

管理会計論からみた組織論の展開

斎 藤 孝 一

1. はじめに

本論文の目的は、現代における行動会計論を認識するために、管理会計論における組織論の展開を概観することにある。

管理会計論は組織における情報システムの運用に関心を持つようになり、組織設計と会計システム設計との緊密な相互関係を強調している。また、ここでは、会計および情報システムの設計や運用は、組織参加者の反応についての考察が必要であることを主張している¹⁾。

本概観は、管理会計論において導入された組織論の研究を検討するための基礎として、管理会計論のどの領域にどのような組織論が組み込まれているかを明らかにしようとするものである。

2. 組織論の展開と管理会計論

近代的な経営管理論は、20世紀になって大規模産業組織における問題が科学的方法によって取り組まれたことから生じたが、その中心にあるのが組織論である。

組織論は、単一の研究主題ではなく、さまざまなパースペクティブを持つ研究者達による実証的研究および理論的洞察の混合物であり、わが国におい

てもいくつかの分類方法がみられるが、ここでは次のような分類にしたがうこととする。

I 古典的組織論

① 科学的管理法

② 管理論

II 産業心理学と人間関係論

III システム論

① オープン・システムズ・アプローチと社会・技術システム論

② コンティンジェンシー論

IV 意志決定論

I 古典的組織論

① 科学的管理法

科学的管理法は、テイラー (Taylor, F. W.) によって提唱され、19世紀末から20世紀初頭にアメリカ機械技師協会を中心に展開された「体系的管理運動」の一つとして成立した。テイラーの理論については多数の研究が発表されている。科学的管理法は、(1)熟練の移転、(2)課業管理の原理、(3)職能化の原理から構成されているが、彼の理論の基礎にある哲学は、すべての職務にはそれを行う最適な方法があり、それは注意深い観察と分析によって発見され得るというものである。そこでは、時間動作研究という科学的手法によって課業の設定を行ない、これを実施するための管理システムが構築されている。このシステムは、作業のタイプ別に適した労働者を選択、教育し、予定の標準を達成した場合には報酬を支払うというものであり、テイラーは正確に分析され得る特定の課業に対する能率的な作業遂行の方法を展開した。テイラーにはいくつかの論文、記録があるが、彼の技法については、Taylor[1911]に明らかであり、基礎となっている哲学についてはTaylor[1947]にみることができる。テイラーのアプローチの概念は、多くの管理会計の中に継承されている。たとえば、予算と標準は多かれ少なかれ

客観的な、科学的に証明できる方法で設定される等をあげることができる。そして、標準設定の効果は、初期の行動会計のテーマであった²⁾

② 管 理 論

管理論は、科学的管理法と同じように成行管理を科学化しようとするものである。しかし、科学的管理法が、労働者を単なるマシン・モデルとみなすのに対して、管理論は、経営職能を分析し、管理原則を提示することによって、組織目的の効果的な達成のための組織活動を考察しようとする。たとえば、Follet [1924], Urwick [1944], Fayol [1949] 等は、効果的な経営実務の諸原則の形成や組織構造、リーダーシップ・スタイルの問題に関心を持っていた。それは、「責任と権限は等しくなければならない」といったような諸原則や「ラインとスタッフ」、「上役と部下」、「命令系統」、「販売攻勢」等の用語にみることができる。管理論の研究は、管理会計論においては、責任会計の基礎を形成している。

II 産業心理学と人間関係論

産業心理学とは、一般に、産業界、企業、職場における諸問題を心理学の研究方法にしたがって解決しようとする領域であるが、経営的諸問題ばかりでなく、個人的幸福についても関心を示しているという点で注目に値する。産業心理学の研究は、疲労の原因と結果、休憩の必要性、労働時間の影響等について、科学的管理法と共通した部分が多いが、機械的ではなく行動的なより洗練された人間モデルを使用する。

産業心理学の対象は、作業能率および職業適性研究を中心とした個人、ついで職場集団を対象とした人間関係論、さらにフォーマルな組織へと発展している。人間関係論は、メーヨーの先駆的な研究 Mayo [1933] とレスリスパーガーにより詳細に報告されたホーソン実験 Roethlisberger[1941] から生まれた。これらの研究は、個人的要素と同様に社会的条件や作業条件が労働者の生産性にどのように影響するかを研究するために始められた。その成果は人間行動に対する作業の社会的関係の重要性を示すものと解釈されているが、

作業の社会的状況およびグループ規準が労働者の行動に与える影響と作業状況における個人のニーズと欲求に対する影響についての関心を高めたという点で人間関係論は重要である。この分野の研究としては、Maslow [1954], MaGregor [1960], Likert [1961], Argyris [1964], Hertzberg [1966] 等をあげることができる。

この領域における研究は、Stedry [1960] 等の初期の行動会計研究に基礎理論を提供したことによって、管理会計論にとっても重要である。そこでは、心理学を応用することによって、組織し、管理し、動機づけするための最善の方法が追及された。

Ⅲ システム論

① オープン・システムズ・アプローチと社会・技術システム論

システムとは、一定の相互作用を持つ一つの全体をいうが、システムは環境との相互作用の関係で、クローズド・システムとオープン・システムとに分けられる。前者は、環境との相互作用を持たず、自己完結的な独立性を有することを特色とし、後者は、環境との間に継続的な相互作用の関係を持っていることを特色とする。

オープン・システムズ・アプローチは、組織とその環境との間にある関係を把握することによって、組織の諸活動を研究しようとするものである。組織行動を理解するための基本的前提は、組織はその環境に大きく影響され、依存しているというものであり、組織が生存できるかどうかは、環境との間に循環的な相互作用を続けることができるかどうかにかかっているというものである。

オープン・システム論は、バーナード (Barnard, C. I.) により組織に適用され、サイモン (Simon, H. A.) に継承され、タビストック学派 (Tabistock school) により社会・技術システム論として展開された³⁾

オープン・システムズ・アプローチは管理会計論にも適用されたが⁴⁾ 使用される理論モデルの仮説と組織との組み合わせに議論の余地があるとされて

いる。

② コンティンジェンシー論

コンティンジェンシー論は、オープン・システム論から派生したもので、あらゆる環境に対して唯一最善の組織はありえず、環境が異なれば友好な組織は異なるという考え方である。

コンティンジェンシー論以前の研究のほとんどすべてが、組織のお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いった不偏主義をとっていたのに対して、1950年代末及び1960年代初期に行なわれた研究の多くは、特定の組織形態が特定の環境条件に最も適していることを示し、コンティンジェンシー論の発展のための基礎を築いた。Burns and Staker [1961] は安定的でダイナミックな技術的環境に対する機械的組織の適切性を示した。Chandler [1962] は、企業によって選択された戦略とその効果的な実行に適した組織構造との関係を発見した。古典的組織論に実証的な裏付けを与えようと設計された Woodward [1958], Woodward [1965] による研究は、製造プロセスの性質に依存する様々な経営管理の原則の必要性を主張している。また、Lawrence and Lorsch [1967] の研究は、様々な環境状態にふさわしい組織原則があり、それらは組織の様々な部門ごとで異なることを立証した。

しかし、コンティンジェンシー・フレームワークは実証的研究の成果を満足させるために必要であるけれども、その理論的な基礎に対してはほとんどコンセンサスがないということを認識することは重要であり、理論的な混乱がみられる。その理論的混乱は提案されたコンティンジェント変数が検討されたときにみることができる。これらは製品－市場環境の安定性⁵⁾、使用される生産技術の性質⁶⁾、製品－市場の同質性と異質性⁷⁾、組織の競争的戦略⁸⁾ などである。

コンティンジェンシー・アプローチは、1975年頃から行動的管理会計領域を支配している⁹⁾。したがって、コンティンジェンシーフレームワークは組織論の文献でかなり批判されていた時にも¹⁰⁾ 管理会計研究者には無批判に受

け入れられていたといえる。

Ⅳ 意思決定論

ここで意思決定論とは、組織情報の流れと意思決定プロセスの研究による組織研究のアプローチをさす。このアプローチは Barnard [1938] にまでさかのぼることができる。彼の研究は、古典的組織論、人間関係アプローチ、システムズアプローチ、意思決定プロセスの諸要素を結合するという点で注目に値する。それは、Simon [1945] とカーネギーメロン学派に大きな影響を与えた。意思決定アプローチによれば、組織行動の決定要因は、それを構成する人間の制限された合理性と情報処理能力である。これは、満足化の概念、すなわち、最適な解決よりも満足な解決が発見されたならば、個人はよりよい解決を求めるのをやめるという概念となった。意思決定論によるアプローチは、実務上観察された行動を説明する理論的モデルを構築しようとするものであるが、より最近の研究には、March and Olsen [1976] がある。ここでは、問題、解決、参加、選択機会の比較的でたらしめな相互作用によって意思決定を説明する意思決定のゴミ箱モデルが展開された。

意思決定アプローチは、特に管理会計論に重要である。というのは、管理会計論は経営管理者の意思決定に情報を提供することに従事しているにもかかわらず、基礎となる理論的アプローチは、合理的なモデルを使用する経済学から単に引き出されているからである。この点、意思決定アプローチは、どのような行動が最大の利益をもたらすかを算定する合理的、経済的人間としての視点から、限定された合理性と情報処理能力、環境の曖昧さと不確実性を強調する経営人としての考え方に視点を移し、新しい管理プロセスを考察しようとするものである。たとえば、Earl [1978], Cooper [1981], Dyckman [1981] の研究をあげることができる。

表1 組織論の展開

| 古典的 科学的管理法 | 組織論 | | 産業心理学と 人間関係論 | システム論 | | 意思決定論 |
|----------------------------|---------------------------|----------------------------|--|--|--|---|
| | 管 | 理 論 | | シ ス テ ム オープン・システムズ・ アプローチと 社会・技術システム論 | 論 コンティンジェンシー論 | |
| Taylor [1911] [1947] | Follet Urwick Fayol | [1924] [1944] [1949] | Mayo [1933] Roethlisberger [1941] Maslow [1954] Magregor [1960] Likert [1961] Argyris [1964] Hertzberg [1966] | Barnard [1938] Simon [1945] | Burns and Staker [1961] Chandler [1962] Woodward [1958] [1965] Lawrence and Lorsh [1967] Thompson [1967] Wood [1979] Schreyögg [1980] | Barnard [1938] Simon [1945] March and Olsen [1976] |

表2 管理会計における組織論の影響

| 古典的 科学的管理法 | 組織論 | | 産業心理学と 人間関係論 | システム論 | | 意思決定論 |
|---------------|--------|--------|-----------------|--|-----------------------------------|--|
| | 管 | 理 論 | | シ ス テ ム オープン・システムズ・ アプローチと 社会・技術システム論 | 論 コンティンジェンシー論 | |
| Stedry [1960] | Caplan | [1971] | Stedry [1960] | Amey [1979] Ansari [1977] [1979] | Khandwalla [1972] Otley [1980] | Earl [1978] Cooper [1981] Dyckman [1981] |

3. 管理会計における組織論のテーマ

会計システムに関する行動的及び組織的諸要因についての会計研究者の関心は、1950年代および1960年代にさかのぼることができるが¹¹⁾ 1970年代になって、活発な研究が行なわれるようになった。まず、個人ならびに個性のような心理学的特徴、個人の意思決定プロセスに対する認識的特徴の影響に関心を示し、ついでグループの特徴そして組織的ならびにより広い社会的特徴が主な関心領域となった。1970年代の関心は責任会計に集中したが、それは古典的組織論に基づいている。¹²⁾ そこでの主要問題は、事業部制の問題、すなわち振替価格と残余利益との関係等を用いた事業部業績の適切な尺度の必要性であった。

1975年ごろには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論がこの分野に導入されたが、解決されなければならない非常に多くの問題を含んでいる。

1980年代になって、管理会計論の理論的基礎のより完全な確立に関心が示されている。たとえば、Burchell *et al.* [1980] は会計学が組織及び社会において演じることのできる役割に関心がある。Hayes [1983] は管理会計の情報経済学、エージェンシー論、コンティンジェンシー論による現在の理論的土台は不満足であると論じて、経済的現象としてよりもむしろ組織的現象として管理会計を考えようとした。Tissen and Waterhouse [1983] は、エージェンシー論と市場および階層の理論を用いてコンティンジェンシー論を拡大することによって管理会計の記述的理論を組み立てようとした。

表3 組織論と管理会計の領域

| | 組 織 論 | 管 理 会 計 |
|-------------------|-----------|---------|
| 古典的管理論 | 科学的管理法 | 標準原価計算他 |
| | 管 理 論 | 責 任 会 計 |
| | 産 業 心 理 学 | 初期の行動会計 |
| システムズ・アプローチ | | 統 制 会 計 |
| コンティンジェンシー・アプローチ | | 行 動 会 計 |
| 意 思 決 定 ア プ ロ ー チ | | 意思決定会計 |

4. 結びにかえて

今日、管理会計の理論的基礎を確立しようとする新たな試みが明らかになっている。管理会計の実務は組織に根ざしており、管理会計のプロセスはより広い組織プロセスのほんの一部にすぎない。管理会計の理論的基礎は、組織との関係を離れて適切には研究されえない。それにもかかわらず、このようなパースペクティブを用いた実証的研究は少ない。

本稿は、組織論の展開とその管理会計論への影響を概観したが、各理論の細部にまでは立ち入ることができなかった。したがって、組織論上の研究を無批判に受け入れるのではなく、批判についても吟味して、管理会計論との関係を再検討すること、組織論導入の具体的で詳細な検討を行うこと、管理会計の記述的理論の確立についての研究をすすめること、の三点を今後の課題として結びにかえることにする。

注

- 1) Hoopwood, A. G. (1978) 'Towards an Organizational Perspective for the Study of Accounting and Information Systems' *Accounting Organizations and Society*, pp.3-13.
- 2) たとえば, Stedry, A. C. (1960) *Budget Control and Cost Behavior* (prentice-Hall).
- 3) 社会・技術システム論は、作業状態を社会的要因と技術的要因から構成されているとみなし、組織の効率化は、社会的システム（人間組織）と技術システムとの最適化によるというもの。
- 4) たとえば, Amey, L. R. (1979) 'Towards a New Perspective on Accounting Control' *Accounting, Organizations and Society*, pp.247-258.
Ansari, S. L. (1977) 'An Integrated Approach to Control Systems Design' *Accounting, Organizations and Society*, pp.101-112. Ansari, S. L. (1979) 'Towards an Open Systems Approach to Budgeting' *Accounting, Organizations and Society*, pp.149-161.
- 5) Burns, T. and G. M. Stalker (1961) *The Management of Innovation* (Tavistock).
- 6) Woodward, J. (1958) *Management and Technology* (HMSO).
- 7) Thompson, J. D. (1967) *Organizations in Action* (McGraw-Hill).
- 8) Chandler, A. (1962) *Strategy and Structure* (MIT Press).
- 9) 初期の例として Khandwalla [1972] が知られており, Otley [1980] において再検討される。

- 10) たとえば Wood, S. (1979) 'A Reappraisal of the Contingency Approach to Organisation', *Journal of Management Studies*, pp.334-54; Schreyögg, G. (1980) 'Contingency and Choice in Organisation Theory', *Organisation Studies*, pp.305-26. を見よ.
- 11) たとえば, Argyris, C. (1952) *The Impact of Budgets on People* (School of Business and public Administration); Simon, H. A. et al. (1945) *Centralisation versus Decentralisation in the Controller's Department* (Controllershship foundation); Stedry, A. C. (1960) *Budget Control and Cost Behavior* (Prentice-Hall); Hofstede, G. (1968) *The Game Budget Control* (Tavistock).
- 12) Caplan, E. H. (1971) *Management Accounting, and Behavioral Science* (Addison-Wesley) 山口年一監訳『管理会計と行動科学』白桃書房, 昭和51年. を参照.

参 考 文 献

- Argyris, C. (1964) *Integrating the Individual and Organization* (Wiley) 三隅二不二・黒川生流共訳『新しい管理社会の探求』産業能率短期大学出版部, 昭和44年.
- Barnard, C. (1938) *The Functions of the Executive* (Harvard University press) 山本安次郎, 田杉競, 飯野春樹共訳, 新訳, 『経営者の役割』ダイヤモンド社, 昭和43年.
- Burchell, S., C. Clubb, A. Hopwood, J. Hughes and J. Nahapiet (1980) 'The Roles of Accounting in Organizations and Society', *Accounting Organizations and Society*, pp.5-27.
- Chandler, A. (1962) *Strategy and Structure* (MIT Press)
- Cooper, D. J., D. Hayes and F. Wolf (1981) 'Accounting in Organized Anarchies: Understanding and Designing Accounting Systems in Ambiguous Situations', *Accounting, Organizations and Society*, pp.175-91.
- Dyckman, T. R. (1981) 'The Intelligence of Ambiguity', *Accounting, Organizations and Society*, pp.291-300.
- Earl, M. J. (1978) 'Prototype Systems for Accounting, Information and Control', *Accounting, Organizations and Society*, pp.161-70.
- Fayol, H. (1949) *General and Industrial Management* (trans. C. Stours) (Pitman) 都築栄訳『産業ならびに一般の管理』風間書房, 昭和39年
- Hayes, D. C. (1983) 'Accounting for Accounting: A Story About Managerial Accounting', *Accounting, Organizations and Society*, pp.241-9.
- Hertzberg, F. (1966) *Work and the Nature of Man* (World Publishing) 北野利信訳『仕事と人間性』東洋経済新報社, 昭和53年.
- Katz, D. and R. L. Kahn (1966) *The Social Psychology of Organizations* (Wiley).
- Khandwalla, P. N. (1972) 'The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls', *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp.275-85.
- Likert, R. (1961) *New Patterns of Management* (McGraw-Hill). 三隅二不二訳『経営の行動科学』ダイヤモンド社, 昭和39年.
- Lawrence, P. and J. W. Lorsch (1967) *Organization and Environment* (Harvard Uni-

- versity Press).
- McGregor, D. (1960) *The Human Side of Enterprise* (McGraw-Hill). 高橋達男訳『企業の人間的側面』産業能率短期大学出版部, 昭和41年.
- March, J. G. and J. P. Olsen (1976) *Ambiguity and Choice in Organizations* (Bergen, Universitetsforlaget). 遠田雄志, アリソン・ユング訳『組織におけるあいまいさと決定』有斐閣, 昭和61年.
- Maslow, A. (1954) *Motivation and Personality* (Harper). 小口忠彦監訳『人間性の心理学』産業能率短期大学出版部, 昭和46年.
- Mayo, E. (1933) *The Human Problems of an Industrial Civilization*. 村本栄一訳『産業文明における人間問題』日本能率協会, 昭和42年.
- Miller, E. J. and A. K. Rice (1967) *Systems of Organization* (Tavistock).
- Otley, D. T. (1980) 'The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis', *Accounting, Organizations and Society*, pp.413-28.
- Rice, A. K. (1958) *Productivity and Social Organization: The Ahmedabad Experiment* (Tavistock).
- Rice, A. K. (1963) *The Enterprise and its Environment* (Tavistock).
- Roethlisberger, F. J. (1941) *Management and Morale*. 野田一夫・川村欣也共訳『経営と勤労意欲』ダイヤモンド社, 昭和29年.
- Simon, H. A. (1945) *Administrative Behavior, A Study of Decision-Making Process in Administrative Organization* (Collier-Macmillan). 松田武彦・高柳暁・二村敏子共訳『経営行動』ダイヤモンド社, 昭和40年.
- Taylor, F. W. (1911) *The principles of Scientific Management* (Harper & Row).
- Taylor, F. W. (1947) *Scientific Management* (Harper & Row). 上野一郎訳編『科学的管理法』(新版) 産業能率大学出版部, 昭和59年.
- Tiessen, P and J. H. Waterhouse (1983) 'Towards a Descriptive Theory of Management Accounting', *Accounting, Organizations and Society*, pp.251-67.
- Woodward, J. (1958) *Management and Technology* (HMSO).
- Woodward, J. (1965) *Industrial Organisation: Theory and Practice* (Oxford University Press).

(愛知学泉大学経営学部 講師)

昭和63年10月25日受理