



戦略・組織構造・管理会計システム

谷, 武幸

(Citation)

国民経済雑誌, 159(5):31-43

(Issue Date)

1989-05

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/00173866>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/00173866>



戦略・組織構造・管理会計システム

谷 武 幸

I はじめに

本稿では、管理会計システムの設計問題を企業戦略および組織構造との相互関連のもとで考察することにしよう。これは、1つには、組織のコンティンジェンシー理論のフレームワークのなかで議論されてきた¹。その理由は、以下のとおりである。

管理会計システムの係わるマネジメント・コントロール・システムの機能は、「分化した組織単位から統合的な行動パターンを引き出す²」統合機能と規定できる。しかも、組織構造および組織プロセスが統合システムとして機能するから、マネジメント・コントロール・システムは、それ自体完結的なシステムではなく、組織構造・組織プロセスのなかで機能する。他方、組織のコンティンジェンシー理論の命題に従うと、意思決定環境に適応して組織構造・組織プロ

1 管理会計でのこのような議論のうち、組織単位間の相互依存性の管理に焦点を当てた研究のレビューについては、拙稿「管理会計システムと相互依存性の管理」国民経済雑誌、第149巻第2号（1984年2月）を参照されたい。

最近では、戦略が管理会計システムに及ぼす影響を実証的に論じた研究として、Simons, R., "Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 12, No. 4 が注目に値する。彼の研究の検討は、小林哲夫「企業戦略と管理会計システム」企業会計、第40巻第4号（1988年4月）で行われている。

また、コンティンジェンシー理論のフレームワークに基づく研究とは必ずしもいえないが、Eccles, R. G., *The Transfer Pricing Problem; A Theory for Practice*, D. C. Heath & Co., Lexington, 1985では、戦略が振替価格設定システムの設計と運用に与える影響が実証的に分析されている。

2 Galbraith, J. R., "Organization Design; An Information Processing View", in Lorsch, J. W., and P. R. Lawrence, eds., *Organization Planning; Cases and Concepts*, Homewood, Ill.: Richard D. Irwin, 1972, p. 56.

セスの設計を行うのが適格的である。しかも、企業戦略は、意思決定環境の重要な状況要因である。したがって、マネジメント・コントロールを支える管理会計システムは、意思決定環境、特に企業戦略ならびにこのもとで展開される組織構造・組織プロセスに適応して設計すべきことになる。

さて、このような関係を、特に企業戦略と管理会計システムとの関係の視点から考察することにしよう。すると、意思決定環境を規定する1つの要因としての前者の企業戦略が、組織構造への作用を介して、管理会計システムの設計に及ぼす作用と理解できる。筆者は、過去3回にわたって、この関係の実証研究を1つの目的とした神戸大学管理会計研究会による調査に参加してきた。各調査では、ある程度の面接調査を実施したが、郵送質問調査を中心とするものであった。その実施年度、プロジェクト名と筆者以外の研究参加者は次のとおりである。³

①1980年度「振替価格設定システムに関する実態調査」（溝口一雄・小林哲夫・両頭正明）

②1984年度「事業部制の業績測定に関する実態調査」（溝口一雄・小林哲夫・小倉昇）

③1987年度「業績管理と予算管理システムに関する実態調査」（溝口一雄・小林哲夫・浅田孝幸）

本稿が目的としているのは、もちろん、企業戦略が管理会計システムの設計に及ぼす作用に関して、これらの実証研究の結果を再検討することではない。むしろ、これまでの研究でもすでに一部ふれたように、振替価格設定システム

3 各年度の調査結果については、次の文献を参照されたい。

① 1980年調査 拙著『事業部業績管理会計の基礎』国元書房、1983年。

② 1984年調査 拙著『事業部業績の測定と管理』税務経理協会、1987年。

③ 1987年調査 溝口一雄、小林哲夫、谷 武幸、浅田孝幸「業績管理と予算管理システムに関する実態調査」企業会計、第40巻第6号（1988年6月）。小林哲夫「企業戦略と管理会計システム」前掲。浅田孝幸「参加的予算編成と業績測定・評価に関する実証研究」会計、第133巻第6号・第134巻第2号（1988年6・8月）。小林哲夫「わが国の予算管理制度の有効性」会計、第135巻第1号（1989年1月）。

の設計および本社費配賦システムの設計にあたって、戦略展開の促進が管理会計システム設計上の課題とされることがあるという、逆の関係もみられた。また、1988年度に、1社を対象としたインテンシブなケース・リサーチを実施し⁴、このなかで管理会計システム設計のこのように非常にダイナミックな側面を観察できた。

この側面は、マネジメント・コントロールを支えるシステムとして議論されてきた管理会計研究の将来の展開にとって重要である。企業戦略は、(1)ドメインの決定、(2)必要な経営資源の蓄積、および(3)その差別的展開に関する決定などを含む。また、「組織の内部資源を、その外部環境の生み出す機会ならびに脅威に適合させることである⁵」と定義される。しかし、この意味での企業戦略の展開は、管理会計研究の直接の対象となることがこれまでなかった。そこで、以下では、管理会計システムによる企業戦略展開の促進の観点から、これまでの実証結果をとりまとめることにしたい。

ところで、この10数年は、管理会計の領域を意思決定会計・業績管理会計に2分した展開、特に業績管理会計を中心とした展開がみられる。結びでは、企業戦略展開の促進の観点を取り込んだ場合、この流れがどのようになるかを述べることにしよう。

II ケースの概要

1 リサーチ・サイトの選択

まず、1988年度にとりあげた久保田鉄工株式会社の場合の概要を述べておこう。リサーチ・サイトに選択した理由は、1988年3月から、ADAMS (Advanced Accounting Management System—全社会計情報システム) 第2次と呼

4 筆者以外の研究参加者は、小林哲夫、加登 豊であり、浅田孝幸が一部参加した。

5 石井淳蔵、奥村昭博、加護野忠男、野中郁次郎『経営戦略論』有斐閣、1985年、17頁。

6 ADAMSのプロジェクトは、3つのステップからなり、1985年1月に第1次がスタートした。このシステム開発では、入金支払振替業務のオンライン入力等による全社会計情報データベースの構築および全事業所の財務諸表の自動作成、全社集計の機械化が目的とされた。第3次では、(1)↗

ばれる管理情報システムの稼働が開始されたことである。このプロジェクトは、(1)工場原価計算の機械化、(2)財務会計・管理会計の体系の見直しと統合化による管理会計システムの機械化を狙いとしていた。そこで、インテンシブなケース・リサーチにより、(1)新システム導入の必要性または背景なり目的、および(2)新システム導入に至るまでのプロセスや導入直後のプロセスを含めた実施のプロセスなどを知ることができると考えたのである。

面接調査は、予備的な打ち合わせを経て、1988年8月18日からスタートし、毎月1回の割で、1988年12月12日までの計5回にわたって実施した。延べ時間は、ほぼ20時間に及んだ。本社での調査が中心であったが、新システムの実施プロセスにおける事業部側の反応を知る必要から、3工場を訪問した。なお、面接は、あらかじめ打ち合わせたおおまかなガイドラインに基づいて、オープン・エンドで行った。

さて、面接調査から、ADAMS 第2次の稼働開始のほぼ同時期の1988年4月に、戦略展開の基盤を強化する目的で、内燃機器事業本部内の組織構造を職能別から製品別に変更する組織変革が行われていることが判明した。これにより、全社的に製品別事業部制を主体とする組織編成となったのである。この事実からも、企業戦略および組織構造との相互関連のもとで、管理会計システム的设计問題を考察する上で、適切なりサーチ・サイトであったといえよう。

2 環 境

同社の事業分野別の1987年度の売上高およびその構成比率は表1のとおりで

統合OAをめざし、電子ファイリング・電子メールの採用、またホスト・コンピュータ情報の活用の促進、(2)他社・他システムとのデータ交換の自動化により、キャッシュレス時代への対応が指向されている。

7 同社では、全社会計情報システム開発の過去の失敗の経験を生かして、トップ・マネジメントおよび事業部の双方を巻き込みながら、ADAMSの開発を進めた。これによって、双方のニーズを十分に引き出すとともに、トップ・マネジメントのサポートならびにトップ・マネジメントと事業部双方からのコミットメントがえられたという。また、開発を段階的に3つのステップに分けて行うことにしたのも成功要因であったという。情報システム実施の成功要因の分析が注目をあびているが、久保田鉄工の例は重要なケースを提供するであろう。ADAMSについては、別の機会に論じたい。

ある。成熟産業に属する内燃機器事業およびパイプ事業への依存度が高く、しかも住宅機材事業を除いて、売上高構成比率もこの10年間でそれほど大きな変化をみせていない。これは次の

表1 売上高と構成比率

	1987年度売上高	売上高構成比率
内燃機器部門	2,354億円	42.2%
パイプ部門	1,454	26.0
機械部門	584	10.5
住宅機材部門	556	10.0
環境施設部門	308	5.5
素形材部門	323	5.8

理由により、戦略的意識がある程度欠けていたためであるという。第1に、これら事業の国内シェアが高く、また特にパイプ事業では、官公需の割合が高く、売上が安定していた。第2に、管理会計システムに関係するところでは、管理体制が、工場の原価改善を主眼とし、戦略意識を高める組織体制になかった。

しかし、成熟産業であることに拍車を加えて、減反政策の影響による内燃機器事業を中心とした国内需要の停滞、価格競争の激化、円高などにより、戦略的課題を明確にする必要が認識されるようになった。もちろん、このような必要性は、リストラクチャリングが話題にのぼるように、成熟期を迎えたわが国の大多数の大企業に共通の問題であろう。

III 組織構造の変革

1 製品別事業部制への変更

久保田鉄工では、成熟化に対処して、1985年前後から経営革新運動が進められた。内燃機器事業本部内の組織構造を1988年4月に職能別から製品別に変更して、戦略展開を促進しようとしたのもその1つであった。

同社の事業部制は、1950年に導入されたが、当時は工場をプロフィット・センターとして位置づけ、利益管理としては、原価引下げを中心としてきた。その後、1971年になって、権限委譲を進める一方で、事業別縦割組織の弊害を排除し、資源配分の有効性を高める目的で、事業本部制が導入された。特に内燃機器事業本部内では職能別の組織編成が支配的であったが、幾度かの変更を経

て、戦略的課題の明確化の必要から、1988年4月の組織変革に至ったのである。

この結果、製品別事業部がプロフィット・センターと位置づけられるようになった。このことが管理会計システムに及ぼす影響は、従来の工場別の利益目標の設定が事業部別の利益目標設定に変更になったことである。しかし、事業部が工場と1対1で対応しているのは希である。工場内にいくつかの事業部が併存していたり、逆に事業部がいくつかの工場にまたがるのが一般的である。そこで、この2つが現実妥当な状況では、工場の利益目標を事業部に割り当てる従来の方法が、次のように変わった。事業部利益目標の設定後に、工場に係わる事業部利益の割当額を合計して、工場の利益目標を設定する方式がこれである。

この変更を円滑に進めるには、工場の共通固定費の事業部別配分や社内振替価格の設定などの問題を解決しなければならなかった。しかし、より重要なのは、組織変革後の事業部別利益管理が従来の原価引下げを中心とした工場別の利益管理とは必ずしも馴染まないことである。しかも、後者の思考が古くから存在していたために、面接調査を実施した段階では、複数の事業部が併存している工場において特に、組織変革に伴う利益管理システムの導入に若干の抵抗があったようである。

ただし、これは新システムの導入直後のことにすぎない。製品別事業部制への変更の目的は、まず第1に、製品の収益性を明確にし、それに見合った戦略を展開する基盤を強化することであった。また、原価引下げを主眼とした利益管理システムから脱皮し、戦略意識を高めることができるような利益管理システムに移行することであった。そうであるとすれば、組織変革およびこれに伴う利益管理システムの変更が、戦略の展開にどのように結びつくかを観察するには、もう少しの時間が必要であろう。

2 機械事業本部の組織変革

もっとも、機械事業本部の組織変革については、これに伴う利益管理システムの変更の作用を確認できた。久保田鉄工では、幾度かの変更を経て、製品別

事業部制を主体とした組織構造への変革が計られたと述べたが、製品別の組織編成が先行したのも、また変革が一番激しかったのも機械事業本部であったという。

1986年5月の組織変革⁸では、マッキンゼー社が導入された。検討の結果、機械事業本部——特に ME を中心とする電装機器——の潜在的成長力が注目されたのである。そこで、図1に示したように、電装機器事業部が5つの事業部に分割された。その基本方針は、SBU の思考を導入するもので、十数人の管理者からなる特定プロジェクト推進のミニ事業部制が採用された。戦略を明確にするために、ミニ事業部は、コアないし最重点管理単位と位置づけられ、コア戦略が個別に設定された。

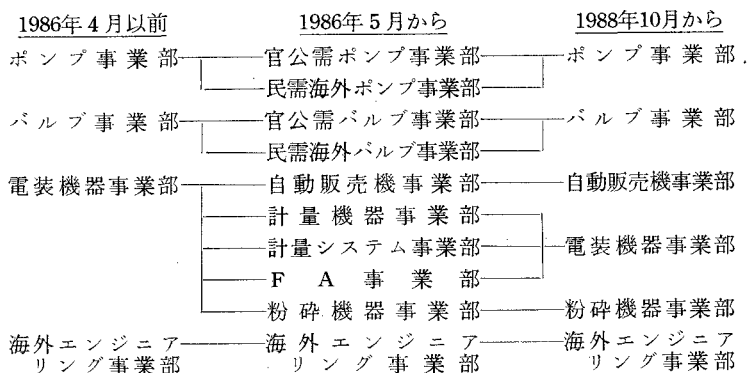


図1 機械事業本部の組織変革

また、官公需に依存した体質を改善するために、官公需と民需の戦略を区別して、民需の拡大を計る目的で、ポンプ事業部とバルブ事業部の2つの事業部がそれぞれ官公需と民需の事業部に分割された。その効果としては、民需市場での収益性ならびに戦略が明確となり、これに戦略的に対応した結果、業績が改善されたという。

8 その後、1987年7月に環境施設事業本部が機械事業本部から分離された。それは、事業運営上の問題が複雑で、機械事業本部の他の事業活動と性格が異なるためであるという。

3 組織変革による戦略展開と管理会計システム

このように、組織変革に伴って、戦略展開の基盤が強化された⁹。もっとも、これは、組織変革が企業戦略展開を促進した作用であり、本稿で探ろうとしている管理会計システムによる直接の作用でないかもしれない。しかし、企業戦略の展開のために組織変革を行い、この結果として管理会計システムを通じて、製品の採算性および戦略的特色が明確となり、戦略展開の基盤が強化されたことは事実である。

これは、組織のコンティンジェンシー理論のフレームワークのもとでえられた理論的・実証的認識と異なる。すでに、組織論の分野では、SBU の議論にみられるように、組織構造の変革を通じて、戦略の展開を促進する側面への発想転換の必要性が叫ばれていた。管理会計研究においても、久保田鉄工の機械事業本部のケースが示しているように、また1988年4月の製品事業部制主体への組織変革が方向として示唆しているように、戦略展開の促進への発想転換に対応した議論が必要とされよう。

このためには、組織構造の設計問題を管理会計の視点から論じなければならなくなる¹⁰。次のような例を考えることができよう。組織変革の結果、組織単位の相互依存性が変化すると、振替価格の設定を含めて、共通費の配分システムを変更しなければならない。このとき、この変更が該当部門にとって受入可能かどうか、また、この変更によって、製品の収益性およびこれに見合った戦略が明らかとなるかどうかの検討が行われるべきであろう。検討結果が否定的であれば、当初の組織変革の再検討が要求されることもあろう。

9 しかし、一方では、管理者数が増大し、組織のインフレ化が生じたという。また、ポンプ事業とバルブ事業では、工場が官公需事業部に属していたことから、製造間接費や開発費の配賦問題が起こった。このため、1988年10月に、事業本部長の交代に伴って、図1に示したような再統合が行われた。このことから分かるように、久保田鉄工では、事業部の権限は強く、組織の変更、利益計画の設定、原価計算方法の選択、原価企画、外部コンサルタントの導入等の意思決定の多くは、実質的に事業本部ないし事業部で行われるという。

10 ただし、この点は、管理会計研究のまったく新しい視点というわけではない。周知のように、責任会計システムの効果的運用の前提として、原価管理や予算管理のための管理組織の整備以外に、フォーマル組織の整備があげられてきた。

IV 本社費の配賦

1 1984年調査

以上が、戦略展開の促進を目的とした組織変革およびこれに伴う管理会計システムの変更について、久保田鉄工のケース・リサーチから知りえた事実およびその解釈である。これ以外に、管理会計システムを直接的に戦略展開の促進に使っている事例を本社費の配賦システムについて観察した。以下では、この作用を述べることにしよう。これは、すでに、郵送質問調査を中心とした1984年度の「事業部制の業績測定に関する実態調査」でも報告したとおりである。¹¹この調査では、次の2つの実務が確認されている。

第1に、本社費配賦の1つの理由として、本社部門のコスト削減に対する牽制機能が考えられる。この機能に関連して、基礎研究費を配賦の対象から除外している1社は、その理由を質問票のフリーライティングの欄で次のように述べている。つまり、基礎研究は、「長期的観点から作業を行うものであり、短期利益目標を与えられた事業部の方針に拘束されないため」としているのである。この会社では、事業部からの牽制が働いて全社の観点からの基礎研究が阻害されるのを避けるために、戦略的に基礎研究費を配賦の対象から除外しているといえよう。

これとは逆に、本社費の配賦システムを資源の傾斜配分の促進手段として適用する実務もみられた。資源の傾斜配分を受けた新規事業の収益性は、その立上時において一時的に低いことが考えられる。そこで、新規事業に対して、本社費の配賦額を軽減する実務がある。¹²もちろん、新規事業の育成を目的とする

11 詳細は、拙著『事業部業績の測定と管理』前掲、59—61頁を参照。

12 振替価格設定システムについても、低市場成長率・高市場占拠率の「金のなる木」の製品から、高市場成長率・高市場占拠率の「花形製品」または場合によっては高市場成長率・低市場占拠率の「問題児」への資源の傾斜配分の促進手段として、「金のなる木」をかかえる事業部から「花形製品」あるいは「問題児」をもつ事業部に対して、例外的に原価基準を適用する実務のみられることを指摘しておいた。拙著『事業部業績管理会計の基礎』前掲、264—271頁参照。

かぎり、この軽減を既存の収益性の低い事業に適用することはないであろう。1984年調査においても、2時間程度の面接調査を9社について実施した。本社費の配賦を行っている8社のうち、5社が本社費の戦略的負担軽減を実施していた。しかし、収益性が低いことだけを理由として、既存事業に対する負担軽減を行う例はなかった。

ただし、1社では、研究開発の必要度にかなり差のある2つの事業分野間で、本社費の配賦率を変えている。同社創業以来の事業分野では、研究開発の必要度は低いので、これに対応して、この事業分野の事業部に低い配賦率を適用していた。しかし、これは、同社での同業他社比較を重視した業績管理と関係している。両事業分野にはそれぞれ比較の対象となる会社がある。そこで、もともと事業分野間で必要な研究開発の規模に相違があることから、比較のペースを等しくする目的で、配賦率を変えているのである。¹³

2 ケース

さて、本社費の戦略的負担軽減の理由はなにであろうか。また、これが実際に戦略促進の効果を生み出しているものでしょうか。後者については、1984年の面接調査で適用が判明した5社のうち、1社を除いて、長期にわたって適用しつづけていることを確認している。したがって、ある程度の効果をもたらしているものと想定できる。

もっとも、前者の理由については、さらに検討が必要とされていた。それは、次のような問題である。企業戦略として、資源の傾斜配分が必要なことはもちろんである。しかし、事業部への資源の傾斜配分を事業部業績の測定と結びつけて、傾斜配分を受けた事業部への本社費配賦額を軽減することが、なぜ要求されるのかを解明しなければならない。負担軽減を行わなければ、新規事業への投資は、当該事業をかかえる事業部の収益性を一時的に引き下げられるかもしれない。しかし、資源の配分を事業部業績の測定と切り離して、長期的な別の観

13 必要な研究開発の規模に差があるのに、均一の配賦率を適用すると、負担の公平性が損なわれることもその理由であるという。

点から行うことにすれば、本社費の負担軽減は必ずしも必須でないからである。

以上2つの問題に対して、久保田鉄工での面接調査は、実務報告以上に有用なケースを提供している。同社では、経営革新運動の一環として、本社費配賦額の軽減（同社では、特定費目の配賦の免除の形をとる）およびこれと類似の事業支援制度を次のように採用している。なお、これらの申請は社長決裁であるが、技術企画室と経営管理部等が参加する審議会で審議される。

- ①事業構造改革基金　戦略レベルの支出に対する補助であり、申請件数の約3分の2が上申されている。
- ②特別研究テーマ奨励制度　研究担当副社長に対して申請が行われる。
- ③生産技術開発奨励制度
- ④本社費配賦の免除制度　経営管理部長に対して申請が行われる。件数は年間5～6件で、主として新規事業を対象としている。免除期間は、2～3年である。

本社費配賦の免除制度の具体的な適用例としては、1985年4月に操業を開始した小型エンジンの堺臨海工場の事例がある。同工場では、操業開始以来、3年間にわたって、土地に対する金利負担が免除されている。また、素形材事業本部の恩加島工場では、量産鋳物鋳造設備の建設後7～8年にわたって奨励補助・免除が行われた。この結果、現在では、同設備での売上の50%が社外販売となっており、育成に成功したという。

このような効果以上に重要なのは、配賦額軽減または免除の効果として、モラルの低下の回避が指摘されたことである。上述のように、資源の配分を事業部業績の測定と切り離すことも考えられる。しかし、これでは将来の高収益の期待される新規事業をかかえた事業部の業績が一時的に低下することもある。この結果、当該事業部の戦略展開へのモラルが低下し、ひいては戦略展開の基盤が弱くなるのであろう。

V 結びにかえて——業績管理会計における戦略的要素

以上の本社費配賦額の軽減のケースは、前述の組織変革のケースと同様、管理会計システムの設定にあたって、戦略展開の促進の側面を配慮することが重要なことを示している。このかぎりでは、リストラクチャリングが話題にのぼる昨今において、管理会計研究の有望なテーマを提供するものと思われる。

そこで、このような研究を推進する意味でも、管理会計研究の展開への作用について最後に述べておきたい。アンソニー (R. N. Anthony) のマネジメント・コントロールのフレームワークの登場以来、管理会計研究は、業績管理会計研究の性格を強めた。つまり、マネジメント・コントロールを支える業績管理会計としての管理会計システムの課題は、組織単位の行動に影響を与えて、組織目的の実現に向けて統合を計ることであるとされたのである。これに対して、意思決定会計の課題は、管理プロセスでの意思決定に必要とされる情報、特に経済的情報を提供することに¹⁴関わっている。

14 ところで、このように規定すると、管理プロセスのステップを区切って、意思決定会計と業績管理会計を対比する立場は生まれない。たとえば、設備投資計画に代表される個別構造計画および長期利益計画のための会計が意思決定会計であり、管理プロセスの短期利益計画以下のプロセスのための会計が業績管理会計と理解することはできない。

業績管理会計の研究においても、たとえば、業績測定のシステムが、事業部の設備投資計画および長期利益計画に与える作用を考察し、統合がえられるような業績管理会計システムの設計を議論することになる。バンシル (R. F. Vancil) 等は、資本利益率による事業部業績の測定が事業部の部分最適な設備投資行動を引き起こす可能性を指摘したが、これをめぐる議論が代表的である。拙著『事業部業績管理会計の基礎』前掲の第4章を参照のこと。

このように考えると、業績管理会計と意思決定会計の相違は、管理プロセスに必要とされる会計情報に対する切口の差に求められよう。意思決定会計では、設備投資計画のプロセスで必要とされる経済的情報、たとえば、設備投資の経済性計算が対象とされるのである。

この例とは逆に、標準原価計算による原価管理では、業績管理会計の切口から、標準原価の設定および差異の分析に係わる問題を中心として研究が行われてきた。しかし、差異原因を調査するかどうかの決定は、意思決定会計の切口から議論できる。

もちろん、管理会計研究の切口から説明したことからも分かるように、業績管理会計・意思決定会計は現実のシステムとしては、独立のシステムではない。このため、両者の相互関連が生じる。たとえば、意思決定会計アプローチによる最適振替価格は限界原価であるが、これは必ずしも事業部のプロフィット・センターとしての性格と一致した業績測定をもたらさない。このことから、

さて、企業戦略を管理会計研究に取り込む場合に、業績管理会計を主体とした管理会計研究の流れがどのように変化するであろうか。意思決定会計の領域が充実するかもしれない。しかし、重要なのは、少なくとも、企業戦略展開の促進に係わる管理会計問題のすべてが、意思決定会計上の問題とはかぎらないことである。

本稿で示した、(1)組織変革に伴う管理会計システムの変更による製品の採算性および戦略的特色の明確化、ならびに(2)本社費配賦額の軽減にしても、事業部の行動に影響を与えて、戦略展開の基盤を強化することが目的であるととらえることが可能であろう。前者については、たとえば、組織変革に伴う共通費の配分システムの変更を関係部門が受け入れないと、組織変革が有効に機能しないと述べたように、業績管理会計上のトピックスを指摘できる。後者の本社費配賦については、それが直接的に業績測定システムに関係している以上、繰り返すまでもないであろう。

このように、業績管理会計研究においても、戦略展開の促進を考慮する必要が生じているのである。

(本稿は、文部省科学研究費補助金による研究成果の一部である。)

振替価格設定の議論にあたって、この調整問題が生起する。この点については、拙著『事業部業績管理会計の基礎』前掲の第2章を参照されたい。

