

責任会計論研究の課題

望月 信幸

1. はじめに

組織の多様化が進み、様々な組織形態を採用する企業が増加してきたことにもない、トップ・マネジメントの有していた意思決定権限が様々な形でそれぞれのセグメントに委譲されるようになった。それと同時に、各セグメントでは委譲された権限に対する責任を負うことになるため、権限に対応した形での新たな業績評価手法が求められるようになった。

管理者の業績を測定する概念の1つとして責任会計がある。責任会計とは、管理者の権限と責任に基づいて発生額を識別し、管理可能な金額を用いて管理者の業績を測定する会計システムである。責任会計によって、会計数値での業績測定が可能となり、業績の比較可能性を見出すことができる。

ところが近年では、非財務指標を利用した業績管理システムの検討が幅広く行われている。その反面で、管理可能性に基づき管理者の業績を適切な会計数値で把握し評価する責任会計論についての議論は、一部では行われているものの活発には行われていない。そのため、組織の多様化にともなう管理者の権限

および責任範囲の変化を適切に反映した新たな業績評価手法について、責任会計の観点から具体的な考察がなされていないのが実状である。

そこで本論文では、管理者に委譲された権限と責任の観点から、これまでの責任会計論に関する未解決の課題を明らかにし、近年の多様化する組織形態と関連づけながらそれらの問題点を捉え直すことを試みる。特に、責任会計論が提唱された当初に想定されていた職能部門別組織を軸に、それよりも大きな権限が委譲された事業部制組織、さらに分権化が進みほぼ独立した企業と同程度に権限が委譲されたカンパニー制組織、またそれとは逆に、職能部門別組織よりも細分化されたアメラ組織を取り上げ、組織の多様化により管理者の権限と責任の範囲がどのように変化したのかを踏まえながら考察する。このことにより、責任会計論における未解決の問題点を再確認すると同時に、新たな組織形態における責任会計上の問題点を把握し、組織形態が異なることで生じる責任会計論上の課題が、根幹は共通していることを明確にするとともに、今後の議論の方向性を明らかにすることを目的としている。

2. 責任会計論の生成当初における組織と権限および責任

(1) Ailman による責任会計論

責任会計の考え方を概念として最初に提示したのは、1950年に提示された Ailman の論文^{*1}と1952年に示された Higgins ^{*2}の論文である。Higgins は、販売や製造などそれぞれの職能ごとに組織が区分されている職能部門別組織に焦点

*¹ Ailman, Harry B., "Basic Organizational Planning to Tie in with Responsibility Accounting," *N. A. C. A. Bulletin*, Vol. 31, No. 9, 1950, pp. 1107-1117.

*² Higgins, John A., "Responsibility Accounting," *The Arthur Andersen Chronicle*, Vol. 12, No. 2, 1952, pp. 93-113.

を当て、原価責任を有する製造部門や収益責任*³を有する販売部門の適切な業績を測定することに主眼を置いていた。

またAilmanは、管理者の業績を測定する上で重要な要因となる管理者の権限と責任の関係について、次のように示している。

「管理組織を構築する際に最重要なことは、適切なレベルに責任と権限を与えることと、責任と権限の釣り合いが取れて職能の完全な利用が十分に可能となるようにすることである。」*⁴

このことから、Ailmanは管理可能性の概念に基づき、管理者に委譲された権限と責任の観点から管理者の業績を測定することが重要であり、そのためには、管理者に委譲された権限とそれに対する責任が1対1の対応関係の下で、管理者の業績を測定しなくてはならないと考えていることがわかる。そしてそれを考慮に入れた上で、Ailmanは組織の構築について、組織プランニングの観点から内部での管理統制が行いやすいように設計することが必要であり、予算や管理者に委譲された権限および責任との関連性を考慮して構築すべきであることを明確に示している。

Ailmanが想定していた組織形態は、以下の記述から知ることができる。

「職能的アプローチはもっともよく知られている通り、事業に必要な基本的専門部署の構築を含んでいる。製造業では一般的に販売、エンジニアリング、製造、財務、労務管理といった職能がある。…企業における業

*³ 収益責任とは、収益の獲得に対し責任を持つが、その部署で発生するコストが原価計算上把握されない場合に認識される責任を指す。

収益責任（収益センター）については以下を参照されたい。

岡本清『原価計算 [六訂版]』国元書房、2000年、33頁。

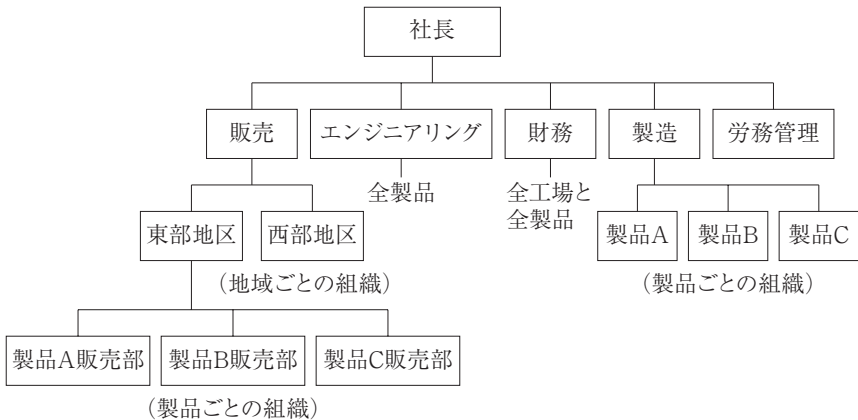
Anthony, Robert N. and Vijay Govindarajan, *Management Control Systems*, 12th ed., McGraw-hill /Irwin, 2007, P. 133.

*⁴ Ailman, *op. cit.*, p. 1113.

務区分のもう1つのアプローチは、製品ごとの水平的組織である。それぞれの製品を開発し、加工し、流通させるために必要な業務をさらに機能的にしないでならないので、このアプローチは単独では機能しない。…水平的組織に関する3つ目のアプローチは、地域的または地理的組織のアプローチである。このアプローチは、製品アプローチとは似ているが単独では利用できず、それぞれの地域的事業部（division）組織を職能的アプローチで補完しなくてはならない。*⁵

この記述からもわかるように、Ailman は職能別、製品別、地域別といった水平的組織を組み合わせて組織を構築し、図表1に示すような全体としての職能部門別組織を想定していた*⁶。それは、職能領域ごとに分けられた組織をさらにそれぞれのセグメントごとに細分化し、管理者に委譲された権限と責任に応

図表1 Ailman による3つのアプローチを組み込んだ組織図



出典：Ailman, 1950, p. 1110より一部抜粋

*⁵ *Ibid.*, pp. 1108-1109.

*⁶ *Ibid.*, p. 1110.

じて原価センターと収益センターをできる限り小さな範囲で認識することで、管理者の詳細な業績を測定しようとしていたと考えることができる。

(2) 職能部門別組織と管理可能性

上述のように、Ailman は管理者の原価責任および収益責任の測定に焦点を当て、管理可能性の概念に基づいて管理者の適切な業績を測定することを意図していた。特に職能部門別組織においては、管理者に対し大きな権限が委譲されていないことが多いため、各管理者の管理可能な範囲に基づいて業績を測定することは比較的容易に思われる。

しかし組織全体として業績を捉えた場合、減価償却費をはじめとして、当該部門の管理者にとって管理不能な部分であっても、当該部門の運営上は必要不可欠な原価が数多く発生していることも事実である。その結果、管理者にとって管理不能な原価であっても、管理者の業績ないし管理者が採るべき行動に際し、考慮に含めなくてはならない部分が存在することになる。そのような部分を考慮せずに管理者の業績を測定することは、管理者が原価の発生に直接影響を与えることはできないが、背後には業務の遂行を支えている部分が存在することを認識できず、主観的な業績改善努力を行う可能性も否めない。そのため、責任会計論においてはこの点をどのように考慮するかが重要となる。

3. 事業部制組織の導入による管理者権限の変化と責任会計論

(1) 事業部管理者の業績評価

1950年代半ばになると、アメリカでは数多くの企業合併が行われるようになった。しかし、合併対象としていたのは同じ種類の製品を製造している同業他社ではなく、他の業種で経営を行っている企業との合併がその中心であった。すなわち、企業は合併を行うことによって多種多様な製品やサービスを取り扱

うようになる。それは結果的に組織の肥大化をもたらし、トップ・マネジメントがすべての範囲をそつなくカバーすることが困難になることを意味する。そのため、円滑な意思決定や企業運営を行うためには企業内部を細分化する必要があった。

そこで多くの企業では、製品種類や地域ごとに組織をセグメント化し、それぞれのセグメントを事業部として位置づけることで、半ば自律的に組織運営を行うことができる事業部制組織が導入された。そしてそれぞれの事業部管理者には、自律的な運営ができるように業務的意思決定権限が委譲され、それと同時に委譲された権限に対する責任として収益責任と原価責任の両方、すなわち利益責任が認識されるようになった。

事業部管理者に対し業務的意思決定権限が委譲されたことによって、管理者の利益責任を測定するための新たな業績評価指標が必要とされるようになった。そこで Neikirk^{*7}や Chambers^{*8}は、直接原価計算を利用した損益計算書を用いて組織の業績、特に販売部門の業績を測定することを試みた。直接原価計算を基礎に置いていることから、管理者の適切な業績を測定することと、意思決定に有用な情報の提供という2つの側面が達成できるような業績評価指標を目標としていたことがわかる。

その後、1957年に Shillinglaw は、事業部制組織における新たな業績評価指標として管理可能利益を組み込んだ損益計算書を提示し、事業部管理者の業績評価と、組織としての事業部そのものの業績評価を区別して行おうとした^{*9}。そ

*7 Neikirk, W. W., "How Direct Costing Can Work for Management," *N. A. C. A. Bulletin*, Vol. 32, No. 5, 1951, pp. 523-535.

*8 Chambers, Charles R., "A Conversion to Direct Costs," *N. A. C. A. Bulletin*, Vol. 33, No. 7, 1952, pp. 791-797.

*9 Shillinglaw, Gordon, "Guides to Internal Profit Measurement," *Harvard Business Review*, Vol. 35, No. 2, 1957, pp. 82-94.

図表2 Shillinglaw によって示された損益計算書

売上高	\$760,000
変動売上原価	270,000
部門別変動販売費および一般管理費	30,000
販売マージン	\$460,000
管理可能部門間接費	200,000
管理可能利益	\$260,000
管理不能部門固定間接費	150,000
貢献利益	\$110,000
特別な部門 (extradivisional) での費用の配分額	50,000
税引前純利益	\$60,000

出典：Shillinglaw, 1957, p. 85.

ここでは、管理可能性に基づいて管理者の業績を測定するという考え方だけではなく、組織への跡付可能性を考慮して事業部の業績を測定することが考えられていた。

図表2は Shillinglaw によって示された直接原価計算による損益計算書の一部である*¹⁰。この損益計算書では、4つの利益概念が提示されている。特に、業績評価を含むあらゆる目的で有用な利益概念として、管理可能利益が算出されている点に Shillinglaw の意図が込められている。

「利益を測定するために利用されるさまざまな概念で、純利益はもっとも役に立たない。貢献利益は反対すべき点はあまりないが、ほとんどの目的にとって適切ではない。販売マージンはたいてい満足のできるアプローチである。そして管理可能利益はおそらくすべての中でもっとも有

*¹⁰ *Ibid.*, p. 85.

用である。】*¹¹

「次の考えられる概念は、事業部管理者が直接統制を行うことができる利益の測定尺度である。これは、販売収益からすべての変動費と利益センターの管理者にとって管理可能な固定費を控除した後に残った利益である。】*¹²

このように、Shillinglaw は管理者が管理可能な原価、すなわち変動費総額と固定費のうち管理可能な金額を売上高から控除することによって求められる管理可能利益を利用し、利益センターである事業部管理者についての業績を測定しようとしていたことがわかる。

(2) 組織の分権化と目的整合性

事業部制組織を導入することによって、管理者に対し短期的意思決定権限とそれにともなって生じる責任が委譲される。そしてそれに対する管理者の業績を測定するために、Shillinglaw は損益計算書上で管理可能利益を明示し、財務諸表上で管理者の業績が評価できるように工夫した。

しかし、このことによって企業全体の方向性と管理者による行動の間に食い違いが生じる恐れがある。それは目標整合性の問題である。すなわち、企業全体の方針としては長期的な視点から企業がよい方向に進むような戦略を立案し、長期利益計画を策定することになる。

そして事業部管理者は、戦略と長期利益計画に基づいて短期の業務的意思決定を行い、事業部業績を向上させるよう努力しなくてはならない。ところが、実際には短期的な視点からは痛みをともなわなくてはならないとしても、長期的には業績の改善に結びつくような場合もある。それでも、管理者の業績は短

*¹¹ *Ibid.*, pp. 82-83.

*¹² *Ibid.*, p. 87.

期的な視点から測定されるため、管理者は長期的で将来的な企業の発展のために意思決定を行うのではなく、短期的な自らの業績向上のために意思決定を行うかもしれない。責任会計論を検討する際には、目標整合性の問題をどのように捉えていくかについて検討しなくてはならない。

4. カンパニー制組織と管理者の業績評価

1990年代になると、事業部制組織よりもさらに大きな組織規模と権限および責任を持つカンパニー制組織が、SONYによって導入された。それまでの日本企業では、アメリカ企業が導入していた、管理者に対し意思決定権限が委譲された事業部制組織とは異なり、事業部制組織を導入していながらも管理者に対し実質は意思決定権限が委譲されていないことが多かった*¹³。そのような組織形態を見直し、アメリカで導入されていた事業部制組織よりもさらに分権化を進めた新たな組織形態として、カンパニー制組織が提唱された。

カンパニー制組織では、複数の事業部を束ねてカンパニーと見なし、あたかも1つの独立した企業のように位置づけられている。このことによって、組織としての独自性および独創性が尊重され、変化のスピードが速い市場にも対応できるよう、迅速な意思決定が行える環境を整備することが可能となった。

カンパニー制組織は、事業部制組織と比べて管理者の有する権限や責任に大きな違いがある。カンパニー制組織の特徴について西澤氏は次のように示している。

「社内カンパニー制では、事業部制よりさらに分権管理が強化され、次の

*¹³ 日本型事業部制組織と米国型事業部制組織の違いについては以下を参照されたい。

望月信幸「資金管理責任の測定とセグメント貸借対照表に関する研究」『アドミニストレーション』第15巻，1・2合併号，2008年，105-137頁。

ように事実上、独立した会社と同じ経営が実施される。

①利益管理…事業部制では、事業部全体について利益管理を行うだけで、事業部門の各部署や本社は原価管理のみを実施するにすぎない。しかしカンパニー制では、事業部全体だけでなく、事業部内の各部署や本社部門も利益管理を行う。

②資金管理…事業部制では、資金は本社集中制で管理し、資本金や支払利息は全社一括して処理するにすぎない。しかしカンパニー制では、カンパニーは利益のほか資金も管理し、社内資本金や社内金利も計上する。

③利益処分…事業部制では、利益に応じて特別賞与を支給するにすぎない。しかしカンパニー制では、利益が出れば、社内配当や本部納入や社内留保が行われるが、たとえ赤字が出ても補填されない。

④投資管理…事業部制では、少額な経常的投資しか認められないが、カンパニー制では、多額な設備投資も認められる。』*14

カンパニー制組織では、新たに組織内に設置されたカンパニーのトップに対して、資金管理権限および長期的な意思決定権限が委譲される。それにともなって、管理者の資金管理責任および投資責任を測定することが必要となる。それと同時に、管理者の適切な業績を測定するためには新たな業績評価指標を利用しなくてはならない。カンパニーの管理者に対する投資責任や資金管理責任を反映させた業績評価指標として、どのような業績評価指標が最も適しているのか、またそれらを他の誰が見てもわかるように財務諸表上で明示するためには、どのように示すべきであろうか。

*14 西澤脩『新版 分社経営の管理会計』中央経済社、2000年、16-17頁。

5. アメーバ組織にみる管理者の権限および責任と責任会計論

上述のように、事業規模の拡大によって職能部門別組織から事業部制組織、カンパニー制組織と組織規模が拡大する傾向が多く見られた。それにとともに、管理者に委譲された権限と責任の範囲も変化した。しかしその反面で、拡大した組織の管理者に対する業績管理だけではなく、拡大した組織を細分化することで、組織の下部に位置するセグメントの緻密な経営管理を行うことを目的とした組織形態も現れた。

たとえば京セラでは、少人数で1つのグループを構成し運営させるアメーバ組織を導入している。アメーバ組織では、従来の責任センターの概念に基づく原価センターあるいは収益センターとして認識されるセグメントを、利益センターとして認識できるように権限および責任を把握することで、現場における従業員を取り囲んだ形での組織一体型経営を行っている。

アメーバ組織では、アメーバ同士で行われるモノやサービスのやりとりについてすべて振替価格が用いられ、各アメーバのリーダーは時間あたり採算に基づいて業績が測定されている。その際、それぞれのアメーバは水平的な相互依存関係で結ばれており、主従関係ではなく常に対等な関係で交渉を行い、取引が行われる。

その一方で、アメーバのリーダーにはある程度の意思決定権限が委譲されている。すなわち、アメーバ組織ではアメーバのリーダーが必要と感じた場合であれば設備投資の提案をし、上司はそれを受けて企業全体の目標および方向性を考慮した上で承認を行っている。そのため、実際にはほとんどの提案がアメーバのリーダーによる提案通りに遂行されている。言い換えると、実質的にアメーバのリーダーは意思決定権限の一部を有していると考えられる。このことは以下の記述からも明らかである。

「…上の方から『〇〇を買え』という指示はなく、アメーバリーダーが自

らやりくりを考えて投資を申請する。

…ただし、リーダーが勝手に投資を決定できるということではない。アメーバは社内ベンチャーや社内カンパニー制のような、自分で稼いだお金を自由に投資できる権限を持つ組織単位とは異なる。』*15

「…『また事務所の大きさを決めるときも、大きすぎたらもったいないし、小さすぎたら毎年引越しをしないとイケないんですよ。全部自分で判断するんです』と話してくれた。』*16

このように、アメーバ組織のリーダーは投資に関する意思決定についての直接的権限を持ち合わせてはいないものの、それに準ずるだけの間接的意思決定権限は持ち合わせていると考えることができる。

6. 管理可能性および跡付可能性と業績評価

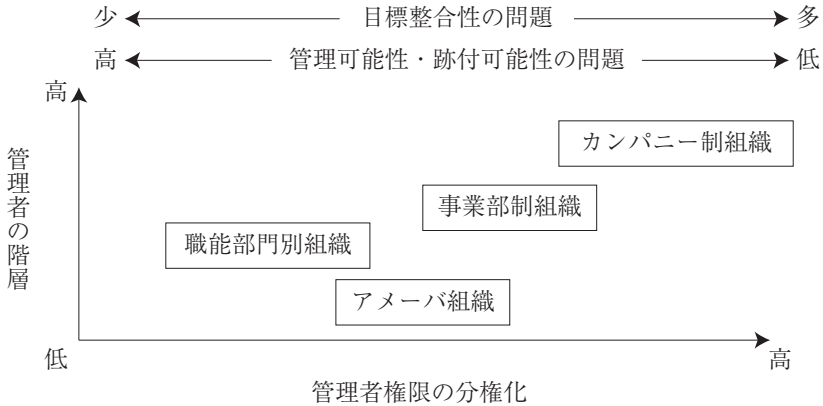
これまでに見てきたように、職能部門別組織から事業部制組織、カンパニー制組織へと組織規模が拡大し、それにつれて管理者に対しても意思決定権限が大きく委譲されるようになった。しかし組織規模が大きくなると同時に、管理者の業績を測定することに関して責任会計論上の問題点もいくつか見られるようになった。ここでは、その中でも責任会計論を考察する際に存在する2つの問題点について示す。

1つ目として、管理者に対する管理可能性の問題、あるいは組織に対する跡付可能性の問題がある。管理者にとって管理可能な原価に基づいて業績を測定し、管理不能な原価については管理者の業績に含めるべきではない。ただしそこには大きな問題がある。

*15 三矢裕『アメーバ経営論』東洋経済新報社、2003年、104頁。

*16 前掲書、116頁。

図表3 組織形態・権限および責任・責任会計論上の問題の関係



図表3は管理者に委譲された権限の大きさと管理者の地位的な階層に基づいた組織形態を示した図である。この図ではさらに、管理者に対する分権化の程度と責任会計論において起こりうる目標整合性の問題および管理可能性、跡付可能性の問題との関係についても示してある。

企業活動を行う上で発生する原価には、管理者が直接的に管理することができるか否かによって、管理可能原価と管理不能原価を区別することができる。そのため、管理者の適切な業績を測定するためには直接的に管理可能な原価を用いて評価すればよい。

ところが間接的に管理できる原価、すなわち管理者に直接的な意思決定権限はないものの、管理者の提案によって購入の検討が行われ承認されるような場合に発生する原価については、意思決定に関わっているという点では間接的に管理可能な原価として捉えることができる。あるいは職能長などといった比較的下層の管理者については、上司の権限で設備などの意思決定が行われ、意思決定には直接的に関わっていないがその設備を利用することで原価の発生に関わることになる。このような場合には、発生した原価に対する責任をどのよう

に捉えたらよいのであろうか。

さらには、共通費のような管理不能原価の場合、どうしても恣意的な配分をせざるを得ないことになる。そういった原価の配分にはどのような配賦基準を用いることが最も合理的な責任の割り当てになるのか。恣意的な配分を行うことで、管理者のモチベーションを下げることにはならないのか。さらには、相互依存関係にある組織内の責任対象単位同士が恣意的な配分によって相互関係を乱すことはないのであろうか。

もちろん、これまでも共通費の配賦について多くの議論が行われてきた。たとえば谷氏は、その著書の中で、事業部制組織における共通費の配賦に対する実務や方法論などについて示している^{*17}。その中でも述べられているように、共通費を配賦することには以下のような理由がある。

「…共通資源の原価を事業部に配分すると、事業部長は、配分される原価の大きさおよびそのサービスに影響を与えようとするという。つまり、共通資源の原価を配分後の利益で業績が測定されるかぎり、自己の物的管理下でない共通資源についても、『自事業部の業績にとって有利となるように、自己の事業について発生する原価の大きさあるいはこれからもたらされるベネフィットのいずれかに影響を与えるような行動の提案を行うことに責任をもっている』とするのである。」^{*18}

このように、各セグメントに対して本社費や共通費を配賦することの理由として、本社費や共通費の削減に向けた牽制機能を持たせることが考えられている。だがこのような牽制機能については、それぞれのセグメントが水平的関係、あるいは要求を気軽に出すことができるような関係であれば問題は生じないが、それが難しい関係であれば、牽制機能は機能しない可能性があることを考慮に

*17 谷武幸『事業部業績の測定と管理』税務経理協会、1987年。

*18 前掲書、131頁。

入れなくてはならない。

7. 目標整合性と管理者の業績評価指標

2つ目に目標整合性の問題がある。組織の規模が大きくなり管理者に対して委譲される権限が大きくなるにつれて、管理者は自らの業績を向上させることに主眼を置いた意思決定を行う可能性がある。特に不採算事業や新規立ち上げ事業などのように利益が出にくい事業部の管理者は、投資をすることによって一時的に業績の悪化を導くことになるかもしれない。あるいは不採算事業の管理者は、努力しても改善結果が見えづらい不採算事業の管理者に配属された瞬間、モチベーションが低下し組織全体の士気を落とし、結果的に組織全体に悪影響を与えることになりかねない。

8. 終わりに

本論文では、責任会計論が誕生した1950年代からの組織形態の変化と管理者に対して委譲された権限および責任を基礎に、責任会計論における問題点について採り上げた。組織規模の変化とそれに伴って生じる管理者への意思決定権限の委譲の程度によって、責任会計論における問題点も変化する。しかし、それらの根本には、責任の範囲を示す管理可能性および跡付可能性に関わる問題点、管理者による行動の方向性を示す目標整合性に関わる問題点、そして管理者の業績を示す業績評価指標に関わる問題点という大きく3つの領域に問題点を区分することができる。そしてこれらの問題点を解決するためには、責任会計が対象とする責任範囲の明確化、相互依存性を考慮した業績評価基準の設定など、検討すべき課題がまだ数多く存在する。

そんな中、京セラのアメーバ組織のように組織としては下層でありながらも

間接的な意思決定権限が委譲され、相互依存関係も効果的に機能していることで企業として成功している事例もある。そして京セラのような事例に見られる企業では、従業員に対する動機付けをどのように行い、管理者や組織の業績評価をどのように展開しているのかについての研究もすでに進められている*¹⁹。だが、管理者に対する業績評価を効果的に行うために、責任会計論の見地からはどのような点に留意して検討を行うべきかについても考察する必要がある。それを明らかにしていくことで、責任会計論に内在する問題の解決策が見えてくるのではないだろうか。

*¹⁹ たとえば次の論文がある。

渡辺岳夫「ミニ・プロフィットセンター制の効果に対する組織文化の影響」木島淑孝編著『組織文化と管理会計システム』中央大学出版部，2006年，209-227頁。

【参考文献】

1. Ailman, Harry B., "Basic Organizational Planning to Tie in with Responsibility Accounting," *N. A. C. A. Bulletin*, Vol. 31, No. 9, 1950, pp. 1107-1117.
2. Anthony, Robert N. and Vijay Govindarajan, *Management Control Systems*, 12th ed., McGraw-hill /Irwin, 2007.
3. Chambers, Charles R., "A Conversion to Direct Costs," *N. A. C. A. Bulletin*, Vol. 33, No. 7, 1952, pp. 791-797.
4. Higgins, John A., "Responsibility Accounting," *The Arthur Andersen Chronicle*, Vol. 12, No. 2, 1952, pp. 93-113.
5. Neikirk, W. W., "How Direct Costing Can Work for Management," *N. A. C. A. Bulletin*, Vol. 32, No. 5, 1951, pp. 523-535.
6. Shillinglaw, Gordon, "Guides to Internal Profit Measurement," *Harvard Business Review*, Vol. 35, No. 2, 1957, pp. 82-94.
7. 稲盛和夫『稲森和夫の実学』日本経済新聞社，1998年。
8. 岡本 清『原価計算〔六訂版〕』国元書房，2000年。
9. 上総康行『アメリカ管理会計史（下巻）』同文館，1989年。
10. 谷 武幸『事業部業績の測定と管理』税務経理協会，1987年。
11. 西澤 脩『新版 分社経営の管理会計』中央経済社，2000年。
12. 三矢 裕『アメーバ経営論』東洋経済新報社，2003年。
13. 望月信幸「資金管理責任の測定とセグメント貸借対照表に関する研究」『アドミニストレーション』第15巻，1・2 合併号，2008年，105－137頁。
14. 渡辺岳夫「ミニ・プロフィットセンター制の効果に対する組織文化の影響」木島淑孝編著『組織文化と管理会計システム』中央大学出版部，2006年，209－227頁。