

## コントローラー制度と管理会計論

— 米国管理会計論発達史研究の一視点 —

廣 本 敏 郎

一 はじめに

米国管理会計論を研究してみると、それがコントローラー制度と密接な関係をもっている事に気づく。たとえば、アメリカにおける代表的な管理会計文献であるホーングレン (C. T. Horngren) の *Introduction to Management Accounting* とボンニールウエルシュ (R. N. Anthony and G. A. Welsch) の *Fundamentals of Management Accounting* を取り上げると、前者ではコントローラーとは the chief management accounting executive のことであると説明され、<sup>(1)</sup> 後者では「本書において、我々は特にコントローラー部門の活動、および

コントローラー部門で用意する情報の利用に関心をもっている」と述べられているのである。また、ウィルソンのキャンベル (J. D. Wilson and J. B. Campbell) の *Controllership* の副題は *The Work of the Managerial Accountant* となつてゐる。<sup>(2)</sup> そこで、我国の管理会計研究者たちも、特に初期において、その両者の不可分の関係に注目し、コントローラー制度を研究してきたのであつた。<sup>(4)</sup>

実際、私見によれば、米国管理会計論は正にコントローラーの養成に役立つ会計教育を展開しなければならぬとする努力の中から誕生したのであり、コントローラー制度は管理会計論の実践基盤である。そうであるとす

れば、米国管理会計論発達史の研究にとってコントローラー制度の発展を研究することが極めて重要である事は自明であろう。そこで本稿では、まず、管理会計論の展開とコントローラー養成のための会計教育との密接な関係を明らかにする。既に、一九二〇年代に管理会計論が成立した時点におけるそのような関係については別稿で明らかにしてあるが、<sup>(5)</sup>周知のように、米国管理会計論は一九三〇年代から一九四〇年代にかけて陰に隠れてしまったのである。<sup>(6)</sup>かくして管理会計論は、一九五〇年前後に、初めて出現したかのように、再登場してきたのであるが、その際にもそれは、コントローラー養成のための会計教育が展開される中から現われてきたのであった。その後で、コントローラーに対する役割期待、更にコントローラー制度のための組織に焦点をあてる。そのことによって、米国管理会計論発達史研究の一助とした。

- (1) C. T. Horngren, *Introduction to Management Accounting*, 6th ed. (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1984), p. 11.
- (2) R. N. Anthony and G. A. Welsch, *Fundamentals of Management Accounting*, 3rd ed. (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1981), p. 3.

- (3) J. D. Wilson and J. B. Campbell, *Controllership: The Work of the Managerial Accountant*, 3rd ed. (New York: A Ronald Press Publication, John Wiley & Sons, 1981.)

(4) たとえば、古川栄一・岩田巖編「管理会計の理論と実際」一橋書房、一九五二年、溝口一雄「管理会計」同文館、一九五二年、古川栄一・溝口一雄「コントローラー制度」日本経済社、一九五二年、青木茂男「新版管理会計論」国元書房、一九六三年。

(5) 拙稿「米国管理会計論の成立」一橋論叢、第八七巻第六号(一九八二年六月)。

(6) なお、一九三五年に、ベル(S. Bell)の *Theory and Practice of Accounting* (拙稿「米国管理会計論の成立」三二—三三頁参照)が当時シカゴ大学の会計学助教授であったケラハム(W. J. Graham)によって改訂されて、American Technical Societyより出版されている。その中の'Managerial Accounting'の部も改訂されているが、その改訂は生成期管理会計論の影響を強く受けたものである。

## 二 コントローラー養成のための会計教育と管理会計論の展開

一九二〇年代に成立した米国管理会計論は、一九三〇

年代に入つて下火になつてしまつたのであつた。その理由はさまざまであろうが、たとえば、一九三〇年代に入つての企業内外の著しい環境変化によつて生成期管理会計論では不十分になつたこと、また他方において、後述するように、コントローラーも外部報告の局面に忙殺されてしまつたことなどが考えられる。

さて、アメリカでは一九三一年一月にコントローラーの全国的組織、アメリカ・コントローラー協会 (Controllers Institute of America) が設立され、そして一九三四年二月からその機関誌 *The Controller* が公刊されるようになった。その Editorial Comment を見ると、当初から、職業会計士養成のための教育と対比してコントローラー養成のための教育の必要性が指摘されてきた事が分かるが、しかし必ずしも人々の関心と呼ばなかつたやうである。その問題に多くの人々の関心が集まつたのは一九三〇年代の終わり近くになつてであり、その契機となつたのは、同協会の教育委員会のメンバーであつたフィスク (W. P. Fiske) が *The Controller* の一九三八年九月号に発表した論文 “Training for Controllership: Problem for Leaders in this Field” であつた。

フィスクのその論文には多くの反響があつたのであつたが、かくして、同誌一九三九年五月号には、同協会の前会長であつたペリー (H. C. Perry) が同年四月にスタンフォード大学で開かれた The American Association of Collegiate Schools of Business の年次総会で行つた “Training for Controllership—A Challenge to Educators and Business Men” と題する報告が “Controllers Accept Obligation to Coming Generation of Workers” と題して掲載されると共に、同年九月号には “Increasing Number of Colleges Giving Courses in Controllership” という見出しのもとに、大学におけるコントローラー養成のための講座の開講状況についての情報が提供されたのである。後者は、「管理会計講座 (a course in Managerial Accounting) の範囲と内容に関して貴協会の情報と示唆」を提供して欲しいという手紙に対して教育委員会の議長であつたマクドナルド (J. H. MacDonald) が書いた返事の一部を掲載したものであつた。次に、その内容の一部を紹介しておこう。

——スモット教授 (D. R. Scott, chairman of the Department of Accounting and Statistics of the

School of Business and Public Administration of the University of Missouri) は、一九三八年四月六日付けの手紙の中で、'Managerial Accounts and Statistics' と題する講座を開講し、その中でコントローラーの活動に多大の注意を払っている、と書いています。

——リー教授 (W. W. Leigh of the College of Engineering and Commerce of the University of Akron) は、一九三八年三月一五日付けの手紙の中で、'Analytical Accounting' と呼ばれる講座に言及している。その講座では、会計は、投資家、信用部長、製造部長、販売部長などの用具とみなされている。

——ガードナー氏 (F. Gardner) は、ノースウエスタン大学で 'Work of the Controller' と題する講座を開講している。

——フィッツジモナルド学部長 (J. A. Fitzgerald of the School of Business Administration of the University of Texas, Austin) は、一九三八年三月一二日付けの手紙の中で、レイ教授 (C. F. Lay) が一九三八年の夏期セッションで 'Controllership,

and Organization of Accounting Work' と題する講座を開講する予定である事を書いている。

——スウィーニー博士 (H. W. Sweeney) は、この夏、シエラタウン大学で 'Administrative Accounting' と題する講座を開講する。

——私 (マクドナルド) は、この九月から、コロムビア大学大学院で 'Controllership Practice' と題する講座を開く予定である。

——ウォーカー教授 (R. G. Walker, Graduate School of Business Administration, Harvard University)、フイスク教授 (W. P. Fiske, Massachusetts Institute of Technology)、ギブソン教授 (J. H. Shields, Department of Economics and Business Administration, Duke University) は、私 (マクドナルド) の知る限り彼らの大学では、'Managerial Accounting' あるいは 'Controllership Practice' と明確に題する講座を現在の所開設していないが、あなたが考えているような講座について多くの考えをもっているだろう。

更に、'The Controller' の一九四〇年五月号で、また全

国の大学の会計学教師達六〇名以上には直接に、コントローラー制度に関する書物の刊行予定がアナウンスされると、その書物の刊行を待望する声が多数届いたのであった。そのようなコメントの中で、たとえばニューアーク大学のケネディ(D. D. Kennedy)のコメントは次のようである。すなわち、私達は、貴協会が、'Control-  
lership, Its Functions and Technique' と題する書物を刊行する計画である事を知って非常に喜んでゐる。私達は丁度、一九四一—四二年度に 'Managerial Accounting' と題する講座を開講する計画を始めていた。その講座ではコントローラーの活動領域をカバーするつもりであり、その書物は大いに役立つだろう、というものであった。<sup>(11)</sup>

かくして、コントローラー養成のための会計教育に対する関心が高まる中で、AAAでもコントローラー制度の問題が取り上げられ、*The Accounting Review* の一九四〇年六月号には、フィヌクの論文 "Training for the Controliership" と、エリオット(V. L. Eliott)の論文 "Functions and Activities of the Controller's Department" が掲載されたのである。ちなみに、フィヌクの

論文は次のように始まっている。「長年、会計学教師のカリキュラム、会合、および文献は、主として職業会計士の養成問題 (the problems of training for public accounting) に関心をもってきた。……AAAの年次総会の一つのセッションを会計担当者の職能であるコントローラー職能 (controllershship, which is the industrial accountant's function) に振り向けることが適切であり、また実意義があると思われる。」更に、一九四四年一月号には、アンダーソン(D. R. Anderson)が "The Function of Industrial Controliership" と題する論文を発表している。

発展期管理会計論の先駆的文献であるゲッツ(B. E. Goetz)の *Management Planning and Control: A Managerial Approach to Industrial Accounting* は、以上のような状況を経て一九四九年に刊行されたのである。実際、一九四九年九月に開催されたAAAの年次総会で "Accounting Education for Controliership" と題する報告を行った「メンバー」(W. J. Vatter) は、その報告の中で、最近コントローラー制度の観点と内容を強調する教材が、出回ってきた事を指摘し、ジャクソン(J. H.

Jackson) の *The Comptroller: His Functions and Organization*、ブライマツ・ヒーロン (T. F. Bradshaw and C. C. Hull) 編の *Controllership in Modern Management*、アンダーソンの *Practical Controllership*<sup>(12)</sup> と並んで、ゲッソンの *Management Planning and Control* を挙げてゐる。<sup>(14)</sup> 更にこの点に関連して言えば、ゲッソンは、その管理会計論の構想を明らかにした論文 "What's Wrong with Accounting" (1939) に於いて、<sup>(15)</sup> 次のように述べてゐたのである。

「多くの会計の入門書の序論においては、……会計の経営管理機能が強調されている。「しかし」そのテキストの残りでは、……経営管理機能は無視されてゐるのである。会計のテキストは、どこにも経営管理問題を分析してゐないし、また経営管理者が必要とするデータの蓄積という点から会計方法をきちんと系統立てて論じてはゐないのである。従来、会計のテキストは職業会計士 (public accountants) あるいは職業会計士に於て教育された教師の著作であつたのである。……職業会計士が経営管理用具としての会計に関心をもち時間 (あるいは依頼人) をもたなかつた事は明らかである。ほとんど信

じ難いが、しかしそれでも確かに真実なのであるが、そのような観点から、会計の業界および文献に非常に浸透した会計担当者 (private accountants) や原価計算担当者までもが会計の経営管理機能を忘れてゐるのである。<sup>(16)</sup> ゲッソンのこのような主張は、*Management Planning and Control* においても再述されてゐる。<sup>(17)</sup>

以上のような歴史的事実がまた、一九四〇年代以降の文献に *controllership or management accounting* (あるいは *managerial accounting*) と云ふ言ひがしばしば見られる所以となつてゐるわけである。<sup>(18)</sup>

(7) 同一産業内の組織は、既に一九二〇年代に存在してゐた。たとえば、J. O. McKinsey, *Managerial Accounting*, Vol. I (The University of Chicago Press, 1924), pp. 47 ff.

(8) たとえば次の号の Editorial Comment を参照。一九三四年一月号、一九三五年五月号、一九三七年七月号、一九三八年六月号。

(9) *The Controller*, December 1938.

(10) *The Controller*, September 1939, p. 321.

(11) *The Controller*, May 1940, p. 257.

(12) W. P. Fiske, "Training for the Controllership," *The Accounting Review*, June 1940, p. 232.

- (13) 当時ハーバード大学の助教であったマンニー (R. N. Anthony) が、本書巻末の 'Questions, Problems, and Cases' を執筆した。<sup>19)</sup>
- (14) W. J. Vatter, "Accounting Education for Controllership," *The Accounting Review*, July 1950, p. 236 n. 44  
このエッセイはまたマンの *Management Planning and Control* のイントロダクションである。 *The Controller*, November 1950 を参照された。
- (15) 拙稿「米國管理会計論發展期の研究——その胎動期」一橋論叢、第八九巻第六号(一九八三年六月)も参照された。
- (16) B. E. Goetz, "What's Wrong with Accounting," *Advanced Management*, Fall 1939, pp. 151-152.
- (17) B. E. Goetz, *Management Planning and Control: A Managerial Approach to Industrial Accounting* (N. Y.: McGraw-Hill Book Company, Inc., 1949), pp. 268-269.  
また、次の再述をされた。<sup>20)</sup> Goetz and F. R. Klein, *Accounting in Action: Its Meaning for Management* (Boston: Houghton Mifflin Company, 1960), pp. 688-689.
- (18) たんぞんぞん D. R. Anderson, "The Accounting Executive and Control through Cooperative Effort," *NACA Bulletin*, June 15, 1949, p. 1164; E. L. Theiss, "Teaching Budgeting and Controlling," *The Accounting Review*,

October 1952, pp. 554-555; I. W. Koller, "Management of the Accounting and Finance Functions," *Proceedings of the 1956 Annual Fall S. A. M. Conference*, p. 46; L. E. Jacobsen, "Management Accounting: Content and Approach," *The Accounting Review*, January 1960, p. 65.

### 三 コントローラーに対する役割期待

コントロール制度は、アメリカにおいて、一九二〇年代に入ってその意義が認識されるようになってきたのであったが、当時、コントロールに対して期待された役割は、予算管理、標準原価計算、財務諸表分析などによって企業内部の経営管理に資することであった。<sup>(19)</sup>

それでは、一九三〇年代以降においては、コントロールに対する役割期待、あるいはコントロールが直面した問題は何であったのであろうか。以下では、アメリカ・コントロール協会の機関誌 *The Controller* を手掛りにしてこの問題を検討する。

*The Controller* で議論された諸問題を概観すると、一九三〇年代から一九四〇年代前半にかけては、コントロールのエネルギーの大部分は政府機関など外部者の

情報要求への対応に向けられてきた事が分かる。<sup>(29)</sup> 実際、この期間における Editorial Comment や論文のタイトルを見れば、<sup>(30)</sup> governmental and state agencies, government-required reports, the Internal Revenue Bureau, regulations, the problems of taxation, the Securities Act of 1933, the Securities Exchange Act of 1934, the Securities and Exchange Commission, the Federal Revenue Act, the Federal and various states unemployment insurance laws, the Social Security Act, the Wage and Hour Act, the McKesson and Robbins Company's case, government contracts, the Excess Profits Tax Act, the Defense Program, war contract terminations といった言葉で満ちているのである。この事は、ニューディール政策が実施された一九三〇年代、そして一九四〇年代に入って間もなくの第二次大戦への参戦といった時代背景を思ひ起こすならば、容易に領けよう。

ところで、一九三八年に起こったマッケスン・ロビンズ会社事件によって、SECのメンバーは「上場会社の公表財務諸表の正確性と完全性を、主として企業の経営

管理者に期待していること、そして独立職業会計士の証明書は必要であるが、それは第二義的なチェックであって、決して経営管理者をその主たる責任から免れさせるものではないと考えていること」を公に表明したのであり、「その責任を遂行する経営管理者の論理的代理人としてコントローラーの名を明確に挙げて、経営管理者および公衆の注意をコントローラー職能のその局面的重要性に集中させた」のであった。<sup>(31)</sup> そしてここに、「そのような責任は果たして経営管理者の一員である者によって有効に果たしうるものであるかどうかという疑問が出され、前述した時代背景とも相俟って、コントローラーを経営管理者から完全に分離するような提案も行われたのであった。そのような見解に対して、アンダーソンは、「コントローラー制度の『公共』責任 ("public" responsibility) と内部ないし経営管理責任を明確に区別することが必要であろう」とコメントすると共に、「コントローラーは、彼の責任を完全かつ明確に理解し、組織の他のメンバーと協力する能力をもっているならば、経営管理者のメンバーかつ代理人として公衆に対する責任を果たしうること、そしてコントローラー職能を経営管理者か

ら分離することは必要でもないし、望ましくもないというのが私の意見である」と主張したのである。<sup>(22)</sup>要するに、「政府と企業の関係の展開は、多分政府をしてまた公衆に対するコントローラーの責任を増加させ、コントローラー職能の発展に大いに影響を与えているであろう……しかしたとえそうであっても、コントローラー制度は企業の経営管理の不可欠な職能であるし、またそうあり続ける<sup>(23)</sup>」というのである。アンダーソンのこのような主張は *The Controller* の一九四四年二月号の Editorial Comment で取り上げられると共に、同年三月号にはその論文が転載されたのであった。

さて、一九四〇年代前半ないし第二次大戦後までは、以上のように、多くのコントローラー達は外部から強制される情報の測定・伝達に忙殺されていたのであったが、第二次大戦後は、コントローラーの関心は経営管理への役立ちに大きく傾いていったのである。そのような事情を反映してか、アンダーソンは、一九四九年に発表した論文“*The Accounting Executive and Control through Cooperative Effort*”においては、コントローラー職能あるいは会計職能の中で今日最も重要であり、そして最

も問題を投げかけているのは経営管理職能である、と指摘している。<sup>(24)</sup>

それでは、コントローラー達は、具体的にどのような問題に関心をもち、あるいはどのような問題に直面したのだろうか。それを調べるために、一九四六年から、ここでは仮に、一九六二年までに *The Controller* に掲載された論文を目につくまま列挙してみよう。なお、紙幅の都合上、偶数年のみに限定する。また( )内は月を示してゐる。

(一九四六年)

- A Case Study in Preparation and Use of Budgets (1)
- Cost Reduction through Cost Controls (6)
- Budgeting (6)
- Responsibility Accounting (8)
- Management's Use and Application of Operating Budgets (9)
- Reports to Top Management (10)
- (一九四八年)
- Controlling Labor Costs through Personnel Budgeting (1)
- Public Relations and Controllership (1)
- Overhead Costs in Office Organizations (2)

- Less Work per Unit of Production (4)
- Forecasting Financial Requirements (4)
- Budgeting for Better Management (9)
- Direct Costs as an Aid to Sales Management (10)
- What Does a Change in Volume Do to Profits (12)
- (一九四〇年)
- How to Promote More Effective Supervision through Supervisor's Incentive Plans (2)
- New Means of Control for Clerical, Indirect and Direct Labor (6)
- Office Management and Expense Control (7)
- Public Relations Aspects of Controllership (8)
- Budgeting: The Use of Cost Concepts and Patterns (9)
- The Management Audit Comes of Age (9)
- The Essence of Control: What It Is and Who Does It (11)
- "Do's" and "Don'ts" for Successful Budgeting in Your Firm (12)
- (一九四一年)
- Establishing Work Measurement Standards for Nonproductive Labor (1)
- The Impact of Budgets on People (3)
- Standard Time Data for Clerical Performance Standards (4)
- Graphic Control Reporting (6)
- Establishing and Controlling the Goals of Business (7)
- Electronics Today: A Controller's View (7)
- Budgeting Problems in a Period of Inflation (8)
- Today's Need for Executive Evaluation and Compensation (9)
- The Place of the Controller in Management Planning and Control (10)
- Accounting Adaptation of Marginal Cost Theory as an Aid to Management in Price Policies (11)
- The Coming of Age of Clerical Cost Control (12)
- (一九四四年)
- Know Your Office Costs (1)
- Executive Incentive Compensation and the Controller (2)
- Improving Controllership through Probability Statistics (3)
- Productivity: An Important Function in Management (3)
- Profit Planning for the Operating Man (5)
- Budget Installation Procedure (6)
- Better Management Controls through Direct Costing (8)
- The Gap between the Electronics Engineer and the Accountant (8)



- The Managerial Approach to Budgeting (10)
- Techniques for Projecting Alternatives (11)
- (一尺大〇冊)
- How an Electronics Manufacturer Sharpened Cost Responsibilities (2)
- The Manager Looks at Profitability Measurements (2)
- The Accountant's Interpretive Job: How Far Should It Go? (2)
- How Work Measurement "Cliches" Cut Clerical Costs (3)
- Integrating Profit Control and Financial Planning (3)
- Cash Forecasting: The Four Methods Compared (4)
- A Productivity Guide for Manufacturing Management (5)
- The Controller's Management Role (9)
- Time-Value Method Improves Investment Yield Calculation (10)
- Marketing Cost Analysis: Neglected Opportunity (11)
- The Proposed Plant—A Profit-Maker or Not? (11)
- Stimulating Action through Management Control (12)
- (一九六二年)
- Using Liquid Funds Overseas (2)
- Marketing Has a New Look (2)
- What Price Research? (2)
- Controlling Production Overhead (3)
- Editing Financial Data for Management (4)
- Selecting Your Costing Method (4)
- CPM—An Effective Management Tool (6)
- Action Reporting (6)
- The Concept of Direct Costing (7)
- Profit Measurement for Capital Investments (7)
- Controlling Indirect Costs of Research and Development (10)
- The Origin of PERT (12)
- Clerical Work Measurement and Common Sense (12)

やがて、これらを概観すると、量の面においては、この種の論文は特に一九五〇年代に入って急増している事が分かるが、内容面においては、まず、原価管理問題あるいは予算管理問題が目に入るであろう。

実際、一九四〇年代の半ばには、戦後にはよりタイトな原価管理を行わなければならないとする主張がしばしば見られたのである。たとえば、*The Controller* の一九四四年一〇月号の Editorial Comment を見ると、'Control of Expenses' とぶつ見出しのもとに、次のように論じられてゐる。

「ラッシュの間は、できるだけ速く又できるだけ大量

に戦需品を生産し、正常な時代に工場主などが確立した原価管理手段はいくらか緩めることが必要であった。「しかし」それらの管理手段を再び確立し、タイトにしなければならぬ時が近い。進取的な経営管理者およびコントローラーは、特に製造原価や販売費に注目して、その計画を進めている。不能率な従業員は、より能力のある作業者に取り代える。機械や作業方法を改善し、また浪費や不必要な費用を抑制するために、予算の利用を再開して、工場や販売部門の業績を測定する。そういった動向をコントローラーは勧告し、その結果をしっかりと観察しよう。」<sup>(25)</sup>

同様の指摘は *NACA Bulletin* の Editorial Department Notes にも見られるのであり、かくして、NACA (C) A から *How Standard Costs Are Being Used Currently* (1951)、『*The Analysis of Manufacturing Cost Variances* (1952)』、『*Cost Control for Marketing Operations* (1954)』などが刊行されたのであった。

ところで、そのようにコントロールの局面における役割が期待されるようになる、当然責任会計にも注目されるようになるわけで、果たして、一九四六年八月号に

“Responsibility Accounting”と題する論文が発表される。NACA Bulletin においても、一九五〇年五月号に“Basic Organizational Planning to Tie in with Responsibility Accounting”と題する論文が発表された事は周知の通りである。

原価管理に関してはまた、間接労務費の管理に作業測定標準 (work measurement standards) を設定すること (一九五二年一月号、同年四月号、一九六〇年三月号など)、更に製造原価や販売費の管理に加えて、研究開発費を管理すること (一九五六年四月号、一九六二年一月号など) に対して関心が高まってきた事も注目される<sup>(26)</sup>。後者の問題については、一九五二年にはアンソニー・デー (R. N. Anthony and J. S. Day) の *Management Controls in Industrial Research Organizations* が、そして一九五五年には NACA の *Accounting for Research and Development Costs* が刊行されたのである。

また、一九五二年三月号には “The Impact of Budgets on People” と題する論文が発表されている事に注意すべきである。同じく一九五二年には、アージリス

(C. Argyris) が「コントローラー財団 (Controllershship Foundation) の援助を受けて調査を行」<sup>28)</sup>『The Impact of Budgets on People』を刊行しており、また一九四九年に刊行されたブランドショーリハル編の『Controllershship in Modern Management』にも、グローバー・バーヒリスス・バーガー (J. D. Grover and F. J. Roethlisberger) の『Human Reactions to Standards and Controls』と題する論文が収められている。この『Controllershship in Modern Management』は「コントローラーの取扱う基本的な、かつ、緊急の問題についての全般的見解」を明らかにしているのであるが、これらから分かるように、予算あるいは標準が人間に影響を及ぼすものであるという事は、早くからコントローラーが直面する重要問題であるとして注目されていたのである。

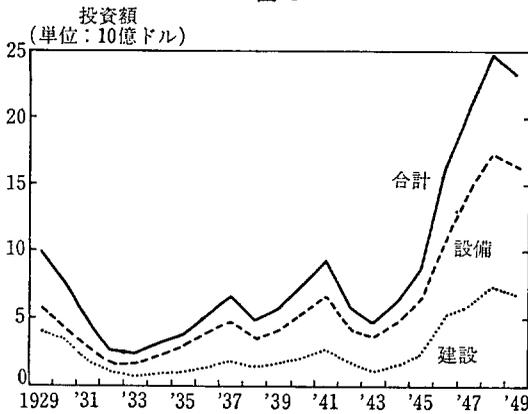
他方、計画の局面に目を移すと、まず短期利益計画問題 (一九四八年一二月号、一九五〇年九月号など) に気づく。『The Controller』の一九四九年八月号の Editorial Comment でも「損益分岐点の上昇は久しく経営管理者の心配の種であった。現在、売手市場から買手市場へ移行する中で、損益分岐点を下げることに努力が集中され

ている」と述べられているが、NAAでも、一九四八年六月に開かれた年次総会では損益分岐点の問題が一つのセッションで取り上げられており、更に一九五〇年には調査報告書『The Analysis of Cost-Volume-Profit Relationships』が刊行されたのである。

また、一九五〇年代後半に入ると、急速に資本予算あるいは長期計画の問題がクローズ・アップされてきた事 (一九五六年七月号、同年一〇月号、一九五八年一月号など) が注目される。この問題は、第二次大戦後における投資額の急増を背景にして (図1参照)<sup>29)</sup>、コントローラーの重要な問題として認識されるようになってきたのであり、『The Controller』の一九五〇年二月号の Current Comment も「長期計画は重要であるが、時にコントローラーの職務の無視されている局面であり、……コントローラー協会の特別な注意を受け始めているものである」と述べている。NAAでも、周知のように、一九五九年に『Return on Capital as a Guide to Managerial Decisions』を刊行している。

以上に加えて、直接原価計算 (一九四八年一〇月号、一九五四年八月号など)、そして一九五〇年代に入って、

図 1



事業部制会計（一九五四年九月号、一九五六年一〇月号、一九五八年一月号など）に関する論議が盛んになった事も注目されるが、ここにNAAでも、*Direct Costing* (1955)、*Current Applications of Direct Costing* (1961)、また *Accounting for Intracompany Transfers* (1956)、*Return on Capital as a Guide to Managerial Decisions* (1959)、*Return on Capital to Appraise Management*

*Performance* (1962) などが刊行された事が思い出されるであろう。

更に、コントローラーは、経営監査の問題（一九五〇年九月号）、生産性の問題（一九五四年三月号など）、あるいはリースか購入かの問題（一九五四年八月号）、更にまた、コンピューター技術の発展（一九五二年七月号、一九五四年八月号、一九五六年四月号など）、確率・統計あるいはORの発展（一九五四年三月号、一九五六年二月号など）といった新しく、かつ質の異なる問題に直面するようになってきた事が分かる。特に後者はコントローラーに対する新しい挑戦であって興味深い問題であるが、ここでは、最後に、パブリック・リレーションズの問題（一九五〇年八月号など）に触れておきたい。

コントローラーとパブリック・リレーションズの問題については、<sup>(32)</sup>ブラッドショー・ハル編の *Controllorship in Modern Management* でも取り上げられている。すなわち、その第九章は“*Controllorship and Public Relations*”であって、そこでは、「我国の経済制度の物質的成功に関する具体的証拠は我々の周囲にいくらかでも見られる。同時に、従業員や一般大衆がその力の主要源泉について

無知であることも、我々の知るところである。ただ我が国が強力であることだけを知ってその力の原因を知らなければ、従業員や一般大衆は我々を弱体化しかねない社会的変革を我々に押しつけるであろう。……このような不幸な状態を解決するためにパブリック・リレーションは何をなすことが出来るであろうか。この場合にコントローラーはどのような地位を占めるのであろうか<sup>(33)</sup>といった問題が論じられているのである。ここに、一九三〇年代以降、経営管理者の考え方には重大な変化があった事に注意しなければならぬ<sup>(34)</sup>。すなわち、以前は相当の利益さえあげていれば企業の存続は保証されると信じられていたのであるが、一九三〇年代の不況時における諸事態とSECなどの規則によって、企業は法律によって廃止に追いやられたり、その経営が極めて困難になるような制限を付せられるかもしれないという事を知るようになったのである。そこで、企業の繁栄を持続するために、広く公衆や従業員にもその経営を正しく理解させることが必要なことを認識するようになったのである。更に、「企業の社会的責任の自覚という極めて重大な変化」もあったのである。

実際には、当時（一九五〇年頃）においては「公衆および従業員の双方に資料を提供することについては、まだ左程の進歩は行われていない」と指摘されているが、ゲッツの管理会計論においては、これが代表のための会計として位置づけられていると解せるように思われる<sup>(35)</sup>。本稿では、これ以上立ち入る余裕はない。ここでは、その点を指摘するにとどめておく。

(19) 次を参照されたい。拙稿「米国生成期管理会計論の成立と展開」会計、第一二三巻第四号（一九八三年四月）。

又、R. B. Kester, "The Importance of the Controller," *The Accounting Review*, September 1928.

(20) T. F. Bradshaw and C. C. Hull, ed., *Controllorship in Modern Management* (Chicago, Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1949) (江村稔訳「コントローラーと近代経営」東京大学出版会、一九五二年、四七頁以下)も参照されたい。

(21) D. R. Anderson, "The Function of Industrial Controllorship," *The Accounting Review*, January 1944, pp. 59-60. ㉙問題21の5頁、*The Controllor* の Editorial Comment も触れてゐる（一九三九年六月号、一九五頁）。

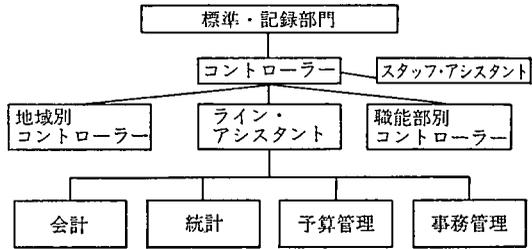
(22) *Ibid.*, p. 60. 又、江村訳「コントローラーと近代経営」一二〇—一二二頁参照。

- (23) *Ibid.*, p. 65.
- (24) Anderson, "The Accounting Executive and.....", p. 1164.
- (25) *The Controller*, October 1944, p. 417. 同様のコメントは、一九四五年三月号、同年八月号、および九月号にもある。
- (26) 一九四三年八月一日号、一九四四年七月一日号、一九四五年二月一日号、一九四六年三月一日号など。
- (27) 前者の問題に関連して、バイヤー (R. Beyer) が事務員給与を例に説明している作業測定に基づく標準の設定方法については、岡本清「バイヤーの変動予算論」一橋論叢第七九巻第三号(一九七八年三月)を参照されたい。
- (28) 江村訳「コントローラーと近代経営」iv頁。
- (29) 短期利益計画ないし大綱的利益計画は、一九二九年大恐慌を契機に人々の注目を浴びるようになってきたのである。『*The Controller*』に限って、第二次大戦前に C. E. Knoepfel, "Controller's Place in Profit Making Described as All-Important" (July-August, 1935) V. L. Elliott, "Effects on Profit of Changes in Prices and Volumes" (January, 1941) などが掲載されている。
- (30) *NACA Year Book 1948*, pp. 61ff.
- (31) J. Dean, *Capital Budgeting* (New York: Columbia University Press, 1951), p. 3から引用した。
- (32) この関係については、戦後『*The Controller*』の Editorial Comment ないし Current Comment においてしばしば論じられている。たとえば、一九四七年一月号、同年五月号、一〇月号、十一月号、一九四八年一月号、同年一〇月号、一九四九年二月号、同年八月号、一九五〇年八月号、一九五二年三月号。
- (33) 江村訳「コントローラーと近代経営」二四四―二四五頁。
- (34) 前掲書、二四九―二五〇頁。
- (35) 前掲書、二五〇頁。
- (36) 溝口教授も同様の解釈をされているようでもある。溝口「管理会計」三七四―三七五頁、および溝口一雄「これからの経理部門はいかに在るべきか——コントローラーシップの推移に関連して」産業経理、第三七巻第二号(一九七七年二月)、九―一〇頁を参照されたい。

#### 四 コントローラー制度のための組織

コントローラー制度の研究においては、その組織問題も重要である。そこで、本セクションでは、コントローラー部門内部の組織(内部組織)とコントローラー部門の企業組織内における位置づけとを検討する。なお、コントローラー部門組織に関してしばしば論じられてきた

図 2



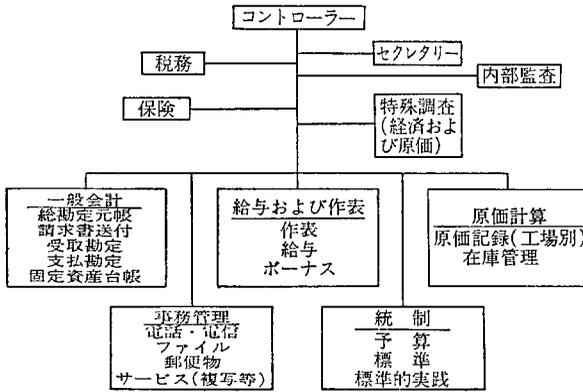
主要問題の一つに、会計業務を分散すべきか集中すべきかという問題があり、一九五四年にはコントローラー財団から調査報告書 *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department* も刊行されている。この問題は非常に重要であるが、その検討は別の機会に譲りたい。

さて、まずコントローラー部門の内部組織であるが、

そこで、便宜のため、マッキンゼー (J. O. McKinsey) / ヘッカート・ウィルソン (J. B. Hecker and J. D. Wilson) / およびアンダーソン・リッシュミット (D. R. Anderson and L. A. Schmidt) が提示している組織図を比較してみよう。図2から図4が、マッキンゼー、ヘッカート・ウィルソン、そしてアンダーソン・リッシュミットが、それぞれ、一九二四年、一九五二年、そして一九六一年に提示しているものである<sup>(38)</sup>。これらにおいてさまざまな点が注目されるであろうが、ここでは、その内の二、三の点を取り上げてみよう。

まず、図2と比較して、図3と図4には内部監査部門が追加されている。内部監査職能は、前述したマッケン・ロビンソン会社事件を契機として人々の注目を浴びるようになったのであり、そしてアメリカ内部監査人協会 (The Institute of Internal Auditor) が一九四〇年代前半に行ったアンケート調査<sup>(40)</sup>あるいはジャクソンの調査<sup>(41)</sup>などを通じて、一般的な実務としてコントローラーが内部監査職能を管轄している事が確認されてきたのであった。しかし、誰が内部監査職能を管轄すべきであるかという問題についてはさまざまな見解がある事、またその後の

図 3

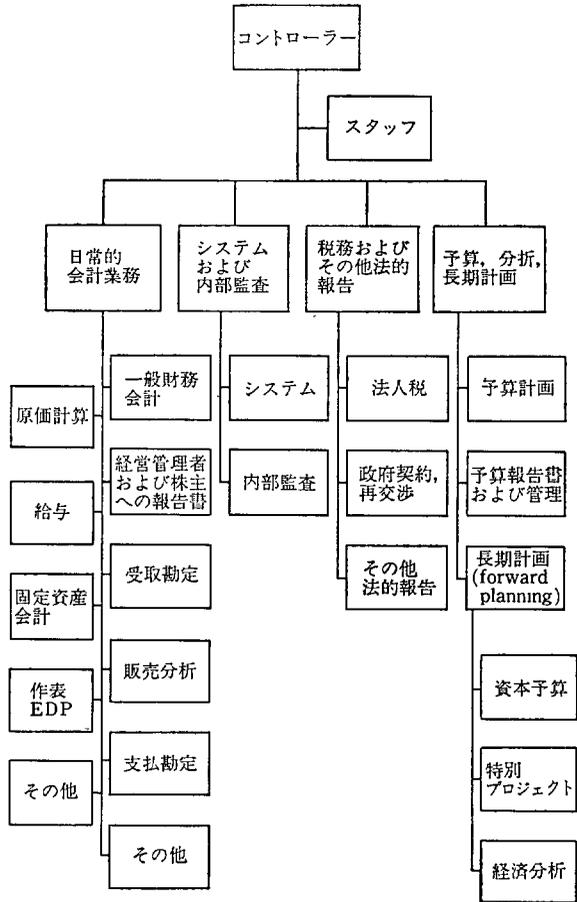


調査によればコントローラーが管轄する企業は減少してきている事に注意しなければならない。ちなみに、ウィルソンリキャンベル(一九八一年)が提示している組織図では内部監査部門は見られなくなっている。<sup>(44)</sup> また、図4は「理想的な」組織として提示されている

のであるが、そこでは、長期計画を担当する部門ないし課が位置づけられている事が注目されよう。前述したように、特に一九五〇年代以降コントローラーの職務において長期計画の重要性が認識されるようになってきたのであったが、図4はその事実を反映したものであると解せよう。

内部組織に関してもう一点触れておくならば、コントローラーはまた、一九五〇年代に入って、コンピュータ技術の発展という問題に直面し始めていた事を思い出して欲しい。かくして、アンダーソンらは、日常的会計業務部門の中にE D P部門を置いている。更に彼らは、一九七三年版では、そのような片隅ではなく、システムおよび内部監査部門のもとに第三の部門として位置づけているのである。<sup>(45)</sup> コントローラー部門のもとにE D P部門を配置する傾向は、前述したウィルソンリキャンベルによる組織図にも、またホーングレン(C. T. Hornstra)が示している組織図にも見ることが出来る。<sup>(46)</sup> しかし、そのような傾向に対して、最近、コントローラー部門からE D P部門を独立させるべきであるという主張も行われるようになってきた事に注意すべきであろう。<sup>(47)</sup>

図 4



次に、企業組織内におけるコントローラー部門の位置づけについてであるが、これに関してマッキンゼーが示した組織図は既に別稿で紹介した。(48) そこで、コントローラーは財務部長から独立し、共に社長に報告しているのであり、その点は、その後のコントローラー制度の発

展の中で広く認められてきたのであった。たとえばジャクソンは、次のように述べている。

「現在の模範的な組織においては、コントローラーと財務部長の地位は互いに全く別であるべきであり、両者とも企業における主要執行者たるの地位をしめ、かつ、

直接に株式会社の社長ないしは取締役会に責任を負うべきであるということが認められるようになってゐる。」

ところが、一九六二年に刊行されたA M A (American Management Association) の調査報告書 *Company Organization of the Finance Function* は、大規模企業では、コントローラーと財務部長は経理担当副社長 (financial vice president; vice president of finance) のもとに統合される傾向を指摘したのである。<sup>(87)</sup> すなわち、それは、従業員数が一、五〇〇名程度の企業には、通常、財務部長はいるがコントローラーはいない事、そして従業員数が七、〇〇〇名程度の企業では、通常、財務部長とコントローラーの両者がいて、共に社長に報告してゐるという事を指摘しており、ここまでは問題はないのであるが、更に従業員数が一八、〇〇〇名ないしそれ以上の企業においては、通常、コントローラーと財務部長を管轄する経理担当副社長が存在してゐるといふのである。この事が、コントローラー制度にいかなる影響を及ぼしているのかについては明らかでない。<sup>(88)</sup> しかし、アメリカ・コントローラー協会も、自らの調査によつて、「経理職能 (the financial function) が一人のトップ管理者

のもとに統合される傾向、およびコントローラーと財務部長の活動が次第に混じり合つてきていること」を認識し、その結果、一九六二年四月三〇日、会員の投票によつて、会員の範囲を拡大すると共に、その名称をF E I (Financial Executives Institute) と変更することを決定した事に注意しなければならぬ。<sup>(89)</sup> そして、それに伴い、その機関誌のタイトルも一九六三年一月号より *The Controller* から *Financial Executive* へと変更されたのである。

(87) たとえば、次を参照されたい。「Centralization vs. Decentralization of Accounting Records,」 A Report of a Conference of Controllers, *The Controller*, April 1940; E. B. Rickard, "A Study in Decentralization: Control-ler-ship in a Divisional Organization," *NACCA Bulletin*, January 1950.

(88) McKinsey, *Managerial Accounting*, p. 61; J. B. Heckert and J. D. Willson, *Control-ler-ship: The Work of the Accounting Executive* (New York: The Ronald Press Company, 1952), p. 500; D. R. Anderson and L. A. Schmidt, *Practical Control-ler-ship*, revised ed. (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1961), p. 100.

(89) 古川・岩田編「管理会計の理論と実際」三二六頁以

- 1°.
- (40) *The Controller*, July 1945, p. 321.
- (41) J. H. Jackson, *The Comptroller: His Functions and Organization* (Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1949), p. 46. (高宮晋・安江健一訳「コントローラー」ダイヤモンド社、一九五二年、七六―七七頁。)
- (42) たとえば、次を参照された。 *The Controller*, July 1944, p. 281; 江村訳「コントローラーと近代経営」一一一―一二三頁。
- (43) 実際、一九四五年には一五七社中六六社四二% (注40参照)、一九五七年には三二七社中一三六社四三% (青木茂男監修・日本内部監査協会編「内部監査ハンドブック」ダイヤモンド社、一九五九年、七三頁)であったのに対し、一九六八年には三二%、そして一九七九年には一一% (青木茂男「現代の内部監査」全訂版、中央経済社、一九八一年、一一八頁)となつてゐるのである。
- (44) Willson and Campbell, *Controllershship*, p. 29.
- (45) D. R. Anderson, L. A. Schmidt, and A. M. McCosh, *Practical Controllershship*, 3rd ed. (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1973), p. 120.
- (46) Willson and Campbell, *op. cit.*, p. 29; C. T. Horngren, *Accounting for Management Control: An Introduction* (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1965), p. 12.

- (47) F. H. Wu, *Accounting Information Systems: Theory and Practice* (New York: McGraw-Hill Book Company, 1983), pp. 67-68を参照された。彼は「日中管理学者」のコントローラー及び財務部長と共に「経理担当副社長(本文後述)に報告をせつた」。
- (48) 拙稿「米國管理会計論の成立」三四―三五頁。
- (49) 江村訳「コントローラーと近代経営」一四頁。
- (50) E. T. Curtis, *Company Organization of the Finance Function* (New York: American Management Association, Inc., 1962), pp. 11-14.
- (51) Anderson, Schmidt, and McCosh, *op. cit.*, p. ix 参照。
- (52) "CIA becomes FEI as Controllers Institute Votes Name Change," *The Controller*, May 1962, p. 228.

## 五 ちすひ

溝口教授は「一九六〇年頃を境としてアメリカのコントローラー制度は転機を迎えている」と指摘しておられる。一九六〇年頃までは、本稿での検討からも明らかにならざらうように、コントローラー制度の発展と管理会計論の発展は歩調を合わせてきたと言つてよいだらう。

それでは、一九六〇年代以降におけるコントローラー制度の発展あるいは変化はどのようなものであり、そしてそれは管理会計論の発展にいかなる意味をもっていたのであろうか。これは、本稿で残された問題である。管理

会計論の研究において、コントローラー制度の研究は忘れてはならない一面である。

(53) 溝口一雄「転換期におけるコントローラー制度」国民  
経済雑誌、第一三五巻第六号（一九七七年六月）、一頁。

(一橋大学専任講師)