

日本における事業部制会計の発展に関する一考察

鳥居宏史

要旨

1960年の答申『事業部制による利益管理』を含めて、日本における事業部制に関する研究は、アメリカの影響が強い。投資センターとしての事業部の認識、市価基準による内部振替価格の決定はまさに、アメリカ型事業部制への移行である。しかし、日本企業の実務を個別にみると、この移行が必ずしも当てはまらない企業がある。むしろ、企業環境に対応した独自の諸制度を導入することにより、独自に進化している企業もある。

1. はじめに

日本で事業部制が注目されるのは、アメリカ経営学が隆盛した1960年代以降である。その1つのきっかけが、通商産業大臣あての答申『事業部制による利益管理』（1960年）である。この答申を含めて、日本における事業部制研究は、アメリカからの文献や実務の影響を非常に強く受けて発展してきたといわれている。アメリカの事業部制研究者としては、ドラッカー（Drucker, P.）やチャンドラー（Chandler, A.D. Jr.）が有名であるが、事業部制会計に関しては、ソロモンズ（Solomons, D.）が重要な役割を果たす。学問的には、彼らの著書の多くが日本で翻訳あるいは紹介され、日本に大きな影響を与えた。それは学問的側面にとどまらず、実務的にも、日本の企業の多くは、多角化戦略の一環として、アメリカ型の事業部制を導入しようとした。

本論文は、日本における事業部制研究の流れを、管理会計の立場から、すなわち、事業部制会計を考察しようとするものである。まず、この答申の

前後から1980年代ぐらいまでの日米の諸文献でおおまかに確認する。そして、日本での事業部制会計の理論や実務が、アメリカ型システムの導入によって本当に発展してきたのか否かを、以下の4つの仮説でもって検証する⁽¹⁾。

1. 利益センターから投資センターへ
2. 原価基準から市価基準へ
3. 職能部門別組織から事業部制組織へ
4. アメリカ型システムの積極的導入

2. 『事業部制による利益管理』

『事業部制による利益管理』は、1960年9月15日に答申された。すなわち、当時の通商産業省に設置されていた産業合理化審議会の管理部会財務管理分科会による、通商産業大臣に対しての答申である。この答申は、「緒言」の冒頭にも示されているとおり、この分科会が発表してきた一連の答申の1つであり、3番目の『経営方針遂行のための利益計画』の継続的発展（すなわち、4番目）としての位置づけである。それは、本文が、総説、

事業部制による利益管理の問題点、事業部制の予算統制の3つの章から成り立っているのであるが、それぞれの章番号が、4・1、4・2、4・3と記されていることから推察できる。ちなみに、答申の全体構成は次のとおりである。

緒言

4・1 総説

4・1・1 利益管理の分権化

4・1・2 事業部制の意義と利点

4・1・3 管理責任の種類

4・1・4 分権管理組織としての事業部制

4・1・5 本部権限と事業部権限との関係

4・1・6 実施結果に対する事業部責任

4・1・7 本部に留保されるべき権限および機能

4・1・8 事業部制の人事

4・1・9 事業部制の報告制度および内部監査

4・1・10 事業部制の責任会計

4・1・11 事業部制の適用

4・2 事業部制による利益管理の問題点

4・2・1 事業部制による利益管理の意義

4・2・2 事業部制による利益管理の前提

4・2・3 内部振替価格の決定

4・2・4 共用設備部門および共通費の問題

4・2・5 事業部の業績評価

4・2・6 入金および支払の処理

4・2・7 内部振替取引の会計処理

4・3 事業部制の予算統制

4・3・1 事業部制の予算統制の特質

4・3・2 本部の職務

4・3・3 事業部の職務

実施についての注意

この答申にかかわった財務管理分科会の委員には、古川榮一（一橋大学教授）、山邊六郎（横浜

国立大学教授）、青木茂男（早稲田大学教授）といった学者のみならず、中山隆祐（日本電気経理部長）といった当時の実務家も含まれていた⁽²⁾。

『事業部制による利益管理』が発表される前にも、分権管理あるいは事業部制に関する文献はいくつかある。その多くは、アメリカの文献紹介・解説である。

たとえば、答申に関わった中山隆祐は、事業部制研究に関するアメリカ産業人の書いた1950年代のいくつかの文献を紹介している（中山1960a）。連邦制事業部制を定義したことで有名なドラッカーも参加したアメリカの大企業の経営者達による討論会の経緯を表した著書、GE社のコーディネー（Cordiner, R.J.）の著書、ウエスティングハウス社のエバンス（Evans, M.K.）の論文、フィリコ社の事業部制導入失敗例、NAAのリサーチ・シリーズ⁽³⁾等である。

答申に関わった山邊六郎が、答申そのものがアメリカの文献の影響を強く受けている点を、答申公表後の座談会で次のように明確に述べているのは、興味あるところである。

事業部制を採用している日本の諸企業を訪問することで……アメリカの文献をもとに考えたこともこの程度ならばという見通しがつき、われわれの原案をつくる自信を得た。（古川他座談会1960a, p.188）

しかし、事業部制会計に焦点をあてるならば、答申にもっとも強い影響を与えたと思われる文献は、1956年1月に発表されたNAA⁽⁴⁾のリサーチ・シリーズNo.30（Accounting for Intra-Company Transfers）およびShillinglaw（1957）⁽⁵⁾であろう。

リサーチ・シリーズNo.30は内部振替価格の会計処理を取り扱ったものである。基本的には、

内部振替価格の設定基準として、市価基準を提唱している。

答申では、第2章第3節「内部振替価格の決定」において、振替価格政策の基準として市価基準と原価基準があることを示し、その解説をした上で、市価基準を採用すべきであることを次のように明記している⁽⁶⁾。

事業部制を採用する企業は、この問題に関しては市価基準をとることを原則とする。各事業部に帰属する収益を客観的に測定しうる基準は市価基準であって、原価基準ではないからである。わが国の現状では、事業部で原価基準を採用しているものもあるが、それは漸次、市価基準の採用に向かって努力することが望ましい。

Shillinglaw (1957) は、売上差益 (sales margin)、管理可能利益 (controllable profit)、事業部利益 (contribution margin) および純利益 (net profit) という4種の利益概念をアメリカで示した最初の文献であろう。セグメント別の利益業績の測定に画期的な貢献をしたといわれる。内容的には、当時注目されつつあった直接原価計算の影響があると思われる。売上差益は売上高から変動費を差し引いた額であるから限界利益⁽⁷⁾に相当する。答申では第2章第5節「事業部の業績評価」において、この概念をそのまま採用している。

1960年代の日本の文献をみると、この答申に関するものが多い。

答申の仮案が発表されたのが1960年3月であったため、1960年には、『産業経理』や『企業会計』といった専門雑誌では、特集や座談会等が組まれている(たとえば、『産業経理』4月号と10月号、『企業会計』10月号と11月増刊号などである)。

答申そのものへの批判も含めて、日本企業へ適

用する際における実務の問題点を指摘する意見も多かった。また、「答申が(米国の)教科書的であり、日本企業の実証的研究の裏付けがないという」批判が仮案公表⁽⁸⁾の段階からあった。この点に関しては、本答申は緒言において次のように「断り書き」を記載しているほどである⁽⁹⁾。

この「事業部制による利益管理」は、われわれのこれまでの研究の継続的発展であって、わが国の企業が現在問題としている事業部制そのものを明らかにすることを必ずしもその主眼としていない。……そのためにわれわれは、利益管理を事業部制との関係において、その発展の方向を理解し、それをわが国の企業に対し勧告することを企図しているのである。

答申やその前後の論争は、事業部制会計の確立や責任会計の研究(たとえば青木 1961: 平栗 1962a・b: 小倉 1963: 安達 1965: 溝口他 1967)などの学問的発展に貢献したと思われる。また、実務的には、日本企業で職能別の事業部制を採用した場合の問題点が強調される一方、日本企業に独特であるような社内資本金制度や社内金利制度などの具体的制度が紹介・考察された(たとえば『産業経理』1969年11月号: 1970年10月号)。

もっとも、「(批判および論争は)表面上は間もなく終息した(が、……)論争の元になった問題が学問的に解決されたわけではなかった」(廣本・挽 2006, pp. 115-122)という指摘もあり、現代では、「米国型の事業部制とプロフィット・センターをそのままわが国に導入しようとした代表的なもの」(廣本・挽 2006, p. 115)というのが、一般的評価であろう。ともあれ、利益センターあるいはプロフィット・センターとしての事業部の位置づけが日本の実務界に普及したことは間違いない。

念はない。

3. アメリカにおける事業部制会計の発展

アメリカで事業部制が目されるようになったのは 1950 年代であり、実際にアメリカで事業部制が普及するのは 1960 年代である⁽¹⁰⁾。

1960 年代には、事業部制研究に関する重要な著書がアメリカで発表されている。

1 つは、1962 年に出版されたチャンドラーの著書 *Strategy and Structure* は、デュポン、GM、スタンダード石油、シアーズ・ローバックなどのアメリカ大企業の事業部制の成立と発展の歴史をあらわしたものであった。デュポンや GM は、導入パターンには違いがあったが、1920 年代に事業部制を導入し成功し成長していった。チャンドラーは、「組織は戦略に従う」という命題を確定したのである。管理会計的には、ROI（投資利益率）による業績測定尺度の確立であるが、事業部長に資本の運用を委ねることにより、それぞれの資本に見合う利益責任を課すことによって、ROI を大きくすることを目指した組織である。全社的目標との整合性を保ち、各事業部の業績を測定するためにデュポンによって開発されたのが ROI である。

もう 1 つが、1965 年に出版されたソロモンズの著書 *Divisional Performance* である⁽¹¹⁾。デュポンや GE など 20 社以上の企業の参加協力を得て、1950 年代のアメリカを代表する大企業の組織実態にもとづき、事業部制会計の理論的枠組みを示した文献⁽¹²⁾ である (Solomons 1965, xi; 櫻井・鳥居監訳 2005, p. 332)。

まず、アメリカでの、利益センターから投資センターへの発展（普及）について考察しよう。

正確に述べるならば、ソロモンズの著書には、利益センターの概念はあるが、投資センターの概

製造（あるいは購買）と販売の両方に責任をもつ事業のセグメントのことを事業部と称することにしたい。……利益責任の委譲こそが事業部制の本質であるため、本書ではプロフィットセンターになっている事業単位だけを、事業部と呼ぶことにする。(Solomons 1965, p. 4; 櫻井・鳥居監訳 2005, p. 24)

しかし、ROI の問題点を指摘することにより RI（残余利益）の方が優れた尺度であることを主張する論理 (Solomons 1965, pp. 61-64; 櫻井・鳥居監訳 2005, pp. 99-105)、提案される損益計算書の様式において残余利益を明示している点 (Solomons 1965, p. 82; 櫻井・鳥居監訳 2005, p. 121) および事業部投資額を測定する独立した章を設けている点 (Solomons 1965, pp. 129-148; 櫻井・鳥居監訳 2005, pp. 179-199) から推察するに、事業部を単なる利益センターではなく、実質的には投資センターと考えているとみなしてよいであろう。

投資センターの概念そのものは、責任会計の発展型としてアメリカでは 1960 年代にすでに文献上にはみられる。

事業部を「何らかの業績財務尺度に対してトップ・マネジメントに責任を負っている別個に説明責任できる (accountable) 組織」と定義し、「利益センターと呼ばれることが多い。……尺度として投資利益率あるいは残余利益を考えると……投資センターとして言及され……投資センター概念が利益センター概念にとって代わりつつある。(Mauriel & Anthony 1966, p. 98)

しかし、当時は、実務的には、まだ利益センター概念のほうがちろ一般的には普及していたのではないだろうか。

彼らが、その調査の際に、利益センターの定義として、以下の1から3までの規準を満たすことを掲げ、さらに4から6までの追加的規準も満足する利益センターを、投資センターとわざわざ定義を示しているのは (Mauriel & Anthony 1966, p. 99)、実務での投資センター概念が普及していないことを物語るひとつの証拠でもあろう。

1. 収益および費用の分離可能な尺度が得られる
2つ以上の単位がある
2. 各単位の経営管理者は、その費用および収益にかなりの統制力をもつ
3. 各単位の利益は、トップ・マネジメントに経常的に計算され報告される
4. 各単位の使用投資額に何らかの尺度が経常的に得られる
5. 使用投資額の尺度は利益数値に関連づけられ、トップ・マネジメントに経常的に報告される
6. 各単位の経営管理者は、利用資本の大きさにかなりの程度の影響力を及ぼせる

彼らの調査結果によれば、利益センターを所有している企業は21%であり、投資センターを所有している企業が60%であった (Mauriel & Anthony 1966, p. 100)。その後同様の調査がなされているが、利益センターを所有している企業は22%であり、投資センターを所有している企業は74%であった (Reece & Cool 1978, p. 30)。1960年代から70年代のアメリカでは大企業のほとんど大部分が事業部を所有しており、かつ投資センターとしての事業部が大勢を占め、かつ投資センター概念も普及していったことが想像できる。

なお、ソロモンズの著書を含めて多くの学術書が、管理会計における目標整合性の観点から、ROIよりもRIの方が優れていると主張していたにもかかわらず、これらの調査では、ROIの方が実務的には多く利用されているという結果がで

ている。

次に、内部振替価格に目を向けるならば、ソロモンズの分析は、経済学的アプローチにもとづく提案をしている⁽¹³⁾。結果として、限界原価基準の推奨である。もちろん、競争的市価が存在するときには、限界原価＝市価であるから、市価基準を提案していることにはなる。ただし、アメリカに国際化の波はまだ届いていなかった。故に、海外子会社の取り扱いや国際振替価格 (移転価格) の決定を考慮する必要はなかった⁽¹⁴⁾。国際振替価格が問題にされるのは、アメリカ企業の国際化が進んだ1970年代以降とみるのがふさわしいであろう (Tang, 1979)。

なお、事業部制会計の管理会計での位置づけをみると、興味深い発見がある。現代では、管理会計は意思決定会計と業績管理会計からなるとする体系をとり、事業部制会計は業績管理会計に含まれるとする位置づけが一般的である。しかし、アメリカの代表的な管理会計のテキストであるホーングレン著の『管理会計』⁽¹⁵⁾で確認するならば、1974年出版の第3版までは、事業部制会計は特殊問題 (Selected Topics for Future Study) のひとつであった。第4版 (1978年) からは、業績管理会計 (Accounting for Planning and Control) に含まれることになる。アメリカにおける事業部制会計の位置づけの変遷をみる際に、ひとつの示唆を与えてくれよう。

4. 日本における事業部制会計の発展

前記した仮説を検証してみよう。

まず、「利益センターから投資センターへ」の仮説である。

日本経済は、第二次世界大戦後、アメリカ経済の発展成長の影響を受け、後を追いかけるように

して発展をしてきたとみることができる。

学問的にも、日本では、アメリカの文献にもとづき、1950年代後半から80年代にかけても、議論が展開される。前記したように、答申そのものがそうである。その一環ではあるが、日本企業での事業部制の実態調査を行い、アメリカ企業と比較しようとした文献（吉原他1981：谷1983：加護野他1983）は、日本における事業部制研究の発展をマクロ的に確認しようとする際、とくに重要であろう。

答申が、アメリカの文献にもとづき公表され、故にアメリカ型事業部制を意識しつつも、文字通り、利益管理に重点が置かれていたのは前記したとおりである。すなわち、投資センターではなく利益センターとして、分権単位である事業部を位置づけた。その結果、その後の学問的進展（いわゆるアメリカ型事業部制の理論研究）で、投資センター概念が強調されたにもかかわらず、日本の実務界では、利益センターとしての事業部の概念が普及していくことになる。

実務におけるこのような利益センターとしての事業部は、高度成長期には有効な手段となりえた。事業部長は当該事業部の投資額を考慮しなくてよい立場にあるので、自らの事業部の利益、売上高をあげることに集中すればよかった。その後、事業本部制に移行する企業が多かったが、事業本部でさえ、投資権限⁽¹⁶⁾のない利益センターにすぎない傾向があった。すなわち、日本の事業部は1980年代までは、利益センター概念で十分であった。

しかし、1980年代の半ばから国際化あるいはグローバル化の波を受け、さらに1990年代にバブルが崩壊すると、日本企業にも多少の変化がみられた。

ソニーが、いわゆるカンパニー制を導入したの

は1994年である。三菱化学と並んで日本におけるパイオニア的存在である。その後、多くの日本企業がこのネーミングの組織を採用したが、むしろ最近は見直し傾向にある⁽¹⁷⁾。

カンパニー制は「正統的なインベストメント・センター方式の事業部制と極めて類似したものと考え……企業改革をすすめたものである」（伏見・渡辺1994, p.10）といわれる。ただし、カンパニー制導入の真の目的は、バブル崩壊後のリストラクチャリングあるいはリエンジニアリングにあるように思われる（鳥居1998b, p.155）。投資センターとしてのカンパニーの位置づけを明らかにしたことである。すなわち、カンパニー制は、事業部と投資センターとして位置づけた事業部制あるいは事業本部制と同質の経営形態である。

このように、「利益センターから投資センターへ」の実質的移行は、日本企業の多くでは、バブル崩壊後の1990年代に起きたとみてよい。

1997年度の独禁法改正により、持株会社が解禁されたのであるが、これが「利益センターから投資センターへ」の発展につながる可能性がある。持株会社導入の解禁に伴い、M&Aによる企業の多角化が推進されるならば、被合併（買収）会社を投資センターとして位置づけることは意味がある。また、不採算部門からの撤退など、大胆な経営改革を進めるうえで、持株会社に移行するような意図も日本の企業に見受けられる⁽¹⁸⁾。

ただし、海外子会社が必ずしも利益センターでも投資センターでもないことがある。単なる生産あるいは販売拠点にしか過ぎないケースならば、当該子会社は、たとえ法律的には独立した会社であっても、原価センターの位置づけである。

次に、内部振替価格設定における「原価基準から市価基準へ」の移行の仮説について考察しよう。

答申では、製品別、市場地域別、顧客別の事業

部が示された。しかし、現実には、製造とそれに関連する製品開発を担当する「生産事業部」と、販売やそれに関連するマーケティングを担当し販売する「販売事業部」が別個に存在するというケースが日本では比較的多く採用された（占部 1969, pp. 147-149；吉原他 1981, p. 193）。職能別事業部制では市価基準を利用することはできないので、何らかの原価基準を用いざるを得ない。

ここで原価基準とは、価格決定を、供給事業部の原価にもとづく方法であるとの考え方であり、全部原価基準、全部原価プラス利益基準、変動費基準、変動費プラス利益基準等をさす⁽¹⁹⁾。論理的には、変動費基準のみが目標整合性目的にふさわしい基準である⁽²⁰⁾。他の基準では、部分最適化の可能性があるというのである。もちろん、業績評価目的にとっては、外部市場でのチェックがない原価基準の内部振替価格の利用ならば、事業部相互間での不信感が起きる可能性が高い⁽²¹⁾。

現在では、内部振替価格の設定には市価基準を用いることが定着しているものと考えられる。ここでの市価は、競争市場での市価というよりも、全部原価プラス利益基準に近い概念が含まれることがある。これは、国際化・グローバル化の流れのなかでみると、むしろ、反トラスト問題と関連し、国内振替価格から国際振替価格の問題へととらえることもできよう。

しかし、職能別事業部制が現実存在し、疑似利益センターやミニプロフィット・センターのような概念が出現してくると、意外に、「原価基準から市価基準へ」の仮説も、企業実務をさらに検討することにより必ずしもストレートでない可能性がある。さらに、本部費や共通費の配賦も内部振替価格の問題としてとらえると、原価基準の検討もなお重要である。供給事業部をサービス・センターとしてとらえ、戦略的事業単位として活用

するケースでの内部振替価格も、単純に原価基準から市価基準へと発展するとは言いえないかもしれない（櫻井・鳥居監訳 2006, p. 256 訳注）。

「職能部門別組織から事業部制組織へ」の仮説は、単純に考えるならば、企業規模の拡大に伴い、何らかの意思決定権限の委譲を行うための1つの流れからみることができる（現実の企業組織は両者の混合であろう。さらに、マトリックス組織への流れもあるだろう）。また、職能部門別組織を集権的組織の例としてとらえるときには、事業部制による分権管理は、自然の成り行きであろう。利益管理責任をもつ単位を独立させようと企業が考えているならば、職能部門別組織では通常、部門は原価センターもしくは収益センターとしての位置づけしかできないので、事業部制組織へと移行させる方が管理上優れた組織であろう。

しかしながら、組織変革が成功を導くわけでは必ずしもない。前記したように、日本では、職能別事業部制もある⁽²²⁾。

職能部門別か事業部制かが明確でない企業もある。日本の優良企業の1つとして有名な京セラがその例である。京セラのアメーバ組織を、事業部制で組織の数が多くなったものとみる見解がある（三矢 2003, p. 126）。一方で、「職能部門別組織の一種として」とらえ、「職能部門別組織であるからこそ発揮されるアメーバ経営のダイナミズム」という見方もある（上總・澤邊 2005, p. 99）。しかし、職能別事業部制の応用と考えることも可能であり、またむしろ、京セラそのものが組織のネーミングにそれほどこだわっていないかもしれない（利益意識を「アメーバ」がもつということに意義をおいているように思われる）。

1933年に事業部制組織を創立し、日本の事業部制のパイオニア的存在ともいわれるのが、松下電器産業である。しかし、この松下電器産業にお

いても、「事業が製品別生産を行なうか、販売組織をみずからもたないで、別個の販売事業部を持っている組織構造」の代表として紹介された時期がある（古川 1960b, p. 94）。第二次世界大戦およびその混乱期である。実際には、1965 年には事業部が直接、販売会社と取引できるようになる（完全）事業部制へ復帰する。なお、松下電器産業が社内資本金制度を発足させたのは 1954 年である。社内金利制度は一種の RI 概念の応用であり、RI 概念が日本に紹介される前である。アメリカ企業のあるいはアメリカ文献（テキスト）の模倣ではなく、独自に事業部制を熟成させてきた文化・風土があるように思われる。

日本を代表する企業（いまや世界を代表する企業といってもよい）トヨタ自動車の場合をみると、組織図的には、事業部制を採用していない。GM が事業部制採用の典型として引用されるのと対照的に、事業部制が必ずしも成功するための経営組織ではないことにも注意を要する。

最後に、「アメリカ型システムの積極的導入」について検討しよう。

この点は、学問的には、答申を含めてかなり当てはまるように思われる。実務的にも、積極的に導入し、自分のものとした企業もあろう。しかし、単純に応用して、うまく活用できなかった例は多数ある。一方、独自に発展・応用している企業もある。これは、実務と学問のギャップ問題ではなく、企業環境にうまく対応し、独自の経営哲学もしくは組織文化をもっている企業では、管理会計システムを適切に構築していると解釈すべきである。ただし、この仮説に関しては、実務のさらなる分析・検証が必要であろう。

5. 結びに代えて

本論文では、1960 年の答申『事業部制による利益管理』を起点とした日本の事業部制会計の発展を、諸論文のサーベイで検討した。日本の事業部制会計の中心は、投資センターとしての事業部、市価基準による内部振替価格の決定といった、アメリカ型事業部制への移行の推進であった。しかし、日本企業の事業部制の実務を個別にみると、この発展の仮説が必ずしも当てはまらない企業がある。日本の事業部制が単なるアメリカの模倣ではなく、独自の進化⁽²³⁾があったのではないだろうか。経営環境の変化に対応した組織上の対応である（日本では採用している企業が少ないといわれてきた RI 尺度に関しては、金利に敏感な日本企業にあって、実は社内金利制度を確立することで対応していたという見方もできる）。とくに国際化・グローバル化した現代の日本企業の実務を詳細に検討することも必要であると思われる。1980 年代のバブル経済を経て、1990 年以降は、バブル崩壊後のグローバル化、情報化への対応である。

なお、事業部制会計は、従来は業績測定会計（もしくは責任会計）の一課題領域であるという位置づけであった。しかし、管理会計の重大な領域である意思決定会計に目を向けるならば、目標整合性はもちろんのこと、戦略的コスト・マネジメントの観点からも、さらに事業部制会計を検討する必要がある。特に、組織化との関連は重要であろう⁽²⁴⁾。職能部門制組織から事業部制組織へ変更すべきか否かの決定、現行の事業部制組織を一部組み替えるべきか否かの決定⁽²⁵⁾などは、管理会計上の問題解決情報を用いることになる。しかし、人の配置問題も含むため、人的資源の評価

に関する情報も必要になるかもしれない。経営管理者は、企業活動に必要な経済的資源を適当な時と場所で取得し、それらの適切な組み合わせを創り出す活動として組織化職能を果たさなくてはならない。このような長期的戦略的意思決定に取り組むためには、少なくとも現行の、時間価値を考慮したキャッシュ・フロー情報は有用であろうが、将来はさらに有益な技法が開発されるかもしれない。

謝辞

この論文は、平成18年度科学研究助成金【基盤研究(A)、課題番号18203027】の交付を受けて進められた研究成果の一部である。

注

- (1) 本論文は、日本会計研究学会特別委員会「企業組織と管理会計の研究」の中間報告(2006年9月6日)に掲載した、拙稿「日本における事業部制の進化と管理会計(第10章)」の一部を用い、その際の意見や提案を考慮の上、加筆修正したものである。すなわち、上記中間報告書では暫定的仮説の呈示にとどめた論文であったが、本論文では、この仮説を検証することを主眼とした。
- (2) この経緯については、『企業会計』や『産業経理』の1960年10月号に掲載された古川、中山、青木の論説に詳しい(古川1960c・d:中山1960b・c:青木1960a・b)。『企業会計』のこの号では、この答申に批判的な溝口一雄(神戸大学教授)および実務家として永野瑞穂(日本バルブ)と田中忠雄(日本電鉄)を加えた座談会が掲載されている(古川他1960b)。一方、『産業経理』は、委員のみ(古川、山邊、青木、小野)の座談会である(古川他1960a)。
- (3) NAAのリサーチ・シリーズの多くは、日本生産性本部から染谷恭次郎監訳で出版されている。たとえば、No.30はNo.35の付録のような形で(『経営指標としての資本利益率・付内部振替の会計』)、1961年に出版されている。
- (4) 当時の呼称はNACAであった。ウエスティングハウス等のアメリカ企業40社に対する実態調査にもとづいた報告書である。
- (5) Shillinglaw(1961)でもこの概念は取り上げているが、答申の発表時期を考えると、このShillinglaw(1957)をあげざるを得ない。
- (6) 同章の第7節の「内部振替取引の処理」において、内部振替利益が生じた場合の会計処理の諸方法を、企業全体の総合損益計算書作成と観点から示している。
- (7) 最近では貢献利益という呼称のほうが一般的である(岡本2000,p.484)。
- (8) 3月末には仮案はできあがっていた。
- (9) この経緯については(古川1960a,p.110)が詳しい。
- (10) 1960年代後半からは、セグメント別レポートもテーマになるが、これも、アメリカにおいて、連結決算と絡んで、外部報告制度への動向があった影響である。
- (11) 初版は1965年の財務担当役員研究財団(Financial Executives Research Foundation: FERF)によるもので、実際には、Richard D. Irwin, Inc.から1968年にFirst Printingとして出版されたようである。なお、1983年には復刻版がMarkus Wiener Publishing, Inc.より上梓されているが、本文は変わらない。ただ、初版には、FERFの会長・ブラウン氏(Browne, D.E.)による序文(Preface)が記されていたが、復刻版では、ソロモンズ自身による序文(Foreword)が追加されている。日本語への翻訳が出版されたのは、2005年になる。
- (12) 「事業部業績測定問題にかんする必読書である」(岡本2000,p.665)という言い回しもあり、実際、その後の多くの文献で引用されることになる。
- (13) 翻訳では現代的意義は低いと考えて省略されているが、理論的背景として、当該章の付録A(Appendix A)で詳細に示される(Solomons 1965, pp. 212-228)。マイクロ経済学の限界アプローチである。
- (14) ソロモンズの著書では省略すると明記している(Solomons 1965, p. 34; 櫻井・鳥居監訳2005, p. 58)。
- (15) 初版は1965年であり、最新版は第13版(2005年)である。この間、著者が追加され、タイトルも多少変化してきている。
- (16) 投資権限といっても、事業部での設備(固定資産)投資に完全な意思決定権限があることをいうのではない。そもそも管理可能性は程度の問題であり、自らの意思決定によって影響を与えられるといっても完全なものではなく、また、組織の上位の管理者は責任範囲が拡大する傾向が高い(鳥

居 1998a, pp.114-115)。即座には取り替えられないかもしれないが、事業部長の反対を押し切って投資の意思決定が実施されることはないであろうし、固定資産の処分に関しても同様のことがいえよう(鳥居 1979, p.730)。固定資産の使用権限を負っているならば、なおさら、事業部長(ほどの上位の経営管理者)にとって、固定資産は管理可能であるとみなすべきである。

- (17) 特に、ソニーが2006年度から廃止したのは象徴的な事件であろう。
- (18) 「独立性ではもう古い」と主張して、日本の分社経営の変遷を、社内会社制(第1形態)、事業部制経営(第2形態)、カンパニー制経営(第3形態)、関連会社経営(第4形態)、持株会社経営(第5形態)と分類する考え方もある(西澤 2000)。
- (19) 逆に、市価基準とは、供給事業部が直面している市場での価格にもとづく方法である。受入事業部が外部販売する製品の市価にもとづき内部振替価格を決定(逆算)する方法は、この分類上では、市価基準とはいえないことになる。
- (20) 市価が存在しない場合の限界原価基準は、変動費基準と同じと考える。
- (21) もともと原価責任しかない工場をあえて利益センターとみなして利益責任を負わせるような事業部制もあったようである。原価センターに内部振替価格を利用して疑似利益センターとすることの問題点については、鳥居(1988)を参照されたい。利益誘因を与えるためには、市価による客観的なチェックが必要である。
- (22) 職能別事業部制はアメリカにはなかったという印象が日本には強くある。しかし、アメリカでも、職能別の事業部は想定されていた(Solomons 1965, pp.162-163; 櫻井・鳥居監訳 2005, p.219)。アメリカでの実務では、少なくとも1960年代には、職能別事業部制が存在していたことが窺われる。ただし、職能別事業部を推奨するとか、成功している例としてあげているわけではない。
- (23) ここでは進化を単なる発展、変遷と同義に用いている。しかし、「変異」「淘汰」「保持」によって構成される論理構成でもって「生産システムの進化」を構築する考え方もある(藤本 2000, pp.57-58)。
- (24) 岡本(1982)は、組織化のための会計の存在の可能性を早い時期に指摘していた。すなわち、計画と統制職能に役立つ会計としての管理会計の位置づけをした上で、経営管理者の基本職能としての組織化職能を認識し、「職能別部門組織を採る

べきか、あるいは事業部制組織を採るべきか、の選択において、それぞれの組織における情報の流れ、情報作成のコスト、情報によってもたらされる価値を計算する必要がある。最近の情報経済学の展開は、将来、管理会計における重要な領域として、「組織(化)のための会計」(accounting for organizing)が追加される可能性を暗示しているように思われる」(岡本 1982, p.16)と述べている。

- (25) 事業部を廃止すべきか否かの決定には、事業部活動自体の業績測定の情報が必要と見えようである。ここで、事業部活動自体の業績測定は、事業部長の業績測定と異なり、当該事業部がどのくらい会社全体の業績に貢献したのかに焦点を向けた情報である(鳥居 1979, p.126)。ただし、問題解決情報ではなく、注意喚起情報にすぎない点に注意すべきであろう。

参考文献

- 青木茂男 1960a 「事業部制の予算統制」『産業経理』20(10): pp.94-102。
- 青木茂男 1960b 「事業部制の予算統制」『企業会計』12(12): pp.90-96。
- 青木茂男 1961 「事業部制における責任会計の確立」『会計』80(2): pp.15-26。
- 安達和夫 1965 「事業部制のあり方について——責任会計制度に関連して——」『産業経理』25(12): pp.108-113。
- 占部都美 1969 『事業部制と利益管理』白桃書房。
- 小倉榮一郎 1963 「責任会計における間接費配賦基準」『産業経理』23(11): pp.39-43。
- 岡本清編著 1982 『管理会計の基礎知識』中央経済社。
- 岡本清 2000 『原価計算(六訂版)』国元書房。
- 加護野忠男・野中郁次郎・榊原清則・奥村昭博 1983 『日米企業の経営比較——戦略的環境適応の理論』日本経済新聞社。
- 上總康行・澤邊紀生 2005 「京セラのアメリカ経営と利益連鎖管理(PCM)」『企業会計』57(7): pp.97-105。
- 谷武幸 1983 『事業部業績管理会計の基礎』国元書房。
- 鳥居宏史 1979 「事業部業績測定について」『一橋論叢』82(6) pp.126-134。
- 鳥居宏史 1988 「原価センターへの利益誘因影響の可能性」48(1)『産業経理』pp.62-69。
- 鳥居宏史 1998a 『入門管理会計』中央経済社。
- 鳥居宏史 1998b 「カンパニー制導入の真の目的」『企業会計』50(7): pp.154-155。

- 鳥居宏史 2006 「日本における事業部制の進化と管理会計」日本会計研究学会特別委員会（廣本敏郎委員長）『企業組織と管理会計の研究（中間報告）』 pp. 156-165。
- 中山隆祐 1960a 「事業部制に関する文献」『産業経理』20（4）：pp. 85-89。
- 中山隆祐 1960b 「事業部制実施上の問題点」『産業経理』20（10）：pp. 103-107。
- 中山隆祐 1960c 「第二章が纏まるまでの経緯」『企業会計』12（12）：pp. 85-89。
- 西澤脩 2000 『新版 分社経営の管理会計 — 持株会社・カンパニー制等の経営・会計指針』中央経済社。
- 廣本敏郎・挽文字 2006 「プロフィット・センター概念再考」一橋大学日本企業研究センター編『日本企業研究のフロンティア2』有斐閣。
- 平栗政吉 1962a 「責任会計のケースと問題点（一）」『會計』81（5）：pp. 60-75。
- 平栗政吉 1962b 「責任会計のケースと問題点（二完）」『會計』81（6）：pp. 44-61。
- 伏見多美雄・渡辺康夫 1995 「カンパニー制マネジメント・コントロール」『産業経理』54（4）：pp. 2-11。
- 藤本隆宏 2000 「実証分析の方法」塩沢由典編『方法としての進化』シュプリンガー・フェアラーク東京，pp. 51-84。
- 古川榮一 1960a 「事業部制と利益管理（その一）」『會計』78（4）：pp. 109-116。
- 古川榮一 1960b 「事業部制と利益管理（その二完）」『會計』78（6）：pp. 87-99。
- 古川榮一 1960c 「「事業部制による利益管理」の総説について」『産業経理』20（10）：pp. 88-93。
- 古川榮一 1960d 「「事業部制による利益管理」の審議経過について」『企業会計』12（12）：pp. 80-85。
- 古川榮一・山邊六郎・青木茂男・小野寛徳（座談会）1960a 「「事業部制による利益管理」をめぐって — 審議経過とその問題点 —」『産業経理』20（10）：pp. 190-179。
- 古川榮一・山邊六郎・溝口一雄・永野瑞穂・田中忠男（座談会）1960b 「「事業部制による利益管理」の問題点」『企業会計』12（12）：pp. 97-112。
- 溝口一雄・青木茂男・岡本清 1967 『責任会計』日本経営出版会。
- 三矢裕 2003 『アメラバ経営論』東洋経済新報社。
- 吉原英樹・佐久間昭光・伊丹敬之・加護野忠男 1981 『日本企業の多角化戦略 — 経営資源アプローチ』日本経済新聞社。
- Chandler, A. D. Jr. 1962. *Strategy and Structure: Chapters in the History of the American Industrial Enterprise*, Cambridge, Massachusetts: The MIT Press（三菱経済研究所訳 1967 『経営戦略と組織：米国企業の事業部制成立史』実業之日本社）。
- Drucker, P. F. 1954. *The Practice of Management*, New York, NY: Harper & Row（現代経営研究会訳 1956 『現代の経営』自由国民社，上田淳生訳 1996 『新訳 現代の経営（上・下）』ダイヤモンド社）。
- Hornigren, C. T. 1974. *Accounting for Management Control: An Introduction*, Englewood, New Jersey: Prentice-Hall, Inc.
- Hornigren, C. T. 1978. *Introduction to Management Accounting*, New Jersey: Prentice-Hall, Inc.
- Mauriel, J. J. and R. N. Anthony 1966. Miscalculation of Investment Center Performance, *Harvard Business Review*, 44（2）：pp. 98-105.
- Reece, J. S. and W. Cool 1978. Measuring Investment Center Performance, *Harvard Business Review*, 56（3）：pp. 28-46（& pp. 174-175）。
- Shillinglaw, G. 1957. Guide to Internal Profit Measurement, *Harvard Business Review*, 35（2）：pp. 82-94.
- Shillinglaw, G. 1961. *Cost Accounting: Analysis and Control*, Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc.（安達和夫・山口操共訳 1964 『管理原価会計』日本生産性本部）。
- Solomons, D. 1965. *Divisional Performance: Measurement and Control*, Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc.（櫻井通晴・鳥居宏史監訳 2005 『事業部制の業績評価』東洋経済新報社）。
- Tang, R. Y. W. 1979. *Transfer Pricing Practices in the United States and Japan*, New York, New York: Praeger.

（2006年11月22日経済学会受理）