

管理及び管理会計・原価計算の起源または現出に関する 経済合理主義的歴史解釈とフーコー主義的歴史解釈の到達点と課題

—— アメリカ合衆国陸軍省国営 Springfield 兵器廠の事例 - 第3部 ——

新谷 司*

要 旨

本稿は前稿（「管理及び管理会計・原価計算の起源または現出に関する経済合理主義的歴史解釈とフーコー主義的歴史解釈の到達点と課題 - アメリカ合衆国陸軍省国営 Springfield 兵器廠の事例 - 第2部」『日本福祉大学経済論集』42号, pp. 105-138, 2011年3月.）の続稿である。本稿は Hoskin & Macve と Tyson の論争点を明らかにする作業の前半部分である。

This paper is the following paper of the prior paper ("The Achievement and Problem of Analysis on the Origin or Genesis of Management and Management Accounting or Cost Accounting by the Foucauldian Interpretation and the Economic Rationalist Interpretation, The Springfield Armory Case, part 2."). This paper is the first half of the work presenting the points in dispute between Hoskin & Macve and Tyson.

キーワード：第三次査察委員会，規律・訓練，民間兵器廠，出来高質率，協力の文化

以下の目次は表題の研究（「管理及び管理会計・原価計算の起源または現出に関する経済合理主義的歴史解釈とフーコー主義的歴史解釈の到達点と課題 - アメリカ合衆国陸軍省国営 Springfield 兵器廠の事例」）の第1部から第3部（本稿）までの目次である。本稿である第3部の目次はその中の5章から7章の2節までの部分である。なお末尾の引用参考文献は第1部から第2部までの引用参考文献以外の文献のみを示している。

- 1 はじめに（本稿の目的と分析材料・分析方法）
- 2 Hoskin & Macve のフーコー主義的歴史解釈と Tyson の経済合理主義的歴史解釈
- 3 フーコー主義的歴史解釈の特質
- 4 Hoskin & Macve のフーコー主義的歴史解釈
- 5 Hoskin & Macve に反論する Tyson の経済合理主義的歴史解釈と Tyson に反論する Hoskin & Macve のフーコー主義的歴史解釈

* 日本福祉大学福祉経営学部（通信教育）

- 6 Lee 監督官の下での出来高払システム及び出来高給会計システムの特徴をめぐる Hoskin & Macve と Tyson の論争
- 7 Tyler の関与した出来高払システム及び出来高給会計システムまたは第三次査察委員会報告の勧告に基づく出来高払システム及び出来高給会計システムの特徴をめぐる Hoskin & Macve と Tyson の論争

5 Hoskin & Macve に反論する Tyson の経済合理主義的歴史解釈と Tyson に反論する Hoskin & Macve のフーコー主義的歴史解釈¹

前章の 4 章ではフーコー主義的歴史解釈を示す Hoskin & Macve (1988a, 1988b) 及び Ezzamel, Hoskin & Macve (1990) の要旨を明らかにしているため、本章の 5 章ではそのフーコー主義的歴史解釈に異議を申し立て、それとは異なる経済合理主義的歴史解釈を示す Tyson (1990) 及び Tyson (1993) の要旨を明らかにし、加えてその経済合理主義的歴史解釈に異議を申し立て、再びフーコー主義的歴史解釈を展開する Hoskin & Macve (1994a) の要旨を明らかにする。

次章の 6 章から 10 章では Hoskin & Macve と Tyson の主張を主要な論争点毎に整理・分類している。この整理・分類は 4 章でその要旨を示した Hoskin & Macve (1988a, 1988b) 及び Ezzamel, Hoskin & Macve (1990) と 5 章でその要旨を示す Tyson (1990) 及び Tyson (1993) と Hoskin & Macve (1994a) を主な材料とする整理・分類である。このため 6 章から 10 章までの整理・分類の記述と 4 章及び 5 章の要旨の記述には、一部重複する部分がある。

(1) Tyson (1990) の要旨

Tyson (1990) は、Hoskin & Macve の歴史解釈に対する異議申し立てと Tyson 独自の歴史解釈を提示する性格を持っているため、この性格をできる限り明確にする形で、以下 Tyson (1990) の内容を要約する。

Tyson (1990) の理論的枠組

Hoskin & Macve は、1841 年より前の Springfield 兵器廠における労働生産性の停滞（銃身溶接量の停滞）と原価の固定（銃身溶接工の出来高賃率の高止まり）の原因は「規律・訓練権力が横断した管理・会計」が導入されていなかったことにあり、1841 年以降の Springfield 兵器廠における労働生産性の増大（銃身溶接量の増大）と原価の縮小（銃身溶接工の出来高賃率の縮小）の原因は「規律・訓練権力が横断した管理・会計」が導入されたことにある、と考えている（新谷, 2010, p. 38 参照）。

Tyson (1990) では、「規律・訓練権力が横断していない管理・会計」と「規律・訓練権力が横断した管理・会計」を様々な表現で表している。例えば、1840 年より前の Springfield 兵器廠

では、事前に定めた生産量の規格（ノルマ）を生産するための労働時間を測定した労働日（a clock-regulated workday to produce pre-specified norms of output）と出来高給会計システムは統合されていなかった（Tyson, 1990, p. 47）。

また、1840 年より前の Springfield 兵器廠では、定められた時間・速度で設定された作業標準と労働時間を報告させる押し付け（clock-paced work standards and intrusive labor reporting requirements）を伴う「包括的な労働者会計システム」（comprehensive labor accounting system）が導入されなかった（ibid., p. 54）。さらに Springfield 兵器廠では、特定の経済的・技術的要因により「統合的な労働者会計システム」（integrative labor accounting system）が必要とされ、事前に定めた生産量の規格（ノルマ）が確立された（ibid., p. 55）。

本稿では、この事前に定めた生産量の規格を生産するための労働時間を測定した労働日と出来高給会計システムの統合（「包括的な労働者会計システム」または「統合的な労働者会計システム」等を含む）等は、「規律・訓練権力が横断した管理・会計」と同義であると解釈している。またこれらは、より具体的には、West Point 陸軍士官学校で教育を受けた Tyler による時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定及びこれを前提とする出来高給の会計等から構成される管理・会計システムを指すものと解釈している。

Tyson (1990) には、上記の Hoskin & Macve の理論的枠組を前提としている記述とその理論的枠組を実質的に否定している記述が混在している。

前者の記述とは、次のような記述である。Tyson (1990) によれば、事前に定めた生産量の規格を生産するための労働時間を測定した労働日と出来高給会計システムが統合されなかったこと（「規律・訓練権力が横断していない管理・会計」）をよりよく説明するのは、経済的・技術的要因である（ibid., p. 50）。またその 2 つが統合されたこと（「規律・訓練権力が横断した管理・会計」）にも経済的・技術的要因がある（ibid., p. 47）。

後者の記述とは、次のような記述である。Hoskin & Macve によれば、1841 年以降の Springfield 兵器廠における労働生産性の増大の原因は、「規律・訓練権力が横断した管理・会計」、すなわち West Point 陸軍士官学校で教育を受けた Tyler による時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定及びこれを前提とする出来高給の会計等から構成される管理・会計システムを、導入したことにある。しかし、Tyson (1990) によれば、その原因は、特定の経済的・技術的要因、すなわち時間動作研究や作業標準と関係のない出来高賃金で、民間兵器廠で先行して引き下げられた出来高賃率を Springfield 兵器廠に導入したことにある。この場合 Tyson (1990) は「規律・訓練権力が横断した管理・会計」を実質的に否定している。

Tyson (1990) によれば、Hoskin & Macve の示すその原因（「規律・訓練権力が横断した管理・会計」）は「相対的に小さな決定因」（ibid., p. 47）または「特殊な背景」への過度の賞賛（ibid., p. 57）であり、Springfield 兵器廠における労働生産性を増大させた理由とすべきではない（ibid., p. 57）。

以上を踏まえると Tyson (1990) の理論的枠組またはテーゼは次のように示すことができる²。

Tyson (1990) によれば、1841 年を境として Springfield 兵器廠における労働生産性が停滞から増大に変化する原因と原価が固定（高止まり）から低減に変化する原因は「規律・訓練権力が横断した管理・会計」の導入というよりもむしろ経済的・技術的要因にある。

1841 年より前に Springfield 兵器廠の労働生産性が停滞し原価が固定（高止まり）している原因は「規律・訓練権力が横断していない管理・会計」にあるというよりもむしろ経済的・技術的要因にある。また 1841 年以降に同兵器廠の労働生産性が増大し原価が低減する原因は「規律・訓練権力が横断した管理・会計」にあるというよりもむしろ経済的・技術的要因にある。1841 年より前の Springfield 兵器廠における労働生産性の停滞と原価の固定（高止まり）も 1841 年以降の同兵器廠における労働生産性の増加と原価の低下も特定の経済的・技術的变化に対する合理的な対応による。この Tyson の説明には、Chandler (1977 = 1979) の説明と同様に要求・対応理論がある。

Hoskin & Macve (1994a) の理解に従えば、Tyson は同兵器廠の出来高給の会計が 1841 年より前も 1841 年以降も管理会計であるとし、それぞれの時代の経済的・技術的要因に対応して、1841 年より前の管理会計は「潜在的形態の管理会計」であるが、1841 年以降の管理会計は「顕在的形態の管理会計」に変化すると考えた (Hoskin and Macve, 1994a, pp. 6-7)。

Tyson (1990) にとって、1841 年より前に「潜在的形態の管理会計」であった管理会計が 1841 年以降に「顕在的形態の管理会計」に変化することも、特定の経済的・技術的变化に対する合理的な対応による (Tyson, 1990, p. 23, note6)。この Tyson の説明にも、Chandler (1977 = 1979) の説明と同様に要求・対応理論がある。Chandler (1977 = 1979) の要求・対応理論の説明に異議を申し立てた Hoskin & Macve (1988a, 1988b) からみると、Tyson の説明は要求・対応理論の復活ということになる (Hoskin and Macve, 1994a, p. 8)。

本稿では、Hoskin & Macve の言う「管理会計の顕在的形態」または「顕在的形態の管理会計」とは、「規律・訓練権力が横断した管理・会計」のうちの会計の部分であり、「管理会計の潜在的形態」または「潜在的形態の管理会計」とは「規律・訓練権力が横断していない管理・会計」のうちの会計の部分である、と解釈している。

管理・会計の変化と経済的・技術的要因

Tyson (1990) によれば、1841 年より前に Springfield 兵器廠の労働生産性が停滞し原価が固定（高止まり）している原因は「規律・訓練権力が横断した管理・会計」、または「顕在的形態の管理会計」が導入されていなかったことにあるというよりも、むしろ経済的・技術的要因にある。この経済的・技術的要因とは、兵器産業界の協力の文化・共同の賃率統制、熟練労働力不足・熟練解体（単純作業化）の未発達による労働者の強い抵抗力の存在である (Tyson, 1990, p. 50)。

熟練労働力不足及び熟練解体の未発達を背景として、作業場の効率化に対して熟練労働者が抵抗可能であった。兵器産業界には協力の文化があり、同業社間で技術的情報及び原価情報が共有されたため、業界内部で出来高賃率が統制され、労働者の移動が制限され、毎年安定した生産量

水準が保証された。「顕在的形態の管理会計」が、高い労働生産性を引き出すような出来高賃率に基づいていたとしても、これらの状況下でのその導入は労働者の抵抗が強いために困難であったし、不必要であった (ibid., pp. 50-54)。

Tyson (1990) によれば、1841 年以降に同兵器廠の労働生産性が増大し原価が低減する原因は「規律・訓練権力が横断した管理・会計」、または「顕在的形態の管理会計」が導入されたことにあるというよりも、むしろ経済的・技術的要因にある。この経済的・技術的要因とは、兵器産業界の協力の文化・共同の賃率統制の崩壊、不況の到来、互換性部品生産・機械資本導入による熟練解体（単純作業化）・熟練労働者の抵抗力の低下、民間兵器廠の刷新的実践とみなされる労働強化の方法の導入を求める第三次査察委員会報告の勧告（規則正しい労働日と出来高賃率低下の勧告）である (ibid., pp. 55-58)。

兵器産業界に新規参入する競争企業数の増大に伴い協力の文化が解体し、共同の労務政策がなくなり、また不況が到来した。互換性部品生産に伴う作業工程の分業化と機械資本の導入により熟練解体（単純作業化）が進行したことで、熟練労働者の抵抗力が弱化した。これらの状況下では高い労働生産性を引き出すような出来高賃率を前提とする「顕在的形態の管理会計」の採用が容易になりかつ必要になる (ibid., pp. 55-58)。

Springfield 兵器廠における多くの規律・訓練と出来高賃率の設定に対する民間兵器廠の影響

Tyson (1990) では、1841 年の第三次査察委員会報告の勧告以前に、特に 1837 年の不況により民間兵器廠は労働の価額の大幅な低下と出来高賃率の引き下げを行っていたと考えている (Tyson, 1990, p. 56)。Tyson (1990) では、大規模な資本を持ち、コスト意識の高い民間兵器廠は、Springfield 兵器廠が準拠すべき管理モデルを提供したと考えている (Hoskin & Macve, 1994a, p. 7)。

Tyson (1990) では、1841 年第三次査察委員会報告が、就業規則、賃金及び規制に関する官と民の兵器廠の不公平を調整し、民間の兵器廠の刷新的管理モデルが Springfield 兵器廠に導入された、と考えており、同勧告が民間兵器廠の諸手続に類似していると考えている (Tyson, 1990, pp. 57-58)。

Tyson (1990) は、民間の兵器廠における多くの規律・訓練と労働生産性を高めるための方法（出来高賃率の低下）が 1841 年第三次査察委員会報告の勧告を通じて Springfield 兵器廠に導入された、と考えているのである。

本稿では、Tyson (1990) の言う規律・訓練（規律・訓練的な作業等を含む）を、Hoskin & Macve (1988a) の言う物に関するアカンタビリティ（禁止または抑制等を通じて禁止されないまたは抑制されない行為をもたらしめるもの）に留まるものと解釈している（新谷, 2011, p. 122）。こうした意味の規律・訓練という用語については、以下規律・訓練（物に関するアカンタビリティ）と表記する³。

Lee 監督官の下での出来高給会計システム

Tyson (1990) によれば、Springfield 兵器廠における Lee の出来高給会計システムは、同兵器廠の管理、特に Lee が監督官として在職した期間の管理の必要性にふさわしいもので、その必要性を完全に満たしていた (Tyson, 1990, p. 50)。Tyson にとっては、1841 年より前の Springfield 兵器廠における管理会計がその経営者の管理の必要性を満たすものであったため、「顕在的形態の管理会計」の導入が必要とされなかったのである。その理由は、会計システムの機能を補完した協力の文化（兵器産業内部での原価及び生産技術の共有）が兵器産業内部で労働者の出来高賃率を統制し、賃金に動機づけられた労働者の移動を制限して、兵器労働者市場に対する厳しい統制を行っていたからである (ibid., p. 54)。

このように Tyson (1990) では Dalliba 報告書 (1819) や Hoskin & Macve でも説明されていない出来高給会計システムの特徴が説明されている。それは兵器産業内部の原価及び生産技術の共有（協力の文化）によって補完された出来高給会計システムの特徴である。Tyson (1990) によれば、兵器産業内部の原価及び生産技術の共有と出来高給会計システムでは、アカンタビリティが明らかにされ、経営者の利用できる労務費情報の全てが提供されていたのである (ibid., p. 58)。

Tyson (1990) でも Hoskin & Macve (1988a, 1988b) と同様にアカンタビリティという用語が利用されているが、そこでは Hoskin & Macve (1988a, 1988b) で利用されるアカンタビリティの意味とは異なる意味のアカンタビリティも利用されている。それは Chandler (1977=1979) で利用されているアカンタビリティとほぼ同義の意味を持つもので、個人の責任・義務という意味のアカンタビリティである、と考えることができる。

Chandler (1977=1979) では、原材料の使用と製品の品質に関してアカンタビリティという用語を利用しており、そのアカンタビリティ（個人の責任・義務）が履行されているかどうかは品質検査と簿記により確かめることができる。こうした意味のアカンタビリティという用語については、以下アカンタビリティ（個人の責任・義務）と表記する。

(2) Tyson (1993) の要旨

Tyson (1993) も、Tyson (1990) と同様に、Hoskin & Macve の歴史解釈に対する異議申し立てと Tyson 独自の歴史解釈を提示する性格を持っているため、この性格をできる限り明確にする形で、以下 Tyson (1993) の内容を要約する。なお Tyson (1993) に関連する文献としてここでは Tyson (2000) も取り上げている。

まず Tyson (1993) では、Tyson (1990) に見られた Hoskin & Macve の理論的枠組を前提にした記述がなくなっている。また Tyson (1993) では、1841 年以降の Springfield 兵器廠における労働生産性の増大と原価の縮小の原因が「規律・訓練権力が横断する管理・会計」(West Point 陸軍士官学校で教育を受けた Tyler が Springfield 兵器廠で行った時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定及びこれを前提とする出来高給の会計等から構成される管理・会

計システム)の導入にある, またはそれを勧告した第三次査察委員会報告にある, という Hoskin & Macve の見解を明確に否定した。

この場合 Tyson (1993) は, Hoskin & Macve (1988a, 1988b) と異なる主張, つまり 1841 年以降に導入された管理・会計は 1841 年より前の管理・会計と同じ性質の管理・会計であって, いずれも「規律・訓練権力が横断していない管理・会計」であるという見解を採用することになるのである。

1841 年以降の Springfield 兵器廠の出来高払システム

Tyson (1993) では, 次の 4 つの主張に基づいて, 第三次査察委員会報告の勧告における Springfield 兵器廠の出来高賃率は, 同兵器廠における時間動作研究や作業標準に基づく出来高賃率の設定によるのではなく, 民間兵器廠の出来高賃率に近似させる調整手続等によって設定されるものであると主張している。したがって彼は Tyler が同兵器廠で行った時間動作研究や作業標準に基づいてその出来高賃率を設定したと言う Hoskin & Macve の見解に異議を申し立てているのである (Tyson, 1993, p. 6)。この 4 つの主張とは 1841 年以降の Springfield 兵器廠の出来高払システムの特質に関連している。

第 1 に先行研究のいずれも Tyler による時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定に注目していない (ibid., p. 7)。第 2 に Tyler による時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定を説明するために利用した Hoskin & Macve の表現には, その引用元の表現から大きく乖離した表現があり, また大きな飛躍・捏造を含んだ表現がある (ibid., pp. 8-9)。

第 3 に Tyler の出来高賃率の設定が, Hoskin & Macve の言うような作業標準に基づく公正な賃金 (公正な出来高賃率) の設定によるものではなく, 技術の進歩や変化する市場価額に合わせた出来高賃率の調整手続 (民間兵器廠の出来高賃率に近似させるための調整手続または労働節約的な機械資本の導入に対応し大幅に出来高賃率を削減して他の出来高賃率との中間にするための調整手続) によるものであること等を示す証拠 (文書・書状・報告書) がある (ibid., p. 10)。

また Tyson (1993) は, この証拠から, 1832 年に Springfield 兵器廠の出来高賃率の低下を強制できなかったのは反軍隊の大統領及び労働者の抵抗というよりも別の政治的・経済的理由があること, 同兵器廠の出来高賃率の調整問題は Ripley 監督官時代はもとより Lee 監督官時代にも存在したこと, 第三次査察委員会報告は民間兵器廠における出来高賃率の設定が進歩的であると認識していること, Springfield 兵器廠の出来高賃率の設定は原価企画に基づく出来高賃率の設定であること, も読み取っている (ibid., pp. 10-11)。

第 4 に Hoskin & Macve の言うように, Tyler の出来高賃率の設定が作業標準に基づく出来高賃率の設定であることを確証する証拠は何もなく, むしろ正反対の証拠がある。この証拠は Springfield 兵器廠と海軍工廠を比較した書状である。

Tyson は, この書状から, Springfield 兵器廠と同兵器廠に近い海軍工廠との間で労働時間と出来高賃率の相違を調整する必要があったこと, 当時の賃金労働者は労働時間の規制がなく, 一

日あたりの公正な平均的仕事の達成が要求されていないこと、国営兵器廠の監督官を民間人から軍人へ変更することは、民間人の労働者を軍隊式の規律・訓練に従属させる意図を持ったものではなく、軍人の下で多くの民間人機械工を雇用する海軍工廠に合わせ Springfield 兵器廠をそれと同等の状況にするにすぎないこと、を読み取っている (ibid., pp. 12-13)。

Tyson (1993) は軍隊式の規律・訓練について具体的に説明していない。このため Tyson (1993) が、兵器廠監督官を軍人にすること自体を軍隊式の規律・訓練と呼んでいるのか、軍隊特有の規律・訓練と表現できる何かを想定して軍隊式の規律・訓練と呼んでいるのか、または兵器廠監督官を軍人にして時間動作研究や作業標準に基づいて設定された出来高賃率を実際に導入すること等を軍隊式の規律・訓練と呼んでいるのか、は必ずしも明らかではない。

1841 年以降の Springfield 兵器廠における出来高給会計システム

Tyson (1993, 2000) では、次の 2 つの主張に基づいて、Tyler による時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定とこれを前提とする出来高給会計システムの存在を肯定する Hoskin & Macve の見解に異議を申し立て、その存在を疑っている。この 2 つの主張とは 1841 年以降の Springfield 兵器廠における出来高給会計システムの特質に関連している。

第 1 に Tyson (1993) は 2 つの定義に基づいて Springfield 兵器廠の出来高給会計システムが標準原価計算であるかどうかを判断する方法を提示し、結論としてそれが標準原価計算ではないと考えている。その定義の一方は、作業標準に基づいて標準的労務費を採用する会計を標準原価計算と定義する場合である。他方は、原価差異分析を行うために事前の標準原価と事後の実際原価を比較する計算を標準原価計算と定義する場合である。

第 2 に Tyson (1993) から見ると、時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定を前提とする出来高給の会計、または「規格に基づく会計 (norm-based accounting)」が存在したのかどうかの確証的な証拠はなにもない (ibid., p. 12; Tyson, 2000, p. 160)。より広い範囲の「規格に基づく会計」、つまり時間動作研究及び作業標準に基づく会計が最初に利用されたのは 20 世紀初期であり、それは標準原価計算及びその他の科学的管理運動が社会的に承認可能になった時代において利用されたのである (ibid., p. 160)。

証拠を軽視するフーコー主義的会計史

Tyson (1993) はフーコー主義の歴史研究一般に否定的である。Tyson によれば、フーコー主義的歴史解釈を示す Hoskin & Macve の一連の研究は、特定の社会理論を立証する必要性によって損なわれている。これら及びその他の理論依存型の研究では事実が客観的でありえないと考え、それを注意深く調査することが面倒と考えている。その研究は事実の真理と意見・解釈との間の区別、より単純に言うとは歴史学と哲学の区別をあいまいにする研究である。しかし、通常の歴史家は事実の詳細に厳密な注意を払い、歴史学と哲学の区別を維持するように訓練されている。特定の教条的見方から研究を行うことは確証する証拠を探索するための調査になる傾向があり、

単一の世界観を強調するために事実と意見・解釈を混ぜ合わせる傾向がある (Tyson, 1993, p. 5, pp. 13-14).

歴史研究が理論依存型の研究で支配される時、特定の見方を支持する誘惑は真理の探究を掘り崩す危険がある。フーコー主義的会計史は特定の書かれた言明に対して、装飾を施し、疑問の余地ある解釈を与えた (ibid., p. 4)。フーコー主義的会計史では書かれた事実の資料 (factual materials) - 文書・書状・報告書が選択的に取り入れられ、または取り除けられて、疑問の余地ある解釈が与えられている (ibid., p. 6)。フーコー主義的歴史解釈を浸透させるという欲求の中で、Hoskin & Macve は Tyler による作業標準に基づく出来高賃率の設定という逸話を発見したのではなく創作したのである。事実の歴史資料は Hoskin & Macve の歴史解釈を支持しない。人間の行為または動機に関するフーコー主義の説明は他に例のない独特のものであり、多くの歴史家が支持することは困難である (ibid., p. 14)。

(3) Hoskin & Macve (1994a) の要旨

Hoskin & Macve (1994a) は、Tyson (1990) 及び Tyson (1993) の歴史解釈に対する異議申し立てと Hoskin & Macve 独自の歴史解釈を再提示する性格を持っているため、この性格をできる限り明確にする形で、以下 Hoskin & Macve (1994a) の内容を要約する。Hoskin & Macve (1994a) では、Tyson (1990) と Tyson (1993) の示した主要なテーゼに対して反論が行われている。

Tyson (1990) の示した主要なテーゼには次の3つのテーゼがある、と考えることができる。第1に Springfield 兵器廠における労働生産性の停滞と原価の固定 (高止まり) の原因には「規律・訓練権力が横断していない管理・会計」があるというよりも、むしろ経済的・技術的要因がある。第2に同兵器廠における労働生産性の増加と原価の縮小の原因には「規律・訓練権力が横断した管理・会計」の導入があるというよりも、むしろ経済的・技術的要因がある。第3に同兵器廠における Lee の会計システムは 1841 年より前においては「潜在的形態の管理会計」であり、1841 年以降においては「顕在的形態の管理会計」であり、いずれも管理会計である (Hoskin and Macve, 1994a, p. 22)。

また Tyson (1993) の示した主要なテーゼには次の2つのテーゼがある、と考えることができる。第1に Tyler の関与した 1841 年以降の Springfield 兵器廠における出来高賃率は、時間動作研究や作業標準に基づいて設定されたのではなく、民間兵器廠の出来高賃率に近似させる調整手続等によって設定されたものであり、それを勧告したのが第三次査察委員会報告である。第2に Lee による出来高賃率の設定も民間兵器廠の出来高賃率 (市場価額) との調整手続に基づく出来高賃率の設定であるため、Tyler による出来高賃率の設定または 1841 年の第三次査察委員会報告の勧告による出来高賃率の設定と Lee による出来高賃率の設定は実質的に同じものである。

Tyson (1990) の第 1 のテーゼに対する反論

Tyson (1990) の示した第 1 のテーゼを取り上げる。このテーゼで言う経済的・技術的要因には、熟練労働力不足及び熟練解体の未発達による労働者の強い抵抗力の存在、兵器産業界における協力の文化・共同の賃率統制（特に原価情報の共有、賃率の統制による労働者の移動の制限等）がある（Tyson, 1990, p. 50）。Hoskin & Macve (1994a) は、これらの経済的・技術的要因の妥当性を以下のように検討している。

熟練労働力不足及び熟練解体の未成達は他の兵器廠の経営者にとっては深刻な問題であったが、Springfield 兵器廠の Lee 監督官にとってはそうではなく、それどころか Lee は労働者の抵抗に立ち向かい規律・訓練的な作業（物に関するアカンタビリティ）と熟練解体を積極的に進めた（Hoskin and Macve, 1994a, p. 12）。

協力の文化という要因が支持できない根拠として 4 つの論点が挙げられる。第 1 の論点は、軍需品部は同総長の主導の下で部品の均一性を達成するために民間兵器廠と国営兵器廠の間での協力を積極的に促進しようとしたが、期待したような協力の文化が形成されなかったことである（ibid., p. 13）。

第 2 の論点は、兵器査察長官を任命された Lee と検査対象である民間兵器廠との間に存在した不断の緊張が、協力の文化というテーゼを無効にすることである（ibid., pp. 13-14）。

第 3 の論点は、国営と民営の全ての兵器廠相互に便益があるとされる労働市場の買手寡占効果は、実質的には Lee の競争上の優位性を最大限確保する効果にすぎなかったことである（ibid., p. 14）。

第 4 の論点は、Lee の競争上の優位性は彼の原価データの利用により、さらに強化されたことである（ibid., p. 14）。全ての原価情報を公然と定期的に完全に共有するために諸兵器廠が協力し合ったのではなく、Lee の原価計算（実際原価計算）がある種の基準価格を生み出し、市場を支配する価格形成者としての Lee が価格受容者としての他の兵器廠に対して原価計算に基づく支配を行使することになったのである（ibid., p. 15, 17）。

Tyson (1990) の第 2 のテーゼに対する反論

Tyson (1990) の示した第 2 のテーゼを取り上げる。このテーゼで言う経済的・技術的要因には、兵器産業界の協力の文化・共同の賃率統制の崩壊、不況の到来、互換性部品生産・機械資本導入による熟練解体（単純作業化）・熟練労働者の抵抗力の低下、民間兵器廠における多くの規律・訓練（物に関するアカンタビリティ）と労働生産性を高めるための方法（出来高賃率の低下）を Springfield 兵器廠に導入するよう求める第三次査察委員会報告の勧告がある（Tyson, 1990, pp. 55-58）。

1841 年以降における Springfield 兵器廠の管理の変化に対する West Point 陸軍士官学校の影響（Tyler による時間動作研究及び作業標準の設定等）を軽微とみなす Tyson (1990) に対して、Hoskin & Macve (1994a) は Tyson (1990) の言う経済的・技術的要因の妥当性について以下

のように検討している。

兵器産業界の協力の文化・共同の賃率統制の崩壊はそれらの形成及び存在を前提としたものであるが、上記のようにそれらの形成及び存在を支持できない根拠が複数ある。また不況から Springfield 兵器廠の労働強化へと進む時間の順序には問題がある。一方で最初に民間兵器廠で確立されることになる生産の基準等を求めていく Tyler の査察は 1832 - 33 年からであり、これは 1837 年の不況よりも前である。他方で Springfield 兵器廠において出来高賃率が低下するのは 1841 年であり、1837 年の不況の後しばらくしてからである (Hoskin and Macve, 1994a, p. 11)。

さらに互換性部品生産・機械資本の導入から労働生産性の増大と原価の縮小へと進む時間の順序にも誤りがある。1830 - 40 年代は全て機械化されてなく、互換可能な小火器の生産は 1840 年代中期からである。また全く技術的变化がなく熟練工に依存した特定の作業では 1840 年代前半に労働生産性が増大し原価が縮小している。これらから互換性部品生産・機械資本の導入による機械化・単純作業化に労働生産性の増大と原価の縮小の原因を求めることはできない (ibid., p. 9)。

Springfield 兵器廠に導入するよう求める第三次査察委員会報告の勧告の一部は、民間兵器廠に存在していた多くの規律・訓練 (物に関するアカンタピリティ) に由来していない。

労働者に求められる生産の基準や製品の品質基準等は最初に民間の兵器廠で確立されたが、この確立は民間兵器廠の自発性に由来するものではなく、軍需品部が民間兵器廠に対する検査及び様々な規制を通じて行った強制に由来するものである。その強制を最初に導いたのが、Springfield 兵器廠で時間動作研究等を行った経験のある West Point 陸軍士官学校関係者 Tyler 等による民間兵器廠への厳しい査察である (ibid., pp. 8-10)。

また同兵器廠に導入するよう求める第三次査察委員会報告の勧告の一部は、民間兵器廠の出来高賃率に由来していない。同報告が Springfield 兵器廠に対して勧告した出来高賃率は、Tyson (1990) が考えるような民間兵器廠で自発的に引き下げられた出来高賃率に由来するものでもなく、Tyson (1993) が考えるような民間兵器廠の出来高賃率に近似させて調整した出来高賃率に由来するものでもない。

1841 年の第三次査察委員会報告の勧告は 1831 年の Tyler による Springfield 兵器廠での時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定とこれに基づく 1832 年の第一次査察委員会報告の勧告の繰り返しにすぎない。第三次査察委員会報告の勧告における出来高賃率の出発点は、West Point 陸軍士官学校関係者 Tyler による Springfield 兵器廠での時間動作研究及び作業標準の設定等である (ibid., p. 10)。

Tyson (1990) の第 3 のテーゼに対する反論

Tyson (1990) の示した第 3 のテーゼを取り上げる。Tyson (1990) は、Lee 監督官時代の出来高給会計システムが「潜在的形態の管理会計」であるとしたが、Hoskin & Macve (1994a)

から見ると Tyson はそのことを証明する試みを行っておらず、Lee 自身がその会計情報及び原価情報をどのように利用したのかに関する詳細な検討も行っていない。彼らに言わせれば、Tyson は、「詳細な会計記録及び原価記録があったのでそれらが管理目的で利用された」と考えているにすぎない (ibid., p. 18)。

Hoskin & Macve (1994a) によれば、Lee 監督官の時代における Springfield 兵器廠の帳簿記録では、あらゆる義務及び履行のデータが主な諸勘定及び諸集計帳簿で集められ、統合されると、それらは発生したことを、(職長の誠実性及び勤勉に基づいて) Lee にほぼ正確に伝える (ibid., p. 19) ことになった。このため Lee は、そのデータを要約、集計して実際原価に基づく単位原価計算へと進むことができた。しかし、Lee はその豊富な実際原価のデータを、外部的な目的、すなわち民間兵器廠の請負価格の決定に利用していた (ibid., p. 18)。

Hoskin & Macve (1994a) によれば、Lee がその会計データを内部的な目的で利用している場合には、その会計が原価の縮小または労働生産性の増大のための管理システムの一部として利用されていたと考えることはできない (ibid., p. 18)。なぜなら、Lee は出来高給労働者が働いた時間を追跡せず、時間動作研究に基づく作業標準を設定せず、それに基づいて出来高賃率を支払う出来高払システムやこれを前提とする出来高給会計システムを構築していなかったからである。

Tyson (1993) のテーゼに対する反論

Tyson (1993) の第 1 のテーゼに対する反論は上記の「Tyson (1990) の第 2 のテーゼに対する反論」で示している。Tyson (1993) の第 2 のテーゼは、第 1 のテーゼに新たな内容 (Lee による出来高賃率の設定も民間兵器廠の出来高賃率 (市場価額) との調整手続きに基づいている) を加えたものであるが、この内容についても Hoskin & Macve (1994a) は反論を行っている。

Hoskin & Macve にとっては、Lee 監督官による出来高賃率の設定は単純に民間兵器廠の出来高賃率 (市場価額) に準拠した出来高賃率の設定ではないのである。Springfield 兵器廠の出来高賃率が民間兵器廠の出来高賃率に一方的に規制されるのではなく、Springfield 兵器廠の原価計算が民間兵器廠の請負価格を決定し、その制約の中で決められた民間兵器廠の出来高賃率を見定めた上で、Springfield 兵器廠の出来高賃率が決定されるのである。

Hoskin & Macve (1994a) によれば、Lee は国営兵器廠の監督官でありながら民間兵器廠の兵器査察長官 (Directors of Arms Inspection) である。彼は、Springfield 兵器廠の原価計算に基づいて民間兵器廠の請負価格が決定されるという仕組みの中で、同兵器廠の原価計算を行った。そのため Lee は契約兵器の市場価格の形成者となり、したがって民間兵器廠を価格受容者として、常に競争上優位な兵器市場の支配者であった (ibid., p. 17)。この価格決定構造の中で、Lee は他の兵器廠の出来高賃率と調和しながらも、それよりもわずかに高い出来高賃率を常に設定する政策を採り、労働市場で有能な熟練労働者を確保できる地位を確立していたのである (ibid., p. 14)。

証拠を重視するフーコー主義的会計史

Hoskin & Macve (1994a) によれば, Tyson (1990, 1993) による証拠の再検討は彼が主張するような Hoskin & Macve の歴史的解釈に対する破壊的反駁になっていないし, Tyson の歴史解釈も証拠と合致していない (ibid., p. 7). Hoskin & Macve は歴史を明らかにするのが証拠であるという. 彼らがこのことを強調するのは, 通説の歴史学または伝統的な会計史のみが証拠を正しく尊重しており, 新しい歴史学または新しい会計史が理論に強く関与しているという仮定が存在しているからである (ibid., p. 22). 新しい会計史が出現し普及してきているとしてもその全ての歴史が等しく妥当であると考えてはならない. 相対主義的な歴史解釈を拒否するために証拠が必要なのである (ibid., p. 28, note39).

6 Lee 監督官の下での出来高払システム及び出来高給会計システムの特質をめぐる Hoskin & Macve と Tyson の論争

- (1) 出来高払システムと出来高給の会計を「規律・訓練権力が横断していない管理・会計」とみる Hoskin & Macve (1988a, 1988b) の見解

出来高払システム及び出来高給会計システムの特質

Hoskin & Macve (1994b) は, Prude (1983) の歴史記述に基づいて, Lee 監督官の導入した刷新的实践である出勤と妥当な行動を強制するための規則とこれを支える記録簿及び時計の利用が, 従来から学校及び工場にあった実践である, と述べている. これらは精勤規則や適切な勤務態度, 就業規則を徹底するために, 罰金や解雇という懲罰を課す伝統的方法である (Hoskin and Macve, 1994b, p. 84 = 澤部, 2003, p. 99).

彼ら (1988a) によれば, この種の実践は秘密の実践及び規則違反を抑制することに関わる積極的な権力 (negative power) である. したがってそれは, 諸個人の行為の遂行及び怠慢を不断に評価するための規格, 高い成果をもたらすための規格を提供できる積極的な権力 (positive power) ではない. 彼らはこの積極的な権力を「完全な人に関するアカンタビリティシステム (a full system of human accountability)」と言う (Hoskin and Macve, 1988a, p. 41).

Hoskin & Macve は Lee 監督官の確立した出来高払システムと出来高給会計システムには, 物に関するアカンタビリティ (作業標準を前提としない標準的消費量内での材料消費, 一定品質を満たさない不合格品に支払いを行わないことを基準としたアカンタビリティ = 禁止または抑制等を通じて禁止されないまたは抑制されない行為をもたらすもの) はあっても人に関するアカンタビリティ (時間動作研究によって設定される作業標準に基づくアカンタビリティ = 目標または標準等に基づいた行為をもたらすもの) はない, と考えている. また彼らは Lee 監督官の下での出来高払システムと出来高給会計システムには人に関するアカンタビリティが欠けているため, それを「不完全 (less than complete)」なアカンタビリティ, と考えている (新谷, 2011, p. 122).

彼らの考えでは、Lee 監督官の確立した管理・会計とは「規律・訓練権力が横断していない管理・会計」である。本稿では、この「規律・訓練権力が横断していない管理・会計」について、時間動作研究による作業標準の設定はなく、規則正しい労働日及び労働時間の測定を伴わない出来高払システムとそれを前提とする出来高給会計システムと解釈している（新谷，2010，p. 40）。

彼ら（1988a）によれば、Lee 監督官の下にあった出来高払システムは不合格の出来高には支払いを行わない点で、つまり不合格品の生産を抑制するものであったが、特定の生産量を正当化する目標を持っていなかった。このためその出来高払システムは消極的な権力の側面をもっており、物に関するアカンタビリティシステムに留まっている（Hoskin and Macve, 1988a, pp. 42-43）。

Deyrup（Deyrup, 1948, p. 105）が言うように、合格品として認められた製品に対してのみ単純に支払いが行われるのではなく、複数種類の等級の支払金額・出来高賃率が設定されている点は、製品の質を上げるために特殊な奨励給が支給されていることであり、ある種の実力本位制が採用されていることでもある。Deyrup（ibid., p. 106）が説明するように、銃床を形成する作業は3種類の等級の金額、銃身を溶接する作業は2種類の等級の金額であったが、その後6種類の等級の金額となった。労働者の技能と誠実性により複数種類の等級の出来高賃率が利用されていた（Hoskin and Macve, 1988a, p. 42）。

時間動作研究及び作業標準に基づかない出来高賃率の設定

Hoskin & Macve は Deyrup（1948）に従って、Lee 監督官の下での出来高賃率は作業標準に基づいて設定されていなかった、と主張している。Deyrup（Deyrup, 1948, p. 105）によれば、Springfield 兵器廠での出来高賃率は他の兵器廠や他の産業と調和させたがそれらよりもわずかに高く設定した。そして生活費が上昇すれば出来高賃率を高く、デフレになれば出来高賃率を低く設定した（Hoskin and Macve, 1988a, p. 42, note8）。

Hoskin & Macve（1988a, 1988b）は、Lee の設定した出来高賃率が作業標準に基づいていないということと「妥当な努力に対して妥当な賃金」を支払う出来高賃率であったことを明確にしていたが、出来高賃率がどのように決定されていたのかについては必ずしも明らかにしてなく、Deyrup（1948）に従って、他の兵器廠、他の産業、または経済状況によって変更されていたことを主張しているに過ぎない。

Hoskin & Macve は、Lee 監督官下の Springfield 兵器廠を調査した Dalliba 報告書（1819）に基づいて、同じ職に就く人々の技能、勤勉度、意欲の違いにより、職工の出来高賃金が異なっており、「妥当な努力に対して妥当な賃金」が支払われていた、と主張している。また彼らは Dalliba 報告書（1819）に基づいて、出来高払仕事に対して支払われる価額は、「多くの実験の結果」に基づいて Lee 監督官によって設定されていた、とも主張している。（Hoskin and Macve, 1988b, pp. 6-7, note6）。

Hoskin & Macve（1988a）によれば、その「多くの実験の結果」とは時間動作研究のような

科学的研究の結果に基づくものではなかった。生産量が「まる一日の労働」として妥当なものであるかどうかをチェックする必要性もなかった。もし出来高賃率が科学的な作業標準に基づいて決められたのであれば、完成品と労働に実際に費やした時間を計算する必要があり、そのためには賃金支払簿 (payroll) と作業申告書 (work return) の照合的利用が必要であったはずである。しかし実際にはそうした書類の利用があったと思われない (Hoskin and Macve, 1988a, pp. 41-42)。

なぜなら、出来高給労働者が働いた時間を記録する賃金支払簿と生産した製品数・出来高数を記録する作業申告書が作成されるようになったのは 1841 年になってからであり、したがって Lee 監督官の時代にはそれらの書類が利用されていなかったからである (Hoskin and Macve, 1988b, p. 18)。Hoskin & Macve は賃金支払簿と作業申告書の照合的利用がなかったことを直接確認して、Lee 監督官の下にあった出来高払システムが時間動作研究及び作業標準に基づかない出来高払システムであると主張している。

一方、Hoskin & Macve (1988b) は、Dalliba 報告書で示された帳簿記録方法を観察して、Lee 監督官の下にあった出来高給会計システムにおける帳簿記録方法は、借方・貸方の用語が利用されているが、貨幣評価が行われずに物量で記録されている部分を含んでおり、標準的な複式記入による帳簿記録とはいえないものである、と主張している (ibid., p. 53, appendix B)。

Hoskin & Macve (1988a) は Springfield 兵器廠の帳簿記録について義務及び履行という帳簿記録方法であると主張している。この帳簿記録方法を採用した出来高給会計システムは、材料消費量レベルの物量標準を組み込み、合格品として認められた製品のみ支払いを行い、複数種類の等級の出来高賃率を設定して、製品の質を上げるために特殊な奨励給を支給する等の出来高払システムを前提として記録を行っているため、材料の浪費、盗難及び紛失を抑制し、一定品質の優良品の規則正しい生産を促進する会計システムであった (Hoskin and Macve, 1998a, p. 43)。この説明は Dalliba 報告書 (1819) に基づいている。

この出来高給会計システムは、作業標準に基づかない出来高払システムを前提にした会計システムであるため、物に関するアカンタビリティシステムに留まっている (ibid., pp. 41-42)。

また Hoskin & Macve (1988a) は、Dalliba 報告書で示された帳簿記録方法を観察して、職工及び託された財産を保有するその他の人々に対して、義務及び履行の帳簿記録方法による統制を行い、勘定に記載される借方、貸方の合計額の差異分を償わせる (給与から減額する) という懲罰があったことを確認している。彼らによれば、これも物に関するアカンタビリティに対応したものである (ibid., p. 42, note7)。

(2) 出来高賃率の設定方法または出来高給会計システムの特質に関する Tyson (1990) と Tyson (1993) の見解

時間動作研究及び作業標準に基づかない出来高賃率の設定, 単純な時間動作研究に基づく出来高賃率の設定

Hoskin & Macve (1988a, 1988b) は, Lee 監督官の確立した出来高払システムと出来高給会計システムは「規律・訓練権力が横断していない管理・会計」システムであるという見解を示したが, それに対して Tyson (1990) は特に異議を申し立てていない。したがって Tyson (1990) は Lee 監督官の確立した出来高払システムが時間動作研究及び作業標準に基づかない出来高賃率を設定するものと考えている。

また Hoskin & Macve (1988a, 1988b) は Chandler (1977=1979) に従って Lee 監督官の下での管理と会計が Springfield 兵器廠の生産量及び生産速度に影響を与えなかったと考えたが, Tyson (1990) もほぼ同様のことを考えており, Lee 監督官の下での会計システムが生産工程の統制の強化または原価の縮小のために利用されなかったと主張している (Tyson, 1990, p. 49)。

Hoskin & Macve (1988a, 1988b) は, Springfield 兵器廠の賃金支払簿と作業申告書を直接観察して, Lee 監督官の下で「多くの実験の結果」に基づいて決定されたという出来高賃率が作業標準に基づいていないことを明確にしていた。しかし Hoskin & Macve (1994a) によれば, Tyson (1993) は, Dalliba 報告書 (1819) の記述から, Lee 監督官の下での出来高払システムが単純な時間動作研究に基づいているという考えを示した。Tyson (1993) は, 「多くの実験の結果」という言葉の意味を, 諸活動が計測され, 様々な技術の水準が考慮されている (Tyson, 1993, p. 12), と解釈したが, その解釈は Hoskin & Macve (1994a) からみると, Lee 監督官の下での出来高払システムが単純な時間動作研究に基づいているという理解を示しているのである (Hoskin and Macve, 1994a, p. 20)。

民間兵器廠の出来高賃率に近似させる調整手続等に基づく出来高賃率の設定

Hoskin & Macve (1988a, 1988b) は, Lee 監督官の下で決定された出来高賃率が「妥当な努力に対して妥当な賃金」を支払う出来高賃率であったことを明確にしていた。Tyson (1990) もほぼ同様のことを考えていた。

しかし, Tyson (1993) では, 特定の証拠 (後述の陸軍長官 Bell に宛てた軍需品部 Talcott の書状と第三次査察委員会報告の文書) に基づいて, Lee 監督官の下で決定された出来高賃率が, Tyler による出来高賃率の設定または第三次査察委員会報告で勧告された出来高賃率の設定と同様に, 民間兵器廠の出来高賃率に近似させる調整手続等に基づいて設定された出来高賃率と考えるようになり, それを明確に主張するようになった。なお Tyson (1990) では, 第三次査察委員会報告で勧告された出来高賃率の設定は民間兵器廠の出来高賃率に準拠していたと考えていたが, Lee 監督官時代の出来高賃率の設定方法については特に言及していなかった。

Tyson (1990) によれば, Dalliba 報告書 (1819) は, 1841 年より前の Springfield 兵器廠の

出来高払システムにおいてどのように Lee が出来高賃率を決定していたのか、を説明しているとしている。そして反証のない限り、それは大規模な民間兵器廠が出来高賃率をどのように決定していたのかを、説明している、という (Tyson, 1990, p. 51)。Tyson (1990) がこれを説明する部分として Dalliba 報告書 (1819) から引用した部分は、「妥当な努力に対して妥当な賃金」を支払う出来高賃率であることを説明した部分であった。

一方特定の証拠から Springfield 兵器廠の出来高賃率が民間兵器廠の出来高賃率に近似させる調整手続等に基づいて設定されるという結論を導出した Tyson (1993) によれば、Dalliba 報告書 (1819) は、Lee が民間兵器廠の出来高賃率 (市場価額) に基づいて出来高賃率を設定していたことを説明している、と言う (Tyson, 1993, p. 12)。しかし Tyson (1993) が、これを説明する部分として Dalliba 報告書 (1819) から引用した部分は、再び「妥当な努力に対して妥当な賃金」を支払う出来高賃率であることを説明した部分であった。Tyson (1993) は、「妥当な努力に対して妥当な賃金」という言葉の意味を、民間兵器廠の出来高賃率 (市場価額) に近似させる調整手続により設定される出来高賃率と解釈したのである。

協力の文化で補完された出来高給会計システム

Hoskin & Macve (1988a) は、Lee 監督官の下での出来高給会計システムが材料の浪費、盗難及び紛失を抑制し、一定品質の優良品の規則正しい生産を促進する会計システムであると説明している (Hoskin and Macve, 1988a, p. 43)。Tyson (1990) もこれとほぼ同様の説明をしており、その会計システムが材料、仕掛品、完成品の棚卸資産の統制する手段であり、不必要な盗難及び紛失、浪費に関するアカンタビリティ (個人の責任・義務) を強化する手段である、と説明している (Tyson, 1990, p. 49)。双方の説明はいずれも Dalliba 報告書 (1819) の記述に基づくものである。

しかし Tyson (1990) では Dalliba 報告書 (1819) や Hoskin & Macve (1988a) 等でも説明されていない出来高給会計システムの特質が説明されている。それは同システムが兵器産業内部での原価及び生産技術の共有という協力の文化によって補完されているという特質である。

Tyson (1990) によれば、Lee の会計システムは、Lee が監督官として在職した期間の管理の必要性にふさわしく、その必要性を完全に満たしていた (ibid., p. 50)。また Tyson によれば、1841 年より前の Lee の会計システムでは、「包括的な労働者会計システム」の導入を遅らせることができた (ibid., p. 54)。

出来高給会計システムを補完した協力の文化は、Minsky and Nevins (Minsky and Nevins, 1952, p. 268) や Uselding (1973) が説明するように、兵器産業内部の原価及び生産技術の共有を通じて兵器産業内部で労働者の出来高賃率を統制し、賃金に動機づけられた労働者の移動を制限して、兵器労働者市場に対する厳しい統制を行っていたのである (Tyson, 1990, p. 54)。Tyson (1990) によれば、そうした兵器産業内部の原価及び生産技術の共有と出来高給会計システムにより、アカンタビリティ (個人の責任・義務) が明らかにされ、経営者の利用できる労務

費情報の全てが提供されていたのである (ibid., p. 58)。

(3) 出来高賃率の設定方法または出来高給会計システムに関する Hoskin & Macve (1994a) の見解

時間動作研究及び作業標準に基づかない出来高賃率の設定

Tyson (1990) では、Dalliba 報告書の説明に基づいて、Lee 監督官の確立した出来高払システムを「妥当な努力に対して妥当な賃金」を支払うために、「多くの実験」の結果に基づいて出来高賃率が設定されている出来高払システムと説明している。Tyson (1993) は、「多くの実験の結果」という言葉の意味を諸活動が計測され、様々な技術の水準が考慮されている (Tyson, 1993, p. 12), と解釈したが、その解釈は Hoskin & Macve (1994a) からみると、Lee 監督官の下での出来高払システムが単純な時間動作研究に基づいているという理解を示しているのである (Hoskin and Macve, 1994a, p. 20)。

しかし Hoskin & Macve (1994a) の見解では、Hoskin & Macve (1988a, 1988b) の見解と同様に、Lee 監督官の確立した出来高払システムは時間動作研究に基づくものではなく、完成品の品質を改善する目的を持ち、一定品質の完成品を生産した場合に奨励給を支払うような出来高払システムである。

Hoskin & Macve (1994a) は、Lee 監督官の確立した出来高払システム（以下ではインセンティブシステムとも言う）の下で設定された出来高賃率が「妥当な努力に対して妥当な賃金」を支払う性格のものであったことと、その出来高賃率が作業標準に基づいて決定されていないものであったことを明確に説明している。彼らは Lee 自身の言葉を示す書状 (Lee から Bomford に宛てた書状, 1821 年 11 月 15 日付) (NARA RG156) の一部を引用して、次のように述べている (ibid., p. 21)。

「『熟練と忠誠』を伴って職工達が『最善の方法』で仕事をするよう動機付けることをもくろんだ Lee のインセンティブシステムは、生産性を高めるために職工の労働時間を測定することを必ずしも含んでいない。何故ならば、Lee のインセンティブシステムは、製品の最高品質の達成を純粹に保証するために熟練労働者に奨励給を支払うというより古くてより単純な形態のシステム」と考えられるからである。

ここでいうインセンティブシステムとは、完成品の品質を改善する目的を持ち、一定品質の完成品を生産した場合に奨励給を支払うような出来高払システムであるが、職工の労働時間を測定せずに出来高賃率を設定している出来高払システムでもある。彼らは、職工の労働時間を測定せずに出来高賃率を設定している証拠として、つまり時間動作研究及び作業標準に基づかずに出来高賃率を設定している証拠として、銃床製造に関する作業申告書の記録内容を挙げている。

この申告書の検討に基づいて、彼らは次のように述べる。Lee の「実験」は 1817 年 6 月に始まり、申告書には労働者一人あたりの銃床をつけた銃の数量、個々の労働者に割り当てた出来高賃率が書かれるようになったが、他の期間の申告書と同様に生産量は労働者一人あたりで製造さ

れた単位数のみが記録され、働いた時間の測定もなく、ましてや一単位あたりの時間も測定されなかった (ibid., p. 21)。

その後の数年間の申告書を分析したとしても、「最善の方法」で働くことが常に労働生産性の重要な変化を導いたという形跡もないし、実際のところ制裁の一形態として出来高賃率を上下させる変動を導いたという形跡もない (ibid., p. 21)。

Hoskin & Macve (1994a) によれば、以上から Lee 監督官の下では時間動作研究に準じた「実験」に基づいて出来高賃率が設定されていたとみなす Tyson (1993) の解釈、つまりその出来高賃率が単純な時間動作研究に基づいていたという解釈は証拠を十分に検討する限り、支持できない解釈である (ibid., p. 20)。Hoskin & Macve (1994a) は、その出来高払システムが時間動作研究や作業標準に基づいていない、とする Hoskin & Macve (1988a, 1988b) の見解を再度表明することになったのである。

民間兵器廠の出来高賃率に一方的に制約されない出来高賃率の設定

Tyson (1993) では、特定の証拠 (後述の陸軍長官 Bell に宛てた軍需品部 Talcott の書状と第三次査察委員会報告の文書) に基づいて、Lee の下での出来高賃率の設定が民間兵器廠の出来高賃率 (市場価額) との調整手続による出来高賃率の設定であるという見解を示している。

しかし Hoskin & Macve (1994a) によれば、Lee の出来高払システムで設定された出来高賃率が単純に民間兵器廠の出来高賃率 (市場価額) との調整手続により設定された出来高賃率とは言えないのである。Tyson (1993) で言う民間兵器廠の市場価額とされる出来高賃率は市場が反映されているとは言えないからである。Hoskin & Macve (1994a) はこのことを明確にしているが、本稿では彼らがそのように考えていると解釈している (新谷, 2010, pp. 55-56, note11)

Springfield 兵器廠の出来高賃率が民間兵器廠の出来高賃率に一方的に規制されるのではなく、Springfield 兵器廠の原価計算が民間兵器廠の請負価格を決定し、その制約の中で決められた民間兵器廠の出来高賃率を見定めた上で、Springfield 兵器廠の出来高賃率が決定されるのである。Lee は民間兵器廠で設定する出来高賃率の市場価額と調和しながらもそれよりも常に高い出来高賃率を設定していた。この Hoskin & Macve (1994a) の見解は Deyrup (1948) に基づいている。

Hoskin & Macve (1994a) によれば、Lee は国営兵器廠の監督官でありながら民間兵器廠の兵器査察長官であり、Springfield 兵器廠の原価計算に基づいて民間兵器廠の請負価格が決定されるという仕組みの中で、同兵器廠の原価計算を行った。この原価計算によって Lee は契約兵器の市場価格の形成者となり、民間兵器廠を価格受容者としたのである (Hoskin and Macve, 1994a, p. 17)。

Deyrup (Deyrup, 1948, p. 49) は、Springfield 兵器廠の原価計算が民間兵器廠のコスト削減を誘導することにより、Springfield 兵器廠を価格形成者とし民間兵器廠を価格受容者とする構造があったと説明している。また Deyrup (ibid., p. 13) によれば、Lee は他の兵器廠の出来高賃率と調和しながらも、それよりもわずかに高い出来高賃率を常に設定する政策を採り、労働市

場で有能な熟練労働者を確保できる地位を確立していた (Hoskin and Macve, 1994a, p. 14, pp. 16-17).

協力の文化に補完されない出来高給会計システム

Tyson (1990) は、兵器産業界内部の原価及び生産技術の共有という協力の文化によって補完された出来高給会計システムについて、Lee が監督官として在職した期間の管理の必要性を完全に満たしていた、とし、協力の文化と会計システムにより、アカンタピリティ (個人の責任・義務) が明らかにされ、経営者の利用できる労務費情報の全てが提供されていた、とした (Tyson, 1990, p. 54, 58). この協力の文化は、兵器産業界内部の原価及び生産技術の共有を通じて兵器産業界内部で労働者の出来高賃率を統制し、賃金に動機づけられた労働者の移動を制限して、兵器労働者市場に対する厳しい統制を行っていたのである (ibid., p. 54).

しかし Hoskin & Macve (1994a) によれば、官と民の兵器廠が対等的立場に立つ協力の文化を肯定する Tyson (1990) の見解は否定されるべきである。なぜならそのような対等的立場に立つ協力の文化は存在せず、存在したのは国営兵器廠と民間兵器廠との経済的格差を前提にした「強制された協力の文化」であったからである (詳細は 8 章)。

管理会計とみなされない出来高給会計システム

Hoskin & Macve (1994a) によれば、Tyson (1990) は Lee 監督官時代の出来高給会計システムが「潜在的形態の管理会計」であることを証明する試みや Lee 自身がその会計情報及び原価情報をどのように利用したのかに関する詳細な検討を行っていない (Hoskin and Macve, 1994a, p. 18).

Hoskin & Macve からみると、Tyson は、「詳細な会計記録及び原価記録があったのでそれらが管理目的で利用された」 (ibid., p. 18), すなわち経営者の管理の必要性を満たす管理的なもの、「潜在的形態の管理会計」があった (ibid., pp. 6-7), と考えているにすぎない。Lee 監督官の時代における Springfield 兵器廠の会計システムが詳細な会計記録及び原価記録を残していることは Dalliba 報告書 (1819) から明らかである。

Dalliba 報告書で示された帳簿記録方法を参照した Hoskin & Macve によれば、Lee 監督官の時代における Springfield 兵器廠の会計システムの帳簿記録は、完全な複式記入による帳簿記録というよりも、義務及び履行という形式の帳簿記録となっている。この形式とは、例えば、工長補佐・職長、職工は支給された品目により、責任が設定され、他者にそれを支給する場合または元に戻す場合にその責任が履行される、という形式である (Hoskin and Macve, 1988 b, p. 53, appendix B)。

確かにこの帳簿記録により、あらゆる義務及び履行のデータが主な諸勘定及び諸集計帳簿で集められ、統合されると、それらは発生したことを、(職長の誠実性と勤勉に基づいて) Lee にほぼ正確に伝える (Hoskin and Macve, 1994a, p. 19) ことになった。このため Lee は、データを

要約、集計して実際原価に基づく単位原価計算へと進むことができた。しかし、Lee はその豊富な実際原価のデータを、外部的な目的（民間兵器廠の請負価格の決定）に利用していた (ibid., p. 18)。

Hoskin & Macve によれば、Lee がその会計データを内部的な目的で利用したと考えることはできない。つまり、その会計データが原価の縮小または労働生産性の増大のための管理的なシステムの一部として利用されたと考えることはできないのである (ibid., p. 18)。なぜなら、Lee は出来高給労働者が働いた時間を追跡せず作業標準を設定せず、それに基づいて出来高賃率を支払う出来高払システムやこれを前提とする出来高給会計システムを構築していなかったからである（会計データの外部的目的と内部的目的に関する詳細は第 8 章参照）。

Hoskin & Macve にとって、この時間動作研究及び作業標準等を前提にした会計が成立するためには、出来高給労働者が働いた労働時間と完成品数等を追跡して作業標準を設定し、それに基づいた出来高賃率を設定する必要があった。作業標準に基づく出来高賃率を設定するためには、完成品と労働に実際に費やした時間を計算する必要があり、そのためには賃金支払簿と作業申告書の照会的利用が必要であったが、実際にはそうした書類が作成されてなく利用できる状況にはなかったのである (Hoskin and Macve, 1988a, pp. 41-42)。

出来高給労働者が働いた労働時間を記録する賃金支払簿と生産した製品数・出来高数を記録する作業申告書が作成されるようになったのは 1841 年になってからである。それ以前の Lee 監督官の時代にはそれらの書類が利用されていなかったのである (Hoskin and Macve, 1988b, p. 18)。

要するに、こうした証拠は Lee の会計システムが出来高給労働者の管理的統制を行うため、つまり原価の縮小または労働生産性の増大のための構造に設計されなかったことを示唆しているのである (Hoskin and Macve, 1994a, p. 20)。Lee の会計システムは、個人別の義務及び履行の状況を映し出すのであるが、工場全体の財務データや業績データを統合するようなシステムではなかったし、それによって全ての現場の作業を調整しようとすることもなかった (Hoskin and Macve, 1994b, p. 84 = 澤部, 2003, pp. 99-100)。

Hoskin & Macve はこうした特質を持つ Lee の会計システムを管理的なもの、または管理会計と考えていない。しかし Tyson によれば、Lee の会計システムを Hoskin & Macve が管理会計と考えていないのは、彼らが管理主義の中に管理会計を含めており (Hoskin and Macve, 1996, p. 350)、この 2 つを明らかに区分していないからである。Tyson にとっては意思決定や業績管理及び現業管理が管理会計の範囲であるが、Hoskin & Macve にとって管理会計は管理主義の中に含まれるものである (Tyson, 1998, p. 216)。

管理主義を規律・訓練権力と同義とみなし、それを組織の下層の労働者に対して時間動作研究に基づく作業標準を設定することと理解すれば、その管理主義の中に含まれる管理会計とは、作業標準を前提とした管理会計、つまり標準原価計算またはそれに類似する会計に限定される。Hoskin & Macve にとって、管理主義または規律・訓練権力の外部に管理会計は存在しないのである (ibid., p. 216)。

7 Tyler の関与した出来高払システム及び出来高給会計システムまたは第三次査察委員会報告の勧告に基づく出来高払システム及び出来高給会計システムの特質をめぐる Hoskin & Macve と Tyson の論争

- (1) 第三次査察委員会報告の勧告における出来高賃率の起点を Tyler による時間動作研究及び作業標準に求める Hoskin & Macve (1988a, 1988b) の見解

West Point 陸軍士官学校における教育過程の実践を Springfield 兵器廠における管理・会計の実践に「翻訳」した Tyler

Tyson (1990) によると, Smith (1981) が言うように, Ripley 監督官 (任期は 1841 年 4 月 - 1854 年 8 月) の時代には, より厳しい規則, 規則正しい労働日, 規制された手続き及び工場におけるより多くの規律・訓練 (物に関するアカンタビリティ) の実践の全てが Springfield 兵器廠に導入されていたが, Hoskin & Macve はさらに進んで West Point 陸軍士官学校卒業生の Tyler が時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率を設定したことにより, 同兵器廠の労働生産性が増大したと考えている (Tyson, 1990, p. 56).

Hoskin & Macve (1988b) によれば, Ripley 監督官時代の出来高払システムと出来高給会計システムには, 物に関するアカンタビリティが存在するだけでなく人に関するアカンタビリティも存在するため, それらは完全なアカンタビリティである (Hoskin and Macve, 1988 b, p. 41, note5, p. 42).

彼らの考えでは, Ripley 監督官時代の管理・会計とは, 人に関するアカンタビリティを含んだ「規律・訓練権力が横断している管理・会計」である. 本稿では, この「規律・訓練権力が横断している管理・会計」について, 事前に指定された規格を達成するための時間動作研究の実施, 作業標準の設定とこれに基づく出来高賃率の設定, 規則正しい労働日及び労働時間の測定を伴う出来高払システムとそれを前提とする出来高給会計システム, と解釈している (新谷, 2010, p. 38).

Hoskin & Macve (1988b) によれば, West Point 陸軍士官学校における教育過程の実践 (書記行為, 評点化, 試験) を内面化した同校卒業生の一人 Tyler が, その実践を Springfield 兵器廠における管理・会計の実践に「翻訳」したものは, Ripley 監督官時代の出来高払システムと出来高給会計システムである (Hoskin and Macve, 1988 b, p. 1).

West Point 陸軍士官学校第 4 代校長 Thayer が 1817 年に導入した新しい教育制度の下での卒業生である Tyler, Talcott, 及びその他の卒業生は, 「計算可能な人間」にされ, 規律・訓練権力の痕跡を帯びている. West Point 陸軍士官学校は 1820 年代までに完全なアカンタビリティが構築された唯一の場所である (Hoskin and Macve, 1988a, p. 49, 53).

Thayer が校長に就任する前の卒業生の世代である第一世代には Thayer 本人, 軍需品部総長 Decius Wadsworth (任期は 1815 年から 1821 年まで), 後任の George Bomford (任期は 1821

年から 1842 年), Springfield 兵器廠監督官 Col Ripley (任期は 1841 年から 1854 年) 等が含まれる。Thayer が校長に就任した後の卒業生の世代である第二世代には, Springfield 兵器廠第一次査察委員及び第二次査察委員を務めた George Talcott, そして Springfield 兵器廠第一次査察委員, 第二次査察委員及び第三次査察委員を務めた Tyler 等が含まれる。West Point 陸軍士官学校の第一世代と第二世代の大きな違いは, 第二世代のみが Thayer の導入した新しい教育制度の下で完全なアカンタピリティを構築する手段を内面化したことにある (ibid., pp. 49-51)。

第一次査察委員会報告に示される実践と言説は従前の兵器廠において利用されたものではないが, Thayer が校長に就任した West Point 陸軍士官学校でよく利用されたものである。それは, 記録, 人間に関する細部まで正確な試験・吟味 (examination), 技術または知能による分割, 標準, 平均及び規格の構築である (ibid., p. 52)。

Tyler は 1819 年の卒業組で West Point 陸軍士官学校を最優秀学生として卒業し, フランスの砲兵科学学校に留学し, 1830 年に帰国して陸軍省・軍需品部に任命され, 1831 年には新しく創設された職位, 民間兵器廠の契約兵器の主任査察官となる (ibid., p. 52; Hoskin and Macve, 1994a, p. 6)。

彼は, 1831 年に Springfield 兵器廠において労働者の時間動作研究を行い, 同兵器廠のあらゆる部署に作業標準を定め, これに対する労働者の実際の生産性を測定しその評価を行なった。その後彼は同兵器廠の査察委員を 3 度務め, 同兵器廠に対して作業標準に基づく労働条件の勧告を行うことになる。1832 年には Springfield 兵器廠に関する陸軍省の第一次査察委員, その後 1833 年には第二次査察委員に任命され, 34 年に陸軍を退職した後 1841 年には民間人による第三次査察委員に任命されている (Hoskin and Macve, 1988b, p. 20)。

第一次査察委員会報告では, Springfield 兵器廠の兵器廠長, 工場長, 査察官から情報を得て, 同兵器廠の賃金支払簿を検討し, 適切な労働を構成する出来高賃率と出来高数について勧告を行っている (ibid., p. 10; Hoskin and Macve, 1994a, p. 6)。しかしこの第一次査察委員会の業務を示す委員会議事録から, 委員個々人の役割・貢献を実際に明らかにすることは困難である。何故なら, そこに示されている情報は, かなり要約された議事録にすぎないからである (Hoskin and Macve, 1988b, p. 13)。

Tyler の自叙伝にみる Springfield 兵器廠の時間動作研究

Hoskin & Macve (1988b) は, 議事録等の公式記録では示されていない Tyler の重要な役割を解明する資料として, Tyler の自叙伝 (1883) を取り上げている。彼らは Tyler の出来高賃率の設定が前例のない歴史上重要な活動であり, それが時間動作研究を前提とした出来高賃率の設定であることを主に Tyler の自叙伝から明らかにした。この自叙伝は West Point 陸軍士官学校の古文書に含まれていたものであり, 約 100 頁からなる著作で, 1831 年⁴の Springfield 兵器廠での出来事について 4 頁があげられている (ibid., pp. 13-14)。

Tyler の自叙伝 (Tyler, 1883, p. 20) は次のように述べている。1831 年 2 月に「私は,

Springfield 兵器廠に関する私の検査を開始し、6 ヶ月間の勤務の間に、私は（職工を - 補足は新谷）支配下において監視を行った。小銃の製造工程を分割した個々の作業の時間を計測し、職工を見守ってしばしば丸一日残り、職工が正当な作業を行い、それぞれの特定の課業の実現に必要で正確な時間を私がつきとめたと、私が満足するまで私は彼らを決して放さなかった。このようにして私は国家の賃金の下で 10 時間の勤務で職工が毎月得ることができるものを正確に知るようになった。」(Hoskin and Macve, 1988b, p. 14)

「このため私は、第一に、それぞれの『出来高払仕事』のための公正賃金とはどんなものか、第二に、既存モデルの小銃を製造するために必要で正確な労働時間とはどれほどかを決定できた。私の最初の報告は、賃金について軍需品部をぎょっとさせた。この結果、Talcott 大佐、Craig 少佐そして私からなる 3 名は、Springfield 兵器廠で会合するために、そして、『Springfield 兵器廠で行われる出来高払仕事』の妥当な賃金を報告するために、委員会を構成することになった。」(ibid., p. 14)

この Tyler の自叙伝には、軍需品部総長 Bomford 大佐から陸軍長官 Lewis Cass へ宛てた書状（1832 年の Springfield 兵器廠第一次査察委員会に関連する内容）に書かれていない内容まで書かれている。この Bomford の書状 (ibid., pp. 33-35, note15) では、第一次査察委員会は 6 種類に分けられた各等級の職工の中で中位の技能と器用さをもつ職工の 10 時間労働の標準的賃金を設定し、多くの部品の請負労働に支払うべき賃金の表を報告したとあるが、自叙伝の記述では、Tyler が時間動作研究を行い、その 10 時間労働の標準的賃金を設定し、出来高仕事の出来高賃率を設定したことを示唆しているのである。なお同書状の全文は Hoskin & Macve (1988b) の付録に再現されている。

また自叙伝によれば、1832 年に陸軍省の Springfield 兵器廠に関する第一次査察委員会が公式に召集される前に、1831 年に Tyler は 6 ヶ月間同兵器廠に身を置き、小銃の生産に必要な課業の時間動作研究を行い作業標準を設定して、出来高給の公正な賃率と小銃の生産に必要で正確な労働時間を発見した (ibid., pp. 13-14)、ことが示唆されている。

1832 年の第一次査察委員会報告書及び翌年 1833 年の第二次査察委員会報告書では、出来高賃率の適切な金額が提示されているが、それは 1831 年における Tyler の調査結果の繰り返しに過ぎなかった。しかし、それにもかかわらず、これらの公式報告書は、その内訳、詳細な科学的検査についての言及はなく、ありきたりの方法、承認可能な方法で集められた証拠しか示していない (ibid., p. 14)。

Tyler の改革が 10 年間実現されなかった理由

1831 年の Tyler の調査研究の結果と 1832 年の第一次査察委員会報告及び 1833 年の第二次査察委員会報告の勧告は、反軍隊の民主党大統領（及び同大統領任命による民間人の兵器廠監督官）と Springfield 兵器廠の労働者が結びついたことにより、双方によって抵抗されることになった。Tyler の自叙伝 (Tyler, 1883, pp. 21-22) によれば、1832 年と 1833 年の出来高賃率の低下の勧

告は反軍隊の民主党大統領 Jackson によって許可されなかったのである (Hoskin and Macve, 1994a, p. 24, note12).

結局 Tyler の改革が実行されたのは、1841 年の第三次査察委員会報告の勧告によってであるが、これは 1832 年の第一次査察委員会報告及び 1833 年の第二次査察委員会報告の勧告の影響を受けたものであった。Tyler の改革が実行されるのは、将軍が共和党大統領になり、Springfield 兵器廠に軍人の監督官が任命され、第三次査察委員会報告の勧告が承認される 1841 年からである。結局 Tyler の考えが 1831 年の 10 年後に実現されることになったのである (Hoskin and Macve, 1988a, pp. 16-17; Hoskin and Macve, 1988b, p. 15, 18, 36, note18)。

1841 年以降、第三次査察委員会報告の勧告により規則正しい労働日が導入され、出来高賃率によって支払を受ける労働者の実労働時間が賃金支払簿に記録されるようになる。1 日 4 時間から 6 時間ではなく、全就業時間、固定した時間で働くことが要求された。出来高賃率は 1832 年の第一次査察委員会報告における勧告の賃金表に基づいて決定され、結果として以前に勧告された水準まで低下させることに成功した (Hoskin and Macve, 1994b, p. 86 = 澤部, 2003, p. 102)。

こうして全就業時間に渡り働く勤勉な労働者の生産すべき客観的規格 (作業標準) に基づいた出来高賃率 (公正な賃金率) が設定されるようになり、出来高給労働者が働いた時間を記録する賃金支払簿と生産した製品数・出来高数を記録する作業申告書が作成されるようになったのである (Hoskin and Macve, 1988b, p. 18)。

(2) Tyler による時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定を否定する Tyson (1990) と Tyson (1993) の見解

Hoskin & Macve (1988a, 1988b) の考えでは、Ripley 監督官時代の出来高払システムと出来高給会計システムとは「規律・訓練権力が横断した管理・会計」システムである。彼らによれば、この出来高払システムと出来高給会計システムは Tyler が Springfield 兵器廠で行った時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定に由来するものである。

彼らは、1833 年の第二次査察委員会報告及び 1841 年の第三次査察委員会報告の勧告は、同兵器廠における 1831 年の Tyler による時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定とその後の 1832 年の Springfield 兵器廠に関する第一次査察委員会報告の勧告に由来すると考えているのである。

Tyson (1990) と Tyson (1993) はいずれも Springfield 兵器廠における 1841 年以降の出来高賃率の設定には、Tyler の時間動作研究や作業標準の設定による影響、または West Point 陸軍士官学校の影響がほとんどないと考えているのである。これは Hoskin & Macve (1988a, 1988b) の理論的枠組またはテーゼの実質的な否定であり、Tyson と Hoskin & Macve の歴史解釈の最大の争点である。

Tyson (1993) では、Springfield 兵器廠の労働生産性を高めた第三次査察委員会報告における勧告の出来高賃率が Tyler の時間動作研究や作業標準の設定に由来すると考えた Hoskin &

Macve の見解は誤りであると、明確に主張することになった。この場合 Tyson (1993) は、Hoskin & Macve (1988a, 1988b) と異なる主張、つまり 1841 年以降に導入された管理・会計は 1841 年より前の管理・会計と同じ性質の管理・会計であって、いずれも「規律・訓練権力が横断していない管理・会計」であるという見解を採用することになるのである (Tyson, 1993, p. 8, 12)。

民間兵器廠の出来高賃率に準じて設定される Springfield 兵器廠の出来高賃率

Tyson (1990) では、1841 年の第三次査察委員会報告の勧告以前に、特に 1837 年の不況時に民間兵器廠は労働の価額の大幅な低下と出来高賃率の引き下げを行っており、1841 年第三次査察委員会勧告の中で示された出来高賃率は賃金に関する官と民の兵器廠の不公平を調整した結果である、と考えている (Tyson, 1990, pp. 56-57)。Tyson (1990) は民間兵器廠の出来高賃率に準じて第三次査察委員会勧告の出来高賃率が決定されたことを、複数の文献に基づいて次のように説明している。

1937 年に始まる不況は民間兵器廠における労働力の価格の大幅な低下 (商務省の統計) と出来高賃率の低下をもたらした。Reznek (1935) はこの時期賃金と労働時間の既得権益が掘り崩されたことを説明している (ibid., p. 56)。1841 年の Talcott 大佐による陸軍省への報告によれば (Benet, 1878)、環境の変化により労働者の賃金、特権及び労働時間を従前のように維持することが民間兵器廠では不可能となり、Springfield 兵器廠でも不可能になった (ibid., pp. 52-53)。1841 年の第三次査察委員会報告の内容を見る限り、Springfield 兵器廠における完全なアカンタビリティに向かう手続きは民間兵器廠に存在した手続きに類似している (ibid., p. 58)。

民間兵器廠の出来高賃率と近似させる調整手続等により設定される Springfield 兵器廠の出来高賃率

Tyson (1993) では、次の 4 つの主張に基づいて、第三次査察委員会報告の勧告における Springfield 兵器廠の出来高賃率は、Springfield 兵器廠における時間動作研究や作業標準に基づく出来高賃率の設定によるものではなく、民間兵器廠の出来高賃率と近似させる調整手続等によるものであったと主張している。したがって彼は Tyler が同兵器廠で行った時間動作研究や作業標準に基づいてその出来高賃率を設定したと言う Hoskin & Macve の見解に異議を申し立てているのである (Tyson, 1993, p. 6)。この 4 つの主張とは 1841 年以降の Springfield 兵器廠の出来高払システムの特質に関連している。

・先行研究で注目されない Tyler の役割

第 1 に先行研究のいずれも Tyler による時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定に注目していない。Tyson によれば、Springfield 兵器廠の活動を詳細に検討した Deyrup (1970) 及び Smith (1977) とそれを簡潔に検討した Benet (1878) は、Tyler による出来高賃

率の設定に特別な意義を見出していない (Tyson, 2000, p. 163). また Deyrup (1970) 及び Smith (1977) は Tyler について脚注で言及しているにすぎない (Tyson, 1993, p. 7).

・引用元の表現から大きく乖離した表現の利用

第2に Tyler による時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定を説明するために利用した Hoskin & Macve の表現には、その引用元の表現から大きく乖離した表現があり、また大きな飛躍・捏造を含んだ表現がある (ibid., pp. 8-9).

1988 年の Hoskin & Macve (Hoskin and Macve, 1988a, p. 52) では、「標準」の水準を説明する際に Deyrup (1970) の用語が忠実に引用されていた。それは、「平均的な技能とエネルギー (average skill and energy)」をもった職工によって獲得できる一日 10 時間労働に対する標準的賃金 (Tyson, 1993, p. 9), という表現である。

しかし、同じく 1988 年の Hoskin & Macve (Hoskin and Macve, 1988b, p. 18) では、「標準」の水準の説明において、「まる一日働く勤勉な労働者が生産すべき (the diligent worker a full day ought to produce) 『客観的』規格」という表現が利用され、さらに 1990 年の Ezzamel, Hoskin & Macve (Ezzamel, Hoskin and Macve, 1990, p. 159) では「ぶっ通しで働いている優秀な労働者 (the good worker working solidly) が達成でき、かつ達成すべき規格」という表現が利用されている (Tyson, 1993, p. 9)。

Tyson は書状、文書その他の資料を再検討し、「優秀な労働者」、「達成すべき」または「生産すべき」という表現が Tyler 本人によって利用された証拠が全くないと断言している (ibid., p. 9)。

そもそも軍需品部総長 George Bomford 大佐 (任期は 1821 - 1842 年) から陸軍長官 Lewis Cass へ宛てた書状 (1832 年の Springfield 兵器廠第一次査察委員会に関連する内容で 1833 年 4 月 17 日付) こそが、Deyrup (1970) による Tyler の標準的賃金に関する説明の基礎であり、Hoskin & Macve (1988a) が Tyler の標準的賃金に関する Deyrup (1970) の説明を忠実に再現する基礎でもある (ibid., p. 9)。

「陸軍長官の命令により、1832 年 8 月 20 日に Springfield 兵器廠において、陸軍将校の委員会 (Board of Officers) が開かれた。この目的は、同兵器廠で働く職工の賃金を規制すること、同兵器廠で働く複数種類の等級の職工に対して、民間兵器廠で働く同等の等級の職工に支払っている賃金と同じ賃金を支払うように規制することにある。 - (途中省略 - 新谷) - 同委員会は、職工を 6 つの種類の等級に分け、各等級の中で中位の技能と器用さを持つ職工 (the workmen of medium skill and dexterity) が、10 時間の 1 労働日に受け取るべき合計額を確定し、多くの部品の請負労働に支払うべき賃金の表を提示した。」

この書状の 1832 年第一次査察委員会に関連した部分では、Springfield 兵器廠で働く複数種類の等級の職工に対し賃金を規制するとあるが、それは民間の兵器廠で働く同等の等級の職工に支払われる賃金と同額の賃金を与えるような形で賃金を規制する、と説明している (ibid., p. 9)。

つまり Springfield 兵器廠の賃金は民間兵器廠の賃金に準拠すると説明している。また職工を 6 つの等級に分け、それぞれの等級の中で中位の技能と器用さをもつ職工が 10 時間の労働日で受け取るべき賃金を確立したとも書かれている。Deyrup (1970) で利用されている用語はこの書状に基づいているのである (ibid., p. 9)。

Tyson によれば、この軍需品部総長 Bomford の書状内容に照らす限り、Deyrup (1970) で利用された「平均的な技能とエネルギー」という表現、または 1988 年の Hoskin & Macve (1988a) におけるその忠実な引用から、1991 年の Ezzamel, Hoskin & Macve (1991) の「ぶっ通しで働いている優秀な労働者が達成でき、かつ達成すべき」ものという表現への飛躍は正当化されえない (ibid., p. 9)。

また Tyson によれば、Springfield 兵器廠に関する 1890 年以前のどんな文書にも、標準、規格、アカンタビリティという用語、またはそれらに類似する用語は現れなかった。これらの用語が最初に現れたのは、科学的管理運動の時期であり、その時期は Springfield 兵器廠の事例から 50 年以上経過した時期である (Tyson, 2000, p. 162)。

Hoskin & Macve によれば、標準、規格等の言説は West Point 陸軍士官学校でよく利用されたものであるが (Hoskin and Macve, 1988a, p. 52)、Tyson は教育の言説との関係については特に言及していない。

・技術の変化や変化する市場価額に対応した出来高賃率の調整手続

第 3 に Tyler の出来高賃率の設定が、Hoskin & Macve の言うような作業標準の設定に基づく公正な賃金 (公正な出来高賃率) の設定によるものではなく、技術の進歩や変化する市場価額に合わせた出来高賃率の調整手続 (民間兵器廠の出来高賃率に近似させるための調整手続または労働節約的機械資本の導入に対応し大幅に出来高賃率を削減して他の出来高賃率との中間にするための調整手続) によるものであること等を示す証拠 (後述の Bell へ宛てた Talcott の書状と第三次査察委員会報告) がある (Tyson, 1993, p. 10)。

Tyson (1993) は、Tyler の出来高賃率の設定が特定の経済的・技術的要因に対する合理的な対応と解釈している。またこの証拠は Tyler の出来高賃率の設定が、従来までの、したがって Lee 監督官時代における出来高賃率の設定と同様に民間兵器廠の出来高賃率 (市場価額) に準拠した出来高賃率の設定であることを示している (ibid., p. 10, 12)。

Tyson (1993) によれば、Tyler による出来高賃率の設定が時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定であることを示唆する証拠は何もないが、Tyler の出来高賃率の設定が変化する労働市場に対応する出来高賃率の設定であることを示唆する証拠はいくつかある、と言う (ibid., p. 10)。

例えば、軍需品部の Talcott が陸軍長官 John Bell へ宛てた書状に添えられた注解 (1841 年 8 月 6 日付) (Benet, 1878, pp. 396-397) では、次のように述べられている (Tyson, 1993, p. 10)。

「部品の型またはモデルの変化は、熟練工が賃金増加を求めるのに有利な機会である。 - (途中

省略 - Tyson) - 急激に環境が変化し、他のところでは従来水準までに労働力の価額が引き下げられている。このような場合（でも - 補足は新谷）Springfield 兵器廠の賃金を引き下げることは簡単な事ではない。我々は過去 25 年間の間に数回こうした状況を見てきた。 - (途中省略 - Tyson) - 1832 年に Springfield 兵器廠では労働力の価額が非常に高く引き上げられたので、その価額の改訂が妥当と思われた。その引き上げは非常に不公平であると主張されたからである。 - (途中省略 - Tyson) - この問題解決を軍需品部総長の手から奪うことになったのは陸軍長官と職工の叫びである。」

Tyson (1993) からみると、Tyler の努力は経済的・技術的条件（市場条件の変化とテクノロジーの進歩）に対応して、出来高賃率を設定したことにある (ibid., p. 12)。Tyson (1993) は Tyler の出来高賃率の設定が特定の経済的・技術的变化に対する合理的な対応と解釈している。この Tyson の説明にも、Chandler (1977=1979) の説明と同様に要求・対応理論がある。

・ Lee 監督官の時代における民間兵器廠の出来高賃率に近似させるための調整手続と 1832 年に出来高賃率の低下を強制できなかった政治的・経済的理由

Tyson は、上記の証拠 (Talcott の書状の注解) から、1832 年に Springfield 兵器廠の賃率の低下を強要できずに賃率を高めた理由は、Hoskin & Macve が言うような軍人が同兵器廠の監督官に就任しなかったことよりもむしろ別の政治的・経済的理由によること、そしてこうした賃率調整の問題が過去 25 年間の間に数回軍需品部で持ち上がってきたこと、も読み取っている (ibid., p. 10)。

1841 年から数えて過去 25 年間の間に民間兵器廠の出来高賃率に近似させる調整手続の問題があったということは、Ripley 監督官の時代はもとより Lee 監督官の時代でもそうした問題があったということである。Tyson (1993) によれば、Tyler の出来高賃率の設定が、Lee による出来高賃率の設定と実質的に異なっていることを示唆する証拠は何もない (ibid., p. 12)。

ここでいう政治的・経済的理由とは、部品の型または兵器のモデルの変化が熟練工の賃金増加要求の機会となることと職工及び陸軍長官に賃金引下げを認めさせることが困難であること、であると思われる。

ここで Tyson は、1832 年に Springfield 兵器廠の出来高賃率の低下を強要できずに賃率を高めた理由として特定の政治的・経済的理由を述べているが、それは Hoskin & Macve の言う特定の政治的理由と異なる。Hoskin & Macve によれば、1832 年の第一次査察委員会及び 1833 年の第二次査察委員会報告の勧告（出来高賃率の低減）は、反軍隊の民主党大統領（及び同大統領任命による民間人の兵器廠監督官）と Springfield 兵器廠の労働者が結びついたことにより、双方によって抵抗されることになったのである (Hoskin and Macve, 1994a, p. 24, note12)。

Tyson (1993) からみると、1832 年に Springfield 兵器廠に対して出来高賃率の低下を強要できなかったのは、大統領及び労働者の抵抗が原因なのではなく、兵器のモデルの変更等と陸軍省及び労働者の抵抗が原因なのである。

・ 民間兵器廠の出来高賃率の設定における進歩性

1841 年の Springfield 兵器廠第三次査察委員会報告（査察委員は Charles Davies, John Chase, Tyler）（Benet, 1878, pp. 400-406）では、第一次査察委員会と第三次査察委員会の目的を次のように述べている（Tyson, 1993, p. 10）.

第三次査察委員会では、1832 年の第一次査察委員会の調査（George Bomford 大佐から陸軍長官 Lewis Cass へ宛てた書状）と同様に、民間の兵器製造業社からデータを求め、「そこから労働者の平均賃金、行われた仕事の性質、職工が雇われる一日の時間数を発見している。」

Tyson はこの委員会報告から次のことを読み取っている。Tyler が Springfield 兵器廠で時間動作研究及び作業標準の設定を行い、それに基づいて出来高賃率を設定したという事実は示されていない。また第三次査察委員会は、民間兵器廠における賃率設定の観点、すなわち労働市場に基づいて賃金を設定するという観点がより進歩的であると認識している（ibid., p. 10）.

・ 機械資本への投資または技術の進歩に左右される出来高賃率の設定

1841 年まで Springfield 兵器廠の出来高賃率は民間の兵器廠のそれに比べて非常に高かった。このため軍需品部の Talcott は、陸軍長官 John Bell へ宛てた上記書状（Benet, 1878, p. 397）において、労働節約的機械へ投下した金額が過去 10 年間に 250% 増大したことを示し、出来高賃率を極度に低下させる必要性を示す数値も提供していた。1820 - 30 年の 10 年間に労働節約的機械に投下した金額は 4,906.76 ドルであったが、1830 - 40 年の 10 年間にそれに投下した金額は 16,922.91 ドルとなった（Tyson, 1993, p. 10, p. 14, note4）.

1841 年の Springfield 兵器廠第三次査察委員会報告（Benet, 1878, p. 405）では、管理及び労働の実践を改善するための 9 つの提案を準備し、出来高賃率が低下されるべき理由を示した（Tyson, 1993, pp. 10-11）.

「同委員会では、機械資本の完備を考慮すると、Springfield 兵器廠の機械工は民間の兵器廠における同じ労働に対する賃金支払額よりも大体 50% 高い賃金が支払われていると確信している。政府がその賃率の不公平を調整しなければならないという考えの下で、現在の新たな賃率は、Springfield 兵器廠で支払われている金額と他の場所で支払われている金額の中間にする賃率を採用している。」

Tyson (1993) は、これらの証拠（Talcott の書状と第三次査察委員会報告）から、Springfield 兵器廠の新たな出来高賃率の設定が機械資本への投資または技術の進歩にも左右されること、を読み取っている（ibid., p. 10）.

・ 原価企画に基づく出来高賃率の設定

Tyson (1993) によれば、この機械資本の導入に対応して大幅な出来高賃率の削減が必要とされたという出来高賃率の調整に関する証拠（第三次査察委員会報告）は原価企画の考えも反映しており、また労働集約的生産から資本集約的生産へ方向転換の認識を反映している（ibid., p.

10)。

第三次査察委員会報告 (Benet, 1878, p. 405) は次のように述べている (Tyson, 1993, p. 11)。「委員会は満場一致で早急に賃率表 (the tariff of prices) の採用を勧告するに至った。この賃率表を参照すると、委員会はマスケット銃一挺あたりの労働の価額を 6 ドル 50 セントに固定したと見られるだろう。作業に完全性を与え労働者を支援するために、さらに労働節約的機械が導入された場合には、労働の価額は比例して引き下げなければならない。」

適切な出来高賃率を確立するために、まず完成品一単位の価格を固定することから出発する。次にこの価格から上流にさかのぼりその上流の部分の計算をする。この手続きは時間動作研究及び作業標準 (標準原価計算またはそれに類似する会計の手続き) に基づく出来高賃率の設定ではなく原価企画の手続による出来高賃率の設定を示している。Tyson (1993) によれば、こうした出来高賃率の設定に対するアプローチ (原価企画の手続) は 1800 年代初期のアメリカ紡績産業において利用され、少なくとも紳士衣類産業では、今日まで利用されてきている (ibid., p. 11)。

・陸軍 Springfield 兵器廠と海軍工廠との比較

第 4 に、Tyler の出来高賃率の設定が作業標準に基づく出来高賃率の設定であることを確証する証拠は何もなく、むしろ正反対の証拠がある (ibid., p. 12)。この証拠は Springfield 兵器廠と海軍工廠とを比較した証拠である。

Hoskin & Macve は Tyler の出来高賃率の設定が作業標準に基づく出来高賃率の設定であることを主張した。しかし、Tyson によれば、Springfield 兵器廠における 1841 年の出来高賃率の設定に関する 2 つの証拠 (軍需品部総長 Bomford が軍需品部に宛てた書状と陸軍長官に宛てた書状で、いずれも 2 つの国営施設を比較した証拠) を見る限り、特定の会計情報に基づいて作業標準を設定し、それに基づいて出来高賃率を設定してきていることを確証する証拠は何もないどころか、これと全く正反対の証拠がある (ibid., p. 12)。

軍需品部総長 Bomford の書いた 2 つの書状のうちの一方は、一般市民の労働力に対する管理の性質について言及しており、他方は一般市民の労働力に対する軍隊式の規律・訓練について言及している (ibid., p. 13)。

・規制のない労働時間と達成要求のない公正な仕事 - 規律・訓練 (物に関するアカウンタビリティ) と時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の否定

軍需品部総長 Bomford は、軍需品部へ宛てた書状 (1841 年 11 月 22 日付) (Benet, 1878, p. 431) の中で、地理的に近い位置にある海軍工廠と Springfield 陸軍兵器廠の賃金を等しくする必要性を次のように論じた (Tyson, 1993, p. 12)。

「2 つの国営施設における労働時間の不公平は好ましくなく、自然に労働者間に不満を生み出し、同様の仕事におけるコストの不公平を生み出す。このため、1 ヶ月間の実際労働時間から計算される 1 日当りの実際平均労働時間により 1 ヶ月間の賃金を規制することによって、これらの

欠陥を取り除くことが提案された。」

Tyson は、この書状から、賃金労働者の平均労働時間が規制されていないこと、1 日当りの公正な平均的仕事の達成が要求されていないこと、を読み取っている (ibid., pp. 12-13)。

これは、労働時間等の規律・訓練（物に関するアカンタビリティ）を否定し、時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定を否定するものである。

・軍隊式の規律・訓練の否定

軍需品部総長 Bomford は陸軍長官に宛てた書状（1841 年 12 月 20 日付）(Benet, 1878, p. 431) の中で次のようにも述べている (Tyson, 1993, p. 13)。

「陸軍の国営兵器廠において、監督官を民間人から軍人へ変更することは、同兵器廠の状況を改善する最も確かな手段として採用された。 - (途中省略 - 新谷) - 職工が軍人の規律・訓練に支配されるべきであるとは決して意図されていなかったし、その変更という手段によってそのような結果を伴うとも思っていなかった。兵器廠を軍人の統制下に置くことは、陸軍の国営兵器廠と海軍工廠とを対等の条件に置くに過ぎない。この双方では多くの市民の機械工が雇用されている。」

Tyson は、この書状から、Bomford 本人が軍隊式の規律・訓練を民間人の労働者に実施することを否定していることを読み取っている。この当事者の説明に基づく限り、規格化を行う制裁、厳密な評価、及び軍隊式の規律・訓練の存在を証拠もなしに主張することはできない (ibid., pp. 12-13)。

上記の内容の続きは「管理及び管理会計・原価計算の起源または現出に関する経済合理主義的歴史解釈とフーコー主義的歴史解釈の到達点と課題 - アメリカ合衆国陸軍省国営 Springfield 兵器廠の事例 - 第 4 部」で示す。

[注]

1 本稿の作成にあたっては、文部科学省科学研究費基盤研究 (C) (一般) (2010 - 2012 年度) 「新しい会計史の可能性と課題」から研究経費援助を受けている。

2 この説明に合わせて、以下に示す発表済みの論文の一部を 及び のように修正する。

新谷司稿 (2010) 「管理及び管理会計・原価計算の起源または現出に関する経済合理主義的歴史解釈とフーコー主義的歴史解釈の到達点と課題 - アメリカ合衆国陸軍省国営 Springfield 兵器廠の事例 - 第 1 部 - 」『日本福祉大学経済論集』第 40 号, pp. 33-60.

39 頁の上から 12 行目の「この」から 14 行目の「している。」までを削除。

40 頁の上から 4 行目の「この Tyson」から 5 行目の「になる。」までを削除。

3 本稿では、規律・訓練権力と規律・訓練（または規律・訓練的な作業）と区別している。この 2 つは新たな規律・訓練と従前の規律・訓練と表記することも可能である。前者は Hoskin & Macve の言う、人に関するアカンタビリティ、後者は物に関するアカンタビリティに相当する。J. G. Merquior によるフーコーの規律・訓練の説明もこれらと同様の説明となっている。「フーコーは、ひとつの重要な歴史的指摘をおこなっている。すなわち、規律・訓練は当初危険を押さえるものとして期待されたのだが、

アンシャンレジームの近代ブルジョワ社会に道を譲ったとき、その規律・訓練はもっと積極的な役割を演じるようになったということである。かつて軍隊における規律・訓練は、たんに略奪や脱走を防止するための手段として構想されたものであった。後にそれは軍隊の能力を増大させる方法になった。学校や職場に対しても同じことがいえる。作業を監視のもとで組織したのは、原材料の盗難や損失を避けたいという意図によるものだった。やがてそれは技能、スピード、生産力を強化することに向けられるようになった。」(Merquior, 1985 = 財津, 1995, p. 137)

- 4 Hoskin & Macve によれば、Tyler は初代の軍需契約独立査察官に任命され、Springfield 兵器廠に派遣されて時間動作研究を行っているのであるが、この年度が 1831 年であるのか 1832 年であるのか不明である。Hoskin & Macve (2000) では 1832 年であるが、Hoskin & Macve (1988b) では 1831 年である。いずれが正確であるのか未確認であるが、本稿では 1831 年に表記を統一している (新谷, 2011, p. 117)。

[引用参考文献・洋文献]

Merquior, J. G. (1985), Foucault, Fontana Press. 財津理訳 (1995) 『フーコー』河出書房新社。

[引用参考文献・和文献]

新谷司稿 (2010) 「管理及び管理会計・原価計算の起源または現出に関する経済合理主義的歴史解釈とフーコー主義的歴史解釈の到達点と課題 - アメリカ合衆国陸軍省国営 Springfield 兵器廠の事例 - 第 1 部 - 」『日本福祉大学経済論集』第 40 号, pp. 33-60.

新谷司稿 (2011) 「管理及び管理会計・原価計算の起源または現出に関する経済合理主義的歴史解釈とフーコー主義的歴史解釈の到達点と課題 - アメリカ合衆国陸軍省国営 Springfield 兵器廠の事例 - 第 2 部 - 」『日本福祉大学経済論集』第 41 号, pp. 105-138.