

アメリカにおける管理会計の萌芽・生成・成立(2) : 新しい管理会計の模索と関連して

SATO, Yasuo / 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)

27

(号 / Number)

3

(開始ページ / Start Page)

63

(終了ページ / End Page)

77

(発行年 / Year)

1990-10-30

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00003353>

〔論文〕

アメリカにおける管理会計の萌芽・生成・成立(Ⅱ) —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

(以上第26巻第2号)

3. 管理会計の生成——機械工業の場合——

本稿ではアメリカにおける管理会計の発展段階を19世紀前半の萌芽期、後半の生成期、そして20世紀初頭の成立期の三つに区分して述べている。しかし、このような区分はアメリカ産業の発展段階に対応しているわけではなく、管理会計史を記述するための単なる便宜的な時代区分にすぎない。しかし、アメリカの管理会計史についての著述をみても、管理会計そのものとの考え方、あるいは解釈によって発展段階の区分も違ってくることは当然である⁽¹⁾。

チャンドラーは、すでに述べたようにアメリカにおける企業の発展を建国当初から1840年代までの第1時期、それから第1次世界大戦までの第2時期、そして1920年代から今日に至るまでの第3時期の三つに区分している。しかし、これはあくまでもアメリカ企業の生成・発展にもとづいた時代区分であるので、管理会計のそれとは対応しないであろう。とくに、本稿ではアメリカ管理会計の成立期を今世紀の前半においてるので、チャンドラーのそれとは視点が異なっている。

また、管理会計の成立はトップ・マネジメントのための会計が整った時期に求めるべきであるとする見解もある。つまり、19世紀の管理会計あるいは20世紀初頭のティラーの科学的管理法時代の会計は、shop レベルの管理であり、それがミドル・レベルに発展し、1920年頃にトップ・マネジメントのための管理会計が出現したので、その時期をアメリカ管理会計の成立期と規定すべきであるという主張である⁽²⁾。

また、管理会計の発展段階を区分する場合でも、その対象を「実務」におくか、あるいはその時代の「管理会計の研究・教育」におくかによって、当然に視点は異なってくるであろう。アメリカにおける管理会計の成立を、とくにそれまで生成していた標準原価計算、予算管理およびCVP分析などの管理会計手法の体系化という点に求めて、マッキンゼーの Managerial Accounting の刊行をもって管理会計の成立とみなす主張もある⁽³⁾。つまり、この場合には史的発展のとらえ方を「管理会計の研究・教育」に求めているのである。

本稿の目的は、最初に述べたように今日の管理会計手法の萌芽・生成・成立した時期のアメリカの経済的、社会的および経営的状况を明らかにすることである。つまり、そのような管理会計手法を生み出した背景を明らかにし、“必要は発明の母なり”というフレーズを検証することである。したがって、アメリカの管理会計の成立期を1920年代に求めるという一般的な見解に同意するが、ここでは便宜上おおまかな時代区分として今世紀初頭——おおむね1930年代まで——を成立期とすることにしたい。

19世紀末から今世紀初頭にかけてのアメリカ産業の発展は、合併による統合——主として垂直的統合——が特徴である。つまり、それによってビック・ビジネスが誕生する一方、大量流通の担い手

である大規模販売業の出現をみたのである。もちろん、その背景に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、電信および蒸気船のネットワーク——の完成がある。このようなアメリカのピック・ビジネスの誕生は、前世紀末——1880年代——から今世紀初頭——1910年代——にかけて行われたので、両世紀間に明確なラインを引くことはできないのである。とくに、科学的管理法の普及は今世紀に入っても続いていたし、巨大小売業もますます増大しつつあったからである。

したがって、本稿ではすでに述べたような三つの区分に基盤をおくにしても、今世紀前半におけるアメリカ管理会計の成立を眺めるにさいして、最初にこのような前世紀からのヘリテージについて述べることにしたい。そして、今世紀のアメリカ管理会計の成立を語るさいに欠くことのできないデュボン社、GMなどの巨大企業の会計実践を考察することにしよう。したがって、ここでは管理会計の発展を主として実践面からとらえている。

(1) 垂直的統合の二つのタイプ

1880年代に始まるアメリカ産業における垂直的統合には、二つのタイプの大量生産者が役割を果たしている⁽⁴⁾。第1のタイプは、新型の連続工程をこなす機械を導入して、生産力を急速に拡大した大量生産者である。その大量生産された商品を販売するために、彼等は一方で卸売業者を利用したが、他方でメーカーと顧客との調整機能も果たしていた。既存の販売業者では、そのような大量生産に対応する能力がなかったからである。

第2のタイプは、アメリカ全土に生鮮食料品を流通させる加工業者、あるいは複雑で高価な新型機械の製造業者のように、それまでの卸売商や小売商などが提供できないような専門的な流通およびマーケティングのサービスを必要とする業者であった。すなわち、前者は専門的な冷蔵技術が必要としたし、後者は使用方法の指導、信用およびアフター・サービスのよう専門的なマーケティング活動が要求されたのである。

とくに、後者の複雑で専門的な機械の製造業者

は、販売後においても部品交換などで顧客とのつながりを維持する必要があった。そのために自前の販売組織を創設するとともに、大量で継続的な原材料を確保するために、大規模な購買組織をもつようになったし、運輸部門も合わせて保持するようになった。このような規模の拡大の結果として、当然に専任の俸給経営者による専門的な管理の必要性を生ぜしめたのである。そして、これらの統合企業はアメリカ経済の立役者となり、規模、複雑さ、多様性という点からも19世紀のピック・ビジネスの代表的存在であった鉄道業を凌駕するようになり、やがて多国籍企業へと発展したのである。このような統合企業が管理会計の発展に重要な役割を果たしたであろうという推測はできるが、それぞれの個々の企業の事例を明らかにすることはできないので、機械工業一般の内容について考察することにしよう。

それは19世紀から20世紀にかけての機械工業は、まさにアメリカ産業資本の発展史にとって重要な意味をもっていたし、またこの時期に原価計算はさまざまな問題を生みだしているからである。本稿における管理会計の発展段階における時代区分からいえば、生成期から成立期へと移る過渡期にあたるが、この時代は管理会計史からみても、もっとも興味のある時期といえよう。

(2) 機械工業の変革——過渡期——

アメリカの機械工業の発達史を語るさいに無視できないものは、政府の国策のもとに育成された銃器工業である。つまり、銃器工業はアメリカの機械工業発展の基礎であり、そこで開発された生産技術が19世紀末にさまざまな分野に普及していったのである。そして、その銃器工場における管理体制の特徴は「内部請負制」と呼ばれるものによって特徴づけられる⁽⁵⁾。

政府から銃器生産を請け負った民間業者は、政府から与えられる前受金によって生産を開始するが、そのさい彼等はある一部の生産工程あるいは部品を、一定の請負い価格で工場内にいる熟練工に任せただけである。これが内部請負制と呼ばれるものであるが、それはつぎのような内容になっていた。

- ・工場主である民間業者は、原材料、作業場所、生産設備および運転資金を熟練工である内部請負人に提供する。
- ・請負人は、自分で労働者を採用し、賃金を決定するとともに、訓練や監督もし、解雇することもできた。
- ・工場主と請負人の間では、あらかじめ完成品の請負金額が決定されているから、請負人の収入はその金額から労働者に支払った賃金の差額である。

このような内部請負制は、請負人である熟練工の地位を高めるとともに、請負人は彼が雇う従業員および生産工程の管理まで行っていた。したがって、「工場主である民間業者の主たる役割は、政府からの前受金で不足する資金の調達、原材料の確保、生産設備の維持、最終工程での組み立てや検査であった」⁶⁵

しかしながら、この制度は生産部面のリスクを請負人が負担するので、工場主は請負金額の決定時点であらかじめ予想する利益を確実に得ることができ、工場主にとっても好都合であった。また、内部請負人からすれば、生産工程での原価引下げに成功するとより多くの分け前を得ることができるので、契約賃金の引下げはもちろん、熟練工としての知識を十分生かして原価低減に努力するインセンティブとなっていたのである。

このような内部請負制度は、工場主および請負人の両者に一定の利点をもたらしていたが、大部分の生産工程を熟練工である請負人に依存していたために、正確な製造原価を把握することが困難であった。また、1870年代の不況になると、生産能力の過剰から請負金額の切下げが行なわれ、請負人はそれを賃金の引下げによって従業員に転嫁したので、工場主・内部請負人・従業員という3者の間に良好な関係を保持することができなくなり、この内部請負制は次第に崩壊してゆくことになるが、それは科学的管理法の普及と密接に関連しているのである。つまり、科学的管理法の出現によって、工場主—内部請負人—従業員というラインに代わる産業資本家による直接管理体制への道が開かれたのであり、それを推進したのは能率技師と呼ばれるティラー・システムの主唱者達で

あった。

この時代における会計実践については、本論文の第2章(2)で述べられているが、そこでは主として製鉄業が対象になっている。機械工業における内部請負制のもとでは、職長帝国と呼ばれるほどに内部請負人の権力は強大であり、かつ原価情報を独占していた⁶⁶。つまり、彼等は万能熟練工であると同時に、日程計画を立て、作業管理をも行っていたので、製造原価に関する情報を知りうる唯一の人間であり、工場主はそのような情報のわく外にいたのである。

しかし、内部請負人が製造原価についての情報を独占しているといっても、原価計算の要素からいえば直接労務費だけである。原材料、作業場所および生産設備などは工場主から与えられたからである。したがって、内部請負制を採用していた機械工業では、原価計算の進展を促す要因はなかったといってもよい。しかしながら、1880年に設立されたアメリカ機械技術者協会が、アメリカにおけるいわゆる科学的管理法運動の始まりだとすれば、それはまさに機械工業であったのである。それは、つぎのような記述からも明らかであろう。

「1850年から1860年代の間、これら金属加工企業に従事していた人々は機械設備とプラント設計の改良に専念していた。1870時代の不況のあとになって、はじめて費用低減が要請され、彼等は組織設計の改良にも注意を向け始めた。作業場や工場の管理の新しい組織的あるいは「科学的」方法を開拓した人々のほとんどは金属加工業に関係した機械技師だった」⁶⁷

(3) 機械工業における原価計算

本論文の第2章でとりあげた19世紀後半の会計実践は、鉄道業、製鉄業および小売業が対象であった。しかし、ここでとりあげる機械工業は原価計算の発展史を語るさいに欠くことのできない産業であるばかりでなく、本稿で採用している便宜的な時代区分——19世紀後半20世紀前半——に完全に相応しない分野でもある。それは、すでに述べたように内部請負制から科学的管理にもとづく資本家による直接的な工場管理システムへの移行は、まさに前世紀末から今世紀初頭にかけて絶え間な

く行なわれていたからである。したがって、ここで述べる機械工業における会計実践、とくに原価計算は、本稿の時代区分とは例外的に離れざるを得ないのである。

(a) 直接材料費

まず直接材料費の算定基礎となる原材料費会計については、第2章(2)においてメトカーフの提案を述べたが、それはつぎのようなものである⁹⁾。原料を出庫するさいにはすべてカードを作成し、それには消費した原料費を賦課するための製造指図書番号と価格が記入された。価格は、それぞれの原料ごとに購入価格が示されている一覧表にもとづいて記入された。また、工場内で製造された一定の組立部品が後工程で使用される場合、それらの部品の見積原価表が関係部門に渡された。原料出庫カードは原料の種類ごとに作成され、ただひとつの記入がなされていた。それは、原価計算係や倉庫係が、後に製造指図書ごとに消費した原料の種類と数量を計算するのに便利なためである。

また、まさに19世紀末にアーノルドは当時の著名な会社で使用されていた原料の在庫管理の手法について述べている¹⁰⁾。それによれば、ある会社では、在庫数量だけでなく金額も示す原料元帳カードを使用していたという。このカードは毎日記入され、残高も計算されていた。そして、原価元帳の記録係は、倉庫係に毎日数量確認の要求書を送り、それに応じて継続記録棚卸(perpetual inventory)を修正した。また、すべての在庫品は、少なくとも60日に1回は照合し、実地棚卸がなされていた。これは、まさに今日の企業で行なわれている管理方法と同じである。

つぎに、原材料の払出価格について述べることにしよう。「アメリカにおいては、19世紀の終りから20世紀の初めにかけて、つぎの問題について論争がすすめられていた。すなわち、それら(使用原料)を作業の原価に加える前に、使用原料原価、保管料、検査料、取扱費、運賃に対する利子を償うために、ある一定の割合を原料原価に加えないければならないか、否かについての問題である¹¹⁾」。

19世紀の終りまでに、原料の払出価格の決定方

法として、(1)仕入原価 (2)仕入原価に運賃やその他の費用を加えたもの (3)平均原価 (4)時 価の四つがすでにあげられていた¹²⁾。つまり、これらの方法は払出価格の決定で考えられうるすべてのものを含んでいる。この払出価格の決定は、ジョーダンとハリスの研究によって完全なものとなったが、それはつぎのような内容になっている¹³⁾。

- (1) もっとも古くからある在庫品の原始価格——受入費用と取扱費用を含む——を使用する方法
- (2) 製材業・鋼鉄業において採用されているような消費時の時価を使用する方法
- (3) 平均原価、すなわち当座平均と月末平均とを使用する方法
- (4) もっとも高い価格の原始価格を使用する方法

以上の記述からみると、この時期にはすでに払出価格の決定方法は、研究しつくされているといってもよい。ここでは含まれていないが、この当時すでに少数の業種で後入先出法が採用されていた。しかし、それは実質的に(1)と同じ方法であるし、(2)も先入先出法と同じものと考えれば、今日において使用されている払出価格の決定方法とほとんど変わらないといってもよい。なお、当時——20世紀初頭——アメリカ財務省は先入先出法の使用を勧告していたという。

(b) 直接労務費

原価要素のなかでも直接労務費の計算は、直接材料費や製造間接費のように複雑ではない。賃金の支払形態あるいは支払方法については、科学的管理法の普及とともに多くの提案はなされたが、それは原価計算とは直接的な関連はない。

原価計算上の観点からすれば、それぞれの部品あるいは製品を生産するために支払われた賃金が、それらの作業工程ごとに時間によって配分されることができれば、基本的な問題は解決されるのである。つまり、今日の作業票が使用された時点で、直接労務費会計は確立されたとみれるのである。したがって、本稿の第1章(3)で述べたWalsham システムにおいて、そのような制度はす

に確立していたとみなされる。それは、直接材料費と直接労務費の合計である「素価 (prime cost)」についての関心が早くからあったからであろう。

しかし、このようなシステムをもっとも明確に示しているものとして、すでに第2章(2)でふれたメトカーフの提案をあげることができる⁽¹⁴⁾。それを要約するならば、つぎのような内容になる。

- ・工場の従業員にはカード帳が与えられ、彼等はある作業から他の作業に移るときにそのカードに記入する。
- ・少なくとも毎日1枚カードに記入し、もっとも細かな時間区分のときには1日4枚のカードに記入する。
- ・そのカードには、従業員の姓名、番号および拇印を示すことになっており、毎日、原価計算係によってすべてのカードが、姓名別および製造指図書番号別に分類される。
- ・また、そのカードとは別に時間帳をもち、それには製造指図書番号、摘要、月日、日数、1日当たり賃金、賃金総額の欄が設けられており、従業員が関係した指図書番号に対応して作業時間が記入されるようになっている。
- ・作業が完成した後、それに関連するすべてのカードが集計され、製造指図書に記入される。

これをみてわかるように、メトカーフの提案するカード・システムは、今日の企業で採用されている作業票に近いものである⁽¹⁵⁾。直接材料費の場合と同じように、直接労務費の研究においてもジョーダンとハリスは、当時としてはもっとも進んだ論議を展開している⁽¹⁶⁾。そこでは、すでに工場の従業員をある部門から他の部門へ貸した場合に必要な手続について述べており、部門別原価計算のシステムが相当に確立していたことをうかがわせるものである。このようにみると、直接労務費会計については、1920年代のほぼ今日と同じような発展を遂げていたといえるが、それはタイム・レコーダーの登場と無関係ではないであろう。

(c) 製造間接費

製造間接費あるいは工場間接費 (factory over head charge) には、どのような費用を含めるべ

きかという議論は、ほとんどされなかったとガーナーは述べている⁽¹⁷⁾。

メトカーフは、すでに掲げた著書において間接費についてつぎの2点から考察している。第1は賃借料、保険料、給料などのような固定費の存在と、第2は雇用した従業員と密接な関係、たとえば正比例関係にある変動費との区分である⁽¹⁸⁾。このような区分をする理由は、80年代の中頃から間接費の配賦問題に関心がよせられてきたからである。しかし、この時期におけるアメリカの原価計算は、イギリスの専門家ガーク・フェルズと比較するといくぶん遅れていたことは否定できない。それは、メトカーフが「工場費」と「事務所費」の区分を明確にしていなかったことからわかる。

しかし、それから10年後になるとアメリカでも機械技術者協会を中心として製造間接費および製造原価に関する論議が盛んになされるようになった。当時のアメリカ企業における製造原価要素は、97年に行なわれたアンケート調査からうかがい知ることができる。それによると、工場原価 (shop cost) はつぎの四つの費用項目からなっていたようである。これらの項目は、アンケートの対象となったおよそ40社の製造会社で一致してみられたものである⁽¹⁹⁾。

- (1) 生産者の労務費 (producer's labor)
- (2) 材料費 (cost of material)
- (3) 設備費 (plant charge)
- (4) 間接費 (burden)

(1)は今日の直接労務費であり、(2)は運搬費と作業屑を含めたものである。(3)は減価償却費、機械の維持費および動力費などを含めた1時間当りの費用で示されている。(4)は労務費と材料費、設備費に含まれない工場経費とみなされるが、当時は事務費も間接費の一部として加算されていたようである。ここで間接費をバーデン (burden) とすでに呼んでいることは興味深い。販売費および管理費を製造原価と区分すべきであるという主張や慣習が支配的になるのは、今世紀の初頭までまたなければならなかった。間接費の配賦方法で著名なハミルトン・チャーチ (A. Hamilton Church) が、そのような区分を主張したのも1910年であり、またこの当時ではもっとも明確な原価の定義を行なったロウ (H. M. Rowe) の著書も同じ年に

出版されている⁽²⁰⁾。

ロウの著書では overhead expenses と burden の区別がなされている。前者は企業の管理部門で発生した費用であるが、それはいわゆる本社費ではなくて工場管理部門で発生したものである。彼はこの費用は直接に工場経費に賦課することが望ましいと述べているが、一般費あるいは管理費勘定に賦課されている場合もあることを示唆している。それに対して後者は工場経費と同じ意味で使用されているが、間接労務費や消耗品費など工場経営に必要なすべての費用をさしている。もちろん、今日ではこれにの二つの費用はすべて製造間接費であり、overhead expenses と burden の区別もない。

また、実際に現金支出を伴わないが、原価に含めるべきであるとして今日考えられている付加原価(imputed costs)も、原価計算発展史のうえでは忘れることのできない項目である。これは機会原価の1種と考えることができるが、その代表的なものは付加利子と付加賃借料(imputed interest and imputed rent)である。この問題は当初経済学者によってとりあげられ、利子が企業家費用と考えられ、利益と区分されたのは1880年代であって、それ以前にはあまり重要なものではなかった。その後、投下資本利子を製造原価の1要素とする主張は支配的となり、今世紀のアメリカでは一般的となった⁽²¹⁾。

原価計算の発展史のなかで、製造間接費を製品にどのよう配賦するかという問題ほど重要で、かつ論議の多かったものはないであろう。製品の原価計算をする場合、製品の生産と直接に関連づけることができない間接費の配賦が製造原価の正確度にもっとも大きな影響を与えるのであるから、それは当然のことである。

アメリカにおいて1880年代にこの問題に取り組んだ最初の専門家としてメトカーフをあげることができる。彼は間接費を表わす雑費(miscellaneous costs)を一定の割合で(製品)原価に加えることを主張し、その方法としてつぎの四つをあげている⁽²²⁾。

- (1) それぞれのケース・バイ・ケースによって決定される賦課方法
- (2) その仕事に要した総原価によって賦課する

方法

(3) 賃金支払額によって賦課する方法、また場合によっては賃金支払額に原料費を加えたものをベースにする

(4) その仕事に要した時間によって賦課する方法

彼はこのなかでも特に最後の時間による配賦方法を主張していたが、それは間接費が時間と関連があると考えられていたからである。当時は、素価が配賦基準として用いられるのが一般的であったので、このような作業時間をベースとする方法は、現在の直接作業時間にもとづく配賦方法の先達となったといえるだろう。

同じ頃、イギリスのガーク・フェルズ(Emile Gareke & J. M. Fells)は、間接費を製品に配賦することはしないで素価のみで算定しようとしていた。しかし、これは簡単であるという理由からであり、正確な原価計算を行なうためには原料費や労務費と同じように間接費を配賦すべきであると考えていた。その内容はメトカーフのそれと同じである⁽²³⁾。

製造間接費会計におけるもうひとつの問題は予定配賦である。原材料費と労務費は製品の完成時点で、あるいはそれからあまり時間が経過しない時点で測定することができるので歴史的基準によって計算することができる。このことが、19世紀頃のアメリカで素価計算制度が採用されていた理由である。それに対して、製造間接費の測定はこれらの二つの要素よりもかなり遅れて——一般には年度計算によって——行われることになるので、間接費を製造原価のなかに含めようとするなら予定配賦の問題が生じることになる。

製造間接費の予定配賦は今日の原価計算では一般的であるが、これも19世紀末の産物であるといえる。メトカーフは、前年度に発生した間接費総額を、その年度の総作業時間数で割って配賦率を求め、それによって当該年度の間接費配賦を行なうことができると述べている⁽²⁴⁾。

この製造間接費の配賦と関連して、工場の部門化という問題が原価計算では重要なテーマとなる。つまり、部門別原価計算のことであるが、これもこの頃に注目を浴びた問題のひとつである。「配賦(distribution)」という用語は、工場のそれぞ

れの部門に製造間接費を配分することにほかならないのであるから、工場の部門化と密接に関連している。この問題に対してもメトカーフは鑄造工場の例を用いて、つぎのように説明している⁽²⁵⁾。

鑄造工場は少なくとも五つの部門——鑄型、鑄造、溶解、装置、その他区分ができない部門——をもたなければならないが、原価要素はそれぞれの部門に対して、サービスの提供や作業量によって配賦し、それにその部門で発生する個別費を加え、これらの合計額を前年度の直接作業量で割って配賦率を決定することを述べている。これはまさに今日の部門別原価計算、つまり補助部門費あるいは共通部門費の製造部門への配賦計算そのものであり、前年度の直接作業量（時間）を使用する点だけが異なっているにすぎない——今日では通常、予定作業時間を用いるので——。

以上の記述からもわかるように、アメリカにおける原価計算は19世紀末までにはほとんど今日のそれと同じような内容をもっていた。とくに、この時代ではアメリカでは1885年に刊行されたメトカーフの「製造原価 (cost of Manufactures)」, イギリスでは1887年に発行されたがーク・フェルズの「工場会計 (Factory Accounts)」がもっとも代表的な著作であるが、彼等は単なる理論的記述ではなく、実務界における著者の経験にもとづいたものである。

しかしながら、この当時は原価計算は、まだ会社の財務記録あるいは商業帳簿とは結びついていなかった。つまり、今日の製造業における内部記録としての工業簿記と、外部記録としての商業簿記とが勘定機構によって結合されていなかったのである。メトカーフはそれを試みたが完全に説明することはできなかったし、がーク・フェルズも今日用いられている製造勘定——あるいは仕掛品勘定——を用いて内部取引と外部取引を結びつける方法を示しているが、それが当時のイギリスではあまり普及していなかった⁽²⁶⁾。

(d) A. ハミルトン・チャーチ (A. Hamilton Church) の補充率法

機械工業における原価計算、とくに製造間接費の配賦問題を論じるさいに忘れてはならないもの

として、チャーチの補充率法 (Supplementary rate method) がある⁽²⁷⁾。これはそれまでも論じられていた機械時間法を発展させたものであるが、それ以外でも工場経費についての正しい把握方法などで新しい考えを示している。さらに、原価計算のテキストで述べられている原価部門の設定方法の原則である「生産中心点 (production center)」という用語も、この当時に彼が提唱したものである。以下において、その重要な点について簡単に述べることにしよう。

まず、彼によるとほとんどの工場経費は土地、建物、動力などのように6個あるいは7個の要素に集約できるとしている。しかし、これらの要素に区分できない少額の工場経費も存在する。つぎに、工場を彼のいう「生産中心点」によっていくつか区分する。ここでいう生産中心点とは、一連の機械でも、作業でもよい。つまり、これは今日でも使用されている機械中心点、作業中心点という用語の内容と同じである。

このようにして区分された工場内の生産単位——生産中心点——に、これらの工場経費を床面積、従業員数、設備価額などを基準にして分割する。そして、それらの生産単位で使用された機械時間あるいは作業時間にもとづいて単位時間当たりの配賦率を求め、それによって作業あるいは製品に賦課するという方法である。これは、今日の原価計算で行なわれている方法そのものであるが、チャーチの特徴はそのさい正常作業時間の使用を強調していることである。

したがって、もしある生産単位に属する機械に不働時間が発生するならば、工場経費の一部分は吸収されないことになる。そこで、彼はその差額を「補充率」によって処理することを提案したのである。すなわち、この不働設備によって発生した経費と要素に区分されない工場経費の一部分は、直接作業時間で、とくに前者は補充率で配賦することを主張したのである。それゆえに、彼の主張する配賦率は正常配賦率と補充率の二つからなっており、当初は前者によって行ない、月末に後者によってすでに述べた2種類の工場経費を再配賦するのである。

それでは、なにゆえにこのような二つの配賦率を使用するのであろうか。彼によれば、正常配賦

率を使用する長所はつぎの2点である。第1の利点は、経営者は同じような製品が異なった時点で生産されたとき、正常配賦率で計算されていれば、その原価を比較することができる。第2は補充率によって配賦した額、あるいはそれと正常配賦率との比率は、設備の効率的な利用を示すパラメーターを与えることになる。

このようなチャーチの配賦方法は、当時もっともすぐれた方法として実務界に受け入れられたが、発表からおよそ10年後にはかなり批判を受けることになる⁽²⁾。しかし、間接費の配賦方法についての論議に大きな試金石を投じた貢献は大きいといわざるをえない。

一般に管理会計の先進国はアメリカであるが、原価計算のそれはイギリスであるといわれる。その理由として、原価計算の発展を促した産業革命がイギリスから発生したことがあげられる。それに対して、管理会計は大企業の出現と密接に関連しているのです。そのような企業の出現をどの国よりも早くみたアメリカで発展したというのである。これがすべての理由ではないにしても、ひとつの大きな要因になっていることは、この時代の両国の原価計算の発展段階を比較すればわかる。たしかに、メトカーフの「製造原価 (cost of Manufactures)」は、その出版された1885年当時ではすぐれたものであるが、それから2年後に出版されたガーク・フェルズの「工場会計 (Factory Accounts)」はそれを上回っていることは確かである。とくに、ガーク・フェルズは完全ではないにしても、工場会計と一般元帳の結合が示唆されているのである。

ただこれまで述べてきたことからわかるように、19世紀後半のアメリカの原価計算の発展状況は、今日のような工業会計と財務会計との結合を除外すれば、基本的なわく組は確立しているといえる。もちろん、現在のような原価計算の体系はもっていないが、それは企業の生産スタイルが単純で、かつ小規模であったためである。したがって、原価計算がさらに発展するためには、もう少しの時間が必要だったのである。

(1) 本稿の執筆中にアメリカ管理会計史についてのがすぐれた下記の研究が出版された。そこでは会

計手法との関連で、アメリカ管理会計史の発展段階をつぎのように区分している。まず萌芽期を1880年頃までとし、この時期は配当利益の計算を主要な目的とし、簿記システムに間に合っていたとする。そして、1880年から1920年頃までを生成期とし、垂直統合企業において全社的な管理単位計算——会計システム——が行われていた時代であるとしている。

さらに、1920年から1950年頃までを成立期とし、予算システムが普及し、未来計算が行なわれるようになった時代であるとしている。そして最後に、現在までの時期を発展期と位置づけ、事業部制組織の採用にともなって、予算システムのもとで投資単位ごとの利益計算が行なわれるようになった時期としている。このような時代区分は、これまでの本稿の考察からすれば、管理会計についての認識という点で大きな差異がある。とくに、ここでは管理会計のひとつの手法にすぎない予算あるいは予算管理システムに重点をおいているようである。

Cf. 上總康行著「アメリカ管理会計史 (上) 萌芽期——生成期」同文館 (1989年) 19—20頁。

(2) 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), 11—13頁。

(3) Cf. 廣本敏郎「米國生成期管理会計論の成立と展開」会計 (1983年4月号) ここでは、1920年代にシカゴ大学を皮切りとして多くの大学に管理会計講座が新設されたことも成立期の規定要因とされている。

(4) Arfred 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——(下)」東洋経済新報社 (1979年), 502—503頁。

(5) ここでの記述はつぎの文献に依存している。角野信夫著「アメリカ企業・経営学説史」文眞堂 (1987年) 第3章。

H. Thomas Johnson & Robert S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press (1987年), Chap. 3.

- (6) 角野信夫著, 上掲書, 61頁.
- (7) Cf. 上總康行著, 上掲書, 第5章. なお, ここでいう職長帝国とは内部請負人と会社職長と呼ばれる人々のグループをさしているが, これはウィンチェスター銃器社 (Winchester Repeating Arms Company) の事例である. 会社職長とは, 検査と組立部門, 保安係, 動力工場, 鍛造, 木型室などの責任をもっており, 請負人と同じように仕事を割り当てられていた (同書, 202頁).
- (8) Arfred 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 Press, 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), 74頁.
- (9) 第2章(2)ではチャンドラーの著書から引用したが, ここでは会計学者であるガーナーの著書を参考としている. いずれもつぎに掲げる著書にもとづいているが, 若干ニュアンスが異なっている. Henry Metcalfe, *Cost of Manufactures*, John Wiley and Sons (1885).
Cf. 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年), 142—144頁.
- (10) アーノルドの著書はつぎに掲げるものであるが, ここではガーナーの記述にもとづいている. H. L. Arnold, *The Complete Cost-Keeper*, The Engineering Magazine Press (1899). ———, *The Factory Manager and Accountant*, The Engineering Magazine Press (1903). Cf. S. Paul Garner (1954), 上掲邦訳, 148頁.
- (11) S. Paul Garner, 上掲邦訳, 157頁.
- (12) S. Paul Garner, 上掲邦訳, 159頁. なお, この頃にイギリスでは先入先出法が考察され始めたとも述べられている.
- (13) S. Paul Gerner, 上掲邦訳, 164頁. なお, 彼等の原著はつぎのものである. J. P. Jordan and G. L. Harris, *Cost Accounting*, The Ronald Press Company (1920).
- (14) Cf. S. Paul Garner, 上掲邦訳, 174—175頁. ここでの原著は, すでに掲げた Henry Metcalfe (1885年) である.
- (15) 第2章(2)の注(9)で述べられたように, これはメトカーフの提案であって, このシステムがどの程度広く使用されていたかは明らかでない. しかしながら, この時期にタイム・レコーダーの使用が開始され, チャンドラーのいうように「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」(Alfred D. Chandler, Jr., 邦訳, 472頁) という背景から考えると, この提案は, 早晚, 企業に採用されたと考えられる.
- (16) すでに掲げた1920年に出版された著書であるが, ガーナーは「これは, ひじょうに完全であって, それ以上望むことはほとんどできないようなものである」と述べている. Cf. S. Paul Garner, 上掲邦訳, 187—188頁.
- (17) Cf. S. Paul Garner, 上掲邦訳, 193頁.
彼が著書において, 第2章を「イギリス, フランス, アメリカを中心とする1885年までの原価計算の発展」として, その後の時代と区分している理由は, メトカーフの著書「*Cost of manufactures*」が1885年に, そして工業会計の名著といわれるガーク (Emile Garke) とフェルズ (J. M. Fells) の「*Factory Accounts*」が1887年に出版されたことと関連していると思われる. つまり, これらの著書は, それまでの原価計算の実践および文献と比較すると, かなり進んでいると認められるからである.
- (18) Cf. S. Paul Garnr, 上掲邦訳, 194頁. このような固定的間接費と変動的間接費の区分は, ガーナーによれば1862年の経済学者 Nassau Senior の研究にまで溯ることができるという (上掲邦訳, 224頁参照).
- (19) Cf. S. Paul Garner, 上掲邦訳, 201頁.
- (20) Cf. S. Paul Garner, 上掲邦訳, 215—218頁.
- (21) Cf. S. Paul Garner, 上掲邦訳, 234頁以下.
- (22) Cf. S. Paul Garner, 上掲邦訳, 294—295頁.
- (23) Cf. S. Paul Garner, 上掲邦訳, 295—296頁.
- (24) Cf. S. Paul Garner, 上掲邦訳, 340頁.
- (25) Cf. S. Paul Garner, 上掲邦訳, 410頁.
- (26) Cf. S. Paul Garner, 上掲邦訳, 427—431頁.
- (27) A. ハミルトン・チャーチは当初イギリスで仕

事をしていたが、1900年頃にアメリカに移住している。彼の一連の論文は1901年に公刊されたが、それらはもちろんそれ以前の実験にもとづいていることはいうまでもない。しかも彼の論文は機械工業に関連しているので、本稿ではここで述べることにしたいと思う。ここでの記述は、S. Paul Garner, 上邦訳の第5章に依拠している。本稿はアメリカにおける管理会計の発展を扱っているが、この頃になるとハミルトン・チャーチに代表されるように、ヨーロッパ——とくにイギリスであるが——とアメリカの交流が盛んになってきたので両者の厳密な区分ができなくなりつつある。

- (28) このような彼の補充率はつぎのような欠点をもっていた。第1は、補充率によって配賦差額を追加配賦することは多大な時間を要すること、そして第2の欠点は、チャーチの主張するように補充率は設備の有効利用のパロメーターにならないことである。それは機械を完全操業しても費用が増加すれば、補充率は上昇するからである。詳細についてはつぎの文献を参照のこと。Cf. 岡本清著「米国家標準原価計算発達史」白桃書房（1969年）、38—48頁。

4. 管理関係の成立——20世紀初頭——

本稿は今世紀初頭——1930年代まで——を管理会計の成立期と規定しているが、すでに述べた前世紀末の機械工業における原価計算の発展史からもわかるように、前世紀と今世紀を明確に区分することは不可能である。チャンドラーがアメリカ企業の発展段階を区分するとき、1840年代から第1次世界大戦までをひとつの区分にしたのも、この時代における企業発展の連続性が理由であったと思われる。

それは管理会計の中心的分野である原価計算の発展史の場合にも妥当するし、その意味では1880年代から1920年頃までをアメリカ管理会計のひとつの発展段階として区分するのが好都合かもしれない¹¹⁾。しかしながら、最初に述べたように本稿は管理会計史についてながし私の私見を導くための本格的な会計史を展開するような目的を持っていないので、ここでの三つの区分はあくまでも便宜的なものであることを断っておかなければな

らない。

本稿のこれまでの二つの時期——萌芽期と生成期——における会計史の記述とは異なって、この成立期ではあまり個々の文献あるいは事実を詳細に示す必要はないであろう。その理由は、今世紀に入ると原価計算あるいは管理会計に関する著述が非常に増大しているし、それらの内容もかなり紹介されているからである。それに加えて、今世紀初頭の管理会計手法は、その内容についての理解もおおむね一致しているように思われるからである。

さて、前世紀末の原価計算を中心とする管理会計の発展段階と比較して——明確な時代区分はできないのであるが——、今世紀初頭の管理会計はどのように特徴づけることができるであろうか。これについてはあまりにも広範囲な問題を含んでいるので、誰もが納得するような見解を示すことは困難であるが、ここでは一応つぎの二つの領域に区分して述べてみたい。第1は原価計算手法を中心とする領域での発展であり、第2はそれ以外の管理会計手法の成立である。

(1) 原価計算手法の発展

前章で述べた19世紀末における機械工業の原価計算の発展状況は、主としてS. Paul Garnerの著書を中心として述べられているので、その当時の原価計算研究家の著述が上台となっている。もちろん、当時の著者達は企業において実際の原価計算に携わっており、単なる机上の論理を展開したわけではない。しかし、それらの著述に展開されている原価計算の内容は、その著者が関連した企業のなかで実施されていたことは十分予想されるが、それ以外の企業でも使用されていたり、あるいは普及していったと考えることはできない。また、その著書のなかで提唱されている手法は、それまでの著者の経験から生まれたものであったとはいえ、まだそれを実践していなかったものであるかもしれない。

このように会計史を展開するさい、文献上にあらわれている会計手法と、それが現実の企業で使用されていたかどうかをめぐる問題はいつも議論になる。しかし、管理会計についていえば、比較

的企業で採用されている事例として紹介されることが多いので、この問題はかなり明確化される。それでもなお、一般的には著述に示されている会計手法が一般化する——多くの企業で採用される——のは、出版されてから一定の年数が経過した後であると考えるのが普通と思われる。

このように考えると19世紀末頃に公刊された著者の内容は、まさに今世紀初頭になって企業のなかに浸透していったと考えられる⁽²⁾。しかし、これはあくまで推測であって検証できるような性格のものではないが、多くの文献で一般にあげられている今世紀初頭の原価計算手法の発展内容としては次のようなものがあげられる。

(a)工業会計と一般勘定との結合

1880年代に公刊された原価計算の二つの名著、メトカーフの「製造原価 (Cost of Manufactures)」とガーク・フェルズの「工場会計 (Factory Accounts)」は、前世紀末におけるアメリカ、イギリスの代表的なものである。これらの当時における原価計算の先駆的な文献では、工場勘定と商業帳簿——工業会計と一般元帳——を結合させる試みがなされていた。たとえば、メトカーフは間接費を除いた直接材料費 (原料費) と労務費について現金勘定と一致させようと試みている。後者は毎月一致させることが可能であったが、前者については、原料の使用と支払の時期が異なっていること、支払われた原料の一部が在庫として残ることなどから不可能であり、間接費についても同様であった⁽³⁾。

ガーク・フェルズは、メトカーフよりもさらに進んで仕掛品勘定を用いて、つぎのような方法で商業元帳との結合を提唱している⁽⁴⁾。

- (1) 原料勘定から消費した原料費分を仕掛品勘定へ振り替える。
- (2) 同じように支払賃金勘定からも (投入された) 労務費を仕掛品勘定へ振り替える。
- (3) 間接費も同じように振り替える。
- (4) 製品が完成したら、仕掛品勘定から製品在庫勘定へ振り替える。

これは今日の原価計算の勘定フローとほとんど同じであるが、一般元帳との結合はなされていなかった。つまり、工場の内部取引に対して複式簿記を導入しているのが特徴なのである。しかし、これは一般元帳との結合を促進する土台となっていることは間違いないであろう。「したがって、19世紀の終りごろ、もっとも一般的な定説は、原価記録と一般記録との整合を主張しなかった。専門家たちの間には少数の反対者もあったが、彼らの見解はあまり重要でなかった。製造会社の間、およびこの問題にかんする執筆者たちの間の多数意見は、原価計算は原価計算として、それと財務記録維持とを区別しておかなければならないということであった。しかし、いく人かの専門家は両記録を一致させる必要を認めていた。それでも、それをおこなうための彼の方法は全体として、粗末であり一般に不満足なものであった」⁽⁵⁾

このように、19世紀末には工場勘定と商業帳簿を結合させようとする萌芽はみられたが、今日のような形式では行なわれていなかった⁽⁶⁾。それはアメリカの専門家達の間でも、工場会計と一般会計を結合すべきかどうかについて意見の一致がなされていなかったことも理由になっている。しかし、ガーク・フェルズが提唱したような内部取引への複式簿記の導入は、今世紀の最初の10年間でアメリカ企業に採用されていった。

今日のような工業会計と一般元帳との結合がアメリカの専門家達によって採用されるようになったのは、第1次世界大戦——1914年——の始まる頃であり、それは数年の間に完全なものとなり、ガーナーをして原価計算は1920年代の初め頃から重要な発展はほとんどなくなったといわしめている⁽⁷⁾。

このような二つの帳簿の結合は、工場帳簿で決定された原価が総勘定元帳によって検証されることを意味するがゆえに、原価計算の発展史を語るうえで重要なのである。そして、これがアメリカ企業に普及していったのが今世紀の初頭なのである。

(b)標準原価計算の誕生と普及

今世紀初頭における原価計算の領域での発展の

第2は、標準原価計算の誕生である。標準原価計算が、テイラー（F. W. Taylor）の科学的管理法と密接に関連していることはいうまでもない⁹¹。テイラー・システムとも呼ばれる科学的管理法が、19世紀末から20世紀初頭にかけて提唱・普及したのは、その当時のアメリカの社会的、経済的背景があったのはいうまでもない。

今世紀初頭のアメリカは、イギリス、フランスなどのヨーロッパ諸国と比較すれば明らかに後進国であった。しかし、ヨーロッパ諸国から移住したアメリカ人は進取の気質に富み、農業国から工業国への脱皮を計っていた。そのためには、産業における無駄を省き、能率を向上させることが急務であった。そして、19世紀末頃のアメリカは長い不況のなかにあり、競争に勝つためには原価の切下げが不可欠であり、そのために労働者の賃率の切下げが頻繁に行なわれ、その結果、組織的怠業などによる労使間の紛争が問題となっていた。このような状況のなかで、テーラーはミッドベール・スチール工場での経験から低労務費と高賃金を可能にさせるような方法を提唱したのであるが、その基本的な原則はつぎのようなものである⁹²。

- (1) 毎日の高い課業
- (2) 標準的な作業条件
- (3) 成功に対する高い報酬
- (4) 失敗した場合の損失

このようなテーラー・システムはさまざまな紆余曲折はあったが、今世紀初頭のアメリカ企業のなかに浸透していった。そして、このような科学的管理法を推進するために生まれたものが、ライン&スタッフ組織であったし、それはまた標準原価計算の誕生をもたらしたのである。

標準原価計算は、いうまでもなく歴史的原価計算あるいは実際原価計算に対立するものである。実際原価計算は、製品が完成してから計算が可能となる。というのは、20世紀以前には間接費の予定配賦という方法は普及していなかったからである。それに対して、標準原価計算は事前に計算されるものである。

歴史的原価計算のもうひとつの問題点は、作業能率および操業度などの変化により、同じ製品を生産してもさまざまな原価が計算されることである。したがって、どれが真の原価であるか

を判定できないので販売価格の設定に利用しにくい点がある。それに対して、標準原価は一定の条件のもとで発生するであろう原価を科学的に——動作研究、時間研究によって——決定される。

しかし、標準原価計算のもっとも大きな利点は原価管理の用具として役立つことにある。すなわち、それぞれの作業の標準化がなされれば、当然にそれに対して標準原価が設定され、それらの積み重ねによって製品の標準原価が設定されることになる。このような標準原価と実際原価を比較すれば、どのような原価要素で、どのような材料費目あるいは工程で差異が生じたかが明らかになる。そして、このような差異を分析すれば、どこに非能率があるかを知ることができるので、コスト・ダウンを目的とする原価管理に有効な資料を提供することになる。標準原価計算の当初の意義は、まさにこの原価管理に役立つことにあり、これは会計・原価計算担当者よりもインダストリアル・エンジニアによってすすめられたのである。

周知のように、テーラーの科学的管理法を積極的に推進したのは能率技師と呼ばれる人々である。そのなかでもエマースン（H. Emerson）は標準原価計算の先駆者として有名であるが、彼の功績は、標準原価計算と実際原価計算との結合を強調したことである。標準原価を科学的に——単なる見積りではなくて——設定するためには、動作研究や時間研究はもちろん、IE的な思考が重要である。したがって、これらの作業は原価計算（会計）担当者よりもインダストリアル・エンジニアである能率技師が行なうのが望ましい。そして、彼等はそのような仕事を担当することによって、それまでにはなかってスタッフ職能をつくりだしたのである。

しかしながら、能率技師は標準原価の設定を行なうが、会計担当者が計算する実際原価とは無関係になりがちである。両者はいずれもその目的が異なることからである。前者は原価管理に関心があるし、後者は価格計算および損益計算に主眼をおいているからである。このような状況のなかでエマースンは、有効な原価管理を遂行するためには、実際原価計算と標準原価計算を結合しなければならないことを説いたのである。

一般に、会計担当者が価格計算および損益計算

のために設定した標準原価は見積原価と呼ばれるが、それらは次第に融合され、区別できないようになってゆくのである¹³⁰⁾。このように、標準原価計算の誕生は原価計算の発展史のなかでも画期的なことであるといえる。それは、現在でも標準原価計算を採用している企業が支配的であるという事実から明らかであろう¹³¹⁾。

(c)原価差異分析の発展——固定予算から変動予算へ——

標準原価計算は原価管理に有効であることはすでに述べたが、それは原価差異分析を通じて行なわれることになる。したがって、標準原価計算の台頭は原価差異分析と必然的に結びついているが、製造間接費の差異分析は直接材料費や直接労務費とは違って複雑であるために、その発展は1920年以降までまたなければならなかった。

製造間接費の差異分析の発展は、固定予算から変動予算への移行であるといえる。したがって、その基本となるものは原価を固定費と変動費とに分解することであるが、このような考えは、すでに今世紀の初めにヘンリー・ヘス (Henry Hess) によって提案されていることはソロモンズ (David Solomons) の指摘もあって広く知られている。しかし、彼の考えはあまり注目をあびることはなく、第1次大戦前には固定予算によって製造間接費を管理していた企業が大多数であった¹³²⁾。

第1次大戦後、ハリソン (G. C. Harrison)、ウィリアムズ (J. H. Williams)、ヒルガート (J. R. Hilgert)、メイナード (H. W. Maynard) などによって変動予算の手法が確立されるようになった。しかし、1910年代から30年代までは、損益分岐点分析の手法の発展時期でもあったので、標準原価計算の製造間接費の差異分析と変動予算の生成とは必ずしも密接に結びついていたわけではなかった。

標準原価計算の差異分析はいつ頃に現在のような形式をもつに至ったのであろうか。一般には20年代に変動予算の手法が導入され、それが標準原価計算のなかに組み込まれた代表的な文献としてジョーダン・ハリス (J. P. Jordan & G. L. Harris) の著書があげられることが多い¹³³⁾。

ここでは直接労務費は標準時間と標準賃率が設定されており、実績との差異によって賃率差異と時間差異に分析されていた。また、直接材料費差異も価格差異と数量差異に分解されていた。製造間接費についても、変動予算によって予算差異と操業度差異に分析している。ただ、ここでは操業度は標準直接労務費によって測定されており、直接作業時間は使用されていない。そのために、実際生産量に対応する標準作業時間と実際作業時間との差で示される能率差異は計算されていない。しかし、このような差異分析は今日のものとほとんど同じであり、能率差異も30年代には一般的となっている。

(d)直接原価計算の誕生

すでに述べたように、今世紀の初頭においては原価計算の発展とは別に、損益分岐点分析に関する展開があった。これは、もちろん原価の固定費と変動費との区分を基礎としているが、これはまた直接原価計算の誕生にもつながっている。すなわち、直接原価計算はCVP分析の発展した形態にはかならない¹³⁴⁾。直接原価計算は1930年代に誕生したが、その背景にはさまざまな要因が考えられる。

第1は、それまで発展してきた全部原価計算における間接費の配賦問題にある。これは二つの問題に区分される。第1は間接費の配賦方法の困難性にある。すでにみえてきたように原価計算の発展史はまさに間接費の配賦と関連している。それは今世紀に入って原価計算と一般元帳が結合されるようになり、さらに原価計算の目的として財務諸表の作成——つまり、棚卸資産の評価のために資料を提供する——が重要になってくると、素価に加えて発生した製造間接費をいかにして製品に配賦するかという問題が中心となった。しかし、固定費の要素の強い間接費を直接作業時間や機械時間で配賦することには疑問が生じていたことも考えられる。

第2は固定費の問題がある。すべての固定的製造原価を製品原価に含めた全部原価計算への見直しがある。ハリス (J. N. Harris) の論文は¹³⁵⁾直接原価計算の最初のものといわれるが、それから

もわかるように、全部原価計算による利益計算はしばしば経営者に適切な資料をもたらさない。むしろ、ハリスの提唱するように、固定的製造間接費を期間費用とする直接原価計算のほうが売上高の増減に応じて期間利益が変化するために、経営者が判断するのに適切であると考えられたのである。

もちろん、固定費を期間費用とするがゆえに間接費の配賦問題が生じていないことになり、その内容に恣意性を感じていた経営者からも歓迎されたことは否定できない。また、直接原価計算で用いられる「貢献利益 (contribution margin)」という概念も、当時においては新しい用語としての印象を与えたと思われる。

直接原価計算が誕生し、それが経営者に受け入れられ、普及していったのは当時のアメリカの経済的状況にも要因があったと思われる。周知のように、アメリカは20年代の後半から不況の時期であった。したがって、全部原価で算定して販売価格を決定すれば、売上高は減少して操業度は低下する。それは結果として全部原価の上昇となり、悪循環を生むことになる。このような状況のもとで、変動費のみで製造原価を計算し、それを販売価格の下限として操業度を上昇させるような政策がとられたとしても不思議ではない。

このように、直接原価計算は30年代に誕生したが、40年代および50年代に広く採用されるに至ったのである。それが短期の間に普及したのは、このような生成の背景と結びついているのである。

- (1) Cf. 上總康行著「アメリカ管理会計史(上)萌芽期—生成期」同文館(1989年), 19—20頁。
- (2) これはあくまでも推測であるが、現実の企業でどの程度に普及していたかを実証することは不可能である。実践されていたかどうかの検証はひとつの実践例をあげれば十分であるが、それが「どの程度に普及していたか」を示すことはむづかしいからである。
- (3) Cf. S. Paul Garner, 上掲邦訳, 428—429頁。
- (4) Cf. S. Paul Garner, 上掲邦訳, 430頁。
- (5) S. Paul Garner, 上掲邦訳, 437頁。
- (6) しかし、19世紀末に原価計算と一般会計との結合を果たしている会社があったと述べる著者も

いる。Cf. 上總康行著, 上掲書, 225—238頁。

ここでは、その例としてストルザース・ウェルズ商会 (Struthers, Wells & Company) の原価計算システムを紹介している。これは、当時のアメリカの製造会社15社で使用されていた原価計算の事例を集めたアーノルド (H. L. Arnold) の「完全なる原価会計士 (The Complete Cost-Keeper)」や「工場経営者と会計士 (The Factory Manager and Accountant)」に掲載されているものである。

ガーナーもアーノルド (編) のこの著書を引用し、「アーノルドによると、二、三の会社は工場勘定のいくつかを商業帳簿に設けようとした。しかし、この考えは、彼の意見によると、真の必要には役立たなかった」(S. Paul Garner, 上掲訳書, 437頁) と述べている。

それでは、ガーナーはなぜこの会社を工場会計と一般勘定との結合を行なった例として認めなかったのだろうか。その理由としては、つぎの二つのことが考えられる。第1はアーノルドがこの会社のシステムを評価していなかったこと。アーノルドは製造部門と販売部門との会計的結合には批判的であった。第2の理由は、ガーナーがこの会社の原価計算システムをあまり評価しなかったことがあげられる。この会社では、仕掛品あるいは製造勘定は設定されておらず、それに相当する勘定は材料費の場合——たとえば、機械工場仕入勘定と機械工場保守費——と労務費の場合——機械工場生産的労務費勘定と機械工場非生産的労務非勘定——と異なっており、そのうえ間接費については明確に示されていない。さらに、製造間接費と一般管理販売費との区分もなされていない。これらは当時の原価計算の文献からすればかなり遅れており、ガーナーは原価計算システムとは認めなかったと思われる。この会社の会計システムは工場ごとの部門別損益計算のそれとしてはかなりのものであるが……。

- (7) S. Paul Garner, 上掲訳書, 447頁, 452頁。
- (8) アメリカにおける標準原価計算の歴史的発展と特徴を述べたものとしては、つぎの二つの文献をあげることができる。しかし、この領域には多くのすぐれた論文と著書がある。
 - ・松本雅男著「標準原価計算論——その本質と発

展」国元書房（1961年）。

・岡本清著「米国標準原価計算発達史」白桃書房（1969年）。

(9) F. W. Taylor, Shop Management, New York : Herper and brothers Publishers (1919年), p. 30.

(10) これについては、つぎのような見解がある。「(会計や原価計算の専門家によって考案された標準原価計算における) 標準ということばの内容は、原価管理の達成目標としての標準ではなく、製品原価計算のための標準という意味であって、同じことばが異なる意味で使用されている点に注意しなければならない」(括弧内は筆者) 岡本清, 上掲書, 38頁。

(11) これまでしばしば引用してきた原価計算発展史の大家であるガーナーが、この標準原価計算の誕生を明示的に評価していないのは不思議である。もちろん、断片的に標準原価計算に関する記述——とくに原料費会計について多い——はみられるが、この手法を原価計算発展史のなかであまり強調していないように思われる。それは、彼の著書は原価計算の発展を要素別にとらえており、製品価格の計算および原価管理という視点からはずれていることによるものであろう。

(12) 変動予算の生成について述べたわが国の文献はかなり多いが、ここではつぎの二つのものに依拠している。

岡本清著, 上掲書, 小林健吾著「予算管理発達史」創成社（1987年）

(13) J. P. Jordan & G. L. Harris, Cost Accounting Principles and Practice (second ed.), The Ronald Press Company (1925).

ジョーダン・ハリスの著書を、その当時の標準原価計算の——差異分析も含めた——もっとも代表的なものとして評価している点では、岡本も小林も同じようである。Cf. 岡本清著, 上掲書, 112—117頁. 小林健吾著, 上掲書, 334頁。

(14) 「直接原価計算は損益分岐点分析の考え方を原価計算に適用したものであり、直接原価計算の生成の基礎は損益分岐点分析であると言ったような、直結した展開で考えることはなお検討すべき余地を残している」というような見解もある。Cf. 小林健吾著「直接原価計算」同文館（1976年）, 14頁。

(15) J. N. Harris, "What Did We Earn Last Month?" NACA Bulletin, vol. 17, No 10, Jan. 15 (1936).

(本稿は平成元年度法政大学特別研究助成金によるものである)