

業績管理会計の構築

板 垣 忠

1. 問題の所在

管理会計を意思決定会計と業績管理会計に体系化することには問題がない訳ではないが、¹⁾ 筆者は、これまでにあげられている論拠に加えて、この体系が経営管理者の経営管理の内容ないしは目的をより鮮明に表しているという理由で、この体系化がすぐれていると思う。

これまでの計画会計と統制会計への体系化も経営管理者の経営管理職能に着目した体系化であったが、計画会計・統制会計という体系化はその内容ないしは目的が必ずしも明確でない嫌いがある。これに対して、意思決定会計・業績管理会計という体系化はその内容や目的を非常に明確に表明している。つまり、経営管理職能を表す概念としては、計画会計・統制会計よりも意思決定会計・業績管理会計の方がその内容を鮮明に表すという理由でベターである。すなわち、経営管理者は、利益の獲得を中心とした企業目的をよりよ

1) この問題については既に別の稿で取り上げた。拙稿「業績管理会計の課題」、神戸大学会計学研究室編『現代管理会計論』、277-8頁、中央経済社、昭和56年。さらに次のような批判もみられる。「期間計画を短期利益計画とし、しかもこのプロセスを予算編成のプロセスと区別して考えると、(2)一期間計画と個別計画とは互いに会計概念を異にしているが、期間計画と統制会計とは会計概念が同じであること(特殊原価概念対管理可能費)については、短期利益計画のための原価概念が管理可能費といえるのか、また(3)一意思決定会計上の会計実体はプロジェクト実体であるのに対して、業績管理会計では責任実体が会計実体であること一に対しては、短期利益計画のための会計実体は必ずしも責任実体とは一致しないのではないかという点で、山邊教授の見解の問題点を指摘することができよう。谷武幸助教授著『事業部業績管理会計の基礎』、38頁、国元書房、昭和58年。

く達成するには、長期的な観点に立って、経済活動を営むための経営の構造や経営の体制などについて合理的な意思決定を行うと同時に、短期的には、決定された経営の基礎的な条件のもとで行う経済活動の業績を高めなければならない。そして、管理会計が経営管理のための会計である以上、それはこの二つの経営管理職能の遂行に役立つ情報を提供し、もってその活動をリードし促進しなければならない。二つの経営管理職能のうち前者をリードするのが意思決定会計であり、後者をリードするのが業績管理会計である。

かくて、管理会計は意思決定会計と業績管理会計に体系化するのが妥当と考えられるが、このように管理会計の体系を論じることには、一つには管理会計論それ自体を一つの理論として組み立てるための基本的な枠組みを構築するという意味を、もう一つは、そのもとで管理会計の諸技法を論理的技術的に統合するという意味の二つの意味がある。これまでは管理会計の体系をめぐる議論はその多くが第一の意味にのみ終始していた嫌いがあるが、今後は、管理会計の体系をめぐる議論は管理会計の諸技法の統合に向けての議論にすすまなければならない。かくて、管理会計を意思決定会計と業績管理会計に体系化するということは、それぞれの会計のもとに技法を統合する必要があることを意味している。そこで本稿ではこのうちの業績管理会計を取り上げ、管理会計の諸技法をそのもとに統合するためにはどのようなことが要請されるかを論じ、もって業績管理会計の構築についての一つの試論を展開してみたい。

2. 業績管理の意義

はじめに、経営管理者の基本的な職能である業績管理の意義を考えてみよう。企業において、経済活動が場所的ないしは職能的に区分されたいろいろな組織上の単位において行われるようになるにつれて、経営管理も分権化され、上位階層の管理者は、ある特定の経済活動を管理して、それを能率的かつ効率的に行って組織の目的の達成に貢献する責任とその責任を果たすため

の一定の権限をその単位の管理者に依譲する。このような分権的経営管理組織において、企業目的の達成を確実にするためには、上位管理者は、下位管理者が委譲を受けた権限を行使して、間違いなく彼に課せられた責任を果たすように、彼の管理行動を管理しなければならない。つまり、上位管理者は、分権化された組織上の単位が企業全体の目標の達成に貢献する方向で活動するようにその単位の管理者の行動を管理しなければならない。分権的経営管理組織のもとでは、上位管理者はこの方法によってしか企業目的の達成に貢献することができない。そのために、あらかじめ上位管理者は企業全体の目標の達成のために個々の単位が達成することを要請される業績の目標を下位管理者に与え—もちろんこの目標は上位管理者が一方的に決める訳ではないが—、それによって下位管理者に目標を達成しようとする意欲を起ささせすなわち彼をモチベートし、作業の進行中はその状況を絶えず監視して目標の達成に向けて行動がとられていることを確認し、一定の作業の終了後は、あらかじめ与えられていた目標に実績を対比して目標が達成されたかどうか、もし達成されていなければどの程度達成されなかったかを確認する。すなわち実際の業績を評価する。そして、結果を分析してそれを以後の管理活動に生かす。このような過程が業績管理にほかならない。分権的経営管理組織のもとではこのような業績管理は不可欠であり、²⁾この業績管理が首尾よく実施されなければ組織の存続発展はおぼつかない。この意味で業績管理は経営管理者の最も重要な職能である。そして、この業績管理を正しい方向に導き促進するのが業績管理会計である。

2) このことは、小林健吾教授が次のようにきわめて適確に指摘されている。「分権的管理組織では権限と責任の下位管理者への委譲にともなって、委譲された権限が適切に行使され、責任がはたされているかを測定評価することが不可欠となる。委譲された権限が全社目標を達成するのに有効に行使されるのを保証する方法を同時にともなわない分権化は、単なる組織の分化に終り、分裂をもたらすものでしかない危険を内包しているからである」。同教授稿「利益計画・予算統制と業績評価」、溝口一雄教授責任編集『業績評価会計』、86頁、中央経済社、昭和54年。

3. 業績管理会計の領域

以上のような業績管理の実施に当たっては会計情報が極めて重要な役割を果たす。会計情報を欠いては効果的な業績管理は実施できないと断言することもできる。そのことは、達成すべき業績の目標も実際の業績もすべて会計情報によって示されることからもうかがえる。もっとも、経営管理者の業績はすべて会計情報によって示される訳ではなく、その点に業績管理会計の一つの限界があるが³⁾、だからといって、業績管理の実施において会計情報が果たす役割の重要性が少しも否定されるものではない。

以上のようにして業績管理会計の存在を確認することができるが、その領域については必ずしも意見の一致をみていない。一般的には、業績管理会計は期間計画設定のための会計と統制のための会計を総合したものと考えられているが、この点で必ずしも意見が一致している訳ではない。たとえば、小林哲夫教授は、「業績管理においては、計画の設定過程 (planning) ではなく、計画 (plan) と活動との関係が重要であって、合理的な計画に到達するために会計情報を提供するという意味での計画会計ないし意思決定会計は、業績管理会計とは別個に切り離して取り扱うことができると考えられる」として、期間計画設定のための会計を業績管理会計から除かれる⁴⁾。また、期間計画設定 (= 予算編成) の過程で行われる個別計画設定のための会計は業績管理会計の領域に含まれるのかどうか問題になる。

まず、はじめの問題については次のように考えることができる。すなわち、一般に管理という場合は、まず第一に依拠すべき基準なりルールなりを定め、

3) この点については、「すべての関連した業績の次元を会計報告に含めることは不可能である。こうした包括的な尺度や基準は発展されていない」という指摘がなされておりである。小林健吾教授稿、前掲論文、116頁。

4) 小林哲夫教授著『業績管理原価計算』、19頁、同文館、昭和49年。同じような考えは山形休司教授の次のような指摘にもみられる。「目標を達成するために計画がたてられるが、計画の設定過程は業績管理の直接の対象でなく、設定された計画の実行の過程、すなわち代替案のなかから選択された計画を具体化したものが業績基準の設定である」。同教授稿「業績基準の設定と業績評価会計」、神戸大学会計学研究室編、前掲書、268頁。

そして定められた基準やルールを遵守するように指導監督することを意味しており、業績管理もこの点に変わりはない。むしろ、業績管理の場合は業績管理の基準すなわち達成すべき業績目標を適切に設定することこそが重要であり、業績管理が首尾よく実施できるかどうかは、一に適切な業績基準が設定されているかどうかにかかっている。したがって、これを業績管理の領域外に追いやることは合理的ではない。かくて、そのための会計情報の提供も業績管理会計に含めるのが妥当であろう。もちろん、このような解釈をとるとき、期間計画設定のための会計情報と業績管理のための会計情報とは性質を異にするのではないかという批判が提起されよう。しかし、期間計画設定のための会計情報は個別計画設定のためのそれとは違って組織上の単位について用意され、それがそのまま業績管理のための会計情報として利用できるのであり、計画設定と統制実施という経営管理のプロセスが業績管理という経営管理職能によって一体化されることにより大きい意義を認めることができる。

さらに、管理会計の代表的な技法である予算会計と標準原価計算を考えてみよう。両者はいずれも予算あるいは標準原価という形で目標を設定し、その目標に実績を対比するというプロセスから成り立っている。ところが、予算あるいは標準原価の設定とその目標と実績の対比を別個のものと考えたことは、一つの会計技法の分化を意味し⁵⁾業績管理会計の発想に逆行していることになる。期間計画設定会計と業績管理会計を区別することにすれば、業績管理会計という新しい概念をつくる必要はなくなるように思われる。

次に、予算編成過程において行われるたとえば *make or buy decision* のような個別計画設定は業績管理に含めるのかどうか、したがってそのための会計も業績管理会計に含めるかどうかの問題になる。この問題に対する解答を

5) この点は早くから指摘されている。たとえば次のとおりである。「管理会計を経営管理機能の側面から体系づける見解においては、一つの管理会計技法が二つに切断され、その計画機能は計画会計の領域で取り扱われ、統制機能は統制会計でとりあげられるから、その計算技法を一体として理解することがむずかしい」、吉田弥雄教授著『現代管理会計論（改訂版）』、51頁、同文館、昭和48年。

準備することは容易ではないが、ここでは、それが、経営構造を所与のものとして、そのもとで達成すべき業績の目標を設定する段階で問題になることであるという意味で、それは業績管理会計に含まれると考えておきたい。

業績管理会計の領域は以上のように規定できる。それは、既に述べたような業績管理を促進するための会計であり、業績管理の基準の設定にはじまって業績基準に実際の業績を対比することによる業績評価にまで及ぶ業績管理の全プロセスが首尾よく実施されることを確実にするための会計である。

4. 業績基準の設定

既に述べたように、今日の企業は分権的経営管理組織のもとで経済活動を営んでいる。そこでは、企業には特定の管理者のもとで特定の経済活動を営む単位が設けられる。したがって、企業が一定の目標を達成するためには、それを構成するそれぞれの単位がそれを可能にする業績をあげなければならない。このように企業全体の目標を達成するためにそれぞれの単位があげられることを求められる業績がここにいう業績基準で、それぞれの単位にこの業績基準を設定し、それぞれの単位が実際にこれを達成するように管理しなければならない。これによってはじめて分権的経営管理組織がうまく機能し企業全体の目標の達成が約束される。もちろん、この業績基準はそれぞれの単位が達成すべき業績の目標であると同時に、事後にそれぞれの単位が実際にあげた業績を評価する基準となる。

業績基準を設定するには、まずそれぞれの単位で行われる経済活動の量を測定する尺度を選択しなければならない。経済活動の量は活動の結果得た成果つまりアウトプットと活動のために投入した資源つまりインプットの両方で測定されるから、可能なところではその両方が使用されるべきである。そしてその尺度としては、それぞれの単位に割り当てられた経済活動の量を最も端的に表すものでなければならない。したがって、そのためには各単位に割り当てられた経済活動の内容と範囲が明確に規定されなければならない。

このようにして各単位の経済活動の量を測定する尺度が選択されると、次にはその尺度を使用してその単位が達成すべき業績基準を設定する。この業績基準を設定するに当たっては次のような点が問題になる。第一に、業績基準はすべて経済的合理性を基準にして設定される訳ではない。すなわち、なかには経済活動のアウトプットを正確に測定できない単位があるし、また、今日では必ずしも経済的合理性だけを追求することが企業の目的ではないからである。第二に、企業全体の業績目標と個々の単位の業績基準の間に一義的な関連づけが困難な場合がある。したがって、前述したような企業全体の業績目標を達成するためにそれぞれの単位に達成することが求められる業績基準という関係でそれを設定することができない場合がある。そのような関係が明白であればある程、業績基準は有効に機能するから、可能な限りそのような関係を保たなければならない。第三に、各単位で行われる経済活動の内容如何によっては、業績基準は達成の目標という性格よりも許容額という性格をもつことがある。このような性格の業績基準を適正に設定することは必ずしも容易ではない。第四に、業績基準はそれぞれの単位について一つ設定すればいいというものではない。業績基準はそれによって各単位の管理者の業績を評価するためにも使用されるから、管理者の責任と権限の及ぶ範囲の活動について独自の業績基準を設定しなければならない。第五に、すべての場合に完全に正確な業績基準の設定ができるとは限らない⁶⁾。

以上の諸点に留意したうえで業績基準が設定されるが、設定された業績基準はその適用を受ける各単位の管理者にコミュニケーションされて、管理者に基準を達成しようとする意欲を起こさせなければ業績管理の実はあがらない。つまり、業績基準は管理者をモチベートしなければならない。したがっ

6) ヒルストは、課業の不確実性が高い場合 (high task uncertainty) は、それが低い場合 (low task uncertainty) よりも会計上の業績基準は不完全であることを論証し、そのように不完全な業績基準に大きな信頼をおくと、部下の反機能的行動を惹き起す度合が大きいことを指摘している。Mark K. Hirst, *Accounting Information and the Evaluation of Subordinate Performance: A Situational Approach*, *The Accounting Review*, vol. LVI, No.4, October 1981, p. 771ff.

て、管理者をよりよくモチベートするのはどのような、そしてまたどのようなにして設定した業績基準なのかを明らかにしたうえで業績基準が設定されなければならない。それを明らかにするには人間の心理と行動の研究が不可欠である。このことから、近年業績基準の設定に対する行動科学的アプローチの必要性が強調され、現にこれまでも数多くのすぐれた研究がなされているが、それらは必ずしも決定的な成果をあげるに至っていないように思える。むしろ、「予算の行動的側面の解明によって、どのような予算がどのように編成され、コントロールに利用されるべきかの問題は、ようやく本格的な研究の入り口に至ったにすぎないといえるであろう⁷⁾」したがって、行動科学研究によって人間行動の科学的法則を確立するのは今後を待たなければならないが、その際大事なことは、日本的行動科学研究が展開されなければならないことである。合理主義と個人主義が強く企業帰属意識の弱い欧米と、人間主義と集団志向が強く企業帰属意識が非常に強い日本とでは⁸⁾、企業構成員の行動様式に大きな違いがあることが十分考えられるからである。

なお、業績基準のモチベーション機能を高めるために、業績基準の設定へのその適用を受ける単位の管理者の参加を制度的に保障すべきである。確かに、小林健吾教授も指摘しておられるように、予算における参加は予算を構成員が受け入れて自らの目標として内面化するには重要であるけれども、すべての状況で業績の向上に必ずしも結びつくものでもないかも知れないが⁹⁾、構成員の組織への帰属意識が強い日本では、そのことによって構成員と組織の一体感をより強くし、業績基準達成への責任意識を喚起するものと思われる。もちろん、業績基準の設定に管理者を参加させれば、立ちどころに問題が解決するというものではないが、モチベーション機能を高めるうえでの参加の意義は過小評価すべきではないであろう。

7) 小林健吾教授稿、前掲論文、112-3頁。

8) この点については、八巻直躬氏著『日本のマネジメント—その風土と運営—』14-27頁、日本能率協会、昭和55年 を参照されたい。

9) 小林健吾教授稿、前掲論文、109頁。

5. 業績評価とその問題点

業績管理においては、以上のように、事前に業績基準を設定してこれを管理者に伝達しもって彼をモチベートするとともに、事後に彼がその基準をどの程度達成したかを評価しなければならない。つまり業績評価を行わなければならない。この業績評価が行われるからこそ、管理者はモチベートされ、実際に基準達成に向けての努力を払うことになる。したがって、業績評価は業績管理の不可欠のプロセスである。この業績評価を行うに当たっては次の諸点が問題になる。

上に述べたように、業績基準はそれぞれの単位における一定の経済活動の量として設定され、実際に達成した経済活動の量をそれに対比することによって業績評価を行う。したがって、ここでは、実際の経済活動の成果がすべて管理者の管理行動の反映でなければならないが、現実はずしもそうではない。実際の経済活動の成果に影響を及ぼすファクターがすべてその単位の管理者の責任・権限に属するものではない。個々の単位の管理者の責任と権限は限られている。

まず、個々の単位には、より上位の管理単位から経済活動を営むためのもろもろの条件が与えられ、管理者はその与えられた条件のもとで経済活動を営み一定の成果をあげる責任とその範囲内の権限が与えられるのである。たとえば、生産設備、生産方法、生産要員等は上位の管理者によって決定される。したがって、管理者の業績は与えられた条件を前提として評価されなければならない。

次に、確かに企業の活動は場所的ないしは職能的に他から独立した単位において営まれるが、だからといって、それぞれの単位の活動が他の単位の影響を全く受けないというのではない。むしろ、他の単位の援助を受けてまたは他の単位の活動の基礎の上に立ってはじめてそれぞれの単位の経済活動が成り立っている。したがって、個々の単位の管理者はその単位で行われる経済活動のうち自己の権限の及ぶ範囲内の活動についてのみ責任をもつことに

なる。かくて、彼の業績もその範囲で評価されなければならない。

さらに、組織上の個々の単位のうち企業外部と接触する単位の業績は企業外部の諸要因によって影響を受ける。したがって、その単位の管理者の業績は、それらの諸要因の影響を除いたうえで評価されなければ正しい業績評価にはならない。

管理者の業績評価においては以上のような点が問題になる。したがって、業績評価の基礎となる業績基準は当然上の諸点を考慮して設定されなければならない。すなわち、業績基準は管理責任を異にする要因ごとに設定し、それぞれの組織上の単位の管理者の業績を正しく評価できるようにしなければならない。

また、業績評価においては、直接的には組織上の個々の単位の管理者の管理業績を評価することによってその単位の経済活動の業績を向上することが問題になるが、窮極的には、そのことを通じて企業全体の目標の達成に貢献することが意図される。したがって、業績評価においては、ただ個々の単位の業績評価に終始しないで、その業績が企業全体の業績との関係でどうであったかが明らかにされなければならない。この点については、既に小林哲夫教授が、業績管理システムの複合的な構造のもとでは、部分業績の独立的な測定と部分業績の総合的な測定の二重の測定が必要であることを指摘された後、「全体の業績を示すには、共通の測定尺度を用いて、諸部分の業績を統合的に測定することが必要になるが、一方において部分業績を独立的に測定する種々の測定尺度が用いられているとすると、それらを全体の業績を測定する尺度に変換することが必要である」と述べられ¹⁰⁾ また、山形休司教授も業績評価会計の最大の問題点は、部門業績の測定尺度と全体業績の測定尺度に統一性を確保することにある、と指摘しておられるとおりである¹¹⁾ これらの指摘にみられるとおり、この問題は非常に重要であり、それへの対応策を確立する必要があるが、それは個々のケースについて検討しなければならな

10) 小林哲夫教授著、前掲書、22頁。

11) 山形休司教授稿、前掲論文、270頁。

いことなので、残念ながら本稿の範囲の外に置かざるを得ない。

さらに、業績評価においてはそれぞれの期間の業績すなわち短期的な業績の評価が問題になるが、真の業績評価は長期的な観点からなされなければならない。したがって、業績評価に当たってはこの点への配慮も必要である。

また、既に述べたように、このことに関連して、会計情報による管理者の業績評価は業績のなかの一部に過ぎないということにも注意しておかなければならない。すなわち、ここでいう業績評価はあくまで会計上の業績評価であって、管理者の業績には会計情報によっては表されないものもあり、これは会計情報によっては評価できない。既に紹介したように、この点は小林健吾教授によって会計による業績評価に関する問題点の一つとして指摘されているとおりである¹²⁾

会計情報による業績評価に関しては以上の諸点が問題になる。既に述べたように、分権的経営管理組織のもとでは、上位階層の管理者は特定の経済活動を管理する責任と権限を下位階層の管理者に委譲するから、彼は、その経済活動については下位の管理者の管理業績を管理することによる以外は自己の責任を果たし企業全体の目標の達成に貢献することはできない。したがって、下位の管理者の業績の管理は上位管理者の基本的で経常的な職能であり、原価計算はもちろん広く会計はそれに必要な情報を常時提供しなければならない。そこで、「従来から展開されてきた原価計算の諸技術を総合化し、それらを有機的に結びつけることによって、業績管理のために必要な多元的な原価情報を原価計算が提供できるようにすること」が必要になる¹³⁾ 原価計算は、上のような会計情報による業績評価における問題点の解決をはかりながら、この要請にこたえる方法を提示しなければならない。このことは決して容易ではないが、以下私なりに試論的にこの課題にアプローチしてみたい。

12) 本稿42頁および注3)参照。

13) 小林哲夫教授著、前掲書、55頁。

6. 業績管理のための原価計算の展開

これまで、原価計算はその多様な目的に奉仕するために、いろいろ有益な概念やすぐれた計算技術を展開してきた。今後は、これらの概念や計算技術を有機的に総合し、さらに必要があれば新しい概念や計算技術を展開して、業績管理に有用な原価情報をアウトプットする原価計算を展開しなければならない。しかも、上に述べたように、業績管理は経営管理者の基本的にして経常的に果たさなければならない職能であるから、それは制度として展開されなければならない。もっとも、この点については、「私自身は、かねがね管理会計は会計制度になじまないものだと考えている。……管理会計は自由な発想に基づきその時々環境条件に適合した思考や手法を利用することによって、資本運動の効率化に役立てばいいのである」という山形教授のような意見もあり¹⁴⁾ 管理会計を制度として展開することに対しては批判もあるが、業績管理を実施するための情報要求が経常的である以上、それにこたえるためには、管理会計は一定の機構によって常時継続的に行われる制度として展開される必要があるように思われる。そして、管理会計を制度として実施するという事は、管理会計情報も得られるような会計機構を整えることを意味している。

かくて、業績管理のための原価計算も制度として展開されなければならないが、業績管理の本質からして、その場合基本的に必要なことは、原価をそれに対して責任・権限を有する管理責任者ごとに分類すること、換言すれば管理責任者ごとの原価情報を生み出すことである。上に述べたように、ある部門において発生する原価のすべてについてその部門の管理者が責任・権限をもつ訳ではなく、それより上位の部門の管理者や同じレベルの他の部門の管理者が責任・権限をもつ原価もあるから、ある一つの部門において発生する原価についてもこの分類が必要である。

原価計算制度における基礎的な原価分類は材料費、労務費、経費ないしは

14) 山形休司教授稿「管理会計の機能」、『会計』第126巻6号，1-2頁。

直接材料費、直接労務費、直接経費、製造間接費という分類である。これは、原価の発生形態と製品原価の計算方法とからする分類であるが、業績管理のための原価情報を原価計算制度から得ようとするからには、この原価分類を欠くことはできない。この原価分類に責任者別の原価分類を加味しなければならない。そのためには、まず第一に、原価をその発生源からキャパシティ・コスト (capacity cost) とアクティビティ・コスト (activity cost) に分類することが必要になる。

詳言するまでもなく、キャパシティ・コストというのは企業が経済活動を営むために必要な物的な生産設備や人的な管理および技術要員 (=人的な経営体制) のようなキャパシティを保有することに関連して発生する原価で、もちろんその発生額についてはそのキャパシティについて意思決定をする権限を有する管理者が管理責任をもっている。なお、このキャパシティ・コストは、それが、責任を有する管理者の過去の意思決定によってその発生額が決定し、短期的にはそれを変えることができないコミットド・キャパシティ・コスト (committed capacity cost) と、管理者の方針や意思によって短期的にその発生額を変えることのできるマネイジド・キャパシティ・コスト (managed capacity cost) に区分されることは周知のとおりである。

これに対して、アクティビティ・コストというのは、上のようなキャパシティを利用して実際に経済活動を営むことに伴って発生する原価で、現場の生産要員にかかわる労務費や材料費その他の物品の消費によって発生する原価がその代表的な例である。上で分類された原価のうち、直接材料費、直接労務費および直接経費はすべてアクティビティ・コストであり、これらはアクティビティにかかわらせて管理される。そしてその管理の業績の評価はそのアクティビティについて責任・権限をもっている管理者について行われる。もちろん、中位から下位の階層の単位の管理者が責任をもっているのは主としてこのアクティビティ・コストである。

これに対して、製造間接費はアクティビティ・コストとキャパシティ・コストに分類され、アクティビティ・コストである製造間接費についてはやは

りアクティビティにかかわらせてその発生額が管理されるが、キャパシティ・コストである製造間接費は一度キャパシティについての意思決定が行われると、それによって発生額が決まってしまうから、その後は原則として発生額の管理は問題にならない。むしろ、その後はキャパシティの利用度を高めることによって原価の相対的な引き下げをはかることに管理の主眼がおかれ、その限りにおいてアクティビティが問題になる。

以上のように、原価をキャパシティ・コストとアクティビティ・コストに分類することによって、上位階層の管理者が責任をもつべき原価と下位階層の管理者が責任をもつべき原価とを区別することができる。

次に、業績管理に有用な原価情報を得るにはもちろん部門別原価計算が行われなければならない。これに関連して、原価は、ある部門において発生したことが認識でき、直接その部門の原価として計上できる部門個別費と、いくつかの部門に共通して発生し部門費を計算するためには何らかの基準に基づいて各部門に配賦しなければならない部門共通費に分類される。上の分類のうち、直接費であってアクティビティ・コストであるものはすべて部門個別費である。これに対して、製造間接費のなかにはアクティビティ・コスト、キャパシティ・コストともに部門個別費と部門共通費がある。部門個別費と部門共通費は管理責任者を異にしているから、原価をこの二つに分類することはそれに対する管理責任者を特定するのに役立つ。もちろん、製造間接費のうちのキャパシティ・コストは部門個別費であれ部門共通費であれ、その部門の管理者は原則として責任をもたない。これに対して、製造間接費のうちのアクティビティ・コストは部門個別費についてはその部門の管理者が責任をもち、部門共通費についてはその発生について責任を有する管理者が責任をもっている。

さらに、原価の部門別計算に関連して製造部門に配賦される補助部門費が問題になる。補助部門費についての第一次の責任者はその補助部門の管理者であり、補助部門費が関係する製造部門のアクティビティを基準にして配賦される限りにおいて製造部門の管理者が責任をもつ。

なお、以上のほかある部門の原価はアクティビティの量との関連で変動費と固定費に分類される。この分類は直接原価計算を実施する場合に不可欠の分類であるが、それから得られる情報は業績管理にとっても有用であるから、この変動費と固定費という分類も原価計算制度に取り入れなければならない。上の原価分類のうち、キャパシティ・コストはほとんど固定費であり、アクティビティ・コストはほとんどが変動費であるから、キャパシティ・コストとアクティビティ・コストへの分類によって同時に固定費と変動費への分類を行うことができるが、もしそういった関係が存在しなければ、その点の調整を行わなければならない。

以上によって、ある製造部門において発生する原価について責任を有する管理者を特定できる。そして、その部門の管理者だけが責任をもつのはアクティビティ・コストであって部門個別費であるものだけであることが明らかになった。このことは、既に述べたように、ある部門の管理者は、自己が責任・権限をもつアクティビティの成果によってのみ、それが自己の管理業績の反映であるという理由で、業績が評価されるということに通じている。

もっとも、だからといって、ある部門の管理者はかかる原価について全面的に管理責任をもっている訳ではない。というのは、その管理者がアクティビティに対してもっている権限と責任には限界があるからである。一般的に考えれば、製造部門はより多くの製品をより低い原価で生産する責任をもっている。ところが、多くの場合、このうちの製品の生産量は製品の販売可能量その他を考慮して企業の全体的観点から一定の量が定められ、製造部門は自由に生産量を増減する権限は与えられていない。もし与えられていても、生産設備や生産体制によって生産量には一定の限界があり、それを超えて生産量を増やすことはできない。

また、製品の製造原価もその製造部門以外の決定によって決まる部分が多い。すなわち、まずそれは製品の仕様によって左右される。それによって製品の規格、品質その他が決まり、それによって使用する原材料が規定されるからである。もちろん、製品の仕様については多くの場合製造部門は権限を

もたない。

次に、製品の製造原価は生産設備を使用して生産を行う方法によっても規定される。そして、その生産方法については大筋においては製造部門は権限をもたない。もちろん、使用する原材料や生産方法については絶えず研究が行われ改善されなければならないが、これは技術部門の責任・権限に属する部分が多く製造部門の責任・権限に属する部分は多くはなかろう。

このように、製造部門は製品を製造するための原材料も生産方法も決まっているなかで、原価をより低くする責任を負っているのであり、その責任と権限の及ぶ範囲は限られている。もちろん、製品を製造するための原材料や生産方法について製造部門が権限と責任をもっていることもあるだろうが、この場合にも、結局は最適の原材料の組み合わせや最も合理的な生産方法を決めたとうえで、原材料費や労務費をより低く抑えることが問題になるのである。しかも、原材料費や労務費のうち、一般に単位当りの価格や賃率については製造部門は権限はなく、したがって責任もない。この点でも製造部門の管理者の責任・権限には限界がある。ここでは原材料の消費量や直接作業時間の管理だけが問題になる。

以上のように、製造部門の管理者は一般にその部門で発生するアクティビティ・コストで部門個別費であるものについてのみ管理責任をもっているが、その責任の及ぶ範囲は限られている。したがって、管理者の業績はその範囲内でのみ評価されなければならない。

既に述べたように、管理者の業績を評価するには、そのための基準を設定しなければならないが、それは以上のようにして管理者の業績に係る費目と範囲を特定したうえでなされなければならない。製造原価については業績基準は費目別に標準原価または原価予算という形で設定される。従来は標準原価と原価予算は水準を異にすることがあるとされていたが、業績評価の性質からして一すなわち二つの基準によって評価されるということは合理的ではないので、両者のレベルは統一されることが望ましい。つまり、業績を評価される管理者を事前にモチベートするという点からも最も望ましい水

準の目標原価が業績評価の基準として設定されるのである。そして、この目標原価を基準にして実績を評価する。なお、業績の達成目標は製造原価についてだけでなく、製品の生産量についても設定されなければならない。製造部門は所定の品質の製品の一定量を可能な限りの低原価で生産することに責任をもっているからである。

目標原価は生産管理形態や原価発生の様態に応じてそれぞれの部門の給付単位当たり、または期間の計画生産量全体について設定される。そして、この目標原価に実際原価を対比して原価差異を計算することにより、その部門の業績の良否を評価する。この場合、もちろん、その部門の給付の計画生産量についての目標原価のほか、実際生産についての目標原価を計算し、それと実際原価との比較も行わなければならない。

このようにして目標原価と実際原価の比較によって計算した差異によって部門の活動の業績を評価するに当たっては、その差異のうち他の部門が責任をもつべき原因によって生じた差異は除去しなければならない。たとえば、材料の過剰消費が材料それ自体の欠陥によって生じた場合には、それについては製造部門よりもむしろ材料部門が責任をもつべきであるし、直接労務費のうち作業時間差異が作業者の配置の違いによって生じた場合には、それについては労務部門が責任をもつべきである。

以上のように、管理者の業績が評価される範囲は原価差異発生の原因の面からも制限されるから、業績評価に当たってはこの点にも注意が払われなければならない。

以上は、アクティビティ・コストであって部門個別費であるものについての叙述であったが、次に、アクティビティ・コストであって部門共通費ならびに補助部門費であるものが問題になる。これは、各製造部門の管理者がその消費量について責任・権限をもつ場合ならびにその配賦が各製造部門のアクティビティを基準にして行われ、そのアクティビティに対して管理者が責任・権限をもっている場合に、各製造部門の管理者がそれについても管理責任をもち、したがって業績が評価される。この場合の業績評価の基準は、ア

クティビティ・コストで部門個別費しかも製造間接費であるものとともに、アクティビティを基準にした期間単位当たり目標原価(=変動予算)として設定される。もちろん、製造部門管理者はこれらの原価について全面的に管理責任をもつ訳ではないことは直接費の場合と同じである。

以上は、アクティビティ・コストについてであったが、次にキャパシティ・コストが問題になる。既に述べたように、キャパシティ・コストは個々の部門のアクティビティとは関係なしに、その発生について責任・権限を有する管理者の意思によって額が決まるから、その発生額については彼が責任・権限をもっている。したがって、各製造部門の管理者の業績管理の観点からは、キャパシティ・コストは必ずしもそれぞれの製造部門に配賦される必要はないが、製造部門費を計算するうえからは、やはり関係部門に配賦されなければならない。

キャパシティ・コストにも部門個別費と部門共通費があり、部門個別費には補助部門費もある。したがって製造部門費は製造部門個別費のほか部門共通費配賦額と補助部門費配賦額からなる。もちろん後二者の配賦の基準としてはアクティビティは利用されない。それはキャパシティを表す数値を基準にして配賦されるのが合理的である(ここで、補助部門費の複数基準配賦が意味をもってくる)。そして、製造部門の管理者は、用意されたキャパシティを利用して行うアクティビティについてのみ責任をもち、キャパシティそれ自体については責任をもたないから、このようにして計算されたキャパシティ・コストについては管理責任をもたない。キャパシティ・コストについては、用意されたキャパシティの利用度を高めることによってコストの相対的引き下げをはかることに管理の主眼がおかれ、その限りにおいて製造部門管理者も責任をもつが、既に述べたように、製造部門管理者はその部門の生産量を自由に増減する権限はもっていないので、その責任にも限度がある。このことを明らかにしたうえで、キャパシティの利用度を測定しなければならない。そのためには、キャパシティを測定する合理的な尺度を選択し、その尺度によって一定の基準を設定し、そのもとでの期間当たりの目標原価(=

固定予算)を確定しなければならない。キャパシティ・コストはすべて間接費であるから、目標原価は期間を単位として確定される。そして、この目標原価を基準にして操業度差異を計算し、キャパシティの利用度を測定する指標とする。以上のように、製造間接費については、アクティビティ・コストとキャパシティ・コストの二本建てで計算することが望ましい。両者は、コスト発生の態様と管理の方法を異にするからである。また、キャパシティ・コストはさらにマネジド・キャパシティ・コストとコミットド・キャパシティ・コストに分類する方がよいことはいうまでもない。

7. むすびに代えて

以上、製造部門にかかわる業績管理会計の構築について試論を展開してきた。製造部門の上位管理者が下位管理者に対して行う業績管理を促進する原価情報は制度として行われる原価計算から入手できなければならない。そのためには、これまで原価計算制度において行われてきた原価分類に加えて、アクティビティ・コストとキャパシティ・コスト、部門個別費と部門共通費、変動費と固定費といった分類を原価計算制度に取り入れ、それによって、すべての原価に対する管理責任者を明確にしなければならない。そのために、これらの分類のうちではアクティビティ・コストとキャパシティ・コストの分類を基礎とすべきであろう。そして、管理責任者が明確になった原価について、標準原価または予算という形で目標原価—両者を統合した概念として計画原価という概念を使ってもよからう—つまり業績基準を設定し、それに実績を対比して実際の業績を測定・評価し、その結果を分析したうえでライン部門の関係する管理者にフィードバックし、彼が行う業績管理を促進する。

以上のことを会計技法の面からいうと次のことを意味している。すなわち、業績管理会計では、以上のような原価分類を行ったうえで標準原価計算と予算制度ならびに直接原価計算が統合され実施されるということであり、それによって、業績管理会計は多様な情報要求にこたえることが可能になる。「三

つのタイプの管理会計情報は一団となって全体的な管理会計システムを構成する。三つの別々のシステムがあるのではない。むしろ、事情に応じて全部原価情報、差額情報または責任情報を組み立てるために使用される原資料を含む単一のシステムである」というアンソニー＝ウェルシュの指摘にみられるとおり、¹⁵⁾ 必要な情報が入手できるようなシステムの構築を目指すべきであろう。

(付 記)

本稿は、日本会計研究学会第33回関西西部会の統一論題で発表したものに注記を付し、若干筆を加えたものである。本稿を謹んで肱黒和俊先生に捧げる。

15) Robert N. Anthony and Glenn A. Welsch, *Fundamentals of Management Accounting*, rev. ed., 1977. p. 396.