

アメリカにおける管理会計の萌芽・生成・成立(1) : 新しい管理会計の模索と関連して

佐藤, 康男

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

The Hosei journal of business / 経営志林

(巻 / Volume)

26

(号 / Number)

2

(開始ページ / Start Page)

73

(終了ページ / End Page)

88

(発行年 / Year)

1989-07-31

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00003342>

〔論 文〕

アメリカにおける管理会計の萌芽・生成・成立(I)

— 新しい管理会計の模索と関連して—

佐 藤 康 男

目 次

はじめに

1. 管理会計の萌芽— 19世紀前半—

- (1) 近代的経営管理の生成
- (2) 19世紀初期におけるニュー・イングランドの織物工場の原価管理
- (3) Waltham システム

2. 管理会計の生成— 19世紀後半—

- (1) 鉄 道 業
- (2) 製 鉄 業
- (3) 小 売 業

(以上 本号)

3. 管理会計の成立— 20世紀前半—

(以下 次号)

はじめに

この数年間にわたって、アメリカを中心とする管理会計の研究分野でもっともエポック・メイキングなテーマは、今日、企業で採用されている管理会計の手法、あるいは大学で行なわれている管理会計の講義内容は、もはや有効性を失っているのではないだろうか、という議論である。

つまり、原価計算を中心とする今日の管理会計手法の代表的なものは、今世紀の四半世紀前半頃までに完成されたものである。しかし、今日の企業をとりまく環境は、その当時とは大きく異なっている。急速な技術革新、国際的な規模での市場競争の激化およびコンピューターの発達による情報処理能力の拡大などがそうである。

会計はいうまでもなく社会科学の1分野であり、会計職能も経済社会の変化によってインパクトをうける。つまり、会計は企業をとりまく環境が変化すれば、それに適合できるようなオープン・システムでなければならないのである。とくに、会

計のなかでも管理会計システムは、法的規制などとは関連もなく、経営管理者の意思決定に必要な情報を提供するのであるから、その度合いはいっそう強いといえる。企業環境が異なれば、当然に意思決定の性格および範囲も変化することになるから、それに適合するような管理会計システムの構築が必要とならざるを得ないのである。

このような問題意識を背景として、今日の「管理会計の有効性」に関する論議が登場したのであるが、それを最初に提唱したのは Robert S. Kaplan である⁽¹⁾。筆者も、このようなテーマのもとで、この数年間、多くの企業を訪問し、いくつかの論文と著書を発表すると同時に、学会報告も重ねてきている⁽²⁾。

このようなテーマのもとで、この数年間、アメリカを中心として多くの論文が発表され、シンポジウムも開催されている。しかし、このテーマは、いま、大きな壁にぶちあたっているといえる。それは、伝統的な管理会計手法に代わる新しいものを構築することの困難さと、企業が現実に直面している問題点の把握の不十分さにあらわれている。とくに、後者は会計研究者が今日の企業環境に相応する新しい管理会計モデルを考案するさい、是非とも明らかにしなければならない問題点である。

このテーマを考察するさいに明らかにしなければならないもうひとつの基本的な問題は、今日の管理会計手法が生成・発展した今世紀初頭のアメリカの経済的・社会的状況である。つまり、今日の管理会計手法は、どのような経済的・社会的要請から生まれてきたかを明らかにする必要がある。どのような時代であっても、“必要は発明の母なり”というフレーズは真実だからである。

このような考察をすることによって、今日の管理会計システムのもつ問題点が、いっそう明確になるように思えるのである。たしかに企業の訪問

調査によって、それらの問題点を明らかにすることもひとつの方法である。しかし、筆者の経験からいえば、それは有効ではあるが、やはり限界とむつかしさがあるといわざるをえない⁽³⁾。したがって、本稿は管理会計発展の原点に戻りながら、このような今日的なテーマをもう一度再検討しようとする意図をもっている。

- (1) Robert S. Kaplan, *Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research*, *The Accounting Review* (October 1983), pp. 686-705.
- (2) 代表的な論文として、つぎのものを参照された。
 - ・「管理会計の再検討—F AとFMSのもとで」経営志林（法政大学経営学会），第23巻第2，3号（1986年）
 - ・「F Aと管理会計—企業における若干の問題点」経営志林，第24巻第2号（1987年）
 - ・「F Aと原価管理—新しいコスト・ダウンの手法」中央経済社（1987年）
 - ・「新しい企業環境と管理会計システム—Robert A. Howellの所説を中心として」経営志林，第25巻第1号（1988年）
- (3) 訪問調査のもっとも大きな限界および難点は、比較的に整った管理会計システムを具備し、かつ問題意識の旺盛な経営マンのいる企業を見出すことがむつかしいことである。さらに、短時間のインタビューと工場見学では、その企業の生産・管理システムを理解することは困難なので、問題点を指摘したり、あるいは完全に理解することが不十分になることもある。

1. 管理会計の萌芽—19世紀前半—

本稿は、管理会計の生成・発展についての詳細な歴史的事実を記述することが目的ではない。すでに述べたように、今日の管理会計手法が生成した当時の経済的・社会的状況を明らかにし、それらの関係を分析することである。

しかしながら、このような目的を達成するためには、管理会計の発展史にとって重要な事柄について述べる必要がある。ここで、つぎの二つの点

について、あらかじめことわっておかなければならない。第1は、「管理会計」についての定義である。管理会計という概念は原価計算と区別しないで用いられるのが、今日ではむしろ一般的である。したがって、管理会計の歴史は原価計算のそれとまでさかのぼらなければならない⁽¹⁾。しかしながら、本稿の目的からするならば、初期の工業会計の史実は重要でないので、19世紀のアメリカを出発点とすれば十分であろう。

第2は、本稿では管理会計の史実について述べていても、そのオリジナルな文献に基づいているわけではないという点である。それらの文献を手に入れることが困難であるという理由もあるが、なによりもすでにその分野の専門家による研究が豊富にあるために、あらためてオリジナルの資料にあたる必要がないのである。本稿の目的からすれば、アメリカ経営史および管理会計史の研究から、今日の管理会計手法を誕生させた、いわゆる“発明の母”を明らかにできれば十分なのである。

(1) 近代的経営管理の生成

原価計算を管理会計よりも狭義に解して、いわゆる工業会計として定義するならば、その先進国はイギリスである。それは、原価計算が単なる記録上の技術として発展したのではなく、外部的環境からのインパクトを必要としたからである。つまり、産業革命がそれであり、これこそがイギリスを原価計算の先進国にさせたもっとも重要な原因であるといえる⁽²⁾。

しかしながら、原価計算が工業会計の領域にとどまらず、今日の管理会計へと発展させた先進国は、イギリスではなくアメリカである。それは、管理会計の発展が近代的経営管理の生成と密接に関連していたからである。すなわち、近代的経営管理を必要とした巨大企業の出現は、イギリスではなくアメリカであったということが、管理会計の先進国にさせた理由なのである。

アメリカにおける企業の発展は、三つの時期に区分することができる⁽³⁾。第1は、建国当初から1840年代までの時期であり、分業と市場拡大はなされたが、企業の規模や経営業務の内容には大き

な変化はなかった。ここでいう分業とは、市場の拡大につれて企業がしだいに専門化されていったことをいう。つまり、それまではひとつの企業が生産、流通、輸送、金融、その他のサービスなどすべてを賄っていたが、市場の規模が拡大するにつれて、それらのなかのひとつだけを営むようになったのである。

第2は、1840年代から第1次世界大戦までの時期であり、アメリカに複数の事業単位をもつ近代的企業が生成した時期である。すなわち、この時期に企業の規模が拡大すると同時に、ひとつの企業が製造部門だけでなく、多くの販売、購買、鉱山、輸送などの部門も運営するようになったのである。

第3は、1920年代から今日に至るまでの時期であり、あらゆる経済部門に複数の事業単位をもつ大企業が出現した時代である。さらに、これらの大企業は海外市場へと進出するようになり、1950年代にはいわゆる多国籍企業が一般化してきた。今日ではアメリカ企業の衰退が指摘されているが、この第3期はアメリカ企業が世界を制覇した時代であるのが特徴である。

それでは、近代的経営管理を行なう巨大企業は、上述した三つの時代区分のどこで生成したのであろうか。経営史の大家である A. D. Chandler, Jr の定義によれば、それは「近代企業」と呼ばれるが、1840年代から第1次世界大戦までの第2期に生成されたとしている。その場合、近代企業とはつぎのような特徴をもつものとして定義されている⁽⁴⁾。

- ・企業組織は、多数の異なった事業単位から構成されていること。すなわち、複数の製造部門をもつだけでなく、販売部門や輸送部門などももっていること。
- ・企業組織は、階層的になっており、俸給経営者 (salaried manager) によって管理されていること。つまり、組織はトップ、ミドル、ローワー・マネジメントに区分されており、それぞれの管理者はそのために雇用された専門者であること。

それでは、このような特徴をもった近代企業は、アメリカのどのような産業にあらわれたのである

うか。経営史の研究者によれば、アメリカの最初のビッグ・ビジネスは鉄道であるという⁽⁵⁾。

管理会計の生成を近代的なビッグ・ビジネスの誕生と結びつけることができるならば、理論的な構成から考えて好都合である。しかしながら、これまで述べてきたアメリカ企業の発展史は、あくまでも経営史の研究者という観点からのものであって、会計史の視点は入っていない。また、近代企業という定義も、今日では広く一般に受け入れられているといっても、チャンドラーのものである。

スコット (D R Scott) の研究によれば、アメリカにおいて最初に管理会計システムを発展させたのは、19世紀初頭のニュー・イングランド地方の織物工場であったという⁽⁶⁾。チャンドラーは、いわゆる1840年代までの第1時期には近代的な経営管理や会計手法は用いられていなかったと述べている⁽⁷⁾。

このような違いは、どのような点から生まれるのであろうか。第1は、判断の基礎となる資料収集の差異である。これは、彼等が利用した資料をすべて比較できないので速断はできないが、当時の織物工場の内容を記述した文献があまり多くないとするならば、これがその要因になったとも考えられる。

第2の点は、経営史の研究者と会計研究者の、管理会計に対する視点の違いによるものである。いかなる分野であっても、自分の領域の史実は現在のそれに容易に結びつけることができるし、またそれを異分野の研究者よりも誇張しがちであることは否定できないであろう。それらを明らかにするために、19世紀初頭の管理会計の発展を眺めることにしよう。

(2) 19世紀初期におけるニュー・イングランドの織物工場の原価管理

チャンドラーに代表されるような経営史の研究者は、管理会計の発展を鉄道業のような「ビッグ・ビジネス」の出現と結びつけるが、ここでとりあげる19世紀初期のニュー・イングランドの織物工場は、そのような巨大企業ではなかった。

ここで興味深いのは、経営史の研究者と会計研究者の管理会計の発展史に対する見方である。

前者は、大企業の出現が内部統制の必要性を生み出して管理会計の発展を促したとみるのに対して、会計研究者は管理会計の発展が企業規模の拡大を可能にさせたとしている点である⁽⁸⁾。

まず最初に、19世紀初頭にアメリカのニュー・イングランドの織物工場で管理会計が生成した背景について述べることにしよう⁽⁹⁾。

織物産業についていえば、19世紀以前では羊毛刈り、紡績、織りおよび仕上げなどの作業は、別々の業者によって行なわれていた。つまり、それぞれの工程には専門の業者がおり、その工程が終了したら市場でつぎの工程を請負う業者に、一定の価格で引き渡されたのである。

しかし、19世紀初頭になると、いわゆる商業経営者 (merchant-entrepreneurs) は、紡績、織りおよび仕上げなどの工程をまとめて引き受けるようになり、その結果、経営内部の効率を測定するために工場内部の記録が必要になってきたのである。すなわち、単一工程ではない複数の工程を扱う工場 (factory) の出現が管理会計の誕生と密接な関連をもっていたのである。

当初、商業経営者は、このように複数の工程をまとめて行なうことによって、販売可能な製品を安定して、しかも多く生産して利益を高めるためには、労働力の集権的な管理が必要であると考えていたと思われる。しかしながら、彼等はすぐに利益を高めるためには、コストを引き下げ、生産能率を上げなければならないことに気付いたのである。

このような商業経営者と呼ばれる人達は、もちろん、チャンドラーの定義からすれば、近代企業の経営者ではない。これらの織物工場は、複数の工程を扱うファクトリーではあるが、織物以外の事業単位をもっているわけでもなかったし、販売部門や輸送部門もなかったからである。しかしながら、彼等は企業内の複数の工程から生産される製品を監視したり、評価するために、まったく新しい管理会計を生み出したのである。つまり、経営史の研究者が主張しているようなピック・ビジネスの出現と管理会計の誕生を結びつけるのは、いくぶん年代に違いがあったのである。

さて、ここで19世紀のニュー・イングランド地方における織物工場で管理会計が誕生したという

背景をまとめて示すことにしよう。それは、ピック・ビジネスの出現と管理会計の誕生とは関連がないことを明らかにする同時に、後述するチャンドラーの主張と比較するのに有効であろう。

- (a) 複数の工程をもつ近代的工場が出現する以前では、市場交換の結果を記録するために勘定が使用されてきた。しかし、新しい生産様式の導入にともなって、企業内部の生産活動に目が向けられ、それに関する会計データが必要とされるようになってきた。
- (b) その場合、経営者がとくに必要としたのは、原材料、労務費および経費などの経営資源を投入して、中間製品を生産するさいの効率を示すものであった。というのは、それまで市場で交換していた中間製品の価格と比較して、有利であるかどうかを知りたかったからである。
- (c) 19世紀初期の織物工場では、生産工程の管理は集権化され、賃金の支払形態も、それまでの出来高給から日給への移行がみられるようになった。このことは、労働者が自分の作業時間についての管理を他者に委ねることを意味するので、当時の勘定では労働のコストがとくに関心をもちられた。

当時の工場での賃金契約は、市場における賃金単価を目安として行なわれていた。つまり、市場における中間製品の価格にもとづいて賃金は支払われていた。ここで重要なことは、このような市場価格にもとづく労働単価が、工場内の加工費を評価したり、これらの加工費を外部の市場価格と比較するさいの合理的な基礎を提供していたということである。

以上述べたことを要約するならば、この時期に管理会計が誕生した背景としては、大規模工場の出現——ピック・ビジネスではない——とともに、工場管理者が生産現場に注意を集中させると同時に、労働力および労務費の管理に焦点を当てていたことがあげられる。

それでは、当時の織物工場におけるこのような状況に対して、チャンドラーに代表される経営史家は、どのようにみていたのであろうか。まず、当時の織物工場の所有者と管理者が、産出量の拡大と生産性の向上に関心をもち、工場代理人と呼

ばれる管理者の関心も、ほとんど生産工程に向けられていたことは同じように示されている⁽⁴⁰⁾。

また、19世紀初頭において織物工場が、他の産業よりも大規模工場を実現し、しかも機械化の程度が進んでいたことも示されている⁽⁴¹⁾。しかし、チャンドラーは賃金の支払形態が出来高給から日給へと移行している事実を認めているが、織物工場への1部工程——仕上げと巻取り——では依然として出来高払いであったことを述べている。また、賃金の決定が、中間製品の市場価格にもとづいてなされていたということには言及していない。しかし、これらのことは、管理会計の誕生とあまり重要な関連はないと思われるので、会計史家も経営史家も、少なくとも当時の状況についての把握という点ではあまり違いはなかったということになる。

このようにみると、両者の見解の差異は、当時の織物工場における会計実践の認識の違いにあるといえるであろう。まず最初に、会計研究者による史実の説明から述べることにしよう。

(3) Waltham システム

19世紀の中頃までにニュー・イングランド地方に創られた織物工場のなかで、最初の製造原価の記録という点でアメリカの歴史家に知られているのは、マサチューセッツ州の Waltham にあった Boston Manufacturing Company である。この会社の原価勘定の記録は、早くも1815年から行なわれており、おどろくほど精緻なものであった。この Waltham システムと呼ばれる会計手法は、ニュー・イングランドの他の織物工場に普及していったが、そのなかでも1840年代の後半、マサチューセッツ西部に創られたライマン工場 (Lyman Mills Corporation) の資料から、その内容を明確に知ることができる。この会社の会計記録は、1850年代の始めから現存しているが、その内容を要約するならば、つぎのような特徴をもっている⁽⁴²⁾。

- 本社では、複式簿記にもとづいた総勘定元帳と補助簿を備え、同じように工場でも在庫、賃金支払および製造に関する補助簿をもっていた。しかも、本社と工場間の連絡を毎日行なっていて、それらの帳簿記入を相互に行なっ

いた。

- 工場の元帳は、流動資産、流動負債およびすべての営業費勘定を含んでおり、また工場で直接、間接に発生するすべての製造原価を含む工場勘定 (mill account) をもっていた。
- 本社の総勘定元帳には、工場元帳にある勘定のほかにも、工場および設備、資本金、長期負債、利益、損失に関する勘定も含まれていた。
- 販売費および非製造費用は、本社の総勘定元帳に記録され、半年毎に損益計算をするためにすべての勘定は締め切られた。

このようにして、ライマン会社は半年ごとに損益計算を行なっていたが、これを行なうためには当然に原価計算も具備していなければならない。それでは、ライマン工場で行なわれていた原価計算とはどのようなのであったろうか。その特徴を要約するならばつぎのようになる。

- 工場元帳には、製造原価の内訳として半年間の労務費 (manufacturing payroll)、材料費 (cotton used) および製造間接費 (manufacturing overhead) の三つが示されている。
- 材料費は、期末の実地棚卸にもとづいて決定される綿の使用量と、運賃および保険料を含む綿の契約価格によって求められる。その場合、先入先出法にもとづいて期末棚卸高が決定される。
- 労務費は、従業員がそれぞれの工程において毎日働く作業時間にもとづいて計算される。
- 製造間接費は、修理、燃料、接着剤、染料、消耗品などの費用と工場事務費を含んでおり、その合計額を床面積、織機台数、水力発電の馬力などの基準にもとづいて部門——この企業では二つの部門 mill No. 1 と No. 2 をもっていた——に配賦されている。
- 工場元帳には、工場の建物および設備に関する記録がなかったため、減価償却費は製造原価に含まれていない。このような資本設備の投資額は、費用と同じように扱われてた。
- 製造間接費は期間費用として処理され、棚卸資産には配賦されていない。
- 工場勘定 (mill account) のほかに、この企

業は綿の使用量や労働時間、間接費の記録を綿密に行なって、その効率を測定しようとしている。とくに労働時間は重視され、それぞれの従業員が得た賃金と、彼等がどのような工程で、どれだけ加工したかの記録が毎日なされている。

- ・棚卸資産は市場（契約）価格で評価されていたので、単位原価はそのためには使用されることなく卸売市場の価格を評価するのに使用されていた。つまり、大量注文のさいの特別価格の交渉などの参考となった。

それでは、このような原価記録は損益計算のほかに、どのように利用されていたのであろうか。この時代では市場競争価格によって、製品、原材料、消耗品などの価格および労働時間のレートが決定されており、そのための会計システムは必要なかった。しかしながら、工場管理者は原綿を糸や織物に加工する能率を測定したり、コントロールするために原価勘定を利用した。この原価勘定から作業員ごと、間接費の項目ごとに糸や織物の1ポンド当たりの加工費が得られていたからである。

また、管理者は販売価格からこうした直接加工費（変動費）を差し引いて貢献利益を求め、設備の更新や特別注文の価格を決定するさいにそれを用いたのである。さらに、原価情報は、従業員の業績評価にも用いられていたことに注目しなければならない。管理者は同じ工程で、同じ時間を作業した従業員の生産性比較を定期的に行っていた。それに加えて、複数の従業員を対象にして、数期間にわたって彼等の生産性を比較したりしている。これからも明らかなように、原価勘定から得られるこれらの情報はすべて工場内の管理に焦点が当てられていた。つまり、工場内の能率測定および従業員のインセンティブを高めるための業績評価に用いられていたのである。

以上の記述から明らかなように、Waltham システムを引き継いだライマン工場の原価計算は、たしかに減価償却を行っていないという点で今日のそれとは異なっているし、また棚卸資産の評価に製造原価が用いられていなかったという点でも同じである。しかし、その内容および目的は、

まさに今日の管理会計の中心的なテーマである原価管理に結びつく作業能率の測定およびコントロールと、従業員の業績評価である。

すでに述べたように、チャンドラーはピック・ビジネスの誕生と管理会計の生成を関連づけている。しかし、ここで注意しなければならないことは、ここで述べたニュー・イングランドの織物業における原価計算の典型的なモデルであるライマン工場のそれは、19世紀前半から中頃までの資料であり、同じ頃にピック・ビジネスへのスタートを切っている鉄道業と比較しても年代的にはあまり違いがないということである。つまり、チャンドラーは原価計算を中心とする管理会計の生成を、つぎに述べる鉄道業に代表されるピック・ビジネスと関連づけたのであり、年代ではない。

それでは、管理会計の生成をどのように位置づけたらよいのだろうか。これは、もちろん管理会計という概念をどのように定義するかの問題であるが、これまで述べてきたことからわかるように、ライマン工場の原価計算は管理会計そのものである。したがって、19世紀前半から中頃のニュー・イングランド地方の織物業で管理会計が萌芽したという会計史家の主張は妥当であるといえよう。たしかに、チャンドラーはライマン工場について言及しているが、それは主として他の研究者からの引用であり、とくにそこで行われていた会計記録については、詳細な調査はなされなかったようである。

チャンドラーは、いわゆる近代企業と呼ばれるピック・ビジネスの登場前の伝統的企業を商業と生産部門の二つに区分して述べているが、それらの部門の会計についての記述を掲げてみよう。

「19世紀初頭はもとより中葉に至ってすら、会計に関する教科書で、實際上、原価計算や資本会計に言及しているものは皆無であり、そのほとんどすべてが、金融上の取引を記録するための適当な方法の解説に終始していたのも、さして驚くべきことではない。

商人たちが原価を分析するための努力をほとんど払わなかった理由のひとつは、そうした情報が、経営上の意思決定にほとんど影響力をもち得なかったことにある。商品価格はつねに変動したから、過去の記録を調べても、翌年の利

益については何もわからなかった。価格は現代の需要と供給で定まった。市場が急に飽和状態に達することもあれば、供給源や商品が急に枯渇することもあった。商人が欲した情報は、内部記録からではなく外部の情報源からもたらされた」⁽¹³⁾

この記述は商業についてのものであるが、この領域では管理会計の初歩的な手法を示すような資料さえ発見されていないので、彼の指摘は正しいであろう。つぎに掲げるのは、生産部門における19世紀前半の会計方法に関するものである。

「当時の主導的な織物工場の会計処理には、たとえ同じ会社から水力を借り受け、同じ代理店を通じて販売し、同じ株主によって所有されている工場の間であっても、一貫性はほとんどみられなかった。減価償却を計上するのに、取締役たちは場当り的で非体系的なやり方で、工場や機械その他の資産の帳簿価格を切り下げた。その額や時期は、まったく取締役会の自由裁量に任されていた。……………」

このように会計に対する関心が欠如していたことは、織物工場の経営者たちが、自己の企業の管理の一助として会計を役立てようとはしなかったことを示唆している。商業企業の場合と同様、会計はたんに過去の取引の記録にすぎなかった。企業の所有者や経営者が、単位原価の決定に会計を利用しはじめるのは、ようやく1850年代に入ってからのものであった。その時期まで、彼らは、原価に関しては正しい認識をもってはいたが、間接費用や資本費用に関する情報は、ほとんど手にしていなかった」⁽¹⁴⁾

このようなチャンドラーの記述からも明らかのように、David M. Porter や H. Thomas Johnson に代表される会計史家のそれとは見解が異なっている。それは、すでに述べたようにチャンドラーがライマン工場の原価計算の内容について詳細に触れなかったからであろう。

(1) 原価計算の起原についても、原価計算そのものの定義によって異なる。初歩的な工業会計までも含めるならば、それは15世紀頃までさかのぼらなければならない。しかし、今日の原価計算の発

展をもたらした基盤という意味で定義するならば、原価計算はイギリスにおける産業革命の産物として位置づけられよう。

(2) 今日の原価計算の生成史でもっとも重要な役割をはたしたのは、*ガーク／フェルズのつぎの著書*である。

E. Garcke & J. M. Fells, *Factory Accounts*, London, 1887.

(3) Alfred D. Chandler, Jr., *The United States: Evolution of Enterprise*, (in Peter Mathias & M. M. Postan (eds.), *The Cambridge Economic History of Europe*, Vol. 7, Cambridge University Pr., 1978) 丸山恵也訳「チャンドラーアメリカ経営史」亜紀書房(1987年), 8-10頁。

(4) Alfred D. Chandler, Jr., *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business*, Harvard University Pr. (1977) 鳥羽欽一郎・小林製治訳「経営者の時代——アメリカ産業における近代企業の成立——(上)」東洋経済新報社(1979年), 5-11頁。

(5) 上述のチャンドラーの著書のほかに、つぎの文献も参照されたい。

M. G. Blackford & K. Austin Kerr, *Business Enterprise in American History*, Houghton Mifflin (1986), 川辺信雄監訳「アメリカ経営史」ミネルヴァ書房(1988年), 第5章。

(6) H. T. Johnson & R. S. Kaplan, *Relevance Lost — The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Pr. (1987), p. 21.

なお、スコットの研究とはつぎの著書であるが、ここでは原著に当たることができないので、上掲の文献を用いて述べることにする。

D R Scott, *The Cultural Significance of Accounts*, New York: Henry Holt (1931).

(7) Alfred D. Chandler, Jr. (1978), 邦訳, 第1章第2節。

————— (1977), 邦訳, 63-65頁, 123-126頁。

(8) H. T. Johnson & R. S. Kaplan, *op. cit.*, pp. 20-21.

(9) 以下の記述では、ジョンソン&キャプランの上掲書に依存している。

ibid., pp. 19-31.

- (10) Alfred D. Chandler, Jr (1978), 邦訳, 119頁, 122頁.
- (11) 上掲邦訳, 104-106頁.
- (12) 以下の記述は, つぎの二つの文献に依存している。
Thomas Johnson, *Business History Review* (Winter 1972), pp. 466-474. David M. Porter, *The Waltham System and Early American Textile Cost Accounting, 1813-1848*, "Accounting Historians Journal" (Spring 1980) pp. 1-15.
また, これらの論文をまとめたつぎのものも参考としている。H. T. Johnson & R. S. Kaplan, *op. cit.*, p. 24 ff.
- (13) Alfred D. Chandler, Jr. (1977), 邦訳, 64-65頁.
- (14) 上掲邦訳, 124-125頁.

2. 管理会計の生成 — 19世紀後半 —

前で述べたように, アメリカにおける管理会計の生成は, 19世紀の前半におけるニュー・イングランド地方の織物工業に見出すことができる。つまり, そこでは原価計算は, 期間損益計算のためという財務会計目的というよりは, 経営内部の作業能率の測定とか, 業績評価という管理会計目的のために行なわれていたのである。

しかしながら, これらの織物工業の経営者は, それまでは単一工程のみを行なっていたものを, 複数の工程をもつ工場へと発展させた商業経営者であったが, それ以外の販売や輸送部門をもっていなかった。したがって, 原価計算以外の管理会計手法を考案する糸口を見出すことはできなかったし, またその必要性もなかった。それゆえに, そこでは管理会計の中に中心的な手法である近代的な原価計算の萌芽はみられるが, それ以外の基礎的な管理会計手法は, これから述べるいわゆるビック・ビジネスの台頭までまたなければならなかった。

すでに述べたようにチャンドラーの定義による近代企業とは, ビック・ビジネスにはかならない。ビック・ビジネスの台頭が, 事業部制と専門経営者の誕生という近代経営の二つの要件を生み出し

たからである。アメリカにおけるビック・ビジネスの誕生は, 19世紀中頃における鉄道会社と電信会社に見出すことができる。とくに, 鉄道業はアメリカにおける近代企業の先駆者であったし, 管理会計の発達史という点からもきわめて重要である。したがって, まず最初に鉄道業における管理会計の実態を明らかにし, つぎに鉄鋼業と小売業について述べることにする。ただし, ここでの時代区分は19世紀後半のものであり, 20世紀初期については次章で扱うことにする。

(1) 鉄道業

鉄道業はアメリカにおいて新しい輸送網をつくりあげただけでなく, 最初の近代企業が出現した分野として特徴づけられるが, その生成はつぎの二つの時期に区分される。

「第1期は, 1840年代末の鉄道ブームの開始から, 1870年代の経済不況の到来までの期間である。この期間は, (もちろん南北戦争期は除き) ほとんど絶え間ない鉄道網の成長の時期であるとともに, めざましい組織革新の時期でもあった。……………1870年代までに, 500マイル以上の路線をもつ大鉄道会社は, 数千人の従業員の作業で何千万ドルもの価値をもつ路盤と設備の運営, さらにには数億ドルもの価格の商品の移動を調整し管理するために, 複雑に入り組んだ機構を完成させていた。……………」

アメリカ鉄道史の第2期は, 1870年代の不況から20世紀初頭の繁栄の時期の最初の数年までであり, この間鉄道建設は着実に続行していたが, これは競争と統合の時期であった。1900年までに, ほとんど20万マイルに及ぶ路線が営業していた。西部におけるフロンティアの消滅にもかかわらず, 新たに建設された路線が, 既存の鉄道網に付け加えられていった。事実, 路線建設の多くは, 鉄道輸送に対する現実の需要を満たすには, 必要のないものであった。この過剰な鉄道建設は, 巨大な統合システムの創設から生じた一つの帰結であり, また, ますます激化する競争に対する, 鉄道経営者の対応の産物でもあった」⁽¹⁾

それでは、このような鉄道業を営む企業から、なぜ近代的な経営管理の考え方や会計方法が生まれたのであろうか。それは、もちろん、このような鉄道業はそれまでの織物業とは異なっていくつの特徴をもっていたからである。それは、つぎのようにまとめることができるであろう⁽²⁾。

- 鉄道建設に要する資本は、それまでの大規模経営の代表的なものであったプランテーションや織物工場とは比較にならないほどの巨額なものを必要とした。
- 鉄道は、運河やその他の内陸水路と比較して、安価で早く輸送することが可能であったばかりでなく、広範囲で、長い距離をカバーすることができた。
- 鉄道業は、自社の路線を建設してそれを所有し、貨物と旅客の両方を輸送し、かつ自社の路線で用いるすべての車輛を所有し、統制していた。
- 鉄道業は、運河業とは異なって一部の例外を除き、私的企業として運営されたために経営効率の追求がなされた。
- 巨大で、かつ複雑な鉄道業の管理は、企業の所有者や少数の集団では不可能であった。また、巨額の資本を必要としたために、その調達と運用に関する専門スタッフも必要とされた。
- 管理領域は地理的にも広大で、かつ従業員数も増大していたので、責任と権限の委譲にもとづく経営管理が採用されていた⁽³⁾。

このような鉄道業のもつ特徴は、新しい会計手法を誕生させる源泉となっている。このような場合にも、“必要は発明の母”という格言は当てはまるのである。それでは、この時代の鉄道業において、どのような会計手法が発展させられたのであろうか。以下、それについて述べることにしよう。

新しい会計方法の誕生

すでに述べた織物業においてもイタリアの複式簿記は採用されていたが、それをさらに発展させ「1850年代と1860年代を通じて、近代会計のほとんどすべての基本的技術を開発した」⁽⁴⁾のが鉄

道業である。

ペンシルバニア鉄道に代表される鉄道業における新しい会計手法はつぎの三つに分類することができる⁽⁵⁾。第1は財務会計についてのものであるが、ペンシルバニア鉄道では、1857年当時、旅客・貨物・動力・車輛などの各部門ごと取引の記録がなされていたが、勘定科目の合計は144組にもぼっていた。また、織物会社では半年ごとにしか集計されなかったのに対して、ペンシルバニア鉄道では月ごとにコントローラーによって要約され、営業報告書にまとめられた。

営業報告書には単なる財務資料だけでなく、貨物の輸送量や乗客数をいくつかの区分毎に集計されたものが含まれていた。鉄道会社は、このようなデータの収集・分析のためにコントローラー部門を設立し、会計専門家を育成する先駆的な役割を演じたのである。さらに、ここで注目すべき新しい会計手法は、貸借対照表やその他の資料を分析・比較して業績評価を行なうために、「営業比率 (operating ratio)」を用いたことである。これは収入と営業量に関連づけることによって、損益だけによる業績評価では得られない情報をもたらしたのである。また、鉄道の営業収入と支出の比率を求めることにより、支出を上回る営業収益をもたらす比率を算定しようとした。

企業の利益と営業量に関連づける分析は、今日の管理会計の典型的な方法であるが、1850年代のアメリカ鉄道業において始めて考案されたものである。これは貸借対照表などの財務分析から生まれたものであるが、財務会計の領域でないことは明らかである。

第2の新しい会計手法は、それまでにはなかった資本に関する会計処理であり、巨額な設備投資を必要とする鉄道企業という性格から生まれたものである。これは今日の固定資産会計とも呼ばれるものであるが、1850年代に始まる資本会計の内容はつぎのようなものである。まず第1に、建設勘定または設備資本勘定と営業費勘定は、明らかに異なるという規定が提案された。すでに述べたように、織物業ではこのような区分はなされていなかった。第2に、鉄道が完成し、建設勘定が締め切られると、その総額は設備資産勘定として貸借対照表に資産として計上される。したがって、

ここでその固定資産の価値の下落をどのように処理するか、つまり減価償却の問題が生じたのである。

これは、具体的には修繕費と取替費用を営業費勘定に加えるという方法をとったものであるが、この処理は減価償却の端初ともいえるし、取替原価会計の考えがこの時代に生まれていたことを示している。ペンシルバニア鉄道でとられていたこの方法によれば、建設勘定は資産に計上されているので、設備資本の実際額はつねに保たれ、他方でこれらの設備資本が老朽化して価値がなくなったときは、新しいものに取り替えられ、その費用は営業費勘定に含められることになる。「この種の取替会計は、1870年代までに、アメリカの鉄道では資本会計の標準的な形態となった。修理費や取替費は、資本もしくは資産勘定ではなく、営業勘定費に借記された。こうした二つの勘定——一つは建設、他の一つは設備——が修正されるのは、新しい施設が追加されるか既存の施設が廃棄された時であった」⁽⁶⁾

第3の新しい会計手法は、原価計算に関するものであったが、原価会計が鉄道業の管理用具となった1860年代末期であった。鉄道業における原価計算の中心的なテーマは、トン／マイルの単位当たり原価をより正確に測定することであった。しかも、それらの数値を各管区ごとに把握する必要があったのである。

このような会計処理のなかで注目すべき点は、原価を職能別の部門ごとではなくて、その性質によって——形態別に——再分類したことである。これは、結果的に固定費と変動費の区分をしたことになる。前者は、路線と建物の維持費と、一般管理費あるいは間接費であり、後者は労務費などのように輸送量に応じて変化する費用である。たとば、ある鉄道会社では、正確なトン／マイル当たりの原価を測定するために、運行費、駅の費用、路線の維持、利子の四つの費用に区分し、それぞれのトン／マイル当たりの費用を計算している。

このような費用分析をそれぞれの管区ごとに行なうことによって、それらの業績評価を行なうことができる。また、それは運賃設定の基礎ともなっていたし、トン／マイル当たりの費用は、管理者が部下の作業をコントロールするさいの基準となっ

た。これは、今日の管理会計における費用管理の考え方に通じているものであり、業績管理会計の出発点になっているといってもよい。

(2) 製鉄業

アメリカにおけるピック・ビジネスの先駆者は鉄道業であるが、その拡大はさまざまな産業の発展をもたらした。そのなかでも、製鉄業は、19世紀末に台頭したピック・ビジネスの代表的なものである。1850年代から1860年代にかけての製鉄業は、比較的労働集約的な工場であった。

しかし、その後、鉄鋼を大量生産するための新しい方法が導入されるにつれて、巨大な鉄鋼会社が登場するようになった。とくに、ペンシルヴァニア鉄道の西部管区長としての経験をもつカーネギー（Andrew Carnegie）は、1872年に製鋼業へ進出し、最新の工場を建設し、ついには世界最大の鉄鋼会社へと躍進するのである。

「鉄道には、レール、橋、機関車が必要であり、製鋼業の大規模で拡張しつつある市場が存在していることにカーネギーは気がついてきた。事実、彼の最初の大取引のひとつにペンシルヴァニア鉄道へのレールの販売があった。製鋼業を経営するにあたって、カーネギーは低価格でしかも大量生産を望む鉄道経営者の願望を十分理解していた。鉄道と同様に製鋼業も資本集約的産業であり、カーネギーはつねに自社の製鋼所の生産量を増大させ価格を引き下げた方法を探し続けていた。ペンシルバニア鉄道の経営者と同様に、彼もまた自社に精巧な原価計算と記録の制度を導入し、この制度を使って非能率な生産の場所を見つけ出し、工場の管理者を罰したり、報酬を与えたりしていた。コストに注意を払えば、利益はおのずと生まれてくるとカーネギーは信じていた」⁽⁷⁾

これからわかるように、鉄道業のなかでも比較的に進んだ会計手法を採用していたペンシルバニア鉄道での経験をもつカーネギーが製鉄業に参入したので、この企業が採用した会計手法もまた、その業界では先駆的な役割を果たすことになった。

さらに、カーネギーを製鉄業で成功させた要因としては、鋼鉄を大量生産させるための最初の方法といわれるベッセマー製鋼法を最初から完全に

導入したことである。この方法は、1860年代末から1870年代初めにかけて、当時のアメリカの製鉄工場に導入されていったが、それらは既存の製鉄所にベッセマー装置を設置したものにすぎなかった。それに比べて、ピッツバーグのエドガー・トムソン工場に代表されるカーネギーの工場は、「3鉄道—ペンシルバニア、ボルティモア&オハイオ、ピッツバーグ&レイク・エリー—の交差するマノンガエラ河沿いの立地自体が既存の鉄道を全面的に利用するために選ばれた。プラントは、原材料の供給業者から生産工程、さらに顧客への完成品の輸送に至るまで、できうる限り連続した流れを確保できるように設計された」⁽⁸⁾

カーネギーのプラントが他の競争企業よりもすぐれていたのは、このような設備面においてだけでなく管理面にもみられた。工場における技術革新は、加工処理の速度を絶え間なく早めることになり、それはまた管理者にそのような局面で迅速な管理活動を要求する基盤ともなった。「金属製造業で、アンドリュー・カーネギーの企業ほど、効率的な調整と統制の技術を発達させた企業はなかった。新しい製鋼所のための管理機構を築き上げるのにさいし、カーネギーとその部下たちは、直接鉄道をそのモデルとした」⁽⁹⁾

カーネギー社の会計手法

19世紀における製鉄業の会計手法については、すでに述べたようにカーネギー社のそれがもっともすぐれていると思われる。以下、それについていくぶん詳細に述べることにするが、それはつぎのような特徴をもっていた⁽¹⁰⁾。

カーネギーの総支配人は、ペンシルバニア鉄道での経験を生かし、製鋼所内のそれぞれの単位—コークス炉、熔鉄炉、ベッセマー転炉あるいは平炉、レール、ワイヤー、ビーム、その他の完成品の製造工場—を調整し、効率的な生産を行なうことができるようなシステムをつくりあげた。そして、そのような調整と統制に必要な統計資料を開発したが、それは証憑式会計制度(voucher system of accounting)の導入によって達成されたとしている。

このシステムは、すでに鉄道業では使用されていたものであるが、今日の個別原価計算制度における原価計算表(cost sheets)に類似しているようなものであった。つまり、注文品がそれぞれの部門の下部単位を通過するごとに、原価計算表に使用原材料や労務費を記入してゆく方法である⁽¹¹⁾。このような情報にもとづいて、総支配人はレール1トンを生産するために必要な鉄鉱、石灰石およびコークスの原材料と、修理・燃料代および労務費に関する資料を月報あるいは日表などによってカーネギーに報告していた。

カーネギーは、この原価計算表を統制の手段として用いたのであるが、それは部門別の原材料費と労務費を毎日あるいは週ごとに集計し、それを通じて部門の関係者の生産活動を統制しようとしたのである。また、毎月の操業単位の費用を前月のそれと比較したり、他者の費用とも行なった。これは、まさに今日における原価管理にほかならないが、この原価計算表はさらに広い用途に向けられていたことが、つぎの記述からも明らかになる。

「(カーネギーや総支配人達は)この原価計算表を、部門管理者、職長、そして労働者の業績評価に使用する以外に、原材料の品質および混合比率をチェックするのにも利用した。さらにまた彼らは、生産工程および製品における改善を評価し、副産物の開発に関する意思決定を行なうためにもこれを利用した。とくに、橋梁材のような非標準化商品の価格設定においては、原価計算表はすこぶる貴重であった。同社はつねに、その原価の見積りが完全に行なわれ、コークスや鉄石といった基礎資材について選択権が得られるまでは、契約を受け入れようとはしなかった」⁽¹²⁾

ただここで注意しなければならないことは、カーネギーは鉄道業の場合と同じように、減価償却費などのような間接費には関心を払わず素価(prime costs)に中心がおかれていた。さらに、これも鉄道業の場合のように、修理、保守、取替えの費用は営業費勘定に借記するという取替会計が用いられていた。

カーネギーは売上高に占める営業費の比率—営業比率、—によって業績評価を行なっていたのであるから、資本集約的な製鉄業において減価償

却費を含む間接費に関心を払わなかったのは問題点として残るであろう。たとえば、修理および保守のための費用は、——いわゆる資本的支出でなければ——間接費であるが、設備の耐用期間にわたって平均的に発生する限り、営業費に含めても問題とはならないが、取替え費用の場合には1度に計上されることになるのであるから、営業費比率は大きく上昇することになり、それによって業績評価することは合理的でなくなる。もちろん、このような問題点にカーネギーは気付いていたと思われるが、その処理方法に対して具体的な知識がなかったからであろう。

それでは、当時のアメリカにおいて減価償却の問題はまだ取り上げられていなかったのでしょうか。ここで、当時の会計事情を示すために、会計史のもっとも代表的な名著といわれるリットルトン(A. C. Littleton)とガーナー(S. Paul Garner)の所説をつぎに掲げることによろう。ただこれらの研究は文献によるものであるから、当時の企業実践を必ずしも正確に表していないかもしれないという疑問をもたなければならない。

「その当時(19世紀中頃)の(減価償却)の実際のやり方は、まさに千差万別であった。……、(ある)鉄道は新造機関車に対する支出を当期費用に関する方法を取り、また、(ある)鉄道は毎年評価しなおす方法をとったという。また、(別の)鉄道は、普通の修繕費用以上の年率を準備することによって、減価償却基金——取替基金——を設けた。減価償却の実際にあたってこのような雑多な方法が行われたわけは、減価償却が個々の場合の必要に応じて行われたためであらう。率直に言えば、減価償却は配当政策上の目的を達成するための必要な手段であったのであり、無茶な配当を防止するべく配当可能純益を内輪に計上する手段であったのである」⁽⁴³⁾

この記述からも明らかなように、減価償却に代わるさまざまな処理方法が採用されていたことがわかる。カーネギー会社のように、保守・修繕費を営業費勘定に借記する方法は、鉄道業からのものであることはつぎの記述からも明らかである。

「1879年にいたり、第3次全国鉄道委員会議は統一会計に関する委員会の報告を採用するにいたったが、この報告書には次ぎの規定がふくまれている。

た。

1. 負債は、支払時日に関せず、発生月に記帳すること
2. 費用は、支払時日に関せず、各月使用したもものとして賦課すること
3. 支出は、資産が実際に増加した場合をのぞき、資産勘定に計上すべからざること。ただし、旧設備に対してなした支出が、原始構築物の更新費用以上に資産価値を高めたことが明らかなる場合はこのかぎりにあらず。

この報告にはまた、費用分類の標準が示されており、とくに各種構築物の修繕費および線路、枕木の更新費用について述べているが、減価償却のごときについては何もふれていなかった。

……………
この委員会の第2年報告(1888年)には会社の報告書様式がまとめられている。それには、枕木、線路、道路、機関車および車輛の修繕費または更新費を「営業費(operating expense)」の分類に入れているが、減価償却については述べていない」⁽⁴⁴⁾

この記述から明らかなように、19世紀末のアメリカ鉄道業では、資本的支出と損益的支出の区分はなされていた。そして、修繕に要する支出および更新に要する支出は費用に計上するという「更新法」が減価償却に代わるものとして採用されていたのである。そして、これがすでに述べたようにカーネギー会社に受け継がれていったのである。しかし、ガーナーによれば、この時期でも減価償却はなされていたという。

「たとえば、(ある製鉄工場では)減価償却費は、はやくも1875年に記録されており、1869年以後には、溶鉱炉の記録帳が、高炉1基ごとの製造高を記録するためにもちいられた」⁽⁴⁵⁾しかし、これだけの記述では、この製鉄工場で減価償却をどのように行っていたかは明らかでない。なによりも「減価償却費」という勘定名が存在したのかどうかも確認できないのである。また、この工場では間接費の記帳もなされていたと述べている。

「1868年以後において、間接労務費や間接材料費を各種の資産や営業経費元帳勘定へ配賦する方法は、この会社の会計士が高度の正確性を得ようとしたという点において、原価計算の立場から関

心もたれるものである。「労務費配賦(distribution of labor)」帳がもちいられ、間接費や消耗品費にたいしても同様の配賦帳がもちいられた⁽¹⁶⁾

すでに述べたように、カーネギー会社では減価償却はもちろん、間接費については関心が払われておらず、もっぱら素価が中心であった。それと比較すれば、この製鉄工場では減価償却と並んで、間接工—機械工、鍛冶工、大工、石工—の賃金はそれぞれの部門へのサービスに応じて配賦されたのであるから、明らかにカーネギー会社よりも進んでいるといえる。

しかし、ガーナーのこの部分に関する記述は、その工場の帳簿から直接なされたものではなく、他の研究書からの引用の形でなされている。たしかに減価償却費の計上がどのようになされていたかは明白でないが、間接費—間接材料費の内容は不明であるが、—への認識があったとい点では注目すべきである。この企業は小会社であるがゆえに、会計史の研究で焦点が当てられていないのかもしれない⁽¹⁷⁾。

科学的管理法の前兆

会計史、とりわけ原価計算発達史において科学的管理法が重要な役割を果たしていることは、広く一般に認められている。この科学的管理法もまた、“必要は発明の母”といわれるように、それが要求される経済的・社会的背景をもっていたのである⁽¹⁸⁾。

それは19世紀後半における金属加工業の急速な発達をあげることができる。農機具、ミシン、タイプライター、時計、金庫、はかり、ポンプ、連発銃などの発明は、その基礎となる金属加工技術の発展が前提である。このような製品の必要性は生活水準の向上とともにますます増大し、大量生産の典型的な分野でもあった。このような金属加工業は、製鉄業に比べてはるかに高い技術と精度を必要としたばかりでなく、さまざまな種類の原材料と多くの複雑な工程が要求された。

この時代の金属加工業は、まさに新しい加工技術を経験によって開発しようとしている段階であり、管理手法の改善にまで目を向ける余裕はなかった。しかし、1870年代の長期的な経済不況は、金

属加工業にも遊休設備の増大という深刻な状況をもたらし、そのことが組織と管理の改善へと目を向けさせ、後に展開されるアメリカ産業での科学的な管理運動の契機となったのである。

1880年代の金属加工業の会計手法を示す事例として、当時のこのような産業界の機運を示すものとして設立されたアメリカ機械技術者協会(American Society of Mechanical Engineers)の年次大会で発表された二つの論文をあげることができる。そのひとつは、兵器廠の工場長としての経験をもつメトカーフ(Henry Metcalfe)の原価計算に関するものであり、もうひとつは、工作機械会社の主任技師であったオーバーリン・スミス(Oberlin Smith)の資本会計に関する論文である。

前者は、すでに述べたカーネギー会社の証憑会計精度に類似しており、「勘定に関する工場命令制度」と呼ばれるものによって、原材料の流れをコントロールし、その記録を原価計算に利用しようとするものであった。たとえば、ある工場でオーダーを受けると番号がつけられ、その番号が記入された伝票にはどのような部門で、どの部品が加工され、組み立てられるべきかが指示されていた。そして、この伝票は原材料とともに送られ、それぞれの部門の職長はこれに作業時間と賃金、ならびに自分の部門で使用した機械と原材料が記入された。そして、これらの伝票は労務費、原材料費および各部門の営業費の記録となったのである。この方法は、カーネギー会社の原価計算表と基本的には同じである。したがって、今日の個別原価計算における原価計算表に工程表を加えたようなものである。

しかし、カーネギー会社では素価にのみ関心が払われていたが、ここでは間接費の決定にもこれらの資料が用いられた点に特徴がみられる。また、それぞれの部門が企業全体の作業に貢献した度合いに応じて部門費を割り当てる方法が開発されている。このように間接費の算定にも用いられているので「(この)手法は、鉄道やカーネギーの製鋼所で使用されたものよりも洗練されていた」⁽¹⁹⁾とみなすこともできる。

さて、後者のもうひとつの論文は企業の資産評価に関するものであるが、ここでもやはり製鉄業

の場合と同じように取替原価が主張されている。つまり、修繕費と取替費は営業費勘定に借記され、減価償却の方法は採用されていなかったのである。

この当時のアメリカ機械技術者協会におけるもうひとつのトピックスは、企業と労働者の利益分配に関するものである。つまり、生産方法の改善および効率的な作業によって得られる利益の増分をどのように配分するかということである。たとえば、過去の記録から労働者1人当たりの標準生産高を決定し、それを上回った場合、一定の割増金が支払われたのである。この頃、後に「科学的管理法」を提唱するF. W. テイラーは、利益分配制度に関する最初の論文を発表した。彼の主張は、利益分配のもとになる標準時間や生産量の決定は過去の記録ではなくて、職務分析と時間・動作研究を通じて科学的になされるべきであるというものであった。

F. W. テイラーのもうひとつの主唱は、独立した計画立案部門の設置であった。つまり、それまで工場を管理していた監督、職長に代わる専門的なスタッフ部門を設置し、そこで標準を設定し、作業計画を行なったのである。「テイラー・システム」と呼ばれるこのような職能別専門化および差別出来高給制度は、当時のアメリカ産業界で完全に受け入れられることはなかったが、彼の主張する基本理念は工場管理のなかに生かされた。とくに、ラインとスタッフ部門の明確化、さらには標準原価の設定方法などに大きな影響を与えたのである⁽²⁰⁾。

(1) 小 売 業

19世紀後半における大量生産は、大量流通と結びついて近代産業企業の典型的なビック・ビジネスを誕生させた。すなわち、アメリカにおける最初のビック・ビジネスは「大量販売業者によって創設されたさまざまなタイプの流通組織と、大量生産の新しい諸過程を管理するために開発されたさまざまなタイプの工場組織を、最初に統合した企業であった。これらの企業は、大量加工処理の経済性を、高率の商品回転と豊かな現金の流れに結びつけた最初の企業であった。このような統合された産業組織は、アメリカにおける基礎的なイ

ンフラストラクチャー——鉄道、電信および蒸気船網——が完成し、その運営手続きが完成されるに伴って出現した」⁽²¹⁾

このような大量生産と大量流通を統合したビック・ビジネスは、つぎのような二つのタイプに区分できる。ひとつは、すでに述べたカーネギー会社のように、企業規模の拡大とともに垂直的統合によって、原料から完成品の販売まで統制するようになったケースである。もうひとつのケースは、ロックフェラーのスタンダード石油会社に代表されるような水平的統合によるものであった。これは垂直的統合によるリスクの軽減と同時に、競争を和らげるという目的をもっていた。このような場合には、専門的な大規模小売業に販売を依存することになる。いずれにしても、このような方法によって1880年代から、アメリカ産業には今日の巨大株式会社の原型ともいえるビック・ビジネスが生まれたのである。

このような大量流通の担い手である大規模販売業（部門）の誕生は、会計手法の発展にもインパクトを与えたことは容易に想像できる。これまで述べてきたアメリカ管理会計の萌芽・生成は、すべて工場という生産部面が中心となっており、販売部門のための会計手法が前面に出ることはなかったからである。さらに、もうひとつの特徴は、いうまでもなく企業規模の拡大であり、単一企業が異なった職能をもつ部分をかかえることから発生するであろう新たな管理問題である。それは、当然に管理会計手法にも影響を与えるにちがいないからである。

このようなビック・ビジネスは19世紀末に生まれたために、このような企業の特徴——大規模販売業（部門）をもつ大企業——を反映した新しい会計手法は、20世紀になって発達したと思われるが、その基本的な考えは19世紀末にすでに浸透していた。その内容はつぎのようなものである⁽²²⁾。

まず工場では高率的な生産方法によって単位原価をいかに低下させるかが問題となる。単位原価が低くなれば、売価との差額である単位当たり利益が大きくなるからである。しかし、販売業では単位当たりマージンが小さくても、商品回転率が増えれば全体のマージンは大きくなる。また、販売業ではスケールメリットがとくに重要であり、

大量仕入による廉価販売によって小規模小売業に対して優位に立つことができる。

販売業では、商品を仕入れたり、そのために資金調達したり、顧客に信用販売することから発生するコストにはとくに注意を払わなければならない。そのためには、コスト、売上高および運転資本を正確に測定できるような内部会計システムの構築が必要である。また、商品および原材料の効率的な輸送とコストにも関心が払われるようになった。

垂直的統合によってひとつの企業が生産から販売に至る異なった部門をもっている場合、その内部取引の記録を可能にするような会計システムが必要となる。これは管理会計システムの発展にとって、後に重要な要素となったのである。このような管理上の問題が新たに登場してきたために、管理会計は20世紀に入って大きな発展をとげるのである。それは、19世紀の間に得たものよりもはるかに有効で、かつ速いスピードでもたらされた。

(未完)

- (1) Arfred D. Chandler, Jr. (1977), 邦訳, 161-162頁.
- (2) cf. Alfred D. Chandler, Jr. (1977), 邦訳第3章。このような鉄道業の特徴は、いくぶん内容が異なるとはいえ、もうひとつのピック・ビジネスである電信事業にも妥当する。また、そこにおける管理手法や会計処理方法も、鉄道のそれに近似していた。cf. Arfred D. Chandler, Jr. (1977), 邦訳, 163頁.
- (3) これについては、ニューヨーク&エリー鉄道のダニエル・マッカラム (Daniel C. McCallum) の貢献をあげることができる。彼は1850年代にエリー鉄道の総管区長になり、操業費の削減をはかるために権限と責任を明確にする「管理の一般原則」を提案し、アメリカ経営史上で最初の組織図を作成した。また、管理者の業績評価を行なう内部情報システムも確立させた。
Cf. Alfred D. Chandler, Jr. (1977), 邦訳, 180-185頁. M. G. Blackford & K. Austin Kerr, *Business Enterprise in American History*, Houghton Mifflin (1986), 川辺信雄監訳「アメリカ経営史」ミネルヴァ書房 (1988) 146頁. James
- P. Baughman (ed.) *The History of American Management*, Prentice-Hall, Inc. (1969), 古川栄一監訳「アメリカ近代経営史」日本経営出版会 (1972), 第2章.
- (4) Arfred D. Chandler, Jr. (1977) 邦訳, 190-191頁.
- (5) 以下の記述は、主としてつぎの二つの文献に依存している。Alfred D. Chandler, Jr. (1977) 邦訳, 190-203頁. M. G. Blackford & K. Austin Kerr (1986), 邦訳, 143-149頁.
- (6) Alfred D. Chandler, Jr. (1977), 邦訳, 195頁.
- (7) M. G. Blackford & K. Austin Kerr (1986), 邦訳, 150頁.
- (8) Alfred D. Chandler, Jr. (1977), 邦訳, 456頁.
当時のアメリカの製鉄業は、絶え間ない技術革新によって労働集約的な産業から資本集約的なものへと脱皮する時期であった。たとえば、1869年から1899年の30年間に、溶鉱炉の年平均産出量は13倍に、製鋼所や圧延工場のそれは7.7倍に増大した。そして、同期間における溶鉱炉の平均資本投下額は4.5倍に、圧延工場へのそれは8倍に増加しているにもかかわらず、労働者の増加率はそれより小さかった。つまり、1溶鉱炉あたりの労働者数は2.5倍に、圧延工場のそれは3.5倍の増加を示したにすぎなかった。Cf. Alfred D. Chandler, Jr. (1977), 邦訳, 461頁.
- (9) Alfred D. Chandler, Jr. (1977), 邦訳, 461頁.
- (10) 以下の記述はつぎの文献に依存している。Cf. Alfred D. Chandler, Jr. (1977), 邦訳, 462-466頁.
- (11) 今日の個別原価計算表では、労務費は作業時間と標準賃率によって計算されるのが一般的である。しかし、カーネギーは当時どのような金額にもとづいて記入していたかは明らかでないが、実際の支払賃金あるいは契約賃金によって労務費の算定がなされていたのではないかと思われる。
- (12) Alfred D. Chandler, Jr. (1977), 邦訳, 463-464頁.
- (13) A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900* (1933), 片野一郎訳「リトルトン会計発達史」

同文館 (1952年), 333-334頁。ただし, 括弧内の語は筆者がつけ加えたり, あるいは本文の固有名詞に代えて入れたものである。本稿の内容から, とくに必要がなかったからである。

(14) A. C. Littleton, 上掲邦訳, 342頁。

(15) S. Paul Garner, *Evolution of Cost Accounting to 1925* (1954), 品田誠平他訳「原価計算の発展—1925年まで、—」一粒社 (1958), 125頁。ただし, 括弧内の語は筆者がつけ加えたものである。原著者は, この部分の記述を未公開の修士論文—W. W. Cauley, *A Study of the Accounting Records of the Shelby Iron Company*, 1949、—に依存している。

(16) S. Paul Garner, 上掲邦訳, 126頁。

(17) これは筆者の推測であるが, ここであげたような間接工の賃金はカーネギー社でも同じように処理されていたのではないのだろうか。ただ, カーネギー社はこの工場と比べると規模が大きいため, これらの間接工はそれぞれの部門に直属していたために, 配賦という問題が生じなかったのではないか。

(18) この部分の記述は, 主としてつぎの文献に依存している。Cf. Alfred D. Chandler, Jr. (1977), 邦訳, 466-493頁。

(19) Alfred D. Chandler, Jr. (1977), 邦訳, 471頁。しかしながら, ここに示したメトカーフの見解は, 彼の経験にもとづく提案であって, このよう

な方法が当時の金属加工業で実施されていなかったようである。それは, メトカーフの論文が発表された1886年の年次大会で F. W. ティラーがこの手法を批判しているつぎの記述からも明らかであろう。

「(ティラーは)メトカーフの提案した統制制度における基本的な弱点を指摘した。職長も労働者も, 伝票に正しく書き込む時間も関心もなかった。この目的のために間もなく金属加工業は, 原価計算や調整に必要な情報を収集, 記録, 伝達する専門の事務員や時間測定係を雇うようになった」 Cf. Alfred D. Chandler, Jr. (1977), 邦訳, 472頁。

(20) F. W. ティラーの会計システムへの貢献についてはつぎの文献を参照されたい。これによれば, ティラーの会計システムの特徴はセグメント別月次損益計算書に集約されるようである。Cf. 田中隆雄著「管理会計発達史—アメリカ巨大製造会社における管理会計の成立—」森山書店 (1982年), 37-59頁。

(21) Alfred D. Chandler, Jr. (1977), 邦訳, 499頁。

(22) H. Thomas Johnson & Robert S. Kaplan, *Relevance Lost ; The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press (1987), pp. 38-42. なお, これらの具体的で, かつ詳細な内容の展開については次章でなされる。