

# 工業会計制度發展史における萌芽期について

——プランタン印刷出版業会計の吟味に寄せて——

敷 田 禮 二

- 一、問題の所在
- 二、諸萌芽期論の展望
- 三、プランタン会計の概説
- 四、工業会計の萌芽としてのプランタン会計
  - A プランタン印刷出版業の資本範疇
  - B プランタン会計の技術上の吟味
- 五、結 語

## 一 問題の所在

経営の計算制度は資本の機能ないし運動の要請にもとづいて生成・推転する。従って、かかる計算制度は資本の發展段階を反映せる種々相をもって自からを表出すると考えられる。而して「商業資本が工業資本に転化する過渡的段

工業会計制度發展史における萌芽期について

階は同時に商業簿記の工業会計への転化の発端を為す」(註1)のであり、この過渡的段階は問屋制家内工業さらにマニファクチュアという二つの経営形態を意味することから、工業会計の発端ないし萌芽は問屋制家内工業における問屋とマニファクチュアにおけるその経営者との双方の会計にまず見出すことができる。かくて、問屋制家内工業およびマニファクチュアの資本を計算対象とする萌芽期の工業会計の基本的性格を一応知るわけであるが、吾国ではその性格については必ずしも具体的に明らかとされているということができない。そこでまず吾々は「二、諸萌芽論の展望」において、萌芽期に関する二・三の所説を見ておくであろう。

ここに「具体的」に明らかでないことの理由は原資料・関係文献の稀少という事実に在る。しかしかかる寥々たる資料によっても、なお、萌芽期の工業会計の性格又は特徴ともいふべきものを具体的に知る何等かの方法的な余地はないものであろうか？ 筆者は、ここにまず卑見開陳のモチーフを抱き、既に部分的に紹介されている資料(プランタンの会計帳簿)について全般的な視野からあえて検討し、このことを通じて萌芽期に関する若干の問題にふれようとするものである。

真理はすべての時間的・場所的諸条件に依存するがゆえ常に具体的であらねばならないが、萌芽期における工業会計の性格に關しても、産業資本の典型的な確立を遂げた英国についてのみ問うことは必ずしも問題解明の充分な方法であるということとはできない。いわれる如く英国や仏国などにおける資本主義の生成の仕方は独立の小生産者層といふいわば「下から」の力による典型的な先進的な類型(いわゆる「西欧・米国型」)をなすのに対し東独逸・プロシヤ・ネーデルランド(オランダ)などのそれは商業資本の支配ないし育成という「上から」の力による後進的な特徴ある一つの型(「東欧・プロシヤ型」)として前者と対抗し両者は社会的全構造のうちに統一される(註2)。このことから

後進的な類型を反映せる工業会計の形態をも一つの型として見る必要を持つものである。かくて吾々は萌芽期における工業会計の性格を具体的に知るべく指向せしめらるるであろう。そこで、かかる目的に近づくための一手段として、十六世紀半以降前世紀末に至るまでオランダのアントワープにおいて存続した印刷出版業者としてのクリストフ・ア・プランタンの会計帳簿を採り上げ、それが吟味を中心として萌芽期の工業会計の性格を探ろうとするものである。かかる吟味を可能ならしむべく「**三、プランタン会計の概説**」において、問題となる点を重視しつつプランタンの会計を紹介するであろう。

しかしながら、このような一資料のみを以って「後進的な類型を反映せる工業会計」を一つの型として性格づけようとは勿論考えていない。又「典型的」であれ「後進的」であれ両者の複式簿記という形式的計算機構は何等相違するものではなく、異なるものが史証されたとしたならばそれは計算の内容に關してであろう。そこで、少くとも筆者の意図するところは次のような点に在る。すなわち、オランダ「独立戦争」後北ネーデルランドに重点を移動して繁栄しオランダ商業資本の東印度貿易進出（一五九四年の「遠国会社」結成後一六〇二年「オランダ東印度会社」成立にいたる前期的資本の集中過程）の基盤をつくった毛織物工業、を中軸産業とするマニユファクチュアについて記憶する必要があり、当時のそうした社会的生産の一環を担ったプランタンの印刷業マニユファクチュア（一五五五年～一八七六年）の会計を見ることは決して意味のないことではないとし、いわば十六世紀のオランダという時間的・場所的条件にもとづいて萌芽期における工業会計の一形態を見直していこうとするものである。

而してこのような意図を果すべく、第一にプランタン印刷業の資本範疇の吟味、第二にプランタン会計の技術上の吟味という二つの方法を両者関連的に採るであろう。第一の吟味は、プランタン印刷業の資本がマニユファクチュア

形態の範疇にあり、従つて萌芽期の工業会計としてまずプランタン会計を規定しうるものである。第二のそれは、かかるプランタンの資本の反映としての工業会計の技術を具さに吟味し前者と相まって萌芽形態としてのプランタン会計を特徴づけんとするものである。かかる方法は本稿全体を通じて用うべく考へているものであるが、特に「四、工業会計の萌芽としてのプランタン会計」において強く用いるであらう。では本論に入らう。

(註1) 宮上一男稿「英国工業会計論史研究」——工業会計の確立過程把握——三七頁(大阪商科大学・経済学雑誌・第三卷第四号・昭和十三年十月)および宮上一男著「工業会計制度の研究」五頁(昭和二十七年四月)。

(註2) 松田智雄稿「絶対主義解体の二類型」(民主評論・昭和二十二年九月号)および松田智雄著「近代の史的構造論」(昭和二十四年)参照。

## 二 諸萌芽期論の展望

本節においては前に述べた理由から萌芽期に関する二・三の所説を展望するわけであるが、このことは同時に、プランタン会計の吟味の「方法」に関する理解を導くであらう。

最初に木村和三郎教授の「原価計算論研究」(昭和十八年十月)についてその論旨を見よう。同教授はその著の第一章・第二章および第十二章において原価計算(註1)の發展史を論じておられ(同著は一連の論文集であることから論述に若干の重複はあるが以下各章について順次に概観する)、「第一章・原価計算論の経済的把握」・「一、家内工業における簿記」において冒頭「近代的産業資本、従つてその資本構成の代表者である固定資本の測るべからざる機能が原価計算の生成の経済的基礎であり」と述べまず自己の發展史論の大凡の目途を立てておられる。そして十三世紀に現れたフランス領フランダース地方の羊毛工業・十四世紀の上部イタリーの羊毛工業および十四世紀末から十五世紀

の初期におけるロンドンの羊毛工業などが家内工業として発展せることを挙げ、而してこれらに関する会計記録については知られるところは少いとされる(註2)。次に問題のプランタン会計とトムソンの「会計士の神託」とについて少しくふれておられるが、前者についての所説は本稿の第四節において、後者に関しては本節後半において見ることにしよう。

「二、マニユファクチュア形態における工業簿記」においては、トーマス・バタースバイの著書(Thomas Battersby; *Perfect Double Entry Book Keeping and the Prime Cost and Profit Demonstrator (on the Departmental System) for Iron and Brass Manufacturers & c. 1878.*)によつて、マニユファクチュアの段階では商業勘定と製造勘定との両者を統括勘定として結合することが試みられたことを指摘し、更にマニユファクチュアの生産工程の中軸は依然として人間労働であり機械などの巨大な固定設備の見られなかったことからこの初期においては間接費の原価性が未だ認識されるに至らなかつたといわれる。かくてマニユファクチュアの段階における工業会計について一応の容姿を見ておられるわけである。この段階については更に「第十二章」において詳論しておられる。

「三、工場制工業における原価計算制度の生成」における論旨は次の引用文のうちに要約されていると考えられる。すなわち「工場制工業における機械の客観的条件としての性質の獲得は初めて本来の形態における原価計算の必要を生ぜしめ、材料の計算、労賃の計算にも複雑さは加わりますが、計算の中心は機械及び機械的体系の計算、即ち固定資本の減価償却費の生産物への割当の計算に移る。間接費、就中固定資本費は工場制工業において初めてその重要性を顕はすものであり、ここに範疇としての原価計算が始まる」(木村前掲書・十二頁十三頁・筆者傍点)。次に述べることとの関連において、ここで注意しておかねばならないのは「範疇」としての原価計算」という言葉である。

「四、原価計算概念と原価概念との把握の仕直し」。工業會計の萌芽にしろ確立にしろこれらのことを問題とする場合にはまず工業會計の概念規定を如何にするかという前提が明らかでなければならぬことはいうまでもないであろう。吾々はここで木村教授の原価計算概念ないし工業會計概念の規定の仕方を次の如くうかがうことができる。すなわち「第一節」の冒頭におけると同様に「……原価計算制度の確立はすべて産業資本の確立發展及びその独占形態の確立を経済的基礎とする……」（木村前掲書・十四頁―十五頁）といわれることから、原価計算制度發展の物的基礎を産業資本の發展のうちに求めんとするものであり、従つて資本の發展（具体的には資本の經營形態ないし生産機構の發展）の反映として原価計算の概念を強く動態的に把握されようとする考え方が見られるのである。而して「範疇としての原価計算」すなわち商業勘定と製造勘定の結合と、間接費の原価性の認識の確立とを内容とする工業會計は、かかる考え方にもとづいていわれる工業會計の發展段階的規定であると理解される。

次に「第二章・原価計算制度の成立過程としての間接費論の生成發展」に移ろう。本章においては「近代産業資本の生産關係の創出、即ち固定資本の生産過程に占むる役割の重加が資本を纏ぐる凡ゆる計算、即ち企業損益計算・原価計算制度の生みの親であり」（木村前掲書・二十七頁）として、主としてバタースパイ、ガルクとフェルス、ジョンマン（註3）の著書を説明し乍ら、労賃基準法の成立・機械時間基準法の生成・機械時間基準法の確立を論じておられる。併しこれらは本稿において問題とする「萌芽期」には直接關係しないのでここでは省略する。但し、間接費が問題組上にあがっていないものとしてプランタンの會計記録を挙げ、そこには「固定資本に生産設備の減価償却の計算の如きは見出すことが出来ない」としプランタン會計をもって工業會計の先驅とせず萌芽形態とされる、そのことについては吾々の見解と一致するが詳しくは第四節の後半において検討するであらう。

さて「第十二章・英国における原価計算の発展と初期の文献——研究資料として——」を見よう。本章ではその副題が示す如くエドワーズおよびリトルトン(註4)に従って文献史的研究が行われている。併しそこに流れる木村教授の諸見解は「萌芽期」の吟味に多く関連していることに注意が払われねばならない。

まず「三、家内工業における染屋、靴屋の簿記」から始めよう。ここでは家内工業に関する簿記文献としてコリンズ、A. Perso. of Honour, メヤー、ドッドソン(註5)などのものを挙げて夫々の説明をなし「家内工業における製造家の簿記は、次に述べる問屋、制家内工業の場合と同様に、商人簿記或は財務簿記とも称せられる商人の売買取引、对人的貸借取引の記録を中心とする商業簿記的記録方法を以て充分であった」(木村前掲書・三七四頁〜三七五頁・筆者傍点)といわれる。そのこと自体は正に事実ではある。併し乍ら、ここに同教授の「萌芽期」に関する見解が滲んでいることをひとまず記憶しておき、その検討は次にゆずらう。

「四、問屋制家内工業における問屋の簿記」では、トムスの「会計士の神託」(註6)の最終章を挙げ彼が用いた取引例にもとづき、その内容の詳細な説明を行っておられる。ここにいうまでもなく問屋制家内工業なる経営形態の特質は、第一に生産工程は家内工業者(手工業者)の所有する職場において営まれ、第二に商業資本家(実質的には産業資本家)としての問屋は家内工業者に対して材料の前貸を行ったということである。かくて「以上のトンプソンの示した取引例は内部製造工程ではなくて、外部の職人との取引である。従ってすべて商業簿記で製造工程の記録が可能であり、工場費を分割する必要がないのである。工場及び機械の出現以前の簿記である。即ち問屋制家内工業の簿記であって、商業簿記から工業簿記への過渡形態とも見るべきものである」(木村前掲書・三八一頁)という意味は充分うなづかれるところであり、問屋制家内工業における問屋の簿記をもって「過渡形態」(本稿にいう萌芽形態又

は端緒形態」とされることにも何らの異議はない。併しこの文章と前に掲げた引用文(前頁)とを併せて見るとき同教授の考えられる「萌芽期」は一面次の如く解しうるのではあるまいか。すなわち、製造過程を記録するには染屋・靴屋の如き家内工業者もメリヤス製造業者としての問屋も等しく商業簿記的記録をもってして充分であったという見地から家内工業の簿記も問屋制家内工業における問屋の簿記も一樣に萌芽期の工業会計のうちに含めて眺めておられる。このことは次の三つの点からもうかがえるようである。第一に同教授は「第一章・家内工業における簿記」において十三世紀頃すでに始まる歐洲諸国の羊毛工業などの会計記録についてブランドン会計・トムソンの会計と併せて附言しておられる、第二に「家内工業形態における簿記が原価計算制度生成の培養基であった」(木村前掲書・二十八頁)とされる、第三に、逆説的に考えて、若し家内工業の会計記録をもって工業会計の「過渡形態」としないならばこれらの会計記録を論ずることは余り意味がないことになる、だが同教授は論じておられるのである。

かくて前期的資本の産業資本への転化は問屋制家内工業とマニユファクチュアという二つの形態によって行われることから、まず産業資本を計算の対象とする原価計算(工業会計)の萌芽を問屋制家内工業とマニユファクチュアの会計に見出すという前提をもつときは、家内工業の簿記と問屋制家内工業のそれとを峻別し後者のみを以って工業会計の萌芽形態としなければならない。而してかかる見解と比較するとき木村教授の見ておられる萌芽期は時代的により広範囲のものであり特徴的な見方であると考えられる。この両見解の相違はブランドン会計に関する見方の違いとしてそのまま表われてくるわけであるが、そのことについては本稿第四節において明らかとされるであろう。

「五、マニユファクチュアにおける原価計算形態」では、ハミルトンおよびクロンヘルムの文献を中心としクレプヤソウイヤー(註7)にも及んでおられる。すなわちハミルトンに関しては彼の「製造勘定」についてその未熟さを指



摘し、クロンヘルムについては彼の「倉庫帳（原料勘定・製造勘定・製品勘定）」（木村前掲書・三八八頁）の記入は数量のみをもって行われる一方商業勘定は数量・金額が記入されていたことから商業勘定と製造勘定の未結合の段階にある簿記として特徴づけられている。かくて双方の簿記はマニユファクチュアという生産機構を反映したところの過渡的段階のものとして規定される。従ってマニユファクチュアの会計を萌芽期のものとするこゝについては前に述べた吾々の考え方と合致するものである。

「六、仏蘭西簿記文献におけるマニユファクチュアの会計」ではかのペイヤンの「製造業者の簿記論」（註8）によつて馬車製造業と膠製造業の会計を詳細に吟味し、商業勘定と製造勘定はともに数量・金額をもって記入されたが製造勘定をして統括勘定とすることができなかった点この会計をして商業勘定と製造勘定の未結合の段階のものとする。その点前述せる「五、マニユファクチュアにおける原価計算形態」と同一のものであるゆえこれ以上述べる必要はないが、数量・金額・統括勘定に関するこのような事實は記憶しておく必要がある。以上、吾々の必要とする限りにおいて木村教授の論旨を辿り併せてその原価計算の概念規定の仕方および原価計算の萌芽期についての所論の特質を見てきたわけである。ただし、これらのことはプランタン会計を通じて行わんとする本稿の意図と密接な関係を有しているからである。

続いて、宮上一男教授のいわれる工業会計の萌芽期を（従つて同時に萌芽形態をも）知ろうとするものであるが、同教授はそれが理論的規定を極めて鮮やかに行っておられる。この規定は次のような短い引用文のうちに表現しつくされていると考えられる。すなわち「商業資本が工業資本に転化する過渡的段階は同時に商業簿記の工業会計への転化の発端を為す。工業が資本のもとに隷従した最初の手続は商人的資本家たる問屋の発生である。従つて資本計算と

しての工業會計の出発点は問屋の計算に求められる」(宮上前掲論文・三十七頁)と、これである。他方「商業簿記の発生地がイタリアであるとすれば工業會計のそれはイギリスである。工業會計の歴史は工業が典型的に發展したイギリスにおけるそれを典型とする」(宮上前掲論文・三十七頁)とし、更にこの文章に対する註書として「工業の計算は既に十四世紀イタリア羊毛製造業者の商業記録、十六世紀ドイツ鋳山業乃至十六世紀オランダの印刷出版業等の中にあるといわれるが、それらは工業資本従って又工業簿記の典型的發展の軌道の外にある」(宮上前掲論文・四〇頁)と述べておられる。

ここに挙げた三つの文章において、吾々の知ろうとした事柄は大凡示されているのであるが、以下二、三のことを指摘しておく。まず第一の文章からは、工業會計の「出発点」ないし萌芽形態を問屋の會計に求めておられることを知るのであり、その求める理由はいとも明快に示されている。第二、三の文章では、英國において工業が典型的に發展した(換言すれば商業資本から工業資本への転化が英國において典型的に行われた)ゆえ工業會計の発生地ないし典型的歴史を英國に求められ、従って本稿で問題とするプランタン會計をして「工業簿記の典型的發展の軌道の外」において何らこの會計を問題にされないということを知るのである。ここで吾々は、工業資本への転化従って工業會計の発生が英國において典型的であることから英國の會計を研究の中心的対象としておられる同教授の見方に対し、産業資本成立の仕方の「典型的」な類型ともう一つの型(前述)との統一において問題を考えるべきではあるまいかとするのである。詳細は第四節において考えよう。

次に、久保田音二郎教授は「間接費計算論」(昭和二十八年十二月)において間接費に関する諸問題を優れた「体系的理論」として展開しておられるが、吾々の問題とする萌芽期およびプランタン會計の吟味に関係する点も二・三ある

ので、それらについて少しく見ておこう。まず「最近の原価計算史論の研究が進むにつれて、原価計算は如何なる過程を辿って生成してきたか、その一部は次第に明らかにされつつあるが、未だその萌芽的なものが何時頃から如何なる形で現われたかは明らかでない」(久保田前掲書・十八頁・筆者傍点)といわれ、十四世紀初頭のフロレンスの毛織物工業の帳簿をペンドルフ(註9)によって挙げ、又十六世紀のプランタン会計を例示し更に同時代の南ドイツにおける鉱山業(フッガー家)の会計を示し、「しかし、この史実を現代原価計算論からみれば、たとえ第十四世紀頃からその端緒的な形があつても、それは異例であつて、当時の経済社会の諸情勢とその生産形態とから推察すれば、一般に現代的意味の原価の計算よりは寧ろ製作費が幾何要したかを算定するのが主たる目的であつたといえるであろう。かかる理由から、産業革命によって工場制工業が成立し、それが発展した過程において製造原価を如何に把握していたかにその問題を見出さねばならぬ」(久保田前掲書・十八頁・十九頁・筆者傍点)とされている。そこで吾々は少くとも次の二つのことを推定することができる。第一に、同教授は工業会計の萌芽期に関する明らかな判断は下しておられないようである。勿論、同著における本来の目的はそこにはないせいでもあるが。第二に、プランタン会計についてはこれを萌芽形態として殊更に採り挙げる考えは持つておられないと見受けられる。以上二つの事柄から、更に工業会計の生成発展に関する研究の重点を産業革命以後の段階においておられると思われる。ただし、当然のことではある。而して、プランタン会計に関しては註釈としてかなり詳細な検討を加えておられるが、このことについては本稿第四節でふれるであらう。

以上、木村・宮上・久保田の三教授について吾々が必要とする夫々の要旨を見てきたわけであるが、これらの他に黒沢清教授は「原価会計」(昭和二十七年十月)において山下勝治教授は「原価計算」(昭和二十八年六月)および「損益

計算論」(昭和二十五年十月)において工業会計の發展史を夫々独自の方法によって論じておられ、又工業会計の發展史について語るところは少いが江村稔助教授の力作、複式簿記生成發達史論」(昭和二十八年十二月)がある。しかしながら、これらは本稿において問題とするプランタンの会計に直接ふれることがないのでその展望を省略する。又松本雅男教授は「原価会計の成立」(一橋論叢・第十一巻第五号)において確立期の工業会計を論述しておられ、「リトルトン会計發達史」(片野一郎訳・昭和二十七年五月)の第二十章・第二十一章においてその發展史論が見られる。なお筆者の知る限りでのこの種の文献を次に挙げておこう。特にオランダに関係するものとして田中藤一郎氏「和蘭簿記学史の研究」(雑誌会計第三十八巻第三・四号)・同氏「和蘭簿記学史概観」(雑誌会計第四十巻第五号)・同氏「簿記学随想」(雑誌会計第四十二巻第一号)がある。又国弘員人「企業經理の發達」(産業經理叢書第七号・昭和二十三年六月)・片岡義雄「中世イタリヤにおける『工業会計』の先驅」(経理問題研究第二巻第三・四合併号)・尾崎義夫「原価計算の必要を論じた最初の文献」(雑誌会計第二十九巻第六号)・久保田音二郎「初期の工業原価計算論」(増地庸治郎編「生産力の拡充と経営合理化」所収・昭和十八年)がある(註10)。

(註1) 原価計算・工業簿記・工業会計なる用語については、計算機構の發展の程度に応じ夫々使い分けられる場合が多いが、ここに「原価計算」とは本稿にいう工業会計とほぼ同一の内容をもつものと考えてよいであろう。

(註2) 十六世紀以前については、ガーナー・ソロモンズ・エドラー・レイモンド・ペンドルフなどは工業会計の端緒的形態として種々のものを指摘しているが、これらについてはなお問題の存するところである。以下適時ふれていくであろう。

(註3) Garcke and J. M. Fells, *Factory Accounts*, 7th. ed., 1922, p. 116.

J. Mann, *On cost or expenses in Encyclopaedia of Accounting*, Vol. 5, pp. 199—200.

(註4) Ronald S. Edwards, *Assistant lecturer in Accounting and Business Administration of the London School*

of Economics, Some Notes on the Early Literature and Development of Cost Accounting in Great Britain, The Accountant, vol. 97, 3270-5, Aug. 7-Sept. 11, 1937.

A. C. Littleton, Accounting Evolution to 1900, N. Y. 1933.

(註6) John Collins, The perfect Method of Merchants Accountts, London, 1697.

A person of Honour (譯註), The Gentleman Accountant, 1714.

John Mair, Bookkeeping, Modernised, 1768.

James Dodson, The Accountant or the Method of Bookkeeping, 1750.

吾々は以上の文献について説明するところを持たない。すなわち内容的な説明はすでに諸氏によって詳しくなされているのであり、以後に挙げる文献の場合も同様に内容上の詳しい説明は行わなう。

(註7) Thompson, Wardhaugh; Accountants' oracle, 1778. (ヒュートン前掲書に於て)

(註8) Robert Hamilton, Introduction to Merchandise, tradesman's accountts, Edinburgh, 1788.

F. W. Cronhelm, Double Entry by Single, London, 1818.

Frederic C. Krep, Statistical Bookkeeping, London, 1858.

J. Sawyer, Bookkeeping for the Tanning Trade, 2nd ed., 1862.

(註9) Anselme, Favon, Essai sur la tenue des Livres d'un Manufactures, Paris, 1817.

(註10) Penndorf, B., Geschichte der Buchhaltung in Deutschland, 1913, SS. 92-99.

Penndorf, B., Die Anfänge der Betriebsbuchhaltung. Z. f. h. w. F. Heft 12 Jahrg. 24, 1930. SS. 627-631.

(註11) 以上の他に比較的新しい外国の文献として次の二つを挙げておこう。

David Solomons, The Historical Development of Costing, London, 1952.

S. Paul Garner, Historical Development of Cost Accounting, The Accounting Review, Oct., 1943.

この両者についてはすでに紹介がなされている(根幹重男稿・ソロモンズ「原価計算の歴史的発展」・同志社商学・第六巻第二号、諸井勝之助ダヴィッド・ソロモンズ「原価計算の史的発展」・東京大学経済学会・経済学論集・第二十三巻第一号、岡本愛次稿・原価計算の発達・彦根論叢・第十七号)がフランタンに関する二・三の点を原典から引用しておこう。

Plantin's methods would have done credit to a printer of his size three and more centuries later, for he kept separate job accounts for each book printed, he had stock accounts in value and quantity for each kind of paper used, and he kept a plant ledger. His system really was a double-entry cost-finding system of extraordinary maturity. (Solomons, *ibid.*, p. 4.) じつじみで、如くソロモンは勘定形式とて計算機構のみをとり、プランタンをもつて高度に完成された複式原価計算制度であるという。又ガーナーも同じような手法をもつて、プランタンの会計は近代的な個別原価計算制度の多くの要素をもつていたという。すなわち The Plantin accounts (he was a Flemish printer and publisher of the sixteenth century) contain many elements of a modern job-order cost system. A separate account was established by Plantin for each book which he undertook to publish. These accounts were debited for the paper used, wages paid, and other costs of printing. After the book had been completed, an entry was made transferring the special account to another one named "Books in Stock." Incidentally, in connection with both the Paper Stock and the Pini hed Books accounts special columns were provided for recording the quantities — a type of perpetual inventory. (Garner, *ibid.*, p. 386) という。かかる両者の考え方に關し共通していることは、プランタン会計を以て萌芽形態とする判断の基準は、少くとも原価計算の技術自体にあるという点である。しかもその技術とは具体的に如何なるものであるかというところが双方の論稿を通じて全く明らかにされていない。

### 三 プランタン会計の概説

本節では Florence Edler de Roover, *Cost Accounting in the Sixteenth Century, the Accounting Review*, Vol. XII, No. 3, Sept., 1937, pp. 226—237 によつてプランタン会計を、次節の論述を可能ならしむべく、重点的に概観するわけである。しかしこのエドラーの論文はソロモンズ (Solomons) の著した論文集 *Studies in Costing*, London, 1950. のらびに再録されておる。すなわち二・三の註釈が追加されているのでこの新らしい版とい

いて見ていこう。まず論者エドラーの略歴をみよう。彼女は一九〇一年シカゴに生れジョージ・イリノイス・ペンシルヴァニアの各大学で歴史学を教えてをる。又一九三〇年代の数年間は米国の中世史研究学会の研究会員であった。一九三六年に、ベルギーの経済学者であり会計士である Raynaud de Roover (註1)と結婚し、一九四九年以来主としてフローレンスにおいてイタリーの古文書により中世経済史の研究をなしている。多くの著書・論文を有しているようであるが、特に経済史家としての彼女の判断力については、プランタン印刷出版業の資本範疇を知るうえに、かなり高く評価されてよいであろう。

さてエドラーはその序言ともいふべき最初の項において工業会計の萌芽期に関する見解を表明している。ついでながらそのことも知っておこう。まず、「原価計算は十九世紀にその起源を有しかつ工場制度の発展および工業生産における機械の広範な採用からその主たる推進力を得たと一般に信ぜられている。この平凡な意見は部分的にのみ真実である。原価計算の体系的技術は十九世紀中に推進されこの数十年間に素晴らしく発展した、しかし原価計算の若干の要素は更に古くから在る」(前掲論文集・五十三頁)として、十四世紀の初期から十六世紀に至る間の毛織物工業や鉱山業の会計を例示している。これらの史実は吾国の学者によって知られているものと変りはない。而して「これらすべての例は次のことを疑いもなく立証する、すなわち原価算定の初期のフォーム (rudimentary forms of cost finding) は産業革命以前の資本家的支配の時代 (capitalistic control centuries) に生じた鉱山や織維業の如き産業において一般的に用いられていたということ」(前掲論文集・五十四頁)というが、前期的商業資本の段階にまで遡って萌芽形態を広くみていることはソロモンズやガーナーの場合と同様である。

次に、プランタンの一連の会計記録に言及し、それはイタリーにおいて生成した複式簿記の影響を受けておりヴェ

ニス式のものでそれもイタリー語で記入された仕訳帳と元帳とを具備しているという。そして有名(註2)な印刷出版業者としてのクリストファ・プランタンの「これらの帳簿において原価算定の実際の試みがなされたことを証明することは無意味ではないと思う」として序文を終わっている。

一五五五年(時は正に「職布工条例 Weaver's Act」の布かれた年であり、英国ではマニユファクチュアの展開を示す段階である)に、フランス生れのプランタンは印刷業者としてアントワープにおいて自から開業した。彼は、異教書の印刷に関して告訴された一五六二年までの間はかなりの程度に成功を収めたのである。すなわちパリへの旅行中に彼の一切の財産は没収され競売に附されてしまった。而して、彼は、その異教書の印刷が彼の関知することなく従業員の一人によって行われた、ということを証明し以って難を逃れ得たのである。しかし彼がアントワープに戻った一五六三年には、再び印刷業を始めるに十分な資本を持たなかつたので、四人の資産家達との共同による組合営業(partnership)を結成したのである。このパートナーシップは、東印度貿易進出のため当時のオランダにおいて盛んに行われていた資本集中の先駆形態に類するものと考えられるのであるが、四人の資産家(すなわち出資者としての組合員)とは次の者達のことである。アントワープの商人でプランタンの従兄弟に当る Charles and Cornelius van Bomberghen の二人・医者 of Jean van Gorp, alias Goropius Becanus およびボムベルゲンの義兄弟でニースの商人である Jacobo de Schottii の四人である。異教書の印刷に関して告訴されたということは新教徒としての彼ら生産者達が常に支配者(たとえば旧教による宗教政策をとったスペインのフィリップ二世)の監視を受けていたことを物語るのである。ローマ教会に反抗したルターの純粹な宗教運動の発端(一五一七年)以来十七世紀に至る約一世紀の間は所謂「宗教戦争」の時代として当時のヨーロッパを眺められるのであるが、生産者としてのプランタン



も又その嵐から逃れ得ることなく、呑むしろ、当時の宗教的支配・統制は中産的生産者層に対するものであった点必然的に、鬭争の渦中におかれたのであると考えられる。こうした歴史的背景にてらしての吾々の判断は、第四節に詳しく述べるが、プランタン印刷業の資本範疇を規定するうえに重要なキメ手の一つとなるものである。

このパートナーシップは四ヶ年の間存続したのであるが一五六七年に至り解散を余儀なくされた、というのはパートナーの一人にして出資・機能資本家たる Bomberghan (彼は又後に示す如く会計の責任者でもあった) が異教徒としての嫌疑を受けネーデルランドを去ったからである。而してプランタンは以後パートナーシップを再結成することなく、個人企業として存続したが、スペインのフィリップ二世から非常に困難でかつ費用のかかる「数ヶ国語の聖書」(Polygolt Bible) の出版を委嘱され(この聖書が前述の如き宗教政策の一環として利用されたと推定されうることは決定的であろう)、そして後年の彼は養子の Jean Moerentorf, alias Moaetus から事業経営上の相当の助力を得ていたという。一五八九年のプランタンの死後、印刷所は養子の手に移り一八七六年まで(すなわち工業会計制度の確立期と目される独占の時代まで) Moretus 家において永続したのである。かくの如く十九世紀末に至るまで「永続」したということは、この事業が決して泡沫的な偶然的なものでなかったということを示すものであり、それは特に記憶すべき事実であろう。

プランタンの資本についての範疇的吟味を行う資料を得べく、更にその経営形態・規模および出版物内容についてエドラーの説明を聞こう。「プランタンは出版・印刷・販売業者であった。彼は自分の編纂した書籍を自からの計算において印刷し、出版物を卸又は小売で販売した(かくてこの種の事業における一貫した全工程を経営職能のうちに内包していたことを知る——筆者註)。彼は二十五年間全ヨーロッパにおける指導的印刷業者であった。又ラテン語・

ギリシャ語・ヘブライ語およびその他の古語に精通した校正係のスタッフや植字工・印刷工・活字の繕し込み係・見習工のスタッフを正規に雇備していたのであり、プランタンの印刷所はその繁栄の頂上に在った時期には一〇〇人以上の労働者が雇われ、しかも二十二種もの出版物でにぎわっていたのである」(前掲論文集・五十六頁)。かくてプランタンの経営形態は、一〇〇人以上の熟練した賃銀労働者が雇われてをり彼等は同一職場において多くの工程に分れた部分労働者として働いたということから、マニユファクチュアそのものであり、それも規模においては「巨大マニユファクチュア」の範疇のものと見做されるのである。又プランタンは古典・宗教書・小説の他に商業に関するハンドブックの類(これらの中には *Pierre de Savonne* の簿記に関する論文——一五六七年——がある)(註3)を出版している。この事実からマニユファクチュアとしてのプランタン印刷業と当時のオランダにおいて支配的に存在した毛織物工業とは産業上の社会的な有機的關係をもっていたことを見出すものである。

次にプランタンの会計帳簿はいかなるものであったか又いかなる手続によってその記録がなされていたかを具体的に見よう。ここに検討せんとする帳簿はパートナーシップの時期におけるもので、その定款(*the articles of association*)——プランタンの印刷所は現在なお印刷物關係の博物館としてアントワープに在るが、そこにはプランタンの会計の帳簿類とともに、この定款が残っているという(註4)によると資本金(註4)は六々の持分(*share*)から成り、各 300 livres de gros (Flemish pounds) である。しかしこの六々の *share* のうち半分 (3 shares) は C. van Bomberghen と C. Plantin とによって占められ、残りの三々は夫々他の三名のパートナーの出資によるものであった。利益の配当はかかる出資關係に應じてなされたことはいままでもない。そのエドラーは *partner-hip* という言葉を使っているが、プランタンの場合も出資・機能資本家の結合關係を特質とする所謂「パートナーシップ」

として理解されるのであり、かかる結合形態は（前にも一寸ふれた如く）十六・七世紀における前期的資本の集中形態としてヨーロッパの主要各地、特に世界商業のメッカたりし、アントワープ、において広く普及していたものである。こうした結合形態の歴史的 성격について理解しておくことは、プランタンの個別資本が当時の社会経済構成体のうちにあつて如何なる地位ないし存在意義を占めていたかということを推定するに役立つであらう。

損益計算上の帳簿責任者としては C. van Bomberghen が主としてこれに当り彼との有機的關係（後述）においてプランタンが原価算定のための記帳を行ったのであるが、プランタンが簿記実務について余り精通していなかったことからパートナーシップの会計はしばしば誤謬と混乱に陥つたとエドラーは指摘している。なるほど、エドラーの前掲論文の終章に示されている帳簿を見てもその記載手続上不審の点が見受けられる。このことはさておき、プランタンの掌握していた製造原価関係の帳簿について以下概観しよう。

彼の把握する帳簿は基本的に次の三種に分けられる。

(一) 仕訳帳 (journal des affaires) これは備品・売上・諸収支（内部取引を含む）の如き彼が担当する取引の一切を記入する帳簿である。

(二) 元帳 (grand livre des affaires) これは前記取引を分類集計するものである。

(三) その他の帳簿。これは次に説明する諸補助簿から成っている。

(1) 賃金帳 (livre des ouvriers) これは植字工・印刷工・校正係・技芸工・研究者たちに対する賃銀支払の明細帳である。

(2) 得意先元帳 (livre de libraires) これは小売書店別に設けられている。

(3) 小売の売上帳 (*Livre des ventes a la boutique*) プランタン印刷所では自から書籍販売店をも経営しているが、そこでの現金売に関する記録がこの帳簿である。

(4) *Journal of C. Plantin*. 組合結成の際プランタンは固定設備を提供しているがその現物出資分の明細である。

(5) *livre des ustensiles*. 今日われわれが備品元帳と呼ぶものに相当する。

(6) *Memorial des relieurs*. エドラーの説明によるこれは製本屋との関係帳簿であるということ以外は知り得ない。プランタン印刷業は製本工程のみを外部の業者(それは多く、手工業者であり彼らはプランタンから印刷された紙の前貸を受けていたと推定される)に委ねていたわけであるが、ここでプランタン印刷業には問屋制的要素のあったことをもうかがえるのである。

さて、(三)に挙げた「元帳」には次のような諸勘定が含まれている。以下順次これを説明しよう。

(a) *msseries della Stampa*. これは騰写機・活字・什器を記帳する勘定で、エドラーはこれを今日いう設備勘定であるとしている。

(b) 紙勘定。これは材料たる紙をその種類別に整理する勘定である。エドラーは近代的な材料勘定と基本的に異なるものとしてこれを考えている(前掲論文集・五十九頁)が、この勘定は材料の種類別に設定された口座であり、今日の材料元帳(補助元帳)と見るべきである。このことについては後に述べる。

(c) 製造費勘定 (*spese di mercanzie*) この勘定は賃銀およびその他の諸経費を併せて記入するものであるが、これについては間接費の計算に関し問題があるので第四節で更にふれよう。

(d) 仕掛品(製造)勘定。これは、例えば“*Virgilio in 16<sup>o</sup>;*” “*Horace in 16<sup>o</sup>;*” などの如く、種類別の仕掛品

勘定である。したがって特定製品の製造が工程作業に入った時この勘定の借方に使用材料(紙)・賃銀・その他の発生費用が記入され、同時に紙勘定および製造費勘定の貸記されることはいうまでもない。

(e) 在庫書籍(製品)勘定 (*livre in monte*)。書籍の製造が完了したときに、前記仕掛品勘定は貸記され、この勘定が借記される。これまた仕掛品の場合と同様に製品種類別に設定されている。而してこうした点にガーナが個別原価計算制度の要素を見出す(本稿・第二節・註10)理由があるようである。以上各勘定の記入は(一)に挙げた仕訳帳を通じて行われることは勿論である。

さて、前記は製造に関する諸帳簿とその記入手続の概要であるが、エドラーはこうして The procedure which has just been summarised will now be explained step by step, in order to show that the ruling principles of cost accounting were not entirely unknown in the sixteenth century.”(前掲論文集六十頁)といふ以下記帳例を用いてこの手続を更に詳細に反覆説明している。筆者はここにその全部を示す必要を認めないが、次のことのみ知っておこう。すなわち、材料勘定としての紙勘定と製品勘定とは数量の記入欄があり、常時その棚卸を可能ならしめた点一種の「継続記録法」がすでに採られていたということである。

以上の説明からも明らかな如く、プランタンの把握した会計帳簿は補助簿的性格のもの——それもすぐれて完備した形式のもの——であり(だから、吾々はエドラーの言葉に従い、前に *grand livre des affaires* をもって「元帳」としたが、それは総勘定元帳ではなく補助元帳であることを知るのである)彼の記録は更に経営全体としての帳簿に責任をもつボムベルゲンに提供され、そこでボムベルゲンの掌握する総勘定元帳に記入されるのであり、かくてプランタンとボムベルゲンとの間に記帳上の「有機的關係」を見出すことができる。ところがエドラーは、筆者のい

う「有機的關係」(換言すれば商業勘定と製造勘定との結合關係であるが、このことについては第四節で再びふれる)について具体的には述べておかない。さて吾々は、次節以下において問題となる箇所和重点をおきつつ、プランタンの帳簿について大凡の説明をなしてきたわけである。

(註1) 因みに Raymond de Roover は若干の史的研究を公にしているが、特に次の著においてプランタンの会計帳簿の特質に注意を払っている。

R. de Roover: "Coup d'oeil sur l'histoire des Comptes en Belgique depuis le Moyen Age jusqu'à la Révolution brabantonne," *Revue Belge des Sciences Commerciales*, XII (1932), pp. 6587 et seq.

(註2) 中国にその濫觴を見る活字印刷術がヨーロッパに導入され、十五世紀末にはこの大陸に二二〇ヶ所の印刷所が建設され(十五世紀後半の活版本はインク・ユナブラ incunabula すなわち、揺籃期本といわれる)、更に十六世紀に入るや出版印刷術はその類・質ともに飛躍的な發展を遂げ、中でもアントワープのプランタンは特に有名であったといわれている。次の二文獻も又そのことになっている。

(1) オスワルド「西洋印刷文化史」玉城肇訳・昭和九年。

(2) 「世界歴史事典」第二巻・平凡社・昭和二十六年。

(註3) この論文については田中藤一郎氏は、名著といわれる De Waal, Van Pacioio Toi Stevin, 1927. によつて、次の如く述べておられる。『Pierre Savonne は Menner と同じく外国人にして主なる簿記書を和蘭に發行し、和蘭の著者は彼の著書を使用したのである。彼は仏国人にして出身は多分、伊太利であろう。商人にして算術を教え、若き時代より数学が得意であったようである。彼は英国、フランドル等の大なる町に赴き商業を深く研究せしという。簿記書として価値あるは「複式簿記書云々」("Instruction et maniere de tenir Livres de raison ou de comptes par parties doubles……Anvers," Chr. Plantin, 1567.) である。』(田中藤一郎氏稿・和蘭簿記学史概観・雑誌会計・第四十卷第五号)。

(註4) 一五六五年四月二十六日に作成された同印刷所の「残高試算表」によると資本金は一、七七九ポンド、一九シリング、一ペンスである。(前掲論文集・六十四頁)。

#### 四 工業會計の萌芽としてのプランタン會計

本稿の最初において述べた如く、商業簿記が工業會計に推転する過程は商業資本が産業資本に転化する過渡的段階において見られるのであり、かかる過渡的段階は問屋制家内工業およびマニユファクチュアという二つの経営形態をもって遂行されることから、工業會計の萌芽形態は問屋とマニユファクチュア経営者の二つの會計に求められる。

かくてプランタンの會計が工業會計の萌芽形態であるか否かという問題は、プランタン印刷出版業の資本が範疇的に産業資本に転化する過渡的段階のものであるか否かということから始められねばならず、このことは問題解明の基本的な要件であると考えられる。そのゆえにプランタン會計における計算機構自体の問題——生産工程の記録計算が統括勘定によってなされていたかどうか又経費の計算には如何なる方法がとられていたかという事柄がその問題の骨子を成す——は、まずプランタンの資本範疇を吟味したるのちに、それが資本の反映としての工業會計上の技術的問題として吟味・認識されればよいわけである。この二つの吟味過程はプランタン會計を具体的に規定する途となるであらう。吾々は以上の考え方から本節を、A「プランタン印刷出版業の資本範疇」およびB「プランタン會計の技術上の吟味」なる二項目に区分して、順次その萌芽形態を論ずるものである。

##### A プランタン印刷出版業の資本範疇

吾々は第三節において考察してきた如く、一〇〇人以上の熟練せる賃銀労働者が同一職場において多くの工程に分れた部分労働者として雇傭されていたという事実から、まずプランタン印刷業の経営形態はマニユファクチュア自体であることを理解するのである。併し乍らプランタンの個別資本の枠内においてのみその経営形態を問題とすること

は、この場合、必ずしも正しい方法であるということができない。如何にすぐれた工業會計制度といえどもそれを反映せしめた資本が偶然的又は孤立的なものである場合にはその制度に社会科学的研究上多くの意義を寄せることができないからである。その意味からプラントアン印刷業の資本についても又これを社会経済的な場において評価する必要が生じてくるのである。

まず見よう。かの十五世紀末に端を發せし「商業革命」以後、毛織物工業は東洋市場との関連において世界史的な脚光を浴びるに至つたのである。就中十六世紀におけるイギリスおよびオランダの毛織物工業の繁栄について殊更ここに纏説する必要はないが、イギリスのその工業における仕上工程（染色・縮絨）は極度にたちおかれており十六世紀半頃毛織物は半製品のままオランダに輸出されそこで仕上加工が施されていたことを記憶すべきである。そこで、イギリス・オランダ二国のこの工業は相並んで發展したとはいへ、それは相互の交渉のうちに進展したことを知るのである（大塚久雄教授著「近代歐洲經濟史序説」昭和二十三年十月・第一編第二章第二節参照）。極めて概括的な見方ではあるが、プラントアン印刷業存在の当時の経済的基盤をまず知つたわけである。そこで更に問題の焦点を絞るため、十六世紀の初期から十七世紀に至るヨーロッパは所謂「宗教戦争」の時代でもあつたことに目を転じよう。オランダ・イギリスの東洋に対する輸出品は当初スペインの港に集中していたためスペインの毛織物工業を圧倒するに至り、かくて「独立戦争」を招来する結果となつたのである。このオランダ（北ネーデルランド）を獨立せしめた経済的原因とのからみ合いにおいて宗教的な要因の作用したことは見逃してはならない事実である。すなわち、スペインのフィリップ二世の採つた宗教政策はオランダにおける新教徒を基盤とする中産的生産者層を圧迫したのである。例えば一五六八年スペインのアルバ公がアントワープに来て所謂血の法令を發布し彼らに対し苛酷な宗教訊問を始めたのであり、



マニユファクチュア経営者としてのプラントンも又再度に亘って迫害を受けたことは前節において述べた通りである。かくて吾々はプラントン印刷業の資本が常に社会的資本の一環として如何に機能していたかをうかがうのであるが、更にそこに一つの問題が残されている。それは、オランダ産業資本の成立の基底をなした中軸的産業がかの毛織物工業であるときプラントンの印刷業はそこにおいて如何なる役割を果したかということである。

プラントンの刊行物として古典・宗教書・小説の他に商業ハンドブックの類（とりわけ簿記に関する論文など）が見出されることについては前節において述べた通りであるが、これら時代的要請にもとづいてなされた出版に關し吾々はこれを一つの例証として、プラントンのマニユファクチュアと毛織物工業との社会的な産業上の結合關係を發見するのである。より具体的にいうならば、当時イギリスと並んで繁栄したオランダ毛織物工業は多くの原材料や器具などの生産手段を要したと同様に精神的な材料として多くの経営書就中 Savonne の著書の如き會計書を必要とし、特にオランダ毛織物工業が十七世紀後半に衰退の道を辿った時に渴望され（註I）、十九世紀末まで永続したプラントン印刷業の資本は毛織物工業の一環として——充分有機的な結合を維持しながら——發展したものであることが容易にうかがえるのである。正に、こうした觀察と本質的に異なるものとして大塚教授の次の如き見方を引用することができる。

『さて、毛織物工業の主要なる一プロセスをなす「梳毛」carding に際して用いられる道具「羊毛梳刷子」wool-card は、英吉利に於いては、十六世紀後半に入っても尙大半外国より輸入せられていた。これは鉄または真鍮を原料として作られるものであって、その生産地は、ニュールンベルグ・アウクスブルクを中心とする南独逸の鋳業地域及びアーヘン（エクス・ラ・シャペル）の地方と推測せられる。とにかく、英吉利の毛織物工業は、この「梳刷子」の供給を多く南独逸の初期資本家に仰いでいたのである。ところが、かかる「梳刷子」の供給を何時迄も外国に仰ぐことなく、自から之を生産することは、毛織物

工業を基軸産業として展開しつつある英吉利初期資本主義にとっては、云う迄もなく、必須の事柄であった。そこで、かかる「梳刷子」の生産、その原料獲得のための、銅・鉄の探掘・精錬及び圧延が亦、強力な英吉利絶対王政下の重商主義の、助長・育成の対象と成らざるをえなかった。』（大塚久雄教授著「近代資本主義の系譜」一九四八年三月・一七一頁―一七二頁）。

さて、吾々は今迄述べたことからプラランタン印刷業の資本は範疇的にはマニユファクチュアのものであることを知り、併せてそれを社会経済的基盤において考察してきたのであるが、このことはプラランタンの会計が工業会計の萌芽形態であることを考証すべく行った一つの吟味に他ならない。

### B プランタン会計の技術上の吟味

前に展望せる如く、工業会計の萌芽期をかなり「広範囲」に解しプランタンについてもこれを萌芽形態として見るべきではないかとされる論者が在る、吾々も同じくそれを萌芽形態視せんと試みるものである。だがその第一義的根拠は、プランタンの資本範疇をマニユファクチュアのものとして考えてきたことであり、更にマニユファクチュア形態を反映せる印刷業会計の技術的検討にもとづくものである。従ってプランタンをもって萌芽形態とする吾々の論拠は前記「論者」のそれとは必ずしも同一ではない。ともあれ、ここではプランタン会計の技術的吟味を意図し、併せて木村・久保田両教授のプランタン観をみよう。而してかかる吟味は(一)「生産工程の勘定的把握」・(二)「間接費の原価性の認識」という二つの問題に分けて行われる。

(一)「生産工程の勘定的把握」ここに生産工程の勘定的把握とは、生産工程における価値的移動を総勘定元帳（例えば製造勘定）によって把握することであり、いいかえれば外部取引を記録する商業勘定と内部取引のための製造勘定とが複式簿記なる同一計算体系内において結合した段階のものを指す。工業会計は工業に関する複式簿記であり、

工業に特有な生産工程における会計取引も又複式簿記(従って勘定)によって把握されることがまず工業会計の基本的要素であらねばならない。かくて始めて工業における計算は工業会計として自己を貫徹せしめうるのである。

第三節に述べたようにプランタン会計においては、紙(材料)の仕入からその印刷工程への流出(仕掛)更に書籍(製品)として入庫するに至るまでの生産工程における価値的な流れは極めて巧みに詳細に把握されている。併し把握手段としての「元帳」(註2)は本質的に補助元帳であることから、まずプランタン会計においては生産工程の勘定の把握が行われていなかったのではないかと一応疑うことができる。だが、プランタンの掌握する帳簿は一切補助簿であったとはいえ彼の記録は更に統括勘定の担当者としてのボムベルゲン(実務的にはボムベルゲンの部下たる会計係)に提供され、そこで勘定的な把握がなされていたという第三節末の説明をここで憶い出さねばならない。エドラーはプランタンとボムベルゲンとの記帳上の有機的な結合関係について具体的には述べていないものの、プランタンの補助的記録はボムベルゲンにおいて統括的に把握されていたことを明言している(Solomons, *ibid.*, p. 58)。更に生産工程が勘定的に捕捉されていた事實は、統括勘定(総勘定元帳)としての「材料勘定」・「仕掛品勘定」および「在庫書籍勘定」の三勘定が一五六五年四月二十六日作成の「残高試算表」に記載されている(Solomons, *ibid.*, p. 64) ことから明らかに認められる。

ここで木村教授の説明をきこう。同教授は、吾々が前にみた六種の補助帳簿(註3)のみを挙げて、印刷工程を記録した帳簿は「貸銀帳」と「備品元帳」だけであったとされる(木村前掲書・四頁および二十八頁)。そしてプランタン会計をもって工業会計の「先駆」とせず「萌芽形態」とされるわけであるが、少くとも印刷工程を記録した五種類の帳簿(前掲せる「元帳」をいう)を見ておられないのは何かの誤りではあるまいか。因みに、久保田教授は前記

工業会計制度発展史における萌芽期について

「六種類の補助簿」および「五種類の帳簿」を説明したるのちに次の如く述べておられる。

「以上の如くみると、エドラーの考証の如く、材料及び材料費勘定、手間賃経費勘定、仕掛品勘定、製品勘定があり、原価算定に必要な勘定記録の骨格が既に第十六世紀に現われていたようであるが、筆者の解するところでは、この事実は原価の算定より寧ろ印刷作業の工程を明確に記録して Plantin の経営責任を明らかにするためであった。」(久保田前掲書・二十五頁・筆者傍点)

さてマニファクチュア形態の會計においては、生産工程の商業簿記的把握は次第に困難となり、商業勘定と製造勘定の結合が徐々に試みられてきた(第二節参照)のであるが、プランタン會計においてはその試図がかなり達成の域に在ったと考えられるのである。従つてマニファクチュアの會計としては、それは特にすぐれた計算機構をもつていたと指摘される。

(c) 「間接費の原価性の認識」ここに間接費とは製造原価の構成要素としての製造間接費を指す。産業革命の進展につれ益々多くの機械などの固定設備が採用され固定資本の総資本中に占める割合は愈々増大するのであるが、ここで機械などの減価償却費又は動力費などを製造原価要素として認め、これを種々の割掛方法により計上することが主張されはじめたのである。これがすなわち「間接費の原価性の認識」の始まりである。間接費は当初損益計算上の経費として認識され、又生産の中心が人間労働であった段階においては、間接費のかかる商業簿記的把握をもつてもそれ程の問題は生じなかつた筈である。かく考察するとき、人間労働が中軸をなしたプランタン印刷業のマニファクチュア會計については、殊更に間接費の原価性を云々する必要はないかのよう<sup>に</sup>考えられるが、間接費の原価性が認識され間接費計算論が成立するに至る過程においてプランタンの経費観は具体的に如何なる程度のものであつたかを

吟味するに役立つことと考えられる。

産業革命以降、製造過程において発生する「経費」は量的に増大するとともに内容的にも異ったエレメントを加うるに至り原価として独自の意義を持つようになる。そのために製造勘定における従来の素価（直接材料費・直接労務費）と並んで製造経費が問題とされる結果となった。これ製造間接費の原価計算的把握の始まり（註4）である（久保田前掲書・六頁参照）。しかし、一八七〇年以後自由競争の結果市場獲得の争奪戦が激化しこのことから独占の段階へと進展するのであるがかかる時代においては原価の切下げと販売価格の操作との必要から、当時すでに複雑膨大化しつつあった製造経費は製造間接費として特に近代的な精確な計算を要請されるに至る（註5）。それは間接費の原価性が認識され始めて以来製造間接費の計算論が確立した段階である。この時すでに「生産工程の勘定の把握」は達成されているのであり、この間接費論の確立と相まって一八七〇〜八〇年代は正に工業会計の確立期とされるのである。

転じてプランタン会計におけるこの種の問題にたちいる。この会計の仕掛品勘定（例えば *Virgil in 16<sup>o</sup>*）の借方には材料費・賃銀および一種の修正額（*supposed error*）が記入されるだけであり、間接費の割当計算は全く見ることができな（*Solomons, ibid., p. 62 & p. 71*）。勿論、前節において見たように仕掛品勘定に借記される項目として「製造費勘定」があり、ここでは「賃銀およびその他の諸経費」が記入されている。そこでこの勘定は労務費と経費の双方を含んでいると考えられる。だがこの経費は僅少な一部の費用にしか過ぎず、「残高試算表」においては別に「製造経費」および「装幀経費」という割当計算を行わない二科目が見られ、更にエドラーによれば減価償却費などの主要間接費項目は見当らな（*Solomons, ibid., p. 62*）。

ここでいえることは、プランタンにおいては経費の割当計算が部分的に行われた根拠を認めるとしても、大凡損

益計算上の経費として認識されていたのであり、間接費の原価性の認識には遠く及ばないものであるということである。このことはプランタンの印刷出版業の生産中枢が人間労働であったことを物語るものであり、換言すればこのマニファクチュア形態においては多くの固定設備を有しなかった(註6)ことを反映するものである。だからとらって、間接費の原価性の問題をとり上げそれを以ってプランタン会計を工業会計の萌芽形態たらずという理由にするとは決してできぬ。

(註1) 当時あらわれた多くの簿記書について田中藤一郎氏は、本稿第二節末に示した三論稿において精しく述べておられる。

(註2) 第三節において「元帳」(Grand livre des affaires)として説明せる五つの勘定をいう。

(註3) 第二節参照。

(註4) その当時の代表的なものとして Babbage, C., *On the Economy of Machinery and Manufactures*, 1st Ed., 1832. における主張がある。

(註5) その最初の文献として左のものが挙げられる。 Battersby, T., *The Perfect Double Entry Bookkeeper and the perfect prime Cost and profit Demonstrator (on the Departmental System) for Iron and Brass Founders, Machinists, Engineers, Shipbuilders, Manufacturers, & c.*, 1878, (Edwards, *ibid.*, p. 285.)

(註6) 印刷業において動力機の如き固定設備の用いられたのはかなり後の時代におつてであり、次の如く知られている『蒸気機関で動かされる最初の動力印刷機は一八二三年ドイツ人のフリードリッヒ・ケーニヒヒ König, Friedrich (1774~1833) マンントレウ・バウナー Bauer, Andrew (1783~1860) によつて發明された』(世界歴史事典・第三巻・七〇頁・昭和二十六年六月・平凡社)

## 五 結 語

最初に、萌芽期の工業会計の性格については必ずしも具体的に明らかとされていないという理由から、吾国におけ

る二・三の所説の跡を辿ってきたわけである。このことは同時にプランタン会計の吟味を通じての萌芽期小論へのアプローチでもあったわけである。

商業資本が産業資本に転化する過渡的段階における問屋制家内工業とマニユファクチュアという二つの経営形態の会計に工業会計の萌芽を見出すという理論的前提——それは資本計算としての工業会計は工業資本（Ⅱ産業資本）を計算の対象とするという考え方からなされるものである——の下では、生産工程の商業簿記的把握のなされた家内工業の会計は萌芽期の研究分野から排除される。併し乍ら、これを計算機構という観点から眺めるときは問屋（問屋と職人との関係を一種の債権・債務関係視することによって生産工程の把握は商業簿記的手法で果し得た）においてはもとよりマニユファクチュアにおいても生産工程の商業簿記的把握は苦痛を感じ乍らも行われていたのであり、問屋・マニユファクチュアの会計とともに家内工業のそれも等しく萌芽形態視される。

だが、ある会計が商業簿記であるか工業会計であるかの判断の基準は、会計が資本計算たることから、資本の範疇的吟味にまず求められなければならないと考える。しかるのちに、会計は「資本の発展段階を反映せる種々相」をもって自己を表出することから、計算機構自体について具体的な認識がなされるべきである。そしてかかる吟味と認識とは Entweder-Order の関係にあるものでもなければ相互規制関係に立つものでもない。あくまで前者から後者への過程においてのみ方法論的意味を持つのである。

吾々はこうした方法をプランタン会計の吟味に適用したわけであるが、このこと自体に大きな誤りはないとしてもなお次の点に関し問題が残されているであろう。すなわち「萌芽期における工業会計の性格を具体的に知るべく指向」しながら、本稿ではプランタン会計という一資料のみを問題の対象としたことであり、こうした不充分さ

については筆者自からの知悉するところである。なお、アメリカでは、その植民地時代の終頃（一七七〇年代）において既に北部の工業を中心とするマニユファクチュア・問屋制家内工業の展開がみられるのであり、以後一八六五年には早くも産業資本が確立するに至っている。従って、吾々の「方法」では、その過程を以ってアメリカ工業會計制度の萌芽期として大凡のメドを立てることができ、当時の事情についての具体的な研究は殆んど見られないようである。次の機会において、アメリカにおける未来計算（標準原価計算・予算統制）の生成過程を扱うことを予定しているが、その研究のアプローチとしてこの萌芽期の問題——極めて困難な事柄ではあるが——にも若干ふれてみたいと考えている。

（未完）