

満鉄鉄道工場の原価計算

中 村 将 人

I. 序

近年、植民地統治に関する会計の貢献が注目されつつある。特に、いわゆる「新しい会計史 (New Accounting History)」と呼ばれる研究では、主としてミシェル・フーコーによる「権力／知」の分析枠組に基づき、会計が植民地主義のコンテキストにおいて現地の人々を統治するための「権力」として如何に機能してきたかについて論じている。このような研究のサーベイ論文である McDonald-Kerr and Boyce [2020] では、既存研究のほとんどがイギリスの植民地を対象としたものであり、今後はイギリス以外の植民地に関する研究の蓄積と地域横断的な比較が期待されると述べられている (McDonald-Kerr and Boyce [2020], pp.569-570)。日本も19世紀後半から20世紀中葉にかけて、東アジア諸地域を植民地¹として統治しており、ここにおける会計の貢献を探ることは上記の期待に応え得ることになるだろう。

戦前期日本の植民地政策において、重要な役割を担っていた組織の1つが南満洲鉄道(満鉄)²である。同社は1906(明治39)年に設立された国策会社であり、鉄道業を主としながらも多角的に満洲経営に携わっていたことは周知の通りである。本研究では同社を祖上に載せ、同社の会計、特に原価計算が満洲経営に寄与した可能性について探ることを企図した。

なお、原価計算に焦点を当てた理由は、満鉄の沙河口(大連)工場で科学的管理法による労務管理が実施されていたと先行研究が指摘しているためである(高橋 [1995]、221-226頁。詳細は後述)。しばしば、科学的管理法は標準原価計算や予算統制と結びつき、働く人間の行動を計算可能にして統制すると指摘される (Miller and O'Leary [1994]；國部訳 [2003])。このことから、満鉄においても科学的管理法と結びついた標準原価計算が実施され、満鉄労働者、なかんずく中国人労働者の統制に用いられていた可能性が示唆されたのである。

しかし、結論から述べると、満鉄鉄道工場の原価計算システムは標準原価計算とは言えず、それによる中国人労働者の統制は看取できなかった。その原因は、標準原価計算の前提と考え

られた満鉄における科学的管理法導入の意図、および標準原価計算と密接な関係を有していた満鉄の予算制度に見出すことができる。

Ⅱ．先行研究

満鉄については、様々な分野において様々なアプローチからの膨大な先行研究が存在している。ここでは上記の目的に鑑み、満鉄の原価計算・管理会計的側面に焦点を当てた研究について概観したい。

高橋〔1995〕は、日本の植民地における鉄道史を経営史のアプローチから分析したものであり、その紙幅の大半は満鉄に割かれている。本稿の主題に関連して特筆すべきは、満鉄における科学的管理法の導入について言及している点である。高橋は、1925（大正14）年に満鉄が「能率係」を設置して能率研究に取り組み始めたこと、実用例として沙河口工場において科学的管理法が導入されたことを挙げ、「鉄拳とビンタ」による前近代的管理だけではない、近代の労務管理が実施されていたことを指摘している（高橋〔1995〕、221-226頁）。

林〔2021〕は、満鉄の本業たる鉄道業に焦点を絞り、多角的な観点からの分析によって東アジア史における満鉄の位置付けを企図している。その一環として、満鉄における科学的管理法の導入について詳細に分析している。まず林は、能率係設置以前に、鉄道工場での修繕作業にルーティングシステムが導入されていたこと、これによって遼陽工場では1921（大正10）年4～9月の期間で40%以上の作業時間短縮に成功したことを指摘している。また、林は沙河口工場でのテイラーシステム採用についても分析し、労働生産性の改善に貢献したと述べている。ただし、鉄道工場体制の整備は日本人職工を中国人職工に比して「優秀」と認識する民族的ヒエラルキーを伴っており、同システムの採用は日中両工の能力を大差ないようにすることが目的であったと指摘している（林〔2021〕、113-119頁）。

一方で、蘇・李・姜（編著）〔1995〕、小林〔1996〕、裴〔2002〕は、沙河口工場はあくまでも例外的であり、その他の労働者は隣保組織や連座制に基づく暴力的な労務管理が中心であったと述べている（蘇・李・姜（編著）〔1995〕、70, 86-89頁；小林〔1996〕、77-78, 157-161頁；裴〔2002〕、52頁）³。

Noguchi〔2011〕は、1920年代から1940年代にかけての満鉄の予算、特に営業収支予算の統制について検証している。満鉄は、日本政府や軍部に要請された軍事目的の鉄道建設のために十分な利益を得る必要があり、同社の予算制度はそのための手段として用いられてきたとされる。とりわけ太平洋戦争の勃発以降、予算編成が困難になったにもかかわらず、満鉄は予算統

制を強化して予実間の乖離は極めて小さいものであったと述べている（Noguchi [2011], pp.14-19）。

予算統制と標準原価はともに科学的管理の必然的帰結であるとされる（辻 [1988]、215頁）。もっとも、かかる主張はアメリカ管理会計史研究に基づいたものであり、社会経済的背景を考慮せずにそのまま日本や満洲に当てはめることには注意を要する。しかし、満鉄における科学的管理法と予算統制の採用は、少なくとも標準原価計算が導入される素地が同社に存在していたことを意味するだろう⁴。

Ⅲ. 満鉄の沿革

満鉄は、明治39年勅令第142号「南満洲鉄道株式会社設立ノ件」によって設立された特許主義による特殊会社である。設立勅令の第1条には「政府ハ南満洲鐵道株式會社ヲ設立セシメ滿洲地方ニ於テ鐵道運輸業ヲ營マシム」とあり、設立目的は、1905年の日露講和条約（ポーツマス条約）および日清満洲善後条約（北京条約）で経営権を取得した東清鉄道南部支線の長春以南および安奉線（安東～奉天間）の経営であった。しかし、日露戦争で得た満洲の租借地経営機関としての性格も有していた。

1906（明治39）年6月7日の設立勅令の後、8月1日には、外務・大蔵・通信の三大臣による「三大臣命令書」が公布され、会社の概要が規定された。要点を挙げれば、資本金は2億円とし、うち1億円は日本政府の出資とすること（第7条）、日本政府の出資は鉄道・附属財産・炭鉱による現物出資とすること（第8条）、株主は日清両国政府と日清両国人に限ること（第10条）⁵、日清両国政府以外の株主への日本政府による配当保証（第11条）⁶、一般株主への6%の配当と社債利息の支払いを賄ってなお剰余金のあるときは、配当率が均一になるまで日清両国政府に配当すること（第15条）などが明記されていた（中村 [2014]、32-33頁）。

満鉄は鉄道業を主たる業務とし、炭鉱業を第二の業務としながら、船舶業・旅館業・重工業など多岐にわたる事業展開を行い、またそれに関する関連会社を多く設立し、一大コンツェルンへと進展した。また、初代総裁の後藤新平による「文装的武備」の一環として、調査部・学校・病院・図書館などの経営も行った。

1931（昭和6）年の満洲事変と翌年の満洲国建国は、満鉄の一大転機となった。満洲国内の鉄道は満洲国交通部に継承されて満洲国有鉄道となったが、建国直後の満洲国政府と関東軍との協約により、関東軍が国防上必要とする鉄道、港湾、水路、航空路等の管理・新設を日本に委託することとなった。実際には、1933（昭和8）年より全ての満洲国有鉄道および水運、港

湾は満鉄に経営委託されることとなり、以後、従来の満鉄線は「社線」、満洲国有鉄道は「国線」と称されるようになった。そして、本社機構とは別に「鉄路総局」が設けられ、社線およびその他の事業を経営する本社機構と、国線を運営する鉄路総局が併存する二元的経営が実施された。1936（昭和11）年には総裁のもとに「鉄道総局」が新設され、国線、社線および北鮮線⁷が一元的に経営されることとなった⁸。

また、このころより関東軍による満鉄への介入が盛んに行われ、関東軍による満鉄改組が話題に上るようになった。この問題は紆余曲折を経て、1937（昭和12）年の「満洲重工業株式会社（満業）」の設立によって重工業を分離することで決着した。これにより満鉄は、鉄道業・炭鉱業・製油業・調査事業に特化することとなった。

満鉄は、1945（昭和20）年のソ連による満洲国侵攻および日本の敗戦によって事実上終焉を迎えることとなる。かつての満鉄本線（大連～長春）は中国長春鉄路公司によって中華民国・ソ連が共同で経営することとなった。法的な会社の終焉（法人格の消滅）は、9月30日の連合国軍総司令部による指令によってもたらされた⁹。この後、満鉄は閉鎖機関として特殊清算の対象となり、最終的には1957（昭和32）年4月13日をもって清算が終了した（原田 [2007]、12-29, 128-136, 141-142, 160-161, 164-167, 215-221）。

IV. 満鉄の会計

「三大臣命令書」の第19条第1項には「其社ハ會計及營業ニ關スル規定ヲ定メ政府ノ認可ヲ受クヘシ」とあり、これに基づいて作成されたのが「会社会計通則」や「勘定科目規程」などの会計規程であった。諸規程は幾度も改正が加わっているが、本稿では1940（昭和15）年1月1日現在の規程に基づいて満鉄の会計制度を概観したい。

まず、会社会計通則では、「本會社ノ計算ハ資本勘定、損益勘定、積立金勘定及雜勘定ノ四種ニ區別シ更ニ業務ノ種類ニ依リ便宜區分整理スルモノトス（第2条）」と定められている。その内容については、各々「資本勘定ハ資金ニ屬スル收支ヲ整理スルモノトス（第3条）」、「損益勘定ハ營業上ノ收支ヲ整理スルモノトス（第7条）」、「積立金勘定ハ各種積立金ノ收支ヲ整理スルモノトス（第10条）」、「雜勘定ハ前記三勘定以外ノ收支ヲ整理スルモノトス（第14条）」と規定されている¹⁰。

会社会計通則に加えて、「勘定科目規程」によって上記4つの勘定の細区分が規定されている。当該規程では、「資本勘定ハ資本金、第一所有物及第二所有物ニ區分（第2条）」し、「雜勘定ハ貸借勘定、中間勘定、別途收支勘定ニ區分（第5条）」することが規定されていた。なお、

「第一所有物」とは、資本的支出意味する「事業費¹¹⁾」によって取得された資産、すなわち固定資産を指し、「第二所有物」とは流動資産を指す。また、「貸借勘定」は債権債務勘定を、「中間勘定」は仮勘定や積送品・未着品を、「別途収支勘定」は原価計算に関する勘定を指す。ただし、「別途収支勘定」は1932（昭和7）年に設置されており、それ以前は「中間勘定」に包摂されていた（長廣 [1938]、56, 81, 104, 182, 214, 215 頁；坪山 [1940]、465 頁）。加えて、勘定科目規程には「各勘定中第九條（勘定科目の別表を規定―筆者注）ニ於テ整理勘定ヲ定メタルモノハ之ニ依リ内譯ノ整理ヲ爲スヘシ（第6条）」とあり、ここでの「整理勘定」とは「會計組織上の總括決算箇所及び決算分掌箇所間または決算分掌箇所相互間に於ける勘定の附替手段として設置する勘定科目（坪山 [1940]、50 頁）」、すなわち今日言うところの本支店会計に用いる勘定である（中村 [2014a]、84-86 頁）。

上記の諸区分の下に、複式簿記上の各勘定科目が設けられている。これらをまとめると、図表1のようになる。なお、満鉄の勘定科目は公会計(官庁会計)の影響を大いに受けており、大科目である「款」、中科目である「項」、小科目である「目」に区分されていた（長廣 [1937]、2 頁；坪山 [1940]、42 頁）。図表1では、「款」のみを列挙している。

図表1 満鉄の勘定分類

資本勘定	資本金	株金、払込未済株金、社債金、社債差額、繰越益金、本年度利益金、法定積立金、特別積立金、配当平均準備積立金
	第一所有物	鉄道、旅館、港湾、炭礦、製油工場、第二製油工場、石炭液化工場、雑施設
	第二所有物	生産物、貯蔵品、有価証券、切手印紙、外国貨幣、現金
損益勘定		鉄道収入・経費、港湾収入・経費、鉱業収入・経費、製油収入・経費、総務収入・経費、利息収入・経費
雑勘定	貸借勘定	振替貯金、銀行貸借、預り金、貸金、他店貸借、証券貸借、保証金、受取手形、支払手形、国線勘定、鉄道建設勘定、満洲医科大学勘定、社員貯金、社員身元保証金、共済勘定、為替勘定、未収金、未払金
	中間勘定	仮受金、仮払金、積送品勘定、未到着勘定
	別途収支勘定	用度収入・経費、工務収入・経費、鉄道建設収入・経費・附属別途勘定、工場収入・経費、住宅収入・経費、剥離収入・経費、雑作業収入・経費、採炭原価収入・経費・附属別途勘定、煉炭原価収入・経費、粗油原価収入・経費・附属別途勘定、重油原価収入・経費、粗蠟原価収入・経費、揮発油原価収入・経費

（出所：坪山 [1940]、46-205 頁に基づき筆者作成。）

V. 満鉄鉄道工場

会社設立後、鉄道工場は大連駅構内の小規模な「大連工場」および遼陽の「遼陽工作分工場」があるだけであった。しかし、設立後の改軌に伴って、1911（明治44）年に大連港外に「沙河口工場」を新設した。これは1928（昭和3）年に「大連工場」と改称している。また、遼陽工作分工場は「遼陽車輛係工場（1908（明治41）年）」、「遼陽分工場（1918（大正7）年）」、「遼陽工場（1919（大正8）年）」と改称した後、1930（昭和5）年に廃止されて大連工場に合併された（南満洲鐵道株式會社（編）[1928]、386, 413頁；満鉄会（編）[1986]、237-238頁）。満洲事変以前から満鉄が所有した工場は以上である。

1933（昭和8）年の委託経営開始に伴い満洲国有鐵道から引き継いだ修理施設は、皇姑屯・長春・松浦（哈爾濱）・瀋陽・吉林・齊齊哈爾などにあったが、これらはいずれも小規模で能率の悪いものであった。このため、満鉄は鐵道工場建設十年計画を策定し、三棵樹・牡丹江・齊齊哈爾・吉林・図們に鐵道工場を新設し、松浦・長春・齊齊哈爾の旧工場を廃止もしくは新工場に統合し、皇姑屯を拡充して「奉天工場」とすることを企図した。もっとも、図們は計画中止、吉林は未完成となり、奉天・新京（長春）・牡丹江・哈爾濱・齊齊哈爾の5工場および三棵樹分工場の体制となった（満鉄会（編）[1986]、290-291頁）。

なお、車輛の新造は、戦時下において少々シェアが低下したものの、大連工場が主軸であり、その他の工場は主として改造・補修・諸種工作作業を行っていた（林 [2021]、131, 133頁）。

會計システムに言及すると、従来の各工場は独自の形態を整えており、経営上の支障があったため、1934（昭和9）年に「工場勘定¹²」を制定して経理事務の統一を図り、また各工廠勤務時間制度を確立した。翌1935（昭和10）年には作業能率の向上と正確な製品原価のために、直接工作従事員の賃金制度としてローワン式割増作業制（後述）を全工場で実施した。さらに1936（昭和11）年には全鐵道工場は鐵道總局工作局の統制管理を受けることとなった（南満洲鐵道株式會社（編）[1938]、1115頁）。このため、原価計算実務は1936年以降、全工場で統一されていたと考えられる。

VI. 満鉄鐵道工場の原価計算

1. 資料紹介

満鉄の原価計算に関する一次史料を利用することは極めて困難である。そもそも原価計算・

管理会計に関する資料は通常公開されることのない内部資料であることに加えて、日本の敗戦に伴う引き揚げに際して文書が焼却・破棄あるいは接収されており（井村 [2011]、6-10 頁）、ここに会計資料も含まれていた可能性がある。しかし、一次史料によって実務を調査することは困難でも、社内の規程や文献によって制度を調査することは可能である。このため本稿では、満鉄における会計制度を扱った長廣 [1937]、坪山 [1940]、池田 [1941]、森永 [1942] を中心にして、満鉄鉄道工場における原価計算実務について紐解くこととしたい。その前提として、これら資料の性格について論じることとする。

長廣 [1937] や坪山 [1940] は、満鉄社員会によって刊行された会計の解説書である。その内容は満鉄の会計実務に即したものであるが、両者とも財務会計に関する解説が中心となっている。長廣 [1937] は前述の勘定や財務会計上の予算決算手続の説明が中心であり、坪山 [1940] は原価計算に関する解説も少なからず含んでいるものの、やはり財務会計中心の構成となっている。また坪山 [1940] は、当時の先進的な会計理論の紹介という性格も看取できるため、満鉄における会計実務との判別に注意しなければならない。

一方、池田 [1941] は、満洲能率協会発行の『満洲の能率』に新京鉄道工場の池田義雄が寄稿したものである。前半は一般的な原価計算の解説が記載され、後半に満鉄鉄道工場における原価計算方法について説明されている。また、森永 [1942] は満洲国の奉天商工公会が開催した原価計算講習会が基となっており、その講師であった森永七三（奉天鉄道工場原価係主任）によってテキストとして執筆されたものである。

以上のような資料の成り立ちから、池田 [1941]、森永 [1942] は現場での実務をより色濃く反映した内容となっていると推察される。しかし、特に森永 [1942] は用語の不統一、内容の齟齬、解説項目の欠落などが散見されるため、上記の長廣 [1937] や坪山 [1940] と照らし合わせる必要がある。

2. 原価計算の目的

坪山 [1940]、池田 [1941]、森永 [1942] では、原価計算の目的について述べられている。

坪山は原価計算の目的として価格計算と経営統制を挙げており、多くの場合いずれか一方の目的に重点を置くと述べている。そして満鉄においては、「価格計算目的達成の手段として原価計算制度たる別途収支會計（別途會計と異る）を設定し、経営統制目的達成の手段として豫算制度を実施（坪山 [1940]、464 頁）」しているとして、原価計算を価格計算の手段としてとらえている。

池田も原価計算の目的を経営管理と価格決定としており、特に経営管理においては標準原価が効果的であると述べている（池田 [1941]、44 頁）。

森永は原価計算の任務として、製修物品の価格計算と工場経営に必要な資料とすることを挙げている。より具体的には、「工作受註ニ必要ナル工作費見積ノ基礎ヲ與へ、更ニ之ニ依リ製修費用ノ統制管理ヲ計リ、工場収入豫算ノ編成ニ必要ナル資料ヲ提供シ工場収入ノ確立ヲ計ル当幾多ノ使命ヲ有スル（森永 [1942]、2頁）」と述べている。

いずれも価格計算と経営管理を原価計算の目的として認識しており、森永はそれに加えて予算編成も目的としている。特に坪山・池田は価格計算目的を重視している。このことについて坪山は、「満鐵の原價計算は、（中略）概して社内各箇所の要求に基く製造、修繕または工事或ひは物品の配給が其の目的であるから、（中略）單に原價（多くは製造原價である）の計算を以て事足り、此の原價が即ち要求箇所への振替價額である（坪山 [1940]、470頁）」と述べている。

3. 工場収支勘定

満鐵における原価計算は、別途収支勘定においてなされることは前述した通りである。本稿で取り扱う鉄道工場に関する原価計算は、別途収支勘定中の「工場収入・経費」において実施される。ここでは坪山 [1940] にしたがひ、工場収入・経費が計上される場を「工場収支勘定」と呼称する（図表2；坪山 [1940]、184頁）。

図表2 工場収支勘定

工場収支勘定			
経費		収入	
総係費	×××	製作収入	×××
工作費	×××	修理収入	×××
償除却費	×××	社外工作収入	×××
別途給与費	×××	半成品 ^(注) 収入	×××
(差額振替高)	×××	諸口収入	×××
		(差額振替高)	×××
合計	×××	合計	×××

注：満鐵では未完成品を全て「半成品」と称している（図表3参照）。

（出所：坪山 [1940]、189頁。筆者改編。）

工場収入（款）は「製作収入」・「修理収入」・「社外工作収入」・「半成品収入」・「諸口収入」・「差額振替高」（いずれも項）によって、工場経費（款）は「総係費」・「工作費」・「償除却費」・「別途給与費」（いずれも項）によって構成される。坪山によると、「工作費は直接費であり、その他の総係費、償除却費及び別途給与費は間接費である（坪山 [1940]、184頁）」。各項の詳細は、図表3の通りである。

図表3 工場収支勘定における各項の詳細

工場収入	製作収入	車輛その他の製作品を事業費勘定に振替決算する製作品代の収入科目。
	修理収入	車輛その他の製作品を損益勘定または別途収支勘定の経費勘定に振替決算する修理品代の収入科目。
	社外工作収入	社外の注文による車輛その他の製作および修理品に対する収入科目。
	半成品収入	年度末決算における未完成工作品の実費額 ^(注) 。
	諸口収入	車輛その他製修工作上より生じた屑物の売却代または貯蔵品勘定への振替収入、工作違約金等の収入科目。
	差額振替高	年度末決算において生じた工場収入および経費の差引残高の整理科目。
工場経費	総係費	工作作業に直接関係しない一般的な間接費（人件費、物件費、建物・機械・器具等の補修費、作業用工具対の購入代、その他各職場での間接的な物品代、動力用燃料代、除却附帯費、雑費など）。
	工作費	製修工作に直接従事する工作工の人件費、工作用材料費、工作を他に委託したる場合の製作費、その他直接製修工作に要する労役費、諸税、雑費、年度初に仮払金勘定より振替を受けた半製品費など。
	償除却費	工場財産に属する事務所および工場の建物・機器等に関する減価償却費、工場財産の改造・滅却・撤去・移転・売却等に関する財産除却費。
	別途給与費	工場経費支弁に属する従事員の賞与金、退職慰労金、社宅費。

注：半成品は、それを計上するストック勘定が存在しないため、「半成品収入」勘定から仮払金勘定を介して翌期に繰り越される。このため、「半成品収入」は擬制的な勘定科目であり、現金収入を意味しない。

（出所：長廣 [1937]、227-229頁に基づき筆者作成。）

坪山は、「借方即ち経費勘定には、其の期間に實際生じたる間接費のみならず直接費が記入せられ、貸方即ち収入勘定には、豫定配賦率で其の期間の製品または仕事に配賦せられたる間接費のみならず直接費が記入せられる（坪山 [1940]、494頁）」と述べている¹³。このため、工場収支勘定に残高が発生した場合、「社外工作収入」中の利益や「諸口収入」中の工作違約金を除けば、原価差異によるものとなる。このとき、同勘定には「差額振替高」を記入することとなる。これについて長廣は、「もし収支差額益金（有利差異—筆者注）の場合は假受金勘定に、又損金（不利差異—筆者注）の場合は假払金勘定に振替整理する爲、収支残高は結局零となるのである（長廣 [1937]、228頁）」としている（図表4の仕訳⑦、⑨）。また、坪山は有利差異が発生した場合の処理として「利益金の少い年度には、假受金として翌年度に繰越することなく、損益勘定に振替へ（中略）当該年度の利益金に加算せられる（坪山 [1940]、188頁）」とも述べている（図表4の仕訳⑧）。そして、「前記の過不足金額は原則として次年度に於ける施行割掛率¹⁴の査定財源として処理（長廣 [1937]、228頁）」される。

図表4 工場収支勘定の差額振替に関する仕訳例

摘要	借方				貸方			
	款	項	目	金額	款	項	目	金額
①工具の修理が工務区の委託である場合。	鉄道経費	保存費 (線路費)	補修費	7.00	工場収入	修理収入	諸修理収入	7.00
②別途給与費の年度予算額360,000円として毎月の振替をなす場合。	工場経費	別途給与費	各目	30,000.00	仮受金	鉄道仮受金	大連鉄道工場	30,000.00
③前記の如く毎月振替仮決算したる360,000円を期末に整理する場合。	仮受金	鉄道仮受金	大連鉄道工場	360,000.00	工場経費	別途給与費	各目	360,000.00
④年度末総裁室庶務課において工場経費負担退職慰労金150,000円を振り替える場合。	工場経費	別途給与費	退職慰労金	150,000.00	仮払金	諸口仮払金	退職慰労金	150,000.00
⑤年度末鉄道総局人事局厚生課において工場経費負担住宅費210,000円を振り替える場合。	工場経費	別途給与費	住宅費	210,000.00	住宅収入	振替収入	振替収入	210,000.00
⑥期末において半成品5,000円を翌年度に繰り越す場合。	仮払金	鉄道仮払金	大連鉄道工場	5,000.00	工場収入	半成品収入	半成品収入	5,000.00
⑦借方合計に対し貸方合計が300円超過した場合(仮受金勘定へ振替)。	工場収入	差額振替高	差額振替高	300.00	仮受金	諸口仮受金	雑口	300.00
⑧借方合計に対し貸方合計が300円超過した場合(損益勘定へ振替)。	工場収入	差額振替高	差額振替高	300.00	鉄道収入	諸口収入	社内雑収入	300.00
⑨差額振替高(経費超過額)を整理する場合。	仮払金	諸口仮払金	経、庶務課	×××	工場収入	差額振替高	差額振替高	×××
⑩翌年度に繰り越された半成品5,000円を新年度当初半成品費へ振り替える場合。	工場経費	工作費	半成品費	5,000.00	仮払金	鉄道仮払金	大連鉄道工場	5,000.00

(出所：長廣 [1937]、227-233 頁；坪山 [1940]、186-189 頁に基づき、筆者作成。)

4. 原価計算の種類

坪山は、原価計算の種類を図表5の通り分類している。

図表5 坪山 [1940] による原価計算の種類

分類の基準	種類	
原価計算の方法	個別原価計算	総合原価計算
原価計算の対象	商業原価計算	製造原価計算
原価計算の行われる時	見積原価計算	実際原価計算

(出所：坪山 [1940]、472-479 頁に基づき、筆者作成。)

坪山は、個別原価計算を「特定の製品または仕事に就き、個別的に原価を直接計算するものである (坪山 [1940]、475 頁)」とし、総合原価計算を「一定期間の製品全体の生産に要したる直接費並に間接費の総額を製品数量で除し、製品一単位當原価を計算する方法 (坪山 [1940]、472 頁)」と定義している。また、見積原価計算を、「製品または仕事に就き其の施行前豫め原価を計算することで一種の豫算である (坪山 [1940]、478 頁)」とし、実際原価計算を「製造または仕事の完成後に於て所要原価を計算することである。即ち過去の生産に就き實際生じた

る費用を計算することである（坪山 [1940]、479頁）」と定義している¹⁵。以上の計算概念は、今日のものとほぼ同様である。

なお、「商業原価計算」は、仕入諸掛や売上諸掛の計算に相当するものである（坪山 [1940]、477頁）。これらの計算は、今日言うところの「原価計算」ではなく、商業簿記の範疇には含まれるものであろう。

坪山は、「一般に原価計算と稱する場合には実際原価計算を意味するものである（坪山 [1940]、479頁）」と述べている。ここから、満鉄鉄道工場では実際原価が重要視されていたことがわかる。

5. 普通勘定・特別勘定・準特別勘定

満鉄鉄道工場では、個別原価計算による「普通勘定」、総合原価計算による「特別勘定」・「準特別勘定」が設けられていた。

「普通勘定」とは、「工作決定ノ都度工作番號ヲ起シ當該工作番號毎ニ（工作費計算表ヲ作成シ）原価要素ヲ集計シ工作原價ヲ個別計算スル（森永 [1942]、3頁）」勘定である。

「特別勘定」とは、「個別計算困難ナル工作ニ對シ年度當初特定ノ工作番號ヲ起シ一定期間ノ總生産費用ヲ綜合計算シ生産豫想量ニテ除シ得タル單位原價ヲ以テ生産代價ヲ算定スル（森永 [1942]、3頁）」勘定である。奉天鉄道工場では、「鑄物」・「製材」・「鍛冶新製品」・「副品加工」の各勘定が設けられた（森永 [1942]、3頁）¹⁶。

「準特別勘定」とは、「個別計算可能ナル工作ナルモ一件ノ工作僅少ニシテ且ツ註文件數多キモノ又ハ作業標準化シタルモノ等事務簡捷ヲ目的トシテ年度當初特定ノ工作番號ヲ起シ單位原價ヲ以テ生産品代價ヲ算定スル（森永 [1942]、3頁）」勘定である。

満鉄鉄道工場では自社で用いる車輛の製造・改造・補修が主であり、それらは受注生産であるため、個別原価計算による普通勘定が同社における原価計算の中心であった。坪山も「満鉄の鐵道工場、電氣修繕場等に於ける製修工作品の單位當實費の計算、或ひは各種の事業費並に經費工事の單位當實費の計算は、總べて茲に所謂個別原價計算である（坪山 [1940]、475頁）」と述べている。普通勘定で原価要素を集計する「工作費計算表」は図表6の通りである。

図表6 工作費計算表

工作費計算表

落成 號		工作 號			品名		製 修		決 算		年		月		日	
工作費					職場別施工費並材料費											
種別	決算金額				職場名	工數		施工費				材料費				
前半製品繰越高					組立											
施工費					仕上											
材料費					旋盤											
委託工作費					製罐											
勞役賃					鉸鉚											
出張旅費					客車											
鍛冶疋					塗											
鑄物勘定	鑄鐵疋				裁縫											
	砲金疋				貨車											
	鑄鋼疋				製材											
	製材				台車											
再用品加工					電氣											
トリツブルヴルグ修繕					鍛冶											
ゲージ及スピードレコーカー修繕					模型											
電氣試験料					鑄鐵											
諸雜費					砲金											
運賃					鑄鋼											
關稅					工具											
					再用品											
					鍛鍊											
					外装											
					合計											
豫備品割掛																
合計																

(出所：森永 [1942]、42頁。)

6. 原価要素

森永〔1942〕では、まず一般的な原価要素について取り上げている。すなわち、種別に基づいて「物品費」・「工賃」・「経費」、賦課手続によって「直接費」・「間接費」に分類している（森永〔1942〕、6-7頁）。坪山〔1940〕でも同様の分類がなされ（ただし、「物品費」ではなく「材料費」という呼称となっている）、さらに直間区分はそれぞれの要素に適用されて、「直接材料費」・「間接材料費」・「直接工賃」・「間接工賃」・「直接経費」・「間接経費」に分類されている。ただし手続上の便利に鑑みて、特殊の場合以外は「材料費（直接材料費）」・「工賃（直接工賃）」・「間接費（間接材料費、間接工賃及び経費）」からなるとしている（坪山〔1940〕、466-469頁）。

森永はその後、実際の分類として、「施工費」・「材料費」・「専属費」・「特別勘定生産高」・「車輛予備品流用高」・「特別費」を挙げている（図表7）。これらは原価計算の中心である普通勘定において計算される¹⁷。

図表7 森永〔1942〕による原価の分類

① 施工費	直接工賃（直）
	職場間接費（間）
	総係費（間）
② 材料費	工作費材料（直）
	総係費物品（間）
③ 専属費	旅費（直）
	委託工作費（直）
	労役費（直）
	雑費（直）
④ 特別勘定生産高	
⑤ 車輛予備品流用高	
⑥ 特別費	予備品割掛（間）
	検査料金（間）
	其の他（間）

注：（直）・（間）は直接費・間接費の別を示す。

（出所：森永〔1942〕、7-35頁に基づき筆者作成。）

① 施工費

「施工費」は、「直接工賃¹⁸」・「職場間接費」・「総係費¹⁹」からなる。満鉄鉄道工場では、上記の3費目それぞれについて直接工1人・1工数²⁰当たりの割掛率（配賦率）を設定し、「直接工数」に乘算して各金額を算定する。各割掛率の算出方法は以下の通りである（長廣 [1937]、230-231 頁；坪山 [1940]、184-185 頁）。

$$\text{直接工賃率} = \frac{\text{職場直接工賃予想額}}{\text{職場見積直接工数}}$$

$$\text{職場間接費率} = \frac{\text{職場間接費予想額}}{\text{職場見積直接工数}}$$

$$\text{総係費率} = \frac{(\text{総係費予想額} - \text{雑収入見込額}) \text{の職場按分額}}{\text{職場見積直接工数}}$$

上記3式からわかるように、これらは予定配賦率に相当する。また、これら割掛率の計算は、実行予算額に基づくものである（坪山 [1940]、186 頁）。このため、満鉄の原価計算は予算制度と密接に関係するものであったことがわかる。

なお、割増付作業については、ローワン式賃金制度により、下記の式によって工数が算出された。

$$\text{加給工数} = \frac{\text{実働工数} (\text{所定工数} - \text{実働工数})}{\text{所定工数}}$$

② 材料費

「材料費」は、原料・部品からなり直接材料費に相当する「工作費材料」と、操業用品²¹・事務用消耗品からなり間接材料費に相当する「総係費物品」に分類される。材料は全て用度部が購入して配給され、配給単価は購入代価に購入や保管に要する費用を加算した金額が用いられた（森永 [1942]、16-18, 26 頁）。

材料費計算では見積計算が行われた。倉庫係からの材料現品の払出は「用品請求券」の発行によるのであるが、金額未確定のもの（「留置材料」と称する）については見積金額を記載するとしている（森永 [1942]、20, 25-26 頁）。金額が確定して差異が発生したとき、有利差異の場合は「工場収入（款）・諸口収入（項）・雑収入（目）」、不利差異の場合は「工場経費（款）・総係費（項）・雑損（目）」で処理された（図表8；森永 [1942]、16-18, 26 頁）。

図表8 材料費に関する仕訳

摘要	借方				貸方			
	款	項	目	金額	款	項	目	金額
見積計算をするとき	工場経費	工作費 総係費	材料費 各目	××× ×××	仮受金	鉄道仮受金	鉄道工場	×××
金額が確定したとき(見積額>実費額)		仮受金	鉄道仮受金	鉄道工場	×××	仮払金	鉄道仮払金	鉄道工場
					工場収入	諸口収入	雑収入	×××
金額が確定したとき(見積額<実費額)	仮受金	鉄道仮受金	鉄道工場	×××	仮払金	鉄道仮払金	鉄道工場	×××
	工場経費	総係費	雑損	×××				

(出所：森永 [1942]、16, 26 頁に基づき筆者作成。)

③ 専属費

専属費とは、工作に直接要した旅費・委託工作費・労務費・雑費である。その詳細な内訳は図表9の通りである。

図表9 専属費内訳

項目	内訳
旅費	車輛試運転添乗旅費
	工作のために出張した場合の出張旅費
委託工作費	工作の一部または全部を他工場または社外製作所に注文した場合の工作代
労役賃	工作のために使用したる直轄外従事員（日傭工・供給工）の費用
雑費	落成工作品発送時の関税
	車輛試運転料金
	運賃・車馬賃その他工作に要した費用のうち、上記に属さないもの

(出所：森永 [1942]、32-33 頁に基づき筆者作成。)

なお、雑費中の工作費関税および運賃は見積計算が実施される。差異が発生した場合は、材料費と同様に、有利差異の場合は「工場収入（款）・諸口収入（項）・雑収入（目）」、不利差異の場合は「工場経費（款）・総係費（項）・雑損（目）」で処理された（森永 [1942]、32-34 頁）。

④ 特別勘定生産高

奉天鉄道工場では、「鋳物」・「製材」・「鍛冶新製品」・「副生品加工」の各勘定が設けられており、これらは総合原価計算によって処理されることは前述した通りである。

各特別勘定における費用項目は、基本的には「材料費」・「施工費」・「直属費」によって構成された。これに加えて鋳物勘定では「模型費」が追加され、材料費の内訳として直接熔解する

地金類である「第一材料費」、その他の材料や用品を処理する「第二材料費」、および「燃料費」が設けられた。材料費および施工費については、普通勘定におけるものと同様である。直属費は、労役賃・雑費（上記、専属費内訳を参照）の他、不良品に要した他職場加工費、鑄造のやり直しに要する費用などである。ここでは、見積総合原価計算によって、見積生産費を見積生産高で除した生産品単価が計算され、これが普通勘定への振替価格となった（森永 [1942]、61-74頁）。

一例として、特別勘定のうち鑄物勘定を図表10に示す。

図表10 鑄物勘定

摘要		金額
生産費	① 材料費…当月分使用高	
	当月分受入第一材料（熔解材料）	三〇、〇〇〇・〇〇
	前月分第一材料残高 "	五、〇〇〇・〇〇
	当月分第一材料残高 "	※ 四、〇〇〇・〇〇
		三一、〇〇〇・〇〇
	② 工費…当月分施行費高	
	当月分落成施行費（落成工数×施行率）	二〇、〇〇〇・〇〇
	前月分未落成施行費（未落成工数×施行率）	※ 二、五〇〇・〇〇
	当月分未落成施行費 "	二、〇〇〇・〇〇
		一九、五〇〇・〇〇
	③ 模型費…当月分模型費用	
	模型用材料費	三〇〇・〇〇
	模型用施行費	九〇〇・〇〇
		一、二〇〇・〇〇
	④ 直属費及第二材料費	
生産高	不用品ニ要シタル他職場加工費、臨時苦力賃等ノ雑費	一、五〇〇・〇〇
	第二材料費（操業用品其ノ他雑材料）	二、五〇〇・〇〇
		四、〇〇〇・〇〇
	合計	五五、七〇〇・〇〇
	生産高…当月分生産高	
	当月分落成高（生産品日報）	五三、〇〇〇・〇〇
差額	前月分半成高	※ 一一、〇〇〇・〇〇
	当月分半成高	一六、〇〇〇・〇〇
	合計	五八、〇〇〇・〇〇
差額（利益）		二、三〇〇・〇〇

※印ハ損失ヲ示ス（以下同ジ）

注：紙幅の関係上、出所では縦書きとなっているものを横書きに直している。

（出所：松永 [1942]、75-76 頁。）

⑤ 車輛予備品流用高

車輛予備品とは、車輛より取り外して修理の上もとの用途に使用されるもの、頻繁に使用される特殊部品で一般貯蔵品として整理することが不便であるもの、製修に時間を要するので予め準備しておくべきものを指す。客貨車は満鉄全体において常時不足気味であったため、効率を上げるために上記のような部品を予め職場の近くの一定の場所に常備しておき、これを使用した際に車輛予備品流用高が計上された（森永 [1942]、32頁）。

⑥ 特別費

特別費とは、総係費から支弁される費用のうち、特殊な工作を行った場合に発生する費用である。「予備品割掛」、「検査料金」などが存在した（森永 [1942]、35頁）。

Ⅶ. 満鉄鉄道工場における原価計算の特徴

以上の満鉄鉄道工場における原価計算の特徴は、以下の通り要約できる。

第一に、簿記システムと有機的結合関係をもたない原価計算システムであったということである。簿記システム上、鉄道工場の製造原価は別途収支勘定中の「工場収支勘定」で計算された。しかし、ここにおける費目は、工場の普通勘定の「工作費計算表」における費目とは異なるものであった。また、元帳上での「ころがし計算」も行われていなかった。

第二に、社内の各箇所への振替価格の算出が原価計算の主目的であったということである。ただし、ここでの「振替価格」は、事業部の業績評価の前提となる、今日言うところの内部振替価格とは異なるものである。各箇所間での内部振替取引によって業績評価がなされたわけではなく、単に勘定間の振替価格を計算することが目的であった。

第三に、見積原価計算が採用されていたということである。坪山の原価計算の種類に関する言及からは、満鉄鉄道工場では実際原価計算が重視されていたことがわかる。ただし実際には、施工費割掛や材料費・雑費の一部においては見積計算が導入されていた。また、特別勘定・準特別勘定では見積総合原価計算が採用され、普通勘定への振替価格となっていた。原価差異については何ら分析されることはなく、簿記システム上は社外へ製品を売却した際の利益や工作違約金などと合算されて処理された。有利差異の場合は仮受金勘定に振り替えられて翌年度に繰り越される、もしくは損益勘定に振り替えられて当期の利益増となり、不利差異の場合は仮払金勘定に振り替えられて翌年度に繰り越された。そして、繰り越された原価差異は、翌期の施工費割掛に反映された。ここから、満鉄鉄道工場の見積原価計算は、実際原価を「真

実の原価」としてその金額に近づけることを重視した「実際原価志向的見積原価計算（岡本 [2000]、78頁）」であったことがわかる。

以上のことより、満鉄鉄道工場は標準原価計算を採用していなかったことが判明する。もっとも、施工費の配賦基準である工数の見積方法は明確ではなかったため、ここに時間・動作研究が反映された可能性は残る。しかし、池田 [1940] の結言では「原価計算の基本概念と満鉄々道工場に於ける原価計算の方法とに就て概略説明したとは云へ近時種々喧傳されて居る標準原価計算等の問題を割愛したのは洵に遺憾である（池田 [1940]、48頁）」と述べられている。かかる記述は、満鉄鉄道工場の原価計算システムは標準原価計算ではないと認識されていたことの証左であろう。

さてここからは、科学的管理法と予算統制を実施していた満鉄において、標準原価計算が採用されなかった理由について論じたい。議論の出発点は、先行研究の節で言及した「予算統制と標準原価はともに科学的管理の必然的帰結」とする説である。満鉄における科学的管理法と予算統制の実態を探り、標準原価計算が導入される素地たり得たのかを議論する。

VIII. 議論

1. 満鉄における科学的管理法導入の意図

満鉄における科学的管理法導入の取り組みは、1925（大正14）年に社長室に「能率係」を設置したことに端を発する。これは、社員の大内次男の提案を受け、文書課員であった山崎元幹（のち、総裁）が起案したものである（高橋 [1995]、221-222頁）。

ここで、満鉄経営陣による科学的管理法に対する考えを読み解くため、平山 [2019] に基づき、満鉄経営陣と満鉄社員会との対立について概観したい。満鉄社員会とは、単なる社員²²間の親睦団体ではなく、社員自らによる満鉄経営の実現を目的とした団体である。1927（昭和2）年4月1日に正式に発足され、入会資格は社員・嘱託・消費組合従事員・社員会従事員のうち希望する者であった。この背景には、満鉄の重役が日本政府の指名によるため、政権交代とともに重役が更迭されることへの不満があったとみられる。社員会は、その前身である「満鉄社員同志会」の頃より、社員からの理事登用を目的の1つとしていた（平山 [2019]、89-94頁）。

満鉄経営陣と社員会は、1929（昭和4）年8月の仙石貢の総裁就任に際して対立を激化させた。仙石は訓示において満鉄の経営にメスを入れる姿勢を示し、社員会は反発している。仙石の姿勢は1930（昭和5）年6月14日の職制改正において具体化された。これによって、それまで社員が務めていた部長級ポストを理事が兼務することとなり、社員が就きうる最高役職は

「次長」となった。その後、仙石は社外から新理事を起用したため、部長級ポストから社員会色を排除し、かつ社員からの理事登用をも否定することとなった。また、テイラーを称えていた仙石は、この職制改正で科学的管理法を実施する計画部を新設し、能率係は同部内の「能率課」に改組された。

かかる対立は、満鉄社員会機関誌『協和』上においても展開された。社員会は懸賞論文を募り、『協和』第4巻第22号において「受難期の満鉄とその局面打開策—仙石総裁に贈る公開状」と称して特集したのである。これに対して仙石は、『協和』第5巻第3号を「社業能率増進号」と題して乗っ取ってしまった。同号では、社外から起用された伍堂卓雄理事や前述の山崎元幹らが科学的管理法の効果を説いている（平山〔2019〕、106-118頁）。

平山は、「「能率増進」特集が貫いた、人の問題として科学的管理法を導入する態度は、社員会による傭員待遇問題への対応に向けられた痛烈な批判と考えるべきであろう。（中略）「社業能率増進号」が、傭員の人間性の回復、差別の解消、そして、生産性の向上を企図していたことは、留意されるべき点である（平山〔2019〕、116-117頁）」と述べている。社員会は予めより、下級社員である傭員からの待遇改善要求を内部に抱えており、1927（昭和2）年にはこの問題に関する常設委員会が社員会内に設置された。しかし、上級社員である職員が占める社員会本部役員はこれに対し抑圧的であり、社員会綱領にある「協働主義」や満鉄の「特殊使命」を盾に傭員の要求を拒絶した。これを受けて、傭員の行動は過激化していき、傭員と経営陣を取り持つ立場であった常設委員長も傭員を非難するようになった（平山〔2019〕、99-102頁）。平山の説によれば、満鉄経営陣は科学的管理法の導入を傭員の待遇改善のための手段とみなしていたのである。

ここで留意すべきは、社員会に中国人社員が加入できるようになったのは、1944（昭和19）年頃であったということである（南満洲鐵道株式會社（編）〔1944〕、3頁）。すなわち、上記の待遇改善運動を行っていた傭員は日本人社員であり、それに対応して打ち出された科学的管理法の導入は日本人社員を対象としていたことになる²³。そうであれば、中国人社員も多くいる中で、日本人社員を主たる対象とした科学的管理法の導入が直ちに統一的な標準原価計算の導入に結びつかなかったと考えられる。

2. 満鉄における予算統制

満鉄は創業時より予算制度を導入していた。長谷川安兵衛はこれを「國家豫算に象つて財務計畫のための單なる收支豫算を無批判的に企業經營に取り入れた」ものと評し、「未だ當時にあつては一般的に觀ても豫算制度が經營の活動統制の領域にまで進展したとは全然考へられない」と述べている（長谷川〔1936〕、17頁）。

その後、本社集中主義によって経理部の負担が増加したため、1924（大正13）年制定の予算規程によって分権的な予算制度が実施された。すなわち、各予算執行箇所において予算編成を行って経理部へ送付し、経理部ではその査定を行う方式であり、各箇所に予算執行に関する全責任を負わせることとなった。

具体的な予算編成・認可・令達のプロセスは以下の通りである。まず、各予算司掌箇所長が期日までに各勘定の予算調書を経理部長に送付する。経理部長は予算調書に基づいて査定を行い、総括予算を編成して総裁の決済を受ける。その後、事業計画書・資金計画書・事業費予算書並びに明細書・営業収支予算書並びに明細書を作成して、主管官庁に認可申請を行う。認可の通知を受けると、経理部長→各予算司掌箇所長→各予算分掌箇所長→各予算附属箇所長へと令達を行う。このように、1924年以降の満鉄は、積み上げ型の予算編成が実施されていたのである（長廣 [1938]、299-304頁）。

満鉄の予算は事業費予算・営業収支予算・別途収支勘定予算に分類された。上記のプロセス上、事業費予算・営業収支予算は毎年9月に調書を送付して12月には査定が終わるのに対し、別途収支勘定予算は1月10日までに調書を提出して査定を受けていた（山添 [1941]、134-136頁。なお、満鉄の会計年度は4月1日～3月31日である）。ここから、別途収支勘定予算は前二者に比して付随的な位置付けにあったと推察される²⁴。坪山は、営業収支予算は企業予算であるが、事業費予算は国家予算の性格を有すると述べている。すなわち、営業収支予算では収入予算を算出した後にそれに応じた支出予算を立てるのに対し、事業費予算では必要な支出予算を編成した後に財源の割り当てが行われた²⁵。事業費の財源が不足する場合には、支出の統制ではなく、増資や社債発行限度の拡張によって対処された。また、満鉄の予算は日本政府の認可を必要とするものの、やむを得ない場合は追加予算が事後承認の形式で認可された（坪山 [1940]、212-214頁）。言うまでもなく、以上のような満鉄予算の性格は、同社が国策会社であったことによるものである。

以上のことを踏まえると、特に事業費予算については統制が損なわれる要因があったと考えられる。図表11は昭和戦前期の鉄道部門における事業費予算額・予算支出額・予算執行率を示した表である。Noguchi [2011] は営業収支予算では統制が強化されていたと論じたものの、図表11からは事業費予算については統制が不十分であったことが看取される。

図表 11 鉄道部門事業費予算

年度	予算額	予算支出額	予算執行率
1928	15,909,801.00	17,374,955.400	109.2%
1929	16,363,140.00	19,054,060.160	116.4%
1930	17,727,806.00	13,228,051.570	74.6%
1931	N/A	8,002,614.750	N/A
1932	3,793,824.00	4,683,164.590	123.4%
1933	4,388,866.00	10,256,409.270	233.7%
1934	32,139,322.00	27,572,187.530	85.8%
1935	19,507,456.00	23,956,201.490	122.8%
1936	14,148,010.00	17,600,939.920	124.4%
1937	N/A	11,358,364.050	N/A
1938	26,861,739.00	22,320,625.730	83.1%
1939	37,786,411.00	37,928,656.900	100.4%

（出所：各年度『帝國議會説明資料』（南満洲鐵道株式會社（編）[1928a] ～ [1939]）、南満洲鐵道株式會社（編）[1942]、52頁に基づき筆者作成。）

また、図表12に事業費予算のうちから車輛に関する予算を抜粋している。1942（昭和17）年度まで丸められた金額で計上されており、明らかに科学的な方法によった予算編成ではないことを示唆している。

図表 12 車輛予算

年度	機関車		動車		客車		貨車	
	予算額	数量	予算額	数量	予算額	数量	予算額	数量
1928	2,905,000	24	-	-	-	-	1,733,200	116
1929	500,000	4	-	-	220,000	4	2,572,000	350
1930	1,311,000	13	-	-	300,700	11	1,533,460	203
1931	-	-	-	-	325,000	13	165,000	19
1932	-	-	-	-	-	-	-	-
1933	-	-	300,000	10	-	-	-	-
1934	8,160,700	88	1,014,000	9	7,215,000	187	2,176,500	442
1935	5,175,000	57	320,000	10	1,173,400	27	1,244,900	225
1936	1,759,400	20	174,000	4	4,090,300	112	1,608,520	288
1937	N/A							
1938	5,106,000	40	-	-	998,000	20	5,646,200	741
1939	4,587,000	28	-	-	4,466,500	745	6,197,570	625
1940	8,998,000	51	256,000	3	3,030,400	51	4,160,650	430
1941	4,806,000	27	330,000	4	5,568,800	90	3,596,000	360
1942	6,842,000	38	-	-	2,963,200	38	14,226,600	1,254
1943	12,464,877	68	-	-	-	-	15,066,164	1,224

（出所：各年度『帝國議會説明資料』（南満洲鐵道株式會社（編）[1928a] ～ [1943]）、『事業費豫算明細書』（南満洲鐵道株式會社（編）[1930a] ～ [1933a]）に基づき筆者作成。）

施工費割掛が実行予算額に基づいて実施されたことは前述した通りである。このため、満鉄の見積原価計算は予算制度と密接な関係にある。しかし、上記のように科学的方法によらず統制に資さない予算額に基づく予定配賦（割掛）では、標準原価計算を実施することは極めて困難であろう²⁶。

Ⅹ. 結語

本稿では、満鉄鉄道工場における原価計算システムについて検証した。これは、科学的管理法が採用されていた同社において、標準原価計算を用いた労働者（特に中国人労働者）の統制が実施されていたのではないかと仮説に基づいたものであった。しかし、同社の原価計算システムは「実際原価志向の見積原価計算」の範疇にあり、これによる労働者の統制は看取されなかった。これについては、科学的管理法の導入が日本人社員を主たる対象としていたことや、科学的な方法によらない事業費予算による統制の不備などが影響していたと推察される。

なお、本稿を締めくくるに当たり、今後の展望について付言しておきたい。序で述べたように、本研究は満鉄の原価計算システムの調査を通じて、日本の植民地経営における会計の貢献の可能性を明らかにすることを企図したものであった。植民地会計に関する先行研究は、会計が現地の人々を統制する権力装置として機能したことを示していた。しかし、本稿で取り上げた平山によれば、満鉄における科学的管理法の対象となっていたのは、現地の日本人社員であった。平山はこれを「労働者への眼差しに温もりがある（平山〔2019〕、116頁）」と評するが、仮にそうだとした場合、植民地主義のコンテキストにおいては満洲経営が目的であったはずである。ここから、日本植民地主義のコンテキストにおける会計技法の貢献の仕方は、現地の人々ではなく日本人を統制して植民地経営に貢献せしめるという方式によるのではないかと、この仮説を呈することができるだろう。

【付記】

本稿は、2019年度（第36回）日東学術振興財団研究助成および2021年度中京大学内外研究員制度（在外研究員）の成果である。

注

¹ 「植民地」の定義は明確に定まっているとはいえないが、本稿では大まかに「日本の植民地とは、大日本帝国憲法制定以後にあらたに日本の統治権が強く及んだ地域（竹内〔2022〕、286頁）」と認識する。

本稿での研究対象である満洲を植民地に分類することに疑問を呈する向きもあるが(吉井[2018]、214頁)、一般的にはこれを植民地研究の対象として扱うことに異論は出ないであろう。

- ² 「満洲」あるいは「満鉄」という語は日本帝国主義の立場からの呼称として「」を付すべきであるとす
る先行研究が存在する（岡部（編）[2008]、xii頁）。しかし、煩雑である上に形式主義的であるため、
本稿では用いない。勿論、このことは上記の立場を肯定するものではない。
- ³ 裴[2002]は小林[1996]を、小林は苏・李・姜（編著）[1995]を参照する形で言及している。
- ⁴ ちなみに、科学的管理法や標準原価計算は反復作業を前提とした大量生産に資するものであるから、
受注生産による鉄道工場にはそもそも馴染まないのではないかと疑問が呈されるかもしれない。し
かし、鉄道工場での分解・組立は反復的なものであり、また個々の部品製造は大量生産によっていた。
このため、鉄道工場における標準原価計算の素地は否定されるべきものではない（中根[1996]、112
頁）。
- ⁵ もっとも清国人の株式応募は株式ブームの中で排除され、清国政府はそもそも応募しなかった（原田
[1981]、51頁）。
- ⁶ 年6%の配当を設立後15年間に限り保証した。
- ⁷ 1933～1940（昭和8～15）年において、それまで朝鮮総督府鉄道局が管理していた朝鮮北部の一部鉄
道が満鉄に経営委託されており、これを「北鮮線」という。なお、それ以前1917～1925（大正6～14）
年にも、朝鮮におけるすべての国有鉄道が満鉄に経営委託されていた（満鉄会（編）[1986]、326-327
頁）。
- ⁸ なお、経営一元化の後もしばらくの間会計処理は社線とは別途実施されていた。しかし、1940（昭和
15）年度以降は事業費（第一所有物）を除いて会計処理も一元化された（満鉄会（編）[1986]、547
頁）。
- ⁹ ただし満洲現地では、9月22日付で満鉄の法人格が消滅した旨、カルギン（中国長春鉄路ソ連代表）
より通告を受けている（原田[2007]、219頁）。
- ¹⁰ 会社会計通則の条文からは資本勘定と積立金勘定は同列の区分であるかのような印象を受けるが、実
際には積立金勘定は資本勘定中の細目となっている（図表1も参照されたい）。
- ¹¹ 設立当初は「興業費」の名称を用いていたが、1927（昭和2）年に「事業費」と名称を変更した。
- ¹² ここでは南満洲鐵道株式會社（編）[1938]での呼称にしたがっているが、坪山[1940]では「工場収
支勘定」と称している（坪山[1940]、184頁。詳細は後述）。
- ¹³ 収入勘定に費用が計上されるというのは奇異に思われるかもしれないが、これは前述の通り、鉄道工
場で計算された原価は他箇所への振替価格として用いられており、これを工場の収入とみなしていた
ためである。
- ¹⁴ 正しくは「施工費割掛率」である。施工費については後述する。

- ¹⁵ 森永は、見積原価計算を「前計算」、実際原価計算を「後計算」と称している（森永 [1942]、2頁）。
- ¹⁶ ただし森永 [1942] においては、副生品加工勘定を指すものとして「再用加工品勘定」という名称も混在している（森永 [1942]、61, 78頁）。また、この他にも鉄鑄物・銅合金（砲金真鍮物との表記もあり）・銅鑄物・模型の各勘定に関する記載があるが、特別勘定の整理法に関する説明を参照するに、これらは独立した勘定ではなく、鑄物勘定中の工程であると考えられる（森永 [1942]、4, 56-59, 75-76頁）。
- ¹⁷ 池田も普通勘定における費目について言及しているが、「専属費」・「特別費」については触れられていない（池田 [1941]、47頁）。
- ¹⁸ 長廣 [1937] および坪山 [1940] では、「直接工賃」と「直接工費」が混在しているが、本稿では森永 [1942] にしたがって、「直接工賃」で統一する。
- ¹⁹ 森永 [1942] では、「一般間接費」となっている（森永 [1942]、8頁）。
- ²⁰ 「工数」とは、賃金計算等に用いる労働時間の単位である。「たとえば一日の所定労働時間が八時間であれば、就労八時間で一工数、一二時間で一・五工数となる（伊藤 [2002]、169頁）」。
- なお、直接工1人・1工数当たりは、規程等では「直接工数1人工」と称される（長廣 [1937]、230頁）。
- ²¹ 「製修工作ノ爲ニ直接ニ消費セズシテ補助的ニ消費スル物品ヲ謂フ（森永 [1942]、16頁）」。
- ²² 本稿における「社員」は、株主ではなく従業員を指す。なお、満鉄における社員の区分は以下の通り変遷した（伊藤 [2002]、125頁）。

1909（明治42）年1月1日～	職員			傭人
1915（大正4）年4月30日～	職員		雇員	傭人
1919（大正8）年10月31日～	職員		雇員	傭員
1924（大正13）年4月1日～	職員			傭員
1929（昭和4）年2月～	職員	准職員		傭員
1936（昭和11）年9月～	職員		雇員	傭員
1942（昭和17）年4月～	職員	准職員	雇員	傭員

- ²³ 先行研究における、科学的管理法の成果を強調する高橋 [1995]・林 [2021] と、前近代的な労務管理の被害を強調する蘇・李・姜（編著）[1995]・小林 [1996]・裴 [2002] の主張の差は、ここに原因を求めることができるだろう。
- ²⁴ この証左として、例えば長廣 [1937] では、「別途収支勘定其の他の豫算は前期營業収支豫算に準じて編成すればよいのである（長廣 [1937]、303頁）」との説明にとどまり、例示された1937（昭和12）年度予算では別途収支勘定予算の記載がない。
- ²⁵ 事業費予算については、払込未済株金、社債発行余力、利益金の社内留保見込額などが財源として充当された（坪山 [1940]、213頁）。
- ²⁶ 施工費割掛率の算定に用いられたのは別途収支勘定予算の数値であった可能性は高い。しかし、別途

収支勘定予算での振替価格は事業費中の車輛予算に反映されるので、車輛予算の丸められた数値は別途収支勘定予算でも同様であったことを示唆する。

参考資料

1. 一次史料

(1) 統計年報（1992年復刻、龍溪書舎）

南満洲鐵道株式會社（編）[1942a]『昭和十四年度統計年報（上）』。

(2) 事業費予算明細書（「国立公文書館アジア歴史資料センター（<https://www.jacar.go.jp/>）」にて2022年8月8日閲覧）

南満洲鐵道株式會社（編）[1930a]『昭和五年度事業費豫算明細書』。

南満洲鐵道株式會社（編）[1931]『昭和六年度事業費豫算明細書』。

南満洲鐵道株式會社（編）[1932a]『昭和七年度事業費豫算明細書』。

南満洲鐵道株式會社（編）[1933a]『昭和八年度事業費豫算明細書』。

(3) 帝国議會説明資料（1986年復刻、龍溪書舎）

南満洲鐵道株式會社（編）[1928a]『第五十六回帝國議會説明材料』。

南満洲鐵道株式會社（編）[1929]『第五十七回帝國議會説明資料』。

南満洲鐵道株式會社（編）[1930b]『第五十九回帝國議會説明資料』。

南満洲鐵道株式會社（編）[1932b]『第六十二回帝國議會説明資料』。

南満洲鐵道株式會社（編）[1933b]『第六十五回帝國議會説明資料』。

南満洲鐵道株式會社（編）[1934]『第六十七回帝國議會説明資料』。

南満洲鐵道株式會社（編）[1935]『第六十八回帝國議會説明資料』。

南満洲鐵道株式會社（編）[1936]『第七十回帝國議會説明資料』。

南満洲鐵道株式會社（編）[1938a]『第七十四回帝國議會説明資料』。

南満洲鐵道株式會社（編）[1939]『第七十五回帝國議會説明資料』。

南満洲鐵道株式會社（編）[1940]『第七十六回帝國議會説明資料』。

南満洲鐵道株式會社（編）[1941]『第七十九回帝國議會説明資料』。

南満洲鐵道株式會社（編）[1942b]『第八十一回帝國議會説明資料』。

南満洲鐵道株式會社（編）[1943]『第八十四回帝國議會説明資料』。

(4) 社史

満鉄会（編）[1986]『南満洲鉄道株式会社第四次十年史』龍溪書舎。

南満洲鐵道株式會社（編）[1928b]『南満洲鐵道株式會社第二次十年史』南満洲鐵道株式會社。

南満洲鐵道株式會社（編）[1938b]『南満洲鐵道株式會社第三次十年史』南満洲鐵道株式會社（1976年復刻、龍溪書舎）。

(5) その他

南満洲鐵道株式會社（編）[1944]『會社概況報告』（「国立国会図書館デジタルコレクション(<https://dl.ndl.go.jp/>)」にて2022年12月2日閲覧）。

2. 文献

(1) 日本語

池田義雄 [1941]「工企業經營に於ける原價計算について一特に満鐵々道工場における原價計畫を中心として」『満洲の能率』第3巻第12號、満洲能率協會、43-48頁。

伊藤一彦 [2002]「満鉄労働者と労務体制」松村高夫・解学詩・江田憲治（編著）『満鉄労働史の研究』日本經濟評論社、123-175頁。

林 采成 [2021]『東アジアのなかの満鉄—鐵道帝国のフロンティア』名古屋大学出版会。

井村哲郎 [2011]「満鉄編纂史資料の現在」アジア經濟研究所図書館（編）『史料 満鉄と満洲事変（上）満洲事変前史—山崎元幹文書』岩波書店、3-27頁。

岡部牧夫（編）[2008]『南満洲鐵道会社の研究』日本經濟評論社。

岡本 清 [2000]『原価計算〔六訂版〕』国元書房。

小林英夫 [1996]『満鉄—「知の集団」の誕生と死』吉川弘文館。

高橋泰隆 [1995]『日本植民地鐵道史論—台湾、朝鮮、満州、華北、華中鐵道の經營史的研究（鐵道史叢書⑧）』日本經濟評論社。

竹内祐介 [2022]「植民地研究「植民地性」を探究する学問」松沢裕作・高嶋修一（編）『日本近・現代史研究入門』岩波書店、285-296頁。

辻 厚生 [1988]『改訂増補 管理會計發達史論』有斐閣。

坪山 一 [1940]『満鐵の經理研究（満鐵社員會叢書第四二輯）』満鐵社員會。

中根敏晴 [1996]『管理原価計算の史的研究』同文館出版。

長廣隆三 [1937]『満鐵の會計（昭和十二年度版）』満鐵社員會。

中村将人 [2014]「南満洲鐵道の固定資産評価」『會計史学会年報』第32号、31-43頁。

長谷川安兵衛 [1936]『我企業豫算制度の實證的研究』同文館（「国立国会図書館デジタルコレクション

(<https://dl.ndl.go.jp/>)」にて2022年12月9日閲覧)。

原田勝正 [1981]『満鉄』岩波新書。

原田勝正 [2007]「本文編」満鉄会（編）『満鉄四十年史』吉川弘文館、1-231頁。

平山 勉 [2019]『満鉄経営史—株式会社としての覚醒』名古屋大学出版会。

裴^ベ 富吉^{フギル} [2002]『満洲国と経営学—能率増進・産業合理化をめぐる時代精神と経営思想—』日本図書センター。

森永七三 [1942]「満鉄鐵道工場ニ於ケル原價計算方法ニ就テ」奉天商工公會（編）『奉天産業經濟講話』第15輯、1-80頁。

山添寅造 [1941]「經理」總裁室能率班（編）『満鉄庶務事情』満鉄社員會、133-156頁。

吉井文美 [2018]「日本史と植民地研究」日本植民地研究会（編）『日本植民地研究の論点』岩波書店、212-215頁。

(2) 中国語

苏崇民・李作权・姜璧洁（編著）[1995]『劳工的血与泪』中国大百科全书出版社。

(3) 英語

McDonald-Kerr, Lachlan and Gordon Boyce [2020] “Colonialism and Indigenous Peoples,” John Richard Edwards and Stephen P. Walker (ed.), *The Routledge Companion to Accounting History (Second Edition)*, Routledge, pp.553-577.

Miller, Peter and O'Leary, Ted [1994] “Governing the calculable person,” Anthony Hopwood and Peter Miller (ed.), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, pp.98-115(國

部克彦訳 [2003]「人間を計算可能にして統治すること」岡野浩・國部克彦・柴健次監訳『社会・組織を構築する会計：欧州における学際的研究』中央経済社、121-140頁)。

Noguchi, Masayoshi [2011] “Maintaining Control through Budget in a Wartime Period: the Case of the South Manchurian Railway,” Research Paper Series (Tokyo Metropolitan University), No.82.

