

経営における事業部制と 財務について (II)

——利益管理に関する諸問題—— (1)

平 井 潔

目 次

- I ま え が き
- II 事業部制における内部振替価格制度
 - 1 内部振替価格設定に関する諸意見
 - (1) 通産省の志向する振替価格制度の内容
 - (2) 振替価格政策運営上の初歩的問題点
 - 2 内部振替価格に関する理論的思考
 - (1) 業績刺激としての根拠
 - (2) 内部振替価格決定基準とその問題点
- III あ と が き
(次号目次)
- IV 業績評価の意義
- V 評価基準設定上の問題
- VI 利益管理と業績評価実施上の問題 (完)

I ま え が き

前号においては、さきに通産省から発表された一連の答申の最終答申である「国際化時代における我が国企業経営の高度化について」(昭. 44. 10) によって、^①事業部制実施後の現状を、その導入過程、通産省の志向性、大規模企業界の趨勢などについて論じ、主として財務管理の視野から現状分析的に問題点の探察を試みたのであった。

前号のあとがきにおいて触れておいたように、本号では事業部制のエッセンスともいべき利益管理の実際上の問題について述べなければならないが、事業部制実施上特に困難点とされている2点を取りあげて、その実施に伴う諸問

題を概括的ではあるが追求してみたいと思う。

さて、産業構造審議会管理部会財務管理分科会委員の中山隆祐氏は、事業部制とは、^②管理の3S原則を適用した経営管理手法であると要約している。すなわち、Segmentation, Standardization, Stimulation であると。分割し～標準を定め～刺激する、つまり、大規模化した企業の経営組織を、管理可能な利益責任単位に分割し、責任に対しては一定の業績判定の標準を設定し、業績評価による報奨を実行することによって刺激されることにより、全社的経営成績を更に向上するという事業部制実施の本質を端的に衝いた至言であると思われるが、同氏のこの3S原則は昭和31年7月の答申「経営方針遂行のための利益計画」および、35年9月答申「事業部制による利益管理」の中に十分具現されているところである。

本稿で取りあげる利益管理上の問題点は、内部振替取引制度と、いま1つは業績評価基準設定である。これは事業部制の本質としての業績刺激の一政策であり、また予算管理の直接的手がかりとなるものである。また業績評価基準の設定は、利益責任遂行のために分権した経営権委譲の結果を公正に判断しなければ事業部制の本命を果たし得ないため、公正な基準としての標準設定である。この2つの問題が、企業界の実態においてどのように取り扱われているかを考察してみたいと思う。

Ⅱ 事業部制における内部振替価格制度

1. 内部振替価格設定に関する諸意見

我が国においても同一企業内部においての振替価格取引は、事業部制による経営管理が取り入れられる以前から既に実施されていたことは周知のとおりである。すなわち支店会計において、同一企業内の各支店および工場などの各事業所を独立した会計単位とし、製品の相互授受には内部利益をふくませた振替価格をもって取引する制度である。ただしこの場合、会計単位内部における原材料および半製品等の振替から発生する^③損益は、内部利益ではないとしている。支店会計制度における振替価格取引では、各事業所間で授受した製品の期末棚

卸高には、未実現利益をふくむために、全社的総合損益計算書および貸借対照表においては、未実現利益控除の会計処理を行なうわけであり、これに関する会計手続きは既に我が国での簿記・会計学上、理論的に確立した手続きが慣行されてきた。その基準となるものは^④企業会計原則に明示されているところである。

支店会計における振替価格政策も、その目的は同一企業内の各事業所の活動を刺激向上させ、それぞれ独自の成績を明確にすることにあつた。ただこの場合、全社的管理目的が、本社のトップにおいて「中央集権管理」を一層確立するための経営施策であつた。

この点が後の事業部制における分権単位制による利益中心点 (Profit Center) ごとの「利益責任」を中核とする「経営の分権管理」と本質を異にするところといわねばならない。

それならばなぜ、昭和35年9月に通産省の教書ともいわれる「事業部制による利益管理」が発表されて、これを取り入れた大規模企業が、内部振替価格政策の運営に苦慮しているのか。前号(本誌第6巻3号)において、^⑤実態調査資料を掲げたように、一旦事業部制を採用した後、これを廃止した会社は昭和35～39年の間に18.1%、40年以降に77.3%にも達したのであろうか。

もちろん、振替価格制度実施の困難性だけに起因するという見方は謬見であるとの謗りをまぬかれないが、しかし、通産省が行なつた実態調査中の、「事業部制運営上の問題点」(前号掲載注⑥に同じ)によつてみれば、大部分の問題点が振替価格制度に直接的に関係があるように考えられる。これについては次項において筆者の見解を加えることにしているが、まず、振替価格制度に関する通産省の志向性、理論的構成、我が国における企業界の実情などについて、概括的に触れてみたい。

(1) 通産省の志向する振替価格制度の内容

35年答申の「事業部制による利益管理」において、内部振替価格に関する指示は第2章の2「事業部制による利益管理の前提」の5項目において次のように示されている。本稿の展開のために引用して掲げる。

〈事業部制による利益管理の前提〉

事業部制によって利益管理を実施するには、つぎのような事項が前提条件となる。

- ① 利益に影響をおよぼす重要な諸事項に関する決定権（仕入先の選定、製品売価の決定）を事業部長に与えなければならない。
- ② 利益責任単位である各事業部に帰属する収益を客観的に測定しうる基準に基づいて、事業部相互間の内部振替価格を決定しなければならない。（傍点筆者）
- ③ 事業部がその総合的管理の職能を遂行するため、事業部のなかに生産技術・材料購入・製品価格決定・経理などのスタッフ職員を入れることが必要である。
- ④ 原価と収益についての責任の境界を事業部相互間において明らかにする。すなわち事業部間に権限のもつれ合いがあってはならないし、さらに原価と収益の算定に関して恣意的な配賦があってはならない。
- ⑤ 本部は各事業部活動が企業全体にとって有利となるように、調整しなければならない。

上記の前提を受けて同第2章の3「内部振替価格の決定」において次のように述べている。

事業部相互間において、その企業内部で作った部品・半製品・製品・用役等を振り替える場合には妥当な内部振替価格を決定し、これを用いなければならない。

すでに述べたように、企業内部において各分権管理単位の責任者の業績を測定するには、

- ① 原価あるいは収益責任と、② 利益責任という2種の管理責任を区別することができる。このような管理責任の相違に照らして、1企業に属する分権管理単位相互間の振替価格の政策も違ってくる。振替価格政策の基準として、つぎの2つのいずれかが採用されなければならない。

① 市価基準 ② 原価基準

上記の説明に盛られている理念は、事業部制の本質論の具体化された指示であると思われる。すなわち、各利益責任単位は、それぞれ所管する経営資本の効率を最大限に有効ならしめよ、そのためには可能な限り利益増大を企図せよという意思である。そしてその結果は、分権委譲した経営責任を厳しく業績評価することによって全社的経営活動が一層刺激されるというのである。

故に、製品はもちろん、部品および半製品でも、すべて内部利益をふくませて〈他事業部へ売上〉とし、供給事業部の利益増大を図れ、それが事業部長の責任であるというのである。つまりそれは、企業が大規模化して全社的経営の末端が機能麻ひをきたしている現象や資本循環機能の不全現象を刺激し、全社的経営活動をベスト・コンディションに置こうとする手段にほかならない。しかし実際問題として、それを実行するには容易ではないと思われるが、管理運営上どのような障害あるいは問題点が起こるであろうか。

(2) 振替価格政策運営上の初歩的問題点

事業部制において振替価格制度を実施運営する場合、誰しも想定し得る問題点があると思うのであるが、最も常識的な観点からしてもおよそ次のような諸点がまず挙げられるのではなからうか。これは筆者がここに想起する順に挙げたものである。

- ① 事業部間の製品授受に競争的な内部利益をふくませるとすれば、供給側には〈振替渡益〉が発生するが需要側には〈振替受損〉の発生となる。利害相反する両事業部長間で話し合いがつかぬのか。
- ② 事業部長間で話し合いがつかぬ場合、本部の権限でトップ・マネジメントの意思が介入するとすれば、すでに分責制度の自主性が害されることになるが、實際上どう調停されるのか。
- ③ 事業部間の振替価格、内部利益率に不満があるとき、事業部長は取引の忌避権を行使できるのか。事業部の独立損益性を前提とする以上どの

程度これを認め得るか。また恣意的価格決定に陥りはしないか。

- ④ 個別製品、部品の場合の内部取引価格はともかく、化学工業製品のよ
うに、1事業部の製造工程の廃液が他事業部の主原料となる場合が多い
ように、製造工程と製品・半製品の複雑化は一層進むが、ことに他事業
部間をパイプでつないで流動体の原料などを授受する場合、内部取引価
格に妥当性が期し得るか。事業部区分、パイプ設備等の共用施設の利用
率による共通費配賦が實際上公正にできるか。
- ⑤ 答申では振替価格基準を市価基準・原価基準に区分しているが、原材
料によっては両基準にまたがるものもありはしないか。事業部制の本質
からすれば市価基準中心に傾くことが考えられるが、市価変動の激しい
今日、实际上無理がありはしないか。
- ⑥ 基準価格に配賦される費用のうち、当該事業部の管理不可能費の負担
配分は振替価格制度をますます複雑煩さなものにし、利益概念を不明確
なものにしないか。
- ⑦ 振替価格や会計処理手続きに中央本部が統括的に指示を与えて拘束す
ることはないか。

およそ上記のような問題点がまず浮かんでくるのである。要するに事業部制
では振替価格取引は実施しにくい条件が介在し過ぎている感がある。筆者が本
誌前号 p. 245 に掲げた資料^⑥によっても上記の問題点があるやに窺えるように
思われてならない。すなわち、事業部制採用会社数全体のうち、

主軸製品の価格決定について

任されている	57.4%	金額により任されている	24.9%
任されていない	16.6%	無回答	1.2%

となっている。

最後に、内部振替価格政策は、利益責任単位の責任者たる事業部長の業績評
価基準測定^⑦の最たる手段となっている事実である。実態調査資料では「利益
額」を測定基準とする会社が79.9%となっている。具体的には事業部の実績は

事業部別損益計算書に表わされるのであるが、本社の総合決算書において内部振替損益は相殺勘定により除去され、未実現利益は全社的会計の中で消滅してしまうのである。それにもかかわらず、各事業部は利益額増大に手段としての刺激を受けて競争意識を駆り立てられるのは弊害が起こらないであろうか。アメリカのフィリコ社は、これが原因で業績を下げ、壊滅的打撃をうけた。我が国の事業部制採用後5年以内で廃止した例の%が高いのであるが、このケースが潜在していないとはいえない。すなわち、事業部制における内部振替価格政策に行き過ぎはないのかという点である。

2. 内部振替価格に関する理論的思考

(1) 業績刺激としての根拠

〈事業部制における会計原理〉

振替価格政策をふくめて、事業部制における利益管理を支配する会計原則は、一般の財務会計原則と特別に相違するものではないが、事業部制という独立した利益単位による分権システムで、全社的経営に対立するが故に、特に強調されねばならない支配原理があると考えられている。筆者はこの場合の支配原理(Control principle)なる意識を、振替価格政策における管理原則であると解するのが適当であるように思われる。

すなわち、A商事事業部がB製造事業部と製品授受をする場合、内部取引価格は単に〈工場原価+工場利益〉をもって引受価格とし、これに一定利益率を加算して他事業部または他企業に引渡す価格とすることは、取引計算上から成立する当然の価格であって、A商事事業部がこれによって利益を挙げ得ても、それは事業部長としての「業績」とはいえない。A商事事業部は、B製造事業部を全く経営の異なる他企業の取引先とみなして、取引価格を決定し、(この場合すでに単なる〈工場原価+工場利益〉ではない)しかるのち、他企業にこれを販売する活動は、A商事事業部がCommission Marchantとしての手数料によって利益を増大し得たとして「業績」とされるのである。それによってA商事事業部はB製造事業部の活動意欲をも促進し、A商事事業部もまた他企業との

市場競争に意欲を高め、全社的利益増大に寄与し得たという評価をなしうるといふ考え方である。これは全社的経営首脳の立場から事業部の活動をみた場合、業績刺激についての事業部間振替価格に対する管理原則ないしは管理的理念といえるものと考えるのである。

このことは、事業部制に関する答申を担当された中山隆祐氏によれば、「事業部制における会計原理」において、上述のようなことを「支配原理」とされて、「他人行儀の原理」、「全社的観点の原理」として論述しておられるところから、そのことが推考される。

ここで、「他人行儀の原理」とは、中山氏が独自に付せられた表現であるが、これについて同氏は次のようにいっている。「事業部間の利害が相反して妥協が行なわれにくいときは、相互が他会社である場合に世間一般に成立している取引慣行を適用するのがよい。このような考え方の原理を他人行儀の原理と呼ぶことにする」と。

「全社的観点の原理」とは、これについては筆者が本誌前号において、事業部制の本質に触れて述べたところであるが、要は、各事業部の利益追求は結果的には全社利益の増大政策であることに帰着するということであり、これを事業部制における会計原理としての観点から示したものとみられるようである。

結論的には、「各事業部間の振替価格は、一定の公正な価格を求めにくいときは、最終事業部に有利になるような配慮を加える」ということになるであろう。

中山氏はこの点について、^⑨全社利益が害される機会につき4つの場合を挙げておられ、「全社的観点の原理」を実際問題的視野から述べているようである。その大意は次のようである。

- ① 社外購入が廉価である理由により、部品などの社外購入を続けた結果、部品供給事業部に遊休費が発生する場合
- ② 部品供給事業部の利益保護が過度となり最終事業部の製品原価高をきたし、市場競争に不利をもたらす場合

③ 振替価格に不合理があり、そのため事業部の利益追求意識が低調となる場合

④ 類似製品開発のため2つ以上の事業部が競合し、資金浪費をきたす場合、および全国支店など同一配給機構の利用につき、事業部間の排他的競争が現れる場合

としている。まさしく、「全社的観点の原理」を見失うとき、事業部制という利刀が却って全社的繁栄を殺してしまうことにもなるであろう。アメリカの^⑩フィリコ社の失敗が好個の例であった。

〈利益概念に関する考察〉

事業部利益に関する種々の利益概念と振替価格基準については、35年9月答申の「事業部制による利益管理」において次のような説明を加えている。ここに答申文面を引用重畳する必要はないと思うが、次項に述べる振替価格決定に関連するので、要点だけについて解説を加えておきたい。

(事業部における4種の利益概念の関係)

売 上 高	〇〇〇〇〇
(一)変動費	<u>××××</u>
①売上差益	〇〇〇
(一)管理可能固定費	<u>×</u>
②管理可能利益	〇〇〇
(一)事業部所属のその他の固定費	<u>×</u>
③事業部利益(貢献利益)	〇〇〇
(一)事業部外の費用	<u>×</u>
④純 利 益	〇〇〇

① 売上差益 (=限界利益 Marginal profit)

この利益概念は、事業部売上高より変動費すなわち直接原価(直接労務費・直接材料費・変動間接費(動力費・間接材料費)をふくむ)を差引いたものであり、

この事業部が直接原価制度 (direct costing=山辺六郎教授は Variable costing (変動原価計算) と呼ぶ方が正しいとしている) を採用している場合、内部損益計算書に示される利益である。直接原価計算では、製品原価を固定費と変動費に分離する方法を原価分析 (cost analysis) というが、変動費というこの一部原価によって利益の予定計算をなしうるところから、事業部における内部損益計算書において算出されるこの売上差益は、事業部自体の予算編成につき、全社的経営首脳の立場として収益性を計画することができるものである。

答申文中に「この利益概念は各事業部自体にとって予算編成上の有益な指針となるばかりではない。それはまた本部経営者にとっても、各事業部の統制上からも有益な指針となるものである」といっているのは、上述の内容をふくめたものであるとみななければならない。

② 管理可能利益 (Controllable profit)

答申文面の示すように「事業部売上高から製造・販売に関する変動費と、たんに当該事業部にとって管理可能な固定費のみを控除した金額」である。(傍点は筆者)

管理可能固定費とは、これは答申中に掲げてあるものを引用列記することになるが、「当該事業部における 試験研究費・開発費・事務機械化費・設備の予防保全費・従業員訓練費・販売広告費などにふくまれる固定費」としている。

これに関してはやはり、山辺六郎氏の見解が適切な解釈の手がかりになるように思われる。山辺氏は「^⑩原価の管理可能費・管理不可能費の分類は、いつも原価管理の立場から行なわなければならない。このような立場に立つならば、固定費は大体において管理不可能費となるのである」としている。この前提に立つとき、同氏は「経営者の階層や立場の相違によって、経営首脳者の立場からは固定費は管理可能費であるが、職長のような立場の者にとっては固定費は大体において管理不可能なものであるというように誤った見解をする者がある」と指摘しており、こういった管理担当者の立場の相違から思考した固定費の管理可能費・不可能費の分類のしかたは、すでに「原価管理」ではありえな

い。それは「利益管理である」。と、大要このように述べている。

事業部制では固定費について「原価管理」の立場ではなく、事業部長をその分権単位における首脳とする「利益管理」としての立場から、固定費を、「管理可能な固定費」とする見解に立っていることがうなずける。

そこで、答申文では、その末尾において「これらの費用は固定費でありながらも事業部長の命令によって短期の利益管理の対象となりうるものである」とし、さらに「管理可能利益は当該事業部自体の短期業績を測定するために適切な基準となる」と結んでいる。

すなわち事業部制では、原価管理はあくまでも利益管理目的に添う立場から取りあげているのであって、事業部の責任者が事業部としての責任会計の立場から管理しなければならぬ費用は管理可能費となるのであるとする態度が取られていると考えられるのである。

③ 事業部利益 (= 貢献利益 Contribution profit)

答申においては、「事業部利益は、事業部の売上高から当該事業部に直接関連ある一切の費用を控除した金額をいう。これは本部や補助部門など、事業部外の場所における意思決定と管理によって左右される共通費が配賦される以前の利益であるから、当該事業部自体の総合業績を測定する基準となる」と説明している。

前掲の利益概念の関係を示す算定基準に拠っていえば、管理可能利益から管理可能費を差引いたものであって、すなわち貢献利益である。

貢献利益は本部費あるいは補助部門費等の当該事業部の管理外の費用が配賦される以前の利益であり、事業部自体の責任計算範囲の個有の利益であるために、これを「事業部利益」と称している。この名称は答申案作成の中山隆祐氏の命名であるようにうかがえる。

④ 純利益 (Net profit)

事業部における純利益について、答申を引用すれば次のように説明してい

る。

「純利益は事業部利益（貢献利益）から本部や補助部門からの共通費配賦額を控除した金額である。これは独立企業の損益計算において表示する純利益に近いものであって、もしトップが各事業部のなかに独立企業の気風をかもし出そうとするならば、この利益概念を重視しなければならない。純利益は、企業全体の利益に対する貢献度を示し、事業部長をして彼の業績を競争企業の業績と比較させるのに役立つものである」（以下略）

以上述べたように、事業部制における会計原理において、利益概念を設定するということはすなわち業績刺激の根拠を成すものであることがわかる。したがって、事業部制に組織改編するに当っては、各事業部の運営にあたるスタッフに、利益概念に対する認識が十分行きわたっており、それに対応する事業部活動を計画することが一層重要であり、また、各事業部の所属職員の下部組織にまで納得させていることが必要であろう。

このような思考や施策がおろそかにされるから、^⑫44年度実態調査表にみられるように、次のような問題が現われてくる原因とも考えられる。

各事業部は短期的利益に汲汲とし新製品の開発に積極的になれない	20.1%
トップ・マネジメントが各事業部の実態を十分把握しきれない	11.8%
各事業部間で製品分野のむだな競争や重複を生じ、資本効果が低下する	3.4%

(2) 内部振替価格決定基準とその問題点

内部振替価格の決定基準は、本稿Ⅱの1においても掲げたように、35年9月の答申に、「振替価格政策の基準として、つぎの2つのいずれかが採用されなければならない。(1) 市価基準 (2) 原価基準」とされている。

この基準の源典は、本誌前号でも詳細に触れたように、アメリカにおける学術的、経験的諸研究成果の貴重な資料である。そして、このことについては、我が国の産業構造審議会管理部会財務分科会が、明らかにしているところであ

る。

この「振替価格政策の基準」についても、同審議会委員であった中山隆祐氏が、NAA 調査報告書シリーズ第30号 (NAA, Research series No. 30, Accounting for Intra-Company Transfers) に準拠したことを示している。これの中では、①市場価格または修正市場価格 ②原価または修正原価 を挙げていることを指摘し、詳細な解説を付せられている。

本稿では、これらおよびその他の諸論説を改めて検討するのではなく、我が国での事業部制実施後10年未満のわずかな経験から、最近にわかに台頭してきた振替価格決定の問題につき、実際の観点から要点をとりまとめてみることにしたい。

〈内部振替価格は誰が決定するか〉

それぞれの事業部が、本部から委譲された権限と責任の中で、自己事業部の利益増進を図るとすれば、自己事業部の製品を他事業部に供給することは「売上」であり、受入れをする事業部にとっては「仕入」でなければならない。あるいは外部企業との取引も行なわれる。したがって、事業部という1個の利益単位は、独立経営体として、自由競争市場におかれるのと変わりがないことになる。

利益単位の責任者たる事業部長は、この厳しい責任を受けねばならない。この観点から、内部振替価格は事業部長の意思で、自己の事業部損益を確保する立場において、正当な振替価格の決定を行なわねばならない。

ただし、中央本部は全社的経営目的から、振替価格基準を市価基準とするか、原価基準とするかについては、取締役会または常務会において、経営の大綱方針から、当該事業部が準拠すべき基準を示すであろう。

しかしながら、市価基準・原価基準にしても種々あるのであり、どの事業部の製品あるいは扱い商品についても万能型に適用できる価格基準というものはあり得ない。したがって、具体的な振替価格決定は、当該事業部長に任されるのである。

また、価格決定に際しては、中央本部から事業部に、会計スタッフが参加

し、当該事業部の経理課と共に、事業部長の振替価格決定を援助するが、これらの援助者は、会計職能の立場から事業部の活動をリードするのではなく、あくまでも事業部長への援助が任務であり、振替価格政策の全社的経営上の意義と、当該事業部との会計的運用が調和するように事業部長を援けることがその使命である。事業部を管理会計の具にはしないのである。

これについては、企業経営研究所のメンバーである日本電気株式会社経理部長、小池明氏が、雑誌「経営実務」(1971年2月号)における論文で次のような見解を述べている。実務家の立場の意見として参考になる。

「(前略) 会計経理担当者はその専門的職能(会社の財務諸表作成等)を果たすために参加するのではない。振替価格制度の会計的分野においては、なお多くの未解決の問題を残しているが、振替制度そのものは、事業部運営のための制度であり、職能的な会計制度ではない。(中略) 会計担当者は、振替価格の設定にあたって、会社としての設定基準についての意見を経営幹部に提出し、その方法を事業部に徹底し、その手続を定める仕事に参加することになる。いまひとつの任務は、振替価格の制度を財務会計と連動せしめる立場をとったとき、企業全体について行なわれる外部報告のための要件に個々の内部利益単位としての事業部の振替価格の会計的な運用が十分に調和するように会計的工夫がなされなければならない」といっている。

〈事業部長は振替価格について忌避宣言権があるか〉

受入事業部長が内部振替価格に満足せず話し合いがつかぬ事態となれば、忌避宣言権が許されるかという問題がある。

受入事業部は仕入をする立場であり、「内部振替価格損」を引受ける立場にあるから、もし、企業外部の仕入先より購入する方が、内部振替取引よりも有利であるとするならば、好んで自己事業部の業績低調をきたすような取引に甘んじることはない。しかし実際問題はむずかしいようである。したがって、企業内の他事業部との内部振替価格取引を忌避宣言する権限を事業部長に留保することの良し悪しについては異論が存するようである。

さきの小池氏の意見を借りれば「不用意に行使すれば、事業部間の不信が高

まり、企業全体にとっての生産活動領域をせまくし、全社的損益に良い結果をもたらさない。(後略)」といている。

これに対し、審議会委員の中山氏は、このような振替価格決定上の不調に対して事業部長が主張して譲らないのは、「事業部の欠陥」ではなく、「利益意識が旺盛であるからよいことである」とし、誠意をもって見守るべきだという意見である。協調ができないときは、振替価格調停委員会を本社購買部で構成し、当該両事業部から委員を入れて納得のゆくまで調停させるのがよい。要は両事業部長の自主独立の決定権を尊重すべきだとの意見のようである。こうみると、忌避宣言権を論議する前にこの調停の精神を汲み入れるべき問題であると筆者は考える。

〈振替価格設定基準と価格決定の実際問題〉

答申においてみられる市価基準設定の意図は、「市価基準のもとにおいては、内部振替価格は競争市場における同種製品の価格に基づいて決定される」としている。これは、本稿Ⅱ～1—(2)において説明した、中山氏の「他人行儀の原理」によるところである。

理想的な振替価格として、市価基準とすることは、望ましい方法ではあるが、実際上の問題は困難な点はいくつかある。すなわち、

- ① 市況変動の激しい時に固定的な市価を決定し維持することは困難である。
- ② 市価は絶えず変動しており、自己事業部の特定商品にだけ固定的価格を維持することは実際上できない。
- ③ 市価といっても、対象市場の相違によって異なる。小売市場価格、卸売市場価格・工場渡市場価格などがあり、1事業部に適当する市場価格がどの事業部にも通用するとは限らない。

などの問題点が実際上台頭している。しかし、事業部制の本質上の目的からすれば、市価基準が最もよいことは前項でも述べたとおりである。

市価基準が取りにくい場合は原価基準をとることも考えられている実例が出

てきている。またこれに対する対立意見も当然あるようである。

雁本弘氏は「事業部制への移行と運営の実務」(古川栄一氏, 中山隆祐氏等と共著)の中で「事業部制採用の原因目的を達成するために, 振替価格政策についても, 市価基準・原価基準など種々組み合わせた方針を採るべきである」という意見を述べているが, 一方中山氏はその大著「利益管理会計」の中では次のような対立意見がみられるようである。

「種々の振替価格のうちで, 事業部に適するものは市場価格または修正市場価格であると思われる。あとで述べる原価法は, いかにくふう修正されたものであっても, 売手事業部と買手事業部との両者に対して, 経済上の公正な取引ルールを適用したことにはならない」として, 理論的根拠から市価基準第一を強調している。

市価基準による振替価格決定には, 実際問題上多くの問題点が今後の我が国企業界での実施面に現われてくるものと思われるが, 関心を深めることは, 中山氏が, 理論的立場から, 「振替価格決定の手続き」を6項目にわたって述べているが, そこに主張されている手段の具体性は, 一貫して市場価格決定へのあらゆる方法と熱意であるように窺える。

これに対して, 第一線の実務家の立場からの小池氏は, 経営実務(企業経営協会雑誌1971年2月号第208号)において, 振替価格決定の手続きとして, 容易に市場価格基準から原価基準に移行してゆく傾向が窺われるのであり, これが我が国での事業部制での実体の一面であるかのように感じられ, 振替価格決定についての困難性を如実に見る感が深いと思う。

このように, 我が国の事業部制運営上の問題解決が一種の流動性を帯びつつ, より一層ナイーブな型を見出そうとしているようにも感じられるのである。それにまた, 新たな問題点が発生することも予想されるが, それは今後の新しい研究課題となって台頭してくることであろうと思われる。

Ⅲ あ と が き

事業部制における振替価格制度の問題は, 事業部制の使命ともいふべき利益

責任単位としての業績確立のエレメントとして重要な問題であり、しかも経済市場の変化を直接的影響として受けとめるものである。それだけに、その運営政策においても、理論的考究、裏づけにおいても決して固定的のものではあり得ないであろう。むしろ、弾力的に即応して行くべき問題である。今後この問題については、企業界の実際面を常に継続的に探究して行くべき課題があると考えられる。本稿では、きわめて概括的に問題点に触れただけのものとなった感があり、大方の疑義を受けるものと思うが、これについては、今後新たな資料を検討したうえでその責を埋めたいと思う次第である。

〔注記および出典〕

- ① 城西大学経済学会誌第6巻3号 p. 219, 235, 237.
- ② 中山隆祐著 利益管理会計 p. 302~304.
- ③ 片野一郎著 新版簿記精説 企業形態別特殊会計 p. 601.
- ④ 解説企業会計原則, 黒沢清他共著 損益計算書原則3のF(注6) p. 183.
- ⑤ 城西大学経済学会誌6巻3号拙著 p.241~243 実態調査資料。
- ⑥ 同上調査表(第1—57表) 事業部の独立性の程度。
- ⑦ 79.9%という比率は、44年産業構造審議会答申付録実態調査(第1—60表)「各事業部の業績評価の測定基準」によるものである。
- ⑧ 中山隆祐著 利益管理会計 p. 311~
- ⑨ 同上 p. 312.
- ⑩ 1959年2月号フォーチュン誌「フィリコ社の事業部制の失敗史」中山氏(アメリカにおける事業部制度の実例) p. 53 以下。
- ⑪ 山辺六郎著 最新原価計算精説 p. 62.
- ⑫ 城西経済学会誌6巻3号 p. 247.

その他の参考資料

国際化時代におけるわが国企業経営の高度化について 通産省企業局編。

利益計画と統制組織 通産省産業構造審議会編。

資本構造計画論 市村昭三著。

解説企業会計原則 黒沢清他。

企業財務論の方法 JIF. ウェストン著 古川栄一監訳。

企業経営研究所機関誌 経営実務第208号。