

論 壇

統一論題「コントロール機能としての管理会計」開題

原田 昇

〈論壇要旨〉

本論文の目的は、日本管理会計学会 2010 年次全国大会の統一論題「コントロール機能としての管理会計」における 4 名の報告によるコントロール概念を再検討して、管理会計におけるコントロール機能の位置づけを理論的に整序し、新しい管理会計のあり方や方向性を探求する糸口を提供することにある。それぞれの報告者の個別報告論題は、第 1 報告：鈴木孝則氏「内部統制報告制度における情報システムの意義」、第 2 報告：椎葉淳氏「比較会計制度分析：コントロール機能の一つの分析視角」、第 3 報告：関口善昭氏「ブッカンのコントロール論のフレームワークと最新 SAP システム」、第 4 報告：大下丈平氏「ガバナンス・コントロールの理念と方法：内部統制議論を手掛りとして」であり、各報告者は貴重で意義深い研究成果を報告された。コメンテータの山本達司氏は各報告に有益なコメントと問題提起を行い、活発な議論を促進した。

〈キーワード〉

コントロール、内部統制、ガバナンス、比較会計制度分析、不完備契約、インセンティブ

Management Accounting as a Control Function

Noboru Harada

Abstract

The 2010 annual meeting of the Japanese Association of Management Accounting was held at the Waseda University from September 3 to 5, 2010. The purposes of this paper are to summarize four reports for presenting the results of their research under the unified theme "Management accounting as a control function", to put some important discussion points at issue in order, and to formulate a new direction for future research from the perspective of control function in management accounting. Each specific sub-theme of four reporters is "The significance of information systems under internal control regulation" by T. Suzuki, "Comparative institutional analysis of accounting: An analytical viewpoint of control function" by A. Shiiba, "The control framework developed by Henri Bouquin and the latest SAP systems" by Y. Sekiguchi, and "Philosophy and methodology of governance control: From the argument about the internal control" by J. Oshita. Each report was very creative and significant. The useful comments for four reports by commentator T. Yamamoto promoted active panel discussion.

Key Words

Control, Internal control, Governance control, Management control, Comparative institutional analysis of accounting, Information systems, Incentive system, Agency relationship, Incomplete contract

1. 統一論題の開題

日本管理会計学会 2010 年次全国大会は、統一論題「コントロール機能としての管理会計」を選択した。コントロール機能は経営管理の中核的な役割を果たし、管理会計のあり方やその範囲を規定する。この意味で本統一論題は、管理会計の本質に係る古くて新しい問題を現代的課題の観点から提起し、「管理会計の枠組み」を越えたより広義の「会計によるコントロール」の視点から管理会計の本質とその対象範囲およびそのインプリケーションを再検討することを意図している。

近年、エンロンやワールドコムの子飾決算と株価操作に代表される経営者の裁量的行動による企業の不祥事が米国のみならず日本においても数多く発生し、その結果消費者や投資家に多大な損害を与え、大きな社会問題を引き起こしている。この他にも、大和銀行ニューヨーク支店の 1 行員による財テク取引による 957 億円損失事件、三菱自動車リコール隠し、西武鉄道の有価証券報告書虚偽記載、カネボウの子飾決算、ライブドアの子飾決算と株価操作など、枚挙に遑がない。かかる企業の不祥事に対して経営者の倫理、リスク管理、内部監査、外部監査などに係る制度の不備が強く指摘されたのは周知のところである。

企業の不祥事に対して裁判所はある重要な判決を下している。従来、企業の不祥事が発生したとき、取締役は、従業員の違法行為を知らなかった場合には、その責任を免除されると一般に解釈されていた。しかし大和銀行ニューヨーク支店事件の判決において、リスク管理体制、いわゆる「内部統制制度」(internal control system)の整備と構築は、取締役会の責務であり、取締役は取締役会の構成員として、リスク管理体制を構築する義務又はこれを監視する義務を負い、また取締役会は自ら法令を遵守するだけではなく、従業員の違法と違法行為を防止するための法令遵守体制を確立するべき義務があり、これらが取締役の「善管注意義務」及び「忠実義務」の内容をなすものとされた(加藤, 2001 参照)。

この判例に対処すべく、内部統制の必要性が強く要請されることになった。米国の COSO では、内部統制の目的を「業務の有効性と効率性、財務報告の信頼性、関係法令の遵守」とする SOX 法(2002 年 7 月)を制定した。また日本では、米国の SOX 法を受けて、会社法(2006 年 5 月)や金融商品取引法(2009 年 3 月期から適用)が改正され、内部統制が義務付けられることとなった。これがいわゆる日本版 SOX 法である。

内部統制の義務化によって、伝統的なコントロール概念は、余りに狭隘にすぎ、コーポレート・ガバナンス、内部統制、受託責任などを包含する幅広い視点から把握されなければ、会計の現代的課題に対処できなくなっている。別言すれば、管理会計のコントロールが、伝統的には、経営者が従業員を階層的に管理するコントロール機能を果たしていたのに対して、現代的コントロールは、経営者と従業員との関係を越えて、企業外部者を含むより包括的なコントロールを必要とする新しい理論展開を求めていると解することができる。

さらにコントロール・システムの設計にあたっては、組織における人間に対する考え方(性悪説と性弱説)や共通の価値観としての企業文化が重要な役割を演ずる。このとき、

国別の文化的状況に根ざしたコントロールのあり方が問われなければならない。このような場合には、条件適応的コントロール理論を再構築するために、コンティンジェンシー理論や制度分析が有用であるかもしれない。

2. 管理会計におけるコントロール機能

2-1 管理会計の本質とその対象

まず管理会計の本質と対象を再検討することから始める。そのことが、「コントロール機能としての管理会計」を体系的に整序し、そのインプリケーションを解明し解釈する手がかりを与えると考えるからである。

(1) 管理会計の本質

経営の本質は、「主人が自己に代わって他人に仕事をさせること」であり、上位者が組織目的を効率的に達成するように、自己に代わって情報優位にある下位者に仕事遂行権を委譲し、目的整合的な行動を選択するように教導することにある。この目的を達成するために、マネジメント・コントロールが利用される。現代企業は、不確実な環境変化に柔軟に適応しつつ、自己を維持・発展させなければならない。そこで経営者は、株主を含むステークホルダーの利害を調整する外的均衡と、この外的均衡に対応し意識的協働体系の形成による内的均衡とを同時に達成するという広義の包括的なコントロールが要求される。

前者の外的均衡では、将来の環境変化に関する見通しをもった戦略的な資源配分が重要となり、コーポレート・ガバナンスや所有支配構造の形成が課題になる。コーポレート・ガバナンスには、株主主導で経営者の利己的かつ機会主義的な裁量的行動を抑制する機構としての役割が期待される。しかし、本来は、経営専門家(technocrat)としての経営者が、各ステークホルダーの市場価値を斟酌しながら、企業活動の成果を各価値に応じて公正に配分するための中立的な利害調整メカニズムを設計すべきであろう。このことはガバナンスの主体が誰であるとしても、管理会計におけるコントロール主体が、あくまで経営者であり、その主体性や意識性が重要視されなければならないことを示唆している。

後者の内的均衡では、環境変化の認知や予測に応じて戦略を形成し、その戦略を実現する経営管理プロセスとそれを補完する内部統制制度の形成を通じて安定的な意識的協働体系を構築することが課題になる。そこでのコントロールは、上位者による統制のみでなく、下位者による自発的な暗黙知(tacit knowledge)の形成に応じて、環境変化に迅速に適応する戦略の創発を誘発するメカニズムの装備が必要となる。すなわち、コントロールには、戦略の形成や創発および戦略の実行に貢献することが期待されるのである。

(2) 管理会計の対象

管理会計は、企業などの組織で一般に行われる経営者による管理会計実践を意味し、経営者がその主体性や意識性の反映を通じて、意図的な影響力の行使を調整する企業や組織および組織間関係における財貨や用役の交換に対して影響を及ぼしうる場（物理学における磁場のような「場」を想定している）を対象とする。このように管理会計の対象は、そ

れを経営者の主体性が及ぶ影響場であると捉えることによって、企業内部の活動それ自体ばかりでなく、外部者との用役を相互に授受する組織間関係の活動や TQC 活動などを含むように拡大的に把握することができる。

2-2 コントロールとその種類

(1) コントロールの基本構造

コントロールの基本構造は、与えられた目標値のもとでその目標を達成するための制御対象 F 、この制御対象に対するインプットを示す操作量 x 、制御対象からのアウトプットを示す制御量 y とから構成される。この関係は図 1 に示すとおりである。

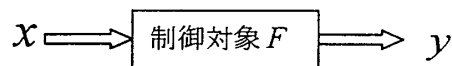


図 1 コントロールの基本構造

すなわち、コントロールはインプット（原因）がアウトプット（結果）を生む関数である。

(2) コントロールの原理とその種類

(i) フィードバック・コントロール

フィードバック・コントロール (feedback control: 以下 FB コントロールと略す) とは、実際の制御量 y を測定して、与えられた目標値としての基準量 r との差異 $e = r - y$ を測定（ときに評価）して、その差異に応じて新たな入力として操作量 x を調整することによって、基準量と制御量の差異をなるべく小さくして、システムの目標を達成する制御方法である。この方法では、外乱（攪乱） d や観察誤差 n が生起する場合には、この調整をしたうえで操作量 x を決定しなければならない。FB コントロールは図 2 に示すように、差異が小さい状態で安定させるためには、一定の目標値（基準量）に収束する特徴をもつ「負の FB コントロール」が利用される。負の FB コントロールは、たとえば、経営管理、予算管理、利益管理、原価管理などに多く利用されている。

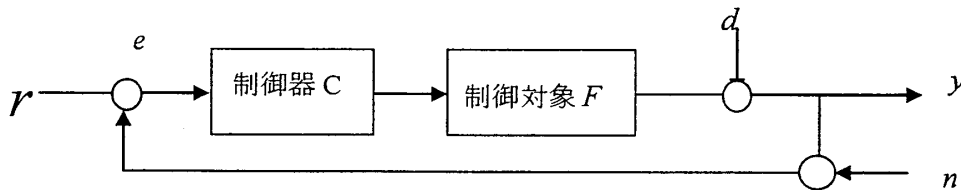


図 2 フィードバック・コントロールの構造

これに対して、「正の FB コントロール」は、拡散する特徴をもつ。

R. K. Jaedicke (1962: 182-182) は、FB ループを中核とする経営管理に関するコントロールを次の 3 つの見解に分類している。第 1 の見解では、コントロールを、実績が計画ないし標準にどの程度近づいているかを確定するために、標準や計画に鑑みて現在の業績を分析することと定義する。コントロールのこの見解は最狭義であり、「検証」(verification) にその目的が置かれている。

第 2 の見解では、コントロールを、実績の計画への合致を確保するプロセスであると定

義する。このコントロール観は計画からの実績の差異や偏差が発見されると、その差異にもとづき必要な是正行動を選択させるという考え方である。そこでは、不利差異の再発を防止するために、業務活動を既定の路線に戻す調整的決定が基本的な課題となる。この意味でのコントロールは、モチベーション論や行動理論の視点から人間の行動を方向づけ影響を与えるプロセスであり、是正行動の喚起・触発を包含したより広義の概念となる。

第3の見解は、コントロールにおける情報の役割を強調する。このことによって、会計担当者がコントロールを、差異の発見とそれにもとづく是正行動という単なる統制プロセスとみなすだけでなく、将来の計画設定に対するFB情報の有効な利用を重視しそれを含みものとして概念化するようになる。

その他に、FBコントロールは、別の視点からシングルループとダブルループのコントロールに分類することがある。シングルループ・コントロール(single loop control)は、伝統的なコントロール観であり、計画や目標と実績に差異が生じたときでも、計画や目標自体は妥当であって、差異原因は業務とその方法それ自体に起因すると考える制御方法である。この考え方のもとでは、FBの遅れが大きいと差異を小さくできないという欠点があり、また外乱の影響をコントロールに直裁に反映させないので、外乱の発生に迅速に対処する必要がある場合には、システムの目的達成に限界が生ずる。

この限界を克服するために、ダブルループ・コントロール(double loop control)が利用される。外乱の発生を絶えず観察し組織的に学習することによって、外乱に応じて適時に計画や目標を改定して、計画や目標を達成する制御方法である。シングルループ・コントロールでは、外乱の発生後に対応することになり、基準量と操作量が一致するまでに時間がかかるという限界がある。ダブルループ・コントロールは外乱に対処できる点で、シングルループよりも優れた制御方法であるが、あくまでFBコントロールとしての性格を色濃くもつので、外乱発生後にFBループを通じて対処することから、対応が事後的で時間的に遅れるので、それだけコントロールの精度も低くなる。したがって、この制御方法にも、FBコントロールとしての限界がある。

(ii) 隔離

これらのコントロールの他に、「隔離」(insulation)という概念がある。外乱が生起するとき、システムを円滑に維持するには、システムに対する外乱を未然に予防することが有効である。これが隔離といわれる制御方法である。この考え方の適用例としては、内部統制、新規参入障壁、企業秘密保持、安全在庫などが考えられる。

このように考えると、伝統的なコントロール・プロセスは、計画の設定、計画と実績の比較、是正行動、将来の計画設定に対するフィードバック情報の提供の4段階から成り立つことが理解できる。このコントロール観は伝統的企業論に依拠している。そこでは、企業が利益最大化行動、すなわち、市場価格を所与として限界収入曲線と限界費用曲線との交点に対応する最適生産計画を決定すると仮定される。このとき決定される計画は、全知全能の経営者が市場メカニズムに即座に適応して最適な行動を選択した結果であり、客観

的かつ合理的とみなされる。

つまり、伝統的企業観は情報の完全性と完全競争市場を仮定している。この前提は、実績が最適計画に合致するまでは、妥当性を失わないものと仮定され、下位者の業績は計画に対する実績の合致度に従って評価される。そこでの差異の発生原因は通常の業務活動やその方法それ自体にあると考えるため、業務活動の能率の向上や業務方法の改善によって実績を既定の路線に戻す是正活動が要求されることになる。この問題に対処する制御方法としてダブルループ・コントロールが考えられるが、これにも上述した限界が存在する。

(iii) フィードフォワード・コントロール

現代のように不確実性の高い経済環境のもとでは、企業経営者は、情報の完全性や情報処理能力に一定の限界が存在すると仮定して、限定的合理性をもつ企業行動を選択せざるをえない。すなわち、企業は、限られた能力や情報のもとで生産計画を決定できるにすぎず、計画は客観的合理性をもつものでなく、限定された合理性をもつ存在にすぎない。

このような状況における計画は、その後の環境変化に関する追加情報の受領にもとづきそれを反映するように期中に計画が改定され、適応行動が選択されることになる。事前の予測にもとづき期中に計画を改定するコントロールは、フィードフォワード・コントロール (feedforward control: 以下 FF コントロールと略す) といわれる。伝統的なコントロールでは、意思決定プロセスにおける計画とコントロールを分離した二分法の観点がとられるのに対して、FF コントロールは、コントロールのもとに計画それ自体のコントロールを包摂し、かかるものとして計画とコントロールを合理的に体系化しようとする試みである。

具体的には、FF コントロールでは、図3に示すように、制御量 y の現在量を使用せずに、操作量 x を決定することに特徴がある。もし事前に外乱(環境変化)を正確に予測することができれば、飛躍的にコントロールの精度が高まるであろう。このことは、事前情報やFB情報を将来の意思決定に反映させるために事前に活用できるからである。たとえば、過去の実績と将来の業績との間に有意な時系列相関があると認められるならば、過去の情報が将来事象に関する予想情報としての役割を適切に果たすことができるであろう。もちろん予測値が正確でなかった場合には、制御量と基準量とは一致せず、コントロールの精度が低下することになる。FF コントロールは、事前に外乱を認識して操作量を決定する開ループ (open loop) であるため、制御基準に収束しないことになる。そのため、通常、コントロール精度の向上には、FF コントロールとFB コントロールとを併用することが必要になる。

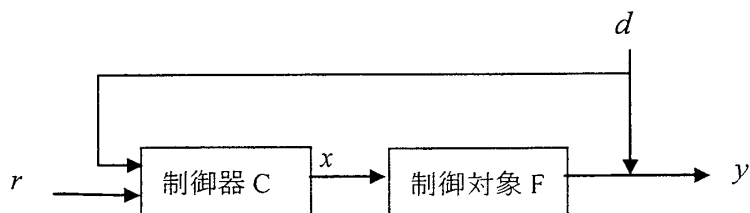


図3 フィードフォワード・コントロールの構造

しかし、環境変化に柔軟に適応するとしても、経営者は経営の場において一般に計画を真の意味でリアルタイムにアップデートすることは少なく、離散的に経営者による業務活動や計画に対してコミットするにすぎない (Anthony, 1965: 29). FF コントロールの適用例は、企業組織における調査部や企画室による市場調査・需要予測・技術動向の予測、原価企画、設備投資等の経済計算、中・長期経営計画、戦略的計画設定などがこれにあたる。

2-3 見える手と見えざる手によるコントロールの類型

(1) 権限によるコントロール

一般に組織は、権限をもって意識的に調整された協働体系を形成している。一般に組織は、「見える手」によるコントロールにあたる。組織において、ある人が他の人に対して特定の行動を選択させ、または選択しないように、意思決定し命令し服従させる力を権限という。この権限は独立した各個人を1つの単位に結束するものである。したがって、この概念は経営管理における重要なコア概念となる。

この権限の源泉には、次の3つの説がある。第1は上位権限説であり、上位者が下位者をコントロールできるという考えである。第2は職能権限説であり、上位者が下位者をコントロールするための職能を源泉とする考えをいう。第3は受容説といわれ、上位者は下位者の受容(acceptance)によって初めてその権限が実効性をもつという考えである。組織はこれらの権限の源泉をどこに求めるかによって、組織の風土や文化に相違が生じる。

またマックス・ウェーバーは、『権力と支配』の中で権力を「特定の命令に服従させるチャンス」と定義し、この権力を広義の支配として捉えた。その支配の正当的根拠をもつ支配・権力の純粋型は次の3つがあげられるという。第1に、合理的な性質をもち、法規化された秩序の合法性およびこの秩序によって支配をおよぼす権限を与えられた者の命令権の合法性に対する信念にもとづく支配を「合法的支配」(legale Herrschaft)という。第2に、伝統的な性質をもち、古くより行われてきた伝統の神聖やそれにより権限を与えられた者の正当性に対する日常的信念にもとづく支配を「伝統的支配」(traditionalistische Herrschaft)という。第3に、カリスマ的な性質をもち、ある人物および彼に啓示もしくは制定された秩序のもつ神聖や超人的力あるいは規範的資質への非日常的な帰依にもとづく支配を「カリスマ的支配」(charismatische Herrschaft)という。(濱島, 1973: 1-56 参照)

ウェーバーの支配の正当的根拠は、財務会計や管理会計にそのままの形で適用できるものではないとしても、会計は、企業の外部者または内部者への伝達を通じて企業と企業内外の関係者との社会的信頼性の円滑な維持や計画または標準の規範性を確保し、コントロールを有効かつ能率的に遂行することを目的としている。したがって、新しい会計基準や管理会計技法を適用する場合には、会計の背後に潜む上位者による下位者の支配やそのコントロールの正当的根拠を絶えず再検討し配慮することが極めて重要である。

(2) 市場によるコントロール

企業は、価格を所与として限界収入曲線と限界費用曲線との交点に対応する最適生産計画を決定すると仮定される。市場は、価格にすべての情報を組み込み、「見えざる手」によ

って市場参加者の行動を自動的に調整するメカニズムであると考えられる。市場のこの自動調整機構は経済体制を合理的に維持する1つのコントロール・メカニズムである。

市場によるコントロールは、企業内部の市場原理を利用した分権的組織、すなわち多角化経営、事業部制経営、内部子会社などにも意識的に適用されている。

(3) 組織間連結やネットワークによるコントロール

各組織は、互いに独立し自律性を有すると同時に、組織間の相互依存関係を、合併や連合の形で、公式的な権限なくコントロールする組織間連結を形成することができる。組織間連結やネットワークによるコントロールでは、各組織が自律性を保持しながら、一方で自律性をある程度規制して、他組織との連結や提携関係などの相互依存性による成果の分配に参加した組織間で行うという2つの目的を同時に達成する行動選択が要請される。

この2つの目的を同時的に達成する組織間連結は、各組織の自律性と他組織との相互依存性という矛盾した課題を解決しなければならない。したがって、組織間連結を円滑に維持するためには、「信頼財」を媒介にして組織間の組織づけが重要になる。信頼財を組織づけにつなげる機能は、各組織が参加しないよりも、参加する方が経済的に有利になる状況を形成することによって、作動するようになる。そのためには、各組織が、たとえば協定の明示化、調整機構の設置、役員の派遣・交換、価値や目的の共有化などによって、連結目標を明示化して、絶えず組織づけの意識的な維持に努力しなければならない。ここにも、新たなコントロール概念の構築が要請される。

2-4 管理会計とコントロール

「コントロール機能としての管理会計」を考えると、コントロールの種類（フィードバック・コントロール、隔離、フィードフォワード・コントロール）に応じて管理会計技法の位置付けが異なることになる。たとえば、フィードフォワード・コントロールは、原価企画や経済性分析などに適用するのが有効であり、フィードバック・コントロールは、原価管理、利益管理、予算管理などに適用するのが有効である。さらに隔離は、内部統制制度や事務分掌組織などの整備に有効であろう。

しかし、そのような有効性は、各管理会計技法の利用の仕方によって異なる。たとえば、予算管理や利益管理は一般的にはフィードバック・コントロールとしての役割を果たすが、経済環境の変化を事前に予測して予算や利益計画を適応的に期中に変更し、環境変化に対応した実効性ある計画の期中改定を含めるシステムを設計することもできる。この予算は代表的には、ころがし予算(rolling budget)といわれ、適応的コントロールに属する。

またフィードバック・コントロールを利用しながらも、上位者が、環境変化に対して事前の行動選択の結果を事後に評価する旨を上位者と下位者の間で事前に取り決め(commitment)を決めておくことによって、事後情報が下位者の事前行動選択に影響を及ぼすような影響システムを構築することもできる。このような例は、J. S. Demski (1967, 1969) による事後最適分析にみられる。

加えて、コントロールには、権限（見える手）によるコントロールと市場（見えざる手）

によるコントロール，およびその中間に位置する組織間連結やネットワークによるコントロールがある．一般に管理会計では，所有にもとづく権限によるコントロールまたは所有にもとづかない組織間連結やネットワークによるコントロールが利用されるが，前者は市場原理の介入が少なくまたそれを排除したコントロールが利用され，後者は市場原理を部分的に介入させるコントロールを採用する．もちろん前者も後者も自由市場を前提としての市場取引である限り，市場原理の法則が貫徹することになる．市場原理が影響する範囲やその程度が業績評価会計における管理可能性(controllability)の位階的体系として表現される．下記に示す図4は，この関係における管理会計技法の位置づけをイメージ的に表現したものである． x 軸は管理可能性の程度を降順に並べたものと解釈することもできる．

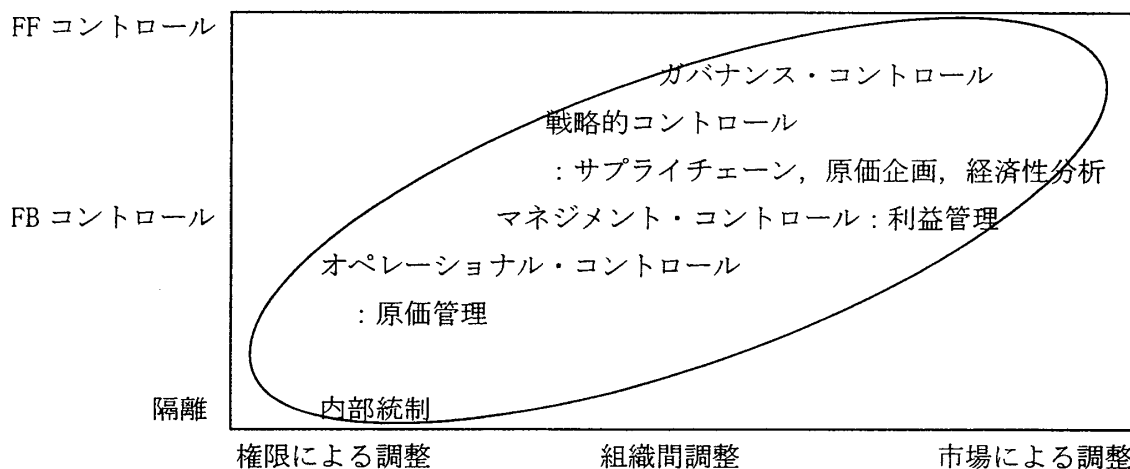


図4 マネジメント・コントロールにおける管理会計技法の位置づけ

以上の意味で管理会計のコントロール機能を問うことは，管理会計ばかりではなく，会計のあり方を問う重要な現代的課題を提起する．その意味で，統一論題「コントロール機能としての管理会計」は深遠で難解な問題を含むとしても，管理会計ばかりでなく会計を本質的に問い直す機会を提供している．4名の報告者は多様な視点から，それぞれ異なる方法論でこのテーマに接近している．なお，次に各報告者の報告要旨を要約するが，詳細は各報告者の論文に譲ることとする．

3. 各報告者の報告論旨

（1）第1報告：鈴木孝則氏「内部統制制度における情報システムの意義」

鈴木氏は，金融商品取引法第24条の4の4の内部統制報告制度の導入に応じて，多くの企業で内部統制の整備・運用を契機としてITへの投資が活発に行われている．日本の「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び実施基準の設定について」（企業会計審議会，2007年2月）は，米国のCOSOにおける「内部統制の構成要素」5要素に「ITへの対応」を加えている．

このような状況を踏まえて，鈴木氏は，内部統制制度下における営業情報システムと統制情報システムを区別した上で，プリンシパル（株主）とエージェント（経営者）のエー

ジェンシー状況のもとで内部統制制度は、株主が経営者に営業努力と統制努力の自発的発現を促し、かつコンプライアンスのための強制監査に対応するという「経済均衡」が存在する条件を分析的に析出するという重要な知見を導出している。具体的には、下記に示す命題が分析的に証明されている。

第1に、監査コストが一定値未満であるならば、経営者の正の統制努力によって営業努力の私的コストが通常以上になったとしても、内部統制報告制度は株主に正の期待利得を与えるような経済均衡が存在することを分析的に証明している。第2に、統制情報システムのノイズが十分に大きい場合には、営業情報システムのノイズ削減によるプラスの効果は統制情報システムのノイズ削減によるプラス効果より優越するとし、監査コスト基準が上昇するほど、大きな統制努力の動機を引き出すことができるという。第3に、営業努力の私的コスト上昇が株主の期待効用に与えるマイナス効果は、現状における営業努力の私的コストが十分に大きければ、営業情報システムのノイズ削減によるプラス効果によって補填されるか、生産技術の改革によるプラス効果によって補填される。しかし現状における営業努力の私的コストが小さければ、このことは起こらないという。

鈴木報告は、内部統制報告制度が必ずしも強制的(mandatory)に適用されるのではなく、経営者がこの制度を自発的(voluntary)に採用するための必要な条件を探索し、分析的に経済均衡が存在する条件を示すという知見を得たことは、極めて意義が高いと認められる。

(2) 第2報告：椎葉淳氏「比較会計制度分析：コントロール機能の一つの分析視角」

椎葉氏は各種の制度（報酬契約、債務契約、組織間関係、内部統制、会計基準など）を中心にそれに関連する制度（保守主義会計、顧客企業の株式所有など）を同時的に考察し、その相互関係がパフォーマンス（超過報酬、負債コスト、収益性、会計情報の質など）に与える影響を考察する。この視点は、経済理論、特に契約理論にもとづき、会計を「比較制度分析」という手法で考察することの重要性を示唆し、それが会計のコントロール機能を分析するにも有用であることを提唱している。

「制度」は、市場メカニズム、法的制度、慣習、規則などの仕組みの総称であり、経済活動を規制するすべてのものを意味し、この制度の組合せを「経済システム」という。比較制度分析は、経済システムの違いとその違いから生じる性格（解消すべき性格か、多様性から利益を生む性格か）、異なるシステム間の相互作用の経済的帰結などについて体系的に分析するものであり、考察対象である経済システムに会計に関する制度が含まれる場合が「比較会計制度分析」になるという。この比較制度分析の主要な特徴は、第1に、複数の制度の相互作用がある場合には、システム全体の価値を高める制度間の相互補完（「制度的補完性」という）が存在し、そのことがメインバンク主導のコーポレート・ガバナンスと長期雇用契約の企業特殊的な技能形成との関係や株主主導のコーポレート・ガバナンスと雇用契約による企業外部に一般的な技能形成との関係などに認められることと、第2に、国別や状況に応じて異なる「複数均衡」を考慮に入れていることにあるという。

会計学における経済分析には、エージェンシー理論と契約理論がよく利用される。契約

理論は、価格理論やゲーム理論と区別される第三の理論であり、「非対称情報・契約の不完備性」の下でのインセンティブ設計の経済理論」としてミクロ経済学の重要な1つの柱を形成している。管理会計に係る多くの問題もまた、非対称情報や契約の不完備性によって生じるものであり、企業内・組織間におけるインセンティブ問題に深くかかわっていることから、契約理論が管理会計の経済分析のための主要な手法であるという。その例として、完備契約の基本モデル（モラルハザードやアドバースセクションの下でのエージェンシーモデル）に示されるようなインセンティブの設計問題がある。また不完備契約の基本モデルでは、契約の不完備な状況が発生する場合に、契約を事後に交渉する組織設計問題がある。これらの問題が測定コストとの関連で取り上げられている。

完備契約の基本モデルでは、インプット（たとえばエージェントの努力水準など）の測定コストは認識するが、アウトプット（たとえば業績指標や企業価値など）の測定にはコストがかからないと仮定される。それに対して不完備契約の基本モデルでは、アウトプットの測定コストが認識されるものの、そのコストは無限大であり、アウトプットは観察不可能であり、契約に利用できないと仮定される。これらの基本アイディアは「情報の経済学」に依存している。これらの研究をもとにして、①アウトプットベースのコントロール（アウトプットにもとづく報酬契約）、②インプットベースのコントロール（インプットにもとづく報酬契約）、③クラン・コントロール（経済取引でありながら同時に親密な人間関係にもとづき、エージェントの効用にプリンシパルの効用の一部が入るような報酬契約）などの3つにコントロールが類型化して示されている。

最後に経営者報酬制度とコンビニエンスストア業界におけるフランチャイズ契約を例にして、比較制度分析を行い、その帰結として実際の経営者報酬制度やフランチャイズ制を採用するコンビニエンス業界の本部とコンビニ店主間の粗利益分配方式のいずれにおいても、不完備で不完全な「会計数値にもとづく単純な契約」が採用されていることを示唆している。このような単純な不完備契約の非効率性を補完するために、他の制度が利用されている可能性が高いという知見を示している。この比較制度分析は、制度間の相互関係を考慮して分析するという視点から極めて新しい豊かな論点を提起している。会計学では、この研究が端緒についたばかりであり、今後のさらなる研究が期待される。

（3）第3報告：関口善昭氏「ブッカンのコントロール論のフレームワークと最新 SAP システム」

関口氏は、IT統制の観点から H. Bouquin (2008)で提唱されたコントロール論のフレームワークとSAPの最新システム（ソリューション群）との対応関係を明らかにしている。

まず情報システムは、ERP (enterprise resource planning)であり、ERPが企業の基幹系の業務システム全般(財務・資金管理、生産・販売・在庫、固定資産管理・不動産管理、調達など)を支援する。次に情報システムの下にある制御システムは、グループ経営管理 (enterprise performance management: EPM) とガバナンス、リスク、コンプライアンス(governance, risk, compliance: GRC)の2つのソリューション群からなる。

EPM ソリューション群は戦略管理、ビジネスプラン管理、グループ連結管理、収益性分析から構成され、中期経営計画に対して閾値を下回った KPI に赤信号を点灯し、必要なアクションを促す仕組みである。収益性分析は、当初設定した目標値の許容範囲を逸脱した場合には、戦略管理で定義した戦略を見直す仕組みを構築している。GRC ソリューション群は、コンプライアンス違反の兆候（たとえば安全保障貿易管理、環境規制管理、権限管理）をモニターする仕組みである。またリスク情報は、リスク管理システムの中で一元的に管理し、閾値を超えた場合にアラート機能を戦略管理システム等に伝達する。もちろん収益性分析の結果も、リスク情報としてリスク管理システムに伝達される。

制御システムは、EPM と GRC とが互いに連携しながら、情報システム ERP のもとで業務システムを制御している。これらの SAP ソリューション群を構成する戦略管理システム、ビジネスプラン管理、ERP はそれぞれ Bouquin (2008) のいうコントロールのフレームワークを構成する戦略コントロール、管理コントロール、業務コントロールに対応するという。

制御システムの管理者と業務システムの担当者との責任と権限を明確化すべき内部統制の問題は、GRC ソリューション群の1つであるアクセスコントロールで対応する。この仕組みは、財務諸表の信頼性を毀損するリスクおよびそのリスクを生じせしめる不適切な権限の組合せを事前に定義し、ユーザー1人ひとりがもつ権限を自動的に突合して、高いリスクが生じている従業員を自動的に洗い出すことができる仕組みを形成している。是正措置が選択されるまでに、不適切な権限の組合せが実行されてしまった場合には、リアルタイムでアラート機能によってシステム管理者に知らせる仕組みになっている。GRC 群の中のリスク・マネジメントの仕組みは、内部統制の発展としての COSO ERM に準拠された形で設計され、リスク情報を一元的に管理する仕組みになっているという。

最後に、関口氏は、内部統制における人間観が、内部統制の正否に大きな影響を与えるという。内部統制の底流に流れる人間の性悪説を批判し、内部統制を有効かつ能率的に実行するためには、人間が弱い存在であるという性弱説にもとづき魔が差さない制度、プロセス、コントロール・システムを装備することが重要であるという。このことは内部統制が制度として確立しただけでは、その制度が必ずしも十分に機能するとは限らないことを示唆する。内部統制運用主体と客体との関係がコミュニケーション豊かで安定的でなければならない。不正や誤謬の発見とそれにもとづく処分がミッションでなく、従業員自身とともに家族を守ることが内部統制の目的であるという。

関口氏の報告は、ERP の支援する内部統制の手続きを具体的に示され、その実践的理解を可能にする多くの事例を提供し、内部統制の実効性が組織文化に依存するという点に特徴があり、具体的実践に強く迫る印象深い大変に有意義な報告であった。

（４）第４報告：大下丈平氏「ガバナンス・コントロールの理念と方法 — 内部統制制度議論を手掛かりとして—」

大下氏は、日米仏のマネジメント・コントロール論の成果を踏まえて、内部統制を介してガバナンス概念がコントロール論に包摂され、ガバナンスをコントロールする可能性と

内部統制の法制化の動きを「ガバナンス・コントロール」というコンセプトで捉え、コントロール論が新たな領域に展開するという斬新で興味深いアイデアを提起している。

大下氏は、従来、管理会計研究やコントロール論で監査問題が取り上げられなかったが、内部統制の制度化を契機に3組の三層構造を解明する必要に迫られるようになったという。

(イ) 財務諸表監査：財務諸表～内部統制～外部監査

(ロ) マネジメント・コントロール（仏のケース）：マネジメント～コントロール～監査

(ハ) ガバナンス・コントロール：ガバナンス～内部統制～内部監査

これらの三層構造を確認し、ガバナンス・コントロールに対する新しい論点を下記に示すように提起している。

第1の論点は、ガバナンス・コントロールが重要視される経済的契機やその成立の必要条件を示唆している。青木昌彦教授によると、コーポレート・ガバナンスの問題が改めて世界的に議論され始めたのは、新古典派経済学的論理の妥当性が疑問視される事態を契機として、会社経営者が株主だけでなくその他のステークホルダーにも負託義務(fiduciary duty)を負うという旨の法改正が行われたことにその由来が求められるという。

米国における内部統制の議論は、トレッドウエイ委員会組織支援委員会（以下 COSO と略す）の2つのレポートにその論拠を見出すことができる。まず COSO『内部統制の統合的枠組み』(1992)から内部統制の定義と3つの目的（業務の有効性と効率性、財務報告の信頼性、関連法規の遵守）に関して合理的な保証を提供することを意図している点から、COSO が当初からガバナンスを包摂した内部統制制度を構築することを意図していたに違いなく、内部統制の新しい展開は、コントロール論にマネジメントのコントロールばかりでなくガバナンスのコントロールも含む契機を与えたという。

また COSO『全社リスク・マネジメント』(2004)では、COSO (1992) の「リスクの評価」に「リスクへの対応」をも視野に入れ、全社リスク・マネジメント(ERM)を、事業体の戦略策定に適用され、事業目的の達成に関する合理的な保証を与えるために事業体に影響を及ぼす発生可能な事象を識別し、事業体のリスク選好に応じてリスク管理の実施ができるように設計された1つのプロセスと定義し、内部統制に ERM の重要性を指摘している。

第2の論点は、コントロール論がガバナンスの包摂に向かうもう1つの契機が、米国の企業価値経営の生成と展開に見出すことができる。Copeland, T. et al. (1990) は「経営戦略と財務戦略の融合」や「商品・サービス市場と経営権市場の両市場を包括した経営者のための企業価値創造」を提示しているが、これらが目指す企業価値経営が嚆矢となって、コントロール論はガバナンスを視野に入れざるを得なくなってきたという。

この2つの論点は、リスク管理と価値創造を軸としたコントロール論の新展開をもたらすという。そのことは3者間のパラドックス（製品・サービス市場での収益力・競争力の維持拡大、価値創造、継続性）を COE 等にバランスさせる必要性を認識させることになる。このパラドックスはフランスのコントロール論で次の2つのパラドクスの特性の認識を促す。1つは戦略・管理・業務のコントロール・システム間のそれであり、具体的には長期・

短期、全体・部分、財務・非財務などの間のパラドックスの認識とその緩和の方策の探究が求められた。もう1つはマネジメント・コントロールの各装置(計画、予算、振替価格など)それ自体が抱えるパラドックスの特性の認識とその緩和の方策の探究であるという。

このことから米国流のコーポレート・ガバナンスを契機とし、リスク・マネジメントに展開された内部統制論がみられ、そこでのガバナンス概念は株主中心志向であり、価値概念は株主価値志向となる。他方でフランスのそれは、内部統制を介したコントロール論へのガバナンス概念の包摂がリスク管理と価値創造管理を軸としてコントロール論の再構成が試みられている。そこでのガバナンス概念は株主を含むステークホルダー志向であり、価値概念はヨーロッパ社会に伝統的で社会的な付加価値概念にもとづくものであるという。

その帰結として日本におけるガバナンスのあり方を探究する。日本企業も世界の流れに逆らえず、製品・サービス市場での収益力・競争力の維持・拡大に加え、株主・投資家のための価値創造経営に進まざるを得ない。そこで深く浸透したリスクと企業価値創造のマネジメントの理念と方法は、伊丹教授の主張される「デジタル人本主義」を支持して、知識社会に適した技術革新(innovation)と新しい産業構造の構築という日本経済・日本企業の課題に向けて実践することを構想していると提唱される。

大下氏は、コントロール論がガバナンス・コントロールのマネジメント・コントロールへの包摂に向かっていることを文献的かつ史実にもとづき丹念に裏付けし、自らの考えを含めつつ、独自のコントロール論を展開し、有意義な理論的帰結を導き出しているところに特徴があり、大きな意義があると認められる。

4. 論点の整理と今後の課題

4名の研究報告を統一的な観点でまとめる作業は、遙かに筆者の能力を超えている。誤解を恐れずに論点を整理すると下記のように要約される。

第1に、各報告に共通する事項は、コントロールをコーポレート・ガバナンス、内部統制、受託責任などを包含する従来よりも広い概念として位置づけたうえで、それぞれが管理会計の現代的な課題に対処している点である。

第2に、大下報告と鈴木報告に共通する事項は、財務報告に係る内部統制を、事業の目的を介してガバナンスをマネジメント・コントロールの一環として考えている点である。この点は大下報告では明示的であるが、鈴木報告では暗示的であり、モデルの分析結果において、経営者が裁量的に内部統制を導入する経済均衡がありうることを示唆している。

第3に、鈴木報告と椎葉報告の共通点は、コントロールをメカニズム・デザインの観点から配分規則(sharing rule)による上位者による下位者のコントロール問題として位置づけている。これに対して関口報告と大下報告ではコントロールを Anthony (1965) や Bouquin (2008) などによるマネジメント・コントロールを基軸にして議論を展開している。この相違は、研究方法論の相違に由来すると思われる。伝統的な内部統制制度は、マネジメント・コントロールの中に位置づけられ、内部牽制制と内部監査制から成り立ち、職務分掌によ

る相互牽制と定期的または不定期に実施される内部監査人による監査とを通じて、会計上の不正や誤謬の発生を未然に防止するメカニズムを形成してきた。しかし最近の内部統制では、事業目的を有効かつ効率的な達成するために、コーポレート・ガバナンスを確保する役割を担うことになる。もちろんガバナンス論そのものは株主その他の利害関係者の請求権を基軸とする議論であるが、経営者の意識的調整に対してガバナンス問題が管理会計のコントロールとして重要な課題として認識されなければならないと主張する。

第4に、椎葉報告では、比較制度分析を会計研究に適用することによって、アウトプットベースのコントロール、インプットベースのコントロール、クラン・コントロールを比較し、いずれのコントロールが望ましいかを分析できることが指摘された。事例・実証分析にもとづく厳密な分析と契約理論やゲーム理論による数理モデル分析を組み合わせた研究が有望であるという。また不完備契約のもとでは、「会計数値にもとづく単純な契約」（単純化モデル）が選好され、その非効率性を、他の制度を利用して、制度間の相互関係で補完するという視点は、将来管理会計でも極めて重要な論点を形成するであろう。

第5に、関口報告では、コントロール・システムの設計にあたって人間に対する考え方（性悪説と性弱説）による共通の価値観としての組織文化がコントロールの成否に重要な役割を演ずる。国別の文化的状況に根ざしたコントロールのあり方を問う契機になるであろう。この論点は、椎葉報告にも共通する点である。またブッカンのコントロール・フレームワークとSAPソリューション群への対応は、マネジメント・コントロールの構想が具体的に実践的有用性をもつものとして実現していることを示唆している。

最後に、市場競争の中で経済価値の追加を実現し、競争優位を確保するためには、経営者は戦略形成ならびに戦略創発を支援し、それをコントロールするメカニズムを装備しなければならない。企業におけるコントロール・システムはFFコントロール、FBコントロールおよび隔離を複合的に利用して、それが重層的かつ水平的に交叉した位階的なシステムを形成している。それぞれの報告者が強調したように、ガバナンスをコントロールするメカニズムが重要になっている状況から、現代企業におけるマネジメント・コントロールは、伝統的なそれにガバナンスに対するコントロールを包含したものとなろう。管理会計は、これらのコントロール・プロセスを支援できる情報を提供する役割が強く期待される。

謝 辞

日本管理会計学会 2010 年次全国大会統一論題の座長という大任を依頼され、曲がりなりにも重責を果たすことができた。4名の報告者には、大変に興味深く有意義な研究報告と重要な問題を提起していただいた。またコメンテータの山本達司氏には、有益なコメントを提供し、発想豊かなアドバイスを通してディスカッションを豊富にいただいた。さらに参加会員の皆様からも大変に貴重な質問やご意見をいただいた。統一論題の報告とディスカッションが成功裡に終了できたのは、このような多数の方々のご協力の賜物である。ここに記して感謝の意を表する次第である。

参考文献

- Anthony, R. N., 1965. Planning and control systems: A framework for analysis, Harvard University, Division of Research. (高橋吉之助訳, 1968. 『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社.)
- Anthony, R. N., 1988. *The management control function*, The Harvard Business School Press.
- 青木昌彦, 1995. 『経済システムの進化と多元性: 比較制度分析序説』東洋経済新報社.
- 青木昌彦・奥野正寛編著, 1996. 『経済システムの比較制度分析』東京大学出版会.
- Baiman, S. 1982. Agency research in managerial accounting: A survey, *Journal of Accounting Literature* 1: 154-213.
- , 1990. Agency research in managerial accounting: a second look, *Accounting, Organizations and Society* 15-4: 341-371.
- Barnard, C. I., 1938. *The functions of the executive*, Harvard University Press.
- Bouquin, H. 1997. La Comptabilité de Gestion, «Que sais-je?», Press Universitaires de France. (大下丈平・丸田起大訳, 2000. 『ブッカンフランス管理会計』同文館出版.)
- Copeland, T., T. Koller, and J. Murrin, 1995. Valuation, measuring and managing the value of companies, Mckinsey & company, Inc. (伊藤邦夫訳, 1999. 『企業評価と戦略経営 (新版) : キャッシュフロー経営への転換』日本経済新聞社.)
- Demski, J. S., 1967. An accounting system structured on a linear programming model, *The Accounting Review* (October): 701-712.
- , 1969. Decision-performance control, *The Accounting Review* (October): 243-258.
- 伊藤秀史編著, 1996. 『日本の企業システム』東京大学出版会.
- 濱島朗訳, 1973. 『マックス・ウェーバー権力と支配』有斐閣.
- Harada, N., 2006. Organizational boundaries and firm value: Japanese-specific Management and concepts, in Y. Monden et al., *Value-based management of the rising sun*. World Scientific: 17-31.
- Holmström, B., 1979. Moral hazard and observability, *The Bell Journal of Economics* (Spring): 74-91.
- 伊丹敬之, 2000. 『日本型コーポレート・ガバナンス: 従業員主権企業の論理と改革』日本経済新聞社.
- Jaedicke, R. K., 1962. Accounting data for purposes of control, *The Accounting Review* (April): 181-188.
- 加藤亮太郎, 2001. 大和銀行ニューヨーク支店損失事件株主代表訴訟第一審判決: 内部統制と取締役会の責任について, 『彦根論叢』331: 125-146.
- 丸田起大, 2003. 戦略管理会計のフィードフォワード構造: ダブルループ・コントロールとフィードフォワード, 『経済学研究』(北海道大学): 403-413.
- Namazi, M., 1985. Theoretical developments of principal-agent employment contract in accounting: The state of art, *Journal of Accounting Literature* 4: 113-163.
- 佐藤絃光編著, 2009. 『契約理論による会計研究』中央経済社.
- Simons, R., 1995. *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press.
- , 2000. *Performance measurement & control systems for implementing strategy*, Prentice Hall.