

氏名(本籍地)	とよ 豊	しま 島	よし 義	かず 一
学位の種類	博士(経営学)			
学位記番号	経(経営)第8号			
学位授与年月日	平成19年3月1日			
学位授与の要件	学位規則第4条第2項該当			
最終学歴	昭和46年3月 神戸大学大学院経営学研究科博士課程退学			
博士論文題目	長崎造船所原価計算生成史			
論文審査委員	(主査) 教授 青木 雅明 助教授 小澤 浩			

論文内容の要旨

長年にわたって収集した長崎造船所の会計史料について、『研究年報経済学』（東北大学）第44巻第2号（1982年10月）から第57巻第4号（1995年12月）に「資料 明治・大正期の三菱造船所の原価計算に関する研究（1）～（43）」として発表してきた。本論文の内容は、これらの「資料」をリトルトン（Littleton, A. C.）著 Accounting Evolution to 1900, New York, 1933で「原価凝着」の概念によって展開された財務諸表作成のための原価計算生成の3段階モデル（「商業簿記」段階→「工業簿記」段階→「原価計算」段階）に従って再構成し、長崎造船所の原価計算生成が大正7年（1918）であると特定した会計実務の史的研究である。

第1章は、上記のリトルトンの3段階モデルに基づいて、長崎造船所の明治17年（創業）～大正10年の損益計算書と貸借対照表の勘定科目の推移を時系列的に考察し、以下のように（1）～（4）の各段階を勘定科目によって特徴づけた。

- (1) 「商業簿記」段階（明治17年～明治32年）—損益計算書の借方に材料費・労務費・経費の諸勘定、貸方に半成工事（Unfinished Work）勘定、貸借対照表の借方に典型的には同額の半成工事勘定がそれぞれみられる。

(2)「工業簿記」段階（明治33年～明治44年）—損益計算書の借方に売上原価としての完成工事素価（Prime Cost of Finished Works）と製造間接費としての工場諸掛費（Shop Establishment Charges）および一般諸掛費（General Establishment Charges）の各勘定が記載され、その貸方の半成工事勘定は消えるが、貸借対照表の借方に素価のみからなる半成工事勘定（Works on Progress a/c）が現れる。

(3)「工業簿記」段階から「原価計算」段階への過渡期（大正元年～大正6年）—損益計算書の借方に完成工事素価勘定に代わって、製造間接費も配賦された完成工事作業費勘定（Finished Works Cost a/c）が生じたが、貸借対照表の借方で繰り越される半成工事勘定として、素価の作業原費勘定（Prime Cost of Works in Progress a/c）に対して、製造間接費の繰越割掛費勘定（Charges on Works in Progress a/c）が新設された。

(4)「原価計算」段階（大正7年～）—貸借対照表借方の作業原費勘定と繰越割掛費勘定が半成工事勘定（Works in Progress a/c）に統合され、損益計算書借方の完成工事作業費勘定と同様に、この半成工事勘定で製造間接費が素価に加算されるに至る。

第2章では、「商業簿記」段階の原価算定は、商業簿記の技法である期末棚卸の半成工事への適用として財産目録帳に焦点を合わせて考察した。この考察は次の（1）～（3）からなる。

(1) 三菱製鉄所勘定方の英国人デバイン（Devine, W. H.）が長崎造船所へ創業時に転籍し、会計事務を担当したという記録に基づき、三菱製鉄所の会計実務が長崎造船所に引き継がれたとする仮定の下に、三菱製鉄所の明治17年下半期決算書に付属する半成工事明細表に注目し、この半成工事明細表と同様に、長崎造船所の明治18年・26年月次試算表で想定される仕訳によって、帳簿外で半成工事の期末棚卸が実施されたことを裏付けた。

(2) 財産目録帳に半成工事の期末棚卸が記帳されたのは明治27年である。この明治27年に財産目録帳を主要簿・補助簿と並んで正規の会計帳簿として規定する「三菱合資会社本支店會計帳簿様式」が実施された。その意味で、長崎造船所の「商業簿記」段階はこの明治27年に完成したといえるが、損益計算書での期末半成工事棚卸高の表示方式の展開過程を跡づけると、「工業簿記」段階へ移行する前年の明治32年に、商業簿記の棚卸計算法の適用による典型的な原価算定がみられたことを指摘した。

(3) 上記の「三菱合資会社本支店會計帳簿様式」は、期末棚卸については倉庫品に原価以下の評価を規定するのみであるが、長崎造船所「明治三十一年度第一次年報」に明記された工事完成基準の適用によって半成工事の期末棚卸は原価評価であると推定した。

第3章で考察した「工業簿記」段階の原価算定は、素価元帳（Prime Cost Book）の賃金・材料費・雑費の各欄に直接費を記入する素価計算である。この章では、素価計算は明治30年に長崎造船所長に就任した荘田平五郎によって、その前年にロンドンで出版のルイス（Lewis, J. S.）著 The Commercial Organisation of Factories を手本として明治33年に実施されたが、明治41年制定の「三菱造船所組織」は荘田平五郎の創制になることを検証するとともに、この「三菱造船所組織」が適用された明治42・43年度の長崎造船所決算書に基づいて、オーダー番号による直接的個

別的な完成工事原価の算定を可能にした簿記機構の発展を考察した。「工業簿記」段階での簿記機構の発展は次のように要約できる。

- (1) 長崎造船所の帳簿組織は総勘定元帳 (General Ledger) を分割し、素価元帳や完成工事元帳 (Finished Works Register) など補助元帳を設け、素価元帳の素価の内訳は各オーダーのアイテム別に予算技師が原価明細帳 (Prime Cost Detail Book) に記帳する。
- (2) 素価元帳の上記の各欄への記帳は、勤怠の人工調書 (作業報告)、倉庫の貯蔵品供給報告、新造船其他製品材料機械類の供給報告、鋳物場・鍍場・鉋鋸工場の製品報告、扛重機場の作業報告とそれ以外の雑費は会計役場作成の報告によって日々行われるが、月末に Monthly Journal で一括して Works on Progress a/c に振り替えられる。
- (3) 素価元帳から完成工事元帳への転記は、工事完成時に予算技師によるその工事のオーダー番号とともに賃金・材料費・雑費とその合計の通知に基づいて、会計役が素価元帳を締め切り、オーダー番号と金額を照合して行われ、月末に Monthly Journal により一括して Works on Progress a/c から Finished Works a/c へ振り替えられる。
- (4) 補助元帳として Shop Production Book と Saw Mill Credit Account Book が設けられ、鋳物場・鍍場・鉋鋸工場の3工場の製品は原価ではなく、市価で素価元帳の材料費欄に振り替えられる。この振替によって、製造間接費の工場諸掛費が材料費として素価を構成するようになるとともに、上記の3つの工場勘定では借方に原価、貸方に市価が記入され、独立の損益勘定として各工場の能率が測定される。

第4章の「工業簿記」段階から「原価計算」段階への過渡期は、リトルトンが3段階モデルで予定しなかった長崎造船所独自の原価計算生成過程である。この独自性は下記の3点に求められる。

- (1) 大正元年度損益計算書の完成工事作業費勘定では、素価と割掛費 (製造間接費) が合算されたが、貸借対照表の作業原費勘定と繰越割掛費勘定は、素価と割掛費の区別を表す。これらの素価と割掛費の合算と区別は、それぞれ割掛費の原価性の是認と資産性の否認を意味する。
- (2) 素価元帳に素価の賃金・材料費・雑費の各欄に加えて割掛費 (Charges) 欄が設けられたが、各月末半成工事原価明細表の Works in Progress a/c では、素価と割掛費が別個に集計され、完成工事元帳では、素価と割掛費の合計額が Works in Progress a/c から Finished Works Cost a/c に振り替えられる。
- (3) 素価元帳の賃金欄への記入は、「工業簿記」段階とは異なって、勤怠の作業報告から直接ではなく、工事別人工仕訳帳から転記される。工事別人工仕訳帳では、各工事アイテム毎の職名別賃金合計に賃金基準の予定配賦率を乗じて、割掛費配賦額を計算し、賃金と割掛費の1か月合計額を素価元帳の賃金欄と割掛費欄へ転記する。

この「繰越割掛費勘定」の新設を伴う過渡期は、従来損失とみなした製造間接費を貸借対照表の半成工事勘定に資産として計上する会計処理への長崎造船所の抵抗と解される。

第5章は、明治30年に荘田平五郎が原価計算の導入に着手して以来20年以上の歳月を費やし、試行錯誤の結果、大正7年に到達した「原価計算」段階の原価算定で、以下の(1)~(3)に注目した。

- (1) 割掛費の半成工事への配賦に伴って、三菱造船株式会社長崎造船所の大正7年度損益計算書で平均賃金による正常配賦率、大正11年制定（推定）「會計課各係事務組織」の Shop & General Charges a/c の規定で直接費と間接費の原価概念がそれぞれみられる。
- (2) 大正7年4月30日長崎造船所 Shop & General Charges a/c up to this Month で、工場および一般割掛費（間接費）の公正な配賦のために、従来作業時間法に加えて、機械時間法の併用が認められる。
- (3) 素価計算の「工業簿記」段階から製造間接費配賦計算の「原価計算」段階への発展には、予算技師（原価明細帳の記帳）から會計課原価係（原価精算書の作成）への原価計算業務担当者の移行を伴っている。

補章の長崎造船所原価計算生成前史では、長崎造船所の前身の工部省長崎工作分局と長崎造船局の會計実務が長崎造船所の原価計算生成過程に及ぼした影響を考察した。

以上の長崎造船所の原価計算生成に至る各段階への移行の背景として、(1)明治33年の「工業簿記」段階への移行には、明治29年の造船奨励法実施と明治32年の航海奨励法改正による造船工期の長期化、(2)大正元年の「工業簿記」段階から「原価計算」段階への過渡期への移行には、明治40年の造船部設置に伴う独立採算制の採用、(3)大正7年の「原価計算」段階への移行には、大正6年の三菱造船株式会社の設立による有限責任性がそれぞれ存するが、これらの背後には創業当初より一貫して英国との価格競争がみられる。この競争環境下の長崎造船所では、価格計算のための見積原価計算が製造間接費の配賦で先行し、正確な製品原価を要請する財務諸表作成のための原価計算を先導してきたのである。

論文審査結果の要旨

本論文は長崎造船所の會計史料を精査することによりその原価計算が生成されたプロセスを明らかにしようとするものである。本論文の分析において、豊島氏は、リトルトンによって示された原価計算生成の三区分を基礎とする三段階モデルを構築し、このモデルを分析視点として長崎造船所の原価計算生成プロセスを検証している。

豊島氏の研究は、明治から大正にかけての40年間以上にわたる膨大な史料の分析であり、本報告でその内容を詳細に報告することは難しいと思われる。そこで、豊島氏の行った分析の特徴に触れながらこの論文を概観し、本論文の特筆すべき点と貢献について述べることにする。

第1章では、本論文における分析のフレームワークが示されている。すなわち、長崎造船所の明治17年から大正10年までの損益計算書と貸借対照表に記載されている勘定科目に着目し、その推移を時系列的に考察することにより、「商業簿記」段階（明治17年～明治32年）・「工業簿記」段階（明治33年～明治44年）・「工業簿記」段階から「原価計算」段階への過渡期（大正元年～大正6年）・「原価計算」段階（大正7年～）を特定化するための方法を概説している。

第2章では、「商業簿記」段階における原価算定を分析している。その際、損益計算書の貸方と貸借対照表の借方に半成工事勘定が表示される点に着目し、同時に財産目録帳を検証することにより、この段階において、商業簿記の棚卸計算法を用いた原価算定が行われていることを指摘している。

第3章では、素価に着目し「工業簿記」段階における原価算定を考察している。この段階では、損益計算書の借方に売上原価として完成工事素価、製造間接費としての工場諸掛、一般諸掛費が記載され、同時に、貸借対照表の借方に素価のみからなる半成工事勘定が記載されている点に着目している。豊島氏は、これらの事実から「工業簿記」段階における原価算定が素価元帳の賃金・材料費・雑費の各欄へ記入される直接費による素価計算であると結論づけている。

第4章では、「工業簿記」段階から「原価計算」段階への過渡期における原価算定を考察している。この段階の特徴は、従来損益計算書の借方に記載されていた完成工事素価勘定の代わりに製造間接費も配賦された完成工事作業勘定が新たに設けられ、一方、貸借対照表の借方では、仕掛品として繰り越される素価による作業原費勘定と製造間接費の繰越割掛費勘定が新設されたという点にある。これは、割掛費の原価性を認めるがこれを仕掛品に含めないという意味で資産性を認めないという処理であり、豊島氏は、この点に着目し、この段階をリトルトンの三区分モデルでは示されていない、長崎造船所独自の原価計算生成過程と結論づけている。

第5章では、「原価計算」段階における原価算定を考察している。この段階の特徴は、貸借対照表の借方にあった作業原費勘定と繰越割掛費勘定が半成工勘定へと統合された点にある。半成工勘定は、現在の原価計算でいうところの仕掛品勘定であり、この統合により、割掛費（製造間接費）が完成品と仕掛品に配賦され、仕掛品が素価のみならず製造間接費を含む形で評価されるようになる。これは現在行われている原価計算と基本的に同じ計算構造を持つことを意味し、豊島氏はこの段階で長崎造船所の原価計算段階が生成されたものと結論づけている。

補章では、明治17年以前の史料を検証することにより、長崎造船所の前身である工部省長崎工作分局と長崎造船局における会計実務が長崎造船所の原価計算生成過程に及ぼした影響を考察している。

本論文の特筆すべき点と貢献は以下のようになる。

第一は、豊島氏が本論文で用いた分析アプローチである。豊島氏は、リトルトンによる三区分モデルを基礎とする独自の三段階モデルを分析のフレームワークとして用いている。過去の学説を分析視点として整理し、それに基づき原価計算生成プロセスが展開していたことを資料に基づき検証するというアプローチは、ある理論を検証する際、統計的な数量分析だけではなく、緻密な史料検証による分析が可能かつ有効であることを示している。特に、管理会計・原価計算の領域では個別企業に関する分析を行う機会が多いため、このようなアプローチの有効性が示されたことは、今後、この領域の研究者にとって大きな意味を持つ。

第二は、本論文のオリジナリティである。ある特定企業を対象とする原価計算の生成に関する研究が日本または海外で行われたという例はほとんどなく、本論文は原価計算生成史に関するパイオ

ニア的な研究として位置付けることができる。豊島氏はまた、本論文において工業簿記と原価計算段階の間に中間的な段階を見出している。これはリトルトンのモデルでも予見されていなかったことであり、豊島氏が綿密かつ緻密に資料を検証した結果得たオリジナルな発見といえる。

第三は、本論文における分析が膨大な第一次資料に基づき行われているという点である。豊島氏が本研究を始めた当時、長崎造船所に関する会計資料は、資料を保有している三菱重工本社でもその所在をつかめない状況であった。豊島氏は、これら散在する千点を超える資料を丹念に収集・整理し、三段階モデルを分析のフレームワークとして利用できるよう再構成した。その検証・分析期間は約四半世紀にわたり、本論文で得られた成果は頑健なものであり学会での評価も高い。その証左として、本論文は2006年度の「太田・黒澤賞」（日本会計研究学会）と「学会賞」（日本原価計算研究学会）という二つの権威ある賞を受けている。

以上の観点から、本論文は博士（経営学）として「合格」と判定する。