

〔論 説〕

## 活動原価会計の管理システム化に向けた考察

吉 田 康 久

### 【要 旨】

活動原価会計においては、管理の基本的枠組みは存在するが、それをシステム化することにおける基本的枠組みは存在しない。システム化し管理のために運用し有用性を備えるためには、システムと管理という概念の解釈が求められる。管理システムとして実施可能にするためには、また個人により構成される組織の全体領域を対象としなければならない。組織構造それ自体の掌握が要請されることになる。加えて、管理客体となる個人の活動領域までも対象化する必要がある。個人の領域を対象化するには、個人の属性などに関しても理解しておかなければならない。本稿は、システムと管理という観点、そして人により構成される組織の表層を概観する。

### はじめに

活動原価会計をシステム化し、管理を行うためには、システム化すること、そしてそれによって管理を遂行するという点において、それぞれをいかなる概念で解釈すべきであるかを認識しておくことが必要である。活動原価会計が、管理システムとしての意義を高め、有効性のある管理技法となるためにはその構築段階での概念整理が不可欠である。適切な解釈なしにシステム化し管理のために用いられれば、意図しない負の効用を発生させ管理の意義を否めてしまうことになる。抽象的な概念解釈が可能な程に、理解は容易であるがまた逆に真の理解が困難であるともいえるのである。

活動原価会計のシステム精緻化し、適切な管理を実施するためには、活動原価会計の理念に合致したシステムの概念と管理の概念を認識することが責務である。そのためには、システムと管理における普遍的な基礎概念の解釈が先行しなければならない。

### 1. システムの概念

活動原価会計を、組織に導入しそれを運用するためにはシステムとして管理体系が具現化されていなければならない。活動原価を核にした管理体系は、活動という抽象的な特性によって

多種多様にその形態を検討することが可能である。管理体系を、システム化するとはどのようなことを意味するのかを、的確に認識していなければならない。システムは、生産・販売・流通といった領域や、情報伝達・処理の領域、そして意思決定のための領域など、様々な対象領域に具現化される。システムという基本的形態は、規模の大きさを問わず、あらゆる組織領域に適用可能である。よって、それぞれの組織領域によって、システムの体系は異なる。しかし、システムにおける概念をいえば、組織領域が異なっても、共通する認識観が存在する。組織領域、そして形態、規模が異なるとしても、管理目的のためにそれを構築するのであれば、それは1つの管理システムとして認知される。

### 1. 1 システムの解釈

活動原価会計を、組織に導入し運用可能にするためには、システムとしての基本形態を具備する必要がある。しかし、システムという概念は抽象的であるがために、多様な解釈を生む余地がある。システムの基本形態の概念的解釈において、Anthony の概念定義が解釈の拠り所を提供してくれる<sup>1)</sup>。Anthony は、システムの定義および解釈において次のように述べている。「システムという言葉は、多くの意味をもっている。米国大学事典 (American College Dictionary) でさえ、13の定義を列挙している。Webster's Unabridged における最初の定義、すなわち“共通の計画に従うところの、もしくは共通の目的に役立つところの、多くの、たいていは異なった部分から形成される複合の一単位”というのが意図するところに近い<sup>2)</sup>と。これによると、組織を全体的に捉えようとした場合の組織解釈に近似する。組織は、異なった職能・機能を有した細分化された単位の集合体として理解可能である。これらの理解を是とすれば、組織もまた1つの複合の一単位、いわばシステムとして捉えられる。

しかし、Anthony は、システムを相対的に解釈し、考察見地が違えば異なった解釈が可能であることを示唆している。それを2つの観念から説明している。1つのシステムは、個々の部分は異なっていることが多いということ、そして部分の集まりは統一体、あるいは1つの全体を形作るということである<sup>3)</sup>。それは、「部分が、“共通の計画に従う” からか、あるいは“共通の目的に役立つ” からかのいずれかによる<sup>4)</sup>からであるとする。また、生物学上のシステムの定義を引き合いにし、「“同じあるいは類似の組織からなる、もしくは同じ機能に係わる部分または器官の集まり、たとえば、神経システム、消化システム”である<sup>5)</sup>と例説している。

加えて、Anthony が「システムは英文表記において、“システムズ”と複数を用いる<sup>6)</sup>であろうと。そして、「この考え方は、別々のシステムを1つの総合的な存在、すなわち、単一の統合システムとみることよりも役に立つと確信する<sup>7)</sup>と述べていることは、全体システムは、

部分的な個のシステムの集合によって維持・構成されていると理解できるのである。活動原価会計システムという場合、部分的なシステムがあり、そしてそれらを統合した統一的なシステムが存在し得ることを意味する。端的にいえば、組織において職能別あるいは機能別、そして地理的、空間的などの観点から細分化された個の組織（部門など）に活動原価会計システムが構築され、またそれらが統合されて組織全体からみた活動原価会計システムが存在する様を考えることができるのである。これらのことは、活動原価会計システムは、組織領域ごとにその目的や機能、仕組みなどが異なったものが多種に構築され、個別に導入し運用することが可能であることを意味するのである。

## 1. 2 システムとプロセスの関係解釈

Anthony は、システムの解釈にあたってプロセスとの関係からその考察を試みている。システムとプロセスの関係において、「システムは、プロセスを促す。システムとは、それによってプロセスが生じる手段である。この区別は、解剖学と生理学との区別に似ている。解剖学は、構造をそれが何であるかを解明しようとする。生理学は、プロセスがどのように働くかを解明しようとする。消化組織は、消化を促進する。構造とプロセスに着眼し、それらが意図している機能を無視して、構造の形式や手続き、規則を説明しても意味が無い。この事実は、生物学の場合よりも問題とする事柄にとってはさらにいっそう当てはまる。生物学では、構造がプロセスを決定する。酸素が、血液に入るのは、それは肺の構造ゆえに入るのである。そして、この構造は既定のこととして、受け入れなければならない」<sup>8)</sup>と説明する。

Anthony は、システムとプロセスを区別して理解しなければならないことを強調する。しかし、それらを分離して議論することをいうのではなく、同時に取り上げながら異なる視点に立って、区別して議論することの必要性を訴えるのである。「システムを理解するためには、プロセスを論じることである。それによって、システムの理解が容易になる」<sup>9)</sup>と述べ、不可避的なプロセスの認識によってシステムの解釈が成立することをいう。

システムとの関係におけるプロセス何か、それもまた明らかにしなければならない。Champy は、それを「1つあるいは複数の入力を用いて、価値のある出力を生み出す活動の集合体」<sup>10)</sup>であるとしている。これは、ワークフローの視座による解釈である。Pym も、職務遂行にはプロセスが存在することを明らかにし、諸々の活動は、このワークフローに従って成されることを述べている<sup>11)</sup>。これらによると、プロセスとは、ある理由（入力）によって何らかの作業（動き・働き）の流れが生起し、結果（出力）を発生させる過程を意味するものと理解できる。プロセスを明らかにすることとは、ワークフローを明らかにすることと同質であると解するこ

とができる。活動原価会計では、活動のプロセスを管理する。活動原価会計による管理体系には、活動原価を管理するために活動のプロセスを管理するという意図が内包されている。活動の遂行による結果としての出力の価値を改善するためには、活動に従属するワークフローの実施過程における問題を解決しなければならない。すなわち、それはプロセスの改善に他ならない。あらゆる活動は、そのプロセスが実施されてこそ目的を達成する。活動によって達成された結果の改善は、プロセスにおける問題や障害を解決することで可能となるが、プロセスそのものを変更しても同一の目的が達成されることも考えられる。このことから、プロセスによる出力が変更されない限り、システムとプロセスの関係において、プロセスはシステムを既定しないし、またシステムもプロセスを限定しないことがいえる。

## 2. 管理の概念

管理とは何かについての解釈は、システムと同様に多くの意味をもっている。管理の適用場面によって、解釈を変えることができる程に柔軟的である。しかし、管理を解釈する場合において、抽象的ではあれ1つの方向性を有していることが認識できる。それは、ある目的を継続的かつ反復的に一定の価値を維持して達成するためには不可欠なものであるということである。活動原価会計が管理のための技法であることを前提とした認識に立てば、その場合における管理とは何なのかを把握しなければならない。活動原価会計を管理技法としてシステム化するためには、管理の解釈を十分に理解しておく必要がある。

### 2. 1 管理の意味解釈

管理の解釈として端的に理解し易い見解に、Allen のそれがある<sup>12)</sup>。Allen は、管理の解釈として「組織の実際面において実証しうる一般的な原理に基礎をおいた体系的な知識の集まりとして、管理を捉える必要がある。管理は、他の行為と区別されたある種の行為であることを示すことができなければならない。また、管理の行為は、時によってはすぐれた判断で、またある時には誤った判断で行われるかもしれない。様々な組織において、似かよった条件で実施されているかもしれないということも考慮しなければならない」<sup>13)</sup>という。これは管理の本質を指摘した見解として貴重である。

活動原価会計に照らせば、管理が‘組織の実際面において実証しうる一般的な原理に基礎をおいた体系的な知識の集まりである’という点は、疑いなく合致する<sup>14)</sup>。また、‘様々な組織において、似かよった条件で実施されているかもしれない’ということにおいても異論はない<sup>15)</sup>。

そして、‘管理が、他の行為と区別されたある種の行為であること’は、従来の管理システムと比しても、疑念の余地も無い<sup>16)</sup>。

管理という概念の解釈において、管理の概念を創作したその1人である Taylor の見解を忘れてはならない<sup>17)</sup>。Taylor は「現在の管理についての考え方のほとんどを打ち立てるための基礎をつくった」<sup>18)</sup>といっても過言ではない。標準原価管理の創始者として認めることにも異論はない。Taylor の“科学的管理法”は、不知であることは無いとまでいえよう。Taylor は、その時代に「管理を体系化し、活動を分析、測定し、その達成の必要性を認識していた」<sup>19)</sup>というその着眼構想は、今をもって色褪せることはない。Taylor の著書の冒頭に、「管理の主な目的は、雇用者および従業員の双方のための最大の繁栄を確保することである。最大の繁栄とは、組織や所有者への大きな利益分配だけを意味するのではなく、すべての事業を最も良い状態に発展させることである。そして、繁栄は永続するべきものである」<sup>20)</sup>と書かれていることは興味深い。Taylor は、管理の目的を単なる労働者の監視ではなく、組織を構成する人すべてに対して便益を供与することにあることを示すことによって、管理の概念あるいは解釈が、崇高な観点に位置することを明らかにした。しかし、管理の始点は、Taylor が管理による繁栄は、「従業員の高賃金を意味するだけではなく、従業員の最大の能率を開発することを意味する」<sup>21)</sup>と自ら記しているように、繁栄の達成は組織内で遂行される活動に始点があることも併せて理解させようとした行為は、すでに管理の観念を自らのなかで構築していたことを意味する。活動原価会計における管理においても、Staubus がいうように活動における標準管理の実施は不可欠である<sup>22)</sup>。活動原価会計をシステム化し、管理システムとして認知を得るためには、管理という概念解釈におい活動原価会計に固有の管理概念を確立が求められることはいうまでもない。しかし、それは普遍的な管理の概念規定を求められるものではない。前述した、Anthony によるシステムの解釈論を借りれば、“システムズ”といわれるように、個別システムには個別の管理概念が付与されることの柔軟性や広範性に配慮しなければならないことを念頭に置かなければならない。

## 2. 2 管理とシステムの関係解釈

システムは、ある構造を有しそのなかに有機的にプロセスが帰属し、体系的な原理を内在させていることは、上述から明らかである。活動原価会計を管理技法として捉え、そしてそれを管理システムとして認識するためには、管理とシステムの間関係を理解することが必要である。管理とは、Allen がいうように‘体系的な知識の集まり’であることに疑いはない。ここで管理において重要であるのは、‘知識が体系的である’ということである。管理を実行するため

には、体系的知識が存在しなければ不可能である。体系的ということは、そこには管理のための構造と管理のためのプロセスが存在することを意味する。活動原価会計を管理システムとして構築するためには、管理の構造と管理のためのプロセスの存在を欠くことはできない。Fayolが、「管理とは、予測・計画し、組織し、命令し、調整し、統制することである」<sup>23)</sup>ということから、管理システムにはそこに実行のためのシステムが存在していることをいう。Fayolが明確に、「予見（予測・計画）し準備することは、将来について検討し、業務の計画を立てることである。組織するとは、物的面と人的面での2重の構造をかたちづくることである。命令とは、遂行される活動を維持・推進することである。調整とは、すべての活動および努力を結び合わせ統一を図り、調和させることである。統制とは、あらゆることが定められた規律や示された命令にしたがって成されるように留意することである」<sup>24)</sup>と述べることは、明らかに管理のための構造と管理のためのプロセスの存在を跡付ける。活動原価会計を管理システムとしてシステム化することにおいて、Taylorのいう「管理には、組織的かつ科学的方法が必要」<sup>25)</sup>であり、管理の対象となる「活動に秩序と体系をもたらしることが必要」<sup>26)</sup>であることも忘れてはならないし、それは必然的な不可避の要素である。

管理システムとは、管理をするための知識が体系化され、構造とプロセスを有機的に保持することでシステムとしての体を成し、実施可能な潜在性を備えたものをいうものと理解しなければならない。

### 3. 個人・集団・組織の様相の概念

組織は人によって構成されていること、そして、組織活動は人による諸々の活動が総体化したものであることを所与とすれば、活動原価会計が組織において導入・運用される局面において、人と組織に関する行動科学的考察が必要である。活動原価会計が、人的活動に依拠した管理技法であることから、それは必然の課題である。組織は構造を有し、職能・機能別観点あるいは地理的・空間的観点から細分化される。細分化された組織は、個々に組織目標の達成のための使命が与えられる。この、組織目標の達成のための組織の細分化は、その過程で組織を構成する人を個人あるいは集団へと細分化する。組織は、人としての個人そして集団という考察客体を具現化する。組織活動は、細分化された個々の組織いわば集団の活動によって、そして集団による活動は集団に帰属する個人による活動によって維持・継続される。よって、活動原価会計における人と組織の行動科学的な考察では、個人・集団・組織のそれぞれの様相を直視しなければならない。なかでも、個人の活動は活動原価会計では直接管理の対象となるべきも

のであり、また、集団は個人の活動が集約された責任センター（コストセンター）として間接管理の対象と成り得ることからすれば、重点的検討が不可欠である。

### 3. 1 個人様相の意味解釈

個人というものは、多種多様な人間的属性を有している。活動原価会計では、活動原価の管理において個人の活動を直接的に管理することになる。よって、多種多様な個人属性の様相を的確に把握し、管理実態に適応化させなければならない。管理においては、個人毎に異なる個人差をいかに平準化するかが要となる。Parker, Ferris and Otley によって、「個人差(individual difference)は、人間行動における差異の大部分を説明するものであり、また、このような差異の主たる源泉は、人々のパーソナリティーである」<sup>27)</sup>と説明されている。そして、パーソナリティーについて Maddi は、「パーソナリティーとは、時間的継続性をもっているため、一時の社会的・生物的压力の結果にすぎないとは簡単には言い切れない人間の心理行動（思考・感情・行動）にみられる共通性と差異を決定する性格と傾向の安定した組み合わせである」<sup>28)</sup>と定義している。個人差は、「個人がもつ特定の態度から影響を受ける」<sup>29)</sup>ことも指摘されている。個人差をもたらす態度は、「個人のバックグラウンド、家族、集団の成員、ならびに人生経験の産物である。態度は、さらに3つの構成要素、すなわち、感情的要素、認知的要素、および行動的要素に分解される」<sup>30)</sup>と Parker, Ferris and Otley はいう。直接管理の対象となる個人においては、この個人差を許容した仕組みが求められる。個人による活動の能率改善は、目標となる能率を達成できない個人差の克服にある。個人差を極小化するためには、非能率をもたらす個人活動の改善への動機付けを図る必要がある。

動機付けにおいて、Vroom は期待理論の見地では、「職務動機と職務達成に関する1組の決定理論に係わっている。こうした理論の共通の脈絡は、期待が中核となっている。そこでは、特定の努力レベルで成し遂げようとする個人の動機が、特定の成果ないし報酬は注がれた努力に従うという個人の確率予測と、そうした成果や報酬に関して知覚される望ましさという2つの関数で表される」<sup>31)</sup>とする。これは、「期待理論は、個人の達成動機が、努力をすることによって課題を成就できる可能性、課題の成就が一定の報酬につながる可能性、およびこうした報酬が個人にとってもつ価値、といった項目の合成関数である」<sup>32)</sup>と解するのである。

活動原価会計における活動原価の管理では、個人差を平準化した高い能率を維持するためには、パーソナリティーを包容し、達成に向けた動機付けが不可欠であることが解る。活動原価会計では、個人の様相に踏み込むことによって、人間管理の行動科学的論理を確立していかなければならない。活動原価会計の責務は、人の行動原理に立脚した活動原価の管理技法とし

て展開することである。

### 3. 2 集団様相の意味解釈

組織における個人によって構成される集団について Parker, Ferris and Otley は、「個人行動は、まったくの個人的なものではない。それは、複数の個人からなる1つの大きな集団の行動や活動の一部であったりする。ほとんどの活動が集団活動であるため、集団、成員そして組織が公式・非公式とも、個人の実際の行動にどういった影響を及ぼしているのかを理解しておくことは大切である」<sup>33)</sup>と述べる。この見解は、活動原価会計の思想において、個人の活動が集約される集団は、活動原価会計におけるコストセンターとしての資質を備えたセグメントとして認識できることを示唆するものと理解できる。集団は、その活動上において、規模、構成と役割、規範、目標、凝縮性といった個人の人的属性とは異なる観点から影響をうけることが指摘されている。この点においても、活動原価会計を管理システムとして構築する場合に、不可避の案件事項である。

規模とは、「集団の規模が大きくなるにつれて、集団プロセスは複雑化するという傾向があり課題の達成を妨げる可能性がある。このため、統制の範囲などに配慮する必要性が生じる」<sup>34)</sup>ことがある。そして構成と役割は、「集団の構成、ならびにその成員がもつパーソナリティーは、集団のプロセスや意思決定に大きな影響を与える傾向がある。成員間でパーソナリティーが大きく異なることは、集団コンフリクトをもたらし、しばしば非能率な集団行動を引き起こす」<sup>35)</sup>ことをいう。しかし、集団行動に非能率をもたらすパーソナリティーの格差については、「個々の成員のパーソナリティーを変えることは難しいが、個々の成員が集団内で果たす役割を管理することは可能である」<sup>36)</sup>とする。規範については、Hareによって、「集団の成員が適切であると認める行動規則、すなわち正しい活動の方法のことである。ある目標が与えられると、規範は当該目標の実現にとって必要とされる行動、ないしは当該目標の実現と矛盾しない行動を規定する」<sup>37)</sup>と説明される。規範は、秩序維持のためには不可欠であるが、厳格性の高低によって活動に与える影響は大きい。規範の設定は、十分なスラックを保持することが要請される。

目標については、「集団の目標とは全体のための目的であり、特定の成員個人のための目的ではない。ある種の規範は、集団が表明した目標と対立することもあるかもしれないが、集団の目標と集団の規範との間には緊密な関係が存在する。規範と同様に、目標も、それが真に行動に影響を及ぼすためには個々の集団成員によって事前に受容されていなければならない」<sup>38)</sup>とされる。目標は、規範でいう厳格性の問題と同様に、達成可能性が考慮されていなければな

らない。達成が不可能な目標は、緊密に関係する規範の遵守を阻害する要因になることがある。目標においても、規範と同じように現実性がなければならない。

凝縮性は、「集団のまとまりの程度や、集団目標と成員個人の目標とが両立する程度によって集団の凝縮力は頻繁に影響を受ける。凝縮力は、集団の目標や規範がそれによって受容されるということをとっても、集団の生産性の水準に大きな影響を与える」<sup>39)</sup>。規模、構成と役割、規範、目標、凝縮性という要因の理解によって、集団における活動に作用力をもつことが判断できるが、その奥底には行動科学的にみる人間心理の統制が必要であることを深く認識させられるのである。活動原価会計によってそのコントロールが可能となった時、活動原価会計の管理システムとしての優位性が大きく認められることになる。

### 3. 3 組織様相の意味解釈

組織における「有効性と成功は、当該組織の従業員の能力や動機によってだけ決まるものではない。また、組織の課題集団がいかにかうまく協働しているかということだけで決まるものでもない。組織の有効性は、実際に、その構成部分の有効性の総和よりも大きい」<sup>40)</sup>と Parker, Ferris and Otley は説明する。また、Kilmann によって、「組織は、いかなる個人、ないしは公式システムの命令よりも大きな力を有する目に見えない特質を持っている」<sup>41)</sup>とされる。これは、組織を構成する人である個人の活動が総体化すれば、その総体化された組織活動は何らかの評価価値を生み出すものであると理解することをいう。組織の活動は、その原理・原則は内部組織の維持である。しかし、組織が自らの組織活動によってアウトプットを社会に提供するのであれば、それが社会評価されることは避けられない。そのアウトプットは、財やサービスのみ限定されるものではないと考えなければならない。実態定義のできない目に見えない無形価値を組織は社会に提供しているのである。それは、組織は社会との関わりにおいて、組織内部的な価値評価をも意図することなく享受することを迫られることをいう。「組織内部に見られる個人や集団の行動は、共有された信念から導き出される規範や価値によって大きな影響を受ける」<sup>42)</sup>ことから、組織は外部による内的指向評価という尺度を重視しなければならない。

組織における内的指向評価において、高い評価を得る価値を生み出す組織は、組織内における共有された信念から導き出される規範や価値はそれに比して高いものであろう。その局面は、組織内部において有効に機能する管理システムにおいても同様である。優れた活動原価会計を管理システムとして構築し、導入・運用をすればそれによって生み出される評価価値は高いものとなる。活動原価会計を組織に導入・運用する場合において、認識すべきことは、「すべての組織に共通する唯一最良の組織デザインは存在しない」<sup>43)</sup>ことである。「会計が、行動を測

定し報告するばかりではなく、個人、集団、組織といったあらゆるレベルにおいて行動を引き起こし、誘い出し、かつ行動に影響を与える要因でもあるため、行動の研究が会計にとって不可欠であること。そして、行動の研究と会計の研究とは複雑に絡み合っているため、どちらのトピックも切り離して個別にアプローチすることは困難である」<sup>44)</sup>ことを念頭に置かなければならない。

## おわりに

システムと管理における普遍的な基礎概念の解釈は、活動原価会計において避けられない案件である。なぜなら、組織を構成する人を管理の対象とするため、基礎的解釈の上に、特有の概念解釈を融合させる必要があるからである。人の管理は、機械的あるいは手続的に硬化した方策の適用は破綻をきたす。そこが、すべての組織に共通する唯一最良の組織デザインは存在しないこと、そして絶対唯一の最良の管理技法が存在しないことの証であるといえる。

会計研究における、行動科学的研究が比較的少ないのは、解釈の困難性にある。不確実性の高い要因を包含した活動原価会計は、このことを所与としなければならない。また、活動原価会計が人によって構成される組織において適用されることから考えても、個人・集団・組織のそれぞれの様相を的確に理解し、システムと管理の概念に組み込まなければならない。

## 【注 釈】

- 1) Robert N. Anthony, *Planning and Control Systems : A Framework for Analysis*, Harvard University, 1965.
- 2) *ibid.*, p. 4. (高橋吉之助 (訳) 『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社, 1976, p. 7.)  
Anthony は、計画・コントロールのシステムを述べるためにシステムの概念解釈を試みている。
- 3) *ibid.*, p. 4. (訳書 p. 7)
- 4) *ibid.*, p. 4. (訳書 p. 7)  
原書では、'subject to common plan' と 'serve a common purpose' と記されている。
- 5) *ibid.*, pp. 4 - 5. (訳書 pp. 7 - 8)  
組織とは、生理組織のことをいう。'organization' ではなく 'tissues' である。
- 6) *ibid.*, p. 5. (訳書 p. 8)
- 7) *ibid.*, p. 5. (訳書 p. 8)  
組織 (organization) においては、複数の異なる部局でそれぞれに計画・コントロールのシステムを有している。
- 8) *ibid.*, pp. 5 - 6. (訳書 pp. 8 - 9)  
組織 (organization) においては、最善のプロセスと考えられるものに適するように構造を変更することができる。ある程度、構造よりもプロセスのほうが決定者なのであると Anthony はいう。
- 9) *ibid.*, p. 6. (訳書 p. 9.)  
システムとプロセスは分離可能であるということは、双方が規定し合うという硬直性を否認するものである。

- 10) 戸田保一・飯島純一（編）『ビジネスプロセスモデリング』日科技連，2000，p.40.  
（Hammer M. Champy, *Reengineering the Corporation : A Manifesto for Business Revolution*, Harper Business, 1993.）
- 11) Denis Pym, *Industrial Society Social Sciences in Management*, Penguin Books., Ltd.,1968.  
（梅沢正，成瀬健生，村上良三（訳）『経営社会の人間行動』ダイヤモンド社，1971.）
- 12) Louis A., Allen, *Management and Organization*, 1958.（高宮晋（訳）『管理と組織』ダイヤモンド社，1974.）  
Allenの著書は，アメリカのマックグローヒル社より出版されている。
- 13) 同上訳書，pp. 6 - 7.  
管理には，確定的な方法論がないことが明らかである。
- 14) ある管理手法には，1つの管理手続きが存在しその管理実態を検証できる仕組みが不可欠である。
- 15) 同一目的あるいは同一の管理手法であっても，組織が異なれば管理実態が異なるため，管理技法としての方法論には，柔軟的解釈の余地が必要である。
- 16) 管理という専門的職能や機能をもつものである。一般的職能や機能とは区別される。組織において，管理職という職能の存在がそれを裏付ける。
- 17) 'scientific management'の原理によって，現代の管理概念が定着したといえる。なかでも，標準原価管理は史的価値を有するし，また不可欠な管理手法である。
- 18) 同上訳書，p. 19.
- 19) 同上訳書，p. 19.
- 20) Frederick W. Taylor, *The Principles of Scientific Management and Shop Management*, Routledge/Thoemmes Press, 1993, p.9. (reprint of 1903-1911)
- 21) *ibid.*, p. 10.
- 22) Gorge J. Staubus, *Activity Costing for Decisions*, Garland Publishing, Inc., 1988.
- 23) 高宮，前掲書，p. 21.
- 24) 高宮，前掲書，pp. 21-22.
- 25) 高宮，前掲書，p. 18. Taylorのいう科学的管理は，標準原価管理がその前提となっている。徹底した能率管理を迫るものであり，人間的な動機付けによって能率を促進させることに主眼はない。
- 26) 高宮，前掲書，p. 18. 厳格性の高い標準化は，人的心理を阻害するという弊害が指摘されている。
- 27) L D., Parker, K R. Ferris, D T. Otley, *Accounting for the Human Factor*, Prentice Hall of Australia Pty Ltd., 1989. (上埜進・越野啓一・神谷健司（訳）『行動会計学の基礎理論』同文館，1992.），p. 13.
- 28) Maddi S. R., *Personality Theories:A Comparative Analysis*, Dorsey, 1980, p.26.  
同上訳書，p. 13.
- 29) 同上訳書，p. 14.
- 30) 同上訳書，p. 14. 態度という抽象的概念は，人の置かれる立場や経験度合いによって，時折，変遷するものであることを理解しなければならない。同一の人間であっても，異なる環境では異なる見解を見出すものである。
- 31) 同上訳書，p. 18.
- 32) 同上訳書，p. 19. 期待理論の他に，衝平理論と強化理論が記されている。衝平理論は，他の作業者とと比較において自分がいかに公平に扱われているかを感知することに関わる関数として個人のモチベーションを捉えるものである。そして，強化理論は，ある刺激（報酬）への個人の欲求，刺激と行動との間に知覚される関係，および該当行動がもたらす結果といった項目を関数として，有目的行動を捉える。
- 33) 同上訳書，p. 20. 集団を組織における細分化された部局と考えて問題はない。
- 34) 同上訳書，p. 22. 人間集団の肥大化は，統制が困難になる。統制可能範囲は，おのずと収束する傾向にある。
- 35) 同上訳書，p. 22. 人間社会における最も解決が困難な課題である。

- 36) 同上訳書, p. 22. 組織における人の適材適所という考えに帰着する。
- 37) Hare A., *The Handbook of Small Group Research*, MacMillan, 1976. 同上訳書, p. 22. Taylor の科学的管理から掌握できる。
- 38) 同上訳書, p. 23.
- 39) 同上訳書, p. 23. 求心力の観点から説明可能である。凝縮性は、先に述べる規模・構成と役割・規範・目標が総合的に達成されている場合に最も高い力を発揮する。
- 40) 同上訳書, p. 24. 組織の有効性は、対内部だけではなく対外部に関しても評価すべきである。
- 41) 同上訳書, p. 24. 組織の文化、および当該組織が固有のデザインを有している理由を理解することによって、組織ごとの優劣を判断できるとする。
- 42) 同上訳書, p. 24. Peters and Waterman は、成功組織の特徴は、十分に展開された文化を有していると主張している。
- 43) 同上訳書, p. 26. 同様のことからすれば、唯一最良の管理技法は存在しないことになる。
- 44) 同上訳書, p. 28. 会計研究において、不可欠な領域であるが、現在、十分な研究がなされているとはいえない。しかし、いくつかの研究成果は出されている。