

現代標準原価計算の課題 —標準原価計算と行動科学—

板垣 忠

1. まえがき

標準原価計算は、(1)各階層の経営管理者に原価管理に有用な原価情報を提供する、(2)財務諸表の作成に必要な原価資料を提供する、(3)予算編成に必要な原価情報を提供する、(4)価格決定に必要な原価情報を提供する、(5)個別計画の設定に必要な原価情報を提供する、という原価計算一般の目的とともに、(6)記帳を簡略化、迅速化する、という目的をもっている。ほぼ1904年から1910年ごろにかけてアメリカで誕生して以来、^①標準原価計算はこれらの目的により効果的に役立つことを指向して発展の一途をたどってきた。もちろん、その間企業経営引いては経済社会の高度化、複雑化に伴ないこれらの目的自体が変遷してきた訳で、それに呼応して標準原価計算は一層その内容を深化、拡充して現在に至っている。すなわち、標準原価の設定、標準原価と実際原価の比較による原価差異の計算と分析、責任会計思考に沿った原価報告、さらには原価差異の処理の問題など、いまや標準原価計算はそれ自体としてはほぼ完全なまでにその機構を整えたといつてよい。もっとも、だからといって、標準原価計算は現状のままでよいということでは決してない。むしろ、近年における情報科学、行動科学、経営科学さらには組織論などの関連分野の学問の急速な発展は標準原価計算に多大のインパクトを及ぼしており、標準原価計算はそれに対する対応を迫られているのが

① 岡本清著「米国標準原価計算発達史」83頁、昭和44年、白桃書房。

現状である。したがって、「標準原価計算は一定の重要な修正をしなければその可能な最大の真価を発揮することはできそうにない^②」のである。もっとも、標準原価計算は会計技術的には殆ど改良の余地はないと思われるから、「その修正は技術それ自体よりもむしろ制度を運営し利用する人々の態度 (attitudes) と思想 (philosophy) に関係している^③」という Caplan の指摘は妥当性をもつものと考えられる。

本来標準原価計算は科学的管理法の思考を基礎にして生成したものであるから、今日のようにいくつかの点で科学的管理法の思考がそのままでは貫徹しえなくなろうとしている状況のもとにおいては、標準原価計算もその思考様式を変えていかなければならないことはむしろ当然といえらるであろう。本稿では、このような観点に立って現代標準原価計算の課題を考察してみたい。この場合、当然その機能に照して考察しなければならず、標準原価計算には一方に財務諸表の作成に必要な原価資料を提供するという重要な機能があるが、ここではそれには触れず、もっぱらもう一つの重要な機能である原価管理に有用な原価情報を提供するという点にしばって考察する。また、この点にしばって主題に迫るにしても、情報科学、行動科学、経営科学など多面的なアプローチが必要になるが、本稿では、これらのうち主として行動科学の面からアプローチを試みることにする。

2. 行動科学的アプローチの意義

まず、行動科学的アプローチの意義を明らかにすることからはじめたい。近年、心理学、社会学、統計学、経営学などの学際的研究 (interdisciplinary research) として行動科学 (behavioral science) が華々しく取り上げられ、

② Edwin H. Caplan, *Management Accounting and Behavioral Science*, P. 61, 1971, Addison-Wesley Publishing Company, Inc.

③ Edwin H. Caplan, do.

それが管理会計論にも少なからぬ影響を及ぼし、あたかも管理会計論を書きかえてしまうかのような勢いで論じられている。しかし、行動科学それ自体の内容については論者の間に必ずしも一致したものがあつた訳ではない。津曲助教授も、行動科学的接近とはいっても、それを認識方法の側面から規定するか、あるいは、認識対象の面から規定するかをめぐって、かならずしも、共通の理解が存在しているとはいえない^④と述べてそのことに触れておられるが、少なくとも、行動科学が組織の構成員である人間の行動を研究対象とするものである点については異論はないように思われる。すなわち、人間行動の動機ないしは誘因を解明し、そのことを通じて人間行動を理解し、予言することを課題としているのである。他方、行動科学はこれにとどまらず、かかる課題の研究を論理実証主義というまさに科学的方法によって行なうところにもう一つの特徴をもっている。このように、行動科学は認識対象と認識方法の二つの面からその内容を規定することが可能であるが、標準原価計算に対して行動科学的にアプローチするという場合、このことが大きな意味をもってくる。

本稿の主題である標準原価計算の原価管理機能に即していえば、原価管理は人間によって人間を対象にして行なわれるのであるから、人間行動の解明なしには原価管理の効果的実施は不可能であり、この意味で行動科学的に人間行動に重点をおいてアプローチすることの意義は大である。また、行動科学的に人間行動の面からアプローチするにしても、人間行動を与えられたものとして、その上に立っていわば観念的に理論を展開するのでは意味がない。標準原価計算論引いては管理会計論が真に科学として市民権を獲得するには確乎たる自らの方法論をもたなければならない。その意味で、行動科学的アプローチによって実証主義的に対象に迫るという方法論を標準原価計算論の方法論として確立することを方向づけたのは、行動科学的アプローチの非常に大きい功績である。

④ 津曲直躬稿「予算統制と行動科学——行動科学的な管理会計論の問題点——」会計第10巻第3号、昭和47年、32頁。

さらに、組織理論の分野ではいわゆる近代組織理論と呼ばれるものが成立している。ここに組織理論というのは、「過去10年間に、心理学、社会心理学および社会学のような分野の指導的研究者が、個人や小グループの行動について学んだことを大組織の問題に関係づけるといふ挑戦的課題(challenging issues)にかれらの注意を向けはじめた。ここに、非常に多様な行動研究を総合し、特に大規模組織の性格と機能に関心を集中しようとする新しい研究分野が現われた。この新しい研究分野が『組織理論』と呼ばれ、それは心理学者、社会学者、官庁の管理者(public administrators)ならびに経営管理者のような別々のグループが、組織における人間行動に対する新しいしかもより現実的な洞察を得るための努力をするなかで同時に見つけた共通の基盤(common ground)を表わしている^⑤」と理解できる。このように組織理論は行動科学とは無縁ではない。そして、そのうち近代組織理論といわれるものでは、組織を意思決定のプロセスとみ、組織における経営管理は本質的にはすべて意思決定のプロセスであるとする。意思決定にとっては情報が不可欠であり、標準原価計算引いては管理会計が経営管理に役立つためには、その意思決定にとって有用な情報を提供しなければならない。このように、行動科学的アプローチは組織理論なかんずく近代組織理論を媒介として、標準原価計算引いては管理会計を会計情報システムとして構築することを必然ならしめるに至っている。管理会計を情報システムとして構築するということは、取りも直さず管理会計情報によって組織の構成員特にライン部門の管理者と作業者の意思決定引いては行動を、組織それ自体の目標の実現に貢献するように誘導することを意味している。この辺の事情について Caplan は次のように述べている。すなわち、管理会計の二つの包括的な機能のうちの一つを「組織のあらゆる階層での意思決定のための基礎として有用な情報を提供すること」にあるとし、「この管理会計の意思決定のための情報提供機能」は行動を左右すること(influencing)に大きな重点をおくものであることを認識することが大切である。……管理会計は、(a) 目標の設定、(b)

⑤ Edwin H. Caplan, *ibid.*, p. 2.

その目標の達成に貢献するために個人がしなければならないことを伝達すること、(c) 望ましい業績に向けてモウティベートすること、(d) 業績の評価、および(e) 是正活動をとらなければならない時を示唆することを含む経営管理過程のあらゆる段階において行動を左右するうえにおいて重要な役割を果たす。要するに、管理会計の意思決定のための情報提供機能は本質的に行動機能であるから、管理会計担当者は真に行動科学に関与していなければならない^⑥と。

一般に情報は、情報の提供を受ける人が提供された情報により一定の意思決定を行ない、それに基づいて一定の行動を起こすことを期待して提供される。したがって、真に有用な情報——目的適合性の基準にかなった情報——を提供するためには、それを提供される人の行動について一定の仮定を設け、その仮定に沿った情報を提供しなければならない。そのためには、組織における人間の行動についての研究と理解が不可欠である。かくて、管理会計を情報システムとして構築することは管理会計に対し行動科学的にアプローチすることと表裏の関係にあることを見逃してはならない。また、Caplan も指摘しているように、経営管理を基本的に意思決定過程とみなし、会計の役割をそのための情報提供にするということは、その情報システムを意思決定機能の構成部分 (integral part) として働らくものとして位置づけることでもある^⑦。つまり、今日では、情報システムとしての会計とライン部門の管理活動とは一体的に捉えなければならないのであり、原価管理に即していえば、伝統的な標準原価計算においてもっぱらスタッフ部門の原価差異の計算、分析的側面にのみ視点を向け、ライン部門の行動には余り注意が払われなかったのと好対照をなしている。原価管理は情報の提供とそれに基づく意思決定とが一体的に行なわれてはじめて効果的に行なわれるのであり、管理会計引いては標準原価計算を情報システムとして構築することはこの点で大きい意義をもっている。このようにして、管理会計の情報システム化はコンピューター

⑥ Edwin H. Caplan, *ibid.*, p. 3.

⑦ Edwin H. Caplan, *ibid.*, p. 7.

技法の発達と相俟って時代の要請となっており、行動科学的アプローチがその基盤となっていることからして、この面でも行動科学的アプローチの意義が大きいことは明らかであろう。

標準原価計算論への行動科学的アプローチの意義は以上の三つの点に求めることができるが、では行動科学的管理会計論において人間行動に迫ることによって、具体的にいかなる行動を仮定することが可能となっているのであろうか。伝統的管理会計の行動仮説との対比という形で論を進めてみよう。

3. 伝統的管理会計の行動仮説

既に述べたように、管理会計したがって標準原価計算は、本来、実際に製造ならびに販売などの活動を担当するライン部門に働らきかけてそれらの業績を高め、それを通じて企業それ自体の目標を実現するための手段である。したがって、自ら検証することこそしなかったが、伝統的管理会計といえども暗黙のうちに組織構成員たる人間の行動ならびに組織の目標について一定の仮説をもっていたことは確かである。その仮説は Caplan によって次のように適切に要約されている^⑧。

会社の伝統的管理会計モデルの行動仮説

I. 組織目標についての仮説

- A. 経営活動の主要目的は利益の極大化である（経済理論）
- B. この主要目的は組織全体に割り当てられる部分目標に分割できる（経営管理の原理）
- C. 目標は合計できる——経営の部分にとって良いことは全体にとっても良いことである（経営管理の原理）

II. 組織参加者の行動についての仮説

- A. 組織参加者は第一に経済的要因によってモウティベートされる（経済

⑧ Edwin H. Caplan, *ibid.*, p. 17.

理論)

- B. 仕事は基本的に不愉快なもので、人々はできれば避けたいと思っている (経済理論)
- C. 人間は通常不能率で浪費をするものである (科学的管理法)

III. 経営管理者の行動についての仮説

- A. 経営管理者の役割は会社の利益を極大化することにある (経済理論)
- B. この役割を果たすために、経営管理者は怠惰で浪費をし不能率な従業員をコントロールしなければならない (科学的管理法)
- C. マネジメント・コントロールの心髄は権限にある。そして経営管理者の最終的権限は経済的報償の仕組みを左右する能力から生じている (科学的管理法)
- D. 個人がもっている権限と業績に対する責任は均衡していなければならない (経営管理の原理)

IV. 管理会計の役割についての仮説

- A. 管理会計の第一の機能は利益極大化の過程において経営管理者を援助することである (科学的管理法)
- B. 会計システムは、経営管理者に経営の目的を選択させ、それを分割して会社全体に割り当てることすなわち業績に対する責任を割り当てることを可能にする目標割当手段である。これは、普通「計画設定」と呼ばれる (経営管理の原理)
- C. 会計システムは経営管理者に好ましくない業績を明確にし是正するためのコントロールの手段である (科学的管理法)
- D. システムには、業績に対する責任とその業績の究極的な効果ならびにそのための原価の正確な比較を可能ならしめるのに十分な確実性、合理性ならびに知識がある (経営管理の原理)
- E. 会計システムは評価に際しては中立的である——個人的偏見はシステムの客観性によって排除される (経営管理の原理)

これらの伝統的管理会計モデルの行動仮説は、括弧内に示されているとう

り、経済理論と経営管理の原理ならびに科学的管理法のいずれかを主要な源泉としている。したがって、伝統的管理会計はこれらに支えられている訳であるが、中心的なものは利益極大化、経済的刺戟、組織参加者は生来怠惰で非能率であること等であり、それに対応して、具体的には部門化、権限、責任ならびに統制の伝統的な理念によって構築されている。標準原価計算がその主要な機能である原価管理を効果的に達成するには、部門管理者に権限と責任を委譲し、部門管理者ごとに原価管理を行なうことが必要であるといわれてきたのは、まさにこのことの現われである。この意味で、標準原価計算が企業における人間行動したがってまたその基礎をなす企業それ自体の目的についての伝統的な仮説のうえに生成、発展してきたことはあらためて指摘するまでもないことである。そして、これまでの標準原価計算引いては管理会計ではそれらの人間行動や企業目的を与えられたものとしてきた嫌いがある。この点については、石塚助教授が、これまでの管理会計論は「受け売り」の管理会計論であって、「自前」の管理会計論ではなかったのである^⑨と鋭く批判されているところで、管理会計に対して行動科学的にアプローチすることは、このことに対する反省の意味も含まれている。

4. 近代組織理論の行動仮説

以上のような伝統的管理会計の行動仮説に対し、近代組織理論では人間行動の意思決定モデルに関連して次のような行動仮説が定立されている^⑩。

近代組織理論の行動仮説

I. 組織目標についての仮説

- A. 組織は個々の参加者の結合体 (colitions) である。厳密に言えば、組織それ自体は意思がなく目的をもつことはできない—個人だけが目的

⑨ 石塚博司稿「管理会計と数理手法」企業会計第21巻第1号、昭和44年、157頁。

⑩ Edwin H. Caplan, p.p 30-31.

をもつことができる。

- B. 通常組織の目的とみられている目標は、実際は結合体の支配的な構成員の目標であって、それは他の参加者や組織の外部の環境によって強いられている拘束を受けるものである。
- C. 組織の目標は、(1) 支配的な参加者の目的の変化、(2) 結合体内の諸関係の変化および(3) 組織の外部環境の変化に応じて変化する傾向がある。
- D. 現代の複雑な企業経営においては、利益極大化のような組織の単一の普遍的な目的は存在しない。何か真の全般的な目標が認識されるとすれば、その目標はおそらく組織の存続である。
- E. 非常に複雑で不確実な世界に直面し、限られた合理性だけを備えていると、組織の構成員は「部分的」(すなわち、個人および部門の)目的に注意を集中する傾向がある。これらの部分目的は相互に矛盾することが多い。加えて、それらは同質的で合計可能であるという仮説が妥当する根拠はないようである——組織の部分にとって良いことは全体にとっては必ずしも良くない。

II. 参加者の行動についての仮説

- A. 組織内の人間行動は本来適応的、問題解決的意思決定過程である。
- B. 組織参加者は非常に多様な心理的、社会的ならびに経済的欲求と誘因によってモウティベートされる。これらの種々の欲求の相対的な強さは個人によってまた同一人でも時によって異なっている。
- C. 組織に加わるという個人の決定と構成員になると生産的努力をするという別個の決定は、そういった活動が自分の個人的目的の達成を促進する程度についての個々人の認識に基づいている。
- D. 組織内での人間行動と意思決定の能率と有効性は、(1) 同時に二、三の事柄以上に集中することができないこと、(2) 環境について一部しか知らないこと、(3) 代替的な活動コースとその結果についての知識が限られていること、(4) 推理能力が限られていること、および(5) 選好

システムが不完全で首尾一貫していないこと、によって拘束されている。人間の合理性についてこのような限界があるために、個人および組織の行動は通常最適よりも満足できる解決を見つけようとする試みを目指している。

III. 経営管理者の行動についての仮説

- A. 経営管理者の第一の役割は、(1) 参加者に求める貢献と (2) その貢献を確実にするために提供しなければならない刺戟 (すなわち認められた欲求の満足) との間の良好な均衡を維持することにある。
- B. 経営管理上の役割は、本来人間の合理性と認識能力の点での限界をもったうえでの意思決定過程である。経営管理者はかれ自身決定をしなければならないしまた他の人達の決定が組織にとって有利になるように決定の前提を有効に左右しなければならない。
- C. マネジメント・コントロールの本質は他の参加者が経営管理の権限を受け容れようとする意志である。この意志は刺戟と貢献の均衡の不安定な関数と思われる。
- D. 責任は上から割り当てられ、権限は下から受け容れられる。それ故、責任と権限はあたかも正式の組織によって経営管理者に与えられたものであるかのように、両者の均衡を口にするのは意味がない。

IV. 管理会計の役割についての仮説

- A. 管理会計過程は、(1) いろいろな階層の経営管理者に計画設定と統制の意思決定職能を促進するデータを提供すること、ならびに (2) 組織内の伝達手段として役立つこと、を主要な目的とする情報システムである。
- B. 予算その他の計画設定と統制のための会計的技術の効果的使用は、これらの技術と統制される個人のモチベーションと欲求水準の間の相互作用についての理解を必要とする。
- C. 管理会計過程の客観性は大部分神話である。会計担当者はデータの選択、加工および報告において広範な自由裁量の余地をもっている。
- D. 会計担当者は組織内でその職能を果たすうえにおいて、他の参加者が

左右されるのと同じ方法で自分個人ならびに部門の目標によって左右されることが期待されている。

近代組織理論の行動仮説は以上のとおりで、これは多くの点で伝統的管理会計のそれとは決定的な違いをみせている。したがって、もしその現実的妥当性が論証されれば——後述するように、現在では必ずしもそれは論証されていないが^⑩——、もっぱら伝統的行動仮説を基盤として成立している管理会計したがってまた標準原価計算はその根柢にさかのぼって吟味し直さなければならない。上述の二組の行動仮説を比較すると余りにも違いが大きく、管理会計が近代組織理論の行動仮説を吸収することは必ずしも容易ではないが、少なくとも今後の管理会計の進むべき方向としては、近代組織理論の行動仮説を積極的に取り入れていかなければならないであろう。まさに、管理会計の変貌が要求されるであろう。さもなければ、存立の基盤そのものが変わってくるために、管理会計はその有用性を失ない兼ねないからである。

5. 管理会計の情報システム化

近代組織理論の行動仮説を取り入れる方向での管理会計の変貌は、管理会計を情報システムとして再構築することにより可能であろう。上述したように、近代組織理論では経営組織に対し意思決定的にアプローチするが、意思決定にとっては情報が不可欠であり、管理会計を情報システム化することによりその要求に応えることができる。うえにみたように、近代組織理論においては、そもそも、管理会計過程は、(1) いろいろな階層の経営管理者に計画設定

⑩ この点については次のような批判もなされている。すなわち、「もっとも、Caplan の列挙する『参加者の行動に関する諸前提』や『管理者の行動に関する諸前提』などが、近代組織理論から論理必然的に導出されうるものであるかどうかは、疑問なしとしない。同様に、人間行動に関するそれらの諸前提は、厳密に言えば、近代組織理論において観念される組織成員の行動仮説とは、かならずしも論断されえないであろう」と。津曲直躬稿、前掲論文41頁。

と統制の意思決定職能を促進するデータを提供すること、ならびに(2)組織内の伝達手段として役立つこと、を主要な目的とする情報システムとみなされる。したがって、管理会計を情報システム化することは近代組織理論の行動仮説を吸収する第一歩である。そして、情報はそれを受け取る人の意思決定したがってまた行動を左右するところに情報たるゆえんがあるから、伝統的管理会計において本来怠惰で浪費をする作業者をうえから与えられた権限を行使することによって統制することを指向するのは、考え方において基本的な違いがある。もっとも、情報によって他の人達の意思決定引いては行動を左右しうするためには、その人達自らが意思決定と行動の主体であることの認識が必要である。これは、組織内の人間行動を本来適応的、問題解決的の意思決定過程とみる近代組織理論の行動仮説にほかならず、この点でも情報システムとしての管理会計は近代組織理論の行動仮説を取り入れることになるであろう。

さらに、既に述べたように、管理会計を情報システム化することにより組織内の人間の意思決定引いては行動を左右するということは、管理会計を意思決定職能の構成部分として位置づけること、つまり、管理会計と意思決定とを一体化することを意味している。このような考え方は溝口教授によっても次のように主張されている。すなわち、「会計機能としての情報機能はすでに意思決定機能と一体的に結びついており、意思決定の相当の部分が同時に情報機能によって担当されているとみることもできる。……経営意思決定機能と会計的情報機能とを概念的に識別することは当然であるとしても、後者をつねに従属的な経営機能としてみることは、今後の管理会計を構想するにあたっては、形成的にすぎるといわなければならないであろう。そこで、マネジメントの行動の原理を計数的手段を通じて明らかにすることが管理会計論の本質的な使命であるということが出来る^⑫」と。

従来は、たとえば標準原価計算の原価管理機能を問題とするにあたって、どちらかといえばその計算的側面を重視し、それによってライン部門の意思

⑫ 溝口一雄編「管理会計講義」22頁、昭和47年、青森書院新社。

決定引いては行動に影響を及ぼすという面は余り問題とされなかったし、問題とされたにしてもそれとは別個の領域として取り上げられた嫌いがある。原価管理は標準原価計算の計算的機能とライン部門の執行的機能とが一体となることによってこそ効果的に機能するのであって、その意味で従来の標準原価計算における問題の取り上げ方は決して妥当なものではなかったといわざるを得ない。管理会計を情報システム化し、意思決定と一体化することによりこの点が改善される訳でその点でも管理会計を情報システムとして捉えることの意味は大きい。もちろん、この場合、「効果的な統制を行ないうるのは伝達された情報がそれを受けとる人の行動にいかなる影響を及ぼすかについての十分な理解が必要^⑬」なのであり、そのためには行動科学による人間行動の研究が不可欠の前提となることはいうまでもない。

近代組織理論の行動仮説を取り入れて管理会計を情報システムとして構築し、組織内の人間の意思決定引いては行動を左右することないしは管理会計と意思決定とを一体化することを意図するといっても、それで問題はすべて解決する訳ではない。むしろ、結局は組織内の人間がどういう行動をとるかというより根本的な問題が残っている。この点に関しては、上記のように、伝統的組織理論が組織参加者は第一に経済的要因によってモウティベートされると考えるのに対し、近代組織理論では組織参加者は非常に多様な心理的、社会的ならびに経済的欲求と誘因によってモウティベートされると仮定する。したがって、従来のように、経済的に刺戟を与えるだけでなく個人の心理的ならびに社会的な欲求や誘因を見極め、それを充すための機会を提供するという形でモウティベートしなければならない。つまり、手段や方法は同じではないがここでも企業目的を達成するためにはやはり組織参加者の行動をモウティベートしなければならない。「組織内の個人の業績をモウティベートし、コントロールするうえでの決定的な要因は『目標の一致』(goal congruence)を促進する能力である。すなわち、かれ自身の欲求を満足

⑬ 飯田穆稿「管理会計への行動科学的アプローチ」企業会計第23巻第4号、昭和46年、92頁。

させようとしている各個人が組織の目標の達成に可能な最大の貢献をするであろう状況をつくり出すことである^⑭」から、組織参加者の欲求が多方面にわたっているとすれば、経営管理者はその多方面にわたる欲求を満足させるための方策を考えなければならない。Herzberg が従業員を効果的に動機づけるための唯一の方法は、かれらが責任を引き受けることのできる挑戦する値うちのある仕事 (challenging work) をかれらに与えることである^⑮、として仕事をやりがいのあるものにすること^⑯ (job enrichment) を示唆しているのはこの線に沿ったものと思われる。

しかし、Caplan も認めているように、組織に参加している各個人の目標と組織それ自体の目標との完全な一致が達成できると考えるのは非現実的である。組織の存続と成功のために必要な協力という形での努力 (cooperative efforts) は個々の参加者のある程度の活動の自由を犠牲にすることを要求するものであるが、それでも、行動研究によると、組織上ならびに指導上の方針や実践は目標の一致に対して不必要に否定的なインパクトを与えており、行動的に単純な管理会計実務は目標の一致に対する妨害として作用し、会計機能は一定の環境のもとでは挫折、衝突、硬直のような望ましくない行動的反応の源泉となりうるという前提を支持する十分な根拠がある、と指摘されている^⑰。

このような状況を生ぜしめているのは、会計が用いられている方法に問題があるからで、その改良をはからなければならない。その方途が行動科学的にアプローチすることで、Caplan は会計したがってまた会計担当者が組織の他の構成員の意思決定に及ぼすインパクトを評価するにあたって行動理論を適用することによって管理会計の有用性を著しく増大することができる^⑱、と

⑭ Robert N. Anthony, *Planning and Control System: A Framework for Analysis*, 1965, Division of Research, Harvard Business School. Edwin H. Caplan, *ibid.*, p. 51.

⑮ Frederick Herzberg, Bernard Mausner, and Barbara Snyderman, *The Motivation to Work*, 2nd ed., 1959, John Wiley & Sons, Inc., Edwin H. Caplan, *ibid.*, pp. 49-50.

⑯ Edwin H. Caplan, *ibid.*, p. 58.

⑰ Edwin H. Caplan, *do.*

している。

Caplan はこのような考えのもとに標準原価計算にアプローチし、伝統的原価計算に比べれば、標準原価計算は現在でも意思決定のための情報の源泉および伝達の径路として使用されているだけでなく、さらにそれから得られる情報は組織の目標を確立し、テストしさらに修正する一連の過程における有用な助力となっているが、前述したように、標準原価計算のような会計技術は一定の重大な修正をしなければ可能な最大の真価を発揮できそうにない。もっともこの修正は技術それ自体よりもむしろそのシステムを運営し利用する人の態度と思想に関係している、という結論に達している。

以上のように、近代組織理論の行動仮説を取り入れる方向で管理会計引いては標準原価計算を発展させるには、それを情報システムとして再構築することが何よりも必要であるが、そうしたからといって管理会計や標準原価計算の内容それ自体が根本的に変わるとは思われない。その意味でうえのCaplan の結論が理解できる。Caplan 自身行動科学に裏づけられた標準原価計算に関しては、Miles や Vergin の、行動科学者が組織環境のなかに存在しなければならないと思っている状況やマネジメント・コントロール・システムによって充たされなければならないと信じている条件として示している次のような説明¹⁸⁾を引用しているにとどまっている。

- 合法と思われる方法で標準が確定されなければならない。このことは、標準を導き出す方法が影響を受ける人によって理解されなければならないことならびに標準が対象となっている組織過程の実際の可能性を反映していなければならないことを要求している。
- 個々の組織の構成員はかれ自身の業績目標の確定に関し若干発言力か影響力をもっていると考えられるべきである。業績目標の確立にその影響を受ける人達が参加することはこれらの標準の合法性を確立するのを助ける。

¹⁸⁾ Raymond E. Miles and Roger C. Vergin, "Behavioral Properties of Variance Controls" *California Management Review*, Vol. VIII, No. 3, 1966. Edwin H. Caplan, *ibid.*, p. 62.

- 標準は「失敗に対する自由」を知らせる方法で設定されなければならない。個人は時々の失策やかれの統制の範囲外にある業績の変動について不公平に非難されないことを保証される必要がある。
- 伝統的な統制のしくみにおいて絶対必要と思われるフィード・バックが拡張されなければならない。業績データはより高い段階によって分析されるために上に向けて流れるだけでなく、要約されそして過程に直接かかり合っている人達にフィード・バックされなければならない。

これらのことは伝統的標準原価計算においてもいわれてきたことであって、行動科学的標準原価計算独特のことではない。したがって、標準原価計算の内容は根本的に変わってはいない。しかも、次に述べるように、現実には伝統的管理会計の行動仮説がまだ通用していることを指摘しておかなければならない。

6. 近代組織理論の行動仮説の検証

はじめに述べたように、行動科学研究の特色は人間や組織の行動を対象とする学際的研究であることと論理実証主義という科学的方法によってその研究を行なうことにある。したがって、うえにあげた近代組織理論の行動仮説の妥当性を実証しなければならない。そのため、Caplan はいろいろな規模の製造会社 5 社から、管理会計担当者 20 人とそれ以外の経営管理者 20 人計 40 人を選んでインタビューによって調査を行ない、組織の目的、管理会計システムの目標ならびにマネジメント・コントロールのための標準原価や差異分析の利用などについて質問を行なっている。やや煩瑣になる嫌いがあるが、重要と思われるので、以下 Caplan にしたがって調査結果の要点を示しておきたい。^①

① Edwin H. Caplan, *ibid.*, p. 63 ff.

まず、組織の目的については若干ニュアンスは異なるが会計担当者も経営管理者も大多数が利益極大化を組織の目的と考えており、この点ではかれらの考え方は伝統的行動モデルに非常に密接に結びついていることが明らかとなっている。

次に、問題の組織参加者の行動についてはどうであろうか。実態調査では組織参加者のうち現場作業者と職長を対象として選び、その行動について同じように管理会計担当者と経営管理者にインタビューによって意見を求めているが、現場作業者については40のインタビューの殆どすべてが伝統的会計モデルに関連した従業員の行動と殆ど正確に匹敵した行動をとることを表わしており、(1)主として経済的要因によってモウティベイトされること、(2)できるだけ少なく仕事をしたいと思っていること、ならびに(3)通常非効率で浪費をするものであると考えられている。ただ多くはないが、なかには、程度は違っていてもこのような直接作業者の行動についての一般的見解とは非常に違った解答があったことが強調されている。

次に職長の行動の場合は、殆どの職長が作業者と同じであるという見解と職長の地位への昇進のためには会社に対し一定の目に見える忠節が必要であると信じている見解とが相半ばしていた。会計担当者と経営管理者が組織参加者の行動について以上のような見解をもっていることから、当然、もしもコントロールの方策として標準原価差異分析をやめれば、組織に対しては不利な影響を及ぼすだろうと予想している(会計担当者は回答80のうち78が、また経営管理者は回答80のうち61)。かくて会計担当者としては、すべての作業者、多くの職長は標準原価や差異分析のような会計手続によってコントロールされないことを好むと想定しているだろうと思われるが、実際は必ずしもそうではなく、会計担当者の60パーセントは、直接作業者は実際はコントロールの方策として標準原価を使用することに賛成していたという意見を表明していた。さらに、多くの会計担当者が作業者は一般に努力する——したがって測定の基準とされる——目標を与えられて有難く思っており、殆どの人達は「適正に定められた」標準に立ち向う挑戦を楽しんでいるという意

見を表明していた。このように、会計担当者の回答には矛盾があったが、そのうちのあるものは現代の管理会計の全般的論理の矛盾の反映ということもありうる。いずれにせよ、インタビューによって最も一般に示唆された組織参加者の行動についての管理会計上の見解はむしろ伝統的会計モデルに近い見解であるということについては殆ど疑いのないようである。

さらに、経営管理者の行動については、会計担当者の80パーセントと経営管理者の60パーセントが伝統的な見解をとり、権限の出所を公式の組織図や職名のような伝統的な用語で確認している。「下からの承認」という近代組織理論の考えに近い見解を示唆しているのは会計担当者の残り20パーセントと経営管理者の15パーセントであった。しかも、会計担当者は経営管理者の機能をまえに指定した利益極大化という目標の達成と関係させたであろうと想定するのが合理的で、経営管理者の行動についても伝統的な見解が優勢であったといえる。

次に、管理会計の役割については、実質的にすべてのインタビューで会計担当者も経営管理者もともにそれを経済的利益の極大化の概念に関係づけようとしており、原価の引き下げと管理の過程での一つ的手段として会計を利用することに重点があり、インタビューしたなかでは管理会計の役割は第一に伝統的会計モデルの比較的狭い意味での原価の極小化にあると考えている人が多かった。逆に、人数はいくらか少ないが、より広い見解を認めていると思われ、管理会計に対して「情報システム」的アプローチを強調しようとする人もあった。また、会計担当者の80パーセント以上が会社は原価差異を分析したり標準を強いるに当って「寛大にならない」べきであると信じているという事実から、かれらの態度に対して重要な洞察が得られた。加えて、かれらは動機づけ要因として有利な差異よりもむしろ不利な差異を使用することを支持した。すなわち、かれらは標準は通常達成できず、実績は不利な差異が生ずると期待できるように高く設定されるべきであると考えていた。かくて、これらの質問に対する応答は、はじめにみたところでは伝統的見解からはなれてしまったかのようにみえた会計担当者のうちのあるものは本当

は少しも遠くはなれてはいないというわれわれの主観的評価に一致しているように思われる、とされている。

以上のほか、Caplanが行なったインタビューによる実態調査によって標準原価計算に関連して明らかになったことのうち重要と思われるものを二、三あげてみると次のとおりである。第一に、標準の設定にはライン部門の人達が関係すべきであるということが強調され、また、標準原価計算を業績をコントロールするための刑罰を課する用具としてよりも経営管理に対する助力と考えることが重要であるということについて非常にたくさんの助言がなされてきたが、サンプルとして選んだ会社ではそういった忠告がなされていることを示す証拠はほとんどなかった。

第二に、多くの例で、標準を設定するに際してラインの経営管理者と相談したりあるいはかれらが参加することを認めたりするための努力が全くなされていなかった。むしろ、標準はラインの経営管理者に対して与えられた何かであるとみられていた。提案された標準が実施に移される前にラインの管理者がそれを承認する権利をもっている場合でさえ、この承認は、管理者と会計スタッフの間の正当な分析的討論の問題よりも政治的取引のように思えた。

第三に、第一線の管理者のなかには標準がどういう方法で設定されたか、原価計算制度がどんなふうに機能しているかを全然知らない者があった。もっとも、別の会社ではインタビューした経営管理者と会計担当者のすべてが実際に原価計算制度がどんなに運営されているかがよく理解されていたことを立証していた。加えて、原価計算制度は刑罰を加えるものではなくてよりよい仕事をするうえでラインの管理者と作業者を助けるために設けられたものであるという一般的な理解がかれらの間にあった。ただ、この会社でも、標準に対する作業者の反応は管理者や会計担当者のそれとは全く違っていた。作業者の見解では、標準は非常にきびしくすべてが完全にいったときはじめて到達できるものであった。どんな失策をしても直ちに標準業績値 (standard performance quota) 以下に落ちた。追いつくためにあせればそれ

だけたくさんの失策をやってしまってますます業績が下がった。その結果、作業員達はもしも標準がいくらであるかを知らなかったら能率を高められたであろうと信じていた。

Caplan の実態調査の結果は以上のとおりである。これにみられるように、近代組織理論の現実的妥当性は実証されていないで、逆に、伝統的管理会計の行動仮説の現実性が実証された結果となっている。われわれはこのような事態をどう理解し、どのような展望をもったらよいのだろうか。

7. むすびにかえて

標準原価計算は最近まで伝統的行動仮説を基礎にして権威主義的なコントロールの用具として使用されてきている。成る程、そこでは人間的側面が強調され、標準原価の設定にはラインの人達を参加させるべきであるとか、標準は現実に達成可能なものでなければならないということが繰り返し指摘されてきたが、うえのようにそれさえ実施されていない事例があり、標準原価計算は生成当初の性格のまま継承されてきているケースもあることを知らなければならない。現実に伝統的行動仮説が妥当しておりしかもそれが支配的である間は、標準原価計算がそれに結びつくことはむしろ当然のことである。したがって、伝統的組織理論のもとで企業の目的を利益極大化に求め、標準原価計算をそのための手段として位置づけることは無理からぬことであろう。

しかるに、本稿で問題としたように、近年管理会計の分野にも行動科学研究が導入され、人間およびその構成体である組織の行動が研究されるようになり、Caplan においても、うえにみたように、多くの点で伝統的行動仮説とは基本的に異なる近代組織論の行動仮説が展開されるに至っている。そして、組織参加者の行動さらには管理会計の役割については、極く少数ではあるが、近代組織理論の行動仮説に沿った見解が現実に主張されている。管理会計引いては標準原価計算が人間の行動に影響を及ぼすことを意図するものである

以上、人間行動の研究は不可欠であり、その結果新しい行動仮説がたてられているのであれば、標準原価計算もそれに応じて変貌していかなければならない。うえに述べたように、それは標準原価計算を情報システムとして再構築するという方向でなければならない。

もっとも、うえでみたように、近代組織理論の行動仮説の現実的妥当性が完全に論証された訳ではない。その意味で、今後の標準原価計算の発展は管理会計の分野における行動科学研究の進展にまつところが大きいと思われる^②。この点について、青木教授は、要するにこれからの管理会計の研究は、その一層の前進のために、現代組織理論にもとづく行動科学の研究成果を如何にとりいれるべきかについての課題をもつものである^③と指摘されているが、Caplan が、緊急に必要なことそして過去には全くなかったことは、管理会計システムが実際に人間行動をモウティベートし、説明しかつ予言するという機能を果たすうえでの有効性を測定するためにデザインされた信頼できる実験による研究である^④と述べていることからうかがえるように、そしてこれまでの受け売りの管理会計という汚名を返上するために、行動科学研究を管理会計研究者自らが行なう必要があることを正しく理解しなければならない。そして、その研究の成果をふまえて、標準原価計算引いては管理会

② 本稿でも指摘したように、近年標準原価計算引いては管理会計に対する行動科学的アプローチが華々しく論じられており、なかには、希求水準 (aspiration level) の概念を使用して予算または標準原価と実績の関係を実証的に明らかにした Stedry の研究のように高く評価されている研究もあるが、華々しく論じられている割には、今日までのところこの分野での研究には余り大きな成果はあがっていないように思われる。その意味で今後の研究の進展が待たれるのである。Andrew C. Stedry, *Budget Control and Cost Behavior*, 1960. 拙稿「標準原価の設定とモウティベーション」山口経済学雑誌第23巻第3・4号、昭和49年、125頁以下。

③ 青木茂男稿「管理会計と行動科学」早稲田商学第206号、昭和44年、17頁。なお、青木教授のこの論文では、本稿で取り上げた Caplan の著書のもとになった次の二つの論文が取り上げられ、詳しく吟味されている。Edwin H. Caplan, Behavioral Assumptions of Management Accounting, *The Accounting Review*, July 1966. " , Behavioral Assumptions of Management Accounting—Report of a Field Study, *The Accounting Review*, April 1968.

計は近代組織理論にマッチし、行動科学に裏づけられた情報システムとして展開されなければならない。

② これは、うえの Caplan の第一論文の結論となっており、この結論に基づいて Caplan 自身実験による研究を行ない、その結果を第二論文したがってまた著書にまとめたものと思われる。

(1975・3・4)