

タイトル	工業会計・原価計算・管理会計の生成と発展
著者	鈴木，一道；Suzuki，Kazumichi
引用	北海学園大学経営論集，11(4)：1-12
発行日	2014-03-25

# 工業会計・原価計算・管理会計の生成と発展

鈴木 一 道

## 目 次

- I はじめに
- II 工業会計から原価計算へ
- III 原価計算ルネサンス
- IV 会計士と技術者の果たした役割
- V 管理会計の成立
- VI むすびとして

## I はじめに

管理会計の生成をどこで、いつごろ、そしてどのような技法の誕生をもって確認すべきかという問題は、これまで多くの研究成果が示すように、管理会計の学問領域における長い期間にわたる興味深い論題であり、特にわが国では熱心に取り上げられてきたように思う。

これについては、原価計算の誕生はイギリスであるが、管理会計の誕生はアメリカであるとするのが大方の基本的見解である。たとえば、「近代的な実際原価計算の母国がイギリスであったとすれば、近代的な標準原価計算の母国はアメリカである」(松本 p.21)がその代表である。しかしながら、仮にそれを前提とするにしても、議論をその先に進めてゆくと、そこには従来からそれぞれに説得力のある諸説が存在し、また、新たな見解が間歇的にでもせよ誕生してきており、今後も引き続き議論を続けてゆかなければならないことを知らされる。

いうまでもないことであるが、このような議論がなぜ重要なのかといえば、それが管理会計とは何かという、管理会計本質論に繋がってゆくからに他ならない。

この事情は、「問題の核心は、いち早く19世紀の80年代に原価計算の制度的確立をみたイギリスにおいて、標準原価計算を帰結せしめる痕跡に乏しく、予算統制を含めた管理会計発達史の系譜はむしろイギリスの後塵を拝したアメリカに挙げてあつまることにある。換言すれば、原価計算の輝かしい先進国であったイギリスが、何故に近代管理会計への発展の軌道から疎外されたのか、逆に当時は粗放的な原価計算の域を出なかったとされるアメリカに管理会計の興隆をみるに至ったのはいかなる事情によるのかが問題の焦点であり、その究明が管理会計発達史の出発点を形成する」(辻 p.5)とする、辻の言説に明確に示されている。すなわちイギリスが近代管理会計の発展の軌道からそれ、アメリカでその興隆をみたことの経緯がいかなるものであったかに管理会計史の一つの基本的な問題が存すると考えるのである。

本稿は、こうした大きな問題のごく一部について、管理会計が生成するまでにイギリスとアメリカがどのような影響を相互に及ぼし合ったのかについて、諸説を整理しようとする試みである。

## II 工業会計から原価計算へ

Garner は、Littleton に代表される、すなわち原価計算はイギリス産業革命で始まったとする「通説」を認めながらも、工業会計 (industrial accounting) という概念をあえて使用し、それが中世にまでさかのぼって、その起源を考察できると主張している。彼は、その著書の始まりの部分でつぎのように述べている。

「第1章 中世における工業会計」の主たる目的は、工業会計の起源を、産業革命の時代から調べはじめないで、むしろ資本制的生産過程が家内工業的企業、前貸問屋制度、手工業制度に取って替わりはじめた時代にさかのぼって調べることができることを表明することにある (Garner p.3 邦訳 p.6) という。そこでは、その渉猟をジェノアの航海から始め、フッガー家、メディチ家等々の会計の中に、以下で概観するように「工業会計」の存在を確認している。

まず、フッガー家の記録については、原価計算 (cost accounting) という言葉の厳密な意味では、原価計算と考えることはできないが、しかし、これらの記録について重要な事柄は、「製造原価」(cost of production) の概念が明らかに示されていたということである。(Garner p.7 邦訳 p.15) として、製造原価概念がフッガー家の記録に残されていたと述べる。

また、メディチ家については、工場元帳 (factory ledger) と従業員受取勘定元帳 (employees accounts receivable ledger) とを結合した「手間賃元帳」(wage ledger) が、原価計算の管理統制の発達という観点からは、おそらくメディチ会計におけるもっとも重要な面であって、「管理目的のための基本帳簿 (a key-book for purposes of control)」であるとしている (Garner p.10 邦訳 pp.19-20)。

つぎに、フランチェスコ・デ・マルコの日記帳にふれ、製造原価 (cost of production) が数世紀前に、かつ Paciolo が 1494 年に *Summa* をあらわした時より 100 年も前に既によく知られていたということを示している (Garner p.19 邦訳 p.31) と述べる。

さらに、オランダのプランタンの会計帳簿について、ある原価計算の技術が産業革命を大規模工場制度の発達より数世紀前のルネサンス中およびそれ以後の資本主義の台頭と同時に発達した (Garner p.21 邦訳 p.34) とする Edler, F. の主張を紹介すると共に、これらの権威ある各引用文がそれぞれ、原価計算 (cost accounting) は 1800 年以後存在するに至ったという事実を強調していることは当をえているが、多くの工業簿記 (industrial bookkeeping) の実務と技術とは産業革命よりはるかに以前のものであって、事実、それは 14 世紀ごろにはじまる (Garner p.2 邦訳 p.4) とし、これらの企業が、明らかに原価計算の発展期における先駆者であった (Garner p.25 邦訳 p.39) とその考察をまとめている。

Garner は、こうした初期の工業会計では、その記録が個々の企業の持分と収益の勘定を定期的にかつ正確に維持するために、一般的に用いられたものではなく、また、明らかに原価の算定が製品の販売価格の設定のためにはほとんど利用されなかったという特徴をもっていたとする。

それでは、このような工業会計がどのような機能を発揮することを期待されていたのであろうか。この点に関しては、Garner は、たいていの制度は、下記の 2 つを有していたという。

- (1) 製造のいろいろの段階にたいする会計管理 (accounting control) のため
- (2) 材料を使用するさいの無駄と仕損じを少なくするため

この 2 つは、今日の原価計算の重要な目的

の2つでもあったこと、毛織物、絹織物の製造企業においては、工程が多数あったので、材料費、労務費の正確な管理 (accurate control) が必要になったこと、この必要は、たとえばメディチ家の記録に示されていた (Garner p.25 邦訳 p.40) とする。

そうだとすると、この時代に展開された工業会計は、遅くとも1920年代の原価計算と目的を共通にする。しかも、それは、管理指向的なものであったと考えられる。

Garner 自身も認めているように原価計算の起源については、Littletonの産業革命を発端とするという通説があるのに、あえて、彼は「原価計算」としてではなく、「工業会計」として取り上げ、その端緒は中世に求められると論じた。この場合、原価計算と工業会計の相違はあるのか、あるとすればどこにその違いが求められるべきか。また、違いがありながら、その後も、原価計算起源説として、この二人の説が対立的に紹介されてきたのにはいかなる理由からであろうか。これらの問題が生じる理由は、この二つの概念およびそれらを取り巻く周辺概念についての明確な定義が示されてこなかった、あるいは共通の理解を持たなかったことにあるように思われる。

そこで、Garnerの思考の枠組みに対して、Littletonは、自由競争の激化に打ち勝つために、大規模生産における固定設備への投下、間接費への関心が高まり、原価および費用の分析への関心を引き、単位生産力増進のための無駄排除と不利益の排除への研究が進められたと考えた。これが原価計算である。それは、費用を合理的に分類し、それを生産物各単位に割り当てることを目標とする計算で、収益の単位と収益を生み出すための原価費用を正確に結びつけようとする計算である (Littleton pp.321-322 邦訳 pp.439-440) と考える。

しかしながら、このような意味における原

価計算が成長するのは20世紀に入ってからであって、19世紀においてではなかった。19世紀の特色は簿記と工場制度の直接的に結びついて発展したところにある。Littletonは、これを「工場簿記 (factory bookkeeping)」と名づけている。

このような整理に基づいて、彼は、「原価計算 (cost accounting)」<sup>2)</sup>は複式商業簿記 (mercantile bookkeeping by double entry) が数百年の歴史をもつのにくらべれば、それほど古いものではなく、その起源はごく最近のことに属する。的確に言えば、それは19世紀の産物であり、20世紀に入ってから急速な伸展をとげてきたのである」とする。また、原価計算が19世紀の産業革命期の産物になった事情については、「工場制度がはじまったとき、生産は企業家の指揮のもとにおかれるようになった。企業家は原価をこえる価格で生産物を売却することによって利益を得る目的で、賃金を支払い、原料を購入し、生産を管理した。かくして、家族的生産者、自給的生産者の場合には無かったところの原価計算の必要が企業家の場合には生じてきたのであった。…。それゆえに、原価計算は産業革命の一つの産物であったのである」 (Littleton pp.320-321 邦訳 pp.437-438) としている。

そこで、産業革命期 (1760年ないし1770年から1830年までの第1次産業革命期) の原価計算の状況について一瞥しよう。

産業革命期における原価計算実践は、Boulton, M=Watt, J. および Wedgwood, J. らによってなされたが、この時代のイギリス原価計算の状況を一般化して表現することは難しいし、原価計算の発展が、必ずしも順調に進展したわけでもない。パートナーシップ各々で原価計算は利用されていたとしても、一つの理想的モデルが産業界に拡散していたわけではなかった。

その大きな理由は、各パートナーシップが

満足する啓蒙的テキストが存在しなかったし、求められてもいなかったことによる。少なくとも、1885年までは原価計算の啓蒙書が、何も書かれなかったのは、①企業家の、公開を好まないという伝統的態度、経験の伝授、秘密、②理論家が少なかった（Garner p.30 邦訳 p.52）からと考えられている。

それでも、Boulton=Watt では部門別利益分析や減価償却が実施され、また Wedgwood では大量生産の有利さが認識され、価格決定や部門別計算、在庫管理のための原価計算が実施されていた。

そして、この産業革命期の最終盤に至って、イギリスでは工場の管理に関する Babbage, C. による革新的著作 *On the Economy of Machinery and Manufactures*, 1832 が現れた。それは、新機械の正確な原価、工程のどの段階で改善をはかるべきか、機械の利用、製造経営への科学化を意図したものであり、工場の科学的管理に関する英語で出版された最初の論文であった。しかしながら、彼は機械の使用と組織化に関心を向け、機械の設計と原価計算（cost accounting methods）それ自体には関心をもたなかった。（Garner p. 65 邦訳 p.95）

彼の著書は10年間に多くの部数が売れ、いくつかの外国語に翻訳され、広く読まれていたにも関わらず、同時代人に影響を与えなかったといわれる。それは以下の理由による。

- 1 イギリスの工場経営者が動力によって運転される機械には熱心ではあったが、工業会計の問題には努力しなかった。
- 2 市場競争はいまだ激しくなかった。それゆえ、正確な原価は必要としなかった。

（Garner pp.66-67 邦訳 p.97）

結局、彼の考えは、その時代よりもはるかに進んでいたのであって、彼の科学的方法は Taylor, F. W., Smith, O., Towne, H. R., Halsey, F. A. その他の人々のように工業技術者たちによって、ふたたび熱心にはじめら

れるまでには、すくなくとも50年が経過しなければならなかった（Garner pp.66-67 邦訳 pp.96-97）。すなわち原価計算ルネサンス期まで待って、ようやく彼の業績が広く評価されることになるのである。

### III 原価計算ルネサンス

イギリスにおける1880年代の原価計算ルネサンスと呼ばれる時期は、産業革命期の次の原価計算発展期である。しかしながら、この「ルネサンス」という言葉自体が産業革命期の原価計算との継続性、連続性を否認していると思われるのだが、この時期に原価計算が復興したのはなぜであろうか。

Wells は、Solomons, D. の言葉を借りて、原価計算方法の採用を現実にながしたのは1870年頃以降の競争の激化であったとしている（Wells 邦訳 p.42）。

すなわち、1870年以降、原価計算に関する記述が激増した理由としては、イギリスとアメリカの双方に影響を及ぼした競争の激化にともなって、原価計算システムについての情報の要求が高まったためであるとするのが一般的であるとする。この一般的という表現は、Littleton, Solomons, Garner, Pollard, S. らが、すべて競争の結果に言及したこと（Wells 邦訳 p.79）によるとしている。

原価計算ルネサンス期には、いうまでもなく、多くの原価計算が出版され、実務に浸透し始め、原価計算の発達のうちで大きなステップとなった。

宮上は、Battersby, T. の1878年の著述をもって「原価計算」が確立したとする<sup>3)</sup>。すなわち、原価計算は産業革命の齎らした結果の一つだという Littleton の主張はあまりに遡り過ぎ、Battersby の著述にはじまる。なぜなら、その理由として、減価償却費の部門別配賦と間接費の賃金基礎配賦法とが与えられたからである。原価計算は、その中に間接

費用とりわけ機械の減価償却費を含んだ時に確立した。

しかしながら、原価計算は単に価格決定と原価管理のために行われ、損益計算のためには未だ行われず、従ってそれと商業簿記との結合は達成されなかった。原価計算と損益計算の結合を達成し、「工業会計」<sup>4)</sup>を確立させたのは Garcke=Fells の著述 *Factory Accounts* である(宮上 pp.30-31)とする。

すなわち、彼らの著書はこの期を代表するものであった。1880年代の原価計算ルネサンスについて、ParkerはEdwards, R. S.を引用して、つぎのように述べている。

原価計算は比較的徐々に発展した。Garcke=Fells とによる上述の最初のスタンダード・テキストが発行されたのは1887年のことであった。それまではこの種の書に対する需要がなかったこと、確からしい説明は、産業革命における勝れた技術と19世紀における市場の拡大によって、少なくとも工業は好調であったため、製造業者が原価計算の方法に注意を払う必要がほとんどなかったということである。

しかしながら、1880年代までには利益率が低下し、価格設定は競争的になった。同時に会社は資本集約性を高め、間接費が重要性を高めていった。その結果が「原価計算ルネサンス」であった(Parker p.41 邦訳 p.71)と。すなわち、イギリス原価計算の最盛期を招来したのは、不況に他ならなかった。そして、この時代を原価計算の成立期とみなす根拠は、木村・小島や田中らが指摘するような原価記録と複式簿記の結合、間接費の配賦の2点であったと解されている。

木村・小島も、19世紀がその最も輝かしい発展の時代であり、製品製造原価の計算を更に複式簿記の機構の裡に包含せしめて、近代的工業簿記を完成させたと共に、製造原価の計算を一つの制度として確立した世紀である。しかし、この時代の製造原価の算定は、

技術的革新に伴う自由競争に対応して、製品の価格決定、価格設定のために用いられた(木村・小島 p.197)という。

また田中は、イギリスが原価計算の先進国であると規定されるのは、近代原価計算成立のメルクマールを①原価計算の記録と複式簿記の結合、②間接費配賦計算の導入に求めるからである。この基準に照らしてみるならば、原価計算は19世紀末のイギリスにおいて成立したということが出来る(田中 pp.241-242)という。

なお、このような意見に対して、辻は工業会計ないし原価計算発達史の分析視角に関して注意すべきこととして、①簿記・損益計算機構との原価計算の接合様態の如何をもって発達のメルクマールとすることの誤謬をすべきこと、および、②原価計算確立の基盤を固定資本の膨大化または資本主義の発展段階に即して独占に求めることの不備を強調すべき(辻 p.41)としている。

これに対して宮上は、原価計算制度の成立原因を追求する場合、問題になるのはそれが、いつ、どこで、いかなる事情に基づいて、一般的に、實際上、現れたかということであって、ほぼ1870-1880年代のイギリス資本主義において認めることは無難であろうという。そして資本主義の根本的矛盾の尖鋭な表現としての資本主義的独占の成立過程こそ原価計算成立の物的基礎であろう。固定資本を原価計算成立の物的基礎とする理由とはならない(宮上 pp.35-36)という。

このように、宮上は、原価計算の機能の本質を産業資本主義期ではなくして独占段階にもとめる。工場制工業が同時に原価計算を生み出しているのではない。工場制工業の資本の計算体系としてはなお商業資本の残存を確認(宮上 p.37)する。

したがって、工業会計の生成、確立はイギリス資本主義によって与えられたが、その発展、腐熟過程はとりわけアメリカ独占資本主

義によって、表現されたものであるというように解釈している。工業会計の発達史は、従って、独占段階のものとしては典型的にはアメリカ資本主義においてみられるし、みられなければならないと考える（宮上 p.51）。

ここで見てきたように、Garnerのいう工業会計を含めて、原価計算あるいは原価会計は、まずヨーロッパ大陸でその萌芽が確認され、そしてその後にイギリスで誕生し、発展してきた。そしてその確立は、19世紀末の原価計算ルネサンス期以降ということになると考えられる。

しかしながら、原価計算におけるイギリスの優位は直ちにアメリカに奪取されることになる。このあたりの状況はGarnerによって次のように要約されている。

イギリスの原価の専門家たちは、工業会計の問題を包括的に取り扱った最初の人たちであった。彼らは1900年以後には、その優位性を失ったとはいえ、ひき続きときどき新しい技術と理論とに貢献した。これに対してアメリカの原価の専門家は、初期にはほとんど貢献するところがなかったが、それ以後まもなく、英国における同時代の人びとよりも進んでいた（Garner xi, p.6）と。また、工業会計は、イギリス工業と共に発展し、1880年代末期に確立してからは、イギリス工業の衰退とともに、その新天地を独、米にもつことになるのである（Garner p.31）と。

このところを詳細にみると、アメリカの会計士による原価計算論が1880年代にあってさえ、18世紀末から19世紀初期のイギリスにおけるHamilton, R., Cronhelm, F. W.の水準に達していなかった（辻 p.62）という米の後進性を認めるものの、1885年のMetcalfe, H.の著書を起点にしてASMEに関係した技術者による一連の原価計算論が展開する（辻 pp.65-66）ことになる。

Johnson=KaplanはLocke, R. R.を引用して、19世紀の原価計算を含めても、管理

会計の発展は、イギリスよりアメリカのほうが早かったと述べる。また、職業会計士は、1900年ごろにアメリカにおいてその存在を確立したのちすぐに、原価勘定と財務勘定の“統合”を推進した。しかしながら、イギリスでは、その50年ほど前に、監査人は専門的存在を確立していたが、第1次世界大戦後もしばらくは、彼らは統合勘定に興味を示さなかった。産業発展におけるイギリスの初期の指導的地位からみて、少なくとも19世紀末までは、イギリスの原価計算および管理会計は、アメリカの実務に先んじていたはずである。しかし、実際にはそうではなかった（Johnson=Kaplan p.142 邦訳 p.130）と。

ここでは、イギリス原価計算が、原価計算ルネサンス期には、実はアメリカの後塵を拝しているという。このイギリスの失速をもたらし、逆にアメリカの先行性を可能にした要因は何であったか。また、アメリカの先行した原価計算はどのようなものであったのか。

Wellsによれば、1910年までに複式記入の勘定形態をもった記録の利点として考えられることが、一般的に技術者によって認められた。その時点までに、原価記録は原価勘定に道を譲ったのである（Wells 邦訳 pp.83-84）とし、競争の激化と原価計算の導入の間の因果関係によっては、主要な発展がなぜイギリスでなくアメリカで行われたのか、また原価計算の主唱者がなぜ機械技師であって、土木技師や建設業者や装置型製造業者でなかったのか、あるいは製品単位当たりの総原価が主に提唱され、部門別原価が利用されていたのかかわらず、直接原価または限界原価が排除されたのかという疑問をうまく説明することはできない。そして、これらの疑問に対する答えは、アメリカ機械技師が持っていた特定の関心と彼らがおかれていた状況にあるとし、ここでは競争に原価計算発展の原因を求める考え方を採用しない（Wells 邦訳 pp.79-80）。

また、交通機関の発達もたらした国土の都市化が招いた競争の激化に注目する論者に Zimmerman がいる。すなわち、初期アメリカでは、同業者間の競争はそれほど激しくなかったが、交通機関が整備されていなかったという事実は、地理的に競争とは無縁となるという結果をもたらした。この状態は、仲買人ないし仲介人による流通活動の活発化ばかりか 19 世紀の終わりに生じた交通機関と情報伝達機関の大きな進歩で変化した。「競争が企業にとって実質的関心事」となり、正確な原価の決定が商業上の生存競争で必要になった。製造原価に関する当期に必要な情報を入手可能にしたのは会計士の開発した原価決定方法 (Zimmerman 邦訳 p.154) であった。

また、この時代の原価計算の発展をイギリスの不況と伝統的な内部請負制の関係で説明するのが Johnson=Kaplan である。内部請負制により、企業所有者は、多様で、熟練度の高い労働者を監督・統制する原価を減らすことができた。しかし、一方では、それは、企業所有者が工場部門の原価と能率についてほとんど知らないことを意味した。そのうえ、能率向上の直接的受益者は請負職長と労働者であり、基本的な機械技術を提供した企業所有者ではなかった。そこで、過剰生産能力で苦しめられた 1870 年代の不景気のときに、金属加工の製造業の多くは内部請負制を撤廃し始めた (Johnson=Kaplan p.49 邦訳 pp.44-45) として、内部請負制の不適合が新しい会計情報への依存を求めたとする。

この市場制度の高い効率性のおかげで、イギリスの企業にとっては、市場交換を通じて異なる生産工程を調整することが有益となり、その結果精巧な内部原価計算手法 (internal cost accounting procedures) の必要性が排除されてきた (Johnson=Kaplan p.143 邦訳 pp.131-132) ののである。

さらに、アメリカで原価計算や管理会計が

早くから精巧に発展した理由としては、産業活動の組織化方法の相違に求めることも多い。すなわち、イギリスでは 1920 年代まで、単一活動を専門化する傾向にあった。ここでは、市場価格の利用により、企業内の経済交換を調整する必要がなかった。これに対してアメリカでは、一人の経営管理者のもとで同一企業内の諸工程を統合化する傾向があり、そのため、中間アウトプット (intermediate outputs) の原価計算のために原価勘定を必要としたのである (Johnson=Kaplan pp.142-143 邦訳 pp.130-131)。

20 世紀に入っても、イギリスで原価計算システムの導入が遅れた理由は、賃金支給方式の違いがイギリスとアメリカの間に存在し、原価記録に対する異なる立場を取らせたという状況を見ることが出来る。すなわち、イギリスのシステムは個々の労働者の業績についての知識を必要としないのに対して、アメリカのシステムはかなり詳細な記録を取り扱うことのできる柔軟なシステムであることが求められる。それゆえ、原価計算システムがアメリカにおいて急速に発展した。イギリス製造業者が詳細な記録を含む刺激的賃金制度を用いなかったことが、相対的にせよ、20 世紀初頭のイギリスでは原価計算システムが広範に承認および採用されなかったことを部分的に説明できる (Wells 邦訳 pp.120-121)。

このようにして、アメリカでは、イギリスに比べて、財務記録と原価記録とを有機的に結びつけようとする考え方が順調に発展したのは、おそらくアメリカでは本社と工場が地理的に分離していることが多く、それが反映して会計組織において両者の記録の整合の必要から発したものであろう (木村・小島 p.68)。

いずれにしても、財務記録と原価記録の結合の必要性に対する認識と、会計を制度的に企業の管理に取り込もうとする試み、努力によって、その後科学的管理の課業管理から

標準原価による管理が、すなわち標準原価計算制度を成立させたといえる。

実際に、Garke と Fells の著書は、イギリスよりもむしろアメリカで反響があった（鈴木 第4章）といわれているほど、アメリカの原価計算に対する実務家の関心は高かった。

ここまでの考察で、イギリスでもとにかくも生成した原価計算は、少なくとも19世紀中にはアメリカに肩を並べられ、20世紀にはアメリカに逆転されたという情景をみることができる。この意味で、イギリス原価計算に華々しく照明をあてた原価計算ルネサンス期は、同時にその最後を飾る残火となったといえよう。

#### IV 会計士と技術者の果たした役割

前節で、原価計算に対する関心は技術者が先行していたことを知った。しかしながら、20世紀に入り、会計士と技術者の接触が盛んになる。両者の接触に関する Wells の考察はつぎの通りである。

原価勘定は問屋制家内工業から生まれたかもしれない。これは19世紀末に会計士によってたしかに提唱されたことである。これに対して、原価記録はアメリカの機械技師によって生み出されたようである（Wells 邦訳 p.83）。

1910年までに、複式記入の勘定形態をもった記録の利点として考えられていることが、一般的に技術者によって認められた（Wells 邦訳 p.84）。そして、これをもって、技術者は会計士の役割に一目おくようになったようであり、その事実によって原価勘定と財務勘定とが接合すべきであることが自動的に承認された（Wells 邦訳 p.115）。しかし、Wells は1914年以前では、会計士が原価計算の理論や実務に対して、実質的な貢献をなすにひとつ行っていない（Wells p.158）と厳しい評価をする。

このことについて、平林はイギリス型原価計算とアメリカ型原価計算との交流は、イギリス型原価計算がアメリカ型原価計算に継続的影響を与え、ついにはアメリカ型本来の原価計算がイギリス型原価計算＝会計士の会計に吸収されてしまう過程でもあった（平林 p.163）とする。そして、なぜアメリカ型原価計算＝技術者の会計が存続できなかったのかといえば、1つにはイギリスの影響あるいはイギリスとの交流がやはり無視できなかったのではないか、ということである。その影響とは一つは勘定計算思考の影響、いま一つは見積原価計算の影響と考え、この状況を「イギリス型原価計算のアメリカでの復活」（平林 p.174）と表現する。

このような、会計士と技術者との交流がこの時期に管理会計を生成させることになる。同時期に、会計士たちも標準原価の思考に到達したが、能率技師たちとはまったく異なる角度、すなわち真実の原価を追求するという角度から出発した。すなわち能率技師たちは歴史的な原価計算の原価管理上の欠陥を意識したのに対して、会計士たちは歴史的な原価計算の価格計算・損益計算上の欠陥を意識した（岡本 p.84）のである。

辻は、「本来的には損益計算とは無縁であった標準原価が損益計算と接合し、標準原価計算と予算統制に推転・分化することによってのみ財務・一般会計に対応する管理会計は自立しえたのであり、ここに媒介環としての会計士の台頭と技術者の会計への接触の意義をみたいのである」（辻 p.154）とする。

こうして、管理会計の生成発展・制度的確立の過程の分析は、「技術者の会計」の胚出・展開＝「会計士の会計」批判を経て、「技術者の会計」の拡充および「会計士の会計」、遂には「会計士の会計」による「技術者の会計」の包摂・同化に至る過程として把握することができる（辻 p.14）。

1880年代に始まった技術者の会計と会計

士の会計との葛藤はここに終止符を打ち、両者の系譜の区別は無意味となるだけでなく、Harrison, G. C. 以後の近代管理会計は、いわばそれまでの「管理会計」から期間損益計算制度の枠内に躊躇する「管理会計」を志向するに至るのである。その意味で、Harrison による近代管理会計の成立は、いまなお低迷と貧困に終始している現代の管理会計論の「起点」(辻 p.286) である。このように、辻は、Harrison を管理会計発達史の分水嶺に位置づける。

そして、第1次大戦後に、アメリカ原価計算、特に標準原価計算、すなわち管理会計のイギリスへの侵入が本格化する(鈴木 第4章)のである。

この第1次大戦後の管理会計の実態およびそれを取り巻く環境については Sowell, E. M. によると Harrison (1930年) の標準原価計算が伝統的な会計士の考え方と新興の能率技師たちの考え方を結びつけた画期的なものであったため、多くの関心呼び、文献が続出し、実施する会社が増えた(松本 pp.62-63) が、さらに次のような事情が存在していた(松本 pp.90-91) のである。

- 1 NACA の活動、理念の普及に貢献
- 2 戦時中に作業の機械化と経営規模の拡大が著しく発展し、固定費を激増せしめ、1929年の恐慌において巨額の不動費が発生したこと。標準原価計算の主張が現実の要請に適合してきた。
- 3 第1次大戦後に、飛躍的な経営規模の拡大、原価管理の必要性、無駄排除運動
- 4 標準原価計算実施の技術的基盤の熟成

## V 管理会計の成立

何をもって「成立」と呼べるのか、それは何時だったのかという問いに対する回答は、変遷止まない管理会計を対象とする場合、特に難しいように思われる。管理会計の出発が

標準原価計算であり、この計算の基礎は、科学的管理であるとの考え方、すなわち、科学的管理の理念と原価計算の技術の統合が標準原価計算であり、管理会計の出発点とすれば、この両者の関係を考察することはまず不可欠である。

辻は、管理会計の成立を標準原価計算と予算統制の制度的確立に求めている。すなわち、管理会計が伝統的会計から自立して独自の領域・内容を確保するに至り、標準原価計算と予算統制の制度的確立をみたのが1920年前後である。近代的管理会計の成立は両者の制度的確立によって可能となった(辻 p.5) とする。

また、宮上も、標準原価計算制度は、科学的管理法に基礎を置くような段階での所産である。(宮上 p.44) と述べ、さらに、労働強化、浪費排除の一手段としての標準原価計算制度の発生は必然的であり、標準原価計算制度は、このような経済的地盤のもとにおける出来高払賃金制、保証賃金制等と共に、計算機構を以ってする労働強化制度であると述べる。さらに、標準原価計算制度の性質はこのような発生地盤との関連を以て規定されるべきであろう(宮上 p.90) として、標準原価計算の労務管理機能を強調する。

このように、標準原価計算が科学的管理の理念に支えられていることは広く承認されている(木村・小島 p.362 山辺 序 p.1, p.9) ところである。

管理会計システムの技術は、科学的管理運動に連動してさらに進歩した。その運動は、19世紀最後の20年間に金属製造業で始まった(Johnson=Kaplan p.8)。また、標準原価計算は、ほぼ1904年から1910年ごろにかけて誕生し、計算技術的には1930年代の終わりまでに完成の域に達した(岡本 p.81, p.199) のである。

つぎに、科学的管理と予算との関係をみよう。

山辺は、アメリカにおける予算統制の生成、発展は1921年6月の予算及び会計法（The Budget and Accounting Act）と当時の経済恐慌から刺激を受けたものであるが、その根本において標準原価計算と同じく、Taylorの科学的管理法から糸を引いたものであり、標準原価計算と予算統制とは、共に科学的管理法の企業会計への応用であり、両者は等しく「管理統制の計数化」（qualification of management control）にほかならない（山辺 p.100）と述べ、予算の生成、発展は予算会計法および経済恐慌を指摘しつつ標準原価計算と同じく科学的管理の会計への応用という点で等しいとしている。

しかしながら、辻によれば、標準原価と予算統制は、ともに科学的管理の所産でありながら要請される機能は異なる。前者は簿記機構とは無縁の労務管理を志向する原価計算の系譜として、後者は財務管理を志向する損益計算の系譜として区別されなければならないとする。それゆえ、標準原価と予算統制がその発生基盤を等しくするとはいえ、本来的にはその目的・対象・機能を異にするのである（辻 p.13）。

標準原価計算と予算を含めて、このような管理会計を企業管理の柱として押し上げ、アメリカを管理会計の先進国にしたのは、どのような要因であったろうか。これについて、巨大企業の出現とそれに関連する管理システムの発展であった（田中 p.242）とする見解がある一方で、これと180度転換した見解がある。

すなわち、歴史家は、管理会計の起源を「ビッグビジネス」の到来、とりわけ鉄道の進歩と関連させるといふあやまちを犯すことも多い。だが、実際、管理会計は鉄道より先に起きていたし、このような、「ビッグビジネス」とは何の関係もなかった。巨大組織体が必要としたから管理会計が生じたのではなかった。それどころか、管理会計それ自身が、

大規模企業の成長を促進したといってもよい（Johnson=Kaplan pp.20-21 邦訳 p.18）という見解である。

彼らは、従来企業が外部市場に依存していたものが、それに依存できなくなったことに管理会計を必要とした要因を求める。すなわち、それは、150年以上も前に、成功した階層的企業の出現により、会計情報（原価計算管理会計）への新たな必要性が生み出されることになったからである。以前は市場での交換を通しての価格で供給されていた加工工程が、企業内部で遂行されるようになったため、内部業務からアウトプットの「価格」を決定するための尺度への必要性が起きた（Johnson=Kaplan p.7 邦訳 p.6）からだとする。

平林も、標準原価計算を企業内部の条件によるとする考え方について、つぎのように同意を示している。

最近、標準原価計算を中心とする管理会計がアメリカで最初にあらわれたのは、企業が経済的交換を外部市場に依存することに代わって、企業内部で行い始めたときである、という見解が公表されていると、Johnson=Kaplanの所説を紹介し、そこから要するに企業内部の工程を管理するようになった結果、新たな管理会計が出現することになったとする。

ここでは、たとえば競争の激化が標準原価計算の生成要因の1であるという考え方を否定し、さらに、標準原価計算の生成基盤が、競争の激化というような、いわば外部的環境条件の変化によるよりは、企業内部の環境条件に起因するという指摘は、刮目に値すると評価している。なぜなら、イギリスにも競争はあったが、内部工程間の管理という要請はなかったのではないか（平林 pp.162-163）とするのである。

## VI むすびとして

明確であるようで実は不明確な、大雑把なテーマを掲げた。本稿は、中世ヨーロッパにおけるいわゆる「工業会計」として行われた会計実践から、産業革命期および19世紀後半の原価計算ルネサンス期のイギリス「原価計算」を考察し、さらに20世紀初頭の「管理会計」の「成立」までを辿ってきた。

いうまでもなく、ヨーロッパ大陸が工業会計、イギリスが原価計算そしてアメリカが管理会計と単純に図式化できるわけでもなく、そもそも人間の営みの多くがそうであるように、「工業会計」から「原価計算」そして「管理会計」への変遷は、多くの部分で断絶し、また多くの部分で連続していることも間違いない。

そこで、これらの3つの会計を明確に分離して、個々に考察することも難儀なことは当然であるといえよう。すなわち、原価計算と管理会計の領域、さらに遡ってゆくと、工業会計と原価計算の領域を区分する境界はどこに引けるのか、何をもって各々の本質と考えるのか、この分野において各々を歴史的発展の上で区分する里程碑はどこに据えることができるのか、これらに対する見解は一つではない。

現状では、工業会計、原価計算、管理会計各々の概念、内容に対してばかりでなく、「生成」、「成立」などの文言に対する共通理解が欠けているのであるが、それでいて、この分野での実践、研究を進めるうえで上記の事情がさしあたり、大きな障害になっているようにはみえない。

かつて経営学の領域で「management jungle」という言葉が、ある時代のその領域の理論的繚乱の状態を表現したように、工業会計、原価計算そして管理会計の生成をめぐる不断の議論は、管理会計論領域の一層の理論的成熟に貢献するであろう。

本稿では、ローアの管理（部分管理）手段の観点に立って、科学的管理と標準原価計算さらには予算統制とのつながりから管理会計を論じた。それは、管理会計の「管理」対象は人間であるとの意識があるからである。そのため、ここではトップの管理（全体管理）手段の側面には十分な配慮をしなかったこと、したがって、標準原価計算と予算統制だけで管理会計制度を説明できるのかなどの検討事項を多く残している。

### 〈注〉

- 1) Garnerの訳者、品田は「訳者のことば」のなかで、“cost accounting”という言葉がGarner自身がいかにかに思考しているかについては、この本の全体を通じて、賢明な読者自身がぐだす判断に委ねたいとしている。  
また、Garnerの工業会計の起源をめぐる言説については、Littleton, *Accounting Evolution to 1900*の訳者である片野も、その訳書の「片野註」において、原価計算の起源が簿記文献出現以前の14世紀のイタリア・フィレンツェにおけるギルド制工業などの帳簿をはじめ、広くヨーロッパで存在することを認めている（片野 pp.461-462）。
- 2) 彼の使用する“cost accounting”という用語は、邦訳書では「原価会計」および「原価計算」と二通りに訳出されている（片野 目次、邦訳 p.320, 437 など）。
- 3) Garnerは、Garcke & Fellsの著書にみられる彼らの考え方のいくつかが、彼らの主張にもかかわらずBattersbyにまで遡るといえる（Garner p.76 邦訳 p.110）。
- 4) 宮上の「工業会計」は、原価計算制度と損益計算制度を二大部門として構築されている（宮上 p.1）。

### 〈参考文献〉

- 足立 浩 『アメリカ管理原価会計史——管理会計の潜在的展開過程——』 晃洋書房 1996年  
伊藤 博 『管理会計の世紀』 同文館 1996年  
内田昌利 『行動管理会計論——アメリカ管理会計論における「人間要素」の析出とその学説系譜』

- 』 森山書店 1997年
- 内田昌利 「管理会計と歴史理解——管理会計の適合性に関する歴史的視座——」『北海学園大学経済論集』第49巻第4号 2002年
- 岡本 清 『米国標準原価計算発達史』 白桃書房 1969年
- 上総康行 『アメリカ管理会計史 上巻』 白桃書房 1989年
- 木村和二郎, 小島男佐夫 『改訂 工業会計入門』 森山書店 1967年
- 鈴木一道 『イギリス管理会計の発展』 森山書店 2001年
- 高栢真一 『アメリカ管理会計生成史——投資利益率に基づく経営管理の展開——』 創成社 2004年
- 田中隆雄 『管理会計発達史』 森山書店 1982年
- 辻 厚生 『改訂増補 管理会計発達史』 有斐閣 1988年
- 平林喜博 『原価計算の基本問題』 森山書店 1995年
- 松本雅男 『標準原価計算論』 国元書房 1961年
- Brown, R., *History of Accounting and Accountants*, Frank Cass and Company, 1986 (new impression)
- Garcke, E. & Fells, J. M., *Factory Accounts Their Principles and Practice A Handbook for Accountants and Manufacturers*, Crosby Lockwood and co. 1887.
- Garner, S. P., *Evolution of Cost Accounting to 1925*, The University of Alabama Press, 1954.
- 品田誠平, 米田清貴, 園田平三郎, 敷田礼二 (訳) 『ポール・ガーナー 原価計算の発展 第1巻』 一粒社 1956年
- George, C. S. Jr, *History of Management Thought*, Prentice-Hall, 1972.
- Johnson, H. T. & Kaplan, R. S., *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1988. 鳥居宏史 (訳) 『レレバンス・ロスト——管理会計の盛衰——』 白桃書房 1992年
- Littleton, A. C., *Accounting Evolution to 1900*, The University of Alabama Press, 1981. (rep. 1933) 片野一郎 (訳) 『リトルトン 会計発達史』 (9版) 同文館 昭和42年
- Parker, R. H., *The Development of the Accountancy Profession in Britain to the Early Twentieth Century*, The Academy of Accounting Historians, 1986. 友岡 賛, 小林麻衣子 (訳) 『会計士の歴史』 慶応義塾大学出版会 2006年
- Wells, M. C., *Accounting for Common Costs*, Univ. of Illinois, 1978. 内田昌利, 岡野 浩 (訳) 『原価計算の視座』 同文館 1992年
- Zimmerman, V. K., *British Background of American Accountancy*, 1954. 小沢康人, 佐々木重人 (訳) 『近代アメリカ会計発達史——イギリス会計の影響力を中心に——』 同文館 1993年