

S. P. ガーナー著

「原価計算発達史」について

S. Paul Garner, "Evolution of Cost Accounting to 1925", University of Alabama Press, 1954.

敷田禮二

はしがき

最近、イギリス・アメリカの両国において会計の歴史に関する二つの研究成果が発表されてゐる。その一つは Nicholas A. H. Stacey, English Accountancy 1800~1954—a study in social and economic history, London, 1954, PP. xvii, 295. である。S. Paul Garner, Evolution of Cost Accounting to 1925, University of Alabama Press, 1954, PP. xiv, 416. である。参考文献の数少ないこの種の研究分野におおつて、しかも機を一にして夫々特徴のある論著を見たことには一応の関心が寄せられる。前者の著書の特徴はこれを瞥見するならば次のような点に在る。すなわち一八〇〇年より現在に

「原価計算発達史」について

至る間のイギリス会計士業の機能的発展史を、その職業が関連する多くの分野（たとえば会計学・会計諸団体・会社法・税法・会計教育など）から多角的にとりあげて、分析研究しそれが理論的体系化を計つたものである。しかして、その方法は副題の示す如く社会経済の発展基盤においてこの社会的プロフェッションの歴史を捉えんと意図したものであり、著者は社会的制度としての会計士業の発達史を三つの発展段階（第一は記録計算の創始期より商業資本主義の初期まで、第二はそれ以後産業資本が出現するまでの時期、第三は産業革命より今日に至る期間）に分け、その第三の段階におけるものを更に質的に異れる二つの過程（一八〇〇年代・一九〇〇年代）に区分してそれらを本著の対象として具体的に研究している。著者は、ドップの著書 (Maurice Dobb, Studies in the Development of Capitalism, London, 1947) などを参考文献のはじめに掲げているが、会計の歴史についての研究分野では異彩を放つた構想をもちつゝいるようである。

後者ガーナーの著作は、前者のそれとくらべると、おほむごに社会経済的発展の基盤において会計の発展を段階づけたものではない。しかし社会経済的基址についての注意を全く怠っていないわけではなく、それはあくまで前著と比較するときにいわれることであつて、ガーナーは不十分ながら随処にこうした視野からの考察を行っている。ただここに指摘せる点は次の如くである。すなわちガーナーは工業会計制度の発展史を、社会経

済（より端的にいえば産業資本）の発展の諸反映として、しかも夫々本質的に異った特徴をもつ諸段階として、辿っていないことである。ところで本書の特異性はそこに扱う問題対象を原価計算および工業会計（本書においては原価計算と工業会計という意味の言葉は必ずしも明確に区別されていない、本稿にいう区別は「六」において示すであろう）そのものに置き、その範囲内で主要な諸問題（後に示す「目次」の第三章（第十一章）における諸問題）について夫々別個に、豊富な資料を駆使して、発展過程を跡づけていることである。その点両者は対蹠的な方法・内容をもっているとも考えられる。会計の史的研究に必要な原資料・関係文献の稀少なこと又その入手が極めて困難なこととは周知の如くであるが、ガーナーの用いた三百三十余種の文献資料のうちには吾国において未だ紹介されていないものもあると思われる。従ってここにガーナーの著を、若干の問題について熟視しながら、紹介せんとする理由は次の二つの事柄にあると約言することができる。

第一に工業会計の諸主要問題を夫々個別的にとりあげる方法を採用していることである。たとえば主要問題の一つたる間接費論の生成という事柄をとってみても、これは更にいくつかの主要問題に分けられる。すなわち、まず如何なる内容のものが間接費として認識され始めたのか？ 換言すれば間接費項目如何？ ということが問われなければならないし、又それらの項目は統括勘定としての間接費勘定で把握されたのは何時頃から

のことか？ 更に間接費の製品別・工程別配賦の手續と手段とに關する問題は何時如何なる形をもつて現れたのか？ ということなどが考えられねばならない。彼はこれらの主要問題を「第五章・製造間接費計算の発達」（六節に区分）において集中的にしかも時代的な流れにおいて論述している。勿論吾国でもこうしたとりあげ方は久保田教授（久保田音二郎著・間接費計算論・昭和二十八年）らによって既になされているところであるが、「目次」に見る如くガーナーの場合は研究全体をこの個別的方法によって強行している点が異っている。言葉をかえようと、この個別的なとりあげ方自体にいささか無理な点が見受けられるのである。各主要問題、たとえば直接材料費計算・直接労務費計算・製造間接費計算（間接費項目・間接費勘定・間接費配賦率）・個別、工程別原価計算・製造勘定と財務勘定とのインテグレーションなどの問題について夫々を別個に時代的に考察していこうとする方法は、結果が集中的なものとなり従って問題が整理して理解されるという長所をもつ。だがその反面、工業会計の諸問題をそれら相互の関連性において同時に論じていないということから、全体としての工業会計の発展段階的规定をなすことを困難ならしめるという短所をもつ。果せるかな彼は「序文」の最後の箇所および結論ともいうべき「第十二章」においてそれを暴露している（そのことに関する筆者の見解は本稿の「三」において述べるであろう）。かくてガーナーの方法には長短二面の存することを知るのである。

第二の理由は次の如くである。一般に史的研究の態度としてはいふまでもなく常に能う限り多くの資料を求め従来の見解について一層決定的な認識ならし裏づけをなすとともに更に必要あれば修正を加えることが望ましいのであるが、本書も又そうした資料の役目を果すものの一つである。このことについて一例を示そう。一般にアメリカ工業会計制度の確立は前世紀末葉におけるイギリスのそれとの交渉(交流)のうち問題となれ(勿論ハリソンやキヤマンを典型として、一九三〇年代において標準原価計算制度として確立したという表現も可能であるが、筆者は実際原価計算制度として「確立」した時代もアメリカ工業会計史において認めることが可能であり又具体的な見方であると思う)、それ以前の時代の事情については、イギリスより単に移植されたという程度にしから見られていない。筆者はかかる推定的論旨を必ずしも否定するものではないが、そこに具体的な史証上の若干の不满を抱かなうでもなかった。だがここに彼の著を見るとき「移植」期における事情をかなり具体的に知る(本稿二四八ページ参照)ことができ、又「移植」という事実について大凡これを確認するものである。何故ならアメリカ人でありアメリカにおいてこの種の研究に従事しリトルトンらとともにかなりの地位を斯界に保っているガーナーは次の如く云つてゐる。 *Chapman* (The writers of accounting and bookkeeping texts in the United States almost entirely ignored industrial accounting topics until around 1835,

「原価計算発達史」について

Garner, ibid., P. 76) 又 *Chapman* に本書にならう (English cost accountants contributed a large proportion of the original ideas and procedures before 1900. After that date the American theorists and practitioners forged ahead of their British contemporaries,....., *Garner, ibid., P. 34*) と。彼のこうした多くの資料にもうく判断は各処に見られるのであるが、ともかく本書については「従来の見解」を確認ならし検討してらくという発展的な目で見ることが必要ではないかと思われる。これ本稿がガーナーの著書をとりあげた第二のゆゑである。

さてガーナー博士について一言しておこう。現在彼はアラバマ大学の会計学部長であり公認会計士でもある。又一九五一年度における A・A・A の会長でもあった。著書(共著)として *Elementary Cost Accounting, Advanced Accounting, Vols. I and II, and Advanced Accounting Problems* がある。これの他に *Historical Development of Cost Accounting, the Accounting Review, Oct. 1948* があるが、その考え方や内容は本書において発展的に吸収されているようである。紹介にさきだち本書の目次をつぎに示しておこう(但し各標題から夫々の内容を理解することを容易ならしめるために、必ずしも原文に忠実には訳さない)。

序 文	ix
第一章 中世期における原価計算	1

「原価計算発達史」について

第二章 イギリス・フランス・アメリカを中心とする一八八五年までの原価計算の発展……………27

第三章 直接材料費計算の発達……………91

 第一節 原・材料の操作と管理

 第二節 材料庫出請求書とその金額記入

第四章 直接労務費計算の発達……………109

第五章 製造間接費計算の発達……………122

 第一節 製造間接費項目

 第二節 利子費

 第三節 間接費勘定

 第四節 間接費の製品別配賦

 第五節 予定間接費と不働時間の問題

 第六節 部門化と間接費の配賦

第六章 原価記録と財務記録との結合の発達……………255

第七章 部門別損益計算の発達……………276

第八章 副産物会計の発達……………285

第九章 作業層に関する会計の発達……………297

第十章 工場棚卸資産評価について用いる方法と理論の発達……………308

第十一章 工程別・個別原価計算方法の発達……………324

第十二章 以上の論述より……………341

「序文」。ここではまず本著の基本的目的ないし執筆の動機ともいふべき事柄を明らかにしている。すなわち、ここ数年前までは原価計算の発展史に関する研究は非常に不活潑であり、若干の例外ありといえどもそれらは全く限られた範囲内での研究に過ぎないとして、斯学のかかる停滞を除去せんとする試図が本著の目的であると述べている。その目的の達成如何は別として、体系的研究の多く見られなかったことは事実であろう。かのリトルトンの“Evolution of Accounting to 1900”においては原価計算の発展史を扱った部分は僅少（勿論原価計算工業会計の飛躍的発展は今世紀以降のことに属するためであろう）なのであるが、こうしたところにガーナーの筆を執った動機があるようである。事実彼は「序文」の最後において、A. C. Littleton, R. S. Edwards, David Solomons, Raymond De Roover and Florence Edler De Rooverの諸文献から研究上の強い刺激をうけたと述べている。ともかく彼の意図はこうしたところから生れてきているようであるが、本著の構成はリトルトンの前掲書のそれとよい対照を成すかも知れない。リトルトンにおいては会計全般が主として取り扱われているのに対しガーナーは原価計算および工業会計を主要な研究対象としている、その意味で両著はたがい相補うものともいえるであろう。次に彼は二つの断りを述べている。第一に、本著では主とし

て実際製造原価に關して、「目次」の主要問題を扱うとしてゐる。すなわちここでは標準原価計算の發展史の検討を避けるとし、この問題は当然別著において論ぜられるべきであるという意味のことを述べてゐる。或いは彼自から「別著」を既に手がけているのかも知れないが、このように標準原価計算排除という前提を置くときは本著の対象となる年代は必然ハリソンやキヤマン以前の時代に限定されることになる。だが標準原価の問題を回避するといひながらも今世紀初期の文献を用いるに際していささかそれにふれないでもない。それは筆者の考えによると、その当時すでに H. Church や Whitmore (夫々一九〇一年・一九〇六年に周知の著作を発表してゐる)らについて標準原価の萌芽が見られるのであり、この問題は一九二五年まで(表題に見る如く彼はかかる年度の限定をも設けている)の枠内に含まれるからである。しかし彼のこのような前提による論述の成果如何はこれまた別問題なので、そのことは「第五章」「第五節」の紹介箇處において吟味しよう。第二に、本著の地域的研究対象はイギリス・アメリカ・フランスその他であるとし、最初イギリスの専門家達が研究の主導権を握っていたが、一九〇〇年以降はアメリカ人にそれを奪われたとする。かかる見解は吾國の研究者のそれと大凡符合するところであるが、本文中には、一九〇〇年以前のアメリカにおける文献をかなり重視している点が見受けられる。

ついで彼は、本著はこれを年代的見地から四つの部分に分け

「原価計算發展史」について

られるとし、夫々の部分について簡述してゐる。第一の部分は、前に示した「目次」の第一章に當るが、工場の記録が最初複式簿記原理の中に含められたいくつかの例(換言すれば製造工程の勘定の把握の最初の例)について論を進め、その段階は丁度中期(*the medieval era*、本著では一七〇〇年までの時期を意味する)に相當するという。而して彼がこの部分で強調したいのは、産業革命を遡ること幾世紀か前にすでに製造原価概念(*cost of production concept*)は認められていた、ということを指摘する点に在ると述べてゐる。とまれ、「製造原価」といつてもそれが如何なる程度の内容をもったものを指すのか? 又「認められた」といつても果してそれが当時の支配的・一般的な認承であつたかどうかという疑問が残される。この点は工業会計制度發展史における萌芽期の問題としてしばしば論ぜられるところであるが、ガーナーの場合にはこれらの疑問を解消するための彼の判断の基準(概念規定)について必ずしも明瞭な表現を見出すことができない。このことについて筆者は既に指摘したことがある(拙稿・工業会計制度發展史における萌芽期について・立教経済学研究・第八卷第二号・二九〇ページ参照)が、かくて数年前に發表したガーナーの前掲論文における見方は本著においても尙依然として基本的に変つていないことを知るのである。

第二の部分(「目次」の第二章に相當する部分)においては、一七〇〇年から一八八五年に至る間に生じた基本的問題を注視

しながら当時の工業会計の展開の跡を辿り、特にイギリスに関してそれを強調的にのべるであらうと云う。彼がここで問題にしている諸文献の一部はこれを時代的に見るとき止に工業会計制度の萌芽期（商業資本が産業資本に転化する過渡的段階ならびに産業資本主義の段階）に該当し更に確立期にまで及ぶものであり、後者のそれは産業資本の典型的発展を遂げたイギリスの一八七〇〜一八八〇年代（独占展開期）における産物であると考えられている。従つてこの「部分」では工業会計制度の「萌芽期」および「確立期」の問題を扱つてゐることも見るべきである。

第三の部分(第三章から第十一章までの九つの章に当る部分)では、原価計算(内容的には殆んど吾々のいう工業会計)に関する九つの問題について夫々を個別的に生成・発展という観点から、考察するであらうと云う。さらにこれら九つのものは一九二五年までの間に問題とされた主要なものであるとしてゐる。そこでここにあげられている事例は、「確立期」(イギリス)の一部およびイギリス・アメリカ兩國の「交渉期」さらにアメリカにおける独自の「展開期」(すなわち一九〇四年より一九一七年に至る標準原価計算の萌芽期であると考へる)にまで達するものである。展開期の主たる例として、第五章・第五節において間接費の予定配賦率の生成を遊休設備費との関連性におよぶ論ずべく多くの紙巾を割つてゐる(Garner, *ibid.*, P. P. 201~243) といふことができる。

最後の部分(つまり第十二章)に関して、*“The last chapter (Chapter XII) presents some inductions which seem to be justified from this study and the rather extensive investigation which has accompanied it. The remarks in Chapter XII, however, should not be considered conclusions, the reason being that cost evolution by its very nature is dynamic rather than static, and no statement's made in regard thereto can be final or definitive.”* (Garner, *ibid.*, P. xii) といふ結論を避け induction という言葉を用いたのは、このことは前に述べた如く問題のある箇處なので、本稿の最後において改めて著者のこの態度を吟味してみた。

二

「第一章・中世期における原価計算」。本章においてガーナーが中心問題とする点は「製造工程の勘定的把握」・「製造原価概念」の生成論にあると前に述べたが、彼は冒頭「工業会計は産業革命における工場制度の普及に起源を有する」という従来の一般的見解(その例として三つの引用文 A. C. Little's, *Accounting Evolution to 1900*, P. P. 420~421, 1933; DK Scott, *The Cultural Significance of Accounts*, P. 143, 1931; Walter Scott, *The Principles and Practice of Cost Accounting*, P. 7, 1947. をあげてゐる)を否定し、これを十四・

五世紀のイタリー・イギリス・フランスおよびドイツにまで遡って見出し得ると主張するのである。吾々の考え方によると工業会計の萌芽は商業資本が産業資本に転化する過渡的段階以降の経営形態に見出されるのであるが、彼は商業資本主義の段階において既にこれを認めようとするものである。このことが前に明らかにされたように彼の場合には工業会計の概念規定が不明瞭であり、史証せんとして用いられた資料自体が当時の段階において普遍性したがって重要性をもっていたものか否かという疑問があるので、ここでは彼の「工業会計の生成論」ないし「萌芽期論」に関する基本的な考え方については多くを述べ得ない。従つて以下に彼のあげる資料を列挙することにせよ。

が、彼は (John Manger Fells, "Cost Accounting; its evolution and its trend," The Accountants (England), LX, 1919, Abbott Payson Usher, "Industrial History of England," 1920.) に示された King Henry VII (1485-1509) 当時のイギリス最初の文献に注目しようとする。すなわち、組織化された中世ギルドの枠楕からのがれて自から生産せる製品を自由に販売すべく、都市から農村へ移動して新しい工業経営体を建設せんとした多くの所謂モール・マスター (毛織物工業を中軸とする) の計算のうち原価記録を見出すこととする彼の意図が見受けられる。しかしここでは如何なる計算が行われていたかについて何ら具体的な説明が下されてゐないことと

「原価計算発達史」について

惜まれるのである。何故ならば未来のマニファクチュア経営者たるモール・マスターの記録について工業会計の萌芽が問題とされたかも知れないからである。この点 (E. H. Byrne, Genoese Shipping in the Twelfth and Thirteenth Centuries, Publication No. 5, Monograph No. I——Mediæval Academy, 1930.——) によつて、Genoese ship の書記 (scribes) であり今日の船舶の事務長 (purser) の原価算定に関する記録を紹介しているが、あまりまとまつた資料ではない。次に、十六・七世紀におけるかの有名なフッカー家の経営記録に関する (Ladwig Scheuermann, Die Fugger als Monanindustrielle in Tyrol und Karnten, Richard Ehrenberg, Das Zeitalter der Fugger) から引用して製造に関する諸勸定を説明しよう。しかし彼はフッカー家の記録をまつて厳密な意味での工業会計と考へることにはなからず、特殊の製造工業 (すなわち採鉄・精錬業) に必要な記録計算の適用を一層指向したものであると述べている。ついで、十五・六世紀を過する数十年間に銀行業および絹・毛織物製造業を行ったかのメディチ家の記録に言及し、これをもつて工業経営に採用された簿記の興味ある一例であるといつてゐる。この資料についてガーナーはかなりの紙巾を充てて説明しているが、それは主として (Flor. n. e. Edler 《後掲レイヤントの表》) Glossary of Mediæval Terms in Business, Italian Series, 1200—1670, Cambridge: The Mediæval Academy of America, 1934,

二四五

Raymond de Roover, *Florentine Fira of Cloth Manufacturers, Speculum*, XVI, Jan. 1941.) に依拠してゐる。次に一三二八年に始まるフロレンスの毛織物製造業者としての Del Bene 商会の計算記録を (Edward Peraglio, *Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping*, 1938) によつて示し、次にイタリーの Prato にあつた隆盛を著わめた毛織物製造業 (一三八二年に *Francesco di Marco* によつて最初の工場が Prato に設立された) の記録を (B. Pandorf, *Die Anfänge der Betriebsbuchhaltung, Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung*, XII, 1930.) によつて簡述してゐるが、これらについては吾國でもすでに久保田教授らによつて紹介されている (久保田音二郎著・間接費計算論・昭和二十八年) のでここに再述しない。また北部イタリーの都市 Arezzo にあつた Compagnia de Lazzaro di Giovanni de Feo Bracci の記録を (F. Metis, *Storia della Ragioneria, Bologna: Dott. Cesare Zufri*, 1950) によつて簡述してゐる。この点でオランダのアンナワープにおつて開業した Christopher Plantin の印刷出版業の会計をフロレンス・エドラーの研究論文によつて検討してゐるのであるが、かかる検討および筆者のプランタン観については拙稿前掲論文に詳述してゐるのでここは省略する。

最後に、本章にあげた資料の検討を「要約 (Garner, *ibid.*, P. P. 25~26)」として、次の如く述べてゐる。すなわち前述の

如き中世期における原価計算の諸資料から、原価算定の技術は一三五〇年より一六〇〇年にいたる間にその起源をもつと立証されるとしても、十六世紀末には原価計算が一般に行われていたとしような結論にまでいそいそではならないと。さらに実際問題として既述の諸資料は広範な利用に供されていたものか否か明かでないといつてゐるが、ガーナーは「要約」においてかなり慎重な態度をとつてゐることが分る。従つてまた、彼が冒頭にあげた最初の「主張」に反して、ここではいそいそか自己批判をなしてゐると思われる。また当時の計算の目的は何んであつたかという自問に対し次の如く自答してゐる。それは(一)製造工程を会計数字によつて管理すること、(二)材料使用上の屑および仕損じの抑制にあつたようであると。そして当時の諸記録は一般に定期的かつ精密な損益計算を維持するために用いられたものではなく又製品の販売価格形成上原価を算定すべく用いられたものも少なかつたといふ意見 (Yaney, *ibid.*, P. P. 110~113) を肯定してゐるのである (Garner, *ibid.*, P. 25)。³ 他面、製造間接費が問題俎上にあがらなかつたとしてゐることはどうまでもない。

三

「第二章・イギリス・アメリカ・フランスを中心とする一八八五年までの原価計算の発展」。この章では、「序文」において述べた如く、一七〇〇年から一八八五年に至る時期のイギリス

・アメリカ・フランスを中心とするこの種計算制度の発展を跡づけているのであるが、この時期をイギリスについて見ると丁度産業革命の過程を経て商業資本が産業資本に転化し一八二〇年にはその国の産業資本は一般に確立するに至り更に一八七〇〜一八八〇年代の独占段階にまで達する永い過程に相当しているのである。それだからこの時期は大凡工業会計制度の「萌芽期」・原価計算制度の「確立期」の問題分野として注意されねばならないと筆者は考えるのである。ではガーナーにおいてはそのことが如何に理解されているのであろうか。

まづ、「中世期」の諸文献にみられる工業会計は例外的な存在であった、という前章末の要約を反覆し、それは当時商業取引が基軸的であったことから精細な工業計算を一般に必要としなかつたためであるといひ、次の過程（つまり本章で対象とする時代）においては多くの新しい計算方法の必要性に達着して工業会計は一段の進境を見せるのであるという。而してこれらの多くの必要性は機械工業・採炭業・織維業・鉄道業（当時の鉄道敷設が時代の寵児として脚光を浴びたことはいふまでもあるまい）を主軸とする産業の急速な勃興に由来するものであり、より具体的にはそれら産業における諸固定設備に投せられた膨大な資本の要請にもとづいて生じた必要性（つまり経営計算上の複雑困難な諸問題を解決せんとする）である旨を述べている。そしてこの必要性として五項目の事柄をあげている（Gardner, *ibid.*, P. P. 28~29）。さて、ここにもみる如く、当時の

「原価計算発達史」について

工業会計の発展は基礎「産業の急速な勃興に由来する」のである「それらの産業における諸固定設備に投せられた膨大な資本の要請」にもとづくものである、というのがガーナーの考え方であり、かかる考え方は本章において対象となる全資料について一貫して流れているようである。筆者はこのこと自体について一応誤りはないと考えるが、彼の「考え方」のみをもってしては一七〇〇年より一八八五年に至るかくも永い時代の工業会計を発展段階的に具体的に把握することは不可能であるといわねばならない。事実彼の論述はそのことを如実に物語っているのであるが、その原因は彼の思考においては投下資本額の増大にのみ注意が集中され資本の運動という物質の重要な属性にまで考えおよび得なかつたということに在る。換言すれば資本の質を知らずしてその量のみを問題としたということが出来る。

それだからこそ、彼の史観においては決して発展段階の規定が行い得ないのである。いうなれば、発展段階とはただ単に量的増大の過程であり、量的変化が質的变化を結果しないという形而上学的ガーナーの思惟がそこに発見される。経営の計算制度は資本の運動にもとづいて生成・推転するが、資本計算としての工業会計も又資本の発展段階を反映した種々相をもつて自己表出するのである。従つて商業資本が産業資本に転化する過程（問屋制家内工業・マニファクチュアなる経営形態の段階）および産業資本主義の過程における工業会計制度（萌芽形態）と独占資本の段階における工業会計制度（確立形態）とは本質的

には區別して考えられねばならない。勿論こうした区分はきわめて骨子的なものであるが、かくするときは始めて、工業会計制度の歴史に関する具体的な発展段階的認識が可能となるのである。又資本の特定発展段階が次の段階に転化する必然性は工業会計の現象として早くも読み取ることが可能な場合もある。

いささか卑見を述べすぎたかの如くであるが次に移ろう。資料の検討にさきだちガーナーはこの種の研究に必要な原資料のきわめて僅少なことを指摘している。このことは又吾国の研究者達によって等しくいわれているのであるが、その理由として彼は若干の引用文にそれを求めている。しかし特にとりたてていう程のものではない。

さて本章の内容が若し三つの部分にわけられるとしたならば、第一はガーナーが自からの方法論を述べている箇所であり、第二はイギリス・フランスなどの資料を中心とする敘述であり、第三はアメリカ殊にその国における一八八〇年代以後の資料にもとづく検討部分である。筆者は第一の部分については既に紹介・批判したわけであり、次に第二の部分については既に紹介が順序となる。しかし本稿ではそのことを省略しよう。何故ならば、ガーナーがそこに用いた資料の殆んどについては吾国の学者達によって既に優れた吟味がなされており、ガーナーの吟味には特異な点が見当たらないからである。それでは第三の部分に入ろう。ここではアメリカにおける発展を辿っているのが、一般に多くは知られていないと思われるので要点を見て

おこう。まづ、アメリカの簿記・会計に関する執筆者は一八八五年頃まで工業会計について殆んど注意を払っていないという。そして第二にあげているのは (J. H. Godwin, *Godwin's Improved Bookkeeping*, 4th ed., 1881. — この著者は一九〇八年の第二十六版までつづいている) である。その著の特異性たる製造勘定 (元帳) を説明し、そこに記帳される項目 (特に間接費) については余り明らかにされていない、而して Goodwin のそれに類似した諸方法が南北戦争の前後三十年間のアメリカにおいて広く用いられていたことは明らかに推定されるとしている (Garner, *ibid.*, p. 77)。そしてこのことは Business Historical Society の主催する共同研究や Harvard Studies in Business History などによって過去一〇年間のうちに明らかとされているとして後掲の諸文献を検討している。Goodwin の著において間接費の問題が不明確である以上、彼の方法をかのバタースバイやノールトン (双方ともイギリス) のそれと比較することは必ずしも適當ではないが、彼らと同じ時代にアメリカにおいてもかなりの程度の内容をもった工業会計の文献が普及していたとしても徹底的誤謬ではあるまい。このことはアメリカ工業会計制度の發展史上 (特にイギリス・アメリカの交流期に入る前夜の) 問題となるのではあるまいか。ここに問題とは交流期前後における事情の具体的理解に関するものである (George S. Gibb, *The Whitesmiths of Taunton—A History of Reed and Barton, Harvard*

Univ. Press, 1943; Thomas R. Navin, *The Whitin Machine Works Since 1831*, Harvard Univ. Press, 1950; G. S. Gibb, *The Saco-Lowell Shops*, Harvard Univ. Press, 1950; Evelyn H. Knowlton, *Pepperell's Progress*, Harvard Univ. Press, 1948; W. W. Cauley, *A Study of the Accounting Records of the Shelby Iron Company*, Univ. of Alabama, 1948.)

四

ここに検討する「第三章・直接材料費計算の発達」および「第四章・直接労務費計算の発達」(Garner, *ibid.*, P. P. 91 ~ 121)の二つの章において直接費計算論の発展史を述べているのであるが、時代的には「第二章」以降における発展を扱っている。従って「序文」でふれた如き「交渉期(交流期)・「展開期」の問題に関わる時代である。又ここにいう「直接費」との相対的概念として理解される「間接費」の計算論の発達について述べている次の「第五章」はやはり同じ時代に関するものである。そしてこの注目すべきことは直接費の問題に限ってこれを集中的にとりあげたことである。一般に見られる方法は、間接費の問題を中心にして直接費論を附随的にそれに関連せしめながら発達史を論ずるところのものなのである。そのわけは確立期以降において間接費が決定的に重要な問題となつたところとに在る。だが従来体系的にとりあげることの少かつた直

接費計算の生成発展の問題を集中的に考察しようとしたガーナーの意図は一応是と認めねばならぬ。又「はしがき」において述べた如く、この方法は本書の特徴の一つでもある。

「第三章・直接材料費計算の発達」はこれを二節(「第一節・原材料の操作と管理」および「第二節・材料庫出請求書との金額記入」)に区分しているが、「第一節」のはじめにおいて次の如く述べている。すなわち素価ないし直接費の計算技術は、例えば「第一章」に示した中世紀のフロレンスやヴェニスにおける史実の如く、かなり古くからあると。また十九世紀に入つてからでもペイヤンやクロンホルムの業績の如きは特に注目に値すると。一般に直接費計算の発達は間接費計算のそれに対してはるかに先立つたものであり、その理由は後者の計算対象となる諸費目の発生が前者の諸費目の発生よりかなりおくれることに在るのであり、そのおくれる根本の原因がまた社会経済の発展過程において見られることはいふまでもあるまい。そして彼は必ずメタカルン(an American Army Ordnance officer)の著書(H. Metcalfe, *Cost of Manufactures*, N. Y. 1st ed, 1885, 3rd ed, 1967)を引用して、Garcke & Fellis(1887年イギリス)、G. P. Norton(1889年イギリス)、J. S. Lewis(1896年イギリス)、H. L. Arnold(1885年アメリカ)、H. Diemer(1900年アメリカ)、H. L. C. Hall(1904年アメリカ)、J. L. Nicholson(1909年アメリカ)「括弧内の数字は夫々の代表作発表年度を示す」を説明し「By the

end of the first decade of this century, therefore, most of the theories and techniques in regard to the handling and control of raw material had been worked out." (Garnier, *ibid.*, P. 98) と云ふ。而して吾々はそれらの論旨から直接材料費計算の完成(その概念の規定の仕方によつて内容は種々異り一様にいうことはできないのだが)した決定的年代と地域とを具体的に知り得ない不満をもつ。又そのことを読者に對し知らせることができてこそ彼のとつた方法は真に「本書の特徴の一つ」として表現するのである。げだし「一応」是としたゆえんはここにある。このような難点は「第四章」(紹介を省略)においても同じように見られる。さてメタカルフの材料費計算方法はすぐれているとし特に材料のあるゆる移動を記録するカード(価額記入欄指圖書番号欄のある)や ledger slip (倉庫帳に相当)を説明している。他面メタカルフのいう機構が必ずしも充分なものでもないといふことを、F. W. Taylor と Oberlin Smith のメタカルフに對する批判文を掲げることによつて、認めてゐる。これらのことはともかく、ガーナーのメタカルフ觀について一言しておこう。彼はこの章に限らず以下の各章において、メタカルフの文献を殆んど常に引き出しその説明のために多くのスペースをさいている。だがそうかといつてその業績を常に劃期的なものとしてゐるわけでもない。メタカルフについては吾国でも二・三紹介されている(間接費論についてのみである)が、さほどリマーカーブルなものとは考え

られていない(例えば久保田教授前掲書・一三〇ページ―一三一ページ)。リトルトンも又メタカルフの所論を多くには高く評價してゐない(片野一郎訳・リトルトン會計発達史・四八五ページ―四八六ページ)。それにも拘わらず、ガーナーがこれを全面的にとりあげてゐることは、必ずしも同国人に對する厚意だけに依るものとは考えられない。しかもとせば「特に劃期的」でないものを何故あえて広く問題にしているのか? 推定するに、それは「交流期」において既にアメリカ独自の發展のきざしを強く認めようとするからではあるまいか。そしてかかる意図を果すべくメタカルフを始め当時のアメリカの諸資料を以下にあげてゐるのではあるまいか。若しこの推定が論証されるときならば、アメリカの独占發生期(一八八〇年―一八九〇年)の反映としてのアメリカ的工業會計(特に顯著なニュアンスをもつてゐるものでもないだろう)が考えられるわけである(「第二節」省略)。

五

「第五章・製造間接費計算の発達」は、前にあげた「目次」に見る如く、これを六つの主要な節に区分して論じてゐる。一般に製造間接費計算の歴史について考えようとするとき、まづ何時頃から如何なるものがその構成内容(つまりガーナーにおいては素価以外に製造原価を構成するものをいう)として認められてきたかを知り、つぎにそれらの内容(ないし項目)は何

時統括勘定（間接費勘定）によって把握されたのかを辿り、而して間接費の製品別工程別部門別配賦の手段（配賦率）・手続に及ばねばならない。ガーナーも又そうした基本的視角から論をすすめているのである。「第一節・製造間接費項目」では、一八八五年以前においてこの問題を論じたるものは極めて少くたとえばかの Payen (1817) や Cronhelm (1817) の所論は例外的なものであるという。また R. Hamilton (1788) の間接費項目（機械の維持費・利子費・税金など）をあげている。而して次に Battersby (1878) の著に言及しているのであるが、その前に当然かの Babbage (1832) にふれてしかるべきところそれが見受けられぬ。一般に十九世紀前半までは間接費生成の前夜として理解されているが、さうした点について、多少しく具体的研究の必要があつたのではあるまいか。他面、間接費論の生成・発展過程については非常に多くの資料に亘つて分析している。ここで一々それを見ることはできないので、次の点を指摘するにとどめよう。彼は時代的に一九二五年頃までを扱っているがいまこれを二つの過程に分ければ、第一は前世紀後半の「生成」過程で第二は今世紀初頭の発展過程である。前者の過程（ガルク、フェルスを中心とする）に当る時代についてガーナーはアメリカ・イギリス共に「間接費の内容」について極めて活潑な意見が表明をされているが、一八九七年からは殊にアメリカにおいてはげしく討議がなされてあり、例えば American Society of Mechanical Engineers に於ける討論

はその一つであるという。吾々のいう後者の「発展」過程においては、一九〇〇年以降、間接費の内容を云々するに際し、アメリカの権威筋はハミルトン・チャーチに從つた (Garner, *ibid.*, P. 134) といふ見解を示してゐる（ここに筆者のいう生成過程とは間接費の内容が認定されるとともに他の間接費主要問題が大凡体系的に認識された過程で、発展過程とはさらに間接費の配賦率へとくに予定率」に関連して遊休設備費が中心問題となる段階である）。尙「第二節」には imputed cost の一典型たる投下資本の利子費につづいてその原価性云々の歴史を論じてゐる (Garner, *ibid.*, P. P. 142~161) が、特にこれを一つの問題として時代的に吟味した点は注目される。

「第三節・間接費勘定」においては、間接費が何時頃から統括勘定によって把握されてきたかという。間接費計算論の重要な一つの問題を考えてゐるわけである。例によつてこの過程を「生成」と「発展」の二つに分けてガーナーの所説を見よう。まず生成過程については若干の資料を説明し、今世紀以前は間接費勘定についてあまり注意されなかつたといふ更にその理由二つをあげてゐる (Garner, *ibid.*, P. P. 161~162)。次の発展過程に當る時代のものとつて H. Church “shop charge account” (一九〇一年の版) をはじめ、アメリカ人 Vedder の統括勘定たる “accruing manufacturing expense” (H. C. M. Vedder, *Cost Accounting: an exposition of its theories & principles, The Accountant, Nov., 1905.*) 等同じ

アメリカ人 Deighton の統括勘定 (*H. Deighton, Cost System of an Engineering Works, The Engineering Magazine, XXIX, 1905*) を更に Knoepfel の「統括勘定」 (*G. E. Knoepfel, The Engineering Magazine, XXXII, 1920*) と非統括勘定をあけてゐる。そして H. Church, J. L. Nicholson の方法を例にとり、多くの権威筋が有効な方法を案出する前に、アメリカでは一九一〇年までに間接費勘定の考え方が完成された (*Garner, ibid., P. 168*) と言明してゐる。そして以後この勘定は一層精密化された (特に間接費差額勘定なども発生する) ということを諸資料にもつき年代順に詳述してゐるが、ここでの問題は一面、標準原価計算の萌芽期 (つまり序文の項でふれたように、アメリカにおける工業会計の独自の「展開期」といふ観点から眺める必要が充分にある。しかし問題を實際数字の計算に限定するというのが著者の立前であつた。

「第四節・間接費の製品別配賦」。間接費が製造原価としての地位を獲得し、同時に統括勘定によるその把握が達成され、他方間接費の適正な配賦という問題が出現する。こうした段階における工業会計はいよいよもつて近代的なものへと接近するのである。ところどころかかる配賦が如何に困難かつ重要なものであるかについてはいふまでもないが、それは何故か。その理由は「配賦対象について直接には untraceable である」といふ間接費自体の性質のうちに吾々は一応求めることができる。また

独占段階においていよいよ増大する固定設備費の総原価中に占める割合をも大ならしめ、従つてこの量的見地からも配賦問題は前の「困難」性と相俟つて重要化するといふ一面看取りするのである。ではさういふ重要化の段階が工業会計制度の発展史上いつ頃から具体的にどんな姿をもつて表れてきていたのであろうか。吾々はこの視点から絶えずガーナーの論述を見る必要があると考えるのである。

彼は間接費配賦問題が一八七〇年代より工業会計の諸主要問題中もつとも重要なものとなつたという事実を、まづ本節の冒頭において認めてゐる。そしてその年代以降の配賦論を辿り、更に「注意深い配賦の重要性を執筆者達は認め始めたが、彼らの殆んどは配賦計算上の適確な理論的把握を一八九〇年に至るまでは果し得なかつた」 (*Garner, ibid., P. 187*) という意味のことを述べてゐる。それはアメリカ資本主義経済の当時の発展段階の特徴にてらして、充分に考られねばならない点であらう。そこでガーナーは一八九〇年代以後には極めて多くの文献が現れたとしてそれらを説明してゐるが、そのうちで最も多くのスペースをさいてゐるのは H. Church (一九〇一年、一九〇九年、一九一〇年、一九一七年、一九三〇年に漸次自己の理論を発展させてゐる) の「間接費を要素別に夫々異つた基準によつて生産中心点 (機械) に配賦する」といふ方法および正常率 (*normal rate*) と補充率 (*supplementary rate*) に関するかの實際原価貫徹思想についてであり、又 Whitmore の理

論に關してである。当時における多くの論者のうちこの二人が
圧勝的存在であったことについては吾国の研究者によつても夙
に究められてゐるが、ガーナーも又そのことを充分認めてい
ようである。ところで間接費の配賦方法の完成期は、その時す
でに達成されてゐる直接費計算方法と相突つて原価計算の完成
期と見られるのであるが、ガーナーの場合配賦方法の完成は大
凡一八九〇年頃であるという目安をたててゐるようである。吾
國においては一般に一八七〇—一八八〇年代のイギリスにおい
てであると見られてゐるが、彼の場合はそれより約一〇年間お
くれており而も決定的な資料を挙げてゐるのではない。「第五
節・予定間接費と不働時間の問題」。ここで敘述はこれを要
約するならば次のようである。すなわち、予定率問題は既に一
八九〇年代に見られるが、不働時間の問題とともに工業會計の
文献史上その重要性を示し始めたのは一九〇〇年前後において
であるとし、更に一九〇二年より一九二〇年に至る間の研究者
達の殆んどは H. Church の方法に追従しそれを一段と精密に
仕上げたのである旨を述べてゐる。そしてチャーチの一九一七
年までの理論展開を中心に他の文献を併せて説明してゐるので
ある。予定配賦率・不働費の問題を一応理論体系として最初に
認識したのはチャーチであることにガーナーも又異論は
ないようである。

ここに述べた「要約」からも知るように、ガーナーは予定率
・不働費の問題を「第五章」の各節において採用したと同じ論

「原価計算発達史」について

法をもつて説いてるのであるが、筆者の見解によれば實際原
価計算の發展史のみに問題を限定する本書の場合にはそうした
論法で予定率・不働費をここにとりあげるよりも、むしろこの
問題を標準原価計算の發展史の萌芽という視角から別に扱つた
方が一層理論の体系化が計られたものではあるまいか。かくて問
題範囲を一九二五年までに限定し而も實際原価計算のみを対象
としたこと自体にいささか無理があつたと思われる。さて本節
におけるもう一つのガーナーの考え方を指摘しておこう。彼は
間接費に關する予定率および不働費の問題は相互に密接な關係
にあることから双方同時に論ぜらるべしといひ、その理由とし
て、若し予定率を用いることが不必要であるならば遊休設備費
(不働費)の問題は比較的容易に扱ひうるだらう(Garner, *ibid.*,
P. P. 202~203)と述べてゐる。ここで予定率と不働費の問
題と相互の關連性において捉えんとする意図は正しいが、その
理由は若干不十分のようである。「第六節・部門化と間接費の配
賦」には特にとりあげる問題も見当らないのでこれを省略する。

六

「第六章・原価記録と財務記録との結合の発達」。いままで
の紹介に見てきた如く、「第三章」・「第四章」および「第五
章」においては、直接材料費・直接労務費・製造間接費なる三つ
の原価要素の計算体系(原価計算)の發展史が夫々述べられた
のであり、而してそれらの完成期についてはあまり具体的な理

解を得ることができないというのが吾々のガーナーに対する解
 釈であった。しかし前章「第四節」でふれた如く、ガーナーの
 論旨は大凡一八九〇年頃々にこの種計算の完成期を求めてい
 るものであると推定しうるのである。また地域的には、必ずし
 もイギリスにおいて完成（確立）したと明言するものではなく、
 かえってアメリカの多くの資料を掲げている（そうかといつて
 アメリカにおいて完成したとも断言してはいない）ことも知っ
 たのである。かくて、ここにおけるガーナーの考え方、これま
 た多くの問題点ないし批判されるべき点が含まれた簡処として挙
 げられるのである。すなわち、原価計算・工業会計の確立期に
 対する彼の考察が何故具体的なものとならなかつたかという原
 因、それが分析批判されるべき点として再びここに登場する
 ということがある。しかして原因の究明についての吾々の基本
 的態度は既に示せるところである（本稿「三」が「**あとがき**」
 において再度ふれるであらう）。

さて、「直接材料費・直接労務費および製造間接費なる三つ
 の原価要素の計算体系（原価計算）」が確立し、かかる計算体系
 が複式簿記なる計算機構のうちに含まれ（ないし従属せしめ
 られ）た時が工業会計の確立期であると、計算技術的局面から
 いうことができる。又その時の工業会計は、実際数字を計算対象
 とするものである。換言すれば、製造諸勘定と財務諸勘定とが
 有機的に行はじめて結合した段階をさしてその「確立期」と考え
 られる。更に短言するなら、商業簿記と原価計算とがインテ

グレーションを形成した段階であると。それでは両勘定が有機
 的に結合したものが何時頃から実務上一般に見られるようにな
 ったのか、これについてガーナーはどう答えるだろうか。この
 ことは吾々にとって最も関心の寄せられることの一つである。
 「結合」したがって「確立」の達成は一八七〇—一八八〇年代
 のイギリスにおいてであると吾国では大凡一般にいわれている
 が、それは何も決定的に多くの資料にもとづいてなされた判断
 ではない。又確立形態としての工業会計が一般に普及した年代
 の決定に関しては益々資料の不足を嘆かねばならない。けれど、
 吾々が「関心」を寄せるゆえんはそこにある。やや長いが重要
 な発言なので原文の抜き「答」に当る部分を次に掲げよう。

(It should be emphasized, however, that the procedure
 advocated by the preceding English authorities —— ガル
 ン、フェリスのこと —— was not adopted immediately by
 other English factory cost accountants. In fact, it was
 around 1910 before the English began to use type of coord-
 ination provided by the Garcke and Fells arrangement.
 As will be developed in later pages —— 次に掲げるもう一
 つの文章 (P. 269) の前後のページ —— of this chapter, the
 American writers on the topic soon took up the idea, but
 the English insisted on independent "cost accounts,"
 still well into the twentieth century. Even in the same
 year that Garcke and Fells wrote, another English acco-

nantant made the statement — F. R. Goddard の The Accountant's Journal (1887年3月号) における所論—— that

the "cost books," being supplemental to, and outside of, the commercial books, can not be used for the purpose of embuzzing." This viewpoint of the advantage of distinct cost books permeated the arguments of several later authorities, especially those outside of this country.

Garner, *ibid.*, P. 258.) この文章から知らぬうちに、彼はガルクやフェルス当時のイギリスにおける「結合」の実用・普及程度に疑問を示している。更に彼の言うところをめぐらう。(By the end of the first decade of this century, therefore, cost accountants in this country were generally recommending for factories the adoption of an integrated system of accounts —— 前記「西勘定」の結合した形態のこと —— in which the flow of costs would be shown the ledger. Garner, *ibid.*, P. 269.) ところがアメリカでは一九一〇年頃に「結合」の実務的採用が一般化したという(この提言は本稿の「あとがき」の(4)に示した彼の言葉と若干低悟するが)。ここにあげた結論的二つの提言はかなりの数の資料にもつきまわられたものであるが、彼は更に一九二五年に至る間に「結合」に関する論争の続いたことを史証している。こうした彼ガーナーの見解をして吾々は直ちに是とするものではないが、この種の問題分野には少くとも何らかの刺戟を与えるであろう。

「原価計算発達史」について

七

「第七章・部門別損益計算の発達」、「第八章・副産物会計の発達」、「第九章・作業層に関する余計の発達」、「第十章・工場棚卸資産評価について用いる方法と理論の発達」、「第十一章・工程別・個別原価計算方法の発達」については紙巾の都合でこれを省略せねばならないが、最後の「第十一章」について一言しておこう。工程別計算・個別計算の出現は理論的には工程別生産方式・個別生産方式が一般に現れた過程(産業資本主義期は既にその過程である)においてであると考えられるのであるが、実際の「出現」は必ずしもこれら生産方式の発生と一致するものではない。むしろ工業会計制度の確立期ないしそれ以降の過程において体系的なものが見られるといつてよい(かかる事実の指摘は久保田教授の前掲書七七ページおよび一〇一ページにもみられる)。

ではガーナーについてみよう。彼も又一八八五年以前にこの種の問題について述べた論者ないし実務家が少しばかりいたとしても一般に役立つ明確な解説を行ったものは見出し得ない旨を述べている。そしてまた、件の Matcalie (17885冊)の個別原価計算方法をあげ、同じくアメリカの機械技師 S. A. Hand (17885冊)の方法を示している。次に Garcke & Fells の素価元帳(初版では *Prime cost ledger* 六版では *cost ledger* となつてゐるのだが彼はそのことを指摘していない)をとり

この方法には製造間接費と直接費とのインテグレーションに關する弱点があるところである。ついでイギリスにおける G.P. Norton (1889 年) 及び J. S. Lewis (1896 年) をあげ、とくに後者の方法については今までの不完全性をまっとうしたものとしてそれを高く評価している。またアメリカの技師 H.M. Norris (1898 年) の “piece order” による個別計算方法を説明している。さて以上単に列挙しただけでは不充分的なのであるが、ガーナーの場合は特にガルクとフェルスとノートンをとりたてているものではなく、むしろ彼ら以後における文献に顕著な主導的な発展形態を見出していると大凡判断することができる。すなわち彼は、一九〇〇年前後におけるアメリカの発展は H. L. Arnold の主要な文献 (*The complete Cost-Keeper*, N. Y.: *The Engineering Magazine Press*, 1899.) のうちに見出される」とし、その部門別原価計算および個別原価計算の手續を説明してゐる (*Garner, ibid.*, P. P. 331~333)。更に注意すべきガーナーの提示は、アーノルドの方法は当時の一層発達した産業において用いられたことは有りうべき事柄であり、彼の見解は二十世紀初頭における原価計算の急速な発展を表すものであるところである。而して (By 1900 both the job order and the process cost methods had been pretty well described by several authorities on the both sides of the Atlantic. *Garner, ibid.*, P. 333) 述べられていることから推定するに、個別・工程別計算の一般的展開は時期的には一九〇〇

年を遡るごく短い期間において始まる」とし地域的にはイギリス・アメリカの何れにおいてであるとも断定しないのがガーナーの考えのようである。

あとがき

以上のことから知るように本書の特色は、工業会計におけるいくつかの主要問題を章別にとりあげそれらを整理して理解せんとつとめたこと、および数多くの文献を駆使し特にアメリカの発展史についてはかなりの示唆を与えていることである。反面、工業会計の発展段階を具体的に規定し得なかつたということは本書の大きな欠陥である。ここにその原因二つを再び要約して示しておこう。第一に、ガーナーは自己の考える工業会計の概念を、計算技術そのものについてはいうまでもなく資本の発展段階の反映としても、規定し得なかつたということである。又かく規定し得なかつたことはいささか「形而上学的ガーナーの思惟(本稿「三」参照)」に由来するのである。第二に、論述の仕方であるが、「章別にとりあげ」て、或る程度の成果を得たとしても、かかる方法に若干の無理があつたため「工業会計における主要問題」を相互の関連性において分析・綜合することが不十分となつたといふことである。

前記は本書の長短を併せ述べたものであるが、次に彼が「**第十二章・以上の論述より**」(*Garner, ibid.*, P. P. 341~349) において述べる九つの結論相当部分を要約しておこう。そのこ

とよつて本書の長短を再認識することができる。

(一) 一八八五年以前には原価計算の理論ならびに実務について或る程度の関心はあつたけれども、専心的注意からその問題意識を考へたものは多くない。(二) 一九〇〇年以前にはイギリスの原価計算士達はその基礎的な考へ方や手続について大きな貢献をなした。それ以後アメリカの理論家や実務家は当時のイギリスのそれから前進し、イギリスはそれに呼応した地位を決して取り戻してはいないのである。(三) 素価の計算制度は完全な原価計算制度よりも早くから実用に供された。(四) 一九〇〇年以前の時代においては製造原価の第三の要素(製造間接費)は比較的等閑視されたが、その後の時期には他の二つの要素(直接材料費・直接労務費)以上に注意が払われた。(五) 配慮すべき斟酌ならびに意見に従うべきは従うとしても、産業活動における所謂「不況期」は、新しい原価計算の技術と手続とを生成・発展せしめ、特に実り豊かな時代であつたようである。(六) 原価計算士達や会計士達よりもむしろ産業の技術者達の方がアメリカの初期の発展期における原価計算の諸問題に一層多くの積極的関心を寄せた。(七) 工場棚卸資産の評価に関する理論と方法はイギリスにおける程には初期のアメリカの原価計算論議において注意を引かなかつた。(八) 工場記録と財務記録の「結合」は、今世紀に充分入るまでは、非常に緩慢な歩調で進展し、結合の完成は一九二〇年前後にいたるまでなほ逐げられなかつた。(九) 原価計算の理論と実務とはその産業上の環境の一産物として徐々に

展開し、その急速な発展は製造工程の複雑性増大によつて要請されている。以上の「要約」からも分るように、ガーナーにおいては決して一応の結論が得られたのではなく(彼自からもそのことを認めているが)、工業会計制度の発展史における単なるいくつかの傾向を指摘したに過ぎない。従つて彼の指摘のみをもつてしては、工業会計制度の現在および将来の問題に関する分析と予測とを得ることはむづかしいであらう。ともあれガーナーの果たしたいくつかの貢献はこれを見逃すものではない。なお本稿二四一ページにふれたアメリカ工業会計制度発展史の「移植期」・「確立期」については、別稿『アメリカ工業会計制度発展史序論(一)』において具体的に検討してみたいと考へている。

—一九五五・二・二〇—