

# さ さ き い く こ 佐 々 木 郁 子

学位の種類 博士(経済学)

学位記番号 経博第31号

学位授与年月日 平成9年9月11日

学位授与の要件 学位規則第4条第1項該当

研究科・専攻 東北大学大学院経済学研究科(博士課程後期3年の課程)  
経営学専攻

学位論文題目 管理会計における目的適合性概念の生成と展開  
ーホーングレン著 *Cost Accounting* 初版～4版によってー

論文審査委員 (主査)  
教授 小倉 昇 教授 高田 敏文

## 論 文 内 容 要 旨

ホーングレン著 *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* は、初版(1962年)から9版(1996年)に至るまで一貫して「異なる目的には異なる原価」というテーマを追求している。このテーマのもとで、ホーングレンが構築した目的適合性(relevance)の概念は、その版を重ねる度に当時の最新の優れた研究成果を取り込むことによって、管理会計のキーコンセプトにまで成長している。本研究はホーングレン著 *Cost Accounting* の初版から4版までの目的適合性の生成と展開を追跡することを通じて、ホーングレンが管理会計のフレームワークを確立するに至る過程を考察したものである。

「第1章 「異なる目的には異なる原価」と目的適合性概念の生成ーホーングレン著 *Cost Accounting* 初版を中心としてー」では、*Cost Accounting* 初版(1962年)を取り上げ、「異なる目的には異なる原価」のテーマとともに目的適合性の概念がいかに生成・適用されているかを考察している。

初版で提示されたテーマ「異なる目的には異なる原価」は1950年出版のヴァッター著 *Managerial Accounting* の影響によるものである。このテーマの含意は財務会計の目的ができるだけ正確な原価を計算しようとする絶対的真實性の発見にあるのに対して、管理会計の目的が原価は特定の目的に関してのみ意味をもち、あらゆる状況に適用できるただ一つの「正しい」原価は存在しない相対的真實性を主張することにある。

また、初版発行と同年の1962年に発表された展望論文（1962年）"Choosing Accounting Practices for Reporting to Management" では、管理会計実務の選択指針として目的適合性の概念を構築し、管理会計人の基本的職務が受取人の目的に適合したデータの収集と解釈であることを強調している。管理会計の目的適合性を財務会計の正確性と対比して、製品原価計算（製造間接費配賦）の正確性重視のために、計画と統制に誤った結果が生じることを指摘しているのである。

初版は、この目的適合性を原価概念へ適用して、①棚卸資産評価および利益算定目的には、製造原価および非製造原価、製品原価（棚卸資産原価）、単位原価および総原価、②経常的業務の計画および統制目的には、標準原価および予算、変動費および固定費、管理可能費および管理不能費、③特殊意思決定および長期計画目的には、関連原価（未来原価および差額原価）と、それぞれ異なる目的には異なる原価を対応させている。

「第2章 動機づけアプローチと目的適合性の発展－ホーングレン著 *Cost Accounting* 2版と3版を中心として－」では、「異なる目的には異なる原価」のテーマと目的適合性の概念が2版から3版でいかに展開されているかを展望論文（1967年）"Motivation and Coordination in Management Control Systems" に基づいて跡づけている。

2版は1965年出版のアンソニー著 *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis* で提唱されたマネジメント・コントロール概念を導入することにより、トップ・マネジメントの目標と管理者の目標との調和（目標整合性）を導く動機づけが重視されるようになる。初版では、予算および標準原価が動機づけ装置とみなされ、動機づけが予算および標準の水準とその水準に対する管理者の反応に向けられていたのに対して、2版はマネジメント・コントロール・システムを動機づけ装置として特徴づけているので、目的適合性は会計技法とコミュニケーションなどのシステムの運用に適用されることになる。

また、目的適合性は、初版では原価概念に適用されたが、2版では管理会計システムの設計に適用され、管理者を最適な資源の取得と使用に導く目的に適合したデータの提供が強調されている。とくに管理者の動機づけを強化するために、2版は責任会計システムの設計を重視して、貢献アプローチに基づく原価態様パターンの識別を主張し、目的に適合したデータとして管理可能費および管理不能費、変動費および固定費に加えて、分離可能費と結合費を例示している。

さらに、3版（1972年）では、管理会計システムの設計の起点をマネジメント・コントロール・システムに据え、目標整合性の動機づけの進展を図っている。管理会計の代替的な技法とシステムを選択に際しては、「どの代替案がトップ・マネジメントの目標と調和する行動を最も動機づけるか」という質問を繰り返す必要性と、個々の管理者が組織目標を内在化するとともに、予算編成プロセスへ参加する重要性が指摘されているのである。

「第3章 利用者意思決定モデル・アプローチと目的適合性の展開－ホーングレン著 *Cost Accounting* 3版を中心として－」では、3版で導入された意思決定モデルに焦点を合わせて、目的適合性概念の関連原価への展開を考察している。この考察にあたっては、3版出版前年発表の展望論文（1971年）"The Accounting Discipline in 1999" を用いている。

3版にみられた目的適合性の展開は、1969年発表のAAA意思決定モデル委員会報告書 "Report of Committee on Managerial Decision Models" および1969年発表のAICPA内部報告書 "Cost Concepts and Implementation Criteria" に大きな影響を受けている。

3版の利用者意思決定モデル・アプローチは、在庫モデル・線形計画モデル・資本予算モデルなどのフォーマルな意思決定モデルを特定化し、関連原価を意思決定モデルのパラメータとして一意的に決めようとするものである。初版および2版では、「異なる目的には異なる原価」のテーマのもとに、特殊意思決定問題に対する関連原価計算アプローチは、管理者の意思決定プロセスをブラックボックスとしてみなしてきた。これに対して、3版の利用者意思決定モデル・アプローチは、管理者の意思決定プロセスを可視化することによって、「異なる意思決定モデルには異なるデータ」へと目的適合性の展開を目指したものといえる。

「第4章 費用－効果アプローチと目的適合性の展開－ホーングレン著 *Cost Accounting* 4版を中心として－」では、4版(1977年)で管理会計のテーマに新たに費用－効果アプローチが加えられ利用者意思決定モデル・アプローチが行動科学的なインプリケーションの配慮へと至った過程について考察している。

1976年出版のデムスキー、フェルサム著 *Cost Determination* は利用者意思決定モデル・アプローチを批判して、情報評価アプローチを提唱している。ホーングレンは、展望論文(1975年) "Management Accounting: Where Are We?" でデムスキー、フェルサムの情報評価アプローチを費用－効果アプローチと呼び、4版でこの費用－効果アプローチを管理会計のもう一つのテーマとして加え、管理会計のフレームワークを確立した。

4版に紹介されている利用者意思決定モデル・アプローチ批判は、①情報コストはゼロではなく、会計データも管理会計システムも経済財であること、②ある原価が選択される理由は、「正確である」か「真実である」か「必要である」かではなく、その原価によって意思決定が影響されるかどうかを問うべきこと、③管理会計システムの選択は、管理者のみが意思決定するのではなく、少なくとも会計人も意思決定する多数人状況で生ずることの3点である。①と②の批判点については、費用－効果アプローチを提唱し、原価によって意思決定が影響を受ける場合、その原価の入手費用を控除した後に最大の効果がある原価を選択すべきことを主張する。③の批判点は、費用－効果アプローチに対する挑戦として、多数人意思決定状況で管理会計システムの設計にオペレーショナルな指針を与えるフレームワークの必要性を強調している。

4版でホーングレンが提示した管理会計のフレームワークは、システム設計に対してオペレーショナルな指針ではなく、概念的な指針を与えるにすぎないけれども、費用－効果分析を基本的アプローチとして採用し、予算や標準などのフォーマルな会計業績尺度によって、そのシステム費用を相殺する以上に、目標整合性とインセンティブの効果を増大させることにある。ホーングレンは2版で目標整合性の概念を導入することによって、必要データ・アプローチから動機づけアプローチへと目的適合性の展開を図ったが、この管理会計のフレームワークのもとで、インセンティブ概念を新たに導入することによって、費用－効果アプローチの多数人の行動科学的状況へ概念的な適用を可

能にし、目的適合性の業績評価管理会計への展開を試みたものと言える。

これら各章の考察から、初版～3版における目的適合性は「一人で意思決定をする個々の管理者にとってなにが目的に適合しているか」であった。さらに、4版では、費用－効果分析を管理会計システムの設計指針の基本的アプローチとして採用し、そのシステムの費用を相殺する以上に目標整合性とインセンティブ効果を増大させる動機づけとして、「会計情報の基本的目的は何か。なぜ会計が必要とされたか」の問いが先行し、「いかなるタイプのデータが収集されるべきか」という目的適合性が問われるようになるのである。

## 論文審査結果の要旨

組織内で活動する情報利用者に会計情報を提供するという管理会計の役割を果たすために、情報利用者の目的に適合した会計情報の提供、すなわち目的適合性 (relevance) の確保が管理会計研究の重要な目標と考えられてきた。管理会計の文献で目的適合性の概念が明示的に議論されるようになったのは1950年代に遡るが、本論文ではその当初から目的適合性を中核概念として管理会計のフレームワークを展開してきた C. T. ホーングレンの著作を詳細に辿ることによって、管理会計研究の発展と目的適合性の概念の展開との対応関係を考察したものである。

まず、第1章では初期の目的適合性概念に関する議論を取り上げている。この段階の目的適合性概念は、単独の意思決定者が経済的合理性に従って意思決定を行うという極めて単純な状況を前提にして、組織内での意思決定問題のタイプ別分類に従って、適応する原価情報の種類を定義するだけのものであった。しかし、1960年代に入り盛んになった組織論的行動科学の影響の下に、組織目標とは別の個人的目標を持ちながら、組織目標と個人的目標との均衡点を求める意思決定行動をとるミドル・マネジメント層への情報提供が焦点となる。このような観点はマネジメント・コントロールの下での目的適合性を論ずることになり、情報の性質のみならず、情報を収集・加工・提供する一連の情報システムの構造をも含めた管理会計体系論への拡張の道を開いた。これらの概念の展開のプロセスは、第2章および第3章に詳述されている。

さらに、第4章では、情報経済学を応用して管理会計情報の費用と便益を可視化しようとする考えに基づいて、ホーングレンが提案した費用－効果アプローチの影響を論じている。目的適合性概念への費用－効果アプローチの適用は、それまで意思決定者の判断プロセスと情報との対応関係を基準に目的適合性を論じていた利用者意思決定モデル・アプローチを補完しつつ、管理会計情報の領域を再定義するものであると、佐々木氏は結論付けている。

単一の意思決定主体に対する情報のコストとベネフィットを評価する情報経済学の方法論は、管理会計研究に対しては一時的な興味を喚起したものの、情報選択問題のためのオペレーショナルな解決法とはなり得なかった。しかし、1980年以降組織内での意思決定問題が、多人数意思決定 (multi-person decision making) として認識される傾向が強くなると、管理会計情報の選択問題

は利用者意思決定モデルでは解決できず、コスト・ベネフィット・アプローチに頼らざるを得なくなる。このように管理会計が多人数問題へ移行するための準備的概念整理として、ホーングレンが提案した費用-効果アプローチを評価する考え方も示しているが、残念ながら、佐々木氏は多人数問題へ踏み込んで議論することを避けている。

以上のように、単一の意思決定者に対する情報の有用性という枠に限定しながらも、1960年代から1970年代の期間の管理会計の発展に伴って目的適合性の概念が展開されてきたプロセスを佐々木氏は克明に跡付けている。多人数意思決定を前提とした管理会計情報の有用性評価など現時点での課題を解明するまでにはまだ距離を残すものの、管理会計学説史の研究としては優れた成果を残しており、自立した研究者としての能力を本論文から見て取ることができる。

以上により、本論文は博士論文（経済学）として合格と判定する。