

原価計算・管理会計史論についての一考察：ジョンソン＝キャプラン『失われた関連性』における問題提起を受けて

大下，丈平

<https://doi.org/10.15017/4493004>

出版情報：経済学研究. 56 (5/6), pp.145-188, 1992-04-10. 九州大学経済学会
バージョン：
権利関係：

原価計算・管理会計史論についての一考察

— ジョンソン=キャプラン『失われた関連性』における問題提起を受けて —

大 下 丈 平

目 次

1. はじめに
2. ジョンソン=キャプラン『失われた関連性』の検討
— 「統合」問題の理解をめぐる —
 - 1) 19世紀及び20世紀10年代までの企業形態とそこでの管理会計システムの特徴
 - 2) 20世紀20年代までに展開された垂直的統合企業と事業部制企業
 - 3) 原価管理から原価会計へ：関連性の喪失と「統合」問題の関わり
3. 原価計算・管理会計史論における「統合」問題の意義
 - 1) 「統合」観の相違と原価計算研究方法
 - 2) 「統合」論とガルク=フェルズ『工場会計』（初版1887年）
 - (a)『工場会計』システムの確立の必要性和「公正な分配」「正しい利益」
 - (b)原価計算実践と原価帳簿の秘密性
 - (c)「統合」問題と棚卸資産原価
 - 3) 第一次大戦後の統制経済下での「科学的」原価計算の要請と原価作業会計士協会の創設 — ガルク=フェルズ『工場会計』（第7版1922年）の意義 —
4. むすび

1. はじめに

本稿は、ジョンソン=キャプランが1987年に

著した『失われた関連性—管理会計の興亡—』⁽¹⁾における問題提起を受けて、原価計算・管理会計史論において基本的と考えられてきた幾つかの問題を検討しようとするものである。

さて、今日の原価計算・管理会計史論の領域においてジョンソン=キャプランの『失われた関連性』が投げかけた問題は、日本・アメリカ両国の研究者のみでなく、イギリスの批判会計学派と呼ばれる人々の間においても、興味深い議論を巻き起こしている。彼らの問題提起に対する受け取り方は、論者によって実に様々であるが、雑誌『管理会計 (Management Accounting)』誌上で「管理会計をゆり動かしつつある動議提起者」⁽²⁾とまで評されるほど、その与えた影響力は大きいものがあったと思われる。その理由は、他でもない。彼らが、従来の管理会計パラダイムの転換を提唱しているからである。

同書の目次⁽³⁾を一覧すればわかるように、彼らはまず、1970年代末から1980年代の前半におけるアメリカ製造業の衰退を背景に、原価計算・管理会計の現状認識から1980年代の管理会

(1) Johnson, H. T. and R. S. Kaplan [1987].

(2) NAA, Management Accounting, January 1987, cover. ちなみに、ジョンソン=キャプランの問題提起以来、フランスでも分析会計を中心に伝統的会計方法が再検討されはじめている。彼らの問題提起が、フランスでどのように受けとめられたかについては、さしあたり Mévellec, P. [1988], Evraert, E. et P. Mévellec [1990]を参照。

計システムの陳腐化を捉えている。その観点から原価計算・管理会計の歴史を再構成するために、「関連性」論議の基軸となる原価計算と商業簿記との「統合」問題へ新しい視点を展開し、さらに、新しい製造環境下での管理会計パラダイムの転換を主張している。そして、最後の数章では、原価計算・管理会計の将来の発展方向を模索している。彼らの研究アプローチについては、後述するように、承服できない点もあるが、それにしても、同書の副題「管理会計の興亡」が示唆するように、そこでは、彼らは独自の管理会計の研究方法を以て、新しい資料を掘り起こし、そのなかで従来の原価計算・管理会計文献を読みなおし、原価計算・管理会計史を再構成しなおすという、大胆且つ着実な作業を進めている。

この管理会計のパラダイム転換という問題提起に対して、まず第一に我々は、FMS(弾力的製造システム)やCIM(コンピューター統合生産)に代表される新しい製造環境下での原価計算・管理会計のあり方を考えていく方向においては、彼らとともに隣接諸科学の成果を取り入れ、より積極的に進んだ製造環境の分析を進め

(3) ジョンソン=キャプランの『失われた関連性』の構成

前文	
第一章	序
第二章	19世紀の原価管理システム
第三章	能率、利益及び科学的管理：1880-1910
第四章	垂直的統合企業のコントロール：1914年までの Du Pont 化学会社
第五章	多事業部組織のコントロール：1920年代のジェネラル・モーターズ
第六章	原価管理から原価会計へ：失われた関連性
第七章	原価会計と意思決定：学問上での関連性の追求
第八章	1980年代：管理会計システムの陳腐化
第九章	新しいグローバルな競争
第十章	工程管理と製品原価計算のための新しいシステム
第十一章	将来における業績評価システム

ていかねばならないと考えている⁽⁴⁾。最近、日米英で活発に行われている会計をめぐる実証的研究(研究者によるケース・スタディー、フィールド・スタディー⁽⁵⁾及び産官学共同研究⁽⁶⁾)の成果が発表されているが、それらを行っている主体の研究方法・視角の相違という根本的な問題を抱えているとはいえ、そこでは企業管理及び労働の場における会計(及び管理会計)の機能・役割が生き生きと描き出されている。その意味で、これらの実証的研究は、その成果に多くの制約があるとはいえ、積極的に評価しなければならないものだと考えられる。

第二に、ジョンソン=キャプランにおいて、原価計算と商業簿記との「統合」が管理にとって否定的なものであるとの理解から、管理会計のパラダイム転換が語られていることに対して一つの疑問をもたざるをえない。というのは「統合」の否定的理解は、原価計算・管理会計史論における彼らの視点・立場の特徴となっているが、解明されるべき問題(つまり、なぜ「統合」されねばならなかったのかという、従来の研究者らが追求してきた問題)を分析しないまま、それを前提として議論が進められているからである。管理会計システムの「関連性喪失」論議も、まさに「統合」問題を軸として展開されているだけに、「統合」についてより深い洞察がもとめられると思われる。つまり、本稿において「統合」問題をめぐって原価計算・管理会計史論を整理する意義はここにあるわけである。

第三に、彼らの問題提起を契機に、私として

(4) というのは、Lee, J. Y. [1987, chap. 1]によれば、アメリカでは、CIMによって外国の競争相手に対して、自国の製造業の競争優位を獲得できると考えられているからである。

(5) Bruns, W. J. and R. S. Kaplan [1987] 参照。

(6) Berliner, C. and Brimson J. A. [1988] 参照。

は、もう一つ問題を掘り下げ、「会計」をどう捉え、さらに「管理」とその「会計」の両面を持つ「管理会計」をどう捉えるか、そういった基本的な課題にまで議論を展開しなければならぬと考えている。これは、我々にとっては容易でない仕事であるが、重大な課題であると考えられる。

本題に入る前に、本稿の全体的な構成についてその概要を述べておきたい。上述のように、私は「管理会計のパラダイム転換」というジョンソン＝キャプランの問題提起を、三つの研究領域、つまり、1)製造環境の実証分析、2)「統合」をめぐる歴史的な分析、3)会計の本質的理解のそれぞれを進めていくうえで、一つの契機として受けとめた。しかし、本稿では、さしあたり、2)の歴史的な分析に焦点を絞った。その他の問題は今後の課題としたいが、本稿でも史的な分析に必要なかぎりにおいては言及したいと考えている。まず、ジョンソン＝キャプランの『失われた関連性』の概略を述べ、「関連性の喪失」が「統合問題」を契機にして生じた事情を明らかにする。次いで、従来の原価計算研究における代表的論者による「統合」の位置付け・評価（以下これを「統合」観と呼ぶ）をフォローしたのち、彼らの管理会計方法と従来の研究方法との相違を、この「統合」観の相違から明らかにしていきたいと考えている。そして最後に、イギリス批判会計学派の「会計の社会的・政治的アプローチ⁽⁷⁾」による「取引コスト理論を基礎とした管理会計論」批判を踏まえて、かつてイギリスにおける「統合」問題が集中的に論じら

れてきたガルク＝フェルズ『工場会計』⁽⁸⁾の第1版(1887)と第6版(1911)・7版(1922)との間の第一次大戦を境とした「簿記体系」や「原価」をめぐる比較研究の成果に基づきながら、広く社会的・経済的・政治的な視点から「統合」の本質を明らかにしていきたい。

以上、ジョンソン＝キャプランの問題提起に対する私の受けとめ方、及び本稿の構成について述べてきたが、本稿を通じて、特に次の二点を明らかにしようと考えている。一つは、従来の研究方法との比較検討を通じて、ジョンソン＝キャプランの所説を批判的に考察し、その位置付け・評価を行うことである。特に、これまでの研究成果に基づき、彼らの管理会計研究方法の特徴の析出を試みるが、このことは、逆に、従来の研究方法を相対的に評価することにもなると考えられる。もうひとつは、「統合」の本質の解明である。というのは、まさにこの「統合」問題は、『失われた関連性』論議の原点であり、彼らの歴史分析と現状分析を結ぶ結節点をなしているからである。かつて、「統合」はイギリスのガルク＝フェルズ(第3章の注(11)参照)の『工場会計』では、工場経営に肯定的に論じられ、いまアメリカのジョンソン＝キャプランの『失われた関連性』において管理に否定的に論じられている。どういうわけか、後者は前者に一言も触れていない。一世紀を経たこの「統合」観の変化はどのように説明すればよいのであろうか。それでは、本題に入っていきたい。

2. ジョンソン＝キャプランの『失われた関連性』の検討 — 「統合」問題をどのように理解しているか —

前章では、ジョンソン＝キャプランをめぐる

(7) イギリス批判会計学派の学問的特徴については、Cooper, D. J. and T. M. Hopper[1990]に掲載されている、第一回会計学際的展望会議に提出された諸論文を参照した。

(8) Garcke, E. and J. M. Fells[1887, 1922].

今日の管理会計論の現状を見てきたが、本章では、彼らの『失われた関連性』を詳細に検討することによって、彼らがそこで何を問題としたのか、つまり彼らのいう関連性とはそもそも何が何から関連性を失ったというのか、さらに何ををもって（何を契機として）関連性が失われたと主張しようとしているのか、などを明らかにしようと思う。

(1) 19世紀及び20世紀10年代までの企業形態とそこでの管理会計システムの特徴

『失われた関連性』は、内容のうえで大きくふたつに分けることができる。第2章から第5章までは19世紀初頭から1920年代までの管理会計の歴史的分析を行い、第7章から第11章までは主に1980年代前半における世界的な経済競争状況における管理会計の現状把握を行い、さらに将来的な管理会計システムのあり方、より正確に言えば、将来的な管理会計システムを展望する場合に参考となる概念的指針を探求しようとしている。そしてこの歴史分析と現状認識を結びつける役割を持つのが、「原価管理から原価会計へ：失われた関連性」と題された第6章である。結論を先取りしていうことになるが、とりわけ原価計算研究方法における「統合」問題の意味内容を明らかにする観点からは、第6章に焦点が当てられることになる。ゆえに本章では、第6章を中心に検討を加え、必要なぎりにおいて他の章での史実関係の詳細な分析を紹介することにしよう⁽¹⁾。

『失われた関連性』の前半の歴史的分析を大筋を要約して示せば、次のようになろう。まず、

(1) 本章では、ジョンソン＝キャプランの『失われた関連性』の歴史的分析を行った前半部分を紹介する。彼らの論理の道筋をできるだけ忠実に跡付けていきたい。

19世紀初頭から20世紀の20年代までを、企業形態をメルクマールにして4つの時期に区分している。

- (1) 19世紀[一般的に単一の経済活動企業(織物工業、鉄鋼業、鉄道業、大量流通業)]
- (2) 1880-1910年代[金属加工業などに見られた端緒的な異種の製品ラインと複雑な工程を持つ企業]
- (3) 20世紀初頭[垂直的統合企業]
- (4) 1920年代[事業部制企業]

以上4つの時代区分である。そして、これらの企業形態が必要とした会計情報のタイプ、もしくは採用した管理会計システムをそれぞれに対応させている。以下、「統合」問題への彼らの考え方を明らかにするために、かれらの叙述にそって4つの時期の特徴を浮かび上がらせながらそれぞれ要約しよう。

19世紀において、製造企業は、一つの生産段階からつぎの生産段階への原材料の転換直接コストを必要とし、鉄道輸送業ではトンマイル当たりコスト、大量流通業では在庫回転率を必要とした。これらの新しい原価・比率情報は、それぞれの業種において、内部的に管理された工程での資源消費の効率を判断する場合の基準となった。このことは、単一活動企業が、複数の加工工程の内部化に利益機会をもとめ、その工程を評価しようとする結果であった⁽²⁾。そして、かかる指標において、積極的な成果(すなわち、コスト引き下げや回転率の引き上げ)を達成できれば、そのことが企業の全体的な利益性を保証することになったのであった。その保証の道筋を確認しようとする意識もなかったし、確認

(2) Johnson, H. T. and R. S. Kaplan[1987, pp. 19-20, pp. 42-43].

しようともそのための方法もなかったのであろう。

さらに、この時代の企業に特徴的なことは、物的資産への体系的な追跡がなされていず、資本投下を計画・管理するための用意がなかったという事情である。単一活動形態であること、および国内市場拡大の可能性が不確実性を減少させ得たために、すべての投資意思決定を「自製か外注か」の意思決定に還元することができた⁽³⁾。後述するように、資産会計システムを持ち、投資の利益率を計算した20世紀企業とは異なり、19世紀企業は活動コストとの関連で純利益を評価しようとしたのである。

19世紀も末になると、これまで準備されてきた加工コスト情報では、複雑な機械加工金属製品を大量生産する企業の管理要求に答えられなくなってきた。ちなみに、機械加工産業では、これまで工場内の日々の監督は内部請負人に任されており、企業経営者は工場内の事情、とりわけコスト・能率については何の知識もなかったし、必要とされなかった。しかし、1870年代の不況期のなかで、過剰能力に苦しんだ企業家は、この内部請負のシステムを排除しようとし、19世紀の織物業・鉄鋼業が必要とした加工コスト情報だけでなく、とりわけ先駆的な企業家らは、実際に消費した材料や労務費を累積させていくシステムを設計するだけではなくて、材料費・労務費の「標準」比率を予定計算するようになってきたのである⁽⁴⁾。これは、時間研究・動作研究に基づく課業設定を本質とする F. W. テイラーらの科学的管理法に強い影響を受けたものであり、「標準」情報を用いて工程の潜在的な能率向上を図り、作業の流れを計画しようとするものであった。つづいてロングミュアーのよ

うに、実際原価のコントロールのために材料・労働の標準を用いたり、さらには H. エマーソンや G. C. ハリソンのように標準原価差異分析のための近代的システムを公刊するものも現われた⁽⁵⁾。他方、エンジニアとは異なり、会計担当者らはこの標準原価を棚卸資産評価の単純化のために用いることを意図し（標準原価情報の財務会計との「統合」問題は、第二次大戦まで受け入れられなかった）、標準と実際の差異を公表財務諸表のなかでいかに分類するかに関心をもった⁽⁶⁾。ジョンソン＝キャプランは、エンジニアと会計担当者のそれぞれが持つ関心、及びそれぞれがはたす役割・機能について明確に区別している。この点は、『失われた関連性』に一貫した分析上の基本的立場である。そもそも、リトルトンを始めとする従来の会計史家の多くは、この区別を意識せず、会計担当者の関心のみから捉えられた会計の歴史を叙述してきた。ゆえに、本書の第6章において、リトルトンらの伝統的会計史観がこの視点から批判されることになる。

注意しなければならないことは、テイラーやエマーソンにとって、コスト情報を収集する目的はあくまでも企業の生産工程の能率の評価であり、組織全体の業績の評価ではないということである。比較的同種類の製品ラインとわずかな工程を持つ産業であれば、工程内部での高能率の達成が企業全体の利益性を保証するであろうが、異種の製品ラインと複雑な工程を持つ金属加工業のような産業では、生み出される製品は様々な比率で基礎的な生産工程を通過するので、その製品化のコストの差を明らかにするの

(3) *Ibid.*, p. 43.

(4) *Ibid.*, p. 49.

(5) *Ibid.*, p. 50. ff.

(6) *Ibid.*, p. 51.

益性の評価にも利用することはできない。これこそ金属加工業において、A. H.チャーチが直面した問題であった。そこで、チャーチは、それぞれの工程における業績を企業の全体的な利益性と結びつけようとする新しい製品原価計算システムを開発したのである。金属加工業のエンジニアと管理の専門家たちは、19世紀企業に一般的であった内部プロセスの能率評価・統制という役割に加えて、企業の全体的利益性の評価という新しい課題を原価計算に与えることになった⁽⁷⁾。

ジョンソン=キャプランは、チャーチの提唱するシステムを具体的に数値例をもって説明しているわけではないが、その基本的な特徴及び限界を次のように捉えている。上述のように、あらゆる分析的努力を企業の活動目的に結びつけようとする工夫こそが、チャーチの製品原価計算システムである。生産において発生したすべての費用を配賦する完全なシステムが必要であるのである。そのシステムのもとで、個々の注文ごとに、素価・間接工場費・販売費及び一般管理費が集計され、完成され配送されるすべて注文について、これらの費目が総計され販売価格と対置されるとき、損益勘定の純利益に対応する差額を示すのである⁽⁸⁾。金属加工業に特徴的なことは、上述のように、多様な製品系列が様々な比率で工場の資源を消費する状況にあった。かかるときに、財務会計担当者が棚卸資産原価の計算においてよくやるように、平均化された原価情報をもたらす間接費の配賦手続きは管理目的にとっては何の役にも立たないと主張する⁽⁹⁾。要するにチャーチは、製品原価情報と

いうものは、その製品を製造するために用いられた真実の資源を明らかにするものでなければならぬというのである⁽¹⁰⁾。さらに、間接費とは、究極的には生産に関わる無数の要素の原価であるし、そうであればその各々が、製品に跡付けられるべきであるというのがチャーチの基本的な考え方である。ジョンソン=キャプランは、『失われた関連性』においてチャーチのこのような考え方をきわめて強調し、さらに、それを管理会計システム設計のコスト面での障害が無くなった現在において敷衍し、話題の活動基準原価計算⁽¹¹⁾やチャーチバックシステム⁽¹²⁾という新しい原価計算方法へと展開している（この点については後述する）。しかし、チャーチは、彼の理論的構想とは異なり、実践上は機械を中心とした生産中心点へと工場を分割・設置し、それを通じて間接費を製品に配賦したのである。ちなみに、チャーチは間接費を工場間接費と販売費・一般管理費とに識別するよう強調しているが、製品原価を計算するときにはすべてを含めてしまうのである。当時のエンジニアも、初めはチャーチほどに精巧な原価計算システムを構想したものはなかったが、彼らも次第に、製品の利益性と企業の全体的利益を結びつける製品原価見積もりを求めるようになってくる。

ジョンソン=キャプランは、このチャーチと同じような会計思考を持つ論者として、イギリス織物工業の経営者であるG. P. ノートンを位置付けている。チャーチの場合と同様に、ジョ

(7) *Ibid.*, p. 52.

(8) *Ibid.*, pp. 52-53.

(9) *Ibid.*, p. 53.

(10) *Ibid.*, p. 55.

(11) 活動基準原価計算について、Berliner, C. and J. A. Brimson[1988, p. 237]では、「事業の重要な諸活動についての財務及び業務上の業績情報の収集」として定義されている。

(12) Bruns, W. J. and R. S. Kaplan[1988, pp. 49-72]では、ウエアハウザー社の戦略的な製造間接費の配賦方法として説明されている。

ンソン=キャプランはノートンの工業利益計算のための勘定システムの構造⁽¹³⁾を示してはいないが、D. ソロモンズの研究成果⁽¹⁴⁾によりながら、そのシステムの特徴を次のように整理している⁽¹⁵⁾。すなわち、原価記録は商業勘定からは分離されていたが、取引価格(外部加工原価)と内部加工原価が比較できるように原価が工程に配分された。図表(1)に示すように、製造勘定の第一の部分で、実際の売上と取引価格で評価された仕事と比較され、期末棚卸高(取引価格

による)を調整後の貸借差額が仮にその仕事が取引価格でなされていた場合に実現したであろうと思われる利益を示した。製造勘定の第二の部分では、それぞれの工程の実際原価は取引価格で評価された仕事と比較され、その差額が、各工程の損益を示した(単純化のために、比較の表は省略し、結果の部門的利益のみ立示した)。その額に、第一の部分の利益を加え、工程に配賦されない費用を控除すれば、企業の純利益がえられる。ジョンソン=キャプランは、ノ

図表(1) ノートンの製造勘定と売買勘定

製造勘定		売買勘定	
第一区分	消費材料費 ××	売上高 ××	総原価 ××
	各工程費 ××		(材料費・賃金)
	残高第二区分へ ××	棚卸高(取引価格による) ××	売上 ××
	(販売総利益)		棚卸仕掛品 ××
			手持製品 ××
			(利益)
			××
	××		××
第二区分	倉庫・事務所の経常費 ××	第一区分よりの販売総利益 ××	製造経費 ××
	一般間接費 ××	部門別利益 ××	(工業経常費)
	売買勘定の純利益 ××	仕入値引 ××	倉庫・並びに事務所経常費・一般間接費)
			残高(利益) ××
	××	××	第一区分よりの利益 ××
			仕入値引 ××
			××
			××
第三区分			借入利子 ××
			資本利子 ××
			所得税 ××
			Aさん 1/2 ××
			Bさん 1/3 ××
			第二区分よりの利益 ××
			××
			××

(出所)

Norton, G. P. [1889, p. 186, pp. 194-195] を要約して示す。訳出にあたり、山下勝治[1950, pp. 238-244] を参考にした。

(13) 山下勝治 [1950] におけるノートンの勘定分析を参考にした。

(14) Solomons, D. [1952] 参照。

(15) Johson, H. T. and R. S. Kaplan [1987, p. 56].

ートンを「統合多重工程の織物会社の実績を、もし企業の内部管理プロセスが市場交換を通じて調整されるならば獲得できたであろう利益と比較するための会計方法を提示した⁽¹⁶⁾」と評価しているのである。

さらに、ジョンソン=キャプランは、ノートンが後の版で、取引価格にかえて標準原価の利用を勧めていることや、彼が貸借対照表の作成や利益決定の目的のために製品在庫を市場価格で評価したことを取り上げ、彼のコスト・システムが財務報告目的に役立てるために設計されたものではないことに注視している⁽¹⁷⁾。従来の原価計算発達史論においては、発展の一つのメルクマールである「統合」のあり方を巡って議論が進められてきたが、そこでは、商業勘定と原価記録を分離させた原価会計システムを構想したノートンは、上述の標準原価計算の先駆的形態としての評価を除き、原価計算の発展の主流の地位に位置付けられることはなかった。その意味から当然に、文献のうえで初めて商業簿記と原価記録を「統合」させたといわれるガルク=フェルズの『工場会計』が、高く評価されることになったのである。

しかし、ジョンソン=キャプランの「取引コストアプローチ⁽¹⁸⁾」（この内容については、注(18)を参照）による原価計算・管理会計の歴史的な分析においては、従来、近代的製品原価計算を形成する財務報告目的の視点から評価されてきたガルク=フェルズの『工場会計』も、ほとんど等閑に付されることになる。『失われた関連性』の第6章で展開されているように、ジョンソン=キャプランにとって、会計は20世紀の財務報告に向けて容赦なくすすんだのでもないし、

製造活動が会計の発展に投げかけた唯一の会計問題が製品へのコスト配賦の要請でもなかった⁽¹⁹⁾。リトルトンに代表される従来の会計研究者は、自らの研究領域を会計担当者自身によって書かれた公刊物に限定するという誤りを犯してしまった、と主張する。ジョンソン=キャプランがノートンを高く評価するのは、業種に相違があるとはいえ、チャーチの精巧な製品原価計算の会計思考に見られたように、個々の作業工程（部門）の能率または利益性を積み上げていって、企業全体の利益性を明らかにできるシステムを構想していたからである。次節で展開されるように、2つ以上の活動（例えば、製造・流通・財務・購買など）を統合する複雑な産業企業（垂直的統合企業と呼ばれる）では、能率を監視するために利用されてきたコスト情報を、企業の全体的利益性を評価するために用いることが管理会計システムの主な目的となってきたと考えられたのである。その巨大な垂直的統合

(18) 今井・伊丹・小池[1982, p. 61]によれば、本来、取引コストの理論は、階層組織生成の基礎理論であり、内部組織の経済学固有の理論である。ジョンソン=キャプランは、この方法を用いて、階層的組織の生成と関連させながら管理会計システムの生成発展を理論的に説明しようとしている。あらゆる企業形態を、工程・活動の内部化の場面でその特徴をとらえ、それぞれに相応しい管理会計システムを対応させているのである。私は、ジョンソン=キャプランの「取引コストアプローチ」を(1)利益機会、(2)市場か組織か、(3)情報システムのコストの3点において捉えている。ちなみに、Cooper, D. J. and T. M. Hopper [1990, pp. 44-63]では、取引コスト理論の特徴を次のように整理している。1) 市場・階層組織の二極性、2) 取引が分析の基礎単位、3) 社会関係の契約的表示、4) 会社業績評価の基準としての能率、5) 人間行動の必須条件としての機会主義。そして、市場・階層組織の二極性のそこにある代替物は、分析から排除されるか、作用しないものとして見捨てられると批判する。さらに、この理論では、「企業=節約体」として捉えられ、会計システムの設計は、経済決定主義により、そこには経営者に会計システム設計上の判断の余地はないことになると述べている。

(19) Johnson, H. T. and R. S. Kaplan[1987, p. 138].

(16) *Ibid.*, p. 56.

(17) *Ibid.*, p. 57.

企業は、チャーチの製品原価計算もノートンの原価計算システムも利用しなかった。それに加えて、会社及び分権化単位における業績を投資利益率(ROI)という共通の尺度で評価するシステムを導入したのである。

(2) 20世紀20年代までに展開された垂直的統合企業と事業部制企業

1900年頃の合併運動から、市場における不確実性を減少させるために、2つ以上の活動を統合し、資源、情報および報酬の共同利用とコントロールを達成しようとする大規模な企業が生まれてくる。いわゆる川下、川上に複数の活動を内部化していく垂直的統合企業が、それである。19世紀企業に見られた単一生産活動に関わる多重生産プロセスの内部化からさらに進んで、購買や販売活動をも内部化することによって、市場取引による以上の利益機会を得ることができたのであった。企業活動の内部化は、当然にリスクを伴うにしろ、潜在的にはそこに利益機会を与える内部的交換を産み出すことができたのである⁽²⁰⁾。

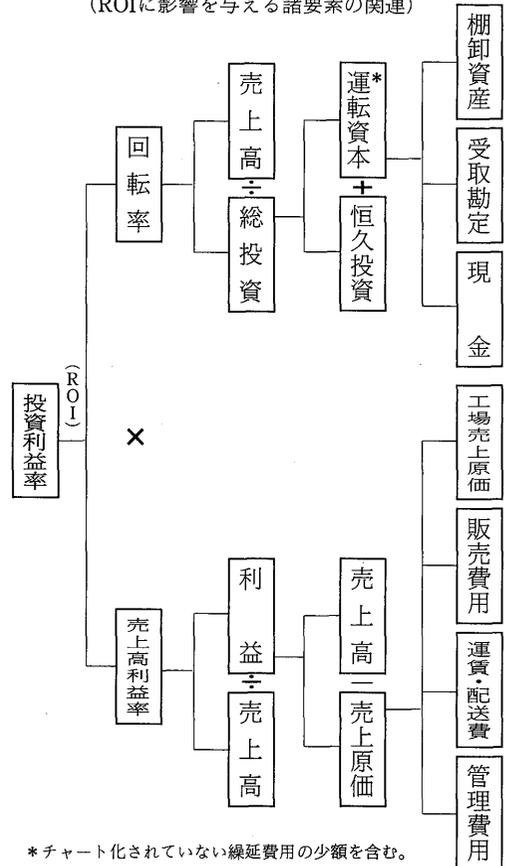
しかし、市場における不確実性は減少させることはできても、内部的交換には、また別の不確実性が生じた⁽²¹⁾。垂直的統合企業は、これに対して、中央本部と各部門の機能分担を進めた一元的・集権的組織形態を採った。ここにおいては、上述の金属加工業以上に鮮明に、部分の活動と全体利益との結び付きが問題として提起されてくることになったのである。

統合企業にとって、19世紀の企業が用いた能率の尺度(単位当たりコスト、営業比率、在庫回転率)を直接的に企業全体の利益性に関連付けることは困難であった。ジョンソン=キャプ

ランは、チャーチらが用いたような多様な資源の消費を製品へと跡付ける手続きは、情報処理のコストが高過ぎたために採用されなかったと考えている⁽²²⁾。最高経営者等は、単一活動企業での能率尺度を修正しつつ、単一活動企業内の経営者のコントロールと動機付けを行うために、予算システムと投資利益率(ROI)を考案した。予算は、原材料の調達から最終の顧客への販売に至る内部的な資源フローを調整する役割をもつものであり、他方、ROIは収益の投資に対する割合を明らかにするものであり、共に企業の

図表(2) Du PontのROI定式

(ROIに影響を与える諸要素の関連)



(出所) Johnson, H. T. and R. S. Kaplan (1987. P. 85).

(20) Ibid., p. 62.

(21) Ibid., p. 62.

(22) Ibid., p. 64.

(23) Ibid., pp. 64-65.

様々な部門の業績と企業全体の業績を比較分析し、全体としての調和を図ろうとするものである⁽²³⁾。

予算システムとROIの利用は、思いがけないことに工場レベルでの作業効率や多くの活動を結び付けることによる相乗効果をも越えて、「資本の生産性、業績」⁽²⁴⁾にまで経営者の注意を向けさせることになった。予算・ROIは内部的活動の評価とコントロールを目的とするものであったが、ここにいたっては、資本の効率的運用こそ経営者が鋭意努めるべき役割となってしまったのである。前頁の図表(2)に当時のデュポン社が用いたROIのチャートが示してあるが、ここから読みとれることは、ROI指標が、貸借対照表項目と損益計算書項目の両方を含んだもので、製造・販売・購買の3つの機能的部門を横断した資本の内部的能率である点である。当時、生成しつつあった資産会計システムの支援を得て初めて、ROIは管理会計の道具として利用可能なものとなったことは注視しなければならない。ともかく、こうして、経営者はROIを用いることによって、資本市場にかわって自らが資源配分の意思決定をなすうようになったのである。まさに、ROI指標は、「多重活動企業が、ミニ資本市場として行動できるように、(製造・流通で別々に開発された)2つの業績尺度を結び付けた⁽²⁵⁾」のである。

ジョンソン=キャプランは、デュポン社のROI報告システムを次のように整理している。このシステムは、19世紀企業が開発した単一活動における能率情報を残しながら、様々な内部活動の諸側面を資本の代替的用途と比較し、さらに、多様となった内部活動の調整コストに現れる官僚制の問題を緩和することができる。企

業規模の拡大は、人々のあいだのコミュニケーションを困難にさせ、企業での利益機会に関する情報の質を低下させ、それに伴って利益発見の機会を見いだすコストを上昇させることになる。そこで、デュポン社のROI報告システムは、企業内での利益機会の発見コストを引き下げることによって、複雑な事業組織の潜在的規模を拡大したのである⁽²⁶⁾、と。

しかし、デュポンを初めジェネラル・モーターズ(GM)、シアーズ、スタンダード・オイルなど最もうまく運営されていた巨大な統合企業は、第一次大戦後、新製品ラインを設け、新しく多様な地理的な配置を考えたとき、それに伴う内部活動の複雑さと経営者の下位目標追求(つまり、所有者がもつ目標に対する経営者の無関心)という二つの大きな困難に直面した⁽²⁷⁾。技術革新が波及するなか、利益機会を求めて新製品が開発され、企業経営管理はますます複雑になってくる。デュポンの場合においても、戦前までは、火薬という一つの産業に一つの製品をもって達成されていた多重活動の効率的統合を放棄しなければならなくなった⁽²⁸⁾。

いわゆる多角化に対処するために、上述の金属加工業において開発されたような、多様な製品ラインに消費資源と利益性を跡付けていく原価計算システムを利用することも考えられた。つまり、当該産業で開発されたチャーチの戦略的原価計算システムによって、多角化を管理することが十分考えられたのである。しかし、ここにおいてもその情報処理のコストの高さは、多角化のうちに見いだされる利益機会を保証す

(24) *Ibid.*, p. 65.

(25) *Ibid.*, p. 86.

(26) *Ibid.*, pp. 87-88.

(27) *Ibid.*, p. 94.

(28) *Ibid.*, pp. 95-96.

(29) *Ibid.*, pp. 96-97.

るにはあまりに高すぎると考えられた。実際に、その多角化を管理する方法として巨大な統合企業によって考えだされたのは、多事業部制組織である⁽²⁹⁾。そこでは、上級経営者が会社戦略の設定の任務を持ち、下位経営者（事業部長）は製品ラインまたは販売地域別の業務活動の調整とコントロールに専心する。上級経営者は、全社的な政策決定に集中し、会社の財務的目標と事業部の業績を調整する役割を与えられることになった。あたかも事業部制企業の各事業部門は、独立した一個の統合企業として行動するものと思われた⁽³⁰⁾。

専ら全社的な資本効率を判定するために用いられた統合的企業とは異なり、事業部制組織では、資本の効率的利用の責任を事業部管理者にすべて委譲するために、その事業部の管理責任を明確にする観点から ROI 指標が用いられることになった。ROI 指標により、上級経営者は報酬もしくは懲罰を与えることによって、事業部経営者に会社の財務目標に対して注意を向けさせることが可能となった。ジョンソン＝キャプランは、ROI 情報によって、初期の事業部制企業は、今日の資本市場と経営者市場が担う役割と同じ役割を担うことができるようになった、と述べている⁽³¹⁾。さらに彼らによれば、ROI 指標のような管理会計システムは、資本市場と経営者市場よりもうまく、次のような仕事をこなすことができたという⁽³²⁾。

- ①事業部経営者が利益志向の目標を求めるようなインセンティブを与える。
- ②業績をその原因と結びつけ、内部監査を通じてインセンティブを高める。

③連続的かつ適応力ある仕方で、キャッシュ・フローを高い収益を得る用途へ配分するのに役立つ監視と測定手続きを開発する。

要するに、事業部制企業の管理会計システムは、事業部の管理者の行動をモニターし、懲戒するための「内部的な擬似資本市場(quasi-capital market)⁽³³⁾」を提供しているのであり、事業部制企業が資本市場・経営者市場を内部化することによって生じる利得を管理会計システムが明らかにすることになっているのである。これによって、事業部制企業は成功を収めることができたのである。

さて、ジョンソン＝キャプランは、第6章のなかで GM の多角化において種々の管理会計システムが生み出されてくる事情を描きだしている。変動予算を初め市場価格に基づく振替価格制度、総額 ROI (減価償却控除前の ROI) 及びボーナス・インセンティブ・プラン等である。これらについては、ここでは触れないことにする。しかし、それらはすべて、各事業部の活動を全社的な目標に近づけようとする観点から生み出されてきたことを一言述べておこう。

次節に移る前に、これまで述べてきたことを、簡単に次頁の図表(3)にまとめておいた。

(3) 原価管理から原価会計へ：「関連性の喪失」と「統合」問題の関わり

本節では、これまでジョンソン＝キャプランの叙述に従って行なってきた管理会計システムの歴史分析の検討を踏まえて、『失われた関連性』における「関連性」の内容、「関連性喪失」の契機及びその意味について考察し、それらの問題とこれまで原価計算研究の中心的課題であった「統合」問題とがどのように関わるのかを

(30) *Ibid.*, p. 97.

(31) *Ibid.*, p. 98.

(32) *Ibid.*, p. 98.

(33) *Ibid.*, p. 99.

図表(3) 企業形態と管理会計システム

期 間	内部化の場面	企業形態	管理会計システム
19世紀	複数工程 (複数加工工程の内部化)	単一活動企業 (・織物工業 (・鉄鋼業 (・鉄道業 (・流通業	単位当たりコスト 加工直接コスト) 加工直接コスト) トンマイル当たりコスト) 在庫回転率)
1880-1910	異種製品ラインと複雑な工程	金属加工業	チャーチ等の原価計算 (全体的利益性の評価)
20世紀初頭	複数工程・複数活動企業 (複数活動の内部化)	垂直的統合企業	ROIと予算システム
1920年代	複数工程・複数活動 異種製品ライン (資本市場と経営者市場の 内部化)	事業部制企業	ROI利用法の変化 変動予算・ボーナス動機づ けシステム・振替価格シス テム

明らかにしたい。そのことを通じて、ジョンソン=キャプランの管理会計研究方法の特徴を明らかにする手がかりを得ることができようし、さらに、次章において諸論者の原価計算・管理会計研究方法を比較検討するなかで、彼らを正しく位置付けることができよう。

図表(3)から見て取れるように、今日用いられている管理会計手法は、1825年頃から1925年頃までに、利益機会情報を得るために当時の階層的企業のなかですでに開発されたものである。図表には、すべて網羅してはいないが、労務費・材料費・間接費に対する原価帳簿、現金・利益・資本に対する予算、変動予算、売上予測、標準原価、差異分析、振替価格および事業部業績尺度などがそれである。しかし、ジョンソン=キャプランは、その後「GMやテュポンのような巨大で発展した会社組織形態が次の半世紀の間、多くの会社のモデルであることがわかって以来、革新的管理会計システムを開発し続けようとするインセンティブはほとんど無くなった⁽³⁴⁾」と判断している。

彼らは、そこに管理情報における大きな変化

を見て取っている。つまり、1920年代までは、前2節においてみたように、管理者は本来、企業経営において「基礎的の工程、取引及び財務数値を生む事象についての情報」に依拠していたのであるが、それ以後の管理者は財務数値にのみ依拠するようになった、と捉えているのである⁽³⁵⁾。その原因について彼らは、全面的に分析しているわけではないが、その部分的な要因として、公認会計士による棚卸資産原価の計算手続き(貸借対照表上の棚卸在庫額の計算と損益計算上の収益と対応される製造費用の計算)をあげている(しかし、そうかといって他の要因について言及しているわけではない)。今世紀に入る頃から、資本市場、規制団体及び連邦所得税当局は、それぞれの目的を達成するために、会社に対して財務報告を強く求めるようになってきた。とりわけ、公認会計士による監査済み財務報告制度の確立は、これまでに運用されてきた管理会計システムに対して大きな影響を与えることになった。

ジョンソン=キャプランは、公認会計士等の要求を概ね次の2点にまとめている⁽³⁶⁾。一つ

(34) *Ibid.*, p. 12.

(35) *Ibid.*, pp. 125-126.

(36) *Ibid.*, p. 131.

は、監査済み財務報告における情報は、すべてコスト勘定と財務勘定を「統合」した複式簿記帳簿から作成されるべきことである。ここで、「統合」とは彼らによれば、「期間費用にしる、期末資産にしる、財務諸表に報告されたすべての金額は、記録された取引の歴史的な原価に帰属可能でなければならない」ということを意味している。第二の点は、「統合」を達成することによって、棚卸資産原価は、客観的で、監査可能で、保守的な額で評価されることである。これによって、棚卸資産原価の計算は期待利益や資本からの配当を排除しなければならなかったのである。こういった会計監査人の目的にとって、1880年代以降、エンジニアによって開発されてきた、戦略的ともいえる性格を備えている原価計算システムは、あまりに複雑で、コスト効果的でなかった。その意味で、棚卸資産原価の計算は、製品コストを対応させるうえで安上りな方法であった。

1880年から1910年にかけて金属加工業において開発されてきた製造原価システムは、その時までには、能率に関する情報や製品構成が全体的利益性に与える情報を与えてきたが、かかる手続きは、第一次大戦までに製造会計の実践や著作から消え去ってしまった。公認会計士達が生み出してきた棚卸資産原価の計算が、それに取って代ったのであるが、その理由をジョンソン＝キャプランは、コスト・ベネフィット分析によって説明している。つまり、当時の情報処理技術では多様な製品に資源を跡付けるのは高くついたであろうし、製品構成を決定する高価な情報コストは、最も高い利益性をもつ製品を製造販売し、低いものを排除する意思決定から

の利益に見合うものではなかった、と明確に述べているのである⁽³⁷⁾。

しかし、情報処理コストが高すぎるとはいえ、多様な製品を市場化することは可能である。実際に、第一次大戦後の工作機械企業は実際コストシステムを設けたし（もっとも、これは、全体利益を個々の製品に跡付けるものではなく、集計した間接費を直接労務費で配賦するものだが）、巨大な統合企業は、能率・利益性についての情報はもとより、事業部制を採用することによって製品の多角化に対応した事情はすでに見てきた。要するに、ともに個々の製品系列ごとに資源消費を跡付け、製品コストを算定する方法を採ることはできなかったということになる。そこでは、得られるべき利益が、追加的情報を得るために要するコストに見合わなかったと考えられているのである。企業というものは、実態を捉えられない不正確な原価計算手続きによって利益を失うままであることはないのである。

そこで、ジョンソン＝キャプランは、一つの疑問を提起する。「監査人や彼らが生み出した統合した棚卸原価計算手続きが現れなかったならば、管理者はどういう型のコスト情報を利用したのであろうか⁽³⁸⁾」と。これに対して、ジョンソン＝キャプランは、大学教育に問題の一端があると言う。つまり、非関連である状況に、そのようなコスト情報を積極的に利用するように管理者に勧めたのは、大学教育であると推測している。というのは、第二次大戦以前に、会計教育を受けた者は、管理会計ではなく近代財務報告の訓練を受け、彼らは管理意思決定における主要な情報源として、財務会計データを利用したのである、と言う。彼らは実際に、当時の

(37) *Ibid.*, p. 127.

(38) *Ibid.*, p. 133.

大学のテキスト（例えば、ペイトンやサンダースのそれ）を検討し、実質上、1920年代のすべてのテキストが「対応（attaching）」と「統合（integration）」を原価会計担当者の取り組むべき重要な考察事項と考えていること、及び棚卸資産原価の計算が製造業における唯一の原価計算の形態になっていることを発見している⁽³⁹⁾。第一次大戦後、経営者や会計担当者が製造原価について語るときは、元帳の棚卸勘定からの原価情報に言及したのであった。エンジニアによる膨大な管理原価計算の手続きは、ほとんど無視されていたのである。

ジョンソン＝キャプランは、上記の疑問にたいするもうひとつの解を、1930年代の会計史家（リトルトン、ソロモンズ及びガーナー）による文献に求めている。とりわけ、財務報告を原価会計発展の主要な動因とするリトルトンの研究方法に対して、疑問を投げ掛けている。「リトルトンにとって、製造活動が会計の発展に投げ掛けた唯一の問題は、製品へのコスト配賦であった⁽⁴⁰⁾」と捉える彼らは、リトルトンの方法は「会計担当者が監査済みの財務報告のための情報を収集する目的から用いた技術的記録手続きの観点から原価会計史を説明⁽⁴¹⁾」していると批判している。これまで展開してきた、彼らの歴史資料の展開から、管理会計が財務会計に比較して最近の現象であるとは言えないこと、及び原価会計は財務報告プロセスによって惹起された必要性を充たすために発展させられたのではないこと、この二点においてリトルトンの原価会計史の解釈は論駁されたものと考えている。その場合に、ジョンソン＝キャプランは、リトルト

ンらを取り上げている19世紀末のアメリカの文献は、見積りと価格決定のためのより正確な製品原価計算を開発しようとしたエンジニアによって書かれたもの、という基本的な認識に基づいているのである。エンジニアは会計に関心がなかったが、その正確な製品原価計算によって企業管理に有用な情報を提供できたのである。これらの展開は、彼らの管理会計の捉え方からでてくるものであり、次章において原価計算研究方法を検討するなかで、再度彼らの管理会計の研究方法を取り上げ、その特徴と限界を明らかにしよう。

以上、ジョンソン＝キャプランの議論から明らかになったことは、「関連性の喪失」とは、今世紀に入ってから展開された財務諸表公開制度のなかで、公認会計士によって提起された棚卸資産原価の計算を契機に、原価計算・管理会計システムがかつて企業経営のなかでもっていた意思決定とコントロールの機能を失ってしまったことを意味している。「関連性」は、つまり、原価計算と複式簿記システムとの「統合」を契機にして失われたということになる。「統合」問題に対するこのような否定的な意味付けは、ジョンソン＝キャプランに特徴的なものといえることができる。それは、彼らが原価勘定システムの発展の契機を、つぎのように、つまり保有資源からの利得に対する内部機会の評価、およびより高い収益を生む内部的工程と活動のコントロールに見いだしているからである。このように会計的視点というよりも、エンジニアの観点からの管理会計研究のアプローチからすれば、従来原価計算・管理会計の成立のメルクマールの一つとされてきた「統合」問題は管理にとってきわめて否定的に捉えられることになるのは当然のことであろう。会計の本来的性格を理解

(39) *Ibid.*, p. 137, p. 135.

(40) *Ibid.*, p. 138.

(41) *Ibid.*, p. 138.

せんがために、「統合」問題をめぐって原価計算・管理会計史を整理するゆえんである。

最後に、次章での議論の参考のために、ジョンソン＝キャプランの研究方法から捕捉した場合、英米のそれぞれの原価会計と原価管理のあり方の相違がどのように現れるかについて、会計監査人の地位と意識及び産業の組織化の状況の二点において、図表(4)によって要約的に示しておいた⁽⁴²⁾。これは、原価計算・管理会計史論において懸案となっている問題（イギリスが産業発展において、アメリカにたいして頭初リードしていたにもかかわらず、原価・管理会計実践においてはどうしてもリードできなかったので

あろうか、という問題）に対して、彼らを与えている一つの解答であると考えることができる。結論を先取りして言うならば、彼らは上記の問題に対して、「産業が経済のなかで組織される方法の差異⁽⁴³⁾」によって、説明しようとしているのである。

これによって、ジョンソン＝キャプランが、「統合」問題をどのように捉えているかを理解することができる。次章で「統合」問題を軸に原価計算研究方法を考察するために、ここで彼らの「統合」の捉え方の特徴を整理しておこう。まず、彼らは、「統合」をその研究方法から導き出される管理的視点から財務的なものとして問題にしようとしている。アメリカでは、利益機会を求めて工程・活動の内部化をすすめ、さらに事業部制を採用し、一つの管理体制のもとにそれぞれ複数の工程・活動・製品を統合した企業構造を作りあげたが、そこでの中間生産物の原価計算に原価勘定を必要とした。この原価勘定を公認会計士たちが財務勘定に「統合」することになる。これは、原価を製品に跡付けるための、安上りの方法であった。情報コストが高すぎたために、チャーチらの精密な製品原価計算は、棚卸資産原価の計算による便益に見合うものではなかった、というのが彼らの論理である。要するに、ジョンソン＝キャプランは、管理のためのコスト勘定の存在を契機として、その立場から財務的にのみ「統合」問題を理解することになっているのである。従来、原価計算発達史において、標準原価計算や予算統制（企業予算）が重要な位置を与えられてきたことは周知のことであるが、ジョンソン＝キャプランの「統合」観からは、予算の問題は概ね不問に付されてしまうことになる。逆に、このことは予算システムが「統合」問題と密接に関わって

図表(4) 原価会計・原価管理のあり方の英米比較

<p>①会計監査人の地位と意識</p> <p>[イギリス]</p> <ul style="list-style-type: none"> ●アメリカに比べ約50年ほど早く職業上の存在を確立。 ●第一次大戦後長い間、「統合」された勘定に関心を示さなかった。 <p>[アメリカ]</p> <ul style="list-style-type: none"> ●公認会計士は、イギリスに約50年ほど遅れてその地位を確立した。 ●その後すぐ、1900年頃、原価と財務勘定の「統合」を進めた。 <p>②産業の組織化の状況</p> <p>[イギリス]</p> <ul style="list-style-type: none"> ●1920年代まで単一の生産工程に特化した。 ●市場は複雑で効率的。 ●市場価格が必要なすべての原価情報を提供するため、中間生産物の原価研究のために会計記録を必要としない。 <p>[アメリカ]</p> <ul style="list-style-type: none"> ●同一企業組織内に、いくつかの工程・活動を統合。 ●一つの管理体制のもとに、2つ以上の工程・活動を統合する傾向がある。 ●中間的生産物の原価計算のために原価勘定を必要とした。
--

[出所] Johnson, H. T. and R. S. Kaplan [1987, pp. 141-144].

(42) *Ibid.*, pp. 141-144.

(43) Johnson, H. T. [1981, p. 516].

いることを明らかにしている。(予算システムと「統合」問題とのかかわりについては、アメリカでの事例をフォローしながら次稿で検討する予定である)。この点にかかわって、いまここで全面的に展開することはできないが、アメリカにおける不動産処理をめぐる問題提起から「統合」問題を統一的に説明しようとする方法は、逆に彼らの企業予算への視点をよく表しているものと思われる(敷田論文[1956]参照)。

のちの議論との関連から言えば、彼らの管理会計の方法を次のように特徴付けることができる。つまり、彼らの方法は、「統合」以前の一般的な会計的管理の方法である二元的構造、要するに場所的、空間的な補助簿を用いた管理計算・記録と商(的工)業簿記的な期間損益計算との二元的構造から、原価計算と簿記機構との「統合」問題を省略して、一気に精密な原価計算を行うことによって、個々の消費資源の能率計算を製品を通して企業全体の利益計算にまで結びつけようとする方法であるということが出来る⁽⁴⁴⁾。しかし、そのような方法からは、英国批判会計学派のなかの一部の論者が指摘しているように、ガルク=フェルズが描きだしたような「工場会計システム」による労働者統制の遂行という事態を無視してしまうことになるし、ひいては原価計算・管理会計の社会的・歴史的な性格を曖昧なものにしてしまう恐れがある。

とりわけ、アメリカで公認会計士制度が一つの社会的制度となってきた意味や、資本市場の発展を契機に、公認会計士が株式会社制度を支える役割をもって登場してくる意味を無視してしまうことにはならないであろうか。それとも、「統合」問題を展開する主体は、たまたま公認

会計士であったが、その他の当事者であっても事情は変わらないとでもいうのであろうか。彼らの視点からイギリスを見れば、会計監査人が「統合」問題に関心を持たなかったのは、組織構造が簡単で、製造企業の取引のすべては市場取引であるため、一般元帳からの情報で監査財務報告書を作成できた、とされる。管理のために原価勘定が存在したから「統合」がなされ、その勘定がなかったから「統合」がなされなかったというのでは、あまりに一面的すぎないであろうか。そもそも、ジョンソン=キャプランでは触れられることのなかった、ガルク=フェルズの『工場会計』における「統合」問題をどのように捉えたらよいのであろうか。私の問題意識からすれば、「統合」問題は、単なる管理的視点からのみでなく、広く当時の社会的経済的状况において、原価・利益を巡る労資間の諸問題(賃金問題、利益の分配問題等)、株式会社制度、会計監査(公認会計士)制度等との関連において明らかにされねばならないということになる。

次節では、彼らの「統合」観の特質をはっきりと浮かび上がらせるために、これまでの原価計算・管理会計史の研究成果を簡単に整理しておこう。そして、その後、とりわけジョンソン=キャプランが批判の対象としたリトルトン教授の「統合」観を議論の基軸に据え、両者の所説を比較検討するなかで、「統合」問題の意味を明らかにしていきたいと思う。

3. 「統合」問題と原価計算研究の方法

1) 「統合」観の相違と研究方法

近代工業会計制度の成立の一つの指標とされてきた原価帳簿と商業簿記との「統合」問題は、

(44) 西村 明 [1983, pp.196-198]。

これまでも多くの論者によって取り上げられてきたが、その意味内容が論じられる以前に、所与のものと前提されてきたように思われる。ここでは、原価計算・管理会計史研究の方法に注目しながら、論者の所説を整理し、「統合」問題がこれまでどのように位置付けられ、歴史的に評価されてきたのかを見ることにしたい。

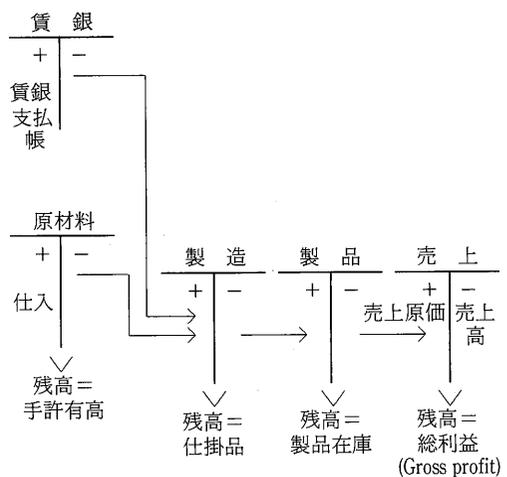
近代工業会計制度成立のメルクマールを「統合」と間接費計算に求めたりトルトン⁽¹⁾の見解は、まず、日本において、木村和三郎教授が固定資本＝間接費の側面から理解されたのに対して、宮上一男教授は生産関係＝独占の側面から理解され、相互に意見は対立してきた⁽²⁾。これに対して、辻厚生教授は、この二つの対立点を明確にし、さらにリトルトンの所説そのものに拘泥して、すなわち「統合」問題にこだわって原価計算発達史を論じているところに誤りがあると考えられて、自らアメリカ原価計算・管理会計制度の実証的分析（管理範疇の剔出から、標準原価計算・予算制度の分析に至る）に着手された⁽²⁾。原価計算発達史研究に関しては、その通りであり、「統合」といった一定の既成の概念に拘泥して自らの理論展開を狭くすることはない。しかし、さしあたり我々の目的は、「統合」の意味内容の解明であり、それによってジョンソン＝キャプランの研究方法の特徴を明らかにすることである。それには、そもそも議論の原点となっているリトルトンの所説に立ち帰って見る必要がある。

(1) 木村和三郎[1943]、宮上一男 [1952]参照。
 (2) 辻厚生 [1971] 参照。辻教授は、原価計算研究方法を論じるときには、「統合」に拘泥するのを誤りとされるが、しかしながら、アメリカの予算制度の生成・発展過程の分析においては、教授はやはり「統合」問題にこだわりつづけていると私は思う。もっともこの段階での「統合」は標準原価による能率計算と工業会計との「統合」であり、かつての「統合」とは異なるのではあるが。

リトルトンによれば、原価計算は家内生産制度から産業革命を経て、生産が企業家の指揮のもとに置かれる工場制度のもとにおいて初めて要請される。つまり産業競争のもとで、企業家は生産物の原価算定に関心をもち、それをもって真正利潤を算定し、販売価格を決定しようとする。工場制度の形成に伴う固定設備の増大は、一方でその維持費、管理費、すなわち間接費の増加を引き起こし、固定資本会計の拡大と費用分析を要請する。激烈なる自由競争に打ち勝つために、単位生産力の増進・生産における無駄と不利益の排除を徹底することが当時の最大の課題であった。その意味で、原価計算は産業革命の一つの産物であったわけである⁽³⁾。

リトルトンは、工企業の会計がほぼ体系を整えるに至ったのは19世紀の最後の4半世紀、ことに最後の15年間であるとして、ガルク・フェルズ、ノートン、ルイスの三人の著者をあげ、とりわけその近代原価計算制度のメルクマールとして原価帳簿と財務簿記との「統合」のあり

図表(5) 元帳勘定における原価の流れ



〔出所〕 Littleton, A. C. [1933. p. 349].

(3) Littleton, A. C. [1933, p. 321] (訳書438ページ)。

方と、間接費の取り扱い方の2点について論説している。「統合」について、ガルク・フェルズは次のように述べている。「工場帳簿は、広く考えられているように、必ずしも貸借均衡する必要のない単なるメモ帳として考えられるべきではない。これらの帳簿は、材料倉庫や製品倉庫で記入されている元帳や帳簿における残高を包含する一般元帳から貸借対照表を作成することの利点が犠牲にされないように、会計事務所 (counting-house) の帳簿と統合されるべきである⁽⁴⁾。」図表(5)に示したように、「統合」により、原材料・労働力などの原価要素が製品に変化していくところの製造作業の流れに照応して、価値の流れが元帳勘定に反映されることになる。

ところがリトルトンは、ガルク・フェルズが簿記を、この価値の流れの勘定面での反映という意味に論じていないと言い、さらにまた『工場会計』をまとめるに当たって、彼はこうした理論的な思考を凝らした跡はほとんど見当たらないと考えている。リトルトンは、さらにガルク・フェルズの間接費の処理について、間接費を事務所費 (establishment charge)、不変費 (standing charge)、工場費 (factory charge)、工場一般費 (factory general charge) など、あまりに詳細に区分したことが却って問題を不鮮明にしたと評し、またそれらを元帳の上でどう扱うべきか、その手続きが明らかにされていないと述べている⁽⁵⁾。しかしながら、原価帳簿と財務元帳勘定とを結び付け相互の照合を可能ならしめたこと、原材料費と労務費とを支出に結合させたことを「創造的業績」と評価し、「原価会計」の形成は複式記入原則にもとづく簿記の創造にも比肩し得べき偉大な功績なりと言っても過

言でない⁽⁶⁾と述べて、リトルトンは、間接費処理における曖昧さにもかかわらず、ガルク・フェルズを極めて高く評価している。

その場合、リトルトンが「工場簿記」(factory bookkeeping)と「原価会計」(cost accounting)を区別したうえでガルク・フェルズの『工場会計』を捉えていることに注意しておく必要がある。つまり、リトルトンがいう「工場簿記」とは、「商業簿記の方法から工場原価の算定 (factory cost finding) に至る過渡時代を特徴づける原材料及び労賃に関する比較的簡単な計算」を指し、「原価会計」とは「原価割当 (cost allocation) の簿記計算」を意味している。そこには、19世紀の特色が、「簿記が工場制度と直接結び付いて発展したことであり、20世紀に見られる特色は、さらに大量生産と結び付いて発展した⁽⁷⁾」という基本的理解がある。従って、「工場簿記」から「原価会計」への発展という視点において、その一翼を担ったガルク・フェルズが高く評価されることになる。ここから、リトルトンの積極的な「統合」観が生まれてくるわけである。

ところで、リトルトンは間接費の勘定処理が曖昧であるにもかかわらず、なぜ高く評価したのであろうか。この点について、次のように言

(5) Littleton, A. C. [1933, p. 352] (訳書479ページ)。『工場会計』の該当する箇所を見ると、次のようになっている。「検討中の事柄を処理する方法が多様なために、間接費を配賦するある特定の要請に応じるために、特に前章で述べられた労務費と材料費を記録する方法が固執されれば、原価計算のシステムに適合した帳簿を採用するのに何等の困難もないのだから、1つ2つの欄を付け加えることによって素原価元帳を複雑にするのが得策とは思われない。多くの場合、素原価元帳の各勘定の終わりに間接工場費や減価償却費の一定率を記入するだけで十分であろう。」(Garcke, E. and J. M. Fells[1887, p. 7].)

(6) Littleton, A. C. [1933, p. 359] (訳書487ページ)。

(7) *Ibid.*, p. 322. (訳書440ページ)。

(4) Garcke, E. and J. M. Fells[1887, p. 9].

及している。製造工程・交換過程における価値の流れを元帳勘定に反映させうることが理解され、このことは、『借方』『貸方』が資産・負債の単なる増減概念として受け取られるに至ったことと相まって、簿記の機能を高めた⁽⁸⁾と位置付けている。その結果、簿記は資料の科学的処理のための「準統計的手段」となった。原材料・労賃の製品（または仕事）への配賦、原材料残高の原材料勘定での明示は、商業簿記にはなかった記録とその分析を要請した。しかしながら、「かかる要請に応ずる『簿記機構』を発展せしめることは、それだけでも決して小さな仕事ではなかった⁽⁹⁾」と述べている。要するに、ガルク・フェルズの評価において、我々がリトルトンから学ぶものは、間接費配賦計算の問題よりも、原価帳簿と財務簿記との「統合」ということに分析視点を定めて、1880年代におけるイギリス原価計算制度生成期の意味を究明している点である。

一方、ジョンソン＝キャプランは、このリトルトンの考える「工場簿記」から「原価会計」への発展を、否定的に捉える。彼らは、否定的な「統合」観を持っているわけである。というのは、棚卸資産原価の計算に示されるように、原価配分を主要な機能とする原価会計は、保有資源の内部的利益機会に関する評価やより高い収益を生む内部工程や活動のコントロールには、有用性を持たないからである。つまり、原価会計は、彼らの考えている管理（意思決定と業績評価）には役立たない。管理のために、消費資源を可能なかぎり正確に製品に跡付けようとする。個々の部分の能率を全体的な利益性にまで結びつけるためには、正確な製品原価の計算が

要請される。このような精緻な製品原価計算への志向は、彼らの提唱する活動原価アプローチと呼ばれる原価計算方法にその特徴が現れている。最近、この方法は、自動化された製造環境のもとで機能する、コンピューター化されたライフサイクル型原価計算の特質をもつ「活動基底的会計 (activity-based accounting)」として、より具体的に展開されている⁽¹⁰⁾。ここで詳細を述べることはできないが、コスト発生要因である（と同時に、利益機会の源泉でもある）活動に対して、コストを集計し、それを媒介にしてコストを製品に跡付けようとするものである。それは、市場志向的・利益志向的で戦略的な原価計算方法であるといえる。

以上、「統合」観の相違から、ジョンソン＝キャプラン、リトルトンの両教授の会計観と研究方法の相違を明らかにしてきた。ジョンソン＝キャプランの唱える、管理にとって否定的な「統合」観からとってみれば、彼らの分析視点は、これまでみられなかった独自の管理会計研究の視点であると考えられる。誤解を恐れずに言えば、会計を持てば、企業の経営管理を誤ることになるととられかねないのである。会計そのものの否定につながる恐れがある。

「統合」をめぐる、ジョンソン＝キャプランの研究方法の特徴を明らかにしてきたが、次節では、さらに、「統合」問題の本質の解明のためにリトルトンが取り上げ、自説の根拠としたガルク＝フェルズの『工場会計』を分析の素材としよう。というのは、教授が唱える積極的な「統合」観にしる、その意味内容は何ら明らかにさ

(8) *Ibid.*, p. 486. (訳書486ページ)。

(9) *Ibid.*, p. 487. (訳書487ページ)。

(10) Cooper, R. and R. S. Kaplan[1988, pp. 96-103], Bruns, W. J. and R. S. Kaplan[1987, pp. 204-228], Berliner, C. and J. A. Brimson, [1988, pp. 6-8]参照。

れていないように思われるからである。私は、ガルク＝フェルズが、当時直面した様々な問題の中から「統合」問題の持つ意味内容を探り出してみたいと思う。

2) 「統合」論とガルク＝フェルズ『工場会計』
(初版1887年)

(a) 『工場会計』システムの確立の必要性和「公正な分配」「正しい利益」

まず、ガルク＝フェルズ⁽¹¹⁾の『工場会計』は、これまで工場に関する複雑な事柄を総括する仕組みが、全く経験的になされていたことを批判し、製造業の帳簿は工業会計においても商業会計と同じほどの正確性が獲得されるべきであること、さらに、工場に特殊な勘定で補完されねばならないとして、商業会計の基本的原理を工場の実践に適用することから論じはじめている。

イギリス産業界では、原価計算は伝統的な秘

(11) ガルク＝フェルズの経歴を、次のソロモンの論稿により簡単に紹介しておこう。エミール・ガルク(1856-1930)は電機技師であり、1889年、電機技師協会の会員となった。彼は1883年から1893年までブラッシュ電機工業会社に携わり、同社社長および常務取締役となった。1895年イギリス電鉄会社を創設し、引き続き1929年まで同社社長を務める。そしてまた約25年ほどの間、ノース・メトロポリタンという電力会社の社長であった。彼は電鉄の草分けで、一時は電鉄産業の約80社に携わっていたと言われている。また、かれは1896年、電鉄関係企業の案内書を創刊。1901年には、電機関係の日刊誌を創刊した。また電車および軽便鉄道協会を設立、さらにロンドン商工会議所の電機部門を設置した。原価計算以外の彼の興味は、産業パートナーシップと哲学であった。他方、ジョン・マンジャー・フェルズは会計士であった。彼は1884年から1889年まで、ブラッシュ電機工業会社の会計士兼補助事務員であり、その間製塩組合に加わり、同社支配人となる。1899年、ロンドンで会計士を開業し、鉄道料金の権威となり、しばしば鉄道・運河委員会に持ち込まれた事件に関して相談を受けた。1914-1918年の戦争中は、彼は戦時局の物品調査長の私的補佐官として働き、当戦時局の原価計算委員会の会員となった。また、彼は会計士・監査人合同協会の委員会の構成委員であり、また、原価および作業会計士協会の会員であった。(Solomons, D. [1952, p. 35].)

密主義のもとにおかれていた。ガルク＝フェルズの『工場会計』はこの秘密主義を打破することになった。彼らはその序文で、工場会計の諸原則の必要性について次のように述べている。工場制度の「起源・進歩・帰結は、全ての人々の綿密な注意が必要」だが、依然として「わが国の経済が組織的調査を待ち受けているのは異常」であった。つまり「過去の工場制度が後世に何等の記録を残さなかった」ために、「近代工場制度の歴史研究が困難になっている」のである⁽¹²⁾。そのため「思慮深い立法者を含む国民の心にある願い、つまり、もののあらたな秩序は、人々の健康および幸福の最小限度の犠牲を払って導入されるべきであるとの願いは、今のところ妨げられている⁽¹³⁾。」その原因は何か。当時、企業家は、商業簿記の利点については十分理解していたが、工場の会計においては、科学的検証ができないようなもので満足していたからである。そのような会計は単なるメモであった。このなかで工場に関する複雑な事柄を総括する仕組みが全く経験的に行われていたことは当然であり、経験により総括され、工場会計の諸原則は無視された。そこで、彼らは、製造業の帳簿は工業会計においても商業会計と同じほどの正確性が獲得され、さらに工場に特殊な勘定で補完されねば、正確で信頼のおけるものとはならないと考え、商業会計の基本的原理を工場の実践に適用しようとしたのである⁽¹⁴⁾。

ところで、本書は、当時注目されず、『アカウンタント』誌上では、あまりに理論的で実践性が無いとの評価がなされた⁽¹⁵⁾。工場会計は、ま

(12) Garcke, E. and J. M. Fells[1887, pp. 2-5].

(13) *Ibid.*, pp. 3-4.

(14) *Ibid.*, pp. v-vi.

(15) *The Accountant*, 5 May 1888, p. 278.

だ企業家の関心の対象ではなかった。しかしながら、イギリスの会計士達は、既に先駆的に財務会計の問題として原価計算を当時問題にし始めていたのである。『工場会計』刊行から5年後、同誌上に、マンチェスター勅許会計士協会で行われたトマス・プランプトンの講演が掲載された⁽¹⁶⁾。これは、産業界を先導するために必要な完全な原価システムの理解と実施に関する講演であった。当時、原価の計算を行っていた原価事務所 (cost office) は、依然として職業会計士にとっては「秘密の閉じられた部屋⁽¹⁷⁾」であったし、また、公衆も会計士の役割はたんに財務諸表を作成することだと考えていた。ゆえに会計士に関わる責任は、彼らの実践の一部分に限定されていた。しかしながら、原価はこれまでも記帳における一つの専門領域であったが、「事柄の進展と科学一般の発展と共に、将来の勅許会計士の責務の中心的部分を形成⁽¹⁸⁾」するであろうと語った。従って、この問題には、依頼人の利益のために精力を注がねばならなかった。その結果、彼によれば、「勅許会計士」の名は依頼人が会計を使って企業管理を行う場合、能力を試す、信頼できる手段となると考えられた。さらに、「依頼人である企業が当協会のメンバーの監督のもとにあれば、道徳上の責任が彼ら会員達にかかり、達成可能な最高の成果を与えるように、会計を指示することになる⁽¹⁹⁾」と述べている。また、依頼人が通常、監査という形での手助けを越えた、原価に関する援助を求めていることを理解し、正しい原価システムの必要性を次のように説明してい

る。「製造業者は、監査以上の援助を必要としている。彼らは原価における援助を必要としている。僅かな価格の偏向が大きな契約を統制し、方向付ける激しい競争が行われている今日、製造企業をうまく管理していくためには、当然、生産原価が正しく確定されねばならない。完全で正しい原価システムがなければ、いかなる製造企業もその繁栄を強く維持し得ないのである⁽²⁰⁾。」プランプトンは、多くの製造企業についての豊富な実務経験から、製造業者等の要請を当時の社会経済状況のうちに的確に把握し、「完全で正しい原価システム」の導入の必要性を主張した。原価計算を先駆的に財務会計の問題として捕捉し始めたという点において、彼はガルク＝フェルズと同じ立場にあったと言えよう。プランプトンの講演から二年後、同誌の巻頭論文は職業会計士と原価帳簿の関わりについて同じような論調で言及している⁽²¹⁾。ガルク＝フェルズやプランプトンらは、その時代が要請する問題をより早く察知し、新たな分野を開拓しようとしたのである。その意味で、彼らは先駆的であった。

では、なぜ職業会計士等が原価帳簿に関心を

(20) *Ibid.*, p. 267-268.

(21) そこでは、次のように述べられている。「原価帳簿の問題は、最近までほとんど職業会計士の注目を引いたことのない問題であった。監査はもっぱら財務諸表に限られるべきこととされた。そして少なくとも我々が扱う原価帳簿は、ほとんど会計固有の帳簿から区別されていたため、当然それらは通常職業人による監査の一部を構成しなかった。監査が企業の財務帳簿に限定されるべきとする考えは、本来、帳簿の検証が要請されることなる種類の企業の技術に必然的に多少とも関連を持つ一連の行為に、会計士が着手する役割を果たすことに失敗したか、または気が進まないところから生じている。従って、実務では製造企業の財務帳簿は徐々に実務上、かつ科学的長所を持つ極めて高度な状況まで向上しているが、原価帳簿は職業人による吟味という当然の権利を奪われて、ただ相対的に原始的な水準に留まっている。」(The Accountant, 28 July 1894, pp. 665-657.)

(16) Plumpton, T. [1982, pp. 267-271].

(17) *Ibid.*, p. 268.

(18) *Ibid.*, p. 267.

(19) *Ibid.*, p. 267.

寄せねばならなくなつたのであろうか。そして、原価帳簿自体、そして原価帳簿と財務帳簿との関連は、どのような影響を受けたのであろうか。先駆的会計士らに共通に見られる特徴は、狭い企業家的意識に囚われているだけでは、もはや個別企業の経営をうまく遂行していくことができず、体制の問題とも係わって、広くイギリス社会全般を念頭に置かねばならない段階にまで事態は進展していることを、自らの問題として認識しているという点である。そして、その場合に、特に『工場会計』システムに関する問題が、彼らに代表される会計士によって捕捉され始めたという点に我々の関心がある。完全な『工場会計』システムなくしては、企業を維持発展させることは出来ず、破産を招くことは周知の事実である。従って、競争が激化するなかで、倒産が相次ぎ、失業者が町に溢れた1880年代のイギリスにおいて、賢明な彼らが「製造業に従事する人々の幸福」や「自分達を信頼する人々の繁栄」を維持・増進させるために、一つの「秩序」として『工場会計』システムの導入に注目したことは頷けるのである。他方、1866年の恐慌を契機にして、1870年代から80年代にかけて本格的な株式会社が登場するにともない、企業が公衆の資金に依存するという財務面における新たな状況が生まれてきたことにも注目しておかねばならない。この状況は職業会計士に新しい問題を投げかけた。「その問題とは、公衆にいかにして企業の実態を表すか⁽²²⁾」ということであった。かかる状況のなかで、会計士は、イギリス資本主義がこれまで詐欺、不正、破産の結果、株式会社制度において喪失した信頼性を回復し、さらに勅許会計士制度の信頼性を高める

ために、『工場会計』システムを導入しようとするのである。すなわち、『工場会計』システムの導入は、従来整備されてきた財務公開・監査制度を充実・強化し、イギリス資本主義発展の梃とならねばならなかった。

他方、当時のイギリス資本主義において、「労使の対立」が相当に顕著なものになっていたことに注目しなければならない。社会における矛盾が極めて顕著に現れるのは工場内部であり、そこで惹起される諸問題を取り扱う場合に、労働問題を不問に付すことはできなかったはずである⁽²³⁾。以下、労働問題に焦点を当て、「労使の対立」のなかで『工場会計』システムがいかなる機能・役割を担っていたのかを、明らかにしていこう。まず、公正な帳簿が従業員に及ぼす道徳上の効果について、彼らは次のような関心をもっていた。財務簿記に包摂された工場帳簿は、整然とした帳簿システムとなった。材料・製品の受払いを初め、労賃支払いに関する諸事象を記録した。つまり、帳簿に示された諸結果を正しいものとして受け入れるためには、うまく組織された『工場会計』システムが必要とされ、そのもとでは、「従業員は、自ら原価の正確な記録の達成に貢献しており、消費時間、使用

(23) これまでガルク＝フェルズを論じる場合において、労働問題はほとんど触れられることはなかった。木村和二郎教授が『工場会計』を文献紹介の形でとりあげたものが、数すくないものの一つであろう。そこには重要な指摘がなされている。「後代の書物が、材料・材料費を取り上げているのに対して、工場における生産工程の基本的要素として『労働の章』を最初においたことは注目すべきである。初期の工場会計においては事物の本質が顕著に現れていたということが出来るが、後代の研究家が何故にこれを看過したのであるかは不審としなければならない。」木村教授はガルク＝フェルズにおける労働問題の位置付け、換言すれば、彼らがいかに労働問題に関心をもっていたのかを、さらに研究すべきことを示唆しておられるのである(木村和二郎 [1960])。

(22) Chapman, S. J. [1914, p. 620].

材料の計算が適切かつ正確であると感じるであろう⁽²⁴⁾。」そして、帳簿記入方法に対して全般的な信頼を生み、ストライキや賃金切り下げに際し、従業員は公正で正確な原則に基づくものとして、帳簿に示された結果を受け入れよう。企業家は労働者を説得させるための手段として原価帳簿を利用しようとする。換言すれば、企業家が労働者に対して「公正な分配」を行ううえで、「公正な原則に基づいた正確な帳簿」が要請されたのである。

「労使の対立」は賃金の支払い形態をめぐる議論から始まる。特に「出来高制をめぐる労資間に嘆かわしい見解の相違があった。」資本家は、「出来高制度の採用から生じる経済的利点は明らかである」といい、労働組合は「資本家は鋭敏で頑強な作業者によって設定された標準を基礎に、出来高賃率を設定するため」、弱小な人々はその日の生活費を稼ぐために、望ましくない程度まで働かねばならない、という⁽²⁵⁾。

1880年代に見られた産業構造と労使関係の変容⁽²⁶⁾は、労働者の組織化を促し、その結果、「労使の対立」は顕著なものとなった。そのなかで、資本家は「労使協調論」を説き、「労使の対立」を先取りする形で労働者を包摂しようとする。ガルク＝フェルズは、「労使協調論」について、次のように述べている。「富の生産が、金銭上の利害対立の激しい闘争を含む限り、国の経済状

態を良くすることは期待できない。資本と労働の能力は、共通目的をもたず、互いに協力する二人の行為者を代表せず、共倒れの競争でその力の多くを消耗すれば、全く損なわれてしまうだろう。経験から、労資双方が自らの仕事を成功させることに即時的・直接的利害を持つと感じなければ、調和のとれた関係を導く希望はあり得ない⁽²⁷⁾」と。

「労使協調」理念の表明に対して、彼らはその具体的方策を「共同的産業」と「産業パートナーシップ」に求めた。これは労働者に対して、資本と労働とはあたかも相互の利害を同じくするものであるかのような幻想を抱かせるものであった。さらに、「従業員持株制」や「利潤分配制」を唱えた⁽²⁸⁾。かかる制度は、労働者の受け取り分を企業の営業成績にリンクすることによって、また、労働者の眼を目前の利益に向けさせ、企業主義的思考様式を植え付けることを目的とした。かかる制度は試行されたが、労働者の反論を受けた。労働者は反論の根拠を次のように語っている。「(従業員は) 使用者の利益について確認できず、また、会計帳簿の調査も

(27) Garcke, E. and J. M. Fells [1887, p. 147].

(28) 増地庸治教授は、利潤分配制とコパートナーシップとの関連について次のように述べている。「英国では屢々利潤分配制が Copartnership と混同せられた。コパートナーシップというのは被傭者が雇傭会社の株式を所有し、その代表者を重役に列せしめる制度であるが、これは一面労働者が株式を所有することによって彼らの心理を変化せしめるものと考えられ、他面被傭者代表の重役に加わることが労資の利害協調を図る方法であると主張せられた。英国では、コパートナーシップが1894年に始めて出現した。即ち、South Metropolitan Gas Company では1889年から利潤分配制を採用したが、現金で分配することが却って浪費や弊害をもたらすことに鑑みて、1894年以後は利潤分配制の半分を現金で支払い、残りの半分を会社の株式で支払うことにした。この方法が成功して以来、英国のガス会社の間には多くこれが採用せられた。」(増地庸治郎[1943, 70ページ])

(24) Garcke, E. and J. M. Fells [1887, p. 8].

(25) *Ibid.*, pp. 142-143.

(26) この1880年代という時期は、労使関係に極めて著しい変化の見られた時期であった。1850年代から1870年代にかけ、綿工業に見られた、熟練の分解や半熟練労働者による熟練労働者の代替、徒弟制の崩壊といった現象が、機械工業などの重工業部門にもおよび、それに対応する形で労務管理の問題がクローズアップされるようになった。企業の規模が大きくなればなるほどに、それは組織的、包括的にならざるを得なかった(徳永重良 [1967, 49ページ])。

なく、その金額を確かめる手段を持たない。調停・裁定審議会が情報を要求する場合や結果が調査人により審議官にだけ伝えられる場合でさえ、かかる調査は拒否されてきた⁽²⁹⁾。」ここにおいて、ガルク＝フェルズの『工場会計』システムが要請されたのである。つまり、このシステムを導入すれば、従業員が原価の正確な記録に自ら貢献していると感じ、また会計帳簿の記録方法が極めて信頼の置けるものであると信じることができる。また、共同出資者間や利害の対立する人々の間に利益を割り当てるための基準を設ける会計帳簿の作成が、次第により詳細でかつ正確でなければならず、『工場会計』システムに基づくことにより、それが可能となると考えられたわけである。

(b) 原価計算実践と原価帳簿の秘密性

これまで見てきたように、『工場会計』システムは今や事業倒産や労働問題を媒介とした財務的監査の側面から規定を受けていることに注目

しておかねばならない。そこに、我々が問題とする「統合」問題の解明のひとつの手掛かりがあるように思われるからである。つまり、『工場会計』システムが倒産や労働問題と係わって問題にされるということ自体が、「統合」の意味内容を解明するための枠組みを与えてくれているのである。

そこで次に、我々はこの枠組みに関わりあいながらも、他方で、「統合」の具体的形態、つまりどこで、どういう具合に「統合」が行われるのかを詳細に検討しなければならない。そうして初めて、枠組みに規定された「統合」問題の意味内容が明らかにされよう。しかしながら、考察の順序として当時の原価帳簿の実情を見ておかねばならない。これが捉えられなければ、問題は依然明らかにされないであろう。なぜならば、「統合」がなされるためには原価帳簿は商業帳簿に有機的に組み込まれる程度に整備されていなければならないからである。

さて、早くも18世紀の後半には、工場および運輸施設へ投下された巨額の資本は、今日の生産が直面している多くの問題を提起していた。産業革命の中心産業である蒸気機関・織物機械・鉄道設備等を製造する機械工業では、原価を見積もり、買手に対して指値をすることが習慣であった。つまり、契約後、その契約による損益を算定し、また将来の見積りに役立つ資料を提供するために、契約に要する原価に関わる事項を詳細に記録しなければならなかった。さらに、作業・契約に対する間接費の配賦、利子の原価性のいかに、未完了状態にある契約の利益計算の問題は、原価記録なくしては明確にならず、企業を存続・維持するうえで原価記録は不可欠な問題となっていた⁽³⁰⁾。

鉄鋼業においても、そのことにかわりはなか

(29) Garcke, E. and J. M. Fells [1887, pp. 149-150] ところで、ガルク＝フェルズが注記において示しているように、裁定機関も労働者側の信頼を獲得できない場合がある。つまり審議官の裁定が使用者側が提出した検証の無い数字に基づいている場合である。そこで、当時、W. オーエンは次の様な提案をしている。「労働者は、自らの熟練と労働が支えている会社の状態に関する十分な情報を要求する権利をもっている。労使双方の完全な組織を代表する者達によって構成された産業審議会を設置することによって、これ(情報-引用者)は獲得され、産業パートナー双方にとって別の多くの利点が得られよう。労働者に信頼された指導者が、賃金引き下げの試みとは別に独立して、そして以前から会社の状態が改定を必要としていることを知っていたならば、多くの産業闘争は防止されていたであろう。」さらに、この産業審議会の役割・機能について詳細を述べている。「こういった産業審議会がうまく組織され、機能するならば、賃金統制をより満足のいく公平なものにするだけでなく、労働者の技術教育を行うことにより最高の企業利益をもたらすことができよう。そして、改良された生産方法・生産工程についての能力が、これらの産業審議会において生まれ利用されよう。」(W. Owen[1885, pp. 149-156])。

った。とりわけ、原材料の十分な供給と賃金の正しい支払いに対して強い要求が現れた。激しい競争の日常化と共に、経営者達は「不況の時期にどの程度まで価格を切り下げうるか、しかもなお、どの程度まで『素価』を回収することが出来るかを知ること⁽³¹⁾」が要請されたのである。また巨額の固定資本の存在は、確かに、固定費を問題とするよう余儀なくさせた⁽³²⁾。そのような状況にあっては、どうしても正確な記録、とりわけ原価記録が必要になってくる。特に企業が競争に打ち勝っていくためには、そうであった。それだけにまた、原価記録は新しい生産方法の採用と同様に企業の秘密とされたのであった。

それ以後、19世紀の70年代に至るまで原価計算文献がきわめて少なく、その間の事情は確かめられないが、それまでのほぼ60年間から70年間は工場制度が急速に展開したことを想起するならば、原価帳簿は整備される方向にあったと判断できよう。70年代・80年代における状況は多くの公刊文献が伝えている。例えば、F. H. カーターの1874年の『実践簿記』の第二版には、鉱山・砕石業等の原価帳簿システムが詳細に論じられている⁽³³⁾。

ところで、そのような原価帳簿をもっていかなる原価計算が行われたのであろうか。ガルク=フェルズの『工場会計』が出版された時期には多くの工場で素原価計算が行われていた。つまり「賃金と材料の直接支出だけが原価を構成するものと考えられた⁽³⁴⁾。」その結果、賃金の

支払いに関連する事柄、例えば賃金制度、週ごとの賃率変更報告書、賃金領収書、時間事務所と作業員の札(checks)、欠勤簿、従業員の付ける時間表、残業時間報告書、未払い賃金帳、人物証明書、住所録などが問題とされ、労務費計算を正確に行おうとする姿勢がうかがえる⁽³⁵⁾。

材料についても同様で、きわめて詳細に材料の内部的移動を記帳・反映しようとしている。組織的な工場帳簿システムのもとでは、外部的証憑と同様、認定された内部的証憑によって記帳することが要請されていた。以上の執拗なまでに詳細な賃金・材料に関わる原価帳簿が、現実の企業において実践されていたかはともかくとしても、ほぼこれに近いものは、少なくとも主要な「健全な企業」においては採用されていたと考えられる。

ともかくも、ガルク=フェルズの時期までには原価帳簿はほぼ整備され、原材料と賃金を中心とした原価の計算が行われていたことは理解されよう。しかしながら、依然として原価計算が秘密のうちにに行われていたことに注意しなければならない。すなわち、原価帳簿が「秘密の閉じられた部屋」で記帳され、その秘密性が会計士達によって打ち破られていくところに問題がありそうに思われるからである。そこでわれわれは、ガルク=フェルズやプランプトンに代表される先駆の会計士（ガルクは技術者兼企業家）等が、改めて正確な原価帳簿、狭い意味での原価計算を越えて、原価会計、つまり財務会計面への原価帳簿の包摂を問題としたかを考えなければならない。

さて、商業簿記と原価簿記との「統合」問題は確かに歴史的規定を受けたものであることは、

(30) Garner, S. P. [1954, p. 29] (訳書50-51ページ)。

(31) *Ibid.*, pp. 28-29. (訳書49-50ページ)。

(32) *Ibid.*, p. 29. (訳書50ページ)。

(33) 早川豊 [1974, 191ページ]。

(34) Garcke, E. and J. M. Fells [1911, p. 88], [1922, p. 114].

(35) Garcke, E. and J. M. Fells [1887, pp. 16-44].

多くの論者が指摘している通りであるが、この問題自体の意味内容を解明するためには、まず19世紀の具体的な現実過程に立ちかえらなければならない。そうして初めて、当時の企業家・会計士等が一体どういう状況に直面したときに「統合」問題を自らの問題として認識し、いかに具体化させてきたのかが明らかになるであろう。

原価帳簿は秘密であったが、財務帳簿はすでに法律上の要請で公開規定を受けていた。1870年代までには、財務会計制度が整備されていた事情を会社法を中心として簡単に振り返ってみよう⁽³⁶⁾。

19世紀に入ってから、イギリス資本主義の発展は、18世紀の特許貿易会社に見られるような特権としての会社設立ではなく、権利としての会社設立の自由を要求した。そして、その過渡的な形態として法の制限を乗り越え、法人格なき会社を普及させた⁽³⁷⁾。しかし、その法人格なき会社は、国家的監督に服さず自由であったため、「不正行為と詐欺のための豊富な機会⁽³⁸⁾」を与えたのであった。法人格なき会社が法人格を持つ会社と同等な法律上の諸権利を要求するようになっては、もはや国家的監督に服さざるを得ないのであった。1834年商業会社法、1837年特殊会社法により「開封勅許状によって法人格なき会社に法人格を持つ会社の特権、とりわけ社員の有限責任を認め、そのための要件として公開が義務付けられた⁽³⁹⁾」のである。法人格なき会社を媒介にして、一般法と結び付いた公開⁽⁴⁰⁾は、1844年株式会社登記法における会社設

立の準則主義に対応するかたちで、「株主保護のための公開原則」として引き継がれた。会社の支払い能力を示す資産負債表が債権者・株主に提出されることが要求され、また、監査人が任命され、監査報告を付した貸借対照表が登録されることが規定された。監査人は貸借対照表が「完全でかつ公正 (full and fair)」であることを株主総会で証明しなければならなかった。しかし、「無限責任による債権者保護の論理」は固執された⁽⁴¹⁾。

さらに、こういった1844年法に見られた特徴は、1855年有限会社法において発展的に引き継がれ、「『債権者保護の論理』は無限責任制による保護の論理から、貸借対照表公開を媒介とする自己保護の論理に移行⁽⁴²⁾」したのである。これをうけ、1856年一般会社法では、配当計算原則、準備金設定規則、貸借対照表複記式記帳法および監査規則などの著しく進んだ規定が盛り込まれた。そして、その指導原理は、「公衆に対し完全な情報を提供するという条件のもとで、会社の設立および経営に当たって株主に完全な自由を認める⁽⁴³⁾」ことであった。

以上見てきたように、会社設立における準則主義や有限責任制の導入が、会社法に規定されることは、株式会社・株主に「完全な自由」を付与するものであった。しかし、それは会社の利益と矛盾するものであった。ときに、周期的恐慌の開始、それに伴う事業破産の続発は社会的秩序を乱し、株式会社への不信を高めた。そこで、株式会社制度の信頼性を回復し、社会的不安を解消するために、直接的な国家規制に代わる近代的な公開制度が求められた⁽⁴⁴⁾。そし

(36) イギリス財務公開制度の綿密な分析については、津守常弘[1973]、西村明[1977]を参照。

(37) 西村明[1977, 29ページ]。

(38) Todd, G. [1932, p. 51]。

(39) 西村明[1977, 30ページ]。

(40) 西村明[1977, 29ページ]。

(41) 西村明[1977, 37ページ]。

(42) 西村明[1977, 39ページ]。

(43) 中島史雄[1972, 167-168ページ]。

て、かかる「公開制度全体に対する必要から財務諸表公開（公開制度のなかへの記録，計算の組み入れ）は実現化⁽⁴⁵⁾」したのである。それは、まさに「法としての公開制度を基底としながらも，公開内容（特に貸借対照表のあり方）については公開者の主体を尊重する任意公開制度⁽⁴⁶⁾」であった。法としての公開制度を基底としながらも，「法から相対的に自立した会計・監査制度」は，勅許会計士制度を発展させ，そこでの監査技術の整備とともに財務諸表「公開」の内容が問題となってきた。こうして，1870年代までに，財務会計制度の基礎が据えられたのである。そして，この事実こそが，『工場会計』システムは今や倒産や労働問題といった財務的監査の側面から規定を受けているというこれまでの論述の結論の裏付けとなるであろう。企業の秘密となったままの原価帳簿にも，会計士の立場からの監査の眼が向けられたのは当然であった。さらに，先駆的会計士達は，原価帳簿にとどまらず，早くも「統合」を問題とするのである。

先駆的会計士プランプトンは，原価帳簿を越えて「統合」問題の一つのあり方を次のように言及している。まず，上述したように，原価帳簿は当時において企業秘密であった。この点について次のように述べている。「売買における疑いなき競争は，原価事務所を別の部門にする。シェーフィールドの町を例にとると，そこでは大企業が立ち並び，鉄鋼の主な売買が行われている。かかる業者にとって，自社の製品原価を公開すること，すなわち原価事務所という『秘密で閉ざされた部屋』を公開することは自殺行

為であった⁽⁴⁷⁾」

さらに前掲した論説⁽⁴⁸⁾によれば，プランプトンが職業会計士から原価帳簿に関して最初に教えを受けたのは30年前のことと述べているところから判断するならば，指示を受けた時期は1864年頃になる。この頃まで，帳簿は売上帳簿と原価帳簿を共に包括するイタリア式システムを使って記帳されていた⁽⁴⁹⁾。それゆえに監査人は売上帳簿と原価帳簿との両方を監査しなければならなかった。そして，その当時，帳簿が完全なまでに記帳されていたので，「真にうまく組織された原価帳簿システム」は製造業界の帳簿の一部分を形成したのであった⁽⁵⁰⁾。

ところが，イタリア式システムが普及するにつれ，そのときは厄介なものと考えられていた様々な区分け（dissections）が生じてきた。そして，売上帳簿と原価帳簿が分離されたのである。その結果，製造業者は自ら原価計算の結果と損益勘定とが一致しないことをしばしば悔やんだ，と彼は述べている⁽⁵¹⁾。また，彼がシェーフィールドの大企業から原価事務所の企画・設置の依頼を受けたときの模様を，次のように伝えている。「私は，秘密にするために，売上帳簿と全く別個に分離させて複式記入原則による原価計算システム（system of costings）を設けた。しかし，会計年度の終わりに原価帳簿は平行して損益勘定を生み，それは売上帳簿にある損益勘定の数字と一致する。そのことが原価帳簿の絶対的な正確性を保証した⁽⁵²⁾。」

以上見てきたように，すでに企業内部におい

(44) 津守常弘 [1973, 159-160ページ]。

(45) 津守常弘 [1973, 163ページ]。

(46) 西村明 [1977, 44ページ]。

(47) Plumpton, T. [1894, p. 990].

(48) *Ibid.*, p. 900.

(49) *Ibid.*, p. 900.

(50) *Ibid.*, p. 900.

(51) *Ibid.*, p. 900.

(52) *Ibid.*, p. 900.

て「統合」が問題となっていることだけでなく、原価帳簿の秘密性を保持するために、あえて原価事務所を設置し、原価帳簿システムを売上帳簿から分離させようとするのである。このように、秘密のもとに「統合」は行われていたのである。つまり、企業家の計算としては、損益計算における商業簿記と原価計算との「統合」はすでに1860年代において行われていたのである。しかし、原価帳簿は秘密であり、イギリスの当時の財務諸表公開制度の動向にもかかわらず、非公開の部分であった。

ここから、我々は、一つの結論を導き出すことができよう。つまり、「統合」とは、原価計算が会計上の利益計算に結び付けられて把握されることを意味している、ということである。原価帳簿により利益計算の正確性を確保し、他方で原価帳簿の正確性を保証しようとする。先駆的会計士達が財務諸表公開制度の場でこれまで秘密の領域にあった「統合」問題を論じようとする意味はまさに「利益計算の正確性」の追及にあったのではなからうか。しかし、この正確性は、実は公開財務諸表の正確性であり、公開制度をめぐる資本諸関係に係わる制度上の正確性である。つまり、株式会社制度や企業経営そのものの「健全性」・「信頼性」に関わる問題なのである。これまでに確立してきた財務諸表公開の「内容」を一層充実・補強させることで、株式会社制度・勅許会計士制度の信頼性を回復していこうとするところに「統合」問題が提起されるひとつの主要な契機があったし、また、ガルク＝フェルズの『工場会計』の存在の時代的な意味あいがあったように思われる。

(c) 「統合問題」と棚卸資産原価

これまでのところで、財務的監査や労働問題などを中心に、一応、「統合」問題の大まかな枠

組みについては捉えられてきた。しかし、その具体的な「統合」の仕組み・システムについては、ほとんど触れてこなかった。つまり原価帳簿が商業帳簿とどの部分でどういうかたちで「統合」するのかという疑問は何ら解明されていないのである⁽⁵³⁾。

そこでまず、「統合」システムの全容を浮彫りにするために、「統合」システムの用いられていない場合をバタースパイの著作⁽⁵⁴⁾に求め、それとガルク＝フェルズにおける「統合」とを比較対照して考察しよう。その場合に、棚卸資産の計算および原価概念に考察の重点が置かれる。先ずバタースパイの原価計算を詳細に検討しておきたい。

バタースパイの原価・利益計算方法においては、大きく二つの帳簿組織が見られる。営業元帳と原価帳簿が、それである。そのうち原価帳簿は二種類あり、原価元帳と秘密原価元帳に分けられる。原価帳簿には、補助簿において記録された各契約仕事別の材料・賃金が、その合計

(53) 松本雅男教授は、ガルク＝フェルズにおいては、生産された製品の製造原価計算と販売される製品の総原価計算が明確に区別されている点に注目し、彼らが従来の原価計算になかった一つの新しい原価計算論を打ち立てたと評価している。この辺の事情と関わって『アカウンタント』誌は、次のように伝えている。「製造費用は、当然、工場の産出物に応じて変化する。ところが、流通費用(Expenses of distribution)は工場の産出物に応じてではなく製品倉庫の産出物に応じて変化する。すなわち、前者の一単位は生産の単位であり、後者の一単位は販売の単位である。実際、在庫がないかまたは在庫が実際上一定である限り、計算を誤った単位に基づかせるといった根本的な誤謬は無視できる要素を表すにちがいない。しかし、在庫がかなり変動し、時にはそれが極めて低いときでさえ、誤りは損失をもたらす結果となるほど重要である。」(Cost Accounts, The Accountant, Sept. 3 1904, p. 230.) 松本教授はガルク＝フェルズが彼らの原価計算理論を展開した背景には、以上述べたような経済地盤の変化が潜んでいたことを認めるのである。松本雅男 [1943]。

(54) バタースパイについては、山下勝治 [1950] を参照した。

額で転記される。そこでは原価計算が製造部門（例えば動力・作業・鍛冶等の部門）別に実施される。この結果が秘密原価元帳に転記され、そしてそこで間接費（バタースパイの場合、間接費は維持費・製造経費・営業費から構成されている）の配賦と共に、販売価格の設定、販売利益の計算がおこなわれる。

さて、営業利益の計算のほうに眼を移すと、そこにはいわゆる商品勘定に相当する機械勘定が設けられ、ここで利益が残高としてでてくる。借方項目には、鋳物勘定から振り替えられた材料鋳物原価をはじめ、原価元帳において計算された製造諸部門の直接原価、減価償却費勘定とその他の経費勘定から振り替えられた減価償却費およびその他の経費がある。貸方項目には、売上帳簿から振り替えられた売上高、それに棚卸高が記録される。ここで注意すべきことは、棚卸資産高がどのようにして確定されたのかが不明な点である。棚卸資産高が原価計算に依拠して算定されていないことは、バタースパイ自身の言葉によって確認される。つまり同種類の機械が継続して製造される場合には、臨時的原価 (occasional cost) のみを記録すれば足りると述べているからである。

木村・小島教授が指摘されるように⁽⁵⁵⁾、いわゆる、こういった「商的工業簿記」においては、棚卸資産原価の計算は原価計算によらず、実地棚卸しによる見積もりであるため、会計年度末になって初めて製品の製造原価、期末仕掛品の原価が導出されることになる。また、その原価の計算も不正確になりがちで、利益も正確な原価をもって計算される場合に比べ、過大または過小に計算されよう。また、山下勝治教授は、

バタースパイを評して次のように述べておられる。「バタースパイによる工業利潤計算の方法は、根本的には、商業簿記ないし営業簿記体系のもとにおける商品売買損益計算の方法を採るものであり、製造過程の記録としての原価計算は部分的にこれを取り入れたと言うがごとき形態を採る⁽⁵⁶⁾」と。

さて、これに関わって、原価概念に関して少し検討しよう。秘密原価元帳において間接費の配賦、販売価格および販売利益の計算が行われていたことはすでに言及したが、そこにおいて、同一機械を継続して製造する場合には、臨時的原価の記録で足りると考えているところから判断すると、秘密原価元帳での配賦・計算は、新たな注文品の価格決定のためになされていたと予想される。かりに今、そこでの原価概念を「価格決定のための原価概念」と呼ぶことにしよう。そこで、貸借対照表の棚卸資産原価の計算に、かかる原価概念がそのまま用いられているかといえそうではない。棚卸資産原価のための原価計算は実施されず、ただ実地棚卸しが行われているにすぎない。その結果、棚卸資産原価の

(56) 山下勝治 [1950, 237ページ]。さらに山下教授は、損益計算の視点からバタースパイを次のように位置付けておられる。「(バタースパイの工業利潤計算の方法は)体系的な工業利潤計算制度確立への一歩前にある過程的な工業会計のあり方を示したものであり、組織的な工業利潤計算制度への先駆形態として重要な意義をもつ」といわれる。ちなみに、教授はガルク=フェルズ『工場会計』を評価して次のように述べておられる。まず教授は損益計算制度の展開の視点から、『工場会計』において初めて「複式簿記の工場形態への適応が完成され、組織的な工業利潤計算の方法が確立」したと述べられ、さらに、「其れは商業簿記における期間的・総括的損益計算方法としての複式簿記体系のうちに、工場会計の記録を組織的に採り入れたものであり、根本的には複式商業簿記体系の拡充、完成化の過程」にあると評価される。これらの評価は本書の後半で展開されている。総括的損益計算制度の口別計算化を考慮しての位置付けであると思われる。(山下勝治 [1950, 250ページ])

(55) 木村和二郎・小島小佐男 [1970, 38ページ]。

計算に用いられる原価概念（これを原価概念と呼ぶか否かは別として）を、一応「財務目的のための原価概念」と名付けるならば、バタースパイにおいてはこの原価概念は先に述べた「価格目的のための原価概念」と関連を持たず、全く分離されたままであると言えよう。

以上の結果は、財務帳簿と原価帳簿とが全体として統合されていないバタースパイにあっては当然のことと言える。大胆な憶測が許されるとするならば、棚卸資産原価の計算に「価格目的のための原価概念」をもってしたとも考える。しかしながら、それは一時的、臨時的な措置であり、規則的・形式的合理性をもちえず、きわめて恣意的な計算になると思われる。というのは、そこでは、システムとして原価帳簿が機能していないためである。

いずれにせよ、「統合」なきバタースパイにおいては、棚卸資産原価の計算は不正確なものとして一般に映ることが理解されよう。ちなみに、ガルク＝フェルズ、プランプトンを始め、工場支配人または会計士として十分な実務経験を持つ J. S. ルイスや G. P. ノートンによっても、当時の棚卸資産の過大表示についての指摘がなされていることに注意せねばならない。例えば、ノートンは「工場において販売の用意のできた製品を、過大に評価する一般的傾向がある⁽⁵⁷⁾」と述べているし、ルイスも「過大経費を作業工程にある製品に賦課することにより、やがて『仮装資産』を発生させることになる⁽⁵⁸⁾」と指摘している。

それでは、いかにして棚卸資産原価の正確性を獲得できるのであろうか。それは、まさにガ

ルク＝フェルズが論じているように、商業簿記と原価帳簿とを「統合」させることによって確保される。しかし、「統合」により「個別資本の価値増殖過程を、製造過程と流通過程との統一において——把握する⁽⁵⁹⁾」とか、「内部価値転換と外部価値転換を同一の尺度で測定⁽⁶⁰⁾」することにとどまらない。つまり、原価帳簿を複式簿記システム上での利益計算機構のなかに包摂することにより初めて、貸借対照表上の棚卸資産は、生産に結び付いた客観的な原価概念に基づいて正確に算定されるものとなるのである。原価帳簿は、商業簿記に「統合」されることにより、棚卸資産原価を客観的なものたらしめ、それによって「正しい利益計算」・「公正な利益配分」を確保しようとする。しかし、その内容となるところは、公開財務諸表の正確性の保証や株式会社制度および企業経営自体の「信頼性」・「健全性」などの問題に関わって、原価帳簿が商業簿記との「統合」という形で、財務諸表公開制度に「統合」されるという点である。

次に、これまでにバタースパイの原価計算から導きだされた結論を手掛かりとしながら、ガルク＝フェルズ自身の原価概念と棚卸資産原価の計算を検討することで「統合」問題の総体としての意味内容を明らかにしたい。ガルク＝フェルズが棚卸資産原価の計算を特に重視していることは、それ以前の論者に比較した場合、一章全体を「調査 (Survey)」に当て、それについて詳細に言及していることからもうかがいすることができる⁽⁶¹⁾。

まずは、彼らの原価概念から見ていこう。当時、多数の素価制度 (system of prime cost)

(57) G. P. Norton [1889, p. 260]. なお, S. P. Garner [1954, p. 312] (訳書516ページ) 参照。

(58) Littleton, A. C. [1925, p. 354] (訳書481ページ)。

(59) 中村万次 [1954, 153ページ]。

(60) Chatfield, M. [1973] (訳書210ページ)。

(61) Garcke, E. and J. M. Fells [1887, pp. 119-129].

が普及していた。しかし、論者が簿記を扱う場合にはこの主題について触れることが一般的であったが、「素価」という用語の定義に関しては一致が見られなかった。そこには観念(idea)と言葉(language)の混乱があった⁽⁶²⁾。当然のことであるが、素価が明確に定義されなければ、間接費ははっきりと捉えられない。実際、間接費とされたものは様々な作業や製品指図書に配賦されなければならない。

そこで、ガルク=フェルズは『工場会計』において、素価を「事実、その言葉が表すように、生産の本来的なもしくは直接的な原価だけを意味する言葉⁽⁶³⁾」として明確に定義している。素価が定義されると、一方で間接費は明確に定義されるようになる。ガルク=フェルズが指摘するように、素価と間接費との関連を確立すれば、間接費を有効にチェックすることができる⁽⁶⁴⁾。ガルク=フェルズはこの素価概念に加えて、生産原価概念を持つ。生産原価とは、原価を変動的な原価と固定的な原価とに区分して認識し、その変動原価をもって構成される原価を示す。材料費・労務費は、もちろん変動費である。そのため、生産原価は材料費・労務費から構成される素原価と変動的な間接費を包摂することになる。

ところで、間接費のうち固定的部分に当たる事務所費(establishment expenses)と資本利子は、いかなる場合にも生産原価を構成しない。けだし、それらは「企業の規模」に比例的に変動しないからである。つまり、受注注文書の価額のより大きい増加は事務スタッフを同じように増加させないし、逆もまたそうである。また、それらを作業・製品に配賦すれば、企業の増大

に反比例的に生産原価を引き下げ、企業の縮小に対しては逆になる。それ故、「経営の経済性」や「契約の見積りの正確性」に何ら貢献することが無く、非難されることになる⁽⁶⁵⁾。

それでは、ガルク=フェルズが「企業の規模(または、受け取り注文書の価額)」によって変動的原価から固定的な原価を区別し、固定的な原価を生産原価に算入しなかったのはなぜか。それは、あくまでも「正しい原価」を追及するガルク=フェルズにとって、一つの客観的な基準をもって変動的原価と固定的な原価を区別することで、生産に照応する原価を集計する生産原価にかつてないほどの客観性を与えることが必要であったのである⁽⁶⁶⁾。そして、この生産原価概念は、財務帳簿と原価帳簿の「統合」により棚卸資産原価の計算のための原価概念となり貸借対照表に一つの信頼性を与えるものであった。

それでは、もしかりに棚卸資産原価に事務所費などを含めるとすれば、どういう結果になるのであろうか。ガルク=フェルズは、不良企業を例にあげ、次のように述べている。「実際には利益を獲得できない企業が、製品を製造・蓄積するといった単純な工夫により一時的に生き延びていれば、企業は繁栄しているかのように見えよう。しかし、実際は現金や有用資産が実現不可能な製品へ転換され、事務所費などの固定的な原価(かりに、これらを含めるとすれば)が、確実な企業取引がない場合には損失を示すはずなのに貸借対照表において手持ち製品の形態で、『優良な資産』として表示されることによって、支払い不能になっているのである⁽⁶⁷⁾」として厳しく批判するのである。

ガルク=フェルズはまさに正しい原価概念を

(62) *Ibid.*, pp. 13-14.

(63) *Ibid.*, p. 14.

(64) *Ibid.*, p. 72.

(65) *Ibid.*, p. 74.

追及することで「正しい利益」の計算をしようとしているのである。つまり、彼らにとって正しい原価概念を踏まえての棚卸資産原価こそが

(66) フランスでは、1863年アドルフ・ギルボーが固定費と変動費の区別の真価を認めているし、ドイツではE.シュマーレンバッハが1899年、生産量と共に原価が変化することの重要性に注目している。(D. Solomons[1952, pp. 34-35].) ここでは、あまり紹介されることがなかったギルボーにおける間接費問題について、少し検討しよう。まず、彼の間接費概念および間接費の処理方法に焦点を当ててみよう。彼は間接費を定義して次のように述べている。「我々は作業の一部分に対して計算され得ない支出を一般費(間接費に相当する——引用者)と理解する。一般費(間接費)としてそれらを分類することを決めるものは、それらの支出の一般的性格である。」(C. A. Guibault et E. Léautey [1889, p. 444].) 間接費の機能については、次のように述べている。「一般費は、事業においてかなりの役割を果たす。同じく、管理能力を持つ人々は、一貫して変わらぬ注意をそれらに向ける。企業の発展は、一般費の巧みな配賦にあるということを彼らは知っている。また、彼らは最小の費用で最大の生産・取引を行うことは、今日では、国内・国外の競争場裡においてうまく生きていくために必要不可欠である」(Ibid., p. 444) という。「一般費の巧みな配賦」の第一条件として、事業ができる限り生産を増大させねばならない。すなわち、「もし、これらの費用(維持費、減価償却費、利子など——引用者)が事業の許容する最大の生産量に割り振られるならば、製品は異常な費用をチャージされることなく、原価は規則的なものになる。」(C. A. Guibault[1877].) フランス資本主義が生産力の拡大に努めるなかで、市場における問題に直面しつつあることを物語っている。最後に、結論的に次のように述べる。「産業経営においては、(商業経営に比べて——引用者)一般費(間接費)勘定は、さらにより多くの注意を必要とする。ただし、それはより一層複雑であるからだ。産業家はそれらをうまく分類することによってのみ、一般費(間接費)を有効に改革できるからである。そこから、それらをうまく分類することの必要性がでてくる。例えば、ものの生産に関連した部分とももの販売に関連した部分の区別のようにである。」(C. A. Guibault et E. Léautey, *ibid.*, p. 445.) ギルボーはガルク=フェルズとは異なり、棚卸資産原価の計算に係わって間接費を扱うのではなく、ただ価格決定のために変動費・固定費を区別することで間接費自体の管理を行うにすぎない。ギルボーは自ら従事した製鉄業の勘定の一部を示しているが、ここでは、一般費(間接費)が変動費・固定費にかかわらず、また製造・販売にかかわらずすべて製品へ配賦されている。ギルボーの製造勘定の在り方や間接費問題の意味を含めて、19世紀末から20世紀初頭のフランス工業会計制度の展開については、大下丈平[1981, 1982, 1983, 1988]を参照されたい。

(67) Garcke, E. and J. M. Fells[1887, pp. 106-107].

「正しい利益計算」につながるのである。その場合、この正しい生産原価概念とは他でもなく、彼らが提唱する『工場会計』システムに依拠する原価なのである。すなわち、生産原価概念にみられるような管理志向的な原価概念は、今や財務会計的な原価の基礎を与えるかたちで「統合」しているのである。

本章のこれまでのところを、ここで整理しておこう。『工場会計』システムは、まさに「正しい原価」「公正な利益配分」に関わって、事業倒産や労働問題を媒介とした財務的監査の側面から規定され、要請されてきた。先駆的会計士達が、財務諸表公開制度の場でこれまで秘密の領域にあった「統合」問題を論じようとする意味は、実はこの「利益計算の正確性」を追及していこうとするところにあった。その場合に、前節以降で示されたごとく、「統合」が具体的に棚卸資産原価の計算をめぐる社会的に問題となってくることを、ガルク=フェルズと当時のその他の論者との対比の上に明らかにした。そして、原価帳簿を複式簿記システムにおける損益計算機構のうちに包摂することによって初めて、公開財務諸表上の棚卸資産は、生産に結び付いた客観的な原価概念(ガルク=フェルズのいう「生産原価」概念)に基づいて正確に算定・表示されることを理解した。

この「正しい原価概念」を踏まえての「正しい利益計算」の追及は、当時、一般化していた粉飾・過大資産表示にみられる恣意的な利益計算と対立するものであった。つまり、詐欺・不正・事業倒産を克服し、イギリス資本主義がアメリカ・ドイツを始めとするその他の資本主義諸国に打ち勝つためには、イギリス企業の体質を整備し、株式会社制度そのものの信頼性を高める必要があった。そのためには、会計制度・

監査制度を確立・強化し、他方で、不健全な企業を排除し、さらに、健全企業を育成していくことが必要となったのである。ここにまた、ガルク＝フェルズ『工場会計』における「統合」の歴史的な意味あいがあったのではなかろうか。と同時に、財務会計に「統合」された『工場会計』は、他面でそれ自体として生産管理の強化を促すものとなっているのである。まさに、正しい利益表示の追及は、利益の源泉たる生産の場における簿記体系の確立を要請するのである。

3) 第一次大戦後の統制経済下での「科学的」原価計算の要請と原価作業会計士協会の創設——ガルク＝フェルズ『工場会計』（第7版1922年）の意義——

これまでに、ジョンソン＝キャプランの研究手法における「統合」問題の理解の仕方、次に今日の原価計算史論の原点であるとともに、ジョンソン＝キャプランが批判の対象としたリトルトン教授の「統合」観、さらにはリトルトン教授が自説の根拠にしたガルク＝フェルズの「統合」問題の歴史的意味内容を明らかにしてきた。その過程で、私は当時において提起された「統合」問題を生産の場における財務的視点からの会計の構造化の問題としてとらえ、会計の財務的側面と管理的側面との結びつきが、それによって強化されるものであると理解した。

さて、この「統合」問題は、その後ガルク＝フェルズ『工場会計』の諸版では、どのように扱われることになるのであろうか。そこで、結びにおいても簡単に触れるように、アメリカにおける予算システムの生成・発展との関連で「統合」があらためて問題となるが、本節では分析の対象とする時代を第一次大戦中から以後に移し、戦時の統制経済下において出版されたガルク＝フェルズ『工場会計』の第7版において、

「統合」問題がその後どのように展開されることになったのかを中心的な考察の対象とすることによって、この課題に接近したい。具体的には、第7版では、軍需関連の政府契約を契機として、原価及び原価計算が社会的な制度として認識されてくる事情が明らかにされるが、それらを前提に、かかる戦争を契機とした原価の社会的認識、つまり会計システムが生み出す情報の機能的理解に焦点が移ってくる意味を考察したい。そうすることによって、会計の構造化自体が持つ機能と会計システムの構造から生まれる原価・利益情報のもつ機能・役割の関わりについて、より明確に理解できるであろう。次稿で議論する予定の予算システム生成・発展の段階での「統合」問題の新たな展開の意義を検討することとあわせて、ここでは、7版前後の「統合」問題の展開をさまざまな角度から跡付けることによって、会計の基本的な属性を理解する糸口を得たいと考えている。

前節においては、初版で述べられた事柄すべてについて言及したわけではないが、初版では、工場法・保険法の要約をはじめ、工場評価の仕方、賃金支払い方法、労使関係、パートナーシップのためのプランなどが広く扱われている。

『工場会計』は工場内で生起する多様な問題を扱っていたが、財務的監査の側面及び管理的側面から「統合」問題が位置付けられうることはすでに前節で見た通りである。工場経営を行ううえで直面する諸問題に対して、工場会計システムによって、技術的に解決していこうという立場は、初版においても、確認されていると考えられる⁽⁶⁸⁾。しかし、初版では、結論の章でまとめられたこれらの諸問題が、7版ではその序

(68) Loft, A. [1986, p. 160].

文において一つの前提とされていることは注目すべきである。つまり、ガルク＝フェルズも述べているように、雇用者と被雇用者との労使関係への不満と産業を襲う激しい恐慌が、新たに第7版の刊行を要請してくることになるのである⁽⁶⁹⁾。そこでは、原価計算と工業経済学との関連を問い、「科学的」原価計算の次の進歩のあるべき方向を探ろうとする。この「科学的」という言葉が頻繁に用いられるようになってくる。「科学的」という用語は、何を意味したのかは曖昧であるが、当時のアメリカにおける科学的管理運動の影響を受けたものと考えられる。「科学的」原価とはいえず、その実体は工場会計システムが生み出す原価でしかあり得ないが、しかし、「科学的」という言説は、会計システムとは何か別のところで「科学的」な原価が生み出されてくるような意味あいを与えている。

第7版前後のこの時期は、フェルズが「科学的原価計算会議」(1919年6月28日)で述べているように、「原価計算システムの機能がその構造に優先する」と考えられるようになってきた時期であった⁽⁷⁰⁾。これまで、「統合」問題は財務的監査及び管理上の諸問題を総括する形で論じられ、原価は一つの工場会計の構造(生産の場における簿記体系)に関わって捉えられてきたが、準戦時経済下にあるこの段階では、政府契約のための統一的な価格決定や他の生産者との原価比較の視点から原価の「測定」をおこなうなど、機能的・目的論的に原価計算が論じられるようになってきた。原価計算の機能論的展開は、「科学としての原価計算」という言説が論稿、講演会、大学教育などを通じて流布される事情と関わっている。『工場会計』第7版は、意識的に工

場会計というものを技術的なものとして描きだそうとしている。技術的なものとして捉えられた「科学としての原価計算」は、経済的な真実を捉え、真実な原価を生み出すものとして、当時の社会経済的問題(労使間の不信の排除など)を解決できると考えられたのである⁽⁷¹⁾。

「科学としての原価計算」という言説は、他方で原価に関わりを持つ人びとによる職業団体の形成を促す。1919年3月8日、原価作業会計士協会(ICWA)が創設され、原価会計士の利益と職業上の利益を主張した(小論には付録として、主としてロフト論文に依拠しながら、当協会を中心的な位置に据えた簡単な会計年表を作成した。参照願いたい)。しかし、原価計算を職とする者たちが原価作業会計士協会を結成した理由が、「科学的原価計算」の進展にあるとはいえ、彼らは、実質的に外部の人びとに対してその仕事の機会を与えず、特定の経済的行動の機会を独占するためのものになってしまった。自らの社会的地位を維持・安定化させるためには、「科学的な」原価に関する言説が、要請されたのである。一方で、従来からの会計士団体は、原価計算に対して疎く、そのためICWAに対して批判的であった。彼らによれば、ICWAの連中は専門家ではなく、単に商人のために働いているにすぎず、「産業の技術者」とであると主張している。しかし、産業界からの支援を得た原価会計士協会は、次第に足場を固め、他の会計士団体のなかからも賛同者を得るようになってくる⁽⁷²⁾。

イギリスの戦後復興の過程では、原価計算システムの生み出す知識は、個々の企業にとってだけでなく、体制の問題としてイギリス全体の

(69) Garcke, E. and J. M. Fells[1922, p. iii].

(70) Fells, J. M. [1919, p. 548].

(71) Loft, A. [1986, p. 160].

(72) *Ibid.*, pp. 163-165.

効果的運営を可能とするものと考えられていた。体制の問題がより具体的に意識されるようになってくるのは、第一次大戦を契機とする国家の産業への介入の中においてである。大戦後における、上述の原価作業会計士協会の創設を巡る経緯を克明に描きだしたA.ロフトによれば、体制の側も左翼の側も、その社会的目標はきわめて異なっていたが、両者とも経済的復興の過程で利用しようとした手段は、原価会計士のような技術的専門家であったといわれている⁽⁷³⁾。両者とも、彼らに対して高い価値を与えるということにおいては、共通の基盤を持っていたのである。現実の経済的眞実を、政治的、産業上の問題に導き入れるのは、原価計算であると考えられたのである。ただ、原価概念についての議論は、まだ始まったばかりであったし、科学的的管理思考が導入されたときも、20年代の遅々としたイギリスの産業合理化のなかにおいては、ほとんど定着しないままであり⁽⁷⁴⁾、科学的的管理思考と原価計算との結びつきもあまり見られなかった。以下では、原価の機能的理解、つまり原価の目的性の問題提起について、原価概念をめぐる議論を中心として少し詳細に触れておきたい。

『工場会計』の初版(1887年)の頃は、原価計算という領域は無視されていたが、1922年頃(第7版)には、生産原価の組織的・継続的な確定の重要性はあらためて主張するまでもなく、十分認識されるようになっていた。それは、すでに述べたように、第一次大戦を契機とした「多少経験的な原価算定システム」の採用が目立っ

てきたことに関連がある。政府は、戦争の遂行のための必需品、軍需品、食料およびその他の物資を獲得するために、多くの産業組織を統制した。それは、さまざまな職業領域、卸売り・小売り業において賦課できる最大価格にかかわる政府統制であった⁽⁷⁵⁾。

原価を敷衍したり、限定したりするために「作業」、「生産」、「直接」および「眞実」といった修飾語を付けて用いられていたが、これらはほとんど専門用語としては認識されていなかったし、それらは厳密かつ一般的に受け入れられた一定の意味を持ち合わせていなかった。当時、ガルク＝フェルズによれば、原価は「商品が通過する製造・流通の連続する段階における多くの原価確定値の総計を包含する一般的な語句としてしばしば利用された⁽⁷⁶⁾」といわれている。原価計算の方法は、関連する特定の商業や産業の技術、原価確定の必要な人々の関心のある生産・販売および利用の各段階に依存している。原価の構成要素の分類も、どのような情報が求められているのかの決定と、特定の状況下で原価を確定することによって役立ちが期待される特定の目的に依存した。原価の目的性が鮮明にうちだされていたのである。

さらに、様々な段階及び様々な状況下で、原価を確定するためには、主要な状況下での基本的な原価認識を除き、これまで行われてきた生産原価(cost of production)に代えて、生産原価(costs of production)に言及するのが、望ましいとされた。これは、要するに、「最終的な原価(ultimate cost)は、中間の一連の原価の結果(the product of an intermediate series of costs)である」ことを強調することであっ

(73) *Ibid.*, p. 149.

(74) 岡山礼子[1990, 95-96ページ]。そこでは、イギリスの職場管理の態様を吟味することによって、「経営管理不在の領域を生み出す心的特性」を見いだしている。

(75) Garcke, E. and J. M. Fells[1922, p. 2].

(76) *Ibid.*, p. 7.

た⁽⁷⁷⁾。企業経営目的にとって、原価計算単位は「構成部分」に細分されるべきであった。ここで言う構成部分は、「異なる種類の企業においては、原価の算定が通常の商業上・競争上の目的であるのか、それとも製品の改善、生産高の増加、生産での支出の削減の意図を持つ技術上の目的にあるのかにより、情報が求められる目的と共に変化する」と考えられた⁽⁷⁸⁾。例えば、鉄道業での原価算定において、トレイン・マイルを使うか、トン・マイルを使うかなどである。さらに、同一の製品を異なる時、場所、材料、部品もしくは性能の異なる機械類を使って製造する場合の相対的原価の差異は、量の基準同様に、質の基準に基づいて分析された原価記録によつて算定されるということである。そのような原価計算システムを生み出していくには、産業・商業の技術者と会計担当者との緊密な共同作業が求められた。ここにおいて、原価は純粋に財務的な目的とは別の目的に対して、もっともよく表されることになると考えられたのである⁽⁷⁹⁾。

ガルク＝フェルズは、当時の論者の原価計算の定義（「信頼できる諸要素・傾向を記録し、分析し、比較し、説明し、論証する活動の監査（audit）」＝M. テイラーの定義）及び原価の定義（「代数の公式においては、原価は従属変数」＝J. R. ディックの定義）を引用しているが、これらは原価に対する機能的役割を強調したものであることは明らかである。原価計算が、大企業においては、より正確性をもって実行されるという認識は、エコノミスト、企業家、会計担当者の間においては認められたが、実務において

は、これまで見てきたような形の原価計算方法は、依然として定着していなかった⁽⁸⁰⁾。そのひとつの理由を、戦争を契機に高まった原価及び原価計算に対する期待が、戦争後の不況のなかで、ほとんど消失してしまうことの中に見いだすことができる。

以上見てきたように、この段階では、原価計算は、従来のように「統合」問題からアプローチされるのではなく、政府との契約価格決定のためであったり、政府による資源配分の一指標としての機能を与えられたりして、社会的に問題視された。英国批判学派のひとつの流れを形成している、先に引用したA. ロフトは、この段階から分析を始めている。つまり、ガルク＝フェルズの『工場会計』の7版における原価の機能的問題に焦点を当て、それを出発点として、第一次大戦後の一時期の管理会計史を描きだしている。私は、これまでの分析の結果から判断して、そこに彼女の方法の限界を感じている。彼女によれば、管理会計史は、産業社会におけるひとつの中心的な規律技法のひとつの歴史として理解されるべきであると言う⁽⁸¹⁾。その方法の特徴は、管理会計は、ただ単一の起源を求めるのではなく、分散した起源の全体的な複合体を求めることにあるとされている⁽⁸²⁾。たしかに、起源の多起源性は明らかにされたが、その基軸をなす会計（勘定）の構造については、不問に付されてしまっている。A. ロフトにおいても、ガルク＝フェルズの『工場会計』の初版における「統合」の意味内容の分析を踏まえて初めて、十全なる原価計算・管理会計史研究が可能であると思われる（ロフトを初め、批判学派

(77) *Ibid.*, p. 8.

(78) *Ibid.*, p. 10.

(79) *Ibid.*, pp. 11-12.

(80) *Ibid.*, p. 12.

(81) Loft, A. [1991, p. 31].

(82) *Ibid.*, p. 35.

の管理会計史論については、次稿で詳細に取り扱う予定にしている)。

4. む す び

小論は、ジョンソン＝キャプランの『関連性の喪失』における問題提起を受けて、「統合」問題を中心として、原価計算・管理会計史論の幾つかの基本的問題を検討してきた。すでに述べたように、彼らが投げかけた問題は、日米両国の研究者のみでなく、英国の批判学派の間にも、議論を巻き起こし、その与えた影響力は大きかった。その理由は、彼らが、従来の「管理会計パラダイムの転換」を提唱したからであった。彼らこそ、管理会計史、さらに現代管理会計論に、新しい流れを生み出した張本人であった。

私は、この「管理会計のパラダイム転換」の問題提起を、三つの研究課題 (1)製造環境の実証分析、(2)「統合」をめぐる歴史的な分析、(3)会計の本質的理解)として受けとめたが、ここでは、歴史的な分析に焦点を絞った(他の問題は、今後の課題としたい)。まず、これまでの論述を簡単に整理しておきたい。最初に、『関連性の喪失』の概略を述べ、「関連性の喪失」が「統合」問題を契機としており、「統合」問題こそ本書の論議の原点となり、彼らの歴史分析と現状分析を結ぶ結節点をなしている事情を明らかにした。彼らは、原価計算と簿記システムとの「統合」を管理にとって否定的なものとして理解した。彼らの「統合」観は、リトルトン会計史観の批判であり、会計それ自体の批判であるときえ言いがた。そもそも、「統合」とはどのようなことであろうか、これが問われなければならない。そこで私は、次に、リトルトンが「工場簿記から原価会計への発展」のなかで評価したガルク＝フェ

ルズの「統合」の意味内容を分析した。私は、ガルク＝フェルズが、「統合」を当時の工場経営を巡る財務(制度)的、管理的(特に労使関係)問題を総括する視点から取り上げ、原価の記録を基軸とした生産の場の簿記体系(構造)の整備をめざした、と位置付けた。これこそ、小論で明らかにしようとした問題であったし、ジョンソン＝キャプラン理論を私がどう受けとめたかについての解答であり、また彼らの方法に対するひとつの反論でもあった。

その後、イギリスでは第一次大戦を機に、契約価格設定のための「科学的原価計算」が求められ、「原価の測定⁽¹⁾」の主張に見られる原価の機能的な理解がすすむが、20年代の遅々とした産業合理化のなかでは、米国の標準原価計算や予算統制に見られたような簿記システムの管理的視点からの再編は進まなかったことをみた⁽²⁾。ちなみに米国では、大戦後の不況のなかで、不働費問題を主要な契機として予算が生まれるが⁽³⁾、それをこれまでの「統合」問題の論旨に当てはめてみると、予算は標準原価による能率計算機能と損益計算とが「統合」したものであるということができよう(これについては、次稿で詳細に検討する予定にしている)。これは、能率計算という機能が損益計算という構造に一体化したものと捉えることができる。この捉え方は、ジョンソン＝キャプラン等がやったような、情報システムのコスト便益分析から、予算(及びROI)を階層企業(事業部制企業)の意思決定と業績評価の方法として、管理会計史を論じ

(1) Fells, J. M. [1919, p. 548].

(2) 西村明 [1983, p. 201].

(3) 辻厚生 [1971] は、全編を通して、予算制度の生成過程を綿密に分析している。小論は予算システムを全面的に取り扱っていないが、本書での予算生成の歴史的な分析に負うところが大きい。

たのとは対照的な分析方法であろう。「統合」概念の展開を跡付けることで、「関連性喪失」の管理会計的な意味を明らかにできる。要するに、「関連性の喪失」とは、イギリスにおいては、19世紀末の工場会計の場において、ついで米国においては20世紀初頭の予算統制の成立の段階で、「統合」が完成することによって、ジョンソン＝キャプランのいう意味での管理会計が、意思決定と業績評価に適合的でなくなったことを示している。

これまで十分には言及することはできなかったが、英国批判学派⁽⁴⁾も、『関連性の喪失』批判を契機に、独自の視角から管理会計史⁽⁵⁾を展開している。当学派も、ティンカー＝ネイマーク等の政治経済学アプローチ、ホッパー等の労働過程学派、ミラー＝オレアリーやロフトなどの規律論アプローチなど方法は多様であるが⁽⁶⁾、伝統的な管理会計史に対しては、上記の「統合」への発展史観を批判し、ジョンソン＝キャプランに対しては、取引コスト理論に基づく研究方法及びそこでの市場環境の捉え方 [=中立的、非人間的、技術的な市場諸力])を批判の対象とする⁽⁷⁾。批判学派の特徴は、伝統的な問題設定を逆転させ、会計変化 (accounting change) を組織的・社会的文脈で捉え、良くも悪くも会計の構成的役割 (constitutive role) を重視する⁽⁸⁾。要するに、会計が組織や社会にどう影響を与えたかに注目する。さらに、そこには、会計自体を規律技法とする「視線」をもっている。いま

予算を例にとって、批判学派の特徴の一端を示すならば、批判学派は予算の編成と統制の過程を重視し、予算を個人の「創造性」や「組織文化」(組織内での意味の共有)に結びつけようとする。予算は「組織の下部単位の活動調整を目的とし、それが一貫性と諸目標の整合性を促すゆえに重視されているが、そのことが計画設定と意思決定に対して、環境条件を表現し解釈する様々な方法によって創造的に探求する個人の能力を制約する⁽⁹⁾」と考える。つまり、行動科学的に予算編成・統制を重視し、予算は各個人において異なる意味を持つと考えるのである。

現代管理会計の潮流は、「戦略」を基軸とし、技術革新の側面と市場環境の側面の両面をもつ。ジョンソン＝キャプラン学派と批判学派とは、戦略に対しては異なる理解をするが、戦略的管理システムのひとつとしての活動基底的原価計算システムのような配賦システムやライフサイクルコストイングとは異なり、伝統的な意味での予算は、現在の企業環境では、意思決定や業績評価には十分貢献していないとみることににおいては、同じ立場にたっている。戦略を経済合理主義的に利益機会の獲得の道筋と解するか、行動科学的に個人の創造性の涵養への道筋と解するかで、予算の展開方向は大きく異なるはずである。しかし、かかる方法論上の相違は、ひとり予算にのみ当てはまるものではない。例えば、原価配賦問題にも当然に当てはまる。その意味で、「統合」概念の展開をさらに分析することによって、会計の損益計算という不変の構造とそれを取り巻く可変の諸機能の役割との関連を見いだす契機を獲得できるし、さらに、会計の本質的理解のための糸口を得ることができる

(4) 英国批判学派については、Cooper, D. J. and T. M. Hopper[1990]の諸論文、及び高寺貞男[1988]、陣内良昭 [1990, 1991]を参考されたい。

(5) 私の関心は批判学派の一般的な特徴ではなく、むしろ A. ロフトをはじめとする批判学派による管理会計史研究とその方法にある。

(6) この分類も、Loft, A. [1991]によっている。

(7) *Ibid.*, p. 26.

(8) Hopwood, A. G. [1987].

(9) Preston, A. M. [1991, p. 163].

であろう。そして、いままた、独立して設定された品質原価計算やライフ・サイクル原価計算などの、戦略的な管理システムの「統合」が求められている⁽¹⁰⁾。

最後になったが、小論では、多くの問題が未整理のまま残された。「統合」概念の発展とその整理の問題、「統合」概念と会計、統制および管理の諸概念との関連、私がフランス会計研究のなかで析出した「結合」概念と「統合」概念との関連の問題、英国批判学派の管理会計史研究の評価の問題などがそれである。今後の課題としたい。

参 考 文 献

- Ashton, D., T. Hopper, and R. W. Scapence, eds., *Issues in Management Accounting*, Prentice Hall, 1991.
- Berliner, C. and J. A. Brimson eds., *Cost management for Today's Advanced Manufacturing*, HBS Press, 1988.
- Brown, C. E. and M. E. Phillips, "Expert Systems for Management Accountants", *Management Accounting*, Jan. 1990.
- Bruns, W. J. and R. S. Kaplan eds., *Accounting and Management*, HBS Press, 1987.
- Chapman, S. J., Accounting in relation to Economic Problem, *The Accountant*, 21 November 1914, p. 620.
- Chatfield, M., *A History of Accounting Thought*, 1973. (津田正晃・加藤順介訳『会計思想史』文真堂, 1978年)。
- Cooper, D. J. and T. M. Hopper eds., *Critical Accounts*, The Macmillan Press, 1990.
- Cooper, R. and R. S. Kaplan, "Measure Costs Right: Make the Right Decisions", *Harvard Business Review*, Setp. -Oct. 1988.
- Cronhelm, F. W., *Double entry by single*, 1818.
- Edward, R. S., Some notes on the early literature and development of cost accounting in Great Britain, *The Accountant*, August 28, 1937.
- Eвраert, S. et P. Mévellec, Calcul des coûts: il faut dépasser les méthodes traditionnelles, *Revue Française de gestion*, Mars-Avril-Mai 1990.
- Fells J. M., Scientific costing, *The Accountant*, 28 June 1919, pp. 548-550.
- Garcke, E. and J. M. Fells, *Factory Accounts, Their Principles and Practice*, 1887. Reprinted by The Hosei University Press, 1968.
- Garcke, E. and J. M. Fells, *Factory Accounts, Their Principles and Practice*, 6th ed., 1911.
- Garcke, E. and J. M. Fells, *Factory Accounts, Its Principles and Practice*, 7th ed., 1922.
- Garner, S. P., *Evolution on cost accounting to 1925*, 1954. Reprinted by University of Alabama Press, 1976. (品田誠平他訳『ガーナー原価計算の発展』一粒社, 1958年)。
- Guilbault, C. A. et E. Léautey, *La Science des comptes mise à la portée de tous*, 1889, 6th éd., p. 444.
- Guilbault, C. A., *Traité d'économie industrielle, études préliminaires, organisation et conduite des entreprises*, 1877.
- Guilbault, C. A., *Traité de Comptabilité d'administration industrielle*, deuxième éd., 1880.
- Hatfield, H. R., *Modern Accounting*, 1918. (松尾憲橘訳『ハットフィールド近代会计学』雄松堂書店, 1971)。
- Hawkins, C. E., *A Comparative Study of the Management Accounting Practices of Industrial Companies in the United States and Japan*, University Microfilms international, 1984.
- Hopwood, A. G., The Archaeology of Accounting Systems, *Accounting, Organization and Society*, 1987.
- Hunt, R., L. Garrett and C. M. Merz, "Direct Labor Cost Not Always Relevant At H-P", *Management Accounting*, Feb. 1985.
- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, HBS Press, 1987.
- Johnson, H. T., "Toward a New Understanding of Nineteenth-Century Cost Accounting", *The Accounting Review*, July 1981.
- Johnson, H. T., "A Blueprint for World-class Management Accounting", *Management Accounting*, June 1988.
- Johnson, H. T. and D. A. Loewe, "How Weyerhaeuser Manages Corporate Overhead Costs", *Management Accounting*, August 1987.
- Kaplan, R. S., "Evolution of Management Accounting", *The Accounting Review*, Oct. 1984.
- Kaplan, R. S., "Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial

(10) Kaplan, R. S. [1990]に、そのような意図が見て取れる。

- Accounting Research”, *The Accounting Review*, Oct. 1983.
- Kaplan, R. S., “The Four-Stage Model of Cost Systems Design”, *Management Accounting*, Feb. 1990.
- Lee, J. Y., *Managerial Accounting Changes for the 1990s*, Addison-Wesley Publishing Co., 1987.
- Lewis, J. S., *The Commercial Organization of Factories*, 1896. Reprint, Hive Management history series: no. 10, 1980.
- Littleton, A. C., *Accounting Evolution to 1900*, 1933. Reprinted by The University of Alabama Press, 1981. (片野一郎訳『リトルトン会計発達史』同文館, 1946年)。
- Loft, A., “Toward a critical Understanding of accounting: The Case of Cost Accounting in the UK, 1914-1925”, *Accounting, Organization and Society*, 1986, pp. 137-169.
- Loft, A., The history of management accounting: relevance found, in Ashton, D. et al. eds., *Issues in Management Accounting*, Prentice Hall, 1991.
- Mévellec, P., La comptabilité analytique face à l'évolution technologique, *Revue Française de gestion*, Janvier-Fevrier 1988.
- Norton, G. P., *Textile Manufacturer's Bookkeeping*, 1889.
- Owen, W., The Unionist view of possible Remedies for prejudicial Influences on Rates of Wages and Continuity of Employment, *Industrial Remuneration Conference Report*, London, 1885, pp. 149-156.
- Payen, A., *Essai sur la tenue des livres d'un manufacturies*, 1817.
- Plumpton, T., Manufacturing Cost, *The Accountant*, 26 March 1892, pp. 267-271.
- Plumpton, T., Cost accounts, *The Accountant*, 10, Nov. 1894, p. 990.
- Preston, A. M., Budgeting, creativity and culture, in Ashton, D. et al. eds., *Issues in Management Accounting*, Prentice Hall, 1991.
- Solomons, D., The historical development of costing, in Solomons, D. ed., *Studies in Costing*, Sweet and Maxwell, 1952.
- Todd, G., Some Aspects of Joint Stock Companies 1844-1900, *The Economic History Review*, Oct. 1932, p. 51.
- 石井通則『利潤分配制度の解説』1952年。
- 今井賢一・伊丹敬之・小池和男『内部組織の経済学』東洋経済新報社, 1982年。
- 大下丈平「フランス初期工業会計論の研究—C. A. ギルボー「工業会計論」における会計と管理—」『経済論究』第52号, 九州大学大学院, 1981年。
- 「フランス初期工業会計論の基本問題(一)—ギルボー「工業会計論」における結合性とプラン・コンタブル」『佐賀大学経済論集』第15巻第3号, 1982年。
- 「プラン・コンタブルの生成と結合性 (combination) の展開—フランス初期工業会計論の基本問題(二)—」『佐賀大学経済論集』第16巻第3号, 1983年。
- 「プラン・コンタブルと「財務情報システム」—フランス会計研究の一視点—」『佐賀大学経済論集』第18巻第1, 2合併号, 1985年。
- 「フランス管理会計の生成過程」『管理会計の基礎理論』(辻厚生編著, 中央経済社, 1985年)。
- 「両大戦間期フランス会計標準化運動の展開とプラン・コンタブルの成立」『佐賀大学経済論集』第21巻第2号, 1988年。
- 岡山礼子「イギリスにおける科学的管理法の展開」『科学的管理法の導入と展開』(原輝史編) 昭和堂, 1990年。
- 木村和三郎『原価計算論研究』日本評論社, 1943年。
- 木村和三郎「工業会計確立期におけるガルク=フェルズの文献について」『企業会計』, 1960年。
- 木村和三郎・小島夫佐男『改訂工業会計入門』森山書店, 1970年。
- 坂本藤良「近代経営と原価理論」有斐閣, 1957年。
- 敷田礼二「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9巻第2号, 1955年。
- 敷田礼二「アメリカ工業会計制度の確立過程における諸問題」『立教経済学研究』第10巻1号, 1956年。
- 陣内良昭「英米批判会計学の理論的課題」『産業経理』第50巻3号, 1990年。
- 陣内良昭「日本における批判会計学の現代的意義」『会計』139巻1号, 1991年。
- 高寺貞男『可能性の会計学』三嶺書房, 1988年。
- 津守常弘「財務諸表公開の論理」『経済学研究』第38巻合併号, 1973年。
- 辻 厚生『管理会計発達史』(改訂増補) 有斐閣, 1971年。
- 都筑 栄「イギリスにおける管理の科学とその始動」『企業と経営』(高宮晋教授記念論文集(上), 岡本康雄他編) ダイヤモンド社, 1974年。
- F. W. テイラー『科学的管理法』(上野陽一訳・編) 産能大出版部, 1957年。
- 徳永重良「イギリス賃労働史の研究」法政大学出版会, 1967年。
- 中島史雄「イギリス会社法における開示制度と取締役の行為規制」『英米会社法の論理と課題』日本評論社, 1972年。
- 中村万次「工業簿記の生成と発展」『神戸商科大学紀要』

第1号, 1953年。		
西村 明『財務公開制度の研究』同文館, 1977年。		
西村 明「会計の統制機能と管理会計」『経済学研究』, 第47巻第5・6合併号, 1983年。	1914.7	
西村 明編著『管理会計の分析方法』同文館, 1988年。		
西村 明『中国企業会計の構造と分析』九州大学出版会, 1989年。	1915	
野田正穂「イギリス株式会社の構造的特質について」『経済志林』第27巻, 1959年。	1915.6	
早川 豊『工業会計発達史(下)』森川書店, 1974年。		
別府正二郎「原価計算の成立過程(-)」『経済学研究』第17巻第4号, 1942年。	1915.8.12	
増地庸治郎『賃金論』1943年。		
松本雅男「原価会計の成立」『一橋論叢』第11巻第5号, 1943年。		
宮上一男『工業会計制度の研究』山川出版社, 1952年。	1916	
藻利重隆『経営管理総論(第二新訂版)』千倉書房, 1965年。		
諸井勝之助「デビッド・ソロモンズ『原価計算の歴史』」『経済学論集』第23巻第1号, 1954年。	1917	
山下勝治『損益計算論』泉文堂, 1950年。		
イギリスにおける原価計算関連年表 (第一次大戦の前後を中心として)		
1887	ガルク=フェルズ『工場会計』(初版) 公刊。	
1888-1914	広範な産業合理化は無かったが, イギリス産業にもゆっくりとした変化は出てきた。毎年, 平均67社が合併で消滅した(Hannah, 1983)。	1917-1918
1911	印刷業雇主連盟は「統一原価計算システム」を開始。	1918
1911	ガルク=フェルズ『工場会計』(6版) 公刊。	
1911	世論調査: 約50万人の商業事務員がいる(1881年の2倍半)。原料送り込み・スピード検査人・品質検査人・賃率決定者等を含む。	1918
	同調査: 会計士の数は, 約9,500人。このなかには, 事務員も含まれている。	
1911	チチェスター伯爵: 職業会計士のもっとも重要な責務は, ①公募会社の監査人②破産管財人③支払い不能会社の清算人(これは殆どの会計士の意見の総括)	1918
1911.11	イングランド・ウェールズ勅許会計士協会: 中間試験において「原価勘定について」問う。	1918
1914	E. T. Elbourne の『工場管理と会計』は戦時中に, 政府契約企業の経営者スタッフを中	
	心に10,000部売れる。本書は, 原価計算を含む管理的方法と生産計画・在庫統制を総合化する。	
	戦事局の軍事契約部門は, 56人の役員と事務員を抱えていた。	
	A. Williams 「(Swindow 蒸気機関工場の事情について) 12,000人の従業員のうち, 1,000人が事務員」	
	軍需省の創設: 戦時物資の生産統制を戦事局から取り上げるため。	
	軍需大臣次官アディソン「財政計画について不安がある。契約その他の性格にすぎない。驚くべきことに, 誰も物のコストがどれほどかを我々に述べることはできないようだ。」(当日の日記)	
	支払われるべき価格に関する Realm Act の答弁書のなかに, 新条項が具体化される(多くの軍需品に“公正な市場価格”を設ける方法が無いため)。	
	G. D. H. コール: 「生産コスト見積りでの改善は, もっと“科学”を求めているし, 純粹にかかる領域において科学を応用する試みに対して反目することはできない。」(『科学的管理法』, 1917年)	1917
	この一年間に, 約2,500の技術の見積り約1,000の会計調査が実地された。コストの調査は, 製造業者には不人気であった。	
	労使代表者会議(ホイットレイ会議)が, 産業ごとに設置される。公益と調和するかがり, 職業の進展と幸福に影響を与えるあらゆる事柄を審議する。	
	戦後の機械工業における商務省調査(1916年開始): 第一次大戦中の政府の事業組織への介入の結果, イギリス産業における原価計算システムの発展が一様でないことが明らかになった。	
	政府委員会は, 国家にとって膨大な節約が帳簿の検査によって生じたこと, および, その権利は放棄されるべきでないことを主張。(⇒英国産業連合(FBI)による原価計算・価格決定方法に対する抗議に対して)	
	E. T. Elbourne の『工場管理と会計』再版。正確なコスト記録の必要性と作業会計士の役割を強調した。	
	この年の半ばに, 約340人の勅許会計士がいた。その多くは, 著名な企業のメンバーで, 軍需省のスタッフとなっていた。勅許会計士の著名な企業は食料省によって地方監督会計士に任命され, 同省の指示のもとに製造業や商人の帳簿を調査した。	

- 1918 S. Webb: “労働と新しい社会秩序”と題された労働党の公式プログラムを執筆した。競争的闘争ではなく、産業の社会化や生産流通の計画的協同に基づく新しい秩序を求める。その将来展望のなかには、原価会計士のような管理専門家に重要な場所が与えられている。
- 1918.8 暴利排除法 (Profiteering Act) 成立: 商務省に対して、公衆が一般に用いる品物又は生産に利用する材料・機械・付属品等の価格・コスト・利益を調査する権限を与えた。調査によって暴利が明らかになれば、最大価格固定化の命令が出せる。コスト測定は、暴利を認識するプロセスの重要部分となる。
- 1919 ICAEWの年次総会は、“保守派”と“改革派”に割れ、大荒れの模様。改革派は、会計士訓練の方法(原価計算と能率問題についての教育)の改革を主張。W. Jenkinson「われわれのメンバーの80%は、内部事務作業、作業原価計算、能率問題について全く知らない。なぜか。協会は、この問題に注意を向けるために何をしてきたか。メンバー教育のために何をしてきたか。公衆は、勅許会計士の能力を過大評価していると思う。」(Accountant, 10 May, 1919)
- 1919.3.1 『アカウント』巻頭論文「多くの製造業者は、今日、原価勘定を付けている。5年前までは、かかるものがあることをほとんど知らなかった。その他の多くのものは、原価計算システムの設置を考えている。—原価計算方法に、公正な評価を与えようとする意向がみられる。」
- 1919.3 軍需大臣代理: “作業会計士”は、最新の産業企業の経営方法の不可欠の部分となった(下院でのスピーチ)。
- 1919.3.8 原価作業会計士協会(ICWA)創設: 原価会計士の利益を増進し、職業上の地位を主張。
- 1919.3.18 W. Jenkinson: ホイットレイ報告が、イギリスの産業組織の科学にどのように新しい時代を記したかを語る。労使の協同の結果として、「管理に利用できる能率データは、労働者にも利用できねばならない。コストは、事業の実物大の等高線地図である。」(Accountant, 18. March. 1919)
- 1919.3.28 E. W. Taylor (アメリカでの原価計算の経験を持つ勅許会計士): 原価計算に関心のある職業会計士の会議を召集する意図を表明。「勅許会計士は、この職業の重要な領分として原価発見(Cost-finding)の可能性をたったいま理解し始めた。」(Accountant, 5 April, 1919)
- 1919.6.5/6 E. M. Taylorが組織した「科学的原価計算会議」開催: 「原価計算は商業のエックス線。適切に使用すれば、疑問なき事実の証拠を与える。」(テイラーのスピーチ); 「作業会計士は、職業会計士と結び付くべきか」(議長の問題提起) ⇒ 結論不詳。そこでは、原価計算用語の標準化についてのみ意見の一致が見られた。(Accountant, 1919)
- 1919.8 原価計算に関心のある勅許会計士等が、“中央原価計算協会”を設置する。
- 1919.7.12 軍需省中央在庫部門コスト能率方法部長 J. H. Boydの“科学的管理に関する原価計算”と題された講演。産業不安をなくすために、科学的管理を重視。そして、コストが科学的管理の基礎となると考えた。
- 1920 労働組合の構成員: 約830万人(1912年=350万人, 1918年=650万人)、労働組合の活動とその構成員は、戦争直後の期間にピークに達する。
- 1920 Goodrichの『管理の限界』「労働者の間には、使用者が獲得した利益がどれほどかを知りたい欲求がある。組合のリーダーが使用者と話す場合、使用者は恐らく原価計算と利益を除いたなにかについて彼らと議論するだろう。」
- 1920.4 銀行レートが7%に上昇、政府が公的支出の緊縮政策を開始。ブームの終わり。
- 1921 Lord Leverhulme(企業家)「今日、製造業者がすべての戦前の原価計算方法をやめ、もっとも完全に近代的なシステムを採用することは、不可欠。」⇒ブームのあとにきた不況は、製造業者が事業の合理化のために最も合理的な方法を求めたとき、原価計算への強い関心をもたらした。
- 1921 『エコノミスト』は、この年を“産業革命後最悪の不況の年”と呼ぶ。
- 1921 世論調査: 約100万人の事務員・製図工・タイピストのうち、約2万人が原価計算・見積もり事務員であった。
- 1921.1 Sir H. AustinのICWA年次ディナーでのスピーチ: 新協会へのアドバイス「当協会が、その活動と仕事がどのようなものであると、労働組合の影響を排除することを希望する。」
- 1921.6 失業者は、200万人を越えた。経済活動は、急速に後退。
- 1922 ガルク=フェルズ『工場会計』(第7版)出版。
- 1922.2 印刷業雇主連盟議長: 労働組合からの恐怖

- を表明「製造に関心のある我々は、近い将来に、困難で危険でさえある状況に直面しよう。」(*Cost Accountant*, March 1922)
- 1922.2 ICWA の会議の議題：“科学的原価計算の必要性”「すべての利用可能な資源から、最小コストで最大の軍需物資を確保する戦時の緊急の必要性から、事業家は科学的原価計算の必要性を認識するようになった。」(*Cost Accountant*, March 1922)
- 1922.3 スターリング (FCWA でコストコンサルタント) は原価計算の定義が存在しないことに不満を述べた。「“標準化された原価計算”のほうが“科学的原価計算”より利用に適している。」(*Cost Accountant*, March 1922) 標準化された原価計算とは原価計算用語の標準化を意味した。
- 1922.3 『*Cost Accountant*,』(March 1922) の論説：「標準が意味するのは、権威をもって、ルールによって設定されるものである。この基礎の上に、(原価作業会計士) 協会は、自らの名声と帝国の商業にとって、原価計算が不可欠であることについて、主張できる。」
- 1922.7 J. M. フェルズ (ICAEW, ICWA 両方のメンバー)：労働組合からの恐怖が原価計算によって、いかに弱められるかについてのべる。「一国の経済的産業的生活の真実が人々の前で明らかにされるのは、商業の真実に関して両方の側に持たれている不信から生じている産業不安のうちに何らかの平和がもたらされるのは、この方法(原価計算)によってである。」(*Cost Accountant*, July 1922)
- 1922.9 ICWA のコメント：「事実こそは、コストと販売価格とのあいだの剰余の区分を支配できる。各産業への科学的原価計算の到来は、労使関係を複雑化している不信の排除に向けてなされる前向きの最大の一步である。」(*Cost Accountant*, September 1922)
- 1923.3 イギリスの原価会計士「アメリカには、原価会計士に有利なだけでなく、彼らを要求する土壌がある。彼らは、経済界の指導者の一人である。」(*Cost Accountant*, 1923. 3)
- 1923.4 このときまでに、ICWA のメンバーは606人いた。
- 1923.5 ICAEW は、「原価会計士のような人々は、“専門の仕事”に従事しているのではなく、商人に役立つために雇われている」として、ICWA が勅許の名声を獲得するのをうまく阻止した(*Accountant*. 5 May 1923)。
- 1924 この頃、産業合理化へ向けたうねりが、ドイツから輸入された。しかし、これは、イギリスにおいては、普遍的現象ではなかった。(←新しい機械への投資も、新技術での労働者教育も何れも低水準であった。)
- 1924 産業と貿易に関するパルフォア委員会設立：最終報告(1929)での事業原価計算へのコメント「科学的原価計算方法への無関心または無知のために、原価についての知識が不十分であるようだ。科学的原価計算方法は、一般にせいぜい一つの必要悪とみなされている。さらに、所与の産業内には、原価計算システムを通じた原則の統一性がほとんどない。」
(A, Loft 論文を中心にして作成)

(付記)

- 本稿は平成2年度文部省科学研究費補助金・奨励研究(A)による研究成果の一部である。
- また本稿は、日本会計研究学会九州部会第45回大会における報告要旨に加筆修正したものである。