

『中小企業のための原価計算』における価格計算目的

高 野 学

1 はじめに

1962年11月に制定された「原価計算基準」は、原価計算の目的を5つ列挙しており、その1つである価格計算目的は、「原価計算基準」の制定直前に組み入れられることとなった（高野〔2010〕、57～60頁）。「原価計算基準」に価格計算目的が組み入れられた理由は、2つある。1つは、1958年に日本生産性本部から刊行された『中小企業のための原価計算』において価格計算目的が規定されていたためであり、もう1つは当時の防衛庁が防衛装備品の調達価格を算定する際、原価に基づいて予定価格を算定するためであった（高野〔2010〕、59～60頁）。「原価計算基準」に価格計算目的が組み入れられる1つの契機となった防衛装備品の予定価格の算定方法については、すでに高野〔2015〕で検討がなされている。しかし、もう一方の『中小企業のための原価計算』において価格計算目的が規定されていたことについては、まだ十分に検討がなされているとはいえない。『中小企業のための原価計算』についての先行研究としては、『中小企業のための原価計算』の特徴、特質に触れた中西〔1958〕、青木〔1959〕、敷田・神田〔1960〕、飛田〔2011〕がある。また、『中小企業のための原価計算』の解説として、企業研究会〔1959〕、日本生産性本部中小企業原価計算委員会〔1960〕があり、これらの文献では『中小企業のための原価計算』における価格計算目的について触れている。しかしながら、先行研究では『中小企業のための原価計算』における価格計算目的がどのような背景から規定されることとなったのか、またその内容はどのようなものであるかにつ

いて明示されていない。

そこで本稿では、「原価計算基準」に価格計算目的が組み入れられた理由、「原価計算基準」の価格計算目的の内容を検討するための予備的考察として、『中小企業のための原価計算』における価格計算目的について検討する。検討に際しては、『中小企業のための原価計算』が刊行された経緯、『中小企業のための原価計算』における原価計算の目的、そして価格計算目的の内容について、当時の中小企業で行われていた原価計算、価格計算の方法と照らし合わせながら明らかにしたい。

2 日本生産性本部の設立と『中小企業のための原価計算』の刊行

『中小企業のための原価計算』は、日本生産性本部における「中小企業原価計算委員会」の研究成果として刊行された。そこで、まず日本生産性本部の設立について触れ、続いて『中小企業のための原価計算』の刊行についてみていく。

(1) 日本生産性本部の設立

日本生産性本部の設立は、経済界および通商産業省（以下、通産省とする）の「生産性」に対する潜在的な意思とそれを具現化する駐日アメリカ大使館員との接触によってもたらされることとなった。

1950年の朝鮮戦争による特需ならびに1951年後半から1952年にかけての産業合理化政策による積極的な合理化投資の時期において、大企業では「生産性」よりも「生産力」が重視されていた（日本生産性本部〔1985年〕、23頁）。しかし、1953年に金融引締策が実行されると、大企業を中心に経営管理組織の合理化、コスト切り下げ、品質の向上等といったアメリカ式管理技術、近代的経営管理方式が浸透することになり、経営者の中にも「生産性」に対する意思が育まれるようになった（日本生産性本部〔1985年〕、28頁）。

また、経済同友会の常任理事であった郷司浩平が1953年5月から2ヶ月間、ヨーロッパを視察したことも「生産性」に対する経済界の潜在的な意

思を形成する契機となった。当時のヨーロッパは、アメリカの生産性向上運動の援助により、イギリスをはじめ各国で生産性センターが設置され、生産性運動が盛んな時期であった（日本生産性本部〔1985年〕、48～49頁）。郷司は西ドイツ、イギリスを歴訪し、建設的・進歩的な労使関係が戦後ヨーロッパの経済復興に大きく寄与したことに注目した（社会経済生産性本部〔2005〕、25～26頁）。ヨーロッパの視察を終えて帰国した郷司は、日本でも戦後復興に役立つ生産性機関を設立しようと考え、経済同友会のほか、経済団体連合会（以下、経団連とする）、日本経営者団体連盟（以下、日経連とする）、日本商工会議所によびかけた。

他方、時は前後するが通産省においても、「生産性」に対する潜在的な意思が形成されつつあった。通産省はかねてから、ヨーロッパの生産性運動、特にイギリスにおける生産性運動の活動を調査していた。通産大臣の諮問機関である「産業合理化審議会」は、この調査に基づいて1951年に日本における生産性機関の設置を政府に具申した。しかし、当時は朝鮮戦争の特需により、そのような機は熟しておらず、生産性機関の設置が取り上げられるには至らなかった（日本生産性本部〔1985年〕、27頁）。

このように、1950年代の前半に経済界および通産省において、「生産性」に対する潜在的な意思が醸成されつつあった。そして、これを具現化する契機が訪れることになる。1953年12月、アメリカ大使館商務官のハロルドソンと経済同友会代表幹事の山際正道、郷司との会談が行われ、アメリカ政府は日本における生産性機関の設置に対し、積極的に援助する用意があることを伝えた。これを受け、経済同友会は生産性機関設置への具体的な検討に入り、その後、経済同友会、経団連、日経連、日本商工会議所の首脳が会談し、生産性向上推進機関を設けることが決定された。そして、1954年3月に日本生産性増強委員会が発足することとなった（日本生産性本部〔1985〕、94頁および98頁；社会経済生産性本部〔2005〕、28～30頁）

⁽¹⁾。また、このころアメリカ政府と通産省をはじめとする日本政府間にも同様の接触・折衝があり、1954年9月にアメリカ政府、日本政府、経済界の三者で生産性機関設置に向けての方針や組織の大綱が決定され、通産省が

日本生産性本部の設置を省議決定した。その後、アメリカ政府、日本政府、経済界の三者で最終的な準備が整えられ、1955年3月1日に財団法人として石坂泰三を会長とする日本生産性本部が設立されることとなった（日本生産性本部〔1985〕、94および101頁；社会経済生産性本部〔2005〕、31～32頁および36頁）。

（2）『中小企業のための原価計算』の刊行

日本生産性本部の事業は、①国内における知識、経験および技術の交流の推進、②海外との知識、経験および技術の交流の推進、③調査および研究、④経営の科学的管理、その他生産性向上に関する教育、訓練、⑤生産性向上技術の紹介および普及、⑥図書、資料等の収集および公開、⑦経営に関する相談および指導、⑧広報および啓発、⑨資料および図書の出版、⑩生産性運動組織の育成およびこれとの連携、⑪その他本部財団の目的達成に必要な事業と多岐にわたっていた（日本生産性本部〔1985〕、106頁）。日本生産性本部は、設立当初から大企業における生産性向上のみならず、中小企業の実業性向上が日本の経済にとって極めて重要であると認識しており、上記の事業についても大企業の経営者のみを対象にするのではなく、中小企業の実業性向上も視野に入れていた。また、日本生産性本部は1957年6月に工藤昭四郎を委員長とする「中小企業生産性委員会」を発足させ、さらに同年9月には中西寅雄を委員長とする「中小企業原価計算原案作成委員会」を発足させた。

この中小企業原価計算原案作成委員会は、当時の中小企業の実業性が十分に計算的基礎を欠いていることに鑑み、「中小企業の実業性向上の統一的原価計算制度を確立し、これによって得られる数値を基礎として、経営管理の近代化を計り、また原価その他の経営数値の業種別標準を作成して、過当競争の防止、経営相互の組織化に役立たしめることは中小企業の実業性向上にとって、もっとも重要な方策である」（日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1958〕、はしがき1頁）と考えていた。このような見地から、中小企業原価計算原案作成委員会の委員長であった中西をはじめ、青木茂男、松

本雅男、諸井勝之助、小野寛徳、鍋島達、野田信夫、山内信雄の委員は、業種別の統一原価計算の方式を作成、施行するため、中小企業における原価計算の審議、研究を開始した（犬塚〔1959〕、152頁）。そして、中小企業原価計算原案作成委員会は、翌年の1958年6月に「中小企業原価計算委員会」として再出発し（日本生産性本部〔1985〕、241頁）⁽²⁾、同年9月に中小企業原価計算委員会の研究成果として『中小企業のための原価計算』を刊行した。

『中小企業のための原価計算』は、業種別原価計算の方式の基礎となる一般的指針を示すものであり、これに基づき1965年3月までにクリーニング、機械組立、製紙など44業種の業種別原価計算の方式が作成されることとなった（日本生産性本部〔1980〕、35頁；日本生産性本部〔1985〕、507頁）⁽³⁾。また、中小企業原価計算委員会は『中小企業のための原価計算』の刊行後、この一般的指針の普及講習会を頻繁に開講し、中小企業の原価意識の高揚に貢献した（日本生産性本部〔1985〕、241頁）。

中小企業原価計算委員会は、その後も1965年3月に『中堅企業のための管理会計』を作成し、この作業をもって基礎的研究が完結したため、同年にその所管を日本生産性本部の生産研究所に移した（日本生産性本部〔1985〕、507頁）。

3 中小企業と原価計算

(1) 中小企業に関わる原価計算の実務指針

中小企業へ原価計算を導入しようという動きは、第二次世界大戦前の産業合理化運動期にみられた。しかし、当時の中小企業では、まだ自ら進んで原価計算を求める条件が整わなかったため、中小企業への原価計算の導入措置は具体化しなかった（敷田・神田〔1960〕、190～192頁）。第二次世界大戦後、大企業向けの原価計算制度として物価庁から「製造工業原価計算要綱」（以下、「物価庁要綱」とする）が1948年に制定されたが、これは厳格な実際原価計算を要請するものであり、専門知識や人的余裕のない中小企業がそのまま適用することは困難であった。一方で、前述のよう

に中小企業が経営管理の近代化を図るためには、中小企業の統一的原価計算制度が必要とされた。そこで、1958年9月に日本生産性本部から『中小企業のための原価計算』が、また同年10月には中小企業庁から『中小企業の原価計算要領』が刊行され、中小企業にも原価計算を導入しようという試みが展開されることとなった。以後、1959年に各業種別の原価調査を試みた『中小企業業種別コスト解析表』が中小企業庁から刊行され、1960年には『中小企業のための原価計算』の解説書として日本生産性本部から『原価計算のてびき』が刊行された。さらに、1961年には中小企業が経営管理を行う上でコスト解析を行う際の指針として、中小企業庁から『中小企業のためのコスト解析』が刊行された。このように、1958年から1961年にかけて中小企業に関わる原価計算の実務指針が次々に刊行されたのであった（図表1参照）。なお、1962年には大蔵省企業会計審議会から大企業向けの「原価計算基準」が制定された。

図表1 大企業向けの原価計算制度と中小企業向け原価計算の実務指針

1948年	物価庁「製造工業原価計算要綱」（大企業向け）	} 中小企業向け
1958年	日本生産性本部『中小企業のための原価計算』 中小企業庁『中小企業の原価計算要領』	
1959年	中小企業庁『中小企業業種別コスト解析表』	
1960年	日本生産性本部『原価計算のてびき』	
1961年	中小企業庁『中小企業のためのコスト解析』	
1962年	大蔵省「原価計算基準」（大企業向け）	

（出所）筆者作成。

中小企業に関わる原価計算の実務指針が次々に刊行された1950年代後半は、高度経済成長期の草創期にあたり、大企業だけではなく中小企業の生産性の向上、経営合理化、近代化が求められる時代であった。また、この時代は中小企業間の過当競争が激化しており、こうした経済的背景のもと、中小企業の経営安定化を図るため中小企業における原価計算の確立が急がれることとなった（天野〔1958〕、56頁）。このような理由により、

1950年代後半から日本生産性本部の『中小企業のための原価計算』をはじめ、中小企業への原価計算の導入を後押しする実務指針が刊行されることとなった。

(2) 中小企業における原価計算の実情

1958年から中小企業に関わる原価計算の実務指針が次々に刊行されたが、それ以前の中小企業における原価計算の実情は、どのようなものであったのであろうか。

青木によれば、「中小企業の実情は、多くのものにあつて製品原価を明確にしておらず、勘によつて推定し、期末の損益結果によつて価格の適否を判断するような場合がみうけられる」と指摘している（青木〔1959〕、81頁）。また、天野も「多品種小量生産を特色とするわが国中小企業の経営は長年にわたつて、経営者の経験とカンとに依存してきた観が強い」と述べている（天野〔1958〕、56頁）。このように、中小企業では原価計算を実施しなくても、経営者の長年にわたる経験と勘によつて製品原価が推定されたり、経営政策が立案されたりしたため、原価計算の重要性は十分に認識されていなかった。さらに、中小企業の多くは製品の種類が多すぎて原価計算が実施できないこと、原価計算を行うことのできる担当者が少ないこと、「原価計算をする暇があればハンマーを握れ」といった考え方をもつ経営者が多かったことなどの理由から原価計算への関心は非常に低い状況にあった（中小企業庁編〔1958〕、序）。そのため、中小企業の原価計算の実務指針が刊行される以前において、原価計算を実施していた中小企業はほとんどないというのが実情であった（今井ほか〔1956〕、47頁；青木ほか〔1964〕、142頁）。

一方で、原価計算を実施していた中小企業も少なからず存在した。そのような中小企業では、製品等の買い叩かれ防止の観点から製品原価を算定し、受注価格あるいは見積価格を決定するという価格計算を行うために原価計算を実施していた（日本生産性本部中小企業原価計算委員会〔1960〕、9頁）。この価格計算を行うための原価資料の提供は、中小企業において

最も切実な問題であり（青木〔1959〕、81頁）、中小企業では価格計算の実施に原価計算の重点が置かれていた（青木ほか〔1964〕、141～142頁）。また、発注企業から提示された価格に対し、採算がとれているか否かを判断するために製品原価を算定するといった採算計算の観点から原価計算を用いている中小企業もあった（日本生産性本部中小企業原価計算委員会〔1960〕、10頁；青木ほか〔1964〕、141頁）。さらに、納税申告用の財務諸表の作成に際して原価計算が用いられており、原価計算は財務諸表の作成に際しても重点が置かれていた（青木ほか〔1964〕、142頁）。このほか、大企業の系列化に入っている中小企業では大企業の指導を受けて合理化を進め、その一環として原価計算が実施され（小倉〔1958〕、241頁）、こうした中小企業では経営能率を高めるために原価管理・利益管理が行われていた（日本生産性本部中小企業原価計算委員会〔1960〕、10頁；青木ほか〔1964〕、141～142頁）。

4 『中小企業のための原価計算』における原価計算の目的

（1）5つの原価計算の目的

『中小企業のための原価計算』では、冒頭の「1. 原価計算の目的」において、以下のような原価計算の目的を示している（日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1958〕、1頁）。

「この指針では、原価計算の目的を次の5つのことがらにおいている。

- （1）財務諸表を作成するのに必要な原価を集計すること。
- （2）価格計算に必要な原価資料を提供すること。
- （3）原価管理に必要な原価資料を提供すること。
- （4）利益計画を樹立し、予算を編成するのに必要な原価情報を提供すること。
- （5）経営比較のために、必要な原価資料を提供すること。」

この原価計算の目的をみると、『中小企業のための原価計算』では単に

納税申告や利益配当のために財務諸表を作成するといった財務会計目的のみならず、価格計算、原価管理、予算管理といった経営管理のための管理会計目的についても掲げていることがわかる。これは、中小企業においても原価計算を通じて得られた計数を活用することによって、経営能率を高め、経営の近代化を図ることを意図したためであり、こうした管理会計目的についても『中小企業のための原価計算』において考慮されている（日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1958〕、はしがき2頁；日本生産性本部中小企業原価計算委員会〔1960〕、10頁および15頁）。また、『中小企業のための原価計算』では財務諸表作成目的、価格計算目的、原価管理目的、予算管理目的を原価計算の目的としているが、これらは前述の少数の中小企業で行われていた原価計算の実践を反映していることがわかる。さらに、これらの原価計算の目的に加え、『中小企業のための原価計算』では、同一業種に属する各中小企業の製品原価から業種ごとの公正妥当な標準数値を算定し、これと各中小企業の経営上の数値とを比較することによって中小企業間の過当競争の防止、経営の合理化を図ることを目的とした経営比較目的を掲げている（日本生産性本部中小企業原価計算委員会〔1960〕、18頁）。

なお、本稿で検討する『中小企業のための原価計算』における価格計算目的は、原価計算の目的の中で2番目に掲げられているが、『中小企業のための原価計算』では必ずしも重要性にしたがって原価計算の目的が配列されているわけではない（日本生産性本部中小企業原価計算委員会〔1960〕、19頁）。

（2）原価計算の目的の異同

上記の『中小企業のための原価計算』における原価計算の目的は、当時の大企業向けの原価計算制度であった「物価庁要綱」、そして「物価庁要綱」に代わって1962年に制定された「原価計算基準」における原価計算の目的とどのような点で共通し、異なるのであろうか。図表2には、「物価庁要綱」、『中小企業のための原価計算』、「原価計算基準」における原価

計算の目的をそれぞれ示している。

『中小企業のための原価計算』における原価計算の目的は、当時の大企業向けの原価計算制度であった「物価庁要綱」の原価計算の目的として比較して、より多くの原価計算の目的が掲げられていることがわかる。「物価庁要綱」は、第二次世界大戦後の経済混乱期にあった1948年に制定され、公定価格による物価統制によって国民生活に必要な物資を安定的に確保する必要があったため、公定価格を決定するための適正な価格の決定が原価計算の目的として掲げられていた。また、「物価庁要綱」では経営能率の増進についても原価計算の目的として掲げられていたが、これに関する具体的な条項は定められていなかったため、適正な価格の決定が「物価庁要綱」の原価計算の主目的であった。

図表2 原価計算の目的の比較

「物価庁要綱」 (1948年制定)	『中小企業のための原価計算』 (1958年刊行)	「原価計算基準」 (1962年制定)
(1) 適正な価格の決定 (2) 経営能率の増進	(1) 財務諸表作成目的 (2) 価格計算目的 (3) 原価管理目的 (4) 予算管理目的 (5) 経営比較目的	(1) 財務諸表作成目的 (2) 価格計算目的 (3) 原価管理目的 (4) 予算管理目的 (5) 経営基本計画設定目的

(出所) 筆者作成。

他方、『中小企業のための原価計算』における原価計算の目的は、1962年に制定された「原価計算基準」の原価計算の目的と類似している。「原価計算基準」では、原価計算の目的として財務諸表作成目的、価格計算目的、原価管理目的、予算管理目的、経営基本計画設定目的を掲げ、経営基本計画設定目的を除き、『中小企業のための原価計算』と「原価計算基準」の原価計算の目的は同じであり、配列までも同様であることがわかる。これは大企業、中小企業に関わらず、当時の原価計算が財務会計目的のみならず、管理会計目的についても強く要請されていたためであると考えられる。加えて、『中小企業のための原価計算』と「原価計算基準」を作成

したメンバーにも関係があると考えられる。図表3に示されるように、『中小企業のための原価計算』を作成した中小企業原価計算委員会の委員長であった中西は、「原価計算基準」の制定を担った大蔵省企業会計審議会の第四部会の部会長でもあった。また、中小企業原価計算委員会のメンバーであった鍋島は、大蔵省企業会計審議会の第四部会のメンバーでもあった。そのため、『中小企業のための原価計算』と「原価計算基準」の原価計算の目的は類似することとなり、「原価計算基準」よりも先に公表された『中小企業のための原価計算』の中で価格計算目的が規定されていたことは、「原価計算基準」に価格計算目的が加えられた一つの要因になったと考えられる。

図表3 『中小企業のための原価計算』と「原価計算基準」の作成メンバー

『中小企業のための原価計算』	「原価計算基準」
<中小企業原価計算委員会> 委員長 中西寅雄 メンバー 青木茂男、松本雅男、 諸井勝之助、小野寛徳、 鍋島達、野田信夫、 山内信雄	<大蔵省企業会計審議会 第四部会> 部会長 中西寅雄 メンバー 山邊六郎、鍋島達、 番場嘉一郎

(出所) 犬塚〔1959〕、152頁；諸井〔2002〕、117頁をもとにして筆者作成。

5 『中小企業のための原価計算』と価格計算目的

ここでは、『中小企業のための原価計算』における価格計算目的の内容について考察するが、その前に『中小企業のための原価計算』が刊行された1950年代後半にどのような価格計算が中小企業で行われていたかを検討する。次に、『中小企業のための原価計算』における価格計算目的の文言から『中小企業のための原価計算』における価格計算目的の内容を検討し、中小企業で行われていた価格計算の実践が価格計算目的に反映されていたことを示す。さらに、『中小企業のための原価計算』では価格計算に配慮した規定が設けられているため、その規定についても触れる。

(1) 中小企業と価格計算

中小企業の多くは、自社よりも資本的に優位な大企業から製品、部品等の受注を行う下請的生産を行っており、また『中小企業のための原価計算』が刊行された1950年代後半は、急速に系列化が進展していった時代であった（竹内〔1963〕、74頁）。このような経済的背景のもと、中小企業における価格計算は、元方企業である大企業と下請企業である中小企業間の製品、部品等の価格決定、すなわち外注単価の決定と大いに関係があったと考えられる。そこで、以下では外注単価の決定について検討する。

外注単価の決定は、元方企業にとってコストの一部を形成する一方、下請企業においては収益に影響を及ぼすため、基本的に利害が相反することになる。元方企業は下請企業に対して外注単価の引き下げを要求する一方、下請企業は安定的な成長をもたらす適正利益を獲得できるような水準に外注単価を決定する必要があり、両者にとって最適な価格を設定することは非常に困難を要する（安達〔1965〕、129頁；神馬〔1972〕、27頁）。この外注単価の決定に際しては、元方企業への依存性ないし隷属関係が強い場合には、元方企業から下請企業に対して一方的に価格が押し付けられることがほとんどであった（原〔1956〕、30頁；松本〔1956〕、81頁）。他方、元方企業が一方的に外注単価を押し付けるのではなく、原価に基づいて外注単価が決定されるケースもあった⁽⁴⁾。原価に基づいて外注単価を決定する基準としては、指値基準、見積基準、協議基準、実際原価プラス許容利益基準の4つを挙げることができ（佐藤〔1963〕、91～92頁；安達〔1965〕、129～132頁）、以下ではこれら4つの基準についてみていく。

1つめの指値基準とは、元方企業の算定した原価に基づいて元方企業が外注単価を決定する方法である。安達によれば、元方企業が算定する原価として、①元方企業が生産する原価、②元方企業の類似作業または類似製品の原価、③下請企業あるいは当該下請企業と同種の企業の実態調査、統計資料等から得た原価、④上記の併用（①と③、②と③の併用）、⑤元方企業の製品価格から逆算して算出した許容原価があるという。また、安達は①から④で算定される原価の基準として、（i）過去の実績値、（ii）

予想値、(iii) 標準値(期待値)を挙げている(安達〔1965〕、129～130頁)。この指値基準は、元方企業が下請企業の製造方法などについて十分な知識をもち合わせていることが前提となるため、元方企業が製造可能な大量発注品に対して適用される(佐藤〔1963〕、91～92頁)。一方、下請企業においては、元方企業によって外注単価が決定されるため、自主的に価格決定を行うことはできず、その外注単価に対して原価割れとなっていないか採算計算が行われることになる。その採算計算に際し、下請企業では受注品の見積原価を算定する必要がある。

2つめの見積基準とは、元方企業が下請企業数社に見積単価を提出させ、その中から外注単価を決定する方法である。元方企業が最低価格の企業に発注する場合は、公開または指名競争入札方式となる。見積基準による外注単価の決定は、元方企業が外注単価を見積ることができない場合、例えば新規発注品、少量生産の特殊品、発注条件や生産条件等が頻繁に変更される製品などに用いられる(安達〔1965〕、130頁)。したがって、この方法では下請企業が原価計算に基づいて受注品の見積原価を算定し、その見積原価に適正利益を加えて見積単価を計算することになる。そのため、見積基準による外注単価の算定は、原価に利益を上乗せして価格を計算する価格形成としての価格決定となる⁽⁵⁾。

3つめの協議基準とは、元方企業が見積った単価と下請企業が見積った単価とを検討し、双方の協議によって妥当と考えられる外注単価を決定する方法である。この方法は、例えば新製品や現製品の仕様に著しい変更があった場合、新たな非専属企業に発注する場合など元方企業の一方的な指値によることも、また下請企業の見積りだけによることも不当あるいは不確かと考えられる際に用いられる(安達〔1965〕、131頁)。協議基準を用いれば、元方企業と下請企業の双方が互いの実情を理解する機会をもつことができ、交渉の段階で使用材料、作業手順等の改善を図ることも可能となる。そのため、協議基準は元方企業、下請企業ともに納得のできる外注単価を設定することが可能となる。下請企業では、元方企業との協議により、採算計算にしたがって受注価格を決定することも、あるいは価格形

成によって外注単価を決定することもあり得る。松下電器産業ではかつて、この協議基準によって外注単価が決定されていた（乗松〔1963〕、103頁）。

4つめの実際原価プラス許容利益基準とは、上記の3つの基準のいずれも妥当性に乏しい場合、事後的に実際原価に許容利益を加算した契約単価によって外注単価を決定する方法である。この方法では、下請企業が公正、厳密に実際原価を算定し、元方企業はこれを受け入れる体制を整えておく必要がある（安達〔1965〕、132頁）。この実際原価プラス許容利益基準が適用される場合、下請企業は価格形成によって単価を決定することになる。

以上の4つの外注単価の決定基準と元方企業・下請企業における原価計算の役割、原価概念については、図表4に示している。

図表4 外注単価の決定基準と原価計算の役割、原価概念

基準	原価計算の役割		原価概念
指値基準	元方企業	外注単価の計算	実際原価、見積原価
	下請企業	採算計算	見積原価
見積基準	元方企業	—	—
	下請企業	外注単価の計算（価格形成）	見積原価
協議基準	元方企業	外注単価の計算	見積原価
	下請企業	採算計算、 外注単価の計算（価格形成）	見積原価
実際原価 プラス 許容利益 基準	元方企業	—	—
	下請企業	外注単価の計算（価格形成）	実際原価

（出所）佐藤〔1963〕、91～92頁；江木〔1964〕、263～271頁；安達〔1965〕、129～132頁をもとに筆者作成。

(2) 『中小企業のための原価計算』における価格計算目的の内容

『中小企業のための原価計算』における価格計算目的は、前述のように「価格計算に必要な原価資料を提供すること」という一文だけであり、これだけでは原価に適正利益を加えて価格を計算する価格形成としての価格決定を意味するのか、あるいはすでに価格が決まっており、その価格を下回る原価であれば受注を決定するという受注価格決定のための採算計算を意味するのか、それともその双方を意味するのか判然としない。しかし、

『中小企業のための原価計算』では、価格計算目的の補足説明として「価格計算は、企業が外部に提供する製品について、その売価が原価を十分に補っているか否かの検討資料として活用されることもあり、また商工組合等の設立およびその運用の参考資料を与えるものとして活用される」とある（日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1958〕、2頁、傍点は引用者による）。この価格計算目的の補足説明の前半部分では、売価が原価を十分に上回っているか否かの検討資料として原価が活用されることもあるとしており、これは中小企業が原価計算によって原価を算定し、その原価と元方企業から提示された価格との採算計算を行った上で受注の可否を判断することを意味している。したがって、原価計算の目的にある「価格計算に必要な原価資料を提供すること」とは、原価に適正利益を加えて価格を計算する価格形成としての価格決定を前提としており、それに加えて受注価格決定のための採算計算についても想定していると考えられる。さらに、価格計算目的の補足説明の後半では、同一業種の商工組合等が業種別統一原価計算によって原価を算定し⁽⁶⁾、それに基づいて当該業種の公正妥当と認められる最低価格や協定価格といった標準数値の設定を行い、この標準数値に照らして中小企業が過当競争に陥っているか否かを判断する際の参考資料として活用することも挙げている（日本生産性本部中小企業原価計算委員会〔1960〕、10頁；青木〔1959〕、81頁；中西〔1958〕、3頁）。

以上のことから、『中小企業のための原価計算』における価格計算目的の内容としては、①原価に適正利益を加えて価格計算を行う価格形成とし

ての価格決定、②売価が原価を十分に上回っているか否か受注価格決定のための採算計算、③同一業種の商工組合等による最低価格、協定価格といった標準数値の設定の3つを内包している。①および②の内容については、下請企業である中小企業が妥当な受注価格を決定できるように、また製品等の買い叩かれ防止に役立つ。また③の内容については、中小企業が同一業種における標準数値と比較することにより、過当競争に陥っていないかといった中小企業間の過当競争防止に役立ち得る。

こうして『中小企業のための原価計算』における価格計算目的の内容が明らかとなったが、この価格計算目的の内容と前述の外注単価の決定基準を関係させたものが、図表5である。価格形成としての価格決定に相当する外注単価の決定基準としては、見積基準、協議基準、実際原価プラス許容利益基準が挙げられ、受注価格決定のための採算計算については指値基準、協議基準が挙げられる。また、最低価格や協定価格といった標準数値の設定については、これらの外注単価の決定基準の参考値として用いられることになると考えられる。

図表5 『中小企業のための原価計算』における価格計算目的と外注単価の決定基準

『中小企業のための原価計算』における 価格計算目的の内容	外注単価の決定基準
①価格形成としての価格決定	見積基準、協議基準、 実際原価プラス許容利益基準
②受注価格決定のための採算計算	指値基準、協議基準
③標準数値（最低価格、協定価格） の設定	上記の外注単価の決定基準の参考値

(出所) 筆者作成。

このように、『中小企業のための原価計算』における価格計算目的は、中小企業が元方企業から押し付けられた価格をそのまま受け入れるのでは

なく、原価に基づいて価格を設定することにより、中小企業が妥当な受注価格の決定に役立つように、そして製品等の買い叩かれ防止や過当競争の防止につながるように原価計算の目的の一つとして規定されることになったと考えられる。また、こうした『中小企業のための原価計算』における価格計算目的の内容は、当時の元方企業・下請企業間で行われていた外注単価の決定の実践が反映されていたといえる。

(3) 価格計算目的に配慮した規定

中小企業が『中小企業のための原価計算』に掲げられた価格計算目的の内容を行う際には、原価に適正利益を加えた価格形成であれ、受注価格決定のための採算計算であれ、標準数値の設定であれ、原価を計算する必要がある。『中小企業のための原価計算』では、この原価の算定に際し、製造原価と管理および販売費に分けて計算が行われる⁽⁷⁾。

製造原価については、直接材料費、直接労務費、特別費⁽⁸⁾、間接材料費、間接労務費、製造経費に分類して原価の要素別計算を行い、製品別に集計を行う。『中小企業のための原価計算』では、計算の経済性、簡略化を考慮し、間接費の部門別計算は原則として省略される（日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1958〕、11頁）⁽⁹⁾。他方、管理および販売費は原価計算期間における発生額を費目別に分類して計算し、これを売上高に対応させることが原則となっている。しかしながら、『中小企業のための原価計算』では、この管理および販売費の計算において価格計算目的に配慮した規定が見受けられる。

1つは、支払利息割引料を管理費として原価の中に算入している点である（日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1958〕、22頁）⁽¹⁰⁾。近代のアメリカ、ドイツなどの大企業では、財務活動と経営活動とが分化し、財務活動から生じる支払利子と経営活動のための費用である原価とを区別していたため、支払利子は原価に算入しない（日本生産性本部中小企業原価計算委員会〔1960〕、23～24頁）。一方、日本の中小企業の場合には、アメリカ、ドイツなどの大企業のように財務活動と経営活動とが分化してい

ないことが一般的であるため、支払利子を管理費として原価の中に算入する（日本生産性本部中小企業原価計算委員会〔1960〕、24頁）。また、中小企業においては、支払利子を原価として回収しなければ、日常の運営が困難となるため（田中〔1965〕、159頁）、『中小企業のための原価計算』では支払利息割引料を管理費として原価に算入することを認めている。理論的には、支払利息割引料のみならず、自己資本利子についても原価に算入するという考えもあるが、自己資本利子を確実に計算することは容易ではないため、『中小企業のための原価計算』では自己資本利子を原価から外し、支払利息割引料のみを原価に算入して回収できるようにしている（日本生産性本部中小企業原価計算委員会〔1960〕、25頁）⁽¹¹⁾。

2つは、管理および販売費を必要に応じて売上品の製造原価に配賦し、品種別、地域別等の総原価の計算を認めている点である（日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1958〕、4～5頁）⁽¹²⁾。中小企業においては、製品グループ別に総原価を計算し、これを売上高と対応させて製品グループ別の月次損益計算、すなわち採算計算を行い、この結果に基づいて製品計画や価格計算を行う必要があった（日本生産性本部中小企業原価計算委員会〔1960〕、27頁）。そこで、『中小企業のための原価計算』では、会計帳外の計算として行われることになるが、管理および販売費を売上品の製造原価に配賦し、総原価を計算することを認めている。

以上のように、『中小企業のための原価計算』では中小企業が原価として回収すべき支払利息割引料を管理費として原価に算入することを認めるとともに、管理および販売費を製品グループ別に配賦して総原価を算定することも認めており、価格計算目的に配慮した規定が設けられている。

6 おわりに

本稿では、「原価計算基準」に価格計算目的が組み入れられた理由、「原価計算基準」の価格計算目的の内容を検討するための予備的考察として、『中小企業のための原価計算』における価格計算目的が規定された経済的背景、そして価格計算目的の内容について元方企業・下請企業間の外

注単価の決定基準と照らし合わせながら考察した。

『中小企業のための原価計算』が刊行された1958年以前において、原価計算を実施していた中小企業は少数であったものの、そうした中小企業では価格計算に重点を置いた原価計算が実施されていた。また、『中小企業のための原価計算』が刊行された1950年代後半は、系列化が急速に進展していった時代であり、元方企業である大企業と下請企業である中小企業間の外注単価の決定に際して、中小企業の原価についても把握する必要があった。そうした当時の中小企業の原価計算の実践、経済的背景のもと、『中小企業のための原価計算』において価格計算目的が規定されることとなった。他方、『中小企業のための原価計算』の作成に携わった中西、鍋島は、大蔵省企業会計審議会の第四部会のメンバーでもあったため、『中小企業のための原価計算』と「原価計算基準」の原価計算の目的は類似することとなり、「原価計算基準」よりも先に公表された『中小企業のための原価計算』の中で価格計算目的が規定されていたことは、「原価計算基準」に価格計算目的が加えられた一つの要因になったと考えられる。

『中小企業のための原価計算』における価格計算目的の内容については、①原価に適正利益を加えて価格計算を行う価格形成としての価格決定、②売価が原価を十分に上回っているか否か受注価格決定のための採算計算、③同一業種の商工組合等による最低価格、協定価格といった標準数値の設定の3つが内包されることを指摘した。『中小企業のための原価計算』において、このような価格計算目的の内容をもたせたのは、次のことを実現させるためであったと考えられる。

1つは、中小企業が原価に基づいて価格設定を行うことにより、製品等の買い叩かれや中小企業間の過当競争を防止し、中小企業が適正な利益を確保できるようにするためである。『中小企業のための原価計算』が刊行された1950年代後半は高度経済成長期の草創期でもあり、日本経済の発展には大企業のみならず、中小企業の発展も不可欠であった。中小企業の発展には適正な利益の獲得が必要であり、中小企業が適正な利益を確保できるよう原価に基づく価格計算を『中小企業のための原価計算』において規定

したと考えられる。

2つは、大企業と中小企業間の外注単価決定に対する利害対立の解消のためである。元方企業である大企業が下請企業である中小企業に発注する際の外注単価は、元方企業にとってコストとなる一方、下請企業においては収益に直結するため、利害が対立することになる。当時の下請企業では、元方企業から一方的に押し付けられる価格をそのまま受け入れざるを得ない状況も少なくなかったため、元方企業と下請企業の双方が原価に基づいて価格を設定するような指針を『中小企業のための原価計算』において規定することにより、大企業と中小企業間の利害対立の解消を図る目的があったと考えられる。

以上、本稿で検討した『中小企業のための原価計算』における価格計算目的を1つの材料として、今後は「原価計算基準」に価格計算目的が組み入れられた理由、「原価計算基準」の価格計算目的の内容について再度考察を行いたい。

注

- 1 日本生産性増強委員会は数次にわたり会合を開き、1954年6月に日本生産性協議会へと名称を改めた。
- 2 中小企業原価計算委員会の委員長は、中小企業原価計算原案作成委員会と同じく中西寅雄であった。
- 3 業種別原価計算方式が作成された44の業種については、飛田〔2011〕、53頁を参照されたい。
- 4 外注単価は、原価に基づいて決定されるほか、生産者または卸売業者が定価として公表している価格、大口需要者取引価格、官公庁への納入価格等といった市場価格を基礎として決定されるケース（市場価格方式）もある（天野〔1967〕、21頁）。
- 5 下請企業が受注獲得のために原価を下回る価格を提示するケースもあり得るが、その場合には価格形成としての価格決定とはならない。
- 6 商工組合とは、中小企業者がその営む事業の改善、発達を図る組織のことであり、指導調査事業、安定事業、合理化事業、共同経済事業、組合協約締結事業、特殊契約締結事業等を行う。中小企業に関わるその他の組織としては、協同して経済事業を行う協同組合、協業を行う組織である協業組合などがある（播〔1979〕、1頁）。
- 7 大企業では管理費のことを「一般管理費」とよぶが、この「一般」とは工場の管理費と区別した本社管理費を意味する。一方、中小企業では本社と工場が同一の場所にある場合が多く、仮に別々にあったとしても両者の管理費を区別して計算する必要

- はまれであるため、「一般」をつけずに「管理費」という用語が用いられる（日本生産性本部中小企業原価計算委員会〔1960〕、60～61頁）。
- 8 特別費とは、製造経費の中の直接費のことをいい、当該製品または製品種類に直接要した型代、外注加工賃等がこれに相当する（日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1958〕、8頁）。
 - 9 ただし、半製品の原価を計算する必要がある場合、または原価管理に際して必要な場合には、部門費計算が行われる。
 - 10 「物価庁要綱」においても、適正な価格の決定が原価計算の主目的であったため、支払利息を一般管理及び販売費の一要素として原価に算入することが規定されていた（「物価庁要綱」第二十一、十八）。一方、「原価計算基準」では財務活動を経営活動と捉えず、経営目的に関連しないため、支払利息および割引料といった財務費用を非原価項目として規定している（「原価計算基準」五）。
 - 11 自己資本利子の計算に関しては、1964年に日本生産性本部中小企業原価計算委員会から『適正利益計算基準』が刊行された。これは、官公庁、大規模企業等が中小企業から物品等を調達する場合において、原則的に尊重されるべき中小企業の適正利益を算定するための基準である（日本生産性本部中小企業原価計算委員会〔1964〕、1頁）。
 - 12 「物価庁要綱」においても適正な価格の決定に際して、一般管理及び販売費を販売直接費と一般管理及び販売間接費とに分け、販売直接費は売上品に賦課し、一般管理及び販売間接費は売上品に配賦して総原価を算定していた（「物価庁要綱」第四十一、第四十二）。一方、「原価計算基準」は、財務諸表作成目的が第一義的な目的であるため、販売費および一般管理費は期間原価として処理される（小林・河原〔1986〕、211頁）。

参考文献

- 青木茂男〔1959〕「日本生産性本部 中小企業原価計算の特質」『企業会計』第11巻第13号。
- 青木茂男・岡本清・山田一郎・吉田貴一〔1964〕「座談会 中小企業の原価計算」『産業経理』24巻11号。
- 安達和夫〔1965〕「外注費の管理（続）－外注単価設定をめぐって－」『企業会計』Vol.17 No.11。
- 天野恭徳〔1958〕「中小建設業者における工事原価計算の困難性」『企業会計』第10巻第12号。
- 天野恭徳〔1967〕「外注管理と工数管理 <個別生産における外注予定価格の積算>」『企業会計』Vol.19 No.13。
- 犬塚智雄〔1959〕「前進する中小企業の原価計算」『企業会計』第11巻第12号。
- 今井忍・番場嘉一郎・原田文夫・原義博・木村一秀〔1956〕「原価計算座談会 下請工場の原価計算」『原価計算』8月号。
- 江木実夫〔1964〕『外注管理総論』日刊工業新聞社。
- 小倉栄一郎〔1958〕「中小企業の在庫管理と原価計算」『彦根論叢』48－49通号。

- 企業研究会〔1959〕「中小企業のための原価計算（指針）の解説」『経営資料旬報』第235号。
- 小林健吾監修・河原正視著〔1986〕『原価計算の基礎■原価計算基準と理論解説』中央経済社。
- 佐藤精一〔1963〕「外注単価算定の原理と方法」『企業会計』Vol.15 No.4。
- 敷田禮二・神田忠雄〔1960〕「中小企業の計数管理」『講座中小企業 第3巻』有斐閣。
- 社会経済生産性本部〔2005〕『生産性運動50年史』社会経済生産性本部。
- 神馬駿逸〔1972〕「原価引下げと外注活動」『会計』第101巻第1号。
- 高野学〔2010〕「価格計算目的が『原価計算基準』に組み入れられた理由」『西南学院大学商学論集』第57巻第2号。
- 高野学〔2015〕「防衛装備品における予定価格の算定方法（Ⅰ）－1975年改正以前の『訓令』に基づく算定方法－」『西南学院大学商学論集』第61巻第3・4合併号。
- 竹内正巳〔1963〕「元方＝下請関係の新しい在り方」『企業会計』Vol.15 No.4。
- 田中雅康〔1965〕「価格政策と金利」『企業会計』Vol.17 No.10。
- 中小企業庁編〔1958〕『中小企業の原価計算要領』中小企業診断協会。
- 飛田努〔2011〕「中小企業の管理会計研究のための予備的考察～製造業における系列化・下請関係を背景として～」『熊本学園会計専門職紀要』第2巻。
- 中西寅雄〔1958〕「中小企業の原価計算について」『企業診断』10月号。
- 日本生産性本部〔1980〕『年譜・生産性運動25年』日本生産性本部。
- 日本生産性本部〔1985〕『生産性運動30年史』日本生産性本部。
- 日本生産性本部中小企業原価計算委員会〔1960〕『原価計算のてびき』日本生産性本部。
- 日本生産性本部中小企業原価計算委員会〔1964〕『適正利益計算基準』日本生産性本部。
- 日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1958〕『中小企業のための原価計算』日本生産性本部。
- 乗松謙次〔1963〕「外注単価の合理的決定方法」『企業会計』Vol.15 No.4。
- 原義博〔1956〕「中小企業向の原価計算」『原価計算』9月号。
- 播久夫〔1979〕『新版 中小企業協同組合等の経理と税務』中央経済社。
- 松本達郎〔1956〕「最近の下請関係における若干の傾向」『経済評論』6月号。
- 諸井勝之助〔2002〕『私の学問遍歴』森山書店。