慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	セグメントの概念規定についての諸見解と今後の方向
Sub Title	The Views and Direction of Definition of Segment
Author	内野, 一樹(Uchino, Kazuki)
Publisher	
Publication year	1992
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.35, No.5 (1992. 12) ,p.151- 163
JaLC DOI	
Abstract	本稿は,我国先学のセグメントの概念規定についての諸見解を紹介するとともに,今後の方向を探ることを意図するものである。そこでは,我国先学の概念規定の論拠となっている米国の2つの所説,即ちCharles T. HorngrenとWalter B. McFarlandの所説を検討し,さらにはその変遷を辿ることを通じて,(1)我国先学の概念規定は,例示的規定であること,(2)セグメントという用語が,管理会計論上様々に設定される計算客体を包括する方向にあること,といった2点を抽出し,今後の課題として,セグメントが包括する各具体例の相互関連を整理するための指針を提示するべきことを指摘する。
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19921225-04056220

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

三田商学研究
35巻 5 号
1992年12月

研究ノート

セグメントの概念規定についての諸見解と今後の方向

内野一樹

<要　約>
本稿は，我国先学のセグメントの概念規定についての諸見解を紹介するとともに，今後の方向を探ることを意図するものである。そこでは，我国先学の概念規定の論拠となっている米国の2つの所説，即ちCharles T. HorngrenとWalter B. McFarlandの所説を検討し，さらにはその変遷を辿ることを通じて，①我国先学の概念規定は，例示的規定であること，②セグメントという用語が，管理会計論上様々に設定される計算客体を包括する方向にあること，といった2点を抽出し，今後の課題として，セグメントが包括する各具体例の相互関連を整理するための指針を提示するべきことを指摘する。

<キーワード>
セグメント，概念規定，計算客体，Charles T. Horngren, Walter B. McFarland，管理責任単位，NAAリサーチ・レポート

1. はじめに

近年，我国では，セグメント情報の開示内容について議論されてきたが，「セグメント情報の開示基準」が公表され，セグメント情報の開示が制度化されるに至り，議論の中心は，各企業の実施状況の評価に基づいた基準の今後の改訂・補強に移りつつある。[1] そうした動向の中で，セグメントの概念規定については，「セグメント情報の開示基準」では必ずしも明確にされておらず，[2] かつセグメントについての議論は，管理会計において既定のものである，という見解[3]が表明されていることからも明らかなように，セグメントの概念規定は，管理会計において議論すべき主題であると

1) セグメント情報の開示実態に関する文献としては，例えば以下のものが挙げられる。伊藤邦雄・大杉秀雄・梶川　融他『セグメント情報の開示実態（別冊商事法務第136号）』商事法務研究会，1992年。長谷川茂男「わが国初めてのセグメント情報開示はいかになされたか」［監査法人トーマツ編『セグメント情報の会計実務<第2版>』中央経済社，1992年］所収，189—240頁。

2) 財務会計上のセグメントの概念規定は，本稿の考察対象ではない。財務会計上のセグメント概念規定については，以下の文献を参照されたい。
赤塚安弘「セグメント情報とは」［監査法人トーマツ編『セグメント情報の会計実務<第2版>』中央経済社，1992年］所収，1—7頁。

3) このような見解を表明している文献としては，例えば以下のものが挙げられる。青木茂男『管理会計研究』中央経済社，1988年，12—13頁。櫻井通晴「セグメント別計算の管理会計的視点」『企業会計』第29巻第10号，1977年10月，77頁。若杉明『企業会計の論理』国元書房，1985年，118—119頁。

見做されている。しかしながら，管理会計論においてセグメントは，他の会計技法を主題として扱った文献の中で断片的に概念規定されるにとどまっており，しかも，主として1960年代の欧米の文献を拠り所としており，今日必ずしも十全とはいえない。本稿は，こうした観点から，先学のセグメントの概念規定についての諸見解を紹介するとともに，今後の課題となる点を指摘することを通じて，セグメント思考の本質への接近を意図するものである。

本稿では，まず，我国の先学の諸見解の論拠となっている米国の2つの文献の検討を行った上で，我国の先学が如何にその2つの文献よりセグメントを概念規定されているかを検討する，という研究姿勢を採用した。というのは，戦後の我国の管理会計論研究は欧米の文献研究から出発しており[4]，先学の諸見解の紹介と今後の課題を指摘することを試行する，という本稿の目的に照らした時，米国の文献の検討という原点に遡ることは止むを得ないと思われるからである。しかも，「セグメント」という用語自体が外来語であることを考えれば，何らかの形で語感を反映しているであろう，米国の文献におけるセグメントの概念規定を検討することから始めることは，妥当であると思われるのである。

2. 先学の論拠となっているセグメントの概念規定

我国の先学のセグメントの規定は，以下の1965年のCharles T. Horngrenの所説と1966年のWalter B. McFarlandの所説を拠り所としている。まず，両所説を紹介し，次いでその相違を明らかにする。

2－1 Charles T. Horngrenのセグメントの概念規定

Charles T. Horngrenは，1965年の著書“Accouting for Management Control: An Introduction”の第11章「責任会計と原価配分への貢献アプローチ」の中でセグメントを原価配分の対象と捉えて，以下のように概念規定している。この1965年の著書の規定は，それ以後の彼の著書においても採用されている規定である。[5]

「経営者は，彼の意思決定の指針を得るために，様々な対象に関する情報を必要とする。彼は何らかの対象についての原価を探し求めているのである。即ち，製品，製品グループ，工場，販売領域，機械時間，作業時間，事業部門，顧客，あるいは注文等についてである。我々は，この何らかの対象をセグメントと呼び，そして原価および売上，またはその一方（costs and／or sales）を個別的に決定することが望まれる業務活動系列（line of activity）または組織の一部（part of an organization）であれば全てそれをセグメントと規定しよう。[6]」

従って，Horngrenは，原価および収益の両方，または何れか一方を計算対象とし，業務活動上の区分または組織上の区分である計算客体として，セグメントを概念規定しているのである。尚，本稿では，計算対象という用語を，原価，収益，利益等の計算する対象の意味で使用し，計算客体という用語は，計算対象の領域の意味で使用している。

また，Horngrenが，経営管理上の様々な計算客体をセグメントとして規定していることは，彼がセグメントを設定する目的を広く捉えて，次のように述べていることからも明らかであろう。

「セグメントの諸原価は意思決定の際に相当影響を及ぼす。故に，セグメントの諸原価は，慎重に，そしてその情報が集計される目的を特に考慮して算出されなければならない。そのような目的には次のものが挙げられる。①各々の経営者，製品または製品グループ，セールスマン，販売領域，あるいは機械についての業績評価。②価格設定，設備の選択，ならびに様々なプロジェクトについての意思決定。③棚卸評価や損益算定のために諸原価を算出すること。[7]」

---

4) 青木茂男「管理会計の変遷と今日的課題」『税経通信』第31巻第2号，1976年2月，16—19頁。

5) 1965年の概念規定は，それ以後の彼の著書で↗↘も踏襲されているものである。例えば，1987年の著書において，以下のように規定されている。
「セグメントは，原価と収益の何れか一方，あるいは両方を個別的に決定することが望まれる業務活動系列または組織の一部である。」
Charles T. Horngren and George Foster, *Cost Accouting: A Managerial Emphasis*, 6th ed., Prentice-Hall, 1987, p.452.

6) Charles T. Horngren, *Accounting for Management Control: An Introduction*, Prentice-Hall, 1965, p.274.

7) Ibid.

2－2　Walter B.McFarlandのセグメントの概念規定

Walter B. McFarlandは，彼の著書という形式を採って出版された[8]，1966年のＮＡＡ[9]レポート"Concepts for Management Accounting"の第3章「製品別および市場別の利益計画設定」の中で，セグメントについて次のように述べている。

「利益計画設定において，経営管理者によって区分された各々の製品および市場セグメントは，計画設定に関連ある原価と収益とが区別され，測定されることを要する会計実体（accounting entity）である。通常，個々の製品は，品質，最終用途，あるいはブランド名といった基準によって幾つかの系列に分類される。市場セグメントは地理上の地域，顧客クラス，配給経路等である。利益計画設定のためには，1つのセグメントが市場別・製品別の総売上高(total sales)から成ったり，この総売上高のうち意思決定を行う必要がある部分だけから成ることもある。[10]」

従って，セグメントは，利益計画設定目的で設定される計算客体であって，原価と収益との両方を計算対象とする計算客体として概念規定されているのである。また，上記の規定には，会計実体という用語が見られるが，計算客体の意味で使用されている。

ところが，

「目標利益計画（target profit plan）が設定されると，製品および市場について示されている計画が，その計画を実施することが期待される複数の経営管理者の原価および利益責任単位（managerial cost and profit responsibilities）に対する期間予算に組み替えられる。[11]」

という記述にも見られるように，製品セグメント・市場セグメント別の利益計画を期間予算に組み替えた後の計算客体である管理責任単位に対しては，セグメントという用語を使用していないのである。

以上のセグメントの概念規定に関するHorngrenの所説とMcFarlandの所説の共通点は，業務活動のデータが集計される計算客体であるという点である。他方，両所説の相違点としては，以下の3点が挙げられよう。

① 計算対象が相違する。

② セグメントの設定目的を限定しているか否かが相違する。

③ セグメントに分類が採りいれられているか否かが相違する。

①については，McFarlandの概念規定が，原価と収益の両方を計算対象とするのに対して，Horngrenの概念規定は，計算対象が原価と収益のどちらか一方であっても良いとする点で，計算対象による制約条件が緩いといえる。ところが，計算対象は，セグメントを設定する目的が異なれば相違するものであるということを考えれば，①の計算対象の相違は，②の設定目的を限定するか否かの相違に包括できるものと考えられる。

②については，解釈の分かれる点ではあるが，McFarlandの概念規定では，利益計画設定目的で設定される計算客体に対してセグメントという用語を使用しているのに対して，Horngrenの概念規定では，様々な経営管理上の目的で設定される計算客体にセグメントという用語を使用しているのである。

また，③については，McFarlandの概念規定では，セグメントが製品セグメントと市場セグメントとに分類されているのに対して，Horngrenの概念規定では特に分類が示されていない。従来，McFarlandの概念規定におけるセグメントの分類については，ＡＡＡ1961年度管理会計委員会報告書との関連から説明されてきた。即ち，ＡＡＡ1961年度管理会計委員会報告書において，管理会計上の企業実体（business entity）概念の副実体（subentities）概念として，①責任実体（reponsibility entities），②製品実体（product entities），③プロジェクト実体（project entities）の3つが挙げられていることから説明されてきたのである。例えば，McFarlandの概念規定は，②の製品実体にさらに「市場」という実体を付加することによって「利益管理をより有益なものにしようとする意図のあらわ

8）山邊六郎「マックファーランド著『管理会計上の諸概念』の解説（一）」『産業経理』第26巻第12号，1965年12月，38頁。宮本匡章「管理会計の史的発展」［鍋島達責任編集『意思決定会計論＜近代会計学体系Ⅵ＞』中央経済社，1974年］所収，36頁。

9）NACA (National Association of Cost Accountants)は，設立当初は原価計算の研究に重点を置いていたが，研究領域が管理会計全般に亙るようになったため1957年にＮＡＡ(National Association of Accountants）に改称した。番場嘉一郎編集代表，新井益太郎他編集『会計学大辞典＜第3版＞』中央経済社，1987年，60―61頁。

10）Walter B. McFarland, *Concepts for Management Accounting*, NAA, 1966, p.40.

11）Ibid.

れにほかならない。[12]」と解されてきた。しかしながら，この点に関して，McFarlandが別著において以下のように述べていることが看過されてきたのではないかと思われる。

「多くの場合，完成品のグループが主要なセグメントであるが，市場セグメントが製品セグメントの代わりをしたり，補足したりする場合がある。企業の業務活動には相違があるために，全ての企業に一定のセグメント分類を有用に適用することが不可能になっているのである。[13]」

従って，McFarlandは，製品セグメントを主要なセグメントと見做し，市場セグメントはそれを補完するためのセグメントとして位置付けているのである。そして，企業の業務活動は様々であるから，あらゆる業務活動を行っている企業にセグメントを普遍的に適用しようとする意図から，セグメントを製品セグメントと市場セグメントとに分けて規定したといえるのではなかろうか。即ち，McFarlandがセグメントを製品セグメントと市場セグメントに分けて規定した理由については，「あらゆる企業に一般的に適用できる概念とするために」という表現の方がより的確であると思われるのである。

12) 伊藤進『セグメント別管理会計の研究<広島修道大学研究叢書第28号>』広島修道大学総合研究所，1985年，10頁。この点については，溝口一雄教授も指摘されており，W.B.McFarlandが「市場」を付け加えたことについては理由付けされていないが，これらのセグメントは「現実には責任単位であることも稀ではないと思われる。」という見解を述べられている。溝口一雄「管理会計上の諸概念」[鍋島達責任編集『意思決定会計論<近代会計学体系Ⅵ>』中央経済社，1974年] 所収，87頁。また，山邊六郎教授は，次のような見解を示されている。「ここで報告書は製品種類といっているが，これは広く業務区分という方がよかろう。業務区分には製品種類のほか，さらに販売地域や顧客クラスなどがある。業務区分は意思決定会計の単位ともなり，また業績管理会計の単位ともなる。」山邊六郎『管理会計』千倉書房，1970年，85頁。

13) Morton Backer and Walter B. McFarland, *External Reporting for Segment of a Business*, NAA, 1968, p.15.

3. 我国の先学によるセグメントの概念規定

前節のような相違を有する2つの所説を拠り所として，我国の先学はセグメントを概念規定されている訳であるが，管理責任単位をセグメントの範疇に含められているか否かという点において，2つに大別することができると思われる。

まず，管理責任単位をセグメントの範疇に含められている先学としては，青木茂男教授，伊藤博教授，岡本清教授，櫻井通晴教授，末尾一秋教授，津曲直躬教授，吉田彰教授等を挙げることができよう。青木茂男教授は，貢献利益法を採用した損益計算書について論じられる中で，「製品・製品群・工場・地域・活動部門・顧客や注文」といった具体例を挙げられた上で，セグメントとは，

「分離した原価および／あるいは売上の決定が求められるところの活動ないし組織の区分ということができよう。[14]」

と述べられており，Horngrenの概念規定をほぼそのまま踏襲した内容となっている。

伊藤博教授は，部門別の収益性分析について論じられる中で，

「製造部門およびその下位部門のみならず，販売部門その他営業活動の一翼を担う各種の職能部門や製品別，市場別，あるいは顧客別などに区分される活動単位をも包含する幅広い概念（圏点…引用者）[15]」

としてセグメントを概念規定されている。伊藤教授の規定は，Horngrenの「組織の一部」という表記を具体的な「各種の職能部門」と置き換えられて，管理責任単位をセグメントとして扱われている。また，収益性分析について論じられる中で提示されているので，計算対象はいうまでもなく原価と収益の両方である。

岡本清教授は，ＣＶＰ分析を行なう際の直接原価計算の有用性について論じられる中で，セグメントを「企業を構成する部分」として概念規定されている。そして，Horngrenの所説とMcFarlandの所説を注記

14) 青木茂男『部門別業績管理会計』国元書房，1973年，139—140頁。

15) 伊藤博「部門別の収益性分析」[染谷恭次郎・小川洌責任編集『収益性分析』同文舘，1979年] 所収，155頁。

された上で，具体例として製品品種の他に，顧客，販売地域，販売経路，管理責任単位である事業部が挙げられることを指摘されている。[16]

櫻井通晴教授は，直接原価計算の発展と固定費の管理について論じられる中で，

「セグメントとは，原価または売上高の個別的な計算を求める組織的な活動またはその一部をいい，製品，部門，製品グループ，地域，事業部，工程，工場などは原価計算でとりあげられる頻度の高いセグメントである。（圏点…引用者）」[17]

と述べられて，計算対象を「原価または売上高」とされ，部門・事業部・工程・工場等の管理責任単位をも包括する概念として規定されている。そして，Horngrenが「業務活動系列または組織の一部」とした部分を「組織的な活動」と解されて，業務活動上の区分であるという点を強調されている。さらに，櫻井教授は，別著『アメリカ管理会計基準研究』において，1961年度ＡＡＡ管理会計委員会報告書の副実体概念を全てセグメントと見做され，プロジェクト実体をもセグメントの範疇に含められている。[18]

末尾一秋教授は，『事業別財務情報会計』の中で，Horngrenの概念規定を最も包括的な規定であると位置付けられた上で，Horngrenの概念規定とMcFarlandの概念規定，さらにRobert BeyerとJ. Trawickiの「セグメントとは，経営管理情報を必要とする企業の全ての下位単位（subunit）である。」という概念規定との共通点を抽出されて，以下のように規定されている。[19]

「経営者が，さまざまな経営意思決定に役立てる目的をもって，企業のいかなる構成部分であっても，それについて個別的に収益と費用とを決定し，その収益性を測定する場合には，その構成部分をすべてセグメントと呼ぶ。（圏点…引用者）」[20]

末尾教授は，セグメントの具体例については，別稿の中で，原価管理責任単位，利益管理責任単位，投資管理責任単位といった管理責任単位を挙げられた上で，さらに「必ずしもこのような権限・責任に基づくセグメントではないが，内部的に広く用いられているのは，販売費分析における製品種類，販売地域，顧客クラス等のセールス・セグメントがある。」[21]という見解を述べられている。

津曲直躬教授は，利益計画設定に対する直接原価計算の有用性を論じられる中で，直接原価計算方式の損益計算書を「区分別損益計算書」と命名され，McFarlandの所説の他にＮＡＡBulletin掲載の４つの論文[22]に依拠されて，セグメントを概念規定されている。そこでは，「製品系列・販売地域・事業部・管理責任区分などなんらかの客観的な基準によって分割された企業の」区分を意味する概念として規定されて，[23]管理責任単位もセグメントであるという解釈を示されている。

また，吉田彰教授は，「業務管理のための会計情報」と題されて，McFarlandの所説を「W. B. McFarlandの利益計画モデル」として紹介される中で，

「製品・市場区分とは，当該利益計画に関連する収益とコストの情報が収集・記録・分析される会計単位を構成し，当該利益計画の遂行とその業績評価を行なう主要な事業区分（major segment of a business）を意味する。製品・市場区分は，競争とか最終用途とか商標による製品系列であるかもしれないし，地域とか顧客とか販路とかによる市場系列であるかもしれない。また，それは，ある製品・市場の全体のこともあれば，その一部分のこともある。

16）岡本清『原価計算＜４訂版＞』国元書房，1991年，576—583頁。
17）櫻井通晴『経営原価計算』中央経済社，1979年，443頁。
18）櫻井通晴『アメリカ管理会計基準研究』白桃書房，1987年，111頁。
19）Robert Beyer and Donald J. Trawicki, *Profitability Accounting*, 2nd ed., Ronald Press, 1972, p.28.
20）末尾一秋『事業別財務情報会計』森山書店，1979年，181—182頁。
21）末尾一秋「セグメント別報告書」［神戸大学会計学研究室編『原価計算ハンドブック』税務経理協会，1979年］所収，563頁。
22）津曲直躬教授が依拠されている４つのNACA Bulletinとは次のものである。C. R. Chambers, *Conversion to Direct Sales, NACA Bulletin*, 1952. R. K. Portman, "Installing Direct Costing in One Division of a Company," ed. by R. P. Marple, *National Association of Accountants on Direct Costing*, 1965, pp.321-328. R. E. Longenecker, "Converting to Direct Costing", ed. by R. P. Marple. op. cit., pp. 353-365. W. Langenberg, "Sequential Profit Measurement=Optimum Profit," Ibid., pp. 426-446.
23）津曲直躬「セグメント・マージン」［森田哲彌・宮本匡章編著『会計学辞典＜第２版＞』中央経済社，1990年］所収，277頁。同著『管理会計論』国元書房，1977年，254—255頁。

（圏点…引用者）」[24]

と述べられているが，「いずれにせよ，セグメントは収益とコストの情報が測定，分析される会計単位を構成し，利益計画の遂行とその業績評価を行なう主要な経営管理組織を意味する。（圏点…引用者）」[25]という解釈を示されている。

他方，管理責任単位をセグメントの範疇に含められていない先学としては，伊藤進教授，岩田博文教授等を挙げることができよう。伊藤進教授は，損益計算書における計算上の区分に着目され，McFarlandの概念規定をさらに拡張されて，損益計算書上で複数のセグメントに共通する原価を集計する計算上の区分をも「広義のセグメント」として位置付けられ，製品別および市場別のセグメントを「市場セグメント」という用語でまとめられ，複数のセグメントに共通する原価を集計する計算上の区分を「非市場セグメント」と命名されている。[26]

岩田博文教授は，「内部会計上のセグメントの目的」で重要なものは，セグメント別利益計画であると位置付けられ，McFarlandの所説を題材として論じられる中で，

「一般に企業の経営活動が拡大かつ複雑になればなるほど，その経営活動を明確に区分把握する必要がある。この区分は製品別（品質，用途，銘柄など），市場別あるいは地域別（地域，顧客，配給経路など）に設定され，利益計画をたて業績を測定するための企業の主要な活動単位である。（圏点…引用者）」[27]

と述べられ，セグメントの分類として製品別と市場別以外に地域別を加えられ，「活動単位」としてセグメントを概念規定されている。即ち，岩田教授は，McFarlandの所説を紹介されながら利益計画設定について論じられる中でセグメントについても概念規定されているために，McFarlandの概念規定をそのまま踏襲した内容になっているといえよう。

以上より，我国の先学によるセグメントの概念規定は，計算客体による規定が中心であり，セグメントの設定を経営管理上如何に行うかということについては，必ずしも明確に述べられていない。従って，計算客体による概念規定を補足する意図から，具体例が列挙されていると解し得るのであり，各具体例は，漠然とした計算客体としてのセグメントの設定方法を補足説明しているものと思われるのである。そして，先学が挙げられている具体例について見てみると，事業部，部門等のような管理責任単位を挙げられているか否かという点で大別できるのである。即ち，Horngrenの所説に依拠される先学の場合は，一義的に管理責任単位をもセグメントに包括されているが，McFarlandの所説に依拠される先学の場合には，管理責任単位をセグメントに包括するか否かという点で，McFarlandの所説の解釈の如何を表明されていると考えられる。特に，McFarlandの所説に依拠される先学の見解が分かれるのは，McFarlandの概念規定が，利益計画設定の際の計算客体に限定してセグメントという用語を採用し，管理責任単位はセグメントではないと解すことが可能な記述をしていることによっている。即ち，McFarlandの概念規定が，Horngrenの概念規定のように経営管理上の様々な目的に対して設定される計算客体をセグメントとして扱って良いのか否か不明確であることに起因しているといえよう。

4．Charles T. Horngren と Walter B. McFarlandのセグメントの概念規定の変遷

McFarlandの概念規定の解釈の如何に起因して，我国の先学の見解が大別できることは，如上の通りである。以下では，両規定の変遷，もしくはその論拠に遡ることを通じて，セグメントの概念規定の今後の方向を探ることにする。

1965年のHorngrenの著書における概念規定は，1962年の彼の著書 "Cost Accounting: A Managerial Emphasis" の「貢献差益とセグメント・データ」と題する節の中で述べた，以下のセグメントの概念規定を加筆修正したものである。

「セグメントとは，原価および売上を個別的に決定することが望まれる業務活動系列または企業（business）の一部である。例としては，事業部，製品，顧客，工場，注文規模，販売領域ならびに配給経路が挙げられるであろう。」[28]

24）吉田彰『意思決定のための管理会計』同文舘，1975年，44—48頁。
25）吉田彰，同上書，343頁。
26）伊藤進，前掲書，10—11頁。
27）岩田博文「セグメント別会計情報について：特にセグメント別利益計画を中心として」『経営研究所研究報告＜東洋大学＞』第8号，1983年5月，194頁。

28）Charles T. Horngren, *Cost Accounting: A* ↗

1962年の規定から1965年以降の規定への第1の修正点は，セグメントの計算対象が，1962年は「原価および売上を個別的に決定することが望まれる」であったのに対して，1965年以降では「原価および売上，またはその一方を個別的に決定することが望まれる」に拡張されている点である。そして，第2の修正点は，「企業」という用語が，「組織」という用語に置き換えられている点である。彼は，セグメントの計算対象に関する制約条件を緩和すること，かつ，企業内部のより下位の計算客体をも意味し得る「組織」という用語に置き換えることによって，必ずしも原価と収益の両方を計算対象としない様々な計算客体を，さらにセグメントの範疇に含めることを可能にしたのである。

他方，1966年のMcFarlandレポートは，「それまでのＮＡＡの研究成果を一定の体系の下にまとめることを目的とした報告書[29]」である。1966年のMcFarlandレポートが，第2章「プロジェクト利益計画設定」，第3章「製品別および市場別の利益計画設定」，第4章「調整ならびに統制のための財務業績の計画設定と測定」という章構成であり，第5章冒頭で，

「これまでの各章では，企業のセグメントの経営管理に有用な会計諸概念を取り扱ってきた。（圏点…引用者）[30]」

という記述が1箇所だけではあるが見られることを重視すれば，McFarlandは，Horngrenと同様に，プロジェクト，製品ならびに市場セグメント，管理責任単位を包括してセグメントとして扱うことを容認していると見做しても差し支えないであろう。この点については，節を改めて，ＮＡＡリサーチ・レポートにおけるセグメントの用語としての使用例を分析した上で結論を出すことにする。

5. ＮＡＡリサーチ・レポート誌上のセグメントの使用の変遷

ＮＡＡリサーチ・レポートは[31]，ＮＡＡの組織的な実証研究に基づく研究成果であり，我国においても高く評価されている文献である。本節の目的は，McFarlandの所説の拠り所になっているＮＡＡリサーチ・レポートにおいて，セグメントの表記が見られる文章を取り上げ，その使用方法の変遷を辿ることによって，McFarlandの所説を検討することである。（本節で考察した1966年までに出版されたＮＡＡリサーチ・レポートについては，後掲のＮＡＡリサーチ・レポート一覧表を参照のこと。）

5—1　1940年代のＮＡＡリサーチ・レポートにおけるセグメント

ＮＡＡリサーチ・レポート誌上，最初にセグメントの表記が見られるのは，1946年の7号レポートである。7号レポートでは，「原価計算の領域と同様に広範な全ての調査領域において，研究というものは，全領域の中の限定されたセグメントを扱っている個々の研究課題を必ず包括するものでなければならない。継続する研究プログラムにおいて，調査のための特定の分野を選択する基準として利用するために，そして各課題が領域全体に対して適切な関係を有して調査されていることを確認するために，全領域とその様々な部分のアウトラインを持っていることが望ましい。[32]」という記述が見られるが，ここでのセグメントは，単に「部分」程度の意味で使用されているに過ぎない。

次にセグメントの表記が見られる16—18号レポートでは，「年次予算は主として，トップ・マネジメントが目標を設定し，諸計画を調整するための手段であるのに対して，当座に編成される予算は主として，事業部長ならびに部門監督者が彼らの管理する企業のセグメントの詳細な業務活動を計画し，統制するために使用する手法である。[33]」と述べられており，この文脈では一見すると，事業部，作業部門といった管理責任単

↘*Managerial Emphasis*, Prentice-Hall, 1962, p.348.

29) Walter B. McFarland, *Concepts for Management*……, op. cit., "Foreward," pp. vii—viii.

30) Ibid., p.93.

31) ＮＡＡリサーチ・レポートは，NACAリサーチ・シリーズ（1943年—1957年）の継続後誌で↗あり，NACAリサーチ・シリーズの号数を継承しているので，本稿では，NACAリサーチ・シリーズも考察対象とする。尚，16—18号だけは"N. A. C. A. Research Report"と表記されているが，これは合冊にしたからであると思われる。
尚，ＮＡＡリサーチ・レポートは主題は連続的ではないので，「セグメント」という用語の使用の変遷の分析は，通史的ではないという限界がある。

32) "The Uses and Classifications of Costs," *N. A. C. A. Research Series*, No.7, May 15, 1946, "Editorial Department Note," p.938.

33) "The Analysis of Cost-Volume Profit Relationships," *N. A. C. A. Research Report*, Nos. 16-18. 1949-1950, p.51.

位の意味で使用されているかのように思われる。しかしながら，セグメントと表記されてるのはこの一箇所だけであり，他の文章中においては“subdivision”あるいは“department”という用語で置き換えられている。従って，7号ならびに16—18号レポートにおけるセグメントは，管理会計論上の用語という認識を持って使用されたのではなく，「区分，部分」といった意味を有する一般的な用語として使用されているといえよう。

ＮＡＡリサーチ・レポート誌上で，最初にセグメントという用語を概念規定して使用したレポートは，1951年の19—21号レポートである。[34] このレポートでは，最初の脚注で以下のようにセグメントが概念規定されている。

「このレポートでは，セグメントという用語を，原価と収益を個々に算定する必要がある業務活動の系列，または事業の区分（例えば，製品系列，販売領域，または顧客クラス）を意味するものとして使用している。[35]」

上述の規定は，原価と収益の両方が集計される計算客体であり，業務活動上の区分であるという点は明記されているが，管理責任単位をセグメントとして扱って良いのか否かという点については明らかにされていない。ところが，本文中で，「企業全体の財務諸表は，個々の組織単位あるいは製品単位（organization orproduct units）に関する意思決定に必要なデータを提供しない。その代わりとして，経営管理者は，業務活動のセグメント（segments of the business）別の原価および売上高を入手する必要がある。[36]」と述べられていること，ならびにセグメント選定の基準として実務上数多く使用されているものの１つとして，「販売組織の管理部門（administrative divisions of the sales organization[37]）」が挙げられていることから，管理責任単位をセグメントとして扱うことを容認していると考えられる。

ところで，この19—21号レポートの規定以外に，ＮＡＡリサーチ・レポート誌上，セグメントの規定は存在しないのである。従って，19—21号レポート以降にセグメントの表記が見られるレポートである，23号，24号，30号，31号，32号，33号，34号，35号，37号および42号の各レポートでは，管理会計論上，特定の意味を持つ用語という認識の下で使用されてきたのか甚だ疑問である。このことより，1950年代は，セグメントが管理会計論上の用語として，徐々に認識され使用されるようになる過渡期であったと推察できるのである。

そこで，次項以下では，セグメントという用語を管理会計論上特定の意味を有する用語として使用してきたか否かを，

① セグメントという用語を如何に限定しているか。
② 具体例は挙げられているか否か，具体例が挙げられていれば，何が挙げられているか，

という２つの分析視点から，19—21号以降のレポートを見ていくことにする。

５—２　19—21号レポートの概念規定を踏襲していると解されるセグメントの使用例

19—21号のレポートの概念規定と同様に，原価と収益を計算対象とし，管理責任単位であるか否かは不明の計算客体として，セグメントという用語を使用していると解することができるレポートは，23号，24号，34号，37号の各レポートである。これらのうち23号および37号は，直接原価計算を主題として扱ったレポートである。

34）19号，20号，21号のレポートは，主題が同じであり，後に合冊にされているので，本稿では，19—21号レポートと表記することにする。

35）“Assignment of Nonmanufacturing Costs for Managerial Decisions,” *N. A. C. A. Research Series*, No.19, May, 1951, p.2.

この19—21号レポートの規定は，製品別・市場別という分類が加えられていない点を除けば，W. B. McFarlandの著書という形式を採ってまとめられた，1966年のレポートにおけるセグメントの規定と類似している。しかも，この19—21号レポートはW. B. McFarlandの指揮の下に作成されたことが，Charles H.Gleasonの1951年の論文における以下の記述で明らかであることと合わせて考えれば，19—21号レポートの規定は，W. B. McFarlandの案出の規定である可能性も十分に考えられる。

「リサーチ・シリーズの全国本部からこの度出版された，“Assignment of Nonmanufacturing Costs for Managerial Decisions”と題する19号は，Walter B. McFarland博士の有能な指揮の下で行われた，リサーチ・スタッフの厳密で，細心の注意を払った作業によって完成したものである。」Charles H. Gleason, “Analysis of Nonmanufacturing Costs for Management Guidance,” *Conference Proceedings*, June 25, 26, 27, 1957, p.87.

36）“Assignment of Nonmanufacturing……, op. cit., p.2.

37）Ibid., p.5.

例えば，23号レポートでは，次のような記述が見られる。

「売上高から変動費が控除されて算出された数値は通常，限界利益と呼ばれる。個々の製品または総売上高の他のセグメント（segments of total sales volume）を取り扱う場合，所与のセグメントから稼得される限界利益は，そのセグメントが固定費と利益との総額に対して貢献した額の測定尺度となるのである。このような理由から，“貢献差益”という用語が，限界利益と同じ意味で使用されることが多い。（圏点…引用者）[38]」

そしてまた，「限界利益は共通の固定費を配分することによって歪められることがないので，製品，販売領域，顧客クラス，ならびに他の業務活動のセグメント（segments of the business）の比較評価に役立つのである。（圏点…引用者）[39]」という記述も見られ，限界利益の算定がセグメントの業績評価に有用であることを説明する文脈の中で使用されている。

37号レポートでは，価格決定の指針に，直接原価計算を適用することを論じた節の中で，「製品ならびに注文によって，期間原価の共通のプールに対して行うことができる貢献が異なることが多いが，こうした相違は常に同じではないであろう。そのような相違の原因は顧客の需要の如何にある。そのために，企業の総期間原価に貢献する能力に応じて市場をセグメントに分割することによって，期間原価が補塡されることが多い。このようなセグメントには，製品，顧客クラス，販売領域，あるいは他の総売上高のセグメント（segments of total sales）があるであろう。価格決定の際，このようなセグメントのあるものは，他のセグメントよりも期間原価に対して多くの貢献をすることが予期される。（圏点…引用者）[40]」と述べられている。さらに，「直接原価計算形式の損益計算書が，製品，販売領域，顧客等の全業務活動の個々のセグメント（individual segments of the total business such as products, sales territories, customers, etc）について，業務活動の成果を報告する際に特に有用である，という意見も表明されている。そのようなセグメント別の損益計算書を使用する際の経営管理者の主目的は，相互に関連性を持つ個々のセグメントの業績を評価したり，あるいは事前に設定した利益目標に関連性を持つ個々のセグメントの業績を評価することである。こうした目的には限界利益は簡単で理解しやすい概念である。（圏点…引用者）[41]」というように，限界利益が，セグメント別に表示された損益計算書において有用であることを説明する文脈の中で使用されている。

価格設定に関する意思決定に有用な原価概念の解明を目的とした，24号レポートでは，「価格設定を行うべき製品の製造ならびに販売にかかる原価は，価格設定の問題を扱う経営管理者が通常必要とする情報の重要なセグメント（segment of the information）を構成する。[42]」といった記述にも見られるように，セグメントという用語の使用については必ずしも統一されていないが，「多種製品を製造する企業において，経営管理者は最大の結合収益を生み出す個々の製品の価格ならびに販売量のパターンを見出そうとするものである。このような状況の下で，多くの意思決定は，個々の製品あるいは総売上高のセグメント（segments of total volume）を扱うのである。この場合には，直接原価および限界利益の方が全部原価よりも有用な指針を提供する。（圏点…引用者）[43]」と述べられている。

以上の使用例からセグメントは，総売上高（total sales volume）といった収益性を表す語句の被修飾語であり，しかも限界利益の算定に関わる文脈で使用されていることがわかる。

また，19—21号レポートに依拠していることを脚注で明示した34号レポートでは，

「原価を分類する際に，3つの基礎的なグルーピングが使用される。これらの分類をそれらが役立つことを意図している目的と一緒に表せば以下の通りである。1．原価管理のための責任単位。……2．原価の源泉ないし性質（例えば，材料費，直接労務費や動力費等）。……3．製品ならびに販売領域や顧客クラスといった他の単位。これらの分類は，販売重点の基準として業務活動の様々なセグメント（segments of business as a basis for sales emphasis）の収益性を確定するための手段を提供す

38) “Direct Costing,” *N. A. C. A. Research Series*, No.23, April, 1953, p.1086.
39) *Ibid.*, p.1127.
40) “Current Application of Direct Costing,” *N. A. A. Research Report*, No.37, January, 1961, p.42.
41) *Ibid.*, p.77.
42) “Product Costs for Pricing Purposes, “*N. A. C. A. Research Series*, No.24. August, 1953, p.1673.
43) *Ibid.*, p.1672.

る。」[44]

という記述が見られる。上記では，「圏原価管理のための責任単位」とセグメントとを分けていることから，セグメントが原価と収益の両方を計算対象とする計算客体であるが，原価管理責任単位ではないことを明らかにしているものといえよう。

以上のレポートの使用例は，原価と収益とを計算対象とする計算客体としての側面が強調されて，使用されている場合といえよう。

5－3　その他のセグメントの使用例

前項で検討したレポートのように，19—21号レポートの規定を踏襲したと解せるものに対して，19—21号レポートの規定とは異なる内容を持つセグメントを使用しているレポートは，30号，35号，42号の各レポートである。

30号レポートでは，内部振替価格形成に会計担当者が関心を持つ理由を説明する節で，「企業の組織計画案によって設定される経営管理上の責任単位別の業績の財務的測定，統合された企業のセグメント（segments of an integrated company）の収益性の測定，ならびに提案された統合方針の変更の財務的成果の見積もりは，直接的に会計担当者の領域内にある。（圏点…引用者）[45]」といった記述や，内部振替価格形成に基づく代替案の節において，「事実上，競争市場での価格決定は，統合された企業のセグメント（segments of an integrated enterprise）ではなく，独立の企業である場合に占めるであろう地位を個々の組織上の単位に配置するようにするものである。（圏点…引用者）[46]」といった記述が見られる。また，内部振替方針の評価の節において，「分権化は，統合された企業において，投資収益率の管理を改善する糸口となる。というのは，分権化は，その企業の主要なセグメント（major segment of the enterprise）毎に生み出された利益への貢献を測定することを可能にするからである。（圏点…引用者）[47]」といった記述が見られる。これらの使用例から，30号レポートにおいてセグメントは，管理責任単位を意味するものとして使用されていると解することができよう。しかも，「多くの企業組織は，分権化された経営管理を利用するために多かれ少なかれ設定される多くの自律的な事業部，工場，ならびに営業所から構成される。分権化された経営管理の下では，より大きな組織単位は個別の利益管理責任単位であることが多く，こうした単位間で振り替えられる製品の価格設定は，できるだけ競争原則で行われる。[48]」と述べられているように，利益管理責任単位の意味で使用されているのである。30号レポートと同様に管理責任単位としてセグメントが使用されているレポートには，35号と42号のレポートがある。

35号レポートでは，「使用可能な総資本は，企業全体の投資収益率を算定するのに最もよく使用される基準である。同じ概念を事業部や製品といったセグメント（segments such as divisions and products）に拡大適用することは，十分に満足のいく解決法がない，資産の割当ての問題を生じさせる。（圏点…引用者）[49]」，および「他方，事業部，工場，あるいは他の企業のセグメント（division, plant or other segment of company）を管理している経営管理者は，その管理を委託された特定の資産の収益をあげることだけに責任を有している。減価償却ならびに再投資方針は，企業の資産の特定のセグメントからの投資収益率に影響を及ぼし，企業の資産の特定のセグメントからの投資収益率を歪曲する傾向にある。というのは，減価償却によって回収された資本は，同一のセグメントに再投資されない可能性があるからである。（圏点…引用者）[50]」，「たいていの企業では，企業全体の投資収益率と同様に業務活動のセグメント（事業部，工場，製品系列，等）別の投資収益率を算定している。業務活動のセグメント別の投資収益率によって，経営管理者は企業全体の投資収益率の変動の原因を割当てることができ，ならびに事業部および工場の経営管理者の業績を測定する手法を提供される。（圏点…引用者）[51]」といった文章が見られる。従って，35号レポートでは，投資管理責任単位を意味するものとして使用されているのである。

44）"Classification and Coding Techniques to Facilitate Accounting Operations, *N. A. A. Research Report*, No.34, April, 1959, p.24.
45）"Accounting for Intra-Company Transfers," *N. A. C. A. Research Series*, No.30, June, 1956, p.3.
46）*Ibid.*, p.6.
47）*Ibid.*, p.16.
48）*Ibid.*, p.1.
49）"Return on Captial as a Guide to Managerial Decicions," *N. A. A. Research Report*, No.35, December, 1959, p.3.
50）*Ibid.*, p.16.
51）*Ibid.*, p.24.

42号レポートでは，セグメントの記述は1箇所だけであり，事業部レベルでの投資収益率の利用を述べる文脈中である。そこでは，35号レポートに依拠して，「投資収益率は，分権化された利益責任を有している各業務活動単位（operating units）の計画された期間の業績を測定したり，利益目標および予定された成果を他の単位のそれと比較するための一般的測定尺度として使用される。……少数の企業が，投資収益率を工場，製品，ならびに他の業務活動のセグメント(segments of business activity）の計画された業績の測定にも使用していると報告していた。[52]」と述べられているのであり，やはり管理責任単位を意味する用語として使用されていると解し得るのである。

以上の3つのレポートは，管理責任単位に対してセグメントという用語を使用していると解し得る例である。その他の，31号，32号，33号の各レポートは，[53] 7号ならびに16—18号と同様にセグメントを一般的な「区分，部分」を意味する用語として使用していると解することができるレポートである。

以上の1966年までのＮＡＡリサーチ・レポートにおける分析から，セグメントという用語の使用例は，次の3つに分類できるであろう。

① 管理責任単位であるか否か明らかではない使用例。

② 管理責任単位であると解し得る使用例。

③ ある全体に対する「区分，部分」といった意味を有する一般的用語としての使用例。

従って，ＮＡＡリサーチ・レポート誌上②の使用例が見受けられることより，セグメントという用語は，1966年のMcFarlandのレポートでは明確に取り上げられていないが，管理責任単位に対しても使用されてきたのである。また，使用例が3つに分けられることより，セグメントという用語は，1966年のMcFarlandレポートまで，固有の意味を持つ管理会計論上の用語として認識されなかっただけでなく，レポート全体を通して統一的な使用がなされていないことが分かる。このことは，ＮＡＡリサーチ・レポートが直接原価計算，キャッシュ・フロー分析といった個々の技法を個別的に扱ってきたことと，各レポートの作成に携わった委員の交替，といった2つの理由によるものと思われるのである。

6. セグメントの概念規定の方向

前節のＮＡＡリサーチ・レポートにおけるセグメントの使用例の分析から，管理責任単位に対してもセグメントという用語が使用されてきたことが明らかになった。それにも拘らず，1966年までのＮＡＡリサーチ・レポートにおける研究調査の成果をまとめることを目的とした，1966年のMcFarlandのレポートでは，セグメントという用語を管理責任単位に対しても使用することを容認しているのか明らかではない。しかしながら，②の使用例をMcFarlandは看過した訳ではない。このことは，後年，Morton Backerとの共著でＮＡＡリサーチ・レポートにおけるセグメントという用語の使用方法を総括して以下のように述べていることから明らかである。

「セグメントという用語は，このレポートにおいて，比較的大きな企業の下位部門（subdivision）である，あらゆる報告実体（reporting entity）を呼称するために使用されている。そうした使用によって，事業部，製品，市場等の特定の用語の持つ制約を受けずに，一般的用語で，様々な下位部門の報告に関する問題を議論することが容易になるのである。セグメントという用語は，この目的で長い間，ＮＡＡリサーチ・レポートで使用されてきた。[54]」

それでは，なぜ②の使用例をはっきりと取り上げなかったのであろうか。この問題に対する答えには，次の記述が参考になるであろう。即ち，事業部という用語が，実務上，様々な意味で使用されていること（企業の組織が集権的な職能制を採っているか，分権的な事業部制を採っているかで異なること）を指摘した後で，

「業務活動の物的連続性，経営管理適性，製造業務活動ならびに販売業務活動の統合や統合の利点，過去の事実，等といった様々な理由から，類似の特質

52) "Long-Range Profit Planning," *N. A. A. Research Report*, No. 42, December 1, 1964, p.64.

53) "Costing Joint Products," *N. A. C. A. Research Series*, No. 31, April 1, 1957, p.43. "Accounting for Labor Costs and Labor-Related Costs," *N. A. A. Research Report*, No.32, November 1, 1957, p.20. "Current Practice in Accounting for Depreciation," *N. A. A. Research Report*, No.33, April 1, 1958, p.30.

54) Morton Backer and Walter B. McFarland, *External Reporting for*……, op. cit., p.17.

を有しない諸製品が，所与の事業部に割当てられる。

その上，本部の経営管理者が，より効果的な組織形態や変動する状況に対するより効果的な適応を求める際には，諸製品ならびに諸市場は事業部間をシフトすることが多い。[55]」

と述べているのである。

上述より，McFarlandは製品別ならびに市場別に設定されたプログラム予算が管理責任単位別の責任予算に組み替えられる際に，プログラム予算編成上の製品セグメントと市場セグメントが，必ずしも責任予算編成上の管理責任単位と一対一対応にならないことを強調して，管理責任単位にはセグメントという用語を明確に使用することを避けたのではないかと解し得るのである。そして，

「仮の利益計画の枠内において，経営管理者はまた，研究，広告，ならびに販売促進といった計画設定された支出を変更することが及ぼす影響をシミュレートすることができる。[56]」

と述べているように，既存の公式的な組織よりも設定と改廃が容易な試算的な計算客体に対してあえてセグメントという用語を使用することによって，セグメント設定の有用性を際立たせることにこそ本意があったと思われるのである。

このように解すれば，McFarlandは，Horngrenと同様に，管理会計論上の様々な計算客体をセグメントとして扱うことを容認していると思われるのである。そして，前述のようにMcFarlandが，ＮＡＡリサーチ・レポートにおけるセグメントという用語の使用方法を総括した上で，「特定の用語の持つ制約を受けずに，一般的用語で，様々な下位部門の報告に関する問題を議論することが容易になる[57]」と指摘したことは，Horngrenの概念規定と同様に，セグメントという用語が，管理会計論上様々に設定される計算客体を包括していく方向を示唆しているものと思われるのである。

7. おわりに

これまでの管理会計論上のセグメントの概念規定は，計算客体による規定が中心であり，製品，販売領域，等の具体例を挙げる形の例示的規定で済まされてきた。各具体例は，計算客体による抽象的な規定を補足説明するものとして列挙されているものといえよう。そこには，セグメントという用語を広く規定することによって，管理会計情報を有用なものにしようとする先学の意図が窺えるのである。しかしながら，このような計算客体と，その補足説明としての具体例とによる規定の方法は，今日，十全といえなくなってきている。というのは，各具体例の相互関連性が明らかではないからである。しかも，セグメントは「区分」といった，一般的意味を有する用語であって，管理会計論上の様々に設定される計算客体を包括していく方向にある。従って，セグメントの規定についての今後の課題として，セグメントが包括する各具体例の相互関連を整理するための指針を提示することが挙げられるであろう。

［大学院商学研究科後期博士課程］

55) Ibid., p.20.

56) Walter B. McFarland, *Concepts for Management*……, op.cit., p.39.

57) Morton Backer and Walter B. McFarland, *External Reporting for*……, op. cit., p.20.

［ＮＡＡリサーチ・レポート一覧表］

<N.A.C.A. Research Series>
No.1:1943年 4月 1日：Practice in Accounting for Continuing Expenditures Arising from Wartime Production.
2: 4月15日：Practice in Accounting for Non-Recurring Expenditures Arising from Wartime Production.
3: 5月 1日：Practice in Depreciating and Amortizing Investment in Machinery and Equipment.
4:1944年 2月 1日：The Cost of Reconversion.
5:1945年 6月 1日：Accelerated Amortization under Certificates of Non-Necessity.
6:1946年 1月 1日：Accounting Problems Arising from Tax Amortization of Emergency.
7: 5月15日：The Uses and Classifications of Costs.
8: 11月15日：Postwar Practice in Accounting for Emergency Facilities.
9:1947年 3月15日：Trends in Cost Control Practice.
10: 8月15日：Costs Included in Inventories.
11:1948年 2月 1日：A Reexamination of Standard Costs.
12: 3月15日：Standards to Aid Control of Manufacturing Costs.
13: 6月 1日：Standard Costs for Costing Inventories.
14: 10月 1日：Standard Manufacturing Costs for Pricing and Budgeting.
15: 12月15日：A Standard Cost Case Study.
<N.A.C.A. Research Reprot>
16-18:1949-50年：The Analysis of Cost-Volume Profit Relationships.
<N.A.C.A. Research Series>
19:1951年 5月 ：Assignment of Nonmanufacturing Costs for Managerial Decisions.
20: 8月 ：(The Assignment of Nonmanufacturing Costs to Products.)
21: 12月 ：(The Assignment of Nonmanufacturing Costs to Territories and Other Segments.)
22:1952年 8月 ：The Analysis of Manufacturing Cost variances.
23:1953年 4月 ：Direct Costing.
24: 8月 ：Product Costs for Pricing Purposes.
25:1954年 4月 ：Cost Contol for Marketing Operations -General Considerations.
26: 6月 ：Cost Contol for Marketing Operations -Order Getting.
27: 8月 ：Cost Contol for Marketing Operations -Order Filling.
28: 12月 ：Presenting Accounting Information to Management.
29:1955年 6月 ：Accounting for Research and Development Costs.
30:1956年 6月 1日：Accounting for Intra-Company Transfers.
31:1957年 4月 1日：Costing Joint Products.
<N.A.A. Research Report>
32:1957年11月 1日：Accounting for Labor Costs and Labor-Related Costs.
33:1958年 4月 1日：Current Practice in Accounting for Depreciation.
34:1959年 4月 1日：Classification and Coding Techniques to Facilitate Accounting Operations.
35: 12月 1日：Return on Captial as a Guide to Managerial Decisions.
36:1960年 3月 1日：Management Accounting Problems in Foreign Operations.
37:1961年 1月 1日：Current Application of Direct Costing.
38: 10月15日：Cash Flow Analysis for Managerial Control.
39:1963年 5月 1日：Accounting for Costs of Capacity.
40:1964年 2月 1日：Techniques in Inventory Management.
41: 5月 1日：Control of Maintenance Cost.
42: 12月 1日：Long-Range Profit Planning.