

コントローリングと計算価格

関 野 賢

要 旨

ドイツ企業ではコントローラーという役職が存在し、重要な役割を担っているが、その役割は多様かつ広範である。主として、彼らには、企業におけるさまざまな意思決定を企業の全体目標に合わせて調整することが求められる。これは調整志向的コントローリングと称され、ここでは計算制度および計算価格が重要な手段の一つとなる。この調整志向的コントローリングにおいては、部門管理層の最低効用を満たすとともに、彼らを動機づけることを可能とするコスト・プラス法による全部原価志向的な計算価格が、エージェンシー理論の観点から適切であると考えられる。

キーワード：エージェンシー理論 (Principal-Agent-Theorie)、計算価格 (Verrechnungspreis)、コントローラー (Controller)、調整志向的コントローリング (koordinationsorientiertes Controlling)、プレティアール・レンクング (pretiale Lenkung)

I 序

現在、多くのドイツ企業においてコントローラーという役職が存在し、彼らは企業管理において重要な役割を担っている。その役割が多様かつ広範であるため、コントローラーは、意思決定者であるマネジャーと明確に境界づけられていない。また、理論研究でも、コントローリングの定義に関する統一的な見解は存在しない。このような状況にもかかわらず、調整志向的コントローリングというアプローチが一般的に受け入れられている。このアプ

チでは、企業におけるさまざまな意思決定、とりわけ分権的組織である部門の意思決定を企業の全体目標に調和させるために、客観的かつ適切な情報を全般経営層に提供することが、コントローラーに求められる。その際、計算制度、とりわけ計算価格は重要な手段の一つである。

コントローリングは、時代背景に応じて、計算志向的アプローチから情報志向的アプローチ、そして、現在の調整志向的アプローチへとその内容を変えてきた。それらのアプローチいずれにおいても、計算制度および計算価格は重要な手段であったが、そこで求められる役割が相違するため、異なる計算価格が用いられるのである。本稿では、調整志向的コントローリングで利用される計算価格の決定主体や算定方法をエージェンシー理論の観点から検討し、このアプローチにおける最適な計算価格を明らかにしたい。

まず、Ⅱ節では、計算価格の定義と役割を取り上げる。その際、シュマーレンバッハ (Schmalenbach, E.) が主張する価格による管理としてのプレティアール・レンクング (pretiale Lenkung)、ならびに、その効果について考察する。Ⅲ節では、分権的組織において用いられる計算価格を検討する。その役割を明確にした上で、その決定主体ならびに算定方法をエージェンシー理論の観点から検証する。Ⅳ節では、そのようにして設定された計算価格が、コントローリングにおいていかに利用され、いかなる効果を生み出しているのかということを考察する。最後に、このような計算価格が包括的コントローリングの手段としてなぜ有効であるのか、そして、いかに効果的であるのかということを明らかにしたい。

Ⅱ 計算価格の定義と役割

コントローリングには、企業内の多くの意思決定を企業の全体目標に調和させることが求められる。それらの意思決定が全体目標の達成を妨げることになる要因として、意思決定者における自己利益の追求および認識の制約が挙げられる¹⁾。これらの要因を削減することがコントローリングの役割であり、そこでは客観的かつ適切な情報が意思決定者に提供されるのである。そ

のための手段の一つとして計算制度が存在する。とりわけ、計算価格は分権的組織の調整に効果的であり、コントローリングにおける重要な役割を担うと考えられる。

計算価格とは、「その生産要素や経営内部給付あるいは最終製品に帰属させる評価価値」²⁾である。一般に、評価はその評価主体の目的や意図に影響されるため、計算価格においても、その評価はその目的や意思決定状況に依拠したものとなる。その際、評価目的として、「原価部門の経済性管理、原価計算の単純化や迅速化、あるいは、分権化された企業の管理など」³⁾が挙げられる。

計算価格の問題は、シュマーレンバッハが唱えたプレティアール・レンクング（価格による管理）において着目された。彼は、「貸借対照表は経営の会計制度の諸用具の一つであり、又経営の会計制度なるものは経営経済の、従って一般に経済の諸用具の一つである」⁴⁾と唱えた。このことから、「会計制度がつねに本来的に経営の活動に役立つべきでない」⁵⁾ことが推察される。また、当時の企業において、「経営管理の目的は、経営の製品原価を可及的に低下させること、すなわち、原価管理」⁶⁾にあった。そのため、経営の活動に役立つという使命に対して、主要な問題として製造業における生産管理、とりわけ原価の問題が取り組まれたのである。この「原価の低下を認識するためには、経営の外部要因である物価変動と操業度の変更からの影響を除去しなければならず、そのために、正常価格又は標準価格が計算価格として用いられる」⁷⁾と主張された。また、そのような価格のもとで算出され

1) 関野 賢「投資決定におけるコントローリングの役割」『商経学叢』経営学部開設10周年記念論文集、2013年、405-422ページ、とりわけ409-417ページを参照。

2) 阪口 要「計算価格」神戸大学会計学研究室編『会計学辞典』第6版、同文館出版、2007年、338ページ。

3) 阪口 要「計算価格」338ページ。

4) エ・シュマーレンバッハ著、土岐政蔵訳『動的貸借対照表論』森山書店、1950年、1ページ。

5) 斉藤隆夫『会計制度の基礎』増補版、森山書店、1987年、153ページ。

6) 土岐政蔵『計算価格論』千倉書房、1953年、342ページ。

た経営利益は、「市場価格や固定価格を適用して、下位部門や製品ごとに区分計算され、この部門ごとの純粹利益が部門指導者の賞与に影響し、彼らを動機づける」⁸⁾のである。これが、シュマーレンバッハが唱えるプレティアレ・レンクングである。そこでは、複合的な製造企業において、部門ごとの原価計算や原価把握を正確に実施し、原価の低減ならびに部門管理層の動機づけを試みるという問題が検討された。

現在、経営管理の問題は広範囲に及び、上述のような生産の領域に限定されない。それゆえ、原価管理に利用された計算価格も、内部管理価格としてさまざまな領域での経営管理の問題に適用することが求められる。本稿では、コントローリングの手段としての計算価格に焦点を合わせたい。コントローリングでは、意思決定における意思決定者の自己利益の追求や認識の制約を削減することによって、企業を全体最適へと導くことが求められる。この自己利益の追求や認識の制約は分権的組織においてしばしば見られる。たとえば、そのような組織において、部門管理層が企業の全体利益ではなく自己の部門利益を最大化しようとしたり、あるいは、企業全体や他部門に関する情報が各部門に提供されなかったり、もしくは、各部門が全般経営層に適切な情報を提供しなかったりするるのである。これらの要因を削減するために計算価格が利用されるが、このことは、計算価格における第3の評価目的である分権化された企業の管理に該当する。分権化された組織を管理するためには、当該組織を企業の全体目標と調和させたり、他の組織と調整したりするための、あるいは、当該組織ならびに組織構成員を動機づけるための客観的な指標が必要である。この指標になるのが計算価格であり、これが内部管理価格として利用されるのである。

7) 土岐政蔵『計算価格論』353ページ。

8) 齊藤隆夫『会計制度の基礎』162ページ。

Ⅲ 計算価格とエージェンシー理論

1. 分権的組織の管理における計算価格の役割

分権的組織においては、部門管理層が独自の権限のもと部門の意思決定を行うが、それらは企業の全体目標に相反してはならない。その際、企業内での財の流れを調整するものとして、計算価格が用いられる。分権的組織において、それぞれの部門の意思決定は部門利益の最大化を志向し、その利益は、他部門もしくは企業外部に提供した財による収入と他部門もしくは企業外部から調達した財への支出の差として算出される。しかしながら、市場価格と異なり、企業内部における供給価格や調達価格は、財の需給関係ではなく、全般経営層の恣意によって設定される。とりわけ、製造部門における原材料などと異なり、研究開発、資金調達、情報提供あるいは計画策定などのような給付は全般経営層によって提供され、それに対して明確な価格は存在しない。また、部門利益はその価格に大きく影響されることから、恣意性が大きく含まれる。それゆえ、計算価格は、内部管理価格としての役割を担うのである。

管理価格としての計算価格には、調整機能、動機づけ・誘因機能ならびに成果測定機能がある⁹⁾。まず、調整機能として、計算価格上で各部門の意思決定を相互調整することにより、企業の全体目標に向けてそれらの意思決定が制御される。それに対して、動機づけ・誘因機能では、計算価格によって部門管理層が企業全体に貢献するように動機づけられる。これらにより、自らの部門利益の最大化を志向する部門管理層および彼らの意思決定が、計算価格上で間接的に企業の全体目標に調和するように導かれるのである¹⁰⁾。

このような計算価格は、コンサルティングにおいてとりわけ重要な役割を果たす¹¹⁾。第1に、個別企業の利益測定や利益移転において必要とされる。第2

9) Küpper, H.-U.: Controlling, 5 Aufl., Stuttgart 2008, S. 427.

10) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 427.

11) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 428.

に、コンツェルン間での取引における価格の決定や正当化のために利用される。第3に、原価場所間での経営内給付を計算し、計画原価計算において経営内部の財の費消の際に市場価格の変動の影響を排除する。このように、分権的組織の代表的形態の一つであるコンツェルンの管理において、計算価格は重要な役割を担うと考えられる。しかし、その効果がほとんど認識されず、あまり利用されていないため、実務では計算価格の調整機能はほとんど評価されていないのである¹²⁾。

2. 計算価格の決定主体とコントローリング

計算価格は、全般経営層や部門管理層によって、あるいは、全般経営層と部門管理層の共同で決定される¹³⁾。以下では、これらの決定主体の相違を、コントローリングに関連させて考察する。

全般経営層による決定においては、企業全体にとって有効な計算価格の設定が試みられる。その際、全般経営層が価格設定において必要な情報をいかに入手するのか、そして、部門管理層が適切な情報を全般経営層に提供するのか、たとえば、自らの部門にとって不都合であるような情報も提示されるのかという問題が生じる。すなわち、企業全体にとって最適な計算価格の算定が試みられるが、全般経営層と部門管理層の間に情報の非対称性が存在するため、その価格が必ずしも最適なものであるとは限らないのである。情報志向的コントローリングでは、このような情報の非対称性の削減が追求される。

部門管理層による決定では、各部門に意思決定の裁量権が委ねられているため、部門間の取引において外部市場と同様の交渉が行われ、それにより取引価格も設定される。この過程において、それぞれの部門に多くの情報が蓄積されるとともに、その構成員の動機づけが促進される¹⁴⁾。しかしながら、

12) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 428.

13) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 429 f.

14) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 429.

この方法は、部門管理層に多くの意思決定権限が委譲されていることから、その意思決定が必ずしも企業全体の利益を志向しているとは限らない。もちろん、自由競争により、各部門における利益の最大化が企業全体の利益の最大化に向かうことが前提とされているが、それが必ずしも実現されるとは限らないのである。たとえば、企業内での部門のあつれきや権力構造によって、あるいは、市場性のない特殊な財の取引においては、部門間の自由な取引が実現されるとは考えられない。また、部門を独立した組織と見なすため、部門の利益を損ないかねない協働、あるいは、企業の長期的な展望に沿った意思決定などは考慮されないのである。コントローリングは、部門管理層の意思決定を企業の全体目標に志向させることを目的とした支援であるため、ここでは、完全に部門管理層に意思決定権限を委譲したこの方法は考察から除外される。

それゆえ、調整志向的コントローリングにおいて問題となるのは、全般経営層と部門管理層の共同決定による方法である。その場合、部門間での協議決定を、全般経営層が支援したり、企業の全体目標に志向するように方向づけたりするのである。価格決定への全般経営層の関与の大きさは多様であるが、その関与によって計算価格の客観化や公正化、とりわけ企業全体にとっての最適化が試みられる。また、その設定においても、市場と同様の需要と供給による価格決定だけでなく、計算価格に関する理論的知識を前提とした設定方法も考慮されなければならない¹⁵⁾。これにより、計算価格の設定に部門管理層も参加させることで、部門およびその構成員に納得できるような客観性が示され、そして、彼らを動機づけるとともに、企業全体にとって最適な計算価格を設定することが可能となるのである。

3. コントローリングにおける計算価格とエージェンシー理論

分権的組織における意思決定を調整するために用いられる計算価格の算定

15) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 430.

方法として、市場志向的アプローチ、原価志向的アプローチおよび意思決定志向的アプローチについて、以下では、コントローリングにおけるその効果をエージェンシー理論の観点から検討する¹⁶⁾。

ただし、実務において、それらのアプローチの中で市場志向的もしくは原価志向的アプローチが利用されることが多く、限界原価や機会原価に基づいた計算価格はほとんど用いられていない¹⁷⁾。このことから、計算価格による調整機能は実際には限定的にのみ取り上げられ、その効果はあまり見られないのである¹⁸⁾。

(1) 市場志向的な計算価格 (marktorientierter Verrechnungspreis)

市場志向的な計算価格は、その財の市場価格、すなわち再販売価格から導かれる。そのため、価格設定において恣意性が含まれない客観性がメリットとして備わっている。しかしながら、このアプローチに不可欠な前提として、当該財が市場で販売され、また、経営内部の財と市場の財が同等に扱われていなければならない。また、企業の外部市場も、内部市場も完全市場と見なされ、そこでは取引コストが存在しないとされる。これらの条件下で計算価格が設定された場合、その価格は客観的であり、それぞれの部門において目的適切な価格であると考えられる¹⁹⁾。

ただし、この価格が必ずしも企業の全体目標にとって最適であるとは見なされない。各部門の目標追求が市場による調整によって全体最適をもたらすと主張されるが、この場合の全体とは企業全体ではなく、市場全体を意味する。それゆえ、企業の全体目標を達成するためには、このような調整ではなく、全般経営層の権限による調整が必要となる。すなわち、経営内部の財と外部市場の財を同等に扱うのではなく、場合によっては内部の財を優先的に

16) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 430-440.

17) Ewert, R. und Wagenhofer, A.: Interne Unternehmensrechnung, 8. Aufl., Berlin/Heidelberg 2008, S. 574 und 583.

18) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 430 f.

19) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 432.

扱うことが求められるのである。たとえば、現時点では外部市場からの購入が効果的であったとしても、長期的な展望において企業の成長のために内部からの調達に優先されなければならないこともある。また、企業内部でのシナジー効果、あるいは、調達や販売の安定性確保なども検討されなければならない。これらは全般経営層によって遂行されるが、そのための情報を提供するものがコントローリングの役割である。このことから、コントローリングに利用する計算価格の算定には、このアプローチは有効ではない。

(2) 限界原価志向的な計算価格 (grenzkostenorientierter Verrechnungspreis)

限界原価は、操業度ないし生産量の無限小分の変化分に対する総費用の変動分と定義される²⁰⁾。すなわち、これは、操業度に関連した部分原価であり、一次原価関数の場合には、供給量に依存せず、単位変動費に一致する²¹⁾。その場合、企業内部の調達と供給が外部市場と同様に取引され、その給付に制約がないなら、限界原価を計算価格として用いることで、企業の全体目標にとって最適な調整がもたらされる。しかし、この条件はほとんど満たされないのである²²⁾。

それに対して、限界原価を非一次関数、すなわち総費用関数の第一次導関数とするなら、この原価関数や売上関数から最適な計算価格がその財の供給量とともに算出される²³⁾。ただし、この場合も、企業内部の調達と供給が外部市場と同様の条件で取引されることが前提とされる。この条件下では、財の需要と供給から価格が設定されるため、計算価格に関する情報は不要であるとともに、全般経営層が計算価格ではなく、その設定方法のみを定めるなら、問題は生じず、部門がその指標に従うかということが問われるのであ

20) 阪口 要「限界原価」神戸大学会計学研究室編『会計学辞典』第6版、同文館出版、2007年、361ページ。

21) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 433.

22) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 433.

23) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 433-435. Vgl. hierzu auch Laux, H. und Liermann, F.: Grundlagen der Organisation. Die Steuerung von Entscheidungen als Grundproblem der Betriebswirtschaftslehre, 6. Aufl., Berlin/Heidelberg 2005, S. 385 ff.

る²⁴⁾。そして、それぞれの部門は自らの原価構造を適切に認識しているため、原価関数の推移や製品の限界変動費の分布などに関して、全体利益の犠牲のもとで部門利益を増大させるように示すという誘因が生じるのである²⁵⁾。

このことから明らかなように、限界原価計算は、各部門における原価低減に必要な情報として、追加の生産に対する原価を示すことで、最適な製品の選択や生産量の決定に貢献する。ただし、限界原価に基づいた計算価格は、実際にはほとんど存在しないような厳密な条件下でのみ、企業の全体利益にとって最適な調整をもたらすため、この価格による利益算定に関する言明能力も非常に限定されている²⁶⁾。それゆえ、調整志向的なコントローリングにおいてこのアプローチの有効範囲は極めて狭いのである。

(3) 意思決定志向的な計算価格 (entscheidungsorientierter Verrechnungspreis)

生産能力に制約がある場合、企業全体の調整に適切な管理価格は限界価格を上回り、その際、その価格は意思決定状況に大きく依存する²⁷⁾。このような制約が存在するならば、計算価格として貢献利益 (Deckungsbeitrag) が利用されるのである²⁸⁾。この利益が、固定費の回収と利益の獲得に対するセグメントの貢献額であるのに対して、限界利益は、企業全体を一つのセグメントとみた場合の貢献利益と理解される²⁹⁾。各部門での最適な利益算定や意思決定において、それぞれの部門での厳密な情報、たとえば固定費の回収や収益性に関する情報が必要であるため、貢献利益に基づく計算価格は有効である³⁰⁾。これにより、分権的な計画策定においても、企業の全体利益が最大化

24) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 435. Vgl. hierzu auch Ewert, R. und Wagenhofer, A.: Interne Unternehmensrechnung, S. 584 ff.

25) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 435.

26) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 435.

27) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 435.

28) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 435.

29) 谷 武幸「貢献差益」神戸大学会計学研究室編『会計学辞典』第6版、同文館出版、2007年、421、422ページ。

されるのである。

しかし、貢献利益に基づく計算価格も、シミュレーション構築の費用やデータの不確実性などの理由から、実際にはほとんど利用されない。この価格は、企業内の需要量と供給量を確定することで算定されるが、それらの数量が設定されているなら、分権的な計画策定における計算価格による調整は不要となる³¹⁾。この問題の克服には、分解法 (Dekompositionsverfahren) と最適な管理価格の段階的算定 (schrittweise Annäherung an die optimalen Lenkungspreise) という2つの方法がある。

前者のプロセスは次のように説明される³²⁾。最適化モデルを主要モデルと複数の下位モデルに分類し、それらのモデルを解く反復プロセスから最適解が導かれる。その際、部分領域では、管理価格などの仮の指標が定められ、そのもとで下位モデルの分権的な最適解が導かれ、それが全般経営層に伝えられる。その情報をもとに、主要モデルが解かれ、このプロセスを繰り返すことで、全体最適に十分な近似解が算定されるのである。この分解法も、モデルの完全な定義化を前提とすることや全般経営層と部門のコミュニケーション費用の高さから、実際にはほとんど利用されない³³⁾。

後者は、全般経営層が任意の計算価格を定め、それに基づいて部門が自らの提供あるいは調達する財の数量を決定し、それが折り合わない場合には、全般経営層が新たな計算価格を提示する方法である³⁴⁾。この方法に関しても、いくつかの欠点が見られる。第1に、このプロセスの段階の数あるいはコミュ

30) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 436.

31) これは「価格による管理のジレンマ (Dilemma der pretialen Lenkung)」と称される。Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling, S. 436.

32) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 436 f. Vgl. hierzu auch Adam, D.: Entscheidungsorientierte Kostenbewertung, Wiesbaden 1970, S. 226 ff.

33) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 437.

34) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 437. Vgl. hierzu auch Koopmans, T. C.: Analysis of Production as an efficient Combination of Activities, in: Koopmans, T. C. (ed.): Activity Analysis of Production and Allocation, New York/London/Sydney 1951, pp. 33-97; Hax, H.: Die Koordination von Entscheidungen, Köln 1965, S. 162 ff.; Laux, H. und Liermann, F.: Grundlagen der Organisation, S. 403 f.

ニケーション費用や計画策定費用などに関する制約のために、近似解が導かれることが保障されない³⁵⁾。第2に、この方法は、短期的な計画策定、情報の確実性およびモチベーションを考慮しないことを前提とし、そして、全般経営層や部門のポテンシャルが所与かつ不変であり、部門に権限が委譲されている業務的な意思決定において有効である³⁶⁾。しかし、計算価格の決定は長期的な影響を及ぼすこともあるし、また、頻繁には変更されない。第3に、情報の不確実性のもとでは、計算価格の決定のみで部門間の意思決定を調整することは困難であり、全般経営層や部門における不完全な情報のもとでの計算価格は、企業の全体目標志向的な調和をもたらす価格と相違するのである³⁷⁾。

分権の組織では、情報の非対称性という前提のもとで、情報の優位性をもつ部門に意思決定権限が委譲される。それゆえ、全般経営層が完全な情報を確保したまま、組織は分権化されない。そして、情報が非対称である場合、部門が必ずしも全般経営層に適切な情報を伝えるとは限らず、自らの部門に都合の良い情報を提示することも考えられる。それに対して、意思決定志向的な計算価格アプローチにおいては、全般経営層と部門の適切な情報交換が前提とされ、情報の非対称性は考慮されない。しかし、エージェンシー理論では、意思決定者の機会主義的行動を前提とするため、このような情報提供が必ずしも実現されるわけではないし、また、それを実現するためには、その情報提供への動機づけが不可欠である。

(4) 全部原価志向的な計算価格 (vollkostenorientierter Verrechnungspreis)

全部原価計算では、製造活動における原価すなわち変動製造原価および固

35) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 437f. Vgl. hierzu auch Koopmans, T. C.: Analysis of Production as an efficient Combination of Activities, pp. 33-97; Hax, H.: Die Koordination von Entscheidungen, S. 162 ff.; Laux, H. und Liermann, F.: Grundlagen der Organisation, S. 402f.

36) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 437f.

37) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 438. Vgl. hierzu auch Laux, H. und Liermann, F.: Grundlagen der Organisation, S. 402f.

定製造原価をすべて加算することで、それぞれの財の平均総原価が補償される³⁸⁾。これによって、個別部門における損失は回避され、それぞれの部門が企業全体の観点における固定費補償や利益獲得に貢献すると考えられる。また、コスト・プラス法では、そのようにして算出した全部原価に利益を付加して、売価が設定される³⁹⁾。それに応じて、総製造原価に利益を加算した計算価格が設定されるのである。

しかし、この全部原価にはいくつかの問題点が存在する⁴⁰⁾。第1に、すべての製造原価を含むため、意思決定状況により変化する。たとえば、固定製造原価も含まれることから、製造量の増減により単位原価が変化したり、販売不振による在庫増加でも正当な原価として在庫として蓄積されたりする⁴¹⁾。第2に、異なる部門の間接費や割当利益に対する配賦率の算定において、固定費が何度も算出されるというように、配賦法に恣意性が見られる。第3に、経営内部財の原価は、企業全体の観点から間接費や固定費を含んでいるにもかかわらず、直接費として処理されるため、原価構造が誤って示されるのである。

このような欠陥にもかかわらず、エージェンシー理論の観点から、すなわち情報の非対称性と誘因の関係から、調整志向的コントローリングにおいてこの全部原価志向的アプローチが推奨される。まず、全般経営層をプリンシパル、部門管理層をエージェントとすると、部門の意思決定に関して部門管理層に情報の優位性があり、また、彼の意思決定は全般経営層が把握していない部門管理層の能力に依拠する。そして、部門管理層は自らにとって利益になるように、自らの情報や能力を投入する。そのため、全般経営層は、部門管理層が企業の全体目標に沿った行動をとるように誘因を提示しなければ

38) 坂手恭介「全部原価計算」神戸大学会計学研究室編『会計学辞典』第6版、同文館出版、2007年、761ページ。

39) 小林哲夫「コスト・プラス法」神戸大学会計学研究室編『会計学辞典』第6版、同文館出版、2007年、459ページ。

40) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 439.

41) 坂手恭介「全部原価計算」761ページ。

ならず、計算価格もそれに役立つように設定されなければならない。

この情報の非対称性と誘因の観点における計算価格の設定問題は、次のように簡単なモデルを用いて説明される⁴²⁾。このモデルでは、生産性の高い部門管理層と生産性の低い部門管理層を取り上げ、彼らは最低効用水準が満たされた場合、企業への協働に貢献すると仮定する。その際、全般経営層と部門管理層の情報は非対称的であり、前者は後者の生産性について認識していないとする。このような前提のもとで、非効率的な部門管理層における計算価格は平均生産原価に一致し、限界原価に一致しないのに対して、効率的な部門管理層における計算価格には一定の利益が付加される。この利益は情報利益あるいは生産性利益と称される。この場合の計算価格は各部門の生産量に依拠し、それぞれの部門管理層は自らの情報や能力を投入することで、部門と企業全体の双方にとって最適な数量を生産する誘因が生じるのである。その一方で、両タイプの部門管理層が選択する生産量が異なることから、その選択によって彼らがいずれのタイプに該当するのかを推論するための情報効果をもたらされるのである。

このことから、エージェンシー理論の観点においては、コスト・プラス法による全部原価志向的な計算価格が最適と見なされる。その際、部門管理層を企業の全体目標へと方向づけるためには、計算価格上で最低効用が与えられなければならない、そこでは管理機能と誘因機能が均衡することになる⁴³⁾。また、この場合の部門利益は、全般経営層と部門管理層の情報が対称的である場合に設定される計算価格のケースよりも小さいため、部門管理層には、企業の全体目標に沿うように自らの情報や能力を投入しようとする誘因が生じるのである⁴⁴⁾。このような誘因に基づく計算価格の決定アプローチは、実際に調整を行う価格の決定方法を示すのではなく、そのアプローチに関する認識を与え、調整機能と評価機能の関係を理解し、そして、原価を補償し、

42) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 439 f. Vgl. hierzu auch Ewert, R. und Wagenhofer, A.: Interne Unternehmensrechnung, S. 596 ff.

43) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 440.

44) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 440.

利益を加算したものとしてコスト・プラス法による全部原価志向的な計算価格を成立させるのに貢献するのである⁴⁵⁾。すなわち、エージェンシー理論によると、全般経営層と部門管理層の情報が非対称的であり、後者が自らの部門利益に基づいて意思決定をするなら、部門において原価を補償する全部原価により部門管理層の最低効用が満たされ、そして、コスト・プラス法における利益加算によって誘因が提供されることで、企業の全体目標に沿った計算価格が設定される。このようにして導かれた計算価格は、部門の意思決定を企業全体の目標に調和させたり、部門間の意思決定を調整したりするのに有効であり、調整志向的コントローリングにとって効果的である。

IV コントローリングにおける計算価格の意義

1. 計算価格による調整と誘因機能

分権的組織においては、部門の意思決定を企業の全体目標に調和させたり、それらの意思決定を調整したりすることが必要であり、そのために計算価格が利用される。このように計算価格上で部門の意思決定を調整することから、それは管理価格と見なされ、その大きさは部門利益に影響を及ぼす。部門の意思決定における調整に用いられる計算価格と利益算定に用いられる計算価格は必ずしも一致するわけではない⁴⁶⁾。部門管理層に情報の優位性が存在するなら、彼らの意思決定を企業の全体目標に調和させる誘因が与えられるような計算価格が設定されなければならない。

ただし、部門への意思決定権の委譲は業務的な計画レベルに限定され、また、計算価格の決定自体は全般経営層が行い、部門管理層はそれに参加したり、影響を及ぼしたりするという関与に限定されるのである。しかし、部門管理層に情報の優位性が存在するため、彼らが計画策定に関与することは目的適合的であり、また、計算価格の決定に参加することも動機づけの観点においても有意義である。なぜなら、全般経営層による各部門の評価はその部

45) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 440.

46) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 441.

門利益に基づいて行われるが、この利益は計算価格に大きく影響されるため、その価格決定に部門管理層が関与することで、その評価が納得できるものとなるとともに、その価格決定あるいは企業の全体目標の実現に部門管理層が協力的になるからである。

また、部門を評価する指標となる部門利益に影響を及ぼす計算価格において利益算定機能が重視されるなら、その価格上では調整機能は満たされない。たとえば、生産能力を完全に操業させていない場合に、計算価格に限界原価を用いると、その部門が企業の全体目標に従っていても、結果として損失が生じることになる⁴⁷⁾。先に述べたように、エージェンシー理論の観点からは、全部原価や少なくとも限界原価を上回る計算価格が部門管理層の最低効用を満たし、誘因機能が満たされる場合に、部門管理層は全般経営層に対して最善の情報や能力を積極的に投入するのである⁴⁸⁾。それゆえ、コントローリングにおいては、計算価格上での利益算定機能を重視した結果統制だけでなく、その価格による誘因機能を組み込んだ調整が必要とされるのである。

コントローリングの目的は、部門の意思決定を企業の全体目標に志向させ、それらを調整することである。そのための手段として計算制度が用いられるが、どのような手段が用いられるか、あるいは、有効であるかは、組織形態によって異なる。集権的組織においては、全般経営層と各部門間の情報の非対称性が問題となるため、幅広い情報交換が求められる。それに対して、分権的組織では、部門の意思決定が企業の全体目標と相反することが問題となるため、各部門の意思決定を調整したり、その構成員を動機づけたりすることで、彼らの意思決定は全体目標へと方向づけられなければならない。そして、コントローリングでは、それぞれの組織形態に応じた計算制度が利用されるのである。ただし、現代の企業においては、大規模化や国際化の進展により、企業内部で組織の分権化が進行しているため、分権的組織の調整が全般経営層に求められ、そのための調整が不可欠である。それゆえ、コントロー

47) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 441.

48) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 441.

リングでも、調整志向的な役割が重視されることから、計算制度の役割は、全般経営層への情報提供よりも、部門間の調整に見られるのである。

2. 計算価格による調整と包括的コントローリング

近年、計算価格による部門の調整や制御はコントローリング研究の中心的な対象であった。その議論では、意思決定領域志向的な価格決定における最適化理論が論じられ、そして、現在では、新制度派経済学（エージェンシー理論、取引コスト理論、所有権理論）の観点から計算価格の問題が議論されている⁴⁹⁾。その際、不完全な情報の非対称な分布、すなわち全般経営層に対する部門管理層の情報の優位性という前提のもとで、いかなる計算価格が部門の意思決定を企業の全体目標に調和させることができるのかということが考察されている。

計算価格の決定に関しては、その決定主体として、部門管理層、全般経営層ならびに部門管理層と全般経営層の共同決定という3つの形態が挙げられる。しかし、エージェンシー理論の観点からは、分権的組織における意思決定を全体目標に調和させること、ならびに、それらの意思決定を調整することが考察対象となるため、全般経営層による単独決定あるいは部門管理層の参加のもとでの全般経営層による共同決定が取り上げられる。その際、全般経営層は部門からの情報に基づいて価格決定を行うため、コミュニケーションが必要となる。その際、コミュニケーションがいかに削減されるのか、あるいは、そのためのコストが発生するのか、さらには、部門から適切な情報が提供されるのかという問題が生じる⁵⁰⁾。

これらの問題に配慮した計算価格の算定が求められ、全般経営層による決定として、計算価格自体の設定と価格決定構造の設定の2つのケースが考えられる⁵¹⁾。前者においては、部門管理層が企業の全体目標に従うように動機

49) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 442.

50) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 442.

51) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 443 f.

づけられなければならない、そのため、実際原価を基準とすることで彼らの最低効用が満たされ、そして、コスト・プラス法を用いることで彼らは全体目標を志向するように動機づけられるのである。後者では、企業内部の供給部門が取引価格を決め、調達部門がそれに基づいて取引量を選択するが、それによって独占状態が生み出され、経営内の独占価格が設定される。この価格には、供給部門の固定費の一部を調達部門に負担させるため、単位価格や追加的な数量非依存的金額も含まれ、それに応じて、一価の経営内独占価格と二価の経営内独占価格が区分されるのである⁵²⁾。

最後に、このような計算価格が包括的コントローリングにとって効果的であり、実際に利用されるのかということについて検討する。限界原価や機会原価に基づいた計算価格は、全般経営層による需給量計画が策定された場合にのみ適切に設定されるため、そこでは、管理価格の必要性が認められない⁵³⁾。また、全般経営層と部門管理層の情報の不完全性と非対称性を前提としたエージェンシー理論の観点からは、計算価格は生産原価と情報レント (Informationsrente) から設定された⁵⁴⁾。その際にも、部門管理層が全般経営層に対して適切な情報を提供するという誘因が満たされなければならないのである。さらに、全般経営層と部門管理層間にはさまざまな取引コストが存在し、とりわけ計算価格による調整においては、部門間の需給量だけでなく、部門の投資決定も考慮されなければならない⁵⁵⁾。たとえば、ある部門の利益にのみ関係する投資も、企業全体の観点では企業全体あるいは他の部門にも影響を及ぼすからである。このことから、計算価格は、各部門の需給量を決定する個別問題の調整だけでなく、投資決定などを含めた企業全体の長期的な意思決定の調整にも利用される。それゆえ、部門間での財の需給量の決定における短期的な意思決定においては、部門間による自由交渉による計算価格の設定も考えられるが、企業全体の長期的な展望のもとでは、この設

52) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 444.

53) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 444.

54) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 445.

55) Küpper, H.-U.: Controlling, S. 445.

定方法は適切とは考えられない。長期的な意思決定における計算価格は頻繁には変更されず、部門管理層が全般経営層に対して適切な情報や能力を提供するように設定されなければならない。このような計算価格のもとで分権的組織は調整されるが、それは全般経営層と各部門の個別の調整システムではなく、企業全体の包括的なコントローリングの手段と見なされるのである。

V 結

コントローリングの研究は、計算制度志向的アプローチから情報志向的アプローチを経て調整志向的アプローチへと変遷してきた。これは、社会経済的背景および企業の組織構造の変化に伴い、コントローリングに求められる役割が変わったことに起因する。いずれのアプローチにおいても、計算制度あるいは計算価格はコントローリングの手段として重要な役割を担っている。しかし、それらのアプローチにおける目的の相違から、計算価格やその設定方法は異なるのである。

計算制度志向的アプローチでは、当時の社会状況において生産における原価低減のための原価計算が中心的な問題として論じられた。シュマーレンバッハが主張するプレティアール・レンクングにおいても、製品原価の引き下げ、すなわち原価管理が追究されている。そこでは、計算価格として限界原価が用いられた。情報志向的アプローチでは、集権的企業管理における全般経営層と部門管理層の知識差が問題となり、全般経営層が適切な意思決定をするために各部門の情報をいかに集約することができるのかということが問題視された。1980年代になると、ドイツ企業は、企業合併などによる大規模化およびグローバル化を進め、分権的組織構造を構築した。それに応じて、近年、コントローリングの主流である調整志向的アプローチでは、分権的組織における部門の意思決定を企業の全体目標にいかに適合させるのかということが考察されている。

本稿では、調整志向的コントローリングにおける計算価格の算定方法と効果をエージェンシー理論の観点から検討した。その際、全般経営層と部門管

理層の知識差が存在し、部門管理層は機会主義的に行動するということを前提とした。そのため、部門管理層が自らあるいはその部門の利益を優先することにより、企業の全体利益が損なわれる可能性が考えられる。それゆえ、部門管理層の意思決定を企業の全体目標に調和させたり、他の部門の意思決定と調整したりするための計算価格が設定されなければならない。この価格には、部門管理層が自らの情報や能力を積極的に企業全体のために活用しようとする動機づけ機能が含まれなければならない。そのためには、部門管理層の最低効用を満たすとともに、彼らを動機づけるコスト・プラス法による全部原価志向的な計算価格が用いられる。この計算価格により、部門管理層による意思決定は自ずと企業の全体目標と調和することになるが、その価格は、部門間の需給量決定のような短期的な個別問題だけではなく、投資決定のような複数の部門に及ぶ長期的な意思決定の調整にも利用される。それゆえ、この価格は頻繁に変更されるものではなく、長期的な展望のもとで設定され、企業全体の包括的な調整手段と見なされるのである。

(筆者は近畿大学経営学部教授)