

事業部業績管理会計の基準

板 垣 忠

1. 序

分権管理組織の一つである事業部制組織に適用される事業部制会計は、責任会計 (Responsibility Accounting) の発展した形態しかも最も発展した形態と考えられている¹⁾。責任会計は、本来、もう一つの分権管理組織である恥能別部門組織を前提として実施されるものである。恥能別部門組織では、全社的計画のなかで、全社的に総合調整した結果設定された各部門の目標がそれぞれの部門に示達され、それによって各部門管理者にその目標を達成する責任が課せられ、その責任を果たすうえで必要な権限が与えられる。責任会計は、この恥能別部門組織を有効に機能させるための会計で、そこでは、各部門管理責任者に課せられた責任の達成程度を明瞭に測定すること別言すれば各部門管理者の業績を明瞭に測定することが中心となる。したがって、いうまでもなく、会計の単位はそれぞれ管理者が配置される恥能部門であり、会計の基準は管理可能性である。つまり、それぞれの管理者にとって管理可能な項目だけが当該部門に集計されるべきである、というのが、責任会計の基本である。

事業部制会計は、このような責任会計の最も発展した形態と考えられ、当然のこととして、そこでも管理可能性基準が踏襲され、事業部長の管理

不能な本社費・共通費は事業部には配賦すべきではない、とされてきた。ところが、神戸大学管理会計研究会が行った実態調査によると、むしろ、本社費・共通費を事業部に配賦している企業が多く、事業部制会計においては管理可能性基準だけが採用されている訳ではないことが明らかにされた。この事実をどのように理解すべきかについては、調査に当たられた方々によって緻密に分析され、すぐれた分析結果が報告されている²⁾。それらの報告には特につけ加えるべきことはないが、本稿では、それらの分析と報告を参考にさせていただいて、事業部制会計における本社費・共通費の事業部への配賦の問題について考察し、そこで適用される会計基準について、私自身の考えを述べてみたい。

1) 青木茂男著『部門別業績管理会計』、46頁、国元書房、昭和55年。

2) とくに、谷教授のつぎの著書で徹底した分析と報告が行われている。谷武幸著『事業部業績の測定と管理』税務経理協会、昭和63年。本稿でも、主としてこの著書を参考にさせていただいた。

2. 責任概念の吟味

はじめに、貶能別部門組織において実施される責任会計における責任概念について吟味してみたい。上述したように、責任会計における責任というのは、本来は、設定された各部門の目標の達成責任という意味でのいわばコントロール責任であった。したがって、各部門管理者にとってコントロール不能な項目については責任を問われないというのが原則であり、ここに管理可能性基準が成り立つ基盤がある。しかも、ここでコントロール可能・不能というのは、主としてコストについて問題とされていた。

もっとも、責任概念はこのような内容のままで不変であった訳ではない。青木茂男教授は、責任会計の考え方の根源を、財産保全機能を果たす会計責任に及ぼして考えるべきであるとされた後¹⁾、責任会計は、コスト・コン

トロールを中心に考えられた初期の形態から、収益責任、利益責任、資本利益率責任へと責任内容が発展し、このうちの利益責任、資本利益率責任については典型的には事業部制による責任会計においてとりあげられる、とされ²⁾、責任の内容が発展してきたことを指摘されている。さらにすすんで、青木教授は、責任会計における各階層別部門責任が体系化されて責任会計における各管理責任単位間の関係の体系化ができ³⁾、併せて、責任会計に対する人間的側面の重視ということから、責任会計は、プランニング・コントロールを一貫したものとしてもたれるのでなければ、真の人間関係を含んだ責任会計としては展開できないのではないかと考えられるようになった⁴⁾、として、責任会計領域がコントロール面だけからプランニング面をも含むように拡大した、とされている。

以上のように、青木教授によると、責任会計における責任は、内容と領域の二つの点で拡大し、それに応じて責任会計も発展し、二つの点で最も拡大した責任概念に応じた責任会計は、恥能別部門組織においても問題になることもあるが、典型的には事業部制においてとりあげられる。その意味で、事業部制会計は責任会計の最も発展した形態と考えられている。

青木教授の指摘をまつまでもなく、責任会計における責任の内容は、当初の原価責任から収益責任、利益責任、さらには資本利益率責任へと変遷した。そして、これらの責任を明らかにする単位は、一般に責任中心点と呼ばれるが、責任中心点は、責任の内容に応じて、それぞれ、費用中心点、収益中心点、利益中心点ならびに投資中心点として特徴づけられる。これらの責任中心点のうち、費用中心点と収益中心点は恥能別分権管理組織において、また利益中心点と投資中心点は原則的には連邦的分権管理組織たる事業部制において設定される分権管理単位である。

このように、二つの分権管理組織において設定される分権管理単位（責任中心点）に課せられる責任の内容には違いがあるが、違いは内容だけでなく、範囲の点でも違っている。すなわち、費用中心点と収益中心点での費用責任と収益責任はそれぞれいわば一面的責任であり、利益中心点と投

資中心点での利益責任と投資利益率責任は全面的責任である。取能的分権管理組織においては、たとえば、購買、製造、販売といった取能ごとに分権管理単位が設けられ、その分権管理単位にはそれぞれに割り当てられた取能を経済的に遂行する責任が課せられる。すなわち、購買部門、製造部門には、それぞれの取能を遂行するうえで発生した原価についての責任が、また、販売部門には販売取能の遂行により獲得した収益とその過程において発生した原価についてのみ責任が課せられる。これらの責任はいずれも企業の利益獲得活動からいえば一面的部分的である。

これに対して、連邦的分権管理組織においては、たとえば、製品の種類ごとに分権管理単位（事業部）が設けられ、その分権管理単位には、それぞれにまかせられた製品を製造し販売することによって利益を獲得する責任またはそれぞれの分権管理単位において有利な投資を行ない、それを基にして製品を製造販売して利益を獲得する責任が課せられる。これらの責任は企業の利益獲得活動からいって全面的全体的である。

さらに、企業において遂行される個々の取能は相互に密接不可分に結びついており、取能ごとに設けられた部門も同じように相互に密接不可分に結びついている。したがって、部門は独立した分権管理単位とはいえず、青木教授が指摘されるように、責任会計においていうところの責任は、コントロールの責任だけではなく、プランニングの責任をも含むように拡大したとしても、各部門が単独で短期利益計画を設定する権限はもたない。

これに対して、連邦的分権管理組織において設けられる事業部は、確かに、企業において遂行されるすべての取能が各事業部に分割される訳ではなく、その意味では各事業部は自己完結的ではなく、完全に独立しているとはいえないが、少なくとも他の事業部との関係は、取能的分権管理組織における各部門間の関係ほど密接不可分なものではなく、むしろ事業部は半ば独立した分権管理単位と考えられ、各事業部は独自に短期利益計画を設定する権限をもっている。このことから、事業部制会計は実質的に事業部業績管理会計として展開されなければならない。

以上のように、取能的分権管理組織における部門の責任と、連邦的分権管理組織における事業部の責任は、単にその内容の点で違っているだけでなく、領域と範囲の点でも違っている。したがって、両者の違いは量的な違いだけでなく質的にも違っている。さらに、二つの分権管理単位はその責任が違っただけでなく権限も違っている。このようにみえてくると、事業部制会計ないし事業部業績管理会計は単純に責任会計の発展した形態しかも最も発展した形態とみることには問題があるように思う。二つの会計はいわば似て非なるものとみるべきではなからうか。この点をさらに別の面からみてみよう。

- 1) 青木茂男著, 前掲書, 40頁。
- 2) 青木茂男著, 前掲書, 45~46頁。
- 3) 青木茂男著, 前掲書, 48頁。
- 4) 青木茂男著, 前掲書, 51頁。

3. 事業部制組織の必要性と狙い

もともと、事業部制は一方の経営活動の多角化並びに大規模化と他方の経営活動の環境や条件の複雑性と変動性の増大つまり経営の高度化に対応するための組織として採用された。すなわち、経営の高度化に対応して、企業は、「それ自体の市場と製品をもち、それ自体の損益責任をもつ自立的な製品別事業部に経営活動を組織化する¹⁾」分権化の方式を採用するようになったのである。この分権化の方式では、ドラッカーによって連邦制分権化 (Federal Decentralization) と呼ばれたとおり²⁾、それぞれの事業部は独立した意思決定の単位として位置づけられる。事業部が独立した意思決定の単位として位置づけられるということは、取りも直さず、事業部があたかも独立した一つ会社であるかのように考えられ、そのように行動させられるということを意味している。つまり事業部制組織は、それぞれ

の事業部にあたかも独立した会社であるかのように行動させることにより、経営の高度化に対応しもって企業全体の目標をよりよく達成しようとする組織である。では、事業部制組織では、どのようにして経営の高度化に対応することが可能となるのであろうか。

まず第一に、各事業部に、それを経営するに必要な知識と能力をもった事業部長を配置することにより、各事業部の条件や環境の変化に即応して迅速に適切な意思決定を行なうことが可能となる。この点は、企業内外の条件や環境の変化が激しい今日において、特に重要な点である。

第二に、事業部制のもとでは、上のように事業部長が各事業部の経営に責任をもつことにより、トップ・マネジメントは企業経営上の基本問題特に戦略的計画の設定に専念することが可能となる。

第三に、各事業部長に事業部を経営するのに必要な権限と責任が与えられるため、事業部門内の各取能部門の活動の調整が容易になる。

第四に、各事業部が独自の市場をもつことになるため、事業部の市場指向が強まり、事業部構成員のマーケティング・マインドが徹底できる。

第五に、利益責任単位としての事業部を設けることにより、企業全体で一つの数値として計算されていた利益が各事業部ごとに計算されることになり、利益責任が明確になる。このことを通じて、各事業部の利益責任意識の徹底と高揚がはかられ、利益管理の実をあげることができる。

第六に、同種他企業の業績に照らして事業部長の業績管理を行なうことを可能にする。

事業部制組織では、おおよそ以上のようにして経営の高度化に対応するが、ここで強調しておかなければならないことは、事業部が独立した意思決定の単位として換言すれば独立した会社という性格をもつ経営単位として設定されるということである。事業部制組織では、結局これによって経営の高度化に対応するわけである。

上述したように、取能的分権制における分権管理単位が費用中心点または収益中心点として設定されるのに対して、連邦的分権制における分権管

理単位(事業部)が利益中心点として設定され、そこでは利益のコントロールだけではなく利益のプランニングについても責任が与えられるが、これに加えて、事業部制組織では事業部が独立した意思決定の単位として設定されるということが、事業部制組織の特質である。この点は、事業部業績の測定に大きく影響する。

1), 2) Peter F. Drucker, Concept of the Corporation, P.205, 1946。占部都美著『事業部制と利益管理』123頁より引用。白桃書房, 昭和44年。

4. 事業部業績の測定と管理

上述したように、事業部制組織では、事業部長に、独立して事業部経営上の意思決定をする権限が与えられるから、かえって事業部長の事業部経営業績を公正に測定し、そのことを通じて事業部長の業績を適切に管理する要請が強まる。事業部は利益責任単位として設定されるから、その業績は利益によって測定される。一般に事業部損益計算は次のように行われる。

事業部売上高

—) 事業部変動費

事業部限界利益

—) 事業部管理可能固定費

事業部管理可能利益

—) 事業部管理不能固定費

事業部利益

—) 本社費・共通費配賦額

事業部純利益

これにみられるように、事業部について計算される利益にはいろいろなものがあり、事業部長の業績管理にはこのうちどれを使用すればよいか問題になる。

上述したような責任会計の基本である管理可能性基準からすれば、事業部管理可能利益が最適と考えられる。事業部長には利益責任が課せられるが、利益責任を果たすためには、利益に影響を及ぼす要素について管理の権限を与えられなければならない。このことを逆にいえば、管理の権限を与えられていない要素を含めて計算された利益によって業績を管理されるのは不当ということになるからである。

しかし、事業部管理可能利益だけで事業部長の業績管理を行なうのは十分とはいえない。事業部は利益責任単位であると同時に、反面では企業全体の利益獲得の単位である。したがって、個々の事業部が企業全体の利益獲得にどれだけ貢献したかを測定し、それによって事業部長の業績管理を行わなければならない。そのため、上の損益計算書における事業部利益を計算しなければならない。なお、事業部利益を計算するために、事業部管理可能利益から控除する事業部管理不能固定費は事業部キャパシティに関連して発生するコミテッド・コストである。この事業部コミテッド・キャパシティ・コストに対しては、事業部長が事業部キャパシティの増設または縮小について権限をもっている場合すなわち事業部がインベストメント・センターとして設置されているときには、事業部長が管理権限をもつと考えられ、管理可能性基準からしても事業部利益の計算に当たっては控除する必要があるとされる。また、事業部がインベストメント・センターとして設置されていないときでも、事業部への投資について事業部長が協議に参画したりあるいは了承したりする場合には、事業部長もコミテッド・コストに対して影響力をもつから、広い意味では管理可能性基準に該当するという考えがある。つまり、事業部利益の計算は管理可能性基準にしたがったものであるとするのである。しかし、コミテッド・キャパシティ・コストは、本来当該キャパシティにかかる意思決定について権限を

有する管理者によっても短期的には管理不能費であり、その意味でも、事業部管理不能固定費の控除計算に管理可能性基準を適用するのは無理であろう。むしろ、事業部長には、与えられたキャパシティのもとで一定の利益を獲得し、そのことを通じて企業全体の利益獲得に貢献する責任が与えられるものと理解すべきであり、その意味で事業部管理可能利益の計算と並んで事業部利益を計算し、これを事業部長の業績管理の指標の一つとしなければならない。そして、後者の計算に当たっては最早管理可能性基準は適用されない。むしろ、ここで適用される基準は帰属可能性基準というべきであろう。

以上のようにして、事業部長の業績管理のためには、帰属可能性基準を適用して事業部が企業全体の利益獲得に貢献する額を計算しなければならないが、それで十分であろうか。これについて考察することが本稿の中心課題である。

1) 谷武幸著，前掲書，32頁。

5. 本社費・共通費の配賦問題

上述したように、連邦的分権管理組織である事業部は独立した意思決定の単位として位置づけられ、あたかも独立した一つ会社であるかのように考えられる。そこでは、取能的分権管理組織である取能部門が他の取能部門と相互に依存していて不可分の関係にあるのとは違って、各事業部は少なくとも事業部経営の上では他の事業部からは分離独立している。しかし、たとえ、あたかも独立した一つ会社であるかのように考えられるにしても、一つの事業部である限り、完全に会社の他の取能から独立している訳ではない。すなわち、会社内で遂行されるすべての取能に関して自己完結的ではない。本社取能と各事業部に共通したたとえば試験研究のよう

な取能がそれである。これらの取能に関連して発生する費用が本社費・共通費であり、これらを各事業部に配賦すべきかどうかの問題になる。

既に述べたように、理論上は、管理可能性基準に照らして、各事業部長にとって管理不能な本社費・共通費は事業部に配賦すべきではないと考えられてきた。ところが、実務では、この本社費・共通費を事業部に配賦し、その配賦額を控除した事業部純利益によって事業部長の業績管理を行なっているケースが多いことが明らかにされた。この点が理論と実務とのギャップが最も大きい点として指摘された訳である¹⁾。このギャップを埋めるためには、いま一度事業部制組織そのものに立ち返ってみる必要があるように思われる。

上述したように、事業部はプロフィット・センターつまり利益責任単位として設定され、事業部管理者には、一方で企業全体の利益獲得によりよく貢献する利益をあげる責任が課せられると同時に、他方でその責任を果たす上で必要な権限が与えられる。このように、事業部は利益について責任をもたされるということをまず第一に認識しておかなければならない。それでは、どのような利益について責任をもたされるのであろうか。それを解く鍵は事業部のもう一つの面を再確認することにあるように思われる。

事業部のもう一つの面というのは、それがあたかも独立した一つの会社であるかのように見做され、そのように行動することが認められるという点である。いってみれば、事業部は擬制独立会社であり、会社それ自体が市場メカニズムの中に組み込まれているのと同じように、事業部も市場メカニズムの中に組み込まれるのである。ここでは、事業部は真に独立した会社であったならば市場で獲得できたであろう利益が問題になる。その利益は、本社費・共通費の配賦額を控除した事業部純利益にほかならない。

以上のように、本社費・共通費の事業部への配賦の論理は事業部制組織の理念そのものから導出することができるのではないだろうか。

谷教授は、本社費・共通費の事業部への配賦についての実態調査を基礎

にして、本社費・共通費の配賦のいかんを、意思決定環境の不確実性・複雑性、事業部制導入後の経過年数、事業部への分化の程度、ライン取能に関する事業部の自己充足性、業務スタッフ取能に関する事業部の自己充足性、企画スタッフ取能に関する事業部の自己充足性、予算編成プロセスでの事業部権限および社内資本金制度の採用によって、どのように説明できるかを分析され、その結果を次のように要約されている。少し長くなるが、論述上必要なので紹介させていただく²⁾。

まず、単純に相関係数だけを見ると、意思決定環境の不確実性・複雑性が高い状況、事業部制導入後の経過年数が長い状況、業務スタッフ取能に関する事業部の自己充足性が高い状況、予算管理プロセスでの事業部権限が大きい状況および社内の資本金制度を採用しているほど、本社費・共通費を配賦しているといえる。また、社内金利制度の採用は、本社費・共通費の配賦にプラスに作用している。

しかし、本社費・共通費の配賦のいかんの選択に直接作用しているのは、意思決定環境の不確実性、予算管理プロセスでの事業部権限および社内資本金制度の採用である。意思決定環境の複雑性および事業部制導入後の経過年数は、事業部への分化の程度さらには社内資本金制度の採用を經由して、本社費・共通費の配賦のいかんの選択に間接的な影響を与えているのである。また、意思決定環境の不確実性は、本社費・共通費の配賦のいかんの選択に直接作用すると同時に、事業部への分化の程度さらには社内資本金制度の採用を經由して、この選択に間接的な影響を与えている。

以上から、本社費・共通費の配賦のいかんを説明する場合、意思決定環境の複雑性および事業部制導入後の経過年数の2つ以上に、意思決定環境の不確実性、予算管理プロセスでの事業部権限および社内資本金制度の採用の要因が重要であるといえよう。特に、本社費・共通費の配賦のいかんの選択への直接・間接の作用からいうと、意思決定環境の不確実性の要因がクリティカルであることが分かる。

谷教授は、実態調査の結果を統計的に緻密に分析された結果、以上のよ

うに本社費・共通費の配賦の状況を説明しておられる。神戸大学管理会計研究会の実態調査自体非常に優れた調査であるが、谷教授の分析も高度な分析であり、われわれはこれらから非常に貴重な多くのことを学び取ることができる。

その一つは、事業部制導入の必要性が高い状況ほど、本社費・共通費を配賦しているということである。上において、意思決定環境が不確実で複雑であるということは、それだけ適切で迅速な決定をするのにより高度な専門的能力を必要とすることを意味している。つまりそれだけ事業部制導入の必要性が高いということの意味しており、そういう状況ほど、本社費・共通費を配賦している訳である。

その二つは、このような事業部制導入の必要性に迫られて事業部制を導入し、事業部制の理念を実体化する程度が高ければ高いほど、本社費・共通費の配賦を行なっているということである。このことは、業務スタッフ取能に関する事業部の自己充足性が高い状況、予算管理プロセスでの事業部権限が大きい状況および社内資本金制度を採用しているほど、本社費・共通費を配賦しているところから、読み取ることができる。上に述べたように、事業部は擬制独立会社つまり見せかけ上の独立会社であるが、上のような方策によってそれがあたかも真に独立した会社であるかのような実体をもつようになるにつれていい換えれば擬制の程度が高くなるにつれて本社費・共通費の配賦を多く行なっている訳である。

そして、事業部制導入後の経過年数が長く、事業部制によるマネジメント・コントロール・システムが整備されればされるほど、事業部制がこうした実体を備えることができるようになるものと考えることができる。

このようにみえてくると、本社費・共通費配賦論の依って立つ基盤は、事業部制組織の理念そのものにあるように思われる。もっとも、谷教授にあっては社内資本金制度を採用している場合には、独立会社への擬制上、本社費・共通費を配賦して、配賦後利益で業績を管理することになるといえなくもないが、このような解釈だけでは不十分であろう³⁾、とされ、それより

も、本社費・共通費の配賦によって、事業部業績に対する市場の客観的テストを導入し、市場の状況から判断して妥当と思われる業績水準かどうかのチェックを働かせることが可能になる、と結論づけられている。この結論は、複雑で特に不確実な意思決定環境のもとでは、事業部貢献差益（＝事業部利益－筆者注）によっても事業部純利益によっても、全社的利益目標の合理的な分解が困難である以上、ある程度全社的に総合調整して事業部利益目標を設定したところで、目標・実績比較による業績測定の統合システムとしての有効性は低下することから、本社トップ・マネジメントによる全社的综合調整が考えられるが、意思決定環境が不確実・複雑になるにつれてそれが困難になるというところから導かれている⁴⁾。

この結論に対しては全く異論がない。ただ、この結論は事業部制組織の理念そのものから導き出すことが可能なのではないだろうか。上に述べたように、事業部制組織のメルクマールは、事業部がプロフィット・センターとして設定されるということとそれが市場であたかも独立した会社であるかのように行動する——もちろん可能な限りそのための条件が整備される訳であるが——ことの二つである。この二つのメルクマールから、市場の客観的テストの導入ということが必然的帰結として導き出されるのではないかと考えるのである。産業合理化審議会管理部会が昭和35年9月に答申した『事業部制による利益管理』が、「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⁵⁾」としていることに、いま一度立ち返ってみる必要があるように思われる。事業部制導入の狙いの一つはまさにそこにあったのである。

いずれにせよ、このようにして、事業部制における本社費・共通費の配賦の論理が確立される訳であるが、問題はそれを支える会計基準である。その会計基準としては、私は、発生可能性基準を挙げておきたい。上のようにして、本社部門・共通部門において発生するコストはすべて相応分を事業部に配賦することになるが、これらは、もし事業部が真に独立した会

社であったならば発生する可能性のあるコストだからである。

- 1) 谷武幸著, 前掲書, 1 頁。
- 2) 谷武幸著, 前掲書, 91~92 頁。
- 3) 谷武幸著, 前掲書, 107 頁。
- 4) 谷武幸著, 前掲書, 113 頁。
- 5) 通商産業省産業構造審議会管理部会答申『事業部制による利益管理』昭和35年9月。

5. むすびにかえて

以上, 主として事業部制における本社費・共通費の配賦問題を考察し, 本社費・共通費を各事業部に配賦する場合の会計基準を考えてきた。その結果, 事業部業績管理会計においては, 取能別部門組織を前提とした責任会計の場合とは違って, 本社費・共通費はすべて各事業部に配賦され, それを配賦した後の事業部純利益を指標として事業部長の業績管理が行なわれることを明らかにすることができた。

事業部業績管理会計においては, まず管理可能性基準を適用して事業部管理可能利益が計算され, 次いで帰属可能性基準を適用して事業部利益が計算される。さらに, 発生可能性基準を適用することによって事業部純利益が計算され, 最終的にはこの事業部純利益によって事業部長の業績管理が行なわれる。このことは, 事業部制組織の理念そのものから由来しているのである。

連邦的分権管理組織である事業部制組織においても, 取能的分権管理組織である取能別部門組織に適用される責任会計がそのまま適用されると考え, 事業部業績管理会計においても管理可能性基準だけが絶対的な基準であるとしたのは適切ではなかったのである。連邦的分権管理組織と取能的分権管理組織とは基礎となる理念を異にしていることを見落としてはいけない。連邦的分権管理組織においては設定される事業部は理念上は独立

しているのに対して、取能的分権管理組織において設定される取能部門は理念上も独立している訳ではない。後者においては、独立していない取能部門を管理可能性基準を適用することによって分離独立させて管理する訳である。一方、前者においては、事業部は独立したものであるとする理念の徹底を図り、その方向に沿って会計上独立したものとして業績を測定し管理するのである。そこでは、管理可能性基準とともに、帰属可能性基準と発生可能性基準の全部で三つの基準が適用される。

(平成5年2月7日)