

管理会計情報による組織の可視化について： 個人から活動へ (1)

中 善 宏

調整された活動の構造に含まれるのは、個人ではなくて、活動であることを承認するならば、すくなくとも概念的には、誰がどの程度その組織のメンバーで、誰がメンバーでないかを定めることができる。彼あるいは彼女のある集合的構造への包摂は、その人の活動がその構造に含まれる割合、いかえれば、その人の特定の構造における活動量を、その人のその人が関わるすべての構造における活動の総量でわり算すれば決定できるであろう。

— Pfeffer, J. and G.R. Salancik (1978)¹

管理会計は、組織の合理性を確保するための手段である。それは組織事象の計量化可能な側面を捉えて、その測定値を論理的演算の可能な領域に移すことによって組織の部分と全体を統一的に可視化しようとする。この計量化による計算的論理の適用への意図は、財務会計についても同様であるけれども、管理会計は、それとは違う独自の状況におかれている。財務会計は、企業情報の開示を求める社会的要請による制度的な基盤を持つものに対して、管理会計は、組織支配と経営管理のための情報システムであり、それゆえ、いかなるシステムを持つかは、基本的には個別企業の自由裁量の範囲にある。管理会計の存在理由は、企業組織の管理的要請にいかに応えうるかによって評価される。このことは管理会計が企業組織の形態と管理方法の変化およびそれらの源泉となる企業環境の変化から直接的な影響を受けることも同時に示唆している。管理会計のよって立つ基盤は、この点で財務会計と異なってきたらわめて不確実なものであ

るといふことができよう。

管理会計の依る基盤の不確実性をとりわけ強く認識させたのは、Kaplan & Johnson (1987)であったといえる²。彼らは当時の管理会計を見渡して、それが財務会計に依存するのみで、その本来の役割を果たしていないと批判した。財務会計に対する補完的な地位に甘んじて、1920年代以降の60年間に渡って、管理会計の研究者も実務家も管理実践に結びつく有効な改革を怠ってきたと非難した。しかもその停滞は、当時の米国産業が陥っていた競争力の衰退と関連づけられ、その一因とされている。彼らは管理会計の存在理由に疑問を投げかけたのである。そうであれば、管理会計の革新が緊急の課題として浮かび上がってこざるをえない。この著書の出版を契機として、管理会計情報の目的関連性(有用性)を回復させようとする、きわめて活発な運動が起こってきた。

その後の管理会計の復権運動の中でいくつかの提案が生まれてきた。それらは近時の急速な情報技術の発達に依拠しているのであるが、とくに実務界と学会の両者に広く受け入れられたのは、活動基準原価計算(ABC, activity-based costing)およびバランスト・スコアカード(BSC, Balanced Scorecard)と呼ばれるあらたなアプローチであった。もちろん、管理会計革新の試みはこれらに限られるわけではないけれども、今日の企業の管理実践におよぼしている影響力を見れば、その後の管理会計の展開は、この2つの提案によって代表されると考えてもよいであろう。

管理会計の革新を代表する2つのアプローチのなかで、ABCは、製造間接費の正確な配賦計算を目的としており、BSCは財務尺度のみによる業績評価の欠陥を補完しようとする意図の下に提案されたものである。しかしながら、そのように目的を異にしているとしても、この2つは根底において1つの共通点を持っている。それは組織に参加する個人ではなくて、それら個人の遂行する活動を計算対象としていることである。ここでこのことがとくに強調されなければならない。なぜなら、この個人から活動への移行がたんなる計算対象の移行に留まらず、管理会計情報による組織管理の本質的な変化をもたらしているからである。活動に焦点をおいた測定は、管理会計情報による組織の可視化

を飛躍的に高めることはいうまでもないけれども、他方において、個人を職務遂行の定型的なパターンに従うことから解放した点で画期的であった。組織単位は、職能としてではなくて、いくつかの職能を貫通するプロセスとして見直されるようになるとともに、個々のプロセスは価値連鎖の上に置かれて、組織の境界を越える視点をもたらした。この移行は、個人ではなくてプロセスの改善にひとびとの関心を向けるようにしたし、組織の境界を越える戦略的な観点を管理会計にもたらしている。

この論文の目的は、このような個人から活動への移行による管理会計の変化を解説することにある。そのために、まず、管理会計の初期の歴史に遡って、その特徴をあらためて捉えなおすことから始めたい。ついで管理会計が官僚制組織の合理性を確保する手段として、それと一体化して展開されてきたことを確認してみたい。管理会計における個人への注目は官僚制組織との関連ではじめて理解可能になるからである。さらに、活動への計算対象の移行の経過をたどるとともに、その移行が最近さかんに議論されている弾力的専門化、知識創造企業あるいは組織成員の自立とエンパワーメントなどのさまざまな議論を成立させる計算的基盤となりうることを明らかにしたい。

管理会計の特徴

企業会計の起源に言及する文献の中に、われわれは、その生成の当初においてはもっぱら管理会計として機能していたとする主張をいくつか発見することができる。たとえば、アメリカ会計学会の原価計算委員会報告書（1958）に、つぎのような記述がある³。

歴史の示すところによると、会計は発生当初や初期の発展過程においては、もっぱら経営管理に志向しており、会計の基本的目的は、ほとんどすべて、経営管理者が共同事業の資産、負債および成果を勘定処理しようとする必要性を満たすことに向けられていた。それ故、会計の初期の歴史を探究してみると、会計が外部

の要請よりも経営管理者の内部的必要性を満足させることを目的として発展したものであることが示されている。

企業会計は、企業組織における経済価値の流れと滞留を継続的に測定するとともに、企業成果の期間的確定計算を行おうとする測定の科学である。上の引用文で「歴史の示すところによる」会計とは、企業会計の計算機構の核心にある複式簿記を指していると解してもよいであろう。複式簿記は、企業会計が財務会計と管理会計の2つの分野に区分されても、一般的に会計全般に奉仕する会計固有の計算機構として理解されている。しかしながら、そのような共通の基盤であるにもかかわらず、この報告書では財務会計と管理会計における複式簿記の果たす役割に違いがあることが示唆されている。それゆえ、複式簿記が2つの会計においてどのように相違するかを検討すれば、それを通じてそれぞれの会計の特徴を解明することができるはずである。それはおそらく両会計の基本的な相違を明らかにするであろう。そのために、ここで複式簿記を言語記号の構成体すなわちモデルと見なして、それに認知言語論におけるモデル分析のアプローチを適用してみたい。

人間による外界の知覚と解釈は、その当面する状況によって喚起されるなんらかの認知的枠組みによって導かれる。そのような枠組みは、認知スキーマ、フレームワーク、理論、概念あるいはモデルなどさまざまに呼ばれる⁴。ここでは、それをたんにモデルと呼ぶことにしよう。モデルは共有されて人々に共通の理解をもたらす。複式簿記は、組織事象の計量可能な側面を解釈可能にするそのようなモデルの1つである。この複式簿記モデルに認知記号論において提示されている3つの分析レベル、統語論 (syntactics)、意味論 (semantics) および語用論 (pragmatics) の範疇を適用すると、それが多層的な構造を持っていることが明らかになる。ここで結論をさきにいえば、そのような範疇化から導かれるそれぞれのモデルの属性に基づいて、財務会計は主として意味論レベルで成立している会計であり、管理会計はその存在理由を語用論レベルにおいている会計であることを示して、その相違をもって2つの会計の本質的な違

いであると主張したいのである。

まず、統語論レベルでは、その構成要素となっている記号と記号間の論理的関係のみ、すなわち形式的構造のみにもっぱら関心が向けられる。そこでは用いられている記号と記号間の関係の意味および当該モデルの目的は、さしあたり考察の外におかれている。他方、意味論の見地からは、モデルと現実の事象との関係が考察されて、その意味が定義されるようになる。さらに語用論レベルになると、なんらかの価値判断を伴う目的適合性の観点がモデル解析に入ってくる。これらの記号論におけるモデル分類は、たとえば、地図に喩えて次のように説明されることがある⁵。

まず、地図は、一定の規則に基づいて配列された点、線、色、記号の体系を示した印刷物である。このような表現方法は、言語あるいは理論の統語論に相当する。その線、記号がそれぞれなにを表現しているかを解釈するときに初めて、地図は現実に対して関連をえる。この記号の意味に関する問いが意味論の問題である。地図の目的が問題とされる場合に、語用論の見地が議論される。地図は—理論と同様に—人間の知らない世界で彼が正しい道を探すのを助けなければならない。一般的な目的設定は具体化されなければならない。たとえば、自動車地図はある町から他の町へはやく行く可能性をドライバーに示さなければならない。

統語論レベルでの複式簿記は、資産、負債および資本の各範疇に属する一連の記号（勘定）、その演算子である借方と貸方およびそれらの範疇を統合する定義式である貸借対照表等式によって構成される論理構造として現れる。その計算構造は、たとえば、数学モデルとして再構築されうる程度の高度の形式的論理性を備えている⁶。しかしながら、経験科学としての会計学においては、そのような統語論的モデルの要件を備えていても、つねに現実との関連を前提としての展開が予定されている。すなわち、それは本来的に意味論あるいは語用論レベルの上に成立するはずのものである。

モデルの現実との関連、すなわち意味論レベルの分析では、複式簿記に関し

て、まず総勘定元帳に設定される勘定と計算対象である組織事象（取引）の構造との対応づけが問題となる。組織事象は体系的に分類され、それによって勘定が設定される。あるいは勘定体系の標準に従って組織事象が分類されて、それぞれの計算場所が与えられる。取引の複式簿記機構への入力は、一般には形態別分類に基づくであろう。工業簿記においては、内部取引の記録のために、部門別に勘定が設定されるとともに、さらに製品別にも対応する勘定が設けられる。

意味論レベルでは、モデルと組織事象のもつ構造との対応に加えて、さらに重要な会計的操作がある。すなわち勘定によって表象される取引範疇に数値を割り当てる測定の問題がある。測定とは、たとえば「ある適切に選択された数値関係システムの側面が経験的システムと同じ構造を持つことを示して、経験的關係システムを数値関係システムの上に対応づける(mapping)ことである」と定義される⁷。この定義は、あきらかにここで問題にしている意味論的対応づけを指している。測定においては数値の信頼性と妥当性および誤差が議論の中心にある。この測定とそれに関連する問題の解決は、会計学の全体として当面する課題であるけれども、とりわけ公表財務諸表の作成を目的とする財務会計において核心的な課題となっている。なぜなら、財務会計では、資本市場における資源配分の効率化を支援することが主要な目的として課せられており、それゆえ、その会計処理の重点は、なによりも得られた数値の信頼性に置かれるからである。そのために「一般に認められる会計原則」が与えられ、企業の会計担当者は、その処理基準に従うことを強要される。他方で、管理会計においては、そのような外部の会計権威による会計処理基準による拘束は、比較的軽微であり、それよりも会計情報の組織管理上の有用性と情報提供のコストが主要な要請であり、また制約となっている。

すなわち、ここで指摘したいのは、管理会計と比較して、財務会計は、一般的社会的観点からの会計処理の基準に従った会計情報の生産が主たる目的となるから、それは意味論レベルでの会計モデルの構築を主たる目的とする会計であるといえるであろうことである。財務会計担当者の立場からは、会計処理の

外的基準の遵守が職務遂行における最大の制約条件として意識される。したがって彼は、そのような基準に従う限り、自分の提供する情報の用途についての責任負担を逃れることができるであろう。会計情報がどのように使用されるかは、外部情報利用者の目的と裁量に委ねられているのである。いずれにしても、組織事象と会計処理の原則とを対応づける測定に主たる関心が注がれていることは、複式簿記モデルに帰れば、勘定に記入される数値を含めて、その意味論的次元でほとんどの議論が完了していることを示唆している。

他方、モデルは、一般的になんらかの価値判断に基づく目的への指向を内在させている。社会科学においては、多くの場合モデルの目的適合性が問われる。複式簿記は、企業組織における資本運動の跡づけとその成果を測定しようとする計算機構である。そのこと自体は、さきに述べたように意味論的次元で完結する問題であるけれども、個別企業の組織事象をそのように写像することは、意図的であろうとなかろうと、目的適合的な行動を引き起こすことになる。測定は、行為のシステムとしての組織の中に置かれると、必然的に語用論的モデルとして機能し、つねに「行為への可能性」が探求されるようになる。資本運動の写像は、因果関係あるいは手段目的関係の連鎖に従って、企業利益に集約される価値増殖を意図した具体的な組織行動を導かざるをえない。それは「より厳密な工場規律，所有者による人間および人間以外の生産手段の正確なコントロール，予測可能な法的管理システムおよび生産過程を科学的な観点に従属させることを通じての労働の生産性の拡大⁸」へと人々を駆り立てるようになる。たとえば、製造業における仕掛品勘定の記録は、つぎのような探索行動を誘発させるであろう⁹。

- 小工場における異なる期間の同じ製品のコストを確認すること。あるいは、異なる工場の同じ期間におけるそれを確認すること。そして、コストの不均衡を最良のものによって示される結果まで引き下げること。
- 在庫の正確な保有記録の作成。すなわち、在庫投資および資本投資を効率的に最低状態に引き下げること。

- 部品、品質および多様なアウトプット、異なる工場あるいは期間での、様々なクラスの労働および材料の相対的な能率に関する統計情報の作成。
- 要約された、定期的な損益計算書の作成。経営結果について、重要な情報をすべて管理者に提供できること。

財務会計の目的が企業外部の利害関係者に対する情報提供で終わるのに対して、管理会計担当者は、そのような条件の下では、同じ組織の内部情報利用者への直接的な支援の義務を負担することになる。それゆえ、複式簿記機構は、管理実践への役立ちを主要な目的として構築されるようになるであろう。しかしながら、物語は目的適合性を考慮した勘定の編成あるいは測定だけでは終わらない。会計情報が語用論レベルで目的適合性を達成するためには、影響力行使のための行為のシステムである管理組織との密接な結合が不可欠の要件となるからである。このことを明らかにするために、管理会計を内部に組み込んで、組織合理性を確保する手段としている官僚制組織に議論を移すことにしたい。

官僚制組織

経営史家 Alfred Chandler (1977) は、「見える手 (visible hands)」の比喩を使って、「近代企業は、既存の生産と販売のプロセスを通じて、財の流れを調整する機能と、将来の販売と生産のための資金と人員の配分機能を市場から奪った」と主張した¹⁰。Oliver Williamson は、この主張に啓発されて、官僚制を意味する企業組織と市場における交換を相互に代替的な関係にあるとするあらたなアプローチを提案している¹¹。管理会計と官僚制組織との関係を理解しようとするときに、Williamson による「取引コスト (transaction cost)」説と呼ばれる、この組織分析のアプローチがより広い観点を提供してくれる。そこでは市場と組織 (階層) とが対置され、経済主体は、それぞれの相対的なコストに基づいて、財あるいはサービスを市場で購入するか、あるいは内部で生産するかを選択する。この理論に従えば、企業の管理構造として組織が形成

されるのは、市場による調整コストが組織管理者の調整コストを上回るようになってからである。あるいは、内部でなされる管理的調整コストが外部市場の調整コストに対して、比較優位を持つ限りにおいて、組織は存在しうると主張できる。

この理論に基づけば、19世紀の終わりから20世紀にかけての米国における鉄道、小売業、鉄鋼、金属加工、化学産業における巨大企業の出現は、「その内部取引を効率的に処理できる複数職能を持った組織の完成、職能別組織を流れる内部取引や経営資源を管理調整する経営階層や本社機能の出現」を背景として実現されたものであるということが出来る¹²。巨大企業の出現が内部取引コストの飛躍的な低減によって可能になったとすれば、これから議論しようとする文脈では、その出現は標準原価計算に基づく原価管理および予算管理が展開され、実務に浸透していった時期と重なっていることから見て、この取引コストの低減は、大部分が管理会計によって達成されたといつてよいであろう。

他方で、管理会計の理論と技法が発達したのは、不況による企業環境の悪化を契機として、当面する危機を解決するための努力の中で生まれたとする議論がしばしば見られる。しかしながら、Williamsonの主張によれば、管理方法したがって管理会計と産業の発達とは、より積極的な補完関係をもって展開されてきたことになる。経営管理の革新が、企業の当面した脅威に対する対処の中で生まれたとする多くのエピソードは、それ自体としては興味深いけれども、取引コスト説は、管理会計を企業成長の積極的要因として認識させる点でより説得的な響きを持っている。

取引コスト説は組織を「階層」と呼んでいる。この階層は一般には官僚制組織として特徴づけられるものである。取引コストの低減は、官僚制組織の合理性の追求に関係している。そして、管理会計は、この官僚制組織の核心にある合理性に関わっており、それゆえ官僚制組織の基底にある理論と思考をその内部に反映している。

Weberの官僚制：官僚制組織の透徹した分析を行ったのは、Max Weberである¹³。Weberの官僚制を参照しなければ、近代組織論に至るまでの組織管

理に関する議論を始めることはできない。

Weberは、官僚制組織の「理念型 (ideal type)」を提示している。ここで理念型というのは、現実の具体的な官僚制組織を記述するのではなくて、彼の生きた時代のプロシア軍あるいは私的大経営（企業）の統治に共通して観察される、いくつかの人間の統制（control）に関わるあらたな技術的次元を抽出して、社会経済的な歴史の展開の中に置いたときに導かれる、それらの論理的構成体として定義することであった。それはいわば官僚制組織の理想型を指している。Weberの論文（1921-22）は、官僚制の込み入った解説を与えているけれども、ここでは関連する重要な次元のいくつかを摘要するだけにしよう¹⁴。Weberの指摘する官僚制の最初の次元は、それが人間ではなくて、「計算可能な規則 (calculable rules)」—周知された、公平に適用される細部に渡る規則による支配である。それらの規則の中でもっとも重要なものは職位の階層を規定している。すなわち、だれがだれに報告するかを定める指揮命令系統の統一に関する規則である。他は、人事採用に関する規則である。ある職位が空席になったときに、それに充当される人間の適格性の要件を規定する。3つ目の規定は、職務遂行の定型的な手順を定めている¹⁵。ここで「計算可能」とは、会計記録に見られる文字通りの計算可能性の他に、官僚制組織における支配の本質かかわる意味をも含んでいることに注意しなければならない。

官僚制化は、準則物的な見地から行政における分業の原則を貫徹するのに、もっとも好都合な条件を提供するもので、個々の仕事は、専門的に教育された不断の実地訓練を通して、いよいよ鍛え上げられる職員に割り当てられて、行われる。このばあい、「即物的な」処理とは、なによりもまず、「人を顧慮せず」計算可能な規則に従って行われる処理を意味する。ところで、この「人を顧慮せず」ということは「市場」およびいっさいのむき出しの経済的利益追求一般の合言葉でもある¹⁶。

労働者は、工場の門を入るときに、いっさいの家族関係および自己のなんた

るかをおいて行かなくてはならない。官僚制の支配する場は、そのような規則の支配する場であり、規則によって支配されるがゆえに、そこでは人々は公平に処遇されることになる。また、規則は毎日の職務遂行を定型化するから、異常な状態あるいは複雑すぎて規則を適用できない事例の発生にのみに注意が向けられればよいことになる。

Weber のいう官僚制の第 2 の特徴は、「個人と職位の分離」である。最初に、組織目的の達成に必要な職能が規定され、その職能を担当する職位が設定される。それぞれの職位に対して職務遂行の文書化された規定、ふつう職務記述書と呼ばれる公式の文書が与えられる。職務記述書には、職務の内容とそれを遂行するための手段および権限と責任が規定されている。それゆえ職位は組織の管理責任単位として設定され、個人はその職位の占有者として現れることになる。職位に空席が生じたときには、それに選任される人は、個人的な好悪あるいは恣意によるのではなくて、その適格性が客観的な基準を満たすか否かによって決定される。

このような官僚制組織の特徴が管理会計の基盤になっている証拠は、第 2 次大戦後の経営管理の近代化・合理化運動の中で、「通産省産業合理化審議会」によってなされた提言に見ることができる。経済成長に伴う急速な企業規模の拡大に対処するために、この審議会は内部統制の整備を主張したのであるが、その内容は官僚制組織の推進運動であったといつてよい¹⁷。

内部統制のための組織編成にあたっては、各部門においてそれぞれの権限と責任の範囲を明確に規定し、できる限り下部組織への権限委譲を行うようにする。内部統制は企業における執行部門の活動能率を高めるために、統制部門によって専門的に遂行されるものであるから、執行部門と統制部門との部門相互間の連絡および協調が不可欠である、このために各執行部門の担当すべき任務領域をあらかじめ明確にしておき、その権限の重複を避けるとともに、相互に間隙を生じないようにしておかなければならない。もしも各部門内部および部門相互間において、その権限と責任が明確に定められていない場合には、相互に責任の転嫁と権限の

争いを生じ、その結果内部統制が有効に実施できないことになってくる。このような責任と権限の限定は、各部門における主脳者の間のみにとどめるべきではない。さらにそれは各部門内部においても、その主脳者から最下級者に至るまで間隙のないように連続して行われなければならない。……このような各部門における権限と責任については、企業内部の各関係者に周知させるために、できる限り組織要覧または組織図表をもってこれを明示しておくことが必要である。

内部統制とは、企業の最高方針に基づいて展開される計算的数値に従って遂行される計画と統制の活動であるとされている。それゆえ、ここでいわれる内部統制とは今日管理会計と呼ばれているものに相当している。

管理会計が官僚制組織を前提としてその計算体系を構成していることの証拠は、さらに内部統制のための会計情報の作成と提供を直接の目的とする責任会計報告書の構造に明瞭に現れる。責任会計は組織の管理責任単位の業績を報告しようとする会計である。個別の管理責任単位に向けて作成される責任会計報告書は、次ページの図に示されているように、権限と責任の連鎖にしたがって、その上位階層にいる管理者への報告書の中に要約されながら階層的に積み上げられる。このことは管理会計における測定が公式的な組織構造を前提としていることの明確な証明である¹⁸。

Weber は官僚制の第3の特徴として文書化の浸透を挙げる。官僚制組織における業務の遂行は文書化され、一定の書式にしたがって報告書が作成される。知識と情報は個人の中に蓄積されるが、そのままでは彼が部署を移転し、あるいは組織を去れば失われることになる。文書による記録保存は、組織の記憶を持続させるために不可欠な要素になる。文書記録の継続は、また計算可能性と人間およびコストの統制にも貢献する。複式簿記の取引記録は、財産保全を目的の1つとしていて、虚偽不正の防止に役立つのである。

最後に挙げなければならないのは、官僚制の特殊な報酬制度である。勤続年数と組織への貢献による報酬の提供は、組織成員と組織の利害を一致させる決定的な手段となっている。それによって彼は職務の誠実な執行と上司への服従

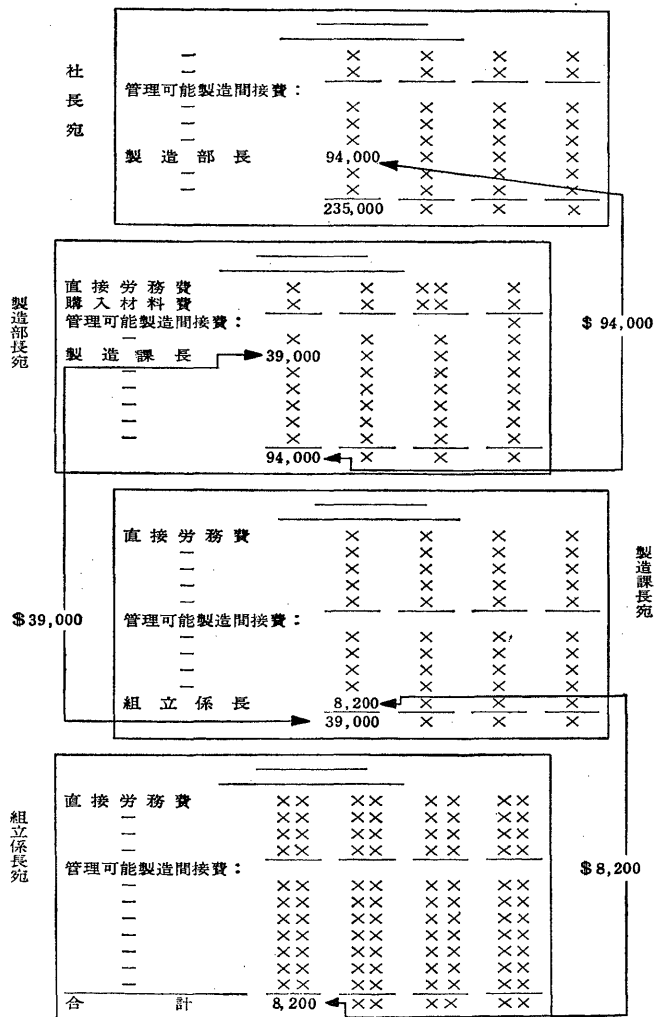


表1：責任会計報告書の構造

の強いモチベーションを持つようになるであろう。報酬は金銭のみではなく、昇進と暗黙の終身雇用の保障も含まれている。管理会計の主要な役割の1つに、組織成員の組織への貢献を測定することがある。

その生成の当初から、管理会計は、個人に達成標準を課して彼の貢献を測定する業績評価システムとして展開されてきた。さきの責任会計報告書に見られるように、業績数値は、官僚制組織において規定される職能遂行の分担責任者としての個人に結びつけられていることに注目しなければならない。官僚制組織における、この個人を中心とした統制と業績評価のシステムは、20世紀における管理思想の改革者の1人である Frederick Taylor が提唱した科学的管理法の中にもっとも鮮明に現れてくる。Weber は、官僚制組織の理念型を提示して、その本質的な特徴を描き出した。Taylor は、個人行動を統制するための実践的アプローチを提案することで、官僚制組織をより整備されたものにしたのである。そして、管理会計は科学的管理法の後継者であった。

科学的管理法

物事を制御しようとするときに、その前提となるのは測定である。測定のないところに組織管理は存在しない。官僚制組織に客観的な測定の基礎を与えたのは、Frederick Taylor の科学的管理法であった。第2次大戦後の高度経済成長時代以降の、わが国の経営管理思想に強い影響をおよぼしてきた Peter Drucker は、Taylor を Karl Marx および Sigmund Freud と並べて、彼らと同等の影響を近代世界に与えたと評価している。彼によれば Taylor の業績は「アメリカ独立戦争宣言以来の、西欧思想に対するもっとも強力な、そしてもっとも持続的な貢献である」と賞賛されるべきものであった¹⁹。もちろんテーラーリズムの影響は西欧社会のみにとどまらない。管理の標準的なアプローチとして、日本的経営の先駆者であったトヨタの大野耐一も、カンバン・システムの構築に科学的管理法を大いに利用したと言っている。とりわけ管理会計の観点から見たときに、それが官僚制組織によって追求される計算可能性に科学的根拠と方法論を与えたことを重視しなければならない。それゆえ、管理会計が科学的管理法から受けた影響はより直接的であった。その思想と方法は近代的な管理会計の母胎となったといってもよい。

科学的管理法の要点を挙げればつぎのようになる²⁰。

- 大いなる1日の課業：会社にいる人は、その位置の上下にかかわらず、毎日なすべき課業をはっきりしておかなければならない。この課業は絶対漠然不定のものであってはならない。その内容と輪郭とをはっきりしておかなければならない。また課業の達成がやさしすぎてもいけない。
- 標準と条件：各人にはその課業として十分な1日分の仕事を与える。同時に労働者のためには、標準化した条件と用具を与え、確実に課業の達成ができるようにしてやる。
- 差別的賃金制度：課業は一流の工具でなければできないくらい難しいものにする。

Taylor が自分の提案を「科学的」と名付けたのは、「時間研究」と呼ばれる作業の観察方法を適用して、最適な作業の手順と方法を決定したことに拠っている。Taylor は、作業を遂行する最善の方法は1つしかないと確信していたから、その方法を見つけたして、同種の作業のすべてに適用しようと努力した。この課業設定を可能にする前提条件は、作業方法と作業条件の徹底した標準化であった。彼は、最新の機械の導入よりも、たとえ旧式であっても同種の機械で構成される生産工程の方を好んだ。そのことによって機械の修繕維持が容易になるであろう。しかし、より重要なことは、そのような標準化された工場では、課業の設定がより確実になり、また労働者を平等に取り扱うことが可能になるからであった²¹。

さらに重要なのは、それぞれの工場を動かす際に、賃率制定部門は、あらゆるごくささいなこと、ベルトの手入れや張り、研磨工具の正確な形状、および、同種の研磨機のドレッシング、研削とおくり、および、製造指図書発行、正確な作業・材料収率の確保など、その他多数のささいな方法とプロセスを注意深く体系化する必要があることを明らかにした。これらのささいなことは、ふだんはあま

り重要でないと見なされていて、その多くが職長や作業員個人の判断に委ねられているけれども、賃率制定部門によって、最大限のアウトプットを得るためにも、各作業員に対して画一性と公平で平等な機会を保証するためにも、もっとも慎重かつ体系的な研究と配慮が必要であることが明らかにされた。

当時のアメリカ金属加工業の工場の常態であった集団的怠業に対処するために、彼はアメリカ個人主義の伝統に従って、労働者を集団としてではなくて個人として扱うことから始めた。その問題解決方法は、労働者個人を1日の公正な業績基準である課業で取り囲むことによる、彼ら個人個人の能率の可視化であった。「各人夫を1個人として研究する方法をとることになると、人夫が課業に達しえなかった場合には、有能な教師を送り、仕事の仕方を示してこれを指導し、援助し、奨励し、同時にその人夫としての見込みも研究しなければならない²²」。テーラーリズムのもう1つの特徴は、差別的出来高給制である。課業達成へ向かわせる人間の動機づけが金銭的報酬によってなされた。

科学的管理法の第4の特徴は「計画と執行の分離」である。この科学的管理法の提案は時代の要請にかなったものであった。企業組織の規模が拡大するにつれて、それまで工場を支えていた「内部請負制」の限界がしだいに表面化してきたからである。それは技術進歩による親方職長の伝統的知識の陳腐化であり、さらに許容しがたかったのは彼らの恣意的な管理実践であった。大規模な工場生産を合理的かつ円滑に遂行するためには、職長の持つ伝統的な権限、とりわけ人事と生産管理に関連する管理権限を工場管理者の下に統一的に確保する必要が生じていたのである。科学的管理法は、作業条件と作業方法の標準化を推進することで、管理者と労働者との間に明確な線引きをするのに役だった。

さきに議論を進める前に、ここで Taylor がいかなる意図の下にその管理法を提唱したかを確かめておこう。彼の関心は、その生涯に渡って技術者の立場からする工場フロアにおける能率改善から外れることはなかった。さらにまた、その改善の努力は社会的あるいは国家的な倫理に結びついていた。彼によれば、自然資源の無駄は、容易に見つけることができるけれども、人間の労働力の無

駄は目に見えないところにある。彼の著「科学的管理法の原理」の序文の中で、その目的は、物の消費における無駄をはるかに越える人間の労働の不適切な利用を排除して、国家的な能率の向上を図ることにあると主張している²³。

森は切られてしまいなくなり、水は徒に流れて水力をむだにし、土は洪水のために海に押し流されていく。これらは目に見える現実である。石炭や鉄の終わりも目に見えている。しかし人間努力のむだはもっと大きい。しくじり、見当違い、非能率などのために、人力が毎月むだになっている。これはルーズベルト氏のいわゆる「国家的能率」が欠けているから起こることである。これらのむだは目にも見えず、さわることもできないので、一般に気づかれずにいる。物質のむだは見ることでもでき、感ずることでもできる。しかしごちない、非能率的な見当違いな人間の行動は、見えるもの触れるものとしてあとには何にも残らない。記憶の働きや想像の努力を加えないと、発見ができない。そういうわけで物のむだにくらべて、人の力のむだは、日々すばらしい高さに上っているにもかかわらず、物のむだに対して感じるほどに、人力のむだを問題にしていないのである。

国家的な能率の拡大は、しかしながら、工場現場の労働者にとってはなんの慰めももたらさない。とりわけ批判が集中したのは、標準化による「計画と執行の分離」であった。Taylorの管理方法の下では、労働は「工具はもちろん、組長にも職長にもできるだけ計画する仕事はさせないようにする。……頭脳的な仕事に属することは全部工場からとりさり、実行的な仕事だけをさせる²⁴」ことになる。そのような状況では、労働者はたんなる生産手段としてしか扱われないであろう。彼らに残されていたのは、30パーセントの賃金の増額を見返りとして、文字通りに受け取れば、あたかも機械のようにいわれたことをそのまま質問することなく迅速に行うだけになる。標準化と時間研究は労働者の知識と技術の管理者側への収奪であり、彼らを非人間化するものとして、科学的管理法に対する激しい批判を呼び起こした。Breverman（1974）による批判はとりわけ厳しい。「この労働過程の非人間化（dehumanization）は、調達さ

れた労働力の管理にとって決定的な要因となった。そこでは、生産者のコミュニティにおける自律的で自発的な社会的労働の場では、意図もされないし、考えられもしないのであるが、労働者をほとんど動物のような労働のレベルに陥れた²⁵」。

いかなる思想もあるいは技術進歩も、その背後にある社会的あるいは経済的な背景を考慮しなければ真の理解は得られないであろう。公平さを保つために、より肯定的な評価をもここに提示しなければならない。Taylor とは異なる企業共同体論につながる管理思想を守る Drucker は、科学的管理法をけっして妥当なものとはいえないとしながら、つぎのように述べている²⁶。

テーラーがはじめから目指していたのは、労働に対する最も「ヒューマニスト」的な考え方に、厳密にそったものであった。テーラーは、その著作が示すように、仕事の生産性をあげるのは第一歩にすぎないことを知っていた。それだけでなく彼は、胃袋が空であっては、また五体が弱って衰えては「充実した生活」の確かな基盤にならないことも知っていた。そこでまずテーラーは、労働者の福祉のための経済的・肉体的基盤をつくり出すという優先的な課題に取り組んだのである。テーラーを最も熱烈に支持した人が、今世紀初めのアメリカにおける最も偉大な「ヒューマニスト」、ルイス D. ブランダイスであったのは偶然ではない。

組織の存在が「取引コスト」の比較優位によって説明できるとすれば、市場よりも組織の方が生産性において高いことを意味している。Breveman と Drucker の科学的管理法に対する批判と擁護は、Adam Smith 以来の分業と専門化（官僚制組織の編成原理）による生産性向上に伴う労働形態の必然的なプラス面とマイナス面のいずれに注目するかの相違にすぎない。彼らの主張は官僚制およびより厳密な形で遂行される科学的管理法の作業の標準化・定型化に対する解釈の違いにすぎない。1つはそこに働く労働者の労働の単純化と定型化による苦痛と、他は、そこから得られる成果の増大と、おそらくは公正な配分がなされたときのその恩恵を強調している。

科学的管理法に対するラディカルな批判者でも、それがその後の「組織設計の岩盤」となったことを認めざるをえなかった。今日見られる官僚制組織の根底に科学的管理法の精神があることは否定できない。しかし、科学的管理法がそのままの形で今日まで継承されたというわけではない。組織編成の原則と方法の原型を提供したとしても、企業管理の実践の場で、無視できない多くの問題を引き起こした。Taylor以降のより効率的・能率的な管理法を求める努力は、大きく2つの潮流に分かれている²⁷。1つは、官僚制組織の問題点を認めながら、それを解決するためのあらたな試みに向かう学派と、官僚制組織のもつ非人間的な側面に関心を寄せて、その解決を図ろうとする学派である。前者に属するのは、SimonあるいはMarch & Simonによって代表される近代組織論と呼ばれるアプローチの提唱者であり²⁸、他は、人間関係論に代表される学派である。官僚制を守護する学派は、ネオテラーリズムと呼ばれ、人間行動に注目する学派は、ネオメイヨイズムと呼ばれることがある。それら2つの学派は、最近まで、Kurntzが「ジャングルの闘争」と形容したようなたがいに相容れない批判と反批判を繰り返してきた²⁹。

管理会計の領域については、計算の科学として、ごく最近まで、その基底においてもっとも忠実にテラーリズムを引き継いできたといえる。たとえJohnson & Kaplan (1978)によって、実務に対してなら貢献することがなかったと批判されても、管理会計は官僚制組織の効率を維持するために、さまざまな方法の展開に努力してきたのも事実である。事業部制組織の会計、確率論的な損益分岐点の提唱、割引現在価値法による投資評価法などがそれに含まれている。他方で、人間関係論的な観点からの研究も同様に積み重ねられてきた。その端緒となったのは、Argyis (1952)の予算管理における予算の遂行者 (budgetees) の逆機能的な行動兆候を明らかにした報告書であった³⁰。ここでは官僚制組織が前提としている人間行動の基本的な仮定とそれに対する批判、予算編成の参加による動機づけ、組織スラックなどが取り上げられている。

官僚制をめぐる最近の議論においては、これらの学派の折衷的な議論がしばしば見られるようになった。それは官僚制組織の不可避的な特徴であった行動

拘束の制約を軽減しようとする方向にある。あるいは、環境変化がそのような行動の定型化を不可能にしたことを認めて、人間のイニシャティブ、創造性あるいは自立を官僚制組織の中で発揮させる仕組みを探求しようとしている。管理会計も同様な試みを行っている。ここでの議論も管理会計におけるそのような方向を可能にすると思われる根底的な変化を跡づけることが目的であるが、しかし、その前に科学的管理法と標準原価計算との関係について述べなければならぬ。

科学的管理法は、標準原価計算として実務に普及していった。実際、それはごく最近に至るまで、科学的管理法の精神と方法をもっとも忠実に継承してきた分野であった。科学的管理法が標準原価計算に至る過程をたどって、管理会計の中にそれがいかに継承されたかを探ってみよう。

科学的管理法と標準原価計算

科学的管理法という名称が人々に知られ、やがて社会運動にまで広がった責任の大半は、Taylorではなくて、当時の偉大な民権派の弁護士、のちに最高裁判事になった Luis Brandeis にある³¹。

その契機は1910年に起きた鉄道運賃値上げ反対運動 (Earstern Rate Case) であった。鉄道会社が州間商業委員会 (ICC, Interstate Commerce Commission) に、労務費の高騰とインフレーションの圧力を理由に、全面的な運賃値上げを申請したのである。Brandeis は、鉄道会社に対抗するための論拠に科学的管理法を用いた。それまでは Taylor の提唱していた管理法は、テーラーシステム、工場管理法あるいは職能管理法などと呼ばれていたのであるが、彼は、召喚した証言者に公聴会では科学的管理法の名称を首尾一貫して使用するよう要求した。それらの証言者の1人に能率技師 Harrington Emerson がいた。Emerson は、「合衆国の鉄道は、経営能率により大きな注意を払えば、すくなくとも1日につき百万ドルを節約できる」と証言した。この証言は、公聴会が開かれている期間中繰り返し新聞によって全国に報道された。「1日百万ドル

の節約」は世論になった。ICCは、安定した輸送システムを欲していたけれども、値上げには反対であったから、Brandeisの主張は、そのジレンマを解消する道を示すものであった。こうして彼は勝利した³²。科学的管理法は、この事件によって、それに関係する人々、TaylorやFrank GilbrethおよびEmersonとともに全国に名前が知られるようになった。(Gilbrethは、後に彼の2人の子供の書いた伝記「1ダースなら安くなる(Cheaper by the Dozen)」によっても有名である)。

標準原価計算との関連では、とりわけEmersonの名前が挙げられなければならない。彼は能率技師と会計担当者との協力の必要性を主張し、はじめて標準原価に言及した著書を書いた人である。しかし、テラー協会と呼ばれたTaylorを中心とするグループの一員ではなかった。Haber(1964)は、彼とTaylorとの関係を次のようにのべている³³。「科学的管理法と能率との最も重要な結びつきは、Harrington Emersonである。Emersonの多彩なキャリアは、教育、銀行、鉄道、不動産投機および「システム化」を含んでいる。彼はTaylorの仕事に出会って、それによって影響を受けたけれども、Taylorグループの一人ではなかった。厳密な教義は、彼には合わなかった。あふれるばかりの、つきることのない機転を伴う感情によって、Emersonの魅力は、Taylorの神経質な緊張および野心と際だった対照をなしていた」。Taylorとの関係はたとえ遠くても、Emersonは科学的管理法を会計の領域に持ち込んだ人として管理会計の歴史にその名を残すことになる。

彼は、標準原価をつぎのように定義する³⁴。「原価算定の方法には、根本的に異なった2つの方法がある。すなわち、第1の方法は、仕事が完了したのちに原価を算定する方法であり、第2の方法は、仕事に着手する前に原価を算定する方法である」として、第1の方法である「旧法に対する反対は、この方法では情報の提供が遅れ、提供されたときには、あまり価値がないということである。しかし反対論の根拠はそればかりではない。この方法は、原価と、それからこれとまったく関係がない偶発事象とを混同してしまい、決定的に不正確だからである。……そのために原価報告書を分析しても、無駄を排除する手が

かりがえられない」と。

Emerson は、こうして能率と標準原価を結びつけた。しかし、管理会計の観点からは、どのようにそれらを結びつけたかが問題になる。彼は標準原価の重要性は承認するけれども、その主張には次の2つの欠陥があった。1つは、彼の著書の中に、標準原価による原価管理の核心にある差異分析が不完全にしか触れられていないことである。彼は能率評価の基準を能率技師の設定する標準原価に当期浪費率を加えた額としている。能率技師によって設定される標準原価は、たとえば「直接賃金は、時間研究のテーラーシステムによって決定されなければならない³⁵」とされるから、これは理想標準原価である。この標準原価に「当期浪費比率」を加えて予定される。当期浪費比率は、每期およそ同じ比率で発生すると仮定して予定されている³⁶。したがって、彼の能率評価のための標準原価は、達成可能標準原価あるいは現実的標準原価であると考えられる。実際原価がこの標準原価と比較されて、その差異が能率勘定に転記される。しかし差異がそれ以上分解されることはない。その発生原因を原価差異分析に反映させてはいない。

第2の欠陥は、彼の標準原価の守備範囲が Taylor と同様に、工場の生産現場に限定されていることである。われわれが取引を貨幣額に換算するのは、貨幣的評価が組織事象の全体に渡る統合化された表現を可能にするからである。原価会計の役割は、原価情報を通じての原価管理であり、さらに拡大すれば、企業組織の財務モデルを帳簿上あるいはコンピュータの中に構築して、組織の全体を可視化することにある。また、それには、モデルを操作して現実の合目的な再構成の手がかりを与えることも含まれている。製造現場に限定された貨幣的評価ではそのようなモデルには結びつかない。

Emerson の助言には、軍隊式のライン組織にスタッフ職能を導入することも含まれていた。能率技師も会計担当者も同じスタッフ職能の担い手である。しかし、彼の考えでは能率改善に対する会計担当者の役割は、補助的なものにすぎなかった。すなわち、「原価の引き下げは、その原価に対応する能率の結果であって、それが勘定に記入される方法は重要でない。しかし、能率の方法

を跡づけ、他人にその価値と結果を信じさせる能力は、大部分、明瞭で容易に理解できる報告書に依存している。そして、そのような報告書は得るのに困難であって、ある時点で、それらが会計担当者によって証明されなければ、したがって公式的な原価報告書に関連づけられなければ、影響力を持たないのである³⁷」と。会計報告書を能率技師が達成した成果の確認に必要な補助的な手段にすぎないとする、この思考は、さきの2つの欠陥をもたらした共通する要因となっている。彼の標準原価は、能率技師による実体管理に密着した原価であり、原価情報を通じての原価管理であるとすることはできない。

原価情報に基づく原価管理のみでなく、会計情報一般に基づく経営管理への道を開いたのは、Emersonの後継者であったCharter Harrisonである³⁸。とくに彼の提示した標準原価計算は、それがすでに完成期に達していた1950年代に、Solomons (1952)によって、いままで知られている中でもっとも完全な標準原価システムであると評されたものである³⁹。Harrisonの著作を読んだときにもっとも印象的なのは、彼が展開した原因別に細部に渡って展開されている差異分析とそれらの体系化である。そこに今日われわれが原価計算の文献で見ることのできる差異分析と同じものを発見することができる。たとえば、製造部門において、原価は、変動費と固定費に分解され、材料費および労務費の変動費は価格差異、数量差異に分解されている。また、固定費は、今日、予算差異と呼ばれる差異を構成するいくつかの差異項目と未利用能力に対応する遊休原価に分解されている。彼は差異分析の目的を次のように述べる⁴⁰。

あらゆる原価が標準との比較で表示され、標準と比較して実際原価の増減が原因に関して分析されるならば、原価報告書は現場の人間にとって完全な意味を持つようになる。すなわち、それは、彼に原価がどこでどれくらい超過したかだけでなく、それら超過原価に貢献したさまざまな原因をも明らかにする。かくして、監督者をして、彼の努力を原価引き下げに向かって適切に方向づけ、集中させることができるようにする。不能率の是正に向かう第1歩は、その存在を確認することである。……「生産に必要な原価を超える費用の超過を正確に知ることは、

ほとんど必然的に、その無駄を取り除く手段の発見に導く」ことになる。基礎にある不能率の原因を示さないたんなる実際原価と標準原価の比較は、能率増進に限られた価値しか持たない。原因別の差異分析がなされなければ、まったく誤った結論が原価数値から引き出され、部門の長の権限を超えていて影響力をおよぼし得ない原価に責任を負わされることによって、彼を不当に批判することにもなりかねない。

作業条件と作業方法が標準化されていて、それに従って実際の作業が遂行されるならば、実際原価は、通常の場合には標準原価に一致するであろう。もし有意な原価差異が発生しているならば、そこになんらかの乖離が発生していることを示している。差異報告書は、そのような場所を特定して、限られた時間と情報処理能力しか持たない管理者の注意をそこに導くであろう。すなわち、「例外管理の原則」が適用可能になる。さらに、彼の例示する原価差異報告書は、部門管理者による管理可能費と管理不能費とを分類している。

業績評価の基準を定め、それによって個人の組織への貢献を可視化するという科学的管理法の方法は、やがて Taylor や Emerson の関心の範囲であった工場フロアを越えて、組織のあらゆる職能に適用されはじめる。Harrison は、製造原価のみでなく、販売職能や管理職能に対しても、標準を定めて、それらの業績を評価しようとする。売上総利益の予測値と実績値との差異が販売価格差異と数量差異、製品構成差異に分解され、さらに製造原価差異と販売費・管理費差異が加算されて、予測利益と実際利益との差異が説明されている。計算された差異は、すべて期末貸借対照表と損益計算書に結びつけられている。こうして、標準原価は、予算の中に取り込まれ、あらたに組織の全般管理の手段である予算管理として展開を見せることになった。その意図は、組織全体に渡って、それゆえ組織成員のすべてに対して予算を設定し、それぞれの個人の組織への貢献を可視化しようとするにある。

どんな人でも彼の完全な可能性を知るためには、彼が工場における1日5ドルの運搬人であろうと、あるいは、年に50万ドルの管理者であろうと、彼が自分の前に、(1) 注意深く決定された目的、(2) 達成と彼の目的との関係を示す記録、(3) 彼が目的の達成に失敗したならば、その失敗の原因に関する情報を与えられなければならない。標準原価は、工場管理者に製造原価に関してこの情報を提供し、そして、標準利益はあるいは予算システムは、管理者に、利益に関する情報を提供する⁴¹。

Harrison は、企業の全般管理の用具として予算の必要性に言及するのであるが、その重点は差異分析にあった。予算編成について触れられていない点で、彼の提案を予算管理として捉えることはできない。予算管理の起源は官公庁予算にある。企業管理のために予算管理を導入し、さらに科学的管理法をそれに組み込んだのは、同時代の人である McKinsey (1922) であった。彼の著書「予算管理論」によって、企業の全般管理のための用具としての体系的な予算が出現することになる⁴²。

科学的管理法は、労働者を職種や技能の集団ではなくて、個人として取り扱った。彼に課業を与え、その努力の成果に対して差別的賃金を支給する。課業の標準原価への換算は、貨幣の共通尺度によって、工場現場のみではなくあらゆる職能と階層に渡って、業績評価の規範値を与え、それによって個人の組織への貢献を測定可能にした。最初は上司と部下の直接的接触によって進行していた組織管理は、標準原価や予算管理の会計的管理手段が浸透するにつれて、質的に変化してくる。上司と部下の間に全範囲に渡って業績評価の会計数値が介入するようになると、組織管理は上司の意志によって遂行されるのではなくて、あたかも組織自体が独立した支配力をもつように見え始める。こうして官僚制組織は計算可能な規則による支配を完成させることになった。

標準原価計算および予算管理が個人を計算単位とするもうひとつの理由は、会計処理に必要な事務作業のコストにある。過去において標準原価計算の長所として、つねに強調されたのは記帳の簡素化であり、期末の棚卸資産評価の簡

便化であった。さらには、例外管理の適用による原価管理の実施コストの節約であった。管理会計においては情報処理コストが最大の制約条件になる。作業条件と方法の標準化は、情報処理コストの引き下げに役だった。なぜなら、原価発生跡づけ計算を個人レベルに止めることができるからである。標準化は、個人の職務をルーティン化して、それに構造を与える。構造化されていれば、原価発生基礎にある実体管理まで会計が介入する必要はない。差異分析は個人の責任を特定するために必要な範囲で行えばよいのであって、その実体管理を指揮する管理者の責任に属する原価を算定すれば、原価発生因果関係を会計記録の上でさらに遡る必要はなくなるのである。いいかえれば、そこでは情報のチャンク化(chanking)が行われていることになる。逆にいえば、人々の行動は、情報処理コストによって制約を受けることになる。しかし、現在ではこの制約は大幅に軽減された。このあらたに出現してきた状況は、情報処理コストの配慮から個人の行動を制約する必要を以前と比べていちじるしく軽減した。これによって、あらたな展開の可能性が管理会計の地平に現れてきた。それは、個人ではなくて、個別の組織活動を計算単位とする会計測定のアプローチである。次節で活動基準原価計算を取り上げて、その計算構造を探るとともに、それが会計情報による経営管理にいかなる革新をもたらすかの議論に移りたい。

(未完)

注

- 1 Pfeffer, J. and G.R. Salancik, *The External Control of Organizations: A Resource Dependence Perspective*, New York, N.Y.: Harper & Row, 1978 p.32.
- 2 Johnson, H.T. and Robert S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, Mass.: Harvard Business School Press, 1978. 鳥居宏史訳「レレバンス・ロスト：管理会計の盛衰」白桃書房、1992年。
- 3 A.A.A. Report of Committee on Management Accounting, *The Accounting Review*, April 1958, p.207. 櫻井通晴訳著、「A.A.A.原価・管理会計基準：原文・訳文・

解説」中央経済社，1975年，147頁。

- 4 Mintzberg, M., Strategy Concept I; Five P's for Strategy, *California Management Review*, Vol.30, No.1, 1987, pp.4-13.
- 5 ハイネン著，溝口一雄監訳「経営経済学入門」千倉書房，1973年，7-8頁。
- 6 そのような展開を行った研究の例に井尻雄二著「計数管理の基礎」岩波書店(1970年)がある。
- 7 Amey, L.R., *A Conceptual Approach to Management*. New York: Prager, 1986, p.130.
- 8 Brubaker, R., *The Limits of Rationality: An Essay on the Social and Moral Thought of Max Weber*, London: Routledge, 1984, p.12.
- 9 Garcke, E. and J.M. Fells, *Factory Accounts*, 6th ed., London: Crosby Lockwood, 1911, pp.7-8.
- 10 Chandler, A.D., *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business*, Harvard University Press, 1977.
- 11 Williamson, O., *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications: A Study of the Economics of International Organization*, New York: Free Press, 1975. 浅沼万里・岩崎晃訳「市場と企業組織」日本評論社，1980。
- 12 米倉誠一郎著「経営革命の構造」，岩波書店，1999年，76頁。
- 13 Weber は，個々人の人生における価値と信念に対する行為，規則および制度の整合性と，貨幣的に評価できる経済的価値の増殖を目的とする，企業における人間を含めた生産手段の効率的な利用の追求に際しての目的整合性を区別する。彼は前者を実質的合理性と名づけ，後者を形式的合理性と呼ぶ。官僚制に関する彼の議論の核心は，これら2つの合理性の間にある表面的には相補的な，根底において競合する関係によって導かれる社会的経済的現象の推移の帰結を求めようとするところにある。そこでは産業資本主義の普遍的な原理である形式的合理性の究極的な支配が貫徹するであろうと予言されている。Weber はその著「プロテスタンティズムの倫理と資本主義の精神」の中で，禁欲主義によって導かれる合理主義者の精神がそれ自身の慣性を得て，資本主義の下で合理主義の秩序が，予言者の復活の可能性を除いて，「おそらく化石化された燃料の最後の一片が燃えつきるまで」人間性が閉じこめられる「鉄の檻に」と警告する。この2つの合理性の間の葛藤は，「組織の理論に基づく現代システムの概念的なコアを形成している」(Colignon, R. and M. Covaleski, *A Weberian Framework in the Study of Accounting, Accounting Organizations and Society*, 16, 2, 1991, pp.141-157.) とされる。しかしながら，ここでの当面の関心は，そのような帰結とそこに導く論理の展開ではなくて，彼の提示する官僚制組織の特徴にある。
- 14 Weber, Max, *Bürokratie*, Tübingen, 1921-22. 阿閉吉男・脇圭平訳「官僚制：マックス・ウェーバー」恒星社厚生閣，1987年。

- 15 あらゆる組織管理の基本にある勤務時間管理のためのルーチンは次のようなタイムカードの記載によって文書化される。「このタイムカードは、午前の出勤時、正午および夕刻の退勤時にパンチされなければならない。1週間の間に働いた仕事の報告は、このカードの裏に記入しなければならない。毎週末までに、報告事項の記入は完了すること。そうでなければ、ラックからカードを抜いて、次の週のためのカードを差し込んではいけない」(Harrison, *The Standard Cost*, 1930, p.201.)。

もう1つ例を挙げれば、「コストセンター No.103ねじ切り機械：トラック運転手もしくはクレーン係が、材料を仮置場の棚に置いた時点をもって、このコストセンターに材料がはいったものとする。材料がこのコストセンターから出ていく時点は、トラック運転手が、次のコストセンターへ運ぶため、それを箱や樽などにつめて持ち上げたときとする。このコストセンターは、つぎにのべる作業に賦課しうるすべての費用を負担する。

1. No.2ブラウン、シャープ社製針金送りねじ切り機械作業
2. 9/16インチグリッドレイ社製自動ねじ切り機械作業
3. バリ取り作業
4. 一般費。

岡本清「米国標準原価計算発達史」白桃書房、1969年、201頁。

- 16 Weber 訳書、34-35頁。
- 17 通産省産業合理化審議会編「内部統制と利益計画」日刊工業新聞社、昭和31年11月17日発行、6-7頁。
- 18 黒沢清責任編集「新しい会計学 第4巻 責任会計」日本経営出版会、1967年、42頁から引用。
- 19 Peter F Drucker, *The Practice of Management*, New York: Harper & Brothers, 1954, pp.280-286. 現在経営研究会訳「続編：現代の経営」, 自由国民社, 1956年, 139-151頁。
- 20 Taylor, F.W., *The Principles of Scientific Management*, New York: Harper & Brothers, 1913. 上野陽一訳・編「科学的管理法」産業能率短期大学出版部, 1969年, 91-92頁。
- 21 Epstein, M.J., *The Effect of Scientific Management on the Developmant of the Standard Cost System*, New York: Arnold Press, 1978, p.85.

科学的管理法における標準化への情熱は、Taylorの忠実な弟子であったBarthが語るつぎのような夢にもっとも端的に現れている。「私の夢は、すべてのドリル・プレスがまさにそのスピードで、そして、すべてのプレイヤー、すべての旋盤が、ちょうど音程が世界のどこでも同じであるように、世界中でハーモニーを奏でる時代がくるであろうことである。……そうすれば、われわれは標準化する

ことができ、そして、1インチの穴あけドリルが、世界中同じスピードで回るといえるのである。……このような夢がいつか本当になるであろう」(Haber, S., *Efficiency and Uplift: Scientific Management in the Progressive Era 1890-1920*, The University of Chicago Press, 1964, p.36.)。

- 22 Taylor 訳書, 276頁。
- 23 Taylor 訳書, 223-224頁。
- 24 Taylor 訳書, 120-121頁。
- 25 Breverman, H., *Labour and Monopoly Capital*, New York: Monthly Review Press, 1974, p.112.
- 26 P.F. ドラッカー著・野田一夫他訳「マネジメント」ダイヤモンド社, 上巻, 332頁。
- 27 Waring, S.P., *Taylorism Transformed: Scientific Management Theory Since 1945*. The University of North Carolina Press, 1991.
- 28 Simon, H.A., *Administrative Behavior*, New York: Macmillan.
March, J.G. and H.A. Simon, *Organizations*, New York: John Wiley & Sons. 土屋守章訳「オーガニゼーションズ」ダイヤモンド社, 1977。
- 29 Koontz, Harold, The Management Theory Jungle, *Academy of Management Journal*, December 1961, pp.174-188.
- 30 Argyris, C., *The Impact of Budgets on People*, New York: Controllershship Foundation, 1952.
- 31 Epstein, *The Effect of Scientific Management*, p.72.
- 32 McCraw, T.K., *Prophets of Regulation: Charles Francis Adams, Louis D. Brandeis, James M. Landis, Alfred K. Kahn*, Cambridge Massachusetts: Harvard University Press, 1984, p.92-93.
その後の経過を見れば、この1日百万ドルの費用節約は実現されることはなかった。科学的管理法は、鉄道業などのサービス産業では製造業ほど有効な管理法ではなかったようである。第1次大戦中に、米国鉄道業は、絶望的な財務的窮状に陥り、連邦政府が一次的にすべての鉄道を買収して再建しなければならなくなっている。
- 33 Haber, *Efficiency and Uplift*, p.53.
- 34 Emerson, Harrington, *Efficiency as a Basis for Operation and Wages*, Fourth Edition, Revised and Enlarged, Reprint of the ed, published by Engineering magazine Co., New York, 1976 (the original were published in 1919), p.149-150.
訳文は岡本(1969)20頁によっている。
- 35 Ibid. p.141.
- 36 Ibid. p.157.
- 37 Ibid. p.197-198.

- 38 Harrison, G. Charter, *The standard Costs: Installation, Operation and Use*, New York: The Ronald Press Company, 1930.
- 39 Solomons, D., The Historical Development of Costing, in D. Solomos (ed.), *Studies in Costing*, London: Sweet & Maxwell, Limited, 1952, p.1-52.
- 40 Harrison, *The standard Costs*, p.234.
- 41 Ibid. p.27-28.
- 42 Mckinsey, James O., *Budgetary control*, New York: Ronald Press, 1922.