

鉄道工場の原価計算規程

—原田『鉄道工場經理』（昭和16年）から—

建 部 宏 明*

I はじめに

これまで一連の論文において、明治初期から昭和20年頃までの期間に海軍で展開した原価計算規程を考察してきた¹⁾。本誌第104号に投稿した「海軍工作庁における会計—「海軍工作廳ニ於ケル會計經理ノ大要」から」（平成28年7月）はこのテーマの直近の論文であり、昭和14～15年頃、海軍工廠に存在していた会計制度を考察した。政府作業場を有していた海軍の会計は当初、作業会計（別途会計、後の特別会計）で処理されており、独立採算のために損益計算志向の原価計算規程が展開した²⁾。その後、「会計法」（明治22年2月11日法律第4号）および「会計規則」（明治22年5月1日勅令第60号）が施行されると、海軍の会計は材料物品のみが特別会計となり、艦船建造費については一般会計で処理されるようになった。その結果、海軍工廠（明治36年に改組により設置された）には、予算編成・執行・報告のために予算管理志向の原価計算規程が展開した³⁾。

かつて海軍工廠以外の政府作業場として、鉄道工場を取り上げ、その会計を「大正12年「鉄道局工場經理規程」について」（『經理知識』第78号、平成11年9月—以後、「鉄道局前稿」と略称する）で考察した⁴⁾。鉄道工場には、鉄道院「工場經理規程」（明治43年）、

鉄道局「工場經理規程」（大正12年）が、原価計算規程として存在していた（以後、前者は「明治43年規程」、後者は「大正12年規程」と略称する）。鉄道事業は当初から特別会計が志向されていたので、鉄道工場では独立採算のための損益計算志向の原価計算規程が展開した⁵⁾。

「鉄道局前稿」以降、これまで、鉄道工場の原価計算規程については手つかずのままであったが、先般、続編を執筆するに足る内容を有した文献に出会った。それは国会図書館所蔵の原田 進講述『鉄道工場經理：附・鉄道局工場經理規程、物品事務規程』（川口芳太郎、昭和16年、以後、『鉄道工場經理』と略称する）であり、出版当時の鉄道工場の經理が詳細に解説されていた。くわえて、巻末には昭和8年の鉄道局「工場經理規程」（以後、「昭和8年規程」と略称する）が収録されており、これと「鉄道局前稿」で考察した「明治43年規程」、「大正12年規程」によれば、明治（43年頃から）、大正、昭和（16年頃まで）に亘る鉄道工場における原価計算規程の展開が瞥見できる⁶⁾。そこで、ここに「鉄道局前稿」の続編を執筆するに至った。

本稿では、『鉄道工場經理』に基づいて「昭和8年規程」を考察し、大正12年以降、「工場經理規程」がどのような展開を遂げたかを論じ、「財政会計制度を源流とする原価計算制度の系譜」のなかに位置づけたい。

* 専修大学商学部教授

II 鉄道会計の発展概要と今回の史料概要

政府における鉄道事業の所管は、下記のように目まぐるしく変わった⁷⁾。

- 1870年（明治3年）民部省鉄道掛
- 1871年（明治4年）工部省鉄道寮
- 1877年（明治10年）工部省鉄道局
- 1885年（明治18年）（内閣直屬）鉄道局
- 1890年（明治23年）（内務省外局）鉄道庁
- 1892年（明治25年）（逓信省外局）鉄道庁
- 1893年（明治26年）逓信省（内局）鉄道局^{**}
- 1897年（明治30年）逓信省（外局）鉄道作業局
- 1907年（明治40年）帝国鉄道庁（逓信省鉄道作業局から改名）
- 1908年（明治41年）（内閣外局）鉄道院^{**}
- 1920年（大正9年）（内閣外局）鉄道省

※ 逓信省鉄道局の現業部門は1897年に逓信省外局の鉄道作業局として分離され、鉄道局は監督行政のみを担当。

※※ 逓信省鉄道局と帝国鉄道庁を統合。

初期の鉄道事業には、明治9年「作業費区分及受払則」(9月6日太政官達)、明治10年「作業費出納条例」(7月6日太政官達)、明治12年「(改正)作業費出納条例」(10月16日太政官達)に準拠して、作業会計が適用されていた。この条例は作業費を「興業費」と「営業費」に区分することが規定されており、特別会計の嚆矢（別途会計）とされる⁸⁾。明治14年には「会計法」(4月28日太政官達第33号)が制定され、翌15年にはこれが改正された（「会計法」明治15年1月16日太政官達第5号）。ここでは「作業費ノ出納ハ興業費ト営業費トニ区分シ興業費ハ通常経費ノ制ニ依リ営業費ハ其ノ資本トシテ之ヲ据置クヘシ」(第四十五條)と規定されており、「作業費出納条例」が含蓄されていた⁹⁾。しかしながら、「作業費出納条例」は鉄道事業のみを対象とした規定ではなかったため、鉄道会計の特殊性から実情に合わなくなり、明治18年に「鉄道会計条例」(5月7日太政官達)が、イギリスにおいて施

行されていた会計法をもとに制定された¹⁰⁾。当該規程では資本、収益の2勘定での処理が規定されていた(第一條)。やがて、大日本帝国憲法(明治22年2月11日公布、明治23年11月29日施行)の発布に伴って、明治22年「会計法」および「会計規則」が、さらに「鉄道会計条例」に代えて「官設鉄道会計法」(明治23年3月17日法律第20号)およびその実施規程である「作業及鉄道会計規則」(明治23年3月20日勅令第33号)が制定された。「官設鉄道会計法」では、「固定資本据置運轉資本ヲ置キ営業上ノ収入及其附属雑収入ハ鉄道事業ノ費用ニ充ルコトヲ許シ特別ノ会計ヲ立テシム」(第一條)と規定され、特別会計が示唆された。しかし、このとき鉄道会計は特別会計だけではなく、一般会計にも属していた。つまり、鉄道事業より生じる収支関係は特別会計で処理され、営業に従事する職員、職工、人夫、鉄道財産物件の維持、修理、補充、材料素品、汽車機械、運轉用品、営業所場備品、消耗品に関する経費は一般会計で処理された¹¹⁾。

明治26年に「官設鉄道用品資金会計法」(1月17日法律第2号)および同年に「官設鉄道用品資金会計規則」(7月14日勅令第71号)が制定され、官設鉄道用品資金が置かれた。明治26年には鉄道庁が逓信省の一部に属すようになり、鉄道局と改名された（「鉄道庁改称ノ件」明治26年10月31日勅令第151号）。このとき、事務課、監理課の経費は逓信本省に属していたので、それらは一般会計で取り扱われた。他方、その他の課の経費は、特別会計で処理された。しかし、建設および改良に関する費用は依然として特別会計の範囲外であったし、鉄道事業の純益（益金）は一般会計に繰り入れられる制度であったので、すべての会計処理が完全に特別会計の範囲に入ったわけではなかった¹²⁾。

明治39年に「鉄道国有法」(3月30日法律第17号)が施行されると、鉄道会計制度の充実を図るために「帝国鉄道会計法」(明治39年4月10日法律第37号)が公布され、「帝国鉄道ノ事業ヲ経営スル為従来出資シ及将来出資スル金額ヲ以テ資本ト為シ特別ノ会計ヲ立テシム」(第一條)とされた。ただし、この会計制度では鉄道建設および改良の資金は一般会計から繰り入れられ、事業益金は一般会計に納付されることになっていたため、鉄道建設および改良の事業は、一般会計歳出

予算の範囲内でしか進められなかった¹³⁾。なお、明治26年制定の「官設鉄道用品資金会計法」は、明治39年に「帝国鉄道用品資金会計法」(4月11日法律第38号)となった。さらに、同年に「帝国鉄道及同用品資金会計規則」(6月22日勅令第158号)が制定された。

明治40年には帝国鉄道庁(「帝国鉄道庁官制」明治40年3月12日勅令第26号)が発足した。また、明治39年「帝国鉄道会計法」が改正され、明治42年「帝国鉄道会計法」(3月20日法律第6号)となり、「帝国鉄道ノ事業ヲ経営スル為従来ノ帝国鉄道資本及帝国鉄道用品資金並将来出資スル金額ヲ以テ資本ト為シ其ノ歳入ヲ以テ其ノ歳出ニ充テ特別会計ヲ設置ス」(第一條)とされた。すなわち、「帝国鉄道会計法」と「帝国鉄道用品資金会計法」が一本化された。同時に、その実施規程である「帝国鉄道会計規則」(明治42年3月30日勅令第55号)も制定された。従来、一般会計から支出していた鉄道建設および改良の事業は鉄道益金を充て、不足の場合には鉄道会計の負担で公債の発行や借入ができるようになり、資金の調達が容易になったが、用品資金は帝国鉄道会計の資本の一部に属しその独立性を失った¹⁴⁾。「明治43年規程」はこのような背景のもとで、制定された。

やがて、鉄道の事業規模は飛躍的に拡大していき、大正9年に鉄道省(「鉄道省官制」大正9年5月15日勅令第144号)が設置された。他方では、「会計法」および「会計規則」は大正10年「会計法」(4月7日法律第42号)および大正11年「会計規則」(1月7日勅令第1号)に改正された。これに伴う法整備が求められるようになり、大正10年から11年の間に鉄道会計に関する多くの法規が整備された。とくに、大正10年「帝国鉄道会計法」(3月30日法律第13号)および大正11年「帝国鉄道会計規則」(3月27日勅令第38号)により、用品資金が資本から独立し、作業費、用品資金、鉄道建設および改良事業とも一般会計と完全に分離され、すべてが特別会計の領域となった¹⁵⁾。しかしながら、あくまでも「会計法」の規制を受けていたが、このとき鉄道会計が一般会計と分離されたことには大きな意味がある。最も大きな意義としては、鉄道事業の独立採算を目指すために、事業損益が明確化できることである¹⁶⁾。したがって、鉄道会計は一般会計と独立して初

めて、わが国で必要とされるようになったとも考えられる。「大正12年規程」もこのような一連の流れのもとで、制定されたのである。

「鉄道局前稿」で使用した史料は、「明治43年規程」(『鉄道公報』第555号、明治43年10月8日)、「大正12年規程」(鉄道省編「鉄道局工場経理規程」鉄道省、大正14年11月)であった¹⁷⁾。しかしながら、「鉄道局前稿」で取り扱った「大正12年規程」には、大正14年11月と付されていた。「大正12年規程」の発令日は大正12年3月27日(達第160号)であるが、発令後、大正12年6月(達第691号)、大正14年4月(達第330号)、大正14年11月(達第904号)の計3回の改正が行われた。これから判断すると、「鉄道局前稿」の「大正12年規程」は、3回目の改正(大正14年)が行われた後に発令された規程であった¹⁸⁾。この当時の鉄道工場経理の詳細な研究書として、(小倉俊夫)「工場経理概要」(東京鉄道局、昭和2年1月)がある¹⁹⁾。

本稿で使用する史料は、冒頭に言及したように『鉄道工場経理』であり、その目次は、図表1のとおりである。

本稿で論述の中心となるのは、附の鉄道局工場経理規程であり、『鉄道工場経理』では工事費計算の部分をおもにⅥ、工場計算の話(A~D)とⅦ、工場経理(A~K)で解説している。

『鉄道工場経理』の冒頭には、執筆の目的が次のように記されていた²⁰⁾。

「本書は筆者が昭和十三年來東京鉄道教習所専修部工場作業料生に講述の「工場経理」の綱要を生徒の筆記を省かせる意味から謄寫刷とし配付したのを今期生の分より印刷したく計画の処此の機会に廣く希望者に頒たれたき要望に依り工場事務に従事される方への参考にと大急ぎで補筆したもので主として註として関係箇所へ挿入し又其の後の希望に依り工場経理規程及物品事務規程條文を卷末に編綴することにした次第である。」

『鉄道工場経理』に添付されていた鉄道局「工場経理規程」は、出版当時に効力を有していたものであった(以後、この規程を論述対象とする)²¹⁾。それはもともと昭和8年3月20日(達第169号)に制定され、その後、昭和8年10月(達第827号)、昭和9年3月(達第

図表1 『鉄道工場経理』の目次

<p>I, 鉄道常識</p> <p>A, 物的諸設備と運輸, 運転の取扱</p> <p>B, 国有鉄道の組織概説 鉄道省組織一覧表</p> <p>C, 鉄道財産に就て</p> <p>II, 会計</p> <p>III, 鉄道特別会計</p> <p>A, 資本勘定</p> <p>B, 収益勘定</p> <p>C, 用品勘定</p> <p>D, 三勘定の相互関係 鉄道会計収支科目一覧表</p> <p>IV, 用品勘定</p> <p>A, 用品勘定の三勘定</p> <p>B, 用品資金</p> <p>C, 用品の代価</p> <p>V, 物品</p> <p>A, 物品会計上の物品</p> <p>B, 物品の名称, 単位</p> <p>C, 物品の分類</p> <p>D, 物品の調達</p> <p>E, 物品の保管</p> <p>F, 物品の出納</p>	<p>VI, 工場計算の話</p> <p>A, はしがき</p> <p>B, 工場計算制度のあらまし</p> <p>C, 工事費算定のあらまし</p> <p>D, むすび</p> <p>VII, 工場経理</p> <p>A, 総説</p> <p>B, 工場に於ける工事の取扱</p> <p>C, 工場経費の整理</p> <p>D, 物品の取扱</p> <p>E, 賃金の計算</p> <p>F, 工事費の構成</p> <p>G, 工事費の計算</p> <p>H, 副生品生産額の工事費低減</p> <p>I, 落成品の代価報告</p> <p>J, 経費の整理</p> <p>K, 工作事業報告</p> <p>附</p> <p>鉄道局工場経理規程</p> <p>物品事務規程</p>
--	--

(出典：原田『鉄道工場経理』目次1-4頁より)

図表2 「昭和8年規程」(昭和14年11月達第854号)の目次

「昭和8年規程」目次

<p>第一章 総則</p> <p>第一節 通則</p> <p>第二節 工場勘定</p> <p>第二章 工事ノ取扱</p> <p>第一節 通則</p> <p>第二節 施行</p> <p>第三節 落成引渡</p> <p>第三章 物品ノ取扱</p> <p>第一節 通則</p> <p>第二節 職場用品</p> <p>第三節 区用品</p> <p>第四章 賃金ノ計算</p> <p>第五章 工事費ノ計算</p> <p>第一節 通則</p>	<p>第二節 間接費ノ配当及工作費乗率</p> <p>第三節 一般工事費</p> <p>第四節 鑄物工事費</p> <p>第五節 製材工事費</p> <p>第六節 工場外供給電燈電力料</p> <p>第六章 副生品低減額ノ計算</p> <p>第七章 落成品ノ代価報告</p> <p>第八章 経費ノ整理</p> <p>第一節 工作費ノ整理</p> <p>第二節 用品工作受払過不足ノ整理</p> <p>第三節 工場勘定ノ整理</p> <p>第九章 雑則</p> <p>附則</p>
---	---

(出典：原田『鉄道工場経理』「昭和8年規程」97-98頁より)

179号), 昭和10年10月(達第931号), 昭和11年8月(達第692号), 昭和11年8月(達第695号), 昭和11年8月(達第760号), 昭和12年3月(達第143号および達第144号), 昭和14年11月(達第854号)に改正が行われた経緯がある。このように, この規程は制定後, 複数回の改正が行われているが, 原型は昭和8年に制定されたので, 「昭和8年規程」と略称している。この目次は, 図表2のとおりである。

「昭和8年規程」は9章立て110条であり, 第一章 総則(1-8条), 第二章 工事ノ取扱(9-21条), 第三章 物品ノ取扱(22-56条), 第四章 賃金ノ計算(57-61条), 第五章 工事費ノ計算(62-89条), 第六章 副生品低減額ノ計算(90-92条), 第七章 落成品ノ代価報告(93-98条), 第八章 経費ノ整理(99-104条), 第九章 雑則(105-110条), 附則の構成であった。

Ⅲ 鉄道局「工場経理規程」について

「鉄道局前稿」では, 「明治42年規程」, 「大正12年規程」を検討する際に規程の構成に準じながら, 原価分類, 間接費計算法, 原価集計法の3点を強調したので, 本稿における「昭和8年規程」についてもこの論述形式をとりたい²²⁾。

第一章 総則は, 第一節 通則, 第二節 工場勘定から構成される。

まず, 通則では, 「鉄道局工場ニ於ケル経費ノ整理及物品ノ取扱ハ会計ニ関スル諸法規ニ依ルノ外本規程ニ依リ工場長之ヲ經理スベシ」(第一條)とされ, この規程の目的が鉄道工場における工事費の計算や物品の管理であることが明示されている。ここで, 工事とは「工場ニ於テ施行スル車輛及鉄道用品ノ製作, 改造, 修理, 組立, 試験, 据付等」(第三條)であり, 「工作番号」(第四條)が工事費計算の単位となる。

図表3 工場勘定に関する規定

<p>第六條 左ノ場合ニ於テハ之ヲ工場勘定ニ受入ルベシ</p> <ul style="list-style-type: none"> 一 歳出科目工作費ノ支出ヲ為シタルトキ 二 貯蔵品ヲ使用シタルトキ 三 貯蔵品扱修繕代ノ報告ヲ受ケタルトキ 四 他工場ヨリ落成品代価報告ヲ受ケタルトキ 五 発変電区ヨリ電燈電力料ノ報告ヲ受ケタルトキ 六 副生品ヲ使用シタルトキ 七 省外工事費ノ評価差益ヲ生ジタルトキ 八 見積ニ依ル工事費落成差益ヲ生ジタルトキ 九 年度末ニ於テ工作費配当差益ヲ生ジタルトキ 十 前各号以外本勘定ノ負担又ハ利益ヲ生ジタルトキ
<p>第七條 左ノ場合ニ於テハ之ヲ工場勘定ヨリ払出スベシ</p> <ul style="list-style-type: none"> 一 落成品ノ代価報告ヲ為シタルトキ 二 工場外供給電燈電力料ノ報告ヲ為シタルトキ 三 副生品ヲ生産シタルトキ 四 見積ニ依ル工事費落成差損ヲ生ジタルトキ 五 年度末ニ於テ工作費配当差損ヲ生ジタルトキ 六 前二号以外本勘定ノ損失ヲ生ジタルトキ

(出典: 原田『鉄道工場経理』「昭和8年規程」第六條, 第七條から作成)

次に、工場勘定が規定されている。当該規程において工事費集計の中心的な役割を果たすのが工場勘定であり、「工場ニ於ケル経費ノ受払計算ハ工場勘定トシテ整理スベシ」（第五條）とされている。受入と払出として規定されている項目は、図表3のとおりである²³⁾。

工事にあたっては必要な材料費とその工作費を集計し、工事費の計算を行い、工事の完成に伴って引き渡し、工事に要した資金の回収を図る。工場勘定は施行工事の工事費の受け払いの観点から、こうした一連の過程を整理する勘定である²⁴⁾。したがって、「翌年度ニ繰越スベキ工場勘定ノ残高」、すなわちこの勘定の残高は、「半成工事ノ費額」（第八條）となる。

この工場勘定のほかに、各種附表、附属帳表および報告表を用いて、工事の命令、着工、工事費の集計、

完成、決算が行われるので、「鉄道局前稿」と同様にこれらを示しておきたい（図表4、図表5）。

図表4 鉄道局工場経理規程附表

第一号表	工事種目表
第一号表附属	間接費工作番号
第二号表	工場原簿科目解疏
第三号表	工場原簿科目仕訳例
第四号表	工場原簿記帳例

（出典：原田『鉄道工場経理』「昭和8年規程」117-122頁より）

図表4、5に示した附表、帳表、報告表の数は、「明治43年規程」からは飛躍的に増加し、「大正12年規程」とおおむね同じであるが、名称変更、新設が行われている²⁶⁾。

図表5 鉄道局工場経理規程附属帳表及報告表

一 帳表ノ部

作帳第一号様式	工事受渡簿	作帳第十二号様式	技工及工手給料計算表
作帳第二号様式	工事予算明細書	作帳第十三号様式	工作費乗率算定表
作帳第三号様式	委託工事請求券	作帳第十四号様式	工事費整理簿
作帳第四号様式	工場修繕品送状	作帳第十五号様式	工事費振替伝票
作帳第五号様式	工場落成品送付書	作帳第十六号様式	鑄物工事整理簿
作帳第六号様式	予備品副生品受入日報	作帳第十七号様式	製材工事整理簿
作帳第七号様式	予備品出納簿	作帳第十八号様式	副生品低減額整理簿
作帳第八号様式	副生品出納簿	作帳第十九号様式	工場落成品代価報告書
作帳第九号様式	引渡請求券（工場用）	作帳第二十号様式	工作費整理簿
作帳第十号様式	引渡請求券（区用）	作帳第二十一号様式	工場原簿
作帳第十一号様式	物品受払票	作帳第二十二号様式	工場勘定振替伝票

一 報告表ノ部

作報第一号様式	工場勘定収支計算書	作報第九号様式	車輛修繕費額表（工場）
作報第二号様式	工事費類別表	附属 A 様式	車輛修繕用区請求物品費額表
作報第三号様式	工事人工表	附属 B 様式	自動車修繕費額表
作報第四号様式	工場現在員表	作報第十号様式	車輛入出場輛数表
附属 A 様式	削除 [*]	附属 A 様式	自動車入出場輛数表
附属 B 様式	技工及工手給額別異動人員表	作報第十一号様式	機関車修繕件数表
作報第五号様式	工場技工及工手労働表	作報第十二号様式	客貨車修繕件数表
作報第六号様式	工作費整理表	作報第十三号様式	貨車入場回帰月数表
作報第七号様式	鑄物工事成績表	作報第十四号様式	使用物品表
作報第八号様式	製材工事成績表	作報第十五号様式	落成物品表
		作報第十六号様式	副生品生産額表

※昭和10年10月付の「昭和8年規程」では、「現在員表（職場別）」となっていた²⁵⁾。

（出典：原田『鉄道工場経理』「昭和8年規程」123-125頁より）

第二章 工事ノ取扱は、第一節 通則、第二節 施行、第三節 落成引渡から構成されている。ここでは、工事の全体像および流れが俯瞰できる²⁷⁾。

通則では、工事の着工から完成までのあらましが、以下のとおりに規定されている。

工事は「工作又ハ保転請求券ヲ受ケタルトキ」、「決算又ハ委託工事請求券ヲ受ケタルトキ」、「省外工事施行ノ命令ヲ受ケタルトキ」、「自工場貯蔵品ノ製作ヲ要スルトキ」、「間接工事ノ施行ヲ要スルトキ」に着手する（第九條）。工事の受渡に関する事項は、工事受渡簿（作帳第一号様式）に記録する（第十一條）。なお、予算の指定がある工事は工事予算明細書（作帳第二号様式）を作成し、その費額を確定する（第十二條）。また、他工場に工事の一部を委託するときは、委託工事請求券（作帳第三号様式）で工事開始を請求する（第十三條）。さらに、「決算又ハ委託工事請求券」で施行する修理工事については、工場修繕品送状（作帳第四号様式）によって、工場間の受渡を行う（第十四條）。

工事が請求されると、工場長は職場長に工事通告券で、職場長は「技工又ハ工手」に施工券で施行を命じる（第十七條、第十八條）。

各種工事が完了（完成）したときは、その種類に応じて下記の書類を作成する（第二十一條）。

1. 工作請求券ニ依ル新製品及決算請求券ニ依ル修理品一工場落成品送付書（作帳第五号様式）
2. 委託工事請求券ニ依ル製修品一委託工事落成品送付書（作帳第三号様式）
3. 工場修繕品送状ニ依ル修理品一工場修繕品送付書（作帳第四号様式）

第三章では、物品ノ取扱（常時使用する貯蔵品、職場用品、区用品）が規定されている。ここでは資材および原材料の取扱や管理が示されており、これらの規定は材料費計算につながる²⁸⁾。

常時使用する貯蔵品は、「期日ヲ定メ毎月前一箇月間ノ使用量ヲ請求」する（第二十二條）。また、作業中生じた物品の処理は以下のとおりであり、これは予備品として物品に編入する（第二十三條）。

- 一 車輛及機械ヨリ取外シタル部分品ニシテ其ノ儘再用ノ見込アリト認メタルトキ
- 二 常時頻繁ニ使用シ又ハ製修ニ時日ヲ要スル為予メ準備ヲ要スル車輛及機械修繕用部分品ヲ製修シタルトキ

予備品を補充する場合、工場長は工場用品庫長に工事通告券でこれを告知する（第二十五條）。

さらに次の場合、それを副生品と呼ぶ（第二十六條）。

- 一 工作上物品ノ断片、削屑其ノ他ヲ生ジタルトキ
- 二 予備品不用ニ帰シタルトキ
- 三 車輛及機械ヨリ取外シタル部分品其ノ他ニシテ其ノ儘再用ノ見込ナシト認メタルトキ

上記規定からすると、副生品とは使用できる可能性がある作業屑や不用品であるが、もし生じた副生品を使用したり、貯蔵品に編入したときは、その代価を算定しておかなければならない（第三十條）。

なお、「予備品及副生品」の管理は「予備品出納簿（作帳第七号様式）」、「副生品出納簿（作帳第八号様式）」で行われる（第三十一條）。

「職場用品」は各職場が独自に使用する物品、例えば工作用品であり、引渡請求券（作帳第九号様式）で請求される（第三十五條）。これは「毎日使用スベキ分ヲ其ノ前日午前中ニ請求シ工場用品庫ハ請求ヲ受ケタル当日中ニ之ヲ引渡スベシ」とされている（第三十七條）。この物品の受渡は、出納簿に記録される。

「区用品」は各区が独自に使用する「工場ヨリ修車費支弁ヲ以テ区ニ供給スル物品」であり（第四十二條）、区とは「機関区、検車区、電車区及車電区」である。区用品の例は、以下のとおりである（第四十三條）。

- 一 車輛修繕用部分品、材料及消耗品
- 二 機械修繕用部分品、材料及消耗品
- 三 車輛及機械修繕用機械（備品）器具竝ニ同修繕用部分品、材料及消耗品
- 四 別ニ定ムル客車備附品

五 車輛ノ修繕及運転ニ共用セラルルモノ其ノ他ニシテ工場ニ於テ修理若ハ供給ヲ便宜トスル物品前項第五号ノ物品ハ鉄道局長之ヲ定ムベシ

上記四の「別ニ定ムル」は『鉄道工場経理』の注によれば、「本号ハ「客車備附品ノ新調費及修理費支弁費途ノ件」ニ依リ定メラレタル客車備附品ニシテ其ノ新調及修理」を指す²⁹⁾。

区用品は引渡請求券（作帳第十号様式）で、配給受持工場に請求する（第四十六條）。区用品のうち、常時使用する物品については、配給受持工場長の査定によって常備できる（第四十七條）。この場合、「常備品ヲ使用シタルトキハ一定期間ノ使用量ヲ配給受持工場長ニ報告シ併セテ之ガ補充ノ請求ヲ為スベシ」（第四十八條）とされている。工場区用品の請求を受けた場合、下記のとおり処理する（第四十九條）。

- 一 材料品、備品及消耗品ニ対シ貯蔵品ヲ以テ引渡シタルトキハ送付ノ際貯蔵品出納簿ニ払出ヲ登記スベシ
- 二 前号以外ノ物品ノ請求ニ対シ予備品ヲ以テ引渡シタルトキハ送付ノ際予備品出納簿ニ払出ヲ登記シ其ノ他ハ工場用品庫長工事通告券ヲ以テ施工ノ申込ヲ為シ落成ノ上ハ直ニ請求区ニ引渡スベシ但シ新製備品ハ相当評価ノ上備品出納簿ニ受入ヲ登記スベシ

区長は物品受払票（作帳第十一号様式）を設け、区用品の受払を記録し、常時その現在高を明確に把握しておく（第五十四條）。他方、配給受持工場長は区用品の使用状況を監督し、少なくとも年二回現場で実査を行う（第五十五條）。

以上は物品に関する規定であり、資材および原材料の受け入れ、保管、払い出しの取扱とその記録手順が示されていた。

第四章では、賃金の計算が規定されている。これは、労務費計算規定である³⁰⁾。

賃金は「技工及工手ニ支給スル給料」（第五十七條）である。「技工及工手」に対しては「出勤及退出時刻ヲ認ムベキ記録ヲ備フベシ」（第五十九條）とあり、

「技工及工手ノ勤務時間ハ人工ニ換算シ毎日之ヲ工作番号又ハ賃請番号別ニ技工及工手給料計算表（作帳第十二号様式）ニ登録シ賃金算定ノ證憑ト為スベシ」とされている（第五十八條）。規定からすると、これは労務費計算のうち、直接労務費の計算であり、出勤・退勤の記録から人工を求め、これをもとに支払賃金と消費賃金の2側面からの計算が行われる。

第五章では工事費計算が規定されており、第一節 通則、第二節 間接費ノ配当及工作費乗率、第三節 一般工事費、第四節 鋳物工事費、第五節 製材工事費、第六節 工場外供給電燈電力料の各節から構成されている。

工事費は材料費と工作費から構成され、前者は「材料トシテ使用シタル物品代価」、後者は「技工直接賃金、工事直屬費及間接費配当額」である（第六十六條）。これは、図表6のとおりである。

図表6 工事費の構成

工事費（原価）	直接費	材料費	材料費
		技工直接賃金	工作費
	工事直屬費		
	間接費	物品費	
其ノ他ノ経費			

（出典：原田『鉄道工場経理』「昭和8年規程」108頁より作成）

工事費は、まず直接費と間接費に区分される³¹⁾。

「工事ノ直接費」は、技工直接賃金（一工事施行ニ要スル賃金）、工事直屬費（工事ノ為ニ要スル特殊ノ経費）、材料費（材料トシテ使用スル物品代価）である（第六十二條）。

「工事ノ間接費」は、次のとおりである（第六十三條）。

- 一 俸給給料其ノ他ノ諸給与並ニ雑経費
- 二 技工及工手間接賃金
- 三 電燈電力料
- 四 備品及消耗品ノ代価
- 五 機械器具修繕費及誤作其ノ他ノ間接工事費

次に、上記の間接費項目は下記のような費目（職場

費、副生品整理費、車輛入換費、動力及電燈費、一般経費）を立てて集計が行われる（第六十四條）。

職場費は「職場長以下所属員ノ俸給給料其ノ他ノ人件費、所属機械器具ノ修繕費及備品消耗品費其ノ他ノ物件費」である。

副生品整理費は「職場費ニ準ズ」とされている。

車輛入換費は「入換用動力車ノ運転費及修繕費、入換作業従事員ノ俸給給料其ノ他ノ人件費並ニ附属諸経費」である。

動力及電燈費は「工場外ヨリ受給ノ瓦斯及電燈電力料金並ニ動力関係従事員ノ俸給給料其ノ他ノ人件費、所属機械器具ノ修繕費及燃料、油脂其ノ他ノ物件費」である。

一般経費は「前各号以外ノ俸給給料其ノ他ノ人件費及物件費」である。

上記のうち、動力及電燈費は使用の程度に応じ配当率を設定し、職場費、副生品整理費、車輛入換費、一般経費に「配当加算スベシ」（第六十四條）とされている。

間接費の配賦は「間接費の配当」と呼ばれ、間接費の配賦法としては、「本章（工事費ノ計算一筆者）第二節（間接費ノ配当及工作費乗率一筆者）ニ定ムル所ニ依リ之ヲ各工事ニ配当負担セシムベシ」（第六十五條）とされ、次の方法が規定されている（第六十六條ノ二）。

「間接費ハ之ヲ工事施行ニ要スル人工（以下工事人工ト称ス）ニ応ジ各工事ニ配当スベシ但シ副生品整理費ハ車輛修繕工事ニ配当スベシ」

配賦には、工作費乗率が用いられる（第六十七條）。これについては、次のように規定されている（第六十七條）。

「当該年度ノ予定額ヲ技工直接賃金ト共ニ左（車輛工事とその他の工事一筆者）ノ工事種別毎ニ工事一人工ニ対スル費額（以下工作費乗率ト称ス）ヲ定メ配当スルモノトシ工作費乗率算定表ニ依リ之ヲ算定スベシ」

工作費乗率の算定は、図表7の「工作費乗率算定表」（作帳第十三号様式）で行われる。

間接費の配賦は工事単位に行われるが、その工事は図表8のように区分されている（第六十七條）。

図表7の指示によると、工作費乗率は下記のように計算する。

当該年度の間接費予定額、技工直接賃金予定額を一般経費（図表7の表記では一般係費）、車輛入換費、職場費に分け、工事別予定工事人工の割合で車輛工事（機関車、客車、貨車）、其ノ他工事（鑄物工事、製材工事、諸種工事）ごとに各工事別負担額を計算する。さらに、これを縦計し、各工事別負担額合計を各工事別予定工事人工の合計で割り算すると、各工事別工作費乗率が算定できる。

上記のとおり工作費乗率の計算を行うが、予定額を基礎としているので、これは明らかに予定配賦率である。したがって、予定配賦率と実際配賦率とをときどき比較し、改定を行うが、これに関しては下記のように規定されている（第六十八條）。

「工作費乗率ハ必要ニ応ジ適当ニ改訂ヲ行ヒ已ムヲ得ザル場合ノ外急激ナル変動ヲ避クベシ」

さらに、当該規定には、『鉄道工場経理』では次の注が付けられていた³²⁾。

「【註】工作費乗率ハ当該年度ノ予定工事人工ト之ニ対スル間接費及技工直接賃金予定額トニ依リ査定セルモノナルヲ以テ常ニ之等ノ予定人工及費額ノ変動ニ注意シ必要ニ応ジ適当ニ改訂ヲ為シ落成品価格ノ急激ナル変動ヲ避クベキモノトス」

このように、工作費乗率は必要に応じて適当に改訂を行う。

ここからは、工事費計算の諸規定となる。工事費の計算には、一般工事費、鑄物工事費、製材工事費の計算がそれぞれある。

一般工事費では、工事ごとに工作費、材料費に分類し、図表9のような工事費整理簿（作帳第十四号様式）を作成する（第六十九條）。

まず、工作費は、下記の費額を集計算定する（第七十條）。

- 一 工事人工ニ工作費乗率ヲ乗ジタルモノ
- 二 工事直属費
- 三 車輛修繕各工事ハ前二号ノ外其ノ工事人工ヲ副

図表7 工作費乗率算定表

作帳第十三号様式

工作費乗率計算表

昭和 年 月 日以降

ア	イ	ウ	エ	オ	カ	キ	ク	ケ	コ	サ	シ	ス	セ	ソ	タ	チ	ツ	工事別負担額			
																		車輜工事		其ノ他工事	
																		機関車	客車	貨車	車
1	経費種目	技工直	計	車輜工事		其ノ他工事		計		車輜工事		其ノ他工事		計							
		接賃金	予定額	円	円	円	円	円	円	円	円	円	円	円	円	円	円	円			
2	一般係費	本費 (エ) ハ工事別予定工事人工ノ23行 (オ) 乃至 (コ) ノ割合ニ依リ本行 (2行) ノ (シ) 乃至 (チ) ニ按分スベシ	円	円	円	円	円	円	円	円	円	円	円	円	円	円	円	円			
3	車輜入換費	本費 (エ) ハ工事別予定工事人工ノ23行 (オ) 乃至 (キ) ノ割合ニ依リ本行 (3行) ノ (シ) 乃至 (セ) ニ按分スベシ																			
4	機関車																				
5	客車																				
6	同 (第二)																				
7	貨車																				
8	同 ()																				
9	客貨車	本費 (エ) ハ職場別ニ当該職場ノ工事別予定工事人工 (オ) 乃至 (コ) ノ割合ニ依リ (シ) 乃至 (チ) ニ按分スベシ但シ鑄物工所用木型製修費ハ鑄物工事ノミ																			
10	自動車	担トシ (エ) 及 (ソ) ノ欄ニ※印ヲ附シ別記スベシ																			
11	内燃機																				
22	製材																				
23	合計																				
24	配当過不足額	乗率改定ノ場合ハ配当過不足額ヲ工事別負担合計 (23行) ノ (シ) 乃至 (チ) ノ割合ニ依リ本行 (24行) (シ) 乃至 (チ) ニ按分スベシ																			
25	総計																				
26	工作費乗率	上記ノ方法ニ依リ算定シタル工事別負担額ノ総計 (25行) (シ) 乃至 (チ) ヲ工事別予定工事人工ノ (23行) (オ) 乃至 (コ) ヲ以テ毎工事毎ニ除スベシ但シ四捨五入ヲ以テ銭位止トス																			

(出典：原田『鉄道工場経理』「昭和8年規程」143頁より作成)

図表 8 工事区分

種別	適用範囲
機関車工事（電気及特種機関車ヲ含ム）	車輛修繕（機械器具修繕ヲ除ク）工事 車輛製作及改良工事 諸種工事中車輛工事 車輛部分品製修工事
客車工事（電車及気動車ヲ含ム）	
貨車工事	
鑄物工事	同上
製材工事	同上
諸種工事	前各号以外ノ工事

（出典：原田『鉄道工場經理』「昭和8年規程」109頁より）

図表 9 工事費整理簿

作帳第十四号様式

工事費整理簿

工作番号 _____ 請求第 _____ 号 昭和 _____ 年 _____ 月 _____ 日 請求者 _____ 落成昭和 _____ 年 _____ 月 _____ 日

件名	数量			指定額		適用乗率種別		費目					備考		
								項	目	節	※	*			
工場予算															
月日	職場	職場	職場	職場	工事人工計	工作費				材料費	合計	代価報告書		記事	
					配当額	工手賃金	其他	計			月日	番号			

注：※には「細節」、*には「細々節」が入る。

（出典：原田『鉄道工場經理』「昭和8年規程」144頁より作成）

生品整理費賦課額ニ乗ジタルモノ

次に、材料費は、下記の費額を集計算定する（第七十一條）。

- 一 貯蔵品及副生品ノ使用代価
- 二 鑄物及製材ノ工事費振替額
- 三 他工場へ委託ノ落成品代価
- 四 省外へ注文ノ落成品代価

- 一 鑄鉄
- 二 鑄鋼
- 三 青銅
- 四 白メタル錫基
- 五 同 鉛基
- 六 アルミニウム

また、工事の一部加工品を他の工事に転用するような場合については、見積によって工事費を区分する（第七十二條）。この場合には、工事費振替伝票（作帳第十五号様式）で振り替えが行われる。

鑄物工事費は、下記の鑄物工事の種類によって区分する（第七十三條）。

鑄物工事の工作費は「砂練り、鑄型製作及乾燥、地金破碎及撰別、地金熔解、湯注ぎ、鑄物堀出し及鑄床整理、砂落シ、鑄張、湯口押湯取り及焼鈍シ」の各作業に要する工事人工に所定の工作費乗率を乗じて算定する（第七十四條）。これらの作業に従事した工手直接賃金、地金熔解に要する「コークス、重油、電力及炭素棒等ノ代価」は、各鑄物工事の工事直屬費とし、工作費に加算する。他方、鑄物工事の材料費は、材料

として使用した物品の代価とし、鋳直品は材料費中に算入しない（第七十五條）。鋳物工事は検査に合格した時点で完成となり、規定では「検査ニ合格シタル鋳上品ノ重量ヲ以テ落成品ノ重量トス」とされている（第七十六條）。なお、鋳物の代価は「一疋当り費額ニ落成品ノ重量」を乗じ算定する（第七十八條）。さらに、鋳物工事費は「見積単価ニ依リ費額ノ振替」が可能であるが、この場合には「当該年度内ニ精算ヲ為スベシ」とされている（第七十九條）。また、落成品は「毎月二回以上其ノ費額ノ振替」を行う（第八十條）。鋳物工事費は、鋳物工事整理簿（作帳第十六号様式）に登録整理する（第八十一條）。

製材工事は、材種別に工事費を区分算定する（第八十二條）。製材工事の工作費は、「木取り、墨掛及墨打、刃物取付及取替、機械ニ取付及取外シ、機械操縦、手挽」に要する工事人工に所定の工作費乗率を乗じて算定する（第八十三條）。他方、製材工事の材料費は材料として使用した原木、挽材の代価となる（第八十四條）。さらに、製材工事の完成に伴う処理として、下記が付带的に規定されている。

落成品の体積は、「検査ニ合格シタル挽上品」のそれである（第八十五條）。

製材の代価は、「一立米方米当り費額」に落成品の体積を乗じて算定する（第八十六條）。

製材工事費は、製材工事整理簿（作帳第十七号様式）に登録整理する（第八十八條）。

これで、一般工事費、鋳物工事費、製材工事費の集

計に関する規定が終わる。

第六章では、副生品低減額ノ計算が規定されている³³⁾。さきの第二十六條では副生品の具体例について規定されたが、ここでは副生品生産額は車輛修繕工事の工作費に割当て毎月修車費を低減させる処理法が示されている（第九十條）。この低減額は当該年度見込額と車輛修繕工事工作費見込額とによって、「工作費一圓当り低減率」を定め、これを毎月の工事種目別工作費に乗じて算定する（第九十一條）。なお、副生品低減額は、副生品低減額整理簿（作帳第十八号様式）によって整理する（第九十二條）。

第七章では、落成品ノ代価報告が規定されている。工事の終了時には、工場落成品代価報告書（作帳第十九号様式）を作成して、工事発注者に送付する。ただし、貯蔵品製作工事の場合には、工事着手時に発行した工場落成品送付書（作帳第五号様式）ないしは工事通告券を用いる（第九十三條）。また、工場間委託工事、常時施行する修理工事に対しては、毎月工場落成品代価報告書を作成し、委託工場長または決算負担箇所長に送付する（第九十三條）。もし、落成工事費を算定するにあたり、未確定のものがあるときは「見積額ニ依ルコトヲ得」とされている（第九十四條）。さらに、予算の指定がある工事で一部のみが完成した場合には、「見積単価ニ依リ其ノ費額」を算定する（第九十七條）。工事がすべて完成した場合には、代価報告額と実費総額と一致させる。

工場外供給電燈電力料に対しては、「工事費取扱ノ

図表10 工場落成品代価報告書

作帳第十九号様式

工場長 第 号		工場落成品代価報告書				請求者 支払要求書第 号	
		昭和 年 月 日					
(項)	(目)	(節)	(細節)			(細々節)	
工作番号	請求番号	品名	数量	単価	代価		
					工作費	材料費	計
送付原因	工場落成品 送付書番号	工場勘定払出 報告書番号	記事				

〔出典：原田『鉄道工場經理』「昭和8年規程」149頁より作成〕

例」に準じる（第九十八條）。

以上を踏まえて、図表10のような工場落成品代価報告書（作帳第十九号様式）を作成する。

第八章 経費ノ整理は、第一節 工作費ノ整理、第二節 用品工作受払過不足ノ整理、第三節 工場勘定ノ整理から構成される。

第一節では、「工作費実費額ハ工作費整理簿（作帳第二十号様式）ニ登録整理スベシ」とされ、工作費ノ整理が規定されている（第九十九條）。なお、工作費のうち、間接工事費や副生品などの搬出蒐集整理費は、次のように規定されている（第百條）。

- 一 工場内使用ノ機械器具ノ修繕及鑄物工事用木型製修費等ノ間接工事費ハ一般工事費ニ準ジ工事人工ニ対シ工作費乗率ヲ乗ジテ材料費ト共ニ使用箇所ノ経費ニ計上スベシ
- 二 職場内発生副生品其ノ他ノ物品ノ搬出費用ハ当該職場費トシ之ガ蒐集整理ノ費用ハ副生品整理費トス

第二節では、用品工作受払過不足ノ整理が、次のように規定されている（第百一條）。

- 過（利益）ニ属スルモノ
 - 一 見積ニ依ル工事費落成差益額（第九十四條）
 - 二 省外工事材料評価差益額（第九十五條）
 - 三 年度末ニ於ケル工作費配当差益額（第六十七條）
- 不足（損失）ニ属スルモノ
 - 一 見積ニ依ル工事費落成差損額（第九十四條）
 - 二 年度末ニ於ケル工作費配当差損額（第六十七條）

また、第百一條には、『鉄道工場經理』では次のような注が付けられていた³⁴⁾。

【註】 本條ノ受払手續ニ付テハ第六條及第七條参照省外工事ニ附加スル割掛ハ直接用品勘定利益ニ計上スベキモノナリ

これらの各項目は、工場勘定の記載項目となる。第三節では、工場勘定ノ整理を規定している。工場勘定の受払額や振替額は、図表11のような工場原簿（作帳第二十一号様式）にすべて登録整理する（第百二條）。

この工場原簿には、下記の科目ごとに勘定口座が設けられ、受払額が図表12の工場勘定振替伝票（作帳第二十二号様式）により仕訳のうえ登録される（第百三條）。

受払科目
工場用品庫貯蔵配給品、經理用品庫貯蔵配給品、工場副生配給品、工場委託受入品、受入電力、現金、落成改修品、落成貯蔵品、工場落成受託品、供給電力、副生品、用品工作受払過不足

振替科目
工作費、生産品、鑄物工事、製材工事
工場勘定は、図表13のような形式を持つ勘定である。

工場勘定には、借方は受取側として「用品資金所属資産の増加」、例えば前年度繰越高、工作費受入額、貯蔵品受入額、電力受入額など、貸方は払出側として「用品資金所属資産の減少」、例えば落成払出原価、副生品生産額などを記入する。このように、工場勘定は工事費の受け入れを借方で、完成品の引き渡しを貸方

図表11 工場原簿

作帳第二十一号様式

科目		工場原簿							
年	月	日	振替伝票又ハ受払報告書番号	摘要	借方	貸方	借又ハ貸	残高	記事

（出典：原田『鉄道工場經理』「昭和8年規程」150頁より作成）

図表12 工場勘定振替伝票

作帳第二十二号様式

工場勘定振替伝票 第 号
(工場勘定受払報告書原票兼用) 工場長

昭和 年度 月分 昭和 年 月 日

受入又ハ振替（払出）金額		事由		
円				
証憑書番号		借方口座	仕訳額	貸方口座

(出典：原田『鉄道工場経理』「昭和8年規程」151頁より作成)

図表13 工場勘定の形式

工場勘定	
受入	払出
工作費支出額	落成品代価報告額
貯蔵品使用額	工場外供給電燈電力料報告額
貯蔵品扱修繕代報告額	副生品生産額
他工場ヨリ落成品代価報告額	見積ニ依ル工事費落成差損
発変電区ヨリ電燈電力料報告額	年度来ニ於テ工作費配当差損
副生品使用額	前二号以外本勘定ノ損失
省外工事費ノ評価差益	
見積ニ依ル工事費落成差益	
年度末ニ於テ工作費配当差益	
前各号以外本勘定ノ負担又ハ利益ヲ生ジタルトキ	

(出典：原田『鉄道工場経理』「昭和8年規程」第五條、第六條、第七條から作成)

で処理する勘定、いわば仕掛品勘定である³⁵⁾。

図表13のように、工場勘定には受払額、さらに期末に整理された「用品工作受払過不足」が登記される（網掛けの各項目）。昭和8年度の『工作統計』に記載されていた工場勘定は、図表14のとおりであった。

第九章 雑則では、「工場長ハ工作事業ニ関スル統計報告表（作報第一号乃至第十六号様式）ヲ作成シ所定期日迄ニ鉄道局長及工作局長ニ提出スベシ」とされており、「工作事業ニ関スル統計報告表」の提出が求められている（第百五條）。

以上、「昭和8年規程」の構成に従ってほぼ全条を検

討した。結局、原価分類は工事費の名称で直接費と間接費に分けられ、前者には材料費、技工直接賃金、工事直属費、後者には物品費、その他の経費が属し、材料費以外は工作費と称した。各工事の間接費は集計した間接費予定額を予定工事人工で割り算し、工作費乗率を算定した後、各工事人工で掛け算して算出される。原価集計法は個別原価計算方式であり、工事には番号が付され、その工事番号に当該工事に要した消費額が直接費と間接費とに分類され、最終的に工事費は形態別に材料費と工作費に区分されて、工場落成品代価報告書に記載される。

図表14 「工作統計 昭和8年度」における工場勘定

昭和8年度

工場勘定受払高

番号	工場別	受 入 高									
		工場倉庫貯蔵配給品	経理倉庫貯蔵配給品	工場副生配給品	工場受入委託品	受入電力	現金	用品工作受払過不足		前年度繰越高	計
								見積及評価差益	工作費配当過		
1	大宮										
2	大井										
3	新小岩										
4	東鉄計										

払 出 高										残高
落成改修品	落成貯蔵品	工場落成受託品	供給電力	副生品	用品工作受払過不足		計			
					見積差損	工作費配当不足				

※図は横長であったので、上下に分割した。
 (出典：「工作統計 昭和8年度」鉄道省工作局，昭和9年，27頁より作成)

IV 「明治43年規程」，「大正12年規程」と「昭和8年規程」の比較

「鉄道局前稿」では「明治43年規程」と「大正12年規程」，本稿では「昭和8年規程」について，原価分類，間接費計算，原価集計法を強調しながら，条文に沿って検討した。各規程の構成は，図表15のとおりである。

「大正12年規程」は「明治43年規程」を基盤にして作られ，「明治43年規程」の多くの規定は「大正12年規程」に受け継がれたが，かなり詳細になったので，章数は増加した。他方，「昭和8年規程」は「大正12年規程」を基礎としていたが，とくに各工事費の計算規定が整理され，章数は減少した（規定（条）数も減少）。

各規程の第一條では，目的が次のように規定されている³⁶⁾。

「明治43年規程」

第一條

工場經理ハ工事ニ対スル予算額ノ範圍ニ於テ之ヲ行フヘシ

「大正12年規程」「昭和8年規程」

第一條

鉄道局工場ニ於ケル経費ノ整理及物品ノ取扱ハ会計ニ関スル諸法規ニ依ルノ外本規程ニ依リ工場長之ヲ經理スヘシ

上記から「明治43年規程」は「予算がいかに使われたか」の明示に力点があり，他方「大正12年規程」および「昭和8年規程」は「工場内で発生した費用をいかに算定するか」に焦点があることがわかる。

「明治43年規程」と「大正12年規程」および「昭和8年規程」を比べると，若干その背景が異なる。「明治43年規程」は，明治42年「帝国鉄道会計法」に基づいて鉄道会計が一般会計と（ほぼ）分離されて間もない

図表15 「明治43年規程」, 「大正12年規程」と「昭和8年規程」の目次の比較

明治43年規程	大正12年規程	昭和8年規程
第一章 総則	第一章 総則	第一章 総則
第二章 工事	第二章 工事通則	第二章 工事ノ取扱
第三章 計算	第三章 人工, 工作費, 工作費乗率	第三章 物品ノ取扱
第四章 用品	第四章 工場外供給電燈電力	第四章 賃金ノ計算
第五章 報告	第五章 工場内ニ於ケル工事ノ請求受渡	第五章 工事費ノ計算
第六章 雑則	第六章 貯蔵品	第六章 副生品低減額ノ計算
附則	第七章 庫所配給品	第七章 落成品ノ代価報告
帳表目次	第八章 鑄造工事	第八章 経費ノ整理
	第九章 木挽工事	第九章 雑則
	第十章 鍛造工事	附則
	第十一章 予備品	
	第十二章 副生品	
	第十三章 雑則	
	附表	

時期の規程であるが、他方「大正12年規程」および「昭和8年規程」は大正10年「帝国鉄道会計法」に基づいて一般会計から（完全に）独立し、事業規模が拡大した時期の規程である（Ⅱを参照のこと）。規程は時代を重ねていくごとに詳細になり、諸帳簿で工場資源の管理や報告が可能になる仕組みが構築された。

「明治43年規程」, 「大正12年規程」, 「昭和8年規程」とともに、工場の全体費用の集計については工場勘定を用いている。工場勘定は仕掛品勘定のような働きをしている勘定であり、内部の価値移転を記録する勘定である。『鉄道工場経理』によれば、工場勘定とは「用品資金を以て各種工事を施行し工事落成の結果を他勘定（資本、収益勘定、他工場勘定、貯蔵品勘定、電気勘定等）に払出すまでの収支計算整理の為に設けられた勘定科目である」と定義されている³⁷⁾。工場勘定については、3規程とも同じ集計法を採用していたが、その規定は「明治43年規程」では簡略であり、「大正12年規程」, 「昭和8年規程」では非常に詳細になった。

また、「大正12年規程」から「昭和8年規程」へは、『鉄道工場経理』「鉄道局工場経理規程改正要項」（昭和8年3月達169号）によれば、次のような改正が行われたという³⁸⁾。

- 第一 規定内容ノ改正
 - 一 工作費算定方法ノ改正
 - 二 工作番号起号方法ノ改正
 - 三 工事費ノ構成竝ニ計算ニ関スル事項ヲ明確ナラシメタリ
 - 四 工場勘定ノ内容及整理ヲ明確ニセリ
 - 五 副生品整理費ノ賦課及低減額ノ割当方法改正
 - 六 退職特別賜金及同手当ヲ一般経費負担ニ改正
 - 七 庫所用品中改正
 - 八 間接費物品ノ区分範囲ヲ明確ニセリ
- 第二 規定構成ノ改正
 - 一 横割主義ヲ縦割主義トシ系統的叙述ニ改メタリ
 - 二 帳表及報告ノ編入

これらの改正のうちで、第一の「一 工作費算定方法ノ改正」は注目すべきである。一は「ア 人工制度ヲ直接賃金制度ニ改正」と「イ 工作費乗率区分及算定方法ノ改正」からなる。

まず、「人工制度ヲ直接賃金制度ニ改正」であるが、「舊規程ニ於ケル工作費配当方法ハ人工ヲ基礎トシタルガ請負実働人工ヲ請負賃金ノ割合ニ依リ各工事

ニ按分スル」とあるので、旧方法の工作費算定方法は、以下のとおりである。

請負総人工と請負総賃金の割合（請負実働人工÷請負賃金）で換算率を計算し、これに工事別請負賃金を乗じ、請負換算人工を計算する。これに工作費乗率を乗じて、工作費を求める。

この方法の弊害を矯正すべき点として、次の5つが挙げられていた³⁹⁾。

- a 工事ノ繁閑ニ依ル製品価格ノ不合理ナル変動防止
- b 落成工事ニ対シ締切計算ヲ俟タズシテ随時ニ決算ヲ容易ニ行フコト
- c 請負賃金ヲ人工ニ換算スルヲ要セス
- d 工事予算編成ニ際シ見積額算出ニ便利ニシテ且決算額ガ殆ド一致ス
- e 原価計算方法トシテ単純ニシテ了解容易ナリ

そこで、旧規定は、より精緻な間接費配賦を行うために「実質ハ直接賃金制度トモ謂ヒ得ベキモノ」、すなわち直接賃金制度（直接労務費法）に変更され、「各種ノ不合理ノ矯正ト不便ノ除去」をはかり、「工作費算定方法ノ合理化」を期すために改正された⁴⁰⁾。

次に、「工作費乗率区分及算定方法ノ改正」であるが、「舊規程ニ於ケル工作費乗率区分ハ車輛修繕、車輛新製及改良、省外委託工事等十五種ノ工事名目ニ依ル整理区分ヲ基準トシタルヲ以テ間接費配当ニ妥当ヲ缺ク嫌アリシ為」とされており、「工事实質ニ依ル左（以下一筆者）ノ区分ニ改メ之ガ合理化ヲ図リタルト共ニ乗率改訂ヲ要スル場合工作費配当過不足額ヲ将来ノ各工事工作費負担予定額ニ按分スルコト、シ算定ヲ容易ナラシメタリ」として、車輛工事（機関車工事、客車工事、貨車工事）、その他の工事（鋳物工事、製材工事、諸種工事）に区分することになった⁴¹⁾。

V おわりに

「鉄道局前稿」では、鉄道工場における原価計算規程を取り上げたが、この執筆時にはこれを「財政会計制度を源流とする原価計算制度の系譜」の観点では論

じていなかった⁴²⁾。鉄道事業には、明治期から「大蔵省が制定した一連の出納規程」（明治2年「出納司規則書」、明治6年「金穀出納順序」、明治7年「各支庁経費渡方并勘定帳差出方規則」、明治8年「経費概計表及内訳明細簿ヲ製スルノ順序」、明治9年「大蔵省出納條例」）や「作業費に関わる3規程」（「作業費区分及受払例則」、「作業費出納條例」、「（改正）作業費出納條例」）が適用され、その後、鉄道院や鉄道局の下で「工場経理規程」が作成されたので、それは紛れもなく当該系譜に属する⁴³⁾。

これまで、印刷工場、鉄道工場、海軍工廠という政府作業場の原価計算（規定）規程を瞥見してきたが、これらを比較してみたい。

印刷工場においては印刷局『印刷局諸規程』『簿記順序』が存在しており、定価と現費の計算、収支予算の編成が規定の中心であった。ここでは、製造ノ簿記および現費整理ノ簿記では損益計算機構を支える各規定が特徴的であった。「簿記順序」それ自体は独立した原価計算規程ではないが、原価の計算に関する規定を含んでいた。「簿記順序」のような規程の目的は作業場を効率的に運営し、独立採算を果たすことであった。しかしながら、このためには収入と費用（原価）がいくらであるかの損益計算が大きな問題となった。そこで、固定資本への投下資金や営業資本（事業運営資金）の処理に関する詳細な計算規程が必要とされたのであろう⁴⁴⁾。

鉄道工場においては鉄道局「工場経理規程」が存在しており、それは鉄道局から発注された列車の製造、修理、改良に対する原価計算手続規定であった。工場勘定によって製造品の収支を明らかにするための条文があり、同時に仕訳の例も示されていることから、工場における価値の消費は帳簿で記録されるほかに、工場原簿では複式で処理されている。なぜならば、鉄道工場では特別会計に沿った損益計算が主眼であったからである。

海軍工廠においては当初は工務規程に原価計算規程が存在しており、やがて海軍工作庁「工事費整理規則」が作られた。海軍工廠の業務は、最初、外国から購入した船舶の修理、維持、その後、艦船の建造が中心となり、事実上独立採算は不可能であった。そこ

で、海軍工廠の造船資金は一般会計で処理され、翌年度の歳入と歳出を予算計算書として提出することや1年度経過後、それに伴う収入と支出の報告が義務付けられた。このために、支出の概算書および明細書、決算書が必要になり、これらを作成するために原価計算の必要性が生じた。その意味で、海軍工廠における原価計算規程は、損益計算目的よりもむしろ予算編成・執行・報告のための予算管理目的に重点が置かれている⁴⁵⁾。

印刷工場の「簿記順序」、海軍工廠の「工事費整理規則」、鉄道工場の「工場経理規程」は、政府作業場における工場会計統一規定であり、当初は作業会計が適用され、別途会計が試みられていた。しかしながら、明治22年「会計法」以降、海軍工廠は一般会計に属し、他方、印刷工場、鉄道工場は特別会計に属したことから、その後、「簿記順序」、「工場経理規程」と「工事費整理規則」には違いが生じた。図表16では、「簿記順序」、「工場経理規程」、「工事費整理規則」を比較した。

政府作業場の原価計算規程であるという面では、3者に相違は生じない。すなわち、「簿記順序」は大蔵省からの紙幣印刷など、「工場経理規程」は鉄道省から発注された機関車および客車の製造・修理・改良、「工事費整理規則」は海軍から発注された艦船の建造に対する手続規定であった。したがって、この3者の規

程は、いずれも個別受注生産方式に基づく個別原価計算の実施規定であり、工事や注文を単位として原価集計を行っている。

しかし、原価集計の基本的な目的が異なる。印刷、鉄道は特別会計に属しているが、同じ特別会計でも一般会計との関連で、益金を一般会計へ繰り入れる特別会計と益金の繰り入れを行わない特別会計がある⁴⁶⁾。前者は不完全な独立会計であり、欠損は一般会計から補填され、これには印刷が属する。後者は完全独立会計であり、一般会計からは補填を受けないのであり、これには鉄道が属する。「簿記順序」はその後の展開が追尾できていないが、その進化版は見つからない。印刷は不完全な独立会計であり、欠損は一般会計から補填されるので、「簿記順序」の規定で十分であったからではないだろうか。他方、「工場経理規程」は完全独立会計に属しているため、工場全体の収支を明らかにする必要があり、このために工場勘定が用いられている。仕訳の例も示されていることから、工場における価値の消費は帳簿で記録されるほかに、工場原簿では複式処理、原価集計では勘定の使用など、簿記的な処理がなされていた。「工場経理規程」は事業拡大に対応するために次々に改正されていった。

「工事費整理規則」は一般会計に属していたので、予算編成、執行、報告の手順を明示する必要性があるところから、規程のなかに予算の編成、決算、報告に

図表16 「簿記順序」、「工場経理規程」、「工事費整理規則」の比較

	「簿記順序」	「工場経理規程」	「工事費整理規則」
適用作業場	印刷工場	鉄道工場	海軍工廠
主たる製造品	紙幣および印刷物	機関車、客車など	艦船など
制定年	明治15年	明治42年、大正12年、昭和8年	大正14年
会計区分	特別会計	特別会計	一般会計
規程の志向型	損益計算志向型	損益計算志向型	予算管理志向型
原価分類	興業費、営業費 (製造費と割賦費)	材料費、工作費	材料費、工費、外費
間接費の配賦基準	一定率の加算	人工	工数
工事費の集計	製造元簿	落成品代価報告書、 工場勘定	工事明細書
原価計算形態	個別原価計算	個別原価計算	個別原価計算

関する規定がある。したがって、損益計算より管理が前面に押し出されており、「簿記順序」や「工場経理規程」とは異なり、勘定で各費用を集計する規定は見当たらない。

このように、「財政会計制度を源流とする原価計算制度の系譜」は政府の国庫金に関する出納規程が始まりであるが、同じ政府作業場でも国家政策に基づいて原価計算規程の性格に違いが生じた。「工場経理規程」は財政会計制度から生じた原価計算制度として、明治、大正、昭和に展開した。

付記：本稿で示す法令の公布年月日、法令形式、法令番号は、国会図書館、日本法令索引 (<http://hourei.ndl.go.jp/SearchSys/index.jsp>) による。

史料中の旧字体は新字体に直した。ただし、条文の引用や参照を示す際には、(第〇條)とした。

注

- 1) 下記がこれまでの海軍の原価計算に関する一連の論文である。

拙稿「海軍工廠における会計―「海軍工作廳ニ於ケル會計經理ノ大要」『専修商学論集』第103号、平成28年7月、71-87頁。

拙稿「続：海軍工廠における原価計算規程の進展」『専修商学論集』第98号、平成26年1月、95-120頁。

拙稿「海軍工廠における原価計算規程の進展―横須賀海軍工廠製造品価額計算法から海軍工作庁工事費整理規則まで」『経営経理研究』第89号、平成22年10月、51-86頁。

拙稿「海軍工廠の原価計算」『経理知識』第68号、昭和64年6月、73-88頁。
- 2) 海軍における原価計算規程は、当初、海軍工務規程のなかにあったが、やがて独立した規程「工事費整理規則」(大正14年)となる。これはワシントン海軍軍縮条約の批准(大正12年)に端を発し、効率的な艦船の建造を実現するために作成された。これについては「続：海軍工廠における原価計算規程の進展」(102-103頁)で考察した。
- 3) 艦船の建造という軍事的特異性から、独立採算を断念した。そこで、艦船建造費については、一般会計から拠出するようになった。
- 4) 拙稿「大正12年「鉄道局工場経理規程」について」『経理知識』第78号、平成11年9月、47-63頁。
- 5) 本研究では損益計算との表現をとっているが、政府会計なので、企業会計でいう損益計算とは異なり、いわば独立採算のために益金(余剰金)の算定を目指した出納計算ないしは収支計算を意味している。多くの政府作業場(官営工場、官営事業)は独立採算ができず、常に政府が欠損金を補填していた。やがて、軍事、印刷(紙幣)、鑄造(硬貨)、鉄道・通信(インフラ事業)などを除いて、官営事業は民間に払い下げられた。
- 6) 現時点では、「工場経理規程」を収録した文献として、『鉄道工場経理』の他に手許には下記に列挙するような明治43年から昭和22年までの各文献を所蔵している。「工場経理規程」は明治43年に制定後、昭和22年までに大きな改正は2回(大正12年、昭和8年)であった。

鉄道院「工場経理規程(総裁達853号)」『鉄道公報』第555号明治43年10月8日。

鉄道省「鉄道局工場経理規程」鉄道省 大正14年11月。

東京鉄道局「工場経理概要」昭和2年1月。

鉄道省経理局「会計法規集」昭和11年6月。

鉄道省「鉄道局工場経理規程 物品事務規定」昭和12年7月。

鉄道総局工作局「工場経理規程」昭和22年4月。
- 7) 日本国有鉄道編『鉄道辞典 下巻』日本国有鉄道、昭和33年、1176-1178頁(「鉄道辞典 上巻・下巻・補遺版(デジタル復刻)」、<http://transport.or.jp/tetsudoujiten/index.html>、平成29年5月28日取得)。
- 8) 大蔵省編纂『明治大正財政史 第二巻』財政経済学会、昭和11年、486頁。
- 9) 日本国有鉄道編『日本国有鉄道百年史 第1巻』日本国有鉄道、昭和44年、361-361頁。

「会計法ヲ定ム」JA(国立公文書館)、Ref.2A00900、太00809100、太政官、明治14年4月29日、MF009600-0181。

「会計法及会計検査院職制章程改定」JA、Ref. 2A01100・類00022100、内閣、明治15年1月16日、MF000300-0789。

拙稿「原価計算制度における費目別計算思考の生成―原価計算制度の初期的胎動2」『経営経理研究』第84号、平成20年12月、55-93頁。
- 10) 日本国有鉄道編、上掲書365-369頁。

佐々木重人「(第16章) 鉄道業の会計」、安藤英義・古賀智敏・田中建二編『企業会計と法制度(体系現代会計学 第5巻)』所収、中央経済社、平成23年、401頁。

「鉄道会計条例設定ノ件・大蔵卿連署」JA、Ref. 2A01000・公04022100、太政官、明治18年4月、MF056000-1219。
- 11) 日本国有鉄道編、上掲書380-381頁。

佐々木, 上掲書404-407頁。

「会計法・御署名原本・明治二十二年・法律第四号」JA, Ref. KS00000・御00289100, 内閣, 明治22年, MF000400-0241。

「会計規則・御署名原本・明治二十二年・勅令第六十号」JA, Ref. KS00000・御00379100, 内閣, 明治22年, MF000400-0733。

「御署名原本・明治二十三年・法律第二十号・官設鉄道会計法」JACAR (アジア歴史資料センター), Ref. A03020051199, 内閣・御署名原本・明治・明治23年・法律(国立公文書館)。

「作業及鉄道会計規則・御署名原本・明治二十三年・勅令第三十三号」JA, Ref. KS00000・御00615100, 内閣, 明治23年, MF000500-1131。

- 12) 日本国有鉄道編『日本国有鉄道百年史 第3巻』日本国有鉄道, 昭和46年, 319頁。

「官設鉄道用品資金会計法・御署名原本・明治二十六年・法律第二号」JA, Ref. KS00000・御01321100, 内閣, 明治26年, MF000800-0046。

「官設鉄道用品資金会計規則・御署名原本・明治二十六年・勅令第七十一号」JA, Ref. KS00000・御01409100, 内閣, 明治26年, MF000800-0426。

- 13) 日本国有鉄道編『日本国有鉄道百年史 第5巻』日本国有鉄道, 昭和47年, 425頁。

佐々木「(第16章) 鉄道業の会計」407-408頁。

「帝国鉄道会計法制定官設鉄道会計法廃止・御署名原本・明治三十九年・法律第三十七号」JA, Ref. KS00000・御06483100, 内閣, 明治39年, MF002100-0237。

- 14) 日本国有鉄道編, 上掲書427頁。

日本国有鉄道編『鉄道辞典 上巻』543頁。

佐々木, 上掲書408-410頁。

「帝国鉄道会計法・御署名原本・明治四十二年・法律第六号」JA, Ref. KS00000・御07714100, 内閣, 明治42年, MF002400-0055。

「帝国鉄道会計規則制定帝国鉄道及同用品資金会計規則廃止・御署名原本・明治四十二年・勅令第五十五号」JA, Ref. KS00000・御07808100, 内閣, 明治42年, MF002400-0487。

- 15) 日本国有鉄道編『日本国有鉄道百年史 第7巻』日本国有鉄道, 昭和46年, 443頁。

日本国有鉄道編『鉄道辞典 上巻』543頁。

佐々木, 上掲書410-411頁。

「帝国鉄道会計法中改正・御署名原本・大正十年・法律第十三号」JA, Ref. KS00000・御12794100, 内閣, 大正10年,

MF003700-0071。

「帝国鉄道会計規則改正・御署名原本・大正十一年・勅令第三十八号」JA, Ref. KS00000・御13521100, MF003800-0640。

- 16) 平山 孝『鉄道財政の話』鉄道生活社, 大正15年, 19-30頁。

- 17) 拙稿「大正12年「鉄道局工場経理規程」について」48-50頁。

- 18) 君塚先生の下記の論文における指摘から, 各規程のバージョン(制定時と改正後)の取扱には, 細心の注意を払っている。

君塚芳郎「後のものが先になるか—建部教授に答えて」『経理知識』第81号, 平成14年9月, 107-118頁。

- 19) 下記の史料は大井工場の経理事務に就いていた筆者(小倉俊夫)が実地研究の結果を叙述したものであり, とくに会計事務中特異な性質を有する工場勘定の内容が詳説されている。なお, 筆者は序にのみ記載されているので, カッコ書きとした(奥付なし)。

(小倉俊夫)「工場経理概要」東京鉄道局, 昭和2年1月。

- 20) 原田 進講述『鉄道工場経理: 附・鉄道局工場経理規程物品事務規程』川口芳太郎, 昭和16年, 序。

- 21) 『鉄道工場経理』に収録されていた「鉄道局工場経理規程」には, 昭和14年と付されていた。

上掲書97-151頁。

- 22) 拙稿「大正12年「鉄道局工場経理規程」について」51頁。

なお, 本稿では「鉄道局工場経理規程」における条文引用については, その都度引用として示さずに, 本文中にカッコ書きで引用条を示す。

- 23) かつて「鉄道局前稿」において, 工場勘定を図示したが(図表1, 52頁, 図表6, 56頁), 受け払いの貸し借りが逆であった。当時は附属資料(傍証)がなく, 条文のみで判断したが, 本稿ではこれを図表13で修正した。

拙稿「大正12年「鉄道局工場経理規程」について」52および56頁。

- 24) 大野靖三『帝国鉄道会計の知識』鉄道教育会, 昭和14年, 163-178頁。

- 25) 「昭和8年規程」, 鉄道省経理局「会計法規集」昭和11年6月, 280頁。

- 26) 「明治43年規程」では簡素であったが, 「大正12年規程」では整備された。こうした帳表, 証憑による業務管理は海軍工廠や印刷工場などの政府作業場や民間工場でも見られる。民間工場は下記の文献で考察した。

拙稿「第10章 統一原価計算制度による原価計算実務の普

及]百瀬, 三代川, 石津編著『会計学の諸相』所収, 白桃書房, 平成20年, 225-249頁。

拙稿「戦時下における航空機工場の原価計算規程」『専修商学論集』第94号, 平成24年1月, 79-103頁。

27) 鉄道工場では, 海軍工廠と同じように製品の製造ではなく, 車輛や鉄道用品の製作, 改造, 修理, 組立, 試験, 取付などが業務なので, 工事という名称を使用している。基本的には, 個別受注生産方式を採用している。

28) ここでは, 材料費・原料費という概念よりも物品という概念でとらえられ, これが物品会計で規定されている。これが親規程となっている。

29) 原田『鉄道工場経理』104頁。

30) 労務費として直接的に計算しているのは, 技工および工手に支給する給料のみであり, その他の労務費は間接費として一括して各工事に配賦する手続きを採用している。

31) 原価分類について, 製品別関連分類を最初に規定し, その後, それを形態別に分類している。これは個別原価計算を前提とした原価分類である。

32) 原田『鉄道工場経理』109-110頁。

33) 副生品は使用できる可能性がある作業屑や不用品であるので, 使用した場合にはその価値を評価し, 原価(工事費)の計算に反映させている。

34) 原田『鉄道工場経理』114頁。

35) 大野『帝国鉄道会計の知識』167-178頁。

36) 「明治43年規程」第一條, 「大正12年規程」第一條, 「昭和8年規程」第一條。

37) 原田『鉄道工場経理』78頁。

38) 上掲書91-96頁。

39) 上掲書91頁。

40) 上掲書91頁。

41) 上掲書91-92頁。

42) この視点に立った初めての論文は, 下記の論文であった。

拙稿「原価計算制度における費目別計算思考の萌芽」(『経営経理研究』第82号, 平成20年3月, 29-61頁。

学会報告については, 日本会計史学会第29回大会「わが国原価計算制度の初期的展開」(平成22年10月, 於: 拓殖大学)

であった。この内容は, 「財政会計制度を源流とする原価計算制度の系譜に関する一考察」(『會計』第180巻第5号, 平成23年11月, 17-29頁) としてまとめた。

43) 拙稿「原価計算制度における費目別計算思考の萌芽」29-61頁。

拙稿「原価計算制度における費目別計算思考の生成」『経営経理研究』第84号, 平成20年12月, 55-93頁。

44) 拙稿「原価計算制度における費目別計算思考の確立」『経営経理研究』第86号, 平成21年10月, 1-49頁。

45) 拙稿「海軍工廠における原価計算規程の進展」『経営経理研究』第89号, 平成22年10月, 51-86頁。

46) 原田『鉄道工場経理』29頁。

平山『鉄道財政の話』19-20頁。

参考文献 (注に挙げた文献は除く)

「会計法」『法令全書 明治14年』内閣官報局, 明治20年(国会図書館デジタルコレクション <http://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/787961>)。

岸田 愿『帝国鉄道会計法通義』文英閣, 昭和2年。

鉄道大臣官房文書課編『日本鉄道史 上編, 中編, 下編』鉄道省, 大正10年。

鉄道省経理局『帝国鉄道会計法規の沿革』鉄道省経理局, 昭和8年。

鉄道省経理局「会計法規集」鉄道省経理局, 昭和11年6月。

鉄道省経理局『帝国鉄道会計と減価償却』鉄道省経理局, 昭和16年。

中村将人「帝国鉄道会計の二重構造と複会計システム」『経済學研究』第61巻第1・2号, 平成23年9月, 85-107頁。

中村将人「第6回研究会 日英における鉄道会計の史的展開」『地域経済経営ネットワーク研究センター年報』第4号, 平成27年3月, 69-71頁。

中村将人「帝国鉄道会計における益金の資本勘定繰入実務: 複会計システムとの比較」『総合政策論叢』第7号, 平成28年, 75-97頁。