

会計教育の諸問題とその展開

—米国の会計教育を中心として—

富 山 忠 三

は し が き

会計教育の問題が重要視されてから既に久しい。米国においては十数年以前から米国会計学会（AAA）ならびに公認会計士協会（AICPA）が会計教育の重要性を認識して、各種の教育委員会を組織し研究・調査に鋭意尽力してきた。とくに最近では、会計教育に関する論争が史上空前といわれるほど活発になった。その各方面で論議された見解は絶えず会計関係の刊行物に発表されているので周知のこととおもう。別表の一覧表はその一端を示すにすぎない^①。

わが国でも近年、会計教育の問題が多くの識者に取りあげられるようになり、日本会計研究学会における教育論議も次第に精彩を加えていくようである。

本稿は、それらの諸論争において論議の対象となった会計教育の諸問題について、その性格と内容を考察し解決への展開を検討しようとするものである。

はじめに問題発生 の契機を、教育と環境の交互的關係において考察した。いうまでもなく会計教育がこのように問題化してきたのは、なんらかの理由や目的があるはずである。その個別的・特殊の理由や目的には、一般化する

会計教育の諸問題とその展開（富山）

ことのできないほど複雑なものもあろう。しかし個別的なものは、すべて特殊性と一般性との一物であるから、個別的な問題を真に具体的に認識するためにも、それをそうあらしめている理由や根拠についての一般的法則的知識を必要とする。個々の特殊な事柄や問題についての情報や経験は、一般的な科学的な知識を媒介するとき、はじめて真の理解と有意味な行為を生むことができるからである。かように考えるので本稿の接近方法は、その方向をとったのである。

次に問題の内容を検討した。教育は文化活動の一環として社会的なもの、全体としての社会体制と不可分に結びついたのである。そして社会的に機能している多様な要素から形成されているので、問題の多様化する傾向が強い。また教育の作用する領域は頗る広汎であるから、作用のおよぶ部面の多面性と態様の複雑性から問題の多岐性は免れない。問題の中には、事物や現象の理論的法則をめぐる科学的問題も混入するであろう。科学で解決される問題もあろう。

しかし教育の問題は、終局的には行為価値にかかわる問題であるから科学の超価値的次元では解決できない問題もありうる。更にいえば行為価値に関係のない問題を整理する必要もある。必要に応じてその処理もした。

ところで「理論的文化類型が経済的技術的文化類型に対して支配的でない」場合は、教育価値の問題も、価値の生産性・能率性と、教育的条件を勘考する実行可能性との問題にするかえられる傾向が強い。米国の教育問題には、この種の傾向をもつものが比較的多いのである。

教育の問題には、いま一つ立場の問題がある。立場の問題は、いずれかといえば教育以前の問題であって深く政治・経済・道徳につながる性質のものであるが、教育の内容や方法を規定し方向づけるので、その重要性は看過できない。教育上、提唱される「人間形成」や「教育理念の実現」などの表現も、どのような立場から、いかなる方

向に、どのような具体的内容を含むかを明確にしない限り、教育実践においては不毛な言葉におわらざるをえない。

元来、教育問題を個人の成長発展に関係させて思考する場合も、意識すると否とにかかわらず立場が設定されるのであるが、教育を社会的発展形式に関係させ全体構造として思考する場合には、立場をぬきにしては正しい理解はできない。無立場主義は特定の立場を無反省に承認しているまでであって、純粹の無立場というものは成立しない。『無意識的に現状維持を自明の前提とする立場に立って教育論争が行なわれる場合は、能率増進のための技術問題が平面的に問題とされる。』^①だけである。米国における会計教育の論争には立場をぬきにした、この種の論議が非常に多い。これは米国における一応の安定社会と教育風土の反映とみなしうるであろう。

なおここに文化類型や立場を引き出したのは、教育問題の性格を思考するに当り、問題の枠(制約)におもいをよせたからにはほかならない。予めお断りする次第である。

さて本稿の資料は主として過去十数年に亘る文献、とくにアカンティング、レビューとジャーナル・オブ・アカンタンシーから採取した。わが国の資料としては「会計」に掲載されたものを若干利用させてもらった。その個別の資料については出所を明らかにしておいたが、別に発表年月の序列にしたがって、まとめて一覧表の形で示しておいた。

教育問題は最終的解決のない問題といわれている。『知識と技術は生産様式を変え、従って経済社会を変貌させる。それに伴って商業教育の内容も方法も変らなくてはならない。』(H・シエルスキー)。教育活動も含めて文化活動に終着駅はない。それでも教育者は進まねばならない。文化継走の走路^{トラック}において次代の走者に松明を渡す使命を負っている。奮って文化創造の意志をもって、その使命を果たさねばならない。

注① 米国会計学会(以下AAAと略す)は、その創立当時から会計教育に非常な関心をもち今日に至っている。その事業目的

の—つに教育に関するものとして「教育方法の改善」および「会計学知識の普及」を規定している。この関心は、諸種の教育問題に対する態度にも現われ、学会自身あるいは米国公認会計士協会（以下AICPAと略す）のような他団体と共に同で営む特別委員会を組織して研究・調査を続けてきたのである。

AICPAは、長年月にわたって会計士の教育の向上に尽くしてきた。その目的は会計士業の規格を維持し改善することにある。その目的達成のために諸運動部員を活用してきた。その結果、本協会の協議会で承認をえられるような標準的な教育方針が確立したところ。 (ES. Lynn—ニューヨークAICPA協会教育部長
前インスロンインズ大学専攻教授—Education for the Profession, *Acct. Rev.*, 1964 P. 371) AAAならびにAIPCAの年次大会には例年会計教育の問題が研究課題となり、それと各方面で討議された見解が、会計関係の諸刊行物にたえず発表されていることは周知のとおりである。

② 「今日受けているほど、会計教育の問題が一般的注目を受けたことは、米国史上おそらくなかったであろう。」
(I.M. Welsh, *Accounting Education in Review*, *Acct. Rev.*, April, 1960 P. 184)

③ 「無立場主義は一つの幻想にすぎないといわなければならない」「無立場の信念は、自明のものとしてひろく承認され、したがってそれに対する疑いを拒否する特定の立場を無反省に前提としている」『そこの論争は「教育論争」といっても、人々は無意識的に現状維持を自明の前提とする共通の立場に立って技術的な問題の平面で相争うのである』(桑原作次著「現代教育学」九九—一〇六頁)

④ 資料一覽表(一九六三年以前のもは関西大)
《論学論集第八巻六号四七—四九頁》

The Accounting Review

1. System Education and the Accounting Curriculum (Jan., 1964)
2. Planning for the C. P. A. Examination in the United States(do.)
3. Accreditation of Accounting Curricula. (April, 1964)
4. Education for the Profession (do.)
5. Report of the Committee on Teaching Method (do.)
6. Report of the Committee on Educational Standards (do.)
7. The Unification of the Professional Teaching of Accounting in Americas (Oct., 1964)

8. Some Challenges for Accounting Education (do.)
9. The Internship in Accounting Education (do.)
10. Graduate Seminars in Accounting Research (do.)
11. Accounting Doctoral Programs in AACSB Colleges of Business Administration (Jan., 1965)
12. Doctoral Programs in Accounting (April, 1965)
13. Electronic Data Processing in Accounting Education (do.)

一 問題意識とその契機

教育論議が単に「觀念の論理的整合」を中心としており、傍觀視されるかぎり問題意識はたかまらない。ところが所屬部内に事件が勃發し、しかもそれに対して緊急対策を要求されると、事態の真相究明や事態收拾の努力と相俟って関心や問題意識が精銳化する。米国における會計教育論の活発化についても、このプロセスの例外をみなかった。

端的にいえば、會計教育に対し問題發生の契機となったのは、内には「會計学履修生の減少」と「會計学教師の入手難」など、外には「学生の学力低下」に対する世評・批難であった。そこから問題が発足し、教育課程については、會計学の魅力化・研究領域の拡大・會計学の教養性強化・専門的會計学の大学院課程への移讓等の問題に展開し、教師論は資格・任用・養成・業績評価等の問題を派生させたのである。ここでは、そのうち最大の契機である「学力低下」を中心として、論議の対象となった諸問題を検討しよう。

学生の学力低下 米国において會計教育に問題を投げた最大の事件は「学生の学力低下」を批難する世評であった。この種の世評は、わが国でも一時盛んにおきて『大学の研究は質の低下、専門職業人の養成では専門学力の不

足、真に社会の要請に応ずる人材の養成にそわぬ。』(蠟山政道編「大学制度の再検討」六頁)などの声をしばしば聞かされた。

さて世評にいう「学生の学力低下」の「学力」とは何を意味するか必ずしも明瞭ではない。それを「大学生として当然もつべき学力」と言いかえても意味の漠然さにかわりはない。またこの種の世評や批判というものは、その悉くが正こうをえているものばかりではなく、「情報の誤謬や誤解に基づいて生じ、あるいは教育事情に対する認識不足に帰せられる見解も少くない。」^①のである。

そこで問題の夾雑的なものは価値(教育価値)的に検討して教育論議の対象にふさわしい問題に整形する必要がある。また教育事情を認識しての世評であっても、教育の基本的態度を吟味しなければならぬ場合もある。

そのように教育論には問題性を定着させるために十分な検討が必要である。従って世評の受けとり方も大学によってまちまちであって、すべての大学が一樣に顔面どおり受けとったのではない。まして会計教育の論争が活発化した傾向をもって直ちに大学が会計教育の使命に自覚が不足しているとか、使命達成に失敗したとか速断することはできないのである。

教育の基本的態度 ここに「教育の基本的態度とは、教育活動を根本的に統一的に方向づける意識構造の発現様式をいう。いうまでもなく教育は特定の目的をもつ意図的活動であって、教育態度は教育目的に統制され、教育目的は教育理念を志向するという連係の中にある。その意味で教育の基本的態度は、原則的には教育理念から離脱することはできない。しかし「教育理念は到達点でも目標でもなく一つの指導概念であり規制原理である。」(篠原助市著「理論的教育学」五九頁)から、その理念を具体的特殊の(歴史的・地域的・民族的)に具現していく過程には幾すじかのコースができてくる。その場合、コースを根本的に決定するものが、この基本的態度である。例えば会計教育において、教育理念「人間性の完全発展」という永遠の課題を本質とするが教育作業の具体的、特殊の具現化過程に、教養啓発に重きをおくか、専門的職業的能力の養成を主眼とするかの決定をせまられる。その場合各コースの選定をなすものが教育の基本的態度である。この決定によって、その後の教科の種類・配合・時間配当等が規制

されることになるので、この態度は教育作業上極めて重大な分岐点を画するものといえよう。

また「会計の構造的な理解と手続的な理解」の問題（第十九回日本会計研究学会、円卓討論「会計教育」における論題の一つ）は、教育の方法にかかわりをもつ問題であるが、方法の投影された教科にも関係してくるので、本問題の解決は、教育課程の中で非常に重大な意義をもつことになる。この場合も最終的決定者はこの基本的態度である。

教育の基本的態度は、教育経験をとおして形成されるものであって、なんらかの教育的価値判断を含むのである。もちろん態度は固定的なものではなく、知識・経験の増大にともない、また教育条件とのかねあいによって修整される可能性のあることはいふまでもない。

二 教養的会計教育と専門的職業的会計教育

カリキュラムの本性について二つの相容れない教育思想があつた。その一つは教養主義思想であり、その二は実用主義思想である。しかし今日では両思想の極限概念は別として、教育実践の場ではその相互補完性を疑うものはない。すなわち深く耕して（教養教育）よき種（豊饒のみりを期待させる専門的陶冶財）を蒔くというのが一般である。

Ⅰ 教養的会計教育 ここに「教養的会計教育」「専門的職業的会計教育」とは特定の教育目標に支配される教育形態を意味し、制度的な教育課程を意味しない。すなわち前者は学生の教養啓発を主眼とする目的をもち、後者は職業的専門的学力養成を目的として行なう会計教育の方式を意味する。そのいずれも「社会的完成者」をめざす教育ではあるが教育過程のコースがわかれるのである。

教養的会計教育を支持する論者は『商業の機能的分野から考えると、経営学部 of 学生はすべて会計について若干の知識をもつべきである。ところが会計の基礎教科は、主として会計専攻の学生を対象として設定されているの

で非会計専攻の学生にとっては余りに専門的でありすぎる。記録や手続を強調しすぎている。また学生の将来の発展に必要な会計の隣接学科との関係に触れることが少ない。『会計教師の中にすら「低学年に会计学を教えることの不当性」序論的コースと調査 (survey) 以外は大学院課程に保留」を主張するものがある。』^⑤「他学部」の学生が会计学を選択科目として履修したいとおもっても基礎的教科以上に有用でない学科」「内容が複雑で、しかも会計士試験の準備教育的内容が主である」と敬遠される。』などの理由を挙げて教養的会计学の必要性を主張する。

右の見解から看取されることは、論者の態度が会計教育を教養面からのみ判断していることである。従って会計専攻の学生にとっては普通である教科内容が、非会計専攻の学生には専門的すぎ「不必要な負担」と映るのである。「記録(簿記)や手続」および「会計の隣接学科との関係」の事項については、会計専攻の学生にとっても問題視されたのであるが、それらの問題は後で触れることにする。もともと本論者の見解の前提には「経営学部の大多数は、産業人として就職し、職業的会計士を志望する学生は極めて少ない。よって大多数の学生を対象とする会计学は教養的な性格の会计学が適当である」という観念があるのではなからうか。

このような教育事情はわが国にも散見されるのであって、『商学部以外の学部学生は、(1)会計関係の教科は一科目だけで履修を終りとする。(2)経理関係以外の職場に就職する者が多い。(3)会計関係の職場に就職するにしても教科書的会計手続は実用性が稀薄である。また就職先の特殊教育を受ける等の理由で、会計手続の講義もしくは説明は会計の構造を理解させるに必要な最小限度にとどめる。』という会计学教師の声が相当に強い。〔「会計」第七八巻第五号八五―八九頁参照〕

第二に看取されることは、論者の教科構成の原理が「学習者の将来の発展動向に即応して教科を組織する」という原理であることである。この原理は教科課程の構成原理として一般に認められているのであって、その限りでは

異論はない。

ところで学生の将来の發展動向は、当然、その目的観に支配されるものであるが、それは結局、社会的歴史的要求が個人の主観に反映したものと考えられる。その意味で「将来の發展動向に相應する」ことは社会の需要に相應することに等しい、と考へて大差はなからう。

しかし實際に社会の需要に適合する教育内容を編成することは容易ではない。とくに今日のように技術革新が各方面に相次いで起り、技術の發達段階に相應する労働態度や生活様式が定着しない時代に、特定職業のパターンを設定してそれに相應する教育内容を形成することは極めて不安定であり困難である。そこでそのような至難な業をさけて、抽象的に學問の機能的面を取り上げ『會計學は「分析能力」および「知的訓練」の發達に役立ち、經濟文化(economic culture)に實質的指引をなすものとして「一般的有用性を認められている』^⑤』^⑥』といひ、さらに『會計士の教育には制限された技術面における特別な資格よりも、むしろ經營問題を解く分析能力を開發するように努力すべきである』と主張することもできなくはない。

分析能力は抽象的概念であつて、適用範囲が無限であり多くの職種に有用である。従つてこのような見解の存在価値も認められぬではないが、この主張にいかほどの展開が期待できるか疑問である。というのは、諸他の多くの商業教科が多少の差こそあれ、この種の能力養成に参加するので、會計教育による分析能力の独自性を打ち出さない限り、その主張を独占できない。極言すれば、この見解は教育を経験(主体と環境との交渉過程)に解消するものであつて、教育の固有性(文化遺産の傳達を通じて知識能力を發達させる教育過程)を輕視するものである。また教育の基礎と教育自体とを混同する見解とも言いうる。

もちろんこのような教育方式が悪いというのではない。この種の形式陶冶は、近代の大学教育、特にわが国の私

大の教育―大規模集団形式と細分化された知識の密集組織化によって形成される教育過程の重圧の下に学生不在の教育―において、ややともすれば見失われ勝ちな個人に注目し各個人の自己形成を援助するということは、近代大
学教育の盲点に着目したものとわねばならぬ。しかしそれはあくまでも、文化遺産を通じて知力と個性を
発達させ、教科のもつ価値と相対性を伝達する種類のものではなければならない。

教養的会計教育が職業的会計人の素養にとって不充分なことはいうまでもない。そして結局『現行の会計教育は
産業会計人(industrial accountant)にとつては余りに専門化しすぎ、職業的会計士にとつては十分な学力の養
成を期待できない』中途半端なものと批難される結果を招くのである。

会計教育の教養的性格を強調するいま一人の会計学者に、A・C・リトルトンを挙げる事ができる。リトルト
ンは『会計教育の目的は、明らかに必要な諸手続を提供することよりも、はるかに範囲の広いものである。会計
を通じて、事業や経営に接することが必要であり、またこれらを通じて社会全般に酬いる重要な貢献をなしている
ことを知るようになる』『教育の目的という顕微鏡を通して会計をみれば、会計教育は明らかに事業と経営を結ぶ一
方法であることを繰返し述べたい気持ちになる』と教育の目的観から会計教育のあるべき姿を述べ、『会計は、自己の
からの中にとじこもって学んではいけない。隣接分野からもたらされる重要なアイデアや強要する概念(comp-
elling concept)―ぜひ知らねばならぬ概念―筆者注)も、会計教育の一形態である』と隣接分野―主として経営学
分野―から観念を取り入れて会計教育の体質増強を考えているようである。

このような考え方は教育の方法にも現われて「会計の方法(how to do)と同様に方法採用の理由(why to do)
を教えることが教育的効果のあることを認識せよ」と説き、「技術的な手続は行動(action)にすぎない。教育の目
的は、行動を教えることで満足すべきではない。所定の課題に対して学習の方法・思考の方法を教え、また自己の

もつ全知識と経験を手近の諸問題解決の媒体 (vehicle) として利用する方法を教えることが一層重要であるという。そして彼独特の「混合教育」(mixed education) なるものを提唱した。

リトルトンの「混合教育」というのは、制度的教科を意味するのではなく、また隣接学科を統合して形成する広域のカリキュラム (統合教科) — 例えば「人間関係」(ハーバード大学の科目)「現代文明」(コロンビア大学の科目) 等の学科目をも意味しない。いわば教育方法の一様式である。すなわち『学習者に各種の問題に連絡する糸口 (thread) を看破する方法を学べるようにしてやる』ことであって、その目的は『教育が単に技術的な面のみを強調することを避けることにある』とリトルトンは説明している。

なお会計技術の知識に関しては、その必要不可欠性は認めるが「技術的な手続は、その手続に生命力を附与する目的物の背景さえ学べば充分である」と会計技術の学習よりも、その背後関係の研究を重要視する態度を示している。そこで『われわれは会計の講義をするとき講義の合間に時間を割いて、たんなる会計手続や技術をこえた、その背景のいっそう深い意義を指摘すべきである』と教育の一方式を例示しているのである。

リトルトンの見解にみる教育の目的・内容・方法は教育上の一般通念——とくに米国の——と左程遠ざかるものではない。問題は教育課程構成の第四原理「学問の質」から検討する場合、発生する。すなわち会计学の学問の本質を崩さずに隣接学科をいかように取り入れるかが問題である。学生に有用な陶冶材なら学問の領域にかまひなく組み入れるという態度ではなく、どの教科に編入するのが至当かの学問の質的吟味をする問題となる。もっとも「合問的」説話程度のものなら取り立てて問題にすることはないが。

リトルトンは「このようにして教えられる会计学は、会計専攻の学生のみでなく経営学部以外の学生にも教育上有益である。もし教育が単に技術的な面のみを強調するならば、それは個人を技術者に仕向けようとしていることになる」と教養的会计学の意義を述べその必要性を主張する。^①

会計教育における教養的性格を重視する見解として、最後に A A A の主張を検討しよう。A A A の「C P A に対する教育および経験の基準委員会 (The Committee on Standards of Education and Experience for CPA)」は「C P A は、その活動において多種の人々と接触する。そこでそれらの人と接触して成功するには、その専門分野のみならず、会計に関係する多くの分野にわたる広い基礎知識を要する。もちろん専門教育は必要不可欠であるが、広汎な分野にわたって教育された人間は、終局的には専門教育だけでもつ個人よりも役に立つ見込みが多い」といふ。右の A A A の教育観は、教養的教育を重視する点では既述の論者と変りないが、若干異なるのは、会計教育の教養的性格に着目するというよりも、むしろ教養教科そのものに重点をおいて考えていることである。

実際に A A A の (教育) 基準設定委員会 (Standard Rating Committee) で当初に編成した教科内容は (1) 市民教育 50% (2) 商業教育 25% (3) 会計教育 25% となっており、右の見解をよく反映しているのである。もっともこの教育課程の教科配当率は、その後多少修正されている。また教科の配当率と教育課程における教科の系列とは別事である。

元来、教育課程の中で、教養的教科を重視するという見解は、近代の大学の偉大な擁護者ハックスレー以来の伝統的思想 (大学の第一使命は純粹の知識・純粹の芸術に向けらるべきであって、實際面への応用から独立していなければならぬ) に由来するものであるが、A A A の教育観は必ずしもこの伝統的思想に終始するものとはかりはいえない。すなわち「教育基準委員会」の報告は『会計教育の目的は、学生に会計ならびに会計に関係ある分野で立身する素養をつくらせ、その職業の実践者として、また彼らの棲む社会や経済社会の責任ある市民として当面するであろう諸問題を効果的に処理する資格をつくることである』と述べ、その目的達成の媒体として前記配当率の教科群を案出したものとおもふ。要するに『会計士は職務内容のいかんを問わず、教育ある良識的市民であることを

期待される。社会的・政治的・経済的環境について広い理解をもつべきである』^⑧という観念が基底にあることは疑う余地はない。

このように会計教育の教養的性格を重視し、それを教科課程に反映させる場合、必然的におこる問題は、四力年の修業時間に会計の専門的職業的教育を充実できるかという問題である。

Ⅱ 専門的職業的会計教育 「学生の学力低下」という世評が「専門的職業的学力の低下」ということになれば、その意味が非常に鮮明になる。米国において、AAAならびにAICPAや実業界の一部から発表された批難、勸告の対象となったのは、この種の学力についてであった。その代表的見解を要約すれば次のとおりである。

『会計学専攻の学生は、使用者・米国会計学会の会計教育基準設定委員会 (The Standard Rating Committee of Accounting Instruction of the American Accounting Association) の考へている会計士として發展するに必要な教育の幅と深さをもたないことが多い』^⑨と。またリン氏 (ニューヨークCPA協会の教育部長) は『現在でもCPAの候補者は、組合会計・合併問題・官庁・不動産・信託・清算などの会計問題については成績が悪く、原価計算問題についても甚だ貧弱な成績を示す。もっともこの種の問題領域は以前よりも会計の教育課程で関心が薄らぎつつあるのは事実である。したがってこの退歩的傾向には是認すべき点もあるが、私見としては、この種の科目はCPAの免状取得前に学習すべきである。多くの大学で、もし教育の目的の一つに職業教育を授けることを入れるならば、教科課程に追加することを望みかつ考慮すべきである』^⑩という。

右に挙げた二つの見解はともに「会計士としての専門的職業的学力の不足」を問題としたのであるが、このような見解の基底には、会計士としてあるべき素養を措定し、それとの比較によって断定したということが推定されるのである。この点を取り上げてレイ氏 (フロリダ大学^⑪準教授) は世評を検討してみると次のような疑問が生ずるといふ。

- (1) 会計士の特質として、どのような性質が考えられているか。
- (2) 将来性のある会計士は、どのような教育を受けつつあるか。
- (3) 会計士一般は、望ましい特質をもっているのか。期待する教育水準に達するか。
- (4) もし(2)と(3)の問題に充分に答えられぬとすれば、学力不足を是正するに教授側はどのような責任を負うべきか。

右の第一問は会計士の雇用者に対して、会計士として望ましい特質を問うものであるが、それと関連して「雇者の望む会計教育の内容」をたずねているのである。これは前記批難の焦点である「会計士として発展するに必要な教育の幅と深さをもたない」という言葉に対するもので、反論的に、しからば「会計士に望ましい特質を説明せよ」「その特質の養成に必要な教育の内容をどのように考えるか」と問うているのである。

この問題と関係するのが第三問である。すなわち「雇用者が望む特質を現業の会計士が一般的にもっているか」「現業会計士の教育水準は望ましい水準に達しているのか」と反問しているのである。その言外に「現業会計士が必ずしも理想像に匹敵する者のみとは限らず、その教育水準も望ましい域に達したもののみではなからう」「会計士の理想像は生涯の課題ではなからうか」という意味が暗に含蓄されているようにおもふ。

第二問は、将来性のある会計士（後述するように、経済発展や技術革新に伴う会計士業の変化に対応できる進歩的会計士——筆者注）の現に受けている教育内容をたずね、それと今日的会計教育（学校教育——筆者注）との隔差をどのように考えるかを問うているのである。

以上の三問に対して、もし第二問（将来性への教育）および第三問（理想的教育水準）を規定できないならば、学生の学力不足を補うために教師が負担すべき責任は、どうして規定できるかと質問しているのである。

レイ氏と似た傾向の反応を示す会計教師にファミン氏(ツールアン)を挙げられる。彼はいう『近年、会計教育の一般の問題について盛んな論争が続けられてきたが、その論議の適性および効用を評定するには、次の二問に対する回答によって決定することができる。』

(1)今日の会計専門職業の本質は何か。

(2)将来の会計専門職業の性質はどう変化するか。

現実の事実に基づいて、右の二問に答えたら第三、第四の問題が提起される。すなわち大学は現在および将来の会計専門職業に向って学生に「何を教育しており」「何を教育すべきか」の問題が提起されねばならない。^④前述のように両会計教師とも世評の「学生の学力不足」に対し、それに含む教育的な問題を摘出し、教育者の立場からそれぞれ所見を発表したのである。ここでは、その教育内容の問題は後に譲り、教師の責任問題だけに触れることにする。

レイ準教授はいう『会計学教師は「会計教育の負担を全部担うべきである」という謬見にとらわれているようだ。そして教育が生涯の仕事であるという根本的命題を忘れがちである』『学校教育の限界と卒業後の習得とを慎重に考えよ。「学生の学力不足」の問題は会計教育だけで解決できる問題でも、会計現業者で解決できる問題でもない。また全面的に、終局的に解決できるものでもない。この問題は教師・会計職業人の継続的協力によって、なし崩しに解決さるべき性質のものである』^⑤と述べて会計学教師の教育責任の限界を明らかにした。

そして「学力不足」の救済策として教材とテキストの問題に触れて次のようにいう。

『教師は会計業者の協力をえて、教科課程における死材(Dead Wood)を排除し、あるいは全然排除しなくても授業時間数の減少、または反対に時間数延長の科目を選定することができよう。教師はテキストのプロデューサー

会計教育の諸問題とその展開(富山)

であり消費者である。テキスト出版会社が社会の需要に迎合するのは責められない。ただ同一の古い題材の配置がえ・演習問題の日付変更・旧テキストを新テキストのごとく表装するなどのことは、常襲的な手段ではあるが、それを廃止するのは時間の問題ではない』^⑧。因に教科書—商学関係—の有効期間はせいせい五カ年が限度と一般に考えられている。

- 註⑧ CA. Moyer, Some Common Misconception relating to Accounting Education *Acct. Rev.*, Oct., 1957 P. 531
- ⑨ (座長) 青木倫太郎「会計教育」『会計』第七八巻第五号(昭和三十五年十一月)七二頁
- ⑩ RK. Mautz, Challenges to the Accounting Profession. *Acct. Rev.*, April, 1965 P. 308
- ⑪ LA. Robinson and TP. Hall, Systems Education and the Accounting Curriculum. *Acct. Rev.*, Jan. 1964 P. 65
- ⑫ RK. Mautz, *ibid.* P. 308
- ⑬ RG. Moreno, The Unification of the Professional Teaching of Accounting in the Americas. *Acct. Rev.*, Oct. 1964 P. 992
- ⑭ リーダーン教授「会計教育の目的」『会計』第八七巻第二号(昭和四十年二月)一四三—一八頁
- ⑮ DD. Ray, Faculty Responsibility with respect to correcting certain Defects in the Accountant's Education. *Acct. Rev.*, Oct., 1957 P. 580
- ⑯ Report of the Committee on Educational Standards. *Acct. Rev.*, April, 1964 P. 447
- ⑰ DD. Ray, *ibid.* P. 581
- ⑱ ES. Lynn, Education for the Profession. *Acct. Rev.*, April, 1964 P. 375
- ⑲ PA. Firmin, Educating Tomorrow's Accountant—Today. *Acct. Rev.*, Oct., 1957 P. 569
- ⑳ DD. Ray, *ibid.* P. 582
- ㉑ DD. Ray, *ibid.* P. 585

三 会計教育の教育課程

ケッセルマン教授(デンバー大学 会計学教授)は『会計学の教育課程は、過去十数年にわたり論議されてきたが、未だに解決されない問題である。この問題は経営学部直面する深刻な問題である。ただこの問題の検討が可能なのは、商業教育の目的と会計教育の目的とに関して見解の一致をみたときだけである』^①という。

もともと教育課程は、教育目的の確立・目的に相応する教育内容の選定・組織化という一連の過程において形成されるものである。まことに教育は意図的目的的活動であって、特定の目的意識こそ教育活動の出発点であり、また最後まで支えとなるもので、それが失われるときは教育作業も生命を失うときである。

ところが右説にも窺知できるように、会計教育の目的について必ずしも意見の一致をみないのである。そこから問題が発足する。

その不一致の原因は種々あろうが、思想的には、教養主義的思想と実用主義的思想の異質性に帰せられるのである。しかし現代の教育では、そのいずれにしても「社会人としての完成者」を志向することには一致するので、ただその目的達成へのコースについて見解が分かれるとみて差支えない。とくに米国ではドイツ流の観念論的立場―教材主義教育―が支配的でないから教育課程の構成原理に見解が分かれ、それが学習コースの選別態度に影響することも充分考えられるのである。また実際問題として『教育課程の変更は現籍の学生ならびに将来の学生におよぼす影響が大きいので、教育者・教育行政機関・会計職業・実業界などの需要に適合する教育課程を立案しようとするれば、その処置に困惑する大学も出てくるのである』^②

次にこれらの問題も含めて、教育課程について論議の対象となった主要な問題を検討しよう。

会計教育の諸問題とその展開(富山)

会計の技術教育 さきにも触れたように会計教育において技術や手続に関する論議は非常に多い。元来、会計学は手続と実践を優先的に研究してきたものであって、この伝統は今日まで続き、会計学の基礎コースには簿記や計数的技術教育が充満しているのである。会計教育が現実の実業生活に基礎をおくかぎり、生活の合理化・能率化のため技術教育が取り上げられるのは必然であり当然である。それにもかかわらず技術教育が問題となるのは、どのような点についてであろう。

モーツ教授(イリノイス大学会計学教授
A.A.一九六五年度会長)は、それに関連して『会計の技術的手続は複雑で修得に煩勞である。したがって不当に注意を要求し、過大な時間を消耗させる。その結果、会計に対する批判的思考・革新的創意や研究心の発達に必要な時間的余猶と動機づけを失わしめる場合が多い。こうした旧来の会計教育が、今日の会計士業の困難に對して若干の責任を負わねばならない』という。

第一の問題は、技術教育の犠牲となる時間と精力の消耗は不当であるかどうかの問題である。およそ専門的技術の修得が煩勞であって、知的エネルギーと時間の消耗度の大きいことは、他の専門的職業—医学や工学など—にも免れない。問題は技術習得のために犠牲となる時間および労力と、それによって生産される教育価値との比較量にかかってくる。そして当該教育の目的・履修学生の質(会計の職業的専門コースと教養的コースのいずれをとるか)・学校の施設・教授陣などの教育的条件を勘考して犠牲価値の妥当性が吟味されねばならない。しかしその間の評価を厳密に行うことは不可能に近い。また教養的会計教育と専門的職業的会計教育とによって、見解の相違も生ずるので一律的な解答はありえない。結局、相対的評価によって当・不当の判定をするほかはない。

第二の問題は、会計の技術教育が思想的主体性や批判的な意欲と能力を喪失させるか否かの問題である。モーツ教授は『技術教育における理論は通常、特定の手続を説明するために引用されるにすぎない。そこにある研究態度

は、演習問題を離れた会計観念について理論づける能力を発達させないという不幸な結果を招いた』^①という。

私見を述べれば、大学教育において実践的技術を陶冶材とする場合、生まのままの技術を問題とするのではなく、それを規定し、それに含まれる理論を問題とするのでなければならぬ。したがって技術の理論は、あれこれの仕方の技法の解明におわるものでなく、会計実践を規定する意味のものであって、その理論はさらに根深い会計原理や原則につらなるものでなければならぬ。単なる技術や手続は「会計行動」(リトルトン説)であって、それに関する説明は厳密な意味の学問とはいいいない。もし技術教育にモーツ説のような弊害があるとすれば、それは技術教育そのものに帰せらるべき性質のものではなく、既成形式を模写することに終始する形式的な学習指導と浅薄な理論づけによるものと考える。

元来、技術教育は社会的要求によって発生したものであって、生産労働と学習との結合による被教育者の潜在能力を開発するところに教育的意義を見出すものである。従って単なる手先の技術教育におわることなく技術と社会との関係や産業組織および職場の条件との関連を理解させる方向に学習を指導することが肝要である。このような関連学習によって、盲目的な技術修練におわることを少なくし、自己の労働の意義も自覚することが可能となるのである。

最後に技術教育の責任問題について簡単に触れたい。モーツ教授のいわれる責任の内容については、その詳細を窺知できないので明言をさけるが、結論をいえば、必ずしも会計教師の責任と断定しえない場合があるということである。これは教育が、個人の意識や個々の学校事情ばかりでなく、広く社会体制によっても規定されることに想到すれば当然の帰結である。

例えばわが国の場合は、明治・大正を通じて資本主義諸国の攻勢・圧力に対抗するため、自己の資本主義社会発
会計教育の諸問題とその展開(富山)

展の不可欠要件として技術部門の輸入を優先させたという歴史的事情がある。その事情は会計教育の上にも現われ先進国の実際の既成技術を優先的に取り上げることが焦眉の要請であった。その意味で技術偏重の教育責任を会計教師の主観的あるいは心理状態に帰することはもちろん怠慢とか能力不足の結果と断定できないのである。しかし今日は事情が異なってきた。今は会計教育のおかれた客観的事情と会計技術の本質とに鋭利な洞察をなし、教育課程の中であるべき位置に定着させる必要がある。その責任は当然会計教師が負うべきものである。

概括的にいえば、教養的会計学を支持する論者は、形式陶冶的思考傾向をもち、文化財を用具視する。その教育観は教育課程のあり方についても反映し『教育課程は、単なる職業的・方法的教育をはるかに超えるものである。むしろ他の多くの分野の教育と同様に、学生の真摯な研究心・論理的思考・理論づける能力を開発することを意図し、同時に商業の社会的使命とその機能を理解させるにある』と考える。

右の見解に対し職業的専門的教育を支持する者は実質陶冶を重要視し、技術的教育を決して軽視しない。例えばファーターイグ教授（オハイオ大学）は『高度の会計原理や原価計算を学習させるに当って、学習の前提条件となる技術的学習に費やす時間の少ないことが授業推進上困難の一つである。学校によっては四分の一学期をアカンティング・メソッドという学科に当てているが、その程度のものでは決して十分ではない。会計学のパンとバター（理論と実践―筆者注）を充実させよ。さもなければ学習の成長が十分に望めない』と主張した。

ところが技術教育を充実させることは、一般教育や商業教育を犠牲にするか、修業年限の延長を要請することになる。実際に「職業的会計士の志願者には、大学院コースが必須である」という見解が圧倒的に強いのである。なお修業年限延長の理由には、専門教科の不足を論拠とする説と教養教科および経営教科の犠牲を理由とする説とがある。しかしそのいずれにしても、修業年限の延長には、まず学生側が反対した。学生は「学部以上に学校にとど

まることは財政的にも時間的にも余裕がない。むしろ卒業後直ちに就職の方が学ぶことが多い」という。また他の障害は「現在、米国では大学院程度の会計の職業教育を授ける学校が非常に少ない」という事情である。

そこで修業年限を延長せず、四カ年の教育課程の中で充実した教育を組織し、教科へ均衡的な配慮と適当な時間配当を行なうことが、多くの大学の課題となったのである。

この問題に関連してA.A.A.の教育基準委員会は、いちはやく次のような考案を発表したのである。『会計教育は転換期にきている。会計教育の革新は、四年制大学の専門教科の研究範囲を拡大し、内容の質的向上を図ることによって成就される。その方法は(1)会計関係の科目の縮小(2)経営諸学科の授業時間の増大(3)教養科目の質の向上である。これらの諸方法は、会計学のカリキュラムを一層精練し発達させるに役立つであろう』教育内容の質的向上には(4)学科の重複をなくし、各教科のそれぞれの存在価値を検討すること(5)授業の質を高めることである。授業の質の向上は、教師の素質・教育・担当時間数・担当学科の種類・教師の負担する雑務・教員の待遇・本職外の仕事などによって左右される』と。

教育課程に関する問題には、以上述べたものほかに系列の問題がある。これは教科の種類・組み合わせ・内容などの問題に劣らぬ重要性をもつ問題であるが、ここでは割愛した。

教育課程と経済成長 『会計学は絶えず変化し増大しゆく知識体系である。概念や手続は変化し、実践的領域も着実に拡大しつつある』二十五年前のC.P.Aの仕事は、今日の仕事と非常に異なっているが、二十五年後には更に変わるだろう』と米国公認会計士協会の職業開発部長はいう。

近代における経済発展や社会現象の変革、とくに技術革新や流通機構の変化に伴って、経済界や社会が会計職業に要求する職務内容は拡大してゆく。そこで変貌する経済事情にマッチする有能な会計人の養成が会計教育に課せ

られてきた。このことを反面からいえば、在来の会計教育では賄いきれない事態が到来し、このままでは教育の使命を十分に達成しえないということになる。そこから教育改善の気運が生まれる。米国の会計教育を圍繞する環境は正にこれに該当するものであった。ここでは、この問題を教育課程との関連で考察してみたい。

この問題は、経済発展や技術革新と会計教育との隔離、換言すれば既存の会計教育が現時勢の経済事情に不適応である意味・内容を限定し、それからそれに基づく教育責任の範囲および改善策に展開するのが順序と考える。

しかし新時勢と会計教育との距離を測定する直接的な確実な方法はない。従って負担すべき責任の内容についても明言はできない。

そこで問題の方向は、米国の会計学者ならびに職業会計士が「明日的会計教育」(Tomorrow's accounting education)にいつて、どのような教育内容を思考しているかを吟味し、そこから教育責任の所在ならびに改善策を考究するという間接的方法にむかわざるをえない。

端的にいつて、新しい経済情勢に適應する「明日的会計教育」は、『広い教育(Broad education)でなければならぬ』という。実際に『近年の経営学部の会計教育は、その方向に進みつつあるのが一般的傾向となった。その結果、学部では広い教育(教養的教育―筆者注)に重点をおき、専門教科は大学院で専攻するという教育体形が出現した』とウェルシュ教授(デキヤス大学経営学部 大学院会計学教授)はいつて。^①

さて「広い教育」といつて語の意味には二様の解釈ができる。その一つは教養的教科を広く厚く教育課程の中に取り入れることを意味し、その二は会計諸学科と経営諸学科との相関性あるいは経営活動に対する会計機能の広域的関係へ認識を深めさせる学習指導を意味する。

第一の意味の教育(教養的教科の強化)を支持する論者は『会計人は、教育ある良識的市民であることを期待さ

れる。従って社会的・政治的・経済的環境について広い理解と、分析的・問題解決的能力——会計原則をふくめて諸原則に基づく分析的・問題解決能力——の発達を促進するように教育すべきである。会計原則の理解を確実ならしめ、その適用技術を十分に教示するためには経営および経済諸現象について十分に解説すべきである。原則というものは、その背景を教えず、適用をも示さないならば、学生の良識的用具として活動部分を形成しない』その意味から『会計人に対する理想的教育は、教養教科の学習に二九年、それに巨視的経済学(macroeconomics)・微視的経済学(microeconomics)・行動科学(behavioral sciences)・計測法(quantitative method)をふくめた商業教科と、最終学年に会計学の研究を加えることである』^⑥という。

なぜ学部教育課程が深く専門化することに反対して、「広い教育」でなければならぬかについてケッセルマン教授は『会計人は、絶えず変化する社会の要求に適応していかなねばならない。教養的教科(社会科学)を修めることによって、社会における経営の諸機能と目的をよく理解できる。この理解が十分でなければ財務資料について有意義な解釈ができない』^⑦とこう。

第二の意味の「広い教育」は、会計教科と経営教科との相関性を深く認識させる学習指導を意味する。その支持者は『会計学は、経営活動を記録し解釈することの基底にある原理の体系であると理解されてきたが、最近では財務のみでなく、経営経済的内容をも測定し表示するものと考えられてきた。会計学の研究に深く進入するほど根本的な広域的な測定にふみ入る。経営率の測定に使用する数量的基準を発達させる「経営の測定者」となる』とリノース氏(サウス・イースタン大学会計学専攻教授)はいう。^⑧またケッセルマン教授も、経営の諸機能およびその各機能の相互依存関係・意志決定の手法(客観的立場で経営事実を集約し分類・分析する技法)などの学習を会計教育の課程の中で思考するのである。

右両説は、おおむね会計学の本質からさほど離れずに「広い教育」を推進しているが、これに対して経営学あるいは商業学の研究領域に相当侵入して、教科の学問的境界を不分明にするような、あるいは統合的教科を意図するかのような教育内容をもる見解が出現した。すなわち『オペレーション・リサーチに重点をおく科学的経営や意志決定に各種の計数的方法 (quantitative methods) の適用、組織理論 (organization theory) の拡大・経営分析における新しい研究、経営資料の集処理上の技術革新などすべてが会計に対して深い意義をもつ。その意味がどのようなものか、会計士および会計学は、このような発展にどのような歩調で合わせねばならぬかについては、まだはっきりしない。それは会計学に対する一つの挑戦である』^⑧

問題は、会計士業がその同一性 (identity) を失わない範囲で、そのようなマネージメント・サービスの活動を行なうことができるか否かである。モーツ教授は『会計士の業務領域を無制限であると考えるのは不合理であって、実際的にもその方面で活動する職員の統制上および監査の独立性維持のために限界をきめておく必要がある。監査については、問題解決方法の助言と問題解決に直接参加することの間に重要かつ明確な区別があるべきであって、意志決定に参加することは CPA の独立性を失わしめるものである』^⑨と主張する。

教育問題として私見を述べれば、大学の教育課程において賢明な意志決定を可能にする教育ができるか否かは疑問である。仮に、その能力を育成できるとしても、それに対して会計教育はどのような責任をとらねばならぬか、問題である。もちろん意志決定に不可欠な費用・収益などに関する事項は会計教育の領域に所屬するが、経営の態様に関する諸事項を、会計との統合において意味を見出す思考へ、学習の指導を行なうことには、その教育責任について疑義をのこすことになる。また『もし会計職業がヴィジョンと見識をもつ高度の知識人に支配され、サービスの拡大を通じてより偉大な力を発揮しようと志すならば、会計の指導者教育に直接の責任を担う教師は、将来性

のある良種を蒔いているか否かを十分に反省すべきである』という意見も理解できなくはない。しかし責任意識を明確にしない限り理念としては差し支えなくても、会計教育の実践においては有効な見解とはなり難い。

教育課程と技術革新

会計領域における技術革新を直ちに「機械化過程」と解することはできない。しかし技術革新のうちで会計処理に影響を与えた最大のものに資料処理(data processing)のオートメ化を挙げても大過を犯すことにはなるまい。

過去十数年間に、経営管理および事務管理の領域における機械化革命は目ざましいものであった。しかもこれは序の口で、速度の迅速性・正確性の確率・処理の簡素化・費用の低減にむかって更新しつつある企業が増大する傾向にある。そのように経営の情報・その集計・手続・報告に革新が起こりつつある時代に『会計はやはり会計だ』*accounting is still accounting* とばかりいっておられるか問題である。ここでは、その問題のうちで会計人の職場における位置の問題について簡単に触れてみよう。

経営資料の処理が機械化されるようになると、会計人の位置は、どこにはまるかが問題となる。この問題に速答することは困難であるが、公認会計士・会社の会計担当者および会计学教師に相当な関心を喚起してきた。いまは従来、会計人のもっていた仕事が機械の操縦者に委譲され、機械的処理の専門知識と技能を欠ぐ者の職場が弱体化したことは争えない事実である。ツルブレード氏は『経営コントローラーは将来、二つの機能の一つをとることになると予想する。それは企業内のあらゆる情報制度を理解するため彼の関心・活動・責任を拡大する方向と、責任が彼以外の者に移る方向とのいずれかになる』と。後者の場合、コントローラーは財務資料と報告の一種の管理者となろう。この資格で彼の要する資料は情報部の部長から入手することになる』と。

会計処理の機械化による事務機構の変化に対しては、人員配置の思考に革新を要求し、その適正配置をめぐる問

題が実業界の今日的課題となっている。極言する者は「資料の電子計算処理センターは、会計士やコントローラーの管理領域からはずすべきだ」という。

経済発展や技術革新の進展に対して、会計人の間に明暗二様の受けとり方があらわれた。その一つは、機械化過程に資料処理法・計測法・オペレーション・リサーチを結合することに関心が薄く、その方面の研究に熱心でない態度である。ただ漠然とした脅威は感じ、あるいは資料処理の電化の正確性と信頼性が監査を必要ならしめるという不安はいだいでいるが。

いま一つは、記帳計算に機械の使用が増大し、常規的意志決定の機能に時間的余裕ができるので、労力を新しい活動分野に移動するという態度である。また監査依頼人の側で計算機の使用頻度がふえるので、監査の性質が信頼度をたかめて企業の全経営機能に対して高度の判断力を強く要求されるにいたるだろうと希望的観測をもつのである。

経済発展や技術革新についてゆけない会計人は電子計算機の使用によって、意志決定の過程から追放されるという怖恐感に今後ますます脅かされるだろう。そのことは必然的に会計教育を刺激するだろう。米国の一会計学者がいうように、現代は会計教育にとって、まことに刺激の多い時代となった。

それに対する大学人の受入態勢も種々である。すなわち会計職業におけるマネージメント・サービスへの拡大および会計処理の機械化にともなって教科内容を、伝統的感覚からは急進的とおもわれるほどの顕著な変革を試みている大学もあれば、テキストの中に、その内容および指導性について新しい接近法を含ませる先達者もある。

これと対照的なのは『新事態の真の効果を客観的に測定することは短期的には困難である』教科課程の変革は、教師の身分や職域に影響し、その結果は保証できない』として保守的な態度をとる大学もある。

まことに教育課程の問題には結論を出しにくい。学生や社会の移り変わる要求に適合する教育課程を編成するということは、終焉のない問題を提起するに等しい。これまでに多くの問題が活発に論議され、結論へ展開しないで消えうせたように、今後もそれを繰り返すであらう。

しかしよしんば最終的決定の解決ができなくても会計教育の問題は保温し、研究・討議をつみ重ねてゆかねばならない。問題とすること自体が教育課程の硬化や退歩を防ぐ安全弁ともなるからである。

- 註① J. Kesselman and DW. Phipps, *Education for Decision Making through Accounting Instruction*, J. O. A., Feb. 1962 P. 85
- ② R. G. Allyn, *Planning for the C. P. A. Examination in the United States*, *Acct. Rev.*, Jan. 1964 P. 124
- ③④ R. K. Mautz, *Challenges to the Accounting Profession*, *Acct. Rev.*, April, 1965 P. 309
- ⑤ P. E. Fertig, *Organization of an Accounting Program*, *Acct. Rev.*, April, 1960 P. 195
- ⑥ 教育基準委員会は、その報告の中で『現在では五年なりし六年の教育課程が会計教育には非常に望ましい。しかし多くの学生は大学教育を四年課程に限定したがる。しかし将来の教育目標は修士課程を終わらせる教育課程となすべからざる』と述べたことである。Report of the Committee on Educational Standards, *Acct. Rev.*, April, 1964 P. 453
- ニユーヨークCPA協会の教育部長リーン氏も『職業会計士にとって大学院教育が望ましい。ことに他学部より編入してきた者ではなおさらである』と述べた。
- ES. Lynn, *ibid.* P. 372
- デランバー大学会計学教授ケッセルマン氏は『四年制大学に一般教育と専門教育との必要を考えると、法科や医科の専門教育に等しい範囲と内容の専門的会計学に大学院課程が必要になってくる』と述べている。
- ⑦ J. Kesselman and DW. Phipps, *ibid.* P. 87
- ⑧ J. Kesselman and DW. Phipps, *ibid.* P. 87
- ⑨ L. W. Matusiak, *The Role of Educators in the Institutes Professional Development Program*, *Acct. Rev.*, April, 1964 P. 124

会計教育の諸問題とその展開 (富士)

- ⑥ GA. Welsch, Some Challenges for Accounting Education, *Acct. Rev.*, Oct. 1964 P. 1012
- ⑦ ES. Lynn, *ibid.*, PP. 374—5
- ⑧ JJ. Kesselman and DW. Phipps, *ibid.*, P. 87
- ⑨ DF. Linowes, Future of the Accounting Profession, *Acct. Rev.*, Jan. 1965 P. 102
- ⑩ RK. Mautz, *ibid.* PP. 309—10
- ⑪ RK. Mautz, *ibid.* P. 307
- ⑫ RM. Trueblood, The Management Service Function in Public Accounting, *J. O. A.* July, 1961 P. 40