

管理会計論への招待

挽 文 子

一 はじめに

一橋大学商学部は、経営学科と商学科の二学科から構成されている。経営学科はさらに経営学部門、情報・意思決定部門、会計学部門、経営基礎科学部門の四つに分かれている。

筆者はそのうちの会計学部門に属し、管理会計論・原価計算論の研究をしている。一橋大学において現在「管理会計」および「原価計算」の講義を担当されているのは、筆者の恩師である廣本先生と、廣本先生の恩師である一橋大学名誉教授岡本清先生のお弟子さんで廣本先生の弟弟子にあたる尾畑先生である。

会計学部門には、ほかに財務会計（簿記・および監査

を含む）をご専門とされる先生が五名いらっしゃるの、合わせて八名の大所帯である。

一橋大学会計学の歴史は古く、伝統がある。会計関連科目を担当する現役の専任教官は八名であるが、すでに一九七五年一橋大学百周年の時点で、過去一橋大学において会計関係の科目を担当した教官は二十名を超えていたという。さらに本大学ないし大学院出身で他大学に就職して教鞭をとっている教官も含めたら、その数字が一桁増えるのは間違いない。また数の上だけでなく、これまで日本の学界に少なからざる影響を及ぼし、リーダー的役割を果たしてきたようである。筆者自身は不勉強で残念ながらそれを語れるほどの知見を持ち合わせていない。一橋大学会計学の歴史に興味がある学生は、附属図

書館に所蔵の一橋論叢から、たとえば次の号を探して自分で勉強していただきたい。第十四巻四・五合併号、第三十四巻四号、第三十九巻四号。

さて、一橋大学の会計学の話はそれくらいにして、いよいよ本題に入ることしよう。本稿では、筆者が研究している管理会計論・原価計算論とはなにか、いつ頃誕生し、どのような役割を果たすことが期待され、実際、世の中にどのような貢献をしてきたか、現在どのような問題に直面し、その課題を解決するためにいかなるアプローチがとられているかなどについて概説することとする。

二 管理会計論の誕生

管理会計とはなにかを語るとき、管理会計教育と実務ならびに研究の密接な関係に触れないわけにはいかない。そもそも管理会計論は、二十世紀初頭のアメリカにおいて管理会計教育の中から誕生したといわれているからである。⁽¹⁾

マッキンゼー社⁽²⁾は、現在も存在する有名なコンサルテ

ィング会社なので「あー、名前は聞いたことがあるわ。」
「あー、知っているよ。」という学生も多いのではなからうか。実はその会社の創設者の J. O. McKinsey が管理会計論の誕生に大きく貢献したといわれている(ちなみにマッキンゼー社の創立は一九二六年である)。

彼は一九二〇年当時シカゴ大学で教鞭をとっていたが、大学における会計教育について次のように述べていた。

「会計コースの役割は、学生に経営管理用具としての会計の利用を教えることである。その主たる役割は、職業会計士になる、あるいは、社会的統制手段として会計を利用する、あるいはまた、簿記技術に熟達した学生を教育することでもない。」⁽³⁾「会計研究に対するこのアプローチは、将来の企業の経営管理者にも、将来の職業会計士あるいは企業内部の会計担当者にも等しく望ましいものであると、私は信じている。会計専門家は、企業の経営管理者に最大のサービスを提供しようとするならば、経営管理者の観点を理解し、経営管理者が日々の問題を解決するのに利用できるデータを利用し易い形で提供できなければならない。」⁽⁴⁾

(3) 管理会計論への招待

つまり簡単にいうと、管理会計とは経営管理者が経営管理をするための用具の一つである。

管理会計教育は公認会計士および税理士といった職業会計士を指す学生というよりも、むしろ企業の会計担当者および経営管理者を指している学生を念頭においていると指摘されていることに注意して欲しい。管理会計教育は、管理会計システムを将来設計する側(会計担当者)ばかりでなく、それをうまく使いこなせるように将来つかう側(経営管理者)にも必要とされている。

とかく会計というと職業会計士を志望する学生だけが俄然はりきって(妙にうるさい音をたてて)電卓を使うの(ですぐわかる)受講するようである。「彼ないし彼女たちは専門学校にも通っていて、計算がばっちりできて優秀だから、私なんてかなわない。会计学概論しかとってない初心者だし……やめておくわ。」と、職業会計士を指していない学生のなかには、会計関連科目の履修を敬遠してしまっている人もいるようである。ちょっと残念な気がする。

というのも、大学で管理会計を教える立場にあるわれわれにとって、所与の条件のもとでの計算ができるだけでは将来何の役にも立たないと実は思っている。それよりもっと大切なことがあるからである。もちろん計算ができること自体を否定しているわけではない。できないよりは出来たほうがよいに決まっている。だが、計算ができるということだけでは、専門学校なら別であるかもしれないが、一橋大学を出たからには不十分であるといいたい。どのような情報ニーズがあってどのような計算が必要なのか、計算の前提条件および考え方を理解しなければ、所与の条件のもとでの計算がいくら得意であっても、社会人になってからあまり役に立たないからである。

さて、管理会計論の誕生期、管理会計教育の目的は、将来の企業の経営管理者および会計担当者を養成することであり、企業の経営管理者に役立つ情報を提供する会計を扱うものであった。それは基本的に今日でも変わらない。もちろん、違いがまったくないわけではない。たとえば、ひとくちに企業といっても、その当時管理会計

で対象とした企業は主として製造業であった。今日ではサービス業、非営利組織まで明確にその射程に入れるようになったという違いがある。

いずれにしても企業の会計担当者は、なによりも経営管理者の観点に立って、彼らなし彼女らがどのような経営問題を抱えているか、その解決のために自分がどのような役割を果たせるか、いかなるシステムを設計し運用すればよいかを検討することが大切である。大学の管理会計教育の目的の一つは、将来会計担当者となつてから、経営管理者のニーズに応じて適切な情報を提供できるよう、学生に知識を習得させることである。

ところで、Mckinsey は、幅広い学生に経営管理用具としての会計の利用を教えることを強調した。なぜか。それはそもそも企業の側においてそのような教育を受けた学生が就職してくれることを強く望むようになったからである。管理会計・原価計算の実務自体は産業革命以後、近代的な工場制度をとる製造企業、すなわち紡績会社、鉄鋼会社、鉄道で誕生し、十九世紀中ごろまでに発展してきた。なぜ二十世紀になって経営管理用具としての会計がわかる会計担当者および経営管理者に対するニ

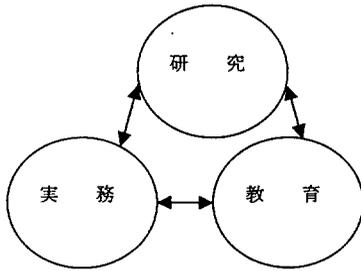
ーズが高まったのだろうか。

それは、当時のアメリカにおいて、企業合併が盛んに行われ、企業の規模が大きく拡大したことに関係する。

そのような企業においては、管理の集権化をはかる一方で、職能部門別に分権化を推進しなければならぬという大きな経営管理問題が生じたからであった。その問題に対処すべく、さまざまな職能部門の活動を調整する手段として、また同時に管理の集権化のため、管理会計システム(具体的にいうと、たとえば予算管理システム)が必要とされ、それを設計・運用する会計担当者が重要な役割を担うようになったのである。

企業において管理会計を担当する会計担当者をアメリカではコントローラーと呼ぶ。合併した大企業では職能部門別組織が採用され、諸職能部門、たとえば製造部門と販売部門、購買部門と製造部門、財務部門と購買部門の活動を調整するという仕事、さらには諸職能部門の活動が能率よく行われるよう管理するという仕事が重要であると認識されるようになった。さらに職能部門別組織の下での管理に失敗した DuPont および General Motors では一九二一年新たに事業部制が採用されたが、

(5) 管理会計論への招待



ここでは事業部の活動が効果的かつ能率的に行われるよう事業部長を動機づけるための業績測定・評価システムの設計という仕事と同時に、トップ・マネジメントが事業部の業績を評価し、意思決定をおこなうために必要な情報を提供するという仕事が一層重視されるようになった。

その結果、企業においては財務担当者 (Treasurer) とは別個に、そこから独立する形で管理会計を専門に担当するコントローラー (Controller) が新たにこの時代に誕生し、その後事業部制組織を採用する企業数の増加とともにコントローラーの数も急速に増加した。

大学においてはそのような状況を背景に、それまでの主に職業会計士を目指している学生に向けての会計教育プログラム (財務会計プログラム) とは別途、それに加え、新たに管理会計プログラムが採

用されるようになったのである。

管理会計研究では当時重要な経営管理問題となった調整およびコントロールのための予算管理システムなどがホットなトピックとされ、またコントローラーの教育のために管理会計の体系化が図られた。

こうして、実務におけるコントローラーの誕生、将来のコントローラーおよび経営管理者を養成するための管理会計教育、管理会計についての体系的な知識を教育することを企図した研究が三位一体となったところで管理会計論が誕生し、その後も教育と実務ならびに研究の三つが上図のように密接な関係をもちつつ、少なくとも一九七〇年代初頭までは発展を遂げてきたのである。

三 管理会計論の体系

それでは管理会計はどのような役割を果たすことが期待され、世の中にどのような貢献をしてきたか。次にそれについて具体的に考えることにしよう。

管理会計は、しばしば意思決定会計と業績管理会計とに分類される。

意思決定会計は、非反復的、臨時的な問題の解決に役

立つ特殊報告システムを扱う。たとえば、自動車の部品を千個製造することのできる工場で現在の生産量は八百個だとする。いつも販売している価格五万円よりも低い価格四万円で二百個購入したいという新規注文が入った。さてその注文を引き受けるべきか。このような問題はとりわけ現在のように不況が続く状況のもとでは重要な経営問題である。

一九二九年の大恐慌以降の不況期にも、今日と同様、企業実務においては遊休生産能力をいかに活用するかが重要な経営問題とされた。そのような問題を解決するには差額原価収益分析を行えばよいのである。差額原価収益分析に関する研究は、遊休生産能力の活用が重要な経営管理問題であったことから、大恐慌以降盛んに行われるようになり、一九三〇年代半ば頃には教育でも題材として取り上げられるようになった。

では、差額原価収益分析とは何か。それは、経営管理者が行うべき意思決定問題に関連する収益と原価だけを拾い出し、差額収益と差額原価との比較によって差額利益を会計担当者が計算し、それらの情報を経営管理者に提供する方法である。経営管理者は受け取った情報とさ

らには会計以外の情報にもとづいて新規注文を引き受けるべきか否か意思決定を行う。ここで実際に注文を引き受けるかどうかの意思決定を行うのは経営管理者であって、会計担当者ではないということに注意して欲しい。

ところで、差額原価収益分析はどのような業務的意思決定(新規注文を引き受けるかどうかといった問題以外にも、たとえば部品を自製するかそれとも外注するかなどの問題も業務的意思決定に含まれる。)のみならず、投資の意思決定にも役立つ。生産・販売に使用される固定資産に対する投資、つまり新規設備投資を行うべきか、行うとすればどの投資案を選択すればよいかといった投資の意思決定は、将来の長期間にわたり、その企業の業績に重大な影響をもたらす。景気の善し悪しにかかわらず企業にとって重要な経営問題である。

設備投資の意思決定問題に関する研究は、第二次世界大戦後、企業実務における設備投資の急増を背景に、一九五〇年代から始まった。その問題が教育されるようになったのは一九六〇年代である。

設備投資の意思決定は、それによる影響が長期に及ぶ

(7) 管理会計論への招待

ことから、差額原価収益分析を行うにあたって、貨幣の時間価値を考慮する必要がある。設備投資案に関連する予想増分キャッシュ・インフローと予想増分キャッシュ・アウトフローとの時間価値を考慮するという点が業務的意思決定問題における差額原価収益分析とは異なる。設備投資の意思決定に際して、会計担当者は経営管理者の情報ニーズをしっかりとらえた上で、次のような問題に取り組む。どの意思決定モデル(時間価値を考慮した方法にも、正味現在価値法、内部利益率法、収益性指数法など複数のモデルがある。)が望ましいか、設備投資に関連するキャッシュ・フローを予測する、現在価値に割り引くための資本コストを設定するなど。⁽⁵⁾

意思決定会計の役割と貢献についてはこれくらいにして、次に業績管理会計について検討することにしよう。意思決定会計では、前述のように非反復的、臨時的な問題の解決に役立つ特殊報告システムを扱うのに対し、業績管理会計では、継続的に行われる活動の計画とコントロールに役立つ経常的な報告システムとプロセスを扱う。歴史的に見ると、職能部門別組織における計画とコン

トロールに役立つ経常的なシステムとプロセスから、事業部制組織におけるそれへと、業績管理会計は発展を遂げてきた。

第二次世界大戦後、企業の設備投資が増大したと先ほど指摘したが、同時にその時代には企業の多角化が進んだ結果として、あるいは多角化を図るために、事業部制組織を採用する企業が増大した。事業部制組織を採用する企業においては、ある事業を行っていくために必要な権限が大幅に事業部長に委譲された。彼ないし彼女は、その権限の範囲内で自由に意思決定し、行動することができるようになった。

しかし、必ずしも事業部長はトップ・マネジメントが望む意思決定をし、行動するとは限らない。そのためには何らかの仕組みが必要とされたのである。

トップ・マネジメントの目標を事業部長に意識させ、その達成に向けて動機づけるためのシステム設計に対するニーズが実務で高まり、それに関する研究が盛んに行われるようになった。こうして、そのようなニーズにこたえる管理会計が誕生したのである。

一九六〇年代半ばには、業績管理会計として、予算編

成、短期利益計画のための会計、責任会計、事業部の業績測定と評価に関する諸問題などのトピックが教育されるようになった。

さて、ここまでの説明で賢明な皆さんのことだからお気づきのはずである。「そうか、意思決定会計と業績管理会計との違いは、臨時的なものを扱うのかそれとも経常的なものを扱うかの違いなんだ」と。

しかしそうではない。もっと重要な違いがある。システム設計のアプローチが異なるのである。管理会計システムは、上位の経営管理者の意思決定に役立つ情報を提供するという情報提供システムとしての機能と、上位の経営管理者が下位の経営管理者の意識、意思決定や行動に何らかの影響を及ぼすという影響システムとしての機能、すなわち情報提供機能と影響機能という二つの機能をもつ。上位の経営管理者がどちらの機能をもたせたいかによって、管理会計システム設計のアプローチが異なるのである。

情報提供機能を重視したいと上位の経営管理者が考えている場合、会計担当者は、情報処理コストを唯一の制

約として、よりよい意思決定を彼ないし彼女が行うために必要なあらゆる情報を、できるだけ正確・厳密に測定し、伝達するようなシステムを設計しなければならぬ。そのような管理会計システム設計のアプローチを情報アプローチという。

上位の経営管理者が影響機能を重視したいと考えている場合には、下位の経営管理者の意識、意思決定や行動に影響を与えることができるよう、活動と会計数値の關係が理解しやすい、あるいはメッセージが伝わりやすい管理会計システムを会計担当者は設計する必要がある。そのような管理会計システム設計のアプローチを影響アプローチという。

意思決定会計では情報アプローチに基づくシステム設計が行われる。それに対して、業績管理会計では影響アプローチに基づくシステム設計が行われてきたといえる。たとえば、業績管理会計では経常的な報告書の作成にあたって、管理可能性を考慮すべきであると強調されてきたし、事業部制会計の權威といわれているD.Solo-nousも、事業部制会計では事業部長に対する動機づけが何よりも重要であると指摘している⁽⁶⁾。もっとも影響ア

ブローチによって設計されたシステムが、上位の経営管理者の意思決定にまったく役立たないわけではない。情報提供機能もある程度果たす。つまり一つのシステムが両方の機能を果たすわけである。とはいえ、業績管理会計システムの設計にあたっては、そのシステムを通じて上位の経営管理者の意図を適切かつ明確に下位の経営管理者に与えることが優先される。そのためにはときには情報提供機能を犠牲にしても、影響アブローチが採用されるのであり、システム設計者は、上位の経営管理者が意図した影響を下位の経営管理者にうまく伝え、彼ないし彼女が望ましい意思決定や行動をすることが可能となるよう、意識してシステム設計をする必要がある。

ところで、事業部の業績測定・評価のための会計は、業績管理会計のなかでも重要な一分野である。ここでそれを例にとり、管理会計実務と研究のインターラクシオンについて補足説明することにしよう。

事業部制を採用する企業数が増大し、そのもとでの管理の問題が重要性を増してきたことを背景に、一九六一年「Trustees of Financial Executive Research Foun-

dation は、そうした企業における会計コントロールに焦点をあてた研究を行う決定をした。調査対象とされたのは「General Electric, DuPont, Merck, Johnson and Johnson など、皆さんも一度は名前を聞いたことがあるであろう米国の大企業二十五社である。

こうして企業実務を対象に研究が進められることになったのであるが、だからといってそうした企業の実務を詳細に調べて紹介することが研究の目的とされたわけではない。むしろ観察された最善の実務についての説明が重要であると考え、そこで当時ペンシルベニア大学ウォートンスクールで教鞭をとっていた Solomons に研究を依頼した。事業部の業績を測定し、コントロールするための望ましい方法についての考え方を読者に理解してもらえようという報告書をまとめて欲しいと。

この依頼を受けた彼は、その研究成果を一九六五年に出版したが、その序文にも次のように記されていることに注意すべきである。

「単に現行の実務の調査を行うことが私の目的ではなかった。その目的のためならば、質問票を利用すること

によって、はるかに多数の企業をカバーしたほうが適切であっただろう。私は、異なる実務の賛否両論を明らかにし、そして、それらの相対的メリットに関する私自身の判断を下すことを望んだ。その結果、本書は現行諸方法の単なる中立的記述にとどま⁽⁷⁾っていない。」

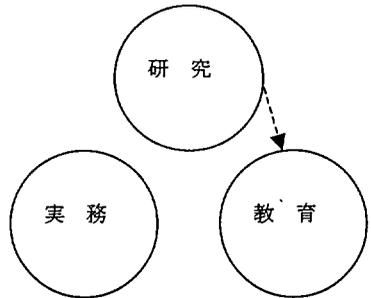
こうして彼は、前述したように事業部長の動機づけを重視した業績測定システムの設計について詳細に論じ、事業部長の業績測定の観点から、RI (Residual Income) が望ましいと結論づけたのである⁽⁸⁾。

研究と実務とのつながりについて考えるとき、そのような研究の姿勢は大いに参考になる。

四 管理会計の Relevance Lost

さて、右下の図と五〇七頁の図の違いに皆さんは果たして気づいただろうか。実は管理会計論を研究し教育するわれわれにとっては、その違いは非常に重要な問題である。

研究と教育の両方が、実務とつながっていない！ そのことに起因して、われわれはタイトニック号に乗船し



ていた乗客と同じような危惧の状態に陥ったのである。理論と実務との乖離、つまり管理会計論はまったく実務に役立っていないという問題である。さらに悪いことには、研究と教育とのつながりも破線となっていて、しかも矢印も一方通行である。

そのような危ない状態に陥っていることを世界中の管理会計研究者に明確に意識させるきっかけとなったのが、一九八七年ハーバード・ビジネス・スクールから出版された、ハーバード・ビジネス・スクール教授の R. S. Kaplan とポートランド州立大学教授 H. T. Johnson との共著 *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting* であった。

一九八〇年代、それまで世界の経済をリードし続けてきたアメリカ企業、とりわけ製造業の国際競争力の低下という状況を背景に、その本が学界および実務界に与え

た影響は本当にものすごいものであった。

しかし幸いなことに、タイタニック号の甲板で氷河を見つけた見張り番よりも気づくのがわずかに早かったためであろうか。われわれはタイタニック号と同じ運命をたどることは決してなかった。再び、現実の企業を実際に訪問して、経営管理者がどのような問題を抱えているのか、それを解決するためにどのような管理会計システムが利用されているのか、それを通じて本当に問題を解決することができているのか、できていないとすれば新たにどのようなシステムを再設計すればよいかなどについての研究が、精力的かつ組織的に行われるようになってきたのである。インタビューをするために少なからぬ欧米の研究者が日本企業を訪れたことは記憶に新しい。それらの研究成果はふんだんに教育にも盛り込まれるようになってきた。したがって、教育と実務とのつながりも出てきていると言える。それでは新しいトピックとして、どのような問題が扱われているのか。項を改めてごく簡単に紹介することにしよう。

五 現代管理会計論の課題

Relevance Lost以降、もっとも注目を集めてきたのは、一つにはABC (activity based costing) である。ABCとはなにか、なぜ誕生したのか、従来の環境のもとで適切とされてきた管理会計システムには何がかけていて、それとABCとはどこが異なるのか。それらは、現代の管理会計研究者にとって重要な問題であり、精力的に研究が行われている。

筆者の場合、大学院の博士課程に入ってから始めて、本格的にABCに関する教育を受けたのであるが、いまではそのテーマは大学生向けの教材にも広く取り上げられるようになっており、皆さんも「管理会計」の講義を受講すれば、その計算法と利用目的、どのような状況で適切なシステムなのかなどについて学習することができ

る。ABCは革新的な管理会計モデルといわれており、情報提供システムとして、同時に影響システムとしての機能を果たすことが期待されている。

トヨタでは早くも昭和三十年代に設計され、採用されてきた原価企画と目標原価計算について、ABCと同様、世界中の研究者によって研究が進められている。さ

らに最近ではRIがEconomic Value Addedと名前を変えて再び注目されはじめている。

以上、技法に焦点を当てるとそのような発展が見られるが、管理会計論の発展はそれだけにとどまらない。管理会計システムの設計にあたり、実務では実際に前述した情報アプローチと影響アプローチ、いずれかが採られているのだろうか。両方の機能を一つのシステムに期待して、どちらの機能も果たさないというような問題が生じたというようなことはないだろうか。導入してからそれが定着し、その企業は成功をおさめているだろうか。おさめていないとすれば、同じようなシステムを導入してもその運用によるベネフィットが異なるのはなぜだろうか。

そのような問題はこれまであまり研究されてこなかった。しかしながら新たなシステムを導入したり、既存のシステム的大幅な再設計が行われた場合には、そのような問題について研究するチャンスであり、実際にそのチャンスをおかした研究が進められている。

企業を取り巻く国内外の環境が激変し続けている。そのような状況のもと、不採算事業分野を切り捨て、将来有望と思われる事業への重点的資源配分やそうした新規事業の育成による事業の再構築が非常に重要な経営問題となっている。

管理会計では、いままでそうした事業構造戦略をはじめとする戦略との関係を明確にはとらえてこなかった。戦略と管理会計というのもここ十年位の間で盛んに研究が行われるようになった重要なトピックの一つである。

戦略と管理会計、それは意思決定会計の分野の問題として、また業績管理会計分野の問題でもあり、それぞれの分野で研究が進められている。

意思決定会計の分野では、たとえば子会社の設立ないし統合・閉鎖といった意思決定に役立つ情報の提供を、業績管理会計では、事業部長を積極的に事業の再構築に向けて動機づけると同時に、トップ・マネジメントの意思決定にも役立つ管理会計システムの設計と運用に関する研究が進められている。

たとえば事業の再構築のために日本企業においては社内資本金制度が見直されたり、カンパニー制度という名

のもとに新たにその制度が導入されたりしている。

しかしながら、それらについてはまだ研究の初期段階にあり、ABCのよう⁽⁹⁾に教育の題材として扱うようになるまでには時間がかかるかもしれない。いち早くそれを教育するためには精力的かつ組織的に現実の実務を対象とした研究を進める必要がある。

アメリカの企業が一九八〇年代に直面した厳しい状況に、日本の企業もいま直面している。そのような厳しい状況におかれている多数の企業の会計担当者が、それに対処すべく、管理会計システムやプロセスを大幅に再設計し直している真⁽⁹⁾最中である。

管理会計研究者として、そのような実務の中立的な記述にとどまることなく、異なる実務の賛否両論を明らかにし、それらの相対的メリットに関する筆者自身の判断を下すべく研究を行っていきたいし、またわれわれ若手の管理会計研究者はそうしていかなければならない。

教育者としては、そうした研究成果をできるだけわかりやすく、将来の会計担当者および経営管理者に教えていく責任がある。

一橋大学名誉教授の岡本清先生は、貴著を次のように結んでおられる。

『原価計算の将来は、バラ色である。』という言葉で、読者諸賢に心からの敬意を表しつつ、本書を結ぶことにしたい。⁽⁹⁾

孫弟子の筆者も、まだかけだしの身で大変生意気ながらそれにあやかって、次のように本稿を結びたい。

「管理会計論の将来は、バラ色である。喜んで皆さんをご招待したい！」と。

(1) アメリカにおける管理会計論の誕生と現代に至るまでの展開については、廣本敏郎『米國管理会計論発達史』森山書店、一九九三年を参照されたい。定価六千五百円。「高すぎる」と感じる学生がいるかもしれないが、読んでみれば「決してそんなことはなかった」と気づくはずである。いかなる管理会計システムを設計・運用すればよいかという意思決定では、設計にかかるコストとそれを運用することによるベネフィットとを比較して、どんなにコスト

がかかろうともそれを上回る。ネットが得られる見込みがあればそのシステムが採用される。この本の購入の意思決定においても、そのアプローチを採用すればよい。

(2) マッキンゼー社については、ホームページ (<http://www.mckinsey.co.jp/>) をご覧下さい。

(3) J. O. McKinsey, "Accounting Courses in Preparation for Business Management", Paper and Proceedings of the AUIA (March, 1920), p. 56.

(4) J. O. McKinsey, *Managerial Accounting*, The University of Chicago Press, 1924, p. XIII.

(5) 差額原価収益分析についても、知りたいと興味を覚えた学生には、岡本清『原価計算(五訂版)』第十三章から第十五章、国元書房、一九九四年および廣本敏郎『原価計算論』第十五章から第十七章、中央経済社、一九九七年

をお勧めする。

(9) D. Solomons, *Divisional Performance: Measurement and Control*, Financial Executive Research Foundation, 1965, p. 286, p. 166.

(7) Ibid., p. ix.

(8) RI がなぜ当時盛んになったのかについての Solomons の判断は、調査対象となった General Electric の管理会計システム設計者の見解に多大の影響を受けたようである。同社がなぜ RI を望ましいとしたかについては拙稿「事業構造の変革と管理会計：GE のケース」一橋論叢第一〇七巻五号を参照されたい。

(9) 岡本清、前掲書、九〇二頁。

(一橋大学専任講師)