【論文】

パーソンズの AGIL 図式に基づく 新たな管理会計体系の提案

A Proposal for a New Management Accounting Framework Based on Parsons' AGIL Scheme

新 江 孝
ARAE Takashi

伊 藤 克 容
ITO Katsuhiko

目次

- 1 はじめに
- 2 パーソンズの AGIL 図式
- 3 会計分野における AGIL 図式の先行研究
- 4 AGIL 図式に基づく管理会計体系
- 5 AGIL 体系による管理会計技法の検討
- 6 AGIL 体系の意義
- 7 結びにかえて

(要旨)

本稿では、パーソンズの AGIL 図式に基づき、新たな管理会計体系を提案する。この体系によれば、たとえば予算管理の問題点を新たな視点から整理し直すことが可能となる。さらに、管理会計の機能や機能間の相互作用に焦点を当てることができるようになる。この体系を通じて、管理会計をシステムとして捉え、新しい視点から研究できるようになることが期待される。

1 はじめに

本稿では、アメリカの社会学者タルコット・パーソンズ (Talcott Parsons) が提唱する AGIL 図式 (AGIL Scheme) に基づき、新たな管理会計体系を提案する。管理会計体系に関して津曲教授は、1977 年刊行の著書で「管理会計体系論は、わが国の論者が好んでとりあげるテーマである。それは、ことがらを体系的に整序することが、とくにわが国では重視されているからであろう」(津曲, 1977, p.1) と述べている。この指摘から、1970 年代ごろまでは管理会計体系について盛んに議論されていたことがうかがえる。しかし、その主要な検討はほぼこの時点で終止符が打たれ (加登, 2021)、以後、体系論の議論は散発的に行われる程度にとどまっている¹⁾。

では、管理会計体系の検討はもはや不要なのだろうか。管理会計研究において、科学性や有用性を追求する現在の姿勢は確かに望ましい。一方で、「管理会計とは何か」という根源的な問いに正面から答えていない現状 (加登, 2021) を踏まえると、むしろ今こそ管理会計体系の再検討が求められているのではないだろうか。さらに、伝統的な管理会計体系には複数の問題が存在するとされており、その解決に取り組むべき時期に来ているのではないだろうか。本稿では、管理会計の機能に関する伝統的な見方に代わる新たな視点を導入し、新たな管理会計体系を提案することで、管理会計の本質に関する議論の端緒となる一石を投じたい。

本稿の構成はつぎのとおりである。まず、パーソンズの AGIL 図式を概観し、それに依拠した会計分野の先行研究を紹介する。つぎに、伝統的な体系の議論を確認したうえで、AGIL 図式に基づいて新たな管理会計体系を導出し、具体的な管理会計技法をその体

系に位置づけて検討する。最後に、この新たな体系の意義を明らかにする。

2 パーソンズの AGIL 図式

パーソンズの学説は、社会学において構造機能主義 (Structural Functionalism) の理論を発展させ、社会システムがいかんして安定を保ち存続するかを明快に説明したことで高い評価を受けている。パーソンズによれば、社会は一連の相互作用する部分からなるシステムであり、各部分が全体の安定に寄与している。そして、社会システムが存続するためには、4つの機能、すなわち環境適応 (Adaptation)、目標達成 (Goal Attainment)、統合 (Integration)、パターン維持 (Latency)²⁾ を満たさなければならない。これらの機能要件が、英語の頭文字から AGIL と呼ばれるもので、図 1 に示すとおり、手段的機能と目的的機能、対外的機能と対内的機能という 2つの軸に基づき、4象限の図式として表される。その内容はつぎのとおりである (Parsons and Smelser, 1956)。

図 1 AGIL 図式

	手段的	目的的
対外的	環境適応 (Adaptation)	目標達成 (Goal Attainment)
対内的	パターン維持 (Latency)	統合 (Integration)

(出所) Parsons and Smelser (1956, p.19) に基づき筆者作成

環境適応 (A) は、社会システムが外部環境に適応し、目標達成に必要な諸手段を調達する機能である。目標達成 (G) は、社会システムにおける自己完結的な目標を達成する機能である。統合 (I) は、社会システム内部の各構成単位が全体として調和し、行動の一貫性を保つ機能である。パターン維持 (L) は、社

会システム内部で共有されている価値観などのパターンを維持し、個人の動機づけを脅かすような緊張が生じれば、システム安定化のためにそれを緩和する機能である。

AGIL 図式は包括的な枠組みであり、どのような社会システムにも適用できる。たとえば、「日本社会」のような社会全体³⁾に適用すると、環境適応(A)は経済、目標達成(G)は政治、統合(I)は社会コミュニティ、パターン維持(L)は文化とパーソナリティに相当する(Parsons and Smelser, 1956; 富永, 1995)。また、農村社会に適用すると、たとえば、環境適応(A)として地方自治体と良好な関係を構築し補助金を獲得すること、目標達成(G)として団体土地改良事業などの目標を決定して遂行すること、統合(I)として全戸出役の規範に従い、冬の除雪作業などで各戸が協力し合うこと、パターン維持(L)として祭礼や婦人会などを通じて村民同士が共属感情を維持することが、その存続には必要である(工藤, 1984)。

このように、AGIL 図式は、さまざまな社会システムを分析するために用いることができ、会計研究の分野でも活用されている。

3 会計分野における AGIL 図式の先行研究

会計分野において、AGIL 図式に言及している論文は、現時点で確認できた範囲では 12 件ある⁴⁾。以下では、その中でも特に注目すべき 4 つの研究を紹介する⁵⁾。

3.1 注目すべき先行研究

(1) 会計システムの存続を説明するために用いている研究

Kadak and Roostalu (2013) は、エストニア・タリン市の管理会計システムにサステナビリティ報告を組み込む際に、その新しいシステムが適切に機能するための条件について、AGIL 図式を適用して検討している。ま

た、Miley and Read (2021) は、第一次世界大戦時にイギリス陸軍医療部隊の会計システムが新たな事態に直面しても変化しなかった(存続した)理由を、AGIL 図式に基づいて説明している。

(2) 会計領域の位置づけのために用いている研究

黒澤(1982)は企業会計の今後のあり方に関する論考において、社会全体を想定した AGIL 図式(A: 経済, G: 政治, I: 社会的規範, L: 文化)に対応させる形で、図 2 に示すとおり 4 つの会計領域を位置づけている。そして「政治会計とか、文化会計とかいう概念は、今のところまったく未知数であって、その内容を明確にすることは困難である。しかし根も葉もないつくり話ではない。それらの萌芽形態は、すでに存在しており、やがてその認知的記号体系を明示することができるようになると思っている」(黒澤, 1982, p.6)と述べている。

図 2 黒澤(1982)による会計領域の位置づけ

A	企業会計	政治会計	G
L	文化会計	法会計	I

(出所) 黒澤(1982, p.6)

(3) 組織成果指標の整理に用いている研究

野中ほか(1978)⁶⁾は、組織が成果を最大限に追求するためには、その前提として成果自体が適切に評価される必要があるとの問題意識に基づき、AGIL 図式を適用して組織成果の評価を試みている 2 つの先行研究(Duncan, 1973 および Etzioni, 1964)を参考に、同じく AGIL 図式に基づいて評価指標の検討を行っている。すなわち、組織成果の分析レベルを、環境適応(A)は「組織—環境レベル」、目標達成(G)は「組織レベル」、統合(I)およびパターン維持(L)は「集団・個人レベル」として整理したうえで、その具体

的な指標について検討している。そして、たとえば、組織レベルである目標達成(G)の指標としては生産性や利益、集団・個人レベルである統合(I)およびパターン維持(L)の指標としては、組織目標の内在化や満足・モチベーションなどを例示している。

(4) 計画の区分に用いている研究

Otley and Berry (1980) は、会計的コントロールに関する検討において、計画を未来のコントロールとして捉えたうえで、AGIL 図式を参考にして計画を区分している。そして、その例として、目標達成(G)のための計画は予算管理、統合(I)のための計画はプロジェクト計画、環境適応(A)のための計画は戦略的計画を挙げている。

3.2 先行研究のレビュー結果

注目すべき研究の第1として、社会学の概念である AGIL 図式を会計研究に取り入れて、しかも実際の事例を詳細に分析している研究 (Kadak and Roostalu, 2013 および Miley and Read, 2021) が挙げられる。ただし、これらの研究における AGIL 図式の適用対象は会計システムであり、その点で本稿とは異なる。本稿では、企業そのものに AGIL 図式を適用し、新たな管理会計体系の導出を試みている。

第2に、黒澤 (1982) の研究では、図2に示すように、AGIL 図式と同一の形式で提案がなされている点が興味深く、次章の図3に示すとおり、それは本稿と同じである。他方、その AGIL 図式の適用対象は社会全体であり、提案内容は会計領域に関するものである点は、本稿とは異なっている。なお、筆者が確認した限りでは、その後の黒澤教授の関連論文において、提案内容 (特に政治会計と文化会計) に関する展開は見受けられなかった。

第3に、野中ほか (1978) の研究では、AGIL 図式に基づき組織成果の評価指標につ

いて検討されており、本稿においてもその考え方を参考にしている。組織成果の評価が管理会計の一領域に含まれるとするならば、AGIL 図式に基づく本稿の提案にも、一定の妥当性が認められるといえるだろう。

第4に、Otley and Berry (1980) の研究では、AGIL 図式を参考にして計画の類型化を試みており、たとえば目標達成(G)のための計画の例として予算管理を挙げている。ただし、それはあくまで例示にとどまり、AGIL 図式に関連した検討は極めて少ない。とはいえ、管理会計技法を AGIL の機能と具体的に結びつけている点は注目に値し、その考え方は本稿における検討の基盤の一つとなっている。

その他、これら以外の研究にも AGIL 図式に言及しているものはあるが、それらを含めても、本稿のように AGIL 図式を企業に適用し、管理会計体系を導出している研究は、現時点で確認できる範囲では見当たらなかった。

4 AGIL 図式に基づく管理会計体系

4.1 伝統的体系の基本的な考え方とその問題

伝統的な管理会計体系の基本的な考え方はつぎのようなものである。管理会計は経営のための会計 (accounting for management) であるが、「経営 (management)」についてはファヨール (J. H. Fayol) を始祖とする経営学の管理過程学派の見解に基づいて理解し (津曲, 1977)、それは計画 (planning) と統制 (control) から成るとする。したがって、管理会計は、計画のための会計 (accounting for planning: 計画会計) と統制のための会計 (accounting for control: 統制会計) から構成されるとする。そして、これは経営機能の過程に基づいているため、「経営機能別体系」と呼ばれる (松本, 1973)。

パーソンズの AGIL 図式に基づく新たな管理会計体系の提案

この経営機能別体系を基礎として、その後、さまざまな体系が提案されてきた(青木, 1976)。その一つが、計画会計において個別計画と期間計画を区分し、個別計画のための計画会計を意思決定会計とし、期間計画のための計画会計と統制会計とを包括して業績管理会計とするものである(山邊, 1968)。現在では、この意思決定会計と業績管理会計という体系が一般的である(加登 2021)が、その理論的な問題として、①長期利益計画が業績管理会計に編入されること、および②短期個別計画と期間計画の関連性がいまいであることが指摘されている(青木, 1976)。

その他にも、ASOBAT(基礎的会計理論委員会報告)(AAA, 1966)は、理論的な精緻化を目指して、計画会計・統制会計に「Simonの『意思決定の科学』からとった Programmed, Unprogrammed の区分を挿入」(櫻井, 1981a, p.76)した体系を提案している。すなわち、計画会計・統制会計をそれぞれ定型・非定型に区分する体系である。ただし、その体系の欠点として、統制機能を非定型的統制と定型的統制に区分することの会計上の意味が希薄であることなどがあり、「この体系がわが国においてしばしば紹介されていることがあるにしても、現実には積極的に自己の体系論に取り入れている研究者が少ないのは、実はこのような理由によるのではな

いかと思う」(櫻井, 1981b, p.100)と指摘されている。

伝統的な管理会計体系については、このように活発な議論がなされていた時期もあった。けれども、その後の展開が続かず、伝統的な体系は陳腐化してしまい、現在では経営上重要な戦略の策定が含まれていないことや、MPC(Micro/Mini Profit-Center)のような会計と強いつながりを持つ現業管理の技法の位置づけがいまいである、といった問題がある(櫻井, 2014)。そこで、本稿では、パーソンズの AGIL 図式を企業に適用することで、新たな管理会計体系を提案したい。

4.2 AGIL 体系とその基本的な考え方

本稿で新たに提案する管理会計体系は、図3に示すとおりである。これは、図1の AGIL 図式に管理会計をそのまま当てはめたものであり、「AGIL 体系」と称することができるだろう。

AGIL 体系の基本的な考え方は、上記 4.1 の伝統的な管理会計体系の基本的な考え方と同様の形で示すと、つぎのようになる。すなわち、管理会計は経営のための会計であるが、「経営」は企業が存続するために行われるものと捉える⁷⁾。そして、企業の存続に必要な要件として、社会学におけるパーソンズの AGIL 図式を援用する。したがって、企

図3 AGIL 図式に基づく管理会計体系 (AGIL 体系)

	手段的	目的的
対外的	<p>環境適応のための会計 (accounting for adaptation)</p> <ul style="list-style-type: none"> 外部環境への適応 (諸手段の調達も含む) 	<p>目標達成のための会計 (accounting for goal attainment)</p> <ul style="list-style-type: none"> 利益計画の実現
対内的	<p>パターン維持のための会計 (accounting for latency)</p> <ul style="list-style-type: none"> 価値観などの共有・継承と緊張緩和 (動機づけのため) 	<p>統合のための会計 (accounting for integration)</p> <ul style="list-style-type: none"> 各部門の連携 (全体最適化のため)

(出所) 筆者作成

業の存続を支える管理会計は、図3に示すとおり、環境適応のための会計 (accounting for adaptation)、目標達成のための会計 (accounting for goal attainment)、統合のための会計 (accounting for integration)、パターン維持のための会計 (accounting for latency) から構成されることになる。

では、それらの会計は具体的にどのようなものか (図3における中身の部分)。それは、企業の AGIL が具体的に何を意味するかによって決まる。

4.3 企業の AGIL とそれに基づく管理会計の内容

企業の AGIL に言及している先行研究をいくつか検討すると、AGIL を具体的にどのように捉えるかについては、見解が分かれていることがわかる。たとえば、組織成員の満足度をパターン維持(L)の課題とするか (Hage, 1965)、あるいは統合(I)の課題とするか (廣田, 2016)、で解釈が分かれている。

このように、AGIL の解釈が異なりうる点については、つぎのような指摘がなされている。

「…A, G, I, L というように、どの社会システムにも共通な分類基準によって分類してしまうのであるから、場合によっては相当な無理が生じ、こじつけの印象を与えざるをえないこともある。…ある社会システムが与えられたとき、その社会システムのいかなる機能 (的要件) を、A, G, I, L のそれぞれとして解釈すべきかに関して、議論は別れるであろう」 (小室, 1974, p.37)。

前章でレビューした AGIL 図式を用いた会計研究においても、それぞれ研究目的に応じて AGIL の具体的な内容が自由に解釈されている⁸⁾。つまり、企業の AGIL をどのように捉えるかは、解釈に委ねざるを得ないのである。そこで、本稿では、企業の AGIL

の内容について管理会計という観点から解釈を試みることにする。

(1) 環境適応のための会計

第2章で示したように、AGIL 図式の環境適応(A)とは、社会システムが外部環境に適応し、目標達成に必要な諸手段を調達する機能であるが、企業にとってもそれがそのまま当てはまると解釈する。したがって、環境適応のための会計とは、外部環境への適応 (諸手段の調達も含む) を目的とした会計であるとする。

(2) 目標達成のための会計

AGIL 図式の目標達成(G)とは、社会システムにおける自己完結的な目標を達成する機能である。本稿では、この「自己完結的な目標」を、企業における「所与の環境条件下での目標」として読み替える。これにより、所与の環境条件下での取り組みは目標達成(G)の課題、環境条件の変化は環境適応(A)の課題として区別することが可能となる。

そのうえで、企業の目標達成(G)を具体的には利益計画の実現として解釈する。その理由はつぎのとおりである。管理会計は、対象を会計数値化することで、達成すべき目標に現実性と操作可能性を与える (津曲, 1977)。したがって、企業は営利のために財・サービスを生産・提供しているが、その目標は管理会計によって利益計画として具体化されると考えられるからである。以上より、目標達成のための会計とは、利益計画の実現⁹⁾を目的とした会計であるとする。

(3) 統合のための会計

AGIL 図式の統合(I)とは、社会システム内部の各構成単位が全体として調和し、行動の一貫性を保つ機能である。このような統合(I)は、企業においては、分業している各部門を全体最適に向けて連携させることを意味すると本稿では解釈する。したがって、統合のための会計とは、(全体最適化のための) 各部門の連携を目的とした会計であるとする。

(4) パターン維持のための会計

AGIL 図式のパターン維持(L)は、社会システム内部で共有されている価値観などのパターンを維持し、個人の動機づけを脅かすような緊張が生じれば、システムの安定化を図るためにそれを緩和する機能である。このようなパターン維持(L)は、企業においては、組織成員を動機づけるために価値観などを共有・継承し、その緊張を緩和することを意味すると本稿では解釈する。したがって、パターン維持のための会計とは、(動機づけのための) 価値観などの共有・継承と緊張緩和を目的とした会計であるとする。

なお、野中ほか(1978)は、前章で述べたように、統合(I)とパターン維持(L)の成果指標を、集団・個人レベルに同じく位置づけ、区別せずに検討している。それに対して本稿では、企業における統合(I)とパターン維持(L)とを明確に区別するため、前者を部門間にかかわる課題、後者を個人にかかわる課題として捉え、対象が部門か個人かで両者は異なると解釈している。

5 AGIL 体系による管理会計技法の検討

5.1 管理会計技法の配置例

AGIL 体系に管理会計技法を具体的に配置

してみると、図4に示すようになる¹⁰⁾。注目すべきは、予算管理、原価企画、MPC、ABC/ABM/ABB (Activity-Based Costing/ Activity-Based Management/ Activity-Based Budgeting)、BSC (Balanced Scorecard) が AGIL のすべての機能を追求していると考えられる点である。

5.2 予算管理の検討

Otley and Berry (1980) は、第3章で述べたように、AGIL 図式との関連でその具体的な技法として予算管理を挙げているが、それは単なる例示に過ぎない。そこで、以下では予算管理をこの新たな体系に当てはめ、詳しく検討していく。

(1) 予算管理における4機能

図4で示されているように、予算管理はAGILの4つの機能それぞれを、多少の強弱はあるものの、すべて追求していると考えられる。環境適応(A)では、予測した環境条件が変化すれば期中に予算を修正して対応する。目標達成(G)では、短期利益計画の実現を目指して予算編成と予算統制が行われる。統合(I)では、全社目標を各部門へ配分し、各部門がその予算目標の達成に取り組むことで統合が図られ、さらにそこには予算の調整機能も働いている。パターン維持(L)では、

図4 管理会計技法の配置例

	手段的	目的的
対外的	<p>環境適応のための会計 予算管理、原価企画、MPC、ABC/ABM/ABB、BSC、企業間管理会計、戦略管理会計¹¹⁾、仮説指向計画法、設備投資の経済性計算など</p>	<p>目標達成のための会計 予算管理、原価企画、MPC、ABC/ABM/ABB、BSC、CVP分析、標準原価管理など</p>
対内的	<p>パターン維持のための会計 予算管理、原価企画、MPC、ABC/ABM/ABB、BSC、責任会計、報酬との連動など</p>	<p>統合のための会計 予算管理、原価企画、MPC、ABC/ABM/ABB、BSC、事業部間の振替価格、オープンブック・マネジメントなど</p>

(出所) 筆者作成

予算目標を示すことで、その達成に向けて組織成員が動機づけられ、報酬などとの連動によってその動機づけがさらに高められる。

(2) 予算管理の問題点の整理

以下では、目標達成(G)と他の機能との相互作用という観点から、予算管理の問題点を整理する。機能間の相互作用という観点から考察できることが、この体系の特長といえるだろう。

(a) 目標達成(G)と環境適応(A)の相互作用

目標達成(G)を追求することで、環境適応(A)に逆機能が生じるおそれがある。すなわち、予算の硬直性という問題である。当初予算を絶対視すると、環境条件が変化した際には適応できなくなる。この場合、ローリング予算や予算修正といった柔軟な予算運用が求められる。

(b) 目標達成(G)とパターン維持(L)の相互作用

これには、以下の4つの関係がある。

①目標達成(G)とパターン維持(L)の両方を追求する。すなわち、予算参加である。現場管理者を予算編成に参加させることで、現状を反映した予算編成が可能になり、同時に現場管理者の動機づけが高められる。

②目標達成(G)を追求することで、パターン維持(L)に逆機能が生じるおそれがある。これには3つの要因がある。第1に、当初予算を絶対視すると、環境条件が変化した際には、組織成員への動機づけに悪影響を及ぼす¹²⁾。第2に、予算の希求水準が高いほど組織成員に対する圧力が増し、不安やストレスが生じる可能性が高まる。第3に、その圧力に個人で耐えられなくなると、非公式な集団を形成し、その集団に属することで安心感を得ようとする。しかし、その集団の文化的パターンは企業にとっては好ましくない可能性がある(小菅, 1997)。これら3つの要因は、予算業績が報酬などと連動している場合には、さらに高まる。

③パターン維持(L)を追求することで、目標達成(G)に逆機能が生じるおそれがある。これは、上記②とは逆方向の作用であり、予算参加が行われている場合には、予算圧力への対処として予算にスラックが組み込まれる可能性がある。このおそれもまた、予算業績が報酬などと連動している場合には、さらに高まる。

④目標達成(G)とパターン維持(L)の間にはコンフリクトが存在する。すなわち、計画・統制機能を重視する場合と、組織成員への動機づけを重視する場合とで、望ましい予算水準が異なる(小菅, 1997)。たとえば、動機づけのためには、多少ストレッチな希求水準が望ましい。

(c) 目標達成(G)と統合(I)の相互作用

各部門が割り当てられた目標達成(G)にそれぞれ取り組むことで、時に統合(I)に逆機能が生じるおそれがある。すなわち、部門への予算圧力が強まると、自部門のみに関心が向けられ、部門間で対立が生じる可能性がある。

6 AGIL 体系の意義

本稿で提案する体系は、パーソンズの AGIL 図式から導き出したものである。ただし、この図式が社会学において特に注目を集めたのは1950年代から60年代であり、現在から見ると必ずしも精緻な理論とはいえないかもしれない。しかしながら、第4章で述べたように、ノーベル経済学賞を受賞したサイモン(H. A. Simon)の見解に依拠したASOBATの管理会計体系であったとしても、その体系に管理会計上の意義が見いだされなければ、研究上その体系が定着していくことはない。管理会計体系の妥当性は、それが依拠する見解自体の妥当性だけでなく、むしろそこから得られる意義によって、より大きく判断されると考えられよう。

本稿で提案する体系には、つぎの3つの意義があると考えられる。第1に、管理会計をAGILという機能の観点から考察できるようになる。第2に、機能間の相互作用も考察対象となり、管理会計をシステムとして考察する必要性が明らかになる。第3に、伝統的な管理会計体系の問題を解消できる。

6.1 機能の観点からの考察

伝統的な体系では、ある技法の位置づけは明確に定められるものとされており¹³⁾、その技法がどの経営機能に役立つかを確認することで位置づけが決まる。ただし、一度位置づけが定まってしまうと、教科書の執筆などを除いて、技法と経営機能との結びつきを、管理会計体系を基礎として検討することは、必ずしも多くない。

他方、このAGIL体系では、前章の予算管理の検討からも明らかのように、ある技法が複数の機能の追求に役立つことがあるため、技法の位置づけが一意に定まらない。このため、伝統的な体系と比べて、AGIL体系にはあいまいさがあると問題視されるかもしれない。

しかしながら、管理会計研究にとっては、技法の位置づけが一意に定まらないことが、かえって有益に作用すると考えられる。なぜなら、ある技法が複数の機能の追求に役立つのであれば、技法と機能との関係性が一旦定まったとしても、伝統的な体系のようにその関係性を所与とすることはできないからである。ある状況下で環境適応(A)をどのように追求しているのか、目標達成(G)はどうか、といった具合に、機能や機能間の相互作用(下記6.2を参照)が絶えず関心の的となり、技法自体よりも機能に自然と焦点が向けられるようになる。AGIL体系を研究の基礎とすれば、機能という観点から管理会計を見直すことが可能になるのではないだろうか。

たとえば、会計情報の共有は特定の技法で

はないため、仮に「オープンブック・マネジメント」という名称が付けられていたとしても、管理会計研究では一部の研究者を除き、あまり注目されていない。しかし、会計情報の共有は、統合(I)機能の追求にとって有力な手段と考えられ、「統合のための会計」として注目すべき研究テーマである。

さらに、現実の会計実践は非常に複雑であり、教科書どおりに技法が用いられているわけではない¹⁴⁾。このため、会計実践を技法の観点から整理することは必ずしも容易ではない。しかし、AGIL体系によれば、管理会計が現実の実践の場でどのように用いられているかを、機能という観点から整理することが可能となり、したがって、ケース研究の一つの枠組みとしてAGIL体系が役立つと期待される。

6.2 機能間の相互作用に着目したシステムとしての考察

AGIL体系では、管理会計技法が追求する機能を、機能間の相互作用という観点から考察することができる。たとえば、前章で示したように、予算管理の問題点は、機能間でのコンフリクトや逆機能の発生という形で整理される。

なお、その際には、目標達成(G)を中心とした相互作用に限定して論じたが、それ以外にも重要な相互作用が存在する。たとえば、環境適応(A)を追求した結果、企業内部に変化が生じることで、組織成員に不安が生じ、パターン維持(L)に逆機能が生じるおそれがある。また、今日のVUCAの時代において、環境適応(A)のために部門の多様性や自律性を高めると、部門間の統合(I)が困難になり、これも逆機能を引き起こす可能性がある。

さらに、パターン維持(L)のために個人業績やチーム業績を重視すると、部門間で対立が生じ、統合(I)機能の低下という逆機能が生じるおそれもある。特に、報酬を個人業績

やチーム業績と連動させた場合には、たとえ動機づけが強まるとしても、部門間で対立が生じ、統合(I)機能の低下につながるおそれが高まる。他方で、報酬を全社業績と連動させれば、個人を統合(I)へと動機づけることは可能となるが、動機づけの水準自体は、個人業績やチーム業績と連動させた場合と比べて、低下するおそれがある。

このように、「報酬との連動」は「パターン維持(L)のための会計」に位置づけられる(図4を参照)が、それをパターン維持(L)との関係においてのみで検討すればよいというわけではない。すなわち、AGIL 体系においては、パターン維持(L)と統合(I)のような「機能間の相互作用」にも着目しなければならないのである。

しかも、そのような「機能間の相互作用」において機能間のコンフリクトや逆機能が生じる場合、AGIL が企業存続の要件である以上、それらは何らかの形で解決されなければならない。したがって、他の手段によってそのコンフリクトなどを解決し、必要に応じて不足を補い¹⁵⁾、相互作用を考慮しつつ、すべての機能を満たす必要がある。

たとえば、仮説指向計画法(DDP: Discovery-Driven Planning)を例に挙げると、これは新規事業開発など、将来を見通せない状況下において、試行錯誤を通じて学ぶことを目的とした計画法であり、計画の実現自体は当初から期待されていない。つまり、仮説指向計画法は学習のための技法であり、AGIL 体系においては「環境適応のための会計」に位置づけられる。

では、環境適応(A)以外の目標達成(G)、統合(I)、パターン維持(L)は、仮説指向計画法を用いる場合にはどのように追求されるのか。まず、学習の結果として将来なすべきことが具体的に明らかになれば、その目標達成(G)は伝統的な計画法によって追求されることになる。つぎに、仮説指向計画法におい

てパターン維持(L)はどのように追求されるのか。仮説指向計画法に対して組織成員が不安を感じることはないのか¹⁶⁾。あるいは、仮説指向計画法が適用される新規事業と伝統的な計画法が適用される既存事業とをどのように統合(I)するのか。これらの課題もまた、同時に解決されなければならない。

このように、この体系では仮説指向計画法は環境適応(A)のための技法として位置づけられるが、AGIL の4機能はいずれも企業存続にとって不可欠な要件であるため、仮説指向計画法を環境適応(A)の観点からのみ検討するのでは不十分である。同時に、目標達成(G)、統合(I)、パターン維持(L)の各機能、さらにはそれらの相互作用についても検討する必要がある。

つまり、AGIL 体系に基づけば、管理会計研究においては4つすべての機能を、それらの相互作用にも着目しつつ考察する必要があることが明らかになる。研究テーマによっては、AGIL のうち一部の機能のみが検討対象となる場合もあるだろう。しかし、そのような場合であっても、本来は他の機能や相互作用にも着目すべきであるという点を常に念頭に置く必要がある。このような意味において、管理会計はシステムとして考察しなければならないのである。

6.3 伝統的な管理会計体系の問題の解消

伝統的な体系には、第4章4.1で示したように、戦略の策定という現在では重要な要素が含まれていないという問題がある。その体系の基礎には、当時の経営機能に着目した管理過程学派の考え方があり、そのため外部環境との関係性は直接的には考慮されていなかった。したがって、戦略の策定が含まれていないのも、ある意味ではやむを得ないといえる。

他方、この新しい体系が依拠するAGIL図式はオープン・システムであるため(溝部、

1979), 戦略のような外部環境との関係性を環境適応(A)の課題として明示的に取り扱うことが可能である。さらに、統合報告や企業の社会的責任といった論点も、環境適応(A)の課題として位置づけることができる。

また、伝統的な管理会計体系には、MPCのような会計と強いつながりを持つ現業管理の技法の位置づけがあいまいであるという問題もある。AGIL 体系においては、たとえば MPC は図 4 に示すように、4 つの機能すべてに関連づけて配置される。その意味では、AGIL 体系でもその位置づけがあいまいなままであるといえるかもしれない。しかしながら、6.1 で述べたように、この「あいまいさ」によって、技法そのものよりも機能に対して自然と目が向けられることで、むしろ深い考察への契機となることが期待される。

さらに、意思決定会計と業績管理会計という体系に限ってみると、第 4 章 4.1 で示したように、①長期利益計画が業績管理会計に編入されること、および②短期個別計画と期間計画の関連性があいまいであること、という 2 点が問題として指摘されている。この AGIL 体系によれば、①については、長期利益計画は「目標達成のための会計」に位置づけられ、特段の支障は生じない。②については、期間計画は「目標達成のための会計」に該当する。そして、その短期個別計画の目的が環境適応にある場合には、それは「環境適応のための会計」と位置づけられる。他方、その短期個別計画が期間計画の前段階にあたる場合には、期間計画と同様に「目標達成のための会計」として捉えられる。このように、AGIL 体系においては、機能に応じて技法の位置づけが決定されることになる。したがっ

て、②で指摘されている意味でのあいまいさの問題は生じない。

7 結びにかえて

本稿では、パーソンズの AGIL 図式に基づき、図 3 に示す新たな管理会計体系、すなわち AGIL 体系を提案した。そして、技法の例として予算管理¹⁷⁾を取り上げ、その問題点を AGIL 間の相互作用という観点から新たに整理した。

この新しい体系は、AGIL 図式から導き出されたものであり、自然と AGIL の各機能に目が向けられるようになる。その結果、管理会計を機能の観点から、そしてそれらの相互作用の観点から捉え直すことが可能になると期待される。その際に留意すべきは、AGIL の各機能は企業存続の要件であり、すべての機能が満たされなければならないという点である。したがって、企業の存続を支える管理会計もまた、一部の機能だけでなく、すべての機能の追求に資するものでなければならない。つまり、AGIL 体系を基礎とするならば、管理会計研究においては、4 つすべての機能とその相互作用に着目し、管理会計をシステムとして考察する必要がある。

本稿では「管理会計とは何か」という根源的な問いに直接答える代わりに、その手がかりを得るために管理会計体系について検討し、新たな体系を提案した。この提案が、管理会計の本質に関する議論を再び活発化させる契機となることを願っている。さらに、そのような議論を通じて、管理会計研究の今後のあるべき方向性が明らかになれば、筆者にとって望外の喜びである。

(注)

- 1) 1980年代以降は、たとえば伊藤嘉(1986)、廣本(1993)、櫻井(2014)、加登(2020, 2021)などが、管理会計体系に関連して注目すべき考察を行っている。
- 2) LatencyはLatent pattern maintenance and tension management(潜在的パターンの維持と緊張緩和)とも表記される。その意味を簡潔に示す意図で、本稿では「パターン維持」と訳出している。
- 3) 後述するように、黒澤(1982)はこの社会全体を想定したAGIL図式に依拠して4つの会計領域を提案している。
- 4) 具体的には、Otley and Berry(1980)、黒澤(1982)、Lowe and Chua(1983)、Richardson(1987)、Skaerbaek(1992)、権名(1996)、上東(2000)、Berry et al.(2005)、Clegg(2006)、Kadak and Roostalu(2013)、上埜(2014)、Miley and Read(2021)である。なお、この中には「AGIL図式」という用語が、本稿とは異なる文脈で取り上げられている論文も含まれている。
- 5) その他にSkaerbaek(1992)も興味深い。これは、デンマーク・コペンハーゲンの王立劇場での管理会計システムの導入について、AGIL図式を適用して説明を試みた博士論文“Skærbæk, P.(1991) *Økonomistyring og kultur i en offentlig institution*. Handelshøjskolen i København.”の要約である。ただしその博士論文自体は入手できていないため、現時点ではその詳細は不明である。
- 6) 野中ほか(1978)の執筆者達は主に経営学分野の研究者とされているが、本稿で参照した当該著書の「第6章 組織成果」の内容は、広い意味で業績評価の問題に含まれると判断されるため、管理会計の研究例として取り扱っている。
- 7) AGIL体系では、経営は企業が存続するために行われるものと捉えている。この点に関しては、つぎの2つの指摘が参考になるだろう。①「現代の複雑な企業のすべてに当てはまる目標を考えてみるならば、それは企業の存続であろう」(Caplan, 1971, p.30)。②「管理会計をないがしろにすると、最悪の場合『清算の日』を迎える危険性がある…」(加登, 2021, p.12)。
- 8) たとえば、エストニア・タリン市の管理会計システムに関する研究(Kadak and Roostalu, 2013)において、環境適応(A)はサステナビリティ関連データの収集・処理などに必要な情報技術が整備されていること、目標達成(G)は組織全体がサステナビリティ目標の達成に向け協力して進むように経営トップのリーダーシップが発揮されていること、統合(I)はサステナビリティの測定基準と業績測定基準との整合性が保たれていること、パターン維持(L)はサステナビリティを優先する組織文化が醸成され、それが「トップの姿勢」に現れていること、として解釈されている。
- 9) 本稿では、企業の目標達成(G)を具体的には利益計画の実現として解釈しているが、その中心は短期利益計画の実現にあると考えられる。企業においては会計年度ごとに株主総会が開催されること、またOtley and Berry(1980)が前述のとおり、目標達成(G)に位置づけられる技法の例として予算管理を挙げていることが、その根拠の一つとなろう。ただし、企業の目標達成(G)は、短期利益計画の実現に限定されるものではない。中長期の利益計画の実現も目標達成(G)に位置づけられる。そして、そのための具体的な技法としては、後述するように、たとえば原価企画が挙げられる(図4を参照)。
- 10) 図4に示されている技法は一部に過ぎない。たとえば、そこに示されていないインタンジブルズ・マネジメントは、そのインタンジブルズが追求する機能に応じて配置されることになる。また、そこに示されている技法も、会計実践における現実の機能に応じて、異なる形で配置される可能性がある。
- 11) 本稿において「戦略管理会計」は、たとえばSimmonds(1981)によるコンペティター会計(competitor accounting)やShank and Govindarajan

パーソンズの AGIL 図式に基づく新たな管理会計体系の提案

- (1993)による戦略的コストマネジメント(Strategic Cost Management)などを意味している。
- 12) これは、目標達成(G)、環境適応(A)、パターン維持(L)の3者の関係として捉えることもできる。
- 13) このため伝統的な体系においては、第4章4.1で示したように、短期個別計画と期間計画の関連性が不明確である点が問題として指摘されている。
- 14) たとえば、同じ「標準原価」という用語であっても、それが単なる見積値として用いられている場合もあれば、最低水準の実績値として用いられている場合もあり、企業によってその意味は多様である。したがって、ある会計実践における「標準原価計算」を技法という側面からどう解釈するかは、必ずしも容易ではない。AGIL体系によれば、目標達成(G)のために見積値を「標準原価」として用いることが、パターン維持(L)にどのような影響を与えるかといった形で、機能や(6.2で述べる)機能間の相互作用という観点から、論点を整理することが可能となる。
- 15) このことは、ある管理会計技法を検討する際には、その技法だけに着目するのではなく、それを補う他の方法と組み合わせて「パッケージ」として検討する必要があることを意味する。なお、図4の中には、技法のうち管理会計とは見なされない側面が含まれている可能性もあるが、それはこのようなパッケージ思考を採用しているためである。
- 16) 本稿の筆者の一人である伊藤克(2023)は、仮説指向計画法を実施するための前提として、個人の心理的安全性の重要性を指摘している。
- 17) 予算管理に関しては、脱予算経営(Beyond Budgeting)の提案も、AGIL体系に基づけば新たな形で整理できると考えられる。さらに、たとえば原価企画やMPC、ABC/ABM/ABB、BSCなどにAGIL体系を適用することで、興味深い整理が可能となり、新たな発見が得られるかもしれない。

(参考文献)

- 青木茂男(1976)『現代管理会計論』国元書房。
- 伊藤克容(2023)「仮説指向計画法(DDP)が機能する要件:マネジメント・コントロールにおける『心理的安全性』に関する考察」『成蹊大学経済経営論集』54(1), pp. 111-126.
- 伊藤嘉博(1986)「管理会計論の根本問題:序説:体系論にみる信仰と現実」『城西経済学会誌』22(1), pp. 77-101.
- 上埜進(2014)「管理会計学における研究パラダイム」『甲南会計研究』8, pp. 1-27.
- 上東正和(2000)「社会理論と管理会計研究(2):機能主義によるアプローチ」『高岡短期大学紀要』14, pp. 71-89.
- 加登豊(2020)「管理会計が看過してきたこと:健全な管理会計実践のための指針」『経営会計レビュー』1(1), pp. 3-15.
- 加登豊(2021)「管理会計のレゾナードル」『メルコ管理会計研究』12(2), pp. 3-18.
- 工藤清光(1984)「村落自治組織の構造と機能」『中国農業試験場報告』C(27), pp. 29-114.
- 黒澤清(1982)「企業会計の今後のあり方」『税経セミナー』27(1), pp. 1-6.
- 小菅正伸(1997)『行動的予算管理論【増補第2版】』中央経済社。
- 小室直樹(1974)「構造—機能分析の論理と方法」(青井和夫編『社会学講座 第1巻 理論社会学』東京大学出版会, pp.15-80)。
- 櫻井通晴(1981a)「解説」(青木茂男監修・櫻井通晴訳『AAA 原価・管理会計基準:原文・訳文・解説〈増補版〉』中央経済社, pp. 61-78)。

パーソンズの AGIL 図式に基づく新たな管理会計体系の提案

- 櫻井通晴 (1981b) 『アメリカ管理会計基準研究』白桃書房.
- 櫻井通晴 (2014) 「現代の管理会計にはいかなる体系が用いられるべきか?: マネジメント・コントロール・システムを中心に」『専修経営学論集』99, pp. 9-34.
- 権名市郎 (1996) 「比較会計文化論序説 (4)」『中央学院大学商経論叢』10 (2), pp. 3-28.
- 津曲直躬 (1977) 『管理会計論: 企業予算と直接原価計算』国元書房.
- 富永健一 (1995) 『行為と社会システムの理論: 構造・機能・変動理論をめざして』東京大学出版会.
- 野中郁次郎・加護野忠男・小松陽一・奥村昭博・坂下昭宣 (1978) 『組織現象の理論と測定』千倉書房.
- 廣田俊郎 (2016) 『企業経営戦略論の基盤解明』税務経理協会.
- 廣本敏郎 (1993) 『米国管理会計論発達史』森山書店.
- 松本雅男 (1973) 『管理会計』丸善.
- 溝部明男 (1979) 「パーソンズの AGIL 図式: その形成における基本問題」『社会学評論』30 (2), pp. 2-24.
- 山邊六郎 (1968) 『管理会計』千倉書房.
- AAA (American Accounting Association) (1966) *A statement of basic accounting theory (ASOBAT)*. Sarasota, FL: American Accounting Association (飯野利夫訳『基礎的会計理論』国元書房, 1969年).
- Berry, A. J., J. Broadbent, and D. Otley (2005) Procedures for control. In *Management control: Theories, issues and performance*. 2nd edition, edited by A. J. Berry, J. Broadbent, and D. Otley, pp. 44-62. New York, NY: Palgrave Macmillan.
- Caplan, E. H. (1971) *Management accounting and behavioral science*. Reading, MA: Addison-Wesley (山口年一監訳, 安国一・笠井賢治共訳『管理会計と行動科学』白桃書房, 1976年).
- Clegg, S. (2006) The Bounds of rationality: Power/history/imagination. *Critical Perspectives on Accounting* 17 (7), pp. 847-863.
- Duncan, R. B. (1973) Multiple decision-making structures in adapting to environmental uncertainty: The impact on organizational effectiveness. *Human Relations* 26 (3), pp. 273-291.
- Etzioni, A. (1964) *Modern organizations*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall (渡瀬浩訳『現代組織論 (現代社会学入門2)』至誠堂, 1967年).
- Hage, J. (1965) An axiomatic theory of organizations. *Administrative Science Quarterly* 10 (3), pp. 289-320.
- Kadak, K., and L. Roostalu (2013) Management accounting problems and perspectives in the local government of Estonia: An analysis from the viewpoint of Parsons' paradigm. *Journal of Modern Accounting and Auditing* 9 (1), pp. 20-36.
- Lowe, T., and W. F. Chua (1983) Organisational effectiveness and management control. In *New perspectives in management control*, edited by T. Lowe, and J. L. J. Machin, pp. 271-287. London and Basingstoke, England: St. Martin's Press.
- Miley, F., and A. Read (2021) Soldiers don't go mad: Shell shock and accounting intransigence in the British Army 1914-18. *The British Accounting Review* 53 (2), 100956.
- Otley, D. T., and A. J. Berry (1980) Control, organisation and accounting. *Accounting, Organizations and Society* 5 (2), pp. 231-244.
- Parsons, T., and N. J. Smelser (1956) *Economy and society: A study in the integration of economic and social theory*. London, England: Routledge & Kegan Paul (富永健一訳『経済と社会 I・II』岩波書店, 1958年, 1959年).
- Richardson, A. J. (1987) Accounting as a legitimating institution. *Accounting, Organizations and Society* 12 (4), pp. 341-355.

パーソンズの AGIL 図式に基づく新たな管理会計体系の提案

- Shank, J. K. and V. Govindarajan (1993) *Strategic cost management: The new tool for competitive advantage*. New York, NY: The Free Press (種本廣之訳『戦略的コストマネジメント：競争優位を生む経営会計システム』日本経済新聞社, 1995年).
- Simmonds, K. (1981) Strategic management accounting. *Management Accounting* (London) 59 (4), pp. 26-29.
- Skaerbaek, P. (1992) Accounting for a theatre: Implementing a management accounting system in a cultural institution. *European Accounting Review* 1 (2), pp. 465-469.

(Abstract)

This paper proposes a new framework for management accounting derived from Talcott Parsons' AGIL scheme. The framework enables issues such as budgeting issues to be re-examined from a novel perspective and redirects attention toward the functions of management accounting and the interactions among those functions. By employing the AGIL-based framework, management accounting can be conceptualized as an integrated system, thereby opening avenues for research from a fresh, system-oriented viewpoint.