



PRI Discussion Paper Series (No.18A-01)

責任会計についての論点の整理

財務省財務総合政策研究所客員研究員

大西 淳也

専修大学商学部助教

梅田 宙

2018年1月

本論文の内容は全て執筆者の個人的見解であり、財務省あるいは財務総合政策研究所の公式見解を示すものではありません。

財務省財務総合政策研究所総務研究部
〒100-8940 千代田区霞が関3-1-1
TEL 03-3581-4111 (内線 5489)

責任会計についての論点の整理¹

大西淳也²

梅田宙³

要旨

本稿の目的は、管理会計の考え方の1つである責任会計について、行政に適用する場合の留意点を検討することである。ここでは、責任会計のこれまでの議論を概観しつつ、論点の抽出を試みた。

責任会計とは、管理上の効果をあげるため、会計と職制上の責任者とを結び付けることをいう。そこでは、個人責任の行き過ぎた追及、ノルマ主義、タテ割り、行き過ぎた成果主義という弊害が生じ易い傾向がある。そこで、これらの弊害を避ける観点から、職員感情に配慮する、責任の範囲を決める際の概念を拡張する、業績管理という執行プロセスの重要性を認識する、管理会計の他の方法論（管理会計手法）とを併せて活用する（併用する、接合する）といった工夫が望まれる。

キーワード：管理会計、方法論、責任会計、個人責任、ノルマ主義、タテ割り、成果主義、感情、動機づけ、管理可能性、業績管理プロセス、手法の併用

¹ 本稿を執筆するに当たり、玉川大学での研究会、財務総合政策研究所での研究会でご検討いただいた。また、柏木恵・同研究所客員研究員からは本質的なコメントをいただいた。関係者の皆様に感謝を申し上げたい。

² 財務省財務総合政策研究所客員研究員。本稿は個人の意見である。筆者が所属する財務省や総務省とは関係はない。

³ 専修大学商学部助教。

1. はじめに

行政においては、国の財務書類や地方公会計、地方公営企業会計の取り組みが進展してきており、財務会計面の取り組みが概成しつつある。このような中で、効果的・効率的な行政運営の観点から管理会計面の取り組みも議論されてきている。その管理会計には主要な概念の1つに責任会計論がある。責任会計については1950年代から70年代を中心に議論が盛り上がった。そこで、本稿では、責任会計の議論を概観しつつ、行政への適用を念頭に検討を行う。

本稿ではまず、責任会計の教科書的な議論をみた上で、行政にその機械的な適用を行った場合に生じるであろう課題について整理する。その後、責任会計の生成時の状況について述べる。つぎに、責任会計における動機づけ等について言及する。さらに、責任会計において重要な概念である管理可能性などの議論をみる。そして、管理会計論の中での位置づけやほかの管理会計手法との接合⁴について概観する。以上を踏まえ、最後に、責任会計論を行政に適用する場合の留意点について、若干の考察を行うこととする。

2. 責任会計についての教科書的な理解と行政への適用にあたっての課題

まず、責任会計についての教科書的な理解を概観する。その上で、そのような責任会計を行政に機械的に適用した場合に生じるであろう課題を整理する。

2-1. 責任会計についての教科書的な理解

ここでは、まず、責任会計とは何かを概観する。そして、責任会計において指摘されることの多い、責任中心点や管理可能性について確認する。そして、責任会計の例にあげられることの多い事業部制組織に言及する⁵。

⁴ 本稿では、併せて活用することを接合するという。

⁵ この他、類似の用語に会計責任 (accountability) がある。会計責任は、一般に、受託者が委託者に対して委託された財産を適切に保全し、その管理運用の状況結果を正確に測定し、報告する義務を、会計制度を通じて達成することであり、受託責任と結び付いた財務会計上の概念である (櫻井, 1978, p.40)。

2-1-1. 責任会計とは

櫻井（2015, p.51）によれば、責任会計（responsibility accounting）とは、「会計システムを管理上の責任に結びつけ、職制上の責任者の業績を明確に規定し、もって管理上の効果をあげるように工夫された会計制度」である。通産省（1960, p.17）でも、「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って、その要点は会計数値と管理組織上の責任者との結びつきにある。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」と定義づけられている⁶。

責任会計は責任センター（responsibility center）に焦点をあて、その管理可能な業績の結果（実績）について計画値（予算）と測定・対比される。以下では、責任センターとは何か、管理可能な業績から、管理可能性とは何かについて確認する。

2-1-2. 責任センター

典型的な責任センターとしては、原価センター（cost center；コスト・センター）、利益センター（profit center；プロフィット・センター）、投資センター（investment center；インベストメント・センター）がある。櫻井（2015, pp.51-54）によれば、原価センターとは、自己の管理下にあるセグメント（一般には部門）で発生した原価についてのみ責任を負う組織であり、たとえば製造部長が相当する。そこでは原価の引き下げに重点がおかれる。また、利益センターとは、原価責任だけでなく、収益と原価との差額としての利益によって

⁶ その上で、通産省（1960, p.17）は次のように記述する。

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。責任会計においては、会計数値を経営組織の各管理単位に合わせた分類が必要であり、またできる限り費用や収益の配賦計算を避けることが要請される。

つぎに責任会計には、予算や標準原価のような管理基準と適切な報告制度との整備が必要であり、特に大切なことは企業における人間関係の配慮である。すなわち責任会計を通じて、企業の経営活動にたずさわる各従業員に明確な目標を伝達し、また各員の参加によって予算や標準原価の算定を行うなど、できる限り各自の自発的協力を推進するよう措置を講ずる必要がある。

業績が評価される組織であり、たとえば製品別等で構成された事業部長がこれに相当する。そこでは収益との関係で利益の増大に焦点が当てられる⁷。さらに、投資センターでは、利益とそれを生み出すのに利用とされた投資額により投資利益率（＝利益÷投資額×100）が測定・評価される。そこでは投資効率の向上に関心が向けられることとなる。

2-1-3. 管理可能性

ミラー（Miller, 1982, p.35）が「管理可能性が責任を定義する」とする管理可能性は、責任会計における業績測定・評価の基礎にある最も重要な基準である。責任会計の設計に際しては、責任センターにおける管理可能性に基づいて識別された会計データを認識すべきとされている（奥山, 1988, p.175）。なぜなら、管理不能な原価等の責任を追及してはならないからである。

2-1-4. 事業部制組織

事業部制は、現在では分権管理の手法として多くの企業が採用している。事業部制では、事業部長等の下位階層の経営管理者に、利益や投資に関する責任と権限が委譲されている。そこでは、事業部長等の管理者の業績管理が課題となり、責任会計制度が有効であるとされる（櫻井, 2015, p.679）。

2-2. 行政に機械的に適用した場合に生じるであろう課題

本稿では、行政への責任会計の役立ちについて若干の考察を行う観点から、これまでの責任会計に関する議論を整理したい。考察に際して、教科書的な責任会計概念を行政に機械的に適用した場合、どのような課題が生じるのかについて予め考えておくことは、その勘どころを養うという点で有用である。従って、以下では、考えられる課題について言及することとする。

責任会計は職制上の責任者個人の業績を測定するものである。このため、責

⁷ 京セラのアメーバ方式などの疑似プロフィット・センターは後述する。

任会計を行政に機械的に適用した場合、個人責任の徹底的な追及という傾向を伴うこととなる。これは、次段落以下に言及するような問題と相まって、深刻な弊害を生じさせかねない。更に、2000年代に流行をみた成果主義と結びついて理解されると、行政実務における反発も相当なものとなろう。

責任会計は、計画値（予算）と管理可能な業績の結果（実績）とを測定・対比するものであるので、そもそもの計画値という目標の設定が問題となりやすい。とりわけ、トップダウンでノルマ的な目標設定が行われた場合、職制上の責任者の動機づけが失われ易いこととなる。

また、管理可能性のあるものについて責任が追及される責任会計では、責任者が業績にこだわった場合、何はともあれ業績をよくみせたいという責任者の姿勢から、管理可能性について限定的に解釈される傾向が強まる。これを行政組織全体でみた場合、タテ割りの弊害が強まることとなる。

そして、責任会計を管理会計手法として単独で考えた場合、そこで定められる計画値が、方法論なき目標設定となりやすいという問題もある。目標のみが定められ、それに至る方法論が考えられていない場合があるからである。結果がよければすべてよしとなる可能性が高いのである。

それでは、以上のような課題を念頭に、責任会計の論点のいくつかについて、以下で概観する。その上で、若干の考察を行うこととしたい。

3. 責任会計の生成

それでは、まず、責任会計の生成について、その歴史的な展開を概観する。ここで、歴史を振り返る趣旨を確認しておくこと、歴史を遡ることで、ものごとの本質が見えてくることがあるからである。とりわけ、企業における議論について、行政という別の分野への適用可能性を考えるに際しては、本質の抽出とそれを踏まえた取り組みが極めて重要となると考える。

3-1. 「職長問題」への対応としての責任会計の生成

責任会計の生成に関して、ミクロの視点ではあるが、現業管理者である職長

による会計的支配への抵抗に対する対応として責任会計が生成したという議論がある（上總, 1979a, 1979b, 1980）。責任会計の行政への適用可能性を検討するに当たって、現場管理者たる職員の動き等をイメージしていく必要があることから、この議論は考慮する価値があると考えられる。以下、概観する。

1929年大恐慌の後、1930年代の米国経済は深刻な不況に悩まされていた。この中で、米国の大企業では過度の集権化がみられ、それへの対応策としてトップ・マネジメントを本来行うべき職能に専念させるために、経営管理体制の分権的強化が必要であるとされた（Holden, Fish and Smith, 1951, p.vii）。1930-40年代を通じて、この分権的経営管理体制を確立するための重要な手段として、適切なる統制手段の確立が不可欠とされた（Holden, Fish and Smith, 1951, pp.8-9）。そこで、総合業績管理の1つとしての予算統制が着目された。予算統制は、現業部門組織に対する主要な統制手段として、会計的統制手段として活用された（上總, 1979a, p.368）。予算統制は、職務評価と結合した部門予算として、組織下部への浸透が図られた（上總, 1979a, p.369）。

しかし、この予算統制は、現業部門の活動に対する多くの拘束的実践を行ったため、現業管理者からの反発ないし抵抗をうけ、予算統制は否定的雰囲気に含まれた（Loncar, 1956, pp.949-950）。この点に関して、上總（1979b, pp.47-53）は、会計的には3つを指摘できるとする。まず、①予算制度の性急な導入と成果への過度の期待という問題である。次に、②厳しい水準の予算が強制的に高圧的に示されたという問題である。そして、③計算報告制度の不備という問題、すなわち、会計情報の収集、分類・総合、報告は管理者の管理可能性の見地から行われなければならないが、管理不能費が混入するなど、管理目的からみれば不十分な予算統制しかできなかった中で、予算と実績の比較による厳しい業績評価が行われたという問題があった。この結果、予算統制の下部浸透は、現業管理者（職長）からの激しい抵抗を受けることとなった。

この「職長問題」の解決策として、労働者には、科学的管理の補助的手段として、人間関係論を労務管理や人事管理に応用した人間関係管理により働きかけることを通じて、彼らの企業への帰属意識を高めた（小川, 1974, p.71）。併

せて、その勤労意欲を向上させ、自発的協力を得るため、PR 活動や提案制度、福利厚生活動、従業員参加、管理者教育などの技法や技術が開発された（長谷川, 1979, pp.60-61）。

この一環として、会計面での取り組みも行われた。上總（1979b, pp.70-80）によれば、①会計知識の乏しい従業員でも理解できる、工夫をこらした要約財務諸表が作成され、従業員に公開されたこと、②現業管理者たる職長に対する、原価統制や予算統制などの管理会計教育、③現業管理者たる職長の予算編成といった計画過程への参加、などの人間関係論的な取り組みが提唱・実践された。

そして、会計的統制手段たる予算統制を通じた管理者管理をより効果的に展開する必要から、管理者の責任と権限に対応する階層的会計報告制度の構築が必要とされた。職務分析を行い、職務記述書を作成し、組織図を作り上げることでなされる管理者の責任領域の明確化は、予算統制を機能させるための前提条件であり、職長を管理者の一員として機能させるための管理者管理の出発点でもあった（上總, 1980, pp.48-49）。

責任会計論は、かかる要請に基礎づけられて、1950年代初頭の米国で生成をみた（上總, 1980, p.69）。1950年には、エイルマンが管理組織と、原価および予算との結合を強調した。また、1952年には、ヒギンズが階層的な会計報告を計算技術的に展開した。このように、責任会計論は、分権的経営管理体制の下での管理者管理を会計的に支援することを目的・機能とし、そのための管理可能性の見地からする階層的会計報告を手続き・内容とする会計理論であった（上總, 1980, p.69）。

3-2. 責任会計の拡大—原価管理から収益管理、利益管理へ

責任会計はそもそも原価管理から始まった⁸。そして、事業部制組織の下で、利益管理としての責任会計に発展していく。これらの点について確認する。

⁸ 上總は「職長問題」を基軸に責任会計を考えており、だからこそ、初期の責任会計は、職長が集中し管理者管理の重点でもあった製造部門を念頭に、原価責任としてあらわれたと位置づけている（上總, 1980, p.69）。

第二次大戦後の米国では、戦時経済体制から正常な体制への急転換に伴い、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（伊藤（克），2007，p.83）。このような中で、製品原価の算定よりも原価管理を優先する責任会計が生成された。ウェルシュは、「伝統的な原価計算は2つの目的をもつ。…製品の原価の算定と…コスト・コントロールである。伝統的には原価計算はコスト・コントロールよりも製品原価の算定に重点を向けてきた。…しかるに責任会計においては…コスト・コントロールの立場が主とされ製品算定の立場は第二となる」と指摘する（Welsch, 1957, pp.29-30）。

当時の米国では、事業の多角化が急速に進展した。これを受けて、1940年代末から1950年代にかけて、事業部制組織も急速に普及した（鳥羽，1970，p.275）⁹。このような中で、「責任会計といえば、原価に関する責任のみを取り上げ易いが、…それは狭きに失する。収益（売上高）についても、また利益についても、その責任を会計制度に結びつけることができる」（山辺，1961，p.74）と考えられた。そして、事業部制組織の普及とともに、責任の内容は原価責任のみならず、収益責任、利益責任へと拡大されていった（Ferrara, 1964, pp.267-280）。こうして責任会計は、第二次大戦後の事業多角化の要請からくる事業部制組織の誕生に応えるための管理会計となった。

4. 責任会計における動機づけの重視とそれによる責任会計論の変容

責任会計では動機づけが重視されている。そして、この動機づけの重視が責任会計論を変容させた。これらの点は、教科書的な責任会計を機械的に適用する場合には見失いやすい論点である。

4-1. 責任会計における動機づけ

先述の「職長問題」で見た通り、当初より、責任会計は、人間関係への配慮や動機づけ（モチベーション）という点と関係づけられていた。人間関係への

⁹ 米国企業の事業部制採用比率は1949年に20.2%であったが、1959年には49.7%、そして1969年には77.0%になった（吉原他，1981，pp.200-201）。

配慮について青木（1962b, p.1169）は、責任会計における事前コントロールの重要性を指摘しつつ、予算や標準の設定にあたっては、科学的な基礎資料に基づくという意味での科学性とともに、人間関係への十分な配慮を伴う必要があるとする。そして、「人間関係への十分な配慮をともなわずして設定された予算や標準原価をもってしては、責任会計といっても、業績の実現目標は浮上ったものとなり、現実的な執行部門によるコントロールと結合したものたりえない。また業績評価の場合の執行能率の水準を示すものとしても適切に機能することが不可能となる」と指摘している。

責任会計と動機づけの関係について、青木（1976, p.112）は、会計が従来一般的にあって物的計算であったのに対し、責任会計の性格は責任計算であり、人的体系の会計である。これは会計を責任中心点の経営管理者の責任と権限との関係において展開することを意味し、動機づけなどの人間的側面の問題が重要視される。動機づけは責任会計の支柱をなすものであり¹⁰、責任会計は動機づけなしには展開しないとする。また、山口（1967, pp.20-21）も、責任会計はモチベーションを図るものであり、「それは、結果責任ではなく、アクションと結合して執行活動を動的に管理するものである。そのもつ性格を端的に述べれば、企業の人的体系に即応して展開する管理会計制度である」と指摘する。

4-2. 動機づけの重視による責任会計論の変容

大西（2010, p.133-135）でも整理したところであるが、伊藤（克）（2007, p.89）は、責任会計に関する米国の文献研究から、方向づけを伴う動機づけ¹¹の問題を意識するようになった結果、1950年代から1960年代に責任会計論が変容したと指摘する。そこでは、経営管理者に全社的なあるいはより上位のレベルの必要に基づく行動を促すため、情報提供機能が重要視されてきた。そして、自主的な判断を組織の末端に委ねつつも、誤った判断につながらないように、ガ

¹⁰ 青木（1969, p.18）は、責任会計は、「それが人間的側面を考慮し、管理責任者によって自主的にアクセプト（受入れ）されたものでなければならない」とも指摘する。

¹¹ 筆者は、組織が向かうべき方向に、従業員を動機づける意味と理解する。

イドラインともなるべき文脈情報の提供が重要であると指摘する。その上で、伊藤（克）（2007, pp.97-98）は、自律的組織に関する廣本（2005）の論説¹²と関連づける。即ち、自律的組織におけるマネジメント・コントロール・システムで求められる属性には、①自主的な判断が組織各所で実施されるために、組織内部で何がおこなわれているのか、自らの行動が組織全体に対してどのような影響を及ぼすのかを可視化するような情報提供機能を備えていること、②絶えず変化する企業環境に柔軟に適用することを支援するような学習促進機能を備えていることが期待されるとする。

先にみたように、動機づけは、責任会計の生成時から、責任会計と関連づけられていた。この責任会計における動機づけの重視の結果、責任会計においても情報提供機能と学習促進機能が求められるようになるのである。

5. 管理可能性に関連するいくつかの視点

管理可能性は、伝統的に、権限のみから考える考え方と、因果関係をも考慮する考え方があった。その後、相互依存性等を考慮する考え方などもできた。以下では、米国における責任会計の生成期にまで遡って鳥瞰する。

5-1. 米国の責任会計生成期における管理可能性についての議論

フィスクは 1942 年に管理可能性の概念を一般的な形で明らかにした（伊藤（克）, 1995, p.907）。フィスク（Fiske, 1942, pp.985-986）は、「特定の作業にかかったコストの一部分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つの要因にもとづいている」とし、後者の因果関係の例として、業務外の経済的要因から決定される原材料費や人件費を挙げている。このように、フィスクは管理可能性を組織上の責任と因果関係との両面から規定している（伊藤（克）,

¹² 廣本（2005, p.25）は、自律的組織では「すべての組織構成員が問題解決を行う」ため、「組織構成員の問題解決プロセス、学習プロセスを支援するためのシステムが必要である」と指摘している。

2007, p.81)。これは、部門において必要とする原材料費や人件費についても、当該部門に原因があることに着目して管理可能費に算入しているのである。

一方、バッターはこれとは異なる見解を示した。バッター (Vatter, 1945, p.175) は、「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。この目的を推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、組織原則に則って行われなければならない。その中で、最も基本的なものは、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」と指摘する。伊藤 (克) (1995, p.909) によれば、バッターは、管理可能費は上層から委譲された権限、即ちフォーマルな組織構造に依拠した原価概念であると整理している。

この時期には、フィスクに見られるように、組織上の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、バッターに見られるように、組織内の経営管理者に与えられた権限のみに注目する考え方との両者が存在した。その後、AAA (American Accounting Association) (1952) に見られるように、後者が次第に支配的な見解と認知されるに至った (伊藤 (克), 2007, p.82)。

AAA の 1951 年度原価委員会の『原価概念および基準委員会報告書』では、「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」と規定している (AAA, 1952, p.179)。伊藤 (克) (1995, p.909) は、管理可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もとづいて、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とした上で、更に、経営管理者にいかなる原価を賦課すべきかという議論は、公式の権限構造を重視し、各経営者に認められた権限によって判断すべきという結論に収束していったと整理する。

以上のような管理可能性概念の上に、責任会計の概念が文献に現われるようになった。青木 (1978, p.40) は、責任会計の初期のものとして、1950 年のエ

イルマンの論文や 1952 年のヒギンズの論文をあげる。以下で確認する。

ロッキード社の管理部長であったエイルマンは、その経験をもとに 1950 年に責任会計論を展開した（伊藤（克），2007, p.85）。エイルマン（Ailman, 1950, p.1116）によれば、「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つくられるときに達成される。したがって、原価と予算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」のである。

そして、1952 年には、アーサー・アンダーセン社のヒギンズが、階層的会計報告システムに基づく責任会計を明確に説明した（伊藤（克），2007, p.85）。ヒギンズ（Higgins, 1952, p.101）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」であるとする。

このように、生成当時の責任会計においては、公式の職務記述書及びそれに基づく責任や権限が非常に強調されていた（伊藤（克），1995, p.914）。しかし、この傾向は、早くも、AAA の 1955 年度委員会では、必ずしも公式の権限のみによっては規定されないという、異なったスタンスが採用されるようになる。これを示せば、「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つぎのとおりである。（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であろう。（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たちに働きかけるように関心をもってもらいたいと経営管理者が望む費目は、彼にチャージしてもよいであろう」とされたので

ある (AAA, 1956, p.189) ¹³。

5-2. その後の管理可能性に関する議論

管理可能性が責任会計において最も重要な基準であることは、責任会計の生成以降も認識されていた。その一方で、その内容については、引き続き議論されてきている。以下では、責任と権限から考える見解、因果関係を考慮に入れる見解、相互依存性等を考慮に入れる見解などについて確認する。

5-2-1. 責任と権限から考える見解

先述の通り、エイルマンやヒギンズは、公式の職務記述書及びそれに基づく責任と権限を強調していた。そこでは、ほかの組織メンバーの影響を排除し、各メンバーの実績をできるだけ明確に独立的に測定しようとしている¹⁴。

ただ、各組織メンバー、特に下位メンバーの権限と責任を限定的に明示した場合において、実際の活動で複数の組織メンバーとの協調を通じて相互依存性が働くならば、そこにコンフリクトが生じる。そこで、責任と権限から考える見解では、それぞれの部分活動の全体の調整は、上位の管理者、特にトップ・マネジメントによって行われる (小林 (哲), 1984, p.23) とされてきた。例えば、マクファーランドは、管理責任を設定しがたい境界線上の項目が生じる例のひとつとして、複数の人間がその原価額に影響を及ぼすことをあげているが、その場合、最終的な責任は、関与するすべての組織単位を調整する権限をもつ個人にあると指摘している (McFarland, 1966, p.81)。

5-2-2. 因果関係を考慮に入れる見解

以上のような責任と権限から考える見解に対しては、先述の通り、責任会計の生成期にフィスクが指摘しているように、因果関係を考慮に入れる見解が指

¹³ この点に関連して、櫻井 (1978, pp.44-45) は、管理可能費とは責任センターである経営管理者にとって一定期間内に著しい影響を与えうる原価をいい、完全に管理できるという意味ではないと指摘する。

¹⁴ 小林 (哲) (1984, pp.21-24) は「排他的な管理可能性概念」と整理する。

摘されてきた。この点に関して、小林（哲）（1984, p.34）は、因果関係¹⁵を考慮に入れることの重要性を指摘し、業績評価と会計上の業績測定とを区別する。その上で、因果関係を含む相互依存性に伴うコンフリクトを解消するためには、業績評価制度を工夫することが最も必要であるとしつつも、因果関係に基づいて会計上の業績測定を行うことにより、そのコンフリクトを弱めることができると指摘している。

5-2-3. 相互依存性等を考慮に入れる見解

管理可能性には当初より、責任と権限から考える見解と因果関係をも考慮に入れる見解とが存在した。その後、これら以外にも、相互依存性等のいくつかの要因について考慮に入れるべきとする見解が示されてきた。

例えば、先述の AAA の 1955 年度委員会では、責任センターに原価を配賦する場合の指針として、以下の 3 つをあげている。即ち、(a) 権限がある場合、(b) 重大な影響を及ぼすことができる場合、(c) 経営管理者が関心をもってもらいたい場合の 3 つである（AAA, 1956, p.189）。

また、フェララは、責任として考慮すべき範囲を拡大し、二重責任の問題を指摘する（Ferrara, 1964, p.160）。そこでは、原価が発生した領域を第一次責任領域とし、原価の大きさに影響を及ぼす領域を第二次責任領域として、後者もその影響部分に相当する原価を配分すべきであるとする。

更に、奥山は、管理可能性は 3 つの外部効果の下にあるとする（奥山, 1988, pp.5-6）。第 1 の外部効果は環境の不確実性による影響である。業績結果は、不確実な環境のもとでの行動決定と努力遂行からもたらされるものであり、この環境の不確実性は考慮されなければならない。第 2 は、責任センター間の相互依存性による影響である。業績結果は他の責任センターとの相互依存的な関係のもとで達成されるものであり、この相互依存性は考慮されなければならない。そして、第 3 は測定の期間性による影響である。業績結果は、測定期間より先

¹⁵ 小林（哲）（1984）は因果性という。

の将来にまで及ぶ影響を考慮しなければならない、と指摘する（奥山，1988）。

相互依存性について、サイモンズは肯定的にとらえている（Simons, 2005）。サイモンズは、業務の達成のために利用可能な資源の範囲を「コントロールの幅」とし（Simons, 2005. 訳書 p.42）、評価の対象となる業績指標に影響を及ぼす選択（トレードオフ）の範囲を「アカウントビリティの幅」とした（Simons, 2005. 訳書 pp.88-89）。その上で、管理者に柔軟性やイノベーションを求める場合には、「コントロールの幅」よりも「アカウントビリティの幅」を広くすればよいとする。なぜなら、利用可能な資源の範囲よりも評価の対象となる範囲が広くなり、各自は自分のもつ「コントロールの幅」を越えて、組織の他のメンバーに助力と資源を求めることとなるため、管理者に柔軟性やイノベーションを期待できるようになるからである（Simons, 2005. 訳書 p.94）。

5-2-4. 跡付可能性の導入と時間軸への管理可能性概念の拡張

管理可能性に関連して、シリングロー（Shillinglaw, 1957, p.85）は管理可能性と明確に区別される跡付可能性の概念を示した¹⁶。この跡付可能性とは、現在の管理者が管理可能ではないが、上位の管理者の意思決定や過去の意思決定による原価を、当該事業部に跡付ける（帰属させる）ことをいう。

また、レイボーン（Raiborn, 1971, p.22）は管理可能性に時間軸の概念を導入し、短期では管理不能ではあるが、長期では管理可能になる原価を管理可能原価とした。これにより、管理者の長期的な業績の測定が可能になった。

なお、管理可能性のこれらの論点に関して、櫻井（1978, pp.44-45）は、管理者の経営階層によっては、下層であれば管理不能であるが、上層になればしばしば管理可能となる。さらに、期間の仮定も重要であり、これを極端に短くすれば管理可能費はほとんどなくなると指摘する。

5-2-5. 自律的組織における管理可能性についての見解

¹⁶ シリングローは両者を明確に区分するが、ここでは記述の都合上、管理可能性の項目で述べる。

以上のような管理可能性についての諸見解に関し、組織観という視点から整理する意見もある（谷, 1984）。責任と権限から考える見解は、機械的組織観を前提に、責任会計について、管理者に対する区分集計を下位の組織単位から順次上位の組織単位に対し行うという階層的計算構造を持ち、高度の職務細分化、責任・権限関係の明確化、垂直的・非人的な命令系統と階層的支配関係によって特徴づけられるとする（谷, 1984, p.80,83）。

その一方で、管理可能性に基づく責任会計は、相互依存性等の影響を大きく受ける。谷（1984, p.87）によれば、とりわけ、意思決定環境が不確実かつ複雑な状況においては、責任会計が修正される。そのような状況では、管理者間の水平的関係による相互調整ないしは統合が有効である。しかし、伝統的な責任会計は、独立的に測定される組織単位の業績に焦点をあてるので、相互調整に必要なコミュニケーションを阻害し、その結果有効に機能しない（谷, 1984, p.85）。意思決定環境が不確実かつ複雑な状況では、環境の不確実性や複雑性の結果、責任・権限関係が弾力化し、分権的な意思決定が行われ、水平的・対人的な相互作用の特徴を持つように組織面での対応が行われるようになる。このため、その前提とする組織観も、機械的組織観から自律的組織観¹⁷へと変更されることとなる。その結果、責任会計についても、このような諸点に適合的に設計し直される必要が生じると指摘する（谷, 1984, p.87）。

6. 管理会計論における責任会計の位置づけ

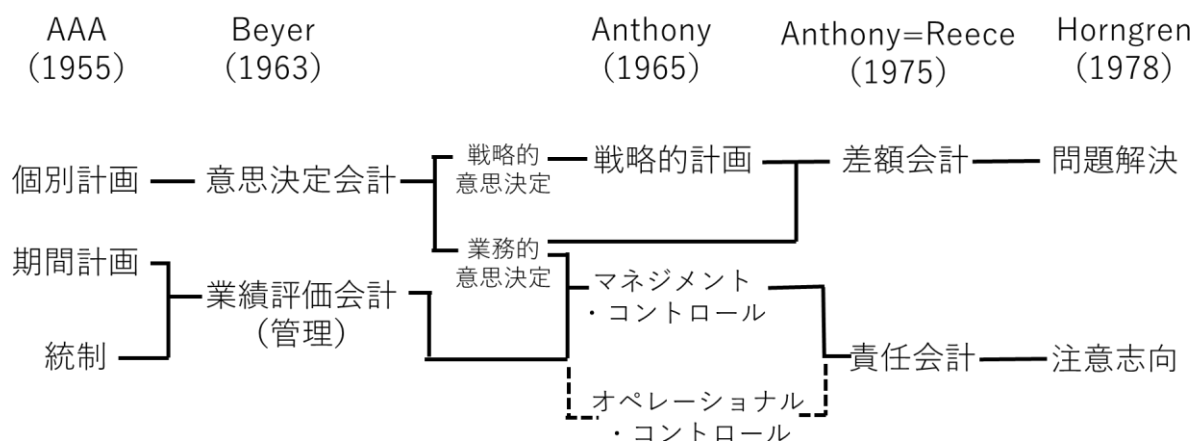
責任会計は、標準原価計算や ABC（活動基準原価計算）などの個別の管理会計手法の1つというよりも、もう少し幅広い概念であると位置づけられることが多い。そこで、まずは、管理会計の体系論の中での位置づけについて概観する。その上で、責任会計は、個別の管理会計手法と併せて考えることができることから、管理会計手法との接合について述べる。

¹⁷ 谷（1984）は「有機的組織」とする。専門化と標準化の度合いにより「有機的組織」と「自律的組織」を区分する考え方（廣本, 2005, pp.23-24）もあるが、ここでは区別をせずに「自律的組織」としている。

6-1. 管理会計の体系論における責任会計の位置づけ

責任会計が成立した 1950 年代初頭から 1970 年代にかけては、管理会計体系論が議論されており、責任会計もこの文脈で言及されることが多かった。そこで、体系論の中での責任会計の位置づけを、櫻井（1981）を基に概観する。櫻井（1981, p.105）は代表的な体系論を以下のように関係付けて整理する。

図 1 代表的な管理会計体系論



(注) 点線は管理会計に属さない部分が含まれていることを示す。

(出典) 櫻井（1981, p.105）より筆者修正。

管理会計の体系論としては、1950 年代半ばには、まず計画会計と統制会計の体系が成立した（廣本，1993, p.261）。計画会計と統制会計の体系は、AAA の 1955 年度原価委員会報告書（AAA, 1956）に示されている。この報告書によって、個別計画のための原価概念、期間計画のための原価概念、統制目的の原価概念という大枠が示された（廣本，1993, p.266）。

次に、意思決定会計と業績評価会計の体系が主張された（Beyer, 1963, p.17）。計画会計と統制会計の体系との違いは、個別計画目的、期間計画目的、統制目的の 3 分野のうち、計画会計と統制会計の体系は前 2 者を計画会計とするものであり、これに対して、意思決定会計と業績評価会計の体系は、意思決定会計

を個別計画目的のみとし、期間計画目的と統制目的を業績評価会計とする（廣本, 1993, p.286）。

図 1 にある業績評価会計等と責任会計との関係について、山口（1967, pp.18-20）は 3 説に整理する。第一に、業績評価会計＝責任会計であるとする見解、第二に、業績評価理会計のある部分を責任会計とする見解、第三に、統制会計¹⁸のある部分を責任会計とする見解があると指摘する¹⁹。また、山邊（1965, p.3）は、業績評価会計のうち、「経営の組織単位（事業部、部門など）の責任者の業績を測定するものが責任会計である」とする。このように、責任会計は、業績評価会計等の少なくとも一部を構成すると考えられていた。

その後、アンソニーは 1965 年に経営管理プロセスを、戦略的計画、マネジメント・コントロール、オペレーショナル・コントロールの 3 つに分類する方法を提示した（Anthony, 1965, pp.15-18）。アンソニーは、「マネジメント・コントロールは…全体として 1 つの、区分できないプロセスであり、そこでは、計画と統制という 2 つのタイプの活動が相互に作用し、互いに溶け込んでいる」と指摘する（Anthony, 1965, p.4）。この体系論の下での責任会計について青木（1978, p.44）は、Anthony = Welsch（1974, p.536）を引用しつつ、マネジメント・コントロールのうち、予算編成を例とする計画には、責任センターに焦点を向ける責任会計が成立し、また、業績測定を例とする統制には、予算と実績とを比較する責任会計が成立する。そして、価格設定、自製・購買の選択や資本投資を例とする代替案選択の意思決定においても、責任会計は差額原価を見積もるのに有用な素材を提供することができると指摘し、その上で、責任会計は「すくなくともマネジメント・コントロールに関係する計画機能までも含めて理解することが適切であると思う」と指摘する。

更に、アンソニー＝リース（Anthony=Reece, 1979, p.324. 初版は 1975）は、

¹⁸ 山口（1967）は経営統制会計という。

¹⁹ 山口（1967）は明示してはいないが、第一か第二の見解に立つようである。なぜなら、山口（1967, pp.21-22）は、短期利益計画を責任会計の範囲から除外して考えていると思われ、業績評価会計に短期利益計画が入るか否かで、第一か第二の見解かが決まると考えていると思われるからである。

主に短期の代替的選択決定に活用される差額会計と、業績の報告と分析を行い予算管理に活用される責任会計などに区別する体系を示した。櫻井（1981, p.102）は、バイヤー（Beyer, 1963）の体系論と一脈通じるものがあると指摘する。

その後、ホーングレンは会計担当者の業務について、問題解決、注意志向、帳簿記録の3つに分類した（Horngren, 1978, p.10）。アンソニー＝リース（Anthony=Reece, 1975）との対比で示せば、差額会計が問題解決を意図して行われ、責任会計が経営者に注意を志向するために行われる（櫻井, 1981, p.103）。

以上、管理会計の体系論の中での責任会計の位置づけを見た。このように、責任会計は個別の手法よりも広い概念として検討されてきたとまとめられる。

6-2. 様々な管理会計手法と責任会計との接合

それでは、次に、個別の手法と責任会計との関係を概観する。まず、分権的な管理手法と責任会計との関係を見る。その上で、他の様々な管理会計手法と責任会計との関係を概観する。

6-2-1. 分権的な管理手法と責任会計

まず、分権的な管理手法である。具体的には、まず事業部制組織、次にカンパニー制組織、更にミニ・プロフィット・センターについて記述する。

先述の通り、第二次大戦後の米国では、事業の多角化が急速に進展した。製品や地域ごとに組織をセグメント化し、それぞれを事業部と位置づけ、半ば自律的に組織運営を行うことができる事業部制組織が導入された。そして、自律的な運営ができるように、一定程度の意思決定権限が事業部長に委譲され、その権限に対応する責任として、収益責任と原価責任の両方、即ち利益責任が認識されるようになった（望月, 2010, p.64）。ここに、事業部制組織における事業部長の業績管理に対応した管理会計として、利益責任を伴う責任会計が誕生した。

次に、カンパニー制組織である。米国企業が導入した、上記のような業務的意思決定権限が委譲された事業部制とは異なり、わが国では、事業部制組織を導入しながらも、職能別に編成された結果、事業部長に対し意思決定権限はそれほど委譲されていないことが多かった。そのような中で、1990年代になると、事業部制組織よりも更に分権化を進め、より大きな組織規模と権限及び責任を持つカンパニー制組織が SONY によって導入された。カンパニー制組織では、複数の事業部を束ねてカンパニーとみなし、あたかも独立した企業のように位置づけている。変化の速い市場にも迅速に対応できるよう、迅速な意思決定を行うことができ、事業部長に認められていた一定程度の意思決定権限のみならず、長期的な意思決定権限なども委譲されていた（望月，2010，pp.67-68）。

これらの手法とは別に、組織下部に位置するセグメントにおいて、緻密な経営管理を行うミニ・プロフィット・センターといった組織形態も現れた。その代表的な例として、京セラのアメーバ組織がある。少人数のグループで構成されるアメーバ組織では、従来の責任センターの概念からは原価センターあるいは収益センターとして認識されるセグメントを、利益センターとして認識できるように権限及び責任を把握する。これにより、現場における従業員を取り囲んだ形で組織一体型経営を行っている。そこでは、アメーバ同士のやりとりに振替価格が用いられ、各アメーバのリーダーは時間当り採算に基づいて業績が測定されている（望月，2010，pp.69-70）。

6-2-2. 他の様々な管理会計手法との接合

青木（1976，pp.116-117）は、「…責任会計のための会計制度…それは財務会計との有機的な結合のもとに、常時継続的な計算制度として行われるべき…しかも必要に応じて標準原価計算、変動予算、予算制度、直接原価計算、貢献利益計算などの諸計算が導入される」と指摘している。このように、責任会計は、必要に応じて、様々な管理会計手法とともに活用されることが想定されてきた。そこで、ここでは親和性のある管理会計手法を整理する。

6-2-2-1. 標準原価計算と予算管理

ここでは、標準原価計算、予算管理²⁰と、責任会計との関係について述べる。例えば、青木（1962a, pp.22-25）は、責任会計と標準原価計算との関係について述べるとともに、責任会計は予算統制に不可欠なものであると記している。また、櫻井（1978, pp.40-41）は、「標準原価計算と予算制度は、原価管理を志向した責任会計の中心をなし、それは企業における業績評価尺度になりうる。これらのうちとくに標準原価計算は標準の設定を組織上の責任に結びつけて設定し、その分析は業務担当者の責任にからめてなされる点において、責任会計の中心であるといえる。一方、予算制度は計画・調整および統制機能を有しており、予算制度を経営管理に役立たしめるためにはそれぞれの機能が重要であるが、責任会計の初期文献において予算制度がとりわけ重視されたのは、予算が差異分析や勘定分類を通じて統制機能を効果的に作用させえたからであると考えられる」としている。更に、上埜（2007, p.247）は、「予算管理は責任会計というコンセプトを支える柱である」としている。

6-2-2-2. 目標管理

ドラッカーにより提唱された目標管理は、目標と自己管理による管理であり（Drucker, 1954, pp.135-136）、設定した目標をどれだけ達成できたかを測定して個人の業績を可視化するためのツールである。足立（2008, p.113）によれば、目標管理は当初は、企業目標と各人の目標を統合し、その統合によって動機づけを行う仕組みとしてとらえられていた²¹。

責任会計は、先述のように機械的な組織観に基づく場合もある。そこでは、

²⁰ Budgetary Control には過去、予算統制が充てられてきたが、近年、調整や計画を重視して予算管理が充てられることが多い（小林（健），2002, pp.5-9）。本稿では、統制を強調するか、調整や計画も重視するかで用語を変えている。

²¹ 足立（2008, p.113）は、Schleh（1961）以降、目標の達成度と業績評価との連携が強調されるようになり、現在では成果主義とのかかわりの中で議論されるに至っていると指摘する。従って、現在では、目標管理には、責任会計や予算管理と同じようなデメリットが生じる可能性があることは留意すべきである。

上位者からのコントロールの色彩が強まることになる。しかも、責任会計は、予算管理とともに用いられることが多い。伝統的な予算統制では、支配概念としてのコントロールを伴うことが多い。そこには、人間の本来的な怠慢性、仕事に対する無気力、余暇嗜好という仮定が存在している。いずれにせよ、予算管理において、このコントロールが行き過ぎればマイナスの影響が生じることとなる（中野, 1977, p.102）。

責任会計や予算管理には、以上のようなデメリットがあることから、目標管理によって責任会計や予算管理を支援することも考えられてきた。中野（1977, p.105）は、「責任会計を…より有効ならしめるためには、自己管理に基づくコントロール概念を採用する必要が生ずる」と指摘する。目標管理と責任会計を接合して考えることにより、参画意識を強めることができるのである。

また、管理者の業績は非財務指標により測定される場合もあるが、責任会計は財務指標のみに基づくので、この場合には対応できない。一方、目標管理は、財務指標であることを前提としない。そこで、中野（1977, p.105）は、非財務指標の測定のために、責任会計に加え目標管理を導入する必要があるとする。

6-2-2-3. 方針管理、B S C

ここでは、責任会計と方針管理や BSC、BSC に含まれる戦略マップとの関係について整理する。結論からいえば、責任会計⇔目標管理⇔方針管理⇔BSC という関係が描けるのである。

前述の通り、目標管理は責任会計とともに用いることができる。そして、目標管理と方針管理、更には BSC との関係についても親和性が指摘されている。伊藤（和）（2007）は、BSC で定められた戦略目標の一部を、方針管理により下位組織それぞれ（課、係）に展開し、最後に個人ごとの目標管理に展開される図を描いている。また、目標管理と BSC とは哲学的な基礎を同じくし、親和性があるとする研究（Dinesh = Palmer, 1998）もある²²。

²² Dinesh = Palmer（1998）は、その上で、ともに人間関係論への配慮が課題となると指摘する。

その後、キャプラン=ノートン (Kaplan=Norton, 2008. 訳 pp.124-150) は、BSC の戦略テーマのために設定される戦略的实施項目の責任者に対して、責任会計上の責任²³を割り振り、結果をモニタリングし、仮説検証することを提案している。BSC と責任会計との関係については、キャプランらの当初の議論では明らかではなかったが、2008 年段階では BSC の中で責任会計の考え方を活用するに至っている。

先に、責任会計や予算管理と目標管理との親和性について述べた。ここでは、責任会計と目標管理や方針管理、BSC との親和性について述べた。これらを併せて考えれば、責任会計や予算管理と、目標管理、方針管理、BSC とを接合して考えることができると結論付けることができよう。

6-2-2-4. 活動基準管理

活動基準管理と責任会計との接合に関しては、活動基準責任会計の議論がある (McNair, 1990)。活動基準責任会計は、相互依存性と組織における継続的な改善に合致するように発展してきたとされる (McNair, 1990, p.15)。そこでは、説明責任の対象が、コストから活動に変わってきている (McNair, 1990, p.18)。これを簡潔に示せば、図 2 のとおりである。

²³ Kaplan=Norton (2008. 訳 pp.124-150) の文脈から責任会計上の責任と理解した。

図 2 伝統的な責任会計と活動基準責任会計

	伝統的責任会計	活動基準責任会計
基本的前提	独立性	相互依存性
焦点	個人	組織
目的	コスト・コントロール	分析
コントロールの強調点	コスト	活動
コントロールの時点	結果	プロセス
差異の活用	元帳のバランス／会計責任	プロセスの改善
標準	技術的／静態的	歴史的／趨勢をもつ
奨励される目標	標準への合致	継続的改善
コントロールの特性	一次元的 一対一の関係 予算に基づく 財務的	多次元の 曖昧 戦略的 財務的／業務的

(注) McNair (1990, p.21, Ex.3) より筆者翻訳。

頼 (1994, p.37) は、マクネアーの活動基準責任会計について、これは活動基準管理の一種であり、伝統的な責任会計の限界を克服するために責任会計を拡張する 1 つの提案であると位置づけている。また、小菅 (2000) は、活動基準責任会計を具現化するための技法として活動基準予算を位置付け、その内容を描いている。

ここで注目されるのは、伝統的な責任会計が持っていた管理可能性や個人の責任が、活動基準責任会計では相互依存性が強調され、個人を超えた組織の責任に焦点が当てられることである。そして、プロセスの改善が強調され、継続的な改善が奨励されることとなる。本稿冒頭で整理した教科書的な責任会計の大前提である個人の責任や管理可能性が、ここでは大幅に修正されていることが注目されるのである。

7. 行政に適用するに当たっての若干の考察

最後に、責任会計概念を行政に適用するに当たっての若干の考察を行う。結論からいえば、行政に適用する場合には、教科書的な責任会計を機械的に適用するのではなく、以下の諸点を頭に入れて考えるべきであるということである。

7-1. 人間関係論的な配慮の必要性

責任会計を行政に適用する場合、まず留意しなければならないのが、人間関係論的な配慮の必要性である。「3. 責任会計の生成」で見たように、組織内の関係には十分に配慮していく必要がある。とりわけ、組織下位からの視点への配慮が重要であり、計画値という目標の設定がノルマと受け取られるような取り組みは適当ではないと考えられる。また、「4. 責任会計における動機づけの重視とそれによる責任会計論の変容」で見たように、動機づけへの配慮は重視されるべきである。動機づけの重視により、責任会計においても情報提供機能と学習促進機能が求められるようになってきており、責任会計はこれらに役立つように構築されなければならない。行政でも職員からの気づきや事務改善の提案の活用が求められており、責任会計においても、これらを促進するものであることが期待される。

7-2. 相互依存性等への配慮の必要性

責任会計を行政に適用する場合、次に留意しなければならないのが、管理可能性への限界を認識することである。「5. 管理可能性に関連するいくつかの視点」で見たように、管理可能性については責任会計の生成時から様々な議論があった。即ち、責任と権限のみならず、因果関係や相互依存性、跡付可能性等である。行政の場合にはタテ割りが問題となり易いので留意が必要である。とりわけ、自律的組織観や活動基準責任会計を意識せざるを得ない行政機関にあっては、管理可能性は極めて慎重に考える必要があると思われる。

7-3. 業績管理プロセスへの理解の必要性

「6-1. 管理会計の体系論における責任会計の位置づけ」で見たように、責任会計は業績管理プロセスの中心的な存在である。実際の行政においては、政策の企画立案こそが行政の最優先事項であり、政策の執行管理は誰かがやってくれるだろうという感覚が、残念ではあるが存在する。このような中で、責任会

計を意識することは、業績管理プロセスに自然と目が向くという大きな効果がある。そして、「6-2-1. 分権的な管理手法と責任会計」で見たように、責任会計と分権的な管理手法との接合は容易である。行政にも分権的な制度をとっている場合、例えば、地方公営企業の管理者などへの展開は、これを自然なものとして考えることができるように思われる。

7-4. 他の管理会計手法との接合の必要性

冒頭で述べたように、責任会計には方法論なき目標設定になり易いという問題がある。この点に関しては、「6-2-2. 他の様々な管理会計手法との接合」で見たように、責任会計は主要な概念の1つとして様々な管理会計手法と接合が可能である。責任会計が方法論なき目標設定になり易いという問題は、方法論として編み出されたこれらの管理会計手法と接合することにより、ある程度は解消できよう。とりわけ、目標管理、方針管理、戦略マップ等の活用により、方法論なき責任会計から、非財務指標も視野に入れた方法論のある責任会計に展開できると思われる。

以上

引用文献

- 青木茂男（1962a）「責任会計について」『会計』82(1), 7月号, pp.17-26。
- 青木茂男（1962b）「責任会計の本質」『企業会計』14(10), 7月号増刊, pp.4-9。
- 青木茂男（1969）「責任会計の性格と構成」『会計』95(1), pp.11-23。
- 青木茂男（1976）『現代管理会計論』国元書房。
- 青木茂男（1978）「責任会計の動向」『企業会計』30(1), pp.40-46, January.
- 足立洋（2008）「目標管理制度による責任会計の徹底」『経済論叢』182(5-6), pp.590-614, 京都大学。
- 伊藤和憲（2007）「戦略目標と戦略的实施項目のカスケード」『専修商学論集』

84, pp.79-87。

伊藤克容 (1995)「責任会計の生成」『一橋論叢』114(5), pp.901-918, 一橋大学。

伊藤克容 (2007)『組織を活かす管理会計』生産性出版。

上埜進 (2007)『管理会計 第3版』税務経理協会。

大西淳也 (2010)『公的組織の管理会計』同文館出版。

小川康助 (1974)「人事管理の生成と発展」長谷川廣編著『人事管理論』日本評論社。

奥山修司 (1988)「責任会計のパラドックス」『商學論集』56(3), pp.153-176, 福島大学経済学会。

上總康行 (1979a)「アメリカ合衆国における責任会計論の生成 (1)」『名城商学』28(2,3,4), 2月, pp.341-371。

上總康行 (1979b)「アメリカ合衆国における責任会計論の生成 (2)」『名城商学』29(2), 11月, pp.46-82。

上總康行 (1980)「アメリカ合衆国における責任会計論の生成 (3)」『名城商学』29(3), 1月, pp.43-71。

小菅正伸 (2000)「活動基準責任会計の展開」『商學論究』48(2), pp.13-34。

小林健吾 (2002)『体系予算管理 改訂版』東京経済情報出版。

小林哲夫 (1984)「責任会計における管理可能性概念」『国民経済雑誌』145(5), pp.13-37。

櫻井通晴 (1978)「責任会計の概念とその適用」『会計学研究』(4), pp.39-45, 専修大学会計学研究所。

櫻井通晴 (1981)『アメリカ管理会計基準研究』白桃書房。

櫻井通晴 (2015)『管理会計 第六版』同文館出版。

谷武幸 (1984)「管理会計システムと相互依存性の管理」『国民経済雑誌』149(2), pp.79-97。

通商産業省 (1960)『産業構造審議会答申 事業部制による利益管理』。

鳥羽欽一郎 (1970)『企業発展の史的研究』ダイヤモンド社。

中野淑夫 (1977)「責任会計と目標管理」『企業会計』29(3), pp.100-105。

- 長谷川廣（1979）『現代労務管理制度論』青木書店。
- 廣本敏郎（1993）『米国管理会計論発達史』森山書店。
- 廣本敏郎（2005）「自律的組織と管理会計」『企業会計』57(12), pp. 1698-1706。
- 望月信幸（2010）「責任会計論研究の課題」『アドミニストレーション』17(1-2), pp.59-75, 熊本県立大学。
- 山口年一（1967）「責任会計の領域」『産業経理』27(5), pp.18-22。
- 山邊六郎（1961）『原価計算論』千倉書房。
- 山邊六郎（1965）「責任会計について」『エコノミア』横浜国立大学経済学会, 26, pp1-13。
- 吉原英樹・佐久間昭光・伊丹敬之・加護野忠男（1981）『日本企業の多角化アプローチ』日本経済新聞社。
- 頼誠（1994）「業績管理会計に関する一考察－ABM と責任会計の変貌」『原価計算研究』18(1), pp.37-48。
- AAA (American Accounting Association) (1952) “Report of the Committee on Cost Concepts and Standards,” *The Accounting Review*, April.
- AAA (American Accounting Association) (1956) “Tentative Statement of Cost Concepts Underlying Reports for Management Purposes,” *The Accounting Review*, April. 櫻井通晴訳・青木茂男監修『A. A. A. 原価・管理会計基準（原文・訳文・解説）』（増補版）中央経済社, 1981年。
- Ailman, H. B. (1950) “Basic Organization Planning to tie in with Responsibility Accounting,” *NACA Bulletin*, May.
- Anthony, R. N. (1965) *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard University Press. 高橋吉之助訳『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社, 1968年。
- Anthony, R. N. and Welsch, G. A. (1974) *Fundamentals of Management Accounting*, Richard D. Irwin Inc.
- Anthony, R. N. and Reece, J. S. (1979) *Accounting Principles 4th ed.*, Richard D. Irwin Inc.

- Beyer, R. (1963) *Profitability Accounting for Planning and Control*, The Ronald Press.
- Dinesh, D. and Palmer, E. (1998) “Management by Objectives and the Balanced Scorecard: Will Rome Fall Again?” *Management Decision*, 35(4), pp.387-395.
- Drucker, P. F. (1954) *The Practice of Management*, New York: Harper & Brothers. 上田惇生訳『現代の経営 上下』ダイヤモンド社, 2006年。
- Ferrara, W. L. (1964) “Responsibility Accounting – A Basic Control Concepts,” *N. A. A. Bulletin*, September, p.11. in Horngren, C. T., *Accounting for Management Control – An Introduction*, Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1965, p.8.
- Fiske, W. P. (1942) “The Nature of Cost and Its Uses,” *NACA Bulletin*, March 15.
- Higgins, J. A. (1952) “Responsibility Accounting,” *The Arther Andersen Chronicle*, April, in Thomas, W. E., (ed.), *Reading in Cost Accounting, Budgeting, and Control*, 1955.
- Holden, P. E., Fish, L. S., and Smith, H. L. (1951) *Top-Management Organization and Control: A Research Study of the Management Policies and Practices of Thirty-one Leading Industrial corporations*, McGraw-Hill Book Company, Inc., New York.
- Horngren, C. T. (1978) *Introduction to Management Accounting, 4th ed.*, Prentice-Hall.
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P. (2008) *The Execution Premium: Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage*, Harvard Business School Press. 櫻井通晴・伊藤和憲監訳『戦略実行のプレミアム』東洋経済新報社, 2009年。
- Loncar, F. E. (1956) “Budgetary Planning – Yesterday and Today,” *N. A. C. A. Bulletin*, April.

- McFarland, W. B. (1966) *Concepts for Management Accounting*, NAA. 染谷恭次郎監訳『管理会計の基礎』日本生産性本部, 1967年。
- McNair, C. J. (1990) “Interdependence and Control: Traditional vs. Activity-Based Responsibility Accounting,” *Journal of Cost Management*, summer, pp.15-24.
- Miller, E. L. (1982) *Responsibility Accounting and Performance Evaluation*, Van Nostrand Reinhold.
- Raiborn, M. H. (1971) “Systems Planning for Performance Evaluation,” *Management Accounting*, August, pp.21-23.
- Schleh, E. C. (1961) *Management by Results: The Dynamics of Profitable Management*, McGraw-Hill. 上野一郎訳『結果のわりつけによる経営』産業能率短期大学出版部, 1974年。
- Shillinglaw, G. (1957) “Guides to Internal Profit Measurement,” *Harvard Business Review*, March-April, pp.82-94.
- Simons, R. (2005) *Levers of Organization Design: How Managers Use Accountability Systems for Greater Performance and Commitment*, Boston, MA: Harvard Business School Press. 谷・松尾・窪田・近藤訳『戦略実現の組織デザイン』中央経済社, 2008年。
- Vatter, W. J. (1945) “Limitations of Cost Allocation,” *The Accounting Review*, April.
- Welsch, G. A. (1957) *Budgeting: Profit-Planning and Control*, Prentice-Hall Inc.