*, p. 107. [前掲書, 129ページ] アンソニーのマネジメント・コントロールと事業部業績管理会計との関係については谷武幸「責任会計とマネジメント・コントロール」『国民経済雑誌』(神戸大)第137巻第6号参照のこと。

10 *Ibid.*, p. 24. [同書, 29ページ]

できよう。また、③マネジメント・コントロールを戦略的計画やオペレーショナル・コントロールから区分する基準として多数の要因（例えば、計画の焦点、複雑性、構造化の程度、情報の性質、情報の伝達、見積りの目的、主たる関係者、関係者の数、メンタル活動、基礎理論、計画とコントロール、時間志向、目標とする成果、遂行された仕事の評価、活動の焦点、判断の介入度、構造の性質、コストのタイプ）が考えられていること、しかし企業規模、組織構造などの要因については考えられていないことが指摘できよう。

IV R. N. Anthony, J. Dearden & R. F. Vancil (1965 & 1972)¹¹

それに対して、Anthony, Dearden, Vancil の研究は、戦略的計画プロセスとマネジメント・コントロール・プロセスとを区分する要因として、マネジメント活動がどの程度公式化されているかという観点を強調する。¹²公式化の程度は活動の性質や活動が組織階層のどこで生ずるかに応じて変化する。いま戦略の形成という活動を一例として取り上げると、巨大な事業部制の会社の最上層部が行なう戦略的計画はインフォーマルかつ不規則なプロセスで、僅かの人が関係するにすぎないのに対して、一事業部の事業部長の計画はより公式的でなければならない、すなわち、彼はその戦略を実施していくのに必要な資源を確保するために、トップ層に彼の戦略を売り込まねばならないのである。

ところで、マネジメント・コントロール・プロセスが有効に働らくためには、企業のすべての責任センターのマネジャーは将来のある期間について彼の活動結果に対する明示的な目標をもたねばならない。この目標が表現される伝統的な方法は次期の包括的な業務予算を用いて行なわれる。この目標を決定するプロセスは多かれ少なかれ複雑なもので、企業規模、業務の多様性、組織形態、経営者のフィロソフィーなどに規定される。たとえば小規模で、安定した企業は公式の予算を用意すらずに、今年度の実績を前年度の実績と比較するだけですませることもある。それに対して、製品

11 Robert. N. Anthony, John Dearden and Richard F. Vancil, *Management Control Systems—text, cases and readings*—, 1972, Irwin.

12 *Ibid.*, p. 457.

別事業部を有する多角化会社は目標設定に関してきわめて綿密周到な公式の手続きを有している。

職能組織の会社では、ごく僅かのトップ・マネジメントがビジネス・プランニングと多角化計画の両者に携さわる。もっとも二つの活動は分割されないことも多い。そこで問われる質問は、(1)いかに有効的に追加資源を現行の業界に投入できるか、(2)こうした資源の若干を他の業界でより有効的に使用できるか、ということである。

他方、多角化した事業部制会社の場合でも戦略的計画プロセスにおいて上の二つの質問が扱われるが、そのプロセスには多数のマネジャーが関与するために、複雑である。こういう状況ではトップ・マネジメントはその活動を多角化計画に限定し、ビジネス・プランニングの仕事は事業本部長に委譲することによって、その活動を公式化する。事業部制会社はそのための公式の計画システムを開発してきている。Anthony, Dearden, Vancil はその内容を一連のステップ¹³ (外部環境に関する仮定, 経営目的, 事業部チャーター及び目的, 代替案の分析, 事業部戦略及び経営目標) について考察している。

V P. Lorange & R. F. Vancil (1975, 1976)¹⁴

Anthony, Dearden, Vancil の見解はさらに Lorange, Vancil の論文に引継がれて、第1表のような大企業と小企業、また、広く多角化された企業とそうでない

第1表 “小”企業と“大”企業の属性

	“小” 企 業	“大” 企 業
年間売上高	1億ドル以下	1億ドル以上
事業の多角度	単一業種	2業種以上
組織構造	職能部門制	製品事業部制
トップ・マネジメントは各事業部の事情に精通しているか	職能部長レベルよりも精通している	事業部長レベルほど精通していない

13 *Ibid.*, pp. 468-471.

14 Peter Lorange & Richard F. Vancil, How to design a strategic planning system, *Harvard Business Review*, Sep.-Oct., 1976, p. 75.

第2表 プランニング・システム設計上の諸問題と其の対応の仕方

問題点	設定された情況		
	“小”企業	“大”企業	
		プランニング・システムが初期の段階	プランニング・システムが十分に発達した段階
経営目標の伝達	明示されない	明示されない	明示される
目標設定のプロセス	トップ・ダウン	ボトム・アップ	交渉による
トップ・レベルによる外部環境の識別	戦略的志向	統計的	統計的
ミドル・マネジメントの活動の焦点	財務面	財務面	戦略面
プランニング担当スタッフの役割	分析者	触媒	調整者
プランニングと予算の連結	緊密	ゆるい	緊密

注 Richard F. Vancil & Peter Lorange, Strategic planning in diversified companies, *Harvard Business Review*, Jan. -Feb., 1975, pp. 84-85.

企業とを分割したフレームワークの中で、プランニング・システムの設計に関するある有用な一般化が試みられている。そして結論として、大企業と小企業という二つの企業のタイプによって、用いられる計画策定の手順に有異な差異が見られるとのべ、プランニング・システム設計上の諸問題に対する取り組み方が第2表のように要約されている。

さてこれまで、Anthony, Dearden & Vancil さらに Lorange & Vancil の見解を考察してきた。そこでは、戦略的計画とマネジメント・コントロール・プロセスを分割する規準として、マネジメント活動の公式化の程度が採択されて、その公式化の程度が多角化された事業部会社と職能組織会社という組織形態の相異に応じて、どのように策定されるかが検討されており、しかもその検討はマネジメント・コントロール・プロセスの働きを設計するさいの問題点（たとえば、経営目標の伝達、事業部目標の設定、事業部長の計画努力の焦点、業務予算への連結、システム設計者の役割）ごとに実施されている。

多角化した事業部制会社の場合には、マネジメント・コントロール・プロセスにビジネス・プランニングが組み込まれており、このプロセスを公式化する意図は、各事業部長にいかんにか戦略的思考を発揮させながら、同時に目標整合性を確保していくかにある。それは、政策上の諸目標に関するビジョンと、それらを実現するための政策手段

との間の斉合性をつねに確保するための、トップ層と事業部長との間の交渉のドラマである。組織が巨大化・複雑化する中で事業部長に自由裁量の余地を確保し、同時に組織目標の達成を保証するプロセスとして、公式化されたビジネス・プランニングが展開される。

それと対照的に職能組織の会社では、多角化計画やビジネス・プランニングに従事するマネジャーは少人数のため、そうしたマネジメント活動を系統立ったものにするための公式化への努力はほとんど必要とされない。むしろ職能組織の会社における公式化への努力は、経営戦略が何かと問うことにはおかれず、戦略を実現するための行動プログラムを提起していくことによる、プロセスの有効性の確保におかれる。そのために目標設定はトップ・ダウン、予算との連結は緊密なものであり、計画担当スタッフの役割は代替的行動プログラムの分析に貢献する、分析者としての役割である。Anthony, Dearden, Vancil さらに Lorange & Vancil のこうした見解に従えば、端的に言って、企業規模の程度、多角化の程度、組織形態が、公式化の程度を規定することになる。多角化した事業部制会社の場合、公式化はビジネス・プランニングに焦点をおいて展開されるし、職能組織の会社ではプログラミング活動が公式化され、それがマネジメント・コントロール・プロセスとなる。

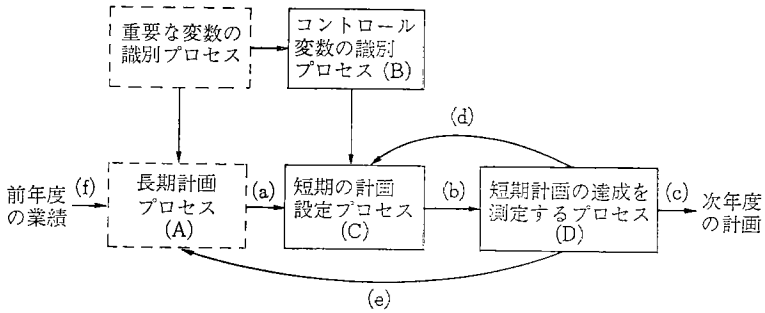
VI P. Lorange & M. S. S. Morton (1974)¹⁵

さて、これまで考察してきた諸論文では、環境は所与として扱われてきた。言いかえれば、これらの研究では、マネジメント・コントロールと環境との間に一定の適合、不適合関係があるのかどうかということは問題にされてこなかった。しかし Lorange & Morton は、長期計画とマネジメント・コントロール・プロセスの構成要素間の相互関係を第1図のように示し、そしてコントロール変数の識別プロセスを規定するものとして

①目標や目的

②組織構造、組織内の人々、利用可能な技術、外部環境などの情報規定要因、を指摘している。

15 P. Lorange and M.S.S. Morton, A Framework for Management Control Systems, *Sloan Management Review*, Fall, 1974.



第1図 P. Lorange & M.S.S. Morton, A Framework for Management Control Systems, *Sloan Management Review*, Fall, 1974. p. 43.

こうした主張の基礎には、組織環境関係のコンティンジェンシー理論¹⁶ (Dill(1988), Burns & Stalker (1961), Woodward (1965), Lawrence & Lorsch (1967), さらに, Thompson (1967), Calbraith (1973), Nonaka (1974)) があり、彼らは組織を情報プロセッシングの単位とみなし、組織の内部特性と環境との間の適合、不適合関係を、タスク環境が課せる情報プロセッシングの負荷と、組織の内部特性が生み出す情報プロセッシングの能力との間の適合、不適合関係からより体系的かつ特定の証明せんとする試みを展開する。つまり、企業組織の有効性は、究極的には、環境から要請される情報プロセッシングのニーズに対応しうる内部特性を生み出しうるか否かに依存する、と考える。

こうした考えにそった論文として、バーンズ & ウォータハウス (1975)、ヘイズ (1977) の論文、ローレンス & ミラーの論文 (1976)、それにわが国の小島廣光教授

16 W. Dill, Environment as An Influence on Managerial Autonomy, *A.S.Q.*, March, 1958. T. Burns & G.M. Stalker, *The Management of Innovation*, Tavistock Pub., 1961. Joan Woodward, *Industrial Organization*, Oxford Uni. Press, 1965. P.R. Lawrence and J.W. Lorsch, *Organization and Environment, Managing Differentiation and Integration*, Harvard Uni., 1967. [吉田博訳『組織の条件適応理論』産能大, 1977年] J.D. Thompson, *Organization in Action*, McGraw-Hill, 1967. J.R. Galbraith, *Designing Complex Organizations*, Addison-Wesley Pub., 1973. 野中郁次郎『組織と市場—市場志向の経営組織論—] 千倉書房, 1974. 加護野志男『組織と環境—情報プロセッシング・システムの環境適応についての実証分析—』『研究年報』(神戸大), XXIV.

17
の実証研究(1975)などがあげられる。

-
- 17 W.J. Burns, Jr and J.H. Waterhouse, Budgetary Control and Organization Structure, *J. of A.R.*, Vol. 13, No. 2, Autumn, 1975. D.C. Hayes, The Contingency Theory of Managerial Accounting, *A.R.*, Vol. LII, No. 1, Jan., 1977. 小島廣光:「環境・予算管理意思決定構造および業績間の関係についての実証研究」『調査と資料』(名古屋大学経済学部附属経済構造分析資料センター)第60号, 1976年, J. Dermer, *Management Planning and Control Systems*, Irwin, 1977. Alan L. Patz and Alan J. Rowe, *Management Control and Decision Systems*, John-Wiley & Sons, 1977. J. Leslie Livingstone, *Managerial Accounting: The Behavioral Foundations*, Grid, Inc., 1975.