

Title	<研究ノート>プログラミング・バジェット・システムと管理 会計：アンソニーの最近の見解の検討
Author(s)	門田, 安弘
Editor(s)	
Citation	大阪府立大学経済研究. 1976, 21(1), p.130-147
Issue Date	1976-01-05
URL	http://hdl.handle.net/10466/2071
Rights	

プログラミング・バジエティン グ・システムと管理会計

—アンソニーの最近の見解の検討—

門 田 安 弘

ま え が き

アンソニーが管理者の職能である計画・統制プロセスを、(1)戦略的計画、(2)マネジメント・コントロール、(3)オペレーショナルコント・ロールという3つのレベルで分けて考えるべきことを主張しているのは、よく知られている⁽¹⁾。ところが、このような計画・統制プロセスのフレームワークが管理会計の体系とどのように結びつけられるかについては、アンソニーは従来かならずしも理論的に明確な説明をしていなかった⁽²⁾のである。しかし、アンソニーとウェルシュ⁽³⁾による最近の共著では、彼の管理会計のフレームワーク（体系）が実に明瞭にうち出されており、また彼の従来の説明とも若干違った展開もなされているのである。

アンソニーは管理会計をPPBS (Planning-Programming-Budgeting System) として構成しようとしている、というのが筆者の解釈である。そこで、本稿では、管理会計のフレームワークに関するアンソニーの最近の見解が、PPBSの思考に基づいていることを論証するとともに、若干の批判的な検討を加えることを目的としている。

(1) Anthony [1]. これら3つのプロセスの批判的検討は門田 [14] を参照せよ。

(2) Anthony [2] [3] [4].

(3) Anthony-Welsh [5].

1. マネジメント・コントロールの諸段階と管理会計のサブシステムズとの結合

アンソニーによれば、上記の第2のプロセスであるマネジメント・コントロール・プロセスこそが管理会計の該当するプロセスであるとしている。このマネジメント・コントロール・プロセスは、管理会計の観点からみると次の4つのステップからなる公式のマネジメント・コントロール・システムによって支えられているという。

- (1) プログラミング (Programming)
- (2) 予算編成 (Budgeting)
- (3) 執行と記録会計 (Operating and Accounting)
- (4) 報告と差異分析 (Reporting and Analysis)

これらの諸活動は次の図1にみられるように、次々と連続したステップとなっていて、しかも、定期的なサイクルで反復し、全体として「閉ループ」をなしている⁽⁵⁾。

これらのステップについては、アンソニーは従来からも示していたが、これを管理会計のサブシステムと明確に結びつけて提示したのは近著における新しい展開である。

ここで、アンソニーらがうち出した管理会計のサブシステムは次の3つである。

- (1) 全部原価会計 (Full cost accounting)
- (2) 差額会計 (Differential accounting)
- (3) 責任会計 (Responsibility accounting).

上記のマネジメント・コントロールの諸段階とこれらの管理会計サブ・システムとの関係を、はじめに結論的に要約しておく、差額会計はプログラミング段階で用いられる主要な会計情報を提供し、責任会計は予算編成以降の諸段階で利用される会計情報を提供する。差額会計はすぐれて経済分析の産物であり、増分原価や埋没原価や機会原価の概念によって支えられているが、責任会

(4) Anthony [1] 高橋訳121ページ。

(5) Anthony-Welsh [5] p. 302-303.

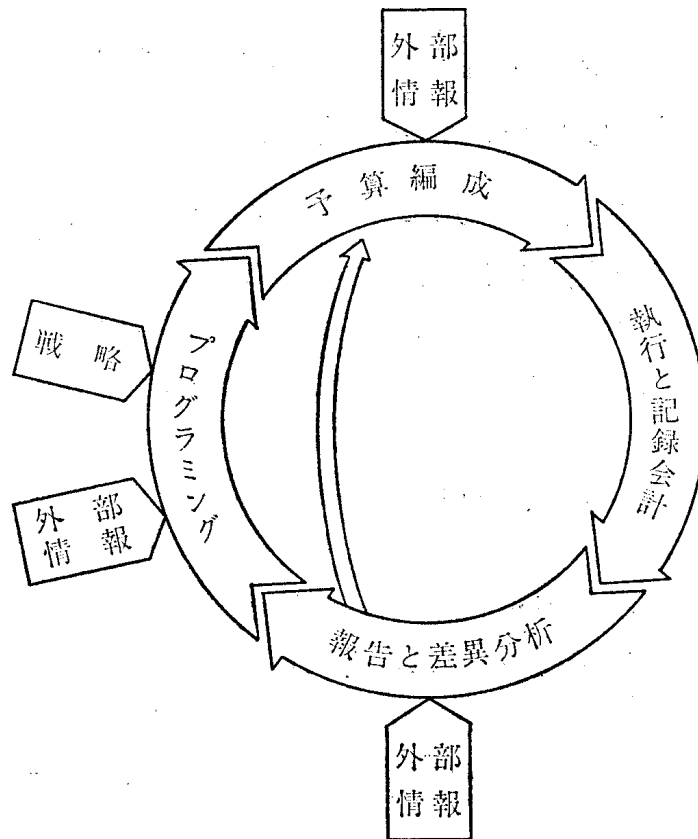


図1 マネジメント・コントロールの諸段階

計は人間行動の心理学的分析に支えられて、責任中心点や動機づけ、目標整合性 (Goal Congruance) の概念を重視する、ということができよう。全部原価会計は特定の意思決定 (プログラミング) と業績コントロール (予算統制) とに役立つことがある。

以下では、まず管理会計のサブ・システムズの説明から始めよう。というのは、アンソニーの共著の中心的な体系はこれら3種の管理会計からなっているからである。その後に、マネジメント・コントロールの諸段階との結びつきをくわしく検討しよう。

2. 管理会計のサブ・システムズ

(1) 全部原価会計はまず第1に財務会計の機能をはたす。この機能はいうまでもないことだが、アンソニーの従来からの持論は、全部原価会計が一定のマネジメント目的にも役立つということであり、そのうち最も重要な目的は価格決定である。ここでは、いわゆるフルコスト・プリンシプルによる原価計算⁽⁶⁾

が考えられているのであって、契約価格が全部原価プラス利益で定められることを指している。(全部原価ではない差額原価による価格決定も、もちろん存在するがそれは第2の差額会計の範疇に入る。) さらに、業績の測定や分析にも全部原価が使用されることがあり、これは業績コントロール目的である。⁽⁷⁾

(2) 差額会計は差額原価と差額収益と差額投資 (differential investment) という3つの面をもっている。差額投資という用語は聞きなれないが、要するに、採択された増分資産量である。ここでは、ある行動案を採用した場合には、別の行動案と比して原価、収益、投資額などにどれだけ差額が生じるかを測定したり推定したりされるわけである。⁽⁸⁾ このような差額会計の具体的内容がどのようなものとして示されているかをみておくことが後の議論に必要である。これは次のような章構成になっている。

- ① コスト・ビヘイビア (第6章)
- ② 代替的選択決定 (第7章)
- ③ 資本投資決定 (第8章)
- ④ 資本投資決定のその他の側面 (第9章)

このうち、①の章では、変動費とか固定費とか差額原価の説明のほかにも、損益分岐点分析や利益図表の活用(原価引上げの場合、単位変動費低下の場合、固定費低下の場合、操業度増加の場合)や、プロダクト・ミックスの問題や直接原価計算の説明があることを強調しておきたい。したがって、この①の章はコスト・ビヘイビアというタイトルを付けているが、要するに、コスト・ビヘイビアと短期利益計画の技法の説明にあてられているのである。次の②の章では、その大部分がいわゆる業務的な個別計画の説明にあてられていて、差額原価の計算や機会原価の概念などに続いて、生産方法の変更、自製か外注か、価格決定、生産の停止決定、販売か追加加工かなどが取扱われている。ここでは、さらに、非営利事業における「費用便益分析」(cost / benefit analysis) も入っていることに注意しておこう(これはかならずしも業務的個別計画に限らない)。

(6) マクドノウによる Anthony-Welsh [5] への書評では、アンソニーの全部原価会計観が的確に把握されておらず、財務会計機能しか認識されていない。(McDonough [8] p. 413 参照。)

(7) Anthony-Welsh [5] p. 14. p. 23-24.

(8) Anthony-Welsh [5] p. 14. p. 151-152.

また、経済的最適発注量の決定もここに入っている。続く③と④の章は、資本予算をめぐる諸問題にあてられている。以上で差額会計の概要をみたが、結局、その内容には(1)短期利益計画の技法、(2)業務的個別計画の技法、(3)構造的個別計画としての資本予算の技法が入っているといえることができる。さて、次に責任会計をみてみよう。

(3) 責任会計は、責任中心点の区分によって計画会計情報と実際会計情報⁽⁹⁾の両方を収集して報告するようなタイプの管理会計である、と定義されている。すなわち、責任会計の本質的な特徴は、それが責任中心点に焦点をあてるということである。この責任会計の部に入っている章は次の5つである。

- ① 予算編成 (Budget preparation) (第11章)
- ② 標準原価 (第12章)
- ③ 統制構造 (The control structure) (第13章)
- ④ 差異分析 (第14章)
- ⑤ 業績報告書 (第15章)

このうち、③の章は原価中心点とか利益中心点、投資中心点の説明から始まって、振替価格や管理可能費の概念や、いわゆるキャパシティ・コストの分類などを説明している。したがって、これら5つの章では、予算編成、狭義の予算統制、事業部制会計の概説、原価管理などが取扱われていることになる。

3. プログラミング

前節の3種の管理会計サブ・システムズが、さきに図1で示したマネジメント・コントロールの4つのステップとどのように結合するのかを詳細に検討することが本節以降の各節の課題である。この結合を通じて、4つのステップはマネジメント・コントロールの公式のシステムになると考えられる。そこで、まず最初は、プログラミングのステップである。

「プログラミングとは、会社が着手するプログラム (programs) の決定と、各プログラムに配すべき資源の概算量の決定とを行なうプロセスである。」これがアンソニーによるプログラミングの定義であって、彼はプログラムについても次のように説明している。⁽¹⁰⁾「プログラムとは、組織がすでに決定済みの戦

(9) Anthony-Welsh [5] p. 305-306.

(10) Anthony-Welsh [5] p. 302-304.

略を実施するために、着手すると決定した主要な諸活動である。」 営利会社では、各主要製品とか製品ラインは1つのプログラムである。また、複数の製品ラインが同一工場で製造される場合には、その工場自体とその工場の拡張や変更が1つのプログラムと認識されることがある。さらに、現有製品の改善や新製品の探索のための複数の研究・開発プログラムも存在する、という。これらは従来、管理会計で親しまれた用法でいえば、結局、プログラムとはマクファランドらの⁽¹¹⁾いう製品別・市場別などのセグメントとか、投資や研究・開発のプロジェクトを指すということができよう。

このようなプログラムの決定 (program decisions) は、すでに先に決定ずみの目標と戦略の脈略の中で行なわれる。そして、この目標と戦略がどのようなものであるべきかの決定は、マネジメント・コントロール・プロセスというよりは戦略的計画のプロセスの部分である、とされる。したがって、ここでは、目標や戦略の決定はプログラミングよりも前段階において先に行なわれていて、それが戦略的計画の段階であることが明記されているわけである。それゆえ、戦略的プランニングの次にプログラミングが来ることになる。ところが、以前のアンソニーの著書では、⁽¹²⁾プログラミングにおける意思決定には、戦略の変更をも含めていたが、それは戦略的計画のプロセスであるから、プログラミングの段階はマネジメント・コントロール・プロセスと戦略的計画プロセスとがお互いに交叉すると書かれていたのである。つまり、プログラミングは両プロセスの境界領域におけるいわば「聖域」という説明であったといえるだろう。この点の説明が、今回明確に変えられたわけである。

さて、プログラミングが、決定ずみの戦略や目標のもとでのプログラムの決定とその所要資源概算量の決定プロセスであることはわかった。しかし、このプログラミングのステップは具体的にいかなることをするのか。このことについて、アンソニーは、プログラミングには次の2つの側面があるとのべている。

(1) まず第1の側面は、特定の提案されたプログラムについて分析し決定することである。プログラムの内容については上でのべたが、プログラムを分析するための技法は、差額会計 (differential accounting) であるとアンソニーは

(11) McFarland [9] 第2章, 第3章を参照せよ。

(12) Anthony [2] p. 423, Anthony [3] p. 315.

(13) のべている。差額会計のデータがプログラミングのステップで用いられる会計データの主要なタイプである。ここでアンソニーは第7章、第8章、第9章でのプログラムとその分析技法、すなわち、業務的な個別計画と資本予算だけをのべ、とくに第8章と第9章の資本予算の決定を強調しているが、第6章でのべた短期利益計画についてふれないのである。(14) しかし、第6章は差額会計の部に入れられているし、アンソニーがプログラムの例として先にあげた製品別や製品ライン別のプログラムの問題は第6章の損益分岐点分析やプロダクト・ミックスの分析に関係するので、これらもプログラミングに入るであろう。したがって、この「プログラムの分析と決定」の段階には、差額会計による短期利益計画、業務的な個別計画、そして構造的な個別計画としての資本予算が入るということできる。

(2) プログラミングのステップの第2の側面は、別々のプログラム提案を会社の全体的なプランへと総合調整することである。そのような全般的プランは「長期計画」(long-range plan) と呼ばれる。このプランは通常5年間先までのプログラムを示している(少なくとも3年間の計画であり、ある公益事業では長くて20年間に及ぶ計画である)。このような長期5か年計画はいわゆる「長期利益計画」や「長期総合計画」をさすのであろうが、アンソニーの著書ではこの作成技法についてはまったくのべられていない。もっとも、多くの会社では公式的な長期計画を有していないのであって、その代わりに、プログラムの重要な側面、とくに資本資産への投資金額とそれへの融資手段に関する報告書や了解が存在する。さらに、公式の長期計画をたてる会社の場合には、プログラミングはふつう予算編成(budgeting)とは別に位置づけられており、予算編成に先行するのである。(15)

プログラミングの内容と位置づけに関する以上のアンソニーの説明をよく考察してみると、彼の考える管理会計のフレームワークはアメリカ連邦政府、とくに国防省などでとられている「プランニング・プログラミング・バジェット・システム」(Planning-Programming-Budgeting System: 計画策定・プロ

(13) Anthony-Welsh [5] p. 305.

(14) Anthony-Welsh [5] p. 303. p. 305.

(15) Anthony-Welsh [5] p. 304. p. 329

グラム作成・予算編成システム、以下 PPBS と略す) である。このことは、アンソニーが1965年9月より3年余の期間、国防省の国防次官補・財務監理官 (Assistant Secretary of Defense, Comptroller) として活躍して、PPBS の進展に力を注いだことに起因するものと考えられる。国防省の PPBS に関するアンソニーの貢献は別として、企業の管理会計としての PPBS について上記の彼の思考は次の図2のように示すことができるであろう。

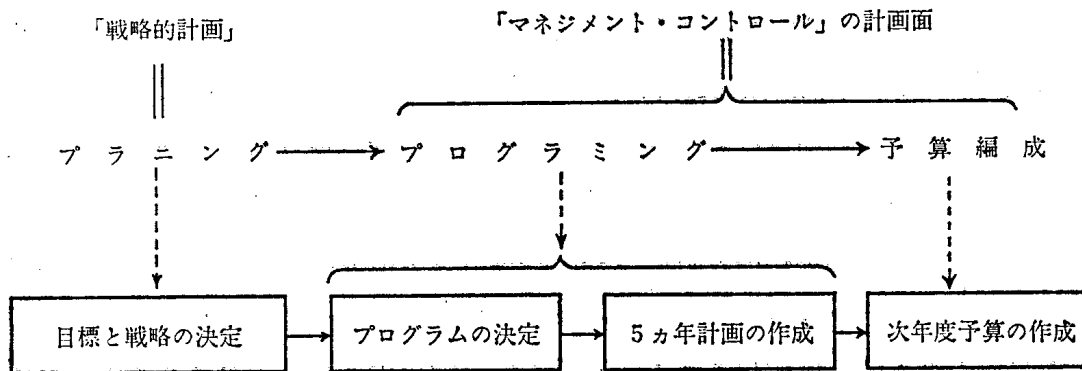


図2 アンソニーによるPPBSとしての管理会計

しかし、上図で描いたアンソニーの考え方は、一般の PPBS のフレームワークとは多少違っている。それは上図での「プログラムの決定」をプランニングに入れるか、プログラミングに入れるかの違いである。すなわち、一般の PPBS は次のとおりである。

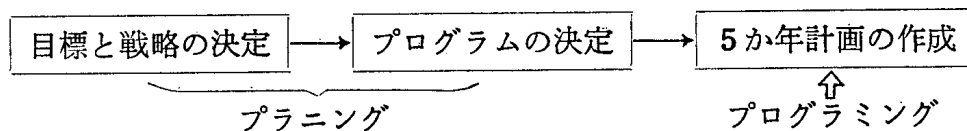


図3

このシエーマは、目標の決定はそれを達成するための代替案であるプログラムの選択決定と密接に関わり合っているという理由によるものである⁽¹⁶⁾。ところが、5か年計画の作成というプログラムの時間的割りつけの段階で、ふたたび、プログラム選択の結果を修正しなければならない場合が多いので、プログラム選択と5か年要画の作成とを1つにまとめて、それをプログラミングのプロセスと考える見方もなりたつわけである⁽¹⁸⁾。

(16) 宮川 [13] 63ページ。

(17) Bierman-Drebin [6] p. 316 では、PPBS は「戦略的計画に対するシステムティックなアプローチ」であるとさえいわれている。

(18) 宮川 [13] 58ページ。

ここで、アンソニーがプログラミングの段階では差額会計が使用されるといったことをPPBSの立場で吟味してみよう。PPBSでは、プラニングの段階に適用される分析手法として「システムズ・アナリシス」がある。システムズ・アナリシスでは、代替案（プログラム）の中から、その組織体の目的に最も貢献するものを選択するために、各代替案について、その実施に要するすべての費用ともたらされる効果を測定し、一定の評価基準に基づいて、すべての代替案を順序づける作業が中心となる。この作業は費用便益分析 (cost-benefit analysis) または費用有効度分析 (cost-effectiveness analysis) と呼ばれているが、⁽¹⁹⁾ここでいう費用の概念は増分費用や機会費用の概念に従うものであるから、これはアンソニーのいう差額会計のデータにほかならない。このような増分費用や機会費用の概念は経済分析から導かれたものであるから、アンソニーのように「プログラムの分析と決定」を彼の「マネジメント・コントロール」プロセスの第1ステップにあるプログラミングに含めるかぎり、マネジメント・コントロール・プロセスでもこのステップでは経済学原理が作用することは自明である。これはアンソニーがマネジメント・コントロールでは非定型的意思決定が行なわれ、⁽²⁰⁾心理学の原理が支配すると、以前に割切った主張をしていたのと対照的である。

また、プログラミングの段階での5か年計画の作成については、PPBSでも、このような多期間にわたる実施手順の最適化を分析的に解決する方法は、現在のところ、開発されていない。したがって、長期計画の作成は、「過去および現在のプログラム決定の将来に及ぼす影響を、全プログラムにわたって合計することによって、将来における新規施策のための資金の余裕、または不足資金額を明らかにし、そこから逆に、現時点における政策決定に長期的視野をもたせ⁽²¹⁾る。」ということになる。企業の管理会計でも「長期利益計画」とか「長期総

(19) 宮川 [13] 64—67ページ。アメリカ連邦政府の場合、各省のプログラムの分析のうちの重要なものは、「特別分析研究書」(Special Analytic Study) という文書の形をとって予算局に報告されることになっている。

(20) Anthony [1] 高橋訳25ページと60ページ参照。この前者が出版された1965年にアンソニーは国防省入りしてPPBSにタッチすることになった。その結果、これ以後において彼はマネジメント、コントロール・プロセスにおけるプログラミング段階にも配慮するようになったといえよう。

合計画」というテーマがあり、多くの研究もすでになされているが、その分析技法はいまなお開発途上にあるといえるだろう。⁽²²⁾

さて、それでは以上のような「戦略的計画→プログラミング→予算編成」の流れは会社の会計年度の中でどのような時間表に従って行なわれるのであろうか。これについてのアンソニーの見解は次のとおりである。⁽²³⁾

会社の会計年度が1月1日に始まる1か年間と仮定すると、プログラミングのプロセスは前年の3月に始まる。その時点にトップ・マネジメントはその基本的な目標と戦略の変更について論じ決定する。そして、それを事業部の管理者と他のラインの執行責任者に伝達する。(この点のアンソニーの説明は、戦略的計画が不定期で不規則に行なわれるという前著の説明とくい違っているが、ここでも国防省のPPBSにおけるプランニング局面のあり方に影響されているのかもしれない。) ついで、個々の事業部の管理者は、トップ・マネジメントによって指令された方針(guideline)に従いながら、自分達のプログラムを決定する。これらのプログラムは、将来の数年間に関する提案諸活動を含んでいる。そうして、夏かまたは初秋には、これらの提案されたプログラムがトップ・マネジメントとともに論じられて、その議論から会社全般のプログラムがトップ・マネジメントに承認されてできあがる。ここでは、アンソニーは会社の組織構造として事業部制を前提にしているので、プログラムの原案が各事業部長によってそれぞれの事業部のプログラムとして提案されることになっている。そして、会社全般のプログラムの決定がトップ・マネジメントとの議論を通じてなされるとしている点で、プログラミングのステップにも心理学の要因が介入することになるであろう。しかし、プログラミングはその後の予算編成のように統制基準の作成を行なうのではなく、計画のための手段をつくり出そうとするものだから、⁽²⁴⁾ トップ・マネジメントの強力なリーダーシップが重要であり、ことに職能別の事業部制の場合にはそのことがいえるのである。しかし、プログラミングにおいて個々のプログラムの費用と便益を測定・比較して全社的観

(21) 宮川 [13] 68ページ。5か年長期計画は、アメリカ連邦政府の場合「プログラムおよび資金計画書」(Program and Financial Plan) と呼ばれている。

(22) たとえば NAA [10].

(23) Anthony-Welsh [5] p. 304.

(24) 宮川 [13] 69ページ。

点から厳しく優先順位づけすること自体が、PPBS の実施を行動科学的にみて困難にさせている面があるとも考えられる。⁽²⁵⁾ さて、かくして、トップで承認されたプログラムは秋に始まる予算編成プロセスの基礎をなすのであり、この予算編成にはふつう3か月を要する。⁽²⁶⁾ 以上でのべた時間表を図示すれば、次の図4のようになる。

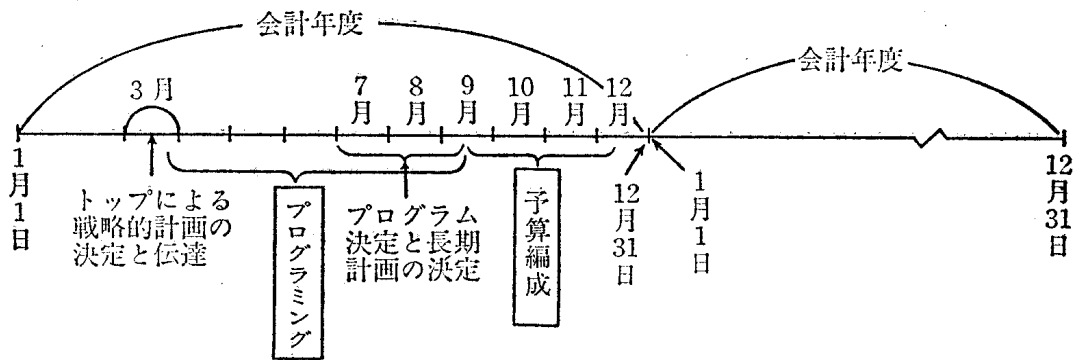


図4 アンソニーによる戦略的計画・プログラミング・予算編成のステップの時間表

4. 予算編成と予算統制

さて、マネジメント・コントロール・プロセスにおいてプログラミングの段階に続くステップは予算編成（バジェットイング）である。予算編成は次年度に関する活動の詳細な実施プランを作成するプロセスであることはいうまでもない。プログラミングと予算編成の関係については後でくわしくのべることにして、まず、予算編成の本質とそこで用いられる会計情報についてアンソニーの見解を考察してみよう。

予算編成のプロセスでは、(プログラミングの段階で決定された) 各プログラムが、そのプログラムまたはその1部の執行に責任がある管理者の責任に対応した区分に変換されることになる。したがって、もともと個々のプログラム区分でたてられていたプランが、予算編成プロセスで責任中心点 (responsibility

(25) アメリカ連邦政府では国防省や保健教育省などを除いて、多くの省庁での PPBS は1970年来中止されている。PPBS の失敗の原因については、今村 [12] を参照せよ。

(26) Anthony-Welsh [5] p. 329.

centers) の区分に変換されるわけである。ここで、責任中心点とは、責任ある管理者を長とする組織単位であって、管理者が責任あるという意味は、彼がその組織単位でなされた仕事について報告責任がある (accountable for the work) ということである。さらに、予算編成プロセスは、本質的に、この責任中心点の管理者と彼の上司との間の交渉の過程である。⁽²⁷⁾

予算編成に続くプロセスは、「執行と記録会計」(Operating and Accounting) および「報告と差異分析」(Reporting and Analysis) であるが、これらはすべて狭義の予算統制プロセスに含まれるものと考えてよい。すなわち、次のとおりである。

「執行と記録会計」のステップでは、実際の現業活動の執行の期中に、実際に消費された資源 (すなわち、コスト) と実際に稼得した収益について記録が続行される。これらの記録は、コストと収益とがプログラム別と責任中心点別の両方で分類されるように構成される。すなわち、(1)プログラム区分に従って分類されたデータは将来のプログラミングの基礎となる。(2)責任中心点区分で分類されたデータは、責任中心点管理者の業績を測定するために用いられる。⁽²⁸⁾

これに続く最後のステップ、「報告と差異分析」は、組織内のコミュニケーション・チャンネルを通じて事後的に実際情報が下方から上方へと伝達されて業績のコントロールと各責任中心点間の調整の確保をはかるプロセスである。伝達される情報には、組織内部でうみ出された情報と外部の環境情報とがあるが、それらは報告書の形で伝達され、これに基づいて管理者は修正的措置を決定することがあるので、マネメント・コントロールの諸段階は、結局、図1のように閉ループをなすわけである。⁽²⁹⁾

さて、以上のような予算編成と予算統制のプロセスは、アンソニーらの近著では「責任会計」の部に入れられているので、予算編成と予算統制に用いられる会計情報は責任会計による。さきにふれたように、責任会計の本質的な特徴は、それが責任中心点に焦点をあてるということであって、責任中心点の区分によって計画会計情報と実際会計情報とを収集するような管理会計が責任会計

(27) Anthony-Welsh [5] p. 304.

(28) Anthony-Welsh [5] p. 304.

(29) Anthony-Welsh [5] p. 305.

である。このような責任会計はマネジメント・コントロール・プロセスで専ら用いられるものである。責任会計がなにゆえに責任中心点を重視するのかといえ、マネジメント・コントロール・プロセスはプログラミングの段階を除くと) 責任中心点の長である管理者によって遂行されるものだから、このプロセスに有用な会計情報は管理者の責任領域に関係したものでなくてはならないわけである。⁽³⁰⁾

5. プログラミングと予算編成の関係

次に、予算編成とプログラミングの関係について考察しておこう。まず、予算編成は一定の時間表に従った順序でなされるものだが、その諸段階としてアンソニーらは次の7つのステップを示している。⁽³¹⁾

1. 予算編成方針の設定
2. 販売予算の作成
3. 他の予算構成要素の第1次的作成
4. 各予算構成要素の最終プランをうみ出す交渉
5. 各予算構成要素の調整と再検討
6. 最終的承認
7. 承認された予算の公布

このうち、第1ステップの「予算編成方針の設定」(Setting planning guidelines) は、正確に言えば予算編成プロセスに先行するプログラミングのプロセスであって、したがって、第1ステップは「予算編成方針の通達」というべきであろう。そのことは、この第1ステップに関するアンソニーの次の説明からも明らかである。⁽³²⁾

「予算編成プロセスはほとんどの主要な方針決定が行なわれるメカニズムではなくて、むしろ、これらの諸決定を実施に移す手段である。もし会社が公式のプログラミング・プロセスを持っているならば、ほとんどの主要な決定 (major decisions) はこのプログラミング・プロセスの部としてなされているので

(30) Anthony-Welsh [5] p. 306.

(31) Anthony-Welsh [5] p. 329.

(32) Anthony-Welsh [5] p. 329-330.

ある。ただし、若干の主要な決定が予算作成プロセス中になされることもある（なぜなら、予算を作成する活動が、事前に予知しなかった問題を明らかにすることがあるからである）が、そのようなことは一般ルールに対する例外である。」

かくしてアンソニーは、プログラミングと予算編成の関係について結論的に次のようなきっぱりとした見解を示している。すなわち「予算作成が開始されるときには、予算年度に影響を与える大部分の意思決定はすでに行なわれてしまっているのである。……予算は継続事業の脈絡の中で立てられ、前もってすでに⁽³³⁾なされたプログラミング決定によって支配されるのである。」と。

それでは、予算編成方針が具体的にいかなる形をとるかについては、アンソニーは次のようにのべている。会社が公式のプログラムまたは長期計画をもっているならば、このプランが予算を作成する基礎になる。これの代わりに、あるいはこれに加えて、トップ・マネジメントは予算編成方針として次のような問題に関する詳細な情報と基本方針を与える。すなわち、

1. 一般経済状況の見積
2. 価格引上げと賃金上昇に対する許容幅
3. 製品ラインの変更

(33) この見解は、利益計画と予算編成とは概念的にも手続き的にも分けて考えるべきであるという溝口教授の年来の主張とまったく同じである。すなわち、「予算編成は、利益計画において示された大枠に沿って、その限定された範囲について行なわれる。それはすでにトップ・マネジメントによる『方針決定』から離れて『コントロール』の段階に移っているのである。すなわち、利益計画を管理組織を通じて具体的に実現するためのスケジュールを作成する仕事なのである。予算の統制機能はすでにその編成過程において作用している。というのは、各部門の管理者は、予算案を作成している過程で、実施面のことを併せ考えるものだからである。要するに、従来予算編成手続きのうちで漠然と考えられていた利益計画の部分を概念としても、また実務上のプロセスとしても、一応予算から切りはなし、これをトップ・マネジメントの決定領域に属せしめることが肝要である。方針決定の問題と統制の問題とを同じ予算の名の下に雑然とさせるべきではないということになる。」（溝口[15] 115ページ）。このように考え方としてはアンソニーと溝口教授は同じであるが、アンソニーは予算編成を計画 (planning) と統制 (control) のいずれの範疇に入れるかとなると、計画の方に入れている (Anthony-Welsh [5] p. 536).

4. 操業規模の変更
5. 昇格人事の許容数, 等々。

さてところで、さきに、予算編成のプロセスではもともとプログラム区分のプランが責任中心点の区分に変換されるとのべたが、これは「責任予算」(responsibility budgets)の作成である。しかし、より厳密にいうと、プログラミングの成果であるプログラム・プラン(5か年計画)と責任予算の作成との間において、「プログラム予算」(program budgets)の作成、すなわち、「プログラム・バジェット」(program budgeting)のプロセスを介在させるのがPPBSの考え方である。

⁽³⁴⁾ アンソニーによれば、プログラム予算は、会社がその年度中に行なおうと計画している主要プログラム(major programs)の見積収益と見積コストとからなる。そのような予算は、たとえば、製品ライン別に区分した予算であって、それは各製品ラインに関する見積収益とコストを示している。このようなプログラム予算は統制目的というよりは計画目的で作成されるのであって、アンソニーは、「この種の予算は、管理者がその事業の種々のプログラム間で全体的なバランスがとれているかどうかを分析するときには有用である。」として、次のような質問に答えることができるとしている。

1. 各製品ラインの利益率は満足なものか
2. 製造能力は規模や販売組織力とバランスがとれているか
3. 研究費に多額の資金を費せるか
4. 十分な資金が利用可能か、等々。

これらの質問のいずれかに否定的な答が出れば、プランを改定する必要が示唆されているわけである。

本来、PPBSのアプローチは、計画—執行—統制(plan-do-see)というマネジメント・サイクルの「計画」の局面に重点をおいているので、PPBSでの予算編成は、原則的には、プログラム単位で行なわれ、そこで終わってもよいとされている。⁽³⁵⁾しかし、プログラムの実施主体を能率的にコントロールするためには、組織単位別の情報が必要となるであろうし、集中購買、在庫管理などによ

(34) Anthony-Welsh [5] p. 324.

(35) 宮川 [13] 73ページ。

って資源利用の合理化を図ろうとすれば、費目別の情報も必要となるであろう。このように、予算の役割をマネジメント・サイクルの諸局面で考えると、PPBの最後の段階である予算編成は、PPBの各プロセスで使用されてきた目的指向型の分類体系（すなわち、プログラム体系）から、他の組織別や費目別の分類体系への変換という作業も含まねばならないことになる。⁽³⁶⁾

かくして、責任予算が、プランの実施に責任のある人々の区分によって作成されることになる。これが業績コントロールの手段として役立つ理由は、この予算が事後的に各管理者の実際業績と比較できるような期待業績を提示しているからである。アンソニーは、「組織図上の各管理者は、彼の責任領域に対応した業務予算の部分を作成する責任がある。」⁽³⁷⁾とのべているから、責任予算は基本的には下からの各部門から積上式に交渉によって作成されるものである。したがって、PPBのプロセスでプログラム予算がトップ・ダウン的性格を強くして決定されるならば、それはボトム・アップの責任予算と違った数字を導くかもしれない。しかし、アンソニーは、プログラム予算と責任予算は「事業の全般的業務プランを描き出す2つの方法であって、いわばパイを切る2つの異なった方法である。したがって、両者は予算純利益に関する同一の最終数字に達する。」⁽³⁸⁾とのべている。それゆえ、予算編成はあくまでも、プログラミングの成果としてトップから通達される予算編成方針に基づいて、各部門から積上式に原案を出され交渉と調整を通じて行なわれるものであって、予算編成方針はプログラム区分だが、最終的に出来あがった予算はプログラム区分にも責任中心点区分にも表現される、ということであろう。しかし、プログラム予算を作成しない会社も、もちろん存在する。

また、プログラム予算と責任予算の違いはプログラムか責任中心点かというだけにとどまらず、それに基づいて費目の内容にまで違いが生ずる。アンソニーの示す例では、⁽³⁹⁾工場の製造部門別に責任予算ではその部門の作業長の統制可能原価だけが示されるが、プログラム予算では各製品の計画原価が示され、そ

(36) 宮川 [13] 74ページ。

(37) Anthony-Welsh [5] p. 325.

(38) Anthony-Welsh [5] p. 324.

(39) Anthony-Welsh [5] p. 325.

れは直接費と間接費を含んでいる、とされている。

しかし、状況によっては、個人の責任を特定のプログラムと関係づけることができる場合もある。このような状況では、プログラム予算は統制手段としても役立つのである。アンソニーのあげた例として、⁽⁴⁰⁾映画やテレビの「特別番組」のプロデューサーは彼の特定プログラムの予算をもつが、業績コントロールはこの予算区分で行なわれるのである。また、このような状況は主要な資本資産の建設プロジェクトではいつも生じている。すなわち、ビルディング、ダム、道路、橋、船舶、兵器体系等々である。

参 考 文 献

- [1] Anthony, R.N., *Planning and Control Systems; A Framework for Analysis*, Harvard University, 1965. (高橋吉之助訳「経営管理システムの基礎」ダイヤモンド社, 1968年)
- [2] Anthony, R.N., *Management Accounting; Text and Cases*, Irwin (rev. ed.) 1970. (第1版訳は, 木内佳市, 長浜穆良共訳「管理会計」日本生産性本部)
- [3] Anthony, R.M. *Management Accounting Principles*, Irwin, (rev. ed.) 1970.
- [4] Anthony, R.N., *Programmed Learning Aid for Management Accounting*. Irwin, 1970. (佐藤精一訳「プログラム学習による管理会計入門」学習研究社, 1974年)
- [5] Anthony, R. N. and Welsh, G. A., *Fundamentals of Management Accounting*, Irwin, 1974.
- [6] Bierman, H. Jr. and Drebin, A.R., *Managerial Accounting: An Introduction*, sec. ed. Macmillan, 1972. Chap. 14.
- [7] Hitch, C.J., *Decision-Making for Defense*, University of California Press, 1965. (福島康人訳・岸田純之助解説「マクナマラの理論」日本経営出版会1966年)
- [8] McDonough, J.J., Book Review for Anthony-Welsh [5], *The Accounting Review*, April 1975, p. 412-413.
- [9] McFarland, W.B., *Concepts for Management Accounting*, NAA. 1966. (染谷恭次郎監訳・高松正昭・竹林代嘉訳「管理会計の基礎」日本生産性本部, 1967年)

(40) Anthony-Welsh [5] p. 325.

- [10] NAA Research Report No. 42, *Long-Range Profit Planning*. 1964.
(森藤一男・中原章吉訳「長期利益計画のたて方」日本生産性本部, 1965年)
- [11] Novick, D. (ed.), *Program Budgeting: Program Analysis and The Federal Budget*, Harvard University, 1965. (福島康人訳「PPBS の理論と手法」日本経済新聞社, 1969年)
- [12] 今村和男, 米国での PPBS 批判, 「オペレーションズ・リサーチ」1974年11月号 (No. 11. Vol. 19).
- [13] 宮川公男編著「PPBS の原理と分析——計画と管理の予算システム——有斐閣, 1969年.
- [14] 門田安弘, 多階層のコントロール・システムとしての管理会計, 大阪府大「経済研究」21-1.
- [15] 溝口一雄, 実践的予算統制, 「企業会計」1966年1月号.