

制度としての管理会計

——コントローラー制度の導入を巡って——



旗本 智之
小樽商科大学教授
北海道出身
一橋大学大学院商学研究科博士課程退学

キーワード

経理部，コントローラー，通産省業合理化審議会財務管理分科会，「企業における内部統制の大綱」，管理会計，財務会計，制度の輸入・導入，ライン・スタッフ組織

I はじめに

制度としての会計という特集の中で，管理会計について論じてほしいと依頼があった。制度を考えない管理会計に効果はなく，無意味な存在であるので，制度としての管理会計という主題では管理会計全般を意味し，何ら主題を特定しないことになる。そこで，本稿では，1951年に通商産業省産業合理化審議会から発表された「企業における内部統制の大綱」を契機とした，コントローラー職能のわが国への導入に関する学界・実務界の当時の主張を検討することにする。この頃，わが国では標準原価計算，予算管理，直接原価計算などが主に米国から輸入が盛んに行われており，技法の研究とともに技法を運用するための組織制度も盛んに，わが国への導入という意図のもとで議論されていた。こう

旗本 智之

した議論のなかで，コントローラー制度の導入に関する議論を文献上整理することは，管理会計システムの設計において非常に有益であろう。

ところで，わが国においてコントローラー制は内部統制との関連で議論されたことが多いので，監査論の範疇と解せられるかもしれない。しかしながら，米国における伝統的な管理会計の出発は，コントローラー制度と深く関連していた⁽¹⁾。わが国においても当時，管理会計との関連が意識されていたことは，次の記述⁽²⁾からも明らかであろう。

「内部統制」が我国産業界において経営問題として取り上げられるに至つたのは極めて最近のことである。しかも二つの方面から，その重要性がさげばれてきた。その一つは本年（1951年；筆者注）7月1日から実施されることになつた証券取引法に基く公認会計士の強制監査に対する受入体勢を整えるために，企業に内部統制の整備確立を進めた「監査基準」及び「監査実施準則」で，これには内部統制を(1)内部牽制組織と(2)内部監査組織との両者を含めたものをさしている。他の一つには今回発表された「大綱」に示されてある如く経営能率を最高度に発揮し経営合理化をはからんとする要請によるものである。

前者の場合は企業外部の利害関係者のために公表される財務諸表の監査を補助するにあつては，後者の場合には企業経営者の経営

管理を補助するにある。しかしながら両者は対立するものではなく、前者は後者の一部をなすものと解すべきであろう。(西野1951, 23頁)

Ⅱ 企業会計座談会(1952年10月)での議論

1950年代の管理会計研究において、学者と実務家による座談会という議論方式が多くとられたことは特徴の一つといえるが、ここでは、古川栄一が司会者となり、実務家として富士紡績経理部副部長長谷川弘之助、十条製紙常務取締役金子佐一郎、本州製紙経理部副部長近藤光太郎の3名が参加した、「コントローラー制度実施上の問題点を論及する」と題した1952年に行われた座談会(古川ら, 1952)から、この当時におけるコントローラー制度の問題点を確認しよう。

座談会は前年に公表された「企業における内部統制の大綱」⁽³⁾を受けて、その内容は(1)わが国におけるコントローラー問題の重要性、(2)コントローラー制度導入上の問題点、(3)コントローラー部門の経営組織における地位、(4)コントローラー制度とトップ・マネジメント、(5)経理部制度改造の問題・コントローラー部門組織の内容、(6)コントローラー制度導入上の受け入れ体制と日本におけるコントローラー制度の実施、(7)コントローラー制度実施上の諸問題、特に内部報告書制度の確定について、(8)コントローラー制度の名称、(9)わが国におけるコントローラー制度の将来という9つの話題から構成されている。

まず、(1)について、近藤は会社の実情や規模という点から、国際的な競争に立ち向かうべき運命を課された日本において、コントローラー制度は慎重に考えていかなければならないと発言している。会社の実情について、コントローラー制度を導入している会社もあるし、機能と

して果たしている会社もあるだろうが、一般的な印象としては、次のように述べている。

実際的には各部門を担当しておられる重役なり部長なりが、それぞれのパーツにおいての専門的な立場の主張があつて、その総合的な統制というものが社長或は取締役会で実質的に果たしているかどうかということは、ちよつと疑問と思われる(49頁)。

こうした実情にある時期を、古川は

この問題は、通産省が発表しましたときは非常に抽象的であるとか、アメリカ流であるとか、批評されながら、私共の或る意味では予期以上の関心が払われて来たということには、やはり会社はこういう問題を真剣に考えておつた丁度いい時期である。(49-50頁)

と見ており、「企業における内部統制の大綱」の啓蒙的役割を評価している。

金子は経営合理化を余儀なくされている日本企業にあっては、コントローラー制度の導入が一番適切であると述べ、

ただ世間にはこういう新しい考えに対して、とかく食わず嫌いというような方も多し、また何か取つ掛かりにおいて、つい躊躇するということがあるのですが、これ乗り越えて実施してみれば、当然やらなければならないことであつたということが判ります。

と制度の有効性を高く評価している(50頁)。その一方で、コントローラー制の弾力的な運用が可能であるし、また、自社においても「余り形式や論理にとらわれず、会社の実情に合うようにして、現状として時期尚早と考えられる部分については、これは将来に残してお」いたと

述べている (50頁)。

(2)については、長谷川が自社への導入の経緯を説明している。まずは、公認会計士による法定監査が義務づけられたのを受けて、受け入れ体制を整える目的で経理規定の作成、内部牽制組織の確立、内部監査制度の確立に重点を置いた。ところが、経理規定の作成を進めていくと、会社の経営管理組織全般を考えなければならぬという段階に至った。すなわち、

内部牽制組織を織り込んで経理規定を作ることになりますと、販売の方も関係して来る。或いは購入の方も関係して来る。又労務の方もという工合に、いろいろな他の部門に関連して来るわけでありませぬ。それを段々追って行つて規定して行くことになりますと、経理規定の範囲が非常に広がる。まあ経営財務規定と申すか、そういうものに広がって行く、これはやはり何と言いますか、財務諸表に表示される数字の正確性、そういう点からも拡がらざるを得ないことになるわけなんです、そうしてみると各部の、或いは各課の権限とか責任の問題、それから各部の間の調整の問題、そういうものが当然起きて来る。最初は経理規定を作る積りで一生懸命やつて行つたのが、段々これはまあ組織の問題にかかつて来るわけですな。(51頁)

と述べ、経理規定の作成目的が変容して行ったことを明らかにしている。この変容の到達点として次のように述べる。

これは何と言いますか、インターナル・チェック・アンド・アカウンティング・コントロールと言いますかね。

……

広い意味のインターナル・チェックということになりますと、どうしても全般の組織というものを考えなくちゃならぬということ

で、只今までやつておりました管理的な機能を果たす仕事を別な部門に切り離した方がいいのでないか、別言すれば管理会計と申すか、そういう部門を設けた方がいいんじゃないかという方面に発展して行くという形になるんですね。(51頁)

このような管理会計部門としてのコントローラー制度の導入という帰結のほかに、もう一つの道程があったという。

もう一つは、昨年 (1951年をさす；筆者注) 新商法が施行になりまして、監査役の監査が会計監査だけに限るということになりますと、大体会計監査と業務監査の区別がなかなかできない。どこで線を引くかということが難しい問題なんです。で、まあこれはどうしても取締役監査の方に進んで行かなくちゃならない。監査役の下に監査部なり監査課なりを置くということは、二つの機能を持たせるようなもので、非常に工合が悪いというようなことで、やはりこれは取締役の下におくべきものである。そこで監査部門というものを何処に置くべきかという問題が起きて来ると思うのです。そこにコントローラー制度というか、管理部門の設置が必要になつて来るというような道程です。(51頁)

かくして、富士紡績においては2つの契機がほぼ同時期にあり、コントローラー制を導入したのである。従来の組織と変更後の組織については、図表1と2を参照せよ。

このような組織に変更した富士紡績においては、業務の分業に関して重要な問題が指摘されている。

そういった管理部門 (コントローラー部門のこと；筆者注) は経理部門から別に並列して作るという場合、これは仕事が宙に浮いて

図表1 富士紡績における変更前の原価管理、予算、監査業務に関する組織

役員室	秘書課	業務内容：原単位計算，標準原価を基準にした原価管理
	人事課	
	調査課	
常任監査役	監査部	業務内容：監査
経理部	経理課	業務内容：予算
	…課	

出所：古川ら（1952）に基づいて，筆者が作成。

図表2 富士紡績における変更後の原価管理、予算、監査業務に関する組織

社長 専務取締役 常務取締役	査業室	調査課	業務内容：事務分析，管理組織の研究，経済調査，新事業調査
		統計課	業務内容：原単位計算，標準原価，経営比較分析，予算
		監査課	業務内容：会計監査，経営監査
経理部	経理課	…課	業務内容：財務関係，決算関係

出所：古川ら（1952）に基づいて，筆者が作成。

いてはいけないのですね。それでコントローラシップという制度，この制度も非常に結構だと思うのですが，各ラインなり現場から仕事が宙に浮いたら，空回りするだけなんです。どつかに足をつけて置かなくちゃならない。足をつけるということは，やはり工場にもじかに指令が出せなくちゃならない。工場をじかに動かせる，指導する，管理するという面がなくちゃいけない。それにはやはり原価計算というものを自分のところに持っていたいのですね。それで先ずそういう場合には仕様がありませんから兩名連名（コントローラ部門と経理部の連名；筆者注）で指図を出うじやないか，などいろいろなことを打合わせたりしてね。（55頁）

コントローラ制度に否定的な立場をとる近藤は，コントローラが宙に浮く，つまり権威

がなくなることを危惧している。「企業における内部統制の大綱」にあるような，経理部は解消して財務職能は財務部に移し替え，予算に関する職能は予算課としてコントローラ部門に入れて，予算統制をする場合について，次のように危惧を表明している。

借入金の可能見込だとか，或いは手形の割り得る限度だとか，或いは売上代金の回収し得る限度というものを一番知っているのは，執行部であるところの財務部ですから，そこから浮き上がった予算統制というものはいわばナンセンスな予算統制をやっていることになるのじやなかるうか，それを非常に危惧するわけです。（56頁）

この近藤発言を受けて，古川は，十分な部門管理を前提とし，社長や常務会が行う総合管理

のために、コントローラーが統制の材料を提供して総合管理を補強することが「企業における内部統制の大綱」の狙いであると述べている(57頁)。それに対し、近藤は「そこでやはり情報の交換というか、資料の迅速な流し方ということがよほど円滑に行くように持つていかないと無理な感じがしますね。」(57頁)と疑義を投げかけている。そこで、古川はアメリカのコントローラー制度がまだ日本に導入できない状況について、次のように整理している。

内部統制とか計算統制とかの実にインフォメーション・センターという形でそこに情報が十分集まって来て、社長なり取締役会なりにうまく連結するという点、つまり地から浮き上がらないというのはインターナル・レポート・システムがうまく整っている点が、日本ではまだその点が十分いろいろ整備されておらないというのですね。(57頁)

長谷川も報告書制度の重要性を次のように強調している。

それ(コントローラー制度を通じた総合管理; 筆者注)をやるには報告書制度を完全にやることなんです。そうすれば浮き上がらないのですよ。今のように浮き上るとみんなが心配するのは報告書制度が完全でないからなんです。そつちのほうから注意して行けばそう浮上るものじゃないと思うのです。(58頁)

また、経営者のコミットメントが重要であること自体は意識されていたが、業種による違いがあることも示唆されている。十条製紙の近藤は次のように述べている。

紡績等の方面で特に早くこのシステムが取り入れられた原因はやはり国際競争と最も密

接な関連にあることから切実に経営上その必要を感じられていたのだと考えています。我々のほうはどちらかというと資源も国内で全部間に合う、又直接外国の脅威というものも(現段階では若干輸出に対する努力の面では関心を持ち始めましたが)それほど脅かされていない。そう云ったことが原因して経営者自体が若干あまいということでしょうね。(58頁)

コントローラー制については、その名称がわが国では問題となった。統制という訳語については、次のような主張がなされている。

長谷川：しかしコントローラーという言葉はどうしても統制と考えるでしょう。コントロールというのはフランス語だそうですね。計算するということらしいのですけれども、コントローラーということになると統制ということもみんな考えるのですね。ですからどうしても他の部門を、ラインを統制するというふうにひびくのです。それで各部門担当者が、いやそう統制される必要があるのだろうかという考えも起きて来るのじゃないかと思うのです。この名前が非常に工合が悪いと思うのです。(59頁)

金子：特に「統制」という言葉は苦しい統制自体を長い間通つて来た後だけにいろいろな意味で悪い印象もありますし、言葉の概念がうまくないようですね。(59頁)

座談会の中でコントローラーの名称について具体的に言及されている例は図表3のとおりである。

表にあるように、「部」ではなく、「室」が使われている点について、古川は「何かスタッフということがだんだんはつきりして来た室というような言葉で代表されるような形になって来たようですね」と述べ、長谷川も「それは役員

図表3 コントローラー部門名の例

会社名	コントローラー部門の名称
富士紡績	査察室
丸栄, 日本水素	コントローラー
東洋紡	統制室
東京瓦斯	調査室

出所：古川ら（1952）に基づいて筆者が作成。

直属というような意味でしょうね」と理由を述べている。つまり、コントローラーのスタッフとしての職能を重視する名称を導入企業は選択している。

最後の話題として、わが国におけるコントローラー制度の将来について述べられている。効果について、金子は次のように述べている。

特にこの制度を設けてみただけで社内的な緊張と申しますか、全体が引締つて来て、いわゆる無駄とか不合理な面がだんだん排除されて来るといふ機運が職場にも会社全体にもみなぎつて来るといふことは大きな収穫だと思ひます。(59頁)

近藤は不合理な面からの脱却について、次のように言及している。

…経営というものが非常に各部門の割拠的な行き方ということになりますと勢いたまたま政治力の強い部というような面に引きずられて経営がゆがめられるということもままありますからそういうものがやはり科学的な経営上の諸指数でもつて冷静に判断する。又経済一般の統計から将来の見通しを立てて経営方針を立てるといふような組織が非常に必要なんだと思ひます…。(60頁)

実施段階に入った十條製紙の長谷川は、制度

の見通しと意気込みを問われ、課題を述べた後、特に経理部を分解することについて、次のように危惧を述べている。

今までのコントローラースhipというものがこの点ではどういふ工合の形をとつて行くかといふことはまだどうもはつきり見通しがつかないのです。けれども、やはり従来の経理部というものがなかなか分解できないのじやないか。それでこれをどう調整して行くかといふことが大きな問題じやないかと思ひのです。遠い将来のことは何とも申せないのだから近い将来のことだけ申し上げたわけです。(61頁)

座談会は「内部統制の実施に関する手続要領」が公表される直前であることから、古川は、次のように結んでいる。

…このコントローラー制度は日本では或る意味では啓蒙時代を経まして実践時代に入つたわけでありまして、…

通産省の大綱を発表しましてからこの制度が非常に興味を持たれた。これでいよいよ実践的なほうももう少し深めなきやならんといふ、先ほど申し上げましたように、コントローラーを中心にする内部統制の実施要領といつたようなものがもう具体化されて近く発表される機運になつておりますから又ますますこの方面に対して日本が実践的な方面に深められて行くことを希望しているわけであります。(60頁)

Ⅲ 日本会計研究学会関東部会円卓討論会（1951年10月）での議論

冒頭の西野の引用にあるように、「内部統制の大綱」は外部監査とも関連していたが、事実、1951年10月に中央大学にて行われた日本会計学

会関東部会にて「『企業における内部統制の大綱』について一特に「監査基準」における内部統制との相違」と題する円卓討論会が行われた(太田ら, 1951)。座長は太田哲三, パネラーは古川栄一, 野田信夫, 岩田巖, 松本雅男であった。

まずは, 太田が内部統制で言うところの統制が何をさすのかという点から討論が始まる。古川, 野田との議論から, 太田は,

それでは総合統制というように名称を改めたほうがよいかも知れませんね。内部統制という用語はすでに監査基準にも別な意味で出ているし, 実業界では用語のいろいろな使い方のために混乱されておりますから。(73頁)

と述べている。

そして, 円卓討論会の題名にもあるように, 岩田が

今問題になつている内部統制という言葉の解釈ですが, 「監査基準」そして会計制度の中で使つている内部統制という言葉の内容と, それからこの「大綱」の中で使われている内部統制という言葉との間には非常に相違があるので。(73頁)

と意見を切り出す形で, 監査基準⁽⁴⁾にいう内部統制との相違について議論を始める。議論を総括する形で, 黒沢が発言している。大綱にいう内部統制と監査基準にいう内部統制の相違について明確にしているので, 長いが引用しておく。

御質問を兼ねてお話ししたいのですが, 内部統制の意味は, この大綱に依ると, 計画と調整と実績の評価という三点から成り立っているわけですね。我々の理解するところでは, その三点は確かに野田委員長のいわれたよう

に企業にとって重要なことであるが, それが内部統制という概念に含まれるということは判らない。大綱の意味するところはトップ・エグゼクティブ・コントロールとか, トップ・マネジメント・コントロールとかいうことで, 内部統制という概念とはいささか違うのではないか。「内部統制の大綱」にある内部統制の概念は歴史的なものを持つていない。つまりトップ・マネジメント・コントロールというものは近代企業において非常に発展して来たのですが, それといわゆる内部統制というものの関連を明確にしていないところに, 我々にとつてのこの大綱の理解しにくい点があるのです。AIAの内部統制では, 一見非常に広く意味をとつているように見えますが, 内部統制そのものの歴史的な所産なのです。岩田教授がはつきりいわれたように, 財産のセーフ・ガードという観点からこれが次第に発展して, 広い範囲にまで及んだわけでした, トップ・マネジメント・コントロールと一脈の関係を持つていますが, しかし内部統制はいわばトップ・マネジメント・コントロールの中に含まれたものであると思われる。従つてAIAのインターナル・コントロールというものは少しも広くない。通産省の内部統制の大綱は最も広い概念であつて, AIAのは, それよりももつと狭い概念です。狭いという意味は内部統制というものを, はつきりと握んでいるからです。この通産省の内部統制大綱では内部統制と組織的にどう結びつくかということをも明らかにされれば明確になるのではないかと思うのですが……。

要するにインターナルということがインターナルである理由は, 経営内部の各部署がミューチャルであつて, 統制者であると同時に被統制者であるという関係におかれているため, 若しその関係を除却してしまうならば, インターナルという概念から離れてしまうという性格のものではないかと思われるので

す。(76頁)

なお、この意見に対し、古川は「どうもインターナル・コントロールではまぎれ易いからインターナル・マナジャリアル・コントロールがよいのではないかということであれば、それでも気持ちは通ずることは事実です。」(76頁)と用語が誤解を招いている点には融通性を見せている。

次いで、情報の流れについて興味深い討論が続いている。ここも引用しておこう。

(黒沢) コントローラーの職能というものは、内部の情報をトップマネジメントに供給する役割を持つているとお考えになっているのでしょうか。

(野田) その通りと思います。今の日本の会社ではインフォメーションは、各部局ともみんなやっているのですが、今までのような方法では困るというのです。

(黒沢) 例えば販売部におけるカストディアンの仕事と、販売固有のオペレーションというものの分離という概念とコントローラー・シップによるインフォメーションとの結びつけが「大綱」ではまだ十分に扱われていないのではないかと……。

(古川) それは一応扱っているのです。従来の我が国の調査室とか審査部とかの統制機能は相当疑問があるわけですから、それでコントロールに組織的権限を与えて執行と統制とも分離しているわけですが、反面オペレーションとカストディアンに対しては報告書制度を通じて連携せしめることを強調しているつもりです。(76頁)

コントローラー部門をインフォメーション・センターとし、かつ執行部門に対して統制するために報告書制度を整えるという「大綱」の立場を野田と古川は主張しているのである。この

点は「大綱」三、1に

…執行部門から統制部門を完全に分離独立させることによつて、正確な統制資料の収集に障害をきたし、さらに執行部門との十分な連絡を欠く恐れがある。これに対して注意深く準備された一定の形式のもとに、体系ある内部報告書制度を確立し、記録を通じて正確かつ迅速な連絡を維持することが極めて必要である。内部統制は実に計算の数値を基礎とした内部報告書によつて実施されねばならないものであり、体系ある明確な報告書制度を媒介として確立するように考慮されることが不可欠である。(通産省産業合理化審議会1951, 13頁)

とあり、また、「大綱」四、2、(2)には

各執行部門における執行活動の実施状況は、これを会計手続にしたがつて記録する。会計記録は内部統制にとつて不可欠の統制資料となるものであるから、これをなるべく速やかに集計し、分析し、これに適当な説明をつけて関係者に報告しなければならない。(通産省産業合理化審議会1951, 15頁)

とある。

しかしながら、この記述では、後半の黒沢発言におけるカストディアンとオペレーションの分離という内部牽制組織の点は不明といわざるを得ない。1953年に発表される「内部統制の実施に関する手続要領」では、この点を改善し、「内部統制を中心とする各部課相互間の手続の例図」として、「販売ならびに受取勘定手続図表」と「購入ならびに現金支払手続図表」を詳細に説明している。販売手続に関する部分を引いておこう。

販売手続においては、得意先に対する借川

限度の設定・受注承認に対する責任は、財務部長が持つので、販売部販売課からの受注承認伺に対する承認事務は、財務部売掛課が行う。又コントローラー部会計課は、販売課が発行する倉出要求書を受取つたときは、受取勘定の状況を勘案の上、発送すべき受註品の出荷を統制する。

製造部倉庫課は庫出要求書により事務機械を利用して、代金請求書ならびに商品出荷に関係する伝票を合わせて十枚作成し、これらの請求書および伝票をそれぞれ関係各課に配布する。

コントローラー部会計課は、製造部倉庫課において作成した前記代金請求書に記載された販売価格等の取引条件を確め、請求書を完成した上、一枚は得意先に郵送し、他の一枚は集金事務に使うため財務部売掛課に送る。かくの如く代金請求事務に対して財務部と、コントローラー部との分掌が明確に行われていることが図示されている。

更にコントローラー部監査課は、倉庫課の作成する「現品棚卸票」とコントローラー部会計課原価計算係の作成する「帳簿棚卸票」との照合監査を常時行い、その差異の早期発見につとめ、ここに内部牽制を行う。(通産省産業合理化審議会1953, 113頁)

この例示により、カストディアンとオペレーションの分離を確保する内部牽制組織とコントローラー部との間での伝票の流れが明確になっている。

さて、円卓討論会は経理部から財務的機能を抜き出し、財務課へ移管するという形で経理部をコントローラー部にするという「大綱」の考え方に論点を移す。岩田の「今までの経理部のような形で財務的な仕事もやりながら、而もなお内部統制の仕事もやるという中間的な過程も必要だと思うのですが……」(太田ら, 76頁)という指摘に対して、「それは確かにお話の通

りで、中間段階を考えなければならぬということとは当然だと思うのです。ただその中間段階を考える場合には、各社各様の中間段階があり、これを一つの^{パターン}にして文書に示すことは殆んど不可能なので、理想的な型を示し、あとは各社各様にこれに近よつて行くことを考えたので中間段階は一応抜きにしたのです。」(太田ら, 76頁)と野田が答えている。ドラスティックすぎると評価する太田と古川のやり取りは、日本企業の現状と課題に関する認識の違いから生じたものであろうが、対立は次のように鮮明である。

(太田) コントローラー部は結局、財務部を離した経理部であつて、これに精神を入れればよいと思うのです。コントローラー部を拵えて、それが全部を統制するという事は非常にドラスティックなことのよう考えるのです。今の経理部は非常に不完全ではあるが、或る程度大綱に謳つてあるようなことをやつておるのですから、後始末だけの経理部という考え方から将来に役立つ経理部というように指導したほうがよいのではないか。

(古川) 経理部長が有能で社長、製造部長、販売部長等が理解している会社はいいのですが、製造部、販売部などのライン系統の方がどちらかという強い会社が多いので、そのためにどうも経理部長の意見が行われぬ場合も相当あるのです。(太田ら, 77頁)

その後、円卓討論会は予算管理を論点にし始めるが、雑誌編集部注にあるように「紙幅の都合上、速記を思い切ってカットした」(太田ら, 77頁)とある。

IV 企業会計座談会(1952年11月)での議論

前の企業会計座談会の翌11月に、「通産省産

業合理化審議会の『内部統制の実施に関する手続要領』は如何にして適用されるべきか」と題する座談会が行われた（野田ら1952）。メンバーは、野田信夫（司会者）、古川栄一、金子佐一郎、松本雅男の4名であった。会の構成は、(1)問題の焦点、(2)現実への適用、(3)わが国におけるコントローラー制度と会計学の将来、(4)コントローラー制度実施上の諸問題—特にコントローラーの養成を中心として—、(5)内部監査人の養成について、(6)「手続要領」におけるコントローラーの概念、(7)手続要領の特徴というものである。

まず、野田は「手続要領」が必要となった理由を、「ご承知の通り、この前すでに『企業における内部統制の大綱について』というのを昭和26年7月に出しましたが、これは総論でありましたので、これを多少敷衍して我々の意の在るところをもう少し詳しく説明しなければならんということで、今度のもののできたような次第です」（44頁）と述べている。そして、古川は、「内部統制の大綱」によって、コントローラー部が「地から浮いてしまわないか」という点と「あまりに強くなりすぎないか」という点に対する答えが「手続要領」の狙いであると述べている（44頁）。

現実への適用については、金子が次のように疑問を呈している。

特に財務課に於ける資金調達の問題は、仮に借入金を必要とする場合たとえその会社に信用があっても、金融機関は金繰りの都合で、容易に融資が出来ないこともある。これはオーバーローンである限り中々解消しない問題なんです、アメリカ辺りでは、企業の信用さえあれば、私は（思うに；筆者注）必要の金は容易に借りられるのではないのでしょうか。そうならば財務が財務としての機能を独自に果たして行けるのでありますが、我国では経理部長が金融工作を考えて行つても、始終経理

の頭で説明して了解も得なければならんし、又内部的にも経理の実情を充分把握した上で金繰りなども考えて行くということで、本来ならば、このコントローラーのほうで、こういう合理化をやるためにこれだけの資金が必要であるから、調達すべしという命令が出たならば財務部のほうでそれを調達すればいいのです。ところが今は金が借りられるか借りられないかということが先に立ちまして、仮にどんな貴重な合理的である意見であっても、それが金の面から先に押さえられて来る。こういうところが多少アメリカ辺りの制度と違うのではないか。そうすると、やはりそこには、割り切ってしまうても実情は割り切れない、こういうことで、現在の各会社のそういう問題についての受入れ方にも、私はなかなか問題があるのではないか。（45頁）

このような現状認識もあるなかで、松本は次のような発言をする。

私は総論的な問題としては、通産省の財務管理委員会の提唱するコントローラー制度なるものは従来バラバラであつた財務諸表中心の会計と、企業経営者の管理用具としての管理会計を結びつける組織的基盤をあたえたものであり、この点で将来わが国における会計学の発展に非常に大きな役割をはたすのではないかということを目指したいと思います。最近アメリカにおいて、従来のいわゆる財務会計と予算統制の結合が説かれ、予算統制のなかに標準原価統制をとり入れる傾向のあるのは、この国において、次第にコントローラー制度が整備されて来たからだと思います。従つてわが国でもコントローラー制度が普及してくると上に述べた意味において、会計学の内容に大きな変化が生じてくるに違いないと信じています。

コントローラーを組織的基盤として財務会計と管理会計が結合されていくことを想定しているわけであるが、そうであればなおさら担当者として適任者が社内にいるのかという問題が生じてくる。この点に関して、松本は人材育成の可能性について期待している。

私も実は、今委員長（野田を指す；引用者注）のおつしやるように、両者の知識を持つた人でなければコントローラーとしての資格はない。しかるに現在の段階においては、まあ例外もございませうが、そうした人を得ることが困難であるということは実際界の方々のいわれる通りだと思えます。しかし経営管理の用具としての予算統制或いは標準原価計算というものが、その中に実績計算も含んでいる。而もその実績計算は他方において財務諸表作成のためにも欠くことができない。そこで何らかの方法で両者の計算を有機的に結びつけるのが最も経済的な計算の仕方である。そしてこれを結びつけるには両者のことを知っているものにこれらを総括せしめなければならない。このことをトップ・マネジメントが十分に理解すれば、こうした資格をもつた人を養成することは、必ずしも不可能なことではないと思えます。コントローラーになりうるような人材はさがせばあるし、養成しようとするれば将来つくることもできるのです。（46頁）

野田の「そういう人が今後会社内部の現状で段々自然に養成されて行くかどうか」（46頁）という問題提起に対し、金子は20年以上に及ぶ実務経験の中で、経理を扱う人も時代の変遷とともに変化して来て、「昔は兎角帳面つけや金庫番の如く思われていた経理マンも、上層部の人たちの理解と指導と相まって、経営上に大きな役割を果し得ることになって来たことは事実である。」と養成の可能性を確信している。時

代の変遷としては、税金の高率化と資金調達の高率化の2点を挙げている。

V 産業経理座談会（1953年2月）での議論

「手続要領」が発表される直前、産業経理協会では、「会員・読者各位の研究に資する目的で、（産業合理化審議会一般部会財務管理；引用者注）分科会委員長野田信夫教授、同委員古川栄一教授及び同委員松本雅男教授の参集を求め、これに対し黒沢清教授、岩田巖教授（協会常務理事）及び日本電気中山隆祐経理部長の質疑批判の形式で座談会を開いた」（岩田ら、72頁）。この座談会は、手続要領の構想、コントローラー部と財務部との事務分掌関係、インターナル・コントロールの解釈、予算と実績との差異分析を内容としているが、本節では、特に後2者に注目する。

黒沢の意見に対する松本の説明に、「手続要領」における手続としての予算統制が表れている。松本は言う。

只今黒沢先生の御意見のことなんですが、実はインターナル・コントロールの一面に、計画、政策、運用の方面についての手続規定が欠けているんじゃないか、という御意見でございますが、実は私はその点は、一番上の計画面は外してあるわけなんです。その次の段階の政策といいますか、各部課への任務の割当、その間のコーディネーションというようなものに対する手続は、実は狙いとして予算統制というところでいたしたい。こう考えたのです。又その次の運用という意味は、どういうことになりますか。実はこれも予算をつくるということによつて政策の任務を与え、予算差異、すなわち会計によつて実際行つた結果の実績を把握する。そうして実績と予算との差異分析を通じて、それを報告する。

そうすることによつて、少なくとも、個々の意味における内部統制の当否は別として、計算的統制としての内部統制の運用面は、そこに一応手続が打出されていると考えたわけです。(77頁)

こうした予算統制に注目した点に、岩田と中山が発言している。

ここ(内部統制を中心とする各部相互間の手続の例図；引用者注)で取り上げられているところは、若し、この内部統制の大綱の根本を貫いて、ここで実施要領を書くとする、ここにもう少し計算統制、殊に予算を通じての計算統制の関係が、もつとはつきり現われて然るべきじやなかろうか。これを見ますと、むしろそうでなしに、各部課のインターナル・チェックの関係が出ています。殊に予算課のこの線が出ていないのです。むしろここでは、予算課が各課に対してどういう働きかけをし、どういう仕事をするかという図表が欲しいと思うのですが、如何でしょうか。(78頁)

岩田の発言内容は古川も不備として認めている。対して、中山の発言は議論を招く。

私はこれを拝見させて頂いて、殊に内部統制の一番大事なところは、インターナル・チェックよりも、むしろほかの予算とか、原価の統制の方が今日の意義での内部統制の一番大事なことではないかと思うのです。そこが比重が落ちているような感じがしたんですけれども。

(中略；筆者注)

この手続要領では、予算統制に非常に比重が置かれておりますけれども、私共はむしろ原価統制の方に、比重を置いて、今やりかけているのです。(78頁)

古川は、標準原価計算は原価計算基準の作成において組み込まれようとしているので「手続要領」では細かく立ち入らなかった、また、総合的なトップ・マネージャーとしての総合的なコントロールを中心に扱うので原価管理は立ち入らなかったと説明するが、予算統制と原価管理との関係については批判を受けるべき点であるとも述べている(78-79頁)。

予算統制について、中山は「今までやつた経験では、予算の差異は当然出ますけれども、その原因を分析することは、大体不可能だと思つているのです。だから、予算統制とは予算編成じやないかというふうに、私は考えているのです」(80頁)と発言している。特に、予算差異を標準原価差異と比較して、次のように述べる。

私のいう、予算差異が判らない、標準原価差異が判るといふのは、違ふのです。標準原価差異といふのは、やつた実績、——千個なら千個やりますね。そうすると、その千個について実績の実算と、標準の予算評価との差だから、——やつた千個は事実ですから、いくらでも分析できるのです。どの工具、どの機械を使つて、誰がやつて、何時間掛かつたかということは、事実ですから非常に判るのです。けれども、予算差異は、やり損つたところでしょう。やり損つたところで、やつていないんですからね。実績の何らのデータがない。だから、掘みようがない、予算差異の内容といふものは——。(81-82頁)

だからといって、中山は予算統制が不要と主張しているわけではない。むしろ、標準原価統制と予算統制は両方しなければならないという。両方とは2重にという意味ではない。「客観的にというか、技術的にというか或る妥当な数字を定め得るものは、標準原価統制が適する

し、経営者の主観性が織込まれる費用は予算統制に適すると思うのです」(82頁)。広告宣伝費を「経営者の主観性が織り込まれる費用」として例に挙げ、説明している。ところで、かくも中山が標準原価統制にこだわるのは、「大綱」で提唱するコントローラー制度がそもそも標準原価計算制度があつて機能するものであるとの認識があるからである(中山1951)。また、標準原価計算手続と予算手続を連動させる方式として、標準原価は積み上げて行くと予算になるという考え方にも中山は異論を示すが、「まあ、とにかくそういう考え方が、委員会の一応の考え方でなかつたかと、そういうふうにご了解願いたい。そこは最初の人に、これに非常に論戦があつた結果です。結論です。」(岩田ら、85頁)と松本に説得される形で時間切れになっている。

VI 結 語

通産省産業合理化審議会から公表された「企業における内部統制の大綱」と「内部統制の実施に関する手続要領」を巡って、多様な議論が展開されたことが確認できた。特に、管理会計の制度という側面との関わりでの議論に限ったが、それでも次のような点が指摘できよう。

まず、経営の合理化のために、管理会計の企業内での実践者もしくは実践部署として、米国で発展してきたコントローラー制をわが国に導入しようとした点は、技法ではなく制度の輸入であり、しかも既存の経理部の変革という大きな組織変革をもたらそうとするものであつた。コントロールの効力に注目していたが、ライン・スタッフ組織を前提にした上での組織変革であつた。だからこそ、資金調達力を背景にした経理部を財務部とコントローラー部に分割した場合、スタッフ組織としてのコントローラー部にコントロール能力を期待できるのかという観点に対して、それまでの経理部のコントロー

ル能力からは信じがたいという実務界からの反応が多かつたのである。スタッフ部門が浮いてしまうという恐れであつた。又逆に、コントローラー部が強大になりすぎるのではないかという、トップ・マネジメントの否定にもつながる懸念もあつた。これらの恐れや懸念はライン・スタッフ組織を通じた経営管理効果を損なうものである。

この当時の経理部が資金調達に主眼があつたが、それも、ドッジ・ラインによる金融政策や税法という当時の経済環境に適応したためであつて、環境の変化は組織単位の任務設計に当然に影響を与える。実務家である西野はそうした適応行動を経験してきたからこそ、コントローラー制の導入は可能であるという確信を抱いていたのである。適応行動にも直面している環境に受動的に適応する行動と期待されている役割の変更を受けて能動的に適応する行動もある。太田が将来に役立つ経理部へと指導したほうがよいのではないかという提案も、受動的な適応よりは能動的な適応のほうが低コストであるという判断からであろう。

コントローラー制が計算的統制ないし間接的統制であるがために、報告書を通じた情報の流れを設計することが重要であることが、導入に懐疑的な実務家からも指摘されていた。

「大綱」および「手続要領」が予算統制を主たる手続として具体的に述べたが故に、中山が予算統制と標準原価統制の相違について議論を、本稿で取り扱った座談会では展開し始める気配はあつたが、展開しきれずに終わった。この議論は、この直後からおきる中山・溝口論争につながっていったものと理解できよう⁽⁵⁾。

内部統制という用語が監査との関連で議論を招いたが、むしろ経営管理と内部監査の議論が展開し得たと評価すべきであろう。管理会計の議論が管理会計論の中では収まりきらず、学際的分野との関連が重要であることを示唆しているし、また、当時の学者と実務家がそうした学

際的な議論を展開していたこと自体現代からすると豊かな議論であったといえよう。

最後に、コントローラー制は名称の問題もあり、組織内の部門として確認するのは容易ならざるを得ないし、また、「大綱」で示されたコントローラー制は理想的な姿であったので、コントローラー機能が複数部門に分かれて果されている場合もあろう。この当時から現代に至るまでのわが国企業の管理会計実務を明らかにするためにも、導入したか否かを検証することは重要な研究課題であろう。

注(1) 例えば、廣本(1993)は、「1924年、McKinseyによるManagerial Accountingが刊行された。それは、コントロール機能を管理会計の実践基盤として認識し、そして、コントローラー機能を標準と記録機能として把握することによって、『標準と記録』の思考を体系化の指導原理とする管理会計論を展開したものであった(71頁)」と述べている。

(2) 引用にあつては、旧漢字は新字体に修正したが、ひらがなについては一切修正しない。

(3) 1951年7月、通商産業省合理化審議会が公表した。同審議会は、野田信夫を部会長とする一般部会のもと、生産管理分科会、財務管理分科会、労務分科会に分化していた。「企業における内部統制の大綱」は財務管理分科会が答申したものであり、以下のようなメンバーで構成されていた(井出1996, 196頁)。

- 委員 中西寅雄(東京商工指導所所長)
- 委員 古川栄一(一橋大学教授)
- 専門委員 高宮晋(財団法人運輸調査局理事)
- 専門委員 小高泰雄(慶応大学教授)
- 専門委員 松本雅男(一橋大学教授)
- 専門委員 金子佐一郎(十条製紙株式会社常務取締役)
- 専門委員 西野嘉一郎(株式会社芝浦製作所専務取締役)

(4) 経済安定本部企業会計基準審議会の中間報告として、1950年7月に公表された監査基準と監査実施準則を指す。

(5) 中山・溝口論争については、片岡(2007)を参照せよ。

参考文献

- 泉田健雄「コントローラーの権限」『産業経理』第15巻第4号, 1955年4月, 80-86頁。
- 井出健二郎『『原価計算基準』設定の社会経済環境要因に関する研究』『早稲田商学』第366・367合併号, 1996年1月, 181-209頁。
- 岩田 巖(司会者)・野田信夫・古川栄一・松本雅男・黒沢 清・中山隆祐「産業経理座談会『内部統制の実施に関する手続要領』の問題点—解説・質疑・批判—」『産業経理』第13巻第3号, 1953年3月, 72-85頁。
- 江村 稔「コントローラーと監査機能」『産業経理』第11巻第11号, 1951年11月, 48-52頁。
- 太田哲三(座長), 古川栄一, 野田信夫, 岩田巖, 松本雅男「日本会計研究学会関東部会, 円卓討論会, 『企業における内部統制の大綱』について—特に『監査基準』における内部統制との相違—」『産業経理』第11巻第12号, 1951年12月, 71-77頁。
- 黒沢 清「内部統制の本質—会計士監査と内部監査—」『企業会計』第4巻第1号, 1952年1月, 7-12頁。
- 木村和三郎「アメリカ式コントローラー制度の制定上の諸制度」『産業経理』第12巻第1号, 1952年1月, 20-26頁。
- 木村和三郎「コントローラー制度適用の諸段階」『産業経理』第13巻第1号, 1953年1月, 20-28頁。
- 片岡洋人「第7章 学界での論点の再認識(2)—二元的標準原価と予算の関係(中山・溝口論争)」日本会計研究学会課題研究委員会「わが国における原価計算の導入と発展—文献史的研究—」中間報告書「原価管理機能を中心として」2007年9月, 所収, 71-88頁。
- 高宮 晋「特集 内部統制の実施に関する手続要領—コントローラー部と常務会との関係」『産業経理』第13巻第2号, 1953年2月, 39-46頁。
- 通産省産業合理化審議会「企業における内部統制の大綱」『産業経理』第11巻第8号, 1953年3月, 104-119頁。
- 通産省産業合理化審議会「内部統制の実施に関する手続要領」『産業経理』第13巻第3号, 1951年8月, 12-16頁。
- 中山隆祐「コントローラーと科学的管理法」『産業経理』第11巻第11号, 1951年11月, 53-57頁。
- 西野嘉一郎『『内部統制大綱』とコントローラー制度』『産業経理』第11巻第10号, 1951年10月, 23-28頁。

野田信夫（司会）・金子佐一郎・古川栄一・松本雅男「企業会計座談会『内部統制の実施に関する手続要領』は如何にして適用さるべきか」『企業会計』第4巻第13号、1952年12月、43-51頁。

廣本敏郎『米國管理会計論發達史』森山書店、1993年。

古川栄一「管理会計とコントローラー」『企業会計』第1巻第4号、1949年4月、17-23頁。

古川栄一「コントローラー制度導入上の問題点」『産業経理』第12巻第1号、1952年1月、12-17頁。

古川栄一「コントローラー部の事務分掌体系」『企業会計』第4巻第7号、1952年7月、2-9

頁。

古川栄一（司会）・金子佐一郎・近藤光太郎・長谷川弘之助「企業会計座談会 コントローラー制度実施上の問題点を討究する」『企業会計』第4巻第12号、1952年11月、48-60頁。

松本雅男「コントローラー部の地位」『産業経理』第11巻第11号、1951年11月、33-38頁。

溝口一雄「コントローラーシップにおける内部報告書制度」『産業経理』第11巻第11号、1951年11月、39-47頁。

溝口一雄「コントローラーシップにおける内部報告書制度（二）」『産業経理』第11巻第12号、1951年12月、55-63頁。