

十九世紀末葉における

アメリカ工業會計制度の發展

敷 田 禮 二

第一節 總説——独占移行期型の工業會計制度——

第二節 間接費計算論の推移

1 間接費内容論

2 間接費の統括勘定による把握

3 配賦手続

第三節 「インテグレーション」に関する論争時代——従来の工業會計制度確立期論についての反省——

はじめに

本稿は日本會計研究学会関東部会（昭和三十年十一月十三日・明治大学）における研究報告の後半部分に加筆したものであり、前半の部分は別のところ（雑誌「經理知識」第五卷、第三・四合併号、拙稿「アメリカ工業會計の萌芽形態と萌芽期」——以下「別稿」と略称する——）に所収されている。紙巾の都合でそのようにしたのであるが、両部分は内容的に一応分割することができるので、特に差障りは生じないと考えられる。なお方法的な事柄については「別稿」の「はしがき」に述べておいた。参考までに「別稿」の目次を掲げると以下の如くである。つまり、（一）はしがき、（二）マニユファクチュアの計算記録（移植型）、（三）南北戦争前後三〇年間の工業會計（北部工業資本型）。

第一節 總 說

「別稿」においては、アメリカ産業資本の生成・確立期（特に植民地時代の終り頃へ一七七〇年代）から、獨立戦争・南北戦争を経て飛躍的發展を遂げたアメリカの資本主義が独占のキザシを示し始める頃へ一八七〇年代までの）における商業簿記的工業会計の歴史を特徴づけその類型化を（「産業資本主義期型」としての「移植型」と「北部工業資本型」とに分けて）計ってきたのであるが、その後の一八八〇年代と一八九〇年代（正確には一八七三年以降前世紀末まで）という十九世紀末葉の約二〇年間に於いて、かかる工業会計は如何なる形態へと發展したのであるか？ そして若し可能ならば当年代は如何なる期間として類型化されるであろうか？ 一般に、一八七〇年代と一八八〇年代におけるイギリス工業会計との盛んな交流のうちにアメリカ工業会計の特徴が見出され、この時代をもってイギリスとアメリカとの「交流期」¹⁾であるとされている。交流の事実については吾々も又ひとしく認めるところであるが、果して「前世紀末葉は主に英國の原価計算の思想が米國に移植していた」²⁾に過ぎないのであるか、又「今世紀の轉換時代に未だ米國原価計算論は伝統的な英國原価計算論より凌駕していなかったと推察しても大きな謬見でないであろう」³⁾といった切れるであろうか。本稿ではこうした点についての反省をも加えるわけであるが、大凡吾々の意図するところを前以って簡単に示しておこう。すなわち、吾々の場合は、特に一八九〇年代には当時のアメリカ資本主義にふさわしい實際原価計算制度は成立していたのであるまいかとするが、同時にそのような原価計算と財務会計との整合（integration）を一般の実務として見出すことはできない、とするものである。従つて、これらのことについては種々の原因と意義が考えられるわけであるが、当面両者の「整合」を達成した意味での工業会計の一般的確立はみることができないとす

るものである。しかし独占移行期のアメリカにおいて「整合」の意図は全く見られなかったというわけではなく、むしろこの問題は是非の論争的存在ですらあったのであるが、ただ制度的に普及するに至らなかったまでのことである。このことから考えて、今一步で整合を達成せんとしていた確立前夜の工業会計制度（独占移行期型）をもって十九世紀末葉を類型化せんとする。つまり「前世紀末葉は主に英国の原価計算論の思想が米国に移植していた」というふうに当時のアメリカをして消極的なものと見るにとどまることなく、むしろ、当時のアメリカ資本主義社会の土台は実際原価計算制度を成立せしむべき必要に迫られていたのであり、後に述べるが如き華やかな論争を捲き起した程に当時の思潮は積極的なものであったとするのである⁴⁾。

では、どのように積極的たらしめた当時のアメリカ資本主義はどのような段階にあったのであるか。南北戦争の結果は北部政權（共和党）の勝利に終り、それが採った産業資本の助長政策（保護関税たるモリル条約・一八六三年の国立銀行条例・一八六四年の外国人移民契約法の制定）によりアメリカ工業はいよいよ驚異的テンポをもって発展・成熟の域に迫ったのである。そしてかかる工業は一八九〇年には農業を決定的に凌駕し、一八九九年における農業生産物の価値総額と工業生産物のそれとは夫々四、七二七百万ドルと一一、四〇六百万ドルという対照的数学を示すに至ったのである⁵⁾。かかる工業国としてのアメリカは一八八〇年においてすでに世界第一位を占めたのであるが、問題は決してそのような表面的な華やかさだけで済まされるものではなかった。つまり、独立戦争後に始まるかの西漸運動は一八八〇年代において既に消滅（国内市場拡大の限界点に到達）したのであり、南北戦争前後三〇年間を通じての資本相互の広汎な自由競争は闘争激化の渦に変貌し、従って資本の集積集中を進展せしめ巨大な独占組織を発生せしめたのであるが、それらについてはここに詳論するまでもないであろう。例えば当時の発展を示す一つの指標としての鉄道の

敷設を見ても、その延長マイル数は、一九〇〇年には世界鉄道網の四〇%を占めたが、早くも一八八〇年代には鉄道会社間の競争激化から相互の合併・合同が行われ独占の形態が発生し始めるに至るのである。又補足的ながら、歐洲の対アメリカ投資の主要部分を占めた鉄道において、それら外国資本が急速に駆逐され始めたのもこの段階であり、イギリスも又決してその例外ではなくアメリカ資本主義に対する主導的地位から脱落し始めていたのである。このことは両国における会計制度に対し必ずしも無関係ではなかったであろう。それはともかくこうした独占の発生移行期に際し、労働運動は強力に成長し、一八七三年には産業資本主義期における最も激烈な恐慌があり、更に一八八二年および一八九三年に周期的恐慌を経験しているのであるが、このような矛盾の深まりゆく「二〇年間」において迅速かつ「正確」な損益計算のためにも又「合理的」な原価の分析管理のためにも益々精密な「原価」の計算が要請され、そのことから従来の直接費計算の方法を一層細密化し進展せしめ材料の節約と労働者の管理を「合理的」たらしめると同時に新たに間接費計算方法の完成を相対的にも絶対的にも必要ならしめたことは疑いなくであろう。すなわち、工場原価中に占める間接費部分の量的増加によって「必要」が生じたという意味から相対的なものであり、又間接費計算の完成なくしては精密な「原価」の計算も不可能であり従って損益計算が不明確となり、最早独占と非独占との又独占相互の競争場裡における企業の存立意義までが失われるという段階にたち至ったという意味から「絶対的」に必要となったのである。

而して間接費計算の完成とは、間接費の内容ないし費目が確認されるということ、またその間接費が統括勘定によって把握されるということ、更に間接費が正確に製品別・部門別に配賦されるための方法と手段（配賦率）とが達成されるということ、この三つの主要な問題から成っていることができる。他方、直接費の計算は人間労働が生

産の中核をなしていた時代（機械の支配的存在を見なかった時代）において既に成立へと接近しつつあったのであり、間接費計算の成立以前において或る程度完成していたとすることができる。従って間接費計算の成立をもつて近代的な原価計算が確立したと見ることも可能であり、更にその原価計算が一般会計（ないし商業簿記）なる複式簿記機構のうちに有機的に整合（結合）された時に始めて工業会計が確立したとすることができる（社会的制度として「確立」するためには「実務的普及」ということが要件たることはいうまでもないであろう）のである。何故ならば、製造工程をも勘定的に把握すること（「整合」すること）によって、期間損益は期末の実地棚卸を待たずして迅速に計算できるのであり、かくて始めて複式簿記は個別資本としての工業資本の運動を全一的に掌握し工業会計として自己を貫徹するからである。以上述べたような理由から確立形態としての工業会計を論ずるには第一に間接費計算論が徹底的に重要な問題として登場し、更に製造記録と財務記録（＝原価計算と商業簿記）とが有機的にインテグレーションを達成したか否かという問題が「確立」を決定づける最後の鍵となるのである。従って本稿ではまず直接費計算の完成に至る過程を具体的に辿ることが順序なのであるが、それは別の機会にゆずるとし、次節においては間接費計算の諸問題について、第三節においては「インテグレーション」について論ずるであらう。⁶⁾

(1) 例えば、久保田音二郎著・間接費計算論・一二四～一二七ページ。

(2) 久保田前掲書・一二六ページ。

(3) 久保田前掲書・一二六ページ。

(4) 因みに、次稿では、今世紀初頭の展開を考察する予定であるが、「整合」は一九一〇年頃までに実務化したとし、かくて吾々は一九一〇年頃に実際原価計算を内容としたアメリカ工業会計が確立したと大凡のメドをたてている。他面、今世紀に入るやかのハミルトン・チャーチの所説を以って代表される標準原価計算の萌芽的考え方をみることができるのである。このように同じ時代において「確立」への過程と「萌芽」の過程という二つの道が在ったということ、これ又アメリカ工業会計の発

展を特徴づけるものと考えられるが、詳しくは次の機会に論じよう。

(5) 神野璋一郎・宇治田富造共著「アメリカ資本主義の生成と發展」二一〇～二一五ページ参照。

(6) なお、これらの問題に併せて、個別・工程別計算の生成發展過程について考察し、近代的な工業會計完成への道をより具体的に吟味する筈であつたが、それは紙巾の都合で割愛した。

第二節 間接費計算論の推移

1 間接費内容論

— 製造間接費と一般管理・販売費との区分に関する論争を中心として —

本節全体に関することであるが、間接費は当初損益計算上の単なる経費として製造原価たるの資格を全く与えられなかつたものの、漸次その資格についての関心が寄せられるとともに製造経費として認識され始めたけれど未だそこでは配賦に関する注意は見られなかつた。而してかの Babage¹⁾に至るや直接費に対する相対的概念としての製造間接費(本稿という間接費は一切製造間接費を意味する)を予見していたかの如くであるが決して体系的な論旨をみることはできない。ところが G. Jackson, J. Sawyer, E. Rooll, J. Battersby²⁾らにおける若干具体的な配賦方法の生成過程を経つて E. Garcke & J. M. Fells, G. P. Norton, A General Manager, F. G. Burton, J. S. Lewis³⁾らの主張をもつて代表されるイギリスの一連の所説のうちに、「間接費内容の認定」・「間接費の勘定的把握」・「配賦手続」の大凡の成立を見ることができるのである。従つて本節における諸問題をイギリスとの比較において考察(「別稿」の「はしがき」を参照)しようとするときは、この「イギリスの一連の所説」について詳細な理解がなされていなければならぬ⁴⁾。しかし、ここでは必要な限りにおいてイギリスのものにふれるにとどめよう。またアメリカについても

問題箇所を集中的に検討するであらう。

さて当面問題となるのは例の Garcke & Fells であり、彼らはその著の第四版（一八九三年）において、工場経費（shop expenses、今日（よう）製造間接費に当る）と営業費（establishment expenses、大体一般管理・販売費に相当する）とは区別されるべきであると早くも看破している。前者は職長の包括的賃金・工場地代・燃料費・採光費・清掃費などを内容とし、製品に負担せしめられたことはいうまでもない、後者は事務員の俸給・事務所の地代文房具費などで期末損益算定のために計上されるという。ここで注意すべきことは、製造間接費の費目内容が次第に明確化してきていること、および製造間接費が一般管理・販売費から区分されてきつつあるということである。そしてこの「区分」は本節において対象とする「二〇年間」のうち特に最初の一〇年間における主要な問題であったのである。このことは当時イギリスにおける Garcke & Fells 周辺の論者達（後述）およびアメリカの論者達の間においても間接費内容論中最大の重要性をもって論議されたのである。勿論当時のイギリス・アメリカにおいて Garcke & Fells の「区別」に類似した方法が主張されていたようであるが、彼の場合は折角注意深く区別したにも拘わらず、製造間接費に当るものを製品に配賦することなく一般管理・販売費に相当するものとともに損益計算上の単なる数字資料としてしまったのである。これでは「区別」の意味が殆んど消滅するのである。ではアメリカに目を転じよう。Fowler⁶⁾においては、工場において発生せるすべての費用は製造原価に含められるべきであると考え、特に事務員の給料・事務費・減価償却費・支払利子などに注意しているが、そこでは一般管理・販売費との区分に関する見解が見当たらない。ところが同じアメリカでも、例の賃金支払形態の研究者として知られている F. A. Halsey（一八九四年）においては前記の「区別」を強く主張している。彼の主張についてはこれをアメリカにおける「論争」（後述）の一環として再びと

りあげるが、「區別」することによって得られる製造間接費の明確な費目認定、更にそのことから製品への配賦計算の可能性、以つて製造單位原価算定の正確性なる三つの実現に到達するのである。そうした意味から「區別」は如何に重要なものであったか、また「區別」を必要ならしめた当時の資本間の競争激化に深く注意しなければならないのである。イギリスに移ろう。F. G. Burton は 'establishment expense' として機械および用具の減価償却費・管理者と職長と倉庫係と時間係の俸給・出資者の俸給（組合營業の場合）などをあげているが、そこに「區別」を発見することができない。彼の主張は一八九五年におけるものであったにも拘わらず。ところが一年後に同じイギリスにおいて最もリマールカブルな見解を唱えた論者 J. S. Lewis を吾々は見逃すべきではない。彼は、総原価を三つの要素に分けて、第一は直接に配賦可能な労務費・材料費その他（直接経費のことであらう）の prime cost であり、それは establishment expense と区分されるべきであるという。第二は直接には配賦の不可能な工場營業費 (shop establishment expense. 製造間接費に当るものと考ええる) であるとしてその内容を種々あげている。第三は一般營業費 (general establishment expense) であるといふその内容を多くあげている。夫々の内容は非常に多く示されているのでここに掲げることはできないが、筆者の検討によれば彼の工場營業費と一般營業費とは内容的に必ずしも明確な区分ができていたということではない。すなわち今日いう製造間接費と一般管理販売費との區別が不明確な点も見受けられるのであるが、それでも、なお、彼のこの劃期的な見解は近代的な原価計算思考への大巾な接近であるとして注目すべきではあるまいか。何故ならば、彼の考えはチャーチ（標準原価思考の鼻祖といわれている）の一九〇一年の主張においてそのまま基本的に見られるからである。まして一九〇〇年頃にチャーチはイギリスからアメリカに移住し主たる執筆生活をそこで始めたのであり、以後チャーチの見解はアメリカにおいて支配的存在となったということを

考えると、Lewis の貢献は相当高く評価されてよいと思う。

再びアメリカに戻ろう。前にも述べた如く、一八九〇年代は既にアメリカの独占移行期としてそこに烈しい会社間の競争をみるのであるが、かくていよいよ精密な総原価（および単位原価）の算定が要請され、かかる要請から製造間接の費の内容の認定（特に製造間接費と一般管理費との区別）の問題を集中的に論議せざるを得なくなったのである。このアメリカ資本主義の発展段階を最も如実に反映したのは一八九七年度の The American Society of Mechanical Engineers の年次大会において長期間行われた「間接費内容」の認識に関する活潑な論争であった。そこでは、¹⁰「製造間接費と一般管理・販売費との区別」をなすべきではないという H. M. Norris, Oberlin Smith の見解とその区別を行うべきであるとする F. A. Halsey, W. S. Rogers との両派に分れかなりの程度に深く掘り下げた論争がなされた。¹²勿論 Halsey 側の見解が今日において慣行化されているのであるが、吾々にとって関心のあることは、この華やかな論争を頂点ないし転機として「区別」論が支配化し、配賦手続の発展と相俟って、アメリカの間接費計算論を強力に推進せしめたということである。時は正に一八九七年。少くとも間接費内容論において、アメリカは當時のイギリスによって一方的にリードされるということがなくなってきたのではあるまいか。すなわち、この時のアメリカ原価計算制度および工業会計制度は（その最も重要な問題の一つたる間接費内容の認識において）早くもイギリスとの単なる交渉という枠から脱却し一人歩きの成長を示しつつあったと筆者は考える。この考察はまた当時のアメリカ工業会計制度を「類型化」（前述）することに通ずるものである。では、上述せる理論の発展に呼応して実務上どの程度の普及がみられたのであろうか。このことを知るに、ガーナーの紹介せる実態調査を、¹³ここに引用することは適切である。このアメリカの一技術者による調査は、一八九七年の The American Society of

Mechanical Engineers の記録に所収されているが、それは当時の優秀四〇社に関するものである。調査は各社に対し、適切な製造原価を構成する要素は何であるか、¹⁴⁾ という質問表を配布することによって行われたが、結果は次の如くであったという。すなわち製造原価と見做されるものは四つの要素から成り、第一は直接労務費、第二は直接材料費、第三は設備費（機械の種類毎に時間によって把握される減価償却費・維持費・動力費）、第四は“burden”で、工場が負担すべき全費用のうち直接費以外のもの。ここに見るように、第三の要素は近代的見地からすると第四のうちに含まれ工場間接費とされるべきものであるが、それは当時の各社における考え方の相違として表れたものであろう。何れにせよこの調査結果は当時の考え方の度合を示す一指標として興味深く眺められるのであり、従って製造間接費と一般管理・販売費との区別は、この時代に、實際上普及していたと見ても大きな誤謬はないであろう。因みに、この調査を行った技術者は“a practice which Halsey had said was common at that time.” (Garner, *ibid.*, P. 128) といっている。推して知るべしである。

- (1) C. Babbage, *On the Economy of Machinery and Manufactures*, 1st ed., 1832.
- (2) 「別稿」第三節の註②および③を参照。
- (3) E. Garcke and J. M. Fells, *Factory Accounts*, 1st ed., 1887 ; 2nd ed., 1888 ; 4th ed., 1893 ; 6th ed., 1911.
- G. P. Norton, *Textile Manufacturer's Book-keeping*, 1st ed., 1889 ; 4th ed., 1900.
- A General Manager, *Engineering Estimates, Costs, and Accounts*, 1890.
- E. G. Burton, *Engineering Estimates and Cost Account*, 1895 (2nd ed., 1900).
- J. Slater Lewis, *Commercial Organization of Factories*, 1896.
- (4) 久保田音二郎著「間接費計算論」は当時の所説を知るための特にすぐれた具体的研究成果の一つである。

- (5) ガーナー教授によれば、この二つの用語は偶然一八八七年以降の三〇年間イギリスの原価計算の実務家達によって用いられたところ。(S. P. Garner, *Evolution of Cost Accounting to 1925*, University of Alabama Press, 1954, p. 123)
- (6) G. L. Fowler in *Transactions American Society of Mechanical Engineers*, IX (1888), 393.
- (7) F. A. Halsey in *Transactions*, XV (1894), 628.
- (8) 註(7)参照。
- (9) "Church did most of his writing in this country. He came to the United States from England about 1900" (Garner, *ibid.*, p. 369)
- (10) (11) 彼らの見解は前掲 *the American Society of Mechanical Engineers* の議事録に収録されている。
- (12) この論争は、棚卸資産評価に与える影響をめぐっての、誠に興味深いヤリトリである。細部に亘つては (Garner, *ibid.*, p. p. 126-128) を参照せられたし。
- (13) Garner, *ibid.*, p. 128.
- (14) *burden* という言葉は、今日でこそ間接費(製造間接費・販売間接費)を意味するものとして一般に使われているが、この時はじめて用いられたとして、ガーナーは次の如く述べている。"Incidentally, this is one of the first references to the use of the term—burden—, which later became so popular as descriptive of the miscellaneous expenditures properly included in cost of production." (Garner, *ibid.*, p. 363)

2 間接費の統括勘定による把握

間接費内容の認識程度が如何に近代的なものへと接近してきたかということとは、前項において見たように、大凡理解されたわけである。而してかかる認識がより近代的なものないし確立形態たるためには、「認識」と同時にそれが統括勘定によって把握されていなければならない。従来間接費は補助簿的記録によってのみ把握されるという時代を長く経てきているわけであるが、その勘定的把握なくしては工業会計の確立形態を考えることができない。いうまで

もなく、商業に関する複式簿記は商業簿記であり工業に関するそれは工業會計（工業簿記）であり、すべての會計取引（間接費の発生もまた）が勘定的に掌握されるとき始めて複式簿記として工業會計は自己貫徹することが可能となるからである。従つて間接費計算論において、「間接費内容論と同時に、主要な問題たるべきはこの間接費の統括勘定による把握」という事柄である。

ところでここに意味する間接費勘定とは、直接材料費勘定・直接勞務費勘定に相對する製造間接費勘定であり、更にいくつかの口座をもつた補助元帳を統括するものである。それは近代會計における間接費勘定の概念でもあるが、本節において問題としている一八八〇年代～一八九〇年代における諸所説からはこうした勘定体系を見出すことは困難である。例えばイギリスの Garcke & Fells においてはその製造勘定に借記されるものとして (1) 材料費勘定、(2) 勞務費勘定を指し、更に間接費要素を追加記入するという（この点については第三節で詳述する）。すなわち間接費に関する限り明確な統括勘定名を見出し得ない。また Norton に至つては更に不明確で、間接費的支出に関する若干の勘定を財務元帳のうちに含めるという。しかし Lewis においては shop establishment charges account は各種間接費目を集計した唯一の財務勘定である (Lewis, *ibid.*, P. 492)。ここに見る如く当時のイギリスにおいては未だこの種の近代的な勘定体系を発見し得ないのであるが、アメリカの場合にも同様のことがいえる。（しかし一九〇〇年に入つてからはチャーチを契機として特にアメリカにおいて急速な發展が行われたのである）。ともあれ前世紀末二〇年間のアメリカにおける「間接費の勘定的把握」の状態は資料的に容易に知り得ないのである。だが當時はイギリスとの交渉期であつたということと前項に述べた間接費内容論とから考証するに、大凡イギリスと同じ程度の未熟な考え方があつたのではないかと推定される。またこの問題は間接費についてのみでなく直接費に関しても同時に論ぜられねばなら

ない。換言すれば原価記録（直接費・間接費に関する）と財務記録とのインテグレーションの問題として総合的に考究される必要がある。従つてこのことについては、第三節において自からの見解を詳論するであらう。

3 配賦手続

製造原価なканずく間接費の正確な算定のためには、前述せる間接費内容の認識がなされると同時に、間接費の製品（更には作業・工程・部門）別配賦が適切に行われることが必要となつてくる。そのために配賦の手続（主として配賦基準と配賦率）が次の主要な問題となるのであり、それは間接費計算論の成立の問題に関し特に重要である。さて南北戦争前後の三〇年間においては、「別稿」に見たように、間接費の認識が極めて貧弱であり、従つてその配賦手続が生成するには未だはなほ道が遠かつたわけである。他方当時のイギリスでは J. Sawyer, E. Rool（前掲）の方法に素朴な姿が見られ、一八七三年には総原価（total cost、材料費・賃金・減価償却費）を基準として製品別に配賦すべきところ劃一的な方法が Newcastle の会計士¹⁾において考えられており J. Battersby（前掲）においては（間接費と一般管理・販売費との区分がなされなかつた点および原価計算と一般会計とが有機的に整合されていなかったという点に関する限り不十分な工業会計ではあつたが）劃一的基準ではなく間接費の費目毎に異つた種々の基準を用うべく主張している。配賦基準に関する限り Battersby の頃のイギリスでは相当進歩してゐたと考えられる。それでは一八八〇年代と一八九〇年代においては如何。一般に一八七〇年代と一八八〇年代のイギリスは既に原価計算制度の成立期であると目されており、同年代には間接費の配賦基準に関しても活潑な意見をみることでできそれは殆んど完成の域に近づいてゐたのである。例えば、四版（一八九三年）の Garcke & Fells の例の文献においては（一）賃金基準法（二）素価法（三）作業時間法²⁾が見られ、Norton においては部門別配賦方法（一八八九年）が述べられてゐる。その他 Engineering

estimates, Costs and Accounts, 1890. という前掲せる匿名の著書における直接賃金法も見られ、更に John Mann の著 (Notes on cost Records, 1891) における最初の機械時間法を始めとし一八九〇年代に入るや特に目ざましい發展を遂げたのである。このことは後にみるとし、一八八〇年代のアメリカにおいてはどのような論説があったのか。それは誠に寥々たるものと答えざるを得ないが、やや見るべきものとして Metcalfe の文獻を示すことができる。彼の理論(特に間接費觀)について、吾国の論者およびリトルトン⁵⁾は余り高く評價していないのであるが、ガーナー⁶⁾はかなり注目しているようである。彼は、アメリカにおいて特にこの問題に多くの注意を払った最初の一人として Metcalfe を考え、次のような四つの Metcalfe の配賦方法を挙げている (Garner, *ibid.*, p. p. 177~178)。すなわち

- (1) 各種の場合に応じた任意額を配賦する方法(具体的には不詳)
- (2) 素価法
- (3) 賃金法またはそれに材料費法を加味したもの
- (4) 作業時間法。その他の資料として G. L. Fowler の前掲書をあげることができるが特別すぐれたものではない。総じて、一八八〇年代のアメリカは同時代のイギリスに比べると極めて貧弱な状態に在ったといふことができる。而して一八九〇年代のイギリスでは前記 J. Mann をはじめ J. S. Lewis, E. Andrade, G. E. Goode による發展的理論が現われ、これらに應じアメリカでも相当の展開を特に H. M. Lane, F. A. Halsey, H. M. Norris, H. L. Arnold などの文獻においてみることができ⁷⁾。従つて一八九〇年代のアメリカでは、前記間接費内容論の活潑化と相俟つて、間接費計算論は少くとも当時のイギリス程度のないしそれ以上の進歩を示していたと考えられる。ここでいえることは、かのチャーチをもつて代表される今世紀初頭の飛躍的發展へのきざし⁸⁾が既にこの時代において感ぜられていたわけである。更に重要なことは、間接費配賦手続の成立をもつて少くとも實際原価計算制度の完成を當時のアメリカにおいて見出し得るのではあるまいかということである。けだし、第一節に述べた如く、當時のアメリカ

カ資本主義の段階的矛盾を考え併せるとき、生れるべくして生れた「独占移行期型」の計算制度であると思われるのである。又、一般にアメリカでの原価計算制度は標準原価を内容とする制度として、第一次大戦以降の段階において問題とされている。だが、筆者の如く実際原価を内容とする制度の成立期をこの当時に求めることは果して附会なことであろうか。しからは次にかかる計算制度は果して一般会計と結合することによって工業会計制度の確立へと推進することが、「完成」と同時に、行われたのであろうか？ 次節に移ろう。

- (1) The Accountant, XC VII, 284.
- (2) 六版(一九一一年)以後においてはチャーチらの影響を受け補充率を説明しているが。
- (3) Henry Metcalfe, The Cost of Manufactures, N. Y., 1st ed., 1885. (一九〇七年に第三版がでているが兩版の間に変化はみられない)。

- (4) 例えば久保田教授(同教授前掲書・一三〇～一三一ページ)。

- (5) 片野訳・リトルトン会計発達史・四八二～四八六ページ。

- (6) ガーナーは、間接費配賦基準に関してのみならず、原価計算の諸主要問題について Metcalfe の見解を全面的にとりあげている。このことに関する筆者の意見は(拙稿・ガーナー著「原価計算発達史」について・立教経済学研究・第九巻第一号)において述べておいた。

- (7) 勿論ここにあげたイギリス・アメリカの諸氏の文献について詳細な検討を加えるべきではあるが、吾々はそれらをガーナーの説明 (Garner, *ibid.*, p. p. 180～186) のうちに大略知ることができる。また吾々のこの結論的見解はガーナーの意見と大凡一致するので、次に彼の言葉を要約して引用しておこう。

すなわち彼は、一八九〇年まではイギリス・アメリカともに配賦問題について夫々重視してはいたが、末だ適確な理論的把握をみることができず、一八九〇年代の始めより数多くの文献が出現して急速な発展をみたという (Garner, *ibid.*, p. 181)。

- (8) 因みに、中村万次教授は「回顧的原価会計学の成立の時期は、この様な産業資本主義の崩壊期、逆にいえば独占資本主義成立への過渡期における、定期的世界的恐慌の嵐の過程に成立した」と述べておられる。(神戸商科大学紀要・第一号・工

業簿記の生成と發展・一五八—五九ページ）。

(9) こうした段階での原価計算は、損益計算に結びつこうとする側面のほかに、原価を分析・管理しようとする経営管理的機能を必然的に強く担わしめられる側面をもっていた（ガーナー前掲書の第五章以下にその諸例証を求めうる）。この一側面は、第一節の註(4)に述べた「二つの道」へと發展するものであるが、相互対抗的二側面としてはつきり表れて来るのは今世紀に入ってからのことである。従つて、興味深い問題ではあるが本稿ではその論述をさしあたり省略することにした。

第三節 「インテエグレーション」に関する論争時代

——従来の工業會計制度確立期論についての反省——

本節における論述は今までに述べてきたことに關する一応の結論的部分を構成する。「別稿」では、主として南北戦争前後三〇年間のアメリカ工業會計制度（北部工業資本型）の類型化を試み、本稿では更にその後の二〇年間に於いてアメリカ原価計算制度は大凡成立したと推定して論を進めてきたわけである。ここで、この原価計算制度は「二〇年間」において同時に工業會計制度として自からを推転せしめ得たのか否か、つまり前者の計算は自から損益計算と結びつこうとする一側面的意図を果し得たのか否か。否とすれば、具体的に如何なる状態に在ったのか、また何故そのような状態に在ったのであるか。これらのことを究めることによって、一九〇〇年までの間に育成されつつあったアメリカ工業會計制度の發展史に一応のピリオドをうつことができるのである。而して吾々の場合は從來一般論となっている「工業會計制度は一八七〇年代—一八八〇年代のイギリスにおいて確立した」という所説に一応の疑問を抱き、¹⁾更にはアメリカ工業會計制度（イギリスの場合と同じく實際原価計算を内容とするもの）は今世紀に入ってから間もなく確立したとして今後その例証にまで進もうとするものである。このような意味において本節は

「結論的部分」を成すのである。工業会計の技術的完成は原価計算と商業簿記とのインテグレーションをもって最終的に確認されるのであるが、いうまでもなく工業会計を一つの社会的制度（すなわち工業会計制度）として考察するときは「インテグレーション」の事実が社会的実務として普及せるものであらねばならず、更に肝要なことは、インテグレーションといつてもそれはどの程度インテグレートされたものを指すのか。勿論その本質は基底的諸条件によつて規定される（具体的にいうと、当時の社会経済的基盤から生れた原価計算の性格自体によつて規制されるということ）ものではあるが、さしあたり確立当時のインテグレーションの技術的概念が明らかとされねばならない。本稿においては、製造に関する一つ二つの統括勘定（例えば製造勘定）が散見されるとしてもこれをもってインテグレーションであるとは考えないのであり、当時の企業内部の製造工程は単一の統括勘定をもつてよく把握される程單純なものではなかった。原価計算と商業簿記とが一つの有機的結合体たるためには、当時の企業の製造工程を体系的に（製造原価の流れにおいて）把握する勘定機構が必要である。吾々にかかる機構をもつてインテグレーションの歴史的事実を認識する。従つてそこでは少くも、材料・材料費・賃金・製造間接費・仕掛品（製造）・製品・売上原価の諸勘定およびそれらの内訳勘定が要求される。つまりこのことは、言葉をかえて而も單純化していうと、統括勘定としての単一の製造勘定の存在をもつて認識するようなインテグレーションの事実ならば南北戦争前後の三〇年間にまで遡つてみることができるといふことである。また「別稿」の「はしがき」で断つたように、吾々の方法は十九世紀末葉のアメリカ工業会計の形態を当時のイギリスのそれとの交流の中から抽出せんとするものであるゆゑに、最初にイギリスをみよう。そして従来の一般的見解について吟味し、続いてアメリカの事情を史証するであらう。

まず挙げられるのは Garcke & Fells の理論である。彼らは工場帳簿をして、金額のチェックされない單なる

“Memoranda”と考えるべきではないと主張した(Garcke and Fells, *ibid.*, p. 7, 2nd. ed., 1888.) 点インテングレーションの本来の意図はみられる。しかし製造勘定(Manufacturing account)に借記される項目として材料勘定賃金勘定をあげ間接費の諸要素をそれに追加記入するという。しかして製造勘定貸方金額は製品勘定借方に振り替えられるという点はいいのであるが、少くとも間接費の勘定の把握に關しいさか曖昧さが在るようである。すなわち吾々の考え方からすると、後にも述べる如く、インテングレーション自体に不十分な箇所があるといえる。この点に關しリトルトン¹は次の如く述べている。『Garcke and Fells は原価計算要素を複式簿記に導入してはいるが、おしいことには、著者のいう「事務所費」 establishment charge すなわち間接費を元帳の上でどう取りあつかうべきか、その手續を明らかにしていない』(片野前掲訳書四七九ページ)。更に、当時のインテングレーションの普及程度を知るには次の言葉が印象的である。すなわち『いま、Garcke and Fells の方法をもう一步すすめ、かりに、経費についてもまた労力および原料の場合と同じ経路をたどつて説明されたとする。すなわち、二つの原価要素の代りに三つの原価要素が連続して述べられたとする。しかる場合には、記帳手續はまったく現代と同じ輪廓をそなえるにいたるであらう。だが、当時の事業が行つていた實際の原価計算がかかる体系的な方法によつて間接費を元帳勘定を通じて処理していたとは、とうてい考えられない。このことは Garcke and Fells の著書全体を通じて受けとる一般的印象からして断定的にいえる』(片野前掲訳書・四八〇ページ)と。更に「普及」を反証する資料として、Garcke and Fells がその初版を發表したと同じ年にイギリスの会計士 Goddard によつて強調された次の言葉が見出される。

“cost books, being supplemental to, and outside of, the commercial books cannot be used for the purpose of em-bezzling.” (F.R.Goddard, “Defalcations and How to Prevent Them,” The Accountant's Journal, March, 1, 1887.)

次にあげられるのは Norton のインテグレーション^① 反対論であるすなわち、彼はインテグレートせしめんとする意図を正しいと認めつつも、それは実行不可能なものであるというのである (G. P. Norton, *Textile Manufacturers Book-keeping*, 3rd ed., 1900, p. 219)。また最初からインテグレーション^② の必要を否定するものとして雑誌 *The Accountant* における記事を指摘することが出来る (*The Accountant*, 1894, p. 655, 執筆者不詳)。その主張の根拠は別としても、かかる考え方が当時の「雑誌」に見られるということは或る程度の意味をもってくるであろう。それは、当時のイギリスでは Garcke and Fells 以外に肯定的見解を全く見ることができないのであろうか。否。例えば未熟な論説ではあるが、F. G. Burton のものをあげ得る。彼は “Costs should never be permitted to usurp the place of perfect-entry financial records.” (F. G. Burton *ibid.*, 2nd ed., 1900, p. 102) として否定の基本的態度を示しつつも、毎月何らかの方法によって原価記録と財務記録とを照合することが望ましいといっている (F. G. Burton, *ibid.*, p. p. 105-106)。いわばインテグレーション^③ 肯定論との折衷的見解ともみることができようか。次に、吾々が今までに再三注目してきたところの J. S. Lewis の方法を示そう。彼の場合は、肯定論者ではあるが、勘定として認めたのは単一の “Manufacturing account” だけであり、その勘定には “prime costs” のみが記載された (J. S. Lewis, *ibid.*, 1896.) 点、部分的にインテグレートされていたとみることが出来る。それはまた Garcke and Fells の方法に類するわけである。

さて以上の敘述から知るように、一八九〇年代においてインテグレーション^④ を指向せるものはいささか見られたが、その年代も終り頃になるや更に一步前進した見方が現れてきたのである。それは一八九九年における公認会計士 E. Andrade の文献である。彼の方法は、後に述べるアメリカの F. Broaker の所説からヒントを得たようであるが、

製造関係元帳および一般会計関係の元帳の夫々に「関係勘定 (connecting account)」を設立し、期末において双方の元帳における全勘定を夫々他の「関係勘定」に振替える、かくて二つの「関係勘定」残高は一致するというのである。これは照合を一つの手段としたものと見做されるが、各元帳において如何なる諸勘定が設けられていたのか明らかでない。その点に関しては、完全にインテグレーションを達成した理論であるとは断定し得ない。ガーナーによれば、この Andrade の雑誌論文が発表されて以来インテグレーションの是非に関する論争がいよいよ白熱化したという (Ganer, *ibid.*, p. 264) が、これを契機として一九〇〇年以降漸次「達成」への道を歩んだと考えられる。例えば一九〇三年における J. Mann の主張 (誤謬を発見すべく製造記録と財務記録とを比較照合せよという) はインテグレーションを計る一種の方法と考えられるのであり、彼の考え方がその後のイギリスの会計士達によって広く採用されたというガーナーの見解 (Ganer, *ibid.*, p. 265) を併せ考えるとき、吾々の見解は大略誤りなきものと思われる。而してイギリスにおけるインテグレーションの達成・普及従って工業会計制度の確立は J. Mann 以降の時期において考えられるべきではあるまいか。確立の時期については次稿において具体的に考察するであろう。

これまで史証してきたことから分るように、イギリスにおけるインテグレーションの実務的普及は決して、Garcke and Fells におつて吾々は確認することができないのである。そればかりか、一八八〇年代と一八九〇年代は「達成」を意図しつつも一面「達成」是非の論争時代すらあったとみられるのであり、特に一八九〇年代は正に工業会計制度確立の臨月であったと考察されるのである。こうした考え方が若しも許されるならば、一八七〇年代と一八八〇年代にイギリス工業会計が確立したとする、従来の所説を如何に理解するか。この所説を代表するものとして宮上教授の前掲書から次の三つの文章をまず引用しよう。

『原価計算と損益計算との結合を達成し工業会計を確立せしめたのは一八八七年ガーク、フェルズの著述である。原価計算及び損益計算の実践はこれらの著述よりも若干遅れていたかも知れない。前記ガーク、フェルス著初版が雑誌「会計士」においてあまりに理論的であると評されたにも拘らず、初版とあまり変らぬ第五版（一九〇二年）が同じ雑誌により理論的よりも寧ろ實際的に有益な資料を含むと評されているにみて、遅くとも一九〇二年には實際界において、工業会計の確立せることを知る』（宮上前掲書・三一ページ）。

『原価計算が材料賃銀計算の外に間接費（主として減価償却費）の割当計算をも含むに至り、かような組織的な原価計算が一般的に採用されるに至ったのは一八七〇／八〇年代頃のことである。又原価計算法の確立と共に原価計算に基く損益計算の確立即ち工業会計の確立をみたのもやはり同時代のことに属する』（宮上前掲書・一五ページ・傍点筆者）。

『原価計算確立の代表的著作をバタアスバイに、工業会計確立のそれをガーク、フェルズに見出す訳である』（宮上前掲書・二二ページ）。

これらの文章から知るように、同教授においては Garcke and Fells の文献を決定的資料として工業会計の確立期を規定しておられるが、「原価計算法の確立」と「工業会計の確立」とは「同時代のことに属する」というにはいささか裏づけとなる資料に乏しいのではあるまいか。同教授の見解と吾々のそれとが若干ズレてくる最初の原因は、「インテグレーション」の概念規定の相違に在る。同教授は、少くとも吾々が前に示した程度のインテグレーションは考えておられないようである（このことはさきに掲げた第二の文章からも分る）。だが、こうした同教授の前提にもとづくとしても吾々は Garcke and Fells のみに依拠して工業会計制度の確立を判断することは望ましいと考えないものである。勿論「遅くとも一九〇二年には實際界において、工業会計の確立せることを知る」として若干の時代のアロワンスを示しておられるが、そこにおいて、なお、Garcke and Fells をもって決定的資料とされているのである。彼らの文献が資料的にどの程度のウェイトを持っているかは既に吟味したところである。宮上教授の同著書

は極めて優れた力作であると考えているが、少くともインテグレーションの普及（従って工業会計制度の確立）の時代的规定において、やや非具體的な点があるのではあるまいか。勿論、吾々はここに五年間や十年間の単なる時代的ズレのみを殊更にとりあげて云々するものではないが、少くとも独占移行期におけるイギリスの尖鋭な矛盾が直ちに工業会計を制度的に現象せしめたのではなく、一方において原価計算は損益計算に結びつこうと意図しつつも、他方において原価計算は自からの一層の精密化（殊に間接費計算の成就）へ従って原価計算の管理的側面の強調をもつてして、独占資本の要求に耐えることのできた暫時的過程が在ったのではあるまいか。このように考えるものである。そして、このことはアメリカの場合についても類似的に考えられるわけである。

では、アメリカに移ろう。まず問題組上にあがるかと考えられるのは H. Metcalfe の文献であるが、リトルトンに従えばこれは全く問題対象とならない。すなわち「やや注目すべき著書としては、Henry Metcalfe : The Cost of Manufactures, New York, 1835. がある。この書物にしても会計学的見地からいえば不満だらけである。著者は巻末（二八九ページ）で、彼のいう原価表 cost sheets を現金勘定によって検証する方法を説明し得ない旨を告白している。これを一般的な言葉でいえば、原価記録と一般記録とを結合し得ないという意味なのである」（片野前掲訳書四八二ページ）という。ところがおもしろいのはガーナーの Metcalfe に対する見方である。ガーナーはいう、素価については原価表 cost sheets を通じ毎月末に財務記録との照合が可能であると（Garner, *ibid.*, p. 256.）。しかし、それとても充分なインテグレーションということはできないのであり、まして間接費が閑却視されていた点からいえばそこに多くの意義を寄せることは適當でないかも知れない。Metcalfe 以後、この種の問題について意見を述べたのは American Association of public Accountants (AIA の前身) の会長 Frank Broaker である。

彼の主張は、各種の原価計算表およびその他の材料・資金明細表と財務元帳とは *consumption journal* なる帳簿を媒介として結合されるというにある (The Accountant, 1897, p. 605)。この帳簿は如何にして記入されるのか必ずしも具体的に明らかでないが、これをまったく直ちにインテグレーションの例証となすことはできない。しかし少くとも原価記録をして、財務元帳に結合せしめようとした意図だけは見受けられる。このために Metcalfe にせよ Broker にせよ充分なインテグレーションをみることはできないのであるが、更に当時のアメリカの事情を強力に例証するものとして Arnold の調査報告がある。これは、十九世紀末葉におけるアメリカの優秀一五社について行った「インテグレーション」の実務的採用状態の調査で、当時の状況を示す貴重な資料の一つと考えられる。これについてガーナーは次の如く Arnold の結論を紹介している。いちぢか長いが重要なので原文のまま引用しておく。

“H. L. Arnold, a few years later, while discussing the cost records maintained by some fifteen prominent American firms of that period, mentioned that the common practice of the time was to keep inviolate the distinction between the financial and the cost books. One firm, for instance, had adopted an accounting arrangement in which the two had no relation or connection or modifying influence whatever on each other. A few concerns, however, according to Arnold, did attempt to carry some of the factory accounts on the commercial books; this idea, though, in his opinion served no real need. Absolutely no advantages, it seemed, would be obtained thereby which could not be gained by the complete independence of the cost accounting. Arnold concluded by stating emphatically that the factory accounting should be as separate as though the manufacturing independent

corporations," (Garner, *ibid.*, p. 263) すなわち二・三の会社におけるインテグレーションの単なる意図を除けば、殆んどその「実施」を見ることができないのである。かかるせまい範囲の調査から即断することは許されないが、少くとも当時のイギリスと比べると、アメリカではインテグレーションに対する関心は一層稀薄であったと考えられる。けだし意味のある事柄といわねばならない。

ところがこうした沈滞期において、ヨリ進歩的な整合論を提唱したのは一九〇二年における Eddis and Tindall (カナダ人) の文献である³⁾。彼らの見解は一九〇〇年以降のアメリカにおいて次第に滲透していったようである。ともかく前世紀末葉のアメリカにおいては、イギリスと同様に、インテグレーションの実務的普及を見ることができないのであり、従って又アメリカ工業会計制度の確立は当時においてはではなく今世紀に入ってから段階において問題とされるべきではあるまいか、つまり前世紀末葉の社会経済的基盤は「独占移行期型」の工業会計制度を反映するにとどまっていたのではなからうか、と考えるものである。次稿では、続いて、第一次世界大戦に入るまでの段階について考察しよう。

(1) 筆者はこうした疑問ないし反省ともいうべき点について、かつて示唆したことがある(立教経済学研究・第九巻第一号・二五四ページ)が、計らずも坂本藤良氏の特にすぐれた論稿(東京大学・経済学論集・第二三巻第一号・経営学における原価理論へ序説一)——その系譜と意義——一〇一—一〇五ページ)において同じような点が既に指摘されている。勿論同氏との間には、その見解についても、又用いた資料についても、更に反省の仕方においてもかなり相違する点はあるが、少くとも工業会計制度は一八七〇年代—一八八〇年代のイギリスにおいて確立したとする所説に疑義をさしはさむ点においては合致しているようである。

(2) E. Andrade, *Manufacturing Cost Accounts, Their Use and Treatment*, The Accountant, Feb. II, 1899, p. 171

(3) W. C. Eddis and W. B. Tindall, *Manufacturer's Accounts*, Toronto, 1902.