

続続：戦時下における航空機工場の原価計算規程 —川崎航空機工業株式会社の原価計算規程に寄せて—

建 部 宏 明*

目次

- I はじめに（前稿までの概要と本稿の展望）
- II 資料の概要
- III 川崎航空機工業株式会社の沿革
- IV 「原価計算実施手続（別冊）」における原価集計の仕組み
 - 1. 「原価計算実施手続（別冊）」における原価集計の概要
 - 2. 「原価計算実施手続（別冊）」における原価集計の具体的な手続き
 - (1) 受注から材料の発注・納入まで
 - (2) 材料費，労務費，経費の集計
 - (3) 部門を通じた製造間接費の集計
 - (4) 原価台帳による製品原価の集計
 - (5) これまでの手続きを踏まえた帳票の流れ
- V 川崎航空機工業株式会社の原価計算規程
 - 1. 「川崎」が準拠すべき原価計算規程の概要
 - 2. 費目別計算
 - 3. 製造間接費計算と部門別計算
 - 4. 製品別計算
 - 5. 一般会計との連携
 - 6. 「実施手続」と「企画院要綱」の相似性
- VI おわりに
- 参考文献

I はじめに（前稿までの概要と本稿の展望）

航空機工場の原価計算規程については、まず立川飛行機株式会社（以後、「立川」と略称する）と中島飛行機株式会社（以後、「中島」と略称する）の原価計算規程を瞥見した（建部〔2012〕79-103頁）。その後、三菱重工業株式会社名古屋航空機製作所（以後、「三菱」と略称する）の原価計算規程と実務を考察した（建部〔2019b〕75-91頁，建部〔2020〕83-107頁）。もともと戦時下における航空機工場の原価計算規程の研究は、原価計算規程に「財政会計制度を源流とする原価計算制度の系譜」と「ドイツ原価計算制度を源流とする原価計算制度の系譜」の存在を例証するために、「中島」と「立川」から始めた（建部〔2012〕79-103頁）。しかしながら、「三菱」を対象とした研究では、海軍による原価計算実務の報告書や現場が準拠した原価計算マニュアルと全社的な原価計算規程は入手できなかったが、現場が準拠していたと思われる工場原価計算規程は発見できなかったもので、どちらかという実務の叙述に傾倒した内容となった。したがって、2019b 稿と2020稿は2012稿に「続：」を冠した同一テーマであるが、入手した資料の性格の相違から研究の趣旨は異なっている¹⁾。今回は、戦時下における「中島」，「三菱」に続く三大航空機メーカーの一角である川崎航空機工業株式会社（以後、必要に応じて

* 専修大学商学部教授

「川崎」と略称する)の原価計算規程をとりあげる。テーマは一連の論文の行きがかり上、さらにもう1つ「続」をつけ、若干のわかりにくさはぬぐえないが、「続続：」とする。とりあえず「戦時下における航空機工場の原価計算規程」に関する論攷は、今回でいったんピリオドを打つ。

本稿は先頃、古書店より入手したひとまとまりの昭和18年～19年頃の川崎航空機工業株式会社の資料の中で、原価計算規程を見つけたところから始まる。ただこれは原価計算規程本体ではなく、規程の付属資料が掲載されている別冊であった。しかしながら、この資料とこれまでの過去の3論文で蓄積した研究成果(建部〔2012〕79-103頁、建部〔2019b〕75-91頁、建部〔2020〕83-107頁)を駆使すれば、「川崎」の原価計算規程の全容がかなり再現できると思われる。くわえて、幸いなことに、「川崎」の社史(『岐阜工場50年の歩み』Ⅱ 経営管理, [2] 財務, (1) 原価計算制度, 1) 原価計算実施手続制度の経緯)では、原価計算制度に関して次の記述がなされていた(川崎重工〔1987〕224頁)。

「わが国の原価計算基準化の基盤は、昭和12年11月、商工省財務管理委員会が公表した「製造原価計算準則」(商工省準則)に存するとされている。この準則は、当時の産業合理化運動の一環として原価計算の普及・徹底のため制定されたもので、原価計算の目的を、経営の内部過程における費用を査問管理し、能率を促進させるとともに、適正な販売価格の決定に資することに置いている。その後、太平洋戦争たけなわの17年4月、戦時の物価統制を一段と強化するために、企画院によりまとめられた「製造工業原価計算要綱」が軍需品工場・事業所に強制適用された。」

上記において、「17年4月、-中略-「製造工業原価計算要綱」が軍需品工場・事業所に強制適用された」と記述されていることは、「川崎」の原価計算規程を考えていくうえでの大きなヒントである。そこで、「川崎」の原価計算規程はいわばジクソーパズルのピースがかなり不足した状態ではあるが、欠けたピー

スは一連の論文の研究蓄積と「製造工業原価計算要綱」で敷衍する。

本稿では、入手した川崎航空機工業株式会社の原価計算規程に関する諸資料から、「川崎」で採用されていた原価計算規程にアプローチし、その実態に迫りたい。

Ⅱ 資料の概要

先頃、入手したひとまとまりの資料は、下記のとおりである²⁾。

1. 陸軍軍需工場適正利益率算定要綱
2. マル秘 原価計算実施手続(別冊)
3. 陸海軍需省令第1号原価計算規則改正(昭和19年5月15日)
4. 職員備員従業規則, 川崎重工業国民貯蓄組合規約, 職員身分規程, 二交替勤務者夜勤手当支給内規/休職規程他13規程内規規約細則(昭和18年9月現在)
5. 工場従業規則, 養成工員規程他15規程規則(の内工員家族手当支給規程後半以降共済会, 貯蓄, 工員扶助規則, 「職員備員従業規則」綴と重複の項目など)

5冊の綴りから構成されていた資料名は、古書店によって「川崎航空機工業株式会社 昭和18年～19年」と付されており、「川崎航空機工業(株式-筆者)会社社内担当者旧蔵」とのコメントがつけられていた。この資料のうち、「2. マル秘 原価計算実施手続(別冊)」が本稿の対象であり、表紙のタイトルは下記のとおりであった(画像1参照³⁾)。

「原価計算実施手続(別冊)〇〇航空機工業株式会社」⁴⁾

原価計算実施手続(以後、「実施手続」と略称する)は会社名が〇〇で伏されており、運用年月も書かれていなかったが、昭和18年頃の川崎航空機工業株式会社における原価計算規程の別冊であると考えられる。この根拠として、「実施手続」がひとまとまりの「川崎」の資料に含まれていたこと、『岐阜工場50年の歩み』では、原価計算規程に対して「実施手続」と同じ呼称である「原価計算実施手続制度」が使用されていたこ

と、「実施手続」の本文中では本工場（各務原）、一宮分工場、本荘分工場、三里分工場、富士分工場の工場区分がなされていたこと、が挙げられる。これらの本工場や分工場については『岐阜工場50年の歩み』において、次のように記述されていた（下線は筆者）。

「陸軍から18年度～19年度の2年間で3式戦闘機“飛燕”を中心に9,000機を超える制作命令を受けていた。」（川崎重工〔1987〕34頁）

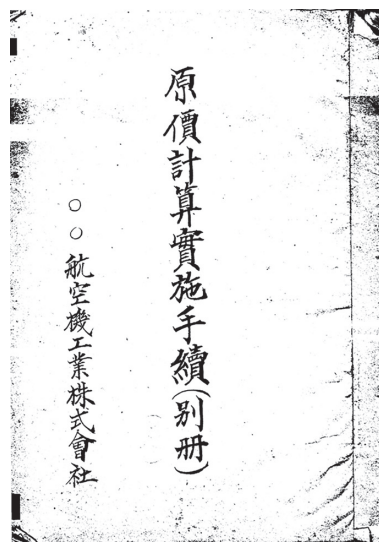
「そこで、既存の遊休工場（主として製糸、紡績などの繊維工場）を買取もしくは借り受け、これを航空工場に転用することにした。」（川崎重工〔1987〕34頁）

「17年末、当社は一宮市にある東洋紡績一宮工場を借用し、一中略一宮分工場（20年1月一宮工場に改称）を発足させた。」（川崎重工〔1987〕34頁）

「岐阜地区では、本荘分工場、長良分工場、富士分工場、三里分工場、朝日分工場、坂祝分工場、忠節鍊成場、木曾川鍊成場、真清寮等十指に余る遊休工場を航空機部品製作の分工場および従業員宿舍として活用した。」（川崎重工〔1987〕34頁）

「19年6月、北九州が米軍機 B-29 による空襲を受けて以来、戦況は悪化の一途をたどった。一中略一当時、岐阜工場は各務原を本工場とし、一宮、本荘、三里、朝日、富士、忠節、坂祝、の各分工場を擁していたが、19年末以降、工場の計画的分散疎開に着手し一後略一。」（川崎重工〔1987〕39頁）

『岐阜工場50年の歩み』における分工場の区分と



画像1 資料の外観

「実施手続」におけるそれは一致するので、「実施手続」は「川崎」のものであり、昭和17年末～18年頃のものであることがわかる（川崎重工〔1987〕34頁および39頁）。さらに、図表1は『岐阜工場50年の歩み』に示されていた主な転用工場等の概要である。

図表1に依拠すると、「実施手続」にあった本荘分工場、三里分工場、富士分工場の各分工場の設置年が明らかである。一宮分工場は転用されなかったため図表1には記載されていないが、先に述べたように、次のように記述されている（川崎重工〔1987〕200頁）。

① 一宮分工場の設置

東洋紡績一宮工場（愛知県一宮市）を本拠に、一中略一、18年1月一宮分工場を開設した。」

図表1 主な転用工場等の概要

工場名	原名称	所在地	設置年月	用途	転用方法
本荘分工場	東洋紡・岐阜毛糸第一工場	岐阜市	昭和17年10月	タンク・冷却器・縦翼・その他部品	借用
富士分工場	富士瓦斯紡・岐阜工場	〃	18年 5月	単一部品	借用
三里分工場	東洋紡・岐阜毛糸第一工場	〃	18年 8月	同上および木製尾翼	〃
朝日分工場	東洋紡・朝日毛糸工場	〃	18年10月	操縦翼・配管	〃

出典：川崎重工〔1987〕200頁、主な転用工場等の概要より作成（一部割愛）

一宮分工場，本荘分工場，三里分工場，富士分工場すべてが設置されるのは昭和18年中であり，「実施手続」の運用年⁵⁾は「18年（1943）である」と判断できる⁶⁾。さらに，「実施手続」には朝日分工場の記述がないところから，作成は10月以前なのであろう。

以上のように，「原価計算実施手続（別冊）」は「川崎」のものであり，その運用年を昭和18年であると判断した。「実施手続」は別表のみの掲載であり，規程本文ではないが，原価計算規程の再現に必要な費目別計算，製品別計算，製造間接費計算，部門別計算に関する各帳票が記載されているので，これを手掛かりに当該会社の原価計算規程を考察していきたい。

Ⅲ 川崎航空機工業株式会社の沿革

川崎航空機工業株式会社は，その前身である造船会社から始まる。明治11年（1878），創業者の川崎正蔵によって，東京築地に川崎築地造船所が開設された。その後，川崎築地造船所は明治29年（1896）10月に株式会社へ改組され，株式会社川崎造船所となった。これを機に，松方正義の三男・松方幸次郎が後継者に選ばれ，以後，松方は昭和3年（1928）までの32年間にわたって，鉄道車両，航空機事業への進出などの諸施策を通じて，川崎造船所（後の川崎重工業）をわが国有数の重工業会社に育て上げた（川崎重工業株式会社〔Website〕）。

松方は在任中，ロンドンに滞在していたとき，第1

図表2 「川崎」における生産実績（昭和14年～20年）

機種	符号		生産実績（年度）							合計
			14	15	16	17	18	19	20	
95式戦闘機	キ-10	岐阜								337
98式単軽爆撃機	キ-32	〃	588	55						846
ロ式輸送機	ロ式	〃		23	33					56
98式直協偵察機	キ-36	〃		138	286	48				472
99式高等練習機	キ-55	〃		8	52					60
		明石			58	193				251
1式貨物輸送機	キ-56	岐阜			19	1				20r
		明石				58	41			99
99式軽爆撃機1型	キ-48Ⅰ	岐阜		102	382	73				557
99式軽爆撃機2型	キ-48Ⅱ	〃				388	727	293		1408
2式複座戦闘機（屠竜）	キ-45	〃			35	177	108			320
		明石				36	612	703	16	1367
3式戦闘機1型（飛燕）	キ-61Ⅰ	岐阜				119	1106	1509		2734
3式戦闘機2型（飛燕）	キ-61Ⅱ	〃						99		99
5式戦闘機（1型）	キ-100	〃						37	358	395
4式重爆撃機	キ-67	〃						40	51	91
キ102乙双発襲撃機	キ-102乙	明石						113	102	215
合計	岐阜工場		588	326	807	806	1941	1978	409	7395
	明石工場				58	287	653	816	118	1932
			588	326	865	1093	2594	2794	527	9327
小型機換算値（月産）			85	52	148	216	490	522	197	

（注）1 一宮工場は岐阜工場に含む。

2 「キ-61Ⅱ」は374機生産したが，うち275機は「キ-100」に改修。

3 「キ-100」は20年度生産実績358機には都城工場生産分17機を含む。

4 上記には，試作機および増加試作機は含まない。

出典：川崎重工〔1987〕42頁，生産実績（昭和12年～20年）より作成（12，13年は表から削除した）

次世界大戦での航空機の活躍に着目し、大正7年(1918)には兵庫工場に飛行機科を設置し、航空機の製造に着手させた。その後、新たに航空機工場を開設し、日本初の全金属製飛行機を完成させた。大正11年(1922)には兵庫工場の飛行機組立工場で乙式1型偵察機が完成し、岐阜県蘇原村(現・各務原市)での試験飛行の結果、陸軍から極めて優秀と認められた。乙式1型偵察機は、陸軍最初の制式機となり、昭和2年(1927)までに約300機が製造された(川崎重工業株式会社[Website])。

昭和12年(1937)11月、飛行機部門は川崎造船から分離独立して「川崎航空機工業株式会社」が立ち上げられた。図表2は、「川崎」における昭和14年から20年までの各種航空機の生産実績である。

図表2のように、太平洋戦争下(昭和17~20年)で「川崎」は三式戦闘機「飛燕」を製造し、「三菱」、「中島」、「立川」とともに戦時下(準戦時期・戦時期)における航空機メーカーとして大きな役割を果たした。

IV 「原価計算実施手続(別冊)」における原価集計の仕組み

1. 「原価計算実施手続(別冊)」における原価集計の概要

「実施手続」は全52頁からなり、構成は以下のとおりである(「実施手続」[1943]目次)。

別表第一	原価計算事務組織圖	
別表第二	材料区分表	…………… (一)
別表第三	職種区分表	…………… (一五)
別表第四	原価部門区分表	…………… (一七)
別表第五	原価費目番号表	…………… (二七)
別表第五ノ二	複合費符号表	…………… (二八)
別表様式	自第一号至第二十八号	…………… (三〇)

上記のとおり、「実施手続」は別表と別表様式からなる。とりわけ別表様式は34の帳票から構成されており、以後、原価集計に大きな役割を果たすので、図表3として提示しておきたい。

別表第一「原価計算事務組織圖」では、「川崎」における原価計算のための帳票の流れが示されているので、ここから原価計算手続きの概要を把握したい⁷⁾。

「原価計算事務組織圖」では、横軸に図表3で示した伝票・諸表が、縦軸に発注元、所長、経理課(営業掛、会計掛、原価掛)、設計課、勤労課、試作課、生産部(企画課、工務課、工作課、生産準備課、現場)、材料部(外注部品課・材料課(計画掛、購買掛)、倉庫課)、生産検査課、仕入協力工場の各項目が、置かれている。横軸は受注から始まって、原価台帳の記入までの流れが示されており、提示されている

図表3 別表様式(自第一号至第二十八号)

様式第一号	入庫票	様式第十二号	出勤簿(裏面)
様式第二号	材料現品台帳	様式第十三号	工具賃金支拂表
様式第三号	材料受拂台帳	様式第十四号	労働時間仕訳表
様式第四号	支拂台帳	様式第十五号	給料台帳
様式第五号	到着通知票	様式第十六号	収入支拂振替傳票
様式第六号	棚卸表	様式第十七号	工事費組込傳票
様式第七号	棚卸減耗調査表	様式第十八号	固定資産台帳
様式第八号	送達票	様式第十九号	製造指図書
様式第九号ノ一	主要材料倉出票	様式第二十号	製造原価要素集計表
様式第九号ノ二	部分品倉出票	様式第二十一号	部門共通費配賦表
様式第九号ノ三	補助材料倉出票	様式第二十二号	複合費配賦表
様式第九号ノ四	消耗工具器具備品倉出票	様式第二十三号	補助部門費配賦表
様式第九号ノ五	事務用消耗品倉出票	様式第二十四号	原価台帳
様式第九号ノ六	支給材料倉出票	様式第二十五号	材料費経費仕訳表
様式第九号ノ七	外注加工賃倉出票	様式第二十六号	労働時間賃金内訳表
様式第十号	部分品倉出集計表	様式第二十七号	材料費経費仕訳表
様式第十一号	出勤簿	様式第二十八号	生産高報告票

出典:「実施手続」[1943] 30-52頁より作成(なお、様式第二十七号は表題誤りの可能性が高い)

図表4 「原価計算事務組織圖」に提示されているおもな帳票（計算機構別）

材 料 費 関 係	入庫通知 支拂台帳	入庫票 貯蔵品拂出仕訳表	受拂台帳 材料費仕訳表
労 務 費 関 係	出勤表 賃金支拂表 労働時間仕訳表	時間調査表 工員〇〇高数 ⁸⁾ 労働時間報告書	労働時間・賃金内訳表 労働時間集計簿
経 費 関 係	組込伝票	聖費仕訳表	
原 価 集 計 表	製造原価要素集計表	生産高報告票	
部 門 別 計 算 関 係	部門共通費配賦表 部門費配賦基準表	複合費配賦表	部門費配賦表
販 管 費 関 係	一般管理及販売費明細表		
製 品 別 計 算	総合計算原価台帳	工事費集計表	原価台帳
一 般 会 計 と の 関 連	支拂振替収入伝票	総勘定元帳	

出典：「実施手続」〔1943〕別表第一より作成

帳票を計算対象別に分類整理すると、図表4のとおりである（「実施手続」〔1943〕別表第一）。

また、「原価計算事務組織圖」には、下記の備考が付けられている。

「●印ハ伝票又ハ書類ヲ最後ニ受取り之ヲ保管シ又ハ之ニヨリ他票ヲ作成スル係ヲ示ス、○印ハ伝票又ハ書類ノ受取りタル係ガ点検記入ヲ行フ事ヲ示ス」

これによれば、帳票がどこで作成され、どこに伝達され、どこに送達されるかがわかるようになっていた（「実施手続」〔1943〕別表第一）。

2. 「原価計算実施手続（別冊）」における原価集計の具体的な手続き

(1) 受注から材料の発注・納入まで

所長のもとに発注元から注文があると、製造指図書が発行される。これは営業掛、原価掛、設計課、生産部企画課、外注部品課・材料課（計画掛、購買掛）、倉庫掛、生産検査課に送達される。くわえて、生産部企画課がこれを受取ると、計画掛が試作課、工務課、工作課、生産準備課へと伝達し、第一進行係が現場へ工事命令を発行する。

製造指図書を受けた各部署は、製造に必要な物資を材料部外注部品課・材料課購買掛へ買入要求を行い、当該掛がこれに従って注文書を作成し、仕入先・協力工場に送る。

発注後、仕入先・協力工場から送状・検査成績表と

ともに注文品が届いたら、倉庫課は到着通知を発行する。検査成績表は倉庫課から生産検査課に送られ、点検の後、再び倉庫課へ返送される。このとき、倉庫課は仕入先・協力工場へ注文品の受領書を発行する。さらに、倉庫課では入庫通知、入庫票、支払台帳、支払確定通知、材料倉出票、送達票がそれぞれ作成される。これらの入庫票や材料倉出票によって受払台帳に、材料倉出票（各部署に送達）、入庫通知から作成される代金請求書によって受払金銭台帳に、それぞれ必要事項が記録（記帳）される。なお、支払確定通知は、外注部品課・材料課購買掛へ送られる。会計掛では、これに基づいて支払振替収入伝票が作成され、材料倉出票、送達票に基づいて材料費仕訳表に記入がなされる。

(2) 材料費、労務費、経費の集計

材料費、労務費、経費は、経理課原価掛で記録・計算される。

まず、材料費の集計である。材料は材料区分表によって、主要材料（図表5）、部分品（図表6）、補助材料（図表7）、消耗工具器具備品（図表8）、事務用消耗品（図表9）に分けられており、これが主要材料費、部分品費、補助材料費、消耗工具器具備品費、事務用消耗品費として材料費を形成する。

材料費は図表5～9に従って区分され、材料費仕訳表が集計の主体をなす。材料倉出票と送達票に基づいて材料費仕訳表に記帳され、次いで貯蔵品払出仕訳表が

図表5 別表第二 材料区分表（主要材料の区分）

軽合金類	ジュラルミン鍛帯板 ジュラルミン管 ジュラルミン線材 マグネシウム材	ジュラルミン棒 ジュラルミン型材 アルミニウム材 軽合金鍛造品
鋼材類	鋼板 鋼材管	鋼材棒 鋼材鍛造品
銅材類	銅及銅合金材 地金類 雑材料	銅合金鍛造品 塗料

出典：「実施手続」〔1943〕1-7頁，別表第二より作成（ただし，主要材料の細目については省略）

図表6 別表第二 材料区分表（部分品の区分）

完成機能部品	車輪，尾輪，緩衝支柱，各種計器，プロペラ，同部品，通信機拡聲機，……
単体加工部品	球軸承，鳩目，茄子環，蛇口環，割ピン，発條，パッキング，……

出典：「実施手続」〔1943〕8頁，別表第二より作成（ただし，部分品の細目については省略）

図表7 別表第二 材料区分表（補助材料の区分）

雑用鉄鋼材	山形鋼，溝形鋼，T形鋼，T型鋼，平鋼，軟鋼板，工具鋼，……
燃料及油脂	(一) 燃料 石炭，コークス，木炭，薪，重油，自動車用揮発油，…… (二) 油脂 イ. 潤滑油，ロ. 切削油，ハ. グリース，ニ. 洗滌油，……
木材	(一) 針葉樹材 杉材，松材，檜材 (二) 潤葉樹材 樺材，塩地材，欅材，樺材，枺材，ブナ材，櫻材 (三) 其ノ他 ラワン材，マホガニー材，ベニア材，……
工場用電気材料	高压ケーブル，低压ケーブル，コード，綿巻材
雑品	(一) 管轄材料 針類，セメント，煉瓦，砂利，スレート，板ガラス，…… (二) 薬品類 イ. 熔接用薬品，ロ. 入滲室化鍍金用薬品，…… (三) 研磨材料 サンドペーパー，耐水ペーパー，エメリクローズ，…… (四) 其ノ他 硝子管，硝子筒，硝子棒，ベルト，ゴムホース，……

出典：「実施手続」〔1943〕8-11頁，別表第二より作成（ただし，補助材料の細目については省略）

図表8 別表第二 材料区分表（消耗工具器具備品の区分）

工具	(一) 切削工具 バイト，カッター (二) 研磨工具 砥石車，油砥石 (三) 設備工具 チェンブロック (四) 手作業工具 ホルダーチャッキ (五) 測定工具 マイクロメーター (六) 型 木型，金型，押型 (七) 治具（取付器ヲ含ム）
器具	(一) 計器 時計，電気ガスメーター (二) 運搬用器具 自轉車，リアカー (三) 事務用器具 タイプライター (四) 其ノ他器具 手押ポンプ
備品	机類，椅子類，卓子類，格納柵，衣類戸棚，……
寝具被服	(一) 寝具 蒲団，同カバー (二) 被服 守警服，作業服，團服，……

出典：「実施手続」〔1943〕11-13頁，別表第二より作成（ただし，消耗工具器具備品の細目については省略）

図表9 別表第二 材料区分表（事務用消耗品の区分）

事務用消耗品	(一) 文房具類 ペン先，ペン軸，…… (二) 用紙類 (三) 帳簿類
--------	-------------------------------------

出典：「実施手続」〔1943〕14頁，別表第二より作成（ただし，事務用消耗品の細目については省略）

作成される。貯蔵品払出仕訳表の内容は総勘定元帳に転記され、材料費仕訳表の内容（材料費）は、製造原価要素集計表、総合計算原価台帳を経由して、工事費集計表へ移記される。なお、製造原価費目表における材料費区分は、図表10のとおりである。

次に、労務費の集計である。労務費は職種区分表（図表11）によって、機械工、钣金工、鋳物工、溶接工、鉄工、試作工、木工、縫工、組立工などに区分され、これらに対する労働の対価が賃金、給料、雑給として労務費を形成する。

労務費については、労働時間仕訳表が集計の主体をなす。現場からの出勤表（時間調査表）と労働時間報告書に基づいて、前者からは賃金支払表が、後者からは労働時間集計簿が、それぞれ作成される。労働時間報告書の記載内容は、労働時間集計簿を経て労働時間仕訳表に記帳される。なお、労働時間仕訳表から労働時間賃金内訳表が作成され、この内容は製造原価要素集計表へ転記される。また、賃金支払表の内容は、工員〇〇高数と支払振替収入伝票へ転記される。なお、製造原価費目表における労務費区分は、図表12のとおり

図表10 別表第五 製造原価費目表（材料費の部）

		費 目	番 号	
材 料 費	主 要 材 料 費		1	
	部 分 品 費		2	
	3	補 助 材 料 費	雑 用 鉄 鋼 材 費	3-1
			石炭（コークス薪炭ヲ含ム以下同シ）費	3-2
			燃料（石炭ヲ除ク）及油脂費	3-3
			木 材 費	3-4
			電 気 用 木 材 費	3-5
			雑 品 費	3-6
	4	費 器 消 耗 工 具 備 品 費	消 耗 工 具 費	4-1
			消 耗 器 具 備 品 費	4-2
寢 具 被 服 費			4-3	
		事 務 用 消 耗 品 費	5	

出典：「実施手続」〔1943〕27頁，別表第五より作成

図表11 別表第三 職種区分表

機械工	塗工	未配属見習工
钣金工 鋳取工，管曲工，壓鋳工，部品工	整備工	業務部事務工
鋳物工 鋳物工，鋳型工	火造工	材料部事務工
溶接工 溶接部品工，電気溶接工	焼入工	研究部事務工
鉄工	鋳工	試作部事務工
試作工 治具工，試作現図工，試作工	調質工	生産部事務工
木工 一般木工，風洞木工，実物模型工	動力工	検査部事務工
縫工	汽缶工	拡充部事務工
組立工 結構工，装備電気工，全組工	資材工	営繕工
	施設工	
	検査工	
	利材工	
	指導員	
	忠節養成工	
	忠節徴用工	

出典：「実施手続」〔1943〕15-16頁，別表第三より作成

図表12 別表第五 製造原価費目表（労務費の部）

労務費	主要賃金	6
	間接賃金	7
	休業賃金	8
	給料	9
	雑給	10

出典：「実施手続」〔1943〕27頁，別表第五より作成

りである。

最後に，経費の集計である。経費は経費区分（図表13）に示した費目に分けられ，経費として集計が行われる。

経費については，経費仕訳表が集計の主体をなす。支払確定通知から作成された支払振替収入伝票，組込伝票を経て，経費仕訳表が作成され，その額は総合計算原価台帳，製造原価要素集計表に記録される。なお，製造原価費目表における経費区分は，図表14，15（2分割とした）のとおりである。

以上のように，集計した材料費，労務費，経費は製造原価要素集計表にまとめられる。なお，製造原価要素集計表のひな形は，図表16のとおりである。

製造原価要素集計表では，縦項目にこれまでに集計した材料費，労務費，経費の各費目，横項目に構成比，合計額，賦課額が置かれた。賦課額の欄は，製造勘定と部門費勘定に2分割され，さらに部門費勘定は「土地建物維持費，機械装置維持費，工具器具備品維持費，燃料費，工具養成費，試験研究費，防衛費，徴用及募集費」に分割されている。これらは複合費と呼ばれている費目である。すなわち，製造原価要素集計

図表13 様式第二十号 製造原価要素集計表における経費区分

従業員賞与手当	軍事手当	法定福利費
厚生費	福利施設負担額	減價償却費
地代家賃	動産賃借料	特許権使用料
保険料	支拂修繕料	支拂電力料
支拂瓦斯代	支拂水道料	支拂運賃
支拂保管料	支拂研究費	租税課金
旅費交通費	通信費	図書費
交際費	棚卸減耗費	返品差損費
外注加工賃	開発附帯費	雑費

出典：「実施手続」〔1943〕44頁，様式第二十号より作成

表に集計された原価要素は，直接費は製造勘定に直課され，残りの費目のうち部門費勘定である土地建物維持費，機械装置維持費，工具器具備品維持費，試験研究費，燃料費，工具養成費，防衛費，徴用及募集費に該当する費目は複合費（図表17の区分）として集計さ

図表14 別表第五 製造原価費目表（経費の部—その1）

経費	當賞11 員業 手員	職員賞與手当	11-1
		工具賞與手当	11-2
	當軍12 事手	職員軍事手当	12-1
		工具軍事手当	12-2
		法定福利費	13
		厚生費	14
		福利施設負担額	15
		減價償却費	16
		地代家賃	17
		動産賃借料	18
	特許権使用料	19	
	保険料	20	

出典：「実施手続」〔1943〕27頁，別表第五より作成

図表15 別表第五 製造原価費目表（経費の部—その2）

経費		支拂修繕料	21
		支拂電力料	22
		支拂瓦斯代	23
		支拂水道料	24
		支拂運賃	25
		支拂保管料	26
		支拂研究費	27
		租税課金	28
		旅費交通費	29
		通信費	30
		図書費	31
		交際費	32
		棚卸減耗費	33
		返品差損費	34
		外注加工賃	35
		開発附帯費	36
雑費37		諸會費	37-1
		謝禮	37-2
		一般事務費	37-3
		其ノ他雑費	37-4
其他		仕損費	38
	項目控除	作業屑	39
		其ノ他	40

出典：「実施手続」〔1943〕28頁，別表第五より作成

図表16 様式第二十号 製造原價要素集計表

		製造原價要素集計表												年	月	
區 分	構成比	合計額	賦 課 額													
			製造勘定	部 門 費 勘 定										計		
				維持費	土地建物	機械装置	品維持費	工具器具備	燃料費	工員養成費	試験研究費	防衛費	集費		徴用及募	其ノ他
材 料 費	主 要 材 料 費															
	部 分 品 、 費															
	補 助 材 料 費															
	消 耗 工 具 器 具 備 品 費															
	事 務 用 消 耗 品 費															
	小 計															
勞 務 費	賃 金															
	給 料															
	雜 給															
	小 計															
經 費	從業員賞与手当															
	軍 事 手 当															
	法 定 福 利 費															
	厚 生 費															
	福 利 施 設 負 担 額															
	減 價 償 却 費															
	地 代 家 賃															
	動 産 賃 借 料															
	特 許 權 使 用 料															
	保 險 料															
	支 拂 修 繕 料															
	支 拂 電 力 料															
	支 拂 瓦 斯 代															
	支 拂 水 道 料															
	支 拂 運 賃															
	支 拂 保 管 料															
	支 拂 研 究 費															
	租 稅 課 金															
	旅 費 交 通 費															
	通 信 費															
	函 書 費															
	交 際 費															
	棚 卸 減 耗 費															
返 品 差 損 費																
外 註 加 工 賃																
開 発 附 帶 費																
雜 費																
	小 計															
	總 計															

出典：「実施手続」〔1943〕44頁，様式第二十号より作成

れ、さらにこれに該当しない費目「其ノ他」は、共通費として処理される。

図表17 別表第五ノ二 複合費符号表

費目	符 号
土地建物維持費	A
機械装置維持費	B
工具器具備品維持費	C
燃料費	D
工員養成費	E
試験研究費	F
防衛費	G
徴用及募集費	H

出典：「実施手続」〔1943〕28頁、別表第五ノ二より作成

(3) 部門を通じた製造間接費の集計

製造原価要素集計表に集計された複合費と共通費は、製造間接費として部門別計算の対象になり、これらは配賦表を通じてすべての原価部門に配賦される。「実施手続」における原価部門は、原価部門区分表によって、製造部門、補助経営部門、工場管理部門に区

分されている（図表18）。

製造部門は機械部、鋳金部、組立部、塗装部、整備部、特殊作業部（鍛造部、製鋳部、調質部、写真部、青写真部）、補助経営部門は動力部、用水部、蒸気部、運搬部、検査部、利材部、工場管理部門は材料部、工具管理部、労務部、福利部、企画設計部、試験研究部、工場事務部が設置されている。

製造原価要素集計表では、上述したように部門費勘定として複合費の集計が行われたので、これは複合費配賦表（図表19）によって各原価部門に配賦される。主たる配賦基準として、土地建物維持費は修繕費、機械装置維持費は修繕費、工具器具備品維持費は修繕費、試験研究費は試験研究部（どのような配賦基準であったかは不明）、燃料費は燃料消費量が用いられている。

次に、複合費として処理されなかった減価償却費、地代家賃、保険料、地租家屋税同附加税、支払電力料、支払瓦斯代、支払水道料は部門共通費となり、部門共通費配賦表（図表20）によって、すべての部門に

図表18 別表第四 原価部門区分表における本工場の原価部門構成（要約）

製造部門			補助経営部門		
機械部	機械工場	各機聖	動力部	動力掛	各動聖
鋳金部	鋳取工場	各取聖		変電室	各動聖
	圧鋳工場	各圧聖		圧搾空気室	各動聖
	銅工場		用水部	給水設備	各水聖
	第一部品工場	各品聖	蒸気部	汽缶室	各蒸聖
組立部	翼桁工場	各結聖			
	第一結構工場				
	第二結構工場				
	第三結構工場				
工場管理部門					
材料部	材料課	各材聖			
	外注部品課				
	倉庫課				
工具管理部	道具庫	各道聖			
労務部	勤労課	各勞聖			
	練成課				
福利部	生産課	各福聖			
	保険衛生課				
	工場診療所	各診聖			

出典：「実施手続」〔1943〕17-26頁、別表第四より作成

図表19 様式第二十二号 複合費配賦表

複合費	部門 配賦基準事項		總數	製造部門										
				機 械 部	鋁 金 部	組 立 部	塗 裝 部	整 備 部	特殊作業部					
									鍛 造 部	製 鉄 部	調 質 部	寫 眞 部	青 寫 眞 部	
土地建物 維持費	修繕費	實數												
		比率	100											
機械装置 維持費	修繕費	實數												
		比率	100											
工具器具備品 維持費	修繕費	實數												
		比率	100											
試験研究費	試験研究部	實數												
		比率	100											
燃料費	燃料消費量	實數												
		比率	100											

補助経営部門						工場管理部門						
動 力 部	用 水 部	蒸 氣 部	運 搬 部	檢 査 部	利 材 部	材 料 部	工 具 管 理 部	勞 務 部	福 利 部	企 画 設 計 部	試 験 研 究 部	工 場 事 務 部

出典：「実施手続」〔1943〕46頁，様式第二十二号より作成

図表20 様式第二十一号 部門共通費配賦表

共通部門費	部門 配賦基準事項		總 数	製造部門										
				機 械 部	鋁 金 部	組 立 部	塗 装 部	整 備 部	特殊作業部					
									鍛 造 部	製 鉄 部	調 質 部	寫 眞 部	青 寫 眞 部	
減價償却費 地代家賃 保険料 地租家屋税同附加税	建物面積	実数												
		比率	100											
支拂電力料	動力測定消費量	実数												
		比率	100											
支拂瓦斯代	瓦斯測定消費量	実数												
		比率	100											
支拂水道料	用水測定消費量	実数												
		比率	100											

補助経営部門						工場管理部門						
動 力 部	用 水 部	蒸 気 部	運 搬 部	檢 査 部	利 材 部	材 料 部	工 具 管 理 部	労 務 部	福 利 部	企 画 設 計 部	試 験 研 究 部	工 場 事 務 部

出典：「実施手続」〔1943〕45頁，様式第二十一号より作成

図表21 様式第二十三号 補助部門費配賦表

補助部門費配賦表													
補助部門費	部門 配賦基準事項		總 数	機 械 部	鋸 金 部	組 立 部	塗 装 部	整 備 部	特殊作業部				
									鍛 造 部	製 鉄 部	調 質 部	写 真 部	青 寫 真 部
動力部費	電力測定消費量	実数											
		比率	100										
用水部費	用水測定消費量	実数											
		比率	100										
蒸気部費	蒸気測定消費量	実数											
		比率	100										
運搬部費	運搬回数	実数											
		比率	100										
検査部費	検査工ノ労働時間	実数											
		比率	100										
利材部費	屑発生量及製品利用量	実数											
		比率	100										
工場管理部門費	直接労働時間	実数											
		比率	100										

出典：「実施手続」〔1943〕47頁，様式第二十三号より作成

配賦される。配賦基準として，減価償却費，地代家賃，保険料，地租家屋税同附加税は建物面積，支払電力料は動力測定消費量，支払瓦斯代は瓦斯測定消費量，支払水道料は用水測定消費量が用いられる。

この時点で，複合費配賦表と部門共通費配賦表によって各部門費の計算が完了している。これら部門費のうち，補助部門費に相当する補助経営部門費と工場管理部門費は，補助部門費配賦表（図表21）によって，製造部門に配賦され，各製造部門費が計算される。このとき，表のひな形から直接配賦法が用いられていると考えられる。すなわち，手順として，材料費仕訳表，労働時間賃金内訳表，経費仕訳表で集計された材料費，労務費，経費は，製造原価要素集計表に記

載され，これに基づいて複合費配賦表と部門共通費配賦表が作成され，この時点で全部門費が計算されているので，補助部門費配賦表で部門費配賦基準表に従って製造部門費が計算される。このとき，配賦基準として，動力部費は電力測定消費量，用水部費は用水測定消費量，蒸気部費は蒸気測定消費量，運搬部費は運搬回数，検査部費は検査工ノ労働時間，利材部費は屑発生量及製品利用量，工場管理部門費は直接作業時間が用いられる。

(4) 原価台帳による製品原価の集計

製品の完成に伴って，製品原価の集計が行われる。現場で作成された生産高報告票（図表22）は，総合計

算原価台帳の作成資料となる。「実施手続」からは生産高報告票がどのような役割を果たすかはわからないが、航空機は膨大な自己製作部品と買入部品の組み立て産業であるので、生産高報告票は各工場から上がってくる前者の生産高を集計する表であろう。これまでの研究では、自己製作部品に対しては総合原価計算が用いられていた（建部〔2020〕100-101頁）。

総合計算原価台帳へは製造原価要素集計表と同様に、材料費仕訳表、労働時間賃金内訳表、経費仕訳表

から、材料費、労務費、経費のデータが移記される。この後、総合計算原価台帳、経費仕訳表、材料費仕訳表、労働時間賃金内訳表の各データは工事費集計表に移記され、各工事ごとの製造原価が集計される。これは各種部品の原価を計算するために設定された帳簿である。

最後に、一般管理及販売費明細表から販売費、一般管理費が原価台帳（図表23）に記入される。

原価台帳は製造指図書別に作成され、縦項目には費

図表22 様式第二十八号 生産高報告票

生産高報告票
区分（ ）

材質	経又八大サ (等価比率区分)	数量	価格数量	単価	金額	摘要

出典：「実施手続」〔1943〕52頁，様式第二十八号より作成

図表23 様式第二十四号 原価台帳

指図書番号		原価台帳							
注文先		受註年月日				件名		契約単価	
台数	標識番号					工事竣工	年月日	検査合格	
費目		繰越	年月	計	年月	計	年月		
直接	労務時間								
直接	労務費								
間	接費								
直接 材料費	主要材料費								
	部品費								
	補助材料費								
直接 経費	外註加工賃								
	其他経費								
特別 費	用役費								
	専用治工具割掛費								
	試験研究費割掛費								
	仕損費								
	試験費								
	製造原価								
	一般管理費								
	販賣直接費								
	總原価								

出典：「実施手続」〔1943〕48頁，様式第二十四号より作成

目、横項目には年月日となっていた。ここでは製造勘定で集計された直接費（直接労務費、直接材料費、直接経費、特別費－用役費、専用治工具割掛費、試験研究費割掛費、仕損費）、間接費（最終的に製造部門に集計された金額）、試験費が合計されて、製造原価が算定されている。さらに、これに一般管理費、販売直接費が加算され、総原価が計算されている。しかしながら、原価台帳の項目にある間接費の配賦に関する詳細は、現資料からはわからない。

このようにして、総原価（製造原価＋販売費および一般管理費）が計算され、納品のための原価が計算される。

完成品は納品され、納品書が作成される。納品先か

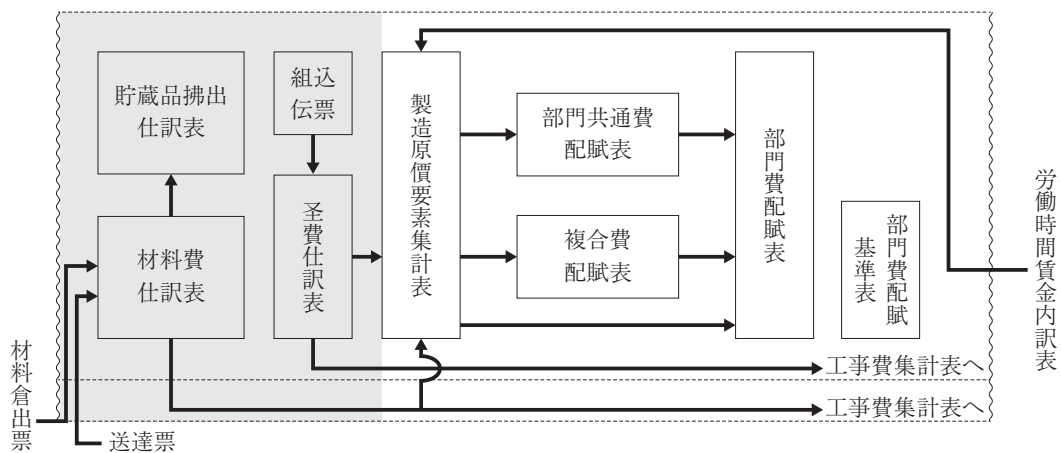
らは検査合格受領書が渡され、営業掛から代金請求書が発注者に対して発行され、発注者が代金を支払うと、これは支払振替収入伝票に記載される。総勘定元帳と原価台帳が、工場における損益計算と原価に関するすべての帳表の終着点である。

(5) これまでの手続きを踏まえた帳票の流れ

図表24, 25, 26, 27, 28では「原価計算事務組織圖」を参考に、各帳票の流れをまとめた。

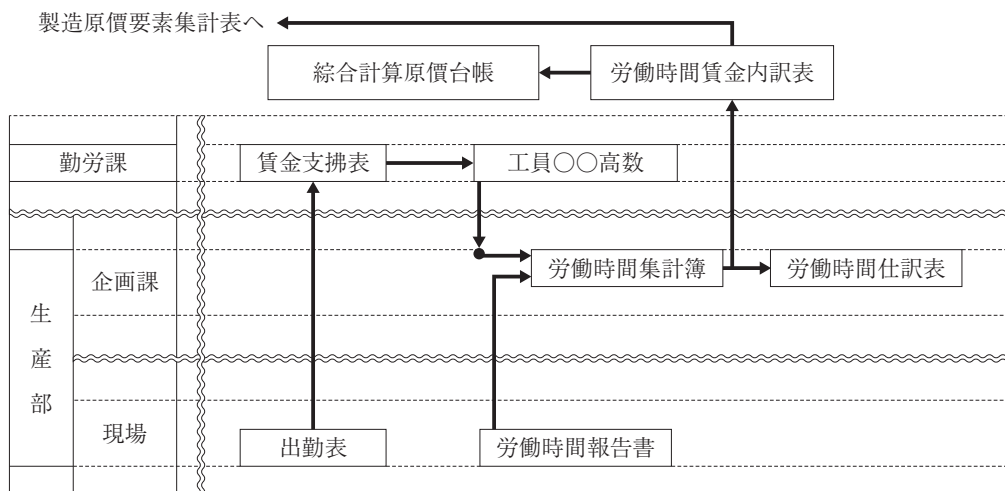
まず、図表24の網掛け部分は、経理課原価掛における材料費と経費の集計を示している。材料費（材料費仕訳表）と経費（経費仕訳表）は製造原価要素集計表へ、くわえて工事費集計表へ振り替えられている。

図表24 材料費、経費の集計（網掛け部分）のための帳票の流れ（経理課原価掛）



出典：「実施手続」〔1943〕別表第一より作成

図表25 労務費の集計のための帳票の流れ（勤労課、生産部企画課・現場）



出典：「実施手続」〔1943〕別表第一より作成

次に、図表25は勤労課、生産部企画課・現場における労務費の集計を示している。現場において出勤表、労働時間報告書が作成され、これに基づいて前者からは賃金支払表、後者からは労働時間集計簿が作成される。次いで、賃金支払表から工員〇〇高数が作成され、労働時間集計簿から労働時間仕訳表と労働時間賃金内訳表に振り替えが行われる。労働時間賃金仕訳表の内容は、製造原価要素集計表と総合計算原価台帳へ転記される。

さらに、図表26では、材料費、労務費、経費が製造原価要素集計表へ振り替えられた後、そこからの部門費計算のための帳票が示されている。製造原価要素集計表から部門共通費配賦表や複合費配賦表が作成され、部門費配賦表へ至る。この際、配賦には部門費配

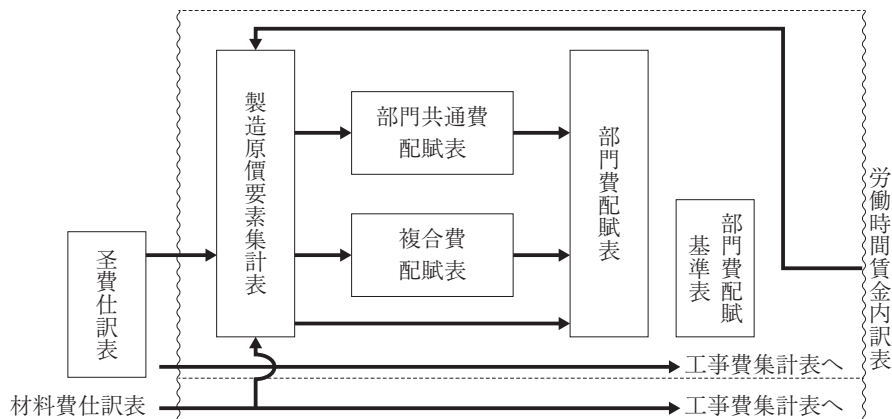
賦基準表が用いられる。

図表27では、各費目が総合計算原価台帳と工事集計表へ振り替えられる製品別計算のための帳票が示されている。材料費、労務費、経費が総合計算原価台帳へ振り替えられ、同時に同費目は工事集計表に振り替えられる。これにより、最終的に各工事費が計算される。

ここまで、「実施手続」の記述からは、総合原価計算のみで一回も個別原価計算に関する記述は出てこないが、最後、原価台帳は製造指図書別に集計されているので、個別原価計算が行われていると考えられる。すなわち、各種自己製作部品は総合原価計算が行われ、受注製品の原価は（ロット別）個別原価計算が行われている。

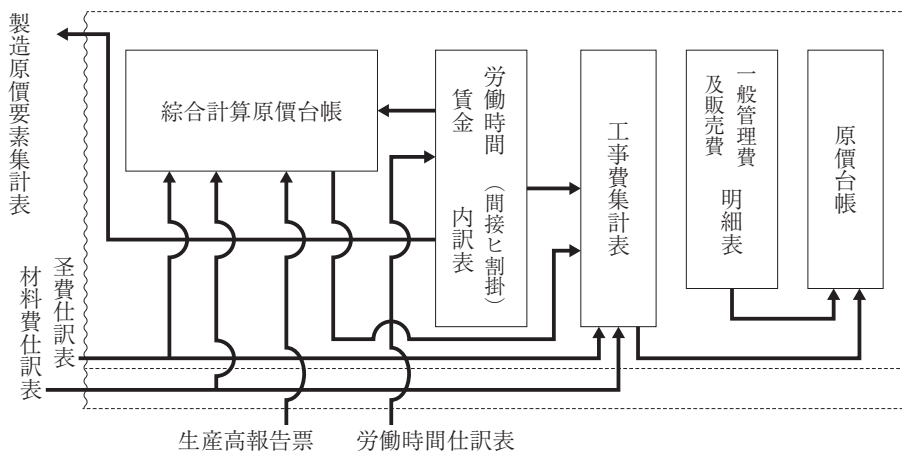
図表28では、総勘定元帳を作成するための帳票が示

図表26 部門別計算のための帳票の流れ（経理課原価掛）



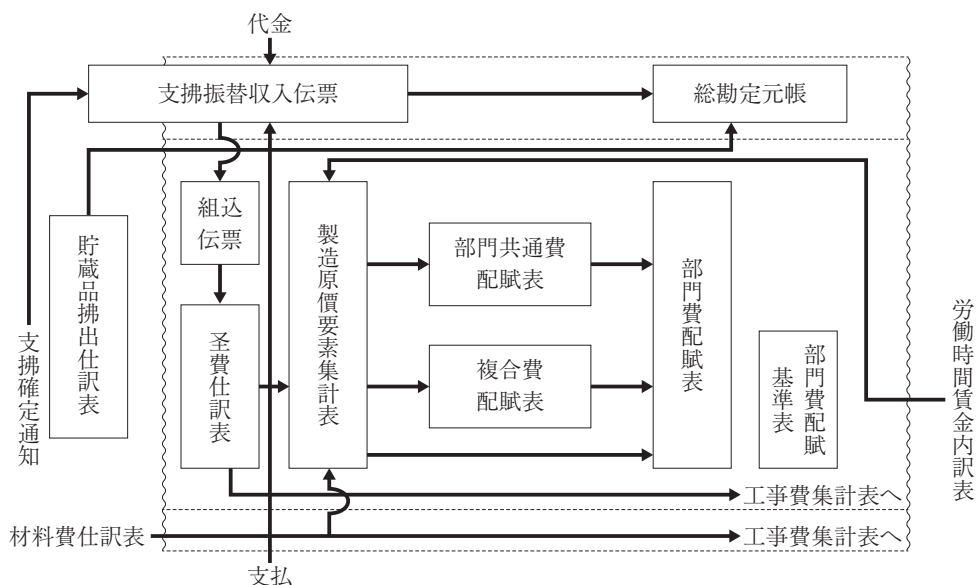
出典：「実施手続」〔1943〕別表第一より作成

図表27 製品別計算のための帳票の流れ



出典：「実施手続」〔1943〕別表第一より作成

図表28 総勘定元帳への帳票の流れ（経理課会計掛）



出典：「実施手続」〔1943〕別表第一より作成

されている。材料費，労務費，経費の各仕訳表から総勘定元帳へ転記が行われる。また，支払伝票，入金伝票，振替伝票からも総勘定元帳へ転記が行われる。これにより，費目別諸勘定，部門勘定（製造間接費勘定），製造勘定，製品勘定，売上原価勘定，売上勘定，一般管理及販売費勘定を経て，損益勘定が作成されるのであろう。この図から読み取れるのは，原価計算と一般会計との連携である。

以上が「実施手続」の冒頭に附せられていた「原価計算事務組織圖」をもとにした原価計算の概要であり，いかなる手順で原価集計が行われ，その集計にはいかなる帳票が使用されたかがわかる。

V 川崎航空機工業株式会社の原価計算規程

1. 「川崎」が準拠すべき原価計算規程の概要

準戦時下では，各産業は「国家総動員法」（昭和13年4月1日法律第55号）に基づく「軍需品工場事業場検査令」（昭和14年10月18日勅令第707号）の施行に際して，陸軍は「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」（昭和14年10月18日勅令第707号別冊－以後，「陸軍要綱」と略称する）や「軍需品工場事業場検査令施行規則」（昭和14年10月19日陸軍省令第53号）が，海軍は「海軍軍需品工場事業場検査令施行規則」（昭和15年1

月16日海軍省令第1号）による「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」（昭和15年1月20日官房第293号－以後，「海軍準則」と略称する）が，それぞれ制定され，これらに準拠して調弁価格の設定が行われた。とりわけ，「川崎」は陸軍に物資を納入していたので，この時期は陸軍系列の規程が採用されていたと考えられる。

図表29に見るように，海軍と陸軍では指定する原価計算の方式が異なっており，両者に物資を納入する工場では混乱が生じた（建部〔2019a〕228-232頁）。

やがて，戦時下に至り，「陸軍要綱」と「海軍準則」が一本化され，「原価計算規則，別冊製造工業原価計算準則」（昭和17年－以後，「企画院要綱」と略称する）が作成された。これは軍需品の調弁価格設定のみならず，一般物資の価格（物価）設定にも用いられた。陸軍軍需品工場に関する原価計算規程の展開は，以下のとおりである。

昭和14年10月	軍需品工場事業場検査令
10月	陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱
10月	軍需品工場事業場検査令施行規則
昭和15年 2月	特定機体発動機工場原価計算標準
2月	陸軍航空工廠事業費整理規則
3月	機体発動機工場原価計算実施要領
6月	試作飛行機並ニ発動機原価調査要領
昭和17年 4月	原価計算規則，別冊製造工業原価計算要綱
昭和18年 2月	航空機製造工業原価計算準則

図表29 陸軍要綱と海軍準則の構成

「陸軍要綱」	「海軍準則」
第一章 總則	第一章 總則
第二章 原價ノ構成	第二章 個別原價計算
第一節 製造原價ノ要素	第一節 製造原價
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 綜合原價計算
第三節 原價ニ算入シ得ザル項目	第四章 原價ニ算入スルコトヲ得ザル費用
第三章 原價計算ノ方法	第五章 工業會計
第一節 個別原價計算ノ方法	
第一款 製造原價ノ計算	
第二款 一般管理費及販賣費ノ計算	
第二節 綜合原價計算ノ方法	
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	

出典：「陸軍要綱」〔1939〕目次、「海軍準則」〔1940〕目次より作成

昭和17年以降、「原価計算規則」第2条⁹⁾の規定により「企画院要綱」に準拠して各業種別原価計算準則が作成され、航空機産業に対しても「航空機製造工業原価計算準則」（昭和18年2月24日－以後、「航空機準則」と略称する）が公表された。これ以降、各航空機産業は、「航空機準則」を独自にカスタマイズした規程を自主制定しなければならなかった。それゆえ、「川崎」にも独自の原価計算規程が存在したのであり、今回その別冊（様式）のみを入手した。そこで、これまでの研究蓄積を念頭に「実施手続」から「川崎」の原価計算手続きを瞥見してきたが、組織図（帳票の流れ図）と帳票様式のみだったので、必ずしも全貌がつかめたわけではない。しかしながら、「実施手続」の運用年を昭和18年と判断したことや『岐阜工場50年の歩み』に記されていた「太平洋戦争たけなわの17年4月、戦時の物価統制を一段と強化するために、企画院によりまとめられた「製造工業原価計算要綱」が軍需品工場・事業所に強制適用された」という記述によれば、「川崎」は「陸軍要綱」や「海軍準則」ではなく、「企画院要綱」や「航空機準則」に従ったはずである。この記述をヒントに、「川崎」における原価計算規程を「実施手続」と「企画院要綱」や「航空機準則」から考えていきたい。

図表30は「企画院要綱」と「航空機準則」の構成で

ある。

もともと「航空機準則」は、「企画院要綱」に基づく規程であるので、第三章第一節が五款から構成されているのに対して、「企画院要綱」は三款構成である点を除いて、両者の構成はほぼ同じである。したがって、「航空機準則」は「企画院要綱」の派生規程であると判断できる。そこで、これまで論じてきた「実施手続」の断片と「企画院要綱」を比較し、この2つの関係性から「川崎」の原価計算規程をさらに深く探っていきたい。とりわけ、明確にしたいポイントは、「川崎」の費目別計算、製造間接費計算と部門別計算、製品別計算、一般会計との連携の4点である。なお、「実施手続」は原則、本稿本文中から、「企画院要綱」は規定条文から、それぞれ抜き書きした。

2. 費目別計算

まず、「実施手続」から材料費の費目を取り出して、「企画院要綱」¹⁰⁾と比較すると、図表31のとおりである。両者の費目構成は、全く同じである。

次に、「実施手続」から労務費の費目を取り出して、「企画院要綱」と比較すると、図表32のとおりである。両者の費目構成は、全く同じである。

さらに、「実施手続」から経費の費目を取り出して、「企画院要綱」と比較すると、図表33のとおりで

ある。

図表33における両者の費目構成はほぼ同じであり、実質的な違いはないが、「企画院要綱」では健康保険料負担金等、機械装置運搬具等賃借料としている科目名が、「実施手続」ではそれぞれ法定福利費、動産賃借料となっている。また、「実施手続」では、支払研

究費、図書費、返品差損費、開発附帯費の3費目が新たに設定されているので、経費費目数は多くなっている（ただし、「実施手続」には仕損費の項目はない）。

3. 製造間接費計算と部門別計算

「実施手続」から原価部門を取り出して「企画院要

図表30 「企画院要綱」と「航空機準則」の構成

企画院要綱	航空機準則
第一章 総則	第一章 総則
第二章 原価要素	第二章 原価要素
第一節 製造原価ノ要素	第一節 製造原価ノ要素
第一款 材料費	第一款 材料費
第二款 労務費	第二款 労務費
第三款 経費	第三款 経費
第二節 一般管理及販賣費ノ要素	第二節 一般管理及販賣費ノ要素
第三節 原価ニ算入シ得ザル項目	第三節 原価ニ算入シ得ザル項目
第三章 原価計算ノ方法	第三章 原価計算ノ方法
第一節 製造原価計算	第一節 製造原価ノ計算方法
第一款 部門費計算	第一款 通則
第二款 個別原価計算	第二款 製造指圖書
第三款 総合原価計算	第三款 部門費計算
第二節 一般管理及販賣費ノ計算	第四款 個別原価計算
第四章 工業會計ノ勘定及帳簿書類	第五款 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

出典：「企画院要綱」目次、「航空機準則」（日本原価計算協会編〔1943〕3-4頁）より作成

図表31 「実施手続」と「企画院要綱」における材料費の区分

実施手続	企画院要綱
材料は区分表によって、主要材料（図表5）、部分品（図表6）、補助材料（図表7）、消耗工具器具備品（図表8）、事務用消耗品（図表9）に分けられており、これが主要材料費、部分品費、補助材料費、消耗工具器具備品費、事務用消耗品費として材料費を形成する。	第七 材料費ノ分類 材料費ハ之ヲ左ノ原価要素ニ區分ス 一 主要材料費（主要原料費） 二 部分品費 三 補助材料費 四 消耗工具器具備品費 五 事務用消耗品費

出典：「企画院要綱」第七より

図表32 「実施手続」と「企画院要綱」における労務費の区分

実施手続	企画院要綱
労務費は職種区分表（図表11）によって、機械工、鍛金工、鋳物工、溶接工、鉄工、試作工、木工、縫工、組立工などに区分され、これらに対する労働の対価が賃金、給料、雑給として労務費を形成する。	第十一 労務費ノ分類 労務費ハ之ヲ左ノ原価要素ニ區分ス 一 賃金 二 給料 三 雑給

出典：「企画院要綱」第十一より

図表33 「実施手続」と「企画院要綱」における経費の区分

実施手続	企画院要綱
経費は経費区分（図表13）に示した費目に分けられ、経費として集計が行われる。 従業員賞與手當 軍事手當 法定福利費 厚生費 福利施設負擔額 減價償却費 地代家賃 動産賃借料 特許権使用料 保険料 支拂修繕料 支拂電力料 支拂瓦斯代 支拂水道料 支拂運賃 支拂保管料 支拂研究費 租税課金 旅費交通費 通信費 図書費 交際費 棚卸減耗費 返品差損費 外註加工賃 開発附帯費 雑費	第十五 経費ノ分類 製造原價ヲ構成スル経費ハ之ヲ左ノ原價要素ニ區分ス 一 従業員賞與手當 二 健康保険料負擔金等 三 厚生費 四 福利施設負擔額 五 減價償却費 六 地代家賃 七 機械装置運搬具等賃借料 八 特許権使用料 九 保険料 十 支拂修繕料 十一 支拂電力料 十二 支拂瓦斯代 十三 支拂水道料 十四 支拂運賃 十五 支拂保管料 十六 租税課金 十七 旅費交通費 十八 通信費 十九 交際費 二十 棚卸減耗費 二十一 仕損費 二十二 外註加工賃 二十三 雑費

出典：「企画院要綱」第十五より

網」と比較すると、図表34のとおりである。原価部門の区分は、「企画院要綱」では製造部門と補助部門に区分した後、後者をさらに補助経営部門に工場管理部門に細分しているが、「実施手続」では製造部門、補助経営部門、工場管理部門と並列に区分している。実質は変わらない。

「実施手続」から部門費計算を取り出して「企画院要綱」と比較すると、図表35のとおりである。

部門費計算の手続きは、「実施手続」と「企画院要綱」では若干異なっている。「企画院要綱」ではすべてまたは一部の原価要素を各部門（製造部門、補助部門）に賦課または配賦するとなっているが、「実施手続」ではすべての原価要素を直接費、複合費と共通費に分け、複合費と共通費は別々に各部門に配賦している。「企画院要綱」にある複合費の規定は、以下のと

おりである（「企画院要綱」第十五、二十三）。

「補助部門費計算ヲ為サザル場合ニハ動力發生、用水、運搬、材料ノ購入及保管、修繕、検査、従業員募集、従業員訓練、福利施設、試験研究等ニ關スル特別ノ費用トシテ容易ニ捕捉シ得ル諸原價要素ヲ複合シテ動力費、用水費、運搬費、材料保管費、修繕費、検査費、従業員募集費、従業員訓練費、福利費、試験研究費等ノ複合費ヲ設定シ之ヲ第一項第一號乃至第二十三號ニ掲グル経費要素ト共ニ経費ノ分類中ニ加フルコトヲ得」

上記によれば、「実施手続」は、異なる手続きをしている。すなわち、「企画院要綱」における個別費と共通費の取扱は図表36のとおりである。「実施手続」

図表34 「実施手続」と「企画院要綱」における原価部門の区分

実施手続	企画院要綱
<p>「実施手続」における原価部門は、原価部門区分表（別表第四）によって、製造部門、補助経営部門、工場管理部門に区分されている（図表18）。</p> <p>製造部門は機械部、鋳金部、組立部、塗装部、整備部、特殊作業部（鍛造部、製鋳部、調質部、写真部、青写真部）、補助経営部門は動力部、用水部、蒸気部、運搬部、検査部、利材部、工場管理部門は材料部、工具管理部、労務部、福利部、企画設計部、試験研究部、工場事務部が列挙されている。</p>	<p>第二十五 原価部門</p> <p>「製造原価ノ計算ニ在リテハ工場ヲ原価部門ニ分チ部門費計算ヲ為ス」</p> <p>「原価部門ハ之ヲ製造部門ト補助部門トニ区分ス」</p> <p>「補助部門トハ製造部門ニ對シテ補助的關係ニアル部門ヲ謂ヒ之ヲ補助經營部門ト工場管理部門トニ区分ス」</p>

出典：「企画院要綱」第二十五より（表内の「 」は条文の抜粋を示す）

図表35 「実施手続」と「企画院要綱」における部門費計算ノ手続

実施手続	企画院要綱
<p>まず、製造原価要素集計表に集計された複合費と共通費は、製造間接費として部門別計算の対象になり、これらは配賦表を通じてすべての原価部門に配賦される。</p> <p>次に、これら部門費のうち、補助部門費に相当する補助経営部門費と工場管理部門費は、補助部門費配賦表（図表21）によって、製造部門に配賦され、各製造部門費が計算される。</p>	<p>第二十六 部門費計算ノ手続</p> <p>部門費計算ハ左ノ手続ニ依ル</p> <p>一 總テノ製造原価要素又ハ一部ノ製造原価要素ヲ製造部門及補助部門ニ屬スル各部門ニ賦課又ハ配賦ス</p> <p>二 次デ總テノ補助部門費又ハ一部ノ補助部門費ヲ製造部門ニ配賦シ以テ製造部門費ヲ計算ス</p> <p>工具製作部ハ部門費計算上製造部門ニ屬セシムルコトヲ得</p>

出典：「企画院要綱」第二十六より

図表36 「実施手続」と「企画院要綱」における部門個別費ト部門共通費

実施手続	企画院要綱
<p>製造原価要素集計表では、部門費勘定として複合費の集計が行われたので、これは複合費配賦表（図表19）によって各原価部門に配賦される。主たる配賦基準として、土地建物維持費は修繕費、機械装置維持費は修繕費、工具器具備品維持費は修繕費、試験研究費は試験研究部、燃料費は燃料消費量が用いられている。これに該当しなかった費目は、部門共通費（減価償却費、地代家賃、保険料、地租家屋税同附加税、支払電力料、支払瓦斯代、支払水道料）となる。</p> <p>複合費として処理されなかった減価償却費、地代家賃、保険料、地租家屋税同附加税、支払電力料、支払瓦斯代、支払水道料は部門共通費となり、部門共通費配賦表（図表20）によって、すべての部門に配賦される。配賦基準として、減価償却費、地代家賃、保険料、地租家屋税同附加税は建物面積、支払電力料は動力測定消費量、支払瓦斯代は瓦斯測定消費量、支払水道料は用水測定消費量が用いられる。</p>	<p>第二十七 部門個別費ト部門共通費</p> <p>「製造原価要素ハ部門配賦手續上之ヲ部門個別費ト部門共通費トニ分ツ」</p> <p>「部門個別費ハ各部門ニ於ケル發生額ヲ當該部門ニ賦課ス」</p> <p>「部門共通費ハ各原価要素ニ付各部門ガ享クル用役ニ應ジ部門ノ面積、容積、従業員數、労働時間數、生産數量、賃金額、固定資産ノ價額其ノ他適當ナル配賦基準ニ依リ各部門ニ配賦ス配賦基準ハ各原価要素ニ付之ヲ定ム」</p>

出典：「企画院要綱」第二十七より

図表37 「実施手続」と「企画院要綱」における補助部門費配賦

実施手続	企画院要綱
<p>この時点で、集計された複合費と共通費はすべての部門に配賦されており、原価部門のうち補助部門費は補助部門費配賦表（図表21）によって、製造部門に配賦され、各製造部門費が計算される。このとき、表のひな形から直接配賦法が用いられていると考えられる。</p> <p>配賦基準として、動力部費は電力測定消費量、用水部費は用水測定消費量、蒸気部費は蒸気測定消費量、運搬部費は運搬回数、検査部費は検査工ノ労働時間、利材部費は屑発生量及製品利用量、工場管理部門費は直接作業時間が用いられる。</p>	<p>第二十八 補助部門費配賦 補助部門費ノ製造部門ヘノ配賦ハ原則トシテ左ノ方法ニ依ル</p> <p>一 直接配賦法 此ノ場合製造部門ヘノ配賦基準ハ左ノ如シ</p> <p>イ 動力部費 計量器ニ依リ測定シタル各製造部門ノ動力消費量、各製造部門据付機械ノ馬力數又ハ馬力時間數其ノ他適當ナル配賦基準</p> <p>ロ 用水部費 計量器ニ依リ測定シタル各製造部門ノ用水消費量其ノ他適當ナル配賦基準</p> <p>ハ 修繕部費 修繕作業ノ單價ヲ基礎トシテ計算シタル各製造部門ノ修繕額其ノ他適當ナル配賦基準</p> <p>ニ 運搬部費 各製造部門ニ於ケル運搬物品ノ重量、運搬距離、運搬回数其ノ他適當ナル配賦基準</p> <p>ホ 検査部費 各製造部門ニ於ケル検査工ノ作業時間其ノ他適當ナル配賦基準</p> <p>ヘ 材料部費 各製造部門ヘノ出庫材料ノ價額、重量其ノ他適當ナル配賦基準</p> <p>ト 勞務部費又ハ福利部費 各製造部門ノ賃金、従業員數其ノ他適當ナル配賦基準</p> <p>チ 試験研究部費、企畫設計部費又ハ工場事務部費 各製造部門ノ直接労働時間數其ノ他適當ナル配賦基準</p>

出典：「企画院要綱」第二十八より

では直接費以外の費目を複合費と共通費に分け、同様な処理を行っているが、部門個別費の用語は出てこない。

「実施手続」から補助部門費配賦を取り出して「企画院要綱」と比較すると、図表37のとおりである。

図表37によれば、挙げられている費目が異なるが、複合費の処理を除けば、おおむね同様の手続きがとられている。

4. 製品別計算

「実施手続」から製品別計算（製造原価計算ノ手續）を取り出して「企画院要綱」と比較すると、図表38のとおりである。原価計算の方法、製造原価計算は全く同じである。

図表38に示されているように、個別原価計算と総合原価計算が行われている。「実施手続」では、総合原価計算の記述は明確であるが、個別原価計算については、以下に述べるように原価台帳の記述から推定している。

個別原価計算（製造指圖書及原価計算表）については、図表39のとおりである。

個別原価計算に関する記述は、「実施手続」からは明確ではなく、その使用は原価台帳の各項目から推定した。これまでの研究から、戦時中の軍からの受注は小ロットであり、個別原価計算が採用されていたことが明らかになっている。「実施手続」の記述では、最後、原価台帳は製造指圖書別に集計されているので、個別原価計算が行われている。すなわち、各種自己製作部品は総合原価計算が行われ、受注製品の原価は（ロット別）個別原価計算が行われている。したがって、「実施手続」と「企画院要綱」の製品原価集計は、同じ手順である。

図表40は、個別原価計算を前提とした「実施手続」と「企画院要綱」における「製造原価ノ集計」である。

図表41は個別原価計算を前提とした「実施手続」と「企画院要綱」における「間接費ノ指圖書ヘノ配賦」である。

図表38 「実施手続」と「企画院要綱」における製造原価計算ノ手續

実施手続	企画院要綱
「実施手続」の記述からは、総合原価計算のみで一回も個別原価計算に関する記述は出てこないが、最後、原価台帳は製造指図書別に集計されているので、個別原価計算が行われていると考えられる。すなわち、各種自己製作部品は総合原価計算が行われ、受注製品の原価は（ロット別）個別原価計算が行われている。	第二十二 製造原価計算ノ手續 製造原価計算ハ製造原価要素ヲ要素別ニ計算シ次ニ之ヲ原価部門ニ集計シ最後ニ製品ノ一定單位ニ負擔セシムル手續ヲ經ルヲ原則トス 第二十三 個別原価計算ト綜合原価計算 「製造原価計算ハ之ヲ個別原価計算ト綜合原価計算トニ分ツ」 第二十四 製造原価要素ノ賦課手續上ノ分類 「個別原価計算ニ在リテハ原価賦課ノ手續上製造原価要素ハ之ヲ直接費ト間接費トニ分ツ」

出典：「企画院要綱」第二十二より

図表39 「実施手続」と「企画院要綱」における製造指圖書及原価計算表

実施手続	企画院要綱
原価台帳の項目 製造指図書 製造原価 総原価	第二十九 製造指圖書及原価計算表 種類又ハ規格ヲ異ニスル製品ヲ個別のニ生産スル工場ニ在リテハ製品ノ一定單位毎ニ製造指圖書ヲ発行シ各指圖書別ニ原価計算表（原価元帳）ヲ設ケテ製造原価ヲ計算ス

出典：「企画院要綱」第二十九より

図表40 「実施手続」と「企画院要綱」における製造原価ノ集計

実施手続	企画院要綱
原価台帳は製造指図書別に作成され、縦項目には費目、横項目には年月日となっていた。ここでは製造勘定で集計された直接費（直接労務費、直接材料費、直接経費、特別費）、間接費（部門に集計された金額）、試験費が合計されて、製造原価が算定されている。さらに、これに一般管理費、販売直接費が加算され、総原価が計算されている。	第三十 製造原価ノ集計 個別原価計算ニ在リテハ直接費ハ之ヲ各指圖書ニ賦課シ間接費ハ原価計算期間ニ於ケル金額ヲ集計シ指圖書ニ配賦ス 間接費配賦ヲ為ス場合ニ於テ部門費計算ヲ為ス場合ニハ原則トシテ製造間接費要素ヲ先ヅ各部門ニ配賦シ次テ總テノ補助部門費又ハ一部ノ補助部門費ヲ製造部門ニ配賦シ最後ニ各製造部門費又ハ各製造部門費及製造部門ニ配賦セラレザル補助部門費ヲ指圖書ニ配賦ス

出典：「企画院要綱」第三十より

図表41のとおり、「実施手続」では補助部門費配賦表で集計された製造部門費が製造指図書へどのように配賦されたかはわからないが、「企画院要綱」第三十一（間接費ノ指圖書ヘノ配賦）のとおりであろう。

「実施手続」と「企画院要綱」における「総合原価ノ計算」は図表42のとおりであるが、航空機産業では総合原価計算は主たる製品の原価を計算する手段ではない。

5. 一般会計との連携

「実施手続」から一般会計との連携を取り出して「企画院要綱」と比較すると、図表43、44、45のとおりである。「実施手続」には具体的な規定はないが、工業会計¹¹⁾と原価計算との関係が各種帳票によって保たれていることがわかる。

工業会計と原価計算との連携は、企業業績の算定に不可欠であった。「原価計算事務組織圖」によれば、すべての原価計算手続きの終着点は原価台帳の作成にあり、損益計算における売上原価の算定が可能になっ

ていたので、当該工場は軍による工場監督の実施の際に企業業績の開示が可能になった。

本化した規程であり、軍需品工場における調弁価格のみならず、一般民需工場における価格（物価）の設定にも役立つように、工夫された。さらに、価格（物価）設定だけではなく、工場監査への役立ちも顧慮されていた。前者のためには、費目別の原価集計、製品

6. 「実施手続」と「企画院要綱」の相似性

「企画院要綱」は「陸軍要綱」と「海軍準則」を一

図表41 「実施手続」と「企画院要綱」における間接費ノ指圖書ヘノ配賦

実施手続	企画院要綱
<p>原価台帳の項目にある間接費の配賦に関する詳細は、現データからはわからない。</p>	<p>第三十一 間接費ノ指圖書ヘノ配賦 間接費配賦ヲ為ス場合ニ於テ部門費計算ヲ為ス場合ニハ各製造部門ニ集計セラレタル間接費ハ之ヲ當該製造部門ヲ通過スル指圖書ニ配賦ス其ノ配賦基準ハ直接労働時間ニ依ル但シ機械作業ヲ主トスル場合ニハ機械作業時間ニ、材料費又ハ賃金ガ製造原價ノ主タル部分ヲ占ムル場合ニハ直接材料費又ハ直接賃金ニ依ルコトヲ得部門費計算ヲ為ス場合ニ於テ一部ノ補助部門費ヲ製造部門ニ配賦セズシテ直接ニ指圖書ニ配賦スル場合ニハ其ノ各々ニ付適當ナル基準ヲ定メテ之ヲ配賦ス例ヘバ材料部費ハ各指圖書ノ直接材料費ヲ、勞務部費又ハ福利部費ハ各指圖書ノ直接賃金又ハ直接労働時間ヲ、企畫設計部費試験研究部費又ハ工場事務部費ハ各指圖書ニ集計セラレタル製造原價ヲ夫々配賦基準ト為スガ如シ</p>

出典：「企画院要綱」第三十一より

図表42 「実施手続」と「企画院要綱」における総合原價ノ計算

実施手続	企画院要綱
<p>総合計算原価台帳へは材料費仕訳表、労働時間賃金内訳表、経費仕訳表から、材料費、労務費、経費のデータが集計される。この後、総合計算原価台帳、経費仕訳表、材料費仕訳表、労働時間賃金内訳表の各データは工事費集計表に移記され、各工事ごとの製造原価が集計される。これは各種部品の原価を計算するために設定された帳簿である。</p>	<p>第三十四 総合原價ノ計算 総合原價計算ニ在リテハ総合原價計算表ヲ設ケ原價計算期間ニ於ケル総合原價ヲ計算ス 部門費計算ヲ為ス場合ニハ先ヅ總テノ製造原價要素若ハ主要材料費ヲ除キタル製造原價要素又ハ製造間接費要素ヲ各部門ニ賦課又ハ配賦シ次デ補助部門費ヲ製造部門（工程）ニ配賦シ以テ製造部門ノ總製造費用又ハ總加工費ヲ計算ス</p>

出典：「企画院要綱」第三十四より

図表43 「実施手続」と「企画院要綱」における工業會計ト原價計算トノ關係

実施手続	企画院要綱
<p>図表28では、総勘定元帳を作成するための帳票が示されている。材料費、労務費、経費の各仕訳表から総勘定元帳へ転記が行われる。また、支払伝票、入金伝票、振替伝票からも総勘定元帳へ転記が行われる。これにより、費目別諸勘定、部門勘定（製造間接費勘定）、製造勘定、製品勘定、売上原価勘定、売上勘定、一般管理及販売費勘定を経て、損益勘定が作成されるのであろう。この図から読み取れるのは、原価計算と一般会計との連携である。</p>	<p>第四十一 工業會計ト原價計算トノ關係 工業會計ハ單ニ外部ニ對スル營業取引ノミナラズ内部ニ於ケル經營活動ヲモ記録計算スル諸勘定ヲ設ケ原價計算トノ關聯ヲ保ツベキモノトス</p>

出典：「企画院要綱」第四十一より

原価の計算，総原価の算定が可能になる仕組み，後者のためには一般会計との有機的結合の保持，企業業績の明確化が図られる仕組みが，それぞれ必要であった。このために，費目別計算，製造間接費計算と部門別計算，製品別計算，一般会計との連携をこれまで取り上げた。

「実施手続」における費目別計算は材料費，労務

費，経費が系統立てて集計され，直接費と間接費が計算される体系が構築されており，これは「企画院要綱」の規定どおりである。

「実施手続」における製造間接費計算と部門別計算は，費目別計算において集計された原価のうち，間接費はまず複合費が指定科目ごと，それ以外の科目については部門共通費として集計され，最後に両費目は補

図表44 「実施手続」と「企画院要綱」における勘定組織

実施手続	企画院要綱
図表4 「原価計算事務組織圖」に提示されているお もな帳票 一般会計との関連 支拂振替収入伝票 総勘定元帳	第四十二 勘定組織 工業會計ニ於ケル勘定組織ハ左ノ基準ニ依リ分類ス但 シ同一ノ業種ニ屬スル事業ニシテ經營規模ノ同一ナル モノニ在リテハ已ムヲ得ザル場合ヲ除クノ外之ヲ統一 スルモノトス 一 静止勘定 二 財務勘定 三 原価計算外損益勘定 四 製造原価要素勘定 五 部門費勘定 六 製造勘定 七 製品勘定 八 一般管理及販賣費要素勘定 九 一般管理及販賣間接費勘定 十 差額勘定 十一 賣上品總原価勘定 十二 賣上勘定 十三 月次損益勘定 十四 年次損益勘定

出典：「企画院要綱」第四十二より

図表45 「実施手続」と「企画院要綱」における帳簿書類

実施手続	企画院要綱
図表3 別表様式（自第一号至第二十八号）	第四十三 帳簿書類 原価ニ關シテハ概ネ左記各號ノ帳簿書類ヲ設ケテ之ヲ 記録計算ス但シ帳簿書類ノ分類，記録内容等ニ付テハ 業種，經營規模其ノ他ノ實情ニ依リ適當ニ之ヲ定ム 一 製造命令ニ關スル書類 二 材料及材料費ニ關スル帳簿書類 三 労務費ニ關スル帳簿書類 四 経費ニ關スル帳簿書類 五 部門費ノ計算ニ關スル帳簿書類 六 製造原価ノ集計ニ關スル帳簿書類 七 製品，仕損品，副産物，作業屑等ニ關スル帳簿 書類 八 一般管理及販賣費ニ關スル帳簿書類 九 總原価ニ關スル帳簿書類 十 賣上ニ關スル帳簿書類

出典：「企画院要綱」第四十三より

図表46 資料の5W1H

いつ (時間)	どこで (場所)	誰が (主体)	何を (対象)	なぜ (理由)	どのように (手段)
昭和18年	航空機工場	川崎航空機 工業株式会社	製造原価 および総原価	調弁価格 工場監査	原価計算規程

助部門費配賦表にまとめられた。これは「企画院要綱」における個別費と共通費に分類する部門費計算手続きとは若干異なり、複合費の集計が行われている。この複合費の考え方は「陸軍要綱」や「海軍準則」ではなく、「企画院要綱」で初めて出てくるが、第十五経費ノ分類、二十三 雑費において「補助部門費計算ヲ為サザル場合」、「容易ニ捕捉シ得ル諸原価要素ヲ複合シテ」、「複合費ヲ設定シ」とされているので、「実施手続」が行っている部門別計算は、この規定には当てはまらない。しかしながら、複合費のようにいくつかの費目を複合することで、経営上、どのような活動のもとで、どのくらいの原価が生じるかがわかり、原価管理や予算管理に役立つようになるので、これを目指している処理であると考えられる。

「実施手続」における製品別計算は、個別原価計算をベースとして総合原価計算も行われており、「企画院要綱」に沿っている。軍からの注文を考えれば、小ロットの注文であり、部品は総合原価計算で原価を計算するが、完成品の原価は指図書別に個別原価計算で集計が行われる。これは航空機産業の特性であろう。したがって、原価計算規則第2条に従った措置である。

「実施手続」からは一般会計との連携が明確でないが、「原価計算事務組織圖」に提示されている帳票からは、支払振替収入伝票と総勘定元帳への記入が示されていた。陸軍の「昭和11年 軍需品工場經理監督ニ関スル調査概要、第八 各工場別財務監督並原価調査概要書」のうち、「川崎造船所飛行機工場」では「川崎」の詳細な財務状況が示されていたので、もうすでにこの時期には一般会計は確立していたと考えられる(JACAR [1939] 0827-0195¹²⁾)。

VI おわりに

過去の一連の論文において「中島」、「立川」、「三

菱」の各原価計算規程を対象としたので、本稿では入手した資料「実施手続」から「川崎」のそれを明らかにしようと試みた。

「実施手続」は原価計算規程の別冊（様式のみ）であったので、『岐阜工場50年の歩み』における記述をヒントとしたり、これまでの研究蓄積で敷衍したりして、「川崎」の原価計算規程を考察してきた。資料の5W1Hは、図表46のとおりである。

「川崎」の原価計算規程は、費目別計算、製造間接費計算・部門別計算、製品別計算が整えられており、自己製造部品は総合原価計算で製造原価を、注文品の原価は個別原価計算で製品原価を、算定する仕組みである。製品原価に販売費および一般管理費を加算すると、総原価が計算できるので、結果、調弁価格が算定できる。他方、「川崎」の原価計算規程では一般会計と原価計算が有機的に結びつけられているので、算定された原価をもとに売上高（収益）に対応する売上原価（費用）が計算できる。これによって、企業業績が明らかになり、能率向上を維持するために行われる工場監査の基礎データを提供できる。当時、原価計算規程の必要性は、国家的に戦時経済（生産力拡充、低物価抑制）を運営するために、価格（物価）設定や工場監査のための基礎データの提供にあったと言える。

過去の一連の論文においてとりあげた航空機製造会社は、海軍系列と陸軍系列にわかれており、当然のことながら調弁価格の設定には海軍系列では「海軍準則」、陸軍系列では「陸軍要綱」が採用された。今回の「川崎」はおもに陸軍に航空機を納入していたので、陸軍系列の原価計算規程である可能性もあったが、「川崎」の規程は太平洋戦争開戦後の昭和18年頃のものであり、部分的なカスタマイズはなされていたが、原則として「陸軍要綱」と「海軍準則」を一本化した「企画院要綱」に準拠していた。したがって、これまでに考察してきた「中島」、「立川」、「三菱」の原

価計算規程と最も相違する点は、昭和18年時点の規程であり、明確に「企画院要綱」が採用されていたことである。

この時期には2019b 稿で明らかにしたように、軍部の管理が強まった時期であり、各企業は原価計算規程に基づく原価計算の実施が強制された。そこで、原価計算の役割が、軍需品工場では調弁価格設定、民需品工場では物価設定であり、当時台頭した原価計算主義により業種別に原価計算準則が作成された（小田垣〔1941〕65-67頁）。「企画院要綱」は業種別原価計算規程の概念フレームワークとなったものであり（建部〔2016〕26-38頁）、わが国における統一原価計算制度であると評価される（大山〔1942〕1-3頁）。したがって、「企画院要綱」制定以降に運用された「実施手続」からは、陸軍、海軍の区別は窺えず、「企画院要綱」との相似性は明確であった。

本稿では、「川崎」の原価計算規程に「実施手続」からアプローチした。「実施手続」は別表のみの掲載であり、本文は存在しなかったが、これまでの研究成果と時代背景を考慮して「企画要綱」でこれを補った。これにより、昭和18年当時に「川崎」が準拠した原価計算規程の大部分に言及できたと思われる。

注

- 1) もちろん一連の論文は共通して、テーマどおりに「戦時下における航空機工場の原価計算規程」を明らかにしようと試みている。
- 2) 古書店が作成したカタログどおりの表記と資料項目の順番である。資料はすべて私蔵している。
- 3) 画像1 資料の外観は資料（「実施手続」）の表紙をモノクロでスキャンし、PDF ファイルで保存したものを貼り付けた。タイトルの「マル秘」は、古書店が付していたものである。
- 4) 資料を引用する際は、資料どおり表記を使用するが、手書きがゆえに必ずしも統一されていない。例えば、價や価、傳や伝、與や与などが混在する。すべて資料のママとした。
- 5) 作成年は不明なので、運用年とした。昭和18年8月≦作成<10月である。
- 6) 以後、「実施手続」からの引用は（「実施手続」〔1943〕〇〇頁）の形式で示す。本文に記したように、川崎〔1978〕の記述からこの資料の作成年を昭和18年（1943）と判断した。

- 7) 「原価計算事務組織圖」には頁が付されていないので、ここからの引用は（「実施手続」〔1943〕別表第一）とする。
- 8) 〇〇にあたる文字は判別できなかった。
- 9) 第二條 原價計算ノ準則ハ別冊製造工業原價計算要綱ニ基キ業種別又ハ業種ノ經營規模別ニ主務大臣之ヲ定メ告示ス
原價計算ニ關シ提出セシムベキ報告書類ノ様式ハ前項ノ規定ニ依ル準則毎ニ主務大臣之ヲ定メ告示ス
- 10) 「企画院要綱」からの引用は、「企画院要綱」第〇よりと表示する。すべて企画院編纂〔1942〕からの引用である。
- 11) 「企画院要綱」では「工業会計ノ勘定及帳簿書類」となっているので、本節では標題の「一般会計」とともに、「工業会計」も使用した。一般会計は、工業では工業会計を意味する。
- 12) この文書には、頁が付されていなかったため、資料管理 No. を使用した。

参考文献

- 大山侃爾〔1942〕『（商工行政叢書）原價計算規則論』高山書院，昭和17年。
- 小田垣光之輔〔1941〕『対価統制の研究』高山書院，昭和16年。
- 「実施手続」〔1943〕「マル秘 原價計算實施手續（別冊）」〇〇 航空機工業株式會社。
- 海軍省編〔1940〕『海軍軍需品工場事業場原價計算準則』内閣印刷局，昭和15年。なお、本文への引用に際しては、「海軍準則」〔1940〕とした。
- 川崎重工業株式会社航空機事業本部編〔1987〕『岐阜工場50年の歩み』川崎重工業航空機事業本部，昭和62年。なお、本文への引用に際しては、川崎重工〔1987〕とした。
- 川崎重工業株式会社〔Website〕「川崎重工の歴史，1878年～1909年，1910年～1949年」川崎重工業株式会社ホームページ [Kawasaki powering your potential, https://www.khi.co.jp/corporate/history/](https://www.khi.co.jp/corporate/history/)，2020年6月18日閲覧。
- 企画院編纂〔1942〕『原價計算規則 別冊製造工業原價計算要綱』内閣印刷局，昭和17年。
- 建部宏明〔2012〕「戦時下における航空機工場の原価計算規程—立川飛行機株式会社，中島飛行機株式会社の両原価計算規程に寄せて」『専修商学論集』第94号，平成24年1月31日，79-103頁。
- 建部宏明〔2016〕「わが国統一原価計算制度の形成に関する一考察—概念フレームワークとしての企画院「製造工業原価計算要綱」」『會計』第190巻第3号，平成28年9月，26-38頁。
- 建部宏明〔2019a〕『日本原価計算制度形成史』同文館出版，令和元年。

建部宏明〔2020〕「続：戦時下における航空機工場の原価計算規程—三菱重工業株式会社名古屋航空機製作所の原価計算規程に寄せて1」『専修商学論集』第109号，令和元年7月7日，75-91頁。

建部宏明〔2019b〕「続：戦時下における航空機工場の原価計算規程—三菱重工業株式会社名古屋航空機製作所の原価計算規程に寄せて2」『専修商学論集』第110号，令和2年1月7日，83-107頁。

日本原価計算協会編〔1943〕『航空機製造工業原価計算準則』日本原価計算協会，昭和18年。

陸軍省經理局監査課編纂〔1939〕『軍需品工場事業場検査令同施行規則』川流堂小林又七本店，昭和14年。

陸軍省編纂〔1940〕『陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱』内閣印刷局，昭和15年。なお，本文への引用に際しては，「陸軍準要綱」〔1939〕とした。

JACAR〔1939〕「川崎造船所飛行機工場」Ref. C01004722700，防衛省防衛研究所>陸軍省大日記>密大日記>昭和14年>密大日記 第14冊 警保徴発付属，軍需工場管理等書類，昭和14年。