

振替価格研究の展開

尾花 忠夫*

Development of Transfer Pricing Research

Tadao Obana*

Abstract

The purpose of this paper is to clarify how transfer prices were incorporated into management accounting. In order to achieve this, the traditional wisdom of R. W. Scapens (1985) was used. That is, considering how transfer prices are explained in management accounting texts. From this, we examined if there was a certain agreement among researchers. As a result, it is clearly indicated that the transfer price was taken from the viewpoint of performance evaluation in the responsibility center. In addition, based on this result, this paper also focused on research by David Solomons, because his research made performance evaluation in the division system a problem. Examination of this research shows that his work was the culmination of transfer pricing research in the 1960s.

キーワード

振替価格、業績評価、事業部制組織

はじめに

本稿の目的は、振替価格が管理会計の領域においてどのように位置づけられるようになったのかを明らかにすることである。Johnson, H. T. and Kaplan, R. S.の著書、*Relevance Lost*において、1925年までに振替価格を含む多くの管理会計実務が開発されたことが指摘されている¹。実務上、振替価格が利用されていたことは、1956年に公表されたNACAの調査報告書からもその事実无疑の余地はない²。それでは管理会計という学問領域において振替価格はどのように位置づけられたのであろうか。これが本稿の問題意識である。本稿では、管理会計における教育の側面、すなわち、管理会計のテキストに焦点を当てることでこのことを明らかにする。

この目的を達成するために、R.W.Scapensによる考え方を援用することとした。彼は、

*おばな ただお：大阪国際大学大学院経営情報学研究科博士課程2年〈2019.12.6受理〉

管理会計テキストを執筆する研究者間にはかなりの合意が観察されるとし、そうした合意が管理会計における伝統的知識 (conventional wisdom) であるとしている。また、こうした伝統的知識は1950年代から1960年代初頭に見られることも指摘している。これらのことから、1950年代から1960年代初頭のテキストに限定し、伝統的知識を見出すことが出来れば、管理会計の領域に位置づけられると考えたのである。

そこで本稿では、振替価格に関する記述が見られる管理会計のテキストに焦点を当てた。1950年代には、管理会計に関するテキストが数多く刊行されている。しかしながら、振替価格に関する記述は、それほど多くなかった。その一方で、そうしたいくつかの振替価格に関する記述には研究者のかなりの合意が見られた。

そうした合意が観察されたうえで、David Solomons (1965) の研究が、振替価格における伝統的知識の集大成であるということを指摘する。彼の研究は、事業部制組織における業績評価に焦点を当てているが、それまでの振替価格における様々な見解を包含している研究である。

以上のことを考察するにあたり、本稿の構成は次の通りである。まず、本稿における基本的な考え方であるScapens (1985) が伝統的知識についてどのような考え方を持っていたのかを明示する。その上で、本稿において対象とする主要なテキストを取り上げる。それらのテキストにおいて振替価格をどのような位置づけで説明されていたのかという考察を行う。最後にSolomonsによる研究がそうしたテキストにおいてなされた説明の集大成としての研究であることを明示する。

1. 振替価格研究における伝統的知識の模索

1.1 Scapensによる伝統的知識

まず、本稿が依拠しようとしている伝統的知識 (conventional wisdom) について論じる必要がある。この考え方は、イギリスの研究者R.W.Scapens (1985) の著書“Management Accounting : A Review of Recent Development”によって用いられた言葉である。Scapensは、その序論について次のように指摘している³。

「研究者によって書かれた管理会計テキストには、管理会計担当者 (management accountants) が実務で利用できる首尾一貫した概念と技法が記述されているが、残念ながら多くの点において、管理会計の実践的なテキストの概念や技法との間にかかなりの相違点がある。つまり、管理会計の「理論」と「実務」との間にギャップが存在しており、とりわけ「理論」の中に、線形計画法や統計的決定理論など財務的意思決定のための多彩な数学的・統計学的技法が含まれている場合、そのギャップは更に大きなものとなる。」

Scapensによる指摘は、Relevance Lostと同様のものであるが、こうした問題があることを踏まえた上で、管理会計の概念や技法の有用性を理解するための基盤が与えられるとしている。また、そうしたテキストの著者らには管理会計の概念や技法に対してかなりの合意が見られることを指摘している。そうした研究者間の合意こそ、Scapensのいう管理

会計の伝統的知識なのである。

Scapensは管理会計の伝統的知識について次のように指摘している⁴。

「管理会計の「理論」あるいは伝統的知識が、現在のテキストの内容と同一視されたのである。
(中略) 何が管理会計の中心的内容あるいは伝統的知識であるかに関してテキストの著者たちの間に合意の基準があること、またこの伝統的知識が主に1950年代および1960年代初期になされた研究から導かれるものであることを議論したい。」

Scapensによれば、管理会計の理論がテキストの内容と同一視されたこと、管理会計における伝統的知識は1950年代および1960年代初期になされた研究によって導かれたということである。Scapensは、管理会計の範囲を明確にするためにサンプルとして24冊の管理会計テキストを使用している。ただし、このサンプルとしてのテキストは、特別な技法を使用せず、入手しやすさという点で選択しているとされている。

この点については、Scapens自身も指摘しているが、サンプル内に特定のバイアスをもたらしめている可能性は否定できない。しかしながら、ランダムに選択したテキストにおいて研究者間の合意が得られることにも意味があるように考えている。なぜならば、特定の線引きを行ったテキストから導かれる合意の方がよりバイアスが入る余地があるし、そうした適当なサンプリングを行うことによる研究にもそれなりの意味を持つようにも考えられるからである。

その上で、Scapensは、管理会計テキストにおける主なトピックスを提示し、それらのトピックスの中に管理会計の技法がそれぞれ取り上げられていることを示している。一例を挙げれば、計画というトピックスの中には、意思決定の関連原価、原価・販売量・利益分析、プロダクト・ミックスの決定といったものが含まれているとしている。こうしたトピックスの中にどのような管理会計技法が含まれているのか、そうした点においてかなりの合意が見られるとしているのである。

以上のことから本稿においてScapensによる研究方法から援用するものとしては、まずテキストの検索期間を管理会計の伝統的知識として提示された1950年から1960年初期頃に設定すること、そして、振替価格が管理会計のどのようなトピックスとして取り上げられたのかという点についてである。こうすることで、管理会計のどのようなトピックスに取り上げられていったのかを考察することが可能になるであろう。

1.2 テキストの検索範囲

本節では、Scapensによる研究を援用し、テキストの抽出を行う。Scapensは管理会計の伝統的知識を提示するために、管理会計のテキストの入手のしやすさという観点からテキストを収集したとあったが、本稿においては、管理会計だけではなく、原価計算のテキストについても取り上げることとした。こうした理由は、そもそも1950年代においては、原価計算そして管理会計のテキストの線引きが曖昧になりだした時代であることが挙げられる。

Gordon Shillinglaw (1961) によれば、「コスト・アカウンティングという用語は誤って用いられているようである。その主な対象は、もはや、原価のための会計にはとどまらないからである。より厳格にその特徴を示すとすれば、内部経営管理者会計 (internall managerial accounting) という用語を充てることが出来る。」としている⁵。Shillinglaw が用いた内部経営管理者会計という用語がすなわち管理会計というにはやや語弊があるかもしれない。しかしながら、当時の多くの原価計算のテキストにおいても、今日、管理会計として理解されている内容と重複しているものがほとんどである。こうした理由から、本稿のテキストの検索の範囲を管理会計だけでなく原価計算のテキストも対象としたのである。

テキストの検索期間について、Scapensは管理会計における伝統的知識が1950年代から1960年代初期に見られるとしてきている点を参考に、本稿では1950年から1965年までを対象とした。こうした理由としては、1966年にA.A.AによるA Theory of Basic Accounting Theory (ASOBAT) の公表があったことが挙げられる。ASOBATにおいて管理会計における基礎理論がまとめられている。管理会計の伝統的知識を把握する上で、ASOBATの公表を1つの区切りにしようと考えたのである。以上のことから、1965年までの期間において、抽出された主要なテキストは表1に示す通りである。

表1は、1956年から1965年までの10年間に於いて原価計算および管理会計の主要なテキストを年代別に列挙したものである。該当期間で管理会計、原価計算という用語を用いて検索した際、表1に示す以外にも数多くの著書が検索されたが、それらの多くがテキストというよりも管理会計、原価計算に関連する技法に焦点を当てたものが多く散見された。そうした著書は、テキストというよりも実際の会計担当者が管理会計を用いる際に利用するガイドのような内容であった。つまり、教育目的で体系的にまとめられたものではない

表1 1956年から1965年を対象にした主なテキスト

発表年	著者	タイトル
1956年	Anthony R. N.	Management Accounting Text and Cases
1957年	Adolph Matz	Cost Accounting
1957年	Heckert and Willson	Business Budgeting and Control
1957年	Keller, I Wayne	Management Accounting for Profit Control
1957年	Welsch, Glenn A.	Budgeting a: Profit-Planning and Control
1957年	Neuner, John J. W.	Cost Accounting: Principles and Practice
1959年	Bierman H.	Managerial Accounting : an introduction
1960年	Anthony R. N.	Management Accounting Text and Cases revised edition
1961年	Black and Champion	Accounting in Business Decisions Theory, Method, and Use
1961年	G. Shillinglaw	Cost Accounting
1962年	C. T. Horngren	Cost Accounting: a managerial emphasis
1963年	Beyer Robert	Profitability Accounting
1965年	Anthony R. N.	Planning and Control Systems A Framework for Analysis

と思われるものは除外している。

それでは表1に挙げたテキストにおいて、振替価格に関連する記述が見られたテキストであったのか、これを次節において考察する。

1.3 振替価格の記述が見られるテキスト

表1に示したテキストから振替価格を示す用語を用いたものに限定し、抽出を行った。振替価格を示す用語として、transfer price、transfer pricing、intracompany pricingといった用語の他、振替価格に関連する用語に着目した。また、章として構成されていない領域でそうした用語が用いられている可能性も考慮し、今日のテキストにおいて振替価格という用語が用いられている領域、すなわち、責任会計、事業部制に関連する章についても併せて確認を行っている。また、詳細については、次節において考察することとする。

上記の条件から表1において振替価格とみられる用語を最初に取り扱ったテキストは1957年のKellerによるテキストである。Kellerのテキストでは、最後の30章で、Setting intracompany trading pricesという企業内部における取引価格という用語を用いている。次に振替価格という用語を用いたテキストとしては、1960年のAnthonyのテキストが挙げられる。ただし、彼の場合、章として取り上げているわけではなく、責任会計の枠組みにおいて企業を管理する上で振替価格の利用が必要であるということを描するにとどまっている。

1961年のShillinglawによるテキストから、今日一般に振替価格として用いられるTransfer Pricingという用語を用いて1つの章として取り上げている。1962年のHorngrenにおいても振替価格に関する説明がなされているが、それは、ROIつまり業績評価を行うための利益測定のための手段として取り上げられている。最後に、表1の最後に挙げられるAnthonyのテキストにおいても振替価格が用いられているが、こちらも振替価格の章としてではなく、マネジメント・コントロールの一環として振替価格の利用が説明されているにとどまっている。

これらのことから、テキストにおいて振替価格に関する記述が見られるテキストのみを抽出したものが、表2に示すものである。

表2からも明らかであるが、振替価格を管理会計の領域として取り入れたテキストはそれほど多くないことが示されている。また表2で取り上げたテキストは、Anthony以外のテキストについてはどれもが初版のものである。以上のことから、1957年のKellerによるテキストを皮切りに、振替価格が管理会計の領域に取り入れられ始めたと解される。また、AnthonyのテキストであるManagement Accounting: Text and Casesについては、1956年の初版ののち、1960年の改訂版が発行されるにあたり、振替価格の説明が追加されている。このことから、振替価格が管理会計の領域に取り入れられたのは、1957年以降のことであると言えそうである。

それでは、表2で取り上げられた5冊のテキストにおいて振替価格はどのような解説が行われてきたのだろうか。次節では、便宜上、管理会計というテキストと原価計算というタイトルに分類し各著者の見解を考察することとする。Shillinglawが指摘するように原価

表2 振替価格の記述が見られた管理会計関連テキスト

発表年	著者	タイトル
1957年	Keller, I Wayne	Management Accounting for Profit Control
1960年	Anthony R. N.	Management Accounting Text and Cases
1961年	G. Shillinglaw	Cost Accounting
1962年	C. T. Horngren	Cost Accounting: a managerial emphasis
1965年	Anthony R. N.	Planning and Control Systems A Framework for Analysis

計算によるテキストにおいても管理会計としてみなされる内容が取り扱われているという点からも管理会計と原価計算のそれぞれのテキストにおいて、Scapensのいう研究者のかなりの合意が見られるのかその点を考察したいからである。

2. テキストにおける振替価格の所説

2.1 管理会計テキストにおける所説

(1) Keller による所説

本稿では、まずKeller (1957) による所説から考察を行う。彼は、テキスト全体の目的として、管理会計を学ぶ学生に対して様々な諸手続きを提示し、管理会計担当者がどのように実務を行っているのかを教示することであった。振替価格に関する考察はテキストの最後の第30章で取り扱っている。

彼のテキストでは、今日振替価格の訳として一般的に用いられるtransfer priceではなくSetting Intracompany Trading Pricesという企業内部の取引価格という用語を用いている。しかしながら、その内容としては、事業部制組織における振替価格を意味するものであるため、以下では、振替価格という用語に統一し、彼の所説を考察する。

Kellerは振替価格を1つの企業とみなされる、1つの部門と別の部門で取引される製品に付される価格が財務諸表や所得税を計算するために必要な情報であるとしている。というのも、企業の子会社と取引を行う際に、内部取引における利益数値の把握が必要だからである⁶。すなわち、部門ごとの貢献利益を測定するために振替価格が必要になるとしているのである。

そもそも財務諸表作成という目的のためには、原価の把握を行うことで十分であるし、内部利益の測定自体は、企業全体での利益測定を行う場合には相殺されるため不必要である。しかし、その一方で原価による取引だけでは、各部門の利益による貢献度を測定することは出来ない。つまり、外部顧客に販売される前に、ある管理者の責任範囲から別の管理者の責任範囲に振り替えられる製品の原価以外の価格が設定される必要があるとしているのである。そうした、利益に対する責任が企業の最高経営責任者よりも下位にある場合には、利益責任の範囲において業績を評価するために原価以外の情報すなわち、振替価格が必要であると指摘しているのである。

振替価格の必要性についてKellerは、事業部の管理者の業績、つまり貢献利益を測定するために振替価格の必要性を指摘しているわけである。彼のテキストでは、この目的以

降、管理者の利益測定のためにどのように振替価格を設定するのかという設定方法についての解説がなされている。その方法としては、主にNACAの報告書で用いられていた振替価格の設定方法に関する同一の内容であるためここでは割愛する。

(2) Anthony (1960) による所説

Kellerが事業部の業績評価のための貢献利益測定という目的であったのに対して、Anthony (1960) は貢献利益というよりも、責任中心点 (responsibility center) という点に焦点を当てている。1960年のテキストにおいてAnthonyも指摘しているが責任中心点という概念は比較的新しく、多くの企業は、まだ個人の責任という観点から管理会計制度を設定しようとはしていないことを指摘している⁷。ただし、原価中心点に関する考え方は比較的古いことを指摘したうえで、それらを包含した形で責任中心点という概念を取り上げているのである⁸。

Anthonyは、そもそも管理会計は企業内部の管理者に対して有益な情報を与えるものであるとし、管理会計を有効に用いるためには、動機づけの方向と動機づけの強さが必要であるとしている。その上で、そうした動機づけを有効に機能させるための前提の1つとして、個人の責任に焦点を当てることの重要性を指摘しているのである。個人の責任、すなわち責任中心点のことであるが、これは、1人の責任者を長とする組織単位のことを指しており、この中心点は産出という機能を遂行する責任と、この機能をできるだけ有効に遂行するために、資源すなわち投入高を使用する責任を負うものとしている⁹。

そうした責任中心点の中でも、特に利益中心点 (profit center) の中で振替価格の説明を行っているのである。彼は、稼得した利益と発生した費用の2点から測定される責任中心点を利益中心点と呼んでおり、その上で管理会計では、収益は実現に関係なく、中心点における産出高の価値であると定義するのが一番正しいことを指摘している。したがって、工場は製品を販売部門に売却することによって1つの利益中心点となるであろうし、サービス部門はサービスを受け取る部門に対してサービスを売却することになるというように、誰がどこに製品やサービスを提供するのかによって利益中心点として機能するかどうかが決まることを指摘している。

特に、そうした企業の内部で販売される製品や用役の価格は、市場取引で決定されるわけではないため、振替価格の設定が必要であるとしている。つまり、ある部門から別の部門に対して財やサービスの売買が行われる場合には、振替価格を利用し、利益中心点における利益と費用の測定が必要となる。振替価格の設定には、比較可能な製品や用役の市場価格が存在するならば、それを振替価格として用いることとし、また、社内の販売であるから、販売費と貸倒損の節減を考慮していくらかは市場価格よりも低い価格を用いてもよいとしている。

ただし、この場合には、通常関連する2つの部門間の価格について協議するための機構が存在する必要があるとしている。なぜならば、生産部門は高すぎる原価という形で生産部門の非能率を受入部門に対して振り替えかねないからである。さらに、利益中心点という概念は非常に役立つものであり、正しく適用できるのであれば、利益を上げるために管

理者に対して独立した事業を経営させるという効果を持つ。この概念の発展こそ大企業が分権化を図り、事業部制組織を構成するための要因となることを指摘しているのである。

KellerそしてAnthonyの両者において共通する考え方として、振替価格は、事業部の管理者の責任の範囲を明確に区別し、その上で、利益測定を行うために振替価格が必要であるという認識のようである。彼らの違いは、Kellerが責任の範囲という用語を用いて事業部管理者の利益測定が重要であるという説明を行っていることに対して、Anthonyは、その責任の範囲をより明確に責任中心点という概念を用いて、特に、利益と費用に対する責任を持つ利益中心点という言葉を用いて説明している点にある。ただし、その枠組みが異なるだけで、両者においては、事業部管理者の責任を明確にしたうえで業績測定のために振替価格が必要であるとしている点においては共通である。

2.2 原価計算テキストにおける振替価格

管理会計テキストにおいては、KellerとAnthonyによる所説から事業部管理者の利益測定という点で共通していた。それでは、原価計算テキストにおいてはどのような説明がなされているのであろうか。この点について、Shillinglaw (1961) およびHornngren (1962) によるテキストを考察する。

(1) Shillinglaw (1961) による所説

先述したことであるが、Shillinglawは、1960年当時の原価計算テキストは、経営管理者に対して有用な情報を提供する、すなわち、管理会計の目的と同様の目的のもとで執筆されたテキストが散見されることを指摘している。そのため、1960年の彼のテキストにおいても管理会計テキストを意識した内容となっており、原価計算における基本的な計算技術を提示した上でそうした技術がいかに経営管理者に対して有用となるのかという点についての解説がなされている。その中でも彼は振替価格に関する記述を22章の企業内部の振替価格の設定 (Intracompany Transfer Pricing) において説明を行っている。

Shillinglawは分権化 (decentralization) での内部利益 (internal profit) 測定での屈指の困難な問題の1つは、企業の構成単位よりも他の構成単位へ引き渡される財貨や用役の価格設定に対し、適切で役立つ方式を工夫することであるとしている¹⁰。つまり、分権化された企業における内部利益測定の困難な問題は振替価格をどのように決定するのかということである。振り替えられる価格をどのように記録するのかによって、各事業部について報告される利益にとって振替価格は非常に大きな影響を与えるとしている。そこで、Shillinglawは振替価格設定の問題の検討の際には、次の2つの目的があるととしている¹¹。

「第1の目的は、資源の経済的な割当を確実に行う点で、経営管理者に役立つべきである。すなわちそれは自製するか購入するか追加加工するかなどについての意思決定を容易に行う手助けとなるべきである。第2に、事業部の利益業績についての事業部長が合理的と認める測定尺度となるべきである。」

まず、資源の割り当てについては、2つのタイプが存するとしている。1つ目のタイプは、振替価格を利用している場合、中間製品を追加加工するかどうかの意思決定である。また、追加加工が望ましいのであれば、その中間製品をどれほどこの用途に向けるべきかを決定するための機構の存在が必要であるとしている。集権化された企業では本社の意思決定権限を持つものによって追加加工の増分原価を調査することで判断される。しかし、事業部制組織においては、事業部長が企業全体としての経済的な妥当性を考慮し、意思決定することになるような振替価格の設定が必要であるとしている。

もう1つのタイプは自製か購入かの意思決定である。ある部品や中間組立品あるいは中間製品を製造するか、またはそれを外部の供給者より購入するかを選択がある。利用可能な設備を所与とすれば、問題は外部購入価格と増分社内製造原価の比較を行うことにある。しかし、分権化された企業においては、中間製品と最終製品が別の事業部で生産されるかもしれない。そうした場合、最終製品事業部長に自製か購入かの権限が与えられているのであれば、外部購入価格と内部振替価格とを比較し、その意思決定を、主として、この比較に基づいて行うであろう。ここでもまた、事業部長が、企業全体としての利益目標と首尾一貫した意思決定をするよう、その振替価格方針が立てられている必要がある。

次に利益業績の測定についてであるが、製品の振替がなされるとき、ある利益中心点の収益の一部は他の利益中心点の原価の一部になる。このことは、各利益中心点により、報告される稼得額に影響する可能性があることを意味する。収益も売上原価も内部振替価格によって非常に影響を受ける。もし、事業部長の業績が報告利益によって部分的にでも測定されるのであれば、事業部長は設定される振替価格に直接利害関係を持つことになる。関係する利益中心点の管理者が公正でないと考える価格で振替を強制されるとなると利益測定方式に疑念を抱きかねない。公正ということは相対的な事柄であり、受入事業部長はより低い価格で購入したいと考えるであろうし、供給事業部長はより高い価格で販売したいと考えるであろう。一方に公正に見えることが他方には公正でないと思えるかもしれない。重要なことは、事業部利益が客観的に定められた測定尺度として用意されるべきであり、かつ、可能な限り、経営管理的先入感が入っていないことである。利益尺度として、全く口実を設ける余地のないといったものは存在しないが、可能な限り、振替価格を利益業績の悪かった口実にできないようにしなければならないのである。

Shillinglawは上述したような振替価格設定の目的を意思決定目的と利益測定目的の2つに焦点を当て、それらの目的に適応する振替価格の設定方法について各個別に説明を行っている。その上で、振替価格の設定には若干の欠陥は避けられないが、次の4点が認められるのであれば有益な利益分権化方式を立案できるとしている¹²。第1に、事業部利益測定の主な目的は、事業部の設備あるいは製品系列への投下資本の収益性の評価のための情報ではなく、経営管理業績の評価および統制のための情報を与えることにあることが認められるべきである。第2に、事業部の境界は、事業部間の振替数を減らすように、また振替価格の現実性につき効果的に市場チェックが出来るように設定されるべきである。第3に、事業部利益の測定尺度は、管理不能費を全て除くか、あるいは、利益標準よりの差異が全く生じないようなやり方で管理不能費を賦課するかによって管理可能性の原則に基づ

かなければならない。最後に経営管理業績評価の利益標準は、投下資本についての長期正常希望利益とは別個の、各事業部の当座的な操業能力に特にあった予算資料を基礎とすべきである。という4点に注意を払うことによって正常な業績測定のための振替価格設定機構を構築できるとしているのである。

(2) Horngren (1962) による所説

次にHorngren (1962) は、Shillinglawと同様、原価計算のテキストでありつつも、管理会計の側面を強調したテキストとなっている。ただし、Shillinglawとはやや異なり、振替価格を章として取り上げているわけではなく、経営効率の判断としての投資利益率法 (Rate of Return on Investment for Judging Managerial Efficiency) という章の中で振替価格を取り上げている。つまり、業績評価を行うために重要となる利益測定の手段として事業部制組織における振替価格を取り上げているのである。また、本稿の対象期間とはややずれてしまうため詳細は割愛するが、彼は5年後の1967年の当該テキストの第2版では、振替価格の章を別個に設けている¹³。

Horngrenは、企業内のセグメント間で財やサービスの交換が行われる場合に、経営成績の評価 (managerial performance) は非常に困難になると指摘する。その上で、彼は、統合された企業が、製鉄所に鉱石を供給する鉄鉱山を所有しており、その鉄鉱山が組み立て工場に鉄鋼を供給している場合の例を挙げている¹⁴。ここで、部門ごとに収益率の概念が適用される場合には、累積原価に基づいた製品の移動は、鉱山や製鉄所の収益を示さな一方、組立工場の業績は累積の効率または非効率のみを示すことを指摘する。

さらに、部門ごとの収益率を測定することに対する反対者は、この例の3つの部門すべての効率は、原価と予算によって最適に測定されると主張する一方で、事業の細分化に対する利益責任に重点を置く管理者は、多くの場合、各部門の売上、費用および利益を示すように企業内の振替価格の設定問題に直面するとしている。振替価格は、供給部門と受入部門の両方の利益に重要な影響を及ぼすのである。ここで会計担当者は、トップ・マネジメントの政策決定に巻き込まれることとなる。なぜならば、使用される会計手法によって、経営成績に対する報償であるボーナスに対して直接影響を与えることが多いためである。

また、そうした振替価格を設定する方法として市価を基準とした振替価格の設定方法と原価を基準とした振替価格の方法の提案を行っている。市価基準アプローチは、本質的に機会原価の概念であり、価格は振替時の外部市場の価格と同一価格になる。つまり、市場価格は、供給部門が生産した商品の販売価格と受入部門が部外者に支払わなければならない原価を測定することになる。市価基準のアプローチでは個々の事業部が別々の企業であるかのように扱われる。そのため原価プラス基準に基づいた振替価格は市価基準とは異なる方向性を示すこととなる。それは市価基準とは全く関係なく、この場合の原価は、製品原価だけではなく、管理及び研究費用の一部も含まれることになる。さらに原価基準の振替価格は、原価を管理するインセンティブを提供できないことが多いこともあわせて指摘する。

Horngrenも振替価格を用いることの理由として、Kellerが指摘するような事業部ごとの収益率を測定するためには累積法による原価の把握では困難が伴うため、振替価格の利用を推奨しているわけである。また、Horngrenにおいても振替価格の設定方法については、Kellerと同様、NACAによる調査報告書で取り上げられた振替価格の設定方法についての解説がなされている。

2.3 管理会計における振替価格の伝統的知識

本節では、管理会計のテキストにおいて振替価格がどのような枠組みのもと取り上げてきたのかを考察してきた。Shillinglawが指摘するように当時の原価計算のテキストが管理会計よりのテキストとして執筆されているという指摘もあり、これら2つのテキストを分け、それらのテキストにおいてScapensのいうかなりの合意が見られるのか考察を行ったのである。管理会計のテキストからは、KellerおよびAnthonyそして原価計算のテキストからは、ShillinglawおよびHorngrenによるテキストを取り上げた。実際にこれらのテキストの構成を見る限り、Shillinglawによる指摘にも納得のいく点が多かった¹⁵。

こうしたテキストの中で振替価格の説明を行うキーワードとしては、業績評価という点が挙げられる。振替価格の設定目的については、NACAによる調査報告書からも業績評価が挙げられていたが、管理会計および原価計算のテキストの両方にあっても事業部の業績評価という点で共通の一致が見られた。振替価格に関する実務だけではなく、テキストという教育目的から見ても振替価格は業績評価という枠組みの中で取り入れられていったとみなすことが出来そうである。

一方でShillinglawによる指摘は注目に値する。彼は振替価格を設定する目的の1つに意思決定問題を含むとしているのである。他の3人の著者は、振替価格を利用することを所与とした上で、そもそも振替価格を利用するのか否かという説明は行われていないのである。それに対して、Shillinglawは振替価格を利用する場合には、そもそも自製か内製かか意思決定に迫られることをも指摘している。この点については、他の3人の著者では指摘されていない点である。実際に業績評価の問題を考慮する際には、該当する事業部において内製か外注かか意思決定に迫られると予測されるため、このShillinglawによる指摘は非常に重要である。

また、NACAが報告した実務上の報告とテキストにおける振替価格における説明との最大の相違点は、責任中心点という点であろう。Anthony (1960) が指摘するように、責任中心点という概念は1950年代に生まれた新しい概念であると指摘している。確かに、Keller (1957) は責任中心点という用語を利用していない。しかしながら、彼は、振替価格の説明の端々に事業部管理者の責任の範囲という言葉を頻繁に利用しており、その説明の内容から暗に責任中心点を意識した内容であったとも解される。一方で他の3人の著者にとっては、責任中心点、より正確には利益中心点において振替価格の説明を行っている。管理会計では、この責任中心点の考え方から責任会計の議論へと進展していくと理解されているが、この当時、責任中心点の考え方から振替価格も責任会計の枠組みの中に取り入れられていく過程であったことが予想される。

以上のことから、Scapens（1985）が指摘する伝統的知識つまり、研究者によるかなりの合意というものが見られた。それは、振替価格の利用目的が事業部制組織を所与とした業績評価という枠組みのなかで説明されているという点である。また、より正確には、多少の用語の違いはあれ、事業部を責任中心点として設定し、その上で業績評価を行うために振替価格の利用がテキストの中に取り入れられていったと言える。

本稿の目的としては、振替価格が管理会計の領域に取り込まれるまでを示すことであったが、管理会計において振替価格が事業部の業績評価という領域に取り入れられたことから、Solomons（1965）による著書にも目を向けたい。詳細は次節において述べるが、事業部の業績評価という点において、1960年代に見られる著書としては、彼による著書ほどの確に示したものがいないためである。そこで、次節において、Solomonsによる著書が振替価格についてどのような見解を持っているのかを考察する。

3. 振替価格研究における伝統的知識

3.1 Solomonsによる研究の概要

管理会計において振替価格が事業部制組織における業績評価という観点から取り入れられたことが明らかにされた。これを明らかにするために1950年代および60年代のテキストに焦点を当てていたわけであるが、これらのテキストと検索時期を同じくしてDavis Solomonsによって事業部の業績評価に焦点を当てた著書が出版されている。本稿で明らかにされたことから、彼の著書、“Divisional Performance : Measurement and Control”に焦点を当てることには意味があると考えられる。

著書の内容を取り上げる前にSolomonsの経歴に少し触れておく必要があるだろう。彼は、英国の会計学者であり、会計及び経営管理、概念、会計基準といった幅広い研究業績で知られている。特に1976年にはA.A.Aの会長を務めるといった経歴をもつ研究者であった。様々な研究を行った彼の中でも当該著書は非常に有名であるとA.A.Aのwebページにおいても取り上げられるほどである¹⁶。

彼の著書は次の8章から構成されており、第6章で振替価格の問題を取り上げている。

Chapter1 The Organization of Divisionalized Business
Chapter2 Divisional Accounting and “Generally Accepted Accounting Principles”
Chapter3 Profit as a Measure of Divisional Performance
Chapter4 Some Specific Problems of Divisional Profit Measurement
Chapter5 Evaluating Divisional Performance by Return on Investment and Residual Income
Chapter6 Interdivisional Relationships
Chapter7 Budgetary Control of Divisional Operations
Chapter8 Nonprofit Measures of Performance

また、Solomonsによる著書を取り上げるにあたり、当該著書の翻訳を手掛け、また、事業部制の業績測定に関する研究者である鳥居（2014）についても触れる必要があるだろう。鳥居による著書は事業部制組織における業績管理会計を中心とした内容であるが、非常に

詳細かつ緻密に事業部制組織そして振替価格に関する見解がまとめられている。様々な著書や論文を取り扱っていることはもちろんのことであるが、彼の事業部制業績に関する基本的な考え方は、Solomonsによる研究に大きく影響されていると言っても過言ではないであろう。

鳥居は、振替価格の研究をミクロ経済学アプローチとして捉えるHirshleifer型アプローチと会計上のデータに基づくSolomons型アプローチという2つのタイプに大別することで事業部における業績評価の考えを示している。また、Solomonsによる研究は、Hirshleifer型アプローチとは異なり、実務での利用可能性から別の勧告をしているとしている¹⁷。また、その一方で両者のアプローチは全く別物ではなく、むしろ、SolomonsはHirshleifer型アプローチを暗黙に認めていることを指摘している。そもそも、原価と収益が測定でき、その差額としての利益最大化を目的とする限りにおいてどちらの方法を採用しても理論的に結論が変わることがないからである。

鳥居による見解も非常に重要であるし、事業部制組織における業績評価を体系的に理解する上では必要不可欠であろうが、以下では、純粹にSolomonsによる著書で取り上げられた内容を後追いすることで、1960年代の事業部制の業績評価についての見解に焦点を当てることとする。

3.2 Solomonsによる諸提言

(1) 事業部制の成功の前提と振替価格の設定方法

Solomonsは、そもそも事業部制を成功させるためには、事業部に個別の利益責任を与えることが必要であるとしている。この点について、職能別事業部制組織の例を取り上げ、そこでは利益責任を明確にできないことから、疑似的な利益責任を持たせることに何ら意味がないことを指摘している¹⁸。つまり、利益責任を明確にした上での利益測定システムが必要であり、プロフィット・センターの業績を可能な限り正確に経営管理者が評価することに役立つものでなければならないとしているのである。

また、そのようなプロフィット・センターに対して動機づけが重要であるとしている。しかし、実務上ここに矛盾が生じる可能性があるとしている。つまり、全社的な利益を犠牲にしながらも、事業部自らの利益を追求する可能性を示唆しているのである。すなわち、部分最適化の問題である。

この問題を解決する方法として、中間製品に競争市場が存在するかどうかで部分最適化の問題を回避出来る可能性を指摘する。つまり、市価が利用できるのであれば、振替元事業部における増分原価を振替先事業部に負わせることで自事業部の利益を増大させることを回避できているのである。ここで新たに生じる問題はそもそも市価の決定が困難であるということである。Solomonsは、振替製品に大まかに「同種」製品と括られるものとは区別できる特殊性があるかもしれないとし、その結果、その製品の市場は現実にきわめて制約を受ける可能性があるとしている¹⁹。つまり、そもそも市価が得られない状況の方が一般的であると指摘しているのである²⁰。

市価が得られない場合には、理論的な分析から限界原価または増分原価を用いることが

最適であるとされている²¹。この限界原価ルールを用いた価格決定の方法は、外部の競争価格がある場合でさえ成立する。また、事業部によって必要とされる中間製品を外部購入するのか、事業部間で振り替えるべきかの選択の場合にも限界原価ルールが強く支持されているとしている²²。これは、外部からの購入か内製かを比較する際にも有用となる。しかしながら限界原価ルールを用いることは実務上ほとんどないとしている。その理由としてSolomonsは次の3点を挙げている²³。

1. 企業によっては自分たちにとって最もふさわしい振替価格基準を選ぶ自由について、法的にあるいは制度上の拘束がある。
2. 限界原価に基づく価格決定が困難か、あるいは不可能な状況が多くある。
3. 生産量の大部分を他の事業部に振り替えている事業部にとって限界原価にもとづく価格決定は業績測定手段としての事業部利益の利用と多かれ少なかれ矛盾する。

実務上問題になる点とは3点目であるとしている。上述したように市価が用いられる場合には公正な扱いを受けるであろうが、外部市場が制限されていたり、何らかの理由で完全市場とみなすことが出来ない場合、市価の決定は困難になるし適切でもなくなる。これは、限界原価にもとづく価格決定のケースが市価を支持する制度上の圧力に反対するのに十分なほど強力かどうかを判断する問題であるとしている。

さらに、そもそも限界原価が必ずしもうまく働くわけではないことを指摘している。原価関数が、純固定費のような形であるか生産設備が不適切である場合には、中間製品の産出量がすべてを満足させることが出来ないのである。こうした状況では、本社の干渉なしに事業部間で解決しようとするれば、限界原価に基づく価格決定では、中間製品の満足いく配分を行うことは出来ないのである。特に生産量の増大に直面し、設備投資などの巨額の支出が発生する場合には、これを無視できず、これらの追加的支出に直面する時、限界原価分析の理論的根拠は失われるとしている。

中間製品を製造する事業部に生産能力の制約がある場合には、数理計画法を用いることで生産能力を最適に利用できることと生産量を制限する希少資源の価値からシャドウ・プライスが得られることである。ただし、これは、振替価格としての利用は提案しないとしている。

(2) 理想的な振替価格と利益責任

Solomonsは、理論上正しい振替価格といった場合にそれが何を意味するのかを確認することには意義があるとしている。市価を持たない状況で企業全体の利益を最大化するような振替価格の利用が事業部制組織の分権化という理念と一貫性があるかは疑問である。しかし、この議論については、そもそも供給事業部が必ずしも理想的振替価格を独自に決定できないという点が問題である。むしろ、事業部単独で最適解を導くことは不可能であり、この点を解決する唯一の方法は、両事業部の原価と収益に関するデータを要求する権限を持つスタッフ部門を設置することだけなのである。

そもそもSolomonsは振替価格の指示ではなく、製品の種類や数量をなぜ直接指示しないのかを指摘する²⁴。多少の自主性が失われる可能性もあるがその上で、Solomonsは、振

替価格の指示ではなく、製品の種類や数量をなぜ直接指示することで解決しないのかと指摘する。この点について、彼は多くの事業部制企業が既に本社の調整のもとで、振替価格を決定する際に用いる基準を定めているという点にあるとしている。協定価格が基準として用いられることが多いが、他の基準が定められている状況では、協定価格は必ずしも指示とは考えられないのである。

また、Solomonsは協定価格だけでなく、指示振替価格についても見解を述べている。スタッフ部門からの振替価格の指示が事業部の自主性を損なうとしても、生産及び販売計画に対する直接の干渉ほど自主性を損なうものではないため、事業部に全社的な利益と一貫性を持たせることも可能になると主張するのである。一方で、振替価格を指示することと自らの事業部の利益の最大化で全社的貢献利益の最大化を追求するという自主的事业部の考え方が両立するかについては、疑問が生じるとしている。ただし、これは利益責任の権限の委譲による分権化についてである。ここで問題になるのは、中間製品に従事し、外部の競争市場を用いて自由に生産物を販売できない事業部である。それにも関わらず、限界原価に基づく価格決定を用いること、あるいは振替元事業部において生産能力の制約がある状況では、有効な計画価格の利用に事業部の利益責任を結合することの困難性に直面するとしている。この時、スタッフ部門は、事業部活動の調整者として利益動機を減ぜしめるといっているのである。

限界原価による価格決定法は、振替製品のすべてが限界単位の増分原価と等しい価格で受け入れ事業部に振替えられることを意味している。生産量を増やし、増分原価が増大する限り、限界単位の増分原価にもとづく全製品の価格決定は、供給事業部の変動費を回収するだけでなく、固定費を回収し、利益を獲得することに貢献するのである。しかし、限界原価にもとづく価格決定の方法は、少なくとも事業部に対する動機づけを促すための利益の利用には適していないのである。

なぜならば、限界原価を用いた振替価格から生じる企業全体の利益と供給事業部の利益の間には矛盾が生じるからである。つまり、一方では、企業全体の収益性を最大にするための方針ともう一方は効率性を高めるためのインセンティブすなわち、業績評価のための測定尺度として利用し、事業部の自主性を保とうとする矛盾である。

また、供給事業部が余剰設備を持つ限り、限界原価で他の事業部への供給を余儀なくされる。需要を満たす能力がない場合には、制約のある資源の最適利用の問題に直面することになり、数理計画法が必要となる。しかし、数理計画法を利用することにより生産・販売量が本社によって強制される。つまり、数理計画法による振替価格を利用することでプロフィット・センターとしての事業部の自主性を損なうことに繋がるのである。

同様のことが事業部において有効な能力上の制約がない場合にも言える。このとき、限界原価にもとづく振替価格は企業全体の利益最大化には役立つが、供給事業部の利益最大化には役立たない。このことは、事業部制の本質的条件である利益の独立性が満たされないからである。そのため、全てあるいはほとんどの取引が別の事業部との間で行われるのであれば、供給事業部は別の事業部に併合されて単一のプロフィット・センターを形成するか、供給事業部が他の複数の事業部と取引するためにこの解決策が不適當であるような

場合、供給事業部をプロフィット・センターではなく、サービス・センターとすべきであると指摘している。なぜならば、他の事業部にサービスを提供する責任を持つが利益獲得の責任は持たないからである。

限界原価に基づく価格決定あるいは数理計画法による振替価格の決定を、サービスを提供するような事業部に対して自主性を結びつける困難性も指摘している。そもそも利益責任のない事業部に対して、利益責任を課すことによる便益よりも多くの損失を被る可能性があるためである。しかしながら、Solomonsはそもそも、利益によるインセンティブだけが効率を維持する唯一の方法ではないことを指摘している。事業部制を採用していない企業が事業部制企業よりも効率性が劣っているというわけではないからである。

3.3 振替価格の決定方法の提案

Solomonsは、上述してきたことに対して振替価格を設定する際に生じるであろう問題を分析するために次の3つの質問に分けることが出来るとしている。

1. 事業部が自由に参入できる振替製品用の外部の市場はあるのか。
2. 外部の競争市場がなければ、振替は大量に行われるか、または潜在的にかなり多いのか。
3. 外部の競争市場がなく、かつ振替量が相当量であれば、供給事業部は余剰生産能力を持つのか、それとも全需要には対応することが出来ない状態なのか。

さらに、上記の質問に対する回答によって次の(1)から(5)の状況が想定され、それぞれ状況に適した振替価格の決定方法が異なるとしている²⁵。

- (1) 振替製品の外部の競争市場がある。また、事業部は自由にそこに算入できる。
- (2) 振替製品の外部の競争市場はない。現在の振替量は多くないし、潜在的にもあまり多くない。
- (3) 外部の競争市場がない製品で、数量的には実際にも潜在的にも多い。ただし、振替取引は、供給事業部にとっては主要業務ではない。
- (4) 振替製品の外部の競争市場はない。振替は供給事業部の主要な部分である。また、供給事業部は、起こりそうな要求をすべて満たすことが出来る。
- (5) 振替製品の外部の競争市場はなく、振替量はかなり多い。しかも供給事業部ないしサービス・センターはすべての要求を満たすのに必要な能力を持っていない。

それぞれのケースに応じたSolomonsの解決案は次の通りである。

(1)の場合、外部市価が利用できるのであれば、それを利用することで十分である。自らの利益を最大にする意思決定を行うことで全社的な利益も最大になるからである。

(2)のケースは、いかなる振替価格を用いても問題はない。最も単純な解決策は、事業部間の価格交渉に任せることである。ただし、これは振替量が実際にも潜在的にも多くない状況において事業部間で協議された振替価格を決定するという提案である。そもそも、重要であるはずなのに振替量を少なくさせるような振替価格を決定しているのは、基準の選択が悪いことを指摘している。

振替価格研究の展開

(3) の場合には、製造事業部および販売事業部によってともに得られる資本利益率あるいは、売上高利益率を等しくする方法を推奨している。多くの場合に用いられる手段は、価格に関する限り、受入事業部を外部顧客と同様に扱うことである。顧客間で区別したくないという願望があるので、顧客のうち1つがたとえ内部関係者であっても、この実務が採用される可能性は高い。

(4) のケースの場合、供給事業部はサービス・センター（以下、供給サービス・センターとする。）として業務を執行すべきであり、受入事業部への振替価格は標準変動費を用いるべきである。この場合、次のような対応が必要となる。

- ① 振替製品の単位変動費が一定か生産量による変化があまりなければ、供給サービス・センターは、中間製品の価格を受入事業部に通知することで受入事業部は必要量を計算できる。
- ② 供給サービス・センターの単位当たり変動費が振替量により変化する場合、スタッフ部門による調停が必要になる。受入事業部は、供給サービス・センターから得られる生産水準別の原価情報および振替価格に応じた必要情報がスタッフ部門によって照合される。この場合振替価格は、需要と供給とを等しくする価格となり、スタッフ部門の判断で決定される。

標準変動費を用いる意図は、需要の偶発的変動により増大する供給サービス・センターの原価が回収させられるのを避けるためであり、また、標準原価からの不利な能率差異を供給サービス・センターに負担させることである。さらに受入事業部が供給サービス・センターに対して過剰な要求をするという誘惑を回避させるため、標準でない製品や標準品と異なる製品を必要とする事業部にその需要に見合う増分原価を負担させる必要もある。

さらに、ここでの問題は供給サービス・センターの固定費である²⁶。解決方法としては、固定費を、その製品を使用する事業部に製品原価ではなく、期間原価として配賦することである。この配賦は、受入事業部がその月に実際に受け入れる中間製品の量と直接の関係があってはならないが、供給サービス・センターの生産能力に応じて予定配賦による計算がなされるべきである。

供給サービス・センターが複数の事業部にサービスを提供する場合、予定固定費は、サービスを受ける各事業部に対して一定割合を負担させるべきであると指摘している。中間製品の固定費に対して、事業部の負担ベースとしての能力需要予算の利用は、実際データを用いるよりも次の3つの長所を持つ。

- ① 供給サービス・センターには予算差異がすべて残り、受入事業部へそれらを負担させない。
- ② その年の中間製品の受入量を受入事業部が決定する際、固定費が変動する危険を除去できる。
- ③ 供給サービス・センターの実際発生額の配賦計算を待つ必要がなく事業部の月次帳簿決算が遅延しない。

上述した内容は、供給サービス・センターの供給能力はニーズを満たすのに十分あり、かつ遊休能力はそれほどないことが明確に仮定されている。ここで、供給サービス・セン

ターが複数の事業部にサービスを供給しており、かつ相当の未利用設備がある状態で、その製品に対する需要が下降していると仮定する。この場合においても、供給サービス・センターの固定費の回収を図りうる機会が増えることはない。むしろサービス・センターの損益計算書に不利な操業度差異として未配賦の固定費を残すことで、事業部長や本社の経営管理者が製品の新しい販路を見つけるか固定費を低減することの必要性に気づくことになる。

(5)の状況と(4)の状況の違いは、提案される振替価格決定方針にあるのではなく事業部間の関係に責任を持つ本社スタッフ部門の役割である。ここでの違いは、供給事業部に受入事業部が要求する能力がないという状況である。また、希少資源の最適配分は、事業部単独ではできないため、最適配分の最適解は数理計画法を用いることになる。最適解に到達すれば、定められた方法でその資源の利用や特定の受入事業部に中間製品の数量を供給するために、供給事業部が再度その計算をするように指示されることはない。こうした事業部の自主性が損なわれる指示が、供給事業部にくだされるのであれば、振替価格は少なくともそれらの計画策定機能の重要部分を失うことになるのである。

上述してきた内容がSolomonsによる研究の最も大きな功績であると考えられる。というのも、万能な振替価格が存在しないという指摘はNACAの調査報告や本稿で取り上げたテキストなどでも言及されている。しかし、それらは、市価や原価を基準とした振替価格の設定方法に関する記述が中心であり、実際の企業が振替価格を利用する状況について、詳細な記述があったわけではない。ところがSolomonsは、振替価格を利用する状況に応じて、どのような問題が生じるのか、場合分けを用いて考察を行った点に大きな貢献があると思われる。

振替価格を設定する際の具体的な状況を想定し、ある設定方法を選択した場合に生じうる問題に対して具体的な解決方法を提示した研究は、少なくとも当時のテキスト等を見る限りではなかった。そうした解決策の提案はSolomonsが当時の企業において観察される振替価格の諸問題に目を向けたことによる結果なのであろうが、それまでのテキストにおいて万能な振替価格の設定方法が存在しないという問題に対して、万能ではないにしろ、一定の回答を与えたという意味でもSolomons以前までのテキストや論文に対する集大成的な研究であったと言えよう。

おわりに

本稿の目的は、振替価格の研究が管理会計においてどのように取り入れられてきたのかを明らかにすることであった。この目的のために、Scapensによる管理会計の伝統的知識という考え方を援用し、管理会計テキストにおいて振替価格がどのように説明されているのかを考察してきた。対象としたテキストは、Keller (1957)、Anthony (1960)、Shillinglaw (1961)、Horngren (1962)の4人の研究者によるものであった。

これらのテキストにおいて、Scapensが指摘する研究者によるかなりの合意が得られるのかを中心に考察を行った。結果としては、多少の見解の違いは見られるものの、事業部制組織における責任中心点を軸として、業績評価という枠組みの中で振替価格が管理会計

の領域に取り入れられたことを明らかにした。この結論が得られたことから本稿ではさらに、テキストの検索期間と同時期に出版されたSolomonsによる著書にも焦点を当てることとした。こうした理由としては、振替価格が当時の管理会計に取り込まれていった背景に事業部の業績評価が密接に関わっていたことから、彼の著書が示す内容において重要な記述があるのではないかということから追加の考察を行ったのである。一連の考察から得られた結論は次の2点である。

上述したことであるが、振替価格は、管理会計における業績評価、より正確には事業部制組織における業績評価の枠組みの中で取り入れられたという点である。振替価格と業績評価の関係についてはNACAによる調査報告書においても触れられていたことであるが、教育的側面すなわちテキストにおいて業績評価という枠組みの中で取り入れられたのである。

次に、Solomonsによる著書が1960年代における振替価格に関する集大成的な意味を持つものであったことである。それ以前のテキストにおいても、振替価格を利用する際の問題点や価格設定の欠点は指摘されている。しかし、Solomonsはそうした問題点を大きく場合分けをし、それぞれの場合において解決方法の提示を試みたのである。また、こうした解決方法が実務の観察を通して得られたものであり、その説得力も高い。この点については、それ以前のテキストや研究とは一線を画すものである。この点からも振替価格研究に対して、問題解決の1つの方法論として実務における観察の重要性を示唆するものである。さらにこのことは、Relevance Lostにおいて、実務と理論において乖離が生じているという内容を先取りした形で理論が実務に歩み寄った典型的な例の1つであろう。

最後に今後の研究の方向性としては2点ある。1つは、本稿が対象とした期間に行われた振替価格研究の精査である。本稿では、管理会計のテキストに限定して考察を行ったが、個別の研究としてどのような研究が行われていたのかについては触れていない。そのため、Solomons以前にもこうした研究が存在する可能性があるかを考察する必要があるだろう。もう1点は、Solomonsの著書以降、振替価格の研究がどのように行われたのかである。振替価格が管理会計の領域に取り入れられたことによって、それ以降の管理会計の展開に伴い、振替価格に関する見解にも展開が見られると予想されるが、実際にどのように展開されていくのかを考察する必要があるだろう。

注

- 1 Johnson and Kaplan (1987), p.10.
- 2 尾花 (2019) を参照されたい。
- 3 Scapens (1985), p.3.
- 4 Ibid., p.7.
- 5 Shillinglaw (1961), p.ix.
- 6 Keller (1957), p.402.
- 7 Anthony(1960), p.322.
- 8 Anthonyの1960年のテキストは1956年の改訂版として出版されている。責任中心点としての考え方は、1956年の初版で既にその説明がなされている。しかし、振替価格の説明を責任中心点の中で取り上げたのは、1960年が初めてである。

- 9 Ibid., p.321.
- 10 Shillinglaw (1961), p.728.
- 11 Ibid., p.728-729.
- 12 Ibid., pp.747-748
- 13 1967年の第2版のテキストでは、収益率の測定ではなく、分権化と振替価格という章で個別に振替価格の説明がなされている。
- 14 Horngren (1962), p.585.
- 15 本稿においてShillinglawによる指摘の正しさについて検討行うことは目的ではないため、それらのテキストの構成については割愛する。
- 16 A.A.AによるwebページにおいてSolomonsによる紹介がなされている（参考URL：<https://A.A.Ahq.org/Accounting-Hall-of-Fame/members/1992/David-Solomons>）。
- 17 鳥居（2014）， p.166.
- 18 Solomons., p.163.
- 19 Ibid., p.177.
- 20 市価が得られるという状況はそもそも完全競争市場において特定の製品の価格が一意に決まることに起因するものである。現実の市場においてはそのような状況はほぼ想定されず、市価を得にくいという状況がまま起るのである。
- 21 この点についてはHirshleifer（1956）による研究を参照されたい。
- 22 Solomons (1965), p.179.
- 23 Ibid., p.183-184.
- 24 Ibid., p.193.
- 25 Ibid., p.198-205.
- 26 提案に従えば、その製品の振替価格では回収できないが、本社に負担させることは可能である。しかしこの場合、受入事業部が振替製品の変動費のみを負担するとなると、受入事業部の利益が膨張する可能性がある。なぜなら、受入事業部は、回避できるのはサービス・センターの固定費だけではなく、サービス・センターの資本コストの負担も回避できるからである。

参考文献

- ・ A.A.A., "Report of the Committee on Foundations of Accounting Measurement," The Accounting review Supplement to Vol.XLVI, 1971, 1-48.
- ・ Anthony R. N., *Management Accounting : Text and Cases*, Richard D. Iriwin, Inc., 1960.
- ・ —, *Planning and Control Systems A Framework for Analysis*, Division of Research Graduate School of Business Administration Harvard University, 1965.
- ・ 青木茂男「A.A.A原価計算・管理会計委員会報告書の動向とそのインパクト」、早稲田商学、Vol.262、1977年、pp.1047-1066。
- ・ Beirman. H., "*Managerial Accounting: an introduction*", The Macmillan Company, 1959.
- ・ —, *Topics in Cost Accounting and Decisions*, McGraw-Hill Book Company, 1963.（溝口一雄監訳『原価管理と経営意思決定』、税務経理協会、1965年。）
- ・ Beyer, Robert, *Profitability Accounting for Planning and Control*, New York : Ronald, 1963.
- ・ Chandler Jr, A. D., *Strategy and Structure : Chapters in the History of the Industrial Enterprise*, Cambridge, Massachusetts: The M. I. T. Press, 1962.（三菱経済研究所訳『経営戦略と組織：米国企業の事業制成立史』実業之日本社、1967年；有賀裕子『組織は戦略に従う』、ダイヤモンド社、2004年。）
- ・ Gordon Shillinglaw., *Cost Accounting*, Richard D. Irwin, Inc., 1961.（中西寅雄監修『管理原価会計』、日本生産性本部、1964年。）
- ・ Heckert, J. Brooks and James D. Willson, *Business Budgeting and Control*, New York : Ronald, 1959.
- ・ Homer A. Black and John E. Champion, *Accounting in Business Decisions Theory, Method, and Use*, Prentice-Hall, Inc., 1961.

振替価格研究の展開

- ・ Horngren, C. T., *Cost Accounting: a managerial emphasis*, Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, 1962.
- ・ 飯野利夫『基礎的会計理論』、国元書房、1969年。
- ・ 伊藤 博『管理会計の世紀』、同文館、1992年。
- ・ Jack, Hirshleifer., "On the Economics of Transfer Pricing," *The Journal of Business*, Vol.29 (3), 1956, pp.172-184.
- ・ Johnson, H. T. and Kaplan, R. S., *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Press, 1987. (鳥居宏史訳『レレバンス・ロスト－管理会計の盛衰－』、白桃書房、1992年。)
- ・ Keller, I. Wayne, *Management Accounting for Profit Control*, New York : McGraw-Hill, 1957.
- ・ Neuer, John J. W., *Cost Accounting: Principles and Practice*, Chicago Ill.: Richard Irwin, 1957.
- ・ 尾花忠夫「振替価格の初期的研究」、国際研究論叢、第32巻第3号、2019年、pp.63-80.
- ・ Paul W. Cook, Jr., "Decentralization and The Transfer-Price Problem," *The Journal of Business*, Vol.28 (2), 1955, pp.87-94.
- ・ Robert W. Scapens., *Management Accounting: A Review of Recent Development*, Macmillan Publishers Ltd., 1985. (石川純治監訳『管理会計の回顧と展望』、白桃書房、1992年。)
- ・ Solomons D., *Divisional Performance : Measurement and Control*, Markus Wiener Publishing, inc., 1965. (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。)
- ・ 鳥居 宏『事業部制の業績測定』、中央経済社、2014年。
- ・ Welsch, Glenn A., *Budgeting : Profit-Planning and Control*, Englewood Cliffs, N. J. : Prentice-Hall, 1957.

