
わが国原価計算制度の変遷（中編）

諸井 勝之助

<目次>

まえがき

- I 商工省産業合理局の「製造原価計算準則」
- 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」（以上第3号）
- III 企画院「製造工業原価計算要綱」
 - 1 「製造工業原価計算要綱草案・付属文書」
 - 2 原価計算の目的と統一的实际原価計算主義
 - 3 「原価計算規則」
 - 4 「企画院要綱」の目次と総則
 - 5 原価要素
 - 6 原価計算ノ方法と工業会計
 - 7 戦争末期におけ刷新簡素化要望と「改正要綱」（以上本号）

III 企画院「製造工業原価計算要綱」

1. 「製造工業原価計算要綱草案・付属文書」

わが国原価計算制度の変遷を概観するとき、われわれは原価計算が大きく世の脚光を浴びた時期が2度あったことに気付くのである。その第一は、戦時下の企画院「製造工業原価計算要

綱」の制定当時であり、その第二は、戦後の大蔵省企業会計審議会「原価計算基準」の制定当時である。本稿ではこれら二つの時期に成立した2種の原価計算制度のうちの前者すなわち企画院「製造工業原価計算要綱」を、戦時下という特殊な時代背景のもとにとり上げて考察を試みることにしたい。

さて、企画院「製造工業原価計算要綱」（以下「企画院要綱」と略称）が制定されたのは太平洋戦争勃発後の昭和17年（1942年）4月であるが、それに先立つ昭和16年8月には企画院より「製造工業原価計算要綱草案」と、同草案の前文ともいべき付属文書とが発表されており、そのうち後者すなわち付属文書は「企画院要綱」を理解する上できわめて重要と考えられるので、まずこの文書の前半の部分を、長文を厭わず引用することから始めたいと思う。

「高度国防経済の確立を図らんが為、統一原価計算制度を徹底実施するの要は極めて緊切である。此の点に鑑み政府は事変発生以来国家総動員法の発動に依り価格等統制令、軍需品工場事業場検査令、会社経理統制令を制定し、之等の勅令に於て原価計算の方式を制定すべきことを規定し、特に陸海軍に於ては軍需品工場事業場検査令に基き陸軍々需品工場事業場原価計算

要綱、海軍々需品工場事業場原価計算準則を定め之を軍需品工場に実施しあるの状況である。

併し乍ら高度国防経済の確立上、原価計算は之を一般産業にも実施するの必要あるのみならず、各種法令に基く原価計算の方式を、各官庁間に於て統一実施するの要大なるものあるに鑑み、本年二月企画院に財務諸準則統一協議会を設置し、製造工業原価計算要綱の作成に専念しありたる処、之が完成したるを以て、去る八月草案の形式を以て一般に公表した。

本要綱は既に公表又は制定せられたる商工省財務管理委員会『製造原価計算準則』、陸軍省『陸軍々需品工場事業場原価計算要綱』、海軍省『海軍々需品工場事業場原価計算準則』を参照総合し且つ之等の実施の経験を徴したるのみならず、諸外国に於る原価計算の方式を参酌し⁽¹⁾、学理と実際との融合を考慮して作成したのである。

本要綱は原価計算に関する一般的要綱にして其の実施に関しては本要綱を基準とし、業種別経営規模別に各種原価計算準則を定めて実施するものとし、其の主要なるものに就いては目下作成を急ぎつつある。」

以上の引用文から理解される要点を述べると、次のようになるであろう。

1. 昭和16年2月企画院に設置された財務諸準則統一協議会は、このほど「企画院要綱」を完成したので、これを8月に草案の形式で一般に公表した。

2. 価格等統制令、軍需品工場事業場検査令、会社経理統制令にもとづき制定される原価計算の方式は、各官庁間においてまちまちであってはならず、本要綱により統一されること。

3. 原価計算は之を一般産業にも実施する必要がある。また本要綱は一般的要綱であって、その実施に関しては本要綱を基準とし、業種別・経営規模別に各種準則を定めて実施するも

のとし、其の主要なるものに就いては目下作成を急ぎつつある。

以上の三点についてさらに説明を補足することにしよう。まず1について補足すると、企画院の財務諸準則統一協議会は原価計算だけを扱ったのではなく、昭和16年11月に「製造工業貸借対照表準則草案」、「製造工業財産目録準則草案」および「製造工業損益計算書準則草案」を公表しているのである。これらの草案は、当時の財務諸表についての考え方が現在と如何に違っているかを知る上で興味深い。例えば、「製造工業貸借対照表準則草案」における資産の部の科目配列は固定性配列法であり、さらに資産の筆頭科目は未払込資本金となっている。未払込資本金とは、当時の商法によって4回分割払込が認められていた額面資本金のうちの未払込分を指す。他方、貸借対照表の貸方側（草案は勘定式を採る）の配列は、資本、負債、利益金の順序となっている。資本とりわけ資本金を貸方側のはじめに置いたのは、借方側の筆頭に未払込資本金を置いたのと平仄を合わせるためと考えられる。

次に2について補足すると、すでに軍需品工場事業場検査令の原価計算については「陸軍要綱」と「海軍準則」が制定されていたが、前編において詳述したように両者の間には不一致点が多く、そのため現場でトラブルが生じ、財界から苦情が出ていた。これを解決するには、陸海両省の原価計算制度を一元化しなければならない。さらに、今後制定されるべき価格等統制令のための、ならびに会社経理統制令のための原価計算制度も主務官庁が勝手に作ってはならず、陸海両省の制度と一元化されていなければならない。「企画院要綱」は、こうした一元化の必要に迫られて制定されたものなのである。

3についてはとりあえず、短期間のうちに数

多くの業種別準則が制定されたことを補足するにとどめ、詳細はのちに譲る。

2. 原価計算の目的と統一的实际原価計算主義

これまでわれわれは「企画院要綱草案・付属文書」（「付属文書」と略称）の前半をみてきたが、これからはその後半の部分を取り上げて考察することにした。後半の部分は三つの節から構成されているが、ここではまずその1と2について全文を紹介することにする。

「1. 要綱における原価計算の目的

本要綱における原価計算の目的は、製造工業に於る正確なる原価を計算し以て適正なる価格の決定及生産能率増進の基礎たらしめ、高度国防経済の確立運営に資するに在る。統制経済の物価政策の遂行に於て、公定価格の設定、プール平準価格制の遂行、官調弁品の調弁価格の決定は正確なる原価を基礎としなければならぬ。

此の意味に於て、適正なる価格の決定の基礎たることは原価計算の第一の目的である。更に統制経済に於て、生産の増強を図らんが為には経営能率を増進すると共に経営相互間の組織的合理化を遂行せねばならぬ。原価計算は経営活動を計数的に把握し以て経営の生産性を総合的に表示すると共に、不能率の原因を明かにすることに依り、経営能率の増進及産業の組織的合理化の為の有力なる手段となるものである。斯くして統制経済に於ける生産増強の基礎たらしむることは原価計算の第二の目的であり、この二つの目的を同時に達成せしむる為、統一的に之を実施せんとするのが本要綱に依る原価計算の目的である。

2. 統一的实际原価計算主義

原価計算が適正価格の決定及経営能率の増進

の基礎たり得る為には、算出せられたる原価が比較の可能性を有することを必要とし、従て原価計算制度は少くとも業種別及経営規模別に其の計算方式を統一する必要がある。

本要綱は斯かる統一的原価計算制度の一般的基準を示せるものである。本要綱に依る原価計算は原価を其の実際につき計算するものとし、計算せられたる原価は帳簿書類に依って証憑せられることを原則とする。但し必要ある場合には、原価要素の計算、間接費の配賦等に就いて予定計算を為し得ることを認め、以て計算上の便宜を考慮してゐる。」

「付属文書」の説く製造工業原価計算の目的とは、要するに、高度国防経済の確立を図るという大前提のもとで正確なる原価を計算することによって

(1) 適正なる価格の決定に資すること

(2) 経営能率の増進に資すること

の二つであるといつてよい。

上記の(1)と(2)は自由主義経済のもとでも原価計算の目的たりうるが、しかしここに云う二つの目的は全体主義的な戦時統制経済のもとでの目的であつて、その目指すところは著しく異なっている。たとえば、(1)の適正なる価格の決定は、公定価格制、プール平準価格制、および官調弁品の調弁価格決定のために必要とされるが、このうち前二者は企画院が目指す統制経済のためのものであつて、自由主義経済とは関係がない。ただ官調弁品の調弁価格の決定という目的は、たとえば防衛省に納入する製品の価格決定といった形で現在でもなお生きてると云わざるをえない。企業会計審議会の「原価計算基準」が原価計算の目的の第2として、「価格計算に必要な原価資料を提供すること」をあげているのは、主としてこうした事情に対する配慮からであると思われる。

(2)の経営能率の増進ということは、利潤追求を目指す自由主義経済下の企業にとっても不可欠のことだが、付属文書の云わんとするところは全く異なり、高度国防経済のための国家的見地からの経営能率の増進にほかならない。ここでは、個々の企業は製造すべき製品種類や工場立地を選択する自由は大いに狭げられている。国防のため、戦争遂行のため、企業は国の認めた製品を許された条件のもとで能率よく生産すること、さらには、必要とあれば経営相互間の組織的合理化を通じて経営能率の増進をはかることさえ要求されるのである。

ところで、このようにいうと、「付属文書」の経営能率増進目的は「原価計算基準」にいう原価管理目的とは全く相い容れないかの如くであるが、そう解するのは正しくないといわざるをえない。いま、原価計算目的としての原価管理を、製品の原価が正常能率のもとで実現される範囲を逸脱することのないよう製造過程を管理することと解するならば、原価管理は、「付属文書」のいう経営能率増進の中にも当然含まれることになる。経営能率増進とか原価管理といった原価計算の目的はもともと経営固有の機能であって、それは戦時統制経済のもとでも自由主義経済のもとでも、すべての経営体にとって存続上不可欠のものなのである。なお、さらに一步を進めると、正確なる原価を得るための計算方式も、戦時統制経済と自由主義経済とで基本的に相違することにはならない。なぜならば、原価計算という情報収集伝達技術は基本的にはイデオロギーとは無縁であり、しかも経営固有の機能と堅く結ばれているからである。

さて、原価計算の目的をめぐる考察はこれまでとし、以下「付属文書」後半の2の統一的实际原価計算主義について見ることにしよう。この2において云わんとするところは、まず原価

の比較可能性を保証するために「企画院要綱」に準拠した業種別・規模別の原価計算準則を制定する必要性が大きいという主張である。この主張はたんなる掛け声にとどまらず、現実によくの業種別原価計算準則の制定となって実現された。それでは、業種別準則はどのように制定され、また制定された準則の数はどれ程だったのであろうか。この点について、鍋島達教授は前述の座談会記録において次のように述べておられる。

「企画院の草案は16年11月にできました。このときは企画院において、中西先生は航空工業の業種別原価計算準則、太田先生は製鉄業の原価計算準則、黒澤先生は紡績工業の原価計算準則というように、それぞれ業種別原価計算委員会の委員長をされ、また以上の3業種以外に、2年余に数百にのぼる業種別準則をつくったといわれています……。(2)」

制定された業種別準則の数については諸説あるので、前述の座談会記録における浜中成一氏の発言を紹介することにしよう。

「浜中 準則というのはいくつできたかという、黒沢清先生はその論文で数百種といい、太田哲三先生はその著書で70種とっておられます。たしか昭和38年当時の大蔵省の黒木正憲課長補佐は31種制定済みとっています。いわゆる刷新簡素化のときは製造工業関係で告示済みはたしか30種ぐらいだったと思います。いずれにしても、公示に至らぬ準則案の数もかなりあったのでしょが、すでに公示された準則は鉱業関係も含めて31種という大蔵省の方の発言は正当ではないかと思ます。(3)」

公示された業種別準則の数はおそらく31種だったのであろうが、それにしても短期間のうちにこれだけの準則が作られたということは驚きである。「企画院要綱」制定当時におけるわが

国原価計算熱がいかに大きかったかを物語っているといえよう。そうした時代風潮を反映して、「要綱草案」発表直後の昭和16年9月13日、日本原価計算協会(いまの産業経理協会の前身)が創立され、機関誌として『原価計算』(月刊)が創刊されることになった⁽⁴⁾。

「企画院要綱」の原価計算ならびにそれに基づく業種別原価計算は、すべて実際原価計算である。このことは、「付属文書」後半の2に明らかとおりである。

なお、「付属文書」後半の3は「要綱内容の大綱」と題し、「要綱草案」の解説となっている。

3. 「原価計算規則」

企画院「製造工業原価計算要綱草案」は昭和17年(1942年)4月1日、「原価計算規則」別冊として、草案の2字を削除のうえ正式に公布された。公布された「要綱」の内容は「草案」と同一である。われわれは「企画院要綱」に入る前に、しばらく「原価計算規則」について考察することにしよう。

閣令・陸軍省令・海軍省令第1号の「原価計算規則」は第1条から第4条までが本則、第5条から第9条までが附則である。その前文は、「原価計算規則左ノ通制定ス 昭和17年4月1日 内閣総理大臣・東條英機 陸軍大臣・東條英機 海軍大臣・嶋田繁太郎」となっており、いかにも物ものしい。

本則とされる条文を紹介すると、下記のようなものである。

「第一条 価格等統制令第十条、会社経理統制令第三十六条第一項又ハ軍需品工場事業場検査令第四條ノ規定ニ依ル原価計算ニ関シテハ本令ノ定ムル所ニ依ル

第二条 原価計算ノ準則ハ別冊製造工業原価

計算要綱ニ基キ業種別又ハ業種ノ経営規模別ニ主務大臣之ヲ定メ告示ス

原価計算ニ関シ提出セシムベキ報告書類ノ様式ハ前項ノ規定ニ依ル準則毎ニ主務大臣之ヲ定メ告示ス

第三条 主務大臣原価計算ヲ為スベキ事業主ノ範囲及原価計算ヲ開始スベキ期日ヲ指定シタルトキハ当該事業主ハ前条ノ規定ニ依ル準則ニ基キ原価計算ヲ為スベシ但シ主務大臣ノ許可ヲ受ケタルトキハ原価計算ノ開始ノ期日ヲ延期スルコトヲ得

第四条 事業主前条ノ規定ニ依リ原価計算ヲ為サントスルトキハ第二条ノ規定ニ依ル準則ニ基キ原価計算ノ実施手続ヲ定メ原価計算開始ノ期日迄ニ之ヲ主務大臣ニ提出スベシ

以上の条文を読むと、「企画院要綱」が草案の形で前もって発表されなければならなかった理由、および業種別準則が短期間のうちに多数作成されねばならなかった理由がよく分かる。「原価計算規則」の実施のためには、多数の業種について業種別準則が作成されている必要があり、また業種別準則の作成のためには、基本となる「企画院要綱」があらかじめ示されていなければならなかったのである。

「原価計算規則」の影響力は大きく、わが国産業界の原価計算への理解はこれによって著しく深められ、また隅々まで浸透していくことになった。こうした状況を裏付ける現場の発言として、当時の三菱重工長崎造船所長・小川嘉樹氏の「わが国の産業と原価計算」と題する講演筆記の一部を紹介することにしたい。

「先般軍需工場に対し軍需工場事業場検査令を公布し、これにより陸軍原価計算要綱・海軍原価計算準則による原価計算を強行せしめられたのでありますが、これがわが国原価計算制度に画期的進歩をもたらしたことはいうまでもな

いことでもあります。しかし事は単に軍需工場に限ったことではないのでありまして、全産業に及ぼさなければならないのであります。今や原価計算の問題は政府によって取り上げられ、ついに4月1日原価計算規則の制定公布を見、同時に製造工業原価計算要綱が発表せられまして、ここにわが国の原価計算は第二の段階に入ったということができるとありましょう。この要綱に基づいてやがて制定せられるべき業種別準則によりまして各工場は原価計算をやらなければならないのでありますが、全国の工場が一せいにこの規則により原価計算を実施するということは、実に壯観とも又偉観ともいふべきでありましょう……。(5)

「原価計算規則」ならびに「軍需品工場事業場検査令」にもとづく原価計算の強制的実施がもたらした効果としては、いま一つ、近代的な計数管理がわが国産業界に導入され、定着したことを挙げなければなるまい。この点について、鶴沢昌和氏は前記座談会において以下のように述べておられる。

「一般の軍需産業、それにつながる事業場では計数管理というのは遅れていたのです。陸・海軍がああいうことをやらなかったらどうなっていたらどうかと考えますと、生産技術という面では軍需製品の質を維持しておかなければならないし、高めないといけないから、生産技術については軍も民間も一生懸命独自のにもやっただろうと思うのですが、近代的な計数管理に基づく事業場の運営ということは一部を除いては遅れたらと思うのです。……戦時中に日本の事業場が計数管理というものをもち込んだというのは、陸・海軍のことが与かって力があつた。もし、あれがなかったらドンブリ勘定の非近代的な管理が生産のなかにも行なわれていた。計数管理でない生産管理、勘と経験的な技術主導

的な管理だけでやって、計数的管理はなかったのではないのでしょうか。……読む人によつたら自画自賛とおっしゃるでしょうが、私は率直にいつて、(戦後アメリカの)管理会計を受け入れられる基盤はあそこで出来ていたのではないかと思うのです。(6)

以上と関連して、最近参照することを得た文献のなかの注目すべき一節を紹介することにしたい。

「今日我が国工業の生産性は世界の最高水準にあるとって過言ではないが、それをもたらしたものは何であろうか。もとより国民の勤勉性、教育の普及、技術革新への積極性といった点に負うところが大きいというべきであるが、計数管理を通じて工場を管理コントロールする能力に優れている点も見逃すことのできないところである。昭和55年に来日した中国の華国鋒首相が到着第一声において、日本の工場管理について学びたいと語ったことはこれを裏づけるものである。このように高水準をもたらした功績を専ら軍が強制した原価計算に帰せしめることは我田引水に過ぎるかもしれないが、少なくともこのような国民的資質が開花に至る土壌の準備に顕著な寄与を果たしたことは紛れもないところである。(7)」

4. 「企画院要綱」の目次と総則

「企画院要綱」の目次は下記のようなものである。

「第1章 総則

第2章 原価要素

第1節 製造原価ノ要素

第1款 材料費

第2款 労務費

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 製造原価計算
第1款 部門費計算
第2款 個別原価計算
第3款 綜合原価計算
第2節 一般管理及販売費ノ計算
第4章 工業会計ノ勘定及帳簿書類

この目次は、「前編」で論じた「陸軍要綱」の目次に似ている。両者が類似する理由は、草案作成の中心人物がいずれも中西寅雄教授だったからであろう。もっとも、草案作成に当たって中西教授を補佐したのは、「陸軍要綱」では鍋島達教授であったが、「企画院要綱」では黒澤清教授となっている。中西教授の右腕的存在の鍋島教授は、一身上の都合により「企画院要綱」には関係しておられない。「企画院要綱」についていま一つ注意すべきは、それが企画院内に設置された財務諸則統一協議会において作成されたことである。「陸軍要綱」の作成に当たっては、そのような組織は設けられなかったと思われる。

それでは、上記の「企画院要綱」の目次に対して「陸軍要綱」の目次はどうなっていたかという点、第1章の表題は同じ、第2章の表題は原価要素ではなく原価ノ構成であり、また第2款の労務費は労働費であった。続く第3章は章の表題は同じだが、節と款の編成が大きく異なり、第1節が個別原価計算ノ方法、その第1款が製造原価ノ計算、第2款が一般管理及販売費ノ計算であり、第2節が綜合原価計算となっていた。第4章では章の表題は大差ないが、「企画院要綱」とは違って二つの節（勘定組織と帳簿組織）が設けられていた。

以下「企画院要綱」の内容を、目次の順序に従って第1章・総則から見ることにしよう。第1章・総則は5項目からなっており、そのうち

の第1と第2は特に重要なので全文を紹介することにする。

「第1 原価計算ノ目的

本要綱ニ依ル原価計算ハ製造工業ニ於ケル正確ナル原価ヲ計算シテ適正ナル価格ノ決定及経営能率ノ増進ノ基礎タラシムルコトヲ目的トス

第2 原価（総原価）

本要綱ニ於テ原価トハ製品（半製品及部分品ヲ含む以下同ジ）ノ生産（修理又ハ加工ヲ含む以下同ジ）及販売ノ為ニ製品ノ一定単位ニ関シテ費消セラルル経済価値ヲ謂フ」

第1の原価計算の目的は、「付属文書」に関連して詳述したとおり「企画院要綱」の眼目とも称すべきものである。「陸軍要綱」も「海軍準則」も、原価計算の目的には一言も触れていない。両者は軍需品工場事業場検査令にもとづいて陸海軍の軍需工場が実施すべき原価計算の方法を急遽定めたものであって、その原価計算の目的が何であるかまでは示していないのである。

「企画院要綱」はその作成過程において、商工省財務管理委員会「製造原価計算準則」（商工省準則）と略称）の第1章総論を参照したに相違ない。なぜなら、そこには原価計算の目的として次の三つがあげられているからである。

- (1) 原価要素の消費量および価格を管理すること
- (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

「企画院要綱」が重視したのは(1)と(2)であって(3)は無視されたと思うが、戦後の「原価計算基準」では、(3)の目的がとりわけ重視されているのは興味深いといわなければならない。

なお、「商工省準則」の対象は製造原価の原価

計算であって一般管理及販売費を含まないのに対し、「企画院要綱」の対象は製造工業の原価計算であって一般管理及販売費を含むのである。

本題に戻って総則第2の原価（総原価）は、総原価の説明としてはよく書かれていて重要である。「陸軍要綱」も「海軍準則」も条文中に総原価の用語を用いていながら、それについての説明はなされていなかったのである。しかし、原価（総原価）と題する説明文からは原価一般の本質は伝わって来ない。原価の本質についての的確な説明は、戦後の「原価計算基準」においてはじめて果たされたといわねばならない。

以上に続く第3は原価計算と題し、「原価計算ハ原価ヲ其ノ實際ニ付計算スルモノトス但シ必要アル場合ニハ原価ノ一部ヲ予定ヲ以テ計算スルコトヲ得」と規定する。これによって「企画院要綱」の原価計算は実際原価計算であることが示される。第4は原価計算期間で、これを原則として1ヵ月と定めている。最後の第5は原価の構成についてで、「原価ハ原則トシテ之ヲ製造原価ト一般管理及販売費トニ区分ス」と規定したのち、製造原価と一般管理及販売費の概念を論じ、さらにそれぞれの構成要素の分類に関する注意事項を記している。

5. 原価要素

製造原価ノ要素と題する第2章第1節は、製造原価の要素を材料費、労務費、経費に区分した上でまず第1款を材料費とし、材料費の分類と材料の消費量・購入原価・消費価格について規定する。材料費の分類としては主要材料費（主要原料費）、部分品費、補助材料費、消耗工具器具備品費、事務用消耗品費の五つがあげられる。消費量の計算法としては継続記録法のほか棚卸計算法と逆計算法も一定の条件のもとで使用可

能とされる。購入原価については、材料の買入代価に各種引取費用を加算すること、割引、値引、割戻は購入原価に算入しないこと、購入事務等に要した費用は購入原価に算入しないことが、若干の例外とともに規定される。消費価格については実際の購入原価によるが、同種材料を異なる価格で購入した場合には、継続記録法のもとでは買入順法又は移動平均法を用いて計算し、棚卸計算法又は逆計算法のもとでは平均購入原価をもって計算することが規定される。

続く第2款は労務費で、まず労務費の分類として賃金（基本賃金ノ外加給金ヲ含ム）、給料、雑給（人夫賃其ノ他之ニ準ズルモノヲ謂フ）の三つをあげたのち、消費賃金の計算に関して消費賃金は作業時間又は作業量（出来高）に賃率を乗じて計算し、賃率としては実際平均賃率又は実際出来高賃率によることを明らかにする。なお、消費賃金は必要な場合には予定を以て計算することが認められる。以上のほか、従業員賞与手当および労務副費について注意がなされている。

第3款は経費に関する部分で、はじめに経費の分類として従業員賞与手当以下23項目があげられるが、それらの中で注目すべきものとして交際費（種類及金額ニ於テ正当ノモノニ限ル）、棚卸減耗費（正常ノモノニ限ル）、仕損費（正常ノモノニ限ル）、ならびに減価償却費がある。減価償却費についてはその内訳項目として建物、構築物、機械装置、船舶、車輛運搬具、工具器具備品の各減価償却費のほか、特許権・実用新案権・意匠権等減価償却費、および試験研究費・試作費減価償却費が列挙される。以上から分かるように、「企画院要綱」では無形固定資産の償却についても減価償却の用語が用いられるのである。

経費の分類のあと、減価償却の計算に関する

規定が 11 項目列記されているが、ここではそれらの中の重要項目を紹介することにしよう。

「減価償却トハ經常ノ減価償却ヲ意味シ固定資産ノ原価、耐用年数及残存価格ヲ測定シ当該固定資産ノ原価ヲ毎期継続的ニ減額シ以テ投下資本ノ回収ヲ為スコトヲ謂フ

固定資産ノ耐用年数ハ別ニ定ムル固定資産耐用年数表ニ依ル

耐用年数経過後ニ於ケル固定資産ノ残存価額ハ残存資産ノ種類、用途等ヲ考慮シテ之ヲ定ム

減価償却ハ定額法ニ依ル但シ業種ニ依リ必要アルトキ又ハ固定資産ノ性質上之ニ依リ難キトキハ定率法ニ依ルコトヲ得

器具及備品ニシテ減価償却ノ困難ナルモノニ付テハ取替法ヲ以テ減価償却ニ代フルコトヲ得」

減価償却はほんらい財務会計上の問題であるが、当時は減価償却に関する理解がまだきわめて不十分であったので、正確な原価を計算するための啓蒙の条項として、上記のような規定がなされたものと思われる。なお、「陸軍要綱」の規定はもっと詳しく、「減価償却ハ營業成績ノ如何ニ拘ラズ予メ定ムル所ノ計算方式に依リテ行フベキモノトス」とか、「固定資産ノ耐用命数ハ使用又ハ時ノ経過ニ因ル物的減耗、技術的進歩ニ因ル陳腐化等ヲ考慮シテ定ムベキモノニシテ大蔵省主税局ニ於テ定ムル固定資産耐久年数表ヲ標準トス 戦時特別ノ危険ハ之ヲ参酌セザルモノトス」といった注目すべき規定を含んでいるのである。

第 2 章第 2 節は一般管理及販売費の要素で、はじめに「一般管理及販売費ニ関スル費用ハ之ヲ一括シ一般管理及販売費トシテ処理ス但シ一般管理費ト販売費トニ區別シテ処理スルコトヲ得」と定め、その分類として 24 項目をあげている。それらの中で注目すべきは交際費と広告宣

伝費で、いずれについても「種類及金額ニ於テ正当ノモノニ限ル」との限定が付されている。

第 2 章第 3 節では、「原価ニ算入シ得ザル項目」として 8 項目があげられる。注目すべきは利子で、「利子竝ニ手形割引料、社債発行差金及発行費償却其ノ他利子ノ性質ヲ有スルモノ」をもって「原価ニ算入シ得ザル項目」としている。

6. 原価計算ノ方法と工業会計

「企画院要綱」の第 3 章は第 1 節を製造原価計算、第 2 節を一般管理及販売費ノ計算と題してそれぞれについての手続上の指示を与えている。そのうち、製造原価計算の説明はとりわけ詳細である。説明が懇切丁寧であることは、「企画院要綱」の一つの特色といつてよいであろう。

さて第 1 節では冒頭に、製造原価計算の手続を次のように規定する。「製造原価計算ハ製造原価要素ヲ要素別ニ計算シ次ニ之ヲ原価部門ニ集計シ最後ニ製品ノ一定單位ニ負担セシムル手続ヲ経ルヲ原則トス」。上記 3 段階の計算のうち要素別の計算についてはすでに第 2 章において説明済みなので、第 1 節第 1 款は直ちに部門費計算となっている。ところで、どういうわけか部門費計算に入る前に、第 1 節の冒頭の項目に続けて「個別原価計算ト綜合原価計算」および「製造原価要素ノ賦課手続上ノ分類」という二つの項目が設けられているのである。製品別計算に関するこれら 2 項目を部門別計算の前に置くことは、妥当とはいいい難いではなからうか。

本題に戻って部門費計算についてみると、まず原価部門について例えば以下のような詳細な規定がなされている。「原価部門ハ之ヲ製造部門ト補助部門トニ区分ス・・・製造部門ハ作業ノ種類ニ依リ之ヲ各種ノ部門ニ区分ス例ヘバ機械工業ニ於ケル鑄造部、鍛造部、機械部、組立部

等又ハ鉄鋼業ニ於ケル骸炭部、製鉄部、鋼塊部、鍛造部、圧延部等ノ如シ」。こうした実例をあげての説明は、原価計算を広く普及させる上で必要と考えられたのであろう。

原価部門に続いて部門個別費と部門共通費の区分、部門共通費の各部門への配賦、ならびに補助部門費を製造部門へ配賦するための直接配賦法、階梯式配賦法、相互配賦法がそれぞれ丁寧に説明指示される。

部門費計算のあと第2款として個別原価計算、第3款として総合原価計算が続く。個別原価計算については製造指図書及原価計算表、製造原価ノ集計、間接費ノ指図書ヘノ配賦、作業屑の4項目が、また総合原価計算については総合原価計算ノ種類（単一工程総合計算・工程別総合計算）、組別総合計算、総合原価ノ計算、仕掛品ノ評価、副産物、等級別製品計算、総合原価計算ノ適用、の7項目が設けられ、それぞれ詳細な説明を加えて指示がなされる。なお、等級別製品計算は今日の等級別総合原価計算と同じである。ところで、個別原価計算と総合原価計算の順序についてみると、「企画院要綱」、「陸軍要綱」、「海軍準則」、ならびに戦後の昭和23年3月、総理庁令のもとに公布された「製造工業原価計要綱」においては個別が先で総合（戦後は総合）が後になっている。これにたいし、総合（総合）を先にし個別を後にしているのは、昭和12年の商工省「製造原価計算準則」と昭和37年の「原価計算基準」とである。「基準」が総合を先にしたのは、高度成長期における大量生産方式の優位性の認識によるものと思われる。

これまでは第1節「製造原価計算」についてであった。続く第2節「一般管理及販売費ノ計算」は短いもので、その要点を引用すると下記のごとくである。

「一般管理及販売費ノ要素ハ之ヲ販売直接費

ト一般管理販売間接費トニ分ツ」

「販売直接費ハ之ヲ当該売上品ニ賦課ス
一般管理及販売間接費ハ売上品ノ製造原価ヲ基準トシテ売上品ニ配賦シ又ハ製品等ノ製造原価若ハ加工費ヲ基準トシテ製品等ニ配賦ス
一般管理及販売間接費ノ配賦ハ予定率ニ依ルコトヲ得」

売上品の製造原価に販売直接費の賦課額を加算し、さらに一般管理費及販売間接費の配賦額を加算したものは売上品の総原価である。それでは、販売前の製品の製造原価に一般管理及販売間接費の配賦額を加算したものは何と呼ぶのであろうか。販売直接費を含んでいないのであるから、これを総原価とよぶことはできないであろう。以上は、上記の引用文を記す際に生じた疑問点である。

「企画院要綱」の第4章は「工業会計ノ勘定及帳簿書類」と題され、工業会計ト原価計算トノ関係、勘定組織、帳簿書類の3項目がおかれている。それらのなかでは、勘定組織の項において一般管理及販売間接費要素を集計する勘定として一般管理及販売間接費勘定を設けること、ならびに売上品の総原価を集計する勘定として売上品総原価勘定を設けること、の2規定が注目される。

7. 戦争末期における刷新簡素化要望と「改正要綱」

これまで詳細に考察した「企画院要綱」とそれに基づく各種の「業種別準則」とは、わが国原価計算制度史における一大記念碑とも称すべきものであるが、しかし昭和18年に入り、戦局がいよいよ苛烈の度を加えるようになると、この制度に対して多くの批判が加えられるようになり、新聞の社説や議会の質問にも取り上げら

れるようになった。「日本海軍史第六巻」は、そうした批判の内容とその対策としての刷新簡素化の動向を次のように述べるのである。

「批判の主なもの、(1) 規定の細密化に伴い、運用は厳格かつ画一的となり、弾力性が失われる一面原価計算事務が膨大となってきた。

(2) 10 数種も業種別準則ができたけれども、画一的で業種の特異性が出ていない。(3) 商工省機械局より製品単位当たりの素材量・労働量・用益量等の数量面を問題とする原単位計算なるものが提唱され、原価計算とは別個のものとして業者に資料の提出が要求されている等であり、果ては「現時局の要求するものは、ただ絶対生産量のみ」との論点から原価計算無用論まで唱えられるに至った。

よって、昭和 18 年 10 月企画院廃止の前日に企画院財務諸準則統一協議会が開催され、「原価計算制度刷新簡素化の件」が採択され公表された。その要旨は次の通り。

(1) 法的弾力性を附与する。(2) 業種別準則主義をやめ要綱主義に切り替える。(3) 原価計算における原価は数量と価格との総合計算体系であるので、いわゆる原単位計算は当然原価計算に包含されるものである。(4) 更に一層の物量計算を重視する。

引き続き原価計算要綱の改正作業に入り、中西教授を中心に陸・海・軍需各省が協議して昭和 19 年 1 月に成案を得たが、法制化に手間どり公布をみたのは昭和 19 年 5 月 15 日であった。(8)」

それでは、こうした経緯を辿って公布された「企画院要綱」の改訂版（「改訂要綱」と略称）の内容はどのようなものであろうか。この件については前出の座談会記録のなかに関係記事があるので、これを紹介することにしたい。

「浜中 改正要綱について説明いたしますと、

従来に比し法規的弾力性を与えるとともに、教育的ないし啓蒙条項は可及的に削除しました。また従来、原価計算をたんに製品原価に対する計算手続というふうに把握していたのを、種別、部門別、製品別の三つの計算体系を考え、それにそれぞれ相対的かつ独自の目的をもたせたことが主なる点であります。また、最近の原価計算基準の考え方とは逆に、原価計算の工業会計による事務量の増加にブレーキをかけ、かつ工業会計とはいちおう別個のものであるという認識から、工業会計に関する規定を削除し、ただたんに両者の有機的関連の必要性を指摘するにとどめたものであります。

終戦後、物価統制令に基づいて、昭和 23 年 3 月 2 日の総理庁令第 14 号により、新たに「原価計算規則」が制定されました。・・・これに基づく別冊「原価計算要綱」（正確には「製造工業原価計算要綱」）は、戦時中の改正要綱をほとんどそのまま踏襲しています。(9)」

筆者は戦時中の「改正要綱」をまだ見ていないので、それと殆ど変わらないといわれる戦後の総理庁令別冊「製造工業原価計算要綱」（総理庁要綱」と略称）の目次を以下に紹介して、「改正要綱」を知るよすがとしたい。

「第 1 章 総則

第 2 章 要素別原価計算

第 1 節 製造原価の要素

第 1 款 材料費

第 2 款 労務費

第 3 款 経費

第 2 節 一般管理及び販売原価の要素

第 3 章 部門別原価計算

第 4 章 製品別原価計算

第 1 節 総則

第 2 節 個別原価計算

第3節 総合原価計算

第5章 総原価の計算

第6章 原価に算入し得ない項目

これを見ると、「企画院要綱」と比べて体系がよく整理され、すっきりとした内容になっていることが窺われる。なお、「改正要綱」では要素別原価計算が種類別原価計算となっていたのではないかと思う。

ところで、「改正要綱」の公布は昭和19年5月15日であり、終戦は昭和20年8月15日であるから、この要綱の実施期間は最大限1年3ヵ

月である。しかしこの期間、主だった製造工場はB29の激しい爆撃をうけて破壊され壊滅状態に陥ったのであるから、実際に「改正要綱」に基づく原価計算が行われた期間は、それよりかなり短いと考えざるをえない。こうして苦心して制定された「改正要綱」も、ごく短命の制度として終わることになったが、しかし敗戦とともに陸軍・海軍は消滅したものの、「改正要綱」にもられた原価計算方式は、戦後殆ど原型のまま「物価庁要綱」として復活するのである。原価計算はまさに不死身といわざるをえない。

<注>

- (1) 諸外国の参考文献については、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、pp.xxiii～xxivに詳しい。
- (2) 鍋島達、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』、p.455.
- (3) 浜中成一、前記座談会抜刷、p.460.
- (4) 機関誌『原価計算』の創刊は昭和16年12月10日であり、その創刊の辞は下記のごとくである。

「畏くも宣戦の大詔は煥発せられた。米英断乎として討つべし！一億国民気はまさに燃え上がつてゐる。この秋に当り、奇しくも雑誌『原価計算』が創刊された。意義の深きを感じずる次第である。

原価計算は企業経済の昂揚及び産業の有機的再編成の基礎であり、物価政策の根幹である。これが健全なる発展普及なしには、

一国経済の発展は期せられない。況んや高度国防国家の建設をや。

政府またこれに鑑みるところあり、さきに軍管理工場に対して統一原価計算制度を実施したが、さらにこれを一般工鉱業に及ぼす目的を以て新たに原価計算要綱を発表し、近く各産業部門別に具体的準則を制定せんとしてゐる。斯くの如くして、原価計算制度は、今や質的に向上発展し、国防国家形成の為の重要な一要素となりつゝある。本誌は、斯かる刻下の要請に対応して結成されたる日本原価計算協会の機関誌として生まれ出たものでその仕事たるや、誠に重且大である。読者各位の熱烈なる御支持を切望してやまない。『産業経理—産業経理協会60年の歩み—』、2002年、pp.123～124.

- (5) 小川嘉樹「わが国の産業と原価計算」、『原価計算』第2巻第5号、昭和17年5月、p.5.

- (6) 鶴沢昌和、前記座談会抜刷、pp. 465～466.
鶴沢昌和氏は海軍主計短現第8期出身の元海軍主計大尉、座談会当時、青山学院大学教授。
- (7) 海軍歴史保存会『日本海軍史 第6巻、

- 部門小史(下)』p. 170. なお、この文章を参照し得たのは、檜田信男教授のご厚意による。
- (8) 海軍歴史保存会、上掲書、pp. 166～167.
- (9) 浜中成一、前記座談会抜刷、p. 462.