

セグメント管理会計の発展モデル

武井 敦夫*

セグメント会計に対する要請には、社会的要請と経営の内部的要請の2つがあり、セグメント管理会計は後者の要請に対応するものである。セグメント管理会計においては、セグメントを3つの側面、つまり事業単位、組織単位、計算・報告単位から理解して、経営に役立てることを志向している。

これらの3つの単位の相互関係として、基本的に単一事業では職能別組織が中心となり、機能管理志向を基礎として、コストや利益額などの財務指標が用いられることになる。次に生産志向的な複合事業では事業部制組織が中心となり、事業効率管理志向を基礎として、投資利益率などの財務指標が用いられることになる。また市場志向的な複合事業では、戦略事業単位などの柔軟な組織が中心になり、戦略管理志向を基礎として複数指標の活用が求められる。

こうした相互関係においては、経営目的に始まる一連の関係に基づいてセグメントが理解される。つまり、経営目的と経営環境から経営戦略が策定され、これに続いて「経営戦略から事業単位を中心とするセグメントへ」の関係があり、そしてセグメントにおいては「組織単位は事業単位に従い、計算・報告単位はそれに先行する組織単位（および事業単位）に従う」という関係が想定できると思われる。そして、こうした関係を基礎として、事業単位を中心にしたセグメント管理会計の発展モデルが構築できるのである。

1. はじめに ～セグメント管理会計の位置づけ～

近年、企業を取り巻く経営環境が大きく変化し、企業は経営環境に対する適切かつ迅速な対応を求められている。こうした状況下において、企業は各社の持つ経営目的に基づいて、経営戦略を策定し、日々の経営活動を遂行している。

本論文では、こうした現代企業の行動を理解するために役立つ方法の一つとして、現代経営におけるセグメントを対象として、管理会計の視点から考察することを目的としている。この場合、セグメントは「ものの部分」のことであり、具体的には企業の部分情報を作成する対象である。そしてセグメントの持つ主要な諸側面

を研究することによって、セグメントについての理解を深め、さらにこれらの側面の相互関係を考察することによって、セグメント管理会計の発展モデルを提示する。

このセグメント管理会計を含む、いわゆる『セグメント会計』が、ここ数年にわたって理論面で主たる研究対象の一つとなり、かつまたこの領域の会計志向が実践面に鋭意導入されている。この結果、わが国では1990年4月1日以降開始の事業年度から、セグメント会計情報を開示することになった。このような研究志向および実践への定位をもちいた基本的要因として、次の二つの要請を考えることができるであろう。

- (1)社会的要請に基づくセグメント会計志向
(財務会計的な開示制度上の要請)

(2)経営の内部的要請に基づくセグメント会計志向（管理会計的な要請）

第一の社会的要請に基づくセグメント会計志向（財務会計による開示）は、企業主体と利害関係集団の相互関係から発現するものである。即ち、企業の立場から見れば、自己の財務状況を利害関係集団に開示することにより、利害関係集団の関係する企業への関与度を高めることを期待することになる。他方、利害関係集団の立場から見れば、自分たちと企業との直接的および間接的な関与から、企業の財務状況について情報提供を求めるというものである。企業に対して、利害関係集団はこれまで直接あるいは間接に関与してきているが、一層両者の関係を緊密化し、企業の利害をより詳細に把握しようとしている。昨今、企業の展開する事業分野の多岐化および事業内容の多様化によって、セグメントは、企業内部では事業部の形でもたれたり、あるいは製品別区分や市場別区分としてもたれるようになり、事業を構成するものとしてのセグメントに対する注目度が上昇した。

このように企業と社会の相互関係の中から、外部報告会計における開示要請が生じ、セグメントの外部報告問題が取り上げられるようになってきた。元来、セグメントの業績測定については、主として管理会計領域の問題として扱われてきた。しかしながら、これを内部報告会計の問題にとどめずに、さらに外部報告会計の課題としても取り上げるようになってきたのである。わが国において、1990年4月から始まった会計年度についてセグメント情報を開示することになったのは、この社会的要請に対応したものであると考えられる。

次に第二の経営の内部的要請に基づくセグメント会計志向については、経営自体の長期的な存立と発展のための主要な経営管理コンセプトとして、セグメント管理会計が必要となるということである。これについては本論文の中心的内容であり、第2節以降で論じていくことにする。

セグメントに関する経営の内部的要請は、前

述の社会的要請に対して相互補完的なものであり、互いに孤立的な領域として存在するのではなく、企業の計数的処理において両者は深く結び付いたものである。しかしながら、経営の発展に対応して、経営の内部的要請から生じたこのセグメントと社会的要請から考えられるセグメントは、ある部分では一致するが、目的・内容・性格などの多くの点で相異なるものである。例えばその主な相異点は次のようなものである。

- ・この両者間においてセグメント概念上の相違があること
- ・両者はともに「事業」をセグメントとして把握するが、前者は既存事業を把握し開示するのに対して、後者は新規事業をも含めて事業を把握していること

このような相異点を持つセグメント管理会計は、本質的に組織単位と計算・報告単位の内部的な結合関係に特徴があると考えられる。これまで、こうした結合関係においては、工場のコスト管理、事業部の利益管理、部門の予算管理などが存在している。そして、現在、事業単位の発展に対応して、組織単位と計算・報告単位の新しい結合関係として、セグメント管理会計が考えられねばならないのではないだろうか。これがわれわれの基本的な問題意識である。こうした問題意識にたって、本論文では主に後者の内部的要請について扱い、セグメント管理会計の基礎的な側面と発展モデルについて考察することにする。

2. セグメント管理会計における3つの側面 ～事業単位、組織単位、計算・報告単位～

セグメント会計に対する経営の内部的要請は、社会的要請に対して相互補完的なものであり、互いに孤立した領域として存在するものではないことは先に述べたとおりである。そこで本節では、この要請に対応して考慮されるセグメント管理会計について論じるとともに、セグメントについての基本的なフレームワークについて

述べることにする。特にここでは、セグメントの持つ3つの側面に着目して論じておくことにする。それらは、事業単位、組織単位、計算・報告単位である。

ところでセグメント会計を管理会計の視点から取り扱うことは、単にこれら3つの側面のうち会計としての「計算・報告の側面」にとどまらず、組織的思考としての「組織の側面」も含めて、本論文の考察対象としたことから理解されると思う。また本論文は経営理念(目的)および経営環境と経営戦略の関係の重要性について視野に入れ、セグメント管理会計のフレームワークを中心にして論じていくが、中核となる部分を強調するために、経営戦略のうち事業戦略を中心として論述している。これらの関係については第3節において論じることとする。ここでは先に述べた「計算・報告」「組織」の2つの側面に加えて、経営戦略との関係で重要な「事業」を含めて、本論文において主要な側面として扱っている。

セグメント管理会計の対象となるセグメントについて、次の3つの側面から考察していく¹⁾。

- ①事業単位(事業の側面)
- ②組織単位(組織の側面)
- ③計算・報告単位(計算・報告の側面)

まずはじめに事業単位は、事業としての総合的な単位である。また、この単位はセグメント概念に実効性を与えるものであって、諸活動(業務)を通じて構成されるものと考えられる。そして、事業単位は企業がセグメントを用いる場合の基本になっており、事業の実施可能性を中心として構成される。

より具体的には、事業の側面として製品別区分および市場別区分が考えられ、さらに製品と市場のバランスによる多様性が想定できる。一般に製造業は製品別区分を重視する傾向があり、これを細分化することによって市場への接近を図っている。この場合、細分化する度合いを増すことによって、設定される製品別区分はより市場別区分へと接近することになり、製品別区分が想定する市場別区分と一致する場合も考え

られる。

これに対してデパートやスーパーなどの流通業の場合、市場別区分を重視する傾向があり、市場のニーズの多様化を直接に反映している。つまり市場別区分を主軸として、製品を分類することによって、製品別区分へと接近しているのである。そして、これによって市場別区分を軸とした製品の包含が可能となるのである。

次に組織単位に関しては、コストや利益などに対する直接的な責任に基づくセグメントの形成が考えられる。もとより、こうした責任の自律性には強弱がある。それは、事業を構成する諸活動の中で必要なものを構造化するかどうかに関係している。そして、機能別や事業部門別などの組織形態とともに、集権的や分権的といった分化の度合いが問題になる。

例えば事業内容に関連して、個別受注生産や比較的取り扱い製品の個数が少ない場合、組織としては製品別に管理者が置かれることになる。また、大量生産・大量販売を基礎とした見込み生産の場合、販売責任を重視して市場別に管理者が置かれることになるだろう。どの場合においても、セグメント管理者は自分の行う意思決定に重大な責任を持たねばならない。

より具体的には、組織単位として組織形態と分化の度合いが考えられる。前者については、組織を区分する場合の区分基準が重要であり、組織構成を決定する場合の中心になっている。また後者については、水平的組織分化と垂直的組織分化といった組織原則が重要である。

最後に計算・報告単位に関しては、セグメント管理会計の基礎をなす単位として、管理の志向性、作成され報告される諸指標、報告モデルに代表されるコミュニケーションが問題になる。まず管理の志向性については、機能別管理志向、事業効率管理志向、事業戦略管理志向などが考えられる。そして、これに関連して指標として、コストや利益額、利益率などの比率、そして複数指標に基づく総合的な指標などが存在する。さらにコミュニケーションについては、組織依存の公式報告や組織から自立した非公式報告の

存在が問題となる。

より具体的には、この単位について投入面に関する経営資源（人・物・金）の物量的あるいは金額的な表現やその変化とストックの結合関係についての表現が要求される。そして計算・報告単位は、この要求に対応して定量報告を行うための集計単位であり、財務情報を報告するための対象となっている。この場合、測定可能性が大きな問題であり、測定の正確性が重要となる。また指標として、コスト、利益額などが考えられ、さらに投資などに関連づけて投資利益率や残余利益額を算定することなどが考えられる。

3. セグメント管理会計における3つの側面の相互関係

セグメント会計に対する経営の内部的要請に対応して、セグメント管理会計は第2節で論じたように3つの側面から考察される。そこで本節ではこれらの相互関係に焦点を当てるとともに、事業単位を中心としたセグメント管理会計の発展モデルを示していくことにする。

全ての有機体は、全体と個の調和とそれらの均衡した発展の中で、そのダイナミズムを維持している。現代経営もまたそうである。現代経営は、全体としては統合された事業組織体であり、部分としては事業活動の担い手である人間ないし組織単位がその構成単位をなしている。

われわれの主題であるセグメントは、言語的には「部分」を意味するものとされているが、これは当然のことながら、この「部分」と対置される「全体」の存在を予想している。上述の現代経営についてみると、全体概念は「全体としての会社事業(Corporate Business as a whole)」や「経営戦略(Business Strategy)」であり、部分概念は「構成要素としての事業単位(Business Segment as a component)」ということになる。

そこでいま、管理会計の視点からセグメント会計がいかなる経営的な要請から形成されてき

たかに注目することにする。この場合、当然のことながら、全体と部分の関係づけが明確にされねばならない

本論文で取り上げるセグメント管理会計は、第1節で論じたように経営の内部的要請から発現するものであって、間接的に社会的要請と関連するにすぎないものである。そして、セグメント管理会計を成立させている経営の内部的要請とは、端的には企業の「戦略的要請」であると言えるであろう。今日的なセグメントの形成過程をみると、このセグメント管理会計は、必然的に事業戦略志向的な方向へ大きく変容してきているといえよう。そして、それは在来の既存事業の効率的維持中心のセグメントの維持管理会計のみならず、事業改変や形成中心のセグメントの戦略管理会計としての性格をもまた併有するようになってきているのである。そこで、戦略的視点を出発点として、セグメント管理としての計数管理（計算制度）がいかなる過程で成立してきたかについて、以下で検討してみたい。当然のことながら、経営について考察する場合、経営目的などの戦略に先立つ部分や経営に影響を与える経営環境の問題など広く考察しておかなければならない問題は数多いが、本論文ではセグメントに直接に関係する部分にしばって論じていくことにし、こうした問題については関連する部分の論述にとどめ、敢えて詳しく論じていないことを付け加えておきたい²⁾。

第2節の事業単位の説明の部分でも触れたように、企業は自己の存立と発展への志向性をもって活動している。この考え方を具体的に示したものが経営目的（経営目標）である。そして経営目的は、未来志向的な構想、世界観、視点、ビジョン、メンタリティーなどと呼ばれ、様々な内容を含んでいる。栗山教授は経営目的に関する代表的な見解として次の3つを挙げている³⁾。

- (1) 経営者が企業という組織体を経営するのに際して抱く価値、精神的態度、信念、信条、行動基準

(2)事業目的を実現するために経営を行う場合の、経営としての精神的支柱

(3)企業を取り巻く世界における変化に対する経営の主観的見方

この他にも経営目的については様々な考え方が存在するが、一般に現代経営における経営目的は経済的目的と社会的目的の2つに分けられる。例えばアンゾフによれば、経営は全ての経営資源の転換過程の効率を最適化することを狙いとした「経済的目的」と、経営の参画者達の個人的な目標の相互作用の結果としての「社会的目的」すなわち「非経済的目的」の両方の目的を持つことになる。また同じくアンゾフは「企業戦略論」において、企業の経営目的はただ一つではなく複数であり、多元的なものとなっていることを論じている⁴⁾。

こうした経営目的を実現するため、企業は利害関係集団に代表される経営環境に適応して、事業戦略などの経営戦略を形成して活動している。セグメント会計に対する要請の部分で述べたように、セグメント管理会計は、経営戦略を基礎とした組織単位と計算・報告単位の結合関係として考えられる。前者の組織については、階層的組織構造や水平的組織構造が重要であり、当然のことながら企業で展開される経営活動過程に関連の深いものである。この組織単位において事業を計画し、執行し、統制するにあたって、最も重要な単位が計算・報告単位である。

ここでセグメント管理会計において中心になる3つ単位に関して、これらの相互関係について論じておくことにする。

まず事業単位と組織単位については、事業を遂行するために組織が編成されることから、例えば単一事業では集権的な機能別組織が中心になるのに対して、複合事業では分権的な事業部制組織などが中心になる。

さらに事業部の分割については、事業部の事業が未分化の状態、つまり企業全体で単一事業を行っているような、企業＝事業部＝事業単位といった状態を経て、事業部が自立し、さらに事業部の中にまだ構造化されていない事業が存

在している状態などが想定される⁵⁾。この場合、構造化されていない事業が組織的にどこで管理されているかは問題となるが、これについてはここでは触れないことにする⁶⁾。

次に事業単位と計算・報告単位については、一般に組織単位の影響もあると考えられるが、例えば単一事業では機能別管理が志向され、コストや利益額が用いられ、上下関係による集権的な公式報告が重視されるのに対して、複合事業では事業効率管理が志向され、事業に対する投資利益率などが用いられ、公式報告のうちでも様々な方向への報告が必要となる。さらに事業戦略との関係で、計算については複数指標による総合判断の活用が試みられるとともに、報告については非公式報告の重要性が高まると考えられる。

最後に組織単位と計算・報告単位については、集権的な機能別組織において、機能別管理を志向してコストや利益額が用いられるのに対して、分権的な事業部制組織において、事業効率管理を志向して投資利益率や複数指標による総合判断が行なわれる。またコミュニケーションの視点から公式報告などモデルが成立し、算定されたセグメント財務情報が伝達されることになる。

ところで、計算・報告単位については、組織単位の場合と相違して、直接的な管理責任の有無が問題にならないこともありうる。例えば報告について、報告責任者は報告責任および報告権限を持っているが、同時に管理責任者となっている場合もあれば、単なる監視責任だけを分担している場合もある。主に階層的なラインの組織構造においては、組織上の管理責任者が報告責任者となっているような前者の場合が多いと考えられる。また計算について、企業の組織階層に基づいて、仮に企業全体を対象として損益計算を行った場合、どの事業が有利でどの事業が不利であるかといった判断はつかない。そのため、企業全体を事業部レベルに分割するのであるが、今日一般に言われているように、事業部レベルでもその規模が大きすぎるし、また扱う事業の多様性からその事業の採算性や収益

性の判断もつきにくくなっている。そこで、事業部の下のレベルとして事業単位を考えるのである。

現代経営においては、経営管理組織と計算制度との様々な結合によって、適切な事業管理が追求されている。セグメント管理会計もまた、こうした組織と制度の結合によって成立している。

ところで、近代的な経営成立の当初、経営管理組織と計算制度は相互に独立した制度として成立した。例えば、経営管理組織は純粋に職務のヒトへの分担関係を示すものとして登場しており、そこにおいては職務決定権限の規定や組織図が中心的な役割を果たしてきた。これに対して計算制度は、当初、財務会計制度として成立し、純粋な経営活動の財務に関する資産・資本・損益などの変化を適確に把握し、これを株主などの利害関係者に開示するための制度として展開されてきた。そして、経営管理組織と計

算制度は相互の結び付きなしに発展してきたのであるが、近代経営の発展とともに組織はこれまでの純粋な職務分担関係だけの一つの存在から脱却し、今や計数目標を基礎にした組織管理に変容してきている。これに対して計算制度も経営管理組織の新しい展開から影響を受け、これまでの財務会計的な性格のものから、内部経営管理目的のための計算制度へと変容してきている。それは、端的には組織を基礎とした今日の管理計算制度の形成に他ならない。現在においては「計数目標を基礎とした組織管理」と「組織を基礎とした管理計算制度」が相互交渉しあいながら、経営管理の発展のダイナミズムを支えていると言えよう。そして今世紀の初めに、管理会計制度の成立をむかえることになる。

以上のような事業単位、組織単位、計算・報告単位の3つ単位およびその相互関係を要約的に図示するならば、図1のようになると考えられる。

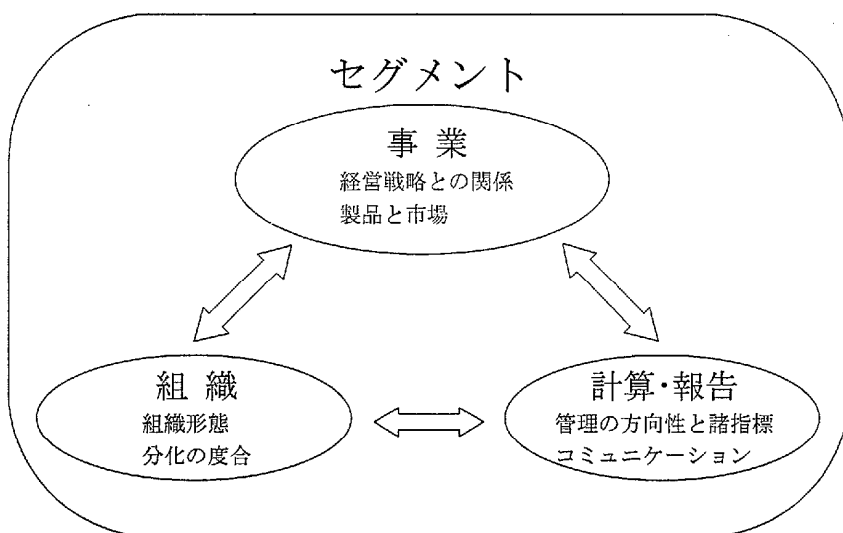


図1 セグメントの相互関係

4. セグメント管理会計の発展モデル

～セグメントにおける相互関係のモデル化～

ところで、これらの3つの側面のうち幾つかを持っているようなセグメントも存在しているが、本論文ではセグメントを事業単位を中心に把握し、相互関係をモデル化する。それは次の3つの理由によっている。

- (1)事業として捉えることによって、これに先立つ経営戦略との関係が明確になる。
- (2)事業が他の単位との関係で実効性を持ち、総合的な戦略の遂行に役立つ。
- (3)これまでのセグメントは例えば組織単位など一つの側面のみが重視されてきたが、こ

れはセグメントが経営状況判断（自己分析を含む）のための会計を中心に用いられてきたことによっていると思われる。しかしながら、経営状況判断のための会計に続く計画会計、執行会計、統制会計の存在を考え、こうした一貫したシステムの上でセグメントを考える時、これまでの考え方は一面的であり、もう少し柔軟な考察を可能とするセグメントの理解が必要となると思われる。

このように事業単位を中心にして把握することによって、他の単位との関連でセグメントをより以上に有効に捉えることが可能になると考えられる。そこで、セグメントを中心とした図2のような関係を想定して、これに沿って検討

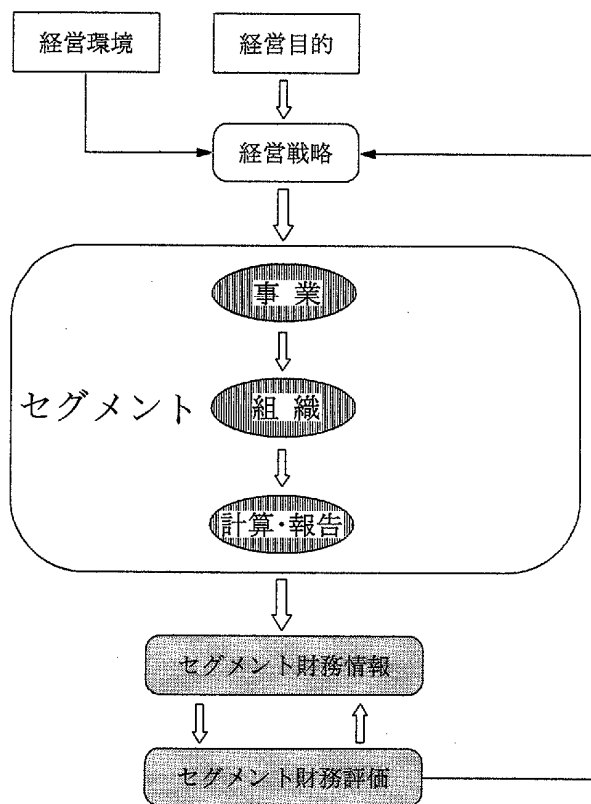


図2 セグメントを中心とした基本的関係

を進めていく。

ところでこの図に示されるセグメント財務評価においては、次の2つの評価を明確に区別しておくことが重要である。

- (1)セグメント自体の財務評価（セグメントの採算性や収益性など）
- (2)セグメント管理者の財務評価（管理可能性や責任・権限など）

セグメント財務評価において、セグメント自体の評価とセグメント管理者の評価を区分しておかなければならない。例えば製品系列別の場合、一般に各系列ごとに管理者がおかれるであろうが、より細分化された製品系列を採用している場合には、幾つかの系列を一人の管理者が管理することも考えられる。後者のような場合には、製品系列の財務評価と管理者の財務評価は特に明確に区別されることになる。さらに、製品自体あるいは地域自体の財務評価と担当している管理者の財務評価についても同様である。

ところでこの場合に重要なことは、責任と権限が財務評価に結び付いているかどうかである。前田教授は目標による管理に関連して、責任と権限が財務評価に結びつく場合に必要な次の5つの要件をあげている⁷⁾。

- (1)経営管理組織の整備と責任体制の確立。
- (2)目標が責任別に分割されていること。
- (3)目標が現実的であること。
- (4)目標が弾力性をもったものであること。
- (5)目標が関係者の理解をうるように設定されていること。

この場合、まず経営管理組織が適切に整備され、責任体制が確立されていなければならない。そして、責任と権限の重複や隙間が生じないように、責任と権限に基づいて組織が構成される⁸⁾。経営管理組織が整備された下で目標が責任別に分割され、コミュニケーションを通じて伝達され、管理者に受け入れられることで、セグメント管理者の財務評価の基礎が形成されることになる。

一般にセグメント管理者の財務評価においては、管理可能性を考慮して、短期的なセグメン

ト管理可能利益額を指標として用いることが考えられる。あるいは投資権限が存在する場合には、投資利益率や残余利益による評価も考えられる。またさらに強力な権限を有する場合には、幾つかの指標を総合した判断が求められる。

ところで現在のように経営環境の変動が激しい時代においては、セグメント自体の財務評価においてもセグメント管理者の財務評価においても、1つの指標ではあまり有効な財務評価ができなくなりつつあるということが重要である。例えば計算・報告単位のところでも述べたように、セグメント自体の財務評価における使用資本利益率と残余利益は、どちらが適切であるというよりも、両者を補完的に用いる措置がより現実的である。また、セグメント管理者の業績評価における管理可能性についても、複数の評価項目を用いて補完することが考えられる⁹⁾。こうしたことからセグメント財務評価においては、複数指標を用いて計算・報告を行なうこと¹⁰⁾が重要であると思われる。

また図2におけるセグメント財務情報とセグメント財務評価の関係については、経営管理活動を支援するための用具として、経営戦略、特に事業戦略との関連を重視した「既存事業と新規事業を一つのシステムで評価する」ために役立つ財務情報の作成と管理会計としての財務評価を中心に考慮することが可能である。

先に論じたようにセグメント管理会計は、経営戦略を基礎とした組織単位と計算・報告単位の結合関係として考えられるが、現在の新しい結合関係に至るまでの事業戦略を中心とした主要な経営戦略（事業単位）、組織構造（組織単位）、計算制度（計算・報告単位）を概略的に示せば、図3のようになるであろう。

この結合関係の発展のダイナミズムについて以下に論じてみたい。まず初めに戦略に関してみれば、企業の戦略は単一事業戦略に始まり、複合事業戦略へと発展している。そして、複合事業戦略においては、それらが生産志向的な垂直的・水平的多角化から市場志向的な多品種少量生産の段階へと変化している。但し、ここで

事業単位 (経営 戦略)	単一事業	複合事業Ⅰ (多角化)	複合事業Ⅱ (多品種少量生産)	複合事業Ⅲ (特殊会社形態)
	←	生産志向的	→ ← 市場志向的 →	← 財務志向的 →
組織単位 (構造)				
形態	職能別	製品別事業部門 地域別事業部門	マトリックス組織 戦略事業単位	事業会社
分化の 度合	集権的	分権的	分権的	分権的
	←-----			-----→
	無し	低い		高い
報告・ 計算単位 (制度)				
志向性	機能別 管理志向的	事業効率 管理志向的	事業戦略 管理志向的 セグメント会計	会社効率 管理志向的
	←-----			-----→
		(事業部門 会計)	(戦略事業 会計)	(関係会社 会計)
諸指標	コスト 利益額	事業投資 利益率(ROI)	セグメントについて の複数指標による 総合判断 (利益率・ コストなど)	企業の 総利益額

図3 事業単位・組織単位・計算報告単位の概略図

注意しておかなければならないことは、これらの発展や変化が必ずしも一方向的な過程ではないことであり、またこれらが原則的な戦略についての表示になっていることである。

次に企業の組織構造についてみれば、これは基本的に集権的な組織構造から分権的な組織構造へと変化している。より具体的にいえば、企業の組織構造は機能別組織に始まり、事業部制組織を経て、今日ではマトリックス組織、戦略的事業単位(Strategic Business Unit:SBU)へと成長してきたのである¹¹⁾。ところで、これに対応する計算・報告単位がどのように変化してきたかについてであるが、次にこの問題について上記の組織構造の発展と計算・報告単位の進化とを関連させて考えてみる。

まず初めに成立した機能別組織の時代においては、単一事業が原則であり、従って組織単位として調達・生産・販売・財務などの機能別に構成されている。この段階における計算・報告単位は機能別管理志向的であり、企業全体を一つの計算・報告単位として取り扱っている。仮に計算・報告単位として組織を分割したとしても、各工場をコストセンターとして計算し管理する程度である。また、この場合の管理形態は集権的管理であり、標準原価管理などの技法が極めて有効であった。

事業部制組織においては、組織構造として複数事業による企業が常体となり、多角化された製品別あるいは多様化された市場別に組織単位が構成される。ここにおける計算単位は事業効率管理志向的であり、プロフィットセンターである事業部などが対象となり、その場合の中心的な計算制度は利益管理制度などである。そして、利益管理といった計数による分権的な管理体制が体系化されてきた。例えば、事業部に対する目標投資利益率などの会計指標に基づく管理が有効に機能している。

ところで、このような計算制度の欠陥は事業分権的であるがゆえに、短期の利益志向が重視されるところにある¹²⁾。従って、利益見通しの不確定な新規事業よりも確定利益の見込める既存

事業が重視されるという欠陥が露呈することになり、既存事業偏重という問題が現出する。

以上がこれまでの流れであるが、今日、われわれは新しい組織単位と計算・報告単位の結合関係として、マトリックス組織による組織構造とセグメントによる計算制度とを有している。最後にこれについて触れてみたい。今日の新しい組織構造と考えられるマトリックス組織は、製品別・市場別区分を一つの軸とし、機能別区分をもう一つの軸として構成される組織形態である。この場合、計算制度としては、事業戦略管理志向的なセグメント会計を導入しようと考えられる。このようなマトリックス組織とセグメント会計志向の結合は、トップダウン志向重視の傾向をボトムアップ志向重視へ重点を移していくといった会計志向そのものの変化に対応している。また、事業という視点から考えると、事業部制組織や持株会社形態の企業において与えられていなかった新規事業の形成権限が、マトリックス組織においては下位の組織単位に与えられているのである。

同様に新しい組織構造である戦略事業単位においてはこの傾向がさらに強くなり、新規事業の形成のための意向の汲み上げが現場により近づくことになるのである。戦略事業単位とはこれまでの事業部制の持つ欠陥を克服して、製品や市場についてより細分化したレベルで事業を展開しようとするものである。そして、製品の多角化や市場の多様化という事業動向に対応して、このように細分化された組織単位を基礎において、戦略的な事業意思決定を行おうとするものである。このような戦略事業単位を支える計算制度としても、事業戦略管理志向的なセグメント会計が位置づけられると考えられる。

今までトップダウン形式のシーズ(seeds)志向のものとして、本社が握っていた戦略形成などの権限が、企業の成長や発展にともなって現場にも与えられるようになったのである。これは、消費者や市場が重視されるようになり、これまでのトップダウン形式のシーズ志向からボトムアップ形式のニーズ(needs)志向に重点が

移行しようとしていることに対応している。つまり、市場調査の結果を研究開発に結び付け、新規事業を形成するといった流れが重視されているのである。この市場志向性に対応した計算・報告単位がセグメントの計算側面が存在している¹³⁾。そして、マトリックス組織および戦略事業単位における中心的な計算・報告単位がセグメントの計算側面であると考えられる。

ところで、図3の最後に付け加えたように、企業における今日の経営形態において重要なものの一つに、財務志向的な持株会社形態が考えられる。この形態は事業を志向する他の事業戦略とは一線を画するものの、自立的なひとつの法人（事業会社）として事業部を独立させることによって、複合事業を進めている点で特筆すべきものがあると思われる。この持株会社形態の企業制度の導入は、上述の短期利益志向型の経営制度を乗り越えて、確定利益志向の既存事業については事業会社に委ね、長期利益志向の新規事業や研究開発については持株会社本社が担当するという垂直的な職務分化を推進するという狙いがある。この狙いに従って、組織単位

として意思決定を行う持株会社本社と実際的な業務計画の作成や事業の遂行を行う事業会社の垂直的階層的職務分担（分化）が存在している。つまり、戦略は本社で決定され、既存事業は事業部あるいは事業会社を通じて遂行されるのである。この場合の計算制度は会社効率管理志向的であり、事業会社の総利益額などの指標を通じて本社が事業会社の業務実施を管理するという利益志向の総合評価に基づいている。従って、利益管理や予算管理などが有効な手段となる。

こうした経営戦略・組織構造・計算制度の結合関係について、これをチャンドラーの著名な「組織は戦略に従う」という言明からみると、われわれはそこに組織構造の存在を媒介項として、経営戦略から計算制度への連鎖を考えることができるのではないかと思う。そして、こうした連鎖の中でセグメント管理会計の成立が位置づけられるのではないかと考える。そこで、チャンドラーの原理をわれわれの考察意識に結び付けてみると、「組織は戦略に従い、そして計算制度はそれに先行する組織（戦略）に従う」という言明を、発展的に導き出すことができよ

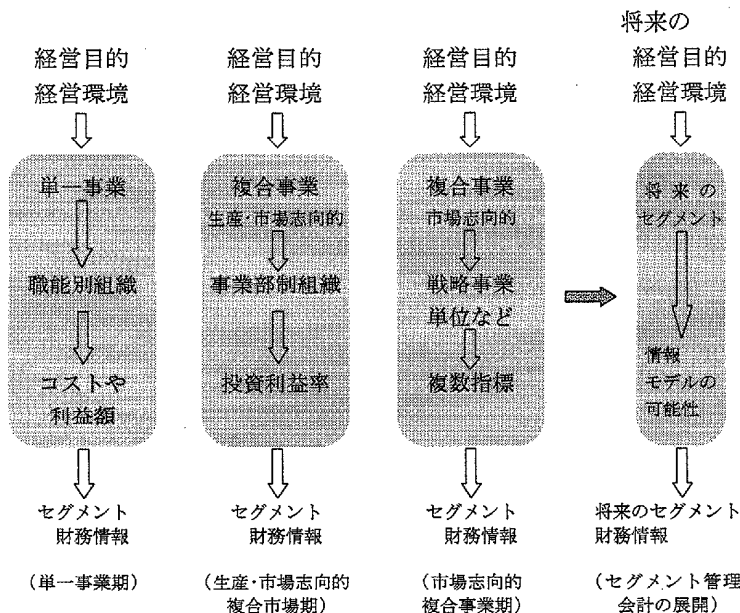


図4 セグメント管理会計の発展モデル

う。

これをセグメント管理会計の発展モデルとして、概念的に図示するならば図4のようになる。

5. おわりに

～セグメント管理会計の展開方向～

本論文はセグメント管理会計の発展モデルを示すために、セグメント管理会計の3つの側面とそれらの相互関係について考察を加えた。本論文ではセグメント会計に対する社会的要請と経営の内部的要請を提示し、セグメント管理会計は後者の要請に対応するものとして考察を進めた。前者の社会的要請とは、セグメント財務情報の外部報告を求める要請であり、企業は外部報告を通じて利害関係集団との互恵的な関係を構築することができる。これに対して、本論文の中心である経営の内部的要請に対応するセグメント管理会計は、セグメントを3つの側面、つまり事業単位、組織単位、計算・報告単位から理解して、経営に役立てることを志向している。まず事業単位は、製品と市場という要因からモデル化される。次に組織単位は、職能原則や階層原則など組織原則から構成される組織構造が中心であり、組織の分化度が注目される。そして最後に計算・報告単位は、利益額、投資利益率、複数指標などの財務指標が考察の対象であり、報告におけるコミュニケーションが重要である。

これらの3つの単位の相互関係として、基本的に単一事業では職能別組織が中心となり、機能管理志向を基礎として、コストや利益額などの財務指標が用いられることになる。次に生産志向的な複合事業では事業部制組織が中心となり、事業効率管理志向を基礎として、投資利益率などの財務指標が用いられることになる。また市場志向的な複合事業では、戦略事業単位などの柔軟な組織が中心になり、戦略管理志向を基礎として複数指標の活用が求められる。

こうした相互関係においては、経営目的に始

まる一連の関係に基づいてセグメントが理解される。つまり、経営目的と経営環境から経営戦略が策定され、これに続いて「経営戦略から事業単位を中心とするセグメントへ」の関係があり、そしてセグメントにおいては「組織単位は事業単位に従い、計算・報告単位はそれに先行する組織単位（および事業単位）に従う」という関係が想定できると思われる。そして、こうした関係を基礎として、本論文において示したように、事業単位を中心にしたセグメント管理会計の発展モデルが考えられる。

このセグメント管理会計の発展モデルについては概念モデルであり、これについて実際の検証が必要である¹⁴⁾。またこの発展モデルから将来のセグメント管理会計について考察してみると、特に計算・報告単位に関連して、セグメント財務情報モデルの必要が高まることが想定される。こうした情報モデルの構築は、整合性の保証やコミュニケーションの促進などの長所がある。そして、セグメント管理会計において、事業を中心にした情報モデルの構築ができれば、経営管理者にとって有力な支援用具になると考えられる。より具体的には、セグメント財務情報モデルとして、GIS（地理情報システム）を活用したマーケット・マッピングのコンピュータモデルなどの情報技術を利用した応用が考えられる。例えば、製品について製品別の売上高などの財務情報を用い、市場について地域別の地図情報を用いて、これらを結合してセグメント財務情報を作成するなどのモデルである。

ところで本論文はセグメント管理会計を中心に論述を進めてきたため、その基礎にある経営目的や経営戦略などについて詳細には扱っていない。これらについては将来検討していく必要がある。特に経営環境が計算・報告単位に与える影響などについては、かなり重要な問題であると思われる。また具体的なセグメント財務情報モデルの構築についても、事業を中心として、製品情報と市場情報をどのように把握するかが問題である。さらに進んで、セグメント財務情報の作成を効率的な一つのモデルによって実施

することが可能であるかなど、セグメント財務情報に関する将来的な課題は多い。

追記

本論文は、文部省の平成6年度科学研究費(奨励研究(A)萌芽的研究)の対象研究「現代経営におけるセグメント情報システム構築に関する理論的・実証的研究」の一部を加筆、修正したものである。

注

- 1) セグメントにおける3つの側面については、以下の論文を参照されたい。
拙稿「現代経営におけるセグメント会計の形成基盤とその適用 ～セグメント(事業区分)会計をめぐる概念とセグメント別管理表を中心にして」『産業経理』第51巻第1号、1991年4月、118～133頁。拙稿「セグメント管理会計における経営管理組織 ～今一つの支柱である計算制度との関係について～」『産業経理』第51巻第3号、1991年10月、123～133頁。
- 2) 経営戦略を中心にした経営環境や経営目標のフレームワークについては、以下の文献を参照した。関口操著『経営管理論』、慶応義塾大学通信教育部、1985年、76～81頁。
- 3) 栗山盛彦著『経営総論』、放送大学教育振興会、1988年、51～53頁。
- 4) H.I.アンゾフ著、中村元一、黒田哲彦訳『最新・戦略経営』、産能大学出版部、平成2年、66～99頁。
- 5) 栗山盛彦前掲著、82～89頁。
- 6) 構造化されていない事業および事業の源泉としての研究開発に関連しては、以下の論文などを参照されたい。拙稿「セグメント会計と研究開発予算 ～セグメント財務評価における部門予算とプロジェクト予算～」『経営情報科学』第6巻第4号、1994年3月、261～283頁。K.ブロックホッフ著、栗山盛彦、森昭夫監訳、中原秀登、武井敦夫訳『研究開発の経営戦略』、1994年、千倉書房。
- 7) 組織と計算・報告の関係については、以下の論文を参照されたい。前田貞芳著『業績管理会計論

序説』、白桃書房、1978年、167～176頁。拙稿「組織セグメント管理会計における計算制度と財務評価 ～経営管理組織と計算制度の融合のために～」『経営情報科学』第5巻第2号、1992年11月、151～164頁。

- 8) 同上、121～123頁。経営管理組織における基礎的な構造としては、責任・権限に基づいて次のような構造が考えられる。

取締役会——社長——事業部長——部長
——課長——係長——主任

- 9) 総合的業績評価に関して、溝口教授は多元的な評価項目を1つにまとめる必要を示し、単純化し判断し易くすることを述べている。多元的評価をした後は、それを明確に示すことを考えねばならないとするのである。溝口一雄稿「責任会計」黒澤清編『新しい会計学』第4巻、日本経営出版会、1967年、68頁。
- 10) 多元的評価についてはヒト・モノ・カネ・情報といった分類から、幾つかの指標を選択して総合評価することが可能だが、その場合に非財務的な指標をどの程度重視するかが問題となる。こうした、多元化の方向については利益が統一的な業績尺度となりうることを、十分利用すべきであるという主張もある。加登豊稿「業績評価と利益情報」『企業会計』第39巻第8号、1987年8月、85頁。
- 11) Galbraith J.R. & D.A.Nathanson, "Strategy Implementation: The Role of Structure and Process", West Publishing Company, 1978, pp.5～11. 岸田民樹訳『経営戦略と組織デザイン』、白桃書房、1989年、6～10頁。
- 12) セグメントに関連する会計期間については、以下を参照されたい。
McFarland W.B., "Concept for Management Accounting", NAA, 1966, p.50. 染谷恭次郎監訳『管理会計の基礎』、日本生産性本部、1967年、65～66頁。
- 13) 安達教授は、いち早くセグメントの重要性に着目し、マクファランドの論述を手掛かりにしてセグメント別利益計画設定について論じている。安達和夫稿「製品別・市場別セグメント計画設定での諸関連原価概念」『三田商学研究』第13巻第6

号、47～74頁。および、同稿「セグメント別の利益計画設定と関連原価概念についてージョイント・コストの検討を中心としてー」『産業経理』第37巻第4号、1967年4月、54～58頁。

- 14) セグメント管理会計の発展モデルに関する実際的な検証としては、次の論稿を参照されたい。

拙稿「セグメント情報におけるセグメントの変遷と経営戦略の関係について～デュポン社の事例研究を中心にして～」『三田商学研究』第34巻第6号、1992年2月、61～79頁。

拙稿「生活協同組合における諸事業の費用効果

分析と分析情報の利用について」『第2回「生活協同組合研究奨励助成」研究報告論文集』、1994年3月、29～57頁。

拙稿「農業協同組合における事業効率の評価についてーデュポン社の事業評価との比較を中心にして～」『経営情報科学』第7巻第1号、1994年7月、7～18頁。

拙稿「協同組合における事業効率の測定と原価計算の利用についてー農業協同組合と生活協同組合の事例を中心にして～」『原価計算研究』第19巻第2号、1995年3月、78～87頁。