

經濟論叢

第122卷 第5・6号

マルクスにおける生産諸力の概念について(1)……平	田 清 明	1
17世紀イングランドの土地所有 ……………尾	崎 芳 治	23
不確実性と公共投資 ……………羽	鳥 茂	40
Plant 鉄道システムにおける予算制度の創設 …森	川 章	66
ドイツ第二帝制におけるイヌクの再編成……後	藤 俊 明	88

經濟論叢 第121卷・第122卷 総目録

昭和53年11・12月

京 都 大 學 經 濟 學 會

Plant 鉄道システムにおける予算制度の創設

—1880年代のアメリカ鉄道業にみられる先駆的事例—

森 川 章

I 予算制度史研究の現状と課題

予算制度が1920年代以降のアメリカで、企業経営の中に急速に普及していったことは周知の事実であるが、その発生史的な理解に関しては、大半の論者が、第一次世界大戦後の過剰生産恐慌を直接的な契機として指摘し、さらに間接的な影響として1921年の連邦政府の予算および会計法の制定と科学的管理法にもとづく標準思考の発展をあげるにとどまっている¹⁾。

他方、このような理解に対しては、社会事象においても突然の飛躍はありえないという観点に立って、1920年代以前における生成過程を検討した研究も少数ながら存在する²⁾。しかしながら、それらの研究は、主として1900年前後から1910年代に発表された二、三の論者の見解の中に予算制度概念の生成・発展を見ようとする、いわば、論史のレベルでの検討であった。したがって、予算制度の生成・発展を企業経営の実践の中で具体的に分析する点においては、なお不足するものがあり、歴史的評価を確定しえない面が残る。たとえば、いかなる産業のいかなる企業が、経営管理上のいかなる問題に直面する中で予算制度の創設に至ったのかという、いわば歴史研究に不可欠の歴史・具体的分析とい

1) 古川栄一『予算統制論』増補版、1961年、49—60ページ；吉田弥雄『予算統制論』増補改定3版、1962年、33—39ページ；小林靖雄「管理会計の発展とその体系」、田島四郎責任編集『現代会計学体系』Ⅲ、1968年、601—602ページ；津田博士「予算統制論」、溝口一雄編『管理会計講義』、1972年、91—92ページ。

2) そのような研究の代表的業績としては、つぎのものがある。辻厚生『管理会計発達史論』、1971年；敷田礼二「ヘンリー・ヘスの経営計画論」、『立教経済学研究』第14巻（第1号）、（第2号）、1960年、6月、10月。

う基本課題が未解決のままに残されているといえよう。もちろん、かかる研究の現状が、企業の内部管理諸制度史研究一般に共通する研究資料の入手困難性に規定されていることは否定しない。しかし、だからといって今後に残された課題そのものが無くなるわけではない。その意味では、経営史的研究による事実認識の豊富化と、それにもとづく従来認識の再検討・再評価が必要といえる³⁾。

予算制度史研究のかかる課題を一挙に果すことは不可能に近いことであるが、本稿ではかかる課題解明の一端を担うものとして、アメリカの一鉄道システムに創設された予算制度を検討する。

II 巨大鉄道システム形成と全般的管理技法の探索

本稿での分析対象は、1880年代初頭の Plant 鉄道システム⁴⁾に創設された予算制度であるが、分析にいきなり進む前に、この予算制度創設の経緯を示しておこう。

チャンドラー (A. D. Chandler, Jr.) は、アメリカ鉄道業発展史の二大時期区分を提唱し、第一期 (1840年代末～1870年代不況) を路線網の持続的拡大と経営組織改革の時代とし、第二期 (1870年代不況～1900年代初頭) を競争と統合の時代としている。そして、この第二期においては、運賃率の急落と巨大鉄道システム形成およびそれに伴う路線の過剰建設が特徴的だったことを指摘している⁵⁾。

3) 近年では、1920年代以前においても予算制度の先駆的実践が存在したはずだとする論者も見受けられるようになった。ここではつぎのものを指摘するにとどめ、論評は控える。山田康平「予算統制の歩み」、角谷光一・網島将吉・山田康平『予算統制の基礎』、1972年、24—32ページ；津曲直躬『管理会計論』、1977年、88ページ。

4) Plant 鉄道システムとは、サウス・カロライナ、ジョージア、フロリダの諸州に存在した多数の鉄道会社と汽船会社からなる統合体である。このシステムの形成は、1879年から着手され、1884年には、鉄道路線800マイル、定期航路600マイルに達していた。Plant 鉄道システムという名称は、ヘンリー B. プラント (Henry B. Plant) がシステム内の主要諸企業の筆頭株主・社長であったことに由来している。

5) A. D. Chandler, Jr., *The Visible Hand*, 1977, p. 88; A. D. Chandler, Jr., *The Railroads: The Nation's First Big Business*, 1965, pp. 159-162.

チャンドラーのかかる時期区分とその時代把握は、19世紀アメリカ鉄道業発展史の概括として、一般に認められるところであろう⁶⁾。したがって、かかる時代把握を前提にして、第二期における鉄道業の経営管理問題を考えれば、形成される巨大鉄道システムの体系的・効率的管理の確立が焦眉の課題であったといえる。事実、Plant 鉄道システムの予算制度創設を手がけた H. S. ヘインズ (H. S. Haines)⁷⁾ も、当時の鉄道経営の最大の課題をこの点に求めていた。彼は、当時の鉄道業における企業統合を避け難い傾向と認めたくえで、問題は、「かくして形成される巨大組織をいかに効率的に管理するか」⁸⁾にあると力説している。

そして、Plant 鉄道システムの予算制度もこの課題解決の一環として創設されたものであった。もちろん、他の企業経営の中にその手本を求めることができなかつた当時においては、この予算制度創設に至る過程は単純ではなく、一連の試行錯誤を経ている。創設に至る経緯を次にみておこう。

試行錯誤の手始めの試みは、Plant 鉄道システムの主力鉄道であるサバナ・フロリダ・アンド・ウエスタン鉄道 (Savannah, Florida & Western Railway Company, 以下、S. F. W. 鉄道と略) における費用削減として開始された。この鉄道は、1884年には500マイル以上の路線と広大なターミナル設備を有しており、このターミナル設備の中には、貨物を外洋航行船 (seagoing vessels) および河川航行船 (river craft) に積みかえるためのドックも含まれてい

6) Cf. 石井彰次郎『アメリカ鉄道論』、1969年、37—105ページ；呉天降『アメリカ金融資本成立史』、1971年、18—19ページ；鎌田正三「第一次大戦前のアメリカ資本主義」、宇野弘藏監修『帝国主義の研究3—アメリカ資本主義』、1973年、9—50ページ。

7) ヘインズは Plant 鉄道システムの主力鉄道である S. F. W. 鉄道 (後述) の取締役・総括管理者 (general manager) であった。彼は後に、鉄道経営問題を検討する機関として結成されたアメリカ鉄道協会 (American Railway Association) の会長を引き受けており、また、アメリカ土木技師協会 (American Society of Civil Engineers) の会員であった。

なお、本稿で検討する予算制度創設の事例は、彼が “Efficient Railroad Management: Advantages of an Advisory Board to the General Manager” の表題で *Railway Review*, October 1884. に発表した論稿に紹介されている。なお、この論稿は H. S. Haines, *American Railway Management*, 1897. に収録されている。本稿の検討は、同書1907年版によった。

8) Haines, op. cit., p. 153.

た⁹⁾。したがって、その規模からすれば、近代的管理組織を持たずには経営できない規模であったといえる¹⁰⁾。そして実際に、その組織形態はアメリカでは早くからペンシルベニア鉄道などで発展させられたものと同様なものとなっていた。つまり、権限・責任の分割・下部委譲にもとづく分権的・ライン・スタッフ制地区組織 (decentralized line-and-staff divisional form) を形成していたのである¹¹⁾¹²⁾。

しかるに、費用管理については、全く手がつけられない状態にあった。この間の事情をヘインズは次のように語っている。「営業量 (business) が急速に拡大し、その準備に大わらわであった時期にあっては、まずもって仕事をこなすのに精一杯で、業務を遂行するための最も安価な方法を捜すなどということに注意を払う余裕はなかった。かかる事態はあまりにも多額の金が使われすぎているということが認識されだし、その縮減へと思いが及ぶまで続いた」¹³⁾。したがって、いざ節減を問題にしてみても、約15万ドルの毎月々の支出の中で「サービスを低下させずに節減をなすのはどの部分であるかを正確に決定することは容易ではなかった」¹⁴⁾。ヘインズの認識によれば、これをおこなうためには次の二つのことが必要であった。一つは、支出についての詳細な分析と鉄道業務についての詳細な知識であり、もう一つは、財産管理責任を負う管理者 (manager) が支出の検討に必要な時間を十分にもっていることであった。しかるに、とくに後者についての実情は、非常に不満足なものであった¹⁵⁾。

9) Haines, op. cit., p. 159.

10) エリー鉄道で組織改革を提唱したダニエル C. マッカラム (Daniel C. McCallum) は、1956年の報告書の中で、路線50マイルの小規模鉄道と路線500マイルの大規模鉄道とは、明らかに異なる管理組織でなければならぬことを力説している。Cf. Chandler, op. cit., p. 101.

11) Haines, op. cit., pp. 155-156, p. 168. Cf. A. D. Chandler, Jr., *The Visible Hand*, 1977, pp. 105-109.

12) なお、ペンシルベニア鉄道は、巨大鉄道システム形成に伴い、1873年に、旧来の (1857年以来) 分権制 (decentralized) 組織に改善を加え、各地区 (division) を有機的に統合管理し、かつ戦略的意思決定と現業的 (operational) 管理を明瞭に区分する組織形態を確立した。そして、Plant 鉄道システムは、1880年代に、このペンシルベニア鉄道型の分権制組織を採用した数少ない鉄道システムの一つでもあった。Cf. Chandler, op. cit., pp. 175-181.

13), 14), 15) Haines, op. cit., p. 159.

つまり、あらゆる費用は地区支配人 (superintendent) の承認がなければ支出できないようになっており、したがって地区支配人の管理下におかれてはいたのであるが、彼の業務量は膨大であり、とても支払証憑 (vouchers) を一つ一つ検討している暇はなかった。「彼が一日なり二日なり事務所を空ければ、彼の戻るまで待つてはおれないような支払証憑が山積みされた」¹⁶⁾。その結果、実情を無視した不合理な支出削減がおこなわれたり、あるいは逆に、現金支出が、本来その支出に責任を負うべき人々の管理 (control) 外でなされてしまうという事態が生じていた。したがって、理屈のうえではともかく、実際には非常に不満足な状態にあり、費用支出は有効な管理下にはなかったのである¹⁷⁾。

かかる段階で、まず第一にとられた対策は、地区支配人の多忙さゆえに実効性をもちえなくなっている費用支出の監査・承認制度の改善であった。つまり、支出に対する監査・承認およびその他の職責 (duties) を担うコントローラーが任命され、次の条項からなる通達が出された¹⁸⁾。

- I. 今後、あらゆる勘定は、コントローラーの資格を与えられる役員 (officer) の指揮下で監査されるものとする。
- II. 今後、収入 (earnings) および支出 (expenses) の監査人達は、コントローラーに報告するものとする。
- III. 今後、費用諸勘定は、次のように監査されるものとする。
 1. 材料 (materials) および消耗品 (supplies) 勘定は、価格および品質について購買部長 (purchasing agent) によって認証される (be certified) ものとする。
 2. 購買部事務所を経ない給料支払やその他の勘定は、総括管理者や地区支配人あるいは、その費用が生じる部門の長により認証されるものとする。
- IV. すべての支払証憑は、支払以前にコントローラーによって認可され (be

16), 17) Haines, *op. cit.*, p. 160.

18) Haines, *op. cit.*, pp. 160-161.

approved) なければならない。

V. 今後、コントローラーが当社の収入や支出ならびに当社のリース路線や自社営業路線の収入や支出に関する報告書を提出するものとする。また、彼は、要求どおりの統計的情報を集めるものとする。

VI. 今後、諸部門の長 (heads of departments) および他の諸役員 (officers and agents) は、コントローラーが要求する報告書を作成し、情報を彼に提供するものとする。

この措置によって、個々の費用支出に対する監査・承認制度は大幅に改善されたが、ヘインズは、この段階で「会計責任を確定し、その適切な検査 (examination) および監査 (audit) の体制を用意するについては、今や我々は正しく馬の背に鞍をのせた。しかし、なおまだ我々は正しくその手綱を掌中に納めねばならなかった」¹⁹⁾と事態を評価している。つまり、ヘインズにあっては、費用管理の問題は、単に個々の支出の監査・承認制度を合理的なものとするだけではすまない問題として認識されていたのである。

そして、この点は、当時の鉄道業における経営管理問題に対する彼の認識からすれば、当然のこともあった。ヘインズは、先述のように「〔企業統合の結果〕形成される巨大組織の効率的な管理」²⁰⁾が問題であると指摘したうえで、さらに次のように主張している。巨大組織が効率的であるためには、権限と責任の分割・下部委譲が不可避であり、さらに、「かかる巨大システムの長が自ら保持すべき主要な役割は、アイデアを考えつくことでもなければ、改革を始めることでもなくて、彼に責任を負っている人々の諸努力を調整し、それによってすべてのものが輝かしい一つの全体の諸部分として存在するようにすることである」²¹⁾と主張している。つまり、ヘインズにあっては、巨大組織の効率的運営のカギは権限と責任の分割・下部委譲にもとづく近代的組織の形成とそこにおける、トップ・マネジメントの調整機能に求められていた。

19) Haines, op. cit., p. 161.

20) Haines, op. cit., p. 153.

21) Haines, op. cit., pp. 157-158.

ヘインズのかかる認識のもとに、費用管理改善は第二段階に進み、「手綱を掌中に納める」²²⁾ための手段が探索された。かかる探索の結果として、S. F. W. 鉄道に創設された制度が予算制度であった²³⁾。そして、この予算制度は、1881年にはその効果を発揮するようになり、1883年からは Plant 鉄道システム内の他の鉄道へも普及されていった²⁴⁾。

では、この予算制度は、現代予算制度と対比された場合、いかなる特徴を有するものであったのだろうか。予算制度発生過程の具体的事例にもとづいた検討を課題とする本稿ではまず第一にこの点が問題なのでつぎに検討しよう。

III Plant 鉄道システムの予算制度と現代予算制度の同質性

一般に、経営管理制度の発生史的検討において、先駆的と思えるある事例が存在する場合、その事例が現代管理制度の系譜に位置しうるか否かの判断は、その事例と現代管理制度の両者に、本質的機能の同質性が見られるか否かによって判断されるべきであろう。

ところで、現代予算制度の本質的機能は何と考えるべきであろうか。マッキンゼー (J. O. McKinsey) 以来、その機能は計画・調整・統制の三機能にあるとされてきた²⁵⁾のであるが、現在では、予算制度論が依拠してきた伝統的経営管理論 (= 経営管理過程論) に対する批判・再検討²⁶⁾およびそれとは一定の距離と対応関係を保って展開された管理会計の体系化論議²⁷⁾を経る中で、従来の平盤な理解から脱しつつあると考えられる。

たとえば、経営管理の枠組論に大きな影響を与えたアンソニー (R. N. Anthony) は、管理階層差異に着目して、経営管理活動の三区区分、つまり戦略

22) Haines, op. cit., p. 161.

23) Haines, op. cit., p. 161.

24) Haines, op. cit., p. 165.

25) J. O. McKinsey, *Budgetary Control*, 1922; p. 8. なお、同書全体の叙述では、調整機能に力点をおいた主張が展開されている。

26) Cf. 降旗武彦『経営管理過程の新发展』, 1970年, 3—57ページ。

27) Cf. 津曲直躬, 前掲書, 1—70ページ; 岡本清「管理会計の体系」, 飯野利夫・山根忠恕編『会計学基礎講座3—経営管理会計』再版, 1973年, 25—45ページ。

的計画設定、マネジメント・コントロール、オペレーショナル・コントロールの三区分別を提唱し²⁸⁾、さらに、予算制度をマネジメント・コントロールに属するものとしている²⁹⁾。また別の視角からではあるが、計画・調整・統制の三機能を並列視する見解を批判し、調整こそが他の両機能に共通して内在する基本機能であるとする論者もでてきている³⁰⁾。

かかる状況の中で、津曲直躬氏は、アメリカの全国産業会議委員会による1930年の実態調査、NAA 公報 (1922—1940年) の諸論議、1958年の B. H. Sord と G. A. Welsh による実態調査報告の検討から、現代予算制度の本質的機能を「利益目標を志向する水平的・垂直的調整機能」³¹⁾として検出されている。

ここでは、津曲氏のこの規定を援用し、かかる機能が Plant 鉄道システムの予算制度に存するか否かの検討をおこなうことにする。

① 利益目標志向の検証

まず第一に問題とさるべきは、利益目標との関連である。結論を先に示せば、次の諸点から、Plant 鉄道システムの予算制度による費用管理は、明らかに利益目標が管理基準とされていたと判断しうる。

まず第一の論拠は、予算編成過程の中に読み取りうる。Plant 鉄道システムの予算編成は次の手順でなされていた。まず、各部門の長が、自己の部門の年間必要費用予定額を個々の項目ごとに詳細に報告する。次に、これら各部門の予定額が集計され、総額を算出する。そしてこの段階で、算出された総額が、妥当と思われる額と比較され、もしもそれが妥当と思われる額を越えるものであれば、関係者全員が呼び寄せられ、種々の項目について論議がなされる。そして、効率的に業務をおこなえば実行可能と思われる水準まで、年間費用予定総額は切り下げられた³²⁾。つまり、Plant 鉄道システムの予算編成において

28) Robert N. Anthony, *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, 1965, pp. 15-18

29) Robert N. Anthony, *Management Accounting Principles*, 1965, p. 245.

30) Cf. 長松秀志「予算制度」、大即英夫・長松秀志編『管理会計総論』、1975年、155—156ページ；津曲直躬、前掲書、84ページ。

31) 津曲直躬、前掲書、125ページ。

は、費用予算の個々の項目の妥当性を検討する以前に、費用予算総額の水準が問題にされている。このことは、費用管理の基準が、個々の業務遂行における技術的合理性とは別個に設定されていることを意味するであろう。

利益目標が管理基準とされていたと判断しうるもう一つの論拠は、予算意識の高揚を図るための措置としての報償制度の中に見られる。Plant 鉄道システムの予算制度においては、各部門の費用支出に責任のある役員は、費用支出が自己の年間予定額の範囲内におさまった場合、俸給の一定の割増を受けとるようになっていたが、それ以外に、次のような報償制度が設けられていた。つまり、会社が年間で7%配当分の利益を得る場合には、予定額に対する費用支出の超過の有無にかかわらず、全役員が一定の追加給を受けとる仕組みになっていた³²⁾。この後者の報償制度の存在は、一定の配当支払が企業経営の至上命令であったという事実を示すと同時に、費用管理の基準が、配当支払可能な利益水準確保におかれていたことを如実に示しているであろう。

第三の論拠は、1883年に営業量 (business) の低下が予想された事態の中でとられた予算修正措置に見出しうる。Plant 鉄道システムでは、1883年の春にその夏の営業量低下が予測されたため、費用削減措置がとられたのであるが、それは次の手順で進められた。まず、費用削減の全体的基準が、一定パーセント、一定期間として示され、次にその基準にもとづいた各部門の実際的な削減額が算定され、そして、その各々の削減額が各部門長に示された。削減指示を受けた各部門長は、種々検討したうえで、実行可能な計画を提出した。そしてこれらの計画はいくらかの修正を受けて承認され、実施された³⁴⁾。

かかる費用削減措置からわかるように、削減の目標額は、上から一率に示されており、あくまでも費用削減の総額が第一義的に問題とされている。このことは、予算編成過程でも確認したごとく、費用管理の基準が、個々の業務遂行の技術的合理性とは別個に設定されていたことを示している。

32) Haines, op. cit., p. 161.

33) Haines, op. cit., p. 165.

34) Haines, op. cit., p. 176.

以上の三点を総合して考えれば、Plant 鉄道システムの予算制度は、明らかに全社的利益目標の達成をその管理基準としたものであったと判断されてよいだろう。

② 水平的・垂直的調整機能の検証

次に問題とされるべきは、Plant 鉄道システムの予算制度が「水平的・垂直的」調整機能を備えていたか否かの問題である。この点は、先にもふれたように、予算制度の創設を手がけたヘインズが、巨大システムの効率的運営のカギはトップ・マネジメントの調整機能にあると考えていたこと、そしてさらに、その調整の具体的手段として予算制度をとらえていたことを想起するだけでも Plant 鉄道システムの予算制度は、「水平的・垂直的」調整機能を備えていたと想定できるのであるが、ここではその点を具体的に確認しておこう。

ところで、「企業の諸活動の水平的・垂直的調整」³⁵⁾、いいかえれば諸部門間の調整を図り、なおかつそれら諸部門の活動を全体として、管理・被管理の垂直的關係のもとに、目標志向的に統合することは、「企業予算を採用すると否とにかかわらず、経営管理活動にとっての基本的な課題」³⁶⁾であり、「とりわけて、それは職能の分化と階層化とが進展する大企業において、トップ・マネジメントの総合管理機能の基軸となる」³⁷⁾ことは、一般に承認されるであろう。したがって、ここで問題とされるべきは、かかる「水平的・垂直的調整機能」が Plant 鉄道システムの予算制度にいかにか内実化されているかの検証でなければならない。以下では、Plant 鉄道システムの予算編成（予算計画）、予算統制の諸手続を中心に検討を試みる。

(i) 全部門にわたる費用予算

手続面の検討に入る前に、Plant 鉄道システムの費用予算の対象となる範囲を確認しておく。このことは、予算制度による調整の範囲を確認することでもあり、是非ともふれる必要がある。

一般に、利益目標を調整の基準とする現代予算制度においては、収益と費用

35), 36), 37) 津曲直躬, 前掲書, 112ページ。

付表 S. F. W. 鉄道の1884年度月間費用予算表

No.		Administrative Department.	Roadway Department.	Locomotive Department.
1	Salaries not otherwise distributed	\$2,195.00	\$810.00	\$725.00
2	Office expenses	100.00	10.00	5.00
3	Stationery and printing	320.00	60.00	33.00
4	Advertising	5.00	2.00	
5	Legal expenses	3,500.00		
6	Taxes	2,000.00		
7	Insurance	1,000.00		
8	Traveling expenses.	300.00	2.00	
9	Gratuities and donations	500.00		
10	Incidentals	550.00	50.00	15.00
11	Surveying and engineering	400.00		
13	Clearing and ditching		250.00	
14	Graduation		10.00	
15	Bridges and culverts of masonry and iron		35.00	
16	Bridges and culverts of wood		2,926.00	
17	Fences, road-crossings and cattle guards		200.00	
18	Cross-ties		3,400.00	
19	Rails and fastenings		810.00	
20	Frogs, switches and turn-tables		310.00	
21	Gas and illuminating oil	50.00	15.00	140.00
22	Buildings and grounds at Savannah		1,100.00	
23	Buildings and grounds at way stations		350.00	
24	Wood racks and water stations		545.00	
25	Machine and car shops and engine houses		216.00	
26	Terminal facilities	180.00		
28	Dwellings for employees		1,250.00	
29	Locomotive engines			6,500.00
30	Train supplies			
31	Passenger cars			

32	Mail, baggage and express cars			
33	Box, platform and stock cars		170.00	
34	Crank and push cars		827.00	1
35	Machinery, tools and implements	10.00	25.00	
36	Furniture and fixtures	125.00	3,199.60	
37	Subsistence			
38	Fuel			7
39	Water			1
40	Lubricating oil, tallow and waste		40.00	
41	Labor handling freight			
42	Labor greasing car axles			
43	Labor on track		12,396.80	
44	Labor not otherwise distributed		2,600.00	
45	Agents and clerks	1,850.00	250.00	
46	Conductors, baggage masters and train hands			
47	Engineers and firemen			10
48	Porters, watchmen and switchmen	135.00	175.00	
49	Telegraph and telephone	20.00		
52	Foreign agencies			
53	Loss and damage			
54	Stock killed			
55	Removing wrecks			
56	Supply department expenses	825.00		
58	Savannah river depot and wharf		775.00	
59	Mileage of foreign passenger cars			
60	Mileage of foreign freight cars			
62	Rent of buildings and tracks	75.00		
67	Repairs of foreign passenger cars			
68	Repairs of foreign mail, baggage and express cars			
69	Repairs of foreign freight cars...			
	Total	\$14,140.00	\$32,827.40	\$29

[出所] H. S. Haines, American Railway Management, 1907, pp. 162-163.

(注) 月間予算額は、年間予算額を12等分したものである。

にかかわる全部門が管理対象とされ、したがって、予算も収益予算と費用予算の両面から構成されている。しかるに、Plant 鉄道システムの予算制度においては、付表に示すごとく、なるほど全部門の費用支出がその管理対象とされており（ただし、取替用の鋼レールとその留め金は例外。このことは後に言及）、その意味では全部門を管理対象とする費用予算を有しているが、他方、収益予算は組まれていない。

Plant 鉄道システムの予算制度における収益予算不在というこの事実は、先に確認した利益管理の存在を示す諸状況と突き合せて考えれば、不思議な現象ともいえる。利益目標を設定し、それを志向する費用管理がなされるには、費用の対極にある収益の予測が前提となる。そして、Plant 鉄道システムにあっても、1883年の予算修正措置の例に見られるごとく、営業量の予測は実際になされている。しかるに、実際には、収益予算は組まれていない。かかる事態はいかに説明さるべきであろうか。

これに関しては、断定的に説明しうるだけの根拠をヘインズの論稿中に見出すことはできないのであるが、競争と統合の時代として特徴づけられる当時の鉄道業の状況を考えれば、ある程度の推測は可能である。

1873年恐慌とそれに続く運賃率切下げ競争のより一層の激化は、それまでの非公式なプール協定にかえて、一定の統制機構を備えた公式のカルテル形成へと向わせた³⁸⁾。しかし、形成された公式カルテルも、時とともにその限界を露呈していった。つまり、過剰投資・過剰建設に伴う不働費重圧の一般的背景のもとでは競争力の異なる加盟各社間の利害対立の完全な調整などありえず、さらに、J. グールド (Jay Gould) などの投機的資本家に支配された鉄道がアウトサイダーの側に回ることもあって、カルテルの規制力は無力化した。そして、1880年代の初頭には、有力鉄道の経営者は、内陸部から沿岸主要都市に至るまでの全路線を完全に自己の支配下に置く自己完結的巨大大システム形成を志向し

38) Chandler, op. cit., pp. 123-137; 鎌田正三, 前掲書, 30-34ページ; 吳天降, 前掲書, 20-23ページ。

つつあった³⁹⁾。かかる状況下にあつては、巨大システム形成と営業量確保に決定的な影響を及ぼす競争的運賃率の設定、新線建設、既存鉄道の買収、他鉄道との業務・資本提携などの意思決定は、鉄道経営の戦略的重要事項であり、まさに、トップ・マネジメントの主要業務であつた⁴⁰⁾。つまり、収益確保の主要局面は、システム内の一鉄道の営業部長の権限と責任をはるかに越えた領域にあつたといえる。

なお、採算無視の運賃契約という現象を呈した当時の営業部の活動について一言しておけば、確かに、運賃率設定に直接関与したのは営業部のミドル・マネジメントであつた。つまり、カルテル加盟諸企業による運賃率設定会議に出席し、細目を決定したのは彼らであつたし、また、荷主との直接的な交渉に當つたのも、営業部員もしくは代理業者であつた⁴¹⁾。しかし、彼らの自由裁量の範囲は、トップ・マネジメントの戦略方針と無縁であるはずはなく、むしろ上記の戦略方針に規定されていたとみるべきである⁴²⁾。

ともあれ、競争構造のダイナミックな変動に直面していた当時の鉄道業にあつては、収益確保に関する重要な意思決定（それは同時に、企業の存亡に直結する戦略的重要事項）は、トップ・マネジメントの権限と責任に直結していた。かかる事情こそが、Plant 鉄道システムの予算制度において、収益をその管理対象から除外した理由と考えられる⁴³⁾。

なお、取替用の鋼レールとその留め金が予算とは別枠に処理されている事実も、この推測を傍証していると考えられる。つまり、S. F. W. 鉄道では、年間1650トン（1884年の場合）の鋼レールとその留め金については、それがいく

39) Chandler, op. cit., pp. 140-143.

40) Chandler, op. cit., p. 145, p. 170.

41) Chandler, op. cit., pp. 143-144.

42) Cf. Chandler, op. cit., p. 170, pp. 177-178.

なお、L. Jenks も、当時の鉄道業界紙により、たびたび問題とされた、コストを無視した運賃率設定の現象を、単純に営業部門内の無政府性と解すべきでないとしている。Cf. L. Jenks, "Early History of A Railway Organization," *Business History Review*, Vol. 35, No. 2, Summer 1961, p. 170

43) この点は、アンソニーが予算制度をマネジメント・コントロールに位置づけたことと符合する。Cf. Anthony, op. cit., p. 245.

らの費用を要しようとも予算とは別枠に、予算に制約されることなく認められていた⁴⁴⁾が、これは次のような理由によるものと考えられるからである。

当時は、ベッセマー製鋼法の普及により、鋼の大量供給が可能になったこともあって、鉄道レールが鉄から鋼へ移行する時期でもあった⁴⁵⁾。そしてこの鋼への移行は、増大する列車運行量の安定的確保および軌道維持費軽減を図るうえで、決定的な意味をもっていた⁴⁶⁾。したがって、鋼レールへの移行は、当時の鉄道経営にとって一つの戦略的至上命令であったといわねばならない。たぶんかかる事情が Plant 鉄道システムの予算から、鋼レールの費用を除外した理由と思われる。

したがって、Plant 鉄道システムにあっては、企業経営の戦略的重要事項に属し、トップ・マネジメントの権限と責任に直結する事項については、予算制度の管理対象外に置くという明確な基準があったと考えて間違いないであろう。

以上の諸点を考え合わせれば、Plant 鉄道システムの予算制度は、収益予算を欠いていたとはいえ、やはり、利益目標を志向するものとして、企業の全部門を管理対象とするものであったと考えられる。

(ii) 予算編成過程および執行過程における調整機能

次に問題とさるべきは、予算編成、予算統制の諸手続の中に、調整機能を内実化する措置が組み込まれているか否かである。この点は、Plant 鉄道システムの予算制度においてトップ・マネジメントの方から一元的に設定され、提示される管理基準＝調整基準がいかにか各部門に受容されていくのか、そのメカニズムをみる中で検証しておこう。

なお、この受容のメカニズムについて一言しておけば、ここでの問題は、企

44) Haines, op. cit., p. 166.

なお、通常の保線に必要なレールとその留め金については、予算に計上されている。(付表参照)

45) Cf. 井上忠勝『アメリカ経営史』, 1961年, 262—264ページ; H. S. Haines, *Efficient Railway Operation*, 1919, p. 222.

46) Haines, *Ibid.*, p. 222, p. 314. なお、アメリカで鋼レールを最初に使用したペンシルベニア鉄道では、1863年に鋼レールを輸入している。Cf. Emory R. Johnson and Thurmon W. Van Meter, *Principles of Railroad Transportation*, 1916, p. 42.

業組織の中における指揮・命令の上位権限優位性、さらには被管理者に対する動機づけなどの問題ではないことをことわっておく。というのは、ここでいう調整の問題とは、かかることは前提されたうえで、なおかつ、一方においてトップ・マネジメントの側から設定され、提示される管理基準と、他方における諸部門の実行可能限界との間での調整問題であり、現実に実行可能な水準をいかに確定するかの問題だからである。

結論を先に示せば、Plant 鉄道システムの予算制度にあつては、部門長会議の合議・検討が調整過程を担っていた。以下、この点を検討するが、検討は1883年以前と以後の二つに分けておこなう。というのは、1882年までは、予算制度が実施されたのは、S. F. W. 鉄道のみであったが、1883年からは Plant 鉄道システム内の他の鉄道、チャールストン・アンド・サバナ鉄道 (Charleston & Savannah Railway, 以下、C. S. 鉄道と略) にも普及され、その過程で多少の変化・発展が見られるからである。まず、1882年までのS. F. W. 鉄道の予算制度を検討しておこう。

予算編成過程においては、先にもふれたように、見積総額水準の検討、業務改善・費用削減の可能性の検討、そして予算額の確定という一連の過程が、部門長会議の合議・検討によって担われていた⁴⁷⁾。つまり、予算編成過程における調整は、部門長会議による合議・検討によって果されていたのである。

この点は、予算執行過程においても同様であった。すなわち、確定された各部門の予算額は12ヶ月に均等分割され、各部門長はそれに対して支出の管理責任を負うわけであるが、予算・実績比較の検討は、毎月一回開催される部門長会議でなされた。この部門長会議では、コントローラーが、各部門の予算・実績比較月報 (当月分の予算・実績比較と当月までの予算・実績累計比較の二種) を提出し、各部門長が各費目ごとの説明、なかんずく予算額より超過した分についての理由説明をおこなった⁴⁸⁾。このように、予算執行過程の調整も、

47) Haines, *American Railway Management*, 1907, p. 161.

48) *Ibid.*, pp. 161-165.

部門長会議の合議・検討によって果されていたのである。

1883年以降についても、部門長会議の合議・検討が調整過程を担う点については、基本的に同じなのであるが、ただ組織整備の進展が見られるので、これについてふれておく。

1881年に見るべき成果をあげるようになった予算制度は、1883年からは C. S. 鉄道にも導入されていった。そして、それに応じて部門長会議も両鉄道 (S. F. W. 鉄道と C. S. 鉄道) の合同部門長会議として開かれるようになり、さらにそれが、総括管理者の主宰する経営委員会⁴⁹⁾ (以下、経営委員会と略) へと発展した。そして、その過程でかなりの組織整備が図られた。予算制度の調整機能にかかわるものとしては、現代予算制度の予算課に相当する組織の形成がみられる。つまり、両鉄道の夫々に、コントローラー、財務部長、購買部長の三者からなる予算配分に関する委員会⁵⁰⁾ (以下、予算配分委員会と略) が新設された。この委員会の機能を経営委員会の内規 (By-Laws) に見れば、次のとおりである⁵¹⁾。

第9条. 諸部門の長は、この〔予算配分〕委員会へ自己の部門の支出月報を自からがおこないたいと思う説明を付して提出しなければならない。

第10条. 諸部門の支出報告は、各鉄道のこの〔予算配分〕委員会の議長によって〔経営委員会に〕提出されなければならない。

第11条. 費用負担に関して論議のある諸問題はすべてこの〔予算配分〕委員会に提出されなければならない、そしてこの〔予算配分〕委員会の措置は、もしもそれが次回の経営委員会の会議で修正されなければ、最終的なものとなる。

つまり、1882年までのコントローラーの予算関係業務は、予算・実績比較月

49) 原文では、“The Advisory Board to the General Manager” となっているが、その構成員および議事内容からすれば、現代企業の経営委員会の性格を多分に備えているので、訳語は「経営委員会」としておく。Cf. Haines, op. cit., pp. 168-175.

50) 原文の“distribution of accounts”の訳語を「予算配分」とした。Cf. Haines, op. cit., p. 169.

51) Haines, op. cit., p. 169.

報を部門長会議に提出することにはほぼ限られていたが、他方、この予算配分委員会の予算関係業務は、各部門間のトラブル調整まで含んでいる。もちろん、現代予算制度の予算課と比較した場合、この予算配分委員会は、とくに予算編成方針の立案などには直接たずさわっていない点において、全く同じというわけではない。しかし、前節で見たように、コントローラーのもとには収支に関する情報はもとより、各種の統計的情報が集中されるようになっていた点を考えれば、予算編成方針の立案担当までには、あといくらの距離もないことも確かである。

なお、現代予算制度と対比すれば、部門長会議および経営委員会は、予算委員会に相当する機能を有していたと考えられる。

ところで、かかる機構を備えた予算制度は、実際にはいかにその調整機能を発揮したのであろうか。この点についてもヘインズの言及があるのでふれておこう。1883年の春に、期中予算修正措置がとられて、費用削減がなされたことはすでに述べたが、この件に関してヘインズは、「全責任が総括管理者や地区支配人によって担われていた時代には、〔費用〕削減の際にいろいろな困難や衝突がつきまとったのであるが、〔今回の費用削減は〕何の困難や衝突もなしに実現された」⁵²⁾と述べている。つまり、Plant 鉄道システムの予算制度は、現代予算制度と対比された場合、その管理対象および管理組織のあり方の点で、不十分性が見られるにしても、現代予算制度の本質的機能である「利益目標を志向する水平的・垂直的調整機能」を有しており、現実はその機能を発揮していたと考えられる。

IV 先駆的体系化の意義と限界

Plant 鉄道システムの予算制度は、その管理対象が収益的支出に限られていたとはいえ、その管理領域は全部門にわたっており、各部門の諸活動を全社的利益目標の実現へ向けて調整するものであった。つまり、それは現代予算制度

52) Haines, op. cit., p. 176.

と本質的機能において同質性を共有していた。その意味では、Plant 鉄道システムに創設された予算制度は現代予算制度の先駆的事例と評価しうる。

ところで、1880年代初頭のこの事例を予算制度生成史の中にかかる位置づけで措定することからは、直ちに次の二つの問題が生じるであろう。一つは、歴史的早期性の問題である。つまり、予算制度が企業経営の中に一般的普及を見るのは1920年代以降であり、1880年代初頭という時期は、それに先駆けること半世紀に近い。それだけに、Plant 鉄道システムの予算制度創設の必然性理解が問われてくる。そして、それは現代予算制度生成の必然性理解にもかかわってくる問題である。

もう一つの問題は、現代予算制度との相違性認識の問題である。Plant 鉄道システムの予算制度を先駆的と評価するにしても、それは現代予算制度と同一ではない。したがって予算制度発展史の観点からは、その相違性の如何が問われてくる。

第一の問題については、これまでの分析からも、鉄道業の特殊な状況こそが生成の最大要因であっただろうと推察できるが、それを確定するためには、上述の分析以外に、当時の鉄道業の競争状況（財務・信用過程も含めた）と、さらにその中における Plant 鉄道システムの位置の分析が不可欠である。分析すべき内容からして、稿を改めるのが適切であり、次稿の課題としたい。したがって、ここでは第二の問題の検討をおこない、本稿のまとめとしておく。

現代予算制度との相違を規定した要因は一樣ではない。以下、相違点を、その規定要因も含めて確認しておこう。

第一の相違は、収益予算の欠落にある。この点は、現代予算制度の総合予算形式と比較すれば、著しい相違を示す。しかし、ここでの形式的差異の強調は、かかる予算を部分予算にすぎないものとして切り捨てる従来の見解⁵³⁾の肯定を意味しない。前節で見たごとく、Plant 鉄道システムの予算制度は、収益予算を欠いていたとはいえ、「利益目標を志向する水平的・垂直的調整機能」を備

53) Cf. 吉田弥雄, 前掲書, 33—35ページ。

えていた。その点では、むしろ、形式的差異にこだわりすぎた従来認識の再検討を促したいところである。にもかかわらず、ここで形式的差異を強調するのは、この差異が競争構造とそれに規定された経営管理構造の差異に起因すると思われるからである。

前節では、Plant 鉄道システムの予算制度が収益予算をもたなかった理由として、当時の鉄道業の競争の主要局面が巨大システム形成にあり、この競争構造との関連で、収益確保に関する重要な意思決定は、企業の存亡に直結する戦略的重要事項そのものであり、トップ・マネジメントの権限と責任に直結していた点のみてきた。もちろん、これだけでは、上記推測の十分な論証とはいえない。十分な論証たるには、総合予算形式が整う段階での競争構造と経営管理構造の検出が不可欠である。その意味では、上記推測は、まだ仮説の域を出ていない。今後の課題としておく。

相違の第二点としては、収益的支出の各項目に対する標準値の不在を指摘できる。この点は、予算編成の個々の支出項目の検討以前に、まず支出総額の水準を問題にしていた点および1883年の予算修正の際に、全部門に一率の削減指示が出された点に如実に示されている。つまり、いずれの場合にも個々の費目の技術的合理性の検討から出発するのではなく、あくまでも支出総額そのものが問題となっていた。このこと自体は、Plant 鉄道システムの予算制度の利益目標志向を端的に示しているとはいえ、個々の費目の管理としては、あまりにも粗雑というほかはない。

現代予算制度は、原価管理制度の発展、なかんずく標準原価計算の発展を前提しているだけに、変動費・固定費の区分はもとより、原価標準の確定（変動費に関してはとくに）をみている。したがって、現代予算制度にあっては、予算編成の際に全部門一率の削減指示が出されることはまずない。各費目の営業量との関連を考慮し、性格の差異に応じた削減指示が出されるのが普通である。したがって、Plant 鉄道システムの予算制度のこの面の粗雑さは、原価管理制度の未熟性に由来するものと考えられる必要がある。

なお、原価管理に関してさらに一言しておけば、当時のアメリカ鉄道業界は、アルバート・フィンク (Albert Fink) の原価分析をもっており、変動費・固定費の一定の区分認識は広く知られていたはずである⁵⁴⁾。そして Plant 鉄道システムにあっても、予算金額の中には、できるだけ正確に算定されたものと昨年実績にもとづくものとの両者が混在していることを、ヘインズ自身が認めている⁵⁵⁾。かかる状況からすれば、全部門一率の削減指示が出されたことは、不思議に思えるのであるが、他面、そうであればあるほど、当時の原価管理の水準では、変動費に属する項目といえども、確定された標準値をもっていなかったと判断せざるをえない。つまり、当時としては、原価計算の一定の発展はあったとはいえ、作業そのものの標準化は確立しておらず、原価標準の確立を見るに至っていなかったと考えるべきである。

もちろん、この原価標準未確立という状況は、単純に計算技法の未熟性に由来するものとばかりみることはできない。むしろ、鉄道業の産業的特性に由来する面の大なることも見ておく必要がある。なぜなら、現代にあっても「鉄道企業は、一般にその経営規模が大であり、且つ経営上の管理単位が多様な大きさをもって地域的に散在している」⁵⁶⁾ こと、および「客貨を直接取扱う部門では、作業の大部分が年や季節や月や日や時間によって変動する輸送需要により他律的に左右せられ、工場生産におけるように齊一的な費用構造を前提することができない」⁵⁷⁾ ことなどから、「標準原価の設定は不可能というより無意味」⁵⁸⁾に近い状況にあるからである。

最後に、現代予算制度との相違点をもう一つだけ指摘しておこう。Plant 鉄道システムの予算制度にあっては、年間予算額が12ヶ月に均等分割され、各部門長はそれに対して毎月々の支出責任を負っていた。つまり、月次予算は季節変動を全く無視していた。この点は、現代予算制度にあっては考えられないことである。なるほど、管理責任の追及という点では、毎月々の予算・実績比較

54) Chandler, op. cit., pp. 116-119.

55) Haines, op. cit., p. 166.

56), 57), 58) 富永祐治・石井昭正『鉄道経営論』, 1956年, 384-385ページ。

のみならず、当月までの予算・実績累計比較も検討されており、その検討過程で季節変動が考慮されたのは事実である⁵⁹⁾。しかし、予算編成におけるこのような季節変動の無視や収益予算の不在という点を考えれば、Plant 鉄道システムの予算は、およそ資金予算とは無縁であったと判断せざるをえない。したがって、この点は、Plant 鉄道システムの予算制度が他の管理諸制度と有機的に統合化されていなかったことを示している。

現代予算制度との相違については、以上のほかにも指摘すべき点はあるが、それらは上記三点ほどには基本的なものではないので割愛しておく。

以上、要するに、Plant 鉄道システムの予算制度は、本質的機能の面において現代予算制度と同質性を有しており、その限りにおいて現代予算制度の先駆的事例と評価しうるのではあるが、それは同時にいくつかの点で、現代予算制度とは相違しており、時代的、業種的制約をまぬかれていなかった。

したがって、この事例の検討からは、まず第一に、鉄道業では何故にかくも早期にかかる事例を生み出すに至るのか（これは次稿の課題）という点と、第二には、この時代的、業種的制約は予算制度発展史の中ではいかに解決されていくのか、そしてまた、予算制度は他の管理諸制度といかに有機的に統合されていくのかという点が問題となろう。今後の課題である。

59) Haines, op. cit., p. 166.