

工業会計の理論と計算についての一考察

—わが国における著書文献と原価計算制度の史的考察(1)—

渡 邊 喜 久

1 はじめに

わが国における企業での原価計算実務がいつ頃から開始されたかは、定かではないが、原価計算という表現は用いなかったが、江戸時代に一部の酒造業・醤油醸造業や鉱業で実施されていたといわれている¹⁾。

「原価計算が出現するには、問屋制家内工業でなくて、内部生産過程をもった工場制工業が出現することと、原価にもとづく価格形成が有意義な規格生産、量産であることが条件となる。江戸期にあっても、鉱業、醸造業などではこの条件が存在した²⁾」といわれている。

すなわち、「酒造業の場合は内部生産過程を物量計算でもってし、金額で評価して財務会計に接合している。さらに、醤油醸造業の場合は、内部生産過程の計算を金額計算ですすめ、財務会計と連続せしめている³⁾」ことからして、江戸期において工業会計が存在していたといえよう。

この場合、内部生産過程をもつ工業経営であり、原価の計算による価格の決定を必要とする規格生産・量産体制であれば、江戸期にはすでに原価計算は登場していたといえよう。けれども、このような原価計算の初期においては、まだ完全な計算形態はとられず、その製造過程で消費される費用を単純に営業簿記的方法で計算していたのであろう。これはその生産形態が家内工業的に極めて小規模のもので、その計算形態にしても原材料や労賃を単純費用化して計算していたにすぎないからである。

「原価計算の萌芽は工場制生産のうちに存していたのであった。だが、この萌芽が実をむすぶところまで成長するには、産業革命という肥土が必要であった。(中略)われわれが原価会計発展の跡を究めようとするならば、これらの事情こそまさしくその背景をなすものであることを知らなければならぬ。原価会計は、それゆえに、監査および会計理論とおなじく、社会的環境の産物であったのである。」⁴⁾ このことは、原価会計の理論と計算について述べているが、当然のことながら企業会計の生成・発展段階で原価計算実務の役割と期待が重視されることを意味している。欧米の工業会計・原価計算の理論と計算手続きが定着するまでには社会情勢、工業社会への転換など紆余曲折があった。

そこで、明治期から第二次世界大戦終了時までにおける、わが国の工業簿記の理論と計算について、主として著書文献の史的考察を中心に、原価計算基準等の制度化も含めつつ、それら

の歴史的意義を探ってみたい。

2 明治期の簿記書と数少ない工業簿記書

1881(明治14)年に、本邦初の原価計算規定として、大蔵省印刷局諸規定の三番目『簿記順序』が存在していた。この研究について、君塚芳郎(1990)の論文⁵⁾がある。

大蔵省印刷局の『諸規定』と原価計算制度は、政府の一機関内だけで通用する規則であった。その中には、工程別原価計算の例示が存在する。しかし、印刷局以外の民間にも影響を与え、会計制度も先進的であった。その原価計算制度の特徴は、「第1は、多数帳簿制を採用、内容は近代的な会計制度、第2は、価格決定、管理および利益の正確な計算等を目的として、原価計算制度が実用化、第3は、原価計算も製品によって、個別・組別・工程別に行なわれていた。第4に、事前計算と事後計算、この場合は見積原価計算と実際原価計算が行なわれたことである。第5に、原価要素としての直接費、間接費の区別が確立していた」。

そして、産業革命後の生産および労働に対する機械化と家内業から小規模工場に転換する波が、わが国にも押し寄せ、これにともなって計算形態の転換も余儀なくされたのは明治末期からである。その頃から、次のような工場会計の計算形態を説明した著書が急増し、それ以前の商業簿記や銀行簿記からの発展が見られ初めている。

わが国における簿記書において「工業簿記」という用語が用いられたのは、1892(明治25)年に出版された御宿正定著『単式工業簿記例題』(愛知簿記学校)であるといわれている。

しかし、その後、明治時代の1912(明治45)年までの間に出版された工業簿記書はわずかに数冊程度であろう⁶⁾。

馬詰次男著 『通俗工業官庁簿記』 博文館 1899(明治32)年。

勝村栄之助著 『工業簿記学教科書』 1900(明治33)年。

山田四朗著 『工業簿記』 1905(明治38)年。

山田四朗著 『カード式 工業記帳法』 建築書院 1908(明治41)年。

土屋長吉著 『工業簿記』 1909(明治42)年。

森田熊太郎著 『商工実践会計法』 前川書店 1909(明治42)年。

森田会計調査所編 『製造工業応用簿記設題』 啓成社 1910(明治43)年。

明治期における著書、論文の大部分は簿記書であった。しかし、1889(明治22)年前後を境目とし、とくに紡績業中心の産業革命の起点(1887<明治20>年頃)から明治時代を反映した文献史として一応見ておくことはできよう。

当時の簿記書は、当初、英米の文献の翻訳であり、商業学校、商科大学の設置、簿記講習所の設立に伴う教科書や実用書が中心であった。さらに、1890(明治23)年の商法の制定、公布も

簿記・会計の発達に多大な影響を与えていくのである。

この時代の原価計算は、小規模の工場形態における計算を実施しているもので、前述したごとく単純に営業簿記的方法による計算にすぎず、中・大規模工場形態における計算体系は、まだほとんど出現していなかった。しかし、1882(明治15)～1884(明治17)年の朝鮮事変、1894(明治27)～1895(明治28)年の日清戦争、1900(明治33)年の北清事変、1904(明治37)～1905(明治38)年の日露戦争と戦争の続発は、当時の生産形態の変化を余儀なくさせ、小規模生産から中規模ないしは大規模の生産形態に進展する結果となった。殖産興業によって、日本の資本主義が確立し、日清・日露戦争によって工鉱業生産物の飛躍的増大の影響も無視しえないものがあっただろう。

3 大正期、工業会計・工業簿記の独立した計算制度への進展

大正期に入り、日本の資本主義経済体制が確立し、工業所得が農業所得を上回るようになった。1914(大正3)年の第一次世界大戦の発生は株価や米価の暴落により経済界の混乱を引き起こし、財界救済策を発動せざるを得なかったが、欧米諸国への輸出が急増しだしたこと好況に転じ、戦争景気をもたらした。好況を反映して会社設立が続出したが、インフレーションの進展や劣悪な労働条件の改善を求めて労働争議が増加するようになった。第一次世界大戦が終了すると、輸出が急減したため不況に転じ、会社の倒産が相次ぎ、ついには世界的な不況期に突入した。かかる経済的苦況を抜け出すために、各国では「産業合理化運動」が勃興した⁷⁾。

大正時代の著書文献は、吉田良三著『工場会計』同文館 1917(大正6)年⁸⁾、吉田良三著『工業簿記』同文館 1918(大正7)年、吉田良三著『工場簿記教科書』同文館 1918(大正7)年が相次いで出版された。さらに、1926(大正15)年には、上中甲堂編集『原価計算法』松下精之輔発行が出版され、わが国で初めて「原価計算」という書名が用いられた⁹⁾。

当時の時代背景については、1918(大正7)年、吉田良三著『工業簿記』および 1928(昭和3)年、吉田良三著『工業簿記と原価計算』¹⁰⁾の各序文において、次のようにのべている。

序

欧州大戦以来我国の工業は顕著なる勃興発展をなせしも、其経営其成功に必要な原価計算及記帳整理の方面に於ては猶、大に欠くる所あり。故に現時の我工業界に此方面の知識普及を図ることは、其堅実の発達繁栄を期する上に於て最も急務たり。蓋し各種の工業は一面原料労銀の騰貴に連れ、他面競争の増加に因り、殊に戦後に於ては欧米製品との競争に因て、之が企業上の利潤を逋減するを免れず。故に向後、製造家が其利益を維持増進するには、一方に適當なる原価計算制度を採用して其製品に係る正確なる生産費を知り、他方に工場の収支会計を組織的に記帳整理して事業の何処に如何なる弱点あり又如何なる冗費あるかを明か

にし、是等を排除して生産の増進を計り、生産費の減少を企画する外策なければなり。(吉田良三著『工業簿記』同文館、1918(大正7)年、序1ページ)

序

欧州大戦以来我が国の工業は顕著なる勃興発展をなし、其の経営は大規模となり又其の設備及び製造技術に於ては長足の進歩を遂げたるも、其の計算記録に関する研究施設は之に伴はずして、所謂工場計理の方面に大なる欠陥あるを否むべからず。大戦後の不景気に続き連年不振に沈淪する我工業は今や退いて内、経営の合理化・能率の増進に依て生産費の節減・利益の維持増進を計らざるべからず。而かも経営の合理化・能率の増進は其の根柢を正しき原価計算の記録に措くを要し、従て原価計算を複式簿記に取入れたる工業簿記は其の主要なる役割を演ずるものとす。

多年職業的會計士の実務に従事する知人、嘗て予に告げて曰く、我が企業界に於ける計理上の二大欠陥は、シャンド式銀行簿記¹¹⁾が銀行以外の諸企業の迄不適當に応用され居ることと、多数の製造會社が其の内部製造過程を記録する真の工業簿記を採用し居らずして、隅々原価計算が行はれ居りても、それは會計部の簿記と何の連絡もなく無関係に行はれ、其の計算が一切複式簿記に統制管理され居らざるとの二点に存すと。

英米の文献には特に工業簿記即ち Factory Book-keeping 又は manufacturers' Book-keeping と題する著書殆んど見当らずして、自然工業簿記の知識は、之を原価計算即ち Cost Accounting に関する著書に求めざるべからず。之に反し燭逸には原価計算即ち Selbstkostenberechnung 又は Kalkulation に関する著書以外に工業簿記即ち Fabrik-Buchhaltung と題する著書多数ありて、予の知れる範囲に於て能く十指を屈し得べし。

此等の簿記書は何れも工場簿記を直接の目標として記述されたものなるが故、英米の原価計算書につき學び得る以上、工業簿記として適切なる記事を有し、就注カルメスの工業簿記書¹²⁾の如き其白眉たり。自然本書の編纂に就ては此等の著書に負う所甚だ大なりとす。(吉田良三著『工業簿記と原価計算』同文館、1928(昭和3)年、序1～4ページ)

明治時代において、簿記會計に関する著書は多数刊行されてきたが、製品原価計算法とその記帳法を示した文献が一冊もなかった。工業簿記その他、類似名を用いた著書がないではないが、その内容はほとんど商業簿記と大差なく、工企業の會計を学習する者の参考になり得なかった。大正時代を迎えて「工業會計」「工業簿記」として独立した計算制度への進展が一段とはっきりしてきた。このような傾向の中で、注目すべき文献は吉田良三著の『工場會計』であり、「わが国で最初の体系的な原価計算に関する文献である。彼は工業會計および原価計算論のパイオニアであり、大正時代から昭和10年にかけて、この研究領域における代表的な人物であった¹³⁾」といわれている。何故ならば 工業會計および原価計算論の研究領域における先駆者と

して、最も多彩豊富な業績を示したものは、吉田良三氏において、ほかに求めることはできないからであろう。

大正時代から昭和初期にかけて、吉田良三氏は、工業会計および原価計算論に関する研究業績を最も多くを残している事実を列挙すれば明らかとなるだろう¹⁴⁾。

原価会計一般では

- 「原価計算制度」 會計 第3巻第1号 1918(大正7)年
- 「企業と原価計算(論説)」 国民経済雑誌 第28巻第2号、1920(大正9)年
- 「利子は原価の要素たりや」 商学研究 第6巻第2号、1926(昭和元年)
- 「原価計算の基礎概念(論説)」 国民経済雑誌 第43巻第2号、1927(昭和2)年
- 「工業計算制度と其内外両分岐」 會計 第21巻第5号、1927(昭和2)年
- 「工業簿記の特色」 會計 第22巻第5号、1928(昭和3)年
- 「簿記と原価計算との関係」 會計 第31巻第2号、1932(昭和7)年

実際原価計算では

- 「工場の会計組織」(一) 會計 第4巻第6号、1919(大正8)年
- 「工場の会計組織」(二) 會計 第5巻第1号、1919(大正8)年
- 「Sold Hour Method に就きて」 會計 第11巻第1号、1922(大正11)年
- 「製品原価計算上間接費の配賦法を論ず」 商学研究 第2巻第1号、1922(大正11)年
- 「工程別原価計算法及其簿記」 會計 第21巻第1号、1927(昭和2)年
- 「製造口別原価計算法及其簿記」 會計 第21巻第3号、1927(昭和2)年
- 「製造勘定の原理」 會計 第22巻第2号、1928(昭和3)年
- 「原料及賃銀に関する簿記」 會計 第23巻第4号、1928(昭和3)年
- 「副産物の評価法に就きて」 會計 第25巻第5号、1929(昭和4)年
- 「間接費の部門別分割と其管理」 會計 第28巻第1号、1931(昭和6)年
- 「間接費の予定配賦率に就きて」 會計 第30巻第3号、1932(昭和7)年
- 「消費原料の計算価格」 會計 第34巻第1号、1934(昭和9)年
- 「労力費に関する若干考察」 會計 第35巻第2号、1934(昭和9)年
- 「製造間接費の配賦尺度に就て」 商学研究年報3、1934(昭和9)年
- 「補助経営について」 會計 第37巻第1号、1935(昭和10)年
- 「階梯式配賦法について」 原価計算 第2巻第1号、1942(昭和17)年

標準原価計算では

- 「工業会計に於ける内部計算代価」 會計 第26巻第1号、1930(昭和5)年
- 「前計算と後計算」 第26巻第6号、1930(昭和5)年
- 「非常時局下に於ける軽工業のアイドル・コスト問題」一橋論叢 第1巻第4号、1938(昭和13)年

原価管理では

「固定費と変動費」 会計 第23巻第5号、1928(昭和3)年
等、多数の研究業績がある。

4 吉田良三著『工場会計』と現在の『原価計算基準』との対比

わが国における原価計算制度の生成発展について、欧米からの影響の程度・わが国における、それぞれの時代における経済的基盤の変遷等から、吉田良三著『工場会計』同文館1917(大正6)年をわが国における原価計算が財務会計と結びついた制度としての工業簿記・原価計算についての最初の著書とみることができよう。

そこで、吉田良三著『工場会計』の内容を素描することにし、同時に現在の我が国の『原価計算基準』に関連する所を【 】内に列挙し対比してみよう。

最初に序文および参考文献の一部をみてみよう。

序

工場会計を論ずるもの即ち製品の原価計算法を説き之記帳整理法を示すものに至りては未だ一も之れなきなり。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、其内容実質は殆んど普通の商業簿記と大差なく製造会社の会計をを学ばんとする者の参考となり得るものにはあらざるなり」「而して此等質疑の大半が常に工場に係わるものたるに徴し、此方面の会計を説明せる著書を社會が期待することの大にして、而かも此種著書の未だ一も出でざるは會計知識普及上の一大欠陥として常に遺憾する所なりき。(中略)

著者は先年會計學研究のため英米に學び紐育市に停まりし際、偶々同国免許會計士中 Cost System の大家として有名なる J.Lee Nicholson¹⁵⁾ 氏がコロンビヤ大學に講師として原価計算講座を担当するに會し、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聴講して、工場会計に付き會得する所少なからず。(後略)

(吉田良三著 『工場会計』 同文館、1917(大正6)年、序2～3ページ)

そこで、米国留学中に教授を受けた多くの参考書をもとに原価計算と簿記書の有機的関連をもつ工業会計を執筆することになる。主なる参考書28冊列挙されているが、関連のある3冊を紹介しておこう。

(1) "Cost Accounting—Theory and Prancitice" By J.Lee Nicholson. New York, 1913¹⁶⁾

(2) "Factory Organizationn and Costs" By J.Lee Nicholson. New York, 1909¹⁷⁾

(3) "Principles of Cost Accounting" By John R.Wildman. New York, 1911¹⁸⁾

- (1) 原価計算の必要効益としては(前掲書6～14ページ)、
一 原價を正確に知り確信を以て代價をを定むること。

- 二 数種の製品中其の何れが利益多く何れが利益少きかを確実に知るを得。
- 三 生産能率を増進す。
- 四 製造原価を減少す。

＜『原価計算基準』以下『基準』と略称 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るが、主なる目的は、次のとおりである。

[以下の要約—渡邊]¹⁹⁾ (一) 財務諸表作成目的 (二) 価格計算目的 (三) 原価管理目的 (四) 予算管理目的 (五) 経営の基本計画設定目的

- (2) 原価の構成要素は (前掲書21～28ページ)、

総ての製造業に於て生産物の原価を構成する要素は、之を大別して三種となす。

(一) 材 料 Material (二) 工 賃 Labor Cost (三) 費 用 Expense

(一) 材 料 材料には其使用が直接其製品を構成するものと、又製産にさるゝも、之が直接其製品を構成せざるか、或は其代価を賦課することの困難或は不可能なるものとあり。前者は普通に所謂原料として、後者は工場消耗品 (Factory Supplies) として知らるゝものたり。

従て前者は特定の製品原価に直接費として賦課し得るも、後者は間接費として其使用の効果を受せる全製品に配賦する様取扱はれ、即ち原価構成要素中費用に包含せらるゝものなり。かくて材料は之を二種に区別するを得るなり。

一 直接材料 Direct Material 二 間接材料 Indirect Material

(二) 工 賃 工賃も亦之を左記二種に区別するを得るなり。

一 直接工賃又は製産的工賃 Direct or Productive Labor Cost

二 間接工賃又は不製産的工賃 Indirect or Non-Productive Labor Cost

(三) 費 用 費用は一般に間接費として知らるゝも、仔細に之を検すれば費用にも亦次の二種あり。

一 直接費用 Direct Expense 二 間接費用 Indirect Expense

＜『基準』八 製造原価要素の分類基準＞ 原価要素は製造原価要素と販売費および一般管理費の要素に分類する。製造原価要素を分類する基準は次のようである。形態別分類とは、財務会計における費用の発生を基礎とする分類、すなわち原価発生の形態による分類であり、原価要素は、この分類基準によってこれを材料費、労務費および経費に属する各費目に分類する。

斯くて以上説明せる所よりして原価構成要素は之を直接に特定品又は特定工事へ賦課し得ると否とに依り、次の如く直接費及間接費の二種に大別するを得るなり。

直 接 費	<ul style="list-style-type: none"> ┌ 直接材料 ├ 直接工賃 └ 直接費用 	間 接 費	<ul style="list-style-type: none"> ┌ 間接材料 ├ 間接工賃 └ 間接費用
-------	--	-------	--

然れども材料及工賃は其大部分が直接材料及直接工賃にして、之に反し費用は其大部分が間接費用たるなり。之れ普通に概言して材料及工賃を直接費と云ひ、費用を間接費と称する所以たり。

間接費とは製品に直接賦課する能はざる製産費のこと（中略）。米国にては間接費のことを Overhead（略字 ohd）又は、Burden と云ひ英国にては Oncost と称す。而して間接費は其性質上更に分つて次の二種となす。

(一) 製造間接費 Manufacturing ohd or Factory expense

(二) 一般間接費 General ohd or General expense（販売費、事務費）

次に一般間接費とは製造には何等の関係を有せず、専ら其事業の販売及経営の関し生ずる費用なり。

＜『基準』八 製造原価要素の分類基準＞ (三) 製品との関連における分類とは、製品に対する原価発生の態様、すなわち原価発生が一定単位の製品の生成に関して直接的に認識されるかどうかの性質上の区別による分類であり、原価要素は、この分類基準によってこれを直接費と間接費とに分類する。

1. 直接費は、これを直接材料費、直接労務費および直接経費に分類し、さらに適当に細分する。

2. 間接費は、これを間接材料費、間接労務費および間接経費に分類し、さらに適当に細分する。

(3) 原価の種類としては（前掲書 28～32ページ）、

(一) 元價又は素價 (Prime Cost or Flat Cost)

(二) 製造原價、又は工場原價 (Manufacturing Cost or Factory Cost)

(三) 総原價又は販売原價 (Total Cost or Selling Cost)

総原價 = 製造原価 + 一般間接費

= 直接材料代 + 直接工賃 + 直接費用 + 製造間接費 + 販売費及事務費

(四) 製造原價の種類

一、見積原價 (Estimated Cost) 二、實際原價 (Real Cost)

三、能率原價 (Efficient Cost)

能率原價とは各製品に付専門家に依て定められたる標準原價のことたり。而して此原價の用途は完全なる原價計算制度の下に實際原價が確かめられたる時、之を此原價に比較して其能率を測るにあり。而して實際原價が能率原價に及ばざる原因の何処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。

＜『基準』四 原價の諸概念＞ 原價計算制度においては、原價の本質的規定にしたがい、さらに各種の目的に規定されて、具体的には、次のような諸種の原價概念が生ず

る。

(一) 実際原価と標準原価 (二) 製品原価と期間原価 (三) 全部原価と部分原価

(4) 製造間接費とは (前掲書 109～116ページ)

間接費が特定の製品又は仕事と直接に関係なく発生すると、又は之が材料、工賃の如く単一なる費目にあらず、其種類に於ても性質に就ても多種多様な費目より成るとに因るものにして、各特定品に幾何の間接費を要せしかは決して直接に知り能はざるなり。故に一期間に発生せる間接費は其総額を同期間の各製品へ或標準の下に配賦するの外なく而かも之を各製品へ彼等が享受せる利益に対し正当なる負担をなす様公平に配賦するは極めて困難たり

(5) 製造間接費を構成する費目は (前掲書 123～126ページ)

(一) 管理及事務費 (二) 建物費 (固定費と維持費に区別) (三) 動力費
(四) 機械費 (五) 材料費 (六) 其他

注目すべきは、固定資本に対する利子の原価性を認めている (前掲書 123ページ)。

工場の固定資産即ち敷地建物及機械器具等の全部又は一部が借金の抵当となり居る場合に於ては斯る借金の利子は事実上家賃又は地代に外ならざるが故、之を製造間接費の一項目として取扱ふや勿論なりとす。

＜『基準』—十 費目別計算における原価要素の分類＞ 間接経費 (福利施設負担額、厚生費、減価償却費、賃借料、保険料、修繕料、電力料、ガス代、水道料、租税公課、旅費交通費、通信費、保管料、たな卸減耗費、雑費)

(6) 製造間接費を製品に配賦する場合 (前掲書 127ページ)

一 全工場を通じ平均率に依る配賦法の不正確

工場全体の間接費総額を同期間の工賃総額若しくは労働時間数にて除したる全体の平均率を以て各製品への配賦額を決定する方法は誤れるものにして、進歩せる現今の原価計算制度の下には最早旧式単純なる配賦法は一般に行なはれざるに至れり。(前掲書 128ページ)。

二 間接費部門別の必要

全工場を通じて平均率による一括的配賦法は不正確となるため間接費を部門別分割する (前掲書 135 ページ)。

斯くて間接費を各製品へ公平に配賦するが為には、各部門に付別々に其配賦率を見出し之に依て部門毎に間接費配賦額を計算するにあり」(前掲書 135 ページ)。

＜『基準』—三三 間接費の配賦＞ (一) 個別原価計算における間接費は、原則として部門間接費として各指図書に配賦する。(二) 間接費は、原則として予定配賦率をもって各指図書に配賦する。

- (7) 間接費配賦法を各製造指図書別に配賦する方法は一般的に五法ある（前掲149～202ページ）
- (一) 直接工賃標準配賦法 (Direct Labor Cost Method)
 - (二) 労働時間標準配法 (Direct Labor Hour Method)
 - (三) 材料標準配賦法 (Material Cost Method)
 - (四) 元價標準配賦法 (Prime Cost Method)
 - (五) 機械率標準配賦法 (Machine Rate Method)
 - ① 旧機械率配賦法 (Old Machine Rate Method) <部門毎の総括的機械運転時間法>
 - ② 新機械率配賦法 (New Machine Rate Method) <機械種類別の運転時間法>
 - ③ 予定機械率配賦法 (Predetermined Machine Rate Method)
- (8) 製品別計算は、単一製品か複数製品かによって異なる（前掲書 203～205ページ）。

<『基準』-二〇 製品別計算の形態> 製品別計算は、経営における生産形態の種類別に対応して、これを次のような類型に区分する。

- (一) 単純総合原価計算
- (二) 等級別総合原価計算
- (三) 組別総合原価計算
- (三) 個別原価計算

斯の如く種類、性質、形状、大小等の相同じき同一物品のみが製造される場合の原価計算法は、之を諸種の異なる物品が製造される場合の原価計算法に比すれば、非常に簡単容易にして、即ち全生産に要したる材料代價、工賃及間接費の合計金額を其材料より出来上りたる製品の数量にて除したるものが、該当製品単位の原価となるなり（前掲書 203ページ）。

<『基準』-二一> 単純総合原価計算は、同種製品を反復連続的に生産する生産形態に適用する。単純総合原価計算にあつては、一原価計算期間に発生したすべての原価要素を集計して当期製造費用を求め、これを期首仕掛品原価を加え、この合計額を完成品と期末仕掛品とに分割計算することにより、完成品総合原価を計算し、これを製品単位に均分して単位原価を計算する。

之に反し種々の異なる物品が製造される場合には各種物品毎に使用する原料を異にし、又之に加工する作業を異にし、従て間接費の配賦額をも異にする。（中略）

従て此等の場合には原価計算に関し一層詳細の記録と一層特別なる帳簿及勘定科目を必要とする（前掲書 204～205ページ）。

指図書発行部にては指図書元帳とも称すべき一種の補助簿を備へ、之に各指図書に付発行順序に其番号を以て口座を開き、各製造部より製造報告書の廻付ある都度、当該口座に之を記入し置けば（此記入は各部に止まらず、部門別にて各職工に発する小指図書 (Job orders) の進行に係る報告をも記入することあり）<後略>」（前掲書220ページ）

＜『基準』-三一＞ 個別原価計算は、種類を異にする製品を個別的に生産する生産形態に適用する。個別原価計算にあつては、特定製造指図書について個別的に直接費および間接費を集計し、製品原価は、これを当該指図書に含まれる製品の生産完了時に算定する。

(9) 原価計算方法には、(前掲書 206～212ページ)

(一) 見積算法 (Estimating Cost Method)

(二) 実際算法 (Actual Cost Method)

原価の実際算法は其の計算が各指図書を基礎として行はるるか、又は同一の生産物は指図書に関係なく一括して行ふかに依り二つに区別さるる。

① 特定指図書算法 (Special Order System)

② 生産高算法 (Product System)

又、間接費を配賦する方法の相違に依て更に次の二つに区別を得るなり。

① 直接労働主義算法 (Direct Labor Method)

② 機械又は工程主義算法 (Machine or Process Method)

＜『基準』-三二 直接費の賦課＞ 個別原価計算における直接費は、発生のもつと又は定期的に整理分類して、これを当該指図書に賦課する。

＜『基準』-三三 間接費の配賦＞ (二) 個別原価計算における(追加-渡邊)、間接費は、原則として予定配賦率をもって各指図書に配賦する。

以上、吉田良三著『工場會計』の概略を見ても判る通り計算手続としては実際原価計算だけであっても、その理論構成は大正時代以降、その後出版された多くの類書に踏襲された。さらに、昭和期に制定される原価計算基準と比較しても、骨格が類似していることから、本書の持つ意義は大きいというべきであろう(資料-1 工業簿記・原価計算文献と「原価計算基本原則」未定稿との比較を参照されたい)。

5 昭和初期、資本主義経済制と産業合理化

次に、1918(大正7)年に吉田良三氏は『工業簿記』、1929(昭和4)年に『工業簿記提要』を出版し、その内容は記帳整理に重きをおき、勘定科目の分類、帳簿の種類および決算事項等について、商業簿記との相違を詳述し、記帳例題を示した。次に、『工業簿記提要』の序文の一部から、その当時における発刊の目的を探ってみよう。

序

然るに従来我国商業教育に於ける簿記教授の実情に徴すれば、一般に商業簿記と銀行簿記とにのみ重きが措かれ、工業簿記は之を軽視又は敬遠して僅かに英文簿記と伍せしむるの状

態にあり。此見解の誤れるは、現今会社企業の大多数が製造工業に属し工業簿記適用の範囲が頗る広汎なるに徴して明かなり。更に商業簿記及銀行簿記が何れも其経営の性質上、専ら外部関係の取引記録より成立するに對し、独り工業簿記は外部的活動の外に製造なる内部活動を記録するを要し、之は原価計算を複式簿記に採り入れ勘定組織に依り原価計算を統括することに因てのみ行はれ、商業簿記又は銀行簿記の記帳法を其倣適用して之が整理をなし得るものにあらず。此意味に於て工業簿記は各種簿記中最も高級なるものにして特別の研究要し、決して商業簿記の応用杯と輕視すべからず。(吉田良三著『工業簿記提要』同文館、1929(昭和4)年序1~2ページ)

昭和に入り、1927(昭和2)年に魚谷傳太郎著『例解原価計算』巖松堂、野田信夫著『最新原価計算法』マネジメント社調査部、翌年の1928(昭和3)年には、陶山誠太郎著『工業簿記』大阪屋號書店大石堂出版部、吉田良三著『工業簿記と原価計算』同文館などが出版され、その後、1944(昭和19)年までの間に工業簿記と原価計算に関する書物が、実に90冊余り出版された²⁰⁾。産業合理化、企業の発展、堅実化を推進するため、商工省に臨時産業合理局が設置されたのは1930(昭和5)年6月のことであったが、同局には、統制委員会、標準化委員会、生産管理委員会等多数の委員会の中の一委員会として財務管理委員会が逸早く開設された。この委員会は企業会計の合理化に関する事項を審議課題とし、事業会社の財産目録、貸借対照表、損益計算書および損益金処分書の内容を統一化、原価計算に関する一般的原则を定めるとかという作業に取り組んだのである²¹⁾。

6 戦時統一体制と工業簿記・原価計算の理論と計算

日本の資本主義経済制の生成・発展期における政府の役割は大きいものがあつた。とりわけ、増大の一途をたどる軍需調達物品に対する支出にその典型をみることができよう。限られた予算枠の中で、高性能・高品質の物品を出来るだけ多く調達するために、調達物品の適正価格が常に問題となる。このような結果から、現在の日本型企业、間接金融中心の金融システムなど日本経済の特質とされるものが、戦時経済体制で人為的に導入され、今日に連続しているという考え方もできるだろう²²⁾。この考え方は、野口悠紀雄(1995)の研究である。

適正価格は好能率な経営状況のもとでの実費補償を前提とするので、受注企業や該当する業界の原価計算制度の整備充実を結果とする。特に、依拠すべき原価計算基準が制定されると、受注企業は当該基準への準拠性が強制される。

このように、昭和に入って工業簿記ないし原価計算に関する書物が多く出版されたのは、財務管理委員会によって1934(昭和9)年に「財務諸表準則」、1937(昭和12)年に「製造原価計算準則」が公表されたことと、戦時統制経済を背景として1939(昭和14)年「陸軍軍需品工場事業

場原価計算要綱」、1940(昭和15)年に「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」がそれぞれ制定され、さらにこの二つの規定を統一させ、1942(昭和17)年に「原価計算規則」および「製造工業原価計算要綱」が制定されたことが大きな要因になっていた。

1937(昭和12)年、商工省の「製造原価計算準則」は、内容的にみて、産業合理化を目的としていたので、強制力をもつものではなく、むしろ勧告的、啓蒙的な色彩のものであった(資料-2 工業簿記・原価計算文献と「製造原価計算準則」を参照されたい)。

しかし、その後の陸海軍の「要綱」、「準則」および企画院の「要綱」は、それに反して、戦時統制経済遂行の目的のために、強制力をもっており、主として価格形成目的を中心としたものであった。そして、統制経済なるが故に、それらは画一的なもので、原価計算手続に関しても非弾力的なものであった。当時の工業簿記・原価計算に対する考え方を示す一例として、山邊六郎著『工業簿記の研究』の序文の一部を紹介してみよう。

序

ドイツの一経営経済学者は云っている。「実業家が専ら自己の経験や勘の力のみによて、経営の活動を処理統制し、それを以て事足りていた時代には、経営に於て計算制度の演ずる役割は頗る振はないものであった」。それ故工業簿記の重要性は、実業家にとってその様な直感的な経営処理統制法が不可能となった処に、或は不可能となるにつれて次第に認められて来たのであり、この事は、なかんづく、経営規模の拡大に依て惹起せられた(山邊六郎著『工業簿記の研究』三省堂、1937(昭和12)年 序3ページ)

1937(昭和12)年、「製造原価計算準則」が公表されたわが国は、日中戦争を契機にして、戦時体制から戦時体制へと突入していった。生産力の拡充・物資需給の調整・国際収支の適合を企画する企画院が設置され、「国家総動員法」(1938<昭和13>年)のもとで、公権力による直接的な産業統制が強化されることになる。「工場事業場管理令」(1937<昭和12>年)が制定され、陸海軍による民間軍需工場の管理-価格統制や原価統制も含む-も開始されたのである。わが国の原価計算基準は、そのような戦時統制経済の進展とともに、「会社経理統制令」(1940<昭和15>年)を基軸とする政府の直接的な経理統制ないし利潤統制の枠組みのなかで、物価統制、とりわけて軍需品の調弁価格の統制を企画して、企業の原価計算実務を制度的に規制・干渉することになる²³⁾。

以下、1940年体制ともいわれる1940(昭和15)年から1944(昭和19)年までの戦時体制における統一された原価計算要綱・準則²⁴⁾を列举してみよう(資料-3 会計関係事象<工業簿記・原価計算関連>年表を参照されたい)。

1939(昭和14)年10月 「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」

1940(昭和15)年 1月 「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」

1940(昭和15)年 1月 「海軍軍需航空機工場原価計算細則」

- 1940(昭和15)年 4月 「海軍軍需造船工場原価計算細則」
- 1940(昭和15)年 5月 「陸軍経理及び原価に関する報告書類徴収要領」
- 1941(昭和16)年 4月 「海軍軍需石油精製工場原価計算細則」
- 1941(昭和16)年 4月 「陸軍適正利潤率算定要領」
- 1941(昭和16)年 6月 「陸軍軍需工業経営比較要綱」
- 1941(昭和16)年 6月 「陸軍軍需品工場標準原価計算要綱」
- 1941(昭和16)年 6月 「陸軍軍需工業財務比較要綱」
- 1941(昭和16)年 6月 「陸軍軍需品工場予算統制要綱」
- 1941(昭和16)年 8月 「製造工業原価計算要綱草案」
- 1942(昭和17)年 4月 「原価計算規則」
- 1942(昭和17)年 4月 「製造工業原価計算要綱」
- 1943(昭和18)年 4月 「鋳業原価計算要綱」
- 1944(昭和19)年 5月 「改正製造工業原価計算要綱」

さらに、これら、原価計算規則による業種別原価計算準則の作成は盛んに行なわれた。種々の要綱・規則等に基づいて逐次、業種別原価計算準則²⁵⁾が制定され、当該業種に属する企業の監督官庁の告示として公表された。初期に公表されたものを若干示すことにする。

「火砲製造工業原価計算準則」(1942(昭和17)年12月23日、陸軍省、海軍省、大蔵省、商工省 告示第1号)

「装軌車両製造工業原価計算準則」(1942(昭和17)年12月23日、陸軍省、海軍省、大蔵省、商工省 告示第1号)

「製鉄業原価計算準則」(1942(昭和17)年12月29日、商工省、陸軍省、海軍省、大蔵省 告示第1号)

「電線製造工業原価計算準則」(1943(昭和18)年2月17日、陸軍省、海軍省、大蔵省、商工省 告示第1号)

「ピストンリング製造工業原価計算準則」(1943(昭和18)年2月17日、陸軍省、海軍省、大蔵省、商工省 告示第1号)

「造船工業原価計算準則」(1943(昭和18)年2月24日、陸軍省、海軍省、大蔵省、商工省、通信省 告示第1号)

「航空機製造工業原価計算準則」(1943(昭和18)年2月24日、陸軍省、海軍省、大蔵省、商工省、通信省 告示第1号)

「電気機器製造工業原価計算準則」(1943(昭和18)年3月3日、陸軍省、海軍省、大蔵省、商工省、商工省 告示第2号)

「通信機製造工業原価計算準則」(1943(昭和18)年3月3日、陸軍省、海軍省、大蔵省、商工

省、商工省 告示第2号)

業種別原価計算準則について、当時、古河電気工業株式会社の木村喜三郎氏は、「次から次へと官報に告示せられたる業種別準則を通覧してみると、その余りにも法制化に重点を置かれ過ぎたるがため、ほとんど画一的に統制せされ、業種別の特異性を発揮したる準則は遺憾ながら余り見当らぬのである。(中略)之を各工場へ適用せんとする時に当たり、現在の様に多角的大経営を営む工場の多い場合に、其の取り扱う業種に応じて夫々の異なる準則を採用するとせば其の煩に絶えないのであって、理論と実際との間隔を認めざるを得ないのである²⁶⁾」と述べている。

最後に、戦時体制における文献から、工業簿記・原価計算の理論と計算の重要性を述べた、二人の研究者の序文を抜粋してみよう。

序

近時の産業界の発展殊に各種工業の振興は、躍進日本の表象となって、目覚ましいものがある。これと同時にその会計並に原価計算に対する世人の関心は漸く深くなりつつある。産業合理局が原価計算準則の制定を急いでいるのも亦一定の拠り所を与えて、此の方面の閉却さるべからざるを高潮せんとする趣旨に外ならないと思う。計算的基礎のない計画も経営も畢竟砂上の楼閣に過ぎない。

工業会計に関しては吉田良三博士の深刻な研究が発表されてあるし、長谷川博士も亦貴重な文献を加えている。川崎造船所の神馬新七郎氏は実際の経験から他に得難い研究を遂げられて、その成果は学会のみならず実際界を指導している。(中略)従来の著述が余りに学問的であり、徒らに理論の整美に偏し、実用に疎く、殊に米国の原価計算等の風を受けて所謂個別原価の計算のみを主問題とし、従って一般工業者の要求には副えない憾が多いことが看取されたからである。(太田哲三著 『工業會計及原価計算』 千倉書房、1942(昭和17)年、序1ページ)

序

原価計算の刷新簡素化を目標として、1944(昭和19)年5月「製造工業原価計算要綱」の改正が行なわれ、原価計算が「適正ナル価格の決定及経営能率ノ増進の基礎タラシムルコトヲ目的」とし、そのために「経営ノ実態ヲ計数的ニ把握スル」(第1号参照)ことが依然として意図されている限り、原価計算の簡素化は単なる計算内容簡略化ではなく、反ってその組織的運営を通しての簡素化でなければならない。ここに原価計算をして組織的簿記と関連せしめ、その組織的にして系統的な計算体系にまでこれを組み立てることが簡素化の重要課題となる。(山下勝治著 『工業簿記』 千倉書房、1944(昭和19)年 序文1ページ)

7 むすび

この度、わが国の工業簿記・工業会計（理論と計算）著者文献の沿革について考察を試みた。その結果、欧米からの影響の程度、わが国における各時代の政治、経済的基盤の変遷等から、吉田良三著『工場會計』同文館、1917(大正6)年を、わが国における工業簿記・工業会計（理論と計算）の最初の著書文献としての見解をもつに至った。その間、約80年余の時代が変遷しており、また、1962(昭和37)年「原価計算基準」が公表されてからも、30年以上の経過があるが、21世紀に向かっての新たな課題を探るために、この際、歴史的歩みについての考察を続けながら研究を深めていきたい。

「原価の理論と手続は産業上の環境の自然的結果として展開してきた。経営管理手段としての原価計算が、希望する結果を得るためのもっとも重要な要素となってきた²⁷⁾」といわれている。この歴史的事実でもって、本論の結びのことばに代えたい。

*本稿は、1995(平成7)年10月27日、慶応義塾大学三田キャンパスで開催された「第11回日本簿記学会 全国大会」における報告内容を補正・加筆したものである。

注

- 1) 江戸期工業会計について、期間計算の概要と製造原価、期末棚卸製品評価の基準等を、詳細に計算例で研究された小倉栄一郎稿「江戸期の工業会計」産業経理 28(6) 1968(昭和43)年を参照されたい。
- 2) 小倉栄一郎稿「わが国固有の会計法の発達と西洋式簿記法」『近代会計百年』(日本会計研究学会)、1978(昭和53)年 50ページ。
- 3) 小倉栄一郎稿「江戸期の工業会計」産業経理 28(6)1968(昭和43)年 23ページ。
- 4) Littleton, A.C: "Accounting Evolution to 1900" New York, 1933, 368ページ。
片野一郎訳『リトルトン会計発達史<増補版>』同文館、1978(昭和53)年、498ページ。
- 5) 君塚芳郎稿「明治14年の原価計算規定—大蔵省印刷局の『簿記順序』について」会計学研究(日本大学) 1990(平成2)年、9~11ページ。
- 6) わが国、最初の簿記書といわれる、福沢諭吉訳『帳合之法』1912(明治6)年をはじめ、明治時代における簿記書・銀行簿記書の文献は数多いが、工業簿記書は数冊程度であろう。詳細については、佐藤孝一著『会計年表』中央経済社、1969(昭和44)年、17~39ページ(明治時代)を参照されたい。
- 7) 中山雅博稿「我が国における原価計算基準の沿革」専修経営研究年報 1984年(9) 63~64ページ。
- 8) 吉田良三著『工場會計』同文館 1917(大正6)年。わが国に、アメリカ原価計算の導入を試みた初の文献といわれている。主としてニコルソンの原価計算論(Nicholson, J, L, Cost Accounting, New York, 1913)を紹介したものである。

- 9) 詳細については、佐藤孝一著『会計年表』中央経済社、1969(昭和44)年、40～51ページ(大正時代)を参照されたい。
- 10) 吉田良三著『工業簿記と原価計算』同文館、1928(昭和3)年。－アメリカ原価計算ばかりでなく、ドイツ原価計算をわが国に紹介する役割を果たした文献である。主としてカルメスの工業簿記(Calmes, Albert, Die Fabrikbuchhaltung, Leipzig, 1909)を基礎とした。(黒澤 清著『近代原価計算小辞典』春秋社、1977(昭和52)年、299ページ)
- 11) 1872(明治5)年、大蔵省御雇としてわが国の銀行・金融制度の創建に貢献したシャンドの考案した複式銀行簿記。明治6年12月に「銀行簿記精法」として刊行。シャンド式簿記の特徴は(1)アラビヤ数字の導入(2)伝票制度の確立(3)総合仕分帳制の完成(西川孝治郎著『文献解題 日本簿記学生成史』雄松堂書店 1982(昭和57)年 82～84ページ)
- 12) カルメス(Calmes, Albert)は1909年ライプツヒにおいて、「工業簿記」の教科書を著した。第1編において工業簿記の原理、第2編は製造諸勘定、第3編は製鉄業の簿記を例示している。彼は工業計算制度を簿記と原価計算と統計とに三分し、それぞれ、財産の状態とその変動の体系的表示、特定経済活動(個別原価計算)ならびに一定期間の企業の全活動(総合原価計算)の費用と成果の計算、企業経営上の重要事実の継続的記録を、その任務とすると述べている。(神戸大学会計学研究室編『会計学辞典 第四版』同文館 1990年、190ページ <宮上一男>)
- 13) 黒澤 清著『日本会計学発展史序説』雄松堂書店、1982(昭和57)年74ページ。
- 14) 吉田良三氏による工業会計および原価計算論に関する研究業績を、次の参考文献による分類項目から抜粋したものである。染谷恭次郎編『会計学文献目録－明治・大正・昭和前期－』中央経済社、1981(昭和56)年。89～104ページ。
- 15) J. Lee Nicholson は、産業経営コンサルタントで大学講師でもあり、全米原価会計士協会(National Association of Cost Accountants)を設立、その初代会長となった。(津田正晃・加藤順介訳『チャットフィールド会計思想史』分真堂 1978(昭和53)年、217ページ。
- 16) Cost Accounting-Theory and Practices Nicholson の2冊目の本、1913年に出版され、ニューヨーク大学及びコロンビア大学での教授の経験の影響が示されている。本書における最も重要な貢献は、従来、別個に記載され別々に締め切られていた原価元帳と財務元帳との結合を可能にする対応勘定制度を導入したこと。(津田正晃・加藤順介訳 前掲書、217ページ)
- 17) Factory Organization and Costs (工場組織と原価、1909年)は、当時知られていた原価算定の理論と実務のほとんどを要約し改善したものである。彼は、部門別原価の累積方法と、工場内の作業から次の作業へ引き渡す方法を最初に説明した一人である。(津田正晃・加藤順介訳 前掲書、217ページ)
- 18) Harry C. Bentley, "Bibliography of Works on Accounting by American Authors" Vol. II 1901-1934 Boston, 1935, p.199
- 19) 渡邊喜久著『工業会計－理論と計算－』同文館 1995(平成7)年 6ページ。
- 20) 詳細については、佐藤孝一著『会計年表』中央経済社、1969(昭和44)年、52～82ページ(昭和時代)を参照されたい。

昭和期における工業簿記・原価計算文献の研究には、次の研究が詳しい。

建部宏明稿「原価管理志向原価計算文献の登場」経理知識(明治大学)、1992(平成4)年6月。

建部宏明稿 「準戦時下における原価計算文献の展開」 経理知識(明治大学)、1993(平成5)年7月。

- 21) 番場 嘉一郎編著 『企業会計の変化と拡大』 中央経済社、1979(昭和54)年 3ページ。
- 22) 野口 悠紀雄著 『1940年体制』 東洋経済 新報社 1995(平成7)年、序 3ページ。
- 23) 津曲直躬稿 「戦前・戦中の原価計算基準—財務管理委員会「準則」と企画院「要綱」—」 岡本清編著『原価計算基準の研究』 所収、国元書房、1981(昭和56)年、3ページ。
戦前・戦中の原価計算基準については、多くの研究行なわれているが、ここでは、さしあたり次のものを列挙しておきたい。
黒澤 清稿 「日本の会計回顧録」 企業会計、26(2～3)、1974(昭和49)年2・3月。
床井睦子稿 「原価計算統一・制度化の歴史的意義」 会計、120(6)、1981(昭和56)年12月。
床井睦子稿 「日本原価計算制度史小史—戦時期を中心として—」 研究論集(都立商科短大)、9、1981(昭和56)年。
中山雅博稿 「我が国における原価計算基準の沿革」 専修経営研究年報、1984(9)、1985(昭和60)年2月。
- 24) 「會計」 第45巻～55巻 1939(昭和14)年～1944(昭和19)年。
- 25) 「會計」 第52巻～53巻 1943(昭和18)年～1944(昭和19)年。
- 26) 木村喜三郎稿 「原価計算制度の刷新強化」 原価計算、4(1) 1944(昭和19)年1月、9ページ。
- 27) Garner, S, Paul, "Evolution of Cost Accounting to 1925" Alabama, 1954、348ページ
品田誠平・米田清貴・園田平三郎・敷田礼二共訳 『原価計算の発展—1925年まで—』 一粒社版、1958(昭和33)年、573ページ。

〈資料-1〉 工業簿記・原価計算文献と「原価計算基本準則」との比較(目次)

吉田良三著 1917(大正6)年 『工場会計』	吉田良三著 1928(昭和3)年 『工業簿記と原価計算』	『原価計算基本準則』未定稿臨時産業合理 局財務管理委員会案 1933(昭和8)年
第一章 工場会計の意義	第一編 序 論	第一 総 論
第二章 原価計算の必要効益	第一章 総 説	一、原價及原價計算
第三章 製造業の組織編成	第二章 複式簿記の原理	二、原價計算
第四章 原價構成要素及の原價の 種類	第三章 簿記と原價計算との関係	三、原價要素
第五章 製造指図書	第二編 原價計算	四、直接費と間接費
第六章 材 料	第四章 原價及代價	五、間接費の種類
第七章 工 賃	第五章 原 料	六、原價の種類
第八章 間接費	第六章 労 銀	七、標準原價及客観原價
第九章 間接費の部門別分割	第七章 間接費	第二 物品費
第十章 間接費配賦法	第八章 補助経営	八、物品費の意義
第十一章 原價計算	第九章 原價計算法	九、物品費の区別
第十二章 工場会計に必要な書 式及帳簿	第十章 原價計算に必要な書式	十、原料購入原價
第十三章 工場会計に特有なる勘 定科目	第三編 勘定及補助記録	十一、原料消費價格
第十四章 製造会社の総勘定元帳	第十一章 勘定総説及商業関係勘 定	十二、原料消費量の計算法
第十五章 製造会社の商業帳簿	第十二章 定資産勘定及其補助記 録	十三、原料以外の物品費の処理
第十六章 諸報告書	第十三章 製造勘定の構造	第三 労働費
第十七章 賃銀制度	第十四章 原料関係勘定及其補助 記録	十四、労働費の意義
第十八章 工場減價	第十五章 労銀関係勘定及其補助 記録	十五、工賃の区別
第十九章 工賃主義原價計算記帳 例題	第十六章 間接費関係勘定及其補 助記録	十六、直接工賃賦課法
第二十章 機械率原價計算記帳例 題	第十七章 原價計算関係勘定及其 補助記録	一七、労働副費
	第十八章 製品勘定及其補助記録	第四 費 用
	第十九章 副製品及製造屑	十八、費用の意義
	第二十章 賣上勘定	十九、費用の区別
	第四編 帳簿及決算	二〇、特殊の費用項目
	第二十一章 帳 簿	第五 製造間接費配賦手続
	第二十二章 決 算	二一、製造間接費配賦法
	第二十三章 記帳例示	二二、部門の意義及種類
		二三、製造間接費部門別配賦
		二四、補助部門費配賦
		二五、製品への配賦
		二六、機械標準配賦法
		二七、予定率配賦法
		第六 販売費、総係費配賦手続
		二八、間接費配賦の限界
		二九、販売費配賦
		三〇、総係費配賦

<資料-2> 工業簿記・原価計算文献と「製造原価計算準則」との比較(目次)

吉田良三著 1934(昭和9)年 『原価計算』	『製造原価計算準則』1937(昭12)年 商工省財務管理委員会	『製造工業原価計算要綱』1942(昭17) 年閣令・陸軍省令・海軍省令第一号
<p>第一編 総論</p> <p>第一章 序説</p> <p>第一 工業會計における原価計算の地位</p> <p>第二 工業會計の特殊性に基づく原価計算の重要性</p> <p>第三 簿記と原価計算との関係</p> <p>第二章 原価計算の種類</p> <p>第一 外部原価計算と内部原価計算</p> <p>第二 事前原価計算と事後原価計算</p> <p>第三 個別原価計算と総合原価計算</p> <p>第四 全部原価計算と部分原価計算</p> <p>第三章 原価総論</p> <p>第一 原価概念</p> <p>第二 原価要素</p> <p>第三 直接費と間接費</p> <p>第四 原価の構成</p> <p>第四章 原価計算の目的と効用</p> <p>第二編 原価三要素</p> <p>第五章 原料費</p> <p>第六章 労力費</p> <p>第七章 製造間接費</p> <p>第三編 特殊問題</p> <p>第八章 就業度と原価及代償との関係</p> <p>第九章 販売原価計算</p> <p>第十章 標準原価</p> <p>第四編 原価の會計機構</p> <p>第十一章 勘定体系</p> <p>第一 総論</p> <p>第二 コンテンラーメン 勘定組織</p> <p>第十二章 帳簿組織</p>	<p>第一 総論</p> <p>一、製造原価計算</p> <p>二、原価計算の目的</p> <p>三、製造原価の種類</p> <p>四、原価計算の種類</p> <p>五、會計と原価計算との関係</p> <p>六、原価計算期間</p> <p>第二 原価要素</p> <p>七、原価要素</p> <p>八、種別による分類</p> <p>九、原価賦課手続上の分類</p> <p>十、操業度との関係による分類</p> <p>第三 物品費</p> <p>十一、物品の種類</p> <p>十二、物品原価</p> <p>十三、物品消費量計算</p> <p>十四、消費物品價格</p> <p>十六、物品副費</p> <p>一八、労務費の種類</p> <p>二〇、賃銀種別</p> <p>二二、経費の計算</p> <p>二四、特殊の経費種目</p> <p>二六、総合原価計算概念</p> <p>二八、単純総合計算</p> <p>三〇、工程別総合計算</p> <p>三二、副産物</p> <p>三四、個別原価計算概念</p> <p>三六、直接費計算</p> <p>三八、間接費配賦手続</p> <p>四〇、間接費予定率配賦法</p> <p>四一、部門の意義</p> <p>四三、部門費計算手続</p> <p>四五、補助部門費配賦</p> <p>四七、製造部門費配賦</p> <p>四八、標準原価計算の概念</p> <p>五〇、較差分析</p> <p>第十 原価計算と工業會計の勘定体系</p> <p>五二、工業會計の勘定体系</p> <p>五四、工業會計の独立</p>	<p>第一章 総則</p> <p>第二章 原価要素</p> <p>第一節 製造原価ノ要素</p> <p>第一款 材料費</p> <p>第二款 労務費</p> <p>第三款 経費</p> <p>第二節 一般管理及販売費ノ要素</p> <p>第三節 原価ニ算入シ得ザル項目</p> <p>第三章 原価計算ノ方法</p> <p>第一節 製造原価計算</p> <p>第一款 部門費計算</p> <p>第二款 個別原価計算</p> <p>第三款 総合原価計算</p> <p>第二節 一般管理及販売費ノ計算</p> <p>第四章 工業會計ノ勘定及帳簿書類</p> <p>十五、自己生産品消費價格</p> <p>十七、物品費種類</p> <p>第四 労務費</p> <p>十九、雜給及労務副費</p> <p>二一、賃銀計算</p> <p>第五 経費</p> <p>二三、経費の原価計算期間分割</p> <p>二五、経費の種類</p> <p>第六 総合原価計算</p> <p>二七、総合原価計算の種類</p> <p>二九、等級別総合計算</p> <p>三一、組別総合計算</p> <p>三三、聯産品原価計算</p> <p>第七 個別原価計算</p> <p>三五、原価元帳</p> <p>三七、間接費計算</p> <p>三九、配賦方法</p> <p>第八 部門費計算</p> <p>四二、部門の種類</p> <p>四四、部門費計算法</p> <p>四六、補助部門相互間の配賦</p> <p>第九 標準原価計算</p> <p>四九、標準原価の計算法</p> <p>五一、部分的標準率</p> <p>五三、原価計算と各勘定との関係</p> <p>五五、月次損益計算</p> <p><付 属 例 示></p>

【出所】 吉田良三著『工場會計』同文館 1917(大正6)年。吉田良三著『工業簿記と原価計算』同文館、1928(昭和3)年。臨時産業合理局財務管理委員会案「原価計算基本準則(未定稿)」會計 33(2) 1933(昭和8)年。吉田良三著『原価計算』東洋出版社 1934(昭9)年。黒澤 清稿「製造原価計算準則解説」會計、43(4~6)、1938(昭和13)年。日本原価計算協会編『原価計算要綱解説』伊藤書店、1943(昭和18)年。

〈資料-3〉 会計関係事象(工業簿記・原価計算関連)年表

年 号	会計関係事象(★印工業簿記・原価計算関連)	経済・政治の動き
1917: 大正6	日本会計学会創設・機関紙「会計」発刊	金輸出禁止。日米共同宣言
1918: 大正7		第1次世界大戦終結、シベリア出兵
1920: 大正9	第一回会計士懇話会	株式市場大暴落。 大戦後の反動恐慌始まる
1921: 大正10	一般会計法公布、帝国鉄道会計法大改正	国際連盟発足・日本加入(常任理事国)
1922: 大正11	日本会計士会設立、信託法・信託業法(銀行業と信託業の兼営禁止)	日英同盟破棄不況漸次慢性化、ソ連邦成立
1923: 大正12	日本会計学会懇話会開催	関東大震災、大インフレ・マルク暴落(独)
1925: 大正14		英、金輸出解禁(金本位復帰)
1927: 昭和2	計理士法、銀行法	金融恐慌、休業銀行続出、株価暴落
1928: 昭和3	全日本計理士協会創立	産業合理化進行。
1929: 昭和4	産業合理化審議会設置	ウォール街株価大暴落(暗黒の木曜日) 世界経済大恐慌(~33) 我国経済恐慌
1930: 昭和5	商工省臨時産業管理局財務管理委員会設置 商工省財務管理委員会「標準貸借対照表」未定稿	金輸出解禁実施。産業合理化運動。 一般的恐慌深刻化
1931: 昭和6	同上「標準損益計算書報告様式」未定稿	満州事変。重要産業統制令。 金輸出再禁止
1932: 昭和7	同上「資産評価準則」未定稿	上海事変。満州国成立。資本逃避防止法
1933: 昭和8	★ 同上「原価計算基本準則」未定稿	国際連盟脱退詔書
1934: 昭和9	同上「財務諸表準則」	軍需工業監督制実施
1936: 昭和11	同上「財産評価準則」	2.26事件
1937: 昭和12	★ 「製造原価計算準則」 ★ 「工場事業場管理令」	日支事変。統制経済強化
1938: 昭和13	商法改正	国家総動員法。軍需工業動員法
1939: 昭和14	★ 軍需品工場事業場検査令 ★ 「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」	国民徴用令 賃金統制令。工場事業場収用令
1940: 昭和15	★ 「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」 ★ 「陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則」、会社経理統制令	日独伊三国軍事同盟調印。経済新体制要綱
1941: 昭和16	★ 陸軍軍需品工場予算統制要綱・標準原価計算要綱	太平洋戦争。物資統制令。企業許可令
1942: 昭和17	★ 閣令、陸軍・海軍省令第1号「原価計算規則」 ★ 企画院「製造工業原価計算要綱」 ★ 「業種別原価計算準則」	産業統制法。企業整備令。労務統制令
1943: 昭和18	★ 企画院「鉱業原価計算要綱」	統制会社令、軍需会社法
1944: 昭和19	★ 「改正 製造工業原価計算要綱」	軍需省。軍需会社指定。最高戦争指導者会議
1945: 昭和20		第二次世界大戦終結、財閥解体
1948: 昭和23	★ 総理庁「製造工業原価計算要綱」	GHQ 経済安定10原則を指令
1949: 昭和24	「企業会計原則」;中間報告、「財務諸表準則」	ドッジライン、証券取引所再開
1950: 昭和25	「監査基準・実施準則」制定、シャープ税制実施	朝鮮戦争勃発
1951: 昭和26	「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」	対日講和条約・日米安全保障条約調印
1952: 昭和27	★ 「原価差額の調整について」(通達)	講和条約発効・日本主権回復
1953: 昭和28	「企業会計原則」修正、「企業会計原則注解」	朝鮮戦争休戦協定調印
1954: 昭和29	★ 企業会計審議会「原価計算基準(草案)」	国際収支悪化、デフレ進行、株価下落
1955: 昭和30		神武景気、企業の集中・系列化
1956: 昭和31		日ソ共同宣言、造船ブーム

会計関係事象(工業簿記・原価計算関連)年表

年 号	会計関係事象(★印工業簿記・原価計算関連)	経済・政治の動き
1957: 昭和32	★ 企業会計審議会「原価計算基準(仮案)」	ソ連人工衛星打上げに成功
1958: 昭和33	★ 日本生産性本部「中小企業のための原価計算」	岩戸景気到来
1959: 昭和34		EEC 正式発足
1960: 昭和35		国民所得倍増計画高度成長政策
1961: 昭和36	★ 中小企業庁「中小企業のためのコスト解説」	高度経済成長行詰り
1962: 昭和37	★ 企業会計審議会「原価計算基準」、商法改正	
1963: 昭和38	「修正企業会計原則・同注解」「財務諸表等規則」	OECD 加盟調印
1964: 昭和39		東京オリンピック開催
1965: 昭和40	「監査実施準則」改正。「監査基準・報告準則」改正	不況慢性化、産業界再編成 第1回赤字 国際発行
1966: 昭和41	★ 通産省「コスト・マネジメント」	株市場暴落、企業倒産件数・戦後最高
1967: 昭和42		東証株価史上最高値1839円
1968: 昭和43		
1969: 昭和44	「企業会計原則・同注解の修正案」	
1970: 昭和45		日本万国博覧会開催
1971: 昭和46		ニクソン・ショック
1972: 昭和47		株価・史上最大の下落を記録
1973: 昭和48		オイルショック
1974: 昭和49	商法改正、財務諸表規則・計算書類規則改正	国際収支 6年ぶりに赤字
1975: 昭和50	★ 日本原価計算研究学会創立(12月)	倒産戦後最高。失業者百万人
1976: 昭和51	★ 日本原価計算研究学会「原価計算基準」に対する要望書を大蔵省へ提出。	資本自由化。貿易収支記録的な黒字
1977: 昭和52	★ 運輸省「物流コスト算定統一基準」	国際収支 4年ぶりに黒字
1979: 昭和54		上半期の経常収支赤字
1980: 昭和55		公定歩合12%、日本8.5%
1981: 昭和56	商法改正	日米自動車摩擦; 年168万台規制
1982: 昭和57	★ 企業経営協会「経営原価計算実施要領」公表 「新企業会計原則・注解」	行政改革(臨調基本答申提出)
1983: 昭和58		OECD、日本の黒字増に警告
1984: 昭和59		自動車の海外進出: 日産、本田技研、 トヨタ
1985: 昭和60		電電と専売民営化
1986: 昭和61		円高、貿易摩擦で製造業空洞化
1987: 昭和62		公定歩合、史上最低2.5%
1988: 昭和63		円相場120円最高値更新
1989: 平成元	商法改正	日本初大型間接税・消費税実施
1990: 平成 2	「監査基準・実施準則・報告準則」改正	東証の平均株価、2万円割れ
1991: 平成 3		景気停滞国民所得年1.6%の成長
1992: 平成 4		大手銀行21行の不良債券8兆億円
1993: 平成 5	商法改正。「財務諸表等規則改正」	経常黒字過去最高1176億円
1994: 平成 6		企業の海外進出活発・製造業空洞化
1995: 平成 7		円相場80円台最高値更新

【付記】 本年表を作成するために、以下の文献を参照した。〈順不同〉

黒澤 清 『日本会計制度発達史』 財経詳報社 1990年、中山雅博 『現代工業会計論』 多賀出版 1989年、
河合信雄・寺島 平編 『戦後企業会計制度の展開』 法律文化社 1983年、岡本 清編 『原価計算基準の研究』 国元
書房 1981年、青木茂男編 『日本会計発達史』 同友館 1976年、佐藤孝一 『会計年表』 中央経済社 1969年、
龍谷大学社会科学研究所編 『とうけい・調査資料逐次刊行物ガイド』 1994年 その他を参照。