

アメリカ工業会計制度の確立過程における諸問題

——「独占成立・拡大期型」工業会計制度の特徴について——

敷 田 禮 二

ことわり

序 説

第一節 原価の回収方策と工業会計制度の確立過程

(一) 「インテグレーション」の達成経緯

(二) 「インテグレーション」の要請基盤

第二節 製造間接費と一般管理・販売費との区分過程

第三節 原価計算制度とトラスト禁止法

第四節 経営管理的原価計算制度の抬頭

(一) 展 望

(二) 予定原価思考と予算制度

(三) 科学的管理法と原価計算制度の交渉過程

総 括

ことわり

本稿の第一節から第三節までの部分は、第十五回日本会計研究学会大会（昭和三十一年五月三十一日～六月二日・於明治大学大学院）における研究報告「今世紀初頭におけるアメリカ工業会計制度について」を相当程度に改めたものであり同時に具体化したものである。第四節は、右学会の席で後日の研究を約し、今回新たに執筆した部分である。なお、本稿全体は、その問題対象とする時代についていえば、拙稿「十九世紀末葉におけるアメリカ工業会計制度の発展」（本誌・第九卷・第二号）にひきつづくものである。従つて両者を併統されれば便宜かと思う。

序 説

あらかじめ、本稿の意図および方法について必要なかぎりにおいて簡単に述べておきたいと思う。筆者は、これまでに、資本家的「原価の計算」ということないしこの計算と財務会計との有機的に整合（integration）した工業会計ということについて、アメリカを中心対象として歴史的考察を試みてきたわけである。¹⁾ここでは、単純化していうと、資本主義的矛盾の反映史としてこの種の計算制度の機能的発展史を捉えようと意図しつつ、当面かかる「機能」を貫徹するにふさわしいとされた計算機構の「発展段階的類型化」を主として試みてきた。また、そこにおいて対象とした時代は植民地時代以降前世紀末葉までであった。従つて、本稿ではその後の時代つまりとくに今世紀初頭の十数年間を対象としてアメリカの工業会計制度と原価計算制度における特徴的諸問題を整理しながら理解していきたい。そして、そのような理解のなかから、アメリカ独占資本の運動を背景とした工業会計制度の確立過程を導きだしていききたいと考える。なお、当時のかかる制度のうちには、価格形成・方策機能にたいする経営管理的機能を担った

原価計算の側面へ會計的矛盾の側面へが含まれており、そこから管理計算としての分裂過程を経るともいえるが、それは主として第四節において述べる。ところで、そのような独占資本の工業會計制度と原価計算制度とは最大限の「計画利益（後述）」を達成しようとするものであるが、こうした資本家的意図ないし機能を、各節の標題が示すような特徴的諸問題の具体的相互関連のなから窮極的に抽出し、最後にかかる計算制度をもって「**独占成立・拡大期型**」の會計として類型化を計ろうとする。

つぎに時代の対象規定についてであるが、本稿では今世紀の初発から第一次世界大戦の始まる頃までの十余年間に限定する。その理由は何か？ 一般に過剰生産恐慌や帝國主義的戦争が會計に与える影響は、會計自体の発達を「段階」づけるほどに、決定的に強力なものであるが、私はそうした一般的事実に従ってさしあたり一九一四年頃という転機を求めた。しかし、ここで一九一四年までというばあいには、さらに二つの重要かつ特殊の意味が含まれている。

その一つは、工業會計制度の成立を認識する指標としてのいわゆる「インテグレーション」が大戦開始の頃までに一般に普及したともいわれ（次節第②項参照）、かくて一九一四年はいまのばあいかかなり重要なポイントとしての意義をもつということである（しかし後に述べるごとく、インテグレーションにかんする限り、一九二〇年前後の事情をも併せ述べねばならない）。いま一つの意味はつぎのようである。すなわち、この十余年間は、例のH・R・ハットフィールド著『近代会計学』^{モダン・アカウンティング}（一九〇八年）やW・M・コールの『会計——その構造と解釈——』^{アカウンティング}（一九〇八年）をもって指標とされる「近代的な期間損益計算へ株式会社制度に支えられた独占資本の会計」の成立期でもあり、いわゆる「貸借対照表監査」の萌芽期でもあったとされる。さらに、この時代は、一九二〇年代の「合理化運動」の段階において顕在化した問題、

たとえば予算統制制度・経営分析・科学的管理法と会計との結合などのごとき管理会計的諸問題や、とくに一九二九年の恐慌後において飛躍的に展開した標準原価計算問題の萌芽をすでに孕んでいたのがあった。以上のような瞥見からしても容易にうかがい知ることができるのであるが、こうした管理的諸問題は、それぞれ未熟な形態ではあったが、また相互に有機的に結合した体系として見るには現象的に若干先駆的形態ではあったが、当時においてほとんど網羅的に提起されていたことができる。なお、損益計算と管理的問題との折合い（たとえば、予定計算による間接費の配賦差額処理の問題）に明確な認識を欠いたことも指摘されるわけであるが、これらの点から、当時は現代的なものへのまことに多彩な準備期間ではあったが、反面、混沌たる世代でもあったと考えられる。たとえば、J・H・ジャクスンをもって語らしめれば、それは、第一次大戦後から第二次大戦にいたるまでの「急速な発展の時代(period of rapid development)」または「実り豊かな時代 (fruitful period)」への前提としての、「基礎のないし発展的な時代 (elemental or development period)」³⁾であつたと表現することもできる。また、坂本藤良氏は「アメリカにおける原価計算制度は、その確立(今世紀への転換期における『筆者』)ののち、第一次大戦のころまで洗練化の過程をあゆむ⁴⁾」とされているが、この「洗練化」には、ここで筆者の述べた意味もいくらか含まれているように思われる。ともあれ、敘上のことからも理解されるように、この時代は具体的に検討し整理するのになお、充分値する段階であると考えられる。これが、問題対象を一九一四年頃までに限定したもう一つの特殊な意味である。

さて、以上のごとき意図・方法・対象の限定によって、目次に示した構成・内容を論ずるわけであるが、つぎにその構成についておおよその説明をなしておきたい。前世紀末葉のアメリカ資本主義は、今世紀初頭において多くの大トラストの成立により独占資本主義としてみずからを確立せしめた。そして、一九〇三年と一九〇七年の再度にわた

る恐慌を経験したとはいえ、かかる資本主義は第一次大戦にいたるまでの間はなお発展の道を辿つたのであり、世界資本主義における絶対的地位を着々と固めつつあった。さらに、当時において形成された大トラストは今日のアメリカ資本主義において支配的地位をもつところの独占体であり、それは大戦開始までの間におおよその地盤をつくりあげていたとされる。このような独占の拡大・強化へとくに市場の独占的支配にともない、あらかじめ「科学的」に計画した利益を獲得しようとするような価格へ独占価格たるカルテル・トラストの価格の形成上ないし方策上さまざまな計算方式を要請し、また、かかる「独占価格」から「計画した利益」を差引いた残りの原価へいわゆる「許容原価」をその枠内におさえ、さらには許容される原価を一層切下げることによって「計画した利益」の拡大を計ろうとする。それでは、このような意図は具体的にいかなる会計制度的現象として反映したのであろうか。

筆者は、少くともつぎのような五つの問題としてこの現象を特徴づけ、それらの帰一関連性を説明することができると考える。第一に、遊休設備にもとづく原価(アイドル・コスト)の回収方策とかかるコストの処理にかんする価格操作との必要から、いわゆる「インテグレーション」を側面的・直接的(第一節第③項参照)に普及せしめつつあり、そのようなインテグレーションは現代的工業会計制度をシンボライズするものであった。第二に、商品が売れにくくなると管理費や販売費や広告費などは製造原価に比べ相対的に増大するが、そのさい、このような費用(つまり一般管理・販売費)は生産と直接に関係のないものとして製造原価から除外される。——パラドクシカルない方をすると、製造間接費の概念が明確化される——傾向を生み、そのことは価格形成機能を果す原価計算制度を精密化・「論争化」すると同時に工業会計制度の確立を内容的(とくに間接費内容的)第二節参照)に側面的に支援した。また反面、そこに販売原価計算制度生成の可能性があった。第三に、カルテルやトラストの間に統一原価計算方式が先駆的に編みだされつ

つあった。⁶⁾ 第四に、トラストは独占禁止法を逆に会計的に利用しみずからを助長する危険をもっていた。第五に、市場の支配・独占を前提として生成しつつあった予算統制制度は企業活動の全領域を管理統制し、他方、主として製造部門の活動にともなう原価つまり製造原価を切下げるべく予定原価（さらには標準原価）思考の抬頭を見るにいたり、それらの計算方式は、当時の科学的管理の思潮と結合交渉したときに、もっとも強力な原価管理（原価の切下げ）の手段として、労働者の前に立ちはだかった。

本稿は以上の諸問題の具体化から構成され、最後に「総括」をもって結論にかえようとする。では、本文にすまう。

(1) 拙稿「アメリカ工業会計の萌芽形態と萌芽期」(雑誌『経理知識』・第五卷、第三・四合併号)および拙稿「十九世紀末葉におけるアメリカ工業会計制度の発展」(『立教経済学研究』・第九卷・第二号)。

(2) ここに「制度」としたことに一言ことわっておきたい。本誌第九卷・第二号においてもこの言葉をつかったのであるが、そのことについて二・三の批判が筆者に寄せられている。つまり「制度」とするばあいにはアメリカの具体的会計実践史を直接対象としてと理解され、そのようなことは吾国においては史・資料蒐集上ほとんど無理なことではないかという意味の意見である。斯学の現状はたしかにそれに近く、またそのゆえに多くの吾国の論者は会計論史的研究ないし文献史的研究を余儀なくされるにとどまっているわけである。またアメリカ人の会計史家といわれるものですらけつて実践史的研究に透徹しているということはできない。それにもかかわらず本稿においてふたび「制度」なる用語を用いたのは、会計論史的研究にとどまることなく今後会計実践史的なそれに少しでも接近したいというみずからの希望を含めたからにはかならない。しかし、本稿ではそのような接近を充分実行しているということではまったくなく、将来はあらゆる困難を克服し「原史料」ないし「二次史料」にもとづく研究にまですすむ必要があるのではないかと考えている、ということである。附随的ながら、こうした意図は、従来の会計論史的研究が無意味であるとははけつしてなく、むしろ会計論史を通じての演繹的な研究は実践史による帰納的なそれとの方法論的統一にしております必要があるといふことなのである。近年、吾

- 国においてヨーロッパ経済史の研究にかんする国際的にすぐれた成果の生まれつつある事実は、その可能性を示唆している。
- (3) J. Hugh Jackson, *A Half-Century of Cost Accounting Progress*, (W. E. Thomas, editor, *Readings in Cost Accounting, Budgeting, and Control, 1955*) p. 15.
- (4) 坂本藤良稿「経営学における原価理論(序説)」、『東京大学経済学論集』・第二三巻・第一号・一一三ページ。
- (5) かかる「論争化」は、間接費の内容なかんづく投下資本利子について、それを原価とするか否かの論争としてあらわれている。その具体的な研究として坂本氏の右論稿をあげることができる。
- (6) この問題の究明は史料蒐集上の関係からここでは割愛せざるを得なかつた。

第一節 原価の回収方策と工業会計制度の確立過程

(一) 「インテグレーション」の達成経緯

十九世紀末葉においては、インテグレーションの問題はそれが必要であるか否かの論争的存在であつたのであり、またその実務的普及はみられるにいたらなかつたといふことを、ある実態調査の結果にもとづきながら、前稿において述べてきた。⁷⁾ しかし、このような論争的傾向は今世紀にはいってもなおしばらくは残っていたようである。その間の事情はS・P・ガーナー教授の説述⁸⁾にゆずるとして、さしあたり、ここでは一九一〇年頃についてみておこう。

すなわち、一九一〇年頃までに原価計算係たちは、原価の流れが元帳の上に表示されるような結合(インテグレーション)制度を工場にたいして一般に推奨したが、そこにおいてなお二・三の例外的存在(結合否定論者)があり、また多くの専門家はこの結合制度を実際に用いるばあいの工夫についてひじょうに難儀したようである。⁹⁾ つまり、この当時において、専門家たちの間での結合の理論はかなり一般化しつつあつたとはいへ、実践的普及の度合については疑問

しい点が残っていたと考えられる。ところで、第一次大戦開始の直前の頃のもっとも注目すべき見解として F・S・スモールの著書『会計方法』¹¹⁾におけるつぎのような文章を引用しなければならぬ。彼はいう「ここに述べる組織は、原価手続から正規の簿記をきりはなすものではなく、一般会計の一部として原価手続を位置づけるものである。そのようにする理由は、原価報告書における損益高と同一日附の貸借対照表における損益高とは一致すべきであり、このように結合しないべつの組織を前提として考えると、そこでは貸借対照表は対応した日に作成されないから、原価会計報告書の正確性をたしかめることができない、ということである。」¹⁰⁾と。ふたたびガーナ教授に従うと、大戦にはいるときまでのアメリカの専門家たちのほとんどは、今日一般に用いられていると同様の理路整然とした原価計算手続の理論と実務を採用していたとされる。そしてとくに注目すべき著書として F・E・ウエブナーや E・P・モクシーのものがあげられている。ここで、以上を論拠として、一応、一九一四・五年にインテグレーションは制度として達成された¹²⁾というふうに解釈を下したいところである。あるいは、そうした判断は当っているかも知れない。だが、それにしても、つぎのような具体的な点において釈然としないものが残る。つまり、そのようなインテグレーションは独占と非独占との間ではどのような相違があったのか、また殊に独占においてはどのように具体的にインテグレートされていたのか、¹³⁾ということ。これらの事柄は次項(一)「インテグレーションの要請基盤」の論述と関連してとくに重要である。なぜならば、後でも述べるように、独占の用いた間接費配賦差額勘定の取扱方法や間接費準備金勘定の有無は「基盤」の説明にとってどうしても必要だからである。これらの勘定の史実については次項(一)および第四節の第(四)項においてみた上で問題をよく考えるはずであるが、ここではつぎのように簡単に述べておこう。すなわち、インテグレーションは、一九一四年頃に達成したとすることはできるが、さらにそれを徹底的たらしめたのは

大戦後の恐慌時においてでわらないかと。

さて、右の関連から「達成」の時期についてのガーナー教授の結論をきき、その問題点を指摘しておきたい。彼は、前にみたように、それは大戦開始の頃であるという、反面そのところ (Garner, *ibid.*, p. 342) では一九二〇年前後であるといいきっている。いかなる論拠からそのようにいうのかよくはわからないが、彼自身にこの不明確な認識をとりしめた何か重要な理由があったのではないかと思われる。一つの問題として次項で考えよう。

- (7) 前掲拙稿『立教経済学研究』・第九巻・第二号) 一一三—一一四ページ。
- (8) S. Paul Garner, *Evolution of Cost Accounting to 1925, 1954*, pp. 267—269.
- (9) Garner, *ibid.*, p. 269.
- (10) E. S. Small, *Accounting Methods*, Boston, Gee and Company, 1914, p. 15 (Garner, *ibid.*, p. 269)
- (11) F. E. Weber, *Costs*, N. Y., The Ronald Press Company, 1911. E. P. Moxey, *Factory Cost Keeping*, N. Y., 1913.
- (12) (13) 以下「このように具体的にインテグレートされたのか」ということについてはあるが、今世紀にはいって間もなくの頃に材料費・労務費・製造間接費・仕掛品・製品・売上原価の諸勘定という形態でのインテグレーションの進展を認めることはできる。また「単一の製造勘定の存在をもっ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ってみることができ。(前掲拙稿『立教経済学研究』第九巻・第二号・一〇七ページ参照)。これらのインテグレーションはそれぞれの時代に照応したものであることにはまったく異存はない。だが、独占の拡大・強化から一般の危機の段階においては、これらのもののみをもってしては解決することのできない特有の会計問題を生む。それは遊休設備の慢性化の傾向が投ずるところのアイドル・コストの勘定の処理問題である。かかる固有の主要問題を解決の対象としたインテグレーションは、独占以前のものと同峻別されねばならない。従って、具体的にはアイドル・コストにかんする差額勘定や間接費準備金勘定 (reserve for burden account) の史実が問題となる。たとえば、一九〇八・九年頃から(一九〇七年の恐慌を想起)、アイドル分を損益計算上の損失としたり、さらには何回かにかけて繰延回収したりする方法がなされはじめたが、そこでは、損益計算と原価計算とがたえず有機的に連絡・結合しておる必要があり、そのために「不働生産能力 (idle

capacity)「勘定とか準備金勘定などが元帳上に設定されたのである。なぜ独占はそのような手続をとるのかということについては後述するが、こうした手続の一般化する過程こそ、独占の拡大・強化に固有のインテグレーションの問題領域とされてしかるべきであり、このように考えるときにおのずからその「要請基盤」は明らかとなってくる。

(二) 「インテグレーション」の要請基盤

本項で問題とする「要請基盤」については、これを二つの部分にわけて考察することができる。第一の部分は基本であり、第二のものは、いわば副次的であり前者の基盤によって達成されるインテグレーションを助長する性質のものであると考える。

基本的な要請基盤から述べよう。このさい想起すべきことは、独占段階における~~過剰生産~~——~~遊休設備~~——その爆発点としての~~恐慌~~という一連の事実であり、また、第一次大戦の開始までに一八九三年・一九〇三年・一九〇七年の恐慌を経験していたが、その当時の遊休設備はなお慢性的なものではなく、大戦後において一般化・慢性化し、そしてそれを一挙に典型的に表出したのが一九二〇年の中頃にはじまる戦後の恐慌であったということである。

さて、遊休設備にもとづくコスト(アイドル・コスト)を回収する計算上の問題は二〇世紀初頭以降主要な論議の対象となりはじめ、その会計的方策論として、ハミルトン・チャーチをもつて代表される「原価説」およびそれから転化した「損益説」のあらわれたことは周知の事柄である。¹⁴⁾世紀はじめのこの「原価説」はアイドル分をいわゆる「補充率」によって製品原価に追加配賦して回収しようとするものであるが、原価に含めてアイドル分を回収しようとするそのような計算方法は、遊休設備の存在が慢性的でなくかつ量的に比較的少い段階におけるものであった。そして、かかる計算方法はここでいうインテグレーションの要請を決定的な要件とはしなかった。なぜならば、製造工程

において機械を中心に生じたアイドル分は、原価計算の範囲内において処理（＝製品原価に配賦）され、それに固有の勘定計算をおこなう必要がなかったからである。もちろん当時の原価計算は註書（12）および（13）で述べたような形態において損益計算にインテグレートされつつあったが、そこにおいては、なお、アイドル分については原価への配賦計算だけをおこなえばよいわけで、一般的危機に特有のインテグレーション（註書（12）・（13）参照）の生成する余地はなかった。

以上のように考えてみると、前に述べたインテグレーション是非の論争事実が、ちょうど「原価説」の当時においてもはなやかに存在していたことを、どのように理解したらよいのか？そこに疑問が生ずる。そこで、いままでの論法からすれば、つぎのように考えられるかも知れない。すなわち、一九〇三年・一九〇七年の恐慌において表現されたように慢性的でこそなかったがアイドル・コストは当時すでに存在していたのであり、そこでは、そのアイドル分を、インテグレーションを通じて、損益計算の対象とする方法が例外的にしる問題とならざるを得なかったためである。だが現実の「論争」はアイドル分をめぐってのものではなかった（Garner, *ibid.*, pp. 255～268）。かくして、私はつぎの二つをもってこの疑問に答えたい。その一つは、本項の後で述べるごとく、経営管理的な要請からインテグレーションが問題とされたからということ。いま一つは、製造工程をも迅速に実地棚卸によらず勘定的に把握し、かくて作成された損益計算上の数字（＝売上原価）内容に客観性をもたせようとする（信用目的・株主「保護」のための）要求ないし意識があったためということ。この二つは、「原価説」の頃までのインテグレーション達成要因のうちに数えることができる。附随的ながら、私はかかるインテグレーションによるアメリカ工業会計制度の確立形態をもって「独占成立・拡大期型」と名づけるわけで、この類型の詳説は第二節以下の論述にゆずらねばならない。

ところで、いままでに問題とした「原価説」は、大戦前後の時期以降において、J・ホイットモア、P・J・ダリントン、G・スミス、W・ケント、H・チャーチ（「原価説」から転向）、H・C・ベントレー、C・H・スコークウェル、S・H・バンネル、E・P・モクシー、H・エマソン、H・L・ガントたちによる「損益説」にその地位をゆずった。この説によると、アイドル分は製造それ自体とは無関係なものであり従ってそれを製造原価から排除して損益計算上の損失とすべきであるとされたことはいうまでもない。

すなわち、この段階では販売市場が急速に狭隘化し遊休設備の慢性化・膨大化によるアイドル分を製造原価に含めて回収することはきわめて困難となってくる。かかるばあい、原価の切下げによって補う一方アイドル分を当該年度の収益から直接控除したり、さらには、アウトサイダーを倒すべく一時的に安い商品売るために数年度にわたって繰延回収する方法がとられた。¹⁵⁾ このような「損益説」発生以降一般的危機の時期において、アイドル・コストを契機とするインテグレーションは決定的に必要となる。それはなぜか？ 「損益説」によると、製造工程において（つまり原価計算の枠内で）生ずるアイドル分は損益計算の対象とされ、損益計算と原価計算との交渉ははげしくなるわけである。このとき、アイドル分にかんし両計算に共通の手段（＝勘定）がなければ、企業全体の立場からする（という）とは期間損益計算上の）回収計算をつねにしかも迅速におこなうことができない。ここに本項でいう特殊のインテグレーションの直接的要請基盤がある。このようにいうと、いわゆるインテグレーションの一般的要請基盤は遊休設備の慢性化や独占と非独占との競争・独占間の競争などに在るかのように思われるかも知れない。私はそのようにいうのではない。素朴ないい方をする、独占段階におけるインテグレーションは、一般的に、いわゆる「独占価格」——計画利益＝許容原価（「序説」参照）の関係を前提とするときに成立の基盤を与えられる。従って、「慢性化」による

インテグレーションは一般的なそれ程にたいし特殊の側面をあらわすものにすぎない。ついで、「素朴」な表現をやや具体化すればつぎのようである。販売活動と製造活動の複雑な交渉をもつとも容易に「合理的」に把握するのは両活動に共通した勘定手段Ⅱ予算統制制度であり、この制度を具体的中軸的手段として両活動を統一化することにより、右の「関係」はみづから貫徹することができる（第四節第②項で述べる、独占の予算制度利用の事実をみよ）。ところで、私は前項末においてガーナー教授の矛盾（インテグレーションは一九一四年頃に成立したといひ他方では一九二〇年頃であったとする）を指摘しておいたが、以上のように考えてみると、この矛盾の原因は解明されるのではないかと思う。端的にいえばこうである、つまり、彼はインテグレーション成立の一般的基盤と特殊の側面とを区別して考えなかつたためである。

つぎに、「副次的」・助長的な基盤であるが、私がここに知る限りでは二つの事情をあげることができる。第一は、複雑膨大化する工場組織を元帳勘定とその内訳勘定とによって把握・管理しようとしたことである。こうした意図を例証するものとして多くの論者¹⁷⁾をあげることはできるわけであるが、たとえば、E・P・モクシーは△工場会計組織は、一般元帳によって補助元帳を管理することなしに最高度に能率的たり得ない▽旨のことを述べているが、同一トラスト内部の多数の地方分散工場の勘定の掌握（インテグレーションによる把握）の要請されたことは容易にうかがい知ることができる。第二は、経営分析的な問題であるが、史料不足の関係もあるので指摘の域にとどめよう。W・M・ローセンデール¹⁹⁾によると、当時の銀行の信用調査員は、企業の流動的安定性を測定するために流動資産と流動負債との比率（Ⅱ流動比率）を用いることを重視していたという。野瀬新蔵教授も、アメリカの「比率分析」を論ずるにさいし、彼の指摘を最初にあげておられるが、²⁰⁾当時の金融資本家は必要に応じて、期末に限らず、この流動比率を知る

ことを望む。そのばあい、材料・仕掛品・製品などの流動資産が継続記録法を通じ勘定的に把握されていることが要請される。これは信用分析という外部的要請であるが、いわゆる短期財務計算論の生成という経営内部的要請の高調するにつれ、一層インテグレーションの普及を招来したことは容易に推定されるわけである。

(14) その間の具体的事例については、問題が予定原価計算の抬頭と密接につながっているので、第四節・第(1)項において闡説する。ここでは、「連邦通商委員会」が一九一六年に発行した「通牒」においてもこの「損益説」がとられていた、ということを描きおこす。

(15) 註書(14)のことと同様に第四節・第(1)項で述べる。

(16) その実態については、宮上一男著『工業会計制度の研究』五九一―六五ページに鋭い考察をみる事ができるが、第四節において繰延回収のため二・三の勘定例をあげるであろう。だが、その決定的事例はつぎのものである。間接費の配賦差額をどうするか「その方法は、間接費準備金勘定を設定することであり、好況中の原価の減少分をこの勘定に貸記し、そして不況中の原価の増加分をこの勘定に借記する」という、これであり、それは前記「連邦通商委員会」の「通牒」における見解であることに注意しなければならない。

(17) Garner, *ibid.*, pp. 268~273.

(18) E. P. Moxey, *ibid.*, p. 17.

(19) W. M. Rosendale, *Credit Department Method, Banker's Magazine*, Vol. 76, pp. 184~194.

(20) 新瀬新蔵稿「比率分析の発生」(和歌山大学経済理論・第一五―第一八合併号)二四三ページ以下。

第二節 製造間接費と一般管理・販売費との区分過程

本節での問題の分析はつぎのように限定されねばならない。すなわち、まず、一般管理・販売費から区別された意味での現代的製造間接費(以下たんに間接費とよぶ)概念の成立過程を素描し、つぎに、そうした成立過程は、前節・

第(四)項で述べた工業会計制度(「独占成立・拡大期型」)の確立とどのような関係にあったのか、ということに限定する。もちろん、そのさい個々の間接費内容(たとえば、価格形成にたいし大きなウエイトをもった減価償却費や投下資本利子など)について、それらが製造原価に算入され(あるときには排除され)る過程をつぶさに考察する(21)のでなければ、価格形成問題との関連における間接費概念の変遷過程を把握することは不可能にちかひ。しかし、さいわいこのような視角からするすぐれた分析として註書に掲げた成果があるので、ここでは、たんに「独占成立・拡大期型」の会計において間接費概念はどのように位置づけられていたのかということの究明をこころみる(22)。

さて、発生の当初は損益計算上のたんなる経費とされていた間接費も、前世紀におけるながい変化の過程を経て、ようやく直接費にたいする相対的概念として認識・把握されるにいたったのは、前世紀のごく末期(一八九七年頃)のことであると、私はかつてこのように述べたことがある(23)。だが、最近の研究から、それについていくらかの修正をくわえる必要が生じた。つまり、一層実質的(後述)な意味で認識されたのは今世紀にはいって、なお、相当経てからであると。たとえば、一九〇一年の文献においてH・チャーチは「工場経費」と「一般営業費」との区分はおこなったが、その両者をともに製造原価とした。その点、註書(23)に掲げた拙稿で注目したエディスおよびティンダール(一九〇二年)も、「工場経費」と「販売・管理費」との峻別を主張しながら後者の費用をも製造原価に算入しており、チャーチと同じような考え方であった。また、チャーチの貢献をひきついだホイットモア(一九〇八年・一九〇九年)ですら明確な区分をおこなっていなかった。なお、不完全な区別論としてデー(一九〇八年)やネッペル(一九〇七年)などの文献もあげることができる(24)。が、ここにみただけからも、今世紀初頭においては、間接費と管理・販売費とを一応区別しながらも後者をさらに製造原価に算入する不徹底な事実があった。べつの言葉でいうと、間接費の内容自

体まだ確定的実質的に認識されていなかったということである。

右のような事情につづぎ、一九〇九年にはJ・L・ニコルソンは、その著『工場組織と原価 (Factory Organization and Costs)』(p. 29)において、「販売費は工場で生産した財貨の価値をなら増大せしめない」などの理由をあげ、販売費の原価算入を否定している。また、チャーチも以前の見解を訂正し、一九一〇年には、販売費は損益勘定にたいして締切られるべきであるとしており、バンネル(一九一一年)はチャーチのこの考え方を継承しさらに発展せしめている。²⁶⁾さらに、大戦にさきだつ頃のもつとも明快な研究成果の一つといわれているローウの文献(一九一〇年)をはじめウェブナーのもの(一九一二年)²⁷⁾があり、このあたりから、区別論もようやく本格化してきたようである。ここでガーナー教授によると、「アメリカの執筆者たちは、一九一五年頃から、製造原価と販売・管理費とのとりあつかいにおいて明らかに統一的であった。すなわち、この両者の慎重な区別をなした」²⁸⁾と一応考えられ、彼はさらに「第一次大戦後もこの傾向は深化した」旨のことを述べている。以上は文献史的考察なので、こうした区別論が実践上果してどの程度普及していたかということについては即断はゆるされない。だが、さしずめガーナー教授の右の判断を信頼し得るものとすれば、まさにこの普及の時期は、「一般的要請基盤」にもとづいてインテグレーションを達成した「独占成立・拡大期型」工業会計制度(前節第①項参照)の確立期に相当していることになる。そして、これは注目すべき事実となる。なぜならば、前世紀末以来いかなる費目を算入したらよいかと悩みぬいてきた製造間接費の問題は、原価計算体系上もつとも重要な部分を占めており、それが大戦開始の直前において定式化されたということ、この種の計算制度の体系的整備を物語るからである。さらに、アメリカの独占資本主義がいよいよ発展の道を進んでいたこの期におよんで、右のインテグレーションの成立したことを併せ考えると、製造間接費概念の確立は

年次	生産上の費用の%	商業上の費用の%	%
1890年	63.3%	36.7%	100%
1900年	59.9%	40.1%	100%
1910年	53.5%	46.5%	100%
1920年	49.6%	50.4%	100%

まことにエポック・メイキングなはたらきを示したと考えられる。附随的ながら、一九二〇年代に成立したといわれる販売原価計算制度は、「序説」でふれたように、同じくこの時期において生成の可能性——販売費の製造間接費からの除外による——が与えられたといえよう。因みに、「販売の困難から、商業上の費用が激増する。シドニー・A・リヴはアメリカにおける生産上の費用と、商業上の費用との比率について、上のような表をあたえている。この表によってあきらかなように、資本制的独占の時代においては、流通上の諸費用がたえず増大し、第一次世界大戦後においては、生産上の諸費用をさえ上まわるにいたったことは否定すべくもない。」(宮川実編・経済学講座・第六巻『帝国主義の理論』一三六—一三七ページ)

(21) このような考察を正確かつ精密におこない、きわめて示唆に富んだ成果をあげておられるのが坂本藤良氏であって、その代表的労作として、註書(4)に掲げた「序説一」に併せ近作「序説二」をも示すことができる。

(22) なお、製造間接費にかんしては、予定計算という管理的側面の問題も、このときすでに、重要な位置を占めていたが、それについては第四節で述べる。

(23) 拙稿「十九世紀末葉におけるアメリカ工業会計制度の発展」(本誌・第九卷・第二号)九九—一〇〇ページ。

(24) C. M. Day, *Accounting Practice*, 1908. C. E. Knoepfel, *Cost Reduction Through Cost Comparison*, *The Engineering Magazine*, XXXII, 1907.

(25) H. Church, *Production Factors in Cost Accounting and Works Management*, *The Engineering Magazine Press*, pp. 171—177.

(26) S. H. Bunnell, *Cost-Keeping in Manufacturing Plants*, 1911.

アメリカ工業会計制度の確立過程における諸問題

(27) H. M. Rowe, *Book-keeping and Accountancy—Cost Accountancy for Manufacturing*, 1910. F. E. Webner, *Factory Costs*, 1911.

(28) Garner, *ibid.*, p. 141.

第三節 原価計算制度とトラスト禁止法

この種の計算制度には、トラスト禁止法にかかわる問題のほかに、なおいくつかの重要なものがある。すなわち、カルテル価格の形成は統一原価計算方式の普及を要請したということ、また当時独占体として登場しはじめていた諸公益事業はその価格(Ⅱ料金)を公益事業委員会によって規制され、そのために価格形成資料を提供する原価計算制度の精密化が刺戟されたということ、これらである。だが、この統一方式を本格的たらしめたのは大戦中の軍当局および政府の産業統制であり、また公益事業にたいする統制が重要問題とされはじめたのは大戦開始以後であり、なかなく本節での「逆利用」の問題は一九一四年の「クレイトン法」などであることを考えるとき、これら三つの問題と殊更うんぬんする必要はないかのように思われるかも知れない。しかし、これらは今世紀初頭の十余年間においてを以て、萌芽的でこそあれ、独占の拡大・強化の反映として提起されていたことでもあり、これらの現象を指摘しておくことは、けっして無意味でもなければ本稿の論述と無関係なことでもない。つまり、大戦直前の工業会計制度はどのような特徴の原価計算制度を内容としていたかを綜観することが可能であり、そのことは今後の具体的解明の手がかりとなるからである。

本節では、紙数の都合により、右に示した諸萌芽的問題のうち、諸独禁法と原価計算制度との関連性という問題に

限定し、かつその関連性(ないし前者の後者にたいする影響)を典型的に内包したとみられる「連邦通商委員会法(Federal Trade Commission Act, Sept. 1914)」および「クライン法 (Clayton Anti-Trust Act, Oct. 1914)」の問題点を中心として考察した³⁹⁾。

さて、「連邦通商委員会法」のうち、ここで問題となるのは、「価格、サービス、設備利用における差別」という条項である。その内容の要点をごく単純化して述べると、商品販売のさい、競争を減退せしめたり独占を形成せしめたりするような販売価格上の差別(買手次第によって高くしたり安くしたりする差別)をつけてはならないということである。そこで、ヨリ重要なのはこの条項の「但書」であつて、ここでは主として販売商品の製造原価の範囲内で「販売価格上の差別」をつけることが容認されている。ところが、独占はこの「製造原価」の切下げを實質的にも形式的(政策的)にも随時おこなうことができる。つまり、原価の見積計算・予定計算による能率の測定・分析はこの當時すでになされはじめていたのであり、また第一節第①項で述べたアイドル・コストの回収方策とか第二節にみた製造間接費の曖昧な認識³⁰⁾とかによつて形式的操作が可能であつた。かくして、「製造原価の差」をアヤツルことができる以上、「販売価格上の差別」をつけることにおいても独占は合法にたいして自由である。従つて、予定計算による能率の増進・實質的原価の引下げと形式的操作との二局面において、独禁法を「逆利用」することは独占にとつて可能であつた。そのような事實は、「クレイトン法」の修正法としての「ロビンソン・パットマン法(Robinson-Patman Anti-Discrimination Act)」「一九三六年」の制定後のケースにおいて端的にあらわれている。すなわち、「原価における實際の節約」にもとづく原価差は委員会自体によつて認められたのである。今世紀初頭の多くの実態について確認していないので一様にいうことはできないかも知れないが、こうした段階での独禁法は、価格差をつけることを合

法化するものであり、もはやトラストを助長する以外のなにもでもなかった。

(29) もちろん、一八九〇年にはすでに「シャーマン法(The Sherman Anti-Trust Act)」が制定されており、その原価計算制度への影響ということも考えられるわけである。しかし、小倉栄一郎氏の近年の労作「配給原価計算の発達とトラスト禁止法」(彦根論叢・第三十号)によれば、それほど大きな影響はなかったようであり、ここではただちに「クレイント法」を問題としたい。なお、「クレイント法」自体の理解については同氏の「労作」に負う点が多い。

(30) 「曖昧な認識」というよりも、とくに利子費の原価算入の是非論争などにあらわれた製造間接費の非定式的な認識といった方が適当かも知れない。また、前節で、製造間接費概念は一九一四・五年に定式化したと述べたが、それはその時代なりのものであって、以後ふたたび間断的ながら「論争」の過程を経たわけである。その間の事情については坂本氏の前掲論文において明らかとされている。

第四節 経営管理的原価計算制度の抬頭

(一) 展 望

第一節・第(9)項では、独占段階におけるインテグレーションの一般、要請基盤について私なりの見解を述べ、そこにアメリカ工業会計制度の確立形態をみいだしてきた。そしてかかる形態はおそらく第一次大戦のはじまるまでには普及した一つの類型(「独占成立・拡大期型」)であるとした。そして、第二・三節では、その類型にかんする二・三の特徴点をみてきたわけである。

ところで、そのような類型における原価概念は^{アンチコナルコスト}実際原価であることを通念としていた。その証拠は、いわゆる「原価説」から「損益説」への移行(第一節・第(9)項参照)の事実においてみることができる。換言すれば、間接費を予定

計算したばあいのアイドル・コストは直接費とともに実際の（アクチュアル）製造原価であるという考えが貫徹されてきた。ともあれ、われわれは、「独占成立・拡大期型」の会計は原価の予定計算という技術を側面的・内包的に育成しながら発達し³¹⁾、大戦を頂点として確立したということを知る。そのような会計はその後いかなる類型的会計として変化発展したかということは筆者のつぎの課題であるが、ここでは「独占成立・拡大期型」会計の予定計算という側面——それは「特徴的問題」の一つである——いいかえれば経営管理的側面を説明しなければならぬ。それは最後に残された本稿の課題でもある。

ここでいう予定計算の考え方ないし予定原価思考は周知のごとくチャーチらの文献において代表的にみられるように今世紀にはいって間もなく生成しはじめた（もちろん、前世紀においても例外的に存在していた）が、それは主として間接費にかんしてであった。だが、前世紀末以降のF・W・テーラー的な一連の科学的管理思潮の標準概念は、「課業管理」——賃金制度を中心とするものであり、コストの面からいえば直接費（とくに直接労務費）にかんするものであった。この両者の予定・未来計算思考は、以後、原価要素の統一において、標準原価計算思考へと発展するところの先駆的な考え方であった。従ってかかる先駆的会計思考および実践は、「独占成立・拡大期型」会計の分析において重視しなければならない経営管理的側面といえる。

かかる側面はつぎのごとき綜合化の傾向をもつ。すなわち、予定計算によるたんなる個々の原価の比較・分析——能率の測定という手段から、経営活動の全体的計画（予算）にもとづく「許容原価」の抑制・管理のための手段として資本家的意識の対象となる方向、これである。すなわち、ここで管理的側面というばあいの管理はこのような基本的性格をもっていると考えられる。具体的には次項以下で示そう。

大戦以後にたいする若干の展望を含めながら述べた以上の論旨からもわかるように、本節でのおもなる分析対象はつぎのように要約できる。すなわち、予定原価思考における間接費予定配賦計算の展開、科学的管理思潮における直接費計算、工程別・部門別計算（かかる原価場所別計算は間接費の問題でもある）の発展、さらに、これらの両計算を全経営計画的に統一綜合する予算思考の生成という一連の過程であると。

(31) このことは前掲拙稿（本誌第九巻・第二号）九五ページで見見しておいた。

(二) 予定原価思考と予算制度

前項において明らかとした基本的分析視角から、本項では、まず予定原価の問題をとりあげよう。原価性を「実際」に求める通念が今世紀にはいつて以来なぜ予定原価の思考へと接近しはじめたのか？ 実際原価によると期末にいたるまで製造原価を算定することができないからという——いわば競争の激化にその根拠を求める——ような見方もある。もちろん、それも一つの理由とみることができる。だが、それだけでは独占段階に固有の思潮を説明することはできない。われわれのばあいはその理由を、不完全操業Ⅱ遊休設備の慢性化傾向のうちにみいだす。つまり、第一に、実際原価によれば、不完全操業期には製造原価は過大となり、そこに原価の波を生じ価格形成のためには不都合な原価となる。従って、そこに過渡的に、完全操業度を前提としたチャーチラの間接費予定計算の考え方が生れた。そして、この過渡形態は、遊休設備の慢性化とともに、何ヵ年かの平均値にして一定の不働時間を考慮した正常操業度において予定される間接費のみに原価性を認め、他のアイドル分を損益勘定に算入して原価の波を防止しようとする考え方に発展した。第二に、アイドル分をカバーする管理方式として、比較・分析の尺度という意義をもった予定原価概念が必要とされた。これは主として直接費にかんするものではあるが。

右の「発展」への転機は一九二〇年の恐慌においてみられる。だが、現実には一九〇八・九年頃からアイドル分を損益勘定に算入する一般的傾向があった。とすれば、この当時においてすでに正常操業度を前提とした予定計算が慣習化されていたのであろうか？ 否である。それは、損益勘定云々にかんするかぎり、一九二〇年代の予定計算への近接とみることはできる。しかし、その操業度は本来正常といわれるものではなかった。宮上一男氏は、ガントを資料として、むしろそれは完全操業度であり「*Full Normal Capacity*」という場合にもそれは *Full Capacity* と同義語に用いられている³²⁾ としてはいくから鋭い考察をおこなっておられる。

かくしてわれわれは、アイドル分を損益勘定に算入する傾向は具体的にどのようであったのか、またそのことと結びついた問題として操業度はどのように考えられつつあったのかということの具体的認識を必要とする。

チャーチの補充率説を批判した見解は、まず J・ホイットモア(一九〇六年)においてみられる。彼はアイドル分を製造原価とせず、それを「工場不働生産能力 (*factory idle capacity*)」勘定に算入した。しかし、彼のばあいはアイドル分を損失視するためにそのような手段をとったのではなく(後年、損失と見なした)、経営者のためにアイドル分とそうでない分とを区別して示す必要から考えたものようである。一九〇八年には彼とよく似た意図をもつ P・J・ダーリントンの論稿をあげることができ⁴⁴⁾。彼は、アイドル分を損失とする考えはもっていたが、そのさいの正常機械率的な考え方においてはなにをもつて正常とするのか必ずしも明らかでない。同年の文献として C・E・ネッペルのものをとりあげるとつぎのようである。彼はいわゆる「標準間接費配賦率 (*standard burden rate*)」をもちいた仕掛品勘定に生じた差額を「部門間接費修正勘定 (*departmental burden adjustment account*)」に貸記するとした³⁵⁾ が以後の処理はもちろん「標準」の意味するところが不明なので、正常云々の問題にふれることはできない。同じ頃

に、ガーシヨム・スミス (Gershon Smith) は The Engineering Magazine, XXXVII, p. 389 に「おろごう」¹⁾ マインド分を損益勘定で落しそのさい彼のいう正常原価^{Normal Cost}をもちいたと述べているが、これまた不詳である。

そこで考えられることは、当時いわれた正常は、何ヵ年かの平均値を意味するほどのものではなく「すべてのアメリカの専門家たちは、当時、一ヵ年を単位とした予定間接費配賦率をもちいることをすすめてはいなかった」³⁶⁾のであり、きわめて短期的平均値であつたといふことである。そのことはガーナ教授によつて例証されているが、少くともこの頃いわれた正常操業度は基本的には完全操業度の域をでていなかったと推定される。その後の時期においては、一九一〇年頃から「損益説」に接近しはじめたH・チャーチを端緒としますます多くの論者により「損益説」の普及と予定計算自体の精密化との過程がすすめられた。また、そうした過程のなかでなお「原価説」の残留していたことも見逃せない事情である。このような過程を逐一追ふことは、ガーナー教授の前掲書(二二五〜二三四ページ)にゆづらねばならない。しかし、ここでいえることは、予定計算による原価の比較・分析——能率の測定という管理的側面が、次項で述べる工程別・部門別計算の発展と相まって、いよいよ問題化したといふことである。

以上のような経営管理手段は、全経営活動の調整的計画を計数的に表現した予算制度によつて、綜合化される傾向をもつと前に述べた。かくて、予定原価思考と予算制度の発生史的関係ともいふべき問題をつぎに究明しなければならぬ。そこにいう予算制度は次項における直接費計算にも関連していることはいふまでもない。体系的予算制度の一般企業への普及は、通常、第一次大戦後にみられるとされている。だが、少数の独占的大企業においては、大戦前すでに、予算制度が利用されていたという事実、これは看過すべからざる事柄である。その事実を、具体的に史料そのものとして、ここで示すにいたらなかったことは残念であるが、さしあたりつぎのような含蓄あるW・スコットの

文章を引用しておくことができる。すなわち、「……しかしながら、企業にかんするかぎり予算は比較的近年発達したものである、そしてその誕生は第一次大戦中の諸条件のもたらした再整理リ・オーガニゼーションという緊急要件に負うところ大である。戦争以前に企業予算はあった筈だと推定すべきではないが、その先駆は少ばかり存在したのであり、それはアメリカの大会社の大部分のものであり……」³⁸⁾(傍点筆者)と。

一般に、活動の計画という意味での予算設定は、こと企業活動にかんするのみならず、ほかの社会的諸活動においてもみられてきたわけである。たとえば、十八世紀のイギリスでは過年度の支出計算や次年度の支出見積などを内容とした議会への年次会計報告書があり、³⁹⁾ 国家の財政活動にたいする適用はかなり古くからあったとされている。しかし、P・シンクレアによると、アメリカでは政府その他の団体において予算が一般にもちいられるようになり、企業家たちが予算を経営に採用することに深い関心をもちだしたのは、一九〇〇年以降であるという。また当時の企業家たちは販売拡張計画の基礎として予算をもちいたが、これと大体同じ頃に特に工業界におけるよりよい管理のために強調されたという。⁴⁰⁾ 彼のいう管理とは、「作業の詳細な計画」・「機械や手続の標準化」・「原価制度や会計制度の改善」などというだけであつてかならずしも具体的な説明はみられないが、ここに、予定原価思考や科学的管理思潮と予算制度との同時的発生および相互の歩み寄りを読みとることは不可能ではない。また、アメリカ原価会計士協会(NACA)の調査報告では、「歴史的にみると、今日私どもが知っている標準原価と企業予算制度とはほぼ時を同じくして発展したが、初期にあつては両者の発展は非常にかけ離れたものであつた。標準原価は工場の内部において発展した。これに反し予算制度は、まず企業の財務的な部面に対して適用された」ということである。⁴¹⁾

敍上のごときスコット、シンクレア、NACAの見解を通じてほぼ理解されることは、第一に、独占体における予

算制度の先駆的採用（第一、次大戦前のこと）ということ、第二に、この制度と予定計算制度の同時発生および相互の接近と
いうことである。第一の点は、市場の独占的支配により比較的長期間（予算期間）にわたる体系だった予算を設定する
ことができるという論理のうえからしても認容可能な事情である。補足的ながら、非独占にとっては市場の狭隘化か
ら販売計画の樹立を余儀されるが、それは独占体の予算に比べ歪められた形態へ短期的・部分的のものたらざるを
得ない。第二の点における、制度の同時発生ということとはともかく、相互の接近ということについては若干みておくこ
とは、両制度の關係理解について論議のにぎわっている折から、意味のあることのように思える。端的にいって「許
容原価」は「計画利益」を前提とするものであるかぎり、その原価にかんする予定計算制度は予算制度によって規制
・綜合される關係にたつ。いいかえると、独占資本にとって「計画利益」の達成が至上命令であれば、予定計算制度
はつねにその達成のためのものたらざるを得ない。しかし、両制度の關係が具体的にどのような形態をとるかという
ことは独占の發展段階によって規定される事柄であり、問題は別である。かくて相互に「接近」というのではな
く基本的には一方が他方によって「規制・綜合」されるといった方が正しいようである。敘述はやや長びいたが、独
占成立・拡大期における原価計算制度は、その内部において予定計算を中心とする経営管理的側面を育成しつつ、自
己分解の過程をすでに歩みはじめていたということはおおよそ理解されたと思う。

- (32) 宮上一男著『工業会計制度の研究』五五ページ。
- (33) J. Whitmore, *The Journal of Accountancy*, II, pp. 225~438.
- (34) P. J. Darlington, *Development New Products and Determining Shop Cost*, *The Engineering Magazine*, XXX, 65.
- (35) C. E. Knoepfel, *Graphic Production Control*, *Industrial Management*, LVII, 57.
- (36) Garner, *ibid.*, pp. 223~224.

- (35) H. M. Rowe, Bookkeeping and Accountancy, The H. M. Rowe Publishing Company, 1919, p. 229.
- J. R. Wildman, Cost Accounting Problems, N. Y., The Accountancy Publishing Company, 1910.
- H. C. Bentley, The Science of Accounts, N. Y., The Ronald Press Company, 1911, p. 231.
- C. H. Scovell in 1913 Annual Report of the National Association of Machine Tool Builder & Journal of Accountancy, XVII, 1914, p. 21.
- S. H. Bunnell, Cost-Keeping in Manufacturing Plants, N. Y., D. Appleton & Company, 1911, p. 161.
- (36) Walter Scott, Business Budgeting and Budgetary Control, 1948, pp. 2~3.
- (37) Prior Sinclair, Budgeting, 1934, p. 3.
- (40) P. Sinclair, pp. 3~4.
- (41) National Association of Cost Accountants, How Standard Cost Are Being Used Currently, 1951. (山辺六郎訳『標準原価計算の実際』四ページから引用)。

(三) 科学的管理法と原価計算制度の交渉過程

ここでの問題は、テラー、ガント、エマーソンらを中心とする科学的管理法における標準思考が原価計算制度とどのように接合したかということである。科学的管理法の機能を会計の立場からみようとすると、この管理法における標準の考え方はいり込んだのは、原価要素の面からいうと、主として直接費(なかつく直接賃金)にたいしてであった。また経営管理組織の考え方の導入は原価場所別計算つまり工程別・部門別計算にたいしてであった。前者の接合面は、前項における間接費の予定計算の問題とともに、「管理的側面」における主要な問題である。後者の接合面は間接費計算においてもあらわれるのであるが、たんなる説明の都合からここで述べるのであって、間接費をも問題意識のうちに含めていることにはかわりはない。ところで右の諸点については、すでに辻厚生氏の労作に⁴²⁾

よってほぼ解明されている。従って、本稿では、問題の要点だけを指摘するにとどめよう。

前世紀末葉におけるアプローチの段階を経た労務管理の方法は、今世紀早々になって従来の成行管理 (drifting management) から課業管理 (task management) へと脱皮した。テラーの『工場管理論 (一九〇三年)⁴³⁾』以来具現したこの課業管理は、現場の監督組織 (さらには全経営組織) と賃金制度との結合を中軸として具体化した。それは科学的時間研究にもとづく標準作業時間とその時間内での標準作業量との設定から出発した。ここでの標準は所与の課業を労働者をして絶対的に遂行せしめるだけのギャランティーをもつ強力なものであった。従って、かかる標準の性格のうちに作業の比較・分析・報告の計算制度の可能性が生ずる。同時に、判断の基準としての標準は作業時間を短縮しまた同一作業時間における作業量を増加せしめる (＝労働を強化すること) ができる。これらが、割増制としての賃金制度に具体化したものに、テラーの「差別的出来高賃率制 (differential piece rate)」ガントの「賞与課業制 (task and bonus system)」エマーンソンの「能率賃金制 (efficiency wage system)」をあげることができる。だが、ここで重要なのは、右のような強力な標準が原価計算における労務費計算を標準化ないし予定化しはじめたということである。それはテラーたち自身の実行はもちろ⁴⁴⁾ん、多くの論者の間にみられるのであるが、比較的論旨のはっきりとしたものとして J・R・ワイルドマンの文献⁴⁵⁾をあげることができる。その詳細は省略するが、彼はストライキなどによるコスト (直接労務費差額) を損益勘定にたいして締切るべきであると主張している点は注目値する。なお、予定概念を主として間接費計算に適用していた前述のチャーチもまた一九二〇年代にはいって、それを直接費の計算に採用したことは、それまでにいたる接近過程を推量するとき興味ある事柄である。

さて、以上のごとき標準をもちいた直接費の比較・分析による原価の管理計算方式は、その原価の流れの母体たる

経営組織の分化を伴うとき一段と強化されることは明らかである。つまり、経営活動の部門化（ないし作業・工程の細分化）により、特定部門の期間比較や部門間の原価比較を可能ならしめるからである。ここに、経営管理組織と会計の接合面における合理的な意義がある。なお、直系組織、職能組織、職能的職長制、参謀部制直系組織、委員会組織など一連の組織の発展過程における接合関係⁴⁶⁾の変化については別に具体的研究を予定している。ここでは、その手掛りとして、当時の部門別計算などの発達の跡を、ガーナー教授の前掲著書に依拠しながら、鳥瞰するにとどめた。

今世紀への転換期において当時の実務家や論者たちからも注目された文献はH・L・アーノルドのものであるという。そこでの眼目「部門原価表」(departmental cost sheet)には、直接費・間接費はもちろん一般管理費にまでいたる約十費目が記載され、この表は各部門についてもちいられ、全工場の統計を示す点、工場総支配人にとっておおいに役立つと筆者みづからいつている。この原価表は、元帳勘定とどのように関係したのか、また比較・分析上どのようにして「役立つた」のか具体的に分らないが、当時の部門費計算の度合を示すものとして注意してよいであろう。それからガーナー教授によると、H・チャーチやJ・マンはこの種の計算手続についてはあまり活潑ではなかったようである。なお、一九〇四年までに、執筆者たちは今日みるような手続について総括的解説をなしており、その一つとしてH・C・ホールの著書⁴⁸⁾があげられている(Garner, *ibid.*, p. 335)。

つぎにみるべきは技術者H・ダイトンの論稿⁴⁹⁾(一九〇五年)である。彼は三種の「工場指図書(shop orders)〈personal, stock and plant shop order〉」を設け、そのおのおのについて原価元帳をつくることをすすめた。これらの元帳には直接費および間接費が含められたという。一九〇八年にはマシーン・センターの考え方はかなりはつきりしてい

たようである。C・デーは、「機械原価制度 (machine cost system)」を主張し、原価表は個々の機械または同種機械群について維持すべきであるとしている。⁵⁰⁾ さらに彼の強調した点は——これらの原価表に示された詳細な原価は統括勘定を通じて管理されるべきであるとしたことで——インテグレーションの面からいっても、かなり近代的様相をもった考え方をそこにもみることができるといえる。同じ頃に、部門管理の局面から工程別計算法の手続を相当詳しく述べた J・L・ニコルソンについては一般によく知られている。

ここで、ガーナ教授の文章をかりると「世界大戦の開始までに、アメリカおよびイギリスの原価計算の専門家たちは、工程別・個別計算方法の効果的利用に必要な技術を実際上完成していた」ということである。何をもちて「完成」とするのか必ずしも明らかではない(たとえば、工程・部門管理のために予定ないし標準原価思考がその計算上どの程度利用されていたかが分らない)が、そこにもられた数字が実際であるか予定であるかの問題を一応捨象するとすれば、この種の計算の形式的手続はおおよそ今日の骨子を備えていたようである。その具体例は紙巾の都合によりここでは省略した。

(42) 辻厚生稿「科学的管理と会計の交渉(一)・(二)」、大阪市大『経営研究』、第十五号および第十六号。その細部については筆者と意見を異にするばあいもあるが全体としてすぐれた研究である。なお本稿とは分析視点を若干異にするが、一歩前進した最近の成果として野口祐氏の研究報告「科学的管理法の総体的研究(日本経営学会関東部会、昭和三十一年九月十五日)」もあ
る。

(43) F. W. Taylor, Shop Management, 1903.

(44) 上野陽一氏によると、前世紀末葉において、テーラーによって実務化がおこなわれたということである。しかし、前世紀のものにかんするかぎり、それは例外的・先駆的存在であったと考えられる(上野陽一稿「テーラーと原価計算」・「産業経

「理」第十卷・第五号。

- (45) J. R. Wildman, Cost Accounting Problems, The Accounting Publishing Company, 1910, p. 62.
- (46) この点については辻氏の前掲論文(とくに①)が示唆に富んでいる。
- (47) H. L. Arnold, The Complete Cost-Keeper, 1899.
- (48) H. L. Hall, Manufacturing Costs, 1904.
- (49) H. Deighton, Cost System of an Engineering Works, The Engineering Magazine, XXIX, 1905.
- (50) C. Day, Accounting Practice, 1908.
- (51) Garner, *ibid.*, p. 339.

総括

本稿の執筆にかんし問題意識をもちはじめた頃にまず気づいたことは、今世紀最初の十余年間におけるアメリカ工業会計制度にはいくつの特徴的な問題があり、それらのことごとくは今日の問題の萌芽形態にはかならないということであった。そこで筆者はそれらの問題を是非とも一度整理してみたいと考え、そのなかから独占段階におけるこの種の計算制度研究の出発点をみいだすことができはしないか、という観測さえもっていたわけである。「整理」のなかからは、一応、「独占成立・拡大期型」会計の機能と形式とを抽出してみたのであるが、そうすることが果して出発点にたつことを可能ならしめたか否かということについては、なお多くの批判をまたねばならない。

因みに、次稿では、第一次大戦中における特徴点を、さらに戦後の恐慌を契機としてはじまる「産業合理化」の時代ないし「二十年代の繁栄」期を考察するはずである。筆者は、そこにおいて、「独占成立・拡大期型」会計はいかなる発展ないし変貌をとげたのかをみようとする。従って、そのような研究のなかでも「出発点」の是非は実験され

るであろう。そして、みずからの誤謬や附会な点もそこで検証されるかも知れない。まずは虚心に研究上の発展のみを期して次稿に移りたいと思う。