

原単位計算の普及に関する一試論：「原単位切下報奨制度要綱」の検討を通じて

岡田 龍哉\*

A Tentative Study of the Reason why *Gentan'i* Calculation Has Been Common in Japanese Companies: A Discussion of “the Compensation System of *Gentan'i* Reduction” in 1944.

Tatsuya OKADA

#### 要約

本稿は、日本における原単位による原価管理が普及した契機について一試論を示すことを目的としている。本稿では 1944 年に公布された「原単位切下報奨制度要綱」が原単位による原価管理の普及に貢献した可能性を指摘し、同要綱が制定された意図と運用方針について考察する。結論として、戦時中における資源不足により、政府が資源節約を企業に求めるため、原価計算と原単位計算を同時並行的に行うことを奨励したこと、それを契機にして原価計算および原単位計算が原価管理の手段として広く認識されるようになった可能性を示す。

キーワード：原価管理，原単位，製造工業原価計算要綱，原単位切下報酬制度要綱

#### Abstract

This paper is an attempt to show why the cost management by *Gentan'i* (the amount of resources) became common in Japanese companies. To do this, this paper takes “the Compensation System for *Gentan'i* Reduction” in 1944 as a possible factor and examines why the System was established. In Conclusion, the Government established the System because of national resource shortage, so they encouraged companies to save resources by using cost accounting and *Gentan'i* calculation simultaneously, and then, both of cost accounting and *Gentan'i* calculation were taken as means for cost management by Japanese companies.

Keywords: Cost Management, *Gentan'i* (the amount of resources), the Guideline of Cost Accounting for Manufactures, The Compensation System for *Gentan'i* Reduction.

---

受理年月日 2020 年 11 月 30 日 \* 高松大学経営学部 講師

## 1. はじめに

本稿は、日本における原単位計算ないし原単位管理について、それらの理解や実践の普及に影響を及ぼしたと考えられる「原単位切下報奨制度要綱」を中心に戦時中の政策を検討・考察し、原単位計算や原単位管理の思考がなぜ日本に根付いたのかについての一試論を行うものである。

日本企業における原価管理のひとつの特徴として、原単位による管理すなわち原単位管理の重視がしばしば挙げられる。日本における原価計算研究においては、トヨタ自動車株式会社（以下、トヨタ）が創業当初から現場における原単位管理を重視し、ジャストインタイム（以下、JIT）方式の生産システムを構築したことが広く知られており、研究されている（比較的近年では、前田，2008；木村，2009；王，2010b など）。またトヨタに限らず、日本における原単位管理は、Okano and Suzuki (2006) などによって、日本の原価計算システムあるいは管理会計システムを形成する一要因として海外にも紹介されてきた。

これら先行研究に基づけば、少なくともトヨタをはじめとする一部の企業では、原単位計算あるいは原単位管理の思考が第二次世界大戦・太平洋戦争以前から存在していたことが確認できる。一方で、Okano and Suzuki (2006) や中村・岡田 (2010) のように、日本企業全体の特徴として原単位計算・原単位管理が普及した契機のひとつとして、1940年代の戦時中における経済統制を挙げる先行研究もある。具体的には、1944年に公表された「原単位切下報奨制度要綱」等の政策によって、「わが国製造企業では、特定緊要物資の製造工場を中心に、“原価の管理”および“原単位による管理”という原価管理思考が戦中に萌芽していたと考えられる」（中村・岡田，2010，p.62）のである。1940年代の原価計算に関する規制を対象とした先行研究（本間，2014；岡田，2016等）に鑑みれば、当時の経済統制下の原価計算に関する規則や政令が、日本企業に対し近代的な原価計算の普及に貢献したことが見て取れる。そう考えるならば、そうした規則・政令が、広く日本企業の原単位計算・原単位管理への理解に影響を及ぼした可能性を検討することには一定の意義があると考えられる。

Okano and Suzuki (2006) は、原単位の利用は少なくとも2つの背景、すなわち、継続的な激しいインフレーションが起こっており、1943年までにその予防策を断念したこと、もうひとつは深刻な原材料不足という背景に由来していると指摘している。これに鑑みても、戦時中のインフレーションにより市場価格が変動し貨幣額による原価管理上の限界があったこと、および物量の管理により資源の節約が原単位計算・原単位管理の重要性が認識される環境であったことは想像に難くない。しかし、各企業がこれに取り組むのではなく、政府が各企業にこれを要請あるいは推奨した経緯についてはさらなる検討が必要である。

日本における原価管理上の思考として原単位計算・原単位管理が広く重視されるようになった背景を検討するためには、そこに影響を及ぼしたと考えられる政策の意図を考察することが一助となり得る。本稿では、「原単位切下報奨制度要綱」を中心に、当時の環境制約とこれに応じた政府諸機関の意図と共に、原価計算ないし原単位計算に関する各政策を

検討することで、この課題に取り組む。

本稿の構成は次のとおりである。まず、本稿を論じるにあたって、原単位という概念の整理を行う（第2章）。原単位という概念について様々な議論がなされてきており、画一的な定義を急ぐことはできないが、本稿の前提としての原単位の理解をここで示す必要がある。続いて、「原単位」が戦時中の政策上で重要視されるに至るまでの原価計算規制を時系列的に確認する（第3章）。これを踏まえて、「原単位切下報奨制度要綱」が公表されるまでの政府の見解を、当時の貴族院の議事録等を参照することによって検討し、原単位が重視された背景としての環境制約や同要綱の意図を析出していく（第4章）。これらの検討結果を考察したうえで、原単位計算・原単位管理が同要綱を中心とする当時の政策によって全国的に普及した可能性があること、また原単位計算・原単位管理の史的展開に関する他の可能性を含めた今後の課題を提示する（第5章）。

## 2. 原単位に関する認識の整理

原単位は、Okano and Suzuki (2007) で *Gentan'i* として紹介されているとおり、日本特有の語法であるようである。この原単位の定義や理解については種々に考えられることが想定される。本稿の後の検討に基づけば、画一的な定義を安易に行うことは適切ではないように考えられるが、本稿を論ずるにあたっての一応の前提として、現時点における原単位への認識を確認しておかなければならない。

廣本・挽 (2015, p. 37) は、番場 (1963) を引用し、次のような理解が現在の多くの原価計算テキストの通説であるとしている。

「原価はこれを経済価値の貨幣額表示として観念するのが普通であるが、単なる物量表現もまた原価であるとする考え方が存在する。・・・このような物用単位によつて表現される原価に対しては、別に原単位なる用語が用いられ、物量による原価の計算を原単位計算と呼ぶことがある」(番場, 1963, p.27)

番場 (1963) の理解では、原単位とはいわば物量であるといえる。原価とは一般に、ある経済的資源に関する [単価×消費量] で計算されるのであり、当然ながら貨幣的すなわち金額として表現されるものである。原単位計算は、このうち消費量すなわち物量を計算単位とするのである。この計算を行う効用として、番場 (1963) は次のように述べている。

「物量による原価表現はどのような効用をもつのであろうか。貨幣額表示たる原価は経済価値の変動によって変化するが、物量によるそれは変化しない。能率測定のためには、価格変動によって影響されていない原価データを用いることが望ましい。ここに原単位データの効用が存在するのである」(番場, 1963, p.27)

すなわち、廣本・挽（2015, p.37）も指摘しているとおおり、製造現場における能率の是非を示すためには、製造現場には管理し難い市場価格の影響により変動する単価を用いず、消費量すなわち物量を中心的な管理対象とする方が適切であるといえる。

原単位を重視する姿勢は、1962年に制定された「原価計算基準」にもみられる。片岡（2016, p.14）が指摘しているとおおりであるが、「6原価計算の一般的基準（二）原価管理に役立つために」において、次の記述がみられる。

「原価計算は、原価の標準の設定、指示から原価の報告に至るまでのすべての計算過程を通じて、原価の物量を測定表示することに重点をおく」

ここにおいて、「原価の物量を測定表示する」と述べられているが、これは先の原単位計算の認識に合致しており、同義と捉えて差し支えなかろう。「原価計算基準」が現在まで一度も改訂されることなく、実践規範として参照されたり多くのテキストを通じて会計教育の場に用いられたりしていることを考えれば、原単位計算あるいはそれによる原価管理の思考は日本企業に広く普及しているものと考えることができよう。

しかし、一般的な（貨幣的表示を主とする）原価計算によっても原価管理自体は可能であることは言うまでもない。番場（1963）も指摘しているとおおり、経済的資源の単価に予定価格や標準価格等を用いることによって、市場価格の変動の影響を排除したうえで能率を金額として表示することも可能である。そのように考えるならば、原単位を計算したり、それによって原価を管理したりすることの意義や、さらに言えば貨幣的な計算としての原価計算に比する優位性を論じることには大きな意味はないといえる。そうであるならば、なぜ「原単位管理」あるいは「原単位による原価管理」が、日本企業における原価管理思考として重視されるようになったのであろうか。先述のとおり、その契機のひとつとしては戦時経済統制下における各種原価計算規則・規制を挙げることができよう。

「原単位」なる用語が公的に用いられた文書としては、1944年に公表された「原単位切下報奨制度要綱」がある。この制度は、後に検討するように、「製品単位あたりの主要原材料や電力等の消費量をその基準値より低減すれば報奨および表彰を受けることができるインセンティブ制度」（中村・岡田，2010, p.61）とされている。ここに「主要原材料や電力等の消費量」とされているように、同要綱もまた金額としての原価ではなく、物量あるいは消費量を原単位として認識していることがわかるのである。

同要綱が日本企業に対して公表されたインセンティブ制度であるために、同要綱が企業実務の現場に対して原単位計算・原単位管理の理解を促進した可能性は一考に値する。次章からは、同要綱がどのような環境制約のもとで、どのような意図で制定されたものなのかを検討する。

### 3. 戦時経済統制と原価計算規則

本章では、第二次世界大戦および太平洋戦争の戦時期において、原価計算に対して規制が行われたこと、それらの規制が企業からの反発を受けることがあったこと、そして、それに応じて漸次的に規制が変化していったことを示す。本章の検討によって、時系列的に原単位計算の必要性が認識され、「原単位切下報奨制度要綱」が公表されるに至るまでの背景を確認することを目的とする。

日本において経済統制、そしてそれに準ずる原価計算規制が始まったのは第二次世界大戦の開戦である。1937年に勃発した第二次世界大戦は、日本企業の経済活動に大きな影響を及ぼした。統制経済の始まりによって、「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。そして、軍需品工場事業場検査令（1939年）が公布されことにより、価格等統制令の下、軍需産業の適正利潤を定め、軍需品の調達価格を形成するために、陸海軍が自ら工場における原価計算の手続きを規定する「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」が制定されたのである（陸海軍による原価計算規制についての詳細は本間（2014）や岡田（2016）を参照のこと）。

しかしながら、陸軍と海軍の双方から別個の原価計算規制が行われていたことは、当時の企業実務にとって少なくない負担であったと考えられる（太田，1963，p.3）。たとえば、三菱電機株式会社の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年頃のことで、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、一歩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，p.320）

こうした不満や反発があり、1942年には統一的な原価計算制度の必要性から、「製造工業

原価計算要綱」(以下、企画院要綱)が定められた。「企画院要綱」が定められた契機としては、陸軍と海軍のそれぞれが制定した規則を統一することであったが、本稿の立場から、この際に掲げられた原価計算の目的について触れておく必要がある。

「企画院要綱」が發布される直前に公表された「草案」および「付属文書」には、「本要綱における原価計算の目的は、製造工業に於る正確なる原価を計算し以て適正なる価格の決定及生産能率増進の基礎たらしめ、高度国防経済の確立運営に資するに在る」という原価計算の目的が明示されており、ここから、「企画院要綱」の目的が(1)価格決定、(2)経営能率の向上にあることがわかる。陸軍および海軍が調達価格の決定を専ら主眼としていたのに対し、「企画院要綱」では原価計算が価格決定と同時に経営能率の向上にも役立つ旨が公に規定されたのである。

そうとは言っても、「企画院要綱」において価格等統制令に基づく価格決定目的が標榜されていることに変わりはなく、各民間工場に対して価格決定目的の下に細かな規制を与えている。次第にこの拘束力の強さに対し、終戦直前には財界から再び不満が噴出していったようである。たとえば、1942年3月19日の「中外商業新報」には、日本商工会議所が、「先に政府の公表せる製造工業原価計算要綱草案の実施に際して同制度の運用上弾力性を持たしめること並に劃一的適用を避けることを要すとの見地より・・・原価計算制度に関する意見書を付議決定し直ちに關係政府当局宛建議を行った」という記事が掲載されている。

このような見解に応じて、企画院は1943年10月に財務諸準則統一協議会を開催し、「原価計算制度の刷新簡素化に関する件」を公表した。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発表した、従来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

計数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。ここにおいて、原価計算規制の方向性がシフトしてきたことを確認できるのである。

「原価計算制度の刷新簡素化に関する件」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。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、原価計算と物量計算との一体的運用に努めること、と述べられた。

ここで能率増進のための物量計算の重要性について触れられており、原単位計算・原単位管理に関する議論が政策の場に登場したことになる。先述したように、かつての陸海軍による原価計算規制下にあつて、三菱電機が既に原価計算の経営能率への貢献を指摘し、これを陸海軍に進言していたことに照らせば、政府がこうした問題意識を得るに至るまでにラグが生じていたことになる。なぜこの時点において政府が経営能率向上を重視するようになり、そして原単位によってこれを行う旨の記述が見られるようになったのであろうか。ここに至るまでの政府の見解と、その後の「原単位切下報奨制度要綱」の公表について、次章で検討を行う。

#### 4. 原単位計算の研究と奨励

先に示した通り、「原価計算制度の刷新簡素化に関する件」の内容を見てみれば、これまでの原価計算規制においては明示的に意識されてこなかった、原単位計算の重要性が認識されていることは明らかである。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)ことから、企業の生産能率の向上が急務となった情勢が挙げられる。Okano and Suzuki (2007) も指摘しているとおおり、先に結論を簡潔に述べれば、政府が企業における経営能率向上を重視するようになったのは、戦局の悪化による国家的な資源不足の解消を目指したからであるといえる。こうした目的のもと、政府は原価計算と共に、原単位計算の重要性を認識するようになったといえる。

実際、商工省では、1942年の時点から、科学的管理法の研究を進めながら、経営能率の向上に原単位計算が資することを認識するようになっていた。

「・・・商工省では全国重要工場、事業場における生産効率の実体を一定の基準に基いて調査し、生産力増強対策の基礎として、原単位計算制を実施すべく種々考究中で、出来れば本年末までに成案を得、各統制会を通じて工場、事業場の調査を完了し、生産力増強を積極的に指導する方針で、成行は注目されている。

原単位計算制は、原価計算と密接な関連を持ち、原価計算が製品の生産原価に対する過程的把握で、貨幣価値的計算による生産効率の把握であるに対し、原単位計算制は、かかる貨幣価値による尺度によらず、一定の製品を製造するに要する原料、資材、労力、動力、技術、時間、輸送関係等を勘案して、その効率を把握するもので、原価計算に含まれる商業的要素を除外し直ちに当該工場ならびに事業場の効率を算出するものである」（東京朝日新聞、1942年10月22日；傍点は筆者による）

「限られた設備、資材、労力、技術および動力を以て最高度の生産能率を発揮することは産業界に与えられた最大の課題である、このため商工省では明年度に実施すべき重要政策の一つとして重要鉱工業の生産能率増進に関する方策を決定、生産能率基準設定委員会を設置して生産能率の基準を設定し個別企業における生産能率の向上に依って総生産力の増強を図ることとなったが、同省ではかねてこの基準設定の基底となるべき科学的方法につき鋭意研究準備を進めている、・・・一方生産工程より見て各企業体における製品の生産効率度を検討せんとする劃期的な原単位計算制については目下十九業種別に委員会を設けて連日研究を進めて居り、年末迄に一応研究完了の見通しを得たので右両者の活用によって緊要部門における飛躍的な生産能率の増進を期待するに至った、この原単位計算制及び原価計算制は各企業高における能率の尺度となるわけであるがこれによって優秀能率の基準が明示されれば企業整備促進の重要な資料ともなり従来研究の手が染められてなかった生産増強促進への科学的方策がここに実を結ぶに至ったことはきはめて注目される」（日本産業経済新聞、1942年11月9日；傍点は筆者による）

この記事に示されているように、商工省が原単位計算の研究を開始した背景には、設備、資材、労力等、種々の資源の有効活用にある。商工省のこのような研究に応じて、1943年に、岸信介商工大臣が「(企業の適正利潤は) 経済的なあるひは社会正義的な観点や情勢の変化によつて変つて来る、政府としては厳格な原価計算を行はせて適正利潤を決定することが適当して原価計算制の実施を進めてゐる、これとともに工場、事業場の現場においてものゝ生産効率の面からする原単位計算制も実施し原価計算と睨み合せて企業の合理化および重点的生産集中を促進する」（大阪朝日新聞、1943年2月9日）という発言をしていることは重要である。ここにおいて、政府機関が原価計算および原単位計算を共に行い活用することによる経営能率向上への役立ちを認識していることが示された。

また同時期には、「企画院要綱」の作成を手掛ける企画院も経営能率の向上のための方策に関する見解を公表している。1943年2月の衆議院予算総会において、「少くとも軍需産業

に対し原価計算制を撤廃しなければ増産は不可能である、賃金統制令も出来高払制を採用した方が能率を上げるのではないか」という指摘がなされた。これに対し、鈴木貞一企画院総裁（国務大臣）は次の答弁を行っている。

「・・・原価計算を全面的にこれをもって行くかどうかという問題、それから最高能率を發揮するようにこれらの價格問題を講ぜねばならぬ點については篤と研究を重ねて行って只今仰しやるような方向に進まんとしているのである、それならば原価計算は殆どやめてしまうかというとはやはり原価計算の併行をやつて行かねばならぬと考えている、と申すのはやはりどうしても一方において工場の能率を發揮して行く上において眞に生産がいかなる状態において價格が形成されて行くかということの検討も必要である、例えば生産を昂めるためにある工場の生産量を確保し、なおそれを乗り越えるというような場合において國家においてこれに適切なる方途を講じてそれを拡大強化して行く、また他の工場をしてこれに追従せしめる、そういう方途を執らねばならぬと考える、原価計算一点張りでは進まない」（読売報知新聞、1943年2月9日）

ここで鈴木が意図しているのは、原価計算規制を排除あるいは緩和することではないことには注意が必要である。鈴木はこの発言は、貴族院戦時行政特例法案特別委員会（1943年2月24日）において伍堂卓雄元商工大臣（能率協会会長）から「政府は原価計算を全面的に持つて行くことに対し篤と研究するが全部止めて了う譯には行かぬというような答弁があったそうだが、これに対し世間では原価計算制の緩和と誤解している向もあるようである」（日本産業経済新聞、1943年2月25日）との指摘を受けた。これに対し鈴木は「原価計算制は各産業をして合理的而も高能率のため必要である この價格に対する反映は國民の物價に対する感覺如何による、産業人が眞に國家本位であり一切利潤をとらない性格ならばこの制度は必要はないが民間經濟は過去の發展して来た事情からそれは望むべきことでない、その點から原価計算制は緩和はしない、適用の程度<sup>ママ</sup>わ加減するだけで、それによって高能率工場、低能率工場を按配する」（同新聞）と答弁している。この伍堂と鈴木のやり取りには、原価計算制度を司る各政府機関における原価計算の見解が現れているため、帝国議會貴族院の議事録から、該当箇所を抜粋して示す（貴族院、1943年2月24日議事速記録より）。

「（伍堂）御心持ハ能ク分カッテ居リマスガ、企畫院總裁ノ御答辯ヲ曲解シテ、原價計算制ノ緩和ト云フ風ニ取ッテ居ル者ガ相當ニアリマスカラ御尋ネシタノデアリマシテ、原價計算制ハ申ス迄モナイコトデアリマスガ、二ツノ大キナ目的ガアルノデアリマス、今日原價計算制度ノ必要性ガ重大デアリマスコトハ、價格形成ト云フヨリモ寧ロ能率増進ノ爲ニ必要ナノデアリマス、・・・能率増進ト原價計算制度ノ實施ト云フコトハ表裏一體ノモノデアリマス」

「(鈴木) 今仰シヤルヤウニ工場ノ能率ヲ高メル, アルイハ合理的ナ價格ヲ形成シテ行クト云フ意味ニ於テーツノ基準ヲ得ルト云フ意味カラ, 原價計算制ト云フモノヲ實行スルコトハヤラナクチャナラヌ, ……唯之ヲ詰リ價格ノ形成ノ面ニ持ッテ行ク時ニ, 其ノ儘原價計算制デナケレバナラヌト云フコトニナッテ來ルト, 私ハ實際現在ノ日本ノ原價計算制ヲ實行スル所ノ様態……斯ウ云フモノガ段々全面的ニヤルト云フヤウナコトガ決ッタノデアッテ, 之ヲ進メテ行クコトハ宜イガ, ソレニ依ッテデナケレバ價格ノ形成ト云フモノハ出來ナイト云フヤウナコトニナッテ來ルト, 茲ニ非常ナ面倒ガ起ッテ來ル譯デアルト考ヘルノデアリマシテ, 原價計算制ニ囚ハレルコトナク, 生産ニ必要ナ價格ノ設定ト云フモノヲヤッテ其ノ價格ノ設定ガ十八年度ニ關スル限りハ, ドウシテモ國民ノ感覺ニ合フヤウナヤリ方ヲシテ進ミタイト云フ考ヲ持ッテ居ル次第デアリマス」

「(伍堂)……私ハドウシテモ此ノ原價計算制度ハ今日全面的ニ採用サルベキモノデアル……價格問題カラ原價計算制度ヲ考ヘ直ストカ, 損ヲスルトカ云フヤウナコトハ, 到底許サルベキデハナイト思ヒマスガ, 是ガ世間ニ誤解サレテ居リマスカラ, 御答ヘニナリマシタ企畫院總裁ノ御考ヲ聽イタ譯デアリマス」

「(鈴木) 緩和スルト云フ考ハ毛頭ゴザイマセヌ……」

このやり取りの後, 陸軍主計中将・栗橋保正および海軍主計中将・武井大助も, 原価計算に対して次のように見解を述べている。

「(栗橋) 只今企畫院總裁ヨリ御答辯ノアリマシタヤウニ, 陸海軍ニ於キマシテハ原價計算ト云フモノハ嚴密ニ實行シテ居リマスシ, 又將來モ致ス積リデアリマス, 殊ニ原價計算ニ依ルニ非ザレバ, 陸軍ニ於キマシテハ價格ノ決定ノシヤウガナイバカリデナク, 只今伍堂委員ノ仰セニナリマシタヤウニ, 經營ノ合理化ト云フコトガ出來得ナイノデアリマス……」

「(武井) 只今陸軍省ノ政府委員ヨリ答辯ガアリマシタノデ大體盡キテ居リマスガ, 海軍ニ關スルコトヲ一應申シ上ゲマス, 衆議院デ私ニモ答辯ヲ求メラレマシタノデアリマスルガ, 其ノ際ニ價格形成ノ面ニ原價計算ノ結果ヲ機械的ニ採用スルト云フコトハ, 場合ニ依ルト或ハ努力ヲ無ニスル結果ヲ生ズルト云フヤウナ缺陷モ起リ得ルノデアリマシテ……併シナガラモウツノ面デアル能率増進ノ基準ヲ發見スルト云フ觀點カラ申シマスレバ, 凡ソ今日以上ニ原價計算制ノ重要ナ時期ハナイノデアッテ, 海軍トシテ此ノ制度ノ普及徹底ヲ期待シ, 且努力シテ居ルト云フ意味ノコトヲ御答ヘシテ居ッタノデアリマシテ……」

このように, 企画院, 陸海軍と, 原価計算制度を司る各政府機関は, それぞれに原価計

算に対して価格決定目的ではなく、経営能率増進目的を前面に掲げている。特に、陸海軍当局の見解からは、これまでの原価計算規制による原価計算実務の普及およびそれによる経営能率向上に対する自負が見て取れる。このやり取りの背景には、経営能率を増進させることによる資源の節約を企図する政府の意図が存在している。すなわち、戦局の悪化に伴う国家的な資源の不足への対応を、個々の企業に求めることとなったのである。こうした認識と商工省による研究と相まって、政府は原価計算と原単位計算の双方を重視することにより、これを民間企業に対し奨励することとなった。

この結果、鈴木が「高能率工場には国家的手段により褒賞するつもりである」（日本産業経済新聞、1943年2月25日）の発言通り、1944年1月19日に「原単位切下報奨制度要綱」（以下、原単位要綱）が閣議決定された。この要綱の趣旨は、「大東亜決戦下緊要物資ニ関スル主要原材料等ノ需給並ニ輸送状況ニ鑑ミ之ガ節約ニ関シ特別ノ報奨制度ヲ設ケ其ノ使用効率ノ飛躍的向上、消費ノ徹底的節減ヲ図リ以テ増産完遂ニ資セントス」（原単位要綱、第一）とされており、戦局の悪化に伴う資源の不足に対する対策として考案され、民間企業に対し、原単位の切り下げを行わしめるものである。具体的には、特定緊要物資を製造する工場事業場に対し、「主要原材料及電力等ノ使用実績ヲ基準」（原単位切下報奨制度要綱、第二、三、（一））として、この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ものである。

三菱電機の例にみるように、戦前より原価計算等による経営能率の向上を実践していた企業は一部に存在していたが、国家的な資源不足に対応するためには、広く日本企業にこれを実践するよう政府が要請する必要があった。その意味で、この「原単位切下報奨制度要綱」によって、各企業には原単位計算を実施するインセンティブが与えられたのであり、これが原単位計算・原単位管理の普及に影響を及ぼしたと考えられるのである。また、従前の「企画院要綱」から原価計算手続きが簡素化されたことにより、原単位の切り下げにその意識を集中できるようになったことも大きな要素として作用したと推察できる。

戦時中の原価計算規制は、土岐（1951）や太田（1968）が指摘しているように、当時の企業実務における原価計算実践の指導的役割をも果たしたと考えられ、これによって、日本企業全般にわたり、原価計算の方法や効果が普及したと考えられる。ここにおいて、政府主導によって原単位計算を原価計算と同時並行的に行うことで、両者の果たす経営能率向上への貢献が認識され、また、実践されるようになったと指摘することができよう。

## 5. 考察および今後の検討課題：むすびにかえて

本稿では、日本における原価管理を特徴づける原単位管理の意識が、いかなる背景の元に普及したのかを検討するために、戦時中の政策について、その経緯と意図に関して検討・考察を行った。

ここに、日本において原単位計算・原単位管理が原価管理の重点的な施策として普及・

定着した背景のひとつには、戦時中における物資不足という環境制約への国家的対応という、環境適応行動にあることが示唆される。原単位管理の思考そのものは戦前より一部企業実務の場で存在していたことが確認されているが、陸海軍当局が自負しているように、当時の原価計算規制が企業への近代的な原価計算の普及に貢献したことに鑑みれば、「原単位切下報奨制度要綱」が原単位計算・原単位管理への理解および実践を広く普及せしめたことは想像に難くない。戦局の悪化を受け、全国的に物資不足が一層深刻化していき、原単位の切り下げの必要性が広く認識されていた時分に設けられた「原単位切下報奨制度要綱」は、一部企業にとどまらず、広く日本企業がこれに取り組むインセンティブとして機能したと考えられるのである。

また、「原単位切下報奨制度要綱」によって原単位計算や原単位管理の重要性が認識されたとしても、経営能率の向上という目的のもとにおける従前の原価計算の重要性（あるいはその認識）が低下したわけではないことも指摘できる。むしろ、原単位計算が推進されることで従前の原価計算制度が緩和されるとの誤解に対し、政府は原価計算と原単位計算の同時並行的な実施を強調していた。これに鑑みれば、経営能率向上（あるいは原価管理上）においては原価計算と原単位計算の結合が重要であるとの認識があったと解することができる。したがって、国家的な物資の不足を背景としながらも、原価計算と原単位計算が、究極的には経営能率向上あるいは原価管理の手段として広く認識されるようになった契機として同要綱を位置づけることができよう。

しかし、ここで今後の検討課題として指摘しておきたいことがある。日本における原単位管理のひとつの事例としてトヨタが用いられることが多いことは先述のとおりであるが、トヨタにおける原単位管理と、「原単位切下報奨制度要綱」とは、必ずしも原単位計算・原単位管理に対する思考ないし理解が同等のものではないと考えられるということである。

「TPS（筆者注；トヨタ生産システム）におけるムダの排除は、原単位（すなわち加工時間、材料消費量など）の削減を通してコスト削減に寄与するのである。TPS では原価削減のために原単位の管理が重要であり、プロセスにおける原単位削減が求められる。制度会計上の原価計算で算定される原価はアウトカムとしての原価であり、そのため、TPS においては重要な KPI としての位置づけは低いことになる」（木村，2009，pp.13-14）と現在もいわれるように、多くの先行研究において、かつて、トヨタでは原価計算を現場から排除してきたことが示されている（たとえば、大野，1978；廣本，2008 など）。

これに鑑みれば、政府が奨励した原単位計算は、原価計算と同時並行的に行われるべきものであって、決して独立して行われるものと考えられていたわけではないという相違が見えてくる。商工省・企画院・陸軍各当局の意図に鑑みれば、それまでの原価計算規制の中で、原価計算の経営能率向上に対する有用性を認識していた。この経験から、原価計算を排除し原単位計算に集中するのではなく、それまでに培ってきた原価計算制度を基盤として、それと原単位計算を両立して行うことが企図されていた。これは、原単位管理を重視しながら、結果として原価計算を製造現場から排除したトヨタの思考とは異なる可能性

がある。

したがって、当時すでに実践されていた企業における原単位管理と、政府が想定していた原単位管理とを必ずしも同一視することはできない。戦前から原単位管理の思考を実践していた企業は、「原単位切下報奨制度要綱」を受けて原単位管理の実践に変化が生じたかもしれないし、生じなかったかもしれない。そのように考えれば、本稿で前提としている原単位に対する理解の妥当性を改めて検討する必要がある。

さらに、このような原単位計算・原単位管理の思考の多様性を想定するならば、政府によって考えられていたような理解や運用形態がそのまま全国的に普及したと画一的に捉えることは難しい。すなわち、「原単位切下報奨制度要綱」が日本企業への原単位計算・原単位管理の理解を普及せしめた影響を前提と考えたとしても、全国的な資源不足のなか、各企業が自社の経営環境に適応するに従って、原単位計算・原単位管理が一層多様性を持ちながら進化していった可能性は指摘しておかねばならない。原単位への認識やその計算・管理手法が企業あるいは組織によって異なり得ることを考えると、現在の日本における原単位計算・原単位管理の実践に対して理解を深めるためには、より具体的な企業実務の個別事例について検討を行う必要がある。これらの課題は、稿を改めて論ずることとしたい。

## 参考文献

- 王志. 2010a. 「物量管理の会計管理への関連づけに関する一考察」『産業経理』第70巻第1号, pp.143 - 153.
- 王志. 2010b. 「トヨタ生産方式における現場の改善成果の会計管理への関連づけに関する一考察」『一橋商学論叢』第5巻第2号, pp.75 - 90.
- 大阪朝日新聞. 1943年2月9日. 「大企業も整理, 合理化 岸商相「特例」運用方針闡明」.
- 太田哲三. 1963. 「原価計算基準の性格」, 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 編著『原価計算基準詳説』同文館. pp.1 - 13.
- 太田哲三. 1968. 『近代会計側面誌』中央経済社.
- 大野耐一. 1978. 『トヨタ生産方式: 脱規模の経営をめざして』ダイヤモンド社.
- 岡田龍哉. 2016. 「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学位取得論文.
- 片岡洋人. 2016. 「間接費配賦計算からみた『原価計算基準』への提言」『原価益さん研究』第40巻第1号, pp.12 - 23.
- 貴族院. 1943年2月24日. 「戦時行政特例法案特別委員會議事速記録第四號」.
- 木村彰吾. 2009. 「トヨタ生産方式のコスト・マネジメントへのインプリケーション」『原価計算研究』第33巻第1号, pp.10 - 17.
- 中外商業新報. 1942年3月9日. 「製造工業原価計算 日商 運用に弾力性を要望」.
- 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.

- 東京朝日新聞. 1942年10月22日. 「効率的生産徹底へ 『原単位計算』を考究 統制會通じ基礎調査」.
- 東京毎日新聞. 1943年11月11日. 「原價計算制を簡素化 生産能率向上に活用」.
- 土岐政藏. 1951. 「原價計算基準」に要望するもの『産業經理』第11巻第3号, 32 - 33頁.
- 中村博之・岡田幸彦. 2010. 「原価管理思考の萌芽 (2) 一原価計算と原単位計算一」山本浩二 編著『原価計算の導入と発展』森山書店, 第4章所収, pp.49 - 66.
- 日本産業經濟新聞. 1943年2月25日. 「原價計算制」緩めず 適用程度を加減 鈴木總裁 巷の誤解を拂拭」.
- 番場嘉一郎. 1963. 『原価計算論』中央經濟社.
- 廣本敏郎. 2008. 「トヨタにおけるミクロ・マクロ・ループの形成: 利益ポテンシャルと J コスト」『企業會計』第60巻第9号, pp.1234 - 1242.
- 廣本敏郎・挽文子. 2015. 『原価計算論 第3版』中央經濟社.
- 本間正人. 2014. 「軍需品と原価計算一軍需品の調達価格計算に用いられた原価計算の發展過程」埼玉大学經濟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」『メルコ管理會計研究』第1号, pp.21 - 32.
- 三菱電機株式会社. 1951. 『建業回顧』.
- 宮本又郎・阿部武司・宇田川勝・沢井実・橘川武郎. 2007. 『日本經營史 新版』有斐閣.
- Okano, Hiroshi and Tomo Suzuki. 2006. "A History of Japanese Management Accounting." in Chapman, C. S., A. G. Hopwood and M. D. Shields ed. *Handbook of Management Accounting Research Vol.2*. pp.1119 - 1137.