

責任会計論の生成

伊藤 克容

1 序

アンソニー (R. N. Anthony) は、1989年に公表した「管理会計についての回顧」と題する論文の中で、「管理会計論の最も重要な発展の1つは、責任会計という名で知られている。」¹⁾ とのべた。責任会計に対するこのような評価は、彼だけにとどまらず、多くの管理会計論の研究者によって共有されているものであろう。責任会計は、今日の管理会計論の重要な概念のうちのひとつであると考えられているのである。したがって、現在、管理会計に関するかなり多くの文献で、責任会計について論じられている。むしろ、管理会計論に関連するテキストで「責任会計」に言及しないものは、少数派であるといつてよい。

わが国では、1960年(昭和35年)に通産省産業合理化審議会から公表された答申「事業部制による利益管理」による定義が、ひろく知られている。そこでは、「責任会計とは、予算統制や原価管理を遂行する場合に要請される会計制度であつて、その要点は会計数値と管理組織上の責任者の結びつきにある。いい換えれば、それは職制上の責任者の業績を明瞭に測定しうる会計制度である。…責任会計のバックボーンをなすものは、その企業の管理組織(責任と権限の構造)である。」²⁾ と述べられている。

上にみられる定義のほかに、各論者は、責任会計について、それぞれの定義づけを行なっている。様々な論者による責任会計の定義にくわえて、その内容を検討してみると、同じ責任会計という概念を用いている場合にも、

それが叙述された時代によって、あるいは、論者によって、その意味するところにかかなりの違いを見出せるようである。論者によって、表現上の多少の違いがあるのは当然だとしても、様々な見解の相違を目の当たりにしてみると、それが表現上の問題に帰せられる範囲にとどまっているようには見うけられない。つまり、責任会計論を時代を追って順に検討してみると、その内容は、年代を経るにつれて、かなりの変貌をとげているのではないか、ということに思いいたるのである。

そこで、責任会計論は、いかなる変遷をたどってきたか、また、その原因となるものは何であるのか、ということが問題となってくる。言換えれば、各論者は、責任会計の本質的要素を、何にもとめているのか、それは、いかに、また、なぜ、変化してきたのか、という疑問が生じてくるのである。

上の問題にこたえるための最初の手続として、本稿では、ひとまず、責任会計論の生成時に問題を限定し、責任会計論についての歴史的な考察を試みたい。責任会計論が、いかに生成したか、を確定することは、それがいかに変化したかを考えるためには、最初に行なわれなければならない不可欠な作業だと考えられる。すなわち、生成時責任会計論の本質的要素を確認することが、本稿の目的である。

2 1920年代の文献にみられる責任会計的思考

以下では、前述の責任会計とは「予算統制や原価管理を遂行する場合に要請される会計制度」であるとの記述に留意し、1920年代における予算統制(予算管理)および原価管理を論じた文献を検討する。1920年代という時代までさかのぼるのは、この時代は、ほぼ、管理会計論の生成期に位置付けられ³⁾予算統制および原価管理の両分野における代表的な初期の文献が出揃いはじめた時代だからである。この時代の文献では、責任会計という言葉こそ、用いられていないものの、「会計数値と管理組織上の責任者の結びつき」という、上述の意味での責任会計的な思考が、かなりはっきりと主張されているのである。

(1) 予算管理論にみられる責任会計的思考

以下では、1920年代における予算管理論の代表的論者達の所説を検討する。まず、その一人であるマッキンゼー (J. O. McKinsey) の見解をみてみよう。

*マッキンゼーの見解

マッキンゼーは、予算管理の重要な目的は、部門の活動を調整し、あるいは部門の活動をコントロールすることであると考えていた。そこで、彼は、そのような目的に有用であるためには、予算は部門別、すなわち責任別に編成しなければならないということを、明確に認識していたのである。この点は、彼の著書の中で非常に強調されている。たとえば、費用予算に関する議論で、彼は次のように述べているのである。

「現代の企業組織では、コントロールは、企業組織を構成する個人を通じて行われる。組織構成員を通じて有効な費用の管理を行なうつもりならば、費用は、その各費目にたいする責任を明らかにするように分類することが必要である。」⁴⁾ このように、マッキンゼーは、組織構造、従って、組織図に照らして費用を分類すべきことを認識していた。

*予算管理論におけるその他の論者の見解

マッキンゼーのほかにも、1920年代の予算管理論の文献で責任会計的思考を表明しているものは、かなり多く見うけられる。主要な論者の見解をいくつか、ピックアップしてみよう。

たとえば、フレイザー (G. E. Frazer) は、1922年に発表した論文「予算管理」の書きだしを次のようにはじめている⁵⁾。

「予算管理について、3つの前提をおこう。第1は、企業予算は権限と責任を明確に定めた経営管理組織を前提とする。第2に、企業予算は、組織に責任を負わせるように勘定が維持されていることを前提とする。そして第3に、企業予算それ自体が、組織的な責任別の未来勘定のシステムである。」

また、1922年にスイート (H. N. Sweet) も予算について、「責任の区分

に一致した勘定の分類がなければならない。いいかえれば、勘定は組織に調和していなければならない。もし、責任が明確に定義されていないか、あるいは、責任の重複が存在するならば、予算は組織におけるこの欠陥が除かれない限り円滑に動かないであろう⁶⁾と述べている。

このように1920年代初期の予算管理論の文献においては、経営管理者の責任に対応させた予算編成の必要性、それを可能にするための明確な権限・責任関係および責任別の勘定分類などが、かなり重要視されていたことがわかる。しかしながら、どのような基準で責任別に分類された勘定に数値を集計すればよいかについては、明確な説明は、行なわれていなかったのである。

(2) 原価管理を指向した原価計算論にみられる責任会計的思考

原価管理を指向した原価計算論の文献にも、しばしば、責任会計的思考をみてとることができる。以下では、代表的な論者の見解を見てみることにしよう。

*ファーガソン(W. B. Ferguson)の見解

1920年のNACAの大会でファーガソンは、「企業の経営管理にたいする原価計算の関係」という論文を発表している。そこでは、ファーガソンは、価格決定(as a guide to setting the selling price)のための原価計算に対して、原価管理(to check up the efficiency of departments, foremen, workmen, materials, and machines)目的の原価計算をより近代的な原価計算システム(the more modern cost systems)と呼び、その当時、次第に重要性をましつつあることを指摘した。そして、原価管理のための原価計算について重要な点として、次のように述べている。

「…会計担当者は、原価計算システムを組織図に基づかせ、組織単位ごとに原価を集計する。それによって、経営管理者は、部下に、それぞれの原価グループに対して責任を負わせることができるようになる。このような原価責任の明確化(localization of responsibility for costs)は、原価管理および生産管理のかなめ石なのであって、近代的な経営管理者によって期待される類の原価計算システムに最も不可欠なものである⁷⁾」。

ファーガソンは、原価管理目的のためには、部門ごとに責任原価 (responsibility costs) を測定する必要があること、そして、それは工場組織に基づいた勘定分類があってはじめて可能であることを明確に認識していた。

さらに、ファーガソンの見解で注目すべき点は、工場部門の業績報告書に製造間接費を記載する場合には、細心の注意が必要であるということ を主張している部分である。

「業績報告書は、部門の製造間接費のうち、その部門自体が責任を負っているのは、いったい、どの部分であるか、をしめさなければならない。前述した経営管理上の原則、すなわち、責任の明確化は、製造間接費を配賦する際にも適用されなければならないのである。だれもが、業績報告書上で自分が実際には責任を有していない原価数値に対して、責任を問われるようなことがあっては、ならないのである。これは実際に行なうのが難しいことなのだが、原価管理のためには、絶対必要なことである。これがうまく行なえないならば、原価管理の視点からは、部門の経営管理者の業績報告書には製造間接費をいっさい記載せずに、単に工場原価 (factory costs) にそれを含めてしまった方がましである。」⁸⁾

上記のようにのべていることから、ファーガソンが、原価管理目的を達成するためには、部門の経営管理者には、彼が実際上の責任をもっている費目のみに対して、責任を負わせるようにするべきであることをはっきりと意識していたことがうかがえる。

ここで注目しなければならないのは、経営管理者が責任を負うべき費目についての彼の説明である。ファーガソンは、製造間接費は、その発生原因の観点から、製造活動に実際に付随する部分 (really incidental to production) とそうでない部分、すなわち、機械の不働時間に付随する部分 (incidental to non-production or idle time of machines) とに明確に分離することを主張している⁹⁾。これによって、工場の製造活動の能率を、販売活動あるいは景気動向の影響から分離することができる。彼によれば、工場の経営管理者達は、前者にのみ責任を負っているものであり、そのみが工場内の

原価管理活動のために必要とされる原価数値なのである。

*ウィリアムズ (J. H. Williams) の見解

ウィリアムズも、1921年の論文「原価計算にたいする技術者の態度」で、ファーガソンと同様の主張をより明確に行なっている。すなわち、「2つの観点からの原価数値の表示」という表現によって、責任・権限関係と一致した勘定組織を構築する必要性、および、操業度変動の影響を工場内の経営管理者の業績測定から排除することを勧告しているのである。

彼の言葉では、2つの観点は、つぎのように説明されている。

「原価計算が、経営管理をより有効なものにするためには、2つの観点から、原価数値は表現されなければならない。ここで2つの観点とは、経営管理者の責任 (managerial responsibility) と原因 (causes) である。経営管理者の責任という言葉によって、私がいおうとしていることは、組織および責任配分が明確に決定される以前に、勘定分類が行なわれるならば、明らかに、それはひどいものとなるということである。責任の区分を確定する以前に、原価記録を区分するならば、会計担当者や企業の所有者は最終的な業績情報を得ることが、できるかもしれないが、経営管理上の有用性は業績報告書から奪い去られてしまうということである。原因という言葉で、私がいおうとしているのは、操業度が、原価および利益、労働能率、経営管理能率、購買能率、販売能率などに与える影響である。」¹⁰⁾ ここで、ウィリアムズは、操業度の影響を工場内の経営管理者の業績測定から排除し、望ましい業績評価標準を提供する手段として、製造間接費に対して変動予算を設定する議論を展開している。

このように、原価管理を指向した原価計算論の文献では、少なくとも1920年代初頭には、原価を権限・責任と発生原因の両方を考慮して、各経営管理者にあとづけるように主張されていた。

以上のように、1920年代の予算管理および原価管理に関連するいくつかの文献では、コントロール目的のためには、経営管理者ごとに、すなわち、責任センター別に、原価を集計することが必要であると明確に認識されてい

た。原価を各責任センターに実際に集計するには、経営管理者に対して、いかなる原価をチャージすべきか、についての一般的な基準がなければならない。この時期には、責任センターへの原価の集計は、経営管理者の責任に基づいて行なうべきであるとの主張が、みうけられたが、それは、同時に、原価の発生原因も等しく強調するものであった。すなわち、経営管理者に対してチャージすべき原価を決定するには、組織内部の要因（経営管理者にあたえられた権限）と組織外部の要因（景気変動の影響など）の両方を考慮しなければならないと考えられていたのである。このような見解は、1930年代から40年代にかけても、見受けられるのである。その時期は、異なる目的には異なる原価」の思考が浸透していった管理会計論の成長期¹¹⁾にあたり、様々な原価概念が次第に整理されるようになった時期である。したがって、前述の議論は、管理可能費の定義をめぐる論者の見解にそのまま反映されているのである。

3 責任会計概念の生成

(1) はじめに

管理可能費という用語自体は、1920年代には、はやくも用いられていたが、その明確な定義は行なわれていなかった。その点は1930年代においても同様であった。

管理可能性の概念を一般的な形で明らかにしたのは、フィスク（W. P. Fiske）によってである。フィスクは、1942年に発表した論文「原価の性質とその使用」のなかで、管理可能費と管理不能費の分類について、次のようにのべている。彼によれば、「特定の作業にかかったコストの一部だけが、管理可能費であり、残りが管理不能費である。この管理可能性の概念は、責任（responsibility）と因果関係（causation）の2つの要因に基づいている。」¹²⁾ 原価の発生額は、責任によって、つまり権限の行使によって影響されるとともに、さらには原価の発生原因、つまり市場価格の変動といった企業外部の環境によって影響されるという。明らかに、彼は、管理可能性を責

任と因果関係の両面から規定しているのである。

これに対して、バッター(W. J. Vatter)は、1938年に発表した論文「経営管理者の観点からの原価計算の再検討」で、管理可能費と管理不能費の区分について次のような説明を行なっている。

「原価数値を業務活動の能率測定に利用する際に、原価の管理可能性の問題(the question of cost-controllability)がしばしば発生する。その業績を原価数値で判定される経営管理者のコントロール外の多数の要因が、彼の部門の原価数値に影響を及ぼしうる。たとえば、職長は、より注意深い監督と検査によって工員の誤りや浪費を避け、それによって、彼の部門で消費される材料の数量をコントロールすることができるが、その材料の価格はコントロールできない。重大な価格変動を含め、それに責任を負わせることは明らかに誤りである。それゆえ、部門の能率を測定するために使用する原価数値は、管理不能な要因による原価の変動をその部門の原価勘定から除くような方法で確保しなければならない。」¹³⁾

上の記述からあきらかなように、バッターは、原価の管理可能性を経営管理者にあたえられたコントロール手段という面からのみ、規定しようとしているのである。この点は、バッターが、その後、1945年に発表した論文「製造間接費配賦の限界」において、より明確にされる。この論文で、バッターは、管理可能費に関連して、次のようにのべている。「経営管理者の重要な課業の1つは、責任を明確にすることである。この目的を押し進めるための実践的な手段は、原価を特定の組織単位の業務に関連づけることである。しかし、原価の組織単位への関連づけは、組織原則にのっとって行なわれなければならない。そのなかで、もっとも基本的なものは、上級の経営管理者から課せられた責任は、その経営管理者に認められた権限と一致していなければならないというものである。この原則を経営管理目的のための原価集計(cost assignments)に適用することによって、管理可能費の概念が形成されるのである。もし、経営管理者が、彼の部門の原価に対して責任を負うのであれば、それらの原価は、彼がコントロール手段を有する費目、すなわち、

彼自身の意思決定によって変更できる原価のみから、構成されていないならばならない。」¹⁴⁾

このように、バッテリーは、管理可能費は、上層から委譲された権限、すなわちフォーマルな組織構造に依拠した原価概念であると主張したのである。

前述したフィスクに代表されるような責任と因果関係の両面から、管理可能性を規定する考え方に対して、バッテリーにみられるのは、組織内の経営管理者にあたえられた権限のみに注目する考え方である。その後、後者が、次第に支配的な見解として認知されるようになる。

AAAの1951年度原価委員会は、「原価概念および基準委員会報告書」において、管理可能費(controllable costs)および管理不能費(uncontrollable costs)を次のように定義している。すなわち、「管理可能費とは、ある階層の経営管理者の監督下において、直接コントロール対象となりうる原価である。」¹⁵⁾ また、「管理不能費とは、ある階層の経営管理者の権限のもとにコントロール対象とはなりえない原価である。」¹⁶⁾

このように管理可能費および管理不能費の概念については、各階層の経営管理者が職制上有する権限に基づいて、原価要素の発生をどの程度コントロールしうるかという観点からの分類が、支配的となった。すなわち、経営管理者に、いかなる原価をチャージすべきかという議論は、公式の組織構造を重視し、そこで各経営者に認められた権限によって判断すべきであるという結論に収束していったのである。このように形成された管理可能費の概念こそが、責任会計論が生成した際に、その基盤となっていたものである。

(2) 第2次大戦後の時代背景

責任会計という概念が、形成され、文献上に責任会計なる言葉があらわれはじめるのは、第2次世界大戦直後のことである。前節までに見てきたように、管理可能費が明確に定義されれば、責任センターにいかなる原価をチャージすべきか、という問題には、一応、こたえがでるのである。それでは、なぜ、責任会計の概念化が、この時期に行なわれたのであろうか。当時の時代状況について、考えてみよう。

ジャクソン (J. H. Jackson) は、1952年に「半世紀におよぶ原価計算の発達」と題する論文を発表し、約50年間にわたる原価計算の発達をまとめた。彼によれば、第2次世界大戦以降、大きな関心をひきおこすようになった問題として、「あらゆる階層の経営管理者に対する内部報告 (internal reporting to all levels of management)」をあげている¹⁷⁾。こうした問題が提起された理由として考えられるのは、ひとつには、戦時経済体制から正常な体制への急転換にともなって、予想される競争に勝ちぬくために、企業はよりタイトな原価管理の必要性を感じていたことである¹⁸⁾。ノット (R. B. Knott) は、これに関連して次のように述べている。「戦争は、経営管理者、とくにコントローラーの責任を相当、重いものにした。企業活動に影響を与える変化のテンポは、加速しつづけている。産業界全体が、市場、原材料、方法の変化に直面している状況である。原価は上昇の一途をたどる一方、競争は激化しているので、どの企業も有効なコントロールの手段を必要としている。責任会計は、そのようなコントロール手段を提供する方法を指し示すものである。」¹⁹⁾

同時に、多くの大企業では、上層の経営管理者達は、次のような問題に直面していた。すなわち、「企業の方針をどう、形成すればよいか」、「どのように、権限を委譲するか」「コントロールは、どう行なえばよいか」、「各部門の考え方を調和させるには、どうすればよいか」といった問題である²⁰⁾。企業規模の拡大につれてこうした問題は、一層、深刻になってきていたのであり、統括経営管理者の負担が過重になったり、部門経営管理者の全社的総合判断が欠如したりするなど、経営管理者上層部の機能低下が問題視されるようになっていた。こうした事態に対処するには、「適切に設計されたコントロール手段によって、経営管理者は責任と権限を委譲し、不必要な細部から解放されることができるようになり、なおかつ、結果が満足いくものであることが保証されている」²¹⁾ 必要があるとの認識がなされたのである。

責任会計概念は、第2次世界大戦後の原価管理意識の高揚とあらゆる階層の経営管理者に対する報告システムの必要性、とりわけ、上層の経営管理者

による権限の委譲を可能にする手段の必要性を背景として生成されたと考えられる。すなわち、ヒギンズ (J. A. Higgins) が、「責任会計は、会計理論および会計原則の大変動 (a drastic change) をともなうものではない。それは、主として会計が強調するポイントを、製品原価から原価管理の側面に移動させるものである。そこでは、原価データは、伝統的な財務諸表作成目的のための製品原価計算によって、調整され、混ぜあわされる前に、「誰が、それをしたか」に基づいて、原価が報告され、集計されることによって、経営管理者に提供される業績報告書が、原価管理を強調しているのである」²²⁾と、のべているように、生成時の責任会計論は、それ以前に展開されていたコントロールにかかわる管理会計の諸技法に、理論的に、なにか、新しい要素を加えたというものではない、むしろ時代の状況にあわせて、全階層の経営管理者に有益な業績報告書を提供する手続きとして、再構成されたものであると考えられるのである。

(3) 生成時の責任会計論

マッキンゼー・アンド・カンパニー社の経営コンサルタントであったノット (R. B. Knott) は、1946年に「コントローラー」誌上に掲載された論文「責任会計」で、責任会計を「会計手続きを直接、経営管理者や監督者の責任に結びつける方法」²³⁾と定義した。

続いて1950年に、ロッキード航空機会社の組織調整者 (organization control coordinator) の地位にあったエイルマン (H. B. Ailman) は、ロッキード航空機会社での経験に基づいて、責任会計論を展開した。彼は、「責任会計は、会計によるコントロール・システム (accounting control system) を管理組織および部門管理者・監督者の責任に結びつけたものを意味する。これは業績を促進する方向に管理組織単位の業績を評価し活動を行なわせるように、その組織単位の原価を集計し、報告するような組織が作られるときに達成される。したがって、原価と予算のシステムは組織と結びついているのであり、組織はこれらのシステムを適合させるようにデザインされる」²⁴⁾とのべた。

エイルマンのあとアーサー・アンダーセン・アンド・カンパニー社のヒギンズ(J. A. Higgins)は、責任会計を「原価が、組織内の責任のレベルごとに集計され報告されるよう、組織にあわせて設計された会計システム」と定義した。ヒギンズは、21枚もの図表を利用しながら、階層的会計報告システムを明快に説明した²⁵⁾。

このように第2次世界大戦後、責任会計という概念が文献に現れるようになるのであるが、この時期の各論者の所説をみると、基本的なスタンスは、非常に類似しているのが明らかである。たとえば、スタンダード・プランズ社のコントローラー補佐だったカドマス(B. Cadmus)は、業績報告書の要件として以下の4つを指摘している²⁶⁾。

- ①報告書は、組織構造にしたがわなければならない。
- ②報告書は、報告書の受取人がコントロール手段をもちうる情報のみを示すべきである。
- ③報告書は、会計記録から作成されるべきであり、また、会計記録に結合されていなければならない。
- ④報告書は、負担になるほど詳細なものではなく、実績と傾向の適切な表示を与える程度に結果が要約されているべきである。

上のような点は、いずれも、複数の論者によって、指摘されているところである。

また、カドマスは、企業組織は、軍隊の組織に非常に近いものであるとのべ、次のような軍隊組織の報告制度を例にあげている。「伍長(corporal)は、彼の分隊(squad)にのみ関係する命令を受け取り、そして彼の分隊の業績のみを示す詳細な報告書を受け取る。軍曹(sergeant)は、彼の小隊(platoon)にかかわる命令およびその小隊の業績を示す報告書を受け取る。以下、組織の高いレベルに同じように、続いていく。」²⁷⁾

このように、生成当時の責任会計論においては、公式の組織構造に基づく権限関係が、ひじょうに強調されているのである。この点が、責任会計論生成時の文献にみられる顕著な特徴である。しかし、AAA1955年度委員会に

よって公表された「経営管理目的のための報告書の基礎をなす原価概念試案」では、この点に関して、早くも異なったスタンスが採用されるようになるのである。AAA 1955年度委員会は、経営管理者にチャージすべき費目について、次のような見解をのべている。

「1人の人間（責任センター）にチャージすべき適切な原価を決定する際の指針は、次の通りである。(a) その人がそのサービスの取得および利用の両方に関して権限を有しているなら、そのサービスの原価は彼にチャージすべきである。(b) その人が、彼自身の行動によって原価の大きさに重大な影響を及ぼすことができるなら、その原価は彼にチャージしてよいだろう。(c) その人が、彼自身の行動によっては、重大な影響を及ぼすことができないとしても、責任を負っている人達に働きかけるように関心を持ってもらいたいと経営管理者が望む費目は、彼にチャージしてよいであろう。」²⁸⁾したがって、AAA 1955年度委員会の見解では、経営管理者にチャージすべき費目の決定は、かならずしも彼に認められた公式の権限のみによって規定されないのである。

4 むすび

本稿では、文献をたよりに、責任会計論の生成を確定し、その生成時の特徴を明らかにしようとしてきた。責任会計的な思考は、原価管理を指向した原価計算論および予算管理論の初期の主要な文献がでさう 1920年代初頭ごろにはすでに、かなり明確な形で意識されていた。しかし、責任センターにいかなる費目をチャージすべきか、についての議論では、経営管理者の責任と原価の発生原因の両方の要因が等しく意識されていた。すなわち、1920年代には、「会計数値と管理組織上の責任者との結びつき」の必要性は、明確に意識されていたが、後のように、企業の公式組織の観点に焦点をしばって、管理可能費を規定するという点までは、概念の整理は、行なわれていなかったのである。

1930年代後半から1940-50年代にかけて、様々な目的に関連する原価概

念が整理され、そのような動きの中で管理可能費および管理不能費の定義が明確にされるようになった。その際、原価の管理可能性は、公式組織構造の中で各経営管理者にあたえられた権限に基づくものであるとする考え方が優勢となった。責任会計論は、このような管理可能費の概念の上に立脚して生成したのであった。

責任会計論が生成した背景には、第2次世界大戦後の原価管理意識の高揚、および企業規模の増大によって、有効なコントロール手段を当時の経営管理者達が必要としたことがある。このような事情のもとで、第2次大戦直後に生成した責任会計論の特徴としては、公式の職務記述書およびそれに基づく責任、権限が、非常に強調されているという点があげられる。この点に関して、AAA 1955年度委員会は、経営管理者にチャージすべき費目を決定する3つの指針を論じ、異なった見解を表明するものであった。

- 1) Anthony, [1989], p. 10.
- 2) 通産省産業合理化審議会, [1960].
- 3) 廣本, [1993]によれば、1919年から1929年は、アメリカ合衆国における管理会計論の生成期と位置づけられている。
- 4) McKinsey, [1922], p. 280.

マッキンゼーは、この点に関して、1924年の著書「管理会計 (Managerial Accounting)」では、記録は、責任を決定できるように企業の組織と一致するように作成されるべきであり、また、標準は、実績との比績が容易にできるよう表示されなければならないので、勘定と同一の分類で表示すべきであると指摘している。McKinsey, [1924].

また、廣本 [1982] および同 [1983] によれば、ヘイズ (M. V. Mays) およびクエンタンス (H. W. Quaintance) も責任会計的な思考を表明している。

- 5) Frazer, [1922], p. 99.
- 6) Sweet, [1922], p. 223.
- 7) Ferguson, [1920], p. 82.
- 8) Ferguson, [1920], p. 83.
- 9) 原価管理のために、不働費の総額を把握しなければならないという問題意識

は、1901年に「エンジニアリング・マガジン」に連載されたチャーチ（A. H. Church）の論文にさかのぼることができる。チャーチの間接費計算論については、岡本 [1964] を参照されたい。

10) Williams, [1921], pp. 111-112.

11) 廣本 [1993] によれば、1930年から1945年までの時期が成長期とされている。

12) Fiske, [1942], pp. 985-986.

13) Vatter, [1938], pp. 693-694.

14) Vatter, [1945], p. 175.

廣本 [1983] によれば、ゲッツ（B. E. Goetz）もまた、費目を部門にチャージするには、原価発生に対するその部門の経営管理者の権限に基づいて行なうべきであると主張していたことがわかる。

15) AAA, [1952], p. 179.

16) AAA, [1952], p. 179.

17) Jackson, [1952], pp. 24-26.

18) 廣本, [1984], pp. 52-53.

19) Knott, [1946], p. 438. また、第2次大戦によって、原価管理問題への取り組みが、中断され、戦後、ふたたび関心をもたれるようになった事情については、NACA, [1947], pp. 918-920. を参照されたい。

20) Holden, *et. al.*, [1951], p. vii.

21) Holden, *et. al.*, [1951], pp. 8-9.

22) Higgins, [1952], p. 128. 引用頁数は、Thomas [1955] による。

23) Knott, [1946], p. 436.

24) Ailman, [1950], p. 1116.

25) Higgins, [1952].

26) Cadmus, [1946], p. 1005.

27) Cadmus, [1946], p. 1006.

28) AAA, [1956], p. 189.

《参考文献》

American Accounting Association, Committee on Cost Concepts and Standards, "Report of the Committee on Cost Concepts and Standards," *The Accounting Review*, April 1952.

American Accounting Association, Committee on Cost Concepts and Stand-

- ards, "Tentative Statement of Cost Concepts Underlying Reports for Management Purposes," *The Accounting Review*, April 1956.
- H. B. Ailman, "Basic Organization Planning to Tie in with Responsibility Accounting," *NACA Bulletin*, May 1950.
- R. N. Anthony, "Reminiscences About Management Accounting," *Journal of Management Accounting Research*, Fall, 1989.
- B. Cadmus, "Management Control through the Medium of Reports," *NACA Bulletin*, July 1, 1945.
- W. B. Ferguson, "Relationship of Cost Accounting to Business Management-From the Viewpoint of the Business Executive," *NACA Year Book*, 1920.
- W. P. Fiske, "The Nature of Cost and Its Uses," *NACA Bulletin*, March 15, 1942.
- G. E. Frazer, "Budget Control," *Bulletin of the Taylor Society*, Vol. 7, No. 3, June, 1922.
- J. A. Higgins, "Responsibility Accounting," *The Arther Andersen Chronicle*, April, 1952, in W. E. Thomas, Jr., (ed.), *Reading in Cost Accounting, Budgeting, and Control*, 1955.
- P. E. Holden, L. S. Fish and H. L. Smith, *Top-Management Organization and Control: A Reserch Study of the Management Policies and Practices of Thirty-one Leading Industrial Corporations*, MacGraw-Hill Book Company, Inc., New York, 1951.
- J. H. Jackson, "A Half-Century of Cost Accounting Progress," *NACA Bulletin*, September, 1952.
- M. N. Kellogg, "Fundamental of Responsibility Accounting," *NAA Bulletin*, April, 1962.
- R. B. Knott, "Responsibility Accounting," *The Controller*, April, 1946.
- J. O. McKinsey, *Budgetary Control*, The Ronald Press Company, 1922.
- J. O. McKinsey, *Managerial Accounting*, Vol. I, The University of Chicago Press, 1924.
- National Association of Cost Accountants, "Trends in Cost Control Practice," *NACA Bulletin*, March 15, 1947.
- W. H. Smith, "Establishing Management Standards," *Management and Administration*. Vol. 3, No. 1, July, 1922.
- H. N. Sweet, "Budget-Their Construction and Use," *NACA Year Book*, 1922.

- K. C. Tiffany, "Reports for Management," *The Accounting Review*, April, 1950.
- W. J. Vatter, "Chapter XXIX : A Re-Examination of Cost Accounting from the Managerial Viewpoint," in J. J. W. Neuner, *Cost Accounting : Principles and Practice*, Business Publications, Inc., Chicago, 1938.
- W. J. Vatter, "Limitations of Overhead Allocation," *The Accounting Review*, April 1945.
- J. H. Williams, "The Attitude of the Engineer to Cost Accounting," *NACA Year Book*, 1921.
- J. H. Williams, "A Technique for the Chief Executive" *Bulletin of the Taylor Society*, Vol.7, No. 2, April, 1922.
- 青木茂男「現代管理会計論（新版）」国元書房，1984年。
- 伊藤博「現代管理会計論序説」白桃書房，1971年。
- 伊藤博「管理会計の世紀」同文館，1992年。
- 岡本清「アレキサンダー・ハミルトン・チャーチとその間接費計算論」一橋論叢，1964年4月。
- 上総康行「アメリカ合衆国における責任会計論の生成（1）」、「同（2）」、「同（3）」『名城商学』，1979年2月，pp. 341-371, 1979年11月，pp. 48-82., 1980年1月，pp. 43-71.
- 上総康行「アメリカ管理会計史」（上・下巻）同文館，1989年。
- 小林健吾「第9章 予算管理手法の展開」（木内佳市編「予算管理」体系管理会計2）同文館，1974年。
- 小林健吾「予算管理発達史—歴史から現在へ—」創世社，1987年。
- 小林哲夫「業績管理原価計算」同文館，1974年。
- 小林哲夫「責任会計における管理可能性概念」国民経済雑誌，1983年。
- 小林哲夫「管理可能性原則と会計責任」会計，1993年。
- 近藤恭正「予算管理論—条件適合理論による展開—」中央経済社，1980年。
- 谷武幸「事業部管理会計の基礎」国元書房，1983年。
- 谷武幸「管理会計システムと相互依存性の管理」国民経済雑誌，1984年2月。
- 通産省企業局産業合理化審議会財務分科会「事業部制による利益管理」，1960年。
- 廣本敏郎「米国管理会計の成立」一橋論叢，1982年6月。
- 廣本敏郎「米国生成期管理会計論の成立と展開」会計，1983年4月。
- 廣本敏郎「米国管理会計論発展期の研究—その胎動期—」一橋論叢，1983年6月。
- 廣本敏郎「コントロールのための会計の発展：動機づけを中心として」商学研究25，1984年5月。

廣本敏郎「米国管理会計論発達史」森山書店, 1993年.

溝口一雄「責任会計」(黒澤清責任編集(新しい会計学 第4巻)「責任会計」), 日本経営出版会, 1967年, pp. 3-97.

溝口一雄「経営統制」ダイヤモンド社, 1970年.

吉川武男「責任会計による予算管理モデルの研究」多賀出版, 1983年.

(一橋大学大学院博士課程)