

経営原価の発生と責任会計

松 岡 俊 三

1 序

経営活動は企業の組織に沿って行なわれ、組織のマネジャーは彼等の責任の範囲に従って、どの程度貢献したか報告されなければならない。責任会計システムを遂行していくためには原価の管理可能性、経営組織の複雑性、固定費の現状、原価勘定の設定、製品種類……等、種々検討されなければならない事項が存在する。原価行動分析がダイレクト・コスト・システム上重要であるように、責任会計システムにとっても重要である。組織の中にあるマネジャーは原価、収益に影響を及ぼす意思決定を組織を通じて行う。責任会計においては、意思決定者を確認し、意思決定を下した影響を彼等に報告するのである。それは意思決定のデータのインプット、アウトプットにも大きく関連し、そのデータを提供し、利用する要員にも関わりを持たせるものである。ここでは特に原価行動、組織、キャパシティー・コストの面について考察してみる。

2 コスト・コントロールの可能性

企業の経営活動に関して管理会計上の重要な機能はコントロール機能である。「コントロールとは目標と行動が一致するよう試みる過程であり」⁽¹⁾ 管理者は経営活動がプランに応じるように仕向けなければならない。いわゆる従業員を管理目標や目的を達成するように指揮するために全ゆる方法を探らなければならないのである。管理会計担当者はコントロール過程に関連

する情報を企業のセグメントに責任を持つ管理者へ提供することにより、コントロールを尚一層、促進するのである。管理会計情報は経営管理上、少なくとも三つの主要なる影響を与えるのである⁽²⁾。

(1) 第一は企業の殆どどの要員は彼等の経営行動の評価が与えられない場合と、事前に業績評価が行なわれることを知っている場合とでは、より異った行動を行う傾向がある。

(2) 過去の業績を分析することは将来のより優れた業績を獲得する方法の指針を提供する。即ち歴史的分析はダイナミックな現実の生産活動を描写する可能性を持っているのである。

(3) 期待される行動からの現実の経営活動の偏差は、その原因を追求することによって将来計画の適切なる生産諸変数の構成を可能にするのである。

企業の経営活動においては多くの原価が発生するのであるが、「理想的には責任会計のもとで、マネジャーのコントロール下にある原価のみが彼等に賦課されるべきである。」⁽³⁾各マネジャーは組織上、経営活動を遂行する役割を持っているが、それは企業の全体目標や目的、マネジャーが権限を委譲された下位目標、状況により課される会計的、人的、物理的条件の中で形成されるものである。良好なる経営活動が遂行されていく企業では秩序ある命令系統が知られていなければならない。即ち、上司、部下の関連の明確な理解が存在し、これらは組織図においても描かれるものである。たとえば製造部門管理者は四人の配下の職長から報告を受け、上司の製造副社長へ報告するといった具合である。

権限の行使には一定の範囲が存在し、原価責任も結果的にこの線に沿うものである。管理者は管理活動に対して責任の重要性を吟味しなければならない。「責任センターにおいては個々のマネージャーは自主的意思決定ができる権限が付与される」⁽⁴⁾べきである。階層組織のなかでは遂行される経営活動にも階層性が存在するのであるから権限の委譲によって「上層管理者は組織に対する、より広い、より重要な問題に多くの努力を挙げることが可能である。」⁽⁵⁾分権化された経営活動は経営活動単位間での協力と、より多くのコミュニケーションの下で行なわれなければならない。「責任センターのマネージャーは権限を付与されて力動的な環境の中で行なわれる経営活動により早く反応し、展開する諸問題により多くの注意を傾注でき、意思決定を下すことができる」⁽⁶⁾のである。分権管理制度は要員に所定の目的を達成するように、より多くの動機づけを行ない、彼等に経営活動の結果を反省せしめることを可能にするのであり、責任会計の下でのコントロール概念は明確である。

ところで伝統的責任会計システムの本質は標準原価や予算からの差異をセグメントの責任者へ関連せしめて分析するものである。責任の範囲に沿って原価や収益を集計し、管理者が、いかに業績を達成したか報告するのである。この伝統的責任会計システムは次のような特徴⁽⁷⁾をもっている。

(1) 原価管理や予算管理の狭義のコントロール・システムで、それを管理者と連携せしめている。

(2) 管理者自身の業績測定であること。

このように伝統的責任会計システムは二点に意義を認めていると言える。併し、この伝統的責任会計システムは「組織間の相互依存性の管理の観点から業績評価の限界が指摘される」⁽⁸⁾ようになった。相互依存性に関する情報が何故、伝統的責任会計において欠落するのだろうか。それは「伝統的責任会計があまりに局所的問題解決を指向していることと、部門間の協力より

も競争が促進される面が生じる」⁽⁹⁾からである。このような責任会計思考のもとでは原価管理は管理組織の中にある管理者を抽象的、一般的に捕えることが行なわれている。併し現今においては「組織の管理者を階層的に、より具体的に把握し、責任と権限を現実的に理解する方向へと変った」⁽¹⁰⁾のである。これは原価管理の発展過程として明らかにされているところである。経営管理者への原価情報の提供は原価情報の設定、指示、差異分析を通じて行なわれる。この手順は今後も変ることはいないであろう。ただ近年、行動科学的アプローチが影響を与えている状況にあっては検討されなければならないことが生じている。それは、従来の標準の設定、指示、差異分析の過程でとりあげられる業績の意味づけについては以前よりもより以上の厳密さが追求されなければならないのである。マネジメント・コントロールの手段として予算が利用されるのであるが、たとえばオペレーション・リサーチの援用のもとで得られた計画案を予算へ組み込まれるのは客観的数値としての予算を組織の要員が首尾よく達成するよう動機づけを行うために行なわれるのである。経営管理に社会心理学が必然的に関わってくることはすでに述べられているところであり、「予算の統制的機能は組織成員の心理的面が深く関わりを持っている」⁽¹¹⁾と考えられる。責任会計とか動機づけ会計といわれるものは予算を中心としたものであり、結局は目標実現に向けて要員に動機づけを行い、業績を遂行せしめるものである。動機づけの観点から「会計はもっと行動科学の領域を掘り下げて接合する」⁽¹²⁾ようにしなければならない。管理とは他人の努力をもって目的を成就することで、そのために計画と統制に分ければ、成就したいことを決定することが計画で、組織成員をして計画どおりに行動するように仕向けることが統制と言える。マネジメント・コントロールによって企業は獲得された資源を有効に且つ能率的に利用しなければならない。大局的に経営活動をみると、予算を用いて他の行動を制する立場にあるのは企業の経

営者であり、予算を通じて行動が統制されるのはマネジャーである。「マネジャーは生産活動に対する権限が委譲されると同時に業績評価のルールに従って報酬を与えられる」⁽¹³⁾のである。一方において経営者は経営活動遂行に必要な経営諸資源を提供する対価として報酬支払後の利潤を処分する権利を留保するのである。報酬函数について注目するとき x を経営者が管理者へ所定の努力を払って達成することを要求する期待業績とすると、それは又予算目標という意味にも解される。 x が実績であるとすれば、この報酬スケジュール ($x-\bar{x}$) は予算と実績からする業績評価が行なわれていると言える。そこで「予算実績差異分析による業績評価が効率解へのセカンド・ベストを導き、同時に動機づけを必要とする組織条件に適合する」⁽¹⁴⁾ 管理制度とみなし得るのである。動機づけのため何故、予算が有用であろうか。業績評価のために予算、標準原価等、更に利益の活用が現実には行なわれている。実際の結果をある規準と比較し、差異分析することが動機づけを増大せしめることとされている。なぜ士気高揚のためにこれらが利用されるのであろうか。予算統制制度や標準原価計算制度から起る悪影響も知られている。それにも拘らず、その利用は一般に広く推奨されている。それは「労働報酬が企業収益の分け前とも考えられ、雇用契約そのものが標準的業績と実際の業績の間に報酬支払契約として決定される」⁽¹⁵⁾ からである。

業績測定に関して原価の管理可能性、管理不能性は概念的には明白に識別できるが、現実の

生産活動に於て区別することには困難が伴う。原価は通常、労務費、材料費、製造間接費といったインプット・タイプに関連するレッテルを貼られる。これらは更に部門とか製品に対する機能的関係によって直接費、間接費として、また操業度水準との関係によって固定費、変動費として分類され得る。「残念なことにコントロール目的に対して“管理可能”な原価、プランニング目的に対して“変動費”とされる原価、製品原価算定目的に対して“直接費”とされる原価等、これらの中に明白なる輪郭を持つ諸関係は確立されていない」⁽¹⁶⁾。同様に管理不能費、固定費、間接費といったクラスの間での諸関係も求められなければならない点である。これら諸原価の間には重複も存在し、又、相違点も存在する。工程別原価計算を利用する製造工程の機械部門に発生するある原価を考えてみよう。諸原価は部門の管理者からすれば管理可能な原価、製品原価計算目的から直接原価、プランニング目的から変動原価として次表 ⁽¹⁷⁾ に掲げよう。諸原価は部門の管理者からすれば管理可能な原価、製品原価計算目的から直接原価、プランニング目的から変動原価として次表 ⁽¹⁷⁾ に掲げよう。諸原価は部門の管理者からすれば管理可能な原価、製品原価計算目的から直接原価、プランニング目的から変動原価として次表 ⁽¹⁷⁾ に掲げよう。諸原価は部門の管理者からすれば管理可能な原価、製品原価計算目的から直接原価、プランニング目的から変動原価として次表 ⁽¹⁷⁾ に掲げよう。

直接材料費は部門管理者によっては管理可能費であり、彼の部門へ賦課し得、アウト・プットと比例して変動する。職長の給料は直接的に機械部門へ割当てが可能であっても、その部門で管理可能か、変動的であるかは検討の余地が存在する。配賦されてくる動力費は、たとえ操業度と共に変動するとしても機械部門にとって管理可能費とも直接費とも考えられないのである。業績評価にとっては原価が部門の管理者にとって管理可能であるか否かが重要性を持って

表 1-1 機械部門における原価分類

原 価	管 理 可 能	直 接 原 価	変 動 原 価
直 接 材 料 費	Yes	Yes	Yes
職 長 給 料	No	Yes	No
動 力 費	No	No	Yes
修 繕 費	Yes	No	No
組 立 部 門 労 務 費	No	No	No

くる。原価に関する勘定の分類は、その責任の
明らかな 管理者別に 確定 されなければならない。
会計システムは責任と権限の委譲に一定の
関連が持たれるべきである。「管理者の 責任の
範囲と原価、収益の分類の一致の必要性は予算
形式での業績基準、或いは目標数字が、その管
理者にとって管理可能な原価および収益の範囲
のものでなければ有効であり得ない」⁽¹⁸⁾の
であり、差異分析を通じて責任を究明するとき、事
後の改善措置をとるときにも忘れられてなら
ないことである。管理責任の範囲に応じた原価の
分類が管理可能性と通ずるものであり、その重
要性が認識されなければならないのである。
「責任会計論は管理責任に応じた原価勘定の分
類設定が、その基本に存在している」⁽¹⁹⁾の
である。換言すれば責任に応じた原価分類が新しい
責任会計としての認識を求められているので
ある。特に製造間接費が発生に対する責任に応
じて配分されるとき間接費管理はさらにコント
ロールが促進されるのである。

ところが残念なことに原価が責任別に分類さ
れるという原則は常に企業活動において適用で
きるわけではない。というのは「部門管理者が
原価の発生に何ら責任を持ってなくとも、便益を
受けるが故に、その原価が部門管理者に帰属さ
せられることがある」⁽²⁰⁾のである。経営のセグ
メントの業績評価は予算差異分析、標準原価差
異分析等といった手順を経ることはすでに述べ
たところであるが、「経営組織の各部門の共通
費の配分が配賦基準の如何によっては恣意的と
なり、配分額が部門の業績に大きく影響してく
る」⁽²¹⁾のである。部門管理者の立場からすれば
配分される共通費が少なれば少ないほど良い
部門業績を示すことになる。配分される共通費
が多ければ業績は悪化するのである。そこに部
門間の対立が原価の配分を巡って生じるので
あり、「伝統的責任会計領域での限界が露呈さ
れる」⁽²²⁾一面が覗いているのである。コスト・コ
ントロールにとって誰が原価に責任をもってい
るか検証することは勿論、重要であるが、単に
製造部門に対しては製造部門の業績報告が、補

助部門に対しては補助部門のコスト・リポート
が、又、販売部門に対しては販売分析報告書
が、購入部門に対しては購入分析報告書が作成
されるといふように、「部門別に作成される業
績報告書は責任領域を認めているのではあるが
偶然的にはあるにしても、固定費と変動費の
みの認識が存在しており、決して効率的な報告
書は作成され得ない」⁽²³⁾。管理可能な原価と管
理不能な原価の分類においては何処か、こじつ
けがありがちであり、たとえば製造部門におい
ても固定的原価が管理不能とされ、変動原価が
管理可能とされることがある。変動原価と管理
可能原価、固定的原価と管理不能原価は同義語
ではない。たとえば三人の助監督のサラリーは
監督者によりある程度、コントロール可能な固
定費であることがある。「管理できるか、管理
できないかの区別は管理組織の水準にも依存す
る」⁽²⁴⁾のであり、職長レベルで管理不能な原価
も工場長レベルでは管理可能な場合があり、減
価償却費はその例である。「最終的に管理可能
性、不能性の区分は日、週、月、年といった期
間に依存する」⁽²⁵⁾のであり、多くの管理不能と
言われる原価も長期的には管理可能である。前
述の減価償却費もまた、そうである。したがっ
て、管理ができるか云云という「管理可能性は
必ずしも100%の可能性を意味しない」⁽²⁶⁾の
であり、「収益、費用、投資など金額的観点から
重大なインパクトを生ぜしめる意思決定をマネ
ジャーが下し得るならば管理可能と考えられ
る」⁽²⁷⁾ことになる。

効率的な経営活動を遂行していくためには
「セグメントのマネジャーは経営活動の諸問題
に対処するための権限と責任を委譲されなけれ
ばならない」⁽²⁸⁾し、このような状況において
「マネジャーは自ら下した意思決定が経営の他
の組織単位へ与える影響をも十分認識しなけれ
ばならない。」⁽²⁹⁾それにも拘らず、現実の経営
においては、これらの状況は満たされていない
事が少なくない。組織全体の観点からトップ・
マネジメントは彼等の権限と責任を彼自身のセ
グメントへ集中する慣習と経験をもつことがあ

経営原価の発生と責任会計

表I-2
管理権限の拘束性

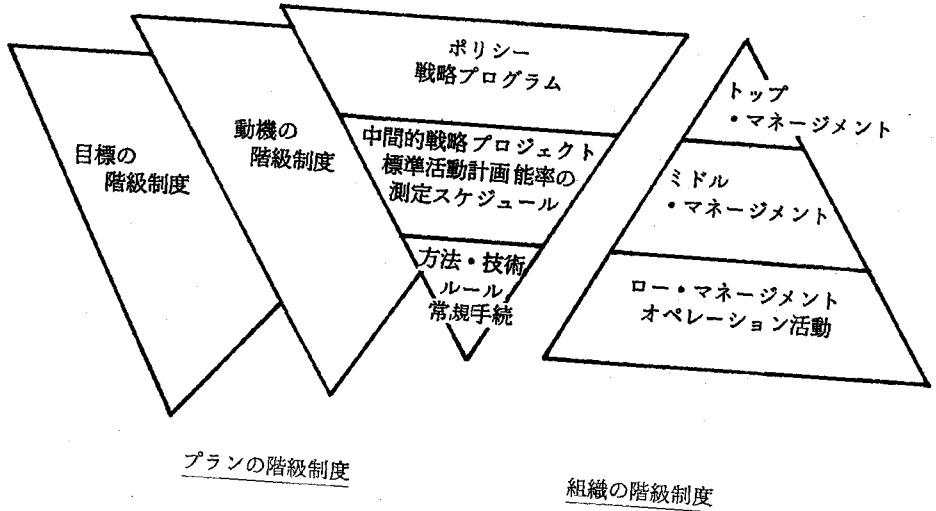
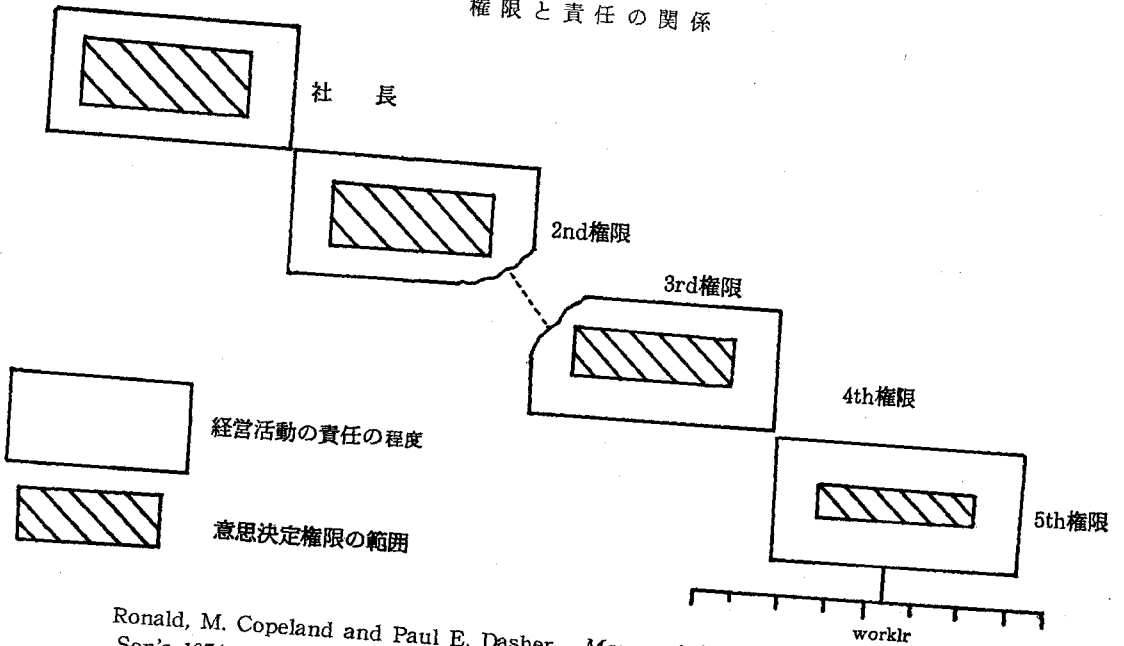


図1
権限と責任の関係



Ronald, M. Copeland and Paul E. Dasher., *Managerial Accounting* John Wiley & Son's 1974, p. 383.

る。上司の方針に余計な口出しを行うなどといった方針をとり続けることもある。このような状況では責任センターのマネージャーは経営活動を十分に遂行するための権限を与えられているとは言えない。表I-2は組織のレベルが低いマネージャーほど行使できる権限が益々、制約されてくることを表わしている。

責任会計システムを遂行していくためには多くの困難が伴うのであるが、その概念は実務の中に巾広く行きわたっている。ともかく、「責任会計の心髄は個々のマネージャーに原価を配賦することである。」⁽²⁹⁾ところが、これは具体的にどうなされればよいだろうか、A・A・Aの公式ガイド⁽³⁰⁾のなかに、原価は責任別にいか

- 1 サービスの獲得、利用の両方に権限を与えられているならば、そのサービスに関する原価は、その責任者へ配賦されるべきである。
- 2 責任者自身の行動が原価発生額に影響を与えるならば、その原価は、その責任者へ配賦される。
- 3 たとえ責任者自身の行動が原価発生に重大な影響を与えなくとも、原価に関わりを持つ者に間接的に影響を与えて、原価発生を責任者に関わらしめる方が好ましいならば、そのような原価は彼に賦課される。

責任者別に配賦し得る原価とは管理し得る原価であり、その発生が所定の期間内に検証し得、マネージャー別に直接影響される原価である。コーブランドは管理可能性に関する三つの属性⁽³¹⁾を掲げている。それによれば、原価はマネージャーの判断によって発生額が変化せしめられること。そして、原価に責任を持つマネージャーは単一であること。さらに原価発生タイプや意思決定のタイプに相応する期間が考慮されなければならないことなど主張している。たしかに管理可能性如何は、これら三つの次元から考えられなければならないと思われる。トップマネジメントが企業の全般活動の全てに最終責任を持つことが前提とされても巨大企業に於ては

階層組織の上層から下層へと権限が委譲され、責任を持たされなければならない。

- (1) Ronald M. Copeland and Daul E. Dasher., *Managerial Accounting* John Wiley & Sons, Inc. 1974, p. 380.
- (2) Ronald M. Copeland and Paul E. Dasher., *loc. cit.*,
- (3) Ronald M. Copeland and Paul E. Dasher., *loc. cit.*,
- (4) Ronald M. Copeland and Paul E. Dasher., *loc. cit.*,
- (5) Ronald M. Copeland and Paul E. Dasher., *loc. cit.*,
- (6) Ronald M. Copeland and Paul E. Dasher., *loc. cit.*,
- (7) 谷 武幸「管理会計システムと相互依存存在の管理」『国民経済雑誌』Vol. 149. No. 2, 1984年2月号, 80頁。
- (8) 谷 武幸 同上 82頁。
- (9) 谷 武幸 同上。
- (10) 溝口一雄『近代原価計算』国元書房, 昭和53年, 162頁。
- (11) 青柳文司『会計学への道』同文館, 昭和51年, 48頁。
- (12) 青柳文司, 同上。
- (13) 佐藤絃光「エイジェンシーモデルによる管理会計情報の分析」『会計』第125巻 No. 2 昭和59年2月号, 213頁。
- (14) 佐藤絃光, 同上。
- (15) Demski, J. S. & G. A. Feltham, "Economic Incentive and Budgetary Control Systems." *The Accounting Review*, April, 1978. p. 336.
- (16) Ronald M. Copeland and Paul E. Dasher., *op. cit.* p. 385.
- (17) Ronald M. Copeland and Paul E. Dasher., *loc. cit.*,
- (18) 小林健吾「原価管理と業績評価」『産業経理』Vol. 44. No. 2, 1984. 15頁。
- (19) 小林健吾 同上 16頁。
- (20) 小林健吾 同上 18頁。
- (21) 青柳文司 前掲書 62頁。
- (22) 青柳文司 前掲書。
- (23) William E. Arnstein & Frank Gilbert., *Direct Costing*. AMACOM. 1980 p. 149.
- (24) William E. Arnstein & Frank Gilbert., *ibid.*, p. 150.
- (25) William E. Arnstein & Frank Gilbert., *loc. cit.*,

- (26) Jack Gray and Don Ricketts., *Cost and Managerial Accounting*, McGraw-Hill, 1982, p. 377.
- (27) Jack Gray and Don Ricketts., *loc. cit.*
- (28) Ronald. M. Copeland and Paul E. Dasher., *op. cit.* p. 381.
- (29) Ronald. M. Copeland and Paul E. Dasher., *op. cit.* p. 384.
- (30) A.A.A. Committee on Cost Concept and Standard., "Tentative Statement of Cost Concepts Underlying Reports for Management Purposes." *The Accounting Review* Vol. XXXI. No. 2. April. 1956, p. 189.
- (31) Ronald. M. Copeland and Paul E. Dasher., *op. cit.* p. 384.

3 経営組織と管理責任

企業の経営活動に関連して発生する原価や収益は個々のマネジャーに関連せしめなければならない。責任会計システムの観点からコントロールするために企業組織の理解がより重要となってくる。責任会計システムが適切に機能するためには前提条件として効率的経営組織を持た

なければならない。組織が軟弱であれば効果的会計システムの遂行は期待されない。まさにこの会計システムは企業組織が健全であるか否かにかかっているのである。現実企業組織へ責任会計システムを適用しようとするとき、組織の弱点が露呈されることが起り得る。「経営組織図は一面において責任関係を描写する」(a) ものものである。すなわち、企業組織は特定のセグメントに誰が責任を持つか、各々セグメントに意思決定を下し影響を与えるのは誰かを物語るものである。意思決定の権限と責任は種々の方法で委譲される。最も一般的方法は企業の経営組織の機能にもとずいて行なうこと、製品種類別に行うこと、更に地理的領域に基づいて行なうなどである。

経営の機能組織に基づいて行なわれるというのは、生産、販売、財務など組織の役割毎に意思決定の権限が与えられるものである。あるマネジャーは製造活動全般に関する権限と責任を与えられ、また別のマネジャーは販売活動全般の権限と責任を与えられ、更にまた別のマネジャーは財務全般のそれらを与えられるといった

表2-1

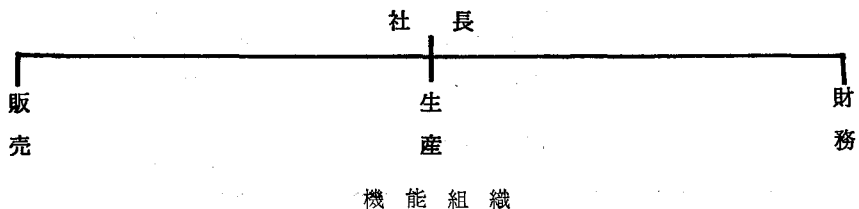
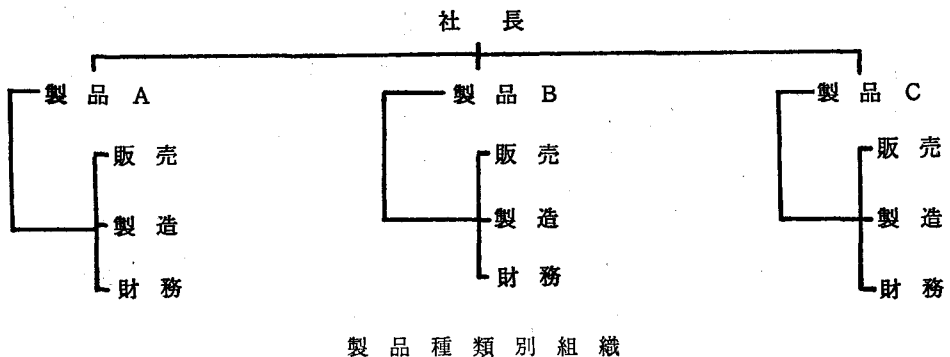


表2-2



具合である。

企業の生産する製品種類別にもとづいて権限を委譲する場合がある。あるマネージャーが製品種類毎の生産、販売、財務の権限と責任を与えられるのである。このような場合には、「製品種類別マネージャーが意思決定の権限と責任を下位機能のマネージャーへと委譲する」⁽²⁾ ののである。即ち生産部門マネージャー、販売部門マネージャー、財務部門マネージャーへと委譲するのである。

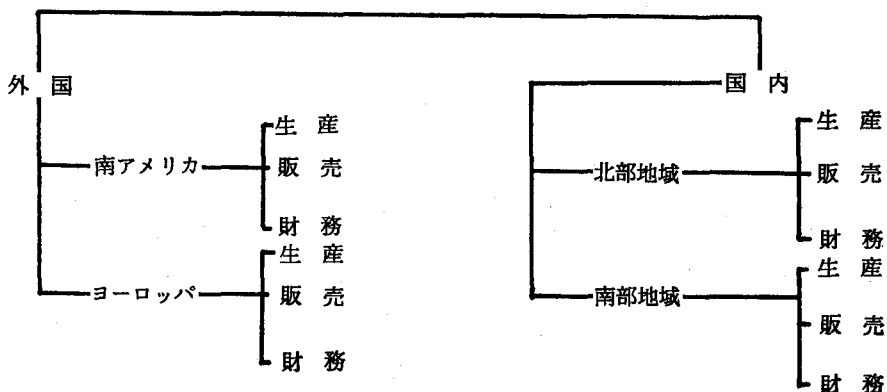
企業が成長し、国際的に活躍する巨大規模になった場合、製品の顧客層は世界の各地域に亘り種々変化する。そのような場合、企業の意思決定権限は国内活動、国際活動といった領域に分割されなければならない。各領域での権限と責任は、たとえば北部地域、南部地域、或いは国別にとといった地理的条件に基づいてさらに委譲されるのである。いずれにせよ「最終的には一定の地域内でも機能基準に権限と責任は委譲される」⁽³⁾ ののである。

経営組織の形態により権限と責任の委譲の方法は異ってくるのであるが、どのように制約されてくるかは組織活動の性質やマネジメントの哲学に依存することになる。ある経営者のマネジメント哲学によれば権限委譲はできるだけ少なくし、重要な意思決定は組織本部の専門家に行なわしめようとする。また別の経営者は組織

本部に居る要員が賢明なる意思決定を敏速にしようとしても、地域の販売拠点や、また特定のプラントではどのような事が起っているかについて情報が完全には得られにくいから、より多くの意思決定上の権限を組織の下位レベルのマネージャーへ委譲されなければならないとする哲学を持つのである。経営哲学に加えて企業組織の複雑性が影響してくるのは勿論である。異った製品、プラント、そして異った地域における経営活動の相違は権限委譲へ重大な影響をもたらすのである。たとえば次の表2-4⁽⁴⁾において社長は会社全般の最終責任を持つものであるが、組織目標達成のためには自らの権限を三人の副社長へ委譲し、業務が細分されるのである。

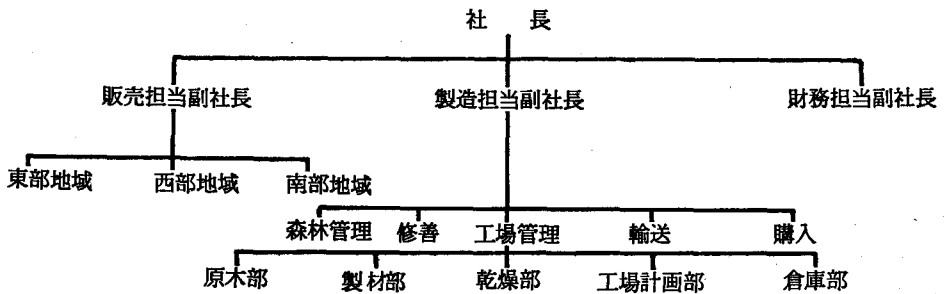
販売担当副社長、製造担当副社長、財務担当副社長も彼等の権限と責任を下位のセグメントのマネージャーに委譲するのである。マネージャーの権限と責任は組織図において明確に画き得るのである。企業は外部環境により変容するものであり、企業組織もダイナミックに変化するから現状に即応した組織図が画かれなければならない。組織構造は組織の上層部でより頻繁に変革をもたらす可能性があり、それ故に「トップ・マネジメント・レベルで上層マネージャーが外部の変化に即応する企業組織に順応しているか否か絶えず検討を加えなければならない」⁽⁵⁾ さらに下位管理者の地位についても同様

表2-3



地理的経営組織

表2-4



木材企業の組織図の一例

である。

管理の「責任性については直接責任，間接責任といった二つのタイプの責任で認識される」(6)が，これは責任会計と連携を持つものである。直接責任は費用，収益の発生に直接的影響を与える意思決定に関するものであり，たとえば表2-4において工場管理部門においてマネージャーは自分の部門に発生した労務費に対しては直接責任を持つのである。なぜなら彼の意思決定が，その費用の発生に直接的なインパクトを与えるからである。彼が意思決定を下したらそのインパクトが他に及ぼす影響が明らかにされなければならないが，費用発生に直接的インパクトを与えるならば，その費用は意思決定を下したマネージャーにチャージしなければならない。工場管理部門の管理者の彼の意思決定の結果，発生した原価を工場へ賦課する権限を持つことは当然であり，かりに製造副社長が工場管理部門の管理者に相談せず材料購入の意思決定を下したならば，そのために発生する原価は，直接的，独断的に費用発生に関する意思決定を下した故に，彼が責任を持たなければならない。この場合，工場管理部門の業績報告書において，それが明らかにされるのではなく，製造副社長に対するレポートにおいて明示されるべきである。直接責任というのは「企業における費用の発生に関わる意思決定を下されるとき，その発生する費用は意思決定を行った個人へチャージされるべきである(7)」。

間接責任というのは部下の行動を通じて原価，収益の発生に影響を与えるような意思決定をくだす場合である。たとえば工場管理部門のマネージャーが直接的に責任を負わなければならない原価は製造担当副社長からすれば間接的に責任を負わなければならないことになる。部門管理者は下位のマネージャーを通じて間接的に製材原価をコントロールしているのである。このような費用，収益の発生に対して間接責任を負う管理者は適切な要員を雇用することにより，経営活動上，彼等を適切にコントロールすることにより，原価，収益を管理するのである。原価の発生に関して部下が誤った行動を採ったからという言訳は適切でなく，管理者は直接責任，間接責任の両者の責任を負うことは勿論である。販売副社長は全体の広告費について意思決定を行うが，地域マネージャーは自ら管轄する地域の広告費については自ら意思決定を行う。このようなときにも販売副社長は広告費全体については直接責任を持ち，地域の広告費については間接責任を持つと言えるのである。

原価，収益に対して直接，間接の責任性の認識は管理者の意思決定方法，会計情報の形式，作成方法などにも大きく関わりを持ってくる。間接責任を持つ管理者は「原価，収益を注意深くコントロールするために自らの部下をコントロールしなければならない」(8)のである。直接責任の下では「直接責任を持つマネージャーは効率的経営活動を遂行するために自らの責任で

物的、人的資源をプランし、コントロールしなければならない」⁽⁹⁾ ののである。業績の報告書は管理者の責任の直接性、間接性といったものに大きく影響を受けることになり、それによって彼等が受取る数値の詳細さの程度が条件づけられてくることになる。あるグループの原価に直接責任を持つ管理者は各々原価の発生細目別に分類された詳細な報告書が必要となり自ら下した意思決定がもたらすインパクトを理解するために必要な詳細の程度が求められなければならないことになる。そして間接責任を持つ管理者よりも「直接責任を持つ管理者の方が、より頻繁なレポートを必要とする」⁽¹⁰⁾ ことになる。間接的な責任を持つ管理者は提供されるレポートに関して「管理上、部下の問題性を指摘するような形式が必要である。」⁽¹¹⁾ たとえば前の組織図表2-4では製造担当副社長は5人の管理者から業績報告を受け取ることが適切である。彼に対するレポートは彼の意思決定が直接的に費用へ影響を与えない故に工場管理部門マネージャーに対する報告書におけるような特定費用について詳細に報告される必要はない。責任会計の特徴は経営セグメントの「マネージャーが自ら意思決定を行っても直接的に費用へ影響を与えないならば、そしてマネージャーの部下が意思決定を下すことによって間接的にも影響を与えないならば、その費用はそのセグメントへチャージされない」⁽¹²⁾ のが特徴である。

留意すべき事は企業の経営活動の実体を組織的にみるとき、製造部門の活動、販売部門の活動等、原価発生の態様は必ずしも企業組織の区分認識とは一致しないものが少なからず存在する。生産活動を行う企業が収益をもたらす組織の部門は製造部門、販売部門をはじめ諸部門に亘るが、費用の最終的な負担部門は製造部門、販売部門とも考えられる。企業活動において組織の各部門は有機的に結合してこそ一つの企業として成果をおさめるものである。原価計算的思考からも費用の最終的な負担部門は製造部門、販売部門であると考えられるが「経営組織の各機能は、その努力が全体的に一つとなって企業

経営の成果を表わす」⁽¹³⁾ ものであり、経営組織全体の中の「各部門の全体に対する貢献度が各部門の成果である」⁽¹⁴⁾ と考えられる。原価は各部門機能が行う経営活動の実体を示すものと考えられることができる。製造部門、販売部門といった組織上の概念は全く別々に隔離された中で活動するのでなく、密接な相互作用を持ち、その緊密さは益々強まるのみである。企業のこのような傾向は「企業経営が生産指向的なものから、販売指向的なものへ変容してきた」⁽¹⁵⁾ 結果であると言える。更にまた消費者指向的な企業へ立脚するものである。このような企業経営の指向の変遷に伴い、組織上の区別からくる、たとえば製造部門、販売部門といった各部門毎に発生する原価は独立的に明確に把握される状況は薄らぎ、各部門の境界線上に発生する原価が増大せしめられる結果となった。

責任会計は企業の経営組織毎による責任者が原価や収益の面でどれほどの業績をあげたのか責任者へ、またその上司へ報告するものである。このように考えると伝統的責任会計制度は原価管理や予算管理などによる管理システムをその責任者と連携せしめていることになる。予算や標準原価計算に関する差異分析を行い、それを責任ある管理者へ、またグループへ関連づけるために原価をその責任部門へ属せしめて計算する従来の責任会計の手順は「経営活動における組織の各部門の相互依存性をややもすれば軽視しないと限らない」⁽¹⁶⁾ のである。たしかに原価責任単位は独立して権限と責任をもっている故に直接的な原価管理目的に照らして独立して原価業績を評価される一面はある。しかし経営組織を階層的にみるとき、より上位の原価責任単位に対して下位の原価責任単位はサブシステムであるから「原価責任単位は、より上位の原価責任単位に対して如何ほど貢献したかという見地からも原価業績を評価されなければならない。」⁽¹⁷⁾ いわゆる部分業績の独立測定が行なわれると同時に企業全体としての総合業績測定が行なわれなければならないのである。利益責任単位の一環としての階層的な原価責任単位

表2-5

Backwoods Logging and Milling Company

部門：社長

監督：J. Smith

4月

組織セグメント		予算差異
販売副社長		
→ 収益	\$ 500,000	\$ (500)
→ 費用	\$ 15,500	\$ (840)
製造副社長	" 433,000	" (8,290)
財務副社長	" 10,000	" (400)
総予算額	\$ 458,500	\$ (10,030)
総予算差異	" (10,030)	
実際原価	\$ 468,530	
	\$ 31,470	

部門：販売副社長
監督者：W. Sellitt

費用：副社長事務所費	予算	予算差異
\$ 8,000	\$ 8,000	\$ (600)
下位部門		
東部地域	" 2,000	" 60
西武地域	" 3,000	" 200
南部地域	" 2,500	" (500)
	\$ 15,500	\$ (840)
収益：東部地域	\$ 100,000	\$ 2,000
西部地域	" 250,000	" (1,500)
南部地域	" 150,000	" (1,000)
	\$ 500,000	\$ (500)

部門：製造副社長
監督：I. Produce

費用：副社長事務所費	予算	予算差異
\$ 4,000	\$ 4,000	\$ (200)
下位部門		
森林管理マネジャー	\$ 180,000	\$ (5,000)
修善マネジャー	" 6,000	" (800)
工場管理者	" 217,000	" (890)
輸送	" 22,000	" (1,600)
購入	" 4,000	" 200
	\$ 433,000	\$ (8,290)

部門：製材部門
監督：J. Igsaw

費用：監督事務所費	予算	予算差異
1200	\$ 1200	\$ (160)
労務費		
角材部(Headrig)	\$ 22,000	\$ 60
板材部(Resaw)	" 15,000	" (370)
立鋸部(Gangsaw)	" 4,000	" 1,070
縁取り部(Edger)	" 6,000	" 600
仕上部(Trimmer)	" 13,000	" (3,000)
積上げ部(Stacker)	" 6,000	" (60)
乾燥品部(Pallets)	" 6,000	" (140)
	\$ 73,200	\$ (2,000)

部門：工場管理
監督：S. Plane

費用：工場管理事務所費	予算	予算差異
\$ 1,800	\$ 1,800	\$ 10
下位部門		
原木部	\$ 7,000	\$ 400
製材部	" 73,200	\$ (2,000)
乾燥部	" 25,000	" (600)
工場計画部	" 80,000	" 1,500
倉庫部	" 30,000	" (200)
	\$ 217,000	\$ (890)

の構成の下では、各原価部門は独立したのではなく、上位の原価責任単位、さらに最終的には利益責任単位の一部としての原価責任単位である。それ故に「原価責任単位の原価管理は階層的により上位の原価責任単位、最終的には利益管理の目標達成が可能に行なわれなければならない」⁽¹⁸⁾のである。ベウアーの表2-5報告書⁽¹⁹⁾を表2-4とあわせて企業全体的に考察してみよう。

- (1) Germain B. Böer., *Direct Cost & Contribution Accounting*, Jhon Wiley & Sons, Inc. 1974, p. 44.
- (2) Jack Gray & Don Rickett., *Cost and Management Accounting*, McGraw-Hill, 1982, p. 372.
- (3) Jack Gray & Don Rickett., *loc. cit.*
- (4) Germain B. Böer., *op. cit.* p. 45.
- (5) Germain B. Böer., *loc. cit.*,
- (6) Germain B. Böer., *loc. cit.*,
- (7) Germain B. Böer., *op. cit.* p. 46.
- (8) Germain B. Böer., *op. cit.* p. 47.
- (9) Germain B. Böer., *loc. cit.*,
- (10) Germain B. Böer., *loc. cit.*,
- (11) Germain B. Böer., *loc. cit.*,
- (12) Germain B. Böer., *loc. cit.*,
- (13) 坂本 清『経営原価計算』実教出版 1977年 201頁。
- (14) 坂本 清『同上書』 201頁。
- (15) 坂本 清『同上書』 207頁。
- (16) 谷 武幸「管理会計システムと相互依存性」『国民経済雑誌』Vol. 149. No. 2, 1984年2月号, 80頁。
- (17) 小林哲夫『業績管理会計』国文館, 昭和49年 158頁。
- (18) 松本雅男「原価管理概念と原価業績の評価」『産業経理』Vol. 44. No. 2, 1984, 9頁。
- (19) Germain B. Böer., *op. cit.* pp. 49-53.

4 キャパシティー・コストと 貢献利益

生産活動の業績評価を行うにあたり、管理の対象はあくまで生産原価の管理であった。その場合においては価格の影響はあまり考えられなかった。業績評価が原価責任単位から利益責任単位へ移るにつれて、価格の影響が関わりをも

ってくるようになってきた。利益中心の評価方法、利益計画の立案に際しては全部原価計算を利用するよりは直接原価計算を利用する方が問題解明のためには簡素であり、有益である。より簡明な計算方法として原価を固定費、変動費の分解をすることを前提とした直接原価計算やC・V・P分析が考え出されてきたのである。

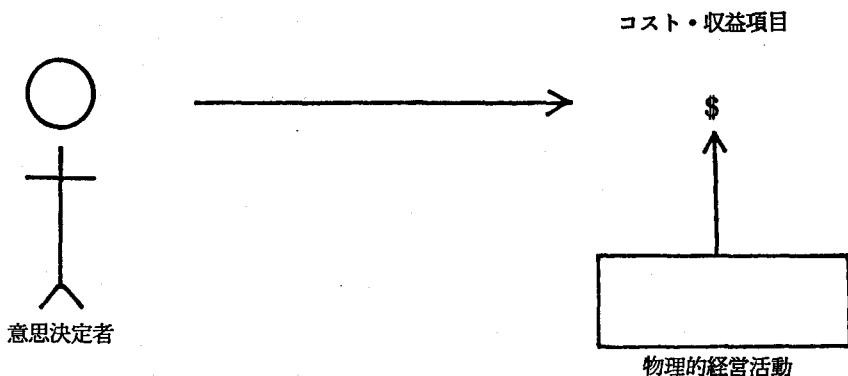
「直接原価計算が原価責任単位から利益責任単位への移行とともに、その普及を増したことは直接原価計算が利益責任単位との関わりを大きく持つ」⁽¹⁾ことが認められるのである。いわゆるダイレクト・コストイングの方法がマネジメントに対してより効果的なコントロール用具となるのである。全部原価計算制度では製造原価と販売高が非常に不鮮明な関係にあるが、「製造間接費の過不足吸収に帰因する売上高と売上原価の不明確な関係がダイレクト・コストのタイプの原価計算手法を生ぜしめるに至った」⁽²⁾のであり、ダイレクト・コストイングを採ることによってマネジメント、特に販売マネジメントは会計から、より意義のある、理解が容易な損益計算書の提供を受けることになった。このような旧来とは異ったタイプの損益計算書は単にマーケティング部門に仕えて満足するのみでなく、「ダイレクト・コストイングは企業の全ての部門へ仕えるべきでないか」⁽³⁾と考えられる。標準原価や弾力性予算、原価の固定費、変動費への分類などにより企業の全ての部門、責任センターへの業績報告書を準備することは適切であると考えられるのである。特に固定費と変動費の分類は直接原価計算実施において基本的に考えられなければならないことである。マーケティング・マネジメントは販売高と製造原価が互いに相関関係を持つ直接原価ベースの情報を提供されて販売価格、販売数量、セールス・ミックス等に関する意思決定から帰結する差異分析が詳細に遂行される。他の部門のマネージャーも関連する責任領域に起った原価差異に関する報告書を吟味し、その解釈が可能となるのである。生産部門のマネージャーは材料数量差異、労働能率差異、管理可能間接費差異等を究

明することが必要であるし、現実が発生した変動費は、それを許容予算額と比較することによって現状に即した原因分析を行うことが可能となるのである。購入部門のマネジャーは購入価格差異を分析する。人事部門のマネジャーは労働賃率差異に関する責任を負わなければならない。元来、企業の人的、物的キャパシティーの形で、その拡大を認めてきたトップマネジメントは現実の操業度があまりにも低かったり、或いは逆に操業度が高かったりした場合に発生する固定製造間接費の差異に対して第一義的には責任を持つものとされていた。併し固定費がダイレクト・コストの利用においては製品や仕掛品にチャージされる代りに売上収益に対してチャージされる場合には固定費のダイレクト・コスト上の差異額の発生する余地はなくなった。マネジャーからみて「ダイレクト・コストをものとして作成されたりレポートはより有意義な会計情報を含んだコントロール用具になった」(4) と考えられる。利益に責任を持つマネジャーからすれば、一定期間に対する利益目標を心に持ち続けるのであるが、経営活動の進行につれて、その目標からの偏差は同時に認識され、一定期間の業績としてもまた評価されなければならない。組織ライン別に区分した会計情報は関連する責任者へ士気高揚をもたらせることを可能にするのであり、業績は先月、昨年との情報と比較して評価されるので

はなく、「現在の各期間が目標とする標準を持つとき、同時に業績評価が行なわれる」(5) ののである。このように責任会計はダイレクト・コストによる効率的プランニング、コントロールの遂行上とも深い関わりが存在する。組織の管理者は組織を通じて原価や収益に影響を与える意思決定を行うのであり「責任会計は、これら意思決定を検証し、意思決定からもたらされる結果を報告するシステムである。」(6) 従って意思決定を行う際のデータの提供者及び、それを利用する人々とは深い関わりを持つことになる。費用、収益に影響をもたらす意思決定は組織の個々人と深く関わっており、たとえば「製造部門に発生する原価は、その原価を発生せしめる意思決定を行った部門管理者と同等視する事が可能となる」(7) のであり、また「売上収益はその意思決定を下した販売部門管理者と同一視すること」(8) も可能である。更に、この収益は収益をもたらした製品、製品種類そのものと同等視することができる。「原価、収益は二次元的関係として認識され、一つは意思決定者から影響を受け、更に一つは物理的経営活動から影響を受ける」(9) のである。

責任会計に深く関わりを持つのが、経営組織のセグメントの概念である。会計的観点からすれば、組織においてマネジャーが自らの管理範囲のおよぶ部分単位である。セグメントのなかで下した意思決定の影響は勿論、そのセグメント

図3-1



責任会計の二つの面

に責任を持つマネジャーへ情報として報告される。見方を変えれば、セグメントのマネジャーは其のセグメントに関しては独立企業を営んでいるかのように経営活動をまかされるのである。そこに彼が自らのセグメントを効率的に経営するために必要な会計情報を提供されなければならない所以がある。責任会計の観点から「収益、原価の発生は一つにはセグメントの意思決定者により、一つには目的行動により影響される」(10)のである。たとえば次の表3-1で特定の意思決定者の影響を受ける原価、収益は意思決定者の列を吟味することにより、影響原因を分析することができる。たとえばAは3、4の活動をコントロールするのである。

「会計的観点からすればセグメントには二つのタイプが考えられる」(11)いわゆるコスト・セグメントと収益セグメントである。原価の発生をもたらすが、収益の発生をもたらさない組織のセグメントがコスト・セグメントであり、製造部門はその例である。製造部門は直接には収益をもたらさない。会計システムはコスト・センターへは予算、標準原価、直接標準原価等の情報を提供し、マネジャーのコスト・コントロールに援助の手を差しのべる。また、業績評価の基準にもする。また収益のセグメントはコスト、収益の両方に関する情報と関連を有し、コストの発生も、収益の獲得をも生ぜしめるのである。販売部門については販売収益を獲得する

が、そのためには原価をも発生せしめるのである。表3-2(12)は会計システムが収益セグメントへ会計情報として提供すべきデータを示しているのである。販売収益に関するデータである直接変動原価、直接固定費、貢献利益額といった概念は其の責任領域のマネジャーと深い関連を持つものである。

地域の貢献利益はそのマネジャーの業績を評価するためのデータであり、この収益セグメントにおいては企業全体の純利益を算出するには及ばない。なぜならば、この地域のマネジャーの意思決定の影響外にあるコスト、収益を彼のセグメントへチャージするのは矛盾を生じるからである。やはり、その地域のコスト、収益データは意思決定の権限の傘下にあるコスト、収益のみがマネジャーにチャージされるべきである。

製造部門においてそのマネジャーはセグメントのキャパシティに全面的に影響を与え得るものではない。キャパシティに関して、いかにセグメントのマネジャーと関連づけるかが問題となる。さらに意思決定の権限を与えられたマネジャーの下で発生する固定費をも如何にコスト・センターと責任を関連づけるか検討しなければならない。キャパシティ・コストを機械一台一台に合理的に配分することは多くの手数がかかり、困難を伴う。手続きを簡略化して「同程度の生産能力の単位をグループ化し、一

表3-1

		Object or Activity					
		1	2	3	4	5	6
Decision Maker	A			×	×		
	B	×				×	
	C		×				

責任会計マトリックス

表 3-2

ABC会社		東部販売市場	
		第一 四半期	貢献予測
売 上		\$ 250,000	
変動製造原価	\$ 80,000		
変動販売原価	\$ 2,000	\$ 82,000	
マージナル インカム		\$ 168,000	
直接固定費	給 料 \$ 30,000		
	家 賃 \$ 6,000		
	旅 費 \$ 10,000		
	生産奨励 \$ 12,000	\$ 58,000	
地域貢献利益		\$ 110,000	

収益獲得セグメント

つの部門とすることが可能であり、そのために少々の能力の差は無視せざるを得ないし、従って原価発生と原価責任セグメントとの関係は薄れることにもなる。」⁽¹³⁾ 経営のセグメントを細分化していても固定共通費をどう処理すべきか問題点が残る。固定共通費をセグメントへ分割可能なものと分割不可能なものに分けることも考えられる。即ち経営全般に亘り、分けることができない固定共通費が存在する。正確に分割できない固定費を敢えて経営部分単位へ細分する利点は「恣意的であれ、原価責任単位と結びついた経営部分単位へ、その負担額を明らかにすることは、そこでの無効費用部分を認識できる意義がある」⁽¹⁴⁾ のである。事業単位別や製品種類別、その他営業区分別に固定費が把握され、経営計画へ利用されているのは周知のところであるが、なかでも減価償却費、固定資産税……等、コミットド・コストは経営の各セグメントへ配賦し得る個別的なものもあれば、複数のセグメントに共通的なものも存在する。マネジッド・コストも各セグメントへ個別的なものと同通的なものが存在する。複数のセグメントに分割して「組織を責任会計の観点から業績評価に関連して考えるとき、キャパシティー・コストもそれに応じて複数のセグメントに区分しなければなら

ない」⁽¹⁵⁾ のである。しかし、留意しなければならない点は「キャパシティー・コストを細分化すればするほどプランニングの技術が発達し、その機能がより有用となると思ってはならない」⁽¹⁶⁾。キャパシティー・コストの細分化が進めば、それだけ限界利益と全体利益との関係が把握しにくくなり、計画の弾力性が阻害されて、その妙味が発揮しにくくなるのである。企業組織の分権管理のもとでは、コミットド・キャパシティー・コストはコントロールの対象にはならない。マネジッド・キャパシティー・コストはセグメント別に予算の形態で管理の対象となる。それ故に期間毎にも、セグメント毎にも意思決定の傘下に入れてコントロール可能な対象にしなければならない。コスト・コントロールにおいて重要なのは分権管理組織と一体的に把握しなければならないのである。この組織において管理責任単位と連携せしめることにより、はじめて業績管理が効果を現わすのである。原価情報の管理者行動との関係は原価要素そのものの特性よりも、むしろ「管理階層的に与えられた権限と責任の実体から関連させる事が重要であると考えられる」⁽¹⁷⁾。

セグメント別の貢献利益法は原価の固定費を前提にするものであるが、固定費はおよそ三

つの範疇に分類され得る。すなわち

- 1 セグメント別に認識可能でコントロールできるコスト
- 2 セグメント別に認識可能でも短期的にはコントロールできないコスト
- 3 セグメント別に認識不可能で配賦し得ないコスト

上記の第一点のものは自由裁量原価とも考えられ、セグメントへ関係するものであるが、コントロール可能なコストは製品へ賦課可能とは限らないのである。第2点目のコストは減価償却、家賃、保険料……等その発生に効果的コントロールができない、業績評価基準との関連性は薄いコストである。第3点目のコストは企業の全般活動に関わるものであり、セグメントの業績評価とは関連せしめられないものである。貢献利益計算における「貢献利益は短期の諸状況変化における影響予測手段として有用性を保持する」⁽¹⁸⁾のものである。したがって操業度変化が利益に及ぼす影響力に力点がおかれていることになる。貢献差益率（貢献利益/売上）は単なる変動原価率の補充物ではないし、変動原価率さえ非常に短期の場合は除き一定に留ることはない。何故なら材料価格、賃金ベース、生産能率、販売価格等は変化するし、長期的には固定費は変化し、年々静的に一定に留まっているわけではない。労働節約型の設備を投資する場合、その意思決定の結果として固定費は増大し、それが単位変動原価を減少せしめる要因となることがある。一定範囲の操業度と期間において固定費は一定であり「マネジメントの観点から固定費の変化が原価、収益のパターンへ与える影響を熟知しておく必要性がある」⁽¹⁹⁾のである。セグメント別売上高から変動売上原価、変動販売管理費を控除し、セグメント別に認識管理し得る固定費を控除すれば、セグメントのマネジャーの業績を表わす利益測定額が得られる。短期業績マージンを算定するためにセグメント別に管理認識し得る固定費が控除されるのであるが、この「固定費のいくらかは、ある程度、変動費へ影響を与えることがある」⁽²⁰⁾ので

ある。経営顧問料といったものは労働生産性を増加せしめ得るし、研究開発費、広告料といったものは販売増大、生産増強へ導くことがある。短期的業績マージン、即ち管理し得る営業利益は企業の全体利益を最大にするために重要なポイントとなるものである。セグメントの管理業績にあたってのこの「貢献差益は資本額を相当程度、意思決定できる場合の資本利益率よりも業績評価基準としては優れている」⁽²¹⁾のである。短期業績マージンからセグメントで管理し得ない固定費を控除すれば長期的指標としての利益が得られる。税引前利益は個々のマネジャーでは影響を及ぼし得ない全般的組織の固定費を控除して算定されるが、「税引前利益も長期収益力の指標としての意義を有している」⁽²²⁾のである。貢献利益の計算を考えると、分類された原価の信頼性は分類の段階が多ければ多いほど減じていくものであることも留意しなければならない。

- (1) 宮本匡章「管理会計と組織構造」『会計』123巻2号、昭和59年2月号 173頁。
- (2) Adolph Matz and Othel J. Curry., *Cost Accounting*. South-Western 1972, p. 591.
- (3) Adolph Matz and Othel J. Curry., *loc. cit.*,
- (4) Adolph Matz and Othel J. Curry., *loc. cit.*,
- (5) Adolph Matz and Othel J. Curry., *ibid.*, p. 592.
- (6) Germain Böer., *Direct Cost and Contribution Accounting*, John Wiley & Sons, 1974, p. 41.
- (7) Germain Böer., *loc. cit.*,
- (8) Germain Böer., *loc. cit.*,
- (9) Germain Böer., *Op. cit.* p. 42.
- (10) German Böer., *loc. cit.*,
- (11) Germain Böer., *ibid.*, p. 43.
- (12) Germain Böer., *loc. cit.*,
- (13) 宮本匡章『無効費用の理論』千倉書房 昭和42年 338頁。
- (14) 宮本匡章 同上。
- (15) 溝口一雄『近代原価計算』国元書房 昭和53年 137頁。
- (16) 溝口一雄 同上。
- (17) 溝口一雄 同上書 151頁。
- (18) H. Heart., *Overhead Cost : Analysis and Control*, Heinemann : London 1973, p. 134.

- (19) H. Heart., *ibid.*, p. 136.
- (20) H. Heart., *loc. cit.*,
- (21) H. Heart., *loc. cit.*,
- (22) H. Heart., *Op. cit.* p. 137.

5 結 語

経営活動において発生する原価、収益をコントロールするためにマネジャーは明確な権限と責任が与えられていなければならない。業績評価のためには従来の標準原価、予算、……等に加えて行動心理学の領域も取り入れなければならないことは勿論であり、それ故に原価の分類は権限と責任の関係から、さらにその発生に重大な影響を与えるか否かの観点に立って分類されなければならない。経営組織上、トップ・マネジメントが大きな責任と権限をもって組織目標と行動をとる事が可能であり、ミドル・マネジメント、ロー・マネジメントへと下るにつれて権限が限定されてくるのであるが、企業組織を階層的に考え、権限の委譲と責任会計の観点から原価はその責任を持つマネジャーに関連させなければならない。効率的責任会計を遂行していくためには経営組織が完全に確立されて

いなければならない。それは権限と責任の委譲の前提条件であり、原価、収益の発生に関する直接責任、間接責任を明確にするためにも必要である。組織の確立がやがて責任あるマネジャーへの原価の配賦を可能にし、企業のセグメントにおけるマネジャーの業績評価を可能にするのである。留意しなければならないのは経営組織はセグメントに区分されても企業活動は一体的な面があり、単に限定された範囲の原価管理のみでなく、各セグメントの相互依存的、全体的観点から原価管理、利益管理を遂行していかなければならない面が存在する。

Böer の原価、収益の発生額とセグメントのマネジャーの同等視は、まさに責任会計の真髄である。キャパシティー・コストを階層組織の観点から関連づけることは、権限と責任の委譲と共に、より効果的責任会計の遂行にとって有用性を持つものである。ただ、キャパシティー・コストをどの程度、細分化していくか問題点が残る。あまりに多段階に細分していくと管理可能性は阻害されてくる。分権管理組織と相俟って検討の余地が残されている。

おわり