

〔論 説〕

管理会計の現代的概念に関する考察

—インフォーマル・コントロールの位置づけに着目して—

森 浩 気

1. はじめに

「管理会計 (Management Accounting) とは何か」という問いに答えるのは、容易ではない。管理会計の定義が多用であること、研究者が多様な研究を管理会計の領域で扱ってきたこと (加登 2010)、ジャーナル側があえて限定的な定義を示さず自由闊達な研究発展を促進してきたこと (Scapens 2014) など、様々な背景から、定義を明確に示すうえでの難しさがあると考えられる。また、管理会計概念の拡張については、近年も学会を通じて議論が行われている (伊藤和憲 2018)。今後も研究者が管理会計概念の範囲について議論、検討をしていくことで、研究の幅広い発展につながり、管理会計研究における発見事項の価値を高め、実務へのインプリケーション導出につながることが期待される。

本研究の目的は、管理会計の現代的概念について考察し、概念の拡張と範囲に関するインプリケーションを提示することである。とりわけ、伝統的に管理会計の前提とされてきた公式的なシステムに基づくコントロールと、インフォーマル・コントロールと呼ばれる非公式的なコントロールとの関係性に着目し、管理会計概念における両者の位置づけや、研究上の扱いについて、検討を行う。これまでの文献では、管理会計を「システム」として、すなわち公式的なシステムを通じて実施されるマネジメント・コントロールを念頭に置いた概念として、定義するものがあつた (McWatters and Zimmerman 2006; 小林他 2017; 門田 2016)。一方で、*Management Accounting Research* 誌においては、2010年代にインフォーマル・コントロールを主題とした論文が掲載されている (Pitkänen and Lukka 2011; Stouthuysen et al. 2017)。また、公式的なシステムを前提とした概念フレームワークには限界があるとの主張がなされる一方 (Collier 2005)、公式的なコントロールとインフォーマル・コントロールを概念的に区別し論じる必要性が指摘されるなど (Plesner Rossing 2013)、管理会計研究において両者の関係をどのように捉えるかという点についても、検討の余地がある。このように、公式的な管理会計システムとインフォーマル・コントロールの関係性について議論することで、管理会計概念の拡張に関する方向性のひとつを示すとともに、将来の研究において両者をどのように扱うかという点について、考察する。

なお、本研究では管理会計概念の構成要素について議論し、管理会計が持つ役割やアイデンティティの一部を明らかにすることで、今後の研究進展に向けた礎の一端となることを目指す。すなわち、管理会計の統一的な定義を示すことは、本研究の目指すところではない。後述するように、管理会計は多義性が認められる概念であり、統一的な定義を示し広くコンセンサスを得ることは困難である。また、管理会計は多義性が認められる概念で

あるがゆえに、実務、研究の双方において柔軟に拡張し、今日に至るまで発展してきた。本研究は、こういった背景を踏まえつつ、管理会計概念の拡張における一側面に着目し、概念としての範囲やそのなかの構成要素について、考察を加えるものである。

本研究の構成は、以下のとおりである。第2節では、管理会計に関する近年の定義や概念の拡張に関する議論を整理する。第3節では、管理会計のなかでの公式的なコントロールとインフォーマル・コントロールの位置づけについて、研究間での相違や議論の変遷を整理する。第4節では、インフォーマル・コントロールについて、管理会計概念に取り込むことの妥当性を論じ、研究での扱いについて検討する。第5節では、総括として本研究から得られた知見および今後の研究に向けた提言を示す。

2. 管理会計の定義と概念に関する議論

本節では、これまでの文献で提示されてきた管理会計の定義、および概念の範囲に関する議論を整理する。

管理会計の定義については、文献を以下の通り区分して、情報を抽出、整理する。第一に、研究者が書籍や論文のなかで提示した管理会計の定義である。第二に、実務家の協会が示した管理会計の定義である。第三に、管理会計を一様に定義する困難さを示した研究者の指摘である。各文献における定義および定義に関する指摘を抽出し、それらの比較を通じて、管理会計に関する研究者や実務家の多様な視点、見解を概観する。

本研究においては、歴史的な変遷を経たうえで、管理会計が近年どのように定義されているかを確認するため、概念が拡張してきた経緯については、その概略を記すに留める。

伝統的な管理会計の定義は、A.A.A. (American Accounting Association) の1958年度管理会計委員会報告書にて提唱されたものに遡ることができる。ここでは、"Management accounting is the application of appropriate techniques and concepts in processing the historical and projected economic data of an entity to assist management in establishing a plan for reasonable economic objectives and in the making of rational decisions with a view toward achieving these objectives" (Brummet et al. 1959, 210)、和訳では「管理会計とは、経済実態の歴史的小および計画的な経済的データを処理するにあたって、経営管理者が合理的な経済目的の達成計画を設定し、またこれらの諸目的を達成するために知的な意思決定を行うのを援助するため、適切な技術と概念を適用することである。」(櫻井1981, 151)という管理会計の定義が示された。

その後、伊藤和憲(2018)にてまとめられているとおり、管理会計の概念は時代を経るなかで拡張し、定義について見直しがなされてきた。管理会計は、経済環境、価値創造の源泉、社会的な価値観の変化に伴う実務適応にしたがって、様々な方向に拡張していき(伊藤和憲2018)、日本管理会計学会2017年度年次全国大会での統一論題「管理会計の拡張と実務適用の課題」にて議論されたとおり、マーケティング(伊藤克容2018)や統合報告(内山2018)といった、これまで周辺領域とされていた学問分野やツールと融合してきた。

以上の経緯を踏まえつつ、管理会計が概念として近年どのように定義されているか、各文献の記述から概観する。

表 1：近年の文献における管理会計の定義に係る記述（研究者による定義）

文献	定義に係る記述
Drury (2018, 22)	Accounting concerned with the provision of information to people within the organization to aid decision-making and improve efficiency and effectiveness of existing operations.
Hopper et al. (2009, 27)	We found defining MAS a struggle and often arbitrary decisions on its boundaries were made, for example accountability, social processes, and informal information and controls were included but not social and environmental accounting.
Horngren et al. (2014, 3)	The branch of accounting that produces information for managers within an organization. It is the process of identifying, measuring, accumulating, analyzing, preparing, interpreting, and communicating information that helps managers fulfill organizational objectives.
McIntosh and Quattrone (2010, 5)	management accounting systems are only a part, albeit usually a very important part, of the entire spectrum of control mechanisms used to motivate, monitor, measure, and sanction the action of managers and employees in organizations and to coordinate these with the other components that make organizations what they are: machines, information and communication technologies and the like. So, to understand the workings of management accounting systems fully it is necessary to see them in relation to entire array of control mechanisms used by organisations.
McWatters and Zimmerman (2016, 29)	The accounting system used within the organization to provide information for two general functions, making planning decisions and control.
岡本他 (2008, 6)	管理会計とは、企業の経営管理者にたいし、その経営管理に不可欠な経済的情報を提供するため、適切な数量的データを認識し、測定し、記録し、分類し、要約し、解説する理論と技術である。
小林他 (2017, 4)	管理会計とは、経営活動のさまざまな局面で、経営管理者が要求する各種の情報を提供し、また当該情報の作成と伝達のプロセスを通じて彼らの行動に心理的な影響を与えることによって、経営目的の実現を支援するシステムである。
櫻井 (2019, 29)	管理会計は、「経営戦略を策定し、経営上の意思決定とマネジメント・コントロールおよび業務活動のコントロールを通じて経営者を支援する会計である」。
谷 (2013, 8)	管理会計 (management accounting) とは、その英語標記から分かるように、マネジメント、つまり経営管理のための会計である。具体的には、「戦略実施を目的としたマネジメント・コントロールに関わった会計の分野」である。
門田 (2016, 2)	管理会計とは、経営者が自ら企業の経済活動の方向を決定したり、部下の管理者の経済的決定に影響を与え、彼らの業績を評価し、もって将来の経済活動をよりよい状態にするための財務情報システムである。

まず、表 1 は、研究者によってテキストブックで近年提示されてきた管理会計の定義に係る記述であり、ここから各文献で示された管理会計の定義、概念としての範囲が、必ずしも同一ではないことが分かる。

表 1 の記述からは、「システム」という単語を用いて、管理会計を定義している文献が確認できる (McWatters and Zimmerman 2016；小林他 2017；門田 2016)。すなわち、これらの文献では、管理会計は管理会計システム (Management Accounting Systems) の利用を通じて行われることが前提となっており、概念としての範囲をその限りに規定しているといえよう。概念における「システム」という単語の扱いについては、類似のケー

表2：近年の文献における管理会計の定義に係る記述（実務家の協会による定義）

文献	定義に係る記述
IMA (2008, 1)	Management accounting is a profession that involves partnering in management decision making, devising planning and performance management systems, and providing expertise in financial reporting and control to assist management in the formulation and implementation of an organization's strategy.
CGMA (2017, 50)	The sourcing, analysis, communication and use of decision-relevant financial and non-financial information to generate and preserve value for organisations.

スとしてマネジメント・コントロールとマネジメント・コントロール・システムの関係が挙げられ、両者を区別し異なる概念として定義することもある（横田・金子 2014）。この点を踏まえると、管理会計を管理会計システムとほぼ同義と捉える文献は、管理会計の概念に関して、比較的狭義の定義を行っているといえよう。

なお、これら管理会計を公式的なシステムとして捉えた文献においても、過去に管理会計が拡張してきた経緯を踏まえて定義が示されていることに、留意する必要がある。原価企画、ABC（Activity Based Costing：活動基準原価計算）、バランスト・スコアカードなど、Brummet (1959) の時代には認知されていなかった、あるいは提唱されていなかったツールが、その後に管理会計の一部として扱われるようになった（園田・横田 2010；園田 2017）。管理会計を公式的なシステムに限る概念と捉えた場合においても、当初の定義では想定されていなかったツールが含まれていること、したがって時代を経るなかで拡張してきた部分が含まれていることを、踏まえておく必要がある。

それらの文献に対し、管理会計の範囲をさらに拡張し、より広義の概念として捉えているものがある。たとえば、Hopper et al. (2009) は、MAS（管理会計システム）という単語を用いつつ、その定義は研究者の裁量によって異なり、社会的なプロセスやインフォーマル・コントロールが管理会計概念に包含される場合があることを指摘している。また、McIntosh and Quattrone (2010) は、管理会計システムを狭義の概念として捉えつつ、組織内で行われる様々なコントロールとの関係を考慮しなければ、その機能について十分に論じることはできないと主張し、管理会計を広義の概念として捉えていることがうかがえる。彼らは Horngren and Sundem (1990) における定義を引用し、それと対比する形で広義の管理会計概念を示しており、狭義の概念との相違を明示しているといえよう。

つぎに、表2は、実務家の協会による管理会計の定義であり、ここからも管理会計の定義が一樣ではないことがうかがえる。IMA (2008) は、「profession」という単語を用い、組織で一定の職務内容ないし役割を担う特定の人物を想定する形で、研究者とは異なる視点に基づき管理会計を定義している。それに対し、CGMA (2008) では、McIntosh and Quattrone (2010) と同様に「communication」という単語を用いつつ、概念としての範囲に含みを持たせる形で、管理会計を定義している。

表1、表2で示したとおり、研究者や実務家の間でも様々な管理会計の定義が見られるものの、これらは、それぞれの文献において扱う範囲を明確にするために提示されているという側面もあり、必ずしも個々の見解が対立していることを示すわけではない。たとえ

表3：近年の文献における管理会計の定義に係る記述（定義の多義性）

文献	定義に係る記述
Scapens (2014, 246)	We deliberately avoided defining 'management accounting', as this could restrict the development of the journal... I have taken the view that the scope of management accounting is defined by the papers which are in the journal. This does not exclude new ideas, topics, theories, methods, etc., which have not previously appeared in the journal, but I would expect the authors of such papers to justify the need to extend the scope of management accounting in the way they are suggesting.
加登 (2010, 57)	周辺隣接領域の成果を管理会計に組み込もうとする者と伝統的な会計の枠組みに留まろうとする研究者の間で、管理会計の定義や機能範囲について合意は形成されることはない。

ば、小林他 (2017, 4) は、「われわれは、「管理会計とは何か」という根源的な問いに直截応えられるだけの術を持たないし、実際、管理会計はそれほど単純なシステムではない。」としつつ、「あえて誤解を恐れずに、必要最小限の定義をここで付与するなら、」という但し書きをつけて、管理会計を定義している。すなわち、小林他 (2017) では、管理会計の定義を示しつつも、本来的には概念に多義性が存在することを認めている。このように、それぞれの研究者や実務家が管理会計の範囲を区切り、定義するなかで、概念としての一様な線引きが可能とはいえないこと、その点を認識しつつあえて定義を示していることが、各文献を対比し記述を追うことで浮かび上がってくる。

さらに、表3のように、これら管理会計の定義を統一することは困難であるという指摘や、そもそも定義を示さないとする姿勢もある。ここでは、2つの文献から議論を整理する。

第一に、加登 (2010) は、管理会計の定義が多様であること、研究者の関心が多岐にわたることを背景とし、定義や概念としての範囲について合意を得ることは困難であると指摘している。管理会計が当初の枠組みを超え、新たな手法や理論フレームワークとともに発展するなかで、研究者間でも統一的な見解を示すことが難しくなってきたことがうかがえる。

第二に、Scapens (2014) は、*Management Accounting Review* 誌の編集から退くにあたり記した最後のエディトリアルにて、同誌ではあえて管理会計の定義を明示せず、概念の拡張と研究の発展を研究者に委ねてきたと述べている。このなかでは、管理会計の範囲はジャーナルに掲載される論文によって表されるとし、新しいアイデアや過去にないテーマの研究を受け入れるとしつつ、そのように概念を拡張する際には、研究者自身がその必要性を示さなければならないことを指摘している。すなわち、彼は *Management Accounting Review* 誌の編集を通じて、あえて管理会計を定義しないことにより、自由闊達な議論や、研究の進展を促してきた。一方で、実際に管理会計の概念や研究範囲を拡張する際には、研究者の論文内での主張と、ジャーナルの査読制度を通じた研究者間での一定の合意形成を求めている。このように、Scapens (2014) は、管理会計研究の進展のなかで新たな領域を取り込む可能性は否定しないものの、概念の無秩序な拡張を避けるため、研究者が相互に検討を重ねる形で、一定の抑止力を働かせる必要性があることを主張した。

加登 (2010) および Scapens (2014) の主張を踏まえると、管理会計の定義について完全な合意形成を得ることは困難であるものの、定義や概念の範囲に関する検討、議論を妨

げないことも一方では重要であることがうかがえる。概念の拡張については、個別の文献で定義を示すことはもちろん、学会での討論やジャーナルの査読制度を通じた研究者間での議論と合意形成も重要だといえよう。

本節での議論をまとめると、以下のとおりとなる。第一に、管理会計の定義は文献によって異なり、そこには研究者や実務家といった定義を示す側の立場、視点が反映されているものがある。第二に、管理会計の範囲を管理会計システムのなかに留めるか、それに付随するコントロールも含めるかという点において、各文献の間で相違が見られる。第三に、管理会計の定義について、必ずしも統一的な見解を得られるとは限らないものの、研究の進展に向け議論を行うことには意義がある。このなかで、インフォーマル・コントロールを管理会計の範囲に含めるか否かという点について、文献間で相違が見られたことに着目し、次節以降で詳細な検討を行う。

3. 過去の管理会計研究における公式的なコントロールとインフォーマル・コントロールの扱い

本節では、管理会計のなかでの公式的なコントロールとインフォーマル・コントロールの位置づけについて、これまで見られる研究間での相違や議論の変遷を整理する。

第2節で挙げた McIntosh and Quattrone (2010) が指摘するとおり、伝統的な管理会計の定義では、企業内での公式的なシステムの利用が前提となっていた。管理会計の起源が、標準原価計算および予算統制にあること(加登 2010; 櫻井 2019)を踏まえれば、この伝統的な定義は、歴史的な経緯に基づくものであるといえよう。

一方で、伝統的な定義では想定されていなかったインフォーマル・コントロールについても、管理会計に含む形で議論が行われることがある。たとえば、Burns and Scapens (2010) は、管理会計チェンジが意図しないインフォーマルなプロセスから生じ得ることを指摘しており、公式的なシステムの枠を超える形で、管理会計のダイナミズムを論じている。すなわち、周辺の学問領域を取り込んできたこと(伊藤和憲 2018)のみならず、インフォーマル・コントロールの扱いが変化してきたことについても、管理会計概念の拡張に関する一側面として捉えることができよう。

この論点について議論する前に、公式的なコントロールとインフォーマル・コントロールの相違を整理する。公式的なコントロールが、決められたルールや手順、契約に基づき、多くの人を巻き込んで構造化され行われるのに対し、インフォーマル・コントロールは、組織の価値観や文化に基づき、少数の属人的な関係性のなかで、予期せずその場で行われる(Das and Teng 2001; London and Smither 2002; Plesner Rossing 2013; Wohlgemuth et al. 2019)。なお、インフォーマル・コントロールは、社会コントロール(Eisenhardt 1985)や、クラン・コントロール(Ouchi 1979)と、同義の概念として扱われることもある(Das and Teng 2001; Wohlgemuth et al. 2019)。

以上のような性質を持つインフォーマル・コントロールは、公式的なシステムの利用を前提とした伝統的な管理会計の定義には含まれないと考えられるものの、近年ではこのインフォーマル・コントロールを主題とした管理会計研究が登場している。たとえば、Pitkänen and Lukka (2011) は、業績評価システムに基づき行われる定期的なフィードバック

クに加え、組織文化や相互の信頼に基づくインフォーマルなフィードバックを活用することで、素早い課題解決や追加的な議論が可能になることを指摘した。また、Stouthuysen (2017) は、提携企業間でインフォーマル・コントロールが行われることにより、行動制御コントロール (behavior control) と企業間のパフォーマンスとの正の関係が強くなることを明らかにした。これらの研究は、管理会計研究におけるリサーチ・クエスションの主要な変数として、インフォーマル・コントロールを採用している。

その他の研究でも、伝統的な管理会計システムを補足する概念として、インフォーマル・コントロールの重要性が指摘されている。たとえば、Simons (1995) のレバース・オブ・コントロール、そのなかでもインタラクティブ・コントロール・システムに着目した研究の一部において、インフォーマル・コントロールに関する言及がなされてきた。たとえば、Collier (2005) は、Simons (1995) の提唱したフレームワークではインフォーマル・コントロールの果たす役割が軽視されていると主張している。また、Plesner Rossing (2013) は、インタラクティブ・コントロール・システムの利用に加え、それを促進し支援するインフォーマル対話などのインタラクシオンの機能を指摘している。さらに、Ferreira and Otley (2009) は、業績評価システムの運用において、インフォーマルな手続きやネットワークの重要性を指摘し、特に主観的な業績評価を行う際にインフォーマル・コントロールが果たす役割の解明を、今後の研究テーマとして挙げている。

以上のように、インフォーマル・コントロールは、伝統的な管理会計概念では考慮されていなかったものの、近年では各研究での分析が進むなかで、その重要性が指摘されている。後者について、管理会計研究としてジャーナルに掲載された領域を概念に取り込むという Scapens (2014) の姿勢に基づけば、インフォーマル・コントロールは管理会計概念に含まれるということになる。これが妥当な変化であるのか、管理会計のなかでインフォーマル・コントロールがどのような役割を果たしているのか、といった点について、次節にて考察を行う。

4. 管理会計とインフォーマル・コントロールの関係

本節では、インフォーマル・コントロールを管理会計概念に内包する妥当性や、研究における扱いについて、考察する。具体的には、3つのケースから、実際の企業においてインフォーマル・コントロールが果たし得る役割を整理し、その情報を基に検討を進めていく。

第一に、Collier (2005) における TNA 社のケースである。TNA 社は、従業員数 120 名と中規模の企業であり、長期的な成長ビジョンは掲げられているものの、月次報告に基づく短期的な利益管理などは行われていない。すなわち、狭義の公式的な管理会計システムは、TNA 社にはほぼ存在していない。しかしながら、創業者社長は、銀行から融資を得る目的で自身が作成したスプレッドシートを用い、資金管理や当座の意思決定を行っていた。さらに、創業者社長は、各拠点の従業員と会い、ホームパーティーやパブといった場などでの社会的な対話を通じて、自社の課題を把握し、新たなアイデアへのフィードバックを行っていた。Collier (2005) は、この対話を社会コントロールと位置付け、Simons (1995) におけるインタラクティブ・コントロール・システムと、実質的に同様の役割を果たしていると指摘している。

第二に、Plesner Rossing (2013) におけるハイテク産業に属する企業のケースである。組織内での国際的な移転価格や税制の問題が大きくなるにつれ、同社では週次の会議を設け、公式の場で部門間の議論を行うことにした。すると、担当のミドルマネジャーと関係者との間で、徐々に1対1の非公式な対話が行われるようになり、それが移転価格と税制に関する公式的な計画および会議体のインタラクティブ・コントロール・システムとしての機能を促進することとなった。

第三に、3M社のケースである。3M社では、企業が成長し事業規模の拡大が進むなかでも、新製品売上高比率をKPIのひとつとして堅持し続け、目標値の達成を目指す、管理会計を行ってきた(河合他 2017)。新製品売上高比率は、文字通り売上高に占める新製品の比率を表す指標であるが、その詳細については適宜修正が加えられている。たとえば、「5年以内に発売された新製品の比率が25%」という基準が長らく用いられた期間があったものの、1990年にはこの比率が30%へと引き上げられ、さらに1992年には発売からの年数が4年以内へと限定されている。このように、ストレッチ・ゴールともいわれる非常に挑戦的な目標が掲げられる一方、「勤務時間の15%を自分のアイデアの追求に使ってよい」とする15%カルチャーと呼ばれる仕掛けや、ブートレッキングと呼ばれる挑戦に伴う失敗を許容する文化が、新製品売上高比率の目標達成を下支えしている(河合他 2017; 昆 2011)。

これらのケースからは、管理会計システムとインフォーマル・コントロールが密接に凝着していることがうかがえる。特に3M社のケースでは、15%ルールの内で行う研究開発には上司の関与を排除することが求められており(大久保 2017)、さらに研究者が自由な情報交換を行えるイベントが催されるなどして(昆 2011)、インフォーマル・コントロールが活発に行われている。一方で、15%ルールで行う研究開発には予算がつけられており、それが最終的には新製品売上高比率の目標達成につながるよう意図されていることから、公式的な管理会計システムによるコントロールと、インフォーマル・コントロールが、概念的には区分可能であるものの、広義のマネジメント・コントロールとして切り離せない関係となり、一体となって機能している。また、Collier (2005) のケースにおける中小企業から、大企業となった3M社まで、組織規模の大小に関わらず、インフォーマル・コントロールが管理会計システムの機能を補足できる可能性が示唆されているといえよう。

以上を踏まえると、管理会計を広義の概念として定義する場合、インフォーマル・コントロールは管理会計の一部として位置づけられる。本節で挙げたケースからは、管理会計の根幹である目標達成のための取り組み、あるいは経営者の意思決定に資する情報提供フローの一部として、インフォーマル・コントロールが機能し得ることがうかがえる。伝統的なシステムには含まれないものの、意図しない協働が生まれる「あそび」によって公式的なシステムを補足する、あるいはその機能を代替するインフォーマル・コントロールは、実務上は広義の管理会計に取り込まれているといえ、研究対象にもなり得るといえよう。

その際、管理会計に含まれるインフォーマル・コントロールは、あくまで組織目標の達成や意思決定につながる行為とすべきであり、そこに結びつかないものと区別することが適切だと考えられる。上記のケースにおいて、Collier (2005) のTNA社におけるスプレッドシートの利用や部下との対話は、創業者社長の意思決定に影響している。Plesner Rossing (2013) の企業における非公式な対話は、公式的な会議体での意思決定に影響し

ている。3M社における15%カルチャーやブートレッキングは、新製品売上高比率の目標達成につながる製品開発や、その過程でのチャレンジを促進している。こういったインフォーマル・コントロールが、管理会計の一部に位置付けられるといえよう。ただし、ブートレッキングに代表される不文律的な組織文化については、あくまでもそこから派生した組織目標の達成や意思決定につながる組織成員の行為をもって、管理会計の一部として捉えるのが適切である。

つぎに、公式的な管理会計システムと、管理会計の一部と考えられるインフォーマル・コントロールとの区別について、検討する。

この点については、Simons (1995) が提唱した診断型コントロール・システムおよびインタラクティブ・コントロール・システムについて検討した研究の間で、インフォーマル・コントロールの扱いに関する相違が見られる。Plesner Rossing (2013) は、インタラクティブ・コントロール・システムの利用と、それを促進するインタラクティブなプロセスとを、概念的に区別する必要があると主張している。Marginson (1999) も同様の指摘をしているほか、Bedford (2015) も各コントロール・レバーが公式的なシステムであることを明示し、質問票調査を行っている。それに対し、インフォーマル・コントロールの有無を通じて、診断型コントロール・システムやインタラクティブ・コントロール・システムの利用について観察したとする研究がある (Emsley 2001; Jansen 2015; Nyland and Pettersen 2004; Pettersen and Solstad 2007)。Simons (1995) は、4つのコントロール・レバーを公式的なシステムの利用によるものと定義しており、後者の研究群は原典の定義を厳密には変更する形で、管理会計システムとインフォーマル・コントロールの概念的な区分を排除する形となっている。

しかしながら、マネジメント・コントロールとマネジメント・コントロール・システムを概念的に区別することは可能であり (横田・金子 2014)、実際に管理会計システムの利用とインフォーマル・コントロールを分け、それぞれの機能、役割を論じる研究もある。第2節で示した各文献からも、管理会計システムの利用をもって狭義の管理会計を定義するか、付随する様々な取り組みも含めて広義の管理会計を定義するか、という立場の違いはあれど、公式的なシステムとインフォーマル・コントロールは区分可能であることが示唆されている。そのうえで、インフォーマル・コントロールを管理会計の概念に含めるか否かを示すことで、定義を明確にすることが可能となっている。

したがって、インフォーマル・コントロールに着目する研究では、管理会計の概念に含むか否かという立場の違いに関わらず、公式的な管理会計システムの利用とは区別して論じることが適切だといえよう。概念を過度に細分化することで、研究の知見が限定的なものとなる懸念も指摘できる。しかし、管理会計システムとインフォーマル・コントロールは、密接に関連しているものの区別が可能であり、実際にこの視点に基づいた研究成果も示されていることから、それぞれ管理会計を構成する別の概念として扱うべきであろう。

5. おわりに

本研究の目的は、管理会計の現代的概念について考察し、概念の拡張と定義に関するインプリケーションを提示することであった。本研究での検討を通じて、かつては管理会計

概念に含まれなかったインフォーマル・コントロールについて、現在では広義の管理会計の一部に位置付けられること、公式的な管理会計システムと区別して扱うのが適切であることを示した。管理会計概念の拡張については、これまでも議論が展開されてきたが、周辺の学問領域やツールに加え、インフォーマル・コントロールについても概念の拡張が見られること、そしてこの変化を研究上どのように扱うのが適切であるか、いくつかのケースを示しつつ論じたことが、本研究の貢献である。

なお、本研究は、文献のなかでその必要性に応じて管理会計を定義すること、管理会計を公式的なシステムの利用に限定した狭義の概念として定義することを、否定するものではない。上述したとおり、管理会計の定義は文献として扱う範囲を明確にするために示されることもある。また、あえて定義を統一しないこと、いわばこの点に関する研究者間でのインフォーマル・コントロールを働かせることで、研究の発展が促進されてきたという、歴史的背景もある。このような、自由な研究、議論が行われる土壌があったからこそ、管理会計研究は拡張する形で、実務との対話を行いながら今日まで進められてきた。本研究は、その拡張の方向性のひとつについて整理し、インフォーマル・コントロールを管理会計研究においてどのように扱うべきかというインプリケーションを示したものであって、管理会計概念に関する固定的なパースペクティブを他の研究に求めるものではない。

管理会計概念については、多様な見解が存在する、また存在すべきであり、本研究での検討は、その多様な解釈のひとつに留まる。また、管理会計の様々な拡張のなかでその一部について論じたに過ぎず、管理会計概念に関する包括的な考察を行うには至っていない。本研究にはこのような限界があるが、それでも管理会計概念の拡張について恐れず議論することで、新たな研究領域の可能性やその意義、さらには様々な学問分野がある社会科学のなかでの管理会計の立ち位置や、理論と実務との関係について、深耕することができると思われる。管理会計概念の定義や拡張について、これからも活発な議論が行われ、さらなる研究の発展につながることを願う。

謝辞

本研究は、2019年度千葉商科大学学術研究助成金による研究成果の一部である。

〔参考文献〕

- Bedford, D. S. 2015. Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. *Management Accounting Research* 28: 12-30.
- Burns, J. and R. W. Scapens. 2000. Conceptualising management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research* 11(1): 3-25.
- Brummet, R. J., P. T. Crossman, S. A. Pressler, W. K. Weltmer, and G. A. Welsch. 1959. Report of Committee on Management Accounting. *The Accounting Review* 34(2): 207-214.
- CGMA. 2017. *Global Management Accounting Principles: Effective management accounting: Improving decisions and building successful organisations*. Chartered Institute of Management Accountants. Retrieved from

- <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf> (2020年8月9日閲覧)
- Collier, P. M. 2005. Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research* 16(3): 321-339.
- Das, T. K., and B.-S. Teng. 2001. Trust, Control, and Risk in Strategic Alliances: An Integrated Framework. *Organization Studies* 22: 251-283.
- Drury, C. 2018. *Management Accounting for Business*. 7th edition. Cengage.
- Eisenhardt, K.M., 1985. Control: organizational and economic approaches. *Management Science* 31: 134-149.
- Emsley, D. 2001. Redesigning variance analysis for problem solving. *Management Accounting Research* 12: 21-40.
- Ferreira, A., and D. Otley. 2009. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research* 20(4): 263-282.
- Hopper, T., Tsamenyi, M., Uddin, S., Wickramasinghe, D. 2009. Management accounting in less developed countries: what we know and needs knowing. *Accounting Auditing & Accountability Journal* 22(3): 469-514.
- Horngrén, C. T., and G. L. Sundem. 1990. *Introduction to Management Accounting*. 8th edition. Prentice-Hall.
- Horngrén, C. T., G. L. Sundem, J. O. Schatzberg, and D. Burgstahler. 2014. *Introduction to Management Accounting*. 16th edition. Pearson.
- Institute of Management Accounting (IMA). 2008. *Definition of Management Accounting*. Institute of Management Accounting. Retrieved from <https://www.imanet.org/-/media/6c984e4d7c854c2fb40b96bfbe991884.ashx?as=1&mh> (2020年8月9日閲覧)
- Jansen, E. P. 2015. Participation, accounting and learning how to implement a new vision. *Management Accounting Research* 29: 45-60.
- London, M., and J. W. Smither. 2002. Feedback orientation, feedback culture, and the longitudinal performance management process. *Human Resource Management Review* 12: 81-100.
- Marginson, D. E. W. 1999. Beyond the budgetary control system: towards a two-tiered process of management control. *Management Accounting Research* 10(3): 203-230.
- McWatters C. S., and J. L. Zimmerman. 2016. *Management Accounting in a Dynamic Environment*. Routledge.
- Nyland, K., and I. J. Pettersen. 2004. The control gap: the role of budgets, accounting information and (non-) decisions in hospital settings. *Financial Accountability & Management* 20: 77-102.
- Ouchi, W. G. 1979. A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management Science* 25: 833-848.
- Pettersen, I.-J., and E. Solstad. 2007. The role of accounting information in a reforming area: a study of higher education institutions. *Financial Accountability & Management*

23: 133-154.

- Pitkänen, H., and K. Lukka. 2011. Three dimensions of formal and informal feedback in management accounting. *Management Accounting Research* 22: 125-137.
- Plesner Rossing, C. 2013. Tax strategy control: the case of transfer pricing tax risk management. *Management Accounting Research* 24(2): 175-194.
- Scapens, R. W. 2014. My final editorial. *Management Accounting Research* 25: 245-250.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press. (中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳. 1998. 『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)
- Stouthuysen, K., H. Slabbinckb, and F. Roodhooft. 2017. Formal controls and alliance performance: The effects of alliance motivation and informal controls. *Management Accounting Research* 37: 49-63.
- Wohlgemuth, V., M. Wenzel, E. S.C. Berger, and M. Eisend. 2019. Dynamic capabilities and employee participation: The role of trust and informal control. *European Management Journal* 37: 760-771.
- 伊藤和憲. 2018. 「管理会計の拡張と実務適応の課題」『管理会計学』26(2) : 19-29.
- 伊藤克容. 2018. 「マーケティング管理会計の展開：顧客動向の追跡と動線設計」『管理会計学』26(2) : 31-46.
- 内山哲彦. 2018. 「管理会計研究・実践と人的要素の管理：統合報告を中心に」『管理会計学』26(2) : 47-62.
- 大久保孝俊. 2017. 『3Mで学んだニューロマネジメント』日経BP社.
- 岡本清・廣本敏郎・尾畑裕・挽文子. 2008. 『管理会計(第2版)』中央経済社.
- 加登豊. 2010. 「ものづくり管理会計にみる管理会計の本質」『税経通信』65(1) : 57-65.
- 河合篤男・伊藤博之・山路直人. 2017. 『100年成長企業のマネジメント：3Mに学ぶ戦略駆動力の経営』日本経済新聞出版社.
- 小林啓孝・伊藤嘉博・清水孝・長谷川恵一. 2017. 『スタンダード管理会計(第2版)』東洋経済新報社.
- 昆政彦. 2011. 『効果的な企業会計システムの研究：GE、パナソニック、3Mの事例』中央経済社.
- 櫻井通晴訳著. 1981. 『A.A.A.原価・管理会計基準：原文・訳文・解説』中央経済社.
- 櫻井通晴. 2019. 『管理会計(第7版)』同文館出版.
- 園田智昭・横田絵理. 2010. 『原価・管理会計入門』中央経済社.
- 園田智昭. 2017. 『プラクティカル管理会計』中央経済社.
- 谷武幸. 2013. 『エッセンシャル管理会計(第3版)』中央経済社.
- 門田安弘編著. 2016. 『セミナー管理会計』税務経理協会.
- 横田絵理・金子晋也. 2014. 『マネジメント・コントロール：8つのケースから考える人と企業経営の方向性』有斐閣.

(2020.9.20 受稿, 2020.11.17 受理)

〔抄 録〕

本研究の目的は、管理会計の現代的概念について考察し、概念の拡張と定義に関するインプリケーションを提示することである。特に本研究では、伝統的に管理会計の前提とされてきた公式的なシステムに基づくコントロールと、インフォーマル・コントロールと呼ばれる非公式的なコントロールとの関係性に着目し、検討を行う。まず、近年の文献における管理会計の定義を比較し、広義と狭義、それぞれの定義が存在することを確認した。つぎに、管理会計概念の拡張における方向性のひとつとして、インフォーマル・コントロールが包含されつつあることを、これまでの研究や企業のケースから示した。以上の検討を通じて、現代では広義の管理会計がインフォーマル・コントロールを含む概念として捉えられること、そのなかで公式的な管理会計システムとインフォーマル・コントロールを区別して論じるのが適切であることを主張した。