

マッキンゼー『管理会計』におけるcontrol とその意味

－『予算統制』からの視座－

北村 浩一

Koichi Kitamura

目 次

はじめに

1. 『予算統制』における control 概念 と budgetary control

1.1 『予算統制』における差異分析の不在

1.2 『予算統制』における control 概念と budgetary control

2. 『管理会計』における差異分析

2.1 『予算統制』における差異分析の不在

2.2 『管理会計』における差異分析の明示

2.2.1 総合報告書 (General Reports)

2.2.2 部門別報告書 (Departmental Re- ports)

2.2.3 各費目の報告書

3. 「管理会計」システムにおける報告書の 役割

3.1 販売・労務報告書

3.2 予算修正のための報告書

3.2.1 販売報告書の役割

3.2.2 製造報告書の役割

3.2.3 管理報告書の役割

4. 『管理会計』における3つの標準

4.1 3つの標準

4.2 手続き標準の重要性

4.3 業務標準の役割

5. マッキンゼー『管理会計』における control とその意味

5.1 2つの control

5.2 マッキンゼー『管理会計』における control とその意味

むすびにかえて

補足：コントローラの責任と組織

参考文献

はじめに

筆者はこれまで、J.O.マッキンゼーの『予算統制』(Mckinsey[1922a])の全貌を明らかにするなかで、そこでの control 概念が何なのかを基軸に論を進めてきた。すなわち、マッキンゼーは『予算統制』において差異分析(事後統制の過程)を有さない予算システムを描いていること、そしてそれが予算の編成・修正の過程を通じた事前的調整による control という、独自の control 思考に裏打ちされたものであることを明らかにしてきたのである(北村浩一[2006])¹。

このようなマッキンゼーによる事後統制の過程を持たない control は、現代の企業予算における control, すなわち差異分析を有し、その結果に対して予算達成の責任を求めるといって、いわば事前・事中・事後の3つの時間的側面で機能を発揮する control とは違った、現代から

¹ 齋藤雅通[2007][2008]では同様にマッキンゼー『予算統制』を基軸に据えた論の展開を見ることができる。齋藤雅通[1981],[1982],[1984]をあわせて参照。

見て独自の control であるといえよう²。

そしてこのように捉えたときに、『予算統制』の2年後に史上初めて、管理会計 (Managerial Accounting) という名称を冠して上梓された『管理会計』(Mckinsey[1924])³ で描かれた予算システム (あるいは管理会計システム) では control がどのように展開されていたのだろうかという疑問にたどり着くことになる。

そこで、本稿では『予算統制』における control をその視座に置いた上で、マッキンゼー『管理会計』における control をどのように捉えるべきかについて明らかにしていきたい。

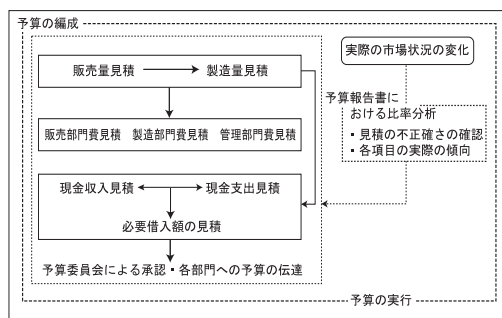
ちなみに、『予算統制』を分析する際には、マッキンゼーが描いた企業予算システム (以下、「予算統制」システム) において control をどのような方法で行おうとしていたかを抛り所に、その背景にある control 思考を明らかにする形で分析をすすめてきた。このことから、本稿における分析の際にも、マッキンゼーが『管理会計』で描いた企業予算システム、さらには管理会計システムにおいて control をどのような方法で行おうとしていたのか、そしてその背景にある control 思考を明らかにする、という視点で論を進めていく。

1. 『予算統制』における control 概念と budgetary control

1.1 『予算統制』における差異分析の不在

まずここで、マッキンゼーが『予算統制』で描いた「予算統制」システムについて確認しておく。それは図表1-1のように、予算実績差異分析という事後統制の過程が不在なうえに、予算の編成過程を繰り返すことで成り立っている。すなわち、予算期間中の予算の修正が、部門活動間の調整を保つことを目的に、予算の編成過程と同様に繰り返されるのが「予算統制」システムなのである。

【図表1-1】「予算統制」システム



北村浩一[2006], p. 188を一部修正。

そして、そこで用いられる予算報告書は、予算の再編成という目的に寄与するために、予算期間前に作成した見積の不正確さの確認と、各項目の実際の傾向を把握する為の内容を備えている。すなわちそれは、各部門活動間の調整を保ちつつ、実際の市場状況の変化に対応できるように、予算期間中に予算を修正 = 再編成するために用いられているのである⁴。

1.2 『予算統制』における control 概念と budgetary control

上記のように差異分析が不在なうえに成り立

² このように考えると、企業予算システムにおける control がマッキンゼーのものから現代のものへと、どのように変容・展開していくかを明らかにしていくことが筆者の長期的な研究課題であるといえよう。

³ この評価自体は管理会計研究において論を待たないところであるが、本稿では本書の概観やその構成内容について詳細に追っていくことはしない。これらについては西尾清一 [1924]、青木茂男 [1955a]、坂本藤良 [1958]、本田利夫 [1966a]、[1966b]、伊藤 博 [1977] を参照。

⁴ このように考えたときに、「予算統制」システムでは実績に対して予算達成の責任を問うことを目的とした管理責任と会計数値との結びつきを見いだすことができないことが分かる。このことについては、『予算統制』においてマッキンゼーが業績評価を目的としていないという視点から、責任会計の成立要件をあらためて見直した上で論じている (北村浩一[2006], p. 136以下)。

つ「予算統制」システムは、図表1-2のように、予算を各部門支出の制限として伝達し、実際の支出を予算に沿って実行することでその目的を達成し完了可能となっている。したがって、マッキンゼーは予算の編成過程のみで成立しうるシステムを描いているといえよう。

このように、「予算統制」システムでは、予算の編成（planning）の過程によってその目的がほぼ達成されるために、予算による統制（control）の過程を必要とせずにシステムが成立しているのである。

以上のように見たときに、マッキンゼーの『予算統制』では、図表1-3のように、budgetary control が planning と同等関係に置かれていることになる。このことは、第1にマッキンゼー

【図表1-2】「予算統制」システムの成り立ち

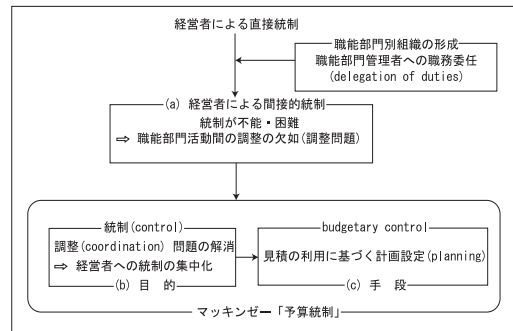
「予算統制」システム		管理過程	予算管理システム	
予算の編成	予算制度 budgetary control ↓ 支出制限としての 予算の伝達 ↓ 予算どりの 実際支出	計画設定	予算の編成 budgeting	
		実行	予算統制 budgetary control	業績評価の基準としての予算の伝達 ↓
		統制		予算実績差異分析 実際活動の改善へ 向けたフィールド バック

北村浩一[2006], p. 193を一部修正。

の control が機能部門別組織の形成に伴う経営者による間接的統制（図表1-3(a)）のもとで生じた調整問題を解消するために、経営者へ統制を集中化することを目的としていること（図表1-3(b)）、第2にその control 目的を実行する手段として形成されているために、budgetary control が調整問題の解消を図る見積の利用に基づく計画設定の方法として展開されていること（図表1-3(c)）を意味しているのである。

すなわち、『予算統制』における control は、

【図表1-3】「予算統制」における control 思考とその展開



北村浩一[2006], p. 195。

調整のための計画＝事前的な統制として捉えられることになる。したがって「予算統制」システムは、予算期間の開始のみならず、開始後にも予算の編成過程を繰り返すことで完了する予算編成のループ・システムとなっているのである。

あわせて、マッキンゼーが調整のための計画＝事前的な統制と考える『予算統制』における control 思考がこのような「予算統制」システムの形成の背景にあると言えるのである。

このように、『予算統制』において、マッキンゼーは調整＝統制と捉える事前的な control 思考・目的を実現する手段として「予算統制」システムを構築していることが分かる。この control 思考を背景に、予算期間の開始前のみならず開始後にも調整のための予算の編成過程を繰り返すことで、いわゆる事後的な統制過程を「持たないでも」成立する、予算編成のループシステム＝planning のみで成り立つ事前統制的な「予算統制」システムをマッキンゼーが『予算統制』で描いたと言えるのである。

以下では、このような『予算統制』における control - すなわち調整＝統制と捉える事前的な control によって企業組織全体の目的の達成を図る - を視座にして、マッキンゼー『管理会計』における control がどのように捉えられる

かについて、具体的には『予算統制』における control と『管理会計』のそれとがどのように同じなのか、あるいは異なっているのかを、そしてその意味を明らかにしていきたい。

2. 『管理会計』における差異分析

2.1 『予算統制』における差異分析の不在

「予算統制」システムでは差異分析を見出すことはできない。それは上述のように、マッキンゼーが control を事前的調整として捉えるその control 思考を背景としたものである。すなわち、

「『予算統制』では予算実績差異分析に基づくフィードバックという責任会計的思考を具体的に展開する予算による統制の過程が実際には不在である」(北村浩一 [2006], p. 138)。

ことを明らかにしてきた⁵。要するに、『予算統制』において差異分析は観念的にも、そして具体的にも不在であると捉えたのである。

2.2 『管理会計』における差異分析の明示

『予算統制』では観念的にも具体的にも不在であった差異分析が、その一方で『管理会計』においてどう捉えられるのかをここでみていく。

2.2.1 総合報告書 (General Reports)

マッキンゼーは、「製造組織と報告書」という章 (Mckinsey[1924], p. 625以下) で、各種の報告書を例示している⁶。

図表2-1は製造管理者および全般管理者が地域ごとに在庫量の傾向を把握する目的で用いる、週間の総括的な報告書である。

次に図表2-2のように、マッキンゼーは過剰在庫を招かないための「製造量の統制 (Mckinsey [1924], p. 630)」を目的とした月次製

【図表2-1】 週次販売・製造報告書

会社名 _____ までの週

週次機械販売・製造報告書

モデル・大きさ	機械			機械の在庫							注文			組立処理		
	先週の在庫	今週の完成	今週の発送	工場	バッファロー	シカゴ	クリーブランド	デトロイト	インディアナポリス	ニューヨーク	合計	前週未処理	今週注文	今週未処理	倉庫	発送
合 計																
機械の在庫																
純販売価格																
原 価																

Mckinsey[1924], p. 628.

⁵ なお、この点に関する議論については北村浩一[2006], p.129以下を参照。

⁶ この章では、機械を製造する企業を想定した例示を行っている (Mckinsey[1924], p. 525以降)。なお、この事例は『予算統制』にも多大な影響を与えたとされるウォルワース社の実務を参考にしていると推察できる (Mckinsey [1922b])。あわせて本田利夫 [1965a] [1965b], 齋藤雅通 [1984] を参照。

造報告書を用意している。

この報告書は取り扱い製品毎に月次での製造量を表すものである。そして、それが図表2-1に示された在庫量の傾向と併せて用いられることから、この月次製造報告書は、適正な在庫量を保つ目的のために用意された補助的な報告書となっている。

続いてマッキンゼーは、製造活動を原価の側面から総括した報告書（図表2-3）を示している。

これは「工場活動についての全体的構図を持

つ」ための報告書とされている（Mckinsey [1924], p. 630）。すなわち、図表2-1や図表2-2において適正な在庫量の維持という目的のために物量ベースでの結果を示す一方で、この報告書ではそれを原価ベースで見ようとするものであると言える。

したがってこれらの総合報告書は、適正な在庫量を維持する目的で用いられる企業全体（あるいは製造部門）の物量・原価両面での総括的な報告書なのである。

そしてこれらに加えて、マッキンゼーは

【図表2-2】 月次製造要約書

月次製造要約書										
作業		年 月								
グループ	今月	今月の見積	増減率	前月	増減率	前年同月	増減率	今年のこれまでの合計	前年のこれまでの合計	増減率
100 cast iron										
200 iron body										
300 Brass										
400 Tools										
500 Waimanco										
600 Nipples										
700 Malleable										
1800 Kewance										
1900 specialties										
Drive well points										
合 計										

Mckinsey[1924], p. 629.

【図表2-3】 月次活動要約書

月次活動要約書								
作業		年 月						
項目	今月	今月の見積	増減率	前月	増減率	今年のこれまで	前年のこれまで	増減率
直接材料費								
直接労務費								
間接労務費								
工場管理費								
その他の経費								
総製造原価								
差引:仕掛品在庫増								
差引:工場・設備在庫増								
加算:仕掛品在庫減								
加算:工場・設備在庫減								
差引:工場・設備経費								
製造原価								

Mckinsey[1924], p. 631.

図表2-4のような「部門別単位原価」を示す報告書を用意している。

この報告書から明らかになることは次のとおりである。

それはまず、

「過去の期間の平均原価は現在の原価を測定するための標準 [standard] として利用される (Mckinsey[1924], p. 632)」⁷。
ことであり、次に、

「様々な部門の原価の趨勢 [trend] (Mckinsey[1924], p. 632)」

を明らかにし、そして

「好ましくない傾向の早期発見とこれらの原因の除去 (Mckinsey[1924], p. 632)」
を目的にしていることである。

すなわち、この報告書では、平均原価を基準とする過去の期間の実績との比較から、そして

【図表2-4】 月次活動要約書

月次部門別ポンド当たり原価報告書							
作業		192× 年 月					
部門		今月	前月	過去の年度平均			
No.	名称			19××	19××	19××	19××
1	Gray Iron Factory						
2	Forge Shop						
3	Mall Iron Foundary						
4	Tapping						
5	Annealing						
6	Iron body valve						
7	Pipe bendering						
8	Wrench						
9	Tap and die						
10	Nipple						
11	Pollising						
12	Handering						
13	Union forge						
14	Brass finishing						
15	Brass foundary						
17	Galvanising						
22	Union						
33	Steel foundary						
37	Brass packing						
38	Iron packing						
39	Hardware packing						
77	Shipping						

Mckinsey[1924], p. 633.

⁷ 本稿では、引用中に筆者が付け加えた文言は [] にて示している。

全体的な傾向とは異なる結果から、各部門での異常な項目～不利的な要素を見出すという、いわば差異分析の最初の段階である不利差異の抽出が行われていると言えよう。

2.2.2 部門別報告書 (Departmental Reports)

以上の総合報告書の分析から抽出される不利差異に対して、マッキンゼーは引き続きその原因を分析する為の諸報告書を用意している。

図表2-5は月次部門別原価報告書 (図表2-4) のなかから鋳物 (foundry) 部門を取り上げた原価報告書である⁸。この報告書ではマッキンゼー自身が「いくらかの重要な」(Mckinsey [1924], p. 632) と称する比率が示されている。すなわち、直接材料費率や直接労務費率、そして製造間接費率などがそれに当たるが、なかでも注目すべきは、いわゆる「良品率 (per cent good)」と「不良品率 (per cent loss)」の標示である。

この点についてマッキンゼーは、

「ポンド当たり原価、製品毎の製造されたポンド、および一人当たりの時間当たり製造ポンドが鋳物活動の能率について判断する効率的な標準を与える」(Mckinsey [1924], p. 632)。

と述べており、いわゆる製造活動の能率を図るための「標準」の存在と必要性を主張しているという点で注目すべきところである。さらに、この報告書を長い期間にわたって記録することで、

「比率 [の良し悪し] を判断する際に用いられる標準率 [standard ratios] を確立することが可能となるであろう」(Mckinsey [1924], p. 632)。

と述べている。

すなわち、この報告書は月次部門別原価報告書で抽出された不利差異を示す当該部門に対して、製造活動の能率を示す比率を標準率を用いて評価することで、その不利差異の原因を明らかにするためのものであると言えよう。

続いてマッキンゼーは、図表2-5の当該部門の能率として示された結果についてさらに詳細に分析を進めていくために、図表2-6のような部門経費報告書を用意している。

この報告書では、各費目ごとに過年度の実績値を基準として「慎重に注意する必要のある費用項目を確認することが可能となる」(Mckinsey [1924], p. 636) としていることからわかるように、それは図表2-5で示された非能率の原因を各費目ごとに分析するために用意された報告書といえるのである。

2.2.3 各費目の報告書

以上で見てきたように、マッキンゼーは標準 (standard) - 具体的には過去の実績値および各部門の平均値による評価基準 - を用いて不利差異を抽出することで、実際の結果の可否を判断するための総合報告書、そしてその原因を探るためのさらなる詳細な部門別報告書を例示していることが分かった。

このことはとりもなおさず、『管理会計』において差異分析が明示されていることを示して

⁸ 同じく、鋳物仕上げ (finishing) 部門を取り上げた原価報告書も例示されている (Mckinsey[1924], p. 635)。

【図表2-5】 月次活動分析

月次鑄物活動・原価分析						
鑄物 作業		192× 年 月				
項目	今月	前月	今年のこれ まで	前年のこれ まで	19××	備考
直接材料費						
直接労務費						
間接労務費						
その他の経費						
総原価						
総原価に対する直接材料費率						
総原価に対する直接労務費率						
総原価に対する間接労務費率						
総原価に対するその他の経費率						
直接労務費に対する間接労務費率						
第1月仕掛品鑄物						
当月の総溶解						
投入合計						
月末仕掛品鑄物						
純製造						
良品鑄物						
Gate and sprue						
不良鑄物						
損失						
純製造に対する良品鑄物率						
純製造に対するGate and sprue率						
純製造に対する不良鑄物率						
純製造に対する損失率						
第1月の仕掛品在庫原価						
今月の総原価						
総投入原価						
差引: 月末仕掛品在庫						
差引: Gate and sprue残						
差引: 不良鑄物残						
純良品鑄物原価						
ポンド当たり原価						
製造時間当たり製造ポンド						
一人当たり製造ポンド						

Mckinsey[1924], p. 634.

おり、それは『予算統制』における差異分析の不在とは異なって、『管理会計』では一転して差異分析が存在することを意味するものなのである。

なお上述の総合報告書や部門別報告書に加えて、この差異分析に寄与する報告書には図表2-7と図表2-8のように、マッキンゼーが「通常率に対する実際の浪費率の比較 (Mckinsey [1924],

p. 637)」を可能にする報告書をも想定している点に注目すべきものである。

このように、マッキンゼーは『管理会計』において標準を基準として実績の可否を評価するという、いわゆる差異分析を明示しているといえるが、さらに注目すべきことは、図表2-9と図表2-10にあるように、それら不利差異の発生に関して、その予算達成の責任の所在を明らか

【図表2-6】 部門経費報告書

営業経費勘定					
	ポンド毎	月		ヶ月	
		社			
		今年度	前年度	今年度	前年度
55 FOUNDRY EXPENSES					
100 使用原材料					
101 Pig iron					
102 購入鉄屑					
103 機械工場鉄屑					
110 再熔解					
111 Poor Castings					
112 鋳物屑					
113 落鉄、漏鉄ほか					
120 消耗品					
121 Cupolaで使われた石炭					
122 Cupolaで使われたコークス					
123 Core Roomの消耗品					
124 Cupolaの消耗品					
125 鋳型の消耗品					
126 Flaskの消耗品					
127 その他の消耗品					
130 労務					
131 鋳型-メインフロア					
132 鋳型-サイドフロア					
133 機械鋳型					
134 Core製作					
135 熔解					
136 洗浄					
137 労働者					
138 Flask製作者					
139 職長・事務員					
140 乾燥経費					
141 化学者					
142 維持・修繕					
142a 建物-労務					
142b 建物-材料					
142c 設備-労務					
142d 設備-材料					
150 一般管理費					
151 保険料					
152 租税					
153減価償却					
153a 建物減価償却					
153b 設備減価償却					
154 鋳物-事務所給与賃金					
155 光熱費					
156 雑費					
157 開発費					
158 工場・倉庫経費					
160 特別損失					
161 内部副費					
総鋳物経費					
製造された鋳物					
発送された鋳物					
入庫された鋳物					

Mckinsey[1924], p. 637.

【図表2-7】 材料費報告書

主要材料の消費・廃棄要約書											
	単位	期首在庫	受入	合計	期末在庫	消費	製造への投入	廃棄	比率	許容 廃棄率	超過 廃棄率
材料番号 1……	ポンド	9,068	4,012	13,080	9,985	3,095	2,960	135	4.3	3.0	1.30
材料番号 2……	ポンド	15,620	10,014	25,634	14,200	11,434	10,682	753	6.6	5.5	1.10
材料番号 3……	ポンド	8,550	2,000	10,550	6,504	4,046	3,896	150	3.7	4.0	-0.30
材料番号 4……	ポンド	86,800	……	86,800	62,000	24,800	20,550	3,250	13.1	5.0	8.10
材料番号 5……	ヤード	65,460	24,040	89,500	68,080	21,420	20,220	1,220	5.7	6.0	-0.30
材料番号 6……	ヤード	27,000	9,500	36,500	24,020	12,480	11,730	750	6.0	6.0	0.00
材料番号 7……	ヤード	42,770	……	42,770	30,150	12,620	11,500	1,120	8.9	6.0	2.90
材料番号 8……	個	2,516	1,000	3,516	2,120	1,396	1,385	11	0.8	1.0	-0.20
材料番号 9……	個	14,463	……	14,463	12,400	2,063	2,042	21	1.0	1.0	0.00
材料番号 10……	ポンド	3,100	500	3,600	3,014	586	560	26	4.4	4.0	0.40
材料番号 11……	ポンド	8,466	2,000	10,466	7,515	2,951	2,840	111	3.8	4.0	-0.20
材料番号 12……	ガロン	5,500	2,500	8,000	4,000	4,000	3,526	480	12.0	10.0	2.00
材料番号 13……	ガロン	2,060	500	2,560	1,750	810	731	79	9.7	10.0	-0.30
材料番号 14……	ガロン	1,000	……	1,000	800	200	185	15	7.5	8.0	-0.50
材料番号 15……	個	21,000	10,000	31,000	19,500	11,500	700	6	6.1	5.0	1.10
材料番号 16……	個	26,490	8,500	34,990	24,670	10,320	9,800	430	3.2	1.4	1.80
材料番号 17……	個	5,655	……	5,655	4,620	1,035	1,000	35	3.4	2.0	1.40
材料番号 18……	ポンド	10,500	……	10,500	6,340	4,160	4,085	75	1.8	2.0	-0.20
材料番号 19……	ポンド	6,228	……	6,228	4,040	2,188	2,080	108	5.0	5.0	…
材料番号 20……	ポンド	2,200	1,500	3,700	2,000	1,700	1,645	55	3.2	3.0	0.20

Mckinsey[1924], p. 638.

【図表2-8】 労務費報告書

部門別労務要約書																			
	生産的労働										非生産的労働			労務合計					
	単位作業			時間作業			合計				時間作業			単位作業・時間作業					
	時間	金額	平均率	時間	金額	平均率	時間	金額	平均率	単位 作業率	時間 作業率	時間	金額	平均率	時間	金額	平均率	生産率	非生産率
部門A	1,050	323.93	0.309	710	219.76	0.31	1,760	543.69	0.309	60.2%	39.8%	100	54.21	0.542	1,860	597.90	0.322	90.9%	9.1
部門B	1,584	716.10	0.452	543	210.40	0.387	2,127	926.50	0.435	77.3%	22.7%	120	57.00	0.475	2,247	983.50	0.438	94.2%	5.8
部門C	1,738	721.81	0.415	710	230.25	0.324	2,448	952.06	0.39	75.8%	24.2%	165	78.40	0.475	2,613	1,030.46	0.398	92.4%	7.6
部門D	1,865	730.63	0.392	414	110.40	0.267	2,279	841.03	0.369	86.9%	13.1%	150	70.50	0.47	2,429	911.53	0.372	92.3%	7.7
部門E	1,389	843.65	0.391	834	296.95	0.356	2,223	840.60	0.378	64.7%	35.3%	104	52.50	0.505	2,327	893.10	0.384	94.1%	5.9
生産部門	7,626	3,036.12	0.398	3,211	1,067.76	0.333	10,837	4,103.88	0.379	74.0%	26.0%	639	312.61	0.489	11,476	4,416.49	0.385	92.9%	7.1
維持部門												2,460	1,365.60	0.555	2,460	1,365.60	0.555		100.0%
合 計	7,626	3,036.12	0.398	3,211	1,067.76	0.333	10,837	4,103.88	0.379	74.0%	26.0%	3,099	1,678.21	0.541	13,936	5,782.09	0.415	71.0%	29.0%

Mckinsey[1924], p. 640.

【図表2-9】 月別製造間接費率報告書

生産的労働に対する製造間接率を示す要約書 (セントは省略)										
	1月		2月		1・2月		3月		1～3月	
	金額	比率	金額	比率	金額	比率	金額	比率	金額	比率
生産的労働	15,780		14,972		30,752		14,648		45,400	
監 督……	2,770	17.6	2,725	18.2	5,495	17.9	2,420	16.5	7,915	17.4
動 力……	3,517	22.3	3,021	20.2	6,538	21.3	2,782	19.0	9,320	20.5
修 繕……	1,876	11.9	1,966	13.1	3,842	12.5	1,644	11.2	5,486	12.1
消耗品……	1,242	7.8	1,065	7.1	2,307	7.5	987	6.7	3,294	7.3
その他……	2,889	18.3	2,748	18.4	5,637	18.3	2,346	16.0	7,983	17.6
租 税……	1,040	6.6	1,040	6.9	2,080	6.8	1,040	7.1	3,120	6.9
保 険……	890	5.6	890	5.9	1,780	5.8	890	6.1	2,670	5.9
減価償却…	3,545	22.5	3,545	23.7	7,090	25.1	3,545	24.2	10,635	23.1
合 計	17,769	112.7	17,000	113.5	34,769	113.1	15,654	106.9	50,423	111.1

Mckinsey[1924], p. 641.

【図表2-10】 部門別製造間接費率報告書

部門別生産的労働に対する製造間接率 (セントは省略)												
	部門A		部門B		部門C		部門D		部門E		合 計	
	金額	比率	金額	比率	金額	比率	金額	比率	金額	比率	金額	比率
生産的労働	2,156		3,740		3,881		3,265		2,738		2,738	
監 督……	540	25.0	522	14.0	565	14.6	570	17.5	573	20.9	2,770	17.6
動 力……	624	28.9	763	20.4	857	22.1	775	23.7	498	18.2	3,517	22.3
修 繕……	375	17.4	297	7.9	460	11.9	226	6.9	518	18.9	1,876	11.9
消耗品……	310	14.4	215	5.7	247	6.4	244	7.5	226	8.3	1,242	7.9
その他……	434	20.1	635	17.0	722	18.6	520	15.9	578	21.1	2,889	18.3
租 税……	156	7.2	229	6.1	260	6.7	187	5.7	208	7.6	1,040	6.6
保 険……	133	6.2	196	5.2	222	5.7	160	4.9	179	6.5	890	5.6
減価償却…	530	24.5	790	21.1	757	19.5	875	26.8	593	21.7	3,545	22.5
合 計	3,102	143.9	3,647	97.4	4,090	105.4	3,557	108.9	3,373	122.5	17,769	112.7

Mckinsey[1924], p. 642.

にしようとする試みであろう。

すなわち、これらは製造間接費に関する差異分析のための報告書であるが、ここでは第1に図表2-9で「望ましくない傾向の項目を明確にし」、第2に図表2-10で「これらの望ましくない結果の責任の所在」を明らかにするものとして用意されている報告書なのである(Mckinsey[1924], p. 639)⁹。

以上、本節で見てきたように、マッキンゼーは『予算統制』において観念的にも具体的な報告書としても示さなかった差異分析を、『管理会計』においては、不利差異の抽出、原因の分析、そして責任の所在を明らかにする目的に応

じることが可能な諸報告書～すなわち総合報告書、部門別報告書、そして各費目の報告書～という具体的な形で明示していることが明らかになったのである¹⁰。

3. 「管理会計」システムにおける報告書の役割

3.1 販売・労務報告書

前節でみたように『管理会計』において、マッキンゼーは、各製造費目に関して差異分析のための諸報告書を用意する一方で、販売報告書に関しては次のように示している。

図表3-1は販売量に関する報告書で、この月

⁹ なお、製造経費統制の方法としてマッキンゼーは「その工場が通常の操業度で稼働している場合に課されるであろう同額の費用を製品に課す予定率・標準率を開発している」(Mckinsey[1924], pp. 601-602)。として、標準の利用について示唆している。同じく、「管理統制は、業務の実行のための明確な責任を組織単位に置くことによって行使される。工場では、その組織単位は部門である。[中略] 責任が固定化され差異が説明されるようにするためには、各主要グループの経費の詳細な分析が必要であることを示すことに役立っている。製造経費の部門別分類を反映するように会計記録が設定されるべきである」(Mckinsey[1924], pp. 593-595) として、差異分析のための報告書が備えるべき条件についても示している。

¹⁰ 本節での分析を踏まえてみると、これまで行われてきた、マッキンゼー『予算統制』および『管理会計』における差異分析の有無に関する議論に対して一定の主張が可能となるであろう。本稿ではそのことを扱わないが、北村浩一[2006], p. 20以下で青木茂男[1954], [1955b], 吉田弥雄[1957], 坂本藤良[1958], 伊藤 博[1977], 辻 厚生[1988], 廣本敏郎[1993], における『予算統制』および『管理会計』での差異分析の有無に関する議論を紹介しているのでそちらを参照されたい。

次販売報告書を補足する位置づけで、図表3-2aの月次販売費報告書と図表3-2bの比較部門記録、そして図表3-3の月次純利益報告書が用意されている (Mckinsey[1924], p. 388)。

すなわち、図表3-2a/3-2bでは部門管理者の能率を判断するために、販売量に対する販売費の比率が用いられており、図表3-3では実際の純利益を見積利益に対してチェックし、販売量に対する純利益の比率を過去の同一期間の比率と比較することで、販売量の増減と純利益の増減を対照させて最終的に望ましい純利益の増加を図っていることがわかる。

さらにこの月次純利益報告書には「様々な販

売単位において販売に対する利益の比率を比較する。この比較は、様々な単位の管理者の効率性を判断する際に重要となる」 (Mckinsey[1924], p. 388) とあるように、ここでは責任単位別に実績を示す報告書が用意されているように見える。

しかしながら、これらの報告書をもって前節の各製造費目と同様に差異分析が明示されているとはいえない点に注意が必要である。なぜならば、上述のように、図表3-2a/3-2bと図表3-3は図表3-1の販売量に関する報告書で示された増減率の原因を分析するために用意されたものといえるが、その販売量に関する報告書が『予

【図表3-1】 月次販売報告書

月次販売報告書										
部門	今月	今月の 見積	増減率	前月	増減率	今年の これまで	今年のこれまで の見積	増減率	192 年 月	
									今年のこれまで の見積	増減率
A										
B										
C										
D										
E										
F										
G										
合計										

Mckinsey[1924], p. 389.

【図表3-2a】 月次販売費報告書

月次販売費報告書							
部門	今月	今月の 見積	増減率	見積販売に対する 見積販売費率	見積販売に対する 見積販売費率	今年のこれまでの販売 に対する販売費率	今年のこれまでの販売 に対する販売費率
A							
B							
C							
D							
E							
F							
G							
合計							

Mckinsey[1924], p. 390.

【図表3-2b】 比較部門記録

比較部門記録～販売補助								
部門	販売		人事		給与		販売の比率	
	1923	1924	1923	1924	1923	1924	1923	1924
A								
B								
C								
D								
E								
F								
G								
合計								

Mckinsey[1924], p. 391.

【図表3-3】 月次純利益報告書

月次純利益報告書										
部門	今月	今月の 見積	増減率	前月	増減率	前年同月	増減率	今年の販売に 対する純利益率	見積販売に対する 見積純利益率	前年の販売に 対する純利益率
A										
B										
C										
D										
E										
F										
G										
合計										

Mckinsey[1924], p. 393.

算統制』で用いられているもの（北村浩一[2006], p. 110以下）と全く同じく、予算期間中における見積の修正に寄与する目的で用意されていると捉えられるからである。

すなわち、図表3-1は販売量の傾向を見ることが見積の不正確さを確かめ、どれほどの修正が必要かを示すことが主目的であって、図表3-2a/3-2bおよび図表3-3はそれを補足する報告書であることから、『管理会計』におけるこれらの販売に関する報告書は『予算統制』と同様に、予算期間中の予算の修正にのみ用いられて

いると判断できるのである。

『管理会計』にはこのような例示は他にもある。例えば、図表3-4の労務予算報告書では、製造量に対する労務費の比率が時系列で表示され、その傾向をみるための内容が示されている。これも『予算統制』の報告書と同じ様式を採っており、したがって、この報告書は予算期間中に必要な予算の修正という目的に応じるための報告書であると言ってよい（北村浩一[2006], p. 118以下）。このことはマッキンゼーの次の主張にも現れているものである。

【図表3-4】 月次労務予算報告書

月次労務予算報告書								
項目	見積製造	実際製造	増減率	見積労務費	増減率	見積製造に対する 見積労務費率	実際製造に対する 見積労務費率	前4期間の製造 に対する労務費率

Mckinsey[1924], p. 582.

「管理者は、この報告書を調査し、製造プログラムにおける差異の、労務費に対する影響に特に目を向けなければならない。この報告書は、予算手続きの担当管理者に提出され、彼によって、必要と思われる勧告とともに予算委員会に提出される。この報告書の調査によって、予算委員会は予算期間の残りに対する労務予算に必要な修正を行うことができる。これらの修正は、予算手続きの担当管理者によって人事部門・製造部門に伝達されるだろう」(Mckinsey [1924], p. 581)。

さらにここで注目されるのは、この報告書の利用目的についてこれ以上の主張が用意されていない点である。すなわち、この労務費予算の報告書は『予算統制』で用いられているものと同様に、予算期間途中の予算の修正のために、誰がどの予算を作成したかという見積（予算）作成担当者別の結果の表示であっても、それはその結果に対して誰がどう責任をとるかを示す、いわば予算達成の責任を問う目的での役割を意味するとはいえないのである。

3.2 予算修正のための報告書

このように見れば、『管理会計』においてマッキンゼーは、各製造費目に関する報告書で差異分析を明示する一方で、その他の報告書では『予算統制』と同様に、予算の修正という目的のみに寄与する報告書を示していると捉えることができよう。

ここで、このことを『予算統制』の視座から見するためには、『管理会計』で想定されている企業全体を通じたシステム、すなわち「管理会計」システムをマッキンゼーがどのように描いているかを提示する必要がある。

すなわち『予算統制』においてマッキンゼーが企業全体を対象に描いた「予算統制」システムに対して、『管理会計』で描いたそれを「管理会計」システムとして示した上で、それらを対比して分析を進めていくべきであろう。

ただし、『管理会計』はテキストとして書かれているが故に、『予算統制』とは異なって、例えばマニュアルといった形で、明確に企業全体を想定した体系的なものが用意されていない。したがってここでは、販売プログラム・製造プログラムをどのような手順で行うかについて見ていくことで、「管理会計」システムを反射して捉えることにする。

3.2.1 販売報告書の役割

販売報告書の役割に関して、マッキンゼーは次のように述べている。

「頻繁な比較が販売部門の実際と見積活動との間で行われるべきである。これらの間の差異が十分である場合には、販売プログラムにおける修正が行われるべきである。頻繁な報告がこれらの比較に関して行われるべきである。これらの報告書は、販売予算の合計と実際販売のそれとの比較を提供するのみならず、各組織単位の実際と見積業績との比較を提供すべきである。

[中略] 販売予算が修正される場合には、それに基づいて他の諸予算を修正することが必要となる。例えば、販売予算がその年度の最初の三ヶ月に対して作成され、製造予算が販売プログラムを満たすように作成されているとする。1月末には、販売が見積販売よりも25%下回っていることを比較が示し、指標は同様の減少が2月および3月にも生じるだろうとしている。販売予算は修正されるべきであり、製造予算・財務予算、および経費予算は、そのような変化が可能な場合には、対応して変更されるべきである」(Mckinsey[1924], pp. 329-330)。

すなわち、販売報告書では販売単位別に見積と実績との比較が行われているが、それは販売予算の修正、そして各部門活動間の調整という観点からその他の予算の修正へと関連づけられる役割が与えられていることが分かる。そして3.1で見た労務予算と同様、この報告書の利用目的にそれ以上のものは用意されていないのである。

したがって「予算統制」システムと同様に、「管理会計」システムにおいても販売予算報告書が予算期間中の予算の修正のみを目的として用いられていることが分かるのである。

3.2.2 製造報告書の役割

同じく製造報告書の役割に関して、マッキンゼーは次のように述べている。

「製造予算に対して統制を行い必要な場合に修正を行うためには、見積業績と実際業績との間の比較を示す月次報告書が要求される。[中略] 在庫が最低量・注文量によって統制されている場合には、在庫記録は自動的に製造予算を強制するだろうが、たとえこれらの記録が行われていても、この目的を達成し損なうようにするような誤りが生じうる。これらの誤りが生じる場合には、それらは可能な限りすばやく発見され、それらを修正するために手段が講じられるべきである」(Mckinsey[1924], p. 517)。

すなわち、適正な在庫量に保つために、過剰製造が行われないように製造報告書は利用されていることが分かる。そこで用いられる製造報告書は図表3-5に示されている。

この報告書の内容は次のようになっている。

「この報告書は、販売と製造の間の調整がどの程度で達成されているのかを示すのに役立つ。[中略] 第(2)欄の量は、販売見積の最終的修正から得られるだろう。第(3)欄は第(2)欄の販売見積に基づく製造 [量] 割当の見積を示している。第(5)欄はその月の実際販売を示し、第(6)欄は修正製造

【図表3-5】 販売・製造調整報告書

販売・製造調整報告書									
グループ・ クラス	見積販売	見積製造	販売に対する 製造の比率	実際販売	修正製造割当	倉庫へ配送 (実際製造)	未配送割当および 超過配送残高	工場における注文	未配送割当および 割当を超える注文
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)

Mckinsey[1924], p. 519 を一部修正.

[量] 割当を示しており、その修正は第(5)欄で示された実際販売に基づいている。第(7)欄は、製品在庫への実際の配送を示している。第(3)欄と第(7)欄は、その月の見積製造と実際製造との間の比較を与える。第(6)欄と第(7)欄は、実際製造と修正製造割当との間の比較を示している。

第(3)欄、第(6)欄と第(7)欄の比較は、二つのことがらを与えている。(1) もとの製造見積がどれくらい誤ってたか、(2)

実際製造が見積もられたものとどれくらい異なっていたかである。第(5)欄で示される情報は、その月の販売記録から得られ、第(7)欄で示される情報は在庫残高記録から得られるだろう。第(8)欄は、第(6)欄と第(7)欄との差異を示している。第(9)欄は、その月末に工場で未処理の製造指図を示している。これらは計画編成部門の記録によって、在庫残高記録において示されるべきである。第(10)欄は、次月の製造予算が修正されるべき量を示している」(Mckinsey [1924], pp. 517-518)¹¹。

すなわち、適正な在庫量に保つ = 過剰製造を

行わないという目的に寄与するべく、販売活動と製造活動の調整の観点から、この報告書は利用されているのである。そしてこのことは、図表3-5が「予算統制」システムで用いられているそれと全く同じ様式で示されていることから裏付けられることである（北村浩一[2006], p. 116）。

3.2.3 管理報告書の役割

このように見れば、マッキンゼーは販売報告書、製造報告書ともに、予算の修正を目的に限定しての利用を想定していること、それゆえに、「予算統制」システムと同様に、「管理会計」システムにおいても予算報告書の役割は予算の修正という目的に寄与するものとして理解できるのである。

したがって「管理会計」システムでも予算報告書に与えられた役割は予算の修正という目的のためのものであり、次にマッキンゼーが『管理会計』のなかの「管理報告書 (administrative reports)」と称する章で、その役割について述べた主張にもあるように、その報告書は「予算統制」システムと同じく、必要な予算の修正を見出すための「傾向・趨勢」の把握が主目的で

¹¹ Mckinsey[1924]でのこの箇所の説明は明らかに図表と齟齬をきたしているのです、ここでは正しいと考えられる説明に修正して示している。

あることが明らかになるう。

「それら〔管理報告書〕は標準との比較を示すべきである。情報は、その解釈の基礎として寄与するいくつかの基準がないかぎり、ほとんど価値がない。標準が報告書において示されるべきであり、そうすればそれらとの比較が容易に行われうる。それらは趨勢を示すべきである。企業状況は継続的に変化しており、これらの変化は、企業の財政状態および収益力への影響という結果となる。したがって、生じている変化の傾向を知ることが望ましく、そうすれば好ましくない変化がチェックされ、望ましい変化が促進されるだろう」(Mckinsey[1924], pp. 148-149)。

「実際業績と見積・標準業績との比較を示す報告書。そのような報告書は諸予算の実施を可能にし、必要と思われる場合には諸予算の修正の際に利用されるためのデータを提供する。この項目には、部門標準の実施のための手段として役立つすべての報告書が含まれるだろう」(Mckinsey[1924], p. 141)。

以上で見てきたように、「管理会計」システムにおける報告書に対して与えられる役割は、「予算統制」システムと同様に予算の修正という目的に寄与することであり、そのための同様の内容、すなわち対象となる項目の傾向を把握することで、予算を修正する必要を見出すための内容を備えていることが明らかになったので

ある。

このようにみれば、「管理会計」システムもまた、「予算統制」システムと同様に差異分析を欠いたうえに成立していることを意味することがわかる。そしてこのことは、第1節で見た『管理会計』における差異分析の明示とこの「管理会計」システムにおける差異分析の不在とが矛盾を示していることを同時に意味することになるう。

すなわち、マッキンゼーは『管理会計』において、差異分析を各製造費目という具体的な報告書を用いて明示する一方で、その(筆者の反射による想定ではあるが)想定される「管理会計」システムでは差異分析を展開していないことになるのである。

このことは、その背景にあるマッキンゼー『管理会計』における control に対する思考を踏まえて考えることによってこそ位置づけることができるものであろう。

4. 『管理会計』における3つの標準

4.1 3つの標準

マッキンゼーは『管理会計』におけるキー概念として「標準と記録 (Standards and Records)」を置いている。この「標準」に対する考え方を見ていくことで、『管理会計』における control の思考を見いだすことができる¹²。

まず、マッキンゼーは3つの標準、すなわち

1. 手続き標準 (Standards of procedure), 2. 財務標準 (Financial standards), 3. 業務標準 (Operating standards) を示す (Mckinsey[1924], p. 21)¹³。

¹² 標準と記録との関係については詳細で具体的な図が示されている (Mckinsey[1924], p. 32)。

¹³ 例えば西尾清一[1924]では、2.と3.をそれぞれ財政標準と作業標準と訳されているが、その内容からここでは改めて訳語を宛て直している。

まず 2. の財務標準とは、次にあるように、財務諸表で示される結果の良し悪しを判断するための基準を意味しており、いわゆる財務分析のための標準であると言える。

「企業がその資本を利用する効率はその成功・失敗を決定づける一つの重要な要素である。資本は購入され、払い出されて、その非能率的な利用は労働および材料の非能率的利用と同様なほどの損失を招く。[中略] これらの諸報告書 [貸借対照表と損益計算書] は有用な情報を提供している。しかし、その価値は判断されるための標準 [standards] が手に入らない限りは限定されたものとなる。財務諸表は主として企業における関係性の表示である。その貸借対照表および損益計算書において示される抽象的事実は、それ自身が興味深いものであるが、それらは通常、関連性が考慮されるまではほとんど意味を有さない。これらの関連性は、比率という手段によって最も良く示されうる」(Mckinsey[1924], pp. 26-27)。

「その比率が得られた後には、それが、望ましい状況を示しているか、望ましくないそれを示しているかを決定する手段はない。しかし、ある企業が自身の経験、あるいは他の企業のそれからその比率が通常はどうあるべきかを知っているとすれば、その企業は、その現在の報告書によって示される比率を判断するための標準を有していることになる。公共事業体、および私的調査に

よって、管理者の利用のためのそのような比率の開発が多く行われうる。したがって、開発・利用される比率は、それによって資本が利用される効率を判断する基準として役に立っている。結局、それらは財務標準と呼ばれるものである」(Mckinsey [1924], pp. 27-28)。

次に 3. の業務標準とは、以下に見るように、いわゆる差異分析を想定した標準であって、実績に対して可否を判断することで予算達成の責任を問うことに寄与する標準であると言える。

「コントローラー¹⁴は、業務標準の最大の重要性をおそらく構成する部門諸予算の作成・利用において多大な責任を被っている。第一に、彼はその作成の責任を有している。第二に、彼は、そのライン権限下にある諸部門の諸予算の作成に完全な責任を有している。第三に、彼は諸部門の長がその見積を基礎づけ、その解釈において彼らにアドバイスするような多くの情報を提供する。最後に、彼は実際と標準との間の比較を示す期間報告書を作成し、この比較によって示される差異について説明し、行われるべき修正に関してアドバイスを行う」(Mckinsey [1924], p. 53)。

そして 1. の手続き標準とは、『管理会計』でマッキンゼーが最も重視しているものであり、次にあるように、企業を効率的に経営するにあたって欠かせない重要なものであると位置づけ

¹⁴ 『管理会計』において、コントローラーは重要な職能の一つとして取り上げられている。本稿の主題との関わりからここで詳しく取り扱わないが、補足として本稿末に示している。

られている¹⁵。

「現代の状況下での企業管理は非常に複雑なので、それはその諸要素について分析されるときにのみ有効に研究されうる。そのような分析を提供するような多くの試みが行われてきた。その結果は知識、経験、およびその分析を行う者の観点に従って異にしている。[中略]後の議論では、組織を運営することが主に「運営手続き」の確立・実施を含んでいることを示すだろう。したがってこの観点から、企業管理の研究は方針、組織および手続きの研究ということになる」(Mckinsey[1924], p.3)。

4.2 手続き標準の重要性

以上のように、『管理会計』で示されている3つの標準のなかで、マッキンゼーは1.手続き標準を重視している。これは3つの標準の説明において、最も広い範囲でそれを取り扱っていることから明らかであるが、さらにいえば、この手続き標準の重要性は、それが2.財務標準、そして3.業務標準の基盤として位置づけられていることから明らかになる。

「様々な種類の方針、および様々な形態の手続きが存在している。結局、それらの研究の基礎として用いられうる方針・手続きの分類を行うことが望ましい。実際にはそのような分類は組織を設立するために必要である。というのは、組織は、管理活動の分類(方針・手続きを取り扱っている)および各区分の業績に対する責任の固定化に

起因するからである」(Mckinsey [1922a], pp. 3-4)。

「ある特定の権限を行使する個別の組織単位は、あらゆる場合に重要ではないかもしれないが、明確な責任が固定化され、そして機能できる組織が確立されることは非常に重要なことである」(Mckinsey[1922a], p. 7)。

「[本書の]主題は、標準・記録が効率的な管理にとって必要であり、その実行は管理活動の明確な一部分として認識されるべきだということである。われわれは主にそれらの構築・利用に興味を持っているが、その管理に対する責任の固定化にも注意を向けるであろう」(Mckinsey[1924], p. 11)。

「彼[コントローラー]は、通常その実施に対して、その統制下にある諸記録で示される標準と実際との比較に依存するような業務標準に対して、同様の権限を持つべきである。例えば、彼は工場運営費の標準、各原材料項目の在庫量の標準、材料発注量の標準、および売上原価を開発する責任を有しているであろう」(Mckinsey[1924], pp. 52-53)。

このように、『管理会計』では手続き標準がその他2つの標準の基盤として位置づけられており、組織の確立という企業経営の根幹に関わるものとして理解されていることが分かる。

そして、この手続き標準の重要性は、マッキ

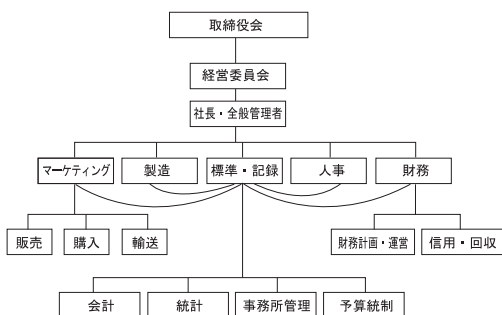
¹⁵ Mckinsey[1924], pp. 25-26には具体的な手続き標準の実例が紹介されている。

ンゼーが標準・記録を、販売や製造、そして財務と同等の企業における1つの職能として位置づけ、その確立・実行を図っていることから、さらに裏付けられることなろう。

「[図表4-1のように] 標準・記録職能を他の職能部門と関連づける線は、前者が後者のすべてに通じていることを示そうと意図している。各部門は標準・記録をその業務の実行において利用する。上に示したように、標準・記録の確立・実行の責任は企業ごとに異にしている。多くの企業では、各部門はその活動の統制にとって望ましいと考える標準を創り出し、利用することを任されている。個々の部門は、また彼らが用いる多くの記録を開発している。製造部門における原価記録の開発は、この実践の良い例である。図2 [図表4-1] で与えられた図は、標準・記録が企業管理において、それらが実施される方法に関わりなく、明確な1つの職能だということである」(McKinsey[1924], p. 13)。

さらに、この手続き標準の重要性は『予算統制』でマッキンゼー自身が重要視していた各部

【図表4-1】 標準と記録のための組織



McKinsey[1924], p. 12.

門活動間の調整、および各部門管理者間の協調を支えるものとして、ここ『管理会計』でも同様に位置づけられているのである。

「職能的組織が確立されたとき、2つかそれ以上の部門は企業の重要な活動のほとんどの実行において協調する必要がある。ある単純な例示がこの叙述に現実性を与えるであろう。販売部門の主要な職能は販売注文を得ることである。しかし、販売注文は、それが満たされ、顧客から回収が行われないう限り価値を持たない。販売部門はこれらの結果が得られる前に、他の部門の協調を確保しなくてはならない。[中略] これらの部門のそれぞれがその課題の一部を効率的に実行するためには、物事を実行する最良で最速の方法と同様に、何をしなくてはならないかを明確に知らなくてはならない。その活動が全体として効率的に実行されるためには、各部門は、適切な順序でその部分を実行し、他の部門がその諸活動を実行できるような方法でそれを行わなくてはならない。これらの目的は販売注文を取り扱い、この手続きを文書化された様式ですべての関連する部門に伝達するための手続き標準を設立することによって最も良く達成されう。活動の実行のためには、2つおよびそれ以上の部門の活動を必要とする諸活動が他にも数多く存在する。そして、それらには手続き標準が確立されるべきである」(McKinsey[1924], pp. 21-22)。

なお、手続き標準の具体的な内容については次のように、「いつ誰が何をどうする」かをフォーマルに定めたものであると言える。

「標準手続きは書式化された様式にされ、その運営に関わるすべての人に配布されなくてはならない」(Mckinsey[1924], p. 24)。

「製造業企業の計画設定部門ほど手続き標準を良く例示できるところはないだろう。この部門が完全に設立されているところでは、実行中の活動を主導し統制する際に用いられる様式のそれぞれが規定され、そしてこれらの書類を発行し、製品が仕掛中の間のその利用、および製造過程が完了した後のその処理を統制する明確な手続きが確立されている。各従業員の義務は、彼が製造工程を進める際に行うべきことを正確に知ることができるように定義されている。常に工場の作業状態を示すような明確な記録が示されている。このことは、工程のすべての段階での製造活動の積極的コントロールを可能にしている。製造技師は手続き標準の確立における方法を公表したが、最近ではかなりの進歩がその企業の他の部門で同様の手続きの開発において見られる」(Mckinsey[1924], pp. 22-23)。

そして、注目すべきことは、マッキンゼーがこの手続き標準を実行することを「責任」として位置づけていることである。

「すべての諸見積・予算は、非常に相互関連的であるので、一度に[予算]委員会に届かなければ、適切に考慮されない。部門諸見積とその期間報告書が委員会に適切な時間で届けられるためには、ある適切な手続きがその作成および提出のために確立されていなければならない。このことは、予

算手続きが確立された後には、その実行に責任を持つ管理者が存在しなければならないことを意味する」(Mckinsey[1924], p. 113)。

このようにマッキンゼーが手続き標準 - すなわち「いつ誰が何をどうする」をフォーマルに定めたもの - をこれだけ重視する理由を考えると、『予算統制』におけるそれと併せることで理解することができる。

『予算統制』では、企業全体に予算手続き = 「予算統制」システムを確立することが、その経営の根幹である職能部門活動間の調整を図ることを可能にしている。そしてその「予算統制」システムのもっとも重要な手続きである「見積の作成」を明確に設定・実行することを責任と定めて、そのためのマニュアルを作成し、企業全体として「予算統制」システムの手続きを確立しているというのが『予算統制』および「予算統制」システムの本質である(北村浩一[2006], p.181以下)。

このようにみれば、『管理会計』でも『予算統制』と同様に、手続きをシステム化してそれを管理・運営することを重視するマッキンゼーの思考も理解しうるものであると言えよう。『管理会計』ではそのことを予算統制に関する箇所の記述から具体的に見いだすことができる。

「予算統制のシステムから最大の結果を得るためには、部門諸予算の作成・訂正、および実施が必要となる。この手続きの実行を確実にするためには、ある組織がその実施に責任を持つ必要がある。この組織は、予算プログラムが開始される前に効力を発揮できなくてはならない。そうでなければ、その実施に対する定まった責任は存在しな

いだろうし、遅れや誤りがほぼ間違いなく生じるからである」(Mckinsey[1924], p. 108)。

「予算の実行に責任を有する人に対するチェックがない場合には、予算を作成することの価値はほとんどない。さらに、諸予算は将来の諸活動を扱っており、したがって不正確になりやすい。これらの不正確性はできる限り早く発見され、そして正されることが重要となる。諸計画が作成される際に予見されえない状況変化を考慮することなしに、盲目的に計画に従うことはまったくもって賢明なことではない」(Mckinsey[1924], p. 112)。

「販売活動の効率的統制は以下のことがらを必要としている。(1) 販売調査および販売活動記録の維持。これらの手段によって、販売プログラムの作成に必要とされるデータが確保される。(2) 各部門が可能な販売要求を知り、部門諸活動の調整をもたらすようにその活動を計画できるような、販売プログラムの作成および販売の計画・予定。(3) 販売プログラムによって要求されている販売注文の獲得のための販売キャンペーン。(4) 販売注文の促進および効率的満足化をもたらす標準的手続きの作成・実施。(5) (1)から(4)までを実行するのに必要な情報を提供する販売報告書の作成・利用」(Mckinsey[1924], p. 274)。

以上に見てきたように、マッキンゼーは手続き標準を「いつ誰が何をどうする」ことをフォーマルに定めたものであるとし、それを経営の根幹をなす部門活動間の「調整」のために欠かせ

ないものとして、それを実行することを「責任」として規定しているのである。

このように考えれば、経営の根幹である部門活動間の調整を果たすには手続き標準の設定と実行が欠かせないこと、そしてそれをマッキンゼーが重要な責任と捉えていたことを踏まえて考えると、『管理会計』における control の思考について、マッキンゼーは、この手続き標準を設定し、実行する責任を果たすことであると考えていることが明らかになったのである。

すなわち、『管理会計』における3つの標準の中で、手続き標準こそが部門活動間の調整という control を支える思考として展開されているのである。

4.3 業務標準の役割

『管理会計』においてマッキンゼーは、手続き標準の設定・実行を1つの責任とする一方で、次のような主張から分かるように業務標準の中にも責任を見出している。(Mckinsey[1924], pp. 28-29)。

1. 業績標準は実際と標準との間のより頻繁な比較を提供する。
2. 業務標準は個人の活動に対するチェックを提供する。[中略] 多くの場合には、活動総体の結果が満足なものであれば、個人の活動は傾向のチェックを受けなくてはならない。例えば、有用な財務標準は売上に対する販売費の比率である。しかし、販売経費の合計と、損益計算書に示される売上高は、個々の販売員の経費と売上の結合体である。その合計が望ましい結果を示すようにするためには、個々の販売員の経費と売上高が継続的な統制

下に置かれなくてはならない。このことは、それによって日々の、週ごとの、そして月ごとの販売員の経費および売上高を判断できるような標準の確立を必要とする。そうでなければ、販売員の報告書が満足・不満足な結果を示しているかどうかを判断することは不可能であるし、財務諸表が会計年度の最後に作成されるときには、不満足な結果を正すには遅すぎるのである。

3. 業務標準は財務用語以外で表現される。
例えば、業績標準は通常、物量単位で示される。

そして、業務標準の役割については以下のよう

「満足な標準のための必要条件 (Requisites for Satisfactory Standard) とは、[中略]、

1. 標準は、できる限り単純であるべきである。[中略]、2. 標準はすべての状況に適合させるのに十分に包括的であり柔軟である。[中略]、3. ある標準は先進的であり、変化しつつある状況に対して適応可能である。それは現在の諸状況に適合する任意のものではなく、諸状況が変化すればすぐに変更されなくてはならない。4. ある標準は、それが用いられるすべての予測される状況を考慮に入れるという、科学的調査によって決定されるべきである。それは、推測や無計画な方法によっては確立されない。5. 標準はその正確性を決定するための継続的な確認を受けなくてはならない。したがって、それは改訂されうるようになってはならない。6. 標準は実際の業績と

標準との間の比較を容易にうることがきるような用語で示されなくてはならない」(Mckinsey[1924], p. 31)。

「[予算は] 業務標準の一形態 (Budgets as a Type of Operating Standards) である」(Mckinsey[1924], p. 29)。

「諸予算はそれによって現在の活動を統制するという基準として機能するばかりでなく、複数の諸部門の諸活動を調整する手段として役立つ」(Mckinsey[1924], p. 29)。

「[各部門活動間の] 調整は、各部門の諸見積を、全体としての企業にとって調整・均衡されるプログラムへとそれらをまとめる中央の組織に提出させることによって可能になる。そうすれば、このプログラムに基づいて各部門に対する予算が編成されるのである。各部門の予算と業績の間の比較を示す頻繁な諸報告書が提出されれば、もとの諸予算における誤りを正すことが可能となり、すべての組織単位が共通の目的に向かって仕事を行うことが可能になるのである」(Mckinsey[1924], p. 29)。

「管理活動の分析・統制の観点からは、標準は、ある活動を実行するための望ましい方法、ある活動および活動の総体を実行することから望まれるか期待される結果の表示である。通常、標準はそれらが完璧であるために選択されているのではなく、現在の状況下では最も高い、可能な限りでの達成度であると考えられるために選択されている」(Mckinsey[1924], p. 20)。

「標準を効率的にするためには、適切で継続的な比較が実際と標準業績との間に行われなくてはならない。標準の設定において、実際業績が比較されるべき方法に考慮が与えられなくてはならない。例えば、諸予算の作成において、見積経費、売上、製造は会計で利用されているものと同様の区分で示されなくてはならない。会計によって示される実績は、それゆえに諸見積と比較されるのである」(Mckinsey[1924], p. 31)。

さらに、業務標準と責任との関係について以下のように述べるのである。

「義務の委譲は、その実行のために権限および責任の委譲を必要とする。より権限が委譲されれば、管理統制の問題はより大きくなる。最高経営者が権限を部下に委ねるときには、彼は彼らがこの権限を適切に利用しているかどうかを明らかにするある手段を持たなくてはならない。彼は責任を課すいくらかの手段を持たなくてはならない。権限を部下に委譲している各管理者たちは同様の問題に直面している。その解決のためには、部下の諸活動の結果を判断するための手段として役に立つような標準の確立が必要となる。そのような標準なくしては、そのような判断は不可能である。管理者たちは常に標準を用いているが、主としてこれらはインフォーマルな性質を有しており、多くの場合にはそれらは不適切であった。最近になってようやく、管理を学習するものが標準の十分な重要性和その開発のための慎重で科学的な調査の必要性を認識するようになった。

管理者たちはまた、(1) 標準の作成のため、(2) 現在の業績と標準との比較のための基礎として役立つような正確で包括的な情報を必要としていることを見出した。この情報をよくバランスのとれた、包括的なものにするためには、調整された記録システムが必要となる」(Mckinsey[1924], pp. 16-17)。

このように、業務標準に関するマッキンゼーの記述から分かることは、この業務標準は、いわゆる実績に対して予算達成の責任を求める、control の思考を背景としているということである。これは『予算統制』では見出されなかった思考である。

すなわち、手続き標準を設定・実行するという『管理会計』でも重視されている control に関しては『予算統制』から引き継がれたものであるが、『管理会計』ではそれに加えて、『予算統制』ではまったく示されなかったいまひとつの control - すなわち実績に対する予算達成の責任を問うこと - を業務標準を用いることによって果たすという control 思考を見いだすことができるのである。

このように考えれば、業績の良し悪しを判断する基準として業務標準を定め、その実行を図ることをマッキンゼーはいまひとつの control と定め、それを『予算統制』から引き継いだ手続き標準の設定・実行という control に併せて位置づけていることになるのである。

したがって、マッキンゼーは2つの control - 第1に手続き標準の設定と実行、第2に業務標準の設定と実行 - という思考を背景にして『管理会計』を展開していると言えるのである。

5. マッキンゼー『管理会計』における control とその意味

5.1 2つの control

これまで見てきたように、マッキンゼーは『管理会計』において、2つの control を展開していることが明らかになった。

一方で、差異分析に関しては各製造費目に関する部分について明示的に報告書を例示しているものの、企業組織全体を対象にしてみると、差異分析を有していない「管理会計」システムを展開していることも併せて明らかになった。

すなわち、control の思考として差異分析および事後的統制の過程を観念的・部分的に持ちながら、企業組織全体を対象とする「管理会計」システムとしてはそれを展開していないというのがマッキンゼーの『管理会計』といえるのではないだろうか。そこで、マッキンゼーが『予算統制』において展開していた「予算統制」システムと関連づけてこのことの意味を明らかにしておきたい。

『管理会計』においては、2つの control という思考が、手続き標準と業務標準を用いて展開されている。一方で、差異分析、あるいは事後的統制に関しては各製造費目に関して具体的な提示が行われている（図表5-1の(a)）。このこ

とは、『予算統制』での「予算統制」システムが差異分析および事後的統制の過程をまったく有していないことと対照的であるといえる（図表5-1の(b)）。

つまり、『予算統制』で観念的にも具体的にもし不在だった差異分析が、『管理会計』では観念的にも具体的に明示されていると言えるのである。この違いは重大なものであり、『予算統制』から『管理会計』への重要な展開と発展を意味していると言えよう。

その一方で、企業全体に適用される会計システムという観点から見たときには、「管理会計」システムではこの差異分析が観念的にも具体的に明示されていないことも明らかになった（図表5-1の(c)）。それは「予算統制」システムと同様に、報告書の役割が予算および標準の修正に限定し用いられると想定されているからである。

以上のことを、『予算統制』からの視座としてみると、企業全体にわたるシステムとしては「管理会計」システムも「予算統制」システムと同様に、差異分析および事後的統制を観念的にも具体的に備えていないことになる（図表5-1の(b)と(c)）。

その一方で、マッキンゼーは『管理会計』において各製造費目という部分的な項目に関して

【図表5-1】2つの control

『予算統制』	『管理会計』		
	「管理会計」システム		各製造費目
「予算統制」システム	⊙	⊙	調整のための 事前的 control
(b)	×	(c) ×	(a) ⊙ 予算達成のための 事後的 control

は、実績に対して予算達成の責任を問うという、業務標準による control の思考を背景にした差異分析に基づく事後的統制、を観念的にも具体的に展開していることになるのである（図表 5-1の(a)）。

5.2 マッキンゼー『管理会計』における control とその意味

これまで見てきたように、マッキンゼー『管理会計』においては、『予算統制』と異なって、部分的ではあるものの、業務標準による control の思考を背景に差異分析を用いた事後的統制を展開していることが分かった。

このことは、『予算統制』においてその control の思考が事前的調整に限定されていたことと対比すれば、最大の相違であり、現代から見れば発展であると言える。

「予算プログラム [「予算統制」システム] のまさにその開始においては、その導入が必要とする様々な見積作成の責任を決定することが必要となる。[...] 多くの企業では、部門管理者が諸見積の作成に責任を有している。販売管理者は販売見積に責任を持ち、製造管理者は製造見積に責任を持つといった具合である。各部門の長たちは通常、その見積作成の責任をその部下たちに委譲している」(Mckinsey[1922a], pp. 36-37)。

「見積の実行に責任を有する人がそれらの最初の作成に責任を有する人であれば、よりよい結果が得られるだろうと認識されつつある。この手続きは3つの理由で望ましいものである。

1. 彼らは見積の作成に最も適している。
 というのは、彼は見積が取り扱う諸活動に最も密接に関わっているからである。カリフォルニアの販売員はボストンやニューヨークの中央事務所の販売管理者よりも彼の地域の販売可能性についてより知っているだろう。
2. 彼は諸見積の作成から価値のある訓練を受けるだろう。その業務に関係する人はその過去の活動を調査し、その将来の活動について考慮するようになっている。その見積が彼に [他の者から] 渡されれば、彼はそうしないであろう。
3. 彼らはその実施に、より責任を感じるだろう。計画の作成において相談を受けてその編成を支援している人は、その達成に対して単に他人の編成した計画を実行するように指導される場合よりも責任を感じるはずである」
 (Mckinsey[1924a], p.117)。

「このように見積の実行側面に関しては、見積を作成した者がそれを作成しない場合に比べてその実行をより強く意識することが責任として論じられている。つまりここでは、見積の作成を担当することが即ちその実行の責任を果たすことにつながるものとされている。したがって見積の実行側面に関する責任の意味する内容は、その作成側面に関するそれと同義的に捉えることができよう。このように考えれば、『予算統制』における責任は見積の作成側面と実行側面の双方、すなわちその全体を通じて見積の作成を担当することを意味しているといえるのである

る」(北村浩一[2006], p.141)。

「このようにマッキンゼーは活動の実行に最も近い者がその見積の作成を担当すれば即ちその予算を達成する責任が果たされると考えていることがわかる。それゆえに、「予算統制」システムにおける見積の作成という手続きは、その作成担当者を明確にしているだけであって、ここでは責任会計の場合のように、実績に対して予算達成の責任が問われていないのである。

このように捉えれば『予算統制』では、実績に対して予算達成の責任を問うことを目的とした責任単位別の会計数値の測定は行われていないと考えるのが妥当であろう」(北村浩一[2006], p.142)。

すなわち『管理会計』では『予算統制』で想定されていなかった実績に対して予算達成の責任を問うことを目的とした差異分析に基づく事後的統制という control が展開されているのである。

ただし、この展開は各製造費目という特定の部分でのみ行われているものであって、「予算統制」システムと同様に、企業組織全体を対象にした「管理会計」システムにおいて、それはほぼ皆無であると言わざるを得ないであろう。

すなわち、「管理会計」システムに関して言えば、次のように「予算統制」システムと同等に位置づけられるのである。

「「予算統制」システムにおける予算報告書は、そのシステムの根幹である見積の作成という手続きを円滑に導入し実行

するために、それぞれの見積が誰によって作成・修正されるのかという担当者を明確にするための内容を備えていることがわかる。このように「予算統制」システムでは、見積作成のための担当者別の会計数値の測定は見いだされるが、それは責任会計の場合のように、実績に対して予算達成の責任を問うことを目的とした管理責任と会計数値との結びつきとは捉えられないのである。

以上のように、「予算統制」システムにおける予算報告の目的と報告書の内容に関する分析の結果、責任会計の成立要件である管理責任と会計数値との結びつきの存在を確認できないために、『予算統制』からは責任会計的思考およびその展開を見いだせないことになる。そしてまた、実際の結果に対して予算達成の責任を問うという責任会計で求められる目的が『予算統制』では想定されていないことがその理由として明らかになったといえよう」(北村浩一[2006], p.145)。

すなわち、『管理会計』では『予算統制』でまったく示されていない差異分析に基づく事後的統制という control を観念的にも具体的に、部分的には有している一方で、それが部分的である限り、企業組織全体を対象とする「管理会計」システムは「予算統制」システムと同様に、手続きを適切に設定・実行することにその control の思考を限定して展開されていると位置づけることができるのである。

したがって、「管理会計」システムでも同様に次のような記述が当てはまることになる。

「『予算統制』システムにおける予算報告の目的と報告書の内容についての分析の結果、見積の修正を目的とした作成担当者別の会計数値の測定・表示を見いだすことはできるが、責任会計の成立要件である管理責任と会計数値との結びつきの存在を確認できないために、『予算統制』から責任会計的思考およびその展開を見いだせないこと、また実際の結果に対して予算達成の責任を問うという責任会計で求められる目的が『予算統制』では想定されていないことがその理由として明らかになった」(北村浩一[2006], p. 151)。

すなわち、マッキンゼー『管理会計』における control は、部分的には差異分析に基づく事後の統制として具体的に明示されているものの、それは企業全体にわたるシステムに対して展開できていないがゆえに、『予算統制』と同等の調整のための事前的な control に留まっているといえるのである。

したがって以上のことを総括すれば、企業全体にわたる『管理会計』システムを対象にしたときには、『管理会計』は『予算統制』と同等であるものの、部分的には『予算統制』では全く見られなかった差異分析に基づく事後的な control を業務標準を用いた差異分析によって展開したことに大きな意味を見いだすことができるのである。

したがって、例えばこれまでマッキンゼーの『予算統制』や『管理会計』に対する control について論じられてきたこれまでの論点に対して一定の主張ができるのではないかと考えられる。

「技術者の会計がその当初から能率測定の視角から、原価問題に注目したことから原価に標準概念を導入することは簿記上の処理を除いてはさして困難ではなかったのに対し、予算統制にあってはその対象が経営活動の全領域に及ぶとともに、予算がすぐれて財務的・期間的管理方式としての特質をもつが故に、技術者の会計士に対する理解の進展がより一層不可欠の要件を構成したとみななければならない。すなわち、技術者の会計は生産工程の能率問題を越えて、経営全体の能率測定へと自己を脱皮させねばならなかった」(辻 厚生 [1988], p. 194)。

「[マッキンゼーの] 予算統制論の特徴は、一方では伝統的・保守的会計に躊躇する会計士からの脱皮をはかるとともに、他方では技術者の会計として把握される会計士の会計への批判を、会計士主導下での包摂・どうかをほぼ完成の域に到達せしめるに至ったことを示すものである」(辻 厚生[1988], p.290)。

すなわち『予算統制』でも『管理会計』でも企業組織全体を対象にした会計システムとしてみたときには、いわゆる実績の良し悪しを判定し、実際の結果に対して予算達成の責任を問うという control が見出せないという理解が本稿を通じて可能になったからである。

一方で本稿での分析は、例えばアメリカの巨大企業に予算統制が導入されたことを『管理会計』の成立として位置づけて、アメリカの企業における実務の展開を検討し、それを通してアメリカ管理会計史を展開している、いわば実務

指向での上總康行 [1989] によるアプローチとこの『予算統制』や『管理会計』の展開を歴史的にどのように結びつけていくかという興味深いテーマにもつながっている点で、一定の成果をもたらしたとも言えるであろう。

さらに、標準原価計算制度と予算統制制度との関係に関する議論に対しても、少なくともマッキンゼーの『予算統制』と『管理会計』の段階ではその統合について兆しを見ることはできないと言える点に注意が必要であり、逆に言えば、それがいつどこにあるのかを探究する必要を示唆するものであろう¹⁶。

このように見れば、マッキンゼー『管理会計』における control の持つ意味は、これまでの論者がマッキンゼー『予算統制』や『管理会計』の評価を一つの分水嶺として展開してきた管理会計や企業予算に関わる議論に対して、一定の検証あるいは反証を可能にする拠り所を与えてくれているところに集約されるものであろう。

むすびにかえて

マッキンゼーが『予算統制』の2年後に史上初めて、管理会計 (Managerial Accounting) という名称を冠して世に送り出した『管理会計』(Mckinsey[1924]) から今年でおよそ90年。現在まで『管理会計』の内容をある分析基軸を持って展開できたと言えるであろうか。

その位置づけがテキストであり、取り扱う範囲も網羅的であるがゆえに、マッキンゼー『管

理会計』は『予算統制』よりも研究対象としては取り扱いづらいという一面はあったと言える。しかし、『予算統制』の位置づけを、少なくともその内容を精査した上で行い、それを視座にして、本論で『管理会計』を分析することでその難題に取り組むことが可能になった。

このように、本稿では『予算統制』における control をその視座に置いた上で、マッキンゼー『管理会計』における control をどのように捉えるべきかについて明らかにしてきたわけだが、マッキンゼーが『予算統制』で描いた「予算統制」システムも『管理会計』で想定されるであろう「管理会計」システムでも、その control が同様であるとの結論にいたり、ある意味自然な論理展開であると納得できる面も確かに感じるところである。

その一方で、『予算統制』では全く展開されていなかった差異分析および事後的 control が『管理会計』では一部としても明示されていることの持つ意味も大きい。それは第4節で見たように、これまでの議論では『管理会計』にも差異分析が不在であるという主張もあったことを考えると、大きな示唆を持っている可能性を感じるからである。

したがって、本稿はマッキンゼー『予算統制』や『管理会計』を巡る議論、あるいは差異分析の有無や展開に関する議論に対する論拠を少なくとも筆者に与えてくれたという点で意義深いものであるという成果を示し、その具体的な分析を今後の取り組むべき課題として挙げるこ

¹⁶ 参考までに、[第2次世界大戦後] わが国への企業への標準原価計算制度と予算統制制度の効果的な導入という実務的な要請を起点として、標準原価計算と予算統制の関係の実務的および理論的な側面からの議論が行われ、数多くの成果が発表されてきた。青木茂男 [1954][1955a][1955b]、青木倫太郎 [1931][1933]、今井忍 [1956a][1956b][1959]、小林健吾 [1982][1987]、中山隆佑 [1952a][1952b][1955][1965a][1965b]、松本雅男 [1951][1974a][1974b]、溝口一雄 [1955][1960a][1960b][1965]、山邊六郎 [1941a][1941b][1953]、吉田弥雄 [1971] を参照。

で本稿のむすびとしたい。

補足：コントローラーの責任と組織

本稿では、標準と記録を担うコントローラーについて、本文で具体的に取り扱うことはしなかったが、マッキンゼー『管理会計』ではそれは中心的な概念の一つであるといえよう。そこでここでは、本文に関わる範囲、すなわちコントローラーの責任と組織という観点での補足をしておきたい。

マッキンゼーはコントローラー (Controllershship) の責任に関して次のように述べている。

「コントローラーは、前章で議論されたような性質の業務標準を開発する責任を有している、もっとも彼はその業務において財務の長、全般管理者、および取締役会の補助を受けるかもしれないけれども。そのような諸標準が、管理者および取締役会によってフォーマルに採用された後には、その標準からの実際の差異を示すような諸報告書を作成し、可能であればこの差異の理由を示す情報を提供することはコントローラーの業務である」 (Mckinsey[1924], p. 52)。

さらに、次にあるように標準・記録機能を担当するものをコントローラーとして位置づけている。

「標準・記録機能の管理責任は、一人か数人の個人に付与される。企業管理における現在の傾向は、各管理活動の職能的グループの長を有することである。さらに、標準・

記録の確立・運営・利用に責任を有する管理者も存在するべきである。われわれはこの管理者を「コントローラー」と呼んでいる」 (Mckinsey[1924], p. 45)。

一方で、コントローラーは1つの職能であって、そのための組織も必要であると指摘している。具体的には以下のような主張として示されているものである。

「企業が成長していくにつれて、最高経営者の業務は、直ちにやっかいなものとなるので、コントローラー職能を実行する個別の管理者を有することが望ましい」 (Mckinsey[1924], p. 46)。

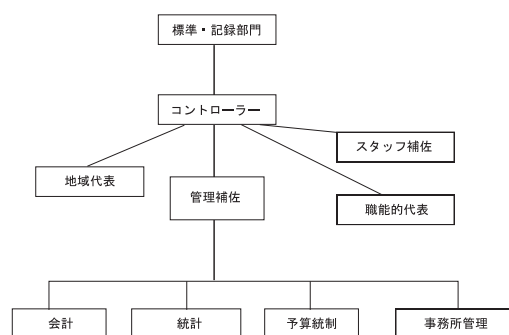
「コントローラーが名称として存在していないかもしれないが、コントローラー職能 [controllershship function] が実際に実行されている企業において、われわれは様々な状況を持つ。多くの小企業では全般管理者がコントローラーとして機能している。もっとも通常、彼はこの地位で行動していると認識していないけれども」 (Mckinsey [1924], p. 46)。

「コントローラーの権限は、企業ごとに非常に異にしている。いくらかの企業では、彼は会計役員の長としてのみ機能しているし、他の企業では、彼は会計・統計の責任を有している。ある場合には、彼は事務所管理に責任を有している」 (Mckinsey [1924], p. 47)。

このように、マッキンゼーはコントローラー

を1つの職能として位置づけ、どのような形であれ、標準と記録を実行する責任を有することを指摘しているのである。なお、図表補-1ではコントローラーのための組織の一例が示されている。

【図補-1】 コントローラーのための組織



Mckinsey[1924], p. 61.

参考文献

- Mckinsey, J. O. [1922a], “*Budgetary Control*”, The Ronald Press Company.
- Mckinsey, J. O. [1922b], “Organization and Methods of The Walworth Manufacturing Company”, *The Journal of Political Economy*, Vol.30 No.3, June.
- Mckinsey, J. O. [1924], “*Managirial Accounting vol.1*”, The University of Chicago Press.
- 青木茂男 [1954]「標準原価計算と予算統制の問題点 (一)」『企業会計』, 第6巻第13号, pp. 26-29.
- 青木茂男 [1955a]「<紹介> Mckinsey, J. O., Budgetary Control, 1922」『産業経理』, 第15巻第16号, pp. 145-149.
- 青木茂男 [1955b]「標準原価計算と予算統制の問題点 (二)」『企業会計』, 第7巻第1号, pp. 43-48.
- 青木倫太郎 [1931]「標準原価法と見積原価法との異同」『会計』, 第28巻第4号, pp. 35-42.
- 青木倫太郎 [1933]「標準の意義と予算制度」『会計』, 第33巻第5号, pp. 24-33.
- 伊藤 博 [1977]『管理会計論』同文館出版。
- 今井 忍 [1956a]「標準原価計算と予算統制 (1)」『産業経理』, 第19巻第10号, pp. 14-18.
- 今井 忍 [1956b]「標準原価計算と予算統制 (2)」『産業経理』, 第19巻第11号, pp. 11-15.
- 今井 忍 [1959]「標準原価計算と予算統制との関連性」『会計』, 第75巻第6号, pp. 12-27.
- 北村浩一 [2006]『マッキンゼーの budgetary control 論』中央経済社。
- 小林健吾 [1982]「企業予算と標準原価」『企業会計』, 第34巻第12号, pp. 4-11.
- 小林健吾 [1987]『予算管理発達史』創成社。
- 齋藤雅通 [1981]「19世紀末ナショナル金銭登録機会社における職能別部門管理の形成」『経済論叢 (京都大学)』, 第128巻第3・4号, pp.33-52.
- 齋藤雅通 [1982]「ナショナル金銭登録機会社における予算システムの形成」『経済論叢』, 第130巻第3号, pp.54-74。
- 齋藤雅通 [1984]「ウォルワース会社における予算システムの確立 - アメリカ1920年代予算の一典型」『経済論叢』, 第134巻第1・2号, pp.57-83。
- 齋藤雅通 [2007]「アメリカにおける予算管理の形成過程 - Mckinsey の予算統制論によせて」『立教経済学研究』, 第64巻第4号, pp.27-50。
- 齋藤雅通 [2008]「マッキンジーの予算管理論の展開 - マッキンゼーを起点とする現代予算管理への序説」『立命館経済学』, 第46巻第1号, pp.21-45。
- 坂本藤良 [1958]「J. O. マッキンゼー」『企業会計』, 第10巻第14号, pp. 48-49。
- 辻 厚生 [1988]『管理会計発達史論 (改訂増補版)』有斐閣。
- 中山隆佑 [1952a]「予算と標準原価の相違点」『産業経理』, 第12巻第5号, pp. 24-31。
- 中山隆佑 [1952b]「予算と標準原価の関連」『産業経理』, 第12巻第12号, pp. 29-35。
- 中山隆佑 [1955]「原価管理と予算との数字上の関連」『産業経理』, 第15巻第10号, pp. 97-101。
- 中山隆佑 [1965a]「二元的標準原価と予算との関係」『企業会計』, 第17巻第9号, pp. 41-51。
- 中山隆佑 [1965b]「予算と標準原価アウトプット面の関係」『企業会計』, 第17巻第10号, pp. 47-52。
- 西尾清一 [1924]「J.O. Mckinsey., Managerial Accounting, Volume I, 1924. および J. H. Bliss., Management through Accounts, 1924. を読みて」『会計』, 第19巻

第3号, pp. 61-75。

廣本敏郎 [1993] 『米国管理会計論発達史』 森山書店。

本田利夫 [1965a] 『米国「管理会計」成立の一齣 - ウォルワース製造会社の事例研究によせて - 』 『会計』, 第88巻第4号, pp. 57-76。

本田利夫 [1965b] 『米国「管理会計」成立の一齣 - ウォルワース製造会社の事例研究によせて (二・完) - 』 『会計』, 第88巻第5号, pp. 21-45。

本田利夫 [1966a] 『マッキンジーの『管理会計』によせて - かれの周辺と背景 (一) - 』 『会計』, 第89巻第6号, pp. 105-114。

本田利夫 [1966b] 『マッキンジーの『管理会計』によせて - かれの周辺と背景 (二) - 』 『会計』, 第90巻第1号, pp. 42-69。

松本雅男 [1951] 『予算統制と標準原価計算』 『産業経理』, 第11巻第2号, pp. 20-26。

松本雅男 [1974a] 『戦後における標準原価計算の発展 - 真実原価論叢を中心として - 』 『企業会計』, 第26巻第1号, pp. 41-51。

松本雅男 [1974b] 『第2次大戦後におけるわが国の標準原価計算の発展 - 予算統制と標準原価管理の関連を中心として (I) 』 『税経通信』, 第29巻第5号, pp. 2-8。

溝口一雄 [1955] 『予算会計と原価計算』 『産業経理』, 第15巻第10号, pp. 102-105。

溝口一雄 [1960a] 『原価管理をめぐる予算と標準原価の関係 - わが国における原価管理の現状と問題点』 『会計』, 第78巻第3号, pp. 39-50。

溝口一雄 [1960b] 『予算と標準原価をめぐる問題』 『産業経理』, 第20巻第9号, pp. 44-50。

溝口一雄 [1965] 『二元的標準原価論の吟味 - 予算原価と標準原価の関係を手がかりに』 『企業会計』 第17巻第9号, pp. 52-60。

山邊六郎 [1941a] 『予算および標準原価会計における不働費問題 (一) 』 『会計』, 第48巻第5号, pp. 12-37。

山邊六郎 [1941b] 『予算および標準原価会計における不働費問題 (二) 』 『会計』, 第48巻第6号, pp. 31-41。

山邊六郎 [1953] 『予算と標準原価との関連』 『企業会計』, 第5巻第2号, pp. 25-28。

吉田弥雄 [1957] 『予算統制論』 同文館出版。

吉田弥雄 [1971] 『予算管理』 同文館出版。