

様式C-19

科学研究費補助金研究成果報告書

平成 21 年 5 月 13 日現在

研究種目：基盤研究（C）
研究期間：2007年～2008年
課題番号：19530400
研究課題名（和文） 変容するセグメント組織のための業績測定システムの研究
研究課題名（英文） A Study on the Performance Evaluation System for New Segments
研究代表者
高橋 賢（TAKAHASHI MASARU）
横浜国立大学・大学院国際社会科学研究所・准教授
研究者番号：50282439

研究成果の概要：本研究では、様々なセグメント形態に対して、どのような業績評価を行えばよいのか、そしてそのためにはどのような業績の測定が必要か、ということに焦点を当てて研究した。その結果、業績測定に用いられる損益計算書は、近年提唱されているスループット会計や Activity-Based Costing の概念を取り入れることで、組織形態の変化に対して柔軟に対応が可能になることが明らかになった。そして、組織が分権化すると、経済的な意味での連結原価が発生し、その配分方法とそれに対するコンセンサスが業績評価とそれに伴う行動に影響を与えることが明らかになった。また、課題として、持株会社制などに見られるグループ経営における業績評価が問題となり得ることが明らかとなった。

交付額

（金額単位：円）

	直接経費	間接経費	合計
2007年度	1,000,000	300,000	1,300,000
2008年度	600,000	180,000	780,000
年度			
年度			
年度			
総計	1,600,000	480,000	2,080,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：業績測定，直接原価計算，貢献利益法

1. 研究開始当初の背景

近年では、ミニプロフィットセンターやラインカンパニー制、アメーバ組織といった、新しい形式のセグメントが世に出ている。このような形態のセグメントは、従来の代表的な企業セグメントの事業部制組織

と比較すると、より戦略的でありかつ柔軟な組織である。これらの組織形態は、日本企業で開発されている実務形態であり、「日本型マネジメントモデル」として欧米に向けて発信が可能なものである。当然、収益や原価の割当という業績測定に必要な計算

の理念や構造は、伝統的な事業部制とは異なるスキームが要求されるものと考えられる。

2. 研究の目的

組織の形態が変わってくれば、当然、業績測定の仕事もそれに合わせて変更する必要がある。従来、分権化組織の業績測定の会計ツールとして用いられてきたのは、貢献利益法を核とする直接原価計算である。貢献利益法の多段階計算は、どのような目的をもって組織構造が設計されたのかによって、様々な形を取りうる。本研究の目的は、企業目標と組織構造の関係を明らかにし、それに対応して設計される貢献利益法の多段階計算モデルを構築することである。

3. 研究の方法

本研究では、文献研究を中心に、インタビューによって得られた知見を考慮に入れながら行った。中心は計算構造の変遷である。その構造について、歴史的な変遷をたどることで、記述論的説明を試みた。また、現在の組織が抱える問題を鑑みながら、規範的なモデル構築を試みた。

4. 研究の成果

(1) 全体の概要

本研究では、まず伝統的なセグメント組織である事業部制組織における業績測定システムの発展を跡づけた。次に、そのような伝統的なシステムが、現代の多様化したセグメントのスタイルに対応するためには、どのような構造的変革が可能か、ということ明らかにした。そして、分権化組織では、各セグメントに結合的に発生する原価が存在する。この原価の本質と、その配分方法が業績測定に与える影響を明らかにした。最後に、新しい組織形態の一つとして、持株会社性を軸としたグループ経営における業績測定問題、特にシェアードサービスに関わる問題を今後の課題とした。

以下、それぞれの成果について述べていく。

(2) 伝統的事業部制組織における多段階計算の発展

分権化組織の形態としてまずあげられるのが、事業部制組織である。事業部の業績測定については、伝統的な直接原価計算による貢献利益計算書が有用である。本研究では、事業部制の進展とともに、いかに直接原価計算が業績測定のためのツールとして適応していったかということを描写した。

この適応は、主に固定費といわれる原価をいかに分類し、収益と対応させていくか、

という点に集約される。そのプロセスは、次の図の通りである。



事業部業績の測定においては、事業部そのものの業績の測定と、事業部の責任者の業績の測定を分けて考えるべきだ、という考え方が1950年代後半より現れた。それを実現させたのが、「管理可能費 - 管理不能費の体系」から導き出される利益の区分である、セグメントの貢献利益（セグメントマージンとも呼ばれる）と、管理可能利益の区分である。このような形式の損益計算書は、少なくとも1960年代には完成していた。

(3) 新しい測定ツールと多段階貢献利益計算書の変革

変革の必要性

伝統的な直接原価計算は、伝統的な事業部制組織の業績測定ツールとして普及していったが、組織構造の複雑化や、原価構造の変質などによって、多段階計算の構造を見直す必要が生じた。「変革」が必要になったのである。

そこで、本研究では、1980年代から注目を浴びるようになったスループット会計やABC (Activity Based-Costing)の理論を直接原価計算における多段階貢献利益計算書に取り入れることによって、その変革の可能性を示した。

変動費の本質と計算構造の改善

スループット会計は、もともと生産管理の文脈から現れたものである。典型的なスループット会計では、スループットを、売上収益から「完全な変動費」を控除することによって求める。この「完全な変動費」とは、多くの場合において直接材料費のみである。これは、伝統的な直接原価計算に対して、特に貢献利益を計算する際に売上収益から控除する変動費の内容について、コスト・ビヘイビアの観点からの理論的な純化をもたらすものである。すなわち、売上高に純粋に正比例する貢献利益がスループットであるということができる。

固定費の階層化

ABCは、もともと固定製造間接費の製品への正確な配賦を意図して提唱された。しかし、その計算構造の本質が理解される

ようになると、当初の目的よりも、原価管理目的が重視されるようになった。そのプロセスで現れたのが、原価階層のアイデアである。その構造は、以下の図のようになる。



この構造は、貢献利益法をも意図したものである。つまり、固定費を、バッチレベル、製品維持レベルに階層化し、貢献利益から控除していくことによって、それぞれのレベルでの利益貢献が得られる。

この階層構造は、組織の状況によっていかようにも構築可能なものである。すなわち、どのような組織レベルの業績（利益貢献）を測定したいのか、ということにしたがって、階層の構造を構築することができる。

損益計算構造の変革

以上との議論から、直接原価計算を工夫することによって、現代の組織構造に対応した柔軟な損益計算書が構築可能であることがわかる。伝統的 direct 原価計算に対して比較的新しく出てきた手法（スループット会計, ABC）をビルトインすることで、組織構造の変革に対応した業績測定システムを構築できる可能性を示したことは、本研究の成果のひとつである。

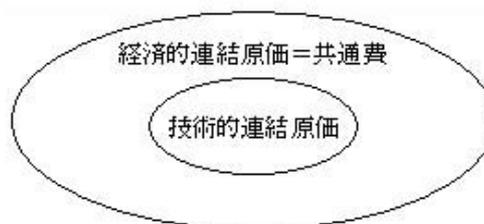
(4) 分権化組織における連結原価問題

組織の分権化と経済的連結原価

組織が分権化されると、個別に認識される原価と、組織に共通的・横断的に認識される原価が生じる。前者がセグメントの個別費、後者が共通費である。

共通費は、複数のセグメントに対して連結的に生じる原価であるため、いわば連結原価の一種であるということができる。その処理方法は、各セグメントの業績測定に影響を与える。したがって、本研究では、そのような原価の本質と、その処理方法について考察した。

本研究において、連結原価には、技術的連結原価というべきものと、経済的連結原価というべきものの2つに分類されることが明らかとなった。



技術的連結原価というのは、狭義の連結原価であって、連産品が生産される過程で生じる連結原価である。技術上一つの原料から複数の製品が選択の余地無く同時に生産される場合の、分離点までに発生した原価である。

本研究で問題になるのは、広義の連結原価である経済的連結原価である。これは、個々の計算対象に対して資源を割り当てることが経済的ではなく、ある程度複数の対象に対して共通的に資源を設けた方が経済的に有利な場合に発生する。個々の対象に対しては連結的に発生する原価である。この原価をセグメントに配分することになるが、この配分方法は、セグメントの業績評価に影響を与える。そして、セグメントの行動に影響を与えるのである。

連結原価の配分方法の合理性

連結原価の配分方法には様々なものがあるが、本研究では、現実的に採用可能な方法に絞るため、一般的なテキストに記述のある方法について考察を加えた。原価を配分された側がどのような意識を持ち、どのような行動をとるか、業績測定に対してどのような影響があるのか、ということの説明するための準備段階として、「正義・公正」という観点から考察した。

一般的なテキストに記述があるのは、市価法, NRV (正味正常市価) 法, 修正 NRV 法である。

次のように記号を設定する。

連産品 i の価格: p_i

連産品 i の産出量: x_i

連結原価: J

連産品 i の配賦連結原価: j_i

連産品 i の分離点後加工費: C_i

市価法での連結原価の連産品 i への配賦額は、次のようになる。

$$j_i = J \cdot \frac{p_i x_i}{\sum_{k=1}^n p_k x_k}$$

これより、連産品 i の粗利益率は次のよ

うになる。

$$1 - \frac{J}{\sum_{k=1}^n p_k x_k}$$

粗利益率は個々の連産品の特性に全く依存しない一定の率になることがわかる。

NRV 法では、連結原価の連産品 i への配賦額は次のようになる。

$$j_i = J \cdot \frac{p_i x_i - C_i}{\sum_{k=1}^n (p_k x_k - C_k)}$$

これより、連産品 i について粗利益率を計算すると、次のようになる。

$$1 - \frac{C_i}{p_i x_i} - \frac{J(p_i x_i - C_i)}{p_i x_i \sum_{k=1}^n (p_k x_k - C_k)}$$

これより、粗利益率は、 p_i 、 x_i と C_i の大きさによって連産品ごとに変化することがわかる。

修正 NRV 法では、連結原価の連産品 i への配賦額は次のようになる。

$$j_i = p_i x_i \cdot \frac{J + \sum_{k=1}^n C_k}{\sum_{k=1}^n p_k x_k} - C_i$$

この方法では、状況によっては、配賦額がマイナスになってしまう場合があることがわかる。

先の 2 方法と同じく、粗利益率を求めると、次のようになる。

$$1 - \frac{J + \sum_{k=1}^n C_k}{\sum_{k=1}^n p_k x_k}$$

これより、連産品 i の粗利益率は、連産品ごとの特性に依存しないことがわかる。この場合も市価法の場合と同じく、各連産品によって粗利益率が変化しないということがわかる。

正義観念からの検討

以上のようにそれぞれの方法の構造上の特徴を明らかにした上で、各方法について正義観念に叶うものか、特に分配的正義と

手続的正義を満たすのかどうか、を考察した。分配的正義は、業績測定に関連しており、手続的正義は行動に影響を与える。

市価法は業績測定的面から見ると分配的正義に叶ったものである。手続自体も、手続的正義に叶うものである。NRV 法は、分配的正義に関しては適合しない可能性があるが、手続的正義は満たしている。修正 NRV 法は、分配的正義を満たしてはいるが、手続的正義を満たしていない可能性がある。

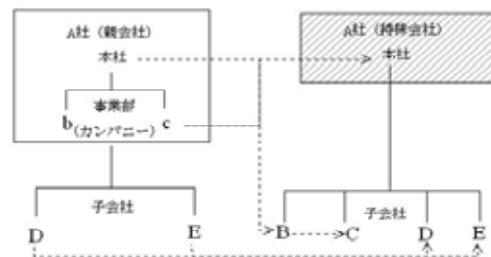
(5) グループ経営における共通資源の利用問題

持株会社制とグループ経営

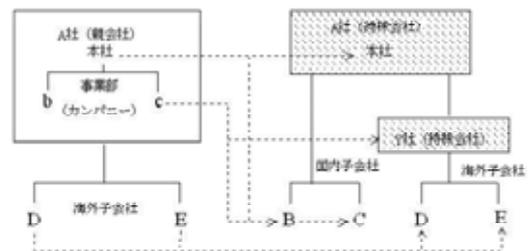
近年、持株会社制を軸としたグループ経営がさかんに行われている。我が国でも、1997 年の独禁法の改正による純粋持株会社の解禁から、持株会社性へ移行する企業が増加している。これは、組織構造の大きな変革の流れの一つであるといえることができる。

グループ全体を一つの実体として見た場合、各グループはセグメントに相当する。このようにしてみた場合、グループとしての戦略立案と、セグメントとしてのその遂行の問題、また、グループとしての業績測定の問題と、セグメントとしてのグループ会社の業績測定の問題等があげられる。

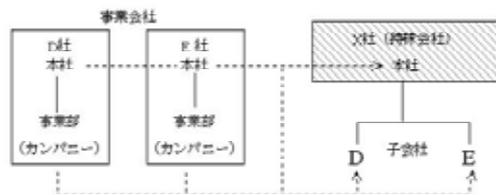
持株会社制の形式は、分社型、合併型、中二階型等に分類される。



分社型



合併型



中二階型

グループ経営における共通資源の問題

グループ経営においては、支援活動を行う間接部門の資源をどのように利用していくか、ということが問題となる。この問題の一つの論点が、シェアードサービスである。

間接部門のシェアードサービス化は、支援活動をグループ全体で標準化・共有化し、活動の効率化とコスト削減を狙ったものである。その形態は、おおよそ次の三つに分類される。

- a) シェアードサービスセンター (SSC) を本社 (持株会社) の一部門として設立する。
- b) SSC をグループ内の一子会社として設立する。
- c) SSC 会社を、資本関係にのらない複数のグループによって設立する。

責任会計上、a) の形態の SSC は概ねコスト・センターとなる。一方、b) の形態の SSC は、グループ外に対してもサービスを販売するという役割期待があるため、責任会計上はプロフィット・センターとなる。

特に b) の形態の SSC においては、事業ビジョンおよび戦略を実現するためのツールとして、バランス・スコアカード (Balanced Scorecard: BSC) を用いている例が見受けられた。これは、「持株会社の視点」を最上位にし、グループに対する貢献を、「連結業績への貢献」と「連結グループからの信頼性向上」をビジョンとし、これを達成するための BSC および戦略マップを作成している。

SSC 利用の問題は、各グループ企業の業績測定の問題に直結する。サービスに対する価格設定が、サービスを楽しむグループ各社 (コスト) と、SSC (収益) に影響するのである。この問題では、b) の形態よりも a) の形態の方が深刻な問題を抱えることがわかる。a) の形態の場合は、チャージバックシステムによって価格の設定が行われるのであろうが、サービスの提供側と受取側双方に対して適切な価格設定を行うためのメカニズムの構築が今後必要となっていくものと思われる。

また、もう一つの課題として、SSC の戦略・ビジョンと、グループ全体のビジョンとの整合性の問題が挙げられる。先にも指

摘したように、SSC 内での戦略・ビジョンの達成のための工夫は散見されるが、それがグループ全体の戦略・ビジョンの中にどのようにリンクしていくのか、具体的にはどのようなグループとしての戦略マップが描けるのか、それが各グループ企業の業績測定にどのような影響を与えるのか、今後検討していかなければならない。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文](計 5 件)

高橋 賢 「連結原価の配賦方法の合理性に関する一考察 正義という観点から」『横浜経営研究』29 巻 4 号, 2009 年 3 月, 27-40 ページ。(査読無し)

高橋 賢 「原価構造の変容と外部報告会計への影響にかんする一考察」『経理研究』52 号, 2009 年 2 月, 367-376 ページ。(査読無し)

高橋 賢 「連結原価と共通費」『横浜経営研究』29 巻 1・2 号, 2008 年 9 月, 83-95 ページ。(査読無し)

高橋 賢 「スループット会計の変遷」『横浜経営研究』28 巻第 3・4 号, 2008 年 3 月, 17-33 ページ。(査読無し)

高橋 賢 「直接原価計算と外部報告 制度化への挑戦」『経理研究』51 号, 2008 年 2 月, 63-73 ページ。(査読無し)

[図書](計 1 件)

高橋 賢 『直接原価計算論発達史 米国における史的展開と現代的意義』中央経済社, 2008 年, 347 ページ。(査読無し)

[その他]

6. 研究組織

(1) 研究代表者

高橋 賢 (TAKAHASHI MASARU)
横浜国立大学・大学院国際社会科学部
准教授

研究者番号: 50282439

(2) 研究分担者

(3) 連携研究者