
わが国原価計算制度の変遷（前編）

諸井 勝之助

<目次>

まえがき

I 商工省産業合理局財務管理委員会の「製造原価計算準則」

- 1 「財務諸表準則」における製造原価計算の規定
- 2 「製造原価計算準則」総説
- 3 原価要素とその計算
- 4 総合原価計算、個別原価計算、部門費計算
- 5 「準則」の影響力と草案執筆者

II 軍需品工場事業場原価計算に関する「陸軍要綱」と「海軍準則」

- 1 「陸軍要綱」の制定事情
- 2 「陸軍要綱」の主要内容
- 3 「海軍準則」の制定事情
- 4 「海軍準則」の主要内容

まえがき

原価計算制度は、その設定主体が民間企業であれば民間企業の原価計算制度ということになる。わが国において、早くから欧米の近代的製造技術を導入し、それに合わせて進んだ原価管理技法を取り入れた民間企業は決して少なくない。たとえば、三菱造船所は大正

7年（1918年）に早くも現代とほぼ同じ水準の原価計算システムを完成していたといわれている。⁽¹⁾ こうした時代をリードする民間企業における原価計算制度の変遷を明らかにすることも、十分価値のある研究課題といわねばなるまい。しかし本稿では、考察の対象を国の公的機関によって制定された原価計算制度とし、その変遷過程をそれぞれの時代背景のもとに解明することを目指している。

ここで注意すべきは、公的機関が設定した原価計算制度と民間企業の制度との関係である。公的制度によって民間企業の制度が影響をうけるのは当然だが、逆に、公的な原価計算制度の作成過程において、海外の文献調査と並んで民間企業の実態調査が行われ、それを通じて、民間の制度が公的制度に影響を及ぼす場合の多いことも忘れてはならない。

それでは、わが国の公的な原価計算制度はこれまでどのような変遷のプロセスを辿って来たのであろうか。まず出発点となるのは、昭和12年（1937年）11月に商工省産業合理局財務管理委員会の制定した「製造原価計算準則」である。昭和12年11月といえば、すでに日中戦争が始まっているが、この準則にはまだ戦時色はあらわれていない。戦時色が

はっきり打ち出されるのは、昭和 13 年（1938 年）4 月に国家総動員法が公布され、続いて翌 14 年に軍需品工場事業場検査令が施行されるという状況のもとで制定された、陸海軍の原価計算制度においてである。名称は、陸軍では「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」（昭和 14 年 10 月）、海軍では「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」（昭和 15 年 1 月）である。

太平洋戦争がはじまり、戦時統制経済がいちだんと強化された昭和 17 年（1942 年）4 月、企画院によって「製造工業原価計算要綱」が制定された。これによって陸軍の「要綱」と海軍の「準則」は統一化され、それまで民間企業を悩ませていた計算方法や用語等の不統一は解消されることになった。

この企画院「要綱」も、昭和 20 年（1945 年）の敗戦とともに効力を失うことになるが、しかしその実体は、昭和 23 年（1948 年）3 月に総理府令によって制定された「製造工業原価計算要綱」として復活することになる。戦時下の軍国主義体制のもとの原価計算制度が、戦後の平和主義体制のもとでも一時期、あまり手直しされることなく政府の経済運営にとって利用価値を有したことは興味深いといわねばならない。

わが国における公的原価計算制度史の最後を飾るのは、昭和 37 年（1962 年）11 月、大蔵省企業会計審議会によって中間報告された「原価計算基準」である。「原価計算基準」は制定以来 45 年の歳月を経過したにも拘らず、いまなお現役であることは周知のとおりである。

I 商工省産業合理局財務管理委員会の「製造原価計算準則」

1. 「財務諸表準則」における製造原価計算の規定

すでに述べたように、公的制度の出発点となるのは昭和 12 年 11 月の商工省産業合理局財務管理委員会「製造原価計算準則」であるが、それに入る前に触れておきたいのは、同じ財務管理委員会によって昭和 9 年（1934 年）9 月に制定された「財務諸表準則」のなかに、損益計算書に関連して製造原価計算という項目が設けられていることである。暫くこれについて述べることにしよう。

上記「財務諸表準則」は損益計算書の様式として勘定式区分損益計算を採用し、工業においては第一区分を製造原価計算、第二区分を売上損益計算、第三区分を営業損益計算、第四区分を純損益計算とし、第一区分の様式を下表のように示すとともに、製造原価計算という項目を設けてその説明を行っている。

損 失	利 益
仕掛品繰越高	製品原価
原材料消費高	副製品原価
工 賃	仕掛品現在高
特別費	
割掛費	
(内減価償却分)	

内容を紹介すると、まず「個別原価計算法を採用する工業に於ては、製造原価計算は左記の内容を有す」として、原材料消費高、工賃、特別費（以上は直接費）、割掛費（間接費）、仕掛品現在高の各科目について説明を加え、続いて「総合原価計算法を採用する工業に在りては、製造原価計算区分の損失の部は、

直接費と間接費とを区別せず、上記の如く費用の種類別に記載すべし」と規定し、最後に副製品を論じて製造原価計算の項目を結ぶのである。

「財務諸表準則」における原価計算の規定はごく簡単なものであるが、しかし損益計算の補助的手段としての原価計算の役割をはじめて明らかにした点において、歴史的価値を有するといわなければならない。

2. 「製造原価計算準則」総説

ここで本題の商工省産業合理局財務管理委員会の「製造原価計算準則」に移り、まずその「序言」を見ることにする。

「産業を合理化し、之が経済性を發揮せしむるには、其の会計を整理すべきは勿論、進んで之と併立して原価計算の制度を樹て、原価の計算に正確を期するは、最も肝要とする所なり。かくて一方経営の内部過程に於ける費用を査閲管理し、以て能率を促進せしむると共に、他方厳正なる販売価格の決定に資するを得べし。而も此の制度の樹立は、単に一個の経営を利するに止まらずして、之を広く国民経済より見るも無謀なる競争を避け、産業統制に基調を与うるものと謂うべし。是こゝに製造原価計算準則を制定する所以なり。

然りと雖も、工業は其の種類如何により計算を一様にするを得ず……、従って本準則は之を以て製造原価計算制度の基本を示したるに止まり、各業種と業態とに適應する個々の具体的準則の制定は、之を当事者との協力に俟って完成せんことを希望する次第なり。」

続いて、全体の構成を知るために本準則の章別編成を見ることにしよう。なお、原文では章の文字は付されていない。

「第1章 総論
第2章 原価要素
第3章 物品費
第4章 労務費
第5章 経費
第6章 総合原価計算
第7章 個別原価計算
第8章 部門費計算
第9章 標準原価計算
第10章 原価計算と工業会計との関聯
附属例示

まず、第1章総論では、「製造原価とは製品の製造を目的として消費せらるゝ経済価値の合計を謂い、一定の生産単位につき其の原価要素を集合計算する手続を製造原価計算と称す」と定義したのち、「原価計算の目的」として次の三つをあげる。

- (1) 原価要素の消費量および価格を管理統制すること
- (2) 製品の売価決定の基礎たらしむること
- (3) 会計の補助手段として損益計算を明瞭正確たらしむること

上記3目的の記載の順序は、財務管理委員会が考える重要性の順序に従っていると解される。原価管理目的を原価計算の第1目的としていることは、商工省産業合理局の立場から当然というべきであろう。

総論はこのあと、「製造原価の種類」として下記の諸概念をあげる。

- (1) 実際原価と見積原価
- (2) 主観原価と客観原価
- (3) 標準原価、平均原価、及び正常原価

実際原価と見積原価については、前者は実際消費量に基いて計算されるもの、後者は見積消費量に基いて計算されるものと述べるのみで、価格については触れていない。第2グ

ループの主観原価と客観原価は聞きなれない概念なので、説明の全文を引用しよう。「主観原価とは各製造者の見地より計算する原価にして、其の経営の特殊事情を反映す。客観原価とは正常の生産条件の下に於て、同種製造業全体の見地より計算する原価にして、企業統制、価格協定、売価決定等の場合に於ける基礎に用うるものとす。」

第3グループはいずれも経営管理に利用される原価種類とされ、その代表格の標準原価について次のように説明する。「標準原価とは科学的調査に基き工場の能率を十分に発揮する場合の各種原価要素の標準的な消費量及価格を測定し、之に基きて計算したる原価にして、実際原価と比較し、之を統制し、経営の能率を吟味するに利用す。」なお、平均原価とはある期間における同種製品の実際原価の平均、正常原価とは作業状況および市場関係が「平準せる場合」における原価、とされる。

「製造原価の種類」に続いてとりあげられるのは、「原価計算の種類」である。原価計算の種類としては、(1) 前計算と後計算、(2) 個別計算と総合計算の2グループがあげられているが、ここで問題としたいのは第1グループの前計算と後計算の方である。例によって全文を紹介しよう。

「前計算及後計算 此の区別は計算を行う時期に基く区別とす。前計算とは製造着手以前に見積りにより計算するものにして、入札又は請負に当り価格を決定する為め、経済的標準作業を確保する為め、或は実費を統制する為め必要あるものとす。例えば見積原価、標準原価等の計算の如き之なり。後計算とは製造着手以後に実質に基きて計算するものにして、即ち実際原価の計算は之に属す。

本準則は主として後計算につきて之を定め

たるも、其の方法は前計算につきても亦適用することを得。」

前計算の例として標準原価の計算があげられているが、これは「製造原価の種類」の一つとして規定された標準原価の計算であつて、財務会計と有機的に結びついた標準原価計算制度を意味するものでないことは注意すべきである。一般に前計算とは、常時継続に行われるものではなく、経営の必要に応じて随時行われる計算といわなければならない。「入札又は請負に当り価格を決定する」必要が生じたような場合、まさに前計算が登場するのである。この種の前計算は、意思決定の主体である経営者のメモ書きとして行われるかもしれないし、担当部署が一定の方式に従つてこれを行うかもしれない。いずれの場合においても、原価の前計算とともに、競争業者の動向など意思決定に関連ある多くの事項が考慮されることにならう。

第1章総論のなかから、いま一つ「会計と原価計算制度との関係」を見ておく。

「原価計算は会計と離れて独立して行い得べく、殊に前計算に在りては然りとす。然れども後計算に在りては原価構成の順序に従い、一定の勘定科目の下に会計帳簿に記録し、之により統制する様組織するを可とす。蓋し一方原価計算の正確を期し得ると共に、他方会計計算をして適確ならしむる効果あるを以てなり。会計と連絡なき後計算は完全なる原価計算と謂うを得ざるものとす。」

ここに後計算として述べられている原価計算は、明らかに実際原価計算制度である。「準則」は第9章を標準原価計算と題し、標準原価計算の概念、標準原価の計算法、較差分析、部分的標準率の4項目について説明するのであるが、財務会計と有機的に結びついた標準

原価計算制度についてはいっさい触れていない。実際原価と標準原価との原価差異は勘定体系の枠外で計算され、その上で差異分析されるのである。標準原価計算はあくまでも経営管理のための手段であって、損益計算の補助手段としての役割は期待されていないと解すべきである。

3. 原価要素とその計算

「準則」は第2章を原価要素と題し、まず種別によるその分類として物品費、労務費、経費を、原価賦課手続上の分類として直接費、間接費を、さらに操業度との関係による分類として固定費（不変費ともいう）、変動費（可変費ともいい、比例費、逓減費、逓増費に細分される）をあげている。このうち最も重要な種別分類について考察しよう。

昭和9年の「財務諸表準則」が工業における損益計算の第一区分を製造原価計算と名づけ、その借方（損失）科目として原材料消費高、工賃、特別費、割掛費をあげていることは前述のとおりである。これらの科目はいずれも「製造原価計算準則」にいう種別の原価要素であって、原材料消費高は物品費、工賃は労務費、特別費と割掛費は経費に相当すると考えられる。問題は、同じ商工省産業合理局財務管理委員会の公表文書でありながら、原価計算の最も基礎的な用語がまったく違っていることである。おそらく、中心となる草案執筆者が2種の準則において別人であったためであろう。それはともかく、「製造原価計算準則」が原価要素という用語を導入し、その種別分類として物品費、労務費、経費の3分類を定めたことは評価されなければならない。もっとも、物品費という用語は定着しなかつ

たが。

「準則」はこのあと第3章において物品費を、第4章において労務費を、第5章において経費をとりあげ、それぞれについて詳説する。それらの中から、重要と思われるものを拾い上げることにしよう。

まず物品費については、物品消費量計算として記録計算法、棚卸計算法、逆計算法の3種をあげる。このうち記録計算法とは継続記録法のことであり、また逆計算法とは「標準消費量を予め定めて置き、製品の生産量に基づき逆に物品の消費量を推定計算する方法」で、一種の標準原価計算にほかならない。次に、消費物品価格については「通常其の原価による」としたあと、次のように述べている。「同種物品を異なる価格を以て買入れたる場合には、買入口別原価、平均原価等によりて計算す。但し、物品市価の異常なる変動に対応する為め、及経営管理の為に次の価格も亦用いられる。」「次の価格」とは、市場価格（消費の時における買入市価）と予定価格とである。

労務費に関しては、賃銀計算について述べるところを紹介しよう。「賃銀は支払と消費との二方面より之を計算す。支払賃銀は出勤票（着到票）、作業時間票又は出来高票等を従業者毎に類別整理して算定す。消費賃銀は出勤票、作業時間票又は出来高票等を部門別、工程別又は指図書別に分類集計して計算す。事業の性質によりては一部門又は一職場に於ける平均賃率を以て計算するを以て便利とする場合あるべし。賃銀計算の正確を期する為め、一期間の支払賃銀の合計と消費賃銀の合計との対照を為すを可とす。」

経費に関しては、特殊の経費種目として減価償却費をはじめ11項目をあげて説明を加えているが、ここではその中から資本利子をと

り上げてその所説を紹介する。「運転資本に対する利子は次に列挙する如き特殊の場合を除きては之を原価に加えざるものとす。

- (1) 原料又は製品が長期間の貯蔵を必要とする場合
- (2) 設備又は方法を異にする同種作業時間の原価を比較する場合
- (3) 原料、部分品、動力等を外部より買入ると、自己生産を行ふと何れが有利なるかを比較判定する場合
- (4) 製品の売価を決定する場合
- (5) 製造に長期間を要する事業に於て、之に要する放資金額と、前受金との各利子を比較して見積価格を決定せんとする場合
- (6) 価格協定、統一原価計算制度設定等客観原価を計算する場合」

上記の規定は、利子は特殊の場合を除き原価に加えないというだけでなく、利子を原価に算入すべき特殊の場合を具体的に列挙することによって、側面から特殊原価調査の内容に触れているのである。

4. 総合原価計算、個別原価計算、部門費計算

第6章の総合原価計算、第7章の個別原価計算、第8章の部門費計算は概して高い水準に達していると言ってよいであろう。まず第6章では、はじめに総合原価計算の概念が明らかにされたのち、単純総合計算、等級別総合計算、工程別総合計算、組別総合計算、副産物、そして最後に併産品原価計算という順序で説明がなされている。

第7章の個別原価計算では間接費の配賦法に重点がおかれているので、これに関する規

定を紹介したい。「間接費は一括配賦する場合たると、部門に分割して配賦する場合たるとを問はず、之を各指図書に配賦するには次の孰れかの方法による」として、価額法（直接賃銀法、直接物品費法、直接原価法の3方法）、時間法（直接労働時間法と機械作業時間法）、数量法（生産の個数、重量等を標準として配賦する方法）、ならびに複合法をあげ、最後の複合法について次のように説明している。「間接費を構成する原価種類を其の性質により数個に分類し、各分類毎に上記各種の配賦方法を併用するものなり。例えば機械に直接関係ある間接費を機械作業時間法により、其の他の間接費を直接労働時間法によりて配賦するが如し。間接費の配賦を合理的に行う為めには此の方法によるを可とす。」

以上に続き、間接費予定率配賦法が述べられる。「製造完了後直に其の製品の原価を計算する為め、又は配賦を簡単にする為め、間接費は予定率によりて之を配賦するを普通とす。予定率は間接費及配賦標準たる事項を見積りて予め算定したるものにして、一年又は一会計年度を通算して定むべきものとす。殊に作業の季節的繁閑度の著しき事業に在りては斯く定むべきものとす。但し事情の変化あるときは年度の途中に於ても之を変更するを妨げず。」このあと、原価差異（ただし原価差異の用語は使われていない）の処理の説明がある。

次に第8章の部門費計算に移ろう。一般に原価計算の手続きを述べるに当たっては、要素別（費目別）、部門別、製品別の順序に従うものであるが、「準則」では製品別計算すなわち総合・個別の各原価計算のあとに部門費計算が置かれているのである。部門費計算は製品別計算に従属するもので、今日ほど重要視されていなかったためであろうか。それとも、

補助部門費相互配賦の検討に時間を要したためであろうか。

さて第8章は、はじめに部門の意義について次のように述べる。「部門とは各種原価要素を其の目的又は発生の場所により集計し、之に基きて費用の統制を行うと共に、間接費を合理的に配賦する為め設くる原価計算上の区分を謂う。部門は各工業に於て其の実情により之を設定すべきものとす。生産技術上の部門は同時に原価計算上の部門たらしむるを普通とするも、原価計算の必要上更に之を細分することあるべし。」

部門の種類としては製造部門と補助部門の別があり、補助部門の例としては、動力部、修繕部、工具製作部、倉庫部、労務部、研究部、計画部、管理部、検査部があげられる。補助経営、副経営についての説明もある。

このあと部門費計算法として部門個別費と部門共通費の別、ならびに部門共通費の部門別配賦が論じられ、さらに補助部門費の配賦の問題が論じられる。ところで、最後の補助部門費の配賦に関する「準則」の説明は甚だ分かり難い。というのは、「補助部門費は其の部門の用益を享受せし他の部門に之を配賦す。他部門へ提供せし用益を容易に且正確に測定し得るものは之に応じて配賦すべきも、かゝる配賦法を採用することの困難なるか又は不可能なるものは……適当なる標準を設けて之を配賦す」と述べたあと、「補助部門相互間の配賦」の項を設けて、「補助部門相互間に於ける用益の受授につきては次の三方法の孰れかによる」として予定価格配賦法、階梯式配賦法、配賦節約法を列挙しているからである。こうした説明では三方法は「補助部門相互間に於ける用役の受授」の計算処理では異なるが、いずれも補助部門費を製造部門に配賦するた

めの方法であることが、読者によく伝わって来ないのである。

なお、予定価格配賦法は予定価格による相互配賦法を、また配賦節約法は直接配賦法を意味する。階梯式配賦法の内容は現在とまったく同じで、「準則」の附属例示第二に、「Atkins : Text Book の p.250 に示す Step Ladder Sheet を参考としたるものなり」と注記した数値例が掲載されているが、これを見ればその内容がよく理解できる。

5. 「準則」の影響力と草案執筆者

これまでかなり詳しく考察した「製造原価計算準則」は、公的文書ではあっても法令に裏づけられた強制力を有するものではなく、民間企業の経営力向上に資することを主目的とする啓蒙文書にとどまったが、しかしその影響力は大きく、その後続く各種の公的原価計算制度に強い影響力を及ぼしているのである。「準則」は、わが国における公的原価計算制度の原型と称すべきものである。

それでは、このように重要な意義を有する「製造原価計算準則」の草案執筆者は誰だったのであろうか。これを調べる手がかりとして、昭和5年(1930年)8月における財務管理委員会設置当初の委員会名簿を見ると、以下のようである。

会 長	鈴木島吉
委 員	渡辺鍊蔵、吉田良三、永原伸雄、魚谷傳太郎、太田哲三、間瀬三郎、東夷五郎
臨時委員	五十嵐直三、石山賢吉、原口亮平、小畑源之助、田中耕太郎、明石照男

「準則」制定当時(昭和12年)の委員がこ

のままであったかどうかは分からないが、上記の名簿を見るかぎり、草案作成の中心となったのは吉田良三教授であったと思われる。

II 軍需品工場事業場原価計算に関する「陸軍要綱」と「海軍準則」

1. 「陸軍要綱」の制定事情

商工省産業合理局の「製造原価計算準則」に遅れること2年の昭和14年(1939年)10月に「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」(「陸軍要綱」と略称)が、さらに3ヵ月遅れの昭和15年(1950年)1月に「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」(「海軍準則」と略称)がそれぞれ制定され、軍需品を生産する民間企業は「陸軍要綱」ないし「海軍準則」にもとづいて原価計算を実施することが義務づけられることになった。産業合理局の「製造原価計算準則」は民間企業全般に対する啓蒙文書であったが、陸海軍の制定した「要綱」ないし「準則」は、軍需産業がこれに従うことを法令によって義務づける強制的性格のものであった。

「陸軍要綱」および「海軍準則」がどのようにして制定されたか、その経緯は現在では殆ど知られていない。幸い筆者の手許に、当時の関係者が往時を回顧して論じた貴重な座談会記録⁽²⁾が保存されており、これをそのまま埋もれさせて了うのはいかにも惜しいので、長くなるのを厭わず、重要と思われる箇所を紹介して参考に供することにしたい。まず、座談会の重要参加者である鍋嶋達教授の発言を収録する。

「……勅令第707号で事業場検査令が昭和14年10月16日に出了。これに基づき陸

軍省令53号で、軍需品工場検査令施行規則が出了のが10月19日です。その別冊という形で『陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱』が公布されました。この冊子が印刷できたのが10月25日です。勅令が出で、次に省令が出で、要綱が出るのがほとんど1週間と経っていないということは、同時にできたということです。

この14年という年に中西先生は、東大をご退官になり、14年10月の『原価計算要綱』をはじめとして陸軍軍需品工場事業場に関して、そのほか10ばかりの要綱類が15年・16年にわたって作成されましたが、そのすべては中西先生を中心として作業が行われたのです。

これをその制定、ないし発表の年月順に挙げますと、右の『原価計算要綱』について、15年4月に『陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則』が発表されています。(なお、以下に挙げる要綱・準則類にはすべて陸軍軍需品工場事業場という頭書きが付いていますが、以下この頭書きは省略します)。次に、この『原価計算要綱』と『財務諸表準則』に基づいて、15年5月に『原価監査要綱』と『財務監査要綱』とが制定されています。これは部外秘になっていまして、軍需工場の原価および財務の監査の業務に資するための部内文書であり、部内の会計監査官の方だけにトラの巻ということで配布されたものです。ちなみに当時は、欧米でも原価監査の文献はほとんど見かけぬほど乏しかったのです。

これまでに挙げた原価計算および財務諸表の要綱・準則を作り、原価と財務との監査の要綱を作った当局の趣意は、基本的には軍需品の調弁価格の適正化を図り、戦時の低物価政策を堅持することにあつたわけでありませう。

この趣意から陸軍としては、以上の要綱類の総括の作業として15年4月に『軍需工業適正利潤率算定要綱』を作成したのです。これで軍需品の価格計算のための計算体系の骨格ができたわけです。

しかし、原価計算なり財務計算に関する要綱類は、たんに軍需品の調弁価格の適正化のためだけではなくて、軍需品工場の「経営能力の増進、原価の低下」（原価監査要綱2、「原価監査の目的」）をも併せて目的としているのです。軍需品工場の計算体系に関するこのような近代的な積極面を推進する目的をもって、陸軍は16年4月に『標準原価計算要綱』、『予算統制要綱』、『経営比較要綱』および『財務比較要綱』を作成しました。これらの要綱は、会計監査業務を通じて軍需工場の会計の近代化と、経営の合理化とにいくらかでも寄与したのではないかと思います。

以上述べたように、陸軍は14年の10月から16年の4月までの2ヵ年足らずで、これだけの作業をやったのです。この作業は、中西先生を中心とするチームによって成し遂げられ、先生は陸軍囑託としてこの作業の指揮をとり、またご自身もその議論のなかに入って、以下に挙げる方々が参加したということです。

これに参加した人びとを年輩順に申しますと黒沢清教授、もう1人は（戦時中）亡くなりましたが杉本秋男氏で、素晴らしい英才でした。……それから私ということです。

中西先生が文字通り主導的にやられて、われわれはお手伝いをしたということです。しかし、とくに『標準原価計算要綱』と『予算統制要綱』は主として黒沢先生がまとめられ、『原価監査要綱』『財務監査要綱』は主として杉本氏が当たられ、中西先生の指導の下にこの4人が討議して作ったわけです。

まず、最初の『原価計算要綱』は、私の記憶では3ヵ月で作ったのです。戦後の『原価計算基準』は12ヵ年もかかりましたが、当時のわれわれは、戦場に行ったのと同じような気持ちでした。

文献としては、商工省財務管理委員会の『製造原価計算準則』ですね。……12年にできたこの『準則』は日本における当時一番新しい原価計算の典範ですから、これが大きな手がかりになったのです。

もうひとつは、ドイツの『公共注文者に対する、給付に関する原価に基づく価格決定規則』です。公の注文というのは政府です。それから『政府の注文に対する原価計算を基礎とする価格決定指針』で、これは1938年にLSÖという略称で公表されています。これを精読しました。……もうひとつは同じようなことですが、『公共注文に関する価格決定の基準』（1938年）というのがあるって、通常RPÖと略称しています。この二つを精読したということです。

……というわけで、曲がりなりにも原価計算要綱を作り上げたわけですが期間は3ヵ月でした。⁽³⁾

文中にある中西先生とは、いうまでもなく中西寅雄教授のことである。中西教授は昭和14年1月のいわゆる平賀肅学に際し、東京帝国大学経済学部の教授職を自発的に辞して、「陸軍要綱」等の制定に専念することになった。こうした教授の行動が曲解されることを懸念して後年、黒沢清教授は、中西教授を「純粹に正義の人」と評価した上で、次のように述べている。

「陸軍要綱」は「軍需監督官令による要望によって立案されたものであったにせよ、要するに民間の工場の原価計算の開発と改善の

試み以外の何ものでもなく、わが国の経済社会においては従来完全に閑却され、低評価されてきた原価計算に対して、正当な経営学的評価を与え、これにたずさわる人間を動機づける行動学的努力の産物であったのである。⁽⁴⁾

それでは、3ヵ月という驚異的速度で書き上げられた「陸軍要綱」とはどのようなものであろうか。節を改めて、その主要内容を概観することにしよう。

2. 「陸軍要綱」の主要内容

まず目次を記すことにする。

「第1章 総則

第2章 原価ノ構成

第1節 製造原価ノ要素

第1款 材料費

第2款 労働費

第3款 経費

第2節 一般管理及販売費ノ要素

第3節 原価ニ算入シ得ザル項目

第3章 原価計算ノ方法

第1節 個別原価計算ノ方法

第1款 製造原価ノ計算

第2款 一般管理及販売費ノ計算

第2節 総合原価計算ノ方法

第4章 工業会計ノ勘定及帳簿組織

第1節 勘定組織

第2節 帳簿組織」

はじめに注目すべきは、「陸軍要綱」の名称（頭書きは省略）が製造原価計算要綱ではなく原価計算要綱であり、第2章において製造原価の要素と一般管理及販売費の要素とが併記され、しかも第2章第7条において「原価ハ製造工業ニアリテハ其ノ職能ニ従ヒ之ヲ製造原価、販売費、一般管理費ニ分ツ」と述

べてそれぞれに説明を与えたのち、「製造原価ニ販売費及一般管理費ヲ加ヘタルモノヲ総原価トシ価格決定ノ基礎タル原価トス」と規定していることである。

以上から明らかなように、「陸軍要綱」の目的とするところは、軍需品調弁価格算定の基礎となる総原価を計算することであり、一般管理及び販売費は、総原価の構成要素として製造原価と同格なのであった。念のために付記すれば、総原価とは、製品（売上製品）単位あたりに集計された製造原価と一般管理費及び販売費の合計である。

以下、目次の順に従って注目すべき箇所をみていくことにしよう。製造原価要素の名称については、「準則」の物品費がここでは材料費となり、また「準則」の労務費がここでは労働費となっていて、この時期にはまだ用語が統一されていないことが知られる。経費については、減価償却費に関してとりわけ詳細な規定がなされている。第2章第3節を「原価ニ算入シ得ザル項目」と題し、いわゆる非原価項目について詳説している点も注目すべきで、例えば利子の原価性を否定して「官ガ材料又ハ製品ニ対シ長期間ノ貯蔵ヲ命ジタル場合ト雖モ之ニ対スル利子ハ原価ニ算入セザルモノトス」と規定し、また「消耗工具、工場用及事務用消耗品ノ期末在高ハ之ヲ資産トシ当該期間ノ原価ニ算入スルコトヲ得ズ」と定めている。

第3章「原価計算ノ方法」では、まず原価計算を定義して、「原価計算トハ製品ノ製造及販売ノ為ニ費消セラルル原価要素ヲ一定ノ製品単位ニ付集合計算スル手續ヲ謂フ」と規定し、その上で「原価計算ハ計算方法ニ基キ個別原価計算ト総合原価計算ニ区別ス」としている。したがって「陸軍要綱」における個別

原価計算と総合原価計算は、「製造及販売ノ為ニ費消セラルル原価要素」つまり製造原価と一般管理及販売費を、「一定の製品単位」つまり売上製品単位について集合計算する方法にほかならないのである。目次から分かるように、「陸軍要綱」には部門費計算の章は設けられていない。それに相当する計算手続は、個別原価計算と総合原価計算のそれぞれにおいて個別に詳しく説明される。

ここで、第3章第1節のうち製造原価の計算に関する第1款は省略し、一般管理及び販売費の計算に関する第2款に注目することにしたい。第2款には第48条と第49条が含まれる。

「第48条 一般管理費ノ要素ハ第25条ニ依リテ之ヲ分類ス

一般管理費ハ製品ノ製造原価ヲ基準トシテ製品ニ配賦ス。其ノ配賦ハ原則トシテ予定率ニ依ル。予定率ノ算定及配賦差額ノ処理ニ付テハ第46条ノ規定ヲ準用ス」

第25条では、「一般管理費ヲ構成スル原価要素ハ概ネ左ノ如シ」として16費目をあげるが、なかに、出征手当（工場及一般管理及販売部従業員ニ対スル出征手当）という費目があるのが時代を感じさせる。第46条では予定率について、「其ノ見積ハ工場ガ正常ノ操業度ノ下ニ正常ノ経営能率ヲ以テ活動スル場合ヲ標準トシテ為スコトヲ要ス」と規定し、また配賦差額についてはこれを配賦漏間接費と配賦超過間接費に分けて、下記のように処理することを要求する。「配賦漏間接費ハ之ヲ原価計算外ノ損益勘定ニ振替ヘ整理スベキモノトス。配賦超過間接費ニシテ其ノ発生ガ工場ノ経営能率増進ニ基クト認メララルモノハ利益ニ算入スルモ然ラザルモノハ製品ノ総原価ヨリ差引クコトヲ要ス」

次に販売費に関する第49条をみることにしよう。

「第49条 販売費ノ要素ハ之ヲ販売直接費ト販売間接費ニ區別ス

販売直接費トハ販売費要素ノウチ特定売上品ノ販売ニ要シタル費用ニシテ当該売上品ニ直接ニ負担セシメ得ル原価要素ヲ謂フ。例ヘバ特定売上品ノ販売ニ要シタル特別ノ保管料、発送費、納入試験費等ノ如シ。販売直接費ハ之ヲ当該売上品ニ直接ニ賦課ス。

販売間接費ノ原価要素ハ第26条（11費目が例示される）ニ依リテ之ヲ分類ス。但シ軍需品及民需品ニ共通ニ負担セシムベキ販売間接費ト民需品ノミニ負担セシムベキ販売間接費ト區別スルヲ要ス

販売間接費ハ売上品ノ製造原価ニ一般管理費ヲ加ヘタルモノヲ基準トシテ売上品ニ配賦ス。其ノ配賦ハ原則トシテ予定率ニ依ル。予定率ノ算定及配賦差額ノ処理ニ付テハ第46条ノ規定ヲ準用ス

主トシテ軍需品ヲ製造スル事業ニアリテ販売費ヲ一般管理費ト一括シテ処理スル場合ニハ販売間接費ハ之ヲ一般管理費ト一括シテ製品ノ製造原価ヲ基準トシテ製品ニ配賦ス」

上記の規定は個別原価計算の場合についてであるが、同種の規定は総合原価計算についても第66条と第67条になされているのである。

「第66条 総合原価計算ヲ行フ事業ニアリテハ一般管理費ノ要素ハ第25条ニ依リテ之ヲ分類ス

一般管理費ハ原価計算期間ニ於ケル其ノ総額ヲ、単純総合原価計算ニアリテハ其ノ期ニ於ケル製品ニ均分シ、等級別総合計算又ハ組別総合計算ニアリテハ各等級又ハ各組ノ総製造原価ヲ基準トシテ各等級又ハ各組ノ総製造

原価ニ配賦シ、工程別綜合計算ニアリテハ工程原価ヨリ主要材料費ヲ差引キタルモノヲ基準トシテ各工程ノ製造原価ニ配賦ス

第 67 條 綜合原価計算ヲ行フ事業ニアリテハ販売費ノ要素ハ第 49 條ニ依リテ之ヲ分類ス

販売費ハ売上品ノ製造原価ニ一般管理費ヲ加ヘタルモノヲ基準トシテ売上品ニ配賦ス。民需品ニ付テノミ発生スル販売費要素ハ之ヲ軍需品ニ負担セシムルコトヲ得ズ

「陸軍要綱」はその第 4 章を「工業会計ノ勘定及帳簿組織」と題し、その前半において各種の勘定名をあげてその説明を行っている。ここでは、その一つである売上品総原価勘定に関する説明を見ることにしよう。

「第 77 條 売上品総原価勘定ハ之ヲ売上半製品総原価勘定ト売上製品総原価勘定ニ分チ其ノ借方ニ売上半製品又ハ売上製品ノ製造原価及一般管理費、販売直接費、販売間接費ヲ集計シ其ノ総額ヲ月次損益勘定ニ振替スルモノトス

個別原価計算ニアリテハ売上半製品総原価勘定及売上製品総原価勘定ハ之ヲ陸軍軍需品、海軍軍需品、民需品別ニ設クルコトヲ要ス

終りに、さきに紹介した鍋嶋達教授の発言のなかにあった「原価監査要綱」について一言触れておきたい。これまで概説してきた「陸軍要綱」は法的強制力を持ち、軍需品工場事業場の原価計算手続がこれに準拠して行われているか否かは、陸軍の会計監督官によって監査される場所であった。この監査のための手引き書が「原価監査要綱」なのである。

3. 「海軍準則」の制定事情

「海軍準則」が制定されたのは「陸軍要

綱」より 3 ヶ月遅い昭和 15 年（1940 年）1 月のことであるが、その制定事情については、「陸軍要綱」とは違って前記座談会記録を見てもあまりはつきりしない。ただ言えることは、海軍では中西教授のような学者に委嘱することをせず、自前で制定したということである。座談会記録のなかに、

「浜中 海軍の場合、ずっと以前から海軍工場で、『工事費整理規則』に基づいて、工事費計算というのをやっていたでしょう。だから原価計算に対する自信があったのです。⁽⁵⁾」

という発言があるが、これから推測すると、「海軍準則」は原価計算に精通した海軍内部の手になるものと考えられる。

なお、参考までに座談会記録の中から関連発言を拾い出すことにしよう。

「安川 海軍で原価を基礎にして契約価格を決定しなくてはいけないと思ひ始め、また実行しはじめたのは、それ（「海軍準則」の制定）よりもはるかに前でした。主として、航空本部関係の飛行機の発注がその始まりだと思ひます。満州事変が起こって、日本が国際的に孤立するという関係になって、どうしても飛行機は国産でなければならないということになり、またその飛行機は海軍の工作庁で造るのではなくて、量産機は三菱重工業、中島飛行機という民間の工場に頼るという方針が決定した時期あたりではないかと思ひます。⁽⁶⁾」

「安川 海軍はその前から購買名簿登録制度をもっていたのです。その登録名簿に登録された工場から軍需品を買うという趣旨で、購買名簿登録工場というものを作っていたのです。

登録工場の選定基準のなかには、原価計算をきちんとやっているところというのが条件

になっていて、購買名簿に記載するにあたっては、こちらから調べに依って、原価計算をきちんとやっているかどうかを調べていたのです。

海軍としては、購買名簿登録工場は相当に原価計算をしっかりとやっている。それぞれベテランを擁しているのです、こちらからあまりやかましくいわなくてもいいのではないかと。教科書的な計算基準を示す必要はないのではないかということをお話し合った記憶があるとのことだ。(7) (安川氏の以上2種の発言内容は、いずれも小池兼五郎海軍主計大佐の談話にもとづくものとされている。)

4. 「海軍準則」の主要内容

「海軍準則」の目次は下記のようなものである。

「第1章 総則

第2章 個別原価計算

第1節 製造原価

第1款 直接費

第2款 間接費

第2節 一般管理及販売費

第3章 総合原価計算

第4章 原価ニ算入スルコトヲ得ザル費用

第5章 工業会計」

「海軍準則」の目的とするところは、「陸軍要綱」と同じく軍需品調弁価格算定の基礎となる総原価を計算することであった。総原価の計算に関して、「海軍準則」は第2章第8條において次のごとく規定する。

「個別原価計算ニ在リテハ原価ヲ製造原価、一般管理費（総係費）及販売費ニ分ツモノトス

製造原価トハ製品ノ製造ニ要スル原価要素ノ全体ヲ謂ヒ之ヲ製品ニ負担セシムル方法ニ

依リ直接費（個別費又ハ本費）及間接費（共通費、割掛費又ハ附属費）ニ区分スルモノトス — 中略 —

一般管理費トハ事業全体ノ管理……ニ要スル原価要素ヲ謂ヒ販売費トハ製品ノ販売ニ要スル原価要素ヲ謂フ

製造原価ニ一般管理費及販売費ヲ加ヘタルモノヲ総原価トス」

総合原価計算については、第3章第38條において「総合原価計算ニ在リテハ個別原価計算ニ準ジ製造原価、一般管理費及販売費ニ区分整理スルモノトス」と述べるのみで、「製造原価ニ一般管理費及販売費ヲ加ヘタルモノヲ総原価トス」という重要な規定はなされていない。第41條に「総合原価計算ニ在リテハ本章ニ定ムルモノノ外出来得ル限り個別原価計算ニ関スル規定ヲ適用スルモノトス」とあるものの、総原価に関する規定の欠落は、事柄の重要性からいって明らかに不備といわざるを得ない。

以上からも伺えるように、「海軍準則」は個別原価計算中心で、総合原価計算は粗略な扱いしかうけていないのである。これは、海軍における最も重要な軍需品が、大がかりな個別原価計算を必要とする軍艦であったためであろう。

さて、「海軍準則」では「陸軍要綱」における「原価ノ構成」に相当する章は設けられず、代りに、第2章個別原価計算の第1節を製造原価と題し、製造原価を直接費と間接費に区分して詳細な規定を行うのである。まず直接費の分類は下記のごとくである。

1 材料費（直接物品費）

イ 主要材料費

ロ 買入部品費

ハ 自己生産品費

2 工費（直接労務費）

イ 服業工費

ロ 附随工費

3 特別費

このうち服業工費とは、「製品ノ製造ノ為ニ直接ニ費消セラルル労働力ニ対スル基本賃金ヲ謂フ」とされ、また附随工費とは、「製品ノ製造ノ為ニ直接ニ費消セラルル労働力ニ対スル割増金又ハ加給金ヲ謂フ」とされる。

間接費については、第 2 款の第 19 條、第 20 條に下記のように規定される。

「第 19 條 間接費ハ間接費事項別ニ且原則トシテ原価部門別ニ計算整理スルモノトス」

「第 20 條 間接費事項ハ成ルベク左ノ間接費整理区分標準ニ依リ之ヲ定ムルモノトス」

間接費事項とは間接費とされる費用のことで全部で 28 あり、そのなかには間接賃金、休業賃金、減価償却費のような単純経費のほか、従業員募集費（一般従業員募集ニ要スル費用）、従業員教育費（一般従業員教育、青年訓練、体育、見習工教育等ニ要スル費用）、あるいは運搬費（運搬用貸車自動車代、人夫賃等）のような複合経費も含まれている。なお、上記のカッコ書きの部分は、それぞれの間接費事項の説明書きすなわち間接費整理区分標準である。

原価部門については第 21 條により、製造部門（製造品種又ハ製造作業ニ依リ区分）、補助部門（動力部、修繕部、運搬部、検査部、工具製作部）、工場管理部門（購買部、倉庫部、労務部、福利施設部、企画設計部、試験研究部、工場事務部）に区分される。

第 2 節の一般管理及販売費では、第 33 條において「一般管理費ハ原則トシテ製造原価ヲ標準トシ各製造指図書ニ按分賦課（「海軍準則」では配賦の用語は使われない一引用者）

スルモノトス」と定め、また第 35 條において「販売費ハ原則トシテ製造原価ヲ標準トシ各製造指図書ニ按分賦課スルモノトス但シ特定ノ売上品ノ為ニ要シタルコト明瞭ナルモノハ当該製造指図書ニ賦課スルモノトス」と定めている。この第 35 條の前半は「陸軍要綱」と相違する。というのは、「陸軍要綱」では販売費を販売直接費と販売間接費に分け、販売間接費は「売上品ノ製造原価ニ一般管理費ヲ加ヘタルモノヲ基準トシテ売上品ニ配賦ス」と定めているからである。こうした原価計算手続の相違は、陸海双方の軍需品を製造する企業にとっては頭痛の種となったことであろう。

第 5 章工業会計については、勘定科目として総原価勘定の設定が定められていることを指摘するにとどめておこう。

ところで、総原価の概念は「海軍準則」にとっても「陸軍要綱」にとっても極めて重要で、両者における原価計算は、製造原価に加えて一般管理費と販売費を売上製品別に計算する総原価計算だったのである。それでは原価管理目的はどうか。これについては文面にはあらわされていないが、総原価の計算過程において十分意識されていたに違いない。私見によれば、原価管理を無視して原価計算は成立し得ないからである。

「海軍準則」と「陸軍要綱」には上述のような共通性がある反面、両者のあいだには形式上著しい相違がある。まず、一方は「準則」他方は「要綱」であり、「要綱」の方は学者により学問的厳密さをもって手堅く構成されているのに対し、「準則」の方は原価計算に精通した一部の主計科士官によってまとめられたと思われ、そのスタイルはいささか素人くさい。陸海双方の話し合いはなされていなかったと考えられる。陸海両軍の官僚制化に

ともなう縄張り根性のあらわれであろうか。それはともかく、「海軍準則」は素人くさくはがあるが、それだけに海軍工廠における「工事費整理規則」など当時の海軍の原価計算制度の実態をよくあらわしているようで、この点

に特別の意義が見出されるかと思われる。

なお、「海軍準則」が海軍の監査官による軍需品工場事業場の監査の基準となったことを付記しておく。

<注>

- (1) 山下正喜『三菱造船所の原価計算—三菱近代化の基礎—』創成社、1995年、p191.
- (2) この座談会記録とは、六八会文集刊行会編『回想のネーヴィーライフ』のなかの座談会抜刷『陸海軍による工場監査の実施とその意義』のことである。六八会とは旧海軍主計科2年（のちに短期）現役第3期生の同期会で、名称の由来は入隊者数が68名であったことによる。入隊は昭和14年12月25日で即日中尉任官、卒業は昭和15年3月1日で全員が原価計算関係要員として各地海軍監督官事務所に配属されたとい

う。なお、この座談会は昭和56年8月18日に行われたものだが、筆者は参加していない。

- (3) 前記座談会記録、pp. 445～448.
- (4) 黒澤清「中西寅雄と日本の原価計算」『中西寅雄 経営経済学論文選集』収録、千倉書房、1980年、p. xi.
- (5) 前記座談会記録、p. 452. 発言者は浜中成一氏で、座談会当時浜中製作所社長。第3期出身の元海軍主計少佐。
- (6) 前記座談会記録、pp. 450～451. 発言者は安川泰氏で、座談会当時公認会計士。第3期出身の元海軍主計少佐。
- (7) 前記座談会記録、pp. 451～452.