

陸軍経理組織の変遷と内部監査制度-陸上幕僚監部会計課編「予算会計制度史」を中心として-

メタデータ	言語: jpn 出版者: 明治大学経理研究所 公開日: 2009-04-15 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 建部, 宏明 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/4671

陸軍経理組織の変遷と内部監査制度

— 陸上幕僚監部会計課編「予算会計制度史」を中心として—

The Development of Accounting Department and the Internal Auditing System
in the Old-Japanese Imperial Army.

建 部 宏 明

目 次

- I はじめに
- II 陸海軍の貢献
- III 資料の概要
- IV 陸軍における会計組織の変遷
(明治元年から昭和12年までの展開)
- V 陸軍省経理局の監査活動
- VI おわりに

I はじめに

わが国の原価計算史を研究していくと、原価計算実務の普及に陸海軍(旧日本帝国陸軍・海軍)が大きな影響力を有した史実を看取することができる。準戦時下(昭和12年~16年頃)および戦時下(昭和16年頃~20年終戦時)において、原価計算実務はまず軍需工場に根を下ろし、やがて一般民間工場へと普及していった。この過程で陸海軍が、原価計算実務の普及に貢献したのであった。昭和12年から20年の間に、陸海軍や政府によって原価計算関係の規則、要綱、準則(これらを総称して原価計算基準⁽¹⁾と呼ぶ)が作られ、これらが陸海軍や政府の強制力によって軍需工場はもとより、次第に一般民間工場へ普及していったと考えられている。つまり、陸海軍および政府は戦時体制下で軍需品の安定的調達、物価統制、物資統制の側面から軍需工場、ついには戦争の激化に伴って一般民間工場まで統制しなければならなくなったのである。このために、実施すべき統一的な原価計算手続きが必要不可欠となり、陸

海軍および政府は標準的な原価計算実施マニュアルを作成し、これを各軍需工場および一般民間工場に対して強制的に実践を迫った。

この史実はわが国の原価計算史を考察していく過程で、大きなポイントの一つになる。つまり、これは原価計算理論が一つの学問領域から飛び出し、実務において一般化したことを表わしているからである。したがって、当時いかに軍部が原価計算実務の普及に貢献し、またその実施をいかに監督したかを明らかにする必要がある。こうした観点から、本論文においては陸軍の会計制度の歴史を描いた陸上幕僚監部会計課編『予算会計制度史』に基づいて、まず陸軍の会計組織とくに陸軍経理局の成り立ちを明らかにする。なぜならば、経理局監査課は陸軍の会計組織のなかで、各工場の会計を指導する任務に携わっていたと言われているからである。次いで、陸軍が保有していた内部監査制度についてみていく。内部監査制度は各工場において生産が能率的に行われているかを工場自らに内部的にチェックさせるシステムであり、これをもとに陸軍は各工場の指導を行ったのである。本研究は各企業において「原価計算実務がいかに一般民間工場に浸透していったか」を明らかにしていく枠組みの構築に貢献すると考える⁽²⁾。

II 陸海軍の貢献

黒沢はかつて「日本会計発達史序説」のなかで「昭和12年頃から終戦直後までは、長い会計の歴史のなかでもとりわけ原価計算への関心が高揚した時期であった」⁽³⁾と結論された。私もまた下記の拙稿において、「わが国の原価計算実務は陸海軍の制定した要綱、準則などが、準戦時下および戦時下において、その実施が軍や政府によって強制されて各企業へと普及していった」⁽⁴⁾と結論した。

拙稿「わが国原価計算の普及に果たした日本原価計算協会の役割」『川口短大紀要』第2号 平成元年1月。

拙稿「海軍工廠の原価計算」『経理知識』第68号 平成元年6月。

拙稿「準戦時下における原価計算文献の展開」『経理知識』第72号 平成5年7月。

拙稿「戦時下における原価計算文献の展開」『川口短大紀要』第7号 平成5年12月。

いわば、わが国における原価計算実務の普及形態は「上からの近代化」であり、軍や政府主導で行われたと思われる。とくに、陸海軍の強制力によって一般民間工場へと普及したと考えるのが妥当であろう。

昭和12年頃から15年頃までに、陸海軍などによって公布された原価計算基準は、基本的にわが国原価計算基準の祖型である。それらは実施すべき原価計算手続きのアウトラインを示したものであり、現行の原価計算基準（昭和37年企業会計審議会制定）にも明らかに受け継がれている。こうした原価計算基準の歴史は、次のように大正14年まで遡ることができる⁽⁵⁾。

- 大正14年 「海軍工作庁工事費整理規則」海軍艦政本部
- 昭和8年 「原価計算基本準則」商工省財務管理委員会
- 昭和12年 「製造原価計算準則」商工省財務管理委員会
- 昭和14年 「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」陸軍省
- 昭和15年 「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」海軍省
- 昭和17年 「原価計算規則」陸軍省、海軍省
- 昭和17年 「製造工業原価計算要綱」企画院

各原価計算基準が公布される以前には、体系的な原価計算システムはごく少数の大企業のみが存在し、中小企業や小規模の町工場では保有されていなかったと考えられる。やがて、戦争への道を突き進むなかで、陸海軍は安価で、しかも安定的に軍需物資を調達する目的のために、軍需工場や協力工場の統制に乗り出した。この方策の一環として、軍需工場向けの原価計算基準が作成されたのである。こうした軍需工場向けの原価計算基準は、それまで「どんぶり勘定」であった中小企業の原価計算実務を体系的なものへと展開させた。

昭和13年に国家総動員法が施行されると、これに基づいて軍需品工場検査令が發布され、各軍需品工場は原価計算を実施せざるを得なくなった。そして、軍需工場が準拠すべき原価計算手続きとして、陸軍は昭和14年に「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」、海軍は昭和15年に「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」をそれぞれ制定した。当時、こうした要綱、準則に基づく原価計算実務の普及には陸軍、海軍、日本原価計算協会（現在の産業経理協会の前身）などが大きな役割を果たした。すなわち、軍部と民間団体が一致協力して原価計算実務の普及に努めたのである⁽⁶⁾。

やがて、昭和17年に「製造工業原価計算要綱」が企画院によって公布されると、軍需工場以外の多くの一般民間工場においても原価計算を実施する旨が徹底された。さらに、「製造工業原価計算要綱」はいわゆる統一原価計算制度であり、これに基づいて各業種別に原価計算準則が制定された⁽⁷⁾。政府は物価統制のために、陸軍、海軍は軍需物資の有利な調弁のために、ともに精緻な原価計算を必要とした。こうして原価計算実務は、昭和14年頃から15年頃に軍需民間工場、昭和17年頃から終戦までの間に一般民間工場へと普及していったのである⁽⁸⁾。

III. 資料の概要

本論文において、陸軍経理局の歴史的変遷を論述するにあたって、基幹をなした資料は陸上幕僚監部会計課『予算会計制度史』である。残念なことに、私の入手した資料には発行所、発行年月日を記した部分が欠落していた。旧日本陸軍における経理が陸上幕僚監部会計課によってかなり詳細に説明されている。『予算会計制度史』は一般の出版物ではないところから、稀覯本と考えられ、陸軍の経理規定を明らかにする資料として高い価値があると判断できる。

『予算会計制度史』の目次は下記のとおりであり、それは陸軍の組織的側面を中心として、陸軍の会計制度（陸軍の経理組織、制度の分析）が全450ページにわたって詳細に論じられている。

目次

- 第1章 会計経理の編制組織の変遷
- 第2章 会計経理制度
- 第3章 調達契約制度
- 第4章 給与制度
- 第5章 会計経理の監督制度

この資料は「陸軍にいかなる会計制度が存在していたのか」、またそれが「いかに機能していたか」を考察していくためには格好の資料であると思われる。本論文のIVでは、陸軍の経理組織の成り立ちを考察するために、おもにこの資料の第1章を参照した。

IV 陸軍における会計組織の変遷（明治元年から昭和12年までの展開）

陸軍における会計組織の中心は陸軍経理局にあったので、陸軍経理局の果たした役割を論じるためには、陸軍組織それ自体の歴史も看過することはできない。明治元年から昭和12年までに、陸軍の会計経理組織がいかに形作られてきたかについて考察を進めていきたい。

陸軍組織の始まりは明治元年に遡ることができる。明治元年（1868）1月17日に、明治政府の管制である7科の職制のうちの一つとして、軍事管掌を専務とする中央機関として海陸軍科が設けられた。しかし、1カ月も経過しないうちに、同年2月3日には7科の職制が8局の制度に改革され、海陸軍科は軍防事務局に改称された。同年4月25日には、軍防事務局に下に陸軍局が新設され、ここに陸軍専門の軍事管掌機関が成立した。さらに、8局の管制は改革され、7官の制度となり軍防事務局は軍務官となった。

明治2年（1869）7月8日、7官の制度は2官6省に改められ、軍務官は兵部省となった。そして、同年8月には兵部省内に兵学寮、武庫司、会計司、糺問司の1寮3司が設けられた。ここに、軍隊（海軍と陸軍はまだ未分化）における会計担当部署が会計司として誕生した⁽⁹⁾。

明治4年（1871）7月、兵部省第57号兵部省職員令において陸海軍の専掌の分立が明確化され、兵部省内に陸軍部、海軍部が設置された。これにより、以後の軍事管掌中央機関の原型が形作られた。兵部省第57号兵部省陸軍部内条例書の兵部省陸軍条例によれば、陸軍は下記の5局によって構成されていた⁽¹⁰⁾。

明治4年の陸軍組織

- 第1局（秘史） 書類の受領、分遣並びに金額の調査を司る事
- 第2局（軍務） 陸軍人別の調べ並びに軍事に渉る諸務を司る事

第3局（砲兵）銃砲、鑄造並びに砲兵に関する諸務を司る事

第4局（築造兵）城堡並びに築造兵に関する諸務を司る事

第5局（会計）金穀度支、勘査、被服、糧食、住居等の経理を司る事

会計局の職務は金穀度支、勘査、被服、糧食、住居等の経理を司る事であり、局長、会計監督長、監督1等、2等、3等、陣営使、被服使などが置かれた。そして、各監督らは次の3つの係に就いた⁽¹¹⁾。

1 記注点校掛 大蔵省、その他より受納の金穀を蔵し、入納を監査し、大帳並びに1分隊区分の諸簿を記注する。

2 金穀軍輸掛 省内、陸軍官員の官録、諸兵团、軍隊の給金、度支供給並びに積金の引除、退職料、入金並びに水陸運輸を担当する。

3 被服、住居、人別、馬匹掛 武庫司の交受、諸団体陣営の普請修復、被服、軍器の配分、馬匹の買い入れ、引替、藁秣、麦豆の皮分、獄金の供給並びに会計局人別拜除等一切の事にかかわる。

明治4年（1871）7月の兵部省職員令では、専門計理官などの官を定め、監督、録などの諸官を設けて会計局および鎮台の業務を執らせた。

明治5年（1872）2月27日、兵部省が廃止され、2月28日に大政官達第62号の布告によって陸軍省が設置された（組織構成は兵部省陸軍部をそのまま引き継いだ）。同年10月、会計局に陣営備品の調達および陣営の修繕のための陣営掛が設けられた。

明治6年（1873）3月12日、大政官達第113号の布告により、陸軍省職制ならびに陸軍省条例が設定され、兵部省から引き継いだ機構が改組された。同年4月1日、陸軍省条例（陸軍省第84号により通達された）によると、陸軍省の組織構成は次のとおりである⁽¹²⁾。

明治6年における陸軍省の組織

卿官房「陸軍省へ到着したる公文書読開封、受領、日記記注並びに送達之事」

第1局「通報・軍務・庶務」

第2局「歩兵・騎兵」

第3局「砲兵」

第4局「工兵」

第5局「監督部・軍吏部会計事務」

第6局「測量地図、絵画彫刻、兵史並びに兵家政誌蒐集」（陸軍文庫であり、後に参謀局となった）

第7局「北海道兵備」（軍条例により未設置）

設置された7局のうち、第5局が会計部門であり、次のように組織は編成されていた（明治6年3月24日大政官達第113号）⁽¹³⁾。

明治6年における会計組織

局長	監督長
副長	監督
次長	1等副監督
第1課(糧食・薪炭)	課長
第2課(被服・陣営諸具)	〃
第3課(病院・病車)	〃
第4課(官録・給料)	〃
第5課(証書・例規)	〃
第6課(清算・照会)	〃
第7課(材料・清算)	〃
第8課(経費料・退職料)	〃
第9課(省内経費)	〃

明治6年(1873)5月、陸軍武官々等表(明治6年5月8日大政官達第154号)においては会計部の名称が使われ、副監督、司契、軍吏が新設された。同年7月には鎮台条例、8月には在外会計部大綱条例(明治6年8月8日陸軍省第313号付録4)がそれぞれ定められた。在外会計部大綱条例は各部隊における経理勤務の準拠となった。在外会計部大綱条例によれば、陸軍会計部は監督、司契、糧食、被服、病院の5課に分けられた。

明治7年(1874)2月に鎮台職官表(明治7年2月2日陸軍省第46号)が定められ、このとき初めて軍隊に経理官を付属する制度が実施された。鎮台会計部の組織は次のとおりであった⁽¹⁴⁾。

鎮台会計部の組織(明治7年2月)

- 1 派出監督課
- 2 司契課
- 3 糧食・薪炭課
- 4 被服・陣営課
- 5 病院課
- 6 兵隊付属軍吏

明治8年(1875)12月、陸軍職制章程(明治8年11月25日大政官達第1号)の制定によって、会計部の職務が明確化された。会計部任務に関する規定は、次のとおりである⁽¹⁵⁾。

「会計部は陸軍会計経理の事務を掌り、近衛、鎮台、營所、その他陸軍に属する諸庁舎に各派出し、すべて監督長が統率する。」

また、会計部は次のように分課され、その任務が与えられていた⁽¹⁶⁾。

会計部の組織(明治8年12月)

監督課 諸軍管内を巡行し、経費、消耗品を検し、冗費を省き、差違を監視する。

司契課 契券を下し、銀両を支給する。

糧食課 糧食、薪炭の支給をする。

被服課 被服、陣営具の支給をする。

病院課 病院、陣中病院等の業務を掌る。

因獄課 因獄の業務を掌る。

明治12年(1879)10月、陸軍職制(明治12年10月10日大政官達第39号)、陸軍省条例(明治12年10月10日陸軍省達乙第72号)、陸軍会計部条例(明治12年10月10日陸軍省達乙第77号)がそれぞれ制定され、これにより陸軍の諸制度も整い始めた。下記の組織は、陸軍省各局と会計局を示している⁽¹⁷⁾。

陸軍省各局の職務(明治12年10月)

官房 卿の事を視る所にして一切の文書皆此に於て受付す。

総務局 庶務、徴兵並びに制規の事を掌る。

人員局 将官、参謀、歩兵、騎兵、憲兵、軽重兵の各科及び馬匹部、軍楽部の人員調査の事を掌る。

砲兵局 砲兵材料の算定並びに人員調査の事を掌る。

工兵局 工兵材料の算定並びに人員調査の事を掌る。

会計局 陸軍一切の会計供給の事務を総括及び会計部、軍医部の人員調査の事を掌る。そして、陸軍会計の諸機関は下記のような4つの部門に分けられた⁽¹⁸⁾。

陸軍会計局の諸機関(明治12年10月)

会計本部 近衛、鎮台、官庁、隊属の各会計部を統括する。

近衛鎮台会計部 軍管区内における一切の会計事務を指揮監査する。

官庁会計部 近衛鎮台以外の陸軍各官庁における一切の会計事務を指揮監査する。

隊属会計部 各隊における一切の会計事務を指揮監査する。

陸軍省は上記のように構成され、会計局は「陸軍一切の会計供給の事務を総括及び会計部、軍医部の人員調査の事を掌る」⁽¹⁹⁾と性格づけられた。したがって、陸軍の会計は会計局によって司られ、会計局は会計本部、近衛鎮台会計部、官庁会計部、隊属会計部の4部分けられた。しかし、会計本部と他の部とは並列関係ではなく、会計本部は陸軍卿の直轄であり、それは各部を統括し陸軍の会計事務を監督した。また、各部の要員は会計本部より派遣され、陸軍会計部条例によって、会計官の職務、任務(事務職領域)が下記のとおり決められた⁽²⁰⁾。

会計官の職務(明治12年10月)

監督 会計業務の指揮および金銭、物品の監査

軍吏 計算、出納、点検、照会、物品の調理

書記 軍吏の指揮を受け諸文書の記録

卒 糧秣の授受、倉庫監守、炊事、因人警護

明治17年(1884)11月発令の陸軍省条例によって、明治6年3月の陸軍省条例に基づいて編成された組織が改革された。既存の会計局各課の統合、廃止、改称が行われ、会計局の新しい課として出納課、服庫課、恩給課、検査部の3課1部が増設された。明治17年11月における陸軍省会計局の組織は下記のとおりであった⁽²¹⁾。

陸軍省会計局の組織(明治17年11月)

局長	監督長
副長	監督
次長	1等副監督
庶務課	課長
計算課	"
糧食課	"
被服課	"
出納課	"
服庫課	"
恩給課	"
検査部	"

明治18年(1885)12月22日、太政官制は廃止され(大政官達第69号)、内閣制度が発足し陸軍省官制(明治19年2月26日勅令第2号)が制定された。明治12年10月に定められた陸軍卿官房が大臣官房となり、人員局が廃止された。そして、新たに騎兵局、医務局が増設された。結果として、会計局は7課1部が4課に統合された⁽²²⁾。

陸軍省官制による組織(明治19年2月)

大臣官房
総務局、騎兵局、砲兵局、工兵局、会計局、医務局
会計局
第1課 監督部、軍吏部人員に関する事項等
第2課 糧食の予算調査に関する事項等
第3課 被服給与に関する事項等
第4課 軍用地、陣営具に関する事項等

明治23年(1890)3月27日、陸軍司計部条例(明治23年3月27日勅令第57号)、陸軍経営部条例(明治23年3月27日勅令第59号)がそれぞれ制定され、これにより陸軍司計部と陸軍経営部が設置された。前者の陸軍司計部は「東京及び各地師団監督部所在地に置き、それぞれ陸軍中央司計部、某地陸軍司計部と称し、陸軍経費の計算及び報告を掌る」⁽²³⁾と任務が明確にされており、陸軍中央司計部、某地陸軍司計部は主官、計算官、下士から編成されている。他

方、後者の陸軍経営部は「陸軍所属の陣営、庁舎、倉庫並びに地所を管理し、建築修繕を担当し、かつ営繕にかかるすべてを經理する（ただし、砲兵、工兵に属するものを除く）」⁽²⁴⁾と任務が明確化されており、主官、計算官、建築官からなる。

勅令第51号（明治23年3月27日）における改正により、従来の1房6局のうち、総務部、騎兵局、砲兵局、工兵局の業務が大臣官房、軍務局の各局に統合され、1房3局（大臣官房、軍務局、会計局、医務局）となった。さらに、会計局は4課のうち第2課（糧秣関係）、第3課（被服関係）の2課が統合され3課制となった⁽²⁵⁾。

陸軍省の組織（明治23年3月）

大臣官房 人事課、副官、秘書官
 軍務局 第1軍事課（編制）、第2軍事課（徴兵）、馬政課、砲兵事務課、工兵事務課、
 獣医課
 会計局 第1課（監督）、第2課（糧秣、被服）、第3課（軍用地、建物）
 医務局 第1課、第2課
 法官部

明治24年（1891）7月24日、勅令第90号により会計局は經理局に名称が変更された。ここに、陸軍經理局が誕生した。

明治33年（1900）5月、陸軍省官制改正（明治33年5月19日勅令第193号）により、大臣官房が廃止になり、総務局、人事局が増設になり法官部が法務局に昇格した。そして、旧会計局の第2課は再び分課され、被服課と糧秣課に分けられた。陸軍省の詳細な組織は、次のとおりである⁽²⁶⁾。

陸軍省の組織（明治33年5月）

総務局 機密課、庶務課
 人事局 補任課、恩賞課
 軍務局 軍事課、歩兵課、騎兵課、砲兵課、工兵課、獣医課
 經理局 主計課、被服課、糧秣課、建築課
 医務局 医事課、衛生課
 法務局

經理局についてさらに詳細を見ていくと、經理局は下記のように構成され、並記のような任務を持っている⁽²⁷⁾。

經理局の組織（明治33年5月）

主計課 陸軍総予算、決算、報告及び動員計画にかかる予算編集、諸給料及び会計規程の一定の審査、監督部、軍吏の勤務、金銭にかかる出納官吏、經理学校に関する事項の管理
 被服課 被服一切の經理、被服給与の規定及び検査、馬匹手入具、被服廠及び千住製

絨所に関する事項

糧秣課 平時および戦時の糧秣、諸給与、野戦軍の給養準備、監督部の野戦給養勤務の規定、糧秣、馬匹にかかる給与、戦用炊具、中央糧秣廠に関する事項

建築課 陸軍用地および諸建築、物品会計官吏、官有財産に関する事項

師団経理部条例（明治35年1月29日勅令第18号）、陸軍監督部条例（明治35年1月29日勅令第19号）、陸軍会計監督部条例（明治36年11月30日勅令第199号）がそれぞれ制定された。師団経理部は「師団にかかる会計経理一切の事を管掌し師団内各部隊の会計事務を監督する」⁽²⁸⁾とされ、陸軍監督部は「東京に置き陸軍各部の会計経理を監督する」⁽²⁹⁾とされた。

明治41年（1908）3月から12月の間に、陸軍経理部条例制定、および陸軍省改革が行われた。陸軍省官制改正（明治41年12月18日勅令第314号）により、総務局が廃止になり、再び大臣官房が設置された。なお、経理局は主計、被服、糧秣、建築の4課から主計、衣糧、建築の3課になった。

大正5年（1916）3月に、陸軍東京経理部令（大正5年3月31日勅令第59号）が制定された。これによれば、陸軍東京経理部は「陸軍全般の会計経理の監査に関する事項、陸軍経理部管轄外陸軍部隊の会計事務の監督に関する事項、第1師管内における陸軍所属の土地建物の経営に関する事項」⁽³⁰⁾を受け持つ。

大正13年（1924）12月20日、陸軍省官制改正（大正13年12月20日勅令第337号）により、経理局に監査課が増設された。監査課は以後大きな役割を果たすことになり、次のような職務を有していた⁽³¹⁾。

- 1 会計監査に関する事項
- 2 陸軍経理部管轄外陸軍部隊の会計事務の監督に関する事項
- 3 歳入徴収報告及び支出報告に関する事項
- 4 諸給与及び経理規定の審査に関する事項

昭和12年（1937）9月、臨時陸軍東京経理部令（昭和12年9月2日勅令第471号）が発令され、臨時陸軍東京経理部のおもな任務は「臨時陸軍経費にかかる、収入、支出、出納及びこれらに関する計算報告並びに臨時陸軍経費支弁にかかる陣中事務用品、酒保品、建築材料の購買、貯蔵及び補給を掌る」⁽³²⁾と規定されていた。

V 陸軍省経理局の監査活動

IVにおいては、陸軍における会計担当の部署がいかにかつてきたを瞥見してきた。すなわち、陸軍組織の変遷を通じて、陸軍経理局の成り立ちを明らかにしてきたのである。陸軍経理局の原型は明治末期に、およその形態は大正末期にできあがった（その後、終戦まで改革が行われたが）。いわば、IVにおいて陸軍では経理局が会計担当部署として、その任務を

担当したことを明示した。Vにおいては、陸軍がいかにか各軍需工場を監督したかについて考察を進めていきたい。

陸軍では安定的に軍需品を調達（軍需調達）するために、軍需品工場を監督した。この任務を会計面から遂行するために、陸軍省経理局が公布した各種の要綱、要領は下記のとおりである⁽³³⁾。

昭和13年1月「陸軍軍需監督官令」

昭和13年2月「軍需品工場ノ監督ニ関スル件」

昭和14年10月「軍需品工場事業場検査令」

昭和14年10月「軍需品工場事業場検査令施行規則」

昭和14年10月「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」

昭和15年5月「陸軍経理及ビ原価ニ関スル報告書類徴収要領」

昭和15年6月「会計監査報告要領」

昭和16年4月「陸軍適正利潤率算定要領」

昭和16年6月「陸軍軍需工業経営比較要綱」

昭和16年6月「陸軍軍需品工場標準原価計算要綱」

昭和16年6月「陸軍軍需工業財務比較要綱」

昭和16年6月「陸軍軍需工業予算統制要綱」

陸軍省経理局は軍需品工場を統制するために、昭和13年1月「陸軍軍需監督官令」、昭和13年2月「軍需品工場ノ監督ニ関スル件」をそれぞれ発布した。これは陸軍が軍需品工場との契約を行うときには、監督官、会計監査官、監督官補、会計監督官補を置き、監督業務を実施すべきことを規定していた。結局、「陸軍軍需監督官令」や「軍需品工場ノ監督ニ関スル件」は経理局が民間軍需工場との契約、そしてその遂行に際しては監督を行うことを主旨としていた。さらに、昭和13年4月「国家総動員法」の第19条、31条に基づいて、昭和14年10月「軍需品工場事業場検査令」、および昭和14年10月「軍需品工場事業場検査令施行規則」がそれぞれ公布された。そして、「軍需品工場事業場検査令施行規則」の第1条に基づいて、「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」（昭和14年10月）が制定され、陸軍はこれに準拠して原価計算を実施すべきことを命じた。この要綱の目的は、適正な調弁価格の設定にあった。

陸海軍においては、軍需品の調達はきわめて大きな問題であった。陸軍はいかなる調達契約制度を持っていたのだろうか。軍需調達とは「陸軍に必要な諸物品、土地、建物及び労力等を適当な時期及び場所に準備する一切の事をいう」⁽³⁴⁾と定義することができる。軍需品の調達は必要量が毎年おおむね一定であり、かつ所要量が大きいことが特徴である。さらに、軍需調達は軍の需要を満たすことが最も大切である。他面においては、軍需調達は会計法規に準拠し公正な処理をすることによって、最も経済的に実施することができる。

軍需調達は次のような留意点がある⁽³⁵⁾。

- 1 軍需品を民需品と調和させると共に、民需品を軍需品に接近させるよう指導奨励すること。
- 2 民業の発達を奨励すること。
- 3 予備品を準備・貯蔵し需要と供給力との調節をはかること。
- 4 調達時期及び調達数量を適切にすること。
- 5 現地物資の利用に努めること。
- 6 生産者から直接供給させるように努めること。
- 7 物資・物価調査を適切にすること。

陸軍では、軍需品を部外工場で製造したり、修理したりする場合、必要に応じて工場監督を行った。これは契約に関する諸事項を監督する職員、すなわち監督官、会計監督官を派遣することによって実施した。監督官は次のような業務に従事する⁽³⁶⁾。

- 1 軍需品の製造修理に関する作業の指導及び監督
- 2 軍需品の納入検査
- 3 軍需品及び工場の軍事上の秘密保持に関する監督
- 4 軍需品の製造及び修理に関する工場設備の研究及び指導
- 5 軍需品の製造及び修理に関する原価技術上よりする調査研究
- 6 工場の経営に関する技術上の調査及び監督

また、会計監督官は次のような業務を遂行していた⁽³⁷⁾。

- 1 軍需品の製造及び修理に関する原価調査及び原価の経理上よりする調査研究
- 2 工場の経営に関する経理上の調査及び監督

監督官や会計監督官は陸軍航空本部、陸軍兵器廠、陸軍運輸部、陸軍被服廠、陸軍糧秣廠、陸軍製絨廠、衛生材料廠等にも置かれた。

陸軍では安価で、良質な軍需品を調達するために、内部監査制度を用いた。したがって、陸軍の内部監査制度を検討することで、陸軍が軍需工場をいかに監督したかを知ることができる。工場内部監査制度の参考によれば、内部監査は「経営内部の一定の責任者によりて施行せらるる自己監査を言う」⁽³⁸⁾と定義され、目的は「常時自己監査の方法に依り会計上の不正錯誤を予防し経営の組織、業績に対する自己批判を遂行し以て経営の改善に資すると共に外部監査に協力するを目的とす」⁽³⁹⁾と定められている。

軍需品を生産する際の重要な要件とは、安価、安定、良質である。これを達成するために、陸軍では工場に監督官や会計監督官を派遣し、外部より監査を行い指導教育を行った。他方で、陸軍は工場自身による経営努力を求め、内部監査という形で組織面、能率面、経理面から各軍需工場における監査要点を提示した。工場の内部監査は組織監査、能率監査、経理監査の3つに分けることができる。これが工場内部監査の基本となる3つの要素であり、監査は組織、能率、経理を対象とした⁽⁴⁰⁾。

まず、組織監査は労務監査、人事監査、制度監査に細分される。労務監査は労務に関する適切性を組織面から評価する。たとえば、これは各経営部門に労働力がうまく配分されているかどうか、権限と責任のバランスはどうかなどを検討する。人事監査は人員がうまく活用されているかを評価する。したがって、各経営部門における担当業務の繁閑バランス、勤惰能率など執務の良否が監査の対象となる。制度監査については、さらに5つに細分することができる。すなわち、工場管理組織監査、会計管理組織監査、購買および販売管理組織監査、賃金制度、福利および安全施設監査である。工場管理組織監査は、工程管理の適否、工具管理の適否、材料管理の適否を判定することを目的とし、会計管理組織監査は原価計算制度の適否、予算統制制度の適否、標準原価計算制度の適否、内部照査組織の適否、勘定組織および帳簿組織の適否を検討する。さらに、購買および販売管理組織監査は購買管理の適否、販売管理の適否を評価し、賃金制度、福利および安全施設監査は賃金制度の適否、福利および安全施設の適否を検討する。

第2に、能率監査は工場における能率の良否を判定し、財務能率監査、経営能率監査、原価能率監査の3つに分類することができる。財務能率監査は資本構成の比較、資産構成の比較、流動性の比較、費用・収益構成の比較、予算実際の比較の各項目から構成されている。これらのうち、資本構成の比較、資産構成の比較、流動性の比較、費用・収益構成の比較は「陸軍軍需工業財務比較要綱」(昭和16年6月)に準拠して行われた。また、予算実際の比較は「陸軍軍需工業予算統制要綱」(昭和16年6月)に基づいた。経営能率監査は収益率の比較、回転率の比較、操業率の比較から成り、「陸軍軍需工業経営比較要綱」(昭和16年6月)に依拠した。原価能率監査は材料能率の比較、労務費能率の比較、経費能率の比較、製品原価能率の比較をおもな内容としており、「陸軍軍需工業経営比較要綱」に基づいた。

最後に、經理監査は財務監査、原価監査に分類され、財務監査は「陸軍軍需工業財務監査要綱」、原価監査は「陸軍軍需品工場原価監査要綱」にそれぞれ依拠した。財務監査は中間財務監査、決算財務監査から構成される。中間財務監査は月次または中間貸借対照表監査、月次損益計算書監査を含み、決算財務監査は貸借対照表監査、損益計算書監査から構成される。また、原価監査は製造原価監査と製品原価監査からなる。前者は材料費監査、労務費監査、経費監査、部門費監査、後者は販売費および一般管理費監査からそれぞれ構成される。

このように、工場の内部監査は細部にまでおよんだ。その範囲は経営管理、人事管理、原価管理、財務管理、資材管理などを包含する。陸軍省經理局監査課は各經理部管轄以外の陸軍部隊における会計事務の監督、陸軍全般の会計經理を検査する役割を持っていた。

VI おわりに

明治初期頃、政府は軍用金を中央集権化するために、専門経理官を各鎮台に派遣し、会計業務を担当させた。しかし、当時の会計は軍組織それ自体が未整備であったため、会計業務はもとより諸雑務を処理していた。明治5年に陸軍省が設置されてからは、組織の拡充が計られ、それに伴い以後さまざまな改革が陸軍の組織それ自体および会計組織に加えられた。とくに、明治維新後の建軍以来、会計業務は陸軍の各部署で個々に実施されてきたが、明治12年10月にはきわめて大きな改革が行われた。つまり、明治12年10月に制定された陸軍職制、陸軍省条例、陸軍会計部条例によって、陸軍の会計業務は会計業務組織のなかで統一的に実施されるに至った。明治12年の陸軍会計部条例が制定されることによって、会計の基礎は次第に整っていった。しかし、依然として業務および組織としては未分化であり、作戦、人事以外の業務をすべて会計係が処理していた。現在の会計業務は限定的であり金銭にかかわることのみを取り扱うのであるが、明治の初期においてはかなり広範囲な業務をこなしていた。陸軍会計部条例に基づいて構築された組織は、これ以降の陸軍経理部組織の原型となった。こうして、昭和12年までに陸軍省経理局の基本形が完成したのである。

やがて、国家総動員法（昭和13年3月）が施行され、これに基づいて「軍需品工場事業場検査令」（昭和14年10月）、および「軍需品工場事業場検査令施行規則」（昭和14年10月）がそれぞれ公布された。この第1条に基づいて「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」（昭和14年10月）が制定され、各軍需工場はこれに準拠して原価計算を実施すべきことが命じられた。戦争の激化とともにさらにいっそうの軍需工場への統制が必要となり、内部監査制度などが導入された。これは工場をあらゆる側面から管理していこうというシステムであり、これによって工場において生産管理、品質管理、原価管理などの思考ができあがったと考えられる。戦後、各工場は軍部から戦時中に押しつけられた内部監査制度を自力で展開させ、やがてそれを現在世界にも類を見ない優秀な工場管理システムへと発展させていったのではないだろうか。

本論文では、最初に陸軍組織と経理担当部署の成り立ちを歴史的に瞥見し、次いで軍需工場に対する陸軍の内部監査制度を紹介した。だが、今回は必要な部分の資料不足から、制度の側面からの検討のみであった。今後、私たちは散逸した戦時中の陸海軍関係の資料を収集し、さらに細かい検討を行うべきである。これによって、いかにわが国において、原価計算実務が戦時中に各工場へ普及したかを知ることができよう。

（未完）

注

- （1）原価計算基準とは行うべき原価計算手続きを明文化したものである。

(2) 現在、わが国の原価計算実務がいつ、しかもどのような形で産業界に浸透していったかに関する研究はあまり存在しない。最近、私は原価計算の実務資料を発見する度にそれを評価するような性質の論文を公表している。このような研究を継続していくことにより、ほとんど明らかにされていないわが国の原価計算の歴史が明らかになっていくように思える。現状の研究蓄積からでは、わが国の原価計算の歴史を語ることはできない。多くの研究者のさらなる研究の積み重ねが必要である。

拙稿「鋳物工場の原価計算」『川口短大紀要』第10号 平成8年12月 pp. 71-94。

(3) 黒澤 清稿「日本会計発達史序説」雄松堂 昭和57年 p. 90。

(4) 拙稿「わが国の原価計算の普及に果たした日本原価計算協会の役割」『川口短大紀要』第2号 平成元年1月 pp. 71-94。

拙稿「海軍工廠の原価計算」『経理知識』第68号 平成元年6月 pp. 75-92。

拙稿「準戦時下における原価計算文献の展開」『経理知識』第72号 平成5年7月 pp. 75-92。

拙稿「戦時下における原価計算文献の展開」『川口短大紀要』第7号 平成5年12月 pp. 95-

108。

(5) 詳しくは下記の拙稿を参照されたい。

拙稿「わが国の原価計算の普及に果たした日本原価計算協会の役割」年表 I p. 90。

(6) 拙稿「準戦時下における原価計算文献の展開」p. 83-89。

(7) 拙稿「戦時下における原価計算文献の展開」pp. 97-98。

(8) 準戦時下および戦時下に公表された諸原価計算基準が、実際に各工場で実施されたか否かはさらなる検討を必要とするところである。基本的に、私は各工場が原価計算基準に準拠して原価を計算することが法律で強制されたのであるから、各工場で原価計算実務が行われるに至ったと結論づけたのである。しかし他面においては、実際には実施されなかったとする見解もある。これは制定された原価計算基準がかなり高度であり、各工場の原価計算担当者には簡単に理解できなかったとも考えられる。したがって、原価計算基準は絵に描いた餅であったとも言われている。このことも念頭に置いて、この問題を議論しなければならない。

(9) 陸上幕僚監部会計課『予算会計制度史』発行所発行年不明 pp. 1。

(10) 『上掲書』p. 2。

(11) 『上掲書』p. 2。

(12) 『上掲書』pp. 3-5。

(13) 『上掲書』p. 5。

(14) 『上掲書』pp. 6-7。

(15) 『上掲書』p. 7-8。

(16) 『上掲書』p. 8。

(17) 『上掲書』p. 9。

- (18) 『上掲書』 pp. 9-11。
- (19) 『上掲書』 p. 9。
- (20) 『上掲書』 p. 10。
- (21) 『上掲書』 p. 12。
- (22) 『上掲書』 pp. 14-15。
- (23) 『上掲書』 p. 16。
- (24) 『上掲書』 p. 16。
- (25) 『上掲書』 p. 17。
- (26) 『上掲書』 p. 18。
- (27) 『上掲書』 pp. 18-19。
- (28) 『上掲書』 p. 20。
- (29) 『上掲書』 p. 20。
- (30) 『上掲書』 p. 22。
- (31) 『上掲書』 p. 23。
- (32) 『上掲書』 p. 24。
- (33) 拙稿「準戦時下における原価計算文献の展開」p. 78およびp. 83。
- (34) 『予算会計制度史』p. 139。
- (35) 『上掲書』 pp. 139-141。
- (36) 『上掲書』 pp. 155-156。
- (37) 『上掲書』 p. 156。
- (38) 陸軍省経理局監査課編『工場内部監査制度の参考』発行年不明 p. 1。この資料には発行年が明示されてなく、いつ発行されたかがわからない。昭和15年頃から17年頃に発行されたものではないかと推定する。
- (39) 『上掲書』 p. 1。
- (40) 『上掲書』 pp. 1-28。