

価格計算目的が「原価計算基準」に組み入れられた理由

高野 学

1 はじめに

1962（昭和37）年11月に大蔵省企業会計審議会によって制定された「原価計算基準」は、原価計算の一つの目的として価格計算目的を掲げている。価格決定は、古くから原価計算の主要な目的ないし根本的な役割とされており¹⁾、日本でも「原価計算基準」以前の原価計算制度において、その主目的とされていた²⁾。そのため、価格計算目的が「原価計算基準」の中で規定されることは、必然であったと思われるかもしれない。

しかし、「原価計算基準」の制定過程をみると、その立案当初から価格計算目的が原価計算の目的として掲げられていたわけではなかった。例えば、1953（昭和28）年3月に「原価計算基準」の草案として最初に取りまとめられた「原価計算基準及び手続要綱（案）」、そして1957（昭和32）年4月に関係団体に内示され、日本会計研究学会でも討論が行われた「原価計算基準（仮案）」においても³⁾、価格計算目的は原価計算の目的として規定されていなかった。それでは、どの時点において価格計算目的は「原価計算基準」の中に加えられることになったのであろうか。また、それはどのような理由からあろうか。

そこで本稿では、「原価計算基準」における価格計算目的がどのような経緯、理由によって「原価計算基準」に組み入れられることになったのかについて検討する。検討に際しては、まず「原価計算基準」の立案から制定までの経緯についてみていき、価格計算目的が原価計算の目的に組み入れられた時期を特定する。次いで、「原価計算基準」の制定に携わった山邊六郎ならびに黒澤清の

記述を手掛かりとして、価格計算目的が「原価計算基準」に組み入れられた理由について考察したい。

2 「原価計算基準」の制定と原価計算の目的

(1) 「原価計算基準」制定までの経緯

「原価計算基準」の制定作業を担当したのは、大蔵省企業会計審議会の第四部会であり⁴⁾、その当初のメンバーは部会長の中西寅雄をはじめ、山邊六郎、鍋島達、番場嘉一郎の四人であった⁵⁾。第四部会研究会が「原価計算基準」の制定作業を開始したのは、1950（昭和25）年11月のことであり、1953（昭和28）年3月に取りまとめられた「原価計算基準及び手続要綱（案）」が最初の草案であった。しかし、この草案は企業会計審議会の承認を得ることができず、第四部会研究会は改めて作業のやり直しを余儀なくされた。一方で、第四部会研究会は内部研究資料として、同年4月と5月に「原価計算基準に関する研究資料（1）（2）」をまとめるものの、これらについても企業会計審議会において厳しく批判され、「原価計算基準」の制定作業は一頓挫をきたすこととなる⁶⁾。

その後、中西は第四部会研究会のメンバーの協力を得て「原価計算基準」の構想を抜本的に見直し、「原価計算基準（仮案）」を作成して1955（昭和30）年6月の第四部会小委員会で付議した。同小委員会は、「原価計算基準（仮案）」についての審議を重ね、1957（昭和32）年4月にこれを日本会計研究学会、経済団体連合会、産業経理協会等の八団体に配布し、意見を求めた。これらの団体からの意見にもとづき、「原価計算基準（仮案）」は部分修正され、「原価計算基準（訂正案）」として1961（昭和36）年3月に小委員会に提出され、可決された。この「原価計算基準（訂正案）」を大蔵大臣に答申するため同年6月に第四部会が開催される予定であったが、関係者および関係団体からの異論があり、さらなる調整が図られることとなった。そして、研究会の最終案として「原価計算基準（案）」が作成され、1962（昭和37）年8月に第四部会小委員会に提出された。最終的に、この「原価計算基準（案）」が1962（昭和37）年10月に開

催された第四部会において可決され、同年11月に大蔵省企業会計審議会から中間報告として「原価計算基準」が公表される運びとなった。

「原価計算基準」は、1950（昭和25）年11月の制定作業の開始から1962（昭和37）年11月の制定まで実に12年の歳月を要し、この間に行われた会議は研究会92回、小委員会29回、部会1回の通算122回にも及んだ⁷⁾。以上の「原価計算基準」制定までの経緯は、表1に示している。

表1 「原価計算基準」制定までの経緯

1950年 11月	「原価計算基準」制定のための作業開始
1953年 3月	「原価計算基準及び手続要綱（案）」の作成
4月	「原価計算基準に関する研究資料（1）」の作成
5月	「原価計算基準に関する研究資料（2）」の作成
1955年 6月	「原価計算基準（仮案）」の付議
1957年 4月	「原価計算基準（仮案）」を外部の関係団体に配布
1961年 3月	「原価計算基準（訂正案）」の提出
1962年 8月	「原価計算基準（案）」の提出
11月	「原価計算基準」の制定

（出所）諸井勝之助「『原価計算基準』とその制定過程」『産業経理』VOL.49 NO.4、1990年、1ページおよび7～8ページ、黒木正憲「原価計算基準の設定について」『企業会計』第14巻第15号、1962年、6～8ページを参考に筆者作成。

（2）「原価計算基準」立案から制定までの原価計算の目的

周知のように、「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、基本計画設定目的の五つを挙げている（「原価計算基準」一）。しかし、この五つの原価計算の目的は、「原価計算基準」の立案当初から想定されていたわけではなかった。例えば、表2に示しているように1953（昭和28）年3月に取りまとめられた「原価計算基準及び手続要綱（案）」では、財務諸表作成目的、予算（見積財務諸表）作成目的、原価管理目的、経営計画設定目的を原価計算の目的としていた。また、1957（昭和32）年4月に関係団体に内示された「原価計算基準（仮案）」では、財務諸表作成目的、原価管理目的、経営計画設定目的を原価計算の目的として

いた⁸⁾。

表2 「原価計算基準」立案から制定までの原価計算の目的

1953年 3月	「原価計算基準及び手続要綱(案)」	(1) 財務諸表作成目的 (2) 予算(見積財務諸表)作成目的 (3) 原価管理目的 (4) 経営計画設定目的
1957年 4月	「原価計算基準(仮案)」	(1) 財務諸表作成目的 (2) 原価管理目的 (3) 経営計画設定目的
1962年11月	「原価計算基準」	(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) 基本計画設定目的

(出所) 諸井勝之助「『原価計算基準』とその制定過程」『産業経理』VOL.49 NO.4、1990年、3～4ページおよび円卓討論「原価計算基準仮案をめぐって 第一部・原価計算基準総論」『会計』第72巻第4号、1957年、78ページを参考に筆者作成。

このように、「原価計算基準」で列挙されている原価計算の目的のうち、価格計算目的を除いた四つの目的については、「原価計算基準」の立案当初においてすでに検討がなされていたことがわかる。それではなぜ、価格計算目的は「原価計算基準」の立案当初から原価計算の目的の一つとされなかったのだろうか。これは、第四部会研究会のメンバーが価格計算目的を個々の企業による自主的な売価決定、すなわち価格政策として捉えていたことに起因すると考えられる。戦後、市場経済が中心になると、個々の企業が自主的に経営上有利になるような価格を設定することが想定されたため、第四部会研究会のメンバーも価格計算を価格政策として捉えていたと考えられる。そのため、「原価計算基準及び手続要綱(案)」では予算(見積財務諸表)作成目的および経営計画設定目的の中に、「原価計算基準(仮案)」では経営計画設定目的の中に価格計算を含めていたと推察される⁹⁾。

また、価格計算目的が原価計算の目的の一つとされなかったのは、米国会計

学会（American Accounting Association；AAA）の原価概念および基準委員会が公表した「1951年度原価委員会報告」とも関係していると考えられる。この報告書は、「原価計算基準」を立案、審議する上で非常に大きな影響を与えたとされている¹⁰⁾。同報告書では、原価計算の目的として財務諸表（見積財務諸表を含む）作成目的、原価管理目的、経営計画設定目的を掲げており¹¹⁾、これらの目的は表2に示される草案段階での原価計算の目的と一致していることがわかる。つまり、「1951年度原価委員会報告」において、価格計算目的が原価計算の一目的として掲げられなかったため、「原価計算基準（仮案）」の段階においても価格計算目的は原価計算の目的の中に組み入れられなかったのである。

3 価格計算目的が「原価計算基準」に組み入れられた経緯

（1）価格計算目的が草案に組み入れられた時期

価格計算目的は、表2に示されるように「原価計算基準（仮案）」の段階では原価計算の目的の中に入っていないものの、「原価計算基準」では原価計算の目的の一つとして掲げられている。当然、この間に価格計算目的を原価計算の目的の中に加えることが検討されたのであるが、それはどの時点であったのだろうか。

「原価計算基準（仮案）」の修正後に「原価計算基準（訂正案）」が作成され、1961（昭和36）年3月の小委員会でも可決されたが、この段階においても価格計算目的はまだ原価計算の目的の中には組み入れられていなかった。その後、研究会の最終案として「原価計算基準（案）」が作成され、1962（昭和37）年8月の第四部会小委員会に提出されたが、この「原価計算基準（案）」において、はじめて価格計算目的が原価計算の目的の一つとして加えられることとなった¹²⁾。したがって、価格計算目的が「原価計算基準」に組み入れるかどうかの検討がなされた時期というのは、1961（昭和36）年から1962（昭和37）年にかけてのことであった。「原価計算基準」が制定されたのが1962（昭和37）年11月であるから、価格計算目的はまさに「原価計算基準」制定の直前に組み入れ

られたことになる。この点に関し、平林も「突然に入れられたという感は払拭されないであろう」と述べている¹³⁾。それでは、どのような理由から原価計算の目的の中に価格計算目的が組み入れられたのであろうか。

第四部会のメンバーの一人であった山邊によれば、「原価計算基準」が価格計算を一つの目的として独立させた理由について、次の二つを挙げている。まず一つめとして、「日本生産性本部の『中小企業のための原価計算』と軌を一にした」ためであり¹⁴⁾、「特に中小企業等で原価計算制度に基づく価格計算のことを考えていることを考慮し、目的の一つとして価格計算に必要な資料を提供するという一項を加えています」と述べている¹⁵⁾。もう一つは、「防衛庁等が物資調達を行なう場合の価格決定のことを考えたためである」としている¹⁶⁾。また、黒澤は「要するに調達価格のための原価計算はここで言う原価計算制度とは確かに違うのですが、實際上非常にその必要を感じていたという事情から組入れられたようです。殊に防衛庁その他の調達当局はこれに準拠して個別的な準則として原価計算の実施規則を作りたいと希望している。それだけの理由だけでこれが入ったわけではありませんが、そういう必要も重視してこれが出来ています」と述べている¹⁷⁾。

つまり、日本生産性本部が刊行した『中小企業のための原価計算』において、価格計算目的が原価計算の目的として規定されていること、そして防衛庁等が物資調達の価格決定に際して「原価計算基準」に準拠した個別の準則の作成を希望していたことから、価格計算目的が「原価計算基準」に組み入れられることになったのであった。

(2)『中小企業のための原価計算』と価格計算目的

それでは、一つめの理由とされる『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たことについてみていこう。『中小企業のための原価計算』を刊行した日本生産性本部は、統一原価計算制度を確立することによって中小企業の経営管理の近代化を図るとともに、原価およびその他の経営数値の業種別標準を作成し、過当競争の防止、経営相互の組織化に役立てることが中小企業の生産性向上に最も重要な方策であると考えていた¹⁸⁾。そこで、日本

生産性本部は1957（昭和32）年9月に「中小企業原価計算委員会」を設置し、その委員長に第四部会長でもあった中西が就任した。また、委員には松本雅男、青木茂男らが携わり、第四部会の当初からのメンバーであった鍋島も参加した¹⁹⁾。中小企業原価計算委員会は、中小企業の業種別統一原価計算の方式を作成するのに先立ち、その基礎となる一般指針を示すものとして『中小企業のための原価計算』を作成し、1958（昭和33）年9月に刊行した。

『中小企業のための原価計算』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、経営比較目的の五つを掲げている²⁰⁾。ここで掲げられている原価計算の目的とその配列の順番をみると、「原価計算基準」と類似していることがわかる。「原価計算基準」では、財務諸表作成目的、原価管理目的、予算管理目的の三つを原価計算制度としているが、『中小企業のための原価計算』では原価計算の目的として掲げている五つの目的すべてを原価計算制度としており、価格計算目的についても原価計算制度として位置づけている。なお、ここでいう原価計算制度とは、「常時継続的に一定の秩序をもって行われる制度としての原価計算」のことをいう²¹⁾。

なぜ価格計算目的が、『中小企業のための原価計算』に組み入れられたのかといえば、中小企業において原価計算による価格計算が強く要請されたからであった。1959（昭和34）年7月に中小企業金融公庫審査部が行った調査によれば、中小企業が原価計算を行っている第一の理由は、製品の受注価格あるいは見積価格の決定に原価計算が必要であったことを挙げている²²⁾。価格決定といえば、特殊原価調査にもとづく価格政策が一般的であると考えられるが、中小企業の場合には必ずしもこれにあてはまらない²³⁾。中小企業は、いずれの業種においても不当廉売、過当競争を防止し、少なくとも原価を回収できるような価格を設定しなければ、その存続および発展は困難となる²⁴⁾。そのため、中小企業においては原価を基礎にした価格設定、すなわち価格形成としての価格決定が極めて重要となる。

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、価格政策としての価格決定を想定しているのではなく、原価に利益等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。この価格形成としての価格

計算目的は、次で検討する防衛庁の物資調達価格計算とも関係することになる。

4 防衛庁と価格計算目的

(1) 防衛庁の設置と軍需産業の復活

第二次世界大戦の敗戦により、陸軍省および海軍省は解体され²⁵⁾、日本の軍需産業の基盤であった兵器、航空機、弾薬の生産も1945(昭和20)年10月に一切禁止されることになった²⁶⁾。しかし、朝鮮戦争を契機として、日本は再軍備への道を歩み始めるとともに、国内軍需産業も復活することになる。

1950(昭和25)年6月に朝鮮戦争が勃発すると、日本に進駐していた多くの米軍は朝鮮に出動したため、日本国内には若干の管理部隊しか残らなかった。当時、日本の治安状況は悪く、国内の治安を維持するためにも代替部隊を補う必要があった。そこで、連合国軍最高司令官総司令部(General Headquarter of the Supreme Commander for the Allied Powers ; 以下、GHQと略す)の最高司令官であったマッカーサーは、1950(昭和25)年7月に75,000人の警察予備隊を新たに設ける旨の書簡を吉田首相に送り、同年8月に警察予備隊が創設されることとなった。また、1951(昭和26)年9月にサンフランシスコ講和条約および日米安全保障条約が締結され、1952(昭和27)年4月の講和条約発効時には海上警備隊も新設された。さらに、同年8月に独立国としてふさわしい治安維持機構を整備するため、警察予備隊は保安隊に、海上警備隊は警備隊に再編され、それを統合する機関として保安庁が設置された。その後、1954(昭和29)年3月に日米相互防衛援助(Mutual Security Act ; MSA)協定が締結されると、国内の事情が許す限り、自衛力を増強する義務を負うこととなった。これを受けて、同年7月に保安隊および警備隊は自衛隊に組織変更し、その運営管理を行う防衛庁が設置されることとなった²⁷⁾。

他方、日本の軍需産業の復活も朝鮮戦争の特需によってもたらされることになる。朝鮮戦争の勃発によって在日米軍は当初、主に毛布、衣類などの物資を

日本から調達していたが、戦争の進展に伴って落下傘付照明弾、ナバーム弾の弾体、追撃砲など兵器に類するものまで日本に発注するようになった²⁸⁾。朝鮮戦争の休戦により、その特需も減少することとなったが、1952（昭和27）年3月にGHQから兵器、航空機、弾薬の生産が解除された。また、同年7月に「航空機製造事業法」が制定され、さらに翌年の1953（昭和28）年8月には「武器等製造法」が制定されることになり、法的な側面からも軍需産業の基盤が整えられることとなった²⁹⁾。以上の防衛庁の設置ならびに軍需産業の復活の経緯については、表3に示している。

表3 防衛庁の設置と軍需産業の復活の経緯

1950年 6月	朝鮮戦争の勃発
8月	警察予備隊の創設
1951年 9月	サンフランシスコ講和条約、日米安全保障条約の締結
1952年 3月	兵器、航空機、弾薬の生産解除
4月	サンフランシスコ講和条約の発効、海上警備隊の創設
7月	「航空機製造事業法」の制定
8月	保安隊および警備隊の発足、保安庁の設置
1953年 8月	「武器等製造法」の制定
1954年 3月	日米相互防衛援助（MSA）協定の締結
7月	自衛隊の発足、防衛庁の設置

（出所）新治毅「防衛産業の歴史と武器輸出三原則」『防衛大学校紀要』第七十七輯、1998年、222～223ページおよび鎌倉孝夫『日本帝国主義と軍需産業』ありえす書房、1979年、81ページを参考に筆者作成。

（2）防衛装備品の国産化と価格計算目的

前節で触れたように、1954（昭和29）年7月に自衛隊が発足し、防衛庁が設置されたが、国防および安全保障に関しては防衛庁のみならず、国家をあげての重要事項であった。そこで、1956（昭和31）年7月に国防会議が内閣に設置されることとなった³⁰⁾。国防会議は、国防に関する重要事項を閣議決定前に審議することを目的としており、1957（昭和32）年5月に「国防の基本方針」を定めた。この「国防の基本方針」の第三項には、「国力国情に応じ自衛のため

必要な限度において、効率的な防衛力を漸進的に整備する」ことが掲げられており³¹⁾、これにもとづいて第一次防衛力整備計画（以下、一次防と略す）から第四次防衛力整備計画までの主要装備等の整備計画が順次策定されることになった。価格計算目的が「原価計算基準」に組み入れられた背景には、この主要装備等の整備計画、とりわけ一次防および第二次防衛力整備計画（以下、二次防と略す）が大きく関係していた。

表4に示されるように、防衛装備品の調達源泉は、その時々により変化がみられる。朝鮮戦争の勃発から防衛庁の設置までの時期（1950年度から1954年度）ならびに防衛庁の設置から一次防実施前の時期（1955年度から1957年度）は、主として米国からの無償援助によって防衛装備品を調達しており、国内調達はそれぞれ34.2%、43.7%と低い水準にあった。ところが、1958（昭和33）年度から一次防が実施されると、米国からの無償援助と国内調達の比率は逆転することになる。特に一次防の最終年度である1960年度には、無償援助の比率が18.4%まで低下したのに対し、国内調達は75.2%の水準にまで高まることとなった。これは、米国のドル防衛および対日軍事援助政策の転換によって、無償援助が大幅に削減されたことに起因する³²⁾。この米国からの無償援助の大幅な削減に伴い、1960（昭和35）年度から防衛装備品の国産化がより本格化することとなった。実際に、1960（昭和35）年度からは、従来より国内生産されていた通常兵器やジェット戦闘機、ミサイルに加え、装甲車や中戦車についても量産体制に入った³³⁾。また、1961（昭和36）年5月に防衛装備国産化懇談会が設置されたことによって、防衛装備品の国産化推進の機運が高まった。これを受け、同年7月の国防会議で策定された二次防においても、防衛装備品の可及的国産化が意図されることとなった³⁴⁾。さらに、二次防では防衛装備品の契約についての見直しが図られた。従来、防衛庁と防衛装備品を納入する企業間では、短期契約が通常であったが、二次防の初年度にあたる1962（昭和37）年度からは一部の防衛装備品に関し、五力年の一括長期契約が実現された³⁵⁾。これにより、防衛産業は防衛装備品の長期的な生産計画の立案が可能となり、防衛装備品の国産化を推進する体制が整えられることとなった。

表4 防衛装備品等の調達源泉別実績

(単位：百万円)

年 度		国内調達	一般輸入	有償援助	無償援助	合 計
1950 ~ 1954		91,685 34.2%	1,538 0.6%		174,517 65.2%	267,740 100.0%
1955 ~ 1957		149,834 43.7%	7,939 2.3%	2,499 0.8%	182,346 53.2%	342,618 100.0%
一 次 防	1958	73,291 50.4%	2,760 1.8%	2,633 1.8%	66,627 46.0%	145,311 100.0%
	1959	66,174 56.8%	3,230 2.9%	7,292 6.2%	39,715 34.1%	116,411 100.0%
	1960	139,448 75.2%	4,870 2.7%	6,923 3.7%	34,152 18.4%	185,393 100.0%
1961		70,249 64.6%	6,311 5.8%	5,972 5.6%	26,080 24.0%	108,612 100.0%
二 次 防	1962	97,521 75.2%	7,645 5.8%	4,068 3.3%	20,397 15.7%	129,631 100.0%
	1963	93,058 74.3%	7,005 5.7%	16,161 12.9%	8,966 7.1%	125,190 100.0%
	1964	112,027 85.4%	7,007 5.3%	6,024 4.5%	6,063 4.8%	131,121 100.0%
	1965	135,913 87.2%	8,158 5.2%	6,483 4.1%	5,136 3.5%	155,690 100.0%
	1966	133,018 84.6%	13,061 8.3%	5,253 3.3%	5,908 3.8%	157,240 100.0%

(筆者注)二次防の発足は、日米安全保障条約改定の反対運動による政治空白ならびに政情不安定によって一年繰り延べられ、1962年度からとなった。

(出 所)安全保障調査会『日本の安全保障 1970年への展望 [1968年版]』朝雲新聞社、1968年、361ページをもとに筆者作成。

このように、1960(昭和35)年から1962(昭和37)年にかけては、防衛装備品の調達源泉が米国の無償援助から国内調達へと移行するとともに、防衛装備品の契約形態が短期契約から一括長期契約へ変更されることによって、防衛装備品の国産化がより本格化する時期であった。また、防衛力整備計画につい

ては当然、国の財政問題とも大きく関係しており、実際に二次防の策定にあたっては防衛の基本構想の問題よりも財政問題が重視されていた³⁶⁾。そのため、防衛庁が国内の軍需産業から防衛装備品を調達する際には、その契約価格を見積る必要があり、与えられた予算の中で最も経済的に防衛装備品を調達するという観点からも、適正かつ合理的な契約価格を算定する必要があった³⁷⁾。そこで、防衛装備品の契約価格の見積りに際して新たな規定が必要となり、先の黒澤の記述にあったように防衛庁は個別的な準則として原価計算の実施規則を希望したと考えられる。こうした1960（昭和35）年から1962（昭和37）年にかけての防衛装備品の調達環境の変化は、価格計算目的を「原価計算基準」に組み入れるかどうかの検討がなされた1961（昭和36）年から1962（昭和37）年の時期と重なる。これらの事情が、「原価計算基準」に価格計算目的を加えた大きな要因であったと考えられる。

（3）「訓令」の制定とその公表時期

防衛庁は、防衛装備品の契約価格の見積りに際して個別的な準則を必要としたが、実際にそれに係る規定として1962（昭和37）年5月に「調達物品等の予定価格の算定基準に関する訓令」（以下、「訓令」と略す）を制定した³⁸⁾。「訓令」では防衛装備品の契約見積価格について、原則として市場価格等を基準とする「市場価格方式」を用い、市場で購入できない防衛装備品については「原価計算方式」を採用することを定めている³⁹⁾。防衛装備品の調達は、競争入札による「市場価格方式」を原則とするものの、防衛装備品のその特殊性から随意契約も認められており⁴⁰⁾、そこでは「原価計算方式」が用いられることになる。「原価計算方式」では、製造原価に一般管理及び販売費、支払利子、利益等を加算して防衛装備品の契約見積価格が計算される。東海によれば、この「原価計算方式」による製造原価の算定は、「原価計算基準」とほぼ同一の論理展開によって計算がなされているという⁴¹⁾。これは、防衛庁が「原価計算基準」に準拠して「訓令」を作成したことを意味する。しかし、「訓令」と「原価計算基準」の公表時期に着目すると、「訓令」は1962（昭和37）年5月に公表されたのに対し、「原価計算基準」は同年11月の公表となっている。「訓令」が「原価

計算基準」に準拠して作成されたのであれば、「原価計算基準」の公表後に「訓令」の公表となるはずである。それではなぜ、「訓令」は「原価計算基準」よりも先行する形で公表されることになったのであろうか。

一つは、二次防の実施ならびに防衛装備品の一括長期契約の開始時期との関係を挙げることができる。「訓令」が公表された1962（昭和37）年は、二次防の実施初年度にあたり、また防衛装備品の契約形態が短期契約から一括長期契約へと移行した年でもあった。そのため、防衛庁はできるだけ早い時期に防衛装備品の契約見積価格を算定する規定を定める必要があり、「原価計算基準」の公表を待たずして「訓令」が公表されたと考えられる。

二つは、防衛庁と大蔵省との間で事前に意思疎通が図られていたことが挙げられる。防衛庁の予算を管掌する経理局長は代々、大蔵省からの出向組であり、また一次防や二次防といった主要装備等の整備計画を立案する防衛局においても大蔵省から人員が派遣されていた⁴²⁾。一方、「原価計算基準」は大蔵省企業会計審議会の第四部会で検討され、大蔵省理財局経済課の事務官もその調査研究、官界および業界との総合調整に従事していた⁴³⁾。つまり、「原価計算基準」の内容は、大蔵省から防衛庁への出向組と大蔵省の事務官との間で事前に把握可能であったため、防衛庁は「原価計算基準」の公表前にもかかわらず、その内容を踏まえた「訓令」を作成することができたと考えられる。

こうして「訓令」は「原価計算基準」よりも先行した形で公表されることになったが、「原価計算基準」よりも先に公表されたからこそ、価格計算目的が「原価計算基準」に組み入れられた一つの契機となったのではないだろうか。「訓令」で規定されている「原価計算方式」による防衛装備品の契約見積価格の算定は、製造原価に利益等を加算した価格形成としての価格決定であり、その製造原価の算定には「原価計算基準」の理論が用いられている。つまり、一部ではあるが「原価計算基準」を通じて防衛装備品の価格計算が行われるため、「原価計算基準」においてもこの価格計算を原価計算の目的の中に組み入れる必要性が生じたと考えられる。そこで、「訓令」が公表された三ヶ月後の1962（昭和37）年8月に第四部会小委員会に提出された「原価計算基準（案）」において価格計算目的が加えられ、最終的に価格計算目的が「原価計算基準」の中

に組み入れられることになったと考えられる。

5 おわりに

本稿では、「原価計算基準」における価格計算目的がどのような経緯、理由によって「原価計算基準」に組み入れられることになったのかについて検討した。

価格計算目的が「原価計算基準」の草案に加えられたのは、1962（昭和37）年8月に第四部会小委員会に提出された「原価計算基準（案）」からであり、まさに「原価計算基準」が制定される直前のことであった。これは、国内の防衛装備品の調達環境が大きく変化したことに起因する。「原価計算基準」制定直前の1960（昭和35）年から1962（昭和37）年にかけては、防衛装備品の調達源泉が米国の無償援助から国内調達へと移行するとともに、その契約形態が従来の短期契約から一括長期契約へ変更されることによって、防衛装備品の国産化がより本格化する時期であった。そこで、防衛庁は防衛装備品の契約価格の見積りに際して新たな規定が必要となり、その実施規則である「訓令」を制定した。「訓令」で規定する防衛装備品の製造原価の算定については、「原価計算基準」とほぼ同一の計算方法となっており、防衛装備品の契約見積価格の一部は「原価計算基準」の理論を反映して算定されることになる。そのため、「原価計算基準」においても原価計算の目的の中に価格計算目的を組み入れる必要性が生じ、「原価計算基準」の制定直前に価格計算目的が加えられることとなった。また、「訓令」が「原価計算基準」に先立って公表されたことも、「原価計算基準」に価格計算目的が加えられた一つの契機になったと考えられる。

他方、防衛装備品の契約見積価格の算定は、原価に利益等を加算して価格決定を行う価格形成を意味しており、これは『中小企業のための原価計算』で規定された価格計算目的と同様の価格決定方法である。価格形成としての価格決定が、「原価計算基準」制定以前に刊行された『中小企業のための原価計算』における原価計算の目的の中で規定され、それが前例となっていたことも「原

「原価計算基準」に価格計算目的が加えられた一つの理由とされる。

このように、「原価計算基準」制定以前の原価計算制度において主目的とされていた価格計算目的は、必然的に「原価計算基準」の中に組み入れられたわけではなく、「原価計算基準」制定直前の防衛庁の要請と関連して、急速加えられることになったのである。そのことは、「原価計算基準」において価格計算目的が一行のみの記述にとどまっていることにも表れている。

注

- 1) Littleton, A.C., *Accounting Evolution to 1900*, The American Institute Publishing Co., 1933 (片野一郎『リトルトン 会計発達史』同文館、1952年、437～438ページ) 小林健吾「原価と価格決定」『会計』第108巻第6号、1975年、27ページ、中込世雄「原価計算論」森山書店、1976年、9ページおよび13ページ、大即英夫・君塚芳郎・近藤禎夫・敷田禮二・中村美智夫・成田修身「原価計算」有斐閣、1972年、299ページ。
- 2) 「原価計算基準」以前の原価計算制度の概要ならびに原価計算の目的については、拙稿「『原価計算基準』における価格計算目的の意義」『西南学院大学商学論集』第55巻第4号、2009年、330～336ページを参照されたい。
- 3) 日本会計研究学会では、1957(昭和32)年5月に開催された第16回大会において「原価計算基準(仮案)」に関する円卓討論会が行われた。また、この討論の内容については、円卓討論「原価計算基準仮案をめぐって」『会計』第72巻第4号および第5号、1957年に掲載されている。
- 4) 審議会は当初、経済安定本部に設置され、「企業会計基準審議会」と称されていたが、1952(昭和27)年8月に大蔵省へ移管されてからは、「企業会計審議会」と改称された。
- 5) 諸井勝之助「私の学問遍歴」森山書店、2002年、117ページ。
- 6) 諸井勝之助「『原価計算基準』の制定」青木茂男編『日本会計発達史 わが国会計学の生成と展望』同友館、1976年、160ページ。
- 7) 黒木正憲「原価計算基準の設定について」『企業会計』第14巻第15号、1962年、8ページ。
- 8) 円卓討論「原価計算基準仮案をめぐって 第一部・原価計算基準総論」『会計』第72巻第4号、1957年、78ページ。
- 9) 「原価計算基準及び手続要綱(案)」では、特殊原価調査の項目の中に「価格政策と原価調査」を挙げている。諸井勝之助「『原価計算基準』とその制定過程」『産業経理』VOL.49NO.4、1990年、4ページ。
- 10) 山邊六郎「わが国の原価計算基準と米国の原価基準」『会計』第83巻第1号、1963年、16ページ。
- 11) AAA, "Report of the Committee on Cost Concepts and Standards", *The Accounting Review*, April 1952, p.175.

- 12) 価格計算目的が原価計算の目的に加えられた経緯については、黒木、前掲論文(注7) 7~8ページを参照している。
- 13) 平林喜博『原価計算論研究』同文館、1980年、191ページ。
- 14) 山邊、前掲論文(注10) 26ページ。
- 15) 黒澤清・山下勝治・渡邊進・山邊六郎・番場嘉一郎・久保田音二郎・溝口一雄(座談会)「原価計算基準の研究」『産業経理』第22巻第12号、1962年、174ページ。
- 16) 山邊、前掲論文(注10) 26ページ。
- 17) 黒澤・山下・渡邊・山邊・番場・久保田・溝口、前掲座談会(注15) 173ページ。
- 18) 日本生産性本部中小企業原価計算委員会編『中小企業のための原価計算』日本生産性本部、1958年、はしがき1ページ。
- 19) 諸井、前掲論文(注6) 161ページ。
- 20) 日本生産性本部中小企業原価計算委員会編、前掲書(注18) 1ページ。
- 21) 同上書、2ページ。
- 22) 日本生産性本部編『原価計算のてびき』日本生産性本部、1960年、10ページ。
- 23) 同上書、16ページ。
- 24) 番場嘉一郎・山口達良・間藤祥夫・河辺進(研究会)「原価計算基準の検討=1 原価計算の目的と種類」『企業会計』Vol.18No.1、1966年、217ページ。
- 25) 両省は、外地の軍人、在留邦人の引き揚げ業務を主管とする第一復員省、第二復員省に変わり、1946(昭和21)年に業務の終了に伴って廃止された。田村重信・佐藤正久編『教科書・日本の防衛政策』芙蓉書房出版、2008年、14ページ。
- 26) 新治毅「防衛産業の歴史と武器輸出三原則」『防衛大学校紀要』第七十七輯、1998年、221ページ。
- 27) 防衛庁は約50年間、総理府・内閣府の外局として設置されたが、2007(平成19)年1月に防衛庁から防衛省に移行した。
- 28) 新治毅、前掲論文(注26) 222~223ページ。
- 29) 鎌倉孝夫『日本帝国主義と軍需産業』ありえず書房、1979年、81ページ。
- 30) 百瀬孝『事典昭和戦後期の日本 占領と改革』吉川弘文館、1995年、367~368ページ。
- 31) 防衛省『平成21年版 日本の防衛 防衛白書』ぎょうせい、2009年、329ページ。
- 32) 池上惇「日本の経済軍事化と財政および財政政策 兵器調達制度の性格をめぐって」『経済』10月増大号、1968年、78ページ。
- 33) 川田侃「成長する日本の防衛産業 軍縮と経済に関する試論1」『世界』九月号、1964年、69ページ。
- 34) 鎌倉孝夫「防衛産業の展開とその性格」『経済評論』9月号、1967年、77ページ。
- 35) 川田、前掲論文(注33) 69ページ。
- 36) 佐道明広『戦後日本の防衛と政治』吉川弘文館、2003年、73ページおよび134~135ページ。
- 37) 防衛省「防衛実施本部の概況 平成20年度版」2009年、<http://www.epco.mod.go.jp/gaikyou/index.html> (2009年8月19日にダウンロード)。
- 38) 「訓令」以前にも調達実施本部の「予定価格算定基準に関する達」(1957年)や陸幕の「予定価格決定基準」(1959年)等が存在したが、これらの統一化を図ったものが「訓令」である。防衛調達基盤整備協会「新しい防衛調達モデルの探索的調査研究(その3) 管

理会計的視点からの考察と課題等」BSK第22-4号、2010年、9～10ページ。

- 39) 防衛庁「調達物品等の予定価格の算定基準に関する訓令」第4条第1項。
- 40) 防衛装備品の調達実績をみると、件数ベースでは競争入札の比率が高いものの、金額ベースでは随意契約の比率の方が高くなっている。2007年度における随意契約の比率は、件数ベースで18.0%にとどまるが、金額ベースでは全体の63.5%にのぼる。防衛省、前掲資料(注37) 2009年。
- 41) 東海幹夫「価格と原価の現実的構造 『公』における原価計算基準の役割」『青山経営論集』第34巻第3号、1999年、65ページ。
- 42) 佐道によれば、防衛庁の経理局長は、警察予備隊時代から1978年まで大蔵省の出身者が占めていたという。佐道、前掲書(注36) 68ページおよび97ページ。
- 43) 黒木正憲『原価計算基準とその解説』(中西寅雄「推薦のことば」)大蔵財務協会、1962年、1ページ。