



Osaka Gakuin University Repository

Title	管理会計のコンティンジェンシー理論 The Contingency Theory of Management Accounting
Author(s)	古田 隆紀 (Takanori Furuta)
Citation	大阪学院大学 流通・経営学論集 (OSAKA GAKUIN UNIVERSITY REVIEW OF DISTRIBUTION, COMMUNICATION AND BUSINESS ADMINISTRATION), 第 38 巻第 2 号 : 1-23
Issue Date	2013.03.31
Resource Type	ARTICLE/ 論説
Resource Version	
URL	
Right	
Additional Information	

管理会計のコンティンジェンシー理論

古田 隆紀

The Contingency Theory of Management Accounting

Takanori Furuta

ABSTRACT

Under the title of “Management Control System and A Study of Classification”, I tentatively have studied (1) that the relation of action of Management Control System is taken up in connection with the corporate strategy, business strategy and emergent strategy, and (2) that the type of management control system is classified according to the type of adaption to environment, that is, VHSB model. Implications have gained from a series of studies proved clearly that these studies are deeply rooted in contingency theory. This paper examines contingency theory of management accounting. Contingency theory of management accounting have become a current vogue, but have produced few significant new results. I think we need an improved model, based on ideas of organizational control and effectiveness.

1. 問題の所在

筆者は、これまで「マネジメント・コントロール・システムと類型化研究」という表題のもとで、企業戦略、事業戦略および創発戦略にかかわるマネジメント・コントロール・システムの作用関係について検討、その類型化にあたってVHSB類型モデルをあてはめるという試案的な考察を試みた。この一連の議論から得られた研究上のインプリケーションは、研究の軸足が管理会計のコンティンジェンシー理論の脈絡にあることを発見できたことである。小稿は、以下、より一般的な会計システムのコンティンジェンシー理論の研究の流れを俯瞰することから出発し、管理会計のコンティンジェンシー理論について提案をおこなうものである。

2. コンティンジェンシー理論の研究の流れ

会計やコントロールといった会計システム（広く管理会計情報システム）における近年の研究は、ワン・ベスト・ウエイな視角よりむしろコンティンジェンシー（contingency）を活用する傾向にある。つまり、どの環境のどの組織にも等しくあてはまる普遍的に（universal）ベストな会計システムは存在しないという前提である。むしろ適切な会計システムの固有の特徴は特定の状況に依存すると思われるのである（Otley [1980], pp.413, p.416）。

さて、コンティンジェンシーの視角からの理論研究の展開を見ると、1970年代に2つの主要な流れがある。第一の流れは、コンティンジェンシーのフレームワークを用いるという明確なものではなく、研究それ自体の中にコンティンジェンシー結果が出現しているものである（Otley [1980], pp.414）。ここではまず、技術、組織構造、環境あるいはサイズといったコンティンジェント変数が、なぜ会計システムが状況によって異なって見られるかを説明するために

引き合いに出される¹⁾。

技術、とりわけ生産技術は長い間確立されてきたコンティンジェント変数である。Woodward (1965)に見られるように、小バッチ、大バッチ、マス生産、ユニット生産といった生産技術のタイプの違いは、内部会計システムの設計に影響するものとして認められてきた。生産プロセスの特徴は、コスト・アポーションメントよりむしろコスト・アロケーションによる量を決定する。ここに、アロケーションとは、配賦基準を用いて製造間接費が製品に配賦されるときその配賦の形態をさす。アロケーションによる配賦は、恣意性が強く製品原価を歪める結果となる。これに対して、アポーションメントは、できるかぎりホモジニアスな原価プールを作ることによって適切なメトリックあるいはコスト・ドライバーに基づいて配賦を可能とする方法である。したがって、例えば、個別原価計算では、総原価の大部分が直接特定の指図書に関連付けられるために限られたアロケーションおよび平均だけが必要となる。対称的に、総合原価計算は、総原価の多くが結合して生じるため広範囲のアロケーションと平均を必要とするごとくである。

Piper (1978)は、技術の他の視点として、組織が直面するタスクの複雑性が適切な財務会計構造の定義に関係することを証明する。また、Daft & MacIntosh (1978)は、タスクの多様性やその知識が財務コントロール構造の設計に影響を及ぼす要因となることを確認する。

組織構造は、技術と同様、会計システムが機能する方法に重要な影響をもつとみられてきた。たとえば、組織構造は、予算情報が最善に利用される方法に影響するという証拠がある。Hopwood (1972)は、会計情報の B. C. (Budget-Constrained) 利用 (予算に合致することが上司の部下の評価にあつて最も重

1) Woodward [1965] 以下の一連の研究はほぼ、Otley [1980], pp.414-416 によって取り上げられたもので、解説も参照している。

要な要素である。)と P. C. (Profit-Constrained) 利用 (長期的な効果も考慮される。)を区別した。このもとの、厳格な B. C. スタイルは、仕事関連の高い緊張の度合い、仲間と上司相方のまずい人間関係、また会計データの操作という逆機能行動など組織構造に関連する一方、より弾力的な P. C. スタイルはこのような関連をもたなかったと指摘した。この結果、Hopwood は、予算利用の弾力的スタイルがより効果的な組織の業績を導く傾向にあると結論した。

しかしその後の Otley (1978) の研究は、むしろ厳格な B. C. スタイルがより弾力的な P. C. スタイルよりもより高い業績を導く傾向にあると提案した。この矛盾する結果は、2つの研究がまさしくコンティンジェントな説明 (contingent explanation) をほのめかず1つの重要な状況的 (依存の) 相違を指し示すものである。

ちなみに Hopwood の研究は、相互依存関係にある責任センター (コストセンター) に基づいた。Baulmer (1971) は、業績尺度の厳格な利用は広く相互依存関係がある場所では不適當であると指摘した。ここから、予算利用の適切なスタイルは、責任センター間に存在する相互依存関係の程度に依存するというコンティンジェントな説明も可能となるのである。

環境要因も会計システムの利用に相違がもたらされることを説明するために引き出される。Khandwall (1972) は、会社が直面する競争のタイプがマネジメントコントロールの利用に及ぼす効果を検討、会計コントロールシステムの精巧さが競争の強度によって影響されると結論した。同様に Otley (1978) は、ユニットの管理者が直面する環境の相違の効果を研究した。タフな業務環境とリベラルな業務環境とでは、上級管理者が管理者の業績を評価するために予算情報を非常に異なる方法で用いると指摘した。

以上から、会計システムにとって普遍的にベストな設計というものはないことが明らかとなる。これが、すべてが状況的な要因に依存するというコンティンジェンシー理論の一般的命題にほからならない。とはいえ、こうし

た命題に同意はできてもどのような特定のコンティンジェンシーが特有の配列（配置）になるべきかについてのコンセンサス（一致）をみるものではない。二番目の研究の流れは、コンティンジェンシーのフレームワークの公式化を意識しはじめのもので、主要なコンティンジェンシーを展開する主旨にたつものである（Otley [1980], pp.414）。とりわけ、以上のコンティンジェンシー変数にあって組織構造のインパクトの重要性を経験的に検証し、組織構造が会計システムの設計に影響すること、そして究極組織の業績の効率に結びつくことを提案する²⁾。

Bruns & Waterhouse (1975)は、組織構造が、環境、サイズ、技術や従属性（ある組織が他の組織と関連する自律性の度合）などの組織コンテキストにコンティンジェントであり、予算関連行動は、集権化、自律性、また活動が構造化される度合といった組織構造の種々の視点にコンティンジェントであることを主張する。例えば、安定した組織環境で、分権化され、構造化された組織業務は、予算によるコントロールの活用に最適であるといった具合である。

Gordon & Miller (1976)は、環境をダイナミズム、異質性、敵意の3つの流れで特徴づける。これらの度合が増すことで組織上の特質、分権化、差別化、統合、官僚化などが生まれる。次にこれらの特質に応じて要求される会計情報システムの特徴が焦点となる。

Waterhouse & Tissen (1978)は、種々の組織上のタイプのコントロール要求とこれらの管理会計システムのインプリケーションを明らかにする。すなわち、管理会計システムは、組織のサブユニットのコントロール要求に依存する。このサブユニットはオペレーショナル機能とマネジュリアル機能のいずれかを持つ。ここで前者のオペレーショナルなサブユニットはより直接的に技術変数に

2) Brun and Waterhouse [1975]以下の一連の研究もほぼOtley [1980], pp.416-418によって取り上げられたもので、解説も参照している。

関連し、後者のマネジリアルなサブユニットは環境変数に関連し、焦点を当てるものと提案する。

Hayes (1977)は、サブユニットの業績に影響すると仮定される3つの主要なコンティンジェンシーを提案する。サブユニットの内部要因、他のサブユニットとの相互依存関係（相互依存要因）、及び外部の相互作用関係（環境要因）である。これらのコンティンジェンシー要因ごと、あるいはその組み合わせごとにサブユニットの異なるタイプ（生産、販売、及び調査開発部門）の業績の効果が検証される。例えば、内部要因は生産部門の業績に対する主要なイクスプラネトリー（explanatory）であるのに対して相互依存要因の生産部門に対するイクスプラネトリーとしては貢献は低いという具合である。

Merchant (1981)は、サイズ、多様性及び分権化の度合という全社コンテキスト（corporate context）がいかに全社レベルの予算編成システムの設計に影響するかに焦点をあてる。ここでこうした全社コンテキストと予算編成システムの設計との間に適合がある場合、組織の業績はより高くなるというコンティンジェンシー理論の思考を探求する。

以上のコンティンジェンシー理論の研究の展開にみられる2つの流れは、図表・1のように鳥瞰できる³⁾。こうした作業から、Otley [1980]は、管理会計のコンティンジェンシー理論が基づく基礎となるモデルを図表・2のように表す。ここでは、特定のコンティンジェンシーが特有の配列を直線的に形成するものとなっている。要約すれば、まず、いくつかのコンティンジェンシー変数が定義され、測定され、これらが組織の構造ないしそのプロセスに影響すると仮定される。つぎに、こうして規定された組織のタイプに応じた会計システムのコマントリティを確認することができ、これらの会計システムが組織の効率的業績に関連する、あるいは関連すると仮定されるのである（Otley [1980],

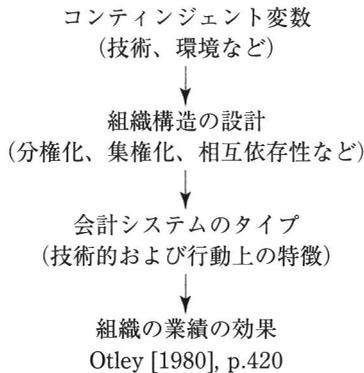
3) Otley [1980], p.420 を参考に作成。

pp.419)。

図表・1 コンティンジェンシーの理論研究の流れ

	コンティンジェ ント変数	組織構造の設計	会計システム のタイプ	組織の業績の 効果
Woodward (1965)	○		○	
Piper (1978)	○		○	
Daft & MacIntosh (1978)	○		○	
Hopwood (1972)	○		○	○
Baulmer (1971)	○		○	
Khandwall (1972)	○		○	
Otley (1978)	○		○	
Bruns & Waterhouse (1975)	○	○	○	
Gordon & Miller (1976)	○	○	○	
Waterhouse & Tissen (1978)	○	○	○	
Hayes (1977)	○		○	○
Merchant (1981)	○		○	○

図表・2 コンティンジェンシー理論の基礎モデル



3. 管理会計のコンティンジェンシー理論

こうして、小稿は、前掲のコンティンジェンシー理論の基礎モデル（管理会計のコンティンジェンシー理論がもつづく）を管理会計に重ねてみることになる。

管理会計は、戦略そのものの策定よりも、策定された戦略を実施ないし遂行するプロセスにむしろ大きな貢献を担ってきたといえよう。このプロセスがマネジメントコントロールであり、管理会計はこのマネジメントコントロールのプロセスを支援するシステム、すなわちマネジメントコントロールシステムとして深くかかわってきた。こうした（戦略実施を支援するマネジメントコントロールシステムという）管理会計の観点からは、まず戦略がコンティンジェント変数として引き出される⁴⁾。そして、戦略を組織構造の設計にとって際立ったコンティンジェンシーと考えるようになる。このコンティンジェンシー関係は、Chandler (1962)に経験的に検証された「組織は戦略に従う。」という仮定に裏づけられる。つまり、組織構造が戦略にコンティンジェントであるわけである。管理会計のコンティンジェンシー理論を意識してきた代表格は、R. N. Anthonyである。そのAnthonyも、Chandlerに従って「戦略が組織に重要な影響をもつ。」という命題を掲げ、マネジメントコントロールシステムのフレームワークを展開し、構築する（Anthony [1995], p.61）。

アカデミアでは、Chandler以降、いかに戦略に組織構造を連携させるかその対応関係が追及されてきた。なお、ここに戦略は、Chandler自身代表的な企業戦略論者であるように企業戦略あるいは全社戦略を前提にするものである。前掲のAnthonyも、Prahalad & Hamel (1990)にしたがって戦略と組織構造の

4) Anthony [1995], p.603は、コンティンジェンシ変数の一つに戦略の要素をひきだしている。

対応関係をかなり明快に検証している。図表・3のごとく、それは、多角化の関連性の程度とタイプに応じたもので両極において顕著に表わされる。一方の極の專業戦略を効果的に機能させるためには、職能別組織が適している。これに対して、他方の極の非関連多角化戦略には、多くの割合で事業部制組織がふさわしい。いうまでもなく、多角化された事業（製品）間に関連性の少ない程、事業部制組織をとることで各事業部が事業ごとに環境変化や技術変化にスピーディに対応することが可能となり、事業部制のメリットが活かされるのである。Anthonyでは、中程度の多角化戦略は関連分野多角化戦略とよばれ、これに対応する組織構造としては一部事業部制組織に適するもののある程度自由度が在るものであるとみなされる（Anthony [1995], p.270）。

図表・3 戦略と組織構造の対応関係

專業戦略	関連分野多角化戦略	非関連多角化戦略
職能別組織	→	事業部制組織

とはいえ、どんな組織も、採用された戦略に組織構造をいかに連携させても一貫するマネジメントコントロールシステムなしでは戦略を効果的には実施できないのである。つまり、ここでの効果は、適切なマネジメントコントロールシステムの設計ができるかどうかにかかっているのである。コンティンジェンシー理論の基礎モデルに重ねると、組織構造が戦略にコンティンジェントであり、つぎに、こんどはマネジメントコントロールシステムの設計が組織構造のタイプにコンティンジェントであることになる。これを象徴するものが、「組織はマネジメントコントロールシステムに影響を及ぼす。」という仮定である。Anthonyもまた、前掲の命題（「戦略が組織に重要な影響をもつ。」）につづいて、こんどは「組織構造のタイプがマネジメントコントロールシステム

の設計に影響をもつ。」という命題を掲げている（Anthony [1995], p.61）。

実際、今日の管理会計実践に取り入れられてきているマネジメントコントロールシステムは、組織構造に適合した設計を図ることを暗黙の内に仮定してきた。このことを含みながら、以下、マネジメントコントロールシステムが組織構造と適合する関係を検討することになるが、この点の詳細は拙稿[2011]、pp.6-20に譲ることにする。そこでは、マネジメントコントロールシステムが今日の管理会計実践においていかに組織構造に適合した設計を計ってきたかを検討している。

今この段階で、コンティンジェンシー理論の基礎モデルに引きつけてみると、マネジメントコントロールシステムが組織構造にコンティンジェントである、つまりマネジメントコントロールシステムが組織構造に適應する結果、企業業績の効果に関連し結びつくことになる。顧りみて、組織構造にマッチするマネジメントコントロールシステムは、第2次大戦後の米国経済の飛躍的發展を、また我が国経済の回復を支えたシステムとして日米企業の管理会計実践に取り入れられ、成功をおさめ、高い企業業績をあげたといわれる。米国ではコングロマリット化以前のUSスチール、GM、我が国ではJK運動導入前の新日鉄、トヨタ、日立などである。以下、事業部制の導入とともにボーナス制度を取り入れたGMにそのケースをみてみよう。

GMの事業部制は、(1923年から1946年の間GMのCEOを勤めたGMのいわば建設期に手腕を発揮した)アルフレッド・スローン(A. Sloan)により導入されたものである。GMでは戦略的な決定権限と業務執行の権限・責任とを明確に区別するもとで、後者を事業部に分権する。つまり一方で業務執行の権限を事業部に分権化するとともに、そのコントロールを本社に集中するという点にスローンの事業部制への考えがあった。

ここで鍵となったのがROIによる事業部の業績評価である(加護野[1983], p.119)。原則的には経営のトップが個別の事業活動の成果を評価する手段さえ

整ってれば、執行そのものは下部に任せても安全だという考え方だった。そして、その評価手段とは結局投下資本に対する収益という大原則を、各事業部活動の成果を測定する尺度にすることに他ならなかった(加護野他[1983], p. 119)。そして、このROIを事業部長や事業部の管理者のボーナスにもリンクするのがGMのボーナス制の特徴であった(加護野他[1983], p. 121)。

ここでGMのボーナス制度の具体的な設計と運用は、以下のとおりである(スローン訳書[19], pp. 474-476)。

ボーナス・給与委員会がボーナスの支給について全面的な裁量を持つ。まず年度の利益からいくらかをボーナスに割り当て可能かその限度額を決める。(1962年当時)その限度額は税引後の利益から純資本の6%を差し引いた額の12%と定められる。次にボーナスの支給総額(と準備金への繰り入れ)が決まると、ボーナス・給与委員会は各人のボーナス支給額を査定する。

ボーナスの対象者は以下の3階層に分けられる。

- ①担当事業を有する取締役
- ②事業部長とスタッフ組織のトップ
- ③下限給与の基準を満たした全従業員

担当事業の取締役につづいて事業部長とスタッフ組織のトップへのボーナス支給の予定額が決まる。残りが下限給与の基準を満たす全従業員に割り振られる。ここでは給与額が、従業員の責任の大きさを考慮する上で、その大きさを測る最もよい方法とみなされる。つまり、給与を基準にボーナス対象者が絞り込まれるのである。これによる有資格社員たる対象者が所属する各事業部(スタッフ組織)への割り当ては、対象者の給与総額にくわえて当該事業部のROIの他事業部のROIとの比較結果や当該事業部の全般的な業績などが考慮の入れられる。各事業部(スタッフ事業部)の割り当てが決まったのち、以後は当該事業部長の判断と責任によって配下の各対象者への支給額が提示されることになる。

このように、GMのボーナス制は、事業部制に密接に影響を受けるのである。まさしく、GMのボーナス制は、事業部制にコンティジェンシーである。GMでは、この事業部制とボーナス制度の二つが重なりあって、分権化を進めながらも全体の足並みを揃え継ぐことができたのである。スローンは言う。事業部制は各事業部のトップに手腕を発揮する機会を与える。これに対してボーナス制度は各人の業績にふさわしい報奨をもたらし、全社の利益のために常に全力を尽くそうとの意欲をかきたてるものである。ここで重要なことは、GMのボーナス制が各事業部の利益より全社の利益を優先させる発想を生み出したのである。全社の貢献度が定期的、しかも金額という形で評価されるために、各人は常に大きなやりがい、意欲をもって仕事に取り組むことになるのである（スローン訳書[19], pp. 459-461）。

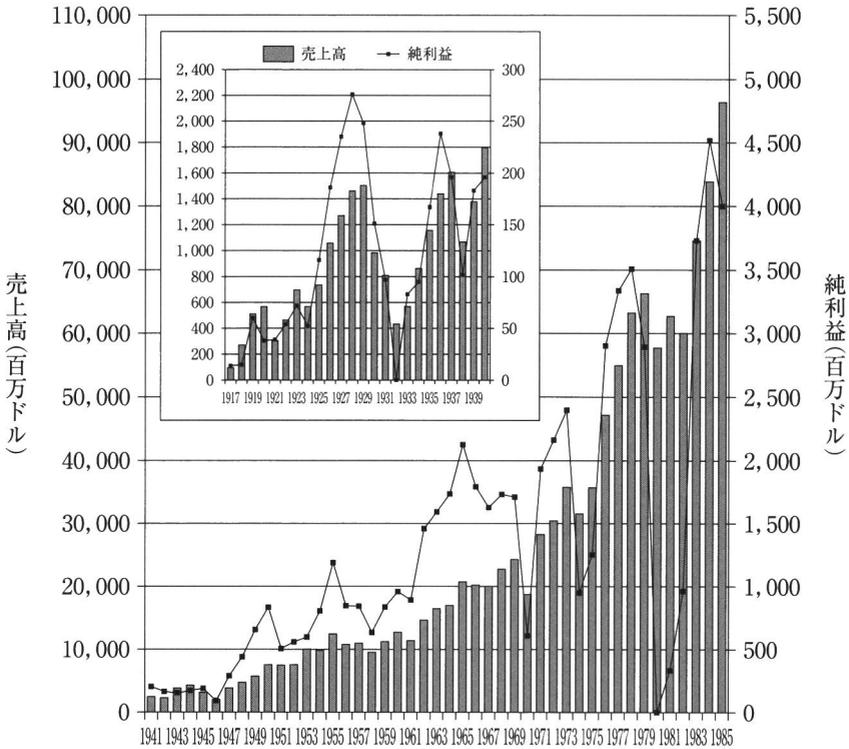
図表・4は、ボーナス制度の導入以来のGMの業績の推移を示している。長期にわたってGMが繁栄の一途をたどってきたことが分かる。前掲のスローンは、この繁栄を支えてきた事実はこのボーナス制度の効果があったことは間違いないと確信する。もとより他に経済的、政治的な成功理由はあるものの、そしてボーナス制度の効果を定量的に示せないにもかかわらずである。

いわく「ボーナス制度はGMの経営哲学にとって、また組織にとってなくてはならない役割を果たしてきた。この制度があったからこそ、GMはここまで発展を遂げられた。」（スローン訳書[19], p. 459）。

「GMが目覚ましい業績を上げ続けているのはこのボーナス制度の力によるところが大きいだろう。」（スローン訳書[19], p. 477）。

「ボーナス制度はGMの注目すべき成功の大きな要因であったし、今後も引き続くであろう。・・・このボーナス制度を廃止したり大幅に変えたりすれば、GMの経営情報と組織を打ち壊すことになりかねないだろう。」（スローン訳書[19], pp. 480-481）。

図表・4 GMの業績推移



ところで、戦略の策定および実施は、企業戦略のような多角化された企業全体のレベルだけではなく、この企業を構成する事業単位レベルでも起こるのである。70年代に入って、経営戦略の議論には、こうした内容が加わった。以下のごとくである。

多角的戦略の進展は、事業部制組織の拡大をまねいた。同時に、環境の不確実性が高まるとともに、本社のトップがすべての事業分野を熟知、精通し、事業単位レベルの戦略（事業戦略）を策定することは困難となったといわれる。

ここに、事業戦略の策定についてこれを分権化する必要が生じたのである。ただし、ここでは、この事業戦略は企業戦略と独立して行われるものではなく、企業戦略との統合（整合化）が図られるものである。その見直しの方策として、まず、事業の戦略的課題を明確にし、この戦略展開を図るために、これまでの事業部を再編する必要に迫られた。これが、事業戦略の策定単位としてのSBUの設定となって現れたのである。既存の事業部制組織は、事業本部、事業部、部門、グループといった階層を持ち、本来的に業務執行の組織である。SBUは、こうした業務執行組織の上にオーバーラップする形で横断的に導入されるもので、SBUにとりまとめられた事業分野に関する戦略、戦略代替案を作成する戦略づくり、戦略のための組織としての特徴をもつ。このために、マトリックス組織とみなされる（石井[1997], p.5）。

つぎに、このSBUを前提に、本社レベルが、PPMによるポートフォリオ分析を組み込むことによって企業戦略を策定し、資源展開をおこなうことである。このポートフォリオ分析の中で、各SBUを各ビジネス・スクリーンに位置づけ、これらに対応した戦略使命ないし目標を指定することになる。成長、維持、収穫の戦略使命である。実際のSBUは、これらの戦略使命を実現するために個々の市場で競争他社との持続的競争優位をめざし、コスト・リーダーシップや差別化を取り込んだ戦略代替案や実行計画（予算）を作成することになる。本社レベルの企業戦略と資源展開は、こうしたSBUの戦略、戦略代替案の検討にもとづく資源配分のプロセスとしておこなわれるものである。このようにして、各SBUで策定し、実施される事業戦略が企業戦略に統合されていくのである（加護野[1981], pp.28-29）。ちなみに、図表・5は、企業戦略と事業戦略との関係性を対比したものである。

さて、SBUレベルの戦略のもとでコンティンジェンシー理論の基礎モデルに重ねてみよう。戦略をマネジメント・コントロール・システムの設計にとって際立つコンティンジェンシーと考えるようになる。前述されるように、

SBUは、戦略づくり、戦略のための組織としての特徴をもつ。このために、組織構造の設計の媒介変数を明示的に考慮する必要はなく、直接このSBUに迫及される事業戦略に適合するマネジメント・コントロール・システムの設計がもためられることになる。このようなコンティンジェンシー関係からの研究は、SBUの先進国である米国の先行研究に目立つ。Govindarajan and Shank [1992], Anthony and Govindarajan [1995]を中心に2つの見方からの議論があるが、この点の詳細も拙稿[2011]、pp. 31-34に譲り、つぎに進むことにする。

すなわち、コンティンジェンシー理論の基礎モデルに引きつけるとき、このような適合の結果が企業業績の効果に結びつく関係が明らかにされることになる。米国のGE、我が国の東芝などが成功をおさめ、高い業績をあげる中、以下では、SBUを最初に導入したGEのケースについてみよう。

図表・5 企業戦略と事業戦略との関係性

	鍵となる戦略問題	戦略オプション	組織レベル
全社戦略	どのような事業集合であるべきか どの事業に経営資源を優先的に振り向けるべきか		本社
事業戦略	SBUの戦略使命はどうあるべきか SBUは戦略使命を実現するためにいかに競争すべきか	成長 維持 収穫 撤退 コスト・リーダーシップ 差別化	本社やSBU長 SBU長

Anthony [1995], p.267

GEでは、50年代以降原子力、航空機ジェットエンジン、コンピュータなどの大規模な新規事業に進出、戦略展開をはかった。その中で、60年代後半になると「利益なき成長」という困難に直面することとなった。たとえば、62年を基準とすれば69年の売上高が1.8倍に上昇するのに対して、売上高利益率は0.6も低下する（加護野[1983], p. 123)⁵⁾。これによって、GEの60年代の事業の多角化と成長とともに、既存の事業部組織の限界が現実のものとなったのである。すなわち、170もの事業部門について全社的な戦略を策定するための情報処理を本社レベルで対応できなくなった。この結果、成長の乏しい不採算の事業（製品ライン）が温存される一方で、原子力、航空機ジェットエンジンなどの新規事業への投資資金が不足するという事態に直面したのである。70年に入ってGEがSBUを導入した契機となったのは、この問題を乗り切るためだったのである（加護野[1983], pp. 123-124, 坂本[1989], p. 10）。

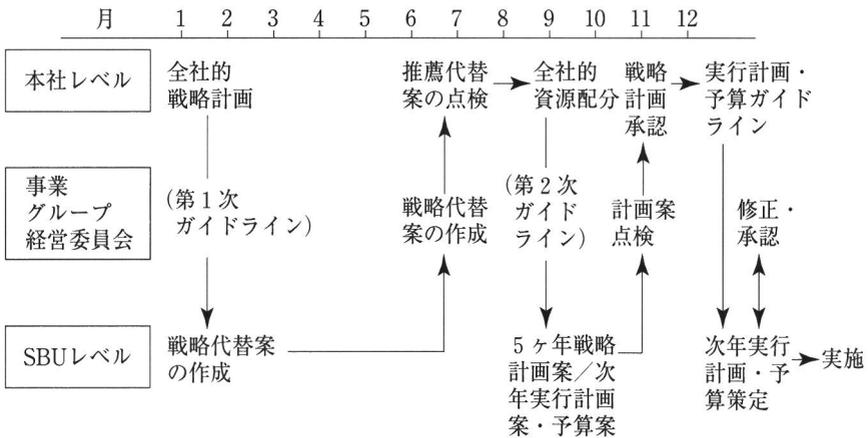
GEでは、70代SBUが業務執行の3つのレベル（事業本部（事業グループ）、事業部および製品部門）のいずれかにオーバーラップされる形で設定された。これにともなって、SBU管理のためのSBU組織構造が編成された。本社（戦略スタッフ）とSBUのインターフェースとして（事業本部（事業グループ）ごとに）グループ経営委員会を設置するものであった。

つぎに、GEではこうした組織構造を機能させるために戦略、戦略計画、実行計画（予算）の策定、作成という一連の戦略事業計画プロセスと、この過程で交換される情報の内容が極めて明確かつ論理的に設計された（加護野[1981], p. 31, 坂本[1989], pp. 170-171）。そのフロー・チャートを描くと図表・6の通りである。第1段階は、明示的な全社的な戦略の策定であり、本社経営スタッフの手で経済全般、業界の環境分析にもとづいておこなわれる。この中で、個々のSBUが占める位置、目標、使命が明らかにされ、そのもつ意味が

5) この点は、図表・8のGEの業績推移から観察可能である。

各SBUに第1次ガイドラインとして伝達される。第2段階は、第1次ガイドラインにもとづいて各SBUで戦略代替案が作成、グループ経営委員会に提出される。第3段階は、グループ経営委員会での戦略代替案の評価作業である。第4段階は、本社経営会議によるグループ経営委員会に提出された全SBUの戦略代替案の点検と全社的な資源配分の決定である。これをもとに各SBUの戦略事業計画作成の基礎となる第2次ガイドラインが各SBUに伝達される。第5段階は、このガイドラインにもとづく各SBUでの向こう5か年の戦略事業計画案の作成、および次年度の実行計画案(予算)の作成である。これらは、グループ経営委員会で点検された後、本社経営会議に提出される。第6段階は、本社経営会議での戦略事業計画案の承認と作成と次年度の戦略についてのガイドラインの確定である。第7段階は、このガイドラインにもとづく各SBUでの次年度の実行計画と予算の作成であり、グループ経営委員会で修正、承認をうけて、実施に移される。

図表・6 戦略事業計画のフローチャート



(坂本(1989), 171頁から抜粋)

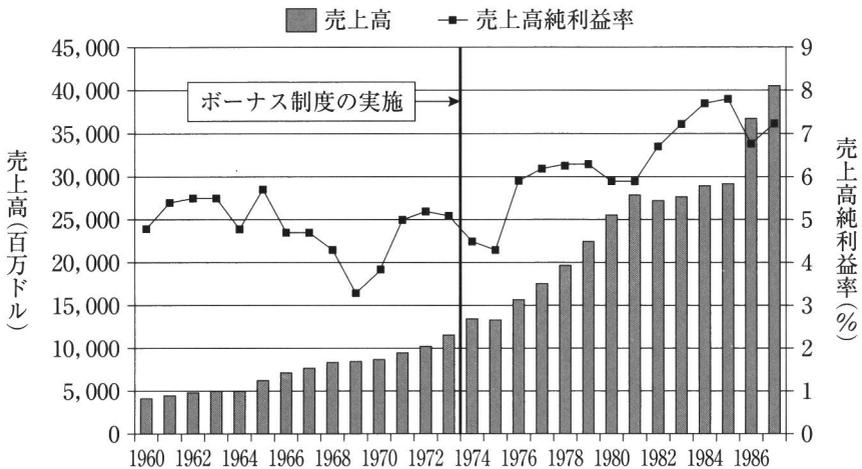
GEでは、以上のプロセスを一年周期で繰り返し、毎年更新され、同時に毎年の短期的な実行計画と予算が作成されていく（加護野[1981]pp. 32-33、坂本[1989]pp. 170-173）。

このようにして、GEでは、戦略事業計画が実施されていく。第1段階で駆使される全社ポートフォリオの中で、各SBUに全社計画に占める目標や戦略使命と役割を与えられる。ここでは、各SBUの目標達成を動機づけることが戦略事業計画の実施にとって重要となる。ここから、GEでは、そのためのコントロールのシステムが具体的に取り入れられた。まず、各SBUの使命にふさわしいパーソナリティをもった管理者がSBU長として配置された。彼らには、SBUにとりまとめられた事業分野での戦略計画を与えられた目標や戦略使命に応じて立案し、本社レベルでの承認を経てそれを実行する権限と責任が委ねられている。たとえば、投資／成長のSBUには、成長をもとめて投資拡大に挑戦する企業家的管理者が、選択／利益のSBUには、投資の拡大よりも事業内の高収益分野を選択し、注力する機会選択眼にある管理者が配置された。さらに、撤退／収穫のSBUには、撤退という煩雑な処理ができる経験豊富な管理者が当てられるという具合である。第2に、各SBUの使命にしたがって、業績評価と年間のボーナス制度がきめ細かく設定されたのである。たとえば、図表・7にみられるように、投資／成長のSBUには、年間のボーナスの40%ほどが短期の業績、つまり当該年度の業績によって決定される。いいかえれば、ボーナスの決定に長期の業績（戦略的貢献）が比較的大きな比重を占めるのである。これに対して、撤退／収穫のSBUには年間のボーナスの72%が、その年の業績によって左右される、つまりボーナスの決定に短期の業績（収益的貢献）がきわめて大きな比重を占めるのである（加護野[1981]pp. 33-34、加護野[1983], pp. 124-125、坂本[1989]pp. 173-174）。

図表・7 GEのボーナス・プラン

SBUの類型	短期の業績 (収益性貢献)	長期の業績 (戦略的)貢献	その他
投資/成長	40%	48%	12%
選択/利益	60%	28%	12%
撤収/収穫	72%	16%	12%

図表・8 GEの業務推移



顧みて、GEは、70年代のSBUの導入以降80年までに急速に収益性を回復した。図表・8にみられるごとくである。以上の各SBU長を目標達成に向けて動機づけるためのコントロールのシステムは、GEの戦略事業計画のプロセスの実進を進める上でそのしめくくりの役割をはたすものであった(坂本[1989]pp.174-175)。このコントロールのシステムは、73年に実施に移されたのであるが、当該システムが、その回復の大きな原動力となったことは容易に

想像できるのである。ほかならぬボーナス制度などのコントロールのシステムがSBUレベルの戦略にコンティンジェントであり、この結果がGEの業績の回復につながったとみることができるのである。もっとも、このことが最もあてはまるのは、SBUの積極的な推進者であった当時のGEの会長がジョーンズ（Jones, R.）の時代である。80年に入って、SBU組織の限界が問題となった。いわゆる「分析まひ症候群」と揶揄される状況に陥ったのである。ジョーンズに替って新たに会長になったウェルチ（Welch, J.）会長の主導による、SBU組織とPPMの下で形成された事業構造のリストラクチャリングがはじまるのである。それは、より長期の視野からの成長を重視するものであったが、その方向は依然PPMをダイナミックに運用するという姿勢を貫くものであった（坂本[1989], p. 207）。

こうした中、Govindarajan and Gupta [1985]は、コンティンジェンシー理論にルーツを置き、SBU組織の業績の効果の立場から、SBUレベルでの戦略、ボーナス、および業績の効果の3者のリンケージを経験的に調査した。58のSBUデータからの調査の結果は、つぎのように要約されるものであった。SBU管理者のボーナスの決定に対して長期基準により大きな信頼を置くことは、成長SBUの場合にはその業績の効果に貢献する。しかし、収穫SBUの場合には、それを妨げるものである。一方、ボーナスプランの短期基準への信頼性の程度とSBUの業績の効果との関係は実質、SBUレベルの戦略とは無関係である（Govindarajan and Gupta [1985], pp.51-52）。

GEのボーナス制度と対比するとき、短期の業績と収穫SBUの関係は検証されなかったことになる。しかし、SBUの業績の効果の立場から、SBU管理者を動機づけるために採用されたボーナスの効用が、SBUレベルでの戦略にコンティンジェンシーであったことは、前述のGEのケースに一致するものであり興味深い。

4. 結びに代えて

コンティンジェンシー理論の基礎モデルにあって、会計システムは組織構造にコンティンジェントであり、この結果会計システムが組織の業績の効果に結びつくと思われた。1980年代に入って、会計情報システムは、組織のコントロール構造 (control structure of an organisation) の一部を構成するにすぎないことが明らかとなる。すなわち、組織のコントロール構造は、会計システムだけではなく組織構造の設計や他のコントロール・デバイス、アレンジメントを含み、これらの要素のミックス (組み合わせ) が等しく高い業績効果をもたらすという議論が脚光をあびてくるのである。つまり、これらの要素のひとつひとつが組織のコントロール構造全体のパッケージを構成する、会計システムはその一つにすぎないという組織のコントロール・パッケージ (organisational control package) の考え方である。こうして、管理会計のコンティンジェンシー理論は、パッケージ思考を取り入れるようもとめられる。パッケージ思考からの検討は、次の機会に譲ることにする。

参考文献

- Anthony, R. N. and Govindarajan, V. [1975], *Management Control Systems*, 8th ed., Irwin/McGraw-Hill.
- Baumler, J. V. [1971], Defined Criteria of Performance and Organisational Control, *Administrative Science Quarterly*, September.
- Bruns, W. J. and Waterhouse, J. H. [1975], Budgetary Control and Organisational Structure, *Journal of Accounting Research*, Autumn.
- Daft, R. L. and MacIntosh, N. B. [1978], A New Approach to Design and Use of Management Information, *California Management Review*, Fall.

- Gordon, L. A. and Miller, D. [1976], A Contingency Framework for the Design of Accounting Information System, *Accounting, Organisational and Society*.
- Govindarajan, V. and Gupta, A. k. [1985], Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance, *Accounting, Organisational and Society*.
- Hayes, D. [1978], The Contingency Theory of Management Accounting, *Accounting Review*, January.
- Hopwood, A. G. [1972], An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation ; Empirical Research in Accounting, Supplement to *Journal of Accounting Research*.
- Khandwalla, P. N. [1972], The effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls, *Journal of Accounting Research*, Autumn.
- Merchant, K. A. [1981], The Design of the Corporate Budgeting System; Influences on Managerial Behavior and Performance, *Accounting Review*, October.
- Otley, D. T. [1978], Budget Use and Managerial Performance, *Journal of Accounting Research*, Autumn.
- Otley, D. T. [1980], The Contingency Theory of Management Accounting; Acievement and Prognosis, *Accounting, Organizational and Society*.
- Sloan, A. P. [1963], My Years with General Motors, New York:Doubleday, 有賀裕子訳[2003]『GMとともに』ダイヤモンド社。
- Waterhouse, J. H. and Tiessen, P. [1978], A Contingency Framework for Management Accounting System Research, *Accounting, Organizational and Society*.
- Woodward, J. [1965], *Industrial Organisation ; Theory and Practice*, Oxford, U. P.

石井淳蔵・奥村明博・加護野忠男・野中郁次郎[1997]『経営戦略論』有斐閣。

加護野忠男[1981]「SBU管理」国民経済雑誌、第143巻第2号。

加護野忠男・野中郁次郎・榊原清則・奥村明博[1983]『日米企業の経営比較』
日本経済新聞社。

坂本和一[1981]『GEの組織革新』法律文化社。

古田隆紀[2011]「マネジメント・コントロール・システムと類型化研究(1)」大
阪学院大学流通・経営学論集、第36巻第3号。