

## コントロールのための会計の発展

——動機づけを中心として——

廣 本 敏 郎

### 一 序

米国家管理会計論は、一九五〇年代以降、適切性思考をその理論展開の推進力として本格的に展開されてきたのであるが、<sup>(1)</sup>その展開において、コントロールのための会計が一つの重要な問題領域を形成してきた。本稿の目的は、そのコントロールのための会計の発展を叙述することである。

#### 一・一 問題の限定

コントロール目的に適切な情報を論じるためには、まずコントロール職能における問題を明確にする必要があるが、ここに、ゲッツ (B. E. Goetz) と並んで適切性思考に基づく管理会計論 (発展期管理会計論) の先駆者である A A の一九五五年度原価委員会の所説に目を向けるならば、<sup>(2)</sup>彼らは、コントロール職能を詳細に検討した結果、「人間の動機づけの点からコントロール問題にアプローチすることが……実り多いものである」ということを確信している」<sup>(3)</sup>

と述べて、動機づけ問題の重要性を強調したことが注目される。そこで、この点に関して、一九五五年度原価委員会のメンバーであったアンソニー (R. N. Anthony) とベッドフォード (N. M. Bedford) が、それぞれ、“Cost Concepts for Control” (1957) と “Cost Accounting as a Motivation Technique” (1957) と題する論文を発表している<sup>(4)</sup>ので、それらを手掛りに検討を加えよう。

アンソニーによれば、一九五五年度原価委員会は、コントロール・プロセスの本質を吟味した結果、経営管理の文脈におけるコントロール、すなわちマネジメント・コントロールとは、「他の人間の活動を指揮し、あるいはそれに影響を及ぼそうとする人間の企て」<sup>(5)</sup>に関連した概念であることを確認し、それは基本的に人間および人間の反応に関わるものであると解するようになったのである。かくして、マネジメント・コントロール・システムは又、human control system と呼ばれ、mechanical or electrical control system と対比されている。企業組織内における会計システムが人間および人間の反応に関わっているという事は自明であり、実際問題としては当然のことであるが、そのことを明確に認識して、コントロール・システムの理論の前面に押し出し、そして動機づけ問題に注目した点については、一九五五年度原価委員会を高く評価してよいだろう。実際、ベッドフォードは、会計情報の役割について、一部の会計文献では予防的コントロール（動機づけ）と修正的コントロール（標準からの差異が生じた場合、それに對して適切な是正措置をとること）が区別され、予防的コントロールにおける役割が認識されるようになってきたが、典型的には、従来、修正的コントロールにおける役割に焦点があてられてきたと指摘しており、確かにそれ以前の N A C A の調査報告書や A A A の一九五一年度原価委員会報告書でも、修正的コントロールあるいはフィードバックが強調されていたのである<sup>(7)</sup>。

それでは、一九五五年度原価委員会は、動機づけにおける情報システムあるいは情報の役割または利用として、具

体的にどのようなことをイメージしていたのであろうか。ここに、アンソニーは、印刷費をコントロールするために原価情報がどのように役立ちうるかを例示している。<sup>(8)</sup>印刷費をコントロールすべく原価情報を利用する方法として、予算を設定することができる。そして、その予算は、印刷費それ自体について設定することも、印刷費を含む総原価について設定することもできるのであるが、それら二つのタイプの予算は全く異なる動機づけを人に与えるだろう。なぜなら、前者の予算は、印刷活動に対して一定額の原価を発生させることを許容しているのに対して、後者の予算は、彼に一定額の資金を与えて、印刷活動が他の活動よりどの程度重要であるかどうか、すなわち印刷活動にどの程度の資金を配分するかどうかの意思決定を委ねているからである。また、印刷サービスを提供するサービス部門があるとして、そのサービスの利用に対してサービス部門の原価をチャージしないならば、その要求が正当化されようがされまいが、無用な利用が促進されそうである。他方、サービス部門の原価をチャージするならば、外部の業者からより低いコストで印刷サービスを購入できる場合には、外部の印刷サービスを買わせることになるだろう。そこで、もし内部の印刷サービスを利用させたいならば、多分サービス部門の変動費のみをチャージすべきであろう。アンソニーは保全費のコントロール問題にも言及しているが、この問題については、ベッドフォードも例示している。<sup>(9)</sup>保全部をもつ工場において、工場長が各製造部門に、保全部のサービスを利用するか否かを決定する権限を与え、すべての製造部費に責任を負わせていると仮定する。この時、通常、製造部には保全作業時間に予定配賦率を掛けて計算される保全部費がチャージされるわけであるが、その予定配賦率の大きさによって製造部長の保全サービスの利用に異なる影響を与えうるのである。すなわち、高い配賦率を設定するならば、製造部長は保全部のサービスの利用を制限するであろうし、逆に低い配賦率を設定するならば、保全サービスの利用を促進するだろう。かくして、たとえば、工場を最善の状態に維持することが工場長の方針であれば、保全サービスの利用に対して製造部にかなり低い予定配

賦率でチャージすることによって、製造部長をその方向に動機づけることができるのである。

動機づけの手段として会計情報を利用することに対しては、一つの刺激によってすべての人が等しく動機づけられることはないのではないか、また人の反応を考慮して情報を提供すること自体、策略のような、人を馬鹿にしているようなところがある、といった点から疑問が投げかけられよう。アンソニーは、第一の点については、「それは否定できない。しかし、人間行動について、多数の人々に適用される何らかの共通のパターンがあるに違いない」<sup>(10)</sup>、また第二の点については、「そのような感覚は、何か客観的な方法で原価を決定できるに違いないという仮定を暗黙の内に言うことによって生じていると思う。しかし……そのようなことはできないのである。ここでは、多分、組織構成員をだます、あるいはミスリードすべく原価を利用しようとするいかなる企ても、意図するものとは全く異なる方向に人を動機づけるといふ理由で、自滅的でありそうであると言えは十分である」<sup>(11)</sup>と答えているのであるが、動機づけの手段として会計情報を利用するといふ企てには、そのような問題が内在している事に留意しなければならない。<sup>(12)</sup>しかし同時に、会計システムは必然的に人間の行動に影響を及ぼすのであり、動機づけ問題は避けて通れない事実である。

さて、そのような問題をはらんでいるとは言え、発展期管理会計論の先駆者であるA A Aの一九五五年度原価委員会がコントロールのための会計において考慮すべき重要な問題は動機づけであると主張したことが一つの大きな契機となつて、動機づけのための会計の研究が、その後のコントロールのための会計の研究の展開において主要な流れを形成してきたのである。そこで本稿では、特に動機づけ目的に焦点を絞ってコントロールのための会計の発展を叙述することにしたい。また、紙幅の都合上、年代的にはとりあえず一九六〇年代半ば頃までの発展に限定することとする。

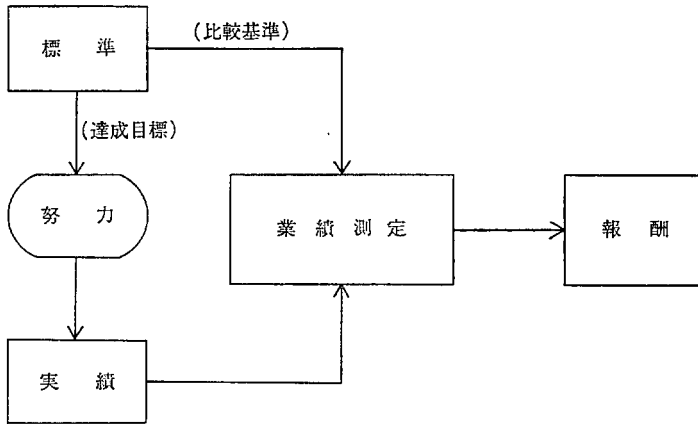
## 一・二 基本的枠組み

部下の活動をコントロールするためには、(1)標準および標準と実績の比較に関する情報と、(2)責任センター別情報が必要である。企業の経営管理においてこれらの情報が必要であるということは久しく認識されてきたのであり、実際、生期管理会計論では、企業の経営管理には標準および標準と実績の比較に関する情報が有用であるということが基本的命題となっていたのである。<sup>(14)</sup>

さて、標準は、達成目標および比較基準として役立つことによってコントロール目的に資するのであり、本稿の目的のために、次頁のように図示できよう。

人は、標準（達成目標）を与えられるならば、それを達成すべく努力するであろうことが期待される。なぜなら、人は、その標準の達成によって何らかの報酬を得ることを期待して努力するであろうからである。<sup>(15)</sup> マッキンゼー（J. O. McKinsey）の「各経営管理者は、その予算と実績が比較されることを知っているなら、その予算の編成においても実施においてもより大きな注意を払う」という指摘、あるいは一九五五年度原価委員会の「評価されるという事実の認知は、判定される者が良い業績をあげる重要な刺激となりうる」という説明は、正にこの仮説に関連している。そこで、人にそのような期待をもたせて、標準を達成すべく努力させるためには、努力と業績の結びつき、そしてまた業績と報酬の結びつきを考慮することが必要になる。ここに、テイラー（F. W. Taylor）は、課業管理の第二原則（標準的作業条件）によって、努力と業績の結びつきを保証する企てを行うと共に、報酬として経済的報酬（金銭的報酬）を強調して、それを業績と結びつけていたのである（第三・四原則<sup>(16)</sup>）。

ところで、人の行動は活動ベクトルとして把握される。<sup>(17)</sup> すなわち、人の行動に影響を与えるという問題は、活動ベ



クトルの方向に影響を与える問題と活動ベクトルの大きさ（努力の大きさ、努力水準）に影響を与える問題の二つの問題を含んでいるのである。アンソニーは、マネジメント・コントロールとは「組織目標を達成するにおいて、資源が有効かつ能率的に取得され使用されるように経営管理者が確保するプロセス<sup>(20)</sup>」であるとしているが、ここに、資源が有効に取得され使用されるように組織の成員が意思決定するように影響を及ぼすことが活動ベクトルの方向に影響を及ぼす問題であり、そのような意思決定を実際に実行するように、あるいは資源が能率的に取得され使用されるように組織成員に影響を及ぼすことが活動ベクトルの大きさに影響を及ぼす問題である。このように考える時、前段の議論は活動ベクトルの大きさ（努力水準）に影響を及ぼすという側面に関わっていたと言えよう。もう一つの側面である活動ベクトルの方向に影響を及ぼす問題に目を転じるならば、それは、資源をいかなる活動に向けるかという資源配分の意思決定をコントロールする問題である。

意思決定は代替的コース選択であるが、まず、そのような選択を行うための判定基準に関する問題がある。つまり、上司が望む方向で意思決定を行うような判定基準を採用させる問題がある。部下の経営管理者が、彼に与えられる標準、すなわちその責任センターに対する部門目標をその選択

。基準として受け入れると仮定して、そのような部門目標の最適化をもたらす意思決定が企業目標の最適化をもたらす意思決定と一致するように部門目標を設定する問題（目標整合性の問題）は、そのような問題である。

意思決定は又、一般に、不確実な環境のもとで行われるわけであるが、ここに、適応行動（adaptive behavior）の問題やリスク整合性（risk congruence）の問題がある<sup>21)</sup>。部下の経営管理者に与えられる部門目標に具体化されている数値は、計画時点で前提とした環境のもとではじめて最適なのであって、その後環境が変化すれば必ずしも最適なものではなくなる<sup>22)</sup>。ここに、上司は、部下がその活動ベクトルを変化した環境のもとで最適な方向に向けることを望むのであり、適応行動の問題が生じるのである。他方、リスク整合性とは、上司と部下のリスクに対する態度の整合性の問題であるが、この問題が会計の文献で論じられるようになるのは、一九七〇年代に入ってからである<sup>23)</sup>。それ故、本稿では、この問題を論じた文献は取り上げていない。

以上を要するに、動機づけ目的のためには、基本的に、標準および標準・実績の比較に関する情報と責任センタール情報が必要であるが、それらの情報は常に動機づけに役立つというわけではない。たとえば、達成不可能と知覚される標準を設定するならばやる気を失わせてしまうことが観察されてきたのである。かくして、それらの情報（特に前者）は動機づけ目的により適切であるためにいかにあるべきかという問題に直面するわけであるが、ここに、動機づけには、活動ベクトルの方向に関わる側面と活動ベクトルの大きさ（努力水準）に関わる側面とがある事に注意しなければならない<sup>24)</sup>。本稿では、その点に留意して、動機づけのための会計の発展を叙述する。

- (1) 拙稿「米國管理会計論發展期の研究——その胎動期——」一橋論叢、第八九卷第六号（一九八三年六月）。
- (2) コントロールのための会計の発展において、当委員会の影響力はゲッツのそれをはるかに凌いでいる。
- (3) R. N. Anthony, "Cost Concepts for Control," *The Accounting Review*, April 1957, p. 234.

- (4) アンソニーの論文は、一九五五年度原価委員会がコントロールに関連する原価概念を表明するために使用したフレームワークについて説明するため、一九五六年八月三十一日シアトルで開かれたA A Aの年次総会で発表されたものである。
- (5) Anthony, *op. cit.*, p. 229.
- (6) N. M. Bedford, "Cost Accounting as a Motivation Technique," *NACA Bulletin*, June 1957, pp. 1250-1251.
- (7) 拙稿「米国管理会計論発展期の研究」九頁。
- (8) Anthony, *op. cit.*, pp. 230-231.
- (9) Bedford, *op. cit.*, pp. 1253-1254.
- (10) Anthony, *op. cit.*, p. 233.
- (11) *Ibid.*, p. 233.
- (12) 第一の点に関しては、「さういふことに現実の組織内の個々の成員は、かならずしもその個人差を許容しえないほど完全に特異なパーソナリティであるのではなく、なんらかのカテゴリーごとに相互に類似したパーソナリティをもっている」(西田耕三他「経営管理入門」有斐閣新書、一九七八年、一三一頁)という指摘がある。
- (13) たとえば、拙稿「米国管理会計論発展期の研究」。
- (14) 拙稿「米国生成期管理会計論の成立と展開」会計、第二二三巻第四号(一九八三年四月)。
- (15) 本稿では、個人の業績・報酬システムに基づく動機づけモデルに焦点をあてている。動機づけモデルとしては、この外にグループ・ダイナミックスあるいは一体化などに基づく動機づけモデルがある。たとえば、野中郁次郎「組織と市場——組織の環境適合理論——」千倉書房、一九七四年、七四頁脚注、西田耕三「ワーク・モチベーション研究——現状と課題——」白桃書房、一九七六年を参照されたい。
- (16) J. O. McKinsey, *Budgetary Control for Business* (Boston Chamber of Commerce, 1924), p. 11.
- (17) AAA, "Tentative Statement of Cost Concepts Underlying Reports for Management Purposes," *The Accounting Review*, April 1956, p. 190. 又 Anthony, *op. cit.*, p. 233.
- (18) 拙稿「標準思考に基づく管理会計論の展開——一九二〇年代までにおける管理会計諸技術の発展——」一橋大学研究年報

商学研究 24 (一九八三年三月)、二七九—二八〇頁。

(19) 今井賢一・伊丹敬之・小池和男「内部組織の経済学」東洋経済新報社、一九八二年、六九頁。

(20) R. N. Anthony, *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis* (Boston: Harvard Business School Division of Research, 1965), p. 27. (高橋吉文助訳「経営管理システムの基礎」ダイヤモンド社、一九六八年)

(21) H. Itami, *Adaptive Behavior: Management Control and Information Analysis* (Sarasota, Fla.: American Accounting Association, 1977), p. 22.

(22) Anthony, *Planning and Control Systems*, pp. 28—30.

(23) Itami, *op. cit.*, p. 21.

(24) 前述したアンソニーやベッドフォードによる例示は、活動ベクトルの方向に関連していた事が分かるであろう。そして又、ホーングレンは「私が確認できる限り、今やポピュラーとなった目標整合性という用語を会計の文献に最初に持ち込んだのは、アンソニーであった」(C. T. Horngren, "Management Accounting: Where Are We?" in W. S. Albrecht, ed., *Management Accounting and Control*, Graduate School of Business, University of Wisconsin, 1975, p. 21n.)と述べているが、アンソニーは「早くから、動機づけの方向 (direction of motivation) の問題と動機づけの強さ (strength of motivation) の問題の区別を認識していたのである」(R. N. Anthony, *Management Accounting: Text and Cases*, revised ed., Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1960, pp. 317 ff. なお、初版 (一九五六年) では未だその区別は明示されていない。

## 二 一九二〇年代における所説

### 二・一 動機づけの強さに関わる所説

一九二〇年代における論者たちは、既に当時、その実務経験から、活動ベクトルの大きさに関わる問題、すなわち

動機づけの強さに関わる問題をめぐって、達成可能性や管理可能性の問題を認識し始めていたのであった。

## 1 達成可能性

一九二〇年代には、標準は、その達成が不可能であると考えられるほどに厳しい水準に設定されるならば、それを達成しようという意欲を損うということが論じられていた事は既に別稿で指摘したとおりである。<sup>(25)</sup>

しかし、達成可能な水準ではあるが、かなり努力しなければ達成できないという標準と普通に努力すれば達成できるという標準とを考えた場合、どちらが、動機づけの点から、より望ましいかといった点については、たとえばマツキンゼー(J. O. McKinsey)が「販売員を刺激してより大きな努力をさせるように、故意に厳しい売上高予算を編成する」<sup>(26)</sup>企業を観察し、またクラーク(J. M. Clark)も、能率を増加させるインセンティブを与えるべく、原価標準が、実際に達成されるであろうより少し厳しく設定される傾向を観察していたけれども、十分な議論が展開されることはなかった。<sup>(27)</sup>

## 2 管理可能性

マツキンゼーは、各部門に原価を配賦する問題を論じる際、その原価情報をいかなる目的のために利用するのかを知る必要があると論じると共に、従来、配賦に関する議論は製品原価計算目的に限定され、原価管理目的は見落とされていたと指摘していた。<sup>(28)</sup> それでは、原価管理目的のためには、いかなる配賦を行うべきであるのか。彼は、次のように主張していた。

「原価は、予算案(estimate)が、その原価の発生に責任を負う経営管理者によって作成され、そしてその経営管理者にその予算案の達成に対する責任を負わせる時にはじめて、適切にコントロールされうる。〔しかしながら〕そのような方策は、もし経営管理者に彼がコントロールしない原価に責任を負わせるなら、大いに弱められる。」<sup>(29)</sup>

要するに、マッキンゼーは、予算編成への参加が経営管理者の予算達成意欲を高めるとはいえ、<sup>(30)</sup>それにしても、管理不能費に責任を負わせるならば、原価管理の意欲を大いに弱めると主張していたのである。管理不能費に責任を負わせるとなぜ原価管理の意欲を損うのかといえ、それは、努力と報酬の結びつきが損われるからである。実際、マッキンゼーは、次のように論じて、社長の給料を部門に配賦すべきでないと主張しているのである。

——社長は、企業のすべての部門を監督・指揮している。それ故、時々、社長および社長のスタッフの給料を各部門に配賦すべきであると主張される。しかし、そのような給料の額は取締役会や社長の意思決定によって変動し、配賦される部門の長にはコントロールできないから、そのような配賦を行うことは賢明でない。実際、ある企業の販売部長は、大変な努力の結果一九一八年に前年より売上高を増加させることに成功したが、丁度その年トップ・マネジメントの給料が大幅に引き上げられ、そのために販売部門へのその配賦額も大幅に増加し、結局、その販売部長のボーナスは前年より減少してしまつたのであつた。<sup>(31)</sup>

ところで、マッキンゼーは、かくして、経営管理者に管理不能費の責任を負わせるべきでないと主張したわけであるが、そうであれば、管理不能費は予算にも業績報告書にも記載すべきでないとする方が自然であらう。しかし、彼はそのようにしなかった。彼は、管理可能費と管理不能費の区別の必要性を指摘したうえで、販売部門の設備の減価償却費は、販売部長がその額に影響を及ぼすことはできないけれども、販売部門の活動の直接の結果であり、販売職能を適切に実施するために必要であるから販売部門にチャージしてよいと述べ、あるいは、製造間接費予算に関する議論の中で、たとえば保険料は、<sup>(32)</sup>配賦される部門の長にとってはコントロールできないけれど、関係部門に配賦すべきであると論じていたのである。<sup>(33)</sup>減価償却費は部門個別費であるからとしても、コントロール目的には補助部門費は配賦すべきでないと主張しながら、部門共通費（保険料）についてなぜ配賦すべきであるとしたのか、彼は明確な説

明を与えていない。たとえば工場長の給料を考えるなら、彼は、配賦すべきであると主張するのであるか、それとも、社長の給料の配賦に対して行ったのと同じ論法で、配賦すべきでないかと主張するのであるか。

一九二〇年代には、以上のように、努力しようという意欲を損うという理由から、経営管理者に対して管理不能費に責任を負わせるべきでないとする主張が見られるのであるが、管理不能費は、管理可能費から区別した上で、報告すべきであるのか、それとも報告すべきでないのかについては問題が残されたのであった。又、管理可能費と管理不能費の定義が明示されていなかった事も指摘しておかなければならない。

## 二・二 動機づけの方向に関わる所説

活動ベクトルの方向に関わる議論も、若干ではあるが、行われていた。別稿で検討した予算利益差異分析の方法に関する議論もその一つであると言えようが、<sup>(34)</sup> 広告費の配賦に関してマッキンゼーが行った議論もその一つであった。

マッキンゼーによれば、当時、百貨店においては販売費は広く売上高を基礎に各部門に配賦されていた。しかし、原価計算担当者たちは、その経験から、そのような配賦方法が好ましくない結果をもたらす事を知ることになっていたのであった。マッキンゼーは、販売費の主要な費目である広告費を取り上げて、それが売上高に基づいて配賦されたためにもたらされてきた二つの好ましくない結果を例示しているが、<sup>(35)</sup> その一つは正に活動ベクトルの方向に関する問題であった。すなわち、広告費を売上高に基づいて配賦するならば、各部門の長は、そうでなければ要求しないであろう広告まで要求するというのである。たとえば、部門Aの長がその部門で扱っている商品の広告を企画したが、それには五〇〇ドルかかり、そこで、もしその五〇〇ドルのすべてが部門Aにチャージされるのであれば、その広告は要求しないでしょう。しかし、部門Aの長は、もし、この百貨店には全部で一〇の部門があり、広告費は売上

高に基づいて配賦されるために、部門 A には六〇ドルしかチャージされないということを知るなら、その広告を要求するだろう。更に、各部門の長が、そのようにして他のすべての部門が広告を要求し、その結果、自分たちの部門がその一部を負担させられているのだということを知るならば、広告要求には更に拍車がかけられるだろう。かくして、マッキンゼーは、「原価に責任を負う者が、その原価を減少させ、増加させまいと思うように責任を決定する」<sup>(36)</sup>ような配賦方法を選択すべきであると主張していたのである。

(25) 拙稿「標準思考に基づく管理会計論の展開」三二二頁。岡本教授も、「標準原価計算に関する研究において、アメリカでは一九二〇年頃から次第に、標準のレベルがあまりに厳格すぎると、作業者はその標準の達成不可能な事実を知り、これを達成しようという意欲を喪失することが問題にされた」(岡本清「原価管理とバイビヤラル・サイエンス」ビジネスレビュー、第一四巻第二号、一九六六年九月、五一頁)と論じておられる。

(26) J. O. McKinsey, *Managerial Accounting*, Vol. I (The University of Chicago Press, 1924), p. 322.

(27) J. M. Clark, *Studies in the Economics of Overhead Costs* (The University of Chicago Press, 1923), p. 242.

(28) J. O. McKinsey, "The Expense Budgets," *Administration*, June 1921, pp. 814-815.

(29) *Ibid.*, p. 816.

(30) 拙稿「標準思考に基づく管理会計論の展開」三〇九—三一〇頁も参照された。

(31) McKinsey, "The Expense Budgets," pp. 815-816.

(32) 拙稿「標準思考に基づく管理会計論の展開」三四一—三四二頁。

(33) J. O. McKinsey and J. L. Palmer, "Section 25: Budgetary Control," in L. P. Alford, editor-in-chief, *Management's Handbook*, 1924, p. 1292.

(34) 拙稿「標準思考に基づく管理会計論の展開」三一八頁以下。

(35) McKinsey, "The Expense Budgets," pp. 816-817.

(36) *Ibid.*, p. 817.

### 三 標準の受容

標準原価計算や予算管理が実務に普及し始めるようになるの間もなく、早くも一九二〇年代には、その達成が不可能であると知覚されるほどに厳しい標準を設定したり、あるいは管理不能費に責任を負わせたりするならば、標準を達成すべく努力しようという意欲は大いに弱められるという事が観察され、また論じられ始めたのであったが、それは、要するに、標準を達成すべく努力しようという意欲をもたせるためには、換言すれば標準を自己の達成目標として受け入れさせるためには、達成可能性や管理可能性といった要件が満たされる必要があるという問題であった。かくして一九三〇年代以降、標準原価計算や予算管理の経験を踏まえて、徐々にではあるがいよいよ、標準を受け入れさせることの重要性が認識されるようになると共に、標準を受け入れさせるための要件にはどのようなものがあるかという問題に対する関心が人々の間に浸透していったのであった。

第二次大戦後間もなく、一九四八年六月に開かれたN A C Aの第二九回年次総会のあるパネル・ディスカッションにおいて、ケラー (L. W. Keller) の質問に対し、ベネット (C. W. Bennett) が、標準を設定するに際してはまず第一に「標準が、それを実施する責任を負う人によって承認され、そして受け入れられなければならない」と答<sup>(37)</sup>え、ケラーも同意するというやりとりがあったのであるが、それは、正にそのような事情を反映していたと言えよう。そして、そのような標準の受容の要件は何であるかという問題に対する一つの解答が、サイモン (H. A. Simon) によって与えられたのであった。それは、決して新奇なものではなく、むしろ従来から知られてきたことの再確認であったが、正式な調査に基づく主張であり、その意味で価値のあるものであった。

# 1 サイモンらによる実態調査

サイモンらは、コントローラー財団 (Controllership Foundation) などから資金を得て、「組織における人間行動についての知識を拡張する」<sup>(38)</sup>ことを一つの問題意識としてもちながら、アメリカの大企業の中から七つの組織 (American Steel & Wire Division, U. S. Steel Company; General Mills, Inc.; Eastman Kodak Co.; H. J. Heinz Company; National Supply Company; National Tube Division, U. S. Steel Company; Westinghouse Electric Corporation) を対象として、主としてインタビュー調査を行い、その調査結果を「*Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department*」と題する報告書にまとめて、一九五四年に発表したのであった。彼らは、その中で、標準の受容 (acceptance of standards) という見出しのもとに、次のように指摘しているのである。

「一般に、経営管理者たち (operating executives) は、そのデータが正確に記録されているということ、その標準のレベルが合理的に達成可能であるということ、および測定されている変数が彼らにとって管理可能であるということに満足している程度まで、標準を受け入れる気になった」<sup>(39)</sup>。(傍点は、原文のイタリック文字を示す。以下も同じ。)

サイモンらは、ここに、標準が受け入れられるためには、(1) 実績記録の正確性、(2) 標準の合理的な達成可能性、および(3) 変数の管理可能性の三つの要件が満たされる必要があることを指摘したのである。<sup>(40)</sup>

更にサイモンらは、標準設定への参加に言及して、人は、標準設定に参加している場合に、「記録の正確性、標準の達成可能性、および変数の管理可能性をより進んで認めていた」<sup>(41)</sup>と報告している。ここに、「認めていた」ということは、実際に記録がより正確であったとか、標準がより達成可能であったとか、あるいは変数がより管理可能であ

ったとかということとは異なる事に注意すべきである。標準の受容において、「参加」の果たす役割は極めて大きいように思われるが、これについては別の機会に検討することにした。

## 2 合理的達成可能性

標準が達成可能なものでなければならぬ（より正確に言えば、達成可能であると知覚されなければならない）ということとは、既述したように、久しく認められてきたのであり、ここで再び繰り返す必要はないだろう。しかし、サイモンは「合理的に達成可能」と述べていた事に注意しなければならない。ここに、達成可能でなければならないといっても、どの程度まで達成可能であるべきなのかという点に注目するならば、一九二〇年代には前述したように未だ十分な議論は見られないのであるが、その後、標準原価計算や予算管理の実務経験が蓄積されるにつれて、また異なる目的には異なる原価の思考が浸透するにつれて、コントロール目的には、達成可能ではあるが、ルーズな標準ではなくて、高能率においてはじめて達成可能な標準がより適切であるということが認められるようになってきたのであった。

かくして、第二次大戦後間もなく、ヘッカー（J. B. Hecker）の「企業予算の編成の実際において、企業内のすべての者が常に満足な業績をあげるものではないということとは避けられない事実であると認めて、予算プログラムは標準業績に基づくべきか、あるいは実際の予想（actual expectation）に基づくべきかに関する問いがほとんど絶え間なく生じている。企業予算に関するかなりの量の文献において、この点について多くの混乱があった。……その混乱は主として、予算を役立たせるつもりと窮極の目的に關してなされる仮定に起因している。もし予算を主として個人業績の尺度として役立てるつもりなら、標準業績に基づかせるべきであるし、他方、主として営業・財務要因の

調整用具として役立てるつもりならば、実際の予想——それが良いものであれ悪いものであれ——に基づかせるべきである<sup>(42)</sup>」という主張が現われ、N A C A 調査報告書 (How Standard Costs Are Being Used Currently) も次のように報告したのである。

「原価管理に最も効果のある標準の種類は、達成可能高能率水準 (an attainable level of good performance) を表わすものであると思われる。そのような標準は、従業員が達成することを通常期待できる明確な目標を与えており、また従業員に責任を負わせる差異を測定するための公正な基準であるように思われる。高いが、正しい作業方法に従って絶ゆ間ぬ十分な努力と注意を払うことによって達成可能な水準に設定される標準は又、能率を刺激するのに有効である<sup>(43)</sup>だろう。」

ここに、達成可能高能率水準というのは、その調査報告書の中で行われた能率水準の三分類の一つである。すなわち、「標準を設定するタイトネスは、標準原価の利用者によって非常に異なっている。タイトネスの点から、標準は、達成可能をかなり上回るものから管理されていない過去の業績の平均にすぎないものまでさまざまある。実際には、それらの標準は……必ずしも明確に区別できないが、ここでの議論のために、次の標準を区別できよう<sup>(44)</sup>」として、(1) 理想能率標準 (the theoretical, ideal, or perfection standard)、『(2) 達成可能高能率標準 (the attainable good performance standard)』および(3) 過去の平均実績能率標準 (average past performance standard) が分類されたのである。報告書は「管理標準を設定すべき正確な水準について、これ以上詳しく定義することはできない。というのは、それは、個々の事情のもとに行われる判断の問題だからである<sup>(45)</sup>」と指摘したが、果たしてこの後、基本的にはこの分類法に基づいて、コントロール目的には達成可能高能率標準が最も適切であるという見解が通説になっていったのである<sup>(47)</sup>。

ところで、達成が容易なルーズな標準より達成可能高効率標準の方が動機づけ目的に適切であるということは、組織成員が、テイラーが強調した金銭的報酬のみを期待していると考える限り、説明が困難であろう。ここに、ソードロウエルシュ(B. H. Sord and G. A. Welsch)やディッキー(R. I. Dickey)が一つの説明を与えている。すなわち、ディッキーは「業績を測定するのに利用する基準を設定するに際しては、それが販売割当であれ原価許容額であれ、達成可能な目標に注意を払うべきである。それは、必ずしも容易に達成できる目標ではなく、むしろ、精力的に従事して達成できる目標を意味している。達成不可能な目標をひどく嫌うことは、人間行動の特徴であるが、同様に、多くの人々は、困難と考える活動を伴う挑戦を、その活動がうまくいく可能性があるように思われるなら、喜んで受け入れるということも真実である。人は、生来、特に困難な仕事を達成することに大きな誇りをもつものである<sup>(48)</sup>」と論じ、また、ソードロウエルシュも、彼らの実態調査に基づいて、「インタビューした監督者たちの多くが、標準ないし予算は挑戦的なものであるべきであると考え、そして、タイトだが現実的な目標を主張する上司の実践を認めていた<sup>(49)</sup>」と報告している。要するに、彼らは、人は、困難な仕事を達成することから得られる満足を報酬として得ることを期待しているという説明を与えてくれていると言えよう。また、シリングロー(G. Shillinglaw)は「不幸にも、合理的に達成可能な標準という定義は、正確なものというには程遠い。……換言すれば、合理的達成可能性という概念を受け入れることは、議論の焦点を変えているにすぎない<sup>(50)</sup>」と論じているが、実際、達成可能だがルーズではない標準とは具体的にどのような水準の標準なのであろうか。以上の点をめぐっての議論の展開に関する検討は別の機会に譲ることにしたい。

### 3 管理可能性

業績を測定あるいは評価する変数は、その業績を測定あるいは評価される人によって管理可能なものでなければならぬといった点も、前述したように、管理不能費に責任を負わせるならば努力しようという意欲を損うという観点から久しく認識されてきた。<sup>(51)</sup>しかし、ここに少なくとも二つの代替的方法がある事に注意しなければならない。すなわち、管理不能な変数についても、それを管理可能な変数と区別した上で報告する方法と、管理不能な変数については全く報告しない方法の二つである。実際、実務に目を向けるならば、ソードハウエルシユは「原価管理業績は、各監督者が影響を及ぼしうる原価によって評価すべきであるから、管理可能な費目を管理不能な費目から明確に分離すべきであるが、ここに、二つの手続が可能である。すなわち、(1)業績報告書(the control report)上に管理可能費のみを示す手続と、(2)管理可能費と管理不能費の両方を示すが、各カテゴリーを明確に区別する手続である」と報告すると共に、インタビュ調査した三五社の実務を次頁のように要約している。<sup>(52)</sup>

さて、それでは、どちらの方法がより適切なものであろうか。ここに、ラング (T. Lang) の *Cost Accountants' Handbook* (1944) は「多くの有力な論者が、業績報告書 (control reports) から配賦原価を除外することを支持している。コントロールできない所に責任をおく、あるいはおくように見えることは、きつと協力を弱めると思われる<sup>(54)</sup>」と指摘しているが、少なくとも当初は、このように管理可能費のみを報告すべきであるとする考え方が支配的であったと解してよいであろう。実際、ゲッツ (B. E. Goetz) の所説にも見られたように、<sup>(55)</sup>管理不能費に責任を負わせることは組織成員のやる気を損う、あるいは組織成員の協力を確保できなくするという観点に基づく限り、管理不能費は報告書から除外すべきであると考えるのが自然である。

しかし、それでは何故、多くの企業が管理不能費をも報告してきたのであろうか。管理可能費と管理不能費を識別することの重要性が大多数の企業において理解されていなかった段階では、それは無知によるものであると説明でき

|                                          | 企業数 | パーセント |
|------------------------------------------|-----|-------|
| 業績報告書 (expense reports) は、管理可能費だけを含んでいる。 | 3   | 9     |
| 業績報告書は、管理可能費と管理不能費の両方を含むが、それらを区別している。    | 21  | 60    |
| 業績報告書は、管理可能費と管理不能費を区別していない。              | 11  | 31    |
| 合 計                                      | 35  | 100   |

あるいは全く考慮しなくてよいのであろうか。実は、ここに、管理不能費も報告すべきであるとする理由が求められてきたのである。そして、それは動機づけの方向に関わる側面からの主張であった。これについては後述する。

たであろう。しかし、ソードロウエルシュの調査は、大多数の企業が、管理可能費と管理不能費の識別の重要性を理解したうえで、管理不能費を報告していることを明らかにしたのであった。<sup>(56)</sup> かくして、コントロール目的のためにも管理不能費を報告することには何らかの意義があると考えられるべきであると言えようが、そこでまず、逆に、報告書に管理不能費を記載すべきでない理由を考え直してみるのが便利である。ここに、サイモンらは、次のような理由を列挙して管理不能項目の報告に反対していたのであった。<sup>(57)</sup>

- (1) 経営管理者が管理不能項目について行いうる、あるいは行うことは何もないから、管理不能項目を報告することは無駄である。
- (2) 管理不能項目を報告することは、業績報告書の理解を難しくし、その結果、経営管理者がそれに基づいて何らかの行動を採ることを妨害する。<sup>(58)</sup>
- (3) 管理不能項目を報告することは、信頼できない採点表を用いて上司が部下の成績を判断していると思わせるから、憤りを招く。
- (4) 管理不能項目を報告することは、しばしば、経営管理者に業績報告書を手渡すのを遅らせる。

これらの理由のうち、(2)から(4)はもったものであるが、(1)の理由には疑問が生じる。果たして、管理不能費と定義されるものについては何もできない、何もすることがない、

4 その他

サイモンらが指摘したもう一つの要件は、実績記録の正確性であった。これも、人は、その業績に基づいて何らかの報酬を得ることを期待して努力するという観点から理解できる。すなわち、一八二頁の図から明らかのように、実績記録が不正確であると、業績は歪められ、その結果正当な報酬を期待できないから、標準達成の意欲は損われるであろう。

更に、業績報告書の迅速性が、フィードバックあるいは修正的コントロールの観点からのみならず、動機づけの観点からも必要であることも指摘されてきた。たとえば、ゲッツは「動機づけは、結果の迅速な検査によって増大せられる。各従業員は、その活動が迅速に検査され批判的に審査されること、およびその上司がうまく行われた仕事について知り正しく評価することを知っているなら、誰も知らず、誰も関心をもっていないと考えている場合より大きな努力をする<sup>(38)</sup>」と指摘していた事に注意すべきである。

- (37) NACA, 1948 *Proceedings*, pp. 129-130.
- (38) H. A. Simon, G. Kozmetsky, H. Guetzkow, and G. Tyndall, *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department* (New York: Controllership Foundation, Inc., 1954), p. v.
- (39) *Ibid.*, p. 29.
- (40) 標準の受容は、本稿で焦点をあてている動機づけの観点からのみならず、フィードバックあるいは修正的コントロールの観点からも必要である。
- (41) Simon, et al., *op. cit.*, p. 33.
- (42) J. B. Heckert, *Business Budgeting and Control* (New York: The Ronald Press Company, 1946), p. 9.

(43) NAA, *Standard Costs and Variance Analysis* (New York: NAA, 1974), p. 9. なお、*How Standard Costs Are Being Used Currently* は、NAAが一九四八年以降数回にわたって行ったアメリカの、標準原価を使用する七二社の実態調査の結果である（山辺六郎訳「改訳標準原価計算の実際」白桃書房、一九六六年、二頁）。

(44) *Ibid.*, p. 8.

(45) *Ibid.*, p. 9.

(46) ラング・マクファールランド・シッフは、タイトネスの観点から、標準を、(1)期待実際能率標準、(2)達成可能高能率標準、及び(3)理想能率標準の三つに分類してゐる（T. Lang, W. B. McFarland, and M. Schiff, *Cost Accounting*, New York: The Ronald Press Company, 1953, p. 320）。ちなみに、期待実際能率標準については、次のように説明してゐる。「容易に達成される、そして回避可能な浪費と不能率を相当量含む標準。実務においては、そのような標準は、しばしば、管理されてゐない過去の業績の平均を基礎としてゐる。」

(47) かくしてAAAの一九六九—七〇、一九七〇—七一年度管理会計委員会は「標準の適切な水準は、理想能率水準、達成可能高能率水準、および基準能率水準という分類の中で論じられ、この問題は一般に、達成可能高能率水準（attainable good performance）を支持して解決された。それは、その能率水準が従業員に能率的な業績をあげる動機づけを与え、この仮説に基いてゐる」（AAA, "Report of the 1969-70, 1970-71 Committee on Managerial Accounting," *The Accounting Review, Supplement to Vol. 47*, 1972, p. 326）を掲げてゐる。

(48) R. I. Dickey, ed., *Accountants' Cost Handbook*, 2nd ed. (New York: The Ronald Press Company, 1960), p. 20-34.

(49) B. H. Sord and G. A. Welsch, *Managerial Planning and Control: as viewed by Lower Levels of Supervision* (Bureau of Business Research, The University of Texas, 1964), p. 95. なお、B. H. Sord and G. A. Welsch, *Business Budgeting: A Survey of Management Planning and Control Practices* (New York: Controliership Foundation, Inc., 1958), p. 334.

(50) G. Shillinglaw, *Managerial Cost Accounting*, 5th ed. (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1982), pp. 696-697.

- (51) かくして、マクファーランド報告書も「会計システムは……基礎となる組織が、業績を測定しようとする個人責任をあいまいでなく認識するのを可能にしなければ、コントロールを維持する努力を導くのに適切で信頼できる情報を生み出すことができない」(W. B. McFarland, *Concepts for Management Accounting*, NAA, 1966, pp. 77-78)と論じている。
- (52) Sord and Welsch, *Business Budgeting*, pp. 222-224.
- (53) *Ibid.*, p. 224.
- (54) T. Lang, ed., *Cost Accountants' Handbook* (New York: The Ronald Press Company, 1944), p. 42.
- (55) B. E. Goetz, "What's Wrong with Accounting," *Advanced Management*, Fall 1939, pp. 155-156. また「拙稿「米国管理会計論発展期の研究——その胎動期——」一三一—四頁参照。
- (56) ちなみに、業績報告書で管理可能費と管理不能費を区別していない企業についても、そのすべてがこの原価分類を知らなかったわけではない。すなわち、「それらの企業の経営管理者たちは、業績報告書 (the control reports) 上のさまざまな費目を管理可能なものと管理不能なものに識別することは一般に理解していると強調していた」(Sord and Welsch, *Business Budgeting*, p. 225) のであり、ソード・ウェルシュは、管理可能費だけを報告するかそれともすべての費目を報告するかで意見が一致せず、従来どおりの報告書を作成しているという例や、管理不能費については予算許容額を実際額に等しくすることによって差異が現れないようにし、実質的に責任を負わせないようにしている例を紹介している。
- (57) Simon, *et al.*, p. 43.
- (58) この内容についてサイモンらの明確な説明はないが、たとえばシリングローが、管理不能項目を報告しないことの利点として説明している点、すなわち、それは報告書のサイズを小さくして視覚によるインパクトを強めるという点、また管理不能項目を報告する時、その項目に関する差異が大きくなると、それによって管理可能項目に関する差異が小さく見え、その結果経営管理者はコントロール努力はあまり重要でないと結論するかもしれないという点が参考になる。(Shillinglaw, *op. cit.*, p. 305) またアンソニーは、事前コントロールの観点から、管理不能費を報告するならば「責任ある監督者は、彼の管理可能費は、彼がコントロールできない間接費に比べてとても小さいから、心配する価値がないと結論するかもしれない」(R. N. Anthony, *Management Accounting: Text and Cases*, Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1956, p. 271) と指摘

2122°.

(95) B. E. Goetz, *Management Planning and Control: A Managerial Approach to Industrial Accounting* (New York: McGraw-Hill Book Company, Inc., 1949), p. 237.

#### 四 動機づけの方向に関わる所説の展開

##### 四・一 利益センター概念

一九二九年大恐慌とそれに続く一九三〇年代の大不況は、経営管理者にそれ故また管理会計に大きな影響を与えた。すなわち、企業は、その利益が激減したため、最大利益を獲得する意思決定を行い、あるいは大綱的利益計画を行い、あるいはまた組織成員の利益意識を高めなければならないといった問題に直面したのであった。今、焦点をあてようとしている問題は、その中の利益意識の高揚の問題である。

##### 1 利益意識の高揚と利益センター概念の導入

一九二〇年代のアメリカでは、大部分の企業が職能部制組織を採用していた。職能部制組織のもとでは、企業目標を達成すべく、たとえば製造部長は製造活動を通じて、また販売部長は販売活動を通じて貢献するのであって、製造部長は能率的な製造活動を行い、また販売部長は能率的な販売活動を行って企業利益の獲得に貢献するのであった。そこで、製造、販売といった職能活動を調整し、あるいは各部門活動が能率的に行われるようにすることが重要な経

営管理問題だったのであり、その結果、一九二〇年代においては、管理会計は主としてそのような目的に有用な情報を提供すべく発展したのであった。

しかし、一九二九年大恐慌によって企業利益が激減したことによって、トップ・マネジメントは新たな重要問題、すなわち部下の利益意識を高めるという問題に直面したのである。

製造部長や販売部長は、製造活動や販売活動を通じて企業利益の獲得に貢献することを期待されているわけであるが、しかし、彼らは、その企業利益の獲得という窮極の目標を犠牲にしてまでも、製品原価の引下げ、あるいは売上高の増加に努力を注ぐ傾向があった。これは「誤れる職能的忠誠心」と呼ばれているものであるが、<sup>(60)</sup>そのような傾向を生み出した原因の一つは、明らかに、彼らの業績が製造原価や売上高によって測定されている点にあった。かくして、部下の利益意識を高めるべく、利益センター概念を導入することに関心が集まってきたのである。「利益センターの経営管理者は、その業績が利益によって測定されるから、インプットとアウトプットについて、その利益センターの報告利益を増加させる意思決定を行うように動機づけられる」というわけである。<sup>(61)</sup>それは、経営管理者の努力あるいは注意を企業の主要目標である利益獲得に向けようとする企てであった。

## 2 利益センターと組織構造

技術的には利益センターのアイデアはいかなる組織にも適用できるのであり、<sup>(62)</sup>職能部制組織にも適用は可能である。実際、少なからぬ企業が、職能部制組織を採用しながら、利益センターのアイデアを採り入れようと試みたのである。しかしながら、そのような試みは一般にうまくいかなかった事が観察された。たとえばサイモンらは、前述した実態調査の中で利益センター概念の導入に関しても調査したのであったが、その結果、次のように結論したのであった。

——利益センター概念は、職能部制組織より事業部制組織において、極めて大きな価値がありそうである。事業部制組織の場合にのみ、そのコストに値しそうである。<sup>(63)</sup>

すなわち、たとえば製造部門と販売部門のそれぞれの利益を計算しようとすれば、その振替製品の価格を決定しなければならぬ。その振替価格に振替量を掛けたものが製造部門の収益となり、そして販売部門の原価となるのである。しかしながら、その振替量は両部門の意思決定および活動努力に依存している。かくして、職能部制組織の場合には、「部門管理者が彼の『利益』を決定する変数の多くが他の部門で行われる意思決定に依存しており、それ故かなりの程度まで彼のコントロールの外にあるという事を知っている時、彼にその損益計算書が彼の業績をありのままに反映しているということ (the realism of his profit-and-loss statement) を納得させることは難しいように思われる」<sup>(64)</sup>のである。又、振替価格についても、外部に完全競争市場がある場合にはその市場価格を振替価格として用いられよいが、そのような外部市場がない場合には恣意的に決定されることになる。かくして、「記録される『利益』が会計方法によって影響されている場合、利益が低い時には、業務活動の改善が必要であると思うより、会計手続に不平を言うのが一般的傾向であった」<sup>(65)</sup>のである。同様の観察は、ホールデン・フィッシュ・ミス (P. E. Holden, L. S. Fish, and H. L. Smith) も行っている。<sup>(66)</sup>

要するに、利益センターのアイデアは、たとえ経営管理者の利益意識を高め、その活動ベクトルを利益獲得に向けるとしても、そのことが他方において管理不能な変数に責任を負わせることになるならば、努力しようという意欲を損うのである。そこでサイモンは、利益センター概念は「会社の組織構造 (the company structure) に、またさまざまな階層の経営管理者に実際に与えられている責任の種類に十分な注意を払って使用すべきものである」<sup>(67)</sup>と論じているのである。

以上のような事情を背景に、ディーン (J. Dean) は、中・下級の経営管理者の利益意識が薄弱であるという問題に言及して、次のように指摘している。

「この問題に関心をもつようになった企業は、利益追求の動脈硬化に備えるべく、経営管理業績を測定しそれに報酬を与える方法を探求してきた。そのようなプランは共通して二つの特徴をもっている。第一は、業務責任の基本的区分を職能別（たとえば販売、生産、財務）から製品別に移行するという経営管理組織の再編成である。その効果は、企業をいくつかの自己完結的な業務単位（事業部）に区分して、その経営管理者にその事業部のすべての職能に対する権限を与え、そして利益責任を負わせることである。……第二の共通の特徴は、経営管理者の責任領域に会計報告書を適合させることである。各経営管理者にはその業務活動に対する利益目標が与えられ、そしてその業績は、予算管理と共に定期的な損益計算書に基づいて審査されるのである。<sup>(68)</sup>」

サイモンも、事業部制による分権化が展開された根拠の一つとして、個々の事業部が利益目標を設定するのを可能にすることによって、多くの経営幹部に利潤動機を浸透させるのに効果があるという点を挙げているが、<sup>(69)</sup>かくして、事業部制の採用を促した要因の一つとして、組織成員の行動を利益獲得に向けて動機づけるといふ側面があった事を理解すべきであろう。<sup>(70)</sup>

### 3 事業部業績測定における問題

アメリカでは、第二次大戦後、事業部制組織が急速に普及した。「第二次大戦後のブーム以前に……（事業部制を採用する企業は）比較的少なかった。というのは、大恐慌がきて販売が減少し、業務活動の縮小を余儀なくされたの

で、複雑で、金がかかりそうな機構の導入は、繰延べられた場合が多かったからである。……戦時中には多くの企業は軍需生産への転換、ついでまた旧製品への再転換という問題に忙殺された<sup>(71)</sup>のである。実際、ある調査によれば、米国企業の事業部制採用比率は、一九四九年には二〇・二％であったのに、一九五九年には四九・七％、そして一九六九年には七七・〇％へと急速に増加している。<sup>(72)</sup>

かくして、第二次大戦後、事業部の業績測定、特に利益業績の測定に伴う問題に人々の関心が集まってきたのである。<sup>(73)</sup>事業部の利益業績の測定問題は、事業部長の業績測定の問題とベンチャーとしての事業部の業績測定の問題とを含むが、本稿では事業部長の業績測定の問題に焦点をあてる。

さて、まず、事業部長の利益業績を測定するために適切な利益概念は何かという問題に対しては、それは管理可能利益であるという解答が与えられてきた。たとえば、ディーンは「事業部業績の最も適切な利益標準は、現在の経営管理者が何かをなしうる収益マイナス費用の点から設定される。上司がコントロールする原価の任意な配賦額は、『管理可能利益』にチャージすべきでない<sup>(74)</sup>」と論じている。又、シリングローも管理可能利益の適切性を主張したのであった。<sup>(75)</sup>管理可能利益の適切性については、前述した管理可能性の要件からのみならず、目標整合性の観点からも主張されたのであるが、これについては後述する。

各事業部は職能部門に比べると自給自足的であるが、それでも完全に独立しているわけではない。実際、「事業部制企業は、その事業部が互いに何らの取引ももたないようにその業務を編成するなら、事業部利益測定を複雑にする主要な要因の一つを取り除いたことであろう。しかし、もしそうするなら、分権化の価値ある特徴、すなわち、作業および専門の区分の果実を享受しながら同時に、程度の多少はあれ統合からの便益を得るという可能性をも失ってしまったであろう<sup>(76)</sup>」。サイモンは「事業部間の相互依存性はしばしば、当初考えられていたよりも大きかった<sup>(77)</sup>」と指摘

しているが、かくして、事業部の業績測定において振替価格の問題が重要問題となるのである。更に、事業部は、なるほど利益センターであるが、加えて事業部長がその事業部への投資額にかなりの程度影響を及ぼしうる限り、投資センターとして把握され、ここに事業部業績測定は、投資センターとしての事業部の業績をいかに測定すべきであるかという問題に直面してきた。これらの問題の検討は別の機会に譲ることにしたいが、コントロール目的に関して言えば、それらは主として目標整合性の観点から論じられてきた事が指摘されなければならないであろう。<sup>(79)</sup>

#### 四・二 管理不能費の報告

##### 1 管理可能費と管理不能費の定義

管理可能費とは、最も一般的には、その発生額に影響を及ぼしうる原価（費目）と解せよう。管理不能費は従ってしからざる原価、すなわちその発生額に影響を及ぼしえない原価ということになる。しかし、それでは異なる解釈が可能であり、より明確な定義が必要である。ところが、一九二〇年代においては、既述したように、その用語は用いられていたが、その明確な定義は行われていなかったのであり、その点は一九三〇年代においても同様であった。たとえば、バッター（W. J. Vatter）は、一九三八年に発表した“A Re-Examination of Cost Accounting from the Managerial Viewpoint”において管理可能費と管理不能費の分類に言及し、次のような説明を行った。

——その業績を原価数値で判定される経営管理者のコントロール外の多数の要因が、彼の部門の原価数値に影響を及ぼしうる。たとえば、職長は、より注意深い監督と検査によって工員の誤りや浪費を避け、彼の部門で消費される材料の数量をコントロールすることができるが、その材料の価格はコントロールできない。重大な価格変動を含め、それに責任を負わせることは明らかに誤りである。それ故、部門の能率を測定するために使用する原価数値は、管理

不能な要因による原価の変動をその部門の原価勘定から除くような方法で確保しなければならない。<sup>(87)</sup>

しかし、この説明では、管理可能性がいかなる要因に基づくものであるかが必ずしも明らかでないであろう。その点を明確に指摘したのはフィスク(W. P. Fiske)であった。フィスクは、一九四二年に発表した論文“The Nature of Cost and its Uses”の中で、管理可能費と管理不能費の分類に触れ、管理可能性の概念が(1)責任と(2)因果関係(cause-and-effect)の二つの要因に基づいている事を指摘したのである。<sup>(88)</sup>要するに、原価の発生額は、責任によって、つまり権限の行使によって影響されると共に、更に因果関係によって、つまり市場価格の変動といった企業外部の環境によって影響されるというわけである。フィスクは、このようにして管理可能性の概念が二つの要因に基づくことを指摘したが、管理可能費の定義は明示しなかった。しかし、バッターが、その後一九四五年に発表した論文“Limitations of Overhead Allocation”において、管理可能費とは、委譲された権限に基づく原価概念であって、当該経営管理者が「彼自身の意思決定によって変更しうる原価」<sup>(89)</sup>であると述べ、管理可能費の概念は経営管理者の権限に基づくものであることが明確に認識されるようになっていったのである。かくして、AAAの一九五一年度原価委員会は、諸原価概念の定義を試みた時、「管理可能費とは、ある階層の経営管理者の監督下において直接コントロールされる原価である」<sup>(90)</sup>「管理不能費とは、ある階層の経営管理者の権限のもとにコントロールされない原価である」と定義したのである。<sup>(91)</sup>

さて、そこで、管理可能費とは、特定の経営管理者がその権限に基づいて直接にコントロールしうる(すなわち影響を及ぼしうる)原価ということになるわけであるが、しかし、一人の経営管理者の権限によって完全にコントロールされる原価はあまり存在しないという事に注意しなければならない。AAAの一九五五年度原価委員会が「一人の人間の単独の責任である費目は、たとえあるとしてもごくわずかしかない」<sup>(92)</sup>と論じて、この点を明確に指摘したのであったが、かくして、「原価の発生額に重要な影響力(a significant influence)をもっているならば、そのような費

目は『管理可能』であると考えるのが適切である<sup>(87)</sup>と解されるようになったのである。ちなみに、一九六〇年代において、アンソニーとホーングレンは、それぞれ、管理可能費について、「責任センターの長が原価の発生額に重要な影響力をもっているならば、そのような費目は『管理可能』であると考えるのが適切である<sup>(88)</sup>」、「管理可能費とは、所与の階層の経営管理権限において直接に規制されるであろう原価である。換言すれば、管理可能費とは、所与の期間内にある経営管理者によって直接に影響される原価である<sup>(89)</sup>」と論じている。

## 2 管理不能費報告論

さて、今や、前述した問いを思い出そう。すなわち、管理不能費と定義される原価については果たして何もできないのだろうか、あるいは全く考慮しなくてもよいのだろうか。

前述したように、A A Aの一九五一年度原価委員会および一九五五年度原価委員会の貢献によって、管理可能費と、その原価の発生額に対して、経営管理者が(1)その権限に基づいて直接に、(2)かなりの程度影響を及ぼしうる原価であると定義されるようになった。従って、そうでない原価は管理不能費と解されるわけである。つまり、管理不能費であっても、わずかの程度であればその直接の行動を通じて、あるいは間接的には、その発生額に影響を及ぼしうる余地があるのである。ここに、そのような行動を動機づけるという観点から、管理不能費の報告を支持する議論が現われたのである<sup>(90)</sup>。その先駆者は一九五五年度原価委員会であった。すなわち、委員会は「ある個人がたとえ彼自身の直接の行動によつては原価の発生額にあまり影響を及ぼすことができないとしても、上司がその個人に、その原価に責任を負っている者に影響を与えるのを援助してくれるよう、関心をもってもらいたいと望む費目はチャージしてよいであろう<sup>(91)</sup>」と論じたのである。更に、アンソニーは、一九五六年に刊行した *Management Accounting* において、

次のように論じている。

「責任センターの長には、彼が直接に影響を及ぼしうる費目に加えて、他の原価もチャージしてよいだろう。他の原価とは、上司が彼に関心をもってもらいたい原価であり、その関心が間接的により良い原価管理に通じることを期待するわけである。たとえば、ラインの組織単位(an operating unit)に人事部門費の一部がチャージされよう。たとえば、その組織単位の職長が人事部門に直接の責任を負っていないとしても。そのようなチャージは、その職長が、人事部門費に若干の責任を感じさせられるなら、人事部門に不必要な要求することに注意深くなるという理由で、あるいは職長が、さまざまな方法で人事部門の長に影響を及ぼして、良い原価管理を行わせるだろうという理由で、正当化できる。」<sup>(92)</sup>

かくして、管理不能費の報告を必ずしも積極的に主張するというわけではないが、このような管理不能費報告論も認められるようになってきたのであった。たとえば、<sup>(93)</sup>ホーングレン(C. T. Horen)は、一九六二年に発表した論文“Choosing Accounting Practices for Reporting to Management”において、次のように論じている。

「管理会計担当者は、いよいよ、業績報告書上で管理可能項目と管理不能項目を区別することの望ましさに気づいてきている。……ここに、再び、動機づけのインパクトが指針を与えてくれるであろう。たとえば、一部のトップ・マネジメントは、本社の研究費を事業部に割り当てている。それは……その事業部長の憤りが、本社の研究活動に対する関心を喚起するからである。」<sup>(94)</sup>

なお、ソードロウエルシュは、その実態調査から、多くの職長たちは業績報告書上に管理不能費が示されることを嫌っているが、しかし管理不能費が示されることによって、全体として原価がどれだけかかっているかが分かり、あるいはより完全に状況を把握できるという理由で、管理不能費も示すべきであると考えている職長もいる事を報告し

ていた事を付記しておこう。<sup>(95)</sup>

さて、以上のようにして、管理不能費の報告の問題が活動ベクトルの方向に関わる側面からアプローチされ、そして何らかの方法を通じて原価管理に資する行動を動機づけるということが期待されて、その報告を支持する議論が展開されてきたのであったが、他方、一九五〇年代以降における事業部業績測定の研究の展開においても、本社費の事業部への配賦問題の中で、管理不能費の報告の是非がやはり動機づけの方向という観点から論じられてきたのであった。

### 3 事業部利益の測定と本社費の配賦

本社費あるいは事業部外コストのすべてが事業部長にとって管理不能というわけではないであらう。<sup>(96)</sup>しかし、今の点には立ち入らない。ここで注目したいのは、各事業部長にとって管理不能な本社費の配賦について、動機づけの観点から賛否両論が主張されてきたという点である。

#### 配賦反対論

この議論はまず、配賦反対論から始まった。シリングローは、一九五七年に“Guides to Internal Profit Measurement”と題する論文を発表したが、その中で、事業部長の業績を測定するための利益概念は次の二つの要件を満たさなければならないと述べ、そしてそれらの要件を最も良く満たすのは管理可能利益であると主張したのである。<sup>(97)</sup>

- (1) 事業部長は、全社的利益を増加させる行動をとることによってのみ、その報告利益を増加させることができる。

(2) その利益は、会社の他の場所における能率や意思決定から独立していなければならない。

ここに、(2)の要件は白明であろう。注目すべきは、(1)の要件である。ここにシリングローは、目標整合性の観点から管理不能費の配賦、そして報告に反対しているのである。管理不能な本社費を配賦することが目標整合性の観点から望ましくない点については、次のように説明されている。

「事業部外費用の配賦を何らかの活動指標（たとえば従業員数あるいは売上高）に基づいて行うなら、事業部長は、それら固定的な本社費をその事業部の変動費の一部とみなしたくなる。もしそのような誤りが犯されるなら、意思決定は歪められるであろう。たとえば、原価配賦の基準として売上高を使用するなら、本社費が売上高に正比例して増減するということになる。このような配賦方法のもとでは、事業部は、追加的収益が本社費の配賦額の増加を償う以上のものでなければ、その売上高を拡大することを拒むであろう。しかし、本社費の実際の増加額が配賦額より少ないなら、その売上高の増加が実際には全社的利益を増加させているだろう。」<sup>(98)</sup>

ソロモンズ(D. Solomons)は一九六五年に事業部業績測定問題に関する古典とも言うべき書物 *Divisional Performance* を刊行したが、その中で彼も、同様の説明によって、「事業部レベルで管理可能でない費目を控除して計算される利益数値によって事業部業績を測定することは……事業部をして、会社にとって不利益な行動に導くであろう」<sup>(99)</sup>と論じている。

## 配賦支持論

しかし、そのような反対論ばかりが主張されたのではなかった。動機づけの方向の観点から、管理不能な本社費も配賦すべきであるとする主張も行われてきたのである。すなわち、それは「会社全体として利益をあげるためには、

事業部の利益によってカバーされなければならない事業部外費用があるという事を事業部に気づかせなければならぬ<sup>(10)</sup>」という観点からの主張であった。毎月、事業部の損益計算書上に本社費の配賦額を示して、その存在をはっきりと認識させなければ、事業部は不適当な価格決定やマーケティング決定を行うかもしれないというわけである。かくして、マクファラン<sup>(11)</sup>の報告書も「ある責任単位に期待する利益マージンの大きさを表わす目標を設定するにおいて、時々、収益に対して管理不能費がチャージされる<sup>(12)</sup>」と述べているのである。

しかしソロモンズは、そのような配賦論は説得的でないと反論している<sup>(13)</sup>。すなわち、事業部外費用が事業部の活動から独立している限り、そのような共通費を配賦した後に計算される利益を最大にする意思決定は、同時に、配賦前の利益をも最大にするというのである。また、事業部が利益の最大化ではなく利益目標を達成することを目的としているならば、共通費をカバーするように高めの利益目標を設定すればよいというのである。もっともな主張であると言えよう。しかしながら、そのような反論は、前述したソロモンズらの配賦反対論にも行える。すなわち、シリンドローも指摘していた方法であるが、本社費を売上高に基づいて配賦するのではなく、予定一括配賦すれば、ソロモンズらが指摘したような全社的観点から望ましくない行動を事業部がとるといった問題は回避されるであろう<sup>(14)</sup>。

このように考えてくるならば、一九六〇年代半ば頃までにおいて本社費の配賦に関して動機づけの方向の観点から行われてきた議論は、少なくとも管理不能費の報告それ自体の是非に関する議論としては必ずしも説得的なものではなかったと言えよう。

## 四・三 事後最適分析

## 1 企業環境の不確実性と事後最適予算

企業環境は一般に不確実である。そこで、意思決定権限を委譲された経営管理者は、環境の変化に対応して最適な意思決定を行わなければならない。ここに上司は、部下がそのような意思決定を適切に行うように動機づける必要が生じるのであるが、そのためには、実績を期首に設定した予算と比較する業績測定は適切でない。なぜなら、期首に設定される予算は、その時点で予測される環境を前提にしたものだからである。実績と比較すべきは、環境の変化に対応して最適な意思決定を行っていたならば達成されたはずの結果、すなわち事後最適予算<sup>(16)</sup>である必要があるのである。

さて、一九六〇年代に入って、正にそのような事後最適分析を提案する論者が現われた。その先駆者はデムスキ(J. S. Demski)であり、彼は一九六七年に“An Accounting System Structured on a Linear Programming Model”と題する論文を発表したのであった。

## 2 デムスキの事後最適分析

議論のテーマは意思決定のコントロールであるが、ここに、デムスキはLPモデルの使用を前提として分析を行っている。すなわち、表1に示した意思決定モデルの使用を仮定しているのである。ただし、Cはn種の製品の貢献利益の行ベクトル、Xはn種の製品の販売数量の列ベクトルであり、また(1)式は生産能力、需要、法律など意思決定に伴う制約を、(2)式はn種の製品の販売数量の非負制約を表わしている。

表 1

$$\begin{aligned} \text{max. } & CX \\ \text{s.t. } & AX \leq B \\ & X \geq 0 \end{aligned} \quad \begin{matrix} (1) \\ (2) \end{matrix}$$

表 2 事後最適分析

$$\begin{aligned} NI^a - NI^o \\ = (NI^a - NI^p) + (NI^p - NI^o) \end{aligned}$$

ただし、 $NI^p = C^p X^p - F^p$  である。  
これは事後最適利益と呼ばれる。

表 3 伝統的分析

$$\begin{aligned} NI^a - NI^o \\ = (NI^a - NI^b) + (NI^b - NI^o) \end{aligned}$$

ただし、 $NI^b = C^a X^o - F^a$  である。

算されるわけであるが、この総差異をデムスキは表2のように二分するのである。この事後最適分析の意義は、伝統的分析(表3)と比較することによってよりよく理解できる。以下、まずデムスキの数値例に従って比較してみよう。なお、この伝統的分析法は基本的にハリソン(G. C. Harrison)が一九九一年論文で示した分析法と同じである。すなわち、 $(NI^a - NI^p)$  はハリソンの分析法における販売数量差異に相当している。<sup>(10)</sup>

二種の製品  $x_1$  と  $x_2$ 、および二つの製造部門(甲と乙)があるという意思決定状況を考えよう。 $x_1$  と  $x_2$  の貢献利益はそれぞれ

意思決定モデルへのインプット変数  $(A, B, C)$  について、期首に予算(事前最適プログラム)を設定するために用いられたインプット変数の値を  $(A^a, B^a, C^a)$ 、 $(A^o, B^o, C^o)$  を実際値とする。ただし、ここにデムスキは、そのような値の変化はすべて期首に発生し、期中は不変であると仮定している。<sup>(10)</sup>そして、 $(A^a, B^a, C^a)$  から  $(A^o, B^o, C^o)$  への変化の内、回避可能な変化を除外したものを  $(A^p, B^p, C^p)$  とする。従って、 $(A, B, C)$  の値に変化があったとしても、すべて回避可能な差異であるとすれば  $(A^p, B^p, C^p) \parallel (A^a, B^a, C^a)$  であり、他方すべて回避不能であれば  $(A^p, B^p, C^p) \parallel (A^o, B^o, C^o)$  となる。また、 $(A^a, B^a, C^a)$  のもとで最適な  $X$  を  $X^a$ 、 $(A^p, B^p, C^p)$  のもとで、最適な  $X$  を  $X^p$  と書く。 $X^o$  は  $X$  の実績値である。

さて、期間利益  $NI = CX - F$  (ただし、 $F$  はスカラーであり、固定費総額を表わす) を考えると、予算利益  $(NI^a)$  と実際利益  $(NI^o)$  はそれぞれ、 $NI^a = C^a X^a - F^a$ 、 $NI^o = C^o X^o - F^o$  である。そこで、予算利益差異は  $NI^a - NI^o$  と計

一ドルと三ドルであり、甲製造部と乙製造部のキャパシティはそれぞれ四〇〇時間と六〇〇時間である。そして、 $x_1$ を一単位生産するためには各製造部で一時間の作業が必要であり、 $x_2$ については甲製造部で一時間、乙製造部で二時間の作業が必要であるとする。そこで、意思決定問題は、

$$x_1 + x_2 \leq 400$$

$$x_1 + 2x_2 \leq 600$$

$$x_1, x_2 \geq 0$$

の条件のもとで、

$$z = x_1 + 3x_2$$

を最大にすることである。これを解くと、 $x_1$ を0単位、 $x_2$ を三〇〇単位生産・販売する時、 $z$ は九〇〇ドルで最大となることが分かる。そこで、前述の記号を用いて、 $C^a \equiv (1, 3, 0, 0)$ 、 $X^a \equiv (0, 300, 100, 0)$ 、および  $NT^a \equiv 900$  となる。ただし、簡単化のため固定費はないと仮定している。また、スラック変数  $x_3$  と  $x_4$  を導入している。

さて、実際に  $x_1$  を0単位、 $x_2$  を三〇〇単位生産・販売したが、 $x_2$  の単位当り実際貢献利益は一ドルであった。しかも、それは回避不能な変化であった。たとえば、 $x_2$  の販売単価が何らかの市場要因によって二ドル下落したのである。そこで、 $C^o \equiv (1, 1, 0, 0)$ 、 $X^o \equiv (0, 300, 100, 0)$  で、 $NT^o = C^o X^o = 300$  であった。

かくして、六〇〇ドルの不利な予算利益差異が生じたわけであるが、この差異は伝統的分析によれば次のように分析される。

$$\begin{aligned} NT^a - NT^o &= (NT^a - NT^b) + (NT^b - NT^o) \\ &= (C^a X^a - C^a X^o) + (C^a X^o - C^o X^o) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} &= (900-900) + (900-300) \\ &= 0 + 600 \end{aligned}$$

すなわち、予算どおりのミックスで予算どおりの数量を販売したので販売数量差異  $(NI^a - NI^b)$  は0であるというのである。六〇〇ドルはすべて変動予算差異あるいは単位限界利益差異  $(NI^a - NI^b = (C^a - C^b)X^a)$  というわけであるが、仮に  $x_2$  の貢献利益の変化がすべて販売価格の下落によるものであったとすれば、六〇〇ドルの販売価格差異が計算されることになるのである。

しかし、もしその販売価格の下落が回避不可能なものであったとすれば、実際には  $x_1$  を0単位、 $x_2$  を三〇〇単位生産・販売するという行動自体が望ましいものではなかったかもしれないという事に注意しなければならない。すなわち、そのような環境のもとでは、

$$x_1 + x_2 \leq 400$$

$$x_1 + 2x_2 \leq 600$$

$$x_1, x_2 \geq 0$$

という条件のもとに  $(A^a \parallel A^o, B^a \parallel B^o \text{ と仮定する})$ 、

$$z = x_1 + x_2$$

を最大にする行動を探るべきなのである。これを解くと、 $x_1$  を二〇〇単位、 $x_2$  を二〇〇単位生産・販売する時  $z$  は最大となり、四〇〇ドルの利益が得られることが分かる。つまり、 $x_1$  を0単位、 $x_2$  を三〇〇単位販売するという活動は確かに予算どおりであったわけであるが、変化した環境のもとでは、 $x_1$  を二〇〇単位、 $x_2$  を二〇〇単位生産・販売すべきだったのである。事後最適分析は、正にこの事実を指摘するのである。実際、 $C^b = (1, 1, 0, 0)$ 、 $X^b = (200, 200, 0,$

③ となるのであり、かくして、事後最適分析によれば、六〇〇ドルの予算利益差異は次のように分析される。

$$\begin{aligned} NI^a - NI^o &= (NI^a - NI^p) + (NI^p - NI^o) \\ &= (C^a X^a - C^p X^p) + (C^p X^p - C^o X^o) \\ &= (900 - 400) + (400 - 300) \\ &= 500 + 100 \end{aligned}$$

第一項は予測差異 (forecasting variances)、第二項は機会原価差異 (opportunity cost variances) と呼ばれるのであるが、一〇〇ドルの機会原価差異は、最適行動を採ったならば得られたはずの利益四〇〇ドルと実際利益三〇〇ドルの差を表わしているのである。五〇〇ドルの予測差異は、 $x_2$ の単位当り貢献利益を正確に予測できなかったことによる差異である。

他方、 $x_2$ の販売単価の下落が回避可能なものであったなら、たとえば販売員が容易に売れるように故意に価格を引き下げたというのであれば、事情は異なる。その場合には、既述したように  $C^p \parallel C^o$  であるから、他の事情は等しいとすれば、 $C^p X^p \parallel C^o X^o \parallel 900$  となって、予測差異は〇ドルで機会原価差異が六〇〇ドルとなる。ところで、この場合に計算されている機会原価差異六〇〇ドルは、前述した最適行動を採らなかったことによる差異ではなく、 $x_2$ を予算どおりの販売単価で販売しなかったことによる差異であるという点に注意しなければならない。要するに、機会原価差異には二つの異なる種類の原因による差異、つまり実際に生じた環境のもとで最適行動を採らなかったことによる差異と予算どおりの価格あるいは能率で活動しなかったことによる差異とが含まれるのである。そこで、デムスキは、機会原価差異を更に基底差異 (basis variances) と価格・能率差異 (price and efficiency variances) とに分析しているのであるが、この点に注目して、事後最適分析の構造を今少し立ち入って検討しよう。

表 4 予測差異の分析

$$\begin{aligned}
 NI^a - NI^p &= C^a X^a - C^p X^p \\
 &= C^a X^a - C^p X^a + C^p X^a - C^p X^p \\
 &= \underbrace{(C^a - C^p) X^a}_{\text{価格・能率差異}} + \underbrace{C^p (X^a - X^p)}_{\text{基底差異}}
 \end{aligned}$$

表 5 機会原価差異の分析

$$\begin{aligned}
 NI^p - NI^o &= C^p X^p - C^o X^o \\
 &= C^p X^p - C^p X^o + C^p X^o - C^o X^o \\
 &= \underbrace{C^p (X^p - X^o)}_{\text{基底差異}} + \underbrace{(C^p - C^o) X^o}_{\text{価格・能率差異}}
 \end{aligned}$$

デムスキは、予算利益差異を予測差異と機会原価差異に分析したが、更にそれらを表 4 および 5 に示したように基底差異と価格・能率差異とに分析している。なお、前の数値例の場合と同様に固定費はないと仮定している。さて、それらの各差異は $(A^a, B^a, C^a)$ と $(A^o, B^o, C^o)$ の關係に依存しているわけであるが、そこで、次の四つのケースを分けて、各差異がどのようになるかを伝統的分析と比較しながら調べてみよう。

- ①  $A^a = A^o, B^a = B^o, C^a = C^o$
- ②  $A^a = A^o, B^a = B^o, C^a \neq C^o$
- ③  $A^a \neq A^o \text{ or } B^a \neq B^o, C^a = C^o$
- ④  $A^a \neq A^o \text{ or } B^a \neq B^o, C^a \neq C^o$

これらの各ケースにおいて、各差異は表 6 から表 9 に示したようになる。

我々はこのまで、総差異をまず予測差異と機会原価差異とに分析し、そしてそれらを更に基底差異と価格・能率差

異とに分析するという順序で事後最適分析を検討してきたが、ここでその見方を変えて、総差異をまず基底差異と価格・能率差異とに分析し、それからそれらを予測差異と機会原価差異に分析するという観点からこれらの表を吟味してみると、以下のことが分かる。

(1) 基底差異について

①  $(A, B, C)$  に変化がない場合、あるいは変化があっても、それらのすべてが回避可能である場合、

$$\text{機会原価差異} = C^a (X^a - X^o)$$

表 6 ①のケース

このケースでは  $X^p = X^a$  である。

|                            | 基 底 差 異          | 価格・能率差異 |
|----------------------------|------------------|---------|
| 予測差異                       | 0                | 0       |
| 機会原価差異                     | $C^a(X^a - X^o)$ | 0       |
| (伝統的分析)                    |                  |         |
| { 販売数量差異: $C^a(X^a - X^o)$ |                  |         |
| { 変動予算差異: 0                |                  |         |

表 7 ②のケース

(1) 回避可能な場合:  $C^p = C^a$ , 従ってまた  $X^p = X^a$

|        | 基 底 差 異          | 価格・能率差異          |
|--------|------------------|------------------|
| 予測差異   | 0                | 0                |
| 機会原価差異 | $C^a(X^a - X^o)$ | $(C^a - C^o)X^o$ |

(2) 回避不能な場合:  $C^p = C^o$

|        | 基 底 差 異          | 価格・能率差異          |
|--------|------------------|------------------|
| 予測差異   | $C^o(X^a - X^p)$ | $(C^a - C^o)X^a$ |
| 機会原価差異 | $C^o(X^p - X^o)$ | 0                |

(伝統的分析)

- { 販売数量差異:  $C^a(X^a - X^o)$   
 { 変動予算差異:  $(C^a - C^o)X^o$

② C に変化があり、しかもそれが回避不能な変化である場合、  
 が計算される。これは、伝統的分析における変動予算差異に等しい。  
 機会原価差異  $\equiv (C^a - C^o)X^o$   
 があってもそれが回避可能である場合、

(2)  
 ① C に変化がない場合、あるいは変化  
 価格・能率差異について

(ii) C に回避不能な変化が生じなかつた場合には、 $\alpha \equiv C^a$  である。

(i) C に回避不能な変化が生じた場合には、 $\alpha \equiv C^o$  であり、

が計算される。ただし、 $\alpha$  は、  
 機会原価差異  $\equiv \alpha(X^p - X^o)$

予測差異  $\equiv \alpha(X^p - X^o)$

である場合、

② (A、B、C) に変化があり、しかもそれらのいずれかが回避不能な変化である場合、  
 が計算される。これは、伝統的分析における販売数量差異に等しい。

表 8 ③のケース

(1) 回避可能な場合:  $A^p=A^a$  and  $B^p=B^a$ , 従ってまた  $X^p=X^a$

|        | 基 底 差 異        | 価格・能率差異 |
|--------|----------------|---------|
| 予測差異   | 0              | 0       |
| 機会原価差異 | $C^a(X^a-X^o)$ | 0       |

(2) 回避不能な場合:  $A^p=A^o$  or  $B^p=B^o$

|        | 基 底 差 異        | 価格・能率差異 |
|--------|----------------|---------|
| 予測差異   | $C^a(X^a-X^p)$ | 0       |
| 機会原価差異 | $C^a(X^p-X^o)$ | 0       |

(伝統的分析)

$$\begin{cases} \text{販売数量差異: } C^a(X^a-X^o) \\ \text{変動予算差異: } 0 \end{cases}$$

予測差異  $= (C^a - C^o) X^a$   
が計算される。

デムスキの事後最適分析の意義は、以上のように、伝統的分析と比較して、環境(A、B、C)によって把握さ

れている)に不可避免な変化が生じた場合に、そのように変化した環境のもとで最適な意思決定を行い、適応行動( $X^p$ )を採ったか否かを測定する点にあるのである。具体的には、それは機会原価差異—基底差異によって測定されている。ただし、機会原価差異—基底差異は、最適な意思決定が行われるのみならず実際にその意思決定が実行されなければ、0にならない事に注意すべきであろう。また、デムスキの分析は、「環境に不可避免な変化が生じた場合に」ということから分かるように、(A、B、C)の変化について回避可能なものと回避不能なものを区別できることを前提としているという点や、「最適な意思決定」という場合、Xに関する意思決定についてだけ考慮しているという点に注意しなければならない。後者の点について言えば、デムスキは特定のフォーマルな意思決定モデルの使用を仮定しているわけであるが(このことは又、デムスキの事後最適分析にとってフォーマルな意思決定モデルの発展が重要な要件であった事を意味している)、そこで、

表 9 ④のケース

(1) すべて回避可能な場合：

$$A^p=A^a, B^p=B^a, \text{ and } C^p=C^a, \text{ 従ってまた } X^p=X^a$$

|        | 基 底 差 異        | 価格・能率差異        |
|--------|----------------|----------------|
| 予測差異   | 0              | 0              |
| 機会原価差異 | $C^a(X^a-X^o)$ | $(C^a-C^o)X^o$ |

(2) C の変化のみ回避可能な場合： $A^p=A^o, B^p=B^o, \text{ and } C^p=C^a$ 

|        | 基 底 差 異        | 価格・能率差異        |
|--------|----------------|----------------|
| 予測差異   | $C^a(X^a-X^p)$ | 0              |
| 機会原価差異 | $C^a(X^p-X^o)$ | $(C^a-C^o)X^o$ |

(3) C の変化のみ回避不能な場合： $A^p=A^a, B^p=B^a, \text{ and } C^p=C^o$ 

|        | 基 底 差 異        | 価格・能率差異        |
|--------|----------------|----------------|
| 予測差異   | $C^o(X^a-X^p)$ | $(C^a-C^o)X^a$ |
| 機会原価差異 | $C^o(X^p-X^o)$ | 0              |

(4) すべて回避不能な場合： $A^p=A^o, B^p=B^o, \text{ and } C^p=C^o$ 

|        | 基 底 差 異        | 価格・能率差異        |
|--------|----------------|----------------|
| 予測差異   | $C^o(X^a-X^p)$ | $(C^a-C^o)X^a$ |
| 機会原価差異 | $C^o(X^p-X^o)$ | 0              |

(伝統的分析)

$$\begin{cases} \text{販売数量差異: } C^a(X^a-X^o) \\ \text{変動予算差異: } (C^a-C^o)X^o \end{cases}$$

った。ちなみに、そのヘイズの分析方法を検討しておこう。

その意思決定モデルに含まれている意思決定だけが考慮されているのである。ところで、環境の不確実性というものに注目する時、一九二〇年代には、原価管理問題に関連して標準値を実際アウトプットに調整する変動予算の議論が行われていたわけであるが、その外に、アウトプット変数である販売数量の差異分析についても、数量分析にとどまっていたが、ヘイズ(M. V. Hayes)が環境の変化を考慮した分析方法を論じていた。しかし、それは、変化した環境のもとで販売努力の大きさを正確に測定しようという企てであ

### 3 補論——ヘイズの差異分析

ヘイズは、一九二九年に刊行した *Accounting for Executive Control* の中でマイルエイジ・タイヤ会社の仮設例に

表 10

| 地 域 | $x_e$   | $x_a$   | $y_e$   | $y_a$   |
|-----|---------|---------|---------|---------|
| I   | 6,647.8 | 6,647.9 | 2,557.3 | 2,535.8 |
| II  | 3,592.4 | 3,627.5 | 1,353.9 | 1,390.7 |
| III | 2,796.4 | 2,676.6 | 1,038.2 | 1,023.0 |
| ⋮   | ⋮       | ⋮       | ⋮       | ⋮       |

(単位：千)

表 11

| 地 域 | (1)    | (2)    | (3)    | (4)   | (5)    |
|-----|--------|--------|--------|-------|--------|
| I   | 0.1    | 38.14% | 0.04   | -21.5 | -21.54 |
| II  | 35.1   | 38.34  | 13.46  | 36.8  | 23.34  |
| III | -119.8 | 38.22  | -45.79 | -15.2 | 30.59  |
| ⋮   | ⋮      | ⋮      | ⋮      | ⋮     | ⋮      |

(単位：千)

よって予算利益差異分析を例示しているが、その中でまた、販売環境が変化した場合に販売努力が予定どおりに行われたかどうかを測定する方法を例示しているのである。つまり、販売環境が予期した以上に良好であれば、たとえば販売努力が予定したより悪いものであったとしても、良い販売結果がもたらされるわけであり、従って単に販売結果を見てみても、それでは必ずしも販売努力の良否は分からないのである。

マイルエイジ・タイヤ会社では、自動車の登録台数（以下、 $x$ で表わす）とタイヤの販売数量（ $y$ ）との間には密接な関係（比例関係）がある事を突きとめ、地域別に、 $x$ の予測に基づいて $y$ の予算を決定している。そこで、一九二六年の予算と実績は表10のとおりであった。<sup>(10)</sup>なお、添字の $e$ と $a$ はそれぞれ予算値と実績値を示している。

さて、単に販売数量の予算と実績を比較するならば、たとえば地域IIIでは実際販売数量は予算より一五、二〇〇本少ない。しかし、自動車登録台数を見ると、地域IIIでは実際には予想したより一一九、八〇〇台少なかったのである。そのことは、地域IIIにおいて、予算販売数量を高く設定しすぎたことを意味している。もし正確に登録台数を予測していたならば、予算販売数量はもっと少なく設定されていたはずであり、そうであったならば、一五、二〇〇本という不利な差異は計算されなかった

のである。そこでヘイズは、登録台数の予測の誤り、すなわち販売環境の不確実性の影響を除去して実際の販売努力の良否を測定すべく、表11を作成しているのである。<sup>(10)</sup>

ここにヘイズは、第(3)欄に「事前に正確な登録台数が分かっていたならば割当に追加されていたであろう販売数量を示し」、そして第(4)欄には「予算販売数量と実際販売数量の差を示している」と説明しており、<sup>(11)</sup>他方、第(5)欄は第(3)欄と第(4)欄の差であることは明らかであるから、ヘイズの説明によれば、第(5)欄は実際販売数量から実際の販売環境のもとで設定されていたであろう予算販売数量を差し引いた値を示していることになる。そこで、たとえば地域Ⅲでは、第(5)欄の値はプラスであるから、実際の販売環境のもとでは好ましい結果であったということになるのである。つまり、販売努力は不足どころか、むしろ予算以上だったのである。

ところで、表11の(1)から(5)の各数値がいかんにか計算されているかを吟味してみると、実は次のように計算されている事が分かる。

$$(1) = X_a - X_o$$

$$(2) = Y_a / X_a (\%)$$

$$(3) = (1) \times (2)$$

$$(4) = Y_a - Y_o$$

$$(5) = (4) - (3)$$

すなわち、(5)は次のように計算されているのである。

$$(5) = (4) - (3)$$

$$\begin{aligned}
 &= (Y_a - Y_o) - (1) \times (2) \\
 &= (Y_a - Y_o) - \left( Y_a - \frac{X_o}{X_a} Y_a \right) \\
 &= \frac{X_o}{X_a} Y_a - Y_o
 \end{aligned}$$

これは、前述したヘイズの説明した値と異なっている。しかし、この問題は簡単に解決できる。すなわち、ヘイズの説明に合致した値を計算するつもりならば、(2)を、 $Y_a/X_a$ ではなく、 $Y_o/X_o$ と計算すればよいのである。そうすれば、(5)は次のようになる。ただし、(2)を  $Y_a/X_a$  で計算した場合と区別するために、(2)を  $Y_o/X_o$  で計算する場合の(5)は、(5)'と表現する。

$$\begin{aligned}
 (5)' &= (4) - (3) \\
 &= (Y_a - Y_o) - \left( \frac{X_o}{X_a} Y_o - Y_o \right) \\
 &= Y_a - \frac{X_o}{X_a} Y_o
 \end{aligned}$$

実際、この場合、(3)の値も前述したヘイズの説明とおりのものになっている事が分かるであろう。

しかし、それでは、表11で実際に計算されていた(5)は全くの不注意によって計算された、何の意味もない数値なのであろうか。実は、そうではないように思われる。そして、むしろ表11で実際に例示されている分析方法の方が(そのような分析方法は、ヘイズが実際にどこかで見聞したものであるかもしれないのであるが)、ヘイズの説明に合致した分析方法よりも有用であるようにさえ思われるのである。以下、それを説明しよう。

今、 $x$ と $y$ の間に  $y = 0.4x$  という関係が予定されたとしよう。つまり、自動車の登録台数一台当り0・四本のタイヤを販売することが期待されるわけである。そして、当期の $x_o$ は一万台と予測され、それ故 $y_o$ が四、〇〇〇本と決定されたとしよう。ところが実際には、 $y_a$ は三、七八〇本であり、 $x_a$ は九、〇〇〇台であった。そこで、単に $y_a$ と $y_o$ を

比較するならば、二二〇本の不利差異が計算されるわけであるが、それは実際の販売努力の良否を判定する基礎として適切でないので、前述の(5)および(5)'を計算すると、次のようになる。

$$(5) = \frac{x_a}{x_a} y_a - y_o$$

$$= \frac{10,000}{9,000} \times 3,780 - 4,000 = 4,200 - 4,000 = 200 \text{ (本)}$$

$$(5)' = y_a - \frac{x_a}{x_e} y_o$$

$$= 3,780 - \frac{9,000}{10,000} \times 4,000 = 3,780 - 3,600 = 180 \text{ (本)}$$

これらはいずれも、環境の変化を考慮すれば、実際の販売努力は良好であった事を指摘している。つまり、(5)の値の意味は既述したが、一八〇本という(5)の値は、実際に生じた環境のもとでは(すなわち、登録台数が九、〇〇〇台という環境のもとでは)販売達成目標は三、六〇〇本であるべきだったのであり、従って、実際販売数量が三、七八〇本であったということは、実は一八〇本多く販売した、という事を意味しているのである。他方、(5)の値は、もし販売環境が事前に予測したとおりであったとすれば、実際の販売努力( $y_a$ 、 $x_a$ で表わされている)をもってすれば実は四、二〇〇本販売できたのであり、従ってその意味では予算より二〇〇本多く販売した、という事を意味しているのである。

かくして、(5)と(5)'はそれぞれの意味を有していることが分かるであろう。表11で実際に計算された(5)も決して意味のない数値ではないのである。そこで次に、(5)と(5)'を比較するために販売担当者の行動意識を考えてみるならば、販売担当者は予算販売数量(今の例では四、〇〇〇本)を達成目標にして販売活動を行うのではないだろうか。そうで

あれば、その四、〇〇〇本を基準にして販売努力の良否を測定する方が、事後的に修正した基準（今の例では三、六〇〇本）に基づいて販売努力の良否を測定するよりも適切であると言えよう。それに対して、もし販売担当者が、予算販売数量ではなく、自動車の登録台数二台当り〇・四本のタイヤを販売することを目標として販売活動を行っているならば、(5)より(5)'の方が適切であるということになるだろう。しかし、販売担当者はやはり予算販売数量を目標として販売活動を行うのではないだろうか。

なお、誤解のないように再述しておくなら、(5)にしても(5)'にしても、販売環境（自動車の登録台数）の変化の影響を除去して実際販売努力の良否を測定しているという点では勿論同じである。ただその際、(5)の値は事前に予測した環境を共通のベースにして計算されているのに対して、(5)'の値は実際の環境をベースに計算されているのである。従って、(5)と(5)'の絶対値は一般に一致しないが、その符号は常に一致する事は言うまでもない。すなわち、(5)と(5)'はそれぞれ次のように変形できる<sup>(12)</sup>。

$$(5) = \frac{X_o}{X_a} y_a - y_o = X_o \left( \frac{y_a}{X_a} - \frac{y_o}{X_o} \right)$$

$$(5)' = y_a - \frac{X_a}{X_o} y_o = X_a \left( \frac{y_a}{X_a} - \frac{y_o}{X_o} \right)$$

$x$  も  $y$  も非負であるから、(5)も(5)'も、 $y_a/x_a < y_o/x_o$  であれば常に正であり、 $y_a/x_a > y_o/x_o$  であれば常に負であり、そして  $y_a/x_a = y_o/x_o$  であれば常に0である。

(60) 占部都美「事業部制と利益管理」白桃書房、一九六九年、八四頁。

(61) R. N. Anthony and J. S. Reece, *Accounting Principles*, 5th ed. (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc.,

- 1983), p. 547. ちなみに「アンソニーは又「利益センターのアイデアは一九二〇年代に「多分 General Motors Corporation にて初めて提唱された」(R. N. Anthony and G. A. Welsch, *Fundamentals of Management Accounting*, 3rd ed., Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1981, p. 388) を採っている。
- (62) 佐野サントー・観念会計の「なまめ」 Anthony and Reece, *op. cit.*, pp. 540 ff; Anthony and Welsch, *op. cit.*, pp. 380 ff を参照せよ。
- (63) Simon, et al., *op. cit.*, pp. 41-43.
- H. A. Simon, "Organizing for Controlship: Centralization and Decentralization," *The Controller*, January 1955, p. 11. なお、本論文は「前述した報告書の重要な部分の一部を採ったものである。
- (64) Simon, *op. cit.*, p. 11.
- (65) Simon, et al., *op. cit.*, p. 42.
- (66) P. E. Holden, L. S. Fish, and H. L. Smith, *Top-Management Organization and Control: A Research Study of the Management Policies and Practices of Thirty-One Leading Industrial Corporations* (New York: McGraw-Hill Book Company, Inc., 1951), pp. 12 and 209. 又「実業会計の発展」 Westinghouse Electric and Manufacturing Company 6 ケースに「R. Seybold, "Progress in Industrial Accounting," *The Controller*, December 1939, p. 429.
- (67) Simon, *op. cit.*, p. 11.
- (68) J. Dean and J. Dean Associates, *Managerial Economics* (Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, Inc., 1951), p. 40.
- (69) 稲葉元吉・倉井武夫共訳「意思決定の科学」産業能率大学出版部「一九七九年」一六二頁。(H. A. Simon, *The New Science of Management Decision*, revised ed., Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, Inc., 1977)
- (70) 次も参照せよ。占部「事業部制と利益管理」八四頁以下。加護野忠男・野中郁次郎・榊原清則・奥村昭博「日米企業の経営比較——戦略的環境適応の理論」日本経済新聞社「一九八三年」三八頁。
- (71) 三菱経済研究所「経営戦略と組織——米国企業の事業部制成立史」実業之日本社「一九六七年」五八頁。(A. D. Chandler, Jr., *Strategy and Structure: Chapters in the History of the Industrial Enterprise*, The M. I. T. Press, 1962)

- (72) 吉原英樹・佐久間昭光・伊丹敬之・加護野忠男「日本企業の多角化戦略——経営資源アプローチ」日本経済新聞社、一九八一年、二〇〇—二〇一頁。
- (73) 事業部業績測定の問題は特に利益業績に焦点をあてて論じられてきたのであるが、そのことは決して利益が唯一の業績尺度とみなされてきたという事を意味しない。たとえは J. Dean, "Profit Performance Measurement of Division Managers," *Proceedings of the 1956 Annual Fall S. A. M. Conference*, 1957, pp. 11-21; G. Shillinglaw, "Guides to Internal Profit Measurement," *HBR*, March-April 1957, p. 84 を参照せよ。また、実例 (GE のケース) については、加護野他「日米企業の経営比較」一二三頁。ちなみに、リッジウェイは、既に一九五〇年代に、単一業績尺度は活動を誤った方向に導く危険があることを指摘していた (V. F. Ridgway, "Dysfunctional Consequences of Performance Measurements," *Administrative Science Quarterly*, September 1956)。
- (74) D. Solomons, *Divisional Performance: Measurement and Control* (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1965), pp. 40 and 59.
- (75) Dean, et al., *op. cit.*, p. 41.
- (76) Shillinglaw, "Guides to Internal Profit Measurement," p. 93.
- (77) Solomons, *op. cit.*, p. 160. #42 B. D. Henderson and J. Dearden, "New System for Divisional Control," *HBR*, September-October 1966, p. 145.
- (78) 稲葉他訳「意思決定の科学」一六二頁。
- (79) モーリエル・アンソニーは、その実態調査に基づいて、一九五〇年代後半から一九六〇年代初めにかけて投資センター概念が急速に普及してきた事を指摘している (J. J. Mauriel and R. N. Anthony, "Misvaluation of Investment Center Performance," *HBR*, March-April 1966, p. 99)。
- (80) 振替価格論の展開に関しては、次を参照せよ。谷武幸「一九七〇年代における内部振替価格論の展開」国民経済雑誌 第一四一卷第二号 (一九八〇年二月)。鳥居宏史「内部振替価格設定の一般ルール」経済研究 (明治学院大学) 第六六号 (一九八二年)。T. Hironoto, "Transfer Pricing: Goal Congruence vs. Divisional Autonomy," *Hirosubashi Journal of Com-*

merce & Management, Vol. 18, No. 1.

- (15) W. J. Vatter, "Chapter XXIX: A Re-Examination of Cost Accounting from the Managerial Viewpoint," in J. J. W. Neuner, *Cost Accounting: Principles and Practice* (Chicago: Business Publications, Inc., 1938), pp. 693-694.
- (16) W. P. Fiske, "The Nature of Cost and its Uses," *NACCA Bulletin*, March 15, 1942, p. 985.
- (17) フリスケは「責任の点から、部門管理者にとって、部門個別費のみならず、補助部門から得るサービスの量が管理可能である」と、また「彼にとって管理可能でない項目は他の部門の経営管理者にとって管理可能である」ということを指摘している (Fiske, *op. cit.*, pp. 985-986)。
- (18) W. J. Vatter, "Limitations of Overhead Allocation," *The Accounting Review*, April 1945, p. 175.
- (19) AAA, "Report of the Committee on Cost Concepts and Standards," *The Accounting Review*, April 1952, p. 179.
- (20) AAA, "Tentative Statement of Cost Concepts Underlying Reports for Management Purposes," *The Accounting Review*, April 1956, p. 189.
- (21) R. N. Anthony, *Management Accounting: Text and Cases* (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1956), p. 270.
- (22) R. N. Anthony, *Management Accounting Principles* (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1965), p. 253.
- (23) C. T. Horngren, *Accounting for Management Control: An Introduction* (Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, Inc., 1965), p. 271. なお、管理可能性概念における期間要因については、早稲田大学諸井勝之助訳編「企業予算」(日本生産性本部、一九六一年、一四二—一四三頁 (G. A. Welsch, *Budgeting: Profit-Planning and Control*, Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, Inc., 1957)) に見られる。ただし Sord and Welsch, *Business Budgeting*, p. 222.
- (24) ゲッツも一九四一年の論文 (The Relationship of Cost Accounting and Engineering Economy) についての種の議論を行ったのであったが (拙稿「米国管理会計論発展期の研究」一五頁参照)、その後一九四七年に発表された論文では「部門の長のコントロールを受けない費目は、その部門の長の予算には記載されない。……権限と責任の適切な組織・割当によって、ほとんどすべての製造間接費項目は、各費目に対して分割されない責任を有する単独の個人に完全に割り当てることができる」

(B. E. Goetz, "Tomorrow's Cost System," *Advanced Management*, December 1947, p. 176)と述べられており、これを見る限り、一九四一年論文における主張は後退してしまったと言えよう。辻厚生『明日の原価制度』の要件と機構——原価管理の基底としての個人責任について——「実務会計」第一巻第八号（一九六五年八月）、一三頁も参照されたい。しかし、他方において、「各費目は……コントロールされる部下がその費目に影響を及ぼしうる能力に応じてウェイトづけすべきである」(Goetz, "Tomorrow's Cost System," p. 174)という主張も見られる事に注意すべきであろう。これについては別の機会に検討した。

- (16) AAA, "Tentative Statement of.....," p. 189
- (17) Anthony, *Management Accounting*, 1956, pp. 270-271.
- (18) ホーランド外と、ロバート W. L. Ferrara, "Responsibility Accounting——A Basic Control Concepts," *NAA Bulletin*, September 1964, pp. 14-16.
- (19) C. T. Horngren, "Choosing Accounting Practices for Reporting to Management," *NAA Bulletin*, September 1962, p. 9.
- (20) Sord and Welsch, *Business Budgeting*, pp. 225-226.
- (21) ロバート Solomon, *op. cit.*, pp. 74 ff. を参照せよ。
- (22) Shillinglaw, "Guides to Internal Profit Measurement," pp. 84-85, and 93.
- (23) *Ibid.*, p. 86.
- (24) Solomon, *op. cit.*, pp. 72-73.
- (25) *Ibid.*, p. 73. フランシス・ハミルトンによれば、マーク (C. G. Baumes, *Allocating Corporate Expenses*, Business Policy Study No. 108, New York: National Industrial Conference Board, Inc., 1963, p. 6) が「動機づけ目的のための配賦を支持する見解はしばしば、経営管理者に本社費が存在しており、企業全体が利益をあげ生き残るためにはそれはセグメントの利益によって回収されなければならない」ということに気づかせるために必要であると述べている（J. M. Frengen and S. S. Liao, *The Allocation of Corporate Indirect Costs*, New York, N. Y.: National Association of Accountants, 1964, p. 10）。

- ntants, 1981, p. 22)°
- (101) McFarland, *op. cit.*, p. 78.
  - (102) Solomons, *op. cit.*, pp. 73-74.
  - (103) Shillinglaw, "Guides to Internal Profit Measurement," p. 86.
  - (104) 谷武幸「事業部業績管理会計の基礎」国元書房、一九八三年、六一—六二頁も参照されたい。
  - (105) 事後最適予算とは、現実が発生した環境与件のもとで、経営管理者が適切な適応行動をとることによって達成すべきであった業績水準と考えればよい。
  - (106) J. S. Demski, "An Accounting System Structured on a Linear Programming Model," *The Accounting Review*, October 1967, p. 703 n.
  - (107) 拙稿「標準思考に基づく管理会計論の展開」三二九頁を参照されたい。
  - (108) 拙稿「同右」三一四—三一七頁。
  - (109) 表10は、ケイヌの著書(*Accounting for Executive Control*, N. Y.: Harper & Brothers Publishers, 1929)の表50、51、及び53 (*Ibid.*, pp. 418-421)に基づいて作成した。
  - (110) *Ibid.*, p. 421. なお、ミスプリを訂正すると共に、四捨五入の調整をした。また、第⑤欄の数値の符号は便宜のために逆にした。
  - (111) *Ibid.*, pp. 421-422
  - (112) かくしてまた、⑤および⑤が、「 $y_d/x_d$ 」の値、つまり $y/x$ について期待される値には変化はないと仮定している事が分かる。

## 五 結

本稿では、米国管理会計論発展期の研究の一環として、特に動機づけ問題に焦点をあてて、およそ一九六〇年代半ばまでにおけるコントロールのための会計の発展を叙述してきた。そしてその際、動機づけ問題には、その方向の問題と強さの問題（努力の大きさの問題）の二つがあるという観点に立って、その発展を叙述したのである。

さて、本稿では、動機づけのための会計の発展という観点から、一九二〇年代まで遡ってみたのであるが、その結果、既に一九二〇年代から動機づけの観点からの議論（それは主として個人的経験に基づくものであり、また十分なものではなかったが）が行われていた事が明らかになった。そして、それらの議論は動機づけの二つの局面の両方に関して行われていたということと同時に、どちらかと言えば、努力の大きさに関わる議論が主であった事が分かった。しかし、一九二九年大恐慌とそれに続く一九三〇年代の大不況によって、部下の努力を企業利益の増大に向ける、あるいは部下が企業利益を増大させるべく意思決定を行うようにコントロールするという問題が重大な経営管理問題となり、動機づけの方向に関する議論あるいは研究に対する関心が高まったのであった。利益センター概念に対する関心の高まりは、そのような例であった。

一九五五年度原価委員会が、動機づけ問題の重要性を強調すると共に、特に動機づけの方向に関する議論を指向した背景には、そのような事情があったと言えよう。勿論、動機づけ問題の重要性に注目されるようになった背景にはまた、本稿では触れなかったが、ホーソン工場実験があった事も指摘しなければならないであろう。

この原価委員会報告書に加えて、事業部制組織の急増に象徴される分権化の傾向、あるいは更にフォーマルな意思決定モデルの開発・利用の増加によって、一九五〇年代以降における動機づけのための会計の研究ないし議論においては、動機づけの方向に関する議論の相対的重要性が増加したのであった。それと共に、従来の研究ないし議論と比較して、先験的議論が増加してきた事も指摘できよう。たとえば、管理不能費の配賦あるいは事業部業績測定におけ

る本社費の配賦の議論、振替価格の議論、事後最適分析の議論などが、そのような傾向を象徴している。

ところで、そのような動機づけの方向に関する議論は、多くの場合、特に先驗的議論において、動機づけの強さに関する議論と切り離されて行われてきた事に注意しなければならない。動機づけ問題にはその方向と強さという二つの問題領域があることを明確に認識することは重要であるが、同時に、それら二つの問題は決して無関連ではなく、相互に影響を及ぼすであろう事に注意すべきである。たとえば、管理不能費の報告や振替価格の問題を考えてみるとよい。

かくして、本稿で残された問題の一つは、動機づけの方向と強さの間の相互作用に関していかなる議論ないし研究が行われてきたかという問題である。また、本稿で残された問題としては、特に動機づけの強さの問題に関連しているが、本文で既に指摘したように、人は何らかの報酬を得ることを期待して努力するという仮定のもとに、従来、合理的達成可能性であるとか管理可能性であるとかいった要件が満たされる必要があるという事が観察されてきたのであるが、しかし人はいかなる報酬を得ることを期待しているのか、期待されている報酬の内容は何であるのかという問題がある。この問題に対する解答は、前述した動機づけの方向と強さの相互作用に関する問題の解決のためにも必要となるであろう。動機づけのための会計の発展に関する研究として本稿はその第一歩にすぎない。以上の問題を含めて更なる研究については他日を期したい。