

「事業部制による利益管理」再論

三浦 克人

商経論叢(鹿児島県立短期大学)
第 61 号(2010 年 10 月発行) 抜刷

〔論文〕

「事業部制による利益管理」再論

三 浦 克 人

はじめに

- I 「事業部制による利益管理」の位置づけ
- II 事業部制による利益管理の問題点 ——内部振替価格と共通費
- III 事業部制による利益管理の問題点 ——事業部財務諸表

おわりに

はじめに

事業部制会計は、長きにわたり管理会計研究の主題のひとつであった。また、高度経済成長期以降のわが国の実業界においては、事業部制組織のあり方や、権限・責任の分権化というテーマは、常に経営者の関心を引いてきた。

事業部制に関する研究や実務については、バイブルとして重宝されてきた報告書がある。それは、旧通商産業省の産業合理化審議会管理部会財務管理分科会が1960年9月に公表した答申『事業部制による利益管理』（以下では、答申と記述する）である。

管理会計のテキストにおいても、その影響力は大きく、答申が示す「事業部制の利益概念」は現在でも引用されることが多い。ただ、公表されてから半世紀が経過した今日では、答申の内容の大部分はすでに実践されているため、企業実務において、答申を参照することはほとんどなくなってしまっている。

本稿では、この答申を再論するが、バイブルである答申をもちあげたり、あるいはあらさがしをするのが主眼ではない。答申が公表された50年前のわが国

における事業部制の状況、当時の研究者や実務家の考えなどを踏まえながら、答申の記述内容を再吟味し、事業部制会計における歴史研究の一助とするのが、本稿のねらいである¹。

答申は以下に示すように、「緒言」、「3つの章」、「実施についての注意」で構成されているが、紙幅の制限のため、これらすべてを検証する余裕はない。そこで本稿では、主として第2章「事業部制による利益管理の問題点」を参照しながら、事業部制会計の伝統的な論点である、内部振替価格、共通費の処理、事業部財務諸表等について議論する。

なお、旧通商産業省の産業合理化審議会の委員として、この答申の作成に深く関与したのは、古川栄一教授（一橋大学）、山辺六郎教授（横浜国立大学）、青木茂男教授（早稲田大学）、中山隆祐氏（日本電気経理部長、のち日本大学教授に転身）ら、経営学、会計学分野において当時を代表する研究者と第一線の実務家であった。本稿においては、彼らが答申の公表前後に発表した論文や座談会での発言についても適宜引用し、議論の助けとしたい。

『事業部制による利益管理』の目次

<u>緒言</u>	<u>2</u>	<u>事業部制による利益管理の問題点</u>
1 <u>総説</u>	2・1	事業部制による利益管理の意義
1・1 利益管理の分権化	2・2	事業部制による利益管理の前提
1・2 事業部制の意義と利点	2・3	内部振替価格の決定
1・3 管理責任の種類	2・4	共用設備部門および共通費の問題
1・4 分権管理組織としての事業部制	2・5	事業部の業績評価
1・5 本部権限と事業部権限との関係	2・6	入金および支払の処理
1・6 実施結果に対する事業部責任	2・7	内部振替取引の会計処理
1・7 本部に留保されるべき権限及び機能	<u>3</u>	<u>事業部制の予算統制</u>
1・8 事業部制の人事	3・1	事業部制の予算統制の特質
1・9 事業部制の報告制度および内部監査	3・2	本部の職務
1・10 事業部制の責任会計	3・3	事業部の職務
1・11 事業部制の適用		<u>実施についての注意</u>

※実際には、各章・節の番号の頭に「4」が付されている。たとえば、「4・1 総説」、「4・1・1 利益管理の分権化」という具合である。これは、本答申が、先の3つの答申の継続であることを意味している。本稿では、あたまの「4」を略して表記した。

1 事業部制会計に関する近年の論文のうち、答申について論及しているものとしては、廣本・挽(2006)、鳥居(2007)をあげることができる。

I 事業部制による利益管理の位置づけ

1 答申の経緯・背景

旧通商産業省の産業合理化審議会は、本答申のまえに、3つの報告書を公表している。『企業における内部統制²の大綱』(1951年)、『内部統制の実施に関する手続要領』(1953年)、および『経営方針遂行のための利益計画』(1956年)がそれである。

これらのうち、本答申と特に関係が深いのは、年代的にも内容的にも『経営方針遂行のための利益計画』³である。両答申の関係は、古川教授の言葉に端的に表されている。

「企業における総合管理のための利益管理を前回の答申では集権的な利益管理として、また今回はそれを分権的な利益管理として、その内容展開を行っている」(古川, 1960f, p. 88)

ただし、分権的な利益管理を論じた本答申は、集権的な利益管理を論じた『経営方針遂行のための利益計画』を受け継ぐかたちで、すぐにその作成が企画されたわけではなかった。古川教授らの対談によれば、前の答申が実業界や学界から多くの注目を浴びたあと、これにつづく研究テーマとして選ばれたのは、利益管理を具体化させるための予算統制や原価管理であり、それらの調査研究に2年間が費やされてことが語られている。しかしながら、調査研究を進めていくうちに、わが国においても事業部制組織への関心が高まり、この新しい組織形態は、利益計画の樹立と不可分の関係にあることから、研究テーマを変更することになったようである。(古川ほか, 1960g, p. 189)

次節で紹介するように、当時のわが国の実業界は、事業部制の草創期にあつ

2 当時の内部統制は、いまでいう「内部統制」とは意味が異なる。『企業における内部統制の大綱』によれば「ここに内部統制とは、企業の最高方策にもとづいて経営者が、企業の全体的観点から執行活動を計画し、その実施を調整し、かつ実績を評価することであり、これらを計算的統制の方法によって行うものである。それは経営管理の一形態であるが、経営活動の執行について直接的になされる工程管理や品質管理などとは異なり、計算的数値にもとづいて行われる間接的統制である点に特長がある」(「大綱」1・1)とあり、ごく単純化していえば、管理会計に近い概念であるといえる。

3 『経営方針遂行のための利益計画』の本文は、「序」「I 経営方針と計画」「II 利益計画」「III 資金計画」「IV 費用・収益適合率」「V 結語」から成り、その附録では、資本利益率、利益図表、資金計画表の計算・作成方法などが詳述されている。

たといえるが、この新しい組織形態は、予算統制や原価管理にもまさる緊急かつ重要な課題として、研究者や実務家に認識されていたのである。

2 当時の事業部制・答申の事業部制

当時の事業部制は、今日われわれが考えるような自己充足的な分権組織とは異なり、その名称も中身もバリエーションに富んだものであった。

その実態を調査した神戸大学の占部教授⁴は、①1955年までに事業部制に移行していた企業は、松下電器産業、松下電工、日立製作所、神戸製鋼所、久保田鉄工など数社にかぎられていたこと、②1957～58年を境として、その採用が急速に高まっていったこと、③1966年におけるわが国の主要企業⁵の組織形態は、全部的事業部制（35%）、部分的事業部制⁶（14%）、職能別部門組織（51%）であり、約半数の企業で事業部制が採用されていたことなどを指摘している（占部、1969、p.57）。

また、同じ著書の中で、占部教授は、製品別のほか、得意先別、地域別、職能・プロセス別など多様な事業部制を例示し、詳述している（占部、1969、第8章）。これらのことから、当時のわが国企業の事業部制は、今日われわれがイメージするような製造・販売・技術といった経営の基本機能をすべて組織内部にとりいれた自己充足的あるいは自己完結的な組織ではなかったことを確認できる。

一方、答申は、事業部制を次のようにとらえている。

「事業部制については製品別事業部制を中心的なものと考えているけれども、必ずしもこれに限定する必要はないとしている。一企業内部において、各製品別のほかに、さらに各地域別または各顧客別にそれぞれプロフィット・センター

4 占部教授は、本稿で引用する論文、著作においては、答申に批判的な立場をとっている。同教授の批判は、事業部制が新しい組織形態として流行しつつあった当時においては、それなりの意義をもっていたのかもしれないが、今日の視点でみると、それほど重要な論点ではないように思われる。本稿では、議論の展開上、そのような批判もいくつか引用するが、事業部制を推し進めようとする気概は、占部教授も本答申も、軌を一とつしているといえる。

5 調査対象は、資本金20億円以上の企業で、公益事業、商社、金融業などを除く270社。

6 企業の主要なライン部門については、職能別部門組織をとり、部分的に事業部制を導入する形態をさす。

が設定されて、利益責任を有する管理単位が編成される場合には、いずれもこれを利益管理の分権化のための事業部制がとられているものと考え、分権的利益管理の遂行との関連において広く事業部制なる用語を使用していることを注意されたい」(答申「緒言」)

また、答申では、事業部制における分権的な管理単位の区分として、①製品別またはサービス別、②市場地域別、③顧客の種類別をあげている(答申1・4)。このような見方は、今日感覚でいえば、広く事業部をとらえているといえる。

事業部制の範囲や区分に関する上記のような答申の記述に対し、占部教授の視角はすこし異なっていた。同教授は、答申が示す事業部制の区分について「連邦制分権化⁷のせまい概念にとらわれていて、事業部制の広範な適用範囲を少し過少に評価しているくらいがある」(占部, 1969, p. 126)と批判したうえで、職能別・プロセス別部門であっても、それが独自の市場と独自の利益をもつ分権化単位であれば、事業部制の範疇に含まれ、さらには、部品別事業部制、営業所販売事業部制など、今日感覚からすれば、多少奇異に感じられるような組織についても、事業部制に含めるべきだと主張している(占部, 1969, p. 126)。占部教授の懸念の中心は、独立採算の管理単位を答申が示した①製品別またはサービス別、②市場地域別、③顧客の種類別の3つの区分にかぎって考えることは、「事業部制の適用範囲について誤解をまねくおそれがあるように思われる」(占部, 1969, p. 126)というものであった。

答申が示した3つの区分は「事業部制における分権的な管理単位は、つぎのように区分される」との記述のあとに紹介されており、ここからはたしかに限定列举であると読みとることができる。しかしこれは、記述上のケアレスミスと理解すべきものであり、答申自体には、事業部制の適用範囲を限定的にとらえようとする意図はなかったと思われる。先に示した「緒言」においても「分権的利益管理の遂行との関連において広く事業部制なる用語を使用している」と記述されていることから、それは明らかであろう。このように考えると、

7 占部教授のいう連邦制分権化とは、ドラッカーのいうFederal Decentralization (Drucker, 1946)を指している。

事業部制の適用範囲に関する占部教授の批判は、すこし的外れているといえるが、今日の視点で見れば、占部教授も答申の作成者らも、事業部制を広くとらえようとしている点では一致している。

なお、事業部制の名称と実質について、古川教授は「この答申は、……名称の点からはわが国の企業の慣習の使用よりも事業部制を広く理解している。また他方、利益責任のある管理単位という点では、これを狭く考えている」（古川ほか、1960a, p. 26）と述べている。すなわち、事業部制と称していなくても利益責任単位であれば実質的に事業部制であるし、事業部制と称していても利益責任単位でなければ事業部制とはみなさない、ということである。このような説明の仕方は、当時の事業部制の核心をついており、また事業部制に対する答申の定義や範囲を柔軟かつ巧妙に示したものであるといえるだろう。

事業部制の草創期といえる1950年代60年代には、さまざまな企業が試行錯誤しながら、この新しい組織形態を採用していったのであり、この時期に何をもって、あるいはどこまでを事業部制と呼ぶのか、という議論があったのは当たり前である。上記のような議論は、事業部制という「名称」へのこだわりが、多少強すぎるために起こったように感じられる。本稿では、この問題についてこれ以上は深入りしない。結局のところ、答申も占部教授も「利益管理の分権化」すなわちプロフィット・センター化が実施されている組織を事業部制とするという点では一致していると考えからである。

3 答申のスタンス

前節でみたとおり、わが国における草創期の事業部制は、名称も内容も多様であったが、その管理手法にも、未成熟な部分が相当あったのではないかと思われる。答申の直後に出版された古川教授らの著作にも「わが国の多くの企業にとっては、事業部制による分権管理の実施は未経験であり、それに関する研究もなお不十分である。したがって、この分権化方式の導入には慎重な考慮とともに、何よりも事業部制そのものについての正しい理解が不可欠である」（古川ほか、1960a, p. 4）と書かれてあることから、その未熟さの一端をう

かがうことができる。

では、この答申の作成にかかわった研究者や実務家は、どのような資料や調査をもとに、この答申をまとめあげ、また、どの程度のレベルの管理手法を想定していたのか。このことについて少し整理してみよう。

答申は、その緒言において「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發展であって、わが国の企業が現在問題にしている事業部制そのものを明らかにすることに、必ずしもその主眼がおかれているものではない」との断り書きをしている。この記述からは、答申が当時のわが国における事業部制の実務からすこし距離をおいているような印象を受けるが、実際のところはどうだったのであろうか。

山辺教授は、答申を執筆するにあたり、松下電器産業、久保田鉄工、神戸製鋼、日本電気、東芝、日立製作所など、東西の十数社の実態調査をしたことや、その調査以前には、米国の文献を通じて、事業部制の事情を「相当詳しく調査」したことを語っている（古川ほか、1960g, p. 189）。また、答申の核となる第2章「事業部制による利益管理の問題点」を山辺教授と共に執筆した中山氏は、当時、日本電気の経理部長という実務の第一線にあった人物であるため、その記述内容は、当時の企業実務を踏まえたものであると考えても問題ないであろう⁸。

また、答申の執筆者らが、米国の先進的な研究⁹を参照していたことは、答申の記述内容からほとんど明らかである。実務家であった中山氏も、答申に先立って事業部制に関する論文をいくつか発表しているが、その際、参考としたのは、主として米国の研究者や実務家書いた論文であったようである（中山、1960a）。

このような発言や状況証拠から、本答申は、当時のわが国の企業実務や米国

8 たとえば中山氏は、答申の2・5の(4)「事業部業績と報奨制度」の項について、「原案ではもっと多くの報奨項目があったが、私は実施上の難点があるだろうと言って、反対して、削除してもらったものがある」（中山、1960c, p. 87）と述べており、実務への配慮をみとることができる。

9 たとえばNAAのリサーチシリーズ（その第30号は内部振替価格、第35号は資本利益率に関するものであり、答申の記述にはそれらとの類似点が多数認められる）がそれにあたる。それらは、のちに染谷教授らの手によって翻訳された。

における研究成果をつよく反映したものであることがわかる。他方、占部教授は、この答申にたいし「有効な指針（筆者注：答申をさす）は、実態の研究と問題の発見から生まれるのである。産業界にたいする指針書は、まず指針書である前に、現実的な実態研究の裏付けがなくてはならない」（占部、1960、p. 57）と苦言を呈している。

筆者がみたところ、占部教授の批判はやや大げさである。答申が公表される前から事業部制を研究してきた占部教授¹⁰にしてみれば、答申の内容に物足りなさを感じたのかもしれない。しかしながら、すでに例証したことに加え、その成果物である答申の内容を吟味すれば、答申が「現実的な実態研究の裏付け」を欠いているとはいえ、わが国の当時の企業実務を十分に反映したものであると考えるのが妥当であろう。

では、答申が目指した事業部制のレベルは、どの程度のものであったのだろうか。当時、わが国において事業部制を採用する企業が急速に増えつつあったとはいえ、この新しい利益管理手法の運用の巧拙には相当な開きがあったはずである。そのような状況のなかで、答申が目指したのは、現状をふまえたすぐに実現可能なレベルでの管理手法であったのか、それとも現状よりも相当上の教科書的なレベルなのであったのか。

この点については、答申作成の中心的役割をになった古川教授の次の発言に端的に表されている。

「この答申はご存じの通り、いわば事業部制のあるべき姿、もう少しハッキリいいますと、理想の姿を描いておるわけでございまして、しかもその基準的なものをきわめて要約的に示しておるにすぎないのであります」（古川ほか、1961、p. 129）

すなわち、答申のスタンスは、当時のわが国の事業部制の管理レベルをこえて、その「理想の姿」を想定し、また、理想の事業部制が具備すべき制度なりルールなりの最大公約数的なものを記述しているというわけである。

10 占部教授が事業部制に関心をもちはじめたのは1955年ごろであったと自著で述べている（占部、1969、序文）。

なお、中山氏は、答申を「教書」といい、また占部教授は、「指針書」という表現を使っている¹¹が、いずれも、「理想的の姿を描く」という古川教授の言葉とは矛盾しない。

以上の議論を要約的に整理すると、答申は、わが国の事業部制の実務や、米国の研究事例を丹念に調査したうえで、「事業部制の理想的姿を描く」というスタンスで取りまとめられたといえるであろう。

4 答申の内容・論点の限定

答申の目次は先に示した通り、「緒言」「3つの章」そして「実施についての注意」から構成されている。このうち本稿では、第2章「事業部制による利益管理の問題点」の記述を中心に議論していく。とくに第2章に絞る理由は、この章には、事業部制会計の主たる課題が具体的に指摘されているからである。

第2章については、山辺教授と共に執筆を担当した中山氏が「第2章の草案ができてみて驚いたのであるが、第2章だけで“事業部制による利益管理”のすべてを述べ尽してしまったようなことになってしまったのである」（中山、1960c, p.87）と述べていることから、その重みを実感できるだろう¹²。

このような記述からわかるように、第2章には、事業部制における利益管理に関する多くの論点が指摘されているのであるが、そのすべてを検証するのは、紙幅の関係でむずかしい。そこで本稿では、主として第2章の記述を参照しながら、事業部制会計の主要論点である、内部振替価格、共通費の配賦、事業部の貸借対照表および損益計算書に絞って当時の議論を検証していくこととする。無論、これらの論点は、それぞれが相当大きなテーマであるが、本稿の立

11 中山 (1960b, p.103)、占部 (1960, p.57)。占部教授の「指針書」という言い方は、「理想的姿」「教書」よりは現状の実務レベルに近いニュアンスを含んでいかもしれない。答申をそのような「指針書」として位置付けるのであれば、本稿でも断片的に引用した答申についての占部教授のスタンスも理解できる。

12 最終的には、「事業部制の意義と利点」「管理責任の種類」などが、第2章の草稿から削除され、第1章に移された（中山、1960, p.87）が、答申の目次から明らかなように、事業部制会計における重要な論点は、依然、第2章に残されている。なお、1960年3月に公表された本答申の仮案では、第2章のタイトルは答申本体と同じ「事業部制における利益管理」であったが、これでは紛らわしいという意見をうけていた（産業経理協会、1960, p.86）。そのため、最終的には「事業部制における利益管理の問題点」に落ち着いたようである。

ち位置はあくまでも、答申の記述を中心にしつつ、当時の議論や実務を比較、検証するというものであることに留意願いたい。

Ⅱ 事業部制による利益管理の問題点——内部振替価格と共通費

すでにみたように、答申の第2章は、7つの節から構成されている。本稿では、このうち3節、4節、5節を検討の対象とする。これらはいずれも、事業部制会計の主要論点として位置付けられているものである。

1 「内部振替価格の決定」の検証

答申の第2章「事業部制における利益管理の問題点」の実質的なトップ項目¹³は、内部振替価格である。これはいうまでもなく、事業部制会計における古典的課題であり、事業部業績の測定を議論する際に、避けて通ることのできない問題である。また、この内部振替価格の決定プロセスは、事業部制組織の本質、すなわち、各事業部にどの程度の自主裁量権をあたえるのかという問題にもかかわってくる深刻な問題でもある。

答申は、振替価格政策の基準として、市価基準と原価基準¹⁴（原価加算利益基準もこれに含む）のふたつをあげている。振替価格に関する答申の記述のエッセンスは、およそ次の通りにまとめられる。

- ①事業部の収益を客観的に測定できるのは、市価基準であるので、事業部制を採用する企業の振替価格は、市価基準を原則とする。
- ②わが国の現状では、原価基準を採用する企業もあるが、これらは漸次、市

13 草案段階の答申の「2・1 事業部制による利益管理の意義」「2・2 事業部制による利益管理の前提」に対し、産業経理協会は「説明の内容そのものはよいとしても、第2章にかかげるべきではなくて、第1章の総説にかかげるべきものである」との意見を提出した（産業経理協会、1960, p. 86）。しかしながら、この意見は受け入れられず、この2つの節はそのまま第2章に残された。本稿において「実質的なトップ項目」と記述したのは、産業経理協会の見解を支持するからである。

14 原価基準における、「原価」にも、実際総原価、標準原価、変動原価などさまざまなバリエーションがあり、当時の研究論文等においてもその優劣は議論されてはいたが、答申はこの点の詳細には触れていない。

価基準の採用に向けて努力することが望ましい。

- ③多品種の半製品を扱う企業では、原価加算利益方式をとることもやむをえない。
- ④市価基準の場合でも、価格決定の基本方針は本部で決定し、これをもとに事業部が協議する。
- ⑤本部は、内部振替価格政策の実施が全体最適となるよう配慮する（内部取引が有利な場合は、これを優先すること。内部取引が不利な場合は、事業部を援助するなどの改善措置をとること）。

答申では、以上のとおりシンプルにこの問題をあつかっており、そのスタンスは、事業部をプロフィット・センターとみなすという基本思考のもと、市価基準の適用を推奨するというものである。なお、この答申の作成に深くかかわった山辺教授も市価基準の適用を主張し、「原価基準・原価プラス基準は、本格的ではなく、腰だめの」(山辺・中島, 1960, p. 148) だと発言している。

しかしながら、その後のわが国企業の振替価格の実務をみると、答申が推奨した市価基準が、原価基準に対して優位にあるとはいえないようである。筆者は、これまでにこなわれた実態調査¹⁵のいくつかを確認してみたが、振替価格政策における、原価基準から市価基準への移行を確認することはできなかった。

たとえば、西澤教授の調査によれば、社内振替価格の計算において、市価基準を採用する企業が36社 (52.2%)、原価基準が38社 (55.1%)、原価プラス基準が16社 (23.2%) となっており (西澤, 1995, p. 241)、広い意味での原価基準の方が優位にある。この傾向は、他の研究者による調査でもほぼ同様であった。

このように、答申が推奨した市価基準は、実務に浸透しているとはいえ、答

15 振替価格にかぎらず、管理会計、事業部制会計に関する諸論点についての実態調査は幾度となく行われているが、本稿では、谷 (1983)、佐藤 (1995abc)、西澤 (1995)、森 (1995, 1999) などを参照した。それぞれ調査の時期、方法、対象、回答数、回答率などは異なっているものの、各調査項目に関する集計結果について、顕著な差をみいだすことはできない。詳細は、原典を参照されたい。

申の委員が「腰だめの」とまで言った、原価基準も依然、実務でひろく採用されている。では、答申が市価基準を強く推奨したことは、拙速だったのであろうか。あるいは、答申はなんらかの特別な意図をもって市価基準を推奨したのであろうか。

古川教授らはこの点について、米国のフィリコ社の例（製造または販売の機能を持つ事業部——すなわち、形式的には不完全な事業部——が、各々プロフィット・センターとして機能した会社）を引用し、また、わが国においても製造または販売の機能しか持たない事業部が存在することを念頭におきながら、興味深い発言をしている。

「……この不完全な事業部制の欠陥を救済するために、いろいろな手が側面から打たれる。その1つは、振替価格を市場卸売価格にすることである。」（古川ほか、1960a, p. 57）

先にみたように、答申が発表された時期には、さまざまな形の事業部制が存在していた。それらは、今日の視点で見れば、すくなくとも形式的には「不完全な事業部制」である。そのような事業部に対し、原価基準による振替えをおこなえば、それは形式的なだけでなく実質的な意味でもプロフィット・センターではなくなる。そこで、そのような事業部に対しても、市価による振替えをおこなえば、それは管理システム上、プロフィット・センターに「昇格」しうるだろう。こうしたやり方の実効性は未詳ではあるが、そのロジックはユニークであり、ひとつの考え方としては、充分納得できるものである。

答申が、当時の日本企業に対する啓蒙的な意味をもっていたことはすでに述べたが、そこには、形式的な事業部制から脱却し、プロフィット・センターとしての事業部制をつよく推し進める意図があったはずである。それならば、答申が市価基準を推奨する理由はよく理解できる。

ところで、振替価格決定のメカニズムの解明や最適な振替価格の設定方法については、これまで多くの研究者が挑んできた¹⁶が、そこで提唱された理論的に正しい方法が事業部制会計の実務にまで浸透することはなかった。これは、

16 振替価格に関する現時点での重要な結論は、意思決定目的と業績評価目的を同時に満足させるような計算方法はないというものである。全社の利益にとって最適な振替価格、すなわち集権的な意思決定による振替価格の設定が、結局は、各事業部の自律性の否定につながってしまうことは、逆説的な意味で、振替価格に関するこれまでの研究の大きな成果のひとつである。

さきにみた実態調査の結果をみてもあきらかである。すなわち、振替価格の実務をささえる「実際的な理論」については、昔も今もそれほどの違いがないといえる。

筆者は、かつて外資系メーカーの事業部コントローラーとして、また、経営コンサルタントとして事業部制会計の実務を経験してきた。そこでの知見から言えることは、現在の事業部制会計の実務では、全体最適をめざした「戦略的な振替価格政策」を志向する企業は少数派であるということである¹⁷。また、今日の事業部は、「プロフィット・センターとして位置付けるために、市価基準を適用する」といったややこしいやり方をなくても、事業部そのものが、自己完結型のプロフィット・センターとして機能している。そういった状況の下では、事業部の業績をおおむね正しく測定でき、また、実務上のコストのかからない原価基準を積極的な意味で採用する意義は大きいといえるだろう。

なお、筆者の見解とはやや視角が異なるものの、原価基準、市価基準にかかわらず、大まかな基準でも問題ないというような主張は、実は答申の公表当時からあった。答申を作成した中山氏は次のように述べている。

「作る事業部と売る事業部との間にそれぞれの事業部の利益責任を大体において計測しうるような振替価格が採用されるならば、作る事業部、売る事業部を分離してもそれぞれに利益責任単位たる資格を失わしめないで運営することができるはずである」(中山, 1960b, p. 104)

これは、現代においても、新鮮味をもって傾聴する価値のある発言である。もちろん、答申本体には「大体において計測しうるような振替価格」などという文言は、みあたらないが、実務家である中山氏の本心は、そのあたりにあったのかも知れない。

ただ、そこまでの見通しがあったであれば、市価基準を推奨する一方で、上記のような事業部制の核心をついた文言を「忍びこませる」べきだったのではないだろうか。そうすれば、答申の価値をより実践的な側面から高めることが

17 振替価格が国境越える場合、いわゆる国際移転価格が問題となる場合には、全体最適を目指した企業グループ内の振替価格政策の意義は大きい。ただし、この点は本稿の守備範囲ではない。

できたのではないかと、多少おしい気がする。

2 「共通設備部門および共通費の問題」の検証

共通設備部門、共通費の問題は、内部振替価格とならぶ事業部制会計の古典的テーマである。

答申は、事業部の間に共用生産設備の部門が存在する場合や、共通費を恣意的に配賦する場合には、各事業部の利益があいまいになると警告したうえで、次のような提案をしている（答申2・4）。

- ① 共用設備部門がある場合には、これをいちばん多く利用する事業部へ帰属させ、その他の事業部には振替価格を適用するか、当該部門を独立採算部門として位置づける¹⁸。
- ② 共通費は、原則として一定の基準により用益を受けた各事業部に配賦することとし、配賦計算の基準としては、受けた用益の程度と事業部の規模等を用いる。

上記のような共通設備部門や、共通費の処理は、現在の事業部制会計の実務でも普通にみられるやり方である¹⁹。

このテーマに関する近年の実態調査結果をみると、本社費を事業部に配賦する企業は約85%であり、実務の大勢を占めていることがわかる（佐藤，1995c，pp. 41-43）。また、配賦基準としては、採用頻度の高い順に、売上高（35%）、従業員数（29%）、その他（16%）、投下資本（10%）、利益（5%）、人件費（5%）となっている。売上高や従業員数が上位になっているのは、それぞれ事業部の規模や本社から受ける用益の程度を反映していると考えられ、答申の記述にそった実務がおおむね行われていることを確認できる。

18 なお、答申では、共用設備部門の原価と投下資本を、用益提供量に比例させて配分することも容認はしているが、このやり方だと、やはり当該部門の原価や投資額に対する責任者をなくすと警告している。

19 本社費については、近年、間接部門のプロフィット・センター化と関連したシェアードサービスという考え方もあるが、本社費を事業部に負担させるという側面で、両者に本質的な差はない。

このようにみると、このテーマに関する限り、答申の記述は、現在でもそのまま充分通用する考え方であり、やり方であるといえるだろう。現在では、IT化がすすみ、また、ABCのような思考が浸透しているため、共通費配賦の実務もより低コスト化され、精度も高まっていると思われるが、その本質的な側面は当時も今も同等である。

しかしながら答申は、2・4「共通設備部門および共通費の問題」のおわりの部分で重大な問題を投げかけている。

「各事業部は、月々それぞれの財務諸表および附属明細表を作成しなければならない。事業部は月次損益計算書においては、原則として各事業部固有の収益および費用は他から配賦された収益および費用と区分して表示する」(答申2・4)

上記記述の後半部分は、事業部損益計算書における共通費等の扱いに関する留意点として理解でき、つづく節での議論(答申2・5の(2)「種々の利益概念」など)へのつなぎとして機能している。一方、前半部分の財務諸表等への言及はいかにも唐突である。今日、事業部の財務諸表という場合には、損益計算書と貸借対照表が想定される²⁰が、答申においては、事業部貸借対照表を直接的に説明する記述は無く、3・3「事業部の職務」の(2)事業部予算の編成の中で、「事業部予算の編成に当って作成される見積損益計算書および見積貸借対照表などの見積財務諸表については、事業部別の財務諸表の総合は必ずしも本部の総合財務諸表とは一致しない」との記述をやっとみつけられる程度である(答申3・3)。

さらに答申は、さきに引用した部分に続く段落において、別の新しい課題を提示している。

「なお、各事業部の使用する資産に対する利子負担をどのように処理するかは、企業の実情によってそれぞれ相違するであろうが、負担の公平および事業部資産の有効な運用を期するためには、なんらかの方法によって社内利子を算

20 第3の財務諸表であるキャッシュフロー計算書については、これと事業部制を関連付けた研究はほとんどなく、わずかに小倉(1996)を確認できるのみである。

定し、これを各事業部に配賦して、その業績評価に反映させるようにすることが望ましい」(答申2・4)

利子負担は、ひろい意味での共通費の問題といえるが、答申においては、社内利子の定義や範囲がどこにも示されておらず、著しく親切さを欠く記述である。

以上のような論点は、共通費の問題というよりは、むしろ事業部財務諸表の区分表示や、社内利子の計算方法と事業部財務諸表への反映方法といった問題として取り扱うべきものであろう。これらについては、次章の議論の中に取り入れて考えてみたい。

Ⅲ 事業部制による利益管理の問題点 ——事業部財務諸表

答申は、第2章第5節「事業部の業績評価」にもっとも多くの字数をあてている。この節は、(1)資本利益率と期間利益額、(2)種々の利益概念、(3)その他の評価基準、(4)事業部業績と報奨制度の4項目で構成されている。本章ではこのうち、(1)(2)を参照し、また、前章の最後で引用した記述を手掛かりにしながら、答申における貸借対照表と損益計算書およびそれらの作成に関連する事項について考えてみたい。

1 事業部貸借対照表に関する答申の記述

答申2・5の(1)「資本利益率と期間利益額」では、事業部の業績評価に関してもっとも望ましいのは、資本利益率だと述べている²¹。他方、事業部業績の評価指標としては、今日でもあいかわらず事業部の利益額や利益率が重視される傾向が続いている²²が、答申のように啓蒙的意味をもつ報告書においては、事業部の包括的な利益責任を測定できる資本利益率をその評価指標として推す

21 本答申の4年前に公表された『経営方針遂行のための利益計画』は、資本利益率を推奨し、詳述している。本答申が事業部業績評価についても資本利益率を推奨するのは、前の答申での主張と一致するものである。

22 この点は、実務と研究の乖離がもっとも大きな論点のひとつである。ただし、これは事業部制に限ったものではなく、全社レベルでの業績評価についてもいえることである。

ことは妥当な選択だったといえるだろう²³。また、この項の記述の中では、次の通り、資本利益率の計算に関連して事業部資産の範囲に言及している。

「ここに資本とは当該事業部が直接的に保有する固定資産・棚卸資産などのほかに本部が保有する資産（棚卸資産・受取債権など）のうち公平妥当な配賦のできるものは、これを含むものとする。なお、事業部資本のうちに含まれる資産項目に関しては、本部において統一する必要がある」（答申2・5）

答申の全編を見渡しても、事業部資産の範囲に関する記述はこれだけである。また、固定資産の評価方法²⁴には、いっさい言及されていない。答申に示されるだけの情報で事業部の資本利益率を計算するのは困難であると言わざるをえない。

ただし、上記のような答申の記述の範囲内においても、事業部資産の範囲がおおむね示されているので、これをもとに事業部貸借対照表の借方の大枠を決定することは可能である。しかしながら、貸方については、事業部ごとに把握可能な仕入債務は別として、その他の項目については不明であるため、事業部貸借対照表といっても、それは、本支店会計における支店の貸借対照表と同等のもの（すなわち、事業部固有の仕入債務以外はすべて本社勘定）にとどまってしまうだろう。

事業部貸借対照表については、これまでの議論を総合すると、答申では、その作成の必要性が示唆されてはいるが、作成方法を直接的に説明する記述はなく、資本利益率の計算に関連させて、おおまかな事業部資産の範囲のみが示されるのみである。

ではなぜ、このような半端な記述になってしまったのか。答申において「事業部の財務諸表」「見積貸借対照表」といった記述をするのであれば、そこには実務におけるモデルケースや具体的な作成手続きというものが想定されたは

23 現在、事業部業績の評価指標としては、資本利益率よりも残余利益 (Residual Income) の方が有力であるが、わが国の実務にはそれほど普及していない。残余利益は、1950年代の初期にゼネラルエレクトロニクス社が導入したものである。当時、答申の執筆者は、このことを知っていたと思われるが、答申には残余利益に関する記述はみられない。残余利益が広く知られるようになったのは、Solomons(1965)の影響が大きかったといわれている。

24 固定資産の評価を、取得原価か簿価か、あるいは時価で行うのかについては、1960年代から70年代にかけて議論の対象になっていたが、現在はこのことが問題になることはない。

ずであるが、すくなくとも答申においては、そういった記述を発見することができない。答申に関わった研究者や実務家は、事業部貸借対照表について、どの程度のことを知っていたのであろうか。

2 事業部貸借対照表に関する当時の実務と議論

わが国における事業部貸借対照表の歴史をみると、もっとも早い段階から事業部制組織をとっていたのは、松下電器産業であり、いわゆる社内資本金制度（同社内では内部資本金制度という）や標準貸借対照表の制度ができあがったのは1954年のことであった。一方、答申の執筆者のひとりである山辺教授は、本稿で先に言及したとおり、松下電器産業にもヒアリングを行っているため、同社が事業部貸借対照表を作成していたことを承知していたはずである。それでありながら、答申自体や、答申が公表された前後の論文、座談会等で、事業部貸借対照表が議論された形跡はみあたらない。これはどうしたことであろうか。

挽教授の調査によれば、答申が公表される前年の1959年までに6社が事業部貸借対照表を作成していたという（挽, 1996b, p. 87）。この6社という数は、アンケート調査にもとづく数値であるため、実際にはもっと多くの企業が、事業部貸借対照表を導入していたであろうが、いずれにしても、当時、事業部貸借対照表を作成していた企業が少数派であったことは間違いない。また、事業部貸借対照表といっても、それが社内金利制度や社内資本金制度といった本格的な管理制度と結びついていないのであれば、支店貸借対照表となら変わるものではない。挽教授の調査では、当時、社内資本金制度を導入していたのは6社中1社（松下電器産業）のみである。すなわち、事業部に対する正式な利益管理制度として通用するような貸借対照表を作成していた企業はきわめて限られた数であったといえる。

このような状況のもとで、事業部貸借対照表の様式や作成手順を示し、その運用方法を詳述するのは、学者の研究論文であれば可能であったとしても、答申のような公式の文書では、なかなか難しかったのではないだろうか。あるいは、松下電器産業の社内資本金制度が単純明快ですぐに模倣可能なものであれ

ば、これに多少なりとも言及する余地はあったかもしれないが、筆者のみたところ、同制度のもとでの標準貸借対照表の考え方、内部資本金の設定、配当見合い・税金見合いの仕組みなどは、それなりに複雑であり、答申の限られた紙幅の中で、そのさわりだけを紹介するような代物ではない。

社内資本金制度が広く知られるようになったきっかけは、1969年と翌70年に産業経理が一連の論文を掲載したことであった²⁵。その後も関連する論文が断続的に発表されていたが、同制度に関する議論がもっとも活発であったのは、1990年代の後半である。筆者もその議論にすこし遅れて参加したが、筆者の結論は、同制度にはマイナス面や欠陥（たとえば、社内資本金を算定するための理論的基礎がみあたらない）がいくつかあり、それらを実務レベルで解決するのは困難であるというものであった（三浦、2000、2007）。ただ、筆者が整理したような事項は、50年前であっても容易に指摘できたことであったとも言え、そう考えると、答申において社内資本金制度を前提とした事業部貸借対照表に言及しなかったことは、今日の視点で考えてみても、妥当なものであったといえるだろう。

なお、答申前後の文献において、事業部貸借対照表についてまとめたかたちで記述しているものとしては、実務家の鴈本氏（東洋高压化成管理部長）による小論をあげることができる（古川ほか、1960a, pp. 201-205）。

そこで説明される事業部貸借対照表は、全社貸借対照表を本社貸借対照表と3つの事業部貸借対照表に分割したものであり、今日の事業部制会計で想定する貸借対照表よりは、むしろ、支店貸借対照表に近いイメージである。また、各事業部がもつ本社勘定（本支会計で支店が持つ本店勘定に該当する）を資本金、有利子負債、無利子負債に分解するやり方からは、資本金の配分計算の論拠がはっきり示されないなど、かなり雑な印象を受ける²⁶。このような事業部貸借対照表を作成するのは、管理会計上の数字合わせに終わってしまう危険性があり、あまり推奨できない。ただ、社内資本金や社内借入金を想定している

25 1969年には小川（1969）、高島（1969）、堀部（1969）が、また翌70年には小川（1970）、西澤（1970）、稲垣（1970）の各論文が発表された。このうち、小川、西澤の論文は、研究者によるものであり、高島、堀部、稲垣の論文は、実務家による各社の事例報告である。

26 なお中山氏も、本支店勘定に類する本社事業部勘定をもうけて、事業部への投資額を計算することを「かならずしも妥当であるとは思われない」と述べている（中山、1960b, p. 106）。

ことや、それらにもとづく配当見合いや金利見合いを提案している点は、当時としては先進的であると評価できるだろう。

総じていえば、鴈本氏が説明する事業部貸借対照表には、その後、ゆっくりと実務に浸透していくことになる社内資本金制度の萌芽を認められるものの、細かな計算論拠が示されていないため、アイデア段階の記述にとどまっており、この記述を参考にしてすぐ実務に適用できるような水準には達していない。このことも、答申が貸借対照表に言及しなかった理由を補強する材料のひとつとしてあげられるであろう。

余談になるが、答申に記述するかしないのかの判断材料に関するエピソードをひとつ紹介しておこう。答申は、事業部を別会社とした場合の管理手法についていさゝか触れていない。このことについて古川教授は、「われわれもけつしてしらないわけではございませんが、そのきめ手がまだ見当たらないのです。おそらく事業部制の発展の局限というのは、別会社になるのではないか」（古川ほか、1961、p. 120）と述べている。

本節においては、事業部貸借対照表に関する記述がないことについて、いくつかの理由づけを試みてきたが、それらは案外「きめ手がまだ見当たらない」という理由に集約されてしまうのかも知れない。

3 損益計算書・貸借対照表と社内利子

答申 2・5 の(2)「種々の利益概念」においては、つぎのとおり、4つの利益概念（売上差益、管理可能利益、事業部利益、純利益）が示されている²⁷。

答申の事業部損益計算書

売 上 高	×××××
－ 変動費	<u>××××</u>
売 上 差 益	×××
－ 管理可能固定費	<u>×</u>
管理可能利益	×××
－ 事業部所属のその他の固定費	<u>×</u>
事業部利益	×××
－ 事業部外の費用	<u>×</u>
純 利 益	×××

（出所：通商産業省（1960）を一部修正）

27 この形式の利益概念、損益計算書は、Shillinglaw(1957b)に影響を受けたことが知られている。

これらは、実質的に、事業部の損益計算書のひな型ともいえるものである。答申の記述を参照しながら、おおまかにこれらの利益概念とその意義を整理すると以下ようになる。

最初の利益概念である売上差益は、売上高から製造販売に関する変動費のみを控除した金額である。いわゆる直接原価計算における貢献利益と同等のものであり、短期的な利益計画に役立つ。

管理可能利益は、売上差益から、事業部で管理可能な固定費（たとえば、当該事業部における試験研究費、設計費、販売広告費など）を控除して算出している。この利益概念は事業部長の短期業績の測定に有用である。

事業部利益は、売上高から当該事業部に直接関係のある一切の費用を控除した利益である。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と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り、当該事業部自体の総合業績を測定する基準となる。

純利益は、事業部利益から事業部外の費用（本部や補助部門からの共通費配賦額）を控除して計算される。これは独立企業の損益計算書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中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。

答申は、4つの利益概念を以上のように説明し、それぞれが重要であると述べつつも、「事業部の損益計算書において少なくとも事業部利益の額と純利益の額とを明示することが必要であろう」（答申2・5）と締めくくっている。

答申が示す利益概念や損益計算書の様式は、青木（1973, 1979）をはじめ、事業部制会計の著作や論文で、たびたび引用されており、事実上のスタンダードとなっている。しかしながら、この損益計算書の様式がそのまま企業実務に導入されていったというわけではなかった。

このような様式は、事業部業績の測定と事業部に対する会計コントロールという側面では有効に機能すると思われる。しかし、その作成においては、全社の財務会計とは異なる計算システムが必要となり、企業にとっては新たなコスト負担となるため、この様式の採用には慎重にならざるを得ない。また、答申

の利益区分については、中山氏が「仮案をまとめて、産業界に仮案についての意見を求めたとき、ここの利益概念の区分が丁寧すぎるのではないかと、この批判があったが、これは大切なところであるので削除せぬことになった」（中山、1960c, p. 87）と述べているように、当時の実業界にとっては、違和感のあるものであったようである。

にもかかわらず、答申は、その啓蒙的な意義を考え、この利益区分を「大切なところ」としてそのまま採用したのであるが、この様式による損益計算書が、そのまま事業部制の実務に浸透していったという証拠はない²⁸。筆者の実務経験やインタビュー調査などから知りうるかぎりでは、事業部の損益計算書の様式は、全社のもとの基本的に同等であるのが通例であり、その結果、事業部の業績も答申でいう純利益、すなわち、共通費・本社費負担後の利益で測定するのが主流となっている。

つぎに、事業部の純利益を計算する際に控除される社内利子についてみてみよう。これは、本稿Ⅱ章の最後で懸案となっていた事項でもある。

答申の「種々の利益概念」の説明においては、この社内利子の問題が抜け落ちている。共通費の議論の中で引用したとおり、答申では社内利子を算定し、それを事業部に配賦することを推奨している。また、この社内利子を事業部の利益計算のどの段階で控除するのかという点については、答申にははっきりとは記述されていないが、社内利子が共通費のひとつとして言及されていることから判断すると、事業部の純利益を計算する段階でこれを控除するものと考えてよいだろう。しかしながら、答申には社内利子の定義等が一切説明されていないため、その金額さえ計算できないのである。

事業部制会計における社内利子の計算は、「利子をかけるベース」と「利子率」の積で計算される²⁹のが通例であるが、答申においては、単に「各事業部

28 事業部損益計算書については、個別企業の実例を紹介する事例研究はいくつかあるものの、事業部損益計算書の形式の全体傾向に関する調査は行われていない。たとえば、アンケート調査においては、事業部別損益計算書の作成の有無や、本社費、共通費、社内金利等の配賦方法などを問うにとどまるのが通例である。

29 このことは、1990年代の事業部制会計の主要テーマのひとつであった。伊藤（1996）、挽（1996a）、渡辺（1996）などの論文がある。

の使用する資産に対する利子負担」と書かれているのみであるため、そのいずれもが不明確である。事業部が負担する社内利子を実際に計算する場合には、「利子をかけるベース」として、事業部総資産、事業部総資産から無利子負債を控除したものなどが考えられ、またそれらを流動資産と固定資産にわけて計算する場合も想定される。あるいは、貸借対照表の作成を前提としない計算方法をとる企業さえある³⁰。また「利子率」についても同様に、実際の支払金利から加重平均資本コストまで、さまざまなものが想定される。

この問題は、社内借入金制度や社内資本金制度を前提とした事業部貸借対照表があるていど普及した現在では、より複雑化しているが、答申が発表された時期においては、単に事業部の資産表が作成されるにとどまるか、事業部貸借対照表が作成されていたとしても、多くの場合が、さきに見たような支店貸借対照表のレベルであったと思われるため、「利子をかけるベース」と「利子率」に関する議論は、今日よりもシンプルだったはずである。にもかかわらず、答申は、社内利子に言及しながら、その計算方法に言及していない。その理由を見つけるべく、筆者は、答申前後の論文や座談会を調べてみたが、有力な発言や文言を発見することはできなかった³¹。社内利子の計算が事業部貸借対照表とセットで考えるべき問題であるととらえるならば、前節で検討したとおり、この時期においては、それらに関する実務も研究もそれほど進んでおらず、このことが答申の記述にも影響したのではないだろうか。

ただ、社内利子や事業部貸借対照表に関する議論が、答申から10年程してやっと陽の目を見ることになった³²ことを考えると、これらに対する答申の扱いは、わが国企業の事業部制会計の発展にすくなくならずマイナスに作用したと考えられよう。

30 その場合には、事業部固有の資産が把握され、これが利子をかけるベースとなる。

31 たとえば、山辺ほか(1961)の中でも、社内金利の問題が議論されているが、計算方法にまでは、踏み込んでいない。

32 先に注25で示した一連の論文をさす。

おわりに

本稿では、答申「事業部制による利益管理」再論と称して、答申が公表された当時のわが国の企業実務や、研究者らの議論をふまえつつ、答申の記述内容をあらためて吟味し、ある部分では答申を評価し、またある部分では、答申に欠けている事項を指摘した。答申については、本文中でも、これに異議をとる見解の一端を紹介したが、当時、答申の作成委員と実務家との間で行われた座談会のなかにも、大変興味深いものがあった（たとえば、[古川ほか、1960e]など）。実務家のなかには、答申に対して辛辣な意見を述べる者もいたが、このことは、この時期の事業部制が、企業実務における喫緊の検討課題であったことや、答申に対する期待値の高さのあらわれであるといえるだろう。

本稿で指摘した事項のうち、主だったものを列挙すれば、内部振替価格における市価基準適用の推奨、事業部貸借対照表や社内利子に対する記述の欠如などがあげられる。本稿では、それらについて、当時の事業部制の実務と研究の水準に関連させて整理した。

しかしながら、本稿で指摘したことは、事業部制に内在する本質的な問題、すなわち、事業部の相互依存性に起因する業績測定の高難性性に比べれば、たいした論点ではないのかもしれない。中山氏は「事業部制というのは、分権の看板を掲げながら、完全な独立権限を持ったものではないから、実務上の制度としては、中途半端なヌエ的なものが非常に多く混在しないわけにはいかない」（中山、1960c, p. 88）と述べているが、事業部制における管理制度の難しさを実感させられるコメントである。

ところで、分権的組織の管理会計研究に関する近年の論文に、次のような記述がみられた。

「われわれは、分権的組織なり、分権的組織の管理会計に関しては日本に導入された当初から研究と実務が異なっていたことに注目したい。米国における *Relevance Lost* は1980年代に問題視されたが、日本企業の実務に注目した研究というよりも、むしろ米国文献の研究が主流だった日本においては、米国よりもずいぶん早い時期、すなわち1950年代以降分権的組織の管理会計研究の適合

性が喪失されていたのではないかと考えられる」(挽ほか, 2007, pp. 62-63)

筆者は、管理会計研究の失適合性について多くを知らないが、すくなくとも答申の内容について限定すれば、実務へのレレバンスが失われていたとは考えていない。それは答申本体と、その前後に発表された論文や座談会等にひととおり目を通せばあきらかだと思われるが、どうであろうか。

最後に、ふたたび中山氏の言葉を借りて本稿を締めくくりたい。

「事業部制というのは管理会計上の問題であり、管理会計というものは、心理会計制度であつて、理論的に理想倒れするよりも、関係者の心理がモチベートされるかぎりにおいて、理論的に不完全な制度であつても取りあげる価値が十分にあるのである。もし、あなたの会社で、理論的にはスッキリしない事業部制が採用されているとしても、その制度あるゆえに、事業部長が独算性意識に燃え、独立会社の社長であるかのごとく利益意識に燃えあがっているとすれば、そのスッキリしない事業部制は、大成功していると云わねばならない」(中山, 1960a, p. 104)

この味わい深い文章は、もちろん、答申『事業部制による利益管理』を否定するものではなく、その不完全性を認めつつも、実際の運用における心構えを示しているのである。

(参考文献)

- 青木茂男『部門別業績管理会計』国元書房, 1973年
- 青木茂男『事業制会計』税務経理協会, 1979年
- 伊藤和憲「インベストメント・センターにおける金利徴収の機能について」『産業経理』第55巻第4号, 1996年, pp. 39-47
- 稲垣三郎「社内資本金制度の実施とその功罪」『産業経理』第30巻第9号, 1970年, pp. 102-107
- 占部都美『「事業部制による利益管理」にたいする批判』『企業会計』第12巻第14号, 1960年, pp. 56-61
- 占部都美『事業部制と利益管理』白桃書房, 1969年
- 小川洵「社内資本金制度導入の意義」産業経理, 第29巻第11号, 1969年11月, pp. 29-34
- 小川洵「資本コスト配賦による事業部の業績評価について —とくに社内資本金制度との関連において」『産業経理』第30巻第9号, 1970年9月, pp. 88-94,
- 小倉昇「事業部キャッシュフローの検証」『会計』第149巻1号, 1996年, pp. 53-66
- 佐藤康男「日本企業の予算管理(Ⅰ) —実態調査と問題点—」『経営志林』第32巻第1号, 1995a年, pp. 25-38
- 佐藤康男「日本企業の予算管理(Ⅱ) —実態調査と問題点—」『経営志林』第32巻第2号, 1995b年, pp. 25-39
- 佐藤康男「日本企業の予算管理(Ⅲ) —実態調査と問題点—」『経営志林』第32巻第3号, 1995c年, pp. 39-53
- 産業経理協会『「事業制による利益管理」(仮案)に関する意見書』『産業経理』第20巻第10号, 1960年10月, pp. 85-87
- 隅野慎一郎「社内資本金制度の運用とその問題点」『産業経理』第30巻第11号, 1970年11月, pp. 23-28
- 高島忠良「社内資本金と社内利息の計算」『産業経理』第29巻第11号, 1969年11月, pp. 35-40
- 谷武幸『事業部業績管理会計』千倉書房, 1976年
- 谷武幸『事業部業績管理会計の基礎』国元書房, 1983年
- 谷武幸『事業部業績の測定と管理』税務経理協会, 1987年
- 通商産業省産業合理化審議会管理部会財務管理分科会『企業における内部統制の大綱』1951年
- 通商産業省産業合理化審議会管理部会財務管理分科会『内部統制の実施に関する手続要領』1953年
- 通商産業省産業合理化審議会管理部会財務管理分科会『経営方針遂行のための利益計画』1956年
- 通商産業省産業合理化審議会管理部会財務管理分科会『事業部制による利益管理』1960年
- 鶴見平一郎「当社の事業部制について」『産業経理』第20巻第4号, 1960年4月, pp. 101-106
- 鳥居宏史「日本における事業部制会計の発展に関する一考察」『経済研究(明治学院大学)』第138号, 2007年, pp. 1-11
- 中山隆祐「事業部制に関する文献」『産業経理』第20巻第4号, 1960a年4月, pp. 85-89
- 中山隆祐「事業部制実施上の問題点」『産業経理』第20巻第10号, 1960b年10月, pp. 103-107
- 中山隆祐「第二章が纏まるまでの経緯」『企業会計』第12巻第12号, 1960c年10月, pp. 85-89
- 西澤脩「社内資本金制度と社内金利制度」産業経理, 第30巻第9号, 1970年9月, pp. 95-107
- 西澤脩『日本企業の管理会計 主要229社の実態分析』中央経済社, 1995年
- 挽文子「社内資本金制度の目的と機能」『原価計算研究』第20巻第2号, 1996a年, pp. 43-52
- 挽文子「社内金利制度の発展と事業部B/S」『会計』第150巻第5号, 1996b年, pp. 86-98
- 挽文子・松尾貴巳・伊藤克容・安酸建二・新井康平「分権的組織の管理会計研究の回顧と展望」『国民経済雑誌』第198巻第1号, 2008年7月, pp. 61-77
- 廣本敏郎・挽文子「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, 2006年に所収, pp. 111-133)

- 古川栄一『内部統制組織』森山書店, 1951年
- 古川栄一『利益計画の立て方 —経営方針遂行のための利益計画—』森山書店, 1956年
- 古川栄一・中山隆祐・青木茂男・鷹本弘『事業部制のすすめ方 —解説「事業部制による利益管理」』
経林書房, 1960a年
- 古川栄一「事業部制と利益管理 —1—」『会計』第78巻第4号, 1960b年10月, pp. 109-116
- 古川栄一「事業部制と利益管理 —2 (完)—」『会計』第78巻第6号, 1960c年12月, pp. 87-99
- 古川栄一『「事業部制による利益管理」の審議経過について』『企業会計』第12巻第12号, 1960d年10月, pp. 80-85
- 古川栄一・山辺六郎・溝口一雄・永野瑞穂・田中忠雄『「事業部制による利益管理」の問題点 (座談会)』『企業会計』第12巻第12号, 1960e年10月, pp. 1657-1672
- 古川栄一『「事業部制による利益管理」の総説について』『産業経理』第20巻第10号, 1960f年10月, pp. 88-93
- 古川栄一・山邊六郎・青木茂男・小野寛徳『「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』第20巻第10号, 1960g年10月, pp. 190-179
- 古川栄一・番場嘉一郎・渡部泰助・鷹本弘・奥村誠次郎『「事業部制の実施をめぐる問題点」』『産業経理』第21巻第2号, 1961年2月, pp. 130-116
- 堀部春郎「当社の社内資本金制度 (高砂熱工)」『産業経理』第29巻第11号, 1969年11月, pp. 41-45
- 三浦克人「社内資本金制度の目的の機能の検証」『年報経営分析研究』第17号, 2001年3月, pp. 92-98
- 三浦克人「社内資本金制度への視角」『商経論叢』第57号, 2007年3月, pp. 91-106
- 溝口一雄「事業部制による利益管理の実態とその問題点 (1)」『企業会計』第15巻第5号, 1963a年5月, pp. 16-20
- 溝口一雄「事業部制による利益管理の実態とその問題点 (2)」『企業会計』第15巻第6号, 1963b年6月, pp. 113-119
- 溝口一雄「事業部制による利益管理の実態とその問題点 (3)」『企業会計』第15巻第7号, 1963c年7月, pp. 89-94
- 森久「事業部業績の評価のための会計 —実態調査の分析—」『経営論集』第42巻第2-4合併号, 1995年, pp. 39-58
- 森久「資料: 管理会計システム, 設備投資・リース, 事業部制会計に関する実態調査の集計結果」『経理知識』第78巻, 1999年, pp. 93-109
- 門田安弘『振替価格と利益配分の基礎』同文館, 1989年
- 門田安弘『振替価格と利益配分の展開』同文館, 1991年
- 山辺六郎・中島省吾「事業部制における会計の課題」『産業経理』第20巻第1号, 1960年1月, pp. 156-147
- 山辺六郎他「事業部制における内部振替価格と資本利益率 (座談会)」『企業会計』第13巻第8号, 1961年7月, pp. 1109-1125
- 渡部泰助「事業部制への転換と問題点について」『産業経理』第20巻第4号, 1960年4月, pp. 96-100
- 渡辺康夫「カンパニー制からみた社内資本金制度」『産業経理』第55巻第4号, 1960年1月, pp. 78-86
- Drucker, P. F., *Concept of the Corporation*, 1946 (邦訳: 上田惇生『企業とは何か』ダイヤモンド社, 2005年)
- NAA, Research Report, No. 30, *Accounting for Intra-Company Transfers*, 1956
- NAA, Research Report, No. 35, *Return on Capital as a Guide to Managerial Decision*, 1959 (邦訳: 染谷恭次郎監訳『経営指標としての資本利益率・付内部分振替会計』, 日本生産性本部, 1961年)

Shillinglaw, G., *Managerial Cost Accounting (1st ed.)*, Richard D. Irwin, 1957a

Shillinglaw, G., Guide to Internal Profit Measurement, *Harvard Business Review*, 35(2), pp. 82-94, 1957b

Solomons, D., *Divisional Performance: Measurement and Control*, Richard D. Irwin, 1965 (邦訳：櫻井通晴・鳥居宏史監訳『事業部制の業績評価』, 東洋経済新報社, 2005年)

