

〔書評〕

豊島義一著 「長崎造船所 原価計算生成史」

(同文館出版 2006年)

佐藤康男

(1)

商業簿記は中世のイタリアで誕生したのであるが、その源泉となったのは世界で初めて出版された複式簿記の原型である「Summa」(1494)であり、「算術・幾何・比および比例全書」の略語で呼ばれるパチョーリ(Pacioli, L.)の著書である。当時のイタリアはルネッサンスの時代であり、商業がもっとも盛んな国であったので簿記は自然発生的に生まれたのであろう。まさに「必要性は発明の母」なのである。

原価計算の歴史を語るさい誰もが心に浮かぶ二冊の名著がある。ひとつはリトルトン(Littleton, A. C.)の「Accounting Evolution to 1900」(1933)(片野一郎訳、リトルトン会計発達史)であり、もうひとつはガーナー(Garner, S.P.)の「Evolution of Cost Accounting To 1925」(1954)(品田誠平他訳、原価計算の発展—1925年まで—)である。

リトルトンの原価計算の生成史に対する特徴は、19世紀におけるイギリスの産業革命とその後における資本主義の発展と結びつけていることである。すなわち、他の会計史家のように古い資料の列挙ではなくて社会的・経済的発展のなかでどのようにして近代的な会計学が誕生したかを明らかにしたのである。

リトルトンのこのような論拠には、この時期に出版されたガーク・フェルズ(Garcke, E. and Fells, J. M.)の名著「Factory Accounts」(1887)とバタースバイ(Battersby, Thomas)の「The perfect double entry bookkeeper and the perfect prime cost and profit demonstrator」(1878)の二つをあげることができる。

それに対してガーナーは豊富な史実を示す資料を駆使して、パチョーリが複式簿記の著書を出版

する前にいくつかの複雑な帳簿が存在することを示し、15世紀にはプリミティブな原価計算の帳簿がすでにあったことを明らかにしている。

しかし、どちらが正しいのかというのは妥当ではない。原価計算に対する概念規定の問題だからである。リトルトンは現代の原価計算の構造を念頭において、社会経済の発展と結びつけて会計学を位置づけていたからである。

(2)

さて、わが国における原価計算制度の生成は、戦前の軍需産業を対象とした統一原価計算制度が最初である。つまり、軍需品の調達価格を決定するための基礎となる「製造原価計算準則」(昭和12年)が商工省から公表されたのが始まりである。その後、陸軍と海軍から要綱と準則が公表されたが、それらは「製造工業原価計算要綱」(昭和17年)として統合された。

この要綱は戦後になっても物価統制のために継承されたが、今日の原価計算の土台となったのは昭和37年に大蔵省企業会計審議会から公布された「原価計算基準」である。これはその後、今日まで改定されていないので形骸化しているが、長い間わが国における企業の原価計算制度のバイブルであったことは否定できない。

このようにわが国の原価計算の生成史をたどると官主導でなされてきており、欧米のように企業の原価計算の史実が明らかにされることはなかった。しかし、当然に戦前の軍需産業では原価計算が行われていたであろうし、それ以外の製造業でも価格決定のためには原価計算は不可欠であったはずである。それにもかかわらず、日本企業の原価計算の生成・発展についての研究は、これまで評者の知る限り発表されてこなかった。

たしかに、評者はかつていくつかの企業を訪問したとき、その会社の経理畑に長く勤務された方から原価計算の実務の発展について聞かされた経験をもっている。たとえば、日本電気 (NEC) は1899年に創設されたアメリカ企業 (ウエスタン・エレクトリック社) との合併第1号であった。当時、アメリカはティラーの科学的管理運動が吹き荒れていた時代であったし、標準原価計算が発展しつつあった頃である。

ウエスタン・エレクトリック社の Hawthorne 工場は、経営学の歴史で有名なホーソン実験のモデルとなったところであり、工場管理技術のノウハウにすぐれたものをもっていたようである—もっともホーソン実験は現在ではデータの捏造のため評価されないようであるが—。

日本電気はウエスタン・エレクトリック社から当然のように、さまざまな経営手法を導入したが、タイム・レコーダーの採用、能率賃金制度、自社で使用する工具・型類は必ず内製するというツール・ショップ (tool shop) の創設などがある。そして、会計分野では原価計算制度の導入や伝票・報告制度の導入などがある*。しかし、日本電気の原価計算生成史といえるような研究はない。

また、(株) 東芝の母体となった東京電気も、1905年からアメリカのゼネラル・エレクトリック (GE) と技術提携を結んでいたし、もう一方の母体である芝浦製作所も1909年に同じく GE と提携を結んでいる。この両者は1939年に合併して現在の東芝になるのであるが、このようにいずれも GE と合併前から提携している。したがって、原価計算についても GE の手法が導入されたということを知ることがある。

しかし、これら2社の詳細な経緯については明らかにされていない。したがって、日本企業の原価計算の生成史についての研究は皆無なのである。しかし、本稿で取り上げる「長崎造船所 原価計算生成史」はおそらく世界でもまれにみる詳細な一企業の原価計算の発展史に関する研究であろう。

本書を取り上げる理由は三つある。本書の著者である豊島義一氏は神戸大学大学院博士課程を出られてから、関西の私立大学にしばらく籍をおかれた後、東北大学経済学部に移られて30年以上にわたって教鞭をとられ、現在は名誉教授となって

石巻専修大学に勤務されている。豊島義一教授の専門は会計史ではなく管理会計であり、その分野では著名であり、多くの業績を残されている。

豊島教授がこの長崎造船所の原価計算の歴史研究にかかわりをもったのは、序文にも書いてあるように神戸大学の恩師である久保田音二郎ゼミの門下である8人の共同研究としてスタートした昭和51年である。したがって、このメンバーに所属した人の論文もいくつか発表されているので、長崎造船所についての研究は豊島教授が初めてではない。しかし、1980年頃から東北大学経済学部の紀要「経済学」に精力的に論文を発表され、現在でも勤務校の紀要で続けられている。したがって、本書はこれまでの研究のごく一部にすぎないのである。ひとつのテーマに対してこれほど長期にわたって研究を続けられているケースを評者は知らない。著者と評者は同じ専門領域であるので長いつきあいがあり、評者は多くの点で学ぶ機会を与えられたのを感謝している。このような研究テーマは地味であるので、ややもすると脚光をあびることが少ないかもしれない。しかし、このような研究態度こそ真の研究者の鏡である。本稿で取り上げるゆえんである。

第2の理由は、この研究アプローチの斬新性にある。内容は後述するが、本書で取りあげられている分析方法は単なる歴史の記述ではなくて、リトルトンの原価計算の生成史の発展段階説を実証しようとする意図をもっていることである。著者の学問に対する真摯な態度がにじみ出ているのが同じ研究者である読者に感動を与えるであろう。

第3の理由は本書の序文にも書いてあるように (iii頁)、長崎造船所では「明治30年に荘田平五郎 (長崎造船所長) の指導下で外国の文献を手本に原価計算の導入に着手して以来、20年以上の歳月を費やし、外国人の力を借りずに試行錯誤の結果、当時の世界水準の原価計算を生み出したのである」わが国の企業の原価計算の生成・発展にも多くのドラマがあったという事実は、この分野の研究者にとっては胸に迫るものがある。

※これについての記述はつぎの書物にみられる。

小池 明著「日本電気の利益管理方式」中央経済社、1989年。

(3)

第1章「長崎造船所の原価計算生成史」では、長崎造船所で原価計算が生成するプロセスについて述べているが、ここで用いられているのがリトルトン (Littleton, A. C.) の三段階モデルである。すなわち、原価計算の発展段階は(1)「商業簿記の段階」(2)「工業簿記の段階」(3)「原価計算の段階」の三つのプロセスを経るという見解である。

評者は浅学にてこのような主張がなされたことを本書で初めて知ったのであるが、これにはリトルトンの独自の見解がベースになっているようである。すなわち、今日でも商業簿記、工業簿記および原価計算という用語は使用されており、とくに工業簿記と原価計算の区別は手法の違いではなく、目的に含められる範囲の違いにすぎない。本書ではこれら三つの段階をつぎのように述べている。

- 商業簿記の段階；①完成品は販売時に売上勘定の貸方に記入される。
- ②材料・仕掛品・製品の期末残高は残高勘定 (B/S) の借方に記入される。
- ③仕掛品・製品の期末残高は損益勘定 (P/L) の貸方に記入される。
- ④期末に材料費・労務費・経費勘定の借方残高は損益勘定の借方に記入される。

この記入方法は、最終的に残高勘定の借方には棚卸資産が記入され、損益勘定の借方には売上原価、貸方には売上高が記入されると解される。ただ、仕掛品・製品の期末残高は売り上げられていないが、売上と同じと考えられている。

これから明らかなように、リトルトンの三段階モデルの商業簿記は特有の定義であり、今日われわれが使用しているものとは異なっている。商業簿記は商業を対象とするものであるから、生産過程で用いられる仕掛品のような勘定は生じないというのが現在の一般的な見解である。

それにもかかわらず、商業簿記段階と位置づけるのは勘定記入にあると思われる。とくに③と④

は現在の工業簿記、原価計算の記入からみればわかりにくいし、稚拙であることは明らかである。

工業簿記の段階では現在の記入方法でなされる。商業簿記の段階と違うのは製造間接費勘定が設けられることである。すなわち、材料・労務費・経費勘定のうち製品の生産に直接関係している費用は仕掛品勘定に記入され、間接的な費用は製造間接費勘定に記入される。

仕掛品勘定のうち完成品は製品勘定に記入され、未完成分は棚卸資産としてB/Sに記入される。また、製品勘定で売却分は売上原価勘定に記入され、期末残高はやはり棚卸資産となる。ただ、現在の記入方法と異なるのは、製造間接費の合計額が仕掛品勘定ではなくて、P/Lの借方に記入されることである。したがって、P/Lの借方には売上原価と製造間接費が記入され、貸方には売上高が記入される。原価計算の段階では、製造間接費は仕掛品勘定に振り替えられるので現在の記入方法と同じなので、これ以上述べる必要はないであろう。

さて、本書ではこのような発展段階の区分にもとづいて、長崎造船所の原価計算の生成・発展をつぎのように位置づけている。長崎造船所の創業は明治17年(1884)であるが、それから明治32年(1899年)までを商業簿記の段階、そして明治33年(1900)から明治44年(1911)までを工業簿記の段階、さらに大正元年(1912)から大正6年(1917)の6年間を工業簿記の段階から原価計算の段階への過渡期としている。最後の原価計算の段階は大正7年(1918)以降とされている。

長崎造船所のそれぞれの段階の区分は詳細に展開されており、それなりに納得できるが、リトルトンが主張する三段階説はどのような研究から生まれたのであろうか。彼がいくつかの製造業における原価計算の生成・発展の事実から見出したのであろうか。本書ではそのような記述がみられないが、著書の20章に示されているのであろうか。このような段階の区分は当然に対象となる企業によって年代は異なるはずである。

それと本書でもうひとつ不明確なのは図1-1、図1-2および図1-3に示されているそれぞれの段階の勘定図はリトルトンの著書から著者が推定したものなのか、あるいは長崎造船所の資料か

ら作成したものなのか、という疑問である。引用あるいは参考文献が示されていないので、リトルトンやガーナーの著書から著者が作成したと思われるが・・・

(4)

第2章「商業簿記」段階の原価計算と財産目録帳では主として商業簿記の技法である期末棚卸の処理について述べられている。この章だけでも70頁にもおよぶので詳細にふれることはできないが、長崎造船所の前身である三菱製鉄所には明治17年下半期(7月~12月)の会計史料として①P/L, ②B/S, ③ Trial Balance, ④ Explanatory of Some Items in the Profit and Loss Account, ⑤ List of Improvements, ⑥ Details of Incomplete Works, が残されていることは驚嘆に値する。

長崎造船所の会計史料が英文で示されているのは、英国人の指導を受けていたからであるが、それはとりもなおさず当時のイギリスの会計レベルを知ることができるので、きわめて貴重な資料である。

著者はB/SとP/Lの勘定記入からこの段階を商業簿記と位置づけているが、その根拠となっているのが、Incomplete Works(半成工事)をP/Lの貸方とB/Sの借方に記入されている点である。この金額は帳簿外で期末棚卸の手法で計算されたものであり、これを差し引くことによって完成工事の原価が決定され、同じ金額をB/Sに棚卸資産として計上されるのである。

本章で注目される記述としては、帳簿外で集計された半成工事明細表がオーダー(指図書)番号別になされていたこと、Trial Balanceが福沢諭吉の「帳合之法」にしたがって「平均改表」と訳されていたこと、固定資産(諸道具)勘定で減価償却費が認識されていたことなどがあげられる。

第3章「工業簿記」段階の原価算定と素価元帳では、明治33年度に「商業簿記」段階から「工業簿記」段階へと移行した時代が対象となっている。リトルトン・モデルにおいて移行への認識は材料費・労務費・経費の直接費、すなわち素価を製品へ賦課する手続きが行われたことである。本章も

80頁におよぶので、そのごく一端にしかふれることができないが、その膨大な史料を駆使しての詳細な分析には圧倒されるばかりである。

本書では、工業簿記段階への移行の背景には工期の長期化と価格競争があったと述べ、それを反映した法律として明治29年実施の造船奨励法と明治32年改正の航海奨励法の二つをあげ、これらを詳細に紹介している。

ところで著者は「工業簿記段階で素価をその発生の都度、製品に直接かかわらせて個別的に継続記録する勘定は、製造勘定としての半成工事勘定である。この半成工事勘定は商業簿記段階でみられた仕掛品勘定とは異なる。したがって、商業簿記段階から工業簿記段階への移行は、仕掛品勘定としての半成工事勘定から製造勘定としての半成工事勘定への変化を意味する」(119頁)と記述しているが、評者にはよく理解できない。

仕掛品勘定と製造勘定は実質的に同じであり、第1章の図1-2の「工業簿記」段階の勘定図でも製造勘定は示されていない。この図では製造間接費勘定が設けられているのが「商業簿記」段階との唯一の違いであり、それを損益勘定に振り替えているのが特徴である。当時の長崎造船所では製造間接費勘定を設けて、このような処理がなされていたのであろうか。鋳物工場と亜鉛メッキ工場、カンナノコギリ工場では製造間接費が仕掛品勘定に配賦されていたと推定されているが(192頁)・・・

もうひとつは疑問というよりは本書からの印象であるが、長崎造船所での工業簿記段階への移行の背景には工事の長期化と価格競争よりも、ひとえに所長の荘田平五郎の功績ではないだろうか。当時、日本の造船業界がどのような状態にあったかはまったくわからないが、彼のような会計専門家がいなかった他の造船所では、このような会計手法は行われていなかったのではないだろうか。ともかく、評者は浅学にして荘田平五郎なる人物の名前さえ知らなかったが、本書を通じてこのような偉大な会計の先達を発見できて大いなる喜びを感じた次第である。

第4章は「原価計算」段階への過渡期の原価算定と工事別人工仕訳帳について書かれているが、これは長崎造船所の特殊な事情を考慮した6年間

の記録であって三段階モデルの例外である。この時期の特徴は素価元帳に製造間接費である経費が追加されたことである。そして、その経済的背景として明治40年に三菱合資会社に造船部が設置され、独立採算制が導入されたことがあげられている。

当時は日露戦争後の大不況下であり、造船業界も市況の悪化により、企業組織の見直しがなされた時代だったのだろう。本章でみられる注目される会計史料としては、減価償却費が費用ではなくて損失として扱われ、明治41年度では赤字のため減価償却費が算入されていなかったことである。つまり、減価償却費は利益で償却すべきものと考えられていたのである。しかし、独立採算制の導入とともに「三菱造船所組織」が制定されると減価償却費は経費に算入されるようになる。

また、製造間接費は工事に配賦されて完成工事原価となるが、未完成工事という資産には含まれない。未完成工事に含まれるのは材料費と労務費だけの素価であり、それを貸借対照表で次期に繰り越すために用いられるのが「繰越割掛費勘定」である。つまり、この時期では製造間接費（経費）は損失であって、資産の価値を構成しないとされていた。

本書の最終章に当たる第5章は「原価計算」段階の原価算定と原価清算書というタイトルで書かれているが、長崎造船所の原価計算は大正7年度においてようやく現在の原価計算の形態をとるに至ったのである。大正6年に三菱合資会社の造船部を分社化して三菱造船会社が設立されているが、そのさい総勘定元帳の勘定科目として規定されたものが掲載されているが、この時期においても英語と日本語で両記されているのが興味深く感じられる。この頃は英国人は多分いないと推察されるが、創立以来の勘定科目との整合性から英語の表記がとられたのであろう。また、当時の日本では原価計算の書物はないので、英語の文献から翻訳したと思われる。

この勘定科目の決定で重要なのは、未完成工事に含まれる素価と割掛費を次期に繰り越すために用いられてきた「作業原費勘定 (Prime Cost of Works in Progress a/c)」と「繰越割掛費勘定 (Charges on Works in Progress a/c)」との区

別がなくなり、「半成工事勘定 (Works in Progress a/c)」に統合されていることである。これは割掛費に資産性が認められたことを示している。したがって、大正7年の貸借対照表では半成工事勘定で次期に繰り延べられている。著者はこれは適正な契約価格算定のために、高額な設備費を製造原価に含めるために行われた手法であると述べている (304頁)。

本章の最後に、長崎造船所における会計組織の変遷について述べられている。①「工業簿記」段階では、人工数、賃金、物品の数量と金額などの工事費の明細を記録する予算技師が原価計算業務の中心である。②「工業簿記」段階から「原価計算」段階への過渡期では、予算技師の役職は消えて会計役の会計課長へと名称変更がなされた。③「原価計算」段階では、会計課原価係の新造船掛が原価元帳を有し、原価清算書も作成していた。

なお、本章の後に「補章」として長崎造船所原価計算生成史というタイトルでの記述があるが、紙幅の関係でここでは割愛する。本書は、総頁数が400頁にもおよぶ大著なので詳細な史料の分析までは紹介できなかったが、著者の30年にもおよぶ研究にはただ頭が下がるのみである。しかも、本書は著者の研究の一部にすぎないことを考えると、わが国の会計史研究にまさに金字塔を建てたといってもよい。今後の会計史研究者の道しるべになるであろう。(2006年7月31日)

※なお、本書は2006年度の日本原価計算研究会および日本会計研究学会において学会賞を受賞している。これからみても本書への高い評価は、学会の総意であることがわかるであろう。