

予算システムへのコンティンジェンシー理論の適用

——Otley によるコンティンジェンシー理論のフレームワーク——

斎 藤 孝 一

◆キーワード：

予算システム (budget system) コンティンジェンシー理論(contingency theory)
コンティンジェント変数 (contingent variables) コンフリクト (conflict) モ
チベーション (motivation) 参加 (participation) テクノロジー (technology)
組織構造 (organization structure) 環境 (environment)

1. はじめに

会計システムに関する行動的および組織的諸要因についての会計研究者の関心は、1950年代にさか上ることができる¹⁾。しかし、活発な研究が行なわれるようになったのは、1970年代にはいつてからである。まず、個人の性格や意思決定プロセスに関心を示し、ついでグループの特徴や組織的、社会的領域に関心が移った。そして、1975年ごろに管理会計に1960年代の組織論において展開されたコンティンジェンシー理論が導入されたが²⁾、解決されなければならない多くの問題が残されている。

管理会計におけるコンティンジェンシー理論の前提は、あらゆる環境のすべての組織に適した会計システムは存在しないというものであり、その課題はある特定の環境における組織とそこで採用されている会計システムの関係性を識別することである。しかしながら、管理会計論におけるコンティンジェ

ンシー理論上では、ある会計情報システムに対して特定の状況が特定の要素となることについてのコンセンサスは得られていない。本稿では、Otley (1980) によるコンティンジェンシー理論のフレームを取り上げ、管理会計理論における有効なコンティンジェンシー理論のフレームワークを考察する。

2. 予算システムにおけるコンティンジェンシー理論導入以前の展開

予算システムにおける最初の行動的研究は、組織階層の上級レベルから課せられた予算制度に影響を受けやすい個人に対して行なわれた。Argyris (1952) は、予算制度が組織内においてコンフリクトを引き起こすことを明らかにした。彼は古典的組織論の人間観を前提とする強制的な予算制度は、組織内の人々に圧力を与え、不安や葛藤等を誘発するとし、予算に対する態度を実証的に示した。

Stedry (1960) は予算とモチベーションの関係を研究し、予算を達成しなければならぬ人々が達成可能であると認められる水準で予算目標を設定することが必要であり、そのためには人々を目標設定に参加させることが必要であると主張した。

これに対して、Becker and Green (1962) は参加は正または負の係数をもつ態度、集団への帰属欲求、希求水準等の心理的変数によって影響されるものであるから、参加さえさせれば動機づけが高まるわけではないという結論を導いた。

1960年代末には、「予算制度が組織の構成員に対して持つ影響」から「組織の構成員が予算制度の運用に対して与えることのできる影響」に研究の中心が移った。

Shiff and Lewin (1970) は、予算編成過程は全体と部門、部門と部門との間の有効資源に対する交渉過程であるから、交渉力の強い部門管理者がより

多くの資源を獲得することになり、組織内に予算スラックが形成され、交渉力の強い部門管理者は他部門との間にコンフリクトを発生させ、予算の達成意欲を低下させることを示した。

Hofstede (1968) や Murray (1970) は、組織においてどのように予算が作用したかを実証的に研究した。

1970年代には組織論の概念を会計学に適用する傾向が強くなり、管理会計と予算統制システム設計のコンティンジェンシー理論が展開された。

3. 管理会計におけるコンティンジェンシー理論

コンティンジェンシー理論以前にも、たとえば、Horngren (1972) のように管理会計は、組織との関係を意識してきた。そこでは管理会計システムの設計と組織構造の設計とは不可分で相互依存的であることが主張されたけれども、設計のための実際的なガイドラインは示されていない。

管理会計におけるコンティンジェンシー理論は、あらゆる環境のすべての組織に適した会計システムは存在しないという前提に基づいている。したがって、コンティンジェンシー理論は、ある特定の環境における組織とそこで採用されている会計システムの関係を識別しなければならない。

3. 1 コンティンジェント変数

コンティンジェンシー理論は、組織の置かれた環境や条件に関係なく、あらゆる組織に共通して有効と認められる組織原則があるとする普遍主義のフレームワーク内では解決できない問題に説明を与えるために生み出された。テクノロジーや組織構造、環境等はなぜ会計システムが状況によって異なるのかを説明するためのコンティンジェント変数である。コンティンジェント変数は、研究者によって異なる。

(a)テクノロジー

Woodward (1965) によって定義されたような個別受注生産や量産システ

ム、装置生産システムといった製造技術の性質は、個別原価計算と総合原価計算の違いのように内部会計システムの設計に影響を及ぼす要因として認識されている。

(b)組織構造

組織構造は予算の有効な利用方法に影響を及ぼす要因として説明される。

Hopwood (1972) は業績評価の要因を短期的な予算達成能力とする「予算拘泥型 (Budget-Constrained style) と長期的な利益目標と業務の有効性をも勘案した「利益意識型 (Profit-Conscious style) とに識別した。彼は「予算拘泥型」は職務に関する強い緊張と同僚や部下との希薄な関係、会計データの操作のような逆機能的行動を引き起こすので、よりフレキシブルな「利益意識型」がより効果的な組織業績をもたらすと主張した。

一方、Otley (1978) は予算利用のスタイルは独立変数ではなく、環境的要因と経済的要因によって影響を受けるとし、また厳格なスタイルの方がフレキシブルなスタイルよりも良い業績をもたらすという結論を導いた。

上記の二つの研究の違いは、研究対象の違いによるものと考えられる。Hopwood の研究対象は製鋼業の責任コストセンターであり、Otley の研究対象は石炭鉱業の責任利益センターである。このことは、予算使用の適切なスタイルが責任センター間の相互依存の程度に影響を受けることを示している。業績尺度としての予算は相互依存性が増すにつれて不適切となるので、管理者は予算をよりフレキシブルな方法で使用する傾向にあると考えることができる。

(c)環境

Khandwalla (1972) は企業が直面する競争のタイプ、たとえば価格、販売活動、製品などが会計・統制システムに影響を及ぼすことを示した。

また、Otley (1978) は利益に責任のない経営環境と、利益活動と関係の深い経営環境とを識別することによって、上級管理者はそれぞれの環境における管理者の業績を評価するために異なった方法で予算を使用することを示した。

3. 2 経験的研究と理論的研究

管理会計のコンティンジェンシー理論は、「管理会計情報システムに対する普遍的な最善の設計は存在せず、それは情况的要因に依存する」というものである。しかし、非常に多くの提案が可能であるために、ある会計情報に対して特定の状況が特定の要素となるということについてのコンセンサスが得られていない。

(a) 経験的研究

Bruns and Waterhouse (1975) は、管理者の予算に対する行動は集権化や自律性のような組織構造の側面に依存するとして、組織の種類によって適した統制戦略を分析している。たとえば、予算統制は、組織環境の安定した分権化された組織に適しているとしている。

Hayes (1977) は、生産、販売、研究開発といった各部門の業績に影響を及ぼす変数として、相互依存性、環境関係、稼業の性質や人々のタイプや人間関係といった内部的要因の三つをあげ、各部門の有効性はこれら変数の様々な組み合わせによって説明されるとした。この他にも何人かの研究者によってコンティンジェント変数と会計システムのタイプの研究が行なわれているけれども、経験的研究がもたらした成果は、コンティンジェント変数と会計システムの特徴との間にはある程度の関連性があるというものにすぎなかった。

(b) 理論的研究

Gorden and Miller (1976) は、環境、組織の特徴、意思決定スタイルをコンティンジェント変数として会計情報システムの設計のための包括的なフレームワークを提供しようと試みたが、組織目的と組織の有効性についての考察を欠いており、有効な理論的フレームワークの提供にはいたらなかった。

Waterhouse and Tiessen (1978) は、コンティンジェント変数として環境とテクノロジーをあげ、管理会計システムを統制メカニズムの一タイプとし、それは組織の小単位のコントロール・ニーズに依存し、コントロール・ニーズは、環境とテクノロジーに制約される組織構造に依存すると述べると共に、

組織変数と組織の有効性を結びつける強い証拠はないと結論づけている。

この他にも会計情報システム、管理会計システムの設計のためのフレームワークを提供するための研究がみられる。しかし、これらは組織論の成果に大きく依存しており、組織論における欠点もそのまま持ち込まれた。特に、コンティンジェント変数の定義が明確にされておらず、考察される組織構造の次元は研究によって異なり、組織の有効性との結びつきは証明されていない。

4. Otley のコンティンジェンシー理論のフレームワーク

管理会計におけるコンティンジェンシー理論のフレームワークは、コンティンジェント変数と会計情報システムのタイプあるいは組織の有効性を直接結びつけているといえる。表1は各研究者のコンティンジェント変数とその影響を受ける会計システムを示したものである。この表は次のことを示している。すなわち、コンティンジェント変数と会計システムの特徴とでは、ある程度常識的な関連性があるにすぎない。また、コンティンジェント変数の定義が研究者によって様々であり、考察される組織構造の次元は研究者によって異なる。組織の有効性との関連が少ない。会計情報システムと他の統

図1. 管理会計におけるコンティンジェンシー理論の一般的フレームワーク

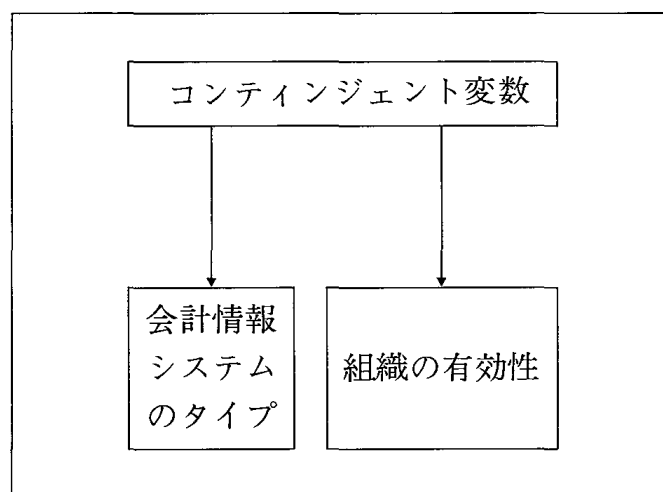


表 1. コンティンジェント変数と会計システム

	コンティンジェント変数	会 計 シ ス テ ム
Woodward (1965)	個別受注生産、量産システム、装置システムといった生産技術	個別原価計算と総合原価計算のように内部会計システムの設計に影響を及ぼす。
Khandwalla (1972)	企業が直面する競争のタイプ	価格、販売活動、製品などが会計、統制システムに影響を及ぼす。
Bruns & Waterhouse (1975)	組織構造（集権的、分権的、自律的）	管理者の予算に対する行動は集権化や自律性をもつ組織構造に依存する。
Hayes (1977)	各部門の相互依存性、環境、内部的要因（課業の性質、人々のタイプ、人間関係）	各部門の有効性はこれら変数の組み合わせに依存する。
Gordon & Miller (1976)	環境、組織の特徴、意思決定スタイル	会計情報システムの設計（分権化、官僚主義等）はこれらの変数に依存する。
Waterhouse & Tiessen (1978)	環境、テクノロジー	管理会計情報システムはコントロールメカニズムの一つであり、それはサブユニットの統制ニーズに依存する。統制ニーズは環境とテクノロジーに依存する。

制システムとの関連を考慮にいていない。

また、図1はコンティンジェンシー理論の一般的フレームワークである。このフレームワークの問題点は、会計情報システムは組織統制システムの部分を構成していること、したがって、有効な会計情報システムの構築は組織目的と組織統制システムの他の構成要素の影響を受けるという視点を欠いていることである。

図 2 . Otley によるコンティンジェンシー理論の基本的フレームワーク

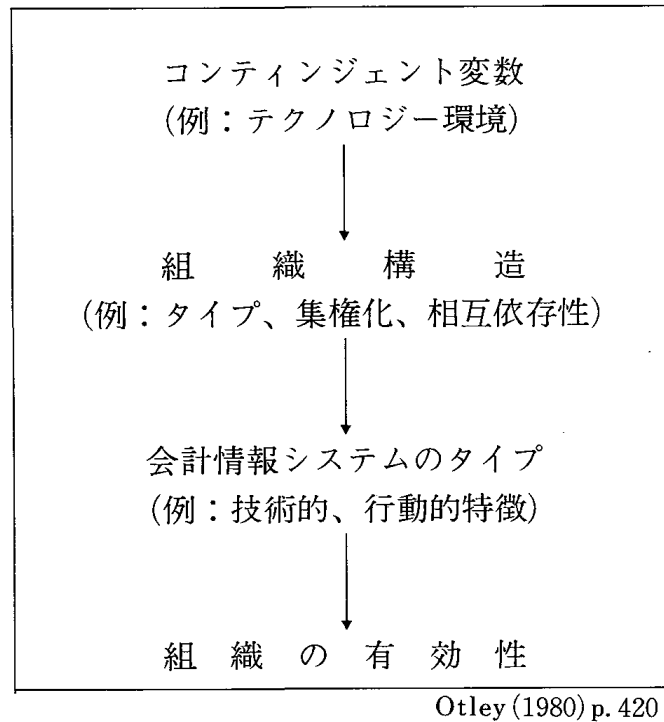


図 2 は Otley が示した管理会計におけるコンティンジェンシー理論の基本的フレームワークである³⁾

図 2 から明らかなように、まずいくつかのコンティンジェント変数が定義される。これらは組織の構造やプロセスに影響を及ぼすと仮定される。これらの組織構造によって会計情報システムのタイプが規定される。会計情報システムのタイプは組織の有効性に影響を及ぼす。

表 2 は図 2 の管理会計におけるコンティンジェンシー理論のフレームワークに照らした主要研究の比較である⁴⁾。この表は、四つの段階のすべてを結びつけた研究は存在しないことを示している。また、組織の有効性を考察した研究は Hayes のみであり、また Daft & MacIntosh, Hayes, Khandwalla はコンティンジェント変数と会計情報システムのタイプの間に組織構造を考えていない。

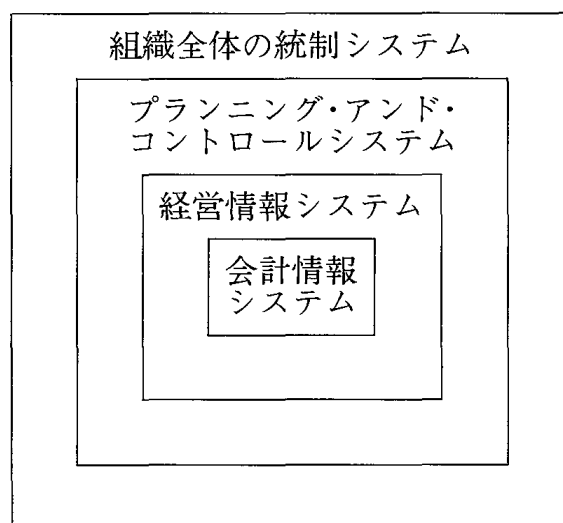
組織の統制戦略は、会計情報システムの他に組織構造、他の経営情報システム、プランニング・アンド・コントロールシステムを含む。会計情報シス

表 2. 図2のフレームワークによる研究比較

	コンティンジェ ント変数	組 織 構 造	会計情報システ ムのタイプ	組織の有効性
Bruns & Waterhouse	○	○	○	
Daft & MacIntosh	○		○	
Dermer	○	○	○	
Gorden & Miller	○	○	○	
Hayes	○		○	○
Khandwalla	○		○	
Piper	○	○	○	
Waterhouse & Tiessen	○	○	○	

テムは経営情報システムの一部であり、経営情報システムはプランニング・アンド・コントロールシステムの構成要素である。これらは、すべて組織全体の統制システムの各部分を構成している（図3参照）。

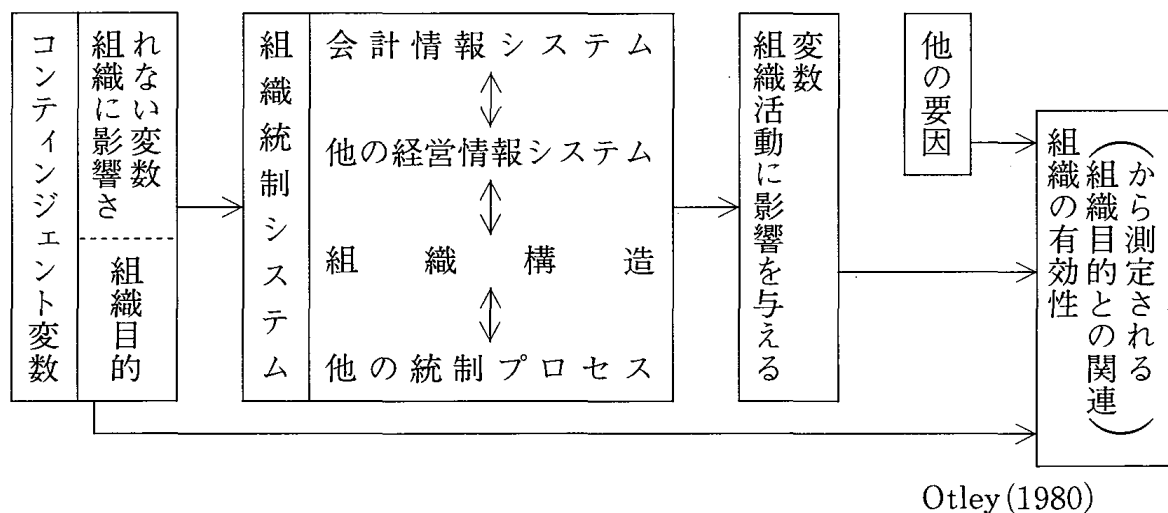
図3. 組織の統制システム



したがって、組織全体の統制システムの外側で会計情報システムのコンティンジェンシー理論を構築しようとするのは有意義とはいえない。

図4はこのような問題点を除くために考え出されたOtley(1980)によるコンティンジェンシー理論の展開に必要なフレームワークである。図4は次のことを示している。

図 4 Otleyのフレームワーク



(1)ここで、コンティンジェント変数は、組織の統制システムの影響外にある。組織によって統制可能であると考えられている変数は、コンティンジェント変数ではなく、組織統制システムの一部を形成している。ただし、組織目的のみは組織によって影響を受けるけれども、組織統制システムを規定し、また、組織の有効性が評価されるコンティンジェント変数である。

(2)会計情報システム、経営情報システム、組織構造、他の統制プロセス(団体協約、人物選考、昇進と報酬システム等)は、全体として評価される組織統制システムを形成する。そのうち、会計情報システムと他の構成要素のそれぞれとは相互依存性が強い。

(3)管理会計情報システムの有効性の研究は、組織によって使用されている多くの種類の統制メカニズムの研究と結びついている。会計情報システムの影響と他の統制システムの影響とを識別することは不可能であることが多

く、統制システムは全体としてその効果が評価される。したがって、一定の環境に適していると思われる統制メカニズムの組み合わせを識別する必要がある⁵⁾

(4)目的は、コンティンジェンシーフレームワークの本質的な部分である。それ自身が会計システムの性質に影響を与えると思われるコンティンジェント変数の一つであるばかりでなく、より重要なことには統制要素の影響が評価される規準を形成する。

しかしながら、目的、業績、有効性といった用語は概念的明快さの欠如を隠すために使用される傾向がある。組織目的の性質を問題にすること、およびそれらが達成され、誰によって影響を及ぼされるのかのプロセスを研究することが重要である。また、何に対してならびに誰にとって組織行動は効果的であるのかが問題にされねばならない。

5. 結びに代えて

管理会計のコンティンジェンシー理論は、管理会計システム上で実際に観察されるいろいろな種類の問題に対する説明を提供しようとするものである。

しかしながらそこにはいくつかの問題が存在している。まず第一に、適切なコンティンジェント変数の性質について明確な定義がなされていない。第二に、組織の有効性についての理論的考察がなされていない。第三に、同一のコンティンジェント変数が組織構造と会計情報システム設計とに影響を及ぼすのであるから、コンティンジェント変数と会計情報システムの間に位置する変数として組織構造を考えることには問題がある。第四に、組織統制システムは他の要素と切り離して研究されるべきではないなどをあげることができる。

本稿では、以上の問題点を解決するために Otley のフレームワークをとりあげた。Otley のフレームワークの特徴は、コンティンジェント変数を組織

に影響されないものとしたこと（組織目的を除く）。会計情報システムを組織統制システムの一部としたこと。組織の有効性を考慮に入れたこと。組織目的を明確にしたこと等である。

しかしながら、Otley のフレームワークにおいてもまだいくつかの要素が除かれている。たとえば、外部資源に対する組織の依存性や他の組織との相互依存性等は考察の対象からはずされているし、組織の有効性が組織目的に与える影響や会計システムの組織目的に対する影響等も考慮されていない。以上の諸点をふまえた研究方法の追究が今後の課題でもある。

注

- 1) たとえば, Argyris, C. (1952) *The Impact of Budgets on People* (School of Business and Public Administration).
- 2) コンティンジェンシー理論は、経営管理に関する諸原則は普遍的妥当性を持つものではなく、その効果は特定のタイプの情況に制約された条件つき原則であるとする。
- 3) Otley (1980) p. 420を参照。
- 4) 表の詳細についてOtley (19880) p. 420を参照されたい。
- 5) Otley and Berry (1980) は有効な組織統制に必要な四つのプロセスを明らかにした。すなわち、(a)目的の明確化 (b)目的の達成基準 (c)統制行動の予測モデル (d)行動可能性と動機づけ。

参考文献

- Argyris, C. (1952) *The Impact of Budgets on People* (School of Business and Public Administration).
- Bruns, W. J. and Waterhouse, J. H. (1975) 'Budgetary Control and Organization Structure', *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp. 177-203.
- Gorden, L. A. and Miller, D. (1976) 'A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems', *Accounting, Organizations and Society*, pp. 59-69.
- Hayes, D. C. (1977) 'The Contingency Theory of Managerial Accounting', *Accounting Review*, Jan. pp. 22-39.
- Hopwood, A. G. (1972) 'An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation', ERA: SS, supplement to *Journal of Accounting Research*, pp. 156-193.
- Horngren, C. T. (1972) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 3rd edn (Prentice-Hall).
- Khandwalla, P. N. (1972) 'The Effect of Different Types of Competition on the Use of

- Management Controls', *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp. 275–285.
- Otley, D. T. (1978) 'Budget Use and Managerial Performance', *Journal of Accounting Research*, Spring, pp. 122–149.
- Otley, D. T. (1980) The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis, *Accounting, Organizations and Society*, pp. 413–428.
- Otley, D. T. and Berry, A. J. (1980) Control, Organization and Accounting, *Accounting, Organization and Society*, pp. 413–428.
- Shiff, M. and Levin, A. Y. (1970) 'The Impact of People on Budgets', *Accounting Review*, April, pp. 259–268.
- Stedry, A. C. (1960) Budget Control and Cost Behavior (Prentice–Hall).
- Waterhouse, J. H. and Tiessen, P. (1978) 'A Contingency Framework for Management Accounting Research', *Accounting, Organizations and Society*, pp. 65–76.
- Woodward, J. (1965) *Industrial Organisation: Theory and Practice* (Oxford University Press).

(愛知学泉大学経営学部講師)

平成元年 5 月 30 日 受理