

戦時統制経済期における会社経理統制(1)陸
軍省による軍需品工場事業場経理統制の展開

CHIBA, Junichi / 千葉, 準一

(出版者 / Publisher)

法政大学経済学部学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

経済志林 / 経済志林

(巻 / Volume)

77

(号 / Number)

3

(開始ページ / Start Page)

385

(終了ページ / End Page)

413

(発行年 / Year)

2010-03-15

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00006054>

戦時統制経済期における会社経理統制（1）

―陸軍省による軍需品工場事業場経理統制の展開―

千 葉 準 一

1. はじめに

日中全面戦争と統制経済の導入

1937年（昭和12年）7月の日中全面戦争への突入によって、日本は本格的な戦時体制に入る。しかしそれに先立つ1936年の二・二六事件により新たに組閣された広田弘毅内閣（馬場蔵相）は、軍部の要求を全面的に受け入れ、大幅増税と低金利政策によって1937年度予算に大幅な軍事費を組み込んでいた。

当然の帰結として、軍需の増大を期待して軍需資材の価格は暴騰したが、輸入も爆発的に増大し、36年末には横浜正金銀行の外貨は底をついた。

このように日中全面戦争が勃発する以前から、日本は輸入超という現実を抱えており、他方、軍部主導による生産力構想とも相まって、本格的な経済統制は避けられないものとなっていた。

本章と次章では、こうした経済統制の一環として展開された経理統制の問題について考察するが、まずこの時期における商法計算規定の重要な変更から述べる。

1938年（昭和13年）の『商法』改正

第一次世界大戦後の経済構造の激変に対応した、世界的な会社法制の実現を図ることは、1920年代以降の重要な課題であった。こうした状況下で、実業界からの直接的な要請に基づく商法改正が、ようやく1938年（昭和13年）第七十三回帝国議会の両院を通過して27年ぶりに実現した。

この改正で重要なのは、総則第34条の評価規定に関する改正である。その第1項ではそれまでの1911年（明治44年）改正『商法』と同様に、財産目録に記載されるべき財産の価額は「財産目録調整ノ時ニ於ケル価格ヲ超ユルコトヲ得ズ」という文言がみられる。これは明らかに明治44年『商法』以来の「時価以下主義」の継承である。

ところが同第34条には、新たに以下のような第2項が新設された。

「営業用ノ固定資産ニ付テハ前項（上記、第1項一引用者）ノ規定ニ拘ラズ其ノ取得価額又ハ製作価額ヨリ相当ノ減損額ヲ控除シタル価額ヲ付スルコトヲ得」。

営業用の固定資産とは、投資（転売）目的で保有されている資産ではなく、日常的に営業のために使用されている資産のことである。そうした固定資産については原価主義を採用することが容認された。明らかにここでは、従来からの「時価（以下）主義」から「原価主義」への転換が図られる端緒がみられる。

司法省民事局編纂『商法中改正法律案理由書』は、この改正理由について、固定資産の評価は、清算のような特別の場合を除き、営業持続（継続企業）の場合には交換価値によるよりも、むしろ使用価値に従うことの方が妥当であると考えられるからであると説明している（1937:22）。また田中耕太郎は、本改正については「会計の実務の方の意見を取入れて、実際に適合するように解決を付けた」と述べている（1941:26）。

ただしこれらはすべての商人に関する総則部分の改正であり、特に株式会社に関しては、第285条で以下の規定が加えられた。

「財産目録ニ記載スル營業用ノ固定資産ニ付テハ取得価額又ハ製作価額ヲ超ユル価額、取引所ノ相場アル有価証券ニ付テハ其ノ決算期前一月ノ平均価格ヲ超ユル価額ヲ付スルコトヲ得ズ」。

この規定は、株式会社が評価益を計上し過大配当をなすことを防止することと、取引所の相場のある有価証券に関する適正評価を保証するためのものであった。

総則第34条第1項の規定によれば、財産目録作成時における財産の時価が取得価額または製作価額を超える場合には、時価以下主義を適用することによってそうした時価まで評価を切り上げ評価益を計上することも許されることになる。株式会社の場合そうした評価益による配当は、債権者保護・資本維持という商法の原則に反することになるため、「取得価額及び製作価額を最大限とし、それ以上の評価を許さないことにしたわけである」（田中，1941:196）。

ともあれ、1938年の『商法』改正によって「時価（以下）主義」から「原価主義」への緩やかな流れが形成されていった。戦後の日本会計制度は原価主義を採用することになるが、注意を要することは、これらの動向はあくまでも私法固有の領域での「英米化」という国際化の流れに沿ったものであり、これから記述する統制経済期における原価主義の導入とは、明らかに系譜を異にするものである。

これら両者の関係を解明することが、本章と次章との基本的課題のひとつとなる。

2. 戦時統制経済と『国家総動員法』の制定

戦時統制経済

1937年6月に第一次近衛文麿内閣が組閣されたが、同内閣はそれに先立つ林銑十郎内閣の五カ年計画を受け継ぐかたちで「生産力の拡充」・「国際収支の適合」・「物資需要の調整」という財政経済三原則を発表した。これらは戦力増強計画を推進するために外貨の用途とモノの流れを抑制するための措置であった。

第一次近衛内閣発足の翌7月、芦溝橋事件が発生し、日中は全面戦争に突入した。よく知られているように、日中全面戦争開始以後の3ヶ月でなされた軍事支出は、当時の国家予算のほぼ一年分に相当するほどの金額に達し、こうした事態に対応するため緊急な国内外の経済統制が要請されたのである。

同年9月の第七十二帝国議会は、大幅な追加支出を行うべく臨時軍事費特別会計を設置し、同時に戦時統制三法を可決した。(1)『輸出入品等臨時措置法』、(2)『臨時資金調整法』、(3)『軍需工場動員法ノ適用ニ関スル法律』がそれらである。(1)は貿易統制、(2)は資金統制のためのものであり、これら両者を通じて軍需物資生産を優先させることが意図された。またそのために(3)に基づく軍需品工場事業場の管理体制がしかれていくことになる。そしてこれらの措置が、翌1938年の『国家総動員法』の制定につながっていく。

企業金融構造の激変

戦時統制経済が出発した1937年を境に、日本の企業金融構造が激変したことを指摘しておかなければならない。1990年代の日本(計量)経済史研究(岡崎, 1991, Okazaki, 1993a, 岡崎, 1993b)は、従来までの認識テーゼに重要な変更を迫った。

すなわち、1937年を契機として、

- （1）直接金融から間接金融へ、
- （2）短期利潤追求から長期利潤追求へ、
- （3）高配当・高賞与から低配当・低賞与へ、
- （4）労使対立から労使協調へ、

という、ドラスティックが転換が図られたというのである。

それまで、日本における企業金融の構造は、今日にまで至る間接金融構造であると考えられていた。

それに対し、近年の研究は、1937年までの企業金融は直接金融であり、自己資本比率は概ね50%に近いものであると共に、株主優先・高配当と短期利潤追求・役員高配当という米国型の構造をなしていたことを実証している。そして1937年を契機にその比率は20%程度に激変し、間接金融に移行したと指摘している。

こうした構造転換は、各国民の資金が気まぐれに各企業に投資される経路を修正し、国策（戦争）遂行のために必要な資金を銀行等の金融機関を経由して、重要な産業企業に効率的に流れる経路が構築されたことを意味する。

事実、こうした構造転換を表象するように、『商工省準則』の貸借対照表雛形にみられた固定性配列法（対株主）は、以後の会計規定では欧米には珍しい流動性配列法（対銀行）に変更されていく。

ただし、間接金融に移行した結果として、株主の株式会社に対する実質的な支配力が低下し、株主・経営者・従業員を並列的な企業構成員とみる生産共同体・労使協調の理念が、登場することになる。その結果、短期利潤追求から長期利潤追求へと変化し、また役員高配当から低賞与への転換が図られたことで、その後の日本企業における分配の公平性（格差の縮小）を実現する契機ともなった。

国家総動員小史

日本における動員計画は、『国家総動員法』によって初めて登場したわけではない。

第一次世界大戦集結に先立つ1918年（大正7年）4月の『軍需工業動員法』（法律第38号）は、こうした動員体制造りの布石として制定された。また同年5月には、本法の具体的運用に当たるべき行政機関として、内閣直属の部局として「軍需局」が創設され、翌1919年末には日本で初めての産業動員計画である『陸軍軍需工場動員計画要領』が策定されている。

ここでの戦時産業統制・軍需産業統制は、あくまでも計画の域を出るものではなかったが、「陸軍省」を中心として策定されたこれら一連の計画は、その後の産業動員計画の嚆矢となったのである。

その後、1927年（昭和2年）5月の第五十二回帝国議会の協賛を経た「資源局」の設置と1929年（昭和4年）4月の『資源調査法』（法律第53号）の制定によって本格的に具体化した。

「資源局」は、内閣総理大臣管理に属する機関として、軍需のみならず、民需の充足までも含む、国民経済の総資源の統制運用遂行のための準備計画と、さらにそれらを基礎づける情報調査研究を遂行することが計画されていた。

また『資源調査法』は、すべての民間企業一特に株式会社一に関する資源調査に法的な根拠を与えるものであり、あらゆる産業企業の「国家」に対する、会計情報を含む企業情報の報告義務を根拠づける先鋒となったものでもある。

こうした「資源局」は、満州事変（1931年）以後の準戦時体制下において、一層その機能を拡充させていくことになる。

他方、1935年（昭和10年）5月には、なにかと弱体であったといわれる岡田啓介内閣を補強する目的で、同様に内閣総理大臣直属の機関である「内閣調査局」が設置された。

前述した「資源局」が経済総動員を直接的な目標としたのに対し、この「内閣調査局」は国家重要政策の調査と、総理大臣から命じられた重要国策の審査を当面の目的としていた。

しかし岡田内閣は1936年（昭和11年）の「二・二六事件」により引責辞職し、それに続く広田弘毅内閣は、より総合的な国策機関として「総務庁」なるものを内閣直属の機関として設置する案を有していたといわれるが、結局、次の林内閣にもちこされ、「企画庁」として新たな展開をとげることになった。

しかし、その直後の日中全面戦争勃発に伴い、政府の業務が戦争遂行実務に忙殺されたことから、「資源局」と比較するとこの「企画庁」はほとんど休業状態のままであった。そこで政府は、これら両者を統合し、来るべき戦時体制下における総合国策樹立機関を設置しようとした。

こうして1937年（昭和12年）10月20日には枢密院において『企画院官制』（昭和12年10月25日勅令第605号）が可決され、同月25日に「企画院」が設置された。同『官制』は以下のように述べている。

「第一条 企画院ハ内閣総理大臣ノ管理ニ属シ左ノ業務ヲ掌ル

- 一 平戦時ニ於ケル総合国力ノ拡充運用ニ関シ案ヲ起草シ理由ヲ具ヘテ内閣総理大臣ニ上申スルコト
- 二 各省大臣ヨリ閣議ニ提出スル案件ニシテ平戦時ニ於ケル総合国力ノ拡充運用ニ関シ重要ナルモノノ大綱ヲ審査シ意見ヲ具ヘテ内閣総理大臣ヲ経テ内閣ニ上申スルコト
- 三 平戦時ニ於ケル総合国力ノ拡充運用ニ関スル重要事項ノ予算ノ統制ニ関シ意見ヲ具ヘテ内閣総理大臣ヲ経テ内閣ニ上申スルコト
- 四 国家総動員計画ノ設定及遂行ニ関スル各庁事務ノ調整統一ヲ図ルコト

注意を要することは、これら一連の総動員を担う行政組織の根拠規定（『資源局官制』、『企画庁官制』、『企画院官制』）が、すべて『勅令』（Imperial Ordinance）であったということである。いうまでもなく戦前の『勅令』は、帝国議会を通すことなく、閣議と枢密院の決議のみで決定されるものであった。

ともあれ、こうした国家行政組織の変革を基礎として、いよいよ『国家総動員法』が制定される。

『国家総動員法』の制定

こうして1938年（昭和13年）4月1日に『国家総動員法』（法律第55号）が制定された。国家総動員の定義は第一条に記されている。

「第一条 本法ニ於テ国家総動員トハ戦時（戦争ニ準ズベキ事変ノ場合ヲ含ム以下之ニ同ジ）ニ際シ国防目的達成ノ為国ノ全力ヲ最モ有効ニ發揮セシムル様人的及物的資源ヲ統制運用スルヲ謂フ」

第一次近衛内閣（1937年～1939年）時に制定されたこの『国家総動員法』は、「盲人の象」（the blind men's elephant）という比喻（Beasley, 1987: 258）により、今日でも多くの海外の日本近代史研究者が、その基本的性格について論議を重ねている「日本帝国主義」を象徴する重要な法制のひとつである。

同法の中で、資金関係は第十一条と第十二条であり、施設関係は第十三条から第十六条までである。ただし、日本近代会計制度史に関する以後の本稿の記述からみて、とりわけ重要な意味を有することになるのは、第十一条と第十三条である。

「第十一条 政府ハ戦時ニ際シ国家総動員上必要アルトキハ勅令ノ定ムル所ニ依リ会社ノ設立、資本ノ増加、合併、目的変更、社債の募集若

ハ第二回以後ノ株金ノ払込ニ付制限若ハ禁止ヲ為シ、会社の利益金ノ処分、償却其ノ他経理ニ関シ必要ナル命令ヲ為シ又ハ銀行、信託会社、保険会社其ノ他勅令ヲ以テ指定スル者ニ対シ資金ノ運用債務ノ引受若ハ債務ノ保証ニ関シ必要ナル命令ヲ為スコトヲ得……

第十三条 政府ハ戦時ニ際シ国家総動員上必要アルトキハ勅令ノ定ムル所ニ依リ総動員業務タル事業ニ属スル工場、事業場、船舶其ノ他ノ施設又ハ之ニ転用スルコトヲ得ル……」

第十一条の規定は、会社に対する経理統制や配当制限等を可能にするためのものであり、第十三条の規定は、軍部による民間企業施設管理のための措置であった。

経済統制の両輪は、金融統制と会社経理統制である。前者はすでに述べたように1937年の『臨時資金調整法』で実現されており、今日でも多くの日本経済史家によってその意味の解明がなされている。

ところが他方、後者の経理統制については次章で述べる『会社経理統制令』によって実現されることになるが、残念なことに、いまだに会計学者によってもその社会的歴史的意味が充分には解明されていない。以下、可能な限りこの問題について述べる。

ところで、『国家総動員法』が制定されたからといっても、直ちにすべての人的資源や物的資源が動員されるわけではない。動員するためには、本法の各条項を発動する政治的な意思決定が別途なされなければならない。本法の成立は、それを可能にする期待構造・予期構造ができたということの意味しているにすぎなかった。事実、この第十一条の発動を巡っては、様々な紆余曲折があったのである。

3. 陸軍省による軍需品工場事業場経理統制の開始

第十一条発動を巡る陸軍省と大蔵省の対立

1937年7月の日中全面戦争突入後、同年9月制定の『臨時資金調整法』によって、国策遂行に適合する企業に対する金融機関からの本格的な設備資金供給統制が開始された。

しかし満州事変以来、「前渡金制度」や「概算払制度」により多額の利益を享受していた軍需産業は、これらの統制によってなお一層の暴利をむさぼることとなった。

こうした軍需産業会社に対して、国民の反感が高まったことはいうまでもない。ついに、私企業の資金統制と利益金処分の領域にまで統制の枠を広げることを可能とする『国家総動員法』第十一条の発動を巡る議論が一挙に表面化した。

同条の発動を強く主張したのは、「陸軍省」（板垣征四郎陸相）と「内務省」であり、これらは何よりも貧困の極にあった当時の農民層を中心とした広範な大衆や、体制変革を訴える当時の右翼の支持を受けるとともに、ある意味では左翼陣営にとっても賛成しうるものであった。

他方、同条の発動に強く反対したのは「大蔵省」（池田成彬蔵相）であった。第十一条の発動は、「財界を刺激し産業を萎縮せしめる」とともに「延いては産業拡充という重要な目標を阻害してしまうだろう」というのがその理由であった。これらは、池田の三井における実業活動のキャリアと、当時の財界の利害の忠実なる反映であったといっていよい。

こうしたせめぎ合いの過程で、結果的に「大蔵省」は後退を余儀なくされ、その後の本格的な会社経理統制への道が切り開かれていくことになるが、これは次稿で考察される。

「経理統制の導入過程においては、陸軍省側の統制強化要求の前に、経理統制を所管する大蔵省側が妥協して従い、行政的対応措置を採るという力

関係が、以後も続」（柴田，1992:284，上点，引用者）いていくことになるのである。

経済法の登場と大蔵省の業務・権限拡大

その結果，1938年（昭和13年）12月22日の「総動員審議会」は，「会社利益配当ノ制限ニ関スル勅令案」を審議し，翌1939年4月1日には『国家総動員法』第十一条に基づく『会社利益配当及資金融通令』（勅令第179号，4月10日公布）が公布される。

本『勅令』第2条によって，資本金20万円以上の会社は，主務大臣の許可がなければ，基準配当額を超える率により毎事業年度の利益配当をなすことができないこととなった。

また，基準配当率に一年間2％以下を加えた率により配当しようとする場合，その上限は10％とされ，それ以外については年6％に限定されることとなった。

また内部留保についても，従来の『商法』が要求する以上の充当が求められることとなった。まさに『商法』の原理とは矛盾する「新たな経済の法としての経済法」（峯村，1940: 145-7）の本格的な展開が開始されたのである。

しかしながら，私達が注目しなければならないことは，当該『勅令』の執行において監督官庁である「大蔵省」に関していえば，「軍部の強力な要求を契機にし，大蔵省主導の会社経理統制が，その統制権限は未だ協力ではないものの，その姿を現した」（柴田，1992:285）ということである。

すなわち，個別事業法で規制される法人を除き，当該『勅令』に該当する全法人の経理は，事実上「大蔵省」の管轄下に入るようになった。

当時の所轄部局「大蔵省理財局金融課」の課長は，革新官僚・統制官僚として知られた迫水久常であり，まさに「大蔵省」は，迫水の強力な指導の下に，資金調整と経理統制との両業務を所管する監督官庁となり，大幅

な業務拡張となった。

ここには、なんとしても配当統制を実施したかった「陸軍省」の意向に妥協することで、かえってその所管業務を拡大していった「大蔵省」の巧みな行政的対応措置のプロセスが観察されるのである。

その後、1939年10月には、一年間の時限勅令として『会社職員給与臨時措置令』や『賃金臨時措置令』が公布され、統制は給与・賃金にまで及ぶに至り、それらをふまえたさらに強力な経理統制が要請されていた。

陸軍省による工場管理・工場監督

こうした状況下で、まず陸軍が、そしてやや遅れて海軍が、それぞれ独自に、本格的な経理統制を展開していく。当時の世論の迫い風を受け、陸海軍はその統制下にある軍需品工場事業場を有する企業に対して、率先して会社経理統制を実施する先鋒としての強い意思表示を行ったのである。

ところで、『国家総動員法』制定以前に、一部の軍需工場はすでに陸軍省の管理・監督下におかれていた。

前述したように、1918年（大正7年）4月には『軍需工業動員法』（法律第38号）が制定されており、その第二条では「工場及事業場並其ノ附属設備」という文言がみられていたが、長らく本法は発動されていなかった。

政府は、1937年7月の日中全面戦争への突入により、早速、同年9月、臨時帝国議会の協賛を得て、『軍需工業動員法ノ適用ニ関スル法律』を公布施行し、制定後20年を経て『軍需工場動員法』を初めて発動した。

またその関連法規として、すでに述べた『臨時資金調整法』の外に、『工場事業場管理令』（1937年9月24日、勅令第528号）と『陸軍軍需監督官令』（1938年1月14日、勅令第30号）を制定した。前者は陸軍の工場管理に関するものであり、後者は陸軍の工場監督に関するものである。

まず前者の陸軍の工場管理についていえば、『工場事業場管理令』第一条で、『軍需工場動員法』第二条の「工場及事業場並其ノ附属設備」の管理については、本令の定めるところに依ることが明記され、以後「工場及事業

場並其ノ附属設備」を「工場事業場」とよぶことにした。

早速、翌1938年1月から同勅令に基づき、民間工場が軍需工場として指定された（第一次指定～第四次指定）。この時点で、すでに陸軍は軍需品工場事業場の管理を行う根拠を形成していたのである。

その後、『国家総動員法』第十三条の規定に基づいて、同法制定により『軍需工業動員法』が廃止されたことから、新たな『工場事業場管理令』（1938年5月5日勅令第318号）が制定された。新旧の『工場事業場管理令』の内容に大差はないが、本『勅令』の制定によって、適用される工場事業場数はかなり拡大された（第五次指定～第十次指定）。

他方、後者の陸軍の工場監督についていえば、それらは民間軍需工場の生産能力を把握するための調査から出発しており、すでに1929年（昭和4年）4月『資源調査法』に基づく1931年『陸軍軍需工場ノ生産能力調査ニ関スル件達』以来、毎年行われるようになっていたといわれる。

「また1932年9月の『陸軍管理予定工場調査要領』によっても、重要工場の軍需品整備能力調査、部隊毎の工場利用率の検討が行われ……、そして民間工場に対する監督業務は、昭和9年1月の『軍需品工場ノ監督ニ関スル』をもって始められ」（山崎、1994:44）ていたのである。これが監督工場生成のプロセスであった。

後者の陸軍工場監督の根拠となる『陸軍軍需監督官令』第一条では、陸軍が軍需品を発注する民間工場については、必要に応じて「監督官」や「会計監督官」等の職員をおいて監督できる旨が定められた。

また第六条では、会計監督官の業務として、軍需品の製造や修理に関する原価調査と工場の経営に関する経理上の調査と監督が規定されている。

これらの陸軍による工場監督については、1938年10月16日『軍需品工場事業場検査令』（勅令第707号）によって、会計監督制度の拡充強化と会計監督官業務の法的強化が図られていくことになる。

なお、海軍については、1940年1月20日の『海軍軍需品工場事業場検査令施行規則』（海軍省令第1号）第五条で、同『検査令』第四条・第五条の

規定による事項の執行にあたる官吏を「監査官」と称することが規定され、「監査官制度」が形成された。

4. 陸軍省による軍需品工場事業場経理統制—原価調査・財務調査・利潤統制

陸軍省による軍需品工場事業場経理統制の全貌

その後の陸軍省による軍需品工場事業場に対する経理統制は、私達の想像を絶するほどの規模をみせていく。

これらを歴順的に述べることは、かえって全体像が理解しにくくなると思われる。そのためここでは、比較的網羅的に諸事項について整理されている1940年5月の陸軍製絨廠『15年度会計監督並ニ調弁官会議事項要点』の『会計監督及庁弁会議事項要点』と、その添付書類である『監査課長指示事項要旨』にみられる記述内容を紹介しつつ、関連する法規等について筆者の補足を加えて説明することとする。

『会計監督及調弁会議事項要点』

ここでは、以下の点が強調されている。

陸軍経理局長指示事項要旨として、まず戦時経済運営の枢軸をなすものは物価政策であり、陸軍はあくまでも低物価政策を堅持すること。

そのため『軍需品工場事業場検査令』を制定して会計監督制度を拡充強化したが、現下の情勢上会計監督と軍需の調達が極めて重要であること。

そして軍需工場の会計監督の目的が、事業経営の実体を検討し、原価と適正なる利潤を把握し、経営を合理化せしめ、過当利潤の発生を防止することで、戦時経済運営に指導的協力を与えること。

また企業の会計制度は利益計算の手段たるに止まらず、適正価格形成に資すると共に、これを基礎として経営を合理化し、生産力の拡充を図ることであり、そのために各種の規則や手続を整備する必要があること、であ

る。

『監査課長指示事項要旨』

以下、ここで述べられている十二事項の重要点について順次、補足しながら紹介・解説する。なお、※は関連法規を意味する。

一、物価問題ノ現況ニ就テ

物価の動向は、直接、軍需の調達に重大な影響を与えるため、低物価政策を堅持し、軍需品価格の適正低下と調弁の合理化を期すべきこと、すなわち1939年の『価格等統制令』の趣旨を実現すること。

二、軍需品工場ノ会計監督ニ就テ

戦時経済下においては価格機構は著しくその機能を減殺されるため、市価又は時価によることなく原則として原価主義によるべきである。

そのため、戦時における軍需調達は軍需品工場の会計監督を基調として行われるべきである。会計監督により調達価格を適正ならしめ、能率を増進させ、生産原価の低下を促進することができる。

1. 会計監督勤務ニ就テ

ここでは会計監督官等がその指導監督にあたり留意すべき基本事項が述べられている。※『陸軍製絨廠軍需監督官執務要領』（年月不明）。

2. 『軍需品工場事業場検査令』ニ就テ

本令は『国家総動員法』第十九条と第三十一条とを発動して制定された。その目的は、膨大なる軍需品の安定調達を図り物価政策の適正な推進のための軍需品工場会計監督制度を強化することである。ここでは、原価を正確に調査把握することを中心課題とする。

『国家総動員法』第十一条に基づく『会社利益配当及資金融通令』（1939

年4月、勅令第179号)の趣旨を準用すること。

『軍需品工場事業場検査令施行規則』(1939年10月、陸軍省令第53号)

『軍需品工場事業場検査令実施手続』(年月不明)

3. 『経理及原価ニ関スル報告書類徴取要領』(1940年4月、陸支普第678号)ニ就テ

本要領は『軍需品工場事業場検査令施行規則』第5条に基づき、事業主から徴取すべき経理及び原価に関する報告様式と徴取時期の統一をなすために規定された。様式と時期については以下の通りである。

様式第1号「工場拡張資金調達表」(毎営業年度)

様式第2号「生産高表」(毎営業年度)

様式第3号「受注高表」(毎営業年度)

様式第4号「従業員給与表」(毎営業年度)

様式第5号「下請工場発注表」(毎営業年度)

様式第6号「勘定科目分類表」(随時)

様式第7号「伝票系統一覧図」(随時)

様式第8号「貸借対照表」(毎三ヶ月)

様式第9号「本社資産配賦及配賦基準表」(毎三ヶ月)

様式第10号「損益計算書」(毎営業年度)

様式第11号「固定資産統計表」(毎営業年度)

様式第12号「手持品統計表」(毎営業年度)

様式第13号「材料費月表」(毎月)

様式第14号「労働費月表」(毎月)

様式第15号「製造費又ハ製造間接費部分配分表(其ノ一乃至其ノ四)」
(毎月)

様式第16号「部門共通費配賦基準表」(随時)

様式第17号「補助部門費部門配賦表」(随時)

様式第18号「一般管理費及販売間接費内訳表」（毎事業年度）

様式第19号「材料消費価格表」（毎事業年度）

様式第20号「消費賃金率表」（毎事業年度）

様式第21号「製造間接費，一般管理費及販売間接費配賦率表」（毎事業年度）

様式第22号「原価計算表」〔個別原価計算表（其ノ一乃至其二）（指図書別製品完了又ハ納入時），総合原価計算表（其ノ一乃至其五）（毎月）〕

様式第23号「仕損品統計表」（毎事業年度）

様式第24号「固定費変動費比較月表」（毎月）

様式第25号「製造原価，一般管理及販売間接費配賦差額表」（毎営業年度）

このように，質量ともに大変なスケールである。貸借対照表は四半期毎に作成されるべきこととされた。

また注意を要するのは，様式第10号「損益計算書」では，Ⅰ売上損益，Ⅱ金融損益，Ⅲ投資損益，Ⅳ純損益に続き，連続して，Ⅴ純損益処分（項目）が記載される様式となっている。

『商工省準則』によって切り離された損益計算書と利益処分計算書は，再び結合された。これは，陸軍省による軍需品工場事業場の利益処分に関する経理統制を象徴するとともに，損益計算書は，再び，軍需品工場事業場の利益処分を陸軍に許可してもらうための申請書に転化したのである。

4. 『会計監督報告要領』（1940年6月，陸支普第1314号）二就テ

本要領は，1938年『陸達第四号』に基づき，各部隊より陸軍大臣に報告すべき会計監督に関する定期報告の要領を規定したものである。

三、原価調査ニ就テ

原価調査は、戦時低物価政策を基調とする適正価格形成のために、正確なる生産原価を基礎としてこれに適正利潤を加えた適正価格を設定することを目的とする。

1. 『陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱』（1939年10月、陸軍省令第53号別冊）ニ就テ

本要綱は『軍需品工場事業場検査令』に基づき、軍需品工場に適用すべき原価計算の要領を規定したものである。

2. 『陸軍軍需品工場事業場原価監査要綱』（1940年5月、陸支密第1194号）ニ就テ

本要綱は『陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱』に基づき算定される原価の正否を検証するにあたり、実施すべき監査手続を規定したものである。原価監査にあたっては、単に書類監査に止まることなく、常に当該工場の生産組織や作業の実態を把握し、原価の有効なる検証をなすことを要諦としなければならない。

この要綱では、第76条附属様式で以下のような37の財務諸表様式が示されている。

様式第1号「製造指図書」、第2号「材料受入報告書」、第3号「材料返品票」、第4号「材料元帳」、第5号「材料仕入帳」、第6号「材料倉出票」、第7号「材料返還票」、第8号「材料割賦表」、第9号ノ一・二・三「材料引渡帳」、第10号「材料棚卸表」、第11号「作業時間報告書」、第12号「出来高報告書」、第13号ノ一・二・三「賃金記入帳」、第14号「土地台帳」、第15号「建物台帳」、第16号「機械台帳」、第17号「直接経費組込票」、第18号「経費月割表」、第19号ノ一・二・三「経

費仕訳帳」，第20号「補助部門費部門配賦仕訳帳」，第21号「部門別作業時間報告書」，第22号ノ一・二「製造間接費仕訳帳」，第23号「部門費差額仕訳帳」，第24号ノ一・二・三「半製品仕訳帳」，第25号ノ一・二・三「製品仕訳帳」，第26号「仕損品報告書」，第27号「仕損品仕訳帳」，第28号「副産物報告書」，第29号「作業屑報告書」，第30号「副産及作業屑仕訳帳」，第31号「一般管理費仕訳帳」，第32号「販売費仕訳帳」，第33号「一般管理費及販売費仕訳帳」，第34号ノ一・二「総原価票」，第35号「総原価仕訳帳」，第36号「製造売上帳」，第37号「材料・仕損品・副産物・作業屑売上帳」

陸軍省による経理統制は，この時点で，財務諸表から帳簿組織・仕訳帳と元帳管理にまで拡大することが意図された。

なおここでは，次の財務諸表よりも，原価計算の方が先に採り上げられていることと、『原価計算要綱』よりも『原価監査要綱』の方が機密性の高い「陸支密」となっていることに注意しておくべきである。

四、財務調査ニ就テ

財務調査は，財務方面より考察して軍需品価格決定の基準となるべき正確な原価と適正利潤率算定の基礎を求める外，経営能率の増進に資し，兼ねて資本の調達・運用・利益金処分を適正ならしめ，以て企業財政の合理的な健全性を期することを目的とする。

1. 『陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則』（1940年5月，陸支普第671号）ニ就テ

従来までの財務諸表様式はまだまだ不統一であるので，財務諸表の形式を統一し，経理の有効な監督の実施と経営分析・財務比率による経営能率の増進を図ることを目的として制定された。

2. 『陸軍軍需品工場事業場財務監査要綱』（1940年4月、陸支密第1154号）ニ就テ

本要綱は『陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則』に基づき作成される財務諸表の正否を検証するにあたり実施すべき監査手続を規定したものである。

同要領の最後に掲げられている財務諸表様式のタイトルは以下の通りである。

様式第1「合計残高試算表」、第2「精算表」、第3「有形固定資産増減表」、第4「土地明細表」、第5「建物明細表」、第6「機械装置明細表」、第7「備品明細表」、第8「無形固定資産明細表」、第9「棚卸資産明細表」、第10「同系会社勘定明細表」、第11「売掛金明細表」、第12「受取手形明細表」、第13「未収収益明細表」、第14「得意先立替金明細表」、第15「仕入先及下請工場前払代金明細表」、第16「代理店貸明細表」、第17「重役立替金明細表」、第18「従業員貸付金及立替金明細表」、第19「有価証券明細表」、第20「預金明細表」、第21「前払費用明細表」、第22号「仮払金明細表」、第23「拡張資金明細表」、第24「拡張計画書」、第25「金銭信託明細表」、第26「貸付金明細表」、第27「出資金明細表」、第28「建設利息報告書」、第29「社債明細表」、第30「長期借入金明細表」、第31「短期借入金明細表」、第32「銀行当座借越明細表」、第33「買掛金明細表」、第34「支払手形明細表」、第35「未払金明細表」、第36「前受収益明細表」、第37「前受金明細表」、第38「預り金明細表」、第39「引当金明細表」、第40「偶発債務明細表」、第41「売上高統計表」、第42「割引料明細表」、第43「保証料明細表」、第44「製造原価・一般管理及販売間接費配賦差額表」

ここでは、陸軍省による経理統制が、各勘定科目の明細にまで及んだことがわかる。

これは、戦後の財務諸表附属明細表の先駆的形態であったと考えられる。

またここでも、原価計算の場合と同様、『財務諸表準則』よりも『財務監査要綱』の方が機密性の高い「陸支密」となっている。

なお、『会計監督ニ関スル経理及原価参考諸表』（1942年4月、陸軍省経理局監査課）では以下の書式がしめされている。

様式第1号「個別原価計算表（其ノ一乃至其ノ二）」、第2号「組別総合原価計算表」、第3号「工程別総合原価計算表」、第4号「加工費工程別組別総合原価計算表」、第5号「等級別製品計算表（其ノ一乃至其ノ二）」、第6号「個別原価総計表」、第7号「総原価集計表」、第8号「製造費明細並部門配分表（其ノ一乃至其ノ五）」、第9号「原価差額明細表」、第10号「部門共通費配賦基準表」、第11号「補助部門費配賦基準表」、第12号「一般管理及販売費明細表」、第13号「本社資産配賦及配賦基準表」、第14号「仕損品統計表」、第15号「材料費月表」、第16号「労務費月表」、第17号「固定費変動費表」、第18号「固定資産明細表」、第19号「売上損益明細表」、第20号「総合損益明細表」、第21号「伝票系統一覧図」、第22号「勘定科目分類表」

注意を要することは、様式第20号「総合損益明細表」では、ここでもⅠ金融損益、Ⅱ投資損益、Ⅲ純損益の次に、切り離されることなく、Ⅳ純損益処分項目が記載されているということである。

五、経営ノ合理化ニ就テ

1. 経営ノ合理化、
2. 工程管理、
3. 材料管理、
4. 運搬管理、
5. 予算統制、
6. 経営指導

※『陸軍軍需工業経営指導要綱草案』（1941年4月陸軍省経理局監査課）

これは、軍需工業の経営合理化を目的として会計監督官が工場の経営指導をなすにあたり参考とすべき一般的事項を示したものである。

※『陸軍軍需工業経営比較要綱』（1941年6月、陸支普第1261号）

これは、軍需工業の経営合理化を目的として実施すべき経営比較制度に関する基本事項を示したものである。

※『陸軍軍需工業財務比較要綱』（1941年6月、陸支普第1262号）

これは、軍需工業の事業財政の比較観察をなすにあたり、参考とすべき手続きに関する大綱を示したものである。

※『陸軍軍需品工場予算統制要綱』（1941年6月、陸支普第1263号）

これは、経営合理化の目的で軍需品工場に実施させる予算統制制度の大綱を示したものである。

六、利潤統制

適正利潤の実現を目指すには、超過利潤への課税や企業利潤配当処分統制等の方法があるが、結局は適正利潤率算定要領を作成することが最も良い手段である。

七、『陸軍適正利潤率算定要領』（1940年4月、陸軍省経理局）ニ就テ

本要領は、主要軍需品につき、その調弁価格を決定する場合において、『陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱』に基づき算定した原価に付加すべき適正なる販売利益率の算定に関する要領を示したものである。

八、資金調達ノ斡旋ニ就テ

※『陸軍資金調達等斡旋要領』（1940年3月、陸支普第600号）

これは、『臨時資金調整法』に基づき改正されたものである。以後、資金調達斡旋の証明はすべてこれを陸軍省において実施することとされた。

九、利益配当ノ制限ニ就テ

『国家総動員法』第十一条に基づく『会社利益配当及資金融通令』は大蔵省の所管であるが、その趣旨を汲んで、陸軍省においても利益配当制限に関する内面指導の徹底強化に留意すべきこととされた。

十、会社職員給与ニ就テ

※『賃金臨時措置令及会社職員給与臨時措置令運用方針』（1939年4月）

※『賃金臨時措置令及会社職員給与臨時措置令運用方針ニ関スル通牒』（年月不明、陸支普第4260号）

十一、資金及作業会計ニ於ケル原材料ノ払下制度ニ就テ

※『陸軍作業会計法ノ臨時特例ニ関スル法律』（1940年3月、法律第79号）

政府は、軍需品工場事業場に対し、必要に応じて陸軍造兵廠や陸軍製絨廠、また陸軍航空工廠資金に属する材料物品を払い下げることが出来るものとした。

十二、軍需品工場ノ貯蓄奨励ニ就テ

このように、陸軍省による経理統制は、低物価政策と確実な軍需品の調達・安定供給という目的の下で、民間企業に対する会計監督制度を確立することであった。

次に、そうした会計監督をなしうるための条件となる、正確な原価調査→財務諸表調査→各企業の経営比較による経営合理化→正確な原価計算に基づく適正利潤の形成→適正利潤率の形成という経路をたどったことが、明確に示されている。しかもその統制は、利益配当・会社職員給与にまで拡大されていたのである。

これらの陸軍省による経理統制の実効性については、今日においては多くの問題点も指摘されている。しかし、戦時統制経済期において、これだけの実験がなされたことの重要性は記録されるべきであろう。

「工数」概念の登場

本章の最後に、日本の原価計算実務において重要なキーワードである「工数」概念の形成過程についてふれておきたい。

日本の原価計算実務では、「工数」（企業によっては、「人役」ともいわれる）という概念が今日でも広範囲に使用されている。例えば、8時間労働の場合、1時間の休憩を除いた7時間を1工数とよび、それを原価計算の原単位とするのである。

工賃を決める際には、この工数と賃率が決定的な意味を有するため、結局、この工数とは抽象的人間労働としての労働時間（man hour）を指すと考えられる。

輸入一辺倒の日本の学界では、テキストでさえ、ほとんど観察しえないこの「工数」概念であるが、実務で形成された日本固有の概念であることは、吉川武男が英文等で海外に発信した貴重な諸論文によっても明らかである（Yoshikawa, 1997）。

この「工数」概念の起源がいつ頃なのかについては、未だに明らかではないが、興味深いことに、陸軍製絨廠が1940年（昭和15年）7月31付で作成した『現行原価計算法ノ概要』の中に見出される。

同史料に添付された昭和7年3月18日付の『生産諸元標準調査ニ関スル件』第一条では、生産諸元のことが「材料半途品及消耗品ノ所用量並ニ職工ノ使用人員ヲ謂フ」としか述べられておらず「工数」という表現はみられない。

しかし、上記『現行原価計算法ノ概要』付記では、「生産諸元即チ材料半途品及消耗品ノ所用量並ニ直接職工ノ使用人員（工数）」と述べられ、直接職工の使用人員に「工数」という概念が充てられている。

そして本『概要』の「工費」（直接労務費）の部分では、「工費—関係掛毎ニ直接所要工数ヲ予定シ之ニ予定工費を乗ズ。予定工費トハ生産品予算ニ用フル関係掛毎ノ十時間ニ対スル直接職工ノ平均賃金ヲ謂フ」と述べられている。

これは今日的にいえば、工費（直接労務費）が予定工数（直接工員の予定労働時間）に予定工費（平均的な時間賃率）を乗じて算定すべきことが規定されており、まさしく、これは日本の加工費計算法の原型を示しているともいえるのである。

もっとも、こうした「工数」概念は、1939年（昭和14年）の『軍需品工場事業場検査令』に基づいて陸軍製絨廠が作成した『軍需品工場事業場検査令実施手続』にもみられる。

本『実施手続』添付の属表（五）「製造原価計算報告書」の工賃の部分では、工賃が工数に賃率を乗じて計算されるべきことが書式をもって明確に示されている。

属表（五）

製造原価計算報告書

乙表

(甲表ヲ資料トシ作成スル原価計算報告書) 自昭和 年 月 日 至昭和 年 月 日 契約#(品種)

費 目	金額	原料費		染料費		工 賃		製造経費		米(貯)当	總原価ニ	備考			
		数量	単價	金額	数量	単價	金額	工数	賃率	金額	工数		経费率	金額	単価
原料費 種別															出来高 引渡長延

また「製造経費」についても、同『実施手続』添付の属表（四）の備考で「工程別製造経費（製造工賃）ヲ当月度合全製造命令ノ工程別総工数ニテ除シ、工程別ニ工数当り経費率ヲ求メ、コレヲ当該製造命令ノ工程別工数ニ乗」じて算定されるべきことが規定されている。

この『実施手続』の日付は今のところ不明であるが、1940年以降、壮大

なスケールで展開された各産業別原価計算準則の「労務費」の部分にも、かなりの程度観察されることになる。

ともあれ、上記の1940年『現行原価計算法ノ概要』のタイトルに示されるように、当時の実務がすでに「工数」概念を使用していた可能性は高いと思われる。「工数」もどうやら戦時統制経済期に登場したものと考えられるのである。

5. むすび

このように、陸軍省による軍需品工場事業場に対する経理統制は、壮大なスケールで展開された。報告されるべき財務諸表の多さと提出時期の短さに、軍需品工場事業場は悲鳴をあげたといわれる。

戦時下で、会計情報は統計情報と共に、最も重要な基礎情報であることはいうまでもない。暗い戦時下ではあったが、会計制度が、恐らく、最も光り輝いていた時期であったのかもしれない。

ルール造りに直接携わった「担い手」達は、大学における経営学者や会計学者（中西寅雄，黒澤清，岩田巖等々）であり、内容をみる限り，そこには米国やドイツの強い影響がみられる。かれらは、当時の世界の最先端の知識を集約してこの経理統制に参画したのである。

またここでは、統制経済という新たな観点から、時価（以下）主義に替わって、原価主義が要請された。これらは、私法上の系譜ではなく、新たな経済法の系譜から出現したものであった。

しかしこれらの戦時統制経済期における原価主義の強調は、緩やかに、私法上の原価主義採用に影響を与えていったと思われる。ただし、その道は短くはなかったのである。

ともあれ、こうして陸（海）軍省にひっぱられるかたちで、大蔵省もついに会社経理統制に着手せざるを得なくなった。

参考文献

- 安藤良雄 (1972) 「日本戦時経済と“新官僚”」高橋・安藤・近藤編『市民社会の経済構造』有斐閣所収
- Beasley, W.G. (1987) *Japanese Imperialism 1894-1945*, Clarendon Press, Oxford. (杉山伸也訳『日本帝国主義 1894-1945』岩波書店, 1990年)
- Chiba, Junichi (1996) 'Japanese experience of corporate accounting control c.1939-c.1945' *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 6, No. 2
- 千葉準一 (1998) 『日本近代会計制度』中央経済社
- 千葉準一 (1999) 「企業会計の制度的・歴史的構造」合崎堅二編『黒澤会計学研究』森山書店所収
- 石川準吉 (1932) 『国家総動員史』資料編, 第三, 国家総動員史刊行会
- 岩田 巖 (1939) 「陸軍軍需監督官令について」日本会計研究学会編『戦時体制下の会計問題』森山書店所収
- 海軍省 (1940a) 『海軍軍需品工場事業場検査令施行規則』海軍省令第1号, 1月
- 海軍省 (1940b) 『工場事業場監査規定』海軍省達第7号, 1月 (未刊行)
- 黒澤 清 (1990) 『日本会計制度発展史』財経詳報社
- 峯村光郎 (1940) 『法と統制経済』東洋書館
- 中村隆英・原 朗編 (1970) 『現代史資料 (43) 国家総動員 (一) 経済』みすず書房
- 岡崎哲二 (1991) 「戦時計画経済と企業」東京大学社会科学研究所編『現代日本社会 4 歴史的前提』東京大学出版会所収
- Okazaki, Tetsuji (1993a) 'The Japanese Firm under the Wartime Planned Economy' *Journal of the Japanese and International Economies*, Vol.7, No.2
- 岡崎哲二 (1993b) 「日本型企业システムの源流」伊丹・加護野・伊藤編『日本の企業システム 4 企業と市場』有斐閣所収
- 大阪陸軍被服支廠 (1940) 『山陽皮革株式会社原価監査要綱』7月 (未刊行)
- 陸軍省 (1931) 『陸軍軍需工場ノ生産能力調査ニ関スル件』(未刊行)
- 陸軍省 (1932) 『陸軍管理予定工場調査要領』9月 (未刊行)
- 陸軍製絨廠 (1932) 『生産諸元標準調査ニ関スル件』3月 (未刊行)
- 陸軍省 (1934) 『軍需品工場ノ監督ニ関スル件』1月, 陸達第1号 (未刊行)
- 陸軍省 (1938) 『軍需品工場ノ監督ニ関スル件』陸達第4号 (未刊行)
- 陸軍省 (1939) 『貸金臨時措置令及会社職員給与臨時措置令運用方針』4月 (未刊行)
- 陸軍省 (1939) 『軍需品工場事業場検査令施行規則』10月, 陸軍省令第53号
- 陸軍省 (1939) 『陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱』10月, 陸軍省令第53号

別冊

- 陸軍省（1940）『陸軍資金調達等幹旋要領』 3 月，陸支普第600号（未刊行）
- 陸軍省（1940）『陸軍適正利潤率算定要領』 4 月，（未刊行）
- 陸軍省（1940）『經理及原価ニ関スル報告書類徴取要領』 4 月，陸支普第678号（未刊行）
- 陸軍省（1940）『陸軍軍需品工場事業場財務監査要綱』 4 月，陸支密第1154号（未刊行）
- 陸軍省（1940）『陸軍軍需品工場事業場原価監査要綱』 5 月，陸支密第1194号（未刊行）
- 陸軍省（1940）『陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則』 5 月，陸支普第671号
- 陸軍製絨廠（1940）『15年度会計監督並ニ調弁官會議事項要点』 5 月（未刊行）
- 陸軍省（1940）『会計監督報告要領』 6 月，陸支普第1314号（未刊行）
- 陸軍製絨廠（1940）『現行原価計算法ノ概要』 7 月（未刊行）
- 陸軍省（1941）『陸軍軍需工業経営指導要綱草案』 4 月（未刊行）
- 陸軍省（1941）『陸軍軍需工業経営比較要綱』 6 月，陸支普第1261号（未刊行）
- 陸軍省（1941）『陸軍軍需工業財務比較要綱』 6 月，陸支普第1262号（未刊行）
- 陸軍省（1941）『陸軍軍需品工場予算統制要綱』 6 月，陸支普第1263号（未刊行）
- 陸軍省（1942）『会計監督ニ関スル經理及原価參考諸表』 4 月（未刊行）
- 陸軍製絨廠（不明）『軍需品工場事業場検査令実施手続』
- 陸軍省（不明）『陸軍製絨廠軍需監督官執務要領』（未刊行）
- 陸軍省（不明）『軍需品工場事業場検査令実施手続』（未刊行）
- 陸軍省（不明）『經理及原価ニ関スル報告書類徴取要領改正ノ件』（未刊行）
- 陸軍省（不明）『賃金臨時措置令及会社職員給与臨時措置令運用方針ニ関スル通牒』陸支普第4260号（未刊行）
- 迫水久常（1941）『臨時資金調整法解説』大藏財務協会
- 柴田隆一・中村賢治（1981）『陸軍經理部』芙蓉書房
- 柴田善雅（1992）「戦時会社經理統制体制の展開」『社会経済史』第58巻第3号
- 司法省民事局編纂（1937）『商法中改正法律案理由書（総則，会社）』清水書店
- 商工経営研究会編（1940）『陸軍利潤統制の解説』大同書院
- 商工経営研究会編（1941）『軍需品工場新經理要綱概説』大同書院
- 衆議院調査部（1939）『事変関係法令集』衆議院公報付録，調査資料第32輯
- 衆議院調査部（1940）『戦時超過利潤の統制に関する調査資料』衆議院公報付録，調査資料第38輯
- 末広巖太郎（1938）『統制法令集』日本評論社

- 田中耕太郎 (1941) 『改正商法及有限会社法概説』 有斐閣
- 我妻 栄 (1948) 『経済再建と統制立法』 有斐閣
- 山崎志郎 (1994) 「陸軍造兵廠と軍需工業動員」 福島大学『商学論集』 第62巻
第4号
- 山崎志郎『軍需工業動員関係資料細目録』 防衛研究所戦史部図書館所蔵資料中
- Yoshikawa, Takeo (1994) 'Some aspects of The Japanese approach to management accounting', *Journal of Management Research*, Vol. 5, No. 3
- Yoshikawa, T., Innes, J. and Mitchell, F. (1997) 'Performance measurement for cost management: *The nature and role of Kousuu*', *The Journal of Management Accounting*, Vol. 5, No. 2
- Yoshikawa, Takeo (2001) 'Cost accounting standard and cost accounting systems in Japan. Lessons from the past - recovering lost traditions' *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 11, No. 3