

# 琉球大学学術リポジトリ

## 管理会計の経済学的アプローチ — 意思決定モデル を中心に —

メタデータ	言語: 出版者: 琉球大学法文学部 公開日: 2010-02-16 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 福井, 眞司, Fukui, Shinji メールアドレス: 所属:
URL	<a href="https://doi.org/10.24564/0002005362">https://doi.org/10.24564/0002005362</a>

# 管理会計の経済学的アプローチ

－意思決定モデルを中心に－

福井 眞 司

## I. はじめに

管理会計は、その学問的性格上、あるいは研究スタイル上、学際的な側面が強いといえる。実務に携わる経営者・管理者・会計人をはじめ、管理会計を研究対象とする研究者において、その研究の対象・関心・目的・アプローチの仕方はそれぞれ異なり、千差万別・多種多様であるといってもよい。

とくに管理会計の研究者にとって、その理論産出の源泉はどこにあるのかといえば、経済学をはじめ、経営学や組織論、そしてORや統計的手法を装備した経営科学であり、また最近では心理学を包含する行動科学の領域や、社会学の領域に至るまで、管理会計が射程におく隣接領域はたいへん広範囲に及んでいるということがいえる。しかし、Scapens は、そうした管理会計の学際的な側面を強調した上で、とくに経済学の管理会計研究への影響の強さを指摘する。彼は、経済学が管理会計研究の根底に関わる部分を規定しているということで、経済学的フレームワークとして、管理会計研究の理論的位置づけを図っている。

本稿では、Scapens の主張を中心に、経済学の管理会計研究へのインパクトを考察するとともに、経済学アプローチの管理会計に対する意義と今後の可能性について考察する。

## II. 管理会計の経済学的フレームワーク

### 理論と実務のギャップ

管理会計の有用性喪失が危機感をもって認識される中で、従来より管理会計の理論と実務との間には大きな隔たり（ギャップ）があるということが強く認識されてきた。ここで、理論とは大学などで使われるテキストにおいて一般的に取り上げられる学術的な理論や技法のことであり、実務とは、現実

の企業組織の中で利用されている実務一般を指している。従来、それらの間のギャップは、理論家と実務家の両者の努力によって次第に埋められていくものであると考えられてきた。つまり、理論は実務を指導するものであり、実務は理論を構築するための生きた素材として捉えられてきたのである。そして、タイム・ラグがあるにしても、最終的には理論が実務を指導し、またそうでなければ企業は競争から脱落する結果になるであろうとある種楽観的に考えられてきたのである。しかし、現在に至っては、そのギャップは埋まらないばかりか、反対に広がる一方であり、そこには従来考えられてきた観点とは本質的に次元を異にする問題が含まれていると認識されるようになってきているのである。

### 管理会計の理論的検討

Scapens は、この問題に関して、まず管理会計の“理論と実務のギャップ”が生じる本質的な原因を探求する必要性を強く主張する。そして、その“ギャップ”の原因を探求する方法として、一つは実務を調査すること、もう一つは理論を再検討することであると主張する。とくに実務研究に関してここで強調しておかなければならない点は、Scapens が指摘するように、実務を調査することの重要性にもまして、それ以上にそれを実施することの“危険性”を考慮しなければならないという点である。つまり、実務を調査するには、それ以上に理論を検討することが重要であるということである。なぜなら、実務の理解には理論が大きく影響を及ぼすからであり、研究者を支配している理論が、実務の理解を規定するといっても過言ではないからである。従って、より適切な実務研究を行うためには理論の検討が必要不可欠であり、Scapens は先ずこの理論の検討にとりかかる。

### 管理会計テキストの検討

理論の検討として、Scapens は、現在広く普及し大学等で利用されてい

る数多くの“テキスト”をレビューするという手法をとる。つまり、管理会計を定義づけるという従来ある規範的なアプローチを取らずに、現在使われている“テキスト”の検討を行うことで、管理会計テキストに共通する特徴を見出だそうとする帰納的なアプローチをとるのである。そこには、広く研究者たちが暗黙的に受け入れている前提があるということを明確にしようとする意図がある。

そして、Scapens は、それらのテキストをレビューした結果、取り扱われているテーマ及びトピックスが多岐にわたっているにもかかわらず、それらのテキストにはコンセンサスともいべき共通の前提がはっきりと反映されていると結論した。彼は、それを“コンヴェンショナル・ウイズダム（伝統的知識）”と呼び、1950年代から1960年代はじめに形成され、1960年代に確立されたとする。

では、その共通の前提とは何かといえば、Scapens に従えば、現在の管理会計研究において共通的に志向される利用者意思決定アプローチであり、そこで展開される意思決定モデルに共通的に存在する経済学的フレームワークであるとする。つまり、決定モデルを構築する際に明示的にも暗黙的にもその理論的基礎を担ったのが、経済学であり、とりわけ新古典派の思考を前提とするミクロ経済学であったということである。そして、この前提には次の仮定がその“コア”として内在されている。それは“利益最大化行動”の仮定であり、そのために“確実性”の仮定と“完全及びコストレス情報”の仮定が準備されることになる。これは、管理会計の研究者が自明としてきた仮定であり、経済学的フレームワークを“アドホック”な前提として、管理会計の理論を構築してきたと指摘する。

### 1970年代：経済学フレームワークの拡張

この“確実性”と“完全かつコストレスの情報”の仮定を基礎とする経済学的フレームワークの下で、管理会計研究は数量的技法の無制限な精緻化を

可能にする能力を得たのである。そして、これが管理会計研究を多様化させる一因となったのであり、特に、1970年代からこの前提的仮定を緩和させていく研究プロセスが、更にこれに拍車をかける結果となった。その仮定の緩和とは、具体的に言えば、まず“確実性”に対する“不確実性”の導入であり、次に“完全及びコストレス情報”に対する“不完全情報”と“情報コスト”の認識である。この新たな仮定に基づいて、従来の利用者意思決定モデルの精緻化が更に展開されるに至った。

“理論と実務とのギャップ”の原因を、“不確実性”及び“情報の不完全性と有償性”に対する認識の欠如に求め、それを考慮したモデルを展開するに至ったのであるが、しかし、またそれは同時に新たな問題を生み出すことにもなった。つまり、この更なる展開は、従来の“単純なモデル”に対する批判として生まれたものであり、“複雑な現実”に一歩でも近付くための試みであったのであるが、しかし、統計学的手法や情報経済学の展開が、余りにも現実性を追究するがゆえに、逆に、より複雑で実行不可能な幾つもの条件付きの非現実なモデルを構築してしまうという結果を招いたのである。それゆえ、そのモデルの豊富さに比して、現実の実務ではほとんど利用されないという結果となり、“経験に基づく単純な方法”を選択することの合理的根拠をもたらすことになったのである。これはまさに情報経済学から学んだ情報のコスト・ベネフィットの思考に基づいた結論であったといえる。

このように、管理会計の研究者は単純な仮定を克服するため、その仮定を検討し、より現実的であると考えられる仮定を設定する方向に進んでいったのであるが、しかし、Scapens が指摘するように、これはこの枠組みつまり経済学的フレームワークの中に止どまる結果になった。つまり、経済学的フレームワークからの脱却の試みが、その範囲内での単なる拡張にしか過ぎないと認識されるに至ったのである。

### 1980年代以降：研究の重点変化

しかし、Scapens によると、こうした管理会計研究の数量的領域の著しい展開に対して、1970年代半ばから1980年代になって、一つの大きな転換があったと主張する。その転換は、このような数量的モデルの精緻化の限界の中から、つまり、より現実的なモデルを構築しようとしてより非現実なモデルを構築するという結果を招いてしまったという認識から生まれてきたのであり、それに加えて、情報コストの認識が、単純で経験的なモデルや技法が実務で用いられることの合理性を支持する根拠をもたらしたということから生まれてきたとする。Scapens は、この重点変化を、「規範理論」から「説明理論」への強調の移行として捉えている。

情報経済学から洞察された結論は、ただひとつの一般的で最善な技法あるいはモデルを獲得することは出来ないということであった。それは、ある状況においては有益な技法を提供するかも知れないが、それは必ずしも最善の実務のための基礎を提供するものではないということになる。

このような認識は、従来において管理会計研究の主流をなしていた規範的な研究アプローチをとることへの疑問をもたらすことになった。そして、何らかの想定された企業目的に基づいて、実務でとられるべき行動を追究するのではなく、特定の実務がどうしてとられるのかを説明することの方に関心が向けられるようになったのである。Scapens は、この観察される実務を説明するための研究を“説明理論”アプローチと呼ぶ。

このように、伝統的なアプローチにおいては、実務と理論のギャップは、十分な時間と教育があれば克服されるものと考えられてきた。しかし、Scapens によると、1980年代以降の重点変化により、実務と理論のギャップに直面する研究者は、実務を指導するのではなく、現行の実務を問題にし、実務を説明するために理論の方を修正するようにその研究アプローチを変化させてきている。そして、管理会計における理論は、現行の実務をうまく説明できるどうかに関して強く関心を向けるようになってきているのである。

この重点変化の含意として、Scapens は、いかに管理会計の実務の本質を理解することが重要であるかということ、しかし、また、それを理解することがいかに困難であるかということを指摘する。

こうした認識に立って、Scapens は、今後の管理会計研究の方向性として、学際的なアプローチの重要性が更に増してくるであろうと主張する。

「実務における管理会計の役割の理解を向上させることは、経済学と組織論的・行動科学的アプローチとの適切な融合によってもたらされるように思われる。これらのアプローチを最大限に利用するには、会計だけでなく経済学、組織論、行動科学などの訓練を受けた研究者たちによって、管理会計実務を調査する共同研究が必要になる。」（Scapens (1991) pp.220-221、訳書 p.228）

むしろ、従来より管理会計研究は学際的なアプローチをとり、他の多くの隣接学説から有益な洞察を導入してきたのであるが、どちらかといえば、管理会計レベルでの含意を検討することなく無批判的に導入する傾向が強かったのである。そして、それらは多くの点で有用な洞察をもたらしたが、また逆にその限界も露呈する結果となった。従って、より重要なことは、“管理会計実務の本質”をより多面的に理解することであるということになる。なぜなら、管理会計に対する従来の認識は、“一方的な理解”であるかもしれないのであり、管理会計研究の重点変化とともに、そのことについての認識が高まってきているといえるからである。

### Ⅲ．管理会計の経済学的フレームワーク

ここまでScapens の主張に基づいて、管理会計における経済学的フレームワークを考察してきたが、経済学的フレームワークに対する批判、とくに新古典派経済学に対する批判は、経済学の内部において長年にわたって論争

が繰り広げられ、幾度もその修正がなされてきている。しかしまた、そうした批判にも拘らず、新古典派経済学は確固としてその地位を保っているということもまた事実である。従って、以下では、このような点をより明確に理解するために、新古典派経済学の本質に関するいくつかの問題を考察し、そして、それに対する批判として展開されたいくつかの代替的理論を考察する。

### 新古典派経済学の本質

Scapens (1986) が、新古典派経済学への批判としてとりあげる論点は、新古典派理論の中核的な諸仮定に対する“経験的妥当性”の問題と、その管理会計研究への応用についての妥当性の問題である。新古典派理論は多くの批判を受け修正されながらも、その中核的な仮定は確固として支持されてきた。その中核的な仮定とは、行動に対する「効用最大化」と、取引が発生するその構造的状況としての「市場原理」の仮定である。それは、「市場において個人や企業が最適な価格で自己の効用最大化を追及すると」という命題に要約することができる。

新古典派理論の根底において、「経済的合理性」の考え方が「効用最大化」の概念によって表わされてきた。経済的配分は限界効用によって決定される。つまり、あらゆる市場が均衡をなし、その市場価格が限界効用を反映することによって、希少資源の最適な配分が達成されることになる。企業に関して経営者は効用最大化者であるが、市場価格によってその効用最大化が利益最大化と同義に見なされることになる。この「経済合理性」の考え方は、経済問題についての厳格な数学的分析への可能性を開き、今世紀の何十年にも及んで数学的技法が展開されることになった。そして、新古典派理論のこの中核的な仮定は修正されずに、経済モデルを精緻化し洗練することに努力が払われることになり、近代経済学において強固な地位を占めることになったのである。



### 新古典派経済学の限界

しかしまた、これら2つの仮定は常に盛んに論争されてきたテーマでもある。現在、新古典派理論に対する批判として、かなり多くの経験的証拠がとり出されてきている。その中でもとりわけ認知心理学の成果が最近において影響を及ぼしてきている。認知心理学は、個人（人間）は効用最大化をとるために必要な限界分析のような合理性をもちあわせていないということを主張する。このような観点で、最初に経済行動の研究に対する代替的なアプローチを提案した経済学者は、H.A.Simon である。Simon は、人間行動の“限定された合理性”を主張し、“利益最大化”ではない“満足最大化”の概念を導く基礎を提供した。Simon の主張は、新古典派理論の企業理論に疑問を抱いていた経済学者に多大な影響を与え、その後の多くの経済学者の著作にその論点が盛り込まれていくことになった（例えば、Cyert & March (1963), Leibenstein (1976), Williamson (1975)）。

同様に、新古典派理論の中核的な仮定である「市場原理」に基づく取引の仮定も論争のテーマである。新古典派理論では、“見えざる手”としての市場原理が自動的に市場価格と限界効用を等しくさせ、そこで経済資源の最適な配分が達成されるとする。しかし、外部経済や公共財や不完全情報のような問題は、このような仮定のもとでは捉えられないので、経済学者はこのような問題を“市場の失敗”としてみなした。そして、市場以外の、企業のような階層組織（ヒエラルキー）での経済行動に関心を向けるようになってきている。これは、資源配分の形態を、市場だけでなく、その代替的形態として、組織を研究する道を開拓することになった（例えば、Chandler (1977), Simon (1957), Williamson (1975)）。

以上のような新古典派理論の2つの基本仮定に対する批判にも拘らず、新古典派経済学は現代ミクロ経済学の中心に位置する。効用最大化及び市場原理の仮定についての経験的妥当性は一般的には否定されない。新古典派経済学へのそのような批判に対して、経済学者は方法論的なレベルによってその

批判を回避する。Friedman (1953) は、ある理論の仮定についての現実性を問うことは無意味であると主張し、その理論の経済現象を予測する能力がより重要であるとする。つまり、新古典派経済学は、個々の経済行動を説明するのではなく、一般化のレベルにおいて経済現象を予測する理論を提供することにその目的があるということである。しかし、管理会計研究においては、一般化のレベルではなく、企業及び企業内部の個人の行動に関心があり、管理会計の研究者はまさにこの個別的なレベルでの考察が必要とされるのである。経済学の限界もまさにここにあるのであり、この意味で、管理会計研究への借用理論としての問題が顕在化してくるのである。

以上、新古典派理論の中核的仮定に対する“経験的妥当性”の問題と、その管理会計研究への応用の妥当性について検討してきたが、それと関連して、最近、新古典派経済学そのものに対する危機感が強まってきている。かつて新古典派経済学は、価値判断を否定すること、あるいは所得分配の政治的意義を回避することで、経済学から政治的領域を排除しようと試みてきたとされてきた。しかし、現在に至っては新古典派理論はあるイデオロギーあるいは政治哲学を前提として包含しているということが強く認識されるようになってきている。本質的に、経済学から政治的・社会的要素を取り除くことは不可能なことであるということである。このような認識が主張されるようになってきた背景には、新古典派経済学そのものに対する懐疑がある。つまり、実践的なレベルにおいて現代的な経済問題に対する説明と解決策を提供する能力が、新古典派経済学にあるかどうかについて疑わしくなっているのである。

#### IV. 経済学的フレームワークからの脱却

Scapens (1986) は、新古典派経済学の本質として以上の点を押さえた上で、この新古典派の中核的な仮定、つまり「利益最大化」と「市場原理」の

仮定を検討する必要があると主張する。なぜなら、新古典派の経済学者が目指す意図と、管理会計の研究者が目指す意図が異なるからであり、管理会計の研究者はより個別的なレベルでの分析を目指しているということがいえるからである。

そのような観点で、新古典派経済学批判として、経済学においていくつかの代替的な理論が探究されてきている。次に、それらの経済理論を、新古典派的枠組みからの脱却として、管理会計研究への応用のために考察することにする。それらは、H.Simon、Cyert & March、Leibenstein や Williamson の研究である。これらは「企業の経済理論」として知られた研究である。そのために先ず新古典派の企業理論を検討し、それらの批判の焦点を明確にしておきたい。

### 新古典派経済学の企業理論

新古典派の企業理論は、総計的価格 (aggregate prices) が、環境変化に反応していかに変化するかを予測することに関係している。そこでは、企業が単一単位として扱われ、唯一つの目的として、経済利益（収益－投入されたインプットの機会原価）の最大化という仮定に基づき、加えて、企業は常に完全情報を所有すると仮定されている。従って、この仮定からすると、企業内部の組織構造は、企業がなす決定に対して全く影響を及ぼさないということになる。新古典派理論においては、企業の内部構造が捨象され、企業を単なる“点”あるいは“ブラックボックス”としてみなされる。企業は、究極的に生産関数と技術に還元され、ある所与の技術水準のもとで市場を媒介とした投入と産出の間の変換機として概念化されれば十分である。

しかし、先にも触れたように利益最大化行動の仮定と限界主義の定理に基づく新古典派の企業理論は、個々の企業行動を説明したり予測したりすることが意図されているのではなく、“アグリゲート (aggregate)” された市場での行動を予測することが意図されている。従って、この観点では、管理

会計システムの設計などにおいて限界主義の定理を用いることが、少なくとも経済学者によっては意図されていないということを確認しておかなければならない。

また、新古典派の企業理論は、完全競争あるいは独占という究極的な市場形態での企業行動を分析することには成功してきたが、現実的に観察される寡占や独占的競争という不完全市場を取扱うのには成功していないといえる。実際に観察される市場形態を取扱うことを新古典派理論が失敗しているということは、企業が実際に行動しているパターンが非現実的なモデルに基づいて展開されているとして多くの批判を受けることになった。ある批判は、企業の単一体としての利益最大化の選択に向けられた。たとえ経営者（所有者）が一人であったとしても、その経営者（所有者）は、利益という財務的利得以外の、休暇や仕事の満足度という別の要素から効用を得るかもしれない。また、現代産業社会の中核を担う株式会社のような企業形態の出現によって、企業の所有（オーナーシップ）は、効率的な経営管理から分散され分離されることになった（所有と経営の分離）。そのような企業では、経営者は所有者の富を最大化するようには考えられない。

### 企業の経営者理論

経営者理論といっても多様な展開があるが、その共通項として、単純な利益最大化としての企業概念を否定する。それは、経営が所有から分離されているという認識に立ち、経営者（あるいはコントローラー）は所有者の利益よりも自己の利益を追及すると仮定している。この経営者理論は、本質的に不完全市場、特に寡占市場における行動理論である。完全市場では経営者は自己利益を追及する裁量（discretion）をもち得ない。なぜなら完全市場では利益を最大化しない企業はすべて生き残れないからである。従って、経営者が自己の裁量で取り扱うことのできる追加的利益が存在するためには、不完全市場が絶対条件となる。

### 売上最大化理論

W.J.Baumol (1959) は、寡占市場での企業経営者は、最低利益の制限を限度として、利益よりも“売上”の最大化を追及すると主張した。Baumol は、経営者が利益の増加よりも売上の増加に価値をおく理由を、自分自身の経験的観察から説明する。その観察からすると、実際に利益をとるか売上をとるかの二者選択に直面したとき、経営者は一般的に売上を選択する。更に、経営者の給与と地位はいずれも経営者の効用に貢献するが、それらは利益よりも売上に直接的に関連している。これは、短期的な売上の最大化が長期的な利益の最大化を達成させる一つの手段であるという議論に進んだ。高い市場占有率あるいは強い需要の製品をもっていると認められた企業は、比較的容易に新規の資金調達ができ、競争相手をその市場から排除することができる。ただし、最低利益の制約が存在する。企業は、所有者が満足する配当を提供する必要がある、今後の販売を拡張するのに必要な資本投資のための資金を提供する必要がある、さらに、企業乗っ取りの可能性を回避する必要がある。これらの目的を達成するためには、当然ある限度の利益を確保しなければならない。

### 成長率最大化理論

Marris (1963) (1964) (1972) は、企業の成長率最大化理論を主張した。経営者は企業の資本市場価値を最低に維持しながら、長期的な安定的成長を最大化すると、Marrisは主張する。そこでは企業の成長が経営者の効用の究極的な要素として認識されている。なぜなら、企業の成長は経営者の所得・権限・名声を増大させることに密接に関係していると仮定されているからである。この議論は、Baumolの売上最大化行動の議論と同じであり、ただ経営者の効用に貢献する要素の重点が異なるだけであるといえる。Marrisは、経営者の効用を規定する重要な要素に仕事の安全性 (job security) を位置付け、企業の資本市場価値の最少がこのことを保証する重要な要素であると

主張する。もし企業が“乗っ取り”を受ける水準以下に企業の資本市場価値が下落すれば、経営者は交替させられる結果となる。それゆえ、経営者はこの水準に達しないようにして、企業の成長を最大化するように努力することになる。この長期的な成長の追及は、所有者（株主）の利益の犠牲においてのみ可能であり（企業の資本市場価値の減少）、新規製品や新規市場への前進的な“多角化”によって企業は安定的な成長を達成するものであると仮定される。企業は、最も利益のあがる製品や市場を選択するが、さらに成長のための費用、需要創造のための広告費や新規の製造技術を追及するための設備投資が必要である。そのため、多角化による限界収入はかなり急速に落ち込み、さらなる成長は長期的な利益可能性及び企業の資本市場価値を犠牲にすることになる。この段階で、経営者は、自己の仕事の安全性を保証するのに最低必要な企業の資本価値を決定しなければならない。

### 経営者自由裁量の理論

Williamsonは、2つの異なる分野において企業理論に対して貢献してきた。それは、彼の初期の研究である「経営者自由裁量の理論」と、後期における「内部組織の経済学」に関する研究である。彼の初期の研究は、Baumol等の経営者理論を一般化したものであり、経営者は最低利益を限度として自己の利益を最大化すると主張された。これは、BaumolやMarrisによる議論と同じものであるが、ただし、経営者の効用関数の選択について異なる要素を強調した。Williamsonは、経営者の効用を、スタッフの人数と経営者報酬と“自由裁量利潤(discretionary profits)”に関係付けた。雇用されるスタッフの人数は経営者の権力を表し、自由裁量利潤は、経営者の権力と名声と地位を増大させるだけでなく、さらなる拡大を可能にし、経営者に報酬を提供する。従って、その効用関数において経営者報酬が重要な要素となる。ただし、経営者はまったく自由な振舞いは不可能であり、企業の統制を維持するために最低利益の制約を確保しなければならない。Williamson

の理論は、不完全市場での企業に適用され、経営者は自由裁量が認められることを選好すると仮定されている。このことは、完全市場においてはありえない余剰利益が存在することを意味している。企業に関する他の経営者理論の場合と同様に、経営者の自己利益の追及は、所有者の富の犠牲のもとにあるということはこの理論は意味している。

### 内部組織の理論

Williamsonの後期の研究は、内部組織の経済学に関するものであり、それは取引コスト理論として展開されていくことになる。Scapens（1986）によると、この分野の多くはCommons（1934）やCoase（1937）の初期の経済学者による研究に負い、その後は、Arrow（1964）や Alchian & Demsetz（1972）、Jensen & Meckling（1976）に負っているとする。この学説の本質は、企業と市場というものが組織的取引の代替的手段であるということである。取引が市場を通してではなく、企業内部で実施されるかどうかは、それぞれの構造での相対的な取引コストに依存している。一方、その取引コストは、2つの行動仮定に依存している、つまり、“限定された合理性”と“機会主義”である。“限定された合理性”とは、人間の計算上の限界を意味し、“機会主義”とは、他者を犠牲にした自己利益の追及を意味し、策略と協力（guile and incorporates）をもって自己利益が追及されるのである。この企業の内部組織の視点は、市場の需要によって完全に規定される生産関数として企業を見なす新古典派的視点とは本質的に異なる。内部組織のアプローチは、企業を市場に反応する生産関数と、特定の取引を組織する統治構造（governance structure）の両方として見なす。要するに、限定された合理性と機会主義の仮定を所与として、企業の内部あるいは市場のいずれかにおいて包括的な契約によって取引が組織されるということを認識するようになったということである。そして、このことが認識されるようになって、経済学者は、当事者間の契約関係（つまり、プリンシパル＝エイジェント関係）

を取引コストに着目して研究するようになった。

## 企業の行動理論

企業の行動理論は、本質的に不完全市場を前提として、その中での企業あるいは個人の行動に関する理論である。新古典派経済学が企業を単一体として取扱うのに対して、また経営者理論が企業を対抗する目的をもつ2つのグループ（経営者と所有者）から構成されるとものとして取扱うのに対して、この企業の行動理論は、企業を多様な目的及び権限をそれぞれもった複数のグループから構成されるものとして取扱う。つまり、異なる目的と権限をもつ数多くのグループが存在するので、単一の目的関数をもつものとして企業を考えることが無意味あるいは不適切なことであるという見解になる。企業の行動理論が、新古典派経済学及び経営者理論と決定的に異なるのはこの点においてである。企業の行動理論は最大化の概念を否定し、それに代わって企業での経営参加が実際に意思決定をなすそのプロセスに集中する。

このような観点は、Simon の研究に拠っている。Simon は、制限された合理性の考え方を経済学に導入し、最大化行動は満足化行動に置き換えられた。また、代替案の選択の必要性の問題が認識されるようになった（従来においては、代替案は所与のものとして与えられていた）。Cyert & March (1963) によって、この企業の行動理論が体系的に展開された。彼等の理論の鍵となる2つの概念が、“組織目標”と“組織スラックス”である。“組織目標”とは、企業を構成する多様なグループの連帯の中での合意の結果である。Cyert & March は、生産・在庫・市場占有率・利潤に対する目標を設定する中で、その連帯での合意がなされると主張する。ただし、その設定された特定の組織目標は、連帯内でのグループの相対的な希望や力関係に依存している。従って、その希望や力関係は時間とともに変化するので、その変化を常に認識しなければならないというのがその結論である。また、不完全市場においては、連帯メンバーによって要求される全体的な誘因の最小



値が、企業が入手可能な資源以下であるということがありうる。それでその差を“組織スラックス”と呼ぶ。Cyert & March は、その余剰資源は組織内のメンバーを存続させるのに必要な以上に、報酬というかたちでメンバーに配分されることになることを主張する（例えば、株主への必要以上の配当、雇用への高賃金、供給者への高価格での支払い、顧客への必要以下の価格設定など）。しかし、Cyert & March の理論では、各々のメンバーが受け取るその資源の占有率についての一般的な予想は不可能である。

これらの行動理論と同様に、Leibenstein (1966) (1976) は、“組織スラックス”の存在を強調し、新古典派理論での仮定を批判して、企業は所与の規模に対する産出量単位毎のコストを最少にしないと主張する。Leibenstein の理論において、“組織スラックス”は、“X非効率”の概念で明確化されている。“X非効率”は、組織メンバーの自己利益の追及や、その努力の多様性あるいは個人業績の不完全なモニタリングによって生まれてくる。新古典派理論をはじめとするこれまでの企業理論においては、市場を媒介とする資源配分の非効率性に限って議論がなされてきた。つまり、完全市場が効率的であり、独占や寡占市場が非効率を生み出すとして、市場での資源配分の効率の改善が追及された。しかし、現実の企業は内部組織をもち、市場と同様に企業内部で資源配分がなされ生産活動が実施されている。それゆえ、そこにも各種の非効率が存在することになる。このように、Leibenstein の理論において、資源配分の非効率に対して、企業の管理的・組織的側面からくる非効率を“X非効率”と称して企業が考察される。

Scapens は、以上のような有益な洞察にもかかわらず、この企業の行動理論が、新古典派理論にそれほど明確なインパクトを及ぼしていないと主張する。その理由として、一つには、企業の行動理論による経験的検証が、新古典派理論を直ちに論破するような十分明確な含意を提供していないという点が指摘できるとする。例えば、多様な統合的な経済行動を説明・予測するのに、究極的に「最大化」と「満足化」の相違に論拠を見出だすことができ

などということである。また一つには、行動研究の発見事項が、応用可能な幅広い一般化を獲得することができないという点も指摘できるとしている。

以上、新古典派の企業理論、企業の経営者理論、企業の行動理論を、Scapens (1986) に従って考察してきたが、新古典派の企業理論は、市場での行動が中核となり、市場で資源を配分するための価格原理について関心がある。そこでは、企業は市場に対応する“点”として概念化され、その組織内部がとくに認識される必要はない。加えて、それは完全競争市場における企業行動を分析することに最も成功し、より現実的な不完全市場での分析には適していないといえる。一方、企業の経営者理論及び行動理論は、新古典派理論で捨象された企業の内部組織が強調されることになった。そこでは、不完全市場が前提とされ、個人の機会主義の仮定が認識されることになった。その仮定に従って、行動理論は企業内部での意思決定プロセスに対して焦点を当てる。経営者理論は、新古典派理論と行動理論の両面をもち、新古典派理論と同様に最大化理論を仮定しているが、行動理論の情報の非対称性や個人利益の存在を認識している。

### 管理会計研究への含意

最後にこれらの考察を踏まえて、経済学的フレームワークの管理会計研究への含意を検討しておく。Scapens の主張に基づいて、管理会計研究が新古典派経済学に強く影響されてきたということ考察してきたが、Scapens は、両者が非現実的な個別的経済行動に関する仮定に基づいていると指摘する。このことは少なくとも新古典派の経済学者には問題はない。なぜなら経済学者は市場や産業レベルの分析での理論に関心があり、そのような理論が役立つかどうかは経験的な問題であるからである。しかし、一方、このことは管理会計の研究者には問題がある。なぜなら管理会計の研究者は、個別的な意思決定者や企業行動に対する会計情報の影響に関心があるからである。

Scapens によると、新古典派理論は、経営者行動の記述理論でもなければ規範理論でもない。少なくとも経済学者はそれを意図しているわけではなく“アグリゲート”な経済行動についての検証可能な仮説を生み出すことを意図している。その新古典派理論に規範的地位を与えたのは会計学者であり、理想的な経営者行動を予想するためにその新古典派理論が用いられたのである。つまり、優良企業や有能な経営者が到達すべき最善の実務を提示するために用いられたということである。

しかし、管理会計研究の中心的な関心は、個別的な経営者及び企業の行動であり、より現実的な行動仮定である。その意味で、重要な論点は、新古典派の仮定に現実的妥当性がないとしたなら、つまり、企業が利潤最大化を追求せずに、また完全情報をもっていないとしたなら、企業の目的は一体何であり、企業の入手可能な情報とは何かということである。しかし、このことに関して、Scapens は管理会計の研究が著しく不足していると指摘する。意思決定が企業内部でなされるその仕方及び利用可能な情報に関する体系的な証拠を調査した研究がまだ相対的に少ないのである。管理会計システムを個々の企業がいかに構築し、それを利用するか、そして、どういう理由で個々の企業は特定の手続きを採用するかについての経験的研究が今後さらに進められる必要がある。

その意味で、Scapens は、上で考察した企業に関する経営者理論及び特に行動理論は、管理会計の研究者に一つの有益な方向性を提示するであろうと主張する。これらは、新古典派理論の行動に関する仮定を否定して、より現実的な代替的仮定を支持している。むしろ、これらの仮定を無批判的に管理会計研究に導入することは危険である。しかし、今、管理会計研究に要求されていることは、管理会計レベルでの研究である。つまり、個別的な個人及び企業のレベルであり、そこに管理会計研究の意義があるのである。

## V. 結論および今後の課題

1980年代後半に発表されたJohnson & Kaplanによる『レバンス・ロスト』を契機として、それ以降現在に至るまで、管理会計の有用性喪失、あるいは、その再生への方策についての問題が最大の関心事として活発に論議されてきた。とくに管理会計の有用性喪失を自らに問ったKaplanは、その有用性の再生を求めて、これまでの傍観的な研究から脱して、研究者の実務に対する無知を自覚し、研究者自らが実務そのものの中に飛び込んで探求する“フィールド・リサーチ”を提唱した。そして、そのフィールド・リサーチにもとづき、現実の企業環境に適合した管理会計システムの構築および革新的な管理会計技法の開発の必要性を強く主張した。こうした問題意識の中で、Kaplanは間接費の配賦方法に関する「活動基準原価計算（Activity-Based Costing）」を開発し、革新的な会計技法として、その精緻化を試みている。

こうしたKaplanの主張に対して、Scapens (1991) は、フィールド・リサーチつまり実務研究を実施することの難しさと、その危険性を指摘する。Scapens は、実務研究の必要性を十分に認めながらも、実務を理解するには実務そのものを考察すればよいという認識の誤りを指摘し、それ以上に理論研究の重要性を強調する。なぜなら、実務の理解には理論が大きく影響を及ぼすからであり、管理会計実務の本質に対する研究者自身の考え方によってそれは強く規定されるからである。つまり、管理会計が組織さらには社会においていかなる機能および役割を果たしているのかについて、研究者の明確な理解なくして、管理会計実務を理解することはできないと主張するのである。

理論重視の観点から、Scapens (1991) は、今日の管理会計研究の展開を理解するために、二十数冊に及ぶ一般的な管理会計テキストを調査し、そこに共通的前提が存在することを見出した。それは、これまでの管理会計研究が利用者意思決定アプローチを前提とし、その理論的基礎を経済学の新古

典派理論に依拠して理論構築がなされてきたということであった。Scapensは、それを“コンヴェンショナル・ウイズダム”と呼び、1950/1960年代に生成され確立されたとする。そこでは“利益最大化行動”及び“完全かつコストレス情報”の仮定を前提として、とりわけ数量的研究が展開されることになった。その後の管理会計研究は、この新古典派理論を基礎にさらに数量的技法を精緻化していくことになる。1970年代には、情報の経済学が導入され、“不確実性”と“情報コスト”が認識される。1980年代に入って、企業のエージェンシー理論が導入され、管理会計研究の新たな展開を見る。しかし、いずれにしてもそれは新古典派的思考の枠組みの中で展開されており、そのことはいっそうの“理論と実務のギャップ”をもたらし、その限界が強く認識されるに至ったのである。

本稿ではそうした問題意識にたって、新古典派的枠組みからの脱却を目指して、企業の行動理論や内部組織の経済学について考察したが、今後は、さらに制度派経済学や政治経済学などの新たな経済学的アプローチを探求する必要性があるといえる。

<参考文献>

- Bruns, W.J. & R.S. Kaplan (1987) *Accounting & Management—Field Study Perspectives* (Harvard Business School Press).
- Baumol, W.J. (1959) *Business Behaviour, Value and Growth* (Macmillan).
- Coase, R.H. (1937) "Nature of the Firm", *Economica*.
- Commons, J.R. (1934) *Institutional Economics ; Its Place in Political Economy* (Macmillan).
- Cyert, R.M. & J.G. March (1963) *A Behavioural Theory of the Firm* (Prentice—Hall). (松田武彦・井上恒夫 [訳] (1967) 『企業の行動理論』ダイヤモンド社).
- Friedman, M. (1953) "The Methodology of Positive Economics", in *Essays in Positive Economics*. (佐藤隆三・長谷川啓之 [訳] (1977) 『実証的経済学の方法と展開』富士書房)
- Jensen, M.C. & W.H. Meckling (1976) "Theory of the Firm : Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", *Journal of Financial Economics*
- Johnson, H.T. & R.S. Kaplan (1987) *Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting* (Harvard Business School Press). (鳥居宏史 [訳] (1992) 『H.T. ジョンソン R.S. キャプラン [著] レレバンス・ロストー管理会計の盛衰—』白桃書房).
- Kaplan, R.S. (1984) "The Evolution of Management Accounting", *The Accounting Review*.
- Kaplan, R.S. & A.A. Atkinson (1989) *Advanced Management Accounting*. (浅田孝幸・小倉昇 [監訳] (1996) 『キャプラン管理会計(上)(下)』中央経済社).
- Leibenstein, H. (1966) "Allocative Efficiency vs. X—Efficiency", *American Economic Review*.
- Leibenstein, H. (1976) *Beyond Economic Man* (Harvard University Press) .
- Marris, R.L. (1963) "A Model of the 'Managerial' Enterprise", *Quarterly Journal of Economics*.

Marris,R.L.(1964) *The Economic Theory of Managerial Capitalism*(Free Press)

Marris,R.L.(1972) "Why Economics Needs a Theory of the Firm", *Economic Theory* .

Ryan,B.,R.W.Scapens & M.Theobald (1992) *Research Method and Methodology in Fainance and accounting*. (石川純治・その他訳(1995)『会計学・財務論の研究手法』同文館) .

Scapens,R.W. (1991) *Management Accounting: A Review of Recent Developments* (2nd edn). (石川純治 [監訳] (1992) 『R.W.スケイペンス著 管理会計の回顧と展望』白桃書房) .

Scapens,R.W.& J.Arnold(1986)"Economics and management accounting reseach", in M.Bromwich & A.G.Hopwood (eds) , *Research and Current Issues in Management Accounting*.

Scapens,R.W. (1980) "An Overview of Current Trends and Directions for the Future",in J.Arnold,B.Carsberg & R.Scapens (eds), *Topics in Management Accounting*.

Scapens,R.W. (1984) "Management Accounting— A Survey Paper", in R.Scapens, D.Otley& R.Liter (eds), *Management Accounting, Organizational Theory and Capital Budgeting Three Surveys* (Macmillan/ ESRC) .

Simon,H.A. (1957) *Administrative Behaviour* [2nd edn] (Mancmillan) .

Williamson,O.E. (1975) *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications* Free Press). (浅沼萬里・岩崎晃 [訳] (1980) 『O.E.ウイリアムソン 市場と企業組織』日本評論社).

青木昌彦・伊丹敬之(1985)『企業の経済学』(モダン・エコノミックス5) 岩波書店。

今井賢一・伊丹敬之・小池和男(1982)『内部組織の経済学』東洋経済新報社。

岡野憲治(1993)『現代管理会計論の展開』森山書店。

佐々木晃編者(1991)『制度派経済学』ミネルヴァ書房。

宮澤健一（1988）『制度と情報の経済学』有斐閣。

万仲脩一（1990）『現代の企業理論』文眞堂。

宮本光晴（1991）『企業と組織の経済学』（新経済学ライブラリー16）新世社。

福井眞司（1994）「管理会計研究の機能主義パラダイム－機能主義パラダイムからの脱却」『経営研究』（大阪市立大学経営学会）第44巻、第4号。

福井眞司（1995）「管理会計の組織論的研究」琉球大学法文学部『経済研究』第53号。