

学籍番号：CD132003

日本原価計算論における知識体系の展開にみる

社会的成果物の研究

一橋大学大学院商学研究科
博士後期課程 会計・金融専攻
岡田 龍哉

目 次

序章 問題提起	1
第 1 節 研究目的と諸概念の規定	1
1-1 研究目的	1
1-2 「知識体系」および「社会的成果物」の規定	3
第 2 節 先行研究の検討	7
2-1 はじめに	7
2-2 日本原価計算論の歴史を扱った先行研究の検討	9
2-3 理論と実務の関連性に関する先行研究の検討	12
第 3 節 研究課題の析出	16
第 4 節 研究方法	18
4-1 時代限定	18
4-2 史料選択	20
4-3 原価計算の定義と目的観	21
4-4 原価計算論の成立基準	25
第 5 節 論文の構成	26
 第 1 章 工業簿記による期間損益計算法の普及	28
第 1 節 はじめに	28
第 2 節 日本の工業化	29
2-1 開国と産業の近代化	29
2-2 産業革命の始まり	30
2-3 商人の近代化	32
第 3 節 商業教育の普及	33
3-1 洋式簿記の輸入：『帳合之法』と『銀行簿記精法』	33
3-2 「學制」による簿記教育	35

3-3 商法講習所の設立	36
3-4 公立商業学校の広がり	38
3-5 私立簿記学校の増加	41
第4節 工業簿記教育の展開	44
4-1 はじめに	44
4-2 商法講習所および東京商業学校における工業簿記教育	44
4-3 私立簿記学校における工業簿記教育	47
第5節 明治期における工業簿記論	49
5-1 はじめに	49
5-2 工業簿記論の登場	50
5-3 明治期工業簿記論と企業実務	56
5-4 工業教育機関における工業簿記論	65
5-5 原価計算論の萌芽	68
第6節 本章のまとめ	71
6-1 要約	71
6-2 知識体系の展開として	71
 第2章 原価計算論の成立と実際原価計算法の確立	 73
第1節 はじめに	73
第2節 重工業化と複数職能企業の出現	75
2-1 産業革命後の産業構造	75
2-2 現代企業の出現	76
第3節 日本における原価計算論の端緒	78
3-1 はじめに	78
3-2 田崎（1907）の検討	78
3-3 東（1910）および旦 訳（1915）の検討	86
第4節 原価計算論の成立	92
4-1 はじめに	92
4-2 『工場會計』の目的	93

4-3	工場会計と原価計算.....	94
4-4	原価計算の目的	95
4-5	標準原価への言及	96
4-6	原価構成	97
4-7	材料および工賃の計算	98
4-8	間接費計算.....	99
4-9	原価計算法の紹介	101
4-10	内部報告への言及	102
4-11	『工場會計』の評価.....	102
第5節	1920年代における原価計算論.....	104
5-1	はじめに	104
5-2	原価計算の目的	105
5-3	原価計算法	106
5-4	原価構造	107
5-5	間接費配賦法	107
5-6	経営組織との関連	108
第6節	1920年代における標準原価計算論.....	109
6-1	はじめに	109
6-2	中西（1921）における標準原価計算論.....	109
6-3	渡部（1926）における標準原価計算論.....	110
6-4	魚谷（1927）における標準原価計算論.....	112
6-5	1920年代における標準原価計算論の総括.....	113
第7節	本章のまとめ.....	114
7-1	要約.....	114
7-2	知識体系の展開として	115
補論	原価計算教育の始まり	116
第3章	科学的管理法と管理のための原価計算論.....	119
第1節	はじめに.....	119
第2節	日本における科学的管理法の展開	121

第3節 科学的管理法研究者による原価計算論.....	122
3-1 はじめに.....	122
3-2 科学的管理法教育における原価計算論.....	122
3-3 『能率研究』における原価計算論の端緒.....	123
第4節 「管理のための会計」の必要性.....	127
4-1 上野（1927）の検討.....	127
4-2 上野（1928）の検討.....	132
4-3 宇野（1928）の検討.....	137
第5節 科学的管理法研究者による標準原価計算論.....	145
5-1 はじめに.....	145
5-2 上野（1928）における標準原価計算論.....	145
5-3 宇野（1928）における標準原価計算論.....	153
5-4 科学的管理法研究者と会計研究者との相違.....	166
第6節 本章のまとめ.....	167
6-1 要約.....	167
6-2 知識体系の展開として.....	168
 第4章 標準原価計算による原価統制論の台頭.....	 169
第1節 はじめに.....	169
第2節 昭和恐慌と産業合理化運動.....	170
第3節 会計研究者による原価計算論の認識.....	173
3-1 はじめに.....	173
3-2 長谷川（1930）における原価計算.....	173
3-3 渡部・渡部（1930）における原価計算.....	177
3-4 青木（1931）における原価計算.....	179
第4節 標準原価計算の原価管理的役割の明確化.....	181
4-1 はじめに.....	181
4-2 標準原価の意義.....	181
4-3 標準原価の原価公式.....	183

4-4	原価標準の設定	187
4-5	標準原価の会計機構.....	189
4-6	長谷川（1931）の評価	191
第5節	管理会計論における原価計算の位置づけ	192
5-1	はじめに	192
5-2	長谷川（1933）の検討	192
5-3	黒澤（1933）の検討.....	198
5-4	西垣（1934）の検討.....	204
5-5	青木（1936）の検討.....	210
5-6	長谷川（1937）の検討	218
第6節	本章のまとめ	221
6-1	要約	221
6-2	知識体系の展開として	222
第5章	財務会計目的・価格決定目的の社会的成果物	223
第1節	はじめに.....	223
第2節	戦時経済統制下における原価計算論の検討	225
2-1	戦時経済統制の開始.....	225
2-2	黒澤（1939）の検討.....	226
2-3	松本（1939）の検討.....	229
第3節	「製造原価計算準則」	233
3-1	背景・意義	233
3-2	内容の検討	235
3-3	考察.....	240
第4節	「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」および 「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」	242
4-1	背景・意義	242
4-2	内容の検討	248
4-3	考察.....	251

第5節 企画院「製造工業原価計算要綱」	253
5-1 背景・意義	253
5-2 内容の検討	255
5-3 考察	258
5-4 「原価計算制度の刷新簡素化に関する件」と 企画院「製造工業原価計算要綱」の改正	259
第6節 物価庁「製造工業原価計算要綱」	262
6-1 背景・意義	262
6-2 内容の検討	265
6-3 考察	267
第7節 本章のまとめ	267
7-1 要約	267
7-2 知識体系の展開と社会的成果物の形成	268
 第6章 原価管理論の拡充	 270
第1節 はじめに	270
第2節 標準原価計算論における対立：山邊・松本論争	271
2-1 当座標準原価と基準標準原価	271
2-2 山邊（1949）における標準原価計算論：基準標準原価の重視	274
2-3 松本（1949）における標準原価計算論：当座標準原価の重視	276
2-4 山邊・松本論争	277
第3節 標準原価計算論における科学的管理法の再重視	282
3-1 実務家との共同研究	282
3-2 松本・畠山（1953）の検討	283
3-3 中西他（1953）の検討	292
3-4 標準原価計算論の総括	298
第4節 直接原価計算論の登場	299
4-1 はじめに	299
4-2 山邊（1952）の検討	300

第 5 節 直接原価計算論の初期展開	303
5-1 直接原価計算の本質.....	303
5-2 制度としての直接原価計算論.....	312
5-3 実務における直接原価計算問題.....	316
5-4 直接原価計算論の総括.....	321
第 6 節 本章のまとめ	322
6-1 要約.....	322
6-2 知識体系の展開として.....	322
 第 7 章 財務会計目的・管理会計目的の社会的成果物	 324
第 1 節 はじめに	324
第 2 節 企業会計審議会第 4 部会の発足と「原価計算基準」	325
2-1 企業会計審議会第 4 部会の発足.....	325
2-2 社会的成果物としての「原価計算基準」.....	327
第 3 節 「原価計算基準」制定プロセスにおける目的観の認識と転換	330
3-1 第 4 部会発足当初の「原価計算基準」としての目的観.....	330
3-2 目的観の認識・転換と基準としての在り方の論議.....	335
第 4 節 「原価計算基準（仮案）」の公表から「原価計算基準」制定へ	348
4-1 「仮案」の制定まで.....	348
4-2 「仮案」の修正（1）：原価計算目的の追加.....	350
4-3 「仮案」の修正（2）：税法との調整.....	351
4-4 「仮案」の修正（3）：経営管理目的の手続きの削除.....	353
4-5 「仮案」の修正（4）：標準原価計算の簡素化.....	358
4-6 「仮案」の修正（5）：直接原価計算の追加.....	360
4-7 「原価計算基準」の総括.....	362
第 5 節 通商産業省産業合理化審議会と「コスト・マネジメント」	363
5-1 通商産業省による答申の意義.....	363
5-2 社会的成果物としての「コスト・マネジメント」.....	365
第 6 節 「コスト・マネジメント」の理念と概要	366

6-1 「コスト・マネジメント」の背景と理念	366
6-2 「コスト・マネジメント」の概要	370
第7節 「コスト・マネジメント」本文の検討	373
7-1 原価計画の重視	373
7-2 原価統制概念の拡充	375
7-3 原価統制・分析手法の拡充	379
7-4 原価管理組織の重要性	380
7-5 「コスト・マネジメント」の総括	383
第8節 本章のまとめ	384
8-1 要約	384
8-2 知識体系の展開と社会的成果物の形成	385
終章 結論と課題	387
第1節 論文の要約	387
第2節 結論の提示	388
2-1 研究課題とその結論	388
2-2 知識体系の展開が社会的成果物の形成に与えた影響	391
第3節 貢献と課題	395
参考文献	396

序章 問題提起

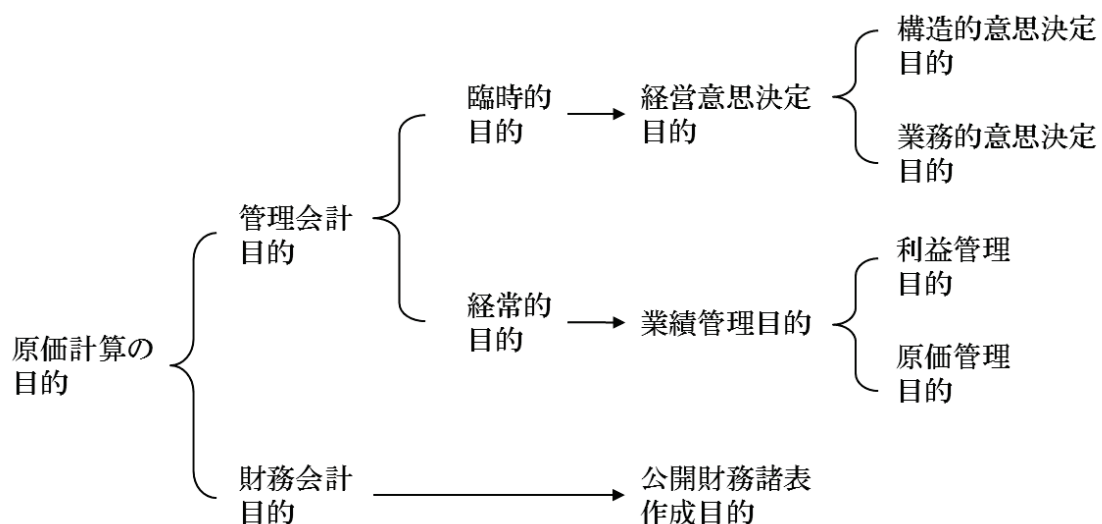
第1節 研究目的と諸概念の規定

1-1 研究目的

本論文の目的は、日本原価計算論における目的観の展開に応じた知識体系の展開を明らかにしながら、原価計算に関する社会的成果物がいかに構築されてきたのかを明らかにすることである。

原価計算の基本的な目的は、製品や部門などの、ある特定の原価計算対象の原価を計算することであると説明される。しかし、今日、原価計算には種々の目的があり、同じく原価計算を行うとしても、その正確性の程度や計算の適時性などはその目的に応じて様々に変化する。例えば、岡本 (2000) では、原価計算の種々の目的を次のように示している。

図表 0-1 原価計算の目的



(出所) 岡本 (2000) 5 頁。

原価計算は無目的に行われるものではなく、これら種々の目的に応じて設計され、そして運用される。当然ながら、1つの原価計算システムは単一の目的に資するのみではない。例えば、公開財務諸表作成目的のために設計された原価計算による会計情報は、管理会計目的にも利用され得る。したがって、原価計算の有用性は、それを利用する側に依存することに注意しなければならない。原価計算システムの設計者は、原価計算から得られる情報を必要とする者の目的に応じて設計しなければならないし、その情報を利用する者も、なぜその情報が必要であるのか、それをいかに利用するのかを自身で理解していなければ、せっかくの原価計算システムを活用しきれないことになる。原価計算の目的を、公開財務諸表作成のための製品原価の計算のみと考えている利用者にとっては、期間損益計算や棚卸資産評価を適切に行えれば原価計算は事足りりとするであろう。しかし、その利用者は製品原価の情報が、当該製品の製造を継続するか取りやめるかという意思決定のための収益性分析に役立つことや、受注価格の決定に不可欠な情報であることに気が付くかもしれない。そうした場合には、当該目的のために、現行の原価計算システムの是非を改めて考えることになろう。ある特定の原価計算方法を指したときに、その目的とするところは利用者によって異なることが考えられるのである。

原価計算論の歴史を振り返ってみると、原価計算に対する役割期待はそれぞれの局面において異なるものであった。それは、図表0-1に示されているように、原価計算といったとき、そこに財務会計目的と管理会計目的とが共に併存するためである。そうした原価計算の目的観における論争が最も顕著に表れた1つの顕著な例が、1962年に制定された「原価計算基準」の制定プロセスにおいてである。「原価計算基準」は、1950年にその制定が試みられてから、実に12年もの歳月を経て、ようやく制定に至った。この長きにわたる制定プロセスにおいて、最も議論されていたのは、企業会計の一環として制定される「原価計算基準」に、管理会計目的の原価計算をどれほど盛り込むかという問題であった。

この制定プロセスにおける目的観の論争は、なぜ生じたのであろうか。その1つに考えられるのは、多数の研究者ならびに実務家、あるいは投資家や国家など、多数のステークホルダーがそれぞれに有する原価計算への役割期待が異なることである。一企業の利用に限らず、広く日本企業一般の利用が想定される「原価計算基準」の制定にあっては、それら種々の役割期待が各方面から主張されたであろうことは想像に難くない。その議論は、それまで脈々と展開し、発展してきた原価計算論を、社会的な成果物としていかに発信するかという議論であった。

原価計算に関する社会的成果物は、種々の目的観の下に議論される原価計算の在り方を社会的に規定する。すなわち、形成時点における原価計算がどのようなものであるのか、あるいはどのように考えられているのかという認識がそこに現れており、それが存続する限り、その時代の原価計算の体系を示してくれるものである。本論文は、原価計算論の歴史的展開を考察することによって、この社会的成果物が日本においていかに形成され、いかなる意義を有していたのかを明らかにするものである。

本論文において、原価計算論における目的観の変遷とそれに基づく社会的成果物との関係を考察することは、今後の原価計算論の在り方を議論する上で、重要な知見を得ることができると考える。すなわち、原価計算論の歴史観を提供することによって、原価計算が学問的・実務的、ひいては社会制度的に、いかにあるべきかを適切に論じるための一材料として貢献できるものと考ええる。廣本 (1993, 4-5 頁) も指摘するように、歴史に基づかなければ、現在ないし将来の原価計算研究を適切に評価することはできない。日本における原価計算論が、種々の目的に対していかに応じ、発展してきたのかという歴史を振り返る必要性が、ここにあるのである。

1-2 「知識体系」および「社会的成果物」の規定

本論文では、原価計算論をめぐる「知識体系」および「社会的成果物」を主要な検討対象として位置づけている。ここで、それぞれの概念をいかに捉えるのかを規定する。

原価計算に関する知識体系といったとき、それが意味するものには種々のものが考えられる。たとえば、研究者が原価計算に関する種々の研究成果を積み上げることによって構築・展開される知識体系もあれば、各企業における「経理規定」のような諸規定もまた、原価計算の知識体系ということができよう。

しかし、本論文では廣本 (1993) に倣い、知識体系を捉えることとする。廣本 (1993) は、管理会計の理論の歴史を明らかにするにあたって、管理会計の理論を「概念や技法という形で集約されてきた管理会計に関する知識体系」(廣本, 1993, 25 頁) としている。この歴史を明らかにするために、廣本 (1993) は管理会計研究者による研究成果を検討対象としている。知識体系をこのように捉えることによって、一企業の利害に止まらない、一般化可能性を有した知識体系の展開を捉えることができると考えられる。したがって、本論文では原価計算の知識体系を、研究者による研究成果の集合として捉え、各年代におけるその特徴を明らかにしていく。

社会的成果物は、本論文にいう知識体系が、研究者集団による研究成果から離れ、実務家や政府等の他の社会集団との擦り合わせのうえで取りまとめられた成果物として位置づける。単に「成果物」といったとき、その意味するところは多種多様である。すなわち、研究者による個々の研究成果も、実務における経理規定も、それは原価計算に関する成果物であるということができる。ここで、本論文が成果物に対し「社会的」と形容するのは、原価計算の概念や計算技術体系が、研究者による研究成果を離れて、社会的にいかに受容されてきたのかということをも明らかにする本論文の立場による。その社会的なる意義は、ある特定の成果物が、異なる社会集団間の見解の擦り合わせによって形成されることによって付与されると考える。これは、Albig (1939) のいう Public Opinion に近い類似する概念である。

「我々の見解では、*opinion* とは論争をもたらす特定のトピックに関するあらゆる表現 (*expression*) である。*Public opinion* は、どの集団であるかを問わず、特定の個人が他者との相互作用を通じて形成されるものである。その形成プロセス (*opinion process*) は、ある論争に関し、共通した反応を示す 2 人から最大人数に至って構成される集団において行われる。公衆 (*Publics*) とは、単に大きな集団のことである。いかなるときにも、集団内には優勢で支配的な見解が存在しているであろう。しかし、それと同時に集団の構成員の誰しもが他の構成員が有している *opinion* とは異なる *opinion* を有している。多数派による共通した *opinion* の提示があるかもしれないし、ないかもしれない。*Opinion* の形成プロセスは、論争をもたらすある特定のトピックに関する集団内の相互作用を指すのである。集団の *opinion* はこの相互作用の産物であり、集団構成員の保持する全ての立場を包含した結果として得られるものなのである。この集団の *opinion* は静的なものではなく、新たな要素が議論に取り入れられることによって流動的になる」 (Albig, 1939, p.3 – 4)

Albig (1939) は、*Public Opinion* は 1 つの集団内あるいは複数の集団間において、集団構成員の相互作用を通じて形成されるものであるという。これを社会的成果物の形成過程として考えれば、同じ日本国内に属する社会集団内において、それを細分化する職制の区分、すなわち、研究者集団、実務家集団、政府等といった異なる集団が有する原価計算に対する見解を、各々の相互作用を通じて 1 つの成

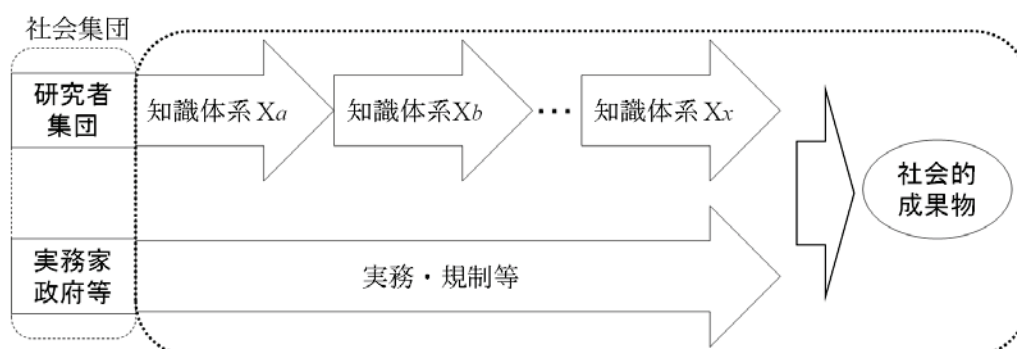
果物として形成することによって、その成果物を社会集団による社会的成果物と位置付けることができる。

しかし、ここで注意をしなければならないことは、かくして形成された社会的成果物であるにしても、それが必ずしも集団構成員の総意として位置づけることはできないことである。Albig (1939) が指摘しているように、その見解の表明は特定の集団構成員あるいは諸社会集団の全ての立場を包含するものとして受け入れられるものの、必ずしも全ての集団構成員が全く同一の見解を有しているわけではない。他者の見解は表明される見解に何らかの影響を与えそこに反映される場合もあれば、最大公約数的な成果物の形成のために埋もれてしまう場合も考え得る。

こうした社会的成果物形成過程の限界に対し、本論文が取る立場は次の通りである。すなわち、社会的成果物の形成過程に直接的に参加するメンバーは、それぞれの属する集団を代表する見解を有していると考えることができる。すなわち、研究者は研究者集団の代表的立場を保持しながら形成プロセスに参加し、実務家は企業実務において存する種々の問題意識を有することによって、実務家を代表する。政府は国民の代表として、その形成プロセスに参加することになる。こうした意味において、ある特定の成果物は、単に形成を担った集団内の総意を超えた、社会的なる意義を有することとなる。以上を要するに、本論文における社会的成果物とは、異なる社会集団、特に研究者・実務家・政府が同時にその形成に参加することによって公表された原価計算に関する成果物として位置づけられるものとする。

ここに、原価計算に関する知識体系および社会的成果物と、社会集団との関連性を図示すれば次のとおりである。

図表 0-3 諸概念・主体の関連性



（出所）筆者作成。

図表 0-3 は、上段の矢印が研究者集団によって形成される知識体系が時代によって展開する様を示しており、下段では、実務家や政府等の他の社会的集団の構成員によって原価計算が実務として実践され、また規制されることを示している。最終的に、知識体系やその他の利害関係者集団による目的観の下に、社会的成果物が形成される。

本論文が主要な検討対象としているのは、上段の知識体系の展開である。ここで注意をしなければならないのは、上段に示される知識体系の展開は、時代を経るごとに変容してしまうことを意味していないことである。原価計算論の歴史を振り返ってみれば、原価計算論に対する目的観の重点が変化しても、従前の原価計算の理論それ自体は存続している。本論文はその時々年代における原価計算の理論を検討対象とし、そこに内在する目的観を析出していくが、論者や年代が異なれば、同じ原価計算の理論に対しても、異なる目的観が存すると考えられるのである。したがって、原価計算の新たな理論の展開は、それ以前の理論に積み上げられるかたちで行われる。たとえば、標準原価計算によって原価を管理しようと思えば、実際原価との比較が必要となる。したがって、標準原価計算の登場によって実際原価計算の理論が消えてなくなるわけではない。この場合に変化するのは、たとえば“製品の実際原価の計算”を目的とした実際原価計算論から“標準原価と対比されるところの何らかの実際原価”を計算するための実際原価計算論というような、原価計算論の目的観なのである。こうした理論の積み上げを、本論文では知識体系の展開として表現しているのである。

第2節 先行研究の検討

2-1 はじめに

本論文は歴史研究として位置づけられる。したがって、まずはこれまでの研究において日本原価計算論の歴史研究がいかに行われてきたのかを確認しておく必要がある。歴史研究の切り口は様々であるが、法的拘束力を有する制度に依存しない原価計算や管理会計の歴史研究は、しばしば理論（研究）の歴史と企業実務の歴史とに大別される。しかし、日本におけるこれらの歴史研究の研究蓄積は、いずれも未だそれほど多くはないことを指摘できる。

企業実務の歴史研究としては、たとえば日本で最も早くから原価計算・管理会計を行っていた企業の1つとして、三菱系列の郵便汽船三菱会社ないし日本郵船（山口，1998；Kasimova，2012）や長崎造船所（山下，1995；豊島，2006 など），そして三菱電機（藤野，2010，2015）の研究がある。他にも，日本企業の経営システムの歴史研究として，ジャストインタイム方式を開発したトヨタ自動車を対象とした研究（前田，2008，2009 など），アメリカから輸入したシステムをカスタマイズして活用した花王と独自のアメーバ経営を開発した京セラを対象とし，日本における管理会計実務の進化の過程を明らかにした挽（2007）などが挙げられるが，総体的な歴史を明らかにするという観点からは，十分な研究蓄積がなされているとは言い難い。

しかし，理論の歴史を明らかにすることを目的とした研究は，それにも増して研究蓄積が不十分であると言える。日本における原価計算研究の歴史を網羅的に明らかにした研究には山本 編著（2010）がある。さらに，明治期から戦時期にかけての工業簿記・原価計算文献を対象とした研究には建部（2003）がある。しかし，これら以外には過去の文献を断片的に検討している論文がいくつか存在しているだけで，まとまった研究としては，企業実務を対象とした歴史研究に比べて圧倒的に不足していると言わざるを得ない。長谷川（1991）は管理会計論を対象とした歴史研究の不足について，次の通りに述べている。

「管理会計発祥の地は，アメリカ合衆国であった。そのせいか，管理会計についての歴史研究は，アメリカ管理会計論を対象として考察されているものが多い。とりわけ，アメリカ管理会計論の生成・発達の研究は，管理会計論の生成・発達の研究として，それなりにまとまった成果を蓄積しつつある。その成果としては，すでに多くのものが公にされ，また，体系的に整理された著書のかたちでも出版されている。ひるがえって，

わが国の管理会計論に目を転ずると、管理会計の議論が紹介されてからは、すでに半世紀以上もの歳月が経過している。その間、われわれの先達たちは、周知のように、アメリカはもちろん、イギリスから、ドイツから、原価計算や管理会計に関する様々な議論を吸収してきた。このような先達たちの努力により、今日のわが国の管理会計論は形成されてきたのである。しかしながら、その半世紀におよぶ歴史は、必ずしも十分に解明されていない」(長谷川, 1991, 140 頁)

ここで述べられているように、日本の管理会計研究者が行ってきた管理会計論の歴史研究は主にアメリカを中心とする欧米諸国を対象としていた。その理由のひとつとして、アメリカが管理会計論の発祥の地であることが指摘されている。日本における管理会計論に目を移すと、それは歴史が示すように、アメリカを中心に、イギリス、ドイツなど欧米諸国からの輸入によって発展してきたのであり、日本の管理会計研究者がこうした欧米諸国の管理会計論の生成・発展に対して強い関心を示すことは必然ともいえ、また必要なことであつたといえるであろう¹。この点に関しては、同じく輸入によって発展してきたとされる原価計算に関しても同様のことが言えよう。しかしながら、日本の原価計算論や管理会計論の歴史も、松本 (1953a) が示す通り戦前より始まったのであり、相当の歴史を有している。現在は、日本原価計算論の歴史も明らかにされるべき時に来ているといえよう。

しかし、ここで注意をしなければならないことがある。それは、原価計算の知識体系の構築・展開は主に研究者による研究活動によって行われるといっても、その研究活動に原価計算実務が与える影響を見逃してはならないことである。すなわち、原価計算の理論構築のためには、研究によって構築される原価計算の理論と、原価計算を実践する実務との接触が必要とされるのである。Johnson and Kaplan (1987) や挽 (2007) がこの点を問題提起しているように、本来的には、原価計算や管理会計の理論は研究者と実務家との対話によって構築・発展されなければならない。さらに、輸入学問として欧米の簿記・会計理論を翻訳ないしはほとんど翻訳に近いかたちで展開されてきた日本の会計理論にとっては、国内にお

¹ アメリカ管理会計史の研究を行った伊藤 (1992, 6 頁) は、対象をアメリカにおける管理会計としたことに関し、「わが国の管理会計もアメリカ管理会計に深く影響を受けている。それゆえアメリカにおける管理会計の歴史的過程の分析は、最初に試みるに値するといえよう」と述べている。

ける簿記・会計実務にそれらを適用するために、そうした対話がとりわけ重要であったと考えられる。

廣本 (1993, 25 頁) が指摘している通り、管理会計の発展の歴史は、理論側が実務を認識・観察し追いかけるプロセスと、理論側から実務側へ働き掛けるプロセスの繰り返しであったと考えられる。理論の歴史を明らかにするにあたっては、不可避免的に実務における実践をも考慮に入れなければならない。理論は決して研究者によってのみ構築されるものではないと筆者は考える。しかし、これらの視点を以て原価計算の理論の歴史を検討している先行研究は、山本 編著 (2010) がそのような試みを行っている以外には見当たらない。

本論文の出発点はこのような研究史ないし理論史の不足にある。したがって、まずは理論史を対象に、特に本論文と関連があると考えられる先行研究をいくつか取り上げる。ここでは、日本における原価計算論・管理会計論を取り扱っている先行研究である松本 (1953a) , 建部 (2003) , および山本 編著 (2010) を検討することによって、日本の原価計算論の歴史研究に残された課題を提示する。

その後、本論文の問題意識から、理論と実務の乖離問題に関する一連の先行研究を検討することによって、日本における理論と実務の関連性をいかに考えるのかについての洞察を得る。以上の検討によって、日本原価計算論における知識体系の展開を明らかにするにあたって取り組むべき課題が示されよう。

2-2 日本原価計算論の歴史を扱った先行研究の検討

本項では、日本原価計算論の歴史研究の先行研究として挙げられる松本 (1953a), 建部 (2003), そして山本 編著 (2010) を検討する。

松本 (1953a) は、日本における管理会計に関する論議を、主として文献にもとづいて考察し、その発展の跡をたどることを目的としている。そこでは、日本における「管理会計論」が、第二次世界大戦期前に始まっていることが示されている。具体的には、会計における経営管理用具としての機能が認識されるようになったのは、1927 年 (昭和 2 年) の金融恐慌以降であり、当時、上野陽一が経営管理のための会計の必要性を論じ (1928 年)、それ以降、陶山誠太郎、青木倫太郎、長谷川安兵衛らによって標準原価計算、予算統制が紹介されたのである。このように、発展の軌跡という観点から時代を追いつつ、明確に、そして端的な叙述がなされている。しかしながら、松本 (1953a) は論文として発表されたのであり、その記述は概括的である。さらに、なぜ経営管理のための会計の必要性が論じられるようになったのかという目的観が欠落している。

建部 (2003) の目的は、「「原価計算がいかに展開してきたか」の史的検討を通じて、わが国原価計算の理論構造の形成を考えていきたい」(建部, 2003, 7 頁)とされている。研究方法としては文献(史)研究が採られており、その理由は「本研究ではわが国の原価計算を包括的に研究するとの目的から、過去の原価計算文献の記述によって原価計算理論形成史を構築していきたい。基本的に、わが国の原価計算史研究においては体系的な文献史研究が未だ行われていないことから、文献史研究からの着手は妥当であると考え」(建部, 2003, 16 頁)と述べられている。対象としている年代は、1887 年から 1945 年の敗戦までである。

建部 (2003) の特徴は、原価計算論の歴史を明らかにするにあたって、社会経済的背景の重要性を認識していることである。建部 (2003) は次のように述べて、会計史ないし原価計算史における社会経済的背景の重要性を指摘している。

「すべての会計活動には社会的側面があり、会計はそれ自体非常に高度な会計方法を擁し、社会的変革にきわめて敏感に即応する。もし、私たちが現在とまったく違う環境に存在していたならば、会計は今日とは違った体系を呈していたに違いない。それゆえ、会計は本質的に社会経済的産物とみなされるべきものである。会計の一分野である原価計算の歴史的研究についても言を俟たないのであり、本研究においても社会経済的背景の中でいかに原価計算が展開してきたかについての考察を看過すべきではない」(建部, 2003, 25 頁)

建部 (2003) は、原価計算の歴史が外国の原価計算の導入から始まったことに触れ、外国から移植された苗である原価計算が、日本において生育していく土壌が日本における社会経済的背景であるとしている。結論としては、日本における工業簿記・原価計算理論は、不況と戦争という社会経済的背景を原動力として発展していったとしている。こうした社会経済的背景との関連の上で、原価計算の理論の展開を論じていることは一目に値するものであると考える。

建部 (2003) は、かく視角をもって日本における原価計算論の形成史を明らかにしたが、これはあくまで理論形成の結果を示す研究である。したがって、原価計算論における種々の目的観がいかにして発現し、確立したのかについては踏み込んでいない。

山本 編著 (2010) は日本会計研究学会における課題研究委員会(平成 18 年 9 月～平成 20 年 9 月)の研究活動の成果であり、10 名の原価計算・管理会計研究

者が共同で 16 章に及び執筆したものである。山本 編著 (2010) の基本姿勢は次のように述べられている。

「本研究の基本姿勢は、経営管理に役立つものとしての原価計算手法のわが国での導入に当たって、研究者や実務家によってどのような議論が行われたかを整理し、また欧米からの手法の導入の場合に、そのままではなく、わが国の状況に応じた展開が意識されてなされてきたかどうかを検証して、そこにおける先人の果たした役割について、今日的な評価を行うことにある」(山本, 2010, 2 頁)

このように、山本 編著 (2010) の大きな特徴の 1 つは、文献研究による研究者の議論の展開を明らかにするのみならず、実務家が果たした役割についても詳細に検討していることである。

山本 編著 (2010) の貢献としては、外来の原価計算システムないし理論が、「紹介・認知」ステージから「導入・受容」ステージ、そして「積極的適応」ステージを経て、わが国の原価計算システムとして同化、あるいは理論の再構築がなされたというフレームワークを構築したことが挙げられる。「紹介・認知」ステージは、研究者による外国文献の紹介や実務における外国企業との提携・技術導入のステージであり、「導入・受容」ステージは外来のシステムや理論を導入し、受容しようとするステージ、「積極的適応」ステージは外来のシステムをそのまま受容するのではなく、現実的に日本独自の経営環境等に適合するように適応させるステージである。こうしたフレームワークを構築することは輸入学問としての性格を有する日本における原価計算論・管理会計論の分析に有用であると考えられる。日本の原価計算論の特徴を考慮したフレームワークの必要性和その有効性を示したことが、山本 編著 (2010) の大きな貢献として挙げられよう。

最終的に、山本 編著 (2010) は種々の分析を通じて、「日本に原価計算を導入するにあたっては実務家の役割が殊の外大きかったこと」、「理論・基本原理の追求や再構築が研究者の役割としたとき、研究者が実務家らの役割期待を認識することが重要であるということ」、「今後の原価計算の導入と発展に向けて研究者と実務家との一層のコラボレーションが重要であること」などを示した(山本, 2010, 285 – 290 頁)。

山本 編著 (2010) は網羅的に研究文献の検討を行った業績であるが、これに加えて、日本能率協会、東京商工会議所、関西経済連合会、日本生産性本部、企業経営協会、日科技連、産業経理協会といった実務家による諸団体の活動の歴史を

明らかにしたことも重要な貢献である。しかしながら、対象年代が、時間制約等の研究資源の限界から戦後期に大部分が限られている。

2-3 理論と実務の関連性に関する先行研究の検討

1987年にJohnson and KaplanによってRelevance Lostの問題が提起されたように、研究と実務は必ずしも密接に関連し合いながら展開してきたわけではない。Johnson and Kaplan (1987) は管理会計におけるRelevance Lostを次のように指摘した。

「実質的に1925年までに、今日利用されている全ての管理会計実務は開発されてしまった。すなわち、労務費、材料費、製造間接費の原価諸勘定とか、現金、損益、資本に対する予算とか、変動予算、販売予測、標準原価、差異分析、振替価格、そして事業部の業績測定尺度である。これらの実務は、当時ますます複雑で多様となった企業での情報提供と統制に対する管理者のニーズを満たすように案出された。しかし、革新の速度はこの時点で止まってしまったように思われる。

・・・何故に、大学の研究者達が、企業の管理会計システム陳腐化の増大を見過ごし、管理会計システム設計技術の向上により活発で刺激的な役割を果たさなかったのかと訝る人がいるかもしれない。我々筆者が考えるに、企業行動の単純化されたモデルによって学者達が惑わされてしまったのであろう。・・・実際の企業の方は、分析上や教育上の便宜のために研究者が仮定した単純なモデルとはほとんど関係のない環境下で、老朽化システムでもって運営しようとしていたのに、学究文献は、単一製品で単一工程企業の原価を分析するために、いっそう高尚で精巧なアプローチに専念していたのである」(Johnson and Kaplan, 1987, pp.12-15; 鳥居 訳, 1992, 10-13 頁)

Johnson and Kaplan (1987) のこの指摘に対し、廣本 (1993, 3 頁) は事実には反する点もあることを指摘しているが、少なくともこれを契機として、理論と実務の乖離問題は多くの研究者に認識されるようになった。

Mitchell (2002) によれば、過去数十年間、すなわちJohnson and Kaplan (1987) の公刊以前から、管理会計における研究と実務の乖離は多くの研究者によって認識されてきていると指摘している。こうした乖離に対する認識には次の視角が持たれているという。(1) 会計研究が、実務界に対する適合性 (relevance) を欠いて

いるという全般的な認識，(2) 乖離問題は，管理会計研究が実務に対してそもそも有する影響力が小さいことの帰結であるという認識，(3) 経営者や管理会計担当者に対して研究者が行う教育目的としての研究のアウトプットに対する懐疑心，(4) 研究者と実務家が，特定の管理会計トピックの重要性に対して別々の見解を有していること，である。Mitchell (2002) はこの乖離問題を研究と実務のギャップ (research/practice gap) と捉えた。このギャップを生み出しているのは，研究者間の閉鎖的ループ (closed loop) であるとし，「閉鎖的創造としての，あるいは学界の領域であるべきものとしての研究文献は，当該研究主題におけるある特定の小さな支持層の見解を代表するに過ぎないものになってしまうのである」(Mitchell, 2002, p.277) と指摘する。このギャップは通常，研究者によって「定説 (conventional wisdom)」として主張される実務の技術的側面と，現実世界で観測される(より低次の)技術的側面との区別として認識されている(Mitchell, 2002, p.278)²。

閉鎖的ループによる研究と実務とのギャップは Malmi and Granlund (2009) でも指摘されている。「研究者が，生み出す理論の利用者を外部に求めるのではなく，他の研究者 (colleagues) に求めるという研究志向は，過去数十年間にわたり，学術的管理会計研究が実務に対して非常に限定的な影響力しか有してこなかった原因の 1 つである」(Malmi and Granlund, 2009, p.599) というように，研究者の内向性が研究の有する実務への影響力を弱めたことが指摘されている。

Lucas and Rafferty (2008) は，管理会計テキストに記載されている定説 (conventional wisdom) と実務 (practice) との間におけるギャップ (reality gap) を説明するために，制度論 (institutional theory) を用いている。Lucas and Rafferty (2008) によれば，テキストに記載されている定説は新古典派経済学をベースとして，競争環境における最適化問題や合理的選択ないし行動を前提としているが，管理会計が実践されている世界は，新古典派経済学のいう世界とは異なっている。そうした世界観の相違から，管理会計テキストにおける定説は，実践を担うマネジャーにとって不適合なものとなっていると彼らは主張している (Lucas and Rafferty, 2008, p.149)³。制度論の観点からは，研究と実務とのギャップは，こ

² 研究者はよりメタな次元における管理会計の技術を問題としているのに対し，実務家はより現実的な，実務に適用可能な次元での技術を問題としているとされる。

³ この指摘は，ある意味では Johnson and Kaplan (1987) に共通していると考えられる。しかし，Luft (1997) が指摘する通り，制度論者における歴史解釈と Johnson and Kaplan (1987) による歴史解釈はアプローチの点で異なっており，制度論者と Johnson and Kaplan (1987) の指摘は必ずしも同様のものではない。

うした制度 (institution) を考慮しないがために発生するものであると考えられている。

このように、研究と実務のギャップを引き起こす要因は様々に解釈することができる。Johnson and Kaplan (1987) によれば、それは科学性を重視した経済モデル・アプローチに固執した帰結であり、Mitchell (2002) や Malmi and Granlund (2009) によれば、それは研究者間に存する閉鎖的な文化の帰結であると考えられる。さらに、Lucas and Rafferty (2008) のような制度論の観点からは、ギャップは研究者が実務における組織コンテクスト (習慣, 文化, 規律等) を捕捉できていないことに起因するものであると解釈することができる。

これに対し、日本では事情が異なるようである。日本の管理会計研究について、挽 (2007, 2 頁) が「わが国の管理会計研究者は、米国の管理会計理論と実務に強い関心を示し、実際、長年にわたってこの分野の研究が蓄積されてきた」と述べているが、その上で「米国管理会計の発達については優れた研究が長年にわたって十分に蓄積されてきたのに比べ、米国とは大きく異なる環境下で経営を行ってきた日本企業の実態を直視した実証研究に基づく日本の管理会計の研究は、圧倒的に不足している」(挽, 2007, 7 頁) と問題提起をしている。さらに、挽 (2007) も引用しているように、櫻井 (1986) は 1970 年代の日本における管理会計研究について、次のように述べている。

「雑誌『企業会計』に掲載された諸論文をみてもわかるように、応用研究の場でも文献研究が中心であったということにある。ここにわれわれは、1970 年代中葉から盛んにささやかれ始めた“理論と実務の乖離”の根本原因が潜んでいると考える。

・・・経済理論の教えるところによれば、非効率な市場はしだいにその存在意義を失うことになる。現に、1950, 1960 年代において産業界に多大の貢献を果たしてきた雑誌『産業経理』は、現在では主要な流通市場から姿を消してしまい、『企業会計』ですら、その生産量、すなわち発行部数はかつてにくらべて減少するに至っている。これは結局、1970 年代における経済社会の変化を十分認識しないままに従来型の研究が行われたことの当然の帰結のように思われてならない」(櫻井, 1986, 743 – 744 頁)

これらの指摘や先述した長谷川 (1991) による指摘を考慮すると、日本における研究と実務の乖離問題は、原価計算論や管理会計論が輸入学問であったという

歴史的事実起因するものと考えられる。すなわち、原価計算論や管理会計論の先進国と認識されていたイギリスやアメリカなどの欧米文献における理論を吸収することによって、日本における理論を欧米レベルまで引き上げようと考えていた結果として、研究者側が日本の実務を直視する姿勢を得られなかったのではなかろうかと思われるのである。

しかし、実際には日本でも古くから先進的な管理会計ないし原価計算実務が企業においてなされていたことが先行研究によって示されている。

「しかし、(筆者加筆：日本企業は)米国の理論と実務を模倣して、すべてをそのままそっくり自社に移植してきたわけではない。日本独特の経営環境の制約に直面した経営者は独自に経営理念および経営哲学を創出し、各企業においてはこれを実践すべく、独自の管理会計システムを構築してきたし、米国で誕生した管理会計システムを導入する場合も、自社に合った姿形にカスタマイズして導入してきたと思われる。

日本企業独自の管理会計システムに注目すれば、例えば松下電器産業が内部資本金制度を導入したのは1953年、村田製作所がマトリックス経営の原型を導入したのは1953年、京セラ株式会社がアメーバ経営を導入したのは1965年である」(挽, 2007, 2頁)

これらの日本企業実務に焦点を当てた研究の多くは、その当時、タイムリーに行われていたわけではない。日本の研究者が自国の企業実務に注目し始めたのは1980年代以降、日本式的管理会計が海外の研究者の関心を集めるようになってからのことである。

「以上、検討した1980年代以降におけるわが国企業の実務に焦点を当てた研究は、量的にも質的にも充実している。ずいぶんタイムラグはあったが、1950年代から60年代にかけて日本企業で誕生したシステム、あるいはアメリカから知識移転されたシステムの日本の風土・文化のもとでのカスタマイズについて、企業内外の諸環境の変化および企業理念や経営哲学等との関係を踏まえた、経時的な分析が行われるようになった」(挽, 2007, 66頁)

かくして次のことが考えられよう。多くの管理会計や原価計算システムが日本にとっては欧米からの輸入物であるというのは、これまでの認識からも事実であ

と思われる。かつての研究者や実務家は、自らの理論やシステムを欧米レベルにまで引き上げるために、それぞれの問題意識に従って欧米からこれを持ち込み、解釈し、適用していった。しかし、このとき、研究者と実務家との間の知的交流が生じていなかったのではないか。すなわち、研究者は自らの研究や教育のために、そして実務家は自らの企業に適用するために、それぞれが独自に輸入を行っていたのである。日本の多くの研究者が自国の先進的な企業実務を捕捉し、理論化を試みるようになったのは、挽 (2007) で指摘されている通り、アメリカにおいて日本の管理会計が紹介されるようになってからのことであり、いわば「逆輸入」と表現することができる。これは、欧米において指摘されていた理論と実務の乖離問題と、その起因するところが異なっていることを示唆している。

要するに、日本における原価計算論の展開は、輸入によって発展してきたという特徴を有し、これが理論と実務の乖離を引き起こしたものと考えられているのである。これはある意味で正しいと考えられるが、ここで、廣本 (1993) が指摘しているように、理論は実務との相互関連性のうちに発展するものであることも無視してはいけない。したがって、原価計算論の歴史研究を行うにあたっては、単に輸入によって発展してきたと結論するよりも、なぜそのような理論を輸入することが必要とされたのかという観点が重要であろう。

第3節 研究課題の析出

前節における先行研究の検討を通じて、本論文へと残された課題を析出することができる。

第1に、松本 (1953a) の検討から言えることは、原価計算論に対する種々の役割期待ないし原価計算の目的が、いつ、どういった問題意識の下で認識されるに至ったのかを明らかにする必要があるということである。

これにあたっては、山本 編著 (2010) が試みているように、まず当時の社会的背景、すなわち社会的コンテクストとの関連を考察することが有用であろう。日本の原価計算論が輸入学問であるという特質から、必ずしもその時々々の社会的コンテクストとの直接のつながりがあったわけではないと考えられる。しかし、欧米における種々の原価計算論を輸入する際、日本の研究者はその当時の問題意識から、それらを取捨選択したはずである。こうした意味からも、いつ、どのような理論が、どのような社会的コンテクストの下で現れたのかを考察することによ

って、その時々における原価計算論がどのような役割期待を有していたのかを明らかにできると考えられる。

第2に、理論と実務の乖離問題から検討したように、研究者による研究業績そのものを検討するのみならず、その当時の日本企業実務との相互関連性についても検討対象に加える必要がある。先述の通り、日本においては海外の理論、特にアメリカの理論の水準まで自国の理論を引き上げようとする意識から、研究者は主として海外から理論を輸入することに注力し、日本企業実務との直接的な関連性は希薄であったことが考えられる。しかしながら、実際に日本の原価計算論が実務との関わりなしに発展してきたと仮定することはできない。理論を輸入するプロセスの背景には、実務における原価計算への役割期待に対する考慮があったと考えられるのである。それが直接的な観察でなくとも、当時の日本企業が直面していた経営環境に適応可能な理論を輸入していたのであれば、日本企業実務が間接的に理論構築に影響を及ぼしていたといえることができる。

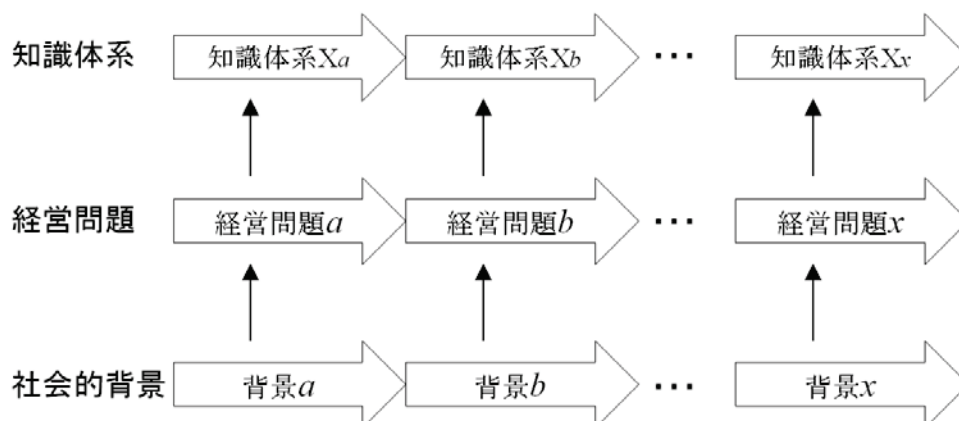
ここで断っておきたいことは、本論文は理論ないし研究を対象とした歴史研究であるため、主要な検討対象として企業実務の事例を詳細に取り扱うことはしないということである。本論文が検討しなければならないのは、その時々において原価計算研究が、実務に目を向け、これを捕捉していたか、あるいは直接に影響を及ぼしていたのかどうかである。日本企業実務の事例は、この必要性に応じて適宜参照するにとどめる。

以上を要するに、本論文が研究目的を達成するための課題とするところは次の2点である。すなわち、日本における原価計算論の歴史的展開を明らかにするにあたって、

- (1) 社会的背景との関連を探ることによって、原価計算に対する目的観がどのような背景の下に発現したのかを明らかにする。これに基づいて、
- (2) 理論が構築された当時の経営問題を析出し、原価計算論の展開に対して実務ないし政府が及ぼした影響を考慮し、これが知識体系の展開ないし社会的成果物の形成にいかに関与したのかを明らかにする。

これらの研究課題に取り組むことによって、本論文が描き出そうとする体系は次のように図示できる。

図表 0-4 本論文の研究課題とその体系



(出典) 筆者作成。

図表 0-4 における上段の連続した矢印は知識体系の展開を示しており、これが本論文の中心的な検討対象である。下段の矢印は社会的背景が変化することを示している。社会的背景が変化すれば、企業における経営問題もまた重点が推移すると考えられる。これを示す中段と下段の間の矢印について検討を加えることによって、経営問題の析出を試み、これと知識体系の展開との関係性を探る。

次節では、これらの研究課題にアプローチするための研究方法を示す。

第 4 節 研究方法

4-1 時代限定

本論文は歴史研究であるから、対象とする年代を設定する必要がある。対象となるのは日本原価計算論ではあるが、対象とする時代の始まりを、福澤諭吉によって日本に洋式簿記の知識がもたらされた 1873 年前後に設定する。

1873 年からしばらくの間、日本には現代でいうところの原価計算の知識はなかったといってよい。それにも拘わらず、本論文が 1873 年から始めるのは、そこから約 30 年の間に、複式簿記“教育”の必要性から日本に工業簿記の知識がもたらされ、普及していたためである。複式簿記・工業簿記と原価計算との密接な関係性を考慮すれば、原価計算論前史としての当該年代を看過すべきではないと考えるのである。

原価計算のテキストによれば、原価計算の誕生以前には、まず「商業簿記の計算記録方法を、そのまま工企業にあてはめた会計」（岡本，2000，57 頁）である商的工業簿記が用いられていた。しかしながら、商的工業簿記には、(1) 製造現場における無駄な資源消費を把握できない、(2) 製品原価の計算が主観的で不正確であるという限界が存していた（廣本，2008，13 頁）。このような限界を克服するために、見積原価計算や実際原価計算が生まれたと説明される（岡本，2000，66 頁）。

A. C. Littleton は、原価計算の発展過程を、商業簿記の方法から工場原価の算定にいたるまでの過渡時代を特徴づけるところの原料および労賃に関する比較的簡単な計算である「工場簿記」(factory book-keeping) と、その後において進められた原価割当の簿記計算である「原価会計」(cost accounting) というように段階づけている（片野 訳，1978，440 頁）。すなわち Littleton は、素価（材料及び労務費）計算を中心とした比較的簡単な計算である工業簿記（工場簿記）から原価計算への発展過程を、間接費の配賦計算の導入によって段階づけている。ここにおいて、両者の発展過程には連続性が認められる。

こうした Littleton の所説に依拠し、長崎造船所（現・三菱重工業株式会社）における原価計算の生成過程を明らかにした豊島（2006）は、長崎造船所における原価計算が、(1) 商業簿記の段階（1884～1899 年）、(2) 工業簿記の段階（1900～1911 年）、(3) 工業簿記の段階から原価計算の段階への過渡期（1912～1917 年）、(4) 原価計算の段階（1918 年）というように、商業簿記から段階を経て生成したことを示している。特に、(3) の過渡期は、(2) の工業簿記の段階において利用されていた「素価元帳」に経費（charges）が加えられたことに特徴づけられている。すなわち、日本企業の実務においても、工業簿記を基礎として、間接費の配賦法が工夫され、結果として原価計算が生成されたという連続性が確認されている。

したがって、日本における原価計算論の歴史を考えて見れば、これが日本で成立し、展開するための素地として、工業簿記論が重要な役割を果たしたと考えられ、実際にこれは本論文で示されるように事実であるといえる。この工業簿記論が工業企業における期間損益計算を主目的として論じられていたことに鑑みると、工業簿記の素地となった複式簿記がいかにして日本にもたらされたのかを示すことから始めることが、工業簿記論の展開の理解を容易にさせると考える。これらの理由から、本論文では 1873 年からの歴史を取り扱う。

終点とする年代は、本論文の目的から、2 つの社会的成果物が公表された 1960 年代に設定する。日本原価計算論の歴史的展開に目をやれば、原価計算に対する目的観の相違によって、種々の社会的成果物が形成されたことが明らかとなるが、

現在までにその影響を強く残している社会的成果物として、大蔵省企業会計審議会による「原価計算基準」(1962年)と、通商産業省産業構造審議会による「コスト・マネジメント」(1966年)を挙げることができる。

「原価計算基準」は、「企業会計原則」の一環として、原価計算研究者による知識体系の展開を超えて、企業実務および政策的観点から、原価計算の果たすべき役割が成文化され、規定されている。これは研究者集団における研究成果を単に取りまとめたものではなく、「企業会計原則」の一環として規定されるべき、社会的成果物としての原価計算を規定するものである。

しかし、原価計算は先述の通り、財務会計目的のみならず、管理会計的目的をも果たす会計手法としての役割を従前より確立していた。したがって、「企業会計原則」の一環としての原価計算に対する目的観は、内部会計としての原価計算に対する目的観と同一ではない。この内部会計としての原価計算は、「コスト・マネジメント」として成文化された。「コスト・マネジメント」は、日本経済の持続的成長の基盤をなし、経営管理の近代化を目的として公表されたものであり(「コスト・マネジメント」, 答申), いわば管理会計目的の原価計算論を取りまとめた成果物であるといえる。制定には研究者のみならず実務家も携わっており、また通商産業省から公表されていることから、「コスト・マネジメント」もまた、研究者集団による知識体系の展開を超えた社会的成果物である。

「原価計算基準」および「コスト・マネジメント」は現在においても改訂されることのないままに現存するものであり、また、それ以後、原価計算に関する社会的成果物は公表されていない。したがって、本論文では種々の社会的成果物を検討対象としているが、終点としては、1960年代に、これら異なる目的観を有する2つの社会的成果物が公表された時点、具体的には1966年に設定する。

4-2 史料選択

本論文は原価計算の理論を主な対象とするため、多くの史料は一般に入手可能である。具体的には、当時の研究者によって公刊された書籍や、各種雑誌に掲載された研究論文である。したがって、本論文の大部分は文献の検討が占めることとなる。

ここでまず示しておきたいことは、翻訳書の取扱いをどうするかである。本論文は日本における原価計算論の歴史研究であるため、基本的には日本在籍の研究者による著書が中心的なものとなる。この意味において、海外で公刊された文献を単に全訳した文献は、いわば海外の理論である。

しかし、たとえそれが日本で生成されたか、あるいは新たに編纂された理論でないにしても、どのような理論が、いつ持ち込まれたかという視角が重要である。先にも示した通り、その時々において原価計算の役割期待がいかなるものであったのかを探るためには、各文献の著者がどのような問題意識をもって原価計算論をまとめたのかを検討することが必要であり、本論文ではこれを社会的背景および経営問題との関連をもって検討することを課題としている。そこに、その原価計算論が全訳による輸入なのか、複数の理論を編纂したものなのか、あるいは独自に構築された理論であるかは重要ではない。当該問題意識に従って海外の理論を取捨選択の上で日本に持ち込んだのであれば、それを考察することによって当時の原価計算に対する役割期待を看取することができると思う。

最後に、各年代における社会的背景、すなわち経済史ないし経営史的側面を記述する際には、先行研究が豊富に存在している。それはテキストであったり研究書であったりするが、基本的には、これらを照らし合わせ、事実のみを記述できるよう慎重に選択し利用する。しかし、必要な統計資料などは、自ら渉猟し、まとめている。

4-3 原価計算の定義と目的観

本論に入る前に、ここで、本論文が検討対象として取り上げる文献を限定するために原価計算の定義を行う。次いで、先述の通り、財務会計目的と管理会計目的が併存する原価計算の目的観をいかに析出するかについて確認を行う。

原価計算の定義は様々である。例えば、AAA (1952) は次のように定義している。

「原価計算とは、経営管理の必要性に応じて原価を測定することである」
(AAA, 1952, p.172)

この定義は、近代の日本における定義に比して、相当に広い定義である。日本における定義を見てみると、例えば、番場 (1963) では次のように定義されている。

「原価計算とは、製品又は役務を生産販売するために消費された（事前計算の場合は消費されるべき）物品・労働・役務などの数量および価額をその消費場所および給付量（原価計算単位量）と関係させて把握する計算手続きならびに原価を比較分析する手続をいう」（番場, 1963, 1 頁）

また、溝口 (1985) による定義は次の通りである。

「原価計算とは、経営活動の結果、取得さるべき経営給付のために、失われる経済的資源の価値を測定するための計算技術の体系である」(溝口, 1985, 14 頁)

このように見れば、AAA (1952) における定義は原価計算の目的から規定されているものであるといえ、対して番場 (1963) ならびに溝口 (1985) では、原価計算において測定されるべき原価の概念からの定義であると言える。ただし、番場 (1963) では、原価を比較分析する手続をも原価計算の定義に含めており、総体的にはより経営管理目的が強いとみえる。

現在、日本において最も著名と思われる原価計算のテキストである岡本 (2000) における定義を示せば、次の通りである。

「原価計算とは、企業をめぐる利害関係者、とりわけ経営管理者にたいして、企業活動の計画と統制および意思決定に必要な経済的情報を提供するために、企業活動から発生する原価、利益などの財務データを、企業給付にかかわらしめて、認識し、測定し、分類し、要約し、解説する理論と技術である」(岡本, 2000, 7 頁)

この定義は、原価計算の目的観がより強い定義である。AAA (1952) に比して、より具体的な経営管理のプロセスに関わらせて定義がなされており、広範かつ具体的な定義であると言える。さらに、この定義においては、原価計算の計算対象とされるものが原価 (cost) に限定されていないこともまた目を引くところである。これに関し、尾畑 (2010) が述べているところを引用すると、次の通りである。

「原価計算というと原価の計算だけのように誤解されることがあるが、慣習的に原価計算といっているのもその本質は原価と収益の比較計算であるということである」(尾畑, 2010, 144 頁)

本論文では、原価計算のこうした特質に注目したい。すなわち、経営プロセスにおける種々の目的によって発生する何らかの原価を計算する計算技術であると

いうことに加え、原価および収益の比較計算を行い、原価管理ないし利益管理に貢献する計算体系を原価計算とする。この意味で、本論文では、岡本 (2000) の定義に基づく議論を行っている文献を取り上げる。したがって、ある特定の原価を計算するための詳細なプロセスを記述していない文献であっても、原価データと収益データの利用法を論じている文献 (上野, 1928 など) も対象とすることになる。

原価計算の目的については、これを財務会計目的と管理会計目的に大別する。これを、検討対象とする各文献の目的観としていかに析出するかをここで確認しておく。

まず、財務会計目的とは、すなわち公開財務諸表作成目的である。これは、複式簿記と原価計算とが有機的に結びつき、常時継続的に行われる原価計算制度の1つの目的である。この目的のために、原価計算は費目別計算、部門別計算、製品別計算という3つの計算プロセスを経て、棚卸資産価額の計算を行う。したがって、その主眼は製品原価の算定にあり、このためには、間接費の製品別配賦が必要となる。

一方の管理会計目的については、これはさらに種々の目的に細分化される。岡本 (2000) では、意思決定目的 (構造的意思決定・業務的意思決定) と業績管理目的 (利益管理・原価管理) に分類されている。これらの目的を達成するために、財務諸表データなどの財務会計目的によって行われる原価計算制度も用いられる。しかし、その主眼は必ずしも製品原価の算定にあるわけではない。さらに言えば、原価計算による製品原価の算定が求められない場合もある。例えば、部門別業績管理指標として「時間当り採算」を用いることで有名な京セラでは、製品別計算は売価還元原価法で行い、過去の前年度の積み上げによって製品原価を計算していない (稲盛, 1998, 140 - 141 頁)。すなわち、ここでは原価計算の目的は、公開財務諸表作成のために間接費を製品別に配賦し、正確な製品原価を算定することにあらず、部門別の業績管理に比重が置かれているのである。

また、ある特定の意思決定問題に直面したとき、必ずしも財務会計目的の原価計算から得られる情報のみを用いるわけではない。意思決定問題においてはむしろ、機会原価を含む差額原価・差額収益の概念が重要となる。これは、財務会計目的からは要請されない原価概念であり、専ら管理会計目的のために行われるものである。

とはいえ、多くの原価計算の手法は、財務会計目的にも管理会計目的にも貢献する。わかりやすい例が標準原価計算である。標準原価計算の目的には、一般に原価管理と計算・記帳の簡略化・迅速化という2つがあることが知られている (廣

本・挽，2015，333 頁）。これらは管理会計目的から要請される標準原価計算の機能であると言える。原価管理については説明を要しないであろうし，計算・記帳の簡略化・迅速化についても，タイムリーな情報提供という観点から，管理会計目的に資するものであると解される。しかし，これらに加え，アメリカにおいて標準原価計算が誕生した背景の 1 つに，実際原価計算の有する期間損益計算上の欠陥があったことを想起すれば，財務会計目的にもまた，標準原価計算は貢献し得ることがわかる。

「不況のさい，生産量は低く，したがって製品の歴史的単価は高くなり，これを売価決定の基礎とすると，この製品はますます売れなくなり，期間利益は異常に減少する・・・それでは，好況のときはどうか。好況のさいは，生産量は高く，したがって製品の歴史的単価は低くなり，これを売価決定の基礎とすると，この製品はますます売れ，期間利益は異常に増加することになるだろう。このように，異常に上下して変動する期間利益を，投資家は歓迎するであろうか。投資家の立場からすれば，安定し，着実に増大する利益をあげる企業に投資したいと考えるであろう」(岡本，1969，12 – 13 頁)

かくして標準原価計算は，管理会計目的にも，財務会計目的にも役立ち得る原価計算システムであると言える。すなわち，標準原価計算のような管理会計目的・財務会計目的の両方に貢献し得る原価計算システムは，仮に一方の目的を志向して設計・運用されるにしても，必然的に他方の目的にも貢献することになる。したがって，ある特定の原価計算の理論を指して管理会計目的であると断定することはできないし，逆もまた然りである。

こうした場合に，原価計算に対する目的観をどのように析出するのが問題となる。本論文ではこれを画一的に分類することはせず，どちらの目的に対してより「線が太いか」で検討を行うことにする。すなわち，その内容から，どちらの目的を「より重視しているのか」を検討・考察するのである。こうした原価計算に対する目的観が，それぞれの理論にどのように現れていくのかを検討することによって，その時々時代における原価計算論の目的観が描き出されると考えるのである。

4-4 原価計算論の成立基準

歴史研究においては、その対象物がいつ成立したのかという基準をいかに設定するのかということがしばしば問題となる。原価計算について言えば、先述したように、Littleton (1933) の所説に倣い間接費の配賦による製品単位原価の算定が原価計算誕生の基準とされることが多い。しかし、これは原価計算の成立（誕生）の基準であって、原価計算“論”の成立の基準とは言い難い。さらに言えば、輸入学問という特徴を有する日本の原価計算論の成立基準を設定することは、それほど単純な作業ではない。

しかし、原価計算論の歴史を叙述するためには、ここでこれを設定する必要がある。特に、本論文の立場よりすれば、日本原価計算論は、原価計算論が日本において成立する以前の工業簿記論から大きな影響を受けているといえる。したがって、それ以前の工業簿記論における知識体系と、原価計算論成立後の知識体系がいかに結合したのかを示すために、原価計算論の成立基準を明確にしておく必要がある。

本論文においては、日本の原価計算論の成立を、経済的資源の調達から製造までのプロセスを経て、最終的な製品単位原価の算定について体系だった計算技術に関する理論が現れた時点に設定する。

製造企業における原価計算を考えてみれば、それが担う職能は原材料など経済的資源の取得原価の計算から、それらを製造活動に投入し、各アウトプットへ集計することである。現代では、製品を販売する活動や、製造・販売活動を統括管理する一般管理活動に至るまでの種々の取引の原価・収益を計算することも、原価計算には求められる。しかし、原価計算論がその時々役割期待に応じてその対象範囲を広げ、また個々の論点が深化されることによって展開してきたことを考えれば、原価計算の範囲が販売活動や一般管理活動まで拡大し、深化したことは原価計算論成立後の発展の産物であると捉えられる。したがって、成立の時点としては、経済的資源の取得原価の計算から製品単位原価の算定に至るまでのプロセスを描き出す理論を以て、包括的な原価計算論とすることにしたい。

以上から、論文では、(1) 間接費の配賦による製品単位原価の算定、(2) 原価計算の計算技術の体系立った説明・議論、そして (3) 経済的資源の調達から製品完成に至るまでの包括的な原価計算プロセスを描き出していること、の3点を確認することを以て、日本の原価計算論の成立とする。

第 5 節 論文の構成

本論文は、序章・終章を除き、本論 7 章構成を取っている。第 1 章から第 4 章、そして第 6 章では、1873 年から 1960 年代までの日本原価計算論の展開を検討しながら、それぞれの年代から当時の知識体系の展開をまとめていく。第 5 章および第 7 章では、実際に公表された社会的成果物を検討しながら、それに対して原価計算の知識体系が与えた影響を考察する。

ここでその構成を示せば、次の通りである。括弧内は、各章において取扱うおよその年代を示している。

- 第 1 章 工業簿記による期間損益計算法の普及（1873 年～1910 年）
- 第 2 章 原価計算の成立と実際原価計算法の確立（1907 年～1929 年）
- 第 3 章 科学的管理法と管理のための原価計算論（1911 年～1928 年）
- 第 4 章 標準原価計算による原価統制論の台頭（1930 年～1937 年）
- 第 5 章 財務会計目的と価格決定目的の社会的成果物（1937 年～1948 年）
- 第 6 章 原価管理論の拡充（1949 年～1962 年）
- 第 7 章 財務会計目的と管理会計目的の社会的成果物（1962 年～1966 年）

ここに示した通り、各章の年代はオーバーラップする部分も存している。たとえば、第 2 章および第 3 章はほぼ同じ年代を取扱っている。これは、それぞれで取扱う原価計算論を展開している主体が異なるためである。具体的には、第 2 章においては会計研究者による原価計算論を検討し、第 3 章では科学的管理法研究者による原価計算論を検討する。このように、各章は当該年代の主要テーマに沿って区分されており、年代による画一的な区分を採用していない。

また、各章においては、対応する年代における社会的背景およびそこから析出される経営問題を示しているが、その社会的背景や経営問題が年代によってオーバーラップしている場合には、最低限記述するにとどめた。具体的には、第 3 章（1920 年代）および第 6 章（1945 年以降の戦後混乱期・復興期）が、それぞれ前の章の社会的背景および経営問題を引き継いでいる。

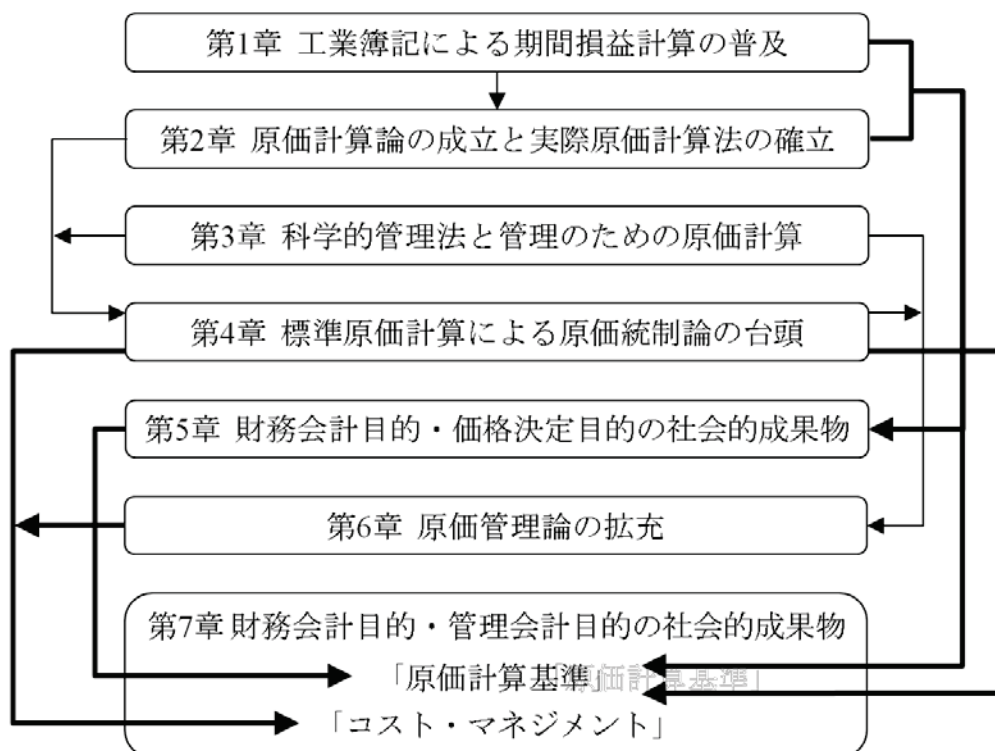
第 5 章は、第 6 章までの他の各章とは異なり、中心的な検討対象を政府による原価計算規制とし、社会的成果物の検討を行っている。ここでは、戦前・戦中に公表された諸規定ないし諸規制を取り上げる。

第 7 章では、現在も影響力を有する 2 つの社会的成果物を検討する。ここで検討対象とされるのは、「原価計算基準」と、「コスト・マネジメント」である。こ

れら 2 つの社会的成果物を併せて検討することによって、社会的成果物として原価計算論が取りまとめられる過程の、それぞれの特徴を比較できる。

最後に、各章で析出される知識体系の展開ないし影響関係を図表 0-5 に示す。ここにおいて示されている細い矢印は、始点において展開された原価計算論が終点における原価計算論の基礎の一部となっていることを示す。それぞれの社会的成果物に直結している太い矢印は、始点の知識体系が直接的に社会的成果物として発現していることを示している。第 1 章と第 2 章が図の右側において 1 本の矢印となっているのは、第 2 章において工業簿記と実際原価計算が結合し、工業会計の体系をもって社会的成果物に現れているためである。

図表 0-5 各章の関係性



(出所) 筆者作成。

第1章 工業簿記による期間損益計算法の普及

第1節 はじめに

本章では、福澤諭吉によって日本に洋式簿記の知識がもたらされた1873年から1910年までの時代を概観する。本年代は、日本に複式簿記が輸入され、これが商業や銀行業、そして工業に適用されるよう実践され、また教育されるようになった年代である。原価計算前史ともいえるこの年代の特徴は、その背景として日本経済が近代化に進んでいたこと、とりわけ産業革命を経て、工業化が推進されていたことが挙げられる。

本章の目的は、工業化を背景として、日本に原価計算論が輸入され、展開する素地として、工業簿記論がいかに普及・展開したのかを検討・考察することにある。本年代における工業簿記論は、期間損益計算を前提とした目的観が支配的であり、さらに後年の製品原価計算を主眼とする原価計算と結合することによって、工業会計の一部としての立場を確立する。

この点を明らかにするため、本章は次の構成をとる。

まず、第2節において、明治政府の成立以降、日本が経済の近代化、そして工業化の道を歩み始めたことを示す。この工業化の過程において、開国して間もない日本では各種産業の運営を担う商人の教育が必要となり、これが簿記教育の必要性を喚起した。

第3節では、実際に商業教育ないし簿記教育がどのように展開していったのかを示す。本節で、日本における商業教育が簿記教育と共に展開したこと、簿記教育が官公立や私立といった各種の商業学校ないし簿記学校においてなされるようになったことを明らかにする。

第4節では、そのように展開していった簿記教育の中に、工業簿記論が現れたことを示す。私立の簿記学校が工業簿記教育を行うにあたってテキストを必要としたこと、そしてそれを当該学校長自らが著し、使用することによって工業簿記論が展開した。

第5節では、実際に当時の工業簿記の理論がいかなるものであったのかを検討する。ここでは、当時の工業簿記論が単に欧米の工業簿記文献の翻訳のみによって構築されていたわけではなく、実際の企業実務をも反映させていたものであることが示される。さらに、商業教育のみならず、工業教育においても工業簿記が教授されていたこと、そして、工業簿記文献の中に原価計算論に関連する議論を取り入れたものが現れることを明らかにする。

第2節 日本の工業化

2-1 開国と産業の近代化

1853年、アメリカ海軍提督 M. C. Perry の開国要求と翌 1854 年の日米和親条約締結を契機として、徳川幕府は 200 年余続いた鎖国の放棄（開港）を余儀なくされた。この開港によって、日本は欧米諸国と等しく世界市場の一環に組み込まれたが、それまで封鎖的であった日本の産業界は、そうした欧米諸国に比して未熟であり、競争力に乏しかったという。そのため、在来産業は安価な商品の流入で壊滅的打撃を受けることになった（藤井 編，1982，49 頁）。

そうした背景の下で、1868 年、明治政府が誕生した。明治政府は、日本の経済的自立を最も重要かつ喫緊の課題であるとした。そのため、「富国強兵」や「殖産興業」といったスローガンの下、中央集権化を前提とし、政府主導による生産様式の資本主義的変革を目指した。

殖産興業政策の展開過程は 3 段階に区分される（藤井 編，1982，49 頁）。まず第 1 段階として、1870 年の工部省の設置が挙げられる。工部省は「わが国勸業政策の創始をなすもの」（小林，1971，71 頁）であり、日本における産業の近代化を推進する政府直属の中心機関であった。工部省による事業の重点は鉱山と鉄道の両部門におかれた。鉱山は貨幣材料の確保、鉄道は電信と共に政治的・軍事的観点から重視されたのである。一方で製作部門として、横須賀造船所や長崎造船所が属していたが、特に横須賀造船所は、対象とする事業を拡大し、鉱山機械の製作なども行いつつ、海軍工廠の基礎構築に重要な役割を果たしていた。このように、日本における鉱工業は、政府主導によって近代化の道を歩んでいた。しかしながら、政府主導による産業近代化の試みは、財政的制約に苦しむことになり、さらに、緊要部門への重点化は民間産業に対する勸奨的性格を後退させたという。また、こうした事業においては外国人技術者に依存し、先進国の高度な技術体系

の積極的導入が行われたが、これも資本蓄積の低位な民間企業の発展を促すどころか、ますます民業と官業の差を開いていったという。

こうした中で、1871年には岩倉具視特命全権大使ら一行による欧米巡回がなされた。岩倉の副使として同行した大久保利通は、1873年（明治6年）の帰国後に日本の現状を省み、先進諸国の技術体系の無統一な導入を反省した。その経験から、十分な資金供給による「勸業殖産」が当面の急務であるとし、同年、内務省を創設し、大久保が自ら卿（大臣）として政策の推進にあたった。これが殖産興業政策の第2段階にあたるとされる。輸出不振による在来産業の衰退と各地の衰状を打開する方法として、樹芸・牧畜・農業・工業・商業の奨励、山林保存・樹木栽培、地方取締、海運振興の4項目が緊急課題として挙げられた。この段階において、三菱を対象とした海運保護政策や、三井銀行設立などの金融政策を通じた三井保護など、産業界における政商の台頭が顕著となってきた。

しかしながら、1878年の大久保の暗殺以降、殖産興業は縮小の一途を辿ることになる。これが殖産興業政策の第3段階にあたるとされる。先述の通り、殖産興業政策は財政圧迫をもたらしたのであり、政府主導による産業近代化にはそもそもの限界が存したのである。したがって、産業近代化の一層の進展のために、民間企業がその担い手となる必要があった。すなわち、官営事業を縮小すると共に、官業払下げが行われたのである。これによって、官営模範工場の経営は政商を中心とする私的資本に委ねられた。ここにおいて、日本の産業近代化が民間の手によって進められるに至ったのである。

2-2 産業革命の始まり

官業払下げを受け、民間主導によって行われるようになった産業近代化の推進によって、日本はいよいよ工業化の様相を呈してきた。その始まりを告げる象徴として、ここでは日本における産業革命について概観していく。

日本における産業革命は、1886年から1887年頃に始まったとされる。産業革命を担った中心的な産業は紡績業であった。すなわち、「日本の産業革命を主導した紡績業において、国家的保護のもとに設立された二千錘紡績（水力利用）が停滞的状况に陥っていたとき、蒸気力を原動力とし一万錘以上の紡績機を導入した大規模工場として華族・問屋商人により設立された大阪紡績会社が、操業（明治十六年）後間もなく昼夜業を実施して経営的成功を収めたのを契機として、十九年から二十三年にかけてぞくぞくと大規模紡績が出現した」（大石 編著，1975，18頁）のである。実際、紡績業は1887年から1890年にかけて、鐘淵紡績，東京紡績，摂津紡績等，約20社の設立を見ることになり、日本における当時の基幹産

業のひとつとして急激な規模の拡大を見せていた。一例として1896年における鉱工業総資産額上位50社をまとめた図表1-1を参照してみても、紡績業がそのうちの50%以上を占めており、紡績業の規模の大きさを垣間見ることができる。

図表1-1 1896（明治29）年上期鉱工業総資産額上位50社

1896（明治29）年上期					
順位	社名	総資産額 （千円）	順位	社名	総資産額 （千円）
1	鐘淵紡績	3,284	26	細倉鉱山	655
2	大阪紡績	2,413	27	札幌製糖	643
3	三重紡績	2,245	28	千寿製紙	642
4	北海道製麻	1,506	29	京都織物	639
5	摂津紡績	1,436	30	東洋製絨	627
6	岡山紡績	1,397	31	下野製麻	614
7	東京紡績	1,358	32	名古屋紡績	610
8	金巾紡績	1,333	33	久留米紡績	599
9	大阪アルカリ	1,309	34	明治紡績	587
10	尼崎紡績	1,264	35	岸和田紡績	547
11	王子製紙	1,230	36	大阪毛糸	539
12	浪華紡績	1,204	37	大阪麦酒	511
13	平野紡績	1,190	38	東京石川島造船所	510
14	日本紡績	1,151	39	大阪製銅	494
15	富士製紙	1,111	40	郡山紡績	492
16	三池紡績	1,019	41	福山紡績	460
17	尾張紡績	908	42	大阪硫曹	457
18	第一絹糸紡績	786	43	日本麦酒	440
19	天満紡績	749	44	大阪セメント	438
20	泉州紡績	735	45	笠岡紡績	437
21	小名木川綿布	726	46	和歌山織布	426
22	玉島紡績	704	47	熟皮	426
23	倉敷紡績	703	48	北海道セメント	407
24	朝日紡績	673	49	堺紡績	406
25	福島紡績	670	50	磐城炭礦	401

（出所）産業政策史研究所（1976）2-4頁を一部修正。

このような1886年ないし1887年以降の紡績業の急速な発展をはじめとして、日本において機械制工場生産が始められるようになった。具体的には、「電機工業においては芝浦製作所などの大規模機械生産，造船業においては，軍工廠の先導による三菱・川崎両造船所における造船技術の世界水準への到達，池貝鉄工所の米国式旋盤完全製作，およびその他のメーカー（新潟鉄工所，大隈鉄工所，東京瓦斯電気工業）の工作機械製造の開始，製造業では官営八幡製鉄所の高炉操業の成功，他方，小規模ではあるが民間製鋼所の操業（住友・神戸・日本各製鋼所，川崎造船所鑄鋼工場，日本鋼管）などである」（藤村 編著，1982，71－72頁）。こうした工業の発達，当時の海運業の発達も相俟って石炭消費量の増大をもたらした，石炭業などの鉱業発展をもたらした。

以上見てきたように，政府主導で始まった産業近代化はやがて民間の手に移ることになり，1886年から1887年にかけて，紡績業をはじめとして産業革命がもたらされた。紡績業の興隆に続き，炭鉱，造船，化学等の重化学工業の発展が続くことになる。いずれにせよ，1886年から1887年以降，日本の工業化が急速に進展することになる。

2-3 商人の近代化

日本は明治政府の殖産興業政策，およびそれに続く官業払下げと産業革命によって，農業国から近代的な工業国へと進化を遂げていった。日本がこのように経済的基盤を近代化していく過程には，当然，実地にその役割を担った商人の存在があったのである。しかしながら，当時の日本には，国際的な競争環境において活躍し得るような商人は存在していなかった。

明治前期における商人層には，封建商人，武士出身者，地主および地方商人等があった（藤村，1956，189頁）。日本における商業の担い手は当然ながらこうした商人層であったが，もともと日本においては，士・農・工・商という序列が江戸期には存在しており，商人の立場は最も低くみられていた。しかしながら，開国後の日本が欧米諸国と伍していくために，社会ないし経済基盤を近代化していく過程で，商人の近代化も当然に求められたのである。

日本が近代化していく過程で，商人の近代化が必要であったといっても，幕末当時の商人，特に封建商人がそうした近代化に順応していくのは容易ではなかった。なぜならば，「日本においては幕府権力は封鎖された孤立社会を構成していただけに，民族的対立関係が稀薄であつたから，また富を国外に獲得する必要もなかった」ので，封建商人達の大部分は政治権力の所有者と妥協することが賢明と感

ずるようになった」(藤村, 1956, 175 頁)と語られるように, 封建商人は封建的支配者層と癒着することで, その富の安全が保証されていたのである。すなわち, 「国内市場の制約のもとに, 封建商人の舞台が展開されているかぎり封建的支配者の前に巧言麗色し, つねに頭を下げて, 富の利殖と安全を求めざるを得なかったのである。卑屈な日本の封建商人の性格はかくして習性化した」(藤村, 1956, 177 頁)のであり, こうした封建商人の性格が, 商人の近代化において制約となったのである。

日本の産業近代化は, このような封建商人のみならず, 明治維新後の士族処分によって失業の中にあった旧士族が担い手となった。「失業旧士族を放置することは国内の政治的不安定を増長するものであつたから, 士族授産は政治的不安定と併せて近代産業の育成強化の一石二鳥の名案であつたのである」(藤村, 1956, 186 頁)。しかし, 武士は江戸期において数少ない知識階層であつたとはいえ, 「商人としての性格及び知識は一朝一夕にして習得できるものではない」(藤村, 1956, 190 頁)。ここに, 近代的な経済環境に適応する商人の育成の必要性が生じたのである。

第3節 商業教育の普及

3-1 洋式簿記の輸入:『帳合之法』と『銀行簿記精法』

前節で概観した通り, 日本における産業近代化の過程において, 近代商人の育成の必要性が認識されるようになったのであるが, 商業教育はその後2つの潮流によってなされるようになる。ひとつは福澤諭吉訳『帳合之法』を源流とする, 民間による簿記教育であり⁴, もうひとつは A. A. Shand 原著『銀行簿記精法』を源流とする, 明治政府を主体とした銀行簿記教育である。日本における商業教育は, まずはこうした簿記書の出版とともに始まったといつてよい。

1873 年に出版された福澤諭吉 訳『帳合之法 初編』は, 日本における簿記教育の歴史, ひいては会計学の歴史にとっても特に重要な意味を持つ。本書は, アメリカで 1871 年に発表された *Bryant & Stratton's Common School Book-keeping* の翻訳本で, 「わが国最初の西洋式簿記書」(黒澤, 1973, 3 頁)である。ただし, この『初編』は原著の単式簿記部分を扱ったものであり, 複式簿記に関しては『銀

⁴ 中野 (1999) 859 – 860 頁。

行簿記精法』が最初の文献であるとされる（翌年 1874 年には『帳合之法 二編』が出版され、こちらは複式簿記部分を取扱ったものである。以後、特に断りが無い限り、『帳合之法』というときには『初編』および『二編』の両方を含む）。

福澤は、後にも触れるように日本の近代化には商業教育が不可欠であるとの認識を持っていた識者の一人である。また自らも教育者であり、『帳合之法』は、福澤が自ら丸屋善七店において 1873 年に始めた帳合稽古や、後には慶應義塾大阪分校（教授担当：荘田平五郎）において、簿記の授業のテキストとして用いられた。のみならず、後述するように、『帳合之法』は商法講習所において簿記のテキストとして原著と併用されており、また、神戸商業講習所においても教科書として使用されるなど、当時、広くテキストとして使われていたという（神戸大学百年史編纂委員会，2002，95 頁）。

『帳合之法』は「当時アメリカで行なわれていた簿記を誰にもわかるよう平易に紹介したもので、西洋簿記普及のうえに大いに貢献した」（西川，1971，241 頁）とされている。同年出版された A. A. Shand 原著『銀行簿記精法』が、第一国立銀行における導入を前提として著され、実務志向の性格を有していたのに対し、教育目的という側面が強かった『帳合之法』は、日本における簿記教育に対して極めて大きな影響を与えたと思われるのである。郵便汽船三菱会社において 1877 年に「郵便汽船三菱会社簿記法」を制定した荘田平五郎が、同社へ入社する以前に慶應義塾に学び、後に教師として在籍し、『帳合之法』を用いて簿記を教えた事実⁵に鑑みるに、『帳合之法』も、教育を通じて実務に大きな影響を与えることとなる。

『帳合之法』の特徴は、それがテキストとしての性格を有していることである。後述するように、商業教育の必要性が高まる中で、このような平易に書かれたテキストの出版は、商業教育における重要な第一歩であった。

『帳合之法』出版の同年、Chartered Mercantile Bank of India, London and China の銀行員であったイギリス人 A. A. Shand によって『銀行簿記精法』が著された。先述の通り、本書は日本における複式簿記書として初めてのものであり、また 1872 年に公布された国立銀行条例に基づき設立した第一国立銀行における業務と会計の運営に資するために著され、きわめて実務志向であった。

『銀行簿記精法』は、全国に百数十行の国立銀行設立に伴う銀行簿記教育の必要性に迫られた政府が 1874 年に新設した銀行学局において、テキストとして使用された。この銀行学局は「わが国で最も早い簿記教育ないしは洋式商業教育の機

⁵ 西川（1971）240 頁。

関である」(西川, 1971, 188 頁)といわれている。その後, 銀行学局は銀行学伝習所を経て, 1882 年に開設した銀行局直轄の銀行事務講習所へと組織を変更してきたが, 1886 年に文部省に移管され, 銀行簿記教育は東京商業学校(後述)に引き継がれることになった。

このように, 官民双方において重要な意義を持っていた『帳合之法』と『銀行簿記精法』であったが, 『銀行簿記精法』は銀行に特化し, 大蔵省の管轄下で教育がなされていたのに対し, 『帳合之法』は全国的な簿記教育の普及に大いに貢献したとみることができる。

3-2 「學制」による簿記教育

前項でみてきた通り, 商業教育は政府主導と民間主導の2つの潮流によって広げられることになった。その中心となったのが『帳合之法』ならびに『銀行簿記精法』であった。したがって, 日本の商業教育は, 簿記教育と同時に始められたといえる。

しかしながら, 『帳合之法』や『銀行簿記精法』が出版された当時, 日本には商業学校と呼べるだけの教育機関が存在していなかった。それでは, 初期における日本における簿記教育はどのように行われたのであろうか。

1871 年の文部省の設置, そして翌 1872 年の「學制」公布によって, 日本における教育制度が初めて完備された。その「學制」の中に規定した上等小学・下等および中等中学の教科に簿記(表記は「記簿法」)が加えられていた(文部省, 1972, 資料編 14 頁)。

さらに 1873 年, 文部省は「學制」二編を追加し, 専門学校として商業学校を認めた。科目には, 予科, 本科のいずれにも簿記(記簿法)が加えられていた(文部省, 1972, 資料編 26 頁)。

<商業学校予科>

1. 語学
2. 算術
3. 通商地理
4. 博物学大意
5. 物理学
6. 数学
7. 記簿法
8. 通商書信
9. 翻訳
10. 体操

<商業学校本科>

1. 記簿法
2. 算計法
3. 商用物品弁識
4. 商業学
5. 商法

「學制」によって簿記が教科として制定された後, 文部省の課題は教科書の編纂であった。文部省は, 小学および中学における簿記教育の教科書として, 1875

年、『馬耳蘇氏記簿法』を出版した。これは、単式の部が *C. C. March's Course of Practice in Single Entry Book-keeping* (1871 年)、複式の部が同著者 *Science of Double Book-keeping* (1871 年) を原著とし、小林儀秀が翻訳したものであることがわかっている (西川, 1971, 257-258 頁)。

この「學制」は、当時、広く欧米諸国の教育状況を調査し、その制度を取捨して制定したものであり、特にフランスとアメリカの影響が強かったという。すなわち、小・中学校の教科として簿記が加えられたり、また専門学校として商業学校が認められたりしてはいたが、その実、文部省には商業を軽侮する風習が依然として残っており、商業学校に関する「學制」の規定は、「西洋先進国制度の単なる直訳にとどまった」(西川, 1971, 304 頁) という。したがって、「學制」の公布をもって、日本政府によって学問としての商業が認められたと判断することはできない。むしろ、後述する商法講習所の設立経緯を見ても、当時、依然として政府からは、商業学校の必要性が認識されていなかったとみる方が自然であろう。封建制下において支配的であった士・農・工・商の序列を拭い去ることは容易ではなかったのである。

商業学校の必要性が政府に認められていなかった一方で、識者間では商業学校の必要性が声高に主張されるようになった。たとえば先述した福澤諭吉や、商法講習所の設立者である森有礼らがそうであった。日本における商業学校は、まずこうした識者による私学として始まったのである。

3-3 商法講習所の設立

1875 年、森有礼によって、銀座尾張町に商法講習所が設立された。商法講習所は、先述の通り日本における最初の商業学校であり、現在の一橋大学にあたる⁶。

設立者の森は、「達識先見の士、夙^{はや}くより海外留學生として英國に赴き、歸つて廢刀の建議を爲し、内地雜居を唱へ、又一夫一婦の節を立て、一世を指導した具眼者である」(酒井, 1925, 3 頁) と語られるように、明治初期の日本において強い影響力を持つ重要人物の 1 人であった。森は、1873 年に公使としてアメリカに駐在していたとき、アメリカの国力が強大なのは、実業界における有能な人材に依るところが大きいことに気が付いた。それと日本を比べると、日本においては人材を政治的方面に集め、農業・工業方面における教育を軽視し、殊に商業方面に至っては教育の範囲外としていることを遺憾とした。

⁶ 西川, 1955, 923 頁。なお、商法講習所は 1875 年の設立後、1887 年に「高等商業学校」、1902 年に「東京高等商業学校」への改称を経て、1920 年に「東京商科大学」に昇格。その後 1949 年に現在の「一橋大学」と改称される。

そのような経験を経て、森は帰国後、政府、特に文部省関係者に対し商業学校を創立せしめよと建言したのであるが、政府は「彼の言を空言なりとして納れなかつた」（酒井，1925，4 頁）。これは先述した通り、政府によって商業の学問としての必要性が認められていなかったためであろう。ただし政府の無理解だけが理由ではなかったようである。森はアメリカ人である W. C. Whitney を講師として招聘する計画を有していたが、これに対しても、当時、大金を出して西洋人を雇うことに対する抵抗があったのである。そのため、「後の一橋学園最大のパトロン 渋澤栄一でさえ——いろいろ斡旋をしてくれたけれども——心からの支持は与えていなかった」（西川，1971，299 頁）という。

このように、商法講習所の設立までには森の様々な苦勞があったわけであるが、賛同者が全くいなかったわけではない。特に、福澤諭吉と箕作秋坪の2名が、商業学校を創立せんと奔走する森の力になった。この2人は、森と共に商法講習所設立の共同責任者となり、福澤が1874年に『商學校ヲ建ルノ注意』という寄付金募集の趣意書を書くなど、森の趣意に強く賛同していた。

商法講習所は、森がアメリカ駐在中に見出した W. C. Whitney を講師として、専ら洋式教育を授けたという。当初の教授科目は次の通りであった（酒井，1925，4 頁）。

<本科>

- ・ ブライヤント，ストラトン氏帳合法（本式，略式）⁷
- ・ ウキランド氏 經濟書
- ・ 商法律書
- ・ ブライヤント，ストラトン氏 商用算術
- ・ スベンセリヤン流習字

<予科>

（制度はあったが実施されず）

このように、商法講習所においては *Bryant & Stratton's Common School Book-keeping* を用いた簿記教育が行われていたのである。なお、商法講習所における授業はすべて Whitney による英語で行われていたといい、これは、「外国との貿易戦争において外商の貿易独占を排除し、さらに積極的に海外に進出して外国

⁷ 「本式」は複式簿記，「略式」は単式簿記を指す。この訳語は『帳合之法』にならっている。

実業家と対等に交際ができる人材の養成」(一橋大学学園史刊行委員会, 1995, 8 頁)という森の理念によるものである。テキストもすべて原著が用いられていたというが、*Bryant & Stratton's Common School Book-keeping* に関しては、「訳語は福澤諭吉の「帳合之法」にならったらしい」(西川, 1971, 317 頁)といわれている。

商法講習所は、設立から早くも2ヶ月後に、森の北京派遣を受け、東京会議所頭首の渋澤栄一によって東京会議所へ移管されることになる⁸。さらに、1876年に今度は東京会議所が解散したがために、商法講習所は東京府へと移管された。ここに、商法講習所は初の公立商業学校となった。その後、1884年に東京府から農商務省へと移管されたことをもって、日本における初の官立(国立)商業学校となり、校名も東京商業学校と改称された。1887年には文部省へ移管し、高等商業学校として、当時唯一の高等教育を行う商業学校となった。

なぜ商法講習所が、当初より文部省ではなく、まず農商務省に移管されたのかというと、それは、「文部省は専門学校の管理権をめぐって農商務省と争ってきたが、農業および商業の教育については農商務省の驥尾^{キビ}に付す形となっていた」(三好, 1985, 344 頁)ためである。しかし、当時には文部省御用掛となっていた森は、国が商業教育を行うべきであるとの信念の下で、農商務省に移管された東京商業学校を文部省の所管に移し、高等商業学校の設立を遂に達成したのである(三好, 1985, 344 頁)。

かくして、日本におけるほとんどの側面において、その近代化の推進は明治政府の主導によって行われていたが、商業の教育に関しては、まず民間の力によって推進されるようになった。その嚆矢が福澤や森による慶應義塾や商法講習所といった私学であった。またそれぞれに簿記教育が組み込まれており、日本における商業教育は、簿記教育と共に展開していったと言っても過言ではない。

商法講習所を嚆矢として、全国的に商業教育を施そうとする教育機関が設立されていくことになる。次項では代表的な商業教育機関を取り上げて、その展開を概観することにしよう。

3-4 公立商業学校の広がり

東京における商法講習所の設立に続いて、1878年、神戸に商業講習所(同年のうちに神戸商業講習所に改称⁹。以下、神戸商業講習所と記す)が設立された。これが現在の神戸大学である。商法講習所がまず森による私学から始まったのに対し、神戸商業講習所は当初より公立として始まった。

⁸ 東京会議所は、現在の東京商工会議所の前身である。

⁹ 神戸大学百年史編集委員会編, 2002, 96 頁。

「明治八年（筆者注：1875年）に東京に商法講習所が開所したことに刺戟されて、開港場神戸でも商業講習所を開設する動きが出てきた」（三好，1985，389頁）と語られるように、神戸商業講習所の設立にあたっては東京・商法講習所の設立が影響している。その発起人は、兵庫県令（現在の県知事に相当）の森岡昌純であったようである。森岡は、商業講習所を設立するにあたって、文部省に補助金の交付を求めたが受け入れられず、県費をあてることとした。このように、神戸商業講習所はまず、公立として始まった。公立の商業学校はこの神戸商業講習所が先駆であり、「府県の注目を集め、参観者が相ついだ」（三好，1985，392頁）という。

設立から運営にあたっては、商法講習所と同様に、福澤諭吉がまたも尽力したようである。しかしながら、その影響は商法講習所に比して強かったとみられる。1877年に森岡と福澤との間に約束書が交わされたが、その内容は、三好（1985）に従って示せば次の通りであった。

「三か年間の試みとして該地商人のための学校を作り、兵庫県から年間二百円の定額校費を受けとり、三人の教師（甲斐織衛、飯田平作、藤井清）の給料百四十円をまかない、残り六十円をその他の雑費にあて、校中の会計一切を教師に担当させて三か月ごとに県官に報告する、教師の交代人選は慶応義塾で行う」（三好，1985，390頁）

このように、神戸商業講習所においては、福澤の門下生を教師として雇用するなど、運営は慶應義塾が中心となっていたようである。

加えてここで注目すべきは、「該地商人のための学校」とされている点である。森有礼の商法講習所設立の理念が、先述の通り「外国との貿易戦争において外商の貿易独占を排除し、さらに積極的に海外に進出して外国実業家と対等に交際ができる人材の養成」（一橋大学学園史刊行委員会，1995，8頁）であったと言われるのに対し、神戸商業講習所はより現地密着を志向していたとみることができよう。授業も、東京・商法講習所がすべて英語で行われていたのに対し、神戸商業講習所では「日本語で現地の実情に応じた教育をなした」（三好，1985，391頁）ことから、東京と神戸における商業教育の志向性が異なることがわかる。

森岡は、1881年、農商務省に補助金交付の申請書を出した。文部省ではなく農商務省に対して申請した理由は、商法講習所の項において先述した通りであろう。交付金は、1882年に交付されるようになった。そして東京・商法講習所と同様に、

1883年には、まず農商務省の所管となったが、その後1885年に文部省へと移管され、1886年に官立の神戸商業学校となった。

東京、神戸に続き、1880年、第3の商業講習所が設立された。大阪商業講習所がそれであり、現在の大阪市立大学の前身である。唱導者となったのは五代友厚と福澤門下であった加藤政之助らである（三好，2012，267頁）。当初は慶應義塾出身の桐原捨三を所長にし、夜学として開設された。すなわち、大阪商業講習所においても、慶應義塾による影響が大きかったのである。

大阪商業講習所では、開設当初から、「昼間家業に従事する者のために簿記、算術などを教授するための夜学速成科を設けていた」（三好，2012，275頁）といい、神戸商業講習所と同様に、当該地元の商人育成のために、簿記などを教授していたようである。

大阪商業講習所の創立当初、大阪市民の商業教育に対する理解が薄く、また、当時のデフレ下にあっては経営に難渋することとなり、1881年には大阪府に対して「永久維持の方法を請願した」（三好，2012，267頁）が叶わなかった。1885年になってようやく大阪府が府立校として認め、府立大阪商業学校に改称した。しかしながら、実質的にはその経営は大阪市民の納税によってなされていたために、1889年には大阪市がその経営を引き継ぎ、市立大阪商業学校となった。

東京、神戸に比する大阪商業講習所の特徴は、官立（国立）でも県立でもなく、市立であることである。神戸商業講習所が後に官立に移行するなかで、大阪商業講習所は後身校でも一貫して市立で在り続けた。設立当初にあっては、関係者は市立より官立を期待していたようである。実際、東京高等商業学校に続く第2の高等商業学校を大阪に設置する建議案が1899年の全国商業学校長会議で採択されたのであるが、1900年の帝国議会では1票差で否決され、第二の高等商業学校は1902年、神戸高等商業学校として神戸に設置されることとなった。しかしながら、「大阪は政府の力を頼まず自力で学校を設けることが望ましい」（三好，2012，270頁）という大阪設置案反対派の主張が、大阪市民の奮起を促したという。結果として、1903年の「専門学校令」の交付によって、1904年、市立大阪高等商業学校が発足したのである。

かようにして、商法講習所の設立以来、商業教育による人材育成の必要性が全国各地で認識されるようになった。これまでに見てきた神戸商業講習所や大阪商業講習所が代表的であり、これらはいずれも官立ないし公立学校として運営されていた。他にも、横浜商法学校、新潟商業学校、名古屋商業学校などの既存の商業学校や、新たに赤間関商業講習所、長崎商業学校、滋賀商業学校、函館商業

学校が、1884年に制定された「商業学校通則」によって、第一種商業学校¹⁰として改組・設立された¹¹。こうして商業教育は全国に広がりを見せることとなったのである。

3-5 私立簿記学校の増加

このような公立の商業学校の増加と並行して、私学としての簿記学校（以後、私立簿記学校と称す）も増加した。西川（1971）は、この私立簿記学校の増加を「簿記ブーム」と称している。いまここで、西川（1971）に従って、この概要を述べる

西川（1971）の調査によれば、東京における簿記学校は1872年（明治5年）、岩本忠蔵による明治学舎が最も早いとされている（西川，1971，382頁）。次いで、1873年、福澤諭吉が『帳合之法』の出版と同時に丸屋善七店において帳合稽古を開始し、慶應義塾大阪分校においても帳合之法を用いた簿記教育が始められた（西川，1971，382頁）。1875年にはこれまで見てきた通り商法講習所が設立されたのである。西川（1971）は、この頃より簿記教授が流行しだしたようであるとしている。

西川（1971）によれば、1877年（明治10年）7月時点の東京府の調査では、東京において私立学校967校の中に簿記を科目に掲げるところは1校もなかったというが、1880年（明治13年）には、私立学校1,063校の中に簿記を教えるところが26ヶ所になったという（西川，1971，383頁）。このような簿記ブームは、明治10年代（1877年～）から20年代（1887年～）にも続いた。1890年（明治23年）には、簿記を主要科目として記載している学校が36校、科目にはあげていないが、校名に簿記という字が入っている学校が2校、商業学校が6校、特に簿記に関係が深い学校を3校の、47校で簿記が教えられていた。1880年（明治13年）の調査に比して、学校の数が約2倍、名称に「簿記」という字を含む学校は5校から23校に増加したという。1880年および1890年における、東京の私立簿記学校のリストを示せば、次の通りである。

¹⁰ 第一種商業学校は、小学中等科卒業、年齢15歳以上の者を入学させ、修業年限二か年の教育を施す課程とし、第二種は初等中学科卒業の年齢16歳以上の者を入学させ、その修業年限は三か年であった（文部省，1972，記述編212頁）。

¹¹ これらの商業学校は、現在、商業高等学校（商業高校）となっている。1900年代以降の「高等商業学校」とは異なることに注意しなければならない。

図表 1-2 1880（明治13）年の東京における簿記学校および科目名

名称	科目
青藍館	記簿英学算術
有則学舎	英学簿記数学
三菱商業学校	銀行船舶保険簿記英和籍算術
歆商書院	記簿法
鳩功学社	数学漢籍簿記習字
簿記数学	商法簿記夜学校
進善舎	簿記数学
愛知学舎	簿記
商業夜学校	数学
米商会所附属学校	皇漢学変則商学簿記法
簿記学舎	記簿法算術
遊海学校	英漢学簿記
商法夜学校	簿記法
簿記夜学校	単複普通簿記
潔進舎	漢学算術簿記法
英学所	英学洋学簿記学
記簿法学舎	記簿法
盛国学舎	洋算記簿法
高陽学舎	簿記
簿記夜学舎	簿記学
開広舎	記簿法
賑世学舎	簿記法英学数学
塵劫記舎	簿記数学
開雲舎	簿記算術
精業館	記簿法
精々学舎	漢学記簿法

（出所）西川（1971）383－385 頁より作成。

図表 1-3 1890 年（明治 23 年）の東京における簿記学校とその校主

名称	校主	名称	校主
東京簿記学校	戸塚金逸	三田簿記学講修所	金井豊三郎
東京簿記全修学校	勝村栄之助	日本簿記館	古賀与一
開知学校	樋口五六	東京有為学館	佐藤美德
簿記専門学校	牧野秀太郎	簿記専門学校	斎藤平治
東京秀明学校	石黒秀賢	簿記専門学館	丸井量三郎
東京専修簿記学校	島本勘六	東京簿記学校	竹下七三
清修学館番町分校	小倉新太郎	東京簿記専修芝分校	宮下宇作
豊国学校分校	土屋温斎	博愛学舎	平井四郎
簿記夜学校	神谷斉	簿記学専修館	今井クニ
東京簿記神田学校	塩川致高	簿記専修学校	岡田八兵衛
精計学舎	下平繞	台陽学舎	平井四郎
精経学校	柏森誓司	槐陰学館	来住彦太郎
簿記専修日本橋分校	大原信久	東京簿記専門学校	有澤菊太郎
簿記学専修館	森村金蔵	簿記学講習所	甲斐荘尚二郎
頓成舎	本田董	専修学校	相馬永胤
精理舎	塩澤金蔵	東京学館	宮武南海
簿記専門学舎	邨上栄	明治商業専門学校	中田滋知
開雲学校	津川正冷	共立常盤夜学校	水野浩
簿記専修夜学校	曾根直道	高等商業学校	矢野次郎
盛門学校	小泉秀快	東京商業学校	濱田健次郎
東京簿記講習所	勝部柁	開盛商業学校	山田久吉
簿記速成学舎	片山直治	東京理財学校	二宮喜久衛
豊国学校	土屋温斎	商業素修学校	丸井量三郎
東京簿記専修学校	大原信久		

（出所）西川（1971）386－389 頁を一部修正。

西川（1971）は、簿記学校の増加によって、同時にテキストとしての簿記書の増加をもたらしたと指摘している。実際、『近代会計百年』の文献目録を参照すれば、明治 10 年代から 20 年代にかけての簿記書の増加は顕著である¹²。その多く

¹² 日本会計研究学会近代会計制度百周年記念事業委員会 編（1978）173－187 頁を参照されたい。

は各私学簿記学校の校長や講師によって著されたものである。その中には、「わが国最初の本格的な工業簿記文献」（建部，2003，42 頁）である，有澤菊太郎 編纂（1887）『製造所簿記教科書』も含まれている。

また，御宿正定による愛知簿記学校や和田昌良による大阪高等簿記学校に代表されるように，東京以外においてもこうした私立簿記学校が設立されるようになったことも重要である。こうして，日本全国に簿記教育の重要性が認知されるようになり，全国的に簿記を教える学校が急増した。次節では，こうした簿記教育の拡大の中で，いかに工業簿記が教授されていたのかについて考察を行う。

第4節 工業簿記教育の展開

4-1 はじめに

前節までに，日本における商業教育の普及・拡大の初期展開を概観してきた。商業教育の全国的な拡大は，同時に簿記教育の全国的拡大を意味する。

そうした商業教育や簿記教育の展開の中で，工業簿記教育はいつ頃，どのようなかたちで始められ，展開していったのであろうか。本節では，工業簿記教育の始まりと展開について検討を行う。ここで検討対象とするのは，最も古い商業学校として知られる商法講習所ならびに後身の東京商業学校と，簿記ブームといわれる簿記教育の流行を象徴する私立簿記学校である。それは，後述するように，これらの教育機関において，最も早く工業簿記教育が行われたと見ることができるためである。なお，政府主導による簿記教育は『銀行簿記精法』を用いた銀行簿記教育に特化しており，また後に東京商業学校に吸収されたため，検討対象から除外する。

4-2 商法講習所および東京商業学校における工業簿記教育

先述の通り，商法講習所は 1875 年の設立時点という，日本で最も早い時期より簿記教育が行われていた。当時のテキストは *Bryant & Stratton's Common School Book-keeping* であるが，本書には工業簿記に関する議論が見られない。したがって，設立時点においては工業に関する簿記教育はなされていなかったものと思われる。

商法講習所では，少なくとも 1879 年には，講理科と実践科の二科があったようである（一橋大学学制史専門委員会，1983a，114 頁）。この時，講理科では簿記

のテキストとして、ブライアント・ストラトン合著『商業簿記法』(*Bryant & Stratton's Counting-house Book-keeping*)¹³に変更されていた。これらのテキストによってなされた授業において、工業簿記教育がなされたという記録は確認されていない。*Bryant & Stratton's Counting-house Book-keeping* のコンテンツを見てみても、例題として Partnership Business, Jobbing and Importing, Farm Accounts, Banking 等が取り上げられているが、工業簿記に関する議論はまだ見られない。

しかし、実践科の教則課程に次の記述があることは興味深い。

・ 実践科

一、銀行 一、保険会社 一、請売問屋 一、郵便局 一、郵船会社
一、小売店、一、問屋 一、製造所 一、税関 一、外国支店

「其他諸商業実地取引及記簿ヲ活用シ、則チ紙幣銅貨ノ模型ヲ造リ之ヲ通貨ニ擬シ、諸商賈売買ニハ紙札ヲ以テ商品ニ擬シ之ヲ以テ売買交易ス、又商家社店ノ状形ヲ設ケ諸手形証書ノ適用ヲ主トシ、貨幣両替相場等各国商業関係ノ新聞雑誌及諸物価表ニ拠リ日々講習スル所惣テ従事スルト異ナルコトナシ」(一橋大学学制史専門委員会, 1983a, 114 – 115 頁)

この実践科は、W. C. Whitney が商法講習所に導入した「アメリカのケース・メソッドによる経営者教育法」(西川, 1971, 310 頁)を行うものであったようである。西川 (1971) によれば、この「模擬商業実践」は次の通りであった。

「(筆者注：模擬商業実践は)本で読み、口で説明するのではなくて、教室内に保険会社、銀行等の模擬店を設け、生徒は銘々が商人になって物品の売買をし、その間に取引手続、書式の記入法、事務器械の用法を覚えるのである」(西川, 1971, 312 頁)

こうした模擬商業実践は、アメリカでは「学生は銘々が商人となりそれを買って相互の間で売買取引し、損益を記帳計算する。そのようにして行われた取引損益と、その間に作成された帳簿書類等一切が実践科の成績になる」(西川, 1971, 311 頁)という。すなわち、先述した銀行、保険会社、請売問屋、郵便局、郵船会社、小売店、問屋、製造所、税関、外国支店といった各業種に応じて、学生各々

¹³ 原著の特定は西川孝治郎によってなされている (西川, 1971, 319 – 322 頁)。

が簿記を用いた損益計算を行ったのである。ここに、製造所を模しての簿記教育が行われたことが推測されるが、模擬商業実践の詳細な内容は明らかではなく、西川（1971）が示した性質上、実質的には商品売買業における取引に近かったのではないかと考えられる。

先述の通り、商法講習所は農商務省に移管され、後に文部省の管轄となり、その間、東京商業学校と名称が改められた。文部省移管後、1885年の東京商業学校には「尋常科」と「高等科」があり、尋常科においては「普通の商業学科」を教え、高等科においては「高等の商業学科」を教えるものとされていた（一橋大学学制史専門委員会、1982a, 6 頁）。この東京商業学校においても相変わらず簿記教育が続けられていたのであるが、同校が定めた「教授要領」によれば、簿記科目は尋常科において次のように教授されていたようである（なお、高等科においては官庁簿記が教授されていたようであるが、それについては引用を省略する）。

「入学ノ生徒ハ既ニ簿記ノ大意ヲ学ビ得タルヲ以テ尋常科ニ於テハ先ヅ
少々高尚ナル簿記ノ定義ヲ講説シ、充分ニ貸借ノ理ヲ会得セシメ而シテ
後商業及ビ工業ニ関スル各種帳簿ノ記入法ヲ教フ。其修学ノ順序ハ初ニ
複式ニ由リ和文ヲ以テ帳簿ヲ記入セシム。但シ此間単式簿記ノ大要ヲ口
授シ、其複式ト異ナル所以及之ヲ複式ニ変更スル方式ヲ会得セシメ、終
リニ英文ヲ以テ帳簿ヲ記入セシメ、都テ教科書ノ外尚ホ諸書ヲ参考シテ
之ヲ教授ス」（一橋大学学制史専門委員会、1982a, 10 頁）

ここに「商業及ビ工業ニ関スル各種帳簿ノ記入法ヲ教フ」という文言を見るのである。この時期におけるテキストは、変わらずブライアント・ストラトン合著『商業簿記法』（*Bryant & Stratton's Counting-house Book-keeping*）であったが、上記引用文に本書以外の書を適宜参照しながら教授する旨が語られていることから、工業簿記について特に用いられた文献や資料が別にあった可能性もある。しかし、それを確認することはできなかった。

いずれにせよ、商法講習所では製造所ないし工業に関する簿記教育が、少なくとも1879年に、東京商業学校では1885年には何らかのかたちで行われていたことが、以上の記録から推測されるのである。しかしながら、そうであるにせよ、簿記科目において使用されたテキストは *Bryant & Stratton's Counting-house Book-keeping* が中心であり、工業簿記に特化した教科・科目や講座、そしてテキストは見られなかった。

4-3 私立簿記学校における工業簿記教育

1877年（明治10年）頃より私立簿記学校が増加してきたことは先述した。ここでは、そうした私立簿記学校における簿記教育について検討を行う。

西川（1971）は、この1890年頃の簿記学校について、次のように述べている。

「その頃の簿記学校は、私塾からスタートして次第に学校の体裁を整えてきたものが多かった。自然その設備・規模・教科内容等は、みなまちまちであった。寄宿舎を有する学校が意外に多く、夜学部をもつものが少なくなかったのも、私塾的発足と関係がある。独修部といって講義録を発行して通信教授を行うものや、教師を校外に派遣して教授するものなどもあった。入学資格は初めは明確な定めがなかったが、後には年齢十四歳以上、学力高等小学第三年終了以上と規定するのが普通になった」（西川，1971，392頁）

この記述からは、当時の簿記学校は設備・規模・教科内容に統一されたものではなく、当然、簿記教育の水準もまばらであったであろうことが窺える。しかし、西川（1971，386頁）によれば、図表1-3に掲げた47校は「高い簿記教育——具体的にいえば商業簿記のほかに、少なくとも銀行簿記，官庁簿記ぐらいは教えた学校である」。西川（1971）のこうした記述をみる限り、1880年から1890年にかけて簿記を教える学校が急増する中で、商業簿記をはじめとした簿記一般の理論が一通り体系化され、そうした簿記一般の理論や原理を各種産業への応用することを目的とした簿記教育を行う学校が現れてきたものと推測できる。すなわち、その間に、私立簿記学校における工業簿記教育が始まったものと思われるのである。

実際、1887年に、日本における最初の工業簿記書である『製造所簿記教科書』が、東京簿記専門学校校長であった有澤菊太郎によって著された。有澤は、この『製造所簿記教科書』を当該校におけるテキストとして用いたに相違ないであろう。すなわち、『製造所簿記教科書』の出版によって、少なくとも1887年には東京簿記専門学校において工業簿記教育がなされたことがわかるのである。

『製造所簿記教科書』に続いて、次々に工業簿記を扱った文献が出版されるようになった。その著者は、たとえば御宿正定（愛知簿記学校校長）や和田昌良（大阪簿記学校校長），片山直治（簿記速成舎校長），大原信久（東京簿記専修学校校

長、後に大原簿記学校と改称)らであった¹⁴。私立簿記学校校長らによって、こうして工業簿記書が出版されるようになった事実は、当該校において工業簿記がひとつの科目として教授されたこと、すなわち、工業簿記教育が行われるようになったことを示している。東京商業学校においては、独自の工業簿記テキストが用いられていなかったことを鑑みると、私立簿記学校でこうした独自の工業簿記テキストが著され、用いられていたことは興味深い特徴である。

また、独自のテキストを用いていなくとも、工業簿記教育が何らかのかたちでなされていた学校もあろう。たとえば、簿記学専修館では、本科に工業簿記（製造・建築・土木）が定められていたことがわかっている（西川，1971，394頁）。この簿記学専修館における工業簿記講座で使用されたテキストに関しては、「写本らしいが、これが製造・建築・土木の教科書となったことのほかには、何もわからない」（西川，1971，396頁）という。

このように、日本においては明治期より工業簿記教育がなされていた。最も早い工業簿記教育は、1879年の商法講習所、あるいは1885年の東京商業学校において行われていたことが推測されるが、それは簿記という同一教科のうちになされたものであり、工業簿記に特化したテキストの使用は確認することができなかった。それに対して私立の簿記学校では、各学校長が、自らの学校において工業簿記教育を施すため、独自にテキストを著したのである。

工業簿記教育は、明治政府による殖産興業政策とそれに続く官業払下げ、そして産業革命期を迎えた1886年、1887年頃に始まったようである。私立簿記学校長らが、1887年以降から工業簿記に関するテキストを著すようになったのは、こうした社会的な要請を感知したからこそではなかったか。しかしながら、当時の日本には、工業簿記教育に使用するための工業簿記文献が存在していなかった。そのため、私立簿記学校長らは、自らの学校で工業簿記を教授するために、テキストの執筆に迫られたのであろう。

次節では、当時に公刊された工業簿記書を実際に検討することによって、ここにどのような理論が展開されていたのかを検討する。

¹⁴ 著者の所属・職位は、著作上の記載や、西川（1971）による。

第5節 明治期における工業簿記論

5-1 はじめに

先述の通り，1887年以降，次々に工業簿記を扱った文献が出版されるようになったが，その著者は私立簿記学校の校長らが中心であった。ここで，明治期に公開された工業簿記書を列举すれば次の通りに示される。

図表 1-4 明治期に出版された工業簿記文献

西暦	編著者	書名	編著者所属
1887年	有澤菊太郎	『製造所簿記教科書』	東京簿記専門学校
1890年	片山直治	『原理応用・普通商業・合名会社・株式会社・工業会社・家計簿記 簿記学大全 全』	簿記速成学舎
1892年	御宿正定	『単式工業簿記学例題』	愛知簿記学校
1897年	御宿正定	『製造営業簿記学例題』	愛知簿記学校
	御宿正定	『紡績会社簿記学例題』	愛知簿記学校
	御宿正定	『鋳山会社簿記学例題』	愛知簿記学校
	御宿正定	『単式製造簿記学例題』	愛知簿記学校
	矢野元次郎	『商工簿記学 全 理論及例題』	不明
	和田昌良	『教科適用 工業簿記学』	大阪高等簿記学校
1899年	馬詰次男	『通俗工業・官庁簿記』	不明
	守田整義	『工業簿記学教科書』	日本簿記専修学校
	大原信久	『日本新式 簿記六法講義』	大原簿記学校
	御宿正定	『複式製造簿記学例題』	愛知簿記学校
1905年	山田四朗	『工業簿記 全』	東京高等工業学校
1908年	山田四朗	『カード式工業記帳法 全』	東京高等工業学校
1909年	土屋長吉	『工業簿記』	早稲田大学
	森田熊太郎	『商工実践会計法 全』	森田会計調査所
1910年	森田熊太郎	『製造工業 応用簿記設題 全』	森田会計調査所

(出所) 日本会計研究学会近代会計制度百周年記念事業委員会編 (1978) 文献目録より作成。

本節では、日本で最初の工業簿記書という点を考慮し、まず、有澤 (1887) を検討する。その後、当時の工業簿記書が、欧米の簿記書などの輸入ばかりに頼らず、当時の日本企業実務を観察して著されていたことを、鈴木 (1890)、和田 (1897) および大原 (1899) を検討することによって示す。その後、東京高等工業学校に所属していた山田四朗によって著された山田 (1905) を検討することによって、その内容と共に、技術者教育においても、簿記が教授されていたことを示す。最後に、1909年に、土屋 (1909) によって、「工業簿記」の名を冠した文献において、製品単位原価計算概念が登場したことを示す。これは、工業簿記論が原価計算論と結合して論じられるようになった嚆矢として位置づけられるものである。

5-2 工業簿記論の登場

有澤 (1887) は、東京簿記専門学校校長であった有澤菊太郎によって著された。有澤は、1885年から1886年にかけて、東京商業学校の附属銀行専修科において、簿記学科を担当した経歴を持っている(一橋大学学制史専門委員会, 1982a, 29頁)。

有澤が本書を編纂した意図としては、まず自身の簿記学校において、テキストとして使用するために編纂したものであると考えられる。しかしながら、「此書ハ専ラ獨學ニ供センガ爲ニ編成シタルヲ以テ・・・」(有澤, 1887, 例言2頁)という記述からは、有澤は独学にも供するように本書を編纂したことが窺える。

本書は「上編」、「下編」の二編からなる。それぞれ欧米文献の抄訳であり、原著はそれぞれ次の通りに示されている。

「上編ニ於ケル柔皮製造營業ノ記帳法ハ米國「ヂェー、シー、ブライアント」氏著計算書簿記學中製造所ト題スル部ヲ抄譯セシモノニシテ下篇製絨營業ノ記帳法ハ英國「アル、ワイ、バール子ス」氏著新式普通簿記中ヨリ拔萃セシモノナリ」(有澤, 1887, 例言1頁)¹⁵

この記述から、建部 (2003, 42頁) では、本書は次の原著を抄訳したものとされている¹⁶。

¹⁵ 有澤 (1887) においては「上編」、「下篇」等、「編」の記述が不安定であるが、本論文では、原文引用以外「編」で統一することにする。

¹⁶ 下編については「第3版」である確証はないという。

上編：J. C. Bryant (1885) *The New Standard Counting-House Book-keeping*.

下編：R. Y. Barnes (1871) *A New and Improved Universal System of Book-keeping 3rd edition*.

本書はこのように翻訳書であることがわかるが、帳簿形式は縦書の勘定（借方が上段、貸方が下段）が用いられており、数字も漢数字が用いられている。これは縦書文化が支配的であった当時の日本文化において、読者に馴染み易いように有澤が翻訳の過程で原著を修正したものと推測される。また、取引例も日本風の会社名（札幌靴皮会社）を用いていることから、読者に馴染みやすいように抄訳しており、有澤の配慮が窺える。

さて、本論に入るが、有澤はまず、「帳簿ノ組織方」（有澤，1887，4頁）には2種あるとして、次の方法を挙げている。

- ・ 以太利法（イタリヤンメソード）
- ・ 實地法

ここに示されている2種の方法に従い、本書では、上編において以太利法を、下編において實地法を解説している。

まず、前者「以太利法」は次の通りに説明されている。

「此方法ハ一切ノ取引ヲ悉ク一帳簿内ニ蒐録シ此帳簿中ニ包有スルモノニシテ彼ノ日記帳，仕譯帳ヲ用ヒ又ハ仕譯帳ト日記帳ヲ連結シテ仕譯帳トナシ是ヨリ元帳ヘ登記スルノ制ハ皆此方法ニ基クモノナリトス此方法ハ複式帳簿體裁ノ起原ニシテ羅馬人ノ發明ニ係ルモノナリ故ニ此 稱呼アリト云此法ヲ用フルトキハ仕譯帳ノミ根基ノ帳簿トナリテ他ノ出納帳，手形帳，仕入帳等ノ如キハ只一種ノ事項ヲ明細ニ記入スル迄ノ簡單ナル補助簿トナルヲ以テ時トシテハ或ハ二種ノ記入方トナル勘定……亦尠カラサルヘシ」（有澤，1887，4頁）

すなわち、まず、すべての取引を仕訳帳に記録し、それを元帳に転記する方法である。「イタリヤンメソード」という名称からわかる通り、この方法はローマ人が発明したものとされている。

後者の「實地法」は次の通りである。

「此方法ハ以太利法ヲ改良シタルモノニシテ近來歐米各國ノ商店ニ於テ實地施用スル帳簿ハ大抵此法ニ據リ組織ヲナスト云此方法ニヨルトキハ此迄總テ仕譯日記帳ヘノミ記載シタル諸般ノ取引ヲ其銘々ノ補助簿ヘ記入シ其合計高ヲ取りテ直チニ元帳ヘ登記シ仕譯帳ハ全ク廢止スルカ又ハ取引ニシテ他ノ帳簿ヘ記入シ得ヘカラサルモノトミヲ記載スル帳簿トナスニヨリ記帳ノ手數ヲ減省スヘシ故ニ實際上特ニ營業ノ手廣ナル商店ニ在リテハ大ニ便益アルナリ」(有澤, 1887, 4-5 頁)

すなわち, 以太利法とは異なり, すべての取引を仕訳帳に記録するのではなく, 諸般の取引を補助簿に記録し, 元帳にその合計額を記録する方法である。したがって, 仕訳帳は廢止されるか, 補助簿に記録されない取引のみを記録するのみとなる。これは, 欧米各国の商店において実地に行われているとされていることから, 實地法と呼ばれるのであろう。

上編は, 先述した通り, 以太利法について, 柔皮製造業の記帳を例として解説されている。

「本編(筆者注: 上編)ニ載スル所ノ計算法ハ靴底用柔皮ヲ製造スル營業即チ未製皮ヲ買入レ之ヲ製造シ之ヲ販賣スルノ手續ニ係リ其要點ハ未製品ニ及ヒ製造品ノ數量ト代價トヲ明瞭ニ計算シ營業上ノ損益并ニ資産負債ヲ判然ナラシムルニアリ」(有澤, 1887, 9 頁)

この引用文からわかる通り, 本書においては, 工業簿記の目的は, 未製品(仕掛品)および製品の数量と代価を明瞭にし, 營業上の損益ならびに資産・負債を明らかにすることである。

上編の流れとしては, 仮定の期間を置き, 期間内の取引例を設け, 「仕譯日記帳」, 「元帳」, 「金銀出納帳」, 「手形帳」, 「試算表」, 「資産負債表」, 「損益表」といった帳簿への記帳方法や決算手続を解説するものとなっている。

ここで, その多くの手続は商業取引と変わらないものとされているが, 「元帳」で次の勘定が説明されている。

- ・ 乾皮并ニ綠皮
- ・ 製造費
- ・ 樹皮
- ・ 製造所

これらは「以上述フル處ノ四項ハ此簿記法ニ於テ特ニ設ケシ勘定ニシテ普通商業簿記法ニハ不用ノモノナリ」（有澤，1887，14 頁）と説明されている通り，工業簿記に特有の勘定であることが指摘されている。このうち，「乾皮并ニ緑皮」，「樹皮」は「未製品ノ出納ヲ明カナラシムル爲ニ設ケタル勘定」（有澤，1887，13 頁）であり材料勘定，「製造費」は「工場ニ於テ消費スル酸類或ハ職工手間賃ノ如キ入費ヲ記載スル勘定」（有澤，1887，13 頁）とされており，賃金および経費勘定であるといえる。「製造所」勘定は「借方ニハ未製品ノ原價ヲ記載シ貸方ニハ製造高ヲ記載」（有澤，1887，13 頁）する製造勘定の役割を果たす。また，別に「商品」勘定も説明されているが，本書においては「商品」勘定が製品勘定の役割を果たしている。ここに，商業簿記と工業簿記の違いが見られるのである。

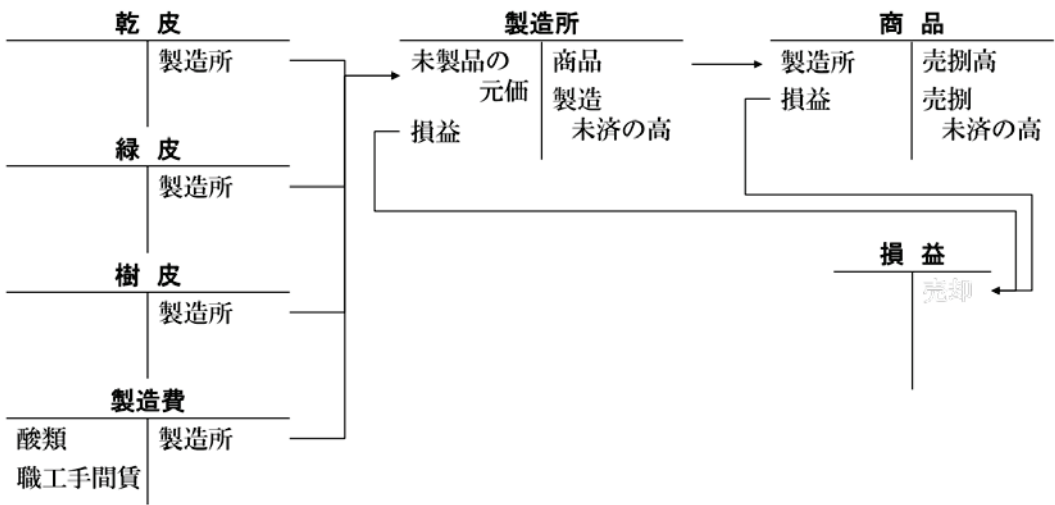
このような帳簿，決算書の説明がなされた後は，例題に従って各帳簿，決算書の記入手続きが解説されている。多くの頁数が，例題に沿って作成された仕訳日記帳や元帳，各補助簿等の例示に費やされている。

具体的な手続きとしては，まず，すべての取引を仕訳日記帳に記帳していく。材料である乾皮や緑皮を買い入れ，それを製造所へ廻送する。このとき，乾皮勘定や緑皮勘定の貸方から製造所勘定の借方へ振替えられる。製品が完成した時には，商品勘定の借方へ振替えられる。

ここで注目すべきは，製造所勘定および商品勘定において，損益が計算されていることである。すなわち，製造所勘定においては，借方に製造原価（乾皮・緑皮・樹皮の材料費に製造費を加えた原価），貸方に完成品および仕掛品期末在高を記入しているのであるが，このとき，借方に損益が発生している。商品勘定においては，売上げられた製品（売捌高）を貸記し，さらに決算の際には製品期末有高（売捌未済）を貸記することで，貸借差額によって損益が計算されるのである。したがって，製品が完成した時点で製造原価に利益を加えているのであり，純粹な製品原価を計算する勘定は見られない。

以上，上編の勘定連絡図を図示すれば，図表 1 - 5 の通りである。製造所勘定から製造高を商品勘定へ振替える際，利益が加算されていることがわかる。したがって，製造所勘定から商品勘定へ，あたかも外部へ販売したかの如く，取引を記録しているのである。

図表 1-5 『製造所簿記教科書』上編勘定連絡図



(出所) 有澤 (1887) 9-82 頁を基に筆者作成 (一部勘定省略)。

下編では実地法について解説がなされている。例示されている産業は製絨業である。実地法で用いられる帳簿は「売上帳」, 「仕入帳」, 「仕訳帳」, 「金銀出納帳」, 「手形帳」, 「元帳」である。上編が仕訳日記帳にすべての取引を記帳していたのに対し, 下編では製品の売上を売上帳に, 材料等の一切の買入を仕入帳に記帳し, 仕訳帳には売上帳, 仕入帳, 金銀出納帳および手形帳のいずれにも記帳できない取引を記入するのみとされている。

下編における勘定科目は, 業種の違いによる材料勘定の名称 (毛絲, 綿, 染草及薬品等) に加え, 仕掛品勘定が「羅紗製造勘定」となり, 製品勘定が「羅紗売捌勘定」と, それぞれ上編と名称が異なっている。また新たに「羅紗売上高」という勘定が加えられている。これは, 「羅紗賣捌勘定ノ内譯ニシテ羅紗ノ賣上高ヲ記入スル目的ヲ以テ設ケタル勘定ナリ」 (有澤, 1887, 96 頁) とされており, 売上勘定である。

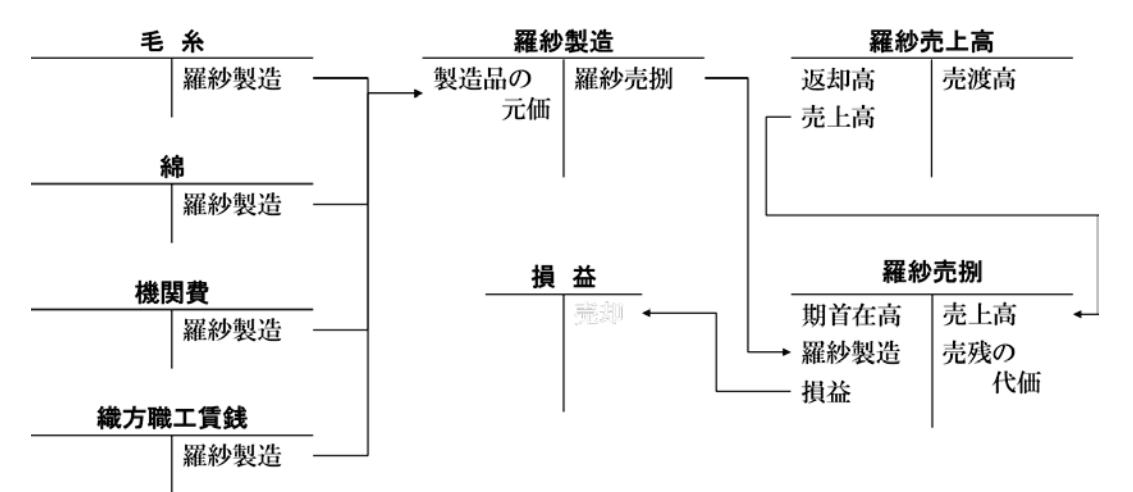
したがって, ここに上編との違いが見られる。上編においては純粋な完成品製造原価を計算する勘定は見られなかったが, 下編においては「羅紗製造勘定」について「結算ノ際内譯ノ諸勘定ヨリ差引残高ヲ其借方ニ轉記スルカ故ニ此金額ノ合計ヲ以テ其製造高ノ原價トナシ之ヲ羅紗売捌勘定ノ借方ニ移スヘシ」 (有澤, 1887, 96 頁) とされており, 羅紗製造勘定において完成品製造原価が計算されている。

損益の計算は羅紗売捌勘定でなされており, 借方に期首製品在高, 製造原価が記入され, 貸方に売上高と期末製品在高が記入される。その差額が損益となるの

であり、損益勘定へ振替えられる。したがって、この時点では製品勘定と損益勘定が未分化のままである。

下編における勘定連絡図を示せば、図表1-6の通りである。羅紗売捌勘定における「売上高」は、売渡高より返却高を控除した純売上高を示している。

図表1-6 『製造所簿記教科書』下編の勘定連絡図



(出所) 有澤 (1887) 92 - 206 頁を基に筆者作成 (一部勘定省略)。

かくして、日本で最初の工業簿記書は、商業簿記との違いを勘定科目の違いによって強調していた。製造勘定は上編において混合勘定であるが、下編においては、製造勘定において製造原価が示されることになっている。この違いを有澤自身がどのように意識していたのかは明らかでないが、これは単に、上編と下編との原著の違いであると解せよう。

有澤 (1887) の検討でも示されたように、当時の工業簿記理論は、基本的には、商業簿記の原理をそのまま工業企業にあてはめただけの商的工業簿記であった (建部, 2003, 65 - 66 頁)。商的工業簿記では商品勘定を製造勘定に置き換え、そこに製造原価を借記し、完成した製品の数量と単位当たり売価を掛け合わせた額を貸記する。そのため、製造勘定は損益を含んだ混合勘定となる。すなわち、製造勘定において正確な製品製造原価を把握することは目的とされていなかったものであり、これは原価計算導入以前のいわゆる“不完全工業簿記”の状態である。このとき、材料勘定等と製造勘定が分離、独立されているため、「生産過程に応じて、つまり材料が出庫され、加工され、完成していく順序を追って記録されている・・・しかしながらその計算方法自体は・・・棚卸計算方法にもとづいている」

(岡本, 1974, 50 頁)。ここで重要なことは、工業企業に商業簿記の原理を導入することによって、勘定を基に、製造過程における価値の移転が記録されるようになることである。「商業、即ち賣買業では買入れた商品をそのまま轉賣するのであるから、所謂外部活動の取引のみを記録整理すれば足りる。然るに工業簿記では内部活動が複雑化してゐるので、經營内部に於ける價值變化の經路を把握する必要がある」(太田, 1938, 20 頁)というように、工業簿記理論は、複雑な内部プロセス(製造過程)に応じて勘定を設けることにより、商業簿記に工夫を加えて展開したのである。

殊に企業の内部プロセスに深く関連する工業簿記理論においては、当時の日本産業に対して、輸入された欧米の工業簿記理論をいかに適用するかが重要である。そうした問題意識があつてか、例えば和田昌良が著書『教科適用 工業簿記學』について、「余校務ノ餘暇ヲ以テ實務ノ調査ヲナシ本書ノ材料ヲ索メ爰ニ其稿ヲ脱シ世ニ之レヲ刊行ス」(和田, 1997, 序 5-6 頁)と述べたように、当時の工業簿記の研究者の中には企業を実地に観察して理論構築を試みた者もあつた。そうした工業簿記研究者の多くが対象としたのが、当時、日本の基幹産業であつた綿糸紡績業や絹糸紡績業(以下、製糸業)であつた¹⁷。

次項では、紡績業における簿記を例として挙げている工業簿記文献3冊を取り上げ、当時の工業簿記書が日本企業実務に整合する理論を展開していたのかどうかを検討する。

5-3 明治期工業簿記論と企業実務¹⁸

本項で取り上げる文献は、鈴木爲吉(1890)『養蠶製絲 蠶業簿記法』、和田昌良(1897)『教科適用 工業簿記學』および大原信久(1899)『日本新式 簿記六法講義』である。この3冊の工業簿記書は、それぞれ綿糸紡績(和田, 1887)や製糸業(鈴木, 1887; 大原, 1899)を例として掲げている。この紡績業における簿記法の中でも、本項では特に、仕損費の把握に注目して、紡績業実務と工業簿記書の整合性を確認する。

なぜ仕損費に注目するかといえ、当時の紡績業において、仕損品としての「屑物」¹⁹が大きな問題であつたためである。まず、この屑物がどういうものであるかを、製糸業を例として示す。

¹⁷ 第1章第2節第2項を参照されたい。

¹⁸ 本項の記述は、岡田(2015)に準ずる。

¹⁹ 屑物が仕損品であるか否かについては後述するように諸説がある。ここでは、鴻巣(1918)に従い、屑物を作業上の失敗や技術の未熟さによって主要製品とは

屑物とは、「養蠶業より得たるものゝ内製絲原料となる可きものを除きたるもの、製絲業より得たるものゝ内生絲を除きたるもの及び蠶種製造業より得たる出殻繭の如きもの」（鴻巣，1918，83 頁）の総称である。鴻巣（1918）では、屑物の種類として屑繭、糸屑（屑糸）、練繭等、種々のものが挙げられているが、ここで屑繭のひとつである玉繭および糸屑の発生と認識、処分を例として挙げる。なお、玉繭とは、2 頭の蚕が一緒に 1 粒の繭を作ることによってできる丸い大型の繭を指し、糸屑とはその名の通り生糸の屑を指す。

製糸業の作業工程は、大まかに言えば、栽桑・飼育・乾燥・選繭・煮繭・繰糸・仕上げの各工程から成る（井上，1950；加藤，1976 を参照）。玉繭の発生は蚕を飼育し、蚕が繭を作る段階で発生するが、その認識は、殺蛹され乾燥された繭のうち、絹糸製造には不適格なものを除去する選繭工程においてなされる。このため、仕損の発生点の管理は、原料である繭を購入して絹糸を製造する企業においては納入業者の問題となる。鴻巣（1918，297 頁）では、「概して細絲を製造せんと欲せば原料も高價なる良繭を撰ばざる可からず」と述べられており、繭を購入する際に、玉繭が混入しないよう注意すべきである旨が指摘されている。

玉繭が絹糸製造の原料として不適格であるのは、「玉繭からひき出された糸は、1 本の繭糸に他の繭糸がからみついたり、もつれたりして、ふしの多い糸となり滑らかな生糸をつくることができない」（加藤，1976，29 頁）ためである。しかしながら、この玉繭は選繭の過程で全く無価値なものとして処分されるわけではない。「玉繭は他の屑繭などと一緒にして、普通の糸の 5 倍から 10 倍ほどの太い二流品生糸の原料に用いられた」（加藤，1976，29－30 頁）のである。玉繭から製造されるこのような太い絹糸が玉糸であるが、加藤（1976）にも指摘されている通り、この玉糸は国内において消費される種々の織物の原料として用いられる。

一方、糸屑の発生は繰糸工程の、特に索緒工程において発生し認識されるため、原料である繭の自製・外製に関わらず、企業内部で発生することになる。したがって、糸屑の発生は綿糸紡績や製糸を問わず発生し、いずれの紡績業にも共通する主要な屑物である。なお糸屑は杓子の柄や箒等でからめ取られ、これを乾燥す

ならなかったものとして捉え、仕損品としている。なお、松浦（1937）等、後年の文献では屑物を不可避免的に生ずる副産物として捉えているものも存在するが、これは企業が屑物を減少させようとするか、あるいは屑物には売却価値がある（後述）ため、外部へ売却する方がコスト・ベネフィットの観点から望ましいとするかの違いであると考えられる。

ることによって生皮苧や練生皮苧とされるが、これらもまた二流品生糸の原料として用いられる²⁰。

以上の通り、これらは仕損品の中でも売却価値ないしは材料としての再利用価値を有するものであるといえる。屑物には売却価値や再利用価値があるため、その原価を認識・測定することが求められる。この原価の把握はいかにしてなされたのであろうかということを検討することによって、当時の工業簿記理論が紡績業実務における問題と整合的な理論を展開していたか否かを示す。

(1) 鈴木 (1890) の検討

鈴木 (1890) は書名の通り、一貫して製糸業における工業簿記が論じられており、養蚕・製糸企業の経営管理者ないし従事者に対する工業簿記のテキストとしての役割を果たしたものと思われる。それは、「緒言」における次の記述から推測できる。

「頃日蠶業家某來テ頻リニ養蠶製絲ノ簿記法ヲ編成スルヲ促カシ曰ク今ニシテ之ヲ講究セズンバ他日該業ノ失敗ヲ招キ國家ノ不利益タルコト實ニ云フ可ラズ宜シク實業上出納計算ノ要ヲ明カニシ豫メ失敗ノ原因ヲ斷ツヘシト」(鈴木, 1890, 緒言)

ここで蚕業の実務家に本書の執筆を促されたという記述がある。すなわち、当時の蚕業実務家に工業簿記の必要性が認識されており、さらに、そうした実務家が予め実業上の失敗の原因を断つためにそれを必要としていたことが記述されている。鈴木 of 所属や職業・職位は不明であるが、こうした実務家の直接の要請があったことは、何らかのかたちで養蚕・製糸に携っていたか、あるいは自らも実務家であったかと推測できる。

さて、鈴木 (1890) において、具体的に製糸業の工業簿記がどのように論じられていたのかを検討しよう。

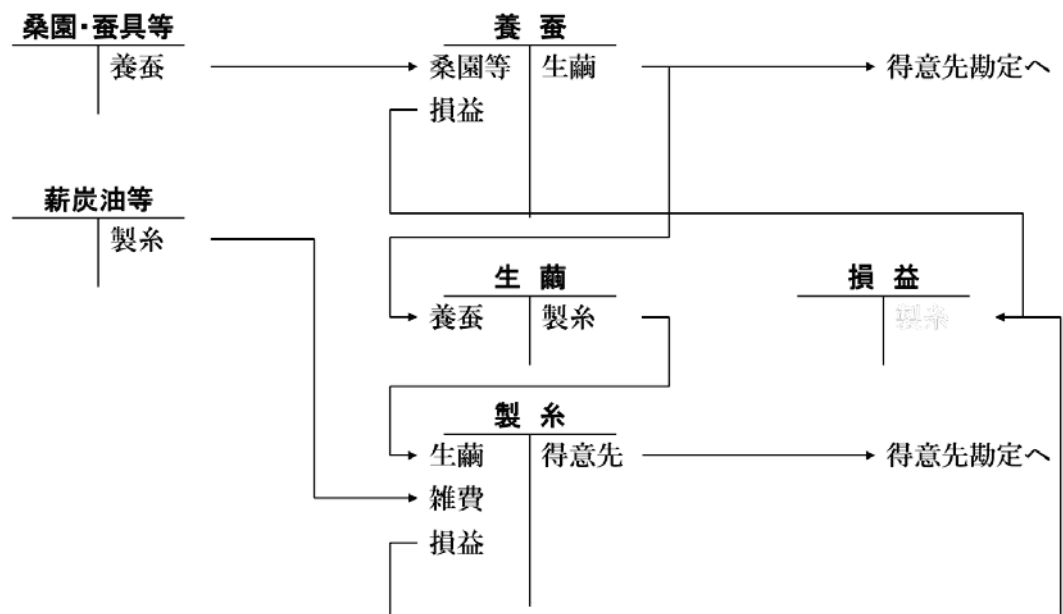
本書において、製糸業特有と思われる勘定は、「桑園」、「蚕室」、「蚕具」、「蚕卵紙」、「養蚕」、「生繭」、「種繭」、「生繭買入元金」、「製糸」、「薪炭油」である。ここで、桑園勘定は蚕の餌である桑の価値を把握する勘定であり、これらが蚕飼育のために投入されると、その投入額が養蚕勘定へ振替えられる。他の蚕具勘定や蚕室勘定等、養蚕のために費やされる原価が全て養蚕勘定へと振替えられるため、

²⁰ 生皮苧は加工をせずに乾燥させたものを指し、練生皮苧は下等な屑物を薬品によって練ったものである (鴻巣, 1918, 90 頁)。

養蚕勘定がここでは製造勘定となっている。養蚕勘定は、生産された生繭が売価で記入されるため、借方に損益が発生する混合勘定である。

この生繭は製糸の原料として投入される。したがって、養蚕勘定から生繭勘定へと振替えられた後、生糸製造のために投入されたときに、製糸勘定へと振替えられる。すなわち、製糸勘定が生糸製造における製造勘定となっており、これも損益が認識されている混合勘定である。なお、製造過程における薪炭油（燃料費）も雑費として製糸勘定へ記入される。

図表 1-7 鈴木 (1890) の勘定連絡図



(出所) 鈴木 (1890) 74-176 頁の日記簿および原帖を基に筆者作成 (一部勘定省略)。

このように鈴木 (1890) では、蚕の飼育による生繭の生産から、生糸の生産までの一貫したプロセスを記述している。屑繭に関しては勘定に見られないが、次の通りに記述されている。「屑繭ノ如キハ別ニ科目ヲ設ケズ供用繭中ニ算入シ置キ直ニ損益ノ勘定トス屑絲ノ類亦之ニ同ジ」(鈴木, 1890, 72 頁)。すなわち、屑繭は生繭と共に勘定に記入され、屑繭が処分された際に直接その額が損益勘定に振替えられるのである。したがって、屑繭と生繭とが別々にその原価が把握されているわけではない。仕損費を把握するという意識は、ここでは見られない。

(2) 和田 (1897) の検討

和田は先述したように、本書を著すにあたって「余校務ノ餘暇ヲ以テ實務ノ調査ヲナシ本書ノ材料ヲ索メ」た。本書では紡績業、造船業、醸造業が例題として挙げられており、和田が行った実務の調査の成果がここに活用されている²¹。したがって、ここでは当該例題における紡績業の部分を取り上げ、検討する。

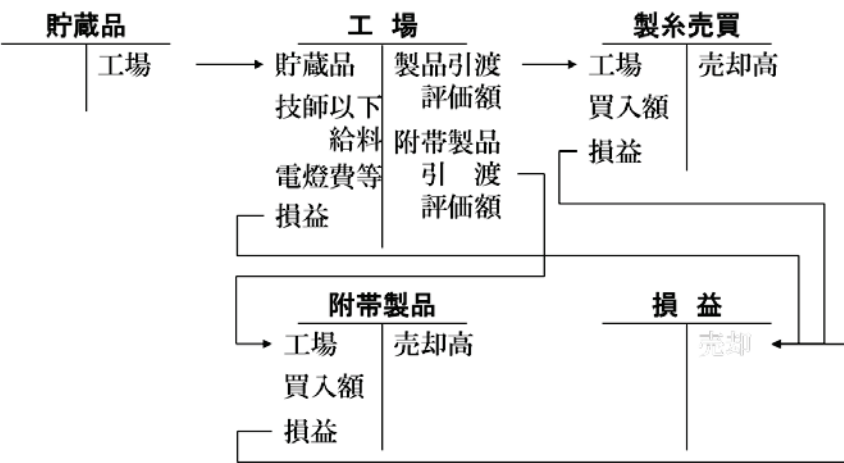
本書においては、繰綿や石炭など、製造活動に投入される資産が「貯蔵品勘定」に包含されている。労務費や経費に相当する原価に勘定が設定されておらず、これらは「工場勘定」に直接借記される。すなわち、工場勘定においては綿糸（原文では「製絲」とされているが、原材料が繰綿であることを考えると綿糸を指すものと考えられる）製造に要する原価の、貯蔵品勘定からの振替額も含めた全てが借記され、製品引渡評価額と損益が貸記されるのである。ここにおいて、工場勘定は混合勘定であると考えられる。

製品引渡評価額は工場勘定から「製糸売買勘定」へと振替えられる。製糸売買勘定では他に「工場製品補充ノ爲」に買入れられる綿糸の原価が借記される。製糸売買勘定の貸方には「製糸販売」額が貸記され、そこでさらに損益が発生する。

本書では屑物に相当する科目として「落綿」および「屑絲」が取引例題中に見られる。総勘定元帳（原文では「総勘定原簿」）においてこれらは「附帯製品勘定」の内訳科目であるとされている。この附帯製品は「工場品ノ補充トシテ」買入れられるものであり、同時に「工場製絲ノ附帯トシテ製出品評價ノ上商務支配人へ引渡ス」ものでもある。附帯製品勘定では、買入れた原価が直接借方に記入され、工場内で産出されたときは工場勘定から評価額が借方へ振替えられる。そしてこれが販売されたとき、当該販売価額が貸記され、差額が損益勘定へと振替えられる。

²¹ ただし、造船業の例題については「英國アームストロング會社ヲ標本トシタル取引例題」（和田，1897，目次3頁）と、日本企業を対象としたわけではない旨の断りが記述されている。なお、和田は本書公刊時点において、採鉱冶金工業，土木工業，電気工業の3産業について調査中であることも目次において述べている。

図表 1－8 和田 (1897) における勘定連絡図



(出所) 和田 (1897) 66－103 頁の例題を基に筆者作成 (一部勘定省略)。

このように、和田 (1897) においては屑物勘定が設けられている。したがって、工場勘定において現れる屑物の評価額が、附帯製品勘定に振替えられ、そこで主要製品である綿糸とは別に損益が把握されるようになる。しかし、和田 (1897) では、屑物は買い入れられるものでもあり、附帯製品勘定の借方には企業内で発生した屑物の評価額と、買い入れた屑物の原価が含まれることになる。すなわち、貸方の売価との差額である損益は、企業内で発生した屑物の売却に係る損益を純粋に示すものではないことに注意が必要である。

(3) 大原 (1899) の検討

大原 (1899) は、鈴木 (1890) や和田 (1897) と異なり、直接的に製糸業の工業簿記理論を解説することを目的としていない。書名として「六法」と称しているのは、すなわち「商用」・「銀行」・「官用」・「家計」・「工業」・「農業」それぞれの簿記であり、ここで検討するのは第五編の工業簿記である。したがって、研究者であった大原は、自らの簿記学校において工業簿記理論の解説を行うにあたっての、ひとつの事例として製糸業を取り上げたに過ぎないと考えられるのである。まずは、研究者である大原がどのような姿勢で以て工業簿記書を著したのかを確認する。

大原 (1899) は、本書の発刊の趣旨として、次のように述べている。

「簿記法ノ必要ナルコトハ既ニ世人ノ知ル所ニシテ其ノ依テ來ル所淺カラスト雖トモ此レカ學習ノ道ニ於テハ甚タ遺憾トスルトコロ少ナカラス

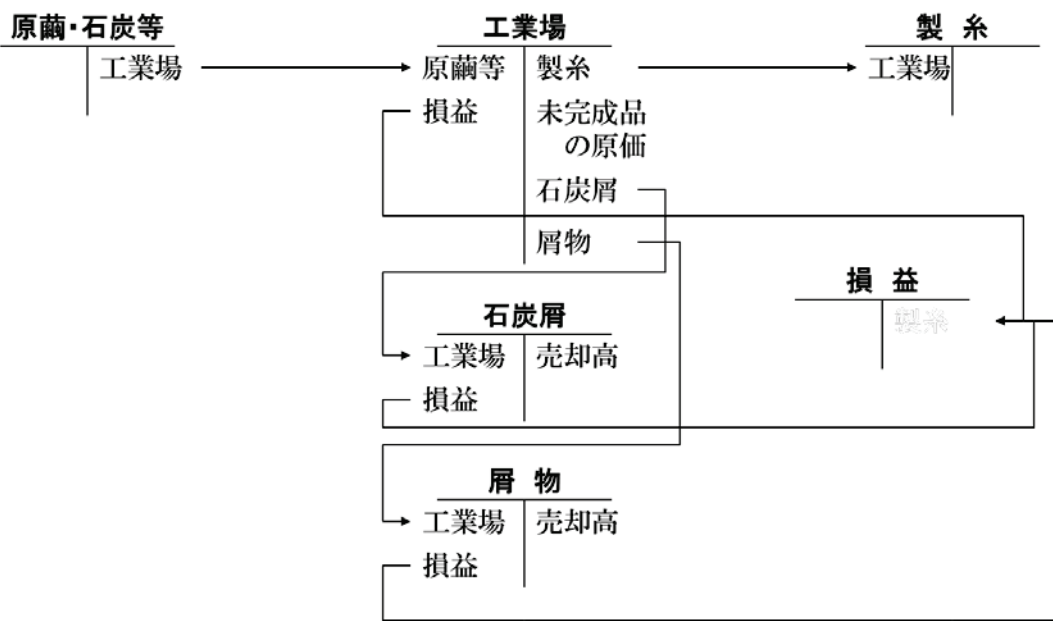
余此レカ教授ニ從事スルコト茲ニ十有餘年……而シテ多年ノ經驗ト實業家ノ消息トニ據リ以テ舊來ノ弊習ヲ去リ洋式ヲ改良シテ以テ我邦ニ適應セシメタルトコロ枚舉スヘカラス此レ余カ特ニ日本簿記法ト稱スル所以ナリ」(大原, 1899, 日本簿記六法講義發刊之趣旨)

ここでは、「洋式」簿記をそのまま日本に導入すべきではなく、それを改良し、日本の「風土人情法制等」に従って応用すべきであるとの所説が展開されている。そのために、大原は多年の教育経験と「実業家」の状況に従って、「洋式簿記」を改良したというのである。こうした記述から、基本的には「洋式」簿記に依拠していると思われるが、具体的な参考文献についての記載はない。しかし、この所説から、欧米文献に依るよりもむしろ日本の企業実務の観察とその検討によって工業簿記理論を構築しようと試みたことが窺える。したがって、大原が製糸業を例として取り上げたのも、当時の日本を代表する産業のひとつであった製糸業を観察し、理論化に取り組んだと推測できるのである。

さて、実際に大原 (1899) において、製糸業における工業簿記はどのように論じられているのであろうか。

本書において、製糸業特有のものとして用いられている勘定は「原繭勘定」、「工業場勘定」、「石炭勘定」、「蛹勘定」、「屑物勘定」、「石炭屑勘定」、「製糸勘定」である。ここで、原材料費にあたる原繭や経費（燃料費）と思われる石炭、蛹は製造原価として工業場勘定に振替えられる。完成した生糸は売価で貸記され、製糸勘定へと振替えられる。工業場勘定は製造勘定であるが、完成した生糸が売価で貸記されるため、工業場勘定において損益が発生する。したがって、工業場勘定は混合勘定となっている。また、石炭屑と屑物が工業場勘定の貸方に現れるが、これらはそれぞれの勘定に振替えられ、そこにおいて損益が認識される。工業場勘定や石炭屑勘定、屑物勘定で発生した損益は損益勘定に振替えられる。このように、大原 (1899) では、生糸製造に特化し、原料である繭は買い入れるという事業モデルの製糸企業を想定していることがわかる。

図表 1－9 大原 (1899) の勘定連絡図



(出所) 大原 (1899) 1－56 頁の記述を基に筆者作成 (一部勘定省略)。

ここでは先述の通り、屑物勘定が設けられている。この屑物勘定は、鈴木 (1890) とは異なり、工業場勘定で認識された額が屑物勘定へ振替えられ、その勘定内で初めてその売却による損益が認識されている。すなわち、大原 (1899) では、主要製品である生糸と、仕損品である屑物が別々に把握されており、仕損費は工業場勘定から振替えられた屑物勘定の借方に記入されることになる。

ここで検討した 3 文献における仕損費の処理に関する大きな差異は、屑物勘定を設けているか (和田, 1897; 大原, 1899), あるいは設けていないか (鈴木, 1890) に集約される。

鈴木 (1890) では、屑物 (屑藪) の原価は生藪と共に同じ勘定に記入され、その区別は行われていない。したがって、屑物それ自体の原価は生藪と離れて把握することはできず、その売却による損益も区別せずに計上されるため、経営管理者にとっては、仕損費や仕損品の売却に係る損益の把握が困難となることが考えられる。

対して和田 (1897) 大原 (1899) においては、屑物勘定が設けられ、主要製品である生糸とは離れてその原価が把握されるため、仕損費の把握がここで可能となる。さらに、仕損品の原価のみを屑物勘定に振替え、そこで損益を認識することによって、屑物売却に係る損益をも別に把握することを可能としている。こうし

た仕損費や屑物に係る損益の把握によって、経営管理者は仕損がどれほど発生したか、主要製品とは別に、仕損品によっていくら儲けたのかを知ることができ、仕損費と損益両方の管理が可能となっている。ただし、和田 (1897) において当該勘定で認識される損益は、企業内で発生した屑物の売却に係る損益のみではなく、買い入れた屑物の売却に係る損益も含まれていることに注意が必要である。

それでは、この大原 (1899) や和田 (1897) が示した屑物勘定は、当時の実務を反映させたものであったのであろうか。この点を確認するために、日本で最初の大規模な綿糸紡績工場として始まった大阪紡績会社の考課状を参照する。大阪紡績会社が操業を開始した 1883 年の 8 月時点における考課状では、「資産ノ部」に「屑綿屑糸現在高」が原価で記載されており、さらに「収入ノ部」に「屑綿糸屑高」(原文のまま)と、屑物を売却したことによって得られた収益が記載されている(大阪紡績会社, 1883, 20-26 頁)。このように、1880 年代から、紡績業実務においては屑物勘定が既に利用されていたのであり、大原 (1899) , 和田 (1897) がこうした実務に整合する理論を展開していることが確認できる²²。

なお、大原 (1899) および和田 (1897) のそれぞれについて、海外の文献を参照したという具体的な記述は見られない。しかし、筆者が確認したところによれば、1890 年代時点のアメリカ・イギリスの双方において、仕損品勘定を設けている文献は見当たらない。イギリスの文献では、たとえば Gibson (1887) が紡織業における簿記法を解説している。ここでは週次製糸原価シート (Weekly Yarn Cost Sheet) において歩留率を把握する方法が紹介されているが、複式簿記機構に仕損品勘定が組み込まれているわけではない。これは、同じく紡織業を例としている Norton (1900) でも同様である。したがって、大原 (1899) および和田 (1897) において見られる仕損品勘定の設定は、イギリスの理論においては少なくとも一般的なものではなかったことが指摘できる。

鈴木 (1890) において、屑物の原価を生繭と区別せずに計上していた実際の理由は不明である。当時は工業簿記理論が論じられるようになったばかりであり、商業簿記を製糸業に適用するのに試行錯誤していたか、あるいは小規模工場を想定し、会計業務の煩雑さを考慮した結果であると推察する。しかし、いずれにせよ鈴木 (1890) は、紡績業において重要な問題となる屑物の管理に対して示唆を

²² 厳密には、和田 (1897) における屑物勘定は「附帯製品」であり、大阪紡績会社の「屑物」とは名称が異なる。これに関しては、和田本人も言及しているように、当時の企業は「事業ノ都合」によって勘定科目を独自に設定していたのであり、名称の差異に関しては本稿では深く立ち入らない。ただし、「附帯製品」という名称は仕損費というよりもむしろ副産物を連想させる。したがって、和田 (1897) が調査した企業では屑物を副産物として考えていたことが示唆される。

与えるものではなかった。その後に刊行された和田（1897）や大原（1899）によって屑物勘定が設けられたことは、仕損の管理を経営管理者に可能にさせるものであり、工業簿記理論それ自体の重要な発展を意味していると言えよう。

5-4 工業教育機関における工業簿記論

『工業簿記 全』の著者である山田四朗の所属・職位は「簿記學專攻」とされており、明確には本書に記述がないが、「序」を東京高等工業学校（現在の東京工業大学）教授の波多野重太郎が執筆しており、東京高等工業学校とは何らかの関係があったことが推測される。また、本書の出版社が「建築書院」であることも注目される。この「建築書院」は「工業書店 建築書院」とも表記されており、本書巻末の「工業書店 建築書院出版書目概要」を参照してみても、工業関係の書物ばかりである。したがって、山田は執筆当初より、本書を工業教育、すなわち技術者に対する教育用として意図していたのではないかと推測されるのである。

さらに、東京高等工業学校の前身である東京職工学校における1886年（明治19年）に、学科目として「簿記法」が見られる。東京工業学校に改称後の1897年（明治30年）においては、「簿記法」が「工業簿記」に改められている。こうした事実を考慮すると、本書『工業簿記 全』が東京高等工業学校における工業簿記科目のテキストとして用いられた可能性が高い。これは、それまでの工業簿記書が専ら私立簿記学校の校長によって著されていたことと比して極めて異色である。

『工業簿記 全』は、「第一編 總説」、「第二編 帳簿及表の種類」、「第三編 工業簿記記帳様式一斑」の3編からなる。第一編と第二編は、工業簿記に限らず簿記一般の原理について解説しており、第三編では、第二編までの議論から、工業簿記における勘定科目の特徴や帳簿の種類などを、「鑛山業」を例として解説している。

山田（1905）は、「官廳簿記法，商業簿記法，銀行簿記法，保險簿記法，工業簿記法，農業簿記法，鐵道簿記法等」（山田，1905，4頁）の簿記が広く行われていることを示しているが、「其の記帳の方法は，固より多少の相違ありとはいへども，孰れも皆商業簿記より分派して，斯くのごとくなりしものなり」（山田，1905，4頁）とし、工業簿記にあっても原理は商業簿記と同じであるとしており、他の文献と相違ない見解を示している。

したがって、本書においては第一編と第二編の110頁を充てて、まず簿記一般の原理を解説している。具体的には、仕訳の方法、勘定科目の解説、帳簿の種類

である。これらは商業簿記に準ずるものとされ、工業簿記特有の解説ではないことが示されている。

ここで目を引くところは、書名こそ『工業簿記 全』であるが、その議論のほとんどを簿記一般の原理の解説に費やしていることである。先述の通り、本書は全150頁ほどの書籍であるが、そのうち110頁が、第一編と第二編に充てられているのであった。工業簿記という名は、第一編「第二章 工業簿記」(10-12頁)に現れ、3頁ほどでその概要が述べられているが、それ以降は第三編まで工業簿記特有と思われる議論がなされていない。

工業簿記を直接的に取扱った第三編についてみていこう。山田(1905)は、鉱山業を例題として選択した理由を、「最も複雑なりと思はるゝ」(山田, 1905, 111頁)ためであると述べている。鉱山業においては、山田(1905)によれば次のごとく勘定科目を設定することができるとしている。

- ・ 会計部—資本勘定、金銀勘定、鉱区、建物、機械、器具、給料、消耗費、雑費、運搬費、荷造費、燃料
- ・ 採鉱部—給料、受負採鉱賃、消耗費、雑費、運搬費
- ・ 製煉部—給料、燃料、荷造費、運搬費、消耗費、雑費
- ・ 販売部—給料、消耗費、雑費

このように、組織単位ごとに勘定科目の例を挙げているものは当時において本書以外の工業簿記書には見られず、ひとつの特徴として挙げられる。

この勘定科目の例示をみると、そこに仕掛品勘定や製品勘定といった、これまでの工業簿記文献で見られたような勘定が見当たらない。山田(1905)は数値例等を用いての解説を行っていないため、それを確認することもできなかった。しかしながら、山田(1905)は会計部、採鉱部、製煉部、販売部それぞれにおいて利用する帳簿を列举しており、その製煉部の補助簿に、製造原価を確認できる帳簿、すなわち「既製品出納簿」を見つけるのである。

図表 1-10 既製品出納簿

製煉部 製品出納簿											
明治 年 月 日	原価			製品			販売部送致		残高		備考
	一ヶ月経費	金入価額	合計	量目	単価	価額	量目	価額	量目	価額	

(出所) 山田(1905) 附録 6 頁を一部修正。

本書および図表1-10では「製品出納簿」となっており、既製品出納簿と表記が統一されていないが、両者は同一のものとみて差し支えない。ここでは、以下、「既製品出納簿」に表記を統一する。

この既製品出納簿は、上掲の勘定科目には見られなかった仕掛品勘定及び製品勘定と同じ役割を果たしているという点で重要である。次の解説を参照されたい。

「此の帳簿には、製煉するに就いて受入れたるもの及び製煉して渡したるものを記入するなり。即ち原價の欄内に總括されたる一ヶ月経費の欄には、會計部より受けたる報告によりて、製煉部に要せる一ヶ月間の経費を記入し、釜入價額の欄には、粗鑛出簿に記入したるものを記載し、其の合計をば、次の合計欄に記入すべし。

製品の欄に總括させられたる量目の欄には、製品となりし量目、次の單價の欄には、その量目の單價を記入し、其の價額を次欄に記入すべし。

次に販賣部送致及び殘高の欄には、各々其の科目に従つて記入すべし」

（山田，1905，124頁）

上記引用文中「粗鑛出簿」は、採鉱部により採掘された粗鉱の出納を示すものであり、これは製煉部にとっての材料といえる。この材料費と會計部より報告された1ヶ月の経費を足し合わせたものが製造原価にあたる。次に、完成品の数に単価をかけ、その価額を記入するとされている。ただし、この単価はむしろ投入した材料の価額を量目で除することで計算されるものであると考えられる。その後、販売部へ送致した製品の数と価額を記入することによって、当期の期末製品在高が算出されるのである。以上より、この既製品出納簿は仕掛品勘定ないし製品勘定と同じ役割を果たしているといえるのである。しかし、ここで注意を要するのは、未成品、すなわち仕掛品の価額については何らの記入も想定されていないことである。これは、製煉部では窯に投入した粗鉱を熔融し製品を製造するために、投入額全額が完成品になることが想定されている。したがって、工程中に仕掛品が存在することがそもそも前提とされていないためではないかと考える。

山田（1905）は、それ以前の工業簿記文献に比して、以上のような際立った特徴を有している。しかしながら、山田がどのような文献に依拠していたのかは記述が見られず、また看取することもできなかった。

5-5 原価計算論の萌芽

本項では、工業簿記書として初めて原価計算の議論を取り入れた文献である土屋長吉(1909)『工業簿記』を取り上げる。

本書は早稲田大学において、土屋長吉が行った講義の内容をまとめたものである。土屋は、早稲田大学や早稲田実業学校において講師として勤務していたようである(早稲田大学大学史編集所, 1981, 1196頁)。担当科目は確認できたところでは、1905年に「商業経営法」を担当していた。当時の早稲田大学は、1903年公布の「専門学校令」に基づいており、高等教育機関としての体制を備えようとしていた時期にあった。

土屋は、本書を著すにあたっては、イギリスにおいて1889年に出版されたGarcke and Fells 著 *Factory Accounts* 等を参照するなど、欧米諸国の議論に依拠しているようである。そのため、これまでの工業簿記文献に比すると、明らかな理論的進展がみられる。

本書の特徴的な点は、先述の通り、これまでの工業簿記文献とは異なり、原価計算(本文上には原価計算という語は見られず、元價計算とされている)に関する記述が見られる点である。

まず、土屋(1909)は、工業簿記を次のように定義している。

「工業簿記(Industrial Book-keeping)とは工業取引の顛末を記録計算する者なり。工業とは粗製品に人工を加へ、之を變形して効用を作出する握手の業務を總稱するものなるを以て、此の物件を他に販賣又は供給し、利益を取得する手段に足りては、既に工業を離れて商業の部に屬するものなり。然れども廣義の工業に於ては此の兩者をも含むものにして、彼の原料品買入より、之に機械力及び勞力を加へて製品と爲し、諸營業費、雜費、並に利益を見込みて社會に販賣又は供給する迄を總稱することもあり。此の講義にありては、便宜上この廣義を採ることゝしたり。故に工業簿記は、各工業に於ける製造部及び營業部に起りたる一切の會計を計算處理するを目的とす。詳言すれば、製造部に機械を据附け、原料品を買入れ、職工を雇入れ、以て製品又は供給物件を製出して之を營業部に引渡し、營業部が初めて之を社會に販賣又は供給するに至るまで、其資産負債の有様、並に損益を明瞭ならしむるを主眼とす」(土屋, 1909, 8-9頁)

土屋 (1909) は、工業簿記を「工業取引の填末を記録計算する者」と定義しながら、その工業の範囲を、製造から販売に至るまでを含む、広義の工業であるとした。したがって、土屋 (1909) のいう工業簿記は、工場のみではなく、広く製造企業内で行われるものと解していると読み取れる。そして、工業簿記の目的を「資産負債の有様、並に損益を明瞭ならしむるを主眼とす」として、資産、負債そして損益の明示に求めていることがわかる。

繰り返し述べると、本書は工業簿記文献として初めて原価計算に関する議論がなされている点で注目されるが、それは、「第五章 元價計算及賣價の決定」に見られる。まず、本章冒頭にて、次の記述がなされている。

「製品の元價 (Cost Price) を構成するものは原料賃銀及び製造に要する用品其他の直接費用にして之が計算を元價計算 (Cost Finding) と稱す。元價は賣價決定の基礎と爲り、又工業經營の適否を知るの標準と爲るものなれば、元價計算は工業會計上の重要事項たらずんば非ず」(土屋, 1909, 54 – 55 頁)

この記述をみると、土屋 (1909) は Cost Price に「元價」なる訳語を、Cost Finding に「元價計算」なる訳語を与えている。また「元價」の構成要素を直接費に限定していることから、素価を指していると思われる。したがって、「元價計算」という語は必ずしも現在でいうところの「原価計算」と一致しない。たとえば、土屋 (1909) が示す「元価元帳」(元価計算帳) の雛形を示せば次の通りである。

図表 1 – 11 土屋 (1909) における元価元帳

日附	請求書番号	数量	単価	原料	賃金	諸掛	合計 (製造元価)	間接費	総計 (仕上価段)

(出所) 土屋 (1909) 56 頁。

図表 1 – 11 が示すように、土屋 (1909) は「製造元価」に間接費を含めていない。しかし、間接費の問題を「元価計算」より除外しているわけではない。次の記述を参照されたい。

「通例如何なる工業にありても原料は之を判別する事を得べきも、其他に至ては之を區別して正確に各種類に割り當つる事は頗る困難なり。作業の性質に依り職工の技術に甲乙を要するが如きものに在りては如何な

る困難を排するも之を判別せざるべからざれども、例へばコークス製造の如く一號窯の作業を終り更に二號窯又は十號窯といふが如く序でを追うて作業を進め、然かも一號窯には甲種のコークスあり。二號窯には乙種のコークスある場合には、甲種乙種に依りて職工を異にする事能はず。従て甲種乙種に對して正確に賃金を割り當つる事は不可能なり。況んや修繕、廣告料、俸給等の分配に於てをや。即ち此かる場合に在りては製造數量に比例して配當するの外なきなり」(土屋、1909、58-59頁)

このようにして、土屋(1909)は一工場において数種類の製品を製造している場合には、賃金の他に、修繕費、広告費、俸給といった間接費を製品数量で除し、間接費を含めた製品単位当たり原価を算出することの必要性を説き、これ元価とするとしている。工業簿記文献において、こうした製品単位原価の概念が明確に現れたのは、本書が初めてとあってよい。

また、土屋(1909)が製造勘定について言及している点にも注目したい。土屋(1909)は、次のように製造勘定を定義している。

「製造勘定とは、原料の處理に着手したる時より製品の製出に至る迄の間に於て起れる製造上の諸般の費用、設備等を整理する勘定にして、之を原料費、製造費及び事務所費に大別することを得」(土屋、1909、68頁)

この製造勘定は、原料費・製造費・事務所費を製造勘定の借方に振替え、完成した製品を貸方に記入し、その差額をもって貸方に仕掛品在高が算出される。この製造勘定は、現代でいうところの仕掛品勘定に非常に近いものであり、これまでの工業簿記文献からみて理論的進展がみられる。

さらに、本書では工業簿記文献としては初めて原価管理についての言及が明示的になされている。

「元價は時として一製品の製造手續の各部分毎に之を知るの必要なる場合あり。殊に特別注文に依りて特製品を製造する場合には、其特製品のみに關する元價を計算せざるべからず。此の如き場合には元價元帳の口座を成るべく細別して、以て製造の各部分における損益の多少を知り、何れの部分に於て費用を節減すべきやの方針を定むるの用に供すべし」(土屋、1909、55頁)

かようにして、本書『工業簿記』は、これまでの工業簿記文献とは明らかな理論的進展がみられる。特に、原価計算に関する記述は、工業簿記文献としては本書が最初であり、注目すべき特徴である。これを象徴するのは、間接費の配賦問題に触れ、製品単位あたりの原価を算出する必要性を説いていることである。Littleton (1933) が示すように、間接費を製品に配賦する手続きは、工業簿記から原価計算（原価会計）へ発達する1つの重要な基準なのである。

第6節 本章のまとめ

6-1 要約

本章では、日本に工業簿記論が普及し、定着するまでの展開を示した。

1873年に洋式簿記（英米の簿記）が輸入されて以来、商業教育の場において複式簿記が教育されるようになった。その後、1887年に工業簿記のテキストが現れ、日本における工業簿記論が誕生した。工業簿記論は英米の工業簿記文献を参照し、これを教育者が紹介することで展開していたが、中には、日本企業実務を取り入れたものも見られた。

1900年代に入ると、工業簿記書の中に、製造間接費を製品に配賦し、製品単位原価を算定する理論が登場した（土屋，1909）。これによって、製造した各種の製品原価を算定し、管理するという意識が理論として認識されるに至った。土屋（1909）の登場には、工業簿記と原価計算を結合させる意義を示したという評価を与えることができる。ここにおいて、工業簿記論および原価計算論の不可欠な結合関係が明示的に論じられるようになり、工業会計として、工業企業における特殊の会計問題がおおよそ認識されるに至ったと見ることができよう。

6-2 知識体系の展開として

本年代における工業簿記論の目的観から、どのような知識体系が展開されたのかを析出するならば、それは、期間損益計算を主眼とする目的観が存していたことを指摘できる。日本工業簿記論の初期展開は、製品原価の算定よりも、工業企業における期間損益の算定のための複式簿記が論じられていた。1900年以降に入ると、期間損益計算を行いながら、製品原価は補助簿において算出する方法など

が紹介された（山田，1905）が，当時の支配的な工業簿記論の体系は，製造勘定を混合勘定としており，製品原価を勘定機構において把握するものではなかった。

期間損益の計算それ自体の目的は，本年代にあつては，必ずしも公開財務諸表の作成を前提としていたわけではない。当時は，国立銀行や他の一部の株式会社を除いて，公開財務諸表の作成は強制されていたわけではなかった（片野，1968を参照）。したがって，むしろ経営管理目的上から，期間損益計算をいかに正確に行うのかという点が主眼とされていたと解釈できる。

この目的観が顕著に示された例として，紡績業における屑物処理の簿記法が挙げられる。紡績業においては，仕損品勘定を設けることによる会計管理の手法が例題に見られた。このような事例に鑑みるに，当時においては工業簿記の手法が，経営管理目的をも十分に志向していたことを指摘できよう。

第2章 原価計算論の成立と実際原価計算法の確立

第1節 はじめに

日本における会計史にとって、1917年は重要な意味を持つ。この年、中村茂男や太田哲三らが中心となって日本会計学会が設立され、同時に中村茂男を編集長として雑誌『會計』が創刊された。原価計算論に関して言えば、日本で初めてのまとまった原価計算書であると評される吉田良三(1917)『工場會計』が出版された年である。

さらに、社会的には日露戦争や第一次世界大戦を経験し、日本が空前の経済ブームに沸いた時代でもある(宮本他, 2007, 170頁)。1920年頃を境に、日本では、後述するようにいわゆる現代企業ないし複数職能企業が出現し始め、企業規模も拡大の一途を辿っていった。製造業においても、後に示すように、機械制工場がますます増加をしていた時代でもあり、製造間接費額が増大していたことが考えられる。

製造間接費の配賦は、製品原価の計算に関して、長年、原価計算論が苦慮してきた問題の1つである。日本では、東(1910)や吉田(1917)において、いかに正確に製造間接費を製品に配賦するのかという問題が詳細に論じられ、1920年代においても、継続して原価計算論における中心テーマの1つであった。

また、製品原価計算としての個別原価計算や各種の総合原価計算が詳細に論じられ、実際原価計算が確立したのも本章で取り扱う年代である。ここにおいて、工業簿記と実際原価計算が結合した工業会計の体系が、日本で構築されるに至るのである。本章の目的は、実際原価計算による製品原価計算法の確立過程を示すことである。

本章の構成は次の通りである。

まず第2節で当時の社会的背景を示す。ここでは、本年代において機械制工場が増加していたこと、そして現代企業もまた増加していたことを確認する。

第3節においては、吉田(1917)が出版されるに先立って公表された3編の論文、すなわち、日本で最初に原価計算の名を冠した論稿である田崎慎治(1907)

「原価計算法（其一，其二）」，および東夷五郎（1910）「工業會計ニテ「機械経費率」ニ基ク間接費ノ割當法」，且睦良 訳（1915）『工場原価計算論』について検討を行う。ここでは，1917年以前には，原価計算論のうちの一部のみを論じているか，あるいは概括的な議論がなされており，包括的な原価計算の議論を行っている文献が存在していなかったことを確認する。

その後，日本で最初のまとまった原価計算書として評されている吉田（1917）『工場會計』の検討を第4節で行う。本書は，包括的な原価計算論の議論をなしており，テキストとしての価値が高かったことを示す。さらに，標準原価への言及や内部報告書の解説など，原価計算に対する経営管理目的への貢献が期待されていたことを明らかにする。

第5節において，吉田（1917）を端緒として相当数の文献の出版をみた1920年代における原価計算論を検討することにしたい。当該年代における諸文献について，個別原価計算の他に単一工程ないし工程別の総合原価計算の議論がなされるようになったこと，間接費の配賦問題がほとんどの文献で重要視されていること，そして調達・製造・販売・一般管理といった，現代企業を想定した議論がなされていたことなどを示す。

さらに，第6節においては，これら諸文献のうちに特に目を引く特徴を有する文献，すなわち標準原価計算論について言及している3文献について，検討を加える。この検討は，次章における科学的管理法研究者による標準原価計算論と比較するために行われるものであり，本節でしっかりと確認しておく必要がある。

また，本章では章末に補論を設け，前章で示した工業簿記教育のその後と，原価計算教育がいつ頃行われるようになったのかを示す。本年代からは，原価計算教育が大学の設立によって，大学所属の研究者による研究と教育とが不可分のものとして確立されるようになった。したがって，本補論によって，工業簿記論から原価計算論ないし工業会計論への過渡期に，原価計算教育がいかに行われていたかを示すことによって，原価計算教育の端緒を示すことにしたい。本論文では，それ以後の原価計算教育を当時の原価計算研究と同一のものとして取扱うものとする。

第2節 重工業化と複数職能企業の出現

2-1 産業革命後の産業構造

1895年、日清戦争に勝利した日本は、多額の賠償金を獲得し、多方面に財政資金を投下した（宮本他，2007，143頁）。その中には企業経営に関連する支出も多く含まれていた。さらに、1890年代から1900年初頭にかけて、日本工業銀行や日本勧業銀行などの特殊銀行の設立は、各産業への資金供給を補強した。

1890年代における紡績業の発展は前章で概観した通りであるが、紡績業の発展と相俟って、この時代より重化学工業の発展が着々と進められることになる。1896年の航海奨励法と造船奨励法によって海運業および造船業の保護育成政策が取られた。また同年には製鉄所管制が公布され、後に八幡製鉄所（1901年操業開始）が設立された。こうした海運業の発展に伴う造船業の成長や、官営製鉄所の設立は燃料や素材を生産する鉱業の更なる発展をももたらした。こうして、民間企業の直接的保護や官営企業の創設によって、重化学工業の発展の礎が築かれたのである。

機械業や鉄鋼業をはじめとした重工業の画期は日露戦争（1904～1905年）であった。民間造船所が駆逐艦や巡洋戦艦の発注を軍工廠から受け、鉄鋼業も官営八幡製鉄所を中心として武器素材の国内自給を軸に発展した。日露戦争後は、財閥資本系の製鋼所が出揃うことになる（大石 編著，1975，57頁）。当時の日本経済は未だ紡績業をはじめとした軽工業に支えられていた側面が強く、重化学工業の占めるウェイトはまだ低かったが、日露戦争による軍需の増大は、鉄鋼業の生産額を伸ばし、造船業と車輛鉱業の急成長をもたらしたのであり、後の重化学工業の発展に強く影響した。

1914年の第一次世界大戦の開戦は、「日本経済にかつてないブームをもたらし、その構造を大きく転換させた」（宮本他，2007，170頁）。欧米諸国の戦時需要の拡大とアジア市場からの外国企業の撤退は、日本製品の輸出を伸長させたが、こうした輸出の増加は海運業の活況を導いた。それに伴い、輸出関連産業と造船業が飛躍的に拡大し、造船材料を供給する鉄鋼業が発展した。さらに国産品に対する内需の拡大は、重化学工業に成長と自立の機会をもたらした。こうして、第一次世界大戦が終戦する1918年までに、日本の産業は急速に工業化したのである。

このような背景の下、本年代においては機械制工場が日本においても増加の一途を辿っていた（図表2-1）。Littleton (1933)によれば、固定的設備に巨額の資金が投ぜられたことは、必然的にこれに伴う費用の分析の必要性を生み出したという。「動力が利用されるにしたがい労銀に対する間接費の割合は増大の一途をた

どつていった」(片野 訳, 1978, 439 頁)といわれるように、機械制工場の増大は、製造間接費の増大を意味する。

図表 2-1 1930 年までの工場数・総生産高・従業者数の推移²³

和暦		西暦	工場数(棟)	原動機有		総生産高(円)	従業者数(人)
明治	42年	1909年	32,390	9,155	28.26%	780,517,971	1,010,313
大正	3年	1914年	31,859	14,578	45.76%	1,371,608,106	1,187,240
	8年	1919年	44,087	26,947	61.12%	6,737,632,717	2,024,870
	9年	1920年	46,150	29,855	64.69%	6,031,765,141	1,979,295
	10年	1921年	49,754	71,624	143.96%	5,498,515,080	2,029,085
	11年	1922年	46,427	33,660	72.50%	5,643,321,140	1,879,477
	12年	1923年	47,786	35,360	74.00%	5,978,445,418	1,947,946
	13年	1924年	48,394	37,141	76.75%	6,624,560,388	1,976,826
	14年	1925年	49,161	38,221	77.75%	7,033,125,646	2,004,503
昭和	元年	1926年	51,906	41,514	79.98%	7,086,493,412	2,072,807
	2年	1927年	53,680	43,726	81.46%	6,895,137,195	2,094,224
	3年	1928年	55,948	46,247	82.66%	7,377,954,096	2,144,454
	4年	1929年	59,887	48,822	81.52%	7,759,028,349	2,066,642
	5年	1930年	62,234	51,407	82.60%	5,962,810,401	1,885,518

(出所) 経済産業省「工場統計調査」より作成。

こうした管理問題に対し、1917 年に本格的に現れてきた日本における原価計算論がいかに貢献したのかについて、本章では検討を行う必要がある。

2-2 現代企業の出現

Chandler (1977) によれば、現代企業 (modern industrial enterprise) とは、「一つは、多数の異なった事業単位から構成されているということ、もう一つは、階層的に組織された俸給経営者によって管理されている」(Chandler, 1977, p. 1 ; 鳥羽・小林 訳, 5 頁) という特徴を有する。

「近代的な複数単位の企業においては、その各事業単位は、それぞれ独立した管理本部を有し、常勤の俸給管理者によって運営されている。これらの各事業単位はまた、それぞれ独立の帳簿や会計記録をもち、上位の組織のものとは別個に監査を受ける。いいかえるならば、理論的には、

²³ 1921 年の原動機有工場数は誤植と思われる。

各単位は独立の企業として運営することが可能なのである」(Chandler, 1977, pp. 1-3; 鳥羽・小林 訳, 5 頁)

こうした現代企業が日本に出現したのは、1920 年頃の、第一次世界大戦後であるといわれている(鈴木他, 1987, 200 頁)。鈴木他 (1987) の調査によれば、1920 年における、製造業の売上・資産のいずれかで上位 100 位に入る企業 118 社のうち、約 56 % が複数職能を有していた²⁴。

こうした複数職能企業においては、各職能単位の活動と取引とが企業に内部化されるようになり、市場メカニズムよりもむしろ俸給経営者によって調整され、管理されるようになる(Chandler, 1977, p.2; 鳥羽・小林 訳, 6 頁)。複数職能企業においては、事業の拡大と業務の多用化・分化に相応して発展する階層的管理機構を運営するために、企業所有者はミドルおよびトップ・マネジメントに専門経営者を据える必要があったのである(宮本他, 2007, 211 頁)。すなわち、1920 年代は、日本において、常勤の俸給経営者(専門経営者)が増加していた時代でもある。1913 年、1913 年、そして 1930 年時点における、専門経営者を有する企業数を調査した森川 (1981) の調査結果を示せば次の通りである。

図表 2-2 1905 年～1930 年における専門経営者を有する企業数

専門経営者の数	1905 年	1913 年	1930 年
0 人	47	48	15
1 人	22	38	27
2 人以上	5	29	113
2 人～半数	-	-	71
過半数	-	-	42
不明	1	0	3
計	75	115	158

(出所) 森川 (1981) 15 頁を一部修正。

図表 2-2 が示している通り、1913 年時点においては 2 人以上の専門経営者を有する企業数が調査対象企業の約 25 % であったが、1930 年にはこれが約 72 % と

²⁴ ここでいう複数職能とは、「製造部門のほかに販売部門ないし原材料部門を持ち、それを行うに必要な現業事業単位、つまり営業所や鉱業所などに投資を行っている」(鈴木他, 1987, 200-201 頁) ことを指す。

増加している。これは、複数職能と、それに伴う階層的組織が増加し、所有者から専門経営者への管理権限の委譲が増加したことを示している。

こうした複数職能企業が増加したことにより、その管理問題も変化し、簿記・会計の役割期待にも変化が生じる。製造・販売・一般管理等の活動が企業に内部化され、各々の職能間の調整が必要となる。これまでの工業簿記理論においては、製造活動にかかる諸原価を製造勘定に集計し、完成した製品を売価で貸記し、得意先勘定へと振替えていたが、製造と販売に係るマネジメントにとっては、各々の業績を知ることが肝要となる。すなわち、一会計期間における企業総括的な業績のみならず、各単位における別個の実績記録が求められるようになるのである。

したがって、本年代においては、原材料の調達活動から製品の製造活動・販売活動、そしてこれらを統括する一般管理活動がいかに連携されるのか、そしてそこに原価計算論がいかに対応しようとしていたのかを検討する必要がある。

第3節 日本における原価計算論の端緒

3-1 はじめに

本節では、吉田 (1917) の出版以前に公表された3編の原価計算文献について検討を行う。まず、日本で最初の原価計算に関する論稿である田崎 (1907)²⁵ の検討を行い、その後、東 (1910) および旦 訳 (1915) の検討を行う。

3-2 田崎 (1907) の検討

田崎慎治 (1907)「原価計算法 (其一, 其二)」は、日本で初めに「原価計算」なる語を冠した論稿として知られる。筆者である田崎慎治の当時の肩書は長崎高等商業学校教授である。田崎は、長崎高等商業学校赴任以前に、神戸高等商業学校で教鞭を振るっていた経験を持っていたようである²⁶。専門に関しては、「私は海上保険の方を専攻して居つたので・・・」(田崎, 1941, 131 頁)と語られているように、会計学ないしは原価計算の専門家ではなかったようである²⁷。

²⁵ 田崎 (1907) と表記したとき、これを田崎 (1907a) および田崎 (1907b) という一連の2編の論文をまとまりとして捉えていることを示すものとする。

²⁶ 神戸大学百年史編集委員会編 (2002), 104 頁。

²⁷ しかしながら、経営学や会計学に関しては、「それをやろうと云ふ氣持はあつたのであります」(田崎, 1941, 131 頁)と述懐している。

田崎 (1907) は、同時代の多くの文献と同様であるが、参考文献や引用元等が明記されていない。しかしながら、それぞれ本文中に「バーミングハム市」、「英吉利」、「スミス某氏」といった語がみられ、所説が主にイギリスの文献に依っているであろうことが窺える。これは、田崎がイギリスへ留学していたことを考慮すると、間違いないものとみてよいであろう。

「經營學に就きましては私は全くの素人でありますけれども、此の學問が商業學に於て非常に重要な學科目であつて、是非共之を研究しなければならぬと云ふことを考へたのは随分古いことでありまして、三十七年前でありますけれども、其の爲に私は英國に参りましてバーミンガム大學に學びました。……大體會計學、經營學の初めが其の當時であります。今三十七年前と言ひましたが、世界的に見まして其の當時から始つた學問であります。それで私はアシュレー（筆者注：W. J. Ashley。当時、ハーバード大学やバーミンガム大学を歴任した經濟學者）の講義ノートを取つて持つて居りました……」（田崎，1941，131 頁）

したがって、建部 (2003) が、田崎 (1907) や後述する東 (1910) といった『國民經濟雜誌』掲載の原価計算文献について、「論理の展開は英米の文献を翻訳したに過ぎなかったと思われる」（建部，2003，77 頁）と評しているが、この点に関しては筆者も反論はない。田崎がイギリスに留学し、帰朝直後²⁸に『國民經濟雜誌』に寄稿していることから、イギリスの文献を翻訳したに過ぎなかったとする建部 (2003) の評価が、最も自然であると思われるからである。

それでは、実際に田崎 (1907) の所説を検討していく。

田崎 (1907a) は、原価計算の目的を次のように述べている。

「原價計算ノ目的トスル所ハ、經費ノ節約シ得ベキモノヲ節約シ、不用ノ競争ヲ誡メ、濫賣ヲ防ギ、迅速確實ニ見積書ヲ提供シテ得意先ノ便宜ヲ圖リ、又大體ニ於テ損失利益ガ何時、如何ニシテ起リタルヤノ所以ヲ尋^{*}子、或ハ將來如何ナル現象ヲ呈スベキカヲ豫想シテ、業務ノ取締ヲ厲行スルニアリ、加之、普通ノ會計簿ニ表ハル^{*}所ノ記録 (Financial records) ハ、原價計算ト相對照シテ、初メテ其ノ誤算ナキヤ否ヤヲ決定スルコトヲ得ベシ、世人動モスレバ、原價計算ハ賣價ヲ決定スル爲メニ

²⁸ 田崎 (1941) において「三十七年前」という記述がなされていることから、留学されたのは 1903 年から 1904 年のことと思われる。

行フモノナリト思ヘルモノアレドモ、原價計算ノ主ナル目的ハ、工場管理ヲ嚴密ニシテ其ノ責任者ノ成績ヲ明瞭ナラシメ、以テ意外ノ漏出ヲ防ギ、損益ノ出所ヲ尋子、工場經濟ヲ掌ルニ外ナラズ」(田崎, 1907a, 58 – 59 頁)

このように、田崎 (1907a) は、原価計算の「主なる目的」を、売価決定ではなく、原価管理をはじめとした工場管理に求めている。このように工場管理に関連させている観点は、それまでの工業簿記文献においては見られない、あるいは強調されていない観点である。

「原價計算ノ目的、效用ハ上ノ如クナレバ、普通ノ會計簿記トハ自カラ其ノ趣キヲ異ニセリ、會計簿記ハ、損益及事業全體ニ渉レル財政の狀況ヲ示スヲ目的トセルガ故ニ、其ノ記録ハ、所謂營業年度ヲ區切リトシテ、過去ノ財政史ヲ物語レドモ、原價計算ハ然ラズ、原價計算ハ、特種物品ヲ中心トシ、或ハ分業ヲ行ヘル仕事ヲ中心トシテ或ハ、又此ノ兩者ヲ中心トシテ、生産費ヲ計算スルモノニシテ、原價計算ノ記録ハ、營業年度トハ直接ノ關係ヲ有セズ、時々刻々、生産進行ノ狀況ヲ顯ハスナリ、抑モ會計簿記ハ一ノ獨立セル記録ニシテ、原價計算ノ助ケヲ借ラズシテ完全セルモノナレドモ原價計算ハ、會計簿ノ附録トモ見ルコトヲ得ベシ、然レドモ、營業ヲ成效セシムル上ニ於テ、原價計算ガ當局者ノ爲メニ偉大ノ效果アルハ明ナリ」(田崎, 1907a, 61 – 62 頁)

このように、田崎 (1907a) は、「普通ノ會計簿記」と「原價計算」に異なる役割があることを明確にしている。これは、それまでの工業簿記文献が商業簿記を基調とし、それを工業に適用するという姿勢であったことと比べると注目すべきことである。田崎 (1907a) では、工場管理においては、營業年度を区切りとする「會計簿記」のみでは不十分であり、營業年度に縛られず、「時々刻々、生産進行ノ狀況ヲ顯ハス」原価計算が必要であると主張されているのである。なるほど、工場の管理においては、タイムリーな情報提供により、不能率を素早く発見し、解決することが必要である。そのため、原価計算は期間計算を主眼とする複式簿記から離れ、時々刻々と生産状況を示すものでなくてはならないと指摘されているのである。この点で、商的工業簿記を取扱っていた 1900 年までの工業簿記文献とは明らかに一線を画しており、原価計算の経営管理的役割を積極的に認めているようにする田崎の姿勢が見られる。

続いて、田崎 (1907a) は「(二) 原價計算ノ種類」において、種々の原価計算について解説している。

「一ノ工場ニ原價計算法を用ヒント欲スル所ノ計算家ハ先ヅ、其ノ工場ノ性質ヲ十分ニ理解セザルベカラズ、蓋シ原價計算法ハ、之ヲ應用スル營業ノ性質ニ依テ決定サルベキモノナレバナリ、故ニ原價計算ノ種類ハ、營業ノ性質ヨリ離レテ之ヲ區分スルコト能ハズ」(田崎, 1907a, 62 頁)

したがって、田崎 (1907a) はそれぞれの原価計算法を、それぞれ産業別に例を挙げて解説している。ここに示されている原価計算法は次の通りである。

- ・ 部分原価計算 (Departmental Cost Accounts)
- ・ 品別原価計算 (Simple Cost Accounts)
- ・ 部分及品別原価計算 (Departmental Contract Cost Accounts)
- ・ 短期原価計算 (Short Period Cost Accounts)
- ・ 雑品原価計算 (Miscellaneous Cost Accounts)

このうち、部分原価計算は、製作の順序が二つ以上の段階もしくは仕事場を経て、それぞれの階段（段階）や仕事場の生産費を求めるという点で、現在でいうところの工程別あるいは部門別の原価計算に近いように思われる。

品別原価計算は、大体にして部分原価計算と変わらず、異なる点は、営業年度に関係なく、製品が完成した時点で原価勘定を締切る点であるという。したがって、これは現在でいうところの個別原価計算を指すものであろう。しかしながら、「品別原價計算ハ實例に乏シ」(田崎, 1907a, 64 頁) といことが指摘されている。

部分及品別原価計算は、その名が示す通り部分原価計算と品別原価計算の折衷法である。品別原価計算と異なる点は、「一個ノ製品ガ數多ノ部分ヨリ成立シ、而シテ、其構成分子タル各部分ハ、積立セルニツ以上ノ手順ヲ經過シテ製作サルモノニシテ、從テ、各部分ノ成績ヲモ之ヲ知ルノ必要アルナリ」(田崎, 1907a, 64-65 頁) というように、手順が二つ以上存在する点である。業種としては機械工業（機械ノ製作工場）とされているが、「注文ニ應ジテ製造ニ從事セル工場ノ原價計算ハ、此第三種ニ屬スルモノ甚ダ多シ」(田崎, 1907a, 65 頁) と述べられている通り、受注生産を行う多くの業種に適応される原価計算法とされているようである。以上を鑑みるに、これは部門別の個別原価計算を指すものと思われる。

短期原価計算は、その名が示す通り、1週間や2週間という短期間を対象として原価計算を行うものである。こうした短期間における計算を合計すれば、半年ないし1年間の営業勘定の合計と一致するという。また短期原価計算の目的が「経費ノ漏出ヲ豫防シ、或ハ賣價ト生産費トヲ對照シテ、時々生産額ヲ加減スルノ案内ニ供スルナリ」(田崎, 1907a, 66 頁)とされており、他の原価計算法と異なり、その目的が明記されている。したがって、ここではタイムリーな情報を提供することによって、浪費を防ぐことが期待されている。また、次の通り、期間によってその原価の比較を行えることも指摘されている。

「一週或ハ二週日等ニ一回作りタル原價計算ハ、短期ノ儘、之ヲ前年度ノ同期分ト比較スルノミナラズ、或ハ又、短期ノモノヲ數多ク連結シテ、長期ノ原價計算ヲ求メ比較スルコトアリ、斯ク短期若クハ長期ニ渉ル原價ヲ比較對照スルニ就テハ、其ノ期間ニ費ヤシタル原價ノ總合計ヲ用フルノミナラズ、猶生産額ノ一單位ニ對スル原價ヲ割出シテ之ヲ對照スルコトアリ」(田崎, 1907a, 66 頁)

しかしながら、この短期原価計算はあらゆる工業に対して応用できるわけではないとされている。

「斯クノ如ク或單位ニ對スル平均原價及收入ヲ知ルハ甚ダ利益アレドモ、此ノ事タル總テノ工業ニ向テ應用シ得ベキニアラズ、生産品ノ性質均等ニシテ單位ヲ以テ測度シ得ベキ工業ニノミ之ヲ施行スルヲ得ルニ止マルナリ」(田崎, 1907a, 69 頁)

すなわち、短期原価計算を適用できるのは、その生産物の性質が均等でなければならないのである。上述の引用で示されている炭鉱、製鉄、ガス会社や鉄道、旅館業は、その生産物の性質が均等であり、トンやトン・マイル (per ton-mile)、1日当たり人数などの単位で原価を除することによって単位当たりの原価を算出できる点で、短期原価計算を適用できるとされているのである。以上を鑑みるに、短期原価計算は現在でいうところの単純総合原価計算を指すものと思われる。

最後に挙げられている雑品原価計算は、これまでの4種の原価計算法と明らかに扱われ方が異なっている。すなわち、ある時には部分原価計算を、またある時には品別原価計算を行うなど、「其實際ニ應シテ臨機良法ヲ案出スルベシ」(田崎, 1907a, 71 頁)とされており、雑品原価計算法をもって、何かしらの具体的な処

理方法が解説されているわけではないのである。田崎 (1907a) は、この雑品原価計算について、「原價計算ノ難問ハ、此ノ第五種（筆者注：雑品原価計算）ノ場合ニ多ク起ルベキモ、其各場合ニ應ジ案ヲ立ツルノ外ナカベク、茲ニ一般ノ原則ヲ述ブルコト難シ」（田崎，1907a，71 頁）と述べ、製品や工程が比較的複雑な状況下においては、最適な原価計算法に関して一般的な原則を述べるのが困難であることを指摘している。

このように、日本における最初の原価計算論文として位置づけられながら、既にこうして複数の原価計算法を紹介している点は注目に値する。反面、これらの原価計算法が日本における実務に照合した上で論じられているのかについては疑問が残る。

次に、田崎 (1907b) では、「(三) 原價ノ分類」，「(四) 原價計算ノ調製」，「(五) 原價計算ト一般會計トノ調和」が論じられている。

田崎 (1907b) による原価は、大別して次の三つに分類されている。

- ・ 原料（ロー，マテリアル）
 - 一，特定原料 二，不特定原料
- ・ 工賃（ウェーヂス）
 - 一，直接工賃 二，間接工賃
- ・ 固定費（フィキスト，チャージエス）
 - 一，工場費 二，事務費

特定原料は直接材料費とみて相違なく、「特定品ノ原價勘定借方ニ記入セハ足ル」（田崎，1907b，34 頁）とされている。不特定原料は「貯蔵原料ヲ必要ニ應シテ倉庫ヨリ取出シ、製造用ニ供スルモノ」（田崎，1907b，32 頁）であるが、「（筆者加筆：消費する）目的ヲ特定セル都度之ヲ其ノ特定品原價勘定ノ借方ニ記入」（田崎，1907b，35 頁）するものとされており、結果的に直接材料費と同様の処理がなされている。直接工賃は直接労務費とみて相違なく、特定品の原価勘定借方に記入される。間接工賃については、「工場部長ノ給料ノ如キ」（田崎，1907b，32 頁）とされており、間接労務費である。間接工賃は、「便宜上之ヲ固定費中ノ工場費ト同様ノ取扱ヲ爲スコトハ定メ」（田崎，1907b，38 頁）られている。

田崎 (1907b) は残る固定費について特に詳細に論じている。固定費は前掲の通り、工場費と事務費に分類される。工場費の例としては、「借工場ナルトキハ其借料、工場ノ租税、保険料、工場長ノ報酬、工場用点火料、機械機具類ノ消耗費、保存費及原動力費等」（田崎，1907b，40 頁）とされており、間接経費といえる費

目が列挙されており、実質的に田崎 (1907b) はこれを間接費として捉えていると読み取ることができる。事務費は、「支配人、手代、取締役ノ報酬、代金ノ割引、割戻、滞貸金、旅費、廣告料、又社債借金等ニ對スル利息等」(田崎, 1907b, 41 頁) が主とされており、「事業ノ行政及商務ニ屬スル費用ヲ云フ」(田崎, 1907b, 41 頁) ことから、販売費および一般管理費を指すものである。

この固定費について、「ランコスト」(Oncost) と称することがあるとして、「固定費ハ之ヲ原料及工賃ナル「コスト」ノ上ニ分割賦課サルヘキ費用ナリ」(田崎, 1907b, 41 頁) と述べ、固定費の配賦問題を取り上げている。田崎 (1907b) が取り上げている配賦基準は次の3つである (田崎, 1907b, 41 頁)。

- ・ その特定品の工賃及原料の合計に比例して分割すべきものとする主義
- ・ その特定品の工賃に比例して分割すべしとの主義
- ・ 特定品の工作に要する時間に比例して分割すべしとの主義

田崎 (1907b) は、これらいずれか1つの配賦基準に固執することを「不公平」であるとし、費目によって使い分けるべきであることを指摘している。たとえば、工賃を基準として「工場使用料 (Rent of factory)」を分割することは、工賃の高い熟練工と工賃の安い未熟練工の差によって不公平となってしまうと指摘し、この場合は製造に要した時間の長短に比例して分割するのが公平であるという具合である。

ここで問題となるのは固定費中「事務費」である。先述した通り、事務費は販売費および一般管理費であるといえる。この事務費を原価計算においてどのように扱うのかについて、田崎 (1907b) は次のように述べている。

「理論上ニ於テハ、苟クモ生産費タル以上ハ、之ヲ、原價中ニ算入スヘキヤ疑ヲ容ルヘカラズ、從テ所謂事務費ノ如キモ特定ノ製品若クハ部分ノ上ニ分割シテ原價中ニ計上スヘキモノタルコト明ナリ、然リ而シテ、若シ事務費ヲ原價計算中ニ算入スルノ主義ヲ採用スル場合ニ於テハ、蓋シ原料及工賃ノ合計若クハ工場費ヲ以テ之レガ分割ノ標準ト爲サハ甚シキ不公平ヲ生スルノ憂ナカルヘシ、然レトモ原價計算ノ目的ヲ述フルニ當リテ説明シタルカ如ク、抑モ原價計算ノ主眼ハ工場經營ヲ取締ルニアリ、然ルニ工場經營ニ對シテ直接責任アル人ハ、事務費ニ付キ殆ント^こ毫モ關係ヲ有セサレハ、事務費ト原價計算トハ其縁故甚タ淺シ、加之事務費ヲ公平ニ分割賦課スルコトハ到底不可能ニ屬スヘケレハ、事務費ハ之

ヲ表面上原價計算ヨリ除斥シ、只取締役、支配人ノ参考ニ備フル位ニ留メ置ク方最モ穩當ナルヘシ」(田崎, 1907b, 47 頁)

ここで田崎 (1907b) が注目しているのは、事務費の「工場部長ノ行為ト全ク相關セサル」という特徴である。すなわち、事務費が工場部長にはどうすることもできない原価であるから、それを原価計算から表面上排除するべきであると述べているのである。田崎 (1907b) の、「工場部長」による「工場管理」のために原価計算が必要であるとの主張が、この事務費の原価算入問題にも現れている。

最後に田崎 (1907b) は、「原價計算ト一般會計トノ調和」について論じている。ここでは「原價計算ト、一般會計トノ連鎖ヲ作り、兩者ノ立場ヲ明ニシ、從テ其ノ間ノ關係ヲ調和セシムルハ最モ肝要ナリ」(田崎, 1907b, 50 頁) としてその重要性を説いているが、その目的は「一方ヲシテ他方ノ正否ヲ檢閲スルノ尺度タラシムル」(田崎, 1907b, 50 頁) ためであるとされている。そしてこの目的を達成するためには「原價勘定モ之ヲ 複式簿記ニ依テ記入ス可キナリ」(田崎, 1907b, 50 頁) として、複式簿記と原価計算が原価勘定において結合するとしている。

以上のように、田崎 (1907) は、次の点で、それまでの工業簿記文献とは異なる特徴を有している。すなわち、工場管理を目的としている点、製品単位計算を論じている点、原価を原料・工賃・固定費に分類している点、間接費の配賦問題を取り上げている点である。そして最後に原価計算と複式簿記の結合を論じており、ここに、工業における会計が体系づけられて論じられるようになったのである。

さらに、経営管理者（「工場部長」）の利用を想定している点、工場経営に役立ち得るという観点は、田崎 (1907) によって初めて現れたものである。こうした観点は、これまでの工業簿記文献においては触れられていない、あるいは強調されていないことであった。したがって、日本における管理会計的思考の萌芽としても、田崎 (1907) は重要な位置づけをなされるべきであろう。田崎 (1907) が期待する原価計算の工場管理への役立ちは、部門別に原価計算を行うこと（部分原価計算）およびタイムリーな情報提供（短期原価計算）に現れている。しかし、先述した通り、実際の議論は製品原価を算定するための原価計算法や原価要素別計算、原価計算と一般会計との結合など原価計算の基本的な枠組みを論じたものであり、具体的な計算方法についても、また具体的な管理手法についても述べているところではなかった。したがって、原価計算の経営管理用具としての役割が、具体的な手続きに関連させて論じられているわけではないことは指摘しておきたい。

3-3 東 (1910) および旦 訳 (1915) の検討

1910年代には、原価計算における製造間接費の配賦問題を取り上げた東夷五郎 (1910)「工業會計ニテ「機械經費率」ニ基ク間接費ノ割當法」、そして、書籍として初めて原価計算なる語を冠した旦睦良 訳 (1915)『工場原價計算論』がそれぞれ公表された。いまここで、この2編の著述を検討することにする。

東 (1910) の筆者である東夷五郎の当時の肩書は神戸高等商業学校教授である。東は東京高等商業学校の卒業で、函館商業学校や長崎商業学校の教諭および校長を務め、熊本商業学校校長兼教諭を経た後に、母校東京高等商業学校の教授となった。その後、1903年、神戸高等商業学校の開校に伴い、同校に赴任したのである。同校では簿記を担当していた²⁹。

先述の通り、東 (1910) は原価計算中、間接費計算について論じたものである。東 (1910)は、まず、次の間接費配賦法を挙げている。

「工業會計ニテ製作品ノ原價ニ生産的間接費ヲ負擔セシムルノ方法ハ第一ニ原料品ノ代ヲ，第二ニ賃錢ヲ，第三ニ原料品及賃錢ノ和ヲ，而シテ第四ニ製作品ノ作業時間ヲ計算ノ基礎トスルノ四様アリ」(東，1910，1頁)

すなわち、直接材料費基準，直接労務費基準，素価基準，そして直接労働時間基準の四つがあるとしている。これらには各々一長一短があり，絶対に他に超越するというものがないことを指摘している。これらの点は，田崎 (1907) と概ね同様である。

田崎 (1907) においては，これより先に論を進めることはなかった。しかし，東 (1910) は間接費配賦法に関してより一歩進めた議論を行っている。すなわち，論題にみるように，「機械經費率」を日本で初めて紹介しているのである。

「然ルニ，米英，就中米國ニテ現今漸次ニ或種ノ工場ニ普及實行サルノ傾向アリト云フ方法ハ，右第四（筆者注：製作品作業時間を計算の基礎とするもの）ノ一變體ニ外ナラズ，即チ間接費割當ノ計算基礎ハ尚ホ製作品ノ要シタル時間數ニアリト雖モ，コノ時間數ニ乗ズベキ間接費ノ割合ハ，豫テ間接費ノ大部分ヨリ算定シテ求メ得タル「機械率」(Machine

²⁹ 神戸大学百年史編集委員会編 (2002)，102頁。

Rate), 即ち, 機械経費ノ「時間率」ナルモノヲ以テスルニアリ」(東, 1910, 2 頁)

このように, 東 (1910) はアメリカにて「或種ノ工場」において普及, 実行される傾向にあるものとして機械経費の時間率を基準とする配賦法を紹介しているのである。これはいわば第五の間接費配賦法として紹介されており, 田崎 (1907) に比して理論的進展がみられる。東が田崎 (1907) を参照した明確な証拠は見つからないが, いずれも『國民經濟雜誌』に寄稿された論文であるため, 多少なりとも, 田崎の論文が影響していることも考えられる。しかし, 「配賦」について, 田崎 (1907) は「賦課」や「分割」といった語を用いているのに対し, 東 (1910) は「割当」という語を用いており, 用語の統一は見られない。

東 (1910) 以降, 後に検討する旦 訳 (1915) および吉田 (1917) においても, この機械経費率が最適な配賦法として挙げられていることを鑑みると, 東 (1910) が日本にこの機械経費率を紹介した功績は見逃せない。しかし, 旦 訳 (1915) は翻訳本であり, また吉田 (1917) が本稿を参照して著述されたという事実を確認することができなかったため, 東 (1910) が両者に直接の影響を与えたということとはできない。

東 (1910) に続いて公表された原価計算文献である旦 訳 (1915) は, 当時ペンシルバニア大学会計講座助教授であり, 公認会計士でもあった E. P. Moxey の *Principle of Factory Cost Keeping* (1913 年) の翻訳本である。訳者である旦睦良は当時, 小寺洋行という大豆油製造会社の取締役 (chief secretary) であり, 実務家であった。旦は, 当時の日本において, 工場設備の発展にも関わらず, 原価計算に対する理解が足りないことを悲嘆し, その欠陥を埋めるべく本書を訳したと述べている。

「由來, 生産に直接關係のある機械の發明及び生産技術の改善に就ては, 世人多大の注意を以て工夫研究日も尚足らざるが如きも, 一般工業會計並に原價計算に關しては企業家の態度極めて冷淡にして毫も之に關知せざるの觀ある。吾人の甚解し難きものゝ一なり。宜なる哉, 今日事業界に採用せる會計の狀態は甚だ幼稚にして, 僅に一般複式簿記法の教ゆる範圍を出でず, 其帳簿の組織及び簿記家の知識を採つて工場名に据付たる彼の精巧なる機械に比し優秀なる技師に比較せば, 優に四五世紀も遅れたる感なき能はず。即ち之を換言すれば今日の工業會計は一般業界の恥辱にして, 精巧なる機械及び優秀なる技師とより成る工業經營の眞價

實狀を，完全に金銭價值の平面圖に描寫するに足らざるなり」（旦 訳，1915，解説序 2－3 頁）

また，何故原価計算に対する認識が当時の日本において不足していたのかということに対しては，次のように述べ，簿記，會計の研究が，他の學問に比べて卑下されていたことを理由としている。

「一般學究者が經濟學乃至法律學の如き純理研究は高尚なるも，筆算盤を右にして帳簿を手にする簿記會計の研究は極めて卑しむべきものなりとし，一顧をだに投ぜざりしに由るや大なり。會々篤學者の出でゝ研究に着手するも亦學者の通有たる僻見に囚はれて實際界に接觸するなく，爲に日常の活問題に潜みたる眞理を發見するを得ずして僅に複式簿記の一般説明に止まりたる蓋し故なしとせず」（旦 訳，1915，解説 3－4 頁）

第1章で示した通り，商業を蔑視する文化は，日本においては長らく存していた。旦 訳（1915）はその文化のために，簿記・會計の研究が日本において進められていないのだと主張しているのである。また，簿記・會計を研究する者があっても，その偏った視点（僻見）に囚われてしまい，実務を見ることなく，単に簿記・會計の一般的な説明に終始していると，当時の會計研究を批判している。以上を以て，「一般會計に關する研究の觀るべきものなき今日，各論研究たる工業會計及び原價計算の明論卓説なき勿論なり」（旦 訳，1915，解説序 5 頁）というのである。

そうした中で，Moxey の著書を選択した理由は，「所論簡明にして理義の徹底せる，類書中稀に見る名著と云ふべく斯道研究者に對して極めて恰好の指南書たるを知れり」（旦 訳，1915，解説序 6 頁）と語られている。ここで注目されるのは，実務家である旦が「斯道研究者に對して」と述べていることである。ここから推測するに，旦はまず，自社「小寺洋行」に原価計算を導入しようとしていたと考えられる。しかしながら，日本にはその指針たる原価計算書が存在していなかった。したがって，旦は，自社への原価計算導入のため，ひいては簿記や會計研究者に対する原価計算研究の必要性を訴えるために Moxey の著書を翻訳したのではないかと考えられるのである。

旦 訳（1915）の構成は次の通りである。「第一章 緒言」，「第二章 貯蔵品の會計」，「第三章 勞銀の會計」，「第四章 間接費の會計」，「第五章 要言」。この構成を見ればわかる通り，本書は専ら原価要素別計算を論じたものである。

旦 訳 (1915) では、「總の工場原價計算法は複式簿記法に基礎を置くや勿論なれども、複式簿記法も普通の儘にては原價計算の目的に添はず。此方法は即ち後者（筆者注：複式簿記法）の特殊發達を致したるものなり」（旦 訳、1915、3 頁）とし、原価計算を、複式簿記を基礎としながらも、複式簿記では達成できない目的を達成するために、特殊發達したものであるとしている。ここにおける原価計算の目的は2つに分けられており、ひとつが販売価格の決定、いまひとつが原価削減（原価節約）である。ただし、次のような記述がみられることから、旦 訳 (1915) ではこのうち、販売価格の決定により重きを置いていると思われる。

「製造業者にして此一般的方法に基きて原價計算を行はゞ利益の最大限度を求むべき商品の販賣價格を決定し得るの地位にありと云ふべし。

製造業者にして工場經營の骨格的組織と相併行して神經系統的原價計算法を採用し、興業上の經濟的組織を具備するに於ては、將來の製造に要する豫定費用を正確且迅速に測定し得る利益あり。而して亦製造せし物品の種類又は品質によりて、その賣上勘定を見れば直に其製品の製造原價を知り得べく各物品の販賣上に於ける損益を決するを得ん」（旦 訳、1915、17 頁）

旦 訳 (1915) では、原価計算は最大の利益を獲得し得る価格の決定、および各製品の販売上の利益を計算することに優位性（Advantage）を持つとされている。ここで「豫定費用」について言及しているが、本書において予定費用なる語が現れるのはこの一文にとどまっているが、この予定費用を測定する必要性は将来における迅速な価格決定において資することを期待されているものと考えられる。

また、間接費の配賦問題に関しては最後に論じられている。それまでの工場会計においては、直接原料および直接労銀の和たる素価（Prime Cost）以外に費用を考えず、その他の費用は「生産品を販賣して素價以上に受入れたる利益の額に照合して漫然之が補をなしたるに過ぎざりしなり」（旦 訳、1915、69 頁）とされていたという。しかしながら、「製造上の一般的改良と相俟つて手工業に代はるべき幾多の機械の運用著しく増加し、之に伴ふて生じたる工場間接費の増加は・・・遂に間接費計算の必要を喚起するに至れり」（旦 訳、1915、70 頁）として、間接費計算の必要性を説いている。

旦 訳 (1915) では、間接費配賦法として次の5点が挙げられている。

(1) 直接労銀に対する一定歩合によるもの

- (2) 直接労働時間に対する一定費用によるもの
- (3) 原料費に対する一定歩合によるもの
- (4) 素価に対する一定歩合によるもの
- (5) 機械率を基礎とするもの

このように、旦 訳 (1915) で掲げられている間接費の配賦法は、東 (1910) と同様であり、また、このうち機械率を基礎とするのが「間接費轉嫁の最良方法にして且つ最正確なる方法」(旦 訳, 1915, 79 頁)としている点も同様である。そして、この間接費計算に関しては専ら機械率による方法を解説している。

旦 訳 (1915) ないし Moxey (1913) において特徴的なことの 1 つに、補助記録を重視している点を挙げることができる。たとえば、貯蔵品に関して「此新なる工場原価計算法と原価の補助的記録を有せざる會計方法との差異は貯蔵品の取扱法によりて明快に知るを得べし」(旦 訳, 1915, 19 頁)とされている。これは、期首棚卸額に当期仕入原価を加え、期末における手持原料価額(実地棚卸による)を控除することによって消費原料の実価とするそれまでの會計方法を正当とせず、「原価計算は斯る 揣摩^{さくさ} 或は臆測^{おそそく}を基礎として行ふものに非ずして、一期の始に於て棚卸を行ひ之に總の仕入原価を加へ、而して同期間の消費に對しては細心なる注意を以て其勘定を行ふものたるなり」(旦 訳, 1915, 21 頁)として、期中の貯蔵品の消費高ならびに在高の測定を重視することを指している。そのための補助記録を原価計算は行うものであり、したがって、「一期末に於る勘定残高は手持在高たるべき數量に一致すべく、而して此結果の性格なるや否やは一に物品の實際棚卸によりて決定すべきなり。然るに若、帳簿上の棚卸と實際棚卸と相一致せざる場合には何等かの誤謬の存すべく從而其所以を檢査せざる可らず」(旦 訳, 1915, 21 頁)と、帳簿上の価額と実際の数量に不一致が生じた場合には、その原因を調査しなければならないと指摘している。

「勞銀の會計」においても、それまでの労働時間の把握が、工場入口の門衛がなす各職工の出勤及び退出の記録に依存しており、「生産に消費したる労働時間に就て正確なる記録」(旦 訳, 1915, 47 頁)がなされていなかったと指摘している。このため、「勤勞の時間」を「時間カード」、「作業製品に關する時間」は「作業切符」ないしは「作業カード」によって記録し、把握すべしとしている(旦 訳, 1915, 51 頁)。そして、「出来高拂賃銀法 (Piece work)」、「タウンネ、ハルセイ氏賃金支拂法 (Towne-Halsey Plan of Wage Payment)」、そして「テイラー氏打歩附賃金支拂法 (Taylor Premium Plan of Wage Payment)」というように、「職工の怠慢 Soldiering を阻止する」ための賃金支払法を紹介している(旦 訳, 1915, 52-60 頁)。そう

した後に、職工に支払うべき総賃金と実際に生産物品に「分賦」すべき賃金を区別し、後者を作業カードによって把握し、各原価勘定の借方に転記する方法を示している（旦 訳，1915，65－66 頁）。

かくして、旦 訳 (1915) は専ら原価要素別計算を論じているのであるが、これの原著である Moxey 著 *Principles of Factory Cost Keeping* は、岡本 (1962) によれば「これは本文わずか百ページ足らずの、教科書風の小冊子にすぎず、今日ではほとんど忘れられてしまっている。たまに記憶している人があったとしても、「あゝ、あの小さな本か」という程度であって、あまり高く評価されていな」（岡本，1962，17 頁）だったという。しかしながら、岡本 (1962) は、(1) 原価計算の理論体系を構成しようとする当時の理論家の努力を代表するものであったこと、(2) 財務記録と原価記録との結合支持派の主張を、理論的に完成せしめるという役割を果たしたこと、という 2 点で、Moxey の所説を改めて評価している（岡本，1962，33－34 頁）。ただし、Moxey が財務記録と原価記録の結合面に注力するあまり、原価計算の方法ないし形態という問題にはほとんど触れなかったとし、原価要素別計算に特化している記述に対しての批判もなしている。

このような Moxey の所説が、『工場原価計算論』という書籍というかたちで、実務家であった旦によって日本に輸入されたのであるが、旦が本書を翻訳し、日本で出版した意図は、先述した以上のことは不明である。しかし、本書が補助記録を重視した原価要素別計算を詳しく論じていることから、旦が自社である「小寺洋行」における原価計算導入に際して、この原価要素別の原価の把握という点を重要視していたのではなかろうかと思う。このように考えると、なるほど、それまでの日本における工業簿記文献や原価計算文献では原価要素別の計算を詳述したものがなかった。そもそも、まとまった体系をもって著された原価計算書が未だなかったのである。したがって、旦が当初に述べていた通り、日本の簿記・会計の研究者に対して、原価計算研究の必要性を訴えるために本書を翻訳し、公に出版したのであらうと考えられる。

しかし、いずれにせよ本書は岡本 (1962) の指摘通り、専ら原価要素別の計算に終始しており、製品原価を算定する原価計算法については（結果的に実際個別原価計算について論じているけれども）、詳しい解説はなされていなかった。

かくして、日本における最初期の原価計算文献は、その説明が概括的であるか、あるいは原価計算論のうち、一部の論点を取り出し、これを論じるものであったといえる。すなわち、原材料の調達から、原価要素別計算、製品別計算までに至る原価計算の全体像を示した包括的な文献は 1915 年時点において存在していな

かった。各筆者・著者らは、各論点を自らの問題意識に鑑みて輸入したものと考えられ、企業における複数職能を前提とした、原価計算論の包括的な構築が試みられたわけではなかった。日本における包括的な原価計算論は、吉田 (1917) 『工場會計』を待たねばならなかったのである。次節において、これを示す。

第4節 原価計算論の成立

4-1 はじめに

本節では、日本で最初に包括的な原価計算論を論じた文献として、吉田良三 (1917) 『工場會計』を検討する。先行研究においても、これまで『工場會計』は日本で最初のまとまった原価計算論として評価されている (岡本, 1986a, 1986b ; 建部, 2003 など)。したがって、日本における原価計算の文献史ないし理論史において、ひとつの時代の区切りを象徴する文献といえる。

著者である吉田良三は、「簿記といえば吉田氏を連想するほどであり、甲種商業学校が全国に四、五百校くらいあったが、その八割までが氏の教科書を使っていた」(太田, 1968, 35 頁)、「吉田さんこそ、真の意味で我国の会計学の創始者であるといってもよいのではなかろうか。とにかく正しい英米の思想を妄りに私見を加えないで輸入し、普及発展せしめたことは、忘るべからざる功績であると思う」(太田, 1968, 37 頁)と語られており、日本における会計学黎明期にあって、最も影響力を持った1人であった。

吉田は、東京高等商業学校を1903年に卒業し、1902年より早稲田大学に講師として勤務していた。早稲田大学において吉田は、政治経済科や高等予科、1904年に商科が設立されてからは商科と高等予科において、簿記を担当していた (早稲田大学大学史編集所, 1981, 41-54 頁, 379-385 頁, 404-405 頁)。その後、1913年より約1年間、簿記教授法および会計学研究のためにアメリカへ留学し、帰途に大戦下にあったヨーロッパを視察した上で帰朝した。その後1918年には早稲田大学教授を辞し、母校である東京高等商業学校に赴任し、教授として原価計算を担当した。本節で検討する『工場會計』は、アメリカ留学からの帰朝後、早稲田大学在任中に著されたものである。

4-2 『工場會計』の目的

まず、吉田が『工場會計』を著した目的から見ていく。吉田は、「序」において次のように述べ、当時の日本においては原価計算に関してまとまった記述をもった書籍がなかったことを示している。

「惟ふに我が國にて簿記計算に關する著書は汗牛充棟も啻ならず、而かも、その工場會計を論ずるもの即ち製品の原價計算法を説き之が記帳整理法を示すものに至りては未だ一も之なきなり。尤も一二工業簿記其他類似の名を冠する著書なきにあらざるも、其内容實質は殆んど普通の商業簿記と大差なく、製造會社の會計を學ばんとする者の参考となり得るものにはあらざるなり」(吉田, 1917, 序 1-2 頁)

したがって、本書は吉田自身が、日本で初めてのまとまった原価計算書としての自負を持って著したものであると思われる。そのため、吉田は専ら英米の原価計算書を参考に本書を著しているのであるが、その背景には吉田のアメリカへの留学経験があった。

「著者は先年會計學研究のため英米に學び其紐育市に停まりし際、偶々同國免許會計士中 Cost System の大家として有名なる J. Lee. Nicholson 氏がコロンビヤ大學に講師として原價計算講座を擔當するに會し親しく其教を受け、同時に又紐育大學商科にて Wildman 教授の同一講義をも聽講して工場會計に付會得する所尠からず。爾來引續き英米諸大家の著書に依り又工場の實地見學をなし斯學研究に非常の趣味を有するに至れり」(吉田, 1917, 序 3-4 頁)

実際、本書をひも解くと、その内容は Nicholson (1909) をはじめとした J. L. Nicholson の所説に依っているところが端々に見られる。

また、ここで注目すべきは吉田が早稲田大学等の教育機関のみならず、実際の企業との関係を有していたことである。吉田は帰国後、日本にて実際の企業で原価計算の講義を行い、その内容をまとめて本書を公刊したのである。それは、吉田が本書を公刊するに至った動機を含めて次のように記されていることからわかる。

「・・・一は自己の研究に一層の刺戟を與へんため、他は原價の計算、工場の收支會計に付學ばんと欲する者の参考に資して聊か此方面の缺陷を充たさんがため、歸朝後某會社の依頼に依り同社會計部員のためなせし講義の材料を基礎とし、之に半歳餘りを費して修訂増補を加へ茲に本書を公にするに至りしなり」(吉田, 1917, 序4頁)

この引用文からわかる通り、吉田が実際に講義を行った企業名は明らかにされていないが、太田 (1968, 43 頁) において「吉田さんは古くから三菱とは関係があり、新社員への講義などもやっていた」と記述されていることから、当時の三菱系の企業において、原価計算の講義を行ったことが推測される。且 (1915) によって、簿記・會計の研究者が実務との接触をすることなく、僻見の上に研究を行っていたと批判されていたことを鑑みると、吉田が実務との関連を持ちながら原価計算の研究を進めていたことは注目してよいだろう。

また、先に指摘したように、日本においては未だ包括的な原価計算論を論じる文献が存在していなかった。包括的な理論が存在しないことは、原価計算論のテキストが未だ存在しないことを示しており、したがって、原価計算教育にとっては大きな問題となる。この意味で、吉田 (1917) が原価の計算ならびに工場の收支會計について学ぼうと欲している者の参考になるべく著されたことは、原価計算研究のみならず、原価計算教育においても重要な意味を持つと考えられる。

4-3 工場會計と原価計算

ところで、本書が原価計算書とされていることは先述の通りであるが、本書は『工場會計』と名付けられている。この工場會計と原価計算の関係であるが、次に記すところによれば、この両者は同義であるとみて差し支えない。

「工場會計 (Factory Accounting) とは工場即ち製造部の收支會計を整理する原理方法を説くものにして、換言せば工場にて材料を受入れ之に種々の製造作業を施して製品となし、販賣部に引渡す迄の間に生ずる一切の收支を計算して、各製産物原價を見出すに必要な記録方法及び之が事業全體を整理する會計帳簿へ如何に統轄表示さるゝかを研究するものなり。故に工場會計は其目的に於いて普通に所謂原價計算 (Cost Accounting) に外ならず」(吉田, 1917, 1 頁)

吉田が「工場會計」という名称にどのような思いを込めていたのかは、著述からは見てとれない。さらに本文上においては、工場會計よりはむしろ原価計算という言葉の方が多用されている。なぜ本書は「原價計算」ではなく「工場會計」と題されたのか。

先にも引用したように、吉田は「その工場會計を論ずるもの即ち製品の原價計算法を説き之が記帳整理法を示すものに至りては未だ一も之なきなり」という問題意識を有していた。なるほど、先に検討した吉田 (1917) 以前の原価計算文献においては、製品原価計算法や原価要素別計算について論じるものこそあれ、これがいかに記帳・整理されるものなのか、あるいは一般會計 (General Accounting) といかに結合するのかを論じているものではなく、あくまで原価計算論、それもそのうちの一部を論じたものであった。この意味において、吉田が本書を原価計算ではなく工場會計としたことから、原価計算とその記帳・整理の方法を包含した、「工場會計」という大きな括りで工場における種々の會計を論じようとした意図を窺うことができる。

4-4 原価計算の目的

本項では吉田 (1917) の説く原価計算の目的をみていく。吉田 (1917) は、原価計算の目的を次のように述べている。

「斯くて原價計算即ち工場會計は汎く總ての製造家各種の製造事業に必要にして、之が目的効用は製品の正確なる原價を知つて不利益なる製産の繼續を止め、尚之に依て製産能率を高め、製造原價の減少を企圖するにあり」(吉田, 1917, 7 頁)

具体的には、次の4つである³⁰。

- (1) 原価を正確に知り、確信をもって代価を定めること。
- (2) どの製品が利益を多く獲得し、どの製品の利益が少ないかを確実に知ること。
- (3) 生産能率を増進させること。
- (4) 製造原価を減少させること。

³⁰ 吉田, 1917, 8-14 頁。

これをみればわかる通り、原価計算の目的を挙げるにあたって、吉田 (1917) は専ら経営管理者の利用を想定していることがわかる。また、上記引用文において「之が目的効用は製品の正確なる原価を知つて・・・」との記述があるが、必ずしも製品原価を計算することによって、原価計算の目的のすべてが達成されるわけではない。たとえば、次の記述では、部門別原価計算によって生産能率の増進が図られるとしている。

「・・・原価計算が示す數字に依て各生産部門の能率を比較し、或は各部門作業の要せし費用を過去に於て同部門作業の要せし費用と比較し、或は之を豫て定めある標準費用と比較して、是等各部門各作業の能率の増減を計り得べし」(吉田, 1917, 12 頁)

原価計算の目的は単に製品原価を計算することではないのである。「製造家が自己の事業を堅實聰明に經營するには、適當なる工場會計正しき原価計算制度を採用して、製造の全場面に於ける生産状態を審かにし、工場經濟を増進し、常に的確なる智識に基く適當なる判斷を以て其經營をなすにあり」(吉田, 1917, 14 頁) というように、吉田 (1917) は、原価計算の目的を、経営管理者の利用の観点から説いている。

4-5 標準原価への言及

吉田 (1917) の原価概念において注目されることとして、標準原価への言及がなされていることを挙げられる。吉田 (1917) は、「製造原価の種類」として、製造原価を次の3種に区別することができるとした³¹。

- (1) 見積原価 (Estimated Cost)
- (2) 実際原価 (Real Cost)
- (3) 能率原価 (Efficient Cost)

ここにおいて、見積原価は、「完全なる原価計算制度を有せざる場合に於て、各製品に付其原価を経験上の見積に依り定めたるもの」(吉田, 1917, 31 頁) とされ、実際原価は「見積に依らず事實上の數字に依り計算せる原価にして、即ち適當なる原価計算制度の下に各製品に付實際に費されたる材料、工賃及製造間接費

³¹ 吉田, 1917, 31 頁。

の公平なる配賦額を確むることに依り見出される原価なり」(吉田, 1917, 31 頁)とされている。

ここで注目すべきは能率原価である。吉田 (1917) によれば、この能率原価とは次の通りである。

「能率原価とは各製品に付専門家に依て定められたる標準原価のことたり。而して此原価の用途は完全なる原価計算制度の下に実際原価が確かめられたる時、之を此原価に比較して其能率を測るにあり。而して実際原価が能率原価に及ばざる原因の何處にあるかを研究することは製造家に取り極めて緊要たることたり」(吉田, 1917, 32 頁)

このように、吉田 (1917) のいう能率原価は、標準原価と同義であるとみて相違ない。筆者が確認できたところでは、標準原価に言及した文献は、日本においては本書が最初である。しかしながら、上記引用文において、吉田 (1917) は明らかに標準原価の有用性を認めているが、後述するように、本書は専ら実際原価の算定についての解説がなされており、標準原価に関する記述はこの記述のみに止まっている。

4-6 原価構成

次に、吉田 (1917) における原価構成をみていく。本書を読み進めていくと、解説は特に実際個別原価計算を想定してなされており、先述した種々の目的はともかくとして、主たる内容は正確な製品原価の算定に置かれている。まず第四章において原価の費目を解説し、そこで示された材料・工賃・間接費といった費目をいかに正確に製品へ集計していくのかを論じている。

原価構成を論じるにあたって、吉田 (1917) は、Nicholson (1909) に従って、図表を示している³²。

吉田 (1917) によれば、元価(素価)は直接工賃+直接材料+直接経費である。しかしながら、この直接経費(Direct Expenses)は「特定製品又は特定工事に直接賦課し得る費用にして、例へば或製造又は建設を請負ひたる時、其製品又は工事へ特別に付したる火災保険料の如き或は其製造又は工事のみに関係の監督者給料の如き、或は之に係る電信料旅費等の如し」(吉田, 1917, 23-24 頁)とされているが、「費用は其大部分が間接費用(筆者注: Indirect Expenses)たるなり。

³² Nicholson (1909) p.30 に依っている。

之れ普通に概言して材料及工賃を直接経費と云ひ、費用を間接費と稱する」(吉田, 1917, 24 頁) とされている。したがって、吉田 (1917) のいう製造原価は、実質的に、直接材料費および直接労務費、そしてそれ以外の製造間接費から構成される。なお、ここにいう間接費とは、先述の通り直接材料費および直接労務費以外の「製造原価」を指すものである。「販売費及事務費」については、「商業的には極めて重要なも、工業的には何等の関係なきもの」(吉田, 1917, 109 頁) とされており、本書では詳しく論じられていない。

図表 2-3 製品代価構成図表

			利益	販売代価
		一般間接費	総原価	
	製造間接費	製造原価		
工賃	元価			
材料	(素価)			

(出所) 吉田 (1917) 33 頁を一部修正。

4-7 材料および工賃の計算

先述の通り、吉田 (1917) のいう材料及工賃は、それぞれ直接材料費および直接労務費を指すのであり、それ以外の原価は製造間接費とされている。後述するように、吉田 (1917) は原価要素別計算のうち、特に間接費計算を最重要視しているが、その前に、ここで材料および工賃の計算についてみていこう。

原価要素別計算を論じるにあたって、吉田 (1917) は補助記録について中心的に論じている。すなわち、材料については「倉出請求書」を用いること、実地の棚卸を時々に行って記帳上の在高と突き合わせることを、倉出した材料に余剰があった場合には必ず変換し、別の製造指図書に直接流用せぬこと等、かなり詳しく材料の在管理を論じている。材料の収支および在高をあらわすための帳簿は材料元帳 (Store Ledger) であり、その他に材料買入請求書、材料買入注文書、材料受入報告書、材料倉出請求書の書式 (Form) の性質および運用方法が論じられている。

工賃に関して、吉田 (1917) はまず「原価構成三要素中最も其伸縮力に富み製品原価の減少を計るに有効なるは工賃なり」(吉田, 1917, 82 頁) と述べている。何故ならば、「工賃は如何なる工場にても製産費中最も重要な部分を占め、而かも之が人間に關係する所よりして其取締統御又は刺戟獎勵の如何に依り、啻に其

經濟を計る餘地の大なるのみならず、同時に原價構成の第三要素たる間接費の經濟をも之に依て賚し得る」(吉田, 1917, 82 頁) ためである。

したがって、「第七章 工賃」においては、まず労働能率を高める重要性を説いている。工賃の浪費を生ずる原因は、職工の怠慢に加え、「工場の組織編成が不備不完全なることにあり」(吉田, 1917, 83 頁) としている。すなわち、職工がある仕事を終えた時、次に着手すべき仕事や使用する工具が準備されていないこと等の原因である。ここで「科學的經營法」(Scientific Management ; 科学的管理法) に言及し、これを「其目的主として工場のあらゆる組織状態を職工が其時間を専ら製産的に費し得る様編成配備するにあり」(吉田, 1917, 85 頁) と紹介している。しかし、それ以上科学的管理法には言及されていない。

工賃の計算においては、まず (1) 各職工に対し支払うべき工賃額と (2) 各製造指図書又は各口の製品に要したる工賃額とを区別し、前者には賃銀支払表の作成に必要な材料を得ること、後者には原価計算上、各生産物に費やされる労働時間数およびその工賃を正確に知ることが必要であると述べている(吉田, 1917, 86 – 87 頁)。そのために、「労働時間報告書」、「工賃計算書」、「工賃支払帳」の書式および運用方法が論じられているのである。

4-8 間接費計算

間接費計算の解説には、第八章から第十章にかける多くの頁数が割かれている。本項において、吉田 (1917) の説く間接費配賦法をみていく。本書で挙げられている間接費配賦法は、次の通りである(吉田, 1917, 149 – 150 頁)。ここに挙げられている間接費配賦法は、これまでの原価計算文献と異なるところはない。

- (1) 直接工賃標準法 (Direct Labor Cost Method)
- (2) 労働時間標準法 (Direct Labor Hour Method)
- (3) 材料標準法 (Material Cost Method)
- (4) 元価標準法 (Prime Cost Method)
- (5) 機械率標準法 (Machine Rate Method)

吉田 (1917) は、この 5 種に対し、「製造家は是等諸法の内自己の工場に於ける製造状態に最も能く適合するものを撰択するを要し、之が爲めには先づ以て上記五種の各配賦法に關する性質特色を審かにし、各方法が夫れ夫れ如何なる事情の下に適當するかを充分了解せざるべからず」(吉田, 1917, 152 頁) と述べ、それぞれの配賦法を解説している。

このうち、吉田 (1917) は「機械率標準法」を、「他の如何なる配賦法にも優れる」(吉田, 1917, 170 頁) としている。その理由は次の通りに述べられている。

「何となれば此方法に於ては間接費を分割する中心點が部門より ^マ 更に小なる機械又は作業工程なるが故、自ら間接費の多數は其發生と直接の關係ある個處に集められ、此結果各製品に對する配賦も亦大に直接的となるが故なり」(吉田, 1917, 170 頁)

すなわち、「機械率標準法」は、機械または作業工程という、かなり狭い範囲に間接費を分割するものであり、そのため、間接費の發生に直接關係のある個處に間接費が集計されることとなるをもって、配賦額が公平となるというのである。そして、この「機械率標準法」を論じるにあたって、他の原価計算文献と異なる点は、これに3種あるものとし、紹介している点である。この3種とは次の通りである。

- (1) 旧機械率配賦法 (Old Machine Rate Method)
- (2) 新機械率配賦法 (New Machine Rate Method)
- (3) 予定機械率配賦法 (Predetermined Machine Rate Method)

ここで、旧機械率配賦法は「一製造部門内に數個の機械が存在する時、間接費を先づ是等各機械に配賦し機械毎に其經費率を算出するの手段を採らずして、其部門の間接費總額を是等全機械の作業時間總數にて除し、各機械の作業一時間に係る平均經費率を見出し、之を以て各製品への間接費配賦額を決定するもの」(吉田, 1917, 171 頁) である。これは、部門内に異なる機械が存在する場合、配賦額が正確ではないという欠点を持つ。

新機械率配賦法は「間接費を出來限り其發生地點に分ち、之が各製品への配賦を公平正確ならしむる様工夫されたるものにして、此方法は一部門の間接費を更に其部門内の各機械又は各作業工程に割賦し、即ち異なる機械又は工程毎に之が一定期間に要したる經費を區別して算出し、之を其期間の作業時間數にして除したるものが各機械又は各工程の作業一時間に係る經費率となる」(吉田, 1917, 175 頁) 方法である。この方法によれば、旧機械率配賦法の欠陥を正すことができるとされている。

最後の予定機械率配賦法は、「月末其他の原價計算期が到着するを待たず各製品の出來次第直に其原價を計算するの必要ある時使用さるゝものにして、過去の數

時より割出せる一種の見積機械率たり。即ち各機械に付先づその経費を之が過去に於て要したる金額を基礎として定め、之を当該機械の過去に於ける實際の作業時間数より見積れる平均時間数若くは其機械の作業し得べき最大時間数にて除することに依り、見出されたる見積経費率を以て其機械を通過する各製品に對し間接費を配賦する方法」(吉田, 1917, 184 頁)である。ただし、実際においては多少の「アイズル, タイム」(idle time)があることは免れないため、機械の作業し得べき最大時間数というより、むしろ「實際の作業時間数に成るべく接近する様之を見積るの優れるに如かず」(吉田, 1917, 185 頁)という。

なお、これまで同様、予定機械率配賦法には「見積数と實際数との齟齬を調節するため補充率を要し、若し工場の活動が豫期以上なりし時には補充率が間接費の各製品に對し豫定率に依る配賦額を減殺するの手段となり、反對に工場の活動が豫期以下なりし時には之が豫定率に依る配賦額を増加するの手段となる」(吉田, 1917, 194 頁)。

4-9 原価計算法の紹介

原価計算法の紹介は、田崎 (1907) によって、各種のものが紹介されていたが、東 (1910) はこれを論じず、旦 訳 (1915) においては原価要素別計算を中心としており、實際の議論は實際個別原価計算であつたけれども、原価計算法に関しては触れていなかった。

本書『工場會計』においても、先述の通りその中心は實際個別原価計算といえるが、「第十一章 原価計算」において、各種の原価計算法が論じられている。

吉田 (1917) は、まず原価計算法を次の 2 種に大別できるとした。すなわち、(1) 見積計算法 (Estimating Cost Method), (2) 實際計算法 (Actual Cost Method) である。このうち、見積計算法は「名の如く見積りに過ぎずして、眞實は原價計算制度と稱し得べきものにあらず」(吉田, 1917, 206 頁)とされ、吉田 (1917) は實際計算こそ「完全なる制度と認め得べき原價計算法」(吉田, 1917, 207)としている。そしてこの實際計算法には「特定指圖書計算法」(Special Order System)と「製産高計算法」(Product System)の 2 種があるといい、前者は個別原価計算、後者は総合原価計算を指すものである。これらについては、「苟も實行し得る限りは特定指圖書計算法に依るを以て優れり」(吉田, 1917, 208 頁)とされている。これは、特定指圖書計算法によれば、製産高計算法によつては発見できない事実が知り得るためとされているが、指圖書毎に原価を計算することは、種々の作業工程を経る場合には混乱をきたしてしまう恐れがあるために、この場合には製産高計算法による方が便利であると述べられている (吉田, 1917, 208 - 209 頁)。

したがって、吉田 (1917) は総合原価計算を生産形態（受注生産か連続ないし見込生産か）への適応性から論じず、あくまで簡便法として捉えていることがわかる。

4-10 内部報告への言及

後述する同年代の他の原価計算文献と比して、吉田 (1917) において特に重要であると考えるのは、「第十六章 諸報告書」である。そこでは、計算された原価計算データに関する、経営管理のための具体的な運用方法が示されているのである。本章冒頭において次の記述がなされている。

「凡そ企業経営の主腦者は其企業各部の狀態に付即ち製造部及營業部の狀況に付又製造及販賣の結果に付常に正常なる知識を以て全事業を監督し、又是等の知識を基礎として將來の經營方針を定めざるべからず。然れども之が爲め巨多の帳簿其他の記録を一々檢閲することは彼等の時間が許さざるは元より、又斯る忍耐をも有するものにあらず。故に彼等には製品の製造に關し又其販賣に關し一見其狀況及結果を簡單明瞭に知了せしめ、其經營上参考となし得るの價值ある報告書を得せしむるを要す」（吉田、1917、360 頁）

この内部に対する報告書（統計的報告書）は、「次に列挙する諸書式は即ち・・・統計報告書の實例にして、製造業の場合に於て經營當局者に對し何れも原價に付又は販賣に付一見非常に有益なる知識を供給するものたり」（吉田、1917、361 頁）というように、製造企業における報告書の「実例」が列挙されるかたちで解説がなされている³³。こうした内部報告への言及は、原価計算（ないし工場会計）に對し、単に正確な製品原価の計算をもって了とせず、そこから得られる情報の追加的な価値を認めていることを示している。すなわち、ここにおける記述からも、吉田 (1917) が、原価計算の有する経営管理用具としての役立ちを積極的に認めていることがわかる。

4-11 『工場會計』の評価

吉田 (1917) が評価されるべきことは、何よりもまず日本で最初のまとまった原価計算書であることである。本論文の基準でいえば、『工場會計』の出版は、日

³³ おそらく、吉田が実際に原価計算講義を行った企業において用いられていた報告書であると思われる。しかし、実際の企業名については明らかではない。

本に初めて包括的な原価計算の議論が現れたこととなり、原価計算論の成立として掲げられるものである。

ここにおける多くの議論が、それまでに発表された田崎 (1907a, 1907b) や東 (1910) , 旦 訳 (1915) で取扱われていた議論をより詳しく論じたものである。原価計算法としては、個別原価計算を中心に論じているが、その中で、特に間接費計算へのこだわりが見られた。これは、多くの製造機械を用いる近代製造企業を特徴づける間接費の増大によって、正確な製品原価の算定が困難になったことが理由として挙げられる。それ故に、製品原価を正確に算定するためには正確な間接費計算が重要となるのである。第2節で示したように、当時は機械を有する工場数が増加していた時代であり、吉田 (1917) の間接費計算へのこだわりは、時宜に適ったものであったといえる。

加えて、それまでの工業簿記や原価計算文献に見られなかった標準原価への言及や、「実例」としてトップ・マネジメントが行う経営管理に資するための報告書の例示を行うなど、以後の原価計算理論の発展、ひいては管理会計理論の展開にとっても重要な議論を紹介している。特に、報告書においては製造部の原価実績と販売部の売上実績とを対照させる必要性が論じられており、複数職能を有する企業において、総体的な実績を概観するための議論がなされていることは特徴的であるといえる。

かくして、吉田 (1917) の公刊によって、日本における原価計算論が初めて包括的に現れた。基本的には、吉田 (1917) は英米の原価計算論を編纂しまとめられたものであり、吉田独自の理論というものを看取することはできない。しかし、本節冒頭で引用した太田 (1967) の評価からもわかる通り、吉田 (1917) の意義は、教育的側面から評価されるべきである。当時の英米の最新理論を、みだりに私見を加えず、包括的な議論として紹介したことは、日本における原価計算論の成立として重要である。また、これが教育に広く用いられることで、英米の包括的な原価計算論の普及に大きく貢献したと考えられる。このことは、その後の日本における原価計算論の発展の土台として、重要な役割を果たしたと評価すべきであると考ええる。

第5節 1920年代における原価計算論

5-1 はじめに

本節では、『工場会計』出版以後の日本における原価計算論を検討するために、1917年から1920年代にかけての工業簿記・原価計算文献を取り上げる。

本年代に出版された文献は図表2-4の通りである。なお、ここに掲げた文献は、「工業簿記」・「工業会計」・「工場会計」・「原価計算」という語を書名に含んでいるものに限っている。

図表2-4 1918年から1928年までの工業簿記・原価計算書

年	著 者	書 名	備 考
1918年	高塚栄	『製造業と原価計算法』	翻訳書（抄訳）
1918年	吉田良三	『工業簿記』	
1918年	吉田良三	『工業簿記教科書』	
1921年	中西新兵衛	『工業會計精義』	
1921年	原口亮平	『ほ一きんす氏工場會計』	翻訳書（全訳）
1922年	中西新兵衛	『小工場の會計』	
1922年	橋本良平	『近世工業簿記』	
1923年	茂木英雄	『工業簿記』	
1924年	柳楽健治	『工業簿記講義』	
1926年	上中甲堂	『原価計算法』	
1926年	渡部義雄	『能率本位原価計算法』	
1927年	伊藤正一	『原価計算論』	翻訳書（全訳）
1927年	魚谷傳太郎	『例解原価計算』	
1927年	野田信夫	『最新原価計算法』	
1928年	宇野信三	『実践原価計算法』	
1928年	片倉正三	『実践工業簿記』	
1928年	陶山誠太郎	『工業簿記』	
1928年	吉田良三	『工業簿記と原価計算』	

（出所）日本会計研究学会近代会計制度百周年記念事業委員会 編（1978）の文献目録から作成。

図表2-4に示した通り、1918年から1928年までの11年間に18冊の工業簿記・原価計算書が出版された。このうち工業簿記と題している書籍は8冊である。1909年の土屋(1909)以降出版されなかった工業簿記書が1918年の吉田良三(1918)『工業簿記』を皮切りに再び出版されるようになったことが注目される。

さて、このうち高塚栄 訳(1918)『製造業と原価計算法』(S. H. Bunnell. 1911. *Cost Keeping for Manufacturing Plants.*), 原口亮平 訳(1921)『ほーきんす氏工場會計』(L. W. Hawkins. 1905. *Cost Accounts: An Explanation of Principles and Guide to Practice.*), 伊藤正一 訳(1927)『原価計算論』(J. L. Nicholson and J. F. D. Rohrbach. 1919. *Cost Accounting.*)は英米文献の翻訳書である³⁴。魚谷傳太郎(1927)『例解原価計算』はその中に東夷五郎が執筆した「序」に記されているようにJ. R. Wildman(1911) *Principles of Cost Accounting*を基にしているようであるが³⁵、記述自体は全訳ではない。

以下では、1920年代における工業簿記・原価計算文献において、それまでの原価計算論に比して注目される特徴について検討を行う。ただし、本節では会計ないし会計学を専門とする著者による文献に限ることとした。上掲の表のうち、宇野(1928)に関しては、科学的管理法研究者である宇野信三による著述である。したがって、宇野(1928)の検討は次章において検討対象とする。

5-2 原価計算の目的

本年代の原価計算書においては、原価計算の目的は種々に論じられている。工業簿記ではなく、「原価計算」という名の下に明示的に目的を掲げているものを参照すれば、価格決定(原口 訳, 1921; 橋本, 1922; 陶山, 1923, 柳楽, 1924; 魚谷, 1927 など)および原価管理(原口 訳, 1921; 陶山, 1923; 柳楽, 1924; 渡部, 1926; 伊藤 訳, 1927 など)が最も多く見られる。また、ほぼ全ての文献において、製品原価を計算し、これを工業簿記と連携させることによって期間損益計算をより正確に行う機能が中心に据えられている。価格決定、原価管理、期間損益計算の3つが原価計算の目的として掲げられていることについては、吉田(1917)と相違のないところである。

ここで原価管理について指摘しておかなければならないことがある。それは、原価管理目的を明示的に論じている文献においても、具体的な原価管理手続きに

³⁴ 高塚 訳(1918), 伊藤 訳(1927)はアメリカ文献の翻訳書であり, 原口 訳(1921)はイギリス文献の翻訳書である。

³⁵ 「而して本著書の結構は著者が告白するが如く, ワイルドマン氏著「原価計算原理」に基づくものなるべき」(魚谷, 1927, 序1頁)。

については何ら論じられているものがないことである。これは、吉田 (1917) が、原価情報を経営管理者に報告するための手続き様式を紹介していたこととは対照的である。すなわち、1920年代における原価計算書は、製品原価計算の解説に終始しており、製品原価の計算と原価管理が同義として捉えられていると解釈することができるのである。

5-3 原価計算法

吉田 (1917) における原価計算法は実際個別原価計算が中心であった³⁶。しかしながら、本年代においては個別原価計算（指図書別原価計算³⁷、指図書原価計算³⁸、請負原価計算³⁹、命令書原価計算⁴⁰、個別原価計算⁴¹）のみならず、総合原価計算制度（生産高計算⁴²、生産高原価計算⁴³、単原価（計算）⁴⁴、工程原価（計算）⁴⁵、総合原価計算⁴⁶）が詳細な解説や例題の下に論じられるようになった。

高塚 訳 (1918) は原価計算法についての言及はないが、企業のビジネスモデルとして受注生産形態を想定しており⁴⁷、事実上個別原価計算を想定していることが読み取れる。対して原口 訳 (1921) は単純総合原価計算および加工費工程別総合原価計算について論じているが、個別原価計算についての記述は見取れない。また、橋本 (1922) に関しては、製品原価の算定について論じていない。

吉田 (1928) においては初めて「個別原価計算」⁴⁸と「総合原価計算」⁴⁹という、現在と同様の名称が用いられている。さらに総合原価計算においては、単一工程総合原価計算と工程別総合原価計算が解説されている。

³⁶ 田崎 (1907) においては種々の原価計算法が概説されているが、具体的な解説はなかった。

³⁷ 吉田 (1918a, 1918b)。

³⁸ 中西 (1921, 1922), 片倉 (1928), 陶山 (1928)。

³⁹ 茂木 (1923)。

⁴⁰ 伊藤 訳 (1927)。

⁴¹ 吉田 (1928)。

⁴² 吉田 (1918a, 1918b), 中西 (1921, 1922), 柳楽 (1924), 陶山 (1928)。

⁴³ 片倉 (1928)。

⁴⁴ 原口 訳 (1921), 茂木 (1923)。

⁴⁵ 原口 訳 (1921), 渡部 (1926), 伊藤 訳 (1927)。原口 訳 (1921) では工程別総合原価計算を指している。

⁴⁶ 吉田 (1928)。

⁴⁷ 高塚 (1918), 58 頁。

⁴⁸ 「直接計算法とも云ひ・・・」(吉田, 1928, 101 頁)。

⁴⁹ 「単一原価計算法とも稱し・・・」(吉田, 1928, 96 頁)。

5-4 原価構造

吉田 (1917) 以前の工業簿記・原価計算書における原価構造の基本は、形態別分類における材料（原料）、労銀、製造間接費であった。これに対し本時代における原価分類は材料、労銀（賃金、工賃）、費用（経費、諸経費；expenses）とするものが中心である（吉田，1918a，1918b；高塚 訳，1918；中西，1921；原口 訳，1921；中西，1922；茂木，1923；渡部，1926，伊藤 訳，1927；片倉，1928；吉田，1928；陶山，1928）。ただし、柳楽 (1924)，渡部 (1926)，魚谷 (1927)，野田 (1927) など、依然として材料、労銀、製造間接費という分類を用いている文献も存在する。さらに柳楽 (1924) は製造原価に営業費を含む総原価を「販賣原價（Selling Cost）と称するなど、用語が統一されつつある本時代において特徴ある名称を用いている。また、橋本 (1922) は、製造間接費を「工場諸掛」と称している。

5-5 間接費配賦法

吉田 (1917) において既に見られた特徴であるが、原価計算に対する関心が高まるにつれて、間接費の配賦の議論がほとんどの文献において詳細になされるようになった⁵⁰。これは、吉田 (1917) と同様に、機械を有する工場の増加が続いていたことに起因すると考えられる。

さらに、A. C. Littleton が、原価計算の発展過程を、商業簿記の方法から工場原価の算定にいたるまでの過渡時代を特徴づけるところの原料および労賃に関する比較的簡単な計算である「工場簿記」（factory book-keeping）と、その後において進められた原価割当の簿記計算である「原価会計」（cost accounting）というように段階づけている（片野 訳，1978，440 頁）ように、原価計算の理論が普及してくるにつれて必然の流れであるようにも捉えることができる。

本年代における間接費配賦問題は、いかなる配賦基準が正確で適正な配賦のために選択されるべきかを中心に論じられている。いずれの文献における議論も、吉田 (1917) に比して著しい発展を見せているわけではないが（著者である吉田の両著書に関しても同様である）、原価計算書が連続的に出版されるようになった本年代におけるひとつの大きなトピックであったことを示していると解釈できるであろう。

さらに、事前計算として予定配賦について論じられるようになり、それに伴い、原価差異の処理問題についても詳細に論じられるようになった（原口 訳，

⁵⁰ 例外は片倉 (1928) である。片倉 (1928) は間接費の配賦が必要であることを論じながら、配賦それ自体の手続きについては解説を行っていない。

1921；柳楽，1924；吉田，1928）。なお，本年代において，原価差異は例えば「見積損益勘定」（柳楽，1924，191－192頁）等の別の勘定を設けることにより処理されることと論じられている。

5－6 経営組織との関連

さらに，吉田（1917）から続いている傾向として，製造業ないし工場における組織問題が工業簿記・原価計算に関連させて論じられるようになり，ほとんどの文献が製造（生産）部，販売部，管理部に分類し，帳簿の連携を論じている。これは，本章第2節で示した通り，1920年代から日本においても調達・製造・販売・一般管理部門を有する現代企業が出現したことに起因していると考えることができる。なお，とりわけ詳細に組織問題を論じているのは高塚 訳（1918）である。高塚 訳（1918）では各段階における原価計算手続きについて，たとえば材料の購入であれば購買係，倉庫係，計算係それぞれの業務内容や扱うべき伝票，そして担当者間の連携の取り方等を事細かに論じている⁵¹。

かくして，1920年代においては，上述の諸点において，原価計算論の進展が見られ，特に，実際個別原価計算および実際総合原価計算の基本原理が確立された。吉田（1917）と同様に，各著書において製造間接費配賦法が詳細に論じられるようになり，製品単位原価を算出するための手続きがここにおいて一般化したといえる。

ただし，原価計算の目的として，複数の著書において掲げられている原価管理については，製品原価を計算することによって，この変動傾向を示すことが重点的に示されており，具体的な原価管理方法が述べられているわけではない。すなわち，1920年代における原価計算書の多くは製品原価計算に終始し，その原価情報の利用法を論じていないのである。もちろん，製品原価を管理するためには製品原価を計算することが必要であるが，それだけでは必ずしも十分ではない。吉田（1917）において，原価情報を経営管理者に報告する必要性と，その報告書様式が論じられたことに鑑みると，1920年代においては製品原価計算の手続きの研究が発展した一方で，原価管理手続きの研究が後退したと見ることができる。

⁵¹ さらに言えば，電話注文における注意事項等も事細かに解説をしており，電話の付近には便箋を50枚から100枚束で置いておくのが便利であると述べるなど，工業簿記・原価計算実務をサポートするための組織形態，業務形態を強調している点が他の文献と一線を画している。

しかし、その中にあって、一部の文献において標準原価計算の議論がなされるようになったことには注目してよい。これらの文献においては、原価管理の一手法として標準原価計算を掲げており、1920年代の他の文献に比して、原価管理意識がより強かったことが窺える。次節において、1920年代において、標準原価計算がいかに論じられていたのかを検討する。

第6節 1920年代における標準原価計算論

6-1 はじめに

標準原価計算とは、岡本（1967，1頁）によれば、(1) 製品の製造（または販売）の前に、あらかじめ原価発生目標を指示し、(2) 製品の実際生産量（または販売量）について、実際に要した原価（実際原価）と、(3) 要すべきはずであった原価（標準原価）とを計算し、(4) これらの実績と標準とを比較して、両者の差異を計算し、(5) 差異発生原因を分析し、(6) その結果を報告する原価計算方式である。

標準原価計算の効用は、それが原価管理に役立つことである。「原価管理にもっとも役立つ原価計算は何かと問われれば、ただちに標準原価計算を思い浮かべるほど、原価管理用の原価計算として、高く評価されて」（岡本，1967，1頁）いる。このような標準原価計算は、いつ頃、日本にもたらされたのであろうか。

本節では、1920年代において標準原価計算論に関する記述が工業簿記・原価計算文献に見られるようになったことを示す。日本における標準原価計算論の議論は、吉田（1917）において「能率原価」という語が見られることから、1917年には日本に持ち込まれていたことがわかる。吉田（1917）においては、標準原価計算論の議論がなされることはなかったが、1920年代においては、その議論が展開されることになる。

本年代における標準原価計算論の展開を検討するにあたり、ここでは標準原価計算を取り扱っている中西（1921）、渡部（1926）、そして魚谷（1927）を取り上げる。

6-2 中西（1921）における標準原価計算論

中西（1921，28頁）は『工場會計』と同様に「能率原価」に関する解説を行っており、「標準原価とも謂ひ・・・」と述べている。これは「製造上能率を極度ま

で發揮するときは、最小原價を幾何まで低下し得るか、との理想的標準を示したる原價なり」(中西, 1921, 28 頁)とされている。

しかし、中西 (1921) においては、その標準 (あるいは原価標準) の設定や、実際に標準原価をいかに算出し、原価差異をどのように処理するのか等についての解説は見られず、吉田 (1917) と同様に概念の紹介にとどまっている。

6-3 渡部 (1926) における標準原価計算論

渡部 (1926) においては、「第六章 製品」において、標準原価の言及がなされている。本章においては、まず、材料、工賃、製造間接費を製品にいかに集計していくかを論じた後に、「以上ヲ以テ、原價計算手續ハ終了スルノデアルガ、最後ニ斯ノ如クシテ計算セラレタル實際製造原價ヲ、別ニ定メラレタル標準原價ト比較對照スルコトヲ怠ツテハナラヌ」(渡部, 1926, 125 頁)と述べている。本書において、「標準原價」なる語が用いられるのはここが最初である。

渡部 (1926) によれば、標準原価とは次の通りに説明される。

「茲ニ標準原價ト謂フノハ、得意先ヨリ製品ノ注文ヲ受ケタル時、或ハストックトシテ保有スベキ製品ノ製造ヲ開始セントスル時、技術部或ハ企畫部等ニ於テ見積ニヨリ算定セル原價デアル、即チ技術部等ニ於テハ、如何ナル製品ニハ如何ナル材料幾何ヲ必要トシ、其材料ノ市價幾何ナリヤ、又其製品ヲ得ル爲ニハ略幾日ヲ要シ、幾人ノ職工ヲ必要トスルカ等ノ事ヲ知り得ルノデアル、又其製品ガ如何ナル作業ヲ幾時間受クベキモノデアルカト云フ事モ明ニナツテ居ルカラ、之ニヨリ間接費負擔額ノ見積ヲナス事モ出來ル、依テ是等知識ヲ基礎トシテ、最モ正常ト思ハルル製品一個ニ就テノ標準價額ヲ、各製品ニツキ算出シテ置クノデアル」(渡部, 1926, 125 頁)

ここに、標準原価は事前に計算された製品原価を指すことがわかる。しかし、「技術部等」という記述こそあれ、これが科学的ないし統計的に算出されるという記述はなされておらず、ここでは単に見積であると示されている。標準も「正常ト思ハルル」ものであり、これが「あるべき原価」を指すのか否かについても示されていない。

しかし、ここでいう標準原価は、次の記述が示すところによって、原価管理のための一種の記録であることがわかる。

「原価計算課ニ於テ、出来上り製品ニ就キ、仕掛品元帳口座ヲ締切り、其製造原価合計ヲ算出シタナラバ、之ヲ製品單位數ニテ除シ、製品一個ニ就テノ製造原価ヲ計算シ、之ヲ別ニ算出シ置キタル上記標準原價ト比較シテ見ルノデアル、其結果、實際製造原價ガ、標準原價ヨリモ高キ場合モアリ又低キ場合モ存スルデアラウ、而シテ、此實際製造原價ト標準原價トノ不一致ノ原因ヲ調査スルトキハ、經營者ニトリ、或ハ工場技師ニトリ、興味アリ又有益ナル種々ノ事柄ヲ知り得ルノデアル」(渡部, 1926, 126 頁)

この通り、渡部 (1926) における標準原価は、製品 1 個あたりの実際原価と比較するために別個に計算・記録が行われるものであり、これによって、原価管理に資することが想定されている。しかし、ここでは会計帳簿ないし複式簿記機構に標準原価が組み込まれることに関して一切の記述がなされておらず、実際、標準原価は別に容易された比較表（実際原価と標準原価との 2 部；図表 2 - 5 を参照）にのみ現れる。また、標準原価はあくまで製品 1 個あたりとして算出されるものと説明がなされており、これを費目別に設定し、差異分析を行うことまでは言及されていない。ここにおいて、渡部 (1926) は、標準原価計算の原価管理への役立ちを認めつつも、これはあくまで製品 1 個あたり原価を総額として扱うことを想定している。また、経常的な会計における記録・計算からは除外しており、したがって、実際原価と標準原価の原価差異も、勘定として存在しないことになる。

図表 2 - 5 原価比較表

実 際 原 価 比 較 表									
品名	サイズ				形式				
完 成 月 日									
指図書番号									
材 料	数量	金 額	数量	金 額	数量	金 額	数量	金 額	
工 賃	時間	金 額	時間	金 額	時間	金 額	時間	金 額	
間 接 費	率	金 額	率	金 額	率	金 額	率	金 額	
A部門									
B部門									
原 価									

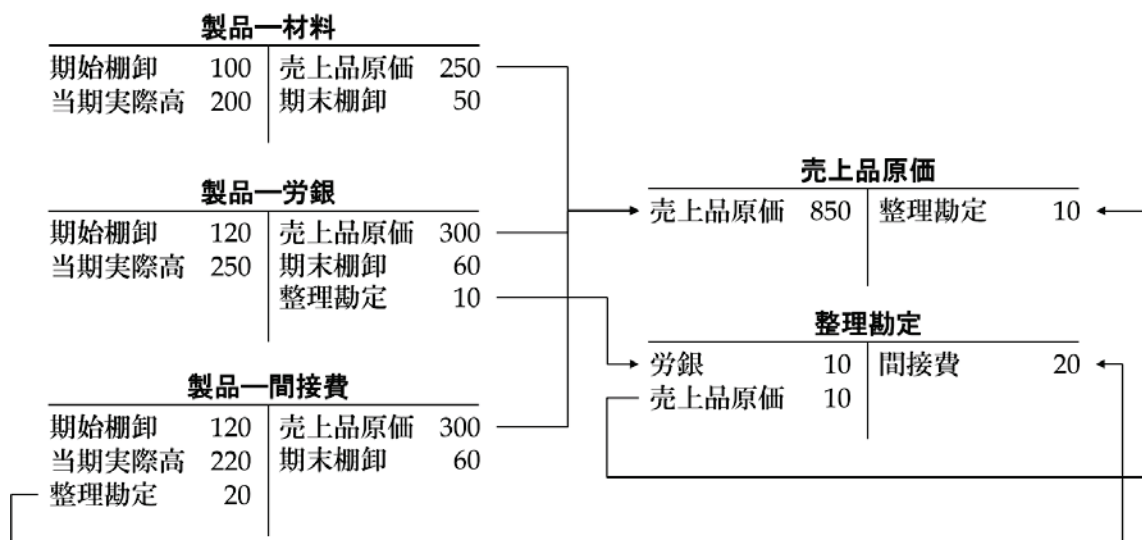
(出所) 渡部 (1926) 127 頁。

6-4 魚谷 (1927) における標準原価計算論

魚谷 (1927) は第十七章として、「見積原価制度」なる章を設けている。これは「理想又は標準と実際との間には、屢々懸隔を生ずるものである」(魚谷, 1927, 106 頁) という記述や「斯くあるを要す」の原価と「斯くありたり」との原価を整理する方法であつて、方法夫れ自身は原価を算出するものでない。然し見積原価と實際の分とを比較して其相違額に依り、能率の充、不充分又は見積の正、不正を考査して適宜の處置を採るのである」(魚谷, 1927, 106 頁) という説明から、標準原価を指すものであることがわかる。

魚谷 (1927) における標準原価は、会計機構に組み込まれるものとされている。すなわち、各原価要素の勘定において、実際原価が借記され、標準原価が貸記される。ここにおいて、各勘定において原価差異が発生する。魚谷 (1927) はこの実際原価と標準原価との差異を、それぞれ「整理勘定」へ振替え、それから売上品原価勘定(売上原価勘定)へ振替えられる処理がなされている。この会計処理は、Wildman (1911, pp. 88 – 92) Chapter XVIII “Reconciling Predetermined and Estimated Costs with Actual Costs” に依拠して記述されているようである。

図表 2-6 魚谷 (1927) における原価差異の会計処理



(出所) 魚谷 (1927) 112 頁より作成。

またここで指摘しておきたいことは、魚谷 (1927) では能率技師による標準管理の手続きも解説されていることである。すなわち、魚谷 (1927) は単に会計担当者だけではなく、能率技師が行うべき諸手続きに関しても、「原価計算」という

名の文献において論じている点で、他文献に比する際立った特徴を有しているといえる。また能率は標準原価を実際原価で除することによって計算できるとし、能率技師による会計の利用も考慮に入れているといえる。

この「第十八章 能率問題と原価計算」はほんの4頁の記述にとどまっているが、当該章の記述は、Wildman (1911, pp. 84 – 87) の Chapter XVII “The Efficiency Department” に依拠しており、ほぼ翻訳に近いかたちでなされている。前章にあたる見積原価原価制度もまた同書に依っていたことを考えると、全訳ではないにせよ、魚谷 (1927) は実質的に Wildman (1911) における標準原価計算論をほぼそのまま輸入し、紹介したものと評することができる。

なお、吉田 (1918a) , 柳楽 (1924) および伊藤 訳 (1927) においても豫定見積原価計算制度 (吉田, 1918a), 豫定見積制度 (柳楽, 1924) や見積原価計算制度 (伊藤 訳, 1927) と称して、原料や労銀に予定見積原価を用いることを論じているが、これらは原価計算の迅速化を目的としたものであり、魚谷 (1927) における「見積原価」とは本質的に異なるものである⁵²。

6-5 1920年代における標準原価計算論の総括

本節で示したように、1920年代においては、工業簿記・原価計算の文献が18冊出版されたが、そのうち、標準原価計算を論じているものはわずか3冊に過ぎず、さらにこのうちでも、中西 (1921) はその原価概念を紹介したに過ぎないものであった。

渡部 (1926) や魚谷 (1927) においては、標準原価計算に関して若干の踏み込んだ議論を展開していた。この中でも、渡部 (1926) は主要な会計帳簿に標準原価を組み込むことをせず、別個に比較表を作成し、実際原価と比較することで、専ら製品原価の管理に資するよう論じられていた。対して魚谷 (1927) は、標準原価を主要な会計帳簿に組み込み、これに伴う原価差異の会計処理まで論じている。これに加えて、能率技師による原価計算の利用ないし原価計算に対する貢献まで論じている。魚谷 (1927) の標準原価ないし能率技師に関する記述は、いずれも Wildman (1911) に依拠したものであった。なお、Wildman は、岡本 (1969) にお

⁵² 橋本 (1922) は、「豫算原価」という用語を示しているが、内容としては実際原価についてのみ解説をなしている。予算原価については、「豫算原価計算の方法は、實際原価計算の方法を應用し、之を製造前に於て豫算するものなるが、總て見越によるものなれば、屢々要素の一部を見逃し、又は之を過算し若くは輕算することあり、此點に於て大なる警戒を要するものとす」(橋本, 1922, 16 – 17 頁) とされており、ほぼ論じられていないといえる。

いて、価格計算・損益計算型標準原価計算を主張した論者の1人として扱われている。

また、いずれも実際原価と標準原価との差異の分析までは踏み込んでいない。これに関しては、標準原価計算の発祥の地であるアメリカにおいても、これを体系化したのは Harrison (1920b) が最初であると言われており(長谷川, 1931, 105 – 106 頁), Wildman (1911) を参照した魚谷 (1927) に記されていないのも道理である。なお、渡部 (1926) が依拠したと思われる文献は明らかではない。

これを総括するに、1920年代においては、標準原価計算論は未だ日本における原価計算論において普及していなかったことを指摘できる。また標準原価を会計帳簿に組み込むか否かについても論が分かれており、研究者の間でコンセンサスが得られていなかった。差異分析に関しては、何等の議論もなされていなかった。

すなわち、1920年代において、会計文献として現れてくる標準原価計算論は、アメリカにおける会計文献で論じられていたそれをほぼそのままのかたちで輸入してきたといえることができる。しかし、岡本 (1969) によれば、アメリカにおける標準原価計算論は、科学的管理法を実践する技師による標準原価計算と、会計士による標準原価計算という異なる2種の標準原価計算論から展開されたものである。したがって、同年代すなわち1920年代に、日本において科学的管理法を基盤とする標準原価計算がいかに論じられていたのかとの比較・検討を行うことによって、日本における標準原価計算論の展開についてより深い洞察を得られることが考えられる。この検討は、次章に譲ることとしたい。

第7節 本章のまとめ

7-1 要約

本章は、複数職能企業（現代企業）と機械製工場の増加という社会的背景の下に展開した、1907年から1920年代にかけての原価計算論に検討を加えた。

1907年から1915年に、原価計算論を概括的に論じる、あるいは製造間接費配賦法や原価要素別計算という一部を詳細に論じる文献が現れた。その後、1917年には、吉田 (1917)『工場會計』が出版され、調達・製造・販売という一連の経営活動に即した原価計算論が論じられ、これによって、日本において原価計算論が成立した。吉田 (1917) は実際個別原価計算を中心に論じ、とりわけ製造間接費の配賦問題を詳細に論じていたことに注目することができる。

1920年代に入ると、原価計算や工業簿記に関する書籍が増加する。ここにおいて、実際原価計算における間接費配賦法や原価計算法（個別・総合各種）が一通り現れる。標準原価計算に関しては、Wildman (1911) の所説が紹介された。Wildman は岡本 (1969) にいう会計士が主張した標準原価計算を展開しており、損益計算・価格決定目的の標準原価計算が持ち込まれたかたちになる。

7-2 知識体系の展開として

本年代における知識体系の展開をまとめるならば、それは実際原価としての製品原価の正確な算定によって、期間損益計算を補助する目的観が大勢を占めていたことを指摘できよう。東 (1910) において問題提起され、吉田 (1917) で詳細な検討をなされた製造間接費の配賦法は、1920年代もまた中心的テーマとされた。また、1920年代には総合原価計算の各種方法が論じられ、製品別の実際原価計算の基盤が本年代において確立されたと見ることができる。

原価計算の目的としては、期間損益計算に加えて、原価管理目的が明示的に論じられるようになった。吉田 (1917) においては、算出された原価情報を、経営管理者に報告するという、原価計算の管理目的のための利用法を論じていた。しかし、1920年代における原価計算論は、目的として原価管理を明示的に論じているものの、それは算出された製品原価の情報価値として論じているに過ぎず、利用法までは論じていなかった。また、この年代に現れた標準原価計算も製品原価としての標準原価の計算方法およびその会計処理をその主眼としており、原価管理意識が他の文献に比して強かったとはいえ、その利用という観点までは踏み込んでいない。

補論 原価計算教育の始まり

第1章で示した通り、日本における工業簿記教育は、東京商業学校や私立簿記学校において始まったのであった。私立簿記学校は、明治30年代、すなわち1897年以降に入って次第に減少したことが西川(1971)によって明らかとされている。その後も残った学校には、稲田種光の明進学校、土屋温斎の豊国学校、大原信久の東京簿記精修学校(後、大原簿記学校)、守田整義の日本簿記専門学校、土田寛の簿記専修学校等があり、その中には大正、昭和まで存続したものもあるという(西川, 1971, 393-394頁)。

1900年代に入ると、東京のみならず神戸、大阪に高等商業学校が現れてくる。すなわち、商業教育を行う高等教育機関が現れてきた。最も早い高等商業学校は、商法講習所や東京商業学校を前身とする高等商業学校(1902年の神戸高等商業学校の設立に伴い、東京高等商業学校に改称。以下、東京高等商業学校と称す)で、1887年の設立であった。次いで、1902年に神戸高等商業学校、1904年に大阪高等商業学校、1905年に山口高等商業学校および長崎高等商業学校、1910年に小樽高等商業学校が相次いで設立された。これらの高等商業学校は、1903年に公布された「専門学校令」の規定を受け、入学資格が中学校卒業者もしくは修業年限4年以上の高等女学校卒業者とされた。

さらに、この「専門学校令」の規則は、慶應義塾、早稲田、東京法学院(現・中央大学)、同志社などの私立の専門学校にも適用され、これらの学校は1903年より次々と「大学」へと改称した⁵³。

この補論では、このように私立簿記学校が減少していき、また高等商業学校をはじめとした高等教育機関が現れてきた中で、原価計算教育がいつ、どこで始められたのかについて検討したい。日本において、「原価計算」という科目が見られるようになるのは、東京高等商業学校の後身である東京商科大学で、少なくとも1920年のことである。神戸高等商業学校においては1925年のことであり、この頃から科目として「原価計算」が設定されるようになったのであろう。しかしながら、科目として「原価計算」が設定されるようになる以前に、必ずしも原価計

⁵³ ただし、大学とは称しても専門学校令に基づいたものであるから、制度上の大学(帝国大学)と同程度のものではない。しかし、「そこには専門学校以上の高等教育機関としての体制を備えようとする要望を明らかに認めることができる」とされている(文部省, 1972, 記述編374頁)。

算教育が行われていなかったわけではない。日本における原価計算教育の先駆は、東京高等商業学校であったようである。

東京高等商業学校では、会計関係科目は長らく簿記のみであった。しかし、1909年の科目より、「計理学」なる科目が見られるようになった（一橋大学学制史専門委員会，1983，12頁）。担当は鹿野清次郎⁵⁴であり，これは会計学の授業として最も早いものであった⁵⁵。なお，それまでと変わらず，簿記も並行して教授されており，担当は鹿野と共に下野直太郎が担当した。

この「計理学」の教授要領を見てみると，そこに「元価計算」なる語が見られる。しかしながら，この元価計算が何を意味し，何を教えるものであったのかまでは記録に残されていない。しかし，ここでは鹿野が当該授業のテキストとして用いたと考えられる鹿野（1915）『計理學提要 上』に依ることによって，その意味するところを探ってみたい。

鹿野（1915）によれば，元価計算とは次のように説明される。

「製造業者は其同業者の競争に堪へんとするには各営業期間に於ける損益の總額を知るのみを以て足れりと爲すへからず必ず其損益は製造の如何なる部分に基きしものなるやを明かにし以て其理由を確かめさるへからず即ち其損益は或は原料買入の方法の當否に基きしものなるや或は原料使用の當否に據りしや或は職工取扱方法の可否及び賃銀の高低に基きしや或は一般經營の方法如何に基きしやを確かめさるへからず此等の目的を達せんには必ず製造品各個に對し粗雑なる計算に據ることなく製造費の節約を謀り以て營業の改良を努め確實なる計算の上に其基礎を置かさるへからさるに至れり是を以て製造業者は工場經營の改良機械器具使用方法の發達交通機關の進歩同業者の競争等に其注意を怠ることなく内外同業者は如何なる形勢の下に其業を經營し居るや將來は如何なる變遷を來しものなるやを考ひ以て之に應するの作を講せさるへからさるに至れり是等の必要を充たさんと欲すれば其製造品各個に對し確實なる直接及び間接の元價を知らさるへからず以上述ふる所の必要を充たす計算方法を元價計算と云ふなり」（鹿野，1915，334－335頁）

⁵⁴ 「計理學」という名称は，鹿野清次郎が Accounting の訳語として好んで用いられ，そのこだわりは相当に強かったようである。したがって，東京商科大学に昇格後も，昭和の初めまで「計理學」という名が用いられていたという（太田，1968，24頁）。なお，Accounting の訳語に関する論争は，鹿野（1916a，1916b，1916c）および中村（1916a，1916b），下野（1917）を参照されたい。

⁵⁵ 神戸高等商業学校では，1911年に「会计学」が開設された。

すなわち、元価計算とは、原価管理や将来の経営方針の策定という必要を充たすために、製造品各個について直接および間接の原価を知るために行う計算方法を指すものであるとわかる。ここでは、すでに「製造品各個」や「直接及び間接の元價」という文言が見られる。また概括的な記述ではあるが、本章では「賃金」、「原料」、「能課費」（経費を指すものと思われる）、「間接費」といった原価要素別の把握についても論じられている。すなわち、鹿野（1915）のいう「元価計算」は、今日でいう原価計算と非常に近いものであると思われる。

以上より、東京高等商業学校においては、少なくとも1909年には「計理学」の科目の下に、既に原価計算教育がなされていたことが考えられるのである。

しかしながら、鹿野（1915）においては、製品別計算の議論にまでは及んでいない。いわば、原価要素をそれぞれ計算し、これが製造原価であるという論調において原価計算が論じられている。したがって、東京高等商業学校における授業において原価計算がいかに教授されていたのかは定かではないが、少なくとも、鹿野（1915）の論述においては未だ原価計算が包括的に論じられていたわけではないことが示唆された。この点で、日本における包括的な原価計算論の教育は、吉田（1917）の登場をもって始められたものと解釈することができよう。

第3章 科学的管理法と管理のための原価計算論

第1節 はじめに

本章では、1920年代において、科学的管理法が原価計算論に対して果たした役割を検討する。対象年代は第2章と同年代と同様であり、本章で取扱う社会的背景としても、第2章第2節において示した通り、現代企業の出現と機械制工場の増加を挙げることができ、同様に、製造企業の包括的な経営活動をサポートするための原価計算論が必要とされていたことを指摘できる。

本章が第2章と対象年代を同じくしている理由は、当該年代においては原価計算研究が異なる研究者集団によって行われており、これらの間の相違を検討するためである。具体的に言えば、会計研究者と科学的管理法研究者のそれぞれによる原価計算論の展開の相違を析出することを目的としている。

原価計算論における科学的管理法の果たした貢献を明らかにした先行研究として、アメリカの標準原価計算論の発展を対象とした岡本 (1969) が挙げられる。岡本 (1969) によれば、アメリカにおける標準原価計算の生成は、歴史的な原価計算に内在する欠陥が契機となったが、その欠陥に対する認識は、F. W. Taylor を始祖とする科学的管理法の実践を職能とする能率技師と会計人 (accountant; 会計士) との間に相違が見られた。すなわち、能率技師が認識した歴史的な原価計算の欠陥とは、期間比較による作業能率結果の変動の偶然性ならびに計算の遅延による作業改善の困難性であった (岡本, 1969, 9 – 10 頁)。対する会計人が認識した欠陥とは、歴史的 (製品) 単位原価に基づく価格決定の不適切性と、これに伴う期間利益の異常な変動性であった (岡本, 1969, 11 – 14 頁)。歴史的な原価計算に内在するこうした欠陥の認識の相違は、能率技師が工夫した原価管理型標準原価計算と、会計人が工夫した価格計算・損益計算型標準原価計算という、「きわめて異質なものである」 (岡本, 1969, 68 頁) 2つの標準原価計算の誕生を導いた。

専門領域を異にする科学的管理法研究者と会計研究者による2種の標準原価計算の枠組みを日本における原価計算論の歴史研究に当てはめてみると、これまでには会計研究者による原価計算論への貢献については歴史的に研究され明らかにされてきたが、科学的管理法研究者による貢献は看過されてきた、あるいは会計研

研究者と区別されずに検討されてきたことを指摘できる。例えば、戦前期の日本における原価計算理論形成の歴史を考察した建部（2003）は、本格的な標準原価計算論の展開は長谷川安兵衛による『標準原価の研究』（1931年）から始まっているとしているが、前章で検討したように、そして建部（2003）もまた述べているように、標準原価計算の議論自体は、1931年に初めてなされるようになったわけではない。限定的ではあるが、渡部（1926）や魚谷（1927）について示したように、1920年代には既に標準原価計算の議論が始まっていたのである。そしてこの年代において目を引くのは、会計研究者によって標準原価計算の議論が始められたのと同じくして、原価計算文献の著者として科学的管理法研究者が見られるようになったことである。

先述の通り、こうした当時の原価計算論の展開を担った各著者たちの専門領域は、これまでの日本における原価計算論の歴史研究において、それほど意識されてこなかったように思える。建部（2003）は会計研究者による理論展開と科学的管理法研究者による理論展開とを区別せず、並列に考察している。しかし、岡本（1969）が示す通り、会計研究者と科学的管理法研究者は、その専門性や技術的職能の相違から、原価計算に対してそれぞれ異なる観点を有していたことが考えられる。

したがって、前章で検討した会計研究者による原価計算論の他に、本章において科学的管理法研究者による原価計算論へのアプローチを考察することにする。ここで示すのは、同年代の会計研究者による原価計算論とは異なり、科学的管理法研究者が経営管理のために、いかに会計を利用するかということに主眼を置いていたことである。これによって、原価計算が原価管理のみならず、利益計画を包含した総合的な利益管理の一環として、企業の総合的な経営管理手法の一部として認識されるに至るのである。

本章の構成は次の通りである。

まず、第2節において、日本において科学的管理法がいつ輸入され、どのように展開したのかを先行研究を基に示す。

第3節においては、雑誌『能率研究』に掲載された会計に関連する論稿を取りあげ、科学的管理法研究者による会計研究を概観する。ここでは、まず科学的管理法の啓蒙・普及のための教育活動において、原価計算論が各地で講座として教授されていたことを示す。その後、実際に『能率研究』上に現れた複数の会計に関連する論稿をとり上げ、検討を行う。その後、上野陽一によって「管理のための会計」が主張されるに至り、これが科学的管理法研究者の会計に対する関心を増幅させたことを示す。そして、実際に上野陽一ならびに宇野信三という科学的

管理法研究者によって議論された原価計算論がいかなるものであったのかを第4節で示す。

そして、第5節では上野陽一ならびに宇野信三によって議論された標準原価計算論を検討することにより、前章で検討した会計研究者による標準原価計算論と比較・検討を行うこととしたい。

第2節 日本における科学的管理法の展開

日本における科学的管理法の歴史研究としては、佐々木 (1995) が詳しい。以下、佐々木 (1998) を中心とした先行研究に従い、日本における科学的管理法研究がいつ頃より始まったのか、どのような流れをもって展開してきたのか、ということ、1910年代から1920年代にかけて概観する。

日本へ科学的管理法がはじめて紹介されたのは、工場法が配布された1911年とされている (佐々木, 1998, 3頁)。すなわち、1911年から、F. W. Taylor ならびに F. B. Gilbreth の業績が紹介・翻訳されるようになったのである。この最中、他にも H. R. Town や F. A. Halsey, J. Rowan や H. Emerson といったアメリカにおける科学的管理法研究者の業績が日本に次々と紹介されるようになった。

アメリカにおいて、科学的管理法の根本的な原理は1910年代初頭までにほぼ体系化されたというが、それからほどなくして、アメリカのみならず科学的管理法を導入したヨーロッパにおいても、心理学や労働科学のアプローチから、科学的管理法の諸原理を補完しようとする諸論の展開がみられたという (佐々木, 1998, 7頁)。こうした諸論も日本に導入されたが、これらの普及を担ったのは、各教育機関における科学的管理法講座の開設、ならびに専門雑誌の発行であったという。

佐々木 (1998, 14頁) によれば、能率研究の専門雑誌で最初のものは、1917年創刊の『能率増進』(エフィシエンシー社) であるという。さらに、1923年には能率増進研究会による『能率研究』(後に『能率増進研究』となる)、日本能率研究会による『能率研究』、1924年には工政研究会 (後にマネジメント社) による『マネジメント』などが相次いで創刊された。これらの雑誌に共通する特徴は、心理学や労働科学といった科学的管理法の根本をなす分野のみならず、事務(所)の科学的管理、さらには購買・販売部門における科学的管理といったように、より広い分野にわたる科学的管理法の適用についての論文を網羅した総合雑誌であったことであるという。佐々木 (1998, 14頁) はこのような総合雑誌の創刊を「こ

の時期の日本における科学的管理法の適用範囲の拡大化志向を示唆しているといえよう」と指摘している。

かくして、1920年代に入り、科学的管理法の研究はその適用範囲を拡大していった。こうした適用範囲の拡大と共に、科学的管理法を補完するためのツールとして、原価計算が重要な位置を占めるようになったのである。次節では、科学的管理法研究における原価計算論の展開を検討する。

第3節 科学的管理法研究者による原価計算論

3-1 はじめに

本節では、日本能率研究会およびその機関誌『能率研究』を議論の中心に据え、その中で原価計算論がどのように取り扱われていたのかを概観することを目的とする。まずは、日本能率研究会が、能率技師のための教育科目として原価計算を設定していたことを示す。その後、能率技師や科学的管理法研究者を対象とした『能率研究』上における会計の議論について、まずは会計の専門家による論稿が現れたことを示す。その後に、能率技師による原価計算論稿が現れ、科学的管理法研究者である上野陽一によって、管理のための会計の必要性が説かれたことを示す。

3-2 科学的管理法教育における原価計算論

日本能率研究会は1923年に設立され、同年から各地において科学的管理法の教育・啓蒙活動を行っていた。最初のそれは東京府商工奨励館で行われた第1回能率技師養成講習であった。ここでは50日間にわたり、「現ニ工場ニ従事シ誠實ニ能率研究ニ従事セントスル者ニシテ専門學校卒業程度以上ノ學力アルモノ」（『能率研究』第1巻第1号，13頁）に対して行われたものである。その後、愛知や大阪、福岡といった地方において科学的管理法の講座が開かれるようになった。

いまここで、各地において行われた講座の科目を調べてみると、東京、大阪、愛知において、それぞれ原価計算に関する講座が設定されていることがわかる。この講座の担当者は、それぞれ中村茂男・明治大学教授（「原價計算」；東京）、竹内恒吉・日本会計士養成所所長（「原價計算」；大阪）、原口亮平・神戸高等商業学校教授（「會計組織，原價計算」；大阪）、國松豊・名古屋高等商業学校教授（「原

價計算」；愛知）といった会計研究者であった⁵⁶。國松を除くいずれも日本能率研究会には所属していなかったことに鑑みると、彼らは日本能率研究会における原価計算論の専門家の不足から、同研究会に講師として招聘されたのであろうことが推察される。いずれにせよ、日本能率研究会の発足当初から、科学的管理法における原価計算の有用性が認識されていたことがわかる。

3-3 『能率研究』における原価計算論の端緒

『能率研究』において会計に関する論稿が初めて掲載されたのは1924年の第2巻第1号であり、それは三輪寛による「實費契約制ニ就テ：原價計算ニ因ル製造契約法」である。筆者である三輪は当時、海軍技術研究所会計課長主計中佐であり、自称するところに依れば原価計算の専門家ではなかった。しかし、在米監督会計官としてニューヨーク造船会社（New York Shipbuilding Corporation）において、原価の計算および支払の任務に従事した経験があり、さらに日本では「神戸市某會社」から依頼を受け、原価計算に関する講話を行った経験がある。本論稿は、この講話を基に執筆されたものである（三輪，1924a，12頁）⁵⁷。

三輪は海軍における会計担当者であり技術者ではないが、会計担当者と技術者の間に、原価に対する認識の相違があることを認識していた。

「元來製產品ノ原價計算ニ付キテハ、會計者側ガ之レヲナスベキモノナリヤ、或ハ技術者側ガ之ヲナスベキモノナリヤト云フニ、眞ノ原價ヲ見出シ工業ヲ確實ニ經營セントスルニハ、會計者側ヨリモ寧ロ技術者側ガ最モ深く之ヲ研究スル必要アルモノト考ヘルノデアル。最近我ガ國デモ原價計算ノコトヲ新聞雜誌ニ發表セラルヘモ、何レモ會計側ヨリ換言スレバ、簿記學研究ノ見地ヨリスルモノガ多イヤウデアル。・・・何トナレバ製產品ノ原價ニ對スル内容ハ、工場ニ於テ實際職工ヲ使用シテ之レヲ

⁵⁶ 國松は能率研究者であるとする見方もあるが、國松は能率研究を開始する前には小樽高等商業学校において『貸借対照表論』（1919年）を著すなど、会計の研究を中心としていた。しかし、太田（1968，62頁）によれば、「国松君は・・・我国にまともな独逸会計学を紹介した最初の人であるといえる。惜しいことに同君は、その後経営学に転向されて能率研究に没頭せられ、またその研究の成果たる能率論が一般に高く評価され、小樽から転じて名古屋の高商に來られてからは、立派な能率学者になってしまった」と述べており、後年は専ら自らの研究においては能率研究を行っていたようである。

⁵⁷ 三輪は、能率増進に関心のある官庁や民間企業に所属する人々で毎月行われていた研究会である「三一会」においても、1924年5月27日に、当該論稿の内容を基礎とした「原價計算」なる講演を行った（『能率研究』第2巻第6号，169頁）。

按配スルモノハ技術者デアルガ、モシ簿記學上ヨリ之レヲ見ルナラバ、十圓ノ材料ハ十圓トシテ計算シ、八圓ノ賃銀ハ八圓ト計算シテ原價ヲ見出サザルベカラザルコトニナル。故ニ普通ノ計算ヲ正確ニ只間違ヒナク計算スルト云フニスギナイノデアルマイカ。之レヲ技術者側ヨリスレバ、十圓ノ材料ハ八圓トシ八圓ノ賃銀ハ六圓ニナサント考へ、以テ出來得ル丈ケ製產品ノ原價ヲ安くセントスルコトニナレバナリ」(三輪, 1924a, 13 頁)

ここで指摘されているのは、会計担当者によれば、原価は正しく計算するものと認識されており、技術担当者によれば、原価は引き下げるものと認識されているという、会計と技術の双方からみた原価への認識の相違である。三輪は、原価低減のためには、技術者こそ原価計算を研究しなければならないと指摘しているのである。これが、会計専門家である三輪が本論稿を『能率研究』に掲載した理由として考えられよう。なお、三輪の論稿は、連載を通じて、指図書別の実際個別原価計算を論じているが、これは、三輪の原価計算の実施経験が造船業におけるものであったことに起因すると考えられる。

具体的な方法は記述されていないが、三輪 (1924e, 125 – 127 頁) には、原価計算を行うことの利点として原価低減について列挙されており、見積原価と実際原価の比較を行うことができると指摘されている。

「仕事ヲ始メル前ニ作ツタ見積リト、實際出來上ツタ後ノ原價トヲ見テ、其ノ差ヲ生ジタルハ如何ナル理由ニヨリタルカヲ判斷シ得ルノデアル。從ツテ次第ニ見積原價ハ正確ニ近クナリ、他ノモノト競争スルニ當リテ有利ノ地位ニアリ得ルノデアル」(三輪, 1924e, 126 頁)

しかし、ここに示した通り、この見積原価は「あるべき原価」の標準原価ではない。ここでいう見積原価は、一般に見積原価計算において言われるように、計算された原価の正確性を確認する手段、そして価格決定の基礎としての意味を持つものであると考えられる。

三輪の一連の論稿は、原価計算方法の解説として詳細なものではあるが、その主眼は実費契約上の原価計算に関する一連の手続きに置かれている。すなわち、当時の工業簿記・原価計算文献がそうであったように、本論稿も原価の正確な記録・計算を主眼としているのである。

また、1925年、すなわち第3巻では、会計研究者の太田哲三（東京商科大学教授）により、「販賣原價計算」なる論稿が掲載された。太田は、一般の工業会計において計算される工場原價（Factory Cost）について、「工場原價ヲ正確ニスル事ガ其ノ工場ノ能率ヲ檢スル爲メニモ事業ノ成績ヲ明ニスル爲メニモ必要デアルハ云フマデモナイ」（太田、1925、243頁）と述べ、工業会計が能率の尺度としても、また事業の成績を明らかにするためにも必要であると述べている。太田が能率の尺度と並べて事業成績の正確な計算を工業会計の目的としているのは、前章で検討した1920年代の原価計算論に鑑みると、会計研究者ならではの立場であるといえる。

太田（1925）は、事業の目的である利益の計算において、売上総額から控除されるのは工場原価のみならず販売原価も含まれるため、販売原価計算が必要であるという問題意識の下に執筆されている。ここでは「原價計算學者ハ從來此問題ニ就テハ極メテ冷淡ナ態度ヲトツテ居タ傾ガアル」（太田、1925、244頁）と指摘されており、したがって、本論稿の執筆動機はむしろ原価計算論における販売原価計算の議論の不足を補うことにあったと考えられる。しかし、なぜ会計研究者である太田が、本論稿を『能率研究』に掲載したのであろうか。

太田は本論稿の附記として、次のように述べている。

「本稿ハ過般能率講座ニテ講演ノ一部ヲ書き直シタモノデアツテ、未ダ正密ナル研究モ遂ゲテナイシ文献ノ徹スルベキモノノ甚ダ少ナイ爲メニ期待シタダケノ結果ヲ得ナカツタ事ハ深く愧ズル所デアル」（太田、1925、252頁）

ここから読み取れるところでは、本論稿はそもそも科学的管理法研究者あるいは能率技師に向けて執筆されていたことがわかる。引用文における能率講座とは、産業能率研究会が主催する、1925年から開始された工業能率講座（大正14年度前期；6月9日～6月27日）を指す。この講座において、製造原価計算法については三輪が担当していたが、販売原価計算については太田が担当していたのである。

ここでは、太田が日本能率研究所の所長であった上野陽一と接点を有しており、もとより科学的管理法研究者との交流があったことが作用しているように考えられる。太田は自叙伝において次のように述べている。

「日本に能率技師ができたのは大正の中葉であつたと思う。米国で能率運動が始まると、それはいち早く日本にも伝わり、能率技師と自称するものもあつた。それらの総てが正規の勉強をしたものではなかつたようだったが、上野陽一君は鶏群の一鶴として特に光っていたのである。上野君は彼（筆者注：太田哲三本人）が学生時代に同文館の編集を手伝つた当時の編集長であつて、帝大の文科を実験心理学の専攻で卒業した秀才で、その当時は元良先生の研究室へも通つていた。・・・そして彼が同文館を去つて教壇の人となつてゐる間に、上野氏は米国に留学してテイラーソサエティーの会員となり、労使協調会館（今の労働会館）に事務所を開いて、堂々たる能率技師となつて講演に指導に乗り出した」（太田，1968，164 頁）

さらに、上野の伝記にも次のような記述がある。

「上野が勤務してゐた当時の同文館には、石川武美（主婦の友社の創立者）、太田哲三（日本の先駆的会計学者のひとり）、中村茂男（雑誌『會計』最初の編集者で明治大学教授ともなつた）などがおり、また彼の退社後には、科学的管理やファヨール（H. Fayol）管理論の先駆的な紹介者・井関十二郎（のち明治大学教授）が入社している」（斎藤，1983，21 - 22 頁）

これらの記述から、太田と上野の間には何らかの交流があつたことが考えられる。太田が『能率研究』に論稿を掲載したのは、後述するように、会計研究一般に関心を持つ上野からの要請があつたのかもしれない。それは、1924 年に、上野が「Kendall 氏ノ“過去十年間ニ於ケル管理法ノ発達”ヲヨム」というアメリカ文献を基に自身の主張を加えた論稿において、次のような記述を行っていることから推察することができる。

「最後ニ附ケ加フベキコトハ事務，統計，會計及ビ統制ノ方法ノ発達デアル。・・・今日ハドウシテモ，精密ニシテ信頼スベキ原價組織ガナクテハ，販賣主任ガ將來ノ計畫ヲタテ、ユクコトハ出来ヌ」（上野，1924b，160 頁）

この記述からは、上野が販売原価計算の必要性を認識していたことがわかる。これが契機となり、翌年の工業能率講座において、販売原価計算が科目として設定され、講師として太田を招聘したことが推察されるのである。

このように、日本能率研究会会長である上野が、科学的管理法における原価計算論の重要性を認識していたことは重要である。上野による会計への認識が、科学的管理法における原価計算論の重要な地位を示している。次節では、上野が会計学ないし原価計算論に期待する役割について、上野（1927, 1928）を検討することによって示すことにする。

第4節 「管理のための会計」の必要性

4-1 上野（1927）の検討

上野（1927）は次の文言から始まる。

「私ハ 1926 年ニ出版シタ “産業能率講義要領” ノ中ニ標準論ノ第 17 項トシテ標準原費ノコトヲ説キ、製造ノ手段及ビ方法ニ關スル標準ヲ作り、コレヲ維持スルコトニヨッテ一定ノ品質ヲ有スル製品ガ一定ノ時間及ビ期間以内ニ生産サレルコトニナリ、結局、原費ガキマル、一旦製造ノ原費ガキマレバ、ソレヲ土臺トシテ、一層原費ガサガリウルヨウニ、逆ニ標準化ノ仕事ヲ統制シ、イヤシクモ、標準原費ヲコエルヨウナコトガアレバ、ソノヨッテ來ルトコロヲ搜リ、ソノ原因ヲ除クコトニツトメナケレバナラス、コレガ即チ原費ニ基ズク事業ノ統制デアルト論ジ（た）」（上野，1927，193 頁：括弧内筆者加筆）⁵⁸

ここに、『能率研究』上に初めて標準原価という用語が現れた。上野はこの標準原価こそ、管理学と会計学を繋ぐものであると論じたのである。

⁵⁸ ここでいう「原費」とは原価のことである。上野は原価を「元価」や「減価」と同音異義語であることを指摘し、混乱を避けるために原費とするのが良いという持論を有していた（上野，1928，ハシガキ I-II 頁）。しかし，1927 年の『能率研究』第 5 巻第 4 号において，日本能率協会が「能率用語選定案」として，Cost を「原價」とした。ここに別訳として「原費」を挙げているが，「別譯ノ方ガ減價トモ混同ノ虞ナク，適當ト認メルガ，餘リ使ワナイカラヤメル」と記載している。

「標準原費ヲ知ルコトハ、1ツノ仕事デアリ、コレニヨッテ事業ヲ管理シテイコトハ、今1ツノ仕事デアル。前者ヲ能率技師ノ仕事デアルトスレバ、後者ハ支配人ノ仕事デアル。コノ2ツノ仕事ノ相合スルトコロハ、即チ管理學ト會計學トノ相接スルトコロデアラネバナラス。即チ管理ハ會計ニヨッテ、ハジメテ、ソノ向ウトコロヲ知ルコトガデキ、會計ハ管理上ニ役ダツコトニヨッテ、ハジメテソノ役目ヲ十分ニ發揮シタトユウコトガデキヨウト思ウ」（上野、1927、194頁）

それでは、なぜ標準原価に着目したのであろうか。これについて、上野は次の通りに述べている。

「現在ノ會計ハ過去ノ事實ヲ記録スルコトヲ、主トシタモノデアルガ、過去ノ状態ヲ明確ニ示シタ記録ヲミレバ、今後トルベキ方針モ或程度マデハ、ソレニヨッテ判断シウルコトハ明ラカデアル。シカシ會計ハアクマデモ、歴史的な事實ノ表現ヲ本職トスルモノデアッテ、事業管理ノ方法ソノモノヲ指シ示スヨウニ、デキテイルモノデハナイ。會計學ノ示ス方法ニヨッテ作ラレタ記録ヲミレバ、多少羅針盤トシテノ用ヲナスコトハ、ユウマデモナイガ、ハジメカラ、羅針盤トシテ作ッタモノデハナイカラ、ソレダケニヨッテ、船ヲヤルコトハ甚ダ危険デアルトイワナケレバナラス」（上野、1927、195頁）

上野によれば、当時の会計は過去の事実を記録することを主たる目的としており、事業管理に役立つよう作られたものでないため、当時の会計によって事業を管理することは不可能ではないにせよ、危険であると考えていたのである。上野は、科学的管理法研究者の立場から、過去の事実の記録に没頭するような当時の会計では事業管理に不十分であるとし、次のように、管理のための会計の必要性を説いている。

「我々ハ段々能率ノ研究ヲシテイッタ結果、會計ノ仕事ト接觸スルヨウニナリ、コレト手ヲ握ラナケレバナラナイヨウニナッテキテイル。然ルニソノ會計ハ、過去ノ事實ノ整理記録ニ没頭シテ、我々ノ將來ニ對スル統制ヲナス上ニ相手ニナロウトシナイ。我々ハコレカラドウスレバヨイカ、ソレヲキメルタメニ、参考ニナル數字ガホシイ、會計ノ方デハ、今マデノ方式ニ從ッテ過去ノ事實ヲ明確ニ記録スレバ、ソレデ能事オワル

トシテイル。コトニ隙間ガアル，ドウカシテコレヲ埋メタテナクテハナラヌ。

ツマリ管理ノタメノ會計ガホシイノデアル。過去ノ事實ヲ整理シテ記録スル會計ノ外ニ，將來ノ方針ヲ決定スルニ足ルベキ資料ヲ提供シテクレル會計ガホシイノデアル」（上野，1927，196 頁；傍点筆者）

ここに，事前計算を特徴とする標準原価計算の，経営管理への貢献が認められるのである。能率技師にとって，過去の原価実績情報以上に，将来どうすべきかの原価情報が必要なのである。科学的管理法研究者の観点からみたとき，当時の会計学には，このような管理のための会計が存在しなかったのである。しかしながら，上野は能率研究と会計学では職責が異なるため（過去の事実の整理，記録という以外，会計学の職責は明示されていない），これは会計学を非難するものではないと断っていることは付言しておきたい（上野，1927，196 頁）。

さらに上野は，このような管理のための会計がどのように研究されるべきか論じている。ここで問題となるのは「會計ト管理トノ接觸」（上野，1927，199 頁）であり，この間を繋げるには次の4つの方法があるとしている。

まず1つは「今マデノ會計ガ，ソノ概念ヲ變更シテ，會計ハ過去ノ事實ノ整理ヲ目的トセヌコトニシ，スベテノ目標ヲ事業管理ノタメノ奉仕トユウコトニオク」（上野，1927，199 頁）ことであるという。これは会計学そのものの改造とみることができるが，これには必ず会計学者の反対があるであろうとしている。

2つ目は「會計ヲ通ジテノ管理ハ，アクマデ管理デアッテ，會計デハナイ，會計ヲ手段トシテ，管理ノ方向ヲキメルノデアルカラ，目的ハ管理ニアル。故ニコレヲ會計トシテ取扱ウノハ，マチガッテイル，トユウ見方カラ，會計ヲ手段トシテノ管理ヲ，管理法ノ中ニイレテ説クノデアル」（上野，1927，199 頁）というものである。これは，いわゆる「管理學」に会計学を取り入れる，したがって管理学の拡張とみることができる。

3つ目は，「會計學ノ改造デモナク，管理學ノ擴張デモナク，ソノ中間ニ，“管理會計學”トユウヨウナ學科ヲ設ケル，會計學デハアルガ，一般ノ會計學ハ今マデ通りニスエオイテ，管理會計學トユウ1分科ヲ別ニ作ルノデアル。ソウスルト，記録方法の規範學デハナクシテ，事業管理ノ規範ヲ示ス會計學ニナル」（上野，1927，199 頁）というものである。つまり，会計学や管理学といった既存の学問，学科の改造や拡張ではなく，その間に新しい会計学を作ろうというのである。またその名称が「管理会計学」とされていることにも注目に値する。

最後の4つ目は、「「ドイツ」系ノ學者ガコノ頃主張シテイル經營經濟學ノ中ニ、コレヲ含マセテ、ソコデ支配人ノ統制用會計學ヲ説イテモラウノデアル」（上野，1927，200頁）というものである。

会計と管理の接触が、以上4つの方法のうち、どれをもってなされるべきかについて、上野は結論を下していない。述べているのは次の通りである。

「私ハ統制資料ヲ供給スル會計ガホシイ。ソレガ、ドノ學科デ説カレヨウト、ソレハカマワナイ。會計學者カラ聞イテモ、管理學者カラ聞イテモヨイ。タダ會計ヲ利用シテ、事業統制ノ羅針盤タラシメルタメニハ、ドウスレバヨイカラ、我々ノ仕事ト結ビツケテ示シテモライタイノデアル」（上野，1927，200頁）

かくして上野は、標準原価計算の能率増進への貢献を期待し、これを管理のための会計と呼んだ。しかし、標準原価計算それ自体の議論は本論稿の中ではなされていない。むしろ、本論稿は科学的管理法研究と会計研究が接触し、両者の間にある隙間を埋める必要があると主張するところに目的があるのである。

この論稿は、日本能率研究会における会計への関心を増大させたと考えられる。実際、上野（1927）が発表された同年、日本能率研究会第14回例会が東京にて行われたが、本例会においては、「事業経営における会計の役目」として、会員8名が意見を発表したという。この議論の中心は、上野（1927）で示された上野の所説である。これをたたき台として、事業経営における会計の役目が、科学的管理法に携わる者の立場から議論された。

たとえば、荒木東一郎（荒木能率事務所所長）は、「科學的管理者ニ會計ナクシテ何ヲ稱シテ科學的管理法トユウカ」と述べ、科学的管理法においては常に会計が存在していなくてはならないという立場を取っている⁵⁹。しかし、「一般ニ見ル balance sheet は實ニズサンナモノデアル」と当時の会計を痛烈に批判し、「日本ノ工場デ原價計算ガ完全ニデキタ所ヲミタコトガナイノハ遺憾デアル」と述べている。これは当時の会計教育を批判したものであり、「教育方面カライツテモ會計學ヲ實務的ニ教エネバナラス。例エバ原價計算ノ理論許リ教エズニ、ソノ實行手續上ナクテカナワヌ手順ノ如キモ教エレバ、モウ少シ原價計算ノ概念ガシツカリスルデアロウ」として、当時の会計研究者ないし教育者に対する批判をしている。

⁵⁹ 本項における以下の引用は全て『能率研究』第5巻第7号，270－277頁に掲載されているものである。

井関十二郎（明治大学教授）は、自身の意見が上野の意見と異なっていることを主張している。すなわち、「大體ニオイテ上野氏ノ意見ニ賛成スルガ、私ハ會計學ソレ自身ニオイテ見解ヲ異ニスルモノデアル。會計ト經營トハ不可分ノモノデ、能率ガ實施サレル企業ニオイテハ、營利ガ目的デアル以上會計ガ必要デアル。・・・自分ハ上野氏ノ論文ハ學校ノ會計學デハナイカト思ウ。・・・日本ニオイテハ實際界ト學界トハ甚ダシク距離ガアリ、寧ロ大キナ城壁ガアリ、學者ハ實際界ノ推移ニハ我關セズエンデ、實際界ヲリードスル何等ノ研究ヲサレテイナイ」として、上野の論理は経営と会計をまるで別のものかのように扱っており、実務を無視していると強く批判している。さらに、会計の職責が過去の記録を正確に行うこととされているが、それはむしろ簿記の職責であると指摘し、上野が会計と簿記を混同していることに対しても遺憾であると述べている。

金子利八郎（古河合名会社）はもともと会計に関心があったようであり、会計検査院で実際に仕事をした経験があるという。しかし、会社に入ってから「會計學ハイカニツマラヌカ、又イカニイキタ會計事務ト遠ザカツテイルカニ失望ヲシタノデアル」として、当時の会計学を批判している。金子は上野と同様に、管理のための会計学が必要であると述べているが、これは当時の学問としてはあり得ないと断じている。すなわち、「上野氏ノ不滿ノ點ハ、會計學ダケデハ満足デキナイカラ兩者ヲ接近サセタイ、兩者カラ歩ミヨツテ管理會計ガデキマイカトユウコトデアルガ、コレハ・・・實務上デハアリウルケレドモ、今日ノ學問トシテハアリエナイノデアル」と述べている。この指摘もまた、学校教育における会計と実務における会計との差によるものである。

松野喜内（慶應大学教授：原文のまま）は、管理と会計との接触について、「會計ヲ廣義ニ考エタ方ガ管理ト接近スルト思ウガ、イヅレカ1ツノミデハ結果ヲアゲルコトハデキヌカラ、コノ兩者ハ綜合デナケレバナラヌトユウ觀念ヲモツテイル。結局、會計士ト能率技師トヲカネタ人多クナルホドコノ問題ノ答ヲ與エウルモノト思ウ」として、会計を扱う人が能率技師であることが、会計を管理に活用する答えとなり得ると指摘している。

いずれの意見も、当時の会計学の過去記録への傾倒や実務を無視した理論展開に対する批判が含まれている。上野を含めた各人の間に、経営管理と会計に対する認識の相違が見られるが、いずれにせよ、会計が持つ能率増進への有用性を認識していたことが改めて見て取れる。

4-2 上野 (1928) の検討

先述の通り、上野は科学的管理法研究者の立場から、「管理のための会計」の必要性を説いた。しかし、こうした上野の論説は単に机上の空論として説かれたわけではない。上野は、「管理のための会計」が、企業能率を増進させるために必要であることを、実地経験によって知っていたのである。これを、上野 (1927) の記述を基に著された上野 (1928) 『事業統制論』に基づいて示す。

まず、上野 (1928) のはしがきに、次の記述が見られる。

「本書（筆者注：『事業統制論』）ヲ公ニスルニ當ッテ、著者ハ特ニ日本橋梁株式會社専務取締役林榮助氏ニ向ッテ謝意ヲ表シタイ。氏ハ余ノイワユル責任單位別會計組織ヲ橋梁會社ニ實施スルノ便宜ヲ與エラレ、幾多ノ困難ヲ經テ、ホボコレヲ完成スルコトヲ得タルハ、全ク氏ノ熱心ト努力トニヨルモノデアル。モシ氏ニヨリテ、コノ組織ノ實施ガ試ミラレナカッタナラバ、恐ラク本書ハ生マレナカッタダロウト思ワレル」（上野、1928、ハシガキ、II 頁）

さらに、日本橋梁株式会社（以下、日本橋梁）の社史に次のような記述が見られる。

「林（筆者注：林榮助専務取締役）は、当時（筆者注：大正 14（1925）年頃）日本のこの方面（筆者注：科学的管理法）の權威であつた大阪府立産業能率研究所長上野陽一その他の指導を受け、生産現場だけでなく、経営全般にこの管理手法を採り入れ、経営能率の増進を図つたのである。それも、たいへんな力の入れようで、日々の作業工程や予算と実績のチェックなど、みずからこれを行なうという熱意の注ぎかたであつた」（日本橋梁株式会社、1969、68 頁）

このように、上野は上野 (1927, 1928) を執筆する以前に、日本橋梁において「管理のための会計」を実際に導入した経験を有していたのである。では、なぜ上野が日本橋梁に対し経営指導を行うに至ったのか。

対象となった日本橋梁の設立は 1919 年であり、1920 年の 5 月から 11 月の第 3 期に初めて黒字に達した。しかし、1922 年には業績が悪化し、当時の岩井豊治社長、関場専務取締役、中村新吉常務取締役が引責辞任をするに至った。これらの首脳が一新されたが業績は改善せず、1924 年 12 月に再び新首脳陣が引責辞任を

することになった。このため、日本橋梁は社長を空席とし、専務取締役役に林栄助、取締役役に米田鶴吉を据えて経営を刷新し、危機の打開にあたったという（以上、日本橋梁の略歴について日本橋梁株式会社（1969）に基づく）。

こうした業績悪化という厳しい経営環境の下、林はこれを打開するために科学的管理法に目を付け、上野陽一を招聘し、経営改善を始めたのである。

上野は著書のハシガキの中で、日本橋梁において実施した改革を、以下の通り6点を挙げている。以下でこれを順にみていくが、全ての改革の中心となっているのは、上野が説く責任別勘定科目である。したがって、まずは責任別勘定科目の設定について検討していく。

図表3-1 日本橋梁における経営改善の概要

(1)	従来の総括的会計制度を廃し、責任単位別の勘定科目を設け、各単位を1個の独立した会計体とみなす。
(2)	注文の見積を、企業全体を総括して見積もるのではなく、責任単位別に見積もる。
(3)	一般経費として間接費扱いとなっていた原価を注文別の直接費として扱う。
(4)	落札された工事について、各責任単位別に実行予算を作成する。
(5)	実行予算と実績との差を、責任単位別に集計する。
(6)	各月の標準生産高を1,000トンとし、これを間接費の配賦基準とする。

（出所）上野（1928）ハシガキ、III頁を基に筆者作成。

上野は日本橋梁における改革の第1として、「從來ノ總括的會計制度ヲ廢シ、責任單位別ノ勘定科目ヲ設ケ、各單位ヲ1個ノ獨立シタ會計體ト見ナシタコト」を挙げている。これについて、「詳細ハ本書ノ第94ページ以下ヲ見ヨ」とあるため、当該記述を基に、日本橋梁の勘定科目の変化について検討する。

上野（1928，94頁）によれば、日本橋梁（本書本文中では「N. K. 會社」あるいは「N. K. K. K.」と仮称ないし略記されている）が従来用いていた勘定科目は図表3-2の通りである。

この当時の勘定科目は営業費と工場費に大別され、そこからの細分科目として勘定科目が設定されていた。この勘定科目の体系は、上野の所説でいえば「内容別勘定科目」「同じ性質ノモノダケヲ集メテ、ソノ收支増減ヲ明ラカニシヨウトスル」（上野，1928，89頁）勘定体系である。上野は著書の中で、この内容別勘定科目を「收支ノ責任ヲモツ當事者ニヨッテワケタモノデハナイ」、「事業ノ成績ヲ

統制シテイクタメニハ極メテ不適當ナモノデアル」(上野, 1928, 89 頁) と断じている。そこで上野は, まず勘定科目の見直しを図った。上野 (1928, 93 頁) によれば, 事業成績の統制のためには「責任者ノ統制シウル範圍内ノ収支ヲ 1 單位ト見ナシテ, 責任單位別ニ科目ヲワケル必要」があるという。これを「責任別勘定科目 (あるいは單位式勘定科目)」と上野は呼んでいる。旧勘定科目を, 上野が実際に單位式勘定科目として改めたものを示したのが図表 3-3 である。図表 3-3 が示すように, まず上野はこれまでの営業費・工場費と勘定科目 (費目) を大別することを改め, 固定費, 不定費 (変動費) に分類した。さらに費目の内容も改められている。例としては, 「乗車賃」が「旅費」に含められるようになったことや, 「帳簿及び諸用紙費」・「文具費」・「消耗費」・「工場消耗費」が一括して「用品費」とされたことなど, 勘定科目が一部単純化された。しかし, 一方でこれらの費目が各責任單位に適切に割り振られるようになり, むしろ各費目内における細分化が進んでいる。すなわち, 各費目が責任別勘定科目へ割り振られるようになったのである (勘定科目名は図表 3-3 の第 1 行に示した)。図表 3-3 では, 科目 (費目) と單位式勘定科目の行列が交差するセルに×が記入されている場合, 当該勘定に当該費目が割り振られることを意味している。たとえば, これまでは「諸給」として区別されていなかった重役の手当, 営業部員の俸給, 工場職員の俸給などが, それぞれの單位別に割り振られるようになったのである。「諸税公費」に関しても, 資本利子税 (総体勘定へ), 自転車税 (営業勘定へ), 電柱税 (工場勘定へ) というように細分化され, それぞれの責任單位別に割り振られるようになった。同様に, 収入が

図表 3-2 日本橋梁の旧勘定科目

営 業 費	工 場 費
諸給	工場消耗費
諸税公費	工具費
印紙料	倉庫費
旅費	奨励費
乗車賃	医療費
営繕費	衛生費
通信費	扶助及諸手当
帳簿及び諸用紙費	退職手当
文具費	工場臨時費
什器費	製図用品費
消耗費	
教育費	
体育費	
広告費	
借地料	
交際費	
臨時費	
雑費	
臨時賄費	
保険料	
書籍費	
購買費	
出張所経費	

(出所) 上野 (1928) 94 - 95 頁より
筆者作成。

生じる可能性のある責任単位には、それぞれに収入が割り振られるようになっている。

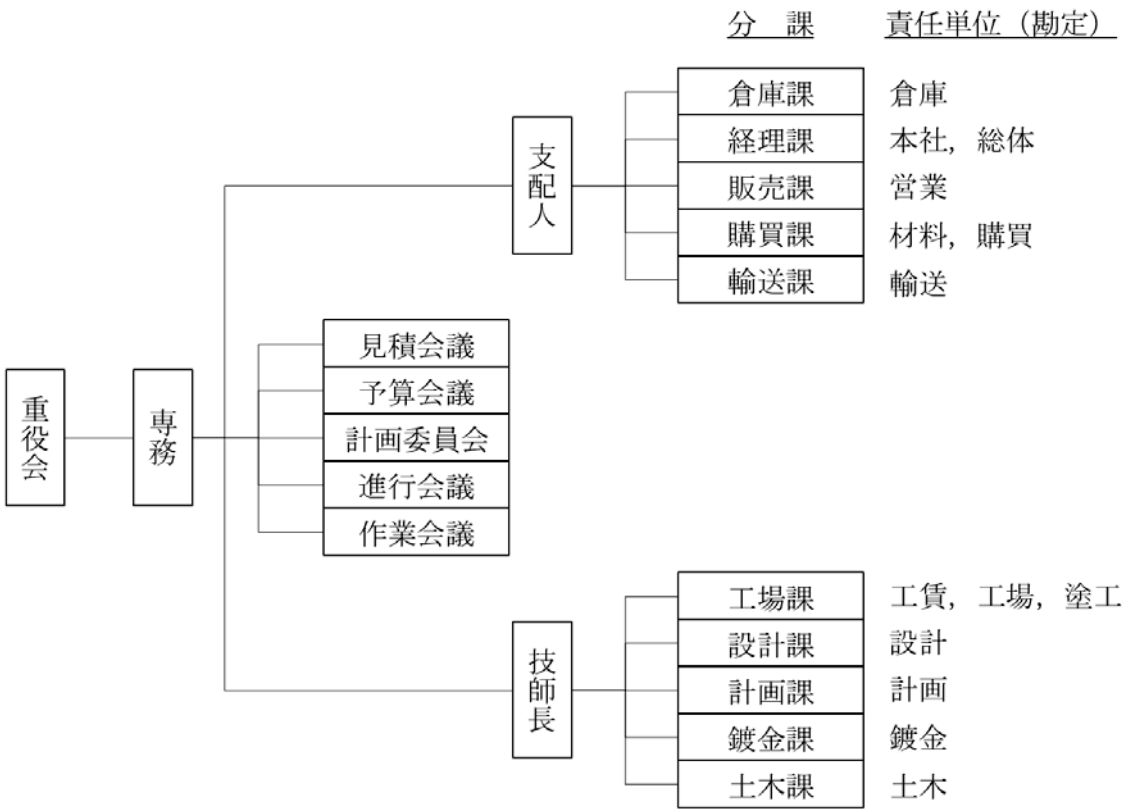
図表3-3 責任別勘定科目と費目との関係性

勘定科目 費目		本社 勘定	総体 勘定	計画 勘定	材料 勘定	工賃 勘定	営業 勘定	倉庫 勘定	購買 勘定	輸送 勘定	設計 勘定	工場 勘定	鍍金 勘定	塗工 勘定	土木 勘定
固定費	諸税公費	×	×	×			×	×	×	×	×	×	×		×
	借地料		×	×			×	×		×	×	×	×		
	保険料		×	×			×	×	×	×	×	×	×		×
	諸給手当	×	×	×			×	×	×	×	×	×	×		×
	償却費	×	×				×	×		×	×	×	×		×
不定費	奨励費及交際費	×	×												
	旅費		×	×			×	×	×	×	×	×	×		×
	営繕費		×	×			×	×	×	×	×	×	×		×
	修繕費											×	×		×
	用品費	×	×	×			×	×	×	×	×	×	×		×
	電燈費		×	×			×	×	×	×	×	×	×		×
	通信費	×	×	×			×	×	×	×	×	×	×		×
	什器費	×	×	×			×	×	×	×	×	×	×		×
	施設費		×	×			×	×	×	×	×	×	×		×
	医療費							×				×	×		×
	書籍費		×												
	原料費				×					×			×	×	
	工賃					×		×				×	×	×	×
	動力費									×		×	×		
	工具費											×			×
	諸手当	×	×	×			×	×	×	×	×	×	×		×
	雑費	×	×	×			×	×	×	×	×	×	×		×
	支払利息	×		×			×		×	×	×	×	×		×
	運賃									×					
	広告費	×	×												
	購買費								×						
	出張所経費		×												
	製図費										×				
	燃料												×		
	出張費														×
	責任費		×	×			×	×	×	×	×	×	×		×
収入	利息収入	×					×								
	整理勘定		×												
	残材売上				×										
	ドロス 酸化物売上												×		
	雑収入	×	×		×		×	×	×			×	×		×

(出所) 上野 (1928) 97 頁を一部修正。

この責任別勘定科目を設定することの意義は、「(筆者注：各責任別) 勘定ニ對シテハ，各責任ヲ有スル主任者ガ居ルノデアッテ，大體ニオイテ，會社ノ組織圖ト照應シテイル」(上野，1928，96 頁) ことである。責任別勘定科目と責任単位との関係を示した組織図を図表 3-4 に示す。

図表 3-4 組織図と責任別勘定科目の関係図



(出所) 上野 (1928) 98 頁を一部修正。

こうした責任別勘定科目の設定が，上野の行った改革の第 1 のものである。先述の通り，上野が提示した改革の残り 5 つは，この責任別勘定科目が中心となっている。

まず，第 2 の改革として，日本橋梁は競争入札による注文生産を請け負うため，注文の見積を行うが，これを，企業全体を総括して見積もるのではなく，責任単位別に見積もるようにしたという。第 3 に，従来「一般経費」として間接費扱いとなっていた原価を，可能な限り注文別の直接費として扱うようにした。第 4 に，実際に落札された工事について，各責任単位別に実行予算を作成するようになった。これによって，実績評価の標準とした。これに伴う第 5 の改革は，実行予算

と実績との差を、責任単位別に集計することである。最後に、1ヶ月の標準生産高を1,000トンとし、これを間接費の配賦基準とした。これによって間接費の配賦額を予め設定しておき、生産高が1,000トンに満たない責任単位には、結果として余計に間接費が配賦されるようになった。これには、各責任単位が月当り1,000トンの製造に責任を持つこと、そして、予め配賦額が設定されているために、各責任単位は自らの管理可能な範囲内に集中することができることを示している（上野，1928，ハシガキ，III－IV）。

この一連の改革から見て取れるように、上野の所説における中心概念は責任単位である。この責任単位別の管理に会計を用いるために、第1に責任別勘定科目を設定したのである。こうした企業組織と勘定科目との一致は、1920年代のアメリカにおいて論じられるようになった責任会計の概念と概ね整合的であることを指摘できる（Williams, 1921; Frazer, 1922; Sweet, 1922; McKinsey, 1924）。

ただし、この責任別勘定科目は、外部報告のための財務会計機構と連携しているわけではないと考えられる。「モシソノ経費ノ科目別内譯ヲシリタイト思ッタナラバ、傳票ニツケタ科目別ノ記號ニヨツテ統計的ニ計算スルコトガデキル。別ニ科目ニワケテ記録ヲスル必要ハナイ」（上野，1928，100頁）とされているが、財務会計機構との連携を取るならば、費目別の勘定も必要となる。この意味において、上野（1928）のいう責任別勘定科目は純粹に管理を目的とした会計であるといえる。

4－3 宇野（1928）の検討

著者である宇野信三は、大阪府立産業能率研究所の技師を経て、日本能率技師協会専務理事ならびにテーラー協会日本支部理事を歴任した能率技師である。宇野は、自ら宇野能率事務所を設立し、コンサルタントとしても活動をしていた。また、原価計算にも造詣が深かったようで、1925年の大阪能率講習会において、原価計算講座の講師を担当した経験も有している。

宇野（1928）は、宇野のこのような経歴を象徴するように、管理のための会計としての原価計算を論じているところにその特徴がある。宇野は、本書を著した動機について、次の通りに述べている。

「「原価計算は工場管理の礎石である」とは 私共の常に耳にするものである 然しながら今日迄世に出されたる原価計算に関する著書には 此の點を明らかにして居るところのもの 極めて寥々たるの感あるは 私の甚だし遺憾に感じて居た處である。

原価計算に関する著書は單にその計算上の技術的手續のみを述べて終れりとすべきでは決してない。或は又實際原価制度のみを紹介して完璧なりと考ふべきではない。今日における原価計算は 能率増進 原価節減 の目的を達し得可きものでなくてはならぬ。更に進んでは 今日に於ける原価計算制度の新傾向である標準原価制度の領域にまで突進んだものでなくてはならぬ」(宇野, 1928, 序1頁)⁶⁰

この序文にも表れている通り、宇野 (1928) における原価計算とは、能率の増進や原価の節減を目的として行われるものである。ここに、宇野の原価計算を積極的に経営管理用具として活用していこうとする考えが示されている。

実際に議論の内容を見ていくと、まず、宇野 (1928) は工業会計には2種のものがあるとしている。それはすなわち、(1) 経営会計と (2) 管理会計である。経営会計は販売関係や資金関係の記録を行うものとされ、「其の工業の對外的、總括的金錢關係を記録するもの」(宇野, 1928, 1頁)である。對する管理会計は、製造に関する事項を記録するものであり、「當該企業の對内的金錢關係を記録するもの」(宇野, 1928, 2頁)である。

この両者の関係は、次のように示されている。

「經營會計は企業の總括勘定であり 管理會計は企業の内部的箇別勘定なるを以つて製品原価算定の事項よりのみ觀察するときは 一定期間に於て要したる製品構成の原価の總括的計算は 前者に於てこれを求むること可能なるも 製品一單位 若くは一個當りの精確なる原価は管理會計たる原価計算の機能を俟つて初めて知るの外はない」(宇野, 1928, 2頁)

「之れを要するに製造工業に於ける會計は 前述の經營會計(商業會計)と管理會計(原価計算)と兩々相俟つて初めて其の本來の目的を達し得るのであつて その一方的の處理のみをもつて決して満足し得可きではない」(宇野, 1928, 3頁)

すなわち、宇野 (1928) において管理会計とは原価計算と同義であり、製品一単位当たりの原価を算定するという機能が求められる。そして、これと對外的な

⁶⁰ 読点がないのは原文のままである。

会計である経営会計（商業会計と同義）と密に連絡することによって、はじめて工業会計が成立するものとされている。

さて、先述の通り宇野は原価計算に対し、積極的に経営管理的役割を求めている。経営管理的役割を有しているような原価計算を、宇野（1928）は「進歩的原価計算」と呼び、その目的を次のように示している（宇野，1928，10頁）。

- ・ 製品所要原価の確知
 - (1) 販売価格の決定
 - (2) 製品種類別損益の決定
- ・ 能率増進の指針
 - (1) 工場経営の方針確立
 - (2) 能率増進の合理的方策の考究
 - (3) 製造担当者の成績測定
 - (4) 各時期・状態の下に於ける比較原価の確知
 - (5) 経済的製造活動の確知

ここに示されているように、宇野（1928）は原価計算の目的を専ら経営管理目的によって規定しているのである。それでは、これらの目的は、原価計算を行うことによって自然と達成し得るものといえるのであろうか。先述した通り、宇野（1928）は経営管理的役割を有する原価計算を「進歩的原価計算」と呼びなしているが、これはすなわち、従来の原価計算のみをもってしては、これら経営管理的目的を達成できないことを示しているのである。

「然して 之等二段の目的を達するためには 獨り從來採用せられつゝあつたが如き 製品の完成を俟つて 初めて其の要した原價を知り得るが如き 實際原價制度のみをもつては 其の目的を達し得ることは出来ないのである」（宇野，1928，10頁）

ここで、進歩的原価計算は、従来の實際原価制度に加えて、さらに標準原価まで計算するものであることが述べられる。

「更に進んで 主として一九二〇年來 殊に米國進歩的工場に於て 採用せられ來りつゝある標準原價制度による諸機能の發揮によらなければならぬのである」（宇野，1928，11頁）

以上において、宇野 (1928) は、原価計算を経営管理に役立たせるためには標準原価を用いる必要があると述べている。しかし、ここで注意しなければならないことは、標準原価のみをもって進歩的原価計算としているわけではないことである。以上の引用からも読み取れるように、実際原価（計算）制度もまた、進歩的原価計算は包含しているものなのである。

それでは、標準原価計算の議論は次節に譲るとして、まずは宇野 (1928) における実際原価計算論がいかなるものであったのかを検討する。

まず、宇野 (1928) における製造原価の構成は次の通りである。

- (1) 直接材料費
- (2) 直接工賃
- (3) 製造間接費
 - ・ 間接材料費
 - ・ 間接工賃
 - ・ 固定費
 - ・ 其他

ここに見るように、宇野 (1928) では同年代の簿記・会計研究者による文献の多くとは異なり、直接材料費、直接労務費、製造間接費という原価構成を想定している。さらに、製造間接費の内訳として、固定費が掲げられていることも特徴的である。ここで、この固定費とはどのようなものなのかを、次の製造間接費の内訳を図表 3-5 に示して確認しておく。

図表 3-5 宇野 (1928) における製造間接費の内訳

製 造 間 接 費		
間 接 材 料	間 接 工 賃 及び之れに準ずるもの	固 定 費 其 他
(1) 生産用消耗品 (2) 工場消耗品 (3) 事務用消耗品 (4) 一般的消耗品	(1) 不生産労働に対する工賃 (2) 作業監督者の給料手当 (3) 生産関係事務員其他の給料 (4) 技術者の給料手当	(1) 借地料・家賃 (2) 諸減価償却費 (3) 税金・公課 (4) 保険料 (5) 通信費・旅費 (6) 手数料・謝金・料金 (7) 借地料・家賃以外の 賃借料及損料等 (8) 投資額利子

(出所) 宇野 (1928) 20-21 頁より作成。

このようにして見ると、宇野 (1928) における固定費は、ほとんどが現在でいうところの経費に相当するものであることがわかる。それでは何故、これを固定費と呼んでいるのであろうか。この点については、次に示すように、原価の固変分解の重要性を認識してこそであると考えられる。

「製造間接費を其の性質より考察して 固定費と変動費とに區別することも實際上極めて緊要のことである。固定費とは其の企業の製造活動の如何により 其の金額の変動せざる原価費目であつて 変動費とは其の反対の性質を有する費目である。

即ち 前表（筆者注：図表 3-5）間接材料。間接工賃に属するもの大部分と並に第三欄の一部は変動費に属し、間接材料。間接工賃及び第三欄費目の大部分は 固定費に属するものである」（宇野，1928，22 頁）

このように述べた上で、宇野 (1928) は、製造原価計算のうち、最も注意が必要なのは、固定費の製品単位当りの「賦課」すなわち配賦の方法をどうするかであるという。しかし、実際に配賦の問題として取りあげているのは、当然ながら製造間接費であり、固定費に限ったことではない。この点について、宇野 (1928) は原価の固変分解を重視してはいるが、その分類による経営管理的意義に、具体

的には触れているところがない。原価の固定分解とその意義については、むしろ上野 (1928) に詳しい。これは次節で検討する。

さて、続いて宇野 (1928) における原価計算法について検討を行う。宇野 (1928) では、「第二章 原価計算制度」において、原価計算制度ないし原価計算法を次のように体系づけている (宇野, 1928, 25 頁)。

(甲) 目的・性質よりする分類

- (1) 実際原価制度 (歴史的な原価)
- (2) 予想原価制度 (転載的な原価)

(乙) 適用工場種別よりする分類

(1) 算定方針よりする分類

- ・ 総括的な算定法
- ・ 工程別算定法
- ・ 製造命令別算定法
- ・ 機械率算定法

(2) 間接費配賦よりする分類

- ・ 直接工賃基準配賦法
- ・ 直接就業時間基準配賦法
- ・ 直接材料基準配賦法
- ・ 第一原価基準配賦法
- ・ 旧機械率基準配賦法
- ・ 新機械率基準配賦法

このように、原価計算制度として、間接費配賦法によってこれを分類していることは、他の文献には見られない、宇野 (1928) の特徴である。すなわち、製品別計算と間接費配賦を並立させている点が注目される。なお、この (乙) 分類は、(甲) 分類における実際原価制度の適用上における分類とされており (宇野, 1928, 27 頁)、後に検討する予想原価制度への適用は想定されていない。

この体系において、(乙) 分類から検討していこう。まず、適用工場種別よりなされる分類について、総括的な算定法は単一製品を製造する工場において用いられる方法であり、期間製造費用を同期間の製品総額で除す製品別計算法である。したがって、現在でいうところの総合原価計算に当たるものであるが、期末 (月末) 仕掛品についての考慮はない。

工程別算定法は連続工程によって製造を行う工場において行われるものである。これと総括的算定法との差異は、総括的算定法が製品の全製造工程を1単位と看做すのに対し、工程別算定法は各工程（部門）を1単位と看做することにある。すなわち、工程別算定法の目的は、次のように説明される。「従つて原価計算をして此の目的（筆者注：各部門の数期にわたる成績を測定し、その結果として、その部門内担当者への刺激を大ならしめる目的）に叶はしむるためには 各部門毎の夫々の工程原価を算出することの必要なことは云ふ迄もない。原価計算法は製品當り原価の確知なる目的以外に 工場管理上の礎石なる目的をも有すること屢々述べた處である」（宇野，1928，42－43頁）。したがって、工程別算定法よりすれば、総括的算定法はあくまで簡便法なのであり、原価計算を経営管理に役立たせるためには、総括的算定法から一步進み、工程別算定法によることが望ましいとされるのである。

製造命令別算定法は個別原価計算であるといえる。すなわち、注文に応じて種々の製品を製造する工場において用いられる方法であり、製造命令書に直接材料費・直接工賃を集計し、その後、適当な基準でもって製造間接費を配賦する方法である。そして最後に掲げられている機械率算定法は、実質的には製造命令別算定法の一部である。すなわち、製造命令別算定法における間接費配賦法について、新機械率基準配賦法を用いる製品別計算法である。

間接費配賦法については、先に掲げられた各配賦法が説明されている。ここで1つ特徴的な点を挙げるとすれば、それは時間を基準とした配賦法として、直接就業時間基準配賦法が掲げられていることである。しかし、これは実質的には直接作業時間基準と同じく説明がなされており、作業時間と就業時間を使い分ける意義について、何等の説明もなされていない。なお、第一原価基準配賦法とは、いわゆる素価（prime cost）基準配賦法である。

このようにしてみると、宇野（1928）の体系では、製品別計算法と間接費配賦法がそれぞれ原価計算制度として並立されているものの、実質的には、(1) 製品別計算法と (2) 間接費配賦法とが1つの原価計算制度として組み合わせられて行われるものと解することができる。実際、「(一) 算定方針よりするの分類も (二) 間接費配賦よりするの分類も 實際上に於ては全然獨立した概念の上に立つ分岐ではない。之等は共に相關々係に立つものであると云ふ可きであつて要は分類せんとする基準感念の出發點の相違なのである」（宇野，1928，27頁）とされていることに注意が必要である。

最後に、(甲) 分類について述べる。ここにおける実際原価制度とは、すなわち実際原価計算制度のことである。この原価計算制度においては、計算されるべき

原価は製品製造に要した正確な原価額でなければならない。しかし、宇野 (1928) によれば、実際原価制度のみでは「原価計算の第二の目的である能率増進の指針として役立たしむることには 甚だ不十分であると云はなければならぬ」(宇野, 1928, 30 頁) として、予想原価制度、特に標準原価制度を行わなければならないとしている。

予想原価制度は、単純にそのまま標準原価制度を指すものではないことには注意が必要である。ここにいう予想原価は、次のように分類される。

(1) 希望原価 (理想原価) ・ ・ ・ 標準原価

(2) 先見原価

- ・ 時価原価
- ・ 予算
- ・ 見積原価

ここに示したように、標準原価は予想原価のうち、希望原価に属するものである。一方の先見原価には 3 つの原価概念が分類されている。まず、時価原価とは、材料や工賃等を時価に基づいて先見する予想原価である。次の予算とは、予算期間中におけるそれぞれの時期の時価原価であるという。最後の見積原価は、ある製品の引渡における原価を先見し定められるものとされており、これは時価原価に一致すべき性質の原価であるとされている。宇野 (1928) は、これら種々の予想原価は、「夫々其の目的に合する様判断轉載せられたもの」(宇野, 1928, 33 頁) としており、目的に応じて使い分けられるものとしている。

しかし、希望原価すなわち標準原価については、宇野 (1928) は明らかに他の原価概念よりも重視している。

「能率管理の第一階程は 其の企業の標準原価の設定にある 然して次の階程は 斯くして定められた標準原価を基礎としての企業統制でなくてはならぬ。此の事は標準原価なるものが 其の企業の到達維持せんとする目標原価であることを知れば 極めて容易に首肯せらるゝところである。

標準原価の設定を基調とせる標準原価制度は 今述べたが如き 單なる能率増進上の礎石としてのみ役立つものではない。更に進んで標準原価を基準として 簡便迅速に實際原価をも算出せんとするものである。斯くの如くして標準原価制度をもつて 實際原価制度に代へんとするの

主張さへ生ずるに至つたのである。此の事は單に主張にとゞまることなく 米國多數工場に於ては 今日既に相當の試練を経て 實際上に其の効果を示しつつあるの情勢にさへあることを知らねばならぬ」(宇野, 1928, 33 – 34 頁)

かくして宇野 (1928) は, 自ら掲げた原価計算の第 2 の目的, すなわち能率増進のためには, 標準原価制度の適用が必要であることを強く主張している。宇野 (1928) にとって, 原価計算の経営管理的役割は, 特に標準原価制度の適用によって表立ってくるものなのである。

以上の通り, 宇野 (1928) が原価計算に求めるものは, 何よりもまず能率の増進, すなわち経営管理用具としての役割であることがわかる。実際原価制度においてもこれは同様であり, 各所に, いかにして原価計算を経営管理に役立たせるのかという観点が盛り込まれているところが, 会計研究者による原価計算文献とは趣を異にする点である。

本論文において, 次に問題となるのは, 標準原価計算論の議論が, 会計研究者と科学的管理法研究者とでいかに異なるか, あるいは異ならないかを検討することである。この議論は次節以降に譲ることとする。

第5節 科学的管理法研究者による標準原価計算論

5-1 はじめに

本節では, 科学的管理法研究者によって著された原価計算に関する文献 2 編において, 標準原価計算論がいかに論じられていたのかを検討する。ここで対象とする 2 編の文献とは, 先に検討を行った上野陽一 (1928) 『事業統制論』と, 宇野信三 (1928) 『實踐 原價計算法』である。

5-2 上野 (1928) における標準原価計算論

先述の通り, 上野は会計に対して積極的に経営管理的役割を求めていたのであり, その思想を日本橋梁において実践したのであった。上野 (1928) では, 管理のための会計として, 標準原価計算を中心に掲げており, 原価管理のための標準原価計算を志向していたことが考えられる。この点を踏まえ, 検討を行う。

まず、上野 (1928) は、事業統制上の原価の利用について、次の通りに述べている。

「事業統制ノ任ニ當ルモノハ、單ニ過去ノ記録ヲ明確ニスルバカリデナク、更ニ將來ノ計畫改良上ノ立案ニ資スベキ會計上ノ數字ニヨリテ、將來ノ統制ヲ行ワナケレバナラヌコトハ、以上ニノベタ通りデアル。コノ目的ノタメニ最も重要ナル役目ヲ演ズルモノハ、原費デアル。實費ト標準原費トノ對照デアル」(上野, 1928, 40 頁)

ここで、上野 (1928) では、事業統制のためには実際原価（実費）と標準原価との対照が必要であると述べている。この主張には、上野の次の所説が背後にある。

「原費計算ハ管理ノ方針ヲ決定スル上ニ必要ナル資料ヲ供給スルモノデアルガ、決シテ計算自身ガ目的デハナイ」(上野, 1928, 41 頁)

「タダ厄介ナ小面倒ナ原費計算制度ヲ作ッタダケデ、何等コレヲ利用シテ管理上ニ役ダタセルコトヲセズニイルモノガ多イカラデアル。又原費計算ニアマリ手數ヲカケスギテ、 $\times$ 切後中々記録ガデキ上ラズ、デキタ頃ハ既ニ時機ヲ失シテイルトユウヨウナコトモ少クナイ。管理上ニ原費計算ヲ利用シヨウト思ッタナラバ、 $\times$ 切ト同時ニ決算ガデキルヨウデナクテハ、適當ナ時機ニ適當ナル措置ヲシテ、安全ニ船ヲ港ニツケルコトハデキナイ」(上野, 1928, 41 頁)

「原費計算ノタメノ計算デナク、事業統制ノタメノ原費計算デナクテハナラヌ。單ナル原費計算ト、統制資料トシテノ原費計算トノ間ニハ、多少違ウトコロガアル。計算ノミノタメナラバ、不必要ナコトデアルガ、統制ノタメニハ、ゼヒ必要デアルコトガ少カラズアルノデアル」(上野, 1928, 42 頁)

上野 (1928) によれば、原価計算においては原価の計算ということが主眼にあることが多いのであるが、それは事業統制には実は役立っていないことが多いという。したがって、これを積極的に事業統制に役立たしめるためには、その中心に、標準原価の計算が必要であると主張するのである。

かくして、上野 (1928) が有する原価計算論観は次のように表現することができよう。すなわち、原価計算は確かに正確な計算が求められるが、それを事業統制にいかにかに使うかということが問題となるのであり、よりプラグマティックに原価計算を論じる必要があるのである。「ドンナニ細カナ原費計算ヲシテ見テモ、計算自身ガ政策ヲ決定シタリ實行シタリスルコトハデキナイ」(上野, 1928, 41 頁)と言われるように、どんなに原価計算制度を細かく整備しても、それをいかにかに使うかを論じない限り、原価計算論が経営管理用具としての役割を有することはないと主張されるのである。

それでは、実際に標準原価計算はいかにして事業統制に役立つと考えられているのであろうか。上野 (1928) はまず、政策決定上において標準原価計算が貢献する点について、次のように述べている。

「コノ標準原費ヲ用ウレバ、細カナ厄介ナ原費ノ分析ヲ省クコトガデキ、同時ニ、ソノ期間ニオケルソノ部門ノ實際ノ原費ヲ總計シ、コレヲ標準原費ト比較シ、以テ期末ニ精算スルコトガデキル」(上野, 1928, 45 頁)

ここにおける「原費ノ分析」とは、原価管理を目的する分析を指すものではなく、実際原価の計算を指しているものと考えられる。その後に述べられている実際原価を「標準原費ト比較」する点に関しても、その差異によって能率の良否を確認するためではない。すなわち、「モシ期間ニ行ワレタ或仕事ノ實際原費ガ知リタカッタナラバ、ソノ期ニオケルスベテノ仕事ノ標準原費ト實際原費トノ比ヲ、ソノ仕事ノ場合ニ適用シテ見ルトワカル」(上野, 1928, 45 頁)というように、経常的な原価計算を標準原価によって行うことによって、計算の手数を少なくするという目的に、標準原価が貢献するという主張である。そして、実際原価は標準原価との比から計算できるものとしている。

さらに、このような計算制度を取ることによって、次のことが期待できるという。

「カクノ如キ制度ヲトレバ、時々刻々ニ起ル變動ニ関係ノナイ長期ノ生産及ビ販賣ノ政策ヲタテルコトガデキル。ソレノミナラズ、コノ制度ニヨレバ、景氣不景氣ヤ、管理ノ仕方ノ良不良ナドニヨッテ影響ヲ受ケタ時ノ原費ト、正常ノ場合ノ生産費トヲ區別スルコトガデキル點モ、ソノ特色トスベキデアル」(上野, 1928, 45 頁)

この上野 (1928) の主張は、岡本 (1969) でいうところの原価管理型標準原価計算というよりは、むしろ会計人が工夫した価格計算・損益計算型標準原価計算に類似している。すなわち、その時々における種々の要因によって原価が変動してしまうことによる利益変動を無くすという目的からの標準原価計算である。この変動を抑制しないと、「長期ノ營業政策ヲ決定スルコトガ困難ニナル」(上野, 1928, 45 頁) のである。これは、「標準原費ノ制度ヲ用イルト、賣値ハ殆ド一定シテシマウ」(上野, 1928, 45 頁) と述べられていることからわかる。

しかし、価格決定が問題となるのは、上野 (1928) によれば「専賣事業」すなわちある程度まで自社で売価を決定し得るような事業においてである。標準製品を製造する企業においては、実際の価格決定に関しては、原価が価格に及ぼす影響が少ないとされていることには注意しなければならない。

「大多數ノ場合ニオイテハ、各製造家ノ賣値ハ、大體ニオイテ市場ニヨッテキメラレルモノデアル。・・・標準製品又ハ代理品ノ得ヤスイモノヲ作ッテイルトコロデハ、原費ガ市場及ビ市價ニ影響ヲ及スカガ甚ダ少イカラ、市價ヲ決定スル諸條件トシテハ、原費ヲ無視シテモ差支ナイ位デアル」(上野, 1928, 49 頁)

上野 (1928) によれば、こうした状況においては、原価計算制度による原価管理の重要性があるとしている。

「營業者ガ自ラ賣價ヲ左右スルコトガ出来ナイヨウナ場合ニオイテハ、セメテ原費ノ方ヲサゲルコトニ努力シ、原費ヲ賣値以下デスマセルヨウニシナケレバ、ソノ營業ハツズイテイクモノデハナイ。ダカラ賣値ハ自分ノ自由ニナラナクトモ、原費ヲ計算スルコトハ、極メテ必要ナコトデアル」(上野, 1928, 50 頁)

ここにおいて、原価計算の原価管理的役割が指摘されているのであるが、これに関しては、標準原価計算に限ることではない。実際に、上野 (1928) では、この点に関して標準原価計算が貢献するところまでは指摘していない。

それでは、標準原価計算が有する原価管理への有用性は積極的に認められていなかったのであろうか。実は、上野 (1928) は標準原価計算の事業統制への役立ちを、予算統制の議論の中で論じているのである。第3編「豫算ニヨル事業統制」の冒頭を引用すれば次の通りである。

「豫算トイウ言葉ハ、今マデ主トシテ官廳ノ會計ニ關シテ用イラレテイ
タノデアルシカシコノ頃ハ一般事業經營上ニモコノ豫算ガ大切ナモノデ
アル事ガ、ヤカマシク云ワレルヨウニナツテキタ。・・・

・・・管理ノ一手段トシテ豫算制度ヲ用イルトイエバ、何ダカ、新シ
イコトヲ始メルヨウニ聞エルガ、決シテソウデハナイ。工場デ1月ノ出
來高ヲキメテ、標準ヲ作ルコトモ、1ツノ豫算デアル。事業ノ經營ガ、
長半ヲ爭ウ“バクチ”デナイ限り、何等カノ豫産ヲタテルコトハ當然ナ
コトデアル。

豫産統制ノコトヲ詳シク論ズルコトハ、専門家ナラヌ著者ノ任デハナ
イガ、ソノ根本原理ハ、ワリニ簡單ニイイ表スコトガデキル。即チ (a) 産
業ニ影響スルイロイロノ條件ヲ考エニイレテ、事業ノ計畫ヲタテ、(b) ソ
ノ計畫ニ基ズイテ、コレヲ實行シ、(c) 計畫ト實行トヲ比較シテ、ソノ
成績ヲ判斷シテイクノデアル。簡單ニイエバ、豫定ト實際トノ比較デア
ル」(上野, 1928, 75 - 76 頁)

すなわち、上野は予算統制を、予定と実際との比較であると論じている。この
記述に基づけば、予算には過去の実績記録が不可欠であることを認識しているこ
とがわかる⁶¹。

この予算統制において重要な役割を果たすのが標準原価である。すなわち、上
野 (1928) は、標準原価計算は予算統制の一環として位置づけているのであって、
標準原価計算というよりは、予算統制における標準原価の役割を論じていると見
ることができる。

それでは、上野 (1928) における標準原価の計算は、具体的にはいかになされ
るものなのであろうか。

まず、原価をいかに標準化するかという議論から始める。ここにおいて、上
野 (1928) はこれをあくまで予算編成の一環であると位置づけているのであり、
第1段階としては、まず売上の見込みを行う必要があるとしている。

⁶¹ すなわち、上野による会計学への批判は、過去の記録・計算「のみ」に傾注し
ているという点にあり、決して、過去の記録・計算の重要性を看過していたわけ
ではない。

「第1ニ決定シナケレバナラヌコトハ、一定期間ニオケル賣上ノ見込デアル。豫算期間内ニオケル商品別ノ賣上見込デアル。コノ見込ヲタテルコトヲ“賣上ノ割當”ヲスルトユウノデアル」（上野，1928，105頁）

この売り上げの見込みは、単なる実績の予想ではない。あくまで「合理的」であることが求められ、しばしば発生する「許すべからざる」不能率を考慮に入れてはいけないとされる。

「コノ販賣ノ標準ハ賣上ノ実績ノ豫想デハナイ。タダ実績ヲ判定スルタメノ尺度トシテ、合理的ナル標準ヲ作ロウトスルマデデアル。カヨウナ意味ニオイテ、販賣ノ標準ヲ作ルニ當ッテハ、何ヨリモ合理的デアルコトガ必要デアル」（上野，1928，105頁）

この売上見込の方法については、本書においては省略するとされているが、この売上見込が立った後、これを基礎として原価の標準を決定することとされている。すなわち、上野（1928）はこの売上見込、すなわち売上数量を決定し、これに販売単価を掛け合わせるによって算出される売上高から、比（割合）をもって原価の標準を立てることを想定している。まず、変動費たる原料費および直接労務費を例に示せば次の通りとなる。

図表3-6 定価と原料費及び直接賃金との比

商品別 AI 6種	販売割当高	定価		原料費		直接賃金		原料及び賃金と 定価との比
		単価	合計	単価	合計	単価	合計	
A	25,739	1.85	47,617.15	0.6675	17,180.78	0.3448	8,874.81	0.5472
B	95,390	1.70	162,163.00	0.5857	55,869.92	0.3411	32,537.53	0.5452
C	101,510	1.55	157,340.50	0.4761	48,328.91	0.3372	34,229.17	0.5247
D	15,915	1.70	27,055.50	0.5858	9,323.01	0.3356	5,341.07	0.5420
E	5,773	1.45	8,370.85	0.4704	2,715.62	0.3078	1,776.93	0.5367
F	31,238	1.35	42,171.30	0.3652	11,408.12	0.3056	9,546.33	0.4969
AI 計	275,565		444,718.30		144,826.12 定価の0.3256		92,305.84 定価の0.2076	0.5332
列記号	a	b	c	d	e	f	g	h
注			c = a × b		e = a × d		g = a × f	h = (e + g) / c

（出所）上野（1928）106頁を一部修正。列記号および注は筆者による。

この図表は、商品 AI を細分した6種の商品について、定価と原料費・直接賃金との割合を示している。原料費および直接賃金の単価は当然ながら標準原価（原価標準）を指しており、「モシチャントシタ時間研究又ハ材料研究ガアレバソレヲ

用イル」(上野, 1928, 107 頁)とされるように, 科学的に設定されたものである。これを各種商品について設定するのである。

さらに, 先述したように, 上野 (1928) では責任単位別に勘定を設けており, これに従って予算を設定する必要性も説かれている。そして, 責任単位別に「支払原費」と「標準原費」を対照させた損益報告書を作成することによって, 責任別単位の能率が判断できるとしている。この損益報告書は次のように示されている。

図表 3-7 責任単位の損益報告書

組織の単位: A商品の卸売主任 勘定科目: 同上 経費の範囲: A商品卸売監督指導 標準: 固定費1ヶ月8,333円 不定費11.50%																																																																												
月	売上(千円)		支払原費(円)		標準原費(円)		錯差累計																																																																					
	月	累計	月	累計	月	累計	良		不良																																																																			
							金高(円)	%	金高(円)	%																																																																		
1	1,000	1,000	122,333	122,333	123,333	123,333	1,000	0.001																																																																				
2	1,000	2,000	126,333	248,666	123,333	246,666			2,000	0.0010																																																																		
3	750	2,750	98,583	347,249	94,583	341,249			6,000	0.0022																																																																		
4	1,000	3,750	128,333	475,582	123,333	464,582			11,000	0.0030																																																																		
5	750	4,500	100,583	576,165	94,583	559,165			17,000	0.0038																																																																		
6	1,000	5,500	128,333	704,498	123,333	682,498			22,000	0.0040																																																																		
7	500	6,000	76,833	781,331	65,833	748,331			33,000	0.0055																																																																		
8	1,000	7,000	129,333	910,664	123,333	871,664			39,000	0.0056																																																																		
<table> <tr> <td></td><td colspan="2">8月分</td><td colspan="2">累計</td><td colspan="6"></td></tr> <tr> <td>売上</td><td colspan="2">1,000,000</td><td colspan="2">7,000,000</td><td colspan="6"></td></tr> <tr> <td>不定費%</td><td colspan="2">0.115</td><td colspan="2">0.115</td><td colspan="6"></td></tr> <tr> <td>不定費</td><td colspan="2">115,000</td><td colspan="2">805,000</td><td colspan="6"></td></tr> <tr> <td>固定費</td><td colspan="2">8,333</td><td colspan="2">66,664</td><td colspan="6"></td></tr> <tr> <td>原費総計</td><td colspan="2">123,333</td><td colspan="2">871,664</td><td colspan="6"></td></tr> </table>												8月分		累計								売上	1,000,000		7,000,000								不定費%	0.115		0.115								不定費	115,000		805,000								固定費	8,333		66,664								原費総計	123,333		871,664							
	8月分		累計																																																																									
売上	1,000,000		7,000,000																																																																									
不定費%	0.115		0.115																																																																									
不定費	115,000		805,000																																																																									
固定費	8,333		66,664																																																																									
原費総計	123,333		871,664																																																																									

(出所) 上野 (1928) 116 頁を一部修正。

この図表からもわかる通り, 上野 (1928) における標準原価は, その時々
の売上高に応じた比で表される不定費(変動費)と, 売上高に関係せず一定
程度発生すると考えられる固定費からなる。これによって計算されたその
期の標準原価と支払原価とが, この責任単位別の損益報告書上で対照さ
れるのである。この損益報告書は各責任単位別に集計され, 最終的には,
当該期間における全ての責任単位についての損益報告書が一覧表として
合同される。ただし, 損益報告書といっても, 利益額が表示されていない
ことには注意が必要である。

また、この損益報告書上においては、当該責任単位が責任を持つ原価に関して、実際原価と標準原価の総差異しか示されていない。先の責任別勘定科目の箇所でも示した通り、この計算制度の下では、責任別の標準および実績が追及されるのであって、個別の費目については何らの情報も示してはくれないのである。

個別の費目については、責任単位別ではなく、商品別原価の（定価に対する）比率一覧表によって示されることになる。いまここにその一覧表を示せば次の通りである。

図表 3-8 商品別原費の比率一覧表

	商品A		商品B	
	標準	実際	標準	実際
総 体 費	0.0500	0.0487	0.0500	0.0487
製 造 間 接 費	0.0500	0.0531	0.0500	0.0531
原 料	0.2500	0.2469	0.2500	0.2469
直 接 賃 金	0.2000	0.2062	0.2000	0.2062
製 造 原 費	0.5500	0.5549	0.5500	0.5549
販 売 間 接 費	0.0290	0.0300	0.0290	0.0300
商品別販売管理費	0.0010	0.0015	0.0010	0.0019
販 売 本 部 費	0.5800	0.5864	0.5800	0.5868
支店販売管理費	0.1400	0.1440	0.1100	0.1200
支 店 販 売 費	0.7200	0.7304	0.6900	0.7068
販 売 本 部 費	0.5800	0.5864	0.5800	0.5868
卸 売 管 理 費	0.1150	0.1206	0.1550	0.1350
卸 売 費	0.6950	0.7070	0.7350	0.7218
販 売 本 部 費	0.5800	0.5864	0.5800	0.5868
輸出販売管理費	0.1484	0.1420	0.1107	0.1117
輸 出 販 売 費	0.7284	0.7284	0.6907	0.6985

（出所）上野（1928）126 頁を一部修正。

この一覧表は、商品別に要する各費目について、定価との比を示しているものであるが、これらの費目が責任別に設定されていることを想起すれば、これを責任単位の実績と比較することによって、各責任単位の能率を確認することができる。したがって、各費目の粗密は別にしても、各商品の実際原価と標準原価ならびに各責任単位の実績と標準を対照することが可能となっている。

かくして、上野（1928）における標準原価計算論は、責任別に設定された予算による統制の一環として行われるものとされているところにその特徴の1つがある。そして標準は変動費と固定費に分類して設定され、変動費はその時々の上高に対する比率として表示される。すなわち、標準原価は上高に変動費率を掛け、これに固定費を足し合わせるによって計算されるのである。

標準原価計算は、通常、「技術志向の原価管理システムである」（廣本・挽，2015，491頁）と説明されるが、上野（1928）で、標準を売上高に対する比率として設定していることは、標準原価計算に市場志向の観点を取り入れたものであるといえる。したがって、市場によって決定されてしまう販売単価のうち、これだけの原価が必要である、あるいは、これだけの原価で抑えなければならない、という思考が見て取れるのである。これは、単に原価差異を最小にとどめようとする技術志向の標準原価計算に比して、より管理目標が明確に、そして利益に結びつくかたちで標準が表されているといえる。

さらに、変動費（不定費）と固定費に分け、標準を設定することの意義も大きい。上野（1928）が固変分解を標準原価計算に適用している理由は、あくまで予算編成における便宜であるようであり、確かに、廣本・挽（2015，473頁）で述べられているように、原価を変動費と固定費に分類することは、変動予算の設定のために不可欠なことである。しかし、原価を固変分解することの意義はそれのみにとどまらない。挽（2007，92頁）によれば、「多くが設備関連費用である固定製造間接費は予算でほとんどの金額が決まってしまうのに対して、日々の製造活動は物量（原単位）を管理するのが適している」。すなわち、変動費は現場で標準原価差額の発生を抑制し除去することによって管理されるのに対し、固定費は上級ないし中級管理者による意思決定ないし計画によって管理されるように、変動費と固定費では管理方法が異なるのである（廣本・挽，2015，472－473頁）。実際には、上野（1928）は固変分解による原価管理への貢献について明示的に言及はしていないが、変動費と固定費に分けて標準を設定することを論じている点は、同年代の標準原価計算論に比する大きな特徴であり、評価すべきであろう。

なお、標準原価をいかに複式簿記機構に組み込むかなど、簿記・会計処理については、上野（1928）では全く述べられていない。したがって、上野はむしろ複式簿記機構と離れたところにおける標準原価計算の運用を想定していると考えられる。

5-3 宇野（1928）における標準原価計算論

宇野（1928）は先に検討した通り、原価計算に対する経営管理的役割を積極的に求めようとしており、そのために、予想原価の1つとして標準原価に着目している。

宇野（1928）における標準原価計算の目的および効果をより具体的に示せば、次の通りである（宇野，1928，137頁）。

- (1) 各製品単位の実際原価の決定
- (2) 手持品ならびに販売価格の合理的決定
- (3) 実際原価との比較対照
 - ・ 種類別材料
 - ・ 部門別工賃
 - ・ 部門別間接費
- (4) 原因別冗費の決定
- (5) 事務費の節減
- (6) 実際原価決定の迅速

ここに示したところによれば、上野 (1928) と同様、宇野 (1928) もまた製品別実際原価を迅速に算定するための標準原価の効果を示している。すなわち、「標準率に対する実際率の係数を算出し 之れによつて 豫め決定せられある標準原価より 当該期間に於ける実際原価を算出し得ることとなる」(宇野, 1928, 137 頁) のである。これとはまた別に、販売価格の合理的決定としていることも同様であり、いわゆる価格決定・損益計算型標準原価計算に類似する効果を認めている。

しかしながら、これらの目的はアメリカ企業（パツカード自動車會社）における効果を紹介するにとどめている。これに比して、「原因別冗費の決定」に関しては、別の章（第八章 原価記録よりする據因別冗費の決定法）を設けて議論を行っており、明らかに、標準原価計算の有する原価管理への役立ちをより重視している。しかし、この議論を検討する前に、標準原価計算においていかに実際原価と標準原価が比較対照されるのかについて、まず原価標準がいかに設定されるか、そしてこれを用いて、標準原価がいかに会計機構に組み込まれるかという点を示す。

宇野 (1928) によれば、標準原価（原価標準）の決定はさほど困難なものではないという。直接材料費については、「過去に於て もし実際原価に關する記録を有するならば その記録により 之れを轉載すればよいのである。素よりその價格は最近に於ける實際市價を基礎とすればよいのである」(宇野, 1928, 141 頁)。したがって、ここでは物量標準については何らの説明もされていない。ただ、価格標準を過去の記録あるいは市価によればよいとしているのみである。直接労務費についても同様のことが言え、工賃の市価によればよいとされている。しかしながら、「此の場合之れを最も科學的ならしめんためには 素より時間研究を基礎として定む可きであること論を俟たぬ」(宇野, 1928, 142 頁) とされており、こ

ここにおいては、賃率標準の他に作業時間標準を科学的に設定すべき旨が記されている。

製造間接費については、基準となる操業度（標準的生産活動）を決定することが重要である。この点については、標準原価を「その工場が「達し得可き 又維持し得可き」経済的生産の下に於ける原価なのである」（宇野，1928，143 頁）としていることからわかる通り、機械の修繕や工員の欠勤等を考慮した操業度を想定している。この操業度における最も少ない未配賦間接費が、適当な配賦基準によって製品へと配賦されるのである。

以上で決定された原価標準は、次の様式のカードに示されることになる。

図表 3-9 標準原価表

標準原価表										番号 146			
										日 付			
										算 定			
製 品 6 - 8箱										修 正			
製 図 A - 7862										修 正			
	内 容	数 量	単 価	計	修 正								
					計	計	計	計	計	計	計	計	
材 料	甲	50lb	06	3 00									
	乙	10lb	20	2 00									
	全材料原価			5 00									
工 賃	時 間 賃 率												
	部門甲	4.0	50	2 00									
	部門乙	12.0	90	10 80									
	全工賃原価			12 80									
間 接 費	直接工賃額												
	部門甲	2 00	80 %	1 60									
	部門乙	10 80	140 %	15 12									
	全間接費額			16 72									
	全標準原価			34 52									

ここにおいて、物量標準と価格標準を掛け合わせた製品単位当りの標準すなわち原価標準が示されることになる。

かくして原価標準が設定された後、宇野 (1928) は標準原価をいかに会計組織に組み込むかを論じている。ここで、宇野 (1928) は「云ふ迄もなく 標準原価制の下に於ては その會計帳簿の上に於て 標準と實際との検討整理が出来なくてはならぬのである」(宇野, 1928, 147 頁) として、標準原価は会計帳簿に組み込むことが重要であることを強調している。

宇野 (1928) によれば、直接材料費、直接工賃、製造間接費の各勘定について、処理方法はそれぞれ3種類のものがあるという。

まず、直接材料費に関し、(1) 材料勘定、仕掛品勘定、商品勘定の基本勘定のみを設定し、標準に対する実際の割合を算出し、これによって実際原価を計上する方法、(2) 所要数量に基づく損益勘定を定め、標準と実際を整理する方法、そして (3) 価格の変動に基づく損益勘定を定め、標準と実際を整理する方法、という3種を挙げている。これを示せば次の通りである (宇野, 1928, 148 - 150 頁)。

(1) 第1法

支 払 勘 定					
			1/31	1月中仕入高	1,000

原 料 勘 定					
1/1	手持高	2,000	1/31	工場引渡高	1,600
1/31	仕入高	1,000			

仕 掛 品 勘 定							
実 際				標 準			
		実 際	標 準			実 際	標 準
1/1	棚卸高	1,650	1,400	1/31	製品掛り材料高		
1/31	倉庫より受入高	1,600	1,200		実際高(標準の1.25)	2,250	1,800
	整理率 $3,250/1,600 = 1.25$	3,250	2,600				

製 品 勘 定					
1/31	製品掛り実際材料額	2,250			

第3章 科学的管理法と管理のための原価計算論

(2) 第2法

材 料 勘 定					
1/1	手持高	2,000	1/31	工場引渡高	1,600
1/31	仕入高	1,000			
		3,000			
仕 掛 品 勘 定					
1/1	棚卸材料額(標準)	1,400	1/31	製品掛り材料額(標準)	1,800
1/31	倉庫より受取高(標準)	1,200			
		2,600			
材 料 使 用 損 益 勘 定					
1/31	1月中における標準と 実際との変動額	400			
製 品 勘 定					
1/31	製品掛り材料額(標準)	1,800			

(3) 第3法

支 払 勘 定					
			1/31	仕入高	1,000
材 料 購 買 損 益 勘 定					
1/31	変動額	200			
材 料 勘 定					
1/1	手持高(標準)	1,700	1/31	工場引渡高(標準)	1,200
1/31	仕入高(標準)	800			
		2,500			
仕 掛 品 勘 定					
1/1	棚卸材料高(標準)	1,400	1/31	製品掛り材料高(標準)	1,800
	倉庫より受入高(標準)	1,200			
		2,600			
製 品 勘 定					
1/31	製品掛り材料額(標準)	1,800			

直接工賃の会計処理については、(1) 仕掛品勘定の借方に実際原価を、貸方に標準原価を記載する方法、(2) 仕掛品勘定において標準と実際とを比較する方法、(3) 損益勘定を設定する方法、の3法が紹介されている。これを示せば次の通りである（宇野，1928，152－154頁）

(1) 第1法

支 払 工 賃 勘 定					
			1/31	支払高	5,000

仕 掛 品 勘 定					
1/1	棚卸工賃高	1,000	1/31	製品掛り工賃額(標準)	4,000
1/31	支払高	5,000			
		6,000			

製 品 勘 定					
1/31	製品掛り工賃額(標準)	4,000			

(2) 第2法

支 払 工 賃 勘 定							
			1/31	支払高	5,000		

仕 掛 品 勘 定							
実 際				実 際			
		標 準				標 準	
1/1	棚卸工賃高	1,000	800	1/31	製品掛り工賃額(標準)		4,000
1/31	支払高	5,000	4,700		整理率による実際額	4,360	
	整理率: 1.09	6,000	5,500		(標準の1.09)		

製 品 勘 定					
1/31	製品掛り工賃額(標準)	4,000			

(3) 第3法

支 払 工 賃 勘 定					
			1/31	支払高	5,000
仕 掛 品 勘 定					
1/1	棚卸工賃高	1,000	1/31	製品掛り工賃額(標準)	4,000
1/31	支払高(標準)	4,100			
		5,100			
損 益 勘 定					
1/31	変動額	900			
製 品 勘 定					
1/31	製品掛り工賃額(標準)	4,000			

最後の製造間接費の会計処理については、(1) 間接費の標準と実際との変動額を総括的に一整理勘定によって処理する方法、(2) 変動額を標準と実際との変動拠因別に仕訳処理する方法、(3) 変動額を間接費の性質ごとにそれぞれ整理する方法、の3法が紹介されている。これを示せば次の通りである。

(1) 第1法

間 接 費 勘 定					
1/31	諸支払高	400	1/31	1月中における間接費	1,500
	間接工賃	800			
	減価償却高	300			
		1,500			
仕 掛 品 勘 定					
1/1	手持高	300	1/31	出来上り高(標準)	1,400
1/31	1月中における 間接費(標準)	1,300			
		1,600			
整 理 勘 定					
1/31	1月中における 未配賦間接費	200			

第3章 科学的管理法と管理のための原価計算論

製品勘定					
1/31	出来上り高(標準)	1,400			

(2) 第2法

間接費勘定					
1/31	諸支払高	400	1/31	1月中における間接費	1,500
	間接工賃	800			
	減価償却高	300			
		1,500			

仕掛品勘定					
1/1	手持高	300	1/31	出来上り高(標準)	1,400
1/31	1月中における 間接費(標準)	1,300			
		1,600			

損益勘定(設備不使用による)					
1/31	設備不使用時間による 損失				
	予算間接費1,550				
	配賦間接費1,300	250			

製品勘定					
1/31	出来上り高(標準)	1,400			

損益勘定(設備不使用以外の原因による)					
			1/31	1月中設備の不使用 以外の間接費	
				予算間接費1,550	
				実際間接費1,500	50

(3) 第3法

変動費勘定					
1/31	諸経費	400	1/31	1月中における変動費	1,100
	間接工賃	600			
	その他	100			
		1,100			

固定費勘定					
1/31	雇人給料	200	1/31	1月中における固定費	400
	減価償却	150			
	保険料	50			
		400			

仕掛品勘定							
実際 標準				実際 標準			
1/1	手持製品変動費	520	280	1/31	生産高変動費		900
1/31	1月中における変動費	1,100	800		調整額(900×1.50)	1,350	
	比1,620/1,080 = 1.50	1,620	1,080		生産高固定費(標準)	450	
1/1	手持高固定費	300				1,800	
1/31	その他固定費総計						
	(標準)	250					
		550					

損益勘定					
1/31	その他固定費	150			

製品勘定					
1/31	生産高固定費その他	1,800			

以上の通り，直接材料費，直接工賃，製造間接費のそれぞれの原価要素に対して，3種の会計処理方法が紹介されている。しかしながら，これら3種の方法を，いかに組み合わせて採用するかに関しての言及はなされていない。ただし，直接材料費および直接工賃に関してみれば，直接材料費第1法と直接工賃第2法を組み合わせることで，完成品の実際原価が標準原価から導出されることとなり，簡便な製品原価計算が可能となる。

直接材料費の第2法および第3法，直接工賃第3法は，仕掛品勘定の貸借両方に標準原価が記入されることから，シングル・プランと同様の処理方法であると

いえる。直接材料費の第2法および第3法の違いは、現れる原価差異が、材料の使用に伴うものであるか（第2法）、購買価格の変動に伴うものであるか（第3法）という点にある。すなわち、第2法による場合、差異は工場へ材料を引渡しした時点において認識され、工場から請求された数量の変動（工場引渡高 1,600 円と、標準使用高 1,200 円）による差異が材料使用損益勘定に記入される。一方の第3法においては、実際の購買価格 1,000 円と標準価格 800 円との差異であり、購買活動における価格変動の差異として、材料購買損益勘定に記入される。したがって、仕掛品勘定における材料受入高は第2法と第3法で違いはない（いずれも標準である 1,200 円）が、その差異が工場における製造活動の如何によって発生するのか、それとも購買活動の如何によって発生するのかという点を区別しようとする試みが見られる。

直接工賃の第1法は、仕掛品勘定の借方に実際原価、貸方に標準原価が記入されることから、パーシャル・プランと同様の処理方法であるといえる。しかし、これと整合する処理方法が直接材料費には設けられておらず、本法が紹介されている意義に関して何等の言及もなされていない。

製造間接費の会計処理については、第1法および第2法とも、仕掛品勘定の貸借がいずれも標準原価で記入される。このうち、第1法は製造間接費の各費目を総括して仕掛品勘定に標準原価をもって振替えており、実際原価との差異は整理勘定に記入される。しかし、この整理勘定に振替えられた未配賦間接費が製品へ追加配賦されるのか、あるいは損益勘定に振替えられるものであるかの説明はなされていない。第2法は製造間接費差異がいかなる原因によって発生したのかを区別（設例では設備不使用によるものとそれ以外のもの）して、それぞれの差異を別個に損益勘定に振替えるものである。

第3法は、製造間接費を変動費と固定費に分類し、それぞれについて実際額と標準額を仕掛品勘定に記入する方法である。この方法では、完成品の実際原価が標準原価との比によって計算される。また、原価差異としては設備不使用による差異のみが考慮されており、これは固定費勘定の貸方 400 円と、仕掛品勘定貸方のその他固定費総計（標準）との差異である。

さて、これまでは宇野 (1928) における、標準原価制度の手続きについて検討を行ってきた。しかし、宇野 (1928) は繰り返すように原価計算の経営管理的役割を積極的に求めていくという姿勢が強く、この制度を運用することのみをもって、経営管理目的が達成されると考えているわけではない。宇野 (1928) が強く主張するのは次の点である。

「もう一步論を進めれば 苟も能率の増進を計ろうと云う考えの工場當事者は 單に 常時 原價變動の結果を概括的に見てのみ満足す可きではない。更に進んで 其の原價變動の據因をも合理的につきとめ得ることが出來ねばならぬ そうしなければ 能率増進のための具體的對策は 立ち得ないことは云う迄もない」(宇野, 1928, 160 頁)

このように、宇野 (1928) は標準原価と實際原価の対照をもって經營管理目的が達成されるわけではないと主張する。すなわち、そこから得られたデータをいかに利用するかという観点が、能率増進のためには必要なのである。

では実際に、いかに原価變動の原因を合理的につきとめることが可能となるのであろうか。宇野 (1928) の大きな特徴として、この原価變動について、原価差異分析の必要性を主張していることである。以下で、この点を検討していく。

原価差異分析に関して、宇野 (1928) では直接費と間接費とに議論を分けている。まず、直接費の變動原因は、(a) その製品に要した量の差異による場合と、(b) その製品に要した直接費の率の差異による場合の2つに分けられるという。量の差異というのは材料数量や所要作業時間量の差異を指し、率の差異というのは直接材料単価や直接工賃単価の差異を指す。

以上のように整理した上で、宇野 (1928) は以下の数式(直接工賃を例とする)でもって、それぞれの差異を算定できるとしている(宇野, 1928, 163 – 164 頁)。

- 1 製品製造に要した総作業時間が標準通りで、工賃単価が異なった場合

A : 1 時間当たり實際工賃単価 (實際労働量) 例えば@40 銭/時 (200 時間)

B : 1 時間当たり標準工賃単価 (實際労働量) 例えば@35 銭/時 (200 時間)

したがって

B – A : 工賃単価の差異による直接工賃原価の差

$$(@35 \text{ 銭/時} \times 200 \text{ 時間}) - (@40 \text{ 銭/時} \times 200 \text{ 時間}) = -10 \text{ 円}$$

- 2 工賃単価が標準通りで所要総作業時間が異なった場合

B : 標準工賃単価 實際労働量 たとえば@35 銭/時 200 時間

H : 標準工賃単価 標準労働量 たとえば@35 銭/時 150 時間

したがって

B – H : 所要労働量の差に基づく原価差異

$$(@35 \text{ 銭/時} \times 200 \text{ 時間}) - (@35 \text{ 銭} \times 150 \text{ 時間}) = -17.50 \text{ 円}$$

3 率と量との両者共差異ある場合

a. $B - A$: 率の差異による原価の差

b. $H - A$: 量の差異による原価の差

c. $H - A$: 率および量の差異による原価の差

したがって

$$H - A = (B - A) + (H - B)$$

$$-10 \text{ 円} + (-17.50) = -27.50 \text{ 円}$$

かくして、直接費に関して、標準原価と実際原価との差異がいかなる原因（価格差異，数量差異）によるものなのかが示される。

次に、製造間接費の場合には、まずは変動費と固定費に分類することが必要となる。宇野 (1928) はこのうち、とりわけ固定費については慎重に考えなくてはならないとする。

「固定費は 一見 固定的性質をもつものであるから餘り顧慮しなくてよいと考えたがるのであるが これは その誤りの最も甚だしきものであつて 私共が能率増進 経費節減を思うならば その固定費の 製造単位の變動について十分に その據因をつきとめて置かなければならぬ」
(宇野, 1928, 166 頁)

宇野 (1928) は、変動費の重要性を決して看過するわけではないが、製造間接費の變動の原因をつきとめるためには、まずもって、この固定費について十分に考える必要があると述べているのである。

固定費は一定期間にわたって、その発生額がほぼ一定であるという性質を有しているが、宇野 (1928) によれば、固定費は次のような原因によって變動する。

- (1) 毎月の歴日数の多少による變動
- (2) 正味作業時間数の多少による變動
- (3) 生産数量（生産能率）の多少による變動
- (4) 間接工賃（監督費等）の率（額）ならびに量（人員数）の多少による變動

まず、(1) の歴日数の多少による變動について見ていく。これを知るためには、予め 1 年間の標準作業日数を定める必要がある。これが決定すれば、1 年の標準

作業時間が示されることになるため、これを12ヶ月で除することによって、1ヶ月の標準作業時間が算出される。

これを基にして、歴日数による固定費の変動は次のように計算される。工場監督費（工場主任）の月給を、仮に250円とする。1ヶ月の標準平均作業時間数は212時間である。2月の作業時間数を200時間とすれば、2月における歴日数の差異から生じる原価の差は次の通りである。

C：1ヶ月の給料（標準月の標準原価） 250円

D：2月における実際原価 $200 \text{ 時間} / 212 \text{ 時間} \times 250 \text{ 円} = 235.85 \text{ 円}$

したがって

$D - C = -14.15 \text{ 円}$

この数値が示すのは、2月においては歴日数が少なかったがために、14.15円だけ月当たり固定費（工場監督費）が増加したことである。

正味作業時間数による差異は、すなわちアイドル・タイムの如何による固定費の変動から生じる差異である。したがって、これは次のように計算される。

D：2月における主任給料の実際原価 235.85円

E：2月における実際正味作業時間数に対する原価（アイドル・タイムを20時間とする； $200 \text{ 時間} - 20 \text{ 時間} = \text{実際正味作業時間数 } 180 \text{ 時間}$ ）

$235.85 \text{ 円} \times 180 \text{ 時間} / 200 \text{ 時間} = 212.265 \text{ 円}$

したがって

$E - D = -23.595 \text{ 円}$

以上より、工場作業休止によって、工場監督費が23.595円増加したことがわかる。

生産数量の差異は、製造数量の多寡によって、製品1単位当たりの固定費が変動することを指している。これを計算すると次の通りである。

製品1時間あたり標準生産額：1,000個

2月（180時間作業）における標準生産額：180,000個

2月における実際生産額：160,000個

E：212.265円

H：製品160,000個に対する標準原価： $212.265 \times 160 \text{ 千個} / 180 \text{ 千個} = 188.68 \text{ 円}$

したがって

$$H - E = -23.585 \text{ 円}$$

最後に、間接工賃の率ならびに量による差異であるが、これは直接費の場合と同様のものとされており、ここでは省略することとする。

かくして、宇野 (1928) では、標準原価を会計帳簿に組み込みながら、そこで生じた差異を価格差異および数量差異に分解し、分析する必要性とその計算方法を説いた。

上野 (1928) に比する宇野 (1928) の大きな特徴は、標準原価を複式簿記機構に組み込んでいることである。宇野 (1928) は、複式簿記機構に標準原価を組み込むということだけではなく、その処理方法も複数のものを掲げている。これらの処理方法は原価差異がどこの（誰の）責任で生じたものなのかを明らかにするようなかたちで論じられており、複式簿記機構の上で、経常的な原価管理が行える処理を掲げている。

さらに、原価差異分析に関しては、これを論じた文献は宇野 (1928) が最も早いといえ、評価すべきことである。宇野 (1928) は、帳簿上に現れる原価差異の記録にとどまらず、その原因まで突き止めることに重点を置いている。この点は、宇野 (1928) における経営管理への意識の強さの表れともいえ、同時代の標準原価計算論に比して、より一層、原価管理目的が強調されているといえる。

5-4 科学的管理法研究者と会計研究者との相違

上野 (1928) および宇野 (1928) を検討することによって、1920 年代における科学的管理法研究者による原価計算論と、前章において検討した会計研究者による標準原価計算論との違いが浮かび上がる。

上野 (1928) においては、標準は各責任単位別に設定され、詳細な費目に関しては製品（商品）別に設定されていた。これは、各責任単位の標準に対する実績を評価する上で重要な区別である。また、明示的に述べられてはいないけれども、標準を変動費と固定費に分類し設定、そしてそれを比較することによって、管理方法が異なるとされる変動費と固定費の両原価の管理に貢献し得る標準原価計算が論じられていた。

宇野 (1928) では、会計帳簿に標準原価を組み込む方法が解説されていた。さらにこの処理方法には直接材料費、直接工賃、製造間接費の3つの原価要素について、3種の方法が解説されており、企業の事情に合わせた処理方法を選択できるように説明がなされていた。さらに、大きな特徴として原価差異分析が初めて

論じられており、経営管理目的を前面に押し出した標準原価計算を論じていたといえる。

これらと1920年代における会計研究者による標準原価計算を比較してみると、科学的管理法研究者である上野と宇野による議論は、いずれも会計研究者によるそれよりもかなり詳細であることがわかる。特に、責任単位別の標準原価計算や原価差異分析の議論が会計研究者によってなされていないことに鑑みると、科学的管理法研究者の方が、標準原価計算に対してより経営管理的志向が強いことを指摘できる。

標準原価を会計帳簿に組み込もうとする試みについては、魚谷(1927)および宇野(1928)で共通しているところである。この点についても、魚谷(1927)は、Wildman(1911)に則り、各勘定において標準と実際を並記する会計処理方法をとっているが、宇野(1928)は直接材料費の会計処理について、発生する原価差異を製造活動から生じるものと購買活動から生じるものとで区別された勘定を設けている。すなわち、会計帳簿上においても、単に原価差異の発生が示されることで了とせず、差異が発生する原因によって勘定体系を工夫するという試みが、宇野(1928)には見られるのである。

これを要するに、科学的管理法研究者は、その自らの専門とする科学的管理法による管理に原価計算を役立たしめるために、それぞれが標準原価計算を工夫したものと評価することができる。

第6節 本章のまとめ

6-1 要約

本章で検討した1920年代は、科学的管理法研究者もまた会計研究に関心を持ち始めた時代である。日本能率協会が主催していた各種の講座において原価計算が教授されていたこと、また雑誌『能率研究』では海軍主計中佐や東京商科大学教授らが会計に関する論稿を寄稿していたことが、科学的管理法研究における会計への関心を示している。

1927年以降は、上野陽一によって「管理のための会計」の必要性が説かれ、予算統制の一部を担う標準管理として、標準原価計算の有用性が論じられた。上野(1928)は責任別勘定科目を提示し、さらに、原価を固変分解し、これらを売上高標準の比によって標準を樹立することで、損益によっての各責任単位の業績評価

を行うという議論をなしていた。宇野 (1928) は、標準原価計算の勘定組織を工夫することによって、差異発生を責任を追及できる会計を論じ、現在と変わらない差異分析を展開した。

6-2 知識体系の展開として

ここにおける新たな知識体系の展開としては、原価計算を原価管理ないし利益管理に役立たせるために、原価の固定分解や、部門別の差異分析を利用することを挙げることができる。すなわち、科学的管理法研究者にとっては、製品原価の算定や、そこにおける実際原価と標準原価との差異分析よりも、費目別・部門別の差異を把握することが重視すべき問題であったとすることができる。

また、原価管理それ自体のみならず、利益管理と結合したかたちの総合的管理の用具として標準原価を用いており、これによって部門別の損益を把握し、部門別の業績管理を行っているところにその特徴を見出すことができる。この問題意識は、上野および宇野が自らアメリカの理論を輸入し、展開したものであるが、上野は日本橋梁において自ら展開した理論を企業における実施に落とし込み、一企業の原価計算実務に影響を直接的に与えている。この経験は上野 (1928) の理論に対し裏付けを与え、その説得力をより強化している。

これと同年代における会計研究者による原価計算論をまとめるならば、1920年代においては、会計研究者も科学的管理法研究者も、原価管理目的用具として原価計算を認識していたことが挙げられる。しかし、会計研究者によっては、原価計算を行うことと原価管理がほぼ同義として扱われていたのに対し、科学的管理法研究者によっては、原価計算資料を経営管理に役立たせるための積極的な活用方法が論じられていたという差異を認めることができる。この差異は、会計研究者による研究に工業簿記論から展開された期間損益計算目的が根差していることに起因するものと考えられる。しかし、この差異は、第4章において示すように、会計研究者による標準原価計算研究の中で総括されることになる。

ただし、上野 (1928) が論じていたような、利益管理と結合した総合的管理用具としての原価計算論が会計研究に現れるのは、第6章にみるように戦後期になってからであった。ここにおいても、期間損益計算目的を根底に持つ会計研究者と、管理を主眼とする科学的管理法研究者との間の差異が認められる。会計研究者が総合的管理用具として原価計算を論じるようになるのは、戦後に直接原価計算が輸入されて以降のことである。

第4章 標準原価計算による原価統制論の台頭

第1節 はじめに

本章で検討する1930年代は、経営管理のための会計として、管理会計論の萌芽が研究に見られるようになった時代である（長谷川，1933；黒澤，1933；西垣，1934；青木倫太郎，1936；長谷川，1937 など）。これらは、主に（標準）原価計算と予算統制を軸に、経営管理のための会計を論じているものである。

管理会計論の成立は、廣本（1993）および宮本（1969）が論じているように、財務会計と別個の会計として認識されるところから始まる。すなわち、これまでは管理会計という名称が用いられず、そこに経営管理用具としての役割が内在しているのみであったが、これが会計の部分領域として新たに認識され、経営管理目的を強調する管理会計論が財務会計論と分離され、初めて管理会計論が成立したと解するのである。日本においては、1930年代の一連の管理会計文献によってこれを確認することができる。

管理会計論の成立に象徴されるように、原価計算は新たな役割を期待されるようになったといえる。すなわち、これまでの原価計算は原価管理的機能を認められながらも、基本的な目的として論じられていたのは営業成績の正確な計算・表示、ないし製品原価の計算であった。本年度においては、この目的に加えて、経営管理用具としての役割も同時に、そして積極的に求められるようになったのである。ここにおいて、原価計算は財務会計と管理会計の両者をサポートする会計のサブシステムとして、その重要性がより一層強調されるようになったと言える。

標準原価計算に注目すれば、上野（1928）とは異なり、予算統制と結合しながらも、体系として明確に分離された標準原価計算が論じられていることを指摘することができる。すなわち、利益管理を中心的に担う予算統制と、原価管理を中心的に担う標準原価計算がそれぞれに論じられるようになる。これは、標準原価計算論としての範囲の縮小というよりも、むしろ標準原価計算それ自体の役割の明確化として捉えることができる。ここにおいて、標準原価計算が有する原価管理への有用性が、会計研究者に明確に認識されるに至るのである。

ここで注意をしなければならないことは、原価「管理」と原価「統制」という用語の相違である。“原価管理”という用語は本章で示すように1930年代に入って特に注目を浴びたが、当時は **cost control** の訳語として用いられており、**cost management** を指すものではなかった。本年代にいう原価管理は、第6章において、現場における原価統制を意味するものであったことが示される。したがって、本章は本年代における知識体系の特徴を示すため、“原価統制論”と題している。しかし、本年代における用語法を尊重し、本章では全般にわたって **cost control** を原価管理と称することにした。これによって、原価計算論の展開に応じて、原価統制・原価管理概念が展開・発展してきたことがより明確に示されることが考えるためである。

本章においては、1930年代における管理会計論の文献を基に、原価計算に対するの経営管理用具としての役割期待がどのように認識され、発現したのかを検討する。まず第2節において当時の社会的コンテクストを確認する。その後、第3節では、1930年代において、科学的管理法研究者がそうであったように、会計研究者による原価計算論においても原価管理的役割が積極的に求められていたのかどうかを確認する。第4節においては、1930年代初頭における、会計研究者による標準原価計算論を検討することによって、会計研究者による原価計算論の中にも、原価計算の原価管理的役割を積極的に求めていこうとする認識が発現したことを示す。こうした認識の下、経営管理的役割をその本質とする管理会計論の文献において、原価計算がいかに論じられていたのか、すなわち、管理会計のサブシステムとしての原価計算にいかなる位置づけが与えられていたのかを検討する。

第2節 昭和恐慌と産業合理化運動

1930年代における日本経済は、昭和恐慌と産業合理化運動に特徴づけられる。

昭和恐慌は、「金解禁政策、緊縮財政をかかげる民政党浜口雄幸内閣の成立(1929年7月)を契機に」(宮本他, 2007, 227頁)始まったとされ、これが1930年に深刻の度を迎えたという。三菱合資会社資料課(1931, 1頁)によれば、この恐慌の原因は(1)金解禁政策の実施による為替の昂騰と通貨収縮政策の影響、(2)世界経済的不況深刻化の直接・間接の影響、(3)不況過程における企業収益および一般所得の減少、(4)企業会における弱体企業の過多、固定資本及び対外負債過大の緊迫、産業金融の欠陥等、複数のものがあるという。この影響は物価の下落

として現れているとし、三菱合資會社資料課 (1931, 2 頁) によれば、1930 年から 1931 年にかけて物価の低落率が 22%を示したといい、『日本經濟年報』(東洋新報社)によれば、同時期の物価指数は 133.5 から 117.5 にまで下落したという(各年 9 月時点；1913 年を 100 とする)。

また、物価の下落は企業収益を悪化させたという。このため、企業は原価切下げのために賃金を切下げ、就業者を減少させる傾向にあり、一般購買力が低下した(三菱合資會社調査課, 1931, 4 頁)。さらに、企業の過剰設備の問題が深刻化していたことが記されている。

「物價，取引狀況，企業収益及び一般購買力の情勢前期の如き結果，企業活動を反映すべき工業生産高及び企業の新設擴張計畫資本は益々衰退し，企業心理の愈々萎縮するに至つた事情が窺はれる。重要商品十二種品目を以て構成する生産指數は，昭和四年末迄毎年一途上昇の傾向を示したに反し，昭和五年に入り次第に顕著なる低下傾向を示すに至り，一年間の平均指數は（基準昭和二年一月）一二〇・六から一一四・二と五・三%の低下を示した。特に下半期平均の比較に於ては一割に近い減少を示した。又新設擴張資本は，前年の十億四千二百萬圓から四億五千六百萬圓といふ實に五六・二%の激減を示すに至つた。戦後の整理未だ充分ならず，不況の深刻化に伴ひ，設備の過剰と休眠固定資本の壓迫甚しき時に當り，其の生産と設備の新設擴張を手控へるに至れることは寧ろ當然の現象であらう」(三菱合資會社調査課，1931，5 頁)

このように、物価の下落と一般購買力の低下から生産高が減少し、企業は遊休資産を抱えることとなっていた。ここにおいて、企業は一層の効率的・効果的な経営管理の必要性が認識されるに至る。

当時は、世界的に見ても、第一次世界大戦後の不況によって、産業合理化運動がアメリカやドイツなどの主要国において推進されていた。日本においても産業合理化の必要性が認識され、1930 年に、臨時産業合理局が設置されるに至った。

「我國産業界の現状は，國際經濟的見地より見るも，又國民經濟的見地より觀察するも是非とも産業の合理化を圖らねばならぬ・・・政府に於ても，之が爲めの施設として曩に商工審議會に對し，産業合理化に關し諮問するところがあり，商工審議會は昭和四年十二月十三日の總會に於て，(一)官營事業の民營及びその整理，(二)企業の合同促進，(三)企

業聯合その他同業者協定の勸奨、(四) 各企業の能率の増進、(五) 政府許可事業の統制、(六) 試験研究機關の聯絡統一、の六項に亘り政府に對する答申を可決した。次で政府は昭和五年一月九日の閣議に於て臨時産業審議會を新設して、金解禁後の産業政策に萬全を期することゝしたが、審議會の官制は同年一月二十一日の官報を以て公布され直に總理大臣を會長とし商工、農林の兩大臣を副會長とし大藏、逓信、拓務當の關係各大臣並に朝野の權威者を網羅せる二十名の委員が任命された」(臨時産業合理局、1931、16－17 頁)

ここに記されているように、産業合理化運動は国策として推進され、政府・民間が共同して設立された臨時産業合理局がその任に当たったのである。

臨時産業合理局には、6 つの常設委員会（生産管理委員会、財務管理委員会、販売官吏委員会、消費經濟委員会、国産品愛用委員会、統制委員会）と 5 つの臨時委員会（輸出縞綿布工業改善委員会、羊毛工業改善委員会、過磷酸肥料工業改善委員会、造船業改善委員会、輸出綿縮工業改善委員会）が設定された。常設委員会は、「主として各企業を通ずる一般的事項に付調査審議し合理化の基礎的具體案を作成するもの」であり、臨時委員会は「特定の企業に付當該企業の合理化の具體的方法を審議するもの」とされた（臨時産業合理局、1931、26 頁）。

臨時産業合理局は、雑誌『産業合理化』を刊行し、各委員会の事業進捗を報告しながら、実務一般の調査を行い、合理化の実施や合理化思想の普及に努めた。ここに、昭和恐慌下の經濟界に苦慮する日本企業では合理化運動が実施されるに至り、科学的管理法の考え方が産業界に理解され、浸透されるなど、經營管理の合理化が著しく進展したという（宮本他、2007、277 頁）。

企業会計については、常設委員会の 1 つである財務管理委員会がその制度の整を行う任に当たり、1930 年代を通じて、一般的な財務諸表のひな型や、原価計算の一般的手続きなどの啓蒙的基準を公表した。財務管理委員会の成果物の具体的な検討は次章に譲ることとし、本章では、以降の節において、昭和恐慌と合理化運動によって広く認識されるに至った經營管理の合理化思想の下、1930 年代の原価計算研究がいかに展開していたのかを検討する。

第3節 会計研究者による原価計算論の認識

3-1 はじめに

前章では、これまで、科学的管理法に携わる研究者や技師によって、経営管理用具としての会計が求められ、また実際に行われてきたことを示した。本節では、視点を会計研究者に移し、このような経営管理用具としての会計ないし原価計算の役割が彼らに認識されていたか否かを確認する。これを行うために、1930年に出版された長谷川安兵衛(1930)『原価會計學 上巻』、渡部・渡部(1930)、そして青木(1931)を検討する。

3-2 長谷川(1930)における原価計算

長谷川安兵衛は、日本における管理会計論の基盤を築いた人物として知られる⁶²。太田(1968, 136頁)では、「今日全盛の管理会計の大先駆者」と表現されている。また、長谷川は、日本会計研究学会創設の発起人の1人としても知られている⁶³。

長谷川は、第一次世界大戦から第二次世界大戦までの期間における、ドイツの経営経済学を基調とする日本の会計学にあって、1920年代からアメリカ管理会計論を研究してきたという(長谷川, 1991, 82頁)。古川(1949)では、「(注：新しい会計学，すなわち管理会計は)すでにアメリカでは進歩的な會計學者によつて提唱されており，わが國でもアメリカ會計學の流れを汲む故長谷川安兵衛博士が，この方面の第一人者であつたことは，一般に知られているところである」と述べられている。また、長谷川は1921年にペンシルバニア大学に留学し、当時手にしたJ.O.McKinsey(1922) *Budgetary Control* に強い影響を受けたことが知られており、長谷川の管理会計論の源流はアメリカ管理会計論にあるといえる。

上述のごとく、管理会計論の先駆者として評される長谷川の自著として最初の原価計算書である『原価會計學 上巻』を検討することによって、当時の会計研究者が、原価計算に対していかなる役割期待を有していたか、特に経営管理的役割を期待していたのかを示すことができると思われる。

⁶² 古川(1949)、松本(1956)、太田(1968)、長谷川(1991b)など。

⁶³ 日本会計研究学会50年史編集委員会編、1987、序1頁。なお、発起人は吉田良三、太田哲三、三邊金蔵、岡田誠一、渡部義雄、長谷川安兵衛、村瀬玄、黒澤清の8人であった。

書名からわかる通り、長谷川 (1930) は、Cost Accounting を原価計算ではなく、原価会計と訳している。これは単にいかに訳すかという問題ではなく、原価計算と原価会計学を明確に区分しているのである。まずこの点を確認しておく。

長谷川 (1930) は、欧米の Cost Accounting を「原価計算」とする通俗をよしとしていなかったのである。それは以下の記述に現れている。

「・・・我邦にてはこの原價會計 (Cost Accounting) を古くから、原價計算と呼び馴して居る。誰れが原價計算なる學稱を用ふるに至つたものであるかは知らないが、併し今日原価計算なる言葉は、極めて通俗化せられて、Cost Accounting 即ち原價計算なりとせられて居る。・・・併し私は我邦にて用ふる原價計算なる學稱が、果して Cost Accounting を代表する譯語として適當なりや否やに就て、夙に疑問を持つて居つたのである。そして、竊て原價計算は必ずしも現代の Cost Accounting と同一ならず、従つて原價計算なる學稱は、Cost Accounting の譯語として當を得たるものでないという結論を得て、こゝに原價計算に代るに原價會計を以つてせねばならぬことを主張せんとするものである」(長谷川, 1930, 6 頁)

こうして長谷川自身は、「大正十二年より、原価計算なる學稱をやめて、原價會計を用ひ」(長谷川, 1930, 7 頁) たわけであるが、それでは、原価計算と原價會計の相違点は何であるのか。

長谷川 (1930) にとっての「原価計算」とは、英語でいう Costing である。この Costing は「原價を計算すること」(長谷川, 1930, 8 頁) という意味に他ならず、「製造企業に於ける製品原價算出の計算方法そのものを指して、それ以外に一步も出でぬものである」(長谷川, 1930, 9 頁) としている。すなわち、「單なる原價算出の計算方法を意味して、斯くて計算せられたる單位原價が必ずしも複式簿記によつて記帳せらるゝ製造企業の會計帳簿の數字によつて統制せらるゝことを原則とするを意味しない」(長谷川, 1930, 9 頁) のである。しかしながら、英米の Cost Accounting は、Accounting という語が示す通り、製品原価の決定においては必ず會計原理に則ることを要すると指摘しており、この点で、長谷川 (1930) のいう原価計算と原価会計は區別されるのである。

それでは、長谷川のいう原価会計とはいかなるものか。この原価会計は、以上までの原価計算への批判からわかる通り、Cost Accounting の直訳語である。原価計算との相違点として、製品原価の決定が會計原理に則ることを要するか否かが指摘されていたことに、長谷川が「計算」ではなく「會計」なる語を付した意図

が見られる。したがって、原価計算とは異なり、原価会計は会計原理に則って製品原価が計算されるのである。以上の議論をもって、長谷川 (1930) では、原価会計の定義には次の3点を必ず含めなければならないとしている(長谷川, 1930, 26 頁)。

- (1) 製品の原価決定に必要な原料、労力、費用（経費）の三者の分析、集成に関する会計的記録。
- (2) この記録は、必ず会計原理に基づき、したがって製品原価は会計的統制の下に置かねばならない。
- (3) 製品処分上および経営上の費用計算をもなし、究極において製造企業の財政を総括して会計的に把握することも無視してはならない。

これら3点を含む原価会計「学」の定義として、長谷川 (1930) が設けているのは次の通りである。

「原価會計學とは、製造企業の營利的活動を代表する製品の原価を會計原理に基づいて記録決定し、且つ原価を通して製造企業の總括的會計を研究する科學なり」(長谷川, 1930, 26 頁)

なお、用語上、原価計算と原価会計とを区別する理由としては、会計学上しばしば用いられる「減価計算」という、原価計算と同音異義の関係にある用語の存在を挙げている。減価計算とは、「用役資産 (Service Assets) に生ずる価値減少を代表する Depreciation の償却すべき金額の計算を意味するもの」(長谷川, 1930, 17 頁) であるが、「斯くの如く既に償却すべき減価の計算に就ても、原価計算と同音の術語が用ひられるとすれば、甚だまぎらはしい嫌があるではないかと思う」(長谷川, 1930, 17 頁) として、意義のみならず、用語そのものとしても通俗化された原価計算を原価会計と改めなければならないと指摘しているのである。

かくして、原価会計学は長谷川自身が区別するところの原価計算とは異なるものである。しかし、この用語法が一般化することはなかった。太田 (1968) はこれに関し次のように述べている。

「長谷川君は米国から帰って来て、昭和の初めに「原価会計学」という膨大な著作をした。従来原価計算と称していたものを特に原価会計と唱えたのは、主張があつてのことであつた。・・・長谷川君の此の提案は不

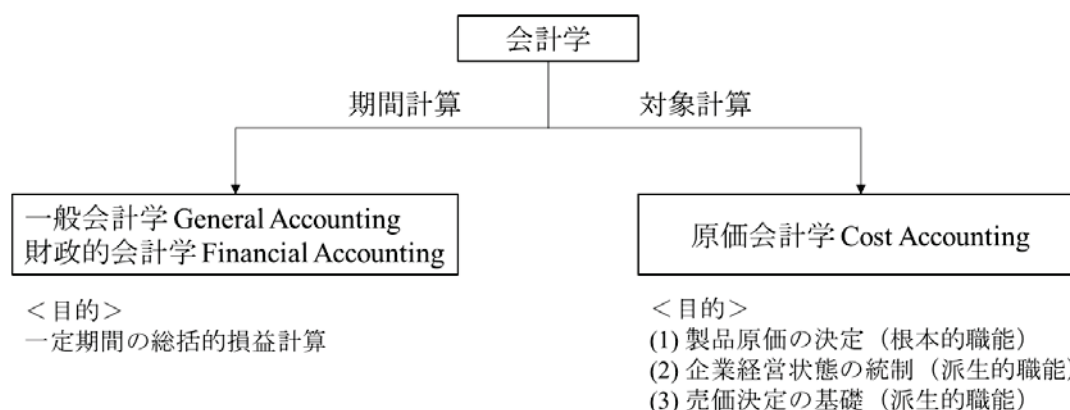
幸にも一般に受け入れられなかった。それは原価計算の用語が既に一般化していることと、特にその頃から盛んになって来た独逸では *Selbstkostenrechnung* を始めとして、通常総原価計算とも訳すべき言葉が用いられていたせいもある。今日までそれは改められていない」(太田, 1968, 103 – 104 頁)

また、長谷川 (1930) は会計学の体系における原価会計学の位置付けを下図のように示している。すなわち、会計学は、一般会計ないし財政的会計と原価会計学に分けられる。一般会計学は、「營利企業を主體として、これを會計單位とする企業の財政上の變動を組織的に繼續的に記録整理するものにて企業の明確なる財政實態の展開を目標とするもの」(長谷川, 1930, 31 頁)とされている。特に損益計算の観点からは、企業の一定期間の総括的損益計算をなすことを目的としている。このため、「期間計算」によって特徴づけられるものである。

他方の原価会計学は、「製造企業の内部活動を會計學的原則に従つて分析集成して製品の原価を決定して製品を單位として製品別の損益計算を爲すものである。故に原価會計は期間計算を爲すものに非ずして製品を対象としての損益計算を爲すものであり、また單位別損益計算を爲すものである」(長谷川, 1930, 31 – 32 頁)とされている。すなわち、原価会計学は「対象計算」によって特徴づけられるものである。したがって、長谷川 (1930) によれば、会計学は期間計算か対象計算かによって一般会計学と原価会計学に分類されるのである。

この原価会計学の目的ないし職能は、あくまで製品原価の決定にあると強調されている。論者によっては、経営状態の統制が原価会計学の職能であるとする向き見られるというが、そのような職能は、製品原価の計算の必要上、製造企業の内部的活動を分析するために認められる職能であるとされている。すなわち、原価会計学が有する経営状態の統制への役立ちは、あくまで製品原価の決定という第一義的職能から派生的に生じるものであると指摘されているのである。同様に、原価会計学が売価決定の基礎となる点も製品原価の決定という第一義的職能から派生したものに過ぎないとしている。なぜならば、売価の決定には原価の決定が欠かせないけれども、売価は外部的原因によって支配されることが大抵であり、原価をもって市価とすることはできないからである。以上より、原価会計学の目的ないし職能は、第一義的な職能である製品原価の決定がまず挙げられ、それに派生する(または従属する)職能として経営状態の統制および売価決定の基礎が挙げられるのである。

図表 4-1 長谷川 (1930) による会計学の体系



(出所) 長谷川 (1930) 30 - 35 頁の記述に基づき筆者が作成。

かくして、長谷川 (1930) は、原価計算の経営管理用具としての役割を認めつつも、それが本義ではないことがわかる。本書において重視されるのは一般会計学と原価会計学との連携である。またその内容も、原料費および労力費の実際額による計算のみであり、経営管理に役立たしめる記述はなされていない。なお、費目として原料費および労力費計算のみの記述にとどまっている理由は、専ら総論的研究に意を注いだため、製造間接費（長谷川 (1930, 1933) における原価構成は、原料費、労力費、製造間接費である）の諸問題は下巻に譲らざるをえなかったと述べられている（長谷川, 1933, 序文 1 頁）。

3-3 渡部・渡部 (1930) における原価計算

本書は『原価會計學 上巻』の出版から約 1 ヶ月後に出版されたものである。著者の 1 人である渡部義雄は会計士であり、1926 年に『能率本位 原価計算法』を著しているが、『原価計算法要綱』は、共著者の渡部寅二を迎え、この『能率本位 原価計算法』を土台として著されたものである（渡部・渡部, 1930, 序 2 頁）。

本書は全体を通して、実際原価計算について解説しており、最終的には、原価計算と一般帳簿との関係を示して結ばれている。しかし、原価計算を行う意義としては、長谷川 (1930) では派生的役割とされていた経営管理機能、具体的には原価管理機能を前面に押し出していることが目を引く。

「製品原価の引下げは斯くの如く損益計算に重大なる影響を有するものであるが、然らば製造工業の経営者が製品原価を低下するには如何にすればよろしきや、一言にして之を言へば、製造に要する一切の設備即ち

資本と勞力とを最も能率よく運轉すれば宜いのである。而して一切の設備を最も能率よく運轉するには如何にすれば宜しきかと言へば、先づ以て其經營の結果を明瞭に描き出し、之に依て其經營中如何なる處に缺陷が伏在するかを知り、進んで其原因を考究して之が改良を圖らなければならぬ。即ち先づ以て詳細に事業の内容を調査し表示する事が必要である。この要求に應ずる所のものが即ち原價計算であつて、是は經營者に製品の原價を知らしむると共に其原價が如何にして構成せられたるかを明瞭に表示するところの組織的方法である」(渡部・渡部, 1930, 2-3 頁)

渡部・渡部 (1930) における原価計算に対する役割期待は、企業經營の原価の引下げにあることがわかる。しかし、その具体的な機能は經營の結果を明瞭に描き出すということであり、この点において、製品原価の計算から必然的に生じる原価管理機能を認識しているに過ぎないと解せる。これは、次の記述からも見て取れる。

「原價計算は、經營首腦者に其製造する物品の原價を知らしめ、其原價構成要素が如何に獲得せられ、利用せられ、製品に賦課せられ行くか、換言すればその工場の活動の詳細を記録計算して表示するを第一の職能とするものである」(渡部・渡部, 1930, 7 頁)

実際、先述の通り、本書は全体を通して實際原価計算の手續きと、これと一般会計帳簿との連絡を意識して著されており、原価管理をいかにして行ふか、そのために原価計算ないし原価情報がいかに運用されるのかについての言及はない。しかし、渡部・渡部は、具体的に論じてこそいないが、原価管理のためには標準と實際との比較が有用であることを認識しているようで、次の記述をなしている。

「即ち原價計算の記録に依て單に製品原價が幾何であり、其原價構成の狀態如何を知り得るのみならず、其記録を別に定めたる標準記録と對照することによつて、經營の能率如何を知る事が出来るのである。即ち工場に於ては、或製品又は仕事の標準原價及び之を完成するに要する技術的條件の標準を定めて置くのであるが、原價計算の記録と此標準とを對照することによつて、原價の如何なる部分に能率悪しき點ありやを明瞭

に知り得るが故に、進んで其原因を考究して改善をなすことが出来るのである」(渡部・渡部, 1930, 5 頁)

ここで言及されているのは明らかに標準原価計算である。それにもかかわらず、渡部・渡部は標準原価計算の意義を認めつつも、その具体的な議論は何も行っていないのである。単に、「原価計算は工場管理の任に當る技術者に、工場監督の資料を供し、作業活動の標準を樹つるの根據を提供する」(渡部・渡部, 1930, 7 頁)としているのみである。この記述からは、原価計算担当者と技術者との職能の線引きをなしているように読み取れる。すなわち、一方で原価計算担当者が技術者に原価計算資料を提供し、他方で技術者がこれに基づき標準の設定を行い、経営管理に当たるという認識である。これによれば、原価計算担当者は実際原価の計算を行い、これを提供することが第一の職能であると解せる。

渡部・渡部 (1930) は、どちらかと言えば原価管理機能を原価計算に求めながらも、その実質は製品原価の計算から生じる派生的機能としてこれを認識しているように思える。ここにおいても、科学的管理法研究者からの要求に、完全には応じていない結果となっている。

3-4 青木 (1931) における原価計算

本書は、著者である青木倫太郎が関西学院高等商業学部において「原価計算」という講座に用いた教材をまとめたものであり、テキストとしての利用が念頭にある(青木, 1931, 序 1 頁)。青木倫太郎は、後に検討するように、日本で最初に「管理会計」の名を冠した書籍の著者として知られる研究者である。青木はアメリカへの留学中に、会計と経営管理との交錯するところに目をつけ、帰国後、この方面の研究をなしていたため、後年には原価計算の経営管理的役割を強調するようになる。

では、青木 (1931) は原価計算をいかに捉えていたのであろうか。これに関し、青木 (1931) は原価計算というよりも、工場会計という用語を用いて、これに注目している。

「工場會計とは一般會計より離れて別個に存在するものにあらず、たゞ一般會計學の理論を工場制企業に適用したるものにして、商業會計又は農業會計等と併稱さるべきものなり。又屢々工場會計と同一の意味として取扱はるゝ原價計算と工場會計とを區別すれば、原價計算は必ずしも工場制企業の場合のみに限らず、其他の企業の場合にも夫れ夫れの生産

に對する原價を計算するものにして、工場會計は其の關する範圍が工場制企業に限る代りに「計算」と云ふ會計の技術的方面に加ふるに企業の合理的管理に必要な諸資料を提供すると云ふ」（青木，1931，1頁）

ここに示されている通り，原価計算とは生産に対する原価を計算するものであり，工場會計は計算のみならず，企業の合理的管理に必要な資料を提供することである。「原価計算」といったときに意味するところは，長谷川（1930）と類似している。

工場會計は，この原価計算と一般會計に関する部分とから成るものであるとされる（青木，1931，2頁）。したがって，本書の構成は原価計算に関する記述と，原価計算と一般會計との連絡に関する記述が大半である。この点だけを見れば，原価計算に対して積極的に経営管理的役割を期待する記述は見当たらない。

しかし，本書は最終章において「標準原價計算制度」を論じている。最終章において標準原価計算を取り上げている理由は，次のように述べられている。

「標準原價計算制度の研究は最近非常に勃興し，原價計算制度に於ける最も興味ある問題として取扱はるゝに至れり。而して其の運用は前述の如何なる制度に比しても最も複雑せるが故に，明確に此の制度の根本原理を理解せずして之を採用する事は，往々不正確な原價計算をなすの結果となるべし」（青木，1931，321頁）

ここに示されているように，青木は近年取り上げられることが増加した標準原価計算であるが，その運用に関してはまだ明確にされていないという問題意識から，本書の最終章で議論を行うとしているのである。

青木（1931）における標準原価計算論は，標準の樹立から原価差異の分析，そして會計帳簿への組込等を概括的に論じ，標準原価計算論の全般的体系を紹介している（青木，1931，321－345頁）。

以上の一連の文献を検討することによって見えてくることは，1930年時点においては1920年代（第2章）と同様に，原価管理が製品原価計算を行う際の副次的目的とされていたが，1931年以降になると，會計研究者間においても，標準原価計算論が大きな関心事として取り上げられるようになったことである。この時，標準原価計算はいかに論じられていたのか，これを，先行研究によって「研究者

による標準原価計算の最初の著書」(藤野, 2010, 32 頁) と評されている長谷川安兵衛 (1931)『標準原価の研究』を検討することによって、次節において示す。

第4節 標準原価計算の原価管理的役割の明確化

4-1 はじめに

『原価會計學 上巻』において、原価計算の経営管理的役割が積極的に示されることはなかった。しかし、『原価會計學 上巻』出版の翌年、長谷川が日本で最初の標準原価計算の研究と評される『標準原価の研究』を出版することによって、原価計算の原価管理的役割が主張されるようになる。本書は、その書名および副題である「統制用具としての原価會計」に示されている通り、標準原価計算を原価管理用具として捉えていることが見て取れる。いまここで、『標準原価の研究』において標準原価計算がいかに原価管理、ひいては総合的な経営管理に役立つものとされているか、また、いかにして役立たしめることが期待されているかを検討する。

4-2 標準原価の意義

長谷川 (1931, 2 頁)は、標準原価の発展について、次のように述べている。

「標準原価は……ハリントン・エマースン氏によつて初めて主張せられて以来、ガントを初め其他科學的管理法研究の技術家によつて先づ研究せられて、漸次こゝに標準原価が實際化せられ、これを工場内に組織化するに及んで、この標準原価の效益が着々社會に鑑賞せらるゝやうになつて來た。そして最近に於てはハリスン氏を初め多數の人々の努力と研究とによつて愈々標準原価が汎く社會に鼓吹せられたるのみならず、技術家的には、或る點まで完成せられたるかの感を懷かせる程である」

以上のようにして標準原価は進歩してきたのであるが、長谷川 (1931) によれば、標準原価に先立つ先駆的な原価會計は見積原価法 (Estimated Cost Method) であったという。この見積原価は、帳簿を離れての原価の見積りであり、原価の未来的概算を意味するのみならず、過去の原価概算をも意味すると述べられている。ここで述べられている見積原価について、長谷川 (1931) が見積原価という

ときに意味するところは、後者の過去の原価概算である。したがって、「斯くの如く見積原価法はその見積なる言葉が當然意味するが如く、實際の數字と無關係な概算的推定的數字であり、従つて今日の原価會計の如く何等會計學的に原価の正否が自ら證明出来るものではないことが判る」（長谷川，1931，3頁）と批判がなされるのである。

このような概算的原価から、正確な原価を算定するにあたって、原価計算と會計学との有機的連絡が要求されるようになった。しかし、長谷川（1931）では、原価計算と會計学との有機的連絡が達成されたといつてもなお、「自然原価關係の支出が確定したる後でなければ、原価の計算が不可能なことを意味す」として、それまでの原価計算による原価と、本書で述べる標準原価を次のように区別している。

「結局原価會計の現狀に於ては、その原価は歴史的原価（Historical Cost）にて満足せねばならぬ。この點から歴史的原価を、科学的管理法研究者は標準原価の如き未來的原価を計算する原価會計と區別して回顧的原価會計（Retrospective Cost Accounting）と呼ぶことがある」（長谷川，1931，4－5頁）

加えて、長谷川（1931）は従来原価計算法の基本形態の欠陥も指摘している。ここで、原価計算法の基本形態として、個別原価計算と総合原価計算⁶⁴の2種を挙げ、個別原価計算の欠陥を指摘している。これを要約すれば次の通りである（長谷川，1931，6－9頁）。

- (1) 原価制度運用に要する細かい仕事が多く、部分品の原価についてはともかく、完成品原価についてはその原価資料を提供し得る程度に達しない⁶⁵。
- (2) 偶然または間接的に非能率を暴露するに過ぎない。
- (3) 工場において発生する費用を全て原価關係の費用と見なして計算されるため、設備不動の損失をも含んでしまう。
- (4) 會計的統制の下に實際的原価を算出するためには、比較的多額の費用と多数の係員を必要とする。

⁶⁴ 長谷川（1931）では、個別原価計算を特別法ないし仕事別原価法と呼び、総合原価計算を総括法ないし工程原価法とよんでいる。

⁶⁵ この指摘は、G. C. Harrison によってなされたものとされている。

以上のような欠陥が標準原価への役割期待を生み出したのである。

「以上の如き缺陷を有するため、實際原価の算出を主要目的とする從來の原價會計に於ては、未來活動の基礎を確立して積極的に經營の援助となることが頗る薄い。そこで斯る缺陷を除いて、眞に賣價決定の合理的基礎となり、積極的に能率の増進を導き、また冗費の檢出排除等を促す原價を求むるに到り、こゝに標準原價問題が擡頭し遂にこの發展を見るに至つた」(長谷川, 1931, 9 – 10 頁)

長谷川 (1931, 16 – 19 頁) によって挙げられている標準原価の役割期待は次の3点にまとめることができる。

- (1) 標準原価は原価統制に用いられる。原価統制の立場からは、予め「あらねばならぬ」原価を定めて、これが適当に統制されるならば果たしてどうなるのかを予め知ることが最も効果的である。
- (2) 標準原価は原価に対する標準を予め樹立し、これを目標として實際原価と比較し、以て両者の差異、いわゆる例外事項に注意を集中し、管理的能率の増進を図るものである。
- (3) 標準原価は達成の満足の水準を代表するものであるが、この標準は理想原価であって、その達成が困難であってはならない。

以上のように、標準原価による効益は、未来計算をなしてあるべき原価を前もって定めること、どこに非能率があるかを特定し、例外管理によって管理能率を高めること、そして事故や故障を考慮した水準における統制を行うことによって得られることになる。この他に、長谷川 (1931) では、標準原価は記録を単純化しその費用を抑制すること、また価格政策 (Price Policy) に貢献することを挙げている (長谷川, 1931, 86 – 89 頁)。

4 – 3 標準原価の原価公式

それでは、長谷川 (1931) のいう標準原価はいかように運用されるものなのだろうか。この点について、長谷川 (1931) における標準原価の原価公式を検討する。

長谷川 (1931) は先述の通り、アメリカの技師である Emerson の所説に依拠している。したがって、標準原価を計算する際には、次のように Emerson による公式を紹介している。

「エマースン氏は、また彼れが最初の標準原価の提案者であり、パイオニアであるだけ、原価に適應せらるべき能率思想を發展し、且つ標準原価の基礎づけらるゝ公式即ち所謂原価公式 (Cost Formulas) を建設した恩人と云ふも過言ではない。故にこゝに暫らくはエマースン氏の展開したる原価公式に就て述べ、然る後に彼れの思想から出發してハリスン氏 (筆者注: G. C. Harrison) により新に開拓せられたる原価差異公式 (Cost Variance Formulas) を紹介することゝしよう」 (長谷川, 1931, 93 頁)

まず、Emerson の原価公式によれば、実際原価と標準原価の基本公式は次のものである (長谷川, 1931, 95 頁 ; Emerson, 1913, pp. 213 – 214)。

$$\begin{array}{lcl} \text{実際原価} & = & \text{実際原料費} + \text{実際労務費} + \text{実際製造間接費} \\ \text{標準原価} & = & \text{標準原料費} + \text{標準労務費} + \text{標準製造間接費} \end{array}$$

能率は実際原価の標準原価に対する関係であるため、実際原価の能率を知るためには、標準に対する比率を算出する。これを総体能率 (Total Efficiency) と呼び、次の式が示されている (長谷川, 1913, 95 頁 ; Emerson, 1913, p. 214)。

$$\text{総体能率} = \text{標準原価} \div \text{実際原価}$$

またこれを各原価要素別に応用し、原料能率、労力能率、製造間接費能率と分類するおともできる。たとえば、原料能率は次のようになる (長谷川, 1931, 96 頁 ; Emerson, 1913, p. 214)。

$$\text{原料能率} = \text{標準原料費} \div \text{実際原料費}$$

さらに、実際原価は標準原価と能率によって表現することができる (長谷川, 1931, 96 頁 ; Emerson, 1913, p. 214)。

$$\text{実際原価} = \text{標準原価} \div \text{総体能率}$$

以上より、予め標準原価と能率とを知りうるならば、次の式によって実際原価を予知することができる（長谷川，1931，96 頁；Emerson，1913，p. 215）。

$$\begin{aligned} \text{実際原価} = & \text{標準原料費} \div \text{原料能率} \\ & + \text{標準労務費} \div \text{労力能率} \\ & + \text{標準製造間接費} \div \text{製造間接費能率} \end{aligned}$$

以上が Emerson の基本公式であるが、これらのみでは、真の能率決定には十分でないという。そのため、たとえば原料費は単に原料価格によるのみならず、その品質によっても大きな影響を受けるため、上記の基本公式は次のように展開する必要があるという（長谷川，1931，97 頁；Emerson，1913，pp. 215 – 216）。

$$\text{原料費} = \text{単位数量} \times \text{単位あたり価格}$$

ここにおける基本思想は次の通りである。「價格に就ては品質を維持し乍ら價格を低めることは殆んど不可能であり、よい品質を吟味すれば價格の上昇は免れない。然し乍ら品質の吟味は原料使用量に重大なる影響を與へるものであり、従つて品質の如何は頗る重要なる要素である」。これを要するに、高い品質の原料はその使用量を抑制することが可能となり、逆に劣悪な品質の原料は得てして無駄に消費せざるを得ないことがあるのである。ここで、重要なことは、例えば良質の石炭を購入する他にも、ボイラーやエンジンといった設備に関しても石炭消費量に影響を与えるとされていることである。また、長谷川（1931）では明記されていないが、Emerson（1913，p. 217）においては、修繕（service）の品質も、石炭の消費量に影響を与え得るものとして挙げられている。かくして、原料費は原料（ないし設備）の品質（単位あたり価格）と数量をして、最小ならしめることが肝要であると述べられているのである。

労務費や製造間接費についても、同様に品質が考慮されるべきである。長谷川（1931，98 – 99 頁）によれば、労働の品質は高い賃金によって向上するものであり、それは作業時間によって発現するものとされている。すなわち、労務費に関する基本公式は次のように展開される（長谷川，1931，98 – 99 頁；Emerson，1913，p. 219）。

$$\text{労務費} = \text{労働時間} \times \text{時間あたり工賃}$$

製造間接費についてもまた同じく時間によってその品質が発現するものとされている（長谷川，1931，100 頁；Emerson，1913，p. 228）。

$$\text{製造間接費} = \text{時間} \times \text{製造間接費配賦率}$$

ただし、この点に関し、「設備費用を中心とする製造間接費にあつては R（筆者注：製造間接費配賦率）の不賢明な増加が起り同時に T'（筆者注：時間）に於てもこれに比例せぬ減少が甚だ起り易いことである」（長谷川，1931，100－101 頁）として、労務費と製造間接費の公式では事情が異なることが指摘されている。こうした問題に対し、長谷川（1931）はこれ以上の言及を何ら示していない。しかし、Emerson（1913）では、次の通りに述べられている。

「生物的なエネルギーは、それが人間であれ動物であれ、1 日あたり数時間、すなわち 8 時間、10 時間、12 時間ほどしか利用できない。非生物的なエネルギー（uncarnate energy）であれば、1 日 24 時間の利用が可能である。・・・したがって、1 日あたりたった 8 時間や 10 時間しか稼働しない設備に対し、2 倍や 3 倍もの投資を行っていることになるのである」（Emerson，1913，pp. 229－230）

「不必要に強固な原料が労働時間や機械稼働時間を長引かせることや、劣悪な機械が原料をダメにし、労働時間を浪費させること、そしてあるいは未熟練工が原料をダメにし、機械を痛めてしまうことがあるように、原料同士・労働力同士・機械同士の相互関連性や原料・労働力・機械の間にある相互依存性（dependent sequences）を考慮すれば、工業経営が相当に非能率的であることは驚きではない。しかし、この相互依存性をしっかり考えたならば、全体としての能率はかなり向上する。・・・

通常、原料や労働、設備の品質を向上させるように努めれば、原料は能率的に消費されるし、労働力も能率的に消費され、設備も能率的に使用されることになるのが自然である」（Emerson，1913，p. 232）

Emerson によれば、品質を考慮した上での最小の原価標準を設定するためには、原料、労働力、そして機械の相互の関連性ないし依存性を考慮しなければならないのである。こうした Emerson の所説を省略した意図は読み取ることができない

が、この点において、長谷川 (1931) は重要な論点を見逃していると言わざるを得ない。すなわち、長谷川 (1931) は Emerson (1913) における所説を紹介するにとどめており、経営管理上、これをいかに運用するかについては重要な論点を捨象してしまっているといえよう。

この後に、長谷川 (1931) は Harrison の所説に則り、原価差異公式に付いて論じているが、この点は、宇野 (1928) が論じているところと違いがない。したがって、この点に関しては追加の検討を要しないと判断する。ただし、会計研究者である長谷川 (1931) が技師である宇野 (1928) と同様の議論を展開していたとしても、その意義が厳密には異なることが考えられる。この点は後に検討を行う。

4-4 原価標準の設定

次に、原価標準の設定について論じられている⁶⁶。まず、「科學的管理法の施設には大いに技術的研究を要する。従つて完全なる標準原価の施設にも、また技術的研究を前提とすることが知り得る」(長谷川, 1931, 141 頁)と述べ、次のように、技師と会計担当者の協調の重要性を述べている。

「標準原価施設とその活躍を望むに當り、高き達成の満足的水準を保持する標準を建設せんとするならば、どこ迄も技術家の援助を仰ぐ必要あるを知り得るものにて、會計士と技術家との協調を俟つて、こゝに統制力強き且つ能率測定の合理的基礎としての標準の出現を期し得るものである。このことは原価會計が時代の進むに従つて、科學的管理法と行動を共にすべきことを教へるものである」(長谷川, 1931, 142 頁)

そうしたうえで、原価標準の設定の方法が、原価要素別に説明されている。以下に、それぞれを要約したところを示す。

(1) 標準原料費

標準原料費は、標準原料価格と標準数量に分けて設定する。そうすることによって、仕入係の能率と、原料の消費能率を把握することが可能になるのである。また、標準数量決定においては、基礎的数量に標準余裕 (Standard Allowance) を見込む必要がある。標準余裕を許容しなければ、最大限に努力をして達成できない標準になってしまうからである。また、標準価格においては、価格が安定して

⁶⁶ 長谷川 (1931) においては、標準原価と原価標準で、用語の区別をしていない。

いるならその設定は比較的容易であるが、安定していないものに関しては、過去及び将来の市場趨勢を考慮して設定する必要がある。かくして、標準原料価格と標準数量を乗じて、標準原料費を求めることができる。

(2) 標準労務費

標準労務費の決定には、労働の時間研究（Time Study）が必要である。そのため、標準労務費の決定には特に技術家の援助を必要とするのである。そしてこの標準労働時間には、仕事準備、偶発事故、人的余裕（Personal Allowance）を見込む必要がある。標準工賃率については、原料費とは異なり比較的安定しているものであるため、部門又は活動に対する平均賃率を用いることも可能である。かくして、標準労働時間と標準工賃率を乗じて、標準労務費を求めることができる。

(3) 製造間接費

製造間接費の標準建設は、上記2項目に比して困難を伴う。なぜなら、構成項目が多角的であり、また配賦基準の選択が大きな問題であり、さらにこの基準の下における標準配賦率の決定にはいくらかの条件を考慮しなければならないからである。

製造間接費の算定は、実際原価の算出を目的とする従来の原価計算においては、製造間接費額の算定と配賦率の計算が複雑であり、比較的長時間を転嫁に要し、実際原価の決定が遅れがちになるという欠陥がある。そのため、製造間接費と配賦率の予定を定めることが必要となる。

製造間接費は変動費（Variable Expenses）と固定費（Fixed Expenses）に区分できるが、主要部分を占めるのは固定費である。そのため、製造の繁閑によって原価にばらつきが生じてしまうため、設備不動の損失を除いて正常的生産量を基礎として製造間接費を予定し、製品に転嫁することが望ましい。したがって、製造間接費は他の原価要素に先立って予定が行われ、これを一種の標準として製品に転嫁することによって、原価決定の遅延を克服することができる。

また、機械化に特徴づけられる近代産業組織においては、製造間接費配賦の基礎を、この機械におくことを要求する。そしてこの機械の運転時間は、標準が最高能率を示すという観点からは、最大運転可能時間を目標にすべきとなるが、標準は達成不可能となってしまうため、幾分の割引をなさねばならない。この割引については、各製造企業が自己の立場を十分に考慮し、定めるべきである。なお、標準製造間接費を実際発生額と比較することにより経費率（Expenses Ratio）

を、正常的生産量に実際生産量を比較すれば管理能率（Management Efficiency）を知り得る。

以上のように長谷川（1931）では各原価要素の標準の設定を論じたのであるが、ここでは先にも示した通り、標準の設定の際に、達成不可能な目標として標準を設定することは否定されている。

また、標準の弾力性について、次のように述べられている。

「繰り返す迄もなく標準原価は、その製造企業として圓滑なる運営が行はるゝならば當然達成し得べき科學的豫定原価である。故に標準原価に於ける標準なる意味は相對的概念である。従つて標準原価が標準としての價值を失ふ時は、これを變更することは差支へないことであり、また變更することが標準としての價值を高むる所以である」（長谷川，1931，155頁）

ここでは、標準原価は事情に応じての弾力性を持たせるべきであると主張されており、したがって、長谷川（1931）における標準原価計算は当座標準原価計算を前提としているといえる。

4-5 標準原価の會計機構

最後に、標準原価をいかに會計機構に組み込むかについて論じられている。ここでは、G. C. Harrison が、現今の標準原価を殆んど完成させ、標準原価研究の最高権威者であることを認めつつも、標準原価の會計機構（Accounting Mechanism）までも解決したと言ひ得るかは疑問であると述べられている（長谷川，1931，158頁）。そして、標準原価を會計機構に組み込む必要があるとして、次のように述べている。

「^さ 偖て、こゝに現在の標準原価の會計機構に就て説明する前に、一言述べて置きたいことがあるが、それは標準原価は能率測定、原価統制、冗費の排除等々經營援助の一手段として生まれ出でたのであるが、この標準原価は^{しばしば}屢々實際原価の計算と異り、これを會計的統制の下に置かずして、帳簿を離れたる別計算又は獨立計算なりとなし、他日に於てこれを會計的統制の下にある實際原価に比較して、兩者差異を解剖、研究するものであると考へられて居る。成る程標準原価の計算と實際原価の計算

は、前者が會計原理に則り基調計算せられず、後者が會計學的に計算の正否が證明可能なる制度の下に基調せられて居つても、尚標準原價の效益は擧げ得られるであらうが、眞に標準原價の效益を鑑賞し、この制度を經營援助のために遺憾なく活躍せしめようとするならば、標準原價を會計的統制の下に置くことが必要である。換言すれば標準原價は、出来ればこれを帳簿内に織込むことを心懸けねばならぬものである」(長谷川, 1931, 159 頁)

長谷川によれば、標準原価を會計機構に組み込む形態には、次の二種類のものが考えられているという (長谷川, 1931, 161 – 162 頁)。

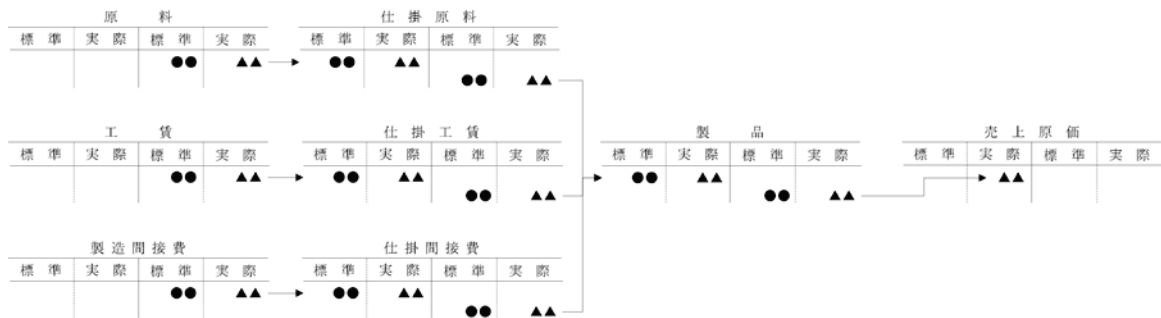
- (1) 帳簿に標準原価と実際原価とを展開する欄を並立して記録する方法。
- (2) 全体を通して標準原価にて記録し、標準原価と実際原価との変動を分離表示する方法。

(1) の方法は、財政帳簿には実際原価のみが記入され、工場帳簿において標準原価と実際原価が記入される。したがって、財政帳簿上に標準原価が示されることはなく、製品原価も売上原価もすべて実際原価で記入されることになる。ここにおける標準原価の工場帳簿への記入は、備忘的な役立ちを為すに過ぎないと指摘されている。

(2) の方法は、標準原価は會計的統制の下に置かれ、実際原価と標準原価との差異が帳簿上で明確に表現されるよう特殊勘定を設けるものであり、(1) の方法よりも望ましいとされ、「實際的に勢力を持ちつつある」(長谷川, 1931, 163 頁)とされている。そして、この具体的方法は例示を用いて説明されている。

この特殊勘定 (原価変動勘定) とは、原料、工賃、製造間接費のそれぞれに、標準原価と実際原価を記入する欄を並列して貸借に設け、それぞれの勘定から製品勘定へ振替えるものである。製品勘定から売上原価勘定へは、実際原価のみが振替えられている。この処理方法は、Gregory (1928) の Chapter XX.を参照しているようである。

図表 4-2 標準原価と実際原価を併記する勘定連絡図



（出典）長谷川（1931）164－165 頁を一部修正。

その後、長谷川（1931）は、原料、工賃、および製造間接費の勘定処理について論じている。これに関しては、宇野（1928）が掲げていた処理方法と全く同様の方法が解説されている。

4-6 長谷川（1931）の評価

長谷川（1931）は、会計研究者として初めて原価管理目的としての標準原価計算を紹介したものとして評価することができる。

標準原価計算の議論自体は、1920年代に会計研究者と科学的管理法研究者の両者によって行われていた。しかし、1920年代には、会計研究者によって原価差異の会計処理が、科学的管理法研究者によって責任範囲に基づいた原価管理（上野（1928）においては利益管理の一環）の手法がそれぞれ論じられており、一貫した議論は見られていなかった。

長谷川（1931）は、これらの議論を総括したかたちとなり、原価管理用具としての標準原価計算の役割を明確化し、さらに、これを経常的な会計機構の枠組みの中に組み込んだものであると読み取ることができる。その議論は、標準原価の効益として原価管理を中心的役割に据え、そのための標準の設定、計算、差異の分析および会計機構にまで及んでいる。

先行研究によれば、長谷川（1931）が日本で最初の標準原価計算に関する専門書として挙げられているが、この意味において、この評価は妥当である。すなわち、長谷川（1931）は日本で初めて標準原価計算の総体的な議論を日本に紹介した初めての文献であるといえるのである。以上から、会計研究者によって著された長谷川（1931）が、原価計算研究における標準原価計算の意義を明確にし、原価管理用具としての標準原価計算に象徴される本年代の知識体系を新たに構築した役割を担ったものと評価することができる。このことは、次節以降で検討する

1930年代の諸文献において、標準原価計算が原価管理用具として中心的に論じられていることを示すことによって、より明確なものとなろう。

第5節 管理会計論における原価計算の位置づけ

5-1 はじめに

長谷川 (1930) が公表されて以後、1930年代においては財務会計と別個の会計として、管理会計論を論じる文献が出版されるようになった。本節では、その中において原価計算論の位置付けがいかになされているか、それがいかに論じられたのかを示すために、長谷川 (1933)、黒澤 (1933)、西垣 (1934)、青木 (1936)、長谷川 (1937) を検討する。

5-2 長谷川 (1933) の検討

先述したように、本書は長谷川が『原価會計學 上巻』において記すことができなかつた製造間接費の議論から始まる。しかし、『下巻』においては内容のみならず、長谷川が有する原価計算に対する認識も、『上巻』とは異なっている。この点に関し、序文における次の記述によって見て取ることができる。

「凡ての企業を通して合理的經營と效果的經營統制とを得んには、その基礎を原價に索の必要を加速度的に痛感しゝある。而して企業的觀察に於ける原價問題は夙に地味な會計學畑からのみ研究されて居つたが最近に於ては經營經濟學的畑からも猛然と論究せられるやうになつて來た。・・・寔に原價問題は今や世人視聽の中心點なりといふも過言ではなく、されば現代を目して原價經濟時代になりといふも必ずしも誇張ではない」(長谷川, 1933, 序文 1 頁)

「尚下巻を上梓するに當つて一言御斷りして置きたいことは斯學が創造以上に絶へず進展しつゝあることゝ、また著者の思索的動揺から上巻中には現在の著者の心境としては頗る物足らぬ個所並に論説の不充分なるを見出すのである・・・」(長谷川, 1933, 序文 2 頁)

このように、長谷川自身の原価計算に対する思考・認識が、原価計算の役割の拡大につれて変化が生じたことが示唆されている。

これを長谷川 (1933) ならびに長谷川恵一 (1991b) を参考として、『下巻』の目次によって示すと、長谷川が原価計算に対して経営管理的役割を期待していることがわかる。○の付した章が、これまでの長谷川の著述にはなかった、原価計算の経営管理的役割を示している章である。

『上巻』目次

- 第一章 総論
- 第二章 原価要素論
- 第三章 原価計算法形態論
- 第四章 勘定體系
- 第五章 帳簿組織
- 第六章 工場における製造関係の命令書類
- 第七章 原料費論
- 第八章 原料統制
- 第九章 原料貯蔵限度論
- 第十章 原料棚卸論
- 第十一章 原価會計より觀たる貸銀制度
- 第十二章 勞力費論
- 原価會計問題一束

『下巻』目次 ⁶⁷

- 第十三章 製造間接費本質論
- 第十四章 製造間接費轉嫁の段階的進化
- 第十五章 製造間接費配賦法論
- 第十六章 製造間接費の豫定化論
- 第十七章 不働費論
- 第十八章 商的經費論

⁶⁷ 「第二十四章 報告書論」においては、との記述がみられる。また、第二十五章および第二十六章においては、「財政表は、これを分析觀察することによつて信用状態又は経営状態の如何を知ることが得る。故にこの文政は経営主腦者が自己支配下の経営に就ての自己分析をなす立場と第三者が企業信用または財政を診断する立場との両面から必要となる」(長谷川, 1933, 707 頁) との記述がある。

- 第十九章 標準原価論（基礎理論）
- 第二十章 標準原価論（會計機構論）
- 第二十一章 豫算統制論（基本理論）
- 第二十二章 豫算統制論（運用論）
- 第二十三章 聯結製品及複製品の原価論
- 第二十四章 報告書論
- 第二十五章 貸借對照表分析論
- 第二十六章 損益計算書分析論
- 第二十七章 投下資本利子論
- 附録 (1) 原価計算基本準則
- (2) 標準貸借對照表
- (3) 標準損益計算書
- (4) 標準財産目錄
- (5) 固定資産原価償却準則

ここにおいて、1931年の自著『標準原価の研究』が、記述をコンパクトにするかたちで、第十九章および第二十章へ引き継がれている。したがって、ここでは「第二十四章 報告書論」および「第二十七章 投下資本利子論」について検討を加えたい。

まず、長谷川（1933）は、「報告書論」を論じるにあたって、次の通りに述べている。

「會計學にて謂ふ處の報告書は企業に於ける經濟活動が如何に實現されたかを貨幣的又は量的に表現展開する計數的書類である、而して製造企業に關する限り、この報告書は企業財政と成果とを展開する財政表（Financial Statement）は勿論製造活動に關する諸報告書にまでも及ぶことが必要である。斯くてこれ等の諸報告書は經營者をして現在の財政状況と營業成績とを知悉せしめ、また製造活動の能率を判斷せしめ以つて指導・統制・諧調化への貢獻をなさしむるに役立たねばならぬ」（長谷川，1933，657頁）

「報告書は素より經營主腦者に報告するを第一次目的とするも、また多面に於て製造企業をして調和ある有機體として圓滑なる且つ效果的なる活動を繼續せしめ能率の増進，無駄の排除を企圖せんには企業を構成す

る部門の責任者、支配者にまでも自己の支配下にある活動自體に就ては、これを報告するの必要を痛感する」(長谷川, 1933, 658 頁)

このように、長谷川 (1933) では、会計の内部報告の役立ちを認識し、重視している。また、報告対象を次の階級に分けるべきとして、(1) 経営首脳者、(2) 工場支配人 (製造部長)、(3) 販売支配人、(4) 購買支配人の順で、各階級に対しどのような報告書が作成されるべきかを論じている。

まず経営者にとっては、企業の総括的な情報が必要なのであり、このために、貸借対照表、損益計算書、そして財産目録 (基本報告書) が報告されるべきとしている。また、これらの附属報告書として、貯蔵原料一覧表、仕掛品一覧表などを説明している。

製造部長以下は、たとえば製造部長を例に検討すれば、「工場長に提出すべき報告書類は経済活動全般に互る必要はなく、實に彼の責任範囲である製造活動に就ての報告書類にて足ること明白である」(長谷川, 1933, 677 頁) とされており、より具体的な報告書類が求められるため、貨幣額のみならず、数量データもまた必要とされるのである。

「通常會計に關する報告書は貨幣的に表現される。然し貨幣的表現のみの諸表は活動の管理統制には遺憾が多い。そこで報告書には貨幣的表現である財務報告書 (Financial Reports) の他に、貨幣的並に量的表現たる活動報告書 (Reports of Operations) の必要が起こる」(長谷川, 1933, 678 頁)

したがって、ここで示されている製造部長への報告書は、貨幣額のみならず、数量データも重視し、次の通りに示されている。

- (1) 原価および製造報告表
- (2) 労力費ならびに職工回轉報告表
- (3) 製造間接費一覧表
- (4) 廃棄原料および出来損製品報告表
- (5) 機械利用報告表

かくして、『上巻』においては製品原価の計算を至上命題としていた長谷川による原価会計学は、その報告対象や報告の仕方の解説によって、原価（または数量）情報を内部に報告するための役割が加えられた。

次に、最終章である投下資本利子論を検討する。ここで論じられている投下資本利子論とは、すなわち投下資本利子に原価性を認めるか否かである。長谷川(1933)では、投下資本利子を原価と認める「利子原価説」と、投下資本利子を原価として認めない「利子除外説」の主たる論拠が紹介されている。

まず、利子原価説の主張は大きく3つに区分することができる。1つには、利子概念と利益概念を区別しなければならないという主張である。

「先づ第一にある利子原価説の理論的根據は一言以つて覆へば利子概念と利益概念との絶對的區分に他ならぬ。換言すれば利子と利益とは會計學的にも混同してはならぬといふにある。然るに實際界を顧るならば利子と利益とは錯綜混淆せられ、利益の中に利子を含めて何等奇異を感じざる状態にある」（長谷川，1933，794頁）

この立場からの主張では、経済学的見地よりすれば投下資本に対する利子は疑いもなく生じているが、会計学的見地よりこれを原価と看做さなければ、利益の中に利子が包含されていることになり、正しい利益額を報告することができないことになるというのである。

次に、実務的立場からして、投下資本利子を原価としない場合、どのような不都合が起こるかという点からも、利子原価説は主張をなしている。この点に関しては次の通りに述べられている。

「或る種の企業に於てはその性質上「時」が原価の重要な要素と考へられているものである。この問題はすべての企業に就て見らるゝ現象ではないが、寡くとも製材業、製革業、洋酒製造業等にはこの問題は無視されぬ。・・・斯かる企業に於ては原価に就ては時間的要素を離れて考察するを許さず、必ずや原価計算に當つては時の要素を考慮せねばならぬこと餘りに明白である。このことは別言すれば斯る企業に於ては投下資本利子を除外して原価決定をなすことは原価の正確を妨げることを斷然教へるものである」（長谷川，1933，797頁）

すなわち、製造活動が長期にわたるビジネスモデルの企業においては、時間の経過に伴って投下資本利子の額も無視できないものになってしまうのであり、これを考慮しない限り、原価を過小評価してしまうことになるというのである。

以上2つの主張は、原価を正確に計算するという見地からの主張であったが、続く3つ目の主張は、経営管理的見地より、次のようになされている。

「次に利子原価説の支持は實際上の比較目的から来る。云ふ迄も無く各工場に於て使用する機械は一樣で無く、また製造方法も異にするものであるが、此等工場の製造方法の効率比較の目的からは投下資本利子を除外することは許されぬ。・・・例へば或る工程を行ふためのヨリ高價な機械の建設が工程の勞力及原料費を甚だしく減ずる。この場合新方法と舊方法—それは安價なる機械なれども勞力と原料の多分の支出を必要とする—との公正なる比較は利子問題を除外しては解決されぬ問題である」
(長谷川, 1933, 798 – 799 頁)

これは企業における意思決定の際の問題であるが、当然ながら、これは企業間ないし工場間の比較においても問題となることが示されている(長谷川, 1933, 799 – 802 頁)。各企業や各工場に対する投下資本利子額を考慮しない限り、どちらがより能率的であるか否かの判断が下せないのである。

これに対し、利子除外説の主張は、そもそも経済学と会計学は一致しないものであるというもの、利率の算定と投下資本の範囲を明確に決定づけることができないこと、そして記帳の問題があるという3つが掲げられている。しかし、長谷川(1933)は、これらの主張を「理論的にも實踐的にも遺憾乍ら利子原価説を否定し去るには餘りに力が弱い」(長谷川, 1933, 813 頁)と退けている。また、企業の特殊事情がある限りにおいて、投下資本利子加算を容認する折衷案(条件付利子原価説)を紹介しているが、自身は「無條件利子原価説であり、また無條件説が理論に於て徹底すると考へる」(長谷川, 1933, 816 頁)と述べている。しかし、実践上いくつかの欠陥ないし困難があることを認め、これを今後の課題としている。

こうした課題を認識してか、長谷川(1933)において、いかにして投下資本利子を求めるか、いかにしてこれを記帳するかの議論は全く行っていない。この点で、長谷川(1933)は完全に利子原価説の限界を克服していないといえる。しかし、いずれにせよ長谷川(1933)は、経営管理目的において、原価をいかに計算

すべきかという、『上巻』にはなかった議論がなされていた。以上の検討からも、長谷川自身の原価会計学に対する役割期待が変化したことが見て取れる。

5-3 黒澤 (1933) の検討

本書は当時、中央大学教授であった黒澤清によって著された。黒澤は帝国大学を卒業後、吉田良三および太田哲三に師事し、会計学の研究を始め、中村茂男の逝去後、雑誌『會計』の編集者となった。さらに、日本会計研究学会の発起人の1人であり、また日本原価計算研究学会の初代会長としても知られている。

本書は『會計學』と題されており、ここから新しい会計学の領域を論じているところは見られない。しかし、黒澤は本書における会計学を新しい会計学とし、これがドイツの経営経済学に見出したものであると述べている。

「獨逸の貸借對照表論は未だ著しく法律技術的色彩を脱せず、英米の會計學は計理士の職業常識の域を遠く出ないやうな状態をつゞけてゐた。會計學が新興科學の一つとして擡頭したのは、最近十年以内に於ける、經營經濟學の勃興以後のことに屬する。經營經濟學の熾烈なる學問的精神によつて、古き會計學は坩堝のなかに投ぜられた。新しき會計學は、この坩堝のなかから、經營經濟學の一分身として或はその主要部分として再び表はれ出ようとしてゐるのである」(黒澤、1933、序1-2頁)

すなわち、アメリカにおける会計学は計理士の職業において必要とされるものに過ぎないと解しており、そこにおける会計の経営管理的側面を見出していない。しかし、ドイツにおいては、従来の貸借対照表論のみならず、新しい領域を認めることができると指摘する。黒澤 (1933) では、これによって会計学の体系化を試みている。

「私は第二に本書に於て、會計學の體系編成に努める所があつた。固より體系を完成すると云ふ如きことは、長き學問的精神の最後の目標であつて、私の如き微力なるものの企て及ぶ所ではない。然し、從來の「會計學」と稱せらるゝ書物の大部分は、貸借對照表の解説に終始し、會計學的知識群の全般に説き及べるものに乏しき嫌があつた。それは體系編成の努力が充分でなかつたためではないかと私かに考へて居る。會計學の研究範圍は現在では随分廣範圍に及んで居る。會計學の母體である所の簿記理論及び貸借對照表論を始めとして、經營分析、經營比較、原價

計算，豫算統制等の諸知識が，それぞれ獨立に或は斷片的に研究せられつゝある。これ等の諸知識を，會計學の傘下に召集し，統一し，組織立て，體系化することは，なかなか容易の業ではない。本書は及ばずながら，此等の諸知識の組織化に努力したのである」（黒澤，1933，序2-3頁）

ここに示されているように，黒澤（1933）が試みた体系とは，従来の簿記理論や貸借対照表論と，経営分析，経営比較，原価計算，予算統制を別個に捉えるものである。ここで黒澤（1933）では，この新しい会計学の領域を「経営学としての会計」として，次のように説明している。

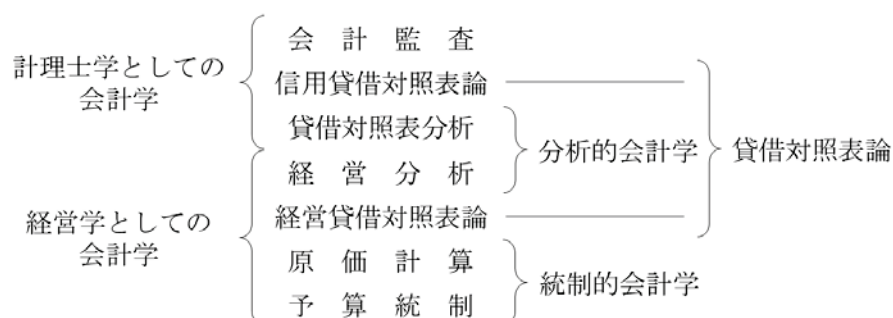
「企業経営の學をして経営の經濟學として可能ならしめたものは，經營生活に於ける經濟價值の流動を研究する唯一の手段である所の而してこれ迄に經營學的認識として既に累積せられてゐた所の會計學的諸研究でなければならぬ。會計學がそれに適當する研究方法を提供することなかりしならば，經營經濟學が經營經濟學として成立し得たか否かは甚だ疑問とせざるを得ないだらう。このことは獨逸に於ける代表的な經營經濟學文献を點檢するならば容易に肯定することができよう。然し經營學のなかに會計學がとり入らるゝことによつて會計學は却つて大なる進歩をなすことを得たのである」（黒澤，1933，第一篇，137-138頁）

「經營經濟學の研究對象は，單に計算問題のみならず，組織問題をも包含するのを正當とするであらう。然し本書にとつて問題となる所のものは「計算問題」即ち所謂「價值運動」の計算的思考に基く研究部門のみである。私は之を「經營學としての會計學」と名づける。

上述の如くして會計學研究は二つの對立的領域を持つことになった。一は「計理士學としての會計學」であり，他は此處に所謂「經營學としての會計學」である」（黒澤，1933，第一篇，140頁）

以上のような黒澤（1933）による会計学の体系をまとめると，下図のようになる。

図表 4-3 黒澤 (1933) による会計学の体系⁶⁸



(出所) 黒澤 (1933) 第一篇, 140 頁を修正。

ここに示されるように、黒澤 (1933) によって体系づけられた会計学は、会計監査・財務諸表論・統制的会計学である。この体系に従って、本書の構成は「第一篇 會計學序説」に続いて、次の通りとなっている⁶⁹。

第二篇 貸借對照表論

第三篇 貸借對照表及經營分析 (分析的會計學)

第四篇 原價計算と豫算統制 (統制的會計學)

このうち、本論文の関心事から、第四篇における原価計算の箇所を検討する。

⁶⁸ 信用貸借対照表は次の通りに示されている。「計理士的見地に於ては、貸借対照表は企業の財政状態 (Financial condition) の表示、即ち結局企業の支拂能力に対する信用状態 (Credit condition) の表示でなければならぬ。信用状態を表示すべき任務を與へられた貸借対照表を特に信用貸借対照表 (Credit Balance Sheet ; Kreditbilanz) と名づける」(黒澤, 1933, 第一篇, 130 頁)。

また、信用貸借対照表の分析によって企業の財政状態を診断しようとする信用分析または貸借対照表分析の研究が行われるようになった。その後、アメリカにおいて Bliss, Gilman らが経営分析の領域へと踏み込み、ドイツでも Schmalz や Gerstner によって、経営経済学見地からの経営分析がなされるようになった。

経営貸借対照表論は、信用貸借対照表が計理士的見地、すなわち「法律学的貸借対照表観」に基づいていたのに対して、全く経営経済的、すなわち企業経営の見地から論じられた貸借対照表論である。黒澤 (1933, 第一篇, 139 頁) は、経営経済学研究はまさにこの経営貸借対照表論すなわち会計学研究であったと指摘している。

⁶⁹ 目次の表記による。括弧内は、141 頁において黒澤が示した分類に基づく。なお、会計監査を取り扱っていない理由は、「純然たる計理士會計學に屬し、經營經濟學の見地と直接の聯絡がないからである。本書に取扱へる問題の限りに於ては「會計學」はその理論的部分に於て、全然「經營經濟學」そのものであると言ひ得るのである」(黒澤, 1933, 141 頁) と述べられている。

原価計算の部は第四編全4章のうち、3章を占めている。このうち、第一章は「原価計算の概念」、第二章が「コンテンラーメン」、第三章が「原価計算法」となっている。この構成からも読み取れるように、黒澤 (1933) における原価計算の部は E. Schmalenbach の所説を基本としており、特に *Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik* (邦訳：原価計算と価格計算の原理) および *Der Kontenrahmen* (邦訳：勘定体系図表；コンテンラーメン) を参考としている。

しかし、ここで注目すべきことは、「第三章 原価計算法」において、「経営統制のための原価計算」という節が設けられていることである。この節は、後に続く「標準原価計算制度」と共に、Schmalembach (1930) には述べられているところではない記述である。本節は次の記述から始まっている。

「此處に経営統制と云ふのは、経営の成績を一定の標準に照して判定し、経営上の缺陷を除去し、又は長所を促進せんとする活動と云ふ意味にして解しておく。斯くの如き統制に貢献すべき原価計算に於ては、單に既に發生したる原価を計算するのみでは不充分である。他方に於ては生産が開始せらるるに先立つてその生産に對して標準的な原価（即ち標準的再生産費）を設定することができなくてはならぬ」（黒澤, 1933, 第四篇, 146 頁）

すなわち、黒澤 (1933) における経営統制に役立ち得る会計は標準原価計算であるといえる。標準原価計算を論じるに先立つて、黒澤は原価を「前計算」（Vorkalkulation）と「後計算」（Nachkalkulation）に分類している。この前計算と後計算の分類は、Schmalenbach (1930) でも論じられているところであるが、Schmalenbach (1930) と黒澤 (1933) においては異なる解釈がなされている。まず、Schmalenbach (1930) では、次の通りに説明がなされている。

「今或る製品を製造プログラムに入れるか否か問題となれる時、又は或顧客から今まで製造した事のない、又は長く製造した事のない物を製造出来るか、幾何で出来るかの照會を得たる場合、前計算をなすべきである。此の場合にはその製品が原料や附屬品を必要なる場合には、端切れや、屑や、焼損や、乾燥の爲の損失を見積もつて重量や、容積や、長さを以つて決定さるゝ事が出来る。完製品工業に於ける機械的生産に於ては、経営の事情のよく判つた計算人には賃銀も或程度迄決定する事は出来るが此の場合に同じ生産物に對する後計算を参考したり一製品に於け

る労働を分析したりすることは餘程役に立つのである。其の他原価として生じたるもの、殊に一般費として生ずるものは、後計算によつてのみ決定され得るものである。前計算に基礎を與へるものは、後計算の本質的な役目である」(土岐 訳, 1935, 222 – 223 頁)

これに対し、黒澤 (1933) による説明は次の通りである。

「前計算は生産完了前に於ける原価決定であり、後計算は生産完了後に於ける原価決定である。前者によつて見出さるゝものは豫定原価であり、後者のそれは實際原価である。價格決定の原価計算にあつては、價格決定そのものは一種の前計算であるが、その決定に役立つべき原価は、飽迄後計算によつて確められた實際原価でなければならぬ。經營統制のための原価計算は、前計算に重點を置く。即ち前計算による原価を標準として後計算による原価と之を比較し、吟味するのである。

斯くて經營統制のための原価計算は標準原価計算制度 (Standard Costing System) の實施を俟つて初めて可能となる」(黒澤, 1933, 第四篇, 146 頁)

以上の Schmalenbach (1930) と黒澤 (1933) による、前計算と後計算の説明の相違は明らかである。Schmalenbach (1930) は前計算の統制的役割を示しておらず、また標準原価計算に関する記述はなしていない⁷⁰。他方、黒澤 (1933) は前計算に統制的役割を期待しており、さらに、それは標準原価計算制度によつて可能となるとしている。

黒澤 (1933) が標準原価計算を論じるにあたって参考としているのは、Emerson (1914) *Efficiency as a Basis for Organization and Wages* である。ここにおいて、議論がドイツの經營經濟学ないし經營費用論から、アメリカにおける原価計算へとシフトされている。この理由として考えられるのは、ドイツにおける會計学が私的営利を目的としていなかったがために、原価計算における經營管理的役割を論じるにあたってはアメリカの文献に依る他なかったのではないかと推察できる。たとえば岩田 (1956) はシュマーレンバッハの学説について次のように述べている。

⁷⁰ これは次版である第6版 (1934年) についても同様である。

「シュマーレンバッハは最初、利潤計算を論ずるに先立つて、種々の利潤概念を比較し、動的立場の計算目標とすべき利潤を規定している。そもそもかれは経営を共同経済のオルガンと見るのであつて、私経済的施設とみるのではない。・・・還元すれば動態的立場の成果計算は、共同経済的利益を追求すべきであつて、私経済的利益は問題とならない」(岩田, 1956, 320 頁)

ドイツにおける会計学では、私的営利を目的とせず、共同経済的すなわち国民経済の利に資する目的において会計学が論じられるのである⁷¹。したがって、結果としての利益を計算する財務会計は論じられても、企業が私的利益を得る目的において行われる管理会計は表立って議論されることはなかったようである。

このような事情により、黒澤 (1933) は原価計算の経営管理的役割を論じるために、アメリカの原価計算の議論、具体的には Emerson による標準原価計算の議論を持ち出したのである。ここで黒澤 (1933) が示す標準原価の要素は次の通りである (黒澤, 1933, 第四篇, 148 頁)。

$$\text{標準原料費} + \text{標準労働費} + \text{標準経費} = \text{標準原価}$$

ここで、長谷川 (1931) および Emerson (1914) における原料費 (Material)、労務費 (Labor)、そして製造間接費 (Burden) という原価要素の分類と比べてみると、標準経費を含めている点で異なる。しかし、これは Overhead ないし Unkosten の訳語として用いられているため、実質的には長谷川 (1931) と異なるところがないと考えられる。また、この標準原価をいかにして統制に役立たせるかについては、長谷川 (1931) と同様に、Emerson の原価公式を紹介しているが、これは単に紹介にとどまっている。

⁷¹ 共同経済的利益を追求するという立場は、後年 E. Geldmacher に継承されたというが、E. Walb のように私経済的立場に立つ会計研究者も現れた。したがって、ドイツの会計学においてはこうした基本的立場の対立が見られるようになったという。そもそも、岩田 (1956) によれば、シュマーレンバッハは共同経済的利益の計算が実際上行い得ないとし、態度を一変して私経済的利益を計算目標とするようになり (ただし、解消しきれぬ共同経済的要求の残滓が最後までこびりついていたと岩田 (1956) は評している)、この姿勢が、Geldmacher および Walb にそれぞれ継承されたのである。ドイツにおける会計学説については、岩田 (1956) を参照されたい。

以上のような黒澤 (1933) における経営学としての会計学の特徴は、ドイツの経営経済学に基づく体系を取りながら、アメリカの原価計算論を組み込んだことである。アメリカの議論を組み込むことによって、「経営学としての会計学」として、原価計算や予算統制が論じられるという体系が取られている。ここにおける原価計算は、実際原価計算に加えて標準原価計算をも意味しており、黒澤 (1933) では標準原価計算こそ、経営統制に役立つ原価計算として位置づけられている。しかし、原価計算は計理士的見地あるいは適正な営業成績の計算・表示に同時に貢献するものであるが、黒澤 (1933) による体系は原価計算のこうした役割を考慮していないことは指摘しておくべきであろう。

5-4 西垣 (1934) の検討

本書の著者である西垣富治は、東京商科大学を卒業後、福島高等商業学校にて教授となった人物である。太田 (1968, 167 頁) によれば「昭和十年頃、麻雀事件——福島高商に派閥の争いが起り、(筆者加筆：西垣) 教授の一派が麻雀に耽って勉強を怠るという口実で、多数の教授を粛清したことがあるが、それに連坐して退官し、東京で計理士をやっていた」と回想されており、実際、本書の序文にも「著者は多年教壇に立つてかゝる書物の必要を痛感したが故に、此度 身 教職を退き餘暇を得たるを利用し、卑才を顧ず、茲に敢て本書を刊行するに至つたものである」(西垣, 1934, 序文 1-2 頁) と述べられている。したがって、本書の公刊時には既に福島高等商業学校を退官していたと思われる⁷²。

さて、西垣 (1934) のいう「経営会計」とはいかなるものなのか。西垣は、これを次のように解している。

⁷² しかし、本書出版の後、日本原価計算協会(現・産業経理協会)の常務理事を経て、教職へ復帰している。太田哲三が日本原価計算協会(現・産業経理協会)の常務理事の話を持ち掛けた際、「非常に乗り気で、これを生涯の仕事にしようと喜んで来られた」(太田, 1968, 167 頁)という。そして「西垣君は着実であり、むしろ重厚過ぎる。・・・ところが中山理事長は西垣君の性格を理解しない。昭和十八年それで協会をやめることになり、中山氏はどこかの商業学校の校長さんを連れてきて、その代りに常務理事にした。・・・西垣君は協会をやめると殆んど同時に横浜専門学校の教授となった。それは神奈川大学である。その人格は学長米田氏に認められて経営科の主任となり、戦後は慶応大学の講師もした」(太田, 1968, 169 頁)と語られている。

「經營會計と云ふ語は既にドイツに於ては多くの經營經濟學者(例へば、ライトナー、カルメス、シユマーレンバツハ、レーマン其他)によつて用ひられ、夫々、異なりたる立場よりその領域が決定され分類されてゐる。然し、茲に於ては、私は經營會計を企業會計より分離し、企業の内面的な精密會計を意味する概念として使用せんとするものである」(西垣, 1934, 1-2 頁)

ここにおいて、西垣 (1934) が示す經營會計が、企業會計と別個の會計であることがわかる。西垣 (1934) において、經營會計と企業會計を分かつ基準となっているのは、報告対象である。

「會計の報告性には二つの異なつた方向がある。其一つは企業の外部に對して行ふ報告であり、他は經營首腦者に對して行ふ企業の内部的な報告である。前者は企業が企業關係者に向つて行ふ對外的な報告であり、この報告を任務とする會計が企業會計であつて、後者は概念上企業に向つて經營の行ふ對内的な報告であり、その報告を任務とする會計が經營會計であると云ふのである」(西垣, 1934, 2-3 頁)

西垣 (1934) は、こうした對内的報告にあつては、對外的報告に比して資料の内容の密度が大いに濃くなくてはならないとする。「經營會計は・・・經營經濟諸現象の概觀を與へることのみを以て足れりとせず、更に、經營各部門若くは部門的經營に於ける管理過程をも詳細確實に計算し報告しなければならぬものである」(西垣, 1934, 3 頁)と述べられているように、經營會計では時間的(期間計算)、事物的(給付計算)、そして空間的(部門別計算など)な計算を行うものなのである。さらに、經營會計では企業會計とは異なり、貨幣価値的に經濟現象を計算するのみではなく、数量的計算をも重要視しなければならないとされている(西垣, 1934, 5 頁)。

では、この經營會計の構造はいかなるものであろうか。この点に関しては次の通りに述べられている。

「經營會計がその任務を完全に遂行せんが爲めには或一定の制度をとらねばならぬ。その制度は經營の規模、種類及性質の如何に従つて多少の差はあるべきであるが、大體に於て、簿記法を主體として、統計法及原價計算法を加味した組織の下に行はれる」(西垣, 1934, 5 頁)

ここに示されている通り、経営會計においても、その中心、主体となるのは簿記法であると述べられている。統計法というのは、「大量の數字を時間的、場所的若しくは事物的に配列し、特殊の方法により、その數字を加工し整理して時間的に或る趨勢を表示したり、場所的に比較を試みたり、全部對部分關係を表示したり、また、事物相互關係を明示したりする方法」（西垣、1934、6頁）であり、「經營比較、時間比較、豫算標準の決定及標準原價の算定等の上に缺くべからざるものである」（西垣、1934、6頁）。

最後に、西垣（1934）は原価計算法を「經營會計の主要部門を爲すものであつて、經營管理上必要な報告資料は總て之れによつて決定されたものであると云ふも過言ではない」（西垣、1934、6頁）と位置付けている。原価計算法と簿記法との關係は、「簿記はこれより得たる資料を組織的に統一し整理して全體と統轄して報告」（西垣、1934、6頁）するものとされている。したがって、本書を通じて掲げられている例題は、原価計算と複式簿記を連携させたものとなっている。

西垣（1934）における、特に目を引く特徴は、標準原価計算および予算統制に関する説明がなされておらず、實際原価計算の説明に終始していることである。したがって、これは一見して原価計算のテキストであるように思える。しかし、その中でさらに目を引くのが、資本利子の計算を原価計算に包含していることである。この資本利子の解説にこそ、西垣（1934）における原価計算への、経営管理用具としての役割期待が示されていると考えるのである。

西垣（1934）における資本利子は次のように説明されている。

「資本利子は・・・資本を利用する權利を取得するに要する費用である。換言せば、企業は資本主より資本利用權を受けたことに對しその反對給付として一定の利子を支払ふべき義務がある。だから、資本利子の中には企業主資本の利子、債權者資本の利子及超過資本の利子が含められてゐる譯である。然るに、その内の債權者資本だけは豫め約定された利子が支拂はれ、従つて、これが費用であることに付ては疑はない。ところが、企業主資本及超過資本に付ては、それに對する利子が計算されない限り、これを費用として知ることの出来ないものである。一般には、それは計算が行はれないから、費用計算中より除外されている。然し、かゝる資本利子は直接にそれが計算されないからと云つて、直にそれは費用でないとは決して云ひ得ないのである」（西垣、1934、26頁）

「故に、これらは總て計算上の費用として、事實上の費用と同様に処理し、これを収益に對立せしめて見なければ、企業本來の利潤を決定することが出来ないのみならず、經營の純粹の成果を比較することは不可能となる」(西垣, 1934, 27 頁)

かくして、西垣 (1934) は、資本利子をいかに計算し、割り当てるかについて、次の4方法を掲げている。

- (1) 取引高基準法
- (2) 回転速度基準法
- (3) 利子損失基準法
- (4) 混合法

(1) 取引高基準法は、一定期間に行われた取引高（売上高ないし売上原価）を基準として一定の資本利子配賦率を決定し、この配賦率によって売上品に配賦する方法である。この方法は簡便ではあるけれども、一般には一定期間の総括的利子計算として行われるため不正確であるという問題が存している。したがって、それらの資本中、ある一定期間に經營に使用された部分のみに対して、利子の計算を行うなどの必要がある。

(2) 回転速度基準法は、商品⁷³の上に寝かされた資本の利子を計算して、それを各商品の原価へ加算しようとする方法である。この計算のためには、商品が何ヶ月の間在庫品として貯蔵されているかが決定されなければならない。

(3) 利子損失基準法は、資本が一時無利子のまま商品その他の流動資産の上に寝かされている場合、それより生じた利子損失額を一定利子歩合に基づいて計算し、これを費用として処理し、原価へ加算しようとする方法である。

(4) 混合法は、ある一定の計算期間内に、上記3つの方法を適宜併用する方法である。これはいずれか1つの方法が主たる計算法として採用され、他の方法が補助的に用いられ、各部分に適切な方法を用いるという意味なのであって、無秩序に重複して用いられるものではないことに注意が必要である。

この資本利子の計算は、「第三章 經營會計実践」の「部門別計算」の例題において詳細に説明がなされている。本例題は Schlatter (1927) の Chapter I. Departmental

⁷³ この解説は商品売買經營を基本としているが、製造經營においても該当するとされている（西垣, 1934, 27 頁）。

Accounting for a Trading Concern における例題 (Methods of Finding Departmental Profits and Losses) に基づいていると思われる。なお、ここでいう部門 (Department) は、「此商店では四種の商品を販賣し、商品の種類に従ひ經營が甲乙丙丁の四部門に分割されてゐるものと假定する」(西垣, 1934, 66 頁) とされており、製品別事業部に近いものとなっている。

例題では、この4部門の部門別損益計算を行うこととされており、それぞれの部門の損益計算書を作ることが解答のゴールとなっている。したがって、部門別に総勘定元帳を設ける必要があり、この各勘定別に、部門実績の記録が解説されている。ここにおいて、「利子費勘定」の解説として、次の3つの見解が利子費の計算には存しているという(西垣, 1934, 91-92 頁)。

- (1) 利子費は不分割のもので、直接的な業務から生じたものではない。したがって、各部門へ割り当てるべきものではなく、総損益勘定へのみ記入すべきである。
- (2) 実際に支払われた利子費についてのみ、各部門の財産価額に基づいて、部門損益勘定へ配分記入をする。
- (3) 各部門は自部門に投下された資本に対して利子を計算し、これを負担すべきである。この際、実際に支払われたか否かは問題ではない。これに依らなければ、経営比較や時間比較は行うことができず、真の部門成果の算定は望めない。

ここで、西垣 (1934) は各見解に対しての評価を行っていないが、第3の見解を支持していると思われる。実際、Schlatter (1927) は「おそらく、重要な見解は第3の見解であろう。これに加え、他の見解に基づく会計処理は容易に理解が可能であろうし、これ以上の説明は要しないであろうから、ここでは第3の方法について議論をしよう」(Schlatter, 1927, p. 28) と述べており、これに倣って西垣 (1934) も第3の方法を取り上げ、同様の例を用いて次の通りに説明している。

「例へば、茲に、X 部門と Y 部門とがあつて、これら二つの部門が利子費の割當をうけない場合に示した期末利益は X 部門 ¥1,000, Y 部門 ¥2,000 であつたとする。之れに依つて、Y 部門の収益は X 部門の収益の二倍であることを知ることが出来る。だが、次に、これらに部門に対して資本利子を考慮して見る。今、X 部門に運用されてゐる資本が ¥5,000 で、Y 部門に運用されてゐる資本が ¥30,000 であると假定する。然らば、

Y部門の資本はX部門の資本の六倍である。假りに資本利子の利率を六分として計算するならば、X部門に於ては資本利子超過利益は ¥700 となるに拘らず、Y部門にありてはその超過利益は僅か ¥200 となり、その結果を比較せばX部門は反つてY部門より有利に営まれたと云わねばならぬこととなる。

かくする時は、一見、全體としての利益の上に變化を生じたかの如く思はれるが、それには少しの變りもないのであつて、何れの方法に依つても全體としての利益は ¥3,000 となる。唯、その表示方法の上に相違があるのみである」(西垣, 1934, 92 頁)

すなわち、この例題においては、資本利子は実際に支払われた利子か否かと問わず、部門損益を構成する一部として表示させるのである。実際の損益額に變化はないが、各部門の資本効率性を示すものとなっている。資本利子を各部門に配分しないときと配分するときの(総)損益勘定を示せば次の通りである。

図表 4-5 西垣 (1934) における資本利子の勘定処理

<利子を配分しない>			<利子を配分する>		
損 益 勘 定			損 益 勘 定		
	X部門	1,000		X部門	700
	Y部門	2,000		Y部門	200
				利 子	2,100

(出所) 西垣 (1934) 93 頁。

ここにおいて、企業会計には必要とされない、経営会計独自の会計処理が表れているのである。これに関し、あくまで経常的な記録・計算における勘定に資本効率性が示されている点が、長谷川 (1933) と異なるところである。つまるところ、西垣 (1934) における経営会計学の特徴は、標準原価計算や予算統制といった、新しい何等かの会計の体系を主張するのではなく、経常的に行われる会計システムから得られる各種の情報をいかに利用するか、あるいは内部報告ないしそこにおける特定の目的のためにどのように表示・解釈をするかを論じるものなのである。したがって、科学的管理法研究者によって主張されたように、必ずしも未来計算(標準原価計算)を導入しているわけではないが、これまでの経常的な

記録・計算をいかに用いるかという観点において、原価計算の経営管理的役割を主張しているといえる。

5-5 青木 (1936) の検討

青木倫太郎は、日本で最も早い時期において「管理会計」という名称を冠した著書を執筆した会計学者として知られる⁷⁴。その著書は『管理會計—企業經營者に必要な會計の知識』として1936年に出版した。以下では、本書を中心に、青木(1936)による管理会計の体系を考察する。

まず、青木(1936)において、最も眼を引くのは、やはり「管理会計」という名称を用いている点である。この管理会計という名称を青木が用いた理由を、以下の記述から考察したい。

「筆者が管理會計と云ふ名稱と其の内容に就て考へ始めたのは J.O.McKinsey, “Managerial Accounting” を見たときからで、今から十年も前のことである」(青木, 1936, 1 頁)

ここでいう「十年も前」というのは、青木のアメリカへの留学時期と重なる。青木は、1924年にアメリカの南メソジスト大学商学部に留学し、William A. Paton の許で財務会計や税務会計の指導を受けたという(青木, 1967, 676 頁)。当時について、後年、青木は次のように述懐している。

「その当時の私の受けた会計学の定義で日本のそれと相違する点として奇異に感じたのは、会計の目的が企業の合理的管理に役立つことであるといっている点であった」(青木, 1967, 676 頁)

すなわち、青木は Paton による会計学の定義から、会計を企業の合理的管理に役立たせるといふ、日本とは異なった会計学に触れ、興味を抱いたのである。Paton から受けたこの定義は、1928年に関西学院高等商業学部教授となって教壇に立つようになった後も念頭を去らなかったという。そこで、先述の勤務校にて、「会計学と共に「会計学特殊講義」を担当することになり、管理会計を講義した」(青木, 1967, 677 頁)と述べている。このとき、自身の在米中に出版された McKinsey の *Managerial Accounting* (1924 年) という書名に心を牽かれ、その内容について

⁷⁴ 松本 (1953) , 関西学院大学会計学研究室編 (1962) 等。

苦心したという。このため、青木が「管理会計」なる名称を用いるに至った経緯は、McKinsey の *Managerial Accounting* に依るところが大きく、これを邦訳したものと考えられるのである。

しかしながら、青木が McKinsey (1924) から受けた感銘は、その書名にとどまったようである。

「マッキンゼーの著書の内容は私にはあまり感銘を与えなかつた。それはもつと会計的技法を多く解説する必要を痛感していたからである」(青木, 1967, 677 頁)

このため、青木は McKinsey (1924) から離れ、多くの「財務諸表分析」の著書を読み、研究されたという。そこで、H. E. Gregory の著書に出会うのである。

「たまたまワシントン大学のホーマー・グレゴリー教授 (Homer E. Gregory) の「企業経営における会計報告書」(*Accounting Reports in Business Management*) 副題「財務及び業績計算の利用効率の高い経営管理及び統制を保持するための標準及び業務活動報告制度の解説を含む」に接し、私の「管理会計」の内容に大きい影響を受けた」(青木, 1967, 677 頁)

このことは、著書である『管理会計』にも「内容的には McKinsey, よりは Gregory, “*Accounting Reports in Business Management*” に心牽かれてみた」(青木, 1936, 1 頁) と述べられており、実際、青木の管理会計論は Gregory (1928) に依るところが大きいのである。

こうした経緯により、青木は自身の管理会計論の内容を構想したのである。なお、こうして構築された青木の管理会計論の船出は順風満帆とはいかなかったようである。

「時あたかも日本会計研究学会の第一回の総会で研究報告の指名が来たので、「管理会計の性格」と題して、研究報告することになっていた。ところが当時の社会情勢から見て、「原価に基づく売価の決定」に関する問題が急激に増して来たという判断のもとに、研究報告の題目を変更して、他の報告者に迷惑をかけたことを覚えている。昭和十一年九月五日私の「管理会計」の初版が「印税なし」「教科書」に使用するになどの条件で

五百部出版された。その副題は「企業管理者に必要な会計の知識」であつて、その序文に「管理会計という題名を選んだのは奇を衒つたのではない」と書かねばならないような時代であつた。管理会計の「管」を「監」にすることも、出版間際まで迷つていた」（青木，1967，677頁）

青木の回顧によれば，1930年代は，管理会計という新しい体系の会計学は一般的ではなかった時代である。そのような時代にあつて，本書のいう管理会計は次のように説明されている。

「「管理會計」と云ふ題名を選んだのは奇を衒つたのではない，副題が示す如き意味を簡単に稱したに過ぎないのである。J. O. McKinsey は “Managerial Accounting” と云ひ，J. H. Bliss は “Management through Accounts” と云つてゐる。筆者が狙つてゐる點は「經營分析」ではない，又「企業財務論」でもない。之を通俗語で云へば「會社の重役が知らねばならぬ會計の知識」である」（青木，1936，序文1頁）

そして，管理会計の意義は次のように述べられている。

「企業の經營者は自己が經營する企業の財政，仕入，製造又は販賣等に關する状態を數字的に把握することが，經營の目的を達成する爲めに，不可缺の要件である。本書に於ては企業の管理者として，自己が管理する，又は管理する責任がある企業の財政状態，營業状态又は作業状态は勿論，企業の全般的推移に就いて，會計の知識によつて，夫れ等を察知するに充分な知識を得しめんとするのである。又此の知識が企業の經營に關する指導的方針の樹立に役立つのである」（青木，1936，2頁）

ここから，青木が意図している管理会計の意義は，企業の經營管理に役立つ會計であるといえ，その目的は，今日の管理会計と相違ないものといえる。

実際に，青木のいう管理会計とは，具体的に何を示しているのだろうか。ここで第一章「企業管理者と会社の計算」の構成を見ると，「第一節 管理会計の意義」の以下，「第二節 重役」，「第三節 定款」，「第四節 会社の計算」，「第五節 商法改正要綱による会社の計算」，「第六節 重役と会社の計算」，そして「第七節 統制用具としての會計」となっている。このうち，第二節から第六節までは，当時の商法に基づき，説明がなされている。第二節では商法における重役の

定義が説明され、第三節では会社設立の際の定款の作成について、例を用いて説明されている。第五節では、昭和4年に設置された法制審議会によって可決された商法改正要綱に含まれている会社の計算に関する条項を羅列している。第六節は、監査役および取締役に関連する商法の条項を説明している。これら各節において、会計の経営管理目的に言及しているところはないが、これらも、「企業経営者に必要な会計の知識」という点で、青木(1936)のいう管理会計の領域から外れるものではないと解せる。

第七節においては、「統制用具としての會計」という題からもわかる通り、経営管理目的における会計の機能について言及されている。青木(1936)によれば、事業管理者の最大責務は、積極的に言えば資本維持はもちろん、更に資本価値の増加と資本内容の改善と努力することであるという。このような目的からは、管理者は常に一定の財務的規範を有することが必要であるとし、「この財政的規範は會計の知識なくしては樹立できないのである」(青木, 1936, 23 頁)と述べている。この財政的規範を樹立するための会計の知識こそが管理会計であると解せる。

また青木(1936)は「事業を破壊する要因」を内部的要因と外部的要因とに分け⁷⁵、これらの事業を脅かす諸要因に対して、管理者は自己が託された事業の資本を維持するために、万全を期する必要があるとしている。特に、近代的企業には人的要素が希薄となり、企業の管理が機械的に運営されることとなったことから、「會計及統計的諸表の作製が重要となり、斯る諸表を通じて企業管理が出来得なければ近代企業の管理者としての資格を有しないと云ひ得るまでに至つたのである」(青木, 1936, 24 頁)というのである。

さて本書において原価計算はどのように位置づけられているのであろうか。先述の通り、本書は Gregory (1928) に倣い、財務諸表分析が主たる内容として、多くの頁数を割いている。下記の目次について、○印を付した章が、財務諸表分析に関する内容である。

第一章 企業管理者と會社の計算 (1 – 24 頁)

第二章 財務諸表 (25 – 74 頁)

⁷⁵ 内部的要因：投資資本の不十分、拙劣な賃金の運営、活動資本の欠乏、拙劣な仕入政策、売上の不足、拙劣な掛売及び回収政策、能率的でない作業、不適當な利益の再投資、減価償却政策の失敗

外部的要因：法律、与論、スタイル等の変遷、景気の変動、物理的危険

第三章 標準 (75 – 83 頁)

○第四章 支拂能力批判 (84 – 138 頁)

○第五章 活動資金批判 (139 – 172 頁)

○第六章 資本資金批判 (173 – 198 頁)

○第七章 營業批判 (199 – 235 頁)

第八章 作業批判 (236 – 253 頁)

第九章 豫算統制と標準原價 (254 – 276 頁)

しかしながら、青木 (1936) における管理会計とは、単に財務諸表を分析し、現在の企業状態を診断することのみにはない。これは、次の記述から読み取れる。

「普通、會計が企業の管理に役立つと考へられてゐる點は、企業の成果から判斷された一般的な解説であり、時間的及科目的に金額を比較して、それ等の増減額又は率を算定して、企業疾患と推測せられる部分を指摘しそれ等に對する救済策迄言及するものである……企業の管理には所謂「机上の空論」ではなく、複雑多岐に渉る企業疾患に對する特定の處方を要するのである。企業疾患の所存と、其の原因究明と、それに對する處方の考察とは必ずしも會計部のみが考究すべく限られてゐる譯のものではなく、却つて日常當該問題に實際的に關聯をもつ所の作業員又は技術者が何等會計部の援助なしに問題を解決する場合が往々に存在するのである。斯る状態の發生は會計部と作業部との間に緊密な關聯が缺けてゐるからである。この事は一般的に會計部の作る諸計算書が企業の管理には時期を失したものであり、作業改善の参考とするにはあまりに縁遠いものであると思はせてゐるのである。……問題解決の鍵は唯單なる金額や比率の増減を分析するのではなく、經營自體に存在する如何なる状態が斯る結果を産むに至つたかを究明しなければならぬのである」(青木, 1936, 236 – 237)

「若し會計學が現在作つてゐる程度の財務諸表と、それ等の分析的觀察法を以て近代企業に對して充分その役割を演じてゐると主張するならば、それは自己欺瞞である。この事は企業經營の問題たるのみならず、會計自體が、より深考を要する點である。會計が形式的なものでなく、法律上の要求や、稅務署に提出する書類作成に關してのみ、企業經營の一部として存在を認められるのみで満足であれば、現在の程度でも不十分で

ないかもしれぬ。然し、管理會計としては明らかに不十分である」(青木, 1936, 237 頁)

以上からわかる通り、青木 (1936) は、財務諸表分析を経営統制の中心に据えているかもしれないが、それだけでは、管理會計としては不十分であることを強調しているのである。

かくして青木 (1936) は、財務諸表分析の議論の後に、作業批判という題の章を設けている。ここで論じられているところは次の通りである。

「企業を統制する用具としての會計は經營を合理的に指導して行くものでなければならぬ。それには現在の會計が經營に與へてゐるサービスでは猶不充分である。會計が企業の經營に會計本來の効果を充分に發揮せしむるには營業批判から作業批判に一步を進めなければならぬ」(青木, 1936, 238 頁)

この作業批判の方法については、次の3点が挙げられている。

- (1) 金銭的数字以外の資料に注意すること。
- (2) 經營の人間的原因に基づく原価の影響を吟味すること。
- (3) 批判に標準尺度を用いること。

作業批判においては、金額で示される情報のみならず、金額以外の情報、すなわち物量や作業時間等も考慮すべきであり、なおかつ、作業の不能率が原価に及ぼす影響も考慮する必要がある。さらに、作業批判では、「實際數字が到達することを期待されてゐた標準的數字との間にいかなる差異額を持つかと云ふことの考究に（筆者注：重点を）置くべきである」(青木, 1936, 239 頁)と指摘されるのである。

したがって、作業批判において用いられる標準とは、財務標準のみならず物量標準を意味する。物量標準を用いることによって、原価の変動の原因を知ることができるのである (青木, 1936, 240 – 241 頁)。

ここで、作業批判における計算書として「差異額明細書 (Variation from Standard Cost)」が有用であるとして説明されている (青木, 1936, 243 頁)。差異額明細書が有用である理由は、「標準原価計算制度に於ける差異額明細書は製造原価の構

成要素に就て問題の所在を示すとともに各責任者に其問題の解決に關する考慮と方針の決定とを促すのである」と述べられている（青木，1936，243 頁）。

差異額明細書のひな型は Gregory (1928, p.320) を参考としており，図表 4-6（次頁）の通りである。これを見ればわかる通り，原料，工賃，間接費について，差異額が価格差異（あるいは賃率差異・賦課率差異）と数量差異に分類されており，これによって「各差異額の性質によつて夫々の責任者の解答を求めると共に將來の方針を樹立する資料となす」（青木，1936，245 頁）のである。なお，期首未製品在高（期首仕掛品在高）に関しては，前期から標準原価で繰り越されているため，実際額も標準原価にて記入されている。

このように，青木 (1936) では，管理会計の体系として標準原価計算を軸にしている。青木 (1936) における標準原価計算は次のように論じられている。

まず，標準原価とは何かについて，「筆者が標準原価するのは當爲原価のことであつて，理想的作業状態のもとに於ける原価を意味するのである」（青木，1936，266 頁）と述べている。したがって，「理想的作業状態のもとに於ける原料，工賃及び間接費の設定が科學的に決められなければならぬ」（青木，1936，266 頁）のである。

標準原価が何かということがわかれば，次の問題は標準原価に関する会計機構である。青木 (1936) は「標準原価の會計機構に關する中心問題は未製品勘定への記帳手續である。と云ふのは「標準」と「實際」との「差異額」が如何なる勘定に現はれるかと云ふことである」（青木，1936，267 頁）と述べ，この手続きを次の 3 つに分類している。

- (1) 未製品勘定の借方へ実際価額を記帳し，貸方へ標準価額を記帳する方法。
- (2) 未製品勘定の借方と貸方とへ標準価額を記帳する方法。
- (3) 未製品勘定の借方と貸方とへ実際価額と標準価額を記帳する方法。

ここで，第一の方法と第二の方法がそれぞれパーシャルプランとシングルプランであることは明らかである。なお，青木 (1936) の以降の議論は，シングルプランすなわち第二法による場合の記帳手続きを，例題を以て示している。

第三法については，次のように説明されている。

図表4-6 青木 (1936) における差異額明細書
差 異 額 明 細 書

	第一部			第二部			合計			
	標準	實際	差異額	標準	實際	差異額	標準	實際	差異額	
1 製造原価										
期首未製品在高	5,000	5,000		2,000	2,000		7,000	7,000		
工賃差異額										
a 賃率差異	7,050	7,600	550	6,800	7,100	300	13,850	14,700	850	
b 数量差異	6,550	7,050	500	6,350	6,800	450	12,900	13,850	950	
計	6,550	7,600	1,050	6,350	7,190	750	12,900	14,700	1,800	
原料差異										
a 価格差異	9,400	10,000	600	8,100	8,500	400	17,500	18,500	1,000	
b 数量差異	8,850	9,400	550	7,750	8,100	350	16,600	17,500	900	
計	8,850	10,000	1,150	7,750	8,500	750	16,600	18,500	1,900	
間接費差異										
a 賦課率差異	4,800	5,280	480	3,200	3,520	320	8,000	8,800	800	
b 数量差異	4,500	4,800	300	3,000	3,200	200	7,500	8,000	500	
計	4,500	5,280	780	3,000	3,520	520	7,500	8,800	1,300	
総原価	24,900	27,880	2,980	19,100	21,120	2,020	44,000	49,000	5,000	
期末未製品在高	1,180	1,180	—	820	820	—	2,000	2,000	—	
	23,720	26,700	2,980	18,280	20,300	2,020	42,000	47,000	5,000	
2 販売原価	製品甲			製品乙			合計			
	標準	實際	差異額	標準	實際	差異額	標準	實際	差異額	
	期首既製品在高	3,000	3,000	—	1,000	1,000	—	4,000	4,000	—
	製造原価	30,000	33,500	3,500	12,000	13,500	1,500	42,000	47,000	5,000
	計	33,000	36,500	3,500	13,000	14,500	1,500	46,000	51,000	5,000
期末既製品在高	2,500	2,500	—	500	500	—	3,000	3,000	—	
販売原価	30,500	34,000	3,500	12,500	14,000	1,500	43,000	48,000	5,000	

(出所) 青木 (1936) 244 頁を一部修正。

「第三法は二重記帳式 (Dualsy system) であつて、借方と貸方とに實際價額と標準價額とを記載すると共に實際價額を標準價額で割つた比率によつて、貸方の完成品と未完成品とに對する實際價額と標準價額とが決定されるのである」(青木, 1936, 268 頁)

たとえば、原料の實際価額が 1,200 円、標準価額が 1,000 円であつた場合には、この比率は 120%である。工賃がそれぞれ 650 円と 500 円ならば 130%, 間接費が 550 円と 500 円であれば 110%となり、これらを合計した實際価額 2,400 円と標準価額 2,000 円の比率は 120%となる。この場合、貸方は借方の 120%を用いて、期末未製品在高を標準価額で計算し、これに 120%を乗じて實際価額を決定するのである。この第三法によれば、差異は金額ではなく比率を用いて計算されるのであり、差異率として求められることとなる。なお、この3つの方法に関しては、Gregory (1928) に記述のないところであるが⁷⁶、この方法に関しては、Duhr et al. (1935) を参照しているようである。

以上、見てきたように、青木 (1934) における管理会計の特徴は、企業経営者が知らなければならない会計に関する知識全般という意味において、かなり広範な定義がなされていると解せることである。しかし、その中にあつて特に重要視されているのが標準管理である。

5-6 長谷川 (1937) の検討

長谷川安兵衛は、前章および本章前節で検討したように、当時の原価計算研究の主導者とも言える研究者である。長谷川は、1930年代において、『原價會計學』(上巻 1930 年, 下巻 1933 年), 『豫算統制の研究』(1930 年), 『標準原價の研究』(1931 年), そして「わが国で予算に関する初めての実態調査を踏まえた」(長谷川, 1991, 99 頁) といわれる『我企業豫算制度の實證的研究』(1936 年) と、原価計算および予算統制に関する著書を立て続けに執筆した。本項で検討する『統制的會計』は、これらの研究の集大成として位置づけられている著書である⁷⁷。

⁷⁶ Gregory (1928) では、仕掛品勘定 (Work in Process) の借方、貸方それぞれに實際原価と標準原価を併記する方法を解説している。この点に関しては長谷川 (1931) の検討を参照されたい。

⁷⁷ 統制的會計という名称について、1942年に長谷川が亡くなられた後、本書を引き継ぎ、1954年に本書の校訂版である『管理會計』(中央經濟社)を出版した古川栄一は次のように述べている。「(筆者加筆: 長谷川) 博士は好んで「統制的會計」なる名称を用いられているが、それはおそらくその当時の統制經濟的背景に相應するものとして、この学称を採られたものであろう。しかしその研究の方向

『統制的會計』は、第一編「統制的會計學總論」、第二編「標準原價論」、第三編「豫算統制論」という三編からなっている。ここに見てわかる通り、長谷川が本書において提唱する統制的會計学は、「新しい未來計算を基調とする經營統制を企畫する會計学である。この擴大せられたる會計學の分野に入るべきものは將來年と共に附加せられ行くかも知れぬが、現在に於ては豫算統制と標準原價であらう」（長谷川，1937，6頁）とされていることから、自身が研究を行なってきた予算統制および標準原価を、新しい會計学として体系化した結果が本書であるといえよう。

長谷川（1937）は、序文にて、本書以前の「從來の會計制度」を以て、「現代の經濟社會が昔日の如く靜穩の状態にあるならば、また會計制度も、經營統制に相當の役立をなすことは間違ひないことであるが現代の如き千變萬化極りなき時代に於ては今日は明日の時代でない。それほど躍進を續けて行く時代には我々は過去の事實からは最早大して學び得ない」（長谷川，1937，序文1頁）と批判している。こうした問題意識から、長谷川は、經營統制に資する新しい會計学の必要性を痛感しており、その特徴を以下のように記述する。すなわち「新しい時代に相應しい會計學は未來に發言を持つものでなければならない。然し、それは豫言であつてはならぬ。科學的基礎の下に未來活動を指導する數字的な綜合計畫が新しい會計學の標識であり、そのため會計學は回顧的から未來的へと前進を開始し、こゝに積極的に經營統制を援助する會計學の確立をみた」（長谷川，1937，序文2頁）。ここで「經營統制を援助する會計学」と述べられているように、長谷川（1937）がいう新しい會計学すなわち統制的會計は、まさしく今日でいう管理會計とその目的に違いはない。

この統制的會計学の体系については、「必ず回顧的たる過去計算を含めず必ず、未來計算に基調を置く」（長谷川，1937，6頁）と主張されていることから、過去計算を基調とする財務會計と明確に分離されるものと捉えることができる。当然

と内容とは、今日の新しい「管理會計」とまったく同一のものを指向しておられたことはきわめて明瞭である」と述べている（長谷川 著，古川 校訂，1954，序 p.1）。太田哲三によれば、「長谷川君は、これ（筆者注：統制的會計学）は統制經濟の會計という意味ではないということをやわざ念を押していた」という（太田，1968，p.136）。

長谷川自身は、この名称について、青木（1936）における「管理會計」と比較して、次のように述べている。「我國では最近關西學院教授青木倫太郎氏が管理會計といふ著述を發表された。これは統制的會計學と甚だ似た學稱である。そして、その内容とする處は筆者の統制的會計學と一致する部分も相當あるが、大體管理の意味を廣義に解釋して居るため可成廣範圍に亘つて論述されてゐる」（長谷川，1937，7頁）。

ながら、過去計算を全く含めないという体系に批判がなされなかったわけではない⁷⁸。過去計算であれ、内部報告ないし経営管理に利用されるのであれば、それは長谷川のいう「統制」に役立ちうる会計といえる。しかしながら、過去計算を基調とする当時までの会計学（前章で述べた通り、長谷川はこれを「回顧的会計学」と呼んでいる）を、統制的会計学と対比（補完ではない）していることは、批判こそあれ長谷川の管理会計論の大きな特徴である。長谷川は統制的会計学の理論的側面を強調しており、必ずしも実務への直接的な貢献（すなわち、教科書的な性格）だけを意識していたわけではなく、学問としての確立を見据えた詳細な議論を行なっている。

かくして、先述の通り、統制的会計は標準原価と予算統制を地盤として体系づけられた。これによって、『標準原価の研究』では述べられなかった、標準原価の統制的会計における位置づけが示された。この点に関し、次の通りに述べられている。

「兩者（筆者注：標準原価と予算統制）は同一の根本思想と原理とに學理的根據を置く故、學的領域としての歸屬關係を同一に取扱ふも何等差支へないが、これをまったく同一のものと看做すことは誤解であり兩者は飽く迄も別個の學稱の下に取扱ふべきものである。・・・元來豫算統制も標準原価も共に未來計算ではあるが、豫算統制は期間計算（Zeikalkulation）を本質的特色とするに對し標準原価は對象計算（Objektkalkulation）を本質的特色とする」（長谷川，1937，31 頁）

「我々は標準原価は豫算統制のための理想的基礎をなすものであることを知らねばならぬ。これ蓋し標準原価の建設は豫算制度實施を容易ならしむるからである。・・・標準原価を使用せぬ會社に於ても豫算統制を導

⁷⁸ たとえば、松本（1956，38 頁）は、「ここでは経営管理会計の本質が経営管理を目的とする未来計算にある，と解されている。しかし，予算統制や標準原価管理を行うためには，予算または標準原価と実績との比較が絶対に必要であり，従つて「事実の記録」は経営管理会計にとって不可欠の要素である。またドイツの経営比較から知りうるように，實際原価制度においてもこの原価を期間的にまたは経営間において比較することによつて経営管理上有益な資料を求めうるし，例えば金銭出納帳の記録から知りうるように，事実を記録すること自体が経営活動の不正，誤謬，脱漏を防止する手段でもある。従つて長谷川教授が，経営管理会計において未来計算の重要なことを指摘した点では正しかつたけれども，そこにおける過去計算の重要性を見落した点で間違つていたといわねばならない」と批判している。

入することは可能であるが、斯る状態の下に豫算計畫を効果的に運用することは仲々困難であり、また標準原価を使用するもの以上に成功することは難しいと」(長谷川, 1937, 31 頁)

かようにして、長谷川は統制的会計において、標準原価を中心的な軸として位置づけている。しかし、予算統制に関してはともかくとしても、本書における標準原価計算論は、長谷川 (1931) および長谷川 (1933) のそれと比して、目立った進展は見せていないのである。さらに言えば、統制的会計を未来計算に限ったことによって、標準原価計算論における差異分析の重要性を看過しているか、あるいは、重要性を認識していながらも矛盾が生じていると言わざるを得ない。こうした長谷川の体系において、その後何かしらの進展や新たな知見が組み込まれることを長谷川自身が見越していたかどうかは不明であるが、長谷川が 1942 年に不慮の事故で急逝されたがために、長谷川自身の手による統制的会計の発展を見ることはできない。

第6節 本章のまとめ

6-1 要約

本章において検討した 1930 年代は、会計研究者によって原価計算、特に標準原価計算が経営統制用具として認識されるようになった年代である。

長谷川 (1931) は、標準原価計算の原価管理用具としての役割を総体的に初めて明確にした業績として評価することができ、これが、標準原価計算による原価管理論を日本の原価計算論に普及させたと見ることができる。

その結果、標準原価計算による原価管理と予算による短期・中期の利益管理という体系が構築されて管理会計論が登場し、原価計算論は主に管理会計論の一部として、原価管理をその至上命題として論じられるようになった。

これらの研究においては、標準原価計算あるいは実際原価計算をいかに経営管理のために利用するのかという点に焦点を当てていた。原価管理の中心としては標準原価計算が重視されたが、自己資本利子を原価管理のために原価として認識し、これをいかに活用するのかという議論が長谷川 (1933) や西垣 (1934) によって議論されるなど、広く原価計算を経営管理にいかに役立たせるのかが問題とされていた。また、黒澤 (1933) のように、英米の原価計算論のみならず、ドイツ

の経営経済学を取り入れ、経営管理用具としての原価計算論を論じた研究も見られた。

6-2 知識体系の展開として

この年代においては、原価管理用具として原価計算を捉える認識によって知識体系が新たな展開を見せたことを指摘できる。特に、長谷川 (1931) の出版以来、原価計算研究において標準原価計算は原価計算論の体系の中に不可欠な手法として認識され、これを中心に、いかに原価管理のために標準原価を利用するかという論点が、研究者の間に広く普及したといえる。この論点において、費目別・および部門別の差異分析が会計研究者によっても詳細に論じられるようになり、さらに、制度として経常的に運用していくために、標準原価を複式簿記機構に組み込むことが一般的に論じられるようになった。

ここで注意をしなければならないことは、標準原価計算においても製品別の実際原価計算は行われるし、期間損益計算の計算も必要とされることである。特に西垣 (1934) では実際原価計算の解説を中心としており、これを原価管理のために役立たせるという視点を有している。すなわち、第1章および第2章で析出された知識体系が排除されたわけではなく、その目的観が拡大したと捉えられるのである。したがって、第3章および本章で析出された、原価管理ないし経営管理用具としての原価計算論の知識体系は、期間損益計算と製品原価計算を主眼とする知識体系の上に展開したものであると考えるべきである。ここにおいて、1930年代に入っては、原価計算論が、財務会計目的と管理会計目的とが共存するシステムであるという認識の基礎が構築されたとみることができよう。

また、本章第1節でも示した通り、本年代における原価管理は、実質的には現在でいうところの原価統制に等しいものであった。これは、第6章および第7章との関連の上に明確になる概念である。したがって、1930年代における知識体系は、原価統制に象徴されるものといえることができる。

第5章 財務会計目的・価格決定目的の社会的成果物

第1節 はじめに

本章では、1937年に勃発した日中戦争から、第二次世界大戦、および太平洋戦争の終戦直後までの時期において制定された原価計算に関する諸準則ないし諸規定を社会的成果物として位置づけ、検討を行う。

会計史に関する複数の先行研究において、当該時代は原価計算が急速に発展した時代であるといわれる（黒澤，1990；建部，2003；本間，2014）。その理由を、本間（2014，1頁）は「軍が必要とする大量の軍需品の調弁により物価が高騰したことから、当時の政府が政策としていた低物価主義に対応するため、軍需企業に原価計算を強制し、それに基づく原価データに、一定の利潤率あるいは利益額という、適正利潤を加算する原価加算契約方式により、生産力を拡充しつつ軍需品の価格を低下させることを目指していたからに他ならない」と述べている。また、建部（2003，331－332頁）も、日本における原価計算論発展の原動力の1つとして戦争を挙げている。すなわち、戦時中は、研究者がそれぞれに原価計算論を展開してきたそれまでの時代とは異なり、戦争ないし統制経済下における政策の一環として原価計算を規定する必要が生じた時代であるといえる。

また当該時代は、原価計算を規定するという表現からもわかる通り、日本における原価計算「制度」の歴史の始まりともいえる時代である⁷⁹。この歴史は1937年に商工省臨時産業合理局財務管理委員会が制定した「製造原価計算準則」に始まり、1939年の陸軍省「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」、1940年の海軍省「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」、1942年および1944年改正の企画院「製造工業原価計算要綱」、1948年の物価庁「製造工業原価計算要綱」、そして大蔵省企業会計審議会による1962年の現行「原価計算基準」に至るものである。

この原価計算制度の歴史は、本論文の立場から言えば、原価計算に関する社会的成果物を形成する試みの端緒として位置づけることができる。すなわち、これまでに見てきた時代は、研究者がそれぞれの問題意識から原価計算を論じてきた

⁷⁹ 諸井（2013a）249頁。なお、諸井（2013a）では、原価計算制度を「政府の機関が制定する公の原価計算制度」としており、ここでもこの用語法に倣っている。

が、「制度」としての原価計算を論じる場合、国内企業全般が参照すべき原価計算の規定ないし指針を、日本社会に対していかに発信するのかを目的として論じられなければならないのである。社会一般として、「なぜ原価計算を行わなければならないのか」という目的観の擦り合わせが、制度設計においては問題となるのである。

したがって、本章で取扱う諸準則ないし諸規制は、先述の通り社会的成果物として位置づけられる。すなわち、商工省をバックに研究者によって制定された「製造工業原価計算準則」や、国民を代表する政府によって、国家総動員法を根拠法として制定された諸原価計算規制は、社会的成果物としての立場を有しているのである。また、戦時中の諸規制にあっては、研究者がその制定プロセスに参加していることから、当時の知識体系が多かれ少なかれ反映されているものと見ることができる。

このことを示すために、本章は次の構成を取っている。

まず第2節において、当時の全般的な社会的背景と、それに伴う原価計算問題を取り上げた研究業績を検討する。当該年代における原価計算論は、当時の日本が戦争による価格高騰問題に直面していたことから、原価計算目的として価格決定を中心問題としていたことを示す。

第3節以降では、制定された基準ないし法令を順に検討を加えていく。その際、基準ないし法令それ自体の目的と対照させるために、適宜、社会的背景の詳細を示し、それらとの関連性を示す。

第3節では「製造原価計算準則」について検討を加える。本章において中心的な検討対象とされるのは、戦時中における原価計算制度であるが、本準則は、1930年に設置された商工省臨時産業合理局財務管理委員会による成果物であり、その実質は戦時経済ではなく平時経済、すなわち自由主義経済を前提として制定されたものである。しかしながら、本準則は日本における原価計算制度の歴史の出発点として位置づけられ、その影響が戦時経済における原価計算制度、ひいては第7章で示す現行「原価計算基準」の制定プロセスにも及んでいることから、本章における検討対象とした。

第4節では、戦時経済統制下における原価計算制度として、陸軍省・海軍省がそれぞれに制定した「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」および「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」を検討する。これらは軍需品調達における適正価格の決定を目的として制定されているが、陸海軍それぞれが別個に制定したこともあり、その内容には相違が見られ、これが実際の運用上の問題を生じさせていたことを示す。なお、適正価格の決定に際しては、陸軍省による「適正利潤率算定要

領」によって定められているが、この検討については本間 (2014) が詳しい。本論文の立場からは、原価計算手続の規制として陸海軍のそれぞれによる原価計算制度の検討に主眼を置くこととする。

第5節では、第4節において示す陸海軍の原価計算制度を別個に運用する上で生じる負担等の問題点に鑑み、陸海軍間で統一的な原価計算制度を制定する必要性から制定された企画院「製造工業原価計算要綱」を検討する。これは、内閣・陸軍省・海軍省の連名で制定された「原価計算規則」を根拠としており、戦時中における価格決定目的の原価計算を、統一的に各工場・事業場に強制させるための規定である。これにおける原価計算手続きの規定は細部に渡っているが、これが原価計算実務の柔軟性を阻害するという問題が新たに認識されるようになる。このため、企画院が公表した「原価計算制度の刷新簡素化に関する件」を基に、原価計算制度の目的を明確化し、制度の簡素化を図るため、本要綱は1944年に改正されることとなる。

第6節においては、終戦を迎え、日本が平時経済への再転換に迫られた際に、原価計算制度がどのように変化したかを示すため、物価庁による「製造工業原価計算要綱」を検討する。本要綱も、終戦後の物資不足による価格高騰を抑制し、経済復興および安定経済を達成するという物価庁の意図が背景にあり、そのため、戦時中と背景事情は異なれど、依然として価格決定目的が主眼とされている。また、本要綱は、戦時色が強かった陸軍・海軍、そして企画院による諸規定から戦時色を払拭する必要もあった。「原価計算規則」は総理庁令として新たに発布され、根拠法は物価統制令とされた。しかし、その内容自体は、先に制定された企画院による改正要綱の微修正に止まっている。

第2節 戦時経済統制下における原価計算論の検討

2-1 戦時経済統制の開始

日本における戦時経済統制は1937年頃から開始されたとされる(鈴木, 2007; 宮本他, 2007)。

それ以前の日本においては、前章でも触れたように、1929年の世界金融恐慌および国内における昭和恐慌を経験し、商工省に臨時産業合理局が設置され、日本経済の全体的な合理化運動がなされていた時代でもある。当時は自由経済の存在が前提とされており、1930年に臨時産業合理局内に設置された財務管理委員会

(以下、財管委員会)もまた、そのような立場の下で「各種企業における財務管理上必要な原価計算、資産評価、減価償却についての一般的準則の設定、および帳簿、伝票、執務用文書の標準化等をその中核的任務とし」(千葉, 1998, 45 頁)ていたのである。

財管委員会は、「合理的な財務の基礎は企業会計を的確にする外はない」(太田, 1968, 97 頁)という考えの下で、当時はまだ企業によってまちまちであった会計報告書や会計設備を整備し、企業に対して合理的経営のための基礎を提供するため、後述する「財務諸表準則」、「財産評価準則」、そして「製造原価計算準則」という3準則を制定した。

しかし、戦時経済統制が開始されると事情が異なってくる。「1936 年以降の国際収支の危機への対応を契機に開始された経済統制は、日中戦争勃発直後の輸出入品等臨時措置法と臨時資金調整法の制定によって本格化し、軍需工業動員法に基づく工場事業場管理令によって、民間主要軍需工場は陸海軍の直接管理下に入った」(宮本他, 2007, 230 頁)のである。このような規制は企業経営にも及び、たとえば先の臨時資金調整法や会社利益配当及資金融通令(配当制限令; 1939 年)、会社職員給与臨時措置令(月給ストップ令; 1939 年)、そして会社経理統制令(1940 年)が施行されるなど、戦時中において、企業は自由市場を前提とした自由な企業活動を行うことが困難な状況にあった。

2-2 黒澤 (1939) の検討

こうした戦時経済統制の影響から、日本会計研究学会は、1939 年に、『戦時體制下の會計問題』なる論文集を刊行した。本書の中で、黒澤清は、「戦時經濟的經營計算(企業經濟に於ける原價及び利潤の計算)は、その原理に於ても、その方法に於ても、平時經濟的なそれと異なるものがなければならぬ」(黒澤, 1939, 1 頁)として、次の4点が、戦時經濟において解決すべき課題であるとしている。

- (1) 平時經濟における戦時經濟的準備、即ち国防經濟の問題
- (2) 平時經濟の戦時經濟への轉換、即ち産業動員の問題
- (3) 戦時經濟の組織及び管理、即ち經濟的統制の問題
- (4) 戦時經濟の平時經濟への再轉換、即ち産業動員解除

黒澤 (1939) は、これらの点において、個々の企業は平時と異なる経営活動が求められ、また、それに附随する會計問題についても、平時とは異なるかたちで考慮しなければならないとする。また、戦時中の會計問題を論じること重要で

はあるが、これに加え、終戦と共に再開される平時経済への再転換をもまた考慮に入れられなければならないのである。ここに大きな問題として挙げられるのが、黒澤 (1939) における主要問題である原価計算についてである。

黒澤 (1939, 8 頁) によれば、戦時と平時における原価計算は、そのいずれにおいても、経営の管理統制および価格政策の基礎決定が目的とされる。しかし、その実質は戦時と平時で異なる。すなわち、平時においては企業の自由に委ねられていたこれらの目的が、「國家の企業統制と價格政策とに奉仕」することに転換されるのである。これを黒澤 (1939) は次のように述べている。

「平時経済の場合には、企業は原價を引下げることにより經濟制を高めること、並びに價格に基づいて適度なる原價を選択することにより利潤の増大を計ることを目標としたのに對して、戦時經濟の場合には、國家の價格政策に従ひ、價格を引下げ又は價格の暴騰を抑制すること、原價に基づいて價格を決定すること又は價格監視のために原價を計算することを目標とするのである」(黒澤, 1939, 9 頁)

ここにおいて最も重要なことは公定価格の決定である。黒澤 (1939, 12 頁) は、「戦時に於ては需要變動の結果として全般的に價格の騰貴を來すことは免れ難い」と述べており、この一因として「生産原價」の上昇を挙げている。生産原価が上昇する原因としては資源の供給制限による単位原価の上昇が挙げられ、唯一騰貴しない原価は資本利子のみであるとしている。

しかし、自由市場を前提とできない以上、公定価格の決定は生産原価に準拠する外はないとされる。したがって、生産原価について (1) 基準となる原価は何か (限界原価か、標準原価か、等) という原価基準の問題、(2) いかなる原価計算法を採用すべきかという統一原価計算制度の問題、(3) 原価の補償のみでよいのかという戦時利潤の問題の3点が考慮されなければならない(黒澤, 1939, 14-15 頁)。このうち、(1) および (2) に関する問題の大部分は、戦前における各企業が、それぞれ独自の原価計算を採用していたことから生じるものであり、黒澤 (1939) では、この意味において、各種産業内における統一原価計算制度の必要性を主張している。これがあることによって、「各経営の原價計算が比較可能性を有することになり、価格統制の目的を達成することができる (価格の騰貴を防ぐことができる) という。

(3) は前者2点の問題に比してなお大きな問題が残されている。黒澤 (1939) は、戦時経済においては商品の引渡が確実であり、価格下落や支払不能などの危険が

ないがために、企業は負担すべき何等の危険を持たないことから、戦時における企業利潤を否定する立場があるとしている。しかし、企業利潤を否定することは、経済能率の低下や生産力の減退を生じることがあり、企業家任務を無視することになると指摘している（黒澤，1939，26－27頁）。したがって、戦時においては原価に「適当なる利潤」を加算し、公定価格を設定する必要がある。しかし、戦時においては自由経済下のような無制限の利潤獲得を放任することはできないために、原価に加算する「適当なる利益」をいかに設定するのかという問題が残されるのである。

この点に関し、黒澤（1939）はイギリスおよびアメリカの例を検討している。イギリスは、国が企業に対し平時における平均利潤を補償し、アメリカにおいては原価補償契約を採り、見積原価を下回る場合に利益が計上される方法を採用していた。しかし、いずれの方式も、企業が利潤を過大に、原価を過小に見積もることによって超過利潤を得ようとし、「原理的には何れも不完全なものであつたことは免れ難い」（黒澤，1939，34頁）という結果になったという。

これを踏まえ、黒澤（1939）は、F. Schmidtの所説に従って、次の基準を掲げている。

- (1) 短期経営維持のための最低原価補償
 - (a) 賃銀及び給料
 - (b) 企業家賃銀
 - (c) 他人資本利子
 - (d) 原料費
 - (e) 実際損害に対する危険負担費及び保険料
- (2) 継続的経営維持のための最低原価補償

上記 (a)～(e) に加え、

 - (f) 自己資本利子
 - (g) 設備利用に対する減価償却
 - (h) 全損害に対する危険負担費
- (3) 発展確保のための原価補償

上記 (a)～(h) に加え、

 - (i) 発展確保のための差別利益
 - (j) 発展確保に役立つところの独占利益

黒澤 (1939) の考察では、(1) の場合、これを企業に課すことは、企業を短命に迫りやることになるのであり、避けなければならないことである。(2) の場合、これは国家が軍需品生産のための追加設備の資金調達を自ら行うか、あるいはそれを補償する場合において適切であるという。ただし、その場合には企業における種々の計算を監査し、すべての製品に対する価格を算定しなければならないとされる。(3) はあたかも自由経済における差別利益や独占利益を補償するものである。この場合、差別利益については、企業の原価節約によって得ることができるが、独占利益については、特許権から生じる利益など特別の場合を除き、是認されるものではないとしている。しかし、これらのいずれが最適解であるのかについては結論を導出することができていない。

以上の黒澤 (1939) の考察により、戦時経済統制下における会計問題の主要なものの1つとして公定価格、すなわち軍需品の調弁価格の設定があることが明らかになった。そしてこの問題に関しては、原価計算をいかに行うのかということが最重要な関心事となる。戦時経済統制下にあつては、原価計算は自由経済の下における各企業の経営合理化のツールであるのみならず、経済政策的な役割をも担うことになったのである。無用な価格高騰を抑制し、国家が適正な軍事調達を行うためには、統一的な原価計算制度を制定し、各供給企業間の能率比較を可能にし、適正価格を設定することが必要となる。ここに、この目的観に整合する原価計算を社会的成果物として発信する必要性が高まり、原価計算を制度として規定する動きが始まるのである。

2-3 松本 (1939) の検討

黒澤 (1939) と同じく、価格統制問題を焦点として原価計算を取り扱っているものに、松本雅男 (1939)『統制価格論』がある。これは、松本が1938年頃にドイツにおける戦時中の価格政策を紹介した一連の論文に、英米における価格政策から得られた知見も加え、著されたものである。しかし、松本は1934年に、ドイツの Jose Hellauer (Frankfurt am Main 大学教授) の論文を翻訳した「「ヘラワー」「価格政策と原価計算」という論稿を執筆するなど、もとより価格政策における原価計算に関心を有していたようである。

松本 (1939) の問題意識は次の通りに記されている。

「今や皇軍は支那経済の重心を完全に支配するに至つたけれども、歐米諸國の援蔣政策のため今日猶近き將來に於ける戦争の終熄を豫想し得ない状態にある。戦争の長期化は戦時経済的統制の強化を必然ならしむる。

而も經濟統制の中軸をなすものは價格統制である。従つて價格統制の一段の發展は自然の勢であらう。そしてこの價格統制の巧拙は經濟統制の成否を決するといふも過言ではない。而も長期戦に於ては經濟統制の圓滑な運用こそ戰闘それ自體にも劣らぬ重要な意義をもつてゐる。それ故にその研究は行政官吏のみの仕事ではない。國民すべてがこれに對し分に應じた協力をなさねばならぬ」(松本, 1939, 序1頁)

こうした問題意識から、松本 (1939) は、ドイツおよび英米の価格政策の發展史を記し、その後、官庁による価格決定問題を論じている。その際に、合目的な価格統制には前提となる基礎資料が重要という点から、原価調査について論じているのである。ここでは、松本 (1939) が取り上げている原価調査について検討を加える。

松本 (1939) は、価格統制のためにはまず「経営原価」を知ることが肝要であるとするが、このための経営原価は、(1) 目的に適合した正確な原価であること、(2) 比較可能性のある原価であること、を条件とする (松本, 1939, 277 頁)。(1) が示しているのは、価格統制に役立つ原価が何であれ、それが正確に計算されなければならないということであり、(2) は、正確に原価が計算されることを前提に、多数の経営原価を比較、集計して統制価格決定基準を獲得しなければならないことを示している。松本 (1939) はこのために、「特に日本の現状に於て原価計算制度の整備統一は價格統制のために最も緊要である」(松本, 1939, 278 頁)としている。

ここに松本 (1939) は統一原価計算制度の必要性を説いている。松本 (1939) がいう統一原価計算制度とは、「一産業部門に使用される原価計算に關する原理および手續を統一した制度である」(松本, 1939, 278 頁)。ここで注意をしなければならないことは、松本 (1939) はこれを画一的に統一すべきでなく、経営の特殊性に応じて多少の修正は許容されるし、また必要であるとしていることである。このために、松本 (1939) は「一産業部門」という条件を統一原価計算制度に求めているのである。

この統一原価計算制度の統一されるべき程度について、これを統制価格決定基準獲得の前提を作るためのものとして考えるならば、これを統一しなければならない「基本的要素」と、統一する方が望ましい「從屬的要素」を次の通りに上げることができる (松本, 1939, 279 - 285 頁)。

(一) 基本的要素

(A) 形式的要素

- ・原価計算方法の統一
- ・勘定体系の統一

(B) 実質的要素

- ・原価計算目的の統一
- ・原価範囲の統一
- ・計算価格の統一
- ・原価計算の基準とすべき操業度の統一

(二) 従属的要素

(A) 会計手続き

(B) 価格原価計算と経営管理原価計算の結合、および原価計算と他の計算制度との結合に関する形式の統一

ここに示されている通り、基本的要素は形式的要素と実質的要素に分類される。形式的要素では、原価計算方法の統一として、原価の原始的把握（見積計算法、逆計算法、棚卸計算法、継続記録法）のいずれを採用するか、そして間接費配賦問題を考慮し、原価配賦法として、個別原価計算をとるか総合原価計算をとるかという問題を統一しなければならないとする。勘定体系は、原価の構成要素をも比較する必要性があることから要請される。

実質的要素としては、原価計算目的をまず統一しなければならないとされる。この目的として、価格決定資料の獲得のみならず、経営管理資料の獲得をも含めるのであれば、この両種の目的のための原価計算をいかに結合させるのかが問題となるとしている。原価範囲については、たとえば自己資本利子を原価に算入するか否かなど、とりわけ間接費の認識について論争が起こるとされる。また、原価の計算のために消費量に掛け合わされる計算価格もまた統一されるべきであり、原価計算の基準とすべき操業度も決定しなければ、比較可能性が失われる。

従属的要素としては、会計手続きの統一、および種々の原価計算や他の計算制度との関連を考慮しなければならない。会計手続きの統一とは、帳簿オームや要旨等、会計一般の手続きを統一することを要請しているものである。

これまでの条件を確認した後には、実際に統一原価計算制度をどのように運用していくのかが問題となる。松本 (1939) は、原価計算制度の統一は「準備」、「立案」、「実施」、「指導」の順序で行われるとする（松本, 1939, 285 頁）。

まず、準備の段階においては、原価計算制度を実施する企業に対して、その必要性を痛感させなければならないとされる（松本, 1939, 285 頁）。そのためには、

その産業内における機関誌や講演などによってその意義を宣伝することであるという。さらに、その場で賛成者が反対論を1つずつ反駁していくことである。しかし、実際にはこれは不可能であるがために、国権をもって強制することが現実的であるとされている（松本，1939，285頁）。

準備が完了すれば、次は立案の段階に移る。ここで、この立案を誰が行うかという問題が生じるという。この点に関し、松本（1939，286－294頁）は「原価委員」（同種産業内における経営首脳者または会計士から構成）、「同業組合の原価部」、「職業的計理士」、「学校付属の経営経済研究機関」、「半官的研究所または官庁」といった各種機関が立案を担当する場合の長所と短所を検討している。このうち、アメリカでは「学校付属の経営経済研究機関」がしばしばその任に当たるというが、これは、所属の研究者にとっては片手間になりがちなこと、形式理論を重視し、実際利用を軽視しがちであるなどの欠陥が指摘されているという（松本，1939，291－292頁）。一方ドイツでは「半官的研究所または官庁」が担っており、これは、国民に対する衆知や、十分な経営調査をし得る権利を有していることなどから、優れた統一案を作成することができるとされている。しかし、調査委員の選択を誤れば実情にそぐわない制度が出来上がる危険性が指摘される（松本，1939，293－294頁）。また、日本においてはこれを企画院が行うことができるとされている。

実施の段階においては、小規模経営の企業における障害が検討されている（松本，1939，298－301頁）。また、実施の勧誘としては、「官廳から統一原価計算制度の採用を勧誘したり、強制する。統一原価計算制度の普及のためにはこの方法が最も適當であることは米獨兩國の統一原価計算發達史が明瞭に示してゐる」（松本，1939，301頁）として、官庁による強制が最適であると示されている。さらに、日本においては、統一原価計算制度の実施の指導として、官庁が専門家を雇い入れ、実地の指導に当たらせる必要があると指摘している（松本，1939，303頁）。

黒澤（1939）および松本（1939）の検討によって、戦時中における原価計算の主要な問題は、価格政策に資する原価計算とは何か、そしてそれをどのように運用していくべきなのか、ということにあると示された。黒澤（1939）は価格決定における原価計算に関する問題点を析出しており、松本（1939）においては、ドイツとアメリカの事例から、実際にどのように運用していくべきなのかが論じられていた。

次節以降においては、実際に日本における統一原価計算制度がいかに設定され、運用されていたのかを示す。

第3節 「製造原価計算準則」

3-1 背景・意義

「製造原価計算準則」（以下、「財管準則」）は、商工省臨時産業合理局財管委員会によって、1937年に制定された。

本準則を制定した財管委員会は、1930年の勅令第百十二号に基づき実施された臨時産業合理局管制によって設置された、臨時産業合理局内の常設委員会である。1930年の雑誌『會計』第27巻第2号（282-283頁）には、財管委員会が設立された旨、そして本委員会の職務が記載されている。財管委員会は、産業合理局内の常設委員会として設置され、「専ら産業會計の合理化に關する事項を審議するもの」とされた。その要目は次の通りに記載されている。

- 一、事業會社の財産目録、貸借對照表、損益計算書及び損益金處分書の内容を統一、明確または精細にすること
- 一、各種業別の標準的簿記を定むること
- 一、中小商工業の簡便なる標準簿記を定むること
- 一、適正なる損益金算出の標準方式を定むること
- 一、固定資金の減價銷却の合理的方法を定むること
- 一、原價計算に關する一般的原則を定むること
- 一、各種事業別に標準的原價計算法を設定すること
- 一、事業會社の財務及び豫算に關する研究
- 一、帳簿、傳票、書類を標準化すること

ここに見るように、財管委員会は、商工省臨時産業合理局という国家の後ろ盾を背景に、日本企業全体の會計実務の合理化を図るために、會計書類の形式の統

一化を図った。その最初の成果物は、1930年、雑誌『會計』第27巻第6号にも掲載された「標準貸借対照表」⁸⁰である。

その翌年、財管委員会は「標準財産目録」を公表した。これに続き、未定稿ではあるが、1932年に「財産評価準則（未定稿）」、1933年に「原価計算基本準則（未公表）」を公表、そして、1934年に最初の正式な準則である「財務諸表準則」を公表した。その後、1936年に「財産評価準則」、1937年に「製造原価計算準則」が正式に公表されたのである。

ここで検討する「製造原価計算準則」制定当時の財管委員は、鈴木島吉（会長）、吉田良三、中村伍七、永原伸雄、魚谷傳太郎、太田哲三、東夷五郎（以上、委員）、原口亮平、長谷川安兵衛、福島弘次郎、小林康治、神馬新七郎（以上、臨時委員）であった。正式な準則としては、「製造原価計算準則」は、「財務諸表準則」と「財産評価準則」に続く3つ目の成果物である。こうした諸準則制定の流れについて、黒澤（1990）は次のように述べている。

「現代会計制度史の前段階において一つの大きな頂点を形づくるものが、この「財務諸表準則」であるということが出来る。・・・過去半世紀にわたるわが国の会計制度発展史を観察するに、「財務諸表準則」の影響力はきわめて偉大なものがあつた。・・・後に（昭和十二年）公表された「製造原価計算準則」は、「財務諸表準則」の延長線上の所産であつて、さきに私は原価計算準則時代という表現を用いたが、それは広義においては、財務諸表準則時代の流れの一部にほかならなかつた」（黒澤，1990，221－222頁）

後に検討するように、「財管準則」は財務諸表作成に関する指針を与えた「財務諸表準則」の影響を大きく受けているといえる。しかし、ここで注意をしなければならないことは、「当時はまだ企業の財務諸表の資本市場へのディスクロージャー、公認会計士の制度化に第三者的権威による財務諸表の監査、企業の社会的責任、インターナル・トレーディングの禁止等、企業会計制度にとってきわめて重要な問題は、まったく把握されていなかった」（黒澤，1990，209頁）ことである。したがって、「財務諸表準則」の影響を大きく受けているとはいえ、その目的がただちに外部報告書類の作成を中心としていたとはいえないのである。さらに本諸

⁸⁰ ここでいう標準の意味は、規範となるべき基準と同義であり、標準価額を指すわけではない。

準則は、国家による政策的性格を有しているとはいえ、何等の法的拘束力も有していない。

それでは、なぜ原価計算に関する準則が「財務諸表準則」とは別個の制度として制定される必要があったのであろうか。原価計算は企業内部の会計であるから、種々の原価計算論や原価計算手法を各企業が自らの問題意識によって取捨選択し、それを実施するだけではいけなかったのであろうか。これに関して、「財管準則」冒頭の次の記述を参照してみたい。

「産業を合理化し、之が經濟性を發揮せしむるには、其の會計を整理すべきは勿論、進で之と併立して原價計算の制度を樹て、原價の算定に正確を期するは、最も肝要とする所なり。かくて一方經營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、他方適正なる販賣價格の決定に資するを得べし。而も此の制度の樹立は、單に一個經營を利するに止まらずじて、之を廣く國民經濟より見るも無謀なる競争を避け、産業統制に基調を與ふるものと謂ふべし。是こゝに製造原價計算準則を制定する所以なり」(財管準則、序言；傍点引用者)

すなわち、「財管準則」は国民經濟的視点から、日本全体としての利益を得るために、無謀な競争を避け、統制を図るために必要とされたのである。そのためには、合理的な原価計算の指針として、国内企業全般が等しく参照可能な原価計算制度の存在が必要であったと考えられるのである。ここにおいて、一企業の利に限らない、全体的に統一性を有する原価計算が論じられるようになったといえる。

3-2 内容の検討

本項では、実際に「財管準則」の内容を検討し、理論的な考察を加える。また、1933年に公表された、本準則の草案に当たる「製造原価基本準則」(以下、「基本準則」)に適宜触れながら、その変更点も併せて検討を加えることとする。

「財管準則」および「基本準則」は、それぞれ以下の構成から成る。

図表 5-1 「製造原価計算準則」と「原価計算基本準則」の構成

財管準則	基本準則
第一 総論	第一 総論
第二 原価要素	第二 物品費
第三 物品費	第三 労働費
第四 労務費	第四 費用
第五 経費	第五 製造間接費配賦手続
第六 総合原価計算	第六 販賣費，総係費配賦手続
第七 個別原価計算	
第八 部門費計算	
第九 標準原価計算	
第十 原価計算と工業會計との關聯	

（出所）「製造原価計算準則」および「原価計算基本準則」より筆者作成。

この構成に従い、まずは第一の「総論」から検討を加えていく。総論においては、製造原価ないし原価計算の定義、原価計算の目的、製造原価の種類、原価計算の種類、会計と原価計算との関係、そして原価計算期間についての記述がなされている。

本準則において、製造原価は次のように定義されている。「製造原価とは製品の製造を目的として消費せらるゝ經濟價值の合計を謂ひ、一定の生産單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稱す」。ここに原価要素なる用語が見られるが、これを第二の「原価要素」から先取りすれば、種別として物品費、労務費、経費（「基本準則」では「費用」）の3種が挙げられている。すなわち、物品費、労務費、経費から構成される製品原価の算定が本準則でいう原価計算であり、販売費と一般管理費は本準則において記述がない。「基本準則」においては、「原価とは製品の製造販賣に消費せらるゝ經濟的價值」（基本準則，一；傍点は引用者による）とされており、「製造原価」ないし「製造原価計算」なる用語は使用されていない。したがって、確定稿である「財管準則」は、製造原価の計算に敢えて限定したこととなる。ただし、「注文生産の場合に於ては特別なる販賣費は之を製造原価に含めて計算することを得」という記述が見られ、必ずしも全ての販売費を原価計算から除外しているわけではないことは付記しておきたい。

さて、この「財管準則」において、原価計算の目的はどのように規定されているのであろうか。これに関しては、「基本準則」は一切触れているところはなく、

「財管準則」において初めて明記された点である。「財管準則」二では、次の3つが掲げられている。

- (イ) 原価要素の消費量及価格を管理統制すること
- (ロ) 製品の売価決定の基礎たらしむること
- (ハ) 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

この3つの目的を大別するのであれば、(イ) 原価管理、(ロ) 価格決定、(ハ) 財務諸表作成目的の3つであるといえる。臨時産業合理局財管委員会が作成し、それによる諸準則がいずれも啓蒙的な性格を有することに鑑みれば、原価管理目的が最初に掲げられていることに関しては整合性があるように読み取れる。また、当時は既に経営管理用具としての原価計算に対する認識が諸文献に現れており、そうした認識が本準則にも表れているといえる。この点は、「基本準則」に比して大きな変更点の1つとして挙げられる。

(ハ) の財務諸表作成目的に関しては、財管委員会が本準則以前に「財務諸表準則」や「財産評価準則」を制定していること、そして先述の黒澤 (1990) の指摘を考えれば、この2準則を補足するかたちで掲げられていると考えることができる。

製造原価の種類として挙げられているのは、実際原価・見積原価、主観原価・客観原価、標準原価・平均原価および正常原価の3組である。ここで、これまでの原価計算文献ではあまり見られない主観原価・客観原価の記述がなされている。主観原価とは各々の企業経営における特殊事情を反映する原価であり、各製造者の見地より計算されるものであり、これは「基本準則」にはなかった原価概念である。客観原価とは正常の生産条件の下における、同種製造業全体の見地より計算する原価である。客観原価は、企業統制、価格協定、売価決定等の基礎になるとされている。諸井 (2013a, 251 頁) は、この主観原価を経営意思決定のための特殊原価、客観原価を公定価格算定の基礎となる原価ではないかと考察している。

原価計算の種類としては、前計算・後計算、個別計算・総合計算が掲げられている。前計算・後計算は、第4章において検討したドイツ系の原価計算論に現れる用語であり、ここにその影響を見て取れる⁸¹。なお、後計算に関しては、「會計と連絡なき後計算は完全なる原價計算と謂ふを得ざるものとす」(財管準則, 五)とされており、会計帳簿に組み込まれたかたちでの運用が前提とされている。

⁸¹ 津曲 (1981, 8 頁) が指摘している通り、「財管準則」はドイツの「原価計算基礎案」(Grundplan der Selbstkostenberechnung) をモデルとしている。

原価要素の区分では、先述の通り、物品費、労務費、経費の3種が挙げられているが、その他に直接費・間接費、および固定費・変動費が掲げられている。特に、固定費・変動費については、「此の區別は價格政策、經營管理及標準原價計算等に當りて考慮すべきものとす」（財管準則、一〇）とされており、經營管理目的上の區別であることが明記されている。この点は、「基本準則」から新たに加えられた原価概念である。

ここで、経費に関し、資本利子の原価性についての記述があるため確認しておきたい。「財管準則」二四によれば、運転資本に対する利子は原則的には原価に加えることを認めていない。ただし、次の「特殊の場合」には、これを原価に加えることが認められている。なお、「基本準則」との比較としては、(五)が追加されている。

- (一) 原料又は製品が長期間の貯蔵を必要とする場合
- (二) 設備又は方法を異にする同種作業間の原価を比較する場合
- (三) 原料、部分品、動力等を外部より買入れるのと、自己生産を行うのと
の何れが有利かを比較判定する場合
- (四) 製品の売価を決定する場合
- (五) 製造に長期間を要する事業において、これ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
- (六) 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

この「特殊の場合」を見てみると、これは經營管理目的、とりわけ業績管理や意思決定のために、資本利子を原価に加算することを認めているのである。また、価格決定の資料として、さらに同業種間における統一原価計算制度の設定においても、資本利子を考慮しなければならないとされている。しかし、これが財務諸表に計上されるべきものであるのか否かについての記述はなされていない。

次に、原価計算の種別として、総合原価計算と個別原価計算に関する説明がなされている。総合原価計算は、これを単純総合原価計算、等級別総合原価計算、組別総合原価計算、工程別総合原価計算（累加法⁸²）としており、現行「原価計算基準」において記述されている各種の総合原価計算がこの時点で一揃いしている。個別原価計算に関しては、間接費計算の説明が詳しい。すなわち、間接費配

⁸² 「各工程を一の製造部門とし、各製造部門費を計算し、第一次工程に於て完成せる中間製品の原價を第二次工程の製造部門へ振替へ、斯くして完成品の原價を綜合算定するものとす」（財管準則、三〇）。

賦方法に関し、価額法（直接賃金法，直接物品法，直接原価法）と時間法（直接労働時間法，機械作業時間法），数量法，複合法という種々の配賦方法が掲げられている。また，予定配賦率の利用についても説明されており，「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」（財管準則，四〇）とされ，1年ないし1会計年度を通算して定めることとされている。また，予定配賦によって差異が発生した場合は，原価計算外の損益勘定に振替えることとされている。このように，総合原価計算・個別原価計算という製品原価計算法の記述が追加されたのも，「財管準則」になってからのことである。

ここ本準則の特徴として，第八の「部門費計算」を指摘することができる。ここでは，製造部門と補助部門との区別，部門個別費と部門共通費との区別，そして補助部門費の製造部門への配賦が説明されている。特に，補助部門費の製造部門への配賦は，これまでの原価計算文献では詳しい説明がなされていなかった点である。

部門別計算を行う場合，補助部門費の補助部門相互間の配賦をどのように行うのかが問題となる。この点について，「基本準則」二四においては，「補助部門間相互の用益の受授に付きては計算の複雑を避くるため，受けたる定ごの少き部門の配賦額を見積によりて決するか，又はこれを全く無視するを便とす」とのみと記されているが，「財管準則」においては，（イ）予定価格配賦法，（ロ）階梯式配賦法，（ハ）配賦節約法の3種が挙げられており，それぞれについて説明がなされている（財管準則，四六）。予定価格配賦法は，その名の通り相互に提供する用益を予定価格で計算する方法であり，配賦節約法は直接配賦法を指している。これ以外の配賦法は記述がなく，いわば簡便法のみが説明されていることになる。

標準原価計算に関しては，経営の能率を吟味し，責任の所在を明瞭にするという目的が掲げられている（財管準則，四八）。この責任の所在の明確化に関連してか，標準原価計算では部分的に標準率を適用することがあるとして，消費量を実際額，価格（賃率）を標準率とする計算方法も紹介されている（財管準則，五一）。これは，たとえば宇野（1928）や青木（1936）などでも言及されており，修正パーシャル・プランの説明に類似している。なお，「基本準則」においては，標準原価の概念の説明のみがなされており，実際の運用方法については記述がなされていない。

最後の工業会計との関連については，勘定の設定方法が説明されている。これに関しては，各原価要素を整理する勘定，部門費を集計する勘定，製造勘定，そして製品および中間製品の出納を整理する勘定を設定することとされている。ま

た、月次損益計算を行うことで、会計年度の途中における事業遂行の成果を適確明瞭にすることができると述べられている。

3-3 考察

「財管準則」は、国全体としての利益のために、統一的な会計制度設計プロセスの一環として制定されたものである。しかし、これには拘束力がなく、あくまで当時不十分であった企業会計実務、とりわけ、太田 (1968) によれば中小企業における会計実務に対して啓蒙的な性格を有していた。黒澤 (1990, 371 頁) が、これに関し「(筆者注：財管)「準則」は、自由市場経済の存在を前提とする企業の原価計算の手續に関する一般的な会計規範を表示したものではあるが、何らこれを強制することを意図したものではない。企業の経済性を高めるための合理的尺度をかかげ、個々の企業の選択に委ねたのである」としているように、あくまで企業の経済性を高める合理的尺度の提示にその意義があったのである。

実際にその内容を検討してみると、経営管理目的が前面に押し出されている事項が一部に見られた。これは原価計算の目的の第1として原価管理目的が掲げられていること以外にも、たとえば主観原価（特殊原価）や固定費・変動費の説明に明示的にその旨が記載されているところに見ることができる。また、標準原価計算の記述において、部分的に標準を用いることによる責任の明確化という記述がなされている。これに関してもは、標準原価計算の機能に鑑みれば、財務諸表作成目的が意識されていないと直ちに断言することはできない。しかし、「基本準則」から標準原価計算やその運用法について記述が加えられたことは、経営管理目的を明示化するという意図があるように考えられる。

いずれにせよ、このように明確に制度として経営管理目的の原価計算を記述していることには注目したい。これによって、各企業は本準則を参照し、自らの会計ないし原価計算システムを経営管理に役立たしめるための参考にすることができる。これが政府直属の機関によって公表され、広く参照されることによって、経営管理用具としての原価計算の役立ちが広く認識されることが可能になったといえる。また、太田 (1936) では、「基本準則」制定後に「多分合理局で拵へた原価計算基本準則といふものも第一の目的の生産費の統制管理といふ點に非常に重きを置いて居ると考へることが出来るのであります」（太田, 1936, 11 頁）と述べている。

しかし、運転資本利子の原価性を業績管理や経営意思決定目的において認めていることにも経営管理目的が見られるが、原則的には運転資本利子の原価性を認めていない。この点に関し、太田 (1936) は次のように述べている。

「資本利子を原価に加へることに就きましては、最近産業合理局で原価計算準則といふ極く總則的の一の準則を發表したのでありますけれども、あの中には資本の利子は全部原価には加へないと云ふことを決めたのであります。關西の方へそれを持つて説明に參りました所が、早速神戸商大の原口教授から反對を受けまして、利子を原価に入れないなどと云ふことは誠に妙な準則で困る。・・・是は亞米利加でさう云う議論があつたので我々は知らぬ譯ではなかつたのでありますけれども、兎に角合理局の準則には原価に加へないと云ふことに決めたのであります。所が工場設備を比較する場合に原価計算を役立たせやうとするには、どうしても利子を原価計算に加へなければなりません。・・・設備が違つて居る、即ち設備に金の掛け方が違つて居る二つの作業場を比較するやうな場合は、利子を原価に入れることが當然であります。又、・・・賣値を決定するやうな場合は矢張り利子は原価の要素として重要な役目を持たなければなりません」(太田, 1936, 6-8頁)

ここに語られているように、運転資本利子の原価性はいくまで必要に応じて限定的に認められているに過ぎないのである。しかし、太田(1936)の記述によれば、経営管理目的のために運転資本利子を原価に算入する有用性は認識されているのである。したがって、「財管準則」において運転資本利子の原価性が認められなかったことから、産業合理局として制定される準則としていくまで財務諸表作成目的のための原価計算を志向していることが窺えるのである。

さらに、部門費計算の記述からも財務諸表作成目的の一端が見られる。ここでまず注目されるのは、部門費計算が、製品原価計算法の後に記述されていることである。この意図としては、製品への製造間接費の配賦(製品原価の算定)を主目的とし、これを補助するかたちで部門別計算を行うべきとしていることが考えられる。また、補助部門費の製造部門への配賦方法として、簡便法のみが説明されているところにも、製品原価の計算が主目的にあることが窺える。このことは、これまでの原価計算文献における部門費の計算が、部門の業績管理を主眼としていたことに鑑みると対照的である。これに関しては、その以前に制定された「財務諸表準則」や「財産評価準則」の流れを汲み、これを補足するかたちで本準則が制定されたことに起因すると考えられる。以上のことから、「財管準則」における原価計算としては、財務諸表作成目的が主の立場であり、経営管理目的が従の立場であると評することができよう。

先述したように、本準則が制定されたのは1937年であり、日本はまさに戦時経済統制に入ろうとしている時期であった。しかし、制定した財管委員会は1930年にすでに設置されており、その制定プロセスにも、また準則それ自体にも、戦時的意味合いは含まれていない。黒澤(1990, 371頁)は、「自由市場制度の存在を前提とした「製造原価計算準則」は、計算技術的には、いかなる経済体制に対しても、有効であり得るとしても、原価計算目的が異なれば、原価の基礎概念(カテゴリー)も変化しなければならないから、新しい戦時強制経済段階に適応するために、根本的に見直す必要が生じてきた」として、戦時経済統制下における本準則の有していた限界を指摘している。それにも関わらず、本準則は後述する陸軍による原価計算制度の範となり、また現行「原価計算基準」と同様に財務諸表作成目的を既に明示的に掲げていたことなどに鑑みると、後の原価計算に関する諸制度へ強い影響を与えたことは明らかである。この点で、日本で最初の原価計算制度としての意義を認めることができよう。

第4節 「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」および 「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」

4-1 背景・意義

「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」(以下、「陸軍要綱」)は、1939年に陸軍省によって制定され、「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」(以下、「海軍準則」)は海軍省によって、1940年に制定された。

先の「財管準則」と「陸軍要綱」および「海軍準則」との大きな相違は、これが軍需産業に対して本要綱・準則に従うことを強制する法的拘束力を有していることである。法的拘束力を背景とした軍による軍需産業に対する原価計算規制は、直接的には1937年に発動した「軍需工業動員法」に始まる。本法が発動する直前に軍が発表した目的は、次の通りである。

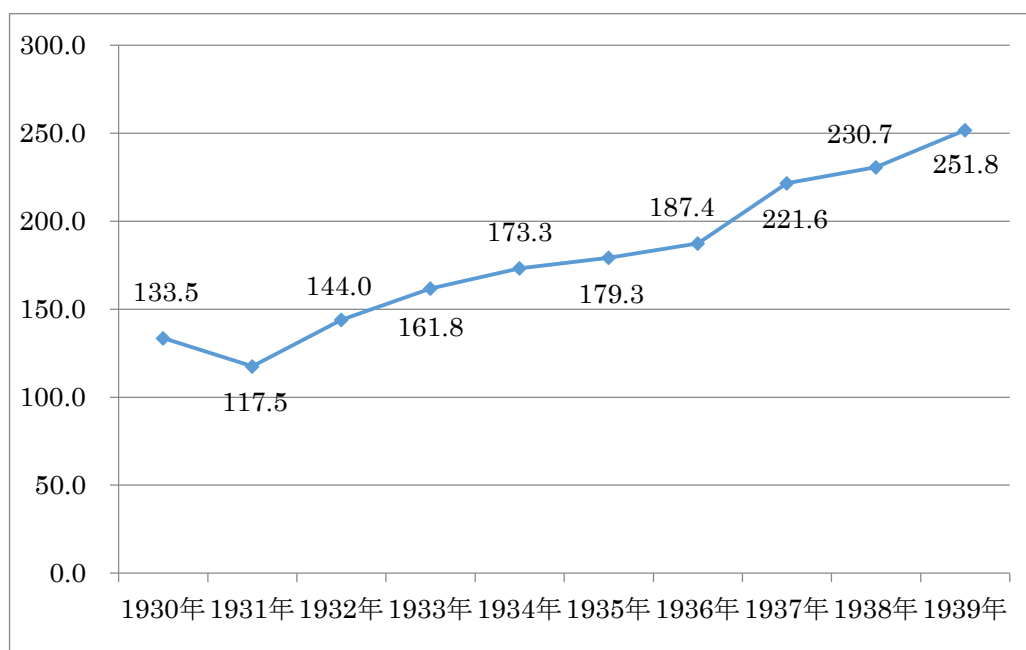
「陸海軍の要求は本来重要な軍需品の整備にあるのであり、出来得るだけ関係業者の自主且積極的な協力に依つて、其の目的の達成せられることを期待するのである。故に本法を発動するのにも一に軍需品を所望の如く整備し易い様にする爲必要のある場合業者を適切に指導し、又之より生ずる業者の損害も公正に補償して、軍需品の生産をより能率ならし

めようとする外他意がないのである。従つて其の適用の範圍も差当りの所は一部工場の管理と一，二軍需品の移動の規制等に付て考慮して居るに過ぎない」(東洋新報社，1937，151 頁)

ここでは，戦時中における軍需品を調達するために，業者を指導し，その生産を能率的に行う，いわば国による工場管理が目的とされているのである。

この背景には，第2節で検討した通り，戦時中における物価高騰を抑制する必要性が存していた。実際に1930年代における物価指数の騰落を概観してみると，これが上昇傾向にあったことがわかる。

図表5-2 1930年代における物価指数の推移



※1913 年（大正 2 年）を 100 とする。各年 9 月時点。

（出所）東洋新報社『日本経済年報』より作成。

こうした社会背景に鑑み，1939 年，勅令第七〇三号として，価格等統制令が公布された。この価格等統制令は，国家総動員法（第十九条）を根拠法として，「價格，運送賃，保管料，損害保険料，賃貸料又ハ加工賃（以下，價格等ト稱ス）ニ關シ必要ナル命令ヲナスハ別ニ定ムルモノヲ除クノ外本令ノ定ムル所ニ依ル」(価格等統制令，第一條)と規定し，第二條において，1939 年 9 月 18 日における価

格等をもって契約し、支払・受領することを禁じたものである。これによって、一部⁸³を除き、価格は強制的に据え置かれることとなった。

さらに、価格等統制令は、第十條および第十一條において、「閣令の定めるところによって価格等の原価に関して計算を行うこと」、そして「行政官庁が必要と認める場合には、生産、販売、運送、保管、賃貸、損害保険もしくは加工に監視報告を課す、あるいは官吏によって工場、事業場、販売所、倉庫事務所などの場所で臨検を行い、業務の状況もしくは帳簿書類などの検査を行うこと」が定められた。

しかし、この価格等統制令に関しては、財界から「原価昂騰のため現行公定価格にては採算困難なり（鉱業一般、製薬、セメント、絹織物、足袋、麦酒）」、「需要量を顧みず徒らに生産費主義による低物価政策を固執するため却って生産減退を招来し高物価に至らしむ（金属精錬）」など、不満が表明された⁸⁴。たとえば、最終完成品を製造する工場事業場における製品原価は、統制された原料品の価格の安定を得ていたにしても、そこに原料を供給する原料品製造工場においては、必ずしも価格等統制令による安定した原材料品仕入価格を享受できるわけではないのである（特に、原料を輸入しなければならない場合；価格等統制令第十二条を参照）。軍需品の原料として主要な1つとして鉄鋼を製造していた日本製鉄の社史には次の記述が見られる。

「昭和14年9月18日以後は、物価停止令により原則としていつさいの価格が、同日現在の水準に釘づけされることとなった。

このように鉄鋼価格が抑制される一方、鉄鋼原価は漸次上昇してとどまるところを知らない有様であつた。すなわち鉄鋼原価は昭和12年初期外国輸入原料・屑鉄・鉄鉱石・石炭の高騰をみ、これが銑鉄および鋼塊原価の上昇となり、銑鉄原価も作業所により10円ないし20円騰貴、製鋼原価は40～50円の上昇をみた。

昭和13年下期にいたつて一時鋼塊原価は低下した。これは銑鉄の値段が81円ときめられる一方、高価になつた屑鉄の使用が減少したため、原料費の低下したことによる一時的現象であつた。

⁸³ 米穀市場における売買取引の価格、関東州・満州および中国以外と本令施行地との間における輸出入取引の価格・運送費など。

⁸⁴ 「現行産業統制ノ欠陥並ニ改善意見要旨」（1940年）による（通商産業省、1964、432頁）。

しかし、その後の原料費の値上りと品質の低下とにより、生産原価は漸次上昇したが、鉄価は逆に抑制工作によつて固定され、生産費と価格の差が急速にせばまるにいたつた。この結果、企業採算はいちじるしく悪化した・・・」（日本製鐵株式会社史編纂委員会，1959，93 頁）

このように、原料品製造工場においては、価格等統制令によつて供給製品の価格が決められる一方、自ら仕入れる原料価格の高騰によつて、利益率を悪化させることとなっていた。

こうした価格統制の必要性に鑑み、陸海軍当局としては、国家総動員法を根拠法として、軍需品の価格決定のための原価計算制度を制定する必要があつた。ここに軍需品工場事業場検査令（1939 年）が公布されたのである。この第四條において、「陸軍大臣又ハ海軍大臣海軍大臣必要アリト認ムルトキハ命令ノ定ムル所ニ依リ工場事業場ノ事業主ニ對シ軍需品又ハ其ノ原料若ハ材料ノ原價ニ關シ計算ヲ爲サシムルコトヲ得」と規定されている。ここにいう「工業事業場」とは、次のように定義される（軍需品工場事業場検査令，第三條）。

- 一 軍の命令又は契約に基き軍需品又は其の原料若ハ材料の生産又は修理を為す工場又は事業場
- 二 前号の工場又は事業場に於て軍の命令又は契約に基き生産又は修理を為す軍需品の原料又は材料の生産又は修理を為す工場又は事業場
- 三 前二号に規定する生産又は修理の下請を為す工場又は事業場

すなわち、最終完成品を製造する工場事業場のみならず、そこに原材料を納入する工場事業場、さらに下請業者もまた、本令によつて原価計算の規制を受けることになった。

これらの関連法規等により、陸海軍は民間工場における生産能率や原価の管理を直接に監視できるようになった。価格等統制令が施行されたことからわかる通り、その究極的な目的は、軍需品の調達価格を適正に決定することにあつた。価格決定のためには、供給元である民間工場において、適切に原価計算が行われている必要がある。さらに、陸海軍当局が当該工場における能率を判断し、調達先を選定するためには、統一的な原価計算制度が採用されている必要がある。これらの必要性から、陸海軍当局が自ら具体的に工場における原価計算の手続きを規定する「陸軍要綱」（翌年、「海軍準則」）が制定されたのである。

「陸軍要綱」および「海軍準則」を始まりとして、戦時中は、後に検討する企画院「製造工業原価計算要綱」も含め、特に軍需産業においては原価計算を法的に規制されることとなった。このことは、後述の三菱電機の例のように、先進的な原価計算を行っていた企業における原価計算を後退させてしまうおそれがあった。しかし、原価計算を強制されるということは、ある意味では原価計算が十分に浸透していなかった企業に対し、これを指導する役割も有していたことが考えられる。たとえば、戦後、土岐 (1951) は次のように述べている。

「昭和十年頃の所謂合理化時代から準戦體制に至るまでの數年間に會計に關する要綱，準則等はその各分野に亘つて公刊され業者の實施の指針とされたのであるが，その内陸海軍や企画院の原価計算要綱は最もよく實行されたものである。それは政府は目的遂行に必要な物資を民間業者より買上の必要があつて，業者に原價計算要綱の實施を強要し常に業者を指導し，實行の監督をなしその結果に若干の適正利潤を與えて買上契約を爲したものであるから，業者にとってはその實行は至上命令であり，その研究も極めて眞剣であり實施も極めて誠實なものであつたことは誰しも疑わない處である。つまり戦前戦中の原價計算は指導者側も實施する業者経ちも極めて熱意を以て事に當つたのである」（土岐，1951，32頁）

ここに見るように、軍による原価計算の強制は、日本企業に広く原価計算の概念を普及させた重要な役割を有していたということができよう。これは、後に考察するように、特に記述の詳しい「陸軍要綱」が特に大きな役割を果たしたであろうと考えられる。

しかし、制定当初から、陸軍省と海軍省とで、原価計算に関する規定を制定するのに足並みが揃っていなかったという問題が生じていた。たとえば、先に制定されたのは「陸軍要綱」（1939年）であり、本要綱は先述の「軍需品工場事業場検査令」を直接的な根拠として制定されたが、「海軍準則」に関しては、「軍需品工場事業場検査令」に加え、海軍省の自前の法令である「海軍軍需品工場事業場検査令」（海軍省令第一号）を直接的な根拠としていることからそれがわかる。このことは、原価計算を強要される民間企業にとって、混乱の種となっていた。当時、三菱電機において原価計算事務を担当していた山中甚吉は次のように回顧している。

「私の入社当時は所謂実際原価制度が行われていた。標準原価制度に移ったのは昭和6,7年頃のこと、その後日華事変が漸く拡大し始めた昭和14年陸海軍の「原価計算要綱」なるものが発表され、再び実際原価制度に復するの止むなきに至ったが、その間いろんな経緯があった。

即ち実際原価制度というのは、計算の基礎を調弁価格—実際原価—に置くのであるが、これによるとコストは高くなり、事務能率は悪くなる。標準原価を採用すれば、コストも安く能率も上る。実際原価制度よりも標準原価制度の方が、一步進んだ合理的な方法だとの理由により、陸海軍に対し強く標準原価制度を実際原価制度に切りかえることに反対である旨懇請した。

最初は海軍の阿部中佐等が標準原価制度に共鳴、これを支持し、陸軍側は頑強に反対したが、その内妙なことに反対の陸軍側が賛成し、海軍側が反対するという形勢になり、海軍の青木大佐の如きは、当時の署長山口末三郎氏に対し、標準原価を固執することは勅令違反であると言って、嚴重な反対態度を示したので、所長も止むなく従わざるを得なくなった」（三菱電機株式会社、1951、320頁）

このように、陸軍、海軍双方に対して軍需品を供給していた企業においては、両者に対し別々の原価計算を強いられることになり、後に考察するように、原価計算実務における負担が増していた。

この違いに関しては、「陸軍要綱」および「海軍準則」それぞれの制定プロセスに起因の1つがあると考えられる。黒澤（1980）および諸井（2013b）によれば、「陸軍要綱」には、現行「原価計算基準」に至るまで原価計算制度の制定に中心に関わった中西寅雄が関与していたことが語られている。これに対し、「海軍要綱」は外部の専門家に頼らず、全て自前で制定されたとされている。陸軍省および海軍省がそれぞれ別組織であることに鑑みれば、このような制定プロセスの違いは必然ともいえる⁸⁵。この制定プロセスの違いは、実際の条文の違いとしていかに現れたのであろうか。これも合わせ、次項において、「陸軍要綱」および「海軍準則」のそれぞれの内容について検討を行う。

⁸⁵ 諸井（2013b）は、これを陸軍と海軍の縄張り意識の現れと表現している。

4-2 内容の検討

ここでは、「陸軍要綱」および「海軍準則」双方の内容を検討していく。まず注目されることは、どちらも等しく民間工場における原価計算を規定するものであり、原価計算の目的もまた価格決定という共通の目的がありながら、先述の通り両者の規定が別々に制定されていることであり、内容もまた異なっていることである。したがって、本項では「陸軍要綱」および「海軍準則」を比較しながら、先の「財管準則」との目的の相違から見られる記述の違いに注目し、検討を加える。ここでそれぞれの目次を掲げれば次の通りである。

図表5-3 「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」および「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」の構成

陸軍要綱	海軍準則
第一章 総則	第一章 総則
第二章 原価ノ構成	第二章 個別原価計算
第一節 製造原価ノ要素	第一節 製造原価
第一款 材料費	第一款 直接費
第二款 労働費	第二款 間接費
第三款 経費	第二節 一般管理費及販賣費
第二節 一般管理費及販賣費ノ要素	第三章 総合原価計算
第三節 原価ニ算入シ得ザル項目	第四章 原価ニ算入スルコトヲ得ザル費用
第三章 原価計算ノ方法	第五章 工業會計
第一節 個別原価計算ノ方法	
第一款 製造原価ノ計算	
第二款 一般管理費及販賣費ノ計算	
第二節 総合原価計算ノ方法	
第四章 工業會計ノ勘定及帳簿組織	
第一節 勘定組織	
第二節 帳簿組織	

(出所)「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」および「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」より筆者作成。

ここに見るように、両者とも原価計算法として個別原価計算および各種総合原価計算を規定していることに違いはないが、「陸軍要綱」の方が規定をより細分化

していることがわかる。実際、「陸軍要綱」が全100条から成るのに対し、「海軍準則」は全46条にとどまっている。このように、目的を同一としながら、別個の原価計算に関する規定が制定されたことを考慮し、以下では適宜、双方を比較しながら内容を検討することにした。

まず、「陸軍要綱」・「海軍準則」とも、条文の冒頭部において、原価計算に対する柔軟性を限定的にしか認めない旨が規定されていることが目を引く。すなわち、「工場事業場ノ事業主ハ本要綱ノ適用ニ際シ事業ノ生産形態、業種、経営規模、生産及管理組織等ノ特殊性ニ應ジ關係官衙ノ長ノ認可ヲ受ケテ必要ナル補正ヲ加フルコトヲ得」（陸軍要綱、第一條）、「工場事業場ノ事業主ハ原價計算實施手續ノ制定ニ際シ其ノ事業ノ業種、生産形態、経営規模、生産及管理組織等ノ特殊性ニ因リ本準則ニ依リ難キ場合ニハ海軍大臣ノ許可ヲ受ケ其ノ特殊性ニ適應スル手續ヲ制定スルコトヲ得」（海軍準則、第二條）というように、各工場の事業主は、本規定を自らの事業に適合し補正を加える際には、関係官庁の長（陸軍・海軍大臣）の許可を得ることが必要なのである。この点から、「陸軍要綱」・「海軍準則」の拘束力の強さを窺うことができる。

また価格決定目的を原価計算に求めているように、両者とも製造原価に販売費及び一般管理費を加えた原価、すなわち総原価を計算することに原価計算の主眼が置かれている。特に、「陸軍要綱」では、原価計算の目的は条文中に明記されていないが、「製造原價ニ販賣費及一般管理費ヲ加ヘタルモノヲ總原價トシ價格決定ノ基礎タル原價トス」（陸軍要綱、第七條）と明記されている。さらに、「本要綱ニ定ムル原價ノ計算ハ實際ニ發生シタル全部ノ原價ヲ計算スルヲ原則トス。但シ必要アル場合ニハ見積原價計算ノ方法ヲ參酌ス」（陸軍要綱、第四條）、「原價計算ハ實際ニ發生シタル全部ノ原價ヲ計算スルヲ原則トス但シ必要アル場合ニハ見積原價計算ノ方法ニ依ルコトヲ得」（海軍準則、第五條）とされているように、実際原価の計算を原則としている。いずれも見積原価計算を行うことを妨げてはいないが、これを行う必要性は具体的に記述されておらず、実際額との差額を僅少にするよう努めるという以外に、見積原価計算に関する具体的な規定はなされていない。このような点からも、陸海軍当局は、実際に発生した原価分を補償するために、実際原価の計算に重きを置いていることが窺える。

さて、実際に原価を計算していくに際して、「陸軍要綱」・「海軍準則」共に原価要素の解説を記述しているが、ここに「陸軍要綱」と「海軍準則」との大きな違いの1つが見られる。例えば、「陸軍要綱」は材料費、労働費、経費、さらに販売費及び一般管理費について、直接費・間接費共に細かに具体的な例示を与えているが、「海軍準則」においては、間接費の例示こそ細かに記述しているが、その他

の原価要素別については「陸軍要綱」ほど細かな例示は与えていない。例えば、「陸軍要綱」は「経費」のみで24の費目の例示を掲げているが、「海軍要綱」においては製造原価および一般管理費を含めた間接費の例示を26しか掲げていないのである。両者の条文数の相違は、このような細かな記述の差として現れている。

非原価項目については、どちらも偶発的な損失、および事業本来の目的に関連しない諸支出などを規定している。ここに、「財管準則」と同様に、利子の原価性が問題とされるのであるが、「海軍準則」では、「利子、手形割引料、社債割引金償却金、社債発行費償却金、支拂保證料等」（海軍準則、第四十二條）が非原価項目とされている。ここにいう「利子」が自己資本に係るものであるか、他人資本に係るものであるかについては記述がなされていない。この点について、「陸軍要綱」では「自己資本ニ對スル計算上ノ利子タルト他人資本ニ對スル支拂利子タルトヲ問ハズ利子ハ之ヲ原價ニ算入セザルモノトス。手形割引料、社債割引金償却金、社債発行費償却金、支拂保證料等ニ付テモ亦同ジ」（陸軍要綱、第二十七條、一〇）とされ、自己資本であろうと他人資本であろうと、いずれも利子は非原価項目であるとされている。「海軍準則」の場合、非原価項目について「前條ニ掲グル費用ニシテ特別ノ理由アリト認ムルモノアル場合ニハ工場事業場ノ事業主ハ海軍大臣ノ許可ヲ受ケ之ヲ原價ニ算入スルコトヲ得」（海軍準則、第四十三條）とし、利子を含む非原価項目の原価算入を限定的にも認めていると読み取れるが、「陸軍要綱」では、「官ガ材料又ハ製品ニ對シ長期間ノ貯蔵ヲ命ジタル場合ト雖モ之ニ對スル利子ハ原價ニ算入セザルモノトス」（陸軍要綱、第二十七條、一〇）とし、利子の原価性を明確に否定している。

また、間接費の配賦、特に部門別計算の規定についても違いが見られる。どちらも直接配賦法を前提として記述されているが、「海軍準則」は、補助部門費の製造部門への配賦について、「補助部門ノ部門費ハ適當ナル標準ニ依リ之ヲ製造部門ニ按分賦課スルモノトス」（海軍準則、第二十三條）とし、これ以上の具体的な説明を与えていない。これに対し、「陸軍要綱」は動力部費、修繕部費、運搬部費、検査部費、工具製作部費の5つの補助部門費の配賦について、配賦基準例を含めた手続きを説明している。さらに、「製造部門費統制上特ニ必要アル場合ニハ工場事業場ノ事業主ハ關係官衙ノ長ノ認可ヲ受ケテ補助部門費ノ配賦ヲ第四十一條及第四十三條ニ定ムル手續ニ依ラズシテ全テノ補助部門費ヲ製造部門ニ配賦シテ製造部門費ヲ計算シ之ヲ指圖書ニ配賦スル方法ヲ採ルコトヲ得。此ノ場合ニハ補助部門費配賦ノ方法トシテ直接配賦法ニ依ルヲ可トスルモ階梯式配賦法ニ依ルヲ妨

ゲズ」(陸軍要綱、第四十五條)として、階梯式配賦法も認める旨が記述されており、手続きも説明されている。

製品別計算については、「財管準則」と同様に、個別原価計算、単純総合原価計算、等級別原価計算、組別総合原価計算、工程別原価計算が説明されている。特に、「陸軍要綱」においては、等級別総合原価計算について等価係数の決定方法が解説されているなど、詳細な説明がなされている(陸軍要綱、第五十五條)。また、製品に対して販売費及び一般管理費を配賦することが「陸軍要綱」、「海軍準則」共に求められており、どちらも製造原価を基準として配賦される。これは、価格決定目的としての原価計算を規定するにあたっては総原価を回収するために必要な手続きであり、陸海軍当局の規定において、他の制度に比する特徴的な記述である。

最後に、「陸軍要綱」および「海軍準則」の間で大きな差の1つとして挙げられるのが、工業會計との関連についての記述である(陸軍要綱：第六十八條～第百條、海軍準則：第四十四條～第四十六條)。「海軍準則」では、9種の勘定(経営外損益勘定、直接費勘定、間接費勘定、製造原価勘定、一般管理費勘定及販売費勘定、製品・半製品・仕損品・副産物・作業屑等の勘定、総原価勘定、売上勘定、月次損益勘定)の列举とこれらの勘定に関連する9種の帳簿書類の列举とにとどまっている。対して「陸軍要綱」は、勘定の列举にとどまらず、これらの記入方法が詳細に解説されている。特に、「海軍準則」では見られなかった、部門別計算における予定配賦による原価差異の処理方法の説明がなされている点が注目される⁸⁶。帳簿組織についても、「陸軍要綱」は伝票や特殊仕訳帳、補助簿などについて、詳細な例示とそれらへの記入方法が記述されている。なお、「陸軍要綱」では、陸軍軍需品、海軍軍需品、そして民需品と、それぞれ別個に帳簿書類を作成し、明確に分類することを要求している。

4-3 考察

「陸軍要綱」および「海軍準則」共に、軍需品製造工場における原価計算手続きを法的拘束力の下に規定し、軍需品調達価格の決定に役立たしめようとした。この目的を反映させるように、「陸軍要綱」・「海軍準則」共に総原価の計算を主眼とし、販売費及び一般管理費を製品へ配賦する手続きを記述しているところに「財管準則」に比する特徴が見られる。また、「陸軍要綱」および「海軍準則」の間に

⁸⁶ 「個別原價計算ニ於テ部門費ノ指圖書ヘノ配賦ヲ豫定率ニ依リテ爲ス場合部門費勘定ノ残高トシテ生ズル差額ハ之ヲ部門費差額勘定(若ハ製造間接費差額勘定)ニ振替フルモノトス」(陸軍要綱、第七十條)。

程度の差こそあれ、各費目に対して具体的な例示を掲げるなど、その規定は細部に渡っている。この点は、法的拘束力を有せず、合理的な原価計算手続の尺度として制定された「財管準則」との大きな差として見ることができる。

また、「財管準則」と異なり、比例費（操業度関連の原価）や標準原価計算に関する記述が一切なされていない。これは、「陸軍要綱」および「海軍準則」が価格決定を主眼としているために、経営管理目的の記述よりも、適切な製品単位当たりの総原価の計算手続きを指導するための記述をなしたためだと考えられる。その原価計算方法は、実際原価の計算が中心となっている。このことは、先述の三菱電機による回顧を参照しても見てとれるところである。

また、その記述の詳細さについては明らかな差が見られる。例えば、製造・一般間接費の配賦基準について、「陸軍要綱」は具体的な配賦基準を指定している（例えば、部門共通費の配賦基準を規定している；第四十條）が、「海軍準則」では「適当な配賦基準」という表現をするにとどまっている。この意味で、原価計算実務を指導する立場としては、「陸軍要綱」がより啓蒙的役割を果たしているといえる。

この違いこそ、外部から中西寅雄を招聘して制定された「陸軍要綱」の特徴を表わしているように考えられる。中西は先述の通り、現行「原価計算基準」に至るまでの日本における原価計算諸制度の制定に深く携わっており、「陸軍要綱」のみならず、広く、日本における原価計算実務を啓蒙しようとする意図を有していたと考えられる。それは、中西と共に日本の会計制度の制定に携わった黒澤清による次の記述から窺うことができる。

「けっして、日本の統一原価計算制度の創出については、中西寅雄は、・・・外国文献からの翻訳による安易の道をとる方法を認めなかった。後年人々は、1940年の日本の原価計算時代（筆者注：黒澤による名称）を、ドイツのその模倣であるかのように批評しているようであるが、そんな生やさしいものではなかった。外国文献の研究は、われわれ個人の頭脳の充電には役だったかもしれないが、日本の原価計算制度は、日本の産業、日本のすべての会社の原価計算実践の産物であり、われわれ自身の経営固有の原理の展開であった。・・・そうしてそれは中西寅雄の根本精神にほかならなかったのである」（黒澤、1980、xxiii－xxiv 頁）

このような中西の意図に鑑みると、「陸軍要綱」に込められた意義は、陸軍当局による工場管理にとどまらないものがあると考えられる。それは、企業における原価計算実務を取り入れ、日本企業に即した詳細な原価計算手続きを条文として

記すことにあったと見てとることができるのである。そのために、「海軍準則」に比して、部門別計算や帳簿書類等に顕著に見られる詳細な記述がなされたものと考えられるのである。

また、内容についても、軍需品調達価格の決定という共通目的を有していながら、陸軍省と海軍省のそれぞれが規定した原価計算手続きは必ずしも一致を見ていない。それは、部門別計算における補助部門費間の部門費配賦法や、利子の原価性に対する見解の相違に見ることができる。また「陸軍要綱」では陸軍軍需品と海軍軍需品とで帳簿書類を明確に区別することを求めており、これによって、各工場は陸軍軍需品製造と海軍軍需品製造で別々の会計処理をすることが求められるのである。

「陸軍要綱」と「海軍準則」との原価計算手続規定の相違は、太田（1962，3頁）「原価計算の制度が他方面から別々に立案され強制されては業者は不便である」と述べているように、これを別個に強制される民間工場においては負担となっていた。こうした事態に鑑み、1942年に内閣、陸軍省、海軍省が共に制定した「原価計算規則」（閣令・陸軍省令・海軍省令第一号）および別冊「製造工業原価計算要綱」によって、統一的な原価計算が規定された。次節において、これを検討する。

第5節 企画院「製造工業原価計算要綱」

5-1 背景・意義

「原価計算規則」および別冊「製造工業原価計算要綱」（以下、「企画院要綱」）の発布前の1941年、企画院はこれらを公布するにあたり、「製造工業原価計算要綱草案」（以下、「企画院草案」）とその前文にあたる「付属文書」を公表した。

この「付属文書」には次のような記述が見られる。

「高度国防経済の確立を図らんが爲め、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。此の點に鑑み政府は事変発生以来國家總動員法の發動に依り價格等統制令，軍需品事業場検査令，会社經理統制令を制定し，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づき陸軍々需品工場事

業場原價計算要綱，海軍々需品工場事業場原價計算準則を定め之を軍需品工場に實施しある狀況である。

併し乍ら高度國防經濟の確立上，原價計算は之を一般産業にも實施するの必要あるのみならず，各種法令に基く原價計算の方式を，各官庁間に於て統一實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表準則統一協議会を設置し，製造工業原價計算要綱の作成に専念しありたる處，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」

ここに，陸海軍が別個に規定していた「陸軍要綱」および「海軍準則」を統一し，1つの原価計算制度を制定する必要性が指摘されている。これに当たっては陸海軍による規定に加え，「財管準則」を参照した旨が記述されている。また，「企画院要綱」の制定には，「陸軍要綱」と同様，中西寅雄が関与したことが知られている（黒澤，1980；諸井，2013c；本間，2014）。

このように，「企画院要綱」の目的は，基本的には「陸軍要綱」および「海軍準則」と変わりがなく，これを統一するところにその制定の意図がある。根拠法としても，価格等統制令，会社経理統制令，軍需品工場事業場検査令を挙げており（原価計算規則，第一條），「陸軍要綱」・「海軍準則」と大きな変わりはない。また，これを実際に統括し，監視するのは「主務大臣」とされており，実質的には陸軍大臣，海軍大臣が前提とされている。

しかし，「付属文書」においては，「陸軍要綱」および「海軍準則」には明示されていなかった原価計算の目的が明示されている。これを示せば次の通りである。

「本要綱における原價計算の目的は，製造工業に於る正確なる原價を計算し以て適正なる價格の決定及生産能率増進の基礎たらしめ，高度國防經濟の確立運営に資するに在る。統制經濟の物價政策に於て，公定價格の設定，プール平準價格の遂行，官調弁價格の決定は正確なる原價を基礎としなければならぬ。

此の意味に於て，適正なる價格の決定の基礎たることは原價計算の第一の目的である。更に統制經濟に於て，生産の増強を圖らんが爲には經營能率を増進すると共に經營相互間の組織的合理化を遂行せねばならぬ。原價計算は經營活動を計数的に把握し以て經營の生産性を綜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，經營能率の増進及産業の組織的合理化の爲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爲、統一的に之を実施せんとするのが本項に依る原価計算の目的である」

このように、「企画院要綱」における原価計算の目的は、(1) 価格決定、(2) 生産能率の増進、という2つがある。ここにおける「適正価格」を決定するためには、工場間における統一的な原価計算による比較可能性を担保している必要があり、また、経営能率増進についても、工場間における比較が可能となって達成されるものとされている。したがって、この2つの原価計算の目的を達成するためには、「陸軍要綱」および「海軍準則」が別個に制定されている状況では完全に達成されるものではないという意図が窺える。また、第一の目的とされている価格決定目的は、統制経済における物価政策を直接的な背景としていることが窺え、戦時色の強い原価計算制度であることがわかる。

ただし、本要綱は、これが直接に原価計算手続を規定するものではないことに注意が必要である。これは、「各種の製造工業における原価計算の実施に當つて、夫々の業種につき業種別経営規模別の原価計算準則の作成基礎となる要綱として決定されたものであつた」（林，1944，427頁）のである。したがって、各製造工業企業においては、「企画院要綱」に基づいてそれぞれ作成された業種別原価計算準則に基づいて行われることとなる。業種別原価計算準則は、中西寅雄，太田哲三，黒澤清らが、それぞれの担当業種について作成したという（太田，1968；黒澤，1980）。これらがいくつ作成されたのかに関しては諸説あり、これらを1つ1つ詳細に検討することは入手可能性の限界から行うことができなかったが、本論文では、これらの基礎となった「企画院要綱」を検討することによって、陸海軍の規定からいかに変化しているのかの検討に主眼を置く。

5-2 内容の検討

本項では、「企画院要綱」を検討する。この構成を示せば、図表5-4（次頁）の通りである。

大枠の構成に関しては、要綱・草案と違いはない。細部を見てみれば、これらの間には相違が見られるが、記述方法の整理などの変更点がほとんどであり、特に大きな変更点がない限り、「企画院要綱」を中心として検討を行う。

図表 5-4 企画院「製造工業原価計算要綱」の構成

企画院要綱（同・草案）	
第一章	總則
第二章	原價要素
第一節	製造原價ノ要素
第一款	材料費
第二款	勞務費
第三款	經費
第二節	一般管理及販賣費ノ要素
第三節	原價ニ算入シ得ザル項目
第三章	原價計算の方法
第一節	製造原價ノ方法
第一款	部門費計算
第二款	個別原價計算
第三款	綜合原價計算
第二節	一般管理及販賣費ノ計算
第四章	工業會計ノ勘定及帳簿書類

（出所）企画院「製造工業原價計算要綱」および同草案より筆者作成。

先述した通り、「企画院要綱」は「陸軍要綱」および「海軍準則」と、基本的な目的には相違がない。しかし、「企画院要綱」においては、「陸軍要綱」および「海軍準則」では明示されていなかった原価計算の目的が最初に明示されている。すなわち、「本要綱ニ依ル原價計算ハ製造工業ニ於ケル性格ナル原價ヲ計算シ以テ適正ナル價格ノ決定及經營能率ノ増進ノ基礎タラシムルコトヲ目的トス」（企画院要綱，第一）と明示されており，これは「付屬文書」における目的と相違ない。また，価格決定目的を反映するように，原価を「製品（半製品及部分品ヲ含ム以下同ジ）ノ生産（修理又ハ加工ヲ含ム以下同ジ）及販賣ノ爲ニ製品ノ一定單位ニ關シテ費消セラルル經濟價值ヲ謂フ」（企画院要綱，第二）とされており，これを総原価としている。ここにおいて一般管理費が総原価に含まれていないように取れるが，本要綱全体を通してみれば，総原価に一般管理費が含まれていることは明らかである。

また，ここにおいて「要綱」と「草案」において見られる違いの1つが，見積計算をなすか否かという点である。すなわち，「草案」においては「本要綱ハ主トシテ事後原價計算ニ付定ムルモ其ノ方法ハ之ヲ事前原價計算ニ付テモ準用ス」（企

画院草案，第三）とされており，「陸軍要綱」および「海軍準則」と同様に原価を見積によって計算することが許容されている。が，「要綱」においては，「原價ノ一部ヲ豫定ヲ以テ計算スルコトヲ得」（企画院要綱，第三）とされているものの，見積計算を許容していない。これは，実際原価に基づく価格決定を志向しているためと思われ，これに徹した形となっている。

原価要素としては，材料費，労務費，経費，そして一般管理及販賣費と分類しており，これに関しては，例示の記述方法と豊富さから，「陸軍要綱」の影響が強い。これは，中西寅雄が「陸軍要綱」同様に，制定に関与していることと無関係ではないであろう。また非原価項目についても「陸軍要綱」を範にしているようであり，利子についてはこれを非原価とし，例外を認める記述はなされていない。

第三章「原價計算の方法」に関しては，「陸軍要綱」および「海軍準則」と明らかな違いが見られる。すなわち，これら陸海軍双方による規定においては，個別原価計算のうちに部門別計算が論じられていたが，「企画院要綱」においては，個別・総合原価計算を論じる前に，部門別計算が論じられている。ここにおいて，原価要素別計算，部門別計算，製品別計算という体系が見られることとなっている。第三章第一節「原價計算ノ方法」の構成を以下に示せば次の通りである。

第一款 部門費計算

第二款 個別原價計算

第三款 総合原價計算

このように，部門別計算が，製品別計算の以前に，別個に論じられるようになった原価計算制度は，「企画院要綱」が最初である。また，これまでの諸制度とは異なり，直接配賦法と階梯式配賦法の他に，新たに相互配賦法についても説明がなされている。この説明は次の通りになされている。

「相互配賦法ニ在リテハ補助部門相互間ニ授受スル用役ヲ測定シ先ツ各補助部門ノ部門費ヲ其ノ用役ヲ享ケタル他ノ補助部門及製造部門ニ用役ノ程度ニ應ジテ配賦シ次デ各補助部門ガ他ノ補助部門ヨリ配賦セラレタル額ヲ製造部門ニ直接ニ配賦ス配賦基準ハ直接配賦法ニ定ムル配賦基準ニ依ル」（企画院要綱，第二十八，三）

すなわち，これは第一次配賦として補助部門間の用役の授受を考慮し，補助部門費を他の補助部門および製造部門にそれぞれ配賦し，第二次配賦として各補助

部門費を製造部門へ配賦するという、いわゆる「要綱の相互配賦法」と呼ばれる配賦方法を示している。いずれにしても、ここにおける補助部門費の配賦方法に関しては、簡便法の記述に止まっている。

総合原価計算の記述は、「陸軍要綱」と同様に、「海軍準則」に比しては詳細な解説がなされている。

帳簿書類としては、「陸軍要綱」（第六十八條～第百條）に比し、帳簿書類の種類を紹介するに止まり若干の簡素化が見られている（企画院要綱第四十一～四十三）。

5-3 考察

「企画院要綱」は、それぞれ別個の運用が求められていた「陸軍要綱」および「海軍準則」を統一し、広く軍需品ひいてはその他一般産業における原価計算手続を規制する意図の下に設定された。したがって、その内容は、「陸軍要綱」同等の詳細さに加え、目的の明確化や新たな手続の追加など、豊富な記述がなされている（ただし、条文数としては「陸軍要綱」の方が多く、個別条項の記述に関しては「陸軍要綱」の方が詳細である）。この点に関しては、「陸軍要綱」同様、中西寅雄が制定に関与しており、啓蒙的な意味合いが含まれていたことの現れではないかと考える。

またその目的も、価格等統制令等を根拠法とし、価格決定をその主眼としていた。これに加え、新たに経営能率の増進という点も明示された。ただし、これは第二の目的として掲げられているのであり、第一の目的である価格決定を補助する意味合いもあったことが、黒澤・森川（1989）によって回顧されている。

「やはり戦時中の原価計算規則もですね、経営能率の増進ということを無視しますというと、原価計算による価格形成というのが逆効果、原価が高くなれば、物価が上がるという悪循環の恐れがあるもんですから・・・」（黒澤・森川，1989，133頁）

実際に内容を確認してみても、その主眼は製品の総原価の計算にある。「財管準則」に比べると、経営管理目的を前面に押し出している手続が述べられているところがない。また、三菱電機株式会社（1951）が主張していた標準原価計算は、本要綱においてもまた許容されることはなかった。

原価計算の体系としては、原価要素別計算、部門別計算、製品別計算を明示的に採用している。記述方法としても、これまでの制度において製品別計算の補助

的計算として、製品別計算の枠組みの中（あるいは後）に記述されていた部門別計算を、別個に1つの款として独立・並列して記述している。したがって、「企画院要綱」において、現行「原価計算基準」で採用されている原価要素別（費目別）計算・部門別計算・製品別計算という製品原価計算の体系が初めて現れたことになる。

5-4 「原価計算制度の刷新簡素化に関する件」と

企画院「製造工業原価計算要綱」の改正

「企画院要綱」も、陸海軍による規制と同様に、「原価計算規則」ならびに関連法規を根拠とした法的拘束力を有する規定である。したがって、その記述は詳細にわたり、各民間工場に対して価格決定目的・経営能率増進目的の下に細かな規制を与えている。しかし、この拘束力の強さに対し、終戦直前には財界からの不満が噴出していたようである。これに応じて、企画院は1943年10月に財務諸準則統一協議会を開催し、「原価計算制度刷新簡素化の件」を公表した。この当時の東京毎日新聞（1943年11月1日）の記事には次の通り報道されている。

「卅日企画院で第十二回財務諸準則統一協議会が開かれ「原価計算制度の刷新簡素化に関する件」を附議決定、同日その要綱を情報局から發表した、從來原価計算制度は物價の適正なる決定の基礎資料を提供する點に重点が置かれて來たが時局の進展に鑑み原価計算の主なる目的が生産及び經營の實態を計數的に把握しその生産能率の向上と生産命令の基準に重點を置くこととし價格決定の基準としての價値を副次的なものにしたところに大きな変化がある、更に原価計算を徹底的に簡素化することによってその運用に弾力性を附與することとし、このため從來の六十余に上る業種別價格計算準則を改めて原則として製造工業または鑛業原価計算要綱に據ることとし、この結果例外的に必要な場合のみに限り業種別計算準則を定めることとしたことが注目され、更に新方式への移行を円滑ならしめるため原価計算開始期日を指定されてゐる工場事業場は当分のうち従前の例によって實施せしめる筈」

この記事によれば、当時、60以上あった業種別原価計算準則を改め、「企画院要綱」を中心として弾力性を持たせる原価計算制度を制定する必要性が認識されていた。また、「企画院要綱」において第一の目的とされていた価格決定から、原価計算の目的を経営の實態を計數的に把握しその生産能率の向上と生産命令の基

準に置くことが明記されたという。この「原価計算制度の刷新簡素化に関する件」の内容を検討すると、次の通りである。

まず、ここでは「一、原価計算制度の目的の明確化」、「二、原価計算の簡素化」、「三、前各項の措置を確保するため左の趣旨により原価計算規則を改正すること」の3つが目的とされている。ここに、二について、(一) 原価計算を命ずる工場事業場の選定に当たっては決戦下最も重要なものに限ること、業種や工場事業場の実情を斟酌し、運用に弾力性を持たせること、(二) 能率増進のために物量計算を重視すること、(三) 原価計算はその目的に照らしてこれを重点に志向し計算の簡素化および迅速化を図ること、が指摘された。このため、原価要素の分類を包括的かつ範囲を拡大すること、原価部門の区分はなるべく大分類にとどめること、生産品原価の計算を簡単にすること、予定計算の範囲を拡大すること、報告書の種類を減じ、徴求頻度・枚数を減じ徴求期間を一元化すること、そして帳簿書類については可能な限り少数を以て足ることとされた。また、備考として既に原価計算規則第三條第一項による原価計算開始期日の指定ある工場事業場については当分の間従前の例により原価計算を実施し、実情に応じ漸次新方式に移行すること、原価計算と原単位計算との一体的運用に努めること、と述べられた。

この内容を見てみれば、これまでの原価計算制度においては明示的に意識されてこなかった、物量計算の重要性が認識されていることに気が付く。この背景には、「戦局の悪化にともない、これら（筆者注：航空機・鉄鋼・軽金属等）の主要原材料は生産の減退、あるいは輸送の困難化に直面し、資材の節約と使用効率の向上が急務となった」（通商産業省、1964、585頁）情勢が挙げられる。こうした情勢の下、政府は1944年1月19日に、「原単位切下報奨制度要綱」を閣議決定し、特定緊要物資を製造する工場事業場に対し、政府の定める基準原単位量以下の消費量を達成した場合に報奨金を授与することを決定したのである。

かくして、「企画院要綱」は1944年5月15日に改正され、公布されることとなった。その主眼は、「原価計算制度刷新簡素化の件」を基礎とし、原価計算手続の簡素化、そして物量計算の重視という点にあった。ここで改正内容を林（1944）を参照しながら見てみると、まず、その構成が変更されていることがわかる。

この構成を見て分かる通り、部門別計算が原価種類別計算（原価要素別計算）と製品別計算と同様に、1つの章として設けられている。この点に関しては、「改正要綱」における原価計算が、「原価ヲ構成スル要素（以下原価要素ト稱ス）ヲ原則トシテ種類別、部門別及製品別ニ計算スルモノ」とされていることから、部門別計算に明らかに独立した意義を認めているとわかる。これは「要綱」においても意識されていたことであるが、1つの章として取り扱われている点、そして原

価計算の定義として3つの段階を明示している点からして、より部門別計算の重要性が前面に表わされていると評することができよう。この点は、「原価計算制度刷新簡素化の件」において、製品原価を基準とした価格決定目的が副次的目的と位置づけられ、原価計算の目的が生産能率の向上にあると明示的にされたことに関連するものと考えられる。

図表5-5 企画院「製造工業原価計算要綱」と同改正要綱の構成

企画院改正要綱	企画院要綱
第一章 総則	第一章 総則
第二章 種類別原価計算	第二章 原価要素
第一節 製造原価要素ノ分類	第一節 製造原価ノ要素
第二節 一般管理及販賣費要素ノ分類	第一款 材料費
	第二款 労務費
	第三款 経費
第三章 部門別原価計算	第二節 一般管理及販賣費ノ要素
第四章 製品別原価計算	第三節 原価ニ算入シ得ザル項目
第一節 總説	第三章 原価計算の方法
第二節 個別原価計算	第一節 製造原価ノ方法
第三節 総合原価計算	第一款 部門費計算
第五章 總原価ノ計算	第二款 個別原価計算
	第三款 総合原価計算
	第二節 一般管理及販賣費ノ計算
	第四章 工業會計ノ勘定及帳簿書類

(出所) 企画院「製造工業原価計算要綱」および林 (1944) 8-9 頁より筆者作成。

またこの構成からみれば、「要綱」における第四章「工業會計ノ勘定及帳簿書類」に相当する箇所が、「改正要綱」では省略されていることがわかる。この点について、林 (1944, 8 頁) によれば「改正要綱第一章總則の内に原価計算と工業會計との關係を簡單に示す一條に吸収されてゐる」という。確かに、「陸軍要綱」から「企画院要綱」にかけて、帳簿書類の例示や処理方法などはかなり詳細に渡り解説されていた。これを省略し、簡単な記述にとどめることは、原価計算手続に対して弾力性を付与した1つの現れと捉えることができよう。

これに加え、林 (1944, 9 頁) によれば、「改正要綱」は全編を通して、「原則トシテ・・・」という語句が用いられるようになり、これが弾力性を付与している

また1つの現れであるとしている。また、「要綱」において記述されている。製造部門等の例示が省略されている点も、同様の現れであるとしている。

物量計算については、これは記述が次のように変更されているところに見ることができる。すなわち、「要綱」では原価計算の定義に続き、単に「原価計算ハ其ノ實際ニ付計算スル」と記されていた点が、「改正要綱」では「原価計算ハ原価ノ消費量及消費價格ヲ其ノ實際ニ付計算スル」ものとされている。これは、単に実際額の計算をするのみならず、「消費量」と「消費価格」と分けることによって、消費量の計算を意識させる意図があると思われるのである。さらに、「要綱」における材料消費量計算が継続記録法と棚卸計算法の説明に終始していたのに対し、「改正要綱」では「適當ナル種類毎ニ記録整理スルモノ」という文言が付加されていること、労務費計算についても、「原則トシテ適當ナル職種毎ニ記録整理スルモノ」と付加されていることも、物量計算を重視していることの現れとして捉えることができよう。

かくして、「企画院要綱」は、原価種類別計算・部門別計算・製品別計算という体系が文言として明示されたこと、全体的に弾力性を有することが意識される記述になったこと、物量計算の重要性が意識されるようになったこと、という主な点において改正された。しかし、「企画院改正要綱」は戦時中の1944年の制定であり、戦時色の強い原価計算制度である。したがって、1945年の終戦を迎えた後、平時産業への再転換が図られる際には、戦時色を払拭した原価計算制度が新たに制定し直される必要性が生じた。

第6節 物価庁「製造工業原価計算要綱」

6-1 背景・意義

1945年、日本は太平洋戦争の終戦を迎えたが、終戦直後の日本経済は、物資不足からの飢餓・インフレーションの最中にあり、混乱期にあったと語られる（経済安定本部，1947，はしがき，1頁）。そうした状況においても、戦時経済から平和産業への転換が迫られていたのであるが、終戦直前期に認識された物資不足は深刻化しており、種々の経済統制、特に、物価統制が必要とされたのである。政府は、これら種々の統制を行い、安定経済を達成するために、以下の趣旨において「経済安定本部」を設置した。

「新しい日本を，この状態から，出發して建直するためには，國民の間に根を擴げつつあるこの不信を除去する必要がある。いうまでもなく，それは混亂し，混迷しつつある政策に統一した方向を與へることであり，而もその施策が政府機關の完全なる一體化に裏付けられてゐるものであるということを強く，國民の前に明らかにすることである。云い換えると，戦争中とは全く別なるものではあるが，兎も角も，統制が安定への唯一の途であることと，それが各機關を完全に統一したより強力な機關によつて，企畫され，促進され，監査されてゐるものであることとの二點が明らかにされなくてはならないのである」（經濟安定本部，1947，はしがき，2頁）

ここに見られるように，經濟安定本部は經濟安定を志向した種々の政策を一体的に促進することを目的としており，その事業の幅が非常に広い。「經濟安定本部令」（1946年）の第一條によれば，「經濟安定本部は，内閣総理大臣の管理に属し，物資の生産，配給及び消費，貿易，勞務，物價，財政，金融，輸送，建設等に関する經濟安定の緊急施策について企畫立案の基本に関するもの，各廳事務おの総合調整及び推進並びに施策の實施に関する監査及びこれに関連する經濟統制の勵行に関する事務を掌る」と規定されており，その担当する事業が広範なことがわかる。

經濟安定本部は幅広い事業を担当していたが，その中に，「企画院要綱」の改訂がある。これを実際に管轄していたのは物価庁であり，1947年時点における事業紹介では，次のように進捗が述べられている。

「戦時中に作成された原價計算要綱は軍の調辨價格の形成を主目的としてゐたので，之が改善策を協調する爲，昨年（筆者注：1946年）十一月より之に関する研究會を設け價格形成と經營合理化を目途とする新原價計算要綱を作成すべく考究中である」（經濟安定本部，1947，22頁）

ここに記されているように，經濟安定本部および物価庁は，戦時中に制定された「企画院要綱」が軍の調弁價格形成を主目的としていたため，これを平時經濟の安定に資するために刷新しようとしていたのである。これが，1948年に新「製造工業原価計算要綱」（以下，「物価庁要綱」）として完成するものである。

「物価庁要綱」は、同じく1948年に改正された「原価計算規則」の別冊として公表された。1948年「原価計算規則は、「物価統制令」(1946年)第十八条⁸⁷および第三十条⁸⁸を根拠とし、物価庁長官が指定する物品を生産する際には、「物価庁要綱」に基づくことを規定した。したがって、「物価庁要綱」の目的は、戦後のインフレーション対策としての公定価格決定にあったといえることができる。

「物価庁要綱」の作成を直接的に行っていたのは、黒澤清および鍋島達の2人であったようである。彼らは、戦時経済のための原価計算規定から平時経済のための原価計算規定への転換を図るために、軍による強制的な原価計算規定ではなく、実際の企業実務における実情を加味して、これをまとめようとしていた。

「この作成に参加したのは、少数でしてね、私(筆者注:黒澤)と鍋島君の2人、当時委員会を設置しないで2人が物価庁からの委嘱を受けて、企画院の原価計算規則ならびに製造原価規則要綱の書き直しをやってみたわけですね。しかしその矢先に非常に多数の下位者から、原価計算の専門家の出向を求めましてね、これに関係した人間は非常に多いのです。つまり主たる積極的役割は私の鍋島君、それから・・・物価庁第1部の総務課長だったかたがたですが、物価庁内にはいろいろ問題があって、事務当局は幾人か変わったかも知れません。それから・・・各会社の原価計算専門家をその都度必要に応じて、ご参加願ったわけです。その数は多数に上りますが、企業のコストは、会社機密に属しますので、莫大な資料は公開されませんでした。この点が、戦時経済時代と平和経済への変換時代との重大な差異であります」(黒澤・森川, 1989, 132頁)

しかし、実際には作成にそう時間をかけず、「拙速をもってこれを行なった」と述べられている。

「(筆者加筆:完成まで)そう長い時間はかからなかったですね、前例(筆者注:「企画院要綱」)があるものですから。戦時中の原価計算の戦時色をすべて取り去り、平和産業への転換を計るという目的で修正をしたわ

⁸⁷ 「主務大臣必要アリト認ムルトキハ政令ノ定ムル所ニ依リ價格等ノ原價ニ關シ計算ヲ爲サシムルコトヲ得」。

⁸⁸ 「主務大臣若ハ地方行政機關ノ長又ハ都道府県知事必要アリト認ムルトキハ物價ニ關シ報告ヲ徴シ、帳簿ノ作成ヲ命ジ又ハ政令ノ定ムル所ニ依リ当該職員ヲシテ必要ナル場所ニ臨檢シ業務ノ狀況若ハ帳簿書類其ノ他ノ物件ヲ檢査セシムルコトヲ得」。

けですから。かなり短時間でこれをやることができました。関係者は数十名にのぼるんですけどね、すべて委員会の設置とか委員の任命とかっていうのを省略して、物価庁自身がこれを作るというような形で拙速をもってこれを行なったわけです」（黒澤・森川，1989，132頁）

実際に「物価庁要綱」の内容を概観してみれば、前節において「企画院改正要綱」で指摘した特徴を有していることがわかる。次項において、具体的な内容を検討していく。

6-2 内容の検討

まず、「物価庁要綱」の構成を示せば、次の通りである。

図表 5-6 物価庁「製造工業原価計算要綱」と「企画院改正要綱」の構成

物価庁要綱	企画院改正要綱
第一章 総則	第一章 総則
第二章 要素別原価計算	第二章 種類別原価計算
第一節 製造原価の要素	第一節 製造原価要素ノ分類
第二節 一般管理及び販賣原価の要素	第二節 一般管理及販賣費要素ノ分類
第三章 部門別原価計算	第三章 部門別原価計算
第四章 製品別原価計算	第四章 製品別原価計算
第一節 総説	第一節 総説
第二節 個別原価計算	第二節 個別原価計算
第三節 総合原価計算	第三節 総合原価計算
第五章 総原価の計算	第五章 総原価ノ計算
第六章 原価に算入し得ない項目	

（出所）物価庁「製造工業原価計算要綱」に基づき筆者作成。

ここに示されたように、「物価庁要綱」と「企画院改正要綱」の構成は、第六章の有無を除けば大きな変更はない。たとえば、部門別原価計算に対して独立した意義を認めていることは引き続き見られるところである。これは、黒澤の発言を先に引用した通り、「企画院改正要綱」の微修正でもって、「物価庁要綱」を作成したためだと考えられる。このため、「種類別原価計算」が「要素別原価計算」とされるなど、用語の変更が見られるが、基本的な内容に大きな相違はない。

たとえば、「物価庁要綱」における目的は、「本要綱による原価計算は、製造工業における経営の實體を計数的に把握して適正な価格の決定及び経営能率の増進の基礎とすることを目的とする」（物価庁要綱、第一）とされており、価格決定と経営能率の増進が掲げられているが、これは企画院による要綱と相違のないところである。ここからは、戦後における物価統制の必要から当然に求められる目的であり、変更の必要性がなかったことが窺える。また、「原則的」という表現を各所に用いている点も、「企画院改正要綱」で指摘されたところと相違がない。

違いが見られるのは、第一章第一節「製造原価の要素」における減価償却費の取扱いと、第一章第二節「一般管理及び販賣原価の要素」である。

製造原価としての減価償却費は、「企画院要綱」においては「減価償却ハ定額法ニ依ル但シ業種に依リ必要アルトキ又ハ固定資産ノ性質上之ニ依リ難シキトキハ定率法ニ依ルコトヲ得」（企画院要綱、第十六）とされているが、「物価庁要綱」においては、「減価償却は定率法による。但し、業種による必要あるときは、定額法によることができる」（物価庁要綱、第十七）とされているのである。すなわち、「企画院要綱」と「物価庁要綱」においては、基本的な減価償却方法として、定額法と定率法の主従関係が逆転していることを指摘できるのである。

2 つ目の違いは、一般管理及び販売原価として、支払利子が原価に算入されるものとされている点である。これは、「陸軍要綱」から、価格決定において算入すべきでないことが一貫して規定されていたことと対照的である。たとえば、「企画院要綱」において支払利子は「利子並ニ手形割引料、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」（企画院要綱、第二十一）は原価に算入し得ザル項目とされている。しかし、「物価庁要綱」では第六章「原価に算入し得ない項目」においてこのような文言は見られない。なお、その他にも、一般管理及び販売原価として算入される原価の細目には変更が見られているが、これらは基本的には、「企画院要綱」のような細目から、原則的な名称に変更したことによる（たとえば、健康保険料負担金等・構成比・福利施設負担額が、「物価庁要綱」では福利費としてまとめられている）。

また、新たに独立したかたちで取り上げられた第六章「原価に算入し得ない項目」においても、若干の変更が認められる。これは、上述した支払利子がここから除外された他、「種類及び金額において、正常なものを超える貸倒償却」が追加されている。これは、原価の正常性に関しての追加項目であると見られる。

6-3 考察

このように、戦時中の諸原価計算規定から大きく変更された点としては、原価額ないし原価項目の認識方法であると集約することができる。

減価償却費について、定額法と定率法の主従関係が逆転し、原則的に定率法に依ることが規定された。これは、戦時中の価格統制令による物価体制が崩壊し、インフレーションの危険性が増大した戦後混乱期において、企業に対してより保守的な会計行動を促進させる意図があったのではないかと考えることができる。

支払利子をはじめとする原価項目の変更に関しては、戦時中の軍需品調弁価格の決定を主目的とした価格決定目的から、平時経済における一般物資の公定価格決定へと重点がシフトしたことが影響したことが起因していると推測することができる。あるいは先述の黒澤発言の通り、実務における実情に整合させるための変更であるとも考えることもできよう。しかし、実際に実務家を出向させ、その実情を取り入れたことによって何が変更されたのかに関しては証拠を得ることができなかった。

かくして、戦後期においても、安定経済の確立のための物価統制上、価格決定目的の原価計算が規定された。これは、現行「原価計算基準」が1962年に制定されるまで、原価計算を規定する基準としての役割を担っていたようである。しかし、やがて日本経済が安定経済、そして高度成長経済への道を歩き出すにつれて、価格決定目的を中心とする「物価庁要綱」は、徐々に時宜に合わない原価計算として認識されていくようになる。この問題意識が、「原価計算基準」制定の1つの原動力となった。この点は、次章において検討を行うものである。

第7節 本章のまとめ

7-1 要約

本章では、主に戦時中の原価計算問題に焦点を当て、主として価格決定目的の原価計算論を検討しながら、終戦直前期における生産性向上ないし経営能率の増進目的の原価計算制度について検討を行った。

当該年代における原価計算論としては、公定価格の決定を目的とした原価計算論を検討した。そこにおいては、第一次世界大戦時のアメリカやドイツにおける価格政策の検討が行われ、そのために原価計算が大きな役割を果たすことが再び主張された。

商工省臨時産業合理局財務管理委員会によって制定された「製造原価計算準則」は自由主義経済を前提として制定されたものであるが、これは日本における原価計算制度の歴史の出発点として位置づけられ、戦時経済における原価計算制度にも影響を及ぼした。

統制経済に入ると、「陸軍要綱」、「海軍準則」および「企画院（改正）要綱」が、価格政策の一環として、価格決定目的の原価計算を規定するために制定された。

「陸軍要綱」および「海軍準則」は軍需品調達における適正価格の決定を目的として制定されているが、これが別々の規定であることの不便が認識され、これらを統一させた「企画院要綱」が制定された。

しかし、原価計算実務の柔軟性を阻害するという問題が新たに認識されたこと、終戦間際の物資不足のために、原価よりも物量そのものが重視されたことなどから、原則的であり、かつ物量を意識させるための「企画院改正要綱」が制定された。これによって、価格決定目的が経営能率の増進という目的に対して従の立場となり、原価計算制度としても経営管理目的が重視されるに至った。そのために、制度としては原則的かつ弾力的な記述が求められたこと、物量管理を強調することなどが求められたといえよう。この「企画院改正要綱」は戦後、平時経済への転換と安定経済のために、物価統制令を根拠とした「物価庁要綱」として、微修正のうえに引き継がれることとなった。

7-2 知識体系の展開と社会的成果物の形成

第1節でも述べた通り、本章で検討してきた種々の準則・規制は社会的成果物として意図づけることができる。ここでは、これまでに検討してきた知識体系と、本章で検討した社会的成果物との関係を考察する。

「財管準則」は、戦前に制定された「財務諸表準則」の流れを汲む原価計算の規定である。したがって、原価管理ないし経営管理用具としての利用法に触れてはいるものの、その内容の実質は公開財務諸表作成目的が強調されていると見ることができる。ここにおいて、1930年代における原価管理用具としての原価計算論の知識体系が与えた影響は小さく、むしろ、1920年代に展開され、ほぼ確立していた製品実際原価計算を中心に据え、工業会計として、財務会計目的としての原価計算の役割を社会的に広く認知させる役割を担ったものと考えられる。したがって、「財管準則」の公表によって、原価計算に対して、財務会計目的と管理会計目的が共存する体系が明確化され、認識されたものと捉えることができよう。

戦時中に制定された「陸軍要綱」、「海軍準則」、「企画院要綱」、そして戦後の「物価庁要綱」は、繰り返すように価格決定目的の原価計算を規定したものである。

価格が市場で決定されるものであり、企業が決定するものでないことは、上野(1928)でも見られたように、1930年代までに認識されていたことであるが、公定価格の決定や軍需品調達のための適正価格の決定に、依然として原価計算が重要な役割を果たすことが再認識されたのである。したがって、ここでは1920年代に展開された知識体系のうち、1930年代に入ってからあまり注目されることの少なかった価格決定目的の原価計算を取り上げ、この重要性を喚起した意味で、その後の知識体系の展開ないし社会的成果物の形成に大きく影響を与えたとみることができよう。

終戦直前期に制定された「企画院改正要綱」にあつては、それまでの価格決定目的が主であった「企画院要綱」までの制度とは異なり、経営能率増進を主とした制度となった。そのために、制度として原則的かつ弾力的な記述がなされ、さらに物量管理の重要性が強調された。この観点は、「企画院改正要綱」によって社会的認知を得るに至り、社会的成果物から知識体系へと働きかける流れが作り出されたといえる。

また、戦時期および戦後期の原価計算の規定は、各民間企業に原価計算を強制させることにより、日本企業全般に対してその手続きを普及させる役割を担った。したがって、これらの規定は原価計算実務を指導する役割も担ったといえ、この意味においても、その後の原価計算論や、社会的成果物の形成に与えた影響は少なくないと考えられる。

以上より、本年代は、原価計算論の財務会計目的、および価格決定目的に対する役割が明示化され、これが普及された年代であるといえることができよう。これら2つの目的は、特に「原価計算基準」の制定プロセスにおいて影響したことが第7章において示されることになる。

第6章 原価管理論の拡充

第1節 はじめに

本章では、1940年代後半から1960年初頭までの原価計算論の展開を検討する。

本年代は、前章で示した通り、戦後混乱期ないし戦後復興期ともいえる年代であり、食糧難と悪性インフレーションによる経済混乱期から、安定経済、そして経済成長へと進み始める過渡期であった。たとえば、宮本（2007，281頁）によれば、戦後期には日本に統計的品質管理（Statistical Quality Control；SQC）がGHQ（General Headquarter；連合軍総司令部）によってもたらされ、これが1950年代に入るとさらなる進展を見せていた。すなわち、日本企業における品質管理意識が強まり、W. E. Demingによる品質管理講座が開催されるなど、日本企業における品質管理意識が醸成され始めたのがこの年代にあたる。さらに、1955年に設立された日本生産性本部が海外視察団を欧米に派遣し、日本とアメリカの生産性格差を認識するに至り、IE（Industrial Engineering；インダストリアル・エンジニアリング）が脚光を浴びた。このように、当該年代においてはアメリカから種々の生産管理手法が取り入れられ、企業経営の合理化を一層進めることによって、経済復興の道が開かれたのであった。

会計学に関連していえば、次章で検討する大蔵省企業会計審議会や通商産業省産業合理化審議会（後、産業構造審議会）が、「企業会計原則」や「監査基準」を中心とする財務会計制度・会計監査制度を整備したり、内部統制等の管理会計に関する答申を公表したりと、会計制度を社会的に整備しようとする動きが本格的に進められていた年代である。また、挽（2007）によれば、1950年代は原価計算に関して研究者と実務家との共同研究がこの年代に行われていたことが示されており、これと企業会計審議会および産業合理化審議会の活動と相まって、原価計算研究が一層の発展を見せていた。

このような背景における原価計算論の展開は、原価管理用具としての標準原価計算論の展開と、新たな原価計算手法の取り込みの試みとして確認することができる。ここにおける知識体系は、特に標準原価計算論における物量管理の重視と、新たな原価計算手法である直接原価計算論の研究によって拡大される。それは、

科学的管理法を活用した現場における原価管理論の深化と、利益管理の一環としての原価管理論という原価管理概念の拡張，すなわち，「原価管理論の拡充」と表現することができよう。

本章の目的は，「原価管理論の拡充」によって，1930年代に形成された原価計算を原価管理用具として見る知識体系がより広く展開されたことを示すことである。そのために，標準原価計算論と直接原価計算を中心的な論点として取り上げ，以下の構成を取る。

まず，第2節および第3節においては標準原価計算論の展開を検討する。第2節においては，標準原価計算観に関する研究者間の対立があったことを示す。これは，原価管理用具としての標準原価計算をいかに捉えるかという対立であり，また，原価計算研究を何のために，誰のために行うのかという研究観の対立でもあった。

第3節では，標準原価計算研究が実務家との共同研究としてなされるようになったことを示し，その内容を検討する。ここでは，理論と実務の相互関連性を重視した研究が行われており，その結果として，科学的管理法が重視されること，そして物量管理が重視されることが示される。

第4節および第5節では，直接原価計算論の展開を検討する。直接原価計算論が日本にもたらされたのは1952年のことであるが，これが1960年代にかけて，大きな論点として多くの研究者の関心を集めたことを第4節において示す。次いで，第5節において当該年代における直接原価計算論の具体的検討を行う。ここにおいては，当時の議論を直接原価計算の本質に関するもの，制度としての直接原価計算に関するもの，そして実務における直接原価計算に関するものに分類し，検討する。

第2節 標準原価計算論における対立：山邊・松本論争

2-1 当座標準原価と基準標準原価

本節では，標準原価計算論における研究者同士の対立を検討する。この対立における主要論点は，標準原価計算において当座標準原価を採用するのか，基準標準原価計算をとるのかという点であった。まず，本項においてこの論点を確認する。

当座標準原価と基準標準原価とは、標準原価の改訂頻度による分類である。これらの概念は、Camman (1932) によって提唱されたものである。Camman (1932) によれば、当座標準原価計算とは次のようなものである。

「標準原価を当座標準原価 (current standard costs) として利用するなら、すなわち、どの製品がどれだけの原価であるべきかを知るために、仕掛品在庫や完成品在庫を標準原価でもって記帳する場合には、対応する実際原価との全ての差異は、各原価差異勘定へと記入され、直接損益勘定へ振替えられる。・・・この理論は、標準原価が正当と認められる原価であり、差異は不能率の結果や、即座に把握されるべき、あるいは少なくとも流動資産（筆者注：棚卸資産と思われる）に算入されるべきではない損失の発生によるものであることを示している。・・・標準は通常、当該時点における技術を発揮すれば達成し得る水準に設定される」

(Camman, 1932, pp.35 – 34)

「他方で、標準を基準標準原価 (basic standard costs) として利用するなら、すなわち、尺度 (measures) ないし仕様 (specifications) としてのみ利用する場合には、仕掛品在庫と完成品在庫は実際原価でもって記帳され、対応する標準原価は、実際原価に平行する列に示される。差異はこれらの勘定からは生じず、製品は販売されるまで実際製造原価のままである。販売されたときは、当該勘定から実際原価が控除され、対応する標準原価は削除される。したがって、標準原価は財務諸表には表示されず、全ての棚卸資産は実際原価の水準で示されることになる。・・・

ここにおける理論は、製品がどれだけの原価であるべきかを設定してもそれは不正確であるために、その代わりに原価がどうであったかを知るというものである。前者（筆者注：あるべき原価の設定）は見解 (opinion) の問題であるが、後者は事実の問題である。もし会計期間の終わりに、好ましくない状況のために手元にある棚卸資産原価が売上によって得られたはずの予想利益を不適切なものにしてしまうほど高くなってしまったならば、原価計算の機能ではなく、政策的な行動によって、棚卸資産額を修正するための何らかの調整が必要となる。保守的な経営の下では、引当金がこうした状況に用いられる。これらの引当金は棚卸資産原価をいじることなく、別の勘定において設定し得るため、経済的必要性を充

たすために、標準原価を実際原価に置き換えるという手続きを行うことは
ない」(Camman, 1932, pp.36 – 37)

Camman (1932) による以上の文言からは、当座標準原価は不能率やその他の損失が原価差異として示されることがわかる。これを把握するためには、当該時点における技術水準に鑑みて標準原価と実際原価を比較することが必要であり、したがって、その時々で標準の改訂が行われることになる。対して、基準標準原価は尺度としての標準原価を指す。すなわち、基準となる標準原価を設定し置き、これに対して実際原価がいかに変動したのかを記録する。その根本にあるロジックは、不正確な「あるべき原価」の設定よりも、事実注目すべきという考え方である。したがって、実際原価の動向を知るために、この改訂は行われない。もしこれがその都度で改訂されるならば、標準原価と比較して、実際原価がいかに変動したのかを追跡することは不可能となるためである。

Camman (1932) はこのように標準原価を分類したが、これについて基準標準原価の方が優れているとしている。その根拠としては、あるべき原価であるはずの標準原価が不正確である可能性があること、改訂作業が煩雑であることなどを挙げており、対して基準標準原価では、標準原価はあくまで尺度であるため帳簿上は実際原価でもって計算されること、改訂しないために長期的な動向を知ることができることなどを挙げている⁸⁹。

要するに、当座標準原価と基準標準原価は、標準の改訂頻度による標準原価の分類であると言える。標準原価計算としていずれを採用するのかは、標準原価をいかに用いるのか、すなわち、あるべき原価を設定しこれを原価管理のために用いるのか、実際原価の長期的動向を知るための尺度として用いるのかによって決まるものである。

このうち、どちらを支持するのかについて、2人の研究者が同年にそれぞれ執筆した『標準原価計算』という2冊の文献において、見解が分かれた。この見解の相違が、著者の山邊六郎（長崎経済専門学校）と松本雅男（一橋大学）との間の論争に発展したのである。以下では、両著者による当座標準原価および基準標準原価に対する所説を検討していく。

⁸⁹ Camman (1932) の所説は、岡本 (1969) に詳しい。より詳細な議論はこちらを参照されたい。

2-2 山邊 (1949) における標準原価計算論：基準標準原価の重視

山邊 (1949) は、先行研究によって基準標準原価（基本的標準原価）を重視している文献として知られている（挽・片岡，2010）。それは、山邊 (1949) の序文に現れている。

「ところで、この標準原価制（筆者注：当座標準原価）は原価計算の経営管理目的を達する資料を得るに極めて有効なものであるが、また価格決定の基準としても経営政策決定の資料としても寄與するところ大である。然るにこれらのいわゆる経済計算的諸目的に役立つ標準原価計算が同時にまた決算報告的目的にも役立つ計算となり得ると云うのが当座の標準原価制の主張である。が、標準原価を評価基準として採用せる財務諸表は決算報告書として果して妥当であるかどうかは疑問であり、これが米国会計学会において一つの論争となった。そしてここに標準原価計算の重要性を深く認識すると共にこれを飽くまで決算報告のための財務諸表から切り離された企業内部だけの計算として用いてゆき、そして標準原価計算の特徴の一つたる原価計算の簡素迅速化に發揮せんとする一種の計算が提案されるに至った。キャマンの提唱せる基本的標準原価計算の主張がこれである。この基本的標準原価制によって、原価計算の決算報告的目的と経済計算的目的とは総合的に構成され得るのである」(山邊，1949，序，2頁)

「私見に依れば、この二つの標準原価制の区別は、それぞれの標準原価制主張者の会計に関する根本的観念の相違に基づくものである。即ち、当座的標準原価の概念は貸借対照表論上、一種の時価主義（それは技術的に洗練された時価主義と云ってよい）であり、これに対し、基本的標準原価制は貸借対照表論上、「正規の会計の原則」と呼ばれる取得原価主義ないし低價主義に結びついている。従って私見に依れば、当座的標準原価制か基本的標準原価制かは、これを單に原価計算の問題としてばかりでなく、更に貸借対照表論（殊に、その評價論、ないし價值論）の問題として深く掘下げるべきであると思う」(山邊，1949，序，3頁)

ここに見て取れるように、山邊 (1949) は「正規の会計の原則」(取得原価主義，定価主義) を論拠として、基準標準原価を重視している。これをより具体的に示せば、次の引用の通りである。

「ところが、右の如き会計手続（筆者注：当座標準原価を用いた会計手続。上述した Camman (1932) を参照されたい）は、標準原価が実際原価よりも低いものである限り、いわゆる「堅実な会計」(sound accounting) の要求に合致するが、もし標準以上の実績が挙ってその結果、有利な差異が出てきた場合には拙い問題が起る。(当座的標準は達成可能なものであるが故に、このような場合の生ずることはまれではない) 即ち、この場合においても、製品の販賣以前に利益（單なる紙上の利益）が計上されなければ仕様が合わない。然るに、かかる会計手続は堅実な会計の要求に背馳せるものなることは周知の通りである。一般に認められた堅実な会計との方法は「損失はただちに計上するが、利益の形状は販賣するまで遅らせる」にある」（山邊，1949，267 頁）

したがって、山邊 (1949) が基準標準原価を支持する理由は、それが正規の会計の原則に合致するためであることに尽きるのである。当座標準原価と基準標準原価とのどちらを支持するのかは、先述した引用の通り、会計に対する根本的な見解の相違に基づくものである。したがって、山邊 (1949) は標準原価計算も正規の会計の原則、すなわち取得原価主義ないしは低価主義に基づくべきと考えており、これが、基準標準原価の支持の論拠となっているのである。また、Camman (1932) と同様に、改訂頻度による煩雑さの回避と、原価の期間比較可能性を、基準標準原価が当座標準原価よりも優れていることを指摘している（山邊，1949，269）。

しかし、山邊 (1949) が基準標準原価のみならず、当座標準原価の有用性もまた認識していたことを見逃してはならない。これは、次の引用文に現れている。

「いま基本的標準原価制を採用して経営の能率測定を行うとすれば、この際われわれは單に一定の恒常的な尺度を用いて毎期の実際原価を分析し、その変動の趨勢を明かにしてゆくだけでは、経営管理の実を挙げ得ない。有効なる経営管理のためには、基本的標準のほか更に、指導目標 (Leitziel) として教育的價值 (erzieherischer Wert) をもつ実践の規範たる標準を必要とする。・・・それは当座的標準原価に外ならない」（山邊，1949，123 頁）

このことから、山邊 (1949) は基準標準原価の優越性を指摘しながらも、経営管理目的のためには当座標準原価と併用することが望ましいと述べている(山邊, 1949, 274 頁)。したがって、理論的には基準標準原価を重視しながら、実践において経営管理に資するためには、当座標準原価を利用する有用性を指摘しているといえよう。

2-3 松本 (1949) における標準原価計算論：当座標準原価の重視

先行研究によれば、松本 (1949) は、当座標準原価を重視している文献であると示されている(挽・片岡, 2010)。この点は、松本 (1949) の次の記述に現れているという。

「今後、我が國においてますます重要かする経営合理化の要具として標準原価計算は實に多望な將來をもっているのである。これここに私が本書を世に送るゆえんである。

．．．

第二に、産業界の實務家に對して有益な経営合理化要具を示すことである。それ故に標準原価計算手續の説明にあたつてはできる限り圖表と表式をつけてその活用を用意ならしめんとした」(松本, 1949, 序, 3 頁)

ここに見るように、松本 (1949) は標準原価計算に対し、経営合理化の要具としての役立ちを想定している。これを Camman (1932) の所説に照らせば、原価管理に資する当座標準原価を用いた標準原価計算を指しているものと解釈することができる。

実際に、松本 (1949) は、基準標準原価と規範的標準原価（当座標準原価に相当する）の分類について論じているが、実際に詳細に論じられているのは後者である。すなわち、規範的標準原価に関しては、その本質が (1) 要すべき原価であり、原価引下げ目標としての規範性を持ち、合理的に到達し得る原価であること、(2) 科学的方法によって設定されるために客観的であること、(3) 与えられた条件の下で経常的に発生すべきはずの原価であること、(4) 原則として仮構値であること、(5) 実際原価に比べて安定していること、(6) 未来原価であること、が挙げられているのである(松本, 1949, 89 - 92 頁)。基準標準原価に関してはそれほど言及されているわけではないが、上記 (5) に関する次の引用に、より明確に松本 (1949) の標準原価計算観が現れている。

「実際原価は、たえず變化する價格、操業度、經營構造、作業能率にもとづいて計算されるにかかわらず、標準原価は通常あらかじめ見積つた一定の價格、操業度、經營構造、作業態様にもとづいて計算され、これらに重大な變化のない限り、修正されないからである。しかし標準原価は實際原価の引下げ目標である限り、理論的にはその計算基礎の變化した場合にはこれを修正しなければならない。これに反し、基準標準原価は生産物の種類又は製造方法の變化しない限り、操業度、原価財の價格、作業能率等が變化してもこれを修正しないのであるから、標準原価の固定性は基準標準原価の固定性よりも小である」(松本, 1949, 91 頁)

この通り、松本 (1949) はその時々^マの經營環境に応じて標準を改訂することを前提としており、当座標準原価を重視していることが読み取れるのである。これに加え、当座標準原価を単に標準原価と称していることにもその意向が現れている。これは、松本 (1949) が標準原価計算に經營合理化要具としての役割を期待していることに起因しているものであろう。

2-4 山邊・松本論争

ここに、山邊 (1949) と松本 (1949) との間に存する標準原価計算觀の相違、すなわち、基準標準原価を重視するか、当座標準原価を重視するかという相違を確認した。本項では、この相違に端を発した標準原価計算をめぐる論争(山邊・松本論争)について検討を行う。

山邊・松本論争は主に雑誌『産業經理』上に見られる。その始まりは、松本 (1950a, 1950b)「日本における標準原價計算(一, 二) 一山邊六郎教授著「標準原價計算」の紹介を兼ねて一」である。

「最近、長崎大学の山邊六郎教授によつて千倉書房から、私によつて同文館から、それぞれ「標準原價計算」の専門書が公刊された」(松本, 1950a, 30 頁)

「しかし山邊教授自身も認めるとおり・・・^マ經理^マ 合理化によつて一層重要なのは實際原價をその達成目標たる當座標準原價と比較することであり、たとえ基準標準原價計算を行うにしても、經營管理のためには當座標準原價計算をあわせ行わねばならぬ。それ故に今日我が國において經營合理化の要具として標準原價計算を行うという場合には絶対に當座標

準原價の採用を必要とするのであつて、基準標準原價のみでは不十分である。

なるほど基準標準原價，當座標準原價を併用すれば，兩標準原價の利益をあわせ實現じうるために，理論的にはきわめて有益であるが，その會計機構はきわめて複雑となるために實務上その實施手續續が煩瑣となるを免れない」（松本，1950b，40 頁）

「私も又成否は別として米獨兩國の學風をあわせ取り入れんと^{ママ}務めた點では山邊教授と同様であるが，今日の計營合理化要具として基準標準原價計算よりも當座標準原價計算を重視している點では同教授と完全に對立していることのみを記しておきたい」（松本，1950b，41 頁）

この通り，松本（1950a，1950b）は，山邊（1949）の紹介として，山邊の所説に疑問を呈し，これを批判している。それは，基準標準原価を重視する所説に対する批判であり，経営合理化要具としての役割を重視する松本の所説が明確に現れている。

これに対し，山邊（1950a，1950b）は，「二つの標準原價計算論（一，二）—拙著に対する松本教授の批評に答え，合わせて同教授著「標準原價計算」を紹介する」という論題でこれに反論を行った。

「基本的標準原價計算は，私見に依れば財務會計における統一的原則（いわゆる企業會計原則）と諧調する方法であるが，更にそれはそれ自體のうちに當座的標準原價計算をも含めうる，総合的な高度の標準原價計算である。従つてそれは比較的むづかしいものである。しかしわが國の如き産業經理の水準の比較的低いところでは，標準原價計算の導入は，おそらく，まず當座的標準原價計算から始めなければならないであろう」（山邊，1950a，21 頁）

「松本教授は標準原價計算の意味を説明するために，實際原價計算でない點では相等しいが標準原價計算とは相異る所の，豫定原價計算・正常原價計算・固定價格計算・客體原價計算をとりあげ，これらの計算と比較對照しつゝ，かつ社会經濟的基盤の變化との關連において發展史的に，標準原價計算の原理を説明しようと試みている。

その着想はなかゝ面白けれども、その場合、いつたい原価とは何であろうか、また原価計算とは何であろうか、更に標準原価計算というものは、いつたい、原価計算なのであるか。

．．．

右の如き基本的な志向の説述なくして、いきなり標準原価計算をすでに述べた如き諸計算と比較対照し發展史的に述べたところで、われわれは實踐への導きの糸となる所の標準原価計算の正しい理論を作り得ないと思う」(山邊, 1950b, 18 – 19 頁)

「しかして前者、すなわち規範的標準原価(筆者注: 直前に「規範的標準原価計算(當座的標準原価計算)」としているため、ここにおける規範的標準原価は「基本的標準原価」の誤植と思われる)の説明が僅かに五行で終つているに對し、後者、すなわち當座的標準原価の定義には三頁以上を費やして前掲の六項目の特質を説述しておられる。

．．．

．．．既に右の引用でも判るように、松本教授の説述は、基本的標準原価計算を全く輕視し、當座的標準原価計算を中心においている。これは會計學の今日の水準の下においては全く妥當を缺いた不十分な論述であるといわなければならない」(山邊, 1950b, 19 頁)

「われわれ會計學者の任務は實際家の持ち得る基本原理という道具をますます鋭利なものに磨きあげてゆくにある。それはわれわれがお互いに切磋琢磨することに依つて會計學の水準を次第に引上げてゆくことに外ならない」(山邊, 1950b, 20 頁)

この通り、山邊 (1950a, 1950b) は、松本 (1949) の批評に答えながら、松本 (1949) が基準標準原価を輕視していること、それが會計學の水準からみて不十分な論述であると、批判を返している。また、松本 (1949) が先述の通り実務家に対して當座標準原価に関する手続きを解説するという目的を有していることに触れ、この点においても不十分であることを痛烈に批判している。

このように展開された山邊・松本論争は、山邊 (1950a, 1950b) に対する松本の返答である松本 (1950c)「標準原価計算について—山邊教授に答う—」によって幕を閉じる。松本 (1950c) は、山邊 (1950a, 1950b) の批評に答える際、次のように述べている。

「拙著に対する山邊教授の批評は、要するに標準原価計算の本質論に対する基本的考察が欠如し、標準原価制の基本的構造の描写は不明瞭である、というに帰するようである。元より拙著は研究途上の一里標にすぎず、自ら未熟な点の甚だ多いことを漢字、今後同学者諸士の御教示と自らの研究に基いて誤を正し足らざるを補い、以つて更に将来一般の官制をはかりたいと念じている。この点からいつて、山邊教授の御批評は他山の石としてありがたく受取りたいと思う。しかしこのことは必ずしも教授の御批評のすべてに服することを意味しない。欠点はこれを認め、所見を異にする点については思うがままにお答して、更に将来の御教示を乞うことは学に志すものの任務と考えた」(松本, 1950c, 49 頁)

こうした上で、上述した山邊 (1950b) の批評に対して、次のように答えている。

「私としては今日實際界でしばしば予定原価計算、正常原価計算等が標準原価計算と混同されている現状に鑑み、これらの計算等がいかなる經濟地盤においていかなる機能をはたすために成立したか、その間にいかなる本質と機能の差異が存するか、經濟基盤の変化に伴いかにその性質を変えたかを説明することこそ標準原価計算の基本的考察であり、これによつて初めて標準原価計算の本質理解をすすめ、それを實踐の役立ちを高めうると考えているのである」(松本, 1950c, 50 頁)

「基本的標準原価計算の輕視についてはこれを二つに分けて答えなければならぬ。私は現在の日本産業における經營合理化に重要なのは基本的標準原価計算ではなくて、当座標準原価計算である、と主張する点ではたしかに基本的標準原価計算を輕視した。しかしこの点については山邊教授自身も現在では私とほぼ同意見である、と承つている。

次に、私が基本的標準原価計算を理論的に輕視したかというに決してそうではない。理論的には、それは当座標準原価計算と異なる機能をもつことによつて經營管理に役立つことを認め、・・・場合によつては当座標準原価計算より有益な場合のあることを指摘し・・・それが当座標準原価と併用された場合には、理論的に最も有益な原価計算制度であることも認めている」(松本, 1950c, 50 頁)

ここに見るように、松本 (1959c) は、自らの目的である実務家の実践に役立たしめるという観点からの所説であることを強調し、山邊 (1950b) の批評に反論している。最後に、松本 (1950c) は次の通りに稿を締めている。

「以上山邊教授の御示教に対しては認むべき点はこれを認め、所見を異にする点については忌憚なくお答した。拙文のため思わず礼を失した言葉を用いたところもあるかもしれないが、別に他意がある訳ではない。元来山邊教授と私とは同窓であり、その間個人的に何等のわたかまりもない。すべては斯学工場のための批判であり、お答であつたことを申し添えておきたい」(松本, 1950c, 53 頁)

ここで見てきたように、山邊・松本論争の主要論点は、基準標準原価を重視するか、当座標準原価を重視するかにあったが、これは山邊と松本のそれぞれの研究者としての立場を示している。これは、挽・片岡 (2010) が示しているように、山邊が理論的研究を中心に行い、松本が実務家のための研究を行っていることで明らかとなっている (挽・片岡, 2010, 94 – 97 頁)。すなわち、山邊は正規の会計の原則を論拠として基準標準原価を重視しているが、松本は実務における経営合理化の必要性に鑑みて当座標準原価計算を重視しているのである。また、本論争が展開された時期に鑑み、山邊が「企業会計原則」を念頭に置き、これとの整合性を図るために、取得原価主義および低価主義に基づく基準標準原価を重視した可能性があることも考えられよう。

ここで、山邊説と松本説のどちらが優れていたかを評価する意図はない。山邊・松本論争は、基準標準原価と当座標準原価の分類について深く議論することによって、日本における標準原価計算論の発展に寄与したという点で、その貢献を認めることができる⁹⁰。

日本における当該論点のその後として、本論文で後に検討する「原価計算基準」では当座標準原価計算が規定されたことからわかるように、「現在では標準原価といえ、通常は当座標準原価をさすと考えてよい」(岡本, 2000, 386 頁)とされる。これは、山邊・松本の両名が認めているように、経営管理要具としての標

⁹⁰ 松本 (1950c, 52 – 53 頁) によれば、山邊よりも以前に基準標準原価計算を重視した学者として林健二がいるという。しかし、本論文では、誰が先かということよりも、基準標準原価と当座標準原価のそれぞれを重視する2人の学者によって、それぞれの見解が突き合わされたことをより重要視している。

準原価計算が重視された結果であろう。ここにおいて、標準原価計算の経営管理用具としての立場が確立されたことを窺い知ることができるのである。

第3節 標準原価計算論における科学的管理法の再重視

3-1 実務家との共同研究

1950年代に入ると、原価計算研究の場の実務家が参加する例が見られる。その1つとして、『原価計算の実例』シリーズが挙げられる。『原価計算の実例』は、1954年6月から1955年2月の間に出版された全6巻からなる『原価計算実務講座』の一部として、計4冊（第2巻から第5巻）出版されたものである。この4冊は、「日本原価計算研究会のメンバーを中心として、わが国一流会社の現在行われている原価計算の方法並びにそのフォームを、各社担当責任者が解説したものであって、執筆者は何れもわが国原価計算実務界の第一線をゆくエキスパートである」（宮本他，1954a，155頁）というように、実務家が自らの企業実務に関して執筆し、巻末にそれぞれの事例の解説を今井忍（中央大学教授）が執筆したものである。第1集から第4集にかけての実例執筆は、宮本宏（化繊：三菱レイヨン）、古畑恒雄（紡織：富士紡績）、鷹見昇（自動車製造：三菱日本重工業）、小森政之（パルプ：興国人絹パルプ）、森田武行（化学：三菱化成）、高木太郎（造船：三菱日本重工業）、雁本弘（合成化学：東洋高压）、茨木彌一（人絹：旭化成）、阪田清（機械：三井精機）、小田助三郎（製紙：十條製紙）、石川光威（造船：石川島重工業）、齋藤彌三郎（製鉄：富士製鉄）、橋本俊徳（製鉄：日本鋼管）が担当している。

本シリーズは、原価計算に関する特定の統一的なテーマが設定されていない。本シリーズは、各事例の執筆者が、自らの企業における原価計算実務を純粹に紹介することが目的とされているのであり、製品別計算を主とする手続きを論じた事例や、原価管理や予算統制に主眼を置く事例などが混在している。したがって、同じ企業（三菱日本重工業）においても事業が異なれば異なる原価計算実務が取り上げられているし、同種産業（造船や製鉄）であっても企業が異なれば異なる原価計算実務が紹介されている。ただし、企業固有の原価計算実務が紹介されていると言っても、単にそれだけで終わっているわけではない。これらの種々の事例が他の企業の参考に資するようにまとめ、解説することによって、各産業にお

ける特徴とそれに応じた原価計算の関係性を見出すことができるようになっていく。

これに対し、松本・畠山 (1953)『原価管理—理論と実際—』および中西他 (1953)『管理のための原価計算』は、標準原価計算を統一テーマとして、理論編と実務編（実践編）に分かれ、研究者と実務家がそれぞれのパートを担当し、執筆されている。これは、研究者が標準原価計算の理論的考察を行い、実務家が自らの経験を論述するという構成を取っており、理論と実務との同異点が示されている。したがって、研究者にとっては標準原価計算に関する日本企業特有の状況を把握することができ、実務家にとっては実務に裏付けられた理論からの指導を求めることが可能となっている。

以下では、松本・畠山 (1953) および中西他 (1953) を検討することによって、日本における標準原価計算論および標準原価計算実務の関係を明らかにする。

3-2 松本・畠山 (1953) の検討

本書は、一橋大学教授・松本雅男と、日本能率協会・畠山芳雄との共編著であり、「第一篇 理論篇」を松本が、「第二篇 実務編」を畠山が、そして「第三篇 実施篇」をそれぞれの実例企業における実務家が執筆したものである。実例執筆者は、製鋼工場を布川春一（大同鋼板株式会社尼ヶ崎工場）、薄板工場を北村利夫（東洋鋼板株式会社下松工場）、タイヤ工場を下村成行（ブリヂストンタイヤ株式会社）、電動機工場を小塚健（株式会社日立製作所）、電気機具工場を杉原堅三（三菱電機株式会社）、通信器工場を中山隆祐（日本電気株式会社）、羊毛紡織工場を吉田正巳（兼松羊毛工場株式会社）、自動車工場を西田正義（三菱日本重工業株式会社）、化学機械工場を池上維一（三菱化工機株式会社）、重機械工場を田川慎一（住友機械工業株式会社）がそれぞれ担当している。このように、本書は研究者である松本と、経営コンサルタント等を経験している畠山、そして実務家による10のケースから成る充実した記述の原価計算書であり、これほど多数の実務家が参加した共著書は当該年代において本書が初めてといつてよい。

松本・畠山 (1953) は、その書名が記している通り、原価管理を中心テーマとしているが、その中でも標準原価による原価管理に焦点を当てていることが「序」において記されている。

「合理的な原価管理の方法は数多い。しかし計算数字による原価管理、特に標準原価による原価管理は、重要であるにもかかわらず、日本においては従来一般に軽視されてきた。なるほど一部の企業は、戦前既にこ

の制度を実施し、相当の成績をあげていたが、戦時、戦後の混乱時代に殆んどこれを廃止してしまつた。しかし経済が安定し、原価引下げの重要かするにともない、これらの企業においては再びこの制度を採用し、従来これを採用していなかつた企業においても、この採用を切実に考慮するに至っている。

・・・かかる情勢を背景として、わが国においても標準原価計算に関する文献が激増してきた。しかしその多くは英米文献の紹介であり、これをいかにわが国企業に適用するかについての説明に欠けるところが多かつた。このことは、欧米と経済環境を異にする日本企業の当事者にとって非常に遺憾とされたところであつた。この欠点を幾分にても補うために編纂されたのが本書である」(松本・畠山, 1953, 序, 1-2 頁)

ここに記されているように、標準原価計算に焦点を当てているが、その方針としては、単なる英米文献の紹介にあるのではなく、これをいかに日本企業に適用するかということにある。ここに、松本は理論と実務との関連性が重要であることを、次の通りに述べている。

「実務は理論によつて指導されなければならないという点で、理論もまた重要である。しかし ^ごおれ と同様に、或は又それ以上に尊重されなければならないのは、この制度をわが国企業に ^いて採用するにはいかなる配慮が必要であるか、また実際に企業はいかなる形でこれを採用しているか、ということ^をを斯界の専門家達に示していただいた点にある。実務によつて裏付けされない理論は空論であり、夢物語である」(松本・畠山, 1953, 序, 2-3 頁)

また、実務家である畠山も次の通りに述べている。

「特にこれが原価計算その他の管理計算を主とするものでは、それ等が概ね経営内部の管理手段として使われ、又経営の内部条件は生産構造、人的要素規模等により極めて多種多様であるので、「ある型を学ぶ」ということよりも本質的には「そのケースでの管理効果を期する」ことに徹底する必要がある、従つて「理論と実際との間の均衡を見出す方法を会得する」事は非常に大きな価値を持つ。更に我国に於ける原価計算の発達^がが、概ね当初から企業外よりの刺戟に依存し、企業自体の管理目的よ

りも、経済政策的見地から「統一」が重視され、概ね劃一的方法によって進められて来た所から、その惰性で何かきめられた形に入らねばならぬと考え、又は無意識にきめられた形を与えられることを希望する様な傾向があるとしたら、それは余り歓迎すべきことではない」(松本・畠山, 1953, 130 頁)

すなわち、本書が理論篇と実務・実践篇と大別されている理由は、理論篇において原価管理の原則を述べ、そして実務・実践篇において実際にいかに運用されているか、あるいはされるべきかを示唆することによって、理論に裏付けを与え、かつ実際の運用に資することにあるのである。

それでは実際に本書の内容を検討していく。まず、理論篇においては、原価管理の概念、原価管理のための原価計算の体系や原理が論じられており、主に英米における先行研究に基づき、原価管理の理論的整理がなされている。

原価管理の概念は次のように整理される。すなわち、(1) 技術的原価統制、(2) 経営管理者的原価統制、そして (3) 計算機構的原価統制である。(1) 技術的原価統制は、「健全な化学的経営管理の必要欠くべからざる部分たる生産統制 (production control) の全領域を含んでいる。これらは製品の最良の生産と販売を確保するに役立つ統制である」(松本・畠山, 1953, 4 頁)。これは製造に関するもの、販売に関するもの、一般管理に関するものに分けられ、それぞれにおける有効な作業と財貨の能率的な生産に必要な科学的管理のあらゆるものを利用することになるという。これはさらに生産計画 (production planning) と生産統制 (production control) に関するものに二分される。生産計画に関する技術的原価統制は、製品企画明細書によるもの、工場施設の場所的配置によるもの、在庫品監督によるもの、労働能率の調査研究によるもの、そして物量的標準の設定によるものの5つに分けられている。このうち、物量的標準は「最も新しく発展してきたもの」(松本・畠山, 1953, 6 頁) とされており、この物量標準は、生産能率を測定する方法であると同時に、原価計算制度⁹¹の実施にあたり統制の手段として役立つとされる。生産統制に関しては、指図書作成によるもの、生産日程作成によるもの、命令伝達によるもの、命令伝達の事後調査によるもの、そして検査によるものの5つに分けられる。ここで注意をしなければいけないことは、「原価管理を担当するもの

⁹¹ ここにおける制度は、企業内で行われる原価計算に関する一連の手続き（原価取引を記録し、集計し、編纂し、総括し、仕訳し、転記し、分析し、作表し、提示し、説明する手続き）を示す制度であり、前章における公的機関によって制定された制度とは異なる。

は、トップ・マネージメントのスタッフたるコントローラー部門のみとは考えていないことである。すなわち、工場長所属の原価係、時には部課長所属のものさえもこれを担当することがある」(松本・畠山, 1953, 21 頁)。したがって、経営管理者と言うとき、これを広く捉える必要があるのである。

(2) 経営管理者的原価統制は、「経営管理者が、産業会社を最適点へと指導し、方向づけ、そしてこの点において、作業せしめるにあたって役立つように原価資料を利用することである」(松本・畠山, 1953, 9 頁)。これは技術的原価統制が自働的に有効に働くものではないため、それらを経営管理者が継続的に監督することを示している。経営管理者がこの原価統制をなすためには、いかなる権限と責任を持っているかを責任区分表や業務規定によって詳細に規定し、その系統関係を組織図表によって示さなければならない。

(3) 計算機構的原価統制は、経営管理者が経営管理者的原価統制を行うために必要な原価資料を提供するものである(松本・畠山, 1953, 12 頁)。これは適当な会計制度が構築されている必要があり、「例えば原始記録、仕訳帳、元帳、勘定体系図表、会計用具、内部統制、勘定科目解説書など」(松本・畠山, 1953, 13 頁)が適切に設計、設定、調整された会計制度こそ、計算機構的原価統制の機構であるという。

原価統制のための原価計算の原理を論ずるにあたっては、まず、計算目的とそのための合理的な手続を判断しなければならないとされる(松本・畠山, 1953, 28 頁)。計算目的すなわち原価計算の目的に関しては、ここで AAA (1952) が提示する 3 つの目的が示されている。すなわち、(1) 財務諸表の作成に必要な原価を集計すること、(2) 原価のコントロールに必要な原価資料を種々な経営管理者層に提供すること、(3) 企業の意思決定及びこれに関連する政策に必要な原価情報を経営管理者に提供すること、である。松本・畠山 (1953) で取り扱うのは (2) の目的であるが、「これら三つの目的のために原価計算制度を実施する場合にはそれぞれ別個の原価計算を行うべきではなくて、これを一つの制度のなかに有機的に結合しなければならない」(松本・畠山, 1953, 29 頁) ことが指摘されている。したがって、ここで注意をしなければならないのは、原価統制のための原価計算を論じるということは、それに特有の原価計算を論じることではないのである。「種々な見地からの要請をその時々的重要性にもとづいて企業内部において融合せしめたものが、制度としての原価計算の実務」(松本・畠山, 1953, 29 頁) なのである。

続いて、「コスト・コントロールの原則」と「コスト・リポートの原則」とに二分し、欧米の原価統制に関する先行研究が検討されている。これを踏まえ、松本・

畠山 (1953, 80 頁) は原価統制のための原価計算の原則には、計算原則と報告原則の区別が存するとしている。

「原価の発生を統制するものはライン部門の経営管理者である。しかし彼が、何処においていかなる対策措置をとるかを決するためには、何処にいかなる不能率が存するかを知らなければならない。この点で原価報告書は、原価統制の要具として有益な役立ちをするのである。換言すれば、原価計算が原価統制に役立つのは原価報告書を通じてである。従つて原価報告書の作成について一定の基準の存することは当然といわなければならない。しかし原価報告書が原価統制に役立つためには、そこに報告された原価が原価統制に役立つように計算されていなければならない。原価の計算は、この報告とは異なる過程であり、従つてそこには報告原則とは異なる原則が存在しなければならない。これ、上述した所説のなかに報告原則と計算原則の存するゆえんである」(松本・畠山, 1953, 81 頁)

計算原則に関し、これを原価の認識、原価の測定、原価の配分という3つの手続きに分類する。原価の認識は発生主義をとり、さらに企業に流入していた経済価値ある財貨、役務が費消されたことを知ること、そしてその経済価値の費消が一定単位の給付の算出のために費消されたことを知ることによって認識される(松本・畠山, 1953, 83 頁)。ただし、原価統制のためには、統制基準となる原価と統制される原価が同一原理の下に認識される必要がある。

原価の測定に関しては、原価統制のためにはあたっては実際に発生した原価の判断基準とされる原価が必要である。これについて、(1) 実際原価、(2) 見積原価、(3) 標準原価が挙げられている(松本・畠山, 1953, 86-93 頁)。(1) 実際原価は、過去の実際原価に無駄が含まれている可能性があり必ずしも真の引下げ目標原価ではないこと、過去の実際原価が計算された経営条件と当月の経営条件が異なることから、統制基準としては不十分とされる。見積原価は、当月の計算条件を前提としているため、実際原価の限界である後者を克服しているが、実際原価の見積には違いないこと、科学的でないが故に信頼性が少ないことが指摘される。

標準原価は「科学的方法によつて予定された発生すべき筈の原価」(松本・畠山, 1953, 88 頁)であつて、実際原価の最も適当な引下目標であり、信頼することができる。標準原価を原価統制に役立たせるためには、原価責任の明らかになるようにこれを配分する必要がある。この1つの例として、物量計算の重要性が指摘

されている（松本・畠山，1953，91 頁）。すなわち，製造部門管理者にとっては，価格差異はいかんともしえないために，価格の影響を除去する必要があることである。ただし，原則はそうであるにしても，価格の異なる代替材料の使用を考える時には，価格差異が全て製造部門管理者の責任または功績と無関係とは言えないという指摘もなされている。そして統制基準としての標準原価と実際原価は，部門別原価種類別に両者の価格差異が明らかとなるが，ここでは有利な差異と不利な差異を相殺しないことが重要である。

原価の報告に関しては，次の 5 つの原則が挙げられている。(1) 事実の報告：原価報告書には正確な事実を示すこと，経営管理者のもつ特定の必要に役立つことを報告し必要がある場合には助言を与えること，単純かつ簡明であること，(2) 表示の方法：理解しやすく，明瞭で要点をはっきり示すこと，(3) 提出の時期：経営管理者がその報告内容を必要とする頻度によって決定されること，迅速に提出されること，(4) 提出先：報告された原価の統制に対し責任と権限をもつ人に提出されること，報告事項と関係ある経営管理者にその複写を送らなければならないが，これを必要とする範囲に限定すること，(5) 経営管理者の原価統制にいかに関与したかについて事後調査を行うこと。

かくして，理論篇では原価計算を原価統制ないし原価管理に役立たせるための諸原理を論じている。以下ではこれらを実務・実践篇と対照していくが，この対照を次の 4 点に注目して行う。

- (a) 技術的原価統制・経営管理者的原価統制・計算機構的原価統制がいかに体系づけられているか。
- (b) 原価統制のための原価統制に関し，計算原則における原価の認識・測定・配分はいかになされているか。
- (c) 原価報告はいかになされているか。
- (d) 以上 3 点において，標準原価計算はいかに運用されているか。

なお，実施篇は 10 の産業個別の原価管理に関するケースであるが，実務編は執筆者である畠山が述べている通り，「出来るだけ，ある特定業種の，特定条件下に於ける，特定ファクターに偏らぬよう可能な限り握業種に共通した実務的諸問題を取上げることと」（松本・畠山，1953，104 頁）している。したがって，ここでは実務編を中心に検討し，必要ある場合に，適宜実践編を参照する。

実務編における原価管理は，原価統制と特殊原価調査に分類される（松本・畠山，1953，106 頁）。このうち，原価統制は「具体的には毎月又は毎週等の原価を

計算し、それを定期的に現場、工場幹部又は本社等に報告し、それを以てコストの引下げ（Cost Minimization）に役立たしめることを目的とするものであつて、その主要な舞台は「原価を計算する」ことではなく「原価を報告する」ことにある」（松本・畠山，1953，106－107頁）とされる。特殊原価調査は、販売価格の決定や設備投資の意思決定などのために、「その必要が起つた時に報告が適切に行われるべき」原価計算であつて、「政策決定助言の制度」とされている（松本・畠山，1953，111－112頁）。しかし、この特殊原価調査は重要性を認められながらも実務篇において省略されており、この点において、計算機構的原価統制を前提とする原価統制に主眼を置いていた理論篇と整合性を有している。実務篇における原価管理は、「標準原価」または「変動予算」等による原価統制を指している。

これを踏まえ、実務篇における原価管理の流れを見てみると次の通りである。
 (1) 原価管理の計画、(2) 前提となる諸条件の整備、(3) 原価統制制度の設計（標準原価・変動予算）。この流れは、具体的には (1) 到達目標や原価管理を推進する責任者・組織、統制科目や方法などの計画を立て、次いで (2) 実際に決定した計画に基づいて原価部門や原価の科目を決定する。この際、原価要素別分類は不要とされ、部門分類すなわち機能別分類が重視される（松本・畠山，1953，148頁）。また同時に、これを統制費・非統制費というように、管理可能原則に応じた分類がなされる。組織の整備は、いわば「原価管理のために原価報告を行う部門をどこにするか」（松本・畠山，1953，156頁）が問題となる。これに関しては、「ライン・スタッフ組織」が有用であるとされる。すなわち、原価報告書の作成や専門的助言などを行うスタッフを設置する組織であり、このスタッフを、生産管理責任者（製造部長等）のスタッフとするか、工場長のスタッフとするかに二分される。前者は現場との距離が近く、原価管理に関する知識・理解を得ることができ、後者は事務の重複を避け、全部門を俯瞰して助言を行うことができる。いずれを選択するかは、実質的な管理効果を期待できるか否かによって決定される。

(3) 標準原価は、まず、「その原価の変動要因を、価格要素及び数量要素に分ち得るもの」と「標準原価を経済的に設定し得るもの」を認識し、これらに関して標準を決定する（松本・畠山，1953，169頁）。この際、「標準とは固定したものではなく、管理の基準として、管理水準の向上によつて逐次改訂をしてゆかねばならないもの」（松本・畠山，1953，251頁）ということに注意し、このために生産管理部門中に標準に関する業務を専門に扱う課や係を設定されている必要があるとされる。

標準の区分は製品別・部門別に設定されるが、差異は部門別に設定されなければならない。この点に関しては、日本電気の中山も次のように述べている。

「われわれ……原価管理制度の終局目標は標準原価制度なりと考えるわれわれが……標準原価と称する場合には、決して完成品標準原価を指しておるのではない。われわれはこの場合、部門標準原価制度を考えているのである。・・・

・・・管理とは責任追求^マ計算によつて行われる。したがつて部門費計算によつて行われる部面が大である。標準原価を実務として考えた人は、当然それが部門費形態にならなければ意味のないことを悟るであろう」（松本・畠山，1953，502頁）

ここに、原価管理のための標準原価計算にあつては、部門別に設定した責任別の標準原価が重要とされていることがわかるのである⁹²。この標準の設定は、実際に使用する現場管理者が納得したものであること、標準数量の決定と同時にそれを達成し得る標準作業方法をも決定すること、高過ぎず低過ぎず適切な水準であること、各部門間で標準のレベルが統一されることなどが指摘されている（松本・畠山，1953，176－179頁）。また原価差異は他部門の責任または影響が混在していないこと、生産形態の要求（価格や歩留り、混合などの影響）に基づいて決定されることに注意しなければならない（松本・畠山，1953，182－183頁）。

標準原価統制における原価報告において最も重要とされるのは、これを受け取る人にとって十分に活用し得るものであることである。したがって、原価資料が必要最低限であること、読みたいと思わせるだけチャーミングであること、そしてわかりやすい（松本・畠山，1953，188－189頁）ことが重要となる。

実施篇をこのように見てみると、理論篇における原理原則と大きな差はないことがわかる。すなわち、(a) 管理の計画を立て、技術的原価統制の基盤を築く、責任範囲を明確にする、経常的に行うという流れに沿って原価管理が行われるという体系が示されている。(b) 原価の認識については詳細な記述がなされていないが、標準原価を測定する際、これを責任区分別に、納得できるかたちで配分すること、そしてその際、物量計算を重視することが実務でも求められる。(c) ま

⁹² ただし、中山は製品別標準原価を軽視しているわけではなく、標準原価を予算原価として実際原価と比較することができると指摘している（松本・畠山，1952，502－503頁）。しかし、そのような制度は標準原価の原則的な形態ではないとしている。

た原価報告は受取手の立場から考え、これを原価管理に役立つよう理解しやすく、簡明に作成することが求められており、これらが (d) 標準原価計算の下に論じられている。実務篇はこれらの体系や報告書が豊富な図表例によって示されており、理論篇に比してやはりプラグマティックに記述されている。そのため、原理原則としては所与のものとされ省略されている点も見られるが、その分、実務にとっては原価管理を行うにあたってより問題が生じやすい点、注意すべき点などが明確となるよう強弱が付けられた記述となっている。

最後に、実務篇では日本における原価管理の先行研究が米国における原価管理に基づいていることに鑑み、これを日本に適用する際に注意しなければならない諸点を挙げている。

「近時原価管理に関する論攻、諸外国文献の紹介及び実務上の研究等は甚だ多く、また先に、コントローラー制度を中心とする内部統制制度の推進に関する勧告を見、更に近く原価計算基準の発表を迎えんとし、我国に於ける原価管理も愈新しい段階を踏み出そうとしている。我々実務家としては、これを如何なる考え方と、注意とを以て社内に受入れるべきであるか。これには原価管理技術についての先覚たる一而して主たる紹介者たる一米国に於ける原価管理の形を規制する各種の条件と、我が国に於けるそれとの相違点を考えることが手がかりとなるであろう」(松本・畠山、1953、260 頁)

ここに松本・畠山 (1953) は、日本とアメリカの間には (1) 景気安定度の相違 (長期販売市場予測の困難さ、頻繁な品種の転換の必要性、価格変動の激しさ、操業度の変動幅の大きさ)、(2) 経営規模の相違、(3) 単種大量生産と個別少量生産という生産形態の相違、(4) 工業標準化程度の相違、(5) 科学的管理法の浸透度の相違、が存するとしている。松本・畠山 (1953) は、これらの違いを考慮せず、いたずらにアメリカにおける原価管理の理論や実務を導入することを是としていない。これは、特に (5) 科学的管理法の浸透度の相違に鑑みて述べられている次の文言に現れている。

「然るに我国の現状は、この点に於て基礎的条件は十分に熟しているとは言えない。少くとも米個置くのそれと同列視することは到底できないことであつて、我国に於ける科学的管理の一般水準は、一挙に米国並み

の理想的原価管理制度を採用するには、それは余りにも遅れ過ぎていると言えるであろう。

然らば我々は、原価管理の導入はその時期ではないとして、これを将来の問題に帰すべきであろうか。

これについては二つの考え方が成立つと思われる。

一つは、これを将来の問題として見送り、当面当分の間は、・・・現場に対する科学的管理の浸透に尽し、その当然の帰結として完全な原価管理制度の実現を期することであり、今一つは、「とも角進歩は反対してはならない」との考え方の下に、直ちにこれに手を染めようとするところである。

前者は理想的である。本当の意味での工場経営の改善は、斯くあるべきであろう。

・・・(筆者加筆：後者について) 特に注意を要する点は、事を急ぎ過ぎると、どうしても原価計算が原価管理から遊離し易く、計算や原価報告は確かに存在するが、その目的とした管理効果が期待できないことになり兼ねない。・・・会計制度としての標準原価制度のみを以て満足しようとするには、余りにもそれに対する投資額が大き過ぎるのである」(松本・畠山, 1953, 269-270 頁)

かくして、松本・畠山 (1953) は、理論篇と実務・実施篇を一冊の書にまとめたことにより、理論篇に対して実務・実施篇が理論の裏付けを与え、また同時に、理論篇における原理原則を実践に移すために注意すべき諸点を実務・実施篇が示し、理論と実務の橋渡しの役割を持っているといえる。

3-3 中西他 (1953) の検討

本書『管理のための原価計算』は、研究者である中西寅雄 (大阪大学教授)、山邊六郎 (横浜国立大学)、番場嘉一郎 (一橋大学教授) と、実務家である中山隆祐 (日本電気株式会社)、河合寿一 (化学：金町ゴム工業株式会社)、古畑恒雄 (紡績：富士紡績株式会社) 齋藤彌三郎 (製鉄：富士製鉄株式会社) との「協力的研究書」(中西他, 1953, 序, 4 頁) である。したがって、本書もまた「理論編」(中西・山邊) および「実務編」(中山・河合・古畑・齋藤) の二部から成っており、最後に「附録」(番場) が著されている。

書名から分かる通り、本書は「経営管理者の要具となるところの原価計算」(中西他, 1953, 序, 1 頁) をテーマとしており、その主眼は原価管理にある。また、

その中でも「原単位」の重要性を認識し、ここに主眼を置いている点が本書の特色の1つである。

「戦争末期になってようやく、識者の間に原価管理の必要が問題視されるに至ったが、いくばくもなくして終戦となったのである。戦後のわが国のインフレ経済においては、公定価格決定のための原価計算ということに重心が置かれ、またしても「管理のための原価計算」は、つい最近に至るまで軽く見られてきたのである。けれども、今日においては、もはや、わが国の企業の原価計算がその本来の座から離れていることは、許されないこととなった。

幸い、わが国の産業界には、大戦の末期ごろ識者によって提唱された「原単位計算」という名の物量計算が相当多く用いられて今日に至っている。いわゆる「原単位」とは、ある製品一単位の製造に要する材料の標準数量、労働の標準時間数のごとき物量を意味するのであるが、かかる原単位に予定単価や予定賃率を乗じてうる原価数値は、すなわち、標準原価表に書く製品の標準原価にほかならない。そして、標準原価計算とは、簡単にいえば、「かかる標準原価表による原価管理の方法」にほかならないのである。つまり、原単位の把握は標準原価表作成の前段階であり、また原単位計算の実施は標準原価計算導入へのお膳立てができたことを意味するのである。従って、わが国の多数企業が差し当たり努力すべきことがらは、結局、原単位の開拓、原単位計算の実施にあるということができる」（中西他、1953、序、2-3）

ここに記されている通り、中西他（1953）は、まず日本企業が取り組むべき課題として原単位計算を挙げている。また原単位計算が標準原価計算の基盤となることから、進んで標準原価計算の導入をその目標としていることがわかる。しかし、本書の検討においては、標準原価計算の手続きというよりも、そこにおける原単位計算の重要性がいかに認識され、またいかに実施されるものとされているかの検討に主眼を置く。

まず理論編の検討を行う。理論編において、原単位計算は標準原価計算において重視されるべきものであるとして、次のように記されている。

「標準原価による管理にあつては、標準の設定、実績との比較等において、物量計算が重視されねばならない。標準原価は通常、原価要素の

消費量に予定価格を掛け合わせたものであるが、原価管理の点からすれば、価格的要素はあまり重要ではない。なんとなれば、価格は管理者の統制し得ない外部的事情によって決定され、管理上は所与の前提条件と考えねばならないからである。標準原価に依る原価管理は原価の発生をその根源において管理し、原価発生を責任を明確ならしめんとするものであるから、原価の物量的基準と物量的差異に重きを置かねばならない」(中西他, 1953, 22 頁)

ここで重要なことは、標準原価計算と物量的計算を別個に考えているわけではないのである。標準原価計算における物量的計算、すなわち原単位計算は重要であるが、物量を計算すること自体による管理には限界があると指摘されていることに注意しなければならない。

「物量管理だけでも、何ほどかの原価財の節約はできるであろう。が、しかしこれだけでは原価の管理を完全に果すことはできない。なぜなら、物量には質の方面が、すなわち、経済的重要さや貴重さというものがすべて捨象されており、したがって異種の物と物とを加えたり、または材料と労働時間とを加え算することは到底不可能だからである。要するに、物量管理ではいろいろな原価財の総合的観察ができない。これが「単に指定書（筆者注：specifications）のみによる物量管理」の大きな欠陥である」(中西他, 1953, 31 – 32 頁)

ここに標準原価計算の意義がある。標準原価計算は標準単価に標準物量（原単位）を乗じたものであるから、標準原価（原価標準を意味している）の算式の構成成分としての意味を持つ（中西他, 1953, 32 – 33 頁）。これによって、原価発生の根源において管理する手段としてこの標準物量を用いることができ、かつ、原価財の総合的観察の手段としては標準原価そのものを利用することができるのである。すなわち、ここにおける標準原価計算は、指定書（仕様書）における原価財の標準使用量と標準単価を掛け合わせた標準原価表を用いることによって、指定書のみによる原価管理を包摂しながら、総合的な原価の観察をも可能にする原価計算として取り扱われているのである。

では、具体的に物量の管理はいかになされるのであろうか。まず材料については、材料明細表に記載された材料の標準数量に従い、実際消費量をこれに照らして管理する。もし、標準量で足りない場合には、補充材料請求書を発行し、これ

を一般の庫出請求書と区別する。これが数量差異として把握される。原価計算課はこれによって「物量標準によって管理業績を示した報告書」を現場の責任者に請求し、差異の原因を追及し、これに基づいて改善措置がとられるのである（中西他，1953，48－49頁）。作業時間は作業手順表における標準作業時間と実際作業時間を対照しながら、直接工による作業時間を管理する。超過時間が生じた場合には、補充作業時間報告書に記載し、これを識別し、時間差異を把握することになる（中西他，1953，49頁）。しかし、単に材料消費量や作業時間のみの比較をもって行われるのみでは、先述のように不十分であるとされる。したがって、実際の原価管理の手続きにおいては、標準価格ないし標準賃率に、実際消費量ないし実際作業時間を掛け合わせた額を標準原価と比較して行われることになる（中西他，1953，52頁）。

実務編においては、まず中山が、「管理会計の特色とその実施機構」と題し、自らの企業実務経験を記すよりも、実務家の観点から原単位の問題を考えたものとなっている。

「本稿においては、管理会計における原単位の問題を考えてみたいと思う。実は、この問題は非常に重要な問題であるにかかわらず、わが国の現在の経営段階では割合に等閑視されてきているようであるので、これを実務的な立場から考慮したことを述べてみたい」（中西他，1953，65頁）

まず中山は、物量の管理は科学的管理法によるものであると述べているが、これが日本で未発達であるために、日本企業の実務において物量管理が徹底されていないのではないかという疑問を示している。

「わが国の場合は、科学的管理法が未発達のまま今日に至り、そしてむしろ会計の側、経理の側からどうして経営を管理しようかということ考えた結果、結局は行きつまっているという感じがするのである。純粹な経理的立場から、経営分析であるとか、経営比較であるとかというような方法を用いて、経営上の管理の何らかの糸口を見つけようという試みが種々の方面から行われ、それに関する著述も少なからず出されている。けれども、そういうものをわれわれが会社で実施しても、結局もどかしくて、かゆい所に手が届かないという感じがするのである。それは、

科学的管理法の基盤に立っていない悩みであろうと思う」(中西他, 1953, 65 頁)

中山によれば, 科学的管理とは物量の管理以外の何物でもなく, この科学的管理法から標準原価計算が出発したことを考えれば, 日本において標準原価計算に関する悩みが生じているのはこの点にあると主張する。すなわち, 「標準原価は物量の標準を基準にして, それを貨幣価値に翻訳したにすぎないものであるから, 物量の標準が立たなければ, 標準原価に入ることができない」(中西他, 1953, 69 頁) のである。

この点に関して, 富士製鉄の齋藤は, 鉄鋼業特有の事情から標準原単位の設定が困難出ること示している。

「わが国の製鉄業は, 合理化の手段として管理面の強化を具体的に推進しつつあるが, 製鉄業の歴史的発展とその原料事情とを考えると, その制約による標準設定に幾多の困難がある。

すなわち鉄鉱石, 石炭, さらに近ごろは屑鉄等の資源の狭隘なことが, 第一に考えられるのである。

均一な原料が適量入手しうれば, 作業工程の管理は十分期待しうるのであるが, 常に変動する状態においては, 標準となるべきものを把握することが不可能であり, したがって作業工程も不安定であることは否定し得ない事情にあるのである」(中西他, 1953, 230 頁)

このために, 当時の富士製鉄では, 例えばコークスの原単位について, 「わが国原料事情によって常に用いられるのは, 入手可能な石炭の品位を前提として考えられ, コークス原単位計算は後になり, むしろコークス歩留の計算が先行するのである」(中西他, 1953, 213 – 214 頁) とされている。また紡績業においても, 「原単位の良否は製造工程より産出される落綿, 屑糸の多少に結果するものであるから, 各工程で落ちる落綿, 糸屑の管理に重点を置いている」(中西他, 1953, 177 頁) とされているように, 標準原単位による管理というよりは, 結果としての歩留や仕損の管理に重点が置かれてきたことがわかる。

このように, 実務においては標準原価計算を導入する際, 標準原単位の決定が課題となるとされている。これは中山自身も経験したことのある悩みであり, 次のように述べている。

「物量を基準にした計測制度を立てる場合に、まず第一に解決しなければならない問題は、標準原単位の決定である。わが国の場合は、会計制度の知識は非常に進んでいるが、科学的管理法の知識が遅れているから、どうしても会計制度の方から標準原単位を進めてもらわなければ困るというような要求が出る。・・・われわれの悩みは、科学的管理法によって定められた基準がないのを、無理に科学的、物量的コントロールをやろうとするとところにあるのである。しかし悩みは悩みとして、是非とも標準原単位を設定しなければコントロールが成り立たないのであるから、われわれも盛んに工場の方に要求して、そうしたスタッフを増加してもらったり、専門に物量標準を設定するデパートメントを特に作ってもらったりして、この問題の解決に近づきうるように努力しているのである。そうした苦心が今は大きいわけである」（中西他，1953，88 頁）

標準原単位を何とかして設定したならば、これは標準原単位カードに記入する。これは部品ひとつひとつに対して作成されるので、何万点にも及ぶという。それから工具取付けの準備時間や標準時間等を記入し、次いで材料の渡し先等種々の項目を記入して完成される。この作成作業が大変に煩雑であるために、この物量標準を設定する専門の部門を設置ことが何よりも重要であると述べている（中西他，1953，91 頁）。また、もし物量標準を設定することが困難である場合には、実際原価計算制度の資料を歴史的に積み上げ、異常なところだけを除き、平均し、これによって標準を作っていくほかないとされている（中西他，1953，100 頁）。

標準原単位カードが作成されると、次に標準原価カードが作成される。ここで重要なことは、ここにおいては製品別の標準原価を示すのではなく、部門別の標準原価が示されることである。「標準原価といえは、まだ製品の標準原価を考える人があるが、こうした観念はすでに標準原価制度には大体消えてしまっておるのである。製品としての標準原価は、一応カードをつける手段としては求めても、計算上に現れてくるのは各工程の原価である」（中西他，1953，93 頁）と、中山はこの点を強調している。これはまた、「製品計算より原因計算へ」と中山が述べる文言に現れている。

「従来の原価計算は、製品の原価を定めようということが主目的であったが、それでは管理ができないから、なるべく原因について原価計算をしようというのが標準原価の部門費計算の目的であって、近來発展しつつある計測制度の目標であると思う。製品は原価構成の原因でなく、す

すべての原価構成の結論であり、何千件もの原価原因から構成されて、複雑な製品ができている。したがって、差額を見ようとしても、製品のどこにどれだけの差額があるかわからない。

そこで、それではいけないから、むしろ原価の発生原因によって計算しようとするが、原価の発生原因は、作業者の現場にあるから、その発生点に基いて発生点に即した原価計算をしようということで、この標準原価制度が発達したわけである。ゆえに、われわれの計算制度は、結論としての製品に計算単位を求めず、発生点に計算単位を求める方向をとるのである」(中西他, 1953, 95 頁)

かくして、中西他 (1953) においては、原価管理のためにはまずもって原単位計算、特に標準原単位の設定が、理論においても実務においても重要視され、また課題とされていることが示されている。この原因としては、科学的管理法が根付いていないこと、そして原料の品質が一定でないことが挙げられており、これは松本・畠山 (1953) が指摘していた当時の日本経済における特質と一致している。これらの原価計算書を参照してみると、理論と実務が原単位計算に関し、問題意識を共有していることが窺えるのである。

3-4 標準原価計算論の総括

前節および本節において、1940 年代後半および 1950 年代にかけての標準原価計算論を検討した。

山邊・松本論争においては、基準標準原価と当座標準原価が主要論点となり、いずれを用いた標準原価計算が重視されるべきかが議論された。山邊は基準標準原価を重視したが、それは正規の会計の原則に整合する理論を求めるためであった。これは、当時、経済安定法部において整備が進められていた企業会計制度全般との整合性を意図したものであろうと考えることができる。

対して、松本は経営管理目的を重視し、原価管理に役立つ当座標準原価の重要性を強調した。これが当時の経営合理化の必要性和合致したのか、以後の日本標準原価計算論においては、「原価計算基準」に見るように、標準原価計算といえば当座標準原価計算を指すようになった。このことは、戦後混乱期において標準原価計算が経営管理用具としての役割を十分に発揮したことを示していると考えられよう。

これを裏付けるように、松本・畠山 (1953) および中西他 (1953) では、標準原価計算を専ら原価管理用具として認識している。ただし、当時の実務においては、

科学的管理法の普及・実施が不十分であったがために、標準原価計算を原価管理に役立たしめるには未だ科学的管理法の浸透が不十分であることが指摘された。しかし、現場における原価管理の重要性をしてきたこれらの業績の貢献は、標準原価計算の原価管理用具としての役割を深化させ、これによって原価管理の重要性を一層認識させたという貢献を認めることができよう。すなわち、1950年代において、標準原価計算の原価管理用具としての役割が、日本企業に存する原価管理問題の認識と共に、一層普及されたものと見ることができよう。

第4節 直接原価計算論の登場

4-1 はじめに

直接原価計算がアメリカで誕生したのは1936年とされる(廣本, 1993, 147頁)が、日本で直接原価計算が文献上初めて登場したのは、先行研究によれば山邊(1952)であるという(簗本, 2010, 129頁)。それ以前に見られた直接原価計算に類似する概念としては、たとえば上野(1928)が原価を固定分解の必要性を論じていたが、それは予算編成の便宜によるものであった。また、白崎(1940)において、「全體原價會計」と対比されるかたちの「比例原價會計」が、「原價を固定原價と比例原價とに分ちたる時、・・・單に比例原價のみを計算する」(白崎, 1940, 69頁)原価計算法として既に見られるが、これは概念の紹介に止まっている。すなわち、戦時期までの原価計算論においては、なるほど確かに直接原価計算の概念の紹介のみならず、その根本原理や手続きを詳細に論じたものはなかったのである。したがって、日本において直接原価計算の議論が現れ、盛んになるのは戦後期からと言ってよいであろう。

本節では、まず日本で初めての直接原価計算論として山邊(1952)を検討する。その後、1950年代から1962年までにかけ、雑誌『會計』、『産業經理』、『企業會計』の會計に関する学術雑誌3誌に掲載された、直接原価計算を直接的に取り扱った諸論文を検討する。当該3誌に掲載され、検討を行った論文は次の通りである。

図表 6-1 本節における検討論文一覧

1952年	山邊 (1952)
1953年	松本 (1953b)
1954年	山邊 (1954), 久保田 (1954a), 久保田 (1954b), 久保田 (1954c), 久保田 (1954d), 黒澤 (1954), 溝口 (1954), 山邊 (1954)
1955年	今井 (1955), 久保田 (1955a), 久保田 (1955b), 番場 (1955), 溝口 (1955a), 溝口 (1955b), 溝口 (1955c), 溝口 (1955d), 山邊 (1955)
1956年	番場, 1956a ; 番場, 1956b
1957年	岩瀬 (1957), 大植 (1957), 久保田 (1957), 中村 (1957), 中山 (1957), 溝口 (1957a), 溝口 (1957b), 山邊・溝口 (1957)
1958年	
1959年	小倉 (1959)
1960年	黒澤他 (1960), 中島 (1960), 溝口 (1960a), 溝口 (1960b), 溝口 (1960c), 溝口 (1960d), 溝口 (1960e), 山邊 (1960a), 山邊 (1960b)
1961年	青木 (1961), 天野 (1961), 大植 (1961), 木村 (1961), 河内 (1961), 久保田 (1961a), 久保田 (1961b), 久保田 (1961c), 久保田 (1961d), 久保田他 (1961), 小高 (1961), 小林 (1961), 佐藤 (1961a), 佐藤 (1961b), 鈴木 (1961), 土屋 (1961), 中島 (1961), 平栗 (1961a), 平栗 (1961b), 藤本 (1961), 間藤 (1961), 山邊 (1961a), 山邊 (1961b), 山邊 (1961c)
1962年	兼子 (1962), 久保田 (1962a), 久保田 (1962b), 久保田 (1962c), 久保田・番場 (1962), 佐藤 (1962), 中島 (1962), 山下 (1962)

(出所) 筆者作成。

検討の際、この当時の直接原価計算を取り扱った論点を分類し、論点ごとに検討を行う。すなわち、(1) 直接原価計算の本質に関する議論、(2) 制度としての直接原価計算に関する議論、そして (3) 直接原価計算の実務における導入・実践に関する議論、である。

4-2 山邊 (1952) の検討

山邊 (1952) は先述の通り、文献として初めて直接原価計算を紹介した論文とされる。ここにおいて、直接原価計算はいかに論じられているのか。山邊 (1952) によれば、直接原価計算とは次の引用によって示される原価計算を指す。

「直接原価計算（英国ではこれを限界原価計算という）は、・・・標準原価計算の発展としての部分原価計算である。直接原価計算と普通の標準原価計算（全部原価計算としての標準原価計算）との主な違いは製品に課すべき原価の範囲に現われる。普通の標準原価計算においては、製品の製造原価を構成するすべての原価要素が製品に課される。これにたいし、直接原価計算において直接材料費、直接労務費および変動の間接費（すなわち、操業度の如何に応じてその大きさが増減する間接費、例えば間接材料費および多くの間接賃金の如し）のみが製品に課せられ、操業度の如何に拘らずその大きさが変らない固定的間接費は製品原価から除外され、毎期の損費として直接、損益勘定に移記される。この場合、固定的間接費のうちには生産設備準備に要する費用（例えば、家賃・地代・固定資産減価償却費・固定資産税・火災保険料等）、および最小限度の経営組織準備に要する費用（工場における幹部の給料、すなわち、いわゆる *skeleton factory staff salaries* 等）とが含まれる」（山邊，1952，252 頁）

ここに記されているように、直接原価計算は操業度に応じて増減する原価のみが製造原価を構成し、固定的間接費が期間費用とされる原価計算であると説明される。ここでは、変動製造原価および変動販売費を売上高から控除して得られる貢献利益に関する記述がなされていないが、アメリカの企業の事例として、「この会社においては、製品に課すべき原価の範囲から除かれるものは前述のような固定的間接費であるが、損益計算上売上高に対応すべき売上品原価のうちには直接材料費・直接労務費および変動の間接費のほか更に直接販売費が含まれる点が普通と変っている」（山邊，1952，252 – 252 頁）と紹介されており、アメリカでは貢献利益の計算が実際に行われていることが示されている。しかし、この事例は「直接原価計算の方法にも色々あるが・・・」（山邊，1952，253 頁）とまとめられ、一般的なものは先の引用に示された形態であると考えられるとしており、貢献利益の算出については、この時点では一般的とされていないことがわかる。

されば直接原価計算はいかなる目的の下に必要とされるのであろうか。山邊 (1952) は AAA (American Accounting Association) および AIA (American Institution of Accountants) の見解と直接原価計算を対照させ、これらの見解すなわち「正統的会計の考え方」と直接原価計算が、固定的間接費を期間原価とするかしないかという点で一致していないことを示している。この中にあって、直接原価計算論

者が固定的間接費を期間原価であると主張する目的・背景には、次の4点があると示している（山邊，1952，254－255頁）。

- (1) 正統的会計方法によっては真実の営業成績報告がゆがめられる。
- (2) 直接原価計算は損費の早期認識の方法であるから、税務会計上、有利となる。
- (3) 原価管理のために、作業の管理者にとって統制可能な原価（直接原価）のみを製品原価とする。
- (4) 弾力的な売価の計算。

(1) については、期末在庫に固定的間接費が配賦されることによって、在庫が生じた期にはあまり損失が現れないが、次期に繰越在庫を全て売却した場合に損失が大きく現れてしまうという「ゆがみ」を、直接原価計算は修正することができることを指す。(2) については追加の説明を要しないが、(3) については、固定的間接費を期間原価にすることによって、これの管理責任を経営首脳部に負わせ、長期にわたる経営政策を適切に行えるようにすることも指摘されている。(4) は、とりわけ不景気の際における売価最低限の決定、および生産・販売上、企業にとって有利な製品種類の決定等が挙げられるとしている。

山邊（1952）は上述した内容を4頁の短い論述にまとめており、直接原価計算の基本的な考え方をひとまず日本に紹介するという性格を有している。したがって、山邊本人も、「この原価計算の、アメリカにおける今後の生長を見守つてゆかなければならない」（山邊，1952，255頁）と、未だ直接原価計算論の成熟していないことを指摘している。しかし、この後、1950年代半ばから1960年代にかけ、会計関連の雑誌上に直接原価計算に関する論稿やシンポジウムが次々に現れ始め、種々の論点の下にこれが議論されるようになったことを考えると、山邊（1952）は日本における直接原価計算論の出発点としての意義を十分に有していたと評価することができよう。

第5節 直接原価計算論の初期展開

5-1 直接原価計算の本質

本項では、山邊 (1952) を皮切りに日本でも活発化した直接原価計算論に関する研究のうち、直接原価計算の本質的な理論を取り扱った文献を検討する。ここでは、1950年代において、直接原価計算がどのように認識され、捉えられていたのか、そしてその有用性はどこにあるのか、という論点がどのように論じられていたのかに焦点を当てる。

先述の山邊 (1952) においては、直接原価計算は、直接費（直接材料費・直接労務費）および変動の間接費のみを製品原価とし、固定的間接費を期間原価として処理する原価計算法として紹介された。多くの文献では、当然ながら直接原価計算の方法において説明される事項であるものの、松本 (1953b) はこの理解に対し、NACA（National Association of Cost Accountants；アメリカ原価会計士協会）の研究調査書に基づき、「直接原価計算は固定費と変動費を分割することにすぎない、と解してはならないようである」（松本, 1953b, 16 頁）と注意を促している。すなわち、松本 (1953b, 16 頁) によれば、この変動費と固定費を勘定において区別することに、いま1つの特徴があるのであり、単に製品原価から固定費を除外した原価計算法をもって直接原価計算としてはならないというのである。この意味で、直接原価計算は複式簿記機構と結び付いた制度であることをその本質として備えていることが認識されているといえる。しかし、1954年には、山邊 (1954) において次の記述がなされることになる。

「ところが、このような原価計算（筆者注：直接原価計算）が事後財務会計（一般会計）と有機的に結びついて経常的な原価計算制度として行なわれているのは米国においても未だ極めて少数の会社に止まり、多くの会社の経営者は限界原価に対する原価意識は充分にもちながらもなお原価計算制度としては伝統的な方法、すなわち全部原価計算を行い、これとは別に必要に応じて特殊原価調査（special cost studies）として直接原価計算を併せ行うというのが偽らざる今日の実情である」（山邊, 1954, 19 頁）

この山邊 (1954) の記述によれば、直接原価計算は必ずしも原価計算制度としての運用が想定されているわけではない。実際、後述するように、日本において直接原価計算を導入した先進的企業の中には、これを特殊原価調査と自認して運

用している例が見られるのである（大植，1957；中村，1957；岩瀬，1957）。したがって，この時点において，直接原価計算の本質を，原価の固変分解，および複式簿記機構への組込のみとするのは不十分であることが認識されるのである。

ここで，貢献利益概念ないし限界利益概念が注目されるようになる。限界利益の概念自体は，先の松本（1953b）において，「直接原価計算が実施されている場合には，損益計算書において売上総利益（gross margin figure）の代りに限界利益が用いられる」（松本，1953b，18頁）という記述や，山邊（1954）において，既に売上高から変動費を控除した利益，ないし利益に固定費加算したものを「限界利益」と呼んでいることから（山邊，1954，18頁），既に直接原価計算における利益概念の1つとして認識はされている⁹³。これに基づいて，番場（1956a，1956b）は，直接原価計算の本質を次のように明瞭に記述している。

「直接原価計算制度は変動費のみを以て製品原価（product costs）を計算し，固定費は期間原価（period costs）とし，その結果を損益計算書に織込む制度である。単に変動費と固定費を分離する原価計算制度であるということは妥当でない。変動費たる製造原価のみを以て売上原価を計上し，これを売上高から差引いて，損益計算書上に限界利益（marginal income）を明示する制度が直接原価計算であると云わねばならない」（番場，1956a，110頁）

ここで番場（1956a）が強調するのは，損益計算書と切り離しては，直接原価計算の本質は判らないということである。番場（1956a）は，Marple（1955, p. 437）の損益計算書例を次のように掲げ，この損益計算書の利益計算こそが，その本質であると主張するのである。

⁹³ ただし，名称は論者によって異なる。この年代では限界利益が大多数の論者によって用いられているが，久保田音二郎は一連の論文で「直接利益」という名称を用いており，「貢献利益」という用語は兼子（1962）などが用いているが，少数である。

図表 6-2 直接原価計算による損益計算書

	金額（円）		構成率（％）	
純売上高	950,000		100.00	
差引：標準変動売上原価	475,000		50.00	
製造マージン	475,000		50.00	
変動販売費	47,500		5.00	
販売マージン	427,500		45.00	
管理可能差異	4,500		0.47	
限界利益	423,000		44.53	
差引：固定費				
製造固定費	200,000		21.05	
販売固定費	75,000		7.90	
一般管理費	75,000	350,000	7.90	36.85
直接原価営業利益	73,000		7.68	
差引：棚卸資産中の固定費の減少額	10,000		1.05	
全部原価営業利益	63,000		6.63	

（出所）番場（1956a）114 頁および Marple（1955）p.437 を一部修正。

この損益計算書によれば、全部原価計算とは異なり、まず製造変動原価と製造販売費を共に売上高から控除することによって、限界利益が得られる。その後、製造固定費と販売固定費、一般管理費を控除することによって、直接原価計算による営業利益が得られるのである。最後に、製品在庫量の減少が控除されることによって、全部原価計算による営業利益が得られるとされる。

また、ここで変動費については標準原価が設定され、差異が把握されていることが見て取れる。しかし、この計算例では変動販売費に差異は生じなかったとされている。また製造固定費も標準で設定されているが、これに関しても、予算との差異が生じなかったという例になっている（Marple, 1955, p.436）。

番場（1956a）は、この損益計算書を提示した上で、「直接原価計算の本質は単に原価の計算にあるのではない。むしろ急所は限界利益を明らかにする点にあり、その本質は利益計算の一方式たることにある」（番場，1956a，114 頁）と述べている。したがって、ここでは限界利益（および限界利益率）が表示される損益計算書を作成し、これによって利益計算を行うことが直接原価計算の本質とされているのである。しかし、ここにおける損益計算書は、内部報告用でありながら、

同時に財務報告としての営業利益を表示していることに注意しなければならない。これに関して番場 (1956a) は触れていないが、計算例の引用元である Maple (1955) に、「この報告書を作成した企業は、現在のところ、直接原価計算を内部会計として利用している。しかし、財務報告のために、棚卸資産に適切な固定費を含めている」(Marple, 1955, p.434) と記述されていることから、この直接原価計算は財務報告をも意図して設定されていることがわかる。しかし、これは営業利益に対して固定費調整を行っているのみであり、棚卸資産原価を変動製造費のみに限定することに関しては触れられているところがない。

それでは、番場 (1956a, 1956b) は、直接原価計算を財務会計と結合させた制度として運用するに関して、特に棚卸資産評価についていかなる議論をなしているのだろうか。これに関して、番場 (1956a, 1956b) は明確な答えを記述していないが、この点を、直接原価計算論における1つの大きな問題として提起をしている。

「直接原価による損益計算，直接原価による棚卸評価をそのまま外部に公表する財務諸表にも適用して差支えないか否かという点になると，問題がある。直接原価による損益計算は未だ一般に認められた会計原則たり得ない。また税法の取扱上，直接原価による棚卸評価は認められない。それ以外に，原価要素中には，これを固定費と変動費とに分けることがそう容易でないものがある。従つて直接原価計算を実行するためには，恣意的な分類を行わざるを得ないという面がでてくる。これも直接原価計算をそのまま公表財務諸表にとり入れようとするものに対する一つの障害となる」(番場，1956b，42 頁)

このように、直接原価計算論においては、これを制度として運用できるのか、いかにして運用するのかということが1つの重要な問題として議論されることになるが、これは項を改めて検討を行う。

次に、直接原価計算の有用性がどこにあるのかについての議論を検討する。直接原価計算の有用性については、先に検討した山邊 (1952) においても4点が挙げられていた。ここで簡潔に振り返ると、(1) 真実の営業利益を示すこと、(2) 損費の早期計上による税法上の優位性、(3) 原価管理、(4) 弾力的な売価決定であった。これらの4点について、(2) の税法上の優位性を除いては、否定する指摘は当該年代においてはなされていない。むしろ、これらの3点を吟味する文献がほとんどを占めているのである。すなわち、経営管理用具としての直接原価計算の

有用性については、ほとんど否定がなされていないのである。以下では、このうち、(1) と (3) , そして (3) に関連して、利益管理への有用性について検討を行う。なお、(4) の価格決定に関しては、有用性を認められながら、直接的な議論の進展性がこれ以上に見られないため、検討を要しないと判断した。

(1) については、製品原価に製造固定費を含めないという計算構造に起因する優位性である。この点は、直接原価計算の計算原理を説明している論文においては、ほぼ全てにおいて指摘されているところである。この計算原理の基盤となっている思考は、いわば全部原価計算における「生産高志向」から「売上高志向」への移行である。これに関しては、番場 (1956b) が次のように明快に説明している。

「全部原価計算によると、営業利益が期末棚卸量如何により変化する。その営業利益の変動傾向は売上高の変動傾向とは歩調を一にしない。すなわちコンシステンシー（一貫性）が欠けている。そこで売上高の増減と同一傾向の営業利益の表示される直接原価計算による損益計算の方が有用視されるのである」（番場，1956b，39 頁）

また、久保田 (1962c) は、直接原価計算の存立する理論的根拠として、これがもつ消費原則を挙げている。

「伝統的な原価計算では、その固定間接費については、この消費原則を適用して、製品給付に固定費を配賦計算していたのである。しかし、配賦計算にあたって、固定間接費を製品給付へ価値を犠牲にしたという「消費的な関係」はあったが、製品給付が果していかほど消費したかと云う事実を認識することは困難であり、また不可能でもあった。だから、やむをえず、なんらかの配賦基準によって、その消費的な関係を計算していたわけである」（久保田，1962c，31 頁）

「直接原価計算においては、期間原価は当該原価計算の期間に発生し、その期間の経営活動のために消費したという事実認識の上に立って、その全額を期間の原価として計算的に処理し、次の期間には新しい期間原価の発生があり、またその期間に消費するという立場から、すべての期間原価には期間を単ににした消費原則を適用し、消費原則の行き過ぎた適用をさけている。したがって、これを原価計算の基本的原則からみる

と、期間原価の取扱方には計算的合理性があるといわねばならず、またこれが直接原価計算の存立の可能性の理論的根拠として、是認せざるをえない」(久保田, 1962c, 31 頁)

このように、直接原価計算が固定費を製品原価から排除することに関して、売上高の傾向と利益の傾向を一致させること、また計算原理としても合理性を有していることが主張されるようになった。これらの計算原理は、後述する利益計画・利益管理の有用性として特に重視されるようになる。しかし、この有用性を享受するためには、原価の固変分解、および、何を製品原価とし何を期間原価とするかなどが問題となる。この点は特に実務においては直接的な問題であり、また理論的にも1つの大きなテーマとして認識されている。この問題の検討は項を改めて検討を行う。

(3) については、山邊 (1952) が簡潔ではあるが指摘したところとほぼ変わる主張は見られないが、これをさらに標準原価計算と予算統制との関連の上で論じる文献が現れ、それと同時に利益計画・利益管理が強調されるようになる。

直接原価計算が原価管理に有用であるという認識は、それが原価の固変分解を前提としていることに起因する。すなわち、実際に作業を行う現場に対しては変動費の報告を行い、固定費は変動予算で管理をすることができるという認識である。この観点は、責任会計の観点から論じられる。

この観点から、従来の標準原価計算と直接原価計算とを結合させて原価管理に資する、という考え方が大勢を占めることとなる。直接原価計算が生成されたアメリカでは、これはそもそも直接標準原価計算として生成したのであるが、この点は当然ながら、日本でも意識され、論じられるようになるのである。

「(溝口)・・・それからもう一つ考えられるのは、コスト・コントロールなんですけれども、コスト・コントロールということになりますと、直接原価計算が実際原価計算としてやっていたのでは駄目なんで、これはやはり非常に広い意味の標準としての原価という形態を持たないと、コントロールの昨目を果たせないのじゃないかと考えるのですね。しかしどうもそこまでは、わが国の実務を見ておりますと、行つておらないようですね。ダイレクト・コストイングの問題と、標準原価を導入するということが、紙一重どころか、それぞれ別のところにあるようですね。両方が一つにならない。これじやいけないので、ダイレクト・コストィ

ングというのは標準原価計算に対立した、別の計算方式じゃないので、全部原価計算に対立するものなんですから、実際原価計算か、標準原価計算かということになると、やはりこのダイレクト・コストिंगの標準原価制度という形態を取り得るわけですね。

(山邊) そうそう。

(溝口) これは亜米利加では、そういう方向がむしろ強いんじゃないかと思うのですがね。

(山邊) ええ、大体ハリスが最初やり出したのは、標準原価計算の発展としてダイレクト・コストिंगを発展させたのだから」(山邊・溝口, 1957, 113 頁)

ただし、松本 (1953b) によれば、「直接原価計算の会計手続きは、標準原価制の場合と実際原価制の場合によつて異なることはいうまでもない。(筆者加筆: アメリカの) 実地調査によると、調査された会社の大部分は標準原価制をとっているが、実際原価制をとる会社も二社あったということである」(松本, 1953b, 19 頁) であるため、直接原価計算が必ずしも標準原価計算と結合しなければならないわけではないことに注意が必要である。

この標準原価計算と直接原価計算の結合がいかに論じられていたのかに関しては、多くの説明を要しない。すなわち、先に一言付したように、変動費を標準原価によって管理するというものである。これに関し、中山 (1957) は次のように述べ、この発想自体は目新しいものでもなく、原価管理を志向する上で自然なものであると指摘している。

「直接原価計算は、今さらこと新しく叫ばれているが、原価管理目的に関するかぎり、全部原価による標準原価制度が四十年も前から解決している直接費管理の領域についてわめき立てているに過ぎない。われわれはどう考えても、われわれの実施している全部標準原価制度の固有メカニズムとして、直接費のコントロールを、ダイレクト・コストिंग管理領域と寸分たがわぬ領域において解決していると結論せざるを得ないのである」(中山, 1957, 15 頁)

実務家である中山のこの指摘はもっともであり、そのために、原価管理用具としての標準原価計算と、直接原価計算を実務の場において結合させることそれ自

体に関しては、それほどの苦勞があったようには見て取れない（大植，1957；中村，1957；岩瀬，1957 など）。

実際には、直接原価計算における原価管理は、久保田（1954c）が述べている通り、利益計画ないし利益管理と結合された原価管理として論じられることが多い。現在、一般に直接原価計算の有用性として掲げられる利益計画・利益管理は、早くには松本（1953b）によって、アメリカの見解が紹介されていた。当然ながら、日本においても、直接原価計算が利益計画に資するという点は十分に認識されていたのである。そしてそれは、直接原価計算の計算構造から理解されるものである。

「利益計画のために直接原価計算が問題になるのは、・・・CVP Relationship があるからである。この CVP たるや、既に損益分岐点の問題と密接な関係があり、そのために往々損益分岐点の問題と全く同一の問題の如く考えられる向もある。しかし、密接な関係があるけれど、両者は同一の問題でない」（久保田，1954b，30 頁）

「CVP Relationship の問題は損益分岐点の問題とその計算の構造が違っているが、それでは、直接原価計算によつて利益の構造認識になると、如何になるのか・・・。およそ、利益の構造認識とは理論的にいえば、その利益の発生 of 根源に逆上つて、根本的に企業利潤の生成を認識せねばならない」（久保田，1954b，32 頁）

ここで久保田（1954b，32－33 頁）が示した、直接原価計算が利益計画に資するといわれる理由を示せば、次の2点である。

(1) 生産活動または経営活動に要する製品原価と生産の準備体制に要する期間原価に分けると、製品原価は製品の利益に関係し、期間原価は期間に関係し、したがって一定期間中の全製品の利益に「ジョイントリーに」関係しているのが明らかになる。

(2) 期間原価は同時に固定的間接費とも解し得るから、この固定的間接費を別計算にすると利益の構造が一層に明らかになり得る。すなわち、生産数量の増減によって利益が不安定になることを避けられる。

したがって、直接原価計算においては、このような利益計画の優位性から、予算統制の中において論じられるようになる。このテーマは「ダイレクト・コストイングと予算統制の関係」として、日本活計研究学会の第14回大会（1955年）の統一論題としても設定されている。このうち、溝口（1955a, 1955b）が明快に直接原価計算と予算統制の関連を示しているので、これを検討する。

溝口（1955a）が指摘する、直接原価計算が予算統制に資する第1の点は、予算編成の段階についてである。期首の予算編成上、固定間接費を製品に配賦する場合には配賦額が操業度の如何によって影響されることが大きく、しかも操業度の予定も不確実である場合が多いため、これによって予定配賦額も不確定となりがちである。直接原価計算によれば、製品別原価から固定間接費を除外できる。さらに、製品原価を変動費のみによって計算し、それと予定販売価格とを比較し、その差額としての限界利益率を把握することによって、品種選択と全体的な最有利点の予測がより容易となるのである（溝口, 1955a, 359頁）。

第2の点は、予算管理ないし利益管理の段階についてである。溝口（1955a, 360頁）によれば、利益管理は月次計算における予算実績比較を通じて行われ、この時の比較が売上高と売上原価との関係であることに注意が必要である。そして、この比較には予定利益と修正予定利益の比較と、修正予定利益と実際利益との比較という2種の比較があるという。

このとき、全部原価計算に基づく売上原価を用いると、差異分析に面倒な問題が生じるという（溝口, 1955a, 361頁）。すなわち、全部原価計算によって売上原価実績を計算しても、その売上原価は必ずしも当月の製造原価を表わさず、期首・期末（月初・月末）の棚卸高が影響するのである。これを直接原価計算によれば、製品原価が操業度の影響を受けることなく、さらに売上原価として計算される場合にも棚卸高に影響されないために、その比較が適切に行われるのである。

かくの如くして、直接原価計算はその本質を利益の計算構造、特に限界利益の算出と、それに基づく損益計算書にあることが示された。また、その有用性は、利益管理と、それに包含され、標準原価計算と結合した原価管理として認識されていることが示された。しかし、先述の通り、直接原価計算には、制度としていかに運用されるのかという点と、実際に原価をいかに固変分解するのかという点の2点が問題として残されている。この点を、次項以降で検討していく。

5-2 制度としての直接原価計算論

直接原価計算は、製品原価に変動費のみを算入し、固定費はこれから除外するという計算構造を持つものであり、それによる種々の経営管理への役立ちは否定されていない。しかし、これが原価計算制度として運用していくには、番場(1956b)も指摘している通り、種々の問題が残されている。山邊(1954)も、「直接原価計算は・・・主として企業の利益管理に関して重要な役割を果たすものであるから、原価計算制度は従来通り全部原価計算でやつてゆき、これとは別個に単に経営管理上の工夫(managerial device)たる「特殊原価調査」として直接原価の計算を行なつてゆくというのなら今日の米国の学会、業界に見るとき激しい論争は起らなかったであろう」(山邊, 1954, 19 頁)と述べている。この論争は日本においていかに展開されていたのであろうか。これに関しては、多くの論者⁹⁴が、直接原価計算が制度として運用されるべきか否かという視点ではなく、いかにして制度としての直接原価計算を考え、構築していくべきかという視点に立脚している。いま、この議論を検討していく。

そもそも、なぜ制度としての直接原価計算が問題となるのであろうか。これは、「今日の一般的な原価計算制度は、製造上の原価は、特別なものを除いて、これを製品原価に算入し、販売費・一般管理費はこれを期間費用として当期の収益に直接に賦課している」(中島, 1961, 73 頁)からである。したがって、直接原価計算はこの全部原価計算による一般的な原価計算制度と整合していないということになるのである。直接原価計算を実際に財務諸表作成のために認めるかどうかに関しては、会計原則や原価計算基準の設定の問題であるが、理論的研究として、直接原価計算が制度として肯定される計算原理を有しているのか否かという研究が、この1950年代から1960年にかけて行われるのである。

たとえば、久保田(1957)は、財務会計が「取得価額を取扱うのが建前」(久保田, 1957, 79 頁)となっている点から考察を行っている。この取得価額の計算が財務会計では必要であるため、「直接原価計算ではプロダクト・コストとピリオッド・コストの二つのグループに分割して、それぞれに別の計算的工夫をするものであり、しかもその計算工夫には取得価額だけを用いるのではなく・・・財務会計の建前であるところの取得価額だけを採らぬから、財務会計と結び付き難い当

⁹⁴ ただし、山邊(1954)は、「今日の段階においては直接原価計算はこれを計上のな計算制度のワクの中において実施するよりはむしろ単に「特殊原価調査」として利用するにとどめておく方が妥当であると信ずる」(山邊, 1954, 25 頁)と述べており、必ずしも早急に直接原価計算を制度として行う必要性はないとする議論もある。

然の素地がある。その上、いうまでもなくピリオッド・コストは製品の製造原価または総原価に算入しないから、ますます財務会計と結び付かない」(久保田, 1957, 79 頁)としている。ここで久保田 (1957) は、棚卸価額に期間原価たる製造固定費を算入することによって財務会計と結び付けることができるとしているが、これは、「直接原価計算から従来の原価計算に転換せしめ、転換せしめた原価計算が財務会計に直結しているに過ぎない」(久保田, 1957, 80 頁)として、固定費調整を行った場合でも、直接原価計算を制度として是認したことにはならないと指摘している。

しかし、久保田 (1957) は、これは直接原価計算に限った問題ではなく、むしろ最近の原価計算それ自体が、財務会計と対立していると指摘する。すなわち、「例えば原価管理のために一方で実際原価を求め、他方では標準原価、予定原価、責任原価などを求め、この両者を比べ、時には差異額を出して、管理の手段にする原価計算が一般的なものになっている」(久保田, 1957, 80 頁)のであり、これは、取得価額を建前とする財務会計の理念と相容れないものである。したがって、財務会計と対立しているのは、何も直接原価計算に限った問題ではないとされるのである。そうした上で、久保田 (1957) は、むしろ直接原価計算の方が財務諸表の作成に有用であると、次のように指摘している。

「直接原価計算は経営内に発生した原価要素のうち、プロダクト・コストは経営が活動すること自体によって発生し、したがって経営の活動に応じて変動しながら、しかも製品給付に **directly** に発生する原価のグループとし、一方ピリオッド・コストは経営の活動に関係なく、むしろ経営活動の準備体制のために発生し、したがって経営の活動に応じて変動することは少なく、期間単位に **timely** に発生し、しかも製品給付とは **jointly** の関係にある原価のグループとしているのである。したがって、従来の全体原価計算とは違って、原価を経営の実態に即して立体的に取扱い、また経営の構造に即して取扱っているともいえる。・・・そこで筆者は全体原価計算のように原価要素を平面的に取上げて、その経営の姿を財務諸表に反映さす伝統的方式を否認するのではないが、財務諸表にプロダクト・コストとピリオッド・コストに分けて経営の姿を立体的に報告する方式をとつても、これについては非難すべき筋合はないはずである」(久保田, 1957, 81 頁)

すなわち、久保田 (1957) によれば、直接原価計算に依る方が、財務諸表に経営の実態を立体的に表現できるがために、より有用な財務諸表を作成することができるとしているのである。さらに久保田は、久保田 (1962c, 310 頁) において、株主、短期債権者、長期債権者にとっても、棚卸資産が全部原価を基準にした評価額には魅力がなく、問題はそれぞれの利害関係者の立場から、経営の収益力について判定することにあるため、限界利益を算出する直接原価計算の方が合目的であるとも指摘している。

中島 (1961) は、「直接原価計算が内部的・経営的計算として行なわれることについては一般に異説を聞かない。問題は、これが対外的報告における期間損益計算上容認されうるかどうか存する」(中島, 1961, 72 頁) と問題提起をし、これを収益費用対応の基礎概念を用いて検討を行っている。財務諸表上の損益算定のための原価は、収益費用対応の基礎概念を根拠としており、したがって、次期以降に資産期末残高として繰延べ得るのは次期以降の収益の獲得に貢献すると思われる原価に限られることになる (中島, 1961, 73 頁)。ただし、一般的な原価計算制度において期間原価とされる販売費・一般管理費も、次期においてその効果を発揮する場合もあり、Paton and Littleton (1940) が指摘する通り、本来的にはこれらの期間原価も、適当な配賦方法があるのであれば、製品原価に算入すべきであるという (中島, 1961, 73 頁)。

この中島 (1961) の所説は一見、直接原価計算の計算構造を、財務諸表作成目的には適していないと否定しているように読みとれる。しかし、中島 (1961) は、NAA の調査報告を参照し、短期的対応としての直接原価概念を紹介している。短期的対応としての直接原価の概念は、「短期的対応のための製品原価には、その会計期間中に生産販売が行なわれることによつて発生したもので、生産・販売を行わなければ節約しえた筈の原価のみが含まれる。これがいわゆる直接原価である」(中島, 1961, 74 頁) と説明される。すなわち、毎期間に行われる経営上の決定および活動の成果測定を、固定費を発生させるような長期的決定についての成果測定から分離しようとするのがこの概念であり、意義とされる。この概念は、中島 (1961) によれば「利害関係者にとって有害であるとみなすべき積極的理由は少ない」(中島, 1961, 76 頁) という。しかし、やはり上述した収益費用対応の基礎概念に基づこうとするのであれば、直接原価計算によって限界利益を求めたうえで、固定費の繰延額についての調整を行うことが必要であろうとし、これの場合にこそ、「短期的対応と長期的対応とが、これまでの財務諸表会計基準の基礎概念を破ることなしにあわせて行なわれることとなろう」(中島, 1961, 76 頁) としている。すなわち、中島 (1961) によれば、限界利益を算出することそれ自

体は財務会計上の基礎概念と反することではなく、これを損益計算書に表示し、その後、固定費を調整することによって、直接原価計算が財務会計と結合し得ると結論づけているのである。

興味深い議論を展開しているのは山下 (1962) である。山下 (1962) の問題意識は、次のように述べられている。

「いうまでもなく、われわれは経営管理目的のために有効に作用する直接原価計算の意義を適正に認めることに疑問をもつものではない。そうかといつて、その直接原価計算に直結した期間損益計算の妥当性を主張するだけの勇気をもつものでもない。すなわち、われわれは、一応、原価計算として直接原価計算の主張と立場を適正に評価しながら、しかも、その方式を最後まで阻害することなく、これを伝統的な期間損益計算のうちに有効・適切に摂取し得る損益計算方式を考案しようとする」(山下, 1962, 9 頁)

ここにおける山下 (1962) の意図は次の通りである。

「直接原価計算方式に立つ損益計算の結果と製造原価計算方式に立つ期間損益計算の結果について、そのいずれが社会的に是認されるものであるかについて問題を残すとしても、そのいずれかの方式が長期間にわたって継続的に適用されることが保証される限り、期間損益計算としてはこれを否定する根拠は有しない。直接原価計算方式制度化の一つの可能な道が、そこに考えられるものである」(山下, 1962, 11 頁)

この目的を達成するために、山下 (1962) は、一般的に固定費と考えられている減価償却費の処理について検討を行っている。山下 (1962) によれば、減価償却費は生産量に応じて変動することが理論的には考えられるのであり、本来的にはむしろ変動費であるはずであるという。そこで、まずは減価償却費を変動費として組み直す考えを採用する。これは、固定資産原価の期間配分法として一括的な期間原価償却費を算定する方式を排斥するものではなく、むしろ、その方式による伝統的な減価償却費計算を是認した上でも考え方であるという(山下, 1962, 11 頁)。このような観点から、「期間的大きさとしてあらかじめ算定された期間原価償却費総額は原価計算上、これを変動費部分と固定費相当部分とに分解する。前者に相当する減価償却費は、原則として、生産活動に直結する作業機械、動力

機械、機械装置など生産的設備に見合う減価償却費としてこれを考えることができよう。これに反して、工場建物などに見合う減価償却費は後者の固定的減価償却費と考えることができよう」(山下, 1962, 12 頁)とされるのである。これによって、減価償却費のうち、生産に比例的に発生する原価分は製品原価に加算し、固定的減価償却費は期間原価として期間収益から一括して回収されることになる。

このように減価償却費を分類することによって、当期の生産のために消費した減価償却費は当期の製品原価に加算されることになるが、残る固定的減価償却費のうち、どれほどを期末棚卸原価に含めるかということが問題となる。これについては、固定的減価償却費を売上量と棚卸量とに按分することにして、次期に繰越す固定的減価償却費を、たとえば「繰越製造間接費」という特別科目をもって、直接原価として棚卸品原価と並記する他はないとしている。棚卸品原価に加算してしまうと、棚卸品原価が製造のために費やした原価額を表わさないためである。

かくして、山下 (1962) は、直接原価計算を理論的に考察することによって、製品原価をまさに製品製造活動の如何によって変動する製造原価に限るという考え方こそが直接原価計算制度構築の 1 つの可能性だと指摘しているのである。しかし、山下 (1962) も自認しているように、実際に種々の固定費を、厳密に製品製造のために変動的なものである原価と固定的な原価とを区別することは容易ではない。これは、あくまで試論であるとされる。

5-3 実務における直接原価計算問題

これまで主に研究者による直接原価計算研究を検討してきたが、当時の企業実務においては、直接原価計算はどのように考えられ、また実際に運用されていたのかをここで検討する。これに関し、今井 (1955) に興味深いアンケート結果が掲げられているため、これを次の図表 6-3 にまとめる⁹⁵。

このアンケートによれば、1955 年時点において、4 社の企業が直接原価計算を実施していることがわかり、またそのうちの 1 社では原価計算制度として採用していることがわかる。また、直接原価計算の長所として掲げられている点も、これまで検討してきた理論と大きな違いはない。直接原価計算の短所については、おそらく複数回答と思われるが、特に固定費と変動費の区分が大きな問題とされていることがわかる。また、「棚卸資産評価の解決が難しい」という回答の意図は不明であるが、これが財務諸表作成目的であるとすれば、制度としての直接原価計算の運用について、実務においても障害があることが示されていることになる。

⁹⁵ アンケート結果の原文を入手できなかったため、今井 (1955) を引用することにした。なお、アンケート結果は、今井自身が分類したものである。

また、直接原価計算を制度として普及させるべきか否かについても、3社を除いては概ね否定的であることが窺える。

図表 6-3 雑誌『原価計算』によるアンケート結果

(第一質問) ダイレクト・コストイングを実施しているか	
イ 原価計算制度として部分的に実施	1社
ロ 特殊原価調査として利用	3社
ハ 目下研究中	1社
ニ 実施していない	7社
(第二質問) ダイレクト・コストイングの採用を考えたことがあるか	
イ 全然考えたことはない	4社
ロ 考慮しているが採用までは考えていない	6社
ハ 制度として全面的に考えたい	2社
(第三質問) ダイレクト・コストイングの長所を如何に考えるか	
イ 明確には断定し得ない	1社
ロ 原価管理に役立つ	5社
ハ 価格政策決定に役立つ	3社
ニ 利益管理に役立つ	3社
(第四質問) ダイレクト・コストイングの短所をどう考えるか	
イ 明確に断定し得ない	1社
ロ 固定費、変動費の区分が困難である	7社
ハ 棚卸資産評価の解決が難しい	6社
ニ 財務会計と結びつけられない	2社
ホ 税務面から難点がある	2社
ヘ 全部原価でない	2社
ト 生産設備の償却その他の面で限界利益の内容が不明確になる	2社
チ 販売価格決定に困難である	4社
(第五質問) ダイレクト・コストイングは普及せしめるべき制度であるか	
イ 特殊原価調査として普及させてよい	3社
ロ 全面的に普及させてよい	3社
ハ 現在は困難である	4社
ニ 原価管理の面から普及させてよい	2社

(出所) 今井 (1955) 353 頁。回答は日本の代表的企業 12 社。

これらの問題、および理論として論じられている直接原価計算に関する諸問題は、実務においてはいかに考えられているのであろうか。これの検討を行うに当たり、ここでは1957年および1961年に、雑誌『産業経理』に掲載された直接原価計算特集における実務家による論文を検討する。執筆者は、岩瀬博彦（大日精化工業）、中村實（昭和電工）、大植武士（湯浅電池；後に公認会計士）、藤本狷介（三菱電機）、河内寿昭（昭和電工）である。

まず、直接原価計算の目的を、これらの論文がいかに認識しているのかについて見ていく。これに関しては、固定費管理（岩瀬，1957）、原価管理（大植，1957；中村，1957；河内，1961）、利益計画・利益計画（大植，1957；中村，1957；河内，1961）、価格決定目的（岩瀬，1957）のおよそ4つが明示的に掲げられている（藤本（1961）には明示的な目的は見られない）。しかし、価格決定目的に関し、岩瀬（1957）の述べているところは理論と不整合はないが、対して河内（1961）は次のように述べている。

「直接原価計算による利益計画の設定にあたり、コスト－ボリューム－プロフィットの関係から、価格計算の必要が生じるわけであるが、この面において、直接原価計算の欠点が現れるといわれる。それは価格の算定に当つては、全部原価によらねばならず、そこに製品別の固定費配賦の問題があり、この固定費配賦に当つての適当な基準を見出すのに困難を伴う」（河内，1961，54－55頁）

この記述と先のアンケート結果における直接原価計算の欠点を併せて考えてみれば、実務では弾力的な価格決定のために直接原価計算を用いることは少なく、むしろ全部原価により、全部原価の回収を志向した価格設定が行われていることが窺える。しかし、河内（1961）は、実際には価格は市場において決定されるため、直接原価計算をしながら特に価格計算のために全部原価計算を行う必要性は薄いとしている。

しかし、いずれにせよこれらの諸論文において共通しているところは、これらの目的のために、直接原価計算が制度としてではなく、特殊原価調査として行われていることである。大植（1957，101頁）によれば、湯浅電池においては管理目的のための計算を第一義として考えているため、岩瀬（1957，111頁）によれば大日精化工業では税務上の観点から、直接原価計算を制度として実施していないとのことである。なお、昭和電工については理由が述べられておらず、中村（1957，

91 頁) において特殊原価調査を採用した旨が示されている。しかし、河内 (1961) は、「実務家のうちにも、直接原価計算の利点を活用した、内部管理方式の検討とともに、制度としての直接原価計算の研究を推進している人もある」(河内, 1961, 51 頁) として、制度としての直接原価計算の在り方を一般的に論じており、直接原価計算制度の導入を肯定する意識が見て取れる。

「直接原価計算による作成された財務報告書は、この要請(筆者注: 種々の利害関係者による、企業に対する判断を誤らせず、企業の実^マ体^マに対する認識を深めるに役立つこと)に充分応えられるものと思う。まず株主は、企業の収益とその将来性について大きな関心を持つ。これに対しては、毎期の販売成績により、端的に企業の成果に関する状況を把握できるし、収益による固定費の回収過程を見つめることにより、企業の将来性の判断を誤らないであろう。次に、企業にとって近年特に大きな力を持つてきている労働組合の企業判断に対して、企業の実^マ体^マを認知せしめ、正しい労働運動の方向を打出すためにも、この財務報告は役立つ。たとえば、賃上げの要求に対して、企業は最近の技術革新に伴う設備投資の増大による固定費の増加を説明したとする。これに対して従来の財務報告(全部原価計算による)が、この説明を裏付けるものを充分持っているとはいえない。直接原価計算による財務報告によれば、その企業の収益との関係において固定費がいかに大きいか、容易に示すことができる」(河内, 1961, 52 - 53 頁)

しかし、実際には、この方式が一般に認められた会計原則に整合的でないこと、税務当局の承認を得られないことなどにより、現時点では、外部報告用には全部原価を用いることが多いとしている。

次に、これら諸論文を概観して気が付くところは、各種の原価を変動費とするか固定費とするかという問題が実務では現れてくるということであり、これは先のアンケート結果からも示されているところである。これは、特に労務費について問題が認識されている。大植 (1957) によれば、湯浅電池における直接原価計算は、実施後 2 段階を経たというが、この違いが、労務費の取扱い方にあった。第 1 段階においては、「直接原価計算による標準原価計算制度を採用することにしたが、この時の考え方は変動費の区分に純粹性を考えたため直接材料費のみを変動費とし、直接労務費始めその他の費用は、すべて固定費の概念に含めてピリオド・コストとした」(大植, 1957, 104 頁) という。しかし、これによって、「生

産に要した直接労務費の金額計算が行われなかったため原価管理上、たとえ減価切り下げが労務能率の向上によつて行われた場合でも親近感がなく、また管理計算上の管理方法は、計算制度の中に入つてこないため、管理と遊離しがちになつてきたこと、「(筆者加筆: 単に支払形態をつかまえて) 固定的と考えた直接労務費が、実際に変動することに対する疑念」、そして、「直接労務費は生産に直接帰属する関係をもっているにもかかわらず、ピリオド・コストとする疑念」(大植, 1957, 105-106 頁) などが生じたことから、直接労務費を製品原価すなわち変動費として処理するようになったという。

対して岩瀬 (1957) では、「实际的に原価の分析を行えば大部分が固定費の範囲にはいつて直接労務費等本来は比例費に属するものが日本の賃金制度では能率給のウエイトは少く生活給的な要素が大きい³⁷ため退職金制度を含³⁸めると全く固定費であると云い得るわけで、産出される限界利益も日本的意義を有し適確な経営計画を立てることができる」(岩瀬, 1957, 107 頁) としている。しかし、これを実際に大日精化工業においていかに処理しているかについては明示されていない。

中村 (1957) は、「変動費、固定費の区分が困難であることは、しばしば主張される³⁹ところであるが、そのうちでも、労務費については特に問題があるようである。当社(筆者注: 昭和電工)においても、最も苦慮し、かつ社内で論争を捲きおこしたものは、実時この労務費についてであつた」(中村, 1957, 97 頁) とし、昭和電工においても、労務費を変動費とするか、固定費とするかが問題となったことを述べている。昭和電工ではすべて月給制によつて賃金が支払われているが、操業度の変動と共に労務が工場内の他部門へ移動する工場とそうでない工場があり、全社統一して労務費を変動費か固定費とすることは困難であつたという。このため、操業度と労務費の間に比例関係がない工場を除き、直接労務費を変動費として表示することにした。しかし、利益計画にあたつて、仮にある製品の製造を止めると仮定した場合、変動費はそれに伴つて節約されるはずであるが、直接労務費はこの場合でも負担しなければならないのであることに気がつき、6ヶ月後、従業員労務費をすべて固定費として表示するようになったという(中村, 1957, 92-93)。

このように、実務においては、米国とは異なり、成果給のウエイトが小さい点などの賃金体系の違いから、必ずしも直接労務費が変動費と考えられていない等、理論では当時論じられていなかった問題が生じていた。また、各企業、各工場において労務費の発生パターンが異なることが示されている。岩瀬 (1957) によれば、原価の固変分解は勘定ごとに設定する会計的方法と、発生パターンを統計的に分析する方法などが採られるというが、結局は、各企業の経営環境に応じた設

定が必要であり、恣意性が介入せざるを得ないのである。これは、直接原価計算制度を財務諸表作成目的の上に普及させるに当たり、大きな障害として認識されていることは先の番場 (1956a) が指摘している通りである。

5-4 直接原価計算論の総括

本節で検討を行った 1950 年代から 1960 年代初頭にかけての直接原価計算論を総括すれば、次のようになるだろう。

まず、直接原価計算の本質は、限界利益を算出し、これを表示するための損益計算書の作成にあった。これによって、原価管理や利益管理、価格決定など、経営管理目的の原価計算としての有用性を認識されるに至り、これは社会的にも一般に認知されるようになっていた。特に、利益管理の一環としての原価管理的役割が認識された点は重要である。すなわち、標準原価計算による現場における原価管理が認識されたが、これを利益管理と関連させて行うという視点は、直接(標準)原価計算において一般的に認識されたものであるということができであろう。

しかし、これを制度として運用することに関しては、種々の問題が認識されていた。これに関しては、複数の研究者が異なる観点から、いかに直接原価計算を日本において制度として運用するのかについての議論がなされていたが、これについては一貫した主張が見られず、後年に残る問題として提起された。

実務においては、理論では前提として論じられていた原価の固定分解がとりわけ大きな問題として認識されていた。また、制度として運用するにあたっては、会計原則や税務上の制約からの障害が認識され、特殊原価調査として行われることが多いことが示されていた。したがって、ここにおいては研究者と実務家の間で、制度としての直接原価計算に対する認識が異なっていたということができる。

かくして、直接原価計算は直接原価計算における問題点として残された大きな問題の 1 つは、これが原価計算制度として運用されるか否かという点である。これに関しては、次章で検討する「原価計算基準」の制定プロセスの中で示されることになるだろう。

第6節 本章のまとめ

6-1 要約

本章では、1940年代後半から1960年代前半にかけての原価計算論を、特に原価管理論に注目して検討を行った。

標準原価計算論に関しては、原価管理用具としての役割が一層強調された。これは、基準標準原価と当座標準原価の分類に関する論争が行われ、結果として、原価管理用具としての役割が重視される当座標準原価が強調されたことに現れている。また、本章第3節で検討したように、標準原価計算論が実務における実践に関連して論じられた。これによって、日本特有の原価管理問題、すなわち科学的管理法の浸透が十分でなかったことに鑑み、まずは科学的管理法による管理意識を醸成させることが問題提起された。

また、直接原価計算に関しては、利益管理への有用性が認識され、これに伴って利益管理の一環としての原価管理が論じられるようになった。これはまた、単に標準原価による現場レベルの科学的管理による原価管理のみならず、変動費・固定費の分類を用いた責任範囲の明確化と、それによる利益管理という側面から原価管理が論じられたことも意味する。そのロジック自体は、1928年時点で上野(1928)において論じられていたことであるが、貢献利益ないし限界利益概念を有した直接原価計算という手法のもとに、その思考が原価計算研究において明確に結実したとみることができる。

しかし、直接原価計算を制度として運用していくためには、未だ重大な問題が残されていた。それは、「企業会計原則」や税法との関連において、棚卸資産原価を変動費のみで構成されることが一般に認められていないという認識に起因する問題であった。これに関して、研究者は種々の理論的考察によってこれを制度として運用する根拠を模索していたが、企業においては特殊原価調査として行われることが多いことが示された。実務では、必ずしも直接原価計算を制度として運用することを意識しておらず、むしろ、原価の固定分解の困難さを問題としていた。ここに、制度としての直接原価計算に対する見解が、研究者と実務家との間で異なっていたことがわかる。

6-2 知識体系の展開として

本年度における知識体系の展開としては、まず、日本企業特有の問題を直視した原価管理研究が行われるようになったことを指摘することができる。これによって、標準原価計算論において、日本企業の実情に鑑みて原価管理に役立つよう

当座標準原価計算が重視されたこと、実務家との共同研究によって科学的管理法に基づく物量管理が重要であることなどが示された。

これに加え、原価計算を利益管理に組み込むことによって、利益管理の一環としての原価管理の必要性が、直接原価計算論によって展開されたこともまた重要である。標準原価計算論が、科学的管理法に基づく現場における原価管理を強調する一方で、直接原価計算論によって企業の総合的管理の用具として原価計算が有用である認識が見られたのである。

これを要するに、本年代において、原価計算の知識体系は、日本企業特有の問題を直視しながら、原価管理論が深化し、拡大されたことを指摘できるのである。したがって、本年代以降、知識体系の展開を象徴する個々の研究成果が、欧米理論の輸入のみならず、日本企業を直視した成果としての性格をも有するようになったといえる。ただし、直接原価計算論においては、直接原価計算の本質や制度としての運用方法が重視され、研究されていたのに対し、実務における直接原価計算は、経営管理目的として割り切り、特殊原価調査として行われていた中で、原価の固定分解が問題とされていた。この点において、初期における直接原価計算論は、日本企業実務における問題点を必ずしも補足していなかったことも指摘しておかねばならないであろう。

第7章 財務会計目的・管理会計目的の社会的成果物

第1節 はじめに

本章では、これまでに行ってきた原価計算の知識体系の展開および社会的成果物の形成の検討から、2つの社会的成果物の制定プロセスを検討する。本章で中心的な検討対象とするのは、企業会計原則の一環として制定された現行「原価計算基準」と、原価管理に関する啓蒙的指針として公表された「コスト・マネジメント」である。これら2つの社会的成果物を併せて検討することによって、それぞれに目的観の異なる原価計算論がいかに社会的成果物としてまとめられてきたのかを示すことができる。

「原価計算基準」の制定プロセスは、それまでに展開されてきた知識体系と、大蔵省企業会計審議会の意向との相違が大きく影響していた。すなわち、当時の原価計算論としての知識体系を基準として反映させようとした研究者と、会計制度の充実を意図した政策の一環としての原価計算の規定を目的としていた政府との間に見解の相違が生じていたのである。この対立が「原価計算基準」の制定プロセスを象徴する。

結論を先取りすれば、「原価計算基準」は当時の知識体系を完全には反映したものとならず、日本原価計算論の初期における目的観、すなわち、当時の知識体系の根底となっていた期間損益計算および製品実際原価計算論を抜き出したかたちで完成された。しかし、1930年代以後の標準原価計算による原価統制問題が全く取り入れられなかったわけではない。製品原価計算を中心としていても、原価計算の目的として原価管理目的が明示され、実際に標準原価計算による原価管理手続きが規定されていることを示す。

管理会計目的の原価計算は、研究者・実務家・政府という3主体が中心となり、通商産業省答申「コスト・マネジメント」としてまとめられた。この3主体によって管理会計目的の原価計算論が取りまとめられ、公表されたことは、当時の原価計算の知識体系が、研究者の手から離れて社会的“認知”を得るに至ったと考えられる。したがって、管理会計目的の原価計算論は、当時の知識体系を純粋に

反映させたものとして社会的認知を得ることによって、その後の知識体系の展開ないし発展に資するものとして評価することができよう。

本章は、「原価計算基準」の検討と「コスト・マネジメント」の検討との2部に分け、次の構成を取る。

まず、第2節から第4節にかけて、「原価計算基準」の検討を行う。第2節においては、「原価計算基準」の制定を担った大蔵省企業会計審議会第4部会の発足から、その直後の議論を検討することによって、第4部会が有していた目的観を析出する。第3節では、大蔵省企業会計審議会の「原価計算基準」に対する目的観と第4部会の目的観とが相違していたことを示し、ここにおいて、「原価計算基準」制定の目的観が転換したことを明らかにする。第4節では、「原価計算基準(仮案)」に対して行われた修正点を検討することによって、「原価計算基準」の目的観を明らかにし、そこに根差す知識体系がいかなるものであるかを析出する。

第5節から第7節にかけては、「コスト・マネジメント」の検討を行う。まず第5節において、通商産業省が公表した各種の答申の意義を検討することで、通商産業省の有する政策的意図を示す。その後、「コスト・マネジメント」の背景・理念を第6節において検討し、第7節において、「コスト・マネジメント」の内容の検討を行う。

第2節 企業会計審議会第4部会の発足と「原価計算基準」

2-1 企業会計審議会第4部会の発足

太平洋戦争の終戦後、日本は経済復興が旗印とされていた。「(筆者加筆：19)52年4月にサンフランシスコ講和条約が発効するまでのあいだ、日本は連合国、実質的には連合国軍最高司令官(Supreme Commander for the Allied Powers：SCAP)ダグラス・マッカーサー(Douglas MacArthur)率いるアメリカ軍の占領下に置かれ、連合国軍最高司令官総司令部(General Headquarters：GHQ/SCAP)が日本占領の実行を担当した。こうして日本の政治・経済・社会・文化の諸領域で巨大な変化をもたらした戦後改革が、主としてアメリカの対日占領政策に従って実施されたのである」(宮本他，2007，233頁)とされるように、戦後直後の日本においては、GHQによる経済政策がとられ、具体的には、たとえば財閥解体・労働改革・農地改革を中心とする経済民主化政策が行われた。

GHQ による日本の戦後改革は、企業会計の側面にも及んだ。当時を太田（1968）は次のように述懐している。

「（筆者加筆：昭和）二十三年の四月の半ば頃、彼（筆者注：太田哲三本人）は司令部へ呼び付けられた。上野道輔君，中西寅雄君，黒沢清君，岩田巖君とそして彼とである。その話によれば，日本の統計が極めて不正確であるので，統計委員会を設けてその整頓に当たっている。そこで企業会計についても統一した制度を設け，これを維持するために委員会を設けることに司令部の意向は決まった。ついで君たちはその発起人を発起として呉れとのことであつた」（太田，1968，212 頁）

このように，1948 年，GHQ は日本における会計制度を整備するために，会計研究者数名にこれを命じたのであるが，実際には次の事情によって，この任は GHQ の所管ではなく，経済安定本部に引き継がれることとなった。

「この五人が相談し合つて，外部の有志を集めて純部会を作り，政府に対して委員会設置の建議をすることになった。それはひどく形式的なものであつて，放送会館の一室でやつた。内輪の慣合いだから，建議を受けた総理大臣から司令部へ話し込めば，さっそく許可するという運びであつた。ところがその年の六月にドッジが来て財政緊縮の方針がとられ，委員会とはとも角，それに対する予算が出せないという破目になってしまった。それで仕方なく経済安定本部が主管することになって，企業会計制度対策委員会が出来上がったのであつた」（太田，1968，212 頁）

こうして，日本の戦後経済復興政策の一環として設けられた企業会計制度対策委員会（その後，企業会計制度対策調査会，企業会計基準審議会と改称し，1952 年 8 月に大蔵省に移管され，企業会計審議会となる；以下，総称して「審議会」とする）は，さらに主要なテーマに沿つて，4 つの部会に細分化された。

「委員会の仕事の第一部は財務諸表に関するもので，これがそもそも司令部で委員会を設置させた目的でもあつた。それは黒沢君が主査することになった。第二部は簿記会計の教育に関するもので上野会長がこれに当り，第三部は監査で岩田君，第四部は原価計算で中西君が担当することになった」（太田，1968，213 頁）

しかし、この第4部会は審議会発足当初から設けられていたわけではない。そこには、原価計算に関する基準を設ける必要性についての認識の相違が存在していたようである。

「(黒澤) 御承知のとおり、企業会計審議会は元来三部からなつておつたわけで、第一部は会計原則に関する部会、第二部は会計教育に関する部会、第三部は監査部会で、第四部というものはなかつたわけです。第四部は会計原則を原価計算の領域に拡大するという観点のもとに第一部の発展形態として設けられたのですね。

会計原則の中で損益計算書に関する基準を設けておるのですが、その中に、売上原価という項目が出て参りますし、それから売上原価の算定的前提になる製造原価報告書というものがあるのです。・・・この製造原価報告書の内容を明らかにするという要求から、原価計算基準を作らなければならないのではないかということを感じ始めた端緒があらわれたんですね。

はじめ企業会計審議会が第四部を持つていなかった理由は、原価計算というものは企業のいわば内部会計なんで、これに対して公の基準を制定するということは非常に困難ではないか。・・・

それで、会計原則や監査基準と同じレベルで、果して原価計算基準というものを設定することが可能であるかどうか、これが非常な問題になつて、岩田巖教授は不可能論をとんでいた。しかし、会計原則は製造原価報告のところで原価の概念にふれておるので、やはりその内容を明らかにしなければいけないのではないかということから、彼も納得するに至つた」(太田他、1956、124頁)

すなわち、内部会計としての認識が既に広まっていた原価計算に対し、「基準」を設定することには賛否があつたのであり、最終的にこれを設けることができたのは、企業会計原則における製造原価報告を補足するためという理由づけによるものであった。

2-2 社会的成果物としての「原価計算基準」

かくして、臨時産業合理局財務管理委員会以来、原価計算についての制度を整備しようとする動きが再び始まった。これが初めて審議されたのは1950年11月

16日のことであった（黒木，1962，頁）。1951年時点では，中西寅雄を会長として，山邊六郎，番場嘉一郎，鍋島達，黒澤清が実際の審議に当たっていたという（青木，1951，348頁；中西発言）。ここにおける中西の趣旨としては，「広く一般の学界，またその他会計に携わるところの方々あるいは，一般の民間業者の意見を十分に聞いてそして学界の総意によつて出来たものとして，これを作りあげて行きたいというこういうふうに考えておる訳であります」，「そこで学界の意見を聞き，また実際界等の意見をも聞きまして各国の制度を参酌しまして，日本の原価計算その他会計制度の発達状況，日本の生産条件というものを考えて妥当なものをつくらなければならない，こういうふうに考えております」（青木，1962，348頁）と述べられている。

また，原価計算研究会が開始された1950年から1年半が経過した頃合いに執筆された山邊（1952）では，当初の原価計算研究会の様子が次のように述べられている。

「（筆者加筆：現時点で原価計算基準が完成していない理由は）初めのうち，原価計算基準について直接参考となる文献といつたら，一九四八年一月号のアカウンティング・レビューに発表された米国会計学会（A・A・A）「原価計算概念及び基準委員会」の論文集「原価計算概念」しかなかったことに依るのである。この論文集は極めてむずかしい内容のものである。これをそのままとつて我国の原価計算基準の草案とする訳にはゆかない。

他方において，一般の原価計算文献（日，米，英，独）はというと，これはまた余りににも数多く，それを一，一読んで，その中から一般に認められる原則，ないし基準をさがし出すことは相当に時間を要することである」（山邊，1952，91頁）

「アメリカでも英国でも，原価および原価計算の基準だけを問題とし，これに基づく実施手続（準則）を取上げることがをしない様である。これは之等に国々一殊にアメリカにおいては，原価計算実務の水準は高く，而かもそれが経営の規模・生産工程の態様，製品の種類に応じて多彩な発達を遂げており，原価計算基準はこれを土台として作られるがためであらう。しかし，我国の場合はこれと事情を異にする。・・・その実務水準は概して低いであらう。従つて我国においては，どうしても原価計算

要綱に代る新しい原価計算手続きを例示する必要がある、実際界もこれを熱望している」(山邊, 1952, 93 頁)

このように、当時日本企業における原価計算実務が未熟であったことが指摘されており、企業に対するいわば啓蒙的な基準が求められていることがわかる。山邊を含む原価計算研究会は、実際に「優れた工場の原価計算実務を見学して」(山邊, 1952, 93 頁)「基準」制定の参考にしようと試みていたとされており、中西発言の通りのプロセスを経ていたことがわかる。

その後、第4部会は76回の研究会を設けた(黒木, 1962, 頁)。研究会は、1953年に「原価計算基準及び手続要綱(案)」と「原価計算基準に関する研究資料」を公表した。これらは、原価計算を基準として制定するにあたっての骨組みを提供するものであった。

これらの成果物を基に、第4部会では小委員会を設け、アメリカ、イギリス、ドイツ等の原価計算制度を参考にしながら、八幡製鉄、三菱電機、住友化学、富士紡績等の協力を得て、再び日本企業の実情を調査観察したという(黒木, 1962, 7 頁)。これに加え、税務当局との協議を重ね、非原価項目、原価差額の処理等について調整を図り、1957年に「原価計算基準(仮案)」(以下、「仮案」)を公表した。

第4部会小委員会は、「経済団体連合会、関西経済連合会、日本会計研究学会、企業会計近代化委員会、企業経営協会、企業研究会、産業経理協会、日本租税研究協会の八団体に「原価計算基準(仮案)」を内示し、各団体の意見を徴することとした」(黒木, 1962, 7 頁)。また、公認会計士協会より自発的に意見の提出もあったという。

「仮案」に対する意見徴収を経て、同委員会はこれを修正し、1958年に修正案を完成させた。しかし、これに対しては「一部経済界、学者等からのみでなく、大蔵省内部からも、なお検討の余地があるとの意見」(黒木, 1962, 8 頁)があったという。その後、審議会と大蔵省との打ち合わせを数度にわたって行い、1961年に「原価計算基準(訂正案)」を提出するに至った。しかし、これに対して、関係者・関係団体から再度の意見提出があり、この意見との調整を図り、種々の細目の修正を数回にわたって審議した結果、1962年11月8日、現行「原価計算基準」(以下、「基準」)が公表されたのである。

このように、企業会計審議会原価計算部会は、成果物の作成・提出を繰り返すなかで、研究者や実務家、政府から数度の意見徴収を行い、その度に修正を行っていた。これは、審議会を主に構成する研究者が展開する知識体系の枠組みを超

えた、各利害関係団体との見解の擦り合わせの過程であり、「基準」の制定プロセスでは、一種のデュー・プロセスともいえる手続きを採用していることが特徴として挙げられる。

以下では、上述した「基準」の制定プロセスの中で、具体的にどのような議論が行われていたのかを検討していく。

第3節 「原価計算基準」制定プロセスにおける目的観の認識と転換

3-1 第4部会発足当初の「原価計算基準」としての目的観

本項では、審議会において第4部会が発足し、基準設定に向けて活動を開始した当初の、研究者および実務家からの意見・要望を検討する。1950年代当初においては、「基準」制定に関する特集が複数組まれており、たとえば、雑誌『産業経理』によって組まれた特集「原価計算基準の設定をめぐる」（1951年）、『会計』における「円卓討論 原価計算基準の制定に関して」（1951年）、『企業会計』における座談会「原価計算基準に望むもの」を上げることができる。これらにおいては、複数の研究者・実務家による寄稿・発言を参照することができ、当時、原価計算基準の制定に関していかなる見解が存在したのかという大勢を把握することができる。

『産業経理』における特集は、企業会計審議会が原価計算の原則ないしは基準を設立するための作業に着手したことを受け、産業経理協会が原価計算の実務家や研究者に対し意見を求めた論文集である。これに寄稿した人数は、大学所属が9人、企業所属が4人と、一般的な特集に比べて比較的多人数に及んでいる。論文集とはいえ、多数の専門家が寄稿しているからか、各人1～3頁ほどの比較的短い論説で構成されている。

この特集に掲載されている論文の多くは、基準としての原価計算に対する見解に、管理会計的要素を含めるべきと主張している。たとえば、木村（1951, 35頁）は「（筆者加筆：審議会が作成すべき種類の原価計算基準は）財務会計と対立相容れない意味の管理会計、全面的な標準原価制度、簿記と結合しない能率計算・実物数量計算等の形を取り、或はそれに支配されるものとは成り得ないと思う」とし、財務会計とは結合しない原価計算基準は考えられないとしているが、「しかもなおそれらの思想を尊重せずしては有意義な原価計算基準は生れないであろう」として、原価計算の管理会計的側面を尊重して制定されるべきであるとしている。

また、小高 (1951, 36-37 頁) は、「コスト・コントロールとか或は内部統制との關聯において考えられる原価計算については從來甚だ不備であつたというよりは寧ろ等閑に附されていたと見るべきであろう。この方面に對する基準を設定することが我國の産業の合理化の觀點からも又經濟政策面からも頗る重要な意義を持つものゝように考える」としているし、井上 (1951, 47 頁) も、「原価計算は統制的地位たる官廳の立場から規定されるものでなく、經營經濟の立場から規定され、從來の原価計算要綱の如く、價格政策に重點を置くよりも、經營統制に役立つものとしなければならない」としている。

他にも、実務家から、「今回設定される原価計算の目的は、現時の我國の實狀よりして戰時中の要綱の如く、價格形成を目的とせず、經營能率の増進の基礎たらしめることを主目的として經營の合理化に役立たしめることが必要である」(西野, 1951, 36 頁)、「原価計算基準」設定に就ては先ず管理會計の特色を充分織込むべきであると考え」(橋本, 1951, 44 頁) という指摘がなされている。これらの所説においては、基準としての原価計算には管理會計的側面を尊重し、あるいは直接に織込むべきとされている。

しかし、実務家の中には、そもそも基準設定の必要性に対して懷疑的な主張を行っている者もある。たとえば、橋本 (1951, 47 頁) は「自由競争場裡に於いて、各企業が經營合理化を企圖し、能率増進の目的のために企業自身が自主的に原価計算の原則なり基準なりを設定するものならば、別に問題もなく、企業はこのために繁栄し、それは又國民經濟的にも貢獻するところ大きく、又かような場合には別に強いて、これを統一する必要もないと思われる。異に原価計算制度の如く、未だ完全に成長せじ、進歩の過程中にあり、從來の實務の慣習として發達して來たものも改良の餘地多く、中には根本より改めねばならないものもあり、かようなものに對して濫りに統一を急ぐ必要はないと考えられる」と述べている。橋本 (1951) はこれに関し、會計監査制度においてやむを得ず統一する必要があるならば、企業において解決が試みられている諸問題について支障のないようにすべきと付言している。

『産業經理』における特集では、基準として原価計算の目的をいかに規定するのかが共通した論点になっていた。この原価計算の目的については、日本會計研究学会第 10 回大会の速記録である本討論においても、議論の対象となっている。この場には、実際に「基準」の作成に取り組んでいた中西寅雄、山邊六郎、番場嘉一郎が同席しており、主に彼らに対する質問がなされているため、実際の「基準」が当時、どのような目的觀の下に作成作業が行われていたのかをより具体的に知ることができる。

この討論会では、まず第1に原価計算の目的とは何かということがテーマとされた。山邊はこれについて、アメリカやドイツにおける見解を受け、「原価の管理統制ということに最も重点があるように考えております。それからもう一つは原価計算は同時に工業会計と密接な関係をもたなければならない。こういう意味におきまして原価計算は一般の問題と同じぐらいな重要性をもっているのであります。それから第三の目的、価格決定あるいはその他の経営政策について従来のような戦時経済にも、戦後の統制経済においてもこれが支配的な重要な目的と考えます」（青木、1951、349頁；山邊発言）と発言した。ここにおいて、価格決定が特殊なものとして、第1の原価管理、第2の期間損益計算とは区別されるものとしていることに注意が必要である。

「価格決定が重要ではないというわけではありません。いま私の解するところによりますと、原価計算の制度を立案する場合、会計組織とか原価計算組織とかいう立場から、直接に出たところの原価に利益を加えると、すぐに価格を決定するという考えがかなり行われておりますが、そういう方法では価格決定もうまく行かない。原価計算制度を考える場合には二つの経常的な目的を考え、そして価格決定は臨時的に発生する」（青木、1951、349頁；山邊発言）

山邊のこの発言からは、原価計算制度を考えると、価格決定がそのワクの中に含まれないことが示唆される。ここには、経常的に行われる原価計算に「基準」に限るべきであるとの考えを読み取ることができる。しかし、これに対して、岡部利良（京都大学）は「実際に企業についてみますと一応原価を計算し、それによつて価格を決定するものではありませんが、それと価格とのマージンというものを考えて価格のことを問題にしていることは私は事実だと思います」（青木、1951、350頁；岡部発言）と反論している。さらに、「実務家の立場から」青木大吉（公認会計士）は、「原価計算の目的は費用の集計をするということにあつて、価格面にこれを利用するとか、統制面に利用するということは応用の目的であつて、原価計算自体の目的は費用の集計にあるのであります。・・・例えば中西先生のいわれるように、コントロール目的のために応用する原価計算を、価格の方からこれを利用することは一つの便利のみを考える恐れがあると思います」（青木、1951、351頁；青木大吉発言）と述べ、ある特定の目的に準じた原価計算制度を規定すべきでないと主張している。

これらの主張に対しては、松本雅男が反論した上で、「基準」としてのあり方を次のようにまとめている。

「どうも皆様のご意見を拝聴して、私の結論を申しますと、まず第一に青木大吉さんのお考えには実は、私賛成出来ないのであります。原価の計算をするのが原価計算であつて、その場合どういう目的で原価を計算するかによつて、やはりその内容が違つて来るわけなのです。そして原価のやり方も違つて来る。例えば、価格決定が重点であれば個別計算の場合に部門費の計算というものは不必要であると思います。勿論、官吏の綿からは部門費計算は重要であります、そういうわけで原価計算は同じことを応用すればよいということには必ずしも賛成出来ません。同じ原価を計算するとしましても、例えば、価格決定のための原価は、山辺さんが申された、第一第二の目的と違うのではないのでしょうか。そこで原価計算というものは、永久に同じ形において残るのではなくて、時代の要求というものに即して作られるべきものであつて、現在の基準は現在の要求から生れると思います。

そういう意味から戦時経済時代において価格決定を目的として原価計算基準を立てられたということは、その当時はそれが妥当であつたが、現在ではそれよりも重要なのは、結局コスト・コントロールということが第一義的なものであり、それと共に損益計算が重要であると、こういうふうに考えるのであります。これは必ずしも第一第二の目的を応用すればよいということではないと思います。現在の段階においてそれよりもコントロールが重要である。こういう点をはつきりと基準の中においておきたい。これは私の希望であります」(青木, 1951, 352 頁; 松本発言)

松本によれば、「基準」はその時々時代の要請に応じて制定されるべきであり、青木大吉発言のような、応用の問題ではないという。その要請の第一義的なものがコスト・コントロールであり、同時に、損益計算であるという。この点については、中西、山邊の両者と考えが一致しており、個人的な希望としながらも、結果として松本が審議会の見解をまとめたかたちとなっている。

ここにおいて、当時、審議会において考えられていた目的観としては、第一義的にコスト・コントロール（原価管理）のための基準であることがわかる。この点は、「コントロール」の概念についての、中西の次の発言からも読み取ることができる。

「コントロールというと、経営統制というか、経営管理ということは非常に広い意味にも考えられまして、いろいろの合理化に対するところのいろいろの方法ということにも考えられますが、これは私個人の考えであります。いわゆる科学的管理法という考え方で、やはりコントロールということは一定の標準を設定し、出来るだけ標準の方へ実績というものを近^{ママ}ずけてゆくことがコントロールの最も根本的な問題だと思います。

そこで原価計算の場合においても、コスト・コントロールの原価計算ということになりますと標準の設定、実際上の問題だと考えておりますが」（青木，1951，354 頁；中西発言）

この点について、久保田音二郎（神戸大学）および青木大吉から、次のような質問が出た。

「中西先生のお話を伺っておりますとどういう立案のお考えか存じませんが、コントローラシップまで問題になりますと差異分析して、もう一つ歩を進めて差異がどこから出たかを調べて、どういうマネジメントの方法を講ずるかの対策も含めるのですか。またこれはそこまでは入らないで広く解しても差異分析のところで止めておこうというお考えでしょうか」（青木，1951，354 頁；久保田発言）

「分析を今度の原価計算基準に入れることになると、原価計算は総て標準原価計算になるというお考えかどうかをお聞きしたいのであります」（青木，1951，355 頁；青木大吉発言）

これに対しての中西の回答は次の通りである。

「標準原価計算制度というところまで確立しなければ原価制度というものは出来上らないと考えております。現実においてそこまでやつてゆけるかどうかということは会計その他の前提条件を考えなければならないのであります」（青木，1951，355 頁；中西発言）

この質疑応答からは、中西が「基準」の内容として標準原価計算を中心に考えていることが読み取れる。ここにおける標準原価計算の効用はまさに原価管理にあると考えられており、「基準」の管理会計的目的が中心に据えられていることがわかる。

ここにおいて、第4部会発足当初の原価計算に対する目的観が、原価管理、すなわち、管理会計目的が重視されているという点で、審議会内外で一致していると見て取ることができる。ただし、「企業会計原則」との関連も考慮されており、損益計算、すなわち財務諸表作成目的も、当初から認識されていることも確認できる。すなわち、この時点における原価計算の目的観は、第一義的に原価管理、第二義的に財務諸表作成目的にあったことが示されたのである。

3-2 目的観の認識・転換と基準としての在り方の論議

1953年になると、第4部会は「原価計算基準及び手続要綱（案）」を公表した。これは「基準」として考えられる目次を示したもので、具体的な内容については記されていないが、ここでその構成を示すと次の通りである（細目を省略）⁹⁶。

第一部 原価計算基準

第一章 総説

- 一、原価計算の目的
- 二、原価の概念
- 三、原価計算
- 四、企業会計と原価計算
- 五、予算統制と原価計算
- 六、原価管理と原価計算
- 七、特殊原価調査

第二章 原価計算制度における計算基準

- 一、原価計算の構成
- 二、原価指図書
- 三、原価要素把握の基準
- 四、部門費計算の基準
- 五、製品原価計算の基準
- 六、原価計算手続の選択と適用

⁹⁶ 「原価計算基準及び手続要綱（案）」および後述する「原価計算基準（仮案）」は、一橋大学・尾畑裕教授より頂いた資料を参照した。ここに御礼申し上げる。

第二部 原価計算手続

第一章 購入原価計算

- 一、購入原価計算の意義
- 二、購入費の分類
- 三、購入品（材料）原価の算定
- 四、購買事務費及び受入保管費の計算
- 五、仕入値引、割戻及び割引の処理
- 六、材料副費の管理

第二章 製造原価計算

A 個別原価計算

- 一、個別原価計算が適用される場合
- 二、個別原価計算における指図書
- 三、製造原価要素の分類
- 四、直接材料費の計算
- 五、直接労務費（直接賃金）の計算
- 六、直接経費の計算
- 七、製造間接費の計算
- 八、部門費計算
- 九、製品原価の算定

B 総合原価計算

- 一、総合原価計算が適用される場合
- 二、総合原価計算の種類
- 三、総合原価計算における製造指図書
- 四、原価要素の分類
- 五、直接材料費の計算
- 六、直接労務費の計算
- 七、直接経費の計算
- 八、製造間接費の計算
- 九、部門費計算
- 一〇、製品原価の算定
- 一一、各種総合原価計算における計算方法
- 一二、減損、仕損の処理

C 標準原価計算

- 一、標準原価計算実施の前提

- 二、標準原価計算の適用
- 三、標準原価計算の意義と種類
- 四、標準原価（当座標準原価）
- 五、標準原価の設定
- 六、原価標準による製品原価の計算
- 七、原価差異の分析及び原因帰属
- 八、基準標準原価計算

第三章 営業費計算

- 一、営業費計算の特異性
- 二、営業費の要素把握
- 三、営業費の製品種類別（又ハ販売地域別，顧客クラス別，販売方法別）の分析と管理分析
- 四、営業費の予定計算

第四章 原価計算と企業会計

- 一、財務諸勘定と原価諸勘定との有機的関連
- 二、勘定科目表の作成と記番号別制度
- 三、原価に関する統轄勘定と補助簿
- 四、工場元帳の獨立
- 五、原価計算に関する伝票，帳簿等の連絡關係

第五章 原価報告

- 一、原価報告の意義
- 二、原価報告の種類
- 三、原価報告の作成及び提供についての要件

この要綱案の細目を検討すれば、まず原価計算の目的として、(1) 企業会計における決算財務諸表（および予算ないし見積財務諸表）の作成に対する援助、(2) 原価管理に必要な原価数値の提供、(3) 経営意思の決定、計画の樹立に必要な原価資料の提供、の3つが掲げられている。この記載順序を見れば、財務諸表作成目的が第1に掲げられているが、必ずしもこの点が最重視されているわけではないようである。たとえば、第一章においては予算統制，原価管理，特殊原価調査について記されており，第二章においては標準原価計算の手続きに関する記述が設けられている。この点は，前項において示された，原価管理を第一義的目的とする意図が見て取れる。

その他、実際にこの構成においてどのような内容が記述される予定であったのかはわからないが、第4部会で実際の作成に取り組んでいた番場嘉一郎が回顧するには、この時点での作成案は審議会の他の委員から受入れられなかったという。

「これを企業会計審議会の部会に出しましたところ、それはコスト・コントロールを強調したマネジメント用の原価計算の基準という色彩が強かったために、こんなのは企業会計原則の補足としての意味があるか、審議会としては企業会計原則の補足としての原価計算基準をつくつてもらいたかったのだ、ということでことに岩田巖委員からこつぴどく批判され、落第いたしました」（番場他，1974，16－17頁）

このために、第4部会は「基準」作成の方針を転換せざるを得なくなったのである。すなわち、管理会計目的の「基準」は審議会の意向にはすぐわなかったため、企業会計原則を補足するかたちとして、特に財務諸表作成目的を強調するかたちへと舵を切ったのである。

また、ここにおいて、原価計算が「基準」としていかに規定されるべきかという「基準」としての在り方、すなわち、「基準」としての目的観が明確とされた。この点は、『産業経理』上の座談会「原価計算基準の在り方」を参照すれば、より明確となる。

当座談会に参加したのは太田哲三（一橋大学名誉教授）、黒澤清（横浜国立大学教授）、山下勝治（神戸大学教授）、松本雅男（一橋大学教授）、山邊六郎（横浜国立大学教授）、久保田音二郎（神戸大学教授）、溝口一雄（神戸大学助教授）、そして番場嘉一郎（一橋大学教授）である。ここには、審議会メンバーとして太田、黒澤が、第4部会のメンバーとして山邊、番場が参加しており、このメンバーを中心として、原価計算基準の目的や役割を中心に議論がなされている。最初に議論を切り出したのは司会の太田であり、それは「一体何のために原価計算基準というものを考え出したのか」という点であった。これに黒澤が次のように答えている。

「（黒澤） 会計原則の中で損益計算書に関する基準を設けておるのですが、その中に、売上原価という項目が出て参りますし、それから売上原価の算定の前提になる製造原価報告書というものがあるのです。・・・この製造原価報告書の内容を明らかにするという要求から、原価計算基準

を作らなければならないのではないかということを感じ始めた端緒があらわれたんですね。

・・・(筆者注:財務管理委員会の製造原価計算準則は)啓蒙であつた。それは非常な功績を過去において持ったものですが、これからとり上げようという原価計算基準とは役割が違うわけなんですね。・・・しかし今日もなお依然として原価計算基準の目的は何ぞやという問題が難問題として残っているように思う」(太田他, 1956, 124 頁)

ここで注目すべきは、原価計算基準は啓蒙的な目的ないし役割を有するものではなく、損益計算書中の売上原価算定のための明瞭な内容を明らかにするというにあると考えられていることである。すなわち、これは企業会計原則の延長ないし補足的役割である。これに関連して、番場と松本はアメリカにおける「原価計算の目的依存性」(松本の発言)を引き合いに出し、次のように発言している。

「(番場) ・・・企業会計原則の延長としての原価計算基準というものが考えられるわけですね。つまり財務会計で普通コストと言われておる、あるいは損益計算書に現れるコストというものに対して、原価計算上のコストは必ずしも財務会計上のコストをそのまま取り扱うものでない。・・・それは結局は原価差額に現れてくるのですが、財務会計上のコストと原価計算上のコストとが離れてくるので、そこで原価計算上のコストについても利害関係者が多数存在することになる。そういう利害関係者を考えると、やはり原価計算としても原価計算基準というものを設定する必要があるんだ。つまり外部における利害関係者、それを頭を中心に置いて原価計算基準というものを考えるんだ。いつも財務会計とのつながりを考えながら原価計算基準を設定する必要があるんだ。こんな意向が強くあるようでございますが、やはりそんな意味で原価計算基準が問題になるのでございましょうかね」(太田他, 1956, 123 頁)

また久保田も啓蒙的な役割を原価計算基準に求めることに否定的な考えを有している。

「(久保田) こういう原価計算にいろいろな目的があり、どうかせねばならぬというのであれば、まさしく通産省の内部統制と同じように、啓蒙運動的にやるか、あるいは従来の原価計算でやつておつたものに、ま

「あ原則か準則ぐらいでやればいいだけのことで、これではもう会社の自由にやるところに一つの線を引くだけのことで、僕は社会的の意味が一つもないと思うのです」(太田他, 1956, 123 頁)

このように、議論は当初、原価計算基準が企業会計原則の延長として捉える発言が多くなされた。ここで反対の考えを投じたのが山邊である。

「(山邊) 今の利害の調整という点からいけば、私はそれは企業会計原則の制定の理由であると思う。それ以外に何ものもないので、もし利害調整という目的に原価問題が参加しましても、それは原価計算の問題ではなく、それは棚卸資産会計の問題である。・・・この問題は実は本質的には財務会計の問題である。これを原価計算基準で取り上げることは一向差しつかえありませんけれども、本来の所属からいけば、それは企業会計原則の問題である。だから、原価計算プロパーとしてはもつとほかに問題がなければならぬ。

・・・原価計算基準というものは、私の考えでは、どういうところで理論づけるかといいますと、・・・もつと根本の問題としては、原価に関する問題が社会的重要性を持つておるというところになければならない」(太田他, 1956, 123-122 頁)

これに続けて山邊は、アメリカにおいてトラストが中小企業を圧迫していたという議論に触れ、このためにロビンソン・バットマン法が制定された後の配給原価計算が社会的な問題となった、AAA によればこれが原価計算基準を作成しなければならない情勢をもたらした、と述べている。このことから、山邊の主張は次の通りにまとめられている。

「(山邊) (筆者加筆: 日本では) 今日生産性向上というようなことが、単に私的にでなく公式に取り上げられておる。・・・今日のわが国経済の発展に対し原価計算は無関係のものでない。今の生産性向上運動は今日の日本では一つの公けの緊急の問題である。それと原価計算基準が無関係であつてはならないと思うのです。私はむしろそこに今日の原価計算プロパーの原則を打ち立てていく足場があるんじゃないかと思つておるのですが……。

(久保田) 山邊さん、お話の通りですが、それであればあたかも戦時中の物価統制のための原価計算のような事情に直面すれば、確かにいいでしょう。従つて、日本にロビンソン・バットマン法のようなものがあつて、それに適用するためなら、これは基準として理由があると思う。ところが、現在の時代において現実に要求されておる原価計算の方向はやはりコスト・コントロールを中心にしておりますね……。

(山邊) 私の言うのは、今日のわが国の社会的な原価問題が価格の問題として出てくるというのではない。むしろコスト・コントロールとして出てくると思うのです。コスト・コントロールが今日の段階では社会的関心がかかつていゝ問題となつたといおうとしているのです」(太田他, 1956, 122 頁)

このように、山邊はむしろ原価計算基準の啓蒙的な役割に重きを置いているようであるが、この発言に同調するかのような発言が松本からなされている⁹⁷。

「(松本) その点につきましては、山邊さんが、基準の中に原価管理に役立つ原価計算の意図というものを盛り込むということが、現在の日本経済にとって原価の引き下げということが一つの社会的問題であるからであるといわれるようですが、私はこれについてこういう考え方を持っています。

私は、原価計算の基準というものと、原則といつていいか、コンセプトといつていいか、そういうものを区別したいと思うのです。というのは原価計算は計算技術だと考えておりますので、計算技術原則という意味で原則を使えば、それぞれの目的に応じて一定の原価計算、こういう目的のためにはこういう原価計算、こういう目的のためにはこういう原価計算がなければならぬ、といえると思うのです。これが、最近出たと

⁹⁷ 山邊と松本も全く同様の考え方を有していたわけではない。山邊は、松本の目的依存性の考えに対し、「さつきから松本さんが言われた調整、つまり一定の目的を立て、それに応ずる原価概念はこれこれだと言っておるだけでは、いつまでたつてもそこに調整というものはない。アメリカのやり方はこういうようなものだ」という言い方ですけれども、私はそうじゃないと思う。……決して目的が違ふからあくまでも平行線で、バラバラに三本（筆者注：財務会計目的、コスト・コントロール目的、経営意思の決定ひいては経営方針の決定目的）になるというものではない」(太田他, 1956, 119 頁)と批判している。

ころのアメリカの原価計算基準委員会の報告書の行き方じやないかと思うのです。

・・・企業にとって重要な目的を措定し、この目的のためにはこうだ、この目的のためにはこうだと述べれば足ると思うのです。これもたしかに啓蒙的な作用はないでしょう。しかしこれでは画竜点睛を欠くものではないでしょうか。

というのは、それぞれの各企業においては原価計算制度を作っておる。原価計算制度はいろいろの目的を合せ達するような仕組みで作っておるわけです。その場合に一つの拠り所になるような、目標というわけではないが、何か教えて参考になるようなものをほしがっておるのが、今日の日本の現状ではあるまいか」(太田他, 1956, 121 頁)

しかし、こうした啓蒙的役割に対し、太田や黒澤ははっきりと否定する主張を行っている。

「(太田) もし啓蒙的のものであるならば、通産省の合理化審議会の方に譲った方がいいですな、むしろ。・・・ちよつと大蔵省の審議会でやつておる基準というものとは性格が違ふように思うですな。啓蒙ということとはまったく除いて考えるべきじやないかと思うんですがね。

(黒澤) ・・・原価計算基準の性格のいかんによつては通産省の合理化審議会でやれないことはないわけでしょう。しかし、「そちらでは啓蒙的にやるんだが、こちらは啓蒙的なものでないんだ、会社の経理に対してちよつと会計原則と同じような役割を演ずるものなんだ。」こういう考え方で原価計算部会の存在理由がきまつたのです。こういう事情を併せて了解してもらわないと、原価計算基準に関する問題の焦点がぼやけてくるのではないだろうか」(太田他, 1956, 121 頁)

このように、太田と黒澤は一貫して原価計算基準が会計原則の延長であるべきという主張を行っている。ここから、大蔵省企業会計審議会による原価計算の規定と、通商産業省(通産省)による原価計算の規定とは役割が異なることが読み取れる。ここで溝口は、太田の主張と近い考え方を持っているとしながら、次のような主張を行っている。

「(溝口) 原価計算基準のもっとも重要な今の問題というのは、やはりこれは企業に対して利害を持つ社会的な諸集団の利害関係の調整という面、従つて、企業会計原則の足らざるところを補うという面が第一の問題でないかと考えるわけです。

ただ、そのように基準を非常に限定して考えても、だからといって、実際原価計算の、しかもトータル・コスト・システムの従来の形のものだけが問題になるのではなくて、現実の要請によつて行われておる管理的の目的のための原価計算を実行した場合に生ずる財務会計的な目的との関係、これを同時に含んでそこに表現しなくちやならぬ。それは端的に言えば、それが原価差額の処理の問題である、こういうふうに考えております。

・・・そうした現実からの要求によるコスト・コントロールとか、あるいは利益管理ないし利益計画というような問題に対してこたえておる原価計算というものも、今までわれわれが考えてきた原価計算とやや異なるものを持つておる。これが経常的に行われてくるということにはやはり社会的の意味があるわけなので、そういうものを全く切り離して考えるということもどうかという節があるのではないかと思われるわけなんです。

・・・基準の意味の解釈をやや拡大しておくことも当面のわが国の実情からして必要じゃないかとも考えられるのですが」(太田他, 1956, 120頁)

以上の通り、当時の原価計算基準に関する議論の中に、企業会計原則の延長としてこれを捉え作成すべきなのか、あるいは啓蒙的な役割を担わせるのかという2種の主張が存していた。この議論を拡張すれば、これは「内部目的の原価計算を基準に含めるべきか」という議論に繋がる。最後にこれに関連した議論を見ていくが、それに先立ち、次の黒澤の発言を掲げる。

「(黒澤) 原価計算が普及しない前の時代においては、単純なる財務会計上に現れてくるヒストリカル・コスト・プリンシプルでよかつたんですけれども、今日の原価計算はそれではもう実際に適用できないものになつておる。・・・つまり結論を先に言いますと、今日の原価計算というのは、アメリカではそういう段階をはるかに過ぎてしまつておるのですけれども、日本ではようやく今ノーマル・バードン・プリンシプルを実践的にも容認する段階に達したのではないか。だから、そのことをはつ

きり認識させるような基準がないと、会社はもちろん困るが、会社ばかりでない。やはり税金をとる国税庁からいつても、そういう両方に共通に認めなければならぬような原則を認めていないことから生ずる非常な困難な問題があるのですね。・・・つまりノーマリティこそ歴史的原価から出発する生産原価計算の基礎的概念ですね。そのノーマリティに対する認識が実務慣行の上ではすでに認められておるのですが、その実行を阻害するようなものが放棄や税制の上にもあるわけですね」(太田他, 1956, 117 頁)

これを受け、太田は次の通りに発言している。

「(太田) つまり問題は、私の考えでは、ピリオド・コストか、そうでない、製品原価なり、売上内部原価に入れるコストかと、その区別だけで私は基準はいいんでないかと、極端に言えば、そのぐらいに考える。・・・それ以外のいろいろな方法については、業種業態によつて勝手にやつてよかろうし、また標準原価もやつてよかろうし、そういう啓蒙運動はむしろ通産省の合理化委員会で適当にテンタティブ・ステートメントを出す。基準としてはそういう点に中心をおかなければならぬ。そのほかのことをやつても、書いておくことはいいでしょうけれども、中心をそこにおかなければならぬという気がするですね」(太田他, 1956, 117 頁)

このような発言を受け、溝口は次のように反論する。

「(溝口) しかし、そういうような原価性の規定の仕方が、従来のような素朴な実際原価計算だけでいいなら問題でないので、そうであれば原価計算基準も要らないことになるのですが、そうでなく、正常性の概念を徹底せしめろということになりますと、その背後にあるもんは原価計算に対する社会的な要請なんで、それを基準の中に、どういう形であるかはむずかしいけれども、用意しておかないと、これは問題にならないと思うですね。

その意味で私は先ほどから申し上げておるので、コスト・コントロールの部面とか、あるいはプロフィット・プランニングの問題というよう

なもんを、この関連を単に啓蒙的の問題というだけで切り離すことはできないという気がするのです」(太田他, 1956, 117 頁)

かくして、座談会における議論は内部会計を基準に含めるか否かという点に及ぶのである。これを含めるべきではないと強く主張しているのは久保田である。

「(久保田) 黒澤先生のノーマル・コスト・アカウンティング・プリンシプルと言いますか、そのほかの比較の計算というものにもいろいろありますが、これが原価計算全体に現実において影響しておることは事実です。しかし基準としてそれが働く場面は、財務会計との連絡の場だけが問題であつてほかのところは、基準として意味がないと思う。ところが、基準として意味がないけれども、ノーマル・コスト・アカウンティング以外に利益管理コスト・コントロールの問題があるわけなんですね。ところが、日本ではそれをスタンダードあるいはコンセプトといつてもどうもピッタリとこない。・・・われわれは形式主義にとらわれるためか知りませんが、基準といえはこんなものだといわれながら、事実において溝口さんのおつしやつたような、あるいはインターナル・ユーズのためのものを取り上げている。だから、これはコメントとしてはよろしいが、そういうものははつきり区別すべきだと思うのです」(太田他, 1956, 116 頁)

ここでいう「財務会計との連絡の場」とは、すなわち原価差額の処理の問題である。この点に関して特に問題となるのは標準原価計算である。ここでは山邊が、太田の「実は、専門に原価計算をやっている方々に要望したいことは、差額の分析をもう少しやつていただきたいことだ」(太田他, 1956, 115 頁)という発言を受け、次の通りに発言している。

「(山邊) 先ほど黒澤先生がおつしやつたようなノーマル・バードン・プリンシプルというものは、要するに・・・原価差額というものを原則としてピリオド・コストとみるという考え方になると思います。ところが標準原価計算の中心問題は、先ほど太田先生の言われたように、原価差額の分析にあるので調整にはない。そうすると、原価計算基準が標準原価計算全体を言わずして、中心問題でないというところの調整を中心としたのではむしろ本元を言わずに、末端だけを大きく取り上げたこと

となり、原価計算基準と銘を打った基準としては、少しくおかしくなりませんか」(太田他, 1956, 114 頁)

こうした山邊の主張に対し、真向から反対意見を述べたのはやはり久保田である。

「(久保田) そのいわなければならぬ問題は実は基準でないので、基準の前提を言うておるだけのことだから、それはコメントにしてもまたは通産省のような準則のようなもので、教育的にいえばいいと思う。むしろ、それを言うとかえつて誤解されると思うのです。

(山邊) 標準原価全体がそこに出ることは、やはり公的な意味を少くとも今日の日本経済では持つと思うのです、法律化することは考えないにしても。調整ということだけが公的の意味でない。調整ということは要するに利益配分の問題である。

これは外部目的財務会計における中心観念であつて、生産性向上のための原価計算自体の観念ではない。生産性向上は、今日わが国において社会的 중요性をおびた問題である。

(久保田) それであつたら、たとえば企業会計原則に正規の簿記の原則と言うておる。だが、その説明は一つもありません。しかし、それでも通つております。それなら正規の簿記の原則というたら、こうですと注釈で説明しておつても、それはないのと同じだと思うのです。

(山邊) それは違うな。正規の簿記の原則は会計原則の中の大きな一つの項目で、片方は標準原価を述べるのに、最後に標準原価計算が終了し財務会計の領域となつて了つたので、その問題だけが基準として出てくるということは、久保田さんの言われるのと同一でない。

(久保田) 別ワクにしたらいい。

(山邊) 原価計算基準を作ろうする際に、財務会計問題だけを取りあげて、これが原価計算基準でございますと云つて、かえつて原価計算基準を別ワクにしなければならぬ理由はない。原価計算は今日公的意味も持つておる。だからこそ今日問題になつておる。いま座談会をしておるのもそういう意味でしょう。

(久保田) しかし、基準として標準原価計算に服従する義務がないのだ」(太田他, 1956, 114 頁)

このように、標準原価計算を主題に、その管理会計的側面を盛り込むのか、あるいはあくまで財務会計との連絡の場として捉えるかに関しては山邊と久保田で喧々諤々と議論がなされたが、これに太田と黒澤が介入し、本座談会では一応の結論が出されたようである。

「(太田) 啓蒙的な役割を盛つたものとしては、基準とは別のものをこしらえる。・・・準則的なものを原価計算基準の中へ盛り込んでいたら大へんだ。基準を終始直していかなければならぬということになるし、おそらく原価計算については、あっちが例外、こっちが例外というので、例外ばかりになって、ほんとうの基準にならなくなるのではないかといいことを心配しておるのです。

(黒澤) ただいま基準と準則というか、二本建という……。

(山邊) その方が便利ですね。

(太田) たとえば総合計算と個別計算といつて基準の中に言われると、非常に困る問題がたくさんでてくる。ちよつとした問題でも……。

(山邊) 先生のお考えですと、今やつておるのはむしろ準則なんですね。あのほかに基準があつて、それを支配していく、こういうことですね。

(久保田) せいぜい財務会計との連絡と、もう一つは原価計算の哲理というか、計算理念の事項をつけたらいいのです。

(太田) そうですよ、フィロソフィーですよ。

(松本) それはいいことだと思いますね。まず最初にそれぞれの、こういう原価計算の一般の原則というか、原理というようなものをまず最初において、そしてそれはアメリカのコンセプトに相当するようなものをおいて、それからそれらの妥協したようなもので、準則をつくるというやりかたがよいですね……」(太田他、1956、113 頁)

かくして、本座談会としては、原価計算基準を企業会計原則の延長として捉える主張と、啓蒙的役割も含めるべきという主張とが見られた。結果として、原価計算基準は財務会計との連携を中心に据えるものとし、啓蒙的役割は基準とは別に準則を設けるという一応の結論に落ち着いた。この結論は折衷的なものに見えるが、基準としては、結局は企業会計原則の延長として作成されるべきであるという結論として捉えられる。この点は、大蔵省すなわち政府としての姿勢が影響していると読み取ることができよう。

第4節 「原価計算基準(仮案)」の公表から「原価計算基準」制定へ

4-1 「仮案」の制定まで

「原価計算基準及び手続要綱(案)」が審議会全体としての立場から否決され、大蔵省として制定する「基準」の性格が明確となると、第4部会は新たな草案の作成に取りかかることとなった。諸井(2002)によれば、この時に草案作成の陣容が変更されたという。それは、中西寅雄、鍋島達、諸井勝之助の3名によって構成された(諸井, 2002, 135-136頁)。そして、「原価計算基準及び手続要綱(案)」の公表から4年後、第4部会は「原価計算基準(仮案)」を公表した。

「中西部会長を中心とする新陣容によって推進された「基準」の起草作業も、昭和三十二年(1957年)の春には一段落し、同年四月に「原価計算基準(仮案)」(「仮案」と略称)が第四部会小委員会の一応の審議を終えて、意見聴取のため関係各方面に配布される運びとなった」(諸井, 2002, 137頁)

公表された「仮案」は、先述の通り、日本会計研究学会や経済団体連合会等、関係各団体へと配布され、これに対する意見徴収が行われた。これについて、諸井(2002)は次のように回顧している。

「それにしても「仮案」の配布から「基準」完成までの五年半という案外期間に、審議会第四部会は何をしていたのであろうか。記憶に残る最初の作業は、「仮案」に対する各方面とくに産業界からの意見徴収を時間をかけて行ったことである。経団連、企業経営協会、企業研究会、産業経理協会等の団体はそれぞれ研究会を設けて「仮案」の検討を行い、その結果をとりまとめて意見書を提出した」(諸井, 2002, 149頁)

しかし、1961年頃からは、「仮案」の手直しのテンポが著しく遅くなったという(諸井, 2002, 152頁)。その理由は、税法との調整が問題とされたからであった。

「「基準」の規定する原価差異の会計処理が社会的制度として広く承認されるためには、「基準」の規定は税法との調整を経たものでなければならない。そのため、少数の審議会メンバー(主として中西部会長と黒澤第

一部会長および私)と税務当局との間に何度か話し合いが持たれることになり、審議会側が譲歩せざるを得ないこともあった」(諸井, 2002, 152 頁)

この点について、当事者であった黒澤清は、後年次のように回顧している。

「原価計算基準が10年も年数をかけたというのにはいろいろな理由があるわけです。あれは税法との関係が非常に微妙になったのが一つ。中西寅雄委員長はあとで、「黒澤君と岩田(筆者加筆: 巖)君がのぼしたんだぜ」なんていわれた。(笑)私は特に原価差額の会計処理で文句を言った。・・・

法人税課長をよんで、つねに調整をはかるような努力をしながら、これを原価計算基準のほうに反映させようとした。まあ、原価計算基準が面倒になったのは、中西先生のいわれるように、岩田、黒澤が障害物になっていたことは確かだが、ぼくの方は、基準に対してよりは税法に対してなんです。岩田君の方は会計原則の延長なんだから、管理会計的なことを基準に入れちゃいけないというのが彼の主張だったんです」(番場他, 1974, 17 頁)

かくして、審議会第4部会発足から数えて、現行「原価計算基準」は12年の歳月を経て、1962年11月8日に公表された。ここで「仮案」と「基準」の構成を対比させると、図表7-1の通りである。

このように比較してみると、「仮案」第六章の「原価報告」が削除されたことを除けば、「仮案」の段階ではほぼ「基準」の構成が完成されているように思える。しかし、その細目を眺めて見れば細かな修正が多く見られる。この修正がどのように行われているのかについて、次項以降で検討を行う。

図表7-1 「原価計算基準（仮案）」と「原価計算基準」の構成

「仮案」	「基準」
第一章 原価計算の目的と原価計算基準	第一章 原価計算の目的と原価計算の一般的基準
第二章 実際原価の計算	第二章 実際原価の計算
第一節 製造原価要素の分類	第一節 製造原価要素の分類基準
第二節 要素別原価計算	第二節 原価の費目別計算
第三節 部門別原価計算	第三節 原価の部門別計算
第四節 製品別原価計算	第四節 原価の製品別計算
第五節 販売費及び一般管理費	第五節 販売費及び一般管理費の計算
第三章 標準原価の計算	第三章 標準原価の計算
第四章 原価差額の算定と分析	第四章 原価差異の算定と分析
第五章 原価差額の会計処理	第五章 原価差異の会計処理
第六章 原価報告	

（出所）「原価計算基準（仮案）」および「原価計算基準」より筆者作成。

4-2 「仮案」の修正 (1)：原価計算目的の追加

「仮案」における原価計算の手続規定の検討に入る前に、まず、「仮案」においては原価計算の目的がいかにかえられていたのか、そしてそれが「基準」へとどのように修正されたのかを示しておく。「仮案」において述べられている原価計算の目的は次の通りである。

一 原価計算の目的 原価計算には、各種の異なる目的が与えられ、原価計算は、その目的を異にすると従って計算される原価の範囲、内容、計算方法等を異にする。かかるものとして原価計算に与えられる目的は、次のごとくである。

- (一) 財務会計上、財務諸表を作成するに必要な原価を集計すること
- (二) 経営管理者の各階層に対して、原価管理に必要な原価資料を提供すること
- (三) 経営者が経営上の計画をなすに当り、これに必要な原価資料を提供すること

このように、「仮案」では財務諸表作成目的、原価管理目的、そして経営計画策定目的の3つが掲げられている。しかし、周知の通り、「基準」においては目的が

5つ掲げられている。それは、財務諸表作成目的、価格決定目的、原価管理目的、予算編成・予算統制目的、そして基本的経営計画策定目的である。すなわち、「仮案」から「基準」にかけて、価格決定目的および予算編成・予算統制目的が追加されているのである。

予算編成・予算統制目的に関しては、次項で示されるように「仮案」では実質的にその目的を認識しており、これが追加されたことは自然のことであろう。しかし、先述した通り、山邊発言（青木，1951，349頁）によれば価格決定目的は臨時的目的であり、制度としての原価計算の範囲外にあると考えられていたはずである。なぜ、「基準」で価格決定目的が追加されたのであろうか。

これに関して、黒木（1962）に次の記述が見られる。

「その後（筆者注：「原価計算基準（仮案）」およびこれを部分修正した「原価計算基準（訂正案）」の審議・一部修正した後），これを大蔵大臣に答申するため，昭和3年6月6日部会を開催する運びとなっていたが，関係者からの異論があり，関係団体からも細目的事項について再度意見書の提出があつたので，これが検討のため研究会を4回にわたり開催し，その意見の調整を図った結果，価格計算目的を原価計算の目的に加え，・・・」（黒木，1962，8頁）

「なお，政府調達物資の価格（たとえば，防衛庁調達価格等）の決定に関連して原価計算の方法を規制する場合においても，本基準（筆者注：「原価計算基準」）が尊重されるべきである」（黒木，1962，14頁）

この記述から推察するには、「基準」において価格決定目的が追加されたことには，それを必要とする関係者・関係団体からの要請があつたようで，それが政府調達物資に関連することが考えられる。すなわち，第4部会としては，原価計算の価格決定目的はあくまで臨時的目的であると考えていたが，「物価庁要綱」による価格決定目的の原価計算による便宜を受ける産業や政府機関からの要請から，これを加えたと考えられるのである。

4-3 「仮案」の修正（2）：税法との調整

先述の通り，「仮案」から「基準」への修正過程上，特に問題とされたのは企業会計原則との調整に加え，税法との調整が問題とされたのであった。では，税法との調整の上，実際にどのような修正が行われたのであろうか。

諸井 (2002, 152 – 153 頁) によれば, この調整によって行われた修正の顕著な例は, 材料受入差異の会計処理と, 個別原価計算における予定価格等から生じる原価差異の会計処理であるという。

「仮案」における「原価差額」の処理は次のように規定されていた。

四十九の三 原価差額の処理方法

一, 実際原価計算制度の場合における原価差額の処理は, 次の方法による。

(一) 原価差額は, 原則として当年度の売上原価に賦課する。

この規定は, 「基準」において次のように変更されている。

四十七 原価差異の会計処理

(一) 実際原価計算制度における原価差異の処理方法は, 次の方法による

- 1 原価差異は, 材料受入価格差異を除き, 原則として当年度の売上原価に賦課する。
- 2 材料受入価格差異は, 当年度の材料の払出高と期末在高に配賦する。
この場合, 材料の期末在高については, 材料の適当な種類群別に配賦する。

このように, 「基準」においては, 原価差異の処理に関して材料受入価格差異を別建てで規定しているのである。特に, 最後の「この場合, 材料の期末在高については, 材料の適当な種類群別に配賦する」という文言は, 「材料受入価格差異は付随費用以外は認められない, という税務当局の強い主張の結果生まれたものである」(諸井, 2002, 152 頁) という。この材料受入価格差異についての扱いの変更は, 標準原価差異の項目(「基準」, 四十六)にも修正に合わせ, 記述が追加されている。

これに続く, 個別原価計算における予定価格等による原価差額の規定については, 税務当局よりも黒澤の意向が強かったという(諸井, 2002, 153 頁)。「仮案」における規定を示せば次の通りである。

(一) 予定価格等が不適当なため, 比較的多額な原価差額が発生する場合は左記による。

- 1 個別原価計算の場合

- (1) 直接材料費に関する原価差額の処理は、次の方法のいずれかによる。
 - (イ) 当年度の売上原価と期末の棚卸資産に指図書別に配賦する。
 - (ロ) 当年度の売上原価と期末の棚卸資産の科目別に一括的に配賦する。
- (2) 直接労務費及び製造間接費に関する原価差額の処理は、次の方法のいずれかによる。
 - (イ) 当年度の売上原価と期末の棚卸資産に指図書別に配賦する。
 - (ロ) 当年度の売上原価と期末の棚卸資産に科目別に一括的に配賦する。
 - (ハ) (1)の(イ)の差額を差引いた原価差額が少額な場合には当年度の売上原価に賦課する。
- (3) 材料受入価格差異の処理は、次の方法のいずれかによる。
 - (イ) 当年度の材料の払出高と期末在高とに配賦する。この場合材料の期末在高については種別又は一括的に配賦する。
 - (ロ) 直接材料費に関する原価差額又は直接労務費及び製造間接費に関する原価差額に含めて処理する。

この規定は、「基準」においては直接材料費、直接労務費に分類されず、単に、当年度の売上原価と期末の棚卸資産に指図書別あるいは科目別に配賦することとされているのみである。諸井 (2002, 153 頁) によれば、中西寅雄は個別原価計算についても総合原価計算と同じく科目別配賦法のみでよいと考えており、税務当局も同様であったというが、黒澤が他に指図書別配賦法も認めなければならぬと強く主張し、中西と対立したという。結果として、中西が譲歩したかたちとなっている。

この他にも、「基準」五の「非原価項目」に、税法上とくに認められている損金算入項目が追加されるなど、税法との調整が「仮案」から「基準」への変更点として、大きく影響したことが窺えるのである。また、標準原価計算に関する記述の修正に関しても、税法との調整による修正が見られる。これに関しては後述する標準原価計算の項目において示すこととする。

4-4 「仮案」の修正 (3)：経営管理目的の手続きの削除

「仮案」から「基準」への修正についての全体的な大勢を改めて見るならば、「仮案」において記述されていた経営管理目的の手続き、あるいは啓蒙的記述が、

「基準」では削除されていることに気が付く。これについて、いくつかの論点を示せば次の通りである。

(1) 物量計算に関するの削除

「仮案」三において、「原価は、第二に、経済価値的なものである。原価は、財貨すなわち経済価値の消費であるから、原則として、消費された財貨を物量単位をもって測定しその大きさを貨幣価値をもって表示する。しかし、原価をその発生の根源において分析的に管理するためには、原価を物量的に測定表示することも必要である」との記述がなされている。しかし、「基準」三ではこの文言が削除されている。

(2) 経営計画に関する記述の削除

「仮案」では、次のような記述が見られる。

六 原価計算の一般的基準（三） 経営計画と原価計算 原価計算の他の目的は、経営者が経営上の計画をなすに当り、これに必要な原価資料を提供するにある。ここに経営上の計画とは、経営の基本計画及び業務計画の樹立を意味する。

1 基本計画と原価計算

基本計画の樹立は、経営の基本方針に従い、経営の給付目的たる製品等の種類、経営立地、生産設備の規模並びに様式等経営構造に関する事項についての計画を樹立することをいい、条件の変化が生じない限り、一度限りの決定の問題である。

原価計算が、基本計画の樹立に役立つためには、それに必要な原価を測定し、提供しなければならない。この場合における原価は、経常的に行われる原価計算の記録からも与えられるが、これによって得られない特殊の原価を調査測定することが必要な場合を生ずる。この特殊原価調査は、制度としての原価計算の範囲外に属する。

2 業務計画と原価計算

経営の業務計画は、一定の経営構造の下に、時間の経過の中において反復的に生ずる経営活動に関する計画であり、その設定は、一定期間について反復的に行われる。その設定には、まず、内外の経済的諸条件に対応して、資本利益率を制約する収益、生産高、費用及び資本在高の相互の関連を考慮した利益計画が大綱的に定められ、次いで、この利益計

画に基き、販売、生産、購買、貯蔵、資金等の各業務分野について、一定期間の業務計画が経営組織と結びついて具体的に定められる。

予算は、一定期間における具体的な業務計画を貨幣的に総合表示したものである。

原価計算は、かかる利益計画の設定並びに予算の編成に役立つために、予測される条件を基礎とする見積原価又は標準原価を、特に利益計画のためには変動原価又は直接原価等を計算して、これに提供しなければならない。

このように、「仮案」では制度としての原価計算の範囲外にある特殊原価調査についてもその手続きが記述されている。また、予算の手続きも「基準」に比して詳細に記述されているが、これらは「基準」では削除されている。

(3) 部門別計算における複数基準配賦法に関する記述の削除

「仮案」では、次の記述が見られる。

一六 部門別原価計算の手続及び集計の範囲（二）・・・補助部門費とくに補助経営部門費を各製造部門に配賦するに当っては、各部門に集計された原価要素を、変動費と固定費に分ち、補助部門の変動費、固定費は、これを各別に異なる基準によって製造部門の変動費と固定費に配賦するを可とする。

複数基準配賦法は、製造部門へ配賦する補助部門費に、補助部門における不能率等の影響が含まれないように工夫された手続きであり、その目的は、製造部門および補助部門の原価管理にある。しかし、この文言は「基準」において一切削除されている。これは、「基準」として部門別計算を行う目的が、製品原価の計算を主としていることの現れであると読み取ることができよう。

この他、ごく細かい項目についても、「仮案」から「基準」にかけて多くの記述が削除されている。先述の通り、その傾向は経営管理目的の手続き、あるいは啓蒙的記述が削除されていると見て取れるが、それは、これら3点の項目から明らかである。

これら以上に目立つ大きな変更点としては、「仮案」における第六章「原価報告」が一切削除されていることを挙げることができる。この点について考察しよう。

「仮案」第六章では、まず原価報告に関して次の記述がなされている。

五〇 原価報告の意義 原価報告とは、狭義には各階層の経営管理者に対し、内部的に行われる原価資料の報告を意味するが、広義には、更に財務報告書として外部に公表される原価に関する報告書を含む。

ここでは、内部的に行われる原価報告のみならず、外部に公表するための原価報告について言及されている。それでは、なぜ「基準」ではこの章が削除されたのであろうか。ここで、財務報告書としての製造原価報告書と、内部報告としての原価資料の報告に分けて検討する。

(1) 財務報告書としての製造原価報告書

これは「仮案」において次のように規定されている

五一 財務報告書としての製造原価報告書 財務報告書たる損益計算書における当期製品製造原価の実際発生額の内訳を明細に報告するため、製造原価報告書を作成する。
製造原価報告書の作成は、財務諸表準則第一章第六による。

ここで挙げられている「財務諸表準則」(商工省臨時産業合理局財務管理委員会)が規定しているのは次の通りである。すなわち、製造原価報告書は、会社の採用する原価計算方法に基づいて当期製造費用を材料費、労務費、経費の要素に区分して記載し、これに期首仕掛品棚卸高を加え、これから期末仕掛品棚卸高を控除する形式で当期製造原価を記載する。各原価要素は、必要に応じて細分化して記載される。

この製造原価報告書について、溝口一雄は、「あの形式のままでは、いずれの観点(引用者注：企業外部者と企業内部者の観点)にしてもそのままでは直接の効用というのはどうもないような感じがするのですが」(黒澤他，1958，1560頁)と批判している。これに対し、黒澤は「あれは最も広い総括的な立場で作られておるから、現実の経営活動の上には役に立たないのですけれども、原価責任の総括的な表示と考えられているので、やはり原価計算を継続的に実施しておれば、それが総括されて財務諸表に結びついていく最後の段階になるべきなんですね。実際に経営活動に役立つ原価報告というのはその前の段階のものなんで、それぞれの職能とか責任とかいうもの並びに経営計画とか経営管理に役立つものとして、

別に作られなければならないと思う。それらのものの間にやはりインテグリティがなければならぬのではないでしうかね」(黒澤他, 1958, 1560-1561 頁)と返答し、さらに、財務諸表準則における製造原価報告書は全く暫定的な様式であると述べている。すなわち、企業外部に対する原価報告は企業内部に対する原価報告の積み上げである必要があると考えられている。

(2) 内部報告としての原価報告

「仮案」において、内部報告としての原価報告は、原価管理のための報告と経営計画設定のための報告の2つに分けられている。原価管理のための報告にあつては、経営管理者の各階層の必要と目的に応じること、管理可能性を考慮することなど、6つの規定がなされている。他方の経営計画設定のための報告では、原価資料の比較表示によって原価に関する趨勢変化を明らかにし、かつ経営内外の諸条件の変化に対応して原価がいかに変化するかを分析解明して経営管理者に報告するものとされている。

これに関しては、山邊 (1952, 76 頁) が「ここ一年ばかりの間、安本(筆者注: 経済安定本部) 企業会計基準審議会の小委員会において、新しい見地に立つ「原価計算基準」制定への努力が続けられているが、その「基準」の中で「原価報告」の問題は一つの重要なトピックとして取りあげられなければならないと思う」と述べ、これに関し「原価報告書はラングがいうように、「経営者の質問に答え行動に導く(answer questions and lead to action) もの」であるから、これに関する報告原則は、かの企業外部の利害関係者に提出する財務諸表の報告原則とは当然、趣を異にしたものでなければならない」(山邊, 1952, 80 頁)と指摘しているところと整合的なものである。すなわち、「仮案」における原価報告は、内部報告としての原価報告を強く志向しており、財務報告書としての製造原価報告書は内部報告のその積み上げであると解釈することができる。

ここに見るように、「仮案」における原価報告は、外部報告のための製造原価明細書を包含しているものの、その実質が内部報告を主眼としているのである。

かくして、「仮案」では管理会計目的の手続きが含まれていたが、「基準」ではこれらが全面的に削除されたことが示された。この修正は、大蔵省企業会計審議会として、「基準」があくまで「企業会計原則」を補足するものとする考えが織り込まれたかたちとなっている。すなわち、企業における原価情報の報告手続は、本来的には各企業がそれぞれの経営環境に応じて設計されるべきであり、これを外部報告のために一義的に大蔵省として規定してしまうことは、企業内部の経営

管理活動への過度な介入として、その自由度を損なわせてしまう恐れが否定できないのである。したがって、ここでは製造原価明細書の作成における内部報告の重要性を認識しながらも、「基準」としてはこれを削除するのが妥当であると判断したと考えられる。

4-5 「仮案」の修正 (4)：標準原価計算の簡素化

標準原価計算および次項で検討する直接原価計算は、特に 1950 年代には原価管理・利益管理の手法として論じられるようになっていた原価計算手法である。しかし、標準原価計算に関しては財務会計目的と管理会計目的とが共存しており、「基準」としてこれをいかに規定するのかが問題となる。

標準原価計算の目的として、「基準」では次の 5 つを掲げている。(1) 原価管理に役立つこと、(2) 真実の原価を計算すること、(3) 予算（見積財務諸表）作成に役立つこと、(4) 記帳の簡略化、迅速化（「基準」、四〇）。これらは「仮案」でも記載のあったところであるが、「基準」への修正の過程中、「仮案」では記述のあった「標準原価は、経営計画の樹立に役立つ」（「仮案」、四一）が削除された。これに関しては、実際原価を用いた経営計画の樹立も考えられ、標準原価が必ずしも全ての企業において経営計画の樹立に用いられるとは限らないことから、大蔵省として公表する「基準」としては不適切であると判断されたことが考えられる。

これ以外にも、標準原価計算に関しては「仮案」から「基準」にかけて大幅に記述が削除されており、特にその変更箇所が大きい項目である。

たとえば、「仮案」四二では、標準原価の類型が示されている。すなわち、「(一) 当座標準原価と基準標準原価」および「(二) 理想的標準原価、現実的標準原価及び正常的標準原価」である。これらは、各種の標準原価概念について説明しているに過ぎないが、これが「基準」では一切削除されている。これは何故か。まず、改訂頻度による類型、すなわち、当座標準原価と基準標準原価について検討する。これに関しては、「仮案」では次のような規定がなされていることがポイントとなる。

四四 標準原価の改訂

標準原価は、原価管理のためにも経営計画の設定のためにも、又棚卸資産評価のためにも、現状に即した標準でなければならないから、常にその物的標準及び価格標準の適否を吟味し、機械設備、操業度、作業方法、使用材料の種類、品質、価格、賃率等に重大な変化が生じた場合には、これを現状に即するように改訂しなければならない。

この記述から見るに、「仮案」における実質的な見解としては、当座標準原価を前提としていたことが考えられる。この内容は、「基準」においてもほぼ変わらないかたちで引き継がれている（基準，四二）。「基準」四二では、「標準原価は、原価管理のためにも、予算編成のためにも、また、たな卸資産価額および売上原価算定のためにも、現状に即した標準でなければならない」とされており、これは、原価計算の目的（基準，一）で掲げられている（一）財務諸表作成目的、（三）原価管理目的、（四）予算編成・予算統制目的と対応するかたちで記述されている。したがって、「基準」が規定する原価計算の目的に合致する標準原価として、当座標準原価が最も適切であると判断されたのであろう。

達成水準による類型、すなわち、理想的標準原価、現実的標準原価、および正常標準原価はどうであろうか。この点に関して、「基準」における次の記述をまず確認しておきたい。

四 原価の諸概念

．．．

2 標準原価とは、財貨の消費量を科学的、統計的調査に基づいて能率の尺度となるように予定し、かつ、予定価格又は正常価格をもって計算した原価をいう。この場合、能率の尺度としての標準とは、その標準が適用される期間において達成されるべき原価の目標を意味する。

標準原価計算制度において用いられる標準原価は、現実的標準原価又は正常原価である。

このように、「基準」では理想的標準原価が制度としての原価計算としての範囲外にあるものとされていることがわかる。それでは、なぜ「仮案」から「基準」にかけての修正において、理想的標準原価が除外されたのであろうか。之に関して、次の中西の発言が手がかりとなる。

「標準計算制度において、非常に辛いアイディアル・スタンダード・コストを採れば、大きな差額が出てくるわけです。税の方ではこれを期間原価とすることを認めない。また商法のたな卸資産の評価においてもこの処理は認められない。そこで正常原価か、あるいはいわゆるアッティナブル・スタンダード・コスト、ここで現実的原価といっていますが、

これだけを標準原価として認める，こういうことになっているわけなんです」(中西他，1963，130頁；中西発言)

すなわち，「仮案」の段階における第4部会の考えにおいては，理想的標準原価にもある程度の効用を認めていたと思われるが，税法との調整を考えた結果としては，理想的標準原価と実際原価との原価差異が大きくなることが考えられ，これが税法上，適切ではないと判断されたのである。ここにおいてもまた，税法との調整が「基準」制定に影響したことが窺えるのである。

管理会計目的とも考えられる記述としては，たとえば，「基準」第四章「原価差異の算定および分析」が「基準」にも残されている。したがって，全ての原価統制手続きが削除されたわけではない。特に，「基準」四一には，直接材料費，直接労務費，製造間接費の原価標準⁹⁸の設定について述べられているが，直接材料費，直接労務費について，標準消費量と標準価格とを定める旨が規定されているところに，原価統制問題を論じようとする第4部会の姿勢が見て取れる。すなわち，終戦直前期に制定された企画院改正「製造工業原価計算要綱」に示された，経営能率増進を目的とした物量管理の重要性がここに現れているのである。ここに第4部会の，「基準」に標準原価の原価統制的役割を汲み込もうとする意図が見て取れるのである。

こうした記述からは，財務会計目的と管理会計目的とが共存する標準原価計算にあって，どちらか一方の目的を排除することが適切でないと判断されたこと，あるいは，既に多くの企業において実践されていた標準原価計算の手続きを啓蒙的に発信することなどを，第4部会が意図して，「基準」の制定まで残し続けたことだわりが見て取れるのである。

4-6 「仮案」の修正 (5)：直接原価計算の追加

直接原価計算については，「仮案」では一切記述がなされていないが，「基準」では次のように，直接原価計算に言及する記述が見られている。

三〇 総合原価計算における直接原価計算 総合原価計算において，必要ある場合には，一期間における製造費用のうち，変動直接費および変動間接費のみを部門に集計して部門費を計算し，これに期首仕掛品を加

⁹⁸ 「基準」の本文中には原価標準という用語は使用されていない。

えて完成品と期末仕掛品とにあん分して製品の直接原価を計算し、固定費を製品に集計しないことができる。

この場合、会計年度末においては、当該会計期間に発生した固定費額は、これを期末の仕掛品および製品と当年度の売上品とに配賦する。

このように、「基準」では、制度として変動費のみをもって製品原価とすることを認めてはいないが、固定費調整の記述を加えることにより、直接原価計算の実施に配慮するかたちとなっている。何故、「仮案」では一切記述のなかった直接原価計算が現行「基準」において追加されることになったのであろうか。

これに関し、円卓討論会において、座長・山下から次の問題提起があった。

「直接^マ費原価計算というのが、制度としての原価計算の中に書いてないということは如何でしょうか。実務界では相当そういう直接費原価計算をおやりになつておりますが、その大体の方向は、最後に固定費の原価調整をおやりになつているのかもしれませんが、おそらくそういうふうなものを否定される趣旨はないとおもうのでありますが、その辺のことをはつきりしないと、直接費原価計算という望ましい実務界の方向を殺してしまうおそれがなきにしもあらずと心配するのであります」(山下, 1957, 485 頁)

これを機に、各人から直接原価計算を制度に入れるべきではないかという指摘がなされたが、これらの指摘に対し、中西および山邊は次のように述べている。

「直接費原価計算というものをこの基準では一応取り上げていないのです。・・・一体直接費原価計算というものは何のためにするのか、ということを考えて見ました場合に、一つの原価計算—特殊原価調査といった意味の者も相当に直接費原価計算ということに含まれておるのではないか」(山下, 1957, 486 頁; 中西発言)

「制度というものの特性は、その計算が繰返し行われる、リカーリングに行われるということである。これはたしかに計算制度の重要な特色だろうと思うのです。しかしながらそれだけでなしに、この基準では第三章, 七十九ページに、標準原価計算制度というものの定義を下してある。これで御覧になりますように、結局標準原価という概念をつかまえるだ

けでは標準原価計算ではない、これを財務会計の主要帳簿に組み入れること、したがって、勘定組織内に結合した場合が標準原価計算制度だ、こういうふうに記されてありますが、直接原価計算制度についても、これが援用されなければならないわけですね。したがって繰返し行われる、リカーリングという特徴と、さらにそれが進んで帳簿技術的に勘定組織内に結合すると、これがまあ本格的の制度たる要件である。その本格的制度である要件といたしましては・・・まだ社会通念が直接費原価計算を受け容れるようには誰も彼もなっておらない」(山下, 1957, 488-489 頁; 山邊発言)

このように、「仮案」において直接原価計算に触れなかったのは、それが現状として特殊原価調査的目的において用いられていることが多いこと、さらに、制度たる要件としての勘定組織との結合が、社会的な通念として浸透していないことが理由とされた。しかし、中西自身も直接原価計算の基準への組み込みを完全には否定しておらず、「仮案」四(三)において部分原価に関して変動原価ないし直接原価を掲げているが、これは「基準というものはそうたびたび変更するものではないからというので直接費原価計算というものも、将来は制度として進んで行くのだから、また概念的にごまかしにちょっとそういうことを考えてもらうというふうな意味」(山下, 1957, 490 頁)であるとされた。

かくして、「基準」において直接原価計算が追加されたことは、円卓討論会の場合において、その制度化が望まれていたことに配慮した結果であると考えられる。しかし、直接原価計算が依然として制度として認められていないのは、「たな卸資産価額を直接原価をもつてすることが、一般的に、また特に税務の面から承認されるにいたっていない」(鍋島, 1963, 139 頁)ことが理由とされており、税法のみならず、社会的な通念もまた、「基準」制定に影響を及ぼしたことが示唆される。これは、第6章で検討した通り、実務においては直接原価計算を制度として運用することを意図していないことと整合的である。

4-7 「原価計算基準」の総括

社会的成果物としての「原価計算基準」について、前節と本節ではその制定プロセスを示してきた。

「基準」は当初、コスト・コントロール目的の原価計算に関する規定として制定することが目的とされており、これに基づいて、1953年に目次・構成のかたちでその目的が明確化された。第4部会がコスト・コントロールのための原価計算、

すなわち経営管理のための原価計算を重視したことは、明らかに当該年代における知識体系が影響しているものと見るができる。

しかし、企業会計審議会全体としての方針としては「企業会計原則」の補足ないし延長としての「基準」が求められており、第4部会は「基準」の目的観を転換せざるを得なかった。これは、「仮案」として修正された。ここにおいて、大蔵省として公表すべき「基準」の目的観が、第4部会に明確に認知されたものと見るができる。

「仮案」は研究者、実務家などの関係者・関係団体に対して公表され、意見徴収が行われたが、ここにおいても、依然として経営管理的性格を有していたこと、そして税法上の問題から、多くの記述を削除せざるを得なかった。これによって、現行「基準」が完成された。管理会計目的とも考えられる記述の全てが削除されたわけではないが、当初の第4部会の見解に比すると、ほぼ財務会計目的の記述で占められることとなった。結果としては、1920年代にほぼ確立していた期間損益計算と製品実際原価計算論が当時の知識体系の中から抽出されるかたちとなった。この点に、当時の原価計算論における知識体系が、財務会計を主とする「企業会計原則」を取り巻く会計・監査制度の各種基準を制定するという社会的要請が影響したことを見るができる。しかし、「企業会計原則」の一環としての立場を有しながらも、たとえば標準原価計算の記述において、依然として原価管理ないし原価統制に関する記述がなされているところに、原価計算の基準として財務会計目的と管理会計目的とを不可分なものと捉える特徴が見て取れる。すなわち、「企業会計原則」の一環として制定されることを意図された財務会計目的の社会的成果物にあっても、原価計算に対する目的観それ自体は、管理会計目的をも含む手続規定として制定されることとなったのである。

第5節 通商産業省産業合理化審議会と「コスト・マネジメント」

5-1 通商産業省による答申の意義

本節では、「コスト・マネジメント」を公表した通商産業省（以下、通産省）産業構造審議会（前・通産省産業合理化審議会）によって公表された諸答申の意義を検討する。

産業構造審議会は1930年に設置された商工省臨時産業合理局の流れを汲む組織であり、1950年代からいくつかの答申を公表している。これを列挙すれば、「企

業における内部統制大綱」(1951年)、「内部統制の実施に関する手続要綱」(1953年)、「経営方針遂行のための利益計画」(1956年)、「事業部制による利益管理」(1960年)、そして、本節で検討する「コスト・マネジメント」(1966年)である。

これらの答申を、通産省はいかなる目的をもって公表しているのであろうか。これについて、同審議会に中心的に携わっていた古川栄一(一橋大学教授)が1951年「企業における内部統制大綱」の公表に際して述べた次の記述を参照する。

「本大綱では、それ(筆者注：内部統制)は経営管理の一形態であるが、計算制度に立脚してなされる間接的な計算統制であるとしている点が、その特徴といわれよう。それはその範囲においては、丁度わが経済安定本部とAIAの内部統制の中間的な考え方である。これは経営合理化的観点からなされた内部統制の理解であるとともに、財務管理に対する一つの新しい型を示しているものとして、充分の注目される価値のあるものといわれよう。同時にそれが今後わが国企業の実際に、どの程度に導入されて、経営合理化に積極的に役立てられるかが重要であり、このことが実に本委員会の長期にわたる研究を意義づけるもつとも大切な点であるといわねばならない

・・・本大綱の発表を契機として、今後わが国の業界および学界において、この問題に対する活潑な研究とその真剣な実施がおしすすめられるよう祈つてやまない」(古川、1951、237頁)

ここに示されているように、産業合理化審議会(当時)が公表する成果物の目的観としては、経営合理化ないし経営管理的要素を含めた企業の計算制度を啓蒙するところにある。「企業における内部統制大綱」においては、「内部統制」の示す範囲を経済安定本部、すなわち企業会計基準審議会における「監査基準」よりも広く捉えていることが示されており、企業会計基準審議会とは異なる観点からこれを示したところに、大蔵省ではなく通産省から公表された意義を確認することができる。

また、この点は前節で検討した1956年の座談会「原価計算基準の在り方」でもたびたび言及されていたところでもある。すなわち、これらによって、大蔵省は「企業会計原則」の延長・補足としての原価計算を規定し、商工省の流れを汲む通産省は啓蒙的役割を担って原価計算に関する各種規定を行うという構図が見え

てくるのである⁹⁹。実際に一連の答申を改めて見てみると、内部統制、利益計画・管理、そしてコスト・マネジメントと、それぞれの答申の中心的な視点が企業内部に向いていることがわかる。これは、財務会計としての「企業会計原則」を補足する「原価計算基準」の基本的な目的観とは明らかに意を異にするものである。

5-2 社会的成果物としての「コスト・マネジメント」

上述した諸答申の制定プロセスは、企業会計審議会による「基準」とは異なるプロセスを経ている。本項では、「コスト・マネジメント」の制定プロセスについて検討を加えることで、「基準」とはその立場が異なることを示す。

まず、「コスト・マネジメント」の作成を担った人物を見てみると、研究者のみならず、実務家もまた複数参加している。また、これらの作成者による研究のみならず、実際に日本企業実務を観察した上で、これらの実務をまとめた結果であるという側面を有しており、いわば実務における通念を紹介する役割も有している。さらに、これに加え、青木茂男（早稲田大学教授）が「通商産業省の一連の意見書ですが、これは法律とか強制をとまなうものではないが、通商産業省をバックにした産業界への財務上の指針を示したものとして、とにかく役所の背景をもっている」（番場他、1974、20頁）というように、そして合田（1967、118頁）が、「この管理部会は、「企業経営の合理化はいかに進められるべきであるか」という諮問を受けて、開放経済体制下における企業経営の合理化方策についていくつかの側面から検討を行つている」というように、政策的な意味合いも十分に含まれている。したがって、制定主体の観点からは、「基準」と「コスト・マネジメント」との間に相違は見られない。

しかし、これら諸主体による制定作業は明らかに異なっている。古川（1951、237頁）が「今般発表された「企業における内部統制の大綱」は、一昨年秋発足した産業合理化審議会の一般部会における「財務管理分科会」が、わが国企業の現状とアメリカ企業とについて研究した結果、一応到達した結論である」、「本大綱の結論に達するまでに、当委員会では過去の商工省時代の臨時産業合理局財務管理委員会の業績を調査し、さらにすすんで内部監査、経営監査の研究を経てき

⁹⁹ とはいえ、必ずしも日本企業を直視した啓蒙の作成が意図されていたわけではないようである。たとえば、挽（2007）は答申「事業部制による利益管理」を、「当該答申は利益管理を事業部制との関係においてとらえたものであり、わが国における事業部制の問題そのものを明らかにすることが目的ではないのである」（挽、2007、25頁）と評している。しかし、実務を直視せず、教科書的に取りまとめられたものであっても、そこに啓蒙的指針を提示するという意図があること自体は否定されるものではないと考える。

たものである」と述べているように、「基準」とは異なり、中間報告などを経て外部の関係者・関係各団体から意見を徴収するといういわゆるデュー・プロセスを経ていない。さらに、「コスト・マネジメントについて」（司会：古川栄一）という座談会に参加した実務家である森本康夫（池貝鉄工）が、「答申の扱い方について私詳しく知らないんですが、従来答申の発表会その他開かれておりますけれども、大体においてたとえば原価関係だと経理部の原価の担当職制とかそういう中間管理層の方がとりあえず聞きに行く。しかし、今回のコスト・マネジメントの答申の内容を見ますと、コスト引下げは経営の全領域にわたるものであり、トップ・マネジメントのリーダーシップが非常に強調されているので一般の発表会も必要だと思うんですが、たとえば経団連とか同友会とかいうようなリーダーの方が集まる団体に委員会としてこういうような考え方を持つておるんだというようなアピールのしかたも非常に大切ではないかというような感じを受けます」（古川他，1967，118 頁）というように、必ずしも、全国的に企業経営者の総意を反映させたものではないようである。

したがって、制定プロセスから見れば、「コスト・マネジメント」は「基準」とは明確に立場が異なることが示される。すなわち、デュー・プロセスを経て、広く他の社会集団から意見を徴収していた「基準」とは異なり、「コスト・マネジメント」は研究者・実務家・政府の3主体が制定に関わった社会的な成果物ではあるが、基本的には制定団体内の研究成果としての位置づけがなされるものである。しかし、その内容を確認すれば、その啓蒙的指針としての意義が社会的に認められることが示される。次節以降で、実際に「コスト・マネジメント」の理念と内容を検討していく。

第6節 「コスト・マネジメント」の理念と概要

6-1 「コスト・マネジメント」の背景と理念

上述のように、「コスト・マネジメント」は産業合理化審議会が産業構造審議会と改称した後の1966年に公表された。この制定を担ったのは、野田信男（成蹊大学）、小高泰雄（慶應義塾大学）、古川栄一（一橋大学）、金子佐一郎（十条製紙）、西野嘉一郎（芝浦製作所）、高宮晋（上智大学）、松本雅男（一橋大学）、浅川帛二（東芝タンガロイ）、山邊六郎（横浜国立大学）、畠山芳雄（日本能率協会）、中山隆祐（日本大学）、小野寛徳（産業能率短期大学）、青木茂男（早稲田大学）、小林

靖雄（東京工業大学）、安達和夫（慶應義塾大学）の15名であり、大学所属の研究者が11名、実務家が4名である（ただし、中山は日本電気に所属していた経験を有しており、実務家でもあった）。

「コスト・マネジメント」は、それまでに産業合理化審議会から公表された4つの答申と無関係ではない。それは、「コスト・マネジメント」の前文にあたる「答申」の次の記述から読みとれる。

「産業構造審議会管理部会は、日本経済の持続的成長の基盤をなすものとして、わが国企業の効率性を推進するように、これまで経営管理の近代化のための各種の有力な方法について研究し、公表してきた。今回はさきに公表した利益管理の一環をなしており・・・」

また、古川（1967）は、これについて次のように詳しく述べている。

「今回の答申「コスト・マネジメント」は、これまでの「内部統制」および「利益管理」など一連の答申と内面的つながりがある。それは、いずれもトップ・マネジメントの総合管理に役立てられることを意図しているものである。とりわけ「コスト・マネジメント」は従来の「コスト・コントロール」よりさらにすすんで、利益管理の一環として、トップ・マネジメントが責任を有している総合管理の重要な管理側面をなしている。その点で、これは「利益管理」と密着していることが注目されなければならない」（古川、1967、16頁）

これらの記述から、「コスト・マネジメント」がそれまでの通産省答申の流れを汲み、トップ・マネジメントの役割に注目していること、そして特に直前の答申との関連から利益管理の一環としてのコスト・マネジメントを志向していることがわかる。

こうした一連の答申の流れから、第5の答申としてコスト・マネジメントをテーマとした理由については、西野（1967）が次のように述べている。

「産業構造審議会の管理部会が「コスト・マネジメント」の問題と取り組んでその討議に入ったのは数年前のことであつたと思う。「利益管理と事業部制」の答申が終つて次に何を審議すべきかということになり、私は第一に経営者の立場からコストの問題をまとめてはどうかと提案した。

当時の日本経済は高度成長の最中であつて経営者のビヘービアは売上高の増大や市場占有度の拡大に関心があつて、技術革新に伴う新設備の拡張こそコスト引下げの唯一の道で、原価の問題を正面から取組む必要を感じていなかったときではなかったかと思う。なぜ私がこの問題の意義を強く主張したかという、1955年日本生産性本部のコスト・コントロール・チームの一員として渡米し、米国の繁栄の秘密は企業ぐるみのコストとの戦いにあることを目前に見、肌感じて帰国し、近くくるであろう貿易と資本の自由化が今のような封建体制の中における利潤計算を無視した拡大主義では決して安定的成長は期し得ないし、その反動が必ずくると思つたからであつた。世界に通ずる企業はあくまでも原価競争に勝ちぬけるものでなくてはならないと強く信じたからである。この考え方が委員の賛成を得て「コスト・マネジメント」の審議が始まったのである」(西野, 1967, 24頁)

このように、「コスト・マネジメント」を作成する発案をなしたのは実務家である西野であつた。引用文からは、西野は、企業による拡大戦略すなわち規模の経済性の追求によっては企業の安定的成長は期待できない、むしろ安定的成長のカギが原価管理にあると、アメリカへの視察を通じて考えたことがわかる。このため、1960年の「事業部制による利益管理」の一環としての原価管理を重視し、答申としてこれをまとめようとしたのである。この西野の考えは、「コスト・マネジメント」の「総括」における次の記述に反映されている。

「長期的経営計画志向は、企業の収益面と原価面とを緊密に関連せしめ、長期的利益の実現を図るものである。しかし、国際競争力を高めるためには、国際水準に照らして、原価を不断に一定限度以下に計画的に引下げ、維持することが特に重要であり、その原価の引下げを中心として、経営の体質改善を図ることが絶対に必要である。

従来、わが国経済が急速な成長期にあつたこともあずかつて、ややもすれば、売上高の増大や、市場占有度の拡大など、収益面の改善に直接に関連する管理局面だけに大きな努力が払われるきらいがないでもなかつた。もちろん、売上高の増大は成長の主たる指標である。しかし、長期的にみて、企業の存続は、あくまで原価競争に勝ちぬけるものでなくてはならない。これはまさに、この答申が取りあげるコスト・マネジメントの課題である」

また、利益計画の一環としての原価管理を論じるがために、「コスト・マネジメント」はトップ・マネジメントの役割に注目しており、本答申の対象もトップ・マネジメントを想定していることが、西野 (1967) で述べられている。

「しかもこれまでいわれてきた経理部中心の、いわゆる原価管理ではなく、利益管理の一環として企業のトップが先頭に立つて全社的に必要な原価引下げ目標を明らかにするとともに、その実施のための計画を樹立し、これが実施を余儀なくされたのである。・・・

・・・今回の答申はこうした事情の中に生まれたものであるだけに、本答申の対象はどこまでも経営管理者である」(西野, 1967, 24 頁)

トップ・マネジメントの役割が重視され、答申の対象としてもトップ・マネジメントが意識されたことの意義は、これから答申の内容を検討する中で示されるであろう。

以上の理念の下に規定された、本答申における「コスト・マネジメント」の定義は次の通りである。

「コスト・マネジメントとは、利益管理の一環として、企業の安定的発展に必要な原価引下げの目標を明らかにするとともに、その実施のための計画を設定し、これが実現を図る一切の管理活動をいう」(コスト・マネジメント, 総括)

この定義でまず注目されるべきなのは、利益管理の一環として行われる一切の管理活動という点である。これは、「コスト・マネジメント」の各所で強調されているように、単に原価の計算額に注目し、これを引下げる管理活動のみを意味するのではなく、先述の古川 (1967) が述べているように、全社的な「総合的管理」の視点が用いられていることを意味する。この認識が実際の日本企業実務に即したものであることを、実際に企業実務を観察した安達が次のように述べている。

「コスト・マネジメントの実態について多少調査をさせていただいた感想と申しますか、実感と申しますか、そういつた点からしても、・・・やはり今日各企業での種々の原価管理の問題の中心が、原価維持活動的なものから、積極的な、総合的原価引下げ活動に移行していることが非常

に痛切に感じられました。ことばをかえて申しますと、結局、原価管理活動が、従来の短期的、局部的、微視的な、原価統制的な性格のものから、もつと長期的、総合的な性格の原価管理に、コスト・マネジメントという表現をこの答申はとっておりますが、そういった性格のものに変わってきているように思われました」(古川他, 1967, 120 頁)

こうした「総合的管理」が実務で具体的にどのように現れているのかという点に関しては、安達は、(1) 原価管理の対象が従来のような製造領域から、販売領域、研究・開発領域というような、経営の全領域に拡大されてきていること、(2) 原価計画に力点が置かれ、計画機能と統制機能との有機的な関連付けが重視されるようになってきていること、(3) 諸管理手法が原価管理という視点から総合的に関連づけられ、総合的な管理機構の中に位置づけられていること、の3つを掲げている。この「総合的管理」という考え方は、本答申において1つの重要な軸となっており、本答申を参照した三共株式会社の河辺進が次のように述べているなど、実務家からの評価を得ていた点である。

「従来の観念からしますと、コスト・マネジメントという観念は、原価計算を中心にした理論展開と考えがちですけれども、今度の答申で利益管理の一環としてはつきり総合的な計算制度あるいは管理組織であるという幅の広い新しい定義を下されたことに大いに意義があると思います。生産や販売にたずさわる人々が原価意識に目覚めて利潤追求という企業目的のために活動し得るような管理組織や計算制度を作り上げなければ今日の国際競争には打克てないという現状に対する適切な指針を示されたことに対し深甚な敬意を表したいと思います」(安達他, 1967, 155 頁)

6-2 「コスト・マネジメント」の概要

「コスト・マネジメント」がこれらの問題意識の下に制定されたことを確認したところで、以下では実際にその内容を検討していくこととする。ここで、「コスト・マネジメント」の構成を示せば次の通りである。

総括

第1章 原価計画

第1節 原価引下げの理念

第2節 原価引下げ目標と問題意識

- 第3節 原価引き下げのための企業環境の改善
- 第4節 原価引き下げのための経営構造の改善
- 第5節 原価引き下げのための業務の改善
- 第6節 計数化できない要素と経営者の意思決定
- 第7節 計画の弾力性
- 第8節 統制責任による裏付けの必要
- 第9節 不況期に対処する原価引き下げ

第2章 原価統制

- 第1節 原価統制の理念
- 第2節 統制責任の確定と体系化
- 第3節 情報伝達，意欲づけ，自己統制
- 第4節 差異分析と措置
- 第5節 差異分析の方法とその活用組織

第3章 コスト・マネジメントのための分析

- 第1節 分析と計算
- 第2節 O・R（オペレーションズ・リサーチ）
- 第3節 I・E（インダストリアル・エンジニアリング）
- 第4節 価値分析
- 第5節 事務の機械化
- 第6節 特殊原価調査
- 第7節 標準直接原価計算
- 第8節 予算統制

第4章 原価管理組織

- 第1節 原価管理の組織化
- 第2節 考慮すべき主要因
- 第3節 原価管理の総合的管理組織
- 第4節 原価管理のスタッフ組織
- 第5節 原価管理のライン組織
- 第6節 原価意識の開発

（附録）

コスト・マネジメントの実例

- （Ⅰ） 装置生産企業における原価管理
- （Ⅱ） 連続市場生産企業における原価管理
- （Ⅲ） 個別受注生産企業における原価管理

(IV) 中堅企業における原価管理

この構成からも、「コスト・マネジメント」が「基準」とは異なった志向の下で作成されたことがわかる。それが最も顕著に現れているのが、第3章である。OR (Operations Research; オペレーションズ・リサーチ) や IE (Industrial Engineering; インダストリアル・エンジニアリング), VA (Value Analysis; 価値分析) ないし VE (Value Engineering; 価値工学) という個々の工学的分析手法や、特殊原価調査、直接原価計算など、「基準」では考慮されながらも最終的に範囲外とされた種々の手法が論じられている。

最後に記述されている「附録」は、安達が日本企業の実態を調査した結果が記載されている(古川他, 1967, 120 頁)。この内容については、安達が「これはやはりうまくいつているところということです。それから、またこちらで拝見して、いろいろ原価管理上問題のある会社について、そういう事例を出さしていただけるかということをお聞きしたところもあるんですが、やはり通産省のこういつた報告書にはちよつとまずいんで、辞退されたり、こちらで遠慮した場合もあります」(古川他, 1967, 120 頁)と発言しているように、日本企業実務のうち、原価管理が「うまくいつている」企業の実例が紹介されている。

先述した通り、構成上の見出しのほとんどは、「基準」では範囲外とされた種々の原価管理概念である。しかし逆に、「基準」では比較的計算構造ないし計算手続き上の規定が中心とされているが、本答申においては概念的説明がほとんどであり、計算技術的側面に関してはほとんど解説されていないことも指摘できる。

「この答申は、これまでの答申と少し性格を異にしている。すなわち、コスト・マネジメントにつき、一つの固定した管理技法を端的に指示するものでもない。前述のようなコスト・マネジメントの意義にしたがつて、重要と思われる管理局面に対する諸問題につき、根本的に肝要と思われる論点を指摘し、若干の解説を試みたものである。要は、すでにこの問題の重要性を感知せられている経営管理者が、これを参照して経営の体質改善につき、有効、適確な技法選択と採用にあやまちなきを期するとともに、十分果敢な活動をとられることを期待したいのである」
(コスト・マネジメント, 総括)

すなわち、「コスト・マネジメント」はあくまで啓蒙的であるがために、内部会計たる原価計算についての個々の計算制度を規定することは意図されていないの

であり、これは、それまでの諸答申もさることながら、「基準」とも性格が大きく異なる点である。

以下では、ここに示したこれらの項目の個々に検討を加えていく。

第7節 「コスト・マネジメント」本文の検討

7-1 原価計画の重視

先述した構成の通り、「コスト・マネジメント」は原価計画から始まる。これは、産業合理化審議会管理部会が、原価計画を重視しているためであることが、次の記述からわかる。

「(松本雅男) 今度の委員会の報告書の主眼は、日本が当面しておる重大問題である原価引下げを新しい角度からみなおすという点にあります。こういう見地からみて第1章の原価計画というのが私は一番答申中の中心問題ではないかと思えます。何となれば、原価を引下げるためには、将来とり得るいくつかのやり方のうちのどれか1つを選択しなければならないが、これが原価計画の中の中心問題であるからです」(古川他, 1967, 121頁)

この点は、「コスト・マネジメント」に与えるべき評価として重要である。すなわち、先に示した西野 (1967) が言及していたように、従来、原価管理に類似する概念としては原価統制 (cost control) が意味されており、それが現場における標準管理が最重要視されていたことは、1930年代から1950年代にかけての日本標準原価計算論が示していた通りである。本答申においては、これらの原価統制に加えて、「達成したいと思われる総合的な長期利益目標との関連において、原価計画目標をたてることが必要である」(コスト・マネジメント, 第1章第2節)とされる。これを担うのは、これまでの原価計算論で重視されてきた現場における経営管理者のみではない。むしろ、総合的な利益計画を樹立するトップ・マネジメントの役割がより重要視されるのである。

原価計画においてトップ・マネジメントが重視されることにはどのような意味があるのだろうか。これは、産業構造審議会の主張する原価管理が「総合的」

であるためである。「総合的な管理」は各所において強調されているところであるが、原価計画についていえば、次の文言にこれが現れている。

「ここに経営構造とは、企業がその業務を遂行するために基本的に必要な物的設備および人的組織である。原価引下げのために、これらの改善を必要とする理由は、原価の高低が、基本的には経営構造によつて左右され、これらの改善によつて原価をいちじるしく引下げうる半面、経営構造の選択が適切でなければ、これに制約されて、日常の業務計画によつては、それほど原価を引下げえないからである」(コスト・マネジメント、第1章第4節)

ここに示されるように、原価削減の余地を生み出すためには、日常の業務計画・業務改善のみでは不十分であり、むしろ、経営構造の全体的な改善が必要とされるのである。経営構造の全体的な改善、そしてそれを前提とした業務計画を樹立するのは、個々の部門管理者に加えて、トップ・マネジメントがその必要性を認識し、実行しなければならない。ここに、「コスト・マネジメント」がその対象をトップ・マネジメントとしている理由が見て取れる。

また、トップ・マネジメントが重視される背景には、コスト・マネジメントにおける人的要素の重視がある。このことは、答申の次の文言に現れている。

「着想が真に着想であるためには、それは独創的であり、刑事的であることを要する。そこで強く要請されるのは、先見であり、平凡から脱却した変化であり、ざん新さである。各階層のライン管理者、これらを補助する種々なスタッフはもちろん、業務を遂行する従業員さえも、すべて、常にこのような問題意識をもつことが肝要である。そのために、経営者は、報奨制度その他を通じて、かかる問題意識を高めるように、たえず配慮することが望ましい」(コスト・マネジメント、第1章第2節)

かくして、原価計画ではトップ・マネジメントが先頭に立ち、経営構造の計画、さらに日常業務の計画を樹立するという総合的管理の視点が特に重要とされるのである。

具体的な原価計画のプロセスは経営構造の改善と業務の改善に大別されている。経営構造の改善は、「①企業に最も適した製品を選択する製品計画を主軸とし、これに応じた物的設備の基本要因の合理的な選択と、②経営規模を拡大してそれよ

り利益をあげること」(コスト・マネジメント, 第1章第4節)が核心であるとされる。すなわち, ライフサイクルの短縮化に伴い, 常に新製品を開発し育成しながら, 需要構造に適合した製品を常に生産・販売できるような製品計画が最重要視される。これによって売上高を増加させることは, 「相対的に」原価引下げをもたらすとされる。

ここで重要なことは, 「相対的に」という文言である。これは, 第1章第5節において述べられているように, 「大切なのは, 売上高との関連において, 費用の割合を低減することである。したがって, たとえば, 売上高を 20%増加するためには, 費用が 10%増加することをさけるべきではない」ことを意味する。したがって, ここにおける「原価引下げ」は売上高との関連において理解されるべきであり, 単なる原価の絶対額の引下げであるわけではないことに注意が必要である。

業務の改善は, 利益計画と資金計画からなり, これらは損益予算と資金予算として結実する(コスト・マネジメント, 第1章第5節)。ここでは損益予算についてが記述されており, これが販売計画と費用計画とに大別され, 論じられている。費用計画は, 売上製品原価計画・販売費計画・一般管理費計画・技術研究費計画に大別されるが, これらの費用計画については, いずれも売上高あるいは技術研究などの「効果」との関連の上で考慮すべきであり, むやみな原価引下げは推奨されていない。そしてこれらの計画には, 経済的, 技術的条件や需要者の趣味, 志向に応じて弾力性を持たせることが論じられており, 樹立した計画に拘泥することに対して注意を促している(コスト・マネジメント, 第1章第7節)。

7-2 原価統制概念の拡充

本答申における原価統制とは, 「執行活動に関して, 原価標準が実現されるように, 執行活動を指導, 規制するとともに, 原価効率を増進する措置を講ずること」(コスト・マネジメント, 第2章第1節)とされており, これは従来のコスト・コントロールとして位置づけられる。

原価計画と原価統制の関係性は, 「計画は, 統制の裏づけによつてはじめて憂愁の美をあげる」(古川他, 1967, 120-121 頁)と述べられているように, 「いかに有利なやり方を(筆者加筆: 原価計画として)選択したにしてもこれを実行しなければ, 原価を引下げることができない」(松本, 1967, 37 頁)とされ, 計画に沿った統制活動が必要とされる。

具体的な統制プロセスは次の通りに述べられ, 具体的には7つのプロセスによって行われるものとされている(コスト・マネジメント, 第2章第1節)。

「このためには、各階層の経営管理者に対して、その原価責任を明確にし、執行活動の達成目標たる原価標準を伝達し、意欲づけ（モチベーション）を行なう。次に、原価標準と原価の実際発生額の差異を算定し、その原因分析を行ない、これら資料を経営管理者に報告し、原価効率を増進する措置をとらせることが必要である」

- (1) 原価標準の設定
- (2) 設定された原価標準の指示
- (3) 目標達成への意欲づけ
- (4) 原価資料の収集
- (5) 原価標準と実績との差異の算定と分析
- (6) 原価報告
- (7) 必要に応じての是正措置

このプロセスは、原価標準という用語が示しているように、標準原価計算を想定しているように読みとれるが、青木 (1967) によれば、「ここにでは原価標準という言葉が使用されているわけであるが、それは具体的には標準原価であつたり、予算原価であつたり、また時には実際原価が用いられることもあり、更には貨幣的表示による原価だけに限定せずに物量的表示による原価までも含むものであることはいうまでもない」（青木、1967、70 頁）とされるように、あくまで統制の基準となる原価ないし物量であることが解説されている。また、これが企業会計審議会による「基準」を尊重した結果となっていることも指摘されている。

「（筆者加筆：第2章）第1節において原価統制のための手続き過程として、(1) ～ (7) に掲げた各項目は、アメリカ会計学会の「原価概念および基準委員会」（1951 年度）が掲げた次の7項目（筆者注：AAA, 1952, p.184）を参考として纏められたものであることは事実であるが、AAA の場合には、あくまでも会計的側面からのみ問題をとりあげており、従つてこれに (1) 執行活動を指導・規制すること、(2) 原価効率を増進する措置を講ずることなどの項目を付加したのであつて、原価統制の意義の規定としては、多分にわが国の企業会計審議会の「原価計算基準」においてのべられたところを尊重したといつてもよいのである」（青木、1967、70 頁）

ここに言及されている「基準」の記述とは次のものを指している。

一 原価計算の目的

(三) 経営管理者の各階層に対して、原価管理に必要な原価資料を提供すること。ここに原価管理とは、原価の標準を設定してこれを指示し、原価の実際の発生額を計算記録し、これを標準と比較して、その差異の原因を分析し、これに関する資料を経営管理者に報告し、原価能率を増進する措置を講ずることをいう。

青木 (1967) で述べられているところや、松本が「統制」は、従来かなりくわしく研究されておますので、これを取り入れることにつとめました・・・」(古川他, 1967, 120 頁) としているように、第2章の原価統制は、基本的にはこれまでの研究をまとめるというスタンスを取っていたことがわかる。

しかし、「特に新しいのは、統制に人間関係の理念を取り入れたことです。次の近代的な管理手法のところでは、従来の標準原価計算や予算統制のほかに、V・E, I・E 直接原価計算を取り入れたことです」(古川他, 1967, 120 頁) とされるように、人間関係の理念が「コスト・マネジメント」では重視されている。このことは、「コスト・マネジメント」第2章第3節における次の記述に現れている。

「原価統制のためには、まず、予算や標準原価などの原価標準の伝達を適切に行い、そして、各階層の管理者が原価標準実現への責任意欲のもとに、自発的努力を行うように刺激すべきである。

要するに、執行部門に対する意欲づけが重要であるが、それには原価標準を設定するに当たって、その過程に執行部門の管理者を参加させることが望ましい。それによつて、良好な人間関係が保持されるからである」

この点は、なるほど確かに「基準」では言及されていない点である。しかし、実務家にとっては重要なことであると認識されていたようであり、信越ポリマー株式会社の宮崎利江が、次のように述べている。

「私は、この定義（筆者注：コスト・マネジメントの定義）から受けた感じは、・・・原価計算だけじゃないのだ、その基礎にあるもの、すなわち計数外の、人間の意欲だとか、あるいは独創性を育てていき、あるい

は維持していく，ひろい意味の人間関係を打ち出していく，これは非常に重要な点だと思います。

そういった意味において原価計算というのは，どちらかというところ、これはややもすれば非人間的な管理活動だと思われ易いのですが原価計算による原価管理というのは，人間関係とかあるいは独創性とか，そういう非計算的なものに根拠をもっている。そうして，これから初めて企業の総合的な管理，その一環としての原価管理が実行できるのだ，ということ打ち立てた点は非常に私はいいい点だと思う」(安達, 1967, 155 頁)

人間関係を重視する姿勢は，統制に関しては各所で強調されている。たとえば，差異分析の方法について，インプット法とアウトプット法の概念的説明がなされているが，基本的に計算方法などの具体的な手続き規定はなされていない。むしろ，この段階では人間関係を中心に据えて，差異分析担当部門と執行部門との間の手続きについて論じられているところが多い。たとえば，次のような記述にこれが現れている。

「執行結果の差異分析の担当組織については，予算スタッフや原価計算係が単独で行いうるものではない。すなわち，差異の原因分析を行い，それから妥当な措置を引き出していくためには，どうしても執行部門の管理責任者や生産技術スタッフなどの参加が必要である。そうでないと，たとえ措置を指摘しても，とかく，机上の提案となりがちであり，現実性に乏しいうらみをもつとともに，また，そのような措置を実施に移す上で，必要な人間関係が十分に保持できないことになる。予算や原価計算制度は，原価統制の用具ではあるが，この用具を使つて原価を統制するのは，執行部門であることに注意すべきである」(コスト・マネジメント，第2章第5節)

このように，本答申における原価統制は，人間関係に注目して，これを誰が分析し，誰に報告し，そして誰が是正措置を取るのかということに焦点を当てることが特徴である。また，ここでは差異分析担当部門と執行部門との関係が中心的に論じられているが，トップ・マネジメントについても，「利益の増大ないし経営基盤の確保という視点から，原価の統制状況をみるのであつて，その結果によつて，下部に対して必要な措置が命ぜられる」(「コスト・マネジメント」，第2

章第6節)とされるように、利益との関係および経営基盤との関係から、原価統制の状況をモニターしなければならないことが論じられている。

7-3 原価統制・分析手法の拡充

第3章においては、各種の工学的手法や、特殊原価計算調査としての意思決定会計、そしてこれまでの原価計算論でも議論されてきた予算や直接原価計算についての概念的説明がなされている¹⁰⁰。

工学的手法としては、OR、IE、VA/VEが取り上げられている。ORは、「元来、第二次大戦中に軍事上の作戦計画のための技法として開発されたのであるが、今日では広く企業経営における選択問題の意思決定にあたり、統計的数学的分析を行い、最適な結論をうるための分析・調査を総称している」(コスト・マネジメント、第3章第2節)とされており、特に、資材の最適発注量の設定のための最適ロット・サイズの計算、限界利益を極大化するような品種組合せを計画するためのLP (Linear Programming; 線形計画法)などが紹介されている。

IEは、現場の作業研究を中核としながら、それとの関連において、設備配置・設備保全・工具管理・資材管理・工程管理・品質管理・労務管理・予算統制などと密接に関連させて、全体として差異的に調整・統合された方式を考慮すべき方法を考慮すべきことを要請するものであり、その最終目標は原価の引下げにあるとされる(コスト・マネジメント、第3章第3節)。IEを原価引下げの目的で効果的に適用するためには、管理の重点をどこに置くのかを決めなければならないとされる。そのためには統計的調査が先行しなければならないとされ、その代表的手法として、在庫管理費および在庫利子費の最小化を目的とするABC管理が紹介されているが、これは次に論じられるVAの実施の重点を決定するのに役立つものとされる。

VAまたはVEは、「ある製品・部品の使用上の機能ないしデザイン(顧客の求める概観・魅力・特徴等)を得るために必要な最小コストを捜し出すための分析・調査である」(コスト・マネジメント、第3章第4節)。すなわち、(1)分析対象のコスト等を分析し、明確にする、(2)その機能を果たす代替案を調査・探求する、(3)その代替案をコスト評価して、相対的な最小コスト案を選択する、という分析を行うものである。VA/VEは製品ないし部品に関する積極的原価引下げを

¹⁰⁰ 『企業会計』第19巻第3号における特集では、本章の解説を東京工業大学的小林靖雄が担当しており、工学的手法を取り入れたプロセスにおいては彼が重要な役割を果たしたことが推察される。

目的として行われるものであり、製品計画の重要な内容をなすものと説明されている。

これら3つの工学的原価統制手法は、日本では未だ定着していないことが指摘されており、先に松本が発言していた通り、目新しい記述であると評価されている。実際に、それぞれの手法に関しては、一部の企業を覗いて、一般的には徹底して行われていなかったり、部分的用の段階であったりしていることが示されている。これらを答申として取り上げることによって、その普及に貢献しようとする意図が見られるのである。工学的手法を原価統制・分析手法として取り上げている点は、本答申の特徴として注目してよいであろう。

特殊原価調査については、差額原価・機会原価・埋没原価等の原価概念を用いた、いわゆる業務的意思決定問題や、時間的要素を加味して現在時点における金額に修正・評価を行う長期計画的な意思決定（設備投資意思決定）が紹介されている。とりわけ後者に関しては（正味）「現在価値法」の概念が論じられており、他にも、名称だけではあるが割引現金利益による「投資利益法」や「回収期間法」といった概念が紹介されている。

直接原価計算は、「標準直接原価計算」として紹介されている。ここでは、直接原価計算方式による損益計算書が例示として掲げられており、。内容としては、1950年代に論じられていた直接標準原価計算論の要素を抽出し、総論的に論じられているようである。ここで注目されるのは、「今後のわが国の原価計算制度として、企業の総合的利益計画と原価統制の両者の目的に最も有効に奉仕しうることの標準直接原価計算は、コスト・マネジメントのための継続的計算制度として、その中核をなすべきものであり、その広範な実践が大いに推進される必要がある」（コスト・マネジメント、第3章第7節）とされていることである。ここに原価計算制度および継続的計算制度という用語が出てくるように、産業合理化審議会としては、直接原価計算を制度として運用する必要性を主張しているようである。このことは、「基準」において直接原価計算が実質的に認められなかったことに配慮した結果ではなかろうかと考える

7-4 原価管理組織の重要性

本答申は、第3章まで原価管理におけるプロセス（原価計画、原価統制、分析）に沿って概念的解説を行っているが、第4章においては、これらをより効率的・効果的に行うための組織整備について論じている。この原価管理組織の整備の重要性は、第4章第1節に顕著に現れているため、これを引用する。

「原価計画と原価統制は、経営の組織と諸制度によつて、企業の中に具体化されるものである。

個々人の原価意識と創意工夫とはきわめて大切である。しかし、それは、組織をとおして秩序のある体制のもとに、適切な責任権限に基づいて発揚されることを要件とする。すなわち、まず原価管理に関する責任と権限を明確化しなければならない。その運営にあたつては、特に原価の引下げ計画や、それに基づく原価統制において、下位者の創意工夫とあいまって、上位者の確信を持った等卒と意欲づけが大切である。

たとえば上位者は経営の必要とする原価引下げのイニシアティブを責任を持つてとるとともに、現場における原価引下げの提案に対しては、それがささいなものであつても、これを傾聴し、あるいは、提案者が提案事項に早く気がつかなかつたことを追求するようなことをせず、積極的にこれを取りあげ、改善を奨励する。さらに、組織におけるコミュニケーションを円滑にして、部門間のセクショナリズム的な壁を取り除くことも大切である。そのためには、原価管理に関する総合的なスタッフ部門や能率的な委員会制度や報告制度などの整備が必要である」

ここに示されているに依じて、第4章では、原価管理の総合的管理組織として、トップ・マネジメント（トップ層）の責任権限、原価計画設定組織、原価管理センターなどの諸概念を整理し、次いで、原価管理のスタッフ・ライン組織の役割やこれらの間の連携が論じられている。

トップ層は、原価管理に関する総合的な最高責任権限を持つこととされており、原価管理組織の計画樹立や、実行に際しての統率をとるものとされているが、これに加えて、諸部門の管理者を通じて意欲づけを行うなど、責任権限を幅広く委譲することによって原価引下げの創意工夫を十分に活用しうるような体制を整えることが重要であると示されている。そして、トップに直属した全体的なスタッフ組織を活用する、すなわち、企画会議や原価会議を用いることが有用であることが指摘される。ここに参加するのは、原価に係る担当役員等であり、原価情報の収集・報告や関連部門との連携業務などが行われる。

以下の原価組織は、基本的には、本社や事業場における原価管理スタッフ、すなわち、計算方法や原価報告制度の立案・改善や事後計算とこれの報告を行う部門と、これらを基に原価引下げの活動を行うライン組織（研究開発、設計、販売、製造部門）の役割と連携が解説されている。

ここに示されている構図では、縦断的な責任・権限関係が詳細に論じられているといえる。しかし、本答申では縦断的關係のみならず、部門横断的關係の重要性も見逃してはいない。これは、第4章における次の記述に現れている。

「特殊計画（プロジェクト）における原価管理の組織については、特に考慮すべき問題がある。

たとえば、プラント建設とか、新製品開発、その他特殊計画の原価計画は、通常の方法によることができない。また、たとえば、特定の製品の原価引下げを目的として特殊計画を立てることもある。最近では、価値分析による原価引下げを特殊計画として行なうことも少なくない。このような場合には、原価管理スタッフとは別に、この計画を中心とした、よこわりの総合的管理組織が必要であろう。すなわち、最高幹部を長として、関係各部門の専門的技能者を結集した臨時のプロジェクト実施班（タスクフォース）を設けるとか、あるいは、臨時に部局を設けて特殊計画の設定やその原価の計画を行なうものである」（コスト・マネジメント、第4章第2節）

「部門別にまたがる原価問題も、また、少なくない。たとえば、販売、受注には、規格仕様の決定を伴うが、この場合、設計や製造や調達などが、低原価で行なわれるように折衝する必要がある。また、製品開発、製品改良には、既存製品の研究や設計、生産技術、設備、資材、品質などについての情報や、専門的な改善意見が多く必要であり、そのためには関連各部門間の協力体制が大切である」（コスト・マネジメント、第4章第3節）

このように、本答申において部門横断的原価管理の重要性を指摘している。しかし、この問題は実務においても重要視されていたようであり、そのため、実務家からの物言いも存在した点である。古川他（1967）の次の議論を参照されたい。

「（森本：池貝鉄工資材部長）・・・これは日本人の民族性かも知れませんが、大体上下の關係というのは非常に強いわけです。だけでも。横の關係が非常に弱いわけです。それで実際に企業が活動する場合に、一番最初に私どもですと営業が機械を受注する。その次は設計に行く。それから鋳物の工場の木型へいつて、それから資材部の方へ調達

依頼がくるものを調達して現場で加工するというふうに、実際の企業活動を一応順序づけていきますと、コストの発生というのが縦割りの組織に対して横断的に流れるわけです。ところが、従来ややもするとトップから重役、部長、課長、係長、係員という上下の線は伝統的に非常に強い。ところがコストは横断的に流れる。そうすると、その接点にあるマネジャーというのが前後の関係のそういう事態を適切に伝達しませんが、途中でそごを起こしてコスト高の原因になるわけです。その辺のところを、できれば強調していただくと非常にけっこうだと思います。

（松本）たしかそれは原価統制のところに出ておつたんじゃないですか。

（古川）それは原価管理組織じゃないですか。

（松本）縦の関係は出ておるんですが、横の関係はあまり出ていなかったですね。けれども要するに報告制度そのものについてはここには若干ふれたんですが、いまお説のようなところをもう少し書いたほうがよかったかもしれませんね」（古川他，1967，114 頁）

すなわち、部門横断的原価管理活動については、松本をはじめ、産業合理化審議会においても重要性を認識していたが、この問題の重要性から、実務家にとってはより詳しく記述をしてもらいたかったという指摘がなされたのである。この指摘の真意としては、第4章第2節のように、特殊計画すなわちプロジェクトにおいてこれを重視している節は本答申にも見られるのであるが、森本発言のような、経常的な横断関係については、実際には本答申において詳しく論じられたり指摘されたりしていない点であるため、この点は実務家の視点からより充実した記述が求められた点なのであろう。

7-5 「コスト・マネジメント」の総括

「コスト・マネジメント」は通産省産業構造審議会から公表された成果物であり、それは企業における原価管理問題に対する啓蒙的指針を示す目的の下に制定された。

本答申で重要なことは、それが原価計画をも包含した総合的原価管理の体系を示したことである。このことは、各種座談会における実務家の発言から、企業実務に即した記述であったといえる。また、一部日本企業において実施されていた先進的な工学的手法を取りまとめたことなどにも鑑みると、従来の原価計算論に

おける、会計による管理が主体であった原価統制（cost control）の概念を拡張したかたちといえよう。

また、人間関係を重視する立場も、実務家の有する問題意識に合致していた。しかし、これに関しては部門横断的なコミュニケーションの重要性についてより強調した記述が求められるなど、必ずしも実務家が有する合意を完全には組み込めなかったことが示唆された。

総合管理としての利益管理を重視する点で、「コスト・マネジメント」は1950年代における知識体系の流れを汲んでいると考えられる。それは、本答申の中にも直接原価計算論が原価管理のための原価計算として取り上げられていることにも現れている。さらに、原価管理の概念を拡張させ、計画と統制という体系を強調したことは、従来の知識体系をさらに発展させていると評価することもできよう。

第8節 本章のまとめ

8-1 要約

本章では、第6章までに示してきた知識体系の展開が、「原価計算基準」と「コスト・マネジメント」の制定プロセスおよびその内容にいかなる影響を及ぼしたのかについて検討を行った。

「原価計算基準」は、経済安定本部および大蔵省をバックに、研究者によって制定が進められた。第4部会はコスト・コントロールの重視した「基準」の制定を進めたが、企業会計審議会の意向に沿うかたちで目的観の転換が行われ、最終的には税法との調整も加味し、財務会計目的を前面に押し出した「基準」が制定された。しかし、その中にあっても原価管理ないし原価統制目的の記述が見られたことが特徴的であった。

「コスト・マネジメント」は「基準」とは異なり、専ら管理会計目的の原価計算が取りまとめられた。そのバックには通産省があり、通産省による企業経営合理化の意向が管理会計目的の原価計算に関する答申として結実している。その内容は、従来の原価統制概念を拡張させ、総合的利益管理を強調するかたちとなっていた。

8-2 知識体系の展開と社会的成果物の形成

「原価計算基準」の制定プロセスにおいて議論となったのは、これに管理会計目的の原価計算をいかに組み込むかという点に集約される。

当初、第4部会がコスト・コントロール、すなわち管理会計目的を重視した「基準」を制定しようとしていたことは、1930年代から1950年代にかけて研究者の間で重視された、原価統制ないし原価管理を重視する当時の知識体系が影響したことが考えられる。もしこれらの知識体系がそのような展開を見せていなければ、1920年代において既に確立されていた実際原価計算と、標準原価計算における原価差額処理の規定のみで「基準」は事足りるとされたであろう。結果として、第4部会は、1920年代における期間損益計算のための製品実際原価計算をベースとしながら、標準原価計算による原価管理的側面を押し出したのである。

しかし、社会的成果物は研究者が展開する知識体系のみによって形成されるものではない。「基準」は、大蔵省企業会計審議会の成果物として制定されるものであり、そこに、日本における会計・監査制度を整備しようとする大蔵省の意向が考慮されなければならないのである。そこに求められたのは「企業会計原則」の補足・延長としての「基準」であり、管理会計目的の「基準」ではなかった。したがって、第4部会は管理会計目的の記述を大幅に削除しなければならなかったのである。

結果として完成した「基準」は、「企業会計原則」の一環として、財務会計目的を論じながらも、管理会計目的に準ずる記述も残されるかたちとなった。これは特に、原価計算の目的として原価管理や予算管理目的が提示されていることと、それに応じた標準原価計算に関する記述に見て取れる。このことは、「企業会計原則」の一環として規定される原価計算であっても、管理会計目的が不可分的にそこに存しているという原価計算の本質に起因するものであらうと考えられる。この意味において、1930年代以降の原価計算の知識体系が与えた影響も多分に存していたことを指摘することができよう。

通産省による「コスト・マネジメント」は、政策的な側面として企業経営の合理化目的が存しており、これに基づいて、管理会計目的の原価計算が啓蒙的に取りまとめられた成果物である。

本答申には、明らかに原価計算を経営管理用具として捉える当時の知識体系が影響しているといえよう。より直接的には、直接原価計算の記述にそれが現れている。また、実務家の参加によって、企業実務の実情に即して総合的管理と人間関係を重視している点からも、企業実務がここに影響しているといえよう。しかし、裏を返せば、基本的な原価計算手続き、すなわち実際原価計算についての手

続きについては何ら論じられていない。この意味で、製品原価計算を重視し、その詳細な手続きが規定された「基準」と結果的な補完関係を見て取ることができる。

「コスト・マネジメント」の評価としてまた重要なことは、本答申が原価管理概念を拡張させ、それが公表されることで社会的認知を得、それ以後の知識体系の展開や企業実務にも影響を与えた可能性があることである。基本的には、本答申はそれまで展開されてきた知識体系および企業実務の影響を受け、それらを取りまとめる形で公表された、当該時点における知識体系を示すものと考えられる。しかし、これが公表されることによって、多くの研究者や実務家の目に触れることになる。これが、彼ら・彼女らの間に存する合意や通念といったものにさらに影響を与えるであろうことは推察するに難くない。

本章の検討によって、財務会計目的および管理会計目的の社会的成果物それぞれに対しての社会的成果物のプロセスが異なることが示された。「原価計算基準」に象徴される財務会計目的の原価計算については、デュー・プロセスを経て、広く社会集団からの意見徴収を行うことで、「基準」が強制される利害関係者との意見の擦り合わせが行われた。管理会計目的の原価計算は「コスト・マネジメント」という社会的成果物として取りまとめられたが、これは啓蒙的な指針として、制
定集団による研究成果として公表された。

最後に指摘できるのは、知識体系が社会的成果物に対して与える影響の他に、社会的成果物が知識体系に影響を及ぼした箇所が見られた点である。たとえば、「基準」においては原価標準の設定手続きとして、物量標準と価格標準とを区別して設定することが示された。この点は、終戦直前の企画院改正「製造工業原価計算要綱」によって強調された点であり、これが第6章で検討した原価計算論を経て、「基準」に反映された点である。また、「コスト・マネジメント」については、これまでの原価管理用具としての原価計算の体系に、新たに工学的手法をも取り入れた。これによって、原価管理の体系が会計的手続きのみならず、生産管理手法まで原価管理論に包含する、より拡大された体系が示されたのである。

終章 結論と課題

第1節 論文の要約

本論文では、1873年以降の複式簿記、および工業簿記の普及から、原価計算論における知識体系の展開を検討することによって、これと原価計算に関する社会的成果物の関係を示した。

第1章においては、日本に複式簿記が導入され、これによって期間損益計算の手法が確立されたことを示した。1887年以降には、それまでの商業簿記を工業企業に適応させた工業簿記論が展開され、これを日本原価計算論の素地として位置づけた。

第2章においては、原価計算論が成立し、それによって実際原価計算の手法が確立されたことを示した。ここでは、製品原価を正確に計算することが至上命題とされ、これを工業簿記に組み込むことによって正確な損益計算を行うことが主要な目的とされた。原価管理・価格決定目的は製品原価を計算することによる副次的な役割として認識されており、具体的な原価管理手法は確立を見なかった。

第3章においては、科学的管理法研究者による原価計算論を検討することによって、原価計算を具体的にいかに原価管理に役立たせるかという議論が展開されたことを示した。ここでは、原価の固定分解に基づく計画と標準管理による統制の体系が論じられ、さらに、責任範囲に基づく標準原価計算の差異分析が論じられていた。

第4章では、原価管理手法としての標準原価計算が会計研究者によって研究されるようになったこと、そしてそれが管理会計論において重要な地位を占めることになったことを示した。これに加え、実際原価計算を前提としても、自己資本利子をいかに処理するのかによって業績を管理することができることなどが論じられ、原価計算を管理会計目的に積極的に利用するための議論が展開された。ここにおいては、原価計算の原価管理用具としての認識が確立されたと見ることができることを指摘した。

第5章では、主に戦時中の原価計算に関する諸制度を社会的成果物として位置づけ、検討を行った。ここでは、戦前の「製造原価計算準則」によって、「財務諸

表準則」の制定に伴う財務会計目的、具体的には公開財務諸表作成目的が「製造原価計算準則」としてまとめられ、これが原価計算の1つの役割として認識されるようになったことを示した。また、戦時中の価格統制によって価格決定目的の原価計算が重視され、これに応じて製品実際原価計算を規定する諸原価計算規制が制定されたことを示した。さらに、終戦直前期の物資不足を背景に、物量管理の重要性を強調した、経営能率増進のための原価計算制度が示されたことにより、価格決定目的が、重視されながらも従の立場となったことも示した。

第6章においては、1950年代における標準原価計算と直接原価計算の議論をまとめることによって、原価管理論の拡充がなされたことを示した。ここにおいては、科学的管理法の浸透が未成熟であるという日本企業特有の問題を直視し、これによって標準原価計算論のさらなる深化が図られた。直接原価計算論においては、利益管理を包含した総合的管理の一環としての原価管理が論じられるようになった。

第7章においては、「原価計算基準」と「コスト・マネジメント」という2つの社会的成果物を検討し、「企業会計原則」の一環として取りまとめられた社会的成果物と、管理会計目的を前面に押し出し、啓蒙的指針として公表された社会的成果物とで、その制定プロセスが異なることを示しながら、そこに反映された知識体系を検討した。そこでは、財務会計目的を志向した社会的成果物であっても、原価管理ないし原価統制に関わる記述が盛り込まれ、財務会計目的と管理会計目的とが原価計算の手続規定の中で不可分なものとされていた。また、「企業会計原則」の一環としての「原価計算基準」と、啓蒙的指針としての「コスト・マネジメント」では、その制定プロセスが異なることが示された。

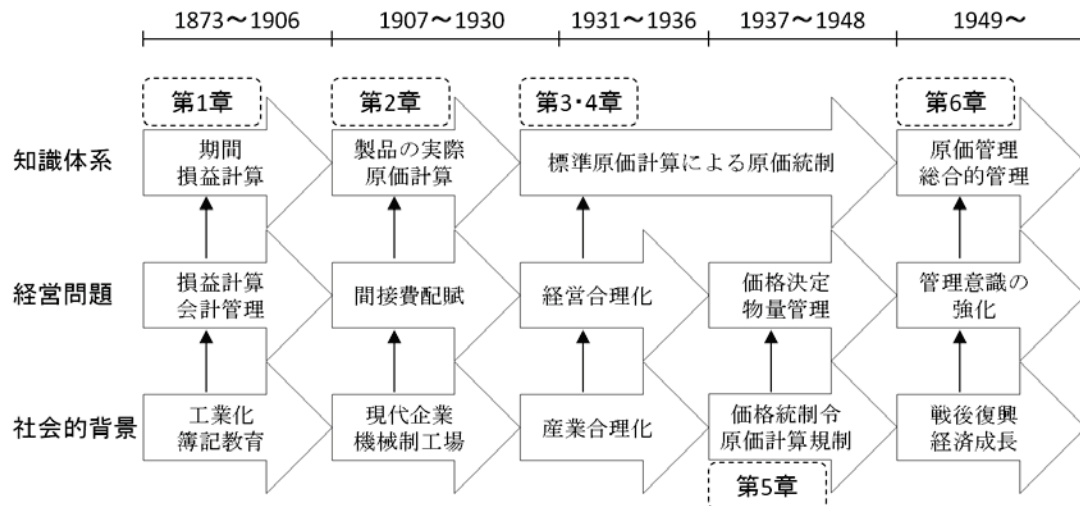
第2節 結論の提示

2-1 研究課題とその結論

本論文は、原価計算論の知識体系の展開を示し、それと社会的成果物との関係性を明らかにすることを目的とし、そのために、(1) 社会的背景との関連を検討することによって、原価計算に対する目的観がどのような背景の下に発現したのかを示し、これに基づき、(2) 理論が構築された当時の経営問題を析出し、原価計算論の展開に対して企業実務ないし政府による規制が及ぼした影響を考慮し、これが知識体系の展開ないし社会的成果物の形成にいかに関与したのかを明らか

にすることを研究課題とした。これに基づき、まずは研究課題に応じた結論を提示する。これは、次の図表 8-1 で示すことができる。

図表 8-1 知識体系・経営問題・社会的背景の関係



（出所）筆者作成。

1900年代までの工業簿記論における知識体系は、期間損益計算を至上命題とする目的観に象徴された。その原動力となった社会的背景は、日本産業の近代化と商業教育の必要性から複式簿記教育が必要とされたことが挙げられる。産業の工業化が進展すれば、それに応じて企業規模も拡大し、複式簿記による財産の会計管理に対する要請が増大したと考えられ、これは、紡績業における屑物の会計処理に見られた。

1900年代に確立された工業簿記論は、1910年頃から1920年代にかけて論じられた初期の原価計算論と結合することによって、工業会計の一部としてその役割を拡大させた。すなわち、製造勘定において製品の実際原価が示されるようになり、期間損益計算をより一層正確ならしめるための基盤を得たことになる。

これを可能にさせた実際原価計算論は、1920年代にほぼ確立した。これは、複数職能を有する企業の出現によって、調達・製造・販売という製造企業の一連の活動における原価を測定することによる原価管理と、機械制工場の増加による製造間接費の配賦問題に応じるかたちで展開された。しかし、実質的には原価管理と製造間接費を配賦することによる製品原価の計算は同一視されていた。したがって、原価をいかに計算するのかが至上命題とされていたとすることができる。ここにおいて、本年代における原価計算論は、工業簿記論と結合した工業会計の

一部として、期間損益計算目的に準ずる製品実際原価計算が中心とされたということができる。

1920年代におけるもう1つの側面は、標準原価計算が日本に持ち込まれた初期の議論が展開されたことである。会計研究者による当時の標準原価計算論は、原価計算論の目的観を再構築するには至らなかった。これは、当時の企業実務や社会的背景や経営問題に基づいた必要性というよりも、単にアメリカにおける標準原価計算論をそれぞれに輸入してきたものであったがために、概念や手続きにおいて一貫した議論がみられなかったためであると考えられる。

科学的管理法研究者は、日本の企業経営の合理化を旗印に展開されていた科学的管理法において原価計算を活用することを模索した。専ら科学的管理ないし管理学という基盤において標準原価計算を論じた科学的管理法研究者は、責任別に原価を算定することによって原価管理を行えることを示した。また、原価を固定分解することによって利益計画を論じ、その一環としての原価管理の有用性を提示した。しかし、科学的管理法研究者による総合管理手法としての標準原価計算に関しては、会計研究者による標準外科計算論あまり大きな影響を及ぼすことはなかった。会計研究者による原価計算論が総合的管理の一環として論じられるようになったのは戦後のことである。

1930年代に入ると、標準原価計算による原価統制が当時の知識体系を象徴していた。ここにおいては、原価計算に対する原価統制用具としての認識が普及し、管理会計の一部として論じられるようになった。この原動力として、政府が主導する産業合理化運動であり、日本全国的に合理化の機運が高まっていた時代背景が指摘された。ここに、原価計算ひいては会計が合理化に有用であるという社会的な認識が生じたものと考えられ、これが知識体系の展開に影響したことが見て取れた。

1937年以降の戦時中における原価計算論では、政府による原価計算規制のための社会的成果物が公表されたことによって、統制経済における価格政策が原価計算の目的観を規定した。すなわち、価格決定目的の原価計算が最重要視され、これが法的拘束力をもって強制されたのである。また、産業合理化運動を背景とした「製造原価計算準則」がこれらの規制の基盤となり、財務諸表作成目的の原価計算が、実際原価としての総原価の計算として戦時中の価格決定目的の原価計算に影響を及ぼした。第7章で見た通り、価格決定目的の原価計算が研究者による知識体系の展開に及ぼした影響は見て取れなかったが、これがその後の社会的成果物の形成に与えた影響は明らかである。

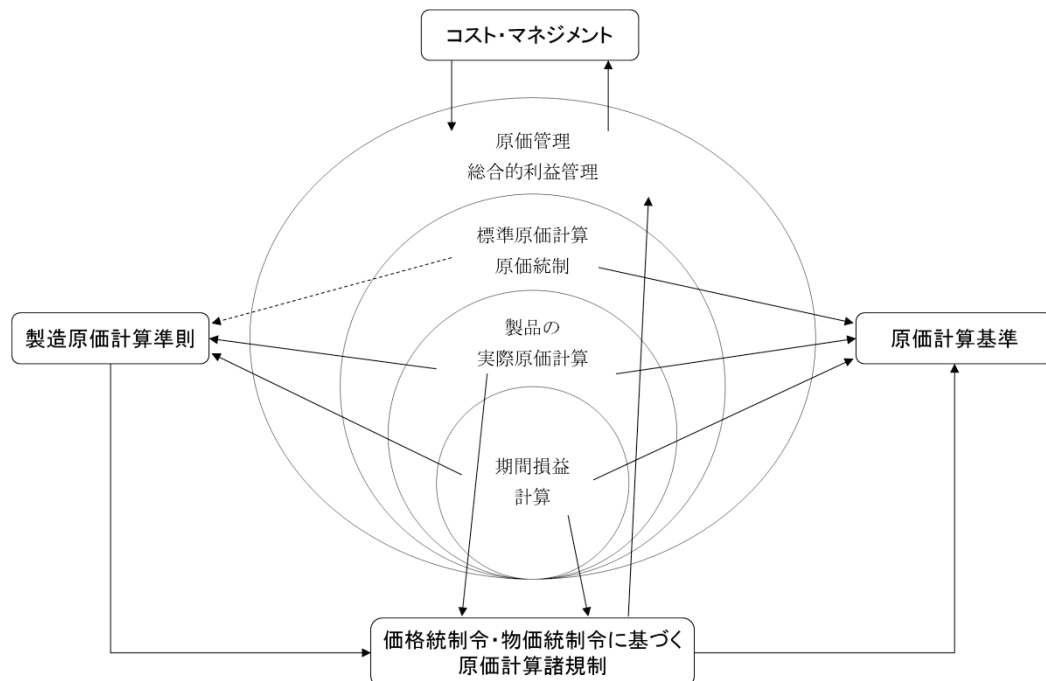
終戦直前には、物資不足を背景に、物量管理の重要性が認識された。戦後の標準原価計算論を検討すれば、戦後経済復興と安定経済の達成に向けて、この認識が実務において形成されていたことは明らかである。この認識は、研究者と実務家との共同研究によって知識体系の展開に影響し、当時の標準原価計算論を主導した。すなわち、現場における科学的管理法の浸透の必要性和、標準原単位の設定の問題が日本における標準原価計算論の課題として認識され、これに対する処方箋が論じられた。日本企業特有の問題を直視し、標準原価計算論を展開していたことは、山邊・松本論争の中にも見て取れた。ここにおける知識体系は、1930年代における原価統制に象徴される知識体系の展開形として捉えることができる。

これと同時に、直接原価計算論が日本にもたらされ、これに応じて利益管理の一環としての原価管理が論じられるようになった。ここにおいて、計画と統制という体系が見られ始めた。

2-2 知識体系の展開が社会的成果物の形成に与えた影響

ここに、日本原価計算論における知識体系の展開と社会的背景、およびそこから析出された社会的背景および経営問題の関係が示された。最後に、展開された知識体系が社会的成果物の形成に与えた影響を示せば、次の通りである。

図表 8-2 知識体系と社会的成果物との関係性



(出所) 筆者作成。

図表 8-2 では、その時々を展開し、拡大してきた知識体系が、戦中から戦後期にかけての諸準則ないし諸規制や、1960 年代の「原価計算基準」および「コスト・マネジメント」に対し、いかなる影響を及ぼしたのかを示している。矢印の向きは、知識体系と社会的成果物との影響関係の流れを示している。

図表の左および下部には、戦中から戦後期にかけて制定された、「製造原価計算準則」（財管準則）と、「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」から物価庁「製造工業原価計算要綱」に至る価格統制を目的とした諸規制を示している。この 2 種の社会的成果物に対しては、製品の実際原価の計算を主目的とし、かつ、価格決定を原価計算の目的として掲げていた 1920 年代の原価計算論が強く影響している。この段階では、標準原価計算は「財管準則」において記述されているものの、概念の紹介に止まっているため、矢印は破線で示されている。

価格統制令・物価統制令に基づく原価計算諸規制から原価管理・総合的利益管理へと結合している矢印は、企画院改正「製造工業原価計算要綱」（「企画院改正要綱」）において強調された物量管理が、1950 年代における原価管理論において重視されるようになったことを示している。すなわち、この矢印は社会的成果物から知識体系への影響を示していることとなる。また、「企画院改正要綱」におけるこの記述は、「基準」へも引き継がれるかたちとなっている。さらに、この諸規制から「原価計算基準」へと伸びている矢印は、当該諸規制の影響によって「基準」における原価計算の目的に価格決定目的が追加されたことを示している。

知識体系の右に示されたボックスは、「原価計算基準」である。ここで「基準」制定までのプロセスを確認すれば次の通りである。まず、1953 年に公表された「原価計算基準及び手続要綱（案）」（手続要綱案と略）では、制定者の意図はコスト・コントロール（原価統制）を重視した「基準」の作成であった。これには、明らかに 1950 年頃当時に支配的であった、原価計算を原価統制用具として見る知識体系が強く影響していたと考えられる。しかし、これが大蔵省企業会計審議会としての目的観と合致しておらず、この修正が行われた。

その後、1957 年に公表された「仮案」においても、依然として原価統制目的が強調された記述となっていた。これに対しても、企業会計審議会全体としての目的観と税法との調整から大幅な修正が行われた。これは、大蔵省ないし企業会計審議会が当時の知識体系をそのままのかたちでは受容せず、むしろ 1920 年代までの原価計算論を重視した結果である。したがって、大蔵省として規定する原価計算の基準の内容自体は、1920 年代にほぼ確立された原価計算論が中心として考えられていたのである。

しかし、結果としてまとめられた「基準」は、「企業会計原則」の一環として、大蔵省の意向を保持しながらも、不可分的に管理会計目的の記述が残されるかたちとなった。それは特に標準原価計算に関する記述の中に見て取れた。したがって、「基準」に影響を及ぼした知識体系としては、1930年までの原価統制までが含まれることとなる。

図表上部に示されている「コスト・マネジメント」は総合的利益管理用具としての原価計算を取りまとめたものであり、制定当時に見られた知識体系が直接的に影響している。これは、制定を担った研究者・実務家・政府（通産省）の間における目的観（企業経営の合理化）の一致が見られたためである。計画と統制の体系が最重要視されており、また現場における原価管理の体系が論じられていることから、原価管理・総合的利益管理から矢印が伸びている。原価統制に関する記述においては、1930年代の知識体系がさらなる展開を見せた結果を見て取ることができる。

「コスト・マネジメント」では「基準」とは異なり、実際原価計算等の具体的な手続き規定が組み込まれていない。この意味で、「コスト・マネジメント」はその当時の原価計算論の知識体系を純粹に示す成果物として啓蒙的な役割を担ったと考えられる。したがって、管理会計目的の原価計算は、その時々における目的観を反映させながら、さらなる発展のための「種」としてまとめられたと見ることができる。これは、図表8-2において「コスト・マネジメント」から原価管理・総合的利益管理へと伸びている矢印によって示唆されるところである。すなわち、「コスト・マネジメント」は原価管理手法として工学的手法をも新たに体系の中に取り入れ、これが後の知識体系の発展に寄与したと見ることができる。こうした観点から、「コスト・マネジメント」は、その後の原価計算論、ないしは管理会計論における原価管理論の発展の礎として評価することができよう。

以上をもって、本論文の結論が示せたと考える。すなわち、原価計算論における目的観から見た知識体系の展開は、原価計算の在り方を社会的に発信するその目的に照らし合わされて、社会的成果物の形成に大きく影響していたのである。この意味で、原価計算論における知識体系は、社会的成果物の形成プロセスを象徴する大きな要素の1つとなっていたとすることができる。

また、「原価計算基準」と「コスト・マネジメント」の制定プロセスから示唆されることは、原価計算に関する社会的成果物は、大別して財務会計目的と管理会計目的のどちらをより強く志向するかによって、その形成プロセスが異なるということである。もとより、管理会計目的の原価計算は、各企業の経営環境に応じて、独自に用いられるものである。したがって、そこに必要なのは啓蒙的な指針

であって、必ずしも関係各団体の利害を包括的に検討する必要性はなく、むしろベスト・プラクティスを提示する成果物が適している。対して、財務会計目的の原価計算は、「企業会計原則」や諸会計・監査基準という社会制度の一環として企業に強制するために、関係各団体の利害を調整する必要がある。そのために、「コスト・マネジメント」とは異なり、デュー・プロセスが用いられ、実務家や政府の利害を考慮し、当時の知識体系を再吟味する必要があったのである。

最後に、番場嘉一郎による次の発言に注目しておきたい。

「管理会計は、経営者のための会計だという、意識で取り上げられており、そういう感覚でのみ受けとめられる。これは当然ですけれども、管理会計における主張、あるいは提案がエクスターナル・リポーティングの会計、財務会計のほうに強く反映してくるので、管理会計上の問題を財務会計上の問題として導入し、これをエクスターナル・リポーティングの会計に取り入れることはどうかという、そういう立場から管理会計を検討することが考えられますね。これが財務会計の内容を豊ならしめるという面があると思うんですね。

ですから、管理会計は、まったく制度会計からはなれた企業のインターナルな問題を取り上げる領域として考えることはできないように思います」（番場他，1974，22 頁）

番場によれば、管理会計の充実が財務会計の充実にも影響を及ぼす。この発言に基づけば、1950 年以降に展開され、「コスト・マネジメント」によって象徴された知識体系が、その後の展開によって、新たな管理会計目的の原価計算論を再構築し、これが財務会計目的の原価計算論に影響を及ぼすことが考えられる。管理会計と財務会計との関係をこのように認識することによって、「原価計算基準」に根差す原価計算論が再吟味される可能性がある。「原価計算基準」は現時点で 50 年以上改訂されていないが、経営管理目的を中心として展開してきた原価計算論がさらなる展開を見せることで、また新たな社会的成果物として再構成される可能性を指摘できよう。

第3節 貢献と課題

本論文の貢献は次の通りに挙げることができる。

(1) 日本原価計算論の歴史的展開を示したこと。先行研究には、戦前から戦後期にかけての原価計算論の歴史を明らかにしたものは数少ない。本論文は、日本原価計算論発達史の一部を、これまでの歴史研究の業績の上に積み上げた貢献が認められよう。

(2) 背後にある社会的背景や経営問題を示し、これに基づいて原価計算論の展開を整理したこと。日本の原価計算論がこれまで指摘されていた通り、欧米の理論を輸入することによって発展してきたことは事実であるといえるが、その輸入の原動力となったと考えられる問題意識を、社会的背景・経営問題との関係から析出したことが第2の貢献として挙げられる。これによって、必ずしも日本が実務を考慮せず、欧米の理論の輸入に終始していたという理論と実務の乖離問題に、歴史的観点から1つの検討材料を提供した。すなわち、本論文によって、理論の輸入は日本原価計算論の展開の中心的な方法であったが、これが必ずしも社会的背景や企業実務と無関係ではなかったことが示されたと考える。

(3) 社会的成果物の形成プロセスにおける原価計算研究の影響を考察し、明らかにしたこと。原価計算に直接的に関連している社会的成果物として、本論文では「原価計算基準」と「コスト・マネジメント」を取り上げた。これらは現時点においても現存し、また原価計算研究においてもしばしば言及される成果物である。しかし、日本原価計算研究学会第41回大会（2015年）において統一論題が「『原価計算基準』の今後めざすべき方向性」と設定されたことに象徴されるように、近年、「原価計算基準」の改訂に向けた議論が再燃している。このような議論に対し、その形成プロセスにおける原価計算論の影響の大きさを示したことは、本論文の貢献の1つとして挙げることができよう。本論文は、研究者集団が共有する知識体系が「原価計算基準」の制定プロセスに大きく影響することを示したが、最終的には、これに実務家や政府が有する目的観が介入することを示した。これによって、その形成プロセスにおいて、原価計算研究が実務家および政府の意向を汲み、行われる必要があることが示唆される。「原価計算基準」を新たな社会的成果物として再構成する際に、このような歴史観が一助となると考える。

本論文の貢献は以上のように挙げられるが、同時に、今後課題として取り組まなければいけない課題も有している。

たとえば、本論文では研究者集団が形成し、展開し、共有する知識体系の展開を取り上げたが、その展開のプロセスに介入してくる企業実務や実務家が有する個々の原価計算観の析出には至らなかったことである。また、日本企業における個々の原価計算実務が、社会的成果物にいかなる影響を及ぼしたのかという観点が欠落している。今後は、三菱電機における標準原価計算や、松下電器産業における社内金利制度などの先進的原価計算実務も含めた各年代における企業実務が、当時の知識体系や社会的成果物そのものに与えた影響を考慮した検討が必要であろう。

いま1つ挙げるならば、本論文は、従前に支配的であった原価計算論の上に、新たな原価計算論に新たな理論が積み上がることによって新たな目的観が付加され、知識体系が展開することを前提としたが、これによって、たとえば1920年代以降の製品実際原価計算論の展開を示すに至らなかった。それは俯瞰的ないし総合的に知識体系の展開を検討するという姿勢の下に犠牲になった論点であるが、「原価計算基準」に与えた製品実際原価計算論の影響を、個別論点としてより具体的かつ詳細に検討を行うこともまた必要であろう。

参考文献

【和文文献】※各年代五十音順

〔1899年以前〕

有澤菊太郎 編纂 (1887) 『製造所簿記教科書』加藤鎮吉・岩藤錠太郎。

大原信久 (1899) 『日本新式 簿記六法講義 第五編工業・六編農業』大原簿記学校。

片山直治 (1890)『普通商業・合名會社・株式會社・工業會社・家計簿記 簿記學大全』東京簿記學院。

鈴木爲吉 (1890)『養蠶製絲 蠶業簿記法』有隣堂。

福澤諭吉 訳 (1873)『帳合之法 初編』慶應義塾出版局。

福澤諭吉 訳 (1874)『帳合之法 二編』慶應義塾出版局。

馬詰次男 (1899)『通俗工業官廳簿記』博文館。

御宿正定 (1897a)『製造營業簿記學例題』愛知簿記学校。

御宿正定 (1897b)『紡績會社簿記學例題』愛知簿記学校。

御宿正定 (1897c)『單式製造簿記學例題』愛知簿記学校。

御宿正定 (1897d)『鑛山會社簿記學例題』愛知簿記学校。

守田整義 (1899)『工業簿記學教科書 製糸會社・製皮會社・釀造會社・鑛山會社全』日本簿記專修学校。

矢野元次郎 (1897)『商工簿記學 全 (理論并例題)』土田繁。

和田昌良 (1897)『教科適用 工業簿記學』植田書店。

〔1900 年代〕

田崎慎治 (1907a)「原價計算法 (其一)」『國民經濟雜誌』第 2 卷第 5 号, 55 – 71 頁。

田崎慎治 (1907b)「原價計算法 (其二)」『國民經濟雜誌』第 2 卷第 6 号, 31 – 52 頁。

土屋長吉 (1909)『工業簿記』早稻田大学出版部。

森田熊太郎 (1909)『商工實踐會計法 全』前川書店。

山田四朗 (1905)『工業簿記 全』建築書院。

〔1910 年代〕

鴻巣久 (1918)『絹絲紡績と屑物整理』蚕業新報社。

鹿野清次郎 (1914)『計理學提要 上』大倉書店。

鹿野清次郎 (1916a)『計理學提要 下』大倉書店。

鹿野清次郎 (1916b)「Accounting ノ譯語ヲ論ズ」『國民經濟雜誌』第 21 卷第 1 号, 85 – 90 頁。

鹿野清次郎 (1916c)「Accounting ノ譯語ニ就テ中村講師ニ答フ」『國民經濟雜誌』第 21 卷第 3 号, 677 – 693 頁。

鹿野清次郎 (1916d)「中村講師ノ通告文ヲ讀ム」『國民經濟雜誌』第 21 卷第 5 号, 1087 – 1091 頁。

下野直太郎 (1917)「Accounting の意義及其譯語に就て」『會計』第 1 卷第 2 号, 53 – 65 頁。

高塚栄 (1918)『製造業と原價計算法』紡績雜誌社。

旦睦良 訳 (1915)『工場原價計算論』帝国會計協會。

中村茂男 (1916a)「Accounting ノ譯語ニ就イテ鹿野教授ノ垂教ヲ請フ」『國民經濟雜誌』第 21 卷第 2 号, 291 – 308 頁。

中村茂男 (1916b)「鹿野教授ノ應答文ヲ讀ミテ質疑斷念ヲ通告ス」『國民經濟雜誌』第 21 卷第 4 号, 906 – 912 頁。

東夷五郎 (1910)「工業會計にて「機械經費率」に基く間接費の割当法」,『國民經濟雜誌』第 9 卷第 6 号, 1-20 頁。

吉田良三 (1917)『工場會計』同文館。

吉田良三 (1918a)『工業簿記』同文館。

吉田良三 (1918b)『工業簿記教科書』同文館。

〔1920 年代〕

伊藤正一 訳 (1927)『原價計算論』巖松堂。

上野陽一 (1924a)「Kendall 氏ノ“過去十年間ニ於ケル管理法ノ發達”ヲヨム (1)」『能率研究』第 2 卷第 8 号, 211 – 220 頁。

上野陽一 (1924b)「Kendall 氏ノ“過去十年間ニ於ケル管理法ノ發達”ヲヨム (2)」『能率研究』第 2 卷第 9 号, 256 – 262 頁。

上野陽一 (1927)「管理法ト會計トノ接近」『能率研究』第 5 号第 6 号, 193 – 200 頁。

上野陽一 (1928)『事業統制論』同文館。

魚谷傳太郎 (1927)『例解原價計算』巖松堂書店。

宇野信三 (1928)『實踐 原價計算法』日本能率協會。

太田哲三 (1925)「販賣原價計算」『能率研究』第 3 卷第 8 号, 243 – 252 頁。

片倉正三 (1928)『實踐工業簿記』文武堂。

酒井龍男 (1925)『一橋五十年史』東京商科大学一橋会。

- 鈴木久蔵 (1926a) 「Taylor System ニオケル間接費ノ處理 (1)」『能率研究』第 4 卷第 4 号, 93 – 96 頁。
- 鈴木久蔵 (1926b) 「Taylor System ニオケル間接費ノ處理 (2)」『能率研究』第 4 卷第 7 号, 177 – 182 頁。
- 陶山誠太郎 (1928) 『工業簿記』大阪屋号書店。
- 中西新兵衛 (1921) 『工業會計精義』實文堂。
- 中西新兵衛 (1922) 『小工場の會計』商店界社。
- 野田信夫 (1927) 『最新原價計算法』マネジメント社調査部。
- 橋本良平 (1922) 『近世工業簿記』文雅堂。
- 原口亮平 訳 (1921) 『ほーきんす氏工場會計』實文堂。
- 三輪寛 (1924a) 「實費契約制ニ就テ：原價計算ニ因ル製造契約法 (1)」『能率研究』第 2 卷第 1 号, 12 – 23 頁。
- 三輪寛 (1924b) 「實費契約制ニ就テ：原價計算ニ因ル製造契約法 (2)」『能率研究』第 2 卷第 2 号, 33 – 41 頁。
- 三輪寛 (1924c) 「實費契約制ニ就テ：原價計算ニ因ル製造契約法 (3)」『能率研究』第 2 卷第 3 号, 61 – 71 頁。
- 三輪寛 (1924d) 「實費契約制ニ就テ：原價計算ニ因ル製造契約法 (4)」『能率研究』第 2 卷第 4 号, 96 – 105 頁。
- 三輪寛 (1924e) 「實費契約制ニ就テ：原價計算ニ因ル製造契約法 (5)」『能率研究』第 2 卷第 5 号, 123 – 130 頁。
- 三輪寛 (1924f) 「實費契約制ニ就テ：原價計算ニ因ル製造契約法 (6)」『能率研究』第 2 卷第 6 号, 157 – 165 頁。
- 茂木英雄 (1923) 『工業簿記』松邑三松堂。
- 柳樂健治 (1924) 『工業簿記講義』東京共立社。
- 吉田良三 (1928) 『工業簿記と原價計算』同文館。
- 渡部義雄 (1926) 『能率本位 原價計算法』中外産業調査会。

〔1930 年代〕

- 青木倫太郎 (1931) 『工場原價計算法』大同書院。
- 青木倫太郎 (1936) 『管理會計』東洋出版社。
- 宇野信三 (1930) 『實踐 原價計算法』田口書店。
- 太田哲三 (1936) 「原價計算と賣價政策」『産業合理化』第 16 輯, 1 – 33 頁。

黒澤清 (1933)『會計學』千倉書房。

黒澤清 (1939)「戦時経済的经营計算の基本原理解」日本会計研究学会 編 (1939) 所収, 1 - 42 頁。

全国経済調査機関聯合會 編 (1931)『昭和五年度 日本経済年誌』先進社。

西垣富治 (1934)『経営會計學』同文館。

日本会計研究学会編纂 (1939)『戦時体制下の會計問題』森山書店。

長谷川安兵衛 (1930)『原價會計學 上卷』泰文社。

長谷川安兵衛 (1931)『標準原價の研究』森山書店。

長谷川安兵衛 (1933)『原價會計學 下卷』泰文社。

長谷川安兵衛 (1937)『統制的會計』東洋出版社。

増地庸治郎 (1931)「會計學と経営経済學—池内氏の述作を機縁として—」『會計』第 28 卷第 2 号, 213 - 218 頁。

松浦登一 (1937)『絹絲紡績業の原價計算と會計』森山書店。

松本雅男 (1934)「「ヘラワー」「價格政策と原價計算」」『彦根高商論叢』第 15 号, 275 - 310 頁。

松本雅男 (1939)『統制價格論』森山書店。

三菱合資會社調査課 (1931)「經濟界概観」, 全国経済調査機関聯合會 編 (1931) 所収, 1 - 11 頁。

臨時産業合理局 (1931)『臨時産業合理局パンフレット 臨時産業合理局の事業』。

〔1940 年代〕

大阪商科大学六十年史編纂委員会 (1944)『大阪商科大学六十年史』。

経済安定本部 (1947)『経済安定本部要覧』経済安定研究所。

白崎豊 (1940)『支配人會計學』ダイヤモンド社。

田崎慎治 (1941)「挨拶」『経営學論集』第 15 卷, 130 - 132 頁。

東京毎日新聞 (1943) 11 月 1 日。

東洋新報社 (1930 - 1939)『日本経済新報』。

林健二 (1944)「製造工業原價計算要綱の改正」『國民經濟雜誌』第 76 卷第 5 号, 1 - 24 頁。

古川栄一 (1949)「管理會計とコントローラー」『企業會計』第 1 卷第 4 号, 17 - 23 頁。

松本雅男 (1949)『標準原價計算』同文館

山邊六郎 (1949)『標準原価計算』千倉書房。

〔1950 年代〕

青木倫太郎 (1951)「円卓討論 原価計算基準の制定に関して」『會計』第 60 卷第 3 号, 345 – 366 頁。

石川光威・斉藤弥三郎・橋本俊徳・今井忍 (1954)『原価計算の實例 第 4 集』春秋社。

井上達雄 (1951)「原価計算基準の設定に際して」『産業經理』第 11 卷第 3 号, 47 頁。

今井忍 (1951)「原価計算原則の確立について—原価計算の本質を中心として—」『産業經理』第 11 卷第 3 号, 41 – 43 頁。

岩瀬博彦 (1957)「直接原価計算について」『産業經理』第 17 卷第 5 号, 107 – 111 頁。

岩田巖 (1956)『利潤計算原理』同文館。

大植武士 (1957)「直接原価計算の実情」『産業經理』第 17 卷第 5 号, 101 – 106 頁。

太田哲三・黒澤清・山下勝治・松本雅男・山邊六郎・久保田音二郎・溝口一雄・番場嘉一郎(1956)「座談会 原価計算基準の在り方」『産業經理』第 16 卷第 7 号, 112 – 126 頁。

小倉栄一郎 (1959)「財務諸表とダイレクト・コストイング」『企業會計』第 11 卷第 10 号, 1426 – 1431 頁。

加藤戒三 (1951)「「原価計算基準」のあり方」『産業經理』第 11 卷第 3 号, 29 – 31 頁。

雁本弘・阪田清・茨木弥一・小田助三郎・今井忍 (1954)『原価計算の實例 第 3 集』春秋社。

木村重義 (1951)「原価計算規則から基準へ」『産業經理』第 11 卷第 3 号, 34 – 35 頁。

久保田音二郎 (1951)「原価計算原則への要望」『産業經理』第 11 卷第 3 号, 39 – 40 頁。

久保田音二郎 (1954a)「直接原価計算論批判」『會計』第 65 卷第 6 号, 795 – 814 頁。

- 久保田音二郎 (1954b)「直接原価計算目的としての利益計画—利益構造の計算的認識の問題—」『産業経理』第 14 巻第 10 号, 28 – 34 頁。
- 久保田音二郎 (1954c)「直接原価計算目的としての原価管理」『産業経理』第 14 巻第 12 号, 19 – 28 頁。
- 久保田音二郎 (1954d)「直接原価計算論の構想 (一)」『會計』第 66 巻第 7 号, 1071 – 1081 頁。
- 久保田音二郎 (1955a)「直接原価計算論の構想 (二)」『會計』第 67 巻第 1 号, 120 – 136 頁。
- 久保田音二郎 (1955b)「直接原価計算論の吟味」『企業会計』第 7 巻第 11 号, 1746 – 1753 頁。
- 久保田音二郎 (1957)「直接原価計算と財務会計の関係」『産業経理』第 17 巻第 5 号, 78 – 82 頁。
- 黒澤清 (1954)「座談会 直接原価計算と予算統制」『會計』第 65 巻第 2 号, 239 – 280 頁。
- 黒澤清・番場嘉一郎・溝口一雄・佐藤靖雄 (1958)「原価報告の研究」『企業会計』第 10 巻第 10 号, 1554 – 1568 頁。
- 慶應義塾 編 (1958)『慶應義塾百年史 上巻』慶應義塾。
- 小高泰雄 (1951)「原価計算基準雑考」『産業経理』第 11 巻第 3 号, 36 – 37 頁。
- 小森政之・森田武行・高木太郎・今井忍 (1954)『原価計算の實例 第 2 集』春秋社。
- 阪本安一 (1951)「企業會計原則と調和する原価計算原則を」『産業経理』第 11 巻第 3 号, 40 – 41 頁。
- 佐藤精一 (1955)「ダイレクト・コストイングと原価計算システム」『企業会計』第 7 巻第 11 号, 1829 – 1833 頁。
- 土岐政蔵 (1951)「「原価計算基準」に要望するもの」『産業経理』第 11 巻第 3 号, 32 – 33 頁。
- 中西寅雄・山邊六郎・中山隆祐・河合壽一・古畑恒雄・齋藤彌三郎・番場嘉一郎 (1953)『管理のための原価計算』白桃書房。
- 中村實 (1957)「当社の原価計算と直接原価計算」『産業経理』第 17 巻第 5 号, 93 – 100 頁。
- 中山隆祐 (1957)「直接原価計算と利益計画・原価管理」『産業経理』第 17 巻第 8 号, 14 – 19 頁。
- 西川孝治郎 (1955)「商法講習所設立趣意書の原本」『會計』第 67 巻第 6 号, 923 – 927 頁。

- 西垣富治 (1951)「原價計算基準の設定について」『産業経理』第 11 卷第 3 号, 32 頁。
- 西野嘉一郎 (1951)「原價計算の原則乃至基準の設定に対する希望」『産業経理』第 11 卷第 3 号, 35 – 36 頁。
- 日本製鐵株式会社史編集委員会 (1959)『日本製鐵株式會社史』。
- 橋本俊徳 (1951)「原價計算基準に対する意見」『産業経理』第 11 卷第 3 号, 44 頁。
- 橋本善吉 (1951)「原價計算の原則乃至基準の設定について」『産業経理』第 11 卷第 3 号, 44 – 47 頁。
- 長谷川安兵衛 (1954)『管理会計』中央経済社 (古川栄一 改訂)。
- 番場嘉一郎 (1955)「円卓討論 ダイレクト・コストイングと予算統制の関係」『會計』第 68 卷第 3 号, 409 – 442 頁。
- 番場嘉一郎 (1956a)「直接原価計算の本質 (一)」『産業経理』第 16 卷第 4 号, 110 – 114 頁。
- 番場嘉一郎 (1956b)「直接原価計算の本質 (二) 一特に直接原価計算の利用について一」『産業経理』第 16 卷第 7 号, 37 – 43 頁。
- 藤村通 (1956)『近代日本経済史』風間書房。
- 古川栄一 (1951)「内部統制の大綱について」『會計』第 60 卷第 2 号, 237 頁。
- 松本雅男 (1950a)「日本における標準原價計算 (一) 一山邊六郎教授著「標準原價計算」の紹介を兼ねて一」『産業経理』第 10 卷第 1 号, 30 – 31 頁。
- 松本雅男 (1950b)「日本における標準原價計算 (二) 一山邊六郎教授著「標準原價計算」の紹介を兼ねて一」『産業経理』第 10 卷第 2 号, 38 – 41 頁。
- 松本雅男 (1950c)「標準原價計算について一山邊教授に答う一」『産業経理』, 第 10 卷第 10 号, 49 – 53 頁。
- 松本雅男・畠山芳雄 (1953)『原價管理—理論と實際—』ダイヤモンド社。
- 松本雅男 (1953a)「日本における管理会計論の発展」『會計』第 64 卷第 7 号, 1039-1057 頁。
- 松本雅男 (1953b)「直接原価計算と利益計画—アメリカ原価会計士協会の調査報告—」『産業経理』第 13 卷第 8 号, 15 – 25 頁。
- 松本雅男 編著 (1956)『管理会計』敝松堂。
- 松本雅男 (1956)「総説」松本 編著 (1956) 所収, 1 – 61 頁。
- 溝口一雄 (1950)『経営管理会計』國元書房。
- 溝口一雄 (1954)「ダイレクト・コストイングの吟味」『産業経理』第 14 卷第 5 号, 26 – 35 頁。

- 溝口一雄 (1955a)「ダイレクト・コストイングと予算統制 (一)」『會計』第 68 巻第 3 号, 356 – 363 頁。
- 溝口一雄 (1955b)「ダイレクト・コストイングと予算統制 (二)」『會計』第 68 巻第 5 号, 703 – 709 頁。
- 溝口一雄 (1955c)「ダイレクト・コストイングと標準原価計算 (一)」『企業会計』第 7 巻第 8 号, 1277 – 1280 頁。
- 溝口一雄 (1955d)「ダイレクト・コストイングと標準原価計算 (二)」『企業会計』第 7 巻第 9 号, 1446 – 1456 頁。
- 溝口一雄 (1957a)「ダイレクト・コストイングにおける原価区分と部門費計算の問題」『産業経理』第 17 巻第 5 号, 83 – 92 頁。
- 溝口一雄 (1957b)「ダイレクト・コストイングの実施における問題点」『企業会計』第 9 巻第 3 号, 390 – 393 頁。
- 三菱電機株式会社 (1951)『建業回顧』。
- 宮本宏・古畑恒雄・鷹見昇・今井忍 (1954)『原価計算の實例 第 1 集』春秋社。
- 山下勝治 (1951)「原価計算基準の制定に関する私見概要」『産業経理』第 11 巻第 3 号, 33 – 34 頁。
- 山下勝治 (1957)「円卓討論 原価計算基準仮案をめぐって—第一部・原価計算基準総論—」『會計』第 72 巻第 4 号, 465 – 500 頁。
- 山邊六郎 (1950a)「二つの標準原価計算論 (一) —拙著に対する松本教授の批評に答え, 合わせて同教授著「標準原価計算」を紹介する—」『産業経理』第 10 巻第 6 号, 21 – 26 頁。
- 山邊六郎 (1950b)「二つの標準原価計算論 (二) —拙著に対する松本教授の批評に答え, 合わせて同教授著「標準原価計算」を紹介する—」『産業経理』第 10 巻第 7 号, 20 – 20 頁。
- 山邊六郎 (1952a)「原価報告—その擔當者と報告原則」『産業経理』第 12 巻第 1 号, 76 – 80 頁。
- 山邊六郎 (1952b)「直接原価計算について」『企業会計』第 4 巻第 3 号, 252 – 255 頁。
- 山邊六郎 (1954)「境界線上に立つ直接原価計算—原価計算制度か, あるいは特殊原価調査か—」『産業経理』第 14 巻第 4 号, 18 – 25 頁。
- 山邊六郎 (1955)「直接原価計算の實際」『産業経理』第 15 巻第 10 号, 8 – 13 頁。
- 山邊六郎・溝口一雄 (1957)「会計研究室 標準原価計算と直接原価計算」『産業経理』第 17 巻第 1 号, 111 – 117 頁。

渡邊進 (1951)「原価計算準則の設定について」『産業経理』第 11 巻第 3 号, 37 – 39 頁。

〔1960 年代〕

青木茂男 (1961)「直接原価計算の展開」『産業経理』第 21 巻第 8 号, 39 – 43 頁。

青木倫太郎 (1967)「私の管理会計観」『企業会計』第 19 巻第 5 号, 676 – 679 頁。

安達和夫・河辺進・宮崎利江・竹村隆雄・萩原正・堀内良輔 (1967)「生産形態からみたコスト・マネジメントの実際」『企業会計』第 19 巻第 3 号, 154 – 172 頁。

天野恭徳 (1961)「標準直接原価計算における若干の問題点」『企業会計』第 13 巻第 12 号, 1611 – 1618 頁。

大植武士 (1961)「直接原価計算の新動向」『産業経理』第 21 巻第 8 号, 58 – 63 頁。

太田哲三・中西寅雄・番場嘉一郎・山邊六郎・黒澤清・塚本孝次郎 (1963)『原価計算基準詳説』同文館。

太田哲三 (1963)「原価計算基準の性格」太田他 (1963) 所収, 1 – 13 頁。

太田哲三 (1968)『近代会計側面誌』中央経済社。

岡本清 (1962)「エドワード・P・モキシーの原価計算」『一橋論叢』第 48 巻 1 号, 17 – 35 頁。

岡本清 (1969)『米国標準原価計算発達史』白桃書房。

兼子春三 (1962)「直接原価計算制度のメカニズム」『産業経理』第 22 巻第 9 号, 25 – 29 頁。

河内寿昭 (1961)「企業実務における直接原価計算思考」『産業経理』第 21 巻第 9 号, 51 – 55 頁。

関西学院大学会計学研究室編 (1962)『近代会計の動向』中央経済社。

木村和三郎 (1961)「直接原価計算の進歩性」『産業経理』第 21 巻第 9 号, 6 – 11 頁。

久保田音二郎 (1961a)「西独直接原価計算の形態」『産業経理』第 21 号第 7 巻, 6 – 12 頁。

久保田音二郎 (1961b)「直接標準原価計算の実施」『産業経理』第 21 巻第 8 号, 31 – 38 頁。

- 久保田音二郎 (1961c)「利益計画における直接原価計算の地位」『産業経理』第 21 巻第 10 号, 109 – 115 頁。
- 久保田音二郎 (1961d)「直接原価計算の総合的批判—NAA・第三十七号報告書に関連して— (一)」『企業会計』第 13 巻第 15 号, 1906 – 1913 頁。
- 久保田音二郎・山邊六郎・番場嘉一郎 (1961)「ドイツ・アメリカの直接原価計算」『産業経理』第 21 巻第 10 号, 198 – 198 頁。
- 久保田音二郎 (1962a)「直接原価計算の総合的批判—NAA・第三十七号報告書に関連して— (二)」『企業会計』第 14 巻第 1 号, 23 – 30 頁。
- 久保田音二郎 (1962b)「多元的直接原価計算の費目」『産業経理』第 22 巻第 1 号, 41 – 46 頁。
- 久保田音二郎 (1962c)「直接原価計算における合理性の理論」『會計』第 81 巻第 3 号, 306 – 320 頁。
- 久保田音二郎・番場嘉一郎 (1962)「会計研究室 直接原価計算の問題点研究」『産業経理』第 22 巻第 6 号, 122 – 131 頁。
- 黒木正憲 (1962)「原価計算基準の設定について」『企業会計』第 14 巻第 15 号, 6 – 20 頁。
- 黒澤清・山下勝治・渡邊進・番場嘉一郎・青木茂男 (1960)「直接原価計算の根本問題」『産業経理』第 20 巻第 12 号, 105 – 126 頁。
- 合田宏四郎 (1967)「原価引下げの新理念とその方法—産業構造審議会「コスト・マネジメント」答申について—」『産業経理』第 27 巻第 1 号, 118 – 122 頁。
- 小高泰雄 (1961)「標準直接原価計算の現代的意義」『企業会計』第 13 巻第 12 号, 1594 – 1597 頁。
- 小林靖雄 (1961)「西独計画原価計算の動向」『企業会計』第 13 巻第 12 号, 1598 – 1603 頁。
- 小林靖雄 (1967)「コスト・マネジメントのための分析」『企業会計』第 19 巻第 3 号, 94 – 108 頁。
- 佐藤精一 (1961a)「直接原価と期間費用の分類」『會計』第 80 巻第 2 号, 221 – 239 頁。
- 佐藤精一 (1961b)「アメリカにおける直接原価計算と標準原価制度との結合」『企業会計』第 13 巻第 12 号, 1604 – 1610 頁。
- 佐藤精一 (1962)「事業部制と直接原価計算」『産業経理』第 22 巻第 8 号, 40 – 45 頁。
- 鈴木永二 (1961)「直接原価計算についての若干の疑問」『企業会計』第 13 巻第 12 号, 1619 – 1624 頁。

- 通商産業省 (1964)『商工政策史 第十一巻 産業統制』商工政策史刊行会。
- 土屋禎三 (1961)「直接原価計算導入と標準原価―東海金属の場合―」『企業会計』第 13 巻第 12 号, 1633 – 1641 頁。
- 中島省吾 (1960)「プロダクト的対応とピリオド的対応―直接原価計算吟味の基礎として」『會計』第 77 巻第 1 号, 72 – 80 頁。
- 中島省吾 (1961)「短期的対応原価としてのディレクト・コスト」『産業経理』第 21 巻第 10 号, 72 – 76 頁。
- 中島省吾 (1962)「予算統制と直接原価計算」『會計』第 82 巻第 2 号, 170 – 181 頁。
- 中西寅雄・山邊六郎・番場嘉一郎・中山隆祐・川久保靖雄・小栗幸太郎 (1963)「座談会 原価計算基準の研究 (1)」『産業経理』第 23 巻第 2 号, 118 – 133 頁。
- 中山隆祐 (1961)「キメこまかに考えるべき直接原価計算」『産業経理』第 21 巻第 8 号, 44 – 51 頁。
- 西野嘉一郎 (1967)「「コスト・マネジメント」の答申と経営者の心構え」『企業会計』第 19 巻第 3 号, 24 – 28 頁。
- 日本橋梁株式会社 (1969)『50 年の技術で築く 日本橋梁』ダイヤモンド社。
- 平栗政吉 (1961a)「標準直接原価計算にかんするケース例 (一)」『會計』第 79 巻第 2 号, 244 – 253 頁。
- 平栗政吉 (1961b)「標準直接原価計算にかんするケース例 (二)」『會計』第 79 巻第 3 号, 416 – 434 頁。
- 藤本狷介 (1961)「直接原価計算における若干の問題」『産業経理』第 21 巻第 8 号, 52 – 57 頁。
- 古川栄一・松本雅男・安達和夫・佐野健児・森本康夫 (1967)「座談会 コスト・マネジメントについて」『産業経理』第 27 巻第 6 号, 110 – 122 頁。
- 古川栄一 (1967)「「コスト・マネジメント」と従来の答申との関連性」『企業会計』第 19 巻第 3 号, 14 – 19 頁。
- 間藤祥夫 (1961)「直接原価計算実施上の問題点―中小企業の立場から―」『企業会計』第 13 巻第 12 号, 1625 – 1632 頁。
- 溝口一雄 (1960a)「西独における直接原価計算論 (一)」『會計』第 77 巻第 3 号, 337 – 343 頁。
- 溝口一雄 (1960b)「西独における直接原価計算論 (二)」『會計』第 77 巻第 4 号, 525 – 531 頁。

- 溝口一雄 (1960c)「西独における直接原価計算論 (三)」『會計』第 77 巻第 5 号, 660 – 666 頁。
- 溝口一雄 (1960d)「製造上の固定費はプロダクト・コストかピリオド・コストか (1)」『企業会計』第 12 巻第 4 号, 618 – 631 頁。
- 溝口一雄 (1960e)「製造上の固定費はプロダクト・コストかピリオド・コストか (2)」『企業会計』第 12 巻第 5 号, 813 – 819 頁。
- 宮本匡章 (1969)「管理会計の史的発展」, 鍋島達責任編集『近代会計学体系 VI 意思決定会計論』中央経済社所収, pp.31-61。
- 山下勝治 (1962)「直接原価計算における減価償却費」『産業経理』第 22 巻第 10 号, 8 – 13 頁。
- 山邊六郎 (1960a)「グリーアの直接原価計算反対論—その紹介と批判—」『産業経理』第 20 巻第 12 号, 13 – 20 頁。
- 山邊六郎 (1960b)「外部報告のための直接原価計算—これに関する米国各界の見解—」『企業会計』第 12 巻第 15 号, 1938 – 1948 頁。
- 山邊六郎 (1961a)「マーブルの直接原価計算支持論」『産業経理』第 21 巻第 1 号, 44 – 57 頁。
- 山邊六郎 (1961b)「ホーングレンおよびソーターの直接原価計算支持論」『産業経理』第 21 巻第 2 号, 15 – 23 頁。
- 山邊六郎 (1961c)「直接原価計算の基本問題—N. A. A. 調査報告書 No.37 について—」『企業会計』第 12 巻第 16 号, 2 – 9 頁。

〔1970 年代以降〕

- アメーバ経営学術研究会 編 (2010)『アメーバ経営学—理論と実証—』丸善。
- 石井寛治・原朗・武田晴人 編 (2007)『日本経済史 4 戦時・戦後期』東京大学出版会。
- 伊藤博 (1992)『管理会計の世紀』同文館。
- 稲盛和夫 (1998)『稲盛和夫の実学—経営と会計—』日本経済新聞社。
- 大石嘉一郎 編著 (1975)『日本産業革命の研究 上』東京大学出版会。
- 大石桂一 (2000)『アメリカ会計規制論』白桃書房。
- 岡田龍哉 (2015)「明治期工業簿記理論における仕損費の把握」『原価計算研究』(2015 年 3 月 31 日受理)。
- 岡本清 (1974)『原価計算』國元書房。

- 岡本清 (1986a)「会計学 (2) 一原価計算および管理会計」一橋大学学園史刊行委員会 編 (1986) , 39 – 48 頁。
- 岡本清 (1986b)「一橋における原価計算・管理会計の歩み」『一橋論叢』第 95 巻第 4 号 493 – 506 頁。
- 岡本清 編著 (1981)『原価計算基準の研究』國元書房。
- 岡本清 (1981)「現行「原価計算基準」の再検討」岡本 編著 (1981) 所収, 16 – 26 頁。
- 岡本清 (2000)『原価計算 六訂版』國元書房。
- 尾畑裕 (2010)「アメーバ経営と原価計算」アメーバ経営学術研究会 編 (2010) 所収, 142 – 158 頁。
- 片野一郎 訳 (1978)『リトルトン会計発達史 増補版』同文館。
- 加藤宗一 (1976)『日本製糸技術史』製糸技術史研究会。
- 黒澤清 (1980)「中西寅雄と日本の原価計算」中西 (1980) 所収, i – xxvi 頁。
- 黒澤清・森川八州男 (1989)「原価計算基準と産業経理協会」『産業経理』第 49 巻第 1 号, 131 – 140 頁。
- 黒澤清 (1990)『日本会計制度発展史』財経詳報社。
- 神戸大学百年史編集委員会 編 (2002)『前身校史』。
- 神戸大学百年史編集委員会 編 (2005)『神戸大学部局史』。
- 小林正彬 (1971)「日本の工業化と官業払下げ」『経営史学』第 6 巻第 1 号, 69-90 頁。
- 斎藤静樹 (1999)「会計研究のパラダイム」『會計』第 155 巻第 2 号, 173 – 185 頁。
- 斎藤毅憲 (1983)『上野陽一：人と業績』。
- 櫻井通晴 (1986)「変革期における管理会計研究の方法」『會計』第 130 巻第 6 号, 737 – 756 頁。
- 佐々木聡 (1998)『科学的管理法の日本的展開』有斐閣。
- 産業政策史研究所 (1976)『わが国大企業の形成・発展』。
- 鈴木邦夫 (2007)「戦時統制と企業」石井他 編 (2007) 所収, 77 – 139 頁。
- 鈴木良隆・安部悦生・米倉誠一郎 (1987)『経営史』有斐閣。
- 鈴木良隆・大東英祐・武田晴人 (2004)『ビジネスの歴史』有斐閣。
- 高橋荒太郎 (1983)『語り継ぐ松下経営—松下幸之助相談役の経営理念を实践して』PHP 研究所。
- 建部宏明 (2003)『日本原価計算理論形成史研究』同文館。
- 千葉準一 (1998)『日本近代会計制度—企業会計体制の変遷—』中央経済社。
- 津曲直躬 (1981)「戦前・戦中の原価計算基準」岡本編著 (1981) 所収, 3 – 15 頁。

- 豊島義一 (2006)『長崎造船所原価計算生成史』同文館。
- 中西寅雄 (1980)『中西寅雄 経営経済学論文選集』千倉書房。
- 日本会計研究学会 編 (1987)『日本会計研究学会 50 年史』。
- 日本会計研究学会近代会計制度百周年記念事業委員会 編 (1978)『近代会計百年』。
- 長谷川恵一 (1991a)「日本管理会計発達史序説」『高崎経済大学論集』第 34 巻第 2 号, 139 – 153 頁。
- 長谷川恵一 (1991b)「長谷川安兵衛博士と原価会計学—わが国における管理会計論の萌芽」『産業経営』第 17 巻, 81 – 113 頁。
- 簗本智之 (2010)「学界での論点の再認識 (3) 一直接標準原価計算」山本 編著 (2010) 所収, 128 – 136 頁。
- 番場嘉一郎・黒澤清・青木茂男・浅地芳年 (1974)「座談会 企業会計四半世紀の歩み」『企業会計』第 24 巻第 1 号, 4 – 28 頁。
- 挽文子 (2007)『管理会計の進化—日本企業にみる進化の過程』森山書店。
- 一橋大学学園史刊行委員会編 (1986)『一橋大学学問史』。
- 一橋大学学制史専門委員会 (1983a)『一橋大学学制史資料第 1 巻』。
- 一橋大学学制史専門委員会 (1982a)『一橋大学学制史資料第 2 巻』。
- 一橋大学学制史専門委員会 (1983b)『一橋大学学制史資料第 3 巻』。
- 一橋大学学制史専門委員会 (1983c)『一橋大学学制史資料第 4 巻』。
- 一橋大学学制史専門委員会 (1982b)『一橋大学学制史資料第 5 巻』。
- 一橋大学学園史刊行委員会 (1995)『一橋大学百二十年史』。
- 樋野正二 (1982)『不況になぜ強いのか「松下経理大学」の本』実業之日本社。
- 廣本敏郎 (1993)『米国管理会計論発達史』森山書店。
- 廣本敏郎 (2008)『原価計算論 第 2 版』中央経済社。
- 廣本敏郎・挽文子 (2015)『原価計算論 第 3 版』中央経済社。
- 廣本敏郎先生還暦記念論文集出版委員会 編 (2015)『日本の管理会計研究』中央経済社 (非売品)。
- 藤井光男 編著 (1982)『経営史—日本』日本評論社。
- 藤野雅史 (2010)「原価管理思考の萌芽(1)—三菱電機神戸製作所における標準原価計算の導入と適応」山本編著 (2010) 所収, 31 – 48 頁。
- 藤野雅史 (2015)「戦間期の企業組織と予算管理の導入・利用—1920 年代の三菱電機の事例—」, 廣本先生還暦記念論文集出版委員会 編 (2015) 所収, 157 – 178 頁。
- 本間正人 (2014)「軍需品と原価計算—軍需品の調達価格計算に用いられた原価計算の発展過程」埼玉大学経済学研究科博士学位論文。

- 前田陽 (2008)「創業期におけるトヨタ自動車の生産体制と原価管理意識」『メルコ管理会計研究』第1号, 21–32頁。
- 前田陽 (2009)「トヨタ自動車における自律的組織と生産システム」『メルコ管理会計研究』第2号, 39–52頁。
- 溝口一雄 (1985)『最新例解原価計算』中央経済社。
- 宮本又郎・阿部武司・宇田川勝・沢井実・橘川武郎 (2007)『日本経営史 新版』有斐閣。
- 三好信浩 (1979)『日本工業教育成立史の研究』風間書房。
- 三好信浩 (1985)『日本商業教育成立史の研究』風間書房。
- 三好信浩 (2012)『日本商業教育発達史の研究』風間書房。
- 森川英正 (1981)『日本経営史』日本経済新聞社。
- 森田壽一 (1973)「‘50年代初期アメリカ・インフレーション会計論の制度的構築過程—拡大減価償却実務の社会的合意獲得過程」『大阪産業大学論集 社会科学編』第48巻, 25–48頁。
- 諸井勝之助 (2002)『私の学問遍歴』森山書店。
- 諸井勝之助 (2013a)「わが国原価計算制度変遷の歴史 (1) 原価計算制度の出発点」『企業会計』第65巻第2号, 249–254頁。
- 諸井勝之助 (2013b)「わが国原価計算制度変遷の歴史 (2) 原価計算をめぐる陸軍と海軍」『企業会計』第65巻第3号, 407–414頁。
- 諸井勝之助 (2013c)「わが国原価計算制度変遷の歴史 (3) 「企画院要綱」と原価計算時代」『企業会計』第65巻第4号, 511–517頁。
- 諸井勝之助 (2013d)「わが国原価計算制度変遷の歴史 (4) 戦後における原価計算制度の動向」『企業会計』第65巻第5号, 682–688頁。
- 諸井勝之助 (2013e)「わが国原価計算制度変遷の歴史 (5) 「原価計算基準」はいかにして成立したか」『企業会計』第65巻第6号, 809–817頁。
- 文部省 (1972)『学制百年史 資料編・記述編』帝国地方行政学会。
- 山口不二夫 (1997)『日本郵船会計史—個別企業会計史の研究』白桃書房。
- 山下正喜 (1995)『三菱造船所の原価計算』創成社。
- 山本浩二 編著 (2010)『原価計算の導入と発展』森山書店。
- 山本浩二 (2010a)「わが国の原価計算の導入と発展に関する研究課題」山本編著 (2010) 所収, 1–10頁。
- 山本浩二 (2010b)「現代および今後の原価計算の導入と発展に向けて」山本編著 (2010) 所収, 285–290頁。
- 早稲田大学大学史編集所 (1981)『早稲田大学百年史 第二巻』早稲田大学出版部。

渡部義雄・渡部寅二 (1930) 『原價計算綱要』 同文館。

Kasimova D. M. (2012) 「明治期における郵便汽船三菱会社の経営システムの発展」
一橋大学大学院商学研究科博士号取得論文。

【欧米文献】

Albig, W. (1939) *Public Opinion*. McGraw-hill Book Company, Inc.

American Accounting Association (1952) “Report of the Committee on Cost Concepts and Standards.” *The Accounting Review*. Vol. 27. No. 2. pp.174 – 188.

Bryant, H. B. and S. S. Packard (1878) *New Bryant and Stratton’s Common School Book-keeping*. Ivison, Blakeman, Taylor & Co.

Bryant, J. C. (1881) *Bryant’s New Counting-house Book-keeping*. Published by the Author.

Camman, E. A. (1932) *Basic Standard Costs: Control Accounting for Manufacturing Industries*. The American Institute Publishing Co., Inc.

Chandler, A. D. (1977) *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business*. The Belknap Press. 鳥羽欽一郎・小林袈裟治 訳 (1979) 『経営者の時代 上・下』 東洋経済出版社。

Duhr, J. L., H. A. Inghram and A. L. Love (1935) *Cost Accounting: Principles and Practice*. Ronald Press.

Emerson, H. (1913) *Twelve Principles of Efficiency*. The Engineering Magazine.

Emerson, H. (1914) *Efficiency as a Basis for Operation and Wages*. 4th edition. The Engineering Magazine.

Frazer, G. E. (1922) “Budget Control.” *Bulletin of the Taylor Society*. Vol. 7. No. 3. pp. 99 – 102.

Garcke, E and J. M. Fells. (1886) *Factory Accounts*. Grosby Lockwood and Son.

Gibson, A. H. (1887) “Trading and Profit and Loss Accounts.” *The Accountant*. June. pp. 359 – 367.

Gregory, H. E. (1928) *Accounting Reports in Business Management: Use of Financial and Operating Statements, together with a System of Standards and Performance Records, in Maintaining Efficient Management and Control*. The Ronald Press Company.

- Harrison, G. C. (1918a) "Cost Accounting to Aid Production I: Application of Scientific Management Principles." *Industrial Management*. October. pp. 273 – 282.
- Harrison, G. C. (1918b) "Cost Accounting to Aid Production II: Standards and Standard Costs." *Industrial Management*. November. pp. 391 – 398.
- Harrison, G. C. (1918c) "Cost Accounting to Aid Production III: The Universal Law of System." *Industrial Management*. December. pp. 456 – 463.
- Harrison, G. C. (1919a) "Cost Accounting to Aid Production IV: The Principles of Burden Distribution." *Industrial Management*. January. pp. 49 – 55.
- Harrison, G. C. (1919b) "Cost Accounting to Aid Production V: Co-operation and Co-ordination." *Industrial Management*. February. pp. 131 – 139.
- Harrison, G. C. (1919c) "Cost Accounting to Aid Production VI: Importance of Deliberation in Introducing Changes." *Industrial Management*. March. pp. 218 – 224.
- Harrison, G. C. (1919d) "Cost Accounting to Aid Production VII: Extension of Application of Scientific Management Principles." *Industrial Management*. April. pp. 314 – 318.
- Harrison, G. C. (1919e) "Cost Accounting to Aid Production VIII: Cost Accounting and the Sales Manager." *Industrial Management*. May. pp. 400 – 404.
- Harrison, G. C. (1919f) "Cost Accounting to Aid Production IX: Conclusion and the Future of Cost Accounting." *Industrial Management*. June. pp. 483 – 487.
- Harrison, G. C. (1920a) "Cost Accounting in the "New Industrial Day"." *Industrial Management*. January. pp. 13 – 17.
- Harrison, G. C. (1920b) "Scientific Basis for Cost Accounting." *Industrial Management*. March. pp. 237 – 242.
- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan (1987) *Relevance Lost: The Rise and Falls of Management Accounting*. Harvard Business School Press. 鳥居宏史 訳 (1992) 『レレバンス・ロストー管理会計の盛衰』 白桃書房。
- Littleton, A. C. (1933) *Accounting Evolution to 1900*. The American Institute Publishing Co., Inc. 片野一郎 訳 (1978) 『リトルトン会計発達史 増補版』 同文館。
- Lucas, M. and J. Rafferty (2008) "Cost Analysis for Pricing: Explore the Gap between Theory and Practice." *The British Accounting Review*. Vol. 40. pp.148 – 160.
- Luft, J. L. (1997) "Long-term Change in Management Accounting: Perspective of Historical Research." *Journal of Management Accounting Research*. Vol. 9. pp. 163 – 197.

- McKinsey, J. O. (1922) *Budgetary Control*. The Ronald Press.
- McKinsey, J. O. (1924) *Managerial Accounting. Vol. I*. The University of Chicago Press.
- Malmi, T. and M. Granlund (2009) “In Search of Management Accounting Theory.” *European Accounting Review*. Vol. 18. No. 3. pp.597 – 620.
- Marple, R. P. (1955) “Direct Costing and the Uses of Cost Data.” *The Accounting Review*. Vol. 30. No. 3. pp. 430 – 438.
- Mitchell, F. (2002) “Research and Practice in Management Accounting: Improving Integration and Communication.” *The European Accounting Review*. Vol. 11. No. 2. pp.277 – 289.
- Moxey, E. P. (1914) *Principles of Factory Cost Keeping*. The Ronald Press Company.
- Nicholson, J. L. (1909) *Factory Organization and Costs*. Kohl Technical Publishing.
- Nicholson, J. L. (1913) *Cost Accounting: Theory and Practice*. The Ronald Press Company.
- Norton, G. P. (1900) *Textile Manufacturers’ Book-Keeping for the Counting House, Mill and Warehouse: Being a Practical Treatise, Specially Designed for the Woolen and Worsted and Allied Trades, 4th edition*. Simpkin, Marshall, Hamilton & Kent, Co.
- McKinsey, J. O. (1924) *Managerial Accounting. Vol. I*. The University of Chicago Press.
- Paton, W. A. and A. C. Littleton (1940) *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. American Accounting Association. 中島省吾 訳 (1953) 『会社会計基準序説』 森山書店。
- Schlatter, C. F. (1927) *Elementary Cost Accounting*. John Wiley & Sons, Inc.
- Schmalenbach, E. (1930) *Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik. Neubearbeitete Aufl.* G.A. Gloeckner. 土岐政蔵 訳 (1933) 『原價計算と価格政策の原理』 東洋出版社。
- Sweet, H. N. (1922) “Budgets: Their Construction and Use.” *National Association of Cost Accountants Year Book*. pp. 219 - 225.
- Wildman, J. R. (1911) *Principles of Cost Accounting*. New York University Press.
- William, J. H. (1921) “The Attitude of the Engineer to Cost Accounting.” *National Association of Cost Accountants Year Book*. pp. 110 – 114.